

消費税法における用途区分の存在意義について

西 川 和 男

目 次

はじめに

第1章 仕入税額控除の存在意義

第1節 消費税の法的性質とその特質

第2節 仕入税額控除の法的性質と存在意義

第3節 非課税取引及び課税対象外取引と仕入税額控除の遮断

第2章 共通概念と課税売上割合

第1節 用途区分と判定基準の存在意義

第2節 共通概念とその射程範囲

第3節 事業実態と課税売上割合

第3章 判定基準がもたらす影響

第1節 用途区分の解釈が争われている事案

第2節 用途区分を行う判定時期

第3節 用途区分のための判定基準

第4節 判定基準がもたらす影響

第4章 歪みの根源とその是正

第1節 非課税資産とその他の資産の同一視

第2節 共通概念と税の累積

第3節 歪みの是正－用途区分における二分法の提言

おわりに

はじめに

消費税法において〈用途区分〉という文言は存在しない。いわゆる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（消費税法（以下「消税」という。）2①十二）を用途ごとにその区分を明らかにする必要がある（消税30②一）。本稿において用途区分とは、課税仕入れを用途ごとにその区分を明らかにすることをいう。では何故用途区分を行わなければならないのか、根源的に消費税法がそれを定めた根拠が問われなければならない。

用途区分は個別対応方式により仕入控除税額を

求めるために必要なものである。消費税法において仕入税額控除（消税30）が定められている根拠は、消費税が多段階課税であるため税の累積を避けるために仕入れに含まれている消費税を控除する必要があるからである。しかしその目的である税の累積防止が歪められる場合がある。当該仕入れに対応する売上げが非課税売上げである場合には税の累積排除を考慮する必要がなくなり、非課税売上げに対応する課税仕入れに係る消費税額は仕入税額控除の対象となり得ないものだからである¹⁾。そのため当該一連の取引から仕入税額控除が遮断されることになる。

また用途区分の判定の結果「共通対応」とされたものは、比例配分法（消税33②）により課税売上割合（消税30⑥）を用いて仕入控除税額を求めることになる。消費税法における共通概念は、共通という文言のみならずどちらにも当てはまらないものを含む広範囲に及ぶ概念である。それがために仕入控除税額が事業者の目的や取引の実態と不合することがある。その結果、税の累積防止が歪められるという問題が生じることになる。

消費税法は、課税の対象が所得税法や法人税法とは大きく異なる。消費税法では四要件（国内要件、事業性要件、対価性要件及び（狭義の）資産の譲渡等要件）を充足した取引を課税の対象としている²⁾。そしてこの四要件を充足しても消費税を課さないとする非課税の規定（消税6①）を置

1) 神戸地判平成14年7月1日税務訴訟資料（以下「税資」という。）252号順号9154。

2) 岡村忠生「消費税法に〈不課税〉の概念は必要か？」立命館法學（以下「立命」という。）2013年第6号通巻352号2703頁、2703-2704頁参照（2013）。

いている。消費税には実定法にある非課税取引と上記四要件を充たさない課税対象外取引が混在³⁾している。それにより仕入税額控除における用途区分に大きな影響を及ぼしている⁴⁾。なお、この四要件における対価概念・事業概念についても消費税における問題とされている。

仕入税額控除は税の累積を避けるために工夫された前段階控除制度であり、非課税売上げがない限り事業者は消費税によって得もしなければ損もしない⁵⁾。そして個別対応方式により控除すべき仕入税額をできるだけ厳密に計算するため、課税仕入れを「課税資産の譲渡等に“だけ”(“ ”は筆者、以下同じ。)必要なもの」、「その他の資産の譲渡等に“だけ”必要なもの」そして「その両者に共通のもの」に区分することとしている(消税30②一)⁶⁾。個別対応方式の適用を受ける場合には、課税仕入れ(消税2①十二)について用途区分を行わなければならないが、そのための判定基準や判定時期が消費税関係法令において明文化されていない。また用途区分における用語の意義も明らかにされていない。

「転売目的の中古建物の取得に係る個別対応方式における用途区分」の問題は、現行消費税法が住宅家賃を非課税⁷⁾としていることから発している。本稿ではこの問題につき現在審理中の一社が訴訟の準備書面⁸⁾を公開したため、それを契機と

して消費税の仕入税額控除における用途区分の解釈ないし立法の不備を指摘しその解決を図るため、そして消費税の本来の課税の在り方を再検討する一環となるのでこの素材を使って検討するものであり、さらに過去の裁決、裁判例及び先行研究により消費税法における用途区分の存在意義を問うこととする。その上で税の累積排除に歪みを生じさせているその根源をどのようにすれば是正することができるのかをも検討する。

第1章 仕入税額控除の存在意義

第1節 消費税の法的性質とその特質

1. 消費税の法的仕組みと法的性質

消費税の基本的な仕組みは本来ごく簡単なものであり⁹⁾、売上げに対する消費税から仕入れに係る消費税を控除して納付するものである。

消費税は広く公平な税負担を求めるという観点から、ほとんどすべての国内において行われる取引を課税の対象として、その最終的な税負担をいわゆる最終消費者に求める税であり¹⁰⁾、国内において事業者が行う取引について流通の各段階において課税資産の譲渡等に対し、その譲渡等の対価の額を課税標準として課税されるものである¹¹⁾。

消費税の納税義務者は事業者である(消税5①)が、実質的な担税者は消費者である¹²⁾。しか

3) 本稿においては原則として課税対象取引に対して課税対象外取引を用い、文脈により又は課税庁が課税対象外取引について不課税取引の用語を用いて説明している場合にはそれに従う。国税庁が使用している例として、国税庁「不課税売上げにのみ要する課税仕入れの税額控除」(<https://www.nta.go.jp/law/shitsugi/shohi/19/12.htm>、2020年1月19日最終閲覧)がある。

4) 岡村・前掲注2) 2711-2713頁参照。

5) 大島隆夫＝木村剛志『消費税法の考え方・読み方(五訂版)』252頁参照〔木村発言〕(税務経理協会、2010)。

6) 大島＝木村・前掲注5) 260頁参照〔木村発言〕。

7) 住宅家賃は消費税導入時には課税であったが、平成3年改正(平成3年法律第73号)において、住宅政策の観点から非課税(消税6別表1第13号)となったものである。岡村忠生ほか『租税法』224頁参照〔酒井貴子〕(有斐閣、2017)。

8) 匿名記事「ニュース特集 更正処分等の取消訴え

ゝ 訟における主張内容が判明 全文掲載 エー・ディー・ワークス社訴訟の準備書面」T&Amaster 770号4頁、4-20頁参照(2019)。

9) 例外事項により消費税の性格が曖昧になってしまうことを指摘するものとして、石弘光「消費税の今後のあり方」ジュリスト(以下「ジュリ」という。)931号73頁、74頁参照(1989)。

10) 東京地判平成24年9月7日税資262号順号12032、名古屋地判平成26年10月23日税資264号順号12553。

11) 名古屋地判平成24年10月25日税資262号順号12082。

12) 納税義務者と担税者について、岡村忠生「消費課税とヒューマン・キャピタル」日本租税研究協会編『消費税と国際課税への大きな潮流(公社)日本租税研究協会第64回租税研究大会記録2013』52頁、66-67頁参照、72頁参照(日本租税研究協会、2013)。

し消費税は取引の各取引段階の事業者に対して課されるものである¹³⁾ため、なにもしなければ消費税が累積することになる¹⁴⁾。

2. 消費型の付加価値税である消費税

消費税は消費に担税力を見いだして消費行為¹⁵⁾に対して課税する行為税¹⁶⁾である。そして消費税の納税義務の成立の時期について、国税通則法では「課税資産の譲渡等の時」(国税通則法 5②七)と定めている¹⁷⁾。

消費税は税体系全体を通しての実質的な公平を確保するため、そして高齢化社会への対応、個別間接税が抱える問題¹⁸⁾を解決する目的で一般間接税¹⁹⁾として導入されたものであり²⁰⁾、多段階累積排除型の付加価値税は消費税導入前から提案されていたものである²¹⁾。また間接税は転嫁を前提とした税であるため、消費税法 4 条の規定は、消費税が間接税²²⁾としての性格を有していることを明

らかにしたものと考えられる²³⁾。

現行消費税は付加価値税の性質をもつ多段階一般消費税であり²⁴⁾、各取引段階において価値が付加された場合は課税の問題が生じるが、価値が付加されない場合は課税の問題は生じないことになる²⁵⁾。

消費税の特質は、①個人消費に対する租税であること、②一般消費税の性質をもつため課税の対象は包括的なものとし、非課税の対象は限定的なものとしていること、③前段階税額控除を用いた多段階課税であること、④売上げに対する課税と仕入税額控除は取引時の対価により認識されるものであり、費用収益対応²⁶⁾のための資産や負債の概念は存在しないこと、⑤個人消費そのものではなく消費支出に担税力を見だし税負担の転嫁を予定²⁷⁾していることがあげられる²⁸⁾。消費税はこのような特質をもつことから、消費型²⁹⁾の付加価値税³⁰⁾と解されている³¹⁾。

13) 消費税の納税義務者について、東京地判平成 24 年 9 月 7 日前掲注 10)、名古屋地判平成 26 年 10 月 23 日前掲注 10)。

14) 税の累積について、高世三郎「判解」ジュリ 1299 号 158 頁、158-159 頁参照 (2005)。

15) 谷口勢津夫ほか『基礎から学べる租税法 (第 2 版)』151 頁参照〔野一色直人〕(弘文堂、2019)。

16) 行為税と納税義務の成立について、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 2013 年第 6 号通巻 352 号 3056 頁参照 (2013)、三木義一「税務論文 消費税法の基本構造と対価～誤った趣旨解釈への反論」税理 57 巻 3 号 145 頁参照 (2014)。

17) 消費税の納税義務の成立時期について、清永敬次『税法 (新装版)』187-188 頁参照 (ミネルヴァ書房、2014)。

18) 個別間接税における掲名主義について、森信茂樹編『最新消費税法』11 頁参照 (税務経理協会、1997)。

19) 一般間接税と競争の公平さについて、沼田博幸「仕入税額控除方式の機能と役割」税研 33 巻 5 号 34 頁、34 頁参照 (2018)。

20) 税制改革法第 10 条第 1 項参照。

21) 消費税創設までの経緯について、竹下登＝平野貞夫監修『消費税制度成立の沿革』700-705 頁参照 (ぎょうせい、1993)、森信編・前掲注 18) 3-5 頁参照。

22) 消費税が間接税であることについて、東京地判平成 2 年 3 月 26 日判例タイムズ (以下「判タ」という。) 722 号 222 頁、判例時報 (以下「判時」)

という。) 1344 号 115 頁、税資 176 号 194 頁。

23) 間接税の性格について、図子善信『新税法理論－優しい税法－』389-390 頁参照 (成文堂、2018)。

24) 様々な一般消費税について、清永・前掲注 17) 183 頁参照。消費税が EC における付加価値税と同様のものであるとして、金子宏「総論－消費税制度の基本的問題点－」日税研論集第 30 号 1 頁、3 頁参照 (1995)、石村耕治「事業者の仕入税額を差引く権利」税制研究 55 号 190 頁、192 頁参照 (2009)。付加価値税が優れていることについて、三木義一編著『よくわかる税法入門 (第 13 版)』249 頁参照〔望月爾〕(有斐閣、2019)。

25) 東京地判平成 9 年 8 月 8 日行政事件裁判例集 48 巻 7・8 号 539 頁、判タ 977 号 104 頁、税資 228 号 229 頁。

26) 費用収益対応の原則について、水野忠恒『大系租税法 (第 2 版)』444 頁参照 (中央経済社、2018)。

27) 消費税の納税義務者と実質的負担者が異なることについて、吉良実「消費税の転嫁 (日本税法学会創立 40 周年記念論文)」税法学 484 号 1 頁、2 頁参照 (1991)。

28) 岡村ほか・前掲注 7) 215 頁参照〔酒井貴子〕。

29) 付加価値税の類型について、吉良・前掲注 27) 3 頁参照。

30) 仕入控除型付加価値税について、水野忠恒「消費税の構造－インボイス型・仕入控除型・帳簿型付加価値税の比較－」日税研論集第 30 号 85 頁、92 頁参照 (1995)。課税ベースについて、吉良・前掲注 27) 3-4 頁参照。

第2節 仕入税額控除の法的性質と存在意義

1. 仕入税額控除の法的性質

仕入税額控除は国内において事業者が行った資産の譲渡等に対して広く消費税を課税する（消費税4①）³²⁾結果、取引の各段階で課税されることによる税負担の累積を防止するため、それぞれの取引の前段階の取引に係る消費税額を控除することを認めたもの³³⁾である。そして仕入税額控除は本来消費税を納付する課税事業者が仕入れの際に自ら負担した税額を控除することを予定した制度である³⁴⁾。すなわち仕入税額控除は税の累積を防止するために設けられた消費税の根幹をなす制度³⁵⁾であるといえる。

消費税法に転嫁の規定は存在しない。また税制改革法11条においても転嫁についての権利義務は定めてはいない³⁶⁾。しかし仕入税額控除は「付加価値税など多段階消費税における前段階税額控除に相当するものと位置づけ、事業者における課税の累積を排除し、消費者に税負担を転嫁するためのもの」³⁷⁾と解されている³⁸⁾。

- 31) 金子・前掲注24) 1頁参照。中里実「金融取引（銀行取引・保険取引）・不動産取引に対する消費税の課税」日税研論集第30号227頁、227頁参照（1995）。
- 32) 東京地判平成10年3月25日税資231号341頁、静岡地判平成14年12月12日税資252号順号9245、大阪高判平成14年12月20日税資252号順号9252、神戸地判平成14年7月1日前掲注1）。
- 33) 京都地判平成13年3月30日税資250号順号8874、京都地判平成15年5月29日税資253号順号9356。
- 34) 東京地判平成20年2月20日税資258号順号10897。
- 35) 大島＝木村・前掲注5) 251-252頁参照〔木村発言〕。
- 36) 消費税の転嫁の決定者について、田中治「消費税改革の法的問題点」法律時報67巻3号13頁、17頁参照（1995）。田中治「インボイス方式の導入に伴う法的課題」税研33巻5号47頁、49頁参照（2018）。
- 37) 岡村ほか・前掲注7) 230頁〔酒井貴子〕。
- 38) 消費税の転嫁の権利について、神戸地判平成24年11月27日税資262号順号12097。田中治「判批」税研30巻4号223頁、225頁参照（2014年）。転嫁を予定するものとして、吉良・前掲

仕入税額控除は「前段階控除をした残りを税として納付する」³⁹⁾ことから「事業者は消費税によって得もしなければ損もしないことにな」⁴⁰⁾る。「これが消費税の骨子であり、したがって前段階控除が消費税の生命ということになる」⁴¹⁾。

消費税法30条1項には仕入税額控除について「控除できる」「控除しなければならない」ではなく「控除する」とある。したがって仕入税額控除は事業者が有する権利である⁴²⁾と考えられる⁴³⁾。これに対し仕入税額控除は事業者に対する特典であるとする学説⁴⁴⁾もあるが、本稿では仕入税額控除が事業者の有する権利（恩典ではない。）であることを前提に検討する。

2. 仕入税額控除の存在意義

仕入税額控除は「累積課税を排除するための措置であり、消費税の計算の基本をなすもの」⁴⁵⁾であり、「取引過程に影響を与えないための不可欠の措置である」⁴⁶⁾。消費税を理論的に考えるなら

ㄨ 注27) 2頁参照。

39) 大島＝木村・前掲注5) 252頁〔木村発言〕。

40) 大島＝木村・前掲注5) 252頁〔木村発言〕。

41) 大島＝木村・前掲注5) 252頁〔木村発言〕。

42) 仕入税額控除は事業者の権利とする学説として、田中治「第97回大会シンポジウム－消費税をめぐる法的諸問題 消費税をめぐる判例動向とその問題点」税法学557号221頁、250頁参照（2007）。岡村・前掲注12) 67頁参照。木下和夫＝金子宏監修宮島洋編著『21世紀を支える税制の論理第6巻消費課税の理論と課題（二訂版）』6-7頁参照〔宮島洋〕（税務経理協会、2003）。石村・前掲注24) 192頁参照。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45頁、56頁参照（2018）。最二小判平成16年12月20日裁判所時報1378号6頁、判時1889号42頁、判タ1176号130頁、税資254号順号9870、最高裁判所裁判集民事15号1005頁における滝井繁男裁判官の反対意見参照。

43) 税額控除について、函子善信『租税法律関係論 税法の構造』251-336頁参照（成文堂、2004）。

44) 仕入税額控除は事業者に対する特典であるとする学説として、石島弘「消費税における帳簿保存の不備等の場合の課税上の問題」税理38巻8号10頁、12頁参照（1995）。

45) 高世・前掲注14) 159頁。

46) 田中・前掲注36)「消費税改革の法的問題点」20頁。

ば仕入税額控除の存在理由⁴⁷⁾を常に意識しておかなければならない。それは仕入れの事実がある限り納税者の権利として、仕入税額控除が認められるべきである⁴⁸⁾からである。

仕入税額控除は消費税導入にあたり「累積課税を排除すべきかどうか」⁴⁹⁾の審議の後、消費税導入による競争中立性に優れたものとなるように考えられた⁵⁰⁾ものである。消費税は、税制改革法10条2項の規定を受け、課税標準額に対する消費税額から課税仕入れに係る消費税額の合計額を控除する⁵¹⁾ことにより、経済に対する課税の中立性を確保する⁵²⁾こととしている。また、仕入税額控除は、税額の完全転嫁を擬制した上で課税の中立性だけでなく事業者間の公平な取扱い⁵³⁾をも保障する重要な仕組み⁵⁴⁾とされている。

もし仕入税額控除ができなければ「事業者は自ら負担する消費税をコストとして、商品等の価格に織り込んで転嫁するということ」⁵⁵⁾になり、「消費税が、資産の譲渡のみに課税をすることで文字どおり完結するのであれば、それは売上高税となり、税負担の累積が生じる」⁵⁶⁾ことになる。そして「『税に対する税』が累積する負担構造になり、

流通過程に大きな影響を与える」⁵⁷⁾ことになる。仕入税額控除の存在理由は「税負担の累積を防止し、付加価値に対して課税をするという、消費税の基本構造を維持するためである」⁵⁸⁾り、「付加価値に対して課税するための、不可欠の仕組み」⁵⁹⁾といえる。そしてその仕組みは「不可欠の要素であって、課税仕入れに係る税額が存在する以上、これを控除することを原則とすべき」⁶⁰⁾であり、前段階税額控除は「付加価値税制の『核心』『本質』といってよい」⁶¹⁾ものである。

課税売上げから課税仕入れを控除した金額をもって消費税の課税標準としなかったことは、仕入税額控除をより厳密に行おうとする意志の表れと考えることができ、また課税の便宜といった技術的観点によることも考えられる⁶²⁾。その場合には仕入税額控除の存在理由として、付加価値に対する税額計算として不可欠一体と考える⁶³⁾ことができる。

第3節 非課税取引及び課税対象外取引と仕入税額控除の遮断

1. 消費税法上の取引と課税の対象

消費税の課税の対象⁶⁴⁾は、消費税法4条と定義規定である同法2条から次の四要件を充足したものと理解できる。

① (国内要件) 国内⁶⁵⁾において (消税4)

47) 多段階課税と課税累積の問題について、尾崎護「売上税独り語り(上)」ファイナンス23巻6号43頁、49頁参照(1987)。

48) 消費税額の全額控除の必要性について、金子宏『租税法(第23版)』816頁参照(弘文堂、2019)。

49) 森信茂樹『日本の消費税 導入・改正の経緯と重要資料』116頁(納税協会連合会、2000)。

50) 三木義一「非課税取引とゼロ税率」日税研論集第30号197頁、197頁参照(1995)。

51) 高世・前掲注14)159頁参照。

52) 累積的課税による問題について、田中・前掲注36)「消費税改革の法的問題点」17頁参照。

53) 免税事業者について、尾崎護「『公平』拾い書き」ファイナンス24巻11号10頁、13頁参照(1989)。

54) 田中・前掲注36)「インボイス方式の導入に伴う法的課題」48頁参照。

55) 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』273頁、276頁(有斐閣、2010)。田中・前掲注36)「インボイス方式の導入に伴う法的課題」48頁も同旨。

56) 田中・前掲注55)「消費税における仕入税額控除の存在理由と判例動向」276頁。

57) 三木・前掲注24)249頁〔望月爾〕。

58) 田中・前掲注42)「第97回大会シンポジウムー消費税をめぐる法的諸問題 消費税をめぐる判例動向とその問題点」221頁。

59) 田中・前掲注55)「消費税における仕入税額控除の存在理由と判例動向」273頁。

60) 田中・前掲注55)「消費税における仕入税額控除の存在理由と判例動向」286頁。

61) 三木・前掲注50)197頁。

62) 田中・前掲注42)「第97回大会シンポジウムー消費税をめぐる法的諸問題 消費税をめぐる判例動向とその問題点」236-237頁参照。

63) 田中・前掲注55)「消費税における仕入税額控除の存在理由と判例動向」278頁参照。

64) 課税の対象の定め方について、関子・前掲注23)389頁参照。

65) 東京地判平成22年10月13日訟務月報(以下「訟月」という。)57巻2号549頁、税資260号順号11533。

②（事業性要件） 事業者が事業⁶⁶⁾として（消費税 4, 2①八）

③（対価性要件） 対価⁶⁷⁾を得て（消費税 4, 2①八）

④ 資産⁶⁸⁾の譲渡⁶⁹⁾及び貸付け⁷⁰⁾並びに役務の提供（消費税 4, 2①八）

そして、この四要件を充足し「課税の対象」とであると認識したうえで消費税を課さない非課税の規定（消費税 6①）が設けられている。一方で「課税の対象」に含まれない「資産の譲渡等」及び「課税資産の譲渡等」が存在する。それは上記①ないし④のいずれかを充足しない取引である。これらの取引は課税の対象とならない取引であるため課税対象外取引⁷¹⁾（不課税取引⁷²⁾）と呼ばれている。

このように消費税には消費税法に明文規定のある「非課税取引」と明文規定がない「課税対象外取引」が混在している。そのため課税売上割合に影響を及ぼしている。

2. 消費税における非課税取引と課税対象外取引

消費税が一般間接税であるならば非課税が例外⁷³⁾として規定されることになる。非課税取引の

存在理由は二つあり、一つは消費税の性格になじまない⁷⁴⁾とされているもの、もう一つは政策的に非課税⁷⁵⁾とされているものである。

「ある取引が非課税取引であることは、当該取引が売上げに係る消費税の課税対象から外れるため税負担を負わないことを意味するが、他方では、当該取引については仕入れに係る税額控除ができないことを意味する⁷⁶⁾」こととなり、その取引については消費税の課税メカニズムから全面的に排除されることになる。そのため免税事業者が行う課税仕入れ⁷⁷⁾、非課税とされる資産の譲渡等のための課税仕入れの場合には、前段階までの取引段階で課された消費税はその事業者が負担⁷⁸⁾するか、消費税以外の形で次の取引段階に転嫁されることになる⁷⁹⁾。

非課税取引と課税対象外取引は、消費税法において明確な取扱いの違いが課税売上割合（消費税 30⑥）において生じる。しかし立法時の説明（立法意思）において非課税と不課税（課税対象外）が混同している旨の指摘⁸⁰⁾がある。

3. 仕入税額控除の遮断

仕入税額控除の目的である税の累積防止が歪められる場合がある。非課税売上げがある場合には、売上げに対する消費税額から仕入れに係る消費税額の控除をすることができない⁸¹⁾ため、仕入

66) 事業概念について、水野・前掲注 26) 937 頁参照、岡村ほか・前掲注 7) 218 頁参照〔酒井貴子〕。名古屋高裁金沢支判平成 15 年 11 月 26 日税資 253 号順号 9473。

67) 対価概念について、三木・前掲注 16) 「税務論文消費税法の基本構造と対価～誤った趣旨解釈への反論」149 頁、154 頁参照。大阪高判平成 24 年 3 月 16 日訟月 58 卷 12 号 4163 頁、税資 262 号順号 11909、東京地判平成 24 年 9 月 7 日前掲注 10)、東京高判平成 26 年 6 月 25 日税資 264 号順号 12493、大阪高判平成 25 年 4 月 11 日訟月 60 卷 2 号 472 頁、税資 263 号順号 12196。

68) 資産概念について、福岡高判平成 24 年 3 月 22 日税資 262 号順号 11916。

69) 譲渡概念について、東京地判平成 9 年 8 月 8 日前掲注 25)。

70) 貸付概念について、大阪高判平成 24 年 10 月 17 日税資 262 号順号 12072。

71) 課税対象外取引の発生原因について、水野・前掲注 26) 934 頁参照。

72) 不課税概念について、岡村・前掲注 2) 2703 頁参照。

73) 例外規定がもたらす問題を指摘するものとし、

て、尾崎護「売上税独り語り（中）」ファイナンス 23 卷 7 号 55 頁、55 頁参照（1987）。

74) 金融取引・不動産取引における非課税取引について、中里・前掲注 31) 227 頁参照。

75) 政策的非課税について、渡辺智之「家族の消費と租税」金子宏監修・中里実ほか編『租税法講座第 2 卷』67 頁、73 頁参照（日本評論社、2017）。

76) 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』694 頁、714 頁（有斐閣、2007）。

77) 免税事業者が介入することの影響について、渡辺・前掲注 75) 69 頁参照。

78) 転嫁できない消費税とゼロ税率について、図子・前掲注 23) 417 頁参照。

79) 岡村ほか・前掲注 7) 235 頁参照〔酒井貴子〕。

80) 岡村・前掲注 2) 2708 頁参照。

81) EU における非課税売上げに要する課税仕入れの取扱いについて、図子・前掲注 23) 416 頁参照。

税額控除が遮断⁸²⁾されてしまうことになる。しかし、非課税売上げに対応する課税仕入れに係る消費税が仕入税額控除の対象となり得ないという解釈については疑問が残る⁸³⁾。これにより消費税法30条2項の適用を受ける場合には、前段階において課された消費税額を課税標準額に対する消費税額から控除することができない税額が生じることになる。一括比例配分方式という簡便な方法⁸⁴⁾だけでなく個別対応方式を採用する場合においても、「共通して要するもの」に該当する場合には「課税売上割合」を用いて仕入控除税額を求めるため取引の実態と不合する。その結果、税の累積防止が歪められるという事態が生じることになる。

非課税売上げに対応する課税仕入れに係る消費税は、はたして仕入税額控除の対象となり得ないものであるのか⁸⁵⁾については、仕入税額控除を事業者の権利と考えるならば、非課税売上げに対応する課税仕入れに係る消費税を仕入税額控除の対象としないということは、事業者の権利が排除⁸⁶⁾されることになる。

消費税において問題が生じる根本原因は、前段階税額控除の権利が排除されることにより、いわゆる「隠れた」消費税が生じること⁸⁷⁾である。したがって非課税売上げに対応する課税仕入れに係

る消費税が、仕入税額控除の対象となり得ないという理由は見いだせない⁸⁸⁾。仕入税額控除の存在理由から考えればその全額を控除する必要がある⁸⁹⁾であろう。

第2章 共通概念と課税売上割合

仕入税額控除において用途区分を行わなければならない根拠、そしてその結果として共通対応となったものについて課税売上割合を用いることにより仕入税額控除の目的が十分に達せられているのかを検討した上で、用途区分における共通対応とされるものの射程範囲を検討する。

第1節 用途区分と判定基準の存在意義

1. 消費税法基本通達による用途区分における用語の意義

用途区分における用語の意義として消費税法基本通達（以下「基通」という。）において課税庁の取扱いが示されている。

この通達について「(注) 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（下線は、筆者。以下同じ。）が販売用であるので非課税用となる。」⁹⁰⁾という解説がある。また基通11-2-16において「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。ここで「原則として」の文言の後に共通とは解釈できないものを提示している。それは本来、課税の対象外となるものである⁹¹⁾。

ここでは「共通して要するもの」を第三のバスケットとして取扱っている⁹²⁾。このような取扱いは消費税法に存在しない。そのため基通11-2-16

82) 付加価値税制の最大のメリットが失われることについて、三木・前掲注50) 197頁参照。

83) 非課税取引に前段階税額控除を認めない理論的根拠について、三木・前掲注50) 208頁参照。

84) 仕入控除税額算出の簡素化のための措置について、水野・前掲注26) 959頁参照。

85) 前段階税額控除の権利が排除されることについて、三木義一『現代税法と人権』246頁、255頁参照、264-272頁参照（勁草書房、1992）〔初出1990〕。

86) 非課税取引と仕入税額控除の遮断について、西山由美「セミナー 消費税の理論と課題（第5回）仕入税額控除（1）－その法的性質と実体要件」税理56巻11号88頁、89頁参照（2013）、三木・前掲注85) 254-255頁参照、村井正「理論編消費税をめぐる論点 我が国消費税制の課題と展望」税理56巻12号23頁、23頁参照（2013）。

87) 事業者間取引を非課税とすることについて、渡辺・前掲注77) 72頁参照。隠れた税が生じることについて、金子・前掲42)「消費税の現状と課題－消費税法の性質からの検討－」51頁参照。

88) 前段階税額控除の権利を排除しなければならない根拠について、三木・前掲注50) 212-213頁参照。

89) 金子・前掲注48) 816頁参照。

90) 濱田正義編『消費税法基本通達逐条解説 平成30年版』670頁（大蔵財務協会、2018）。

91) 第2節3共通対応の射程範囲において詳述する。

92) 濱田編・前掲注90) 674頁参照。

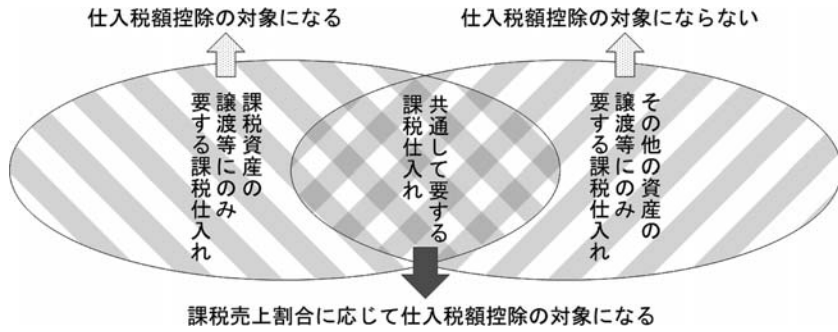


図1 用途区分による仕入税額控除の可否（筆者作成）

では「原則として」という文言を入れたものと考えられる⁹³⁾。

2. 用途区分の存在意義

非課税売上げに対応する仕入れについては税の累積が生じないため、非課税売上げのために負担した消費税は控除する必要がない。そこで個別対応方式により控除すべき仕入税額をできるだけ厳密に計算するため、課税仕入れを「課税資産の譲渡等に“だけ”必要なもの、課税資産の譲渡等以外の資産の譲渡等に“だけ”必要なもの、両者に共通のものに区分」⁹⁴⁾することとしているのである。

用途区分により非課税資産のために要するものとされた場合には、その課税仕入れに係る消費税額は控除されない。そのため仕入税額控除の目的である税の累積防止が、非課税取引が存在するが故に歪められることになる。[図1]

3. 判定基準の存在意義

現実の取引においては、事業者は課税取引と非課税取引の双方を行う場合がほとんどであると考えられるため、税額控除が認められる場合と認められない場合が生じることになる。

消費税法30条2項1号には「その区分が明らかにされている場合」として明確に区分を行うこ

とを求めている。明確に用途区分を行うことが求められている以上、その区分を行うための基準が必要であるが、消費税法はその基準を明らかにしていない。

第2節 共通概念とその射程範囲

1. 課税売上割合における特殊な取扱い

課税売上割合の定義として消費税法30条6項における「政令で定めるところにより計算した割合」の中には特殊な取扱いをするものがある。金銭の支払いは支払手段の譲渡とされる。そして支払手段の譲渡は非課税とされている（消税6①、別表1）。したがって金銭の支払いは「非課税資産の譲渡等」に該当することになる。

2. 課税売上割合が抱える問題

課税売上割合（消税30⑥）は仕入税額的全額控除を受けることができるか否かの判定（消税30②柱書）に使われるほか、共通対応とされた課税仕入れについてその課税仕入れに係る仕入税額に課税売上割合を乗じて仕入控除税額を求める際（消税30②一）にも使われる。仕入税額控除においては、課税仕入れのうち課税を受ける売上げに対応するものを仕入税額控除の対象とする考え方をとっている。この対応において課税売上割合を用いることにより、非課税資産の譲渡等に対応する消費税額を税額控除の対象から除外するという点において重要な役割を果たしているのである⁹⁵⁾。

93) 濱田編・前掲注90) 672-673頁参照。木村剛志ほか編『消費税法基本通達の徹底解明』307-308頁参照（ぎょうせい、1997）、岡村・前掲注2) 2712-2713頁参照。

94) 大島＝木村・前掲注5) 260頁〔木村発言〕。

95) 岡村ほか・前掲注7) 232-233頁参照〔酒井貴子〕。

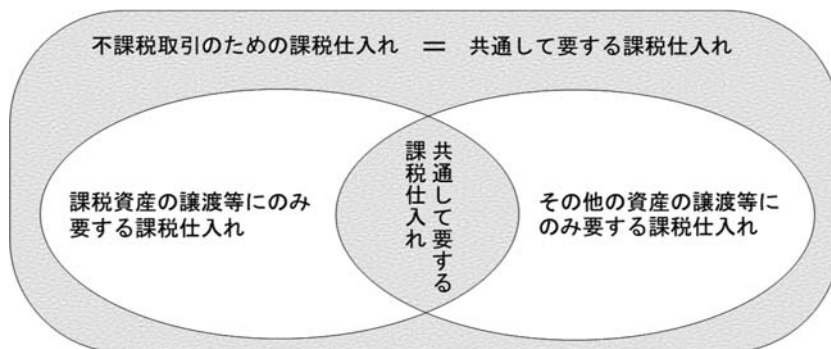


図2 共通対応の射程範囲（筆者作成）

課税売上割合を求めるに際して「支払手段の譲渡」は、資産の譲渡等に含まないものとして規定している（消費税法施行令 48②一）⁹⁶⁾。これにより一定の取引を課税売上割合の計算に含めることにより、事業者の事業実態に比して不合理な結果となることを排除する措置が採られている。このような措置を講じなければならないのは、事業者の事業実態に不合する課税売上割合を用いて仕入控除税額を求めなければならない共通対応があるからである。

しかしこのような措置をとっても不合理な部分のすべてを取り去ることはできない。同一の課税仕入れを行ったとしても、課税売上割合が高い事業者が行えば仕入控除税額は大きくなり、課税売上割合が低い事業者が行えば仕入控除税額は小さくなり納税額が増えることになる⁹⁷⁾。

3. 共通対応の射程範囲

消費税法における共通概念は共通という言葉のみならず、どちらにも当てはまらないものを含む広範囲に及ぶ概念である。共通対応とされるものは「課税資産の譲渡等にのみ要するもの」と「その他の資産の譲渡等にのみ要するもの」に共通し

て要するものが該当する。ここで問題となることは、これらの何れにも該当しないものが共通対応として取り扱うこととされていることである。[図2]

なぜ課税庁は株式発行のために要する課税仕入れ、寄附目的の課税仕入れなどが共通対応として取扱う（基通 11-2-16）ことを例示しているのか。「共通」⁹⁸⁾という言葉にはそのような概念は存在しない。この取扱いが消費税法が予定していない取扱いを示したものである⁹⁹⁾。かかる取扱いは、全額控除（消税 30①）又は一括比例配分方式（消税 30②二）の適用を受ける場合において控除を受けることができることとの調整を図るために設けられたものと考えられる¹⁰⁰⁾。

第3節 事業実態と課税売上割合

1. 合理的な基準による更なる用途区分

消費税法 30 条 2 項では用途区分を行うこととしているが、さらに共通用に区分されたものを一定の方法により課税売上げ用、非課税売上げ用にさらに区分しても差し支えないこととしている¹⁰¹⁾。控除すべき仕入税額をできるだけ厳密に計算するために用途区分を行うという考え方から

96) 副次的な資本財の取引、付随的不動産取引、付随的金融取引についての比率計算からの除去について、吉牟田勲「仕入税額控除の諸問題－課非混合企業の配分方式及び交際費等の仕入控除否認を中心に－」日税研論集第30号29頁、41頁参照（1995）。

97) 課税売上割合の高低による仕入税額控除への影響について、金子・前掲注48）816頁参照。

98) 新村出編『広辞苑（第7版）』767頁参照（岩波書店、2018）。

99) 「不課税」による仕入税額控除の作出について、岡村・前掲注2）2716頁参照。

100) 濱田編・前掲注90）672-673頁参照。

101) 大島＝木村・前掲注5）261-262頁参照〔木村発言〕。

すれば、共通対応とされた部分を減らすことは理にかなっている。しかしどのような基準によりそれを区分するのが問題となる。事業者が共通対応となる課税仕入れについて合理的に用途区分をしているならば、その区分が認められる（基通11-2-19）ことになろうが、この通達では「生産実績その他の合理的な基準」により区分することとしており、裁決例においても「売上実績等の合理的な基準により」¹⁰²⁾区分できるものと解している。

これらによりさらに区分をするために課税資産の譲渡等又は非課税資産の譲渡等との対応関係が明確かつ直接的であるもの、既に実現している事象の数値のみによって算定される割合、及び検証可能な基準により機械的に区分することが可能なものに限定している。そのため最初から共通に区分しなくてもそれ以外に区分できるもの、実質的に後述の費用収益対応の原則によるもの、すなわち課税仕入れの日において行うはずの用途区分を生産実績、売上実績といった課税期間の末日における状況により区分することになる。

2. 費用収益対応の原則

消費税は用途区分にあたり当該事業者における売上げと仕入れとの対応ではなく、一の取引における売上げと仕入れとの対応をみることにしている¹⁰³⁾。所得税や法人税のように費用と収益を対応させようとはしていない¹⁰⁴⁾。このことは消費税の課税標準を売上げから仕入れを控除したものとはせず、売上げを課税標準としていることから読み取れる。消費税においては「『仕入れと売上げの対応関係を切断し』、両者を別個に考えることを基本」¹⁰⁵⁾としている。これは消費税が所得税や法人税が期間税という性質をもつものと異な

り、行為税としての性質を持つことに由来する¹⁰⁶⁾。固定資産について減価償却をすることなく仕入れの時点で控除することとしている¹⁰⁷⁾ことからそれがわかる。

仕入税額控除においても、費用と収益を直接対応させることはしていない。しかし用途区分においては、課税仕入れに係る消費税のうち課税される売上げに対応する部分だけを控除の対象とすることとしている。この対応させる方法において「課税売上割合」が重要な役割をはたす。しかし課税売上割合は、課税期間が終了しなければ計算できない仕組み（消税30⑥）となっている。そのため消費税が期間税的などらえ方になっている¹⁰⁸⁾。また売上げに対する消費税だけでなく、仕入れに係る消費税もその仕入の都度、用途区分をすることを消費税法は予定している¹⁰⁹⁾。

3. 事業実態との整合性

事業者の当該事業の実態と課税売上割合とが整合しない場合がある¹¹⁰⁾。共通対応とされた課税仕入れを課税売上割合に基づいて仕入控除税額を求めることが事業者の事業の実態を反映しない場合となることの原因の一つとして、消費税法が所得課税のように費用収益対応の原則を採っていないことが考えられる¹¹¹⁾。したがって共通対応に係る仕入控除税額を課税売上割合により求めるに

102) 裁決平成23年3月1日裁集82集1頁。

103) 課税売上げと課税仕入れの対応について、栗津明博『税法解釈の限界を考える 判例・裁決の批判的検討』423頁参照（日本評論社、2015）。

104) 消費税法における資産概念について、岡村・前掲注2）2714頁参照、金子・前掲注48）813頁参照。

105) 渡辺充「判批」速報税理2018 9/1号27頁、35頁（2018）。

106) 期間税的な考え方について、辻美枝「非課税取引（1）－金融取引等」日税研論集第70号261頁、276頁参照（2017）。三木・前掲注16）「税務論文消費税法の基本構造と対価～誤った趣旨解釈への反論」145頁参照。期間税に分類しているものとして、水野・前掲注26）12-13頁参照。

107) 消費税法における資産概念について、水野・前掲注26）943頁参照。

108) 仕入税額控除の期間対応について、三木・前掲注16）「対価概念・仕入税額控除と消費税法の基本構造」3073頁参照、渡辺・前掲注105）32頁参照。

109) 消税9④、消費税法施行規則（以下「消規」という。）11①、消税37⑤、消規17②）。

110) 課税売上割合と事業者の事業の実態との乖離について、山中英司「個別対応方式の具体的計算方法等の在り方について」税務大学校論叢77号373頁、402-403頁参照（2013）。

111) 山中・前掲注110）449頁参照。

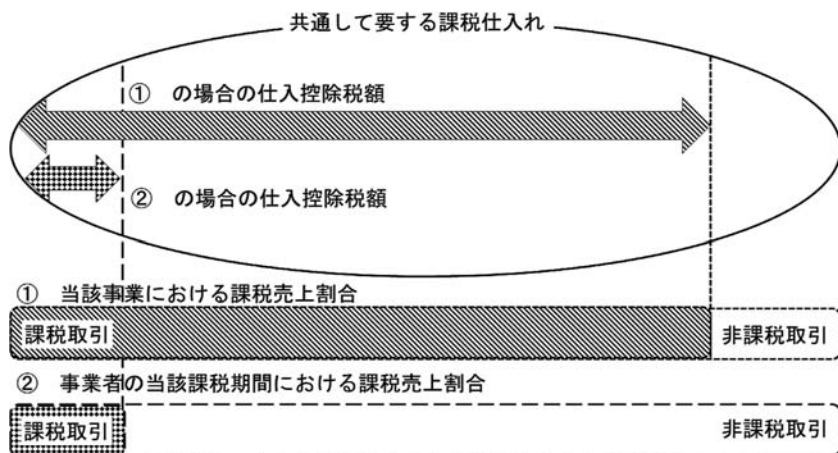


図3 課税売上割合による仕入控除税額（筆者作成）

は、課税売上割合の算出において調整を施しているとしても調整しきれないのである。[図3]

4. 課税売上割合に準ずる割合

事業者の事業の実体との整合性がとられていない場合における事業者に対する救済措置として課税売上割合に準ずる割合を用いて共通対応とされた課税仕入れに係る仕入控除税額を求める方法が用意されている（消税30③）。しかしその適用にあたっては、納税地を所轄する税務署長の承認を受けること、その承認を受けた日の属する課税期間以後の課税期間についてその適用を受けることができるなどの制約がある¹¹²⁾。

第3章 判定基準がもたらす影響

第1節 用途区分の解釈が争われている事案

1. 東京地裁において審理中の事案¹¹³⁾（イー・デュー・ワークス事件）

被告（課税庁）は、原告（納税者）が建物を購入してから販売するまでの間に、当該建物について消費税法上「その他の資産の譲渡等」に該当する住宅貸付けの賃料（消税6別表1十三による非

課税）が発生することを奇貨として、用途区分の判定上、本件課税仕入れは販売のみを目的として取得したものとはいえず、本件課税仕入れは「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」（消税30②一口）に該当すると主張する。これに対して原告（納税者）は、用途区分の判定は事業者の仕入れの最終的な目的に基づいて判断すべきものとされているところ、原告は建物販売を最終的な目的として建物を取得しているのであり、住宅貸付けの賃料は用途区分の判定において考慮されない副次的な対価であるに過ぎないから、本件課税仕入れは「課税資産の譲渡等」にのみ要するものに該当するものであると主張している。

2. 国税不服審判所平成30年7月9日公刊物未登載¹¹⁴⁾

処分庁は、本件各物件の建物にはその取得された日において賃借人が継続して居住しており、本件各物件の建物に係る住宅の貸付けによる収入が生じていることから、共通して要するものに該当すると主張する。これに対し請求人は、④不動産賃貸収入を得ていることについては「建物の取得が当該建物の他への転売という目的がなければ決して発生しないもの」であり、「取得に伴い法律上当然に生じてしまうものであるにすぎない」と

112) 課税売上割合に準ずる割合の適用について、吉牟田・前掲注96) 51頁参照。

113) 平成30年（行ウ）第559号。匿名・前掲注8)。

114) 東裁（諸）平30第12号。

し、㊸そして基通 11-2-12 の「そのまま他に譲渡される課税資産」の解釈について、新たな賃貸がない場合には「取得時と販売時とで当該建物の性質に何ら変更はな^い」とし、㊹さらに本件各物件についての会計処理において「販売用の棚卸資産」としていること、㊺販売用建物の賃貸が「販売用建物の販売活動に付随して発生するにすぎないもの」であることを掲げている。そして販売用建物の仕入れの日においてその取得が賃貸目的ではないことを主張し、本件各物件の建物の取得価額が「最終的に当該建物の販売コスト」として扱われるとして、当該建物の課税仕入れは課税資産の譲渡等にものみ要する課税仕入れに該当するとしている。また、課税仕入れが共通対応になることによる問題として、「ごく僅かな期間にごく僅かな住宅用賃貸による賃貸収入が発生するだけで、当該建物取得に係る消費税額の 4 割程度の額しか控除対象仕入税額とすることができず、残り 6 割相当額については消費税課税が累積し、課税の累積排除という仕入税額控除の趣旨に照らして著しく不合理な結果が生じることとなる。」と主張している。

審判所は、「請求人は、本件各物件の建物の賃貸人としての権利義務を承継し、同日以後、本件各物件の建物の住宅としての貸付けから生じる賃貸収入を得ていた」として、本件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課税仕入れに該当すると判断した。請求人が主張した各理由につき「個別対応方式における用途区分は、課税仕入れを行った日の状況により行うこととされている」という判定時期だけを注目して「本件課税仕入れを行った日には、いずれも住宅の貸付けの用にも供されていたのである」として判断したものと考えられる。

そして「ごく僅かな期間にごく僅かな住宅用賃貸による賃貸収入が発生する」ことによる「消費税課税が累積し、課税の累積排除という仕入税額控除の趣旨に照らして著しく不合理な結果が生じる」ことによる問題については、「本件課税仕入れは、個別対応方式の計算上、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のであるから」としたうえで、請

求人主張について何ら検討を加えることなく、「控除対象仕入税額は本件課税仕入れの税額に課税売上割合を乗じて計算することになる」として判断に影響させていない。

第 2 節 用途区分を行う判定時期

1. 用途区分の判定時期に関する定め

消費税法は、時期の取扱いについて「した」と「する」を明らかに使い分けている。「する」を使用する場合は一定の区切りの直前までをいい、「した」を使用する場合には一定の区切りの後をいう。すなわち消費税法 30 条 2 項 1 号における「要する」は「要した」でないことから、課税仕入れを行う直前であることがわかる。課税仕入れを行った「その時」でもなければ「その後」でもない。

基通 11-2-20¹¹⁵⁾では「その課税仕入れを行った日……の状況により行うこととなるのであるが、課税仕入れを行った日……において、当該区分が明らかにされていない場合で、その日の属する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って」とする取扱いが記されている。

2. 用途変更があった場合

では、課税仕入れの後にその使用目的が変更された場合にはどのようなのであろうか。基通 11-2-20 では原則は課税仕入れを行った日、特例は課税期間の末日においての判断であった。この用途変更¹¹⁶⁾の場合の取扱いには例外がある。それは調整対象固定資産の課税仕入れを行った場合である。

115) この基本通達における取扱いは、平成 7 年 12 月 25 日に制定された消費税法基本通達から導入されたものであるが、この取扱いを改定すべき法改正が行われたことによるものではない。

116) 譲渡益について譲渡所得と事業所得とに二分した事案として、松山地判平成 3 年 4 月 18 日訟月 37 卷 12 号 2205 頁、税資 183 号 90 頁。最一小判平成 8 年 10 月 17 日税資 221 号 85 頁も支持。二重利得法について、金子宏『租税法理論の形成と解明 上巻』649 頁参照（有斐閣、2010）〔初出 1996〕。

3. 調整対象固定資産と仕入控除税額の調整

仕入税額控除は、棚卸資産・固定資産の区別なく課税仕入れを行った日の属する課税期間において、減価償却等をせず一括して控除することとしている。消費税法が調整対象固定資産について例外規定を用意していることから考えれば、この例外適用の要件に該当しない場合、すなわち棚卸資産を調整対象固定資産の定義規定からあえてはずしているということは、棚卸資産については調整を必要としていない（消税 36）ということである。

4. 小括

以上をまとめると、消費税法は用途区分の判定を行うにあたって明確な根拠となるはずの「確定した売上」を放棄している。すなわち売上げと仕入れを期間対応させるという概念はないということである。

そして課税仕入れの後にその使用目的が変更された場合においても、さかのぼって仕入税額控除を修正する必要はないとし、その課税仕入れが調整対象固定資産に該当する場合に仕入控除税額を調整する規定が設けられていることから、課税仕入れの用途区分の判定は、課税仕入れを行うその直前において判断すべきと考える¹¹⁷⁾。「課税仕入れを行った日」を資産の譲渡等の時期の取扱いに合わせるのは、譲渡者の売上げと購入者の仕入れが表裏の関係¹¹⁸⁾であることから理解はできるが、用途区分の判定時期をそれに合わすべき理由は見当たらない¹¹⁹⁾。

契約日と引渡し日が異なる場合、契約日から引渡し日までの間に事業者が事情変更が生じた場合においては、事業者における事業目的を変更せざるを得ない場合がある。それは事情変更の法理に

基づく契約解除が認められるとは考えにくいからである¹²⁰⁾。したがって用途区分の判定時期は、「課税仕入れを行った日」の状況とすることになり、「課税仕入れを行った日」以降に新たに生じた又は生じるであろう事情を入れることなく、おそらく「課税仕入れを行った日」の直前までの状況によるべきである。

第3節 用途区分のための判定基準

1. 利益の享受

利益の享受を用途区分のための判定要素としているものとして次の事案がある。「当該各不動産に係る賃貸収入が生じている」¹²¹⁾、「D 社……に帰属すべき賃料収入が生ずる可能性は具体的なものでなかった」¹²²⁾、「本件建物はいずれも住宅の貸付けの用に供されていたことが認められ」¹²³⁾、「本件マンションの賃貸料収入を得ており」¹²⁴⁾、及び「本件各物件の賃貸による収益を享受」¹²⁵⁾などの裁判例・裁決例がある。このように多くの事案において、利益の享受を用途区分の判定要素としている。

利益の享受すなわち賃貸収入を得たことにより賃貸収入を得る目的があった、又は賃料収入が帰属することが予定されていなかった¹²⁶⁾として、利益の享受の事実を用途区分のための判定要素として当然の事実として扱っている¹²⁷⁾。しかし賃

120) 潮見佳男『ライブラリ法学基本講義=6-I 基本講義債権各論 I 契約法・事務管理・不当利得第3版』11-12 頁参照（新世社、2017）。内田貴『民法Ⅱ第2版』74-77 頁参照（東京大学出版会、2007）。事情変更の原則の適用があるとした事案として、大判昭和 19 年 12 月 6 日大審院民事判例集 23 巻 613 頁。東京地判昭和 34 年 8 月 19 日判時 200 号 22 頁。

121) 裁決平成 17 年 11 月 10 日裁集 70 集 369 頁。

122) 裁決平成 23 年 3 月 23 日裁集 82 集 278 頁。

123) 裁決平成 24 年 1 月 19 日裁集 86 集 439 頁。

124) さいたま地判平成 25 年 6 月 26 日税資 263 号順号 12241。

125) 裁決平成 30 年 4 月 25 日裁集 111 集 305 頁。

126) 裁決平成 23 年 3 月 23 日前掲注 122)。

127) 賃貸する目的を有しているものとして、佐藤明弘「判批」税経通信 73 巻 3 号 156 頁、157 頁参照（2018）。芹沢光春「判批」税理 59 巻 15 号 170 頁、173 頁参照（2016）。

117) 課税期間終了時点で判断するものとして、三木・前掲注 16)「対価概念・仕入税額控除と消費税法の基本構造」3076 頁参照。廣木準一「判批」ジュリ 1474 号 139 頁、142 頁参照（2014）。

118) 金井恵美子「わが国の仕入税額控除方式の検証」税研 33 巻 5 号 40 頁、41 頁参照（2018）。

119) 課税期間終了時ないし申告期限日までの事情も考慮するものとして、安井栄二「判批」新・判例解説 watch 15 巻 213 頁、216 頁参照（2014）。

貸収入を得たことをもって賃貸目的があったとするならば、それは費用と収益を対応させることになる¹²⁸⁾。また付随的・副次的な取引か否かは課税庁が有利となるように明確な基準に依拠せずにその時折により使われているため判定要素として使うには再考の余地がある。

2. 課税仕入れの目的

単に「課税仕入れの目的を勘案」して判断するものもあれば、さいたま地裁判決¹²⁹⁾のように「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」してとあるように¹³⁰⁾、「事業者が有する」という文言が加えたことにより、事業者の主観が課税仕入れの目的に影響を及ぼすことを明らかにしたものもある。しかし事業者の主観＝内心的効果意思を証拠から直ちに認定できるようなものではない¹³¹⁾。

課税資産の譲渡等に要するという目的と非課税資産の譲渡等に要する目的が併存する場合には、共通対応として仕入控除税額を求めることとしている¹³²⁾が、目的と思われるものが複数ある場合には、それらが常に対等の関係にあるとは考えにくい。課税庁の消費税導入当初の考え方からみても、目的には「最終的な目的を達成するための手段」としての目的もある。このように客観的に目的とみることができるものであったとしても、事業者にとって、最終的な目的達成のための単なる手段の場合もあれば、それぞれが独立した目的の場合もあり仮に複数の目的があったとしてもそれらには軽重がある。

目的が併存していることをもって直ちに共通対応とすることには問題がある¹³³⁾。しかし目的が

併存する場合において契約書等により当事者の意思を確認することは可能である。

3. 会計処理の方法

会計処理による資産分類を判定要素の一つにした事案¹³⁴⁾がある。また会計処理による資産分類を確定的で客観的な判定要素とはしていない事案¹³⁵⁾もある。会計処理の方法による資産分類は、用途区分において確定的で客観的な判定要素とはしていない¹³⁶⁾が、さいたま地裁判決¹³⁷⁾においては当該建物を固定資産に計上していたことを判定要素の一つとしている。この点においても課税庁が有利になるように適宜、判定要素を使い分けている。

しかし、会計処理の方法は「資産の属性として棚卸資産と固定資産とでは、『事業者の目的、意図等』が全く異なり、会計処理に重要な事業者の意思表示が現れる」¹³⁸⁾ものであるから判定要素の一つとして考えるべきであろう。

4. 将来に起こりうる多様な取引と既に生じた事実

課税仕入れの日に用途区分をするに際して「その仕入れの客観的属性で判断するのか、買い手の主観的使用目的で判断するのか、それともそれ以外の事情も総合判断するのか、法は何も規定していない」¹³⁹⁾のである。

将来に起こりうる多様な取引を判定要素とした事案¹⁴⁰⁾がある。また課税仕入れの後に生じた資産の譲渡等の内容を考慮した事案¹⁴¹⁾がある。こ

128) 仕入税額控除の仕組みに反するものとして、高橋貴美子「判批」税務弘報 66 巻 10 号 153 頁、155 頁参照 (2018)。

129) さいたま地判平成 25 年 6 月 26 日前掲注 124)。

130) 諸事情を勘案して客観的に判断することは妥当とするものとして、安井・前掲注 119) 215 頁参照。

131) 間接事実を経験則を適用して推認すべきとするものとして、高橋・前掲注 128) 154 頁参照。

132) 主観から離れると共通となることになるものとして、渡辺・前掲注 105) 32-33 頁参照。

133) 渡辺・前掲注 105) 33 頁参照。

134) さいたま地判平成 25 年 6 月 26 日前掲注 124)。

135) 裁決平成 30 年 4 月 25 日前掲注 125)。

136) 和氣光編『こんなときどうする消費税 Q&A』4059 の 2-4059 の 3 頁参照 (第一法規出版、1996) [最終加除：2016]。

137) さいたま地判平成 25 年 6 月 26 日前掲注 124)。

138) 渡辺・前掲注 105) 34 頁。

139) 三木・前掲注 16) 「対価概念・仕入税額控除と消費税法の基本構造」3076 頁。

140) 東京地判平成 24 年 9 月 7 日前掲注 10)、さいたま地判平成 25 年 6 月 26 日前掲注 124)。

141) 裁決平成 17 年 11 月 10 日前掲注 121)、裁決平成 24 年 1 月 19 日前掲注 123)、裁決平成 30 年 4 月 25 日前掲注 125)。

の場合において、その後の事情が課税仕入れの日における事業者の目的としていたものであるのか¹⁴²⁾、それとも単なる結果であるのかにより事情は異なってくる。単なる結果で判断するのであるならば、費用収益を対応させるにはかならない。

消費税法は課税仕入れの日における確定した事実をもって判断するとはしていない¹⁴³⁾。しかし「当該課税仕入れ等に対応する資産の譲渡等がある場合には」¹⁴⁴⁾という言い回しは、用途変更があった場合においても「さかのぼって仕入税額控除を修正する必要はない」¹⁴⁵⁾という消費税法の趣旨に反するものである。用途区分は課税仕入れの日における事業者が予定した将来に起こるはずの目的により判断すべきであり、決して将来に現実にかかる多様な取引に影響されるものではない¹⁴⁶⁾。

5. 小括

以上検討したように、目的といわれるものは複数存在する。その中で事業者における「最終的な目的」がいずれなのかの判断が重要となる。「最終的な目的」であって、「最終的に目的」となったものではない。「途中における使用目的」でもない。取引の目的は事業者が決めることであり、その目的に「経済的合理性」¹⁴⁷⁾があるならば、いかなるものもそれを覆すことはできないであろう。

第4節 判定基準がもたらす影響

用途区分の判定要素として、第1節で掲げた両事案とも課税庁は「利益の享受」を使用している。すなわち住宅貸付けの賃料収入を得ていることをもって、当該建物の課税仕入れを「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」に用途区分することとしている。将来において生じる当該建物の売却という事業者のもつ「最終的な目的」は受け入れられてはいるものの、賃貸収入の存在について「副次的な対価に過ぎない」「法律上当然に生じてしまう」という原告・請求人の主張が受け入れられるかどうかである。これまでの検討によると「副次的」という文言は課税庁有利に働くためのキーワードのようになっているので主張が認められるとは考えにくい。また「法律上当然に」についても同様である。

当該建物の課税仕入れが「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」に該当するということは、共通対応になることが問題なのではなく、共通対応となったことによる影響である。請求人が主張するように「ごく僅かな期間にごく僅かな住宅用賃貸による賃貸収入が発生するだけで、当該建物取得に係る消費税額の4割程度の額しか控除対象仕入税額とすることができず、残り6割相当額については消費税課税が累積し、課税の累積排除という仕入税額控除の趣旨に照らして著しく不合理な結果が生じる」ことになるのが問題なのである。

第4章 歪みの根源とその是正

税の累積排除に歪みを生じさせている根源は二つある。その二つの歪みの根源とそれをどのように是正することができるかを検討する。

第1節 非課税資産とその他の資産の同一視

歪みを生じさせている第一の問題は「非課税取引」の存在¹⁴⁸⁾である。

1. 二つに区分される資産の譲渡等

個別対応方式による仕入税額控除（消税30②一）は、課税仕入れ（消税2①十二）と資産の譲渡等（消税2①八）を概念として対応させたものであり、資産の譲渡等が「課税資産の譲渡等」と

142) 裁決平成30年4月25日前掲注125)。

143) 裁決平成30年4月25日前掲注125)。

144) 裁決平成17年11月10日前掲注120)、裁決平成24年1月19日前掲注122)、裁決平成30年4月25日前掲注124)。

145) 濱田編・前掲注90) 663頁。

146) 主観的判断が第一義的に重要であるとするものとして、渡辺・前掲注105) 32頁参照。

147) 占部裕典『租税法における文理解釈と限界』43頁（慈学社出版、2013）。

148) 三木・前掲注50) 213-214頁参照、図子・前掲注23) 418頁参照、岡村ほか・前掲注7) 235頁参照〔酒井貴子〕、村井・前掲注86) 28頁参照。

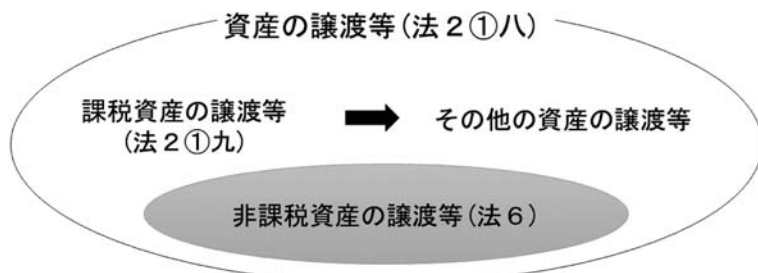


図4 その他の資産の譲渡等とは、課税資産の譲渡等（筆者作成）

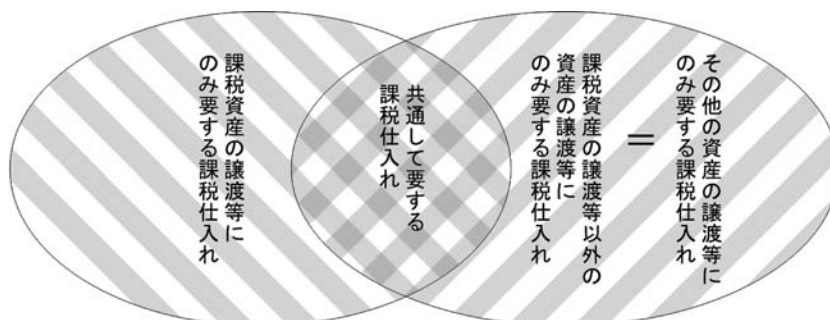


図5 その他の資産の譲渡等とは、課税資産の譲渡等以外の資産の譲渡等（筆者作成）

「その他の資産の譲渡等」の二つに区分されることを前提としている。

これを文言どおりに理解すれば「課税資産の譲渡等以外の資産の譲渡等」と「その他の資産の譲渡等」は同一のものとなる。

2. 資産の譲渡等の側面からみた「その他の資産の譲渡等」

資産の譲渡等の側面からみると「課税資産の譲渡等」は「資産の譲渡等のうち、第6条第1項の規定により消費税を課さないこととされるもの以外のものをいう。」と消費税法2条1項9号により定義づけされている。すなわち「課税資産の譲渡等」は消極的に定義づけされたものであり、いわば「その他の資産の譲渡等」といえる。[図4]

このように理解すれば「その他の資産以外の資産の譲渡等」が「非課税資産の譲渡等」となる。

3. 課税仕入れの側面からみた「その他の資産の譲渡等」

課税仕入れの側面からみると「その他の資産の譲渡等」は、「この号において」と限定したう

で「課税資産の譲渡等以外の資産の譲渡等」を消費税法30条2項1号における固有の概念として位置付けたものであるが、基通11-2-16は「非課税資産の譲渡等」を「その他の資産の譲渡等」と同一のものとして規定している。[図5]

なお、「非課税資産の譲渡等」は「この項において」と限定したうえで「第6条第1項の規定により消費税を課さないこととされる資産の譲渡等……」を消費税法31条1項における固有の概念として位置付けている。

4. 非課税資産とその他の資産を同一視

このように課税仕入れの側面と資産の譲渡等の側面において「その他」の概念が入れ替わっている。「『資産の譲渡等』は『課税資産の譲渡等』と『非課税資産の譲渡等』のふたつから構成され、それ以外のものはない¹⁴⁹⁾」のであるならば、「その他」の概念が入れ替わったところで何ら違いはない。しかし、これら以外のものが実際には存在し得る。第二章第1節で基通2-11-16において

149)岡村・前掲注2) 2713頁。

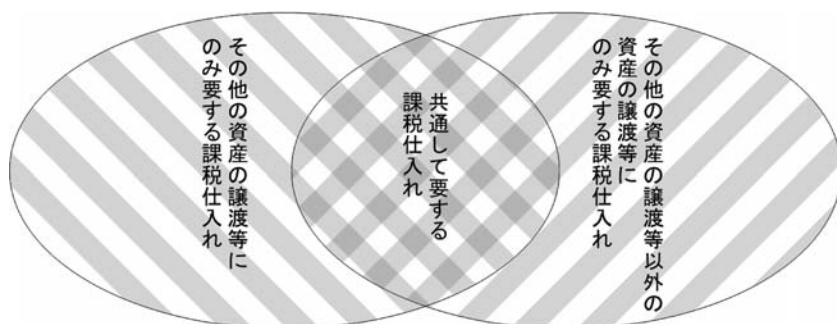


図6 入れ変わった「その他」の概念（筆者作成）

「原則として」の文言が記されていると指摘したが、原則があれば例外の存在も想定していると考えられる¹⁵⁰⁾。[図6]

このように考えれば、「課税資産の譲渡等以外の資産の譲渡等」＝「その他の資産の譲渡等」＝「非課税資産の譲渡等」は、成り立たない。「その他の資産の譲渡等」の概念は、同じ法律で用いられているのであるから同一に解すべきである。

第2節 共通概念と税の累積

歪みを生じさせている第二の問題は「共通概念」の存在である。共通概念が抱える問題については第2章第2節で既に述べたところであるが、用途区分における「共通」の概念に「事務負担の軽減」「課税の便宜」と「不課税」を取り入れたことにより、用途区分をより複雑なものにしたと考えられる。これにより「共通して要するもの」の意義が曖昧なうえ非常に広い意味を持つこととなったため、比例配分法により課税売上割合を乗じて仕入控除税額を求める「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」に大きな影響を及ぼし、税の累積排除に歪みを生じさせている。

第3節 歪みの是正－用途区分における二分法の提言

税の累積排除に歪みを生じさせている根源の第一は、非課税取引の存在¹⁵¹⁾及び不課税とも呼ば

れる課税対象外取引の存在である。根源の第二は、広範囲に及ぶ共通概念と用途区分における共通対応である。

では、その歪みの根源をどのようにすれば是正することができるのか。第一の問題である非課税取引の存在は、あまりにも大きな問題であるため、本稿では第二の問題である共通対応について検討した。用途区分の問題は、共通対応と判断されることが問題というわけではなく共通対応となったことによる仕入控除税額への影響が問題となるものである。

そこで共通対応の取扱いをなくし、用途区分を「非課税資産の譲渡等にだけ要するもの」と「非課税資産の譲渡等にだけ要するもの以外のもの」に二分することを提言する。これにより事業者の事業実体との整合性の問題も解決する。

これは、資産の譲渡等の側面からみた「その他の資産の譲渡等（課税資産の譲渡等）」と課税仕入れの側面からみた「その他の資産の譲渡等（課税資産の譲渡等以外の資産の譲渡等）」といった同一の文言ながら違った概念をもつことから生じる曖昧な解釈を生じさせ、「～にのみ要するもの」という規定によりいずれにも該当しないものを存在させ、又はどちらともとれるものを存在させ、その結果共通対応という課税庁にとって都合のいい解釈ができる余地を生じさせることになっている。そこで共通対応の取扱いをなくし、資産の譲渡等の側面においては「非課税資産の譲渡等」と「非課税資産の譲渡等以外の資産の譲渡等」に二分し、課税仕入れの側面においても課税仕入れを「非課税資産の譲渡等にだけ要するもの」と「非

150) 岡村・前掲注2) 2713頁参照。

151) 村井・前掲注86) 29頁参照。

課税資産の譲渡等にだけ要するもの以外のもの」に二分すべきことを提言する。

「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ができない」¹⁵²⁾のであるから用語の意義においても資産の譲渡等の側面と課税仕入れの側面においても同一のものを使用すべきであると考えられる。これにより、課税資産の譲渡等にも非課税資産の譲渡等にも該当しない取引にもかかわらず、「共通して要するもの」に包摂させるなど文理上あり得ない取扱いまでして消費税法に規定されていない不課税取引を利用して、仕入税額控除をわざわざ新たに作り出すことなく¹⁵³⁾、仕入税額控除の存在理由である税の累積排除を行うことができる。

おわりに

租税法の解釈原理は文理解釈であり、「『文理解釈』は、法の趣旨・目的、法的な構造に沿った『文理解釈』でなければならない」¹⁵⁴⁾のであるが、消費税法関係法令において、用途区分の判定時期、判定基準及び用語の意義が明らかにされていない。

消費税における問題点として指摘されるものの一つは、消費税は取引の各段階で事業者に対して課される税であるため、そのままでは消費税に対してさらに消費税が課されるという二重課税が生じることである。それによる経済に対する課税の中立性を確保するため消費税法は仕入税額控除を認めたのであった。しかしその仕入れに対応する売上げが非課税売上げである場合には税の累積排除を考慮する必要がなく、仕入税額控除の根拠を欠くという理由により仕入税額控除をすることができないとされている。しかしその根拠を欠くという理由は見いだせなかった。

用途区分を行うための課税仕入れの目的は、当

事者である事業者がある目的を達成するための手段として課税仕入れを行ったのであり、本来第三者が課税仕入れの目的を判断できるものではない。課税仕入れの目的という事業者の内心的効果意思のみの判断では、租税回避行為にもつながる部分があると考えられる。しかし事業者が行った取引は事業者自らが決断して行った取引であり、その事業者が行った取引の意図に「経済的合理性」があるならば、いかなるものもそれを覆すことはできないはずである。「消費税の正しい税額を追及するうえで、過大な仕入税額控除が許されないのと同様に、過少な仕入税額控除もまた許されない」¹⁵⁵⁾のであるが、その事業者の主張内容が税額に大きな影響を及ぼすため本稿で取り上げた問題が生じることになる。

税の累積排除に歪みを生じさせている根源は、非課税・不課税の存在であり、広範囲に及ぶ共通概念と用途区分における共通対応である。本稿の議論により共通対応が比例配分法により税の累積排除に歪みを生じさせていることが明らかになった。

では、その歪みの根源をどのようにすれば是正することができるのであろうか。そこで筆者は、課税仕入れを「非課税資産の譲渡等」にだけ要するもの」と「非課税資産の譲渡等」にだけ要するもの以外のもの」に二分すべきことを提言した。

消費税における仕入税額控除は、税の累積を防止し付加価値に対して課税をするという消費税の基本構造を維持しつつ付加価値に対して課税するために設けられた消費税の根幹をなす制度である。そして非課税取引を行う事業者の有する前段階税額控除の権利が排除されてしまう場合は、その合理性や公平性について検討されなければならない問題である¹⁵⁶⁾。

消費税における非課税は他の税目における非課税とは異なり非課税とされたものが非課税となるだけでなく、その非課税が課税売上割合を通じて

155) 田中・前掲注 36) 「消費税改革の法的問題点」 18 頁。

156) 指摘と権利の排除についての正当性についての検討として、三木・前掲注 85) 246 頁、255 頁、264-272 頁参照。

152) 宮島・前掲注 42) 7 頁。

153) 岡村・前掲注 2) 2715-2716 頁参照。

154) 占部・前掲注 147) 39 頁。

納税額（還付税額）にその非課税取引額以上の影響を及ぼし事業者間の不公平を生み出すことになる。そのため、その不公平の根源となる非課税を極力なくす、又は非課税資産の譲渡等に対応する課税仕入れに係る消費税も控除できるようにし、税の累積防止が機能すべき法改正を期待する。