

個別対応方式／賃貸用マンションの用途区分／

破産による信託受益権売買契約の解除

さいたま地裁平成 23 年（行ウ）第 33 号消費税等の更正処分等取消請求事件
（棄却）（確定）
（平成 25 年 6 月 26 日判決）

第 64 回 2016 年（平成 28 年）2 月 5 日

発表 長野 匡司

※MJS 租税判例研究会は、株式会社ミロク情報サービスが主催する研究会です。

※MJS 租税判例研究会についての詳細は、MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページをご覧ください。

<MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページ>

<http://www.mjs.co.jp/seminar/kenkyukai/>

2016年2月5日

第64回MJS租税判例研究会

報告者 長野 匡司

個別対応方式／賃貸用マンションの用途区分／破産による信託受益権売買契約の解除
さいたま地裁平成23年（行ウ）第33号消費税等の更正処分等取消請求事件（棄却）（確定）
平成25年6月26日判決

1. 事案の概要

B社の取得したマンションが、仕入税額控除の個別対応方式の適用において、課税仕入れの用途区分を「課税資産の譲渡等のみ要するもの」として確定申告したところ、「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」として更正処分等を受けた。

本件は、個別対応方式により控除しなければならない課税仕入れ税額が控除されていないとして、その一部取消しを求めた事案である。

2. 事実関係

(1) 当事者

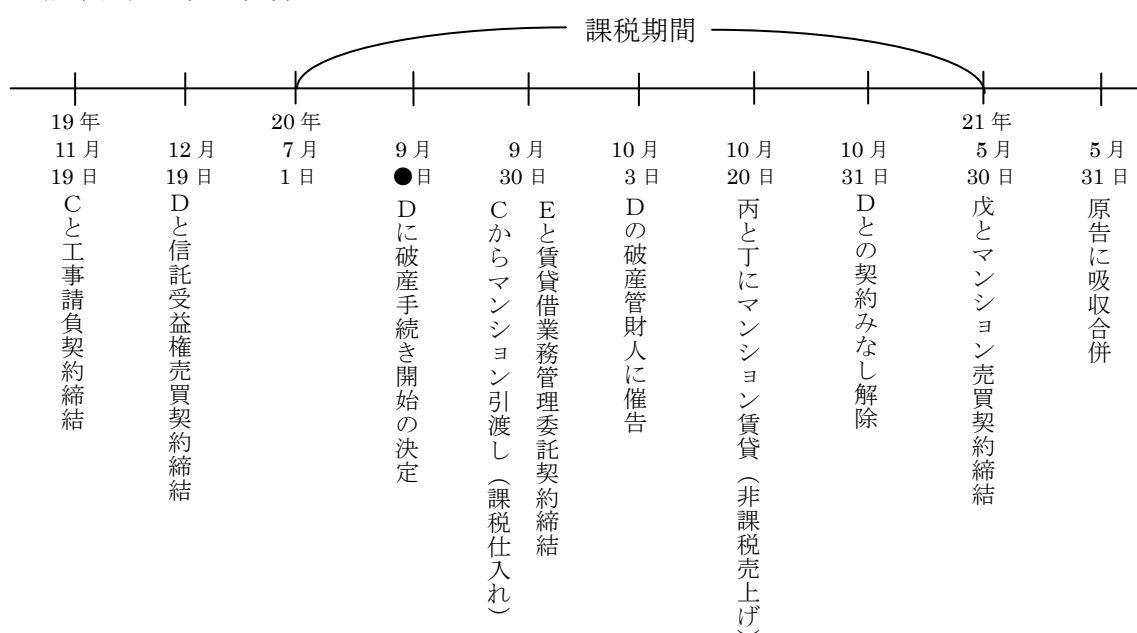
- ① Bは、不動産及びコンテナの売買、仲介、賃貸、リース及び管理等を目的とする株式会社であった。
- ② Cは、総合建設業を営む株式会社である（Bは、原告に吸収合併されるまで、Cの100パーセント子会社であった。）。
- ③ 原告は、土木、建築工事の請負等を目的とする株式会社である。

(2) 課税仕入れの経緯

- ① Bは、平成19年11月29日、Cとの間で、千葉県松戸市の土地上の居住用ワンルームマンションの建物及びこれに付随する機械式駐車場（以下、建物と合わせて「マンション」という。）の建築工事をCが代金計2億5032万円で請け負う旨の工事請負契約を締結した。
- ② Bは、平成19年12月19日、株式会社Dとの間で、BがDにマンション及びその敷地等（以下「マンション等」という。）の信託受益権を3億7700万円で譲渡する旨の信託受益権売買契約を締結した。
- ③ 東京地方裁判所は、平成20年9月●日、Dについて破産手続開始の決定をした。
- ④ Bは、平成20年9月30日、請負契約に基づき、Cからマンションの引渡しを受けた（Bの課税仕入れ）。

- ⑤ Bは、平成20年9月30日、株式会社Eとの間で、マンションの賃貸借及び管理業務を委託する旨の契約を締結した。同契約には、マンションは居住用で、居住以外の事務所使用は不可との記載がある。
- ⑥ Bは、平成20年10月3日、Dの破産管財人に対し、受益権売買契約について、確答期限を10月31日として、破産法53条2項1文に基づく催告をしたが、同日までに確答がなく、同契約は同項2文により解除されたものとみなされた。
- ⑦ Bは、平成20年10月20日、Eを代理人として、丙及び丁に対し、マンションの居室を賃貸した（Bの非課税売上げ）。

〔図表1〕B社の経緯



(3) 各処分の経緯

- ① Bは、平成21年5月30日、戊に対し、受益権売買契約の対象であったマンション等を2億7000万円で売却する旨契約した。
- ② 原告は、平成21年5月31日、Bを吸収合併した。
- ③ 平成21年6月23日売買を原因として、同日付けで、戊への所有権移転登記がされた（原告の課税売上げ?）。
- ④ 本件課税期間におけるBの課税売上割合は95%未満であったところ、原告は、本庄税務署長に対し、本件課税期間の消費税等につき、〔図表2〕（A）の金額による確定申告を法定申告期限までに行った。
- ⑤ 本庄税務署長は、確定申告を受けて、平成21年12月22日、同課税期間の消費税等につき、課税標準額は原告の申告どおりであるが、控除対象となる仕入税額は131万6060円であるとして、〔図表2〕（B）とする更正処分を行った（その後審査請求により〔図表2〕（C）のとおり一部減額）。

〔図表 2〕 消費税等の金額

区 分		順号	金 額		
			確定申告 (A)	更正処分 (B)	不服審判所 裁決 (C)
消費 税	課税標準額	①	1,469,000	1,469,000	1,469,000
	課税標準額に対する消費税額	②	58,760	58,760	58,760
	控除対象仕入税額	③	6,881,920	1,316,060	1,521,804
	控除不足還付税額 (③-②)	④	6,823,160	1,257,300	1,463,044
地方 消費 税	地方消費税の課税標準となる消費 税額 (控除不足還付税額④)	⑤	6,823,160	1,257,300	1,463,044
	還付される譲渡割額 (⑤×25%)	⑥	1,705,790	314,325	365,761

3. 争点及び争点についての当事者の主張

(1) 争点

本件の争点は、次の2点である。

- ① 課税仕入れの目的 (Bによるマンションの取得が、「課税資産の譲渡等」にのみ要するもの」と「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」のいずれに区分されるか。)
- ② 一部の仕入税額が控除できないことは合法性の原則等に反するか。

(2) 争点①について

争点①についての当事者の主張は、次のとおりである。

	被告の主張	原告の主張
課 税 仕 入 れ の 目 的	マンションについては、受益権売買契約においても住宅としての賃貸をすることが予定されていた。また、Bとしても、Dが破産状態に陥って同契約が履行されるとは考えていなかったといえ、課税仕入れの日である平成20年9月30日に管理契約を締結してマンションを住宅の貸付けに供している。そして、Bは、本件課税期間において、マンションの貸付け等に係る収入として8,077,880円の賃料収入を得ている。	マンションについては、テナントへの事業用貸付けが予定されていたに過ぎず、受益権売買契約において住宅としての賃貸をすることは予定されていなかった。もともと、マンションは、Dへの信託受益権の売却を目的として建設・購入されたものであり、Bとしては、Dが破産状態に陥ったとはいえ、同契約が全く履行されないと考えていたわけではなく、また、他に買い手を探していたのである。そして、Bは、課税仕入れの日である平成20年9月30日に管理契約を締結してマンションを住宅の貸付

	<p>Bはマンションを固定資産として認識しており、原告も各処分がされる直前に修正申告するまでマンションの会計処理上の科目を「固定資産」としていた。</p> <p>そうすると、課税仕入れであるBによるマンションの取得は、課税仕入れの日である平成20年9月30日当時において、マンションを販売する（受益権を譲渡する）目的ではなく、あるいはその目的とともに、住宅として貸し付けることを目的としてされたことは明らかである。</p>	<p>けに供しているけれども、これも投資家の抱くリスクを少なくすることで、マンションをできる限り値崩れさせないで早期に売却しようと考えたものであり、入居者の募集活動は、正に販売活動そのものである。</p> <p>マンションの会計処理上の科目を「固定資産」から「棚卸資産」に修正したこと、Bが賃貸を前提とした資金調達方法を採用していなかったこと、マンション等の賃料収入の売却代金に対する割合が0.00017に過ぎないことも併せ考慮すると、課税仕入れであるBによるマンションの取得は、課税仕入れの日である平成20年9月30日当時において、Dに転売する目的でなされたことは明らかであるといえる。なお、Bは最終的にマンションを戊に売却しているが、仕入物件が同じものであるのに、売却先が違うだけで仕入目的が変更されたとはいえない。</p> <p>受益権売買契約上の信託受益権の売買期日は、マンションを賃貸してから1か月も経過しない平成20年10月末日であるから、Bの行ったマンションの貸付けは、「住宅の貸付けに係る期間が1月に満たない」（令16条の2）ものとして、課税取引に当たる。</p>
施行令2条3項	<p>施行令2条3項は、課税物件たる「資産の譲渡等」（法2条1項8号）の範囲について更に定めたものであり、施行令2条3項を根拠に本件課税仕入れの目的を決することはできない。</p> <p>Bの事業目的には不動産の賃貸があげられているから、マンションの賃貸はBの事業として行われていることは明らかであり、「事業に付随して対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け」</p>	<p>施行令2条3項は、付随取引は「資産の譲渡等」の範囲に入るとしているのであるから、付随取引の存否によって資産の譲渡等の性質が影響されるものではないといえる。</p> <p>そして、Bのマンションの取得に賃貸目的があったとしても、それは付随取引に過ぎず、賃貸収入が発生したとしても、仕入れ時の本来の目的に付け加えることはできない。</p>

	(施行令 2 条 3 項) に過ぎないともいえない。	
基本通達 11-2-20	<p>基本通達 11-2-20 は、課税仕入れの用途区分は課税仕入れの日の状況で判断すべきであるとの原則を示した上、課税仕入れの日に用途区分が定まっていなかった場合において、課税期間の末日までに当該区分が明らかにされたときには、例外的に明らかにされた区分によって個別対応方式を適用できるとしたものである。</p> <p>B が課税仕入れの日において住宅の貸付目的を有していたことは明らかであるから、課税仕入れの日において既に用途区分は定まっていた。</p>	<p>仮に、D の破産手続開始決定により、B において、課税仕入れを行った日であるマンションの引渡日 (平成 20 年 9 月 30 日) 当時において課税仕入れの目的が明らかでなかったとすれば、その日の属する課税期間の末日である平成 21 年 5 月 30 日時点では、B が戊にマンションを売却したことにより、マンションの取得が「課税資産の譲渡等のみに要するもの」に該当することが明確になったのであるから、基本通達 11-2-20 により、この区分によって個別対応方式により税額を計算すべきである。</p>

(3) 争点②について

争点②についての当事者の主張は、次のとおりである。

	被告の主張	原告の主張
法 30 条 1 項	<p>控除対象の仕入税額は課税仕入れを行った日の属する課税期間において控除される仕組みになっていること (法 30 条 1 項) 及び「課税資産の譲渡等その他の資産の譲渡等に共通して要するもの」に区分されるものは、控除対象仕入税額が課税売上割合に従って計算されること (同条 2 項 1 号ロ) は、法が予定するところであり、税法の本質に反しない。</p>	<p>課税仕入れが「課税資産の譲渡等その他の資産の譲渡等に共通して要するもの」にあたるのであれば、実際に消費税が支払済みであるにもかかわらず、仕入税額控除できる金額の支払済み消費税に対する割合はわずか 0.00472 となり、結果的に全く仕入税額控除ができなくなることになる。これは、課税売上高に対応する課税仕入れ額を控除するという法 30 条 1 項の趣旨に反し違法である。</p>
合法性の原則	<p>課税売上割合が 95%以上となる場合において、5%未満の非課税売上げがあったとしても仕入税額全額の控除を認めるとする規定は、単に納税者の負担を考慮して法が定めた例外的措置に過ぎず、それ以外の場合において全額控除を認める趣旨ではないから、非課</p>	<p>入居者の募集活動をするには販売するための手段でしかなく、全売上高の 5%未満なら計算便宜上支払っていないものまで支払ったものとする法 30 条 2 項の解釈から、公平原則にもはや反するものである。法 30 条 1 項と 2 項の関係は目的と手段の関係であり、1 項の趣旨から大きく外れた</p>

<p>税売上げである賃料収入が建物の売却予定額に比して少額であったとしても、そのことによって非課税売上げに対応する仕入税額が控除の対象とならないという原則が左右されるものではない。</p> <p>したがって、各処分が、合法性の原則（憲法 84 条）や法 30 条 1 項に反することはない。</p>	<p>結果が生ずる場合には 2 項の適用がおかしいのであり、そのための方策は法の中に用意されている。法 33 条から 35 条までは調整対象固定資産についての配慮を定めた条文で、法 30 条 3 項も配慮規定を設けていることから、法 30 条 2 項の他に控除額の計算方法がないということではない。</p> <p>消費税額の更正時点では、実際の課税売上高、非課税売上高が判明していたのであり、実態とかけ離れて、課税売上高に 0.00472 を乗じて仕入税額控除を少なくすることは、合法性の原則（憲法 84 条）、法 30 条 1 項にも反する。</p>
---	--

4. 裁判所の判断

(1) 争点①について

争点①についての裁判所の判断は、次のとおりである。

裁判所の判断	
課税仕入れの用途区分	<p>個別対応方式（法 30 条 2 項 1 号）により控除対象となる仕入税額を計算する場合における課税仕入れの用途区分は、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。</p> <p>課税仕入れを行った日とは、課税仕入れに該当する資産の譲受け若しくは借受けをした日又は役務の提供を受けた日をいうものと解される（基本通達 11-2-20）。</p> <p>したがって、マンションの取得の用途区分は、平成 20 年 9 月 30 日の状況に基づいて客観的に判断すべきことになる。</p>
課税仕入れの目的	<p>マンションはもともと D への信託受益権の売却を目的として建設・購入されたものであったといえる。また、受益権売買契約は課税仕入れの日より後の平成 20 年 10 月 31 日の経過をもって解除されたものとみなされたのであるから、課税仕入れ時には、同契約は存続していたといわざるを得ない。加えて、B は、D が破産しそうだという情報を得た後には、H にマンションの価値の再査定を依頼して D 以外の第三者に売却する準備を進め、D の破産手続開始決定の直後には D 以外に売却する方針を固め、最終的には戊にマンションを売却したのである。これらの経緯からすると、マンションの取得時に、マンションを販売する又はその信託受益権を譲渡す</p>

	<p>る目的で取得したということは否定できない。</p> <p>一方、Bは課税仕入れの日と同日にEとの間で管理委託契約を締結し、間もなく、Eを通じ丙及び丁との各賃貸借契約を締結している。そして、管理委託契約及び各賃貸借契約とも、マンションの使用目的を住宅に限定している。さらに、Bは、本件課税期間において、マンションの貸付け等に係る収入として 8,077,880 円の賃料収入を得ている。これらの経緯からすると、マンションの取得時に、マンションを住宅として貸し付ける目的でも取得したと認めるのが相当である。</p> <p>このように、Bによるマンションの取得は、課税仕入れの日である平成 20 年 9 月 30 日当時において、マンションを販売する（信託受益権を譲渡する）目的とともに、住宅として貸し付けることを目的としてされたと認められる。</p> <p>管理委託契約の締結や、入居者の募集は、客観的にみて、賃貸のための行動であることが明らかであり、仮に同契約がマンションの値崩れ防止を目的としてされたとしても、そのことから直ちに「入居者の募集活動は正に販売活動そのものである」とはいえないし、マンションの取得に住宅としての貸付け目的がなかったともいえない。また、法人税確定申告書において、会計処理上、マンションを長期保有を前提とする「固定資産」から早期売却を前提とする「棚卸資産」に修正しているけれども、このことは、かえって、修正申告以前である課税仕入れ時にはマンションを「固定資産」として長期保有しようとして認識していたことを裏付けるというべきである。また、このことは、資産の種類を「建物（定額）」とした上で減価償却の処理がされているBの物件台帳の記載から、利用目的の記載いかんにかかわらず、Bがマンションを固定資産と認識していたと認められることとも一致する。</p> <p>さらに、Bが賃貸を前提とした資金調達方法を取っていなかったことや原告のマンション等の賃料収入の売却代金に対する割合が 0.00017 に過ぎないこと等の事情があるとしても、課税仕入れ時にマンションの取得について販売する目的とともに住宅として貸し付ける目的があったとする認定を覆すには足りない。</p> <p>Bが締結した各賃貸借契約について、同契約を締結した平成 20 年 10 月 20 日から受益権売買契約においてDにマンションを引き渡す期限となっていた同月末日までは1月に満たないが、各賃貸借契約における賃貸期間は 24 か月であり、同契約が「住宅の貸付けに係る期間が1月に満たないもの」（施行令 16 条の 2）に当たらないことは明らかである。</p>
施行令 2 条 3 項	<p>Bの事業目的には不動産の賃貸があげられているから、マンションの賃貸はBの事業として行われていると認められ、「事業に付随して対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け」（施行令 2 条 3 項）に過ぎないとはいえない。</p>

基本 通達 11 2 20	<p>基本通達 11-2-20 は、課税仕入れの用途区分は課税仕入れの状況で判断すべきであるとの原則を示した上、課税仕入れの日に用途区分が定まっていない場合において、課税期間の末日までに当該区分が明らかにされたときには、例外的に、この明らかにされた区分によって個別対応方式を適用できるとしたものである。そして、Bが課税仕入れの日においてマンションを住宅の貸付の目的でも取得していたことは明らかであるから、この日において既に用途区分は定まっていたといえる。</p> <p>したがって、基本通達 11-2-20 が適用される余地はないのであり、課税仕入れの日にその目的が明らかでなかったことを前提とする原告の主張は採用できない。</p> <p>以上からすると、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」に該当することとなる。</p>
-------------------------------------	---

(2) 争点②について

争点②についての裁判所の判断は、次のとおりである。

裁判所の判断	
法 30 条 1 項	<p>法 30 条 1 項の例外規定として同条 2 項が定められているところ、本件においては、同項 1 号を適用して、仕入税額の一部のみを控除すべきなのであるから、一部しか仕入税額控除がされないことは、何ら法 30 条 1 項に反するものではない。</p>
合 法 性 の 原 則	<p>合法性の原則とは、憲法 84 条の定める租税法律主義の 1 原則として、恣意的な課税を防止するため、税を減免する場合には法律の根拠を要するものであるが、課税仕入れについて一部しか仕入税額控除がされないことが、かような合法性の原則との関係で問題を生じさせるものでないことは明らかである。</p>

(3) 結論

原告の本訴各請求は理由がないから棄却することとし、次のとおり判決する。

- ① 原告の請求をいずれも棄却する。
- ② 訴訟費用は、原告の負担とする。

5. 判決に対する意見

(1) 通達と Q & A から見る課税仕入れ等の用途区分の判定時期

消費税法 30 条 2 項 1 号では、課税仕入れを「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」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」に区分することとしている。

この条文では、「要したのもの」ではなく「要するもの」と規定されており、消費税基本通

達 11-2-20 により、原則として、課税仕入れを行った日の状況により 3 区分のどの「要するもの」に該当するかを判定することとなる。

上記通達及び下記 6 (7)の『「95%ルール」の適用要件の見直しを踏まえた仕入控除税額の計算方法等に関する Q & A [I] (問 16)』による用途区分は、次の表のとおりである。

判定状況		用途区分
原則		課税仕入れを行った日の区分
特例（課税仕入れの日に用途区分が明らかにされていない場合）	課税期間の末日までに用途区分が明らかにされたとき	課税期間の末日までに明らかにされた区分
	課税期間の末日までに用途区分が明らかにされていないとき	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

それでは、上記通達を次の①と②の具体例で検討してみることにする。

① 「その他の資産の譲渡等にのみ要するもの」から「課税資産の譲渡等にのみ要するもの」への用途変更

課税仕入れを行った日において「その他の資産の譲渡等にのみ要するもの」と判定したが、課税期間の末日までに「課税資産の譲渡等にのみ要するもの」に用途変更した場合には、「その他の資産の譲渡等にのみ要するもの」として処理したままでいいのだろうか。

消費税法 35 条（非課税業務用調整対象固定資産を課税業務用に転用した場合の仕入れに係る消費税額の調整）の適用がある場合を除いて、「その他の資産の譲渡等にのみ要するもの」のままで完結してしまうこととなる。

② 「課税資産の譲渡等にのみ要するもの」から「その他の資産の譲渡等にのみ要するもの」への用途変更

課税仕入れを行った日において「課税資産の譲渡等にのみ要するもの」と判定したが、課税期間の末日までに「その他の資産の譲渡等にのみ要するもの」に用途変更した場合には、「課税資産の譲渡等にのみ要するもの」として処理したままでいいのだろうか。

消費税法 34 条（課税業務用調整対象固定資産を非課税業務用に転用した場合の仕入れに係る消費税額の調整）の適用がある場合を除いて、「課税資産の譲渡等にのみ要するもの」のままで完結してしまうこととなる。

税務調査では、課税仕入れを行った日において「課税資産の譲渡等にのみ要するもの」を判定した状況を説明しても、調査官が「その他の資産の譲渡等にのみ要するもの」だと主張することも考えられる。したがって、課税仕入れを行った日の状況でそのまま税務調査がおこなわれるかどうかは疑問である。

(2) 判決に対する感想

消費税基本通達 11-2-20 について、上記(1)①及び②のとおり、適正な通達かどうか疑問を感じている。

しかし、裁判所は、上記 4(1)のように、通達が正しい前提で判断している。租税法法律主

義であるにもかかわらず、通達が正しいかどうかは、まったく検討していない。

また、下記 6(6)質疑応答事例の「販売目的で取得した土地を資材置場として利用している場合の造成費」では、「販売の目的で取得した土地についての造成費用ですから、一時的に自社の資材置場として使用しているとしても、その他の資産の譲渡等にものみ要するものとなります。」とし、一時的な使用は影響がない旨の回答をしている。

本件は、課税期間の末日までに「マンション売買契約」を締結しているので、一時的な賃貸は影響がないと考え、「課税資産の譲渡等にものみ要するもの」に該当するものと思われる。

「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」として、地裁で判決が確定してしまったが、十分な審理が行われていないような気がする。

6. 参考資料

(1) 類似裁決事例（国税不服審判所ホームページ、公表裁決事例要旨）

住宅として賃貸中の建物を譲渡目的で取得した場合には、仕入税額控除における個別対応方式では「課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要するもの」に区分されると判断した事例

平成 17 年 11 月 10 日裁決

請求人は、本件各信託不動産（土地及び建物）に係る賃貸収入（住宅の貸付けに伴う賃貸収入）は、当該各不動産の取得に伴い付随的に生じたものにすぎず、当該各不動産の取得が当該各不動産の譲渡を目的とするものであることを妨げるものではないから、当該取得に係る課税仕入れは、消費税法第 30 条第 2 項第 1 号（個別対応方式）の適用に当たり、「課税資産の譲渡等にものみ要するもの」に区分されるべき旨主張する。

しかしながら、請求人は、本件各信託不動産を、譲渡する目的だけでなく、その賃貸収入を得る目的を併せ持って取得したものであり、また、本件課税期間において、本件各信託不動産を取得した日から課税資産の譲渡等に該当しない当該各不動産に係る賃貸収入（住宅の貸付け）が生じている以上、本件各信託不動産に係る課税仕入れにつき、個別対応方式において、「課税資産の譲渡等にものみ要するもの」に区分することはできず、「課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要するもの」に区分するのが相当であるから、請求人の主張には理由がない。

住宅の貸付け等の用に供している建物を販売用として取得したとしても、課税仕入れの用途区分は、課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要するものに該当するとした事例

平成 24 年 1 月 19 日裁決

《ポイント》

個別対応方式により仕入れに係る消費税額を計算する場合において、課税仕入れを「課

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」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」に区分する場合の当該区分（いわゆる用途区分）は、課税仕入れを行った日の状況により行くと解されている（消費税法基本通達 11-2-20）ところ、この事例は、住宅の貸付け等の用に供している建物を販売用として取得した場合の用途区分について判断を示したものである。

《要旨》

請求人は、販売する目的で本件各建物を取得したのであるから、その取得に伴い住宅貸付けによる収入が発生する場合であっても、その取得は、消費税法第 30 条《仕入れに係る消費税額の控除》第 2 項第 1 号に規定する個別対応方式による課税仕入れ等に係る消費税の控除額の計算において、「課税資産の譲渡等にのみ要する課税仕入れ」に該当する旨主張する。

しかしながら、課税仕入れ等の用途区分の判定は、課税仕入れ等を行った日の状況により、当該課税仕入れ等の目的及び当該課税仕入れ等に対応する資産の譲渡等の内容を勘案して行うのであるから、本件各建物の取得は、たとえその取得目的が販売用であったとしても、その取得の時点において本件各建物は住宅の貸付け等の用に供されていたのであるから、「課税資産の譲渡等と課税資産の譲渡等以外の資産の譲渡等に共通して要する課税仕入れ」に該当する。

《参照条文等》

消費税法第 30 条第 2 項第 1 号

消費税法基本通達 11-2-12、11-2-20

(2) 憲法

第八十四条 あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする。

(3) 消費税法

（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（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百八分の六・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 国内において課税仕入れを行つた場合 当該課税仕入れを行つた日
- 二 国内において特定課税仕入れを行つた場合 当該特定課税仕入れを行つた日
- 三 保税地域から引き取る課税貨物につき第四十七条第一項の規定による申告書（同条第三項の場合を除く。）又は同条第二項の規定による申告書を提出した場合 当該申告に係る課税貨物（第六項において「一般申告課税貨物」という。）を引き取つた日
- 四 保税地域から引き取る課税貨物につき特例申告書を提出した場合（当該特例申告書に記載すべき第四十七条第一項第一号又は第二号に掲げる金額につき決定（国税通則法第二十五条（決定）の規定による決定をいう。以下この号において同じ。）があつた場合を含む。以下同じ。） 当該特例申告書を提出した日又は当該申告に係る決定（以下「特例申告に関する決定」という。）の通知を受けた日

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もよるもの、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。）にもよ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
 - イに掲げる金額にロに掲げる金額を加算する方法
 - エ 課税資産の譲渡等にもよる課税仕入れ、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
- 二 前号に掲げる場合以外の場合 当該課税期間におけ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する方法

3～10 (省略)

(4) 消費税法施行令

(資産の譲渡等の範囲)

第二条

1～2 (省略)

3 資産の譲渡等には、その性質上事業に付随して対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供を含むものとする。

(住宅の貸付けから除外される場合)

第十六条の二 法別表第一第十三号に規定する政令で定める場合は、同号に規定する住宅の貸付けに係る期間が一月に満たない場合及び当該貸付けが旅館業法（昭和二十三年法律第百三十八号）第二条第一項（定義）に規定する旅館業に係る施設の貸付けに該当する場合とする。

(5) 消費税法基本通達

(課税資産の譲渡等にもみ要するものの意義)

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み要するもの（以下「課税資産の譲渡等にもみ要するもの」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もみ消費し、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

(課税資産の譲渡等以外の資産の譲渡等にもみ要するものの意義)

11-2-15 法第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以外の資産の譲渡等にもみ要するもの（以下「その他の資産の譲渡等にもみ要するもの」という。）とは、法第6条第1項《非課税》の規定により非課税となる資産の譲渡等（以下「非課税資産の譲渡等」という。）を行うためにのみ必要な課税仕入れ等をいい、例えば、販売用の土地の造成に係る課税仕入れ、賃貸用住宅の建築に係る課税仕入れがこれに該当する。

(課税仕入れ等の用途区分の判定時期)

11-2-20 個別対応方式により仕入れに係る消費税額を計算する場合において、課税仕入れ及び保税地域から引き取った課税貨物を課税資産の譲渡等にもみ要するもの、そ

の他の資産の譲渡等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区分する場合の当該区分は、課税仕入れを行った日又は課税貨物を引き取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又は課税貨物を引き取った日において、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法第30条第2項第1号《個別対応方式による仕入税額控除》の規定を適用することとして差し支えない。

(6) 質疑応答事例（国税庁ホームページ）

販売目的で取得した土地を資材置場として利用している場合の造成費

【照会要旨】

当社は土木工事、建設工事及び宅地開発事業を行っている建設業者ですが、宅地開発のため用地を取得し、一部造成工事を行いました。

しかし、宅地の販売開始が翌々事業年度となることから、一時的に当社の資材置場として使用しています。

この場合、当期に行った造成工事の費用は、個別対応方式により仕入控除税額を計算するに当たって、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、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のいずれに該当することになるのでしょうか。

【回答要旨】

個別対応方式により仕入控除税額を計算する場合には、課税仕入れ等について、①課税資産の譲渡等にのみ要するもの、②その他の資産の譲渡等にのみ要するもの、③課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要するものに区分することとされていますが、この場合の「その他の資産の譲渡等にのみ要するもの」とは、非課税資産の譲渡等を行うためにのみ必要な課税仕入れ等をいうこととされており、販売用の土地の造成費用はこれに該当するものとされています（基通11-2-15）。

また、この課税仕入れ等がその他の資産の譲渡等にのみ要するものに該当するかの区分は、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ます（基通11-2-20）。

したがって、質問の造成工事の費用については、販売の目的で取得した土地についての造成費用ですから、一時的に自社の資材置場として使用しているとしても、その他の資産の譲渡等にのみ要するものとなります。

【関係法令通達】

消費税法第30条第2項、消費税法基本通達11-2-15、11-2-20

注記（省略）

副次的に発生する非課税売上げがある場合の課税仕入れの区分

【照会要旨】

マンションの分譲を行っている事業者が、分譲用マンションを建設するための土地の所有権を取得する際に仲介業者に支払った仲介手数料に係る税額は、個別対応方式で仕入控除税額を計算する場合、課税資産の譲渡等にのみ要するものに該当することとなりますか。

なお、所有権を取得することとなる土地の一部には取得前から賃借人が存在していることから、当該賃借人から借地権を取得するまでの間は、所有権取得後引き続き当該土地の賃貸人となって賃貸料を徴することとなります。

【回答要旨】

一部に土地の賃貸収入があるということですが、質問の場合のように、その全体の土地の取得は、区分所有となる建物と土地を同時に販売することとなる分譲用のマンションの建設計画に基づいて土地の所有権を取得しているのですから、その取得に際して支払った仲介手数料は、課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要するものに該当します。

【関係法令通達】

消費税法第 30 条第 2 項
注記 (省略)

(7) 「95%ルール」の適用要件の見直しを踏まえた仕入控除税額の計算方法等に関する Q & A [I] (国税庁ホームページ)

【個別対応方式における用途区分 (用途区分の時期)】

(問15)

課税仕入れ等の時に用途が決まっていなかった課税仕入れ等について、課税期間の末日に用途区分したのですが、このような区分方法は認められますか。

(答)

認められます。

個別対応方式により仕入控除税額を計算する場合には、その課税期間中において行った個々の課税仕入れ等について、必ず、課税売上対応分、非課税売上対応分及び共通対応分に区分しなければならず、また、この用途区分は、原則として課税仕入れ等を行った日の状況により、個々の課税仕入れ等ごとに行う必要があります。

しかしながら、課税仕入れ等を行った日において、その用途が明らかでない場合もあり得ることから、その日の属する課税期間の末日までに用途区分が明らかにされた場合には、その用途区分されたところによって個別対応方式による仕入控除税額の計算を行っても差し支えありません (法 30②一、基通 11-2-20)。

【個別対応方式における用途区分 (用途区分が未定の場合)】

(問16)

課税期間の末日までに用途が決まらない課税仕入れ等の用途区分はどのようなになるの

ですか。

(答)

課税仕入れ等を行った課税期間の末日までに、用途が決まらない課税仕入れ等については、課税売上対応分又は非課税売上対応分のいずれにも区分されませんので、共通対応分として区分することとなります。