

論壇

課税仕入れ等の用途区分の
法令解釈について



苅米 裕
【芝】

1 はじめに―仕入税額控除の原点―

消費税は、事業者による商品の販売、役務の提供等の各段階において課税し、経済に対する中立性を確保する目的として、課税の累積を排除する方式によることが根本原理である（税制改革法10）。この原点に立

2 事案の概要等

本稿で取り上げる各事件は、不動産の売買等を目的とする法人である原告が、販売目的で行った課税仕入れである建物の購入時に住宅用として賃貸されているもの（以下「本件建物」という。）について、課税資産の譲渡等のみを要する課税仕入れ（以下「課税対応課税仕入れ」という。）に区分されるとして仕入税額控除の適用をして申告を行ったところ、処分行政庁が、本件建物は課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等と共通して要するもの（以下「共通対応課税仕入れ」という。）に区分すべきであるから仕入税額控除が一部の消費税額しか控除できないとして消費税等の各更正処分等をしたのに対し、原告が当該各更正処分等の取消しを求めた事案である¹。

調整措置の適用を免れる事例を背景として、建物の取得に係る仕入税額控除の計算を適正化し、建物の用途の実態に応じて計算するよう見直しを行う²旨の説明がされている³。とはいえ、本改正は、M事件の判決を踏まえているとも考えられ、居住用賃貸建物に係る課税仕入れ等の税額は仕入税額控除の適用をしないとしながら、第3年度の課税期間の末日までの間に譲渡をした場合等には居住用賃貸建物の課税仕入れ等に係る消費税額に課税譲渡等割合を乗じて計算した金額等を仕入税額控除の対象とするものである。

M事件は、原告の請求は理由がないとして棄却する旨の判決があり、現時点において控訴中である。一方、A事件は、原告の請求は理由があるとして認容する旨の判決が示されている。各事件等を時系列にすると、①M事件の請求棄却判決後、②令和2年度税制改正において居住用賃貸建物に係る仕入税額控除の調整措置等が新設（消法30⑩、35の2、消令53の4）され、③A事件の原告の請求が認容されている。

3 仕入税額控除の課税仕入れ等の用途区分に係る法令解釈

M事件の裁判所の判断には、消費税法30条2項の法令解釈として、「課税仕入れの区分の判断については、同号の文言等に即して、当該課税仕入れが行われた日の状況に基づいてその取引が事業者において行う将来の多様な取引のうちどのような取引に要するものであるのかを客観的に

した建物であっても、所有している間、住宅の貸付けの用に供しないことが明らかなもの（消基通11-7-1）に該当しなければ、適用対象となる。つまり、本改正の射程は、M事件の本件建物に対する仕入税額控除の適用を整備した側面があること、また、原告の主張が棄却された課税売上割合に準ずる割合の手法を包含し、建物譲渡時における課税譲渡等割合を制度化したと考えることができる。

ところが、その後③のA事件の判決は、M事件に係る本件建物と類似の基礎事実において、上記②の規定の存在を不要とし、税負担の累積の排除という消費税法の目的に照らし、課税仕入れ等の用途区分の本質に又スを入れた判断が示されている。

判断すべきものと解するのが相当である。旨の大前提が示されている。同法令解釈は、個別対応方式の用途区分が争点となった東京地裁平成24年9月7日判決【税務訴訟資料第262号-1802（順号12033）】と同様の内容のものが採用されている（請求棄却）。しかし、同判決は、M事件

に係る法人の事業内容及び取引の事実が異なる前提であったが、課税仕入れ等の用途区分の判断基準について、一貫して課税仕入れが行われた日の状況に基づいて客観的に判断するとしている。また、販売目的のマンションを建設し住宅の貸付けに供した後に売却した事案、さいたま地裁平成25年6月26日判決【税務訴訟資料第263号-117（順号12241）】では、課税対応課税仕入れについて、「課税資産の譲渡等を行うために必要な課税仕入れ等をい（い）³、直接、間接を問わず、また、実際に使用する時期を問わず、その対価の額が最終的に課税資産の譲渡等のコストに入るような課税仕入れ等だけをいうと解される。」旨判示している（請求棄却）。

本件建物の課税仕入れをした事業者は、販売目的という意図が明らかであったも、旧所有者と賃借人との間の賃貸借契約における賃借人の地位が新所有者に当然移転することにより、当該契約に基づく賃貸収入が新所有者たる地位の下に帰属する事実を覆し得ない（借地借家法31）。そして、課税対応課税仕入れが、課税資産の譲渡等を行うための必要なコストに限定するのであれば、課税仕入

れを行った日における副次的に生ずる賃貸収入の発生は、課税仕入れの用途区分が共通対応課税仕入れに帰着する要素とならう。しかし、消費税法30条2項は、課税仕入れ等の用途区分の判定時期について、消費税法基本通達11-2-20により、課税仕入れを行った日より行う旨定め、同条1項が課税仕入れに係る仕入税額控除を適用する時期として当該課税仕入れを行った日である旨規定し、同条2項が「前項の場合において」という前提であっても、課税仕入れ等の用途区分の判定時期を直接規定しているものではない。そうすると、各事件で採用されている消費税法30条2項に係る用途区分の判定時期の解釈では、通達の定めが相当であるとして法令解釈等に組み込み、外形上の事実のみに焦点を当てているため、事業者において行う将来の多様な取引のうちどのような取引に要するものであるのかを客観的に判断すべき認定が希薄となるから、課税の累積を排除する仕入税額控除の本旨を欠落することにならう。

4 おわりに

―事実認定による判断の転換―

A事件の判決は、法令解釈に課税仕入れ等の用途区分の趣旨を付加したことに伴い、類似の販売用不動産の売買等に係る課税仕入れ等の用途区分について、事業の本質を捉えた判断基準に転換している⁴と評価できるものである。この判断を

したことは、事実関係に当てはめる判断基準として、大きな意義を見出すことができよう。

裁判所は、「本件事業において仕入れた収益不動産を賃貸して得られる賃料収入は、当該収益不動産の販売を行うための手段としての賃貸から不可避的に生じる副産物として位置付けられるものである³。」として、副次的に生じた賃貸収入の法的評価を示した。そして、本件建物の各仕入日に当該賃貸収入が見込まれることをもって、共通対応課税仕入れに区分することとは、本件事業に係る経済実態から著しくかい離するばかりでなく、課税仕入れに係る消費税額について税負担の累積を招くものとするでないものと適正に配分するという観点に照らしても、相当性を欠くものといわざるを得ない。とし、課税対応課税仕入れに区分するのが相当である旨判断をしている。

引き出したのは、原告の法令に基づく経済実態に即した巧みな主張の賜物であろう。これにより、次に控えるM社の控訴審は、大きな岐路を示唆する重要な判断が示されると期待することができる。

1 東京地判令和元年10月11日・平成29年（行ウ）第590号及び同月16日（追加判決）・平成30年（行ウ）第2号（以下「M事件」という。）、東京地判令和2年9月3日・平成30年（行ウ）第559号（以下「A事件」という。）
2 「令和2年度 税制改正の解説・消費税法等の改正」財務省746-750頁参考
3 （一）書、筆者加筆。