

最高裁判所(第一小法廷) 令和●●年(〇〇)第●●号 消費税及び地方消費税更正処分等取消
請求上告受理事件

国側当事者・国(麹町税務署長)

令和5年3月6日棄却・確定

(控訴審・東京高等裁判所、令和●●年(〇〇)第●●号、令和3年7月29日判決、271号－
92・順号13594)

(第一審・東京地方裁判所、令和●●年(〇〇)第●●号、令和2年9月3日判決、270号－8
8・順号13448)

判 決

当事者の表示 別紙当事者目録記載のとおり

上記当事者間の東京高等裁判所令和●●年(〇〇)第●●号消費税及び地方消費税更正処分等取
消請求事件について、同裁判所が令和3年7月29日に言い渡した判決に対し、上告人から上告が
あった。よって、当裁判所は、次のとおり判決する。

主 文

本件上告を棄却する。

上告費用は上告人の負担とする。

理 由

第1 事案の概要

- 1 本件は、不動産の売買等を目的とする株式会社である上告人が、平成26年4月1日から同
27年3月31日まで、同年4月1日から同28年3月31日まで及び同年4月1日から同
29年3月31日までの各課税期間(以下「本件各課税期間」という。)において、転売目的
で、全部又は一部が住宅として賃貸されている建物の購入(以下「本件各課税仕入れ」とい
う。)をし、これに係る消費税額の全額を当該課税期間の課税標準額に対する消費税額から控
除して消費税及び地方消費税(以下「消費税等」という。)の確定申告(以下「本件各申告」
という。)をしたところ、麹町税務署長から、その全額を控除することはできないとして更正
処分(以下「本件各更正処分」という。)及び過少申告加算税の賦課決定処分(以下「本件各
賦課決定処分」という。)を受けたことから、被上告人を相手に、本件各更正処分のうち申告
額を超える部分及び本件各賦課決定処分の取消しを求める事案である。
- 2 原審の適法に確定した事実関係等の概要は、次のとおりである。
 - (1) 消費税法(平成27年9月30日以前に行った課税仕入れについては同年法律第9号によ
る改正前のもの、同年10月1日以降に行った課税仕入れについては同24年法律第68号
3条による改正前のもの。以下同じ。)30条1項1号は、事業者が国内において行う課税
仕入れについては、当該課税仕入れを行った日の属する課税期間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を控除する旨を

規定する。同条2項1号は、当該課税期間における課税売上高が5億円を超える場合又は当該課税期間における課税売上割合が100分の95に満たない場合において、当該課税期間中に国内において行った課税仕入れにつき、課税資産の譲渡等によりのみ要するもの（以下「課税対応課税仕入れ」という。）、課税資産の譲渡等以外の資産の譲渡等（以下「その他の資産の譲渡等」という。）によりのみ要するもの（以下「非課税対応課税仕入れ」という。）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（以下「共通対応課税仕入れ」という。）の区分（以下「用途区分」という。）が明らかにされているときは、控除する課税仕入れに係る消費税額（以下「控除対象仕入税額」という。）は、同条1項の規定にかかわらず、課税対応課税仕入れに係る消費税額に、共通対応課税仕入れに係る消費税額に課税売上割合を乗じて計算した金額を加算する方法（以下「個別対応方式」という。）により計算した金額とする旨を規定する。

また、消費税法30条3項本文は、個別対応方式による場合において、課税売上割合に準ずる割合で、当該事業者の営む事業の種類等に応じ合理的に算定されるものであって、かつ、所轄の税務署長の承認を受けたものがあるときは、当該課税売上割合に代えて、当該割合（以下単に「課税売上割合に準ずる割合」という。）を用いて控除対象仕入税額を計算する旨を規定する。

- (2) 上告人は、本件各課税期間において、事業として、転売目的で、全部又は一部が住宅として賃貸されているマンション合計84棟（以下「本件各建物」という。）を購入した（本件各課税仕入れ）。上告人は、転売までの間、本件各建物を棚卸資産として計上し、その賃料を収受した。

上告人は、本件各課税期間の消費税等について、個別対応方式により、本件各課税仕入れが課税対応課税仕入れに区分されることを前提に、本件各課税仕入れに係る消費税額の全額を控除対象仕入税額として本件各申告をした。これに対し、麴町税務署長は、平成30年7月30日付けで、本件各課税仕入れは、課税資産の譲渡等である建物の転売のみならず、その他の資産の譲渡等である住宅の貸付けにも要するものであるから、共通対応課税仕入れに区分されるべきであり、控除対象仕入税額は、上記消費税額の全額ではなく、これに課税売上割合を乗じて計算した金額となるなどとして、本件各更正処分及び本件各賦課決定処分をした。

- (3) 税務当局は、平成7年頃、関係機関からの照会に対し、仮に一時的に賃貸用に供されとしても、継続して棚卸資産として処理し、将来的には全て分譲することとしている住宅の購入については、課税対応課税仕入れに該当するものとして取り扱って差し支えない旨の回答をし、同9年頃、関係機関からの照会に対し、賃借人が居住している状態でマンションを購入した場合でも、転売目的で購入したことが明らかであれば、課税対応課税仕入れに該当する旨の回答をした。

他方、平成17年以降、税務当局の職員が執筆した公刊物等において、事業者の最終的な目的は中古マンションの転売であっても、転売までの間に非課税売上げである家賃が発生する場合には、中古マンションの購入は共通対応課税仕入れに該当する旨の見解が示され、また、本件各申告当時に公表されていた複数の国税不服審判所の裁決例及び下級審の裁判例において、本件各課税仕入れと同様の建物の取得の用途区分につき、上記と同様の見解に基づく税務当局側の主張が採用されていた。

第2 上告代理人大石篤史ほかの上告受理申立て理由第二について

- 1 消費税法は、生産、流通等の各段階で二重、三重に税が課されて税負担が累積することを防止し、経済に対する中立性を確保するため（税制改革法10条2項）、課税期間中に行った課税仕入れに係る消費税額を当該課税期間の課税標準額に対する消費税額から控除するものとしている（消費税法30条1項1号）。もっとも、同法は、所定の場合において当該課税期間中に行った課税仕入れにつき用途区分が明らかにされていないときは、課税仕入れに係る消費税額に、課税売上割合、すなわち、課税期間中の所定の売上げの総額に占める課税資産の譲渡等に係る売上げの割合を乗じて計算する方法により控除対象仕入税額を計算するものとし（同条2項2号）、また、帳簿及び請求書等の保存がない場合には原則として当該課税仕入れに係る消費税額の控除を認めないものとする（同条7項）など、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。

そして、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。

- 2 前記事実関係等によれば、本件各課税仕入れは上告人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、上告人は、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、上告人の事業において、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、その上告人の事業における位置付けや上告人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えるべきである。

- 3 以上によれば、本件各課税仕入れに係る控除対象仕入税額は、本件各課税仕入れに係る消費税額の全額ではなく、これに課税売上割合を乗じて計算した金額となるというべきである。所論の点に関する原審の判断は、正当として是認することができる。

第3 上告代理人大石篤史ほかの上告受理申立て理由第三について

- 1 国税通則法65条4項1号（本件各課税期間のうち平成28年4月1日から同29年3月3

1 日までの課税期間以外の課税期間については同 28 年法律第 15 号による改正前の同項。以下、同改正の前後を通じて「国税通則法 65 条 4 項」という。) にいう「正当な理由があると認められる」場合とは、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、当初から適法に申告し納税した納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに過少申告による納税義務違反の発生を防止して適正な申告納税の実現を図るという過少申告加算税の趣旨に照らしてもなお納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいうものと解するのが相当である（最高裁平成●●年（〇〇）第●●号同 18 年 4 月 20 日第一小法廷判決・民集 60 卷 4 号 1611 頁参照）。

- 2 前記事実関係等によれば、税務当局は、遅くとも平成 17 年以降、本件各課税仕入れと同様の課税仕入れを、当該建物が住宅として賃貸されること（その他の資産の譲渡等に対応すること）に着目して共通対応課税仕入れに区分すべきであるとの見解を採っており、そのことは、本件各申告当時、税務当局の職員が執筆した公刊物や、公表されている国税不服審判所の裁決例及び下級審の裁判例を通じて、一般の納税者も知り得たものということができる。他方、税務当局が平成 7 年頃にした関係機関からの照会に対する回答は、本件各課税仕入れと同様の課税仕入れを、事業者が当該建物の転売を目的とすることに着目して課税対応課税仕入れに区分したものとも理解し得るものの、前提となる事実関係が明らかでなく、必ずしも上記見解と矛盾するものとはいえない。また、税務当局は、平成 9 年頃、関係機関からの照会に対し、本件各課税仕入れと同様の課税仕入れを課税対応課税仕入れに区分すべき旨の回答をしているが、このことから、直ちに、税務当局が一般的に当該課税仕入れを事業者の目的に着目して課税対応課税仕入れに区分する取扱いをしていたものということとはできないし、上記回答が公表されるなどしたとの事情もうかがわれない。

そうすると、平成 17 年以降、税務当局が、本件各課税仕入れと同様の課税仕入れを当該建物が住宅として賃貸されることに着目して共通対応課税仕入れに区分する取扱いを周知するなどの積極的な措置を講じていないとしても、事業者としては、上記取扱いがされる可能性を認識してしかるべきであったということができる。

そして、上記取扱いは消費税法 30 条 2 項 1 号の文理等に照らして自然であるといえ、本件各申告当時、本件各課税仕入れと同様の課税仕入れを事業者の目的に着目して課税対応課税仕入れに区分すべきものとした裁判例等があったともうかがわれないこと等をも考慮すれば、上告人が本件各申告において本件各課税仕入れを課税対応課税仕入れに区分して控除対象仕入税額の計算をしたことにつき、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、過少申告加算税の趣旨に照らしてもなお納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になるということとはできない。

- 3 以上によれば、本件各申告において、上告人が本件各課税仕入れに係る消費税額の全額を当該課税期間の課税標準額に対する消費税額から控除したことにつき、国税通則法 65 条 4 項にいう「正当な理由」があると認めることはできない。所論の点に関する原審の判断は、正当として是認することができる。

第 4 結論

以上のとおりであるから、論旨はいずれも採用することができない。

よって、裁判官全員一致の意見で、主文のとおり判決する。

最高裁判所第一小法廷

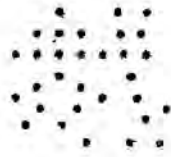
裁判長裁判官 安浪 亮介

裁判官 山口 厚

裁判官 深山 卓也

裁判官 岡 正晶

裁判官 堺 徹



当 事 者 目 録

上 告 人

同代表者代表取締役
同訴訟代理人弁護士

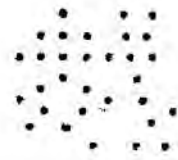
被 上 告 人
同代表者法務大臣
処 分 行 政 庁
同 指 定 代 理 人

株式会社

甲

大	石	篤	史
栗	原	宏	幸
安	部	慶	彦
平	川	雄	士
石	井	裕	樹

国	藤	健
齋	藤	一
麴町税務署長	芦田真	茂
春	名	人
小	原	介
吉	田	也
岩	本	子
川	崎	司
笹	木	彦
深	山	子
八	屋	弥
青	木	な
神	山	雄
東	山	密
齋	藤	



海 老 澤 祐 維
加 藤 菜

令和●●年（〇〇）第●●号

上告受理申立て事件番号 東京高等裁判所令和●●年（〇〇）第●●号

申立人 株式会社D

相手方 国（処分をした行政庁 麴町税務署長）

上告受理申立て理由書

令和3年11月2日

最高裁判所 御中

申立人訴訟代理人弁護士	大石 篤史
同	栗原 宏幸
同	安部 慶彦
申立人補佐人税理士	村上 博隆

申立人訴訟代理人弁護士
同

平川 雄士
石井 裕樹

上告受理申立て理由要旨

- 1 本件の争点は、申立人が本件各課税期間にした本件各課税仕入れ（収益不動産である本件各マンションの販売目的による購入）が、消費税法上の仕入税額控除（消費税法30条）の適用上、「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、同条2項1号）又は「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」（共通対応課税仕入れ、同項2号）のいずれに用途区分されるべきかという点にある。
- 2 原判決は、①上記1の用途区分の判定基準につき、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」と解釈した上で、②本件各マンションについて、本件各課税仕入れの日において、建物の販売収入という課税売上げのみならず、賃借人が存在することにより賃料収入という非課税売上げが生ずることも客観的に見込まれていたから、本件各課税仕入れは課税対応課税仕入れではなく共通対応課税仕入れに該当すると判断した。
- 3 しかし、上記2①の用途区分の判定基準の解釈は、消費税法の解釈を誤るものである（上告受理申立て理由①）。
 - （1）消費税法成立当時、同法の立案当局及び執行当局は、上記1にいう「に…要する」との文言を、課税資産の譲渡等「のために必要な」課税仕入れとの意味に、そして更にそれを敷衍して、「直接、間接を問わず、また、実際に使用する時期の前後を問わず、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」の意味に解しており、「客観的に見込まれている」とは解釈していない。原判決の解釈は、かかる消費税法成立当時の公権解釈に反する。
 - （2）近時の最高裁判決は、租税法規の解釈は厳格な文理解釈（文言の自然な意味に忠実な解釈）によるべきとしているところ、上記1の各区分にいう「に…要する」との文言の日本語としての自然な意味は、事業者がいかなる資産の譲渡等に必要とするものとして当該課税仕入れを行ったかという意味であり、その日本語としての自然な意味を「客観的に見込まれている」と解することは不可能である。他の法令の規定においては、「見込まれている」ないしは「見込まれる」との文言が直截に用いられており、これらと「に…要する」との文言は著しく異なる。
 - （3）原判決は、上記2②の事情のみをもって本件各課税仕入れを共通対応課税仕入れに区分するが、その結果、本件各課税仕入れの額の64%ないし66%の額が仕入税額控除の対象外となり（税負担の累積が生じ）、申立人はその創造した付加価値（販売価格－仕入価格）を超えるものに対して消費税の課税を受けることとなる。このような帰結を生じさせる原判決は、事業者のもとにおいて生じた付加価値に課税するという付加価値税である消費税の性質、並びに税負担の累積を排除しつつ消費税額を転嫁するという仕入税額控除制度の趣旨を没却するものである。
 - （4）原判決は、課税売上割合に準ずる割合の仕組み（消費税法30条3項）が設けられていることをもって上記（3）の点を正当化するが、同仕組みは共通対応課税仕入れに用途区分される課税仕入れについてのみ適用されるにすぎず、同仕組みの存在と用途区分の判定基準の解釈は、文言からも趣旨からも一切関係がない。
- 4 原判決は、申立人の納税申告につき国税通則法65条4項の「正当な理由」を否定したが、

申告前に申立人の解釈に沿う課税当局の解釈が存在したこと、原判決の解釈を述べた先例等
は不存在であったこと等から、原判決の判断は誤りである（上告受理申立て理由②）。

- 5 上告受理申立て理由①は、仕入税額控除における用途区分という消費税の根幹に関わり多数
の納税者に影響する論点である上、一審判決が原判決と正反対の判断を示し、同種の訴訟が
下級審に多数係属しており、かつ学界及び実務界においても注目されている。また、上告受
理申立て理由②については、原判決と基本的な認定事実を同じくする別件の高裁判決と矛盾
した判断が示されており、判断の統一が図られるべきである。よって両者とも法令解釈に関
する重要な事項（民事訴訟法318条1項）に当たる。

以上

申立人による上告受理申立ての理由は、以下のとおりである。

本上告受理申立て理由書において使用する略語については、本文中で別途定義する略語を除き、原判決において定義された意味を有するものとして使用する。また、本上告受理申立て理由書において引用する消費税法その他の法令の条文は、特に断りのない限り、本件各課税仕入れが行われた当時の条文を意味するものとする。

第一 本件の概要

一 事案の概要

本件は、収益不動産販売事業（本件事業）を営む申立人が、消費税法上の仕入税額控除（同法３０条）により控除される課税仕入れに係る消費税額を個別対応方式（同条２項）により計算するに当たり、将来の販売を目的として購入した本件各マンションに係る課税仕入れ（本件各課税仕入れ）を「課税資産の譲渡等によりのみ要するもの」（課税対応課税仕入れ、同項１号）に区分した上で、本件各課税仕入れに係る消費税額の全額を控除して納税申告（本件各確定申告）したところ、処分行政庁より、本件各課税仕入れは、課税対応課税仕入れではなく、「課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要するもの」（共通対応課税仕入れ、同法３０条２項２号）に区分されるべきであるから、本件各課税仕入れに係る消費税額の一部しか控除できない旨の本件各処分を受けたため、本件各処分の取消しを求める事案である。

本件の争点は、端的に、消費税法上の仕入税額控除における本件各課税仕入れの用途区分が、課税対応課税仕入れ又は共通対応課税仕入れのいずれとなるべきかという点にある。これは、消費税法３０条２項１号のこれらの区分に係る規定をどのように解釈すべきかという租税法規の解釈の問題である。原判決は、当該規定の解釈を誤り、本件各課税仕入れを共通対応課税仕入れであると判示する誤りを犯しているため、申立人は、この用途区分の判定基準の点を上告受理申立て理由として主張する（上告受理申立て理由①）。

また、処分行政庁は、本件各確定申告について申立人に国税通則法６５条４項の「正当な理由」は認められないとして、申立人に対して過少申告加算税の各賦課決定処分（本件各賦課決定処分）を行った。申立人は、この「正当な理由」の点に係る原判決の法令解釈の誤りについても上告受理申立て理由として主張する（上告受理申立て理由②）。

二 原判決及び一審判決の判示の要旨

1 原判決の要旨

原判決は、消費税法３０条２項１号の用途区分の判定基準について、「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げ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。」と判示した（原判決２７頁）。

その上で、本件各マンションにつき、本件各課税仕入れの日において、課税売上げ（建物の販売収入）のみならず非課税売上げ（賃料収入）も生ずることが客観的に見込まれている

以上は、本件各課税仕入れは共通対応課税仕入れに区分されるべきと判示し、下記2の一審判決を取り消した上で、申立人の請求をいずれも棄却した。

2 一審判決の要旨

これに対して、一審判決は、消費税法30条2項1号の用途区分の判定基準について、「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づけられているのか、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」と判示した（一審判決13～14頁。強調は申立人による。）。

その上で、申立人の本件事業に係る個別具体的事実関係を上記規範に沿って認定評価し、本件各マンションにつき非課税売上げ（賃料収入）が生ずることが客観的に見込まれているとしても、そのことをもって本件各課税仕入れを「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はいえない旨判示し、申立人の請求をいずれも認容した。

第二 用途区分の判定基準に係る原判決の法令解釈の誤り（上告受理申立て理由①）

一 原判決の法令解釈の誤りの概要

- 1 用途区分について定める消費税法30条2項1号は、事業者が「当該課税期間中に国内において行つた課税仕入れ」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）
 - ・ 「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」（非課税対応課税仕入れ）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」（共通対応課税仕入れ）

の3つのいずれかに区分し、それぞれの区分ごとに控除すべき税額を計算した上でその合計額を控除税額とする旨規定しているところ、同号の文理に照らせば、上記の各区分全てに共通して用いられている「に…要する」という文言が同号の用途区分の判定の要となる文言であることは明らかであり、このことから、用途区分とは、事業者が行った課税仕入れがいかなる資産の譲渡等「に…要する」課税仕入れであるのかを判定する仕組みであるといえる。したがって、用途区分の判定基準は、同号の文言、とりわけ「に…要する」の文言の意味内容を探求することにより明らかにすべきである。

- 2 用途区分の判定基準に関する原判決の判示（原判決27頁、上記第一の二1（7頁）参照）

は、上記各区分にいう「に…要する」という文言を、「客観的に見込まれている」という意味に解釈するものである。この解釈によれば、課税仕入れの時点において、将来生じることが客観的に見込まれている資産の譲渡等は、その「将来生じることが客観的に見込まれている」との事実のみをもって、全て、そのまま当該課税仕入れ「に…要する」ものに該当すると判断されることになる。

そして、この解釈によれば、事業者がいかなる資産の譲渡等を行うために当該課税仕入れを行ったかという事業者の課税仕入れの目的¹や、当該目的に関連する当該事業者の経済活動に関する個別の事情は一切問題にならず、事業者が課税仕入れの目的とはしていない資産の譲渡等であったとしても、それが課税仕入れを行うことにより将来発生することが客観的に見込まれている以上は、当該資産の譲渡等についても「に…要する」課税仕入れである、ということになる²。

3 しかし、上記の原判決の法令解釈は、以下の理由により、誤りであるというべきである。

(1) 原判決の法令解釈は、消費税法成立当時における、立案当局である大蔵省主税局及び執行当局である国税庁の公権解釈に反する。同公権解釈は、課税資産の譲渡等「に…要する」課税仕入れとの文言を、課税資産の譲渡等「のために必要な」課税仕入れとの意味に、そして更にそれを敷衍して、「直接、間接を問わず、また、実際に使用する時期の前後を問わず、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」の意味に解しており、原判決のように「客観的に見込まれている」などとは解釈していない。同公権解釈は、消費税法成立当時における解釈であり、消費税の性質、消費税法の文理並びに仕入税額控除及び用途区分の趣旨を忠実に踏まえた解釈であるといえるから、これに反する原判決の解釈は誤っているというべきである。

(2) 原判決の法令解釈は、消費税法30条2項1号の「に…要する」との文理に反する。すなわち、同文言の日本語としての自然な意味は、「事業者がいかなる資産の譲渡等が必要とする」ものとして当該課税仕入れを行ったか、換言すれば、「事業者がいかなる資産の譲渡等を行うために当該課税仕入れを行ったか」という意味であり（上記(1)の大蔵省主税局及び国税庁の公権解釈のとおりである。）、「に…要する」との文言の日本語としての自然な意味を「客観的に見込まれている」と解することは不可能である。実際、他の法令の規定においては、「見込まれている」ないしは「見込まれる」との文言が直截に用いられており、これらと「に…要する」との文言は著しく異なることからしても、原判決の解釈は文理に反し誤りであるというべきである。

¹ 申立人の主張中において言及する「目的」とは、事業者の主観のことではなく、あくまで当該事業者の経済活動に関する個別の事情から客観的に認定される、「事業者がいかなる資産の譲渡等を行うために当該課税仕入れを行ったか」という判断を意味する趣旨で用いている。なお、「目的」が客観的に認定しうることもまた認定されるべきことについては、東京地裁平成10年2月24日判決（甲64）が、所得税法69条2項及び同法施行令178条1項2号に規定する目的について正当に判示するところである。

² 原判決は、「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るか否かを判断するに当たっても、事業者の経済活動に関する諸要素を総合して判断すること自体は否定されない。」と判示するが（原判決36頁）、原判決があてはめにおいて摘示しているのは、本件各仕入日において、住宅の貸付けによる賃料収入と売却収入の双方が見込まれているという点だけであり（原判決37頁）、申立人の本件事業について「事業者の経済活動に関する諸要素を総合して判断」したものであるとは到底いえない。

(3) 原判決の法令解釈は、消費税の性質並びに仕入税額控除及び用途区分の趣旨に反する。

原判決の解釈によれば、本件各課税仕入れの日において本件各マンションに賃借人が存在したという事実の1点のみをもって、本件各マンションにつき非課税売上げ（賃料収入）が生ずることが客観的に見込まれていたから本件各課税仕入れは共通対応課税仕入れに区分されることになり、その結果、申立人において、仕入税額控除の不全により、本件各課税仕入れの額の64%ないし66%もの税負担の累積が生じ、申立人はその創造した付加価値（販売価格－仕入価格）をはるかに超えるものに対して消費税の課税を受けることとなる。しかしながら、申立人がいかなる資産の譲渡を行うために、つまりいかなる資産の譲渡等に必要であるとして本件各課税仕入れを行ったのか、本件各課税仕入れの対価はいかなる資産の譲渡等のコストに入っていたのかといった申立人の本件事業に係る個別具体的事実関係を一切問うことなく、上記のような画一的ないしは一義的な判断に終始し、申立人に過重な税負担の累積を生じさせるがごとくは、事業者のもとにおいて生じた付加価値に課税するという付加価値税である消費税の性質、並びに税負担の累積を排除しつつ消費税額を転嫁するという仕入税額控除制度の趣旨を没却するものである。上記(1)の大蔵省主税局及び国税庁の公権解釈もまさにこの点を考慮したものである。

(4) 原判決が上記解釈に至った根拠としては、以下の根拠が説示されているが（原判決26～27頁）、いずれも失当である。

- ① 「個別対応方式の計算方法は…課税資産の譲渡等に対応する課税仕入れの税額だけが仕入税額控除の対象となり、その他の資産の譲渡等に要する課税仕入れに係る消費税額は控除の対象とならないという仕入税額控除の原則的な考え方に従って控除対象仕入税額を計算することとされたものと解されること」
- ② 「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よりのみ要するもの』、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。）によりのみ要するもの』、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』と規定し、いずれも『要したものの』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こと」
- ③ 「共通対応課税仕入控除税額においても、課税売上割合自体、共通対応課税仕入課税売上割合に近似するのが通例のものとして採用されたものであり、当該課税仕入れの行われた課税期間の課税売上割合に事業者の事業状況が適切に反映されず、共通対応課税仕入課税売上割合が課税売上割合に近似していない場合も想定して、当該事業者について課税売上割合よりも合理的な割合の算出が可能である場合には所轄税務署長に承認を得た上でその割合を適用することが認められており、これらによって税負担の累積の排除を適正かつ公平に実現できる仕組みが設けられていること」

- 4 以下において、原判決の法令解釈の誤りを示すため、まず、解釈の前提となる立法事実である仕入税額控除及び用途区分の導入の経緯について述べた上で（下記二）、原判決の法令解釈が、①同経緯を踏まえた消費税法成立当時の大蔵省主税局及び国税庁による公権解釈に反すること（下記三）、②消費税法30条2項1号の「に…要する」との文理に反すること（下記四）、並びに③消費税の性質並びに仕入税額控除及び用途区分の趣旨に反すること（下記五）について述べる。なお、上記3（4）に述べた原判決の説示が原判決の解釈の根拠たり得ないことにつき、①の根拠について下記五の2（3）エ（41頁以下）において、②の根拠について下記四の3（4）（31頁以下）において、③の根拠について下記五の3（43頁以下）においてそれぞれ述べている。

二 仕入税額控除及び用途区分の導入経緯等

- 1 政府税制調査会は、昭和62年11月に、当時の内閣総理大臣から、長寿・福祉社会の維持のため所得・消費・資産等の間でバランスのとれた税体系を構築することを目的とした諮問を受け、同年に廃案となった売上税法案の反省を踏まえつつ、広く消費一般に負担を求める新しい方式の間接税の導入を議論し、昭和63年3月に内閣総理大臣に提出した「税制改革についての素案」において、各種の課税方式（個別間接税、単段階課税、多段階課税）について検討した結果、改革の素案として、多段階課税である「事業者による財貨・サービス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の新税」の導入を採り上げることが適当であるとの結論に達した（参考資料1の216頁及び217頁）。

この素案の段階では、多段階方式を採ることによる税の累積の取扱いについての具体的な方向性は示されておらず、累積排除方式（「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」）と、累積方式（「多段階課税になじみの薄い我が国の現状に配意し、当分の間、仕組みの簡素性を特に重視して、課税の累積を排除せずに低税率で取引課税を行う方式」）の両案が並列に示されていた（同上）。

- 2 しかし、その後、更に税制調査会において素案を基に議論が進められた結果、同会による内閣総理大臣宛の昭和63年4月28日付「税制改革についての中間答申」では、「累積排除方式については、累積排除の手続きが必要となり、その手続きに関して納税義務者の事務負担の増大を招く面があるものの、産業経済に対して中立的であり、的確な国境税調整が可能となるほか、消費者にとって商品価格と税負担額との関係が明確であるなどの長所を評価する意見が多かった」ことから、「当調査会としては…基本的には累積排除方式の多段階課税が望ましいと考える。」との意見が示された（参考資料2の231～232頁）。

- 3 以上の議論を踏まえ、自由民主党による同年6月14日付「税制の抜本改革大綱」において、消費税の具体的な仕組みが示され、その中で、税の累積排除の具体的な仕組みである「仕入れ等に係る税額の控除」の内容が初めて公にされた（参考資料3の241～242頁）。この「税制の抜本改革大綱」で示された税額控除の仕組みは、基本的に消費税法30条2項に定める仕入税額控除の仕組みと同じである。

その後、同月28日に閣議決定された「税制改革要綱」においても、同様の「仕入れ等に

係る税額の控除」の説明がなされている（参考資料４の２５１頁）。

- ４ 以上の経緯を経て、消費税法は、税制改革法案とともに国会に提出された（参考資料５）。

税制改革法案は、「昭和六十三年六月十五日に行われた税制調査会の答申^３の趣旨にのつとつて行われる税制の抜本的な改革（以下「今次の税制改革」という。）の趣旨、基本理念及び方針を明らかにし、かつ、簡潔にその全体像を示すことにより、今次の税制改革についての国民の理解を深めるとともに、今次の税制改革が、整合性をもつて、包括的かつ一体的に行われることに資するほか、今次の税制改革が我が国の経済社会に及ぼす影響にかんがみ、国等の配慮すべき事項について定めることを目的とする。」ものであり（同法案１条）、同法案１０条２項において、「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ものとし、その税率は、百分の三とする。この場合において、その仕組みについては、我が国における取引慣行及び納税者の事務負担に極力配慮したものとする。」と規定され、消費税が累積排除方式の租税であることが改めて確認された。そして、これを受けて、消費税法案３０条は、「仕入れに係る消費税額の控除」を規定し、同条２項において、課税売上割合が９５％に満たない場合には、同項１号（本件の争点である個別対応方式）又は２号（一括比例配分方式）のいずれかにより課税仕入れに係る税額を控除する旨が規定された。同法案における同項の文言は、基本的に本件各課税期間当時の消費税法３０条２項の文言と同一である^４。

税制改革法案及び消費税法案は、（本件の争点と関係がない部分について一部修正の上で）昭和６３年１月１６日に衆議院で可決され、同年１２月２４日の参議院の可決をもって成立したが（甲９）、申立人が調査した限り、立法府における審議の過程で、用途区分の判定基準や、「に…要する」の意味等についての趣旨説明、質疑応答等は一切なされていない。

三 原判決の法令解釈は消費税法成立当時の公権解釈に反する

１ 立案当局たる大蔵省主税局における用途区分の解釈

（１）上記二の税制改正（以下「本件税制改正」という。）の立案を担当した大蔵省主税局は、昭和６４年１月１日に、消費税に係る「法令、通達の内容について項目ごとに体系的に整理し、消費税の仕組みを詳しく説明したもの」として、『消費税の解説』を発行し、同書籍において、用途区分について以下のとおり説明している（参考資料７^５、強調は申立人による。）。

- ・ 「その課税期間における課税売上割合が９５％に満たない場合（非課税売上割合が僅少でない場合）の控除税額」は、「課税資産の譲渡等を行うために要する課税仕入れ…として次に掲げる場合（申立人注：個別対応方式と一括比例配分方式）に応

^３ 参考資料６。

^４ 仕入税額控除に関しては、消費税法の制定から本件各課税期間開始までの間に、課税売上割合が９５％に満たない場合だけでなく、課税売上高が５億円を超える場合にも同法３０条２項を適用する旨の改正や、特定課税仕入れの新設に係る改正が行われているが、これらの改正は本件の争点である用途区分の判定基準とは無関係である。

^５ 発行年月日が昭和６４年１月１日であることについて、参考資料８参照。

じ、それぞれ次により計算した金額とする。」(同58頁)

- ・ 「控除できる税額(仕入れに係る消費税額)は、課税仕入れ等の税額の合計額のうち課税資産の譲渡等を行うために要する課税仕入れ…に限定される。」(同63頁)
- ・ 「『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…をいい」(同66頁)

(2) さらに、大蔵省主税局は、平成元年3月10日に、本件税制改正の解説である『昭和63年 改正税法のすべて』を著し、同書籍において、仕入税額控除について、「仕入税額控除は、取引の各段階に課税する方式において課税の累積を排除するために前段階の税額を控除するためのものです。」と説明した上で、用途区分のあてはめの具体例を数点掲げているところ、「その他の資産の譲渡等にのみ要するもの」の例として、「診療のために必要な医薬品等の仕入れ」を掲げている(参考資料9の277頁、強調は申立人による。)。この説明は、上記(1)の「『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…をいい」という『消費税の解説』における大蔵省主税局の解釈を、そのまま具体例に落とし込んだものであるといえる。

(3) 以上のとおり、本件税制改正の立案を担当した大蔵省主税局は、消費税法成立当時、用途区分とは「課税資産の譲渡等を行うために要する課税仕入れ」に係る消費税額を仕入税額控除における控除税額とする仕組みのことであり、「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」のことであるとの理解を示し(上記(1))、かかる理解に基づき、「診療のために必要な医薬品等の仕入れ」は、非課税対応課税仕入れに該当するとの解釈を示していた(上記(2))。

このように、用途区分について「…のために必要な」との表現を用いて説明していることからすれば、租税法規の立案当局である大蔵省主税局は、消費税法の成立当時、「事業者がいかなる資産の譲渡等のために必要なものとしてその課税仕入れを行ったのか」という判断基準により、課税仕入れの用途区分の判定を行うべきと解釈しており、原判決のように「客観的に見込まれている」などとは解釈していなかったものである。

2 執行当局たる国税庁における用途区分の解釈

(1) 租税法規の執行機関である国税庁も、消費税法成立直後の昭和63年12月30日付に発遣した消費税取扱通達において、「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」をいうと説明しており(同通達11-1-21、甲7)⁶、当該通達の内容は実質的な内容は変更されずに現在も消費税基本通達11-2-12として存続している(乙2の4枚目)。

この「課税資産の譲渡等にのみ要するもの」についての国税庁の解釈は、大蔵省主税局が『消費税の解説』で示した同文言の解釈(上記1(1))と全く同一内容である。

⁶ 「課税資産の譲渡等にのみ要するもの」と対になる「その他の資産の譲渡等にのみ要するもの」の意義についても同様の解釈がとられている(消費税取扱通達11-1-23)。

- (2) また、国税庁は、平成元年2月に、国税職員向けの消費税法の解説書として『消費税法一問一答集』を発行し、同書籍において、「課税資産の譲渡等によりのみ要するもの」の意味について、以下の質疑応答を掲載している（甲8、強調は申立人による。）。

（「課税資産の譲渡等によりのみ要する」ことの意味）

（問434） 光熱費、事務用品などに課されている税額も課税資産の譲渡等によりのみ要するものはすべて控除できるというが、課税資産の譲渡等によりのみ要するとはどのような意味か。

（答） 課税資産の譲渡等によりのみ要するものとは、課税資産の譲渡等を行うためにのみ必要な課税仕入れ等をいう。すなわち、直接、間接を問わず、また、実際に使用する時期の前後を問わず、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である。

例えば、課税の対象となる商品の製造に直接必要な原材料、製造機械のほか、事務用品、販売費のような間接経費の課税仕入れもこれに含まれる（取通11-1-21）。

- (3) さらに、上記(2)の「課税資産の譲渡等によりのみ要するもの」の解釈については、国税職員向けの資料にだけでなく、『消費税法一問一答集』の発行と同時期の平成元年2月に公刊された国税庁間税部消費税課監修の『消費税法の実務』（参考資料10⁷）と、同年6月に公刊された国税庁消費税課長編の『消費税500問500答』（参考資料12⁸）においても、全く同一の説明がなされている。

- (4) このように、国税庁は、消費税法の成立当時、公刊物を含む複数の文献において、「課税資産の譲渡等によりのみ要するもの」とは、「課税資産の譲渡等を行うためにのみ必要な課税仕入れ等」のことであり、それはすなわち、「直接、間接を問わず、また、実際に使用する時期の前後を問わず、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」のことであるという解釈を一貫して採用していた。

- (5) 以上の国税庁の解釈と軌を一にするものとして、平成元年5月22日開催の納税者及び実務家向けの講演において、当時の国税庁間税部消費税連絡室係長⁹が、用途区分の判定に関し、「国税庁の考え方」として、以下のとおり、聴講者からの質問に対して回答を行っている（参考資料14の67～76頁、強調は申立人による。）。

質問 ゴルフ場を経営している会社で、例えば会員さんからの預託金、預り金を基に、それを銀行に預け入れまして、非課税の売上が相当な金額になるんですけども、プレー代とかによる売上より相当大きい。例えば、個別対応方式を採用したときに、仕入の段階で非課税にかかっているなら別に事務的にも、事務員をそこに置いてそういった金利の計算をするのでは

⁷ 監修が国税庁間税部消費税課であることについて、参考資料11参照。

⁸ 発行時期が平成元年6月であることについて、参考資料13参照。

⁹ 同係長（和氣光氏）は、上記(3)で述べた国税庁消費税課長編の『消費税500問500答』の執筆者でもあるから（参考資料12の2枚目の「(執筆者一覧)」）、用途区分に関する当時の国税庁の見解、立場等を熟知する立場にあったといえる。

なくて簡単に銀行に集めれば、ほとんどが課税仕入にかかる部分しかないんですが、そういったのはほとんど課税として考えていいんでしょうか。

回答 それは課税売上割合じゃなくて、個別対応方式のどちらへ配分されるかの議論になってこようかと思いますが、将来どういうものに必要な課税仕入なのか、それによって判断していただく。例えばゴルフ場を造りますといった場合に、預託金を集めて、それを投入して造るとしますと、その仕入、造成費用とかいうものが何のための仕入なのかといいますと、ゴルフ場を造ってプレーをさせるためである。すなわちその収益を生むための費用だということになります。そういうものであれば、それは課税売上にのみ要するものの範疇に入ってくると考えてよいことになります。

上記のとおり、当時の国税庁間税部消費税連絡室係長は、用途区分とは「将来どういうものに必要な課税仕入なのか、それによって判断していただく」ものであり、「その収益を生むための費用」であるかどうかを基準として区分すべきであるとするのが「国税庁の考え方」であると説明している。

その上で、同係長は、この考え方にに基づき、ゴルフ場事業者は、同事業における課税仕入れを「ゴルフ場を造ってプレーをさせるため」のものとして行っているといえるから、当該課税仕入れは「課税売上にのみ要するものの範疇に入ってくると考えてよい」こと、そして、同事業において事業者が会員から預託金を集めて銀行に預け入れることにより、不可避免的に「プレー代とかによる売上より相当大きい」額の非課税売上げである預金利子¹⁰の発生が客観的に見込まれているとしても、そのことは用途区分の判定上考慮すべきでないことを、「国税庁の考え方」として明確に述べている。

(6) 以上によれば、租税法規の執行機関である国税庁も、消費税法の成立当時、「事業者がいかなる資産の譲渡等のために必要なものとしてその課税仕入れを行ったのか」という判断基準により、課税仕入れの用途区分の判定を行うべきとの解釈を採用していたものである。

とりわけ、「直接、間接を問わず、また、実際に使用する時期の前後を問わず、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」という「課税資産の譲渡等」にのみ要するものの解釈は、事業者がどのような収益（資産の譲渡等）のための費用（コスト）として課税仕入れを行ったのか、という事業者が行う事業の収益・費用の構造に即して用途区分を判断すべき旨を述べたものと理解でき、そのことは、「その収益を生むための費用」かどうかに関及している当時の国税庁間税部消費税連絡室係長の回答（上記（5））にも顕れている。また、同回答が、客観的に見込まれるはずの預金利子の発生を考慮せずに用途区分を判定すべき旨を述べていることからすれば、国税庁が、用途区分について、資産の譲渡等が客観的に見込まれているか否かという原判決が説示する判定基準を採用していなかったことは明らかである。

¹⁰ 現在は、消費税法6条、同法別表第一第3号及び同法施行令9条3項1号。

3 下級審裁判例による用途区分の解釈

さいたま地裁平成25年6月26日判決（甲10）は、用途区分のうち課税対応課税仕入れについて、『課税資産の譲渡等により要するもの』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、上記1の大蔵省主税局及び上記2の国税庁の解釈と同旨の判示をしている。

また、同裁判例は、その用途区分の判断に当たっては、「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。」と判示している。これは、事業者の経済活動に関する個別の事情を踏まえて用途区分の判定をすべき旨を述べたものと理解でき、上記2（5）で当時の国税庁間税部消費税連絡室係長により示された、用途区分の判定についての「国税庁の考え方」と同旨といえる¹¹。このように、下級審裁判例においても、「に…要する」との文言に基づく用途区分の判定について、上記1の大蔵省主税局及び上記2の国税庁の解釈に沿う解釈が採用されており、原判決のように「客観的に見込まれている」などとは解釈されていない。

4 原判決の法令解釈は上記の各解釈に反する

上記二で述べた立法経緯（13頁以下）によれば、消費税法30条の仕入税額控除は、産業経済に対する中立性等の観点から、累積排除方式を実現するための仕組みとして、累積排除型の多段階課税方式という消費税の基本的な性格を決定づけるものとして導入された仕組みであるが、諸費税法成立までの立法経緯においては、用途区分の判定基準をどのように解釈すべきかという本件の争点に対する判断に資する事情等は見当たらない。

もっとも、上記1及び2によれば、消費税法成立当時において、立案当局である大蔵省主税局及び執行当局である国税庁は、いずれも、「事業者がいかなる資産の譲渡等のために必要なものとしてその課税仕入れを行ったのか」により用途区分を判断すべきという解釈を採っていたことが明確である。また、上記3のとおり、下級審裁判例もかかる解釈を正当としている。かかる消費税法の立法当時の立案当局及び執行当局による解釈こそが、（下記四及び五で述べるとおり）用途区分を定める消費税法30条2項1項の文理及び趣旨から導かれる正当な解釈を示しているというべきである。

しかるに、原判決は、これらの点を何ら踏まえることなく、資産の譲渡等が「客観的に見込まれている」か否かという上記の公権解釈と明らかに異なる独自の解釈に終始している。このような原判決の解釈は、誤りといわなければならない。

四 原判決の法令解釈は消費税法30条2項1号の文理に反する

1 近時の最高裁判決は、租税法規の解釈は厳格な文理解釈（文言の自然な意味に忠実な解釈）

¹¹ なお、同裁判例の上記判示における「目的」とは、「意図」と並列して用いられていることからして、事業者の主観的な目的を意味しており、申立人がいう「事業者がいかなる資産の譲渡等を行うために当該課税仕入れを行ったか」という判断のことではないと解される。

によるべきとしている

最高裁は、最高裁判所平成22年3月2日第三小法廷判決（民集64巻2号420頁、いわゆるホステス報酬源泉徴収事件最高裁判決）において、「租税法規はみだりに規定の文言を離れて解釈すべきものではなく、原審のような解釈を採ることは…文言上困難である」として、所得税法施行令の「期間」という文言についてその「自然」な意味に基づいて解釈すべきと判示し、その後も、その解釈態度は、最高裁判所平成23年2月18日第二小法廷判決（集民236号71頁、いわゆる武富士事件最高裁判決）¹²、最高裁判所平成27年7月17日第二小法廷判決（集民250号29頁、いわゆる堺市溜池跡地事件最高裁判決）¹³等において、一貫して維持されている。

このように、租税法規に関する最高裁判例は、文理に忠実に租税法規を解釈することとしており、規定の文理上その意味を直ちに明らかにすることができない場合であっても、あくまで「その文言の通常の意味内容から乖離しない範囲内で」のみ、規定の趣旨目的を考慮することができるものとしている（参考資料15の515頁）。これは、租税法規の文言は、あくまでも文理の「自然」な意味に忠実に解釈しなければならないということである。よって、規定の趣旨目的に名を借りて、文言の「自然」な意味を超えて、文言そのものを実質的に書き換えてしまうような解釈は、租税法規の解釈として許されないというべきである。

2 消費税法30条2項1号の文理解釈の検討

（1）「に…要する」について

ア 消費税法30条2項1号の用途区分の判定の要となる文言は、「に…要する」との文言である。そこで「に…要する」という文言の自然な意味は何かを探究するに、まず、「要する」とは、より平易な言葉で言えば「必要とする」であり、「そのこと、あるいはそのものを必要とする」ないし「入用である」という判断を表す場合に用いられる動詞である（参考資料16）¹⁴。このように、同号の「要する」を「必要とする」ないし「入用である」という意味に解釈すべきことは、消費税法の成立当時、大蔵省主税局及び国税庁が「要する」を「必要な」という文言で説明していたこと（上記三）とも合致している。

イ 「要する」が上記のとおり「必要とする」ないし「入用である」という判断を表す動

¹² 同最高裁判決は、当時の相続税法1条の2第1号の「住所」の解釈について、たとえ納税者において意図的に租税の回避を行ったとしても、法が民法上の概念である「住所」を用いて課税要件を定めている以上は、その文言及び民法上の解釈に忠実に課税要件を解釈すべきなのであって、そのような帰結が行政庁にとって不都合なのであれば、それは法の解釈では限界があるので立法によって対処すべきである旨を判示した。

¹³ 同最高裁判決は、最高裁判所昭和60年3月27日大法廷判決（民集39巻2号247頁、いわゆる大嶋訴訟最高裁判決）及び前掲ホステス報酬源泉徴収事件最高裁判決を引用しつつ、「憲法は、国民は法律の定めるところにより納税の義務を負うことを定め（30条）、新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しており（84条）、それゆえ、課税要件及び租税の賦課徴収の手続は、法律で明確に定めることが必要である（最高裁昭和●●年（〇〇）第●●号同60年3月27日大法廷判決・民集39巻2号247頁参照）。そして、このような租税法律主義の原則に照らすと、租税法規はみだりに規定の文言を離れて解釈すべきものではないというべきであり（最高裁昭和●●年（〇〇）第●●号同48年11月16日第二小法廷判決・民集27巻10号1333頁、最高裁平成●●年（〇〇）第●●号同22年3月2日第三小法廷判決・民集64巻2号420頁参照）」と判示した。

¹⁴ 参考資料16以外の著名な辞書においても、「要する」とは「必要とする」ないし「入用である」という意味であると説明されている（参考資料17～20）。

詞である以上、そのように判断する主体の存在、つまり誰にとって必要ないしは入用であるのが問題となる。

この点、消費税法30条2項1号は、「要する」という判断を行う主体について明示していない。しかし、同号の文理及び自然な日本語の解釈によれば、以下のとおり、課税仕入れを必要とするかどうかの判断を行う主体として同号が想定しているのは、課税仕入れを行う「事業者」を措いて他に考えられない。

すなわち、消費税法30条2項1号の冒頭の「当該課税期間中に国内において行つた課税仕入れ」という文言は「行つた」の主体を明示していないが、消費税法30条1項の「事業者…が、国内において行う課税仕入れ」という定めを受けて、同条2項柱書が「前項の場合において」と規定し、さらにこれを受けて上記の同項1号が規定されていることからすると、上記の「当該課税期間中に国内において行つた課税仕入れ」という文言における「行つた」の主体は、「事業者」であり、上記文言は「事業者が当該課税期間中に国内において行つた課税仕入れ」を意味していると解するほかない。

そうすると、同号の規程は、「事業者が当該課税期間中に国内において行つた課税仕入れ…につき、課税資産の譲渡等にのみ要するもの、課税資産の譲渡等以外の資産の譲渡等（以下この号において「その他の資産の譲渡等」という。）にのみ要するもの及び課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要するものにその区分が明らかにされている場合」という意味になるところ、「行つた」の主体が課税仕入れを行った事業者である以上、その「行つた」に続く「要する」の主体も、同じく当該事業者であると解するのが自然な日本語の解釈の帰結である¹⁵。

ウ このように、事業者を判断主体として、いかなる資産の譲渡等のために「必要とする」課税仕入れであるかにより用途区分を判定するという解釈は、消費税法30条2項1号の文理から導かれるものである。そして、かかる解釈は、上記三で述べた消費税法の成立当時の大蔵省主税局及び国税庁の公権解釈並びに下級審裁判例の解釈とも合致している。

エ 次に、「に」との文言は格助詞であり、これには複数の意味があるが、本件の「課税資産の譲渡等にのみ要するもの」という文言における用法としては、「見舞いに行く」、「迎えに行く」のように、動作・作用の目的を表す意味であると解するのが合理的である（甲60 『岩波国語辞典（第7版）』1166頁の「に」の説明㊤）。消費税法成立当時の大蔵省主税局及び国税庁の解釈（上記三1及び2）においても、「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」

¹⁵ 最高裁判所平成24年1月16日第一小法廷判決（集民239号555頁、いわゆる養老保険料控除事件最高裁判決）も、所得税法34条2項の「その収入を得るために支出した金額」という文言について、当該文言は、「収入を得る主体と支出をする主体が同一であることを前提としたもの」とであるとした上で、「一時所得に係る支出が所得税法34条2項にいう『その収入を得るために支出した金額』に該当するためには、それが当該収入を得た個人において自ら負担して支出したものといえる場合でなければならない」と判示し、ある動詞についてその主体が明示されていない場合であっても、直前の動詞に係る主体と同一の主体と解するのが自然な日本語の解釈であるという理解を示している。

をいうものとされており、「に」との文言は、「ために」と解釈されている。そして、「ために」とは、日本語の問題として素直にその意味を考えれば、行為の目的を意味すると解するほかない¹⁶から、他ならぬ消費税法を立案した大蔵省主税局が、そして同法の執行機関である国税庁もまた、「に」を目的を意味するものとして解釈していたということになる。そして、「目的」とは、日本語の一般的な用法として、得ようとしてねらう対象、ないしは到達したい状態として意図し、行動を方向づけるものを意味するものとされている（甲61 『岩波国語辞典（第7版）』1477頁の「目的」の説明）。

オ 以上のとおり、「に…要する」との文言を、その自然な日本語の意味に忠実に解釈するならば、「事業者」を判断主体として、事業者が将来いかなる資産の譲渡等を行う「ために」「必要とする」課税仕入れであったのかを問うべきことになると解すべきである。

（２）「のみ」及び「共通して」について

用途区分の３つの区分のうち、「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）と「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」（非課税対応課税仕入れ）には、それぞれ「のみ」という文言が含まれている。他方で、残る区分である「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」（共通対応課税仕入れ）には、「のみ」に代えて、「共通して」という文言が含まれている。

「のみ」と「共通して」が対比して用いられているという上記の条文構造、及び、課税仕入れが上記の３つの区分のいずれかに区分されるという仕入税額控除の仕組みを踏まえるならば、この「のみ」及び「共通して」という文言は、３つの区分を論理的に明確に区分する趣旨で規定されたものであると解釈するのが、自然な日本語の意味に忠実な解釈といえるべきである。

すなわち、消費税法30条2項1号は、

- ・課税資産の譲渡等に必要とするが、その他の資産の譲渡等に必要としない課税仕入れを、「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）に
- ・課税資産の譲渡等に必要としないが、その他の資産の譲渡等に必要とする課税仕入れを、「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）に
- ・課税資産の譲渡等に必要とし、かつ、その他の資産の譲渡等にも必要とする課税仕入れを、「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」（共通対応課税仕入れ）に

それぞれ区分する旨を規定しており、「のみ」及び「共通して」という文言は、それぞれの区分が互いに排他的な関係にあるという区分のあり方を明確化するためのものであり、かつそれに尽きると解すべきである。このように、「のみ」という文言の意義については、

¹⁶ ここにいう「目的」の意義については、前掲脚注1（9頁）で述べたとおりである。

消費税法30条2項1号の条文構造等を踏まえて判断すべきであり¹⁷、「課税資産の譲渡等」にのみ要するもの」との文言だけをみて、「のみ」なのであるから限定的に解すべきとの解釈は、自然な日本語の意味に忠実な解釈とはいえず、そのような解釈は文理に照らし許されないというべきである。

(3) 「に…要する」と「のみ」(及び「共通して」)の関係について

上記(1)(2)を踏まえ、「に…要する」と「のみ」(及び「共通して」)の関係について敷衍すると、用途区分の判定は、あくまで「に…要する」という文言により(すなわち、事業者が将来いかなる資産の譲渡等のために必要とする課税仕入れであったのかという判断により)行われるべきであり、資産の譲渡等が、課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等のいずれか一方についてのみ必要とされたのか、それとも双方について必要とされたのかという上記の判断の結論を、「のみ」及び「共通して」という文言により峻別しているにすぎない。上記二の立法経緯(13頁以下)においても、「のみ」が、3つの区分が排他的な関係にあることの明確化のためという役割以上に、用途区分の判定基準そのものに影響し得ることを示唆する事情等は見当たらない。

したがって、「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」にのみ要するものとの区分に「のみ」という文言が含まれているからといって、そのことが「に…要する」の文言の解釈に影響を与えることはあり得ず、「のみ」という文言を根拠に、課税対応課税仕入れは限定的に解釈されるべきであり、その裏返しとして、共通対応課税仕入れは拡張的に解釈されるべきである、ということはないというべきである。

(4) 文理解釈の検討のまとめ

上記の「に…要する」及び「のみ」の文理解釈を踏まえれば、「課税資産の譲渡等」にのみ要するもの」とは、「事業者が、課税資産の譲渡等を行うために必要とするが、その他の資産の譲渡等を行うために必要としないものとして行った課税仕入れ」を意味すると解釈すべきである。

そして、その「事業者が、課税資産の譲渡等(又はその他の資産の譲渡等)のために必要とするものとして課税仕入れを行った」という判断は、事業者が課税仕入れと資産の譲渡等を事業として行うものである¹⁸以上、国税庁の消費税法成立当時の解釈のように、事業者がどのような収益(資産の譲渡等)に係る費用(コスト)として課税仕入れを行ったのかという事業者が行う事業の収益・費用の構造、その他当該事業者の経済活動に関する

¹⁷ (規定の文言自体からその意味内容を直ちに明らかにすることができない場合についての言及ではあるが) 最高裁判所平成28年12月19日第一小法廷判決(民集70巻8号2177頁)の調査官解説においても、租税法規の文理解釈においては、当該法令の構造を踏まえて検討することが相当であると説明されている(参考資料15の516頁)。

¹⁸ 消費税法の「資産の譲渡等」及び「課税仕入れ」の定義は、いずれも事業者が「事業として」行うことを要件としている(消費税法2条1項8号、12号)。

個別の事情に即して客観的に判断すべきである¹⁹。そして、事業者が行った課税仕入れが、当該事業者において、課税資産の譲渡等に係る費用（コスト）とはされているがその他の資産の譲渡等に係る費用（コスト）とはされていないとの事情がある場合には、当該課税仕入れは課税資産の譲渡等を行うために必要であるが非課税資産の譲渡等を行うためには必要ではないとの当該課税仕入れの客観的な目的に係る判断が事業者によりされていたことが明らかとなるものであるから、当該課税仕入れは、「事業者が、課税資産の譲渡等を行うために必要とするが、その他の資産の譲渡等を行うためには必要としないもの」として行った課税仕入れ」にあたり、「課税資産の譲渡等」にのみ要するもの」にあたることが強く推認されると解すべきである。

3 原判決の法令解釈は消費税法30条2項1号の文理に反する

(1) 上記第一の二1（7頁）のとおり、原判決は、「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」と判示しているから、原判決は、「課税資産の譲渡等」にのみ要する」との文言を、課税資産の譲渡等「のみ」が「客観的に見込まれている」との意味に解釈するものといえる。

(2) しかしながら、上記2で述べたとおり、「課税資産の譲渡等」「に…要する」との文言の自然な意味は、「事業者が課税資産の譲渡等を行うために必要とする」との意味であり、「客観的に見込まれている」という意味に解することは不可能である。原判決の判断は、およそ、事業者がいかなる資産の譲渡を行うために、つまりいかなる資産の譲渡等のために必要であるとして課税仕入れを行ったのか、課税仕入れの対価がいかなる資産の譲渡等のコストに入っていたのかといった個別具体的事実関係を問う上記文言の自然な意味からは乖離するものであって、文理解釈として無理があるというべきである。

(3) 租税法は、ある時点においてある事象が将来発生することが客観的に「見込まれている」との課税要件を規定する場合、文字どおり、「見込まれている」との文言を用いている。いわゆる組織再編成税制における適格組織再編成の要件（適格要件）は、例えば完全支配関係を有する兄弟会社間の適格合併に場合についていえば、「完全支配関係が…継続することが見込まれている場合」との文言により規定されている（法人税法施行令4条の3第2項2号²⁰）。また、消費税法成立当時存在していた法令においても、例えば、「主たる安定操作取引が行われると見込まれる有価証券市場」との文言（昭和63年12月1日時点の金融商品取引法施行令21条2号）や、「交通は著しくふくそうし、又はふくそうす

¹⁹ このように納税者の個別事情に即して租税法規の文言への該当性を判断すべき旨を判示した最高裁判決として、最高裁判所平成27年3月10日第三小法廷判決（刑集69巻2号434頁、いわゆる外れ馬券事件最高裁判決）がある。同判決は、所得税法34条1項の「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」という文言について、「文理に照らし、行為の期間、回数、頻度その他の態様、利益発生の規模、期間その他の状況等の事情を総合考慮して判断するのが相当である。」と判示するとともに、「購入の態様に関する事情を考慮して判断しなければならない」と課税事務に困難が生じる旨の検察官の主張に対し、「画一的な課税事務の便宜等をもって一時所得に当たるか雑所得に当たるかを決するのは相当でない。」と判示し、課税事務上の便宜を考慮して文理解釈から導かれる個別事情に基づく解釈を否定すべきではないと明確に述べている。

²⁰ この規定文言は、平成13年度税制改正による組織再編成税制の創設時点から実質的に変わっていない。

ることが見込まれることにより…」との文言（同日時点の道路法４８条の２第２項）のように、やはり「見込まれる」との文言が正面から用られている（甲１０９）。かかる「見込まれている」ないしは「見込まれる」との文言と、「に要する」との文言は、自然な日本語としてみれば全く異なるものであって、およそ両者の自然な日本語としての意味が同義であるとは考えられない。そうであるからこそ、消費税法の立法者は、用途区分の判定が事業者を判断主体として課税仕入れの目的²¹を問うことによりなされるべきことを意図して、「に要する」との文言を用いたと合理的に解される。仮に原判決のような用途区分の判定基準が立法当時に意図されていたのであれば、課税売上げを生ずる取引のみが「見込まれている」との直截な文言で課税要件が規定されていたはずである。

（４）原判決は、「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』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』と規定し、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」などと述べる（原判決２６頁及び２７頁）。しかし、上記２（２）で既に述べたとおり、「のみ」という文言は用途区分の判定基準そのものに影響し得るものではない。さらに、「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」（強調は申立人による。）との原判決の判示自体、「に（…）要する」という法文の文言をそのまま用いているだけであり、当該文言を「客観的に見込まれている」と解すべき根拠となっていない。結局のところ、原判決の上記判示は、用途区分の「判断手法」として「客観的に判断するのが相当」と述べているだけであって、上記判示のほか原判決の判決文を何度精査しても、本件の争点である用途区分の「判定基準」について、「に…要する」との文理から「客観的に見込まれている」という解釈を導き得る論拠は一切提示されていない。

（５）他方で、原判決は、①申立人の解釈は「法文の文言と異なる解釈」であるとか、②申立人の解釈に従えば、「将来一部に非課税対応課税仕入れを生ずる取引が客観的に見込まれる場合も課税対応課税仕入れに区分されることになり、課税対応課税仕入れに区分される取引が相当広汎に認められることになる」などと論難する（原判決２８頁）。

しかし、①の点について、申立人は、一審より一貫して文理に基づく解釈を主張しており、むしろ、前述のとおり、「課税資産の譲渡等」「に…要する」との文言を課税資産の譲渡等が「客観的に見込まれている」とであるとする原判決の解釈こそが文理に反しているというべきである。

²¹ ここにいう「目的」の意義については、前掲脚注１（９頁）で述べたとおりである。

また、②の点について、原判決は、「のみ」の文言を、課税対応課税仕入れという概念それ自体を狭く限定する趣旨の文言と解しているようであるが、上記２（２）及び（３）（２７頁以下）で述べたとおり、そのような解釈は文理上許されず、「のみ」の文言には、３つの課税仕入れの適用関係を論理的に明確に区分する以上の意味合いは一切存在しないというべきである。

結局のところ、上記①②の原判決の判示は、文理解釈の観点からの論拠が一切存在しないにもかかわらず、自らの結論が正しいことを前提に申立人の解釈を論難するものであり、およそ理由のないものというべきである。

五 原判決の法令解釈は、消費税の性質並びに仕入税額控除及び用途区分の趣旨に反する

１ 消費税の性質並びに仕入税額控除及び用途区分の趣旨

（１）我が国の消費税は、消費税の納税義務者である事業者が、その事業により当該事業者の下で生み出した付加価値にのみ課税する、という租税である。

このことは、累積排除方式と累積方式を比較検討の上で累積排除方式が採用されたという上記二の立法経緯（１３頁以下）にも、また、消費税法が、事業者がある課税期間について納付すべき消費税額を、大要、課税資産の譲渡等の対価の額（同法２８条）に税率（同法２９条）を乗じて得た額（課税標準額に対する消費税額）から、同一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を控除して計算していること（同法３０条）にも、端的に現れている。

このように、消費税法は、事業者が事業として行った資産の譲渡等により事業者の下で生み出した付加価値について消費税を課すものであり、それを実現するための仕組みが仕入税額控除の仕組みである²²。

（２）この消費税の付加価値税としての性格及びそれを実現するものとしての仕入税額控除について正面から判示した最高裁判例は存在しないものの、仕入税額控除を適用するための手続的要件である消費税法３０条７項の帳簿及び請求書等の保存要件について判示した最高裁判所平成１６年１２月１６日第一小法廷判決（民集５８巻９号２４５８頁）の調査官解説は、税制改革法１０条２項が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ものとする旨を規定していることを受けて、消費税法３０条１項が仕入税額控除を定めており、これが、累積課税を排除するための措置として「消費税の計算の基本をなすもの」と位置付けている（甲１０３）。また、上記最高裁判決と同一論点について判示した最高裁判所平成１６年１２月２０日第二小法廷判決（集民２１５号１００５頁）においても、滝井繁雄最高裁判事（当時）が個別意見において、「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

²² なお、産業経済への中立性を理論的に貫徹する場合、非課税売上げに係る仕入税額についても控除を認めるべきであるが、我が国の消費税においては、「非課税売上げに対応する仕入税額は控除しないという考え方」（参考資料９）により、非課税売上げに係る仕入税額は控除しないという仕組みが採られている（その結果、非課税売上げに係る仕入税額については、税の累積は生じないものの、経済的には、非課税売上げの対価に上乗せされることで消費者が負担するか、上乗せできない場合には事業者がその負担を負う。）。

敵する本質的な要素とみるべきものである。」と述べておられる（甲１０４）²³。さらに、東京高裁令和元年１２月４日判決（参考資料２１）も、消費税が「資産の譲渡等により譲渡人の下で生じた付加価値」に対して課される付加価値税の性質を有する旨判示している。

このように、消費税の付加価値税としての性格は、これまでの裁判例においても確認され、消費税法の規定の解釈において考慮されている²⁴。原判決も、「税負担の累積の排除は消費税の計算の基本的かつ本質的な要素であり、消費税法の規定の解釈に当たっては税負担の累積の排除を含む消費税制度の立法趣旨を踏まえた解釈が求められる」と述べている（原判決３５頁）。

（３）上記（２）の消費税の付加価値税としての性格を踏まえると、課税仕入れに係る資産や役務につき事業者の下で生じた付加価値（有り体にいえば、収益から費用を控除した額）に課税することが消費税法の本旨であり、用途区分とは、課税仕入れの金額のうち、いかなる金額を当該付加価値の計算に必要な費用の額に含めるべきかを判断するものといえる。そして、用途区分を定める消費税法３０条２項１号が事業者を判断主体とする「に要する」との文言により課税仕入れを区分していることに照らすと、用途区分とは、当該課税仕入れを行うことによって、事業者が将来どのような付加価値を生み出そうとしているのかを判断し、その判断の結果（すなわち、事業者が生み出そうとしている付加価値が課税売上げと非課税売上げのいずれに係るものなのか）に応じて控除税額を計算するものであるとすることができる。

そうすると、用途区分の判定は、事業者がどのような収益（資産の譲渡等）に係る費用（コスト）として課税仕入れを行ったのかという事業者が行う事業の収益・費用の構造、その他当該事業者の経済活動に関する個別の事情に即して行うべきことになる（上記三で述べたとおりである。）。つまり、当該課税仕入れを行うことによって、事業者が将来どのような付加価値を生み出そうとしているのかを判断するということである。一審判決が「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。」と判示した（一審判決１０～１１頁）のも、同旨に出たものといえ、至当である。

２ 原判決の法令解釈が、申立人が本件事業により創出する付加価値に対する課税を超えて消費税を課すものであること

（１）申立人の本件事業に係る個別具体的事実関係等

原判決の法令解釈が上記１で述べた消費税の性質並びに仕入税額控除及び用途区分の趣

²³ 同判事の意見は反対意見として述べられたものであるが、法廷意見も、「申告納税制度の趣旨及び仕組み並びに法３０条７項の趣旨に照らして同項の「保存」の意義について異なる判断に至ったにすぎず、仕入税額控除の位置付けについて異なる考え方を採用した上で同判事の意見と異なる結論に至ったと解し得るものではない。

²⁴ もっとも、上記四１（２３頁以下）のとおり、租税法規に関する最高裁の解釈手法によれば、租税法規の解釈において規定の趣旨目的を考慮し得るのは、規定の文理上その意味を直ちに明らかにすることができない場合に限られ、かつ、その場合であっても、あくまで「その文言の通常の意味内容から乖離しない範囲内で」のみ、規定の趣旨目的を考慮することができるに留まる。

旨に反するものであることは、以下で詳しく述べるように、本件事業に係る個別具体的事実関係の下における原判決の解釈の帰結から明らかである。

原判決が一審判決を引用して²⁵適法に確定した、本件事業に係る個別具体的事実関係は、以下のとおりである。

ア 本件事業は、賃貸収益を上げることのできる収益不動産（本件各マンションを含む。以下、2及び3において同じ。）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（物件に改良工事を施す「リノベーション」、物件を良好な状態に管理する「マネジメント」のほか、物件を適正な賃料で貸し付けて空室を可能な限り減らす「リーシング」等の方法による。）を行った上で、当該収益不動産を顧客（個人投資家）に販売するというものである（一審判決5頁17～26行）。

イ 以上のバリューアップの手法のうち、本件各課税仕入れの用途区分において問題とされている「リーシング」についてみると、リーシングは、収益不動産の収益力を向上させるものであり、収益不動産を販売する上で重要な意義を有している。何故なら、収益不動産の購入者である個人投資家は、表面利回り²⁶に基づいて投資判断を行うのが一般的であり、空室の多い不動産（表面利回りどおりの賃料収入を得られない可能性が高い不動産）への投資を躊躇する傾向にあるため、リーシングにより空室を減らすことによって、売買契約の成約率や販売価格を上げる効果があるからである（一審判決15頁11～19行）。

ウ 申立人が収益不動産を仕入れるに当たっても、上記のようなリーシングによるバリューアップを経た上で顧客に販売することを想定しているため、満室となった場合を想定した表面利回りを前提とした想定販売価格に基づき、購入費（改修費用等を含む。）に対してどの程度の利益が見込まれるかを検討した上で、販売用資産として仕入れるか否かを決定している（一審判決15頁20～25行）。これに対し、収益不動産により申立人が得る賃料収入がどれだけ見込まれるかは、仕入時の判断において考慮に入れられていない（一審判決15頁25行～16頁1行）。

エ 申立人の本件事業において収益不動産を販売するに当たっては、市況や顧客との交渉状況を踏まえつつ、想定販売価格にできるだけ近い値で販売できる状況になり次第、速やかに販売しており、賃料収入がどれだけ得られるかは販売時期の決定等においても考慮に入れられていない（一審判決16頁2～5行）。

オ その上で、本件事業の収益・費用の構造についてみると、本件事業により購入した収益不動産は、仕入れの時点において、申立人の棚卸資産として計上されているから、①その購入代金の全額が当該収益不動産の販売に係る原価となる一方で、②固定資産では

²⁵ 原判決3頁（第2の2）及び22頁（第3の2）参照。

²⁶ 満室であるとした場合に想定される年間賃料収入を、当該収益不動産の購入価格で除した割合による利回りをいう。

なく減価償却の対象とならないため、その購入代金が上記賃料収入に係る費用として計上されることはない²⁷（一審判決 16 頁 13～16 行）。また、当該収益不動産から生じる賃料収入は、申立人の会計処理上、本件事業の収益としてではなく、別事業であるストック型フィービジネスの収入として計上されている（一審判決 16 頁 12～13 行）。

（2）消費税の性質並びに仕入税額控除及び用途区分の趣旨に鑑みた上記事実の評価

上記（1）で述べた点によれば、本件事業は、購入した収益不動産をバリューアップすることにより販売価格を高めて顧客に対して販売し、利ざやを得るという事業であり、したがって本件事業において行われる収益不動産の購入及びその後のバリューアップは、いずれも、収益不動産の販売収入、すなわち申立人の下で購入価格を超える付加価値を生み出すことを目指して行われるものであり、バリューアップの 1 つであるリーシングについても、売買契約の成約率や販売価格を上げる効果を通じて、販売収入の獲得を目指して行われるものということができる。

他方で、申立人は、本件事業において、賃借人がいる状態で収益不動産を購入し、また購入後にリーシングを行うことによって、非課税売上げである賃料収入を収受し得ることが当該購入時点において客観的には見込まれている。しかし、上記のとおり、本件事業は、収益不動産のバリューアップ後の販売により利ざやを獲得するという事業であり、かかる賃料収入の獲得のために行う事業ではない。現に、申立人においては、販売に係る収益のみが収益不動産の購入の判断において考慮され、賃料収入の多寡は収益不動産の購入の考慮要素とされておらず、収益不動産からの収益累計額を確定させることとなる販売の判断においても、それまでに賃料収入をどれだけ得ているかは販売時期等を決定する考慮要素とはされていない。このように、本件事業が収益不動産からの賃料獲得のために行う事業ではないことは、当該賃料収入が本件事業の収益としてではなく、別事業であるストック型フィービジネスの収入として計上されていることによっても、客観的、外形的に明確になっている。

そして、本件事業により購入した収益不動産は、本件各課税仕入れに係る本件各マンションも含めて、いずれも、仕入れの時点において、減価償却の対象とならない申立人の棚卸資産として計上されることにより、申立人の経理処理上、当該収益不動産の購入費用が、その保有期間中に生じる賃料収入に係る費用ではなく、販売収入に係る原価としてのみ取り扱われていることは、申立人が、本件事業における収益不動産の購入を、本件事業による獲得目標である販売収入の実現に向けて行っており、賃料収入の獲得に向けて行っているわけではないことを強く推認させるものである。

²⁷ 仮に本件事業により購入した収益不動産が固定資産として計上されていた場合、当該収益不動産は減価償却の対象であり、その購入費用が減価償却費として保有期間中の費用となるため、仕入れの時点において、購入費用が賃料収入に係る費用となることが見込まれていると評価し得る。しかし、棚卸資産の場合は、そのような減価償却がないため、仕入れの時点において、全額が販売収益に係る原価となることが見込まれている。なお、本件各マンションを棚卸資産として計上してその全額を販売収益に係る原価とする申立人の経理処理は、申立人に対する税務調査において課税庁により是認されているため（甲 40 の 1～40 の 3、これらの書証に係る原告（申立人）の令和元年 6 月 13 日付証拠説明書（4）における立証趣旨）、当該経理処理が恣意的なものでなく、客観的に適正妥当なものであったことは、本件において明らかになっている。

以上によれば、申立人は、本件事業における本件各マンションの購入である本件各課税仕入れを、本件各マンションの販売収入に係る費用（コスト）として行っているといえるが、保有期間中の賃料収入に係る費用（コスト）として行っているとはいえないというべきである。保有期間中の賃料収入は、販売収入という本件各課税仕入れの目的を実現する過程で不可避免的に生じる収益にすぎず、申立人は、当該賃料収入の発生を本件各課税仕入れを行うか否かの判断において何ら考慮していないのであるから、販売収入の実現という本件各課税仕入れの本来の達成目標とは独立に、かかる賃料収入を収受するために本件各課税仕入れを行ったものではないというべきである。

以上の点を踏まえれば、申立人が本件各課税仕入れを行うことにより生み出そうとした付加価値は、まさにバリューアップの結果として生じる本件各マンションの仕入価格と販売価格の差額に尽きるのであって、保有期間中の賃料とは関係がない。よって、消費税の課税も、かかる付加価値である本件各マンションの仕入価格と販売価格の差額に対してのみ行われるべきである。そのため、本件各課税仕入れは課税対応課税仕入れにあたるとして、本件各課税仕入れに係る消費税額全額の控除を認めることが、上記 1 の消費税の性質並びに仕入税額控除及び用途区分の趣旨に適うというべきである。

（3）原判決の法令解釈は、消費税の性質並びに仕入税額控除及び用途区分の趣旨に反する

ア しかし、原判決の法令解釈によれば、申立人が本件各課税仕入れを行うことにより生み出そうとした付加価値、つまりバリューアップの結果として生じる本件各マンションの仕入価格と販売価格の差額に対する課税を超える消費税の課税が生ずることになる（原判決自らも、用途区分の解釈としてこのような帰結となることを正面から認めている。原判決 3 5 頁 1 行目以下。なお、課税売上割合に準ずる割合（以下「準ずる割合」という。）の点については下記 3 で主張する。）。すなわち、原判決の用途区分の判定の誤りの結果、仕入税額控除が適正に機能しないこととなり、申立人に過重な税負担の累積が生じ、申立人が生み出そうとした付加価値を超えるものに対して消費税が課されていることになる。

イ 原判決の解釈によれば、申立人の控除対象仕入税額は、本件各課税仕入れに係る消費税額の合計額に、本件各課税売上割合（34%ないし36%）を乗じた額とされ、残りの64%ないし66%もの消費税額が控除されない一方で、申立人が本件各マンションの建物部分を投資家に販売した際に同建物部分の販売対価の全額に対して消費税が課される結果、申立人において64%ないし66%もの税負担の累積が生じることとなる²⁸（一審判決のいうギャップの問題。以下「本件ギャップの問題」という。）。このような帰結が、仕入税額控除制度により税負担の累積を排除し事業者が生み出した付加価値にのみ課税するという消費税の成立並びに仕入税額控除及び用途区分の趣旨に反することは自明である。

²⁸ 課税売上割合が上記のように低い割合となり大きな税負担の累積が生ずる理由は、収益不動産販売事業一般において、課税売上げである建物の販売に加えて非課税売上げである土地の販売も併せて行われるのが通常であることに起因しており、申立人に固有の要因によるものではない。

ウ しかも、そのような帰結が、本件各課税仕入れの日において本件各マンションに賃借人が存在したという事実の１点のみをもって、本件各マンションにつき、課税売上げ（建物の販売収入）のみならず非課税売上げ（賃料収入）も生ずることが客観的に見込まれていたとの理由のみにより生じている。このように、申立人がいかなる資産の譲渡を行うために、つまりいかなる資産の譲渡等が必要であるとして本件各課税仕入れを行ったのか、本件各課税仕入れの対価はいかなる資産の譲渡等のコストに入っていたのかといった申立人の本件事業に係る個別具体的事実関係を一切問うことなく、上記のような画一的ないしは一義的な判断を根拠として、申立人に上記イのような過重な税負担の累積を生じさせるがごとくは、上記１で述べた、事業者のもとにおいて生じた付加価値に課税するという付加価値税である消費税の性質、並びに税負担の累積を排除しつつ消費税額を転嫁するという仕入税額控除制度の趣旨を没却するものにほかならない。

エ 原判決は、その解釈の根拠として、「課税資産の譲渡等に対応する課税仕入れの税額だけが仕入税額控除の対象となり、その他の資産の譲渡等に要する課税仕入れに係る消費税額は控除の対象とならないという仕入税額控除の原則的な考え方」に言及する（原判決２６頁）。しかしながら、この点は、個別対応方式において非課税対応課税仕入れが仕入税額控除の対象とならないという至極当然のことを述べるにすぎず、原判決の解釈の根拠となり得るものではない。

オ また、原判決は、上記イの不合理な帰結を、「本件各課税仕入れが全て課税対応課税仕入れに区分されるとすれば、…売上げに係る取引の大部分が課税資産の譲渡等に当たるといえない場合には多額の益税が生じて納税義務者間の公平を害することがあり得る」ことをもって正当化する（原判決３８頁）。

しかし、上記判示において原判決が言及する「益税」とは、典型的には、いわゆる免税事業者が消費者から受領した消費税相当額を納付していないことや、免税事業者からの仕入れも仕入税額控除の対象となること、簡易課税制度の存在等²⁹、消費税法上の制度により消費税が課されないという帰結が法制度として不合理であることを主張し、その立法的解決を求めようとする場合に用いられる用語であって、益税が生じないように消費税法の規定を解釈すべきである、といった解釈の基準となるべき考え方ではないし、そもそも益税を生じさせないことが消費税法ないし同法３０条の仕入税額控除の趣旨であるといった議論は、上記二の立法経緯（１３頁以下）において一切見当たらない。

「益税」の問題はまさに立法論であり（それゆえに、上述の問題点のうち免税事業者からの仕入れについては、平成２８年度税制改正により令和５年１０月からいわゆるインボイス制度が導入され、同制度導入後は当該仕入れは仕入税額控除の対象外となることとされている（参考資料２３）。）、用途区分の判定基準に係る解釈論とは一切関係がない。

そもそも、本件各課税仕入れについては、原判決のいう「売上げに係る取引の大部分が課税資産の譲渡等に当たるといえない場合」には当たらない。原判決が一審判決を引

²⁹ 東京地裁平成２年３月２６日判決（参考資料２２）。

用して適法に確定したとおり、申立人における不動産の販売収入と賃料収入の総和に占める賃料収入の割合は、平成24年3月期が2.62%、平成25年3月期が3.44%、平成26年3月期が7.62%と極めて小さい割合を占めるにすぎない（原判決による補正後の一審判決17頁14行以下）。畢竟、原判決は、その認定した具体的事実から乖離して、存在しない仮定の事実を基礎として法令解釈を行ったものといわなければならない。

3 準ずる割合の点により原判決の用途区分に係る解釈を正当化することはできない

(1) 原判決における準ずる割合の点の位置づけ

原判決は、①「課税仕入れの行われた課税期間の課税売上割合に事業者の事業状況が適切に反映されず、共通対応課税仕入れ課税売上割合が課税売上割合に近似していない場合も想定して、当該事業者について課税売上割合よりも合理的な割合の算出が可能である場合には所轄税務署長の承認を得た上でその割合を適用することが認められており、これらによって税負担の累積の排除を適正かつ公平に実現できる仕組みが設けられている」（原判決27頁）、②「本件ギャップの問題が課税売上割合に準ずる割合の適用によって解決することがおよそ不可能なものであるとはいえず」（原判決34頁）、「本件各課税仕入れの用途区分を共通対応課税仕入れに区分し…被控訴人（申立人注：申立人）の下で創出された付加価値を超えて消費税が課税されることになるのは、…消費税法自体が設けている課税売上割合に準ずる割合（同法30条3項）の適用に必要な申請の手続を被控訴人（申立人注：申立人）が執らなかつたことに起因するものであつて」、かかる税負担の累積をもって、申立人の解釈を「相当とは解し難い」（原判決35頁）などと述べて、原判決の用途区分の判断基準を正当化する。

このように、原判決は、（ア）消費税法30条3項に準ずる割合という仕組みが設けられていることを、その消費税法30条2項1号の用途区分の判定基準の法令解釈の根拠とし、また、（イ）本件各課税期間においても申立人が準ずる割合の承認を得ることにより本件ギャップの問題を解決することが不可能ではなかつたと解した上で、そのことを根拠に申立人の主張を排斥した。そこで、原判決の用途区分の判定基準に係る法令解釈の適否（上告受理申立て理由①）を判断するにあたり、上記（ア）及び（イ）の点が正当な法令解釈といえるのか否かという点が問題となる。

(2) 用途区分の判定基準と準ずる割合は無関係である

ア 用途区分の判定は、消費税法30条2項1号の解釈の問題であるところ、準ずる割合の適用は、同条3項の問題であつて、両者は適用法条を異にする。そして、前者の消費税法30条2項1号において、同条3項において準ずる割合が認められていることを踏まえて用途区分を判定すべきであるといった、用途区分の判定と準ずる割合との関係を示唆するような文言は一切存在しない。また、そのような趣旨を述べ従前の司法判断³⁰

³⁰ 本件と類似する事案であるF社に係る別件訴訟（原判決10頁）の控訴審判決（東京高裁令和3年4月21日判決（甲108、以下「F社別訴控訴審判決」という。）は、原判決と同様の判断を示しているが、かかる判断は何らの立法資料等の裏付けなく述べられたものであり、消費税法の制定以来、同事件や本件の前までの下級審裁判例（前掲さいたま地裁平成25年6月26日判決を含む。）においては、用途区分の解釈に際して準ずる割合については何ら

や立案当局や執行当局の解釈に係る文献等も見当である³¹。

他方で、準ずる割合を規定する消費税法30条3項は、「前項第一号に掲げる場合において」、「同号ロに掲げる金額の計算の基礎となる同号ロに規定する課税売上割合に準ずる割合」と規定している。かかる規定によれば、同項は、個別対応方式による場合（法文の「前項第一号に掲げる場合」）において、消費税法30条2項1号ロに定める「共通対応課税仕入れ」について、共通対応課税仕入れに係る仕入税額の計算の基礎となる課税売上割合に準ずる割合を規定したものである。このように、準ずる割合を定める消費税法30条3項は、ある課税仕入れが共通対応課税仕入れに用途区分される場面をあくまでも所与の前提として、その場合におけるその共通対応課税仕入れについての課税売上割合に準ずる割合につき規定しているにすぎないことが文理上明らかであり、用途区分の判定の基準などについては、一切規定も言及もしていない。消費税法基本通達も、準ずる割合それ自体の意義や適用範囲について定めるにとどまり、準ずる割合と用途区分の判定の関係などについて何ら言及していない（消費税法基本通達11-5-7、同11-5-8。甲72）。

このように、消費税法30条2項1号の課税仕入れの用途区分の問題と、同条3項の準ずる割合は、全く次元を異にする問題であって、後者が前者の解釈に影響を及ぼすものではないことは、法令の文言自体から一義的に明らかである。

イ 原判決の準ずる割合の趣旨についての説示（原判決4頁23行～5頁18行、乙24）も、上記アの法令の文言からの帰結と同じく、共通課税対応課税仕入れの場合に限り準ずる割合を適用することができるということを述べているにすぎず、原判決の上記（1）（ア）及び（イ）の点を正当化し得るような説示はおよそ存在しない。

準ずる割合の典型的な適用場面を具体例を挙げて説明すれば、課税売上げを生じる事業と非課税売上げを生じる事業の双方を行っている事業所において発生する電気代が挙げられる（甲74の14頁の間22）。かかる電気代は、課税売上げを生じる事業と非課税売上げを生じる事業の双方のために事業者が支払うものであるから、消費税法30条2項1号の用途区分の判定においては、当然ながら共通対応課税仕入れに区分される。この全く争いのない帰結を所与の前提として、では、その電気代に係る仕入税額控除において、法定の課税売上割合をそのまま用いるのと、課税売上げを生じる事業と非課税売上げを生じる事業の双方を行っている事業所のそれぞれの事業に係る床面積の割合を用いることのいずれが、「事業者における事業状況」を「適切」かつ「合理的」に「反映」しているといえるかという問題が、消費税法30条3項の準ずる割合の問題であるにすぎない。

このように、準ずる割合の趣旨及び典型的な適用場面からしても、準ずる割合は、課税仕入れの用途区分の判定には一切関係するものではないことが明らかである。

触れていない。

³¹ そもそも、消費税法成立直後において消費税の取扱実務の指針を示すものとして刊行されたと考えられる国税庁消費税課長編の『消費税500問500答』（上記三2（3）（18頁）参照）においては、仕入税額控除について多数のQ&Aが掲載されているにもかかわらず、準ずる割合についてのQ&Aは一切存在しない（参考資料12の目次の「10 税額控除等」の各設問の見出しを参照）。

ウ 上記の解釈が正当であることは、近時の最高裁判例からも裏付けられる。最高裁判所平成25年3月21日第三小法廷判決（民集71巻8号1522頁、いわゆるデンソー事件最高裁判決、原判決における平成29年最高裁判決）においては、子会社等の株式等を保有するとともにそれらの会社に関する地域統括業務を営んでいた納税者の外国子会社の「主たる事業」（租税特別措置法（平成21年法律第13号による改正前のもの）66条の6第3項）が、株式等の保有であるか、地域統括業務であるかが争われた。国側は、株式等の保有を主たる事業とする外国子会社のうち法所定の要件を満たす地域統括業務を営む外国子会社の特例の制度（平成22年法律第6号による改正後の同項）が存在することを根拠として、株式等を保有する地域統括子会社の主たる事業は、当然に株式等の保有となる旨を主張した。

しかし、最高裁は、「これ〔申立人注：平成22年の改正〕によって事業基準を満たすこととなる統括会社〔申立人注：外国子会社合算税制の適用が除外される外国子会社〕は、もともと株式等の保有を主たる事業とするものであって（同項柱書き〔申立人注：租税特別措置法66条の6第3項柱書き〕）、それ以外の統括会社はその対象となるものではないから、これらの改正経過を根拠に上記の統括業務が株式の保有に係る事業に包含される関係にあるものということとはできず、D I A S〔申立人注：納税者の外国子会社〕の行っていた地域統括業務が株式の保有に係る事業に含まれるということとはできない。」と判示し、国の主張を排斥した。同判決の調査官解説も、「事業基準を満たす統括会社〔申立人注：外国子会社合算税制の適用が除外される外国子会社〕は、その文理上、所定の要件を満たす統括会社のうち株式の保有を主たる事業とするもの（事業持株会社）に限定されているものである〔中略〕。そうすると、統括会社であっても株式の保有を主たる事業としないものは、そもそも事業基準の適用の有無が問題となることはないものであり、上記の各措置法によって事業基準を満たすこととなる統括会社は、もともと株式等の保有を主たる事業とするものであって（66条の6第3項柱書き）、それ以外の統括会社はその対象となるものではないと考えられる。したがって、これらの改正規定を根拠として、上記の統括業務が株式の保有に係る事業に包含される関係にあるものということとはできない。」と解説されている（甲76の2920～2921頁）。

このように、最高裁は、外国子会社の「主たる事業」は何かという解釈は、株式等の保有を主たる事業とする外国子会社である地域統括子会社の特例の制度の存在とは関係なく、専ら「主たる事業」との文言に即して判断すべきであり、同特例の制度の存在を根拠として「主たる事業」の文言を解釈することは許されない旨判示した。かかる最高裁の判断に照らしても、消費税法30条2項1号の用途区分の判定は、（用途区分において共通対応課税仕入れに区分されることを前提とする）同条3項の準ずる割合の特例の存在とは関係なく、専ら同号の「課税資産の譲渡等によりのみ要するもの」との文言に即して行われるべきものである。

エ 以上に対し、原判決は、「後続問題と位置付ける後者の割合の存在のみから先決問題と位置付ける用途区分に係る特定の解釈を当然に導き出しているものではないから、平成29年最高裁判決との抵触の問題を生ずる余地はな」い等と述べるが（原判決32

頁)、上記(1)の(ア)及び(イ)の点は、これらの点がなければ本件ギャップの問題が生ずることを申立人の不利益に正当化するという原判決の判示が成り立たず、原判決の理由において不可欠の要素を成しているから、原判決はまさに準ずる割合の点をもって用途区分の判定基準を解釈しているにほかならず、平成29年最高裁判決に抵触するものというほかない。

(3) 本件各課税期間において申立人が準ずる割合の承認を得ることにより本件ギャップの問題を解決することは消費税法予定されていない

ア 消費税法30条3項の準ずる割合が承認されるための要件である同項1号の「当該事業者の営む事業の種類又は当該事業に係る販売費、一般管理費その他の費用の種類に応じて合理的に算定されるものであること」という文言の解釈を示した従前の司法判断³²は不見当であり、またその文言自体極めて抽象的であり、さらに準ずる割合の承認は事実上は課税庁の裁量に委ねられている。かかる状況下では、平たく言えば(後で原判決につき述べるように)上記要件は結論ありきで何とでも解し得るということにもなりかねない。しかしながら、課税庁が本件と関係なく従前公表していた解釈は、同項の文理及び趣旨に基づく正しい解釈であるものと考えられるところ、かかる解釈に照らせば、本件各課税期間において申立人が準ずる割合の承認を得ることにより本件ギャップの問題を解決することはそもそも消費税法上予定されていないといわざるを得ない。

イ 原判決が、申立人が本件各課税期間において得ておくべきであったと述べる準ずる割合の内容(本件準ずる割合(原判決11頁))は、要は、①申立人の本件事業のうち、居住用部分を含む収益不動産物件のみの販売収入及び賃料収入について、②法定の課税売上割合の計算式により課税売上割合を計算するが、③その計算式の分母に変更を加え、分母から土地の売上げのみを除いたものとして(つまり同物件の建物部分のみについて)計算した数値である。分母から、多額となる非課税売上げである土地の売上が除外されるため、本件ギャップの問題は少なくとも緩和されることにはなる。

ウ しかし、このような算定方法は、消費税法30条3項1号が定める「当該事業者の営む事業の種類〔中略〕に応じて」又は「当該事業に係る販売費、一般管理費その他の費用の種類に応じて」「合理的に算定されるものであること」との要件を満たさないといふべきである。対象となる申立人の事業は収益不動産販売事業であり、これには居住用・事業用を問わず全ての収益不動産の販売事業が含まれる。法の文言が「事業の種類」や「当該事業に係る」である以上、この文言を自然な日本語の意味に忠実に解釈すれば、一の事業を単位とするという意味にしか解し得ず、収益不動産販売事業という一の事業の一部のみ、しかも本件ギャップの問題という不都合が生じる居住用部分を含む収益不動産物件のみ、さらには同物件の建物部分のみを恣意的に取り出して準ずる割合を計算することは、準ずる割合が恣意的になることから、消費税法が予定するところではないといふべきであって、そのような計算は、「合理的に算定されるものであること」との

³² 前掲脚注30(44頁)と同趣旨である。

要件を満たさないというべきである。課税庁の消費税法基本通達 11-5-8 の（１）及び（２）（原判決 5～6 頁）も、「当該事業者の営む事業の種類異なるごとにそれぞれ異なる課税売上割合に準ずる割合を適用する方法」及び「当該事業者の事業に係る販売費、一般管理費その他の費用の種類異なるごとにそれぞれ異なる課税売上割合に準ずる割合を適用する方法」と定め、「事業の種類異なるごと」又は「事業に係る…費用の異なるごと」に準ずる割合を計算する必要がある旨を述べているのも、上記の趣旨によるものと解される。

そして、実際にも、F 社や別同業他社による準ずる割合の承認申請は、まさに上記の点等を理由として、課税庁により悉く却下されている（原判決 8～9 頁³³）。

エ 本件準ずる割合は、消費税法 30 条 3 項の上記要件の趣旨にも反するというべきである。準ずる割合の趣旨は、上記（２）イのとおり、「事業者における事業状況が、その課税仕入れ等のあった課税期間の課税売上割合に必ずしも反映していない場合の存することが考えられるところから、かかる事例に対処する」との点にあり、「事業状況」が準ずる割合の合理性を基礎付けるものであることを同項は当然の前提としていると解される。消費税法基本通達 11-5-7 が、「使用人の数又は従事日数の割合、消費又は使用する資産の価額、使用数量、使用面積の割合その他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性質に応ずる合理的な基準により算出した割合をいう。」と定めている（原判決 5 頁）のもこの趣旨によるものと解され、要は、課税又は非課税売上げといった法定の課税売上割合の計算式にある消費税法上の概念とは関係のない、まさに社会経済的事実として事業状況を示す指標が計算において用いられることを前提としているものと解される。

しかるに、本件準ずる割合は、単に法定の課税売上割合の計算式の分母から土地の売上のみを除外したにすぎないのであって、使用人の数や床面積等の社会経済的事実としての申立人の収益不動産販売事業における事業状況を示す指標は一切用いられていない。むしろ、申立人の本件事業における社会経済的事実としての事業状況は、本件各マンションのように常に土地と建物を併せて譲渡するというものであるから、本件準ずる割合は、申立人の本件事業における事業状況に反するとさえいえる。原判決は、本件準ずる割合が本件事業の実態を反映したものである旨説示するが（原判決 33 頁）、その根拠は全く明らかではない。

オ さらに、本件準ずる割合が準ずる割合として合理性を有すると解することは、課税庁の解釈とも整合しない。課税庁は、「たまたま（偶発的に）発生したものではない土地の譲渡については、①その課税期間における課税売上割合をそのまま適用するか、②当該課税売上割合をそのまま適用したのでは、その事業者における事業内容等の実態が反映されていないこととなる場合には、当該土地の譲渡を行う事業と本来の事業を区分した上で、それぞれの事業について、本来の課税売上割合と同じ計算方法で算出した割合

³³ 課税庁は、後に、この立場を覆し、上記の点を不問とする解釈を採用した（甲 90、91。なお原判決 30 頁参照。）。

を課税売上割合に準ずる割合として適用することが考えられます。」と述べている（甲 74 の 20 頁の間 30 及び 21 頁の間 31）。つまり、たまたま（偶発的に）発生したものではない土地の譲渡の場合における、本件ギャップの問題と同様の問題の解決方法としては、「当該土地の譲渡を行う事業と本来の事業を区分した上で」準ずる割合の承認申請をするほかないと述べている。換言すれば、上記解釈は、たまたま（偶発的に）発生したものではない土地の譲渡についても、課税売上割合の計算式の分母から土地の売上を除くことにより準ずる割合の承認を得ることができる旨などは一切述べていない。

しかるに、申立人の本件事業における本件各マンションの土地（敷地）の譲渡は、まさに申立人の本件事業に係る事業活動そのものであって、たまたま（偶発的に）発生したものではない土地の譲渡であることは明白である。また、申立人の本件事業においては、「当該土地の譲渡を行う事業と本来の事業を区分した上で」準ずる割合の承認申請をすることはおよそ考えられない（本件事業においては必ず土地の譲渡が行われ、それがまさに申立人の「本来の事業」であるからである。）。そうすると、上記の解釈によれば、「その課税期間における課税売上割合をそのまま適用する」しかないことになり、つまりは、本件ギャップの問題を解決できないということになる。原判決は、甲 74 には触れるものの、甲 74 の上記の記載については黙殺している（原判決 6～7 頁、33 頁）。

カ 以上に対し、原判決は、上記の通達等は例示にすぎず本件準ずる割合を否定する趣旨のものではない等縷々消極的な説示をするにとどまり、消費税法 30 条 3 項の文理及び趣旨に照らして本件準ずる割合が同項の要件を満たすか否かを積極的に検討した理由付けは何ら述べていない。畢竟、原判決は、課税庁が本件各課税期間の後続の課税期間において本件準ずる割合を承認している事実³⁴があるということから、課税庁が承認している以上はそれは正しいはずであると決めつけ、結論ありきで申立人の主張を排斥する理由を取って付けているだけであるといわざるを得ない。

のみならず、原判決は、「本件ギャップの問題が課税売上割合に準ずる割合の適用によって解決することがおよそ不可能なものであるとはいえず」、申立人が本件各課税期間について本件準ずる割合の承認申請を行った場合に「それが承認される余地がなかったと断ずることはできないというべきである。」などと述べ（原判決 34 頁）、要は、本件各課税期間について本件準ずる割合が承認される可能性はゼロではなかった旨を述べるにとどまる（承認されていたことが明らかであるとか他の納税者においても承認されていたなどという説示はしていない。）。上記のとおり、F 社や別同業他社による準ずる割合の承認申請は課税庁により悉く却下されている（原判決 8～9 頁）ことも踏まえれば、原判決のいわんとすることは、申立人は承認申請が却下されたとしても争訟手続で争うことによりそのゼロではない可能性を追求すべきであった、そうすることができた以上は本件ギャップの問題は準ずる割合により解決可能なのであるから本件各課税仕入れは共通対応課税仕入れに用途区分されるというものである。しかしながら、申立人に

³⁴ 当該後続の課税期間については、申立人は、加算税を避けるために、用途区分を共通対応課税仕入れとして納税申告するとともに本件準ずる割合の承認を受けつつ、その後、同申告について、用途区分に誤りがあり用途区分は課税対応課税仕入れとなるべきとして適法に更正の請求をしている（甲 89 の 1～甲 89 の 4。なお原判決 30 頁参照。）。

はそのような過度に重い不合理な負担を課すこと³⁵を前提とした上で、準ずる割合の点を用途区分の判定において申立人の不利益に考慮することは、結論において著しく不当である。一審判決は、このことを十分理解して、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（一審判決13頁）旨説示しており、至当である。

（４）小括

以上によれば、原判決は、（ア）消費税法30条3項の準ずる割合という仕組みが設けられていることを、同条2項1号の用途区分の判定基準の法令解釈の根拠とした点、及び、（イ）本件各課税期間においても申立人が準ずる割合の承認を得ることにより本件ギャップの問題を解決することが可能であったと解した上で、そのことを根拠に申立人の主張を排斥した点において、消費税法30条2項1号及び3項の解釈を誤ったものというべきである。したがって、準ずる割合の点により原判決の用途区分に係る解釈を正当化することはできないから、原判決の用途区分の判定基準に係る法令解釈は、誤りであるというべきである。

第三 「正当な理由」に係る原判決の法令解釈の誤り（上告受理申立て理由②）

一 「正当な理由」の解釈

- 1 国税通則法65条4項の「正当な理由」が認められる場合とは、「真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、…過少申告加算税の趣旨に照らしても、なお、納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいう」とされている（最高裁判所平成18年4月20日第一小法廷判決（民集60巻4号1611頁）等）。
- 2 最高裁判所平成18年10月24日第三小法廷判決（民集60巻8号3128頁、いわゆるストックオプション事件最高裁判決）は、給与所得と区分されるべき外国親会社からのストックオプションの権利行使益を納税者が一時所得として申告していた事案において、課税庁も過去に一時所得と取り扱っており、下級審裁判例でも結論が分かっていたという事実関係も踏まえて、「このような問題について、課税庁が従来 of 取扱いを変更しようとする場合には、法令の改正によることが望ましく、仮に法令の改正によらないとしても、通達を発するなどして変更後の取扱いを納税者に周知させ、これが定着するよう必要な措置を講ずべきものである。」と述べた上で、「課税庁は、…課税上の取扱いを変更したにもかかわらず、その変更をした時点では通達によりこれを明示することなく、平成14年6月の所得税基本通達の改正によって初めて変更後の取扱いを通達に明記したというのである。そうであるとすれば、少なくともそれまでの間は…納税者の主観的な事情に基づく単なる法律解釈の誤りにすぎないものということとはできない」と判示して、上記の「正当な理由」を肯定した。

³⁵ 仮に承認申請の却下処分を訴訟等で争った結果として、承認が得られたとしても、消費税法30条3項は、「当該事業者の第二号に規定する承認を受けた日の属する課税期間以後の課税期間」についてのみ準ずる割合を適用できる旨規定しているため、適用承認申請のあった日に遡って準ずる割合を適用することはできず、実際に承認が得られるまでの間（訴訟で争った場合には適用承認申請から数年を要することが想定される。）は、本来であれば承認されるべきであった準ずる割合を適用できないことになる。

同判決の最高裁調査官解説（甲 6 7）は、「本判決は、課税庁が、租税法規の解釈上微妙な点を含む問題について、従来の解釈を改め、課税上の取扱いを変更したにもかかわらず、変更後の取扱いが国民の間に定着するような必要な措置を講じていなかったことによって生じた『新解釈の未定着状態』に着目し、そのような視点から、納税者が課税庁の従来の解釈ないし取扱いに従って申告したことにつき同項にいう『正当な理由』を認めたものであると評することができる。」と説明している。

二 原判決の法令解釈の誤り

1 平成 7 年及び平成 9 年の課税庁の執行上の公式の解釈が変更されたことの十分な周知がなされたとはいえない

（１）上記第二の三 2（1 7 頁以下）のとおり、租税法規の執行機関である国税庁は、消費税法成立当初から現在に至るまで、その通達において、消費税法 3 0 条 2 項 1 号の「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」をいうとの解釈を明らかにするとともに、消費税法成立当時の公刊物において、上記文言は「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」のことであるという更に踏み込んだ解釈を公表していた。のみならず、消費税法成立直後の納税者及び実務家向けの講演において、用途区分とは「将来どういうものに必要な課税仕入れなのか、それによって判断していただく」ものであり、「その収益を生むための費用」であるかどうかを基準として区分すべきであり、収益（当該講演の例では非課税売上げの預金利子）の発生が客観的に見込まれていることをもって用途区分の判定をすべきではないとするのが「国税庁の考え方」とあるとの説明がなされていた。これまで述べてきたとおり、これらの解釈等は、いずれも、申立人の主張する用途区分の解釈に沿うものであり、本件各課税仕入れは課税対応課税仕入れに当たるという申立人の本件各確定申告における税務処理の根拠となり得るものである。

（２）ア さらに、平成 7 年の国税庁内部の正式な資料（全国国税局消費税課長・統括国税調査官会議資料「消費税審理事務当面の問題について」（甲 1 8））及び平成 9 年の東京国税局の質疑事項回答整理表（甲 2 1）からも明らかとなっており、平成 9 年の時点において、本件各課税仕入れ類似の課税仕入れは課税対応課税仕入れに用途区分すべき旨が課税庁の執行上の公式の解釈として採用されていた。これらの取扱いは、「分譲することを目的として取得したマンション」（甲 1 8）、「法人の処理及び販売活動等から、マンションを転売目的で取得したことが明らかであるから、課税資産の譲渡等にのみ要する課税仕入れに該当し」（甲 2 1）、「改正消費税法基本通達 1 1－2－1 2 …は、『課税資産の譲渡等』にのみ要する課税仕入れ』とは…課税資産の譲渡等を行うためにのみ必要な課税（ママ）をいう」（同上）、「『課税資産の譲渡等』にのみ要する課税仕入れ』かどうかの判定は、…何の売上げに貢献される目的で行ったかを…判断すべきである」（同上）等といった資料上の記載から、上記（１）の国税庁の解釈等をそのまま個別事案に適用するものであり、本件各課税仕入れは課税対応課税仕入れに当たるという申立人の本件各確定申告における税務処理の根拠となるものである。

イ 本件各課税仕入れ当時に上記アの取扱いが課税庁の外部に向けて公式に公表されていたことまでは、本件において認定されていない。しかし、実務上、納税者は、本件のような租税法規の解釈上微妙な点を含む問題については、課税庁の見解が公になっていない場合であっても、情報公開請求や、いわゆる国税OBである税理士等を通じて（甲6参照）、課税庁の内部的な整理も含めて同見解を入手し、それに依拠して納税申告をすることは珍しくない³⁶。上記の平成7年及び平成9年の文書に記された課税庁の見解も、そのようにして、事実上、申立人を含む不動産業界の納税者の間において周知共有されていたものと推認される。そうであるからこそ、申立人は、平成17年頃に、本件各課税仕入れと同種の課税仕入れを共通対応課税仕入れと取り扱う旨の国税OBの見解（乙12、なお収録日について甲31参照。）や国税不服審判所の裁決（乙11の1）があったにもかかわらず、その後も収益不動産の購入に係る仕入れは課税対応課税仕入れにあたると判断して納税申告を行ってきたのであり、このことは、F社及び下記第四の一3（63頁）で述べる下級審における訴訟の各原告の納税申告についても同様である。

このように、上記の平成7年及び平成9年の文書に記された課税庁の見解は、以上のような経緯を経て納税者の間に周知され依拠される高度の蓋然性があったものである。また、課税庁においても納税者側の実務がそのようなものであることは十分に知悉していたものである。ここで、「正当な理由」の判断は、課税処分がいわゆる信義則に反し違法となるか否かとの判断（最高裁判所昭和62年10月30日第三小法廷判決（集民152号93頁））とは異なるから、課税庁が公の見解を納税者に対して表示したとの要件までは不要であり、上記のように納税者の間に周知され依拠される高度の蓋然性のある執行上の公式の解釈を課税庁が内部的にであれ採用したという事実自体があれば、「正当な理由」を肯定する事情としては足りるというべきである。このように解さなければ、課税庁としては、本来課税上の取扱いを納税者に対して明確にして周知し、納税者の予測可能性を保障することが執行機関として期待され要請されるにもかかわらず、それを敢えて怠り納税者に対して何らの周知も行わずにその見解を内部的な取扱いとして留めておくほうが、より多くの加算税を賦課徴収できるということにもなりかねず、そのような税務行政は極めて不合理である。つまり、「租税法規の解釈上微妙な点を含む問題」について課税庁が沈黙するという税務行政の本旨に反する行動により、むしろ解釈・見解の相違のリスクを納税者に転嫁できてしまう（全て納税者の主観的な事情に基づく単なる法律解釈の誤りとして排斥できてしまう）というのは、不合理かつ不公平であるというべきである。

（3）以上のとおり、事業者の経済活動に関する個別の事情に即して仕入れの目的に基づいて用途区分の判定を行うべきであり、収益の発生が客観的に見込まれていることをもって用

³⁶ 直近でも、株式譲渡におけるアーンアウト条項（※）に基づき譲渡人である個人が受け取る追加の株式譲渡代金の所得税法上の所得区分に関し、課税庁の内部文書において、譲渡所得ではなく雑所得になるという見解が掲載されていることが、国税OBである税理士のウェブサイトで紹介されている（参考資料24）。

※アーンアウト条項とは、一般に、株式譲渡後の株式発行会社の業績が所定の目標を達成すること等を条件に、買主が売主に追加で株式譲渡代金を支払う旨の条項をいう。

途区分の判定をすべきではないという国税庁の解釈は、消費税法成立当時に一般に周知されており、かつ、平成7年及び平成9年の文書に記された課税庁の見解は、事実上、申立人を含む不動産業界の納税者の間において周知共有されていたものと推認される。しかるに、課税庁は、本件各課税期間に係る消費税の法定申告期限までに、平成7年及び平成9年の文書に記された課税庁の見解を変更したことについて、法令改正や通達の改正はおろか、質疑応答事例の公表などの課税庁として考え得る対応を一切行わなかった。そうすると、本件においても、前掲ストックオプション事件最高裁判決の事案と同様に、「課税庁が、租税法規の解釈上微妙な点を含む問題について、従来の解釈を改め、課税上の取扱いを変更したにもかかわらず、変更後の取扱いが国民の間に定着するような必要な措置を講じていなかったことによって生じた『新解釈の未定着状態』があったとみるべきであり、したがって、従来の解釈ないし取扱いに従って本件課税仕入れを課税対応課税仕入れに用途区分して本件各確定申告を行った申立人について、かかる判断が「納税者の主観的な事情に基づく単なる法律解釈の誤りにすぎないもの」ということはできない」というべきである。以上より、本件各更正処分により納付すべきこととなった税額の全額につき国税通則法65条4項の「正当な理由」があるというべきである。

- (4) F社別訴控訴審判決は、①平成9年頃、税務当局が賃貸中マンション購入費用事例について「課税資産の譲渡等にのみ要するもの」との回答をしていること、及び、②争点を同一にする複数の裁決において、かかる課税仕入れは「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」に該当する旨の税務当局の主張が是認されているものの、平成9年頃の上記回答の見解を変更したことを納税者に周知する等の必要な措置を講じているとは認められないことを理由にF社が各課税仕入れを課税対応課税仕入れに区分した上で控除対象仕入税額の計算をしたことは、真にF社の責めに帰することのできない客観的な事情があり、過少申告加算税の趣旨に照らしてもなお、F社に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になるというのが相当であるとして、国税通則法65条4項の「正当な理由」を肯定した（甲108の6頁以下、特に11～12頁及び25～26頁）。かかる判断は、申立人に主張に沿うものであり、至当である。

- (5) これに対し、原判決は、①文献等、②同業の他社の事例並びに③裁決例及び裁判例を理由に、本件各課税仕入れと同様の課税仕入れは共通対応課税仕入れに区分すべき旨が周知されていた旨判示する（原判決44～46頁）。しかし、上記の平成7年及び平成9年の文書に記された課税庁の見解が変更されたことが課税庁自身により周知等されていない中で、課税庁の関与に係るものとは認められない³⁷、当該見解と反する文献等が偶々存在したからといって、かかる文献等に依拠して確定申告を行うべきであったなどは経験則として到底いえない（仮に当該文献に依拠した確定申告につき課税庁との間で争いになった場合、かかる文献等は課税庁の正式見解でなく、一私人の見解にすぎない等の理由で排斥されるリスクがある。）。また、同業の他社の申告はそれこそ課税庁の関与に係るものでは

³⁷ 原判決は、準ずる割合の適用は否定される旨を述べた出版物（甲82～甲85）を援用した申立人の主張について、「課税庁の関与に係るものとは認められず」との理由で排斥している（原判決34頁）。

ないし、申立人は本件各確定申告当時において同業の他社がどのような用途区分の下で確定申告しているかなどは知りうる由もないことに加え、原判決の摘示する甲 7 9 は別同業他社による準ずる割合の承認申請のための資料であって³⁸、共通対応課税仕入れへの用途区分を述べていることは当然である。最後に、平成 1 7 年裁決その他の関連裁決の事案や前掲さいたま地裁平成 2 5 年 6 月 2 6 日判決における原処分庁又は国側の主張は、個別の争訟事案の手續上におけるものにすぎないのであって、課税庁から納税者一般に対して積極的に周知されることはそもそも予定されていないものであるから、かかる国側の主張をもって、ストックオプション事件最高裁判決のいう「変更後の取扱いを納税者に周知させ、これが定着するよう必要な措置」が講じられたということなど、到底できない。

また、別の観点からいえば、課税庁が、従前の執行上の公式な見解について、法令改正、通達の改正又は質疑応答事例の公表などの正式な対応をとっていないにもかかわらず、上記の①ないし③のような事情を理由に納税者に十分な周知がなされたと判断することは、課税庁に対して従前の正式見解が誤っていたことを認識した場合に遅滞なく法令改正、通達の改正又は質疑応答事例の公表などの正式な対応を通じて訂正をしなくてもよいという動機付けを与えてしまうことになり、妥当ではない。課税庁が従前の正式見解が誤っていたことを認識した場合には、遅滞なく法令改正、通達の改正又は質疑応答事例の公表などの正式な対応によって訂正することを動機づけることが、税務行政の適正化につながるものであり、そのためにも、課税庁による正式な変更の周知に係る対応がない限りは、納税者は従前の課税庁による見解に従っていれば足りるというべきである。

2 原判決のいう文献等や裁決例及び裁判例は、「正当な理由」を否定する根拠とはならない

- (1) 原判決のいう文献等や裁決例及び裁判例のいずれをみても、用途区分の判定基準について、「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」うとの解釈を述べたものは一切なく、また、準ずる割合の制度があるから課税対応課税仕入れを狭く、共通対応課税仕入れを広く解すべき旨や、準ずる割合により本件ギャップの問題と同様の問題は解決が可能である旨を述べたものも一切ない。そのような解釈は、申立人の本件各課税期間に係る本件各確定申告のはるか後になって示されたものである。

むしろ、上記 1 のとおり、消費税法成立当時の国税庁の解釈等は本件各課税仕入れが課税対応課税仕入れにあたることの税務処理に沿うものであるし、そのような裁判例のうちの前掲さいたま地裁平成 2 5 年 6 月 2 6 日判決も、課税対応課税仕入れとは、「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」、「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かの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、申立人の主張に沿う解釈を述べている。

したがって、原判決のいう文献等や裁決例及び裁判例は、本件各課税仕入れを課税対応

³⁸ 原判決は、甲 7 8 については別同業他社によるものと認定しておきながら、甲 7 9 については、別同業他社とは別の者が作成した旨認定しているが（原判決 8 ～ 9 頁）、端的に誤りであり、甲 7 9 も甲 7 8 と同じ別同業他社が作成したものである。

課税仕入れに用途区分するとの立場を否定する見解を述べているものであるとはいえないから、「正当な理由」を否定する根拠とはならないというべきである。

(2) 加えて、準ずる割合についていえば、申立人の本件各課税期間に係る本件各確定申告の当時においては、①F社や別同業他社においても準ずる割合の承認申請は悉く却下されており（原判決8～9頁）、②課税庁への取材に基づき最新情報を伝える税務専門の出版物においても準ずる割合の承認は得られない旨が報道されていた（原判決33～34頁）という状況にあったのであるから、申立人においては、本件ギャップの問題は準ずる割合の承認により解決できる以上は用途区分も共通対応課税仕入れとすべきであるなどという判断に至ることはおよそ不可能であり期待できないものであったというべきである。むしろ、本件ギャップの問題が準ずる割合の承認により解決できない（そのようなことは消費税法が予定していない）以上は、用途区分の判定において本件各課税仕入れを課税対応課税仕入れに区分しなければ仕入税額控除の趣旨が画餅に帰すると考えて、その立場でもって本件各課税期間に係る消費税の申告を行うと申立人が判断したことは、極めて合理的であり自然であるというべきである。

第四 本件は法令解釈に関する重要な事項を含むこと

一 用途区分の判定基準について（上告受理申立て理由①）

1 用途区分の判定基準は、消費税額の計算において、売上げに係る消費税額から控除する仕入れに係る消費税額をどのように計算すべきか、という消費税の本質に関わる極めて重要な法的論点であり、仕入税額控除において個別対応方式を採用している我が国の多くの大企業及び中規模企業³⁹の税務処理に影響を及ぼす法的論点である。にもかかわらず、この点について判断を示した最高裁判所の判例は存在しない。以上の点と下記2ないし4の事情によれば、本件において最高裁判所としての法令解釈を示すことが求められているというべきである。

2 本件の原判決及び一審判決は、上記第一の二1及び2（7頁以下）のとおり、用途区分の判定基準について全く異なる内容の法解釈を示し、かかる法解釈の違いにより、両判決の結論が分かれる結果となった。とりわけ、一審判決は、原判決の解釈と同旨の被告（相手方）の主張に対し、「仕入日に将来の賃料収入が確実に見込まれるというだけで直ちに共通対応課税仕入れに区分されるものと解すべきではな」いから「被告の…主張は採用することができない。」（一審判決14頁）として、これらを正面から否定している。このように両判決の判示内容が真っ向から対立していること自体、用途区分の判定基準が法令解釈に関する重要な事項であることの証左といえる。

他の租税事件をみても、地裁判決が納税者の主張を容れ行政庁側を敗訴させ、高裁判決が

³⁹ 現在の消費税法30条2項柱書によれば、課税売上割合が95%未満となる場合だけでなく、課税売上高が5億円を超える場合にも、事業者は個別対応方式（同項1号）又は一括比例配分方式（同項2号）のいずれかを適用して控除される消費税額を計算することが強制されることによる。課税売上げが非課税売上げよりも多く、それに比例して課税対応課税仕入れが非課税対応課税仕入れよりも多い場合には、控除される消費税額がより大きい個別対応方式を適用している事業者が多いと考えられる。

その判断を覆して行政庁側を勝訴させた事件において、最高裁において高裁判決が取り消されて地裁判決が是認された例は、最高裁判所平成16年12月24日第二小法廷判決（民集58巻9号2637頁、いわゆる興銀事件最高裁判決）、最高裁判所平成22年7月6日第三小法廷判決（民集64巻5号1277頁、いわゆる生保年金二重課税事件最高裁判決）、前掲武富士事件最高裁判決）、最高裁判所平成25年3月21日第一小法廷判決（民集67巻3号438頁、いわゆる神奈川県臨時特例企業税事件最高裁判決）、前掲デンソー事件最高裁判決など多数存在し、いずれも租税法及び実務界で注目された重要事件である。これらの事件は、いずれも、高裁判決が行政寄りの価値判断をもって、客観的かつ中立に法令を解釈適用することを怠り、誤って地裁判決を取り消したことが、最高裁により是正された事案であるといえることができる。本件もまさにそのような事案であり、これらの事件と同様、最高裁としての客観的かつ中立な判断が強く求められる事案である。

- 3 用途区分の判定基準を巡っては、本件以外にも、F社別訴控訴審判決に係る事件のほか、収益不動産販売事業を営む複数の納税者により本件と同種の訴訟が提起され、下級審に係属している⁴⁰。このように本件と同一の論点を含む同種の訴訟が現に提起されているということは、本件に限らず、課税実務において、納税者と課税当局の間で用途区分の判定基準についての見解の対立が生じていることを示している。

以上によれば、下級審に係属している同種の訴訟において統一的な判断が下されるためにも、また、課税実務における見解の対立を解消し、本件と同様の紛争の発生を未然に防ぐためにも、最高裁が本件上告受理申立てを受理して用途区分の判定基準についての解釈を示すことが求められているというべきである。

- 4 用途区分の判定基準の解釈については、本件及びF社別訴控訴審判決の各事案を契機に、多数の評釈等が研究者及び実務家から公表されており（参考資料25-1～25-5及び26-1～26-15）、本件についての租税法学界及び課税実務における関心は極めて高い。のみならず、それらのうち申立人の主張に沿う判断をした一審判決の判旨に賛成の意を示す評釈のほうが多いという状況にある。また、一審判決及び控訴審判決の内容等を報じる税務専門誌の記事も多数に上っている（参考資料27-1～27-48）。加えて、本件を含め同種事案については複数回に亘り一般紙及び業界紙において新聞報道されており（参考資料28-1～28-5）、世間一般の関心も高い状況にある。

- 5 以上によれば、用途区分の判定基準は、まさに最高裁判所としての統一的な法令解釈が示されるべき論点であり、法令解釈に関する重要な事項に該当するというべきである。

二 「正当な理由」の解釈について（上告受理申立て理由②）

国税通則法65条4号の「正当な理由」については、上記第三の二1（4）（58頁）のと

⁴⁰ 申立人の知る限りでも、以下の3件が下級審（いずれも東京地方裁判所）に係属している。

- ・東京地方裁判所令和●●年（〇〇）第●●号（民事第3部）
- ・東京地方裁判所令和●●年（〇〇）第●●号（民事第38部）
- ・東京地方裁判所令和●●年（〇〇）第●●号（民事第51部）

おり、F社別訴控訴審判決が申立人の同業者であるF社について「正当な理由」を認める判断を示しており、高等裁判所間において異なる判断が示されている状況にある。「正当な理由」に関する限り、F社が置かれていた状況と、申立人が置かれていた状況は、同業者として実質的に全く同一であり、また「正当な理由」に関する基本的な認定事実も同じくするから、両裁判所の判断は相互に矛盾しているとしか評価できない。

したがって、上告受理申立て理由②については、最高裁判所が判断の統一を図るべき法令解釈上の問題であることは明らかであり、法令解釈に関する重要な事項に該当するというべきである。なお、同様の状況にあった事件につき上告受理申立てが受理された例として、最高裁平成27年7月17日第二小法廷判決（集民250号29頁、いわゆるデラウェア州LPS事件、甲69）がある。

第五 結語

叙上のとおり、本件は、法令の解釈に関する重要な事項を含むものであり、原判決には、判決の結果に影響を及ぼす明らかな法令の解釈適用の誤りがある。

よって、本件上告受理申立てを受理した上、原判決を破棄し、更に相当の裁判をすることを求める。

上告受理申立て理由書目次 省略