

# 消費税法における居住用建物に係る仕入税額控除について

外川 和希



## <論文要旨>

消費税法は、「住宅の貸付け」について特別の政策的配慮の観点から非課税取引としている。また、「住宅の貸付け」を行うために取得した居住用建物の課税仕入れは、非課税取引（非課税売上げ）に結び付くものであり課税の累積が生じないため、その課税仕入れに係る消費税額は控除することができない。

しかし、中古の居住用建物を取得してリノベーションを施し、資産価値を上げて再度販売を行う事業者においては、その取得した建物を販売（課税売上げ）することが目的であるが、その建物の賃借人がいた場合には販売までの間に賃貸収入（非課税売上げ）を得ることとなるため、居住用建物の取得に係る課税仕入れの用途区分が問題となっていた。

また、この用途区分の問題とは別に、本来控除することができない賃貸を目的とした居住用建物の取得に係る仕入税額について、還付を目的とした様々な租税回避スキームが考え出され、これに対する対策が講じられてきた。しかし、近年は、作為的に金地金の売買を繰り返し行い、居住用建物を取得した日の属する課税期間の課税売上割合を95%以上とすることで仕入税額の還付を受け、その後の3年間においても金地金の売買を繰り返し行い、課税売上割合を高く保つことで「課税売上割合が著しく変動した場合の調整対象固定資産に関する仕入れに係る消費税額の調整」の規定の適用を免れる還付スキームが横行していた。そこで、この還付スキームを防ぐため、令和2年度税制改正において仕入税額控除に関する大幅な改正が行われた（以下、「令和2年改正」という。）。

この令和2年改正は、賃貸の可能性のある居住用建物について仕入税額控除を行わないとすることで、課税売上割合の操作によって行われる還付スキームを封じ込めるものであるが、この改正によって居住用建物の取得に係る課税仕入れの用途区分を行う必要もなくなったため、仕入税額の還付スキームに関する問題のみならず、課税仕入れの用途区分に関する問題についても一挙に解決を図ったものであったと考えることもできる。しかしながら、令和2年改正は、仕入税額控除制度の趣旨及び仕組みに対して異質な改正であり、その改正により新たに理論上の問題及び実務上の問題を生じさせ、特定の事業者に対して不利な状況を生み出す結果となっていると筆者は考える。

そこで、筆者は、居住用建物に係る仕入税額控除の問題は、仕入税額控除制度の枠内において解決すべきであり、そのうえで、より事業の実態に即した税額控除による課税の累積排除を実現すべきであると考え、令和2年改正が行われる前の状態に戻したうえで居住

用建物の取得に係る課税仕入れの用途区分について争われた裁判例及び先行研究を考察し、課税売上げに結び付く課税仕入れと非課税売上げに結び付く課税仕入れとを厳密に区分する方法についての検討を行った。

検討の結果、還付スキーム問題及び用途区分問題を解決し、かつ、より実態に即した仕入税額控除を行うための方法として、居住用賃貸建物に係る事業を単位とし、居住用賃貸建物グループの取得に係る仕入税額に対して、直接、居住用賃貸建物グループから生じた仕入通算課税譲渡等割合を用いた控除税額の見積計算を提案した。また、その見積計算と実績が著しく変動した場合に対応するため、事後的に第三年度通算課税譲渡等割合を用いたバックテストを提案した。

# 目次

はじめに	1
1 問題意識	1
2 研究の目的	2
3 研究の意義	2
第1章 仕入税額控除制度の仕組み	3
第1節 仕入税額控除制度の概要	3
第1項 付加価値税における投資財の仕入税額控除	3
第2項 付加価値税における課税と非課税との関係	5
第2節 仕入税額控除制度の計算の仕組み	6
第1項 仕入控除税額の計算	6
第2項 課税仕入れの用途区分の判断基準	7
第3項 課税売上割合	8
第4項 課税売上割合が著しく変動した場合の仕入控除税額の調整	8
第3節 居住用建物に係る仕入税額控除に生じていた問題	9
第1項 課税仕入れの用途区分に関する問題	9
第2項 仕入税額の還付スキームに関する問題	11
第4節 令和2年改正の概要	12
第5節 小括	15
第2章 令和2年改正の問題点	20
第1節 令和2年改正に対する学識者の見解	20
第2節 令和2年改正の問題点	22
第1項 居住用賃貸建物を取得した課税期間において生じる異質性	22
第2項 居住用賃貸建物を取得した後の課税期間において生じる異質性	25
第3項 仕入税額控除の制限から生じる課税上の弊害	27
第4項 事務負担に関する問題	28
第3節 小括	28
第3章 課税仕入れの用途区分問題	32

第1節	用途区分問題に関する裁判事例	32
第1項	ムゲンエステート事件に対する地裁判決の内容	32
第2項	ADW事件に対する地裁判決の内容	33
第3項	二つの地裁判決の比較	34
第2節	用途区分の文理解釈に関する問題	35
第1項	「課税資産の譲渡等によりのみ要するもの」の解釈に関する検討	35
第2項	「共通して要するもの」の解釈に関する検討	38
第3項	文理解釈の問題点に関するまとめ	40
第3節	共通対応分に対する按分計算に関する問題	40
第1項	課税売上割合による仕入控除税額の計算の問題点	41
第2項	居住用建物に係る共通対応分に対する課税売上割合の問題点	42
第3項	按分計算の問題点に関するまとめ	43
第4節	小括	44
第4章	実態に即した仕入税額控除の検討	47
第1節	実態に即した仕入税額控除に関する学識者の見解	47
第2節	仕入課税期間における按分方法に関する検討及び提言	48
第1項	合理的かつ客観的な按分方法の検討	48
第2項	合理的かつ客観的な按分方法の提言	50
第3節	仕入課税期間後におけるバックテストに関する検討及び提言	51
第1項	事後的なバックテストの方法の検討	51
第2項	事後的なバックテストの方法の提言	51
第4節	具体的事例による検証	53
おわりに		57
参考文献		59

# はじめに

## 1 問題意識

消費税法は、「住宅の貸付け」について特別の政策的配慮の観点から非課税取引としている。また、「住宅の貸付け」を行うために取得した居住用建物の課税仕入れは、非課税取引（非課税売上げ）に結び付くものであり課税の累積が生じないため、その課税仕入れに係る消費税額は控除することができない。

しかし、中古の居住用建物を取得してリノベーションを施し、資産価値を上げて再度販売を行う事業者においては、その取得した建物を販売（課税売上げ）することが目的であるが、その建物が賃借人がいた場合には販売までの間に賃貸収入（非課税売上げ）を得ることとなるため、居住用建物の取得に係る課税仕入れの用途区分が問題となっていた。

また、この用途区分の問題とは別に、本来控除することができない賃貸を目的とした居住用建物の取得に係る仕入税額について、還付を目的とした様々な租税回避スキームが考え出され、これに対する対策が講じられてきた。しかし、近年は、作為的に金地金の売買を繰り返し行い、居住用建物を取得した日の属する課税期間の課税売上割合を95%以上とすることで仕入税額の還付を受け、その後の3年間においても金地金の売買を繰り返し行い、課税売上割合を高く保つことで「課税売上割合が著しく変動した場合の調整対象固定資産に関する仕入れに係る消費税額の調整」の規定の適用を免れる還付スキームが横行していた。そこで、この還付スキームを防ぐため、令和2年度税制改正において仕入税額控除に関する大幅な改正が行われた。

この改正は、賃貸の可能性のある居住用建物について仕入税額控除を行わないとすることで、課税売上割合の操作によって行われる還付スキームを封じ込めるものであったが、この改正によって居住用建物の取得に係る課税仕入れの用途区分を行う必要もなくなった。そのため、この改正は、仕入税額の還付スキームに関する問題のみならず、課税仕入れの用途区分に関する問題についても一挙に解決を図ったものであったと考えることもできる。

しかしながら、仕入税額控除制度の趣旨及び仕組みに対して異質な改正であり、この改正により新たに理論上の問題及び実務上の問題を生じさせ、特定の事業者に対して不利な状況を生み出す結果となっていると筆者は考える。

そこで、本論文においては、この改正についての妥当な点及び問題となる点について明確にし、次に、その問題点を改善するため、改正が行われる前の状態に戻したうえで居住用建物の取得に係る課税仕入れの用途区分について争われた裁判例及び先行研究を考察し、より事業の実態に即した仕入税額控除による課税の累積排除を実現するため、課税売上げに結び付く課税仕入れと非課税売上げに結び付く課税仕入れとを厳密に区分する方法についての検討を行う。

## 2 研究の目的

居住用建物に係る仕入税額控除について、還付スキームに対しても機能する、より事業の実態に即した仕入税額控除の方法による課税の累積排除を実現することで、仕入税額控除制度の簡索性及び課税の中立性を保つための一助となることを目的とする。

## 3 研究の意義

本論文においては、居住用建物の取得に係る仕入税額控除に関する問題について検討するが、この問題の本質的な原因は、非課税売上げに対する仕入税額控除制度の構造にあると筆者は考える。そのため、本論文における検討は、消費税をより簡素で公平なものにするために有意義であると考えられる。



# 第1章 仕入税額控除制度の仕組み

本章においては、第1節で仕入税額控除制度の概要について、第2節で仕入税額控除制度の計算の仕組みについて確認する。また、第3節では、仕入税額控除制度における居住用建物の取得に係る課税仕入れの用途区分の問題及び仕入税額の還付スキームの問題について確認する。続く、第4節では、近年、新たな還付スキームとして散見していた金地金の売買を利用したスキームに対する対策として、令和2年度の税制改正において設けられた規定について概観する。

## 第1節 仕入税額控除制度の概要

### 第1項 付加価値税における投資財の仕入税額控除

我が国の消費税は、各段階における消費税の累積を排除し経済に対する中立性を確保するため、各段階の事業者の売上げに係る消費税額から仕入れに係る消費税額を控除することで各段階の納付税額を計算する前段階税額控除方式を採用しており、また、前段階税額控除方式の仕組みにより、原材料の製造から製品の小売までの各段階において事業が国民経済に新たに付加した価値である付加価値を課税標準として課税する付加価値税としての性質をもったものとなる<sup>1</sup>。

具体的には、消費税法30条1項において、事業者が国内において行う課税仕入れ等について、課税仕入れ等の日（以下、「仕入日」という。）の属する課税期間（以下、「仕入課税期間」という。）の課税標準額に対する消費税額（以下、「売上税額」という。）から、その課税期間中に国内において行った課税仕入れ等に係る消費税額（以下、「仕入税額」という。）の合計額を控除する（以下、「仕入税額控除」という。）と規定されている。なお、課税標準額とは、その課税期間中に国内において行った課税資産の譲渡等に係る課税標準である金額の合計額をいい（消費税法（以下、「消法」と略する。）45①）、課税資産の譲渡等とは、資産の譲渡等<sup>2</sup>のうち、非課税取引<sup>3</sup>以外のものをいう（消法2①九）。

この規定により仕入税額は、仕入課税期間における控除、すなわち、即時控除が求められることとなる。この仕入税額の即時控除は、EU諸国の付加価値税と同様の考え方であり、所得税、法人税の減価償却のように何年かにわたって費用化し、控除していくという考え

方はとっていない<sup>4</sup>。この仕入税額の即時控除が行われる理由について、元国税当局者の大島隆夫氏は、「累積課税を防ぐために売上げに対する税額から仕入れにかかっている税額を控除するわけですから、仕入れの概念は、会計で普通にいう狭い意味の仕入れだけではないんだということですね。したがって、棚卸資産の仕入れだけではなくて、…（中略）…、減価償却資産なり、あるいは繰延資産についても、それにかかっている消費税額を、それを購入した課税期間に控除する、それもそれにかかっている消費税は、減価償却対応分だけじゃなくて、全額を控除するわけですが、これは固定資産を購入する時には、その値段全体に税がオンされていて、その分を含めて支払っているからそういうことになるわけですね。」と述べている<sup>5</sup>。さらに、金子宏教授は、「消費税（附加価値税）のそもそもの狙いである税負担の累積を排除するためには、仕入税額控除は、仕入れた資産とそれが生み出す収益との対応関係を考えることなく、資産等の仕入れを行った課税期間にそれにかかる仕入税額の全額を控除する必要がある。」と述べている<sup>6</sup>。よって、課税の累積排除を遂行するという観点から、資産の取得に係る消費税は、その資産を取得した課税期間に全額控除しなければならないものであると筆者は考える。

また、付加価値税と投資財の関係について、水野忠恒教授は、「付加価値税は投資財をどのように取り扱うのかにより消費型、所得型、総生産（GNP）型などに分類される。消費型付加価値税は、売上高に係る税額から原材料などの仕入高（投資財を含む）に係る税額を控除し、その差額を納付または還付するという仕組みであり、多段階取引課税における課税の累積の排除が可能となるので、『投資や貯蓄に中立』であるため優れているとされている。消費型では、投資財の購入費を一括して控除できるが、所得型は、投資財の購入費につき減価償却費の控除がなされる。これに対して、総生産（GNP）型は、投資財の減価償却費の控除は行われぬ。」と述べている<sup>7</sup>。よって、消費型付加価値税であるという観点からも、投資財の取得に係る消費税は、その投資財を取得した課税期間に全額控除しなければならないと筆者は考える。

さらに、宮島洋教授は、「即時全額償却が企業投資を促進する経済成長促進効果という観点から評価されてきた」と述べており<sup>8</sup>、また、税理士の芹沢光春氏は、「消費税が、課税仕入に対する即時控除を認めている理由は、租税の中立性の要請によるものである。正常な経済活動は、先行投資があってその後に投下資本を回収する形態をとるのが一般的であるが、このような正常な経済活動に対して消費税が中立であるためには、投資段階においては消費税相当額の資金負担を強いることなく、回収段階においては課税売上げに対応す

る消費税を納付するのが望ましいことになる。したがって、投資財の取得に係る消費税について、減価償却計算をすることなく、即時控除・還付する必要があるわけである。」と述べている<sup>9</sup>。よって、経済活動における租税の中立性及び企業投資の促進の観点からも、投資財の取得に係る消費税は、その投資財を取得した課税期間に全額控除しなければならないと筆者は考える。

以上のことから、課税の累積排除の観点、消費型付加価値税の仕組みの観点、経済活動における租税の中立性及び企業投資の促進の観点などから、投資財の取得に係る仕入税額は、全額即時控除しなければならないと筆者は考える。

## 第2項 付加価値税における課税と非課税との関係

前述したように、我が国の消費税は、付加価値税の性質をもつものであるとされるが、田中治教授は、「わが国の消費税が付加価値税だというのであれば、付加価値に対する課税の仕組みを維持すべきである。課税売上げに対してきちんと課税をするのと同様に、課税仕入れに係る税額もきちんと控除すべきである。課税の累積を排除する仕入税額控除は、いわば消費税の生命といってよい。」と述べ<sup>10</sup>、また、「課税計算上、売上げに係る税額から仕入れに係る税額を控除して得られる税額は、付加価値に対して税率を適用して得られる税額に等しいものである。わが国の消費税が付加価値税である限り、仕入税額の控除は消費税の税額計算に内在する不可欠の要素というべきである。」と述べている<sup>11</sup>。よって、仕入税額は、課税の累積排除及び付加価値税である消費税に対する適正な課税のため、適切に控除しなければならないと筆者は考える。

ただし、非課税売上げに対応する課税仕入れに係る消費税額については、控除することが認められていない<sup>12</sup>。その理由について、元国税当局者の木村剛志氏は、「仕入税額控除の原則は、あくまでその仕入れが課税売上げに対応するものだという前提に立っての話で、非課税売上げに対応する仕入れについては、それについて負担した消費税は引かないというのが基本的な考え方です。売上げが非課税となる場合には、ある意味で消費税制度の枠外に置かれるわけですから、それに対応する仕入れに消費税がかかっているとしてもこれは控除できない、という制度の基本的考え方に戻って仕入控除税額を制限する」と述べている<sup>13</sup>。また、付加価値税における課税と非課税との関係について、宮島教授は、「付加価値税の仕組みは売上税額と仕入税額の二つの要素から構成されるが、両要素は控除メカニズ

ムによって統合されており、切り離して論じることはできない。すなわち、付加価値税における『課税』とは『売上税額の納税義務及び仕入税額の控除権利』を、そして『非課税・免除』とは『売上税額の納税義務免除及び仕入税額の控除否認』という両要素の一体的な取扱いを意味しており、売上税額の納税義務を免除しつつ仕入税額の控除を認めるという両要素の分離された仕組みは本質的にはありえないのである。これは、非課税あるいは免税が単なる納税義務の免除ではなく、付加価値税メカニズムからの適用除外を意味しているからに他ならない。」と述べている<sup>14</sup>。

したがって、仕入税額控除の趣旨及び付加価値税の仕組みの観点からは、課税売上げに結び付く課税仕入れに係る消費税額を確実に控除し、かつ、非課税売上げに結び付く課税仕入れに係る消費税額を確実に除外する必要があるため、課税売上げに結び付く課税仕入れと非課税売上げに結び付く課税仕入れとを厳密に区分することが重要であると筆者は考える。

## 第 2 節 仕入税額控除制度の計算の仕組み

### 第 1 項 仕入控除税額の計算

消費税法 30 条 1 項の規定は、取引の前段階において課された税の累積を排除するため、事業者の売上税額から仕入税額を控除するとしているが、この場合の仕入税額は課税売上げに対応するものを前提としており、仕入税額の全額を控除することを想定している。そのため、非課税売上げがある場合には、次に述べる消費税法 30 条 2 項の規定により、売上税額から控除する仕入税額（以下、「仕入控除税額」という。）を計算しなければならない。しかし、預金利子などの非課税売上げは、ほとんどの事業者において生じることとなるが、これに伴う課税仕入れは、ほとんど生じないのが通常であるため、事業者の事務負担等の配慮から、事業全体の売上高に基づく課税売上割合が 95%以上である場合には、その課税期間中の仕入税額の全額を仕入税額控除の対象とするとしており（以下、「95%ルール」という。）<sup>15</sup>、さらに、平成 23 年度の改正において 95%ルールの適用要件が見直され、適用対象者をその課税期間における課税売上高が 5 億円以下の事業者に限るとされた<sup>16</sup>。よって、消費税法 30 条 2 項の規定により、課税期間における課税売上高が 5 億円を超えるとき又はその課税期間における課税売上割合が 95%未満のときは、個別対応方式又は一括比例配分方式のいずれかの方法により仕入控除税額を計算することとなる。

なお、個別対応方式とは、その課税期間における個々の課税仕入れについて、「課税資産の譲渡等にのみ要するもの」（以下、「課税売上対応分」という。）、「その他の資産の譲渡等にのみ要するもの」（以下、「非課税売上対応分」という。）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」（以下、「共通対応分」という。）の3つの区分が明らかにされている場合に適用する方法であり、次の算式により仕入控除税額を計算する（消法 30②一）。

$\text{課税売上対応分の税額の合計額} + \text{共通対応分の税額の合計額} \times \text{課税売上割合}$
--------------------------------------------------------------------

また、一括比例配分方式とは、上記3つの区分が明らかにされていない場合に適用する方法とされており<sup>17</sup>、次の算式により仕入控除税額を計算する（消法 30②二）。

$\text{当該課税期間における仕入税額の合計額} \times \text{課税売上割合}$
--------------------------------------------------

## 第2項 課税仕入れの用途区分の判断基準

個別対応方式における課税仕入れの用途区分については、消費税法基本通達において次のように解釈されている。

① 課税売上対応分とは、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としている。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としている（消費税法基本通達（以下、「消基通」と略する。）11-2-12）。

② 非課税売上対応分とは、非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としている（消基通 11-2-15）。

③ 共通対応分とは、原則として課税資産の譲渡等と非課税資産の譲渡等に共通して要する課税仕入れ等としている。ただし、資産の譲渡等に該当しない取引に要する課税仕入れ等は、共通対応分に該当するものとして取り扱うとしている（消基通 11-2-16）。

なお、課税仕入れ等の用途区分は、原則として仕入日に判断するが、仕入日において当該区分が明らかにされていない場合で、仕入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ることを認めている（消基通 11-2-20）。ただし、仕入課税期間の末日までに用途が決まらない課税仕入れ等については、課税売上対応分又は非課税売上対応分のいずれにも区分されないため、共通対応分として区分するとしている<sup>18</sup>。

### 第3項 課税売上割合

課税売上割合とは、その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に占める課税資産の譲渡等の対価の額の合計額の割合をいう（消法30⑥、消費税法施行令（以下、「消令」と略する。）48①）<sup>19</sup>。なお、消費税は事業者単位の税であるため、課税売上割合の計算は、事業所単位又は事業部単位等で行うのではなく、事業者単位によって計算しなければならない（消基通11-5-1）<sup>20</sup>。

ただし、所轄税務署長の承認を受けた課税売上割合に準ずる割合があるときは、課税売上割合に代えて、課税売上割合に準ずる割合を用いることを認めている（消法30③）<sup>21</sup>。なお、課税売上割合に準ずる割合とは、使用人の数又は従事日数の割合、消費又は使用する資産の価額、使用数量、使用面積の割合その他「共通対応分」の性質に応ずる合理的な基準により算出した割合をいい（消基通11-5-7）、事業の種類ごと、費用の種類ごと、事業場の単位ごとに、それぞれ異なる課税売上割合に準ずる割合を適用することができる（消基通11-5-8）。

### 第4項 課税売上割合が著しく変動した場合の仕入控除税額の調整

仕入時に行った税額控除に対して、その後の使用状況を考慮して行う仕入控除税額の調整規定の一つに、「課税売上割合が著しく変動した場合の調整対象固定資産に関する仕入れに係る消費税額の調整（消法33）」（以下、「変動調整」という。）の規定がある<sup>22</sup>。

変動調整の規定は、課税事業者が国内において調整対象固定資産<sup>23</sup>の課税仕入れ等を行い、かつ、当該課税仕入れ等に係る仕入税額につき比例配分法<sup>24</sup>により仕入控除税額を計算した場合（仕入税額の全額が控除された場合を含む。）において、その調整対象固定資産を第三年度の課税期間<sup>25</sup>の末日に有しており、かつ、第三年度の課税期間における通算課税売上割合<sup>26</sup>が仕入課税期間における課税売上割合に対して著しく変動（著しく増加又は著しく減少<sup>27</sup>）したときは、通算課税売上割合により計算した仕入税額と仕入課税期間における仕入税額との差額を第三年度の課税期間の仕入控除税額に調整（加算又は控除）するものである（消法33①）。

なお、固定資産に係る仕入控除税額の調整について、平成元年の消費税法の施行に合わせて当時の大蔵省が作成した「消費税のすべて」においては、「仕入れに係る消費税額は棚卸資産、固定資産を問わず仕入時の課税期間において即時に控除することとされる。しか

しながら、固定資産のように長期間にわたって使用されるものについて、仕入時の状況のみで税額控除を完結させることは、課税売上割合が著しく変動した場合や使用形態が課税売上用から非課税売上用に変更された場合等を考慮すれば、必ずしも適切な方法であるとはいえない。…（中略）…調整を行う固定資産を一定金額以上のものに限定するのは、制度の簡素化と納税者及び税務当局の事務負担をできる限り軽減するためである。また、対象期間については耐用年数に応じたものとするとも考えられなくはないが、その場合には制度をいたずらに複雑にし、しかも納税者及び税務当局の事務負担が増大すると考えられるので、一律3年を基準とする。」と述べられている<sup>28</sup>。

以上のことから、消費税法は即時控除が原則であるが、長期間にわたって使用される固定資産については、取得後の使用状況の変化を考慮すると仕入時の状況のみで税額控除を完結させることは適切でないため事後的な調整を認めており、また、その調整期間については、制度の簡素化及び事業者の事務負担等の観点から3年としている。

### 第3節 居住用建物に係る仕入税額控除に生じていた問題

非課税取引に該当する住宅の貸付け<sup>29</sup>を目的とした居住用建物を取得した場合には、その建物の取得に係る課税仕入れは非課税売上対応分に区分され、その仕入税額を売上税額から控除することはできない。しかし、中古の賃貸用建物を取得してリノベーションを施し、資産価値を高めて販売することで利益を得るビジネスモデル（以下、「買取再販事業」という。）<sup>30</sup>においては、その事業者（以下、「買取再販業者」という。）が行う居住用建物の取得に係る課税仕入れの用途区分が問題となっていた。また、この問題とは別に、賃貸目的の居住用建物の取得に係る仕入税額について、還付を目的とした様々なスキームが考え出され問題となっていた。

そこで本節においては、居住用建物の取得に係る課税仕入れの用途区分に関する問題及び仕入税額の還付スキームに関する問題について確認する。

#### 第1項 課税仕入れの用途区分に関する問題

居住用建物を賃貸目的で取得した場合の課税仕入れは、非課税売上対応分に区分され、その仕入税額を売上税額から控除することはできないが、居住用建物を販売目的で取得した場合の課税仕入れは、課税売上対応分に区分され、その仕入税額を全額控除することが

できる。このように、居住用建物の取得に係る課税仕入れは、その取得の目的が売るためか貸すためかによって用途区分が決定され、その仕入税額の控除に関する可否が決定されることとなる。

しかし、買取再販事業の場合においては、その買取再販業者が取得した中古の建物には賃借人が住んでいることも多く、入居率は居住用建物の資産価値を高める要因の一つであるため、買取再販業者は、その賃借人と直接的又は間接的に継続して賃貸契約を結ぶこととなる<sup>31</sup>。この場合、買取再販業者は、販売を目的に居住用建物を取得しているが、その譲渡までの間に居住用賃貸による非課税売上げを計上することから、その居住用建物の取得に係る課税仕入れの用途区分を課税売上対応分又は共通対応分のいずれに区分すべきかが問題となっていた。

なお、元国税当局者で税理士の朝長英樹氏は、消費税法の創設時から、事業者は、転売目的で居住用建物の取得等を行った場合には、その取得等に係る課税仕入れを課税売上対応分に該当すると解釈して、その仕入税額の全額を控除していたと述べ、また、国税当局も、平成16年前は、そのような解釈が正しいという判断を示していたと述べている<sup>32</sup>。

しかし、平成17年11月10日の裁決<sup>33</sup>においては、請求人が賃貸中のマンションを信託財産（以下、「信託不動産」という。）とする信託受益権（信託契約の受益者が信託財産から発生する利益を受ける権利）を取得し、その信託受益権を取得した後も信託不動産が賃貸の用に供され賃貸収入が生じている場合について、譲渡する目的だけではなく賃貸収入を得る目的を併せもって取得したものであり、信託受益権を取得した日から賃貸収入が生じている以上、課税売上対応分に区分することは相当ではないとして共通対応分と判断がなされており、その後は同様の課税がなされるようになったと朝長氏は述べている<sup>34</sup>。

なお、共通対応分とする場合には、その居住用建物の取得に係る仕入税額に課税売上割合を乗じた額が控除税額となるが、買取再販事業においては、その事業の性格から経常的に土地の譲渡が行われ多額の非課税売上げにより課税売上割合が低くなるため、課税売上割合により算定される控除税額は非常に僅少となり、販売を目的に居住用建物を取得したにもかかわらず僅かな税額しか控除できないこととなる<sup>35</sup>。そこで、この共通対応分とする判断に納得できない買取再販業者は、同様の不服申立てや訴訟を起こしており<sup>36</sup>、訴訟にまで発展した報徳石産事件<sup>37</sup>の判決については、マンションの取得時において、客観的にみてマンションを住宅として貸し付ける目的でも取得したと認めるのが相当であるとして、共通対応分に該当すると判断がなされており、また、ムゲンエステート事件<sup>38</sup>及びエ



一・ディー・ワークス（以下、「ADW」と略する。）事件<sup>39</sup>については現在も係争中である。

ただし、居住用建物の取得に係る仕入税額控除については、次節において確認する令和2年改正によって大幅に変更されたため、居住用建物の取得に係る課税仕入れの用途区分問題（以下、「用途区分問題」という。）についても大きく影響を受けることとなった。

## 第2項 仕入税額の還付スキームに関する問題

住宅の貸付けを目的に取得した賃貸マンション等の課税仕入れは、非課税売上対応分に区分され、その仕入税額を売上税額から控除することはできない。しかし、その控除することができない居住用賃貸に要する建物に係る仕入税額について、還付を受けるための様々なスキームが考え出され問題となっていた（以下、「還付スキーム問題」という。）。

その還付スキームのひとつに、通称「自動販売機スキーム」と呼ばれる方法があった。この方法は、まず居住用賃貸建物を取得しようとする課税期間に課税事業者を選択しておき、その課税期間中に自動販売機を設置し少額の課税売上げを計上する。次に、その課税期間の終わりごろに居住用賃貸建物を取得し翌課税期間から賃貸を開始する。これにより、その建物を取得した仕入課税期間においては、課税売上割合が100%となり、前述の95%ルールにより建物に係る仕入税額を全額控除することができる。ただし、居住用賃貸建物の課税仕入れは、支払対価の額が一般に100万円（税抜き）以上となるため、調整対象固定資産に該当し、また、翌課税期間以後は、居住用賃貸による非課税売上げが計上され第三年度の課税期間における通算課税売上割合が下落するため、変動調整の規定の対象となるが、恣意的に事業者免税点制度や簡易課税制度を適用することで全額還付を受けたまま逃げる事ができた。このように、自動販売機スキームは、自動販売機によるわずかな課税売上げを用いて課税売上割合を意図的に操作し、95%ルールを利用して仕入税額的全額還付を受け、その後の変動調整の規定の適用を逃れるものであった。

この還付スキーム問題に対して、国は、平成22年度税制改正において「調整対象固定資産を取得した場合の課税事業者選択不適用届出書及び簡易課税選択届出書の提出制限」を行い、事業者が、課税事業者選択届出書を提出して課税事業者となって以後2年以内に調整対象固定資産を取得した場合には、当該調整対象固定資産を取得した課税期間の初日から3年を経過する日の属する課税期間の初日以後でなければ、課税事業者選択不適用届出書及び簡易課税制度選択届出書を提出できないこととした（消法9⑦）。

しかし、上記の提出制限がかかるのは、「消費税課税事業者選択届」の提出による強制適用期間（2年間）であるため、2年経過後に高額な資産を取得した場合には、課税事業者選択不適用届出書及び簡易課税制度選択届出書の届出の制限がかからない。そのため、平成28年度税制改正において、「高額特定資産の仕入れ等を行った場合の課税事業者選択不適用届出書及び簡易課税選択届出書の提出制限」を行い、事業者が、事業者免税点制度及び簡易課税制度の適用を受けない課税期間中に高額特定資産<sup>40</sup>の仕入れ等を行った場合（自己建設高額特定資産<sup>41</sup>の仕入れ等を行った場合を含む。）には、当該課税期間の翌課税期間から当該課税期間（自己建設高額特定資産の場合には、その建設等が完了した課税期間）の初日以後3年を経過する日の属する課税期間までの各課税期間においては、事業者免税点制度及び簡易課税制度を適用できないこととした（消法12の4①）。

これにより、例えば、事業者免税点制度及び簡易課税制度の適用を受けない課税期間中に高額特定資産に該当する居住用賃貸建物の取得を行った場合には、事業者が課税事業者を選択しているかどうかによらず、事業者免税点制度及び簡易課税制度の適用が3年間制限されることとなった。したがって、建物を取得した課税期間において、少額の課税売上げを計上すること等によりその取得に係る消費税につき還付を受けたとしても、その後の売上げに占める賃貸収入の割合が大きければ、3年後には変動調整の対象として、取得に係る消費税の控除税額について事後の調整が図られることになった<sup>42</sup>。

これらの改正により、自動販売機スキームによる税額還付は困難となったため、居住用賃貸建物に係る仕入税額に対する租税回避行為は収束したかのように見えたが、新たに金地金を用いた還付スキーム（以下、「金地金スキーム」という。）が考え出され、近年において問題となっていた。この方法は、作為的に金地金の売買を繰り返し行い、居住用賃貸建物を取得した日の属する課税期間の課税売上割合を95%以上とすることで仕入税額の還付を受け、その後の3年間においても金地金の売買を繰り返し行い、課税売上割合を高く保つことで変動調整の適用を免れる方法であった<sup>43</sup>。

これに対して国は、令和2年度の税制改正において、金地金スキーム対策を目的とした「居住用賃貸建物の取得等に係る仕入税額控除制度の適正化」（以下、「令和2年改正」という。）を行った。

## 第4節 令和2年改正の概要

国は、令和2年改正において、新たに消費税法30条10項「居住用賃貸建物の取得等に係る仕入税額控除の制限」（以下、「居住用税額制限」という。）の規定を設け、居住用賃貸建物の取得時において仕入税額控除を制限し、また、消費税法35条の2「居住用賃貸建物を課税賃貸用に供した場合等の仕入れに係る消費税額の調整」（以下、「居住用税額調整」という。）の規定を設け、その後3年間に住宅の貸付け以外の貸付けの用（以下「課税賃貸用」という。）に供した又は譲渡したときは、その期間の課税売上実績に応じて仕入税額の調整を行うこととした。なお、これらの規定について、立法者は、「近年、作為的な金の売買を継続して行う等の手法により意図的に多額の課税売上げを計上し課税売上割合を増加させることにより、賃貸マンション等の取得に係る消費税について、本来行われるべきでない仕入税額控除による還付を受けたうえで課税売上割合が著しく変動した場合の調整措置の適用を免れる事例が散見されており、こうしたことを背景として、令和2年度税制改正においては、建物の取得に係る仕入税額控除の計算を適正化し、建物の用途の実態に応じて計算するよう見直しを行うこととなりました。」と述べている<sup>44</sup>。

さらに、規定の詳細について確認する。居住用税額制限の規定については、居住用賃貸建物（住宅の貸付けの用に供しないことが明らかな建物（付属設備を含む。）以外の建物であって、高額特定資産又は調整対象自己建設高額資産<sup>45</sup>に該当するもの）について仕入税額控除の規定を適用しないとすることで、金地金スキーム対策を図っている。具体的には、金地金スキーム等の還付スキームは課税売上割合を操作することによって行われるため、仕入税額控除を制限すること、すなわち、課税売上割合及び95%ルールを適用させないことによって還付スキームの封じ込めを行っている<sup>46</sup>。また、住宅の貸付けの用に供しないことが明らかな建物<sup>47</sup>とは、建物の構造及び設備の状況により住宅の貸付けの用に供しないことが客観的に明らかなもの（例えば、建物の全てが店舗等の事業用施設である建物、建物の設備等の状況により住宅の貸付けの用に供しないことが明らかな建物、旅館又はホテルなど施設の貸付けに供することが明らかな建物、棚卸資産として取得した建物であって、所有している間、住宅の貸付けの用に供しないことが明らかなもの）としている（消基通11-7-1）。この居住用賃貸建物の範囲について、武田昌輔教授監修の「DHCコンメンタール消費税法」においては、「居住用賃貸建物は『住宅の貸付けの用に供しないことが明らかな建物以外の建物』であることが要件とされているため、課税仕入れの時点で非課税となる住宅の貸付けの用に供することが判明している建物のみならず、課税仕入れの時点で住宅の貸付けの用に供するか否か不明な建物についても、住宅の貸付けの用に供する可

能性のあるものについては、原則として、居住用賃貸建物に該当する点に留意する必要がある。」と述べられており<sup>48</sup>、また、居住用税額制限の規定は、「課税逃れを防ぐ観点から設けられた規定であるため、建物の取得時点では控除制限の対象を広く取り込むように規定されている。」と述べられている<sup>49</sup>。よって、居住用税額制限の規定は、租税回避防止の観点から居住用賃貸建物の対象範囲を広く設定し、用途不明のものも含めて、販売や事業用貸付けが確実に予定されているもの以外は、建物の構造や設備の状況等の形式面から住宅の貸付けの用に供する可能性があるとして居住用賃貸建物に区分し、その居住用賃貸建物に対して仕入税額控除を認めないとするものであると筆者は考える。

また、居住用税額調整の規定については、仕入税額控除の制限が行われた居住用賃貸建物について、その居住用賃貸建物の仕入日から第三年度の課税期間<sup>50</sup>の末日までの間（以下、「調整期間」という。）に限定して仕入税額を調整することとし<sup>51</sup>、二つの事象に分けて規定している。

- ① 事業者が、第三年度の課税期間の末日において居住用賃貸建物を有しており、かつ、その居住用賃貸建物を調整期間に課税賃貸用に供したときは、その有している居住用賃貸建物に係る仕入税額に課税賃貸割合を乗じて計算した金額に相当する消費税額を、第三年度の課税期間の仕入控除税額に加算する（消法 35 の 2①）。なお、課税賃貸割合とは、調整期間に行った居住用賃貸建物に係る次の売上げの割合をいう（消法 35 の 2③、消令 53 の 2①）。

$$\frac{\text{貸付け対価の額（課税賃貸用に供したものに限る。）の合計額}}{\text{貸付け対価の合計額}}$$

- ② 事業者が、居住用賃貸建物を調整期間に他の者に譲渡したときは、その譲渡をした居住用賃貸建物に係る仕入税額に課税譲渡等割合を乗じて計算した金額に相当する消費税額を、その譲渡をした課税期間の仕入控除税額に加算する（消法 35 の 2①）。なお、課税譲渡等割合とは、課税譲渡等調整期間<sup>52</sup>に行った居住用賃貸建物に係る次の売上げの割合をいう（消法 35 の 2③、消令 53 の 2②）。

$$\frac{\text{貸付け対価の額（課税賃貸用に供したものに限る。）の合計額} + \text{譲渡対価の額}}{\text{貸付け対価の合計額} + \text{譲渡対価の額}}$$

なお、居住用税額調整の規定を設けた理由について、立法者は、「課税仕入れの時点で居住用賃貸建物に該当する建物については、原則として仕入税額控除制度の適用を受けられないこととなりますが、取得時の仕入税額控除が制限された居住用賃貸建物について、事

後にその用途を変更して店舗等の事業用施設として貸し付ける等の場合も考えられます。」と述べ<sup>53</sup>、また、「居住用賃貸建物の定義は、『住宅の貸付けの用に供しないことが明らかな建物以外の建物』とされており、住宅の貸付けの用に供するか否かが課税仕入れの時点で不明な建物についても仕入税額控除制度の適用を制限することとされているため、事後の建物の使用状況に応じて仕入控除税額を精緻に計算することができるよう」に調整措置が設けられたと述べている<sup>54</sup>。また、前述の「DHC コメントール消費税法」においては、「建物のように長期間にわたって使用されるものについて、仕入時の状況のみで税額控除を制限することは、事後にその用途を変更して店舗等の事業用施設として貸し付ける場合や、建物を他の者に譲渡する場合を考えれば、適当とは言えない。」と述べられており<sup>55</sup>、また、「取得時の控除制限を広く行うことのバランスを取って、事後の建物の使用状況に応じて仕入控除税額を精緻に計算するよう、調整規定が設けられている」と述べられている<sup>56</sup>。よって、居住用税額調整の規定は、長期使用目的の建物に対し取得時の状況のみで仕入税額控除を制限することは適当ではなく、また、本来は共通対応分とすべきものについても課税逃れを防ぐために広く仕入税額控除を制限しているため、事後的に調整できるように設けられたものであると筆者は考える。

以上のことから、令和2年改正は、対象とする居住用賃貸建物の範囲を広く捉え、その居住用賃貸建物について仕入税額控除を制限することで、課税売上割合の操作による還付スキームを封じ込めるものであり、また、課税仕入れの用途区分を行う必要がなく、かつ、第三年度の課税期間までに譲渡した場合には仕入税額を事後的に調整できるものであるため、還付スキーム問題のみならず用途区分問題についても一挙に解決を図ったものであると考えることができる。

## 第5節 小括

我が国の消費税は、物品の販売やサービスの提供などすべての取引について、その生産、流通などの各段階から広く薄く課税することを目的として各段階の事業者が行う取引を課税する多段階課税方式をとりながら、その各段階における消費税の累積が生じないよう中立性を図るため、各段階の売上税額から仕入税額を控除する前段階税額控除方式によっている。また、各段階の売上税額から仕入税額を控除することによって計算する納付税額は、消費型付加価値税を類型とする付加価値税の性格をもつこととなる。そのため、課税の累

積の排除の観点及び租税の中立性の観点からは、仕入税額は即時控除しなければならず、かつ、課税売上げに結び付く課税仕入れを確実に控除しなければならない。また、非課税売上げに結び付く課税仕入れは控除することができないため、課税売上げに結び付く課税仕入れと非課税売上げに結び付く課税仕入れとを厳密に区分することが重要となる。

しかし、住宅の貸付けを目的として取得した賃貸マンション等の課税仕入れは、非課税売上対応分に区分されるため、その仕入税額を売上税額から控除することはできないが、その控除することができない仕入税額について、還付を受けるための様々なスキームが考え出された。国は、その都度、法を改正して対策を講じてきたが、近年においては、金地金の売買を利用した新たな還付スキームが横行し問題となっていた。

さらに、還付スキーム問題とは別に、販売を目的として取得した中古の居住用建物から賃貸収入が計上される場合について、その建物の取得に係る課税仕入れの用途区分を、課税売上対応分とすべきとする納税者側と共通対応分とすべきとする課税庁側とが対立し、不服申立てや訴訟が繰り返し行われており、現在訴訟中のものもある。

このように、用途区分問題が解決していない状況の下で、金地金スキーム対策を目的として令和2年改正が行われた。具体的には、金地金スキーム等の還付スキームは課税売上割合を操作することによって行われるため、居住用賃貸建物に係る仕入税額控除を制限すること、すなわち、課税売上割合による計算を適用させないことで還付スキームを防ぐものであった。また、令和2年改正は、居住用賃貸建物に係る仕入税額控除を行わないとしたことから、課税仕入れの用途区分を行う必要がなくなり、さらに、調整期間に事業用の賃貸又は譲渡を行った場合には、その課税売上実績に対する仕入税額を控除することができる。そのため、令和2年改正は、還付スキーム問題のみならず、用途区分問題についても一挙に解決を図ったものであると考えることができる。

しかしながら、前段階税額控除方式の仕組みにおいて、課税売上げに結び付く仕入税額は、即時控除すべきものであり、また、徹底的に控除すべきものである。そのため、居住用賃貸建物に係る仕入税額控除を行わないとする令和2年改正は、仕入税額控除制度の趣旨及び仕組みに反するものであり、また、その適用によって新たな問題が生じていると筆者は考える。そこで、次章においては、令和2年改正における問題点について検討する<sup>57</sup>。

なお、居住用税額制限の規定は、居住用賃貸建物について仕入税額控除の規定を適用しないとするものであるが、居住用賃貸建物の取得に係る課税仕入れの用途区分をすべて非課税売上対応分と判断して仕入税額控除から除外するものであり、仕入課税期間において

仕入税額控除は完結していると解釈することは可能であろうか。立法者は、そのように解釈する立場から、居住用税額制限の規定は、消費税法の原理原則に従ったものであり理論上の齟齬は生じていないと考えているのであろうか（以下、「令和2年改正用途区分説」という。）。そのため、次章において、令和2年改正用途区分説の立場における解釈についても検討を試みる。

- 
- <sup>1</sup> 金子宏『租税法〔第23版〕』782～790頁（弘文堂、2019年）。
  - <sup>2</sup> 資産の譲渡等とは、事業として対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供をいう（消法2①八）。
  - <sup>3</sup> 非課税取引とは、国内において行われる資産の譲渡等のうち、消費税法別表第1に掲げる消費税を課さないとされるものをいい（消法6①）、消費税法別表第1には、13項目の非課税取引が列挙されている。この非課税取引は、その性質上消費税になじまないもの及び特別の政策的配慮から非課税とされるものに分類され、本論文で取り扱う「住宅の貸付け」については、特別の政策的配慮の観点から非課税取引とされている（消法別表1十三）。
  - <sup>4</sup> 大蔵省主税局税制第2課編『消費税法のすべて』62頁（大蔵省印刷局、1989年）。
  - <sup>5</sup> 大島隆夫・木村剛志『消費税法の考え方・読み方〔5訂版〕』252～253頁（税務経理協会、2010年）。
  - <sup>6</sup> 金子・前掲注1・816頁。
  - <sup>7</sup> 水野忠恒『テキストブック租税法〔第2版〕』254頁（中央経済社、2018年）。
  - <sup>8</sup> 宮島洋『消費課税の理論と課題〔2訂版〕』7頁（税務経理協会、2003年）。
  - <sup>9</sup> 芹沢光春「消費税における不適切な還付事例の検討と法的対応策に関する一考察」日税研論集34号13頁（2011年）。
  - <sup>10</sup> 田中治「租税法における趣旨・目的解釈の意味と判例の状況」日税研論集78号119頁（2020年）。
  - <sup>11</sup> 田中・前掲注10・119頁。
  - <sup>12</sup> 控除が認められないことについての直接的な規定はなく、消費税法2条1項12号の課税仕入れの定義の規定及び同法30条2項の仕入税額控除における個別対応方式の規定において間接的に示されているとされる（西山由美「消費税の理論と課題 仕入税額控（I）－その法的性質と実体要件」税理56巻11号89頁（2013年））。
  - <sup>13</sup> 大島・木村・前掲注5・260頁。
  - <sup>14</sup> 宮島・前掲注8・7頁。
  - <sup>15</sup> 国税庁HP「『95%ルール』の適用要件の見直しを踏まえた仕入控除税額の計算方法等に関するQ&A【I】【基本的な考え方編】」1頁（2012年）（[https://www.nta.go.jp/publication/pamph/s\\_hohi/kaisei/pdf/kihon.pdf](https://www.nta.go.jp/publication/pamph/s_hohi/kaisei/pdf/kihon.pdf) 2022年1月7日訪問）。
  - <sup>16</sup> 国税庁HP・前掲注15・2頁。
  - <sup>17</sup> ただし、区分が明らかにされている場合であっても一括比例配分方式を適用できるとしている（消法30⑥）。
  - <sup>18</sup> 国税庁HP・前掲注15・11頁。
  - <sup>19</sup> この場合の資産の譲渡等の対価の額及び課税資産の譲渡等の対価の額については、それぞれ売上げに係る対価の返還等の金額を控除した残額による（消令48①）。
  - <sup>20</sup> 大島・木村・前掲注5・292頁。
  - <sup>21</sup> 国税庁は、「事業者における事業内容等の実態が、その課税仕入れ等のあった課税期間における課税売上割合によっては必ずしも反映されていないという場合に対処するために、課税売上割合よりも更に合理的な割合を適用することがその事業者にとって事業内容等の実態を反映したものとなるのであれば、その合理的な割合を認めることが妥当との趣旨から設けられているものです。」と述べている（国税庁HP・前掲注15・14頁）。
  - <sup>22</sup> 変動調整の規定以外にも、「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（消法34）」及び「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（消法 35）」、「納税義務の免除を受けないこととなった場合等の棚卸資産に係る消費税額の調整（消法 36）」の規定があるが、本論文においては、検討の対象とする変動調整の規定についてのみ確認するものとする。

<sup>23</sup> 調整対象固定資産とは、有形固定資産及び無形固定資産その他の資産で、課税仕入れ等に係る支払対価の額（税抜き）が、一の取引の単位につき 100 万円以上のものをいう（消法 2①十六、消令 5）。

<sup>24</sup> 比例配分法とは、課税売上割合を乗じて計算する方法をいい、個別対応方式における共通対応分に対する方法及び一括比例配分法が該当する（消法 33②）。

<sup>25</sup> 第三年度の課税期間とは、仕入課税期間の開始の日から 3 年を経過する日の属する課税期間をいう（消法 33②）。

<sup>26</sup> 通算課税売上割合とは、仕入課税期間から第三年度の課税期間までの各課税期間において適用されるべき課税売上割合を通算した課税売上割合をいう（消法 33②）。

<sup>27</sup> 著しく増加とは、仕入課税期間における課税売上割合のうちに通算課税売上割合から仕入課税期間における課税売上割合を控除した割合の占める割合が 50%以上であり、かつ、当該通算課税売上割合から当該課税売上割合を控除した割合が 5%以上をいい（消令 53①）、また、著しく減少とは、仕入課税期間における課税売上割合のうち仕入課税期間における課税売上割合から通算課税売上割合を控除した割合の占める割合が 50%以上であり、かつ、当該課税売上割合から当該通算課税売上割合を控除した割合が 5%以上をいう（消令 53②）。

<sup>28</sup> 大蔵省・前掲注 4・71 頁。

<sup>29</sup> 住宅の貸付けとは、住宅の貸付けに係る契約において、当該契約において当該貸付けに係る用途が明らかにされていない場合に当該貸付け等の状況からみて人の居住の用に供されていることが明らかなものをいい、一時的に使用させる場合その他の政令で定める場合を除くとしている（消法別表 1 十三）。

<sup>30</sup> 国土交通省「既存住宅流通市場の活性化」47 頁（2019 年）（<https://www.mlit.go.jp/seisakuto-katsu/hyouka/content/001338301.pdf> 2022 年 1 月 7 日訪問）。

<sup>31</sup> 熊王征秀「現住建造物を取得した場合の課税仕入れの用途区分について」税理 61 巻 15 号 106 頁（2018 年）。

<sup>32</sup> 朝長氏は、平成 7 年及び平成 9 年において、国税庁がそのような回答を行っていたとしている（朝長英樹「居住用賃貸建物の仕入税額控除の制限」税経通信 75 巻 5 号 117 頁（2020 年））。なお、これら以外にも、国税庁は、平成 12 年における消費税審理事例検索システム 10-176 において、将来の分譲を目的として取得したマンションについて、そのマンションの一部を分譲までの間に賃貸した場合において、そのマンションに係る仕入税額を課税売上対応分として計算することができるか否かの問いに対して、購入物件は分譲することを目的として取得したマンションであり、課税仕入れの時点では課税資産の譲渡等のみ要するものに該当することは明らかであることから、仮に一時的に賃貸用に供されとしても、継続して棚卸資産として処理し、将来的にすべて分譲することとしているものについては、課税売上対応分に該当するものとして取り扱って差し支えないと回答している（TAINS 消費事例 004015）。

<sup>33</sup> 裁決事例集 70 号 369 頁（<https://www.kfs.go.jp/service/JP/70/20/index.html> 2022 年 1 月 7 日訪問）。

<sup>34</sup> 朝長・前掲注 32・117 頁。

<sup>35</sup> 朝長英樹「住宅の売買取引における消費税の課税仕入れの取扱い—『課税資産の譲渡等のみ要するもの』の解釈—（上）」税務事例 50 巻 3 号 10 頁（2018 年）。

<sup>36</sup> 朝長・前掲注 32・117 頁。

<sup>37</sup> さいたま地判平成 25 年 6 月 26 日 TAINS Z263-12241。この事件は、不動産売買等を行う B が、C との間に居住用ワンルームマンションの工事請負契約を締結し、そのマンションを信託財産として D との間に信託受益権売買契約を締結した。B は、そのマンションの引渡しの約 1 か月後に D へ信託受益権の譲渡を予定していたが、その譲渡日前に D の破産手続開始が決定され、その後契約が解除された。B は、そのマンションの引渡しを受けた日に E との間に管理委託契約を結び、別の



者に譲渡するまでの7か月の間、Eを通じて居住用賃貸による賃貸収入を得ていたが、引渡しを受けた日の属する課税期間中にマンションを譲渡したものである。なお、渡辺充教授の判例評釈に従って、「報徳石産事件」と呼ぶものとする（渡辺充「判批」速報税理37巻35号27頁（2018年））。

<sup>38</sup> 東京地判令和元年10月11日TAINS Z269-13325（請求棄却・控訴）、東京高判令和3年4月21日TAINS Z888-2359（控訴棄却・確定、過少申告加算税賦課決定処分の取消しについては国が上告）。

<sup>39</sup> 東京地判令和2年9月3日TAINS Z888-2312（請求認容・控訴）、東京高判令和3年7月29日TAINS Z888-2366（控訴認容・上告）。

<sup>40</sup> 高額特定資産とは、一の取引単位につき、課税仕入れ等に係る支払対価の額（税抜き）が1,000万円以上の棚卸資産又は調整対象固定資産をいう（消法12の4①、消令25の5①）。

<sup>41</sup> 自己建設高額特定資産とは、他の者との契約に基づき、又は事業者の棚卸資産若しくは調整対象資産として自ら建設等をした高額特定資産で、その建設等に要した課税仕入れ等に係る支払対価の額（税抜き）に相当する金額（事業者免税点制度及び簡易課税制度の適用を受ける課税期間に行ったものを含まない。）の累計額が1,000万円以上となったものをいう（消法12の4①、消令25の5①）。

<sup>42</sup> 石井隆太郎ほか『改正税法のすべて〔令和2年版〕』746～747頁（大蔵財務協会、2020年）。

<sup>43</sup> 芹沢光春「令和2年度の消費税法改正と実務の影響」税務弘報68巻8号149～150頁（2020年）。

<sup>44</sup> 石井・前掲注42・747頁。

<sup>45</sup> 調整対象自己建設高額資産とは、他の者との契約に基づき、又は事業者の棚卸資産として自ら建設等をした棚卸資産で、その建設等に要した課税仕入れ等に係る支払対価の額（税抜き）に相当する金額の累計額が1,000万円以上となったものをいう（消法12の4②、消令25の5③）。

<sup>46</sup> なお、居住用賃貸建物は、高額特定資産又は調整対象自己建設高額資産に該当するため、本則課税期間中に居住用賃貸建物を取得した場合には、従前どおりその仕入課税期間の初日以後3年を経過する日の属する課税期間までは事業者免税点制度及び簡易課税制度は適用できない（石井・前掲注42・748頁）。

<sup>47</sup> 住宅の貸付けの用に供しないことが明らかな部分がある建物について、その部分と居住用賃貸部分を合理的に区分しているときは、その居住用賃貸部分に係る課税仕入れ等の税額についてのみ適用するとしている（消令50の2）。

<sup>48</sup> 武田昌輔監『DHCコンメンタル消費税法』3317頁（第一法規、1989年）。

<sup>49</sup> 武田・前掲注48・3317の2頁。

<sup>50</sup> 前述した「変動調整」の規定における「第三年度の課税期間」と同義となる（消法35の2③）。

<sup>51</sup> 他の規定とのバランスも考慮して、居住用税額調整についても、3年を基準として調整しているとされる（武田・前掲注48・3484頁）。

<sup>52</sup> 課税譲渡等調整期間とは、居住用賃貸建物の仕入日から当該居住用賃貸建物を他の者に譲渡した日までの間をいう（消法35の2③）。

<sup>53</sup> 石井・前掲注42・748頁。

<sup>54</sup> 石井・前掲注42・748頁。

<sup>55</sup> 武田・前掲注48・3484頁。

<sup>56</sup> 武田・前掲注48・3317の2頁。

<sup>57</sup> 還付スキーム問題及び用途区分問題の本質的な原因は、「住宅の貸付け」を非課税としていることにあると筆者は考える。しかしながら、社会政策的配慮から一度認めた非課税取引を廃止することは困難であると考えため、本論文においては、「住宅の貸付け」に対する非課税取引が容認された枠内において検討を行うものとする。

## 第2章 令和2年改正の問題点

前章において確認したように、令和2年改正は、還付スキーム問題及び用途区分問題の両方を一挙に解決することのできるものであるが、仕入税額控除制度の趣旨及び仕組みの観点からは問題があると筆者は考える。そこで、本章においては、令和2年改正の問題点を明確にしたうえで筆者の見解を述べる。

### 第1節 令和2年改正に対する学識者の見解

令和2年改正について、学識者は以下のような見解を示している。

沼田博幸教授は、「今回の税制改正は、現行制度が持つ不合理さの問題について、1つの解決策を提供したものと考えられます。実態から乖離する可能性のある課税売上割合を用いることを諦め、個々の資産の取得後の実際の課税売上げと非課税売上げの発生状況から税額控除の金額を決めるというものであり、画期的な改正といえます。ただし、今回の改正は、租税回避の防止という面を持っているためと思われませんが、事業者に対して、税額控除のタイミングの遅れから、キャッシュフローの面で不利益を与えることとなります。すなわち、資産の購入時点では税額控除が認められず、売却時まで待つ必要があります。また、売却による税額控除の調整が3年間に限定されていることから、転売が遅れた場合には、税額控除の機会を失うこととなります。こうした状況は、前段階税額控除の仕組みからはやや行き過ぎであり、購入時点で暫定的な税額控除を認め、売却時点で控除税額の調整をするのが望ましいと思われ。」と述べている<sup>1</sup>。

金子友裕教授は、「居住用賃貸建物に関する改正は、課税売上割合に関係させない課税関係を構築するという点では抜本的な改正であると評価できるが、課税売上割合は課税仕入れと関連しないため本質的に操作可能という特徴があり、今後も賃貸マンション以外で同様の租税回避スキームが考案・実行されることが懸念される。」と述べており<sup>2</sup>、さらにその中の「課税売上割合に関係させない課税関係を構築するという点では抜本的な改正であると評価できる」のくだりについて、「仕入税額控除のあり方としては大いに疑問のある解決策であると考えているが、租税回避の防止という観点のみから考えれば、効果が期待できる方法という意味である。」と述べている<sup>3</sup>。

弁護士の西中間浩氏は、「令和2年の居住用賃貸建物の課税仕入れに対する法改正をみ

ると、現実の課税売上だけではなく、現実の非課税売上との比率で控除額を計算する算式が用意されており、しかも販売による課税売上が考慮されるのは3課税期間に限定されている。そうすると、現在の立法者としては、途中で発生する売上に非課税売上が含まれるかどうかにも着目していることは明らかで、最終目的だけで用途区分を判断するわけではないという解釈にたっていることがわかる。つまり、少なくとも居住用賃貸建物の課税仕入れについては税負担の累積の完全排除というスタンスはとっていない。ここのあたりは、統計や課税執行上の容易さ、租税回避の防止の観点等をも考慮した立法と思われるが、この点は立法政策として消費税の趣旨に反しない合理的な範囲におさまっているのか、という問題になろう。」と述べている<sup>4</sup>。

朝長氏は、「今回の改正は、消費税法30条2項1号の『課税資産の譲渡等にのみ要するもの』の解釈はどうなるのかということが問題となっているものと金地金取引を繰り返すことにより課税売上割合を引き上げて仕入税額控除をするものをどのように防止するのかということが問題となっているものの2つに同時に対処するものとなっている。上記の前者の問題について考えてみると、今回の改正に関しては、本来は、仕入税額控除において高額居住用賃貸建物の取得等をする取引だけを不利な取扱いとする理由が問われることとなり、それに明確な答がない限り、憲法14条の平等取扱い原則に違反するものという指摘を受けることにならざるを得ないと考えられる。つまり、消費税法30条2項1号の『課税資産の譲渡等にのみ要するもの』の解釈がどうなるのかということは、高額居住用賃貸建物の取得等をする取引だけにおいて問題となるものではないため、居住用賃貸建物の取得等をする取引だけを対象として同号の『課税資産の譲渡等にのみ要するもの』の解釈を問う必要がなくなる法律改正を行うことによって解決するという対応には、そもそも問題があり、しかも、その法律改正が高額居住用賃貸建物の取得等をする取引だけを他の取引よりも不利に取り扱うものとなっているため、なお一層、問題がある、ということにならざるを得ないわけである。また、上記の后者の問題について考えてみると、今回の改正に関しては、本来は、高額居住用賃貸建物の取得等をして賃貸する事業者が『消費者』ではないにもかかわらず消費税を負担させることをどのように説明するのかということが問われるとともに、課税売上割合の計算において金地金取引を繰り返すことによる影響を排除する措置を講ずるだけで済むはずであるにもかかわらず、高額居住用賃貸建物の取得等をする取引だけに仕入税額控除自体を認めないこととする措置まで講じなければならない理由はないはずであるという指摘を受けることにならざるを得ないものと考えられる。要する

に、今回の改正は、上記の前者の問題と後者の問題のいずれに対処するものであるとしても、法令作成の常識から判断すると、高額居住用賃貸建物の取得等をする取引だけを過度に不利な取扱いとするものとなってしまっていると言わざるを得ないわけである。」と述べている<sup>5</sup>。朝長氏の見解について要約すると、令和2年改正は、金地金スキーム対策だけに留まらず、「課税資産の譲渡等によりのみ要するもの」の解釈問題をも解決しようとしたものであるが、その解決方法には問題があり、さらに、居住用賃貸建物の取得等をする取引だけが不利な取扱いを受けるものとなる。

以上のことから、令和2年改正は、課税売上割合を関係させない課税関係の構築による、今までの考え方にない抜本的な改正であり、還付スキーム問題の原因となる課税売上割合を用いずに、実際の課税売上げと非課税売上げの発生状況から税額控除の金額を決める画期的な改正であるといえ、なおかつ、還付スキーム問題と用途区分問題のいずれにも対処したものであるといえる。ただし、令和2年改正の立法者は、居住用賃貸建物の課税仕入れについて税負担の累積の完全排除という立場はとっていないと考えられるが、仕入時において税額控除が認められず、また、その後の転売が遅れた場合に仕入税額が控除できないとする令和2年改正の仕組みは前段階税額控除の仕組みに反するものであるため、令和2年改正は、立法政策として消費税の趣旨に反しない合理的な範囲におさまっておらず、また、高額の高額居住用賃貸建物の取得取引だけが不利な取扱いを受ける問題のある解決方法であると筆者は考える。

そこで、次節においては、令和2年改正によって生じる具体的な問題点について確認する。

## 第2節 令和2年改正の問題点

本節においては、令和2年改正において生じる理論上の問題点について確認し、そこから生じる課税上の弊害について確認する。また、実務上において生じる事務負担に関する問題についても確認する。

### 第1項 居住用賃貸建物を取得した課税期間において生じる異質性

本項においては、仕入税額控除制度における居住用税額制限の規定の異質性について確認する。

令和2年改正の立法者は、金地金を用いた還付スキームが散見されていた状況に対して、「消費税の仕入税額控除制度は、課税の累積を排除するために設けられており、課税売上げ（納税）に結び付かない仕入税額控除を認めることは、本来の制度の予定するところではありません。このため、建物の取得に係る仕入税額控除の計算を適正化し、建物の用途の実態に応じて計算するよう見直しを行うこととされました。」と述べ<sup>6</sup>、また、「課税仕入れの時点で住宅の貸付けの用に供するか否か不明な建物についても、住宅の貸付けの用に供する可能性のあるものについては、原則として、居住用賃貸建物に該当することとなります。」と述べている<sup>7</sup>。換言すると、課税の累積の排除の観点から、課税売上げに結び付かない仕入税額控除を認めないことが仕入税額控除制度の予定するところであるため、賃貸の可能性のある居住用建物について仕入税額控除を制限したといえる。

たしかに、課税の累積排除の観点から、課税売上げに結び付かない仕入税額控除を認めないことが、仕入税額控除制度の予定するところであると解釈するならば、少しでも賃貸の可能性のある居住用建物に対して仕入税額控除を制限すれば、その目的を遂行することは可能であろう。また、金地金スキーム対策の観点からは、課税売上割合による計算及び95%ルールを適用させない必要があるため、居住用賃貸建物の範囲を広く捉えて積極的に仕入税額控除の制限を行うことも理解できる。そのように考えるならば、賃貸収入が計上される可能性のある居住用建物の取得に係る課税仕入れについて、すべて非課税対応分と判断して仕入税額控除から除外し、仕入課税期間において仕入税額控除を完結させているとする、「令和2年改正用途区分説」における解釈は成り立つのかもしれない。

しかしながら、課税の累積排除を遂行するためには、課税売上げに結び付く仕入税額を確実に控除し、非課税売上げに結び付く仕入税額を確実に除外するため、課税仕入れの用途を厳密に区分することが重要であり、また、課税売上げに結び付く仕入税額を即時に控除することが、仕入税額控除制度の本来の仕組みであると筆者は考える。よって、居住用税額制限の規定は、租税回避防止の観点から仕入税額控除制度の入口において居住用賃貸建物に対する仕入税額控除を認めないとするものであるため、消費税における原則的な即時控除の考え方に反するものであり、また、居住用税額調整の規定は、事後的に課税売上げに結び付いた課税仕入れに係る消費税額のうち、要件を満たしたものに限り調整を認めるものであるため、実際に課税に結び付いても要件を満たさずに控除が認められないもの、すなわち、課税の累積が生じる場合もあるため、本来の仕入税額控除制度の趣旨に反するものであると考える。

また、居住用税額制限の規定は、元々あった消費税法 30 条 10 項以降をずらして新設されたものであるが、元々の同条 10 項（現在の同条 11 項）は、事業者が「金又は白金の地金」の課税仕入れを行った場合において、その課税仕入れの相手方の本人確認書類を保存しない場合には、仕入税額控除の適用を受けることができないとする規定であり<sup>8</sup>、元々の同条 11 項（現在の同条 12 項）は、密輸品と知りながら行った課税仕入れを行った場合には、仕入税額控除制度の適用を受けることができないとする規定である<sup>9</sup>。これらの規定は、主に金又は白金の地金の密輸に係る仕入税額控除を制限する目的から設けられているものであるが、居住用税額制限の規定と同様に、「第一項の規定は、…（中略）…、適用しない。」とする条文の作りとなっており、条文の構成からすれば、いずれの規定も租税回避防止を目的に「仕入税額控除は、適用しない。」としていると考えるのが自然であると考えられる。

さらに、仕入税額控除制度の原理原則の枠内において、令和 2 年改正における租税回避防止の方法を組み込むとするならば、同法 31 条「非課税資産の輸出等を行った場合の仕入れに係る消費税額の控除の特例」の規定が、非課税資産の輸出等を課税資産の譲渡等に係る輸出取引等に該当するものとみなして同法 30 条の規定を適用させているように、居住用賃貸建物に係る資産の譲渡等を非課税資産の譲渡等に該当するものとみなして同条 2 項 1 号を適用させる規定を設け、課税売上割合を関与させずに個別対応方式を直接適用させて仕入税額控除を行うとする方法も考えられる。そのため、令和 2 年改正の立法者は、仕入税額控除制度の原理原則との平仄を合わせることにについて重視していないと筆者は考える。

また、令和 2 年改正は、建物の構造や設備の状況等の形式面から住宅の貸付けの用に供する可能性があるものを居住用賃貸建物とし、住宅の貸付けの用に供するか否かが課税仕入れの時点で不明な建物についてもその範囲に含めているが、現在の課税庁側における用途区分の判断基準の解釈（詳細については、次章第 2 節第 1 項において述べる。）においては、将来譲渡の可能性のある居住用賃貸建物の課税仕入れは共通対応分に該当し、また、用途が不明なものについても共通対応分に該当する。そのため、令和 2 年改正用途区分説は、非課税売上対応分に該当するもののみならず、共通対応分に該当するものも含めて、非課税売上対応分と解釈することとなるため、現在の課税庁側の用途区分の判断基準とは整合性が取れない。

以上のことから、居住用税額制限の規定の文理解釈からは、居住用賃貸建物について仕

入税額控除は適用しない、すなわち、仕入時に仕入税額控除は行っていないと考えるのが自然であり、居住用賃貸建物の用途区分を非課税売上対応分としたうえで仕入税額控除を完結させていると解釈することは困難であると言わざるを得ない。したがって、居住用税額制限の規定は、金地金スキーム対策から仕入税額控除を認めないとしたものであるが、その結果、仕入税額の即時控除が行われず、また、課税の累積が生じるため、仕入税額控除制度の仕組み及び趣旨とは相容れない異質な制度となっていると筆者は考える。

## 第2項 居住用賃貸建物を取得した後の課税期間において生じる異質性

本項においては、仕入税額控除制度における居住用税額調整の規定の異質性について確認する。

まず、居住用税額調整の規定の計算と似通った計算となっている変動調整の規定と比較することによって、居住用税額調整の規定の異質性を確認する。いずれの規定も、長期間にわたって使用される調整対象固定資産又は居住用賃貸建物について、仕入時の状況のみで仕入税額の控除又は制限を完結させることは適切ではないとして、事後的な状況の変化に応じて調整を行うものであり、その目的は、仕入税額制度の趣旨から課税の累積排除であると考えられる。なお、除却・滅失等により対象となる資産を第三年度の課税期間の末日に有していない場合には、いずれの規定においても調整は行われぬ。ただし、変動調整の規定においては仕入税額控除が行われているが、居住用税額調整の規定においては仕入税額控除が行われていないため、除却・滅失等が起こるまでの間に課税売上げが生じた場合には、居住用税額調整の規定において課税の累積が生じることとなる。また、変動調整の規定は、事業全体の課税売上げによる個々の資産に係る仕入控除税額の調整であり、事業全体に対する税額を計算する消費税の仕組みと合致するものであるが、居住用税額調整の規定は、個々の建物の課税売上げによる個々の建物に係る仕入控除税額の調整であるため、仕入税額控除の仕組みとは合致しない。よって、居住用税額調整の規定は、変動調整の規定に比して課税の累積排除は重視されておらず、また、個々の建物の課税売上げと課税仕入れとの個別的な対応関係による調整であるため、事業全体の税額を計算する消費税の仕組みと合致していない。そのため、居住用税額調整の規定は、仕入税額控除制度の本来の趣旨・目的及び税額計算の仕組みからは異質な規定であると筆者は考える。

次に、課税賃貸割合による調整額の計算の仕組みから、居住用税額調整の規定の異質性

を確認する。居住用税額調整の規定は、第三年度の課税期間の末日に保有している個々の居住用賃貸建物に対して、その個々の建物から生じた課税賃貸割合を用いて調整額を計算するものであり、個々の居住用建物を単位とした調整計算の仕組みとなっている。しかし、マンションのような集合住宅の賃貸収入の場合には、そのマンション全体を構成する各部屋単位で賃貸売上げが計上されるため、課税賃貸割合は、事業用賃貸に供された部屋から生じた課税売上げと居住用賃貸に供された部屋から生じた非課税売上げによる比率となる。そのため、課税賃貸割合には、賃貸に供されていない部分、すなわち、空室となっている部屋は一切考慮されておらず、空室が多ければ多いほど課税賃貸割合は信頼性のない数値となり、一部の部屋から生じた売上げによって建物全体の仕入控除税額を計算することとなる。例えば、マンション1棟（10室）を33,000万円（うち消費税3,000万円）で購入したものとし、その1室を居住用として賃貸した場合には1か月あたり10万円、事業用として賃貸した場合にも1か月あたり10万円（税抜き）とする。そこで、調整期間の3年間に渡って4室が事業用に、残り1室が居住用に供され、残り5室が空室であったものとする。この場合には、3年間での課税売上げ1,440万円（税抜き）、非課税売上げ360万円、調整期間における課税賃貸割合が80%（ $=1,440 \text{万円} / (1,440 \text{万円} + 360 \text{万円})$ ）となり、仕入税額2,400万円（ $=3,000 \text{万円} \times 80\%$ ）が控除されるが、売上げに貢献していない空室に対しても課税賃貸割合によって仕入控除税額が計算されることとなる。したがって、マンション等の集合住宅に対する課税賃貸割合による調整額の計算は、空室が多ければ多いほど課税・非課税の混合割合を適正に示すことができず、一部の部屋から生じた売上げによって全体の調整額が計算され、また、売上げに貢献していない空室が、建物全体の仕入控除税額の計算に直接的な影響を与えるといった不合理が生じることとなる<sup>10</sup>。この問題は、調整の対象となる居住用賃貸建物の単位に統一性がなく、マンション一棟を取得した場合にはマンション全体が一単位となり、マンションを一部屋ごとに取得していた場合には各部屋ごとが一単位となるように、居住用賃貸建物の取得の仕方によって単位の尺度が変わることとなるためであり、このような単位の居住用賃貸建物に対して、単位ごとに按分計算を行うことから生じるものであると筆者は考える。

以上のことから、居住用税額調整の規定は、仕入税額控除が行われていないものに対する事後的な調整であるため、調整の要件を満たさない場合には課税の累積が生じることとなり、また、個々の建物の課税売上げによる個々の建物に係る仕入控除税額の調整であるため、仕入税額控除制度の本来の趣旨・目的及び税額計算の仕組みからは異質なものとな



っており、さらに、居住用賃貸建物の単位に統一性がないため、マンションのような集合住宅を一単位とする場合には、売上げに貢献していない空室が個々の建物の仕入控除税額の計算に直接的な影響を与えるとといった不合理が生じる。

したがって、居住用税額調整の規定は、仕入税額控除制度の仕組みとは相容れない異質な制度となっていると筆者は考える。

### 第3項 仕入税額控除の制限から生じる課税上の弊害

本項においては、居住用賃貸建物の取得に対して仕入税額控除の制限を行ったことから生じると考えられる課税上の弊害について確認する。

#### ① 第三年度の課税期間の末日の翌日以後に譲渡した場合

事業者が、販売を目的として居住用賃貸建物を取得した場合であっても、第三年度の課税期間の末日の翌日以後に譲渡した場合には、消費税法第35条の2第2項の規定の要件から外れ、仕入税額は控除できない。これについて、朝長氏は、「転売目的で高額居住用賃貸建物の取得等をしている場合には、3期目の課税期間の末日までに転売したときと当該末日を過ぎて転売したときの消費税の負担が大きく異なることとなるため、当該末日に近くなると、値下げをしてでも転売するということになってくるものと思われる。」と述べている<sup>11</sup>。

よって、事業者は、取得した居住用賃貸建物を第三年度の課税期間の末日までに転売しなければ消費税分の回収ができず、第三年度の課税期間の末日を超えないよう個別に管理し、超えそうな場合には消費税分の値下げを考慮して譲渡等の意思決定を行う必要が生じる。したがって、居住用賃貸建物を取得した事業者においては、令和2年改正により3年間という事業遂行上の制約が伴うこととなり、租税によって経済活動が左右されるため、令和2年改正は、経済的な中立性<sup>12</sup>を侵害していると筆者は考える。

#### ② 譲渡以外の原因により第三年度の課税期間の末日に有していない場合

消費税法第35条の2第1項の規定は、居住用賃貸建物を第三年度の課税期間の末日に保有していなければ適用されないため、第三年度の課税期間の末日までに天災等により滅失・除却等があった場合には、事業者が譲渡を目的として居住用賃貸建物を取得した場合であっても、その譲渡に係る分はもとより、その除却、滅失までの間に行っていた事業用賃貸による課税売上げに係る仕入税額についても控除できない（消基通12-6-2）。

しかし、居住用賃貸建物以外の資産については、仕入時において仕入税額控除制度が適用されているため、その除却、滅失まで間に課税売上げを計上していなくても仕入税額は控除されることとなる（消基通 11-2-11）。

よって、調整期間内に資産の滅失・除却等が生じた場合には、その資産が居住用賃貸建物か否か、すなわち、事業者が営む事業の内容によって仕入税額を控除できるか否かが左右され、また、居住用賃貸建物である場合には、その控除できない仕入税額を本来の負担者ではない事業者が負担しなければならず、居住用賃貸建物を取得した事業者に事業上の制約が潜在することとなる。したがって、令和 2 年改正は、新たな課税の累積を生みだし、また、経済的な中立性を侵害するものであると筆者は考える。

#### 第 4 項 事務負担に関する問題

令和 2 年改正は、個々の建物の単位ごと（一棟、一部屋等）又は資本的支出<sup>13</sup>ごとに居住用賃貸建物が該当するか否かの判断を行い、その個々の居住用賃貸建物の課税仕入れに対する売上げを調整期間にわたって個別に管理し、それを用いた課税賃貸割合又は課税譲渡等割合により調整額を計算しなければならず、また、自己建設高額特定資産については、その建築等に要した課税仕入れに係る支払対価の額の累計額が 1,000 万円以上となった日の属する課税期間以後の課税期間における仕入税額が対象となるため、完成までの課税期間ごとの支出に対して調整額を計算しなければならない（消基通 11-7-4）<sup>14</sup>。そのため、管理が複雑化し、事務負担が膨大化するため、居住用賃貸建物を取り扱う事業者においては大幅なコスト増となる。

したがって、居住用建物を取り扱う事業者、特に相当数の中古物件を取得しリノベーション後に販売することを繰り返す買取再販事業においては、令和 2 年改正により莫大な手間とコストを強いられることとなり、特定の事業者だけが不利益を被る大きな問題であると筆者は考える。

#### 第 3 節 小括

令和 2 年改正は、金地金スキーム対策の名のもとに、居住用賃貸建物の取得に係る課税仕入れを仕入税額控除の仕組みから除外することで用途区分問題をも解決しようとしたものであると考えられる。

しかし、この令和2年改正について、否定的な見解を述べている学識者も少なくない。沼田教授は、前段階税額控除の仕組みからは問題があり、購入時点で暫定的な税額控除を認め売却時点で控除税額の調整をするのが望ましいとし、金子教授は、租税回避対策として評価できるが、仕入税額控除のあり方としては大いに疑問があるとし、西中間氏は、税負担の累積排除は重視されておらず、租税回避の防止の観点からの立法であるため、消費税の趣旨に反しない合理的な範囲内での改正か否かが問題となるとし、また、朝長氏は、還付スキーム問題だけに留まらず、用途区分問題をも解決しようとしたものであるが、その解決方法には問題があり、居住用賃貸建物の取得等をする取引だけが不利な取扱いを受けるものとなっているとしている。以上のことから、学識者の見解をまとめると、令和2年改正は、租税回避防止の観点からは評価できる改正であるが、租税回避防止を優先するあまり仕入税額控除の仕組み及び趣旨からは問題の残る改正であるため、さらに新たな問題を生み出すものとなっているとしている。

また、理論上の問題として、令和2年改正は、仕入時において税額控除を行わないため、課税の累積排除を目的とする仕入税額控除制度の趣旨及び即時控除を原則とする付加価値税における課税の仕組みとはかけ離れた異質な制度となっており、また、事後的な調整を認めているが、調整の要件を満たさない場合には課税の累積が生じ、また、事業全体の売上げではなく個々の建物の課税売上げを用いた調整であり、さらには、居住用賃貸建物の単位に統一性がなく、集合住宅を一単位とする場合には仕入控除税額の計算において不合理が生じることとなるため、仕入税額控除制度の本来の趣旨・目的及び税額計算の仕組みからは異質な制度となっている。その結果、令和2年改正は、課税売上げに結び付いていても控除できない課税の累積を事業者が負担しなければならず、居住用賃貸建物を取り扱う特定の事業者が不利益を被るといった課税上の弊害を生み出しており、経済的な中立性を侵害している。さらに、実務上の問題として、令和2年改正は、個々の居住用賃貸建物ごと（一棟、一部屋、資本的支出、自己建設高額特定資産となった課税期間以後の課税期間ごと）に判断し管理するため事業者に対して莫大な手間とコストを強いることとなると筆者は考える。

以上のことから、令和2年改正は、非課税売上げが生じる可能性のある居住用賃貸建物について仕入税額控除を行わないとすることで、還付スキーム問題及び用途区分問題の両方について解決を図ったものであるが、仕入税額控除制度の趣旨及び付加価値税における課税の仕組みとはかけ離れた異質な制度となっており、また、調整要件を満たさないこと

から課税売上げに結び付いていても控除できない税額が生じ、その税額を事業者が負担しなければならず、特に買取再販事業において弊害が大きくなる。このように、令和2年改正は、理論上及び実務上の問題を生じさせ、還付スキームとはまったく関係のない真つ当な事業を営む事業者が不利となる状況を生み出している。さらに、金額的に居住用賃貸建物の該当しない居住用建物や資本的支出については、令和2年改正の適用後も用途区分問題が生じるため、用途区分問題の本質的な解決には至っていない。したがって、令和2年改正は、租税回避防止の観点からは優れた方法であるが、仕入税額の即時控除が行われないう点について問題があるため、別の方法を検討する必要があると筆者は考える。

そこで、本論文では、居住用建物に係る仕入税額控除の問題は、仕入税額控除制度の枠内において解決すべきとする立場から、令和2年改正が行われる前の状態に戻したうえで、用途区分問題に関する裁判例及び先行研究について考察し、より事業の実態に即した仕入税額控除による課税の累積排除を実現するため、課税売上げに結び付く課税仕入れと非課税売上げに結び付く課税仕入れとを厳密に区分する方法についての検討を試みる。

なお、次章においては、居住用建物の取得に係る課税仕入れの用途区分について争われ、裁判所の判断が分かれることとなった二つの事案について比較検討を行い、そこから用途区分問題の本質についての検討を試みる。

---

<sup>1</sup> 沼田博幸「居住用賃貸建物を対象とした新たな税額控除方式」会計監査ジャーナル 785号 54頁（2020年）。

<sup>2</sup> 金子友裕「消費税における仕入税額控除の考察」税法学 585号 13頁（2021年）。

<sup>3</sup> 金子・前掲注2・13頁。

<sup>4</sup> 西中間浩「判批」税経通信 76巻2号 184頁（2021年）。

<sup>5</sup> 朝長英樹「居住用賃貸建物の仕入税額控除の制限」税経通信 75巻5号 120頁（2020年）。

<sup>6</sup> 石井隆太郎ほか『改正税法のすべて〔令和2年版〕』747頁（大蔵財務協会、2020年）。

<sup>7</sup> 石井・前掲注6・747頁。

<sup>8</sup> 国税庁HP「消費税改正のお知らせ 平成31年4月改正」（2019年）（<https://www.nta.go.jp/publication/pamph/shohi/kaisei/pdf/h31kaisei.pdf> 2022年1月7日訪問）。

<sup>9</sup> 国税庁HP・前掲注8。

<sup>10</sup> 課税仕入れに係る支払対価の額及び売上げに係る対価の額が面積に対して比例的に生じている場合において、建物全体の課税仕入れに係る支払対価の額を部屋ごとに面積で按分した課税売上対応分の税額をa、非課税売上対応分の税額をb、空室部分に係る仕入税額をcとし、課税賃貸売上げをA、非課税賃貸売上げをBとすると、調整額の計算は、 $(a+b+c) \times A / (A+B) = \{(a+b) \times A / (A+B)\} + c \times A / (A+B)$ となり、それぞれの対価の額は面積に対して比例的に生じていることから、 $A / (A+B)$ は $a / (a+b)$ に置き換えることができ、 $\{(a+b) \times a / (a+b)\} + c \times A / (A+B) = a + c \times A / (A+B)$ となる。よって、集合住宅である居住用賃貸建物に対する課税賃貸割合による仕入控除税額の計算は、個別対応方式における計算式と同じとなり、共通対応分に該当する空室部分の仕入税額を課税賃貸割合により按分しているのと実質的に同じであるため、空室が多いほど課税賃貸割合の影響を多く受けることとなる。

---

<sup>11</sup> 朝長・前掲注5・121頁。

<sup>12</sup> 西山由美教授は、「消費税は、最終消費者の消費支出に担税力を見出して課税するものであるにかかわらず、その課税方法としては、事業者を納税義務者とし、かつ国のための徴収補助者と位置付けて、その売上げの対価を課税標準に課税する流通税方式を用いている。このような仕組みの中で、控除できなかった消費税が価格に織り込まれることなく最終消費者に財又はサービスが売り上げられ、その価格に法定税率が乗じられた税額が正しく算定されるためには、事業者において競争が阻害されず、課税上の理由から意思決定が左右されないような配慮が必要であり、これを実現するための原則が『中立原則』である。」と述べている（西山由美「消費税の理論と課題 消費課税の基本原則－『中立原則』の意義」税理57巻3号118頁（2014年））。

<sup>13</sup> 資本的支出自体が高額特定資産に該当しない等、居住用賃貸建物に該当しない場合の仕入税額については、仕入税額控除の規定が適用されることとなる（消基通11-7-5）。

<sup>14</sup> 高額特定資産に該当することとなった課税期間の前課税期間以前に行われた当該建物に係る仕入税額については、仕入税額控除の規定が適用されることとなる（消基通11-7-4）。

## 第3章 課税仕入れの用途区分問題

本章においては、第1節で用途区分問題に対する判決が分かれることとなった二つの裁判の比較を行い、用途区分問題の原因となる二つの論点を抽出する。第2節では、一つ目の論点として用途区分の文理解釈について、第3節では、二つ目の論点として仕入控除税額の事業の実態との乖離について、それぞれ課税庁側の解釈及び裁判所の判断並びに学識者の先行研究から用途区分問題の本質について検討を試みる。

### 第1節 用途区分問題に関する裁判事例

居住用建物の取得に係る課税仕入れの用途区分が問題となった裁判には、前述したように、報徳石産事件、ムゲンエステート事件及びADW事件がある。

なお、ムゲンエステート事件及びADW事件については、いずれも原告が買取再販業者であり、取得した居住用建物を転売するまで賃貸収入を得ており、概ね同様の事業内容であったにもかかわらず、その居住用建物の課税仕入れについて、ムゲンエステート事件の地裁判決では共通対応分と判断がなされ、また、ADW事件の地裁判決では課税売上対応分と判断がなされている。そのため、この二つの事件の判示内容について比較を行う<sup>1</sup>。

#### 第1項 ムゲンエステート事件に対する地裁判決の内容

東京地裁は、原告が取得した居住用建物の取得に係る課税仕入れの用途区分について、共通対応分に該当すると判断している。その内容を要約すると次のとおりである。

##### 1 課税仕入れの用途区分の判断基準

課税仕入れの用途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、仕入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である。

##### 2 経済実態<sup>2</sup>との乖離について

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ところ、共通対応分と判定される課税仕入れについて、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、用途区分が仕入日の状況に基

づいて判断すべきものであることや、共通対応分における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、課税売上対応分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。

### 3 結論

本件建物は、仕入日の状況において、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、課税売上げにのみ要するものとはいえず、また、非課税売上げにのみ要するものともいえないため、本件課税仕入れは共通対応分に該当すると判示している。

## 第2項 ADW 事件に対する地裁判決の内容

東京地裁は、原告が取得した居住用建物の取得に係る課税仕入れの用途区分について、課税売上対応分に該当すると判断している。その内容を要約すると次のとおりである。

### 1 課税仕入れの用途区分の判断基準

税負担の累積の排除という消費税法の目的に照らし、仕入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、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。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。そのため、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。

### 2 課税売上割合に準ずる割合について

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、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。

### 3 結論

本件のビジネスモデルを考慮すると課税仕入れの目的は建物の販売であるが、賃貸は収益不動産の販売のための手段であり、収益不動産の販売による利益を得るという事業の目的との関係において副産物であり、実際に得ている賃貸収入も販売収入に比較して小さい（販売収入と賃貸収入の総和に対して3課税期間の平均で5%未満）。また、仕入日に賃貸収入が見込まれることをもって、共通対応分に区分することは事業に係る経済実態から著しく乖離するため、仕入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ことから、課税売上対応分に区分するのが相当と判示している。

### 第3項 二つの地裁判決の比較

用途区分の判断について、ムゲンエステート事件では、文理解釈を重視し、非課税売上げが生じる事実から共通対応分と判示しており、ADW事件では、趣旨解釈を重視し、仕入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課税売上対応分と判示している。また、共通対応分とする場合の仕入控除税額と事業の実態との著しい乖離について、ムゲンエステート事件では、課税売上割合に準ずる割合が規定されているため問題とならないとしているが、ADW事件では、課税売上割合に準ずる割合は税務署長の承認が必要なものであるため解消し得るものではないと判示している。

しかし、当該課税仕入れを課税売上対応分とする場合には、販売による課税売上げに比べて賃貸による非課税売上げが僅少であるため非課税売上対応分とする場合と比較して実態に即した仕入税額控除が行えるが、非課税売上げに係る仕入税額の発生事実を無視することとなり、また、共通対応分とする場合には、非課税売上げに係る仕入税額の発生事実を認識することとなるが、買取再販事業の性格から課税売上割合により計算する仕入控除税額が事業の実態と乖離することとなる。この関係性について、金子友裕教授は、『のみ』という概念を、言葉通りに解釈すれば、賃貸マンションを販売する目的で購入した場合でも、わずかでも住宅の貸付けの対価を受ければ課税売上げ『のみ』ではないことになる。このような厳密な運用を考えると『のみ』に該当する取引は相当に少なくなると思われる。この場合、より多くの項目が共通対応課税仕入れに該当することになり、我が国の消費税



法では仕入税額控除の金額の算定に課税売上割合による計算が適用されることになる。区分の困難性を考慮し『のみ』という概念を制約的に捉えると課税売上割合の問題が拡大する。逆に、区分において『のみ』について割り切りを考慮する方法を採用すると課税売上割合の問題の影響を縮小化できる可能性があるが、区分の適正性が問題となる。このようなトレードオフの関係になっている。」と述べている<sup>3</sup>。換言すると、「のみ要するもの」の解釈については、言葉通りに解釈すると課税売上割合の問題が拡大し、割り切りを考慮すると課税売上割合の問題は縮小するが区分の適正性が問題となるといえる。また、課税売上割合に準ずる割合については、納税地の所轄税務署長の承認を受ける必要があり、また、居住用建物に係る仕入税額に対して承認を受けることができる合理的な割合の具体例も示されておらず、適用までの障壁が高いものである。そのため、ADW 事件の判示と同様に、課税売上割合に準ずる割合の適用によって、仕入控除税額と事業の実態との著しい乖離の問題、ひいては用途区分問題を解決できるとすべきものではないと筆者は考える。

以上のことから、用途区分問題は、「のみ要するもの」を文理解釈に従って厳密に解釈すべきか否かという問題と、趣旨解釈に従って課税の累積排除をどこまで適正に行うのか否かという問題の組み合わせからなっているため、両者の関係性を明確にする必要があると筆者は考える。そのため、次節においては、課税売上対応分の「のみ要するもの」の文理解釈について検討すると共に、その解釈と表裏一体の関係にある共通対応分の「共通して要するもの」の文理解釈についても検討する。

## 第2節 用途区分の文理解釈に関する問題

用途区分の文理解釈について、課税庁側の解釈及び学識者の見解を整理し、最後に筆者の見解を述べる。

### 第1項 「課税資産の譲渡等にのみ要するもの」の解釈に関する検討

#### 1 課税庁側の解釈

消費税法基本通達 11-2-12 において、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とし、また、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としている。

これについて、国税当局者である濱田正義氏が編者となって出版された「消費税法基本通達逐条解説〔平成30年版〕」においては、「課税資産の譲渡等にのみ要するものとは、文字どおり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であって、課税資産の譲渡等にのみ要したものであるのではない。したがって、仕入課税期間に課税資産の譲渡等が行われていないとしても、そのことをもって仕入税額控除が認められないというものではない。」と述べられており<sup>4</sup>、また、課税売上対応分に該当するかどうかは仕入時に判断するため、その時の判定が合理的であれば、結果的に課税売上対応分でなくなったとしても、さかのぼって仕入控除税額を修正する必要はないと述べられている<sup>5</sup>。また、平成元年に国税庁の消費税法課長であった釘本博美氏が編者となって出版された「消費税法500問500答」においては、「『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の前後を問わず、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。」と述べられている<sup>6</sup>。

また、令和2年改正の内容を考慮すると、現在の立法者は、途中で発生する売上げに非課税売上げが含まれるかどうかに着目しており、最終目的だけで用途区分を判断するわけではないという解釈に立っていると考えられ、居住用賃貸建物の取得に係る課税仕入れについては税負担の累積の完全排除というスタンスはとっていないとの見解もある<sup>7</sup>。

したがって、居住用賃貸建物の取得に係る課税仕入れの用途区分に対する現在の課税庁側の解釈については、「のみ要するもの」の文理解釈から共通対応分としていると考えられる<sup>8</sup>。

## 2 学識者の見解

「課税資産の譲渡等にのみ要するもの」の文理解釈に関する学識者の見解について要約する。

弁護士・税理士の安田雄飛氏は、本来得ることを目的としている課税売上げのほかに非課税売上げが見込まれる以上、たとえそれが副次的であるとしても、共通して要するものであることに変わりはなく、「課税資産の譲渡等にのみ要するもの」には該当しないと解するのが自然であると述べている<sup>9</sup>。また、元国税当局者で税理士の椿隆氏は、のみ要するものを厳格に解すれば、ある課税仕入れのほとんどが課税売上げに要するものであったとしても1%でも非課税売上げに要するものがあれば、その課税仕入れの用途区分は共通対応分に該当することになるとし、また、消費税法は、日本中のほとんどすべての取引を課税

の対象としており、日本全国で同じ取引に等しく適用することが求められるため、その適用は厳格なものとなっていると述べている<sup>10</sup>。さらに、椿氏は、最終的な目的のみによって用途区分を判定することとした場合、当初住宅として貸し付けた後に譲渡することが最終目的であれば、すべて課税売上対応分に該当することになるが、これが認められれば賃貸中の住宅を取得し長期間住宅として賃貸した場合であっても、仕入日において最終的な目的は販売だと主張・立証すれば課税売上対応分に該当することとなりかねず、また、長期間賃貸した後に譲渡する予定であった場合や、賃貸の用に供することを目的として取得しても将来的には住宅を譲渡するとする場合など、これを明確に区分することは困難であり、すべて課税売上対応分に該当することになりかねず合理性に欠けることとなると述べている<sup>11</sup>。このように、課税仕入れの用途区分については、のみ要するという文言を厳密に解釈し、非課税売上げに要するものが僅かでもあれば共通対応分に該当するという見解がある。

これに対して、別の見解もある。朝長氏は、文理上、課税資産の譲渡等にのみ要するものに該当するのか否かの判定は、事業者が課税資産の譲渡等を行うためにのみ必要とする課税仕入れ等に該当するのか否かの判定ということになり、判断を求められる内容が「事業者が…ために…必要とする…」となっていることから、この判定は事業者が課税仕入れ等を行った時におけるその課税仕入れ等の目的等が課税資産の譲渡等を行うことであるのか否かということによって行うことになることと述べ<sup>12</sup>、また、課税資産の譲渡等にのみ要するものとは、文理に即して正確に解釈すれば、「事業者が課税資産の譲渡等に該当する資産でその他の資産の譲渡等には該当しないものの譲渡等を行うことを目的として行った課税仕入れ等」ということになることも述べている<sup>13</sup>。また、渡辺充教授は、将来の多様な取引への対応を仕入れの時点で行うことの客観性を担保することはかなり困難を伴うことであり、結局は事業者の主観的判断（支払い意図、取得意図）が、第一義的に重要な要素であるため、建物の客観的実体ではなく、建物の属性が重視されるべきである。そのため、途中における使用の目的が最終目的と異なる場合であっても最終的な目的で判断すべきであり、課税売上対応分に該当すると述べている<sup>14</sup>。このように、課税の累積排除という仕入税額控除の趣旨に従って用途区分を解釈するならば、のみ要するものを割り切って解釈し、最終的な課税仕入れの目的から課税売上対応分に該当するという見解がある。

以上のことから、課税資産の譲渡等にのみ要するものの解釈に関する学識者の見解については、のみ要するものを厳密に文理解釈し、居住用建物の仕入日から譲渡までの間に僅

かであっても賃貸による非課税売上げが計上されるものについては課税売上げにのみ要するものに該当しないとする考え方と、のみ要するものを割り切って解釈し、中途の副次目的である賃貸による非課税売上げは考慮せずに居住用建物を取得した最終的な目的である譲渡による課税売上げに対してのみ要するものとする考え方があることを確認できた。

### 3 筆者の見解

租税法主義の観点から、法令解釈は、文理解釈を重視すべきであると筆者は考える。そのため、最終的な目的や主目的に着目する課税仕入れの用途区分の判断は、実際に非課税売上げが計上されているにもかかわらず課税売上対応分と判断することとなるため事実と文言が相違し、また、納税者の主観的な判断となるため恣意的な要素が介入する可能性がある。

また、前述したように、課税庁側は課税売上対応分について、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あると解釈しているが、コストとは一般に原価を意味するため、課税売上対応分は、最終的に課税売上げにだけ対応する直接原価・間接原価であり、その対応の時期は問わないといえ、さらに、課税売上対応分である原価から発生するのは課税売上げだけであり、その時期を問わず非課税売上げが少しでも生じるのであれば、その原価は課税売上対応分には該当しないといえる。

以上のことから、課税売上対応分の解釈については、のみ要するものを文理に従って素直に解釈すべきである。そのため、僅かでも非課税売上げに要する場合、すなわち、仕入日から将来に渡って非課税売上げが僅かでも計上される可能性がある場合には、「課税資産の譲渡等にのみ要するもの」に該当しないと解釈すべきであり、また、文理解釈に従って用途区分を判断することで明確性及び客観性を担保することができると思う。したがって、居住用建物の取得に係る課税仕入れについては、課税売上げにのみ要するものであることを客観的に証明することができるもの以外、すなわち、僅かでも非課税売上げに要する可能性があるものは共通対応分とすべきであると筆者は考える。

## 第2項 「共通して要するもの」の解釈に関する検討

### 1 課税庁側の解釈

消費税法基本通達 11-2-16 において、共通対応分とは、原則として課税資産の譲渡等

と非課税資産の譲渡等に共通して要する課税仕入れ等をいうが、例えば、株券の発行に当たって印刷業者へ支払う印刷費、証券会社へ支払う引受手数料等のように資産の譲渡等に該当しない取引（以下、「不課税取引」という。）に要する課税仕入れ等は、共通対応分に該当するものとして取り扱うとしている。よって、共通対応分は、課税売上げと非課税売上げのどちらにも必要な課税仕入れであるが、例外的に不課税取引に必要な課税仕入れも含めるとしており、課税売上対応分にも非課税売上対応分にも該当しないものといえる<sup>15</sup>。

なお、前述の「消費税法基本通達逐条解説〔平成30年版〕」においては、不可税取引に要する課税仕入れについて、一括比例配分方式の場合には仕入税額控除の対象となるため仕入税額控除の対象外とするのは適当ではなく、また、直接的には不課税取引のために要するものであっても間接的には売上げ全体に寄与することには間違いがないため、共通対応分として取り扱うと述べられており<sup>16</sup>、また、共通対応分について、課税売上対応分と非課税売上対応分に該当しないものを収容する区分として、第3のバスケットと表現されている<sup>17</sup>。

## 2 学識者の見解

「共通して要するもの」の文理解釈に関する学識者の見解について確認する。

田中教授は、「消費税法30条2項1号にいう『共通して要するもの』の意義や範囲は規定上明確ではない。この『共通して要するもの』は、課税売上げに対応する部分又は非課税売上げに対応する部分のいずれにも裁然と区分しがたいものを受け入れる最後の受け皿と考えてよい。」と述べている<sup>18</sup>。また、税理士の金井恵美子氏は、課税仕入れの三つの区分について、「法律上、一つのを三つに分ける場合に、その三つを直接ないし限定的に定義して齟齬を生じない例は少ない。そこにはいずれの定義にも該当しない『その他』が生じるからである。そうすると、『課税資産の譲渡等にのみ要するもの』又は『非課税資産の譲渡等にのみ要するもの』が、『にのみ要するもの』という強い限定的な表現をとっていることから、『共通して要するもの』という区分は、『課税資産の譲渡等にのみ要するもの』又は『非課税資産の譲渡等にのみ要するもの』のいずれにも該当しないものの受け皿と解すべきであり、課税資産の譲渡等又は非課税資産の譲渡等にその用途が特定されない一般管理費は、すべて共通対応に区分されることとなる。」と述べている<sup>19</sup>。

よって、共通対応分は、課税売上対応分又は非課税売上対応分に該当しないものが収容される受け皿としての区分であることが確認できた。

## 3 筆者の見解

共通対応分は、厳密な文理解釈による場合には課税売上げと非課税売上げの両方に寄与する課税仕入れであると解釈できるが、この場合には不課税取引に要する課税仕入れは共通対応分に該当しないこととなる。

しかし、実際には、現行制度における共通対応分の解釈は、課税売上げにのみ要するもの及び非課税売上げにのみ要するものから外れたものを収容する受け皿として、不課税取引に要する課税仕入れを含むと解釈しており、課税庁側及び学識者においても同様の考え方である。筆者も、課税売上対応分及び非課税売上対応分については積極的に区分されるべきものであるが、共通対応分は課税売上対応分及び非課税売上対応分に該当しないものを収容する消極的な区分であると考えている。

### 第3項 文理解釈の問題点に関するまとめ

「課税資産の譲渡等によりのみ要するもの」の解釈については、厳密な文理解釈による考え方と、最終目的としての課税売上げに対して「のみ」要するものと割り切って解釈する考え方があった。

筆者は、厳密な文理解釈にしたがって、僅かでも非課税売上げに要する可能性のあるものは、課税売上げにのみ要するものに該当しないと解釈すべきであり、また、課税売上げにのみ要するものに該当するか否かの判断は、明確性及び客観性が担保された判断基準に基づくものでなければならないと考える。

したがって、居住用建物の取得に係る課税仕入れを厳密な文理解釈によって区分する場合には、販売目的であることを明確かつ客観的に証明できるもの以外は、原則「共通対応分」とすべきであると筆者は考える。

次節においては、共通対応分に対する按分計算において生じる問題点について検討する。

### 第3節 共通対応分に対する按分計算に関する問題

居住用建物の取得に係る課税仕入れを共通対応分とする場合には、その共通対応分の税額に対して課税売上割合を用いて計算した仕入控除税額が事業の実態と乖離するという問題が生じる。そこで、第1項においては、課税売上割合の計算構造上の問題について検討し、第2項においては、買取再販事業と他の事業における共通対応分の比較から、居住用賃貸に係る仕入控除税額が事業の実態と乖離する問題について検討を試みる。

## 第1項 課税売上割合による仕入控除税額の計算の問題点

前述したように、課税売上割合とは、事業者がその課税期間中に国内において行った事業全体の売上高のうちに占める課税売上高の割合である。この課税売上割合を用いた仕入控除税額の計算について、沼田教授は、「課税売上割合は、課税仕入れを計算するために用いる指標としては、その合理性に疑問が残ります。課税売上割合の考え方は、ある課税期間において、売上げにおける課税売上げの比率と仕入れ課税仕入れにおける課税売上げの比率（原文ママ）が対応した数値をとるであろうという推測を根拠としたものと思われる。たしかに、会計や法人税における利益や所得の計算では、会計期間において売上げと仕入れを対応させることは重要な意味を有しています。しかしながら、消費税は、個々の取引を対象とした税にすぎません。長期的にみれば課税売上げと課税売上げに対応した課税仕入れの間に何らかの関係を見出すことができるとしても、少なくとも、個々の取引にそうした関係はありません。この割合は必ずしも実態に合致せず、不合理な結果を生み出す可能性があるものですから、使用するにしても、中小企業などを対象とした例外的な簡便法として用いるに止めるべきものです。」と述べている<sup>20</sup>。

また、金井氏は、「消費税は売上げと仕入れとの期間的な対応という概念を持たないから、課税売上割合は、課税仕入れの発生の実態を反映するものではない。課税売上割合は、その課税期間において実現した売上高によって算出されるが、控除対象仕入税額は、売上げの実現にかかわらず、その課税期間において生じた課税仕入れ等を計算の基礎とする。この限りにおいて、課税売上割合とその課税期間において生じた課税仕入れ等とに因果関係はない。」と述べ<sup>21</sup>、また、「全額控除の要件を課税売上高と課税売上割合に求め、全額控除の適用がない場合の控除額の計算において課税売上割合を重用する制度は、付加価値税の常識からはかなり遠い位置にあるといえよう。」と述べている<sup>22</sup>。

さらに、税務大学校研究科48期研究員であった山中英司氏は、「課税売上割合により課税仕入れ等に係る消費税額の按分計算を行うことには一定の合理性が認められるが、当該計算は原則として事業者単位で行い、事業部門ごとや事業の種類ごとの単位に細分化して行う仕組みではないため、事業者の業種・業態如何によっては、当該計算では事業者の事業の実態を反映した税額計算が行われない場合も生じる。また、課税仕入れ等に係る消費税額は、多段階課税に伴う税の累積を排除する趣旨から、原則として課税仕入れ等を行った課税期間で一括控除され、法人税法のような費用収益対応の原則は採られていないこと

から、当該計算では、その課税期間において生み出される付加価値を反映したものとはならない場合もあるものとする。」と述べている<sup>23</sup>。

以上のことから、消費税は、個々の取引を対象とした税であり、売上げと仕入れとの期間的な対応、すなわち、費用収益対応という概念を持たないものであるが、課税売上割合は、課税売上げと課税仕入れとの期間的な対応を推測したものであり、長期的には課税売上げと課税仕入れの間に対応関係を見出すことができるとしても、個々の取引における対応関係はないため、個々の取引における事業の実態を反映した割合ではない。また、課税売上割合による課税仕入れ等に係る消費税額の按分計算は、事業者を単位とした事業全体で行うものであり、事業部門ごとや事業の種類ごとの単位で行う仕組みではない。

そのため、共通対応分の税額に対する課税売上割合を用いた仕入控除税額の計算は、課税売上げに対応する課税仕入れの発生実態を反映したものとはならず、事業者の業種・業態によっては事業の実態と乖離する可能性を含んだものであると筆者は考える。

## 第2項 居住用建物に係る共通対応分に対する課税売上割合の問題点

前項で確認したように、共通対応分の税額に対する課税売上割合による仕入控除税額の計算は、事業者の業種・業態によっては事業の実態と乖離する可能性があり、特に買取再販事業においては、仕入控除税額と事業の実態との乖離が顕著となる。

この課税売上割合について、税理士の濱田桂氏は、「課税売上割合が、課税期間の初日の最初の取引から、課税期間の最終日の最後の取引まで、事業者が国内で行った全ての取引を対象に、取引ごとに用途区分を判断して分類した結果、課税期間終了後に集計される統計データであるという点である。算定された割合は、その課税期間中に事業者が行った取引群の傾向をマクロ的に表現しているが、取引群を構成する個々の取引の特性を表現するものでは決してない。共通対応分課税仕入れは、このような特徴をもつ課税売上割合を用いて控除額を計算するのであるから、この区分に分類される取引は、事業全体を視野に入れた共通取引でなければならない。取得目的が混在している取引の受け皿であるべきではない。」と述べ<sup>24</sup>、また、「本社建物など事業全体に共通して使用される資産の取得費用と、棚卸資産のように取得目的が混在している取引とを同列に取り扱っている。」と述べている<sup>25</sup>。濱田氏の見解について要約すると、課税売上割合は、課税期間中の取引傾向をマクロ的に表現したものであるため、共通対応分の取引は事業全体に関わるものでなければな



らず、事業全体に共通して使用される取引と取得目的が混在している取引とは区別すべきとなる。

また、共通対応分に対する仕入控除税額の計算について、金子友裕教授は、「消費課税は、期間的な課税ではなく、取引（より正確には対価）に着目した課税であるため、期間での対応という概念が使用できない。消費課税で税の累積排除を行うためには、企業会計や法人税法でも行っていない費用や損失の個々の取引レベルの対応を考慮した運用が要求されることになる。おそらく、費用や損失として支払った対価を受け取る対価と一体として捉えることは、費用や損失という概念（個別的な対応があれば原価となる）との矛盾が生じかねず、このような一体性を担保する対応のような概念を消費課税で想定することは困難であろう。そうであれば、税の累積を排除する政策として納得が得られる方法で対処するしかなく、共通対応という概念を用いて対処する方法も、このような流れで考慮すべきものであろう。」と述べている<sup>26</sup>。金子教授の見解について要約すると、課税の累積排除を行うためには個々の取引の対応を考慮する必要があるが、取引に着目した消費税においては、一体性のある対応概念を想定することは困難であり、政策として納得が得られる方法で対処するしかないため、共通対応という概念を用いているとなる。

以上のことから、課税売上割合は、事業全体の課税売上げと課税仕入れとの対応を想定した比率であり、共通対応分に対する課税売上割合による仕入控除税額の計算は、事業全体の課税売上げと課税仕入れの期間的な対応を想定した取引（以下、「事業全体型共通対応分」という。）を前提としているため、事業の実態との乖離は少ないと考えられる。しかし、仕入課税期間以後における非課税賃貸売上げと将来の課税期間における課税譲渡売上げに共通して要する取引（以下、「目的混在型共通対応分」という。）に対する課税売上割合による仕入控除税額の計算は、非課税売上げと課税売上げが同一課税期間内において行われる可能性は低く、事業全体の課税売上げと課税仕入れは期間的に対応しないため、事業の実態との乖離が大きくなる。また、仕入れと売上げの期間的な対応関係が図られていない消費税において共通対応分に対する厳密な按分計算は困難であり、消費税は、事業全体に係る課税売上割合を用いて対応関係を仮定しているものであるため、特に仕入れと売上げが期間的に対応しない目的混在型共通対応分に係る仕入控除税額については、事業の実態との乖離が顕著にあらわれることとなると筆者は考える。

### 第3項 按分計算の問題点に関するまとめ

「課税売上げと非課税売上げのどちらにも要する共通対応分」については、ある課税期間の事業の課税売上げ及び非課税売上げに対して事業全体で共通して使用される販売費及び一般管理費などの課税仕入れである「事業全体型共通対応分」と、取得の目的が混在しており、副次的な目的として仕入課税期間以後において発生する非課税賃貸売上げと最終的な目的として将来の課税期間において発生する課税譲渡売上げとに共通して要する居住用建物などの課税仕入れである「目的混在型共通対応分」とに分けることができる。

ただし、課税売上割合は、その事業全体型共通対応分に対する仕入控除税額の計算を想定したものであるため、仕入れと売上げが期間的に対応しない目的混在型共通対応分に対する仕入控除税額の計算については、事業の実態と大幅に乖離することとなる。また、元々、仕入れと売上げの期間的な対応関係が図られていない消費税において、共通対応分に対する厳密な按分計算は困難であると考えられる。

以上のことから、目的混在型共通対応分に該当する居住用建物の課税仕入れについては、解釈論として完全な課税の累積排除を行うのは困難であるため、立法論により、合理的かつ客観的な按分計算の方法を検討するよりほかないとの結論に至った。

## 第4節 小括

用途区分問題に関する裁判例について検討した結果、ムゲンエステート事件においては、文理解釈を重視し、非課税売上げが生じる事実から共通対応分と判示しているが、課税売上割合により計算する仕入控除税額が事業の実態と著しく乖離するという問題（以下、「仕入控除税額の乖離問題」という。）が残り、また、ADW事件においては、趣旨解釈を重視し、仕入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課税売上対応分と判示しているが、非課税売上げに係る仕入税額の発生事実を無視することとなり、その仕入税額控除による益税が生じることとなる。このように用途区分問題は、共通対応分及び課税売上対応分に解釈が分かれているが、いずれの区分、解釈においても問題を解決しきれていない。

なお、用途区分問題は、大きく二つの問題に分けることができた。その一つは、課税売上対応分における「課税資産の譲渡等によりのみ要するもの」の解釈に関する問題であり、もう一つは、仕入控除税額の乖離問題であった。前者の問題については、「課税の累積排除という趣旨を重視することから割り切って解釈する考え方」と「厳密な文理解釈による考え

方」とがあったが、後者の問題については、「趣旨解釈を重視して課税売上対応分とする場合」には用途区分が問題となり、「文理解釈を重視して共通対応分とする場合」には事業の実態との著しい乖離が問題となるため、両者はトレードオフの関係にあった。

また、共通対応分は、「課税売上げと非課税売上げのどちらにも要する共通対応分」と、そのどちらにも要しない「その他の共通対応分」があり、その「課税売上げと非課税売上げのどちらにも要する共通対応分」は、一課税期間の事業の課税売上げ及び非課税売上げに対して事業全体で共通して使用される販売費及び一般管理費などの「事業全体型共通対応分」と、取得の目的が混在しており副次的な目的として仕入課税期間以後において発生する非課税賃貸売上げと最終的な目的として将来の課税期間において発生する課税譲渡売上げとに共通して要する居住用建物などの「目的混在型共通対応分」とに分けることができた。なお、課税売上割合は、事業全体の課税売上げと課税仕入れとの期間的な対応を想定した比率であり、課税売上割合による仕入控除税額の計算は、事業全体の課税売上げと課税仕入れの対応を想定した事業全体型共通対応分を前提とするものであった。そのため、仕入れと売上げが期間的に対応しない目的混在型共通対応分に対して行う課税売上割合による仕入控除税額の計算においては、その課税売上割合と課税仕入れの関係が希薄であることから、その仕入控除税額と事業の実態が乖離するのは当然の結果であった。

以上のことから、居住用建物の課税仕入れの用途区分については、厳密な文理解釈に従って、僅かでも非課税売上げに要する可能性がある場合には、課税売上げにのみ要するものに該当しないと解釈すべきであり、販売目的であることを客観的に証明できるもの以外は共通対応分とすべきである。さらにいえば、課税売上げと非課税売上げが混在する可能性がある資産の取得に係る課税仕入れについては、その性格から原則「共通対応分」とし、合理的な按分計算を行うことで仕入控除税額の乖離問題を解消すべきであると筆者は考える。ただし、目的混在型共通対応分に該当する居住用建物に対して、より実態に即した仕入控除税額を計算するためには、課税売上割合及び課税売上割合に準ずる割合の規定等の解釈による解決は困難であるため、立法論により、合理的かつ客観的な按分計算の方法を検討するよりほかないとの結論に至った。

次の第4章においては、より実態に即した仕入税額控除を行うための按分方法について検討し、最終的な提言に繋げる。

---

<sup>1</sup> 現在、いずれの事件も控訴審まで行われており、ムゲンエステート事件の控訴審においては、地

裁判決とほぼ同様の判断がなされ控訴棄却により確定しているが（なお、過少申告加算税賦課決定処分については取消しとの判断がなされたが、国は上告している。）、ADW 事件の控訴審においては、国の控訴を認容し居住用建物の課税仕入れは共通対応分に区分すべきと判断がなされている（なお、ADW 社は上告している）。しかし、課税売上対応分と判断がなされた ADW 事件の地裁判決は、重要な裁判例であり十分検討に値するものであると筆者は考えるため、両事件の地裁判決について比較検討を行うこととした。

<sup>2</sup> 裁判例において用いている「経済実態」は、本論文中における「事業の実態」と同義であると考えられるため、裁判例の要約以外は「事業の実態」を用いるものとする。

<sup>3</sup> 金子友裕「消費税における仕入税額控除の考察」税法学 585 号 15 頁（2021 年）。

<sup>4</sup> 濱田正義編『消費税法基本通達逐条解説 [平成 30 年版]』663 頁（大蔵財務協会、2018 年）。

<sup>5</sup> 濱田正義・前掲注 4・663 頁。

<sup>6</sup> 釘本博美編『消費税 500 問 500 答』417 頁（大蔵財務協会、1989 年）。

<sup>7</sup> 西中間浩「判批」税経通信 76 巻 2 号 184 頁（2021 年）。

<sup>8</sup> したがって、令和 2 年改正が適用されない居住用賃貸建物以外の居住用建物の取得に係る課税仕入れの用途区分については、共通対応分と判断されることとなる。

<sup>9</sup> 安田雄飛「判批」速報税理 39 巻 35 号 36～37 頁（2020 年）。

<sup>10</sup> 椿隆「判批」税務通信 3591 号 19 頁（2020 年）。

<sup>11</sup> 椿・前掲注 10・19 頁～20 頁。

<sup>12</sup> 朝長英樹「住宅の売買取引における消費税の課税仕入れの取扱い—『課税資産の譲渡等にのみ要するもの』の解釈—(上)」税務事例 50 巻 3 号 13 頁（2018 年）。

<sup>13</sup> 朝長英樹・大石篤史「消費税『課税資産の譲渡等にのみ要するもの』の解釈(4)」T&Amaster743 号 17 頁（2018 年）。

<sup>14</sup> 渡辺充「判批」速報税理 37 巻 35 号 27 頁（2018 年）。

<sup>15</sup> 前述したように、仕入課税期間の末日までに用途が決まらない課税仕入れについても、課税売上対応分又は非課税売上対応分のいずれにも区分されないため、共通対応分として区分することとなる。

<sup>16</sup> 濱田正義・前掲注 4・672～673 頁。

<sup>17</sup> 濱田正義・前掲注 4・674 頁。

<sup>18</sup> 田中治「判批」ジュリスト 1555 号 10 頁（2021 年）。

<sup>19</sup> 金井恵美子「『95%ルール』の実務上の課題」税研 167 号 37 頁（2013 年）。

<sup>20</sup> 沼田博幸「仕入税額控除の計算に課税売上割合を用いることの問題点」会計監査ジャーナル 773 号 61 頁（2019 年）。

<sup>21</sup> 金井・前掲注 19・33 頁。

<sup>22</sup> 金井・前掲注 19・35 頁。

<sup>23</sup> 山中英司「個別対応方式の具体的計算等の在り方について」税大論叢 77 号 376 頁（2013 年）。

<sup>24</sup> 濱田桂「消費税仕入税額控除における用途区分と課税売上割合」東京税理士界 738 号 7 頁（2018 年）。

<sup>25</sup> 濱田桂・前掲注 24・7 頁。

<sup>26</sup> 金子・前掲注 3・17 頁。

## 第4章 実態に即した仕入税額控除の検討

本章においては、目的混在型共通対応分である居住用建物の課税仕入れに対し、より実態に即した仕入税額控除を実現するための方法について検討及び提言を行う。

### 第1節 実態に即した仕入税額控除に関する学識者の見解

前章までの検討結果、目的混在型共通対応分である居住用建物の課税仕入れについては、課税売上割合を用いた按分計算では実態に即した仕入税額控除を行うことが困難であることを確認できたが、このような状況について学識者は以下のような見解を示している。

沼田教授は、居住用建物に係る仕入税額控除について、「立法論となりますが、課税仕入れの購入時点で課税業務への寄与度を非課税業務への寄与度を見込みで判断し、非課税業務への寄与部分に限定して税額控除を否認することとするのが妥当です。また、高額資産については、一定期間の後に、見込みと実績との間で調整を行うことも必要であると考えられます。」と述べており<sup>1</sup>、また、「購入時点で暫定的な税額控除を認め、売却時点で控除税額の調整をするのが望ましいと思われれます。」とも述べている<sup>2</sup>。

濱田氏は、居住用建物の取得について、「取得目的が混在する取引、いわば、混合取引は、事業全体に共通して使用される資産の取得取引とは明らかに異質のものである。課税売上対応課税仕入れと非課税売上対応課税仕入れへの区分を強制することも含めて、その取扱いを再考すべきではないだろうか。」と述べている<sup>3</sup>。

山中氏は、課税取引及び非課税取引を主たる事業とする事業者の個別対応方式の在り方について、「付加価値税指令では、課税売上割合による按分計算が事業の実態を反映していない場合の課税の不公平の回避を目的として、事業部門ごとの比率による按分計算等を事業者には義務付けることができる選択肢を加盟国に与えている。我が国においても、事業者が課税取引及び非課税取引を主たる事業とする場合には、事業部門ごとの比率による按分計算等を事業者には義務付ける仕組みを導入する必要があると考える。これは、事業者に新たな事務負担を生じさせることともなるが、非課税売上げに要する課税仕入れに係る消費税額が制度の趣旨以上に控除対象となる状況は公平性を欠き問題であることから、当該仕組みの導入は課税の適正化に資するものとする。」と述べている<sup>4</sup>。

以上のことから、目的混在型共通対応分に該当する居住用建物の課税仕入れは、事業全

体に共通して使用される資産の取得に係る課税仕入れである事業全体型共通対応分とは明らかに異質のものであるため、両者の取扱いを同じとすべきではなく、また、課税売上割合による按分計算が事業の実態を反映していないため、居住用建物の課税仕入れについては、その事業部門における比率による按分計算を行うことが望ましく、さらに、居住用建物の仕入時において見込みで暫定的な控除を行い一定期間経過後又は譲渡時に実績との調整を行う方法が望ましいと筆者は考える。

次節においては、居住用建物に係る仕入税額控除について、より実態に即した仕入控除税額の計算を行うため、目的混在型共通対応分の特殊性や買取再販事業のビジネスモデルを考慮した合理的かつ客観的な見積りによる按分方法についての検討及び提言を行う。

## 第2節 仕入課税期間における按分方法に関する検討及び提言

### 第1項 合理的かつ客観的な按分方法の検討

目的混在型共通対応分に該当する居住用建物を取得した場合、その販売が仕入課税期間において完了する場合もあれば数年先に行われる場合もあり、個々の居住用建物の販売までの実績を用いた仕入控除税額の計算は実務上困難であるため、制度的に実行可能であり、かつ、合理的で客観的な見積りによる按分方法によって、より実態に即した仕入控除税額の計算を行う必要があると筆者は考える。

なお、前章において確認したように、課税売上割合は、仕入課税期間における事業全体の課税売上げ実績によるもので、課税売上げと課税仕入れとの対応を推測したものであることから、個々の取引について対応関係はなく、事業内容等の実態が反映されたものではなかった。そのため、課税売上割合によって計算した仕入控除税額が事業の実態と乖離する場合には、税務署長の承認により、事業内容等の実態に応じた合理的な配分基準による課税売上割合に準ずる割合の適用が認められていた。

前述のムゲンエステート事件において、ムゲンエステート社は、その請求が認められなかった場合に備え、課税売上割合に準ずる割合の承認を受けていたが<sup>5</sup>、その承認を受けた方法については公表されていない。その承認を受けた方法について、税理士の熊王征秀氏は、「おそらくは、物件取得時から売却時までに発生する家賃収入と建物の売却収入を合理的に見積ったうえで、申請をしたものと予想される。」とし<sup>6</sup>、①「建物の見込売却価額＋物件の保有期間中に見込まれる課税賃料収入の合計額」、②「物件の保有期間中に見込ま

れる賃料収入の合計額」による①／①+②の割合を示している<sup>7</sup>。また、熊王氏は、「前期以前に販売実績がある場合には、次のような割合による申請も検討に値すると思われる。」とし、①「前3年間に取得して売却した建物の売却金額の合計額+物件の保有期間中に発生した課税賃料収入の合計額」、②「物件の保有期間中に発生した賃料収入の合計額」による①／①+②の割合も示している<sup>8</sup>。なお、筆者は、後者の方法であれば、過去の販売実績及び賃貸実績による確定した数値を用いることで客観性も確保した合理的な見込割合となるため、承認を受けることができるのではないかと考える。

また、前述のADW社においても、課税売上割合に準ずる割合の承認を受けていたが、その承認を受けた方法については公表されていなかった<sup>9</sup>。しかし、ADW事件の高裁判決<sup>10</sup>において、その承認を受けた方法が明らかにされ、その方法は、適用を受けた課税期間における①建物の売上高、②事業用賃貸収入、③住宅用賃貸収入の合計額のうち、①及び②の合計額の占める割合として計算したものであり、土地の売上げを除いた、当該課税期間における居住用建物から生じた当該課税期間の販売収入及び賃貸収入の実績を用いた割合、すなわち、居住用建物に係る事業の実績割合であった。

さらに、国税庁は、「たまたま土地の譲渡があった場合の課税売上割合に準ずる割合の適用」についての事例を示しており、土地の譲渡が単発のものであり、かつ、当該土地の譲渡がなかったとした場合には、事業の実態に変動がないと認められる場合（営業実態に変動がなく、かつ、過去3年間で最も高い課税売上割合と最も低い課税売上割合の差が5%以内である場合）に限り、便宜的に当該土地の譲渡があった課税期間の前3年に含まれる課税期間の通算課税売上割合と前課税期間の課税売上割合とのいずれか低い割合としており、その通算課税売上割合は、変動調整の規定による方法によって計算したものとしている<sup>11</sup>。なお、通算課税売上割合を用いる理由について、金井氏は、「通算課税売上割合は当期の実績ではないが、たまたま土地を譲渡した当課税期間の課税売上割合よりも、前3年間の通算課税売上割合のほうが、より事業の実態を反映したものと考えられるからである。」と述べている<sup>12</sup>。よって、単年度の売上げを用いた割合より、過去3年間の売上げを用いた加重平均割合の方が、より事業の実態を反映した割合であると筆者は考える。

以上のことから、継続して事業を営んでいる買取再販業者においては、居住用建物に係る販売収入及び賃貸収入による事業実績割合により合理性及び客観性を担保した仕入控除税額の見積計算を行うことができ、さらに、過去の実績を含めた通算課税売上割合を用いることで、より事業の実態に即した仕入控除税額を計算できると筆者は考える。

そこで、次項においては、居住用建物に係る仕入税額について、目的混在型共通対応分の性質を考慮し、より実態に即した合理的かつ客観的な按分方法について提言する。

## 第2項 合理的かつ客観的な按分方法の提言

前項までの検討を踏まえ、居住用建物に係る仕入税額について、還付スキーム問題及び用途区分問題を解決し、かつ、事業の実態に即した仕入税額控除を行うため、その仕入税額に対して、課税売上割合の計算及び95%ルールを適用させず、直接、居住用税額調整の規定における課税譲渡等割合に変動調整の規定における通算課税売上割合を加味した割合を乗じて仕入控除税額を計算する方法を提案する。

具体的には、居住用税額調整の規定における「居住用賃貸建物」と同様の範囲の居住用建物を対象範囲とするものであり（この方法においても、居住用税額調整の規定を踏襲し「居住用賃貸建物」と呼ぶものとする。ただし、居住用税額制限の規定においては、高額特定資産又は調整対象自己建設高額資産に該当するものに限るとして金額要件を設けているが、課税仕入れに係る支払対価の額（税抜き）が1,000万円以上か否かによって適用される規定が異なり仕入控除税額に差異が生じることとなるため、この方法においては、すべての居住用賃貸建物を対象とする。）、また、一課税期間において事業者が行う「居住用賃貸建物を用いた賃貸及び譲渡による事業」（以下、「居住用賃貸建物に係る事業」という。）を一つの単位とし、その「居住用賃貸建物に係る事業」において取得した個々の居住用賃貸建物の合計額（以下、「居住用賃貸建物グループ」という。）に係る仕入税額に対して、直接、仕入課税期間を含む直近過去3年間の各課税期間における課税譲渡等割合を通算した割合（以下、「仕入通算課税譲渡等割合」という。）<sup>13</sup>を乗じて仕入控除税額を計算する方法である。

この方法は、目的混在型共通対応分に該当する居住用賃貸建物の取得に係る仕入税額に対して、居住用賃貸建物に係る事業における直近過去3年間の実績による通算課税譲渡等割合を用いて仕入控除税額を計算することで、金地金の売買等の居住用賃貸建物以外の売上げが含まれることがなくなる。さらに、この方法は、仕入控除税額を見積りによって計算するものであるが、客観性のある過去の実績による合理的な割合を用いることで、その事業の平均的な実態に即した仕入控除税額を計算することができ、また、信頼性を担保することができるかと筆者は考える。



ただし、過去の実績に基づく見積計算であり実績との差異が生じる可能性があるため、次節においては、見積計算と実績との差異に対する仕入課税期間後における事後的な検証及び修正についての検討及び提言を行う。

### 第3節 仕入課税期間後におけるバックテストに関する検討及び提言

#### 第1項 事後的なバックテストの方法の検討

前節において、居住用賃貸建物グループに係る仕入税額に対する仕入通算課税譲渡等割合を用いた控除税額の見積計算を提言したが、見積計算である以上、将来の実績との差異が生じる可能性がある。また、建物のように長期間にわたって使用されるものについて、仕入時の状況のみで税額控除を制限することは、事後にその用途を変更して店舗等の事業用施設として貸し付ける場合や建物を他の者に譲渡する場合を考えれば適当とはいえない。そのため、居住用賃貸建物は、仕入時において過去の実績による合理的な見積計算を行っていても、事後的に変動する可能性があるため、その見積計算が適正であったか否か、一定期間経過後に実績との比較検証を行い、著しい変動が生じていれば修正する必要があると筆者は考える。

また、居住用賃貸建物グループに係る仕入控除税額の見積計算に対する有効性の検証、すなわち、バックテストを行うことで見積りによる仕入控除税額の計算の仕組みを補強することができ、また、見積りに対して実績が著しく変動していた場合には、事後的な修正を行うことで、より実態に即した仕入税額控除を行うことができると筆者は考える。

なお、バックテストの方法についても、前節において提言した仕入控除税額の見積計算の方法と同様に、居住用税額調整の規定及び変動調整の規定を参考とする。ただし、居住用税額調整の規定については、調整要件を満たさない場合には課税の累積が生じ、また、居住用賃貸建物の単位に統一性がないため集合住宅の場合には空室が建物全体の仕入控除税額の計算に影響を与える不合理が生じ、さらには、個々の居住用賃貸建物ごとに管理、調整を行うため事業者に対して莫大な手間とコストを強いるといった問題があった。

そこで、次項においては、上記の問題についても考慮したバックテストの方法について提言を行う。

#### 第2項 事後的なバックテストの方法の提言

前項までの検討を踏まえ、居住用賃貸建物グループに係る仕入控除税額について、その仕入控除税額の見積計算に用いた仕入通算課税譲渡等割合が著しく変動しているかどうかの検証を行い、著しく変動している場合には、その居住用賃貸建物グループに係る仕入控除税額に対して修正を行うバックテストの方法を提案する。

具体的には、各課税期間における居住用賃貸建物グループに係る仕入控除税額について、その仕入控除税額の見積計算に用いた仕入通算課税譲渡等割合に比して、仕入課税期間から第三年度の課税期間までの各課税期間における課税譲渡等割合を通算した割合（以下、「第三年度通算課税譲渡等割合」という。）が著しく変動（著しく増加又は著しく減少）しているか否かの検証を行い、著しく変動している場合には、仕入課税期間における居住用賃貸建物グループに係る仕入控除税額に対して計算した修正額を、第三年度の課税期間の仕入控除税額に対して調整する方法である<sup>14</sup>。なお、著しく変動している場合の要件については、変動調整の規定を踏襲し、著しく増加とは、仕入通算課税譲渡等割合のうち第三年度通算課税譲渡等割合から仕入通算課税譲渡等割合を控除した割合の占める割合が50%以上であり、かつ、当該第三年度通算課税譲渡等割合から当該仕入通算課税譲渡等割合を控除した割合が5%以上とし、また、著しく減少とは、仕入通算課税譲渡等割合のうち仕入通算課税譲渡等割合から第三年度通算課税譲渡等割合を控除した割合の占める割合（著しく増加した場合と合わせて、以下、「変動率」という。）が50%以上であり、かつ、当該仕入通算課税譲渡等割合から当該第三年度通算課税譲渡等割合を控除した割合（著しく増加した場合と合わせて、以下、「変動差」という。）が5%以上とする。

この方法は、各課税期間における居住用賃貸建物グループに係る仕入控除税額の見積計算に対して行うバックテストであるため、第三年度の課税期間の末日において、その居住用賃貸建物グループの全部又は一部を保有しているか否かを問わず必ず行うものである。また、居住用賃貸建物グループに係る仕入控除税額の見積計算及びバックテストにおいて用いる通算課税譲渡等割合は、個々の居住用賃貸建物における空室の状況や、個々の居住用賃貸建物が3年を超えて譲渡した場合の課税売上げや、譲渡以外で第三年度の課税期間の末日に保有していない場合の中途における事業用賃貸による課税売上げなど、事業を営むうえで生じる変動をも含んだ、過去3年間の実績による加重平均割合である。したがって、この方法は、居住用賃貸建物に係る事業の直近過去3年間の平均的な実態による仕入控除税額に対して、第三年度の課税期間における3年間の平均的な実態によってバックテストを行うものである。

次節においては、具体的事例を用いて令和2年改正と筆者の提案する方法とを比較して検証を行う。

## 第4節 具体的事例による検証

〔設例〕

買取再販業者は、每期継続して買取再販業を営んでおり、賃借人が住んでいる中古の居住用賃貸建物を取得してリノベーションを施し、その建物を第三年度の課税期間において販売しているものとする。また、その販売までの期間については、居住用賃貸収入が計上されており、事業用の賃貸は行われていないものとする。その継続した事業年度のうち×04年から×11年について抜粋し、各課税期間において取得した居住用賃貸建物グループの課税仕入れに係る支払対価の額(グループを構成する個々の居住用賃貸建物の課税仕入れに係る支払対価の額は1,000万円以上とする。)及び各課税期間において生じた売上げに係る対価の額を図表4-1に示す(それぞれの対価の額は税抜金額とし、消費税率は10%とする。)。ただし、×07年に取得した建物については、第三年度の課税期間の翌課税期間(×10年)において販売したものとする。なお、計算を簡単にするため、各課税期間における居住用賃貸建物グループの課税仕入れに係る支払対価の額を10,000万円、その販売による課税売上げに係る対価の額を20,000万円とし、その居住用賃貸建物グループを販売するまでの各課税期間において賃貸による非課税売上げに係る対価の額が1,000万円ずつ生じているものとする。

以上の条件において、令和2年改正及び筆者の提案する方法により、×06年、×07年、×09年に取得した居住用賃貸建物グループに係る仕入控除税額を計算する。

【図表4-1 具体的事例による比較】

居住用賃貸建物グループ		×04年	×05年	×06年	×07年	×08年	×09年	×10年	×11年
仕入れ	支払対価	10,000	10,000	10,000	10,000	10,000	10,000	10,000	10,000
	仕入税額	1,000	1,000	1,000	1,000	1,000	1,000	1,000	1,000
売上げ	非課税売上対価	3,000	3,000	3,000	3,000	3,000	3,000	4,000	3,000
	課税売上対価	20,000	20,000	20,000	20,000	20,000	0	40,000	20,000
	売上合計	23,000	23,000	23,000	23,000	23,000	3,000	44,000	23,000

(出所：筆者作成)

(単位：万円)

① ×06年の居住用賃貸建物グループに係る仕入税額控除

令和2年改正による場合には、×06年の居住用賃貸建物グループに対する課税譲渡等割合が  $\frac{20,000}{1,000+1,000+21,000}=87.0\%$  となり、調整額は  $1,000 \times 87.0\% = 870$  万円となる。

これに対し筆者の提案する方法による場合には、×06年における居住用賃貸建物グループに係る仕入通算課税譲渡等割合  $\frac{20,000+20,000+20,000}{23,000+23,000+23,000}=87.0\%$ 、仕入控除税額は  $1,000$  万円  $\times 87.0\% = 870$  万円となる。なお、バックテストについても、第三年度通算課税譲渡等割合が  $87.0\%$  となるため著しい変動は生じていない。

この場合、令和2年改正及び筆者の提案する方法における仕入控除税額は、期間的なずれはあるが同額となっている。すなわち、每期継続して事業が営まれており、かつ、第三年度の課税期間を超えた譲渡及び第三年度の課税期間内における除却・滅失等が生じていない場合には、長期的な視点で居住用賃貸建物グループに対する仕入税額控除を見ると、両者の仕入控除税額の総額は同じになることが想定される。

② ×07年の居住用賃貸建物グループに係る仕入税額控除

令和2年改正による場合には、×07年の居住用賃貸建物グループを第三年度の課税期間までに譲渡できておらず、事業用の賃貸も行われていないため仕入控除税額の調整はない。

これに対し、筆者の提案する方法による場合には、×07年における居住用賃貸建物グループに係る仕入通算課税譲渡等割合  $\frac{20,000+20,000+20,000}{23,000+23,000+23,000}=87.0\%$ 、仕入控除税額は  $1,000$  万円  $\times 87.0\% = 870$  万円となる。なお、バックテストについては、第三年度通算課税譲渡等割合  $\frac{20,000+20,000}{23,000+23,000+3,000}=81.6\%$ 、変動差  $87.0\% - 81.6\% = 5.4\% \geq 5\%$  となるが、変動率  $\frac{5.4\%}{87.0\%} = 6.2\% < 50\%$  となるため著しい変動は生じておらず修正の必要はない。

この場合、第三年度の課税期間を超えて譲渡した居住用賃貸建物グループについて、令和2年改正による場合には、調整が行えないため仕入控除税額は0円となるが、筆者の提案する方法による場合には、居住用賃貸建物グループに対して直近過去3年間の加重平均割合により仕入控除税額を計算するため、令和2年改正の場合に比して、より事業の実態に即した仕入税額控除を行うことができる。

なお、除却・滅失等が生じた場合においても、令和2年改正による場合には、調整が行えないため仕入控除税額は0円となるが、筆者の提案する方法による場合には、居住用賃

貸建物の仕入時において税額控除を行うため、居住用賃貸建物以外の資産に対する仕入税額控除の取扱いと平仄を合わせることができる。

③ ×09年の居住用賃貸建物グループに係る仕入税額控除

令和2年改正による場合には、×09年の居住用賃貸建物グループに対する課税譲渡等割合が  $\frac{20,000}{1,000+1,000+21,000}=87.0\%$  となり、調整額は  $1,000 \times 87.0\%=870$  万円となる。

これに対し、筆者の提案する方法による場合には、×09年における居住用賃貸建物グループに係る仕入通算課税譲渡等割合  $\frac{20,000+20,000}{23,000+23,000+3,000}=81.6\%$ 、仕入控除税額は  $1,000 \times 81.6\%=816$  万円となる。なお、バックテストについては、第三年度通算課税譲渡等割合  $\frac{40,000+20,000}{3,000+44,000+23,000}=85.7\%$ 、変動差  $85.7\%-81.6\%=4.1\% < 5\%$  となるため、著しい変動は生じておらず修正の必要はない。

この場合、×09年において課税売上げはないが、筆者の提案する方法による場合には、直近過去3年間の加重平均割合を用いることで事業を営むうえで生じる変動を吸収することができるため、課税売上げのない課税期間においても事業の実態に即した仕入税額を控除することができる。

以上のことから、筆者の提案する方法は、居住用賃貸建物グループの取得に係る仕入税額に対して、直接、居住用賃貸建物グループから生じた課税売上げによる課税譲渡等割合を用いることで、金地金の売買等の影響を受けることなく仕入控除税額を計算するものであり、また、継続した事業を前提に居住用賃貸建物に係る事業を単位とし、その事業において取得した事業年度ごとの居住用賃貸建物グループに対して、合理性及び客観性を担保した過去実績平均割合である仕入通算課税譲渡等割合を用いることで、より事業の実態に即した仕入税額控除が行うことができるものであり、さらに、その仕入通算課税譲渡等割合を用いた仕入控除税額の見積計算に対して、事後的に第三年度通算課税譲渡等割合を用いたバックテストを行うことで仕入控除税額の見積計算を補強することができる。

また、この方法は、直近過去3年間の居住用賃貸建物の販売収入及び賃貸収入の実績による加重平均割合を用いることによって、個々の居住用賃貸建物における空室の状況や、個々の居住用賃貸建物が3年を超えて譲渡した場合の課税売上げや、譲渡以外で第三年度の課税期間の末日に保有していない場合の中途における事業用賃貸による課税売上げなど、事業を営むうえで生じる変動を吸収することができ、また、いずれかの課税期間において

反映されるため、事業の実態に即した仕入税額控除を行うことができ、かつ、恣意的な操作の可能性を排除することができる。

さらに、この方法は、居住用賃貸建物に係る事業を単位とした入口と出口において首尾一貫した割合を用いた計算であり、また、各課税期間における居住用賃貸建物グループに対して一括して計算を行うものであるため、個々の居住用賃貸建物ごと（一棟、一部屋、資本的支出、自己建設高額特定資産となった課税期間以後の課税期間等ごと）の判断及び管理の必要がなく、令和2年改正に比して簡素な方法となる。

したがって、筆者の提案する方法は、還付スキーム問題及び用途区分問題について解決することができ、また、合理性、客観性、簡素性を実現し、課税の中立性及び課税の累積排除に資する方法であると筆者は考える。

---

<sup>1</sup> 沼田博幸「仕入税額控除の計算に課税売上割合を用いることの問題点」会計監査ジャーナル 773号 61頁（2019年）。

<sup>2</sup> 沼田博幸「居住用賃貸建物を対象とした新たな税額控除方式」会計監査ジャーナル 785号 54頁（2020年）。

<sup>3</sup> 濱田桂「消費税仕入税額控除における用途区分と課税売上割合」東京税理士界 738号 7頁（2018年）。

<sup>4</sup> 山中英司「個別対応方式の具体的計算等の在り方について」税大論叢 77号 376頁（2013年）。

<sup>5</sup> 株式会社ムゲンエステート HP「お知らせ」（2018年）（<https://ssl4.eir-parts.net/doc/3299/t-dnet/1659606/00.pdf> 2022年1月7日訪問）。

<sup>6</sup> 熊王征秀「『課税売上割合に準ずる割合の適用承認申請書』の活用方法」税理 62巻 10号 194頁（2019年）。

<sup>7</sup> 熊王・前掲注6・198頁。

<sup>8</sup> 熊王・前掲注6・198頁。

<sup>9</sup> 株式会社エー・ディー・ワークス HP「IR ニュース」（2019年）（<https://contents.xj-storage.jp/xcontents/32500/ae32a52d/dd83/4711/a698/c52ff8c85511/140120190513424409.pdf> 2022年1月7日訪問）。

<sup>10</sup> 東京高判令和3年7月29日 TAINS Z888-2366。

<sup>11</sup> 国税庁 HP「『95%ルール』の適用要件の見直しを踏まえた仕入控除税額の計算方法等に関する Q&A〔I〕【基本的な考え方編】」20頁（2012年）（<https://www.nta.go.jp/publication/pamph/shohi/kaisei/pdf/kihon.pdf> 2022年1月7日訪問）

<sup>12</sup> 金井恵美子「消基通 11-2-19『合理的な基準による区分』との関係」税務弘報 60巻 8号 25頁（2012年）。

<sup>13</sup> 仕入通算課税譲渡等割合の計算において、直近過去3年間の実績を用いるが、過去2年間の課税期間がない場合には、過去2年間の売上げを0円として計算する。

<sup>14</sup> 仕入課税期間に課税売上げの対価の額がなく、仕入課税期間の翌課税期間から第三年度の課税期間までの期間に課税売上げの対価の額がある場合において、第三年度通算課税譲渡等割合が5%以上であるときは、消費税法基本通達 12-3-2 と同様に、仕入通算課税譲渡等割合が著しく増加した場合に該当するものとする。

## おわりに

居住用建物の取得に係る仕入税額控除については、還付スキーム問題と用途区分問題が存在していたが、その還付スキーム問題を解決すべく令和2年改正が行われた。ただし、令和2年改正は、居住用賃貸建物に対して仕入税額控除制度を適用させないとする事で還付スキーム問題の解決を図ったものであり、副次的に用途区分問題についても解決がなされたとみることができるものであった。しかしながら、令和2年改正は、仕入税額控除制度の趣旨及び付加価値税における課税の仕組みにおいて異質な制度であり、居住用賃貸建物を取得した事業者において課税上の弊害が生じるものであった。

筆者は、居住用建物に係る仕入税額控除の問題は仕入税額控除制度の枠内において解決すべきであり、そのうえで、より事業の実態に即した税額控除による課税の累積排除を実現すべきであると考え、令和2年改正が行われる前の状態に戻したうえで、居住用賃貸建物の取得に係る課税仕入れを課税売上げに結び付くものと非課税売上げに結び付くものとに厳密に区分する方法についての検討を行った。

検討の結果、居住用建物の課税仕入れの用途区分は、文理解釈によって共通対応分とすべきであることが確認できたが、この場合、仕入控除税額の乖離問題が生じることとなる。なお、居住用建物における共通対応分は、事業全体に関わる事業全体型共通対応分ではなく、仕入課税期間以後における非課税賃貸売上げと将来の課税期間における課税譲渡売上げに関わる目的混在型共通対応分であった。また、共通対応分に係る仕入控除税額の計算に用いる課税売上割合は、事業全体の課税売上げと課税仕入れとの期間的な対応を想定した比率であり、事業全体に関わる事業全体型共通対応分を想定するものであった。そのため、目的混在型共通対応分の場合には、課税売上割合と課税譲渡売上げの関係性が希薄であることから仕入控除税額の乖離問題が生じるものであった。

そこで、本論文においては、還付スキーム問題及び用途区分問題を解決するため、居住用賃貸建物に係る事業を単位とし、居住用賃貸建物グループの取得に係る仕入税額に対して、直接、居住用賃貸建物グループから生じた仕入通算課税譲渡等割合を用いた控除税額の見積計算を提案した。この場合、金地金の売買等の影響を受けることなく仕入控除税額の計算を行うことができ、また、過去3年間の実績割合を用いることで、より事業の実態に即した仕入税額控除を行うことができるものである。さらに、その見積計算と実績が著

しく変動した場合に対応するため、事後的に第三年度通算課税譲渡等割合を用いたバックテストを行う方法についても提案した。

なお、本論文において検討した還付スキーム問題及び用途区分問題並びに仕入控除税額の乖離問題は、非課税売上げが生じている場合に生じる仕入税額控除制度の欠点が露呈したものであり、本研究を通じて、非課税売上げが生じている場合における公平な税負担の累積の排除及び簡素な仕入税額控除制度の仕組みを実現するための一助となれば幸いである。



## 参考文献

(書籍)

- 安部和彦『裁判例・採決事例に学ぶ消費税の判定誤りと実務対応』(清文社、2020年)
- 井川正樹『図説 逆転裁決例精選 50 PartⅢ』(ぎょうせい、2017年)
- 石井隆太郎ほか『改正税法のすべて [令和2年版]』(大蔵財務協会、2020年)
- 池本征男『裁判例からみる消費税法 [二訂版]』(大蔵財務協会、2019年)
- 大蔵省主税局税制第2課編『消費税法のすべて』(大蔵省印刷局、1989年)
- 大島隆夫・木村剛志『消費税法の考え方・読み方 [5訂版]』(税務経理協会、2010年)
- 岡村忠生ほか『租税法』(有斐閣、2017年)
- 金井恵美子『税務明快消費税』(清文社、2008年)
- 金子宏『租税法理論の形成と解明 下巻』(有斐閣、2010年)
- 金子宏ほか『税法入門 [第7版]』(有斐閣、2016年)
- 金子宏『租税法 [第23版]』(弘文堂、2019年)
- 釘本博美編『消費税 500問 500答』(大蔵財務協会、1989年)
- 武田昌輔監『DHC コメントール消費税法』(第一法規、1989年)
- 田中治「納税義務者・課税取引と非課税取引」金子宏編『租税法の基本問題』(有斐閣、2007年)
- 田中治「消費税における仕入税額控除の存在理由と判例動向」金子宏編『租税法の発展』(有斐閣、2010年)
- 知念裕『付加価値税の理論と実際』(税務経理協会、1995年)
- 中里実ほか『租税法概説 [第2版]』(有斐閣、2017年)
- 西山由美「仕入税額控除—控除権行使をめぐる諸問題—」金子宏編『租税法の基本問題』(有斐閣、2007年)
- 日本住宅総合センター『ドイツの住宅・不動産税制』(日本住宅総合センター、2005年)
- 濱田正義編『消費税法基本通達逐条解説 [平成30年版]』(大蔵財務協会、2018年)
- 林幸一『EU付加価値税の研究—わが国、消費税との比較の観点から—』(広島大学出版会、2020年)
- 林正寿『租税論—税制構築と改革のための視点』(有斐閣、2008年)
- 藤枝純・遠藤努『消費税法の実務詳解—導入の経緯から判決・裁決事例まで』(中央経済社、2021年)
- 増田英敏『租税法の解釈と適用』(中央経済社、2017年)

三木義一『日本の税金〔第3版〕』（岩波新書、2018年）  
水野忠恒『消費税の制度と理論』（弘文堂、1989年）  
水野忠恒『大系租税法〔第3版〕』（中央経済社、2021年）  
水野忠恒『テキストブック租税法〔第2版〕』（中央経済社、2018年）  
溝口史子『EU付加価値税の実務〔第2版〕』（中央経済社、2020年）  
宮島洋『消費課税の理論と課題〔2訂版〕』（税務経理協会、2003年）  
森信茂樹『日本の消費税 導入・改正の経緯と重要資料』（清文社、2000年）  
森信茂樹『日本の税制 何が問題か』（岩波書店、2010年）  
山元俊一『デジタル化社会における消費税の理論と実務』（ぎょうせい、2020年）  
山本守之『実務消費税〔新版三訂版〕』（税務経理協会、1997年）  
山本守之・守之会『判例・採決例等からみた消費税における判断基準』（中央経済社、2005年）  
山本守之『租税法の基礎理論〔新版改訂版〕』（税務経理協会、2013年）  
和氣光『消費税「仕入税額控除制度」の改正とその実務』（税務研究会出版局、2011年）  
渡辺智之「家族の消費と租税－付加価値税における不動産と保険の取扱いを中心に」金子宏監『現代租税法講座 第2巻 家族・社会』（日本評論社、2017年）

（雑誌）

赤坂高司「判批」税理 62 卷 11 号（2019 年）  
今村隆「判批」ジュリスト 1563 号（2021 年）  
金井恵美子「消基通 11-2-19『合理的な基準による区分』との関係」税務弘報 60 卷 8 号（2012 年）  
金井恵美子「『95%ルール』の実務上の課題」税研 167 号（2013 年）  
金井恵美子「判批」税研 178 号（2014 年）  
金井恵美子「固定資産である建物等の課税仕入れを行った日」税研 207 号（2019 年）  
金井恵美子「令和 2 年度改正～居住用賃貸建物の取得等に係る仕入税額控除制度の見直し～」税研 212 号（2020 年）  
北村豊「判批」国税速報 6599 号（2020 年）  
熊王征秀「判批」税理 61 卷 15 号（2018 年）  
熊王征秀「『課税売上割合に準ずる割合の適用承認申請書』の活用方法」税理 62 卷 10 号（2019 年）  
熊王征秀「税務マエストロ 居住用賃貸建物の定義」T&A master 869 号（2021 年）  
芹沢光春「判批」税理 59 卷 15 号（2016 年）

芹沢光春「令和 2 年度の消費税法改正と実務の影響」税務弘報 68 巻 8 号（2020 年）

高橋貴美子「判批」税務事例 50 巻 7 号（2018 年）

高橋貴美子「判批」税務弘報 66 巻 10 号（2018 年）

高橋貴美子「判批」税務弘報 68 巻 2 号（2020 年）

田中治「現行消費税の問題点とその改正の方向性」税務弘報 49 巻 8 号（2001 年）

田中治「判批」税研 178 号（2014 年）

田中治「判批」ジュリスト 1555 号（2021 年）

椿隆「判批」税務通信 3591 号（2020 年）

椿隆「判批」税務通信 3624 号（2020 年）

T&Amaster 編集部「マンション販売事業者の仕入税額控除、控訴審判決」T&Amaster886 号（2021 年）

T&Amaster 編集部「ADW 控訴審で国が逆転勝訴、ムゲンより厳しい判決に」T&Amaster893 号（2021 年）

T&Amaster 編集部「承認された準ずる割合、ADW 判決で判明」T&Amaster898 号（2021 年）

手塚麻希子「判批」税理 64 巻 11 号（2021 年）

朝長英樹「マンションの仕入税額控除で示されていた当局の見解」T&Amaster761 号（2018 年）

朝長英樹・大石篤史「消費税『課税資産の譲渡等にのみ要するもの』の解釈(1)」T&Amaster739 号（2018 年）

朝長英樹・大石篤史「消費税『課税資産の譲渡等にのみ要するもの』の解釈(2)」T&Amaster740 号（2018 年）

朝長英樹・大石篤史「消費税『課税資産の譲渡等にのみ要するもの』の解釈(3)」T&Amaster742 号（2018 年）

朝長英樹・大石篤史「消費税『課税資産の譲渡等にのみ要するもの』の解釈(4)」T&Amaster743 号（2018 年）

朝長英樹「居住用賃貸建物の仕入税額控除の制限」税経通信 75 巻 5 号（2020 年）

中島孝一「消費税の事件事例と居住用賃貸建物の仕入税額控除に係る改正」税経通信 76 巻 11 号（2021 年）

西中間浩「判批」税経通信 76 巻 2 号 184 頁（2021 年）

西山由美「非課税範囲等の再検討」税研 167 号（2013 年）

西山由美「消費税の理論と課題 仕入税額控（I）－その法的性質と実体要件」税理 56 巻 11 号（2013 年）

西山由美「消費税の理論と課題 消費課税の基本原則－『中立原則』の意義」税理 57 巻 3 号 (2014 年)

西山由美「判批」ジュリスト 1557 号 (2021 年)

沼田博幸「仕入税額控除の計算に課税売上割合を用いることの問題点」会計監査ジャーナル 773 号 (2019 年)

沼田博幸「居住用賃貸建物を対象とした新たな税額控除方式」会計監査ジャーナル 785 号 (2020 年)

橋本浩史「判批」税経通信 75 巻 5 号 (2020 年)

濱田桂「消費税仕入税額控除における用途区分と課税売上割合」東京税理士界 738 号 (2018 年)

廣木準一「判批」ジュリスト 1474 号 (2014 年)

三木義一・朝長英樹「マンション仕入税額控除否認の学術的・理論的検証(1)」T&A master 771 号 (2019 年)

三木義一・朝長英樹「マンション仕入税額控除否認の学術的・理論的検証(2)」T&A master 773 号 (2019 年)

水野忠恒「消費税法の若干の考察」税研 23 号 (1989 年)

村井正「消費税法上の非課税取引は全廃か、課税選択権か－最善策が無理であれば次善策を－」税研 173 号 (2014 年)

安井栄二「判批」税務 QA146 号 (2014 年)

安田雄飛「判批」税理 63 巻 5 号 (2020 年)

安田雄飛「判批」速報税理 39 巻 35 号 (2020 年)

渡辺充「判批」速報税理 37 巻 35 号 (2018 年)

(論文)

岡村忠生「消費税法に不課税の概念は必要か？」立命館法学 352 号 (2013 年)

金子友裕「消費税における仕入税額控除の必要的控除性の検討」租税実務研究 9 号 (2017 年)

金子友裕「消費税の現状と課題－消費税法の性質からの検討－」税法学 579 号 (2018 年)

金子友裕「消費税における仕入税額控除の考察」税法学 585 号 (2021 年)

斎藤昭雄「付加価値税制の基本構造とその企業会計的側面」成城大学経済研究 57 号 (1977 年)

佐藤明弘「消費税の仕入税額控除の制限について－95%ルールの見直しと交際費等支出課税－」税大ジャーナル 8 号 (2008 年)

佐藤英明「消費税の軌跡－導入から現在まで」日税研論集 70 号 (2017 年)

- 芹沢光春「消費税における不適切な還付事例の検討と法的対応策に関する一考察」日税研論集 34 号  
(2011 年)
- 田中治「消費税をめぐる判例動向とその問題点」税法学 557 号 (2007 年)
- 田中治「租税法における趣旨・目的解釈の意味と判例の状況」日税研論集 78 号 (2020 年)
- 谷口勢津夫「課税取引－納税義務者の検討も含めて」日税研論集 70 号 (2017 年)
- 朝長英樹「住宅の売買取引における消費税の課税仕入れの取扱い－『課税資産の譲渡等によりのみ要するもの』の解釈－(上)」税務事例 582 号 (2018 年)
- 朝長英樹「住宅の売買取引における消費税の課税仕入れの取扱い－『課税資産の譲渡等によりのみ要するもの』の解釈－(下)」税務事例 583 号 (2018 年)
- 中里実「所得税の基本的諸問題」日税研論集 74 号 (2018 年)
- 西山由美「仕入税額控除」日税研論集 70 号 (2017 年)
- 西山由美「消費課税における中小事業者－消費税の性質論を基礎として－」早稲田法学 95 巻 3 号  
(2020 年)
- 沼田博幸「消費課税における事業目的についての一考察－事業者の消費に対する課税を中心として－」明治大学会計論叢 7 号 (2012 年)
- 沼田博幸「耐久消費財に対する消費課税について－消費者による購入後の取扱いを中心として－」明治大学会計論叢 12 号 (2017 年)
- 沼田博幸「一般間接税としての消費税について－税額控除に関する議論を中心として－」明治大学会計論叢 14 号 (2019 年)
- 沼田博幸「消費税をより簡素で公正なものに－構造上の問題を中心として－」租税研究 838 号 (2019 年)
- 三木笑「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」立命館法学 352 号 (2013 年)
- 三木義一「対価概念・仕入税額控除と消費税法の基本構造」立命館法学 352 号 (2013 年)
- 水野忠恒「消費税の課税対象」日税研論集 28 号 (1994 年)
- 山中英司「個別対応方式の具体的計算等の在り方について」税大論叢 77 号 (2013 年)
- 山本守之「消費税と仕入税額控除」守之会論文集 21 号 (2019 年)
- 吉牟田勲「仕入税額控除の諸問題－課非混合取引の配分方式及び交際費等の仕入控除否認を中心に－」日税研論集 70 号 (2017 年)
- 和氣光「消費税・仕入税額控除制度の再確認」租税研究 859 号 (2021 年)

(その他)

株式会社エー・ディー・ワークス HP「IR ニュース」(2019 年) <https://contents.xj-storage.jp/xcontents/32500/ae32a52d/dd83/4711/a698/c52ff8c85511/140120190513424409.pdf> (2022 年 1 月 7 日訪問)

株式会社ムゲンエスレート HP「お知らせ」(2018 年) <https://ssl4.eir-parts.net/doc/3299/tdnet/1659606/00.pdf> (2022 年 1 月 7 日訪問)

国税庁 HP「『95%ルール』の適用要件の見直しを踏まえた仕入控除税額の計算方法等に関する Q&A [I]【基本的な考え方編】」(2012 年) <https://www.nta.go.jp/publication/pamph/shohi/kaisei/pdf/kihon.pdf> (2022 年 1 月 7 日訪問)

国税庁 HP「『95%ルール』の適用要件の見直しを踏まえた仕入控除税額の計算方法等に関する Q&A [II]【具体的事例編】」(2012 年) <https://www.nta.go.jp/publication/pamph/shohi/kaisei/pdf/gutailei.pdf> (2022 年 1 月 7 日訪問)

国税庁 HP「消費税改正のお知らせ 平成 31 年 4 月改正」(2019 年) <https://www.nta.go.jp/publication/pamph/shohi/kaisei/pdf/h31kaisei.pdf> (2022 年 1 月 7 日訪問)

国土交通省「既存住宅流通市場の活性化」(2019 年) <https://www.mlit.go.jp/seisakutokatsu/hyouka/content/001338301.pdf> (2022 年 1 月 7 日訪問)

鈴木将覚「消費税の設計シリーズ⑨ 住宅に対する VAT」みずほ総合研究所 (2015 年) <https://www.mizuho-ri.co.jp/publication/research/pdf/insight/pl151001.pdf> (2022 年 1 月 7 日訪問)

朝長英樹「消費税法は『消費』と『付加価値』のいずれに課税をする税法なのか」アミダスパートナーズ (2020 年) <http://www.amidaspartners.com/column/173.html> (2022 年 1 月 7 日訪問)

西山由美「判批」WLJ 判例コラム第 204 号 (2020 年) [https://www.westlawjapan.com/pdf/column\\_law/20200601.pdf](https://www.westlawjapan.com/pdf/column_law/20200601.pdf) (2022 年 1 月 7 日訪問)

西山由美「判批」WLJ 判例コラム第 210 号 (2020 年) [http://www.westlawjapan.com/pdf/column\\_law/20200831.pdf](http://www.westlawjapan.com/pdf/column_law/20200831.pdf) (2022 年 1 月 7 日訪問)

西山由美「判批」WLJ 判例コラム第 221 号 (2020 年) [http://www.westlawjapan.com/pdf/column\\_law/20201221.pdf](http://www.westlawjapan.com/pdf/column_law/20201221.pdf) (2022 年 1 月 7 日訪問)

日本税理士連合会「令和 3 年度税制改正に関する建議書」(2020 年) [https://www.nichizeiren.or.jp/wp-content/uploads/doc/nichizeiren/proposal/taxation/tax\\_reform/kengisyo-R3.pdf](https://www.nichizeiren.or.jp/wp-content/uploads/doc/nichizeiren/proposal/taxation/tax_reform/kengisyo-R3.pdf) (2022 年 1 月 7 日訪問)