

ブラッシュアップ判例・裁決例 【解説動画付】

一棟の建物の空室分プロラタ計算と課税仕入れ

明治学院大学法学部教授 渡辺 充

東京地裁令7・1・24判決（控訴）TAINS:Z888-2735

Brush up
point

本件は、一棟の建物につき、すでに賃借人がいる建物を販売目的で取得した場合、空室だった建物部分の課税仕入れに対応する部分は課税対応課税仕入れに該当するか否か、また、各課税期間に支払った家賃保証等は、売上げに係る対価の返還等に該当するか否かが争われた事案である。東京地裁は、次の判断ポイントに基づき、納税者の主張を認めなかった。

- (1) 消費税の用途区分の判定単位である個々の取引の対象は、各建物の個々の居室ではなく、一棟の建物としての本件各建物である。
- (2) 納税者は、賃借人がいる状態で各建物を転売目的で購入し、その後、売却するまでの間、賃料を収受したものであるから、各建物取引に係る各課税仕入れは、共通対応課税仕入れに該当するものである。
- (3) 納税者は、本件各空室に対応する部分については、客観的に「その他の資産の譲渡等」に対応しておらず、本件各建物の一棟ごとに、建物全体の課税仕入れ額を全居室数に対する本件各空室の数の割合によって按分して課税対応課税仕入れの額を算出すべきであると主張するが、本件各建物取引においては個々の居室ではなく一棟の建物ごとに取引の対象となっており、用途区分の判定単位は一棟の建物としての本件各建物であるから、空室分を課税対応とすることはできない。
- (4) 本件の各家賃保証の支払は、各売買契約とは別個の特約であり、各売買契約に基因する事由又は当該各売買契約の変更や消滅等により、課税資産の譲渡等に係る対価（売買代金）の額が事後的に返還又は減額されたものとはいえないから、「売上げに係る対価の返還等」に該当しない。

【動画解説】

この記事については、著者が解説動画をYouTubeにアップしており、次のQRコードから視聴できます。是非、ご覧ください（40分）。

https://youtu.be/_MrPLgt3IIQ



I 事実関係

[1] 投資用マンションの販売事業を行っている原告Xは、平成26年10月1日から平成27年9月30日までの本件課税期間の消費税等について、消費税法30条1項の規定の適用に際し同条2

項1号所定の方法（以下、「個別対応方式」という。）を選択し、建物の取得等に係る課税仕入れにつき、同号にいう「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。）に該当するとして消費税等の修正申告をしたところ、当該建物は将来の販売を目的として取得したものであるから、当該建物の取得等に係る課税仕入れは同号にいう「課税資産の譲渡等にのみ要するもの」（以下、「課税対応課税仕入れ」といい、同号所定の区分を「用途区分」という。）に該当するとして更正の請求をした。ところが、処分行政庁のY税務署長は、Xが当該建物を取得した日において賃借人が居住しており、その取得等に係る課税仕入れは課税対応課税仕入れに該当しないとして、更正をすべき理由がない旨の通知処分をした。

本件は、Xが、本件課税期間に係る課税仕入れのうち、Xが建物を保有していた期間中、空室だった建物部分の課税仕入れに対応する部分は、課税対応課税仕入れに区分すべきであると、また、本件各課税期間に支払った家賃保証等は、消費税法38条1項の「売上げに係る対価の返還等」に該当するなど主張して、その取消しを求めた事案である。

[2] Xの事業の概要等で補足すべき点は、次のとおりである。

- ア. Xは、建築工事、土木工事の請負・設計・施工及び監理、不動産の売買・賃貸・管理及びその仲介等を目的とする株式会社であり、投資用マンションを取得して投資家等に販売するなどの事業を行っていた。
- イ. Xは、本件課税期間中に、販売目的で、住宅賃貸用物件である各建物を、その敷地と共に取得した。
- ウ. 本件各建物は、いずれの建物についても、Xによる取得の時点において既にその一部の居室について賃貸借契約が締結されて住宅として貸し付けられており、Xは、本件各建物取引により、賃貸借契約上の賃貸人たる地位を承継した。
- エ. Xは、本件各建物を販売（売却）して買主へ引き渡す（所有権の移転日）までの間、賃貸借契約上の賃貸人として、賃料を収受していた。
- オ. 本件各建物は、区分所有建物ではなく、一棟の建物として登記されており、本件各建物取引においてもその後Xと各買主との間で締結された本件各建物の売買契約においても、売買の対象は、建物の一部ではなく、一棟の建物全体であった。
- カ. Xは、本件課税期間中に、本件各建物のうち一部の建物につき工事を行い、各工事の施行者に代金を支払った。
- キ. Xは、Xが販売した各物件につき、その買主との間で、その引渡しから一定の期間（おおむね3か月間から1年間）、賃借人が入居するまでの賃料相当額を支払う旨の家賃保証特約（以下、「本件各家賃保証特約」という。）を締結し、これに基づき、本件課税期間において、各買主に対し、上記賃料相当額等を支払った。

II 主たる争点と当事者の主張

本件の争点はいくつかあるが、その主たる争点は2つである。争点1は、本件各取引に係る課税仕入れのうち、本件各建物の取得時から販売時まで賃貸されずに空室であった居室に対応する部分の課税対応課税仕入れ該当性についてである。争点2は、本件各家賃保証等の「売上げに係る対価の返還等」該当性についてである。各争点に対する両当事者の主張は、次のとおりである。

納税者の主張	税務当局の主張
<p>(1) 争点1について</p> <p>ア. 本件各建物取引は、超短期の一時的な保有しか予定していなかったため、保有期間中に新規の賃借人を募集することなく、本件各建物取引（課税仕入れ）時に空室だった本件各建物の居室は、売却時点でも空室のままであり、当該空室（本件各空室）については、住宅の貸付けによる賃料収入が一切発生していなかった。</p> <p>イ. (ア) 本件各建物に係る課税仕入れ（本件各建物取引）のうち、本件各空室に対応する部分については、客観的に「その他の資産の譲渡等」に対応していないから、本件各建物の一棟ごとに、建物全体の課税仕入れ額を全居室数に対する本件各空室の数の割合によって按分して課税対応課税仕入れの額を算出すべきである。</p> <p>(イ) 本件各工事取引は、建物全体を対象にした工事ではなく、Xの保有期間中空室のままであり、一切賃料収入が発生しなかった本件各空室のうち一部の居室に対して行われた工事に係る取引であって、本件各工事取引という各課税仕入れは、専ら建物の売却という「課税資産の譲渡等」のためにのみ行われたものであり、客観的に「その他の資産の譲渡等」には一切対応していないものである。</p> <p>本件各空室対応部分は、課税対応課税仕入れに該当するものであるが、Xは、誤って、これを共通対応課税仕入れに区分して仕入税額控除額を計算してしまったものであるから、Xの本件修正申告による申告額は、消費税法30条の適用を誤った違法なものであり、本件更正の請求には理由がある。</p>	<p>(1) 争点1について</p> <p>ア. 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り、また、個別対応方式を適用する際の用途区分の判定単位は、個々の取引と解するのが相当である。</p> <p>イ. (ア) 本件各建物取引についてみると、用途区分の判定単位となる個々の取引の対象は、本件各建物の居室ではなく本件各建物である。</p> <p>Xは、いずれも住宅賃貸用物件である本件各建物を販売目的で取得するとともに、その取得時から本件各建物の一部の居室を住宅として賃貸し、販売までの間、その賃料を收受していたのであるから、本件各建物取引に係る課税仕入れは、全体として共通対応課税仕入れに該当する。本件各建物取引に係る課税仕入れから本件各空室対応部分を切り出して用途区分の判定をするというのは、X独自の見解にすぎない。</p> <p>(イ) 本件各工事取引は、本件各工事対象建物全体の価値の維持ないし向上を目的としたものであるため、その対象はそれぞれ一棟の建物としての本件各工事対象建物であり、本件各工事が本件各空室のうち一部の居室に実施した内装工事等であるとはいっても、それは、本件各工事対象建物を対象とする工事の内訳にすぎない。そのため、本件各工事取引に係る用途区分の判定単位となる個々の取引の対象も、本件各工事対象建物であって、本件各建物の居室ではない。</p> <p>そして、本件各工事対象建物は、いずれも住宅賃貸用物件であるところ、Xは、本件各工事対象建物を販売目的で取得するとともに、その取得時から一部の居室を住宅として賃貸し、販売までの間、その賃料を收受していたのであるから、そのような物件を対象とした本件各工事取引は、全体として共通対応課税仕入れに該当する。</p>
<p>(2) 争点2について</p> <p>ア. 家賃保証について</p> <p>消費税法38条1項は、課税資産の譲渡等が行われ</p>	<p>(2) 争点2について</p> <p>ア. 家賃保証について</p> <p>本件各家賃保証特約は、「家賃保証」と称し、売却</p>

対象物件である建物に空室がある場合、当該建物を買主が購入した後、空室に賃借人が入居するまでの一定期間の家賃相当額を、Xが当該建物の買主に対して支払うというものであって、当該建物に係る売買契約を前提としつつ、それとは別個の特約である。そのため、Xが本件各家賃保証特約に基づき買主に対して一定期間の家賃相当額（本件各家賃保証）を支払うことは、当該建物に係る売買契約とは別個の特約に基づく義務の履行であり、当該建物の売買という課税資産の譲渡等に係る対価である売買代金の返還又は減額ではないから、本件各家賃保証の支払は、「売上げに係る対価の返還等」に該当しない。

Xが販売してきた投資用マンションという商品は、その取引価格が当該投資用マンションの利回りを基に決定されるという特徴を有しているため、本件各家賃保証の支払の本質は、空室が続いてしまうことにより取引価格に見合った利回りとなっていない建物について、その建物代価を値引き（調整）するというものである。本件各家賃保証の支払は、空室が続くことにより建物の売買代価が当該建物の価値と見合なくなることに對する代価の調整であり、課税資産の譲渡等の原因となる各建物に係る売買契約上の条件に基づく対価の額の返還ないし減額である。したがって、本件各家賃保証の支払は、「売上げに係る対価の返還等」に該当する。

III 判決の要旨

1. 争点1：本件各空室対応部分の課税対応課税仕入れ該当性について

東京地裁は、はじめに、本件各建物取引の用途区分につき、「本件各建物は、いずれも区分所有建物ではなく、それぞれ一棟の建物として登記された建物であり、Xは、かかる建物を購入しその後販売したというのであって・・・その取得に係る売買の対象は一棟の建物としての本件各建物であったから、用途区分の判定単位である個々の取引の対象は、本件各建物の個々の居室ではなく、一棟の建物としての本件各建物である。」と判示した。

そして、「Xは、本件各建物を転売目的で購入したものであるが、本件各建物はいずれもその購入時からその一部の居室が住宅として賃貸されており、Xは、賃借人がいる状態で本件各建物を購入し、その後、これを売却するまでの間、その賃料を收受したものである・・・そうすると、本件各建物取引に係る各課税仕入れは、Xの事業において『課税資産の譲渡等』である本件各建物の販売のみならず、『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うことが出来る。よって、本件各建物取引に係る各課税仕入れは、共通対応課税仕入れに該当するものであり、課税対応課税仕入れに該当するとは認められない。」とした。

また、Xの空室分についての主張については、「本件各空室に対応する部分については、客観的に『その他の資産の譲渡等』に対応しておらず、本件各建物の一棟ごとに、建物全体の課税仕入れ額を全居室数に対する本件各空室の数の割合によって按分して課税対応課税仕入れの

額を算出すべきであるなどと主張するが、前記・・・で認定、説示したとおり、本件各建物取引においては個々の居室ではなく一棟の建物ごと取引の対象となっており、用途区分の判定単位は一棟の建物としての本件各建物であるから、上記主張には理由がない。」と判示した。

なお、本件各工事取引についても、上記判断と同様に、「本件各工事取引の対象となっているのは、区分所有建物における個々の居室ではなく、飽くまで一棟の建物の一部分にすぎない各居室であり・・・かかる物件を対象とした本件各工事取引は、Xの事業において課税資産の譲渡等にも対応するものとは認められない。」と判示した。

2. 争点2：本件各家賃保証等の「売上げに係る対価の返還等」の該当性について

次に、Xは、本件各家賃保証について、建物代価を調整するというものであって、これは「売上げに係る対価の返還等」（消費税法38条1項）に該当する旨主張したが、この点については、東京地裁は、次のとおり判示した。

「本件各家賃保証特約は、Xと買主との間において、各物件の売買契約に関して締結された合意であり、また、投資用マンションは、その販売代金を決める際にその利回りが判断要素の一つとなり得るものであるということではある。しかしながら、投資用マンションであったとしても、賃貸借契約において支払われる賃料は不動産を使用させることの対価であり、不動産の取得とは異なる契約関係に基づくものである。そもそも、投資用マンションの売買契約においては、取得時以降に空室が生ずるリスクは当該売買契約に必然的に内在するものであり、本件各家賃保証特約は、このことを前提に、引渡し後の一定の期間について家賃保証を行い、上記リスクが顕在化した場合に売主（X）が買主の得られなかった収入を一定の範囲で補償するものであって、不動産の代金額を変更するものではない。」そうすると、「本件各家賃保証特約は・・・上記各物件に係る売買契約に付随して締結された、上記各売買契約とは別個の特約であり、Xは、これにより新たな債務の負担を約したものであって、本件各家賃保証の支払は、上記各売買契約に基づく引渡し後に生じた事情（空室の発生・継続等による上記リスクの顕在化）を踏まえ、上記各売買契約とは別個の特約に基づいて上記債務を履行したものと認められる。以上によれば、本件各家賃保証の支払は、上記各売買契約に基因する事由又は当該各売買契約の変更や消滅等により、課税資産の譲渡等に係る対価（売買代金）の額が事後的に返還又は減額されたものとはいえないから、『売上げに係る対価の返還等』に該当するとは認められない。」と判示した。

IV 解説

〔1〕本件は、平成26年10月1日から平成27年9月30日までの課税期間の消費税が問題となっており、令和2年度の税制改正による居住用賃貸建物の取得に係る消費税の仕入税額控除制度の見直しが行われる前の事件である。したがって、現行消費税法30条10項の住宅の貸付けの用

に供しないことが明らかな建物以外の建物であって高額特定資産に該当するものの課税仕入れについては、仕入税額控除制度の適用を認めないというような要件が明らかにされていない時の案件である。

すると、本件のような案件については、すでに「ムゲンエステート事件」*1（東京地裁元・10・11判決）と「エー・ディー・ワークス事件」*2（東京地裁令2・9・3判決）の判決が下されており、それが法解決の手がかりとなるが、両判決についても、本件係争課税期間においては、まだその第1審判決も下されておらず、これらの判決例も直接的な法令解釈指針とはなっていない点にも注意を要する。

要するに、本件は当時問題となっていた消費税法30条2項1号にいう課税対応課税仕入れに関する事件の1つで、空室分の対応関係についてプロラタ計算が認められるか否かという事件で、本判決はその点を明らかにしたことに意義がある。

〔2〕ところで、「ムゲンエステート事件」と「エー・ディー・ワークス事件」については、優れた論考があるのでそちらに譲るが、本件事件の解釈において当時の背景を知ることは重要で、若干の整理をしておく。

両事件は、基本的に、中古の賃貸用マンション等の収益不動産を購入し、適正な賃料で貸し付けて空室を可能な限り減らした上で転売するというビジネスモデルを展開していた。そこで、当該中古マンション購入時の建物価額相当額の課税仕入れに係る消費税について、両事件では、転売目的で購入していたことから、個別対応方式における「課税資産の譲渡等」にのみ要する課税仕入れ（消法30②一イ）に区分されるとして確定申告していたところ、各所轄税務署長は、同マンションの購入から転売までの期間に、非課税の賃貸収入が発生していたことから、課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要するもの（消法30②一ロ）に区分されるとして更正処分等をなしたものである。

両事件の主な争点は、①課税対応課税仕入れ該当性と、②国税通則法65条4項にいう「正当な理由」の有無の2つである。本稿では②については省略するが、①については、エー・ディー・ワークス事件の第1審では、納税者が勝訴したが、次のとおり判示した点は興味深い。「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的に生じる副産物として位置付けられるもので・・・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

*1 「ムゲンエステート事件」：第1審：東京地裁平29年（行ウ）第590号、令1・10・16判決、控訴審：東京高裁令1年（行コ）第281号、令3・4・21判決、上告審：最高裁一小令3年（行ヒ）第260号、令5・3・6判決

*2 「エー・ディー・ワークス事件」第1審：東京地裁平30年（行ウ）第559号、令2・9・3判決、控訴審：東京高裁令2年（行コ）第190号、令3・7・29判決、上告審：最高裁一小令4年（行ヒ）第10号、令5・3・6判決

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に照らしても、相当性を欠くものといわざるを得ない。」

すなわち、消費税における税負担の累積排除という点を重視したこの第1審判決の意義は大きい。ただし、控訴審で納税者は敗訴し、①の点については、ムゲンエステート事件も含めて(ムゲンエステート事件では、①の判断については控訴審で確定している。)最高裁は、次のとおり判示し、納税者敗訴とした。

「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。」

これは、転売目的で資産を購入した事業者が、当該課税仕入れを行った日に、将来同資産から非課税収入が発生する可能性が少しでもあるならば、それは共通対応課税仕入れとなるという考え方を示したことになる。

[3] 以上は後出の判決例であるが、当時の考え方がわかるもので、これをもとに本件をなげめると、「空室」という状態は、そこから非課税対応売上げが発生しないので、空室の状態が転売時点まで維持されている限り、X主張の課税対応課税仕入れとなる可能性はある。したがって、Xが、本件各建物の一棟ごとに、建物全体の課税仕入れ額を全居室数に対する本件各空室の数の割合によって按分してプロラタで課税対応課税仕入れの額を算出すべきであるという主張は、必ずしも誤った発想ではなく、むしろ合理的な発想ともいえる。しかし、課税対応課税仕入れとは、上記2つの判決例からすると、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のであり、本件各建物の取得時に、保有期間中に収益不動産として当該空室が住宅として貸付けられる可能性が少しでもあれば、やはり空室部分についても共通対応課税仕入れに区分されることになる。これは、ムゲンエステート事件が、「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、消費税法30条2項の個別対応方式の仕組みがあること存在を重視し、消費税法がその運用に重きをおいている点からいえることである。

なお、エー・ディー・ワークス事件の第1審判決は、上述のとおり、賃料収入は、「不可避免的に生じる副産物として位置付けられる」と判示したが、本件においては、どの程度の金額割合であったかが不明で、この副産物の議論がなされていない。すると、賃料収入の副産物的発想が最高裁で否定されている以上、Xの按分計算の主張は独自の見解となり、まして、本件では、本件各建物はいずれも区分所有建物ではなく、それぞれ一棟の建物として登記された建物であるので、用途区分の判定単位である個々の取引の対象は、個々の居室ではないことになり、Xの見解は支持されないことになる。

[4] 最後に、争点2の本件各家賃保証等の「売上げに係る対価の返還等」の該当性について

である。

消費税法38条は、売上げに係る対価の返還等をした場合の消費税額の控除について、事業者が、国内において行った課税資産の譲渡等につき、「返品を受け、又は値引き若しくは割戻し」をしたことにより、当該課税資産の譲渡等の対価の額と当該対価の額に100分の10(軽減対象課税資産の場合には100分の8)を乗じて算出した金額との合計額の全部若しくは一部の返還又は当該課税資産の譲渡等の税込価額に係る売掛金その他の債権の額の全部若しくは一部の減額をした場合には、当該売上げに係る対価の返還等をし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において行った売上げに係る対価の返還等の金額に係る消費税額の合計額を控除すると規定している。

この場合、返品、値引き、割戻しという概念は、企業会計上の概念と同一であるが、その本質は、売買等の資産の譲渡等が行われた後に、その譲渡等の原因となった売買契約等の法律関係に基因する事由又は当該法律関係自体の変更や消滅等により、事後的に対価の額が返還又は減額された場合のことをいう。すると、本件の家賃保証等に対する特約は、裁判所も認定したとおり、本体の売買契約の変更等ではなく、空室リスクが顕在化した場合に売主が買主の収入を一定の範囲で補償するという、本体売買契約とは別個の契約であり、本体の本件不動産の代金額を変更する内容のものではない。したがって、消費税法38条の例示する返品、値引き、割戻しという概念とは異なるものとなり、消費税法38条の適用外となる。

なお、類似する事案に、武田昌輔監修「DHC コメントール消費税法」第2巻3658頁に、次のような事例研究があるので参考となる。

〈災害減免法に基づく損失補償金の取扱い〉

事例 酒類販売業者の所持する販売用酒類が、地震等の災害により破損したため、当該酒類について、当該酒類のメーカーが災害被害者に対する租税の減免、徴収猶予等に関する法律第7条1項(控除)の規定に該当する損失の補填をする場合、当該損失の補償金は、当該酒類の仕入価格を修正するものであるとして、法第32条(仕入れに係る対価の返還等を受けた場合の仕入れに係る消費税額の控除の特例)の規定(当該酒類のメーカーにとっては、法第38条の規定)が適用されることになるのでしょうか。

回答 酒類販売業者にとって、酒類のメーカーから支払われる照会の金額は、課税仕入れにつき、返品をし、または値引き若しくは割戻しを受けたことにより対価の返還として受けるものではなく、災害を被ったことによる損失の補償として受けるものと認められるので、法第32条(当該酒類のメーカーにとっては、法第38条)の規定は適用されず、消費税の課税関係は生じない。

【わたなべ・みつる】