

東京高等裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 消費税更正処分等取消請求控訴事件
国側当事者・国(博多税務署長)

令和元年12月4日棄却・上告・上告受理申立て

(第一審・東京地方裁判所、平成●●年(〇〇)第●●号、平成31年3月14日判決、本資料269号-28・順号13251)

判 決

控訴人	株式会社A
同代表者代表取締役	甲
同訴訟代理人弁護士	松井 淑子
同	泉本 和重
同	澤 由美
同補佐人税理士	叶 温
被控訴人	国
同代表者法務大臣	三好 雅子
処分行政庁	博多税務署長 尾花 孝志
同指定代理人	高橋 紀子
同	別紙指定代理人目録のとおり

主 文

- 1 本件控訴を棄却する。
- 2 控訴費用は控訴人の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 控訴の趣旨

- 1 原判決を取り消す。
- 2 処分行政庁が控訴人に対して平成27年5月29日付けでした平成25年11月5日から同月30日までの課税期間分の消費税及び地方消費税の更正処分(平成29年6月27日付け消費税及び地方消費税の更正による変更後のもの)のうち消費税の納付すべき税額につきマイナス3042万3523円を超える部分及び地方消費税の納付すべき税額につきマイナス760万5880円を超える部分をいずれも取り消す。
- 3 処分行政庁が控訴人に対して平成27年7月28日付けでした平成25年11月5日から同月30日までの課税期間分の消費税及び地方消費税の過少申告加算税の賦課決定処分(平成29年6月27日付け消費税及び地方消費税の加算税の賦課決定による変更後のもの)を取り消す。

第2 事案の概要

- 1 不動産賃貸借等を目的とする法人である控訴人は、平成25年11月15日、土地及びその

上の建物を購入する売買契約を締結し、同年12月2日、その売主に対してその代金の全額を支払って上記の土地及び建物の引渡しを受け、同日、控訴人が委任した司法書士法人のした申請により、上記の土地及び建物について上記の売買契約を原因とする所有権移転登記等がされ、上記の司法書士法人に対し、上記の各申請に係る報酬を支払った。その後、控訴人は、上記の建物の代金及び司法書士に対する報酬の額について、上記の売買契約を締結した日がこれらに係る課税仕入れを行った日であるとして、同年11月5日から同月30日までの課税期間（以下「本件課税期間」という。）中に行った課税仕入れに係る支払対価の額に含めて仕入れに係る消費税額の控除の計算をして、消費税及び地方消費税（以下「消費税等」という。）の確定申告をしたところ、処分行政庁から、上記の各課税仕入れを行った日は本件課税期間に属しない上記の土地及び建物の引渡しがあった日であるとして、平成27年5月29日付けで上記の確定申告の申告書に係る還付金の額に相当する税額等を更正する処分を受け、同年7月28日付けで過少申告加算税を課する処分を受けた。なお、処分行政庁は、平成29年6月27日付けで、上記の更正処分につきその一部を取り消して更正する処分をするとともに、上記の賦課決定処分につきその一部を取り消して変更する処分をした。

本件の原審において、控訴人は、上記の平成27年5月29日付けの更正処分及び同年7月28日付けの賦課決定処分が違法であるとして、これらの処分（平成29年6月27日付けでそれぞれその一部を取り消す処分がされた後のもの）の取消し（ただし、更正処分については控訴人の確定申告の申告書に係る還付金の額に相当する税額を超える部分）を求めた。

原審は、控訴人の請求をいずれも棄却したところ、控訴人がこれを不服として控訴を提起した。

- 2 関係法令等の定め、前提事実、争点及び争点に関する当事者の主張（1の本件訴訟において取り消すよう求められている更正処分及び賦課決定処分の根拠と適法性についての被控訴人の主張を含む。）は、次のとおり補正し、後記3のとおり当審における控訴人の主な補充主張を付加するほかは、原判決の「事実及び理由」の第2の1及び2並びに第3ないし第5に記載のとおりであるから、これを引用する。

（原判決の補正）

原判決8頁11行目の「前記第1のとおりとする」を「平成29年6月27日付け更正処分等により取り消された部分に係る請求を減縮する」に、同16頁16行目の「日に」を「日の」にそれぞれ改め、同頁25行目の「5278頁」の次に「(以下「最高裁平成5年判決」という。）」を加え、同26頁19行目の「仕入税額控除する」を「仕入税額控除をする」に改める。

- 3 当審における控訴人の主な補充主張

- (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）は、本件課税期間に属する日であるか否か）について

ア 原審は、「課税仕入れを行った日」における「課税仕入れ」について、「課税資産の譲渡」（消費税法2条1項9号）と表裏の関係とした上で、「課税資産の譲渡を行った日」は、「課税資産の譲渡等による対価を収受する権利が確定した時点」で「客観的にみて権利の実現が可能な状態になったことを要する」と結論付けたが、その理由付け及び結論は、以下に述べるとおり、租税法規の解釈としては、規定の文言を離れた解釈を行うものであり、更には、立法担当者の説明等からうかがわれる仕入税額控除制度の趣旨や仕

組みを何ら考慮しない、立法事実及び立法趣旨に反した解釈である。

イ 我が国の消費税は、税制改革法（昭和63年法律第107号）の制定を受けて、消費に広く薄く負担を課することを目的とし、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することとしたものであるが、同法は、課税の累積を排除する方式によることを明らかにし（同法4条、10条、11条）、これを受けて、消費税法30条1項1号は、納税義務者たる事業者（同法5条）が消費税の課税期間における納付すべき税額の算定に当たり、仕入れに係る消費税額の排除を規定しているのである。この仕入税額控除は、制度の骨格を成すものであり、消費税額を算定する上での実体上の課税要件にも匹敵する本質的な要素とみるべきものと位置付けられる（最高裁平成●●年（〇〇）第●●号同16年12月20日第二小法廷判決・裁判集民事215号1005頁における裁判官Iの反対意見参照）が、同法は、課税期間における消費税額の算定において控除できる課税仕入れに係る消費税額を決する「課税仕入れを行った日」について、定義規定を設けなかった。

他方で、通則法15条2項7号は、「課税資産の譲渡」の時に消費税の納税義務が成立する旨規定している（なお、納税義務の成立時期について、規定の文言として「付加価値が移転した時」などとは一切明記されておらず、そもそも消費税法には、「付加価値」などという用語は規定されておらず、概念的なものであって、何の基準ともなり得ないというべきであるから、原審が、「当該資産について生じた付加価値が譲受人に確定的に移転したといえる時点をもって、課税資産の譲渡等による対価を収受する権利が確定したものと捉えるのが相当である」と解釈する判示は、規定の文言からも趣旨からも離れた違法な解釈理由である。）。

上記の納税義務の成立時期とされる「課税資産の譲渡」については、消費税法2条1項9号は、「資産の譲渡等のうち」として、「課税資産の譲渡」とは必要条件として「資産の譲渡」を意味し、資産の譲渡等のうち非課税取引（同法6条1項）に該当しないもの以外が全て当たる旨明記している。

そして、同法2条1項8号は、同法における「資産の譲渡等」を定義し、「資産の譲渡」のうち「事業として対価を得て行われる」ものをいう旨明記している。

以上のような消費税法における明文規定から明らかとなるのは、同法は、昭和63年の制定当初から、「資産の譲渡」（同法2条1項8号）を「資産の譲り受け」（同項12号）、「課税資産の譲渡」（同項9号）等の消費税の納税義務の成立等に関わる重要な要件を意味するものとして大前提としていたということであり、同法30条1項1号の「課税仕入れを行った日」についても、「資産の譲渡」（同法2条1項8号）を行った日を前提として規定されたものといわざるを得ない。

ウ 以上のように重要な規定となる「資産の譲渡」について、消費税法には定義規定がないが、その理由は、昭和63年の同法が成立した当時において、既に、法人税法22条2項及び所得税法33条1項において、「資産の譲渡」については明文で規定され、十分な議論、解釈、運用がされていたことから、消費税法においても同様に解釈することが前提とされ、これと異なる解釈を採ることは、納税義務者たる事業者に対して「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」（税制改革法10条2項後段）とはならないことから、消費税法独自の解釈規定を規定する必要性はないと判断さ

れて立法上制限されたからである。

この点、立法担当者の説明等においても、同法は、その立法事実、立法過程及び立法趣旨として、納税義務者となる事業者（同法5条）に対して「わが国の事業者にとってなじみの薄いものであることから、納税者の事務負担を軽減するため」、「仕入れに係る消費税額等は、税額票によるのではなく、帳簿上の記録や日常の取引において使用されている請求書、納品書等の書類をもとに行うこととされ」、「資産の譲渡等をした時は、基本的には法人税、所得税の課税所得の計算において、益金の額又は総収入金額に算入すべき時期と同一」であり、仕入税額控除については、「原則として、事業者が法人税また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ことにな」として立法されていたとされており（甲26）、その立法当時、「課税仕入れを行った日」、「資産の譲渡」の時期については、法人税法及び所得税法の「資産の譲渡」と同様に解すべきものとされていたため、あえて定義規定が定められなかったことが明らかとされている。

したがって、同法30条1項1号の「課税仕入れを行った日」については、控訴人が法人であることから、専ら法人税法22条2項の「資産の譲渡」の時期、益金の額への算入時期の解釈に係ることになる。

なお、原審は、消費税法の「資産の譲渡」について、同法28条1項本文括弧書きの「対価の額」に関する規定を捉えて、課税資産の譲渡の時期について、納税者の恣意を許さず、課税の公平を期するという観点から、対価を収受する権利が確定した時点でその収受すべき対価を取得したのものとして仕入税額控除に関する「課税仕入れを行った日」について判示するが、課税標準を規定する同条の文言、趣旨等の何をどう解釈してそのような解釈に結びつくのか理由を示していない。そもそも、同条は、専ら課税標準を定めた規定にすぎず、同法30条1項1号の仕入税額控除とは異なる効果に関する規定であるから、資産の譲渡の時期の解釈においては何ら根拠規定となるものではない。

エ 上記ウのとおり、消費税法30条1項1号の「課税仕入れを行った日」については、法人税法22条2項及び4項に係る「資産の譲渡」の解釈、すなわち、「資産の譲渡」において「各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の益金の額に算入すべき」時期によることになる。

この点に関し、最高裁平成5年判決は、収益の計上時期は、その「実現があった時、すなわち、その収入すべき権利が確定した時の属する年度の益金に計上すべきものと考えられる」としており、いわゆる権利確定主義が妥当することを判示したものと解されているが、同判決においては、輸出取引に関する売主の収益の計上時期が問題となり、同条4項の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」として為替取組日基準がこれに当たるかが更に問題となり、この点に関しては、同判決は、船積日基準よりも課税を繰り延べさせることとなる点で、為替取組日基準は更正処理基準に適合しない旨を判示したのであり、最高裁判例においても、実際の事案、取引等における当てはめにおいては権利確定主義なるものが何ら基準となるものではないことが明らかにされたというべきである。すなわち、実際の各事実への当てはめにおいては、各取引等の態様、事案に応じた基準こそが「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」として解釈され、導かれることになり、その際、「事実たる慣習」を踏まえながら、税法的に評価して解釈、

判断されるのであり、最高裁平成5年判決は、このことを示したものであって、それ以上の具体的基準として「実現があった時、すなわち、その収入すべき権利が確定した時の属する年度の益金に計上すべきものと考えられる」との解釈を示したものとはいえない。

収益の認識のタイミングの基準については、個々具体的な取引形態等に応じてこれを法文において詳細に明記することは困難であることから、個々具体的な取引形態等に応じた基準の当てはめとして解釈を明らかにしたものが法人税法基本通達であり、法人税法22条2項及び4項の個々具体的な解釈、運用は、事実上同通達によってきたものであるところ、同法の適用において、収益の帰属時期に関する同通達の資産の譲渡に関する定めは、昭和40年の法改正後も、資産の譲渡について、「売買契約の効力発生の日」をもって原則的な益金の額への算入の時期として公正処理基準（同条4項）に妥当するとされていたが、昭和44年の通達改正により、原則はいわゆる引渡し基準によるものと変更しつつも、現在に至るまでなお、土地、建物等の固定資産の譲渡については、契約の効力の発生の日をもって収益計上日とすることを「認める」としており、消費税法制定当時の昭和63年当時も同様であったのであり、これは、正に、当初の法人税法通達249において、当時における権利確定主義の概念に妥当するものとして、そもそも契約の効力発生の日が収益の認識の基準日とされ、「伝統的に長くの間、実務では定着した基準」（甲38）であったという事実、実態、事実たる慣習、特段の事情によるのである。この契約の効力発生の日は、引渡日よりも後日となって恣意的に課税の繰延べがされるといったおそれは全くなく、むしろ課税のタイミングを前倒しする基準であったから、「土地、建物その他これらに類する資産」の譲渡に関して、契約の効力発生の日を収益の認識及び課税の時期とすることは、同条2項及び4項に何ら反するものとはいえないのである（甲36）。実質的にも、「土地、建物」という不動産に関しては、一般的に高額物品であり、法務局での登記が対抗要件となるという不動産登記制度が採られている目的物の特殊な性質上、当該契約の締結日には手付金が交付されることも多く、そのため実際にも、その後の目的物の引渡しが行われないということは抑制されるという特殊な取引実態を踏まえた個々具体的な収益の認識基準による当てはめ、判断となる。

昭和63年に制定された消費税法30条1項1号の「課税仕入れを行った日」については、上記のような法人税法における「資産の譲渡」に係る同法22条2項及び4項の解釈に依拠するものとして立法されたのであり、また、実際のところ、当初、仕入税額控除については税額票（インボイス方式）を採用することとしていた売上税法案が廃案となり、急きょ納税者たる事業者への配慮として、税額票方式を捨て帳簿方式を採ることとした消費税法案において、「課税仕入れを行った日」については、納税者たる事業者が作成している法人税法上の帳簿すなわち事業者として事業所得を算出する帳簿に依拠せざるを得ず、その解釈としても、同法及び所得税法の資産の譲渡の時期を前提とするほかなかったのである（甲21）。

以上によれば、法人税法22条2項及び4項における固定資産のうち土地、建物等の「資産の譲渡」に関する解釈を前提として消費税法を適用した場合の「土地、建物その他これらに類する資産」の譲渡の日としては、「契約の効力発生の日」も、その日において収益計上を行っているときは、その引渡しの日に近接する日に該当するものとして認

められることとなるのであり、このような消費税法30条1項1号の解釈を確認的に定めたものが、本件通達の「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、その固定資産が土地、建物その他これ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。」との定めなのであるから、この解釈に反する解釈は、同号の「課税仕入れを行った日」の解釈として、文言の定めはもちろん、立法担当者らの当時の説明による立法趣旨に大きく反するものといわざるを得ない。

オ 原審は、上記アのとおり、「課税資産の譲渡を行った日」として、「課税資産の譲渡等による対価を収受する権利が確定した時点」で「客観的にみて権利の実現が可能な状態になったことを要する」と判示し、「上記のような本件売買契約の内容及び履行状況に照らすと、本件売買契約の成立日の時点では売買代金請求権が抽象的に発生していたにとどまり、客観的にみて権利の実現が可能な状態になったということはできない」として、控訴人の主張を採用できないと判示したが、このような原審の解釈は、上記で述べた消費税法の立法時における立法事実を無視した、実際には何の法的根拠もない、抽象的な独自の見解にすぎない。

原審は、本件通達ただし書についても、権利確定主義に反する取扱いを認めるものではないと判示するが、そもそも法人税法においても消費税法においても、「権利確定主義」という概念は規定されておらず、法人税法22条2項及び4項に関しても、実質的に課税要件としての実態が取引形態ごとに解釈、適用されるものである。

この点を法文においてより詳細に補充したものが平成30年の法改正において新設された同法22条の2であり、同法22条4項に関連して、企業会計基準委員会（ASBJ）における「収益認識に関する会計基準（企業会計基準第29号（2018年（平成30年）3月30日、企業会計基準委員会）の公表を受けての立法である。

なお、企業会計原則第二損益計算書原則三Bにおいても、「売上高は、実現主義の原則に従い、商品等の販売又は役務の給付によって実現したものに限る」と定められているにすぎず、「権利確定主義」といわれるものではなく、実現主義が収益の認識基準として定められていた。法人税法においては、かかる実現主義を前提として、最高裁平成5年判決が判示したように、人為的な操作による課税の繰延べを防止するといった租税法独自の観点から判断すべきであるとされたものであり、租税法の条文の解釈適用において、抽象的に「権利確定主義」、「実現主義」なる主義から、個々具体的な取引形態、取引実務の実態を捨象して判断基準が導かれるものではなく、同法22条4項が「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする。」と明記するのも、種々様々な実務上の取引形態において、「権利確定主義」であろうが「実現主義」であろうが、法文として個々具体的に規定することは困難であって、飽くまでも取引の実態に即して税法の観点から評価することが規定されたにすぎないのである。原審は、個々具体的な特段の事情、取引実態、事実たる慣習等を考慮することなく、「課税仕入れを行った日」について抽象的な講学上の概念を理由として解釈し、本件に関して一足飛びに当てはめの結論を述べているにすぎず、まさしく、消費税法の仕入税額控除制度の立法事実や趣旨を無視した独自の見解にすぎない。

カ なお、原審のように、本件通達ただし書について、「当該契約の効力発生日をもって権

利が確定したと認める事情があるときは、」との明文にない条件を付すと、本件通達ただし書を適用する場面はないことになり、同規定の存在意義を失わせることになってしまい相当でない。原審の判示の下では、本件通達本文の「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」について、固定資産の「引渡し」の日は、「権利が確定した日」とされるのであり、その「引渡し」の日とは別に「契約の効力発生日」に固定資産の譲渡の「権利が確定したと認められる事情」があるときなどはあり得ないのである。

- キ また、被控訴人は、控訴人の一連の行為は、単に消費税の還付を受けることのみを目的として、本件通達ただし書を適用して本件建物の取得に係る消費税の仕入税額控除を受けようとするものといえ、消費税法及び仕入税額控除の趣旨に反するものといわざるを得ないから、本件通達ただし書を適用する余地はないと主張するが、そもそも控訴人は、住宅賃貸業を営む法人として、消費税法6条1項別表第1の13号の「住宅の貸付け」が消費税法制定後の平成3年改正によって非課税取引として追加される以前は、本件建物等の購入についても課税仕入れとしてその支払った消費税額につき仕入税額控除を受けていたのであり、この改正による非課税は、仕入税額控除の鎖が断ち切れ、税の累積を招き、歪みを生じさせるものとして、付加価値税の父モーリス・ローレは、「付加価値税の癌」とまで評したとされているものであり（甲35の448頁）、控訴人において、本件建物等の仕入れについて、課税仕入れを行い、還付を受ける結果となったとしても、それは、歪みが是正され付加価値税の本来の姿を取り戻したというにすぎず、何ら非難されるべきことではなく、むしろ、付加価値税の趣旨に適う結果とすらいえる。
- (2) 争点2（本件司法書士報酬に係る「課税仕入れを行った日」（消費税法30条1項1号）は、本件課税期間に属する日であるか否か）について

ア 原審は、「課税仕入れを行った日」について、課税資産の譲渡等による対価を收受する権利が確定した時点で課税資産の譲渡があったとみるのが相当であり、客観的にみて権利の実現が可能な状態になったことを要するというべきであるとの解釈を前提として、本件司法書士報酬に係る請求権が客観的にみて実現可能となった時点すなわち権利確定の時点として、委任事務の履行が完了した日である平成25年12月2日と認めるのが相当であると判示した。

イ しかし、原審の判断は、前記(1)と同様、消費税法における立法事実として、仕入税額控除の方式について、インボイス方式ではなく帳簿方式を採用して、所得税法及び法人税法における帳簿、すなわち収益の計上時期について平仄を合わせた点を看過し、更には、実現主義の観点からは、契約の効力発生の日を収益の計上時期とすることもその趣旨に反するものではないとされている点において、判断を脱漏した解釈である。「課税仕入れを行った日」について、権利確定基準、あるいは実現基準を基に判断するとしても、法人税法上、建物等の不動産、固定資産に関わる司法書士業務の役務の提供については、その役務の提供を行った日以前の当該役務に関する契約の効力が発生した日に収益の確実性があるとして、契約締結日をもって収益の計上時期とすることが認められている以上、消費税法においても、契約の効力発生の日をもって「課税仕入れを行った日」と認められるべきである。

ウ 本件において、本件売買契約が締結された平成25年11月25日には、本件司法書

士との間での役務提供契約の効力は発生していた事実が認められる以上、同日を「課税仕入れを行った日」とする控訴人の本件確定申告に何ら違法はなく、これを否定する本件更正処分を適法とした原審には、法解釈を誤った違法がある。

(3) 争点3 (本件更正処分等 (平成29年6月27日付け更正処分等により一部取り消された後のもの) は、信義則に反し、違法であるか否か) について

ア 原審は、最高裁昭和62年判決を参照し、信義則を理由に課税処分が取り消されることがあることを認めつつ、その要件については、「特別な事情」として、税務官庁による公的見解の表示、納税者の信頼、経済的不利益及び信頼して行動したことに納税者に帰責性がないことを挙げ、控訴人については、そもそも消費税法30条1項1号及び当該解釈通達となる本件通達ただし書に関しては控訴人が信頼した内容となる「公的見解の表示」がなかったとして、信義則の適用の要件を充たさないと判示した。

イ しかし、最高裁昭和62年判決が要件として挙げる「公的見解」は、法解釈としての適法な解釈となる公的見解か否かやその中身にかかわらず、客観的外形的に官公庁が示した見解について、一般通常人を基準として、日本語としてその文意がどのような内容の信頼の対象となり得るかを検討すべきものである。本件通達ただし書は、消費税法制定当時から定められて存在したものであり、平成元年の大蔵省主税局税制第2課による「消費税法のすべて」(甲25)によれば、仕入税額控除の要件となる「帳簿」(消費税法30条)については、「これらの記帳事項を充足する帳簿であれば、その形式を問わないので、商業帳簿のほか所得税・法人税における帳簿書類の記帳及び保存でよく、このために新たな帳簿を備える必要はない」(98頁)と「公的見解」が示されていた。法人税法の帳簿については、その収益の認識時期については、前述のとおり、昭和40年の大改正後による法人税解釈通達によっても、固定資産の譲渡については2-1-3のただし書において、契約の効力発生日基準が定められ、その要件解釈においては、原審が判示する「当該契約の効力発生日をもって権利が確定したと認められる事情があるときは、」といった限定は何ら付されていなかった。そうである以上、平成元年以来30年以上にわたり、本件通達ただし書についての納税者の一般的な信頼の対象としては、何ら限定の付されていないものであって、「事業者が当該固定資産の譲渡に関する契約の効力発生日を資産の譲渡の時期としているとき」は、その日を「課税仕入れを行った日」とし得るとする「公的見解」の表明がされていたのであり、そのような納税者の一般的な理解によらない限定を付して「公的見解」の表明がないとする原審の判断は誤りである。

(4) 争点4 (本件更正通知書における理由付記に不備があるか否か) について

ア 原審は、行政手続法14条1項及び前掲最高裁平成23年6月7日第三小法廷判決を前提として、①本件建物の取得に係る支払対価に関する部分については、本件更正通知書の「更正の理由」欄における記載をもって、処分行政庁がいかなる事実に基づいて本件建物の引渡しの日を認定したかは明確であるといえるし、本件売買契約の締結日が「課税仕入れを行った日」に当たらないと判断したことも、明確であるといえるとし、②本件司法書士報酬に係る部分については、本件更正通知書には、本件司法書士報酬についての明示はないものの、本件更正通知書の記載の全体からすれば、処分行政庁が、本件司法書士報酬に係る「課税仕入れを行った日」を、本件売買契約の成立日ではなく、

所有権移転登記を完了した日である平成25年12月2日であると認定し、本件更正処分を行ったことを了知することは可能であるとして、それぞれ違法はないと判示した。

イ しかし、行政庁の判断の慎重と合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分の理由を名宛て人に知らせて不服の申立てに便宜を与えるという行政手続法14条1項本文の趣旨に鑑みれば、単に、処分行政庁の判断結果が理由の記載から読み取れば十分というものではないことは明らかである。本件では、控訴人の納税者としての申告は、本件通達ただし書の文言と従前の実務における解釈を信頼し、「課税仕入れを行った日」について、固定資産である建物の売買契約を締結した日としたところ、処分行政庁は、本件通達ただし書の適用を認めないという判断によって本件更正処分を行ったものであり、本件通達ただし書の存在を看過する更正の理由を認めることは、上記の行政手続法14条1項本文の趣旨を阻害することは明らかであるから、原審の判断は、同条項の解釈、適用を誤った違法がある。

(5) 争点5（控訴人に通則法65条4項にいう「正当な理由」があるか否か）について

ア 通則法65条4項の適用が問題となるのは、消費税法30条1項1号及びその解釈通達となる本件通達ただし書の解釈について、控訴人の主張が認められなかった場合、過少申告となったことについて、「正当な理由」があるか否かであり、納税者が誤った法適用等をするに至り得る客観的な事情の有無が問題となる所、大蔵省主税局は、当時、その客観的な事情として、消費税法における仕入税額控除の要件となる「帳簿」（消費税法30条）について、「資産の譲渡等をした時は、基本的には法人税、所得税の課税所得の計算において、益金の額又は総収入金額に算入すべき時期と同一」（甲26の235頁）と説明していたのであり、そのような税務官庁における見解は、平成元年以降、訂正、修正等は公表されておらず、税務実務では、所得税法及び法人税法の帳簿として、収益計上時期について、通達により、契約の効力発生の日とすることが認められていたことから、当該帳簿の処理による消費税法上の経理処理、申告も認められていたのである。このような事実を看過したまま「正当な理由」について客観的な事情がないとした原審の判示は、通則法65条4項の適用を誤った違法がある。

第3 当裁判所の判断

当裁判所も、控訴人の請求はいずれも理由がないものと判断する。その理由は、当審における控訴人の主な補充主張も踏まえて、次のとおり補正するほかは、原判決の「事実及び理由」の第6の1ないし6に記載のとおりであるから、これを引用する。

(原判決の補正)

1 原判決32頁8行目の「課税年度」を「課税期間」に改め、同頁13行目の「いわゆる権利確定主義」の次に「(例えば、法人税法の解釈適用において、ある収益の額をどの事業年度における益金の額に算入すべきかの判断について、収益は、その実現があった時、すなわち、その収入すべき権利が確定した時の属する事業年度の益金に計上すべきものとする考え方(最高裁平成5年判決参照))」を、同33頁17行目の末尾の次に改行して次のとおりそれぞれ加える。

「ウ(ア)控訴人は、当審における主な補充主張(1)のとおり、「課税仕入れを行った日」及びその解釈上の前提となる「資産の譲渡」(同法2条1項8号)の時期については、消費税法の立法当時、取引慣行や納税者の事務負担等にも配慮し、既に十分な議論を

経て解釈及び運用がされていた法人税法及び所得税法の「資産の譲渡」と同様に解すべきものとされて、あえて定義規定が定められなかったものであることや、控訴人が法人であることなどを踏まえると、「課税仕入れを行った日」については、専ら法人税法22条2項の「資産の譲渡」の時期、益金の額への算入時期の解釈によるべきであるところ、この点については、最高裁平成5年判決の判示したように、実際の各事実への当てはめにおいては、事実たる慣習を踏まえながら、各取引等の態様、事案に応じた基準こそが「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に当たるのであり、このような考え方の下に同項等における土地、建物等の「資産の譲渡」による収益の帰属時期に関して法人税基本通達がその特殊な取引実態を踏まえ伝統的に長く実務で定着した基準として定めた解釈を前提として、消費税法の規定の適用においても、本件通達ただし書の「土地、建物その他これらに類する資産」の譲渡に関する「契約の効力発生の日」を、「その引渡しがあった日」と並んで、「課税仕入れを行った日」として認めるのが相当であり、上記ア及びイのように解することは、租税法規の解釈としては、規定の文言を離れ、更には、立法担当者の説明等からうかがわれる仕入税額控除制度の趣旨や仕組みを何ら考慮しない、立法事実、立法趣旨に反した解釈である旨を主張する。

しかし、控訴人が上記の補充主張で指摘する消費税法の立法の経緯等を踏まえて考えたとしても、課税における基礎に関する事情を異にする消費税法と法人税法等との間で、控訴人が主張するように「資産の譲渡」の課税上の処理を当然に同一に解すべきものとする根拠を見いだすことはできず、また、最高裁平成5年判決が判示するとおり、法人税法22条2項の「資産の譲渡」に係る収益の額を各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の益金の額に算入すべき時期の判断については、同条4項の定める一般に公正妥当と認められる会計処理の基準につき相応の選択の余地があることを考慮しても、最終的には権利確定主義の考え方が妥当すると解すべきものであるから、控訴人の上記の主張は、その前提を欠いているというべきである。その上で、消費税法における課税資産の譲渡等の時期については、前記アで述べたように、関係する規定の内容等に照らし、納税者の恣意を許さず、課税の公平を期するという観点からすると、対価を収受する権利が確定した時点でその収受すべき対価を取得したのものとしてその時点の属する課税期間の課税の対象とすることが相当であり、「課税仕入れを行った日」についても、上記を踏まえて同様に解するのが相当であると考えられるところであり、そのような解釈を採用することが同法の立法事実及び立法趣旨に反するということはできない。

したがって、控訴人の上記の主張を採用することはできない。

- (イ) 控訴人は、当審における主な補充主張(1)イにおいて、納税義務の成立時期について規定する通則法15条2項7号において、その規定の文言として「付加価値が移転した時」などとは一切明記されておらず、「付加価値」という用語は消費税法にも規定されていない概念的なものであるにもかかわらず、原審が、「当該資産について生じた付加価値が譲受人に確定的に移転したといえる時点をもって、課税資産の譲渡等による対価を収受する権利が確定したものと捉えるのが相当である」と解釈するのは、規定の文言からも趣旨からも離れた違法な解釈理由である旨主張する。

しかし、原審のいう「付加価値」は、消費税法における課税の基礎に関する事情を端的に表す用語として一般に用いられているもので、現に、当審における控訴人の主な補充主張（１）キのとおり、控訴人も、消費税が付加価値税の性質を有することは自認するところである。そして、前記アのとおり、消費税法は、資産の譲渡等により譲渡人の下で生じた付加価値の移転する時点を捉えて課税の対象とするものと解されるから、当該資産について生じた付加価値が譲受人に確定的に移転したといえる時点をもって、課税資産の譲渡等による対価を収受する権利が確定したものと捉えることは、消費税の付加価値税の性質を踏まえた合理的なものといえることができる。

したがって、控訴人の上記の主張を採用することはできない。

（ウ）控訴人は、当審における主な補充主張（１）ウにおいて、原審が、消費税法２８条１項本文括弧書きの「対価の額」に関する規定をその解釈の根拠としていることについて、同条は、専ら課税標準を定めた規定にすぎず、同法３０条１項１号の仕入れに係る消費税額の控除とは異なる効果に関する規定であるから、資産の譲渡の時期の解釈においては何ら根拠規定となるものではない旨主張する。

しかし、同法２８条１項が、消費税の課税標準額としての「対価の額」について、現に「収受し」た金銭等のみならず「収受すべき」金銭等をも定めていることは、当該課税資産の譲渡等に係る消費税の課税標準であるその対価を収受する権利が確定した時点でその「収受すべき」対価を取得したのものとして、その時点の属する課税期間において課税の対象とする立場に立っていると考える根拠となり得るものであり、（１）で述べたように、同法においては、「課税資産の譲渡等」と「課税仕入れ」を表裏一体のものとして捉えているものと解されることからすると、上記の点を「課税仕入れを行った日」の解釈の根拠とすることは相当というべきであるから、控訴人の上記の主張を採用することはできない。

（エ）控訴人は、当審における主な補充主張（１）オにおいて、原審が、本件通達ただし書も権利確定主義に反する取扱いを認めるものではないと判示する点について、そもそも法人税法においても消費税法においても、「権利確定主義」という概念は規定されておらず、個々具体的な特段の事情、取引実態、事実たる慣習等を考慮することなく、「課税仕入れを行った日」について抽象的な講学上の概念を理由として解釈することは、消費税法の仕入税額控除制度の立法事実や趣旨を無視した独自の見解にすぎない旨主張する。

しかし、最高裁平成５年判決が判示するように、権利確定主義の考え方は、法人税法等の規定の解釈に関するものとして、現に課税実務において用いられているものであり、法人税法２２条２項及び４項の規定について述べれば、ある収益を収入すべき権利の確定時期に関する会計処理をする上では、取引の経済的実態からみて合理的なものと思われる収益計上の基準の中から、当該法人が特定の基準を選択し、継続してその基準によって収益を計上している場合には、同法上もその会計処理を正当なものとして是認すべきと解される一方、権利の実現が未確定であるにもかかわらずこれを収益に計上したり、既に確定した収入すべき権利を現金の回収を待って収益に計上したりするなどの会計処理は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に適合するものとは認め難いものというべきである。そして、消費税法の規定の解釈として、法

人税法との課税の基礎に関する事情の相違を考慮しても、関係規定の内容等に照らし、上記のような権利確定主義と同様の考え方を採用するのが相当であることは、前記アに述べたとおりである。

したがって、控訴人の上記の非難は当たらない。

(オ) 控訴人は、当審における主な補充主張(1)カにおいて、原審のように、本件通達ただし書について、「当該契約の効力発生日をもって権利が確定したと認める事情があるときは、」との明文にない条件を付すと、本件通達ただし書を適用する場面はないことになり、同規定の存在意義を失わせることになってしまい相当でないなどと主張する。

しかし、前記イで述べたように、本件通達は、前記アに述べた消費税法30条1項1号の「課税仕入れを行った日」についての考え方を前提に、その本文において、固定資産の譲渡等については引渡しという外形的事実があれば通常その対価を収受する権利が確定したとすることができるとの趣旨を確認的に明らかにしつつ、そのただし書において、契約においてその効力発生日を当該資産の譲渡の時期と定めている場合に、その契約の条項の内容等に照らし、当該契約の効力発生日をもって権利が確定したと認められる事情があるときは、その日をもって「課税仕入れを行った日」とすることも同号に反しない旨を確認する趣旨のものであると解するのが相当である。

したがって、控訴人の上記の主張は、以上と異なる前提に立つものであって、採用することができない。」

2 同33頁18行目の「そこで」を「上記(2)のとおり、消費税法30条1項1号にいう「課税仕入れを行った日」とは、課税資産の譲渡等による対価を収受する権利が確定した日をいうものと解するのが相当であるところ」に改める。

3 同36頁16行目の末尾の次に改行して次のとおり加える。

「ウ 控訴人は、当審における主な補充主張(2)のとおり、法人税法上、建物等の不動産に関わる司法書士業務の役務の提供については、当該役務に関する契約の効力が発生した日に収益の確実性があるとして、契約締結日をもって収益の計上時期とすることが認められている以上、消費税法においても、契約の効力発生日をもって「課税仕入れを行った日」と認められるべきであり、本件において、本件売買契約が締結された平成25年11月25日には、本件司法書士との間での役務提供契約の効力は発生していたから、同日を「課税仕入れを行った日」とすべきである旨を主張する。

しかし、上記(1)及び(2)で述べたとおり、上記のような契約に関する消費税法30条1項1号の「課税仕入れを行った日」について、契約の効力発生日が当然にこれに当たると解することはできない上、一件記録を参照しても、本件売買契約が締結されたのと同日に本件司法書士との間の準委任契約の効力が発生したと認めることはできないから、控訴人の上記の主張を採用することはできない。」

4 同37頁22行目の「本件更正処分について、」の次に「当審における控訴人の主な補充主張(3)を踏まえて一件記録を参照しても、」を加える。

5 同39頁25行目の末尾の次に改行して次のとおり加える。

「ウ 控訴人は、当審における控訴人の主な補充主張(4)のとおり、本件通達ただし書の存在を看過する更正の理由を認めることは、行政手続法14条1項本文の趣旨を阻害する旨

を主張するが、上記ア及びイで述べたところに照らし、本件更正通知書の理由の付記において、本件通達ただし書の存在を看過したということとはできない。控訴人の上記の主張は、上記の判断を左右するものではない。」

- 6 同40頁24行目の「上記」を「当審における控訴人の主な補充主張（5）を踏まえて一件記録を参照しても、控訴人について、上記（1）で述べた「正当な理由」の存在を基礎付ける事情を認めることはできないから、上記の」に改める。

第4 結論

第3において認定及び判断したところは、控訴人の当審におけるその余の補充主張によっても左右されるものではない。

よって、原判決は相当であり、本件控訴は理由がないから棄却することとして、主文のとおり判決する。

東京高等裁判所第15民事部

裁判長裁判官 八木 一洋

裁判官 杉山 順一

裁判官 松本 明敏

別紙

指定代理人目録

小澤 信彦、赤羽 洋幸、平田 宏幸、神川 和久、仁位 和久、吉武 雅之、宮寄 智範、
三宮 慶太、黨 秀幸