

居住用建物の売買取引における 消費税の課税仕入れの取扱い（上）

— 「課税資産の譲渡等」にのみ要するもの」の解釈—

日本税制研究所代表理事・税理士 朝長 英樹

はじめに

近時、居住用建物の取得と譲渡を行った法人に対し、税務調査により、居住用建物の取得に伴って発生した消費税について仕入税額控除の処理をする場合のその課税仕入れは、消費税法30条2項1号（仕入れに係る消費税額の控除）の「課税資産の譲渡等」にのみ要するものではなく、同号の「課税資産の譲渡等」とその他の資産の譲渡等に共通して要するもの」に該当するという、従来とは異なる新たな法解釈を示して、法人の課税売上割合に基づく仕入税額控除の額の再計算を行い、消費税の追加課税を行う、というケースが相次いでいる。

居住用建物の取得と譲渡を行った法人において、その居住用建物の取得に伴って発生した消費税について、その課税仕入れを「課税資産の譲渡等」にのみ要するものではなく「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」にするということになれば、消費税の納税額が増加することとなることは、改めて言うまでもないわけであるが、不動産の売買や居住用建物の賃貸を主たる事業とする法人にあっては、全体の取引の中で土地の売買や居住用建物の貸付けが大きな割合を占めるために課税売上割合が非常に低くなっているものが多く、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を「課税資産の譲渡等」とその他の資産の譲渡等に共通して要するもの」とせざるを得

ないということになると、最終的に利益として残るのは数パーセントと言われているその利益をも超える消費税の納税額が発生することとなって、居住用建物の売買という事業自体を行い得なくなってしまうものが出てくることは避けられない。

節税を目的とした一部の特殊な事業が税制度の改正や税法解釈の変更によって消えていくということは、過去にもあったが、上記のように、二十数年以上もの長きにわたって採られてきた税法解釈を国税当局が変更したことにより、節税とは何の関係もなく広く一般に通常の事業として行われてきたものが専業事業として行い得なくなってしまうかねないという事態は、前例のない異例の事態と言っておくべきであろう。

そのような異例の事態が生じたとしても、税法の従来解釈に誤りがあったことが明確であれば、納税者としては、甘受せざるを得ないことがあると考えられるが、そのような異例の事態が国税当局の税法の解釈の誤りによって生じたということであったとしたら、納税者としては、課税を受け容れるわけにはいかない、ということになるであろう。

本稿は、このような事情の下で、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」の正しい解釈を明らかにすることにより、国税当局が主張する新たな解釈には誤りがあると考えられることを示して、上記の問題の解決に資することを目的とするものである。

この「誤り」と考えられるものの概要を予め確認しておく、それは二つあって、それぞれの概要は、次のとおりである。

一つ目は、国税当局から課税の根拠として納税者に提示されている国税不服審判所の平成24年1月19日付けの裁決における「課税資産の譲渡等にのみ要するもの」の解釈の誤りである。

そして、二つ目は、「課税資産の譲渡等にのみ要するもの」に該当するの否かは資産の取得の時における事業者の「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いう本稿で明らかにする解釈—実務に即して更に具体的に言えば「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判定するという解釈—に対し、国税当局が上記の裁決における解釈に誤りがあることを認めた上で新たに採ることとなる可能性が高い解釈—非課税売上増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—の誤りである。

1 関係条文の確認

消費税法30条は、次のとおり、事業者が消費税額の計算を行う場合の仕入税額控除に関する定めとなっている。

(仕入れに係る消費税額の控除)

第三十条 事業者（第九条第一項本文の規定により消費税を納める義務が免除される事業者を除く。）が、国内において行う課税仕入れ〔下線は引用者。以下、同じ。〕（特定課税仕入れに該当するものを除く。以下この条及び第三十二条から第三十六条までにおいて同じ。）若しくは特定課税仕入れ又は保税地域から引き取る課税貨物については、次の各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に定める日の属する課税期間の第四十五条第一項第二号に掲げる課税標準額に対する消費税額（以下この章において「課税標準額に対する消費税額」という。）から、当該課税期間中に国内において行つた課税仕入れに係る消費税額

（当該課税仕入れに係る支払対価の額に百分の六・三を乗じて算出した金額をいう。以下この章において同じ。）、当該課税期間中に国内において行つた特定課税仕入れに係る消費税額（当該特定課税仕入れに係る支払対価の額に百分の六・三を乗じて算出した金額をいう。以下この章において同じ。）及び当該課税期間における保税地域からの引取りに係る課税貨物（他の法律又は条約の規定により消費税が免除されるものを除く。以下この章において同じ。）につき課された又は課されるべき消費税額（附帯税の額に相当する額を除く。次項において同じ。）の合計額を控除する。

〔一～四 省略〕

2 前項の場合において、同項に規定する課税期間における課税売上高が五億円を超えるとき、又は当該課税期間における課税売上割合が百分の九十五に満たないときは、同項の規定により控除する課税仕入れに係る消費税額、特定課税仕入れに係る消費税額及び同項に規定する保税地域からの引取りに係る課税貨物につき課された又は課されるべき消費税額（以下この章において「課税仕入れ等の税額」という。）の合計額は、同項の規定にかかわらず、次の各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に定める方法により計算した金額とする。

一 当該課税期間中に国内において行つた課税仕入れ及び特定課税仕入れ並びに当該課税期間における前項に規定する保税地域からの引取りに係る課税貨物につき、課税資産の譲渡等にのみ要するもの、課税資産の譲渡等以外の資産の譲渡等（以下この号において「その他の資産の譲渡等」という。）にのみ要するもの及び課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要するものにその区分が明らかにされている場合に掲げる金額にロに掲げる金額を加算する方法

イ 課税資産の譲渡等にのみ要する課税仕入れ、特定課税仕入れ及び課税貨物に係

る課税仕入れ等の税額の合計額

- ロ 課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要する課税 仕入れ、特定課税仕入れ及び課税貨物に係る課税仕入れ等の税額の合計額に課税売上割合を乗じて計算した金額
〔以下、省略〕

上記引用のとおり、消費税法30条1項は、「事業者〔中略〕が、国内において行う課税仕入れ」等の仕入税額控除における取扱いを定めるものとなっている。

そして、消費税法30条2項は、「前項の場合において」という冒頭の文言から分かるとおり、同条1項の取扱いの例外を定めるものとなっている。つまり、消費税法30条2項には「事業者」という文言自体は存在しないが、同項は、「事業者」が行う仕入税額控除における課税仕入れ等の取扱いを定めるものとなっているわけである。

この消費税法30条2項は、「次の各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に定める方法により計算した金額とする」というように、具体的な取扱いを「号」において定めることとしているため、1号の定めは、「事業者」が行う課税仕入れ等の取扱い、ということになる。

すなわち、**消費税法30条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**、ということである。

2 「課税資産の譲渡等にのみ要するもの」の文理解釈

- (1) 「課税資産の譲渡等にのみ要するもの」に該当するの可否かは事業者が課税仕入れ等を行った時における「目的等」によって判定することとなることが明確である

上記1において引用した消費税法30条2項1号を見ると分かるとおり、同号の「課税資産の譲渡等にのみ要するもの」の前の部分は、「当該課税期間中に国内において行つた」「課税仕入れ」及び「特定課税仕入れ」並びに「当該課

税期間における前項に規定する保税地域からの引取りに係る課税貨物」という構造となっていることから、「課税資産の譲渡等にのみ要するもの」の「もの」は、文理上、「課税仕入れ」、「特定課税仕入れ」又は「保税地域からの引取りに係る課税貨物」のいずれかということになる。

この「課税資産の譲渡等にのみ要するもの」の中の「もの」の前にある「要する」とは、「必要とする」という意味の一般用語であるが、誰が「必要とする」のかということ、「要するもの」の「もの」が「課税仕入れ」、「特定課税仕入れ」又は「保税地域からの引取りに係る課税貨物」であることからすると、自ずと、事業者が「必要とする」ということになる。

このため、「課税資産の譲渡等にのみ要するもの」をもう少し丁寧に定めるとすれば、「事業者が課税資産の譲渡等にのみ要するもの」ということになる。

仮に、消費税法30条2項1号の立法時に「課税資産の譲渡等にのみ要するもの」に該当するの可否かについて「建物が住宅の貸付けの用に供されているの可否かによって判定するものであって、事業者が販売を目的として取得したの可否かによって判定するものではない」というような仕組みとすることが企図されていたとすると、「必要とする」という意味の「要する」という用語を用いて同号の定めを設けるなどということは、あり得ない。何故なら、立法者が予定する解釈と異なる解釈がなされる可能性が高いことが自明だからである。

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」の中の「要する」の前にある「譲渡等にのみ」という部分は、基本的には、「譲渡」という動作を表す名詞に、「に」という目的等を示す格助詞と「のみ」という限定の意味を持つ副詞を付したものであり、もう少し丁寧に定めるとすると、「譲渡等を行うためののみ」⁽¹⁾ということになる。

以上のような点からすると、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」については、文理上、「事業者が課税資産

の譲渡等を行うためののみ必要とする課税仕入れ等」と解釈する必要がある、ということになる。

つまり、**文理解上、「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は、「事業者が課税資産の譲渡等を行うためののみ必要とする課税仕入れ等」に該当するの否かの判定**ということになるわけである。

この判定をどのようにして行うのかというと、判断を求められる内容が「事業者が…ために…必要とする…」というもの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ったのか否か**ということによって行う、ということになるはずである。

ここで「目的」ではなく「目的等」としているのは、事業者の「目的」が判定の基準となることに疑いはないものの、「課税資産の譲渡等」にのみ要するもの」という定めの中に「目的」という用語が用いられているわけではなく、文理解釈という観点からは、後に6（本誌2018年4月号（50巻4号）に掲載）において述べる判例の解釈にもあるとおり、「目的」に加えて、「意図」、目的や意図に類するものが含まれる余地がある、ということになるためである⁽²⁾。

このように、「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を経営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であったのか否かということによって判定することは、事業者が課税仕入れ等を行った時点で資産が非課税売上げを発生させる状況にあったのか否かということや後に資産が非課税売上げを発生させたのか否かということによって判定することとはならない、ということの意味する。

仮に、課税仕入れ等をどのように処理するのかということについて、事業者が課税仕入れ等を行った時点で資産が非課税売上げを発生させる状況にあったのか否かということや後に資産が非課税売上げを発生させたのか否かというこ

とによって判定するという仕組みとすることが企図されていたとすると、そのように解釈することができるように定めることとなり、「必要とする」という意味の「要する」という用語を用いることとはならない。

(2) 仕入税額控除の制度は「最終的」な「目的等」によって判定する仕組みとして創らざるを得なかったものと考えられ「課税資産の譲渡等」にのみ要するもの」に該当するの否かは「最終的」な「目的等」が課税資産の譲渡等であったのか否かで判定すると解釈すべきである

法人税や所得税において、本件のように、資産を取得して譲渡する場合に、どのような取扱いとなるのかということ、資産の取得の時点では、その対価の額を原価として計上することはできず、その資産の譲渡の時点で、初めて取得の対価の額を原価の額として計上することとなる。

資産を取得して譲渡する法人や個人は、このような法人税や所得税の処理を行いつつ、同時に、その同じ資産について消費税の処理も行うこととなるわけである。

要するに、消費税は、法人税や所得税とは異なり、資産を取得すれば、それを譲渡していなくても、その取得の時点で、その取得に伴って生じた消費税額の控除を認める、という点に大きな特徴があるわけであり、消費税法における仕入税額控除の規定に関しては、その大きな特徴をよく理解した上で、解釈をする必要があるわけである。

このように、資産を取得した時点で仕入税額控除を認めるということになると、同一の課税期間内にその取得と譲渡が行われているものについては、法人税及び所得税と消費税のいずれにおいても、同じように、原価を計上したり仕入税額控除を行ったりすることになるわけであり、あまり大きな疑問は生じてこないわけであるが、資産を取得した課税期間内に譲渡が行われないものについては、消費税においてのみ、仕入税額控除を行うこととなるため、その仕組みをどのようなものとするべきかという疑問が

生じてこざるを得ない。消費税においては、資産を取得した時点で仕入税額控除を認めるということになるため、同一の課税期間内に資産の取得と譲渡が行われているものと同一の課税期間内に資産の取得と譲渡が行われないものとの両方について、同一の取扱いとなる仕組みを創ることが必要となるわけであるが、前者だけであれば、取得から譲渡までの間に生じた全てのことに関して結果が分かっているため、その結果を踏まえたさまざまな仕組みを容易に企画立案することができるものの、後者も含めるといふことになると、どのような仕組みとするのが適切であるのかということ、容易には判断できない。特に、課税期間の終了時に資産の取得しか行われておらず、その取得後の資産の状態が分からないというものをその課税期間の仕入税額控除においてどのように取り扱うのかということは、非常に難しく、仕入税額控除制度の企画立案においては、必然的に、そのようなものをどのように取り扱うのかということに焦点が当たってこざるを得ないはずである。

消費税法における仕入税額控除の仕組みは、資産を取得した課税期間内に譲渡が行われないものについての仕入税額控除をどのような仕組みとするべきかということ、を熟考しながら創られた、ということが、後に3（本誌2018年4月号（50巻4号）に掲載）において引用する書物の記述³⁾などからも、よく分かる。

この資産を取得した課税期間内に譲渡が行われないものについて、仕入税額控除をどのような仕組みとするのかということ、を考える場合に、最も大きな問題となるのは、改めて言うまでもなく、譲渡がいつの時点で行われることになるのかということが分からない、ということである。事業者が資産を最終的に譲渡するという目的があったとしても、その資産を譲り受けたいという者が現れない限り、譲渡することができないことから、その取得の時点では、それがいつの時点で譲渡できるのかということ、明確には分からないわけである。このように、いつの時点で譲渡できるのかということが明確には分からないということは、資産の取得の時点で、

仮に、事業者が譲渡までの間に非課税売上げとなるものを得ようという目的があったとしても、課税期間の終了後の譲渡までの間に実際に非課税売上げとなるものを得ることができるとは限らないということであり、**仕入税額控除制度は、事業者が資産を取得したということのみを前提として仕組みを考えざるを得ない**、ということを意味している。

つまり、資産を取得した課税期間内に譲渡が行われないものについての仕入税額控除に関しては、その資産の取得の時点から譲渡の時点までの間に非課税売上げとなるものを得るといふ目的があったのか否かということ、を判定の要素とすることは難しく、**最終的にどうするのかということ、を考えずに資産を取得するということはないはずであるという常識的な判断の下に、事業者がその資産を最終的に譲渡するという目的で取得したのか否かということのみを判定の要素とする、というように割り切ったものとせざるを得ない**、ということである。

このように、**仕入税額控除の制度は、「中途」の「目的等」の有無等にかかわらず、「最終的」な「目的等」がどのようなものであったのかということによって判定する仕組みとして創らざるを得なかった**、と考えられるわけであるが、そうすると、当然のことながら、解釈においても、「課税資産の譲渡等にのみ要するもの」に該当するの否かということ、事業者が課税資産を取得した時において、事業者の「最終的」な「目的等」が課税資産の譲渡等を行うことであったのか否か、ということによって判定する、と解釈すべきこととなる。

ところで、「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について、事業者が資産を最終的に譲渡するという目的があったのか否かということのみを判定の要素とする、ということになると、確かに、資産を取得した課税期間内に譲渡が行われないものについての仕入税額控除に関しては、基本的に問題のない取扱いとなると言ってもよいわけであるが、しかし、資産を取得した課税期間内に譲渡が行われるものについての仕入税額控除に関し

ては、課税売上げとなる譲渡収入だけでなく非課税売上げとなる家賃収入などが現実が発生するにもかかわらず、その取得に係る仕入税額の全額が「課税資産の譲渡等によりのみ要するもの」に該当するものとして控除されてしまうという現象も生じてしまうことになり、問題がある取扱いとなってしまうのではないか、という疑問が生じてきても決しておかしくはない。

しかしながら、このような現象は、「課税資産の譲渡等によりのみ要するもの」に該当するの可否かということについて、事業者に資産を最終的に譲渡するという目的があったのか否かということのみを判定の要素とするということになると、必ず、生ずることとなるものである。

つまり、このような現象が生ずることは、当然、仕入税額控除の制度の企画立案の段階から、容易に想定し得るわけである。

このような現象が生ずることに対して、どのような対応が採られたのかということは、現実採用された制度を見れば分かることとなるわけであるが、消費税法30条2項1号においては、このような現象が生ずることに対する特別な対応はなされていない。資産を取得した課税期間内に譲渡が行われるものについての仕入税額控除に関しては、その課税期間の終了の時点で、その資産から非課税売上げとなる家賃収入などが生じたのか否かということが事実に基づいて把握できることから、そのようなものの取扱いを適切なものとするということを優先し、資産を取得した課税期間内に譲渡が行われないものの取扱いとは切り離して仕組みを創るということであったとしたら、そのような「事実」に基づき、課税仕入れについて課税売上げ、共通売上げ、非課税売上げの三つに対応するものを判定するというような仕組みも採り得たはずであるが、現実には、そのような仕組みは採られておらず、資産を取得した課税期間内に譲渡が行われないものについての仕入税額控除と異なるものとはされていない。

要するに、上記のような現象が生ずることは、制度創設時から、織り込み済みで、仕入税額控除の制度が創られている、ということである。

3 通達の解釈

- (1) 「課税資産の譲渡等によりのみ要するもの」に該当するの可否かの判定は「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

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」に関しては、同法の制定時に、『昭和63年度版 改正税法のすべて』⁽⁴⁾において、当時の大蔵省主税局の職員が同号の仕入税額控除制度の仕組みを述べた上で、次のように説明している。

「なお、この「課税資産の譲渡等によりのみ要するもの」とは、例えば、そのまま他に販売される課税資産、課税資産の製造用にのみ消費、使用される原材料、容器、包装紙、機械装置、工具、器具、備品等、課税資産に係る倉庫料、運送費、広告宣伝費、支払加工賃等が該当します。また、試供品、試作品等が〔ママ〕課税資産の譲渡等に係る販売促進等のために得意先等に配布しているときは、その試作〔ママ〕品、試作品等に係る課税仕入れ等の税額は、課税資産の譲渡等によりのみ要するものとされます。」(277頁)

『昭和63年度版 改正税法のすべて』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よりのみ要するもの」について、上記以外の説明が行われておらず、筆者が見た限りでは、当時の他の書籍等にも、同号の立法に携わった者が上記の引用部分よりも詳しく説明を行ったものは、見当たらない。

上記の引用部分は、次のとおり、殆どそのまま消費税法取扱通達11-1-21となっている。

(課税資産の譲渡等によりのみ要するものの意義)

11-1-21 法第三十条第二項第一号(個別対応方式による課税仕入れ等の税額の控除)に規定する「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、例えば次に掲

げるものの課税仕入れ等がこれに該当する。

- (1) そのまま他に譲渡される課税対象資産
- (2) 課税対象資産の製造用にのみ消費し、又は使用される原材料、容器、包紙、機械及び装置、工具、器具、備品等
- (3) 課税対象資産に係る倉庫料、運送費、広告宣伝費、支払手数料又は支払加工賃等

この消費税法取扱通達11-1-21は、その後、平成7年12月25日付課消2-25(例規)により、実質的な内容の変更は行わず、通達番号を変更して、次の消費税法基本通達11-2-12となり、現在まで引き継がれている。

(課税資産の譲渡等にも必要なものの意義)

11-2-12 法30条第2項第1号《個別対応方式による仕入税額控除》に規定する課税資産の譲渡等にも必要なもの(以下「課税資産の譲渡等にも必要なもの」という。)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、例えば、次に掲げるものの課税仕入れ等がこれに該当する。

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ことに留意する。

- (1) そのまま他に譲渡される課税資産
- (2) 課税資産の製造用にのみ消費し、又は使用される原材料、容器、包紙、機械及び装置、工具、器具、備品等
- (3) 課税資産に係る倉庫料、運送費、広告宣伝費、支払手数料又は支払加工賃等

上記の二つの通達においては、「課税資産の譲渡等にも必要なもの」について、「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」をいうものとされているわけであるが、この解釈は、上記2において確認した「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」という解釈と同じものである。

上記の消費税法取扱通達11-1-21に関しては、平成2年に、国税庁の職員が執筆した『消

費税法取扱通達逐条解説』⁽⁵⁾において解説が行われており、上記の消費税法基本通達11-2-12に関しては、同じく国税庁の職員が執筆した『消費税法基本通達逐条解説』⁽⁶⁾において解説が行われている。

これらの解説においては、次のように述べられている。

「個別対応方式により仕入控除税額を計算する場合の課税資産の譲渡等にも必要なものとは、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、課税資産の譲渡等を行うために要したものではない。」(『消費税法取扱通達逐条解説』386・387頁、『消費税法基本通達逐条解説』605頁)

この説明によれば、「課税資産の譲渡等にも必要なもの」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」ということになるが、この解釈は、上記2において確認した解釈と同じく、事業者の「目的等」によって「課税資産の譲渡等にも必要なもの」に該当するの可否かを判定する、というものである。何故、この解釈が事業者の「目的等」によって判定するものであると言い得るのかというと、「行う」という動詞は「事業者」を主語としてしか用いることができないものであり、「行うため」という部分は、事業者の「目的等」を示すものとししか解されないからである。また、これらの解説においては、次のような記述も行われている。

「その課税期間中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。」(『消費税法取扱通達逐条解説』387頁、『消費税法基本通達逐条解説』605頁)

「その課税仕入れ等が課税資産の譲渡等にも必要なものに該当するかどうかは、課税仕入れ等を行った時に判定するのであるから、課税仕入れ等を行った時に課税資産の譲渡等にも必要なものとした判定が合理的であ

ば、結果的に課税資産の譲渡等にもみ要するもの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。」(同前)

これらの記述からも、仕入税額控除制度は、資産を取得した課税期間内に譲渡等が行われていなくても仕入税額控除を認めるということを意識して作られたものであり、課税仕入れ等を譲渡等から切り離して課税仕入れ等の時には将来の譲渡等のことを考慮することなく「課税資産の譲渡等にもみ要するもの」等に該当するの可否かを判定する⁽⁷⁾という仕組みとなっていることが分かるわけであるが、このように課税仕入れ等を譲渡等から切り離して判定をするという仕組みとすることになると、同一の課税期間内に課税仕入れ等と譲渡等が行われたものについて、課税売上げと非課税売上げの両方が発生したにもかかわらず、課税仕入れ等を「課税資産の譲渡等にもみ要するもの」として処理したり、その反対に、課税仕入れ等を「その他の資産の譲渡等にもみ要するもの」として処理したりするケースが生じてくることとなる。

このようなケースは、結果から見ると、税額が少な過ぎたり多過ぎたりするということになるわけであるが、そのようなものに関しては、上記の記述にあるとおり、「結果的に課税資産の譲渡等にもみ要するもの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」という割切りがなされているわけである。

つまり、居住用建物の取得と譲渡が同一の課税期間内に行われ、その居住用建物から課税売上げである譲渡収入と非課税売上げである家賃収入の両方が生じていたとしても、その取得の時における事業者の「目的等」がその居住用建物を譲渡することであったということであれば、その居住用建物の課税仕入れは「課税資産の譲渡等にもみ要するもの」に該当すると判定されることとなるわけであり、課税売上げと非課税売上げの両方が生じていることをもってその判定がおかしいという主張はできない、ということである。

この「目的等」に関しては、「最終的」な「目的等」が含まれることに何ら疑いはないわけであるが、消費税法取扱通達11-1-21及び消費税法基本通達11-2-12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』のいずれにも「最終的」や「中途」等の文言を用いた定めや解説は行われていないことから、それらの定めや解説が行われていないという点だけを捉えて言えば、「中途」等の「目的等」が含まれないと断ずることまではできない、ということになる。

しかしながら、『消費税法取扱通達逐条解説』や『消費税法基本通達逐条解説』に「最終的」や「中途」等の文言を用いた解説が行われていないのは何故なのかということをよく考える必要がある。

『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』には、上記において引用したとおり、「その課税期間中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。」等の判定の時点に関する解説が詳しく行われているわけであるが、消費税法取扱通達11-1-21と消費税法基本通達11-2-12は、「課税資産の譲渡にもみ要するもの」の判定の時点を決めたものではなく、「課税資産の譲渡等にもみ要するもの」の「意義」、すなわち、「課税資産の譲渡等にもみ要するもの」に該当するものはどのようなものであるのかということを決めたものである。

このため、『消費税法取扱通達逐条解説』や『消費税法基本通達逐条解説』で消費税法取扱通達11-1-21や消費税法基本通達11-2-12の解説を行うとすれば、当然のことながら、「課税資産の譲渡等にもみ要するもの」に該当することを何によって判断するのかということに関する解説の方が判定の時点に関する解説よりも優先度が高いはずである。

それにもかかわらず、『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』には、上記のとおり、「課税資産の譲渡等にもみ要するもの」に該当するの可否かの判定の時点に関

する解説が詳しく行われる一方、その判定を何によって行うのかということに関する解説は行われていないわけである。

このような事情は、『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』の著者が「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に「中途」等の「目的等」を判定の要素に含めるの否かという問題が存在するとは考えていなかった、ということを示すものと考えられる。

それでは、『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』の著者は、一体何を判定の要素と考えていたのであろうか。

その答は、一つしかなく、「最終的」な「目的等」のみを判定の要素と考えていた、ということであろう。そうであるとすれば、上記のような事情となっていることも、十分に納得が行く。

要するに、『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』における消費税法取扱通達11-1-21と消費税法基本通達11-2-12に関する解説の仕方から判断すると、「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「使用目的」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いう解釈となっている

上記の『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』の解説においては、「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」の解釈について定めた消費税法基本通達11-2-15（消費税法取扱通達11-1-23）（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）の解説の中で、「最終的な使用目的」という文言を用いて、次のように述べている。

「販売用の目的で取得し、一時的に自社の資材置場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あるので非課税用となる」（『消費税法取扱通達逐条解説』390頁、『消費税法基本通達逐条解説』610頁）

この記述は、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」に該当するの否かということは「最終的」な「使用目的」のみで判定する、ということを明確に示している⁽⁸⁾。

文理上、「**最終的な使用目的**」と言い得るものが一つであることは自明であって、二つ以上の使用目的があるという場合に「最終的な使用目的」という表現をすることはあり得ず、しかも、「最終的」でない「中途」等の「使用目的」が判定の要素に含まれるということであったとすれば、「最終的」という用語を用いずに、「使用目的が販売用であるので非課税用となる」というように記述したり、「使用目的に販売が含まれるので非課税用となる」というように記述したりする必要がある。

つまり、「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**」という表現をすることは、**あり得ない**、ということである。

この点は、消費税法30条2項1号の中で「にのみ要する」という同じ文言を用いている「課税資産の譲渡等」にのみ要するもの」の解釈においても、異なることはないはずである。

消費税法30条2項1号においては、「にのみ要する」という文言は、「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において全く同じ文脈で用いられており、これらの二つの「にのみ要する」について、その解釈を異にすべき事情は、全く見当たらない。

本件のテーマに即して言えば、居住用建物について「中途」に非課税売上げとなる家賃収入

を得るといふ「使用目的」があつたのか否かといふことは、「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の要素には含まれない、といふことである。

以上のような**国税庁の通達の「課税資産の譲渡等にのみ要するもの」の解釈は、上記2で確認した解釈と同じものとなっている**、といふてよい。

(以下次号)

[注]

- (1) 「譲渡等をするためののみ」としてもよいわけであるが、消費税法においては、「譲渡等をする」という表現ではなく、「譲渡等を行う」(消法12の2①他)という表現が用いられているため、「譲渡等を行うためののみ」としている。
- (2) 実務上は、わざわざ「目的等」というように常に「等」という用語を付して説明しなければならないということではなく、「目的」という用語を用いて説明することでも、全く問題はない。他の税制度の説明においても、「等」という用語を省略して説明する例は、数多く存在する。
- (3) 後に3(本誌2018年4月号(50巻4号)に掲載)において引用するとおり、『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』においては、「その課税期間中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。」という記述や「課税仕入れ等を行った時に課税資産の譲渡等にのみ要するものとした判定が合理的であれば、結果的に課税資産の譲渡等にのみ要するもの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。」という記述がなされている。
- (4) 大蔵省主税局企画官 渡邊博史ほか、大蔵財務協会、平成元年3月10日
- (5) 推薦者：国税庁関税部長 竹内透、編者：国税庁消費税法課長 濱田明正、大蔵財務協会、平成2年4月10日
- (6) 編著者：浜端達也 他、大蔵財務協会、平成25年12月27日
- (7) 7(本誌2018年4月号(50巻4号)に掲載)において引用するとおり、さいたま地方裁判所の判決においては、「対応関係を切断」という表現を用いて、「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。」と判示されている。
- (8) このケースの詳細に関しては、4(2)(本誌2018年4月号(50巻4号)に掲載)を参照されたい。