

固定資産の譲渡の時期に関する意見書(東京高裁提出)について

次の意見書は、建物の取得を行って消費税の課税仕入れが発生した法人が金地金取引を行って課税売上を計上して消費税の還付を受けるという、いわゆる消費税還付スキームを実行したものに対し、国税当局が課税売上は発生していないとして消費税の還付を否認し、争いとなった3件の事件において、納税者側から、東京高等裁判所に控訴した後に、依頼を受けて作成し(作成日: 2019年8月21日)、東京高等裁判所に提出されたものです。

これらの事件は、上記のとおり、消費税還付スキームを実行して消費税の還付を受けたものに対して国税当局が還付を否認して争いとなったものではありませんが、消費税還付スキームの是非が争いとなったわけではありません。

これらの事件は、消費税還付スキームは合法で容認されるという前提に立ち、建物の課税仕入れの時期がいつになるのかということが争いとなったものです。建物の課税仕入れの時期がいつになるのかということは、消費税法の規定からすると、相手方における建物の譲渡の時期がいつになるのかということで判断することとなりますので、これらの事件における争点は、固定資産の譲渡の時期がいつになるのかということでした。

このため、この意見書も、固定資産の譲渡を行った事業者のその固定資産の譲渡の時期がいつになるのかという、広く多くの事業者に共通する事項に関して所見を述べるものとなっています。

この固定資産の譲渡の時期がいつになるのかということは、消費税において重要な問題であるのみならず、法人税や所得税においても重要な問題です。

私がこの意見書の作成依頼を引き受けたのは、常々、法人税における資産の譲渡の時期に関する判決や学説には重大な問題があると考えていたこと、そして、その法人税における問題が消費税にも波及することになってしまっていると感じたことによるものです。

この意見書では、昭和63年の消費税法の創設時に、消費税法の企画立案及び条文書の作成を担当した大蔵省主税局の職員の解説、消費税法の施行直前の時期の国税庁の解説などを引用して、消費税における固定資産の譲渡の時期がいつになるのかということを確認するとともに、昭和40年の法人税法の創設時に、法人税法22条2項の条文がどのように変遷して現在の条文となったのかということ、昭和44年の法人税基本通達の制定時に、固定資産の譲渡の時期に関する通達がどのような経緯をたどって現在の文言となったのかということなどについて、これまで公表されたことのない当時の資料も引用しながら、現在、判例とされているものや通説とされているものに明らかな誤りがあるということを具体的に説明しています。つまり、法の立法過程や通達の制定過程における生の事実に基づき、現在、判例とされているものや通説とされているものの誤りを指摘させて頂いた、ということです。

この意見書を提出した時期が高裁の弁論終結後であった事情もあり、高裁の審理において、真剣に取り上げられた形跡もなく、いずれの判決も、納税者側の控訴が棄却されるという残念な結果に終わりましたが、「本当はどうなのか?」ということを実実に基づいて正しく理解しておくことは、大事なことです。

我が国においては、アメリカやドイツのような税務訴訟を専門に扱う裁判所がないことが主因となっていると思われませんが、税務訴訟において、専門的な見地から法令の解釈を深く追求して正しく判断するという、当たり前のことがあまりにも疎かにされ過ぎているため、法令の解釈のレベルが非常に低い状態に止まっており、それが税の実務や税法の研究に大きなマイナスの影響を与えている、と感じます。

私は、このような我が国の税を巡る現状を変えていくためには、まず、我が国の現状がそのような実情にあるということを明確に認識することが必要となる、と考えています。

この意見書がその一助となるようであれば、幸いです。

日本税制研究所 代表理事
税理士 朝長 英樹

意見書

令和元年8月21日

日本税制研究所 代表理事

税理士 朝長 英樹

目 次

はじめに	1
I 関係法令の解釈と取扱い	2
1. 消費税法の規定によれば、「課税仕入れを行った日」は、「課税仕入れ」の相手方が「資産の譲渡」等を行った日となる	2
2. 消費税法の企画立案及び条文案の作成を行った大蔵省主税局の職員も、資産の譲渡等の時期は所得税法及び法人税法と同一であって、固定資産の譲渡を行った日については、「契約の効力発生日」を選択することもできる、という解説を行っている	5
3. 法人税法においても、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）により、固定資産の譲渡の時期に関して、「引渡基準」と「契約基準」の選択を認めている	9
(1) 法人税法においては、「当該事業年度に帰属する」のか否かにより、益金に算入すべき時期を判断することとされている	9
① 昭和40年に現在の法人税法22条2項（益金の額）が創設される前は、収益の計上時期に関しては、「権利確定主義」という考え方を採りつつ、実務の判断基準としては、「契約基準」（契約効力発生基準）を原則とし、「引渡基準」を特例として認める、ということとされていた	9
② 現在の法人税法22条2項の立法過程を立法時の資料から辿ると、当初は「権利確定主義」を採り、その後に「実現主義」を採り、最終的には、「権利確定主義」や「実現主義」は採らずに「「帰属主義」とも言い得るもの」を採ることとなった、ということを確認できる	11
ア 昭和39年11月18日までの案では「権利確定主義」を採ることとされていた	12
イ 昭和39年11月27日から昭和40年1月7日までの案では「実現主義」を採ることとされていた	12
ウ 最終的には「実現主義」も採らないこととされて「「帰属主義」とも言い得るもの」を採ることとされた	14
(2) 法人税法22条2項の創設時には、「「帰属主義」とも言い得るもの」の下で、「収益の額をどのような基準によって当該事業年度に帰属させるべきか、あるいはいかなる表現によって具体的にその帰属関係を明らかにするか」ということを通達にゆだねることとされた	16

(3) 昭和44年の法人税基本通達2-1-3（固定資産の譲渡による収益の帰属の時期）の創設と昭和55年の同通達の改正の担当者は、いずれも「権利確定主義」は採らないこととしていた	17
(4) 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）においては、固定資産の譲渡による収益の帰属の時期に関して、「引渡基準」と「契約基準」の選択を認めている	21
① 昭和40年の法人税法22条2項の創設後も、昭和44年に法人税基本通達2-1-3（固定資産の譲渡による収益の額の帰属の時期）が創設されるまでは、「法人税法基本通達「249」」の解釈がそのまま維持された	21
② 全国の国税局から寄せられた意見は、「契約基準」を原則として資産の譲渡による収益を計上することとするべきであるというものであった	22
③ 法人税基本通達2-1-3は、第五次案まで、固定資産の譲渡による収益は「譲渡に関する契約の締結の日の属する事業年度」の益金に算入する、というものであった	24
④ 法人税基本通達2-1-3ただし書に用いられている「…を認める」という表現は、「…できる」という表現とは異なり、納税者に選択を認めるという場合に用いられる表現である	28
⑤ 法人税基本通達2-1-3は、「引渡しの日」が明確であっても、選択により、「一定の日」に譲渡による収益を益金算入することを認める、としたものであった	29
⑥ 法人税基本通達2-1-3ただし書は、昭和55年に改正されているが、同年の改正によって創設された同2-1-2後段と比較すると、「引渡基準」が原則とされる中で、「契約基準」の選択を認めるものであることが明確に確認できる	32
ア 「一般的には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ことを考慮して…弾力的な取扱いを定めていた」という説明について	34
イ 「一般的には、…選択することもできることとなつていた」という説明について	36
ウ 「「契約締結の日から引渡しの日までの間における一定の日」というような規定のしかたは、…要求するもの」という説明について	37

(5) 取扱い事例でも、「引渡基準」と「契約基準」の選択を認 めている	37
① 『法人税基本通達の疑問点（五訂版）』の事例	37
② 東京国税局調査部の事例	39
4. 所得税法においても、所得税法36条の創設時に同条が「権利 確定主義」を採らないこととしたものであると明確に説明され ており、資産の譲渡の時期に関して、所得税基本通達36-12 （山林所得又は譲渡所得の総収入金額の収入すべき時期）によ り、「引渡基準」と「契約基準」の選択を認めている	41
5. 消費税法基本通達9-1-13（固定資産の譲渡の時期）の定 めからも、固定資産の譲渡の時期に関して「引渡基準」と「契 約基準」の選択を認めていることが確認できる	44
6. 国税庁は、平成元年2月に「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）に譲渡があったもの として経理処理を行う場合には、その効力発生の日によること も認められる」という回答を行っている	48
7. 固定資産の譲渡の時期に関する法解釈と取扱いの概要の確認	49
II 原判決（平成29年（行ウ）第144号事件判決）の問題点	51
1. 原判決は、「課税仕入れを行つた日」がどのような日となる のかということについて、「資産の譲渡」（消法2①八）等が 行われた日の解釈からではなく、「課税資産の譲渡等」（消法 2①九）がされた時の解釈から答を導き出しているが、これは、 明らかな法解釈誤りである	51
2. 消費税法28条（課税標準）からは、課税標準の解釈しか導き 出すことはできず、「資産の譲渡」等が行われた日の解釈を導 き出すことはできない	52
3. 我が国の消費税法は、消費税法であつて付加価値税法ではな く、条文上も、「付加価値の移転を捉えて課税の対象としてい る」ものではないことが明確である	53
4. 法人税法・所得税法・消費税法が「権利確定主義」や「実現 主義」を採っていないことは、証拠上も、明確である	55
5. 判決文の具体的な検証	55
(1) 第3、1（1）アについて	55
① 消費税法の規定上、「課税仕入れを行つた日」は、「課 税仕入れ」の相手方において「資産の譲渡」等が行われた 日となることが明確である	55

②	消費税法基本通達 9-1-13 (固定資産の譲渡の時期) も、「課税資産の譲渡等」の時期ではなく、固定資産を対象とする「資産の譲渡」の時期について法解釈を定めるものとなっている	56
③	「課税仕入れを行った日」は、法人税法や所得税法と同様に、「課税仕入れ」の相手方において「資産の譲渡」等を行った日がどのような日となるのかということによって判断される	56
(2)	第 3、1 (1) イについて	57
①	「資産の譲渡」等が行われた日の解釈からではなく、「課税資産の譲渡等」がされた時の解釈から「課税仕入れを行った日」がどのような日となるのかということを導き出していること自体が、明らかな法解釈誤りである	57
②	第 3、1 (1) イの内容にも、明らかな誤りと疑問等がある	57
ア	消費税法に「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」のは、そのような定義をする必要がないからである	57
イ	我が国の消費税法は「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」ではないことが規定上明確である	58
ウ	「課税資産の譲渡等の対価の額」にどのようなものが含まれているのかということは、「課税資産の譲渡等の対価の額」の内容と金額の問題であって、固定資産の譲渡の時期とは関係がない	58
エ	「 <u>「収入すべき」状態が実現したか否かを区別することによって固定資産の譲渡の時期を判定する</u> という法解釈は、どこからも導き出し得ない	59
オ	上記 I 3 及び 4 において詳述したとおり、所得税法と法人税法においては、収入金額と益金の額を「収入すべき権利が確定した課税年度」に計上することとはされていない	59
カ	企業会計原則においても、「 <u>権利確定主義による実現主義が採用されている</u> 」という事実はない	59
(3)	第 3、1 (1) ウについて：「課税仕入れを行った日」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を指す」と解するのは、明らかに誤っている	60

(4) 第3、1(1)エについて：「課税仕入れを行った日」は「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」という、第3、1(1)ウで述べたことが繰り返し述べられているが、そのように解釈すべき根拠はどこにも存在せず、消費税法基本通達9-1-13も、そのような定めとはなっていない	60
(5) 第3、1(1)オについて	61
① 原判決は、消費税法基本通達9-1-13(固定資産の譲渡の時期)ただし書の文言を読み誤っていることが明確である	61
② 「契約基準」は、契約を締結して契約の効力が発生したものは収益や収入を計上すべき実質を備えているという理解に基づいて収益や収入の計上時期の原則や特例として採用されてきたことが明らかである	61
(6) 第3、1(2)及び(3)について：本件建物の取得に係る「課税仕入れを行った日」は、契約締結日であって契約の効力が発生した日である平成25年4月25日とすることができる	63
6. 被控訴人において法人税における固定資産の譲渡に係る収益の益金算入時期に関する取扱い及び消費税における課税資産の譲渡等の時期に関する取扱いとしてデータ入力されている情報を確認すれば、原判決の法解釈と取扱いが独自の誤ったものであることが明確になる	63
7. 本件が「租税回避」であると強調して、法人税法・所得税法・消費税法の理論と実務において非常に重要な事項となっている「資産の譲渡」等の時期に関する法解釈を歪めるなどというようなことは、あってはならない	64

Ⅲ 原判決(平成29年(行ウ)第142号事件判決)の問題点 67

1. 原判決は、「課税仕入れを行った日」がどのような日となるのかということについて、「資産の譲渡」(消法2①八)等を行った日の解釈からではなく、「課税資産の譲渡等」(消法2①九)を行った日の解釈から答を導き出しているが、これは、明らかな法解釈誤りである	67
2. 消費税法28条(課税標準)からは、課税標準の解釈しか導き出すことはできず、「資産の譲渡」等を行った日の解釈を導き出すことはできない	68

3. 我が国の消費税法は、消費税法であって付加価値税法ではなく、条文上も、「付加価値の移転する時点を捉えて消費税の課税の対象としている」ものではないことが明確である	70
4. 法人税法・所得税法・消費税法が「権利確定主義」や「実現主義」を採っていないことは、証拠上も、明確である	71
5. 判決文の具体的な検証	72
(1) 第6、1(2)アについて	72
① 消費税法の規定上、「課税仕入れを行った日」は、「課税仕入れ」の相手方において、「課税資産の譲渡等を行った日」ではなく、「資産の譲渡」等を行った日となることが明確である	72
② 消費税法基本通達9-1-13も、「課税資産の譲渡等」の時期ではなく、固定資産を対象とする「資産の譲渡」の時期について法解釈を定めるものとなっている	72
③ 「課税仕入れを行った日」は、法人税法や所得税法と同様に、「課税仕入れ」の相手方において「資産の譲渡」等を行った日がどのような日となるのかということによって判断される	73
(2) 第6、1(2)イについて	73
① 原判決は、「権利確定主義」と「契約基準」及び「引渡基準」との関係の初歩的な理解を誤っている	73
② 消費税法基本通達9-1-13ただし書には、「権利の実現が未確定な場合」を除くなどという制限は存在しない	75

IV 原判決（平成29年（行ウ）第143号事件判決）の問題点 75

1. 原判決は、「課税仕入れを行った日」がどのような日となるのかということについて、「資産の譲渡」（消法2①八）等が行われた日の解釈からではなく、「課税資産の譲渡等」（消法2①九）が行われた時の解釈から答を導き出しているが、これは、明らかな法解釈誤りである	75
2. 税法においては、所有権が移転した時が資産の譲渡の時とされているわけではなく、課税資産の譲渡等の時期は資産の所有権が移転した時となるという原判決の法解釈は、失当であることが明らかである	76

最後に 78

はじめに

本意見書は、東京高等裁判所の平成 31 年（行コ）第 96 号、平成 31 年（行コ）第 106 号及び平成 31 年（行コ）第 90 号の消費税更正処分等取消請求控訴事件に関して、控訴人から原判決が「課税仕入れを行つた日」（消費税法 30 条 1 項 1 号）に関して下した判断に対する意見を求められたため、財務省主税局において税法の企画立案及び条文案の作成を担当し、東京国税局調査部において法人税・消費税の税務調査と審理を担当し、税理士として納税者に法人税・所得税・消費税の税務処理に関する指導及び助言を行ってきた立場から、所見を述べるものである。

まず初めに、次の 4 点を確認しておくこととする。

- ア 消費税法には、法人税法 132 条（同族会社等の行為又は計算の否認）や所得税法 157 条（同族会社等の行為又は計算の否認等）のようないわゆる「租税回避」に課税を行う条文は設けられておらず、消費税法においては、法人税法や所得税法においてこれらの条文で課税を行わなければならないものに相当するものは、「節税」とされて課税の対象とはならない（消費税法において、法人税法 132 条や所得税法 157 条で課税を行わなければならないものに相当するものを課税の対象とするのか否かということは、立法の問題であって、解釈で対応する問題ではない。）。
- イ 控訴人が事業目的と関連のない少額の金地金を売買することによって課税期間の課税売上割合を 100%とした上で課税期間の末日までに建物を取得する契約を締結してその建物の引渡しを受けている事案は、いずれも更正処分を受けておらず、課税期間の末日までに建物の引渡しを受けていない事案のみが課税仕入れの時期が早すぎるという理由で更正処分を受けている。
- ウ 本件を含めて更正処分を受けた事案においては、課税期間の末日までに建物を取得する契約は締結しているがその建物の引渡しは受けていないというときに、当該課税期間に課税仕入れを行ったと言い得るのか否かという、課税仕入れの時期が問題となるわけであって、事業目的と関連のない少額の金地金を売買することによって課税期間の課税売上割合を 100%としたこと等が「租税回避」となるのか否かということが問題となるわけではない。
- エ 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）ただし書、所得税基本通達 36-12（山林所得又は譲渡所得の総収入金額の収入すべき時期）ただし書及び消費税法基本通達 9-1-13（固定資産の譲渡の時期）ただし書が「契約基準」の選択を認めるものであるのか否かという判

断は、本件だけに止まらず、法人税法、所得税法及び消費税法の理論と実務に、広く大きな影響を与えることとなる。

なお、本意見書において使用する略語等は、本意見書において定義したもの及び本意見書の文脈上別異に解すべきことが明らかなものを除き、控訴理由書の例によるものとする。

I 関係法令の解釈と取扱い

1. 消費税法の規定によれば、「課税仕入れを行った日」は、「課税仕入れ」の相手方が「資産の譲渡」等を行った日となる

消費税法 30 条（仕入れに係る消費税額の控除）1 項においては、同項各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に定める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を定めており、同項 1 号では、「国内において課税仕入れを行った場合」には仕入税額控除を行う課税期間が「当該課税仕入れを行った日」の属する課税期間となると定めている。

この消費税法 30 条 1 項にある「課税仕入れ」に関しては、次のとおり、消費税法 2 条（定義）1 項 12 号に定義が設けられている。

「十二 課税仕入れ（注 1） 事業者が、事業として他の者から資産を譲り受け、若しくは借り受け、又は役務の提供（所得税法第 28 条第 1 項（給与所得）に規定する給与等を対価とする役務の提供を除く。）を受けること（当該他の者が事業として当該資産を譲り渡し、若しくは貸し付け、又は当該役務の提供をし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）で、第 7 条第 1 項各号に掲げる資産の譲渡等に該当するもの及び第 8 条第 1 項その他の法律又は条約の規定により消費税が免除されるもの以外のものに限る。）をいう。」

（注 1）下線は、当職が付したものである。以下、同じ。

この定義から分かるとおり、「課税仕入れ」とは、その「課税仕入れ」の相手方となる「他の者」において「課税資産の譲渡等に該当することとなるもの」でなければならない。

この「課税資産の譲渡等に該当することとなるもの」の中の「課税資産の譲渡等」に関しては、次のとおり、消費税法2条1項9号に定義が設けられている。

「九 課税資産の譲渡等 資産の譲渡等のうち、第6条第1項の規定により消費税を課さないこととされるもの以外のものをいう。」

この定義から分かるとおり、「課税資産の譲渡等」とは、「資産の譲渡等のうち」の一定のものでなければならず、「資産の譲渡等」に該当しないものは、「課税資産の譲渡等」とはならない。消費税法2条1項9号は、「課税資産の譲渡等」について、「資産の譲渡等のうち…」と定めているため、「課税資産の譲渡等」が「資産の譲渡等」以外のものとなることは、あり得ない。

つまり、「資産の譲渡等」が行われていないにもかかわらず「課税資産の譲渡等」が行われているということになることは、あり得ず、「資産の譲渡等」に該当するものが行われて、「資産の譲渡等」に該当するものが存在するということにならなければ、「課税資産の譲渡等」が行われたということにはならない、ということである。

この「資産の譲渡等」に関しては、消費税法2条1項8号において、次のように定義されている。

「八 資産の譲渡等 事業として対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供（代物弁済による資産の譲渡その他対価を得て行われる資産の譲渡若しくは貸付け又は役務の提供に類する行為として政令で定めるものを含む。）をいう。」

この定義から分かるとおり、「資産の譲渡等」とは、「資産の譲渡」及び「（資産の）貸付け」並びに「役務の提供」（以下、総称して「「資産の譲渡」等」という。）ということになる。

この「資産の譲渡」等に関しては、消費税法において特別な定義が設けられているわけではないため、「課税資産の譲渡等」のような消費税法に固有の概念と捉えるのではなく、税法一般に用いられる概念と捉える必要がある。

つまり、税法一般に用いられる「資産の譲渡」等という行為が行われて、その「資産の譲渡」等に該当するものが存在するということにならなければ、「資産の譲渡等」が行われたということにはならず、当然のことながら、「課税資産の譲渡等」が行われたということにもならない、ということである（注2）。

(注2) 消費税法 30 条 1 項 1 号の「課税仕入れを行つた日」に関して、「課税仕入れ」の相手方が「資産の譲渡等」を行つた日とはならず当該相手方が「課税資産の譲渡等」を行つた日となるという解釈があり得るのかということ、そのような解釈はあり得ないはずである。

それは何故かということ、「課税資産の譲渡等」が消費税法に固有のものであることは間違いないが、しかし、消費税法 2 条 1 項 12 号・9 号・8 号の定めをどのように解釈したとしても、「課税資産の譲渡等を行つた日」についてまで消費税法に固有のものとして解すべき事情は全くない、と解されるからである。

このように、消費税法の規定によれば、「課税仕入れ」を行つたのか否かは、「課税仕入れ」の相手方が「資産の譲渡」等を行つたのか否かということによって判断することとなり、「課税仕入れを行つた日」は、「課税仕入れ」の相手方が「資産の譲渡」等を行つた日ということになる(注3)。

(注3) 消費税法における「課税仕入れを行つた日」は、「課税仕入れ」の相手方が税法一般に用いられる「資産の譲渡」等を行つた日となるため、次の2においても述べるとおり、法人税法及び所得税法において固定資産の譲渡を行つた日と同一となる。

ところで、課税標準について定める消費税法 28 条(課税標準) 1 項本文においては、「課税資産の譲渡等の対価の額」の括弧書に「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」という文言があり、この文言の中では「收受すべき」「経済的な利益の額」などの用語が用いられているが、昭和 63 年 12 月 24 日に国会で成立した消費税法の企画立案及び条文案の作成を行つた大蔵省主税局の職員が執筆した『昭和 63 年 改正税法のすべて』(国税庁)の中の次の解説(別添 1)からも分かるとおり、これらの用語は、「課税資産の譲渡等の対価の額」の内容と金額を明確にするために用いられている用語であつて、「課税資産の譲渡等の対価の額」を計上する時期(すなわち、「資産の譲渡」等による収益の額を計上する時期)を左右するような用語ではない、ということに留意しておく必要がある。

「ここで、「收受すべき」とは、原則として譲渡に係る資産等の時価を意味するのではなく、当事者間で授受することとした対価の額をいいます。

また、「金銭以外の物若しくは権利その他経済的な利益の額」とは、例えば、課税資産の譲渡等の対価の額として金銭以外の物又は権利の給付を受け又は金銭を無償若しくは通常の利率より低い利率で借り受ける場合のように、実質的に資産の譲渡等の対価と同様の経済的効果をもたらすものをいい、その時価が課税標準となります（令 45①）。」（273 頁）（注 4）

（注 4）ここで引用している解説は、『昭和 63 年 改正税法のすべて』の「消費税の創設」「第二 消費税の仕組み」の中の「五 課税標準及び税率」（273 頁）という部分で述べられているものであり、「資産の譲渡」等の「時期」に関する解説は、その部分の前の「四 資産の譲渡等の時期」（270 頁）という部分で述べられている。そして、当然のことながら、この「四 資産の譲渡等の時期」という部分においては、「ポイント」から「5 小規模事業者に係る資産の譲渡等の時期の特例」に至るまで、課税標準について定める消費税法 28 条に言及した記述は、全くない。

このように、消費税の条文を解釈する場合には、時期の問題と内容や金額の問題とを混同しないようにして、条文の文言を正確に解釈する必要があるわけである。

なお、上記の「収受すべき」という文言の意味については、後のⅡ 2（52 頁）において、詳しく説明しているため、その説明を参照されたい。

2. 消費税法の企画立案及び条文案の作成を行った大蔵省主税局の職員も、資産の譲渡等の時期は所得税法及び法人税法と同一であって、固定資産の譲渡を行った日については、「契約の効力発生の日」を選択することもできる、という解説を行っている

上記 1 において述べたとおり、「資産の譲渡」等に関しては、「課税資産の譲渡等」などとは異なり、消費税法における固有の概念ということではないため、基本的には、法人税法や所得税法などにおいて用いられている「資産の譲渡」等と同義に解釈すべきこととなる。

消費税法の企画立案及び条文案の作成を行った大蔵省主税局の職員が執筆した『昭和 63 年 改正税法のすべて』においても、「資産の譲渡等の時期の原則」と題して、次のような解説が行われている（別添 1）。

「1 資産の譲渡等の時期の原則

国内取引に係る消費税の納税義務の成立時期は、課税資産の譲渡等をした時とされています（通則法15②VI）。

この資産の譲渡等をした時がいつであるかは、基本的には、所得税、法人税の課税所得の計算において、総収入金額又は益金の額に算入すべき時期と同一です。」（270頁）

上記の解説においては、「課税資産の譲渡等」と「資産の譲渡等」が明確に書き分けられており、消費税法において、「時期」が問題となるのは、消費税法において固有の概念を有するものとされている「課税資産の譲渡等」ではなく、「資産の譲渡」等をその内容とする「資産の譲渡等」である、ということを確認することができる。

消費税法において時期が問題となるのは、「課税資産の譲渡等」の時期ではなく、「資産の譲渡」等の時期であるため、上記の解説にあるとおり、「資産の譲渡等をした時がいつであるかは、基本的には、所得税、法人税の課税所得の計算において、総収入金額又は益金の額に算入すべき時期と同一」ということになるわけである。

そして、さらに『昭和63年 改正税法のすべて』においては、「固定資産の譲渡の時期」について、次のような解説が行われている（別添1）。

「(3) 固定資産の譲渡の時期

固定資産の譲渡の時期は、原則として引渡しがあった日です。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は、その固定資産の譲渡に関する契約の効力発生の日とすることもできます。」
(270頁)

この説明から、「資産の譲渡等」の定義を定めた消費税法2条1項8号は、固定資産の譲渡に関しては、「資産の譲渡」を行った日は「原則として引渡しがあった日」とし「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には、その固定資産の譲渡に関する契約の効力発生の日とすることもできる」と解釈するものとして創設されているということを明確に確認することができる。上記の説明にある「…もできます」という表現は、選択を認める場合に用いられる表現である。

『昭和63年 改正税法のすべて』においては、次のとおり、「(3) 固定資産の譲渡の時期」にある上記のただし書と同様の記述が「(4) 利子等を対価とする資産の譲渡等の時期」にも存在する（別添1）。

「ただし、金融及び保険業を営む事業者以外の事業者については、その有する貸付金等から生ずる利子で、その支払期日が1年以内の一定の期間ごとに到来するものの額については、継続適用を条件に、その支払期日の属する課税期間の資産の譲渡等の対価の額とすることもできます。」(270頁)

この「(4) 利子等を対価とする資産の譲渡等の時期」において示されている解釈を具体的に示したものが次の消費税法基本通達9-1-19である。

「(貸付金利子等を対価とする資産の譲渡等の時期)

9-1-19 貸付金、預金、貯金又は有価証券(以下9-1-19において「貸付金等」という。)から生ずる利子の額は、その利子の計算期間の経過に応じ当該課税期間に係る金額を当該課税期間の資産の譲渡等の対価の額とする。ただし、主として金融及び保険業を営む事業者以外の事業者が、その有する貸付金等(当該事業者が金融及び保険業を兼業する場合には、当該金融及び保険業に係るものを除く。)から生ずる利子で、その支払期日が1年以内の一定の期間ごとに到来するものの額につき、継続してその支払期日の属する課税期間の資産の譲渡等の対価の額としている場合には、これを認める。」

この消費税法基本通達9-1-19のただし書の「主として金融及び保険業を営む事業者以外の事業者が、その有する貸付金等(当該事業者が金融及び保険業を兼業する場合には、当該金融及び保険業に係るものを除く。)から生ずる利子で、その支払期日が1年以内の一定の期間ごとに到来するもの」に該当するものは、非常に多く存在するが、それらについて、本文にある「その利子の計算期間の経過に応じ当該課税期間に係る金額を当該課税期間の資産の譲渡等の対価の額とする」ということと、ただし書にある「継続してその支払期日の属する課税期間の資産の譲渡等の対価の額と(する)」ということのいずれかを選択できるということは、周知の事実である(注5)。

(注5) 一方で、『昭和63年 改正税法のすべて』では、「(1) 棚卸資産の譲渡の時期」において、次のような記述がなされている。

「なお、その棚卸資産が山林、原野等の土地であり、その引渡しの日がいつであるかが明らかでないときは、代金のおおむね50%以上を収受するに至った日と所有権の移転登記の申請等をした日とのいずれか早い日にその引渡しがあったものとされます。」(270頁)

この解釈を具体的に示したものが次の消費税法基本通達 9-1-2 後段の「この場合において」から始まる部分である。

「(棚卸資産の引渡しの日)の判定)

9-1-2 [前段省略]

この場合において、当該棚卸資産が土地又は土地の上に存する権利であり、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

この消費税法基本通達 9-1-2 後段は、「…できる」となっているが、この「…できる」という表現は、選択を認めるものではなく、同通達後段に関しては、『昭和63年 改正税法のすべて』においても、「…もできます」という表現を用いた解説は行われておらず、「…ものとされます」という表現を用いた解説が行われている。

このように、『昭和63年 改正税法のすべて』の解説をよく読むと、選択が認められるものと認められないものとを明確に区別して解説が行われていることが分かる。

なお、この消費税法基本通達 9-1-2 後段の「…できる」という表現が選択を認めるものでないことについては、後の 3 (4) ⑥ア(34頁)において改めて説明する。

要するに、消費税法においては、固定資産の譲渡を行った日に関して、「引渡しがあった日」と「契約の効力発生の日」の選択を認めることを予定して規定が設けられていることが明らかであるわけである(注6)。

(注6) 消費税法の企画立案及び条文案の作成を行った大蔵省主税局の職員の上記の解説にあるとおり、消費税法においては、固定資産の譲渡を行った日に関して、「引渡しがあった日」と「契約の効力発生の日」の選択を認めることを予定して規定が設けられているため、国税庁は、消費税法基本通達 9-1-13(固定資産の譲渡の時期)において、「引渡基準」と「契約基準」の選択を認めるという解釈を示しているわけである。

この詳細に関しては、後の 5 (44頁)における説明を参照されたい。

この点に関しては、上記の「1 資産の譲渡等の時期の原則」からの引用（6頁）に「この資産の譲渡等をした時がいつであるかは、基本的には、所得税、法人税の課税所得の計算において、総収入金額又は益金の額に算入すべき時期と同一です。」と述べられていることから分かりますとおり、法人税法及び所得税法における固定資産の譲渡を行った日の解釈と取扱いを調べることも、確認することができる。

3. 法人税法においても、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）により、固定資産の譲渡の時期に関して、「引渡基準」と「契約基準」の選択を認めている

（1）法人税法においては、「当該事業年度に帰属する」のか否かにより、益金に算入すべき時期を判断することとされている

- ① 昭和40年に現在の法人税法22条2項（益金の額）が創設される前は、収益の計上時期に関しては、「権利確定主義」という考え方を採りつつ、実務の判断基準としては、「契約基準」（契約効力発生基準）を原則とし、「引渡基準」を特例として認める、ということとされていた

法人税法において、収益の計上時期（正確に言えば、「収益の額」を「益金の額」に算入する時期。以下、同じ。）がどのような時期となるのかということは、同法22条2項（益金の額）を解釈することによって導き出すこととなるが、同項が昭和40年に創設される前に、収益の計上時期をどのような時期とするのかということに関する考え方を示す「主義」と実務の指針となる「基準」とがどのようなものであったのかということは、昭和38年12月6日付けの税制調査会の『所得税法及び法人税法の整備に関する答申』において、次のように要約されている（別添2）。

「4 所得の発生時期

- (1) 税法は、期間損益決定のための原則として、発生主義のうちいわゆる権利確定主義をとるものといわれているが、・・・
- (3) 法人税法基本通達「249」は、本文における権利確定主義のただし書として、商品、製品等の販売については引渡し基準を認めている。」（15・16頁）

この記述によれば、昭和40年の法人税法22条2項の創設前においては、

収益の計上時期に関しては、「権利確定主義」という考え方を採るものと言われていたということになる。

そして、この記述によれば、収益の計上時期に関する実務の指針となる「基準」としては、「引渡基準」も「認めていた」ということになる（注7）。

（注7）上記の『所得税法及び法人税法の整備に関する答申』の記述は、「権利確定主義」と「引渡基準」を同列に捉えて「権利確定主義」を原則としつつ「引渡基準」を認めている、と読めるものとなっているが、これは、収益の計上時期をどのような時期とするのかということに関する考え方を示す「主義」として「権利確定主義」を採るという場合には、実務において収益の計上時期を判断する指針となる「基準」は必然的に「契約基準」（契約効力発生基準）となる、という理解を前提としているためである。

この記述にある「法人税法基本通達「249」とは、次のようなものであった（別添3）。

「（売買損益の帰属の時期）

二四九 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。」

上記の『所得税法及び法人税法の整備に関する答申』の記述と「法人税法基本通達「249」の定めからすると、昭和40年の法人税法22条2項の創設前は、「権利確定主義」の下で、「契約基準」（契約効力発生基準）と「引渡基準」が原則と特例という関係となっていた（注8）、ということになる。

（注8）上記の「法人税法基本通達「249」の文言から分かるとおり、特例として「引渡基準」が認められていたのは、「商品、製品等の販売」のみであり、本件の建物のような固定資産の売買には、「引渡基準」を適用することはできず、「契約基準」のみを適用することとされていた。

この「権利確定主義」という場合の「主義」とは、収益の計上時期に関する基本的な考え方といってよいものであるが、このような「主義」は、

実際に収益の計上時期がいつになるのかということ判断する際の指針となる「基準」とは異なるものであって、収益の計上時期に関する実務は、「主義」がなかったとしても、「基準」がありさえすれば、支障なく行うことができる。

収益の計上時期に関する実務は、「主義」があるのか否かということやいずれの「主義」を採るのかということによって変わるわけではなく、実務における判断の指針となる「契約基準」や「引渡基準」などの「基準」の内からいずれを採るのかということ、それらの基準のうちのいずれを原則としていずれを特例とするのかということ、それらの基準の選択を認めるのか否かということ等によって変わることになる（注9）。

（注9）どのような「主義」を採るのかということによって、どのようなものを「基準」にするのかということが変わってくることはなるが、収益の計上時期に関する実務は、「基準」によって動くこととなるため、「基準」が「契約基準」（契約効力発生基準）を原則とし「引渡基準」を特例とするということに決まっているということであれば、その決まったものに従って動くこととなり、「主義」がどのようなものになったとしても、それによって影響を受けることはない。

なお、後に（4）において詳しく確認するが、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）の定めは、上記の「法人税法基本通達「249」」の定め本文とただし書とを入れ換えたと言ってよいものになっているということを付言しておく。

- ② 現在の法人税法22条2項の立法過程を立法時の資料から辿ると、当初は「権利確定主義」を採り、その後に「実現主義」を採り、最終的には、「権利確定主義」や「実現主義」は採らずに「帰属主義」とも言い得るもの」を採ることとなった、ということを確認できる

現在の法人税法22条2項は、昭和40年に創設されたが、税務大学校の租税史料室所蔵の資料等から同項の立法過程を辿ると、収益の計上時期に関しては、次のアからウまでに述べるとおり、当初は「権利確定主義」を採り、その後に「実現主義」を採り、最終的には、「権利確定主義」や「実現主義」は採らないこととして、「帰属主義」とも言い得るもの」を採ることとなった、ということを確認することができる。

ア 昭和39年11月18日までの案では「権利確定主義」を採ることとされていた

法人税法の企画立案及び条文案の作成を担当する大蔵省主税局税制第一課が昭和39年11月18日に作成した「総益金の額に算入すべき金額の帰属事業年度」の条文案（別添4）は、次のようなものであった。

「（総益金の額に算入すべき金額の帰属事業年度）

第 条 各事業年度の総益金の額に算入すべき金額は、当該事業年度において収入する権利が確定したもの（収入を伴わないものについては当該事業年度の確定した決算において計上した金額）とする。」

この条文案においては、その文言から分かるとおり、収益の計上時期については、「権利確定主義」を採り、その旨を条文に明記することとされていた。

この条文案においては、棚卸資産の譲渡益の計上時期と固定資産の譲渡益の計上時期とを分けて定めることとはされていないが、この点は、現在の法人税法22条2項も、同様である。

イ 昭和39年11月27日から昭和40年1月7日までの案では「実現主義」を採ることとされていた

大蔵省主税局税制第一課は、昭和39年11月16日から数日間にわたり、同日に作成した「総益金・総損金についての問題点」と題した資料に基づき、外部の有識者を交えて連続的に協議を行っているが、日本大学教授・弁護士であった忠佐市氏との協議において、忠佐市氏から「権利確定主義」は採るべきでなく「実現主義」を採るべきであるという指摘（注10）を受けている。

（注10）忠佐市氏は、「権利確定主義」は「すでに前時代の遺物化したものとして理解せられてよいのである」（忠佐市『租税法要綱』258頁、森山書店、昭和40年9月。別添5）という見解を持っておられた。

この忠佐市氏との協議においては、大蔵省主税局税制第一課の武田昌

輔氏と吉牟田勲氏が「総益金・総損金についての問題点」と題した資料に基づいて「権利確定主義」を採る案（別添6、2（一））を説明しておられる。

それに対し、忠佐市氏は、「実現という言葉が使えればよいではないか」（別添6、2（一）の部分のメモ書き）等の意見を述べておられる。

この忠佐市氏との協議の後、昭和39年11月27日に大蔵省主税局税制第一課が作成した条文案（別添7）は、次のとおりとなっている。

「（各事業年度の益金の額及び損金の額に算入すべき金額）

第二十三条 内国法人の各事業年度の益金の額に算入すべき金額は、当該事業年度において実現した収益の額の合計額とする。」

この条文案からも分かるとおり、忠佐市氏との協議の後には、従前の「収入する権利が確定したもの」という文言がなくなり、「実現した収益の額」という文言が使われるようになった。

このように、収益の計上時期について、「実現主義」を採ってその旨を条文に明記するという案は、内閣法制局における最終読会の時点まで続くこととなる。

昭和40年1月6日の条文案（別添8）は、次のようなものとなっている。

「（各事業年度の所得の金額の計算）

第二十二条

2 内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資産の販売、譲渡若しくは貸付、役務の提供その他の事由により当該事業年度において実現した収益の額（資本等取引に係る経済的価値の増加額に該当するものを除く。）の合計額とする。」

そして、内閣法制局における最終読会で問題となった事項をまとめた昭和40年1月7日の「法人税法の最終読会の問題点」によれば、「第22条（所得の計算）関係」に関しては、「内容を確定すること。」とされている（別添9）。

つまり、法人税法22条2項の上記の条文案に関しては、昭和40年1月7日以降、「内容を確定する」という作業が行われた、ということである。

ウ 最終的には「実現主義」も採らないこととされて「帰属主義」とも言い得るもの」を採ることとされた

上記イにおいて引用した昭和40年1月6日の法人税法22条2項の条文案と現在の同項の条文とを比較してみると分かる通り、当該条文案にあった「実現した収益の額」という文言は、最終的には、採用されなかった。

つまり、収益の計上時期に関しては、「実現主義」は採らないこととされたわけである。

その理由は、現在の法人税法の企画立案及び条文案の作成を行った大蔵省主税局の職員が執筆した『昭和40年 改正税法のすべて』（国税庁）（別添10）において、次のように説明されている。

「当該事業年度において実現した収益の額とするべきかどうかについて検討の行われたところではありますが、この実現という用語は主として企業会計の用語であって、この実現という用語の確定した内容というものも必ずしも統一的に解されているかどうかについて疑問があるのみならず、現在の税務慣行上の収益計上時期についての取り扱いがこの実現の内容にほぼ近いものと考えられるとしてもこれが一致するという保証がないため、実現という用語を用いることは避けられることとなったものです。」（103頁）

この説明からも、法人税法22条2項においては、「実現主義」は採らないこととされたということを明確に確認することができるわけであるが、「権利確定主義」も採らず、「実現主義」も採らないこととして、どのような「主義」を採ることとされたのであろうか。

その答は、『昭和40年 改正税法のすべて』の次の説明から窺い知ることができる（別添10）。

「この項の規定は、益金の額の内容を規定するものであると同時に、いわゆる期間損益に関する事項を規定したものであります。この点は「当該事業年度の収益の額」というこの「の」によって表現されているのであって、「当該事業年度に帰属する収益の額」と解されます。」（103頁）

つまり、上記イにおいて引用した昭和40年1月6日の条文案において

「実現した収益の額」となっていたところが最終的には「の」という用語を用いて「帰属する収益の額」となって、当該条文案における「実現主義」が最終的には「「帰属主義」とも言い得るもの」（注11）に変わっているわけである。

（注11）上記本文において、「帰属主義」ではなく、「「帰属主義」とも言い得るもの」と記載したのは、上記において引用した昭和40年1月6日の法人税法22条2項の条文案において「実現した」となっていたところが「の」に変わり、その「の」が同項の企画立案及び条文案の作成を行った大蔵省主税局の職員によって「帰属する」と説明されていることから（法人税基本通達においても、収益の計上に関する定めに関しては、見出しは、「帰属」という用語を用いて、「棚卸資産の販売による収益の帰属の時期」（法基通2-1-1）、「固定資産の譲渡による収益の帰属の時期」（法基通2-1-14）などとされている。）、一応、「帰属主義」という用語を用いるのが適当であるとは考えられるものの、「帰属主義」と言い切るには、その内容が漠然としすぎて明確ではないことを考慮したためである。

法人税法22条2項による収益の計上時期の法制化に関しては、「基準」という用語を用いてではあるが、次のような指摘がなされている（別添11）。

「「権利確定」といい、「実現」といっても、一般にその内容の理解に差異がある上に複雑多岐にわたる経済取引について適用される統一的基準の設定の困難性と、それによる内容の固定化の危険性などが考慮された結果昭和四〇年の全文改正では、収益計上基準が明示されないままに終わったものといわれている。」（駒崎清人「第8章 損益の計上時期」、金子宏・武田昌輔・桜井四郎・辻敢編集『実践租税法大系（法人税編）』164頁、税務研究会、昭和56年）

当職も、大蔵省主税局税制第一課で法人税法の昭和40年度改正に自ら携わられた吉牟田勲元筑波大学教授から、吉牟田勲氏の生前に、法人税法22条2項による収益の計上時期の法制化に関して上記の解説と同旨の説明を受けたことがある。

(2) 法人税法22条2項の創設時には、「「帰属主義」とも言い得るもの」の下で、「収益の額をどのような基準によって当該事業年度に帰属させるべきか、あるいはいかなる表現によって具体的にその帰属関係を明らかにするか」ということを通達にゆだねることとされた

収益の計上時期の判断基準に関しては、『昭和40年 改正税法のすべて』(別添10)において、次のような説明がなされている。

「なお、この収益の額をどのような基準によって当該事業年度に帰属させるべきか、あるいは如何なる表現によって具体的にその帰属関係を明らかにするかについては、なお今後の検討にゆだねられている事項と考えられます。」

(103頁)

上記の説明の「今後の検討」は、法律に定めるための「今後の検討」を意味するのか、あるいは、通達によって解釈を示すための「今後の検討」を意味するのか、必ずしも明確ではないが、昭和40年度改正の後に、収益の計上基準に関する法人税法改正が行われていない一方で、昭和44年に収益の計上基準に関する法人税基本通達が創設されていることからすると、通達によって解釈を示すための「今後の検討」を意味するものと考えられる。

つまり、法人税法22条2項の創設時には、「当該事業年度の収益の額」と規定し、それは「当該事業年度に帰属する収益の額」と解されると解説した上で、「収益の額をどのような基準によって当該事業年度に帰属させるべきか、あるいはいかなる表現によって具体的にその帰属関係を明らかにするか」ということについては、法人税基本通達にゆだねることとされた(注12)、ということである。

(注12) 法人税基本通達にゆだねることとされた理由は、収益の計上時期に関しては、「基準」を明確に示せば、実務には支障がないこと、そして、上記(1)の注11において引用した解説(別添11)にあるとおり、「「権利確定」といい、「実現」といっても、一般にその内容の理解に差異がある上に複雑多岐にわたる経済取引について適用される統一的基準の設定の困難性と、それによる内容の固定化の危険性などが考慮された結果」と解される。

この「ゆだねる」ということに関しては、法人税法 22 条 2 項に規定することができなかつたために法人税基本通達に規定してもらうことにしたということではない、という点に留意する必要がある。

法人税法 22 条 2 項においては、その立法経緯を辿ると、当初から「権利確定主義」や「実現主義」に相当する「主義」の内容を規定することが企図されていたことは明確であるが、しかし、「約定基準」や「引渡基準」のような実務を直接左右する「基準」の内容を規定することは、当初から企図されていなかったものと考えられる。

「権利確定主義」を採ることとして法人税法の条文に「収入する権利が確定したもの」という文言を用いる案（別添 4）が作られていた昭和 39 年 11 月 18 日の時点でも、具体的な収益の計上時期に関しては、「引渡時」とするものとされていた（別添 12）。

つまり、当初から、法人税法の条文に「主義」を規定した上で通達において「基準」を示すということが予定されており、上記の『昭和 40 年 改正税法のすべて』の説明は、その当初から予定されていたことを確認的に述べたものと考えられるわけである。

このように、収益の計上時期に関する「基準」を法人税基本通達によって示すこととされたことで、昭和 40 年以後も、制度上の手当ての仕方という点では、「法人税法基本通達「249」」によって「基準」を示していた状態と同様の状態が続くこととなった。

（3）昭和44年の法人税基本通達 2-1-3（固定資産の譲渡による収益の帰属の時期）の創設と昭和55年の同通達の改正の担当者は、いずれも「権利確定主義」は採らないこととしていた

現在の法人税基本通達 2-1-14 は、昭和 44 年の創設時には、通達番号が 2-1-3 となっており、次のようなものとなっていた（別添 13）。

「（固定資産の譲渡による収益の額の帰属の時期）

2-1-3 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。」

昭和44年に、この法人税基本通達2-1-3を創った国税庁の職員は、「権利確定主義」をどのように捉えていたのであろうか。

それを端的に示すのが、次の国税庁の職員の解説（別添14）である。

「この権利確定主義について小宮保著「法人税の原理」においては、権利確定主義の再編成と題し、企業会計原則において実現主義の具体的な内容が明確にされれば「権利確定主義は新しい実現主義の中に埋没してしまうかも知れない。」（237頁）と述べられており、また、忠佐市著「税務会計法」においては、「期間的損益配分の原則を立体的に段階的に論証することができる現在の租税法のもとにおいては、権利確定主義の発想は、すでに発展的解消を遂げてしまったものと解さなければならない。」（116頁）と述べられている。

権利確定主義の現代的意義は、強いていえば法的規範として発生主義、実現主義を表現していると考えられるべきものであり、継続企業の所得計算について権利確定主義という言葉を用いることはあまり適当でないと考えられる。」（国税庁審理課課長補佐 田中嘉男「収益・費用会計」税務弘報（VOL. 18 NO. 1）19・20頁、昭和45年1月）

この解説の「継続企業の所得計算について権利確定主義という言葉を用いることはあまり適当でない」という部分から、法律と同様に、通達においても、「権利確定主義」は採らないこととされた、ということを確認することができる。

昭和44年当時の法人税基本通達2-1-3に関する国税庁の職員の解説は、他にも存在するが、それらのいずれを見ても、「権利確定主義」を採ったことをうかがわせる記述は、全く見当たらない。

昭和44年に創られた法人税基本通達2-1-3は、その後、昭和55年に一部が改正されて現在に至っているわけであるが、昭和55年に、国税庁において法人税基本通達2-1-3の一部改正を主導された渡辺淑夫氏は、『法人税法』という書籍において、次のような解説（別添15）を行っておられる。

「上記のような権利確定主義をめぐる論争は、・・・収益の認識基準としていわゆる「引渡し基準」を基本的な立場とする考え方が導入されるに及んで（旧法基通2-1-1～2-1-5等）、事実上終止符が打たれたといってよいのではないかと考える。

ちなみに、以後の租税判例に権利確定主義なる用語を用いるものがあまり見当たらないのは、まことに興味深いものがある。

また、次の2で述べるごとく、平成30年度の税制改正における収益認識基準の明文化に当たり、同様の「引渡し基準」が宣明されるに至って、権利確定主義をめぐる論争は完全に過去のものになったといえることができる。」（渡辺淑夫『法人税法＜平成30年度版＞』中央経済社、156頁、平成30年9月）

この解説の中の「また、次の2で述べるごとく、平成30年度の税制改正における収益認識基準の明文化に当たり、同様の「引渡し基準」が宣明されるに至って、権利確定主義をめぐる論争は完全に過去のものになったといえることができる。」という部分は、平成30年度税制改正によって法人税法22条の2（収益の額）が創設されたことを受けて『法人税法』の平成30年度版で新たに追加されたものであるが、その他の部分は、昭和54年の第1版から実質的な内容の変更はなされていない。

つまり、昭和55年の法人税基本通達2-1-3の一部改正は、「権利確定主義」は過去のものであるという理解の下で行われているわけである。

このように、当時の文献から、昭和44年の法人税基本通達2-1-3の創設と昭和55年の同通達の一部改正に携わられた方々も、「権利確定主義」は採らないこととして、その創設と改正を行っておられた、ということが確認できる。

これは、法人税法22条2項が「権利確定主義」を採らないものとして創られたことと整合するものであって、同項の解釈を示す通達の対応としては、当然のことということになる。

ところで、渡辺淑夫氏の上記の解説の中では、「（昭和44年）以後の租税判例に権利確定主義なる用語を用いるものがあまり見当たらないのは、まことに興味深いものがある。」と述べられているが、当職は、むしろ、昭和44年以後も「権利確定主義」が正しいとする判決が残り続けて学説にもそのような主張をするものが残っていることに、興味深いものを感じている。

昭和40年に、法人税法において、「権利確定主義」は採らないこととされ、昭和44年にも、法人税基本通達において、「権利確定主義」は採らないこととされているにもかかわらず、何故、その後も判決や学説に「権利確定主義」が残り続けたのかということを考えてみると、その主な理由は、2つあるように思われる。

1つは、法人税法22条2項において、「権利確定主義」に代わる「主義」が明記されなかったことである。

一応、本意見書においては、「帰属主義」とも言い得るもの」と表現してはいるが、既に上記（１）②ウの注 11（15 頁）において述べたとおり、現実には、法人税法 22 条 2 項には、収益の計上時期の考え方である「主義」と言い得るものは示されていない、と言っても過言ではない。

もう一つは、次の（４）①において述べるとおり、昭和 40 年に法人税法 22 条 2 項が創設された後も、「権利確定主義」の論拠とされてきた「法人税法基本通達「249」」が昭和 44 年まで残り続けるという、通常の税法改正では見られない異例の現象が 4 年間にもわたって続いたことである。

昭和 50 年 12 月 26 日に鹿児島地方裁判所で判決が下された法人税更正処分取消請求事件（昭和 59 年 10 月 25 日に最高裁第一小法廷で棄却確定）は、原告の事業年度が昭和 40 年 9 月 1 日から昭和 41 年 8 月 31 日までとなっており、昭和 40 年に法人税法 22 条 2 項が創設された直後に同項を根拠として課税が行われているが、この判決では、次のとおり、「法人税法基本通達「249」」を根拠に挙げて、「権利確定主義」が正しいという解釈が示されている（別添 16）。

「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、製品等の販売に当たっては、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（法人税法基本通達第二四九号参照）」（第二、二（三） 1）

その後も、「権利確定主義」が正しいとする判決が見受けられるが、これらの判決は、被告には「権利確定主義」の方が都合がよいため被告が裁判に勝訴することを優先して「権利確定主義」が正しいという主張を行ったり、被告が法人税法 22 条 2 項は「権利確定主義」を採らなかったということを証明する労を惜しんで過去の判決を「判例」と称してそれに安易に依存した主張を行ったりして、裁判所もその主張を追認したというものが多く見受けられる。

そのような判決が 1 つ出てしまうと、それが原告や被告に都合がよいというケースでは、必ず、その判決を引用して主張を繰り広げることが行われるようになり、誤った解釈が増殖していくということになってしまう。

そうなると、自ずと、学説等にも、「権利確定主義」が正しいと主張するものが残ったり新たに出てきたりすることとなる。

(4) 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)においては、固定資産の譲渡による収益の帰属の時期に関して、「引渡基準」と「契約基準」の選択を認めている

① 昭和40年の法人税法22条2項の創設後も、昭和44年に法人税基本通達2-1-3(固定資産の譲渡による収益の額の帰属の時期)が創設されるまでは、「法人税法基本通達「249」」の解釈がそのまま維持された

昭和40年に法人税法22条2項が創設されたわけであるが、同項が創設されても、昭和44年に法人税基本通達2-1-1(たな卸資産の販売による収益の帰属の時期)(別添13)と同2-1-3(固定資産の譲渡による収益の額の帰属の時期)(17頁)が創設されるまでの間は、「法人税法基本通達「249」」は、そのまま維持されることとなった。

昭和40年8月9日付で国税庁が発遣した「法人税法等の全文改正(昭和40年3月改正)に伴う既往通達の改廃について」(直審(法)59(例規))(別添17)によれば、昭和40年の法人税法の制定に伴い、昭和25年に制定された通達(直法1-100)の内のかかりのものが改廃された中であっても、「法人税法基本通達「249」」は、改められることもなければ廃止されることもなかった(注13)。

(注13)「法人税法基本通達「249」」が改廃されずに残ったことは、昭和43年に発行されている法人税取扱通達集(別添18)からも確認することができる。

このため、昭和40年に法人税法22条2項が創設された後、昭和44年に法人税基本通達2-1-3が創設されるまでの4年間は、「法人税法基本通達「249」」の解釈がそのまま維持されて、固定資産の譲渡による収益の計上時期を判断するに当たっては、「引渡基準」を採ることができず、「契約基準」のみを採るものとされていた。

しかし、当時の文献を見てみると、「契約基準」を採ることについて、「原則」や「基本」という用語を用いて説明しているものが見受けられるため、通達の規定上は「引渡基準」を採ることができないとされてはいたものの、実務上は、「引渡基準」を採ることが認められていた可能性が高いものと考えられる。

「法人税法基本通達「249」」においては、「商品、製品等」に関して、原則は「契約基準」とし、特例として「引渡基準」を採ることができるとされていたが、次の解説(別添19)から分かるとおり、実務上は、これらについても、「引渡基準」を原則とする取扱いがなされていたとされている。

「この取扱い通達の解釈をめぐり、多くの議論がある。すなわち、この取扱通達の本文によると、商品の売買による収益の計上時期も、売買契約の効力発生時となり、民法上の所有権移転時を中心としてその計上時期を判定することとなり、それが原則であると解されるおそれがあるので、従来から多くの批判が加えられてきた。

しかし、この通達のもとにおいても、実際上は、企業の収益の中心となつている商品などの売買による損益は、この通達のただし書により取り扱われ、原則として、引渡時の損益として取り扱われてきたのである。」（大蔵省主税局税制第一課 清水延晏「税法上の収益の計上時期」税務弘報（vol. 14 no. 8）75頁、昭和41年7月）

② 全国の国税局から寄せられた意見は、「契約基準」を原則として資産の譲渡による収益を計上することとするべきであるというものであった

国税庁は、昭和44年に法人税基本通達を制定するに当たって数次の改正案を作っており、昭和42年2月21日・2月28日・3月2日には、「通達整備審議会」に、資産の譲渡収益の計上の取扱いを含む5項目について、通達の改正案を修正する案を提出している（別添20）。

この通達の改正案を修正する案の「I 資産の譲渡収益の計上について」の中の「1 資産の譲渡による収益の帰属」という部分には、次のような案（以下「修正案」という。）が示されている。

「資産の譲渡による収益は、延払条件付譲渡に該当する場合を除き、たとえば次の事実が生じた日のうち最も早い日に生ずるものとして課税するという考え方についてはどうか。

- （1）当事者が所有権移転の日を定めた場合のその移転の日が到来したこと。
- （2）相当部分の対価の支払いを受けたこと。
- （3）登記登録等第三者対抗要件を具備したこと。
- （4）資産の引渡しの事実があったこと。」

国税庁は、この修正案を全国の国税局に示し、意見を求めている。

国税庁が昭和42年3月23日に「法人税通達審議会」に提出した「法人税基本通達案（重要事項）各局意見」（以下「各局意見資料」という。）によれば、この修正案に対しては、「東京局（法人）」「東京局（調査一）」「東京局（調査二）」「関信」「仙台」「名古屋」「金沢」「広島」「福

岡」が「改正意見」を出しており、その「改正意見」は、次のようなものとされている（別添 21）。

「資産の譲渡による収益は、契約の効力が発生した日の属する事業年度に計上することを明らかにするとともに、この場合において、契約の効力が発生した日とは、原則として契約の締結した日とすること」（2 頁）

つまり、全国の国税局からは、「原則として契約の（引用者注：「の」は「を」の誤りと解される。）締結した日」に資産の譲渡による収益を計上することとすべきであるという改正意見が出されているわけである。

上記のような「改正意見」を出す「理由」は、次のようなものとされている。

「① 機械的に過ぎることは、執行上かえつて問題が生じやすい（東京 法人）」

「② 次の理由による。（東京 調査二）

イ 譲渡契約の効力発生の時を原則として、譲渡契約締結の時としておかないと、時効起算日をいつにするかについて問題が生ずるおそれがあると思われる。

ロ 簿外取引が行われた場合においては通達案に示された事実がいつ生じたかについて事実確認が困難となり収益の帰属年度をいつにするかについて問題を生ずるおそれがあると思われる。

ハ 所有権移転に関し、特に条件が付されていない限り、契約締結の日を含む事業年度の収益とすることはすでに慣行となつていると思われる。」

「③ 特定資産を譲渡した場合の買換えの特例等の譲渡年月日、取得年月日および更正の期間制限の時期を判断する場合に、修正案では、「譲渡契約を締結した日」を削除しているが、問題がおきやすい。（関信）」

「④ 私法上の法律行為が通常の場合には原則として働くということを明確にしておくべきで、執行上これがない場合問題が残る。（広島）」

「⑤ 修正案によれば、売買予約で代金の相当部分を受領したとき課税できるかという問題が生ずる。（福岡）」

「⑥ (1) 総べての譲渡事案について(1) ないし (4) の事実の確認を要することとなり、実務上はんざとなる。

(2) 特殊な事情のあるものについて (1) ないし (4) の事実について判断することは別として、総べてについて法律上の契約効力発生の時と無関係に取り扱うことには問題があるばかりでなく一般に課税を遅れさせることとなる。」

これらの「理由」を読むと分かるとおり、上記の「改正意見」は、「引渡しがあつた日」が明らかでない場合に「契約基準」によるべきとするものではなく、「引渡しがあつた日」が明らかであるか否かにかかわらず、「契約基準」を原則として資産の譲渡による収益の計上時期を判断すべきである、というものである。

もちろん、これらの「理由」は、一読して直ぐに分かるとおり、いずれも相応の説得力があると言ってよいものである。

③ 法人税基本通達 2-1-3 は、第五次案まで、固定資産の譲渡による収益は「譲渡に関する契約の締結の日の属する事業年度」の益金に算入する、というものであつた

昭和 44 年当時、国税庁において法人税基本通達の制定に携わられた富山哲氏によると、次の説明（別添 22）にあるとおり、固定資産の譲渡に関して定めた法人税基本通達 2-1-3（17 頁）は、第五次案まで、「旧基本通達「二四九」」と同様に、「契約基準」を適用するものであり、その収益の額を「譲渡に関する契約の締結の日の属する事業年度」の益金の額に算入するとしたものであつた。

「五 固定資産の譲渡収益帰属の時期の表現

基本通達では、「固定資産の譲渡による収益の帰属の時期」は、原則として「その引渡しがあつた日の属する事業年度……」とされているが、この表現については最後の最後まで検討が重ねられていたところであり、事実、その第五次案までの段階では、「譲渡に関する契約の締結の日の属する事業年度……」というように表現されていた。

これは、昭和二十五年制定の旧基本通達「二四九」の「売買契約の効力発生の日」の考え方を基本とし、これをより明確に判り易く表現しようとしたためであったが、通達整備審議会においてもこの点について種々の意見が出され、そのような経緯を経て最終的に「引渡しがあった日……」という表現となったものであって、必ずしもすんなりと決まったものではなかったのである。」（富山哲「基本通達こぼれ話」『税務同時代外史』七夕会、平成3年）

この説明から、昭和40年の法人税法22条2項の創設以後においても、固定資産の譲渡による収益の額の計上時期に関しては、「契約基準」を適用するのが「基本」と解されていた、ということを確認することができる。

もう少し詳しく言うと、昭和40年に創設された法人税法22条2項の下であっても、固定資産の譲渡による収益の計上時期に関しては、「昭和二十五年制定の旧基本通達「二四九」の「売買契約の効力発生の日」の考え方を基本とし、これをより明確に判り易く表現」することでよいと考えられていたということであり、同項について、固定資産の譲渡による収益の計上時期は「契約基準」によることを「基本」とするという解釈が採られていた、ということである。

昭和44年に制定された法人税基本通達と既往通達との関係を説明するために国税庁が作成した『既往通達の存廃一覧表』（別添23）においては、既往通達の「廃止理由」が①から⑧までの数字で記載されており、「二四九 売買損益の帰属の時期」については、「廃止理由」が①で、法人税基本通達の「2-1-1」と「2-1-3」に引き継がれたとされているが、『既往通達の存廃一覧表』の冒頭の説明にあるとおり、この「廃止理由」の①は、「法人税基本通達として定めたことによるもの」とされている。

つまり、「二四九 売買損益の帰属の時期」において、「契約基準」を原則とし、特例として「引渡基準」を認めるという取扱いは、実質的には、法人税基本通達2-1-1と2-1-3に引き継がれた（注14）、ということである。

（注14）上記①においても述べたとおり、「二四九 売買損益の帰属の時期」においては、文言上、「引渡基準」を採ることはできないこととなつてはいたものの、実務上は、従来から「引渡基準」を採ることが認められていた可能性が高く、法人税基本通達2-1-3の下でも、その取扱いがそのまま引き継がれたものと考えられる。

仮に、既往通達の「二四九 売買損益の帰属の時期」について、その取扱いを変更したためにそれを廃止したということであったとしたら、「廃止理由」は、「従来の取扱いを改めるため廃止したもの」を示す⑦としなければならない。

法人税基本通達 2-1-1（棚卸資産の販売による収益の帰属の時期）に関しては、「引渡基準」のみを定めており、「契約基準」を認めることとはされていないため、棚卸資産の販売による収益については、「法人税法基本通達「249」」における「契約基準」を原則とする取扱いが変更されていることになるが、仮に、法人税基本通達 2-1-3 においても、「引渡しの日」が明確でないときだけしか「契約基準」を認めないということであったとしたら、「法人税法基本通達「249」」において原則ということによって全ての資産について認められていた「契約基準」は、固定資産において「引渡しの日」が明確でないという非常に稀なケースにおいてのみ例外的にしか認められないということになってしまうため、「法人税法基本通達「249」」の廃止理由を「法人税基本通達として定めたことによるもの」とすることはできなかつたはずである（注 15）。

（注 15）『既往通達の存廃一覧表』においては、昭和 29 年 12 月 27 日に発遣された「工業所有権等に関する法人税の取扱い」（直法 1-226・直所 1-123）の中の「一 現物出資があった場合の使用料等の取扱い（一）原則」について、廃止理由が⑦とされているが、その備考欄では、次のように、従来は全て「配当」とされていたものについて一部を「使用料等」とするという主旨の説明が行われている（別添 23）。

「出資の目的としたノーハウについて法人が使用料等として支出した金銭の額は、そのすべてが配当とされていたが、今後は、一のノーハウの価額の一部を出資の目的として受け入れている法人が、契約に基づき当該ノーハウのうち出資の対象とされていない部分について使用料等を支払う場合には、その使用料等は損金の額に算入するものである。」

この例からも分かるとおり、従来は全ての資産について認められていた「契約基準」を固定資産において「引渡しの日」が明確でないという非常に稀なケースにおいてのみ例外的にしか認められないとい

うことにするのであれば、廃止理由は、もはや①とすることはできず、⑦とすることになったはずである。

このように、『既往通達の存廃一覧表』の記載からも、法人税基本通達2-1-3の取扱いは、「従来の取扱いを改める」というものではないこと、すなわち、「法人税法基本通達「249」」の下における取扱いと実質的には同じように「契約基準」が認められるというものであることを確認することができる。

ところで、富山哲氏は、上記引用にあったとおり、「最終的に「引渡しがあった日……」という表現となった」ことに対して、やや批判的な論調で「必ずしもすんなりと決まったものではなかった」と述べておられるが、それがどのような理由によるものであったのかということ推測してみると、それは、上記②において述べた全国の国税局から出された意見が「契約基準」を原則として資産の譲渡による収益を計上することとするべきであるというものであったにもかかわらず、最後の段階になって「引渡基準」を原則とするという結論に変わったことが主因ではなかったのかと思われる。

当職の税制度の企画立案の経験からしても、いずれを原則とし、いずれを特例とするのかということに関しては、判断を迷うケースがあり、固定資産の譲渡による収益の計上時期に関しても、原則と特例が入れ替わるということはあり得る、と感ずるところである。

しかし、それは、あくまで「契約基準」と「引渡基準」のいずれを原則とし、いずれを特例とするのかという判断に関して言えることであって、「契約基準」と「引渡基準」のいずれかを採用できないこととしたり、いずれかの採用を大きく制限したりする判断は、理由も示さずに行い得るようなことではない。

全国の国税局の意見は「引渡しの日」が明らかであったとしても「契約基準」によって資産の譲渡による収益を計上することとするべきであるというものであり、しかも、その「理由」には相応の合理性があるという場合に、国税庁が「引渡しの日」が明らかでないという非常に稀なときだけに限って「契約基準」によって資産の譲渡による収益を計上することとする通達を創るなどということは、あり得ないことである。

それでは、国税庁は、これらの全国の国税局の意見をどのように通達に反映させたのであろうか。

それを直接確かめる資料は確認できなかったが、結果から判断すると、国税庁は、法人税基本通達2-1-3（17頁）のただし書において、「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」に収益を計上するという選択を認めることとすることにより、全国の国税局の意見を採り入れることとしたものと考えられる。

④ 法人税基本通達2-1-3ただし書に用いられている「…を認める」という表現は、「…できる」という表現とは異なり、納税者に選択を認めるという場合に用いられる表現である

法人税基本通達2-1-3(17頁)においては、ただし書の部分が「…、これを認める。」とされているため、法人税基本通達において、「…を認める」という表現が用いられる場合に、それがどのような意味で用いられるのか、ということを確認しておくこととする。

これに関しては、国税庁において昭和55年の法人税基本通達の改正を主導された渡辺淑夫氏が同年の座談会で次のような明快な説明(別添24)を行っておられる。

「② 「…できる」と「…を認める」

山上(司会) それから「何々することができる」というのは、納税者ができるのではなくて、当局のお調べになる方ができる、ということですね。

四元 直接的にはそうです。

山上(司会) それで納税者ができるときは「何々しているときはこれを認める」という表現になるわけですね。

四元 できる、認めるというのも同じこととございます。通達は、直接的には私どもの全国的な判断として国税局及び税務署の職員に対して指示しておるものです。しかし、間接的には納税者も「そうできる」ということとなります。

渡辺 技術的な話ですから、ちよつとふえんしますと、納税者がこうした場合にはこれを認めるという表現は、一般的に選択的な事項に用いています。つまり、A、B二つの方法があつて、本則はAだが、しかしBをやつてもいいですよ、という選択を認める場合にそういう表現を使います。」(四元俊明・渡辺淑夫・山上一夫・高木幸男「座談会 改正法人税基本通達等を巡って」税経通信(VOL. 35/NO. 10/477)109頁、税務経理協会、昭和55年9月)

この渡辺淑夫氏の説明にあるとおり、法人税基本通達において「…を

認める」とされている場合には、納税者の選択を認めるということになる。

これは、確かに、見方によっては、「技術的な話」とも言い得るが、むしろ、法人税基本通達の文言を読む場合の「文言読解の常識」と言うべきであろう。

- ⑤ 法人税基本通達 2-1-3 は、「引渡しの日」が明確であっても、選択により、「一定の日」に譲渡による収益を益金算入することを認める、としたものであった

法人税基本通達 2-1-3 (17 頁) は、「引渡しがあつた日」の属する事業年度に益金算入することを原則としつつ、「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」の属する事業年度に益金算入することを「認める」という、非常に弾力的なものとなっていた。

この通達に関しては、国税庁においてこの通達の創設に携わられた米山鈞一氏により、昭和 44 年に、次のような解説 (別添 25) が行われている。

「2 固定資産の譲渡による収益

固定資産の譲渡による収益の額は、その引渡しのあつた日の属する事業年度の益金の額に算入するものとされている (基通 2-1-3)。

これは、固定資産の譲渡収益についても、たな卸資産と同じく基本的には引渡基準によることを明らかにしたもので、従来の考え方が売買契約の効力発生の日を基準としたのに比べるとかなりの改正があつたものといえよう。しかし、固定資産の譲渡については、一般に引渡基準による慣行が確立していると断定するには問題があり、契約内容の実態に応じてその引渡しの日前に収益として計上することが行われることも否定できないところである。

そこで、税務上の取扱いとしても、法人がその固定資産の譲渡に関する契約の効力の発生の日以後引渡しの日までの間における一定の日にその譲渡による収益が生じたものとしてその日の属する事業年度の益金の額に算入したときは、その処理を認めることとしている (基通 2-1-3 ただし書)。」 (国税庁法人税課課長補佐 米山鈞一「資産の販売損益等について」税経通信 (昭和 44 年 11 月臨時増刊) 6・7 頁、税務経理協会)

この解説から、法人税基本通達 2-1-3 において上記のような弾力的な取扱いとした理由が「固定資産の譲渡については、一般に引渡基準による慣行が確立していると断定するには問題があり、契約内容の実態に応じてその引渡しの日前に収益として計上することが行われることも否定できない」ということであったことを確認することができる（注 16）。

（注 16）上記②において引用した全国の国税局の意見の中の「②」の「東京 調査二」の「ハ」においては、「所有権移転に関し、特に条件が付されていない限り、契約締結の日を含む事業年度の収益とすることはすでに慣行となつていていると思われる。」と述べられている。

上記の法人税基本通達 2-1-3 と解説については、「引渡しの日」が存在することを前提とした上で、それでもなお「引渡しの日」の前の「一定の日」の属する事業年度において、譲渡による収益の額を益金算入することを認める、としていることに注目する必要がある。

仮に、「引渡しの日」が明確でないということであれば、「契約の効力発生の日以後引渡しの日まで」も明確でないということになり、「一定の日」も明確でないということになってしまわざるを得ない。

このような事情からしても、法人税基本通達 2-1-3 ただし書は、昭和 55 年に創設された法人税基本通達 2-1-2（棚卸資産の引渡しの日）の判定）後段とは異なり、「引渡しの日」が明確であるものを念頭に置いて設けられたと考えられる。

仮に、法人税基本通達 2-1-3 ただし書において、「引渡しの日」が明確でないものも念頭に置き、そのようなものに限って「契約基準」を適用することにしようとした、ということであったとしたならば、同 2-1-2 後段と同じように、「その引渡しの日がいつであるかが明らかでないときは、…」という文言が置かれることになったはずであるが、そのような文言は、存在しない。

要するに、上記の法人税基本通達 2-1-3 は、「引渡しの日」が明確でないために「一定の日」に譲渡による収益を益金算入することを認めるとしたのではなく、「引渡しの日」が明確であっても「一定の日」に譲渡による収益を益金算入することを認めることとしたものであり、納税者に「引渡しの日」と「一定の日」の選択を認めるものであることが明確であるわけである。

そして、この「一定の日」に関しては、「契約の効力発生の日以後」とされており、「契約の効力発生の日から」とされているわけではないため、

文理上も「契約の効力発生の日」が含まれることは明確であるが、次のとおり、昭和44年当時、国税庁直税部審理課の課長補佐であった御園生均氏も、契約の締結の日でもよいという説明（別添26）を行っておられる。

「御園生 私は、この「一定の日」というのは、契約内容がいろいろあるわけですが、その内容を履行した日であるというふうに考えるわけですが。したがって、その土地を譲渡して、その上に上ものがある、契約の内容として上ものを除去しますということであれば、除去した日を「一定の日」としてもいいし、また除去した際に3割の金を払いますということであれば、3割の金をもらったときを「一定の日」と考えてもいいと思うのです。要するに、契約内容の履行がずっと行われていくわけですが、そのひとつの履行をとって、その日を「一定の日」だ、事実のあった日だ、こう考えていいと思う。

磯嶋 そうすると、たとえば契約の効力の発生の日ずばりでもいいわけですか。

御園生 ええ。通常、契約効力の発生の日は、一般的には締結の日と考えられていますね。したがって、締結の日でももちろんよろしいということなんです。ですから、締結の日が一番初めの日で、引渡しの日が収益計上の時期としては一番おしまいの日である。その間は、いろいろな履行にしたがってこの日をもって収益が発生したのだと考えてあげれば、それでいいというふうな解釈ではないかと思えます。」

（磯嶋康夫・斎藤奏・武田昌輔・御園生均「座談会 改正法人税基本通達の徹底的研究（3）」（税務事例（Vol. 1 No. 3）8頁、昭和44年12月）

昭和44年当時の文献を確認してみると、上記の引用以外にも、法人税基本通達2-1-3は「引渡しの日」が明確であっても選択によって「一定の日」に固定資産の譲渡による収益を益金算入することを認めるものである、ということを示す国税庁の職員の解説が複数存在する（注17）。

（注17）当職が確認した昭和44年当時の文献の中には、固定資産の譲渡による収益について、「引渡しの日」が明確であれば「一定の日」に計上することができないとしたものは、全くなかった。

そのような解説を1つ引用しておく、次のとおりである（別添27）。

「元木（中略）但書では、そうは言いながら、契約の効力の発生の日でもけっこうである。もちろん引渡の日でもけっこうである。それから契約の効力発生の日から引渡の日までの間において、たとえば、分割払いになっているときに代金の8割なら8割、7割なら7割もらったときに計上してもよいということです。従来は契約の効力発生の日に収益計上をするという取扱いが一般的であったと思いますので、執行面においては、相当大きな改正になるのではないかと考えております。」（元木精一郎他「座談会 新法人税基本通達をめぐって」税理（第12巻第7号）12頁、昭和44年7月）

これは、当時、国税庁の審理課長であった元木精一郎氏の発言である。

- ⑥ 法人税基本通達2-1-3ただし書は、昭和55年に改正されているが、同年の改正によって創設された同2-1-2後段と比較すると、「引渡基準」が原則とされる中で、「契約基準」の選択を認めるものであることが明確に確認できる

昭和44年に創設された法人税基本通達2-1-3は、昭和55年の通達改正により、「引渡しの日」と「一定の日」の選択を認めるものから「引渡しの日」と「契約の効力発生の日」の選択を認めるものに変更され、通達番号も変更されて法人税基本通達2-1-14となっている。

これらの2つの通達について、昭和55年の改正部分に下線を付して新旧対照表の形にしてみると、次のとおりである。

「（固定資産の譲渡による収益の額の帰属の時期）

2-1-3 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。」

「（固定資産の譲渡による収益の帰属の時期）

2-1-14 固定資産の譲渡による収益の額は、別に定めるものを除き、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、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の属する事業年度の益金の額に算入しているときは、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、2-1-2の例による。」

上記の法人税基本通達2-1-14の下線の内、「別に定めるものを除き、」と「している」という部分は規定の整備というべきものであり、注記の部分は明確化というべきものであって、実質的な変更がなされているのは、「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、」という部分である。そして、上記の法人税基本通達2-1-3の下線の内、実質的な変更がなされているのは、「以後引渡しの日までの間における一定の日にその譲渡による収益が生じたものとして当該日」という部分ということになる。

この昭和55年の改正に関しては、国税庁において同改正を主導された渡辺淑夫氏により、次のような解説が行われている（別添28）。

「〔解説〕

(1) 本通達は、従前の基本通達2-1-3に定められていた固定資産の譲渡による収益の計上時期に関する取扱いについて、若干の修正を加えたものである。

すなわち、従前の基本通達2-1-3においては、固定資産の譲渡による収益について、いわゆる「引渡基準」によつて収益計上することを原則としながら、一般的には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ことを考慮して、売買契約の効力の発生の日、すなわち売買契約締結の日から引渡しの日までの間における一定の日にその譲渡があつたものとして収益計上することができるという弾力的な取扱いを定めていた。これにより、一般的には、いわゆる「契約基準」により収益計上する余地も残しながら、例えば代金の相当部分を受領した時点で収益計上するというような方法を選択することもできることとなつていたのである。

(2) ただ、従前のこの取扱いには、若干の問題点があつた。すなわち、「契約締結の日から引渡しの日までの間における一定の日」というような規定のしかたは、もともと引渡しの日が明確でないにもかかわらず、その明確でない日を最終基準として収益計上することを要求するもので、収益計上基準としてははなはだ具体性を欠き、むしろ混

乱を増幅させるというような批判が一部にあつたということである。

また、同じ固定資産といつても、問題になるのは土地、建物等の不動産や構築物等であつて、動産類についてはこのような弾力的な扱いをするまでもなく、引渡し基準だけで十分賄えるはずである。

そこで、改正後の本通達では、このような事情を踏まえて、固定資産の譲渡による収益の計上基準として引渡し基準を原則とする点は従来どおりであるが、弾力的扱いをするものとしては、土地、建物その他これらに類する資産、すなわち不動産や構築物などに限ることとしたのである。

そして、さらに、その弾力的な取扱いの内容としても、従前のように契約締結の日から引渡しの日までの一定の期間というようなあいまいな基準はやめることとして契約基準のみとし、中途半端な収益計上基準は採らないこととした。」（渡辺淑夫「二 収益の計算に関する通則」税経通信（昭和55年9月臨時増刊 改正法人税基本通達等逐条詳解特集号）28頁、税務経理協会）

この解説に関しては、法人税基本通達2-1-3の取扱いの実質的な変更がなされている部分について述べているところには、特に本意見書で説明を加えるべきことはないが、上記の下線を付した3箇所には、説明を加えておくこととする。

ア 「一般的には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ことを考慮して…弾力的な取扱いを定めていた」という説明について

上記の解説の「一般的には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ことを考慮して、…弾力的な取扱いを定めていた」という部分は、「引渡しの事実関係が外形上明らかでない」という場合のみ、「売買契約の効力の発生日、すなわち売買契約締結の日から引渡しの日までの間における一定の日とその譲渡があつたものとして収益計上することができる」とされていた、と理解される可能性があるように思われる。

この点に関しては、上記④（28頁）においても述べたとおり、法人税基本通達2-1-3と2-1-14のただし書は、「…できる」とされているわけではなく、「…を認める」とされており、複数の「基準」の選択を認めるものであるため、上記のような理解は、明らかな誤りということになる。

上記のような理解が誤りであるということは、法人税基本通達2-1-3と2-1-14のただし書と昭和55年の通達改正で新たに設けられた次の法人税基本通達2-1-2後段の定めとを比較してみると、より一層、明確になる。

「(棚卸資産の引渡しの日)の判定)

2-1-2 2-1-1の場合において、棚卸資産の引渡しの日がいつであるかについては、例えば出荷した日、相手方が検収した日、相手方において使用収益ができることとなった日、検針等により販売数量を確認した日等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。この場合において、当該棚卸資産が土地又は土地の上に存する権利であり、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

この法人税基本通達2-1-2の前段の定めは、棚卸資産である土地等の「引渡しの日」がいつであるかが明らかでないときは、その「引渡しの日」に収益計上を行うことを要求しつつ、後段の定めは、「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」としたものである。

この法人税基本通達2-1-2は、「引渡しの日」がいつであるかが明らかでないときと「引渡しの日」がいつであるかが明らかでないときの取扱いを選択の余地なく分ける取扱いを定めたものであって、仮に、法人税基本通達2-1-14においても、このような取扱いとするとということであったとすれば、この法人税基本通達2-1-2と同様の定め方とすることになる。

昭和55年に、法人税基本通達2-1-2を創設する改正を主導された渡辺淑夫氏は、次のとおり、同通達の後段の定めが「一般の引渡しの日」の判定基準によつて明らかでないという特殊な場合」に適用するものであるという解説(別添28)を行っておられる。

「本通達の後段では、山林、原野のような土地の販売で、その引渡しの日が上記した一般の引渡しの日の判定基準によつて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、代金の相当部分（おおむね50%以上）を収受するに至つた日と所有権移転登記の申請をした日とのいずれか早い日に引渡しがあつたとして課税することができる旨を明らかにした。」（渡辺淑夫「二 収益の計算に関する通則」税経通信（昭和55年9月臨時増刊 改正法人税基本通達等 逐条詳解特集号）20頁、税務経理協会）

言い換えると、法人税基本通達2-1-14において、同2-1-2後段のような定め方がされていないということは、同2-1-14ただし書の取扱いは、「引渡しの日」がいつかということが明らかであるのか否かにかかわらず、「契約基準」の選択を認めたものであって、同2-1-14は、「引渡しの日」がいつかということが明らかなきと「引渡しの日」がいつかということが明らかでないときの取扱いを選択の余地なく分けるものではない、ということを示すものである。

また、上記④において引用した座談会（28頁）における「② 「…できる」と「…を認める」という部分の遣り取りは、法人税基本通達2-1-2後段の「この場合において…できる」というところと同2-1-14ただし書の「ただし…を認める」というところを比較したものであるが、この遣り取りからも、同2-1-14ただし書は、同2-1-2後段とは異なり、「その引渡しの日がいつであるかが明らか」であるのか否かにかかわらず、「契約基準」の選択を認めるものであることを確認することができる。

また、上記の解説の「一般的にはその引渡しの実事関係が外形上明らかでないことが多いことを考慮して…弾力的な取扱いを定めていた」という部分は、「弾力的な取扱いを定めていた」となっているわけであるが、仮に、法人税基本通達2-1-3が「引渡しの日」がいつであるのかということが明らかなきと「引渡しの日」がいつであるのかということが明らかでないときの取扱いを選択の余地なく分けたものであったとすれば、その取扱いは「弾力的」とは説明されないはずである。

イ 「一般的には、…選択することもできることとなつていた」という説明について

上記の解説の「一般的には、…選択することもできることとなつて

いた」という部分からは、法人税基本通達 2-1-3 が「一般的には」、
「いわゆる「契約基準」により収益計上する余地も残し」ているものであった、ということを確認することができる。

つまり、法人税基本通達 2-1-3 においては、一般的に固定資産の譲渡による収益について「契約基準」によって帰属の時期を決めることができることとされていた、ということである。

ウ 「「契約締結の日から引渡しの日までの間における一定の日」というような規定のしかたは、…要求するもの」という説明について

上記の解説の「「契約締結の日から引渡しの日までの間における一定の日」というような規定のしかたは、…要求するもの」という部分は、「引渡しの日が明確でない」という場合にのみ「契約締結の日から引渡しの日までの間における一定の日」を選択することができる、と理解される可能性があるように思われる。

しかし、「引渡しの日」が明確でないケースを前提に置いて、「引渡しの日」という文言を用いる「契約締結の日から引渡しの日までの間における一定の日」という定めを設けるなどということは、あり得ないことである。

つまり、上記の解説の「「契約締結の日から引渡しの日までの間における一定の日」というような規定のしかたは、…要求するもの」という部分は、「引渡しの日」が明確でない場合には、その明確でない日を最終の日として収益を計上することにならざるを得ないという問題がある、ということ述べたものであって、「引渡しの日」が明確でない場合にだけしか「契約締結の日から引渡しの日までの間における一定の日」を選択することができないということ述べたものではない、ということである。

(5) 取扱い事例でも、「引渡基準」と「契約基準」の選択を認めている

① 『法人税基本通達の疑問点（五訂版）』の事例

渡辺淑夫・山本清次編集代表『法人税基本通達の疑問点（五訂版）』（ぎょうせい、平成24年9月）においては、法人税基本通達 2-1-14の解説の中に、次のような問と答が掲載されている（別添29）。

「58. 会社と役員間の取引において、会社は引渡しの日、役員は契約の日としてよいか？」

問 当社ではこのたび、当社の代表者から賃借している土地（借地権利金を支払っていることからその土地について借地権を有しています。）について、当社が借地権、当社代表者がその土地の底地権（土地の本体）を譲渡しました。

ところで、当社は、借地権の引渡しの日（土地の引渡しの日）をもって収益に計上する予定ですが、当社代表者は、その土地の譲渡益については、売買契約ベースで計上するようです。

同一の土地を譲渡するのに同族関係者間で収益計上時期が異なっても差し支えないでしょうか。

<ポイント>一致するのが望ましいが、異なるのも止むなし

答 固定資産の譲渡による収益計上時期については、原則として、引渡しのあった日とされますが、その固定資産が土地、建物その他これらに類する資産の場合には、その固定資産の譲渡に関する契約の効力発生の日でも差し支えないこととされています（本通達）。

したがって、ご質問にあつては、引渡しの日か譲渡に関する契約の効力発生の日（契約締結の日）に計上するかどうかは貴社が決定することとなります。

この場合、他社又は他人がどのような計上基準を採用するかは直接的には関係がないこととなります。とはいえ、同一の土地（一方は借地権）を譲渡したときに貴社と貴社の同族関係者との間で収益計上時期に差異がある場合に若干問題は残ります。

しかしながら、譲渡に係る収益の計上時期については、法人と個人とで同じでなければならないというようなものではありません。そこで、会社と役員間において別々の収益計上基準を適用したとしてもそれが否認されることはないでしょう。」（69頁）

この事例は、土地と借地権の譲渡に関しては法人税と所得税のいずれにおいても「引渡基準」と「契約基準」の選択が認められるということ、そして、所得税において「引渡しの日」が明らかであっても「契約基準」を採ることが認められるということを確認できるものとなっている。

また、この『法人税基本通達の疑問点（五訂版）』には、次のような問と答も掲載されている（別添29）。

「61. リストラの原資とするための固定資産譲渡の取扱いとは？」

問 当社は、繰越欠損金5,000万円のほかに、1億円の不良在庫を抱えています。今般、銀行からリストラを迫られ、やむなくこの在庫を廃棄処分し、その穴埋めとして、2億円の含み益のある工場予定地（未利用地）を売却することにしました。銀行の系列会社の仲介により、この土地の買い手を見つけることができ、当期中に契約の見込みですが、先方の都合で引渡しは翌期にずれ込みそうです。決算対策上、この土地の譲渡益を当期に計上したいのですが、認められるでしょうか。

<ポイント> 契約の効力発生の日（契約締結の日）を含む事業年度の収益とすることができる

答 固定資産の譲渡による収益は、原則として引渡基準により計上することとされていますが、固定資産が不動産である場合には、契約基準によることも認められています。

したがって、貴社の場合、その不動産売買契約の効力がその締結日とされている限り、当期の収益として計上することが認められ、この一連のリストラによる課税所得は、土地の譲渡益2億円から在庫の処分損1億円と繰越欠損金の当期控除額を差し引いた5,000万円が済むものと思われま。

この事例は、土地の譲渡の契約締結日と引渡しの日が事業年度終了の日を跨ぐ場合に、契約締結日の属する事業年度に収益計上してよいかということ問うものであるが、この問に対しては、「固定資産が不動産である場合には、契約基準によることも認められてい（る）」という理由で、当該事業年度に収益計上することが認められる、と答えたものである。

この事例からも、法人税基本通達2-1-14ただし書は、「引渡しの日」が明確でない場合に限らず、「契約基準」によって収益計上を行うことを認めるものである、ということを確認することができる。

② 東京国税局調査部の事例

東京国税局調査第一部調査審理課（以下「調査審理課」という。）の「審理事例要旨集」（平成3年7月）には、次の事例が収録されている（別添30）。

「番号 102

情報番号 010-0004

事例要旨 同一の事業年度において2以上の固定資産を譲渡した場合において、その1つについては引渡しの日、その他については契約の効力発生の日に収益を計上することができるとされた事例」

調査審理課においては、従前から、東京国税局の調査部の職員による税務調査において問題となった事項について質問を受けた場合などに、回答を作成することとなっている。

その質問と回答は、情報公開法（行政機関の保有する情報の公開に関する法律）が施行された平成13年4月1日を含む平成12事務年度（平成12年7月1日から平成13年6月30日までの事務年度）前には、調査審理課の課長までの決裁を了した上で、決裁文書の状態のまま、調査審理課内に保管されていた。

そして、平成12事務年度に、情報公開法の施行を前にして、調査審理課内で、過去の質問と回答をPDFによって保存するという作業が行われている。

その後は、調査審理課の第1系の係員が12月と6月に半年分の決裁文書をPDFによって保存するという作業を行い、決裁文書自体に関しては、保存期限まで保存し、保存期限が過ぎれば破棄することとされている。

これらの質問と回答の中で、他の事例において参考となるものについては、法人名等を記載しない一般的な問と答の状態にした入力データを作成し、それをデータベースに入力することも行われている。

そして、さらに、検索の便宜を考慮して、その入力データの要旨を作成し、データベースに入力するということが行われている。

当職も、調査審理課在職時には、質問に対する回答の作成、入力データの作成、入力データの要旨の作成の業務を行ったり、それらのデータ入力情報の活用等を行ったりしていた。

上記の「審理事例要旨集」の事例は、上記のような入力データの要旨をアウトプットして冊子の状態にしたものから引用した事例である。

上記の事例は、その文言からすると、「同一の事業年度において2以上の固定資産を譲渡した場合」に、法人税基本通達2-1-14本文の定めによって「その1つについては引渡しの日」に収益計上を行い、同通達ただし書の定めによって「その他については契約の効力発生の日」に収益計上を行うということが認められるのかという問に対し、そのような処理も認

められるという回答を行ったものと考えられる。

この要旨の文言は、前後の要旨の文言と比べてみると分かるとおり、入力文字数に相当程度の余裕があるにもかかわらず、「引渡しの日」が明確であるのか否かということに全く言及していないため、この事例は、「引渡しの日」が明確でない場合にのみ「契約の効力発生の日」に収益計上を行うとしたものではないはずである。

要するに、この事例も、上記①の事例と同様に、「引渡しの日」が明確でない場合に限らず、「引渡基準」と「契約基準」の選択が認められる、としたものと考えられるわけである。

4. 所得税法においても、所得税法36条の創設時に同条が「権利確定主義」を採らないこととしたものであると明確に説明されており、資産の譲渡の時期に関して、所得税基本通達36-12（山林所得又は譲渡所得の総収入金額の収入すべき時期）により、「引渡基準」と「契約基準」の選択を認めている

所得税法においては、資産の譲渡に関し、同法36条1項（収入金額）において、「その年において収入すべき金額」とされているのみで、資産の譲渡の時期に関する明確な定めは設けられていない。

この所得税法36条1項の「その年において収入すべき金額」となる時期に関しては、昭和45年7月1日付直審（所）30によって創設された所得税基本通達36-12（山林所得又は譲渡所得の総収入金額の収入すべき時期）に解釈が示されているが、同通達が創設される前は、次の所得税基本通達202（別添31）が設けられていた。

「（譲渡所得）

二〇二 譲渡所得については、権利の確定する時期は、売買、競売、公売、交換、収用、出資等により、その所有権その他の財産権の移転する時による。但し、その移転の時が明らかでないものについては、二〇一の但書に準ずるものとする。

（以下、省略） 」

この所得税基本通達202の文言から明らかとなっており、所得税基本通達36-12が創設される前は、「権利確定主義」が採られており、「所有権その他の財産権の移転する時」が譲渡収入を計上すべき時とされていた。

上記のとおり、所得税基本通達36-12は、昭和45年に制定されたわけであるが、同年10月に、国税庁の職員により、次のとおり、同通達は「権利確定主義的な考え

方をとらないことを明らかにし」たものと説明されている（別添32）。

「1 収入金額の意義（36-1）

（内容）

およそ経済的な成果が帰属している限り、その経済的な成果が適法な行為に基因しているものであるかどうかを問わず、すべて収入金額に含めることを明らかにした。

この取扱いにより、従来の対価請求権を前提とするいわゆる権利確定主義的な考え方をとらないことを明らかにし、収入金額は経済的手法により把握されることとなる。

（理由）

権利確定主義的なものの考え方では、すべての経済的成果を収入金額としてとらえることができず、また、経済的実質を基調とする所得税の目的にも合致しない面もあることから、この基本通達では権利確定というような表現をとっていない。」（国税庁所得税課 野水鶴雄「所得税基本通達の追加・改正事項（申告所得関係）」税経通信（Vol.25/No.11）161頁、昭和45年10月）

この昭和45年に創設された所得税基本通達36-12の創設時の定め（別添33）は、次のとおりとなっている。

「（山林所得または譲渡所得の総収入金額の収入すべき時期）

36-12 山林所得または譲渡所得の総収入金額の収入すべき時期は、山林所得または譲渡所得の基因となる資産の引渡しがあつた日によるものとする。ただし、当該資産の譲渡に関する契約の効力発生の日により総収入金額に算入して申告があつたときは、これを認める。

（注）農地法第3条第1項《農地又は採草放牧地の権利移動の制限》若しくは第5条第1項本文《農地又は採草放牧地の転用のための権利移動の制限》の規定による許可を受けなければならない農地若しくは採草放牧地（以下この項においてこれらを「農地等」という。）の譲渡又は同項第3号の規定による届出をしてする農地等の譲渡については、当該許可があつた日又は当該届出の効力が生じた日と当該農地等の引渡しがあつた日とのいずれか遅い日によるものとする。ただし、これらの日のうちいずれか早い日又は当該農地等の譲渡に関する契約が締結された日により総収入金額に算入して申告があつたときは、これを認める。」

この所得税基本通達36-12は、その本文に示されているとおり、譲渡所得の収入すべき時期については、資産の「引渡しがあつた日」によることを原則とするものとしている。

そして、その上で、ただし書において、「当該資産の譲渡に関する契約の効力発生の日により総収入金額に算入して申告があつた」ということを要件として、その申告を「認める」としている。

この点は、注記も同様となっている。

この所得税基本通達36-12の「ただし、…ときは、これを認める」という規定の仕方は、法人税基本通達2-1-14及び消費税法基本通達9-1-13と全く同じである。

このため、この所得税基本通達36-12ただし書と法人税基本通達2-1-14及び消費税法基本通達9-1-13のただし書とは、いずれも同様に解すべきこととなる。

この所得税基本通達36-12は、その後、平成3年12月18日付課所4-5によって改正され、次のようになった（別添34）。

「（山林所得又は譲渡所得の総収入金額の収入すべき時期）

36-12 山林所得又は譲渡所得の総収入金額の収入すべき時期は、山林所得又は譲渡所得の基因となる資産の引渡しがあつた日によるものとする。ただし、納税者の選択により、当該資産の譲渡に関する契約の効力発生の日（農地法第3条第1項《農地又は採草放牧地の権利移動の制限》若しくは第5条第1項本文《農地又は採草放牧地の転用のための権利移動の制限》の規定による許可を受けなければならない農地若しくは採草放牧地（以下この項においてこれらを「農地等」という。）の譲渡又は同項第3号の規定による届出をしてする農地等の譲渡については、当該農地等の譲渡に関する契約が締結された日）により総収入金額に算入して申告があつたときは、これを認める。

（注）1・2 省略」

上記のとおり、平成3年の改正により、所得税基本通達36-12ただし書には、「納税者の選択により」という文言が追加されている。

この所得税基本通達36-12ただし書の平成3年の改正は、一見しただけでは、納税者の選択が認められていなかったものが認められるようになったと勘違いをしてしまいかねないが、同改正から約1年半が経った平成5年6月に、国税庁の職員が執筆して発行された書籍において、次のとおり、納税者の選択を認めることについては、「従来どおり」とであると説明されている（別添35）。

「平成3年12月の通達改正により、農地等を譲渡した場合にも、農地等以外の資産を譲渡した場合と同様に、譲渡所得の収入すべき金額は、原則として、農地等の引渡しがあつた日によるものとされた。ただし、従来どおり、納税者の選択により、農地等の譲渡に関する契約が締結された日により、総収入金額に算入して申告があつたときは、これを認めることとしている。」（国税庁所得税課 小田満『所得税基本通達逐条解説』（大蔵財務協会）241頁、平成5年6月）

この説明から、平成3年の改正前の所得税基本通達36-12ただし書の「ただし、…ときは、これを認める」という規定も、納税者の選択により、「契約基準」を採用することを認めるものであった、ということを確認することができる。

つまり、所得税法においても、昭和45年に所得税基本通達36-12が創設されて以後、「引渡しがあつた日」が明確であるのか否かにかかわらず、納税者の選択により、譲渡所得の収入すべき時期を「契約の効力発生の日」とすることができることとなっていることが明確なわけである。

5. 消費税法基本通達9-1-13（固定資産の譲渡の時期）の定めからも、固定資産の譲渡の時期に関して「引渡基準」と「契約基準」の選択を認めていることが確認できる

本件に関しては、消費税法2条1項8号の「資産の譲渡」等が行われた日がどのような日となるのかということが問題となるわけであるが、上記2（5頁）において述べたとおり、その「資産の譲渡」等が行われた日は、法人税法及び所得税法において固定資産の譲渡が行われた日と同一となり、そして、上記3及び4において述べたとおり、法人税法及び所得税法においては、固定資産の「引渡しがあつた日」を原則としつつ、納税者の選択により、「契約の効力発生の日」とすることもできる、としている。

このため、消費税法における固定資産に関する「資産の譲渡」等が行われた日は、その固定資産の「引渡しがあつた日」とすることが原則となるが、事業者の選択によって、「契約の効力発生の日」とすることもできる、ということになる。

これに関しては、消費税法基本通達の定めからも、明確に確認することができる。

消費税法基本通達11-3-1は、「課税仕入れを行った日」について、次のように解釈を示している。

「(課税仕入れを行った日の意義)

11-3-1 法第30条第1項第1号《仕入れに係る消費税額の控除》に規定する「課税仕入れを行った日」及び同項第2号に規定する「特定課税仕入れを行った日」とは、課税仕入れに該当することとされる資産の譲受け若しくは借受けをした日又は役務の提供を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。」

上記のとおり、消費税法基本通達11-3-1においては、「課税仕入れ」を行った日がいつであるのかについては「第9章《資産の譲渡等の時期》の取扱いに準ずる」とされている(注18)。

(注18) 消費税法2条1項12号においては、「課税仕入れ」とは、「…資産を譲り受け…ること(…)をいう」とされており、「課税仕入れ」を行ったのか否かということは、「課税仕入れ」の相手方が「資産を譲り受け…ること」を行ったのか否かで判断することとなることから、そのような消費税法の定めを踏まえて、消費税法基本通達11-3-1においては、「資産を譲り受け…ること」を行ったのか否かは、「課税仕入れ」の相手方が「資産の譲渡」等を行ったのか否かということで判断すれば足るとして、そのように判断をするという趣旨で、「第9章《資産の譲渡等の時期》の取扱いに準ずる」としているものと解される。

このような「準ずる」という用語の用い方は、法令用語として「準ずる」という用語を用いる場合のその用い方とは異なるが、消費税法2条1項12号の「…資産を譲り受け…ること」に付された括弧書では、「課税仕入れ」の相手方において「課税資産の譲渡等に該当することとなるもの」とされているため、その括弧書の要件に該当するの
か否かということを必ず判断せざるを得なくなることからすると、上記のような意味で「第9章《資産の譲渡等の時期》の取扱いに準ずる」とした解釈は、結果的には、妥当な解釈と言ってよいものと考えられる。

この「第9章《資産の譲渡等の時期》の取扱い」においては、固定資産の譲渡の時期について、次のように、消費税法基本通達9-1-13が設けられている。

「(固定資産の譲渡の時期)

9-1-13 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。」

この消費税法基本通達9-1-13も、その構造は、上記3(4)(21頁)において詳述した法人税基本通達2-1-14(32頁)の構造と全く同じである。

このため、この消費税法基本通達9-1-13に関しても、その本文とただし書がどのような関係となっているのかということについては、法人税基本通達2-1-14と同様に解すべきこととなる(注19)。

(注19) 消費税法基本通達9-1-13は、平成3年の改正前後の所得税基本通達36-12(42・43頁)とも実質的に同じ構造となっており、その本文とただし書がどのような関係となっているのかということについては、同通達とも同様に解すべきこととなる。

すなわち、固定資産の譲渡の時期に関しては、「引渡しがあった日」とすることを原則としつつも、事業者の選択により、「契約の効力発生の日」とすることも認められる、ということである。

この消費税法基本通達9-1-13においては、上記引用から分かるとおり、同通達の本文の「引渡基準」による場合に関して、「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。」という注記が設けられているが、この注記の中の「9-1-2」とは、法人税基本通達2-1-2(棚卸資産の引渡しの日)の判定)に相当する次の通達である。

「(棚卸資産の引渡しの日)の判定)

9-1-2 棚卸資産の引渡しの日がいつであるかについては、例えば、出荷した日、相手方が検収した日、相手方において使用収益ができることとなった日、検針等により販売数量を確認した日等、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て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、事業者が継続して棚卸資産の譲渡を行ったこととし

ている日によるものとする。この場合において、当該棚卸資産が土地又は土地の上に存する権利であり、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）を收受するに至った日
- (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

この消費税法基本通達 9-1-2 後段の定めは、法人税基本通達 2-1-2 後段の定めと全く同じであり、また、文言上も「土地又は土地の上に存する権利」について「その引渡しの日がいつであるかが明らかでないとき」と明記されていることから、法人税基本通達 2-1-2 後段の定めと同様に、「土地又は土地の上に存する権利」の「引渡しの日」が明らかでない場合の取扱いであることが明確である。

消費税法基本通達 9-1-2 がこのようなものとなっていることを踏まえて、同 9-1-13 がどのような定めとなっているのかということ概要図で示すと、次のとおりとなる。

消費税法基本通達 9-1-13

本文

「固定資産の譲渡の時期」は「その引渡しがあった日」

消費税法基本通達 9-1-2

前段：「その引渡しの日がいつであるかが明らかで」あるとき
⇒「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、事業者が継続して棚卸資産の譲渡を行ったこととしている日」

後段：「土地又は土地の上に存する権利」について「その引渡しの日がいつであるかが明らかでないとき」
⇒「次に掲げる日のうちいずれか早い日」

ただし書

「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」

この概要図からも、消費税法基本通達9-1-13ただし書は、同9-1-2後段とは異なり、「引渡しがあった日」が明確であるのか否かにかかわらず、「契約基準」の選択を認めることとするものであるということを確認することができる。

6. 国税庁は、平成元年2月に、「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）に譲渡があったものとして経理処理を行う場合には、その効力発生の日によることも認められる」という回答を行っている

国税庁は、平成元年2月に発行した『消費税一問一答集』において、建物の譲渡の時期に関し、次のような問と答を作成している（別添36）。

「（建物の譲渡の時期）

（問287） 建物（事務所等）を譲渡する場合の譲渡の時期は、契約締結の日か、登記の日か。

（答） 固定資産の譲渡については、その引渡しがあった日が譲渡の時期となる。この場合、登記は引渡しの事実の確認方法として合理的であると認められるから、移転登記の申請の日を譲渡の時期として差し支えない。

また、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）に譲渡があったものとして経理処理を行う場合には、その効力発生の日によることも認められる（取通9-1-13）。」

この「（答）」の中の「また」以下の説明から分かりますとおり、国税庁は、「建物の譲渡の時期」に関して、「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）に譲渡があったものとして経理処理を行う」ということを要件として、「その効力発生の日によることも認められる」と明確に答えている。

この「（答）」の説明の最後の括弧書の「取通9-1-13」とは、昭和63年12月30日付で制定された消費税の取扱通達（間消1-63）の中の消費税法取扱通達9-1-13（固定資産の譲渡の時期）（別添37）のことであり、同通達の定めは、平成7年12月25日付で制定された消費税法基本通達（課消2-25）の中の消費税法基本通達9-1-13（固定資産の譲渡の時期）の定めとしてそのまま引き継がれている。

この「（答）」の説明は、「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）に譲渡があったものとして経理処理を行う」という

事業者の経理処理を要件として「その効力発生の日によることも認められる」という結論を導くものとなっているため、この説明から、「引渡しがあった日」が明確であるのか否かということが「効力発生の日」によることを認めるのか否かという判断に影響を与えるものではない、ということを明確に確認することができる。

改めて言うまでもないわけであるが、事業者の経理処理を要件とするということは、すなわち、事業者の選択を認めるということに他ならない。

この建物の譲渡の時期に関する問と答は、現在も、国税庁内のデータベースにおいて、そのまま引き継がれているはずである。

7. 固定資産の譲渡の時期に関する法解釈と取扱いの概要の確認

固定資産の譲渡の時期に関して上記（上記4を除く。）において述べてきたことの概要を図で示して確認しておく、次頁のとおりとなる。

【固定資産の譲渡の時期に関する法解釈と取扱いの概要図】

	昭和40年	昭和44年	昭和55年	平成元年
法人税法		22② 「当該事業年度の収益の額」		
法人税基本通達の解釈・取扱い	249 「売買契約の効力発生の日」 ※ 実務上は、「引渡しがあった日」も認められていた可能性が高い。	2-1-3 「引渡しがあった日」 「ただし、一定の日（契約の効力発生日以後引渡しの日までの間における一定の日）を認める」	2-1-14 「引渡しがあった日」 「ただし、契約の効力発生日を認める」 事例（注20） 「会社と役員間の取引において、会社は引渡しの日、役員は契約の日としてよい」 「契約の効力発生日（契約締結の日）を含む事業年度の収益とすることができる」 「1つについては引渡しの日、その他については契約の効力発生日に収益を計上することができる」	
消費税法	/			30① 「当該課税仕入れを行った日」 「の属する課税期間」 2①十二 「課税資産の譲渡等」 2①九 「資産の譲渡等」 2①八 「資産の譲渡」
消費税法基本通達の解釈・取扱い	/			11-3-1 「第9章《資産の譲渡等の時期》の取扱いに準ずる」 9-1-13 「引渡しがあった日」 「ただし、契約の効力発生日を認める」 事例（注21） 「譲渡契約の効力の発生日に譲渡があったものとして経理処理を行う場合には、その効力発生日によることも認められる」

（注 20） 3つの事例の内、上の2つの事例は、『法人税基本通達の疑問点（五訂版）』の事例（上記3（5）①（37頁）参照）であり、下の事例は、東京国税局調査部の事例（上記3（5）②（39頁）参照）である。

（注 21） 『消費税一問一答集』の事例（上記6（48頁）参照）である。

Ⅱ 原判決（平成29年（行ウ）第144号事件判決）の問題点

Ⅱにおいては、東京地方裁判所の平成29年（行ウ）第144号 消費税更正処分等取消請求事件の平成31年3月15日の判決（以下、Ⅱにおいて「原判決」という。）の問題点について、当職の見解を述べる。

1. 原判決は、「課税仕入れを行つた日」がどのような日となるのかということについて、「資産の譲渡」（消法2①八）等が行われた日の解釈からではなく、「課税資産の譲渡等」（消法2①九）がされた時の解釈から答を導き出しているが、これは、明らかな法解釈誤りである

原判決の「第3 当裁判所の判断」における「課税仕入れを行つた日」がどのような日となるのかということに関する記述は、「資産の譲渡」（消法2①八）等が行われた日の解釈からではなく、「課税資産の譲渡等」（消法2①九）がされた時の解釈から答を導き出すものとなっている。

しかし、上記Ⅰ1及び2において詳述したとおり、「課税仕入れを行つた日」がどのような日となるのかということとは、「課税資産の譲渡等」がされた時の解釈から導き出すのではなく、「資産の譲渡」等が行われた日の解釈から導き出す必要がある。

消費税法2条1項8号と9号の条文を読めば、「資産の譲渡」等が行われた日がどのような日となるのかということを描いて、「課税資産の譲渡等」が行われた日がどのような日となるのかということ判断することができないことは、明らかである。

つまり、原判決には、「課税仕入れを行つた日」がどのような日となるのかということについて、「資産の譲渡」等が行われた日の解釈からではなく、「課税資産の譲渡等」がされた時の解釈から答を導き出すという、明らかな法解釈誤りがあるわけである（注22）。

（注22）原判決においては、判断の理由として、「国税通則法15条2項7号は、消費税等の納税義務の成立時期を、課税資産の譲渡等をした時とする旨を定めている」（第3、1（1）ア、35頁の上から5行目ないし6行目）ということも挙げられており、確かに、国税通則法15条2項7号においては「課税資産の譲渡等…をした時」に納税義務が成立するものとされている。

しかし、この国税通則法15条2項7号の「課税資産の譲渡等」とは、

消費税法 2 条 1 項 9 号の「課税資産の譲渡等」をいうものであり、国税通則法 15 条 2 項 7 号の「課税資産の譲渡等…をした時」は、消費税法 2 条 1 項 9 号と 8 号を正しく解釈すれば、「資産の譲渡等をした時」ということになる。

2. 消費税法 28 条（課税標準）からは、課税標準の解釈しか導き出すことはできず、「資産の譲渡」等が行われた日の解釈を導き出すことはできない

原判決は、第 3、1（1）イにおいて、消費税法 28 条（課税標準）1 項本文が「課税資産の譲渡等の対価の額」に「実際に收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、收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」（35 頁の上から 18 行目ないし 21 行目）を理由の 1 つに挙げて、「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收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。」（35 頁の下から 1 行目ないし 36 頁の上から 2 行目）としている。

つまり、消費税法 28 条 1 項本文において、実際に收受したものだけでなく、「收受すべき」ものを「課税資産の譲渡等の対価の額」に含めていることを理由として、「…收受すべき状態が実現した時」が「課税資産の譲渡等がされた時」となると判示しているわけである。

しかし、上記 I 1 においても述べたとおり、消費税法 28 条からは、課税標準の解釈しか導き出すことはできず、上記の判示は失当であることが明らかである。

これをもう少し具体的に説明しよう。

原判決が引用する消費税法 28 条 1 項本文の「対価として收受し、又は收受すべき」というところの「收受すべき」という部分については、消費税法の企画立案及び条文案の作成を行った大蔵省主税局の職員が執筆した『昭和 63 年 改正税法のすべて』において、次のように解説（別添 1）が行われている。

「ここで、「收受すべき」とは、原則として譲渡に係る資産等の時価を意味するのではなく、当事者間で授受することとした対価の額をいいます。」
(273 頁)

この解説から明らかなおおり、消費税法 28 条 1 項本文において、「收受すべき」としているのは、実際に收受したものだけでなく、売掛金や未収金など

のように、未だ収受はしていないがしかし当事者間で収受することとしているものについても、対価の額に含まれる、ということを確認するためである。

改めて言うまでもないことであるが、「当事者間で授受することとした対価の額」が決まっていないうことであれば、契約が成立することはないはずであり、消費税法 28 条 1 項本文は、決まっていないうものまで「対価の額」に含めることを求めているわけではなく、契約で決まったものについては、収受していなくても「対価の額」に含める必要がある、ということを確認的に定めているものである。

要するに、「収受すべき」という文言が用いられているからといって、それは「当事者間で授受することとした対価の額」をいう以上のものではなく、それが「実現」や「確定」という話を持ち出す理由になるわけではない、ということである。

原判決は、消費税法 28 条 1 項本文において「収受すべき」という文言が用いられている理由を確認しなかったため、金額が確定しないものまで対価の額に含める必要があることから金額が確定しないものも確定的に実現するという状態にならなければならない、というように勘違いをして、同項本文から時期の解釈を導き出すことができるという誤った判断をしたものと思われる。

3. 我が国の消費税法は、消費税法であって付加価値税法ではなく、条文上も、「付加価値の移転を捉えて課税の対象としている」ものではないことが明確である

原判決は、我が国の消費税は「付加価値の移転を捉えて課税の対象としている」（第 3、1（1）イ、35 頁の上から 14 行目ないし 15 行目）という前提に立って、本件に判断を下している。

しかし、我が国の消費税法は、消費税法であって付加価値税法ではなく、条文上も、「付加価値の移転を捉えて課税の対象としている」ものではないことが明確である。

昭和 63 年の消費税法の創設時に、大蔵省主税局の職員が執筆した『昭和 63 年 改正税法のすべて』においては、消費税の基本的な仕組みについて、次のように説明されている（別添 1）。

「(2) 消費税は、事業者に負担を求めるのではなく、税額分は事業者の販売する物品やサービスの価格に上乗せされ、最終的には消費者に負担を求める税です。

また、生産、流通の各段階で二重、三重に税が課されることのないよう、売上げに係る税額から仕入れに係る税額を控除し、税が累積しない仕組みが採られています。」（248 頁）

この説明にあるとおり、我が国の消費税は、消費者の「消費」に担税力を認めて消費者に税負担を求める税であって、課税標準は、「付加価値」や「付加価値の移転」などではなく、「課税資産の譲渡等の対価の額」（消法 28①）である。消費税法 28 条 1 項において消費税の課税標準とされている「課税資産の譲渡等の対価の額」は、「付加価値」の額でもなければ「付加価値の移転」の対価の額でもない。

「付加価値」は、売上高から売上原価を控除するか又は営業利益に人件費等を加算して把握されるものであるが、我が国の消費税法には、そのようなことを行う定めは設けられていない。

一般に、我が国の消費税が「付加価値税」と言われるのは、税が累積することを避ける目的で税額控除の段階になってから課税仕入れに係る税額を控除することから、結果的に、事業者の付加価値に課税を行う場合の税額に近似する税額が算出されることとなるためである（注 23）。

（注 23）森信茂樹『日本消費税 導入・改正の経緯と重要資料』（納税協会連合会、平成 12 年 3 月）では、「第 3 節 消費税の基本構造とその特徴」と題した部分（別添 38）において、次のように述べられている。

「この結果、事業者が納付する税額は、企業の付加価値に対応する税額に近似したものとなることから、付加価値税と呼ばれる所以ともなっているが、税の仕組みとしては E C 型付加価値税は売上げに対して課税される税であり、付加価値そのものを課税対象として課する税ではない。」（44 頁）

本件においては、「付加価値」に課税をするのか否かというようなことが問題となっているわけではなく、実定法としての消費税法の条文の解釈が問題となっている。

つまり、本件においては、消費税法 2 条 1 項 8 号の「資産の譲渡」等が行われたと判断してよい日がどのような日となるのかという、同号の解釈が問題となっているわけであって、それは、消費税法の条文から離れて「付加価値税の性質」などというようなものから判断を下すべきことではない、ということである。

4. 法人税法・所得税法・消費税法が「権利確定主義」や「実現主義」を採っていないことは、証拠上も、明確である

原判決は、法人税法と所得税法が「権利確定主義」や「実現主義」を採っているという前提に立ち、消費税法も同様であるとしている。

しかし、上記 I 3 及び 4 において法人税法 22 条 2 項の立法過程における具体的な資料等を示して確認したとおり、法人税法と所得税法においては、「権利確定主義」も「実現主義」も採らないこととされている。

この点は、消費税法も同様であって、消費税法が法人税法や所得税法と異なって「権利確定主義」や「実現主義」を採っていると解すべき事情は、全く見当たらない。

要するに、「確定」や「実現」を理由に挙げて「資産の譲渡」等が行われた時期を判断するなどということはできない、ということである。

5. 判決文の具体的な検証

原判決には、上記 1 から 4 までに述べたこと以外にも、多くの問題点が存在する。

このため、5 においては、原判決の記述を細かく見ながら問題点を指摘することとする。

(1) 第 3、1 (1) アについて

① 消費税法の規定上、「課税仕入れを行つた日」は、「課税仕入れ」の相手方において「資産の譲渡」等が行われた日となることが明確である

原判決の第 3、1 (1) アにおいては、次のような解釈が示されている。

「消費税法 30 条 1 項 1 号にいう「課税仕入れを行つた日」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と解するのが相当である。」 (35 頁の上から 7 行目ないし 10 行目)

しかし、既に述べたとおり、消費税法の規定上、「課税仕入れを行つた日」は、「課税仕入れ」の相手方において、「資産の譲渡」等が行われた日となることが明確である。

- ② 消費税法基本通達 9-1-13（固定資産の譲渡の時期）も、「課税資産の譲渡等」の時期ではなく、固定資産を対象とする「資産の譲渡」の時期について法解釈を定めるものとなっている

上記①において引用した原判決の解釈では、消費税法 30 条 1 項 1 号の「課税仕入れを行つた日」は、消費税法に固有の「課税資産の譲渡等」がされた時をいうものと解するのが相当であるとしている。

しかし、消費税法基本通達 9-1-13（固定資産の譲渡の時期）の定めは、「固定資産の譲渡の時期は、…その引渡しがあつた日とする。」となっている。

つまり、消費税法基本通達 9-1-13 も、上記①において引用した原判決の解釈とは異なり、「課税資産の譲渡等」の時期ではなく、固定資産を対象とする「資産の譲渡」の時期について法解釈を定めるものとなっているわけである。

- ③ 「課税仕入れを行つた日」は、法人税法や所得税法と同様に、「課税仕入れ」の相手方において「資産の譲渡」等を行つた日がどのような日となるのかということによって判断される

上記②においても述べたとおり、上記①において引用した原判決の解釈では、消費税法 30 条 1 項 1 号の「課税仕入れを行つた日」は、消費税法に固有の「課税資産の譲渡等」がされた時をいうものと解するのが相当であると述べられている。

しかし、既に述べたとおり、消費税法 30 条 1 項 1 号の「課税仕入れを行つた日」は、「課税仕入れ」の相手方において「資産の譲渡」等が行われた日となることから、基本的には、法人税法や所得税法における資産の譲渡に係る収益や収入の計上時期と同一となる。

このように、消費税法における「資産の譲渡」等が行われた日が法人税法や所得税法における資産の譲渡に係る収益や収入を計上すべき日となることに関しては、上記 I 2 において引用した『昭和 63 年 改正税法のすべて』の解説においても記載されていたとおりである。

要するに、消費税法 30 条 1 項 1 号の「課税仕入れを行つた日」がどのような日となるのかということは、法人税法や所得税法における資産の譲渡に係る収益や収入の計上時期と同様に、「資産の譲渡」等を行つた日がどのような日となるのかということによって判断されることとなるわけである。

(2) 第3、1(1)イについて

- ① 「資産の譲渡」等が行われた日の解釈からではなく、「課税資産の譲渡等」がされた時の解釈から「課税仕入れを行った日」がどのような日となるのかということを読み出していること自体が、明らかな法解釈誤りである

原判決の第3、1(1)イにおいては、「資産の譲渡」等が行われた日ではなく、「課税資産の譲渡等」がされた時の解釈から「課税仕入れを行った日」がどのような日となるのかということを読み出すこととして、「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を実現した時をいうものと解するのが相当である。」(35頁の下から1行目ないし36頁の上から2行目)と述べられている。

しかし、既に述べたとおり、「資産の譲渡」等が行われた日の解釈からではなく、「課税資産の譲渡等」がされた時の解釈から「課税仕入れを行った日」がどのような日となるのかということを読み出していること自体が、明らかな法解釈誤りである。

- ② 第3、1(1)イの内容にも、明らかな誤りと疑問等がある

ア 消費税法に「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」のは、そのような定義をする必要がないからである

原判決の第3、1(1)イにおいては、「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」(35頁の上から11行目ないし12行目)と述べられている。

しかし、既に述べたとおり、消費税法2条1項8号の「資産の譲渡等」に該当するものでなければ、同項8号の「課税資産の譲渡等」には該当せず、「資産の譲渡等」は「資産の譲渡」等と定義されているため、「資産の譲渡」等が行われた日が「資産の譲渡等」が行われた日となって更に「課税資産の譲渡等」が行われた日となる。

そして、「資産の譲渡」等が行われた日がどのような日となるのかということは、法令においては定義されていないものの、消費税法基本通

達9-1-13において、「固定資産の譲渡の時期は、…その引渡しがあった日とする。ただし、…これを認める。」と定められている。

このため、わざわざ「課税資産の譲渡等」が行われた日がどのような日となるのかということを示す必要はない。

イ 我が国の消費税法は「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」ではないことが規定上明確である

原判決の第3、1(1)イにおいては、「①」と記載した部分で、我が国の消費税法について「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」(35頁の上から14行目ないし15行目)という解釈が示されている。

しかし、既に述べたとおり、我が国の消費税法は「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」ではないことが規定上明確であり、そのような解釈が誤っていることは、明らかである。

ウ 「課税資産の譲渡等の対価の額」にどのようなものが含まれているのかということとは、「課税資産の譲渡等の対価の額」の内容と金額の問題であって、固定資産の譲渡の時期とは関係がない

原判決の第3、1(1)イにおいては、「②」と記載した部分で、「課税資産の譲渡等の対価の額」に「收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利益も含めていること」(35頁の20行目ないし21行目)を理由の一つに挙げて、「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收受すべき状態を実現した時をいうものと解するのが相当である。」(35頁の下から1行目ないし36頁の上から2行目)と述べられている。

しかし、上記I1において述べたとおり、「課税資産の譲渡等の対価の額」にどのようなものが含まれているのかということとは、「課税資産の譲渡等の対価の額」の内容と金額の問題であって、固定資産の譲渡の時期とは関係がない。

現に、法人税法や所得税法においても「收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利益」は収益や収入に含まれることとなるが、法人税法や所得税法においては、それらが収益や収入に含まれることを理由として収益や収入を計上すべき時期が判断されるなどということにはなっていない。

エ 「「収受すべき」状態が実現したか否かを区別する」ことによって固定資産の譲渡の時期を判定するという法解釈は、どこからも導き出し得ない

原判決の第3、1（1）イにおいては、「③」と記載した部分で、「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」（35頁の下から4行目ないし3行目）という解釈が示されている。

しかし、既に述べたとおり、我が国の法人税法・所得税法・消費税法においては、「実現主義」は採られておらず、「「収受すべき」状態が実現したか否かを区別する」ことによって固定資産の譲渡の時期を判定するという法解釈は、どこからも導き出し得ない。

また、原判決の「収受すべき」の理解が誤っていることは、上記2において述べたとおりである。

オ 上記I 3及び4において詳述したとおり、所得税法と法人税法においては、収入金額と益金の額を「収入すべき権利が確定した課税年度」に計上することとはされていない

原判決の第3、1（1）イにおいては、「所得税法における収入金額及び法人税法における益金の額を計上すべき時期について、いずれも、それらを収入すべき権利が確定した課税年度の収入金額又は益金の額に計上すべきであると解されている」（36頁の上から7行目ないし10行目）と述べられている。

しかし、上記I 3及び4において詳述したとおり、所得税法及び法人税法においては、「権利確定主義」は採られておらず、収入金額と益金の額を「収入すべき権利が確定した課税年度」に計上することとはされていない。

カ 企業会計原則においても、「権利確定主義による実現主義が採用されている」という事実はない

原判決の第3、1（1）イにおいては、「企業会計原則において、権利確定主義による実現主義が採用されている」（36頁の10行目ないし11行目）と述べられている。

しかし、企業会計原則においては、確かに「実現主義」は採られているものの、「権利確定主義による実現主義」などというものは採られておらず、そのようなものが存在するとも解されていない。

「権利確定主義」という用語は、税法における用語であって、企業会計における用語ではない。

- (3) 第3、1(1)ウについて：「課税仕入れを行つた日」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を指す」と解するのは、明らかに誤っている

原判決の第3、1(1)ウにおいては、「課税仕入れを行つた日」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を指すものと解するのが相当である」(36頁の18行目ないし20行目)という解釈が示されている。

しかし、既に述べたとおり、消費税法は「権利確定主義」を採っているわけでもなく、消費税法関係法令及び通達にそのような解釈が相当であると判断すべき定めが存在するわけでもない。

- (4) 第3、1(1)エについて：「課税仕入れを行つた日」は「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」という、第3、1(1)ウで述べたことが繰り返し述べられているが、そのように解釈すべき根拠はどこにも存在せず、消費税法基本通達9-1-13も、そのような定めとはなっていない

原判決の第3、1(1)エにおいては、「課税仕入れを行つた日」は「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」(36頁の18行目ないし20行目)という、第3、1(1)ウで述べたことと同じことが繰り返し述べられている。

しかし、上記(3)において述べたとおり、そのような見解が相当であると判断すべき根拠は、消費税法関係法令及び通達の何処にも全く存在せず、そのような見解は、消費税法関係法令の解釈論と言うには、明らかに無理がある。

固定資産の譲渡の時期に関する法解釈を定めた消費税法基本通達9-1-13も、本文において「引渡基準」を定め、ただし書において「契約基準」を定めているわけであって、「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」が固定資産の譲渡の時期となるなどと定めているわけではない。

(5) 第3、1(1)オについて

① 原判決は、消費税法基本通達9-1-13(固定資産の譲渡の時期)ただし書の文言を読み誤っていることが明確である

原判決の第3、1(1)オにおいては、消費税法基本通達9-1-13(固定資産の譲渡の時期)ただし書について、次のように述べられている。

「本件通達ただし書にいう「契約の効力発生の日」に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ていなければ、当該日を上記の「課税仕入れを行つた日」とする前提を欠くことになるのであり、遅くとも、上記の「契約の効力発生の日」には、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ていなければならないものというべきである。」(38頁の上から2行目ないし7行目)

しかし、消費税法基本通達9-1-13ただし書の「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。」という文言は、どのように読んだとしても、上記の原判決の判示のように解することはできない。

第I3(4)⑥ア(34頁)において、法人税基本通達2-1-14ただし書と同2-1-2後段の比較等から確認したとおり、消費税法基本通達9-1-13ただし書の文言も、「引渡しの日」が明確でない場合にのみ「契約基準」を認めるとしたのではなく、「引渡しの日」が明確な場合であっても「引渡基準」と「契約基準」の選択を認めるとしたものであるため、上記の原判決の判示のような解釈は採り得ないことが明らかである。

要するに、原判決は、消費税法基本通達9-1-13ただし書の文言を読み誤っていることが明確であるわけである。

② 「契約基準」は、契約を締結して契約の効力が発生したものは収益や収入を計上すべき実質を備えているという理解に基づいて収益や収入の計上時期の原則や特例として採用されてきたことが明らかである

原判決の第3、1(1)オにおいては、消費税法基本通達9-1-13ただし書について、次のように判示されている。

「事業者が本件通達ただし書にいう「契約の効力発生の日」を固定資産の譲渡の時期とした場合には必ず、当該日が消費税法 30 条 1 項 1 号にいう「課税仕入れを行つた日」となるわけではなく、上記の「契約の効力発生の日」が上記の「課税仕入れを行つた日」としての実質を備えていることが当然の前提となっているものと解されるから、原告の主張するところは、前記アからエまでに判示したところを左右するものとはいえないというべきである。」（38 頁の上から 8 行目ないし 15 行目）

この判示においては、「「課税仕入れを行つた日」としての「実質を備えている」と記されているが、原判決は、「課税仕入れを行つた日」とは「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ている日でなければならないとしており、また、「課税仕入れを行つた日」としての「実質を備えている」ということの内容が示されているわけでもないため、この「「課税仕入れを行つた日」としての「実質を備えている」という部分は、「課税資産の譲渡等」が「実質を備えている」という趣旨のものと解される。

そのように理解した上で、この判示を検証してみると、この判示には、法人税法や所得税法における収益や収入の計上時期の判断に「契約基準」が採られている理由についての理解が根本的に欠けていることが分かる。

法人税法や所得税法において「契約基準」が収益や収入の計上時期の原則や特例とされてきたのは、契約を締結して契約の効力が発生したものは収益や収入を計上すべき実質を備えているという理解に基づくものであることが明らかである。

仮に、契約を締結して契約の効力が発生したにもかかわらず収益や収入を計上すべき実質を備えていないということが一般的にあり得ることである、と理解されていたとしたら、「契約基準」を収益や収入の計上時期の「原則」とするなどということはありませんことであり、「特例」として認めるという場合にも、当然、「実質を備えている」ということを担保するための要件等が付されることとなったはずである。

しかし、「契約基準」は、昭和 44 年の通達改正前には、収益や収入の計上時期の「原則」とされており、同改正以後も、「実質を備えている」ということを担保するための要件等が付されるというようなこともなく、通達において「特例」として認められてきた。

このように、法人税法や所得税法においては、契約を締結して契約の効力が発生したものは「資産の譲渡」が行われたものとしてよいと考えて、

「契約基準」を収益や収入の計上時期の原則や特例としてきたわけであり、消費税法において、これと異なる捉え方をする必要があると解すべき事情は、全く見当たらない。

換言すれば、「契約基準」は、契約を締結して契約の効力が発生したということ以外に、さらに「実質を備えていること」という要件等を付加しなければならないというようなものではない、ということである。

(6) 第3、1(2)及び(3)について：本件建物の取得に係る「課税仕入れを行つた日」は、契約締結日であって契約の効力が発生した日である平成25年4月25日とすることができる

原判決の第3、1(2)及び(3)においては、同(1)における法解釈を踏まえて、本件建物の取得に係る「課税仕入れを行つた日」は、本件の契約締結日であって契約の効力が発生した日である平成25年4月25日ではない、という判断が示されている。

しかし、既に述べたとおり、原判決の第3、1(1)における「契約基準」に関する法解釈は、誤っていることが明らかである。

そして、本件の契約には、契約の効力発生に関する特別な定めは設けられていない。

このため、本件建物の取得に係る「課税仕入れを行つた日」は、契約締結日であって契約の効力が発生した日である平成25年4月25日とすることができることとなる。

6. 被控訴人において法人税における固定資産の譲渡に係る収益の益金算入時期に関する取扱い及び消費税における課税資産の譲渡等の時期に関する取扱いとしてデータ入力されている情報を確認すれば、原判決の法解釈と取扱いが独自の誤ったものであることが明確になる

上記I3(5)②(39頁)において述べたとおり、東京国税局においては、「同一の事業年度において2以上の固定資産を譲渡した場合において、その1つについては引渡しの日、その他については契約の効力発生の日収益を計上することができる」とされた事例が存在し、この事例は、「引渡しの日」が明確でない場合に限らず、「契約基準」を選択することが認められるとしたものと考えられる。

このため、東京国税局において、この事例の取扱いとしてデータ入力されている情報（決裁文書のPDFデータを含む。）を確認すれば、原判決の法解釈と取扱いが独自の誤ったものであることが明確になるはずである。

また、上記 I 6（48 頁）において述べたとおり、国税庁が平成元年 2 月に発行した『消費税一問一答集』においては、国税庁は、「譲渡契約の効力の発生日（一般には、特約のない限り、契約締結の日）に譲渡があったものとして経理処理を行う場合には、その効力発生日によることも認められる（取通 9-1-13）。」という回答（別添 36）を行っており、この回答においては、「譲渡契約の効力の発生日（一般には、特約のない限り、契約締結の日）に譲渡があったものとして経理処理を行う」というように事業者の経理処理を要件として「その効力発生日によることも認められる」という結論が導かれており、「引渡しの日」が明確であるのか否かということは、「効力発生日」によることを認めるのか否かという判断に影響を与えるものとはされていない。

このため、この国税庁の事例が現在も国税庁においてデータにより引き継がれていることが確認できれば、原判決の法解釈と取扱いが独自の誤ったものであることが明確になるはずである。

7. 本件が「租税回避」であると強調して、法人税法・所得税法・消費税法の理論と実務において非常に重要な事項となっている「資産の譲渡」等の時期に関する法解釈を歪めるなどというようなことは、あってはならない

消費税法には、法人税法や所得税法にあるような租税回避に対して課税を行うという規定は存在せず、「租税回避」であることを理由として課税を行うということが出来ないことは、周知のとおりである。

本件は、課税期間の末日までに建物を取得する契約を締結してその建物の引渡しを受けている事案については全て仕入税額控除が認められている中で、課税期間の末日までに建物を取得する契約は締結しているもののその建物の引渡しを受けていないため、仕入税額控除は認められない、として更正処分が行われた事案である。

このため、本件は、消費税法 30 条 1 項 1 号の「課税仕入れを行った日」を契約締結日とすることができるのか否かという法解釈が問われる事案となっており、建物の課税仕入れを行った課税期間において、課税取引となる金取引を行って課税売上割合を 100%とし、課税仕入れに伴って支払った消費税額の還付を受けることが「租税回避」として否認されるのか否か、ということ問う事案ではない。

この点は、本意見書の冒頭においても述べたとおりである。

しかし、原判決においては、「第3 裁判所の判断」の部分では、本件が「租税回避」であるかのごとき記述は見当たらないものの、第2、5(1)の「被告の主張の要点」においては、次のとおり、本件が「租税回避」を目的として行われた事案であるという印象を強く与える記述が何度も繰り返し行われている。

「単に、消費税等の額に相当する金額の還付を受けることのみを目的として上記の仕入税額の全額の控除の制度を用い」(第2、5(1)ウ(ア)、10頁の上から15行目ないし17行目)

「1か月に満たない期間である本件課税期間内において、原告の事業目的と関連のない少額の金地金を売買することによって本件課税期間の課税売上割合を100%とする」(第2、5(1)ウ(ア)、10頁の下から4行目ないし2行目)

「このような原告の行為は、単に消費税等の額に相当する金額の還付を受けることを目的として、本件通達ただし書の定めるところによって本件建物の取得に係る消費税の仕入税額控除の制度の適用を受けようとしたもの」(第2、5(1)ウ(ア)、110頁の上から2行目ないし5行目)

「本件合同会社は、本件合同会社が設立された同月11日から本件合同会社の清算が終了した平成26年1月8日までの間、上記の金地金の売買以外の事業活動をしていない」(第2、5(1)ウ(ア)a、11頁の上から11行目ないし14行目)

「原告は、平成25年4月25日、金地金5グラムを購入し、同月26日、これを売却することにより、本件課税期間において少額の課税売上げを発生させ(なお、本件課税期間においては、本件建物に係る賃料収入が原告に発生しなかった。)、原告の本件課税期間の課税売上割合を95%以上(100%)とした。」(第2、5(1)ウ(ア)b、11頁の下から8行目ないし4行目)

「被告は、…単に消費税等の還付を受けることのみを目的として本件通達ただし書の定めにしたがうことができない旨を主張している」(第2、5(1)ウ(イ)、12頁の下から11行目ないし7行目)

「本件課税期間の翌課税期間以降に課税売上げがほぼ発生しないことを利用し、本件建物が調整対象固定資産（…）に該当するにもかかわらず、事後的な調整措置（…）による課税をも免れようとした」（第2、5（1）ウ（イ）、13頁の上から3行目ないし7行目）

上記の記述は、課税期間の末日までに建物を取得する契約を締結してその建物の引渡しまで受けているために更正処分が行われなかった事案についても、全く同じように言えることである。

これらの記述は「被告の主張の要点」という部分に書かれていることであるが、果たして、これらの記述は、本件に判断を下すに当たり、「要点」となると言い得るものなのであろうか。

これらの記述は、消費税法30条1項1号の「課税仕入れを行つた日」を契約締結日とすることができるのか否かという本件の争点となる法解釈とは、何の関係もないことであり、また、本件においては、仲介手数料に課された消費税額については、課税期間内に役務の提供を受けているとして仕入税額控除の適用が認められていることからしても、本件において判断の要素となるものではないことが明確である。

繰り返しになるが、本件においては、消費税法30条1項1号の「課税仕入れを行つた日」を契約締結日とすることができるのか否かという法解釈が問われているわけであって、本件が「租税回避」に該当するのか否かということが問われているわけではない。

それにもかかわらず、原判決は、本件を「租税回避」であると捉え、租税法主義に反する独自の勧善懲悪の観点から、課税を是とするという結論を先に出して、その結論に合うように法解釈を創った、という疑いを持たれかねないものとなっている。

改めて言うまでもないことではあるが、本件が「租税回避」であると強調して、法人税法・所得税法・消費税法の理論と実務において非常に重要な事項となっている「資産の譲渡」等の時期に関する法解釈を歪めるなどというようなことは、決してあってはならない。

換言すれば、仮に、原判決の「資産の譲渡」等の時期に関する法解釈が正しいということであったとすれば、I3（5）①（37頁）において挙げた『法人税基本通達の疑問点（五訂版）』の2つの事例、同②（39頁）において挙げた調査審理課の「審理事例要旨集」の事例やI6（48頁）において挙げた『消費税一問一答集』の問と答は、いずれも誤っているということにならざるを得ないわけであるが、そのような法解釈は、あり得ない、ということである。

Ⅲ 原判決（平成29年（行ウ）第142号事件判決）の問題点

Ⅲにおいては、東京地方裁判所の平成29年（行ウ）第142号 消費税更正処分等取消請求事件の平成31年3月14日の判決（以下、Ⅲにおいて「原判決」という。）の問題点について、当職の見解を述べる。

1. 原判決は、「課税仕入れを行った日」がどのような日となるのかということについて、「資産の譲渡」（消法2①八）等を行った日の解釈からではなく、「課税資産の譲渡等」（消法2①九）を行った日の解釈から答を導き出しているが、これは、明らかな法解釈誤りである

原判決の「第6 当裁判所の判断」における「課税仕入れを行った日」がどのような日となるのかということに関する記述は、「課税仕入れ」の相手方が「資産の譲渡」（消法2①八）等を行った日の解釈からではなく、「課税仕入れ」の相手方が「課税資産の譲渡等」（消法2①九）を行った日の解釈から答を導き出すものとなっている。

しかし、上記Ⅰ1及び2において詳述したとおり、「課税仕入れを行った日」がどのような日となるのかということとは、「課税仕入れ」の相手方が「課税資産の譲渡等」を行った日の解釈から導き出すのではなく、「課税仕入れ」の相手方が「資産の譲渡」等を行った日の解釈から導き出す必要がある。

消費税法2条1項8号と9号の条文を読めば、「資産の譲渡」等を行った日がどのような日となるのかということを描いて、「課税資産の譲渡等」を行った日がどのような日となるのかということ判断することができないことは、明らかである。

つまり、原判決には、「課税仕入れを行った日」がどのような日となるのかということについて、「課税仕入れ」の相手方が「資産の譲渡」等を行った日の解釈からではなく、「課税仕入れ」の相手方が「課税資産の譲渡等」を行った日の解釈から答を導き出すという、明らかな法解釈誤りがあるわけである（注24）。

（注24）原判決においては、判断の理由として、「通則法15条2項7号が、課税資産の譲渡等をした時をもって消費税等を納付する義務の成立時期とするものと定めて（いる）」（第6、1（2）ア、31頁の下から2行目ないし1行目）ということも挙げられており、確かに、国税通則法15条2項7号においては「課税資産の譲渡等・・・をした時」に納税義務

が成立するものとされている。

しかし、この国税通則法15条2項7号の「課税資産の譲渡等」とは、消費税法2条1項9号の「課税資産の譲渡等」をいうものであり、国税通則法15条2項7号の「課税資産の譲渡等…をした時」は、消費税法2条1項9号と8号を正しく解釈すれば、「資産の譲渡等をした時」ということになる。

2. 消費税法28条（課税標準）からは、課税標準の解釈しか導き出すことはできず、「資産の譲渡」等を行った日の解釈を導き出すことはできない

原判決は、第6、1（2）アにおいて、「通則法15条2項7号が、課税資産の譲渡等をした時をもって消費税等を納付する義務の成立時期とするものと定めており、課税資産の譲渡等は、事業者に納税義務を課する基因となる事由であること」（31頁の下から2行目ないし32頁の上から1行目）、そして、消費税法28条（課税標準）1項本文括弧書きが課税標準額である「対価の額」について「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」と定めていること」（32頁の上から3行目ないし5行目）を理由に挙げて、消費税法について、次のように述べている。

「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、課税の公平を期すという観点から、対価を收受する権利が確定した時点でその收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年度の課税対象とする立場に立つものということができる。」（32頁の上から5行目ないし9行目）

しかし、上記の理由として挙げられている2つは、いずれも消費税法が「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、課税の公平を期すという観点から、…その時点の課税年度の課税対象とする立場に立つもの」であると判断する理由となり得るものでないことが明らかである。

このような見解を述べる場合には、上記の理由として挙げられていることが「納税者の恣意を許さ（ない）」ということや「課税の公平を期す」ということと、どのように関係があるのかということの説明が必要がある。

また、「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」と定めていることも、「対価を收受する権利が確定した時点でその收受すべき対価を取得したもの」とする理由となるものではないことが明確である。

上記Ⅰ 1（2頁）及びⅡ 2（52頁）においても述べたとおり、消費税法 28 条からは、課税標準の解釈しか導き出すことはできない。

この点は、上記の「納税者の恣意を許さ（ない）」ということや「課税の公平を期す」ということとは異なり、理由として挙げられていることと判断として述べられていることを読めば直ぐに分かるというものではないため、もう少し具体的に説明しよう。

原判決が引用する消費税法 28 条 1 項本文の「対価として收受し、又は收受すべき」というところの「收受すべき」という部分については、消費税法の企画立案及び条文案の作成を行った大蔵省主税局の職員が執筆した『昭和 63 年 改正税法のすべて』において、次のように解説が行われている（別添 1）。

「ここで、「收受すべき」とは、原則として譲渡に係る資産等の時価を意味するのではなく、当事者間で授受することとした対価の額をいいます。」
(273 頁)

この解説から明らかなとおり、消費税法 28 条 1 項本文において、「收受すべき」としているのは、実際に收受したものだけでなく、売掛金や未収金などのように、未だ收受はしていないがしかし当事者間で收受することとしているものについても、対価の額に含まれる、ということを確認するためである。

改めて言うまでもないことであるが、「当事者間で授受することとした対価の額」が決まっていないということであれば、契約が成立することはないはずであり、消費税法 28 条 1 項本文は、決まっていないものまで「対価の額」に含めることを求めているわけではなく、契約で決まったものについては、收受していなくても「対価の額」に含める必要がある、ということを確認的に定めているものである。

要するに、「收受すべき」という文言が用いられているからといって、それは「当事者間で授受することとした対価の額」をいう以上のものではなく、それが「実現」や「確定」という話を持ち出す理由になるわけではない、ということであり、原判決の次の結論は、誤っていることが明らかである。

「したがって、課税資産の譲渡等による対価を收受する権利が確定した時点で、課税資産の譲渡等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收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が妥当する。）。」
(32 頁の上から 9 行目ないし 14 行目)

原判決は、消費税法 28 条 1 項本文において「収受すべき」という文言が用いられている理由を確認しなかったため、金額が確定しないものまで対価の額に含める必要があることから金額が確定しないものも確定的に実現するという状態にならなければならない、というように勘違いして、同項本文から時期の解釈を導き出すことができるという誤った判断をしたものと思われる。

3. 我が国の消費税法は、消費税法であって付加価値税法ではなく、条文上も、「付加価値の移転する時点を捉えて消費税の課税の対象としている」ものではないことが明確である

原判決は、我が国の消費税は「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、消費税法が資産の譲渡等により譲渡人の下で生じた付加価値の移転する時点を捉えて消費税の課税の対象としている」（第 6、1（2）ア、32 頁の上から 15 行目ないし 18 行目）という前提に立って、本件に判断を下している。

しかし、我が国の消費税法は、消費税法であって付加価値税法ではなく、条文上も、「付加価値の移転する時を捉えて消費税の課税の対象としている」ものではないことが明確である。

昭和 63 年の消費税法の成立時に、大蔵省主税局の職員が執筆した『昭和 63 年 改正税法のすべて』においては、消費税の基本的な仕組みについて、次のように説明されている（別添 1）。

「(2) 消費税は、事業者に負担を求めるとはなく、税額分は事業者の販売する物品やサービスの価格に上乗せされ、転嫁され、最終的には消費者に負担を求めるとはす。

また、生産、流通の各段階で二重、三重に税が課されることのないよう、売上げに係る税額から仕入れに係る税額を控除し、税が累積しない仕組みが採られています。」（248 頁）

この説明にあるとおり、我が国の消費税は、消費者の「消費」に担税力を認めて消費者に税負担を求めるとはす、課税標準は、「付加価値」ではなく、「課税資産の譲渡等の対価の額」（消法 28①）である。消費税法 28 条 1 項において消費税の課税標準とされている「課税資産の譲渡等の対価の額」は、「付加価値」の額ではない。

「付加価値」は、売上高から売上原価を控除するか又は営業利益に人件費等を加算して把握されるものであるが、我が国の消費税法には、そのようなことを行う定めは設けられていない。

一般に、我が国の消費税が「付加価値税」と言われるのは、税が累積することを避ける目的で税額控除の段階になってから課税仕入れに係る税額を控除することから、結果的に、事業者の付加価値に課税を行う場合の税額に近似する税額が算出されることとなるためである（注24）。

（注24）森信茂樹『日本消費税 導入・改正の経緯と重要資料』（納税協会連合会、平成12年3月）では、「第3節 消費税の基本構造とその特徴」と題した部分（別添38）において、我が国の消費税が付加価値に課税をする仕組みの税となっているのか否かということについて、次のように述べられている。

「この結果、事業者が納付する税額は、企業の付加価値に対応する税額に近似したものとなることから、付加価値税と呼ばれる所以ともなっているが、税の仕組みとしてはE C型付加価値税は売上げに対して課税される税であり、付加価値そのものを課税対象として課する税ではない。」（44頁）

本件においては、「付加価値」に課税をするのか否かということや「付加価値の移転する時点」がどの時点かというようなことが問題となっているわけではなく、実定法としての消費税法の条文をどのように解釈するべきかということが問題となっている。

つまり、本件においては、消費税法2条1項8号の「資産の譲渡」等が行われたと判断してよい日がどのような日となるのかという、同号の解釈が問題となっているわけであって、それは、消費税法の条文から離れて「付加価値税の性質」などというようなものから判断を下すべきことではない、ということである。

4. 法人税法・所得税法・消費税法が「権利確定主義」や「実現主義」を採っていないことは、証拠上も、明確である

原判決は、法人税法と所得税法が「権利確定主義」や「実現主義」を採っているという前提に立ち、消費税法も同様であるとしている。

しかし、上記 I 3 及び 4 において法人税法 22 条 2 項の立法過程における具体的な資料等を示して確認したとおり、法人税法と所得税法においては、「権利確定主義」も「実現主義」も採らないこととされている。

この点は、消費税法も同様であって、消費税法が法人税法や所得税法と異なって「権利確定主義」や「実現主義」を採っていると解すべき事情は、どこにも見当たらない。

5. 判決文の具体的な検証

原判決には、上記 1 から 4 までに述べたこと以外にも、多くの問題点がある。このため、5 においては、原判決の記述を細かく見ながら、上記 1 から 4 までにおいて引用した部分以外に存在する問題点を指摘することとする。

(1) 第 6、1 (2) アについて

- ① 消費税法の規定上、「課税仕入れを行った日」は、「課税仕入れ」の相手方において、「課税資産の譲渡等を行った日」ではなく、「資産の譲渡」等を行った日となることが明確である

原判決の第 6、1 (2) アにおいては、次のような解釈が示されている。

「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。」（31 頁の下から 5 行目ないし 3 行目）

しかし、既に述べたとおり、消費税法の規定上、「課税仕入れを行った日」は、「課税仕入れ」の相手方が「課税資産の譲渡等を行った日」ではなく、「課税仕入れ」の相手方が「資産の譲渡」等を行った日となる。

- ② 消費税法基本通達 9-1-13 も、「課税資産の譲渡等」の時期ではなく、固定資産を対象とする「資産の譲渡」の時期について法解釈を定めるものとなっている

上記①で引用した原判決の解釈では、消費税法 30 条 1 項 1 号の「課税仕入れを行った日」は、消費税法に固有の「課税資産の譲渡等」を行った日をいうものと解するのが相当であるとしている。

しかし、消費税法基本通達 9-1-13 の定めは、「固定資産の譲渡の時期は、…その引渡しがあった日とする。」となっている。

つまり、消費税法基本通達 9-1-13 も、上記①において引用した原判決の解釈とは異なり、「課税資産の譲渡等」の時期ではなく、固定資産を対象とする「資産の譲渡」の時期について法解釈を定めるものとなっているわけである。

- ③ 「課税仕入れを行った日」は、法人税法や所得税法と同様に、「課税仕入れ」の相手方において「資産の譲渡」等を行った日がどのような日となるのかということによって判断される

上記②においても述べたとおり、上記①で引用した原判決の解釈では、消費税法 30 条 1 項 1 号の「課税仕入れを行った日」は、譲渡人が消費税法に固有の「課税資産の譲渡等」を行った日をいうものと解するのが相当であるとしている。

しかし、既に述べたとおり、消費税法 30 条 1 項 1 号の「課税仕入れを行った日」は、「課税仕入れ」の相手方が「資産の譲渡」等を行った日となることから、基本的には、法人税法や所得税法における資産の譲渡に係る収益や収入の計上時期と同一となる。

これに関しては、上記 I 2 (5 頁)において引用した『昭和 63 年 改正税法のすべて』の解説にも記載されていたとおりである。

要するに、消費税法 30 条 1 項 1 号の「課税仕入れを行った日」は、法人税法や所得税法と同様に、「課税仕入れ」の相手方において「資産の譲渡」等を行った日がどのような日となるのかということによって判断されることとなるわけである。

(2) 第 6、1 (2) イについて

- ① 原判決は、「権利確定主義」と「契約基準」及び「引渡基準」との関係の初歩的な理解を誤っている

原判決は、第 6、1 (2) イにおいて、「課税仕入れを行った日」とは、前記のとおり、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ところ」(33 頁の上から 4 行目ないし 6 行目)と述べた上で、次のように述べている。

「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、権利が確定したとすることができるのであって、本件通達は、その趣旨を確認的に定めたものにすぎないものといえる。」（33頁の上から6行目ないし10行目）

この原判決の記述は、「権利確定主義」の下では「引渡基準」が採られることとなるという理解に基づくものである。

そして、原判決は、上記の記述に続けて、次のように述べている。

「したがって、本件通達ただし書も、権利確定主義に反する取扱いを認めるものではなく、契約においてその効力発生日を当該資産の譲渡の日と定めている場合に、当該契約の効力発生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「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にすぎないと解される。」（33頁の上から10行目ないし14行目）

この原判決の記述は、「契約基準」を採ることを認めると定めた消費税法基本通達9-1-13ただし書も、「権利確定主義に反する取扱いを認めるものではない」と述べている。この原判決の記述によると、「契約基準」は、本来は、「権利確定主義」の下では採り得ないものであるが、「当該契約の効力発生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、「権利確定主義」の下でも、「契約基準」を採ることが認められる、ということになる。

しかしながら、上記I3から5までにおいて詳しく確認したとおり、「権利確定主義」において、本来、採るべき基準と考えられているのは、「契約基準」であって、「引渡基準」ではない。

つまり、原判決は、「権利確定主義」の下で本来採るべき基準は「引渡基準」であるというように、「権利確定主義」の下で「基準」がどのように捉えられるのかということに関する初歩的な理解を誤り、独自の法解釈を展開しているわけである。

このように、「権利確定主義」と「契約基準」及び「引渡基準」との関係の初歩的な理解さえも誤った独自の法解釈は、本来は、評価の対象ともなり得ないものであるが、敢えて評価するとすれば、失当と評価する他ない。

② 消費税法基本通達9-1-13ただし書には、「権利の実現が未確定な場合」を除くなどという制限は存在しない

原判決の第6、1(2)イにおいては、消費税法基本通達9-1-13ただし書について、次のように述べている。

「本件通達ただし書は、権利の実現が未確定な場合についてまで、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ものとは解されない」（33頁の上から15行目ないし17行目）

この記述の中の「権利の実現が未確定な場合」とは、如何なる場合をいうものかということが不明であり、この記述の前後においても、その説明は行われていない。

このように、意味が不明な概念を持ち出して見解を述べるということになると、その見解を妥当と評価するわけにはいかない。

また、消費税法基本通達9-1-13ただし書には、その文言を読めば直ぐに分かるとおり、「権利の実現が未確定な場合」を除くなどという制限は存在しない。

このため、例え「権利の実現が未確定な場合」が有意であったとしても、消費税法基本通達9-1-13ただし書をどのように理解するべきかという点からすると、原判決の理解は、誤りと言わざるを得ない。

IV 原判決（平成29年（行ウ）第143号事件判決）の問題点

IVにおいては、東京地方裁判所の平成29年（行ウ）第143号 消費税更正処分等取消請求事件の平成31年3月15日の判決（以下、IVにおいて「原判決」という。）の問題点について、当職の見解を述べる。

1. 原判決は、「課税仕入れを行った日」がどのような日となるのかということについて、「資産の譲渡」（消法2①八）等が行われた日の解釈からではなく、「課税資産の譲渡等」（消法2①九）が行われた時の解釈から答を導き出しているが、これは、明らかな法解釈誤りである

原判決の「第3 争点に対する判断」における「課税仕入れを行った日」がどのような日となるのかということに関する記述は、「資産の譲渡」（消法2

①八)等が行われた日の解釈からではなく、「課税資産の譲渡等」(消法2①九)が行われた時の解釈から答を導き出すものとなっている。

しかし、上記I 1及び2において詳述したとおり、「課税仕入れを行った日」がどのような日となるのかということは、「課税資産の譲渡等」がされた時の解釈から導き出すのではなく、「資産の譲渡」等が行われた日の解釈から導き出す必要がある。

消費税法2条1項8号と9号の条文を読めば、「資産の譲渡」等が行われた日がどのような日となるのかということを描いて、「課税資産の譲渡等」が行われた日がどのような日となるのかということ判断することができないことは、明らかである。

つまり、原判決には、「課税仕入れを行った日」がどのような日となるのかということについて、「資産の譲渡」等が行われた日の解釈からではなく、「課税資産の譲渡等」がされた時の解釈から答を導き出すという、明らかな法解釈誤りがあるわけである。

2. 税法においては、所有権が移転した時が資産の譲渡の時とされているわけではなく、課税資産の譲渡等の時期は資産の所有権が移転した時となるという原判決の法解釈は、失当であることが明らかである

原判決は、第3、1(1)アにおいて、「課税資産の譲渡等の時期についても、消費税法には明確な定めはないものの、国内において事業者が行った資産の譲渡等については、当該資産の譲渡等そのものが消費税課税の対象とされていること(同法4条1項)」(25頁の下から8行目ないし5行目)と「課税資産の譲渡等をした時が消費税を納付する義務の成立時期とされていること(通則法15条2項7号)」(25頁の下から5行目ないし4行目)の2つを理由に挙げて、次のように述べている。

「課税資産の譲渡等の時期とは、当該課税資産の譲渡等が現実に行われた時、すなわち、資産の譲渡においては、原則として、当該資産に係る権利(所有権)が移転した時をいうものと解するのが相当である。」(25頁の下から4行目ないし1行目)

上記の1つ目の理由は、「資産の譲渡そのものが消費税課税の対象とされている」ということであるが、「資産の譲渡そのものが消費税課税の対象とされている」からといって、資産の譲渡の時期が自動的に決まるわけではない。

そして、「資産の譲渡そのものが消費税課税の対象とされている」からとい

って、資産の譲渡の時期がその資産の所有権が移転した時となるということでもない。

税法において、資産の譲渡の時期をその資産の所有権が移転した時とするということであれば、所得税法67条の2第3項や消費税法施行令2条2項などにあるように「所有権」という用語を用いて、法令又は通達に、「…資産の所有権が移転した時」と書けばよいわけである。

しかし、法令及び通達のいずれにも、そのようなことは書かれていない。

昭和44年に、国税庁審理課の職員であった中村利雄氏は、法人税法2-1-3(17頁)において、収益の計上時期を所有権の移転の時としていないことについて、次のように解説(別添27)を行っておられる。

「所有権その他の財産権の移転の時期について民法は、「物件の設定及び移転は当事者の意思表示のみに因りてその効力を生ず」(民176)と規定しているが、この解釈については議論が分かれている。すなわち、この場合の意思表示とは、債権の発生を目的とする意思表示(たとえば、民555売買契約)のみで足りるとというのが通説とみられるが、他方この意思表示は債権の発生を目的とする意思表示のほかに物件の変動を目的とする意思表示の存在を必要とすると主張する学説も少なくないのである。

また、所有権の移転とか売買契約の効力発生について具体的に把握し、確定することは実務上必ずしも容易ではないのみならず、固定資産の譲渡による収益の計上時期を従来の取扱いのように、「売買契約の効力発生日」によって画一的に取り扱うのは実情に即しない面もある。

そこで、今回の基本通達においては、課税に最も適すると客観的に認められる時点である「引渡しがあった日」を基準とすることを原則としつつ、法人が売買契約の効力発生日以後引渡しの日までの間における一定の事実(たとえば、売買代金の相当部分の授受等)の生じた日に収益の発生を認識し計上しているときは、これによることも認めて弾力的な取扱いとすることとされた。」(国税庁審理課 中村利雄「重要点中心 新法人税基本通達詳解〔上〕」税理(第12巻第7号)24頁、昭和44年7月)

税法における資産の譲渡の時期は、「引渡しがあった日」を原則とし「契約の効力発生日」(原則として契約の締結の日)を特例として判断をすることとなっており、それが私法上の資産の所有権の移転の時期とは異なっているということは、税の実務に携わる者であれば、殆どの者が知っていることである。

上記の2つ目の理由は、国税通則法15条2項7号によって「課税資産の譲渡等…をした時」に納税義務が成立するというものであるが、同号の「課税資

産の譲渡等」とは、消費税法2条1項9号の「課税資産の譲渡等」をいうものであり、国税通則法15条2項7号の「課税資産の譲渡等…をした時」は、消費税法2条1項8号と9号を正しく解釈すれば、「資産の譲渡等をした時」ということになる。

このため、「資産の譲渡」を行った日がどのような日となるのかということが争いとなっている本件においては、国税通則法15条2項7号によって「課税資産の譲渡等…をした時」に納税義務が成立すると述べたとしても、何の解決にもならない。

また、国税通則法15条2項7号によって「課税資産の譲渡等…をした時」に納税義務が成立すると述べたとしても、「課税資産の譲渡等」又は「資産の譲渡」が行われた日が資産の所有権が移転した日となるという結論を導き得るわけではない。

以上のとおり、「課税資産の譲渡等の時期とは、…資産に係る権利（所有権）が移転した時をいう」という原判決の法解釈は、失当であることが明確である。

最後に

東京高等裁判所の平成31年（行コ）第96号、平成31年（行コ）第106号及び平成31年（行コ）第90号の消費税更正処分等取消請求控訴事件は、法人税法における収益の計上時期、所得税法における譲渡収入の計上時期、そして、消費税法における資産の譲渡の時期という、非常に重要な事項に関する法解釈を問うものとなっており、その判断は、これらの事項の理論と実務に広く大きな影響を与えることとなる。

I 7の最後（66頁）においても述べたとおり、原判決の法解釈が正しいということになると、法人税法における収益の計上時期、所得税法における譲渡収入の計上時期及び消費税法における資産の譲渡の時期に関する従来 of 取扱いがいずれも誤っているということになってしまわざるを得ないわけである。

当職としては、このような非常に重要な法解釈の判断は、くれぐれも慎重に行ってもらいたいと切に感ずるところである。