

《論 説》

消費税に関する一考察 ～消費税と権利確定主義～

齊 木 秀 憲

目次

1	はじめに	1
2	課税仕入れの時期	3
	（1）費用収益対応原則との関係	4
	（2）期間帰属の計上基準と権利確定主義	4
3	権利確定主義	6
	（1）沿革	6
	（2）資産の販売等の収益の益金算入時期の明確化	12
	（3）財貨運動を基礎とする改正	13
	（4）固定資産の収益計上基準（法人税基本通達2-1-14）の 意義	14
	（5）課税仕入れの時期	16
4	裁判例の検討	17
	（1）令和元年9月26日90号事案	18
	（2）令和元年9月26日96号事案	20
	（3）東京高判令和元年12月4日事案	23
5	結びに代えて	26

1 はじめに

我が国の消費税は、「付加価値税の性質をもつ多段階一般消費税である」⁽¹⁾とされている。

ところが、その課税標準は、例えば、製造から小売段階における事業が国民経済に新たに付加した価値、すなわち、各取引段階の付加価値

値の額ではなく、「課税資産の譲渡等の対価の額(省略)」(消費税法28条1項。なお、議論を明確にするため、本論では、特定仕入れ及び輸入取引を省略する。)と規定されているため、多段階一般消費税の売上税に近似するものとみることができる。

しかしながら、仕入税額控除法(前段階税額控除法)を採用し、税負担の累積を排除する仕組みから、実質の税負担の対象は、課税標準である資産の譲渡等の額に内包される各取引段階の付加価値額であると考えることができる。かような仕組みにおいて、付加価値税の性質を有すると解される。

また、我が国の消費税は、税負担が商品やサービス等の価格に含められて、消費者に転嫁されることが予定される間接消費税に分類される。すなわち、我が国の消費税は、課税標準である資産の譲渡等の表裏の関係にある消費者の消費に、担税力を認めて課される税であり、税の負担者は、事業者ではなく、消費者とする仕組みとなっている。

ところで、仕入税額控除による税負担の累積排除が適正に行われなかった場合は、その部分は、消費税が転嫁されず、事業者の負担となる恐れが生ずる。上述の消費税の仕組みを前提にすれば、当該控除の適正な計算が当該転嫁の重要な要素と考えることができる。

ところが、近時、仕入税額控除の適正な計算の重要な要素である「課税仕入れを行った日」が、その課税期間に属する日であるか否かを争点とする事案が散見される。例えば、管見するに高裁判決レベルでは、該当事案として、①東京高判令和元年9月26日訟月66巻4号471頁(以下「令和元年9月26日90号事案」という。)、②東京高判令和元年9月26日税資269号順号13319(以下「令和元年9月26日96号事案」という。)及び③東京高判令和元年12月4日税資269号順号13351(以下「東京高判令和元年12月4日事案」という。)などが認められる。

そして、その争点の具体的な内容は、「課税資産の譲渡等の時期」及び「課税仕入れの時期」について、所得課税における権利確定主義が妥

当するか否か、その内容はいなかものものである。

そこで、本論では、上述の消費税の仕組み及びこれらの事案を踏まえて、仕入税額控除における権利確定主義の適用の妥当性を考察する。

なお、論点を明確にするため、本論においては、上述の事案の争点となった「資産の譲渡」のうち、「固定資産の譲渡」を中心に論じていくこととする。

2 課税仕入れの時期

消費税の課税標準は、「課税資産の譲渡等の対価の額(省略)」(消費税法28条1項)と規定されている。そして、事業者が課税仕入れを行った場合には、「課税標準額に対する消費税額(省略)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(省略)……を控除」(消費税法30条1項)する仕入税額控除を規定し、消費税は、上述したように、税負担の累積排除の仕組みを採用している。

この「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(当該他の者が事業として当該資産を譲り渡し……た場合に課税資産の譲渡等に該当することとなるもの……に限る。)(消費税法2条12号。下線は筆者挿入、以下同じ。)」と規定されている。したがって、「課税仕入れ」は、「他の者から資産を譲り受けること」であるとともに「取引相手の他の者が事業として当該資産を譲り渡した場合に課税資産の譲渡等に該当することとなるもの」ということになり、課税資産の譲渡等と課税仕入れは、いわば、表裏一体のものと考えることができる⁽²⁾。

また、税負担の累積排除の観点を踏まえてみると、付加価値税の性質を有するためには、課税資産の譲渡等と課税仕入れが、法人税の益金と損金の関係における費用収益対応の原則のような対応関係により計上すべきか、同一の基準で計上すべきかという疑義が生ずる。

(1) 費用収益対応原則との関係

消費税の「課税の対象」、すなわち、課税物件は、「国内において事業者が行った資産の譲渡等(省略)」(消費税法4条1項)という行為であり、納税義務の成立は、「課税資産の譲渡等……をした時」と規定している。

そして、上述したように、仕入税額控除は、「他の者から資産を譲り受けた時」であるとともに「取引相手の他の者が事業として当該資産を譲り渡した場合の課税資産の譲渡をした時」の表裏となる課税資産を譲り受けた時が計上時期と解される。

また、課税資産の譲渡等の計上時期と課税仕入れの計上時期が表裏一体の関係であるとしても、両者の対応関係についての別段の規定は見当たらないことから、所得税の必要経費や法人税の損金計上に係る費用収益対応原則は、採用されていないと解される。

この点について、金子宏教授は、「ある課税期間に仕入れた物品やサービスに含まれている税額は、その物品やサービスがその課税期間の売上に対応するかどうかと関係なく、原則としてその課税期間において控除される。」と述べられ、課税仕入に係る税額は、その仕入時に計上すべきであり、費用収益対応原則の適用はないとの見解であると解される。

したがって、課税資産の譲渡等と課税仕入れについては、同一の基準で計上すべきであるということになる。

さらに、消費税の課税物件は、「資産の譲渡等」という行為であることから、費用収益対応原則の採用もなく、損益計算を前提とする法人税における公正処理基準の適用もないと解される。

(2) 期間帰属の計上基準と権利確定主義

また、消費税は、期間税であるため、納付すべき税額の算定のためには、「資産の譲渡等」の課税期間への期間帰属を決定する必要がある。したがって、「課税仕入れを行った日」(消費税法30条1項1号)の判断

基準、すなわち、計上基準を明確にする必要がある。

「課税仕入れを行った日」の判断基準の具体的な規定は、認められないが、消費税法基本通達（以下「消基通」ともいう。）11-3-1では、当該日を「課税仕入れに該当することとされる資産の譲受け……た日をいうのであるが、これらの日がいつであるかについては、別に定めるものを除き、第9章《資産の譲渡等の時期》の取扱いに準ずる。」と定め、資産の譲渡等の日と同様の計上基準としている。これは、上述した「課税資産の譲渡等と課税仕入れの表裏一体性」からも妥当であると考ええる。

加えて、「資産の譲渡等の時期」について、消費税法は、具体的な規定はないものの、例えば、棚卸資産及び固定資産の譲渡の時期については、次のとおり定め、それぞれ法人税における収益計上時期の取扱い（法人税基本通達2-1-1、2-1-14）と同様となっている。

- ① 消基通9-1-1（棚卸資産の譲渡の時期）「棚卸資産の譲渡を行った日は、その引渡しのあった日とする。」。
- ② 消基通9-1-13（固定資産の譲渡の時期）「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。ただし、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。（注）本文の取扱いによる場合において、固定資産の引渡しの日がいつであるかについては、9-1-2の例による。」。

この点について、金子宏教授は、「所得税および法人税の考え方が参考になる場合が多いであろう。資産の譲渡等……の期間帰属については、原則として、資産の譲渡等または特定課税仕入れが行われた課税期間に対価または支払対価が発生したと解すべきであり、消費税法28条1項が、『収受し、又は収受すべき一切の金銭』と規定しており、また同2項が『支払い、又は支払うべき一切の金銭』と規

定していることからして、取引が完了していれば、対価が未収であっても課税の対象になると解すべきであろう。その意味では、消費税においても、現金主義ではなく権利確定主義が妥当すると解すべきである。」と述べられている⁽³⁾。

この「収受し、又は収受すべき一切の金銭」及び「支払い、又は支払うべき一切の金銭」は、所得税法36条《収入金額》の「収入すべき金額」と同様に現金主義ではなく、発生主義によることは、その文言から明らかであると考ええる。そして、消費税に関しても、課税の公平の観点からは、一定の計上基準による必要があり、所得税法が、発生主義のうち権利確定主義を採用していることから、消費税法が同様の計上基準を採用しないとする別段の事情等も認められず、当該主義が妥当すると考えることができる。

しかしながら、権利確定主義とは何かについて、疑義のあるところであるため、次項で考察する。

3 権利確定主義

(1) 沿革

イ 権利確定主義の明確化の議論

昭和39年1月20日付の税制調査会の税法整備小委員会における「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」(以下「昭和39年1月税調答申」という。)では、次のとおり、税法における収益の額の計上基準の原則として「権利確定主義」の明確化の議論がされている。

「税法は、……現行税法全体の構造としては、権利確定主義を中核としながらも、その具体的適用は相当広く弾力性に富み、……細目において差異の生ずるのは課税の公平という租税目的上の要請から当然としても、企業会計……の発生主義と結果的には一致している面が多い。」。

そして、「税法が、……権利確定主義を基本的基準としているのは、税法が、法律として、すべての納税者について統一的に扱う必要から、期間損益の決定を単に会計上の事実行為に立脚した基準にのみ委ねることができず、……なんらかの法的基準を求めなければならないためである」としている。

具体的には、「基本的な基準を、税法上いずれに置くべきかについては、各種の意見（外部取引につき、①対価請求権の確定したとき、②所有権の移転又は役務の提供があつたとき、③引渡し又は対価請求権につき債務者が同時履行の抗弁権を失なつたとき、④定められている債務履行期等のいずれかを基準とする意見）があつたが、個別規定で補うことにより具体的な適用は③の引渡し又は対価請求権につき債務者が同時履行の抗弁権を失なつたときによることに近くなるとしても、法的な基本的基準としては②の所有権の移転又は役務の提供があつたときとすることが適当と認められる。」としている。すなわち、権利確定基準の根拠を私法上の物権変動及び債権債務関係に求めたものと考えられる。

ロ 旧法人税基本通達「249」の意義

このような法的基準の必要性を受けて、旧法人税基本通達「249」が、次のとおり、定められたと考えられる。

「資産の売買による損益は、所有権移転登記の有無及び代金支払の済否を問わず売買契約の効力発生の日の属する事業年度の益金又は損金に算入する。但し、商品、製品等の販売については、商品、製品等の引渡の時を含む事業年度の益金又は損金に算入することができる。」。

すなわち、ただし書が、いわゆる棚卸資産の販売を示すとすれば、動産を中心に考えて、動産の物権変動の對抗要件としての「引渡」（民法178条）であり、そうすると本文の中心は、固定資産として、原則、物権の移転は「当事者の意思表示のみによって効力を

生ずる」(民法176条)ことから「売買契約の効力発生の日」としたものと考えられる。

従前、「判例・学説は、意思主義の原則を忠実に適用して、契約のときに所有権が移ると解していた(省略)。しかし、代金も支払わず、登記も移転しないのに所有権が移ってしまうのは、取引の常識に反する。……その後、むしろ登記、引渡しの時点、あるいは、代金支払まで所有権は移らないと解すべきだという学説が有力となった。」⁽⁴⁾とされている。すなわち、物権変動、所有権の移転時期について、判例⁽⁵⁾は売買契約時、いわゆる契約時説を採用し、「原則として、契約の成立と同時に債権関係の発生と物権変動(所有権の移転)とが生ずる」⁽⁶⁾とすることに当該基準に求めたものと解することができる。

ハ 旧法人税基本通達(以下「旧法基通」ともいう。)2-1-1と2-1-14の意義

当該通達は、昭和44年改正において、たな卸資産の販売と固定資産の譲渡に分けられ、次のとおり、旧法基通2-1-1と2-1-14に引き継がれている。

旧法基通2-1-1(たな卸資産の販売による収益の帰属の時期)「たな卸資産の販売による収益の額は、その引渡しがあつた日の属する事業年度の益金の額に算入する。」。

旧法基通2-1-14(固定資産の譲渡による収益の額の帰属の時期)「固定資産の譲渡による収益の額は、その引渡しがあつた日の属する事業年度の益金の額に算入する。ただし、法人が当該固定資産の譲渡に関する契約の効力発生の日以後引渡しの日までの間における一定の日⁽⁷⁾にその譲渡による収益が生じたものとして当該日の属する事業年度の益金の額に算入したときは、これを認める。」

上述したとおり、物権変動(所有権の移転)時期について、取引

の常識や慣行における別段の特約等による引渡し、登記及び代金支払などの外部から認識できる「外部的徴表があった場合に移転する」⁽⁷⁾とする説（以下「所有権移転外部徴表認識説」という。）が有力とされたことの影響と考えることもできる。

ニ 課税所得との関係

また、「権利確定主義を中核としながらも、その具体的適用は相当広く弾力性に富み、……細目において差異の生ずるのは課税の公平という租税目的上の要請から当然」であるならば、課税の公平の観点から権利確定主義の具体的適用にアローアンスがあるとの示唆も読み込むこともできる。

この点については、所得税基本通達36-1（収入金額）の解説において、通達立案担当者は、次のとおり、述べている⁽⁸⁾。

「昭和26年に旧基本通達が制定された当時においては、……収入金額の計上時期に関しても、『収入すべき金額とは、収入する権利の確定した金額をいう。』（旧基通194）とし、『権利確定主義』という法的側面を強調した考え方がとられていた。」。

しかし、その後、「課税所得は、専ら経済的、実質的に把握すべきものであり、その原因となる行為が有効なものか無効なものか、法律上所有権が移転しているものか否かには関係なく、現実にその利得を支配管理し、自己のためにそれを享受している限りは、課税所得を構成するという考え方がとられるようになった」。

そこで、『権利確定主義』という言葉の中には、収入金額は『法律上の権利』の確定したものに限られる、という感じが強く残っているのです。これを排除するために、まず収入金額はその収入の基因となった行為が適法であるか否かを問わないものであることを明示し」とされている。

昭和40年税制改正直後の事業年度の法人税に係る事件について、福岡高判宮崎支部昭和55年9月29日行集31巻9号1982頁（最

高裁棄却確定)では、「いわゆる権利確定主義を採用すべき旨規定していること、および法人税法の要請する課税の公平、明瞭、確実、普遍等の諸原則を勘案すると、原則として売買契約の効力の発生する日の属する事業年度の益金に算入すべきである(いわゆる権利発生主義)が、商品、製品等の販売にあたっては、引渡あるいは検収完了等、所得を生ずべき権利の所得実現の可能性が確実になったものと客観的に認められるに至った時期を含む事業年度の益金に算入すべきである(いわゆる権利確定主義)とするのが相当である(法人税基本通達第二四九号参照)」と判示している。すなわち、商品等の販売については、権利確定主義の内容が、法人税法の要請する課税の公平等を重視し、法的側面を強調した権利発生主義に近似するものから、引渡あるいは検収完了等、所得を生ずべき権利の所得実現の可能性が確実になったものと客観的に認められるに至った時期を含む権利確定主義へシフトしたと考えることができる。

この点については、最判昭和49年3月8日⁽⁹⁾では、「旧所得税法一〇条が『収入すべき金額による』と定め、『収入した金額による』としていないことから考えると、同法は、現実の収入がなくても、その収入の原因たる権利が確定的に発生した場合には、その時点で所得の実現があったものとして、右権利発生の時期の属する年度の課税所得を計算するという建前(いわゆる権利確定主義)を採用しているものと解される。」とし、従来の権利確定主義は、上述の法的側面を強調した「権利発生主義」的なものであったと考えられる。

この点について、清永敬次教授は、「契約が成立して代金債権等が発生したときを基準とするものを権利発生主義とし、それ以後一定の事情が生じて権利の実現の可能性が増大したときを基準とするものを権利確定主義とするのである。問題は権利義務の確

定をどのようなものとしてとらえるかである。おそらく確定ということを一律に規定することは無理であろう。権利確定の段階としてはいろいろな段階がありうる(省略)……。その意味では権利確定主義は唯一の時点を提供するものではない」⁽¹⁰⁾と述べられている。

そして、確定ということを一様に規定することが困難であるから、「収入の原因となる権利が確定する時期はそれぞれの権利の特質を考慮して決定すべきものである」⁽¹¹⁾ということになる。

ホ 小括

物権変動時期及びそれに伴う所得の計上時期のいずれも、次のとおり、取引慣行等による引渡し等の客観的事実によりその時期を認識する考え方へと変遷したこととなる。

①私法上、物権変動(所有権の移転)時期について、売買契約時、いわゆる契約時説を採用し、「原則として、契約の成立と同時に債権関係の発生と物権変動(所有権の移転)とが生ずる」とする考え方から、取引の常識や慣行における別段の特約等による引渡し、登記及び代金支払などの外部から認識できる「外部的徴表があった場合に移転する」とする説、所有権移転外部徴表認識説が有力とされるに至ったこと。

②税法が、「権利確定主義」という法的側面を強調した考え方から、専ら経済的、実質的に把握すべきものであり、その原因となる行為が有効なものか無効なものか、法律上所有権が移転しているものか否かには関係なく、現実にその利得を支配管理し、自己のためにそれを享受している限りは、課税所得を構成するという考え方がとられるようになったこと。

③判例等が、原則として売買契約の効力の発生する日の属する事業年度の益金に算入すべきである(いわゆる権利発生主義)から商品、製品等の販売にあたっては、引渡あるいは検収完了等、所

得を生ずべき権利の所得実現の可能性が確実にになったものと客観的に認められるに至った時期を含む事業年度の益金に算入すべきである(いわゆる権利確定主義)とするのが相当とされたこと。

以上から、引渡し等の客観的に所有権が移転した事実又は移転し所有権の使用、収益、処分とう支配権能によりその利益を享受している客観的事実が認められる時に物権は変動し、所得実現の可能性が確実にになったとして、益金等を計上する基準を近時の権利確定主義ということになると解することができる。

(2) 資産の販売等の収益の益金算入時期の明確化

財務省主税局の税法立案担当者の解説⁽¹²⁾によれば、最判平成5年11月25日民集47巻9号5278頁の「ある収益をどの事業年度に計上すべきかは、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従うべきであり、これによれば、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ときの属する年度の益金に計上すべきものと考えられる」の判示を踏まえ、「従来の『実現』や権利の『確定』といった考え方及び収益認識に関する会計基準における考え方とも整合的となる規定とされました。すなわち、資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供による収益の額は、その資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供に係る目的物の引渡し又は役務の提供の日の属する事業年度の益金の額に算入することが原則とされた」としている。

すなわち、「『実現』や権利の『確定』とはいかなる状態を指すのか」という点については、原則として、資産の販売又は譲渡についてはその資産の引渡しとされ⁽¹³⁾ていたとし、法人税法22条の2第1項は、「内国法人の資産の販売若しくは譲渡……(以下この条において『資産の販売等』という。)に係る収益の額は、別段の定め(前条第四項を除く。)があるものを除き、その資産の販売等に係る目的物の引渡し……の日の属する事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入する。」とし、これまでの権利確定主義を引渡基準として規定したものと解される。

さらに、上述の最判平成5年11月25日の「現に法人のした利益計算が法人税法の企図する公平な所得計算という要請に反するものでない限り、課税所得の計算上もこれを是認するのが相当であるとの見地から、収益を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上すべきものと定めたものと解されるから、右の権利の確定時期に関する会計処理を、法律上どの時点で権利の行使が可能となるかという基準を唯一の基準としてしなければならないとするのは相当でなく、取引の経済的実態からみて合理的なものとみら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、法人税法上も右会計処理を正当なものとして是認すべきである」との判示を踏まえて、同22条の2第2項は、「内国法人が、資産の販売等に係る収益の額につき一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って当該資産の販売等に係る契約の効力が生ずる日その他の前項に規定する日に近接する日の属する事業年度の確定した決算において収益として経理した場合には、同項の規定にかかわらず、当該資産の販売等に係る収益の額は、別段の定め（前条第四項を除く。）があるものを除き、当該事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入する。」と規定された。

（３） 財貨運動を基礎とする改正

なお、税法立案担当者の改正の趣旨の説明⁽¹³⁾において、注目すべきは、「今回、収益認識に関する会計基準の導入を契機として、収益の額についての……定めが設けられたことにあわせて、収益の認識時期についても通則的な規定が設けられました。この際、権利の確定といった対価の流入の側面に着目するのではなく、上記の無償譲渡に関する論点や……収益の額についての考え方との整合性も考慮して、資産の引渡し又は役務の提供の時点を収益認識の原則的な時点とすることで、従来の『実現』や権利の『確定』といった考え方及び収益認識に関する会計基準における考え方とも整合的となる規定とされ」たことで

ある。

無償譲渡に関する論点及び収益の額についての考え方については、前号で、既に論じたところであり、企業に投下された資本運動を財貨運動と貨幣運動とに区分してみると、法人税法上の収益は、財貨運動を基礎とするものであり、一方、会計の収益は、貨幣運動を基礎とするものと考えることができる。そして、法人税法22条2項が、企業の主な経済活動から生ずる収益の所得を「資産の販売」と例示しているとおり、商品や製品の販売活動を企業の経営活動としてみると、出資等の資本を元手とする商品等の販売は、商品等の財貨と貨幣などの財貨の交換による資本の利得活動と考えることができる。すなわち、商品等に形成された付加価値、経済的成果が利得として取得されることになる。したがって、当該取引の利得は、商品等の販売により、その形成された付加価値が、経済的成果として認識され、貨幣等の財貨の流入によって純資産が増加し、測定されることになる。

ただし、ここで注意を要するのは、本来、収益として計上されるべき利得は、商品等に形成された付加価値であり、自由主義経済において利益を追求する純経済人の経済活動では、財貨運動による収益＝貨幣等の財貨収入が、前者の客観的な価値として、成立することを前提にするからであり、この本質が、収支計算を前提とする複式簿記の貸借均等の原理により隠蔽されていると考えることができる。」⁽¹⁴⁾。

したがって、上述した権利確定主義における「対価請求権の確定」などは、対価の流入の側面に着目した、収益を貨幣運動の面から捉えたものであるのに対し、「所有権の移転」などは、財貨運動の面から捉えたものであり、今回の資産の譲渡の益金計上時期の原則として規定した「引渡し」も同様であると解する。

(4) 固定資産の収益計上基準(法人税基本通達2-1-14)の意義

イ 「契約効力発生日基準」の適用について

上述の改正を受けて、法人税基本通達(以下「法基通」ともいう。)

2-1-14(固定資産の譲渡に係る収益の帰属の時期)は、「固定資産の譲渡に係る収益の額は、別に定めるものを除き、その引渡しがあった日の属する事業年度の益金の額に算入する。ただし、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、法人が当該固定資産の譲渡に関する契約の効力発生の日において収益計上を行っているときは、当該効力発生の日は、その引渡しの日に近接する日に該当するものとして、法第22条の2第2項《収益の額》の規定を適用する。」と定めた。

そうすると、法人税法上は、これまでの権利確定主義を法第22条の1第1項の引渡し基準として規定したとするならば、契約効力発生日基準は、「法人税法の企図する公平な所得計算という要請に反しない一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従った計上基準ということになる。そして、この基準の適用については、通達立案担当者の解説⁽¹⁵⁾によれば、「固定資産のうち土地、建物、構築物等については、一般的にその引渡しの事実関係が明らかでないことが多い」ことをその趣旨とし、契約効力発生日基準の適用は、引渡し基準がその事実関係において、認定できない場合に限定されていることになる。

ロ 「引渡し基準における使用収益基準」及び「引渡し以外の外部的徴表による計上基準」の適用について

そして、当該通達の注書で、「本文の取扱いによる場合において、固定資産の引渡しの日がいつであるかについては、2-1-2の例による。」としている。したがって、引渡し基準における「引渡しの判定」は、動産である棚卸資産の計上基準である出荷基準ないし検収基準のほか、土地、建物等の不動産の販売については相手方の使用収益開始を基準とする使用収益開始基準など「当該棚卸資産の種類及び性質、その販売に係る契約の内容等に応じその引渡しの日として合理的であると認められる日のうち法人が継続

してその収益計上を行うこととしている日によるものとする。」とし、「引渡し基準における使用収益開始基準」及び「この収受や所有権移転登記の申請による引渡し以外の外部的徴表による計上基準」の適用を認めている。

出荷基準は、棚卸資産を出荷し、運送業者等へ委託するなど、事実上、自己の支配から離脱した時点、検収基準は、相手方が当該資産を検査して、引き取りの意思を明確に表示した時点、使用収益開始基準は、買主に当該資産の管理権を移転し、相手がその使用収益をすることができるようになった時点を引渡しとするもので、いずれも客観的な事実に基づいて計上できる基準であると解される⁽¹⁶⁾。

また、その引渡しの日がいつであるかが明らかでないときは、「次に掲げる日のうちいずれか早い日にその引渡しがあったもの」とすることができる。(1)代金の相当部分(おおむね50%以上)を収受するに至った日、(2)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」ということになる。ただし、この部分については、通達立案担当者の解説⁽¹⁷⁾によれば、「山林、原野のような土地の販売で、その引き渡しの日が……一般の引渡日基準の判定によっては明らかでないという特殊な場合には、一種の形式基準として……通常の不動産の販売についてまで一般的に適用することは考えられていないことに留意すべきである。」としている。

これらの「引渡し基準における使用収益開始基準」及び「引渡し以外の外部的徴表による計上基準」は、上述の民法上の所有権移転外部徴表認識説に親和性があると考ええる。

(5) 課税仕入れの時期

上述したとおり、消費税の課税物件は、「資産の譲渡等」という行為であり、費用収益対応原則の採用もなく、損益計算を前提とする法人

税における公正処理基準の適用もないものと解される。

しかしながら、引渡し等、所得を生ずべき権利の所得実現の可能性が確実になったものと客観的に認められるに至った時期を含む権利確定主義の適用はあるものと解される。

そして、消費税の課税物件は、「国内において事業者が行った資産の譲渡等(省略)」(消費税法4条1項)という行為であり、納税義務の成立は、「課税資産の譲渡等……をした時」と規定していることから、課税標準は、資産の譲渡等という財貨運動により把握されることになり、資産の販売等の収益の益金算入時期と同様に「引渡し」を原則とすることは、整合性があり、課税仕入れの計上時期も同様と考える。

したがって、課税仕入れの時期の計上基準は、引渡しであり、引渡し基準がその事実関係において、認定できない場合に限定的に、契約効力発生日基準、「引渡し基準における使用収益基準」及び「引渡し以外の外部的徴表による計上基準」を認めることになる。

なお、課税標準の認識としての計上時期は、上述のとおり、財貨運動に基づくものであるが、その測定としての課税標準の額は、法人税と異なり、対価の流入に着目した貨幣運動に基づくものであることは、課税標準における「課税資産の譲渡等の対価の額」や「対価として収受」の文言から明らかであると考ええる。

4 裁判例の検討

これまでの考察を踏まえて、いずれも固定資産の取得に係る課税仕入れの日は、納税者が本件固定資産の引渡しを受けた日か、売買契約締結の日かを争点とする①令和元年9月26日90号事案、②令和元年9月26日96号事案及び③東京高判令和元年12月4日事案の分析検討を行う。なお、分析検討に当たっては、(1)課税仕入れの時期の考え方、(2)「課税仕入れの日」の判断に絞って行うこととする。

(1) 令和元年9月26日90号事案

イ 課税仕入れの時期の考え方

「国税通則法15条2項7号は、消費税等の納税義務は、課税資産の譲渡等をした時に成立する旨定めているところ、そもそも消費税は、……その消費支出に担税力を認めて課税するものであり、さらに、消費税法28条1項本文が、課税資産の譲渡等に係る消費税の課税標準について、課税資産の譲渡等の対価の額(省略)としており、現実には収受した金銭等のみならず、収受すべき金銭等もこれに含めていることからすると、資産の譲渡等について、その対価が現実には収受されるに至らなくても、これを収受すべき権利が確定したとき、すなわち、行うべき消費支出について同時履行の抗弁などの法的障害がなくなり、収受すべき権利が確定したと法的に評価されるときに消費税の課税対象とされると解するのが相当である。したがって、資産の譲渡等による対価を収受すべき権利が確定した時点で、当該資産の譲渡等があったと解するのが、消費税と仕入税額制度の趣旨・目的を踏まえた文言解釈として最も適切である。そして、上記のように、資産の譲渡等による対価を収受すべき権利が確定したといえるか否かについて、客観的に認識可能な事情を基礎として判断することは、納税者の恣意を許さず、課税の公平を期するという観点にも合致する。この意味において、消費税についても、いわゆる権利確定主義が妥当する。」。

そして、「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、仕入れの相手方において、当該資産の譲渡等について、同時履行の抗弁などの法的障害がなくなり、対価を収受すべき権利が確定した日をいうものと解するのが相当であり、このように解することが、取引段階の進展に伴う税負担の累積を防止するという仕入税額控除の制度趣旨に合致するものである。」と判示した。

当該高裁は、所有権の移転を有償契約の対価牽連関係である同

時履行の観点、すなわち、代金請求権の観点から、行うべき消費支出について同時履行の抗弁などの法的障害がなくなり、收受すべき権利が確定したと法的に評価されるときに消費税の課税対象とされると解するのが相当であるとする。そして、資産の譲渡等による対価を收受すべき権利が確定したといえるか否かについて、当該資産の引渡し（その資産が内包する付加価値の移転）の客観的に認識可能な事情を基礎として判断し、同時履行の抗弁などの法的障害がなくなり、対価を收受すべき権利（売買代金請求権を行使することできること）が確定した日とする考え方と解される。そうすると、課税仕入れに係る資産の引渡しが完了した客観的事実が認識され、売買代金請求権についての同時履行の抗弁の喪失した時点が、対価を收受すべき権利が確定した日であり、課税仕入れの時期ということになる。

ロ 「課税仕入れの日」の判断

「売買契約の締結日である同年6月28日の時点では、売買代金支払請求権が発生したものの、売主であるBにおいてこれを行使することが法律上可能な状態にはなかったことからすると、本件建物の売買契約による対価を收受すべき権利が確定したのは、同日の時点ではなく、同年7月31日の時点であると認められる。したがって、本件資産の譲受けに係る『課税仕入れを行った日』は、平成25年7月31日であって、本件課税期間に属するとは認められない。」

そして、「契約内容によっては、契約の効力発生日の時点で、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といえ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であると解される。本件資産の譲受けのように、売買契約の効力発生日（締結日）の時点では売買契約による対価を收受すべき権利が確定し

たというべき実態が存しない場合にまで、納税者の恣意により、売買契約の効力発生日をもって『課税仕入れを行った日』とすることは、消費税法30条1項1号の規定に反し、許されるものではなく、許されるものではなく、控訴人の上記主張を採用することはできない。」と判示した。

本件については、「売買契約の締結日」では、売買代金支払請求権が発生したのみであり、売買代金全額の支払と建物の引渡し及び所有権移転登記手続が同時履行とされ、これらが実際に履行され、固定資産税の負担及び収益の帰属が売主から買主に移転して、対価を収受すべき権利が確定したというべき実態が存することとなり、売買代金支払請求権を売主においてこれを行行使することが法律上可能な状態になったのは、平成25年7月31日であると判断したものとする。すなわち、「引渡し以外の外部的徴表による計上基準」及び「引渡し基準における使用収益開始基準」により判断すれば、平成25年7月31日が引渡し時と考えることができる。

(2) 令和元年9月26日96号事案

イ 課税仕入れの時期の考え方

「消費税法には、課税資産の譲渡等がされた時がどの時点であるかを明確に定義した規定は見当たらないが、〔1〕我が国における消費税が、各取引段階において移転及び付与される付加価値に着目して課される付加価値税の性質を有するものであり、資産の譲渡により譲渡人の下で生じた付加価値が移転することを捉えて課税の対象としているものと解されること、〔2〕同法が、その課税標準である課税資産の譲渡等の対価の額を、対価として収受し、又は収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する旨を定めており(同法28条1項本文)、実際に収受した金銭又は金銭以外の物若しくは権利その他経済的な

利益に限定することなく、収受すべき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も含めていること、〔3〕上記〔2〕のとおり、同法の課税標準には、収受すべき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も含まれるから、一定の基準をもって、上記にいう「収受すべき」状態が実現したか否かを区別する必要が生ずるところ、……消費税が、付加価値の移転を捉えて課税の対象としていると解されるという同法における消費税の性格、趣旨及び内容に照らすと、前記アにいう課税資産の譲渡等がされた時とは、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を収受すべき状態が実現した時をいうものと解するのが相当である。その上で、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を収受すべき状態が実現したということが出来るためには、少なくとも譲渡人の下で生じた付加価値が譲受人に移転することが確定した必要があるものと解するのが相当である。」。

したがって、「消費税法30条1項1号にいう「課税仕入れを行った日」は、事業者が事業として他の者から資産を譲り受けた場合における当該課税資産の譲渡等がされた時をいうものであり、それは、譲渡人の下で生じた付加価値が譲受人に移転することが確定した時と解するのが相当であって、具体的には、消費税の課税の対象である付加価値の移転の原因となる課税資産の譲渡等が、例えば、代金の支払、資産の引渡し等によって外部に認識されるに至った状態、すなわち、課税資産の譲渡等に係る権利又は債務が確定するに至った状態が生じた日を指すものと解するのが相当である。」と判示した。

我が国の消費税が、仕入税額控除方式を採用することにより、各取引段階において移転及び付与される付加価値に着目して課される付加価値税の性質を有することは、上述したとおりである。その付加価値は、課税資産に内包され、その移転時に金銭又は金

銭以外の物若しくは権利その他経済的な利益を受すべき状態が実現し、確定する考え方と解される。そして、当該実現の具体的判断は、代金の支払、資産の引渡し等によって外部に認識されるに至った状態が、課税資産の譲渡等に係る権利又は債務が確定するに至った状態が生じた日、それが当該付加価値の移転時、すなわち、課税仕入れの時期ということになる。

ロ 「課税仕入れの日」の判断

「(a) 本件売買契約における本件不動産に関する代金の全額の支払時期、引渡し時期及び登記の移転時期の定めは、全て同一の日であって、本件売買契約締結の日とはされておらず、(b) 本件売買契約における本件不動産に係る経費の負担及び本件不動産から生ずる収益の帰属についての定めも、上記(a)と同一の日を基準とするものとされており、本件売買契約締結の日を基準とする旨の定めはなく、(c) 本件不動産について、現実には、代金の全額が支払われ、登記が移転し、経費の負担及び収益の帰属の基準日とされたのは、全て平成25年5月30日であった反面、(d) 本件売買契約が締結された日に交付された金員は、いわゆる解約手付であり、本件売買契約が締結された日においては、本件売買契約を締結した当事者の双方に、本件売買契約の解除権が留保されていたことになる。これらの事実を前提とすると、本件の事実関係の下においては、本件売買契約における本件不動産の現実の支配が移転した日は、平成25年5月30日であって、本件建物の取得に係る権利又は債務が確定するに至った状態が生じた日、すなわち、本件建物を取得したことに係る「課税仕入れを行つた日」も、平成25年5月30日であると認めるのが相当である。……本件通達は、固定資産の譲渡の時期は、原則としてその引渡しがあった日とするが、建物等については、引渡しの日ではなくとも、……取引に関する諸事情を考慮して、当該建物等の現実の支配が移転

し、当該譲渡に係る権利又は債務が確定するに至った状態が生じていれば、その日を契約の効力発生の日として資産の譲渡の時期と認めることを意味するものと解するのが文理にも法の趣旨にも適うものといえる。」と判示した。

本件については、「売買契約の締結日」では、いわゆる解約手付が交付されたが、本件売買契約当事者の双方に、本件売買契約の解除権が留保されていたことから、当該譲渡に係る権利又は債務が確定するに至った状態が生じたとははいえないとした。

そして、現実には、代金の全額支払、登記の移転、経費の負担及び収益の帰属の基準日とされ、これらの債権債務が履行されて、当該建物等の現実の支配が移転し、当該譲渡に係る権利又は債務が確定するに至った状態が生じたのは、平成25年5月30日であると判断した。すなわち、「引渡し以外の外部的徴表による計上基準」及び「引渡し基準における使用収益開始基準」により判断すれば、平成25年5月30日が引渡し時と考えることができる。

(3) 東京高判令和元年12月4日事案

イ 課税仕入れの時期の考え方

国税通則法15条2項7号及び消費税法28条1項本文括弧書きからすると、「同法は、課税資産の譲渡等の時期について、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ものとして、その時点の属する課税期間の課税対象とする立場に立つものといえることができる。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、課税資産の譲渡があったとみるのが相当であり、同法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をいうものと解するのが相当である（この意味で、消費税においても、いわゆる権利確定主義（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))が妥当する。そして、消費税は、各取引段階において移転され、付与される付加価値に着目して課される付加価値税の性質を有しており、……付加価値の移転する時点を捉えて消費税の課税対象としていることからすれば、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。そうすると、……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、……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。……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ができる」と判示している。

当該高裁は、付加価値の移転の客観的事実から売買代金請求権の実現が客観的に可能な状態であることを認識し、その権利が確定したとする考え方であり、令和元年9月26日90号事案及び令和元年9月26日96号事案と同様の考え方と解される。

したがって、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というためには、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して、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ができるという具体的な判断基準を示している。

ロ 「課税仕入れの日」の判断

「本件通達は、……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の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の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。」。

「本件売買契約においては、〔1〕本件不動産の売買代金全額の支払と所有権移転登記及び本件不動産の引渡しを同時履行とすること、〔2〕……賃料・共益費の収益等に関しては、本件不動産の引渡日をもって区分し、引渡日以降は控訴人に帰属すること、〔3〕本件売主は、本件不動産の引渡しと同時に、賃貸借契約書、その他の契約書、鍵一式、本件不動産に関する書類一式を引き渡すこと、〔4〕控訴人は所有権移転と同時に、本件不動産の賃貸借契約に関わる一切の地位を承継するものとするなど合意されている。

そして、本件売買契約の履行状況についてみると、……平成25年12月2日、本件建物につき、本件売買契約を原因とする所有権移転登記を了したこと、〔2〕……同日を契約開始日とする本件建物に係る賃貸借契約及び管理業務契約が締結され、……同日から本件建物の賃料の収受を開始したことが、それぞれ認められる。

以上のとおり、平成25年12月2日に、……所有権移転登記手続をし、……本件不動産の使用収益が可能となり、本件不動産の引渡しがあったといえることからすると、……売主としての履行義務を果たし……、本件建物に係る売買代金請求権が客観的にみ

て実現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、同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、本件課税期間に属さない同日（平成25年12月2日）であると認められる。」と判示した。

本件については、「売買契約の締結日」では、売買代金支払請求権が発生したのみであり、売買代金全額の支払と建物の引渡し及び所有権移転登記手続が同時履行とされ、これらが実際に履行され、固定資産税の負担及び収益の帰属が売主から買主に移転して、対価を収受すべき権利が確定したというべき実態が存することとなり、売買代金支払請求権を売主においてこれを行行使することが法律上可能な状態になったのは、平成25年12月2日であると判断したものとする。すなわち、「引渡し以外の外部的徴表による計上基準」及び「引渡し基準における使用収益開始基準」により判断すれば、平成25年12月2日が引渡し時と考えることができる。

5 結びに代えて

本論は、消費税における権利確定主義の適用の妥当性を問題提起とし、それを起点として、権利確定主義と民法上の物権変動の時期の関係並びに資本運動における財貨運動（計算）と物権変動及び貨幣運動（計算）（収支計算）と債権（債務）の発生の親和性を明らかにすることを試みたものである。

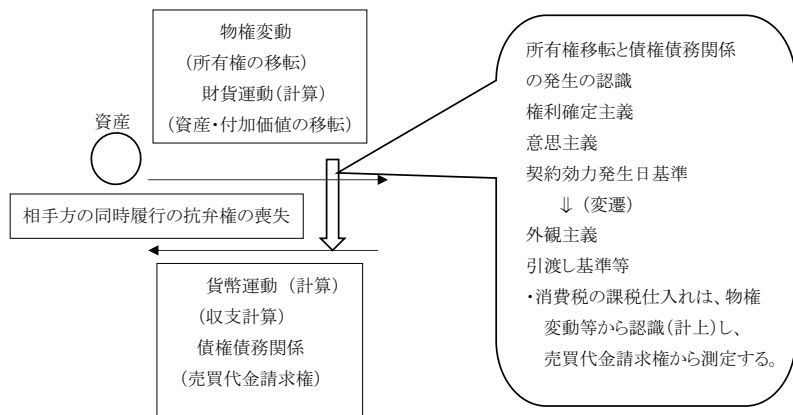
考察の帰結として、固定資産の譲渡に関して、一つ目は、権利確定主義は、民法176条が意思主義に基づく規定として、契約効力発生説を採用していたが、「取引慣行を重視した形式主義的な考え方を採用し、客観的な事実による引渡し基準を中心としたものへ変遷したものと考えられる。

二つ目は、法人税の益金、所得税の収入金額並びに消費税の課税資産の譲渡等及び課税仕入れについては、財貨計算及び物権変動から認識(計上)し、前号論文⁽¹⁸⁾の考察を含め、法人税法22条2項の「益金の額」、同法22条の2第4項の「資産の引渡しの時における価額」及び所得税法59条《贈与等の場合の譲渡所得等の特例》の「その時における価額に相当する金額」は、財貨計算及び物権変動から測定(金額の把握)、所得税の所法36条の「収入金額」及び消費税法の「課税資産の譲渡等」、「課税仕入れ」は、貨幣計算(収支計算)及び債権の発生から測定(金額の把握)をすることになると解される。

三つ目は、課税仕入れの計上時期については、資産の譲渡等に内包された付加価値の移転の客観的事実から売買代金請求権の実現が客観的に可能な状態であることを認識し、その権利が確定したとする考え方によるものと解される。

本論では、当初述べたとおり、「資産の譲渡」に限定した考察となっている。今後は、各税全体の整合性ある考察に近づけるよう、研究を積み重ねていきたい。

本論の試みの全体像



(1) 金子宏『租税法[第23版]』790頁(弘文堂、2019)。

(2) 令和元年9月26日90号事案参照。

「消費税法2条12号は、課税仕入れの定義として、『事業者が、事業として他の者から資産を譲り受け[中略]ること』としつつ、『当該他の者が事業として当該資産を譲り渡し[中略]たとした場合に課税資産の譲渡等に該当することとなるもの[中略]に限る。』としており、『課税資産の譲渡等』(同条9号)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。そうであるとすれば、同法30条1項1号にいう(譲受人が)『課税仕入れを行った日』とは、譲渡人が課税資産の譲渡等を行った日と同義であると解するのが相当である。」。東京高判令和元年12月4日事案は、同一内容であり、令和元年9月26日96号事案は、この前提に、国税通則法15条2項7号に規定する消費税の納税義務の成立時期「課税資産の譲渡等をした時」を加えているものとする。

- (3) 金子・前掲注(1)810頁。
- (4) 内田貴『民法1 第2版 補正版 総則・物権総論』422頁(東京大学出版社、2005)。
- (5) 最判昭和33年6月20日民集12巻10号1585頁。
- (6) 近江幸治『民法講義Ⅱ 物権法〔第4版〕』(成文堂、2020)。
- (7) 近江・前掲注(6)58頁。
- (8) 樫田ほか共編『所得税基本通達逐条解説』301頁(大蔵財務協会、2021)。
- (9) 民集28巻2号186頁。
- (10) 清永敬次「権利確定主義の内容」94頁税経通信20巻11号(1965)。
- (11) 最判昭和53年2月24日民集32巻1号43頁。
- (12) 財務省主税局総務課課長補佐 寺崎寛之ほか『改正税法のすべて』271頁(大蔵財務協会、2019)。
- (13) 財務省主税局総務課課長補佐 寺崎ほか・前掲注(12)271頁。
- (14) 齊木秀憲「所得概念に関する一考察－私法と会計及び会計との関係を中心として－」国土館法學53号20頁(2020)。
- (15) 佐藤雄一郎編著『法人税基本通達逐条解説』(税務研究会出版局、2019)。
- (16) 渡辺淑夫『法人税解釈の実際―重要項目と基本通達』38頁(中央経済社、2017)。
- (17) 佐藤編著・前掲注(15)142頁。
- (18) 齊木・前掲注(14)。