

大阪高等裁判所 令和●●年(〇〇)第●●号 消費税等更正処分等取消請求控訴事件

国側当事者・国(芦屋税務署長)

令和2年11月26日棄却・確定

(第一審・大阪地方裁判所、平成●●年(〇〇)第●●号、令和2年3月11日判決、本資料270号-33・順号13393)

判 決

当事者の表示 別紙「当事者目録」記載のとおり

主 文

- 1 本件控訴をいずれも棄却する。
- 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 芦屋税務署長が平成28年9月28日付けで控訴人に対してした平成24年11月15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。)分の消費税及び地方消費税(以下、消費税と地方消費税を併せて「消費税等」という。)の更正処分(以下「本件消費税等更正処分」という。)のうち、消費税の還付すべき税額530万9570円を下回る部分及び地方消費税の還付すべき譲渡割額132万7392円を下回る部分並びに過少申告加算税の賦課決定処分(以下「本件賦課決定処分」といい、本件消費税等更正処分と併せて「本件消費税等更正処分等」という。)を取り消す。
- 3 芦屋税務署長が平成28年9月28日付けで控訴人に対してした平成24年11月15日から同月30日までの事業年度(以下「平成24年11月期」という。)の法人税の更正処分(以下「本件平成24年法人税更正処分」という。)のうち、欠損金額45万7195円、翌期へ繰り越す欠損金45万7195円を下回る部分を取り消す。
- 4 芦屋税務署長が平成28年9月28日付けで控訴人に対してした平成24年12月1日から平成25年11月30日までの事業年度(以下「平成25年11月期」という。)の法人税の更正処分(以下、「本件平成25年法人税更正処分」といい、本件平成24年法人税更正処分と併せて「本件各法人税更正処分」という。また、本件消費税等更正処分等と本件各法人税更正処分とを併せて「本件各処分」という。)のうち、所得金額51万3525円を超える部分を取り消す。

第2 事案の概要

- 1 本件は、不動産賃貸業を営む控訴人が、原判決別紙2物件目録記載1の建物(以下「本件建物」という。)の取得に係る支払対価の額について、本件建物及びその敷地である同目録記載2の土地(以下、本件建物と併せて「本件不動産」という。)の売買契約の締結日である平成24年11月30日が本件建物の課税仕入れを行った日であるとして、本件課税期間の課税仕

入れに係る支払対価の額に含めて消費税等の確定申告をし、また、平成24年11月期（同月15日から同月30日までの事業年度）及び平成25年11月期（平成24年12月1日から平成25年11月30日までの事業年度）の各法人税の確定申告をしたところ、処分行政庁である芦屋税務署長から、本件建物の取得に係る支払対価の額に係る課税仕入れを行った日は、本件建物の引渡しがあった平成24年12月21日であり、本件課税期間の課税標準額に対する消費税額から当該課税仕入れに係る消費税額を控除することはできないとして、平成28年9月28日付けで、本件消費税等更正処分等を受けるとともに、平成24年11月期及び平成25年11月期について本件各法人税更正処分を受けたことから、本件各処分が違法である旨主張し、本件各処分（ただし、本件消費税等更正処分及び本件各法人税更正処分については、申告額よりも控訴人に不利な部分に限る。）の取消しを求める事案である。

原審は、「当該課税資産の所有権が当該課税仕入れを行った事業者に対して確定的に移転した日」をもって、「課税仕入れを行った日」と解するのが相当であるとして、本件の場合、課税資産である本件建物の所有権が確定的に移転したのは、本件売買契約の締結日ではなく、控訴人が本件建物の代金を支払い、本件建物の引渡しを受けた日（平成24年12月21日）であるから、同日が課税仕入れを行った日であると認定し、同日は、本件課税期間に属するものではなく、これを前提とする本件各処分は適法である旨認定判断し、控訴人の請求をいずれも棄却したところ、控訴人は、これを不服として、本件控訴を提起した。

2 関係法令の定め及び前提事実について

原判決3頁2行目から13頁9行目までに記載のとおりであるから、これを引用する。

3 本件の争点

- (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
- (2) 本件更正通知書における理由付記に違法があるか否か
- (3) 国税通則法65条4項の「正当な理由」の有無

4 争点に関する当事者の主張について

- (1) 原判決13頁21行目から22頁20行目までに記載のとおりであるから、これを引用する。

なお、本件各処分の根拠及び適法性に関する被控訴人の主張は、原判決別紙3（原判決36頁～46頁）に記載のとおりであるから、これを引用する。ただし、同別紙中、原判決39頁6行目の「△45万7195円」とあるのを、「51万3525円」に改める。

- (2) 当審における控訴人の補充主張（争点1に関するもの）

ア 消費税法30条1項1号において、仕入税額控除の仕組みが定められていることからすると、課税上の基準日となる「課税仕入れを行った日」とは、譲受人が、譲渡人に対し、消費税を負担することになる日と解すべきである。そして、譲受人が、譲渡人に対し、消費税を負担することになる日とは、当該資産の取得に係る「契約の効力発生日」であり、それは、資産の譲渡等の取得に係る「契約の締結日」と解される。

したがって、本件の場合、「本件売買契約の締結日」を、本件における課税の基準日、すなわち、「課税仕入れを行った日」と認定すべきである。

イ 消費税法において、「課税仕入れを行った日」についての定めはないところ、控訴人も、被控訴人の解釈と同じく、譲受人の「課税仕入れ」と譲渡人の「資産の譲渡等」が表裏

の関係にあると解されることについては争わない。

しかしながら、消費税法の制定当時、消費税法における「資産の譲渡等」の時期については、法人税法における「収益の帰属時期」や所得税法における「収入金額の計上時期」と同様の基準により判断すると解されていた事実があった。そして、法人税基本通達2-1-14では、固定資産の譲渡による「収益の帰属時期」については、「資産の引渡日」あるいは「資産の譲渡に係る契約の効力発生日」のいずれかを選択できるものとされているところ、本件通達においても、固定資産に関しては、「資産の譲渡等」の時期について、「資産の引渡しのあった日」と「契約の効力発生日」のいずれも選択することができるものとされている。そうすると、「資産の譲渡等」の時期については、上記のいずれも選択することができるかと解すべきである。

したがって、控訴人は、本件建物の取得に係る「課税仕入れを行った日」については、「本件建物の引渡日」に限らず、「本件売買契約の効力発生日」である「本件売買契約の締結日」を選択することもできるのであるから、これを前提とする本件確定申告は適法と解すべきである。

よって、本件確定申告が誤りであるとして行われた本件各処分は、違法である。

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) 消費税法30条1項1号の定める仕入税額控除の仕組みは、事業者が、国内において行う課税仕入れについて、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というものであるところ、その趣旨は、各取引段階において消費税の負担が累積するのを防止することにある。そして、「課税仕入れ」とは、消費税法2条1項12号において定められているとおり、事業者が資産の譲受け等をした場合のうち、相手方がそれを事業として行った場合に課税資産の譲渡等に該当するものに限定されている。このように、事業者間において、「資産の譲渡等」と「課税仕入れ」が連鎖的に繋がることを前提に、消費税の負担の累積を防止する仕入税額控除の仕組みが定められていることに照らせば、譲受人事業者（以下、単に「譲受人」という。）の「課税仕入れ」と譲渡人事業者（以下、単に「譲渡人」という。）の「資産の譲渡等」は、表裏一体的な関係にあるというべきである（これを取引の流れに即していえば、譲受人は、課税仕入れに伴って消費税等を含めた対価を譲渡人に支払い、他方、譲渡人は、資産の譲渡等に伴って消費税等を含めた対価を譲受人から受け取る場所、このままでは消費税の負担が累積されることから、それを防止すべく、譲受人に対する仕入税額控除の仕組みが設けられたということになる。）。このような関係からすると、譲受人が「課税仕入れを行った日」と、譲渡人が「資産の譲渡等を行った日」は、同じ日というものと解するのが相当である。

(2) もっとも、そうであるからといって、「資産の譲渡等を行った日」が、当然に、「資産の譲渡等に係る契約の締結日」（これを譲受人から見た場合、「資産の譲受けに係る契約の締結日」である。以下、単に「契約の締結日」という。）と同じ日であると解されるものではない。

そもそも、消費税は、対価を得て資産の譲渡等が行われた場合に、その消費支出に担税

力を認めて課税するものであり、各取引段階において付加価値が生じ、それが移転することに着目して課される付加価値税としての性質を有するところ、さらに、消費税法28条1項本文において、課税資産の譲渡等に係る消費税の課税標準を、「課税資産の譲渡等の対価の額（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し、課税資産の譲渡等につき課されるべき消費税等相当額を含まないものとする。）」として、現実に收受した金銭等のみならず、收受すべき金銭等も含めていることからすると、「資産の譲渡等を行った」というには、資産の譲渡等に伴って必ずしも対価が現実に收受されなければならないものではないとしても、対価を現実に收受すべき状態にあること、具体的には、引渡しや登記の移転等の現実的な債務の履行により、対価を收受することに何ら法的な支障のない状態、すなわち、対価を收受する権利が客観的に見て法的障害のない権利として確定したものと評価できる状態に至っていることが必要というべきであり、単に当該資産の譲渡等に係る契約を締結すれば足りるというものではないと解すべきである（なお、この場合、当該資産が所有権の対象であるとしても、所有権が確定的に移転することまでは必要でないと解される。譲渡人は、当該資産について、本旨的な債務[引渡し等]を履行することにより、その対価を受け取ることに法的な支障が生じない状態になれば、当該対価を取得するのが通常であり、課税処分としての性質上、統一的、画一的な運用が求められることを考えると、何らかの個別的な特殊事情によりあえて対価を取得しないことがあったとしても、それによって消費税の負担を免れる[あるいは遅らせる]ことができるというのは相当ではなく、また、上記のような消費税の性質、趣旨を考えれば、資産の引渡し等により、当該資産の付加価値が実質的に移転しているにもかかわらず、当事者の合意によって所有権の移転が確定していないという理由で、消費税の負担を免れる[あるいは遅らせる]ことができるというのも不合理である。）。

- (3) そうすると、「契約の締結日」が「資産の譲渡等を行った日」となり、その結果、「契約の締結日」が「課税仕入れを行った日」となるためには、「契約の締結日」において、当該契約の締結行為のみならず、譲渡人から譲受人に対して現実的な債務の履行がなされたことが必要というべきである。これを譲受人から見た場合、単に譲渡人との間で課税資産を譲り受ける契約を締結したことをもって、直ちに課税仕入れを行ったことになるのではなく、同契約に伴い、譲渡人に対し、譲受人の債務である消費税相当額を含めた対価を現実に支払ったか、あるいは、譲渡人からの債務の履行により現実に対価を支払うべき状態にある（対価を支払うべきことが債務として確定した状態に至った）ことをもって、課税仕入れを行ったことになるというべきであり、そうであるからこそ、後日、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（仕入税額控除を受ける）ことができるというべきである。

なお、控訴人は、「資産の譲渡等を行った日」と「課税仕入れを行った日」は同じ日であるという解釈を前提としながらも、消費税法30条1項1号において仕入れ税額控除の仕組みが定められていることからすると、「課税仕入れを行った日」とは、譲受人が、譲渡人に対し、消費税を負担することになる日と解すべきであるところ、譲受人が、譲渡人に対し、消費税を負担するのは、譲渡契約を締結するからであるとして、「契約の締結日」をもって「課税仕入れを行った日」と解すべきである旨主張する。しかしながら、消費税等の納税義務を負うのは譲渡人であって、譲渡人が課税資産の譲渡等をした時に消費税等の納

税義務が生じる（国税通則法15条2項7号参照）ことからすると、「消費税を負担することとなる日」という観点から「資産の譲渡等を行った日」あるいは「課税仕入れを行った日」について検討するとしても、消費税の納税義務を負う譲渡人の視点に立って解釈すべきである。そして、譲渡人に消費税の納税義務を負わせるには、単に契約の締結により譲受人が譲渡人に対して当該資産に係る消費税の支払義務を負うことになるというにとどまらず、当該資産の付加価値が譲受人に対して現実に移転することにより、譲受人から当該消費税が実際に支払われたか、あるいは実質的に支払われたものと評価できる客観的事実が存在することが必要というべきである（すなわち、譲渡人が譲受人から消費税を受け取り、あるいは現実に受け取るべき権利状態であるからこそ、それを納める義務を負うものと解される。）。そうすると、譲渡人が消費税の納税義務を負うことになるのは、譲渡人が引渡し等の本旨的債務を履行することにより、譲受人からその対価を現実に収受すべき権利が確定した時点であると解するのが合理的であって、控訴人が主張するような「契約の締結日」と解すべきものではない。控訴人の上記主張は、譲渡人ではなく、譲受人の視点に立って「資産の譲渡等を行った日」あるいは「課税仕入れを行った日」を解釈しようというものであり、そのような解釈は、消費税の性質、趣旨から外れ、消費税法の誤った解釈に繋がりがねないものであって、相当ではないというべきである。

- (4) 以上のような解釈に基づき、これを本件についてみると、本件売買契約の締結日である平成24年11月30日の時点では、本件売買契約の締結行為がなされたにすぎず、同時点では、譲渡人である本件売主は、①控訴人から、本件建物の売買代金の支払を受けたものでもなければ、②控訴人に対し、本件建物の引渡しも登記名義の移転も行っていない以上、控訴人から本件建物の代金の支払を受けることができる状態が確定しているものではないから、この日を「資産の譲渡等を行った日」ということはできない。そして、上記①ないし②のいずれかがなされた日は、本件売主が、控訴人に対し、売買代金の支払と引換えに本件建物の引渡し及び登記名義を移転した同年12月21日であるから、この日が「資産の譲渡等を行った日」であり、かつ、「課税仕入れを行った日」に該当するということになる。

したがって、本件建物の取得に係る「課税仕入れを行った日」とは、平成24年12月21日であり、この日が本件課税期間（同年11月15日から同月30日）に属しないことは明らかである。

- (5) 次に、控訴人は、「課税仕入れ」と「資産の譲渡等」が表裏の関係にあることを前提にしながらも、消費税法の立法当時、消費税法にいう「資産の譲渡等」は、法人税法における「収益の帰属時期」と同様の基準により判断するものとされていた事実があるとした上で、法人税基本通達2-1-14では、固定資産の譲渡による「収益の帰属時期」について、「資産の引渡日」あるいは「契約の効力発生日」（契約の締結日）のいずれも選択することができること、本件通達においても同様の選択可能な定めとなっていることからすると、固定資産に限れば、「課税仕入れを行った日」については、「資産の引渡日」と「契約の効力発生日」（契約締結日）のいずれも選択することができる旨主張する。

しかしながら、租税徴収において、納税者の恣意的な申告を防止し、公平な課税を図るべき見地からは、納税者に課税時期の選択権を付与すること自体が直ちに採用し難いものであるが、それはともかくとしても、前記説示のとおり消費税の性質、趣旨を考えれば、資産の譲渡等により、当該資産の付加価値が現実に移転したものと認められるからこそ、

消費税を課すべき実質的な根拠となるのであって、単に契約が締結されたにとどまり、当該資産及びその付加価値が現実に移転されていない、言い換えれば、債務の履行よりその対価を収受することが実現可能な状況に至っていない時点において、消費税を課するのは相当ではない。また、仮に、消費税の納税義務者に上記選択権を付与することがあり得るとしても、本件事案において、本件建物の売買により消費税の納税義務を負うのは、譲渡人である本件売主であり、譲受人である控訴人ではないから、そのような控訴人に「課税仕入れを行った日」として「契約の効力発生日」すなわち「本件売買契約の締結日」を選択する権利があるとは解し難い。したがって、控訴人の主張は、その前提において失当である上、本件事案についてみても、譲渡人である本件売主が、本件建物の売買代金も受け取っておらず、本件建物の引渡しも登記名義の移転等も行っていない本件売買契約の締結日の時点をもって、収益を計上したような事実も窺われない（もっとも、仮に、本件売主が、本件建物の譲渡に基づく収益の計上に関し、本件建物の引渡等の履行を行っていないのに売買代金の支払を受ける権利が確定したものとしてその収益を計上したとしても、そのような会計処理が、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かについては、疑問がある。最高裁平成5年11月25日第一小法廷判快・民集47巻9号5278頁参照）ことを考えると、いずれにしても、本件通達ただし書の適用、準用を検討する余地はなく、本件通達本文が定める原則に従い、本件建物の引渡しが行なわれた日である平成24年12月21日をもって、「資産譲渡等を行った日」と認めるのが相当である。そして、前記認定説示のとおり、「課税仕入れを行った日」と「資産譲渡等を行った日」は同じ日と解するのが相当であるから、本件事案において、「課税仕入れを行った日」も、同じく平成24年12月21日であり、控訴人の主張する「本件売買契約の締結日」とすべきではない。

したがって、控訴人の上記主張は採用することができず、前記（4）において認定判断したとおり、本件建物の取得に係る「課税仕入れを行った日」は、本件課税期間に属するものではない、という結論に変わりはない。

2 争点2（本件更正通知書における理由付記に違法があるか否か）について

（1）当裁判所も、本件更正通知書における理由付記に適法はないものと判断する。

その理由は、下記のとおり、原判決を補正するほかは、原判決28頁9行目から29頁11行目までに記載のとおりであるから、これを引用する。

（2）原判決の補正

原判決29頁6行目の次に、改行の上、以下のとおり付け加える。

「これに対し、控訴人は、本件更正通知書には、課税仕入れを行った日は、本件建物の引渡しを受けた日である旨記載されているものの、本件売買契約の締結日を、課税仕入れを行った日とすることができない理由（控訴人の解釈を積極的に排斥する理由）についての記載がないとして、このような理由付記では、判断過程が示されているとはいえず、違法である旨主張する。しかしながら、処分行政庁は、本件更正通知書において、「本件売買契約の締結をしたことをもって、課税仕入れを行った」とする控訴人の解釈に対し、「控訴人が、本件建物の取得に係る課税仕入れを行ったというには、本件売買契約の締結では足りず、本件建物の引渡しを受けることが必要である。」、「本件建物に関する売買代金の支払状況、賃料収受の状況、所有権移転登記の状況等によれば、控訴人が、本件売買契約の締結日時点において、本件建物の引渡しを受けたものとはいえない。」と

述べているところ、これにより、処分行政庁としての結論を導くための解釈及び事実関係等を具体的に示しているものと解されるのであって、控訴人がこれに納得することができないのであれば、不服申立てにおいて、それらを批判、反論の対象とすることにより、是正を求めることができるというべきであり、これに加えてさらに、控訴人の解釈を排斥した積極的理由まで示されなければ、批判、反論をすることができないとか、不服申立てにより是正を求めることができないというものではない。また、処分行政庁としても、上記のような理由を示すことにより、他の同種、同様の事案との比較において、本件事案について異なる解釈を適用したり、事実関係を無視したりしていないか、恣意的な解釈ないし不公平、不合理な運用となっていないかなどを検討、確認することができる上、本件更正通知書に記載された上記理由は、そのような検討等がなされたものと認めるに足りる程度の具体的な内容になっているものと解される。」

3 争点3（国税通則法65条4項の「正当な理由」の有無）について

- (1) 当裁判所も、控訴人が、本件売買契約の締結日を「課税仕入れを行った日」として本件確定申告をしたことについて、国税通則法65条4項の「正当な理由」があるとは認められないものと判断する。

その理由は、下記のとおり、原判決を補正するほかは、原判決29頁13行目から31頁18行目までに記載のとおりであるから、これを引用する。

(2) 原判決の補正

ア 原判決30頁13行目の「確かに、」を「それはともかくとして、」に改める。

イ 原判決30頁16行目の「「準ずる」旨を定めているが、」から20行目の「明らかであるとはいえない。」までを、以下のとおり改める。

「「準ずる」というのであるから、仮に、控訴人の主張を前提に本件事案を検討するとしても、本体通達にいう「事業者」に該当する「本件売主」が、本件通達にいう「当該固定資産の譲渡」に該当する「本件建物の譲渡」について、「契約の効力発生の日」を「資産の譲渡の時期」としているものでない限り、そもそも本件通達ただし書を適用、準用する余地はなく、本体通達本文が示す原則のとおり、「固定資産（本件建物）の譲渡の時期」は、「その引渡しがあった日」になる。そこで検討すると、前記認定事実によれば、本件売買契約では、本件不動産の売買代金全額（手付金300万円を除く。）の支払は、所有権移転登記手続及び引渡しと同時履行とされ、売買代金全額の支払をもって所有権が移転するものとされ、本件不動産から発生する収益、公租公課等については、本件不動産の引渡日以降を控訴人の帰属、負担とし、引渡日に精算するものとされていたことからすると、本件売買契約の当事者の合理的意思は、本件売買契約を締結したことをもって、直ちに本件建物を譲渡したことになるというものではなく、上記の代金支払、所有権の移転等の時点とするものであったとみるべきである。そうすると、仮に、控訴人の主張するように、本件通達のただし書から考えると、本件建物の譲渡人である本件売主が、本件売買契約の締結日をもって、本件建物の譲渡の時期としていたとは解されない以上、本件通達ただし書を適用、準用する余地はなく、本件建物の譲渡の時期については、本件通達本文に従い、本件建物の引渡しがあった日となるのであって、本件売買契約の約定文言や、まさに自らが実際に行った本件売買契約に基づく履行の実態等を考えても、控訴人が、本件事案において、本件通達のただし書を適用、準用する余

地はないものと解することが困難であったとは考えがたい。」

ウ 原判決30頁20行目の「また、」を「なお、」に改める。

エ 原判決31頁14行目の「確定申告」から15行目の「事情があり、」までを、「確定申告を行ったのは、控訴人が、消費税の課される実質的な根拠が、契約を締結したことよりも、資産の譲渡等により当該資産の付加価値が現実に移転したことにあるものと解されることにありという消費税の性質、趣旨に基づいた解釈をせず、その結果、本件通達の解釈を誤ったことによるものというべきであるから、納税者の責めに帰することのできない客観的な事由があるということとはできず、」に改める。

4 まとめ

原判決31頁20行目から32頁6行目までに記載のとおりであるから、これを引用する。

5 結論

以上によれば、本件各処分はいずれも適法であるから、控訴人の請求はいずれも理由がなく、これらを棄却した原判決は、相当である。

よって、本件控訴は理由がなく、いずれも棄却すべきであるから、主文のとおり判決する。

大阪高等裁判所第1民事部

裁判長裁判官 佐村 浩之

裁判官 川畑 公美

裁判官 井上 博喜

(別紙)

当事者目録

控訴人（第1審原告）	株式会社A
上記代表者代表取締役	甲
訴訟代理人弁護士	松井 淑子
補佐人税理士	叶 温
被控訴人（第1審被告）	国
上記代表者法務大臣	上川 陽子
処分行政庁	芦屋税務署長
	加藤 敏博
上記指定代理人	大門 宏一郎
同	市谷 諭史
同	小泉 雄寛
同	岡田 浩士
同	長西 研太
同	桑原 昌志

以上