

居住用不動産の取得に係る仕入税額控除（1）

高橋 里枝（武蔵野大学 経営学部 准教授）

要約

2023 年 3 月 6 日に、販売用居住不動産の課税仕入れに係る用途区分について争われた事件において最高裁判決が下された。本判決は、控除対象仕入税額の計算において個別対応方式（消費税法 30 条 2 項 1 号）を用いる際の課税仕入れの用途区分の判断基準を最初に示した最高裁判所判決である。本判決は、消費税法は税負担の累積が生じても課税仕入れに係る消費税額の全部または一部が控除されない場合があることを予定していること、及び課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等の双方に対応する課税仕入れは、当該事業に関する事情等を問うことなく、共通対応課税仕入れに該当すると解するのが消費税法の趣旨に沿うものというべきであるとした。

本稿では、これまでの下級審判決と本判決を分析し、わが国における控除対象仕入税額の計算において個別対応方式を用いる際の課税仕入れの用途区分の解釈規範を分析する。

1. はじめに

保有による利得や売却によるリターンを目的として不動産投資が行われてきたところ、近年は富裕層による投資や資産承継対策等としての中古一棟賃貸マンションの取得も増加している¹。マンション一棟を購入することとなれば、仕入れに係る消費税額も高額となる。納付すべき（還付される）消費税額は、売上にかかる消費税額から仕入れに係る消費税額を控除して計算される。仕入れに係る消費税額が売上にかかる消費税額よりも過大であれば還付される。マンション一棟購入にかかる消費税額（仕入れに係る消費税額）の全額が控除対象消費税額となるか否かについて争われることがある。

本稿では、2023 年 3 月 6 日に最高裁において判断が示された AD ワークス事件判決²を中心に、控除対象仕入税額の計算において個別対応方式（消費税法 30

条２項１号)を用いる際の課税仕入れの用途区分の判断基準について分析する。

２．AD ワークス事件判決

（１）事実の概要

不動産の売買及び仲介業務等を目的とする株式会社である X（原告・被控訴人・上告人）の主要な事業のうち、収益不動産販売事業(以下「本件事業」という。)は、賃貸収益を上げることのできる収益不動産(中古の賃貸用マンション等)を仕入れ、その資産価値及び収益力を向上させるバリューアップ（リノベーション、マネジメント、リーシングなどの方法による）を行った上で、当該収益不動産を顧客に転売するというものである(以下、このような本件事業の枠組みを「本件ビジネスモデル」ということがある)。

X は、平成 27 年 3 月期(平成 26 年 4 月 1 日から平成 27 年 3 月 31 日までの課税期間をいい、他の課税期間についても同様に表記する。)から平成 29 年 3 月期までの各課税期間(以下「本件各課税期間」という。)において、本件ビジネスモデルに基づき、バリューアップ後の転売を目的として、中古の賃貸用マンション(主に居住用であるが、一部に事務所、店舗が混在するものを含む。)である本件各マンション合計 84 棟(平成 27 年 3 月期及び平成 28 年 3 月期はいずれも 26 棟、平成 29 年 3 月期は 32 棟。以下「本件各マンション」という。)を購入した（以下、本件各マンションに係る課税仕入れを「本件各課税仕入れ」という）。本件各マンションは、本件各課税仕入れが行われた日（以下「本件各仕入日」という。）の時点において、その一部又は全部が住宅として貸し付けられており、X は、本件各マンションの購入によってその賃貸人たる地位を承継し、本件各マンションを転売するまでの間、その賃料を収受した。

X は、本件各課税期間の消費税等について、個別対応方式で控除対象仕入税額を計算することを選択した上で、本件各課税仕入れの用途区分に関しては、建物の販売（課税資産の譲渡等）を目的にしたものであるから課税対応課税仕入れに区分されるとして、本件各課税仕入れに係る消費税額の全額を課税標準額に対する消費税額から控除し、法定申告期限までに確定申告を行った。なお、本件各課税期間における X の課税売上高は 5 億円を超えており、課税売上割合も 95%を下回っていた。

これに対し、処分行政庁は、本件各課税仕入れは「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」（以下「共通対応課税仕入れ」という。）に区分すべきものであるとして、平成 30 年 7 月 30 日付けで、X に対し、本件各課税期間に係る消費税等の各更正処分（以下「本件各更正処分」という。）及びこれらに伴う過少申告加算税の各賦課決定処分（以下「本件各賦課決定処分」といい、本件各更正処分と併せて「本件各処分」という。）をした。

（２）第一審の判旨：請求認容

判旨Ⅰ：「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に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。」

判旨Ⅱ：「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。」

「このような消費税法 30 条 2 項 1 号の文言及び趣旨に鑑みると、課税仕入れ等の用途区分に係る判断は、当該課税仕入れ等を行った日（仕入日）を基準に、事業者が将来におけるどのような取引のために当該課税仕入れ等を行ったのかを認定して行うべきである。そして、かかる認定に当たっては、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等、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。」

判旨Ⅲ：「本件ビジネスモデルにおいて課税仕入れの目的が収益不動産の売却に

あることは明らかであるのに、当該事業における賃料収入の位置付けや、賃料収入が売上げ全体に占める割合その他の個別の事情を一切考慮せずに、将来の賃料収入が確実に見込まれるというだけで常に共通対応課税仕入れに区分すべきものと解するとすれば、経済実態と著しくかい離するおそれがあるにとどまらず、上記(1)のような税負担の累積の排除という消費税法の目的や、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ても、問題が生ずるといわざるを得ない。」

「一般に、事業者が課税仕入れ等を行う場合に、当該活動が本来得ることを目的としている収入(課税資産の譲渡等)のほかに、当該活動の過程で生じる他の収入(その他の資産の譲渡等)が見込まれることにより、当該課税仕入れ等が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。」

判旨 IV：「X が本件事業において仕入れた収益不動産を賃貸して得られる賃料収入は、当該収益不動産の販売を行うための手段としての賃貸から不可避免的に生じる副産物として位置付けられるものであ」って、「本件各仕入日に上記のような賃料収入が見込まれることをもって、本件各課税仕入れにつき『その他の資産の譲渡等』にも要するものとして共通対応課税仕入れに区分することは、本件事業に係る経済実態から著しくかい離するばかりでなく、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ても、相当性を欠くものといわざるを得ない。

したがって、本件各課税仕入れは課税資産の譲渡等にものみ要するものとして課税対応課税仕入れに区分するのが相当であるから、本件各課税仕入れに係る消

費税額は、その全額が控除対象仕入税額となる。」

（３）控訴審の判旨：原判決取消

判旨Ⅰ：「消費税に係る税負担の累積の排除をどのように実現するかについては立法政策に委ねられているところ、消費税法 30 条の定める仕入税額控除制度の仕組みは、以上のような同制度の具体的な構造や内容等に照らせば、納税義務者である事業者が同条 1 項ないし 3 項の規定する各算出方法を個別の事案に即して適切に使い分けることにより、その事務負担にも配慮しつつ、具体的な事業状況に即した税負担の累積の排除を適正かつ公正に実現することを可能にする合理的なものであるということが出来る。」

判旨Ⅱ：「消費税法 30 条 2 項 1 号が、課税対応課税仕入れを『課税資産の譲渡等にのみ要するもの』、非課税対応課税仕入れを『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』、共通対応課税仕入れを『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』と規定、いずれも『要したもの』ではなく『要するもの』と規定され、かつ、前二者は『にのみ』と限定的に規定されており、当該課税仕入れを行った日の属する課税期間が仕入税額控除の対象期間とされていることなどからすると、当該課税仕入れが行われた日の状況に基づいてその取引が事業者において行う将来の多様な取引のうちのどのような取引に要するものであるかを客観的に判断するのが相当と解される」

判旨Ⅲ：消費税法 30 条「2 項 1 号の定める各課税仕入れについては、同号の文言及び趣旨等に即して、課税対応課税仕入れとは、当該課税仕入れにつき将来課税売上げを生ずる取引のみが客観的に見込まれている課税仕入れのみをいい、非課税対応課税仕入れとは、当該課税仕入れにつき将来非課税売上げを生ずる取引のみが客観的に見込まれている課税仕入れのみをいい、当該課税仕入れにつき将来課税売上を生ずる取引と非課税売上げを生ずる取引の双方が客観的に見込まれる課税仕入れについては、全て共通対応課税仕入れに区分されるものと解するのが相当である」

判旨Ⅳ：「本件ビジネスモデルにおいては、本件各課税仕入れについて、本件各仕入日において、将来、住宅の貸付けによる賃料収入という非課税売上げが見込

まれるとともに、本件各マンションの売却による課税売上げも見込まれるから（前提事実(1)及び(2)、認定事実アないしウ）、本件各課税仕入れは、消費税法 30 条 2 項 1 号に規定する課税対応課税仕入れ及び非課税対応課税仕入れのいずれにも該当せず、共通対応課税仕入れに該当するものと解するのが相当である」

（４）上告審の判旨：棄却

判旨Ⅰ：「消費税法は、・・・課税の明確性の確保や適正な徴税の実現といった他の目的との調和を図るため、税負担の累積が生じても課税仕入れに係る消費税額の全部又は一部が控除されない場合があることを予定しているものといえることができる。」

判旨Ⅱ：「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、税負担の累積が生ずる課税資産の譲渡等と累積が生じないその他の資産の譲渡等の双方に対応する課税仕入れにつき一律に課税売上割合を用いることは、課税の明確性の確保の観点から一般に合理的といえるのであり、課税売上割合を用いることが当該事業者の事業の状況に照らして合理的といえない場合には、課税売上割合に準ずる割合を適切に用いることにより個別に是正を図ることが予定されていると解されることにも鑑みれば、課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等の双方に対応する課税仕入れは、当該事業に関する事情等を問うことなく、共通対応課税仕入れに該当すると解するのが消費税法の趣旨に沿うものというべきである。このように解することは、課税仕入れを課税資産の譲渡等「にのみ」要するもの(課税対応課税仕入れ)、その他の資産の譲渡等「にのみ」要するもの(非課税対応課税仕入れ)及び両者「に共通して」要するもの(共通対応課税仕入れ)に区分する同条 2 項 1 号の文理に照らしても自然であるといえることができる。

そうすると、課税対応課税仕入れとは、当該事業者の事業において課税資産の譲渡等「にのみ」対応する課税仕入れをいい、課税資産の譲渡等「にのみ」ならずその他の資産の譲渡等にも対応する課税仕入れは、全て共通対応課税仕入れに該当すると解するのが相当である。」

判旨Ⅲ：「本件各課税仕入れは X が転売目的で本件各建物を購入したものであるが、本件各建物はその購入時から全部又は一部が住宅として賃貸されており、

X は、転売までの間、その賃料を収受したというのである。そうすると、X の事業において、本件各課税仕入れは、課税資産の譲渡等である本件各建物の転売のみならず、その他の資産の譲渡等である本件各建物の住宅としての賃貸にも対応するものであるといえることができる。

よって、本件各課税仕入れは、その X の事業における位置付けや X の意図等にかかわらず、共通対応課税仕入れに該当するというべきである。」

3. AD ワークス事件の下級審判決との比較及び最高裁判決の判断枠組み

（１）第 1 審判決と控訴審判決の相違

第 1 審判決においては、第一に、税負担の累積の排除という消費税法（仕入税額控除制度）の目的を重視した上で経済実態に即して適切に判断すべきであるとしている（判旨 I）。第二に、用途区分の判断につき消費税法 30 条 2 項 1 号の文言及び趣旨に鑑み、当該課税仕入れ等を行った日を基準に、事業者が将来におけるどのような取引のために当該課税仕入れ等を行ったのかを認定すべきとした。本件へのあてはめにおいて、「課税仕入れの目的が収益不動産の売却にあることは明らか」とし（判旨 III）、収益不動産を賃貸して得られる賃料収入は、当該収益不動産の販売を行うための手段としての賃貸から不可避免的に生じる「副産物」とした（判旨 IV）。すなわち、経済実態からみると、本件各課税仕入れの目的は当該収益不動産の売却であって、賃貸収入は当該売却のための必至の副産物に過ぎないから、本件各課税仕入れは課税資産の譲渡等にのみ対応する課税仕入れであるとしている。

控訴審判決においては、税負担の累積の排除は立法政策に委ねられているとしている（判旨 I）。この点につき、第 1 審判決は上記の通り消費税法の目的、消費税法 30 条 2 項 1 号の文言及び趣旨に鑑み解釈の問題と捉えていると考えられる。また、消費税法 30 条 2 項 1 号が、「要したもの」ではなく「要するもの」と規定され、かつ、「課税資産の譲渡等」にのみ要するもの、「その他の資産の譲渡等」にのみ要するものとして「にのみ」と限定的に規定されていることから（判旨 II）、「課税対応課税仕入れとは、当該課税仕入れにつき将来課税売上げを生ずる取引のみが客観的に見込まれている課税仕入れのみをいい、非課税対応課税仕入れとは、当該課税仕入れにつき将来非課税売上げを生ずる取引のみが客観

的に見込まれている課税仕入れのみをいい、当該課税仕入れにつき将来課税売上を生ずる取引と非課税売上げを生ずる取引の双方が客観的に見込まれる課税仕入れについては、全て共通対応課税仕入れに区分されるものと解するのが相当」と判示した（判旨Ⅲ）。第１審判決と対比すると、課税仕入れ等を行った日を基準に将来におけるどのような取引のための課税仕入れかを判定する点は両判決で概ね一致している。一方、控訴審判決は、「にのみ」と限定的に規定されていることを考慮しその文言に即して判断している。

（２）最高裁判決の判断枠組み

本判決は、①消費税法は税負担の累積が生じても課税仕入れに係る消費税額の全部または一部が控除されない場合があることを予定していること、②課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等の双方に対応する課税仕入れは、当該事業に関する事情等を問うことなく、共通対応課税仕入れに該当すると解するのが消費税法の趣旨に沿うものというべき、③「にのみ」と規定する消費税法 30 条 2 項 1 号の文理に照らし、④課税対応課税仕入れとは、当該事業者の事業において課税資産の譲渡等にのみ対応する課税仕入れをいい、課税資産の譲渡等のみならずその他の資産の譲渡等にも対応する課税仕入れは、全て共通対応課税仕入れに該当すると解するのが相当、とする枠組みを示した。

②の「当該事業に関する事情等を問うことなく」は、課税仕入れの用途区分に係る判断において「経済実態」を考慮するとした第１審判決を排斥していると考えられる。③の「にのみ」と規定する消費税法 30 条 2 項 1 号の文理に照らして判断する点は、控訴審判決を踏襲している。控訴審判決においては、「課税仕入れが行われた日の状況に基づいてその取引が事業者において行う将来の多様な取引のうちのどのような取引に要するものであるかを客観的に判断するのが相当と解される」と判示しているが、最高裁判決ではその判断のタイミングについて明示的に言及されていない。

4. 先行裁判例との比較

（１）先行裁判例

消費税法における控除対象課税仕入税額の計算において個別対応方式を用い

る際の課税仕入れの用途区分の判断基準に関する下級審判例には、次の①ないし⑤がある。

①神戸地判平成 14 年 7 月 1 日税資 252 号順号 9154（請求棄却）・大阪高判平成 14 年 12 月 20 日税資 252 号順号 9253（控訴棄却）

本件は、非課税取引である住宅貸付けを行うための資産であるマンションの補修費用にかかる消費税額を仕入税額控除することができるか否かについて争われた事案である。

裁判所は、「その仕入れに対応する売上げが非課税売上げである以上、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から、非課税売上げに対応する課税仕入れにかかる消費税額は、本来的に仕入税額控除の対象となり得ないものであるというべきである。・・・かかる趣旨に基づき、法は、課税仕入れにかかる消費税額の全額を控除することは認めず、課税売上げに対応する仕入れ等の税額についてのみ控除の対象とすることとし、・・・課税事業者のうち、課税期間における課税売上割合が 95 パーセント以上と非課税売上げの割合が少ない事業者については、事務処理の簡便化の見地から課税仕入れにかかる消費税額の全額を控除できるとしているものと解される。・・・非課税売上げに要した課税仕入れにかかる消費税額については、仕入控除税額の計算方法につき個別対応方式を選択した場合には、これを仕入税額控除することができないことは明らかである。」と判示した。

②東京地判平成 24 年 9 月 7 日税資 262 号順号 12032（請求棄却）

本件は、施設整備に関する対価として割賦元金収入と割賦金利収入を有する場合における顧問報酬や支払手数料の用途区分について争われた事案である。

裁判所は、「その課税仕入れの区分の判断については、同号（消費税法 30 条 2 項 1 号一筆者注）の文言等に即して、当該課税仕入れが行われた日の状況に基づいてその取引が事業者において行う将来の多様な取引のうちの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。・・・原告が本件契約に基づいて行う事業活動により徳島県から対価として得ることとなる本件施設の整備に関する対価には、課税資産の譲渡等の対価で

ある本件割賦元本とその他の資産の譲渡等の対価である本件割賦金利とがあるというのであるから、本件課税仕入れ１ないし３が同法３０条２項１号ロに規定する『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課税仕入れ』に区分されるべきものであることは明らかとすることができる。」と判示した。

③さいたま地判平成 25 年 6 月 26 日税資 263 号順号 12241（請求棄却）

本件は、居住用マンション及び機械式駐車場に関し賃貸収入を得た後売却した場合における当該資産の課税仕入れの用途区分について争われた事案である。

裁判所は、「仕入税額控除は、流通過程における税負担の累積を防止するため、一定の要件の下に、資産等の譲渡に係る税額から仕入税額を控除する制度であるが、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に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。」と判示した。

④名古屋地判平成 26 年 10 月 23 日税資 264 号順号 12553（請求棄却）

本件は、事務所及び居室として貸し付けることを予定していた建物に係る課税仕入れの用途区分について争われた事案である。

裁判所は、「その文言上、現実には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。」と判示した。

⑤東京地判令和元年 10 月 11 日税資 269 号順号 13325（請求棄却）・東京高判令和 3 年 4 月 21 日 LEX/DB 文献番号 25590390（一部棄却、一部変更）・最判令和 5 年 3 月 6 日裁判所ウェブサイト（破棄自判）（ムゲンエステート事件判決）がある。

本件は、AD ワークス事件と同じく中古の賃貸用マンション等を収益不動産として売却した場合における当該不動産の課税仕入れの用途区分について争われた事案である。

第 1 審判決において、「その課税仕入れの区分の判断については、同号（消費税法 30 条 2 項 1 号一筆者注）の文言等に即して、当該課税仕入れが行われた日の状況に基づいてその取引が事業者において行う将来の多様な取引のうちどのような取引に要するものであるのかを客観的に判断すべきものと解するのが相当である。・・・用途区分の判定において課税仕入れの目的が考慮されとしても、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。・・・仕入税額控除において、課税の累積の排除をいかに実現するかについては立法政策に委ねられていると解されるところ、個別対応方式において共通課税仕入れと判定される課税仕入れについて、当該課税仕入れに係る資産の譲渡等による売上げ全体に占める非課税売上げの割合が非常に小さい場合が生じるとしても、そのことが課税の累積の排除の観点から直ちに許容されないとはいえない」ないと判示された。

控訴審判決において、「目的が仕入れの日に確定しているとは限らないこと、・・・課税資産の譲渡等に『のみ』要するというのは、その他の資産の譲渡等には要しないものと解するのが自然であることを前提とすると、規定の趣旨からも規定の文言からも、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』とは、課税の累積が生じる場合である課税資産の譲渡等に要することが課税仕入れを行った日を基準として見込まれており(ないしは予定されており(以下同じ。))かつ、その他の資産の譲渡等に要することが課税仕入れを行った日を基準として見込まれていないことを意味するものと解釈するのが相当である。

要することが見込まれるかどうかの判断要素の一つとして課税仕入れの『目的』が挙げられるとしても、課税の累積は、課税仕入れの目的が課税資産の譲渡等であったことによって生じるものではなく、課税資産の譲渡等が行われることの結果によって生じるものであるから、『最終的な目的』や『主たる目的』に限定されると解すべき根拠はなく、その他の資産の譲渡等が行われることが見込まれるのであれば、そこには課税の累積が生じないのであるから、課税資産の譲渡等にのみ要するものと扱うことは相当でない。・・・事業者に課税資産の譲渡等の目的があり、その他の資産の譲渡等の目的がなかったとしても、課税仕入れを行った日において将来その他の資産の譲渡等が確実に見込まれ、その他の資産の譲渡等に要する課税仕入れとなることが明らかである場合には、共通課税仕入れに該当すると解釈するのが相当である。」と判示された。

最高裁判決は、用途区分に関する争点について取り上げていない。

（２）AD ワークス事件判決とムゲンエステート事件判決

AD ワークス事件控訴審判決とムゲンエステート事件控訴審判決における用途区分の判断基準は、概ね一致していると思われる。前者は「課税仕入れにつき将来課税売上を生ずる取引と非課税売上げを生ずる取引の双方が客観的に見込まれる課税仕入れについては、全て共通対応課税仕入れに区分されるものと解するのが相当である」としており、後者は、「課税資産の譲渡等に『のみ』要するというのは、その他の資産の譲渡等には要しないものと解するのが自然であることを前提とすると、・・・事業者に課税資産の譲渡等の目的があり、その他の資産の譲渡等の目的がなかったとしても、課税仕入れを行った日において将来その他の資産の譲渡等が確実に見込まれ、その他の資産の譲渡等に要する課税仕入れとなることが明らかである場合には、共通課税仕入れに該当すると解釈するのが相当である」と判示されている。すなわち、いずれの判決においても、消費税法 30 条 2 項 1 号に規定されている「のみ」と「要するもの」の文言を鑑みて、課税資産の譲渡等に「のみ要するというのは、その他の資産の譲渡等には要しないものと解され、また、その判断のタイミングは課税仕入れを行った日においてだけでなく将来も含むものとして解された。

また、上述の通り AD ワークス事件最高裁判決は AD ワークス事件控訴審判

決の線上にあることから、ムゲンエステート事件控訴審判決は AD ワークス事件最高裁判決に照らしても成り立つものとする。

5. 最高裁判決の妥当性と射程

先行下級審判決及び本件最高裁判決のうち、AD ワークス事件第 1 審判決のみが、経済実態を考慮し、その他の資産の譲渡等に該当する居住用賃貸収入は課税資産の譲渡等である居住用収益物件の売却のために生じた副産物に過ぎないから、本件各課税仕入れは課税資産の譲渡等によりのみ対応する課税仕入れであると判断を下した。当該第 1 審判決について、妥当であるとする意見がある³。居住用賃貸目的があると判断された場合に共通対応課税仕入れに区分されるところ、結果として現実から乖離した課税売上割合を用いることになるというのがその理由である。しかし、課税売上割合に準ずる割合の規定も存在することを鑑みれば、そのような問題を回避することも可能であると考えられよう。この点について本件最高裁判決においても「課税売上割合を用いることが当該事業者の事業の状況に照らして合理的といえない場合には、課税売上割合に準ずる割合を適切に用いることにより個別に是正を図ることが予定されていると解されることにも鑑みれば」（判旨 II）それよりも、「課税資産の譲渡等に『のみ』要するというのは、その他の資産の譲渡等には要しないものと解するのが自然」とする消費税法 30 条 2 項 1 号の文理に照らした解釈に妥当性があるように考える。

AD ワークス事件下級審判決や他の先行裁判例においては、例えば「課税仕入れが行われた日」の状況において客観的に判断するとその判断のタイミングを明示している。一方で、最高裁判決では、その事実認定においては、「本件各課税仕入れは X が転売目的で本件各建物を購入したものであるが、本件各建物はその購入時から全部又は一部が住宅として賃貸されており、X は、転売までの間、その賃料を収受したというのである」と認定しているものの、その判断のタイミングについて解釈規範として明らかにしなかったと考えられる。したがって、本件最高裁判決の射程は、その判断のタイミングが明らかでないとの留保を付せた上で、控除対象課税仕入税額の計算において個別対応方式（消費税法 30 条 2 項 1 号）を用いる際の課税仕入れの用途区分の基準を判断する場合において及ぶと思われる。

6. おわりに

本稿は、販売用居住不動産に係る消費税の課税仕入れの用途区分について 2023 年 3 月 6 日最高裁判決を中心に分析を試みた。当該最高裁判決の判断枠組み及びその結論に賛成するものであるところ、紙幅の都合上、消費税の意義という大きな枠組みでの考察に至らなかった。この点について、EU の付加価値税（VAT）における居住用不動産取得に係る仕入税額控除の制度及び EU 司法裁判所の解釈と比較することによって分析を試みたいと考えるが、別稿を期すことにする。

注釈

¹ 三菱 UFJ 信託銀行「不動産マーケットリサーチ vol.196」2021 年 10 月 6 日（https://www.tr.mufg.jp/houjin/fudousan/f_report/pdf/fr_2021100101.pdf?20211005111219, 2023 年 9 月 9 日最終閲覧）。

² 最（一小）判令和 5 年 3 月 6 日裁判所ウェブサイト。控訴審：東京高判令和 3 年 7 月 29 日訟月 68 卷 3 号 188 頁・判時 2527 号 5 頁、第一審：東京地判令和 2 年 9 月 3 日訟月 68 卷 3 号 236 頁・税資 270 号順号 13448・裁判所ウェブサイト・判タ 1496 号 186 頁・判時 2527 号 22 頁。

³ 田中治・ジュリ 1555 号 10 頁、田中治・TKC 税情 30 卷 6 号 19 頁。ムゲンエステート事件第 1 審判決に批判的な見解を示したものとして、高橋貴美子・税務弘報 68 卷 2 号 116 頁。