

高松高等裁判所 令和●●年(〇〇)第●●号 過少申告加算税取消請求控訴事件

国側当事者・国(丸亀税務署長)

令和4年12月15日棄却・上告受理申立て

(第一審・高松地方裁判所、令和●●年(〇〇)第●●号、令和4年6月9日判決、本資料272号・順号13727)

判 決

控訴人	株式会社A
同代表者代表取締役	甲
被控訴人	国
同代表者法務大臣	齋藤 健
処分行政庁	丸亀税務署長 筒井 忠行
同指定代理人	奥野 陽子
同	重清 憲一
同	石飛 圭啓
同	久竹 優志
同	今川 恭子
同	宇野 僚一
同	久松 弘典
同	陶山 豊広
同	吉本 貴博

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 丸亀税務署長が、控訴人に対し、令和2年2月25日付けでした、平成30年8月●日から平成31年3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(ただし、令和2年6月4日付け再調査決定による一部取消後のもの)のうち、消費税の納付すべき税額につきマイナス86万4586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23万3300円を超える部分並びに過少申告加算税の賦課決定処分をいずれも取り消す。
- 3 訴訟費用は第1、2審とも被控訴人の負担とする。

第2 事案の概要

- 1 控訴人は、株式会社B(以下「B」という。)との間で営農型太陽光発電設備の設置等を受

ける契約を締結し、平成30年8月●日から平成31年3月31日までの課税期間（以下「本件課税期間」という。）に係る消費税及び地方消費税（以下「消費税等」という。）の確定申告において、同契約に基づき同年3月28日にBに支払った金員を課税仕入れに係る支払対価の額に計上した。しかし、処分行政庁は、本件課税期間内にBの業務の全部が完了しておらず、控訴人が課税仕入れを行った日は検収を行った令和元年5月24日になり、上記支払は本件課税期間内の課税仕入れに係る支払の対価とは認められないとして、令和2年2月25日付けで消費税及び地方消費税の更正処分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。）をした。

本件は、控訴人が、上記更正処分（ただし、令和2年6月4日付け再調査決定による一部取消し後のもの。以下「本件更正処分」という。）及び本件賦課決定処分が違法である旨主張して、これらの各処分（以下「本件各処分」という。）の取消しを求めた事案である。

原審は、控訴人の請求を棄却したところ、これを不服として、控訴人が控訴した。

2 関係法令等の定め、前提事実等、争点及び争点に関する当事者の主張は、次のとおり原判決を訂正し、後記3のとおり当審における控訴人の補足的主張を付加するほかは、原判決の事実及び理由欄の「第2 事案の概要」の1から3までに記載のとおりであるから、これを引用する。

- (1) 引用文中、「別表1」を「原判決別表1」に、「別表2」を「原判決別表2」に、それぞれ改める。
- (2) 原判決3頁14行目の「法30条1項」を「法30条1項（平成24年8月22日法律第68号による改正前のもの。以下、同条項について同じ。）」に改める。
- (3) 原判決3頁18行目から19行目までの「(中略)」を「(当該課税仕入れに係る支払対価の額に108分の6.3を乗じて算出した金額をいう。以下この章において同じ。）」に改める。
- (4) 原判決4頁7行目の「事業者が機械設備等の販売」の次に「(中略)」を加える。
- (5) 原判決5頁23行目から24行目の「記載されており、」を「記載されている（ただし、原判決別表1「対象設備」の「摘要」欄は、本件各見積書（甲5）の「摘要」欄の記載であるが、これが本件各契約の内容であることは当事者間に争いが無い。）。そして、同書面の」に改める。
- (6) 原判決8頁20行目の「当裁判所」を「高松地方裁判所」に改める。
- (7) 原判決9頁1行目の「原則として、」の次に「その仕入れの相手方による」を加える。
- (8) 原判決9頁4行目から5行目の「法28条1項本文からすると、」を「法28条1項本文が、現実に收受した金銭等のみならず、收受すべき金銭等も課税資産の譲渡等の対価の額に含めていることからすると、」に改める。
- (9) 原判決10頁5行目の「書面」を削る。
- (10) 原判決12頁25行目から13頁1行目を次のとおり改める。

「(4) 控訴人は、平成31年3月28日付けでBに支払った590万円及び430万円を「建設仮勘定」の科目で元帳に計上したことをもって、基本通達9-1-9の取扱いによった場合の会計処理（区分経理）を行ったと主張する。

しかしながら、控訴人は、上記「建設仮勘定」に対応して貸方に「預金」と記帳している。この会計処理は、未完成でかつ引渡し前の本件各設備について、請負代金の

一部を前払いしたことにより、預金が1020万円（590万円及び430万円）減少したという事実を記録したものと見える。

したがって、このような会計処理をもって、控訴人が区分経理を行い、基本通達9-1-9の取扱いによることを外部に表示したとはいえない。」

(11) 原判決13頁26行目から14頁1行目までを次のとおり改める。

「ウ 基本通達9-1-9の（注）は、事業者が区分経理によらない場合には、据付工事に係る対価の額を含む全体の販売代金を対価とする資産の譲渡となるとしているが、これは、事業者が区分経理を選択する場合には、同通達の適用があるということの意味することになる。

区分経理とは、機械設備等の販売とその据付工事とで、消費税等の課税期間を分けて処理を行うことを意味する。建設仮勘定は、工事中に搬入された機械設備等の販売代金に関し、当該工事の完了前に消費税等の申告を行うことを目的にしたものであるから、勘定科目として、前払金ではなく建設仮勘定を採用すれば、区分経理を選択したものと見える。」

### 3 当審における控訴人の補足的主張

(1) 本件各契約は、本件各注文請書の表面に記載された内容の業務、すなわち、本件各機器（対象設備）の販売とその据付工事の実施だけを内容とする契約であり、控訴人とBの間ではその旨の認識で合致しているから、基本通達9-1-9の適用がある。

この点、本件各注文請書の裏面に記載された本件取引条件の1条には、Bが、原判決別紙1記載の「対象設備」の設計、設置及びそれに付随する業務を控訴人から受託する旨記載されている。しかし、同条は、サービスの全体概要を記載したものであり、上記「付随する業務」とは、本件各注文請書の表面に記載のある業務の範囲内で必要になる付随業務を意味するものである。

現に、Bは、本件各契約締結当時、控訴人から営農型太陽光発電事業について学んでいた段階であり、対象設備の設計、設置及びそれに付随する業務を実施できる知識も経験もなかった。そのため、本件各機器の設計は控訴人が行ったものであり、本件各機器を電力会社の電線に連携させる工事等が本件各契約の範囲外であることも、本件各注文請書のほか、本件各見積書、本件各注文書に明記されている。

(2) 処分行政庁がBの担当者から得た回答内容を記載した令和元年12月4日付け質問応答記録書（甲16、乙6。以下「質問応答記録書」という。）及びBに対する令和2年2月5日付け調査結果報告書（甲15。以下「調査結果報告書」という。）には、Bが本件各機器の電気工事を行うとか、電力会社の電線に連携させることにより太陽光発電設備を完成させるという記載があるが、こうした事実がないことは上記（1）のとおりである。

上記各文書は、本件各契約に基本通達9-1-9の適用がない証拠として意図的に作成された疑いが強く、その内容は信憑性を欠く。

(3) 基本通達9-1-9は、据付工事に係る対価の額を契約その他に基づいて合理的に区別することができれば適用できると解されている。本件各契約においては、本件各見積書等により、据付工事に係る対価の額を合理的に区別することが可能であるから、本件各契約において、控訴人がBに支払うべき「発注時の対価の額」と本件各機器の代金額が対応していないことは、基本通達9-1-9の適用の妨げにならない。

そして、上記通達は、事業者と、その課税仕入れの相手方とで、それぞれ別に適用の可否が定まるから、Bが控訴人から支払を受けた金員を「前受金」として会計処理していたことは、控訴人について同通達を適用すべきか否かに影響しない。

### 第3 当裁判所の判断

1 当裁判所も、控訴人の請求は理由がないから棄却すべきものと判断する。その理由は、次のとおり原判決を訂正し、後記2のとおり当審における控訴人の補足的主張に対する判断を付加するほかは、原判決の事実及び理由欄の「第3当裁判所の判断」に記載のとおりであるから、これを引用する。

- (1) 引用文中、「別表1」を「原判決別表1」に、「別表2」を「原判決別表2」に、「別表3」を「原判決別表3」に、「別表4」を「原判決別表4」に、それぞれ改める。
- (2) 原判決17頁10行目から11行目までの「引渡基準又は完成引渡基準」を「引渡基準（基本通達9-1-1）又は完成引渡基準（基本通達9-1-5）」に改める。
- (3) 原判決17頁12行目の「当該取引の法的性質に応じて」の次に「、原則として」を加える。
- (4) 原判決18頁18行目の「乙6」の前に「甲8、」を加える。
- (5) 原判決18頁19行目の「前記2通の請求書」を「本件各請求書」に改める。
- (6) 原判決19頁1行目の「乙6」を「乙4～6」に改める。
- (7) 原判決19頁2行目から11行目までを次のとおり改める。

「(5) Bの担当者乙（以下「本件担当者」という。）は、令和元年12月4日、処分行政庁の課税調査に対し以下のとおり回答し、これに基づき、質問応答記録書（甲16、乙6）が作成された。

ア 本件各契約の内容は、本件注文書及び本件注文請書の「営農型太陽光発電設備導入サービスに関するお取引条件」の第1条（目的）に記載があるように、本件各機器の設計、設置及び付随業務をBが控訴人から受託するものである。具体的には、本件注文書及び本件注文請書の対象設備の詳細欄に記載されているとおり、本件各機器の設置作業及び電気工事を行い、電力会社の電線に連携させることにより太陽光発電設備を完成させ、引渡しを行うものである。本件注文書及び本件注文請書に納期が2019年5月24日として記載されているとおり、全体で一つの請負契約である。

イ Bは、本件各機器の設置及び電気工事として、令和元年5月8日に工事の立会いを行った上、連携工事に問題がないこと及び発電の実行を確認の上で、同月24日の本件各設備の引渡しを行い、その際、控訴人から本件各検収書（乙4）の発行を受けた。

ウ その後、Bが発行した令和元年6月28日付け請求書に従って、控訴人から残代金1242万7364円が支払われた。Bは、平成31年3月26日付け及び同月27日付けの請求額1020万円（本借金員）を前受金として処理していたが、令和元年6月30日に前受金を含めた本件各対価全額（2262万7364円）を、本件各契約に係る売上げに計上した。

- (8) 原判決20頁10行目の「電力会社の電線に連携させ」を「また、電力会社の電線に連携させる工事に立ち会って、当該工事に問題がなく正常に発電が行われていることを確認する

などして」に改める。

- (9) 原判決 2 1 頁 2 3 行目の「Bが、」の前に、「基本通達 1 1 - 3 - 1、同 9 - 1 - 5 の適用があると解するのが相当であるから、」を加える。
- (10) 原判決 2 2 頁 1 5 行目の「合意」を「合意等」に改める。
- (11) 原判決 2 4 頁 2 2 行目の「地方税法」を「地方税法（平成 2 4 年法律第 6 9 号による改正前のもの。）」に改める。
- (12) 原判決 2 5 頁 1 5 行目の「賦課される過少申告加算税の額は、」の次に「通則法 6 5 条 1 項、2 項の適用により、」を加える。

## 2 当審における控訴人の補足的主張に対する判断

### (1) 本件各契約の内容について

ア 控訴人は、控訴人と B との間では、本件各契約が本件各機器の販売とそれに伴う据付工事の実施のみを内容とする契約という認識で合致しているから、控訴人が課税仕入れを行った日については基本通達 9 - 1 - 9 の適用がある旨主張し、本件担当者作成に係る令和 4 年 6 月 2 0 日付け回答書（甲 2 5。以下「甲 2 5 回答書」という。）には、本件各契約について、「設備機器の販売及び据え付け工事を当社にて一括で請け負った内容となっております。」との記載がある。

しかしながら、前記 1（7）で訂正の上引用した原判決第 3 の 2（5）によれば、本件担当者は、従前、処分行政庁の税務調査に対し、質問応答記録書（甲 1 6、乙 6）及び質問調査報告書（甲 1 5）のとおり、本件各契約は全体で一つの請負契約である旨回答していることが認められ、甲 2 5 回答書の記載は、同人が従前示した認識に相反するものといえる。このような事情に鑑みれば、本件各契約締結当時における契約当事者（控訴人、B）の認識を本件担当者の回答のみによって決することは相当でなく、本件各契約締結時に両当事者の間で取り交わされた契約関係書類の解釈によって行うのが相当というべきである。

イ 本件各契約に関する文書（本件各見積書、本件各注文書及び本件各注文請書）の表面には、いずれも本件各機器の詳細、数量、単価及び金額と、電気工事材料費、労務費及び諸経費とが分けて記載されている。

しかしながら、本件各機器に関する事項と、工事費等に関する事項は、いずれも「対象設備」と題する同一の枠内に記載されており、各々の小計の合計額が「営農型太陽光設備導入サービス料」と合致するのに対し、前者が本件各機器の販売明細であり、後者が据付工事に関する費用であるなどと性格を区別した記載は存在しない。また、これらの文書の表面には、本件各設備についての納期の定めはあるが、本件各機器についての納期の定めはない上、第 1 回目支払の額（本件各金員）と本件各機器の代金額小計との間にも対価関係は認められず、前者は後者に満たない額となっていることが認められる。

以上によれば、本件各契約に関する文書の表面のみの記載によっても、本件各契約が本件各機器の売買、すなわち本件各機器という財貨の移転と反対給付たる金銭の支払という要素を含むことをうかがわせる記載があるとはいえない。

ウ また、本件各注文請書は、表裏が一体となった契約書類であり、表面にも裏面にも両者を別異に解すべき条項等は特段設けられていない。裏面に記載された本件取引条件の第 1 条には、本件各契約の目的が、控訴人が本件各設備の設計、設置及びそれに付随する業務を B に委託することに関する条件を定めることにあるとされており、本件取引条件全体を

みても、本件各契約が本件各機器の売買であることをうかがわせる文言はない。

エ そもそも、本件各契約の目的である「営農型太陽光発電」とは、太陽光パネルを使って日射量を調節し、太陽光を農業生産と発電とで共有する取組をいうが（乙2）、本件各機器（太陽電池モジュール、架台等）は、各々が組み立てられていない状態で控訴人の事業所に搬入されただけでは発電の目的を達成することはできない。本件各機器は、Bが他の電気工事材料を用いて組み立て、配線する作業を行うことによって初めて、一体の設備たる本件各設備となり、これによって営農型太陽光発電という所期の目的が達成される。このように、本件各機器と本件各設備との間には資産の同一性は認められず、その意味でも、本件各契約には、本件各機器について、資産の同一性を保持しつつそれを他人に移転するという「資産の譲渡」の性質は含まれていないというべきである。

オ 以上によれば、甲25回答書によっても、本件契約締結当時、控訴人とBが、本件各契約が本件各機器の販売とその据付工事だけを内容とするという認識で合致していたとみることはできない。かえって、当時の契約関係書類の記載は、本件各契約が、Bにおいて本件取引条件1条の受託業務を完了させ、本件各設備を控訴人に引き渡すことを約するという、それぞれ全体で一つの請負契約であるとの解釈に合致するというべきである。

なお、控訴人は、本件各契約締結当時、Bは控訴人から営農型太陽光発電事業について学んでいる段階であり、対象設備の設計やその他の付帯サービスを実施できる知識も経験もなく、控訴人が本件各機器の設計をしたとも主張する。しかし、契約の内容は、当事者の意思表示によって定まるものであり、双方当事者が上記イ及びウのとおり契約条項を定めている以上、控訴人が主張するような背景事情は契約の性格に影響しないというべきである。

## （2）質問応答記録書等の信憑性について

控訴人は、質問応答記録書（甲16、乙6）ないし調査結果報告書（甲15）には、Bが本件各機器の電気工事を行うとか、電力会社の電線に連携させることにより太陽光発電設備を完成させるといった虚偽の記載があるから、上記各文書の内容は信憑性を欠く旨主張する。

質問応答記録書には、「E株式会社の電線に連絡させることにより太陽光発電設備を完成させ、引き渡しを行うものです。」との記載があるが、本件各契約に関する文書（本件各見積書、本件各注文書及び本件各注文請書）の表面には、いずれも、系統連系（電力会社の電力系統に発電設備を接続すること）は本件各契約の範囲外である旨の記載があり、質問応答記録書のうち、系統連系がBの受託業務であると解釈される部分には誤りがあるというべきである。

しかしながら、本件各設備は、前記（1）エのとおり、本件各機器が控訴人の事業所に搬入されるだけでは意味がなく、一体の本件各設備として完成され、引渡しを受けることで初めて所期の目的が達成されるものであり、系統連系以外にも電気工事を要するものである。質問応答記録書中、Bが本件各機器の電気工事を行うという部分までが誤りとはいえない。また、前記（1）イウのとおり、本件各契約に関する文書（本件各見積書、本件各注文書及び本件各注文請書）には、本件各機器の売買についての合意を含むと解し得る表現はなく、むしろ、本件各契約が全体で一つの請負契約であるとする質問応答記録書及び質問調査報告書中の記載と合致する。そうであれば、前記の誤りがあることをもって、文書全体の信憑性が失われるとはいえない。

(3) 控訴人は、基本通達9-1-9は、据付工事に係る対価を契約その他に基づいて合理的に区別できれば適用できると解されているから、本件各契約上、控訴人がBに支払うべき「発注時の対価の額」と、本件各機器の代金額が対応していないことは、上記通達の適用の妨げにならないと主張する。

しかしながら、基本通達9-1-9は、事業者が機械設備等を販売したことに伴いその据付工事を行った場合に適用される基準であり、本件各契約に機械設備等の販売という要素がないことは前記(1)のとおりである。したがって、その余について検討するまでもなく、本件各契約に基本通達9-1-9を適用することはできない。

(4) Bによる会計処理について

また、控訴人は、事業者とその課税仕入れの相手方とでは、それぞれ別に基本通達9-1-9の適用の可否が定まるから、Bが控訴人から支払を受けた金員を「前受金」として会計処理したことは、控訴人について同通達を適用すべきか否かに影響しないと主張する。

しかしながら、Bの上記会計処理は、本件各契約締結当時、控訴人にとって仕入れの相手方であるBが、本件各契約がそれぞれ全体で一つの請負契約であると認識し、その解釈に基づく会計処理を行ったことを意味するものであり、本件各契約に関する文書の記載(前記(1))と相俟って、本件各契約が機械設備の販売とそれに伴う据付工事ではなく、一つの請負契約であることを裏付ける事情というべきである。したがって、上記会計処理が、控訴人について基本通達9-1-9を適用すべきか否かに影響しないと解することはできない。

(5) 以上によれば、当審における控訴人の補足的主張を踏まえても、本件各契約は全体で一つの請負契約と解するのが相当であり、控訴人について基本通達9-1-9の適用があると解することはできない。そして、訂正の上引用した原判決第3の1(1)のとおり、法30条1項1号にいう「課税仕入れを行った日」は、仕入れの相手方において当該資産の譲渡等による対価を收受すべき権利が確定した日と解すべきであるから、本件各契約に基づく資産の譲受けに係る「課税仕入れを行った日」は、控訴人が本件各設備の検収を実施し、Bから請負の目的物の完成引渡しが行われた令和元年5月24日というべきである。

### 3 結論

以上の次第で、控訴人の請求は理由がないから棄却すべきであり、これと同旨の原判決は正当である。

よって、本件控訴は理由がないから棄却することとし、主文のとおり判決する。

高松高等裁判所第2部

裁判長裁判官 阿多 麻子

裁判官 上田 元和

裁判官 下山 誠