

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(須磨税務署長)

令和3年4月28日棄却・確定

(第一審・神戸地方裁判所、平成●●年(〇〇)第●●号、令和2年6月16日判決、本資料270号-54・順号13414)

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
同補佐人税理人	叶 温
被控訴人	国
同代表者法務大臣	上川 陽子
処分行政庁	須磨税務署長 白石 健
指定代理人	大門 宏一郎
同	市谷 論史
同	小泉 雄寛
同	岡田 浩士
同	長西 研太
同	桑原 昌志

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29年3月30日付けでした平成25年10月●日から同月31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のうち消費税の納付すべき税額マイナス383万3876円を超える部分(還付されるべき税額383万3876円を下回る部分)及び地方消費税の納付すべき税額マイナス95万8469円を超える部分(還付されるべき税額95万8469円を下回る部分)並びに過少申告加算税賦課決定処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29年3月30日付けでした平成25年10月●日から同月31日までの事業年度分の法人税の更正処分のうち所得金額マイナス52万5753円を超える部分及び翌期へ繰り越すべき欠損金額52万5753円を下回る部分をいずれも取り消す。

4 処分行政庁が控訴人に対して平成29年3月30日付けでした平成25年11月1日から平成26年10月31日までの事業年度分の法人税の更正処分のうち所得金額22万2405円を超える部分を取り消す。

第2 事案の概要（以下、略称については特記しない限り原判決の例による。）

1 本件訴えの概要等

本件は、控訴人が、原判決別紙物件目録記載2の建物（本件建物）の取得並びに本件建物及び同建物の敷地である同目録記載1の土地（本件土地）の所有権移転登記手続等に係る司法書士からの役務の提供について、本件建物及び本件土地（本件不動産）に係る売買契約（本件売買契約）の締結日である平成25年10月19日が課税仕入れを行った日であるとして、その日の属する同月●日から同月31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に含めて消費税及び地方消費税（消費税等）の確定申告（以下「本件確定申告」という。）をし、また、同年10月●日から同月31日までの事業年度（平成25年10月期）及び同年11月1日から平成26年10月31日までの事業年度（平成26年10月期）の法人税の各確定申告をしたところ、須磨税務署長から、本件建物の取得及び上記司法書士からの役務の提供に係る課税仕入れを行った日は、本件建物の引渡し及び司法書士による役務の提供があった平成25年11月6日であり、本件課税期間における課税仕入れではなく、仕入税額控除をすることができないなどとして、本件課税期間における消費税等の更正処分（本件消費税等更正処分）及び過少申告加算税の賦課決定処分（本件賦課決定処分）、並びに、平成25年10月期及び平成26年10月期の法人税の各更正処分（本件法人税各更正処分）を受けたことから、被控訴人を相手に、本件各処分（上記各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。

原審が控訴人の請求をいずれも棄却したところ、控訴人が控訴した。

2 関係法令等の定め及び前提事実

関係法令等の定め及び前提事実（当事者間に争いが無い、掲記の証拠等により容易に認定することができる事実）は、次のとおり補正するほかは、原判決「事実及び理由」中、「第2事案の概要」の1及び2のとおりであるから、これを引用する。

- (1) 原判決3頁14行目の「改正前のもの」の次に「。以下同じ。」を」加える。
- (2) 原判決6頁1行目の「目的として」の次に「、本件合同会社から分割により」を加える。
- (3) 原判決6頁9行目の「課税事業者」の次に「（消費税法9条1項の規定により消費税を納める義務が免除される事業者以外の事業者をいう。以下同じ。）」を加え、同じ行の「消費税法」の次に「2条1項14号、」を加える。
- (4) 原判決8頁24行目の「乙21」の次に「、弁論の全趣旨」を加える。

3 争点

本件における争点は、以下のとおりである（なお、争点2は、当審における新たな争点である。）

- (1) 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さない日（平成25年11月6日）であるか（争点1）
- (2) 本件消費税等更正処分に信義則違反の違法があるか（争点2）
- (3) 本件消費税等更正処分に理由提示の要件を欠く違法があるか（争点3）
- (4) 控訴人が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日（平

成25年10月19日)であるとして本件確定申告をしたことにつき国税通則法65条4項所定の「正当な理由」があるか(争点4)

4 争点に対する当事者の主張

(1) 争点1、3及び4に対する当事者の主張は、次のとおり補正し、後記(2)で「当審における控訴人の補充主張」を付加するほかは、原判決「事実及び理由」中、「第3 争点に対する当事者の主張」のとおりであるから、これを引用する。争点2に対する当事者の主張は、後記(3)のとおりである。

ア 原判決9頁6行目から8行目までを「1 争点1(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さない日(平成25年11月6日)であるか)について」に改める。

イ 原判決10頁8行目の「また」から同頁10行目の末尾までを削る。

ウ 原判決11頁7行目の「立法の経緯」の次に「(税制改革法10条2項後段参照)」を加える。

エ 原判決11頁15行目の「改正前」の次に「のもの」を加える。

オ 原判決11頁22行目の末尾に「そして、これらの通達の定めに基づき、法人税及び所得税の課税実務においては、資産の譲渡の時期を契約の効力発生の日とすることが認められてきた。」を加える。

カ 原判決12頁3行目の「また」から同頁5行目の末尾までを削る。

キ 原判決12頁6行目の「消費税法は」から同頁10行目の末尾までを削る。

ク 原判決13頁1行目及び2行目を「2 争点3(本件消費税等更正処分に理由提示の要件を欠く違法があるか)について」に改める。

ケ 原判決13頁12行目の「認めているにもかかわらず、」の次に、「本件建物の取得について、」を加える。

コ 原判決13頁20行目の「行政手続法」から同頁21行目の末尾までを「行政手続法14条1項本文の定める理由提示の要件を欠き、違法である。」に改める。

サ 原判決14頁11行目の「理由付記の不備の違法」を「理由提示の要件を欠く違法」に改める。

シ 原判決14頁12行目及び13行目を「3 争点4(控訴人が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日(平成25年10月19日)であるとして本件確定申告をしたことにつき国税通則法65条4項所定の「正当な理由」があるか)について」に改める。

ス 原判決14頁22行目の「また」の次に「、消費税法制定当時の」を加える。

セ 原判決14頁25行目の「原告には」を削る。

ソ 原判決15頁1行目の「行うことができないから、」の次に、「被控訴人が主張するように、」を加え、同頁2行目の「行うことなどできなかった。」を「行ったなどと評価することはできない。」に改める。

(2) 当審における控訴人の補充主張

ア 争点1(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さない日(平成25年11月6日)であるか)について
消費税法に「資産の譲渡」についての定義規定がないのは、同法制定当時、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」についての明文の規定があり、十分な議論、解釈、運用が積み重ねられていたことから、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と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義務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置く必要はないと判断されたからである。このことは消費税法制定当時の立案担当者の説明等においても明らかにされている（甲15、16）。したがって、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ことになる。

この点については、法人税法基本通達の定めにより、昭和44年の通達の改正前は、「売買契約の効力発生の日」が原則とされており、その後、同改正により、原則は引渡時とされたものの、消費税法制定当時を含め、現在に至るまで、土地、建物等の固定資産の譲渡については、契約の効力発生の日をもって収益計上日とすることを認めるとされてきた。これは、そもそも、契約の効力発生の日をもって収益の認識の基準日とすることが、伝統的に長くの間、実務では定着した基準であったという事実に基づくものである。

以上のような立法や課税実務の経緯によれば、消費税法30条1項1号の「課税仕入れを行った日」の解釈としては、引渡日とは別に、契約の効力発生の日とすることが許容されるというべきである。

そうであるところ、控訴人は、本件建物の取得につき、本件売買契約の効力発生の日をもって譲受日であるとの経理処理をしたのであるから、平成25年10月29日が本件建物の取得に係る課税仕入れを行った日である。

なお、被控訴人は、上記法人基本通達の定めについて、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していない場合であっても契約時を基準とする収益の帰属を認める趣旨のものではなく、法人税における収益の年度帰属の問題として、そのような解釈が許容されるものではないなどと主張するが、この主張は、法人税法の従前の解釈適用、課税実務における運用に明らかに反したものであって、訴訟活動としての許容範囲を超えているというべきものである。

イ 争点3（本件消費税等更正処分に理由提示の要件を欠く違法があるか）について

本件通知書には、消費税法30条1項1号の「課税仕入れを行った日」をどのように解釈し、本件建物の取得について、本件通達ただし書を適用せず、同本文を適用したのかという理由が明記されていない。本件通達ただし書が存在する以上、上記解釈が明記されていなければ、行政手続法14条1項本文の趣旨に照らし、同項本文の要求する理由提示として不十分というべきである。

ウ 争点4（控訴人が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（平成25年10月19日）であるとして本件確定申告をしたことにつき国税通則法65条4項所定の「正当な理由」があるか）について

争点2で主張するとおり、本件消費税等更正処分に信義則違反の違法があり、少なくとも、控訴人が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日（平成25年10月19日）であるとして本件確定申告をしたことについては、国税

通則法65条4項所定の「正当な理由」がある。

(3) 争点2 (本件消費税等更正処分に信義則違反の違法があるか) に対する当事者の主張
(控訴人の主張)

建物の取得に係る「課税仕入れを行った日」については、「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。」と定める本件通達ただし書が課税庁により公表され、その文字どおり、消費税法30条1項1号の適用に当たり、帳簿処理を契約の効力発生の日としている限りにおいて、課税仕入れを行った日を建物の売買契約の効力発生の日とするという取扱いが、消費税法制定以来、約30年にわたり認められてきた。控訴人は、そのような本件通達ただし書に基づく課税実務を信頼して、本件建物の取得に係る「課税仕入れを行った日」を平成25年10月19日としたのである。

しかるに、須磨税務署長は、これまでの課税実務を変更し、控訴人の上記取扱いを否認した。

以上のような経緯からすれば、本件については、納税者間の平等・公平という要請を犠牲にしてもなお当該課税処分に係る課税を免れしめて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別の事情があるというべきである(最高裁昭和●●年(○○)第●●号同62年10月30日第三小法廷判決・裁判集民事152巻93頁参照)。

(被控訴人の主張)

本件通達ただし書は、建物等の譲渡に関する契約の効力発生の日において、課税資産の譲渡等による対価を収受する権利が客観的に見て実現可能な状態になっていない場合についてまで、その日を譲渡人が課税資産の譲渡等をした日とすることを認めるものではなく、課税実務も、そのような取扱いを是認していたわけではない。

したがって、本件消費税等更正処分につき、信義則の法理の適用を考える余地はない。

第3 当裁判所の判断

- 1 当裁判所は、原判決と同様、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補充主張に対する判断を含め、次のとおり補正し、後記2で「争点2 (本件消費税等更正処分に信義則違反の違法があるか) に対する判断」を付加するほかは、原判決「事実及び理由」中、「第4 当裁判所の判断」の1ないし4のとおりであるから、これを引用する。

- (1) 原判決15頁12行目から同頁14行目の「(本件建物の取得に係る支払対価の額及び本件報酬の額に係る「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)」を「(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さない日(平成25年11月6日)であるか)」に改め、16頁18行目から21行目までを次のとおり改める。

「エ したがって、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時点で、当該資産の譲渡等が行われたとみるのが相当であり、消費税法30条1項1号にいう「課税仕入れを行った日」についても、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(譲渡人の側から見ればその対価を支払うべき義務が確定した日)をいうものと解するのが相当である。

そして、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というためには、権利が発生したというだけでは足りず、客観的に見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。本件通達も、固定資産の譲渡等については、通常、その引渡しという事実があれば、その対価である権利の実現が客観的に可能な状態となり、権利が確定したといえることから、本件通達本文において、引渡日を「課税仕入れを行った日」とすることを原則としつつ、ただし書において、課税資産の譲渡等に係る契約の内容等によっては、当該契約の効力発生の日をもって、客観的にみてその対価を収受する権利の実現が可能な状態となり、権利が確定したと認められる場合もあることから、そのような場合には契約の効力発生の日を「課税仕入れを行った日」とすることを認める趣旨であると解される。」

- (2) 原判決16頁22行目の「これを本件についてみると、」の次に「本件不動産は、人の居住の用に供する賃貸マンションである（弁論の全趣旨）ところ、」を加え、同頁23行目の「（本件不動産の引渡し）」を「及び本件不動産の引渡し」に改め、17頁1行目の末尾を改行し、次のとおり加える。

「また、本件売買契約の履行状況についてみると、前提事実（4）のとおり、控訴人は、平成25年11月6日、本件売買契約の売主である控訴人代表者に対し同契約に係る代金全額を支払い、同日、所有権の移転登記手続が行われ、同月分以降、控訴人において、本件建物の賃料収入を得るようになったというのである。」

- (3) 原判決17頁2行目から同頁6行目までを次のとおり改める。

「そうすると、控訴人代表者が、平成25年11月6日に、控訴人から本件売買契約に係る代金全額の支払を受けると同時に、本件不動産につき控訴人への所有権移転登記手続をしたことによって、本件建物の引渡しがされたものといえるから、本件建物に係る売買代金請求権が客観的にみて実現が可能な状態となった時点、すなわち、同請求権について権利が確定した時点は、上記日であると認めるのが相当である。

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」は、平成25年11月6日であって、本件課税期間に属しないものと認められる。」

- (4) 原判決17頁7行目から18行目までを削り、同頁19行目の「（4）」を「（3）」に、18頁9行目の「（5）」を「（4）」にそれぞれ改める。

- (5) 原判決17頁23行目の「確定したと法的に評価される時点」を「確定した日」に改め、同頁25行目の「契約内容によっては」から18頁2行目の「解される。」までを「契約内容等によっては、当該契約の効力発生の日をもって、客観的にみてその対価を収受する権利の実現が可能な状態となり、権利が確定したと認められる場合もあることから、そのような場合には契約の効力発生の日を「課税仕入れを行った日」とすることを認める趣旨でただし書が設けられているものと解され、権利の実現が未確定な場合についてまで、納税者の自由な選択により、契約の効力発生の日をもって「課税仕入れを行った日」とすることを認める趣旨のものではないと解するのが相当である。控訴人は、法人税における資産の譲渡の時期に関する取扱いを前提として消費税法が制定されたという立法経緯や、従前の課税実務に照らせば、消費税30条1項1号の「課税仕入れを行った日」の解釈としては、引渡日とは別に、契約の効力発生の日とすることが許容されるべき旨主張するが、法人税においても、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つて収益に計上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とされてきたのであり（最高裁平成●●年（〇〇）第●●号同5年11月25日第一小法廷判決・民集47巻9号5278頁参照）、控訴人が主張するような消費税法制定に係る立法経緯を踏まえても、その後の課税実務において、権利の実現が未確定な場合についてまで、納税者の自由な選択により、契約の効力発生の日をもって「課税仕入れを行った日」とすることが許容されてきたとは考え難く、これを認めるに足りる証拠もない（控訴人が引用する文献には、本件通達ただし書に基づき、納税者の選択により契約の効力発生の日をもって、「課税仕入れを行った日」とすることができるかのように読める記述がされているものもあるが、これらの文献の記述のみをもって、控訴人が主張するような課税実務が行われてきたと直ちに認めることはできないというべきである。）。したがって、控訴人の上記主張は採用することができない。」に改める。

- (6) 原判決18頁4行目の「また、」から同頁8行目の末尾までを削る。
- (7) 原判決18頁9行目から10行目にかけての「支払対価の額及び本件報酬の額に係る」を削り、同行目の「属しない」を「属さない」に改める。
- (8) 原判決18頁12行目の「（本件消費税等更正処分について理由付記に違法があるか否か）」を「（本件消費税等更正処分に理由提示の要件を欠く違法があるか）」に改め、19頁11行目の末尾に「これに反する控訴人の主張は、採用することができない。」を加え、同頁12行目の「本件消費税等更正処分の理由付記に違法がある」を「本件消費税等更正処分に理由提示の要件を欠く違法がある」に改める。
- (9) 原判決19頁14行目の「（原告に「正当な理由」（国税通則法65条4項）があるか否か）」を「（控訴人が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日（平成25年10月19日）であるとして本件確定申告をしたことにつき国税通則法65条4項所定の「正当な理由」があるか）」に改め、20頁6行目の末尾に「また、本件通達ただし書の適用について控訴人が主張するような課税実務が行われてきたことを認めるに足りる証拠もない。」を加え、同頁10行目の「原告に、」を「控訴人が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日（平成25年10月19日）であるとして本件確定申告をしたことにつき」に改める。
- (10) 原判決20頁18行目の「認められる」の次に「（なお、前提事実（5）によれば、本件報酬に係る「課税仕入れを行った日」が平成25年11月6日であることは明らかであり、控訴人も本件においてこれを積極的に争っていない。）」を加える。

2 争点2（本件消費税等更正処分に信義則違反の違法があるか）に対する判断

原判決を補正の上引用して説示したとおり、本件通達が、権利の実現が未確定な場合についてまで、納税者の自由な選択により、契約の効力発生の日をもって「課税仕入れを行った日」とすることを認める趣旨のものと解する余地はなく、そのような課税実務が行われてきたことを認めるに足りる証拠もない。加えて、本件においては、本件売買契約の契約成立日（平成25年10月19日）の時点で、本件建物の収益権の移転を含めた引渡しはもとより、代金の支払や所有権移転登記などもされていなかったものであり、上記日に本件建物の取得に係る課税仕入れについて権利が確定したなどということができないことは明らかであったということが出来る。そうすると、本件については、単に控訴人が消費税法や本件通達の解釈・適用を自ら誤って本件確定申告をしたものにすぎないものというほかなく、本件消費税等更正処分につき、

信義則の法理の適用による違法を考える余地はないものというべきである。

したがって、本件消費税等更正処分に信義則違反の違法があるということはできない（本件消費税等更正処分に信義則違反の違法があることを前提とする控訴人の前記第2の4（2）ウの補充主張も、その前提を欠き、採用することができない。）。

3 結論

よって、控訴人の請求はいずれも理由がないから、これを棄却した原判決は相当であって、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。

大阪高等裁判所第7民事部

裁判長裁判官 西川 知一郎

裁判官 善元 貞彦

裁判官森田亮は、てん補のため署名押印することができない。

裁判長裁判官 西川 知一郎