

消費税法における仕入税額控除の考察

金子友裕

(東洋大学経営学部教授)

目 次

- I はじめに
- II 我が国の消費税法の性質
 - 1 消費課税に関する理論的検討
 - 2 我が国の消費税法の性質
- III 仕入税額控除に関する検討
 - 1 仕入税額控除をすべき部分の理論的検討
 - 2 我が国の消費税法における仕入税額控除の特徴と問題点
- IV 賃貸マンションを通じた仕入税額控除のあり方の検討
 - 1 居住用賃貸建物の取扱いに関する検討
 - 2 2つの事件を通じた検討
- V おわりに

I はじめに

賃貸マンションの課税仕入れの取扱いに関して、判断の分かれる2つの判決（ムゲンエステート事件（東京地裁令和元年10月11日判決，公刊物未登載平成29年（行ウ）590号，TAINS：Z888-2276）及びエー・ディー・ワークス事件（東京地裁令和2年9月3日判決，裁判所ウェブサイト，TAINS：Z888-2312））が示されている。また，賃貸マンションについては，これまでも自販機スキームや金地金スキーム⁽¹⁾とよばれる租税回避とも考えられる方法が指摘され，これらに対処するため令和2年度税制改正で居住用賃貸建物の取得等に係る仕入税額控除の制限が新設された。

このような判決や改正の背景には，我が国の消費税法において仕入税額控除が不明確な

位置付けとされていることがある。そして，この仕入税額控除の位置付けの不明確さが，仕入税額控除の区分等に関する理論的基礎を提供しえない状況を生じさせている。また，我が国の消費税法では，仕入税額控除を税の累積を排除するという政策により考慮されているようであるが，税の累積をどの程度排除しなければならないかは明示されていないという問題もある。さらに，仕入税額控除の計算で用いる課税売上割合には，期間の問題や課税仕入れとの関係に関する重大な問題が内

(1) 金地金スキームとは，課税資産となる金地金の購入及び売却を多数回繰り返すことにより課税売上金額を多額に増大させることを通じて課税売上割合を上昇させて，「課税売上割合が著しく変動した場合の消費税の調整」の適用を回避するというスキームである。

在している。

本稿では、これらの賃貸マンションの取扱いで顕現化した問題を意識し、我が国の消費税法における仕入税額控除の現状とここに存在する問題点について考察を行っていく。まず、消費課税⁽²⁾の性質等を理論的に検討し、モデル別に特徴を示していく(Ⅱ1)。続いて、このモデルを参照しつつ、我が国の消費税法の性質を分析する⁽³⁾(Ⅱ2)。次に、仕入税額控除に関する理論的な検討を行った上で(Ⅲ1)、我が国の消費税法における仕入税額控除の特徴の整理と問題点の検討を行う(Ⅲ2)。そして、令和2年度税制改正を参照しつつ賃貸マンションに代表される我が国の消費税法における仕入税額控除の問題点を整理・検討を行い(Ⅳ1)、上記の2つの事件の異同点を考慮しつつ、解釈論としての検討と立法論を含む理論的な検討(Ⅳ2)を行うこととする。

Ⅱ 我が国の消費税法の性質

1 消費課税に関する理論的検討

消費課税の課税方式につき、歴史的あるいは理論的にみると、a「すべての業種の事業者の売上げを課税対象とする方式」、b「小売業者の売上げのみを課税対象とする小売売上税方式」、及びc「前段階税額控除の仕組みを用いたVAT(付加価値税)」の3つのモデルが考えられる⁽⁴⁾。また、消費税は何に課税するか

という点を考えると、①消費そのもの、②消費支出(消費者の購買能力)、③事業者の販売能力、及び④事業者が付加した付加価値、の4つが考えられる⁽⁵⁾。

このような課税方式や何に課税するかを組み合わせて考えると、理想的には消費そのものに課税を行う方法(上記の課税方式に設定がないため、便宜的に「理想的モデル」と表記する)が考えられるが、この方法は実行性に大きな問題がある。この理想的モデルの代替となるのは、消費者の購買能力に対する課税であり、これがbモデルである。なお、ここでは理想的モデルと異なり、消費者の購買能力から事業者の販売能力に反転が生じている。そして、この反転を前提とするのであれば、単段階の課税を多段階に変えることが可能となる。この多段階での課税へ変化することで、小売業者(消費者への販売)を特定するという難解な問題から解放されることになる。ここで、事業者の販売能力に多段階で課税しようとするのがaモデルである。しかし、多段階での課税では、前段階の控除をしないと流通段階で税の累積が生じ、価格に差異が生じることになる。このような事態は中立性の観点から問題があると考えられ、この観点を重視して税の累積を排除したものが⁽⁶⁾cモデルとなる。

これらの関係をまとめたものが図表1となる。

(2) 本稿では、表記の混乱を避けるため、一般消費税や一般間接税の理論的な姿という意味合いで「消費課税」、我が国の消費税法の取扱いについては、「消費税法」又は「我が国の消費税法」と表記する。

(3) これらの点については、金子友裕「消費税の現状と課題」税法学579号45-61頁(2018年)でも検

討しているため、本稿では必要な議論のみ要約する。

(4) 沼田博幸「仕入税額控除方式の機能と役割」税研197号35頁(2018年)。

(5) 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)276頁。

〔図表1〕 消費税のモデル別の特徴⁷⁾

	理念的モデル	取引高税 aモデル	小売売上税 bモデル	付加価値税 cモデル
何に課税するか	消費そのもの	事業者の販売能力	消費支出（消費者の購買能力）	事業者が付加した付加価値
事業者の限定	（消費者）	全ての事業者	小売業者	全ての事業者
単段階か多段階か	単段階	多段階	単段階	多段階
前段階の控除	—	しない	—	必要

2 我が国の消費税法の性質

(1) 消費税法創設時における消費税法の考え方

昭和63年12月に成立した税制改革法では、個別間接税（物品税等）を廃止し消費税の導入へ、また、所得課税を軽減し消費に広く薄く負担を求めているが、ここでは消費税の性質の詳細は明らかとはいえない。そこで、消費税法の創設までの議論を参照すると、「税制改革についての中間答申」では、「売上税法案が廃案となったという事実等をも踏まえて、間接税改革の必要性について慎重に審議を重ねた」⁽⁸⁾とされ、「多段階課税、即ち、事業者による財貨の販売やサービスの提供の各段階の売上げに対して課税を行い、各事業者がその税額を財貨・サービスの価格に上乗せすることとし、最終的には消費者に負担を求めるという方式が適当である」⁽⁹⁾としている。

そして、「多段階課税の採用を提言し、その

具体的な類型として次の二つの方式を提示」⁽¹⁰⁾

しており、産業経済に対する中立性の確保を重視する観点に立って、課税の累積を排除するために仕入れに課された税額を控除する方式（累積排除方式）と、多段階課税になじみの薄い我が国の現状に配慮し、仕組みの簡索性を特に重視した課税の累積を排除せずに低税率で取引課税を行う方式（累積方式）とを示している。そして、この両者については、「累積排除方式については、累積排除の手続きに関して事務負担の増大を招く面があるものの、産業経済に対する中立性、国境税調整的確かさ等の長所を評価する意見が多かった」⁽¹¹⁾とし、累積排除方式が望ましいものと位置付けている。

このように、消費税法創設時における税制調査会の考え方としては、多段階課税の累積排除方式を望ましい方式としており、付加価値税（cモデル）による方式を提言している。

(6) 西山由美「仕入税額控除」日税研論集70号468-470頁（2017年）で示されるドイツの仕入税額控除の導入経緯によると、導入当初は取引高税であったが、垂直的統合を行った企業と単一行程のみの企業を比較した場合の不公平（税額累積分の差異）を除去するために、仕入税額控除が導入されている。

(7) 表中の取引高税等の表記は、それぞれのモデルに即した名称を付したものであり、過去の制度や

同様の訳出となる諸外国の制度等を示すものではなく、理念的なモデルに対する便宜的な名称である。

(8) 税制調査会「税制改革についての中間答申」36頁（1988年）。

(9) 同上、39頁。

(10) 同上、41頁。

(11) 同上、72頁。

(2) 我が国の消費税法の性質

(i) 現行の我が国の消費税法の規定からみる消費税の性質

現行の我が国の消費税法¹²⁾については、「消費税の種類としては、附加価値税の性質をもつ多段階一般消費税である」¹³⁾のように、附加価値税の性質を有すると説明されることが多い。この説明のように附加価値税の性質を有しているのであれば、消費税法創設時の税制調査会の考え方と整合していることになる。

また、課税資産の譲渡等に係る消費税の課税標準は、課税資産の譲渡等の対価の額（消法28①）¹⁴⁾とし、この課税標準額に対する消費税額から当該課税期間中に国内において行った課税仕入れに係る消費税額等の合計額を控除する（消法30①）¹⁵⁾としている。このように、我が国の消費税法の規定では、仕入税額控除が認められ、税の累積を排除し、附加価値に対する課税となるような制度設計が行われているように見える。このような点でも、外見上、附加価値税の性質を有しているように理解することができる。

しかし、実質的な観点からは、我が国の消費税法の課税標準は、課税資産の譲渡等の対

価の額としているのであり、課税資産の譲渡等の対価の額から課税仕入れに係る対価の額を控除したものはされていない。あくまでも、消費税の課税標準は、課税資産の譲渡等の対価の額であり、この点からは附加価値税（cモデル）ではなく、取引高税（aモデル）の性質を有しているように考えられる。

換言すれば、仕入税額控除の位置付けが消費課税の性質を考える上で重要になるのであり、一定の要件を満たした場合に恩典的に控除を認めるにすぎないのであれば、実質的には取引高税（aモデル）の性質を有していることになり、必要的控除性が認められるのであれば実質的には附加価値税（cモデル）の性質を有するということになる。

(ii) 裁判例からみる仕入税額控除の位置付け

現行の我が国の消費税法における仕入税額控除の位置付けについては、重要な判例として、最高裁平成16年12月16日判決（民集58巻9号2458頁）及び最高裁平成16年12月20日判決（集民215号1005頁）が挙げられる¹⁶⁾。

最高裁平成16年12月16日判決は、税務調査において帳簿書類を提示しなかった場合¹⁷⁾における仕入税額控除の適用の可否が争われた事

12) 我が国の消費税法では簡易課税制度があるが、議論の集約のため割愛する。また、一括比例配分方式も、課税仕入れの区分を省略する簡便法と位置付けて割愛する。

13) 金子宏『租税法第23版』（弘文堂、2019年）790頁。

14) 本稿では、議論の集約を図るためリバースチャージ（特定課税仕入れ）は割愛する。

15) 本稿では、表記の都合上、これ以降の仕入税額控除等の検討において、「課税仕入れに係る消費税額」ではなく、「課税仕入れ」のように簡略に表記している。この表記は、「税の累積を排除するための方式として①『仕入税額控除方式（前段階税額控除方式）』と②『前段階売上控除方式』がある」

（神山弘行「消費税」中里実他『租税法概説第3版』（有斐閣、2020年）214頁）とされ、前段階売上控除方式でも税率の影響等をコントロールすれば同様の効果となることを前提にした便宜的な表記であるが、前段階売上控除方式を推す意図ではない。

16) 他にも、東京地裁平成9年8月28日判決（税資228号385頁）では、仮名仕入れについて仕入税額控除を否認している。

17) 税務調査への非協力的な対応への対処という議論も存在すると思われるが、本稿では、消費課税の性質からの検討に焦点を当てており、この議論には立ち入らないこととする。

案であり、「消費税法が採る申告納税制度の趣旨及び仕組み並びに同法30条7項（仕入れに係る消費税額の控除）の趣旨に照らせば、事業者は、同条1項の適用を受けるには、消費税法施行令50条1項（課税仕入れ等の税額の控除に係る帳簿等の保存期間等）の定めるとおり、消費税法30条7項に規定する帳簿又は請求書を整理し、これらを所定の期間及び場所において、同法62条（当該職員の質問検査権）に基づく税務職員による検査に当たって適時に提示することが可能なように態勢を整えて保存することを要するのであり、事業者がこれを行っていなかった場合には、同法30条7項により、事業者が災害その他やむを得ない事情によりこれを行うことができなかったことを証明しない限り（同条ただし書）、同条1項の規定は適用されないものというべきである。」と判示している。

そして、最高裁平成16年12月20日判決でも最高裁平成16年12月16日判決と同旨の判決が示されているが、この判決には滝井繁男裁判官の反対意見が付されている。この反対意見は、「この仕入税額控除は、消費税の制度の骨格をなすものであって、消費税額を算定する上での実体上の課税要件にも匹敵する本質的な要素とみるべきものである。ただ、法は、この仕入税額控除要件の証明は一定の要件を備えた帳簿等によることとし、その保存がないときは控除をしないものとしているのである（同上7項）。しかしながら、法が仕入税額の控除にこのような限定を設けたのは、あくまで消費税を円滑かつ適正に転嫁するために（税制改革法11条1項）、一定の要件を備えた帳簿等という確実な証拠を確保する必要があると判断したためであって、法30条7項の規定も、課税資産の譲渡等の対価に着実に課税

が行われると同時に、課税仕入れに係る税額もまた確実に控除されるという制度の理念に即して解釈されなければならないのである。」とし、仕入税額控除を「実体上の課税要件にも匹敵する本質的な要素」であると位置付け、「課税仕入れに係る税額もまた確実に控除されるという制度の理念に即して解釈」することを求めている。

また、滝井裁判官の反対意見では、「法における仕入税額控除の規定は、前記のとおり課税要件を定めているといっても過言ではなく、青色申告承認のような単なる申告手続上の特典ではないと解すべきものである。」とし、仕入税額控除を「単なる申告手続上の特典ではない」と位置付けている。

滝井裁判官の反対意見を反対解釈して最高裁判決を捉えたとすれば、我が国の消費税法は、仕入税額控除を「単なる申告手続上の特典」のように位置付けていることになり、取引高税（aモデル）に恩典的な仕入税額控除を含めたものとして捉えているものと思われる。その後も、この判例の変更は確認できず、司法上の認識では我が国の消費税法を付加価値税（cモデル）ではなく、基本的には取引高税（aモデル）として捉えていると思われる。

Ⅲ 仕入税額控除に関する検討

1 仕入税額控除をすべき部分の理論的検討

これまでの議論で、消費課税の性質により仕入税額控除の位置付けは変化し得ることを指摘した。ここからは、仕入税額控除を行うとした場合に控除すべき金額について、我が国の消費税法において想定され得る類型である付加価値税（cモデル）と取引高税（aモデ

ル)に区別しつつ検討することとする。また、我が国の消費税法では仕入税額控除が税の累積の排除から説明されるため¹⁸⁾、この観点の検討も合わせて行うこととする。

(1) 取引高税 (aモデル)

取引高税 (aモデル) では、前述のように前段階の控除 (仕入税額控除) が必要とされない。そもそも、取引高税 (aモデル) では課税の対象の合計が最終消費支出部分と一致するとは限らず、また、一致させなければならない理論の根拠はない。取引高税 (aモデル) の性質だけを考えれば、一切の仕入税額控除をしない方法が理想的なものとなる。

なお、この取引高税 (aモデル) で、仕入税額控除を行うのであれば、その政策的目的を考える必要がある。我が国の消費税法では税の累積により生じる中立性の問題が考慮されており、この観点で仕入税額控除の範囲を定めることになる。しかし、税の累積を排除するだけであれば、どこまでを控除しなければならないという範囲は定まってこない。税の累積を完全に排除しようとするれば、付加価値税 (cモデル) と同様になるが、それ以外ほどの程度仕入税額控除を徹底するかは、どの程度税の累積を排除すべきかという政策に依存した問題となる。

(2) 付加価値税 (cモデル) の場合の仕入税額控除

付加価値税 (cモデル) であれば、付加価値の捉え方に依存する議論となる。付加価値の捉え方には、①GNP (国民総生産) 型付加価値税、②NNP (国民純生産) 型付加価値税、③消費型付加価値税、に区分され、我が国の消費税法は消費型付加価値税の部類に属すると説明されることがある¹⁹⁾。ここで、消費型付加価値税は、「投資部分 (粗投資及び純投資部分、したがって、機械設備などの投資財は完全に控除される。) を控除して消費部分 (一国全体の最終消費支出部分に等しい。) を課税標準とするタイプ」²⁰⁾とされる。

このように、最終消費部分に等しいものを付加価値とし、これを控除法で計算するのであれば、その事業者が受け取る対価の額からその事業者が支払う対価の額 (前段階で他の事業者が追加した付加価値の合計) を控除して計算することになる。ここでは、その事業者が支払う対価の額の全額を機械的に控除して計算することになる。

そして、非課税がある場合には、課税の対象となる付加価値について、非課税売上げ²¹⁾の対価には消費税は課税されないことになるので、その事業者が受け取った対価から非課税部分を除いて付加価値の計算をすることになる。また、その事業者が支払う対価の額

18) 「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。」(財務省「令和2年度税制改正の解説」747頁 (2020年))との説明がある。また、後述のムゲンエステート事件やエー・ディー・ワークス事件でも税の累積の排除を仕入税額控除の根拠に掲げている。

19) 金子宏他『税法用語辞典7訂版』(税務経理協

会、2006年) 608-609頁。

20) 同上、609頁。

21) 本稿では、裁判例の検討等では我が国の消費税法に従った表記とする場合には、「課税資産の譲渡等」や「その他の資産の譲渡等」等のように条文に従った表記とし、それ以外の一般的な議論等では、消費税法の規定に拘束される訳ではないことを考慮し、「課税売上げ」や「非課税売上げ」等のような簡略な表記とする。

ち非課税に該当する対価の額があれば、この部分も付加価値の計算から除外することになる。ここでは、非課税取引を付加価値の計算から除外（受け取る対価の額からも支払う対価の額からも除外）すれば十分であり、非課税売上げに対する課税仕入れを控除しないという考えは生じず、仕入税額のすべてを控除することになる²²。要するに、非課税売上げに対する課税仕入れを仕入税額控除の対象とすることで前段階までの課税を解消し、最終消費（非課税を除く）と課税対象を一致させるということである。

なお、付加価値税（cモデル）において税の累積排除の政策を考慮して、税の累積が生じない非課税売上げに対する課税仕入れを付加価値の計算から除外する場合を考えると、仕入税額控除（この場合は、課税標準である付加価値における控除項目）から非課税売上げに対する課税仕入れを除外するため、課税標準である付加価値が適正に計算できなくなるという問題が生じる。つまり、付加価値税（cモデル）では、取引高税（aモデル）のように控除しないはずのものを政策による恩典として控除するという議論（税負担の減少）ではなく、課税標準である付加価値（非課税売上げ部分を除き、すべての仕入税額を控除した後の金額）に税の累積が生じない部分だけ課税の対象を拡大する議論（税負担の

増加）となる。この場合、拡大する課税への正当性や国民の理解²³が必要となる。

これを最終消費者への売上げの段階で非課税となる（前段階までの取引は非課税とならない）場合で考えると、非課税売上げの販売価格にその消費税相当の金額を加算する必要はないが、前段階までの消費税相当が支払った対価に加算されているため、最終消費者が購入する価格は非課税売上げの販売価格に前段階までの消費税相当を加算したものとなる。これは、隠れた税（hidden tax²⁴）と呼ばれる問題である²⁵。

このように考えると、付加価値税（cモデル）において、非課税売上げに対する課税仕入れを控除しないという措置は、非課税であるにもかかわらず（設定されている税率より低めとなる効果はあるが）税負担が生じ、ある意味では矛盾ととれる状態（非課税なのに税負担がある状態）を生み出すことになる。付加価値税（cモデル）でこのような課税を行うのであれば、理論的な正当化は困難であり、非課税の趣旨等により国民の納得を得るしかないものと思われる。

22 この場合に課税仕入れの区分は不要であるが、課税仕入れを区分する現行制度に照らした説明をするのであれば、非課税売上げに対する課税仕入れの部分にゼロ税率を適用する方法でも対処可能である。

23 これはヨーロッパのように取引高税の経験があり、税の累積の問題を経て付加価値税への変遷を経ている場合、付加価値税に対して、課税標準として付加価値の妥当性だけでなく、税の累積が

排除可能な課税標準であるという点が影響しているものと考えられる。

24 OECD, *Consumption Tax Trends 2020: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues*, 45.

25 非課税売上げに対する課税仕入れの消費税分の負担が生じるという問題は、我が国の消費税法でも、増税時に非課税である薬価にも改定が必要となる等の形で顕現化している。

2 我が国の消費税法における仕入税額控除の特徴と問題点

(1) 課税仕入れの区分の検討

(i) 将来事象であることから生じる問題点

1(1)で指摘したように取引高税(aモデル)では前段階の控除の範囲は理論的には決まらない。また、1(2)で指摘したように、付加価値税(cモデル)では課税仕入れの区分に関係なくすべて控除することが理論的である。この点で課税仕入れの区分は、この消費課税の観点からの理論的な検討が困難となる。ただし、取引高税(aモデル)を前提に税の累積を排除する政策とする場合、非課税売上げに対する課税仕入れは税の累積が生じない²⁶⁾ため、この部分の仕入税額控除を認める必要はないことになる。そこで、ここからは税の累積を排除するという政策を加味し、非課税売上げに対する課税仕入れの部分を生入税額控除から除外するという前提で検討を進めることとする。

まず、非課税売上げに対する課税仕入れを吟味するにあたり、課税仕入れをどのように区分するかを検討する必要がある。つまり、課税仕入れが課税売上げと非課税売上げの両方に貢献する場合に、どういう金額を生入税額控除の対象とするかという問題である。

シンプルな解決策としては、課税売上げの

対価の額と非課税売上げの対価の額の比率²⁷⁾で按分する方法が考えられる²⁸⁾。この方法が採用できるのであれば、実質的に、課税売上げに対する課税仕入れと非課税売上げに対する課税仕入れに二分することが可能となり、共通対応課税仕入れの問題は生じなくなる。これは、理論的には検討に値するものと思われるが、現実の運用は困難であると思われる。なぜなら、課税売上げや非課税売上げは、一般的には課税仕入れの後で生じることになり、課税仕入れの時点で考えれば将来事象となるからである。

この将来事象に関しては、法的安定性等を考慮する必要のある租税法としては、客観性のある程度は担保する等の配慮が必要となる。理論的には、課税仕入れした資産について、その事業者による将来の利用予定で区分すればよいのであるが、これは外部から確認する手段がない。このため、現時点において確認ができるような便宜的な代替手段を講じる必要が生じる。

また、この将来事象という問題が、いつの時点で判断を行うかというタイミングの問題や課税仕入れの区分をどのように判定するという問題を派生することになる。判断を行うタイミングについては、所得税法や法人税法のような期間の所得に課税するのであれば、その期間の末日で判断を行えばよいと考えら

26) 厳密にいえば、中間段階で非課税が介在すると税の累積が生じることになる。最終消費者に対してのみ非課税売上げとなる場合であれば税の累積が生じない。

27) 我が国の消費税法の解釈として、「消費税法基本通達11-2-19の考え方を応用して、実際に発生しまたは発生が予測される家賃収入と転売収入の合計額のうち転売収入の比率……を使用して仕入税額控除の計算を行うことはできないのか……税

額控除を請求するのは難しいと思われます」(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59-60頁(2019年))との見解がある。

28) 同様の見解として、「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(ママ)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」(同上、61頁)がある。

れるが、消費課税においては取引のタイミングで判断することが要求されることになる。これは消費課税が基本的には取引に着目しており、その事業者が対価²⁹⁾を得たタイミングで判断すべきということである³⁰⁾。この点は、名古屋地裁平成26年10月23日判決(税資264号順号12553)でも、「その文言上、現実に課税資産の譲渡等に要するものであったかどうかは問題としていないことに照らすと、課税仕入れの区分については、当該課税仕入れが行われた日の状況に基づき、客観的に判断すべきものと解するのが相当である。」と判示しているように、消費税法の文理解釈上からも同様の結論となる。

それでは、課税仕入れの日において、どのように課税仕入れの区分を行うかであるが、これは理論的には明確な解がでない。つまり、前述のように取引高税(aモデル)でも付加価値税(cモデル)でも課税仕入れの区分は必要なく、また、課税仕入れと売上げと結び付ける概念がないという問題もある(後述IV 1(2)(ii)参照)。

非課税売上げを行った日に非課税売上げを行うために必要となった課税仕入れの総額(前課税期間までの支出を含む)を算出するのであれば、事務負担等は重くなると想定され

るが、できない訳ではないと思われる。これは現在から過去を参照する方法だからである。しかし、この方法は費用収益対応の原則のような対応概念を用いた方法であり消費課税にはなじまない。消費課税では、取引があった日において仕入税額控除に該当するか否かで判断する必要があり、繰り延べて資産の譲渡等の時点(将来の時点)で処理をするべきという概念ではないからである。つまり、消費課税では、現在から将来事象を見積もった処理が要求されることになり、ここに消費課税の難しさがある。

つまり、課税仕入れの区分について、税の累積を排除する政策として、非課税売上げに対する課税仕入れは税の累積が起きないため仕入税額控除の対象とならないということは示せるとしても、何が非課税売上げに対する課税仕入れであるかについては消費課税の性質からも税の累積排除という政策からも理論的に示すことはできないということである。

(ii) 朝長解釈を素材とした将来事象への対応の検討

このため、ここからは、我が国の消費税法における課税仕入れの区分に関して、税務当局による解釈を想定した主張を示す論文(以下、著者の氏名を付し「朝長解釈³⁰⁾」とする)を参照し、検討を続けることとする。朝長解

29) 対価に関して、「事業者と消費者の間の取引が対価を伴わない場合も消費税を(ママ)課されないが、これは消費税が消費支出に対する租税であると考えられているからである。例外はあるものの(消税4条5項)、このように消費税は原則として金銭のやり取りに着目して課税する。」(藤岡祐治『『新しい経済』と消費税』ジュリスト1539号42頁(2019年))とされ、消費税法は対価(金銭のやり取り)に着目した課税とされる。

30) なお、「我が国の消費税が『取引税』よりも『期間税』という性格を色濃く持ったものとなったの

は、法人税の改正を担当してこられた方々が制度の企画立案と条文書の作成の中心となられたことが大きく影響しているように思います。……消費税の本来のあり方として適当かどうかという疑問が出てきたり消費税の中の制度同士の不整合という問題が出てきたりすることにならざるを得ないという欠点がある」(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&Amaster771号17頁(2019年)(朝長発言))との指摘がある。

積では、『課税資産の譲渡等』にのみ要するもの』の文理解釈、[「通達の解釈」、[「通達の制定者の解釈」、[「実務における解釈」等を示し、この中で「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³¹⁾とし、「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³²⁾としている。

この朝長解釈は、後述のムゲンエステート事件でも原告が同様の主張をしており、この解釈の是非は判決の検討を通じて行うこととし、ここではこのような解釈が必要となる根拠を検討する。この朝長解釈は、課税仕入れの日における最終的な目的等という方針を定めて課税仕入れの区分をしていたという主張である。将来は不明であるので実際のビジネスでは様々なりスク等を考慮して事業活動を行っており、これを最終的な目的等という方針を設けることにより、中途の目的等を考慮し複数の結果を想定することを回避する点で割り切った運用としていたという主張であろう。割り切ったことにより、当初の予定（最

最終的な目的等）と異なる事実が生じる可能性があるが、課税仕入れの日の最終的な目的等に従って判定したのであれば適正な処理として取り扱うという趣旨と思われる。

我が国の消費税法に関連する法令によれば、朝長解釈が唯一の解釈であるとは限らないが、このような解釈をすることは可能であろう。ただし、将来事象へは何らか対応しなければならないとしても、朝長解釈の記述からは、なぜ最終的な目的等により判定するというように割り切ったのかは明らかではなく、また、消費課税としてどのような観点から最終的な目的等という方針が生じるのかも明らかではないため、この解釈によらなければならないという根拠が明確ではないように思われる。

(2) 課税売上割合の検討

我が国の消費税法では、個別対応方式における共通対応課税仕入れの部分及び一括比例配分方式の課税仕入れは、課税売上割合を乗じた金額のみ仕入税額控除の対象となる。

課税売上割合とは、その課税期間における課税売上げと非課税売上げの合計に対する課税売上げの割合であるが、その課税期間に行った課税仕入れをした資産がその課税期間中に売り上げられているとは限らず、その課税仕入れとは全く無関係な割合である場合も考えられる³³⁾。このような割合を用いることの正当性を示すことは困難であるものと思われる。

31) 朝長英樹「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）」月刊税務事例50巻3号10-19頁（2018年）及び朝長英樹「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）」月刊税務事例50巻4号10-22頁（2018年）を参照。なお、この解釈は明快であり、国税庁の中でも同様の解釈をしていた可能性があると思われる

るが、後述するムゲンエステート事件の判断ではこの主張は採用されていない。

32) 朝長・前掲注31)（上）、14頁。

33) 同上、14頁。

34) ただし、調整対象固定資産（消法33）等で一定の配慮がされる場合がある。

なお、前述のように租税法では将来事象を取り扱う場合に客観性等の配慮が必要であるが、課税売上割合は将来事象を無理やり現在の事象に置き換えることで客観性を担保しようとするツールと捉えることもできる。ここにわずかな正当性があるかもしれないが、実態（ここでは、課税仕入れから生じる将来の対価からみて区分したもの）とは異なる仕入税額控除しか認められないとすれば、国民の納得が得られなくなる可能性がある。

特に、個々の課税仕入れが巨額となるものについて、実態と乖離した仕入税額控除しか認められない場合には、痛税感も強くなるものと思われる。税負担の不当な減少行為を正当化するつもりはないが、実態と異なる課税売上割合という課税技術上の割合により税負担が過重になるとすれば、金地金スキームのような割合の操作を行う納税者が出てくることもやむを得ないということにもなりかねない。この意味で、後述（IV 1）の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³⁵⁾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な租税回避スキームが考案・実行されることが懸念される。

そもそも、我が国の消費税法では仕入税額控除は課税標準として扱われず、恩典的な取扱いと解されており、仕入税額控除の金額が

不正確であっても一定程度税の累積を排除できれば十分であると理解されているようにみえる。この考え方は、簡易課税制度を許容しやすい等、消費税法の導入や普及に有用であった可能性は否定ができないが、当初3%であった税率は現在では10%（標準税率、地方消費税を含む）まで上昇し、国民も消費税の負担の増加を強く認識するように変化していると思われる。実態を反映した仕入税額控除でなければ、いつか国民の納得が得られなくなる日が来ると考える必要がある。

さらにいえば、この課税売上割合に内在する問題は立法者の怠慢という水準ではなく、消費課税において税の累積排除という観点で制度設計すると必然的に生じる問題が発現している姿といえる。令和5年10月からインボイス制度（適格請求書等保存方式）が導入され、仕入税額控除の適正化が図られる旨の説明がなされているが、課税売上割合の問題はインボイス制度が導入されても改善されずに今後も残る大きな問題である³⁶⁾。

IV 賃貸マンションを通じた仕入税額控除のあり方の検討

1 居住用賃貸建物の取扱いに関する検討

(1) 居住用賃貸建物の取得等に係る仕入税額控除の制限の取扱い及び改正の背景
課税仕入れの区分等を検討するに際し、賃貸マンションは課税売上げと非課税売上げが

³⁵⁾ 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。

³⁶⁾ 将来事象の取扱いの困難さを考慮すると、「この問題の根本にあるのは非課税制度の存在そのもの

です。多段階課税の仕組みを有する消費税において非課税制度は様々な困難を引き起こすことから、私見ですが、将来的には廃止していくことが望ましいと考えます。」（沼田・前掲注²⁷⁾、61頁）という非課税廃止という対応も考えられる。

生じることや個々の金額が大きく個別に管理されることが多い等から格好の検討対象である。さらに、近年、判断の分かれる2つの判決や居住用賃貸建物の取扱いに関する税制改正があり、社会的な関心も寄せられていると思われる。

このため、ここからは賃貸マンションに関する仕入税額控除の取扱いを通じて、我が国の消費税法における仕入税額控除の考え方と問題点を検討していく。まずは、平成2年度税制改正において新設された居住用賃貸建物の取得等に係る仕入税額控除の制限をこの改正までの経緯を含めて振り返り、賃貸マンションに関する仕入税額控除に関する問題点を整理・検討する³⁷⁾。

居住用賃貸建物の取得等に係る仕入税額控除の制限とは、事業者が、国内において行う居住用賃貸建物に係る課税仕入れ等の税額については仕入税額控除の対象としないとする取扱いである(消法30条10項)。そして、この適用を受けた居住用賃貸建物について、第3年度の課税期間の末日にその居住用賃貸建物を有しており、かつ、その居住用賃貸建物の全部又は一部を調整期間に課税賃貸用に供した場合やその居住用賃貸建物の全部又は一部を調整期間に他の者に譲渡した場合には、仕入控除税額を調整することとされている(消法35、消法35の2)。

この改正の背景は、「賃貸マンション等の取得に係る消費税を巡っては、これまでも、少額の課税売上を計上すること等により仕入れ時に建物取得に係る消費税の還付を受けた上で、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により税負担を減らす租税回避的な行為(いわゆる自動販売機スキームなど)が問題とされ³⁸⁾たと説明されている。

しかし、「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³⁹⁾が行われたと説明されている。

このように、令和2年度税制改正までの経緯は、租税回避(租税回避的な行為)に対する対策が行われてきたが不十分であり、さらなる対策として導入されたとされる。これまでの租税回避とその対策を整理⁴⁰⁾すると、次のような流れとなっている。

平成22年度税制改正により、「課税事業者選択届出書」の提出による強制適用期間中に調整対象固定資産を取得した場合に、取得から3年間について「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」の提出を制限し、3年目に「課税売上割合が著しく変動した場合の消費税の調整」を強制適用することで、いわゆる自動販売機スキームを封じようとした。しかし、この制限がかかるのは、「課税事業者選択届出書」の提出による強制適用期間(2年間)なので、2年経過後に高額特定資産を取得した場合には、「課税事業

37) 居住用賃貸建物に関する改正は、令和2年10月1日以後に適用され、2つの事件への適用はない。あくまでも、仕入税額控除を検討する素材として取り上げている。

38) 財務省・前掲注(18)、746頁。

39) 同上、747頁。

40) 依田俊伸「居住用賃貸建物に係る消費税の仕入税額控除制度について」租税実務研究会第14回大会報告資料3頁(2020年)等を参照。

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。

そこで、平成28年度税制改正において、課税事業者が本則課税の期間中に高額特定資産を取得した場合には、取得から3年間について「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」の提出を制限することとした。これにより、3年目における「課税売上割合が著しく変動した場合の消費税の調整」を強制適用しようとした。しかし、これは、課税売上割合を上昇させることにより回避することが可能であり、いわゆる金地金スキームが考え出されることになる。そして、この金地金スキームにも対応するために今回の改正が行われたということになる。

(2) 居住用賃貸建物に関する検討を通じた仕入税額控除に内在する問題点

(i) 「のみ」という概念の検討

これまでの改正の経緯からは、確かに租税回避とその対策のいたちごっこの様相がみえてくる。この租税回避の背景を考えると、賃貸マンションの取得に関する消費課税の問題が考えられる。

我が国の消費税法では住宅の貸付けは非課税とされているが(別表一13)、非課税の対象は住宅の貸付けだけであり住宅の販売は非課税にはならない。そして、実際のビジネスでは、賃貸マンションを販売するために取得した場合であっても、賃借人がいる状態での取得であれば販売までの間に住宅の家賃が入金されることになり、販売を目的で取得した場合でも部分的にその他の資産の譲渡等となる対価も生じることになる。

ここで、課税仕入れの区分の方針に関する問題や課税売上割合に関する問題(Ⅲ2(2)参

照)が生じることになるが、ここでは課税仕入れの区分の方針について、「のみ」という概念と一体性や対応の概念から検討することにする。

「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。朝長解釈では、区分の解釈に当たり最終的な目的等により判定するという割り切りを考慮することで、「のみ」という概念に幅を持たせ、課税売上割合の適用を縮小する構造にみえる。

ちなみに、このような割り切りを考慮するかどうかに関連して、非課税として列挙されている項目にも割り切りが存在するという指摘がある。例えば、貸付金利子にも手数料の部分が含まれるとの指摘⁴¹⁾があり、本来は非課税とすべきではないと考えられる要素が包含されているとされる。現行制度としては、貸付金利子については、非課税に列挙されているので、貸付金利子の構成要素を考える必要もなく非課税として取り扱えばよい⁴²⁾のである

が、非課税の趣旨からすると非課税とすべき要素の部分（金銭の時間的価値の要素とリスクに対する報酬ないし保険料の要素）のみ非課税として、サービス提供に対する手数料に係る部分は非課税の範囲から除外すべきである。しかし、立法的な手続きが可能であるとしても、このような構成要素に区分し、課税と非課税とを区分することは実行上の問題があり困難であろうと思われる。

このように、課税仕入れの区分に割り切りの考慮をするかを考える場合に、そもそも別表一に非課税として列挙している項目にも課税と非課税の区分が困難となっているものがあることを理解しなければならず、このような現実の中でどこまで割り切りが必要かを考えていく必要がある。

(ii) 一体性や対応の概念の検討

また、課税仕入れの区分の方針については、一体性の問題もある。将来において課税売上げに要するものになるか非課税売上げに要するものになるかの判定では、課税仕入れとその後の売上げが対応した一体性のあるものと

いう前提がある。例えば、法人税法の損金の額（法22③）では費用収益対応の原則に着目し、当期の収益に対応する個別的な対応を原価、間接的・期間的な対応を費用、費用収益対応の原則の範疇外であるが事業との関連性等の存在するものを損失、というように区分している。しかし、消費課税においては、このような対応関係等を示す概念が存在していないため、どのように一体性を考えるのが問題となる。

消費課税の性質からは課税仕入れの区分の根拠は明らかにならないため、税の累積排除という政策により検討すると、非課税取引や不課税取引について個々の取引レベルで税の累積を考慮する必要が生じる。つまり、非課税売上げや不課税売上げでは税の累積が生じないためこの部分を仕入税額控除から排除しても政策上は問題がない⁴³。このように考える場合、非課税売上げや不課税売上げを課税仕入れと一体と捉え、仕入税額控除から除外とする手続きが必要となる。

しかし、ここでも一体性や対応概念が税の

(41) 「貸付金利子の性質を詳細に分析すれば、その中には、少なくとも、①金銭の時間的価値の要素、②金融機関のサービス提供に対する手数料の要素、③様々なリスクに対する報酬ないし保険料の要素などが含まれているとされる。これらの要素のうち②の金融機関のサービス提供に対する手数料に係る利子の部分は明らかに金融機関による役務提供に対する対価であるから、これを非課税とする理論上の理由はない。結局、金融取引に係る消費税非課税の実質的理由は、①の金銭の時間的価値に係る部分とそれ以外の性質的に消費税を課すべき対価の部分とを区分することの困難性が主たるものである。」(吉村典久「非課税取引の再検討—金融取引を中心に—」ジュリスト1539号51頁(2019年))とされる。

(42) 「このように貸付金利子の性質上、課税取引と非課税取引が混在し、両者の明確な区分が不可能で

あると考えられる限り、金融サービスを提供する金融機関について正確な仕入税額控除を行って消費税の累積効果の排除を全うすることは困難である。すなわち、金融サービスにかかる仕入れに関し全体的な仕入税額控除を認めることは、本来的に非課税の金融サービス部分にかかる仕入税額についてまでも控除を認める(過大控除)ことにつながる反面、現行法のように金融サービスにかかる仕入れに関し全体的な仕入税額控除を認めないことは、本来的に課税される(つまりそれに関して仕入税額控除することができる)金融サービス部分にかかる仕入税額についてまでも控除を認めない(過少控除)ことになり、どちらも不都合な結果となってしまふのである。」(吉村・前掲注(41), 51頁)とされ課税取引と非課税取引が混在すると過大控除又は過少控除となり不都合と指摘される。

累積からは観念できないため、税の累積を排除する政策を実行するために必要な要素を考慮して対処していくしかなく、ここでは何をもって税の累積とみるかに依存することになる。

消費課税（理念モデルのような消費そのものを認識・測定する場合を除く）では、受け取る対価と支払う対価で考える必要があり、受け取る対価の獲得するために支払った対価が明確な場合であれば、これを識別すれば税の累積排除が可能である。個別的な対応が認識される原価についてはこのような識別で十分であろう。問題となるのは、費用や損失であり、企業会計や法人税法では期間的な対応等が考慮されるが、消費課税ではこのように単純に理解することはできない。つまり、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。

2 2つの事件を通じた検討

(1) 2つの事件の比較検討（解釈論としての検討）

ムゲンエステート事件とエー・ディー・ワークス事件とでは、事業は概ね同様であるにもかかわらず判決は、課税仕入れの区分について異なる判断がされている。この差異の原因の探求を意識した検討を行うこととする。

まずは、ムゲンエステート事件とエー・ディー・ワークス事件の主要な共通点を整理しておく。両事件の事業は、住宅の貸付けとなる部分を含む建物の購入・販売をしており、購入後販売までに住宅の貸付けとなる家賃収入を得ているという点で共通している。

そして、消費税法の解釈について、どちらの事件も、課税仕入れに係る消費税額を控除する趣旨を税の累積排除とし、税の累積排除の観点から仕入税額控除ができる範囲を検討する点でも一致している。また、その課税仕入れの区分の判断について、当該課税仕入れが行われた日の状況に基づいて判断すべきものと解している点でも差異はない。

一方で、相違点が多数あるが、ここでは重要と思われる次の4点を取り上げて、それぞれ検討を行っていく。

(i) 経済実態の捉え方

ムゲンエステート事件では、原告から「不動産買取再販事業の実態を反映しないもの

(43) 税の累積を排除する政策においては、非課税や不課税に関するものを仕入税額控除から除外しなくとも税の累積は生じないため個々の取引レベルで考慮する必要はないという考え方もありうるが、ここでは、国庫等に配慮し、税の累積が生じない部分は仕入税額控除の対象としないという政策が加味されていたものを税の累積を排除する政策として捉える前提で検討している。

であって、著しく不合理である」との指摘はあるが、裁判所の判断として実態や経済実態という観点での指摘はない。

エー・ディー・ワークス事件では、「課税仕入れの用途区分に係る判断は、税負担の累積の排除という消費税法の目的に照らし、課税仕入れに係る消費税額について税負担の累積を招くものとそうでないものと適正に配分するという観点から、当該課税仕入れがいかなる取引のために行われたものであるのかを、その経済実態に即して適切に行うべきものである。」として、税の累積の排除という観点から税の累積の有無による課税仕入れの配分を適正にすべきとして、これを経済実態という観点で要求している。

この点について、我が国の消費税法では、課税標準である課税資産の譲渡等の対価の額に対し経済実態を考慮することに異論はないだろうが、仕入税額控除を含めた範囲で経済実態を考慮すべきとは一概にはいえないものと思われる。我が国の消費税法が付加価値税(cモデル)である場合には仕入税額控除を含め経済実態を反映すべきと思われるが、最高裁平成16年12月16日判決等からは取引高税(aモデル)に部分的に税の累積排除を考慮すればよいという理解をしているように思われる。ムゲンエステート事件とエー・ディー・ワークス事件ともに、我が国の消費税法がどのような性質であるかは記述がないが、最高裁平成16年12月16日判決等のように捉えるとした場合には、仕入税額控除まで経済実態を反映させるべきであるとはいいい難いものと思われる。

(ii) 課税仕入れの区分の方針

ムゲンエステート事件では、「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」とし、課税仕入れの区分の方針は明示していない。その上で、原告による「平成元年発行一問一答集」の記載等を通じた税務当局における取扱いであるとの主張(朝長解釈と同様の解釈)⁴⁴⁾を、「直ちに法令解釈の根拠となるものとはいいい難い」や「原告が主張する解釈を読み取るのは困難」として排除し、「用途区分の判定において課税仕入れの目的が考慮されるとしても、消費税法30条2項1号の文言や個別対応方式における用途区分に共通課税仕入れが設けられていることに照らすと、ここで考慮される課税仕入れの目的が、原告が主張するような最終的ないし主たる目的に限定されると解すべき理由はない。」としており、少なくとも最終的ないし主たる目的のみで区分することは否定している。

これに対し、エー・ディー・ワークス事件では、「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課税仕入れ等に対応する取引(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。」として、「要するもの」という文言の解釈から、将来におけ

⁴⁴⁾ この点については、エー・ディー・ワークス事件では争点2とされ、争点1で課税処分全部取消しの結論のため裁判所の判断が示されていない。

る一定の取引を目指しているとした上で、この目指している一定の取引で用途区分を判定できるとしている。なお、このような解釈では将来事象（将来における一定の取引）を取り扱う不安定さが存在することになるが、「税負担の判断が事業者の恣意に左右されることのないよう、①当該事業者の事業内容・業務実態、②当該事業者における過去の同種の課税仕入れ等及びこれに対応して行われた取引の内容・状況、③当該課税仕入れ等と過去の同種の課税仕入れ等との異同など、仕入日に存在した客観的な諸事情に基づき認定するのが相当である。」として、恣意性の介入に対する3つの考慮事項により対処する判示としている。

ムゲンエステート事件の判示では、最終的ないし主たる目的に限定されると解すべき理由はなしているが、確かにこの点は法令では明らかではない。しかし、最終的ないし主たる目的を考慮しない場合、わずかでもその他の資産の譲渡等があるときは（将来にありうる場合も含む）、課税資産の譲渡等のみに要するものは相当制約的に解されることになり、間接的な支出等を含めてほとんどの課税仕入れが課税資産の譲渡等にのみ要するものに該当しないことになりかねない。課税売上割合というその課税仕入れに関連しない可能性のある割合を用いる制度であることを考慮すると、この解釈が我が国の消費税法の解釈として妥当であるか疑問が残る。

一方で、エー・ディー・ワークス事件の判示について課税仕入れの区分の方針を示した点は画期的であると評価できるが、若干の疑問も残る。これは、通常のビジネスでは販売までの家賃収入も含めたトータルで事業計画を考えるものと思われるのに対し、「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」としており、後述(Ⅲ)の付随的な目的とも関連するが、将来における一定の取引をどのように観念するかが問題となる。少なくとも、複数のキャッシュインフローのシナリオが想定される可能性は否定できず、最終的に一つの目的しかないとは限らない。

(Ⅲ) 付随的な目的（他の収入）の捉え方

ムゲンエステート事件では、付随的な目的について考慮されず、これにより共通対応課税仕入れとなることで低い課税売上割合が適用されたとしても「課税の累積の排除の観点から直ちに許容されないとはまではいえ（ない）」としている。

そして、エー・ディー・ワークス事件では、「共通対応課税仕入れに区分されることとなるのか否かについては、一義的に解するのではなく、①他の収入が当該事業者の経済活動におけるどのような過程で得られ、その活動全体の中でどのように位置付けられているのか、②他の収入が見込まれることが、課税仕入れ等やこれに対応する取引にどのような影響を及ぼしているのか、③全体の収入の見込額のうちに他の収入の見込額が占める割合など、当該事業者が行う経済活動に関する個別の事情を踏まえ、課税仕入れに係る消費税額について税負担の累積を招くものとそうでないものとに適正に配分するという観点に照らし、他の収入が見込まれることをもって当該課税仕入れ等につき『その他の資産の譲渡等』にも要するものと評価することが相当といえるか否かを考慮して判断すべきである。」とし、他の収入の位置付け、影響、及び割合を考慮し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判断すべきとしている。

ムゲンエステート事件では、最終的ないし主たる目的に限定して解すべき理由はないとしており、これを前提とすれば、付随的な目的であっても区分の判定要素となることに議論の余地はなく、判決でもこのように判断している。

エー・ディー・ワークス事件では、用途区分について「将来における一定の取引を目指したもの」という前提で、「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」としている。それにも関わらず、「共通対応課税仕入れに区分されることとなるのか否か」を改めて3つの要素（当該事業者が行う経済活動に関する個別の事情）で判断するものとしている。

また、判示において「目指したもの」とされているため、最終的な目的に相当する文言にみえるが、本件へのあてはめにおいては「5%未満であることから不可避免的に生じる副産物」という評価をしており主たる目的で判断しているようにもみえる。

(iv) 課税売上割合に準ずる割合⁴⁵⁾

ムゲンエステート事件では、「控除対象仕入税額（共通仕入控除税額）は課税売上割合に代えて課税売上割合に準ずる割合によって計算する余地もある」とし、課税売上割合に準

ずる割合における対応の余地があるとしている。

一方で、エー・ディー・ワークス事件では、「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、上記のような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。」として、所轄税務署長の承認が必要という手続きの存在することを重視し、課税売上割合に準ずる割合による解決は難しいとしている。

課税売上割合に問題が存在するならば、課税売上割合に準ずる割合（消法30③、消令47）⁴⁶⁾により対処する方法は当然に検討されるべきものになろう。課税売上割合の準ずる割合については、国税庁ホームページでは、「課税売上割合により計算した仕入控除税額がその事業者の事業の実態を反映していないなど、課税売上割合により仕入控除税額を計算するよりも、課税売上割合に準ずる割合によって計算する方が合理的である場合には、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仕入控除税額を計算することもできます。」⁴⁷⁾と説明されている。ここでは、合理的である場合について、「仕入控除税額がその事業者の事業の実態を反映していないなど」という例が示されている。そもそも仕入税額控

45) この両事件は控訴されており、高裁判決を注視したい。なお、「両控訴審で国が強調し始めた『（たとえ課税売上割合が納税者に不利益なものであったとしても）課税売上割合に準じる割合が選択できるのだから、税負担の累積の排除が適正・公平に実現できる』と主張」（T&Amaster869号8頁（2021年））をしている旨の記載がある。

46) 合理的な基準により課税資産の譲渡等のみ要

するものとその他の資産の譲渡等のみ要するものとに区分することが可能なものについてはその区分が認められるとする取扱い（消基通11-2-19）につき、「消費税法基本通達11-2-19を改正し、その適用範囲を拡大するという方法も考えられますが、あまりに拡大すると法律の文言から逸脱することになる」（沼田・前掲注27, 61頁）と指摘されている。

除に実態を反映させる必要があるのか、この実態は消費税法に関連する法令のどこで示されているのか、という問題があるが、これはさておき、実態を将来における課税資産の譲渡等の対価と非課税資産の譲渡等の対価の割合とすれば、実態との乖離がある場合に課税売上割合に準ずる割合での対応ができれば、課税売上割合に代替する安全弁となるかもしれない。しかし、手続的に考えた場合、事前に所轄税務署長の承認を受ける必要があり、ここで将来事象を基にした按分が認められるのかという問題がある。

また、国税庁が考える「実態」という概念を消費税法における固有概念として、我が国の消費税法の政策に合わせ税の累積が排除できれば十分という理解にすると、過少な仕入税額控除をもたらす事態でも税の累積は生じなければ「実態」に反しないという解釈も可能になりかねない。このように考えると、エー・ディー・ワークス事件における「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」の判示は、妥当な判断と思われる。

(2) 消費課税のあり方からの2つの事件の検討

ここからの検討は、立法論的な検討も含まれることから項目を分けて記載する。

ムゲンエステート事件及びエー・ディー・ワークス事件の判決は泣き別れとなっているが、(1)のように消費税法の条文からは明確でない部分が判断を分けたと思われるため、こ

の視点を含めて再整理・再検討を行う。

まず、筆者の意見を示しておくとして、2つの事件のうち、結果としてはエー・ディー・ワークス事件に賛成したいと考えているが、(1)で指摘した点に疑問がある。

ムゲンエステート事件について、消費税法に関する法令のみを手掛かりとして考えれば、課税仕入れの区分の方針は法定されておらず、単に課税仕入れを区分して取り扱うことのみが規定されているだけである。「消費税法30条2項1号の文言や個別対応方式における用途区分に共通課税仕入れが設けられていることに照らして」判断すれば、最終的ないし主たる目的に限定される必要はないとの判示には一定の説得力を感じるが、課税売上割合に内在する問題を重視すれば、このような解釈を妥当とすべきではないものと思われる。

エー・ディー・ワークス事件については、(1)(i)でも示したように経済実態が何を示すのか、例えば、付加価値税(cモデル)であればその他の資産の譲渡等に対する課税仕入れや不課税取引⁴⁸⁾に対する課税仕入れであっても仕入税額控除とすべきとなるが、この場合の経済実態はどのように捉えるのか、という問題がある。換言すれば、消費課税により仕入税額控除の捉え方も異なることになり、ここから派生する課税仕入れの経済実態という概念も異なることになるとと思われる。我が国の消費税法について仕入税額控除を恩典のように取り扱うということであれば、このような特徴を考慮した税の累積の排除を達成する概

47) 国税庁 HP, <https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/shohi/6417.htm> (2021年3月11日アクセス)

48) 我が国の消費税法における取扱いは、不課税取引のために要する課税仕入れは、共通対応課税

仕入れとされている(消基通11-2-16)が、これは、税の累積が生じない部分であるにも関わらず仕入税額控除を認めるという点で、付加価値税(cモデル)におけるすべてを仕入税額控除すべきという発想の表れのようにも思われる。

念として「実態」をとらえる必要があるものと思われる。おそらく、ここでいう「実態」という概念は、課税仕入れとその後の売上げを明確な対応関係がなくとも結びつけるという消費税独自の概念となるものと思われる。

この点で、エー・ディー・ワークス事件では、「実態」こそ明らかではないが、課税仕入れの区分（つまりは、課税仕入れとその後の売上げの関係）について、一定の方針を示したことは評価ができる。「将来における一定の取引を目指したもの」という想定に疑問が残るが、一定の恣意性の排除を考慮しつつ最終的な目的に照らした区分を示しており、消費税法で明確でなかった課税仕入れの区分の方針を示した意義は大きいものと思われる。

ただし、ここでの税の累積の排除は、「課税仕入れに係る消費税額について税負担の累積を招くものとそうでないものと適正に配分するという観点」という判示から推測すると税の累積の完全な排除に資するものと思われるが、これを消費税法に関する法令のどこから解釈するか⁴⁹⁾という問題が残されている。

さらに、エー・ディー・ワークス事件におけるあてはめでは、最終的な目的ではなく、主たる目的での判断となっているようにみえる。これについては、将来事象である最終的な目的による判断を行うための基礎的な考察として、現在において観察可能な事象に照らした場合、本件では最終的な目的以外の部分

(他の収入)が副次的な範囲に留まっているという認定が可能であったという繋がりが想定されるが、論理のねじれを感じない訳ではない。特に、将来事象から現在の観察可能な事象への転換により性質に変更がないか懸念される。例えば、販売目的で取得した賃貸マンションが、長期に販売できなかった結果、ある程度の家賃収入が生じた場合には、最終的な目的と主たる目的で異なる結果となる可能性があり、二重の判断基準における問題が生じるように思われる。

このように、2つの事件を比較検討してみると、消費税法に関連する法令だけでは判断できない規定になっているという問題があり、高裁判決でこの部分についてはどのように転がるか予想がつかない事態となっている。最も不明確な概念になっているのが、税の累積という概念であり、ムゲンエステート事件のように「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」とすればいかなるような解釈も可能になる。我が国の消費税法は、消費課税の性質から仕入税額控除の位置付けを定めることが困難であるため、税の累積という政策で検討していく必要があるが、税の累積の概念が不明確であり仕入税額控除の位置付けが不安定になっているものと思われる。

本稿の検討では、最高裁平成16年12月16日判決等を考慮し、税の累積排除は部分的なも

49) 消費税法では税の累積の排除を明記してはいないが、税制改革法において「消費税は、事業者による商品の販売、役務の提供等の各段階において課税し、経済に対する中立性を確保するため、課税の累積を排除する方式による」(税制改革法10②)とされている。ただし、どこまでの税の累積排除が要求されているかは明らかではないため、

完全な排除を指向せず、仕入税額控除を課税標準とは別に置くことで恩典のような取扱いが可能となるように規定されたと思われる。

しかし、「経済に対する中立性を確保するため」との文言もあり、ここから考えれば税の累積は完全な排除を指向すべきと解釈すべきものと思われる。

のという考えを含めて検討したが、根本的な議論としては、仕入税額控除につき、税の累積を完全に排除する制度としなくてよいのか、仕入税額控除権のように位置付けなくともよいのか、等を考える必要があり、このためには立法論的対応や判例改定が必要になるものと思われる。

V おわりに

本稿では、消費課税の性質から考えられる分類に基づき、その性質からの仕入税額控除のあり方を検討した。また、我が国の消費税法における仕入税額控除は、税の累積の排除という観点での説明がなされることから、この観点での仕入税額控除のあり方も検討した。

我が国の消費税法では、実際に課税仕入れの事実があったとしても必ず控除する訳ではないという取扱いがされているが、これは付加価値税(cモデル)というより取引高税(aモデル)の特徴を強く有する設計になっていることや税の累積について完全な排除は要求されていないことに起因するものと思われる。

このような取扱いは、消費税法における課税標準(消法28①)の規定や過去の判例からは是認されているようであるが、消費税法導入からの時間も経過し、税率も10%まで上昇している中で、改めてこの取扱いの是非を検討すべきと思われる⁵⁰⁾。特に、インボイス制度(適格請求書等保存方式)が導入され⁵¹⁾、ここ

では税務署長に申請して登録を受けた課税事業者からのインボイス(適格請求書)等の保存が仕入税額控除の要件とされており、インボイスのない仕入れ(例えば、税務署長に申請していない課税事業者が課税資産の譲渡等として行った取引)は仕入税額控除の適用が受けられない。インボイス制度でも事実として行われた課税仕入れが仕入税額控除できず、税の累積が排除されずに残るといった問題が生じかねない制度になっている点を意識する必要があるものと思われる。

また、課税仕入れの区分について、ムゲンエステート事件やエー・ディー・ワークス事件の高裁での判決を注視する必要があるが、課税仕入れの区分は重大な問題を内在する課税売上割合の適用範囲の決定という意味があることも考慮する必要があると思われる。

そもそも、課税仕入れの区分等の問題が生じる原因は、税の累積の部分的な排除を前提としていることにある。この問題については、立法論としては、付加価値税(cモデル)とする方法(全ての課税仕入れを仕入税額控除とする)や非課税を廃止⁵²⁾する方法が考えられる。換言すれば、このような大きな改正を行わなければ対応が困難な問題が、我が国の消費税法には内在しているということである。令和2年度税制改正では、賃貸マンション等について租税回避に対し一定の効果のある措置が設けられたように思われる。しかし、租

50) 仕入税額控除権として位置付けや仕入税額控除の必要的控除性が必要であるという主張について、金子友裕・前掲注(3)を参照。

51) 「インボイス方式への転換は、消費税をめぐる関係者の利益状況を一変させる。消費税導入以降の累次の制度改正の歴史において、構造的な変化というべきであろう。」(増井良啓「今後の消費税法上の解釈問題」ジュリスト1539号60頁(2019年))

とインボイス方式への転換を構造的な変化とする指摘がある。

52) マーリーズ報告書(Sir James Mirrlees, Tax by Design: The Mirrlees Review, Oxford University Press, 2010)等の諸外国における議論でも、EU付加価値税の問題として複数税率構造と広範な非課税項目が指摘されている。

税回避と考えられる行動が生じる原因は消費税法のあり方に内在しているものと思われる、今後の税率上昇の可能性を考えると、同様の問題が生じかねないと懸念される。

最後に、我が国の消費税法を抜本的に見直す場合⁵³を想定するのであれば、消費税法の導入までの経緯等を考えても付加価値税（cモデル）を基本的な性格とするものが好ましいものと思われる。この場合には、仕入税額控除権とし、仕入税額控除は必要的控除性を有するものと明確に位置付けるべきである。その上で、最終消費者に非課税取引に関する消費税（隠れた税を含む）の負担をさせないとするのであればゼロ税率を適用する方法もあ

りうる。また、インボイス制度については、多段階課税の消費課税において重要な役割⁵⁴を担うものであり、手続的重要性を考慮する必要があると思われる。しかし、事実として課税仕入れが存在する場合には仕入税額控除を認めることを基本として⁵⁵、適正なインボイスを保存できていないことで事実として課税仕入れの存在が確認できない場合に限り仕入税額控除権を制約⁵⁶することができるというように取り扱うべきであろう。

なお、本稿では、転嫁に関する議論⁵⁷に踏み込めていない。本稿では、消費税の負担分の転嫁が自動的になされているかのような議論となっているが、実際には取引価格は市場等

53 「租税に関する法的な諸問題を主たる研究対象とする学問分野である租税法においては、消費税は所得税や法人税と比べて相対的に軽く扱われてきた。これは、消費税が重要でないと思われてきたということの意味するのではない。むしろ、消費税は法的な問題が相対的に少ない、その意味で優れた租税であると考えられてきたのである。」（渕圭吾「課税ベースとしての消費・再訪」ジュリスト1539号18頁（2019年）との指摘があるが、複数税率や非課税の取扱い等により複雑化しており、このように理解することが難しくなっていると思われる。

54 「一般にいう付加価値税には自己執行（self-enforcing）の動機が組み込まれているといわれる。つまり、適切な課税のためには政府が取引の有無・内容を観察できることが重要であるところ、前段階税額控除（仕入税額控除）方式を利用した多段階消費税（付加価値税）においては、連鎖する取引の各当事者において一定の書類取得・保存のインセンティブが作用するため、それらの取引の事実を裏付ける書類の連続性（paper trail）をクロスチェックすることによって取引の有無・内容に対する追跡可能性が高まるという議論である。」（吉村政穂「消費税と情報—付加価値税の自己執行メカニズムを中心に—」ジュリスト1539号36頁（2019年）や「理論的には、登録事業者間の取引については、双方から提出されるインボイス

情報を照合し、売手からの消費税の納付を条件に買手への仕入税額控除を認めることにすれば、ほぼ完璧な執行が可能になるはずである。」（渡辺智之「経済の電子化と消費税制の対応」ジュリスト1539号30頁（2019年））とされ、連鎖する取引という特徴から課税執行上の便宜が図ることができるという特徴もある。

55 「実体法上、消費税における仕入税額控除の必然性、重要性を認めながら、他方において、それを手続法、形式的な理由で排除するという矛盾、不一致は、解釈論として適切かどうか問われなければならない」（田中・前掲注(5)、274頁）とする指摘がある。

56 EUにおけるVATでも非課税売上げに対する課税仕入れは仕入税額控除の対象としていないが、この取扱いは「仕入税額控除権の制約」（restrictions to the right to deduct VAT）と説明されている（OECD, *supra* note 25 at 46.）。

57 「事業者が消費税を納税することと、その事業者がどのように価格を設定するかということが別のことだという点については、本誌の主要な読者である法律家の間でも、必ずしも十分に理解が共有されてきたわけではないように思われる。」（増井・前掲注(5)、58頁）と指摘されるように、消費課税では自動的に転嫁が生じる訳ではない（別のこと）との前提の検討が重要となる。

で決定されることになり、必ずしも転嫁がなされるという保証はない。この転嫁を含めたさらなる検討が本稿の残された課題であるが、次の問題の指摘をしておきたい。

仕入税額控除が不完全な形でしか機能しない場合には税の累積が生じた分だけ価格に差異が生じることになるはずであるが、市場で価格が決定されるとすると、税の累積が生じていてもこの部分は価格に反映させることができない（転嫁の不十分な状態となる）。ここでは、価格は一つに収斂することになり（仮に税の累積分を価格に転嫁しても販売できないため、販売しようとすれば市場で決まった価格まで下げる必要が生じる）、消費者からは税の累積が生じていることが把握できない状態になる。このため、制度上、仕入税額控除を課税要件ではなく手続要件のように制約的・恩典的に取り扱ったとしても、消費者は税の累積による価格の差異による中立性の問

題が通常は認識できない。

このため、転嫁が完全に行われることを前提とできない現実的な環境では、中立性の問題が顕現化しにくい状態になる。ただし、中立性の問題が顕現化しにくいだけで、仕入税額控除が不完全であればその分だけ税の累積は存在している。つまり、価格が一定であれば、税の累積分は事業者の負担として利益を圧縮させているに過ぎず、事業者レベルでの中立性の問題（税の累積分だけ利益に差異が生じる）として存在している。このように、仕入税額控除が不完全なときには消費者レベルの価格の差異や事業者レベルの利益の差異として中立性の問題が生じているが、転嫁が不十分な状態では消費者レベルでの問題が認識されにくい。このため、消費税法における重大な問題にもかかわらず、この問題は十分な認識が得られていない可能性がある。