

## 企業会計・法人税法・消費税法の総額主義

——那覇地裁平成31年1月18日判決における議論を素材として——

酒井克彦

### The Gross Amount Principle of Accounting, Corporation Tax Law and Consumption Tax Law: With Arguments in Naha District Court on January 18th in 2019 as Material

Katsuhiko SAKAI

There is a rule that the standard of the business accounting principle by a corporation tax law must be abided by.

Regarding taxable assets of consumption tax law are calculated, it has been discussed whether it is essential to follow the business accounting principle.

Generally, when the consumption tax practical business affairs are dealt with by an enterprise, they seem to have an enormous influence on the business accounting principle. Although it is the case, there yet to be any conclusions on whether consumption tax should be calculated the way cooperation tax is or not. The purpose of this thesis is to discuss the gross amount principle of accounting, cooperation tax law and consumption tax law.

Key Words : 総額主義, 公正処理基準, 課税資産の譲渡等, 企業会計準拠主義, 那覇地裁平成31年1月18日判決, 区分所有建物の共同管理費, 人格のない社団等, 法人税法と消費税法の違い, 消費税法30条, 取引規模, 法人税法22条4項, 一般に公正妥当と認められる会計処理の基準

#### はじめに

法人税法では、同法22条4項や22条の2第2項等において、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従う旨が規定されているが（企業会計準拠主義）、消費税法上、課税資産の譲渡などを計算するに当たり企業会計の処理の基準に従うべきか否かについては、どのように解するべきであろうか。企業会計に従うべきことを規範付ける実定法上の明確な根拠規定はないように思われるが、さりとて、消費税法上に処理基準が詳細に規定されているわけではないようにも思われる。

企業における消費税実務においては、一般に法人税額を算出する種々のルールに依存す

る形で計算が行われることが多いと思われるが、そうであるからといって、法人税法と同様に、企業会計に準拠するといった考え方が採用されているとみるべきであろうか。このような論点は、租税法主義の視角からも大いなる関心事項として挙げられよう。

そこで、本稿においては、那覇地裁平成31年1月18日判決（判例集未掲載，以下「本件地裁判決」ともいう。）を素材に、消費税法において総額主義が採用されているのかという点について検討を加えることとしたい。これは、消費税法上の処理が企業会計の処理のルールを基準になされるべきか否かについての検討の一環として位置付けることも可能である。

## I 素材とする事案

### 1. 事案の概要

本件は、区分所有建物（後記の本件建物）において百貨店業を営んでいたX（原告）が、平成19年から平成25年にわたる各課税期間（以下「本件各課税期間」という。）の消費税等について、処分行政庁から、平成23年4月27日付け及び平成26年4月23日付けでそれぞれ更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分（以下、併せて「更正処分等」という。）を受けたところ、更正処分等における課税標準の額及び仕入税額控除の額について不服があることを理由に沖縄国税事務所長の異議決定、国税不服審判所長の裁決を経て一部取り消された後の各更正処分等の一部取消しを求めた事案である。

### 2. 事実関係

#### (1) 本件建物

X（原告）は、事業会社の統括・管理、資金調達、不動産賃貸業等を営む株式会社である。

Xは、平成3年から平成23年3月1日までの間、複合商業施設である本件建物において、百貨店事業を営んでいた。

本件建物は、地下3階付地上11階建の建物（延床面積5万5,779.78㎡）であり、Xは、このうち、百貨店部分（延床面積2万4,251.63㎡）及び映画館部分（床面積424.28㎡。以下、百貨店部分及び映画館部分を併せて「本件各専有部分」という。）を区分所有（共有）しており、その持分割合は0.737859であった。

また、Xは、本件建物の共用部分を他の区分所有者らと共有しており、その持分割合は0.482037であった。

#### (2) 本件建物の管理

ア 本件建物の区分所有者らは、区分所有法3条に基づき、全員で、本件建物の管理を

行うための団体として本件管理組合を構成し、本件建物及びその敷地等の管理又は使用に関する区分所有者相互間の事項について、同法 30 条 1 項所定の規約に該当する本件管理規約を定め、細則について、本件取扱規則（以下、本件管理規約と併せて「本件管理規約等」という。）を定めている。

本件管理組合は、本件管理規約により行うべき敷地の維持保全、共用部分の清掃等の管理業務のほぼ全てを一括して K 開発に委託し、また、K 開発を区分所有法 25 条所定の管理者に選任している。

イ 本件建物の区分所有者らは、本件建物の敷地及び共用部分の共有持分又は応益により、敷地及び共用部分の維持管理に必要な費用（以下「共同管理費」という。）を負担しなければならないとされ、また、修繕積立金については、管理者が、全体集会の決議に基づき、本修繕に要する費用を区分所有者から徴収することができるとされている（以下、共同管理費と修繕積立金を併せて「本件共同管理費」といい、特に、区分所有者である X が負担する本件共同管理費を指して「本件共同管理費 1」という。）。

各区分所有者の共同管理費の負担額及び修繕積立金の賦課の各決定については、いずれも全体集会の決議により決定するとされ、管理者は、毎年度末までに、翌年度において区分所有者が毎月管理者に納入すべき共同管理費の予算額、修繕積立金等を算出し、全体集会の議決を経た上で、区分所有者らに通知するものとされている。

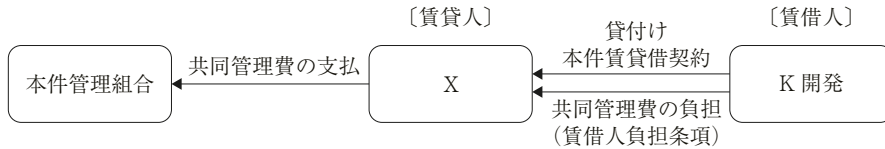
また、本件建物の各専有部分を区分所有者等から賃借する者（以下「占有者」又は「テナント」ともいう。）は、当該専有部分の区分所有者の承認を得た上で、共同管理費のうち管理者に支払うべきものを管理者に直接納入することができ（本件取扱規則 2 二、19 ①）、当該区分所有者は、当該占有者が上記の支払を期限までにしないときは、直ちにその支払を管理者に対してしなければならない（本件取扱規則 19 ②）とされている。

### (3) X と K 開発との契約関係

ア 本件建物に関しては、多数の区分所有者らが存在したところ、その中には、自己の共有持分に相当する面積を超えて専有部分を使用する区分所有者もいれば、全く使用しない区分所有者も存在し、逆に区分所有者でない建物賃借人（占有者）も多数存在するなど、その権利関係と使用状況が複雑化していた。そこで、K 開発は、本件建物の効率のかつ適切な運営管理を目的として、同社において本件建物の区分所有者らから専有部分及び共用部分のほぼ全てを賃借した上、本件建物を使用する区分所有者らに対して転貸することとした。

イ K 開発は、X から、平成 3 年 3 月 1 日付け及び平成 15 年 4 月 30 日付けで、X が区

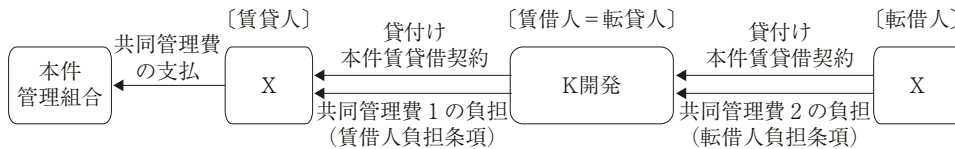
分所有権を有する本件各専有部分の全てを賃借した（以下、上記各日に締結された契約を併せて「本件賃貸借契約」という。）。



→ 賃料の流れ(実際に現金が動いているとは限らない)

本件賃貸借契約には、①賃料に関し、別途契約により X が K 開発に対して支払うべき賃料があるときは、K 開発においてこれを本件賃貸借契約に基づく賃料から差し引くことができること、②本件共同管理費は、賃借人である K 開発が負担すること（以下、この契約条項を「賃借人負担条項」という。）を定めた条項がある。

ウ K 開発は、X に対し、平成 3 年 3 月 1 日付け及び平成 15 年 4 月 30 日付けで、本件各専有部分を含む本件建物の専有部分の一部を転貸した（以下、上記各日に締結された契約を併せて「本件転貸借契約」という。）。



→ 賃料の流れ(実際に現金が動いているとは限らない)

本件転貸借契約には、①賃料に関し、別途契約により K 開発が X に対して支払うべき賃料があるときは、X においてこれを本件転貸借契約に基づく賃料から差し引くことができること、②転借人である X において、本件建物全体の管理費に充当するための本件共同管理費を負担すること（以下「転借人負担条項」といい、転借人負担条項により X が負担する本件共同管理費を指して「本件共同管理費 2」という。）を定めた条項がある。

エ なお、少なくとも平成 19 年以降は、本件賃貸借契約の目的物、すなわち X が区分所有権を有する本件各専有部分の床面積は、合計 1 万 8,389.82 m<sup>2</sup> であるのに対し、本件転貸借契約の目的物たる本件建物の専有部分の一部の床面積は合計 2 万 3,408.94 m<sup>2</sup> であることから、本件賃貸借契約により K 開発が支払うべき賃料よりも、本件転貸借契約により X が支払うべき賃料が高額となっていた。

そのため、本件賃貸借契約による賃料は、本件転貸借契約による賃料との相殺により月額0円とされており、他方、その相殺後の本件転貸借契約による賃料の残額については、XからK開発に対して支払が行われていた。

また、上記の床面積の違いから、本件共同管理費1の額よりも、本件共同管理費2の額が高額となっていた。そのため、Xは、本件取扱規則19条1項に基づいて、本件建物の占有者として本件共同管理費2をK開発名義の口座（K開発が専ら本件管理組合のために使用する口座）に直接支払い、別途本件共同管理費1を支払うという処理はしていなかった。

#### (4) 確定申告等

ア Xは、本件確定申告において、賃借人負担条項によりK開発が負担する本件共同管理費の額（本件共同管理費1に同額）を課税標準に算入せず、また、転借人負担条項によりXが負担する本件共同管理費2については、課税仕入れに係る支払対価に該当し仕入税額控除の対象になるものとして申告した。

イ 沖縄国税事務所長は、Xが本件確定申告において課税標準に算入しなかった本件共同管理費1について、これを課税資産の譲渡等の対価であると認定して、その額から消費税等相当額を控除した金額を課税標準額に加算し、他方で、本件共同管理費2については、課税仕入れに係る支払対価に当たり、仕入税額控除の対象となるものとして処理した。また、沖縄国税事務所長は、本件共同管理費1の額（ただし、上記各課税期間に対応する本件管理組合の共同管理費収入の額に、Xの共用部分の共有持分割合0.482037を乗じて計算した額）から消費税等相当額を控除した額を課税標準に算入した。

### 3. 争点

本件の争点には、賃借人負担条項によりK開発が本件共同管理費を負担したことが「課税資産の譲渡等の対価」（消法28①）に当たるか（争点1）と、本件共同管理費1の支払は「課税仕入れに係る支払対価」（消法30①）に当たるか（争点2）の2つがあるが、本稿においては、争点1のみを取り上げる。

### 4. 当事者の主張

本件における当事者の主張は、本稿末尾掲載の付表参照。

## II 那覇地裁平成31年1月18日判決

争点1について、那覇地裁平成31年1月18日判決は次のように判示した。

〔1〕消費税は、物品やサービスの個人の消費に担税力を見出して課税を行うものであるところ、法は、消費税を、最終的な消費行為よりも前の各取引段階で物品やサービスに対する課税が行われ、税負担が物品やサービスのコストに含められて最終的に消費者に転嫁することが予定されている間接消費税として位置付け、各取引段階で課税する多段階課税消費税の制度をとった上、税負担の累積を防止するため、各取引段階で移転、付与される附加価値を課税標準として課税する附加価値税の制度を採用している……。そして、法は、消費税の課税対象につき、『国内において事業者が行った資産の譲渡等には、この法律により、消費税を課する』と規定した上（法4条1項）、ここにいう『資産の譲渡等』の意義については、『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』とのみ定め（法2条1項8号）、資産の譲渡等のうち、その性質上消費税になじまないものや、特別の政策的配慮により課税対象として適当でないものについて非課税取引として限定列挙方式により課税対象から除外することとしている（法6条）。

以上のような法の規定からすれば、消費税は、生産、流通過程のあらゆる段階において発生する附加価値に対して課税を行うものとして、原則として広くあらゆる物品、サービスを課税対象とするもの（多段階一般消費税）というべきであり、他方で、その課税対象を捉えるにあたっては、原則として流通の個々の段階、個々の取引ごとに判断するのが相当である。

（2）ア そうすると、本件においても、本件管理規約に基づくXと本件管理組合との間の取引、本件賃貸借契約に基づくXとK開発との間の取引については、これらを一括して課税対象として捉えるのは相当でなく、個々に課税対象となり得るか否かを検討すべきである。このことは、上記各取引の一方当事者が、法人ないし事業者としてはXという単一、同一の主体であることによっても、異なるものではない。

イ この点につき、Xは、そもそも本件賃貸借契約及び本件転貸借契約が、区分所有者らにおいて、その区分所有権や共有持分ではなく、実際に利用する専有部分の面積に応じた共同管理費を支払えば済むようにすることを目的として締結されたものであり、実際、Xにおいても、本件転貸借契約により転借している専有部分に応じた本件共同管理費（本件共同管理費2）のみを支払っていることなどを根拠に、本件においては、本件共同管理費2の支払のみを課税対象にすべきであると主張する。

しかしながら、本件における取引の実態を考慮したとしても、Xの主張を採用することはできない。すなわち、……本件建物の区分所有者らの中には、本件建物の専有部分を全く利用しない者（以下『非利用区分所有者』という。）も存在するところ、非利用区分所有者については当然、K開発から専有部分を転借することはないから、その課税対象としても、K開発との賃貸借のみを考慮することとなるが、仮にXについて本件賃貸借契約

に基づく取引と本件転貸借契約に基づく取引とを区別せずにこれらをまとめて課税対象として捕捉するという場合には、非利用区分所有者についてはK開発との賃貸借を課税対象と捉え、XについてはK開発との賃貸借を課税対象と捉えないということになり、明らかに不平等な租税法律関係を導くこととなる。

また、Xは、経済取引については私法によって規律されているのであるから、課税要件該当性を判断する際にも、まず私法に基づいて検討するのが原則であり、第1次的には、当事者が選択した法律形式、契約内容等を踏まえ、その取引の実態に即して判断すべきであるなどと主張し、その根拠として裁判例（福岡地方裁判所平成21年（行ウ）第57号平成23年7月15日判決・税務訴訟資料261号順号11710。……）を提示する。しかしながら、上記裁判例は、船舶の建造等納付金の免除を受けるための承諾書を取得する取引が資産の『譲渡』（法2条1項8号）に該当するか否かを判断するにあたり、上記のとおり説示したものであって、そもそも本件とは事案及び争点を異にするものである上、同裁判例の説示を前提とするとしても、むしろ、本件において当事者（X及びK開発）が賃貸借契約及び転貸借契約という契約形態を選択していることからすれば、課税対象としても両者を区別すべきこととなる。

この点のXの主張は採用することができない。

(3) 以上を踏まえて、賃借人負担条項によりK開発が本件共同管理費を負担したことが『課税資産の譲渡等の対価』（法28条1項）に当たるかを検討する。

本件賃貸借契約において、Xは、K開発に対し、Xの『資産』である本件建物の区分所有権の共有持分を『貸付け』するものである。他方、K開発は、Xとの関係で、貸付けの対象不動産に係る本件共同管理費を負担することになるところ（同6条2項……）、これにより、Xは、区分所有者としては本件管理組合に対する本件共同管理費1の支払義務を負っているものの、賃借人負担条項により実質的にその負担を免れるという経済的な効果を受けることとなる。法28条1項にいう『金銭以外の物若しくは権利その他経済的な利益』とは、実質的に資産の譲渡等の対価を収受するのと同様の経済的な効果をもたらすものをいうと解される（消費税法基本通達10-1-3……参照）ことからすれば、これはXが得る『対価』（法2条1項8号）に当たる。

したがって、本件賃貸借契約による本件各専有部分の共有持分の賃貸は、Xによる『資産の譲渡等』（法2条1項8号）に該当する。そして、その課税標準（法28条1項）は、『対価』、すなわち貸付けの対象不動産たるXが区分所有権を共有する本件各専有部分に係る本件共同管理費の額であるから、本件共同管理費1の額となる。

Xは、本件共同管理費2には本件共同管理費1が含まれているから、本件共同管理費2を支払っているXには上記の経済的な利益はない、そもそも賃借人負担条項によりK開

発が負担するのは本件共同管理費 1 そのものであって、本件共同管理費 1 に『相当する額』ではないなどと主張する。

しかしながら、個々の取引ごとに課税対象か否かを判断する以上、本件共同管理費 2 に本件共同管理費 1 が含まれているとみることはできない。また、賃借人負担条項は、本件賃貸借契約の契約当事者である X との関係で、K 開発が本件共同管理費 1 を負担する旨を約するのみであり、本件管理組合との関係で本件共同管理費 1 の支払義務を負うのはあくまで区分所有者たる X であって、本件賃貸借契約上の文言にかかわらず、K 開発が本件管理組合に対して支払うのは本件共同管理費 1 『相当額』となると考えられる。この点の X の主張はいずれも採用できない。」

### Ⅲ 検討の対象（争点 1 について）

上記のとおり、本件地裁判決は、本件共同管理費 1 と本件共同管理費 2 を別個のものとして捉えるべきとしている。すなわち、本件共同管理費 2 に本件共同管理費 1 が含まれているとみることはできないとの判断が下され、X の主張が排斥された<sup>1)</sup>。

---

1) 本稿で取り上げる論点ではないが、かかる争点 1 の判断が結局は争点 2（本件共同管理費 1 の支払は「課税仕入れに係る支払対価」（消費 30 ①）に当たるか）の判断にも影響を及ぼしている。本件地裁判決は、消費税の課税対象を把握するに当たっては、個々の取引ごとにこれを検討すべきとの争点 1 の判断から次のように論じている。すなわち、「本件管理組合と各区分所有者との間の取引についても、これを本件賃貸借契約に基づく取引及び本件転貸借契約に基づく取引とは切り離して、個別に検討することとなる。そして、その本件管理組合と各区分所有者の間では、本件管理規約上、本件管理組合が区分所有者らに対して管理業務を行う義務を負い（同 14 条）、区分所有者らは本件管理組合に対して本件共同管理費を支払う義務を負う（同 17 条 1 項、21 条 1 項）こととなるところ、これに基づき、本件管理組合が行う管理業務という役務提供が『課税資産の譲渡等』（法 2 条 1 項 9 号）に当たるか否か、ひいては、区分所有者らが支払う本件共同管理費がその役務提供に対する『対価』（法 2 条 1 項 8 号）ないし『当該課税仕入れに係る支払対価』（法 30 条 1 項）に当たるか否かが問題となる。」として、「本件共同管理費は、一般的な共用部分の管理費と同様に、本件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受益し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にとどまるというべきであり、本件管理組合が行う管理業務と対応関係を有するとはいえず、管理業務という役務の提供に対する対価であるとは認められない。」とする。

本件事案の争点 2 について、本件地裁判決が、「組合がその構成員から受ける会費、組合費等については、当該組合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が相当である」として、消費税法基本通達 5-5-3 を参照している点には、大いに疑問が残る。

消費税法の解釈からすれば、役務提供と対価との間に個別的・具体的な対応関係は求められていないのであるから、規範の定立において問題を孕んだ判断であったといわざるを得ない。本件地裁判決は、かかる誤った規範定立を出発点として、判決を展開しており、当然ながらそ



本件事案において、国 Y（被告）は、「はじめに」において示した問題関心を検討するに当たって、消費税法の処理が企業会計に準拠すべきとする立場から主張を展開した。これに対して、X は、そのような立場には立っていない。本件地裁判決は、これに対して、Y の主張を直接採用することはしていないものの、結論において、相殺して計上すべきとする X の主張を排斥している。

消費税法が企業会計準拠主義を採用すべきか否かについての検討を行う素材として、本件を取り上げる価値があると思われる。

以下、会計学上の総額主義についての検討（Ⅳ）を行った上で、法人税法において総額主義が採用されるべきなのか否か（Ⅴ）を論じ、次に、消費税法上の総額主義（Ⅵ）に踏み込んでいくこととしたい。

## Ⅳ 会計学上の総額主義

### 1. 損益計算書原則及び貸借対照表原則

総額主義とは、収益項目と費用項目を相殺して正味額のみを表示したり、又は同種の資産と負債若しくは資本とを相殺してその差額のみを表示することを禁止し、差引項目をも明示することを要求する報告原則で、純額主義に対立する概念である。この総額主義は、取引をありのままの金額で表示することにより、企業の財政状態及び経営成績を明瞭に表示し、企業の利害関係者によりよく知らせることを目的とするものである<sup>2)</sup>。

企業会計原則による損益計算書作成上の一般的留意事項としては、①対応表示の原則、②総額主義の原則、③重要性の原則（損益計算書原則・三・C）、④重要事項の注記、⑤形式的継続性の遵守が挙げられる<sup>3)</sup>。また、貸借対照表作成上の一般的留意事項としては、①科目の適切な区分・配列・分類、②総額主義の原則、③重要性の原則、④重要事項の注記（貸借対照表原則・四（一）・A 及び（二））、⑤形式的継続性の遵守が挙げられる<sup>4)</sup>。

そして、そのうち、総額主義の原則とは、例えば、損益計算書作成についていうと、費用の一部又は全部を収益と直接相殺することによって、収益及び費用の一部又は全部を損益計算書から除去してはならないとする原則であると説明されている<sup>5)</sup>。これは、明瞭性

---

の後の判示内容は正解していないといわざるを得ないが、本稿の中心的関心事項ではないため、別稿における検討に委ねることとしたい。

2) 矢内一好＝高山政信『和英用語対照 税務・会計用語辞典〔12訂版〕〕290ページ（財経詳報社2009）。例えば、減価償却引当金の額を建物の取得価額から控除する形式で表示するのはこの例である（同書290ページ）。

3) 飯野利夫『財務会計論〔3訂版〕〕13-9ページ（同文館1993）。

4) 飯野・前掲注3）、14-14ページ。

の原則の適用の一部面であるといってもよい<sup>6)</sup>。

なるほど、売上高と売上原価を相殺し売上総利益だけを表示した損益計算書からは、企業の販売活動の規模や<sup>7)</sup>、売上高に占める売上原価の割合を知ることができないため、経営成績を十分に表示するためには<sup>8)</sup>、純額主義ではなく総額主義によって作成されなければならないことになる<sup>9)</sup>。

これは貸借対照表作成の際にもいえることである。例えば、売掛金と買掛金を相殺し、その残額だけを売掛金又は買掛金の一方として表示したり、同一の相手方に対する貸付金と借入金を相殺表示したりすると、債権債務の総額を知ることができず、また、資金調達源泉としての他人資本（負担）と自己資本（資本）の構成割合や、資金調達形態（資産）とその調達源泉（負債・資本）の関係が歪められ、企業の財政状態は適切に表示されないことになる<sup>10)</sup>。そのため、貸借対照表作成においても、総額主義は重要な原則として位置付けられることになるのである<sup>11)</sup>。

## 2. 基本的取扱いと例外的取扱い——報告原則としての総額主義——

総額主義の考え方は原則ではあっても、例外を認めないという性質のものではない。

例えば、重要性の原則の観点から簡易な表示処理が求められることもあるし、貸借対照表の概観性を高めるために、売掛金と貸倒引当金を相殺して、本体では相殺後の売掛金残高を表示し、貸倒引当金の額を注記することも認められている。このように、総額主義の原則は、あくまでも原則であって、例外を一切認めないというものではないのである。

これは、総額主義の原則はあくまでも報告原則であって<sup>12)</sup>、本質的な処理自体に食い込

5) 飯野・前掲注3) 13-9 ページ。新井清光=川村義則『現代会計学〔新版第2版〕』210 ページ（中央経済社 2018）、森藤一男『現代企業会計通論〔3訂版〕』210 ページ（税務経理協会 2000）、桜井久勝『財務会計講義〔第20版〕』295 ページ（中央経済社 2019）、榎原英夫『財務会計の基礎〔3訂版〕』29 ページ（同文館出版 2009）。

6) 酒井克彦『プログレッシブ税務会計論 I〔第2版〕』150 ページ（中央経済社 2019）。

7) 森藤・前掲注5) 210 ページ。

8) 経営活動の努力と成果をできる限り全体的に表示しようとするものである（高木泰典『財務会計論〔改訂版〕』67 ページ（税務経理協会 1997））。

9) 桜井・前掲注5) 295 ページ。

10) 桜井・前掲注5) 304 ページ。

11) 桜井・前掲注5) 305 ページ。新井清光〔加古宜士補訂〕『新版財務会計論〔第7版〕』236 ページ（中央経済社 2003）。

12) 榎原・前掲注5) 29 ページ、氏原茂樹『基本簿記会計〔第2版〕』248 ページ（多賀出版 1997）、泉暹『会計学講義〔第2版〕』〔今井憲彦執筆〕122 ページ（中央経済社 1999）。大塚利實『会計学基礎概念〔相補改訂版〕』175 ページ（創成社 1996）は、総額表示の原則とする。

むような原則ではないからという見方もできなくはない。例えば、正規の簿記の原則や継続性の原則というような処理原則とは性質を異にしており、あくまでも、投資家等に対する財務諸表報告における表示の「仕方」に関わる問題にすぎないものであるからともいえる。やや極端にいえば、重要な項目以外の項目であれば、総額主義によらないこともできるし、概観性を尊重して、注記事項において補完をすることによれば、必ずしも総額主義の原則的適用に拘泥する必要はないということになるのかもしれない。

もっとも、明瞭性の原則の一環として総額表示の原則を捉えたとすると、明瞭性の原則には、財務諸表の理解促進機能<sup>13)</sup> や、真实性促進機能<sup>14)</sup> があるといわれることもある。かような機能を踏まえれば、表示原則であるからといって軽視してよいという意味合いを包蔵するものではないことも付言しておきたい。

## V 法人税法上の総額主義

### 1. 企業会計準拠主義

法人税法 22 条 4 項は、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」（以下「公正処理基準」という。）によって、収益の額、原価・費用・損失の額を計算することとしている（企業会計準拠主義）。

すなわち、企業会計が上記のとおり総額主義の原則を採用していることが、法人税法にいかなる意味を与えるかについて考える必要がある<sup>15)</sup>。

### 2. 表示に関する原則と会計処理の原則

前述の企業会計における総額主義については、表示に関する原則として捉えるべきとの一応の結論を得たとおりであるが、果たして、かような表示に関する原則が法人税法上の収益の額ないし、原価・費用・損失の額の計算において、何らかの意味を持ち得るのであろうかという素朴な疑問が惹起される。

そもそも、法人税法 22 条 4 項は、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」と規定しているのであるが、ここにいう「会計処理の基準」に処理原則ではなく、単なる表示原則のようなものまで包蔵されるのであろうかという疑問も同時に湧出するのである。企

13) 笠井昭次『会計の論理』827 ページ（税務経理協会 2000）。

14) 笠井・前掲注 13), 827 ページ, 山榎忠恕『近代会計理論』74 ページ（国元書房 1967）。なお、山榎教授は、真实性を間接的に促進する機能と情報伝達性を積極的に充実せしめようとする機能を説明される（同書 74 ページ）。

15) 明瞭性の原則と法人税法との関係については、酒井・前掲注 6), 148 ページ参照。

業会計上は、明瞭性の原則などが一般原則とされていることから分かります。表示に関する原則も一応、会計原則に包摂されていると思われるが、その問題を企業会計の視角からではなく、法人税法 22 条 4 項の解釈の視角からみるといかに考えるべきかという疑問が最初に浮上する。

もっとも、企業会計の目的は、企業の財務状態や経営成績に関する情報の適正な企業会計のディスクロージャーにあることに鑑みれば、当然ながら、最終的にはそれらをいかに財務諸表に表示して、投資家の判断を誤らせないようにするかという点が重要となる。そのための基準であることからすれば、企業会計における表示の原則は直接的ないし間接的には、会計処理の基準としての意味をも包摂すると理解することができよう。会計処理の基準として、期中の会計処理の段階において、純額処理をしていたら、当然ながら総額主義による表示を行うことは不可能であることからすれば、表示原則が会計処理の原則に影響を及ぼすというのは当然の理であるといえよう。

例えば、売上高から売上原価を直接差し引いて、その差としての売上総利益だけを損益計算書に掲げて、それが計算される基礎となった収益及び費用を損益計算書に記載せず、また、売上高と売上原価を対比して記載するとしても、売上原価について計算過程を明らかにせず、単に売上原価として記載する方法は、純額主義と呼ばれている。明瞭性の原則はこのような記載方法を採用せず、基本的には総額主義による記載を要請している<sup>16)</sup>。ここで、「基本的に」としているのは、総額主義の原則についても、重要性の原則の適用があるからである。飯野利夫教授によると、例えば、営業外収益である有価証券売却益は、一般の企業では、本来の営業活動によるものではないので、その金額が多少大きくても、それを総額で表示することを要請すべき必要性はあまりないことになる。このような本来の営業活動以外の活動によって生ずるものは、純額主義で記載されるというのである<sup>17)</sup>。

しかしながら、次のようなことはいえまいか。

表示の原則が会計処理の原則に直接ないし間接的に影響を及ぼしているという論拠として、期中に純額主義を採用していたところ、表示原則において総額主義が採用されているとしても、期中の会計処理そのものが総額で処理されていない限り、表示についてのみ総額表示を求めても無理がある。そうであるとすれば、期中における会計処理自体が総額処理でなければならないことになる。その逆に、期中の会計処理が総額主義的なものとして行われていたとしても、表示原則として純額主義が要請されているとすれば、単純に表示のときだけ、純額表示を行うことは可能である。つまり、期中の会計処理が総額主義で

---

16) 飯野・前掲注 3)、2-25 ページ。

17) 飯野・前掲注 3)、13-9 ページ。

あったとしても、表示原則である純額主義的な財務諸表を作成することに、それほど困難はないのである。かように考えると、期中の会計処理と表示の原則とは必ずしも合致していなくても問題はないということになるのではなかろうか。

再反論としては、「期中の会計処理における総額主義」→「表示原則としての純額主義」は可能であっても、「期中の会計処理における純額主義」→「表示原則としての総額主義」は不可能なのである。したがって、必ずしも表示の原則としての要請が、そのまま直接的に会計処理の原則を意味するというところに疑義はあろう。ただし、ここで問題関心を持っているのは、表示原則としての総額主義であるから、期中における会計処理は必ず総額主義であることが要請されるのである。

そのような意味では、企業会計が表示原則として総額主義を要請しているということは、ひいては、その前提として会計処理についても総額主義が求められていると理解すべきではなかろうか。そのような見地から、企業会計が表示原則として「総額主義の原則」を採用していることを念頭に企業会計準拠主義を考えると、法人税法 22 条 4 項にいう公正処理基準としては総額主義による処理が求められていると理解することができるのである。

### 3. 総額主義はグランドルールか

なるほど、総額主義という考え方が、法人税法 22 条 4 項が採用していると思われる明瞭性の原則の下で、同法上の収益の額、原価・費用・損失の額の計算において影響を及ぼすとしても、果たしてこの考え方は、同法に通底した基準なのであろうか。

この点を考えるに当たって、例えば、法人税法 61 条の 2《有価証券の譲渡益又は譲渡損の益金又は損金算入》がすぐに想起される。同条 1 項は、内国法人が有価証券の譲渡をした場合には、その譲渡に係る譲渡利益額又は譲渡損失額は、事業年度の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入する旨を規定しているが、ここにいう譲渡利益額とは、次の①に掲げる金額が②に掲げる金額を超える部分の金額、すなわち、「①の金額 - ②の金額」をいい、反対に、譲渡損失額とは、②に掲げる金額が①に掲げる金額を超える部分の金額、すなわち、「②の金額 - ①の金額」をいう。

- ① その有価証券の譲渡の時における有償によるその有価証券の譲渡により通常得べき対価の額（法人税法 24 条 1 項《配当等の額とみなす金額》の規定により同法 23 条 1 項 1 号又は 2 号《受取配当等の益金不算入》に掲げる金額とみなされる金額がある場合には、そのみなされる金額に相当する金額を控除した金額）（法法 61 の 2 ①一）
- ② その有価証券の譲渡に係る原価の額（その有価証券についてその内国法人が選定した一単位当たりの帳簿価額の算出の方法により算出した金額にその譲渡をした有価証券の

数を乗じて計算した金額) (法法 61 の 2 ①二)

また、法人税法 61 条の 5《デリバティブ取引に係る利益相当額又は損失相当額の益金又は損金算入等》や、同法 61 条の 6《繰延ヘッジ処理による利益額又は損失額の繰延べ》、同法 61 条の 7《時価ヘッジ処理による売買目的外有価証券の評価益又は評価損の計上》<sup>18)</sup>、同法 61 条の 9《外貨建資産等の期末換算差益又は期末換算差損の益金又は損金算入等》<sup>19)</sup>、同法 61 条の 10《為替予約差額の配分》<sup>20)</sup> といった各種の利益額又は利益相当額、損失額又は損失相当額は、ダイレクトに純額処理によって計算した損益結果を法人税法 22 条 2 項又は 3 項の益金又は損金に算入することとされている。つまり、純額主義によって既に計算をした後の金額が収益の額、原価・費用・損失の額とされるのであって、ここでは総額主義は採用されていないのである。

このような規定をみると、法人税法が必ずしもすべての局面で一貫して総額主義を採用しているわけではないことが判然とする。

しかしながら、これらの処理はあくまでも法人税法 22 条 2 項ないし 3 項の「別段の定め」であって、そうであるとすれば、限定的な取扱いということになる<sup>21)</sup>。

したがって、「別段の定め」として規定されていないものについての処理は、依然とし

18) 売買目的外有価証券の価額と帳簿価額との差額のうちデリバティブ取引等に係る利益額又は損失額に対応する部分の金額として政令で定めるところにより計算した金額をヘッジ対象有価証券評価差額という (法法 61 の 7 ①)。

19) 為替換算差額とは、当該外貨建資産等の金額を期末時換算法により換算した金額と当該外貨建資産等のその時の帳簿価額との差額に相当する金額をいう (法法 61 の 9 ②)。

20) 為替予約差額とは、当該外貨建資産等の金額を先物外国為替契約等により確定させた円換算額と当該金額を当該外貨建資産等の取得又は発生の基因となった外貨建取引を行った時における外国為替の売買相場により換算した金額との差額をいう (法法 61 の 10 ①)。

21) もっとも、法人税法の構造からして、「別段の定め」を例外とし、「別段の定め」のない場合の法人税法 22 条 2 項ないし 3 項を受けた 4 項という公正処理基準が原則であるとみるべきかについては深慮を要する。なぜなら、法人税法の要請するプロパーの規定こそが「別段の定め」であって、それ以外の特に同法において特別の配慮を払う必要のない処理についてのみ公正処理基準によるべきこととしているとみるべきと思われるからである。したがって、法人税法が法人税法たり得る規定は「別段の定め」にこそあるとみるべきであろう。そうであるがゆえに、それ以外の特段の処理の要請がないものについてのみ企業会計準拠主義が採用されているともいい得るのである。

ただし、仮に、「別段の定め」に規定された処理を原則と位置付け、それ以外の公正処理基準の支配下にある処理を例外と位置付けたとしても、いずれにしても、「別段の定め」はあくまでも「別段の定め」に規定されているからこそ承認されるのであって、仮にそれが本則的性格のものであるとしても、「別段の定め」に規定されているものは限定的な処理方法であるといわざるを得ない。

て企業会計に従うというルール自体には消長を来さないのである。かような意味では、総額主義の原則も法人税法上のグランドルールとして理解することが肯認されることになろう。

## VI 消費税法上の総額主義

### 1. Yの主張についての検討

それでは、消費税法上の総額主義を検討するに当たり、改めて本件基準を確認することとする。

以下に本件地裁判決がまとめたYの主張の一部を引用したい。

Xは、Xが本件共同管理費1を本件共同管理費2に含めて支払っているとの解釈を前提に、本件賃貸借契約によってXが本件共同管理費1相当額の経済的利益を得ていることはないなどと主張していた。

これに対して、Yは、「法人の消費税の税額計算は、法人税法の損益計算における総額記載を前提とするところ、同法22条4項は、内国法人の各事業年当該事業年度の益金の金額に算入すべき金額及び損金の金額に算入すべき金額については、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする旨規定している。この会計処理の基準として、一般に企業会計原則が用いられている」とした上で、「企業会計原則は、法律ではないが、法的確信に裏付けられた強制力を有する慣習規範として性格づけられ、企業会計実務の指導規範となるものである。そして、企業会計原則第2の1のBが、『費用及び収益は、総額によって記載することを原則とし、費用の項目と収益の項目とを直接に相殺することによってその全部又は一部を損益計算書から除去してはならない。』と定めているとおり、損益計算における費用及び収益は、総額記載を原則とし、費用と収益とを直接相殺することは許されていない。このような考え方は、企業会計のみならず、租税会計にも同様に当てはまる。したがって、表面的な金銭の流れとしては、本件共同管理費2の支払により本件共同管理費1の支払が不要になっているとしても、Xが本件賃貸借契約により本件共同管理費1相当額の支払をK開発に負担させているという関係が課税対象から外れることはない。そもそも、本件共同管理費1及び2は、いずれも名目こそ共同管理費ではあるものの、その負担根拠及び法的性質が全く異なるものであるから、たとえ本件共同管理費2の金額が本件共同管理費1の金額よりも高かったとしても、法的には、本件共同管理費1が本件共同管理費2に含まれて支払われていると解釈することはできない。」などとして、Xの上記主張が失当であることを論じている。

すなわち、Yの主張は、次のような構成で展開されている。

- ① 法人の消費税の税額計算は、法人税法の損益計算における総額記載を前提とする。
- ② 法人税法 22 条 4 項は、益金及び損金の額に算入すべき金額について公正処理基準に従って計算される旨規定している。
- ③ 企業会計原則は、慣習規範として、企業会計実務の指導規範となる。
- ④ 企業会計原則は、損益計算における費用及び収益は、総額記載を原則としており、費用と収益とを直接相殺することは許されていない。
- ⑤ このような考え方は、企業会計のみならず、租税会計にも同様に当てはまる。

このような規範定立をした上で、次のとおり本件への当てはめを行っている。

本件共同管理費 1 及び 2 は、いずれも名目こそ共同管理費ではあるものの、その負担根拠及び法的性質が全く異なるものであるから、たとえ本件共同管理費 2 の金額が本件共同管理費 1 の金額よりも高かったとしても、法的には、本件共同管理費 1 が本件共同管理費 2 に含まれて支払われていると解釈することはできない。

ここでは、本件共同管理費 1 及び 2 は負担根拠並びに法的性質が全く異なるから、相殺することはできないというのである。この当てはめにおいて、Y は総額主義によるというようなことは述べていない。つまり、ここでは、総額主義に従うことが法人税法 22 条 4 項の要請であるからそれに従わなければならないため、本件共同管理費 1 及び 2 を相殺することができないという意味なのか、それとも、本件共同管理費 1 及び 2 は負担根拠及び法的性質が異なるから相殺してはならないとする意味なのかが、必ずしも判然としないが、主張内容からすると、後者であるように思われる。そうであるとすると、規範定立において、総額主義によらなければならないとした意味が奈辺にあるのか分かりづらい。

例えば、これまで述べてきたとおり、売上金額と売上原価を相殺することは総額主義からすれば原則的に否定されるところ、そもそも、売上金額と売上原価はその負担根拠にしても法的性質についても異なるものである。負担根拠や法的性質が異なるものについて相殺しないとするのが総額主義であると整理すれば、Y の主張は、言葉足らずではあるものの（もちろん、これは裁判所が整理する Y の主張であるから、かかる主義についての不理解によるものかもしれないが）、そのことを論じているというように善解することもできなくはない。

そのような意味では、（裁判所がまとめた）Y の主張にはやや分かりづらい点があるにせよ、企業会計が総額主義を採用しているからこそ、消費税法においても、同様の考え方に従うべきとの規範定立との一貫性のある理論展開を発見することができるのである。



## 2. 総額主義は消費税法においても要請されているか

では、法人税法が企業会計準拠主義に立脚する上で、企業会計が総額主義の原則を採用しているとすれば、同法 22 条 4 項に従って、「別段の定め」を除き、同法上も総額主義によらなければならないと理解し得たとして、果たして、そのことが消費税法上の規範たり得るのかという論点は未だに残っているといえよう。

Y が主張するように、消費税法上の要請として果たして総額主義に従うべきという考え方を導出し得るのであろうか。すなわち、前述の Y の主張の①にいう「法人の消費税の税額計算は、法人税法の損益計算における総額記載を前提とする。」とする理解自体に問題はないのであろうか。

そもそも、消費税法においても、企業会計準拠主義を採用しているとみるべき実定法上の根拠規定は存するのであろうか。

ところで、税制改革法 10 条《消費税の創設》2 項は、消費税の仕組みについては、「我が国における取引慣行及び納税者の事務負担に極力配慮したものとす。」としており、この点からすれば、納税者の事務負担を軽減するためには、法人が消費税用の帳簿を作成するなどの煩雑さを避けることが要請されていると理解することはできよう。しかし、そうであるとはいっても、「法人の消費税の税額計算は、法人税法の損益計算における総額記載を前提とする。」とする法的根拠は見当たらない。

消費税法基本通達 11-6-1 《仕入税額控除に係る帳簿及び請求書等の記載事項の特例》は、「法第 30 条第 7 項《仕入税額控除に係る帳簿及び請求書等の保存》に規定する課税仕入れ等の税額の控除に係る帳簿及び請求書等に関して同条第 8 項第 1 号《仕入税額控除に係る帳簿》及び同条第 9 項第 1 号《仕入税額控除に係る請求書等》に規定する記載事項については、次により取り扱って差し支えない。」として、消費税法 30 条《仕入れに係る消費税額の控除》8 項 1 号及び 2 号に規定する記載事項を示した後に、「帳簿とは、第 1 号イからニ及び第 2 号イからホに規定する記載事項を記録したものであればよいのであるから、商業帳簿のほか、所得税又は法人税の申告の基礎となる帳簿でも差し支えない。」との注書きを付している。

また、国税庁のタックスアンサー<sup>22)</sup>では、「帳簿の記載事項と保存」として、「課税事業者は、帳簿を備え付けて、これに取引を行った年月日、内容、金額、相手方の氏名又は名称などの必要事項を整然とはっきり記載し、この帳簿の閉鎖の日の属する課税期間の末

22) 国税庁タックスアンサー No.6621 (<https://www.nta.go.jp/m/taxanswer/6621.htm> [平成 31 年 3 月 3 日訪問])。また、「課税事業者（簡易課税を選択した事業者を除きます。）が仕入税額控除及び売上対価の返還等の適用を受けようとする場合には、一定の帳簿（仕入税額控除の場合は帳簿及び請求書等）の保存が要件とされています。」と説明している。

日の翌日から2か月を経過した日から7年間、事業者の納税地又はその事業に係る事務所等で保存しなければなりません。」とし、「これらの記載事項を充足するものであれば、商業帳簿でも所得税・法人税における帳簿でも差し支えありません。」としている。

法源性のない通達によって注書きとして緩和的な示唆があるにすぎず、消費税法30条7項ないし8項にいう帳簿とは、8項第1号イからニ及び第2号イからホに規定する記載事項を記録したものであればよいのであって、何も法人税の申告の基礎となる帳簿によらなければならない理由はないのである<sup>23)</sup>。

日本版インボイス方式が所得課税法をベースに構築されていることを説明することはできても<sup>24)</sup>、「法人の消費税の税額計算は、法人税法の損益計算における総額記載を前提とする。」という点は論証できないであろう。

### 3. 所得税法との関係

また、Yは、「法人の消費税の税額計算は、法人税法の損益計算における総額記載を前提とする。」と主張し、個人事業者における税額計算については触れていないのであるが、同様に「個人事業者の消費税の税額計算は、所得税法の損益計算における総額記載を前提とする。」などといえるであろうか。

そもそも、所得税法には法人税法22条4項のような規定はなく、企業会計準拠主義を採用していると認むべき規定は存在しない<sup>25)</sup>。所得税法は、企業会計準拠主義を採用していないと思われるのである<sup>26)</sup>。そうであるとする、前述の消費税法基本通達11-6-1にある「所得税又は法人税の申告の基礎となる帳簿でも差し支えない。」との注書きは、特段、企業会計準拠主義を反映したものではないと捉えるべきではなかろうか。

また、仮に、Yの主張するように企業会計の要請に従って法人税法が総額主義を採用しているから消費税法上も総額主義によるべきとの主張が正しいとすると、企業会計が総額

---

23) この点を詳述したものとして、酒井克彦「消費税法上の『帳簿』保存の意義」企業研究31号123ページ(2017)。

24) 酒井・前掲注23), 137ページ。

25) 酒井克彦「所得税法上の公正処理基準規定の創設—記帳に基づく申告制度のインフラ整備—」アコード・タックス・レビュー4号1ページ(2013), 同「営業所得—企業会計準拠の主義の採用—」税理62巻6号79ページ(2019)参照。

26) 所得税法を受けた所得税法施行規則58条《取引に関する帳簿及び記載事項》において帳簿記載事項が規定され、同規則57条《取引の記録等》において「正規の簿記」の原則に従う旨が規定されていることから、同法においても、企業会計準拠主義を採用していると捉えることもできなくはないように思われるが、それはあくまでも青色申告制度下における記帳ルールに関する部分だけであると理解されよう。

主義を採用しているからといっても、個人事業者に何らの影響も与えないことになることと併せ考えると、同じ消費税法上の取扱いでも、法人については総額主義が強制されるのに、個人についてはそのような決まりはないということになり均衡を失することになりはしないであろうか。消費税法の解釈からいかにして、かような平仄の合わない解釈を許容すべきであろうか。

所得税や法人税の帳簿をもって、消費税法上の「帳簿」と扱って差し支えないとする消費税法基本通達 11-6-1 の取扱いは企業会計準拠主義によって説明できるものではないこと、企業会計が総額主義を採用しているという説明では、個人事業者との整合的取扱いができなくなることからすれば、Y が主張する「法人の消費税の税額計算は、法人税法の損益計算における総額記載を前提とする。」との見解には疑問も残るのである。

#### 4. 総額主義的取扱いの根拠

本件地裁判決は、上記 Y の主張をそのまま採用するのではなく、次のような論理構成を展開した。

- ① 消費税は、多段階課税消費税制度を採用し、各取引段階で移転、付与される附加価値を課税標準として課税する附加価値税の制度を採用している。
- ② 消費税は、生産、流通過程のあらゆる段階において発生する附加価値に対して課税を行うものとして、原則として広くあらゆる物品、サービスを課税対象とする一方、その課税対象を捉えるに当たっては、原則として流通の個々の段階、個々の取引ごとに判断するのが相当である。

このような理解の上で、本件への当てはめにおいて、「本件管理規約に基づく X と本件管理組合との間の取引、本件賃貸借契約に基づく X と K 開発との間の取引については、これらを一括して課税対象として捉えるのは相当でなく、個々に課税対象となり得るか否かを検討すべき」としている。

なるほど、消費税の場合、法人税法とは異なり、例えば資産の譲渡などのような対価を伴わない取引について、原則として消費税が課されないのは、「対価を伴わない取引の場合には、次の取引段階において仕入税額が減少し、その分だけ納付すべき税額が増加するから、自ずから税負担の調整が行われることになる。」として「取引」に着目する説明がなされている<sup>27)</sup>。そうであるとすれば、本件地裁判決がいうとおり、消費税制度について

27) 金子宏『租税法〔第 23 版〕』793 ページ（弘文堂 2019）。同教授は、「また、それが最終消費者との間で行われた場合には、『消費税』が建前上消費そのものではなく、消費支出に担税力を

各取引段階で移転，付与される附加価値税であり，原則として流通の個々の段階，個々の取引ごとに課税を捉えるとの考え方<sup>28)</sup>は妥当であるように思われる。

しかしながら，この説示はいささか抽象的であるようにも思われる。より，具体的な，実定法上の根拠はないのであろうか。

## 5. 私 見

### (1) 帳簿及び請求書への記載事項の要請

消費税法 30 条 8 項ないし 9 項は個々の取引ごとに法定記載事項を記録しなければならないことを要請している。すなわち，同条 8 項は次のように規定しており，個々の取引の詳細についての記帳を要求しているのである。

前項に規定する帳簿とは，次に掲げる帳簿をいう。

- 一 課税仕入れ等の税額が課税仕入れに係るものである場合には，次に掲げる事項が記載されているもの
  - イ 課税仕入れの相手方の氏名又は名称
  - ロ 課税仕入れを行った年月日
  - ハ 課税仕入れに係る資産又は役務の内容
- ニ 第一項に規定する課税仕入れに係る支払対価の額
- 二 課税仕入れ等の税額が特定課税仕入れに係るものである場合には，次に掲げる事項が記載されているもの
  - イ 特定課税仕入れの相手方の氏名又は名称
  - ロ 特定課税仕入れを行った年月日
  - ハ 特定課税仕入れの内容

認めて課税されるものであるため，これに課税する必要はないと考えられるからである。」ともされる。なお，富山地裁平成 15 年 5 月 21 日判決（税資 253 号順号 9349）も「消費税とは，一般的に，物品やサービスの消費支出に担税力を認めて課される租税をいうものであって，国民に対し，消費支出に現れる経済的な負担能力に応じた負担を求めるものである。」として，消費支出に担税力を求める旨判示している。控訴審名古屋高裁金沢支部平成 15 年 11 月 26 日判決（税資 253 号順号 9473）もかかる部分を引用している。

- 28) 例えば，東京地裁平成 11 年 1 月 29 日判決（判タ 1041 号 176 ページ）は，「消費税は，財貨及び役務が生産から流通の過程を経て消費者に提供される流れに着目し，その過程に関わる事業者の売上を課税の対象とすることにより，間接的に消費に負担を求める税である」とするし，同日付けの他の東京地裁判決（民集 59 卷 2 号 296 ページ）は，「消費税は，生産から流通を経て消費に至る過程における事業者による商品の販売，役務の提供等の各段階に課税し，最終的消費に広く薄く負担を求めるという性質を有するところから，順次，円滑かつ適正に転嫁されることが予定されている」とする（東京高裁平成 12 年 1 月 13 日判決（民集 59 卷 2 号 307 ページ）も引用）。

- ニ 第一項に規定する特定課税仕入れに係る支払対価の額
- ホ 特定課税仕入れに係るものである旨
- 三 課税仕入れ等の税額が第一項に規定する保税地域からの引取りに係る課税貨物に係るものである場合には、次に掲げる事項が記載されているもの
  - イ 課税貨物を保税地域から引き取った年月日（課税貨物につき特例申告書を提出した場合には、保税地域から引き取った年月日及び特例申告書を提出した日又は特例申告に関する決定の通知を受けた日）
  - ロ 課税貨物の内容
  - ハ 課税貨物の引取りに係る消費税額及び地方消費税額（…）又はその合計額

さらに、消費税法 30 条 9 項についてもみておこう。

第七項に規定する請求書等とは、次に掲げる書類をいう。

- 一 事業者に対し課税資産の譲渡等……を行う他の事業者……が、当該課税資産の譲渡等につき当該事業者に交付する請求書、納品書その他これらに類する書類で次に掲げる事項……が記載されているもの
  - イ 書類の作成者の氏名又は名称
  - ロ 課税資産の譲渡等を行った年月日（…）
  - ハ 課税資産の譲渡等に係る資産又は役務の内容
  - ニ 課税資産の譲渡等の対価の額（…）
  - ホ 書類の交付を受ける当該事業者の氏名又は名称
- 二 事業者がその行った課税仕入れにつき作成する仕入明細書、仕入計算書その他これらに類する書類で次に掲げる事項が記載されているもの（…）
  - イ 書類の作成者の氏名又は名称
  - ロ 課税仕入れの相手方の氏名又は名称
  - ハ 課税仕入れを行った年月日（…）
  - ニ 課税仕入れに係る資産又は役務の内容
  - ホ 第一項に規定する課税仕入れに係る支払対価の額
- 三 課税貨物を保税地域から引き取る事業者が税関長から交付を受ける当該課税貨物の輸入の許可……があったことを証する書類その他の政令で定める書類で次に掲げる事項が記載されているもの
  - イ 納税地を所轄する税関長
  - ロ 課税貨物を保税地域から引き取ることができることとなった年月日（課税貨物につき特例申告書を提出した場合には、保税地域から引き取ることができることとなった年月日及び特例申告書を提出した日又は特例申告に関する決定の通知を受けた日）
  - ハ 課税貨物の内容
  - ニ 課税貨物に係る消費税の課税標準である金額並びに引取りに係る消費税額及び地方消費税額
  - ホ 書類の交付を受ける事業者の氏名又は名称

このような点から考えると、消費税法は個別の取引の内容についてその記録を求めているのであるから、純額によって処理することはそもそも予定されていないのではないかと思われる<sup>29)</sup>。例外はあり得るとしても、個別取引が記帳されることが前提であるということができし、また、個々の取引において発給される請求書等の保存が仕入税額控除の要件とされていることからすれば、取引単位を念頭に置いて消費税は課税を考えるべき基本姿勢を採用しているということができそうである。

## (2) 取引規模

消費税法の取扱いにおいては、しばしば取引規模が重要な事柄になることがある。例えば、消費税法9条《小規模事業者に係る納税義務の免除》1項は、「事業者のうち、その課税期間に係る基準期間における課税売上高が千万円以下である者については、第五条第一項の規定にかかわらず、その課税期間中に国内において行った課税資産の譲渡等及び特定課税仕入れにつき、消費税を納める義務を免除する。」としており、基準期間における課税売上高について1,000万円の基準が採用されている。

課税売上げの大きさを納税義務の免除基準としていることからしても、消費税法は純額主義を採用していないことが判然とする。

さらにいえば、前述の消費税法9条1項にいう課税売上高の基準については、例えば、個人事業者及び基準期間が1年である法人については、基準期間中に国内において行った課税資産の譲渡等の対価の額の合計額から、次の①に掲げる金額から②に掲げる金額を控除した金額の合計額を控除した金額、すなわち「売上げに係る税抜対価の返還等の金額の合計額」を控除した金額によることとしているのである。

- ① 基準期間中に行った消費税法38条《売上げに係る対価の返還等をした場合の消費税額の控除》1項に規定する売上げに係る対価の返還等の金額
- ② ①に係る消費税額に63分の80を乗じて算出した金額

かように、課税売上高については、あえて「売上げに係る税抜対価の返還等の金額の合計額」を控除することが規定されていることからしても、基本的に総額主義が採用されていることが判然とする。

このように、消費税法は取引の大きさを課税事業者の基準としたり、記帳項目を取引単位としていることからみても、純額主義を採用しているとはいえないのである。

---

29) もっとも、同一の年月日であって、相手方が同一の者であれば、相殺後の純額による帳簿書類への記載は可能かもしれない。資産や役務の内容についても記載の仕方次第のような気もするが、そうであっても、そのことの故をもって原則的な考え方自体が否定されるものではないと考える。

### 結びに代えて——実態に応じた契約解釈

本稿においては、消費税法が、企業会計や法人税法を根拠とせずとも、むしろ消費税法のプロパーの見地から総額主義を採用していることを論じた。

もっとも、そうであったとしても、実態に応じた解釈が展開されるべきであることには変わりがない。例えば、とあるタンカーのブローカー（甲）は、販売者（A）と購入者（B）との間に入って、売買仲介を行うことを業とするところ、便宜的にいったん甲を経由して、2つの売買契約を組んだとしよう。甲は、10億円のタンカー第一販売契約（A→甲への販売契約）の当事者となり、他方で10億1,000万円のタンカー第二販売契約（甲→Bへの販売契約）の当事者ともなるわけであるが、その際に、実質的には1,000万円の仲介手数料収入のみしか得ないこととされていたとしても、それでも総額主義を採用するとして、甲は10億1,000万円の課税資産の譲渡等と、10億円の課税仕入れをそれぞれ認識しなければならないというものではないというべきであろう。

本件事案についてみると、当初から相殺することが織り込まれた契約関係であるものを、その契約関係から判然とする実態を無視して相殺的取扱いを全面的に否定することが、総額主義の見地から求められているものでは決してない。仮に、Xにおいて、本件転貸借契約により転借している専有部分に応じた本件共同管理費（本件共同管理費2）のみを支払っていることが契約解釈において重要視されるのであれば、本件においては、本件共同管理費2の支払のみを課税対象にすべきということになるはずである。

この点について、本件地裁判決は、本件建物の区分所有者らの中には、非利用区分所有者が存在するところ、非利用区分所有者については当然、K開発から専有部分を転借することはないから、その課税対象としても、K開発との賃貸借のみを考慮することとなるが、仮にXについて本件賃貸借契約に基づく取引と本件転貸借契約に基づく取引とを区別せずにこれらをまとめて課税対象として捕捉するという場合には、非利用区分所有者についてはK開発との賃貸借を課税対象と捉え、XについてはK開発との賃貸借を課税対象と捉えないということになり、明らかに不平等な租税法律関係を導くこととなるとして、上記のような考え方を排斥している。

これを不平等な租税法律関係というか否かも含めて、この辺りの判断については議論のあるところであろう。

## 付表 当事者の主張

	Yの主張	Xの主張
ア 課税対象の捉え方について	<p>消費税は、「間接消費税」といい、最終的な消費行為よりも前の段階で、物品やサービスの消費に担税力を認めて課税が行われ、税負担が物品やサービスのコストに含まれて、最終的に消費者に転嫁することが予定されている租税である。そして、消費税の課税対象については、国内において事業者が行った資産の譲渡等には、この法律により、消費税を課する旨規定され(消法4条)、ここにいう「資産の譲渡等」とは、「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」をいう旨定められている(消法2①ハ)。これらの法の規定からすれば、消費税は、商品・製品の販売やサービスの提供等の「取引」に対して課税される税であると解される。</p> <p>また、日本の消費税は、消費者が物品やサービスの提供を受けるまでの間に行われる複数の各取引段階で課税する多段階課税制度を採用していることからしても、消費税の課税関係はあくまで流通の各段階、すなわち取引ごと、契約ごとに判断する必要がある。</p> <p>さらに、消費税額の計算方法について、法は、課税売上高に消費税率を乗じて計算した課税売上げに係る消費税額から、課税仕入高に消費税率を乗じて計算した課税仕入れ等に係る消費税額を差し引いて求める仕組みを採用しており、あらかじめ課税売上高から課税仕入れ等を差し引いた(相殺した)上で、その差額に消費税率を乗じて消費税額を求める仕組みを採用していない。</p> <p>以上からすれば、消費税における課税関係はあくまでその取引ごと、その契約ごとに、それぞれの取引段階で判断すべきである。</p>	<p>法は、経済取引において附加価値の移転等がある場合にこれを課税対象とするものであるところ、経済取引については私法によって規律されているのであるから、課税要件該当性を判断するのが原則であり、第1次的には、当事者が選択した法律形式、契約内容等を踏まえ、その取引の実態に即して判断すべきである。もっとも、当事者が租税回避等の目的で、真に意図する法律形式を回避して殊更別の形式を採用して法律行為を行ったような場合には、この限りでないというべきである。</p>
イ 本件における課税対象について	<p>Xにとって、本件賃貸借契約は、その資産である本件各専有部分をK開発に貸し付け、その対価として、Xが</p>	<p>(ア)そもそも、本件賃貸借契約及び本件転貸借契約が締結された目的は、本件建物が複合的な商業施設であ</p>



負担する本件共同管理費1に相当する額の金員の支払をK開発に負担させるものであるから、課税売上げの発生を意味する契約である。他方、本件転貸借契約は、K開発から本件建物の専有部分を借り受け、その対価として、本件共同管理費2を負担するものであるから、課税仕入れの発生を意味する契約である。

本件賃貸借契約及び本件転貸借契約の法律形式、契約内容等をも踏まえれば、本件賃貸借契約及び本件転貸借契約に係る各取引は、取引段階の異なる、法的に別個の契約ないし取引と解すべきである。

そして、本件賃貸借契約は1つの独立した契約であり、上記のとおり、Xにとって課税売上げの発生を意味する契約なのであるから、資産の貸付けの対価である本件共同管理費1相当額が、「課税資産の譲渡等の対価」（消法28①）に当たることは明らかである。

り、多数の区分所有者が存在するところ、その使用状況は区分所有者ごとに様々であり、Xのように自己の区分所有権の共有持分に相当する面積を超えて専有部分を使用する区分所有者もいれば、全く使用しない区分所有者も存在するなど、その権利関係と使用状況が複雑化していたことを受け、K開発が、本件建物の効率的かつ適切な運営管理を行うため、同社において区分所有者から専有部分及び共用部分のほぼ全てを賃借した上、同社から本件建物を使用する区分所有者らに対して転貸し、また、本件共同管理費については、賃貸借契約においてK開発が負担するものとし、さらに転貸借契約において転借人が負担するものとすることにより、区分所有者が、その共有持分を超えて専有部分を利用（転借）する場合には利用面積に応じた共同管理費を支払えば済むようにすることになった。

本件賃貸借契約及び本件転貸借契約は、以上のような目的の下、XとK開発という同一当事者間で、同一の日に締結されたものである。しかも、本件賃貸借契約においては、Xへの転貸が目的とされており、賃料についても、当初から転借料との差引きにより0円とされ、K開発が負担する本件共同管理費（本件共同管理費1）の額も定められなかった。そして、Xは、本件転貸借契約に基づいて利用する面積に応じた本件共同管理費（本件共同管理費2）のみを、本件管理組合から管理業務を受託しているK開発に対して支払っている。

（イ）管理者たるK開発が収受した本件共同管理費は、そのほぼ全てが、業務委託費（消費税を含む。）として本件管理組合から清掃等の業務を受注する業者（以下「外注業者」という。）に対して支払われ、外注業者において消費税を納付している。すなわち、外注業者、本件管理組合ないしその管理者たるK開発及び転借人の三者間で、

		<p>順次、共用部分の管理業務という役務の提供と、その対価である本件共同管理費（Xについては本件共同管理費2）の支払がされている。</p> <p>（ウ）以上のような本件における取引の実態に照らせば、Xに課されるべき消費税を算定するに当たっては、Xが実際に支払をしている本件共同管理費2のみを考慮すればよく、Xが実際には支払又はその相当額を収受していない本件共同管理費1を捉えて課税すべきではない。</p>
<p>ウ 課税標準への算入額について</p>	<p>消費税法28条1項は、消費税の課税標準である課税資産の譲渡等の対価の額につき、「対価として収受し、又は収受すべき一切の金銭又は金銭以外の物若しくは権利その他経済的な利益の額」と規定しており、その意義については、実質的に資産の譲渡等の対価を収受するのと同様の経済的効果をもたらすものも対価の額に含むと解されていることからすれば、賃貸人たるXが賃借人たるK開発から収受すべき本件共同管理費1相当額は本件賃貸借契約による本件各専有部分の共有持分の貸付けの対価に当たり、これを課税標準に算入すべきこととなる。</p>	
<p>エ 相手方の主張に対する反論</p>	<p>○ Xの主張に対する反論</p> <p>Xは、Xが本件共同管理費1を本件共同管理費2に含めて支払っているとの解釈を前提に、本件賃貸借契約によってXが本件共同管理費1相当額の経済的利益を得ていることはないなどと主張する。</p> <p>しかしながら、法人の消費税の税額計算は、法人税法の損益計算における総額記載を前提とするところ、同法22条4項は、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金額に算入すべき金額及び損金の金額に算入すべき金額については、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする旨規定している。</p> <p>この会計処理の基準として、一般に企業会計原則が用いられているとこ</p>	<p>○ Yの主張に対する反論</p> <p>Yは、本件共同管理費1を本件共同管理費2と区別し、さらに、Xが本件賃貸借契約により本件共同管理費1を賃借人たるK開発に負担させたという経済的利益なるものを想定して、これを資産の譲渡等の対価と捉えるが、本件共同管理費1を負担する区分所有者たるXも、本件共同管理費2を負担する転借人たるXも、法人ないし事業者としては単一、同一であるし、本件共同管理費1及び2はいずれも本件建物の共同管理費であることに変わりないのであるから、両者を区別すること自体が相当ではない。</p> <p>また、仮に両者を区別するとしても、Xは、本件共同管理費1を本件共同管理費2に含めて支払をしているのであって、Yが主張するような経済的</p>

	<p>る、企業会計原則は、法律ではないが、法的確信に裏付けられた強制力を有する慣習規範として性格付けられ、企業会計実務の指導規範となるものである。そして、企業会計原則第2の1のBが、「費用及び収益は、総額によって記載することを原則とし、費用の項目と収益の項目とを直接に相殺することによってその全部又は一部を損益計算書から除去してはならない。」と定めているとおり、損益計算における費用及び収益は、総額記載を原則とし、費用と収益とを直接相殺することは許されていない。このような考え方は、企業会計のみならず、租税会計にも同様に当てはまる。したがって、表面的な金銭の流れとしては、本件共同管理費2の支払により本件共同管理費1の支払が不要になっているとしても、Xが本件賃貸借契約により本件共同管理費1相当額の支払をK開発に負担させているという関係が課税対象から外れることはない。そもそも、本件共同管理費1及び2は、いずれも名目こそ共同管理費ではあるものの、その負担根拠及び法的性質が全く異なるものであるから、たとえ本件共同管理費2の金額が本件共同管理費1の金額よりも高かったとしても、法的には、本件共同管理費1が本件共同管理費2に含まれて支払われていると解釈することはできない。</p> <p>したがって、Xの上記主張は失当である。</p>	<p>利益は得ていない。</p> <p>そもそも、K開発が負担するのは本件共同管理費1「に相当する額」ではなく、本件共同管理費1そのものである。このことは、本件賃貸借契約の文言上明らかである。Yの主張は、この点だけをもってしても不合理である。</p>
<p>結論</p>		<p>したがって、K開発が賃借人負担条項により本件共同管理費を負担することは、Xによる「課税資産の譲渡等の対価」（消法28①）に当たらず、本件共同管理費1の額を課税標準に算入する余地はない。</p>