

【レジュメ】

1.

※ことの発端・・・ 下記は(株)カチエル主催、調査 ML より筆者改変

(※投稿日、最近)

【前提】

○最近 2 年程度でアパート、マンションの建設で消費税還付を受けている。

○家賃収入はあり。

○将来売却する目的として課税売上対応課税仕入で仕入税額控除

○結果、消費税還付、当期 (R1.3.31 決算) も同じ方法で消費税を約 2,000 万円程度還付申告

○契約書、振込用紙を税務署提出したにもかかわらず家賃収入が発生しているため還付はできないとの連絡あり

○根拠資料の郵送を求めた

↓

ムゲン社事案へ

※まずはパワポで事案を確認

○国税の解釈変更 OR 個別事案

→個別事案 内規なし (筆者登壇時点、TAINZ 等収録なし)

※しいて内規ベースで解釈変更があったと考えるなら、下記の取扱いがなくなった

TAINZ 消費事例 004015

消事例 4015 第 10 仕入税額控除 10-176 譲渡用住宅を一時期賃貸用に供する場合の仕入税額控除 消費税審理事例検索システム (平成 12 年)

国税庁消費税課

第 10 仕入税額控除

10-176 譲渡用住宅を一時期賃貸用に供する場合の仕入税額控除

(問)

A 社はその大口取引先である B 社 (マンション分譲会社) に多額の売掛金を有しているが、B 社はマンション市況の悪化で大量の売れ残り物件 (分譲用マンション) を抱え、経営が行き詰まっている。

このため、A 社は全額出資の子会社 C 社を設立 (各地区ごとに計 5 社を設立する。) し、この子会社が当該売れ残り物件を B 社から買い取り、その代金で A 社は B 社から売掛金を回収することとした。

C社は、買い取った分譲用マンションを分譲することとしているが、マンション市況の状況等からその分譲の完了までには数年を見込んでおり、それまでの間はこの分譲用マンションの一部を一時期賃貸することとしている。

この場合、仕入控除税額の計算を個別対応方式で行うときにおいて、C社がB社から購入する分譲用マンションの課税仕入れに係る消費税額については、課税資産の譲渡等（家屋の譲渡）にのみ要するものとして計算をすることができるか。

（注）1 買取り物件は、分譲用のマンション（住宅用）であり、既入居者（B社からの購入者）との関係もあり、必ず分譲する。

なお、C社は、物件の販売が完了すれば解散する。

2 C社は、宅地建物取引業者の免許を取得するまでは不動産の売買が行えず、また、当該免許の申請に当たって決算書等を添付する必要があることから、当面、決算書において当該マンションを棚卸資産として計上することができないため、やむを得ず、固定資産として計上することとしている。ただし、将来販売するものであることから、減価償却は行わず、また、免許取得後は棚卸資産に振り替えることとしている。

（答）

購入物件は分譲することを目的として取得したマンションであり、課税仕入れの時点では課税資産の譲渡等にのみ要するものに該当することは明らかであることから、仮に一時的に賃貸用に供されるとしても、継続して棚卸資産として処理し（宅地建物取引業者の免許を取得するまでの間は固定資産として処理する場合を含む。）、将来的には全て分譲することとしているものについては、法第30条第2項第1号イの課税資産の譲渡等にのみ要する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。

また、これにより課税資産の譲渡等にのみ要するものとして全額控除したものを取得後3年以内に賃貸用住宅に供する場合であっても、棚卸資産であり固定資産ではないことから、法第34条第1項に規定する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をする必要はない。

（平成12年国税庁消費税課）

○上記事案に係る有識者の意見 ～公表されている鑑定意見書を検証～
→下記を参照、著作権法の関係で原文掲載できない

<http://www.zeiseiken.or.jp/faq/sonota/>

（金取引還付、詳細は下術）

http://www.zeiseiken.or.jp/faq/sonota/sonota_a017.pdf

（仕入税額控除）

http://www.zeiseiken.or.jp/faq/sonota/sonota_a016.html

http://www.zeiseiken.or.jp/faq/sonota/sonota_a015.html

http://www.zeiseiken.or.jp/faq/sonota/sonota_a014.html

○否認された場合の反論 ～解釈変更なのか、個別事案なのか～

→まずはパワポ

→2 大安全策

- 1) 管理契約は締結しない
- 2) 賃貸期間はフリーレント

○上記各種資料から、国側の証拠書類を検証 ～納税者が完備すべきエビデンスとは～

→逆をやればよい

→具体的には？

※おまけ

第三者 M&A に係る諸費用は個別の場合「共通仕入れ」

→「非のみ仕入れ」ではない、これは投資目的の場合（こちらは国税庁 HP に記載あり）

2.

【コンテナ】

現在進行形で議論が噴出している。コンテナ販売業者によるプレスリリースによると、「税務当局より、建築基準法に基づく建築確認の申請をしているコンテナについて「器具・備品」ではなく「建物」としての耐用年数を適用すべき旨の更正処分を受ける事態が発生し、また、その後も同様の指摘を受けて修正申告を行う事例が数件発生¹⁾とある。

これにつき、税務雑誌において、「建物は土地の定着物である。土地の定着物であるかどうかは、付着の程度による。コンテナは付着の程度で勘案すると、これ（建物）に該当しない」との反論もある²⁾。この主張の根拠として、最判昭和 37 年 3 月 29 日、大判昭和 4 年 10 月 19 日を挙げている³⁾。筆者は付着、固着、定着の程度の差について理解できていないが、仮にこの主張がいわゆる外観要件とすると、当該コンテナは実際には、何の目的でどのように利用されていたか、という機能についての議論は出てこないのか、と考える。

しかし、仮に機能が主たる争点になったとすると、これは、実質主義の考え方に切迫する。実質主義は最近の裁判例の傾向ではすっかり廃れている。現在、係争になっているか定かではないが、今後係争に至った場合、事実認定がどのように傾くか動向に注目すべき

¹⁾ <https://www.arealink.co.jp/wp-content/uploads/2020/02/13162342/tdzz1.pdf>

²⁾ 大石篤史/山川佳子/宇田川翔「レンタル収納事業に用いられるコンテナの課税上の取扱い」(T&A master No.829 2020.4.6) から筆者が要約している。

³⁾ 福田善行「不動産所得の範囲について―「貸付けによる所得」の意義―」税大論叢 <https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/81/03/index.htm> に同じ裁判例が掲載されている。

である。

3.

【総則 6 項】

※最近の研究として下記が非常によい。

税務事例研究第 176 号 (2020) 2020 年 7 月 20 日公開

編者公益財団法人日本税務研究センター

※上記について…

※不動産小口化商品等、不動産を介した金融商品について…

4.

【オーナー貸付金解消より】

上記とは別により単純なものとして、金融機関を介在させて「銀行から会社に貸付⇒会社は役員に返済⇒当該金員で役員は会社に出資⇒当該出資金で銀行へ返済」という擬似 DES に近似したスキームもある。この趣旨は、債務消滅益課税回避である。

会社法では事実上、問題ない。見せ金に近似しているため、当該論点は払拭できないが、預合いと異なり、見せ金は、会社法で直接の禁止規定はなく、当該払込みについて有効か無効かについては学説も割れていること、そもそも中小・零細企業において当該状態を訴えるものはいないことから、実質的にクリアできている。現実論としての懸念事項は、DES や擬似 DES と同様、払込み後の株価対策はいずれにせよ必要であること、金融機関が説得に応じる可能性が低いことだろう。

租税法が過剰な心配をすとしたら、金融機関が「純然たる第三者」「課税上弊害がない場合に限り」に該当するかどうかである。仮に純然たる第三者に該当しないと判断された場合、上述の両事件（スリーエス事件、相互タクシー増資高額払込事件）と近似の論点が噴出する。

この点、金融機関について「当該売買取引と同時期に取引銀行に対して譲渡した同株式の取引価格は、取引上の見返りに対する銀行側の期待が株価の決定に影響した可能性が十分にあるとして、客観的価額とは認められない」旨の判決もある⁴。当該裁判例からは「純然たる第三者」に該当しない。しかし、本事例は金融機関が積極的に原告の相続・事業承継スキームに関わっていたことが勘案され、この結論に至った。筆者は上記裁判例は個別事例と考えている⁵。

⁴ 東京地方裁判所平成 15 年（行ウ）第 214 号贈与税決定処分取消等請求事件（平成 17 年 10 月 12 日判決【税務訴訟資料 第 255 号— 275（順号 10156）】）

⁵ この裁判例があるものの、課税実務では金融機関への株式売却があるとすれば配当還元価

【税理士の指導、提案する上での実務上のポイント】

(1) タックスプランニングに係るスキーム提案について

金取引による消費税還付スキームが上述の税制改正前に否認された事例として最も有名なものは、平成 29 年 8 月 21 日裁決であろう。

審判所の判断において「加えて、原処分関係資料及び当審判所の調査の結果によれば、■■■■■■■■は、本件課税期間の消費税等などについての請求人の税務代理人である税理士が全額を出資して設立された法人で、同税理士が唯一の代表社員であったこと、同税理士は不動産投資に係る消費税還付等の不動産投資に関わる税務を専門的に扱っていることが認められ、これらの事情も併せ考慮すると、(下線筆者) ■■■■■■■■の設立以後の一連の経過は、請求人について、本件支払対価に係る消費税額等の額の大部分の還付を受けるために、本件課税期間に課税事業者とした上で、簡易課税制度の適用により消費税法第 33 条第 1 項、第 3 項による調整を免れさせるべく計画的に行われたものと認められる」とある。

事実認定の過程でその背後にいる税務代理人の商売上の属性にまで言及するのは、筆者はやりすぎであると考えている。納税者そしてその代理人が節税でも租税回避でも税コストを抑えるために何かしらの経済的合理性がある取引を起こすのは必然である。

一方で、明らかに心証が、税目的>経済的合理性になっている場合、それは逆転する。当該裁決に限定されないが、ジャッジ(審判官でも裁判官でも)ありきで事実認定する。上記の裁決をもって会計事務所の宣伝文句として「節税～」を謳うのは、事実認定において勘案される恐れがあり不利になるから、会計事務所にとって危険との見解も見受けられるが、それはない。節税はどこの会計事務所もやっている。租税回避と結果として認定される恐れがあるスキームも策定する事務所もあるだろう。しかし、それが経済的合理性>税目的の関係性が成立していれば、問題はない。この事案のような汎用スキームについては、消費税還付の目的以外「全く」なかった、結果論であるかもしれないが、事実認定においてそれを強調するのに「会計事務所の宣伝文句を利用した」程度と考える。

会計事務所がタックスプランニング、スキームを提示する場合に留意すべきポイントは、当該提案書はあくまで経済的合理性があったものとしてエビデンスを残すことである⁶⁷。税

格、旧券面額等の低額な金額で行っても、当局調査で指摘を受けることはまずない。仮に金融機関が原告である納税者の相続・事業承継スキームに関わっていた、としてもである。当然、その関わり方の深度(現在不可能であるが、オーナー所有の株式を金融機関が一時的に買取、相続発生後、法人に返還する等)、金額の多寡、そもそも他の指摘項目との兼ね合いもあるので断定はしない。

⁶⁷ この点、TPR事件(東高令和元年12月11日判決)は、税目的である組織再編成である会社内部メモの存在が裁判官の心証を悪くし、おそらくその一点だけで納税者が敗訴した(本稿脱稿時点、上告提起および上告受理申立てをしている)。下級審における判示について純理論について相当な批判が多かったが、上述エビデンスの存在だけで、そして結論ありきで事実認定をしているように判示は読める。

目的>経済的合理性での認定は客観的事実に基づく。租税回避の主観など認定できないからである。

そういった意味で、上掲の消費税還付のような、まさにネットで一次情報が入手できるようなタックスプランニングはすでに最適な税効果を出現するためのスキームとは言えず、汎用スキームになっている時点で、その役割を終えている。汎用スキームとよばれるものを実行する場合には、税制改正の前段階で、随時、上掲のような裁決や裁判例の逐一チェックが必要となる。筆者なら実行しない。

※金還付補足

↓下記はT & A master (ロータス 21) 2015.03.16 No.586 より転載

『消費税法には、法人税法 132 条のような租税回避に課税をする旨の規定が設けられていないため、消費税の租税回避を行っても違法とはならない。

ただし、将来、消費税の租税回避にも課税を行うことが検討されるものと考えられる。

なお、消費税において「租税回避」とされているものは主に消費税の制度を濫用するものであり、制度の濫用が租税回避となるという点は他の税目においても変わりがないことから、消費税の租税回避に課税を行う旨の規定を設ける際には、税目を超えて「租税回避」の意義等に関する検討を深めることが必要となると考える。

1) 消費税創設時に検討が行われたはず

消費税法には、法人税法などとは異なり、法人税法 132 条のような包括的な租税回避防止規定は設けられていない（筆者中略）

それでは、どのような検討が行われたのであろうか。

2) 消費税創設時の想定される検討の概要

（筆者中略）消費税を単に消費者から預かったものを国に納付するだけの税で、法人税のように所得の金額を計算するというようなことは行わない税と捉えたとすれば、同族会社に特有の法人税における租税回避のような事例は、想定しにくい。

3) 消費税にも租税回避が存在

（筆者中略）平成 18 年 6 月 16 日の政府税制調査会の資料には、「新設法人を利用した消費税逃れの事例」と題して、免税点制度を利用して「資本金 1 千万円未満のペーパーカンパニー」を用いた「消費税逃れ」の説明図が掲載されており、さらに、「仕入税額控除の計算方法を悪用した租税回避スキーム」と題して、いわゆる自販機スキームの説明図が掲載されている。

そして、平成 19 年 11 月の政府税制調査会答申「抜本的な税制改革に向けた基本的考え方」においては、「法人設立後 2 年間は免税事業者となる制度や仕入税額控除の計算方法を濫用

⁷ この点、具体的な対応策について、伊藤俊一「Q&A 中小・零細企業のための 事業承継戦略と実践的活用スキーム」（ロギカ書房 2019 年）該当箇所が詳しい。

した租税回避など、執行に当たって問題が生じているケースへの対処も必要である。」と指摘されている。

要するに、既に平成 18 年頃から、政府税制調査会においても、「消費税逃れ」と「租税回避スキーム」への対処が必要であると指摘しなければならない状態となっているわけである。

また、この自販機スキームに関しては、会計検査院が「租税回避策自体は違法ではないが、法の抜け穴を利用した事態が横行するのは好ましくない」として国税庁に対して実態調査を求めたと報道されている。

これらに止まらず、最近では、車両を少しだけ改造して車両全体を非課税の「福祉車両」とすることで車両価格を抑えるという「福祉車両の非課税措置を悪用した租税回避行為」も横行していると言われている。

4) 消費税の租税回避は制度の濫用

(筆者中略) 上記 3) の「消費税逃れ」や「租税回避スキーム」とされている自販機スキームについて、政府税制調査会は、「法人設立後 2 年間は免税事業者となる制度や仕入税額控除の計算方法を濫用した租税回避」と捉えている。

また、会計検査院は、自販機スキームについて、「法の抜け穴を利用した」と述べている。「法の抜け穴を利用」する行為は、法の潜脱ということになるが、「制度の濫用」を広義に捉えれば、これを「制度の濫用」に含めて考えることができる。

さらに、上記 3) の車両を福祉車両に改造して消費税を非課税とする行為も、上記 3 で述べたとおり、「福祉車両の非課税措置を悪用した租税回避行為」である。

5) 消費税の租税回避は全ての納税者に有り得る

(筆者中略)

6) 消費税の租税回避は合法的な節税

(筆者中略)

7) 「租税回避」と「脱税」の接点にも目を向けることが必要

(筆者中略)

8) 個別規定の改正による対応には限界

(筆者中略)

9) 税目を超えた検討が必要

(筆者中略) 租税回避に対しては、可能な限り、個別具体的な規定を設けて対応すべきである。

(筆者中略)

税の制度を濫用して行う租税回避を防止するという課題は、税目を問わず、共通の課題として取り組むべきものであり、消費税だけを見るのではなく、税目を超えて「租税回避」の意義等に関する検討を深めることが必要となると考える。』(引用・出典ここまで)

→個別否認規定の限界

→コロナ特例税制消費税届出関係？

→GAAR 導入論？

→義務的開示制度導入論？

・

・

・

(3) 通達課税の原則的な考え方について

誌面が尽きたところで、通達課税について言及する。講学上、租税法は文理解釈、通達はそうではない、というのが原則である。これにつき、最判令和2年3月24日判示で宮崎裕子先生が下記の補足意見を述べておられる⁸。「税務訴訟においても、通達の文言がどのような意味内容を有するかが問題とされることはあるが、これは、通達が生じた租税法の法規命令と同様の拘束力を有するからではなく、その通達が関連法令の趣旨目的及びその解釈によって導かれる当該法令の内容に合致しているか否かを判断するために問題とされているからにすぎない。そのような問題が生じた場合に、最も重要なことは、当該通達が法令の内容に合致しているか否かを明らかにすることである。通達の文言をいかに文理解釈したとしても、その通達が法令の内容に合致しないとなれば、通達の文理解釈に従った取扱いであることを理由としてその取扱いを適法と認めることはできない。」

講学上はさておき、課税実務は通達課税である。すなわち通達の文理解釈で実務は動く。これにつき、通達が生じた争点となった場合、宮崎先生は通達は原則として文理解釈ではないとして、もととなる法令の趣旨や解釈に合致しているかのジャッジをすると述べておられる。

法令に合致しているかどうかを現場レベルで判断するのは様々な制約から不可能である。

しかし、課税実務の現場レベルで簡単にチェックできる方法が1つある。社会通念である。通達を逆手にとったタックスプランニングも見受けられるが、それが社会通念上、行き過ぎた、と判断できるなら、それはすでにリスクなスキームと想定することが可能である。

以上

⁸ https://www.courts.go.jp/app/files/hanrei_jp/339/089339_hanrei.pdf