

個別対応方式における課税仕入れの 用途区分の判断基準について

三 木 笑*

目 次

- 第1 はじめに 問題の所在
 - 1 仕入れ税額控除制度のあらまし
 - 2 個別対応方式と一括比例配分方式
 - 3 個別対応方式における3つの用途区分の判断基準
- 第2 裁決例の検討
 - 1 平成17年11月10日裁決（裁決事例集70号369頁）
 - (1) 事案の概要
 - (2) 審判所の判断
 - (3) 検 討
 - 2 平成23年3月23日裁決
 - (1) 事案の概要
 - (2) 審判所の判断
 - (3) 検 討
- 第3 私 見

第1 はじめに 問題の所在

1 仕入れ税額控除制度のあらまし

消費税は、一つの商品が原材料から製造され、卸売業者、小売業者を経て、最終的に消費者に届けられるまでの間に行なわれる各取引に課税される。しかし、消費税がその課税対象としているのは「消費」という行為であるため、前述した一連の過程を経て行なわれる一つの「消費」行為につ

* みき・えみ 弁護士

いて、何度も消費税を課すわけにはいかない。そこで、消費税法は、このような税の累積が起ることを避けるため、各取引の前段階の取引において課税された消費税を、各取引において支払うべき消費税から控除する前段階税額控除方式を採用している。

すなわち、消費税法30条第1項は、消費者に対する取引に限らず事業者間における取引も含めてすべての取引を課税の対象とする一方で、納付税額の計算においては、その前段階の取引で課税された消費税を控除する仕入れ税額控除を行なうことを定めている。

2 個別対応方式と一括比例配分方式

他方、事業者が行なう取引には、最終的に消費者が消費税を負担することのない取引を前提とするものも含まれている。例えば、不動産業者が居住用建物を購入した場合、同売買取引には消費税が課税される。しかし、同不動産業者が購入した居住用建物を個人に賃借した場合、住宅の貸付けは非課税取引であるから、最終消費者である個人が消費税を負担することはない。すなわち、かかる場合には、税の累積（消費者に対する消費税の転嫁）は生じないため、不動産業者が居住用建物を購入するために負担した消費税をその後の取引において控除する必要はない。

このように、仕入れ税額控除制度の趣旨からすれば、事業者が行なった消費税が課税される仕入れ（課税仕入れ）であっても、その後に消費税が消費者に転嫁されることのない売上げ（非課税売上げ）に対応するものについては仕入れ税額控除の対象とする必要はなく、その後の取引において消費税が消費者に転嫁される売上げ（課税売上げ）に対応するもののみを、仕入れ税額控除の対象としなければならないのである。

そこで、消費税法30条第2項は、仕入れ税額控除の方法として、同条第1項の全額控除のほかに、「個別対応方式」と「一括比例方式」の二つの方式を定めている。

2 前項の場合において、同項に規定する課税期間における課税売上高が五億円を超えるとき、又は当該課税期間における課税売上割合が百分の九十五に満たないときは、同項の規定により控除する課税仕入れに係る消費税額及び同項に規定する保税地域からの引取りに係る課税貨物につき課された又は課されるべき消費税額（以下この章において「課税仕入れ等の税額」という。）の合計額は、同項の規定にかかわらず、次の各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に定める方法により計算した金額とする。

一 当該課税期間中に国内において行った課税仕入れ及び当該課税期間における前項に規定する保税地域からの引取りに係る課税貨物につき、課税資産の譲渡等にもみ要するもの、課税資産の譲渡等以外の資産の譲渡等（以下この号において「その他の資産の譲渡等」という。）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にその区分が明らかにされている場合 イに掲げる金額にロに掲げる金額を加算する方法

イ 課税資産の譲渡等にもみ要する課税仕入れ及び課税貨物に係る課税仕入れ等の税額の合計額

ロ 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課税仕入れ及び課税貨物に係る課税仕入れ等の税額の合計額に課税売上割合を乗じて計算した金額

二 前号に掲げる場合以外の場合 当該課税期間における課税仕入れ等の税額の合計額に課税売上割合を乗じて計算する方法

個別対応方式とは、当該課税期間中に事業者が行なった課税仕入れを、① 課税資産の譲渡等にもみ要するもの、② 課税資産の譲渡等以外の資産（その他の資産）の譲渡等にもみ要するもの、③ 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かに区分し、①課税資産の譲渡等にもみ要する課税仕入れの全額、及び、③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課税仕入れの税額に当該課税期間中の課税売上割合を乗じた金額の合計額を、仕入れ税額控除の対象として認めるものである。

他方、一括比例配分方式とは、当該課税期間中に事業者が行なった課税仕入れの税額の合計額に当該課税期間中の課税売上割合を乗じた金額を仕

入れ税額控除の対象として認めるものである。

平成23年度の税制改正により、課税売上高が5億円を超える事業者または課税売上げ割合が95%未満の事業者については、課税仕入れの全額を仕入れ税額控除の対象とすることはできず、上記の個別対応方式もしくは一括比例配分方式のいずれかの方式を選択して、仕入れ税額控除の計算を行なうこととされた。

3 個別対応方式における3つの用途区分の判断基準

本稿で問題としたいのは、上記の個別対応方式における課税仕入れを3つの用途（① 課税資産の譲渡等にもよるもの、② 課税資産の譲渡等以外の資産（その他の資産）の譲渡等にもよるもの、③ 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）に区分する際の判断基準についてである。

この点について、消費税法には上記の30条第2項があるのみであり、より具体的な判断基準を定めた規定は存在しない。

他方、消費税法基本通達は、用途区分の判断方法について、以下の2つの定めを置いている。（下線は筆者が加筆。）

（課税資産の譲渡等にもよるものの意義）

11-2-12

法30条第2項第1号《個別対応方式による仕入れ税額控除》に規定する課税資産の譲渡等にもよるもの（以下「課税資産の譲渡等にもよるもの」という。）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、例えば、次に掲げるものの課税仕入れ等がこれに該当する。

なお、当該課税仕入れ等を行った課税期間において当該課税仕入れ等に対応する課税資産の譲渡等があったかどうかは問わないことに留意する。

- (1) そのまま他に譲渡される課税資産
- (2) 課税資産の製造用にもよる消費し、又は使用される原材料、容器、包紙、機械及び装置、工具、器具、備品等
- (3) 課税資産に係る倉庫料、運送費、広告宣伝費、支払手数料又は支払加

工賃等

(課税仕入れ等の用途区分の判定時期)

11-2-20

個別対応方式により仕入れに係る消費税額を計算する場合において、課税仕入れ及び保税地域から引き取った課税貨物を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に区分する場合の当該区分は、課税仕入れを行った日又は課税貨物を引き取った日の状況により行うこととなるのであるが、課税仕入れを行った日又は課税貨物を引き取った日において、当該区分が明らかにされていない場合で、その日の属する課税期間の末日までに、当該区分が明らかにされたときは、その明らかにされた区分によって法第30条第2項第1号《個別対応方式による仕入税額控除》の規定を適用することとして差し支えない。

上記通達は、主に用途区分の判断時期について定めたものである。すなわち、同通達からは、

- I 用途区分の判断は、原則として当該課税仕入れを行なった日の状況によって判断し、同日の属する課税期間内に、実際に同課税仕入れに対応する課税資産の譲渡等があったかどうかは問わない。
- II 当該課税仕入れを行なった日において区分が明らかにされていない場合で、同日が属する課税期間の末日までに区分が明らかにされたときは、同課税期間の末日までに明らかにされた区分を用いることができる。

の2つの判断基準を読み取ることができる。

しかし、上記の判断基準は、判断時期という判断要素の一つに関するもののみであり、その内容も抽象的である。判断者や、判断の根拠となるべき事情についての定めは全くなく、実際に実務において判断を行なう際の基準としては不十分であるといわざるをえない。また、消費税の趣旨や、

実際の取引実務等から、かかる判断基準が妥当なものであるかどうかについても検討が必要である。

実際に、実務においては、①課税資産の譲渡等にもみ要するものと③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区分が問題となる場合が比較的多く、同問題点が争われた裁決例もいくつか存在する。

そこで、以下では、同問題点を巡る二つの裁決例を検討した後、最後に私見を述べたいと思う。

第2 裁決例の検討

1 平成17年11月10日裁決（裁決事例集70号369頁）

(1) 事案の概要

同事案は、不動産管理業を営んでいた審査請求人が賃貸中のマンションを信託財産とする信託受益権を取得したところにかかる課税仕入れが、課税資産の譲渡等にもみ要するもの、もしくは、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かが問題となったものである。

審査請求人は、問題となった信託受益権（信託不動産）は、これを第三者に譲渡する目的で取得したものであり、信託不動産から生じる賃料収入を得る目的で取得したものではないから、信託受益権の取得にかかる課税仕入れは、課税資産の譲渡等にもみ要するものに区分すべきであると主張した。

これに対し、課税庁は、信託契約上、信託不動産から生じる賃料収入を信託収益とすることが定められており、同収益は信託契約の受益者である審査請求人に帰属するから、審査請求人が信託受益権を取得した目的には、転売利益を得ることのほかに、第三者に譲渡するまでの間に信託不動産から生じる賃料収入を得る目的も含まれていたとして、信託受益権の取

得にかかる課税仕入れは、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に区分されると主張した。

なお、かかる課税庁の主張に対しては、信託受益権（信託不動産）を第三者に譲渡するまでの間に生じる賃料収入は、信託受益権を取得する以前から存在する信託不動産にかかる賃貸借契約を引き継いだことにより生じているものであるから、信託受益権の取得・保有に伴い、単に付随的に生じたものにすぎず、むしろ、信託不動産は、賃貸借契約が存していることにより、かえって商品価値が高まり、さらなる譲渡益を期待できるのであるから、信託不動産から賃料収入が生じていることは、信託受益権の取得が第三者への譲渡を目的とするものであることを妨げるものではないとの審査請求人からの反論がなされている。

(2) 審判所の判断

このような当事者双方の主張に対して、審判所は、以下のとおり判断している。（下線は筆者が加筆。）

(2) 法令解釈

イ 消費税法第30条第2項第1号は、上記1の(3)の口のとおり、個別対応方式による課税仕入れ等の税額の計算の方法について規定しているが、その用途区分の判定時期等については具体的に規定されていない。

ロ 消基通11-2-20は、上記1の(3)のハのとおり、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、上記1の(3)の口の〔1〕ないし〔3〕の用途区分の判定は、課税仕入れを行った日の状況により行うものと定めているところ、当該取扱いは、当審判所においても相当と認められる。

そして、この場合の課税仕入れを行った日の状況とは、当該課税仕入れの目的及び当該課税仕入れに対応する資産の譲渡等がある場合にはその資産の譲渡等の内容を勘案して判断すべきものと解するのが相当である。

(3) これを本件についてみると、以下のとおりである。

イ 請求人は、上記1の(4)の口及びハのとおり、本件各信託受益権の取得に当たり、当該信託の受益者としての地位を承継していることから、消費税法第14

条の規定により、本件各信託不動産の譲渡等については、請求人が当該不動産を有するものとみなして、消費税法の規定が適用される。

したがって、本件各信託受益権の取得についても、請求人が本件各信託不動産の課税仕入れを行ったものとみなして、消費税法の規定が適用されることとなる。

ロ 請求人は、上記1の(4)のホのとおり、本件各信託受益権を譲渡する目的で取得したこと、すなわち本件各信託不動産を譲渡する目的で取得したものであることが認められるところ、当該各不動産を譲渡した場合、このうちの建物部分の譲渡は課税資産の譲渡等に該当することとなる。

ハ 本件各信託不動産は、上記1の(4)のロ及びへのとおり、請求人がその取得をした日において既に賃貸の用に供されており、同日以後も同様に賃貸の用に供されていることから、請求人には、本件課税期間において本件各信託不動産に係る賃貸収入が生じている。

また、請求人が本件各信託不動産を取得した日又はそれ以前に作成された[1] 本件各信託契約書には、本件各信託不動産の賃貸から生じる賃貸料を信託収益とする旨が記載され（上記(1)のイ）、[2] 本件各匿名組合契約書には、請求人は本件各信託受益権の取得、保有、管理、運用及び処分により生ずる収益を優先匿名組合員に配賦する旨が記載され（上記(1)のロ）、[3] 本件書面には、本件各信託不動産は平成16年3月から平成17年3月までの間賃貸する予定であることが図示されている（上記(1)のハ）ことからすれば、請求人が本件各信託不動産を取得した目的には、その取得から譲渡までの間に本件各信託不動産に係る賃貸収入を得ることが含まれていたと認めるのが相当である。

そして、当該賃貸収入の大部分は、上記1の(4)のロのとおり、住宅の貸付けによるものであるところ、当該住宅の貸付けは、上記1の(3)の二のとおり、課税資産の譲渡等には該当しない。

ニ 上記(2)のロに基づいて、請求人が本件各信託不動産を取得したとき、すなわちその課税仕入れを行った日の状況について、上記ロ及びハのことを判断すると、本件各信託不動産の取得は、課税資産の譲渡を目的とすることと併せて、消費税を課さない住宅の貸付けに係る収入を得ることを目的とするものと認められる。

そうすると、本件各信託不動産に係る課税仕入れは、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課税仕入れと認められるから、個別対応方式の適用における用途区分については、上記1の(3)のロの〔3〕課税資産の

譲渡等とその他の譲渡資産の譲渡等に共通して要するものに区分するのが相当である。

(4) 請求人は、本件各信託不動産に係る賃貸収入は、当該各不動産の取得に伴い、付随的に生じたものにすぎず、また、当該賃貸収入が生じていることは当該各不動産の取得が譲渡を目的とするものであることを妨げるものではない旨主張する。

しかしながら、請求人は、上記(3)で述べたとおり、本件各信託不動産を、譲渡する目的だけではなく、その賃貸収入を得る目的を併せて取得したものであり、また、本件課税期間において、本件各信託不動産を取得した日から課税資産の譲渡等に該当しない当該各不動産に係る賃貸収入（住宅の貸付け）が生じている以上、本件各信託不動産に係る課税仕入れを、上記1の(3)の口の[1]「課税資産の譲渡等にものみ要するもの」に区分することは相当ではないから、請求人の主張には理由がない。

(3) 検 討

本事案において、審判所は、用途区分の判断基準について、「課税仕入れを行った日の状況により行う」という通達の規定が妥当であるとした上で、「この場合の課税仕入れを行った日の状況とは、当該課税仕入れの目的及び当該課税仕入れに対応する資産の譲渡等がある場合にはその資産の譲渡等の内容を勘案して判断すべき」であるとした。

その上で、信託契約等、課税仕入れの対象資産である信託不動産に関連する契約の内容を検討し、審査請求人が対象不動産を取得してから第三者に譲渡するまでの間にも同不動産から賃料収入が発生することが予定されており、同賃料収入については受益者である審査請求人に帰属する定めとなっていたことから、審査請求人が対象不動産を取得した目的には、同不動産を第三者に譲渡することと併せて、同不動産から賃料収入を得ることも含まれていたと判断した。

同事案において、審判所は、課税仕入れを行なった日時点に存在した事情のうち、主に契約書の記載内容等の客観的事情から、審査請求人の目的

を認定したものと思われる。審判所の判断は、なるほど信託契約書等の内容に忠実ではあるが、ただ、一般的な信託不動産がそうであるように審査請求人が別途匿名組合契約を締結しており、信託不動産から得た賃料収入から（おそらく必要経費を控除した）収益を匿名組合員に配分する義務を負っていたであろう（つまり、不動産を取得するための費用を支出したのは匿名組合員である SPC 等であり、賃料収入等建物から生じる収益についても審査請求人ではなく出資者である匿名組合員に帰属することとなっていたと考えられる）ことからすれば、やはり審査請求人が不動産を取得した目的は、もっぱら対象不動産を譲渡することによって転売利益を得ることにあつたと解する方が自然ではないかとも思われる。

審査請求人の主張するように、既に賃借人が存在する不動産を取得した場合、賃料収入は必ず付随的に発生し、かつ、同収入は不動産取得者に帰属する一方、転売利益を得る目的でこのような不動産を取得する場合であっても、即時に転売をするのではなく、取得から転売までの間に一定の時間を要することも多い。そうすると、転売による譲渡益を得る目的で行なわれる多くの不動産売買において、保有期間中の賃料収入が取得者に帰属する事態が不可避的に発生していることになる。そして、審判所の理屈でいけば、このような場合における不動産の取得目的は、第三者への譲渡のみならず不動産から生じる賃料収入を得ることも含まれるということになり、およそ「課税資産の譲渡等」にのみ要するもの」に区分される不動産の取得は考えられないことになりそうだが、はたしてこのような解釈が実際の取引実務と合致しているかどうかについては首を捻らざるをえない（現に、消費税法基本通達11-2-12が規定する「(1) そのまま他に譲渡される課税資産」とは、まさに転売目的で取得される不動産がこれに該当するのではないだろうか。「そのまま他に譲渡される」の意味の中に、「同資産から発生する賃料等の収益を取得せずに」という意味まで読み込むことは困難ではないか。）。

本件で、審判所は、賃料収入に関する判断を行なう前に、「(審査請求人

は) 本件各信託受益権を譲渡する目的で取得したこと, すなわち本件各信託不動産を譲渡する目的で取得したものであることが認められる」と, 審査請求人の不動産取得の目的が第三者への譲渡であったことを明確に認定している。かかる認定だけで用途区分を行なえば十分ではなかっただろうか。あえて, 取得に伴って付随的に発生する利益に過ぎない賃料収入の点を取り上げて, 審査請求人の不動産取得の目的の範囲を広げて解釈する必要があったのかについて, 疑問が残る。

2 平成23年3月23日裁決

(1) 事案の概要

この事案では, 審査請求人(が吸収合併したD社)が, 不動産信託受益権を設定し同受益権を第三者(F社)に譲渡する目的で, 居住用建物をE社に建築させたところ, 受益権を譲渡する前にF社が破産したため, 実際には譲渡をすることができずD社に賃料収入が発生したという事実関係において, D社がE社に支払った建物の建築費用等建物の取得にかかる課税仕入れ, 及び, D社が建物に水道を引くための権利(水道施設利用権)を取得するために水道局に支払った負担金等にかかる課税仕入れが, それぞれ, 課税資産の譲渡等にものみ要するもの, もしくは, 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かが問題となった。

なお, 大まかな時系列としては, D社とE社との工事請負契約の締結→D社とF社との信託受益権売買契約の締結→D社による水道施設利用権の取得→F社の破産手続開始決定→E社からD社に対する建物の引き渡し(D社による建物の取得)→信託受益権売買契約に基づくD社からF社への引渡し期日の到来(未履行)→D社による信託受益権売買契約の解除→D社の課税期間の末日の到来, という順序になっている。

審査請求人は, 本件の建物は, 当初から信託受益権の売買を目的として取得したものであり, D社が自らの賃料収入を得ることを目的として取得

したものではないとして、建物及び水道施設利用権の取得にかかる課税仕入れは、いずれも課税資産の譲渡等のみ要するものに該当すると主張した。なお、F社が破産した事実に関しては、破産によって直ちに会社が継続できないというものではなく、また、E社からD社への建物の引渡日時点においては、信託受益権売買契約はまだ解除されていなかったから、第三者への不動産信託受益権の譲渡というD社による建物取得の目的に変わりはないと主張した。

これに対し、課税庁は、D社からF社への信託受益権の売買予定日が、D社がE社から建物の引渡しを受ける日の約1ヵ月後に設定されていたことからすれば、同1ヵ月間においてD社には建物の賃料収入が発生することが見込まれていたと認められ、実際にD社は、この間の賃料収入を得ていることからすれば、D社は、建物の引渡日において、信託受益権を販売する目的だけではなく、住宅として貸し付けることも併せてその目的として仕入れたものと認められるから、本件建物の取得にかかる課税仕入れは、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に当たると主張し、水道施設利用権の取得にかかる課税仕入れについても同様であると主張した。

(2) 審判所の判断

以上の当事者の主張に対し、審判所は、以下のとおり判断した。（下線は筆者が加筆。）

(1) 法令解釈

消費税法第30条第1項第1号は、課税仕入れに係る消費税額の控除をする課税期間を課税仕入れを行った日を基準に規定しており、これを前提に同条第2項第1号は、その課税期間中に国内において行った課税仕入れにつき、その用途区分が明らかにされている場合に、個別対応方式により控除対象仕入れ税額の計算をする旨規定している。この課税仕入れについての用途区分について、同号は、いずれの用途区分も「要するもの」という文言を用い、実際にどのような用途に用いたかを要求していないのであり、また、消費税法第34条《課税業

務用調整対象固定資産を非課税業務用に転用した場合の仕入れに係る消費税額の調整》及び第35条《非課税業務用調整対象固定資産を課税業務用に転用した場合の仕入れに係る消費税額の調整》が、課税仕入れを行った課税期間において用途を変更した場合にも、これらの規定による調整計算の対象としていることからすると、課税仕入れについての用途区分の判定は、原則として、その課税仕入れを行った日の状況によって行うものと解するのが相当であり、その判定に合理性が存すれば、結果的に用途区分が異なったとしても、遡って修正計算をする必要はないと解するのが相当である。

(2) 認定事実

請求人提出資料、原処分関係資料及び当審判所の調査の結果によれば、次の各事実が認められる。

イ D社がG地方裁判所から送付を受けた平成20年9月〇日付「破産手続開始通知書」（以下「本件破産手続開始通知書」という。）には、要旨次のとおり記載されている。

(イ) F社の破産手続が平成20年9月〇日午後3時に開始された。

(ロ) 当裁判所は、本破産事件について、破産者の財産で債権者に対する配当ができない可能性が高いと考え、破産債権の届出期間と破産債権の調査をするための期日を当面定めない。

(ハ) 破産財団の調査により債権者に対する配当の見込みが生じた場合に、改めて破産債権届出期間等について連絡をすることから、当面、破産債権届出書の提出の必要はない。

ロ 本件破産手続開始通知書に同封されていたF社の破産管財人作成の平成20年9月〇日付「ご連絡」と題する書面（以下「本件連絡文書」という。）には、破産債権に対する配当財源の確保が難しい状況にあり、このため、本件破産手続は配当には至らず、異時廃止で終了する可能性がある旨記載されている。

ハ D社の役員で、本件マンションの売買に関する責任者であったUは、当審判所に対し、要旨次のとおり答述した。

(イ) 平成20年9月〇日に、ホテルKでF社の担当者（以下「F社担当者」という。）と会い、F社が倒産しそうだと聞かされ、F社担当者に対しその場で本件受益権売買契約の解除を依頼した。

(ロ) F社担当者は解除に応じる旨の回答をしたが、実際には解除をしなかったため、本件受益権売買契約の解除に向けてD社の顧問弁護士に相談し、F社に

係る破産手続開始通知を受けて、破産法に基づく催告の実施を依頼した。

(ハ) D社は、本件マンションの新たな売却先を探すに当たり、L社に本件マンションの再査定を依頼した。

(ニ) 本件マンションの入居者の募集については、F社が行っていたかもしれないが、D社が本件建物の引渡しを受ける以前に募集を行ったことはなく、本件管理委託契約の契約日以降、H社に依頼して募集した。

ニ Uが備忘録として記載していたノートには、平成20年9月〇日付で、要旨次のとおり記載されている。

(イ) L社の副社長、平成20年9月〇日に現地を見学。レントロールを調査中。

(ロ) 社長よりF社倒産の一報。募集行為は不動産会社で継続。後日、募集会社で契約。

ホ 請求人は、異議申立書において、本件マンションは、最初から販売目的で建築し、並立的に平成20年9月30日の引渡しを受ける以前から賃借人の募集活動をしている旨を主張した。

(3) 判 断

イ 本件建物の取得に係る課税仕入れについて

以上を前提に、本件建物の取得に係る課税仕入れのあった平成20年9月30日頃の状況についてみると、まず、上記1(4)ハのとおり、本件受益権売買契約第4条第1項に、本件信託受益権に係る売買代金の残金の支払と同時に本件信託受益権がF社に移転する旨が定められているところ、上記(2)イ及びロのとおり、本件破産手続開始通知書及び本件連絡文書には、破産者の財産で債権者に配当できない可能性が高い旨が記載されているのであるから、本件信託受益権の売買残代金を支払う能力がF社にはなかったといえる。そして、上記(2)ハ(イ)によれば、Uは、平成20年9月〇日にF社担当者からF社が倒産しそうであるとの話を聞き、その場で本件受益権売買契約の解除の依頼をし、F社担当者の了承を得たことが認められるから、遅くとも同日時点において、請求人は、本件信託受益権の売買残代金の支払が事実上不可能で、F社との本件受益権売買契約を解消することとなり、同契約において予定されていた日に本件信託受益権の譲渡が行われなとの認識を有していたといえる。

そうした中、上記(2)ハ(イ)及びニ(イ)によれば、F社が破産手続開始の決定を受けた平成20年9月〇日以前に、本件マンションの新たな売却先を探すため、L社に本件マンションの再査定を依頼したことが認められ、本件マンションの売

却先及び売却時期が未定の状況下で、上記1(4)へのおり、D社自らが同月30日にH社と本件管理委託契約を締結し、入居者の募集を開始したという賃料収入を得ることを前提とした行為をしていることを考え併せると、本件建物の取得に係る課税仕入れのあった同日時点において、D社は、本件マンションの新たな売却先が見つかるまでの間、本件マンションを住宅として貸し付け、これによる賃料収入を得ることを予定していたと認めることができる。

そうすると、請求人の主張するように本件建物の取得目的が本件信託受益権を売買することにあり、また、本件受益権売買契約の法的な解除やテナントとの間の賃貸借契約の締結がされていなかったとしても、本件建物の取得に係る課税仕入れのあった平成20年9月30日における上記状況からすれば、本件建物の取得に係る課税仕入れを本件信託受益権の売買にのみ要する課税仕入れとして、課税資産の譲渡等にのみ要するものとして区分したことは合理性がないというべきであり、本件建物の取得に係る課税仕入れは、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に当たると認めるのが相当である。

ロ 本件水道施設利用権の取得に係る課税仕入れについて

次に、本件水道施設利用権の取得に係る課税仕入れのあった平成20年8月11日の状況についてみると、D社とF社との契約に関しては、上記1(4)へのおり、本件受益権売買契約が締結された状態であり、上記イに照らすと、この時点ではD社が同契約による本件信託受益権の譲渡が事実上不可能となるとの認識は有していなかったことが認められる。

その契約内容についてみると、上記1(4)へによれば、本件受益権売買契約書第8条第3項、同条第5項及び第2条第4項に、① D社がF社によるテナントの募集及び入居を承諾する旨、② D社自らが賃貸借契約を締結することができる旨、及び③ F社が本件建物の検査済証の交付日から2か月間、物件調査をすることができる旨が定められているものの、これらの定めがD社に本件マンションをテナントを入居させた状態で引き渡す義務を課したものであるとはできず、また、本件受益権売買契約第4条第3項及び第5条により、平成20年10月31日又はD社とF社が別途合意した日（以下「本件売買日」という。）の前日までの本件建物の賃料等の収益がD社に帰属することとされていたのであるから、D社は、F社又はD社によるテナントの募集活動によって、テナントとの間の賃貸借契約が本件信託受益権の売買日前に成立し、本件売買日の前日までに賃料等の収益が発生した場合に、本件建物の引渡日から本件信託受益

権の売買日までの間に賃料収入を得られる可能性があったにすぎないものと認めることができる。

そうすると、本件建物に関しては、上記1(4)ロ及びへによれば、本件建物の契約上の引渡予定日であった平成20年8月11日に引渡しが行われなかった上、上記のとおり、同日時点では、本件信託受益権が同年10月31日頃までにはF社に譲渡される予定であったから、D社が賃料等の収益を上げる可能性は低く、上記1(4)へのとおり、D社が入居者の募集活動を開始したのは平成20年9月30日であり、同年8月11日時点ではD社自身が募集活動を行っていなかったことを併せ考えると、D社が賃料収入を得ることを予定していたとはいえないものがある。さらに、上記(2)ニ(ロ)及びホによれば、平成20年9月〇日以前に本件建物に関する賃借人の募集行為が不動産会社によって行われていたことがうかがえるが、かかる事実から、同年8月11日の時点において、F社が入居者の募集活動を開始していたことまで推認することはできず、他にこれを認めるに足りる証拠もない。

そうすると、本件水道施設利用権の取得に係る課税仕入れのあった平成20年8月11日時点において、D社に帰属すべき賃料収入が生ずる可能性は、具体的なものではなかったというべきであり、原処分庁が主張するように契約上本件信託受益権の売買予定日までに2カ月半の期間があり、また、D社が実際に賃料収入を得ていたとしても、同日における上記状況からすれば、D社に賃料収入が帰属することが予定されていたということではできず、本件水道施設利用権の取得に係る課税仕入れを本件信託受益権の売買にのみ要する課税仕入れとして、課税資産の譲渡等にのみ要するものとして区分したことが不合理な区分とまではいうことはできないから、本件水道施設利用権の取得に係る課税仕入れは、課税資産の譲渡等にのみ要するものと認めるのが相当である。

(3) 検 討

同事案においても、信託不動産の取得にかかる課税仕入れが問題となっている。審判所は、用途区分の判断時期については、「その課税仕入れを行った日の状況によって行う」とした上で、建物の取得にかかる課税仕入れを行なった日である建物の引渡し日時点において、D社は既にF社の破産手続開始を知っており、その上で、不動産業者と建物の管理契約を締結

し、建物の賃借人の募集を開始するなどの行動をとっていたことを理由に、D社には建物から生じる賃料収入を得る目的もあったと認定した。

他方、水道施設利用権の取得にかかる課税仕入れについては、同課税仕入れを行なった日時点においては、まだF社に対する破産手続開始決定はなされておらず、また、信託受益権の譲渡契約書上は、D社による不動産の取得日からF社に対する譲渡日までの間の賃料収入はD社に帰属する旨等の定めがあったものの、それはあくまで賃料収入を得られる可能性があったに過ぎず、さらに、水道施設利用権の取得をした日時点において、D社は、E社から建物の引き渡し自体を受けておらず、建物の入居者を募集する活動もしていなかったことから、D社が水道施設利用権を取得した目的には、建物から生じる賃料収入を得ることまでは含まれておらず、よって、同課税仕入れは、課税資産の譲渡等にもみ要するものに該当すると判断した。

かかる審判所の判断は、各々の課税仕入れが行なわれた日時点において発生していた事実を細かく認定し、これら事実をもとに納税者であるD社の目的を認定したものである。一見すると論理が通っているが、以下に述べるような疑問もある。

まず、建物の取得にかかる課税仕入れも、水道施設利用権にかかる課税仕入れも、いずれも同一建物に関して、最終的には同建物を賃借物件として使用するために行なわれている課税仕入れであるにもかかわらず、一方は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に区分し、もう一方は課税資産の譲渡等にもみ要するものに区分することに、ちぐはぐさを感じる。二つの課税仕入れの目的は同一であると考えの方が自然ではないだろうか。おそらく、審判所は、F社に対する破産手続開始決定が出されたときを一つのターニングポイントとしてとらえ、その前後のD社の行動等も併せ考えて、D社に帰属する賃料収入が生じる可能性の具体性を検討したのだと思われる。しかし、建物取得後第三者に譲渡するまでの間の賃料収入がD社に帰属するとの契約の定めは当初から存在し、F

社の破産の有無にかかわらず、D社に賃料収入が生じる可能性はずっと存在していた。具体的にどのような活動を行っていたのかは不明であるものの、D社が賃借人の募集活動を開始したことのみをもって、（おそらく具体的な賃借人候補者も現れていない段階で、）同可能性が急に具体的なものとなったと考えるのにも無理があるのではないか。

また、不動産に関する契約の内容という観点から考えたときには、前述した平成17年11月10日裁判との整合性も問題となる。すなわち、上記平成17年裁判においては、主として、審査請求人が信託不動産を取得してから第三者に譲渡するまでの間の建物の賃料収入が受益者である審査請求人に帰属するとの信託契約上の定めがあったことを理由に、審査請求人の建物取得の目的には賃料収入を得ることも含まれていたとの認定がされている。これに対して、平成23年裁判の事案においても、建物取得後第三者に譲渡するまでの間の賃料収入についてはD社に帰属する旨の契約上の定めがあったのであり、課税庁も、かかる事実を根拠にして、D社には賃料収入を得る目的があったのだという主張をしている。しかし、審判所は、水道施設利用権の取得にかかる課税仕入れについては、同契約の定めがあったとしても、賃料収入が生じる可能性は具体的なものではなかったとして、課税庁の主張を斥けている。このように、契約内容という観点から見たときには、平成17年裁判と平成23年裁判とでは、ほぼ同じ内容の契約が締結されているのであり、したがって、平成23年裁判の判断は、平成17年裁判の判断と整合しないのではないかと考えられる。

思うに、平成23年裁判においても、審判所は、建物の建築が決まった当初の建物取得の目的が第三者への譲渡であったことについては認めている。その後、F社の破産等の予期せぬ事情変更があったため、結果的に、建物取得にかかる課税仕入れと水道施設利用権の取得にかかる課税仕入れとが別々の用途区分とされる結果となった。しかし、このような結果はちぐはぐなものではないかとの疑問は上記のとおりである。平成17年裁判と同様、当初から明確に決められた目的を認定しているのであるから、後か

ら生じた契約締結時には想定されていなかった事情についてまであえて考慮をする必要があったのか疑問が残る。

第 3 私 見

以上述べてきたとおり、裁決例の判断には疑問が残る点が多かった。その理由としては、単純にいつてしまうと、用途区分の判断は「課税仕入れを行った日……の状況により行う」という通達の規定を重視するあまり、課税仕入れが行なわれた日に存在した事情を全て考慮して判断しなければならないと過度に考える傾向があるためではないかと考える。

すなわち、建物の取得にかかる課税仕入れを行なった日とは、建物の引渡しを受けた日であるとされている（同旨の判断をした裁決として平成11年9月16日裁決（裁決事例集58号276頁）がある。）。しかし、建物を取得する際には、通常、建物の引渡しよりも相当期間前に、建物に関しての売買契約あるいは建築請負契約等が締結されている。そして、建物取得の目的・用途は、これら売買契約もしくは請負契約のときに定まっているのが一般的である。したがって、建物の取得にかかる課税仕入れの用途区分を、引渡し日より前に存在した事情のみで行なうことも十分可能なはずである。少なくとも、「課税仕入れを行なった目的は何か」という当事者の意思解釈を行なうのであれば、まずは、当事者の意思が最も反映されているはずの課税仕入れの原因たる法律行為である売買契約等の内容や契約に関連する事情（平成17年裁決においては不動産信託受益権の譲渡契約及び同譲渡契約を前提とする転売予定という事情であり、平成23年裁決においては信託受益権譲渡契約である。）の内容を最も重視すべきである。

にもかかわらず、課税仕入れを行なった日の状況による判断に変にこだわってしまい、原因となる契約以外の事情も、契約内容や契約に関連する事情と同程度に重きを置くような判断を行なった結果、当事者の合理的意思解釈からは離れた判断となってしまっている気がしてならない。

また、このような総合的かつ事後的判断の傾向が強まれば、最終的には、課税仕入れを行なった日より後に生じた事情であっても、審判所あるいは裁判所における判断を行なう日までに生じた事情であれば考慮すべきだということにもなりかねない（現に、当職は、本稿で取り上げた問題点とほぼ同じ点が争点となった事案の審査請求手続において、課税庁から「事後的に生じた事情も考慮した総合的判断を行なうべきだ。」との主張をされたことがある。）。しかし、時的限界がなければもはや判断基準がないと同様であり、納税者の予測可能性を担保することができない（そもそも、納税者が消費税の申告を行なうことすらできなくなるであろう。）。

消費税法30条第2項第1号は、用途区分の方法について、「（課税仕入れの）区分が明らかにされている場合」に、同区分にしたがって個別対応をするようにとしか定めていない。消費税法は申告納税制度を採用しているから、ここでいう区分を明らかにする主体とは、納税者にはかならない。したがって、用途区分を行なうことは、結局は課税仕入れを行なった当事者の合理的意思解釈を行なうことに他ならないのであり、同解釈の際には、課税仕入れを行なう（建物の取得を決定する）にあたって当事者が重視・注目していなかったであろう事情まであえて考慮をする必要はないのではないだろうか（したがって、平成17年裁決においては、賃料収入の帰属という付随的に発生するに過ぎない事情を重視すべきではないし、平成23年裁決においては、建物の取得を決定した（信託受益権譲渡契約を締結した）後に生じた、F社の倒産やD社による賃借人の募集活動開始という事情を重視すべきではないということになり、両事案とも、問題となった課税仕入れは課税資産の譲渡等にもよるものに区分すべきであると考えられる。）。

以上が当職の私見である。なお、本稿は、2件の裁決例を検討したのみであり、不十分な点が多いであろうが、どうかご容赦願いたい。