

■ Article ■
消費税の課税仕入れの用途区分／販売用中古賃貸マンションの課税資産の譲渡等にのみ要する課税仕入れ該当性～ADワークス事件～
令和2年9月3日東京地裁判決（認容）（TAINS未掲載）
税理士 原木 規江
.....

はじめに

8月に国税庁が公表した令和元年度の不服審査・訴訟事件関係の統計年報によると、国側を被告とした訴訟事件の発生件数は223件（前年度は181件、前年比42件・23.2%増加）、終結件数は216件でこのうち原告が一部又は全部勝訴した件数は21件（前年度は6件）、勝訴割合は9.7%（前年度は3.4%）に過ぎない。発生件数は、東日本大震災のあった平成23年度以降減少が続いていたが、増加に転じた。また、原告（納税者）の勝訴割合は同年度の13.4%をピークに低下傾向であったが、昨年度は9.7%となった。とはいえ、税務訴訟における納税者の勝訴割合は一貫して低い割合が続いている。

このような状況下、納税者側が勝訴した事案を検討する。本件の主な争点は、居住用の中古賃貸マンションを転売目的で購入した場合に、消費税の課税売上割合95%未満の個別対応方式における仕入税額控除額の計算上、消費税法30条2項1号の、①課税資産の譲渡等にのみ要するもの（以下「課税対応課税仕入れ」という。）、②課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等（課税資産の譲渡等以外の資産の譲渡等）に共通して要するもの（以下「共通対応課税仕入れ」という。）のいずれに該当するか否かである。

I 事案の概要

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原告が、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）を購入した。当該購入は、消費税法2条12号に定める課税仕入れに該当するところ（以下、当該購入に係る課税仕入れを「本件各課税仕入れ」という。）、原告は平成27年3月期ないし平成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。）の消費税等の確定申告において、課税対応課税仕入れ（同法30条2項1号）に区分されるとして、消費税等の各確定申告をした。

これに対し、処分行政庁は、本件各課税仕入れは共通対応課税仕入れ（同号）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、本件各課税期間の消費税等の各更正処分（以下「本件各更正処分」という。）及び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」という。)をした。

原告は、不服申立てを経て、本件各更正処分のうち申告額を超える部分及び本件各賦課決定処分の取消しを求めた。

II 争点

本件の争点は、本件各課税仕入れの用途区分（本件各課税仕入れが課税対応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）である。

なお、その他の争点として、平等取扱原則違反の有無、本件各賦課決定処分に係る国税通則法 65 条 4 項の「正当な理由」の有無も争われたが、用途区分の争点により取消しされたため、これらについては判示されていない。

III 裁判所の判断

裁判所は、下記のとおり、本件各課税仕入れは専ら将来における不動産の転売のためにされたものとして課税対応課税仕入れに区分すべきものであり、その消費税額の全額が控除対象仕入税額となるため、本件各更正処分のうち申告額を超える部分及び本件各賦課決定処分はいずれも違法な処分であるとして、原告の請求を認容した。

1 仕入税額控除及び用途区分の趣旨等

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。

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。

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 用途区分の判断基準

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。

3 本件における用途区分について

裁判所は、ア原告が行う①本件ビジネスモデルに基づく収益不動産販売事業（本件事業）と、②ストック型フィービジネスの2つの事業の内容、イ本件各課税期間の直近3課税期間の本件事業の展開状況（購入時と転売時の各入室率、販売収入、転売までの賃料収入、保有期間）、ウ本件各課税期間における本件事業の展開状況を踏まえ、上記1及び2の観点に照らし、下記のとおり、本件における用途区分を判定した。

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付けられるものであって、このことは、原告の会計処理における取扱いや、収益不動産の仕入れ及び販売の際に原告がどれだけ賃料収入を得られるかが考慮に入れられていないことから裏付けられるものである。そして、原告が実際に得ている賃料収入も、販売収入と賃料収入の総和に対して3課税期間の平均で5%未満（販売収入のうち建物部分を仮に3割として、建物の販売収入と賃料収入の総和に占める割合を見ても、おおむね1割程度）にとどまっている。またこれらに関しては、直近3課税期間と本件各課税期間とで有意な差が見られない。

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。

IV 類似裁判例

本件には、先行する類似事案（ムゲンエステート事件）があり、同事案の第一審（東京地判令和元年10月11日（10月16日追加判決）、TAINSコードZ888-2276）は原告の請求を棄却し、本件とは判断が分かれている。

同判決は、用途区分の判定について、「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」とした。そし

て、「課税仕入れの最終的な目的によって行うべきである」との原告の主張に対し、「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し主たる目的に限定されると解すべき理由はない」とし、本件建物が「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・・・共通課税仕入れに該当するというべきである」と判示する。また、課税の累積の排除という仕入税額控除の趣旨の観点から、「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、原告の主張する解釈によら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」などとして原告の主張を排斥した。不動産販売収入に比して少額な賃料収入の位置づけ及び結果の合理性に関する判断が本件の判示とは異なる。

このほか、①事業用及び居住用の賃貸建物の用途区分の判定時期について、課税期間終了時ではなく、課税仕入れの日を基準として判断すべきであるとし、課税期間終了時には居住用の賃貸が開始されていなかった（事業用にのみ賃貸・使用されていた）建物について、客観的な状況から共通対応課税仕入れに区分されるとした裁判例（名古屋地判平成26年10月23日、TAINSコードZ264-12553）、②居住用ワンルームマンションを販売目的及び賃貸目的で取得したと認定し、共通対応課税仕入れに区分されるとした裁判例（さいたま地判平成25年6月26日、TAINSコードZ263-12241）がある。①は建物が転売目的でないこと、②は建物を棚卸資産勘定に計上せず、建物勘定に計上し、かつ、減価償却の処理を行っていたことなどの点で本件とは事実関係に異なる点がある。

【コメント】

居住用不動産賃貸のような消費税の非課税取引を兼業する事業者においては、課税売上高が5億円以下の場合であっても、非課税売上の割合が5%以上となることにより、個別対応方式又は一括比例配分方式による消費税額の計算が必要となる場合が生じ得る。本件及び同種事案の判決で検討されているが、仕入税額控除に係る課税売上割合と実態とのギャップの解消については、課税売上割合に準ずる割合（消費税法30条3項）の利用を事前に検討しておきたい。同種事案の原告は、各課税処分について係争中にもかかわらず、その後の課税期間については、課税売上割合に準ずる割合の承認申請をして、承認されたとの公告がされており、参考となる。

また、本件では、原告の事業内容及び本件事業の展開状況から原告の賃料収入を副産物として位置付けており、事実関係によっては判断が分かれる場合があると思料される。

なお、先行事案の控訴審判決は 11 月に予定されているとのことであり、控訴審の判断にも注目したい。

《関連ホームページ》

○国税庁ホームページ 税務統計（不服審査・訴訟事件関係）

https://www.nta.go.jp/publication/statistics/kokuzeicho/sonota2019/pdf/r01_20_fufukushinsa.pdf

○TAINSホームページ

<https://app6.tains.org/>

以上