

消費税法の仕入税額控除の個別対応方式における用途区分の判断基準

——最判令和5年3月6日の検討を中心に——

廣 瀬 文 乃

(法学専攻 リーガル・スペシャリスト・コース)

目 次

はじめに

第1章 仕入税額控除制度の意義と概要

第1節 仕入税額控除の意義

第2節 仕入税額控除の計算方法

第3節 個別対応方式における用途区分の判断

第2章 最判令和5年3月6日の紹介及び検討

第1節 最判令和5年3月6日（A事件）の紹介

第2節 最判令和5年3月6日（M事件）の紹介

第3節 両事案の比較

第3章 個別対応方式における用途区分の判断基準

第1節 用途区分の判断時期

第2節 用途区分の判断の対象等

第3節 課税実務における用途区分の判断

第4章 用途区分の判断基準の解釈に関する検討

第1節 用途区分の判断時期

第2節 用途区分の判断の対象等

第3節 用途区分の判断基準の再検討

おわりに

はじめに

我が国の消費税は、納税額の計算において、仕入税額控除制度を用いて売上税額から仕入税額を控除する仕組みを採っている。この仕入税額控除

は、税の累積を排除するための、消費税の根幹をなす制度であり、より正確な仕入税額の控除が求められている。そのような、仕入税額控除の計算方式の一つに、個別対応方式がある。個別対応方式は、その課税期間中におけるそれぞれの課税仕入れについて、消費税法（以下「法」と略称する。）30条2項1号の①「課税資産の譲渡等にもみ要するもの」（以下「課税対応課税仕入れ」という。）であるか、②「その他の資産の譲渡等にもみ要するもの」（以下「非課税対応課税仕入れ」という。）であるか、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」（以下「共通対応課税仕入れ」という。）であるかの区分（以下この区分を「用途区分」と呼ぶ。）が明らかにされている場合に適用されるものと定められている。つまり、個別対応方式は、上記定めによる用途に区分できることが適用要件であり、取引ごとに売上げと対応させて計算を行うため、税の累積を排除するという仕入税額控除の目的に最もかなう計算方法であるとされる。しかし、この用途区分の判断基準については明文規定がなく、用途区分の判断時期及び何を根拠にどれほど正確に判断すべきであるのか明確でない。仕入税額控除において用いられる用途区分の判断基準が不明確であることは、税の累積を排除するための重要な仕組みとされる、仕入税額控除の仕組み自体を不安定にさせるため、消費税の基本構造において重大な問題であるといえる。

その点が問題となったのが、仕入税額控除の個別対応方式における用途区分の判断基準について、用途区分の判定が争点となった、転売目的の居住用マンションに関する事件である ADW 事件（以下「A 事件」とする。）¹⁾ 及びムゲンエステート事件（以下「M 事件」とする。）²⁾ である。そこで本論文では、これら 2 つの事件を中心に、関連する裁決例等及び課税実務を踏まえて、法30条2項1号の解釈を検討し、用途区分の判断基準を明確にすることを目的とする。

本論文の第1章では、仕入税額控除制度の概要について確認したうえで、個別対応方式における用途区分の位置づけを整理し、第2章では、用途区

分の判断基準が争われた上記2つの事件を紹介する。第3章では、用途区分の判断基準について様々な見解や課税実務・裁判例などを整理し、第4章では法30条2項1号の解釈の検討を行ったうえで、用途区分の判断基準について明らかにしたい。

第1章 仕入税額控除制度の意義と概要

本章では、用途区分の判断基準を検討するにあたり重要な、仕入税額控除の意義及び計算方法を紹介したうえで、個別対応方式において用いられる用途区分の性質及びその計算方法について紹介する。

第1節 仕入税額控除の意義

我が国の消費税は、製造から小売りに至るまでのすべての取引に対して課税される「全段階一般消費税」を採用している³⁾。また、事業者を納税義務者とし、事業者が納税すべき消費税額は、課税期間内の総売上額に税率を適用して得られた金額から、同一課税期間内の仕入れに含まれていた前段階の税額を控除することによって算出される⁴⁾。この仕入れに係る前段階の税額を控除することを、仕入税額控除と呼び、この仕入税額控除制度があることが「全段階一般消費税」の特徴である⁵⁾。すなわち、すべての取引に対して課税されることから、製造・生産・販売などの各取引段階において、二重三重に課税されることにより発生する「税の累積」を排除するために、「仕入税額控除」の仕組みが採用されている。仮に、仕入税額控除がなければ、税が取引段階ごとに累積し、この累積した税は、最終的に消費者が負担することになってしまうことに加え、消費税は最終消費者が負担する税であるにもかかわらず、消費税が納税義務者である事業者のコストになってしまう⁶⁾。よって、現行の消費税制度において「仕入税額控除」による税の累積排除は、消費税額を課税の中立性及び公平性を保障し、次の取引に「転嫁」させる最も重要な仕組みである⁷⁾。

第2節 仕入税額控除の計算方法

仕入税額控除の計算方法には、実際の仕入税額を用いて計算する原則的な方法と、中小事業者の事務負担に配慮した、簡便な計算方法である「簡易課税制度」があるが、本稿では原則的な仕入税額控除の計算のみを取り上げることとする。

仕入税額控除の具体的な計算方法として、課税仕入れに係る税額の全額が控除できる方式（以下「全額控除の方式」という。）及び個別対応方式、一括比例配分方式の3つの方式がある。以下では、それぞれの方式についてふれたいと思う。

1. 全額控除の方式、個別対応方式及び一括比例配分方式

課税期間における課税売上高が5億円以下である事業者で、かつその課税期間の課税売上割合が95%以上である事業者については、課税仕入れ等の税額の全額を仕入税額として控除することができる、全額控除の方式が認められる⁸⁾。これは、非課税売上げが少しでもあれば直ちにその売上げに対応する課税仕入れ等の税額を算定し、その分の仕入税額控除を認めないこととすると実務上に大きな負担をかけることから⁹⁾、課税売上割合が95%以上である、大部分が課税売上げとなる事業者は、少額不追及の考え方により区分計算を省略して、全額控除の方式を認めることとしている（以下「95%ルール」という）¹⁰⁾。

課税売上割合が95%未満である事業者や、課税売上割合が95%以上であっても、課税売上高が5億円を超える事業者は、仕入税額控除の計算にあたり、全額控除の方式を適用することができないため、個別対応方式又は一括比例配分方式のいずれかの方式を選択して計算を行うことになる。そして、個別対応方式については、法30条2項1号が以下の通り定めている。

消費税法30条2項1号(下線部筆者加筆)

- 一 当該課税期間中に国内において行つた課税仕入れ及び特定課税仕入れ並びに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のみ要するもの、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。)にの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のみ要する課税仕入れ、特定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、特定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

法30条2項1号は、個別対応方式を選択するには、国内において行つた課税仕入れについて、その仕入れた資産や役務の提供につき、①課税対応課税仕入れ②非課税対応課税仕入れ③共通対応課税仕入れの3つの用途区分が明らかにされていなければならないと規定している。個別対応方式における仕入税額控除の計算方式は、上記①課税対応課税仕入れの税額の合計額と上記③共通対応課税仕入れの税額の合計額に課税売上割合¹¹⁾を乗じて算出した金額を合計する方法となる。つまり、課税仕入れ等のうち、上記②に該当する、非課税売上げに対応する課税仕入れ等の税額は、原則として仕入税額控除を認めないこととされている。よって、課税売上げに対するもののみが仕入税額控除の対象となるという、仕入税額控除の原則的な考え方によれば、個別対応方式が消費税の制度の理念に最も合致しているといえる¹²⁾。また、個別対応方式は、個別対応といっても、取引ごとに区分して個別に税額控除するか否かを決定すると事業者の手間がかかりすぎる。そこで、その手間を省くために、それぞれ用途区分された課

税仕入れにかかる税額の合計額に着目する方法となっている¹³⁾。

上記①②③の用途区分ができない場合等¹⁴⁾には、一括比例配分方式を選択することとなる¹⁵⁾。一括比例配分方式の計算方式は、課税仕入れに係る税額の合計額に課税売上割合を乗じて算出した金額であり、個別対応方式と一括比例配分方式のどちらが事業者にとって有利であるかは、その事業者によって異なることになる。

2. 課税売上割合に準ずる割合

個別対応方式においてのみ、仕入れに係る消費税額を計算する際に、課税売上割合に代えて、課税売上割合に準ずる割合（以下「準ずる割合」という。）を適用することができる。例えば、従業員又は事業場ごとに課税取引や非課税取引の売上割合が大きく異なる場合や、事業者の事業において、ある年に国内で高額な土地の譲渡（非課税売上げ）を行ったため、その年だけ課税売上割合が急激に減少し、課税売上割合がその事業の実態を反映していない場合等に、「準ずる割合」を用いることが想定される¹⁶⁾。また、この「準ずる割合」の適用要件は、その割合が、課税売上割合以外の合理的な割合として認められ、かつ、所轄税務署長の承認を受けることである¹⁷⁾。

第3節 個別対応方式における用途区分の判断

1. 消費税法基本通達における個別対応方式の計算

第2節で示した通り、個別対応方式は、課税仕入れ等につき、法30条2項1号に示される用途区分が明らかであることが適用要件とされる。しかし、その用途区分の判断時期及び何を根拠にどのように判断すべきであるのか、消費税法上明記されている規定はない。また、法30条2項1号に規定される各区分の意義及び範囲についても明文規定がないため、判断方法が不明確である¹⁸⁾。用途区分の具体的な判断基準について、消費税法においては明文規定がないが、その判断時期については、消費税法基本通達に

において、次の通りの定めが置かれている。

消基通 11-2-20

……当該区分は、課税仕入れを行った日……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……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。

このように、用途区分の判断時期は、課税仕入れを行った日において行われることが原則とされている。しかし、課税仕入れの日においては、その用途区分が明らかでない場合もあり、課税仕入れの用途区分が消費税の課税関係に影響するのは、仕入税額控除の計算の結果を表す確定申告においてである¹⁹⁾。よって、例外的に、課税期間の末日までに明らかにされた区分により計算することができるとしている²⁰⁾。

2. 用途区分の判断基準に関する検討の必要性

用途区分の判断は、課税仕入れをその仕入れに対する将来の売上げとの対応により区分するものである。したがって、用途区分の判断時期は、将来の売上げの時点とすることが、税の累積排除という仕入税額控除の趣旨に最も合致した判断日であると考えられる。しかし、消費税は、「資産の譲渡等」という行為を課税物件とする行為税であり、法人税や所得税のような費用収益対応の原則は適用されない²¹⁾。つまり、仕入税額控除は、その仕入れに対する売上げが実際に行われた日は考慮せず、その仕入れに対する売上げとの「切り離し」を行う必要がある²²⁾。

また、受け取る（売上げ）対価を獲得するために、支払った（仕入れ）対価が明確であるような、個別的な対応が認識される原価については、これを認識すれば税の累積排除を正確に行うことが可能であり、用途区分の判断対象が明確となる²³⁾。一方、仕入れを行った時点において、その仕入

れとその仕入れに対する売上げの期間にズレがあることから、売上げの対価が確定していない状態で将来事象を予測しなければならない場合に、何を用途区分の判断対象とするかが問題となる。

つまり、用途区分の判断において、判断時期については売上げとの「切り離し」が必要であるとされるにもかかわらず、売上げとの「対応」を問い、税が累積すると考えられるところにおいてのみ、その累積を排除する仕組みをとっている。そこで、この「切り離し」と「対応」の関係性を考慮したうえで、どのように用途区分の判断を行うべきか検討する必要がある。

第2章 最判令和5年3月6日の紹介及び検討

前章では、仕入税額控除の意義にふれたうえで、用途区分の判断の位置づけ等を紹介した。次に、本章では、個別対応方式の用途区分の判断基準について争われた、最判令和5年3月6日の2つの事件（以下「令和5年最高裁判決」と略称する。）について紹介検討する。

第1節 最判令和5年3月6日（A事件）の紹介

1. 事実概要

A事件におけるA社（原告・被控訴人・上告人）は、富裕層の個人投資家を対象にした不動産事業を行っており、本件ビジネスモデルに基づく収益不動産販売事業を行っている。A社は、平成27年3月期から平成29年3月期までの各課税期間において、マンション（以下「本件各マンション」という。）を84棟購入した。本件各マンションは、A社の収益不動産販売事業におけるビジネスモデル²⁴（以下「本件ビジネスモデル」という。）に基づき、バリューアップ後の転売を目的として購入された、中古の賃貸用マンションである。本件各マンションは、本件各課税仕入れが行われた日（以下「本件各仕入日」という。）の時点において、その一部又は全部

が住宅として貸し付けられており、A社は、本件各マンションの購入によってその賃貸人たる地位を承継し、本件各マンションを転売するまでの間その賃料を収受した。

その後、A社は確定申告において、本件各マンションの購入が、法30条2項1号における課税対応課税仕入れに区分されるとして申告を行った。これに対し、当該税務署長 Y₁ は、本件各課税仕入れは同号にいう共通対応課税仕入れに区分すべきであるとして、A社に対し、本件各課税期間に係る消費税等の各更正処分等を行ったため、A社が、その取消しを求めた事案である。

2. 争 点

本件の争点は、① 本件各課税仕入れが法30条2項1号の「課税対応課税仕入れ」と「共通対応課税仕入れ」のいずれに区分されるべきか、② 平等取扱原則違反の有無、③ 国税通則法65条4項にいう「正当な理由」の有無である。なお、本稿では、用途区分の判断基準を検討するために、上記①の争点について中心に紹介し、上記②及び③の争点は省略する。

3. 判 旨

(1) 第1審——東京地判令和2年9月3日税資270号順号13448

地裁判決は、A社の請求を容認し、当該課税仕入れは課税対応課税仕入れに該当するとした。用途区分の判断時期について、「消費税法30条2項1号は、かかる用途区分について、『……要したもの』ではなく『……要するもの』と規定しており、課税仕入れ等が実際にいかなる資産の譲渡等に用いられたかを問題としていない。また、……課税仕入れ等に該当するか否かは、仕入れを行った日において判断すべきものであるから、当該課税仕入れ等に係る用途区分についても、これと同様に、当該課税仕入れ等を行った日を基準に判定すべきである。」と判断した。そのうえで、用途区分の判定については、「当該課税仕入れ等を行った日の状況に基づき、

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。そして、このような判断は、将来の事情を想定して行わざるを得ないものであるから、当該課税仕入れ等を行った日を基準に、当該事業者における過去の同種の課税仕入れ等の状況や事業内容、あるいは当該課税仕入れ等に係る一連の事情等から考察される当該課税仕入れ等の目的・意図、さらに、客観的にみてその後に予定されているといえる取引の内容といった事情を考慮して行うのが相当である。」との判断基準を示した。

また、納税額の計算に用いられる課税売上割合が、事業者のビジネスモデルにおける経済実態と乖離することによるギャップの問題について、「……課税売上割合に準ずる割合を用いるためには、合理的な計算方法を定めて事前に所轄税務署長の承認を受けておかなければならないのであって、上記のような本件ビジネスモデル下における課税売上割合とのギャップの問題が、課税売上割合に準ずる割合の利用によって解消し得るものは直ちに解し難い。」と判示した。

さらに、事業者が課税仕入れ等を行う場合に、当該活動が本来得ることを目的としている収入のほか、当該活動の過程で生じる他の収入が見込まれることにより、当該課税仕入れ等が共通対応課税仕入れに区分されることとなるのか否かの判断については、「一義的に解するのではなく、〔1〕他の収入が当該事業者の経済活動におけるどのような過程で得られ、その活動全体の中でどのように位置づけられているのか、〔2〕他の収入が見込まれることが、課税仕入れ等やこれに対応する取引にどのような影響を及ぼしているのか、〔3〕全体の収入の見込額のうち他の収入の見込額が占める割合など、当該事業者が行う経済活動に関する個別の事情を踏まえ、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そうでないものとに適正に配分するという観点に照らし、他の収入が見込まれることをもって当該課税仕入れ等につき『その他の資産の譲渡等』にも要するも

のと評価することが相当といえるか否かを考慮して判断すべきである。」という判断を示した。

このように、本件各課税仕入れの用途区分については、「原告が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免的に生じる副産物として位置づけられるもの……である。……これらの事実関係に照らせば、本件各仕入日に上記のような賃料収入が見込まれることをもって、本件各課税仕入れにつき『その他の資産の譲渡等』にも要するものとして共通対応課税仕入れに区分することは、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そうでないものとに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。したがって、本件各課税仕入れは課税資産の譲渡等にも要するものとして課税対応課税仕入れに区分するのが相当である……。」という判断を下した。

(2) 控訴審——東京高判令和3年7月29日訟月68巻3号188頁

高裁判決は、一転、原审の地裁判決を取り消し、本件課税仕入れは、共通対応課税仕入れに該当すると判断した。用途区分の判断基準について「[1] ……個別対応方式の計算方法は、……課税資産の譲渡等に対応する課税仕入れの税額だけが仕入税額控除の対象……という仕入税額控除の原則的な考え方に従って控除対象仕入税額を計算することとされたものと解されること、[2] 消費税法30条2項1号が、……いずれも『要したもの』ではなく『要するもの』と規定され、かつ、……『にのみ』と限定的に規定されており、当該課税仕入れを行った日の属する課税期間が仕入税額控除の対象期間とされていることなどからすると、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かを客観的に判断するのが相当と解されること、[3] ……課税売上割合よりも合理的な割合の算出が可能

である場合には所轄税務署長の承認を得たうえでその割合を適用することが認められており、これらによって税負担の累積の排除を適正かつ公平に実現できる仕組みが設けられていることなどに照らすと、……課税対応課税仕入れとは、当該課税仕入れにつき将来課税売上げを生ずる取引のみが客観的に見込まれている課税仕入れのみをいい、……当該課税仕入れにつき将来課税売上げを生ずる取引と非課税売上げを生ずる取引の双方が客観的に見込まれる課税仕入れについては、全て共通対応課税仕入れに区分されるものと解するのが相当である。」と判示している。

それを踏まえ、「本件各仕入日において、……賃料収入という非課税売上げが見込まれるとともに、……課税売上げも見込まれるから……共通対応課税仕入れに該当するものと解するのが相当である。」とする判断を下した。

(3) 上告審——最判令和5年3月6日裁時1811号6頁

最高裁判決は、高裁と同様、A社の請求を棄却し、本件各課税仕入れは、共通対応課税仕入れに該当すると判断した。まず、仕入税額控除の趣旨である税の累積排除について「……消費税法は、所定の場合において当該課税期間中に行った課税仕入れにつき用途区分が明らかにされていないときは、課税仕入れに係る消費税額に、課税売上割合……を乗じて計算する方法により控除対象仕入税額を計算するものとし……、また、帳簿及び請求書等の保存がない場合には原則として当該課税仕入れに係る消費税額の控除を認めないものとする……など、課税の明確性の確保や適正な徴税の実現といった他の目的との調和を図るため、税負担の累積が生じても課税仕入れに係る消費税額の全部又は一部が控除されない場合があることを予定しているものといえることができる。」と判示した。

さらに、「個別対応方式により控除対象仕入税額を計算する場合において、……課税売上割合を用いることは、課税の明確性の確保の観点から一般に合理的といえるのであり、課税売上割合を用いることが当該事業者の

事業の状況に照らして合理的といえない場合には、課税売上割合に準ずる割合を適切に用いることにより個別に是正を図ることが予定されていると解されることにも鑑みれば、課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等の双方に対応する課税仕入れは、当該事業に関する事情等を問うことなく、共通対応課税仕入れに該当すると解するのが消費税法の趣旨に沿うものというべきである。」とする判断を示している。

このように、用途区分の判断基準について「課税対応課税仕入れとは、当該事業者の事業において課税資産の譲渡等のみに対応する課税仕入れをいい、課税資産の譲渡等のみならずその他の資産の譲渡等にも対応する課税仕入れは、全て共通対応課税仕入れに該当すると解するのが相当である。」と判示した。

第2節 最判令和5年3月6日（M事件）の紹介

1. 事実概要

M事件におけるM社（原告・控訴人・上诉人）は、中古不動産の買取再販売を主な事業とする株式会社である。M社は、平成25年12月期から、平成27年12月期にかけて、販売目的で行った課税仕入れである建物344物件（以下「本件各物件」という。）を購入した。この本件各物件の購入は、いずれも賃借権の負担付売買によるもので、買主であるM社は、本件各建物の所有権を取得すると同時に、賃貸人としての地位を承継し、本件各建物につき、引渡日以降の賃貸料を収受していた。

本件各建物の購入について、使用する会計システム上、税区分は課税対応課税仕入れに該当するとして、確定申告を行った。これに対し、Y₂は、本件各課税仕入れは共通対応課税仕入れに区分すべきであるとして、M社に対し、本件各課税期間に係る消費税等の各更正処分等を行ったため、M社が、その取消しを求めた事案である。

2. 争点

本件の争点は、① 本件課税仕入れが法30条2項1号の「課税対応課税仕入れ」と「共通対応課税仕入れ」のいずれに区分されるべきか、② 国税通則法65条4項にいう「正当な理由」があるか、③ 本件の「準ずる割合」が、合理的に算定されるものであるか否かである。なお、本稿では、用途区分の判断基準を検討するために、上記①の争点について中心に紹介し、上記②及び③の争点は省略する。

3. 判旨

(1) 第1審——東京地判令和1年10月11日税資269号順号13325

地裁判決は、M社の請求を棄却し、本件課税仕入れは「共通対応課税仕入れ」に該当するとの判断を下した。用途区分の判断時期はA事件判決と同様に「当該課税仕入れの行われた日の状況に基づいて判断すべき」と判断した。用途区分の判断対象については、最終的な目的により行うべきであるとする原告の主張に対して、「用途区分の判定において課税仕入れの目的が考慮されとしても、消費税法30条2項1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、原告が主張するような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。」と判示している。

また、「仕入税額控除において、課税の累積の排除をいかに実現するかについては立法政策に委ねられていると解されるどころ、個別対応方式において共通課税仕入れと判定される課税仕入れについて、当該課税仕入れに係る資産の譲渡等による売上げ全体に占める非課税売上げの割合が非常に小さい場合が生じるとしても、そのことが課税の累積の排除の観点から直ちに許容されないとまではいえず、……個別対応方式における用途区分が当該課税仕入れの行われた日の状況に基づいて判断すべきものであることや、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ことからすると、最

終的な目的による判断を行わなければ直ちに不合理な結果が生じるとまではいえない。」と判示した。

よって、「……本件各建物は、本件各課税仕入れが行われた日の状況において、販売に供されるとともに、一定の期間、住宅用の賃貸にも供されるものであったと認められることから、本件各課税仕入れは、……共通課税仕入れに該当するというべきである。」と判断を下した。

(2) 控訴審——東京高判令和3年4月21日税資271号順号13551

高裁判決は、原審を引用し、本件課税仕入れは共通対応課税仕入れに該当すると判断を下した。また、原審判決が、用途区分の判断において、課税仕入れの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と示す判断に補足して、「要することが見込まれるかどうかの判断要素の一つとして課税仕入れの『目的』が挙げられるとしても、課税の累積は、課税仕入れの目的が課税資産の譲渡等であったことによって生じるものではなく、課税資産の譲渡等が行われることの結果によって生じるものであるから、『最終的な目的』や『主たる目的』に限定されると解すべき根拠はなく、その他の資産の譲渡等が行われることが見込まれるのであれば、そこには課税の累積が生じないのであるから、課税資産の譲渡等のみ要するものと扱うことが相当でない。」と判示した。

(3) 上告審——最判令和5年3月6日裁時1811号3頁

最高裁判決は、用途区分の判断基準についてふれていないため、本稿においては省略する。

第3節 両事案の比較

次にA事件とM事件を比較し、整理すると、次の表1の通りである。

表1 A事件及びM事件の比較

	A事件 地裁判決	A事件 高裁判決	A事件 最高裁判決	M事件 地裁・高裁判決
本件課税仕入れの用途区分	課税対応課税仕入れに該当する	共通対応課税仕入れに該当する		
用途区分の判断時期	課税仕入れを行った日			
仕入税額控除の趣旨	税の累積排除			
判断の対象	「主たる目的」や「最終的な目的」を重視する	目的を判断の対象とせず、「客観的な見込み」や「予定」によって判断する	目的を判断の対象とせず、売上げと仕入れの「対応」により判断する	判断要素として「目的」を挙げることは認めるが、「主たる目的」や「最終的な目的」に限定しない
準ずる割合の適用によるギャップの解消	準ずる割合の適用により解決し得るものとは言い難い	準ずる割合の適用により解決する		
個別の事情	用途区分の判断において考慮する	用途区分の判断において考慮する必要はない		
税の累積の位置づけ	税負担の累積を招くものとして適正に配分する	税負担の累積の排除を適正かつ公平に実現する	税負担の累積が生じて仕入税額控除されない場合があることを予定している	課税の累積は、課税資産の譲渡等が行われることの結果によって生じる

（A事件及びM事件の裁判例を基に、筆者作成。）

本件課税仕入れの用途区分において、課税対応課税仕入れに該当すると判断した判決は、A事件の地裁判決のみである。A事件地裁判決以外の判決において、本件各課税仕入れは、共通対応課税仕入れに該当すると判断

が下された。

令和5年最高裁判決における共通点は、「課税仕入れが行われた日」を用途区分の判断時期とすると解している点と、仕入税額控除を行う趣旨を税の累積排除と解釈している点である。一方、両事件の比較による相違点は、以下の通りである。

まず、用途区分の判断対象についてであり、何を判断の対象とすべきであるか解釈が異なる。A事件の地裁判決は、将来における一定の取引を目指しているとしたうえで、当該課税仕入れがどのような取引を目指して行われたかを見れば、用途区分を判定するのに十分であることを指摘している²⁵⁾。したがって、「主たる目的」や「最終的な目的」が何かを重視して、用途区分の判断を行うことを示していることがわかる²⁶⁾。一方、A事件の高裁判決においては、「課税資産の譲渡等にのみ要するもの」を「……課税資産の譲渡等を生ずる取引のみが客観的に見込まれている」と言い換えていることから、将来の資産の譲渡等との関係を「客観的な見込み」や「予定」によって判断し、それを超えて、動機や目的などの主観面を重視する考え方を明確に否定している²⁷⁾。また、A事件の最高裁判決においても、「……に要する」を「対応する」と言い換えていることから、用途区分の判断において「対応」しているかどうかを超えて、本来の目的であるかどうかを問題とすることは、消費税法の規定の文理にも趣旨にも沿わないという理解を前提とする解釈を行っている²⁸⁾。さらに、M事件の地裁判決及び高裁判決は、課税資産の譲渡等に要することが見込まれるかどうかの判断要素として「目的」を挙げることは認めるものの、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ことが示されている。

次に、課税売上割合と実際の割合のギャップが発生することにより、経済実態との乖離が生じることについて、「準ずる割合」の使用によりその乖離が解決できると言えるか否かに対する評価の違いである。A事件の地裁判決では、課税売上割合に「準ずる割合」を使用するためには、事前に所轄税務署長の承認が必要であることから、手続きの存在を重視し、上記

ギャップの問題が「準ずる割合」の利用によって解消し得るものとは直ちに解し難いとしている。一方、A事件の高裁・最高裁判決及びM事件の地裁・高裁判決においては、「準ずる割合」によって計算する余地があることを示し、この「準ずる割合」を使用することにより、経済実態との乖離の問題を解決することができるかと評価している。

さらに、個別の事情について、A事件の地裁判決は、用途区分の判断において個別の事情を考慮すべきであるとして、ビジネスモデルなどの詳細な検討を行っていることに対し、A事件の高裁・最高裁判決及びM事件の地裁・高裁判決においては、個別の事情を考慮すべきでなく、「準ずる割合」を適用し個別に是正を図るべきであったことを示している。

また、税の累積の位置づけについて、A事件の地裁判決は、税負担の累積を招くものとそうでないものに適正に配分するという観点を示していることから、仕入税額控除の役割である税の累積排除において、経済実態との乖離により、税の累積排除ができていない部分が生じることによる「損税」の発生に対する問題意識が強く、それを許さないものとする判決であると考えられる²⁹⁾。一方、A事件の高裁判決は、消費税が税負担の累積の排除を適正に行うことに加え、公平に行うことも求めていることから、A事件の地裁判決よりは、「損税」の発生に対する問題意識が低いものであると考えられる。そして、A事件の最高裁判決は、消費税は税負担の累積が生じても、仕入税額控除されない場合があることを予定しているものということができることを示し、M事件の地裁・高裁判決は、課税の累積は、課税資産の譲渡等が行われることの「結果」によって生じ、その他の資産の譲渡等が行われることが「見込まれる」のであれば、そこには課税の累積は生じないことと判断している。したがって、A事件の最高裁判決及びM事件の地裁・高裁判決は、税の累積排除を実際より多く行ってしまうことによる「益税」の発生を許さないものとし、「損税」の発生を許されないものとは考えていないことがわかる³⁰⁾。

第3章 個別対応方式における用途区分の判断基準

前章では、用途区分の判断について争われた令和5年最高裁判決の紹介や両判決の比較を行った。本章では、その令和5年最高裁判決や、用途区分の判断基準について争われた他の裁判例、裁判例及び課税実務における取扱いを参考にしつつ、用途区分の判断基準の検討に向けて、判断基準を判断時期と判断対象等に分けて考察を行いたい。

第1節 用途区分の判断時期

1. 「課税仕入れを行った日」とする見解

用途区分の判断時期について、令和5年最高裁判決では、いずれの判決においても、「課税仕入れを行った日」であると解釈している。その理由として、①法30条2項1号が「……要したもの」ではなく、「……要するもの」と規定しているため、課税仕入れ等が実際にいかなる資産の譲渡等に用いられたかを問題としていないこと及び②課税仕入れ等に該当するか否かは、仕入れを行った日において判断すべきもの³¹⁾であるから、当該課税仕入れ等に係る用途区分についても、これと同様に、当該課税仕入れ等を行った日を基準に判定すべきであることを挙げている。課税実務においても、消基通11-2-20が、用途区分の判断は「課税仕入れを行った日」において行うことを示していることから、令和5年最高裁判決と同様の判断時期が用いられているものと思われる。

そもそも「課税仕入れを行った日」とはいつを表すかという議論はあるものの、課税仕入れに該当するか否かの判断を「課税仕入れを行った日」に行うという認識については、議論の余地がないものであると考えられる。しかし、用途区分の判断時期においても課税仕入れに該当するか否かと同様に「課税仕入れを行った日」とすることについては、従前の裁判例とは異なる解釈も示されている。そこで、次に、用途区分の判断時期は「課税

期間終了時点」であるとする見解を紹介する。

2. 「課税期間終了時点」とする見解

用途区分の判断時期について、「課税仕入れを行った日」ではなく、「課税期間終了時点」に行うことが妥当であるとする見解³²⁾は以下の通りである。

消費税において、売上側は、国税通則法15条2項7号が消費税法の納税義務の成立を「課税資産の譲渡等をした時」としていることから、個々の取引における消費に着目した行為税としての性格を持っている。これに対し、仕入側は、仕入税額控除が課税期間終了時を前提に計算方法が規定されていることから、期間税の性格を有するものであり、売上側とは性格が異なる³³⁾。また仕入税額控除の計算において、個別対応方式を用いることの選択を行う前に、課税売上割合が「95%ルール」に該当しないため、全額控除の方式により仕入税額控除の計算ができないことを確認する必要がある。その確認が可能なのは、当該課税年度終了時点であり、個々の取引時点ではない。よって、用途区分の判断時期を課税仕入れ時とすることは、消費税の基本構造と整合せず、その課税期間終了時点において用途区分を明らかにすることを要求しているが、実務ではこれを取引時時点にずらしている³⁴⁾。

このような見解があることから、消費税は期間税としての性格を全く持たないものか、仕入側については期間税としての性格を有しているのか検討する必要がある。

第2節 用途区分の判断の対象等

1. 「目的」による判断に対する学説

用途区分の判断において、「目的」を用途区分の判断要素とすることを支持する学説として、田中治名誉教授の見解がある。田中名誉教授は、法30条2項1号の「要するもの」という文言は、課税仕入れの目的を指し、

将来の売上げとの対応関係の存否を問うものであるとされ、課税仕入れの後に実際にどの特定の用途に用いられているかどうかという事実の存否を問う「用いられるもの」という文言とは、明らかに異なるものであると指摘されている³⁵⁾。そのうえで、田中名誉教授は、課税資産の譲渡等のみ「要するもの」という文言を定めたのは、課税仕入れと将来の課税売上げとの対応関係を強く意識し、かつこれを求めるものであるとされて、用途区分の判断は、課税仕入れが将来の売上げとの関係においてどのような「目的」でもってなされたかという判断基準によるべきであるという見解を示されている³⁶⁾。

一方、「目的」により判断することに対して反対する見解として、安田雄飛弁護士は、用途区分の判断において、「要する」ものであるというためには、両者の間に「対応」があれば足り、「対応」より積極的な、課税仕入れの「目的」「意図」「事業における位置づけ」等はその判断を左右しないと指摘されている³⁷⁾。そのうえで、安田弁護士は、消費税法の規定の文言にない課税仕入れの「目的」を判断基準とすることは、「対応」の有無が、その事業の位置づけなどの個別事情により左右され得ることとなり、課税の予測可能性の観点から問題があると指摘されている³⁸⁾。また、酒井貴子教授も、課税仕入れがその事業内容に鑑み将来の取引と紐づけなければならないとしたら、事務負担が重くなることや、事後的な処理の必要性がでてくることから、用途区分の判断において事業内容の判断を要しない解釈が整合的なものであると示されている³⁹⁾。

2. 「最終的な目的」による判断に対する学説

用途区分の判断対象に用いる「目的」を「最終的な目的」に絞って判断する見解に対して、西中間浩弁護士は、例えば、現実には最終目的までたどり着かずに転売できずに終わるものがあつたとして、それは納税者にも把握することができない要素であり、仕入時に転売を最終目的としていたのであれば、仕入段階で支払った消費税はその事業を遂行するうえで必要

な負担であるといえるため、税負担の累積の排除という観点からは一番しっくりくる解釈といえると評価している⁴⁰⁾。

また、朝長英樹税理士は、「最終的にどうするのかということを考えずに資産を取得するという事はないはずである」という常識的な判断の下に、「最終的な目的」を判定の要素とする解釈を示し、必然的にこのような「割り切り」を持って行わざるを得ないという見解を示されている⁴¹⁾。

一方、今村隆教授は、用途区分を「最終的な目的」により判断し、たとえ仕入れ時点で客観的に最終的な目的以外の取引が認められており、それに対する収入が見込まれていても、「要するもの」に当たらないとすることは、「要するもの」について、「最終的な目的をみる」と限定解釈し、さらに「のみ」について「最終目的からみて付随的なものは除かれる」との限定解釈をしており、解釈論の限界を超えているのではないかと指摘されている⁴²⁾。

3. 「客観的な見込み」や「対応」による判断に対する見解

A事件の高裁判決や最高裁判決は、「目的」ではなく「客観的な見込み」や「対応」という文言を用いて用途区分の判断をすべきことを判示していた。この「客観的な見込み」という文言を用いた判断に対して、赤坂高司税理士は、用途区分の判断を「客観的」に行うことを批判し、「目的」で判断すべきであると主張している⁴³⁾。その理由として、用途区分について「客観的に判断すべき」という表現より、「非課税売上げ」又は、「課税売上げ」の事実を「客観的」に捉え用途区分の判断を行うのであれば、それは、消費税の課税仕入れの「目的」で判断するのではなく、あたかも所得税法上の「実現」の有無で判断するかのごとくであると指摘されている⁴⁴⁾。

また、金子友裕教授は、消費税法において「対応」の概念を用いる事が困難であるという見解を示している⁴⁵⁾。消費税法は、費用収益対応の原則が適用されないため、対応関係を示す概念が存在しない。したがって、金子教授は、個別的な対応が可能である原価のようなものであれば問題とな

らないが、費用として支払った対価（個別的な対応が不明なもの）を費用の概念との矛盾なく「対応」させることは、期間での対応という概念が使用できない消費税においては困難であると指摘されている⁴⁶⁾。

4. 個別の事情と準ずる割合

上記では、用途区分の判断対象を「目的」「客観的な見込み」「対応」などの文言から整理した。このうち「目的」を判断対象とする場合には、さらに、何を事業者の「目的」とすべきかを判断する必要がある。また、A事件の地裁判決とM事件の地裁判決が同様に「目的」を判断対象としているにも関わらず、判断内容が異なった理由は、「目的」の判断に個別の事情を考慮して行ったか、考慮せず行ったかの違いであり、用途区分の判断において個別の事情が大きく影響を与えることが明らかとなった。

M事件の地裁判決は、用途区分の判断においては個別の事情を考慮する必要がないことを判示しており、今村教授もこの判断と同様に、事業実態の乖離は、事業者が「準ずる割合」によるとの所轄税務署長の承認を得ることによって解決されるべき問題であるとして、用途区分の判断に個別の事情を考慮する必要がないことを指摘されている⁴⁷⁾。

しかし、実際に、M事件をはじめ多くの事案において、「準ずる割合」の適用承認申請をするも却下されている場合が少なくない。このように、「準ずる割合」の適用は必ずしも容易ではなく、課税仕入れの用途区分の判断にあたって、当該事業に関する事情等を問うことが必要だったのではないかとする立場から、「準ずる割合」の適用による解決を問題視する指摘がなされている⁴⁸⁾。

第3節 課税実務における用途区分の判断

令和5年最高裁判決では、両事件とも、不動産事業を行う事業者による居住用賃貸建物の課税仕入れに関するものであった。そこで次に、用途区分の判断について争われた裁決例から、不動産事業以外の事業者による課

税仕入れについてもふれたい。また、同様に不動産事業を行う事業者においても、居住用賃貸建物以外の課税仕入れにおいて、用途区分の判断が問題となるため、その点についても述べることにする。

1. 国税不服審判所令和1年7月17日裁決⁴⁹⁾

薬局業を行う事業者は、当該薬局において、調剤を取り扱う事業（以下「調剤事業」という。）と市販医薬品や日用雑貨等を取り扱う事業を営んでいた。また、調剤事業における売上げは、健康保険法等が適用される医師の処方箋に基づく販売（非課税売上げに該当し、消費税が課されないもの）のほかに、自費診療に係る販売や他の薬品への販売（課税売上げに該当し、消費税が課税されるもの）などがある。当該事業者は、調剤薬品等の課税仕入れを行い、この課税仕入れについて法30条2項1号に規定する共通対応課税仕入れに区分すべきところ、非課税対応課税仕入れに区分し、納付税額を過大に算定していたとして更正の請求をした。

国税不服審判所は、「仕入れた本件調剤薬品等については、本件各課税期間以前から、医師の処方箋に基づいて販売するだけではなく、他の薬局からの都度の要請という仕入れ後の事情により、一定数は必ず当該他の薬局へ販売する状況にあったと認められるのであり、そうすると、……仕入れ後の事情により、課税資産の譲渡等に要することも予定されていたと認められるから、本件調剤問屋仕入れについては、非課税売上対応分にも課税売上対応分にも該当せず、よって、共通売上対応分に区分するのが相当である。」として、当該課税仕入れが共通対応課税仕入れに該当することを認める判断を示した。

本裁決例は、課税資産の譲渡等の金額がその他の資産の譲渡等の金額に比して「わずかであるとしても」共通対応課税仕入れに該当するとした事例であるとされる⁵⁰⁾。また、「必ず」他の薬局への販売に用いられる状況にあったことを強調していることから、用途区分の判断は、将来の課税取引・非課税取引との対応関係が相当程度確実なものだけが対応すると認め

られ、単なる可能性だけでは対応するとまではいえないことを示した裁決例であると評価されている⁵¹⁾。

2. 質疑応答事例

本事例は、不動産業を行う事業者が支払った、貸ビル建設予定地上の建物の撤去費用等の用途区分に対する質問に関するものである⁵²⁾。事実関係は以下の通りである。当該事業者が、貸ビルを建設するための土地を取得したが、その取得した土地に借地権者の店舗が建っていたところ、当該事業者が所有している別の土地に仮店舗を建設の上、移転先が決まるまでの間、その仮店舗を無償で貸し付け、取得予定地上の店舗を撤去した。この場合における、仮店舗の建設費及び既存の店舗の撤去工事が、個別対応方式においてどの用途区分にあたるのかが問われている。

この質問に対して本事例では、土地にビルを建設してこれを貸し付けるために必要なものであるから、課税対応課税仕入れに該当すると回答している。つまり、移転先が決まるまでの無償で行った貸付け（不課税売上げ）は、用途区分の判断において考慮せず、最終的にビルの貸付けを行うという「目的」に注目した判断である。

3. 課税実務による取扱い

次に、上記において紹介した裁決例及び質疑応答事例から、課税実務における取り扱いを分析する。課税仕入れに対応する売上げについては、単なる可能性だけでは対応するとまではいえず、売上げが発生することのある程度の確実性が求められるが、その売上げが「わずか」としていても、対応すると考えられることから、確実性は、発生する売上げの割合の大きさにより求められるものではないとする取扱いである。さらに、最終的な目的を重視し、その目的を達成するまでの経緯は、用途区分の判断要素としない立場とわかる。

したがって、令和5年最高裁判決が示す用途区分の判断と課税実務にお

ける取扱いは、その収入額が「わずか」であるとしても判断要素に含めた点について同様であるが、その収入の確実性を、必ず一定数取引が行われるというような事業実態からではなく、収入の発生により判断している点が異なる。また、最終的な目的を重視せず、その目的を達成するまでの経緯も判断要素としている点について、課税実務における用途区分の判断と異なるものであり、令和5年最高裁判決の判示事項が、納税者にとって予測し難いものであったと評価できる。

第4章 用途区分の判断基準の解釈に関する検討

前章では、用途区分の判断時期及び判断対象等に関する学説の紹介や、課税実務における取り扱いについて検討した。本章では、用途区分の判断時期と判断対象等に分けてそれぞれ具体的に論じ、消費税法において適用されるべき、仕入税額控除の個別対応方式における用途区分の具体的な判断基準を明らかにしたい。

第1節 用途区分の判断時期

用途区分の判断時期は、令和5年最高裁判決並びに用途区分の判断時期について争われたその他の裁判例⁵³⁾において、「課税仕入れを行った日」であるとされてきた。一方、用途区分の判断は「課税期間終了時点」に行うべきであるとする見解があることを前章においてふれた。そこで以下では、用途区分の判断時期は「課税仕入れを行った日」とすべきか「課税期間終了時点」とすべきかを検討する。

1. 用途区分の判断時期を「課税期間終了時点」とすることの妥当性

(1) 仕入側がもつ期間税としての性格

仕入側の立場に立てば、仕入税額控除は、法30条1項より、「課税仕入れ等を行った日“の属する課税期間”」において行われる。全額控除の方

式により計算することができるか、個別対応方式又は一括比例配分方式により計算を行うかは、当該課税期間の課税売上高及び課税売上割合により判断できるが、課税売上高及び課税売上割合はその課税期間の末日でなければ確定しない。つまり、どの方式により仕入税額控除の計算をすべきであるかは、課税期間の末日以降でなければ判断できないこととなる。また、法30条1項は、全額控除の方式による仕入税額控除の計算方法を基本とした規定であると考えられ、仕入税額控除の計算方法の一つである全額控除の方式において、「課税仕入れ等を行った日の属する課税期間」において行うこととされており、個別対応方式や一括比例配分方式も同様といえる。したがって、消費税は、売上側からは一般的に期間税としての性格を有しないこととなるが、仕入側のみに着目し、仕入税額控除による税額の確定時を考慮すれば、期間税の性格を有するものであるといえる。

結局、法30条2項1号に規定される個別対応方式の適用要件は、課税仕入れ等を行った日の属する課税期間の末日に満たされれば足り、用途区分の判断時期を「課税期間終了時点」とすることは妥当である。

(2) 仕入税額控除の趣旨及び課税実務

消費税における仕入税額控除の趣旨は、税の累積排除であり、その確実性を考慮すると、用途区分が行われる時期は、「課税仕入れを行った日」ではなく、「課税期間終了時点」とすべきである。課税仕入れを行った日の状況のみで判断すると不確定要素が多い場合においても、課税期間終了時点までの状況により判断すれば、一定の不確定要素が排除できる可能性がある。これは、消基通11-12-20が、課税仕入れ等を行った日において用途区分が明らかにされていない場合に、課税期間の末日までに用途区分が明らかにされたときには、その区分を用いることを規定していることから、課税実務においても、用途区分が仕入日には不明確であるとしても、課税期間の末日には明確になる場合が一定数存在することが考えられる。したがって、用途区分の判断時期を「課税期間終了時点」とであると解釈するこ

とは、仕入税額控除の趣旨及び課税実務の観点からも妥当であるといえる。

2. 用途区分の判断時期を「課税仕入れを行った日」とすることの 妥当性

(1) 法30条の文言及び課税仕入れに該当するか否かの判断時期との関係

令和5年最高裁判決は、用途区分の判断を「課税仕入れを行った日」において行うべきであるとする理由として、法30条2項1号の規定から、実際の売上げを考慮する必要がないことを判示している。しかし、用途区分の判断時期が「課税期間終了時点」であるとしても、仕入れを行った日の属する課税期間中に、その仕入れに対する売上げが行われない場合には、実際の売上げを考慮せずに判断する必要があるため、この条文の文言のみから「課税仕入れを行った日」に行うべきであると判断することには無理があると考ええる。

また、令和5年最高裁判決は、課税仕入れ等に該当するか否かの判断は「課税仕入れを行った日」において行われるものであるため、用途区分の判断も同時期に行うべきであることを示している。しかし、課税仕入れに該当するか否かの判断において、その仕入れの用途や目的は考慮されない。つまり、課税仕入れに該当するか否かの判断時点においては、その仕入れに対する売上げとは全く対応させないものであり、あくまでその仕入れ自体が課税対象であるか否かを判断するものである。したがって、課税仕入れに該当するか否かの判断時期と用途区分の判断時期は同時期ではないものと考ええる。

(2) 課税実務における取扱い

課税実務において用途区分の判断は、消基通11-2-20が示す通り、原則的には「課税仕入れを行った日」において行われていると考えられる。課税期間の末日ではなく、「課税仕入れを行った日」を判断時期として会計処理を行うことで、実務においては、会計処理時に同時に用途区分の判断

ができ、納税義務者の負担の観点からすれば、実務上の要請に即した判断時期であるといえる。仮に、課税期間の末日に用途区分の判断を行うこととなれば、月次や日ごとに分けて、決算時期より前に、定期的に会計処理を行う事業者の場合、用途区分の判断を会計処理とは別に行う必要があり、納税者の負担が増加する。しかし、上記のような実務上の要請があるとしても、仕入税額控除の計算構造や仕入税額控除の趣旨による適正な税の累積排除を行うことより、実務上の要請を優先し、判断時期をずらすべきではない。

第2節 用途区分の判断の対象等

用途区分の判断において、前述の通り、「目的」を判断対象とする見解や、「客観的な見込み」や「対応」により判断を行う見解を紹介した。これらの学説上の見解を踏まえて、どの判断対象を用いて判断すべきか検討したい。

1. 事業者の「目的」を判断対象とすることについて

まず、法30条2項1号は、「当該課税期間中に国内において行った課税仕入れ……につき、課税資産の譲渡等にものみ要するもの……」と規定している。この条文において、各用途区分を示す「課税資産の譲渡等にものみ要するもの……」に対する主語が明らかでない。課税仕入れ「につき」とされていることから、各用途区分の主語が、「課税仕入れ」でないことは明らかである。また、「要するもの」とは「必要とするもの」と同義であり⁵⁴⁾、必要とするか否かの判断は、その仕入れにより事業を行う事業者にものみ判断できるはずである。つまり、各用途区分の主語は事業者であると解釈でき、事業者の視点から捉えて、その事業者がどのような目的のために行った仕入れであるかを優先して判断要素とすべきことは、条文からうかがうことができる。よって、事業者の事情を考慮せず、課税仕入れそのものの視点から捉えて、その課税仕入れの一般的な取扱いにより判断すべ

きではない。

さらに、事業者の「目的」により判断せず、「客観的な見込み」や「対応」などから判断することとなれば、将来その売上げが生じる可能性があるか否かのみに着目した判断となり、その売上げが得られることが不確定な場合や、付随的にしか発生しないであろうものまでも考慮することとなる。そのような判断を行えば、経済実態との乖離が生じ、仕入税額控除の趣旨である税の累積排除が達成できない。消費税の根幹となる仕入税額控除制度の趣旨が反映されず、納税者の不利益となることは、許されるべきではない。したがって、用途区分の判断は事業者の「目的」により行うべきであるものとする。

2. 個別の事情を用途区分の判断において考慮することの妥当性

次に、用途区分を事業者の「目的」により判断するとしても、その「目的」をどのように判断するか問題となる。この点に関して、A事件の地裁判決では、事業者の「目的」を、当該事業者のビジネスモデルなどの個別の事情を考慮して判断していた。そこで以下では、用途区分の判断に個別の事情を考慮すべきか否か検討することとする。

用途区分について記載される法30条2項1号の趣旨は、個別対応方式により、税負担の累積を招くものとそうでないものに区分し、より正確に税の累積を排除しようとするものである。仕入税額控除の趣旨である税の累積排除をより正確に行うためには、個別の取引ごとにそれぞれ実際の売上げと対応させることで、税額を確定する方法を採るべきである。しかし、現在の消費税においては、納税者の負担の観点から、①個別の取引ごとに納税義務を確定するとしても、税額の確定は取引ごとではなく、課税期間の末日において確定する仕組みであることや、②仕入れや売上げに対する消費税額は、その仕入れや売上げを行った課税期間中にそれぞれ計上し、費用収益対応の原則は適用されないことにより、税の累積排除を完全に行うことはできない。このような消費税の仕組みにおいて、個別対応方

式は、納税者の事務負担の観点から考慮しつつ、個別の取引ごとに税額を確定させるものであり、仕入税額控除の3つの計算方式のうち、税の累積排除を最も正確に行う方式に該当するものと考えられることができる。

そもそも「税負担の累積」とは、税の転嫁が行われることを“前提”とした取引において、仕入税額控除がされず、消費税が本来支払うべき消費者の負担ではなく、事業者のコストになってしまうことを指す。つまり、用途区分は、税の転嫁が行われる“前提”の取引であるか否かの区分を行っており、この税の転嫁が行われる“前提”の取引であるか否かの判断は、事業者のビジネスモデルなどの個別の事情を考慮しなければ判断できない。よって、個別対応方式における用途区分の判断において、より正確に税の累積排除を行うために、個別の事情を考慮すべきものであると考える。

3. 個別の事情と準ずる割合

前章では、個別の事情は、「準ずる割合」の適用により考慮されるため、用途区分の判断において個別の事情を考慮する必要がないとする裁判例等があることにふれた。そこで、次に、個別の事情は、「準ずる割合」の適用により考慮されるため、用途区分の判断においては考慮する必要がないか、用途区分の判断においても考慮すべきであるかを検討する。

この「準ずる割合」は、その納税地の所轄税務署長の承認を受ける必要があり、これが適用条件とされる。つまり、事業者の課税売上割合が、その事業者の実態と乖離していたとしても、適用しようとする「準ずる割合」が認められず、「準ずる割合」を用いて計算できない場合がある。また、「準ずる割合」として認められる割合は、法30条3項において「当該事業者の営む事業の種類又は当該事業に係る販売費、一般管理費その他の費用の種類に応じ合理的に算定されるもの」と規定され、課税実務においては、消基通11-5-7より、従業員割合や使用面積割合などが用いられ、本店・支店ごとや、事業部門ごとにその割合を適用することが認められてい

る⁵⁵⁾。したがって、「準ずる割合」は、個々の取引ごとに割合を算定するものではなく、個々の取引における個別の事情が考慮される制度ではないと考える。支店や事業部門など、事業全体より小さな範囲を設定し、その範囲においてそれぞれ「準ずる割合」を乗じて算定する方法であり、その各支店や事業部門ごと等の事情は考慮されるが、その枠組みを超えて、取引ベースで個別の事情を考慮することを予定してはいない。つまり、個別対応方式の用途区分は、課税期間の末日において、仕入れに係る消費税額をまとめて計算する消費税法の計算構造の中で、唯一個々の取引に着目して用途区分の判断を行うことができる位置づけであり、用途区分の判断において個別の事情を考慮しなければ、個々の取引に着目した判断をすることはできない⁵⁶⁾。

よって、「準ずる割合」では考慮できない個別の事情があることが明らかであるため、「準ずる割合」により個別の是正がされると捉えるべきではなく、用途区分の判断時期において、個別の事情を考慮すべきである。

4. 税の累積排除と適正な徴税の関係

仕入税額控除の趣旨は、税の累積排除とされるが、過度に税の累積が排除され過ぎてしまうことにより、適正に税が徴収されず、事業者の益税となる可能性が懸念され、税の累積排除と適正な徴税の調和をどのように行うかが問題となる。税制改革法10条2項は、「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ため、課税の累積を排除する方式によるもの」と規定している。つまり、課税の累積を排除する方式により、経済に対する中立性を確保しようとするものと考えられる。しかし、A事件の高裁判決においては「税負担の累積の排除を適正かつ公平に実現できる仕組み」として、税負担の累積の排除を公平に実現するものであることを判示し、A事件の最高裁判決においては、課税の明確性や適正な徴税の実現との調和を理由に、税の累積を許していることから、経済における中立性を確保することが、税の

累積を排除することに優先する解釈が取られている。A事件の地裁判決が「税負担の累積を避け、消費者に対する税負担の適正な転嫁を実現し、もって中立かつ公平な課税の確立を図る」と示す通り、税の累積排除により適正な転嫁を行うことによって、課税の明確性を確保すべきであり、課税の明確性が税の累積排除に比べて優先されるべきではないものとする。

第3節 用途区分の判断基準の再検討

前述した通り、用途区分の判断基準は、「課税期間終了時点」において事業者の個別の事情を考慮して、事業者の「目的」により判断すべきであることが明らかになった。次に、この判断基準を用いるにあたり、新たに、個別の事情をどのように考慮すべきかが問題となる。そこで、個別の事情の分析を行い、提示した判断基準において、どのように個別の事情を考慮すべきか明らかにしたうえで、用途区分の判断基準について再検討したい。

1. 個別の事情の分析

個別の事情を分析するにあたり、唯一個別の事情を用いて用途区分の判断を行った、A事件の地裁判決⁵⁷⁾が示す個別の事情について検討する。A事件の地裁判決は、個別の事情を用いた判断を2段階に分けて行っている。まず、第1段階として、その仕入れから行われる事業や取引を想定するために、「当該事業者の事業内容・業務実態、当該事業者における過去の同種の課税仕入れ等及びこれに対応して行われた取引の内容・状況、当該課税仕入れ等と過去の同種の課税仕入れ等との異同など、仕入日に存在した客観的な諸事情」を考慮すべきことを判示している。次に、第2段階として、当該活動が本来得ることを目的としている収入のほかに、当該活動の過程で生じる他の収入が見込まれる場合について、一義的に解するのではなく、「他の収入が当該事業者の経済活動におけるどのような過程で得られ、その活動全体の中でどのように位置づけられているのか、他の収入が見込まれることが、課税仕入れ等やこれに対応する取引にどのような影

上述の通り、2段階の個別の事情を用いることで事業者の「目的」を判断できると考えられるが、この個別の事情を、課税期間終了時点を用途区分の判断時期とした場合にどのように取り扱われるか、図1の2パターンに分けて検討する。

まず、図1①に示す通り、用途区分の判断時期である課税期間終了時点において、売上げが確定しているものについては、「第1段階の個別の事情」より売上げを予想する必要がない。よって、その確定している売上げが複数ある場合に、「第2段階の個別の事情」のみを用いて事業者の「目的」に該当するものを判断することができる。次に図1②に示す通り、用途区分の判断時期において売上げが未確定である場合には、「第1段階の個別の事情」によりその取引において発生すると考えられる売上げを想定し、その売上げが複数ある場合には、「第2段階の個別の事情」を用いて、事業者の「目的」を判断することができる。

3. 令和5年最高裁判決における用途区分の判断基準の再検討

上記で示した判断基準を、令和5年最高裁判決にあてはめ、その妥当性の検証を行うこととする。なお、それについて、令和2年度改正の居住用賃貸建物の課税仕入れ等に対する仕入税額控除の制限は考慮しないこととする。

(1) 最判令和5年3月6日⁵⁸⁾(M事件)の検証

「課税仕入れ等を行った日」を用途区分の判断時期としているため、「課税期間終了時点」における事実認定が行われていない。また、個別の事情を考慮すべきでないことを示している。M事件の事案を判断するに当たり、「課税期間終了時点」において、その購入した建物に対するどのような収入が発生しているか確認したうえで、個別の事情を用いて、事業者の「目的」を判断すべきであったと考える。したがって、当該判決の認定事実のみでは正確な検証が困難であるが、判決文に示された事実の情報により、

検証を行うこととする。

まず、その仕入れにより発生すると考えられる売上げを、「第1段階の個別の事情」より判断する。M事件の事業者は、中古不動産の買取再販売を主な事業としている。また、事業案内には、買い取った物件は、原則として売却までの期間に賃貸収入を得られる事業スキームを構築している旨が明記されていて、賃貸収入が得られることを売却や購買促進の要素として掲げている。このことから、本件課税仕入れより想定される収入は、建物の転売による課税売上げと、賃貸収入による非課税売上げであると判断できる。

次に、本件課税仕入れが「販売」による課税売上げを目的としていることは明らかであるが、賃料収入が事業者の「目的」に該当するか否かについて、「第2段階の個別の事情」より判断する必要がある。M事件の判決では、① 賃貸収入が得られることを売却や購買促進の要素として掲げていること、② 有価証券報告書に、不動産賃貸事業を掲げた上で、不動産の管理を株式会社Eへ委託することで、不動産賃貸事業における収益力の向上と不動産買取再販事業における販売活動の効率化を推進していることを記載していること、③ 本件各建物は、その購入時に賃貸されており、販売を終了するまでの間の賃料収入が確実に見込まれること、④ 課税期間中の住宅用賃貸部分を含む販売用建物に関する全売上高に対する賃料収入の割合は1割前後に及び、控訴人の決算説明資料にも賃貸収入は安定収入として経営基盤を下支えするものと記載されていることを示したうえで、賃貸収入が付随的な収入であったとしても、「目的」に該当する旨を判示している。しかし、賃貸収入を得ることは、あくまでも売却や購買促進に対する一要素であり、賃料収入は付随的なものであることが明らかにされている。また、賃料収入が安定収入として経営基盤を下支えするものであることを示しているが、そうであるとしても、この賃料収入が得られることが事業者の課税仕入れ等に影響を及ぼすものであるかは明らかでない。賃貸収入が事業者の「目的」に該当すると判断するには、その賃料収入が

得られることにより、事業者の課税仕入れ等にどのような影響を与えているのか明確にすべきであったと考える。

よって、これらの個別の事情より、賃貸収入は事業者の「目的」に該当しないことが判明し、本件課税仕入れは「課税対象課税仕入れ」に該当すると判断できる。

(2) 最判令和5年3月6日⁵⁹⁾(A事件)の検証

A事件においても、M事件と同様、用途区分の判断時期を「課税仕入れを行った日」としているため、課税期間終了時点における状況について、判決文には記載がない。しかし、課税期間終了時点における状況により判断すべきであり、正確な検証が困難であるが、判決文に記載の情報より、検証を行うこととする。

まず、その仕入れにより発生すると考えられる売上げを、「第1段階の個別の事情」により判断する。A事件の事業者は、中古の賃貸マンション等を仕入れて、その資産価値及び収益力を向上させるバリューアップを行ったうえでこれを顧客に転売する収益不動産販売事業を行っていた。また、課税仕入れが行われた日の時点において、その一部又は全部が住宅として貸し付けられており、本件各マンションの購入によってその賃貸人たる地位を承継することがわかっていた。つまり、課税期間終了時点において、未だ建物の転売を行っていないとしても、既に賃料収入を収受している可能性がある。よって、本件課税仕入れにより想定される収入は、建物の転売による課税売上げと、賃貸収入による非課税売上げであると判断できる。

建物の転売は、事業者のビジネスモデルからも、事業者の「目的」に該当することが明らかであるが、賃料収入が事業者の「目的」に該当するかについては、A事件の地裁判決が「第2段階の個別の事情」を用いて詳細に検討している。具体的には、原告の過去の取引から、販売時期の決定等において原告が得られる賃料収入が考慮されることはなく、直近3課税期間及び本件各課税期間における転売までの保有期間も、おおむね6～7か

月と、当該収益不動産について販売できる状況が整い次第、速やかに販売されていることがわかることや、販売収入と賃料収入の総和に占める賃料収入の割合が、直近3課税期間において4.56%と少ないことを明確にしている。このようなA事件の地裁判決の明確な判断枠組みによる詳細な検討は評価できる。したがって、事業者の「目的」は建物の転売による課税売上げのみであり、賃料収入は事業者の「目的」には該当しないため、建物の購入は、「課税対象課税仕入れ」に該当すると判断できる。

おわりに

消費税法において、仕入税額控除はその根幹となる制度であるが、その仕入税額控除の計算方式の一つである、個別対応方式における用途区分の判断について、具体的な判断基準が示されていない。そこで、本稿では、用途区分における判断基準を明らかにするため、課税仕入れ等の用途区分について争われた令和5年最高裁判決の2つの事件を中心に、関連の裁判例や裁決例等や課税実務も参考にしつつ、用途区分の判断時期と判断対象等に分けて、それぞれ詳細に検討を行った。

その結果、用途区分の判断は、「課税期間終了時点」において、個別の事情を考慮して、事業者の「目的」により判断すべきであると結論づけることができた。また、「準ずる割合」の制度があるからといって、用途区分の判断において個別の事情を考慮する必要がないということとはできないと考える。

そもそも、用途区分の判断基準が曖昧であることや、様々な見解があることは、消費税の構造上の不備が原因であると考えられる。具体的には、節税スキームが発生するごとに、抜本的な改正ではなく部分的な改正が繰り返されていることや、消費税の中心的な仕組みである仕入税額控除の位置づけが明らかでないことなどに起因している。

居住用賃貸建物に関する令和2年度改正についても、居住用賃貸建物の

課税仕入れ等の税額については、仕入税額控除が認められないとする改正が行われ、令和5年最高裁判決のような不動産事業を行う事業者が行う居住用賃貸建物に関しては一定の解決が図られたが、用途区分の判断基準の解釈に関する本質的な問題は解決していない。前述した通り、不動産業以外の薬局業を行う事業者の医薬品に係る課税仕入れ等について、用途区分の判断基準の問題が生じている。また、不動産事業を行う事業者であっても、質疑応答事例についてふれた通り、建物撤去費用など、居住用賃貸建物以外の課税仕入れについては依然として課題が残されており、抜本的な解決とはなっていない。さらに、仕入税額控除の権利性を認める国があるなかで、我が国においては、仕入税額控除の位置づけが明らかにされておらず、権利性は認められていないという問題もある⁶⁰⁾。

このような消費税の不備によって、納税者の不利益になることは許されないことである。また、2023年10月に仕入税額控除の正確性を図る要請から、インボイス制度が導入され、我が国における仕入税額控除の位置づけはさらに重要なものとなった。仕入税額控除の正確性の確保、つまり税の累積排除の正確性を図ることは、個別対応方式における用途区分の判断基準に大きな影響を与えることは明らかである。したがって、消費税の根幹となる仕入税額控除制度そのものについて、権利性を認めている諸外国の消費税制度も踏まえてさらなる検討が必要であるが、その点は今後の研究課題として別の機会に論じたいと思う。

- 1) 最判令和5年3月6日裁時1811号6頁。
- 2) 最判令和5年3月6日裁時1811号3頁。
- 3) 西山由美『スタンダード消費税法』14頁（弘文堂、2022）。
- 4) 金子宏『租税法 [第24版]』806頁（弘文堂、2021）。
- 5) 西山・前掲注 (3) 14頁。
- 6) 同上21頁参照。
- 7) 同上14頁参照。
- 8) 財務省「平成23年度税制改正の解説」(https://warp.dandl.go.jp/info/dnljp/pid/11122457/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2011/explanation/PDF/p643_657.pdf)

消費税法の仕入税額控除の個別対応方式における用途区分の判断基準（廣瀬）

649頁、最終閲覧日：2024年1月14日。

- 9) 大島隆夫・木村剛志『消費税法の考え方・読み方 [5訂版]』260頁（税務経理協会、2010）。
- 10) さらに、平成23年改正において、課税売上割合95%から100%までの部分について多額の益税が生ずる例が少なくないことや、事業者の実務上の負担に配慮した制度であるにも関わらず、事務処理能力が高い大規模な事業者も、この95%ルールを適用することができると、問題となり、課税売上高が5億円以下のある程度小規模な事業者に限定する見直しが行われた（金子・前掲注（4）838頁）。
- 11) 「課税売上割合とは、当該事業者が当該課税期間中に国内において行った資産の譲渡等……の対価の額の合計額のうち、当該事業者が当該課税期間中に国内において行った課税資産の譲渡等の対価の額の合計額の占める割合」をいう（法30条6項）。
- 12) 山中英司「個別対応方式の具体的計算方法等の在り方について」税大論叢77号374頁（2013）。
- 13) 西山・前掲注（3）110頁。
- 14) 用途区分を適切に行い、個別対応方式を選択することができる事業者であっても、一括比例配分方式の方が有利となる可能性もあるため、不利な個別対応方式が強制されることを防ぐために一括比例配分方式を選択することができる。
- 15) 一括比例配分方式によれば個別対応方式において全額仕入税額控除することができる課税対応課税仕入れの税額が、課税売上割合に対応する比率部分しか控除できない。一方で個別対応方式において全く仕入税額控除されなかった非課税対応課税仕入れについて、課税売上割合に対応する比率部分が控除されることになる（山中・前掲注（12）389頁）。
- 16) 西山・前掲注（3）116頁。
- 17) 熊王征秀『消費税法講義録 [第4版]』532頁（中央経済社、2023）。
- 18) 手塚麻希子「判批」税理66巻10号224頁（2023）。
- 19) 濱田正義『消費税法基本通達逐条解説 平成30年版』（大蔵財務協会、2018）679頁。
- 20) 同上。
- 21) 斉木秀憲「消費税に関する一考察～消費税と権利確定主義～」國土館法學第54号4頁（2021）。
- 22) 朝長英樹＝大石篤史「緊急対談 消費税『課税資産の譲渡等』のみ要するもの』の解釈（1）」T&Amaster739号12頁（2018）。
- 23) 金子友裕「消費税法における仕入税額控除の考察」税法学585号17頁（2021）。
- 24) 中古の賃貸用マンション等を購入し、その資産価値を高めるバリューアップを図ったうえでこれを顧客（個人投資家）に転売するというビジネスモデルである。バリューアップの方法は、①リノベーション（改良工事を施すこと）②マネジメント（良好な状態に管理すること）③リーシング（適正な賃料で貸し付けて空室を可能な限り減らすこと）である。
- 25) 金子・前掲注（23）18頁。
- 26) 西中間浩「判批」税通76巻2号180頁（2021）。
- 27) 安田雄飛「判批」税経通信78巻7号83頁（2023）。

- 28) 同上。
- 29) 安井栄二「判批」税務 QA 238号83頁 (2022)。
- 30) 同上。
- 31) 「課税仕入れを行った日」について争われた東京高判令和1年9月26日(税資269号順号13320)は、法2条1項12号の「課税仕入れ」の定義から、「課税仕入れと仕入れの相手方による資産の譲渡は課税上表裏の関係にあり、法30条1項1号にいう『課税仕入れを行った日』とは、仕入れの相手方において当該資産の譲渡を行った日と時点を同じくするものと解するのが相当である。」と判示している。
- 32) 同様に「課税期間終了時点」で課税仕入れを行うべきであるとする意見として、廣木準一「判批」ジュリ1474号139頁(2014)、平川八重子「消費税法の仕入税額控除における個別対応方式の用途区分の判断基準」青山ビジネスロー・レビュー6巻2号59頁(2017)。
- 33) 三木義一「対価概念・仕入税額控除と消費税法の基本構造」立命352号413頁(2014)。
- 34) 同上430頁。
- 35) 田中治=村田顕吉朗「判批」TKC 税研情報30巻6号24頁(2021)、同旨片山直子「判批」新・判例解説 Watch 33号256頁(2023)。
- 36) 同上。
- 37) 安田・前掲注(27)98頁。
- 38) 同上。
- 39) 酒井貴子「判批」ジュリスト1586号11頁(2023)。
- 40) 西中間・前掲注(26)184頁。
- 41) 朝長英樹「居住用建物の売買取引における消費税の課税仕入れの取扱い(上)——『課税資産の譲渡等』にのみ要するもの』の解釈——」税務事例50巻3号10頁(2018)。
- 42) 今村隆「判批」ジュリ1563号134頁(2021)。
- 43) 赤坂高司「転売目的で取得した賃貸マンションの取得に係る課税仕入れの用途区分」税理62巻11号253頁(2019)。
- 44) 同上。
- 45) 金子・前掲注(23)16頁。
- 46) 同上。
- 47) 今村・前掲注(42)137頁。
- 48) 安井栄二「判批」税務 QA 256号56頁(2023)。
- 49) 裁決事例集第116集169頁。
- 50) 安田雄飛「判批」税理63巻6号173頁(2020)。
- 51) 同上。
- 52) 国税庁「質疑応答事例集 貸ビル建設予定地上の建物の撤去費用等」(<https://www.nta.go.jp/law/shitsugi/shohi/19/08.htm>) 最終閲覧日:2024年1月14日。
- 53) さいたま地判平成25年6月26日税資263号順号12241。
- 54) 朝長・前掲注(41)12頁。
- 55) 濱田・前掲注(19)718頁。
- 56) 取引ごとに個別の事情を考慮すべきである事例として、原状回復費用の課税仕入れを例

消費税法の仕入税額控除の個別対応方式における用途区分の判断基準（廣瀬）

に挙げる。賃貸人が賃借人によって支出する原状回復工事に係る課税仕入れは、用途区分の判断において、賃借人に対する役務の提供のための支出となるため、課税対応課税仕入れに該当することとされる。しかし、例えばその費用が、原状回復の範囲を超えて、次期からの居住用賃貸収入のためのリノベーション費用として認められる場合には、非課税対応課税仕入れに該当する可能性がある。このように原状回復費用の課税仕入れは、取引ごとに個別の事情を考慮しなければ判断できない（佐藤明弘「税務相談Q&A 消費税法建物賃貸借契約の解除に伴う原状回復費用に係る取扱い」税経通信75巻2号166頁（2020））。

- 57) 東京地判令和2年9月3日税資270号順号13448。
- 58) 最判令和5年3月6日・前掲注（2）。
- 59) 最判令和5年3月6日・前掲注（1）。
- 60) 西山由美「仕入税額控除」日税研論集70号486頁（2016）。