

平成 20 年 7 月 12 日

中村 典司

固定資産を購入した場合の引き渡し時期は、契約当事者の確認書及び合意書に定めた日ではなく、所有権移転登記等がなされた時期として、消費税法上、課税期間における控除対象仕入税額に算入されないこととされた事例

(平 19.2.8、裁決事例集 No.73 519 頁)

はじめに

本判決は、課税期間における消費税額の課税仕入の控除をめぐり、本件建物等の引渡しの日が、建物等の所有権移転登記等がされた日として処分を行った原処分庁に対し、旅館業の許可がなされた平成 16 年 1 月 9 日以降が、本件不動産を使用収益できることとなった日であり、引渡しの日として合理的であると認められる譲渡契約の効力発生の日となり、契約当事者が確認書及び合意書で定めた日であるとして同処分等の全部の取り消しを求めた事案であります。この判決については、原処分庁及び請求人の各主張並びに国税不服審判所の判断のいずれも通達を基準としていること、固定資産の移転については、請求人と A 社との合意による契約に基づく引渡日によることをせず、その取引に係る経済的実質から見た支配関係の変化に基づいていることにつき、考察する余地があると思ひ題材としています。

事実

1 事案の概要

本件は、審査請求人が、平成 15 年 12 月 1 日から平成 16 年 11 月 30 日までの課税期間の消費税及び地方消費税の計算上、本件建物等の取得に係る消費税額を本件課税期間における控除対象仕入税額に算入したことについて、原処分庁が本件建物等の引渡しの日は、本件建物等の所有権移転登記等がなされた平成 15 年 11 月 27 日であり、本件課税期間では控除対象仕入税額に算入できないとして更正処分等を行ったのに対し、請求人が本件建物等の引渡しの日は契約

当事者が確認書及び合意書で定めた平成 16 年 1 月 31 日であるとして、同処分等の全部の取消しを求めた事案である。

2 基礎事実

以下の事実は、請求人及び原処分庁の双方に争いがなく、当審判所の調査の結果によってもその事実が認められる。

イ 請求人は、平成 15 年 11 月 27 日付で A 社との間で、土地・建物売買契約証書（以下「本件売買契約書」といい、本件売買契約書で表示された契約を「本件売買契約」という。）を取り交した。

ロ 本件売買契約書には、要旨次のとおりの記載がある。

(イ) A 社は、請求人に対し、Q 市 q 町 - 及び同 に所在する合計 742.96 m^2 の土地（以下「本件土地」という。）並びに同所に所在する鉄筋コンクリート造の床面積合計 3,194.23 m^2 の建物（以下「本件建物」といい、本件土地と併せて「本件不動産」という。）を譲渡する。

(ロ) 請求人は、本件売買契約と同時に本件不動産の売買代金として 410,000,000 円を A 社に支払う。

(ハ) 売買代金のうち、本件建物の金額は 195,823,810 円（税抜き）であり、消費税等の額は 9,791,190 円である。

(ニ) 売買代金の支払と同時に、A 社が請求人に対し、所有権移転登記申請手続に必要な一切の書類を交付する。

(ホ) A 社は、請求人に対し、所有権移転時に現状有姿にて本件不動産を引き渡す。

(ヘ) 本件不動産の所有権は、請求人が売買代金の全額を A 社に支払うと同時に移転する。

(ト) A 社は、所有権移転のときまでに、本件不動産について抵当権、質権、地上権、地役権又は賃借権の設定その他所有権の完全な行使を阻害する瑕疵があるときはもちろん、公租公課その他賦課金及び負担金の未納があるときは、これを抹消し、又は精算したる後に瑕疵のない完全な所有権を買主に移転しなければならない。

(チ) 本件不動産に付属する附帯設備及び備品等は、上記(ヘ)の所有権移転と同時に請求人の所有に帰属するものとする。

ハ 請求人は、平成 15 年 11 月 27 日、B 社との間で本件不動産の購入資金とするため 326,000,000 円の金銭消費貸借契約を締結し、同日、B 社を債権者として、債務者及び根抵当権設定者をいずれも請求人とする根抵当権設定契約書兼代物弁済予約証書を作成するとともに、本件不動産に B 社を根抵当権者とする

極度額 391,200,000 円の根抵当権の設定登記を行った。

ニ 請求人は、平成 15 年 11 月 27 日に、本件不動産の売買代金全額を A 社へ支払った。

ホ 平成 15 年 11 月 27 日、同日の売買を原因として A 社から請求人に対し所有権移転登記（以下「本件所有権移転登記」という。）がなされた。

ヘ 請求人は、A 社との間で平成 15 年 11 月 27 日付の確認書（以下「本件確認書」という。）を取り交わし、本件確認書には、要旨次のとおりの記載がある。

(イ) 本件売買契約書で定めた本件不動産の引渡しの時期及び所有権移転の時期について、本件確認書を取り交わす。

(ロ) A 社は、請求人に対し、本件不動産を、請求人が事業目的を変更し、商業登記が完了し、関係諸官庁による営業許可時に引き渡す。

(ハ) 本件不動産の所有権は、上記(ロ)の引渡し時に移転するものとし、請求人は上記(ロ)の引渡し時まで、A 社が自己所有のものとして使用することができるものとする。

ト 請求人は、原処分庁に対し、平成 15 年 11 月 28 日に 6 月 1 日から翌年 5 月 31 日までの事業年度を 12 月 1 日から翌年 11 月 30 日までの事業年度に変更する事業年度の変更・異動届出書及び本件課税期間を適用開始課税期間とする消費税課税事業者選択届出書を提出した。

チ 請求人は、A 社との間で平成 16 年 1 月 31 日付の合意書（以下「本件合意書」という。）を取り交わし、本件合意書には、要旨次のとおりの記載がある。

(イ) A 社と請求人は、本件売買契約を締結し、その売買代金の全額は、C 銀行の債務弁済のために充当されたこと。

(ロ) 平成 16 年 1 月 9 日付で、P 県 Q 保健所長から請求人に旅館業の許可がなされたこと。

(ハ) 本件不動産の引渡しの期日は、平成 16 年 1 月 31 日とすること。

リ 請求人は、商号を平成 16 年 3 月 12 日に 社から、現在の社名へ変更し、同年 4 月 日付で変更登記を行った。

ヌ 請求人の平成 15 年 6 月 1 日から平成 15 年 11 月 30 日までの事業年度の法人税の確定申告書に添付された貸借対照表には、次の記載がある。

(イ) 資産の部の有形固定資産の中に、建設仮勘定として 446,874,417 円が計上されている。

(ロ) 負債の部の固定負債の中に、長期借入金として 326,000,000 円が計上されている。

ル 上記ヌの(イ)の建設仮勘定 446,874,417 円については、いずれも平成 16 年 1 月 31 日付で建設仮勘定から次の各勘定科目へ振替処理がなされている。

(イ) 土地（本件土地）	204,385,000 円
(ロ) 短期貸付金（D社）	3,000,000 円
(ハ) 短期貸付金（E社仲介手数料）	16,800,000 円
(ニ) 前払費用（B社事務手数料）	6,846,000 円
(ホ) 雑費（B社公正証書作成手数料）	120,000 円
(ヘ) 損害保険料（F保険会社火災保険料）	752,470 円
(ト) 租税公課（登録免許税）	9,073,500 円
(チ) 支払手数料（G司法書士）	282,447 円
(リ) 建物（A社より買入）	157,039,515 円
(ヌ) 建物附属設備（A社より買入）	37,407,075 円
(ル) 構築物（A社より買入）	54,208 円
(ヲ) 車両運搬具（A社より買入）	109,990 円
(ワ) 工具器具備品（A社より買入）	1,213,022 円
(カ) 仮払消費税（本件建物等の取得に係る消費税等）	9,791,190 円

なお、本件建物等には、上記(リ)の建物のほか、同(ヌ)建物附属設備、同(ル)構築物、同(ヲ)車両運搬具及び同(ワ)工具器具備品に相当する金額が含まれている。

ヲ 請求人は、本件課税期間の消費税等の計算上、本件建物等の取得に係る消費税額を控除対象仕入税額に算入した確定申告書を提出した。

3 争点

本件建物等の取得に要した費用に係る消費税額が、各課税期間の控除対象仕入税額に算入されるか否かが争われており、消費税法第30条1項及び同法2条12項につき仕入税額控除が認められるためには、事業者が事業として他の者から資

産を「譲り受け」たことを要し、ここでいう「譲り受け」たか否かの判断も引き渡しがされたか否かによると解する。そうすると、本件においては、平成 15 年 11 月期及び平成 16 年 11 月期のいずれの期に、本件建物等の引渡しがされているか否かが争点になる。

当事者の主張

1 請求人の主張

イ 本件更正処分

(イ) 本件不動産の引渡しについて

請求人及び A 社との間で取り交わされた本件売買契約書、本件確認書及び本件合意書によれば、契約当事者間では、本件不動産の引渡しは平成 16 年 1 月 31 日とすることで合意している。

したがって、原処分庁は、民法の規定に基づく契約当事者間の意思表示という法律行為を否定している。

(ロ) 消費税法における固定資産の引渡しの時期の判定について

消費税法基本通達 9 - 1 - 13 において、固定資産の引渡しがいつであるかについては、「原則、その引渡しがあった日とする。ただし、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、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。」旨定めている。また、その引渡しの日がいつであるか明らかでないときは、同通達 9 - 1 - 2 において、「代金の相当部分（おおむね 50%以上）を收受するに至った日、所有権移転登記の申請（その登記の申請に必要な書類の相手方への交付を含む。）をした日のいずれか早い日」である旨定めている。

本件不動産の引渡しの日については、本件確認書及び本件合意書に明記されており、引渡しの日がいつであるか明らかでない事情はないので、当事者間で合意した平成 16 年 1 月 31 日となる。

また、消費税の計算での資産の譲渡等の時期及び課税仕入れの時期は、原則として法人税法の基準を援用しているから、消費税法基本通達 9 - 1 - 13 は、法人税基本通達 2 - 1 - 14《固定資産の譲渡による収益の帰属の時期》と同旨の定めである。

法人税基本通達 2 - 1 - 14 では、固定資産のうち、土地、建物及び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、「法人がその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）の属する事業年度で収益計上することとしている場合には、これを認める。」とする、いわゆる契約基準が導入されている。

これら消費税法基本通達及び法人税基本通達を本件不動産の取引に適用すると、本件不動産の用途はビジネスホテルであり、ビジネスホテル業は、関係諸官庁の営業許可なしでは営業できないものである。したがって、P 県 Q 保健所長による旅館業の許可がなされた平成 16 年 1 月 9 日以降が、請求人において本件不動産を使用収益できることとなった日であり、引渡しの日として合理的であると認められる譲渡契約の効力発生の日となる。

(ハ) 以上のことから、本件不動産は、平成 16 年 1 月 31 日に請求人が取得した物件であり、請求人が、本件建物等の取得に要した費用に係る消費税額を控除対象仕入税額に算入して行った本件課税期間の消費税等の確定申告は適法な申告であり、本件更正処分は違法に行われたものであるので、その全部を取り消すべきである。

ロ 本件賦課決定処分

上記イで述べたとおり、本件更正処分はその全部が取り消されるべきであるから、これに伴い、本件賦課決定処分もその全部が取り消されるべきである。

2 原処分庁の主張

イ 本件更正処分

(イ) 本件不動産の引渡しについて

本件不動産の引渡しの時期について、平成 15 年 11 月 27 日に、本件売買契約書が取り交わされていること、売買代金のすべてが請求人から A 社に支払われていること、本件所有権移転登記がなされていること、本件不動産上に B 社の根抵当権が設定されていることからすると、本件不動産を請求人が取得した日は、同日であると認められる。

したがって、請求人が本件確認書及び本件合意書で合意した本件不動産の引渡しの期日である平成 16 年 1 月 31 日を本件不動産の引渡しの時期とすることは認められず、本件建物等の取得に要した費用に係る消費税額は、本件課税期

間における控除対象仕入税額とはならない。

(ロ) 消費税法における固定資産の引渡しの時期の判定について

固定資産の取得の時期の判定に当たっては、契約上の取得の時期に関する文言にのみとられることなく、実質的にその資産に対する支配関係の変動がいつあったかという観点から判断すべきであると解される。

本件不動産の場合、平成 15 年 11 月 27 日に本件売買契約が締結され、それと同時に売買代金のすべてが請求人から A 社に支払われ、同時に本件所有権移転登記がなされていることから、同日をもって本件不動産に対する実質的な支配関係の変動があったと認めるのが相当であり、さらに、請求人は、本件不動産上に請求人を債務者とする B 社の根抵当権を設定させていることからしても、経済的取引の実体において平成 15 年 11 月 27 日に本件不動産の引渡しがあったと判断するのが相当である。

したがって、本件確認書及び本件合意書で合意した平成 16 年 1 月 31 日に本件建物等の引渡しがなされたとする根拠は認められず、請求人の主張する本件確認書及び本件合意書による合意の日付をもって消費税法基本通達 9 - 1 - 13 に規定する「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」とすることは認められない。

ロ 本件賦課決定処分

上記イで述べたとおり、本件更正処分は適法に行われており、請求人には国税通則法第 65 条《過少申告加算税》第 4 項に規定する「正当な理由がある場合」に該当する事由もないことから、本件賦課決定処分は適法である。

審判所の判断

1 認定事実

請求人提出資料、原処分関係資料及び当審判所の調査の結果によれば、次の事実が認められる。(以下省略)

2 本件更正処分について

イ 消費税法第 30 条第 1 項における課税仕入れを行った日がいつであるかは、課税仕入れと課税資産の譲渡等が表裏の関係にあることから、資産の譲渡等の

時期に準じて判断するのが相当であると認められ、この資産の譲渡等の時期は、所得税又は法人税における収益の計上基準と同様に、課税仕入れとなる資産の譲受け等及び借受けをした日又は役務の提供を受けた日と解されている。

そうすると、固定資産の譲渡の時期は、当審判所においても消費税法基本通達 9-1-13 及び 9-1-2 に基づき判断することが相当と認められ、その引渡しがあった日の判断に当たっては、引渡しという具体的事実を重視し、その取引に係る経済的効果の実現、すなわち経済的実質からみた支配関係の変化にその基礎をおくべきであると考えられる。

つまり、土地及び建物の譲渡の時期は、権利証の交付、登記の有無、代金の受領状況などの客観的な取引実態によって引渡しが実現しているかどうかという事実の認定と法的評価の問題とみるべきで、必ずしも契約形式からの当事者の主観的意思のみによって判断するのは妥当ではない。

□ これを本件についてみると、次のとおりである。

(イ) 本件売買契約書を締結した平成 15 年 11 月 27 日に請求人は売買代金の全額を売主である A 社へ支払い、同日、所有権移転登記を了しているばかりか、B 社に対して、債務者及び根抵当権設定者をいずれも請求人とする根抵当権設定契約書兼代物弁済予約証書を作成するとともに、本件不動産に B 社の根抵当権の設定登記を行っていることが認められる。

(ロ) 営業許可申請は、旅館営業開始の意思があり、営業を行うことになる建物が存在すればいつでも提出可能であること、営業許可申請の要件の審査に当たっては、その営業を行う建物の構造、規格及び衛生施設等が基準に合致しているかの確認は必要であるが、建物の所有形態により営業許可申請の可否が左右されるものではないこと、並びに本件売買契約書、本件確認書及び本件合意書によれば、請求人に対して関係諸官庁による旅館業の営業許可がされなければ本件売買契約の効力は生じないとする旨の約定もないことをも併せ考えれば、本件売買契約書、本件確認書及び本件合意書は、旅館業の営業許可を受けることを停止条件とする契約であるとは認められない。

(ハ) 以上のことから、本件不動産の引渡しは、平成 15 年 11 月 27 日に完了していると認めることが相当であり、そうすると、本件建物等の取得の対価及び取得に要した費用に係る消費税額は、本件課税期間の控除対象仕入税額とは認められない。

八 請求人は、引渡しの日 of 判定の解釈に当たって、消費税法基本通達 9 - 1 - 13 の定めによれば、事業者が本件不動産の譲渡契約の効力発生の日を譲渡時期とすることとする場合にはこれを認めるとしており、本件売買契約に関して作成された本件確認書及び本件合意書には、本件不動産の引渡しの日を平成 16 年 1 月 31 日とする旨の記載があることから、本件建物等の取得の対価及び取得に要した費用に係る消費税額は、本件課税期間の控除対象仕入税額である旨主張する。

しかしながら、契約書記載の合意が当事者間において真意でなされたとしても、上記口の(イ)及び(ロ)の事実関係のもとにおいては、本件不動産は、本件合意書に記載された引渡しの日である平成 16 年 1 月 31 日より前の平成 15 年 11 月 27 日に現実に引渡し完了しているものと認められ、このように引渡しの日について合理的と認められる日が存在している場合には、本件不動産の引渡しの日についての当事者間の合意があるからといって課税仕入れの日を左右し得ないものというべきである。

また、本件売買契約書、本件確認書及び本件合意書は、旅館業の営業許可を受けることを停止条件とする契約であるとは認められないことから、上記 1 の(3)のハの消費税法基本通達 9 - 1 - 13 のただし書で定める契約の効力の発生日は、平成 15 年 11 月 27 日というべきであり、同通達を根拠として本件建物等の引渡しの日を平成 16 年 1 月 31 日とする請求人の主張は認められない。

これらのことから、契約時における当事者間の主観的意思に基づいて作成されている本件確認書及び本件合意書の存在は、控除対象仕入税額の帰属課税期間が本件課税期間ではないとした前述の判断の妨げとなるものではない。

二 以上のとおり、本件建物等の取得の対価及び取得に要した費用に係る消費税額を本件課税期間の控除対象仕入税額ではないとした本件更正処分に何ら違法な点は認められず、適法である。

3 本件賦課決定処分について

本件更正処分は、上記 2 のとおり適法であり、これにより納付すべき税額の計算の基礎となった事実が、本件更正処分前の税額の計算の基礎とされなかったことについて、国税通則法第 65 条《過少申告加算税》第 4 項に規定する正当

な理由があるとは認められないので、同条第 1 項及び第 2 項並びに地方税法附則第 9 条の 9《譲渡割に係る延滞税等の計算の特例》第 1 項の規定に基づいてされた本件賦課決定処分は適法である。

4 その他

原処分のその他の部分については、請求人は争わず、当審判所に提出された証拠資料等によっても、これを不相当とする理由は認められない。

研究・・・結論に賛成、一部理由に反対

本件の争点は、建物等の取得がいつあったのかという取得時期の問題である。これは事実認定の問題であり納税者がなぜ課税処分を受け、裁決にいたったのかを以下 学説・裁判例を通して検討する。

1. 事実認定方法

(1) 事実認定の考え方

事実認定の考え方については、「最も基本になる考え方を強いて挙げれば、経験則（普通、物事はこのような経過で進んでいくものだとか、普通、人間はこのような行動を取るものであるとかいう法則）という考え方と動かしがたい事実ということになりましょう。」（注 1）と伊藤教授は述べている。また、

事実認定における事実とは、「それ自体は過去における歴史的事実であるから、改めてこれを法的に再構成しなければならないことになる。それは、経験則に違反して事実を認定してはならないし、心証形成において心の偏りがないように努め、通常一般人であれば合理的な疑いを残さない程度の具体的確信に至る心理状態において初めて法的視点からの事実認定が可能となる。」（注 2）として事実認定には法的視点から考察することが必要としている。

(2) 事実認定と実質主義

「事実認定における実質主義とは、ある取引について納税義務者が選んだ法形式と取引の実態が一致していない場合には、その実態に合わせるように法形式を引きなおして事実認定を行い、法律を適用する。これに対して税法解釈にお

ける実質主義とは、法文の形式的文言にとらわれることなく、法の目的解釈、あるいは意義を探求することで、経済的意義あるいは実質に従って解釈する方法である。」(注3)と述べられている。金子宏教授は、「租税法においても要件事実の認定に必要な事実関係や法律関係の「外観と実体」ないし「形式と実質」がくい違っている場合には、外観や形式に従ってではなく、実体や実質に従ってそれらを判断し認定しなければならない。」(注4)と述べている。

2. 民法における取得

建物等の取得とは売買の相手方からすると建物等の譲渡となり、同義語である建物等の引渡しとは、売買であれば通常はお互いの意思表示を書面にして売買契約書を作成し、物件の表示、売買金額、引渡日、手付金の有無、残金の支払日、所有権移転等について契約書に織り込むことになる。

民法 176 条によれば物件の移転は当事者の意思表示だけでできるとしており、当事者の意思の合致のみで所有権が移転する。民法 206 条では、この所有権を有する所有者は法令の制限内において、自由にその所有物の使用、収益及び処分をなす権利を有する。そして所有権を第三者に対抗するために、登記の手続きをする場合には、通常司法書士に依頼をするが、所有権の権利変動の移転を証明する文書により申請を行う際に権利証を添付する必要がある。この権利証をもっている人が真実の権利者であるということになる。

3. 権利確定主義

他に特別の定めがない場合の一般的な基準として権利確定主義があり、この基準を採用する 2 つの理由は、取引の多様化により信用取引が多いこと、現金主義を採用した場合には、納税者が所得の帰属時期につき恣意性をいれることができ、所得算定の不正確性を招くためである。

松沢教授は「現行の租税法全体の構造としては権利確定主義がその中核的地位を占める。…中略…益金の額の年度帰属を決定するための基準として権利という法的な尺度を取り込んだことは、本来「所得というのは私法上の概念ではなく経済上の

概念であるが、帰属年度の基準としてはできるだけ明確なものがすぐれており、また通常の経済取引は有効な法律行為を介して行われるので、裁判例が従来から採用してきている権利確定主義は正当性を有している」(注5)」「(注6)」というべきであるとしている。そして同教授は「一般的にいえば基本的な基準として外部取引につき 対価請求権の確定したとき、 所有権の移転又は役務の提供があったとき

引渡又は対価請求権につき債務が同時履行の抗弁権を失ったとき 定められている債務履行期等が考えられるが、いずれにおいても「権利」を基準として事案に即し確実に把握すべきである。」(注7)と述べられている。そして、金子教授は「私法上の権利の確定ないし所有権の移転の時点が所得の実現の時点であると解すべきである。譲渡所得についていえば、所得税法上、それは、「資産の譲渡による所得」であり、資産の譲渡とは資産の所有権の移転のことであるから、所有権の移転の時点に所得が実現すると解すべきである。」(注8)と述べられ、「権利」を基準にすることでほぼ一致していると考えられる。他に管理支配基準等がある。(注9)

また、最近の判例によると、「徴税政策上の技術的見地から収入すべき権利の確定したときを捉えて課税することとしたものであって、その意味で権利確定主義は、その権利につき後の現実の支払いがあることを前提として所得の帰属年度を決定するための基準である。」(注10)と解され、学説と判例ともにほぼ一致していると考えられる。

4. 消費税法

消費税法第30条《仕入れに係る消費税額の控除》第1項は、事業者(同法第9条第1項本文の規定により消費税を納める義務が免除されている事業者を除く。)が、国内において行う課税仕入れについては、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旨規定している。また、消費税法第2条12項には、課税仕入れとは、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と規定している。本判決では資産の引渡日がいつかということが焦点である。

5 . 本件の検討

(1) 引き渡しの日について

本件については、建物等の引渡しについては、2 権利確定主義に建物等の引渡又は対価請求権につき債務が同時履行の抗弁権を失ったときとしており5 によりこの事実は明らかである。よって、15 年 11 月 27 日とみるべきである。

当事者間の合意たる契約として私的自治を尊重したいのであるが、下記 事実認定からすると、15 年 11 月 27 日に所有権移転登記が完了しており、その次の 11 月 28 日に事業年度の変更・異動届出書及び消費税課税事業者選択届出書を提出しているが、経験則からすると、通常の人がやらないようなこと(当事者間の合意たる契約及び事業年度変更、消費課税選択届出書) をやっていることと考え認定事実が経験則に違反しているといえる。

建物等の取得の日は平成 16 年 1 月 31 日と主張する。この日は当事者間の合意による本契約の確認書及び合意書に記載されている建物等の引渡しの日である。

売買契約書を締結した平成 15 年 11 月 27 日に請求人は売買代金の全額を売主である A 社へ支払い、同日、所有権移転登記を了しているばかりか、B 社に対して、債務者及び根抵当権設定者をいずれも請求人とする根抵当権設定契約書兼代物弁済予約証書を作成するとともに、本件不動産に B 社の根抵当権の設定登記を行っていることが認められる。

平成 15 年 11 月 28 日に 6 月 1 日～翌年 5 月 31 日までの事業年度を 12 月 1 日～翌年 11 月 30 日までの事業年度に変更する事業年度の変更・異動届出書及び本件課税期間を適用開始期間とする消費税課税事業者選択届出書を提出した。

(2) 通達行政と租税法律主義について

消費税法基本通達 11-3-1(課税仕入れを行った日の意義)には、課税仕入れを行った日とは、課税仕入れにかかる資産を譲り受け、借り受け、又は役務の提供を受けた日をいうとされており、当該意義は消費税法に定められていない。また、本事例は基本通達 9-1-13 のただし書における「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」に該当しないからとして通達によって当該引渡日を合意契約による日ではないとしており、原処分庁の主張を採用している。

そもそも通達とは、上級官庁が法令解釈や行政の運用方針などについて、下級官庁に対してなす命令であり、税務行政においても多数の通達が国税庁長官によって発せられている。しかし、我が国は法治国家であり憲法を最高規範とし、租税法律主義のもと、憲法 30 条は「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負う。」とし、さらに憲法 84 条で「あらたに租税を課し、または現行の租税を変更するには、法律または法律の定める条件によることを必要とする。」と定めている。この租税法律主義の機能は、今日の複雑な経済社会において、各種の経済上の取引や事実の租税効果(タックス・エフェクト)について十分な法的安定性と予測可能性とを保障しうるような意味内容を与えられなければならない。(注 11)

そして、国の恣意的な課税を阻止するために、この租税法律主義は 4 つの内容を有し、納税者の権利を守っている。租税法律主義の柱となるひとつに課税要件法定主義があるが、これは課税要件ばかりでなく、徴税にあっても法律で定めなければならない(注 12)ことを意味し、厳格に運用されることにより、租税の予測可能性を満たすことが出来、租税正義を担保することができると思う。

今回の本判決は、当事者合意たる契約にもとづく日の事実認定をして、この事実に基づき、通達を法律として選択適用をする際に当該契約の日を適用することができなかったことを理由として、原処分庁を支持している。今回の判決は、通達をもとに判断が下されており、国税庁付属の裁断機関としては自己の土俵で自己の考えた都合のよいルールにもとづき、綱をとっているようにみえる。また、今回の根拠となった通達は法律ではないところから、行政庁による通達

の使い分けが行われやすい。通達の使い分けが行われると、納税者の予測可能性は確保されない（注13）ということから租税法律主義を保障することができず、租税正義を確保することができなくなり、その結果として国民の幸福をかなえることができなくなる。

6 最後に

実務的にみると本判決にあつては税理士関与の納税者であるならば、損害賠償事件を感じさせる面がある事例であった。争点である建物等の引渡の日が判断しやすい判決であった。リーガルマインドとして考えるとさまざまな問題点を発見することができた。租税実体法は、通常は申告等の行為規範として活躍するが、いざ争いごとになった場合には裁判規範としての活躍の場がある。また、通達にあつては、通達の内容は法の正当な解釈の範囲内にあるものといひ得る（仙台地裁 平成3年11月12日判決）通達の定めが租税法規に照らして合理性を有する限り、当該租税法規の適用に当たっては、通達の定めに従った解釈、運用を行うのが相当である（東京地裁 平成12年7月13日判決）に対し、通達を行政内部の上級官庁から下級官庁への指示的性格を有するもの（東京地裁 平成9年9月30日判例）など、通達を支持もしくは支持せずに判断している裁判が多数ある。

私たちはこれら通達を常に意識すれば大丈夫ということは皆無であり、またこれらの通達に対する裁判を見ると到底、予測可能性を保つことはできないといわざるを得ない。、ならば、法律家としての税理士が租税実体法を行為規範・裁判規範として意識し、日常的にリーガルマインドを有し、問題解決をしていくしかないだろう。

（注1）伊藤滋夫著「要件事実・事実認定入門」P120～121

（注2）松沢 智著「租税実体法の解釈と適用2」P45

（注3） 同上 同上 P11～12

（注4）金子 宏著「租税法 第13版」P121

（注5）山田二郎著「税務訴訟の理論と実際」P36

（注6）松沢 智著「新版租税実体法」（補正第2版）P114

- (注7) 同上 同上 P115
- (注8) 金子 宏他著「ケースブック租税法 第2版」P357
- (注9) 増田英敏著「リーガルマインド租税法」P122 岡村忠生教授は「……対価への着目は収益把握のための一つ的手段であり、現象的な手続きに過ぎない。収益の本源は、資産の譲渡や役務の提供という取引に求められるべきであり、したがって益金の年度帰属も、対価の收受や債権の成立とは無関係に、譲渡や提供という取引事実が認められた年度とされるべきである。」
- (注10) 広島地裁判決 平成14年6月28日判決
- (注11) 租税法(第13版) 金子宏著 P68
- (注12) 最判30年3月23日固定資産税賦課取消請求上告事件では、租税を創設し、改廃するのはもとより、納税義務者、課税標準、徴税の手続はすべて法律に基いて定められなければならないと同時に法律に基いて定めるところに委せられていると解すべきである、としており、最判60年3月27日サラリーマン税金訴訟も支持している。
- (注13) リーガルマインド租税法 増田英敏著 P45