

## 疑問 相談

## 消費税

## マンション販売業者に係る消費税の仕入税額控除

Q

X社は、中古マンションを取得し、リフォームして転売する事業を営んでいます。X社は、このたび、中古マンションを転売目的で取得し、その建物部分（本件建物）を棚卸資産として計上しました。そして、2か月後に本件建物を転売し、本件建物の取得対価の全額を本件建物の売上原価として計上しました。もともと、本件建物の取得日において、本件建物には居住の目的をもって使用する賃借人が存在しており、X社は、本件建物の引渡しを受けて賃貸人としての権利義務を承継し、同日以後、本件建物の住宅としての貸付けから生じる賃貸収入を受領していました。本件建物の取得に係る課税仕入れは、個別対応方式の計算上、「課税資産の譲渡等にもみ要するもの」と「課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要するもの」のいずれに区分されるのでしょうか？

A

「課税資産の譲渡等にもみ要するもの」とは、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をいうと解されます。本件建物の取得に係る課税仕入れは、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ため、「課税資産の譲渡等にもみ要するもの」に区分されると考えるのが合理的です。

## 【解説】

## 1 税務執行の現状

本件は、複数の類似事例が裁判所や国税不服審判所において争われており、現時点では確立した考え方が存在しない、消費税法上の難問の一つとなっています。

消費税法の制定当初から、消費税は事業者負担を求めめるのではなく、税額分は事業者の販売する物品やサービスの価格に上

乗せされ、転嫁され、最終的には消費者に負担を求めめる税であって、生産、流通の各段階で、二重、三重に税が課されることのないよう、売上げに係る税額から仕入れに係る税額を控除し、税が累積しない仕組みが採られていると説明されてきました（『昭和63年度版 改正税法のすべて』（大蔵財務協会）248頁）。また、制定当初の通達も、個別対応方式により課税仕入れ等の税額を計算する場合において、その課税期間中において行った課税仕入れ等については、必ず課税資産の譲渡等にもみ要するもの、その他の資産の譲渡等にもみ要するもの及び課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要するものと合理的に区分する必要がある旨定めていました（旧消費税法取扱通達11-1-25）。

そして、制定当初の解説書には、『課税資産の譲渡等にもみ要する』ものとは、課

税資産の譲渡等を行うためにのみ必要な課税仕入れ等をいいます。すなわち、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です。』と説明されていました（国税庁消費税課長 釘本博美編『消費税 500問500答』（大蔵財務協会・平成元年5月）417頁）。また、この考え方は、その後のコンメンタールや裁決例にも基本的に踏襲されていました（DHCコンメンタール消費税法2巻3238頁、国税不服審判所裁決平成21年4月24日）。さらに、国税庁HPの質疑応答事例にも、「株式の売買に伴う課税仕入れ」や、「販売目的で取得した土地を資材置場として利用している場合の造成費」など、この考え方と整合的な取扱いが掲載されているところです。

ところが、近時、制定当初からの考え方とは異なる見解に基づき課税処分が下される類似事例が相次いでおり、税務係争が生じています。そのため、実務的に悩ましい対応を迫られるケースが少なくありません。本稿では、「課税資産の譲渡等にのみ要するもの」の意義について判示した二つの判例を比較して検討することとします。

## 2 さいたま地判平成25年6月26日

さいたま地判は、大要、次のように判示し、「課税資産の譲渡等にのみ要するもの」の意義について、制定当初からの考え方に沿った判断を示しました。

(1) 仕入税額控除は、流通過程における税負担の累積を防止するため、一定の要件の下に、資産等の譲渡に係る税額から仕入税額を控除する制度であるが、消費税法30条の規定に照らすと、仕入れた資

産が、仕入日の属する課税期間中に譲渡されるとは限らないため、控除額の算定においては、仕入れと売上げの対応関係を切断し、当該資産の譲渡が実際に課税資産譲渡に該当したか否かを考慮することなく、仕入れた時点において、課税仕入れに当たるか否かを判断するものとしたと解される。

- (2) このような制度趣旨にかんがみると、上記用途区分は、課税仕入れを行った日の状況等に基づき、当該課税仕入れをした事業者が有する目的、意図等諸般の事情を勘案し、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ものと解するのが相当である。
- (3) 「課税資産の譲渡等にのみ要するもの」とは、課税資産の譲渡等を行うためにのみ必要な課税仕入れ等をいう。すなわち、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。

## 3 東京地判令和元年10月11日

これに対し、東京地判は、大要、次のように判示し、制定当初からの考え方とは異なる判断を示しました。

- (1) 課税仕入れの区分の判断については、消費税法30条2項1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判断すべきものと解するのが相当である。
- (2) 用途区分の判定において課税仕入れの目的が考慮されるとしても、同号の文言

や個別対応方式における用途区分に共通課税仕入れが設けられていることに照らすと、ここで考慮される課税仕入れの目的が、最終的ないし主たる目的に限定されると解すべき理由はない。

- (3) 控除対象仕入税額（共通仕入控除税額）は課税売上割合に代えて課税売上割合に準ずる割合によって計算する余地もある。

#### 4 検討

このように、「課税資産の譲渡等にのみ要するもの」かどうかを判断するに当たり、さいたま地判は、最終的な課税仕入れの目的に着目しているのに対し、東京地判は、最終的な課税仕入れの目的ではない、一時的又は副次的な目的にも着目している点が異なります

上記のように、消費税法の制定当初から、消費税は事業者の販売する物品やサービスの価格に上乘せされ、最終的には消費者に負担を求める税であると説明されてきました。仕入税額控除は、税が累積しないようにするための仕組みであり、個別対応方式における用途区分は、合理的に区分する必要があるとされてきました。つまり、最終的な課税仕入れの目的に着目するという制定当初からの考え方は、税が累積しないように合理的に区分するための工夫であり、仕入税額控除の趣旨に沿った解釈と考えられます。

他方、東京地判の判断によれば、一時的又は副次的な目的にも着目して用途区分を

判定することになりますが、事業者のビジネスの過程における些細な事情により用途区分の判定が左右されることにもなりかねず、制定当初からの考え方よりも合理的とはいえないのではないかと思います。消費税法の文言を重視するとしても、仕入税額控除の趣旨に鑑みれば、制定当初からの考え方のように文言を読み込むことに無理があるとまではいえないのではないかと考えられます。また、東京地判が言及する課税売上割合に準ずる割合は、事前に申請し、税務署長の承認を受けて初めて認められるものですので、これによって計算する余地もあるから形式的に割り切った（合理的ではない）区分でも許されるという判断は、仕入税額控除の趣旨に沿うものとはいえないのではないのでしょうか。

本件建物は、その取得の際に当初から棚卸資産に計上されており、本件建物の取得対価の全額が、最終的に本件建物の売上原価として計上されています。したがって、本件建物の取得に係る課税仕入れは、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に該当するため、「課税資産の譲渡等にのみ要するもの」に区分されると考えるのが合理的です。

なお、上記の東京地判は、現時点では確定していないことにご留意ください。

また、令和2年度税制改正により、居住用賃貸建物に係る仕入税額控除について、新たに調整措置が設けられますのでご留意ください。

※ 本文中、意見にわたる部分は筆者の私見であり、デロイト トーマツ税理士法人の公式見解ではありません。また、上記記載は掲載日現在有効な法令に基づくことに留意を要します。

《デロイト トーマツ税理士法人 タックス コントラバーシーチーム ディレクター

弁護士・税理士・ニューヨーク州弁護士 北村 豊》