

居住用建物の売買取引における 消費税の課税仕入れの取扱い（下）

— 「課税資産の譲渡等によりのみ要するもの」の解釈—

日本税制研究所代表理事・税理士 朝長 英樹

4 通達の制定者の解釈

- (1) 「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」は「課税資産の譲渡等によりのみ要するもの」とするの「原則」とであると解釈している

上記3(1)（本誌2018年3月号（50巻3号）に掲載）において引用した消費税法取扱通達11-1-21（現在の消費税法基本通達11-2-12）は、昭和63年に制定されたわけであるが、その制定時の国税庁の職員は、平成23年に著した著書において、「個別対応方式における課税資産の譲渡等によりのみ要するものとはどのようなものなのでしょうか。」という問いに対して、次のように答えている。

「課税資産の譲渡等により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、原則として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のことです。」（和氣光『消費税「仕入税額控除制度」の改正とその実務』104頁、税務研究会出版局、平成23年11月25日）

この答の中で、著者は、消費税法30条2項1号の「課税資産の譲渡等によりのみ要するもの」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」と述べているが、「ために」という用語は、原因・理由や目的を表す用語であり、この「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」の中に用いられている「ために」は、「目的等」を表していることが明らかであるため、この著者は、「課税資産の譲渡等によりのみ要するもの」について、上記3において確認した通達の解釈と同じく、「事業者」の「目的等」が何であったのかということによって「課税資産の譲渡等によりのみ要するもの」に該当するの否かを判定する、と解釈していると考えてよい。

そして、この著者は、「課税資産の譲渡等によりのみ要するもの」について、同じ内容のことを言い換える場合に用いる「すなわち」という接続詞を用いて、さらに具体的に、「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、原則として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のこと」と述べている。

この説明においては、「原則として」という用語が用いられており、この「原則として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のこと」という部分は、「原則として…のこと」という構造となっていることから、この著者は、「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」は「課税資産の譲渡等によりのみ要するもの」に該当するとするの「原則」とであると解釈し

ている、ということになる。

そして、この説明においては、「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のこと」と述べて、「最初」や「中途」などではなく、「最終」がどうなるのかということによって、「課税資産の譲渡等にのみ要するもの」に該当するの否かの判定を行う、ということも明確に述べている。

一般に、法令において、判定の基準を設ける場合には、「主要な」や「主たる」などという用語を用いて基準を示すこととなり、例えば、「主要な目的」や「主たる目的」などという用い方をすることとなるわけであるが、一つのものだけを基準とするときは、通常、「主たる」という用語が用いられることとなる。そのような法令の作成と解釈に関する常識を踏まえた上で、この解説を見ると、「主たる」という用語よりも更に対象を限定する「最終的」という用語を用いて説明されている「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」は、一つのものだけを指し、「最終的」でないものまで含むものではない、ということになるはずである。

そもそも、「最終的」でないものも判定に用いるということが予定されているのであれば、「最終的」という用語を用いてその判定の解説を行うなどということは、あり得ない。

要するに、この解説は、本稿のケースに当てはめて言えば、「最初」（課税仕入れ等の時）に**非課税売上げである家賃収入が発生する状況にあったのか否か**ということや「中途」で**非課税売上げである家賃収入を得るという目的等があったのか否か**というようなこととは関係なく、「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」であったのか否かということによって「課税資産の譲渡等にのみ要するもの」に該当するの否かということ判定することになる、と述べているわけである。

このように、「課税資産の譲渡等にのみ要するもの」が「原則として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

仕入れ等のこと」であるとする解釈は、上記3で確認した国税庁の通達の解釈よりも更に実務にまで踏み込んだ趣旨解釈とも言うべきものであるが、上記2で確認した解釈及び上記3で確認した国税庁の通達の解釈と何ら矛盾するものではなく、むしろそれらの解釈から当然に導かれる実務に即した解釈と言ってよいものである。

平成23年に出版された書籍の中にある上記の答の解釈は、同年になって初めて著者が独自の解釈を述べたという性質のものではなく、消費税法の創設時に国税庁の職員であった者が述べたものであって、平成元年2月の国税庁の『消費税法一問一答集』の「課税資産の譲渡等にのみ要する」ことの意味（問434）の「答」（448頁）の中に、上記の引用部分の文章と全く同じ文章が存在していることから、消費税法の制定時からの国税庁の解釈と言ってよいものである。

- (2) 「課税資産の譲渡等以外の資産の譲渡等〔中略〕にのみ要するもの」に該当するの否かについても「最終的」な「目的」が販売（譲渡）であったのか否かということによって判定すると解釈している

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」の解釈そのものというわけではないが、同号の「課税資産の譲渡等以外の資産の譲渡等〔中略〕にのみ要するもの」の解釈に関して、平成元年に国税庁の職員が著した書籍において、次のような問と答が示されている。

「242 販売目的で取得した土地を資材置場として利用している場合の造成費

問 当社は土木工事、建設工事及び宅地開発事業を行っている中堅の建設業者です。この度、S市M地区の宅地開発を行うこととして、用地を取得し、一部造成工事を行いました。宅地の販売開始が翌々事業年度となるので、一時的に当社の資材置場として使用しています。この場合、当期に行った造成工事の費用は、個別対応方式により

仕入控除税額を計算するに当たって、①課税売上げにのみ要するもの、②非課税売上げにのみ要するもの、③課税・非課税売上げに共通して要するもののいずれに該当することになるのでしょうか。

答 個別対応方式により仕入控除税額を計算する場合には、課税仕入れ等について、①課税売上げにのみ要するもの、②非課税売上げにのみ要するもの、③課税・非課税売上げに共通して要するものとに区分することとされていますが、この場合の「非課税売上げにのみ要するもの」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をいうこととされていて、販売用の土地の造成費用はこれに該当するものとされています（取通11-1-23）。また、その課税仕入れ等が非課税資産の譲渡等にのみ要するものに該当するか否かの判定は、課税仕入れ等を行った時に合理的に判定することとされています。

したがって、質問の造成工事の費用については、販売の目的で取得した土地に行った造成費用ですから、一時的に自社の資材置場として使用しているとしても、「非課税資産の譲渡等にのみ要するもの」となります。」（前国税庁消費課（現東京国税局消費課長）⁹⁾木村剛志『回答実例 消費税 質疑応答集』308頁、大蔵財務協会、平成元年9月20日）

この解説¹⁰⁾の中の「取通11-1-23」は、昭和63年12月30日付間消1-63によって制定された消費税法取扱通達11-1-23のことであり、「課税資産の譲渡等以外の資産の譲渡等〔中略〕にのみ要するものの意義」について解釈を述べたものであって、消費税法30条2項1号の中の「にのみ要するもの」の解釈を述べたものという点では、上記3において引用した消費税法取扱通達11-1-21と同様のものである。この消費税法取扱通達11-1-23は、平成7年12月25日付課消2-25（例規）により、そのまま現在の消費税法基本通達11-2-15となっている。

この解説は、事業者が資材置場の土地の造成費を支出した場合にはその造成費が「③課税・非課税売上げに共通して要するもの」に該当し、事業者が販売目的の土地の造成費を支出した場合にはその造成費が「②非課税売上げにのみ要するもの」に該当する、と理解した上で、「販売目的で取得した土地を資材置場として利用している場合の造成費」について、「③課税・非課税売上げに共通して要するもの」と「②非課税売上げにのみ要するもの」のいずれに該当することになるのかという質問を行った者に対して、著者が回答を行うというものとなっているわけであるが、この質問は、消費税法30条2項1号の「課税資産の譲渡等以外の資産の譲渡等〔中略〕にのみ要するもの」の中の「にのみ要するもの」の解釈を問うものであり、本稿のテーマと全く同じものを問うものとなっていると言ってよい。

消費税法30条2項1号の「課税資産の譲渡にのみ要するもの」の中の「にのみ要するもの」と同号の「課税資産の譲渡等以外の資産の譲渡等〔中略〕にのみ要するもの」の中の「にのみ要するもの」という、同じ条文の中の全く同じ文言について、解釈が異なるということは、ないはずである。

この解説においては、「その課税仕入れ等が非課税資産の譲渡等にのみ要するものに該当するか否かの判定」は、「課税仕入れ等を行った時に合理的に判定することとされています」と述べている。

そして、「合理的に判定すること」の具体的な内容として、「したがって」という接続詞を用いて、「質問の造成工事の費用については、販売の目的で取得した土地に行った造成費用ですから、一時的に自社の資材置場として使用しているとしても、「非課税資産の譲渡等にのみ要するもの」となります」と述べている。

つまり、この解説によれば、「にのみ要するもの」に該当するの否かは、「合理的」に判定する必要がある、その「合理的」な判定とはどういうものかということ、販売の目的で取得した土地を「一時的に自社の資材置場として使用

している」としても、その「一時的に自社の資材置場として使用している」ということにかかわらず、「造成工事の費用」が「販売の目的で取得した土地について行った造成費用」であるということを根拠として行う判定ということになる。

この解説の中には、「最終的」という用語は用いられていないが⁹¹⁾、この解説は、その内容から判断すると、「中途」の使用の如何とは全く関係なく、「最終的」な「目的」が販売（譲渡）であるということによって「課税資産の譲渡等以外の資産の譲渡等〔中略〕にのみ要するもの」に該当すると判定している、ということが明確である。

この解説においては、「課税仕入れ等を行った時点」で「一時的に自社の資材置場として使用（する）」という「目的」があったのか否かということが全く問われていない、という点にも十分に留意する必要がある。

この間の文章をよく読むと分かるとおり、この間のケースにおいては、質問者が用地の取得を行った時に「一時的に当社の資材置場として使用（する）」という「目的」を有していたのか否かということは、明らかではない。

つまり、この間のケースは、用地の取得を行った時点において、販売開始が「翌々事業年度」となるにもかかわらず、その販売開始までの期間に用地を資材置場として使用するという「目的」がなかった、と判断する根拠が全く何もないため、販売開始が「翌々事業年度」となって用地が長期にわたって空いた状態となることが初めから分かっているはずであるから、用地を取得した時点で既にその用地を一時的に資材置場として使用するという「目的」があったはずである、という推論も、十分、成り立つわけである。

このため、仮に、「最終的」な「目的」だけでなく「中途」の「目的」をも判定の要素に含めなければならないと解釈していたとすれば、質問者が用地の取得を行った時において「一時的に当社の資材置場として使用（する）」とい

う「目的」を有していたのか否かということも問題としなければならないわけであるが、この解説においては、そのようなことには、全く言及がなされていない。この間のケースにおいては、土地が資材置場として使用できる状況にあるにもかかわらず、足掛け3年という、居住用建物の売買の平均的な期間よりも長い可能性がある期間における使用目的が全く問題とされていないわけである。

要するに、この解説においては、「中途」の目的を判定の要素に加えるという解釈は採っておらず、「最終的」な目的が何であったのかということのみによって判定を行うという解釈を採っていることが明確であるわけである。

当然のことながら、このような消費税法30条2項1号の「課税資産の譲渡等以外の資産の譲渡等〔中略〕にのみ要するもの」に関する解釈は、同号の「課税資産の譲渡等にのみ要するもの」に関する解釈においても同様ということになるはずであり、同号の「課税資産の譲渡等にのみ要するもの」を別意に解さなければならない事情は、全く見当たらない。

5 実務における解釈

昭和63年に消費税法が制定された時から存在する消費税法30条2項1号の「課税資産の譲渡等にのみ要するもの」という決して難解とはいえない短い文言の解釈が二十数年も経って後に税務調査で問題となるということには、筆者としても、大きな違和感を禁じ得ないわけであるが、この二十数年もの間に、実務がどのように行われてきたのかということも確認しておく必要がある。

この昭和63年以後の「課税資産の譲渡等にのみ要するもの」の実務がどのように行われてきたのかということを知るためには、個々の法人の実務を個々に確認することが必要となるわけであるが、現実には、そのような作業を行うことは不可能であるため、個々の法人の実務がどのようなものであったのかということ推測することができる手掛かりを何らかの方法で探すこととせざるを得ない。

この手掛かりとなるものは複数存在する可能性があるが、筆者が見たところでは、平成元年に大蔵財務協会から発刊された『建設業、不動産売買・仲介業、不動産賃貸業、テナント これが一番新しい消費税 Q&A』¹²⁾という実務書に採録されている問と答が消費税法の制定以後の「課税資産の譲渡等」にのみ要するもの」の実務における解釈をよく示唆するものと考えられる。

この実務書のはしがきにおいては、次のように説明されている。

「適用日から3カ月経過致しますと、消費税の基本的な知識もさることながら、各業界特有の取引個々のケースについて、どのような取り扱いになるのか、どのように処理すればいいのか、というご質問が相次いで寄せられるようになりました。」

そこで、当総局では各業種固有の疑問にお答えすべく、準備を進めてまいりましたが、第一弾として建設業、不動産業（売買、仲介、賃貸）に特有の問題についての Q&A を発刊することといたしました。」

この説明の中の「ご質問」が相次いで寄せられるようになって「お答え」をする者が誰なのかということは、この実務書に著者の名前が記載されていないことから、明確には分からないわけであるが、その内容の多くは国税当局者が著した書籍に記載されているものと同じものとなっていることからすると、この著者は国税当局者であり、この実務書に書かれているものは、建設業及び不動産業（売買、仲介、賃貸）を営む業者から消費税法が制定されて数か月が経った頃までに国税当局に寄せられた質問に対し、国税当局が答えた解釈と取扱いとなっている、と考えられる。

この実務書には、次のような問と答が記載されている。

「個別対応方式で造成費の取り扱いは？」

Q 不動産業ですが、土地の造成費と土地仲

介手数料は、土地の購入時の使用目的によって、消費税の取り扱いが異なると聞きました。これを具体的に説明して下さい。

A 取引に課税売上げと非課税売上げとがある事業者で、課税売上割合が95%未満の場合は、仕入控除税額を計算する際に、個別対応方式か一括比例配分方式によることとされています。

このうち個別対応方式による場合は、課税仕入れを、課税売上げにのみ要するもの、非課税売上げにのみ要するもの、課税売上げと非課税売上げに共通して要するものに区分して仕入控除税額を算出します。

この区分は、土地の購入時の使用目的によって行いますが、ご質問の土地造成費と土地の仲介手数料について例示してみますと、主なものは次頁のようになります。

仕入れ時の使用目的	課税用	非課税用	共通用
1. 自社ビルの建設をする土地			
① 事業者が課税売上げのみの場合	○		
② 事業者が非課税売上げのみの場合		○	
③ 事業者が課税・非課税売上げの場合			○
2. 貸ビルの建設をする土地	○		
3. 土地付き分譲マンションの建築をする土地			○

なお、課税仕入れを行ったときの課税期間の末日までに、使用目的が定まっていなときは、課税・非課税売上げに共通して必要な課税仕入れとして取り扱うことになっています。また、その土地を販売の目的で取得し、一時的に自社の資材置場等として使用しているときは、最終的な使用目的が販売用ですから、非課税売上げにのみ必要な課税仕入れとなります。」(58・59

頁)

この問と答には、一読して直ぐに分かるとおり、「土地の購入時の使用目的」がどのようなものかということによって課税仕入れの区分が異なることとなるということが簡潔かつ明快に記されている。

そして、この答の中で、上記4(2)で述べた「販売目的で取得した土地を資材置場として利用している場合の造成費」の取扱いに関して、「最終的」という用語と「使用目的」という用語を用いて、「最終的な使用目的が販売用で(ある)」ということ根拠として判定するという、上記3で述べた『消費税法取扱通達逐条解説』と『消費税法基本通達逐条解説』の解説と同じ説明が行われている。

「最終的な使用目的」というものは一つしかなく、それに「中途の使用目的」が含まれることはない、ということは、既に3において述べたとおりである。

このような実務書が存在することからすれば、**従来の居住用建物の課税仕入れの取扱いの実務においては、「課税資産の譲渡等」にのみ要するものに該当するの否かということ、実務上、事業者が居住用建物を取得した時にその取得の「最終的」な「目的」がその居住用建物を譲渡するということによって判定するものと解されていた、と判断してよいものと考えられる。**

また、近時、居住用建物の販売事業を行う法人において、「課税資産の譲渡等」にのみ要するもの」の解釈を巡って次々に課税が行われているわけであるが、この事実も、事業者が居住用建物を取得した時にその取得の「最終的」な「目的」がその居住用建物を譲渡するということであったのか否かということによって判定するという実務が行われていた、ということを裏付けるものと言ってよいはずである。

居住用建物の取得と譲渡を行った事業者の中には、一部、その居住用建物の取得に伴って発生した消費税の課税仕入れが「課税資産の譲渡等」とその他の資産の譲渡等に共通して要するも

の」に該当するとして処理をしてきたものも存在すると考えられるが、冒頭にも述べたとおり、居住用建物の販売事業において最終的に残る利益は数パーセントと言われていることからすると、居住用建物の販売事業を専業で行っている事業者には、そのような処理を行ってきたものはないはずである。

上記の実務書が書かれた時は、消費税の税率は、3パーセントに過ぎなかったわけであるが、現在は8パーセントとなっており、今後、10パーセントにまで引き上げられることを考えると、その居住用建物の取得に伴って発生した消費税の課税仕入れが「課税資産の譲渡等」とその他の資産の譲渡等に共通して要するもの」に該当するとされることになれば、居住用建物の販売事業を専業で行っている事業者は、事業を行い得なくなってしまうものと考えられる。

6 裁決の誤った解釈

国税当局は、近時、税務調査で居住用建物の課税仕入れに係る仕入税額控除を否認するに当たり、その根拠として、不動産販売業を営む法人が税務調査により居住用建物の課税仕入れに係る仕入税額控除を否認されて争いとなった事案における国税不服審判所の平成24年1月19日付けの裁決を納税者に示している。

この裁決の事案は、本稿のテーマと全く同じく、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」の解釈が問題となったものであるが、国税不服審判所は、その概要を次のように説明している。

「本件は、不動産販売業を営む審査請求人(以下「請求人」という。)が取得した各建物について、原処分庁が、当該各建物はその取得時において住宅の貸付けの用に供されていたから、これらが販売を目的として取得されたものであるとしても、その取得は、課税仕入れに係る消費税の控除額の計算において、「課税資産の譲渡等」と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課税仕入れ」に該当するとして、消費税及び地方消費

税（以下「消費税等」という。）の更正処分並びに過少申告加算税の賦課決定処分をした」（1(1)）

そして、国税不服審判所は、次の引用から分かるとおり、上記の概要に示されている国税当局の解釈を採用する判断を示している。

「本件4建物は、いずれも販売することを目的として取得されたものであるとしても、本件4建物を取得した時点では、同時に住宅の貸付け等の用にも供されていたのであるから、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、本件4建物は、課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要するものに区分すべきものと解される。」（3(3)イ）

上記の引用から分かるとおり、この裁決は、「課税資産の譲渡等」にのみ要するものに該当するの否かという判定に関して、建物が住宅の貸付け等の用にも供されていたという、「建物」の「用途」をも勘案して行う必要がある、という解釈を採っている。

上記5までにおいて述べた「課税資産の譲渡等」にのみ要するものの解釈からすると、この裁決の解釈は誤りということになるわけであるが、この裁決の解釈がどのように誤っているのかということは、正確に理解しておく必要がある。

この裁決は、上記の引用をよく読むと分かるとおり、建物を販売するという「事業者」の「目的等」を判定の要素としないとしたのではなく、「も」という用語を用いて書かれている「本件4建物は〔中略〕住宅の貸付け等の用にも供されていた」という説明からも分かるように、「建物」の「用途」についても「課税資産の譲渡等」にのみ要するものに該当するの否かの判定の要素にする必要がある、としたものである。

つまり、上記5までにおいて述べた解釈においては、「事業者」の「最終的」な「目的等」

が何であったのかということによって判定を行うべきである、ということになっているわけであるが、この裁決においては、「販売することを目的として取得されたものであるとしても」と述べた上で「住宅の貸付け等の用にも供されていた」と述べていることから、「事業者」の「最終」の「目的等」が何であったのかということによって判定を行うということ自体は否定されておらず、この裁決の解釈は、「住宅の貸付け等の用」に「供されていた」という、「建物」の属性から必然的に生ずる事象を追加して判定を行ったという点で、上記5までにおいて述べた解釈とは異なるわけである。

このように、この裁決に関しては、「建物」の属性から必然的に生ずる事象、すなわち、住宅の貸付け等の用に供されて非課税売上げとなる家賃収入が発生することになるということと判定の根拠に追加するべきであるのか否かということが問題となるわけであるが、上記5までにおいて述べたとおり、「課税資産の譲渡等」にのみ要するものに該当するの否かという判定は、「建物」が課税仕入れ等の時にどのような「用途」に供されていたのかということや事業者に「中途」で非課税売上げである家賃収入を得るという「目的等」があったのか否かということと根拠として行うべきものとはされておらず、「事業者」の「最終的」な「目的等」が何であったのかということによって行うべきものとされていることから、この裁決の解釈は明らかな誤り、ということになる。

この裁決の解釈が誤っていることは、7において述べる判例において、被告（国）がこの裁決の解釈と同じ解釈を主張したにもかかわらず、その主張がさいたま地方裁判所に採用されなかったことから、明確に確認することができる。

7 判例の解釈

- (1) さいたま地裁は被告（国）が主張した裁決と同じ解釈を明確に否定して「課税資産の譲渡等」にのみ要するものとは「最終的に課税資産の譲渡等のコストに入るような

課税仕入れ等だけ」をいうと判示した

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」の解釈に関しては、平成25年6月26日にさいたま地方裁判所の「消費税等の更正処分等取消請求事件」の判決において司法判断が示されており、これが唯一の判例となっている。

改めて言うまでもないが、この事件に関して、事実関係はこの事件に固有のものであり、また、原告と被告のいずれが勝訴したのかという結果（「消費税等の更正処分等取消請求事件」においては、原告（納税者）が敗訴）もこの事件に固有のものであって、ここで「判例」と述べているのは、この事件の判決の中に示されている消費税法30条2項1号の「課税資産の譲渡等にのみ要するもの」の解釈のことである¹³⁾。

この事件における被告（国）の消費税法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、次のとおりある。

「これまで述べてきたとおり、仕入税額控除制度は、課税売上げが発生すべき取引をした場合において、これに対応する消費税額を控除する制度であり、消費税法上、非課税売上げに対応する課税仕入れに係る消費税を控除することはできないこと、及び「譲渡等『にのみ要する』もの」という消費税法30条2項1号の文理等からすれば、課税仕入れの用途区分の判定については、非課税売上げが発生する状況でさえあれば、消費税額を全額控除すべき「課税資産の譲渡等にのみ要するもの」に該当する余地はなく、一部控除されない消費税額が生ずる「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」等に区分すべきこととなるのであって、このことは、納税者が主観的に複数の目的・意図等を複数併存して有していた場合において、その主従やいずれが「最終的な」目的であるか等によって左右されるものではない。」（準備書面(4)（平成25年1月10日）の第2、1(2)

上記のとおり、被告（国）は、「課税資産の

譲渡等にのみ要するもの」について、「非課税売上げが発生する状況でさえあれば」「課税資産の譲渡等にのみ要するもの」に該当する余地はな（い）」という解釈を主張している。この解釈によるとすれば、事業者の「目的・意図等」の「主従やいずれが「最終的な」目的であるか等」は「課税資産の譲渡等にのみ要するもの」に該当するの否かの判定を左右することとはならない、ということになる。

しかし、次のとおり、**さいたま地方裁判所は、この被告（国）の解釈を明確に否定**している。

「法30条の規定に照らすと、仕入れた資産が、仕入日の属する課税期間中に譲渡されるとは限らないため、控除額の算定においては、仕入れと売上げの対応関係を切断し、当該資産の譲渡が実際に課税資産譲渡に該当したか否かを考慮することなく、仕入れた時点において、課税仕入れに当たるか否かを判断するものとしたと解される。

このような制度趣旨にかんがみると、上記用途区分は、課税仕入れを行った日の状況等に基づき、当該課税仕入れをした事業者が有する目的、意図等諸般の事情を勘案し、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。

イ 「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のみ必要な課税仕入れ等をいう。すなわち、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だけをいうと解される。」（第3、2(1)ア・イ）

このさいたま地方裁判所の判決においては、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」に該当するの否は、「事業者が有する目的、意図等諸般の事情」を勘案して客観的に判断するべきであるとされており、それは、「すなわち、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だけ」であるのか否かを判断するということである、とされているわけであるが、この判決は、上記において引用した被告(国)の主張と比べ合わせてみると直ぐに分かるとおり、事業者の「目的・意図等」の「主従やいずれが「最終的な」目的であるか等」は判断を左右することとはならないという、被告(国)が主張した解釈を明確に否定したものとなっている。

つまり、「非課税売上げが発生する状況でさえあれば〔中略〕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」等に区分すべきこととなる」という解釈は誤りであって、「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だけ」が消費税法30条2項1号の「課税資産の譲渡等」にのみ要するものに該当するという解釈が正しい、ということである。

この判決においては、「最終的な」目的によって消費税法30条2項1号の「課税資産の譲渡等」にのみ要するものに該当するかの判断は左右されないという被告(国)の主張に対し、「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だけ」であるのか否かによって判定が行われる、というように、「最終的な目的等だけを根拠として判定を行っている点に、特に留意する必要がある。

この判決のケースにおいては、居住用建物からは非課税売上げとなる家賃収入が必ず継続的に発生し続けることとなることから、「中途」において必ず発生することとなる家賃収入を得るという「目的等」があったのか否かということの問題とすることもできるわけであるが、「中途」の「目的等」は、全く問題とはされず、「課税資産の譲渡等」にのみ要するものとは「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だけ」とされているわけである。

この判決における「目的、意図等諸般の事情」を勘案すべきであるという部分に関しては、さまざまな「目的等」が横並びに存在する

状態を表すものと誤解することがないようにする必要があるのである。「等」という用語は「その他これに類する事項」¹⁴⁾というように解すべきものであるため、「諸般の事情」は、「目的」や「意図」に類するもののみを指すこととなる。この「目的」とは「実現しようとして目指すこと」などを意味し、「意図」とは「目指していること」などを意味しており、これらが類似のものを指すものであることは、改めて言うまでもない。つまり、「目的、意図等諸般の事情」とは、さまざまな「目的等」が横並びに存在する状態を表しているわけではなく、「目的」・「意図」・「目的や意図に類するさまざまなもの」というように、「目的等」を縦に深掘りする状態を表しているわけである。

この「目的、意図等諸般の事情」がそのように解されるが故に、上記の判決文は、論理的に正しい、と評価できるわけである。

つまり、上記の判決文は、「上記用途区分」について「目的、意図等諸般の事情を勘案し…と解するのが相当である」というように全体を捉えた上で、具体的に「イ」で「課税資産の譲渡等」にのみ要するものについて、上記4(1)において引用した書籍の記述と同様に、一旦、消費税法基本通達11-1-21の定義をそのまま示し、その後、それについて、同じ内容のことを言い換える場合に用いる「すなわち」という接続詞を用いて、「上記用途区分」の全体の捉え方と整合性がある、かつ、通達の制定者と国税庁のいずれもが示しているものと実質的に同じ「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だけ」という、実務に即して深めた解釈を示したものとなっている、と捉えることができるわけである。

「目的、意図等諸般の事情」という部分をさまざまな「目的等」が横並びに存在する状態を表していると捉えたのでは、「上記用途区分」の理解と「すなわち」以下の説明とが矛盾を来すこととなってしまい、上記の判決文の論理構成を正しく説明することができなくなる。

このような判例の解釈は、上記5までにおいて述べた解釈によく整合するものであって、上

記6において引用した裁決の解釈を明確に否定したものであることが明らかである。

換言すれば、上記6において引用した**平成24年1月19日付けの国税不服審判所の裁決における消費税法30条2項1号の「課税資産の譲渡等」**のみに要するもの」の解釈は、その後の**平成25年6月26日付けのさいたま地方裁判所の判決により、誤った解釈であることが確定している**、ということである。

そして、この確定した**さいたま地方裁判所の判決における消費税法30条2項1号の「課税資産の譲渡等」**のみに要するもの」の解釈は、「**最初**」(課税仕入れ等の時)の資産の状況や「**中途**」の「**目的等**」を含めることなく、「**最終的**」な「**目的等**」によって判定を行うというものとなっている、ということである。

(2) 被告(国)は「課税資産の譲渡等」のみに要するもの」の解釈を誤っていたが事実関係が異例であったために勝訴した

この事件に関しては、被告(国)が主張した消費税法30条2項1号の「課税資産の譲渡等」のみに要するもの」の解釈が裁判所に採用されなかったにもかかわらず、何故、原告(納税者)が敗訴したのか、という疑問が生じてくるものと思われるが、その理由は、この事件の異例の事実関係にある。

すなわち、この事件においては、当初、原告(納税者)は建物を「固定資産」とするとともにその減価償却費を計上して損金の額とする法人税の確定申告書を提出していたが、税務調査によって消費税に問題があるとされて消費税の更正処分の通知がなされた平成21年12月22日の直前の同年12月11日に、その建物を「棚卸資産」であるとして減価償却費の損金算入を自己否認した修正申告書を提出するなど、被告(国)から次のような指摘を受ける事実が存在していた。

「原告は、本庄税務署担当官から、本件建物の取得が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に該当す

る旨の指摘を受けて、自己の今後の主張の根拠とするために同修正申告書を提出したものであることがうかがえる。」(被告の準備書面(1)(平成23年12月21日)の第7、3)

このような指摘まで受ける異例の事実がこの事件に存在していたことからすれば、この事件は、裁判所から、建物の取得と同時に建物管理会社との間に建物の管理委託契約を締結したことや固定資産とした上で減価償却を行っていたこと等を理由として、原告(納税者)は客観的にみて建物の取得時に自ら貸付けの用に供するという目的でも建物を取得して長期保有しようとしていた、と判断されても止むを得ないものと考えられる⁶⁵。

換言すれば、この事件においては、さいたま地方裁判所は消費税法30条2項1号の「課税資産の譲渡等」のみに要するもの」の解釈について被告(国)が主張した解釈とは異なる解釈を採用したわけであるが、しかし、この事件は、その事実関係が異例であったことから、そのさいたま地方裁判所が採用した解釈を当てはめても、なお原告(納税者)の勝訴とすることができるようなものではなかった、ということである。

結 び

上記「1 関係条文の確認」においては、消費税法30条を確認し、2項1号の定めは、「事業者」という課税仕入れ等を行う行為者が存在することを踏まえて解釈する必要がある、ということを確認した。

上記「2 「課税資産の譲渡等」のみに要するもの」の文理解釈」においては、仕入税額控除制度の仕組みの企画立案がどのように行われることとなるのかということを確認しながら、「課税資産の譲渡等」のみに要するもの」に該当するのか否かということは、事業者が課税仕入れ等を行った時における「最終的」な「目的等」が課税資産の譲渡等であったのか否かということによって判定する、と解釈するべきであることを確認した。

つまり、事業者が課税仕入れ等を行った時点

において「中途」で非課税売上げとなる家賃収入のようなものを得るといふ「目的等」があったのか否かというようなことによって判定するものではない、ということを確認したわけである。

上記「3 通達の解釈」においては、「課税資産の譲渡等にのみ要するものの意義」について定めた消費税法取扱通達11-1-21及び消費税法基本通達11-2-12の定めと『消費税法取扱通達逐条解説』及び『消費税法基本通達逐条解説』の解説を取り上げて、これらの通達の解釈を詳しく確認するとともに、これらの解説の仕方等から、「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「最終的」な「目的等」のみによって行うことが想定されていたものと考えられる、ということを確認した。

また、消費税法30条2項1号において「にのみ要する」といふ文言が用いられている箇所は「課税資産の譲渡等にのみ要するもの」というところと「課税資産の譲渡等以外の資産の譲渡等〔中略〕にのみ要するもの」というところの二箇所となっており、いずれも全く同じ文脈で用いられているわけであるが、上記「3 通達の解釈」においては、「課税資産の譲渡等以外の資産の譲渡等にのみ要するものの意義」について定めた消費税法取扱通達11-1-23及び消費税法基本通達11-2-15の解釈について説明した『消費税法取扱通達逐条解説』及び『消費税法基本通達逐条解説』の解説を取り上げて、「課税資産の譲渡等以外の資産の譲渡等〔中略〕にのみ要するもの」について、その解釈の確認を行うとともに、「最終的な使用目的」といふ得るものは一つであるということ、そして、「中途」等の「使用目的」が判定の要素に含まれるのであれば「最終的」といふ用語を用いて「最終的な使用目的が販売用であるので」といふ表現をすることはあり得ないということを確認した。

このように、「課税資産の譲渡等以外の資産の譲渡等〔中略〕にのみ要するもの」というところの「にのみ要する」について、「最終的

という用語を用いて「最終的な使用目的が販売用であるので」といふことを理由として「課税資産の譲渡等以外の資産の譲渡等〔中略〕にのみ要するもの」に該当すると判定するという解釈が示されているということは、「課税資産の譲渡等にのみ要するもの」といふところの「にのみ要する」の解釈が「最終的」な目的等によって「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を判定すると解釈すべきことを明確に示すものと言ってよいわけである。

上記「4 通達の制定者の解釈」においては、通達の制定者が示した解釈を取り上げて、「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」は「課税資産の譲渡等にのみ要するもの」に該当するとするのが「原則」である、と解釈していることを確認した。

つまり、「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ということ、「最初」（課税仕入れ等の時）の資産の状況や「中途」の事業者の目的等によって判定するものではない、ということである。

また、「課税資産の譲渡等以外の資産の譲渡等〔中略〕にのみ要するもの」に該当するのか否かについても、同様に、事業者の「最終的」な「目的」が販売（譲渡）であったのか否かということによって判定する、と解釈していることを確認した。

上記「5 実務における解釈」においては、国税当局に寄せられた「建設業、不動産業（売買、仲介、賃貸）に特有の問題」に国税当局が答えたものを掲載したものと推測される書籍のQ&Aを取り上げて、実務では「最終的」な「目的」が居住用建物を譲渡することであったのか否かということによって「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を判定すると解釈されてきたものと考えられる、ということを確認した。

この解釈は、上記4までにおいて確認した解釈と同じものと言ってよいものである。

上記「6 裁決の誤った解釈」においては、国税不服審判所の平成24年1月19日付けの裁決を取り上げて、この裁決では、課税仕入れ等を

行った時点の資産の「用途」、すなわち、「建物を取得した時点では、同時に住宅の貸付け等の用にも供されていた」ということについても、判定の要素に加えて判定を行うべきであるという解釈が示されているが、課税仕入れ等を行った時点における資産の「用途」をも判定の要素に加えるということは、文理解釈、通達の解釈、通達の制定者の解釈及び実務の解釈のいずれからも導き出し得ないものであって、明らかに誤った解釈である、ということを確認した。

そして、上記「7 判例の解釈」においては、唯一の判例となっている平成25年6月26日付けのさいたま地方裁判所の判決を取り上げて、この判決で、上記6の裁決の解釈と同じ解釈を採るべきであるとした被告（国）の主張が明確に否定され、上記2から5までにおいて確認した解釈と同じく「最終的」な「目的等」によって「課税資産の譲渡等」にのみ要するものに該当するの否かを判定するという解釈が採られていることを確認した。その解釈とは、具体的には、「課税資産の譲渡等」にのみ要するものとは「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だけ」であるという解釈である。

このように、本稿のテーマである消費税法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については、同号の「課税資産の譲渡等以外の資産の譲渡等〔中略〕」にのみ要するものの解釈とともに、既に同法が制定された頃から、それらに該当するの否かは「最終的」な「目的」で判定するというように、国税当局によって実務で用いることができるころまで具体化されて適切な内容のものとなっていたものであり、現に実務においても定着していたと言ってよいものであって、国税不服審判所の平成24年1月19日付けの裁決の後に平成25年6月26日付けのさいたま地方裁判所の判決で確定済みともなっているわけである。

このような事情にあるにもかかわらず、「非課税売上げが発生する状況でさえあれば、消費税額を全額控除すべき「課税資産の譲渡等」にのみ要するもの」に該当する余地はない」という

解釈や「非課税売上げである家賃収入を得るという「中途」の「目的等」も判定の要素に含まれる」という解釈になると主張するということになる、当然のことながら、国税庁から示された「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のこと」という解釈、そして、さいたま地方裁判所によって示されて確定している「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だけ」という解釈は、間違いなのか、と厳しく問われることとならざるを得ない。

もちろん、これらの解釈は、間違いでもなければ、嘘でもないはずである。

以上のような点からすると、筆者としては、国税当局においては、居住用建物の取得に係る課税仕入れが「課税資産の譲渡等その他の資産の譲渡等に共通して要するもの」に該当するとして消費税の追加課税を行った近時の処分について、事実関係等の再確認を行って追加課税の適否を再検討し、過大な課税を行ったものが確認された場合には、速やかに是正処理を行うこととする方がよいのではないかと考える。

一方、既に誤った追加課税を受けてしまったと考えられる納税者においては、「課税資産の譲渡等」にのみ要するものの解釈を正しく理解し、その解釈の問題が一企業の個別問題に止まらないものであることを正しく認識した上で、どのような対応を採るべきかということ慎重に検討することが必要であり、くれぐれも誤った解釈を新たに追認するようなことを行って更に事態を混乱させるなどということがないように十分に注意する必要がある、と考える。

〔注〕

(9) 役職は、平成元年当時のものである。

(10) この解説が書かれている書籍は、平成元年に発刊されて以後、数回の改訂を重ね、現在は、平成23年版が最新版となっているが、この最新版においては、この解説の中の「取通11-1-23」が「基通11-2-15」に改められるとともに、この解説の後段部分が文言を一部修正して次のようになっている。

「したがって、質問の造成工事の費用については、販

売の目的で取得した土地についての造成費用ですから、一時的に自社の資材置場として使用しているとしても、「非課税資産の譲渡等のみ要するもの」となります。」(植松浩行『回答実例 消費税法質疑応答集』663頁, 大蔵財務協会, 平成23年2月20日)

このように、本文で引用した上記の書籍の解説は、現在の最新版においても、文中で引用した通達番号と「ついで」という文言以外、何ら変わっていない。

(11) 3において引用したとおり、『消費税法取扱通達逐条解説』と『消費税法基本通達逐条解説』という書籍においても、このケースと同じものの取扱いについて、「最終的な使用目的」という文言を用いて、「最終的な使用目的が販売である」ということを理由として、非課税売上げにのみ必要な課税仕入れとなすとしており、5において引用する実務書においても、このケースと同じものの取扱いについて、同じく、「最終的な使用目的」が販売であるということを経由して、同様の結論を述べている。

(12) 税のしるべ総局編集部, 大蔵財務協会, 平成元年8月1日

(13) この「判例」とは、過去の裁判例をいう一般用語としての「判例」ではなく、過去の裁判の判決の中に示された先例となる法解釈であって拘束力を持つものである。

なお、蛇足とはなるが、原告が勝訴した裁判の判決の中の法解釈を「判例」として、その後の別の裁判で被告が勝訴するということもあり、また、その逆もある、ということを改めて確認しておくこととする。

(14) 林修三『法令用語の常識』(日本評論社, 平成20年) 171頁

(15) この判決の事件は、原告が当初は販売目的で建てたマンションの完成間近になって販売予定先が破産状態に陥ってしまうという予期せぬ事態が生じたために、急遽、原告がそのマンションを自己の固定資産として保有することとしたものに対し、消費税法30条2項1号を当てはめて課税を行ったものであるが、判決文を読む限りでは、課税を行うに当たってこのような特別な事情に配慮した形跡は見当たらない。

筆者としては、近年、個別の事情を勘案することなく形式的に法令の規定を当てはめて課税を行うというケースが増えてきているように見受けられることに、やや違和感を覚える、ということを付言しておくこととする。