

仕入と売上のバランスある税額控除 (大阪地裁平成 24 年 9 月 26 日判決の疑問)

本論文は、第 42 回日税研究賞に応募し、2019 年 6 月 26 日に税理士の部「選考委員会賞」をいただいたものです。尚、その後若干の修正をしています。(注 2 頁参照)

2020 年 3 月 6 日

公認会計士 山内眞樹

はじめに

1. 消費税の仕組と転嫁
 - (1) 消費税は転嫁が生命
 - (2) 消費税において転嫁が阻害された場合
 - (3) 消費税の前段階控除制度と仕入税額控除
 - (4) 課税の対象と納税義務者
 - (5) 消費税における対価性の定義
 - (6) 軽減税率制度における日本型インボイス方式
2. 区分所有建物における共同管理費の仕入税額控除の制限
 - (1) 入口の問題、特定収入と共同管理費
 - (2) 区分所有建物における費用負担と仕入税額控除
 - (3) 共同管理費の仕入税額控除を否定した他の判決
 - (4) 仕入税額控除が制限されることによる区分所有者への影響
 - (5) 税の公平と納税者の対応
 - (6) 会費、組合費等と共同管理費（消基 5-5-3）
 - (7) 非課税規定と消費税の転嫁等
3. 課税標準(課税売上)の場合の取扱い
 - (1) 消費税の課税標準
 - (2) 売上についての対価の対応関係の判例
 - (3) 課税売上に係る対価性
4. 本件判決に対する検討と疑問
5. 実務で解決すべき諸課題
 - (1) 賃貸ビルの単独所有と区分所有の取扱いの権衡
 - (2) 対価を得ての意味
 - (3) 仕入税額控除における対価の明確性
 - (4) 売上(収入)と仕入(経費)の税額の取扱い
 - (5) 消費税基本通達 5-5-3（会費、組合費等）の取扱い
 - (6) 実務上の今後の課題
6. 結び

はじめに

筆者は、公認会計士で、監査業務を主としているが、消費税の仕入税額控除について、解り易い、納得性のある処理が行われるべきだと感じている。

それは、消費税には、会計と異なった独自性と特色があることを認識したうえのことではある。それでも、企業会計原則の重要原則である費用収益対応の原則のような、公平な対応、バランス感覚が、消費税の付加価値の転嫁計算である仕入及び売上の税額控除の計算に欠けていると考える。費用収益対応の原則とは、企業会計原則における損益計算書作成の原則であり、「費用および収益は、その発生源泉に従って明瞭に分類し、各収益項目とそれに関連する費用項目とを損益計算書に対応表示しなければならない」ことを求めている。

勿論、消費税の課税仕入と課税売上は、会計原則とは別のものだということは、納得しつつも、この収入と支出におけるバランス感覚は、財と税の計算においては必要だと思う。これらの点を中心に、消費税の仕入税額控除の問題点と感じる点について、私見を述べてみたい。

我国の消費税は、物品、サービスを購入する力、いわゆる購買力を通して消費一般に、広く、薄く課税される一般消費税である。欧州における付加価値税などのように、財の全生産過程(材料、加工、製造、卸売、小売)の多段階において、物品やサービスに上乗せされ、最終的には消費者に負担を求めることを予定している間接税であり、事業者を納税義務者、消費者を担税者に位置付けている。また、流通の各段階で課税される多段階課税であることから、課税の重複がないよう、前段階で課税された消費税は、納付税額の計算に当り売上に係る消費税額から控除する仕組み(前段階税額控除制度)がとられている。

本稿でテーマとした事案は、「ビルの賃貸業を行っていた原告が、区分所有権を有するビルの管理組合への共同管理費の支払は、課税仕入に当たるとして消費税等の更正処分等の取消を求めた裁判の判決(敗訴)」(大阪地裁平成24年9月26日判決 以下「本件判決」という)において言渡された共同管理費の対価性の否定に関する疑問点を検討したものである。

本件判決によれば、「…原告は、各管理組合に共用部分の管理を現実に委託したか否かに関係なく、また、各管理組合が行った具体的な管理行為の内容如何にかかわらず、各管理費の支払義務を負うものであり、各管理組合の管理行為と引換えに各管理費を支払っているものでもない。そうすると、各管理組合の構成員の義務として、各管理費を支払っているものというべきである。…」とし、

また、「本件において、第三者と区分所有者との間に独立した納税義務の主体である管理組合が介在している以上、管理組合の第三者への支払を考慮して、ビル一棟の所有者が第三者に対して支払う費用と実質的に同一であると評価することはできない。」とした。

本件判決のポイントは、管理組合への「義務としての支払」は、第三者に対して支払う費用とは異なり、仕入税額控除が出来ないとしているが、「それなら義務としての支払は、費用ではなく税金的な性格なのか」という本質的な疑問も湧き検討を要すると考える。

併せて、「本件各管理費が課税仕入れに係る対価であるというためには、本件各管理費が、本件各管理組合からの役務の提供に対する反対給付として支払われたものであることが必要」であり、「したがって、本件各管理費は、管理組合が行う管理業務と対応関係にある金員であるとはいえず、役務の提供に対する対価であるとは認められない。」と判示し、管理組合の業務の全てを「課税仕入れに係る支払対価（法2①十二）」に当たらないとして、不課税取引とした。その結果、事業者間での消費税の転嫁が中断されることになる。

そして、区分所有建物の所有者と一棟の建物の所有者との間に、消費税額の負担の格差が生じることになり、区分所有建物の所有者は、消費税の転嫁を行えず自らのコストとせざるを得ないことになる。これらの点が、当事者に不公平感を与え、第三者に対しても消費税の複雑さと難解さを印象づけることになっている。

本論文は、本件判決については問題があり、原告の区分所有権を有する管理組合費の支払は、仕入税額控除に当たると考えるべきだという趣旨で本件判決の問題点を論じたものである。

(注) 本論文の元となる原稿は、2019年3月29日に日本税理士会連合会の日税研究賞に応募した論文である。但し、提出後何度か読返し、2019年4月12日、2020年2月3日、2月27日、3月6日に語句の統一等の見直しをしている。

1. 消費税の仕組と転嫁

消費税のあるべきと考える点から、本件判決の問題点を検討する。

(1) 消費税は転嫁が生命

消費税は、最終的には消費者に負担を求めるために、事業者の販売する物品やサービスの価格に上乗せされて、納税する租税であり、法律上の納税義務者は、税を財貨又はサービスの価格に上乗せして転嫁(すなわち、その事業の売上(課税標準)に課税し、前段階の仕入税額を控除)する事業者であり、その財貨又はサービスの最終的な消費者が担税者となることを予定した税である。

このように、流通の各段階で課税されることから、各段階の事業者にとってが負担されることのないよう、前段階で課税された消費税は、納付税額の計算に当たり売上に係る消費税額から控除する仕組み(前段階税額控除制度)が採られている。

消費税は、消費一般に広く、薄く課する租税である。事業者を納税義務者として、事業者に事務的な負担を求める制度となっているが、税の転嫁が消費税の生命である。

(2) 消費税において転嫁が阻害された場合

消費税は、付加価値税であり、取引の全過程に渡って、消費者に至るまで税の転嫁がなされることを前提としている。従って、転嫁の過程(中間)にある事業者は、税の転嫁がスムーズに行われなければ、その事業者の収支において余分なコストが生じ、言い換えれば、事業者が消費者に代わって消費税の負担をすることにもなりかねない。

仮に一棟の区分所有ビルの中に、数戸又は数十戸の商業用貸店舗を所有している事業者(区分所有者)がいた場合、その店舗の賃料収入は課税売上となり、その貸店舗にかかる共同管理費は、仕入税額控除が出来るべきである。この場合に消費税の仕入税額控除ができないとすると、消費税の転嫁はその時点で中断されることになる。

本来、消費税は、事業者から事業者へと転嫁され、最終の消費者が消費税を負担する仕組みであるのでこの転嫁の仕組みが働かないことが起こると、消費税の目的は達せられないことになる。

(3) 消費税の前段階控除制度と仕入税額控除

消費税は、流通の各段階で課税される、多段階課税であるから、二重、三重に課税されることのないよう、前段階で課税された消費税は、納付に当たり、売上に係る消費税額から控除する仕組みである前段階税額控除制度がとられている。

消費税の創設当時、国税庁長官官房国税庁監察官として消費税の創設・導入に携わった木村剛志氏が大島隆夫氏（税理士、元国税不服審判所次長）と対談方式で著した「消費税法の考え方・読み方（五訂版 平成 22 年 10 月 1 日税務経理協会発行）」において、消費税法の仕入に係る消費税額の控除（法 30①）について、「...前段階控除制度が消費税あるいは付加価値税の生命だといってもいいでしょう...製造とか小売とかというようなある特定の段階でなく、すべての段階の取引に対して課税されるわけです。（251 頁）」と述べ、併せて課税仕入の範囲について、「事業者が、免税事業者あるいは消費者から課税財産の譲渡を受けた場合であっても、仮にその課税財産の譲渡等を事業者が行ったとした場合に課税されるものであれば、課税仕入に該当することになります。法 2 条 1 項 12 項に「課税仕入れ」という用語の定義があって、...免税業者や事業者でない者など、課税されていない者からの仕入れであっても、仕入れた方にとっては「課税仕入れ」ということになるわけです（256 頁）」、と仕入税額控除の原則的網羅的な解説を行ない、売上（課税）に対する仕入税額控除の重要性を強調している。

併せて、非課税については、消費税の性格上、課税の対象とすることが相当でない、土地の譲渡、貸付け、有価証券、商品券などの譲渡、利子、保証料、保険料などを非課税とし、また、社会政策的な配慮から、医療、福祉、教育等の分野の一定のもの及び住宅の貸付けなどを非課税としていることが解説され、更に、消費税は、国内において消費される商品やサービスに負担を求めるものであることから、輸出取引や国際通信などの輸出類似取引について課税を免除する仕組みがとられていることを述べている。

(4) 課税の対象と納税義務者

消費税は、「国内において」事業者が行う「課税資産の譲渡等」に対して課税される(法 5①)。したがって、①「国内において」行うものである、②「事業者が事業として」行うものである、③「対価を得て行う」ものである、④「資産の譲渡、資産の貸付け又は役務の提供」に対して課税されるものである、のいずれの要件をも満たす取引をいうことになっている。

事業者とは事業を行なう個人及び法人をいい、法人には人格のない社団及び財団が含まれる。(法 2 ①三、四、七、3)
国内取引における消費税の納税義務者は、課税の対象となる取引を行う事業者である。

(5) 消費税法における対価性の定義

「事業者が事業として」とは、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が反復、継続、独立して行われるものをいい、その規模の大小を問わない。

「対価を得て行う」とは、反対給付として対価を得ることをいい、金銭以外の経済的利益を受けることも含まれる(法 28① かつて書き)。「対価性のない」取引とは、主に、保険金、損害賠償金、補助金、寄附金等をいうことが基本通達で定められている。尚、消費税法には、「対価性」を定義する条文は存在しない。本判決は、「はじめに」において述べた通り、「本件各管理費は、管理組合が行う管理業務と対応関係にある金員であるとはいえず、役務の提供に対する対価であるとは認められない。」と判示しているが、「対価性」の定義が明確でない消費税法において、「対価性の無い取引」として列挙された事項以外である本件の「対価性」を否定する点も説得力に欠けていると考える。

一般的な支払経費について対価性を否定するならば、支払側の義務を云々するのではなくて、受取側の義務の履行をも問題にすべきである

民法第 253 条第 1 項において、「各共有者は、その持分に応じ、管理の費用を支払い、その他共有物に関する負担を負う」とされ、事業者である区分所有者が、共有者の義務として、区分所有建物における共同管理費の負担を負うことは、その義務であり、コスト(仕入費用)とすることは当然である。

(6) 軽減税率制度における日本型インボイス方式

2019 年 10 月から適用が予定されている複数税率における軽減税率制度において区分記載請求書等保存方式の導入が行われ、2023 年 10 月から適格請求書発行事業者登録制度の下において、登録事業者には適格請求書の保存と発行が義務付けられる。「適格請求書」には、①軽減税率対象品目である旨、②税率区分ごとの合計請求額、③登録番号、④税率区分ごとの消費税額等を記し、発行する必要がある。

いわゆる、適格請求書等保存方式として「日本型インボイス方式」が、適正な課税を確保する観点から、採用されることになる。

インボイス制度により、課税売上と課税仕入の対応関係が明確化され、課税売上と仕入税額控除が一貫化することになる。課税売上と課税仕入の対応の促進による適正な課税制度の確立に資することになる。課税売上と課税仕入について分断的感覚を修正することが想定される。

消費税の仕入税額控除方式は、請求書等保存方式(現行)から、軽減税率対象資産の譲渡等を区分する区分記載請求書等保存方式(2019.10－2023.9)へ、そして、インボイス方式である適格請求書等保存方式(2023.10 以後)へと明確な仕入税額控除方式となり、課税売上と課税仕入の対応が理論的にも、実務的にも確立され、適正な課税が確保されることが期待される。

2. 区分所有建物における共同管理費の仕入税額控除の制限 区分所有者における仕入税額控除の問題点を検討してみる。

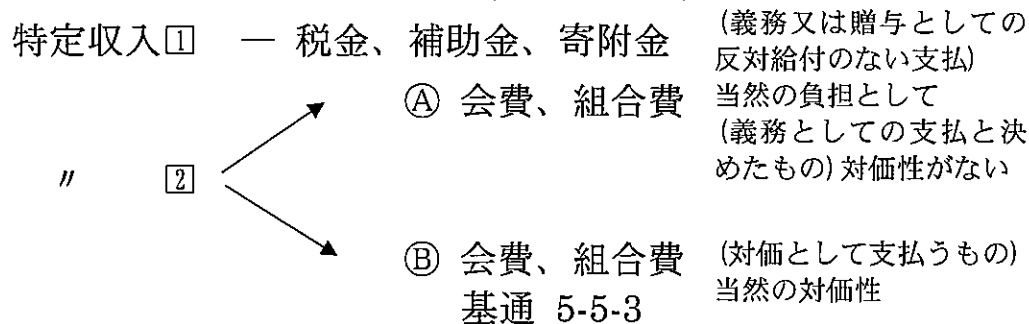
(1) 入口の問題、特定収入と共同管理費

「特定収入」とは何かという点を明確にして、本件判決の検討をすべきである。本件判決において、「区分所有者は、各管理組合に共用部分の管理を現実に委託したか否かに関係なく、また各管理組合が行った具体的な管理行為の内容如何にかかわらず.....各管理組合の構成員の義務として、各管理費を支払っているものというべきである。」という点は、管理組合への支払いを義務的な支払、管理組合側から見て、消費税法第 60 条にいうところの特定収入であるかのように取扱っているように見える。

しかし、区分所有者が管理組合へ支払う共同管理費が管理組合の特定収入であると断定できる根拠は示されていない。

それは、

- ① 消費税法(60 条)にいう特定収入とは.....
- ② 本件判決にいう、共同管理費が、特定収入に当るか否かについて検討すると、
- ③ 特定収入であるかどうかの検討 (入口の検討)



共同管理費は、管理組合にとって会費、組合費収入②であり、当然に対価性のあるものである

特定収入 □、②の① (管理組合へ支払)

単独ビルの管理費 ②の② (管理組合へ支払)

特定収入でない 対価性のあるもの 基通 5-5-3

- ④ 区分所有者が管理組合へ支払う負担を、管理組合の特定収入と断定する根拠は乏しい。確かに区分所有者特有の支払ではあるが、③□の寄附金等無償の供与に当るとは考えられない。とすると、③②の①に当るか否かであるが、構成員に課せられた組合等維持の為の構成員としての義務的支払という構成員全員の義務的、基礎的、全体的なものではなく、共同管理費は③②の②に当る個別的、具体的な対価性のあるものとするのが自然である。

(2) 区分所有建物における費用負担と仕入税額控除

一棟のビルであれば、事業者(納税義務者)である持ち主は、消費税の申告において、その負担した維持、管理費用等について仕入税額控除を当然行うことができ、それを行っている。ところが、本件判決では、区分所有建物については、上記一棟のビル等の所有と同じように負担した、管理組合へ支払っていた共同管理費の仕入税額控除を行うことはできず、賃貸ビル業のコストに吸収せざるを得ないことになる。

本件判決において、数棟の区分所有ビルを有していた会社の区分所有者が、その管理組合へ支払う共同管理費の仕入税額控除の可否を争っていた裁判で敗訴し、大阪高等裁判所へ控訴したが、本件判決と同様の判旨(平成 24 年 9 月 26 日大阪地裁判決)で棄却され、判決は確定している(平成 25 年 4 月 11 日大阪高等裁判所判決)。

従来、区分所有建物を所有する消費税の事業者である区分所有者は、当該建物の共同管理費である清掃費や設備の点検費、修繕費、水道光熱費など様々な費用を区分所有者で作った管理組合を通じて、負担して、消費税の申告に際しては、その負担した共同管理費について仕入税額控除を行っていたが、本件判決でそれが否定されることになった。

本件判決は、共同管理費の対価性のない理由について、「区分所有法第 19 条の規定する管理組合の構成員の義務として、各管理費を支払っているというべきである」とし、「第三者(管理業者)と区分所有者との間に独立した納税義務の主体である管理組合が介在している以上」、「ビル一棟の所有者が第三者に対して支払う費用と実質的に同一であると評価することはできない」と判示し、共同管理費の対価性(仕入税額控除)を否定した。つまり、管理組合により外注業者に管理費が支払われたという実態と区分所有者の管理組合への支払が経済的事実が同じでないとして、区分所有者が管理組合に支払ったことのみに着眼して、区分所有者の区分所有法第 19 条における義務としての支払は、対価性がないとしている(義務＝税金的であるが、寄附金というわけでもない)。本件判決については、区分所有者が負担する共同管理費を、税金支払的な視点で捉えているようにも思える。

区分所有建物においては、各区分所有者は、その持分に応じて共用部分に係る費用等を負担し、利益を受けると定めてある。(建物の区分所有等に関する法律第 19 条(共用部分の負担及び利益の収取)以下、「区分所有法」という)しかし、これは、税金的な支払である筈はない。

(3) 共同管理費の仕入税額控除を否定した他の判決

本件判決においては、「共同管理費の支払が、課税仕入に係る支払対価(法 2①十二)であるためには、本件共同管理費が管理組合からの管理業務という役務の提供に対する反対給付として支払われたものであることが必要である。」として、各区分所有者がそこからどの程度受益したかということとは無関係に区分所有者たる地位に基づいて支払義務が発生する性質のものであるとして、区分所有者が管理組合に負担する共同管理費の仕入税額控除の対価性について否定している。

他の判例について見ると、本件とは事情が違うようである。

「…原告らが本件管理組合に対して支出した本件管理費等については、その支出額の具体的根拠が不明であり、支出と管理組合からの役務の提供との間に明白な対価関係が認められないこと、本件管理組合…が、…本件管理費についていずれも消費税の申告を行っていないことからすれば、本件管理費の受領は、資産の譲渡に伴う対価には該当せず、消費税の課税対象とはならない不課税取引と見るべきである。したがって、原告らの本件管理費等の支出は、課税仕入れに係る支払対価には当たらない。」(福岡地裁平 21.12.22 判決の要旨)としている。

しかし乍ら、上記判決は、管理費が合理的に算出されておらず、法人税法上も大部分が損金不算入とされ、管理組合において多額の剰余が生じており、法人税法上は、実際に管理組合によって費消された部分のみの損金算入が認められ、消費税については支出と管理組合からの役務の提供との間に明白な対価関係が認められないこと、管理組合が消費税等の申告を行っていないことなどと原告の経費性の根拠が不明確とされている。消費税法上不明確な支出の仕入税額控除は認められないのは当然である。

(4) 仕入税額控除が制限されることによる区分所有者への影響

全国の区分所有ビルは 30 万棟(全国分譲マンションストック戸数 644.1 万戸から推定)を超えとも言われ、商業用区分所有ビルも数万を超えと思われる。

類似の状況にある事業者は、従来、裁判所で敗訴した原告と同様の申告をしてきた事業者が多数あり、本件判決により消費税の納税に混乱が生じていると思われる。

本件判決により、従来行っていた共同管理費の仕入税額控除が不可となることは、区分所有者にとっては、同額の経済的負担(仕入税額の転嫁が出来ず、事業者のコスト)となり、本件判決の影響は大であると思われる。

(5) 税の公平と納税者の対応

各区分所有者の対応は、それぞれの区分所有ビル毎ではあるが、次のようなものであると考えられる。()は、本件判決から見た問題点である。

- ① 本件判決の趣旨に従い、従来の仕入税額控除を廃し、同額に相当する消費税を納付する。(本件判決の通り)
- ② 区分所有建物の区分所有者とは別に、同建物の共用部分について、区分所有建物の管理規約に基づく専用使用权者を定め、専用使用权者(区分所有者、管理組合とは別の会社等)に共用部分の使用及び管理を認め、区分所有者等は同社等に家賃等として共同管理費を負担することによって、従来と同様の仕入税額控除を行う。(本件判決が、共同管理費について区分所有法第 19 条の区分所有者の義務としての負担と判示し、仕入税額控除は不可としているところから、専用使用权者を通じての共同管理費の仕入税額控除は不可と思われる)
- ③ 管理組合が事業者(事業者については 5 頁(4)参照)として消費税の申告を行い、区分所有者は、管理組合に支払う共同管理費の仕入税額控除を行う。(本件判決によれば、管理組合へ支払う共同管理費を区分所有者の義務としての負担としており、共同管理費の対価性は認められないと思われるが、実態はこのようにしているものが多数あると思われる)
- ④ 各区分所有者において、各管理専門業者に対して各共同管理費のそれぞれの負担部分を直接業者への支払いとして仕入税額控除を行う。(仕入税額控除は可能であると思われるが、脱法的でもあり、専門業者の事務負担が繁雑となるとと思われる)

上記の②は、専用使用权者へ家賃等として共同管理費相当額を支払い、専用使用权者が共用部分を使用(賃貸等)して管理費用を支払っており、③は、区分所有者の共同管理費の負担が義務としての支払となっており、④についても、区分所有法第 19 条の趣旨からは、仕入税額控除には無理があると思える。すなわち、共同管理費が「義務としての支払」となるため本件判決の趣旨から判断して仕入税額控除はできないことになる。

即ち、消費税の仕入税額控除を、①に替えて、②～④の方法により、行っている者もあると考えられるが、消費税額の計算としては統一性がなく、税の公平性、明瞭性の点からは、大きな問題が生じていると思われる。

(6) 会費、組合費等と共同管理費(消基 5-5-3)

消費税法基本通達 5-5-3 (会費、組合費等)は、同業者団体、組合等がその構成員から受ける会費、組合費等については、当該団体、組合等がその構成員に対して行う役務の提供等との間に明白な対応関係があるかどうかによって資産の譲渡等の対価性を判定するのであるが、その判定の困難なものについて、継続して、同業者団体、組合等が資産の譲渡等の対価に該当しないものとし、かつ、その会費等を支払う事業者側がその支払を課税仕入れに該当しないこととしている場合には、これを認めるとしている。

事業者(区分所有者)が、同業者団体、組合等に支払う会費、組合費等に関して、実質的に施設の利用料等と認められる場合の会費等は課税仕入れに該当するとされている。しかし、通常会費などについては、課税仕入れの要件である対価性があるかどうかの判定が困難な場合が多い。

そこで団体としての通常の業務運営のための経常的に発生する費用を賄い、それによって団体の存在を図るものとしている場合の会費等を課税資産の譲渡等の対価に該当しないものとしているときは、その会費等の支払も課税仕入れに係る支払対価に該当しない取扱いとなる(基通 5-5-3、11-2-6)。この通達の定めは、むしろ対価に該当しないものを特別に定め、それ以外のものは、通常は対価に該当するとしているとも考えられる。

すなわち、会費、組合費について、当事者間(事業者間)で課税資産の譲渡の対価に該当しないとしたものについて、対価性がないとする取扱いであり、この通達をもって、会費、組合費の対価性を消極的に解釈すべきではないと考える。

まして、共同管理費等は、同業者団体、組合等の本来の運営費、団体の存在、存続を図る基本的な義務費ではなくて、実際の維持、管理に必要な施設の管理費であり、区分所有者におけるその負担は、対価性のある支払であると考えるのが自然である。

また、同通達においても、対価性の有無の判定が困難なものについては、同業者団体等の処理に応じて課税資産の譲渡等(課税仕入可)とされている。

(7) 非課税規定と消費税の転嫁等

本来課税の対象とならないようなもの、あるいは政策上課税することが不適当なものについては非課税規定が設けられている。非課税項目の解釈は複雑なものであるが、簡単な例で言うと、医療機関における薬品等の仕入税額は売上が非課税売上となり、転嫁は出来ず、病院等のコストになってしまっている。これは、非課税売上となり、仕入税額控除のできない課税仕入となって、除外されているにすぎない。

また、上述した1の(3)で記した木村剛志氏と大島隆夫氏の対談中に次のような対話(37～38頁)がある。

大島「なるほど、そういうことですね。そうすると、「建物の区分所有等に関する法律」に規定している管理組合法人が駐車場を管理して貸付けをしている場合、やはり課税ということになりますか。」

木村「『建物の区分所有等に関する法律』に規定する管理組合法人が、管理する駐車場を組合員に貸し付ける場合の貸付料については不課税、組合員以外の者に対する貸付けは課税、ということになっています。これは管理組合と組合員とは内部関係にあるということで、そこに資産の貸付けはないという考え方です。」

大島「管理組合と言うのは、建物の所有者を組合員として構成されているものだから、いわば自分で自分に貸しているという考え方ですね。」

これは、本件訴訟において、当初被告(国税側)が主張していた「区分所有者と管理組合は一つの組織と考えるべきであり、区分所有者の管理組合への支払は対価性がない。」という主張である。しかし、この考え方は、判決においては取り上げられなかった。本来、消費税の納税義務者としての区分所有者と管理組合は別々の独立した納税義務者としてとらえる必要があり、本件においても区分所有者と管理組合を同一の組織、内部関係とは取扱われていなかった。

3. 課税標準(課税売上)の場合の取扱い

一方、仕入税額控除との対応で、課税売上げにおける税額の処理を見てみたい。

(1) 消費税の課税標準

仕入との対応で売上(課税標準)の場合の消費税の税額を見ると、消費税法は、(資産の譲渡等の定義)2条1項8号において、「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…をいう」とし、また、(課税標準)28条1項において、「課税資産の譲渡等に係る消費税の課税標準は、課税資産の譲渡等の対価の額(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し、…)としている。

この条文を、管理組合側から見れば、共同管理費、会費、組合費等課税資産の譲渡等については、課税売上として消費税が課されることになる。但し、会費、組合費については、消費税基本通達(5-5-3)においては、会費及び組合費等は、その構成員に対して行う役務の提供と明白な対価関係がある場合は課税対象となるとしている。

つまり、管理組合は、原則として売上には消費税が課せられるものとされている。

支払者側である区分所有者は、その事業について、課税売上に係る消費税の計算を行うことが当然となる。しかし、本件判決においては、仕入税額控除については制限を受けることになる。

改めて思うのであるが、本件判決の判示「義務としての支払は仕入税額控除不可」について、区分所有ビルの区分所有者の負担する共同管理費は「義務」としての支払であり、仕入税額控除ができないのか？それなら「税金」と同じなのか？

本件判決は、この間のバランスを欠いている感があり、解決しなければならない問題である。

(2) 売上についての対価の対応関係の判例

また、大阪高裁平成 24 年 3 月 16 日判決(京都弁護士会事件)において、「価格決定が当事者の任意で行われるわけではない附合契約や一方的な価格決定が行われるものについても、転嫁が可能なほどに個別具体的な役務の提供と結びついている場合には、法は消費税の課税対象とする趣旨であると考えられる。任意性という要素が欠けるという理由で一般的に対価であることを否定されるべきものでもない。」とし、「控訴人は、当該役務と経済的利益は同等の経済的価値を持つべきで、同等性は、対価性判断の上で、重要な基本的要素であると主張するが、実質的に、現実の価値の大小というあいまいな概念を、最も明確であるべき課税要件の判断を大きく左右する要素として持ち込むことは妥当ではない。」としている。

また、「消費税法基本通達 5-5-3 も、会費であることから直ちに対価性を否定しているものではない。」とし、「当該具体的な役務の提供と本件各受任事件負担金との間には対応関係があるということができるので、本件各受任事件負担金は当該役務の提供の対価であるということが出来る。」等として、事業者が収受する経済的利益が、消費税の課税標準としての「資産等の譲渡における対価のためには、少なくとも対応関係があり、当該具体的な役務提供があることを条件として、当該経済的利益が収受されるといい得ることを必要とするものの、それ以上の要件は法には要求されていないと考えられる」と述べている。

(3) 課税売上に係る対価性

消費税の制度は、「消費に広く薄く税の負担を求める」ことであり、課税売上については、「対価と役務提供との間に少なくとも対応関係があれば」対価性が認められている。

そうであれば、同様に、課税仕入れの対価性の判断においても、対価の対応関係を判断する場合、役務の実態を見て、「役務の対応」関係を基本にすべきであり、資金拠出者と資金受入者の関係を基本にして、資金拠出者の仕入に係る消費税額の控除を制限すべきではないと考えられる。何故ならば、消費税は事業者の販売する物品やサービスに上乗せして転嫁し、その財貨又は役務の最終的な購入者が負担すべき税であるからである。(対価性 5 頁(5)参照)

役務の実態を見て、「役務の対応」関係を基本にしなければ、取引の中間に存在し、消費税の納税義務者となる事業者に事務的な負担に加えて、経済的な負担までも課すことになる。

4. 本件判決に対する検討と疑問

本件判決で説示されている個々の点についての疑問点をあげてみる。

本件判決は、「各区分所有者が負担する共用部分の管理費は、管理組合がいかなる管理業務を行い、各区分所有者がそこからどの程度の受益を受けたかということとは無関係に、単に区分所有者たる地位に基づいて支払義務が発生する性質のものであり、管理組合が行う管理業務との間に対応関係が認められない。」とする。この判旨には疑問がある。

第一の疑問は、共同管理費の支払義務の発生が区分所有者たる地位に基づいて生じると、なぜ、管理業務という役務を受けることに對して支払われるものではないといえるのであろうか。また、第二の疑問は、共同管理費の支払義務の発生が区分所有者たる地位に基づいて生じると、なぜ、本件建物の区分所有者らが負担する本件共同管理費は、本件管理組合による管理業務があることを条件として收受されるものという性質までも否定されることになるのか、という点であり、これらについて納得の行く説明を欠いている。

争点1(本件各管理費が課税仕入れに係る支払の対価に当るか否か)について 大阪地裁平成24年9月26日判決

判決の検討と疑問

原告は、区分所有建物の管理組合が民法上の組合であった場合と比較して区分所有者の負担が重いことを理由に、租税平等主義に違反すると主張する。

しかし、各区分所有者が管理組合に對して支払う管理費自体は、管理組合が民法上の組合であっても仕入税額控除の対象とならないのであり、その取扱いに差異はない。もっとも、管理組合が民法上の組合である場合、当該組合が第三者から役務の提供を受け、これに對する対価を支払った時点で、個別の区分所有者が利益の分配割合等に対応する部分について課税仕入れに係る対価を支払ったものと扱われることとなるが、これは民法上の組合が独立して納税義務の主体となることができないためである。他方、管理組合が人格の

- (1)左記において、民法上の組合は、独立して納税義務の主体となることはできないとして課税仕入はできないとし、
- (2)民法上の組合が、第三者から役務の提供を受け、これに對する対価を支払った時点で、個別の区分所有者が利益の分配割合に對応する部分について課税仕入れに係る対価を支払ったものとして課税仕入はできると扱われることになるとしている。
- (3)そして、いずれの形態であっても区分所有者又は管理組合のどちらかが課税仕入れができるため合理的と判断していると読み取れる。
- (4)しかし、民法上の組合ではない、本件的人格のない社団である区分所有者の課税仕入は対価性がないとして認めないことになっている。

ない社団である場合、当該組合が第三者から役務の提供を受け、これに対する対価を支払った時点で、当該組合自身について課税仕入れに係る対価を支払ったものと扱われることとなるが、かかる差異は、独立して納税義務の主体となり得るか否かに基づくものである、何ら不合理な区別ではない。

しかし、上記の考え方では、税負担の累積を排除するという消費税法の趣旨を踏まえることはできない。仕入税額控除ができる金額の観点で合理的かどうかの判断が必要であるが、この考え方では仕入税額が累積することになる。

区分 大阪地方裁判所 H24.9.26 判決

判決の検討と疑問

(1) ア 本件各管理費が課税仕入れに係る対価であるというためには、本件各管理費が、本件各管理組合からの役務の提供に対する反対給付として支払われたものであることが必要である。

(1)ア 原告の管理費の負担は、区分所有者が受けた役務の反対給付としての支払である。

イ そこで検討するに、本件各管理費は、本件各管理組合が行う本件各ビルの共用部分の管理等に要する費用であるところ、原告の負担額は、本件各ビルの共用部分の使用収益の態様や管理業務による利益の享受の程度と直接関係なく、団体内部において定めた分担割合に従い定まるのである。そして、原告は、本件各管理組合に対して共用部分の管理を現実に委託したか否かに関係なく、また本件各管理組合が行った具体的な管理行為の内容如何にかかわらず、本件各管理費の支払義務を負うものであり、本件各管理組合の管理行為と引換えに本件各管理費を支払っているものでもない。

(1)イ①「共用部分」の管理等は、現実に原告の行う事業の利益と直接、間接に関係しており、管理業務と無関係に支払われたものではない。

「利益の享受の程度と直接関係なく」とは言うが、原告の負担額は、管理組合の全体総会で、所有面積による割合を利益の維持、享受に応じて割合計算によって、定めたものである。また、利益の享受の程度と直接関係のない役務提供等は世の中にいくらでもあるし、関係がある必要がない。

そうすると、原告は、本件各管理組合に対して本件各ビルの管理業務を委託したことを根拠に本件各管理費を支払っているのではなく、本件各管理組合の構成員の義務として、本件各管理費を支払っているものというべきである。

②「共用部分の管理を現実に委託したか否かに関係なく、...本件管理費の支払義務を負うものであり」ではなく、原告等の合意により、共用部分の管理を管理組合に委託し、応益計算を行って合意の下に支払っているものである。

③区分所有ビルにおいて原告の支払う共同管理費の負担は、仮に、原告が一棟のビルの所有又は他と共有する場合のビルの共同管理費を自己の利益のために支払うのと同様であり、区分所有という形態による支払が応益性のない義務としての負担(不課税)のようなものに変化する筈はない。

④「管理組合が行った具体的な管理行為の内容如何にかかわらず、本件管理費の支払義務を負うもの」と説示するが、原告の所有割合相当部分の面積について、割合部分の負担を行ない共用部分の清掃、修理、美化に資する目的の負担を行ない、その具体的用益と成果に対して、支払義務を負い、具体的な費用を負担しているのである。

⑤それは、「構成員の義務」はあるが、むしろ、その義務は原告等の営利行為を合理的、効率的に行うために、管理組合を組織し、その組織の結果、組合員としての割合的な義務が生じ、その部分を負担したにすぎない。そしてその支払の結果、そのコストは、原告の業務の成果と成功に結びついているのである。

また、区分所有法 13 条（共用部分の使用）の「各共有者は、共用部分をその用方に従って使用することができる」、という権利に対する反対給付である。

「委託したか否かに関係なく」と説示するが、原告は、現実に、管理規約に基づき管理サービスを受け、その対価の負担を履行しただけである。

ウ したがって、本件各管理費は、管理組合が行う管理業務と対応関係にある金員であるとはいえず、役務の提供に対する対価であるとは認められない。

(1)ウ 従って、共同管理費は、管理組合が行う管理業務と対応関係にある金員であり、役務の提供に対する対価であると言い得る。

(2) ア これに対し、原告は、本件各管理組合は人格のない社団であり、管理費の支払は単なる内部関係に留まるものではなく、独立した事業者間において管理業務を委託した対価として支払われるものである旨主張する。しかしながら、本件各管理組合が人格のない社団であるからといって、これに対する管理費の支払が課税の対象となるものではなく、また、管理費単価が専有部分の業種階等を考慮して決められていることから、管理費が管理業務の対価と認められるものでもない。上記のとおり、管理費の支払は管理組合と構成員間の内部的な費用分担取引であって、管理業務委託の対価ということはできない。

(2)ア①「内部的な費用分担取引」とは一企業内の部門間取引をいうのであり、本件の独立事業者間の取引には当てはまらない。

「管理費の支払は管理組合と構成員間の内部的な費用分担取引」というが、管理組合は、原告の意思決定の支配下にあるような原告の一部門ではなく、原告からは独立した「人格のない社団」であり、独立した会計を行ない、独立した納税義務の主体である。原告は管理組合の一組合員に過ぎず、両者の取引は、独立事業者間の取引であり、内部的な費用分担取引とは言えない。

②「構成員間」の合意事項であり、管理組合へは単に管理を委託したにすぎない。例えば、100%子会社間との取引は子会社と株主(親会社)間の取引となるが、費用分担取引として不課税扱いを受けてはいない。

イ また、原告は、区分所有建物においては、その性質上、第三者と建物所有者たる区分所有者との間には管理組合が介在しており、そのため、管理業務という役務の提供に係る取引が、第三者と管理組合との取引、管理組合と区分所有者との取引というように、複数の段階を経て行われているにすぎず、原告が本件各管理組合に対して支払う本件各管理費は、ビル一棟の所有者が第三者に対して支払う費用や、本件各管

(2)イ①「管理組合の第三者への支払を考慮して、ビル一棟の所有者が第三者に対して支払う費用と実質的に同一であると評価することはできない」と説示するが、ビル一棟の所有者が支払う費用と原告の支払費用は、支払の目的、

理組合が第三者に対して支払う費用と、その性質において、実質的には何ら異なるところがないと主張する。

しかしながら、資産の譲渡等に対する反対給付であるか否かは、個別具体的な資産の譲渡等と特定の給付との間に対応関係が認められるか否かを、当該支払自体の性質から判断すべきである。

本件において、第三者と区分所有者との間に独立した納税義務の主体である管理組合が介在している以上、管理組合の第三者への支払を考慮して、ビル一棟の所有者が第三者に対して支払う費用と実質的に同一であると評価することはできない。

効果において同一の内容での比較を行うべきである。

②共用部分(持分)を所有しているのは原告であり、第三者が行う役務の提供の受益を真に受けるのは区分所有者であり、共同管理費と受益との間に対応関係が認められる。

③管理組合は、ビルの所有者ではなく、共用部分の管理業務を原告等から管理規約によって受託している。受託者が中間に介在しても、受託者への管理費の支払と考えても不自然はない。また、実質は区分所有者から外注業者への業務発注と考えてもよい。

④したがって、ビル一棟の所有者が第三者に対して支払う費用と、管理組合を通して原告等が第三者に支払う費用とは実質的に同一であると評価することができる。

⑤管理組合は、原告等から区分所有ビルの共用部分の管理業務の委託を受け、受取る委託料(共同管理費)を課税売上とし、第三者(補修、清掃等の業者)へ支払う費用を課税仕入とする。

⑥管理組合は複数人で構成される区分所有者の意思決定の統一化及び契約

等の法律行為のために設立されており、共用部分に係る受益・負担はともに区分所有者に帰属するものである。

ウ さらに、原告は、区分所有建物の管理組合が民法上の組合であった場合と比較して区分所有者の負担が重いことを理由に、租税平等主義に違反すると主張する。

しかし、各区分所有者が管理組合に対して支払う管理費自体は、管理組合が民法上の組合であっても仕入税額控除の対象とならないのであり、その取扱いに差異はない。もっとも、管理組合が民法上の組合である場合、当該組合が第三者から役務の提供を受け、これに対する対価を支払った時点で、個別の区分所有者が利益の分配割合等に対応する部分について課税仕入れに係る対価を支払ったものと扱われることとなるが、これは民法上の組合が独立して納税義務の主体となることができないためである。他方、管理組合が人格のない社団である場合、当該組合が第三者から役務の提供を受け、これに対する対価を支払った時点で、当該組合自身について課税仕入れに係る対価を支払ったものと扱われることとなるが、かかる差異は、独立して納税義務の主体となり得るか否かに基づくものであって、何ら不合理な区別ではない。

(2)ウ①「管理組合が、民法上の組合であった場合、当該組合が第三者から役務の提供を受け、これに対する対価を支払った時点で、当該組合自身(原告自身ではないが)について課税仕入れに係る対価を支払ったものと扱われることになる…」と言うが、従って、民法上の組合でない本件管理組合は、原告から管理費を受取れば課税売上となり、同時に原告の支払も課税仕入になる筈である。

②管理組合は、独立した課税主体(納税義務者)である。

エ 原告は、本件に消費税法基本通達5-5-6が適用されるべきであり、本件においては、原告が、本件各管理費の支払を課税仕入れとして処理したことにより双方の処理が不整合となったものであるから、当該通達によって不課税取引として取り扱うことが否定されるにとどまり、原告の課税仕入れとした処理が否定される理由はないとも主張する。

しかし、同通達は、「特定の事業を実施する者が当該事業への参加者又は当該事業に係る受益者から受ける負担金、賦課金等については、当該事業の実施に伴う役務の提供との間に明白な対価関係があるかどうかによって資産の譲渡等の対価であるかどうかを判定するのであるが、例えば、その判定が困難な（中略）負担金について（以下略）」とあり、対価関係の判断が困難な場合について定めたものであって、上記のとおり、本件においては、管理費の支払について明白な対価関係があるとは認められないのであるから、そもそも同通達が適用される場面ではないというべきである。

消費税の基本通達において、事業者が、同業者団体、組合等に支払う会費、組合費等に関して、実質的に施設の利用料等と認められる場合の会費等は課税仕入れに該当するとされている。しかし、通常会費などについては、課税仕入れの要件である対価性があるかどうかの判定が困難の場合が多い。

そこで団体としての通常の業務運営のための経常的に発生する費用を賄い、それによって団体の存在を図るものとしている場合の会費等を課税資産の譲渡等の対価に該当しないものとしているときは、その会費等の支払も課税仕入れに係る支払対価に該当しない取扱いとなる（基通5-5-3、11-2-6）。この通達の定めは、通常は対価に該当するとしていると考えられる。

すなわち、会費、組合費について、当事者間で課税資産の譲渡の対価に該当しないとしたものについて、対価性がないとする取扱いであり、この通達をもって、会費、組合費の対価性を消極的に解釈すべきではない。また、共同管理費は、会費、組合費とは、別の業務提供であり、この通達のいう会費、組合費ではないとも考えられる。

5. 実務で解決すべき諸課題

本件判決について検討を行ったが、現状及び将来のために解決すべきと考える点を述べたい。

(1) 賃貸ビルの単独所有と区分所有の取扱いの権衡

単独所有の場合に比較し、区分所有の場合は明らかに不利益であり、これを放置することは、実害があると思える。

共同管理費は、課税売上に関する義務に基づく法律上の支払であり、対価についてこれ以上の要件が必要であるとは思われない。

(2) 対価を得ての意味

本件判決は、「…したがって、各管理費は、管理組合が行う管理業務と対応関係にある金員であるとはいえず、役務の対価であるとは認められない。」として区分所有者の負担する共同管理費の対価性を否定している。(消費税法における対価性の定義 5 頁参照)

ところが、課税標準(売上)の対価性を判断する場合の判決等は、前述 3 の(1)、(2)、(3)等(13～14 頁参照)の通り、本件判決にある「義務としての支払」に対応するような厳格、直接的なものではなく、「対応関係」という全般、間接的なものとしてとらえられている。

(3) 仕入税額控除における対価の明確性

- ① 「義務としての支払」と言えば、ほとんどすべての支払が該当し、寄附、贈与等の「義務としての支払でないもの」は、除かれ、消費税の仕入税額控除の対象となる。但し、税金、給与等消費に当たらないものや、非課税売上に関する非課税仕入は除かれる。
- ② 「対価性のない支払」というものは、寄附、贈与、税金等の場合で、これらについては、当然仕入税額控除はできない。
- ③ 消費税法上、「対価」が明確に規定されていないので、「対価」の解釈は規定によることはできず、上記①、②で解釈せざるをえない。
- ④ 「義務としての支払」について、仕入税額控除を行えないとするならば、例えば、産業医の所得等についての仕入税額控除可否を明確にする次のような消費税の規定が必要である。(産業医の報酬における次の A、B の区分)

区 分 場 合	A 医療法人派遣の医師の場合 (仕入税額控除可)	B 個人医の場合 (仕入税額控除不可)
根 拠	医療法人がその勤務医を産業医として派遣した対価として受領する委託料は、医療法人のその他の産業収入となるものであり、課税の対象となります。 消費税法第二条一項八号資産の譲渡等 事業として対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付並びに役務の提供(代物弁済によ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。	なお、開業医(個人)が事業者から支払を受ける産業医としての報酬は、原則として給与収入となり、消費税は不課税となります。 消費税法第二条一項十二号課税仕入れ 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、または役務の提供(所得税法第二十八条第一項(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。

(4) 売上(収入)と仕入(経費)の税額の取扱い

区分所有者の売上が課税売上であり、課税売上のコストとして仕入れを行う場合、その仕入は第一義的に課税仕入となり、その差額は、付加価値であり、消費税の対象となる。管理組合への支払が、形式上義務であったとしても、付加価値計算を生み出すべきコストととらえるべきではなかろうか。

また、消費税法第2条第1項第8号の(資産の譲渡等)において、「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をいう」として、「対価を得て行われるの意義」について基本通達5-1-2において、「反対給付を受けること」と「無償による資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供は資産の譲渡には該当しない」とこととされている。

このような状態の中では、課税の対象(課税売上)と課税仕入には対応関係があるべきであるという基本的な考え方に立って課税仕入の妥当性を判断すべきだと考える。区分所有者が課税事業者であり、消費税の転嫁を行う立場からみれば、寄附金等の支払いは別として一般的に課税売上と対応関係がある仕入等は課税仕入とすべきである。

売上については課税とされ、一方対応する経費については仕入(経費)の対価性がないとすると、仕入税額控除を行うことができないことになる。そうならば、事業者の支払が所得(利益)の配分としての支払配当金や寄附金に当ると考えざるを得ない。また、受領側にとっては、資産の譲渡等の反対給付に該当しない金銭の受領は、受贈等の関係であり、対価として受取るものではなく、消費税の課税の対象とはならない。そのような収入は受贈益である。

ところで、対価性がないと断定的に列挙されている取引は、以下のもの①～⑤のみで、⑥の会費等における共同管理費は、前述 2 の(6)のように対価性については、検討の必要があると考えられる。

- ① 保険金、共済金(基通 5-2-4)
- ② 剰余金の配当等(基通 5-2-8)
- ③ 損害賠償金(基通 5-2-5)
- ④ 寄附金、祝金、見舞金等(基通 5-2-14)
- ⑤ 補助金、奨励金、助成金等(基通 5-2-15)
- ⑥ 会費、組合費等の取扱い(基通 5-5-3)

(5) 消費税基本通達 5-5-3 (会費、組合費等) の取扱い

上記通達を要約すると、

- ① 組合等がその構成員から受ける、会費、組合費等については、組合等がその構成員に対して行う役務の提供等との間に明白な対価関係があるかどうかによって資産の譲渡等の対価であるかどうかを判定するのであるが、その判定が困難なものについて、継続して、組合等が資産の譲渡等の対価に該当しないものとし、かつ、その会費等を支払う事業者側がその支払を課税仕入れに該当しないこととしている場合には、これを認める。
- ② (注 1) いわゆる通常会費については、資産の譲渡等の対価に該当しないものとして取り扱って差し支えない。
- ③ 名目が会費等とされている場合であっても、それが実質的に施設の利用料等と認められるときは、その会費等は、資産の譲渡の対価に該当する。

となっており、全般的に資産の譲渡等の対価とすることが本来の仕入税額控除の処理であり、対価性のないものとしての扱いは、例外的とも言える。

(6) 実務上の今後の課題

消費税の仕入税額控除については、著名な税法学者や実務家から、雑誌等にご意見等が出されているので、とても網羅はできないが、本稿に関係ありと思うところを公表記事と考えて、ご紹介させていただきたい。

明治学院大学経済学部西山由美教授（当時、東海大学法学部教授）は、2013年3月号税理（消費税法の理論と課題第2回「事業者の範囲」の記事115頁～117頁）において、本件判決を例として消費税における「事業者」該当性の観点から次のように述べられている。

「第一に、管理費のうちでも組合員に対する直接の役務提供の部分について、組合の法形式や組合と組合員の内部関係を理由としていわば門前払いをするのではなく、その活動内容の実態をみて課税の可否を判断することにより、当該役務提供が第三者である事業者によって行われれば課税されることとの中立性を確保することができる。第二に、この課税関係が認められることで、組合員が事業者であれば、仕入税額控除を受けることができる。」とされ、「ただし、現行法では、組合員の仕入税額控除と組合の納税義務の履行の整合性を確認できる仕組みがないため、組合が継続して課税売上げとしていることを要件として、組合員の仕入税額控除を認めるという通達の方法(消基通 5-5-3)に拠るしかない。」と述べられ、「組合と組合員との間の行為について、組合の事業者概念の弾力性ないし柔軟性を確保して課税に取り込み、それに対応して組合員の仕入税額控除の可能性を広げるのが本来の消費税課税の在り方であるならば、そのためには課税事業者を識別する制度が不可欠である。事業者概念を法形式に結び付けて限定的にとらえるか、それとも事業者概念を柔軟に考えて仕入税額控除の可能性を広げるか、今後いずれかの選択をしなければならないであろう。」と提言されているが、今後の課題として、貴重なご意見だと思う。

また、有名な山本守之先生は、消費税法において、「対価性」についての明文規定もなく、「この対価性については、消費税の法令、通達等において明確に定められておらず、対価支払の基準となる資産の譲渡等と反対給付たる対価の結び付きが明らかでないこともあって、実務上トラブルが少なくない。」と述べられており(消費税の可否判定と仕入税額控除 17 頁平成15年4月 税務経理協会刊)、これらのご意見を読み、消費税法における「対価性」についての明文の定義規定を要望したいと思った。

同志社大学研究開発推進機構及び法学部助手・税理士の佐古麻理先生は、「消費税の課税売上げと課税仕入における対価の意義」と題して（税理 2017 年 5 月）、「課税売上げに係る対価の意義」と「課税仕入れに係る対価の意義」において、「対価に関する解釈」が異なることをご指摘され、「対価の意義については、未だ検討すべき課題が残されている。」と結んでおられる。

6. 結び

本件判決により、控訴も棄却され、判決は確定しているので、問題が解決されるまでは、判決に基づく実務上の統一的な処理とならざるを得ない。また、消費税法において、対価性の明文規定がなく、併せて消費税基本通達 5-5-3 の会費、組合費等の取扱いが明確でないと思われるので、統一的な取扱いが必要である。

本件判決をはじめ、消費税の仕入税額控除には、解決すべき問題点が残されており、これらの解決のための試みが必要と思われる。

本稿は、次の(1)、(2)、(3)を念頭において（本稿の作成基準的なものとして）、(1)消費税の課税仕入と課税売上は、付加価値の転嫁を軸とした対応関係の必要性を感じ、(2)会計上の費用・収益対応の原則の観点から対応を検討すべきである、(3)消費税の課税の転嫁を必要とする事業者の立場を理解すべきだ、という三つの観点から述べてきた。

本稿を執筆しながら考えたことであるが、簡素な税ということで、平成元年 4 月 1 日から実施されている消費税は、事業者の事務負担の増大に加え、計算の複雑さと解釈の解りにくさがある。

消費税法における対価の議論について、課税仕入(区分所有者の共同管理費)では、資産の譲渡等と対価との間に「個別具体的な対応関係」を対価性の条件としている。この厳密な対比は、会計原則という費用収益対応の原則的な感覚では受入れ難いものがある。

一方、課税売上では、資産の譲渡等と対価の関係は、判例の上でも「少なくとも対応関係があれば」として対価性が認められている。課税標準等の面から言えば、課税売上、免税売上、非課税売上、特定収入、その他の対価性のない収入など多すぎる区分である。

その結果として、それぞれの売上等に対応する仕入の区分、すなわち、仕入税額控除ができる仕入とできない仕入等が生じ、その区分と按分計算は、専門家でも誤るほどの解りにくさもある。

これらは、欧州の付加価値税と比較しても、よく言われていることでもあるが、疑義のある不明確な法規を明確に整備した上で、我国独自の消費税について、消費(者)に対する課税という原則を再認識し、課税区分を簡素化し、税の転嫁という観点から、仕入税額控除を円滑に行えるような制度にならないものかと考える。

消費税は、事業者間の転嫁を通じて、最終消費者の消費に課せられるという原則を心すべきであり、対価性の議論に拘泥しすぎて、大局を誤るべきではない。転嫁を円滑に行おうとすれば、円滑に行えるような法規とその解釈が必要ではないかと思う。

2019
6/28
K

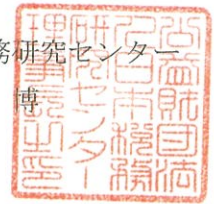
日税研令元第73号

令和元年6月26日

山内 眞樹 殿

公益財団法人日本税務研究センター

理事長 浅田 恒博



第42回日税研究賞選考結果のお知らせ

拝啓 時下、ますますご清祥のこととお慶び申し上げます。

このたびは、第42回日税研究賞にご応募いただき、誠にありがとうございました。

日税研究賞選考委員会において厳正に審査をおこないました結果、貴論文は、

【税理士の部】「選考委員会賞」

と決定いたしましたのでお知らせいたします。

つきましては、後日、日本税理士会連合会より、賞状及び記念品をお送りいたします。

なお、ご参考までに、受賞論文等の一覧を同封いたします。

敬具

◎選考委員会賞※（未公表論文3点）

【研究者の部】

- 「法令の誤解による想定外の課税に対する納税者の救済（法的リスクの低減策）」

あべ やすたか
阿部 泰隆 氏（神戸大学名誉教授）

【税理士の部】

- 「相続税の節税のために行う養子縁組の効力について」

ごとう まさき
後藤 正樹 氏（関東信越税理士会）

- 「仕入と売上のバランスある税額控除」

やまうち まさき
山内 眞樹 氏（沖縄税理士会）

※日税研究賞実施細則

第10条第3号

選考委員会において前項の各号に準ずると認められたものについては、選考委員会賞を授与することができる。ただし、賞金はこれを与えないものとする

以上