

# 消費税法上の仕入税額控除の意義

——転用不動産に係る課税仕入れの用途区分を巡る事例を素材として——

酒 井 克 彦\*

はじめに

- I 素材とする事例
  - II 仕入税額控除を巡る検討すべき問題への関心
  - III 前段階控除の不完全性許容論
  - IV 税制改革法の理念の継受
- 結びに代えて

はじめに

消費税法上のインボイス制度がスタートするに当たって、そもそも消費税制度とはいかなるものなのかが改めて問われているように思われる。その一環として、前段階控除が我が国の消費税法においていかなる意味を有しているのかという点も併せて議論されるべき重要論点であるといえよう。

そこで、かかる論点について、転用不動産に係る課税仕入れの用途区分を巡る事例として有名ないわゆる AD ワークス事件（第一審東京地裁令和2年9月3日判決・訟月68巻3号236頁<sup>1)</sup>、控訴審東京高裁令和3年7月29日判決・訟月68巻3号188頁<sup>2)</sup>、上告審最高裁令和5年3月6日第一小法廷判決・判タ1511号97頁<sup>3)</sup>）を素材として検討することとしたい。本件において中心的に議論される仕入税額控除に係る個別対応方式では、事業者が当該課税期間中に国内において行った課税仕入れを、①課税資産の譲渡等にもみ要するもの（課税対応課税仕入れ）、②その他の資産の譲渡等にもみ要するもの（非課税対応課税仕入れ）、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（共通対応課税

\* 中央大学法科大学院教授

仕入れ)の三つに区分することとなるが、本件においては、対象となる仕入れが納税者(X社)の主張する①課税対応課税仕入れに該当するか、それとも国(Y)が主張する③共通対応課税仕入れに該当するかが争われている。

本件は、文理解釈を重視すべきか(国側の主張)あるいは目的論的解釈を重視すべきか(納税者側の主張)という視角から論ずることができるところ、裁判所の判断において、国側の主張する文理解釈が支持されたことによって、税制改革法に謳われていた前段階控除の意義につき、その不完全性を許容する方向へと導くことになった事例として理解すべきなのであろうか。かような問題関心も、仕入税額控除の意義の再考において避けては通れない論点であると思われる。

まずは、本件における裁判所の判断を簡単に概観した上で論を進めることとしよう。

## I 素材とする事例

### 1. 事案の概要

#### (1) 概観

不動産の売買及び仲介業務等を目的とする株式会社であるX社(原告・被控訴人・上诉人)は、平成27年3月期(平成26年4月1日から平成27年3月31日までの課税期間をいい、他の課税期間についても同様に表記する。)から平成29年3月期までの各課税期間(以下「本件各課税期間」という。)において、将来の転売を目的としてマンション84棟(その一部又は全部が住宅として貸し付けられているもの。以下「本件各マンション」という。)を購入した。かかる購入は、消費税法(平成31年法律第6号による改正前のもの。以下同じ)2条《定義》12号に定める「課税仕入れ」に当たるところ(以下、本件各マンションに係る課税仕入れを「本件各課税仕入れ」という。)、X社は、本件各課税期間に係る消費税及び地方消費税(以下、併せて「消費税等」という。)の確定申告において、本件各課税仕入れが同法30条《仕入れに係る消費税額の控除》2項1号にいう「課税資産の譲渡等のみ要するもの」(以下「課税対応課税仕入れ」という。)に区分されるとして、本件各課税仕入れに係る消費税額の全額を当該課税期間に係る課税標準額に対する消費税額から控除して申告を行った。

これに対し、所轄税務署長(処分行政庁)は、本件各課税仕入れは同号にいう「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。)に区分すべきものであるから、本件各課税仕入れに係る消費税額の一部しか控除することができないとして、平成30年7月30日付けで、X社に対し、本件各課税期間に係る消費税等の各更正処分(以下「本件各更正処分」という。)及びこれらに伴う過少申告加算税の各賦課決定処分(以下「本件各賦課決定処分」といい、本件各更正処分と併せて「本件各処分」という。)をした。本件は、X社が国Y(被告・控訴人・被上告人)を相手取り、本件各処分の取消しを求めたものである。

## (2) 具体的事実

### イ X社の収益不動産販売事業

X社は、不動産の売買及び仲介業務等を目的とする株式会社であり、平成15年から不動産投資事業に本格参入し、平成27年以降は東京証券取引所市場第1部に上場している。X社の主要な事業のうち、収益不動産販売事業(以下「本件事業」という。)は、富裕層の個人投資家を主な顧客とする販売事業であって、賃貸収益を上げることのできる収益不動産(中古の賃貸用マンション等)を仕入れ、その資産価値及び収益力を向上させるバリューアップ(〈1〉物件に改良工事を施す「リノベーション」、〈2〉物件を良好な状態に管理する「マネジメント」のほか、〈3〉物件を適正な賃料で貸し付けて空室を可能な限り減らす「リーシング」等の方法による。)を行った上で、当該収益不動産を顧客に転売するというものである(以下、このような本件事業の枠組みを「本件ビジネスモデル」ともいう。)

### ロ 本件各課税仕入れ

X社は、本件各課税期間において、本件ビジネスモデルに基づき、バリューアップ後の転売を目的として、中古の賃貸用マンション(主に居住用であるが、一部に事務所、店舗が混在するものを含む。)である本件各マンション合計84棟(平成27年3月期及び平成28年3月期はいずれも26棟、平成29年3月期は32棟)を購入した(本件各課税仕入れ)。

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、X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。

### ハ 本件各確定申告

X社は、本件各課税期間の消費税等について、個別対応方式で控除対象仕入税額を計算することを選択した上で、本件各課税仕入れの用途区分に関しては、建物の販売(課税資産の譲渡等)を目的にしたものであるから課税対応課税仕入れに区分すべきであるとして、本件各課税仕入れに係る消費税額の全額を課税標準額に対する消費税額から控

除し、法定申告期限までに確定申告を行った（以下「本件各確定申告」という。）。

なお、本件各課税期間におけるXの課税売上高は5億円を超えており、課税売上割合も95%を下回っていた。また、Xは、本件各課税期間中に国内において行った課税仕入れ等について、用途区分を明らかにしていた（Xは、一部において建物賃貸業も行っているが、住宅の貸付けを目的として購入した建物については、非課税対応課税仕入れとして申告している。）。

## 二 本件各処分

所轄税務署長は、本件各課税仕入れの用途区分について、建物の販売（課税資産の譲渡等）のみならず、住宅の貸付け（その他の資産の譲渡等）も目的としたものであるから、共通対応課税仕入れに区分すべきであって、課税標準額に対する消費税額から控除することができるのは、本件各課税仕入れに係る消費税額に本件各課税期間に係る課税売上割合（平成27年3月期は約36%、平成28年3月期及び平成29年3月期はいずれも約34%。以下「本件各課税売上割合」という。）を乗じた金額にとどまるとして、平成30年7月30日付けで、X社に対し、本件各更正処分及びこれらに伴う本件各賦課決定処分をした。なお、平成27年3月期に係る更正処分においては、本件各課税仕入れの用途区分が上記のとおり変更されたほか、X社が住宅の貸付け（その他の資産の譲渡等）を目的として購入したマンション1棟に係る課税仕入れについても、駐車場の貸付け（課税資産の譲渡等）を含むとの理由で、用途区分が非課税対応課税仕入れから共通対応課税仕入れへと変更されている。

## 2. 争 点

本件各課税仕入れの用途区分の如何。具体的には、本件各課税仕入れが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ものであるか。

## 3. 判決の要旨

### (1) 東京地裁令和2年9月3日判決

#### 「(1) 仕入税額控除及び用途区分の趣旨

ア 消費税の制度は、広く公平な税負担を求めるという観点から、ほとんど全ての国内における取引を課税の対象とするものであるが、これらの取引は生産や流通等の各段階に及ぶため、それぞれの取引に消費税が課される結果、製品やサービスが

消費者（いわゆる最終消費者を指す。以下同じ）に購入されるまでの間に二重、三重に消費税が課されることとなって税負担が累積すると、その負担は消費者が購入する製品等の価格に転嫁されることとなる。このような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ため、消費税法は、仕入税額控除の制度を採用し、当該課税期間の課税標準額に対する消費税額から、当該課税期間中に国内において行った課税仕入れ等の消費税額（控除対象仕入税額）を控除するものとしている（30条1項……）。

イ もっとも、課税仕入れ（事業として行う資産の譲受け等）は、課税資産の譲渡等のために行われるばかりでなく、その他の資産の譲渡等（住宅の貸付けなど、消費税を課さないこととされている資産の譲渡等）のためにも行われることがあり、後者（その他の資産の譲渡等のために行われる課税仕入れ）については税負担の累積は生じないため、その課税仕入れに係る消費税額を控除する必要はない。そこで、消費税法は、課税売上高が5億円を超え、又は課税売上割合が95%に満たない事業者について、個別対応方式（30条2項1号）又は一括比例配分方式（同項2号）のいずれかによって控除対象仕入税額を算定とすることとしている……。

これらのうち、個別対応方式は、事業者が当該課税期間中に国内において行った課税仕入れ等につき、〈1〉課税資産の譲渡等のみ要するもの（課税対応課税仕入れ）、〈2〉その他の資産の譲渡等のみ要するもの（非課税対応課税仕入れ）、〈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（共通対応課税仕入れ）のいずれかに当たるかにつき区分した場合の控除対象仕入税額の算定方法であって、〈ア〉課税対応課税仕入れに区分したものについてはその消費税額の全部を、〈イ〉共通対応課税仕入れに区分したものについてはその消費税額に課税売上割合を乗じた額を、控除対象仕入税額に含めるものとされている（消費税法30条2項1号……）。

したがって、課税資産の譲渡等に要するものであることが明らかな課税仕入れ等については、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かによって、控除対象仕入税額に当該課税仕入れ等に係る消費税額の全部を含めるのか、当該課税仕入れ等に係る消費税額に課税売上割合を乗じた額のみを含めるのかが異なることになるところ、特に、課税売上割合が低い事業形態の場合には、課税仕入れ等の用途区分による差異は大きなものとなる。

以上に鑑みると、課税仕入れの用途区分に係る判断は、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から、当該課税仕入れがい

かなる取引のために行われたものであるのかを、その経済実態に即して適切に行うべきものである。

ウ ところで、消費税法 30 条 2 項 1 号が課税仕入れ等の用途区分につき『要するもの』という文言を用いているのは、〈1〉課税仕入れ等に対応する取引（資産の譲渡等）が必ずしも当該課税期間中に行われるとは限らないことや、〈2〉課税仕入れ等が事業者による経済活動の一環として行われるものである以上、将来における一定の取引を目指したものであるということができ、実際に当該課税仕入れ等に対応するどのような取引が行われたか（あるいは、行われなかったか）を見るまでもなく、当該課税仕入れ等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によるものと解される。

このような消費税法 30 条 2 項 1 号の文言及び趣旨に鑑みると、課税仕入れ等の用途区分に係る判断は、当該課税仕入れ等を行った日（仕入日）を基準に、事業者が将来におけるどのような取引のために当該課税仕入れ等を行ったのかを認定して行うべきである。そして、かかる認定に当たっては、税負担の判断が事業者の恣意に左右されることのないよう、〈1〉当該事業者の事業内容・業務実態、〈2〉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、〈3〉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に基づき認定するのが相当である。

## (2) 本件ビジネスモデル下における用途区分の認定について

### ア 問題の所在

本件ビジネスモデルは、事業者が、中古の賃貸用マンション等の収益不動産を購入し、適正な賃料で貸し付けて空室を可能な限り減らすというリーシングを行った上で当該収益不動産を顧客に転売するというものである……。したがって、本件ビジネスモデル下における課税仕入れ（収益不動産〔建物〕の購入）が、将来における当該収益不動産（建物）の売却（課税資産の譲渡等）のために行われるものであることは、明らかである。

もっとも、本件ビジネスモデル下で収益不動産を購入する事業者は、仕入日に賃借人が存在する場合に自らその賃貸人たる地位を承継することにより、また、仕入後にリーシングを行うことにより、当該収益不動産を転売するまでの間に賃料収入を得ることが見込まれるところ、住宅の貸付けは『その他の資産の譲渡等』に該当することから、仮に、当該課税仕入れの用途区分の判定において、かかる賃料収入が見込まれることをもって当該課税仕入れにつき『その他の資産の譲渡等』にも要

するものと評価することとすれば、当該課税仕入れは共通対応課税仕入れに区分されることとなる。

Yは、おむね上記のような考え方にに基づき、本件各課税仕入れが本件ビジネスモデル下で行われていることや、本件各仕入日において本件各マンションに賃借人が存在し、X社がその賃貸人たる地位を承継したこと……から、X社が本件各マンションの賃料を収受することは確実であったものであり、そうである以上、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旨を主張する。

イ しかしながら、本件ビジネスモデルにおいて課税仕入れの目的が収益不動産の売却にあることは明らかであるのに、当該事業における賃料収入の位置付けや、賃料収入が売上げ全体に占める割合その他の個別の事情を一切考慮せずに、将来の賃料収入が確実に見込まれるというだけで常に共通対応課税仕入れに区分すべきものと解するとすれば、経済実態と著しくかい離するおそれがあるにとどまらず、上記(1)のような税負担の累積の排除という消費税法の目的や、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、問題が生ずるといわざるを得ない。

殊に、本件ビジネスモデルの下では、収益不動産を転売する際に、建物だけでなく、その敷地の譲渡（土地の譲渡は非課税である。）も併せて行われるのが通常であるため、転売による売上げ全体に占める建物の売上げの割合は相対的に低いものとならざるを得ず、したがって、事業者が当該課税期間中に行う資産の譲渡等の対価のうち課税資産の譲渡等が占める割合（課税売上割合）も、これに応じた低いものとなることを免れない（……本件各課税売上割合は、約34～36%である。）。

そうすると、上記のような課税売上割合と、賃料収入額が売上げ全体に占める割合とのギャップによって、建物の取得価格に対する消費税額のうち相当部分に税負担の累積が生じてしまうこととなるが、本件ビジネスモデル下で仕入日に賃借人の存する収益不動産を購入する場合において、常にこのような税負担の累積を許すこととすれば、税負担の累積の排除という消費税法の目的を十分に達成し得ないこととなる。

なお、Yは、このような課税売上割合とのギャップの問題は、課税売上割合に準ずる割合（消費税法30条3項）の利用によって解消すべきものである旨を主張するが、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とは直ちに解し難い。

ウ 以上のような問題点を踏まえ、翻って検討すると、一般に、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（課税資産の譲渡等）のほかに、当該活動の過程で生じる他の収入（その他の資産の譲渡等）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付けられているのか、〈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。

エ そうすると、本件ビジネスモデル下における課税仕入れについては、仕入日に将来の賃料収入が確実に見込まれるというだけで直ちに共通対応課税仕入れに区分されるものと解すべきではな [い。] [下線筆者]

## (2) 東京高裁令和3年7月29日判決

「課税売上割合とは、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として政令で定めるところにより計算した割合をいうとされているところ（同条6項）、当該課税期間中の共通対応課税仕入れに対応する資産の譲渡等による売上げ全体のうち課税資産の譲渡等による売上げの占める割合（以下『共通対応課税仕入れ課税売上割合』という。）は、当該事業者の当該課税期間中の資産の譲渡等の対価の額全体のうち課税資産の譲渡等の対価の額全体の占める割合（課税売上割合）に近似するのが通例と考えられ、しかも、共通対応課税仕入れに係る消費税額の合計額に課税売上割合を乗ずるという簡便な方法により共通対応課税仕入れ控除税額の計算をすることができる点で、事業者の事務処理上の負担を軽減することが可能となるものということができ、また、当該課税仕入れの行われた課税期間の課税売上割合に事業者の事業状況が適切に反映されず、共通対応課税仕入れ課税売上割合が課税売上割合に近似していない場合も想定して、当該事業について課



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上でその割合〔筆者注：課税売上割合に準ずる割合〕を適用することが認められており（同条3項）、……課税売上割合に準ずる割合の適用を受けるためには、事業者による申請が必要であり、申請をするか否かは事業者の意思に委ねられており、同条2項1号口所定の課税売上割合よりも合理的な割合の算出が可能な場合であっても同条3項の申請をせず、同条2項1号口所定の課税売上割合を用いて計算することを選択することもできるものとされている。

消費税に係る税負担の累積の排除をどのように実現するかについては立法政策に委ねられているところ、消費税法30条の定める仕入税額控除制度の仕組みは、以上のような同制度の具体的な構造や内容等に照らせば、納税義務者である事業者が同条1項ないし3項の規定する各算出方法を個別の事案に即して適切に使い分けることにより、その事務負担にも配慮しつつ、具体的な事業状況に即した税負担の累積の排除を適正かつ公正に実現することを可能にする合理的なものであるということが出来る。〔下線筆者〕

「そして、……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は、課税仕入れを課税対応課税仕入れ、非課税対応課税仕入れ又は共通対応課税仕入れのいずれかに区分する必要があるところ、①このような個別対応方式の計算方法は、前示のとおり、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なり、その他の資産の譲渡等に要する課税仕入れに係る消費税額は控除の対象とならない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、課税対応課税仕入れを『課税資産の譲渡等』にのみ要するもの、非課税対応課税仕入れを『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』、共通対応課税仕入れを『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』と規定し、いずれも『要したのもの』ではなく『要するもの』と規定され、かつ、前二者は『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の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共通対応課税仕入控除税額においても、課税売上割合自体、共通対応課税仕入課税売上割合に近似するのが通例のものとして採用されたものであり、当該課税仕入れの行われた課税期間の課税売上割合に事業者の事業状況が適切に反映

されず、共通対応課税仕入課税売上割合が課税売上割合に近似していない場合も想定して、当該事業者について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上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、同条2項1号の定める各課税仕入れについては、同号の文言及び趣旨等に即して、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、非課税対応課税仕入れとは、当該課税仕入れにつき将来非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。〔下線筆者〕

「本件ビジネスモデルにおいては、本件各課税仕入れについて、本件各仕入日において、将来、住宅の貸付けによる賃料収入という非課税売上げが見込まれるとともに、本件各マンションの売却による課税売上げも見込まれるから……、本件各課税仕入れは、消費税法30条2項1号に規定する課税対応課税仕入れ及び非課税対応課税仕入れのいずれにも該当せず、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。」

「本件各課税仕入れは、仮に本件各マンションの販売を主眼として行われたもので、本件各マンションの賃貸はその販売の手段として行われたものであるとしても、現にその賃貸によって相当額の賃料収入が得られ、その中に非課税売上げに区分される賃料収入が相当程度において認められ、将来課税売上げを生ずる取引に加えて非課税売上げを生ずる取引も客観的に見込まれる課税仕入れであると認められる以上……、前示の個別対応方式が定められた趣旨……等に照らし、……共通対応課税仕入れに区分するのが相当である。」

### (3) 最高裁令和5年3月6日第一小法廷判決

「1 消費税法は、生産、流通等の各段階で二重、三重に税が課されて税負担が累積することを防止し、経済に対する中立性を確保するため（税制改革法10条2項）、課税期間中に行った課税仕入れに係る消費税額を当該課税期間の課税標準額に対する消費税額から控除するものとしている（消費税法30条1項1号）。もっとも、同法は、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、すなわち、課税期間

中の所定の売上げの総額に占める課税資産の譲渡等に係る売上げの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（同条2項2号）、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（同条7項）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。

そして、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、税負担の累積が生ずる課税資産の譲渡等と累積が生じないその他の資産の譲渡等の双方に対応する課税仕入れにつき一律に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。このように解することは、課税仕入れを課税資産の譲渡等『にのみ』要するもの（課税対応課税仕入れ）、その他の資産の譲渡等『にのみ』要するもの（非課税対応課税仕入れ）及び両者『に共通して』要するもの（共通対応課税仕入れ）に区分する同条2項1号の文理に照らしても自然であるといえることができる。

そうすると、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『にのみ』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。

2 前記事実関係等によれば、本件各課税仕入れはX社が転売目的で本件各建物を購入したものであるが、本件各建物はその購入時から全部又は一部が住宅として賃貸されており、X社は、転売までの間、その賃料を受付したというのである。そうすると、X社の事業において、本件各課税仕入れは、課税資産の譲渡等である本件各建物の転売のみならず、その他の資産の譲渡等である本件各建物の住宅としての賃貸にも対応するものであるといえることができる。

よって、本件各課税仕入れは、そのX社の事業における位置付けやX社の意図等にかかわらず、共通対応課税仕入れに該当するといえるべきである。〔下線筆者〕

## II 仕入税額控除を巡る検討すべき問題への関心

税制改革法 10 条《消費税の創設》は、1 項において「現行の個別間接税制度が直面している諸問題を根本的に解決し、税体系全体を通ずる税負担の公平を図るとともに、国民福祉の充実等に必要な歳入構造の安定化に資するため、消費に広く薄く負担を求め消費税を創設する。」とした上で、2 項において「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し、その税率は、百分の三とする。この場合において、その仕組みについては、我が国における取引慣行及び納税者の事務負担に極力配慮したものとす。〔下線筆者〕」と規定する。

このように税制改革法は、税の累積を排除する仕組みとして、取引の各段階において消費税の負担が「転嫁」されることを前提とした前段階控除を採用している。そのことは、同法 11 条《消費税の円滑かつ適正な転嫁》1 項が、「事業者は、消費に広く薄く負担を求めるとい消費税の性格にかんがみ、消費税を円滑かつ適正に転嫁するものとする。その際、事業者は、必要と認めるときは、取引の相手方である他の事業者又は消費者にその取引に課せられる消費税の額が明らかとなる措置を講ずるものとする。〔下線筆者〕」と規定している点や、同条 2 項が、「国は、消費税の円滑かつ適正な転嫁に寄与するため、前項の規定を踏まえ、消費税の仕組み等の周知徹底を図る等必要な施策を講ずるものとする。」として、「転嫁」を前提とする制度設計を採用していることから明らかである。かように、同法 11 条 1 項が、消費税について「消費に広く薄く負担を求め」という性格付けを行った上で、「消費税を円滑かつ適正に転嫁する」としている点に関心を寄せたい。

ところで、税制改革法 10 条 2 項にいう「税の累積を排除する方式」というのは単なる手続としての意味にとどまるものなのか、それとも、消費税法の本質論としての意味を有するののかという点に関しては議論が起り得る。

この点、本件東京地裁は、「税負担の累積の排除」を「消費税法の目的」と位置付けた上で、「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」必要性を論じており、「[かかる]観点から、当該課税仕入れがいかなる取引のために行われたものであるのかを、その経済実態に即して適切に行うべき」とする。

これに対して、本件最高裁は、「〔消費税法は、〕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」としている。前者は、税負担の累積の排除は消費税法の目的であると論じているのに対して、後者は、消費税法は税負担の累積が生じることをむしろ予定しているとまで論じているのである。

本件における論点は、本件各建物の転売（課税取引）及び賃貸（非課税取引）の売上げに係る共通の「本件各建物の購入」という仕入れが、消費税法30条2項において、課税対応課税仕入れと共通対応課税仕入れのどちらに該当するかというものであった。

そこでは、用途区分の判定は、課税仕入れの最終的な目的によって行うべきであるとした上で、最終目的は本件各建物の転売であるから本件各課税仕入れは課税対応課税仕入れに該当し、本件各課税仕入れに係る消費税額を全て仕入税額控除できるか、それとも、用途区分の判定は当該課税仕入れを行った日の状況に基づき行うべきであるとした上で、仕入日を基準に考えると、賃貸料を収受することが見込まれていたといえることから、本件各建物の購入は共通対応課税仕入れに該当するため、仕入税額控除額は本件各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した額になると解するべきかが中心的争点であったとみることができよう。

既述のとおり、本件東京地裁はX社の主張を認容したものの、本件東京高裁及び本件最高裁は、いずれもYの主張をほぼ採用し、用途区分の判定は、当該課税仕入れを行った日の状況に基づき行うべきであるとした上で、仕入日には賃貸料の収受も予定されていたものであるから、本件各課税仕入れは共通対応課税仕入れに該当し、本件各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した額のみ仕入税額控除を行うべき旨を判断している。

そもそも、課税売上げや非課税売上げは、一般的には課税仕入れの後で生じることになり、課税仕入れの時点で考えれば将来事象となるわけであるから<sup>4)</sup>、その判断に当たっては客観性の担保が求められよう。理論的には、課税仕入れをした資産について、その事業者による将来の利用予定で区分すればよいように思われるが、かような利用予定なるものは外部から確認する手段がない。このため、現時点において確認ができるような便宜的な代替手段を講じることが立法論的には望ましいように思われるが<sup>5)</sup>、解釈論においては明確な指針がないのが現実であるといえよう。

その判断に当たって大きく影響を及ぼすと思われるものの一つに、上記客観性の担保の問題とは別に、前述したとおり、仕入税額控除をいかなるものと解するべきかという消費税法における同控除の位置付けや意義をどのように捉えるかという点があると

思われる。

### Ⅲ 前段階控除の不完全性許容論

#### 1. 消費税法 30 条 2 項

本件最高裁は、「〔消費税法は、〕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」としているが、このような捉え方の妥当性について考察を加えておく必要がある。

なるほど、消費税法上の控除対象仕入税額の計算に当たっては、原則として当該課税期間中の課税仕入れに係る消費税額の全額を控除することができるかとされている。税制改革法が示すとおり、課税仕入れに係る消費税額を控除する趣旨がいわゆる課税の累積を排除することにあることからすれば、課税仕入れに対応する売上げに係る取引がその他の資産の譲渡等に当たるものであるときには課税の累積が生じないため、当該課税仕入れに係る消費税額を控除の対象とする必然性はない。しかし、納税義務者の納税関係の事務の負担への配慮等といった観点から、課税売上割合が95%以上である場合は、課税仕入れと売上げに係る取引との個別的な対応関係を問うことなく、当該課税期間中の課税仕入れに係る消費税額の全額の控除を認めている。

この95%基準による制度設計は、完全なる前段階控除を指向したものとはいえないのかもしれない。なお、課税売上割合が95%に満たない場合は、消費税法 30 条 2 項 1 号に規定する個別対応方式又は同項 2 号に規定する方式のいずれかの方法により控除対象仕入税額を計算するものとされるところ、これは、課税売上割合が95%に満たず、売上げに係る取引の大部分が課税資産の譲渡等に当たるといえない場合については、前段階控除の原則どおりに、その他の資産の譲渡等に要する課税仕入れに係る消費税額は控除の対象とはならないとの前提に立って控除対象仕入税額を計算すべきであるとしたものであるとも解され得る<sup>6)</sup>。

#### 2. 最高裁平成 16 年 12 月 16 日第一小法廷判決

また、東京地裁平成 11 年 3 月 30 日判決（訟月 46 卷 2 号 899 頁）<sup>7)</sup> は、「法三〇条七項に規定する法定帳簿等とは、仕入税額控除の対象となる課税仕入れについて、その真実

性を確認することができるものでなければならず、確認可能な真実を記載していない取引については法定帳簿等がないものとして仕入税額控除は否定されることになるし、また、同項に規定する保存とは、法定帳簿等が存在し、納税者においてこれを所持しているということだけではなく、法及び令の規定する期間を通じて、定められた場所において、税務職員の質問検査権に基づく適法な調査に応じて、その内容を確認することができるように提示できる状態、態様で保存を継続していることを意味するものというべきである。」と論じており、帳簿及び請求書等の保存がない限り仕入税額控除は否定されるとしている。

最高裁平成16年12月16日第一小法廷判決（民集58巻9号2458頁）<sup>8)</sup>は、「法30条7項の規定の反面として、事業者が上記帳簿又は請求書等を保存していない場合には同条1項が適用されないことになるが、このような法的不利益が特に定められたのは、資産の譲渡等が連鎖的に行われる中で、広く、かつ、薄く資産の譲渡等に課税するという消費税により適正な税収を確保するには、上記帳簿又は請求書等という確実な資料を保存させることが必要不可欠であると判断されたためであると考えられる。」とした上で、「以上によれば、事業者が、消費税法施行令50条1項の定めるとおり、法30条7項に規定する帳簿又は請求書等を整理し、これらを所定の期間及び場所において、法62条に基づく税務職員による検査に当たって適時にこれを提示することが可能なように態勢を整えて保存していなかった場合は、法30条7項にいう『事業者が当該課税期間の課税仕入れ等の税額の控除に係る帳簿又は請求書等を保存しない場合』に当たり、事業者が災害その他やむを得ない事情により当該保存をすることができなかったことを証明しない限り（同項ただし書）、同条1項の規定は、当該保存がない課税仕入れに係る課税仕入れ等の税額については、適用されないものというべきである。」としており、消費税法30条7項の要件を充足しない限り、仕入税額控除は適用できないとしているのである。

税制改革法の要請する前段階控除が実現しないことについて、上記最高裁平成16年12月16日第一小法廷判決は、そのことを理由に仕入税額控除を否定することはできないという態度に出ているのではなく、仕入税額控除は消費税法上の示す要件が充足しない限り適用されないことがあるとの説示を展開している。この点は、本件最高裁が、「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」とする考え方と親和性があるといえよう。

### 3. 前段階控除の完全性擁護論

このように前段階控除が実現しないことについて、必ずしもこれを否定的に捉えない判断として、前述の最高裁平成16年12月16日第一小法廷判決や本件最高裁判決があるが、これに対する有力な反対意見として、最高裁平成16年12月20日第二小法廷判決（集民215号1005頁）に付された滝井繁男裁判官の意見がある。

同裁判官は、「我が国消費税は、税制改革法（昭和63年法律第107号）の制定を受けて消費に広く薄く負担を課することを目的とし、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することとしたものであるが、同法は課税の累積を排除する方式によることを明らかにし（同法4条、10条、11条）、これを受けて、法30条1項は、事業者が国内において課税仕入れを行ったときは、当該課税期間中に国内で行った課税仕入れに係る消費税額を控除することを規定しているのである。この仕入税額控除は、消費税の制度の骨格をなすものであって、消費税額を算定する上での実体上の課税要件にも匹敵する本質的な要素とみるべきものである。ただ、法は、この仕入税額控除要件の証明は一定の要件を備えた帳簿等によることとし、その保存がないときは控除をしないものとしているのである（同条7項）。しかしながら、法が仕入税額の控除にこのような限定を設けたのは、あくまで消費税を円滑かつ適正に転嫁するために（税制改革法11条1項）、一定の要件を備えた帳簿等という確実な証拠を確保する必要があると判断したためであって、法30条7項の規定も、課税資産の譲渡等の対価に着実に課税が行われると同時に、課税仕入れに係る税額もまた確実に控除されるという制度の理念に即して解釈されなければならないのである。」としており、税制改革法の考え方を尊重する立場から意見を展開しており、仕入税額控除の要件として議論され得る「帳簿及び請求書等」の保存については、消費税を円滑かつ適正に転嫁するために手続的に確実な証拠を確保する必要性から要求されているものにすぎないのであるから、「帳簿及び請求書等」の保存について厳格に考える必要性はなく、前段階控除という制度理念を毀損するような解釈を行うべきではない旨意見しているのである。

この立場からすれば、「税負担の累積の排除」を「消費税法の目的」と位置付けて判示する本件東京地裁判決の考え方が肯定されよう。そもそも、「帳簿」の要求は事業者の事務負担への影響を排するための手続として出発したことを考えると、帳簿にそれほどの厳格性を要求することは帳簿保存要件の制定趣旨からも乖離したものといえる<sup>9)</sup>。



## IV 税制改革法の理念の継受

### 1. 総額表示, 転嫁問題

税制改革法の考え方を推し進めれば、消費税は転嫁を前提とするものであって、いわば預り金的性質を有するものとの位置付けが見えてくるように思われる。しかしながら、消費税の納税義務者はあくまでも事業者であり、最終消費者は担税者にすぎないのである。また、消費税の納税義務者は特別徴収義務者として位置付けられているものでもない。これは、例えば、消費税法上の事業者が所得税法 183 条《源泉徴収義務》の規定にいうような源泉徴収義務者とされているわけではないことから明らかであるとおおり、消費税は預り金ではないのである。そのように考えると、税制改革法の考え方を必要以上に推し進めて解釈することは、むしろ消費税法の理解にとってミスリードともなりかねない。

他方で、消費税は税制改革法が示すとおり、「転嫁」を前提とする制度であるから、転嫁が実質的に機能するような政策的監視が必要とされるとする議論がある。消費税法 63 条《価格の表示》や、消費税の円滑かつ適正な転嫁の確保のための消費税の転嫁を阻害する行為の是正等に関する特別措置法 10 条《総額表示義務に関する消費税法の特例》が総額表示を要求するのもこの点に由来する<sup>10)</sup>。「益税」なる表現を採用する考え方も、本質的には同根の問題関心であるといってもよい。例えば、本件東京高裁判決は、「売上げに係る取引の大部分が課税資産の譲渡等に当たるといえない場合には、多額の益税が生じて納税義務者間の公平を害することがあり得るから、これらの場合に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なり、その他の資産の譲渡等に要する課税仕入れに係る消費税額は控除の対象とならない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。〔下線筆者〕」とする。

しかしながら、消費税法は税制改革法の理念を完全に継受しているかということ、必ずしもそのようなわけでもなさそうである。

## 2. 推計課税制度の不存在

そもそも、税負担の累積の排除が消費税法の目的であるというのであれば、所得税法や法人税法のような推計課税の規定が設けられているべきであるように思われる。すなわち、所得課税法では「所得なきところに課税なし」という考え方を基礎として、推計課税の制度が設けられており（所法 156, 法法 131）、税務調査等によって帳簿調査を実施できず、あるいは原始記録等によって所得金額の実額を把握することが困難な場合には、代替的手段によって実額近似値を模索するという制度が構築されているのである<sup>11)</sup>。

これに対して、消費税法には、かような制度が構築されていないということは、いわば税負担の累積の排除を同法の目的と捉えていないとする考え方にも接続し得るのである。

## 3. ギャップ問題

本件東京地裁判決は、「課税資産の譲渡等に要するものであることが明らかな課税仕入れ等については、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かによって、控除対象仕入税額に当該課税仕入れ等に係る消費税額の全部を含めるのか、当該課税仕入れ等に係る消費税額に課税売上割合を乗じた額のみを含めるのかが異なることになるところ、特に、課税売上割合が低い事業形態の場合には、課税仕入れ等の用途区分による差異は大きなものとなる。」とし、その点に鑑みると、「課税仕入れの用途区分に係る判断は、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適正に配分するという観点から、当該課税仕入れがいかなる取引のために行われたものであるのかを、その経済実態に即して適切に行うべきものである。」とする。課税売上割合が低い事業形態の場合に課税仕入れ等の用途区分による「差異」が生じるとするが、かかる「差異」を「ギャップ」という。

税負担の累積を完全に排除するためには、このギャップの発生は許容され得ないはずである。かかるギャップの発生についてどのように考えるかという問題は、前段階控除の議論にとって不可欠であるといえよう。

この点、本件東京高裁は、「本件各課税期間において、あるべき消費税額に係る控除対象仕入税額と X 社の低い各課税売上割合に起因する低い控除対象仕入税額との間のギャップ（以下『本件ギャップ』という。）の問題が解消されていなかったとしても、申告

納税方式の下で、課税売上割合に準ずる割合を用いることを選択せず、その適用承認申請をしなかった結果にすぎない。」とする。本件最高裁も、個別対応方式により控除対象仕入税額を計算することの合理性を論じた上で、「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。

そして、住宅用賃貸部分を含む建物の購入が控除対象仕入税額の計算において共通課税仕入れに区分されるとした更正処分<sup>12)</sup>の適法性が争点とされた類似事例<sup>12)</sup>であるムゲンエステート事件<sup>13)</sup>第一審東京地裁令和元年10月11日判決(税資269号順号13325)<sup>14)</sup>は、「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〔ない〕」とする(控訴審東京高裁令和3年4月21日判決においても、かかる判断は維持されている。)<sup>15)</sup>。

この点、本件控訴審及び上告審は、ギャップ問題について、課税売上割合を用いることの合理性を論じた上で、合理的とはいえない場合には消費税法30条3項に示す「課税売上割合に準ずる割合」(当該割合がその事業者の営む事業の種類異なるごと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異なるごとに区分して算出したものである場合には、当該区分して算出したそれぞれの割合)が法律上用意されていることから、税負担の累積排除という目的を毀損するものではないとの立場に立っているようである。

もっとも、消費税法30条3項にいう課税売上割合に準ずる割合を活用するには、一定の要件を充足する必要がある。すなわち、同項には、①当該割合が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であること(消法30③一)及び②当該割合を用いて共通対応課税仕入控除税額を計算することにつき、その納税地を所轄する税務署長の承認を受けたものであること(消法30③二)の要件の全てに該当するものがあるときは、当該事業者の上記②の承認を受けた日の属する課税期間以後の課税期間については、共通対応課税仕入控除税額は、課税売上割合に代えてその承認を受けた課税売上割合に準ずる割合を用いて計算した金額とするものとされている(消法30③柱書き)。また、上記②の承認を受けて

課税売上割合に準ずる割合の適用を受けるためには、事業者による申請が必要であり、申請をするか否かは事業者の意思に委ねられており、同条2項1号口所定の課税売上割合よりも合理的な割合の算出が可能な場合であっても同条3項の申請をせず、同条2項1号口所定の課税売上割合を用いて計算することを選択することもできるものとされている。

かように考えると、消費税法30条3項に規定する要件を充足できない場合には、法律上当然に課税売上割合に準ずる割合を利用して仕入税額控除の計算を行うことができないことを意味するのであり、その場合には、ギャップ問題は一向に解決しないのである。逆説的にいえば、消費税法は、ギャップ問題が解消されない場合があることを想定しているといわざるを得ないのであるが、そのことは、別言すれば、前段階控除の完全性を放棄した法制度が構築されているとみることもできるのである。

もっとも、消費税法が前段階控除の完全性を放棄した法制度を採っているという観察が可能であったとしても、そのことゆえに、本来、課税対応課税仕入れであるべきものが共通対応課税仕入れであるかのごとく処理されてよいはずのものでは決してない。

#### 4. 文理解釈による再確認

これまでは、解釈論として目的論的解釈を中心に論じてきたが、次に文理解的視角から考えてみたい。結論から述べれば、消費税法は、文理解的視角からみると、税制改革法が要求する前段階控除を完全に継受するようには規定されていないように思われるのである。

消費税法30条2項1号が、①課税対応課税仕入れを「課税資産の譲渡等<sup>にのみ</sup>要するもの」、②非課税対応課税仕入れを「課税資産の譲渡等以外の資産の譲渡等<sup>にのみ</sup>要するもの」、③共通対応課税仕入れを「課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等<sup>に共通して</sup>要するもの」と規定しており、前二者は「にのみ」と限定的に規定されていることからすれば、課税対応課税仕入れと非課税対応課税仕入れは「それら<sup>のみ</sup>」に該当するもののみを汲み取り、それ以外のものについては、共通対応課税仕入れに区分すると考えるべきということになりそうである。すなわち、①の課税対応課税仕入れや②非課税対応課税仕入れに該当しないようなものは③共通対応課税仕入れに落ちるとこのような法律構成が採用されているように解される場所である。

この点、本件最高裁は、「課税仕入れを課税資産の譲渡等『にのみ』要するもの（課税対応課税仕入れ）、その他の資産の譲渡等『にのみ』要するもの（非課税対応課税仕入れ）」

及び両者『に共通して』要するもの（共通対応課税仕入れ）に区分する同条2項1号の文理解に照らしても、「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。」との理解は、「自然であるということができる。」とするのである。

そして、本件最高裁は、対象となる課税仕入れが課税仕入れあるいは非課税仕入れに「にのみ」要するものか、あるいはそれら「に共通して」要するものかの判断につき、「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」としたのである。

文理解釈を重視する立場からすれば、本件最高裁判決がいう「にのみ」や「に共通して」という表現は意味のないものではなく、課税仕入れや非課税仕入れ「にのみ」限定する場合と、そうでない場合に規律する規定振りということになろう。この文理解釈上の結論は、上記の前段階控除をいかに尊重して解釈を展開するかという結論と相まって、本件においてはX社の主張を排斥する方向で解釈されたのである。

## 結びに代えて

本件最高裁判決は、転用不動産に係る課税仕入れの用途区分の問題のみならず、その本質には、前段階控除に対して消費税法がいかなる態度を示しているかを炙り出したという点において重要な意味を有するものといえよう。

本件最高裁判決の考え方は、あくまでも仕入税額控除は一定の要件の下で許容される税額控除にすぎないという態度が透けて見える最高裁平成16年12月16日第一小法廷判決と通じるところであるともいえる。かような判決の蓄積は、消費税法そのものに対する考え方を一定の方向に導くものであろう。

インボイス制度が導入され、仕入税額控除に対する要件がより重畳的に加重される中において、仕入税額控除に対する最高裁の態度がこのようなものであるとすると、そもそも税制改革法に謳われていた前段階控除とは何であったのかとの不安さえ覚えることになりそうである。

注

- 1) 判例評釈として、田中治・ジュリ 1555 号 10 頁 (2021)、今村隆・ジュリ 1563 号 134 頁 (2021)、金子友裕・税法 585 号 3 頁 (2021)、西山由美・令和 2 年度重要判例解説〔ジュリ臨増〕164 頁 (2021)、米澤勝・Profession Journal 408 号 (2021) など参照。
- 2) 判例評釈として、金子友裕・判評 773 号 104 頁 (2023)、三好建弘・税務事例 54 卷 10 号 102 頁 (2022) など参照。
- 3) 判例評釈として、長島弘・税務事例 55 卷 4 号 13 頁 (2023)、安田雄飛・税通 78 卷 7 号 83 頁 (2023)、手塚麻希子・税理 66 卷 10 号 218 頁 (2023)、霞晴久・Profession Journal 516 号 (2023) など参照。
- 4) 金子・前掲注 1)、10 頁。
- 5) 金子・前掲注 1)、10 頁。
- 6) このような指摘は、既に、例えば、東京地裁平成 24 年 9 月 7 日判決 (税資 262 号順号 12032) が指摘してきたところである。同事件の判例評釈として、廣木準一・ジュリ 474 号 139 頁 (2014) など参照。
- 7) 判例評釈として、西山由美・税務事例 32 卷 9 号 1 頁 (2000)、畑山茂樹・税務事例 31 卷 7 号 20 頁 (1999) など参照。
- 8) 判例評釈として、高世三郎・平成 16 年度最高裁判所判例解説〔民事篇〕〔下〕792 頁 (2007)、同・ジュリ 1299 号 158 頁 (2005)、福家俊朗・民商 133 卷 1 号 139 頁 (2005)、同・租税判例百選〔第 4 版〕168 頁 (2005)、木島裕子・税務事例 38 卷 4 号 29 頁 (2006)、岩品信明・租税判例百選〔第 7 版〕184 頁 (2021)、手代木しのぶ・アコード・タックス・レビュー 2 号 51 頁 (2011) など参照。
- 9) 大淵博義「帳簿等の不提示と仕入税額控除要件の『帳簿等の保存』の意義」税理 41 卷 15 号 16 頁 (1998)。
- 10) 平成 3 年 1 月 7 日付け財務省「事業者が消費者に対して価格を表示する場合の価格表示に関する消費税法の考え方」(財務省 HP「令和 3 年 4 月 1 日以降の価格表示について」([https://www.mof.go.jp/tax\\_policy/summary/consumption/sougaku.html](https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/consumption/sougaku.html)〔令和 5 年 9 月 13 日訪問〕)) も参照。
- 11) 別世界説や補充的代替手段説であっても同様である。
- 12) AD ワークス事件 (本件) は、第一審において X 社の主張を認容したが、控訴審及び上告審において X 社の主張が排斥されている。これに対して、類似事例のムゲンエステート事件では、一貫して納税者の主張は排斥されている (上告審では仕入税額控除については争点とされていない)。なお、本稿では取り上げないものの、過少申告加算税が国税通則法 65 条《過少申告加算税》5 項にいう「正当な理由」によって免除されるべきか否かも争点とされている。

	第一審	控訴審	上告審
AD ワークス事件 (本件)	・「課税対応課税仕入れ」 (X 社の主張)	・「共通対応課税仕入れ」 (Y の主張) ・「正当な理由」認めない (Y の主張)	・「共通対応課税仕入れ」 (Y の主張) ・「正当な理由」認めない (Y の主張)
ムゲンエステート事件	・「共通対応課税仕入れ」 (国の主張) ・「正当な理由」認めない (国の主張)	・「共通対応課税仕入れ」 (国の主張) ・「正当な理由」認める (納税者の主張)	・「共通対応課税仕入れ」 (国の主張) ・「正当な理由」認めない (国の主張)

出所) 週刊税務通信 3744 号 4 頁より筆者一部加工

- 13) この事件は、第 1 事件として、納税者 (原告・控訴人・上告人) が、本件各課税期間の消費税等について、販売目的で行った課税仕入れである建物の購入のうち、購入時にその全部又は一部が住宅用として賃貸されている建物に係るもの (以下、このような課税仕入れ一般を「本件課税仕入れ」という。)につき、消費税法 30 条 2 項 1 号イ所定の「課税資産の譲渡等」にのみ要する課税仕入れに区分されることを前提として、同条 1 項の課税標準額に対する消費税額から控除する課税仕入れに係る消費税額 (控除対象仕入税額) を計算し、算出した納付すべき税額に基づき

確定申告をしたところ、所轄税務署長から、本件各課税仕入れは、同条2項1号口所定の「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」（共通課税仕入れ）に区分されるとして、更正処分及びこれらに伴う過少申告加算税の各賦課決定処分を受けたことから、これら処分の取消しを求めた事案である。また、第2事件として、納税者は、仮に、本件課税仕入れが共通課税仕入れに区分される場合、控除対象仕入税額の計算に当たり、本件課税仕入れに係る消費税額に乘ずべき消費税法30条3項の課税売上割合に準ずる割合として、納税者が主張するところの本件割合は合理的に算定されたものであるとして、所轄税務署長に対してその適用承認申請をしたところ、所轄税務署長から、本件承認申請を却下する旨の処分を受けたことから、その取消しを求めるとともに、本件割合の適用承認の義務付けを求めた事案である。

- 14) この事例を取り扱ったものとして、金子・前掲注1), 3頁, 安田雄飛・税理63巻6号173頁(2020)など参照。
- 15) なお、上告審最高裁令和5年3月6日第一小法廷判決(判タ1511号104頁)では、加算税の免除要件である「正当な理由」該当性が争点とされたが、否定されている。判例評釈として、長島・前掲注3), 13頁, 霞・前掲注3)など参照。

### ●Summary

With the start of the invoice system under the Consumption Tax Law, the nature of the consumption tax system is being questioned once again. What is the meaning of the ex ante deduction in Japan's consumption tax law is also an important issue to be discussed at the same time.

This paper examines this issue using the AD Works case as a case involving the use classification of taxable purchases related to converted real estate. The individualized method for tax credits for purchases, which is the main issue to be discussed in this case, is to classify taxable purchases made by a business in Japan during the relevant taxable period into three categories: (1) those required only for the transfer of taxable assets, (2) those required only for the transfer of other assets, and (3) those required in common for both the transfer of taxable assets and the transfer of other assets. In this case, there is a dispute as to whether the subject purchases fall under (1) taxable purchases as claimed by the taxpayer or (3) common taxable purchases as claimed by the government.

This case can be discussed from the perspective of whether the emphasis should be placed on literal or purposive interpretation, and it may be understood as a case in which too much emphasis on literal interpretation has resulted in the loss of the original meaning of the ex ante deduction. These issues are unavoidable in reconsidering the significance of the credit for purchase tax.