



## 課税仕入れの時期/建物等の譲受けの場合／

### 契約基準（通達ただし書）の適用

（東京地裁 H31.3.15 判決、東京高裁 R1.9.26）

第 98 回 2021 年 10 月 1 日（金）

発表者 岡田 和教

---

※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>

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

---

令和3年10月1日  
岡田和教

発表テーマ

【課税仕入れの時期/建物等の譲受けの場合/ 契約基準（通達ただし書）の適用】

参考資料

1, 東京地方裁判所平成29年（行ウ）第144号消費税更正処分等取消請求事件  
（棄却）（控訴）

国側当事者・国（処分行政庁 行橋税務署長）

平成31年3月15日判決

【情報公開法第9条第1項による開示情報】

【課税仕入れの時期/建物等の譲受けの場合/ 契約基準（通達ただし書）の適用】

2, 東京高等裁判所平成31年（行コ）第96号消費税更正処分等取消請求控訴事件  
（棄却）（上告・上告受理申立て）

国側当事者・国（処分行政庁 行橋税務署長）

令和元年9月26日判決

【情報公開法第9条第1項による開示情報】

【課税仕入れの時期/建物等の譲受けの場合/ 契約基準（通達ただし書）の適用】

3, 固定資産の譲渡の時期に関する意見書（東京高裁提出）について・・・日本税制研究所  
代表理事 税理士 朝長 英樹

I 事案の概要

## 第2 事案の概要

本件は、原告が、平成25年4月25日、福岡市博多区内の土地並びに建物及び附属設備（以下、総称して「本件不動産」といい、本件不動産のうち土地を除く部分を「本件建物」という。）を代金7億円で買う旨の売買契約（以下「本件売買契約」という。）を締結するとともに、本件売買契約の際に生じた所有権の移転及び根抵当権の設定の各登記手続に係る事務を司法書士（以下「本件司法書士」という。）に委任して当該委任に伴う報酬を支払う旨の約定を本件司法書士との間でした（以下、上記の報酬を「本件司法書士報酬」という。）として、本件建物の取得に係る支払対価の額及び本件司法書士報酬の額を合計した6億1362万2313円

を、平成25年4月24日から同月30日までの課税期間（本件課税期間）の課税仕入れに係る支払対価の額（支払税額控除の対象となる額）に算入した上で消費税及び地方消費税（以下、総称して「消費税等」という。）の確定申告（以下、「本件確定申告」という。）をしたところ、行橋税務署長が、平成27年5月26日付けで、本件課税期間の消費税等の更正の処分〔以下、「本件更正処分」という。ただし、本件更正処分は、平成29年6月27日付け更正処分（減額更正処分）により一部取り消されている。以下、本件更正処分については、特に区別する必要がある場合を除き、同日付けの更正処分による一部取消し後のものを指すものとする。〕及び過少申告加算税の賦課決定処分（以下、「本件賦課決定処分」という。ただし、本件賦課決定処分は、平成29年6月27日付け変更決定により一部取り消されており、以下、本件賦課決定処分については、特に区別する必要がある場合を除き、同日付けの変更決定による一部取消し後のものを指すものとする。また、以下、本件賦課決定処分と本件更正処分を総称するときは「本件更正処分等」という。）をしたため、本件更正処分等には、「課税仕入れを行った日」（消費税法30条1項1号）の解釈及び適用を誤った違法があるなどとして、本件更正処分等の一部の取消しを求める事案である。

Ⅱ 前提となる事実関係（当事者の間に争いのない事実及び当裁判所に顕著な事実。以下「前提事実」という。）

（1）原告及びその関係者等

ア 合同会社B（以下「本件合同会社」という。）は、平成23年5月11日、不動産の賃貸、売買、管理等を目的として設立され、乙税理士（本件訴えにおける原告補佐人税理士の一人と同一の者である。）を唯一の業務執行社員及び代表社員としていたところ、平成25年4月●日、新設分割により原告を設立した上で、同年5月●日、解散し、平成26年1月●日、清算を結了した。

イ 原告は、平成25年4月●日、本件合同会社の消費税法12条1項にいう新設分割子法人として、不動産の賃貸借及び所有、管理、利用等を目的とする株式会社として設立され、決算日を4月30日としている。なお、原告の本件課税期間の消費税等の納税義務については、本件合同会社の平成23年5月11日から同月31日までの課税期間（以下「本件合同会社平成23年5月課税期間」という。）を基準期間として、本件合同会社平成23年5月課税期間における本件合同会社の課税売上高である12

4万2990円を1年当たりの課税売上高に換算した金額である1491万5880円によって判定されることとなる。上記のとおり、本件合同会社平成23年5月課税期間における1年当たりに換算された課税売上高が1000万円を超えることから、消費税等の納税義務を負う者に該当するものとして取り扱われることとなった。

ウ 本件司法書士は、原告から、本件不動産の所有権の移転及び根抵当権の設定の各登記手続に係る事務の委任を受けた者である。

(2) 本件売買契約等について

ア 原告は、平成25年4月25日、本件不動産の前所有者（以下「本件売主」という。）との間で、本件不動産を代金7億円で買う旨の売買契約（本件売買契約）を締結した。本件売買契約に係る契約書（甲3の1。以下「本件売買契約書」という。）には、次のような約定がある。

(ア) 原告は、本件売買契約の締結と同時に、本件売主に対し、手付1000万円を支払い（本件売買契約3条1項）、平成25年5月31日までに、本件売主に対し、残金6億9000万円を支払う（本件売買契約5条）。原告が本件売主に対して残金を支払ったときは、上記の手付は売買代金の一部に充当する（本件売買契約3条2項）。

(イ) 本件不動産の所有権は、売買代金の全額が支払われたときに原告に移転する（本件売買契約6条）。

(ウ) 本件売主は、原告に対し、売買代金の全額を受領したと同時に本件不動産を引き渡す（本件売買契約7条）。

(エ) 本件売主は、売買代金の全額を受領したと同時に本件不動産の所有権の移転の登記手続をしなければならない（本件売買契約8条1項）。登記手続に要する費用は、原告の負担とする（同条2項）。

(オ) 本件不動産に対して賦課される固定資産税及び都市計画税（以下「固定資産税等」という。）については、本件不動産の引渡しの日の前日までの部分を本件売主が、本件不動産の引渡しの日以後の部分を原告が、それぞれ負担する（本件売買契約12条1項）。

(カ) 本件不動産から生ずる収益については、本件不動産の引渡しの日の前日までの部分は本件売主に、本件不動産の引渡しの日以後の部分は原告に、それぞれ帰属するものとする（本件売買契約13条）。

(キ) 本件売主は、原告に受領済みの手付金の倍額を支払い、また原告は、本件売主に支払済みの手付金を放棄して、それぞれ本件売買契約を解除することができる（本件売買契約14条1項）。

イ(ア) 原告は、平成25年4月25日、本件売主に対し、手付1000万円を支払い、同年5月30日、残金6億9000万円を支払った。

(イ) 本件司法書士は、平成25年5月30日、本件不動産の所有権の移転の登記及び根抵当権の設定の登記の各申請をし、同日、本件不動産の所有権の移転の登記及び根抵当権の設定の各登記がされた。

(ウ) 原告は、平成25年5月30日、本件司法書士に対し、本件司法書士が前記(イ)の登記の申請に係る事務の処理をしたことに対する報酬等(登録免許税等の立替金を含む。)837万8109円を支払った。

(エ) 原告及び本件売主は、本件不動産に対して賦課された固定資産税等については、平成25年5月30日を基準にあん分して負担することとし、同月29日までの部分を本件売主が、同月30日以降の部分を原告が、それぞれ負担した。

(オ) 本件売主は、本件不動産から生ずる収益のうち平成25年5月29日までの部分の賃料の支払を受け、原告は、同月30日以降の部分の賃料の支払を受けた。

### (3) 本件更正処分等に至る経緯等

ア 原告は、法定申告期限までに、行橋税務署長に対し、本件課税期間の消費税等について、別表1の「確定申告」欄記載のとおり確定申告(本件確定申告)をした。

イ 行橋税務署長は、原告に対し、平成27年5月26日付けで、別表1の「更正処分」欄記載のとおり、本件更正処分(ただし、平成29年6月27日付けの更正の処分による一部取消し前のもの)を、平成27年7月28日付けで、同表の「賦課決定処分」欄記載のとおり、本件賦課決定処分(ただし、平成29年6月27日付けの変更決定による一部取消し前のもの)を、それぞれした。なお、行橋税務署長が、本件更正処分(ただし、同日付けの更正の処分による一部取消し前のもの)をした際、原告に対して提示した理由は、別紙2のとおりである。

ウ 原告は、平成27年7月14日(本件更正処分につき)及び同年8月11日(本件賦課決定処分につき)、行橋税務署長に対し、別表1の「異議申立て」欄記載のとおり、それぞれ、本件更正処分等(ただし、平成29年6月27日付けの更正の処分及び同日付けの変更決定による各一部取消し前のもの)について異議申立て(以下、総称して「本件異議申立て」という。)をしたが、行橋税務署長は、平成27年9月30日付けで、原告に対し、本件異議申立てをいずれも棄却する旨の決定(以下「本件異議決定」という。)をした。

エ 原告は、平成27年10月30日付けで、国税不服審判所長に対し、別表1の「審査請求」欄記載のとおり、本件異議決定を経た後の本件更正処分等(ただし、平成29年6月27日付けの更正の処分及び同日付けの

変更決定による各一部取消し前のもの) になお不服があるとして審査請求(以下「本件審査請求」という。)をしたところ、国税不服審判所長は、平成28年10月21日付けで、原告に対し、別表1の「審査裁決」欄記載のとおり、本件審査請求を棄却する旨の裁決(本件裁決)をした。

#### (4) 本件訴えの提起

原告は、平成29年4月1日、本件訴えを提起した。

なお、行橋税務署長は、平成29年6月27日付けで、本件更正処分等(ただし、同日付けの更正の処分及び同日付けの変更決定による各一部取消し前のもの)の一部を取り消す旨の決定をした。

原告は、同年10月27日、本件訴えの一部を取り下げ、被告は、同年11月8日、これに同意した。

### III 争点

争点・・・いくつかあるが、以下(1)の「課税仕入れを行った日」についてのみ検討する。

(1) 本件建物の取得に係る「課税仕入れを行った日」(消費税法30条1項1号)が本件課税期間に属する日であるか否か〔争点(1)〕

### IV 争点に対する当事者の主張の要点

#### 被告の主張

##### (被告の主張の要点)

ア(ア) 消費税法は、資産の譲渡人からみた場合の課税資産の譲渡等であるものをもって、当該資産の譲受人からみた場合の課税仕入れであるとしているのであって、課税資産の譲渡等と課税仕入れとは表裏一体の関係にあるものとしている(同法2条1項12号参照)。そして、同法は、課税資産の譲渡等の日がいつであるのかについて具体的な規定を設けていないが、課税資産の譲渡等をした時が消費税等を納付する義務の成立時期であるとされていること(国税通則法15条2項7号)及び消費税法が資産の譲渡等により譲渡人の下で生じた付加価値が移転することを捉えて消費税等を課税する対象としていることを併せ考慮すると、上記の課税資産の譲渡等の日は、その資産についてその同一性を保持しつつ他人に移転することにより譲渡人の下で生じた付加価値が移転した時をいうものと解すべきであり、具体的には、当該資産が譲渡人から譲受人に対して引き渡された日をいうものと解すべきである。その上で、同法は、課税仕入れを行った日がいつであるのかについて具体的な規定を設けていないものの、上記

のとおり、同法が、課税資産の譲渡等と課税仕入れとを表裏一体の関係にあるものとしていることに照らすと、課税仕入れを行った日とは、譲受人が当該資産の引渡しを受けた日であると解すべきである。

(イ) 消費税法は、資産の引渡しがあった日がいづであるかについて具体的な規定を設けていないものの、当該資産の内容、性質、当該資産の移転に係る契約又は取引の内容等に応じて個別具体的に検討すべきであり、固定資産の譲渡に関しては、代金の支払の有無、対抗要件である所有権の移転の登記の具備の有無、当該資産の譲渡に係る契約内容の履行状況等に鑑み、当該固定資産の現実の支配がいづ移転したかを判断し、当該固定資産の取引における引渡しの日として合理的であると認められる日をいうものと解すべきである。

イ 本件においては、①原告と本件売主が、本件売買契約において、本件不動産の売買代金の支払と所有権の移転の登記及び引渡しとを同時履行とすることを約していること、②原告と本件売主が、本件売買契約において、本件不動産から生ずる収益について、本件不動産の引渡しの日をもって区分し、本件不動産の引渡しの日以後の分は原告に帰属する旨を約し、現実にもそのとおり処理されていること、③原告と本件売主が、本件売買契約において、本件不動産に対して賦課される固定資産税等について、本件不動産の引渡しの日をもって区分し、本件不動産の引渡しの日以後の部分を原告が負担すべきものとする旨を約し、現実にもそのとおり処理されていること、④原告は、平成25年5月30日、本件売主に対し、本件売買契約における売買代金の全額を支払ったこと、⑤原告は、同日、本件不動産に根抵当権を設定し、その旨の登記手続をしたことの各事実が認められる。これらによれば、本件不動産については、同日に売買代金の全額が支払われるとともに、所有権の移転の登記及び本件建物の引渡しがされ、かつ、固定資産税等の負担及び本件不動産から生ずる収益の配分も同日を基準にされているだけでなく、原告自身も、同日に本件不動産に根抵当権を設定していることになるから、本件売買契約の内容のみならず、実際に行われた取引の内容からも、同日に本件不動産の所有権が原告に移転し、原告が本件不動産の使用収益を開始したものであるということができ、同日に本件不動産の引渡しがあったと認められる。

したがって、本件建物の売買代金に係る課税仕入れを行った日は、平成25年5月30日であるから、本件課税期間に属さないというべきである。

ウ(ア) 消費税等が、各取引段階において移転、付与される付加価値に着目して課される付加価値税の性質を有する多段階一般消費税であり、仕

入税額控除の制度は、税負担の累積を防止するために仕入れに含まれている消費税等の額を控除するものであるから、事業者が事業として他の者から資産を譲り受け、若しくは借り受け、又は役務の提供を受けたとしても、その仕入れに対応する売上げがいわゆる非課税売上げであれば、税の累積を防止することを考慮する必要がないから、非課税売上げに対応する課税仕入れに係る消費税等の額は、本来的に仕入税額控除の制度の対象となり得ない。そして、事業者の事務負担への配慮から、例外的に、課税売上高が5億円以下の比較的小規模の事業者のうち課税売上割合が95%以上であって非課税売上げの割合の少ない課税事業者については、簡便な方法として、仕入税額の全額の控除を認めているものの、単に、消費税等の額に相当する金額の還付を受けることのみを目的として上記の仕入税額の全額の控除の制度を用い、かつ、本件通達ただし書の定めるところにより、当該資産に係る消費税の仕入税額控除を受けることは、消費税及び仕入税額控除の制度の趣旨に反するものというべきである。

本件においては、次の事実経過のとおり、原告は、本件課税期間において課税事業者となり、非課税売上げに対応する課税仕入れに該当するものとして、その大半が仕入税額控除の対象とならない本件建物を取得し、1か月に満たない期間である本件課税期間内において、原告の事業目的と関連のない少量の金地金を売買することによって本件課税期間の課税売上割合を100%とする一方で、本件売買契約を平成25年4月25日に締結し、また、同日付けで未払金勘定を相手科目として本件不動産を資産計上し、確定的に本件不動産の所有権が原告に移転した旨の経理処理をしたものであって、このような原告の行為は、単に消費税等の額に相当する金額の還付を受けることを目的として、本件通達ただし書の定めるところによって本件建物の取得に係る消費税の仕入税額控除の制度の適用を受けようとしたものといえ、消費税法及び仕入税額控除の制度の趣旨に反するから、本件通達ただし書の定めるところによることが許されないというべきである。

a 本件合同会社は、平成23年5月23日、金地金300グラムを購入し、同月30日、同金地金を売却することにより、本件合同会社のわずか1か月にも満たない課税期間である本件合同会社平成23年5月課税期間において、少額の課税売上げを発生させた。なお、本件合同会社は、本件合同会社が設立された同月●日から本件合同会社の清算が終了した平成26年1月●日までの間、上記の金地金の売買以外の事業活動をしていない。原告は、本件合同会社の新設分割子法人であるため、原告の本件課税期間の消費税等の納税義務は、本件合同会社平成23年5月課税期間を基



準期間としてその間の課税売上高を1年当たりに換算したところにより判定することとなる結果、原告は、本件課税期間において課税事業者となった。

b 原告は、平成25年4月25日、金地金5グラムを購入し、同月26日、これを売却することにより、本件課税期間において少額の課税売上げを発生させ（なお、本件課税期間においては、本件建物に係る賃料収入が原告に発生しなかった。）、原告の本件課税期間の課税売上割合を95%以上（100%）とした。その上で、原告は、本件売主との間で、本件課税期間内である同月25日、本件売買契約書を作成したのみで、それ以外に本件不動産の所有権等が確定的に原告に移転した事実がないのに、同日付けで未払金勘定を相手科目として本件建物を資産計上し、所有権等が原告に移転したとする経理処理をした。

これにより、原告は、本件建物が人の居住の用に供する賃貸用の建物であることから、非課税売上げに対応する課税仕入れに該当するものとして、本来はその大半が仕入税額控除の対象とはならない本件建物の取得に係る消費税等の全額を、仕入税額控除の対象とした。

c 原告は、平成25年5月30日、本件売主に対し、本件不動産の売買代金の全額を支払い、本件不動産の所有権を原告に確定的に移転させ、本件建物の使用収益を開始することにより、本件課税期間に非課税売上げである本件建物に係る賃料収入を発生させないものとし、本件建物の取得に係る消費税等の全額を仕入税額控除の対象となる金額に算入することにより、その大部分の還付を受けることができる旨の本件確定申告をした。

（イ）原告は、課税仕入れの時期に関する問題は、仕入税額控除の趣旨とは無関係であって、被告が本件建物の譲受けについて課税仕入れが行われるべきではないという価値判断を主張するにすぎない旨主張する。

しかし、被告は、本件の事実関係〔前記（ア）aからcまで〕においては、仕入税額控除の趣旨から判断して、本件建物の引渡しの日が平成25年5月30日であったことは客観的に明白である以上、単に消費税等の還付を受けることのみを目的として本件通達ただし書の定めに従うことができない旨を主張しているのであって、仕入税額控除の趣旨に反して相当ではないことをもって原告の仕入税額控除を適法にすることができない旨を主張するものではない。また、原告は、本件確定申告において、非課税売上げの発生がなく、金地金の少額の売却額のみを課税資産の譲渡等の対価の額として課税売上割合を100%にし、本件不動産の引渡しを受けていない平成25年4月25日付けで処理した本件建物の売買代金に係る消費税等の額について、あえて本件通達ただし書の定めに従って仕入税額控除

の対象となる金額に算入することにより、本件建物の売買代金に係る消費税等の額の大部分の還付を受けることを内容とする確定申告をしており、さらに、本件課税期間の翌課税期間以降に課税売上げがほぼ発生しないことを利用し、本件建物が調整対象固定資産（消費税法2条1項16号、消費税法施行令5条1号）に該当するにもかかわらず、事後的な調整措置（消費税法33条1項、3項）による課税をも免れようとしたものであって、仕入税額控除の趣旨に従った同法が想定する課税が実現されない事態を作出したものであり、原告の主張は、同法の趣旨に反するものである。

エ（ア） 原告は、本件通達ただし書が、納税者が課税仕入れを行った日を選択することができることを前提とする主張をする。

しかし、本件通達ただし書は、土地、建物、構築物等については、一般的にその引渡しの事実関係が外形上明らかでないことが多いので、事業者がその譲渡契約の効力の発生日（一般には、特約のない限り、契約締結の日）を譲渡の日としている場合は、これを認める趣旨のものであり、引渡しの日が明らかでない場合であっても、付加価値の移転等に対する課税の必要性が否定されないから、契約を締結した日という特定の日を課税の時期の徴表とし、引渡しに準じた取扱いをすることとしたものであり、引渡しの日を認識することが困難な場合を補完する趣旨のものである。そして、消費税法が資産の譲渡等により譲渡人の下で生じた付加価値が移転するのを捉え、消費税等の課税対象としており、課税資産の譲渡等をした時が消費税等を納付する義務の成立時期であるとされていることや、いわゆる権利確定主義（時期の判断において権利の確定した日を基準とする考え方）がいうところの権利の確定が認められるためには、権利の発生にとどまらず、当該権利の実現可能性を客観的に認識することができ、権利の実現が可能な状態となること（当該資産の所有権が譲渡人から譲受人に確定的に移転し、代金債権が成立していること）が必要であると解されることからすれば、課税資産の譲渡等の日及びこれと表裏一体の関係にある課税仕入れを行った日は、いずれも資産の引渡しがあった日をいうものと解すべきであって、本件通達ただし書の定めるところによることができるか否かは、資産の引渡しの事実関係が明らかであるか否かによって判断され、資産の引渡しに関する事実関係が客観的に明らかな場合には、本件通達ただし書の定めるところによることができないと解すべきである。

本件においては、前記イのとおり、平成25年5月30日に本件建物の引渡しがあったことが客観的に明らかであり、かつ、本件売買契約が締結された時点においては、本件不動産の売買代金の支払と引き換えに本件不動産の引渡し及び所有権の移転の登記を受ける権利が抽象的に発生してい

るにすぎないから、本件通達ただし書の定めるところによることができな  
いというべきである。

(イ) a 原告は、建物の譲渡に関する時期の判断は、所得税法及び法人  
税法においては権利確定主義により、契約の効力発生日となる旨主張す  
る。

しかし、権利確定主義によっても、ある事業年度において発生した収益  
や費用は、同じ期間に実現したものでなければならない（いわゆる実現主  
義）とされている。また、法人税法上、ある収益又は費用の額をどの事業  
年度の益金又は損金の額に算入すべきかは、公正処理基準（法人税法22  
条4項）に従って判断すべきであり、その実現があった時の属する事業年  
度の益金又は損金の額に算入すべきであると解される。そして、権利確定  
主義における権利の確定は、権利の行使が可能となった時点であって、単  
なる権利の発生した時期と同義ではないから、権利の確定を単なる契約の  
締結のみで足りるとするのは、独自の見解であるにすぎない。

したがって、権利確定主義を前提としたからといって直ちに、建物の譲  
渡に関する時期が契約の効力発生日となるとはいえない。

b 原告は、法人税法上も、資産の引渡しがあった日と契約の効力の発生  
の日のいずれの日とするかについて納税者の選択可能性が認められている  
旨主張する。

しかし、同法上、収益は収入の原因となる権利が確定した時の属する事  
業年度の益金の額に算入されることとされており（前記a）、固定資産の  
譲渡に係る収益にあつては、当該固定資産を引き渡すことにより、収入す  
べき権利である譲渡に係る対価を受領する権利が確定するから、法人税基  
本通達2-1-14ただし書は、引渡しに係る事実関係が外形上明らかで  
はなく、引渡しの時期を認識することが困難な場合を前提とするものであ  
り、資産の引渡しが明らかな場合には、適用されないものというべきであ  
る。なお、本件においては、原告の法人税に係る更正はされていないが、  
これは、原告が本件建物を取得したことに係る計上時期を誤ったことによ  
る原告の所得の増減がなかったため、国税通則法24条が規定する要件を  
満たさなかったことに起因するにすぎず、原告がした計上時期が適正であ  
ったことによるものではない。

c 原告は、特に中小企業については企業会計の要請が妥当することも少  
ないから、法人税法における益金の額の算入の基準として、契約の効力発  
生の日も算入の基準の日として認められている旨主張する。

しかし、同法22条4項にいう一般に公正妥当と認められる会計処理の  
基準とは、一般社会通念に照らして公正で妥当であると評価され得る会計

処理の基準を意味し、中小企業の会計に関する指針及び基本要領も含まれるところ、中小企業においても、収益については権利確定主義が妥当するものと解され、その余の法人と異なる取扱いがされているわけではないから、原告の主張は、失当である。

(ウ) 原告は、消費税法の課税標準が付加価値であることを前提に、付加価値の移転の時期が課税資産の譲渡の日(具体的には課税資産の引渡しの日)である旨を被告が主張しているとの理解を前提に、被告の上記の主張が、同法における課税標準は、課税資産の譲渡等の対価の額である(同法28条1項)ことに反するものである旨主張する。

しかし、被告は、消費税の課税標準について、個々の課税資産の付加価値の移転に着目して課税している旨を主張しているものではなく、消費税の課税の仕組みの観点から消費税が付加価値に対して課税される旨を主張しているものであって、原告は、被告の主張を正解していない。

#### 原告の主張

##### (原告の主張の要点)

ア(ア) 固定資産の譲受けに係る課税仕入れを行った日は、固定資産を譲り受けた日を意味するところ、不動産の売買契約における固定資産を譲り受けた日については、契約日のほかに決済日や現実の引渡し日等が設定されることも多く、着目し得る事項が多岐にわたるから、契約の性質上、当然に一定の日に資産を譲り受けたと評価することができない。

また、消費税法が施行された直後において、仕入税額控除に関する課税仕入れを行った日については、原則として、当該事業者が法人税又は所得税の所得金額の計算において計上することとされている費用の計上時期による旨の見解が示されていたことにも照らすと、固定資産の課税仕入れを行った日は、法人税又は所得税における帳簿との事実上の平仄を合わせ、固定資産の譲渡(譲受け)の日とすべきであり、具体的には、固定資産の譲渡に係る引渡しのあった日又は契約の効力が発生した日のいずれかを選択して課税仕入れを行った日とすることができるかと解すべきである。

(イ) 消費税法は、「資産の譲渡等」がいつ行われたのかの判断基準について具体的な規定を設けていないが、その「対価の額」については、「対価として收受し、又は收受すべき一切の金銭又は金銭以外の物若しくは権利その他経済的な利益の額」(同法28条1項本文括弧書き)と規定していることに加え、仮に、同法が、「資産の譲渡等」がいつ行われたのかの判断基準について、所得税法又は法人税法と異なる基準を定めた場

合、消費税法の申告を目的とした個別の資料及び帳簿を別途作成した上で申告をすることにならざるを得ず、納税者及び課税庁の事務作業が著しく過大となって簡便性を欠くことになることから、所得税法又は法人税法と同様、権利確定主義を基準として、消費税法上の「資産の譲渡等」の時期を判断すべきものと解すべきである。

そして、所得税法においては、建物の譲渡に関する課税は一般に譲渡所得として課税され、その性質上、契約の効力発生日を基準とすべきであり、所得税基本通達36-12においても、譲渡所得の総収入金額の収入すべき時期は、譲渡所得の基因となる資産の引渡しがあった日によるものとするが（本文）、納税者の選択により、当該資産の譲渡に関する契約の効力発生日により総収入金額に算入して申告があったときは、これを認める（ただし書）旨が定められており、資産の引渡しがあった日と契約の効力発生日のいずれの日とするかについて納税者の選択可能性が認められている。また、法人税法においては、建物の譲渡による収益の計上時期に関し、法人税基本通達2-1-14において、固定資産の譲渡による収益の額は、別に定めるものを除き、その引渡しがあった日の属する事業年度の益金の額に算入するが（本文）、その固定資産が土地、建物その他これらに類する資産である場合において、法人が当該固定資産の譲渡に関する契約の効力発生日の属する事業年度の益金の額に算入しているときは、これを認める（ただし書）旨が定められており、所得税基本通達36-12と同様、資産の引渡しがあった日と契約の効力発生日のいずれの日とするかについて納税者の選択可能性が認められている。そして、本件通達においても、建物の譲渡に関し、引渡しがあった日と契約の効力発生日のいずれの日を基準とするのかについて、納税者の選択可能性を認める旨が定められている。このことは、消費税法が、消費税の仕組みについて、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である旨を規定した税制改革法10条2項を受けて制定されたものであることとも整合的である。

このように、所得税法、法人税法及び消費税法は、いずれも、建物の譲渡に関する時期の判断基準を統一的に定めているものであり、少なくとも契約の効力発生日を基準とすることを排除していないことは明らかである。

イ（ア） 被告は、消費税法の課税標準が付加価値であることを前提に、付加価値の移転の時期が課税資産の譲渡の日（具体的には課税資産の引渡しの日）であるところ、課税仕入れを行った日と課税資産の譲渡の日は表

裏一体であるとして、建物の引渡しの日が課税仕入れを行った日である旨主張する。

しかし、同法における課税標準は、課税資産の譲渡等の対価の額である（同法28条1項）から、被告の主張は、同法の明文に反するし、付加価値の移転の日が課税資産の引渡しの日であるとする主張も、結論を理由として主張するにすぎず、引渡しの日を基準とすべき理由を主張するものではない。また、被告の主張は、契約の効力発生日を基準とする余地があることを認める本件通達とも矛盾するから、失当である。

なお、被告は、個々の課税資産の付加価値の移転に着目して課税している旨を主張しているのではなく、消費税の課税の仕組みの観点から付加価値を主張している旨主張するが、被告の主張は、個々の資産の付加価値の移転に着目しているものであって、およそ理由がない。

（イ） 被告は、本件通達ただし書は、権利確定主義によらずに契約の効力が発生した日を基準とすることを自由に選択することを認める趣旨のものではないとして、課税資産の引渡しの実事関係が客観的に明らかな場合には適用することができない旨主張する。

しかし、本件通達ただし書には、引渡しの実事関係が客観的に明らかか否かで区別する旨の内容は全く示されておらず、むしろ、消費税法基本通達は、引渡しの日について諸事情を考慮し、引渡しの日が不明な場合でも一定の結論が出せるように基準を示している（消費税法基本通達9-1-2）から、被告の想定するような例外はそもそも生じ得ない。また、権利確定主義を前提とするとしても、権利が確定的に発生した場合を一義的に定めることはできず、複数の基準があり得るものであり、不動産の取引においては契約の効力が発生した日も権利が確定的に発生した場合の基準として合理的なものとして本件通達ただし書に記載されているのである。さらに、所得税基本通達36-12及び法人税基本通達2-1-14においても、同様の基準が示されているが、これらについて制限的に解釈すべきであることを示すものは存在しない。

したがって、被告の主張は、失当である。

（ウ） 被告は、①原告が金地金の取引により課税売上割合を100%としたこと、②本件建物は非課税売上げに対応する課税仕入れとしてその大半が仕入税額控除の対象とならないこと及び③本件課税期間に経理処理をしていることの各事情を挙げ、本件において本件通達ただし書の定めに従うことが、仕入税額控除の趣旨に反して相当ではない旨主張する。

しかし、上記①については、適法な取引であって被告が否認したものでなく、課税売上割合を100%とすることも是認されている。上記②に

については、非課税売上げに対応するか否かを考慮すべきなのは、課税売上高が5億円を超え又は消費税法上課税売上割合が95%に満たない場合であって、原告が本件課税期間においてこれらに該当しないことには争いがない以上、被告の主張は仮定的なものにすぎない。上記③については、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準の観点から否認されておらず、経理処理として適正かつ適法である。しかも、本件建物に関する仕入税額控除を本件課税期間に行うべきか、本件課税期間の翌課税期間に行うべきかという課税仕入れの時期に関する判断は、仕入税額控除の趣旨とは無関係である。

結局のところ、被告の主張は、本件建物の譲受けについて課税仕入れが行われるべきではないという価値判断を述べるものにすぎず、失当である。なお、被告は、本件建物の譲受けの処理に関し、消費税法33条の対象とならないことも指摘するが、同条の適用がないことは、同条の規定による当然の帰結であって、法の趣旨に合致するものであるから、法の趣旨に適合した結果を非難するものであって失当である。

(エ) 被告は、法人税法22条4項の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」(公正処理基準)が企業会計を意味するものであることを前提に、企業会計においては、不動産取引における収益の計上の基準が引渡しの日を基準としているとして、法人税基本通達2-1-14ただし書は、不動産の引渡しの日が明らかな場合に係る定めではない旨主張する。

しかし、法人税法における課税対象となる所得の額の算出のためには、最終的に会計基準によるのではなく、法人税基本通達等によって具体的な解釈基準が定められているところの法律により定められた基準に従った益金又は損金の額への算入が根拠となるから、被告の主張は、企業会計原則等と法律としての法人税法との関係性、構造等について同法22条の趣旨や文言からかい離したものといわざるを得ない。

(オ) 被告は、不動産の取引について当該不動産の引渡しの日が明らかな場合には、法人税基本通達2-1-14ただし書の定めによることができ旨主張する。

しかし、法人税基本通達2-1-14ただし書には、引渡しの日が明らかな場合にはそれによることができ旨の定めはなく、そのような解釈をとる税理士も見当たらない。また、法人税法の課税実務においても、益金の額への算入については、実現していない所得や存在しない益金を算入することは認められないが、早めに算入することを否定することはなく、特に中小企業については企業会計の要請が妥当することも少ないから、同法における益金の額の算入の基準として、契約の効力発生の日も算入の基

準の日として認められている。さらに、不動産の引渡しの日は、一般的に不明確であるが、契約の効力が生じれば、その権利の実現の確実性が相当高いといえることから、契約の効力発生の日を収益の計上の基準とすることは、同法22条2項、4項により許容されるものと解され、これを確認しているのが法人税基本通達2-1-14ただし書である。

このように、法人税基本通達2-1-14ただし書も、法人税法22条4項の趣旨に適合した一般に公正妥当と認められる会計処理の基準の一つとして存在しているところ、被告は、これを制限的に解釈すべき論拠も、収益として計上することができる日を契約の効力発生の日とすることができる具体的な場合も、何ら主張していない。

## V 当裁判所の判断

### 第3 当裁判所の判断

1 争点(1)〔本件建物の取得に係る「課税仕入れを行った日」(消費税法30条1項1号)が本件課税期間に属する日であるか否か〕について

#### (1) 「課税仕入れを行った日」の意義等

ア 消費税法30条1項柱書きは、事業者が、国内において行う課税仕入れについては、同項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定め、同項1号は、国内において課税仕入れを行った場合には、当該課税仕入れを行った日とする旨を定めている。そして、消費税法2条1項12号は、「課税仕入れ」を事業者が、事業として他の者から資産を譲り受けることをいう旨を定めているほか、国税通則法15条2項7号は、消費税等の納税義務の成立時期を、課税資産の譲渡等をした時とする旨を定めている。

上記の消費税法及び国税通則法の規定を前提とすると、消費税法30条1項1号にいう「課税仕入れを行った日」は、事業者が事業として他の者から資産を譲り受けた場合における当該課税資産の譲渡等がされた時をいうものと解するのが相当である。

イ 消費税法には、課税資産の譲渡等がされた時がどの時点であるかを明確に定義した規定は見当たらないが、①我が国における消費税が、各取引段階において移転及び付与される付加価値に着目して課される付加価値税の性質を有するものであり、資産の譲渡により譲渡人の下で生じた付加価値が移転することを捉えて課税の対象としているものと解されること、②同法が、その課税標準である課税資産の譲渡等の対価の額を、対価として



收受し、又は收受すべき一切の金銭又は金銭以外の物若しくは権利その他経済的な利益の額とする旨を定めており（同法28条1項本文）、実際に收受した金銭又は金銭以外の物若しくは権利その他経済的な利益に限定することなく、收受すべき金銭又は金銭以外の物若しくは権利その他経済的な利益も含めていること、③上記②のとおり、同法の課税標準には、收受すべき金銭又は金銭以外の物若しくは権利その他経済的な利益も含まれるから、一定の基準をもって、上記にいう「收受すべき」状態が実現したか否かを区別する必要が生ずるところ、上記①のとおり、消費税が、付加価値の移転を捉えて課税の対象としていると解されるという同法における消費税の性格、趣旨及び内容に照らすと、前記アにいう課税資産の譲渡等がされた時とは、金銭又は金銭以外の物若しくは権利その他経済的な利益を收受すべき状態が実現した時をいうものと解するのが相当である。その上で、金銭又は金銭以外の物若しくは権利その他経済的な利益を收受すべき状態が実現したということが出来るためには、少なくとも譲渡人の下で生じた付加価値が譲受人に移転することが確定した必要があるものと解するのが相当である。

このように解することは、所得税法における収入金額及び法人税法における益金の額を計上すべき時期について、いずれも、それらを収入すべき権利が確定した課税年度の収入金額又は益金の額に計上すべきであると解されていることとも整合的であるし、企業会計原則において、権利確定主義による実現主義が採用されているとされることとも整合的である。

ウ したがって、消費税法30条1項1号にいう「課税仕入れを行った日」は、事業者が事業として他の者から資産を譲り受けた場合における当該課税資産の譲渡等がされた時をいうものであり、それは、譲渡人の下で生じた付加価値が譲受人に移転することが確定した時と解するのが相当であって、具体的には、消費税の課税の対象である付加価値の移転の原因となる課税資産の譲渡等が、例えば、代金の支払、資産の引渡し等によって外部に認識されるに至った状態、すなわち、課税資産の譲渡等に係る権利又は債務が確定するに至った状態が生じた日を指すものと解するのが相当である。

エ 本件においては、固定資産である建物を譲渡したことが、消費税の課税の対象である課税資産の譲渡に該当するところ、建物の譲渡については、例えば、契約を締結した日と同日に代金の支払がされ、それと同時に当該建物の引渡しや所有権の移転の登記がされることにより取引が一時に完了し、当該譲渡に係る権利又は債務が確定するに至った状態が生じた日が客観的に明白な場合がある一方、例えば、諸般の事情から各契約当事者

の給付等が段階的に複数回に分けてされるなど、外見上は上記の当該譲渡に係る権利又は債務が確定するに至った状態が生じた日が必ずしも明らかでない場合も生ずるが、後者のような場合には、契約上買主に所有権がいつ移転するものとされているかということだけではなく、代金の支払に関する約定の内容及び実際の支払の状況、登記関係書類や建物の鍵等の引渡し状況、危険負担の移転時期、当該建物から生ずる果実の収受権や当該建物に係る経費の負担の売主から買主への移転時期、所有権の移転の登記の時期等の取引に関する諸事情を考慮し、当該建物の現実の支配がいつ移転したかを判断し、上記の現実の支配が移転した時期をもって、当該建物に係る上記の当該譲渡に係る権利又は債務が確定するに至った状態が生じた日であると判断するのが相当である。そして、本件通達も、上記の趣旨を明らかにしたものと解することができる。

オ 原告は、本件通達が、「固定資産の譲渡の時期は、別に定めるものを除き、その引渡しがあった日とする。ただし、その固定資産が土地、建物その他これらに類する資産である場合において、事業者が当該固定資産の譲渡に関する契約の効力発生の日を資産の譲渡の時期としているときは、これを認める。」と定めていることを指摘し、本件通達は、消費税法30条1項1号にいう「課税仕入れを行った日」について、事業者が、固定資産の引渡しの日と契約の効力発生の日いずれかを選択することを許す趣旨のものである旨主張する。

しかし、これまでに判示したとおり、消費税法30条1項1号にいう「課税仕入れを行った日」は、事業者が事業として他の者から資産を譲り受けた場合における当該課税資産の譲渡等に係る権利又は債務が確定するに至った状態が生じた日を指すものと解すべきであり、原告自身、上記の「課税仕入れを行った日」について、権利確定主義を基準として判断すべきものであることは自認するところであるから、仮に、本件通達について、原告が上記に主張するように解する余地があることを前提としたとしても、本件通達ただし書にいう「契約の効力発生の日」に課税資産の譲渡等に係る権利又は債務が確定するに至った状態が生じていなければ、当該日を上記の「課税仕入れを行った日」とする前提を欠くことになるのであり、遅くとも、上記の「契約の効力発生の日」には、課税資産の譲渡等に係る権利又は債務が確定するに至った状態が生じていなければならないものというべきである。

したがって、仮に、原告の主張するところを前提としたとしても、事業者が本件通達ただし書にいう「契約の効力発生の日」を固定資産の譲渡の時期とした場合には必ず、当該日が消費税法30条1項1号にいう「課税

仕入れを行った日」となるわけではなく、上記の「契約の効力発生の日」が上記の「課税仕入れを行った日」としての実質を備えていることが当然の前提となっているものと解されるから、原告の主張するところは、前記アからエまでに判示したところを左右するものとはいえないというべきである。

(2) 本件建物の取得に係る「課税仕入れを行った日」

ア 前提事実(2)アのとおり、本件売買契約においては、①本件不動産の代金は7億円と定められ、②代金の支払時期は、本件売買契約の当日(平成25年4月25日)に1000万円を、残金6億9000万円を同年5月31日までに、それぞれ支払うものとされ、③上記②の1000万円は、手付として支払われるものであり、一定の約定の要件の下で当事者が本件売買契約を解除することを可能とするものであるが、残金が支払われた場合には、それを代金の一部に充当するものとされ、④本件不動産の所有権は、売買代金の全額が支払われたときに原告に移転するものとされ、⑤本件売主は、原告に対し、売買代金の全額の支払を受けたと同時に本件不動産を引き渡すものとされ、⑥本件不動産に関する所有権の移転の登記手続は、原告が本件売主に対して売買代金の全額を支払うと同時にされるものとされ、⑦本件不動産に対して賦課される固定資産税等については、本件不動産が原告に引き渡される前日までの部分を本件売主が、本件不動産が原告に引き渡された日以後の部分を原告が、それぞれ負担するものとされ、⑧本件不動産から生ずる収益については、本件不動産が原告に引き渡される前日までの部分を本件売主が、本件不動産が原告に引き渡された日以後の部分を原告が、それぞれ取得するものとされていたものである。そして、前提事実(2)イのとおり、①原告は、本件売主に対し、平成25年4月25日に1000万円を、同年5月30日に6億9000万円を、それぞれ支払い、②原告は、同日、本件不動産の引渡しを受け、③本件不動産の所有権の移転の登記(本件売主から原告へ本件不動産の所有権が移転した旨の登記)が、同日、されるとともに、原告が、同日、本件不動産に根抵当権を設定し、その旨の登記もされ、④原告と本件売主が、固定資産税等の負担及び本件不動産から生ずる収益の帰属について、同日を基準としてあん分する旨の合意をし、その旨の処理がされたというのである。

イ 前記アの各事実を前提とすると、(a)本件売買契約における本件不動産に関する代金の全額の支払時期、引渡し時期及び登記の移転時期の定めは、全て同一の日であって、本件売買契約締結の日とはされておらず、(b)本件売買契約における本件不動産に係る経費の負担及び本件不動産

から生ずる収益の帰属についての定めも、上記（a）と同一の日を基準とするものとされており、本件売買契約締結の日を基準とする旨の定めはなく、（c）本件不動産について、現実に、代金の全額が支払われ、登記が移転し、経費の負担及び収益の帰属の基準日とされたのは、全て平成25年5月30日であった反面、（d）本件売買契約が締結された日に交付された金員は、いわゆる解約手付であり、本件売買契約が締結された日においては、本件売買契約を締結した当事者の双方に、本件売買契約の解除権が留保されていたことになる。

これらの事実を前提とすると、本件の事実関係の下においては、本件売買契約における本件不動産の現実の支配が移転した日は、平成25年5月30日であって、本件建物の取得に係る権利又は債務が確定するに至った状態が生じた日、すなわち、本件建物を取得したことに係る「課税仕入れを行った日」も、平成25年5月30日であると認めるのが相当である。ウ 原告は、本件売買契約締結の日である平成25年4月25日を「課税仕入れを行った日」として選択したから、同日が、本件建物を取得したことに係る「課税仕入れを行った日」である旨主張するが、前記イのとおり、本件売買契約が締結された日である同日の時点においては、本件売買契約の解除権が当事者の双方に留保されている状態であることや、本件売買契約に基づく債権債務が履行されたのが、全て同年5月30日であることを踏まえると、本件売買契約が締結された日である同年4月25日に、本件建物の取得に係る権利又は債務が確定するに至った状態が生じていたものとは認め難いのであり、他に上記の認定及び判断を覆すに足りる事情も見当たらないから、原告の主張は、採用することができない。

### （3） まとめ

以上によれば、本件建物の取得に係る「課税仕入れを行った日」は、平成25年5月30日であって、同年4月25日ではないから、本件建物の取得に係る「課税仕入れを行った日」が、本件課税期間に属する日であるとは認められないというべきである。

VI 固定資産の譲渡の時期に関する意見書（東京高裁提出）について・・・日本税制研究  
所 代表理事 税理士 朝長 英樹

次の意見書は、建物の取得を行って消費税の課税仕入れが発生した法人が金地金取引を行って課税売上を計上して消費税の還付を受けるといふ、いわゆる消費税還付スキームを実行したものに対し、国税当局が課税売上は発生していないとして消費税の還付を否認し、争いとなった3件の事件において、納税者側から、東京高等裁判所に控訴した後に、依頼を受けて作成し、（作成日：2019年8月21日）東京高等裁判所に提出されたものです。

上記意見書の一部を抜粋して、検討してみることにする。

- II 原判決（平成29年（行ウ）第144号事件判決）の問題点・・・P51
1. 原判決は、「課税仕入れを行った日」がどのような日となるのかということについて、「資産の譲渡」（消法2①八）等が行われた日の解釈からではなく、「課税資産の譲渡等」（消法2①九）がされた時の解釈から答を導き出しているが、これは、明らかな法解釈誤りである・・・P51
  2. 消費税法28条（課税標準）からは、課税標準の解釈しか導き出すことはできず、「資産の譲渡」等が行われた日の解釈を導き出すことはできない・・・P52
  3. 我が国の消費税法は、消費税法であって付加価値税法ではなく、条文上も、「付加価値の移転を捉えて課税の対象としている」ものではないことが明確である・・・P53
  4. 法人税法・所得税法・消費税法が「権利確定主義」や「実現主義」を採っていないことは、証拠上も、明確である・・・P55
  5. 判決文の具体的な検証・・・P55
    - (1) 第3、1（1）アについて・・・P55
      - ① 消費税法の規定上、「課税仕入れを行った日」は、「課税仕入れ」の相手方において「資産の譲渡」等が行われた日となることが明確である・・・P55
      - ② 消費税法基本通達9-1-13（固定資産の譲渡の時期）も、「課税資産の譲渡等」の時期ではなく、固定資産を対象とする「資産の譲渡」の時期について法解釈を定めるものとなっている・・・P56
      - ③ 「課税仕入れを行った日」は、法人税法や所得税法と同様に、「課税仕入れ」の相手方において「資産の譲渡」等を行った日がどのような日となるのかということによって判断される・・・P56
    - (2) 第3、1（1）イについて・・・P57

- ① 「資産の譲渡」等が行われた日の解釈からではなく、「課税資産の譲渡等」がされた時の解釈から「課税仕入れを行った日」がどのような日となるのかということ  
を導き出していること自体が、明らかな法解釈誤りである . . . . . P57
- ② 第 3、1 (1) イの内容にも、明らかな誤りと疑問等がある . . . . . P57
  - ア 消費税法に「課税資産の譲渡等がされた時がどの時点であるかを明確に定  
義した規定は見当たらない」のは、そのような定義をする必要がないからであ  
る . . . . . P57
  - イ 我が国の消費税法は「付加価値が移転することを捉えて 課税の対象として  
いるもの」ではないことが規定上明確である . . . . . P58
  - ウ 「課税資産の譲渡等の対価の額」にどのようなものが含まれているのかとい  
うことは、「課税資産の譲渡等の対価の額」の内容と金額の問題であって、固  
定資産の譲渡の時期とは関係がない . . . . . P58
  - エ 「「收受すべき」状態が実現したか否かを区別する」 ことによって固定資産  
の譲渡の時期を判定するという法解釈は、どこからも導き出し得な . .  
い . . . . . P59
  - オ 上記 I 3 及び 4 において詳述したとおり、所得税法と 法人税法においては、  
収入金額と益金の額を「収入すべき権利が確定した課税年度」に計上すること  
とはされて いない . . . . . P59
  - カ 企業会計原則においても、「権利確定主義による実現主義が採用されている」  
という事実はない . . . . . P59
- (3) 第 3、1 (1) ウについて:「課税仕入れを行った日」が「課税資産の譲渡等に  
係る権利又は債務が確定するに至った 状態が生じた日を指す」と解するのは、明  
らかに誤っている . . . . . P60
- (4) 第 3、1 (1) エについて:「課税仕入れを行った日」は「課税資産の譲渡等に  
係る権利又は債務が確定するに至った 状態が生じた日を指すものと解するのが  
相当である」という、第 3、1 (1) ウで述べたことが繰り返し述べられている  
が、そのように解釈すべき根拠はどこにも存在せず、消費税法基 本通達 9-1-  
13 も、そのような定めとはなっていない . . . . . P60
- (5) 第 3、1 (1) オについて . . . . . P61
  - ① 原判決は、消費税法基本通達 9-1-13 (固定資産の譲 渡の時期) ただし書の  
文言を読み誤っていることが明確である . . . . . P61
  - ② 「契約基準」は、契約を締結して契約の効力が発生した ものは収益や収入を計  
上すべき実質を備えているという理解に基づいて収益や収入の計上時期の原則  
や特例として採用されてきたことが明らかである . . . . . P61
- (6) 第 3、1 (2) 及び (3) について: 本件建物の取得に係る「課税仕入れを行

- った日」は、契約締結日であって契約の効力が発生した日である平成 25 年 4 月 25 日とすることができる . . . . . P63
6. 被控訴人において法人税における固定資産の譲渡に係る収益の益金算入時期に関する取扱い及び消費税における課税資産の譲渡等の時期に関する取扱いとしてデータ入力されている情報を確認すれば、原判決の法解釈と取扱いが独自の誤ったものであることが明確になる . . . . . P63
7. 本件が「租税回避」であると強調して、法人税法・所得税法・消費税法の理論と実務において非常に重要な事項となっている「資産の譲渡」等の時期に関する法解釈を歪めるなどというようなことは、あってはならない . . . . . P64

## II 原判決（平成 29 年（行ウ）第 144 号事件判決）の問題点

II においては、東京地方裁判所の平成 29 年（行ウ）第 144 号 消費税更正処分等 取消請求事件の平成 31 年 3 月 15 日の判決（以下、II において「原判決」という。）の問題点について、当職の見解を述べる。

1. 原判決は、「課税仕入れを行った日」がどのような日となるのかということについて、「資産の譲渡」（消法 2①八）等が行われた日の解釈からではなく、「課税資産の譲渡等」（消法 2①九）がされた時の解釈から答を導き出しているが、これは、明らかな法解釈誤りである

原判決の「第 3 当裁判所の判断」における「課税仕入れを行った日」がどのような日となるのかということに関する記述は、「資産の譲渡」（消法 2①八）等が行われた日の解釈からではなく、「課税資産の譲渡等」（消法 2①九）がされた時の解釈から答を導き出すものとなっている。

しかし、上記 I 1 及び 2 において詳述したとおり、「課税仕入れを行った日」がどのような日となるのかということは、「課税資産の譲渡等」がされた時の解釈から導き出すのではなく、「資産の譲渡」等が行われた日の解釈から導き出す必要がある。

消費税法 2 条 1 項 8 号と 9 号の条文を読めば、「資産の譲渡」等が行われた日がどのような日となるのかということを描いて、「課税資産の譲渡等」が行われた日がどのような日となるのかということ判断することができないことは、明らかである。

つまり、原判決には、「課税仕入れを行った日」がどのような日となるのかということについて、「資産の譲渡」等が行われた日の解釈からではなく、「課税資産の譲渡等」がされた時の解釈から答を導き出すという、明らかな法解釈誤りがあるわけである（注 22）。

（注 22） 原判決においては、判断の理由として、「国税通則法 15 条 2 項 7 号 は、消費税等の納税義務の成立時期を、課税資産の譲渡等をした時とする旨を定めている」

(第3、1(1)ア、35頁の上から5行目ないし6行目)ということも挙げられており、確かに、国税通則法15条2項7号においては「課税資産の譲渡等…をした時」に納税義務が成立するものとされている。

しかし、この国税通則法15条2項7号の「課税資産の譲渡等」とは消費税法2条1項9号の「課税資産の譲渡等」をいうものであり、国税通則法15条2項7号の「課税資産の譲渡等…をした時」は、消費税法2条1項9号と8号を正しく解釈すれば、「資産の譲渡等をした時」ということになる。

## 2. 消費税法28条(課税標準)からは、課税標準の解釈しか導き出すことはできず、「資産の譲渡」等が行われた日の解釈を導き出すことはできない

原判決は、第3、1(1)イにおいて、消費税法28条(課税標準)1項本文が「課税資産の譲渡等の対価の額」に「実際に收受した金銭又は金銭以外の物若しくは権利その他経済的な利益に限定することなく、收受すべき金銭又は金銭以外の物若しくは権利その他経済的な利益も含めていること」(35頁の上から18行目ないし21行目)を理由の1つに挙げて、「課税資産の譲渡等がされた時とは、金銭又は金銭以外の物若しくは権利その他経済的な利益を收受すべき状態が実現した時をいうものと解するのが相当である。」(35頁の下から1行目ないし36頁の上から2行目)としている。

つまり、消費税法28条1項本文において、実際に收受したものだけでなく、「收受すべき」ものを「課税資産の譲渡等の対価の額」に含めていることを理由として、「…收受すべき状態が実現した時」が「課税資産の譲渡等がされた時」となると判示しているわけである。しかし、上記I1においても述べたとおり、消費税法28条からは、課税標準の解釈しか導き出すことはできず、上記の判示は失当であることが明らかである。これをもう少し具体的に説明しよう。原判決が引用する消費税法28条1項本文の「対価として收受し、又は收受すべき」というところの「收受すべき」という部分については、消費税法の企画立案及び条文案の作成を行った大蔵省主税局の職員が執筆した『昭和63年改正税法のすべて』において、次のように解説(別添1)が行われている。

「ここで、「收受すべき」とは、原則として譲渡に係る資産等の時価を意味するのではなく、当事者間で授受することとした対価の額をいいます。」(273頁)

この解説から明らかなおとおり、消費税法28条1項本文において、「收受すべき」としているのは、実際に收受したものだけでなく、売掛金や未収金などのように、未だ收受はしていないがしかし当事者間で收受することとしているものについても、対価の額に含まれる、ということを確認するためである。

改めて言うまでもないことであるが、「当事者間で授受することとした対価の額」が決まっていないということであれば、契約が成立することはないはずであり、消費



税法 28 条 1 項本文は、決まっていないうものまで「対価の額」に含めることを求めているわけではなく、契約で決まったものについては、収受していなくても「対価の額」に含める必要がある、ということを確認的に定めているものである。

要するに、「収受すべき」という文言が用いられているからといって、それは「当事者間で授受することとした対価の額」をいう以上のものではなく、それが「実現」や「確定」という話を持ち出す理由になるわけではない、ということである。

原判決は、消費税法 28 条 1 項本文において「収受すべき」という文言が用いられている理由を確認しなかったため、金額が確定しないものまで対価の額に含める必要があることから金額が確定しないものも確定的に実現するという状態にならなければならない、というように勘違いをして、同項本文から時期の解釈を導き出すことができると誤った判断をしたものと思われる。

### 3. 我が国の消費税法は、消費税法であって付加価値税法ではなく、条文上も、「付加価値の移転を捉えて課税の対象としている」ものではないことが明確である

原判決は、我が国の消費税は「付加価値の移転を捉えて課税の対象としている」（第 3、1（1）イ、35 頁の上から 14 行目ないし 15 行目）という前提に立って、本件に判断を下している。しかし、我が国の消費税法は、消費税法であって付加価値税法ではなく、条文上も、「付加価値の移転を捉えて課税の対象としている」ものではないことが明確である。

昭和 63 年の消費税法の創設時に、大蔵省主税局の職員が執筆した『昭和 63 年改正税法のすべて』においては、消費税の基本的な仕組みについて、次のように説明されている（別添 1）。

「(2) 消費税は、事業者に負担を求めるのではなく、税額分は事業者の販売する物品やサービスの価格に上乗せされ、転嫁され、最終的には消費者に負担を求める税です。

また、生産、流通の各段階で二重、三重に税が課されることのないよう、売上げに係る税額から仕入れに係る税額を控除し、税が累積しない仕組みが採られています。」

(248 頁)

この説明にあるとおり、我が国の消費税は、消費者の「消費」に担税力を認めて消費者に税負担を求める税であって、課税標準は、「付加価値」や「付加価値の移転」などではなく、「課税資産の譲渡等の対価の額」（消法 28①）である。消費税法 28 条 1 項において消費税の課税標準とされている「課税資産の譲渡等の対価の額」は、「付加価値」の額でもなければ「付加価値の移転」の対価の額でもない。

「付加価値」は、売上高から売上原価を控除するか又は営業利益に人件費等を加算

して把握されるものであるが、我が国の消費税法には、そのようなことを行う定めは設けられていない。

一般に、我が国の消費税が「付加価値税」と言われるのは、税が累積することを避ける目的で税額控除の段階になってから課税仕入れに係る税額を控除することから、結果的に、事業者の付加価値に課税を行う場合の税額に近似する税額が算出されることとなるためである（注 23）。

（注 23）森信茂樹『日本消費税 導入・改正の経緯と重要資料』（納税協会 連合会、平成 12 年 3 月）では、「第 3 節 消費税の基本構造とその特徴」と題した部分（別添 38）において、次のように述べられている。

「この結果、事業者が納付する税額は、企業の付加価値に対応する税額に近似したものとすることから、付加価値税と呼ばれる所以ともなっているが、税の仕組みとしては E C 型付加価値税は売上げに対して課税される税であり、付加価値そのものを課税対象として課する税ではない。」（44 頁）

本件においては、「付加価値」に課税をするのか否かというようなことが問題となっているわけではなく、実定法としての消費税法の条文の解釈が問題となっている。

つまり、本件においては、消費税法 2 条 1 項 8 号の「資産の譲渡」等が行われたと判断してよい日がどのような日となるのかという、同号の解釈が問題となっているわけであって、それは、消費税法の条文から離れて「付加価値税の性質」などというようなものから判断を下すべきことではない、ということである。

#### 4. 法人税法・所得税法・消費税法が「権利確定主義」や「実現主義」を採っていないことは、証拠上も、明確である

原判決は、法人税法と所得税法が「権利確定主義」や「実現主義」を採っているという前提に立ち、消費税法も同様であるとしている。

しかし、上記 I 3 及び 4 において法人税法 22 条 2 項の立法過程における具体的な資料等を示して確認したとおり、法人税法と所得税法においては、「権利確定主義」も「実現主義」も採らないこととされている。

この点は、消費税法も同様であって、消費税法が法人税法や所得税法と異なっていて「権利確定主義」や「実現主義」を採っていると解すべき事情は、全く見当たらない。

要するに、「確定」や「実現」を理由に挙げて「資産の譲渡」等が行われた時期を判断するなどということとはできない、ということである。

## 5. 判決文の具体的な検証

原判決には、上記1から4までに述べたこと以外にも、多くの問題点が存在する。このため、5においては、原判決の記述を細かく見ながら問題点を指摘することとする。

### (1) 第3、1(1)アについて

- ① 消費税法の規定上、「課税仕入れを行った日」は、「課税仕入れ」の相手方において「資産の譲渡」等が行われた日となることが明確である

原判決の第3、1(1)アにおいては、次のような解釈が示されている。

「消費税法 30 条 1 項 1 号にいう「課税仕入れを行った日」は、事業者が事業として他の者から資産を譲り受けた場合における当該課税資産の譲渡等がされた時をいうものと解するのが相当である。」(35 頁の上から 7 行目ない 10 行目)

しかし、既に述べたとおり、消費税法の規定上、「課税仕入れを行った日」は、「課税仕入れ」の相手方において、「資産の譲渡」等が行われた日となることが明確である。

- ② 消費税法基本通達 9-1-13 (固定資産の譲渡の時期) も、「課税資産の譲渡等」の時期ではなく、固定資産を対象とする「資産の譲渡」の時期について法解釈を定めるものとなっている

上記①において引用した原判決の解釈では、消費税法 30 条 1 項 1 号の「課税仕入れを行った日」は、消費税法に固有の「課税資産の譲渡等」がされた時をいうものと解するのが相当であるとしている。

しかし、消費税法基本通達 9-1-13 (固定資産の譲渡の時期) の定めは、「固定資産の譲渡の時期は、…その引渡しがあった日とする。」となっている。

つまり、消費税法基本通達 9-1-13 も、上記①において引用した原判決の解釈とは異なり、「課税資産の譲渡等」の時期ではなく、固定資産を対象とする「資産の譲渡」の時期について法解釈を定めるものとなっているわけである。

- ③ 「課税仕入れを行った日」は、法人税法や所得税法と同様に、「課税仕入れ」の相手方において「資産の譲渡」等を行った日がどのような日となるのかということによって判断される

上記②においても述べたとおり、上記①において引用した原判決の解釈では、消費税法 30 条 1 項 1 号の「課税仕入れを行った日」は、消費税法 に固有の「課税資産の譲渡等」がされた時をいうものと解するのが相当であると述べられている。

しかし、既に述べたとおり、消費税法 30 条 1 項 1 号の「課税仕入れを行った日」は、「課税仕入れ」の相手方において「資産の譲渡」等が行われた日となることから、基本的には、法人税法や所得税法における資産の譲渡に係る収益や収入の計上時期と同一となる。

このように、消費税法における「資産の譲渡」等が行われた日が法人税法や所得税法における資産の譲渡に係る収益や収入を計上すべき日となることに関しては、上記 I 2 において引用した『昭和 63 年 改正税法のすべて』の解説においても記載されていたとおりである。

要するに、消費税法 30 条 1 項 1 号の「課税仕入れを行った日」がどのような日となるのかということ、法人税法や所得税法における資産の譲渡に係る収益や収入の計上時期と同様に、「資産の譲渡」等を行った日がどのような日となるのかということによって判断されることとなるわけである。

## (2) 第 3、1 (1) イについて

① 「資産の譲渡」等が行われた日の解釈からではなく、「課税資産の譲渡等」がされた時の解釈から「課税仕入れを行った日」がどのような日となるのかということを引き出していること自体が、明らかな法解釈誤りである

原判決の第 3、1 (1) イにおいては、「資産の譲渡」等が行われた日ではなく、「課税資産の譲渡等」がされた時の解釈から「課税仕入れを行った日」がどのような日となるのかということを引き出すこととして、「課税資産の譲渡等がされた時とは、金銭又は金銭以外の物若しくは権利その他経済的な利益を収受すべき状態を実現した時をいうものと解するのが相当である。」(35 頁の下から 1 行目ないし 36 頁の上から 2 行目) と述べられている。

しかし、既に述べたとおり、「資産の譲渡」等が行われた日の解釈からではなく、「課税資産の譲渡等」がされた時の解釈から「課税仕入れを行った日」がどのような日となるのかということを引き出していること自体が、明らかな法解釈誤りである。

## ② 第 3、1 (1) イの内容にも、明らかな誤りと疑問等がある

ア 消費税法に「課税資産の譲渡等がされた時がどの時点であるかを明確に定義した規定は見当たらない」のは、そのような定義をする必要がないからである

原判決の第 3、1 (1) イにおいては、「消費税法には、課税資産の譲渡等がされた

時がどの時点であるかを明確に定義した規定は見当たらない」(35 頁の上から 11 行目ないし 12 行目)と述べられている。

しかし、既に述べたとおり、消費税法 2 条 1 項 8 号の「資産の譲渡等」に該当するものでなければ、同項 8 号の「課税資産の譲渡等」には該当せず、「資産の譲渡等」は「資産の譲渡」等と定義されているため、「資産の譲渡」等が行われた日が「資産の譲渡等」が行われた日となって更に「課税資産の譲渡等」が行われた日となる。

そして、「資産の譲渡」等が行われた日がどのような日となるのかということ、法令においては定義されていないものの、消費税法基本通達 9-1-13 において、「固定資産の譲渡の時期は、…その引渡しがあった日とする。ただし、…これを認める。」と定められている。

このため、わざわざ「課税資産の譲渡等」が行われた日がどのような日となるのかということを示す必要はない。

#### イ 我が国の消費税法は「付加価値が移転することを捉えて課税の対象としているもの」ではないことが規定上明確である

原判決の第 3、1 (1) イにおいては、「①」と記載した部分で、我が国の消費税法について「付加価値が移転することを捉えて課税の対象としているものと解される」(35 頁の上から 14 行目ないし 15 行目)という解釈が示されている。

しかし、既に述べたとおり、我が国の消費税法は「付加価値が移転することを捉えて課税の対象としているもの」ではないことが規定上明確であり、そのような解釈が誤っていることは、明らかである。

#### ウ 「課税資産の譲渡等の対価の額」にどのようなものが含まれているのかということ、「課税資産の譲渡等の対価の額」の内容と金額の問題であって、固定資産の譲渡の時期とは関係がない

原判決の第 3、1 (1) イにおいては、「②」と記載した部分で、「課税資産の譲渡等の対価の額」に「收受すべき金銭又は金銭以外の物若しくは権利その他経済的利益も含めていること」(35 頁の 20 行目ないし 21 行目)を理由の一つに挙げて、「課税資産の譲渡等がされた時とは、金銭又は金銭以外の物若しくは権利その他経済的利益を收受すべき状態を実現した時をいうものと解するのが相当である。」(35 頁の下から 1 行目ないし 36 頁の上から 2 行目)と述べられている。

しかし、上記 I 1 において述べたとおり、「課税資産の譲渡等の対価の額」にどのようなものが含まれているのかということ、「課税資産の譲渡等の対価の額」の内容と金額の問題であって、固定資産の譲渡の時期とは関係がない。

現に、法人税法や所得税法においても「収受すべき金銭又は金銭以外 の物若しくは権利その他経済的利益」は収益や収入に含まれることとなるが、法人税法や所得税法においては、それらが収益や収入に含まれる ことを理由として収益や収入を計上すべき時期が判断されるなどということにはなっていない。

**エ 「収受すべき」状態が実現したか否かを区別する」ことによって固定資産の譲渡の時期を判定するという法解釈は、どこからも導き出し得ない**

原判決の第3、1(1)イにおいては、「③」と記載した部分で、「一定の基準をもって、上記にいう「収受すべき」状態が実現したか否かを 区別する必要が生ずる」(35頁の下から4行目ないし3行目)という解釈が示されている。

しかし、既に述べたとおり、我が国の法人税法・所得税法・消費税法 においては、「実現主義」は採られておらず、「収受すべき」状態が 実現したか否かを区別する」ことによって固定資産の譲渡の時期を判定 するという法解釈は、どこからも導き出し得ない。

また、原判決の「収受すべき」の理解が誤っていることは、上記2に おいて述べたとおりである。

**オ 上記I 3及び4において詳述したとおり、所得税法と法人税法におい ては、収入金額と益金の額を「収入すべき権利が確定した課税年度」に 計上することとはされていない**

原判決の第3、1(1)イにおいては、「所得税法における収入金額 及び法人税法における益金の額を計上すべき時期について、いずれも、 それらを収入すべき権利が確定した課税年度の収入金額又は益金の額 に計上すべきであると解されている」(36頁の上から7行目ないし 10行目)と述べられている。

しかし、上記I 3及び4において詳述したとおり、所得税法及び法人 税法においては、「権利確定主義」は採られておらず、収入金額と益金 の額を「収入すべき権利が確定した課税年度」に計上することとはされ ていない。

**カ 企業会計原則においても、「権利確定主義による実現主義が採用され ている」という事実はない**

原判決の第3、1(1)イにおいては、「企業会計原則において、権 利確定主義による実現主義が採用されている」(36頁の 10行目ないし 11行目)と述べられている。

しかし、企業会計原則においては、確かに「実現主義」は採られているものの、「権

利確定主義による実現主義などというものは採られておらず、そのようなものが存在するとも解されていない。

「権利確定主義」という用語は、税法における用語であって、企業会計における用語ではない。

**(3) 第3、1(1)ウについて：「課税仕入れを行った日」が「課税資産の譲渡等に係る権利又は債務が確定するに至った状態が生じた日を指す」と解するのは、明らかに誤っている**

原判決の第3、1(1)ウにおいては、「課税仕入れを行った日」が「課税資産の譲渡等に係る権利又は債務が確定するに至った状態が生じた日を指すものと解するのが相当である」(36頁の18行目ないし20行目)という解釈が示されている。

しかし、既に述べたとおり、消費税法は「権利確定主義」を採っているわけでもなく、消費税関係法令及び通達にそのような解釈が相当であると判断すべき定めが存在するわけでもない。

**(4) 第3、1(1)エについて：「課税仕入れを行った日」は「課税資産の譲渡等に係る権利又は債務が確定するに至った状態が生じた日を指すものと解するのが相当である」という、第3、1(1)ウで述べたことが繰り返し述べられているが、そのように解釈すべき根拠はどこにも存在せず、消費税法基本通達9-1-13も、そのような定めとはなっていない**

原判決の第3、1(1)エにおいては、「課税仕入れを行った日」は「課税資産の譲渡等に係る権利又は債務が確定するに至った状態が生じた日を指すものと解するのが相当である」(36頁の18行目ないし20行目)という、第3、1(1)ウで述べたことと同じことが繰り返し述べられている。

しかし、上記(3)において述べたとおり、そのような見解が相当であると判断すべき根拠は、消費税関係法令及び通達の何処にも全く存在せず、そのような見解は、消費税関係法令の解釈論と言うには、明らかに無理がある。

固定資産の譲渡の時期に関する法解釈を定めた消費税法基本通達9-1-13も、本文において「引渡基準」を定め、ただし書において「契約基準」を定めているわけであって、「課税資産の譲渡等に係る権利又は債務が確定するに至った状態が生じた日」が固定資産の譲渡の時期となるなどと定めているわけではない

## (5) 第3、1(1)オについて

### ① 原判決は、消費税法基本通達9-1-13(固定資産の譲渡の時期)ただし書の文言を読み誤っていることが明確である

原判決の第3、1(1)オにおいては、消費税法基本通達9-1-13(固定資産の譲渡の時期)ただし書について、次のように述べられている。

「本件通達ただし書にいう「契約の効力発生の日」に課税資産の譲渡等に係る権利又は債務が確定するに至った状態が生じていなければ、当該日を上記の「課税仕入れを行った日」とする前提を欠くことになるのであり、遅くとも、上記の「契約の効力発生の日」には、課税資産の譲渡等に係る権利又は債務が確定するに至った状態が生じていなければならないものというべきである。」(38頁の上から2行目ないし7行目)

しかし、消費税法基本通達9-1-13ただし書の「ただし、その固定資産が土地、建物その他これらに類する資産である場合において、事業者が当該固定資産の譲渡に関する契約の効力発生の日を資産の譲渡の時期としているときは、これを認める。」という文言は、どのように読んだとしても、上記の原判決の判示のように解することはできない。

第13(4)⑥ア(34頁)において、法人税基本通達2-1-14ただし書と同2-1-2後段の比較等から確認したとおり、消費税法基本通達9-1-13ただし書の文言も、「引渡しの日」が明確でない場合にのみ「契約基準」を認めるとしたのではなく、「引渡しの日」が明確な場合であっても「引渡基準」と「契約基準」の選択を認めるとしたものであるため、上記の原判決の判示のような解釈は採り得ないことが明らかである。

要するに、原判決は、消費税法基本通達9-1-13ただし書の文言を読み誤っていることが明確であるわけである。

### ② 「契約基準」は、契約を締結して契約の効力が発生したものは収益や収入を計上すべき実質を備えているという理解に基づいて収益や収入の計上時期の原則や特例として採用されてきたことが明らかである

原判決の第3、1(1)オにおいては、消費税法基本通達9-1-13ただし書について、次のように判示されている。

「事業者が本件通達ただし書にいう「契約の効力発生の日」を固定資産の譲渡の時



期とした場合には必ず、当該日が消費税法 30 条 1 項 1 号 にいう「課税仕入れを行った日」となるわけではなく、上記の「契約の効力発生の日」が上記の「課税仕入れを行った日」としての実質を備えていることが当然の前提となっているものと解されるから、原告の主張するところは、前記アからエまでに判示したところを左右するものとはいえないというべきである。」(38 頁の上から 8 行目ないし 15 行目)

この判示においては、「「課税仕入れを行った日」としての「実質を備えている」と記されているが、原判決は、「課税仕入れを行った日」とは「課税資産の譲渡等」に係る権利又は債務が確定するに至った状態が生じている日でなければならないとしており、また、「課税仕入れを行った日」としての「実質を備えている」ということの内容が示されているわけでもないため、この「「課税仕入れを行った日」としての「実質を備えている」という部分は、「課税資産の譲渡等」が「実質を備えている」という趣旨のものとして解される。

そのように理解した上で、この判示を検証してみると、この判示には、法人税法や所得税法における収益や収入の計上時期の判断に「契約基準」が採られている理由についての理解が根本的に欠けていることが分かる。法人税法や所得税法において「契約基準」が収益や収入の計上時期の原則や特例とされてきたのは、契約を締結して契約の効力が発生したものは 収益や収入を計上すべき実質を備えているという理解に基づくものであることが明らかである。

仮に、契約を締結して契約の効力が発生したにもかかわらず収益や収入を計上すべき実質を備えていないということが一般的にあり得ることである、と理解されていたとしたら、「契約基準」を収益や収入の計上時期の「原則」とするなどということはあり得ないことであり、「特例」として認めるという場合にも、当然、「実質を備えている」ということを担保するための要件等が付されることとなったはずである。

しかし、「契約基準」は、昭和 44 年の通達改正前には、収益や収入の計上時期の「原則」とされており、同改正以後も、「実質を備えている」ということを担保するための要件等が付されるというようなこともなく、通達において「特例」として認められてきた。

このように、法人税法や所得税法においては、契約を締結して契約の効力が発生したものは「資産の譲渡」が行われたものとしてよいと考えて、「契約基準」を収益や収入の計上時期の原則や特例としてきたわけであり、消費税法において、これと異なる捉え方をする必要があると解すべき事情は、全く見当たらない。

換言すれば、「契約基準」は、契約を締結して契約の効力が発生したということ以外に、さらに「実質を備えていること」という要件等を付加しなければならないというふうなものではない、ということである。

(6) 第3、1(2)及び(3)について：本件建物の取得に係る「課税仕入れを行った日」は、契約締結日であって契約の効力が発生した日である平成25年4月25日とすることができる

原判決の第3、1(2)及び(3)においては、同(1)における法解釈を踏まえて、本件建物の取得に係る「課税仕入れを行った日」は、本件の契約締結日であって契約の効力が発生した日である平成25年4月25日ではない、という判断が示されている。

しかし、既に述べたとおり、原判決の第3、1(1)における「契約基準」に関する法解釈は、誤っていることが明らかである。そして、本件の契約には、契約の効力発生に関する特別な定めは設けられていない。

このため、本件建物の取得に係る「課税仕入れを行った日」は、契約締結日であって契約の効力が発生した日である平成25年4月25日とすることができることとなる。

**6. 被控訴人において法人税における固定資産の譲渡に係る収益の益金算入時期に関する取扱い及び消費税における課税資産の譲渡等の時期に関する取扱いとしてデータ入力されている情報を確認すれば、原判決の法解釈と取扱いが独自の誤ったものであることが明確になる**

上記I3(5)②(39頁)において述べたとおり、東京国税局においては、「同一の事業年度において2以上の固定資産を譲渡した場合において、その1つについては引渡しの日、その他については契約の効力発生の日」に収益を計上することができることとされた事例が存在し、この事例は、「引渡しの日」が明確でない場合に限らず、「契約基準」を選択することが認められるとしたものと考えられる。

このため、東京国税局において、この事例の取扱いとしてデータ入力されている情報(決裁文書のPDFデータを含む。)を確認すれば、原判決の法解釈と取扱いが独自の誤ったものであることが明確になるはずである。

また、上記I6(48頁)において述べたとおり、国税庁が平成元年2月に発行した『消費税一問一答集』においては、国税庁は、「譲渡契約の効力の発生の日(一般には、特約のない限り、契約締結の日)に譲渡があったものとして経理処理を行う場合には、その効力発生の日によることも認められる(取通9-1-13)。」という回答(別添36)を行っており、この回答においては、「譲渡契約の効力の発生の日(一般には、特約のない限り、契約締結の日)に譲渡があったものとして経理処理を行う」というように事業者の経理処理を要件として「その効力発生の日によることも認められる」という

結論が導かれており、「引渡しの日」が明確であるのか否かということは、「効力発生の日」によることを認めるのか否かという判断に影響を与えるものとはされていない。

このため、この国税庁の事例が現在も国税庁においてデータにより引き継がれていることが確認できれば、原判決の法解釈と取扱いが独自の誤ったものであることが明確になるはずである。

**7. 本件が「租税回避」であると強調して、法人税法・所得税法・消費税法の理論と実務において非常に重要な事項となっている「資産の譲渡」等の時期に関する法解釈を歪めるなどというようなことは、あってはならない**

消費税法には、法人税法や所得税法にあるような租税回避に対して課税を行うという規定は存在せず、「租税回避」であることを理由として課税を行うということが出来ないことは、周知のとおりである。

本件は、課税期間の末日までに建物を取得する契約を締結してその建物の引渡しを受けている事案については全て仕入税額控除が認められている中で、課税期間の末日までに建物を取得する契約は締結しているもののその建物の引渡しを受けていないため、仕入税額控除は認められない、として更正処分が行われた事案である。

このため、本件は、消費税法 30 条 1 項 1 号の「課税仕入れを行った日」を契約締結日とすることができるのか否かという法解釈が問われる事案となっており、建物の課税仕入れを行った課税期間において、課税取引となる金取引を行って課税売上割合を 100%とし、課税仕入れに伴って支払った消費税額の還付を受けることが「租税回避」として否認されるのか否か、ということ問う事案ではない。

この点は、本意見書の冒頭においても述べたとおりである。

しかし、原判決においては、「第3 裁判所の判断」の部分では、本件が「租税回避」であるかのごとき記述は見当たらないものの、第2、5(1)の「被告の主張の要点」においては、次のとおり、本件が「租税回避」を目的として行われた事案であるという印象を強く与える記述が何度も繰り返し行われている。

「単に、消費税等の額に相当する金額の還付を受けることのみを目的として上記の仕入税額の全額の控除の制度を用い」(第2、5(1)ウ(ア)、10頁の上から15行目ないし17行目)

「1か月に満たない期間である本件課税期間内において、原告の事業目的と関連のない少額の金地金を売買することによって本件課税期間の課税売上割合を100%とする」(第2、5(1)ウ(ア)、10頁の下から4行目ないし2行目)

「このような原告の行為は、単に消費税等の額に相当する金額の還付を受けることを目的として、本件通達ただし書の定めるところによって本件建物の取得に係る消費税の仕入税額控除の制度の適用を受けようとしたもの」(第2、5(1)ウ(ア)、110

頁の上から2行目ないし5行目)

「本件合同会社は、本件合同会社が設立された同月11日から本件合同会社の清算が終了した平成26年1月8日までの間、上記の金地金の売買以外の事業活動をしていない」(第2、5(1)ウ(ア)a、11頁の上から11行目ないし14行目)

「原告は、平成25年4月25日、金地金5グラムを購入し、同月26日、これを売却することにより、本件課税期間において少額の課税売上げを発生させ(なお、本件課税期間においては、本件建物に係る賃料収入が原告に発生しなかった。)、原告の本件課税期間の課税売上割合を95%以上(100%)とした。」(第2、5(1)ウ(ア)b、11頁の下から8行目ないし4行目)

「被告は、単に消費税等の還付を受けることのみを目的として本件通達 ただし書の定めにしたがうことができない旨を主張している」(第2、5(1)ウ(イ)、12頁の下から11行目ないし7行目)

「本件課税期間の翌課税期間以降に課税売上げがほぼ発生しないことを利用し、本件建物が調整対象固定資産(…)に該当するにもかかわらず、事後的な調整措置(…)による課税をも免れようとした」(第2、5(1)ウ(イ)、13頁の上から3行目ないし7行目)

上記の記述は、課税期間の末日までに建物を取得する契約を締結してその建物の引渡しまで受けているために更正処分が行われなかった事案についても、全く同じように言えることである。

これらの記述は「被告の主張の要点」という部分に書かれていることであるが、果たして、これらの記述は、本件に判断を下すに当たり、「要点」となる と言い得るものなのであろうか。

これらの記述は、消費税法30条1項1号の「課税仕入れを行った日」を契約締結日とすることができるのか否かという本件の争点となる法解釈とは、何の関係もないことであり、また、本件においては、仲介手数料に課された消費税額については、課税期間内に役務の提供を受けているとして仕入税額控除の適用が認められていることからしても、本件において判断の要素となるものではないことが明確である。

繰り返しになるが、本件においては、消費税法30条1項1号の「課税仕入れを行った日」を契約締結日とすることができるのか否かという法解釈が問われているわけであって、本件が「租税回避」に該当するのか否かということが問われているわけではない。

それにもかかわらず、原判決は、本件を「租税回避」と捉え、租税法律主義に反する独自の勧善懲悪の観点から、課税を是とするという結論を先に出して、その結論に合うように法解釈を創った、という疑いを持たれかねないものとなっている。

改めて言うまでもないことではあるが、本件が「租税回避」とであると強調して、法人税法・所得税法・消費税法の理論と実務において非常に重要な事項となっている「資産

の譲渡」等の時期に関する法解釈を歪めるなどというようなことは、決してあってはならない。

換言すれば、仮に、原判決の「資産の譲渡」等の時期に関する法解釈が正しいということであったとすれば、I 3 (5) ① (37 頁)において挙げた『法人 税基本通達の疑問点 (五訂版)』の2つの事例、同② (39 頁)において挙げた 調査審理課の「審理事例要旨集」の事例やI 6 (48 頁)において挙げた『消費 税一問一答集』の問と答は、いずれも誤っているということにならざるを得ないわけであるが、そのような法解釈は、あり得ない、ということである。

## 最後に

東京高等裁判所の平成 31 年 (行コ) 第 96 号、平成 31 年 (行コ) 第 106 号及び平成 31 年 (行コ) 第 90 号の消費税更正処分等取消請求控訴事件は、法人税法における収益の計上時期、所得税法における譲渡収入の計上時期、そして、消費税法における資産の譲渡の時期という、非常に重要な事項に関する法解釈を問うものとなっており、その判断は、これらの事項の理論と実務に広く大きな影響を与える こととなる。I 7 の最後 (66 頁)においても述べたとおり、原判決の法解釈が正しいということになると、法人税法における収益の計上時期、所得税法における譲渡収入の 計上時期及び消費税法における資産の譲渡の時期に関する従来 of 取扱いがいずれも誤っているということになってしまわざるを得ないわけである。当職としては、このような非常に重要な法解釈の判断は、くれぐれも慎重に行 ってもらいたいと切に感ずるところである。

## VII 検討 (私見)

### 1, 結論ありきの判決であるよう思える。

税務当局の主張は、当初から不当な消費税還付請求事件とした先入観から入っており、結果も、そのようになっている。すなわち、結論から導きだされた解釈 (判決) のように思える。もし、消費税法上の「課税仕入れの時」の問題ならば、国側の主張の部分で、逸脱行為についての事実および見解を述べる必要はないと思う。

### 2, 通達の文理上、引き渡しの時期が明確でない場合のみ、「ただし書」が適用できるとは、税務職員、税理士、とくに納税者は、理解できないし想像もできない。

### 3, 通達は法律ではないが、ある意味、通達に拘束されているのが現実である。通達によって、実務が動いていることから、もし、今回の判決のように「ただし書」が選択適用できないならば、誤解を生じさせないために、通達に「選択適用ができない旨を分かりやすく記載 (補足) すべきであると思う。そして。国税職員、税理士、特に納税者が解釈違いをすることがないようにすべきである。

- 4, 消費税法にも行為計算の否認規定を設けることを検討すべきである。消費税法上、逸脱した行為計算の否認規定を設けることがなじまないのも、それらの規定がないのかもしれないが、何らかの規定を設けることが抑止力になるので必要であると思う。

## VIII 追記

なお、本判例研究会における検討において、当研究会・大淵博義座長(中央大学名誉教授)から下記所見が示されているので、紹介する。

<判例研究会・大淵博義座長の所見>

- ・「法人税基本通達等2-1-14」の固定資産の収益の計上時期について、土地建物等については、引渡基準の例外として、契約効力発生日基準を採用しているが、それは、昭和40年前の旧法人税法の下では、原則として契約効力発生日基準が採用され、例外として引渡基準が例外として通達化されていたが、民法や企業会計基準の進歩発展により、不動産の所有権移転の法理が、同時履行の抗弁権を喪失したとき、つまり、譲渡物件の引渡し完了して初めて確実に代金請求権が確実になる時(代金請求権の確定)という引渡基準が原則として採用されたという経緯がある。

その意味では、同通達の例外的基準としての契約効力発生日基準は不要であるという理解もあり得るが、土地建物等に限定して、売買の意思表示がなされた時という伝統的な意思主義を契約効力発生日の所有権移転とする認識もあり得たことから、例外として同基準が残置されたものと考えられる。

しかし、それは土地建物等に限定した譲渡収益の例外基準としての認識であり、土地建物等の取得時期の基準までを射程にした基準ではないというべきである。それは、土地建物等の譲渡収益を引渡しの時期よりも先行して収益に計上して課税対象とすることは許容されてよいという現実的側面も考慮されていたと思われる(注)。

その意味では、法人税法や所得税法が土地建物等の譲渡収益の例外基準としての当該通達の契約効力発生日基準を金地金の課税仕入れについて準用することは不合理であるというべきであると思料する。

なお、被告の当該例外基準は、引渡しや所有権移転時期が不明な場合に適用される基準であるという限定的適用について主張していることは誤りである。

(注)譲渡損失も考えられるが、現実には土地の値上がりによる譲渡益として計上される場合が一般的ということも背景にあるのではないかと推測される。

以上