

# 消費税法30条1項の課税仕入れを「行った」の意義と 複数人が関与する債権関係等における一般的検証

日隈 将人

(真鍋・日隈法律事務所)  
弁護士

## 目 次

- I 問題の所在
- II 仕入税額控除の趣旨からみる課税仕入れを「行った」の意義
  - 1 仕入税額控除の趣旨
  - 2 仕入税額控除制度における前段階取引の意義と本質
    - (1) 前段階取引の意義と本質としての価値の移転
    - (2) 価値の移転を受けることの意義
      - ① 価値の移転と権利性
      - ② 反対給付の権利性
      - ③ 価値の移転の認定
      - ④ 給付を受ける権利からの推認
      - ⑤ 反対給付からの推認
      - ⑥ 取引からの直接帰属性と消費行為の推認
    - (3) 小括
  - 3 仕入れについて「消費税を負担すべき者」の意義
    - (1) 消費税法における「消費税を負担すべき者」
    - (2) 「消費税を負担すべき者」と現実の支出者
    - (3) 法的な支払義務と価値の移転の有無
    - (4) 小括
  - 4 実質行為者課税の原則から検討する課税仕入れを「行った」の判断基準
    - (1) 消費税法13条1項と課税仕入れ
    - (2) 消費税法13条1項の位置付け
    - (3) 消費税法13条1項からみる判断基準
  - 5 裁判例等に見る課税仕入れを「行った」の判断基準
    - (1) 裁判例等における基準

- (2) 裁判例等の基準の再検討
  - 6 課税取引を「行った」の意義についてのまとめ
  - Ⅲ 複数人が関与する債権関係等と課税仕入れを「行った」者
    - 1 二当事者間取引（基本形態）
    - 2 共同契約者（共同買主）
      - (1) 原則論
      - (2) 代金の支払義務者が商品の所有権を取得しない場合
    - 3 保証債務の履行
    - 4 履行引受（第三者弁済）
    - 5 併存的債務引受
    - 6 免責的債務引受
    - 7 契約上の地位の移転
      - (1) 原則論
      - (2) 所有権の移転時期の合意
    - 8 第三者のためにする契約
      - (1) 原則論
      - (2) 第三者が一定の負担をする場合
        - ① 付随的な負担を負う場合
        - ② 対価を負担する場合
      - (3) 第三者が代金債務の履行を引き受けた（第三者弁済をした）場合
      - (4) 第三者が代金債務を債務引受した場合
  - Ⅳ おわりに
-

## I 問題の所在

消費税法の「課税仕入れ」とは、「事業者が、事業として他の者から資産を譲り受け、若しくは借り受け、又は役務の提供……を受けること」をいう（消法 2 条 1 項 12 号。ただし、当該他の者が事業としてこれらに対応する行為を行った場合に課税資産の譲渡等に該当することになるものに限る。）。課税仕入れは、課税資産の譲渡等と表裏一体であり<sup>1</sup>、課税資産の譲渡等を財・サービスの受け手側から見たものと解されている。

課税事業者が課税仕入れを行った場合、課税仕入れに係る消費税の額が仕入税額として控除される（消法 30 条 1 項）。そのため、ある取引や支出に関する行為が課税仕入れに該当するか、すなわち、自社が課税仕入れを「行った」といえるかは重要な関心事である。

現実の取引においては、事業者が他の事業者から商品やサービスを購入して、消費税分が上乗せされた対価を支払うという、比較的シンプルな二当事者間の仕入取引が典型であるため、上記消費税法の定義に従う限り、自社の行為が課税仕入れに該当するかが問題となることは少ない。

そのためか、課税仕入れの法的問題については、「いつの時点で課税仕入れを行ったと評価すべきか」という「課税仕入れを行った日」（消法 30 条 1 項 1 号）の解釈、いわば課税仕入れの縦軸を中心に議論されてきたように思われ<sup>2</sup>、他方で、「誰が課税仕入れを行ったといえるのか」という、いわば横軸の問題についてはあまり議論されておらず、判例及び学説上も課税仕入れを「行った」の意義については不明瞭な点が多い。

実務では、例えば、仕入れた商品やサービスの受け手と当該代金を支払う者、あるいは契約の当事者となる者が異なることは珍しいことではなく、そのような場合には、誰が課税仕入れを「行った」として仕入税額控除が認められるのかが正面から問題となり得る。

もちろん、課税仕入れを「行った」という文言から、誰をもって取引行為の主体といえるかが基準となる。しかし、課税仕入れを「行った」ことは仕入税額控除の要件として機能するから、必ずしも事実として誰が行動したかという単純な行為主体論で決せられるべきものではなく、仕入税額控除の制度、ひいては消費税法の設計思想との関係で判断されるべきものである。

そして、そのような取引主体の判断・評価にあたって、何が重要かつ本質的な要素で、またそれが何ゆえに要素となるのかが明らかにされなければ、多種多様な具体的事案において説得的な結論を導くことはできない。

後述のように、過去に課税仕入れを「行った」といえるか（当該事業者において仕入税額控除が認められるか）が問題となった裁判例においては、概ね取引（契約）の当事者や取引（契約）から生じる権利義務の帰属が基準とされているように思われるが、何故そのような者が課税仕入れを「行った」といえるのかについては論証されていない。税務訴訟に関わった経験のある筆者としても、誰が課税仕入れを「行った」といえるかが正面から争点となった場合には、課税仕入れを「行った」の意義は何かという解釈論を踏まえないければ、説得的な主張立証はできないと感じる。

そこで、本稿では、課税仕入れを「行った」とは何を意味するのか、一見明らかかなように見えるこの概念について、規範の定立の観点から、解釈論としてその意義について改めて検討することにする。また、その解釈論を踏まえ、具体的に問題となりうる債権関係について、類型別に検討する。

## II 仕入税額控除の趣旨からみる課税仕入れを「行った」の意義

### 1 仕入税額控除の趣旨

課税仕入れを行った場合、仕入税額が納税すべき消費税額から控除される。この消費税法の構造から、課税仕入れを行うことは、仕入税額控除の要件として位置付けられる。したがって、課税仕入れを「行った」の意義の探

求については、仕入税額控除の趣旨を確認する必要がある。

消費税法において仕入税額控除の制度が導入されている趣旨は、生産、流通等の各段階で二重、三重に税が課されて税負担が累積することを防止し、経済に対する中立性を確保することにある（ただし、課税の明確性の確保や適正な徴税の実現といった他の目的との調和を図るため、税負担の累積が生じても控除されない場合があることも予定するものとされている。）<sup>3</sup>。

すなわち、消費税法は、消費支出を伴う全ての取引に課税する多段階一般消費税であるため、商品やサービスが最終消費者に至るまでの全ての取引の過程で消費税が課されることになるところ、この税コストが価格に反映される結果、仕入れに至るまでに取引が繰り返されて税が課される機会が多いほど仕入価額が高くなり、その分、商品やサービスを高く販売せざるを得なくなる。しかも、仕入れで支払った消費税分についても販売時に消費税が課されることになる（Tax on Tax）。これは、一般的に「税負担の累積」と表現される<sup>4</sup>。

しかし、これでは、①生産から小売までを一貫して行う統合的な事業者のように、流通過程における取引の機会が少ない場合により安価で販売することが可能となるため、中立な競争環境とはいいい難く、また、②最終消費者に転嫁される税の負担が過度に増大する。

そこで、この問題の原因である税負担の累積を防止（除去）するために、仕入れに係る消費税額を課税標準に係る消費税額から控除する、というのが仕入税額控除の趣旨である<sup>5</sup>。この制度の結果、消費税法は実質的に付加価値税としての性質を有し、経済活動に対する中立性を維持することができる。とされる。

この趣旨から理解されるとおり、仕入税額控除の制度は、およそ事業者が消費税の負担を負わせないという制度ではなく<sup>6</sup>、あくまでも、事業者が行う課税資産の譲渡等との関係で、その仕入れとなる前段階の取引に係る消費税の負担を排除するための制度である。したがって、仕入税額控除の制度の

対象となるのは、①前段階取引をした者の、②そのための消費税の負担ということになる。つまり、課税仕入れを「行った」というためには、これらの要素を満たす行為である必要がある。

以下、それぞれの概念について分析する。

## 2 仕入税額控除制度における前段階取引の意義と本質

### (1) 前段階取引の意義と本質としての価値の移転

では、仕入税額控除の対象となる前段階取引とは何を意味するのだろうか。

事業活動は、概念的には、事業者の内外部のあらゆるリソースを「材料」として活用し、これに価値を付加して商品やサービスを販売・流通させるものであるから、事業者がその付加価値を生むために「材料」を取得する行為は、一般的に前段階取引といえるようにも思える。

この観点から広く考えれば、例えば、事業者の知人が行った商品購入契約の代金を、今後の人的関係発展というビジネス環境の構築のために事業者が代位弁済したような場合、事業者は対価に対応する商品を取得しないが、当該弁済はビジネス環境の構築という意味で事業活動に寄与しているから、当該事業者が生み出す付加価値の「材料」を取得する行為といえ、仕入税額控除の対象となる前段階取引に当たるということになる。

しかし、消費税は消費に課税する租税であり、消費をした者に税負担を求めらるものである。仕入税額控除は、この税負担を除去するための制度であるから、仕入税額控除の論理的前提として、当該事業者が消費行為を行っていないなければならない。

消費とは、一般的に財やサービスを消耗することをいい、より本質的には、財やサービスの価値を享受することである。そうすると、仕入税額控除の制度において控除されるのは、事業者が行う価値の享受（消費行為）に起因する税負担ということになる。この点、社会一般における価値の享受の経

路には、取引による享受から原始的取得による享受まで様々なものがあり得るが、消費税法は、それらのうち取引による消費を課税対象とする。取引による消費とは、「取引」という原因・現象に基づく財やサービスの価値とそれに対応する対価の直接かつ相互交換的な移転である<sup>7</sup>から、ここでいう税負担の原因となる価値の享受は、このような「取引」によって生じる場合に限られることになる。

つまり、仕入税額控除の対象となる前段階取引とは、取引による消費行為、すなわち、相手方から取引によって対価に対応する価値の移転を受けることを意味すると解される。

したがって、単に他人が財やサービスの価値の移転を受けたことの対価を自社が支払ったというだけでは、支払者は取引によって価値の移転を受けていないため、たとえそれに実質的には消費税部分が含まれていたとしても、支払者が前段階取引を行ったということはできない<sup>8</sup>。

このように、前段階取引の本質は、事業者が相手方から取引によって価値の移転を受けることにあり、消費税法が、仕入税額控除の対象となり得る「課税仕入れ」を「資産を譲り受け、若しくは借り受け、又は役務の提供を受けること」と価値の移転の有無に基づく定義をしている（消法 2 条 1 項 12 号）のは、そのような趣旨に基づくものと理解できる。

## (2) 価値の移転を受けることの意義

### ① 価値の移転と権利性

では、価値の移転とはどのような概念なのか。

商品やサービスの価値が人から人へ移転するということは、価値を移転する者における価値の喪失や価値の創出行為に応じて、移転を受ける者が価値を享受することを意味する。

自由が保障された近代法治国家では、人は自らの意思（合意）又は法律の規定によらずに何かを強制されることはないため、価値の移転も原則として

これらの原因に基づくことになる。

その代表的なものとして、契約がある。例えば、商品の売買契約の場合では、商品の価値は、契約（合意）に基づき、売主から買主に移転することになり、売主は商品の価値を喪失する反面、買主は商品の価値を享受する。この買主の価値の享受は、権利として実現が保障される。すなわち、相手方からの価値の移転を実現するためには、相手方に価値の移転を義務付ける必要があり、私法の世界ではこれを債権として観念する。債権とは、「特定の人に一定の行為を請求する権利」をいい<sup>9</sup>、債権者が債務者から給付結果を獲得することのできる地位を権利として保護するよう、国家に求めることのできる関係が、債権関係であるとされる<sup>10</sup>。

もっとも、相手方からの価値の移転は、必ずしも債権関係に基づくとは限らない。例えば、手数料を対価とする執行官から受ける役務の提供<sup>11</sup>のように、法律の規定によって直接に認められるものもある<sup>12</sup>。しかし、そのような場合でも、当該価値の移転を受けることが法的な権利として認められることに異論はないと思われる。

そうすると、前段階取引における価値の移転（享受）を受けることと、そのための法的権利（給付を受ける権利）を有することは、同義のようにも思える。

しかし、価値の移転は、必ずしも法的権利として実現されるものとも限らない。

例えば、有償で提供されるスポーツ観戦について、スタジアムに無断で侵入して料金を支払わずに観戦した場合、主催者側は無断観戦者に対して、料金相当額を不当利得（民法703条）として返還請求し得ると解されるが、この料金相当額は観戦の対価と考えられる<sup>13</sup>。しかし、この場合、無断観戦者は観戦する権利を主催者に対して有するものではない。

また、他人の著作物を無断で利用すると著作権者の著作権を侵害するものとして不法行為（民法709条）に基づき損害賠償義務を負うが、その中心は、



著作物の無断利用によって著作権者が被る損害、すなわち、著作権者が当該著作物を利用することによって対価として得られたはずの逸失利益の賠償であるため、著作物の利用の対価と考えられる<sup>14</sup>。しかし、無断利用者は、当該著作物を利用する権利を有するものではない。

さらに、不動産賃貸借が終了した場合に、不動産の明渡しが遅延したことによる賃料相当損害金（債務不履行又は不法行為に基づく損害賠償の性質を有する。）についても対価性が肯定される<sup>15</sup>が、明渡義務者が当該不動産を利用する権利を有するものではない。

このように、価値の移転を受けるにあたって、その法的な権利を有さない場合もあるから、価値の移転と権利性はイコールではない。つまり、消費税における価値の移転は、私法上の権利性を離れた概念である。

## ② 反対給付の権利性

他方、価値の移転の反対給付としての対価の收受は、法的な権利義務（債権）として認められるものである。対価とは、商品やサービスの価値の移転に対応する反対給付として移転される経済的価値であるが、商品やサービスの価値の移転が認められる場合に、それと引き換えに反対給付を取得することが保障されなければ、価値の給付者が一方的に価値を喪失することを強制されることになるため、反対給付の実現を国家が保障する債権関係として構成されることになる。

この点、商品やサービスの価値が移転した場合に、相手方から任意に支払われる金銭等が消費税法上の「対価」と評価されることも（理論上は）あり得るが、給付保持力のない金銭の收受を給付に対する反対給付と評価することはできないだろうから、対価の收受に請求力がないような場合であっても、給付保持力は認められることになる。給付保持力が債権の性質である以上は、対価の收受は債権として観念されるのである。

先に見たように、執行官の申立人に対する役務の提供は必ずしも債権関係とはいえないが、申立人の支払う手数料は執行官との債権関係であり、ま

た、前述のその他の例でも、売買契約に基づく代金請求権、不当利得に基づく利得の返還請求権、不法行為に基づく損害賠償請求権として、対価の受領者側において対価を請求する法的な権利（債権）として認められている。

このような対価收受の権利性は、間接税としての消費税制度からの要請ともいえる。すなわち、消費税は間接税であり、税負担の転嫁をいかに実現するかは制度の正当性という観点から重要な問題であるところ、消費税法は、対価收受の権利性に着目して転嫁を保障し、間接税としての正当性を保持する。

このように、対価の收受については、法的な権利義務（債権）であることを要する。

### ③ 価値の移転の認定

価値の移転と権利性がイコールでないとすれば、前段階取引の認定にあたり、価値の移転を受けたかを事案ごとに具体的に認定しなければならないことになる。

価値の移転を受けることは評価概念であるため、諸般の事情から推認・評価される。しかし、このような抽象的な概念の評価は、ややもすると主観的・恣意的になりがちである。そのため、何らかの客観的な評価基準が必要である。

価値は、取引という原因を通じて移転する。前述のように、人は自らの意思（合意）又は法律の規定によらずに何かを強制されることはないため、取引による価値の移転は、法的に規律される現象である。後述のように、消費税法の課税物件の帰属について取引の法的な帰属を基準とするべき（法的帰属説）と解されるのも、そのような理由によるといえる。そうすると、価値の移転は、価値の移転があったと法的に評価される場合に認められるものと考えられることになる。

では、どのような場合に、価値の移転があったと法的に評価できるか。

まず、移転の対象となる「価値」それ自体は、客観的に価値を把握できる

ものに限らず、例えば、当事者が合意すれば客観的には無価値であっても価値の移転を觀念することができるものである。したがって、およそ取引対象となるものであれば、「価値」の要件を満たす。

そうすると、どのように「移転」を把握するかが問題となる。

「移転」は、価値の給付者から受領者へ物やサービスを通じた現象であるから、大雑把に言えば、契約内容や法令の規定、当事者の行動や給付状況等の客観的事実から、法的に終局的な価値の移転があったと評価できる場合は、価値の移転があると認定できる。

ここで、価値の移転を受けたというためには、現実とその価値に係る効用を享受することを要するか、例えば、売買契約では現実には目的物の所有権を取得する必要があるか、が問題となる。「移転」があったか否かは、前段階取引という消費行為があったといえるかという評価の問題であるから、現実には効用を享受したかどうかをその唯一の基準とする必然性はない。取引の対象となった価値を現実には享受すること（例えば、自社が商品の引渡しを受けること）は、消費行為の認定にあたって重要な要素ではあるが、それ以外の諸事情からなお価値の移転があったと法的に評価できるのであれば、消費行為性は肯定される。

#### ④ 給付を受ける権利からの推認

価値の移転が評価概念であるとはいえ、それは法的なものであるから、単に外形的事実のみから直ちに認定することは妥当ではない。では、どのように「法的」な価値の移転を評価すべきか。

ここで初めて、「給付を受ける権利」の有無が着目される。すなわち、権利が価値の移転を実現する手段であることからすれば、価値の給付者に対して給付（移転）を強制できる地位にある場合、換言すれば、価値の給付者に対して価値の移転に係る法的な権利を有する場合は、価値の移転があるものと推認できる。つまり、取引によって相手方に対する債権や物権に基づく請求権等の給付に係る権利が帰属する者は、特段の事情がないかぎり、価値の

移転を受けたと評価される、ということになる。

このように、給付を受ける権利を有することは、価値の移転を受けることとイコールではないが、価値の移転を推認させる最も重要な間接事実として位置付けられるのである。

#### ⑤ 反対給付からの推認

しかし、前述のように、給付を受ける権利がない場合でも価値の移転は観念できる。問題は、このような権利性のない価値の移転をどのように把握するかである。

この点、対価が給付に対する反対給付であることからすれば、一般的には取引によって対価の支払義務を負う者（反対給付義務を負う者）は、その反面、価値の移転を受ける（給付を受けた者）と推認・評価できる。

不当利得の返還義務や不法行為に基づく損害賠償のように、当事者の合意によらずに対価の支払義務を負う場合も、一般的には、当該支払義務を負う実質的な根拠はそれに対応する価値の移転を受けたと評価できる点に求められるから、この場合も、対価の支払義務者は価値の移転を受けたと法的に評価することができると考えられる。このように、取引から対価の支払義務が帰属することは、価値の移転を受けたことと密接に関連する。

もっとも、後述のように、取引によって対価の支払義務を負う者が必ずしも価値の移転を受けた者と評価することができない場合もあり得ることから、取引によって対価の支払義務を負うことは、価値の移転を受けたことを相当程度推認する間接事実という位置付けにとどまる。

#### ⑥ 取引からの直接帰属性と消費行為の推認

このように、価値の移転に係る法的権利や対価の支払義務は、誰において前段階取引があったと認められるかを判断する上で重要な指標となる。そして、一般的にはこれらは債権債務関係として存在する。

しかし、単に、取引から生じた債権債務を有しているという事実から直ちに前段階取引や価値の移転の有無を判断することはできないことには留意が

必要である。一度発生した債権・債務は、債権譲渡、債務引受、契約上の地位の譲渡等によって、内容の同一性を維持したまま第三者へ移転することがあるためである。

仕入税額控除は前段階取引に係る消費税の負担を除去するための制度であるが、消費税は債権債務に課税するものではなく、あくまでも消費という行為（事実）に課税するものであるから、消費行為が要証命題となる。しかるに、いくら取引から生じた債権債務が現に帰属する者だとしても、それが当該債権債務の原因となる消費行為によって帰属したのでなければ、その者の消費行為を推認することができない。そのため、前段階取引というための指標となる上記の権利義務は、発生原因となる取引から直接にその者に帰属していることが必要と解される。

したがって、債権譲渡や債務引受等で権利義務を取得したとしても、それによって前段階取引の存在が認められるわけではないし、逆に、取引から直接に権利義務を取得した者であれば、たとえその後債権債務を失ったとしても、その者において前段階取引を行ったという事実が変動するものではない。例えば、売買契約において、買主の代金支払義務について免責的債務引受がされた場合、買主は代金の支払義務を免れるが、そのことから、売買契約が前段階取引に該当しなくなるというものではない。

### (3) 小括

以上のように、前段階取引を行ったといえるかは、取引によって価値の移転を受けたかで判断されるものであり、価値の移転があったかは、法的評価の問題として、客観的外形的事実のほか、それ以上に、価値の移転に係る権利（給付を受ける権利）及び対価の支払義務の帰属を中心に、法的な価値の移転を推認していくものとする。もちろん、これらは相互に排他的なものではなく、総合的に考慮されるものであり、また、そのような推認構造からすれば、これらの権利義務は取引から直接帰属している必要があると解される。

一般的には、仕入れは契約によって行われるところ、通常、それらの要素は契約の当事者において認められ、逆に、契約の当事者以外の者にこれらが帰属することはあまり想定されない。そのため、通常は、契約の当事者において前段階取引を行ったものと認められる。

しかし、不法行為のように、価値移転の原因である「取引」は契約以外にもあり得るし、後述する負担付第三者のためにする契約のように、契約当事者以外の者に価値の移転があると評価されることもあり得る。その場合には、契約当事者という基準は機能しないから、上記のような観点から価値の移転の有無を認定する必要がある。

### 3 仕入れについて「消費税を負担すべき者」の意義

#### (1) 消費税法における「消費税を負担すべき者」

仕入税額控除は、流通の過程で生じる税負担の累積を防止するための制度であるから、流通過程（前段階取引）において消費税を負担すべき者において認められるものである。では、「消費税を負担すべき」とは何を意味するのだろうか。

消費課税において、誰を「消費税を負担すべき者」とするかは、制度設計によって複数のパターンがあり得る。

すなわち、消費税は、消費（商品やサービスの価値の消耗）に課税するという税制度であるため、基本的発想としては「消費する者（価値を消耗した者）」に税負担を求めることになる。

日本の消費税法は、消費に課税するという理念のもとに導入されたが、課税対象としての適切性・明確性の観点から取引によらない消費を課税対象から除外<sup>16</sup>、他者から消費する価値の移転を受ける「取引」という行為による消費のみを課税対象とすることとした。そして、課税についての担税力を消費支出に見出したことから、取引による消費のうち、消費支出を伴う取引、すなわち対価の取受を伴う取引（本稿では「有償取引」という。）を課税対

象とし<sup>17</sup>、無償取引による消費を原則として課税対象から除外している<sup>18</sup>。

このように、担税力を消費支出に見出して、取引のうち有償取引を課税対象とする場合には、「取引によって消費する者（取引によって価値の移転を受けて消耗する者）で、かつ、消費支出を行う者（そのための対価を支払う者）」に税負担を求めるべきことになる。

そして、日本の消費税は間接税を採用したため、資産の譲渡や役務の提供を行う売手側を納税義務者とし、納税義務者が上記の税負担者に税負担を転嫁することになる<sup>19</sup>ところ、消費税法は、税負担の転嫁を対価の收受を通じて行うことを予定している（対価上乘せシステム）<sup>20</sup>。そして、間接税の制度の合理性・正当性の観点からは、納税義務を負う売手に、この転嫁による納税義務の負担解消の実現（転嫁された結果としての金銭債権を回収すること）を法的に保障しなければならない<sup>21</sup>ことを合わせて考えると、消費税の負担は、転嫁を実現できる相手方、すなわち、対価の法的な支払義務者に求められることになる。

以上から、消費税法における消費税を負担すべき者とは、「取引によって価値の移転を受け、かつ、その対価の法的な支払義務を負う者」をいうと解される。

## (2) 「消費税を負担すべき者」と現実の支出者

ところで、消費税法が税負担を対価に上乘せして転嫁するシステムを採用していることからすれば、対価に相当する金銭を支出した者において実際の税の負担が生じる。そのような者にこそ税負担を除去する実益があると考えれば、仕入税額控除によって税負担が除去されるべき「消費税を負担すべき者」とは、現実に対価を支払った者を意味するようにも思える。

つまり、仕入税額控除の主体となる「消費税を負担すべき者」とは、対価の法的な支払義務を離れて、「前段階取引を行って価値の移転を受け、かつ、対価に相当する金銭の支出を行った者」をいうべきではないかが問題となる。

仮にそのように考えると、価値の移転を受けた者が、法的義務なく全くの任意で対価に相当する金額を支払ったような場合、例えば、第三者のためにする売買契約において受益者が要約者の代金支払義務の履行を引き受けた（第三者弁済した）場合にも、受益者において仕入税額控除が認められることになる。

しかし、仕入税額控除は、「課税仕入れを行った日」の属する課税期間の課税標準に対する消費税額に対して認められる（消法30条1項1号）ことから、「課税仕入れを行った日」において仕入税額控除の適否が客観的に確定するものとされている。「課税仕入れを行った日」の意義・解釈については見解が分かれるが、遅くとも商品やサービスの価値の移転があり、対価を受受すべき権利が確定したと法的に評価されるときには、「課税仕入れを行った日」が到来していると解する点では概ね一致しているように思われる<sup>22</sup>。そうすると、現実の支出の時点よりも前に「課税仕入れを行った日」が到来している場合には、その時点で対価の支払義務を負っていた者において仕入税額控除に関する課税関係が確定していることになり、たとえその後に現実に支払った者がいても、その者に仕入税額控除を認める余地はないはずである。

この点、法的に支払義務を負う者と現実の支出者の両方が（前段階取引によって価値を受け、かつ、）「消費税を負担する者」に当たるが、実際に仕入税額控除ができるのは「課税仕入れを行った日」の到来時にいずれか一方に客観的に決まると解する余地がないではないが、そうすると上記のように現実の支出の時点と「課税仕入れを行った日」の到来の前後関係や支払者の任意によって課税関係が異なることになり、課税関係が不安定かつ恣意的となるため妥当とは言い難い。課税関係は、客観的かつ一義的に定まることが要求されるのである。

したがって、やはり現実の支払いを行った者が誰であるかという要素を、課税仕入れを行った者（仕入税額控除の主体）の判断基準に持ち込むのは妥



当ではなく、法的な支払義務によって一律に判断すべきものとする。

### (3) 法的な支払義務と価値の移転の有無

では、逆に、取引から対価の法的な支払義務が生じる者であれば、具体的な価値の移転を問うことなく、「消費税を負担すべき者」に当たるといふことはできないだろうか。

すなわち、取引に基づいて対価を支払う法的な義務を負うということが、価値の移転を受けたことを根拠とするものと考えれば、「取引によって対価の支払義務が生じる者＝価値の移転を受けた者」という図式が成り立つから、課税仕入れを「行った」の判断基準としては対価の支払義務の帰属のみにフォーカスすれば足りることになる。

確かに、取引が契約である場合には、一般的にはそのように考えられることが多い。しかし、対価の支払義務を負うことが、価値の移転を受けたことを根拠とするとは必ずしも断言できないような場合もある。

例えば、不法行為法では、被害者保護の趣旨から、侵害者以外にも損害賠償義務を負う場合がある。一つの例として、民法715条1項は、「ある事業のために他人を使用する者は、被用者がその事業の執行について第三者に加えた損害を賠償する責任を負う。」とする（使用者責任）。

この「事業の執行について」という要件は、外形的に観察して、あたかも被用者の職務の範囲内の行為に属すると見られる場合も含まれると解されている<sup>23</sup>。そのため、例えば、前述の著作権侵害の例において、コンテンツ事業を営む事業者の社員が、他人の著作権を侵害して生成した違法コピーを勝手に事業者の名義で販売して自ら利益を得ていたような場合、事業者は、使用者責任に基づいて著作権者の逸失利益に相当する額の損害賠償義務を直接に負い得る。

しかし、この場合、著作物の使用に係る利益は被用者が享受しており、名義を流用されただけの事業者は何ら価値を享受していない。もちろん、著作

物を利用する権利を持つものでもない。これまで見てきたように、課税仕入れは、価値の移転を受けて対価の支払義務を負う者に認められるとすれば、この場合の事業者は価値の移転を受けていないから、たとえ対価の法的な支払義務を負うとしても、課税仕入れを行ったとはいえないことになる。

他方、前述のように、対価の支払義務を負うのは価値の移転を受けたと法的に評価することによるものだとすれば、逸失利益の賠償義務があるということは、法的にはそれに見合った価値の移転を受けたと擬制されるのだと考えることもできる。

この点については、私法の観点から価値の移転の有無を検証することも考えられる。すなわち、使用者責任の根拠の一つは、使用者が被用者を使用して利益を得る以上は、被用者の加えた損害についても負担せよという報償責任の考え方にある<sup>24</sup>が、この考えを進めると、観念的には、被用者の事業の執行に関する行為による損益は広く使用者に帰属するとも考え得る。また、例えば、事業者が顧客から預かった物品を従業員が紛失した場合に、事業者が顧客に対し物品相当額の全額を使用者責任に基づいて賠償したときは、事業者が賠償による代位（民法422条）の類推適用<sup>25</sup>によって当該物品の所有権を取得するため、事業者の支払う賠償金は、物品の取得という価値の移転に対する対価といえる<sup>26</sup>が、これと平仄を合わせると、対価の支払義務を法的に負う者が賠償した場合は、賠償金という反対給付に対応する給付を受けると考えることもできなくはないように思われる。

しかし、金銭の支払義務の正当化根拠には様々なものがあり、金銭の支払義務が法律によって命じられる場合に、それに対応する価値の移転を受けたといえるかは、支払義務の根拠となる法律の立法趣旨との関係でケースバイケースにならざるを得ない。使用者責任の根拠となる報償責任は、被害者保護の観点から誰に賠償義務を負わせるのが妥当かという問題であるから、それをもって直ちに被用者の不法行為から使用者（事業者）が価値の移転を受けたものと擬制する趣旨まで含むとはいえないように思われる。使用者責任

に基づく賠償によって価値の移転を受けたかどうかは、事実関係や賠償代位の適否に基づき個別具体的に判断すべきである。

このように考えると、賠償代位によって所有権が移転する預かり物品の紛失のケースは賠償者が対価の支払いと引き換えに価値の移転を受けたといえるが、著作権侵害における賠償においては、賠償者が著作物に係る過去の使用权を取得するものではない<sup>27</sup>から、著作物の使用权という価値の移転を受けたと法的に評価することはできないと思われる（また、別の説明の仕方として、この場合の代位の対象は、被害者の被用者に対する損害賠償請求権であり（使用者が被用者に対する損害賠償請求権を取得する）、この代位は債権譲渡に類似するから、賠償金の支払いは、損害賠償請求権という債権の価値の移転を受けた対価ということになり、非課税（消法 6 条 1 項、別表第二 2 号、消令 9 条 1 項 4 号）取引として課税仕入れに該当しないということも可能である）。

さらに、賠償した使用者は、被用者に対して求償権を有する（民法 715 条 3 項）から、使用者は対価の最終的な負担者とは予定されておらず、価値の移転も観念できる立場にないということもできる。

この点について、報償責任における公平の観点から、一般的に被用者に対する求償権は一定程度制限される<sup>28</sup>ため、求償できなかった範囲の賠償部分についてはなお使用者が価値の移転を受けたものと擬制するべきだという考え方もあるだろう。その場合、使用者と被用者は、最終的な負担割合に応じてそれぞれが価値の移転を受けたものと考えerということになる。しかし、求償権が制限される理由は損害の公平な分担にあり、分担割合は必ずしも価値の享受の割合を基準とするものではないから、求償権の制限を価値の移転の擬制根拠とすることはできない。また、被害者としては、課税売上げの成立時に取引の相手方が特定されていなければならないところ、求償権が行使されるかは被害者にとって認知し得ないから、やはり求償権の行使と価値の移転をリンクさせて考えることは妥当ではない。

したがって、使用者責任によって対価の法的な支払義務を負うことから直

ちに価値の移転を推認できるものではないと解すべきである。

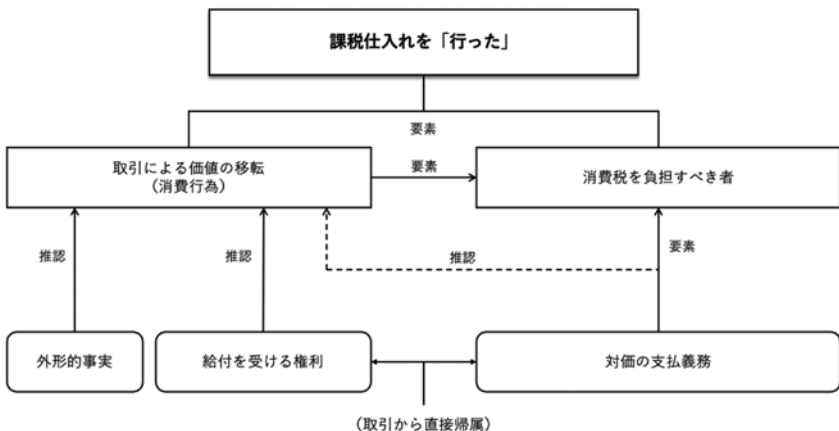
以上からすれば、対価の法的な支払義務を負うことは、必ずしも価値の移転を受けたものとイコールではなく、結局、課税仕入れを「行った」かは、対価の法的な支払義務の帰属の有無のみではなく、具体的事案に応じて総合的に評価されるべきものである。

#### (4) 小括

以上のとおり、前段階取引によって「消費税を負担すべき者」とは、①取引によって価値の移転を受け、かつ、②その対価の法的な支払義務を負う者をいうと解するのが相当である。

ところで、前述したように、前段階取引の意義は取引によって価値の移転を受けることであるから、①と同義である。そうすると、課税仕入れを「行った」の意義とは、取引によって価値の移転を受け、かつ、その対価の法的な支払義務を負うことをいうと解することができる。取引によって対価の法的な支払義務を負うことは、①を推認させる事情であると同時に、②の要件そのものと整理されるのである。

<図0：課税仕入れを「行った」の意義と権利義務の関係>



## 4 実質行為者課税の原則から検討する課税仕入れを「行った」の判断基準

### (1) 消費税法13条1項と課税仕入れ

ところで、課税仕入れを行った者の判定にあたり、実質行為者課税の原則からアプローチする考え方がある。

課税物件と納税義務者の結びつきを課税物件の帰属といい<sup>29</sup>、消費税法は、資産の譲渡等を課税物件とし、資産の譲渡等を行った者を納税義務者とする（消法4条1項、5条1項）。この点につき、消費税法は所得税法12条、法人税法11条等の例にならい、「法律上資産の譲渡等を行ったとみられるものが単なる名義人であって、その資産の譲渡等に係る対価を享受せず、その者以外の者がその資産の譲渡等に係る対価を享受する場合には、当該資産の譲渡等は、当該対価を享受する者が行ったものとして、この法律を適用する」と定めている（消法13条1項）。この規定は、資産の譲渡等について、名義と実体、形式と実質が一致しない場合の判定基準として、いわゆる実質行為者課税の原則を定めたものとされている<sup>30</sup>。

その意義については、いわゆる法律的帰属説と経済的帰属説があるが、一般的には「単なる名義人か」や、誰が「対価を享受する者」かは、法律的な観点から決定されるべきであり、「経済的な実質」にまで踏み込んで判断すべきではないと考えられている<sup>31</sup>。

課税物件の帰属は、課税物件と納税義務者の関係の問題であるが、消費税法の課税物件である取引には常に相手方が存在しており、この課税物件の帰属関係は相手方との関係においても認められる。そして、売主側にとっての資産の譲渡等と買主側にとっての課税仕入れは表裏一体の関係であるとされているから、納税者と課税物件の帰属関係にかかる判断基準を、取引の相手方が誰であるかという課税仕入れの帰属に準用しようというのである。

この点について、高松高判平成16年12月7日（訟月52巻2号667頁）は、消費税法13条について、「本条自体は資産の譲渡等（消費税法2条1項8号）を行った者の認定について規定しているものであるが、課税仕入れ（消費税

法2条1項12号)を行った者の認定にも当然適用されるものと解すべきである」とする。

そうすると、「課税仕入れを行ったとみられる者が単なる名義人であって、その課税仕入れに係る対価の支払いをせず、その者以外の者がその課税仕入れに係る対価を支払う場合には、当該課税仕入れは、当該対価を支払う者が行ったものとして消費税法を適用する」ことになる。

## (2) 消費税法13条1項の位置付け

実質行為者課税の原則に係る消費税法13条が、課税関係を認定するための創設的な規定か、それとも確認的な規定に過ぎないのかについては議論があり得るが、消費税の課税対象が法律によって規律される経済現象であることからすれば、法律的帰属説に立つ限り、確認的な規定と位置付けられる。

そうすると、実質行為者課税の原則から検討する課税仕入れを「行った」の判断基準は、課税取引を「行った」者の一般的な判断基準としても通用することになる。

## (3) 消費税法13条1項からみる判断基準

では、消費税法13条1項の示す「対価を支払う者」とは何を意味するのか。

同項について法律的帰属説に立つと、同項の「対価を支払う者」とは、課税仕入れに係る対価を法的に支払う者、すなわち対価の法的な支払義務が帰属する者を意味すると解される。

前述したのと同様、この対価の法的な支払義務は、対価の支払いに係る「債務」と同義ではない。消費税法は、あくまで、消費を課税対象とするものであり、同一性を保持したまま取引の帰属関係とは別に他者へ移転することが可能な債務そのものからは、消費行為は直ちには推認されない。

また、消費税法13条1項が示すところは、一見、対価の支払義務のみを判

断基準とるように見え、価値の移転を受けることを要素としないようにも思える。しかし、消費税法の課税対象は価値の移転を受けるという消費行為であり、価値の移転を受けない者には消費行為を見出せないから、対価の法的な支払義務を負うことのみを基準とすることはできないというべきである。そのように考えなければ、課税仕入れの定義（消法 2 条 1 項 12 号）が価値の移転を受けることを要素としていることとも矛盾する。

この点、消費税法 13 条 1 項が適用される前提として、課税仕入れを行ったとみられるものが「単なる名義人」であることが必要であるが、「単なる名義人」には取引に基づく価値の移転は帰属しない。その場合、誰に価値が移転したのかが問題となるが、対価の支払義務を負う者は価値の移転を受けたと推認できるという経験則から、対価の法的な支払義務を負う者が価値の移転も受けたものと考え、実質的な消費行為者と考えるのである。

したがって、消費税法 13 条 1 項の準用が示す課税仕入れを「行った」者の判断基準は、単に対価の支払義務のみを基準とするものではなく、その前提として対価の支払義務を負う者が価値の移転を受けたという評価が存在するのであり、価値の移転の存在を無視するものではないと考えるべきである。価値の移転の要件は、「法律上取引を行ったとみられる者が単なる名義人であって」という部分が示しているのである。

このように、実質行為者の判断基準から導かれる課税仕入れを「行った」の意義は、価値の移転と対価の支払義務を要件とするものと解されるから、結局、前述した仕入税額控除の趣旨から導かれる課税仕入れを「行った」の意義と同義だと考えられる。

## 5 裁判例等に見る課税仕入れを「行った」の判断基準

### (1) 裁判例等における基準

課税仕入れを「行った」の意義について言及した最高裁判例はないが、下級審判例では、前段階取引から生じる権利義務の帰属先となる者<sup>32</sup>、前段階

取引となる契約があった者<sup>33</sup>、前段階取引において買主と評価される者<sup>34</sup>等が課税仕入れを「行った」者であるとされている。これらは、概ね、前段階取引となる契約の当事者として、契約上の地位ないし権利義務が法的に帰属する者を意味すると理解できる。

また、消費税法基本通達10-1-12(2)は、委託販売等に係る手数料について、「委託販売等に係る受託者については、委託者から受ける委託販売手数料が役務の提供の対価となる。なお、委託者から課税資産の譲渡等のみを行うことを委託されている場合の委託販売等に係る受託者については、委託された商品の譲渡等に伴い收受した又は收受すべき金額を課税資産の譲渡等の金額とし、委託者に支払う金額を課税仕入れに係る金額としても差し支えないものとする。」としているが、裁判例では、この通達も、課税仕入れを行ったかは契約の当事者を基準にすることを前提とするものであり、なお書きの定めは、委託者が受託者と売買契約を行った場合を想定しているものと解されるとされている<sup>35</sup>。

## (2) 裁判例等の基準の再検討

しかし、これらの裁判例は、なぜ仕入税額控除の主体となる課税仕入れを「行った」に当たるために、取引の当事者や権利義務が法的に帰属する者であることが求められるのかについては述べていない。

そのため、課税仕入れを「行った」の意義において、契約の当事者であることと、契約から生じる権利義務が帰属することのいずれが本質的な要素か、それとも両者が必須の要素と考えているのか等については不明である。このような裁判例の判断基準では、例えば、契約の当事者と契約から生じる権利（受益権）の帰属者が異なる第三者のためにする契約のような場合に、いずれの者が課税仕入れを行ったとされるか判断できないことになる。

これらの裁判例の事案では、いずれも契約の当事者となる者が、商品やサービスの価値の移転を受け、同時に代金の法的な支払義務者となる事案であ



ったため、判示としては契約当事者や権利義務の帰属を基準とすれば足りるものであった。しかし、これまで見てきたように、課税仕入れを「行った」の意義が価値の移転と対価の支払義務に求められることに鑑みれば、これらの裁判例の基準の実質も、契約の当事者や権利義務の帰属から価値の移転と対価の法的な支払義務の有無を認定する点にあったものと理解すべきである。

## 6 課税取引を「行った」の意義についてのまとめ

以上のように、仕入税額控除の趣旨や消費税法13条1項の準用の分析を踏まえると、課税仕入れを「行った」とは、取引によって価値の移転を受け、その対価の法的な支払義務を負うことを意味すると解することができる。後者は事実認定の問題であるが、前者については評価概念であり、給付に係る権利や対価の支払義務、取引の当事者としての法的地位等は、前者との関係では、あくまでも、価値の移転を推認させる評価根拠事実として位置付けられるのである。

## Ⅲ 複数人が関与する債権関係等と課税仕入れを「行った」者

以上のように、課税仕入れを「行った」といえるためには、①取引によって価値の移転を受けたか、及び、②当該取引によって対価の法的な支払義務を負うかという二つの要素を満たす必要があると解される。

二当事者間の単純な双務契約であれば、取引に係る債権債務も相対する二当事者に帰属するから、その判断に迷うことはほとんどない。また、形式的な当事者と実質的な当事者が異なる場合は、取引に係る債権債務は本来的にはそのどちらかにしか帰属せず、その認定は専ら事実認定と評価の問題に過ぎない。

しかし、私法上、債権・債務の主体や契約当事者の地位の変動が認められ

ており、また、取引の当事者とは別の者が取引から生じる権利義務を取得することもある。さらに、権利義務なく他人の債務を弁済することもある。そのような場合に、誰が課税仕入れを「行った」者に当たるのか（誰において仕入税額控除が認められるのか）は実務上重要な問題である。

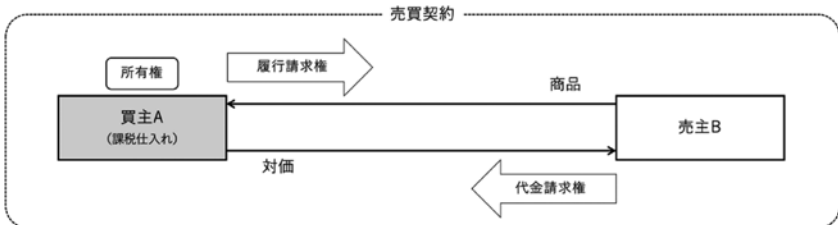
そこで、これまで見てきた解釈論をもとに、課税仕入れの典型例である「買主Aと売主Bの売買契約」を基にして様々なバリエーションの取引形態について分析する。

なお、現在では仕入税額控除を行うためには資産の譲渡等を行った者から適格請求書等の交付を受ける必要があるが、ここではその前提となる「課税仕入れを行ったといえるか」を問題とする<sup>36</sup>ため、適格請求書等の交付の観点については一旦脇に置く。

## 1 二当事者間取引（基本形態）

まず、議論の基本として、仕入れの典型的な契約形態である、買主Aと売主Bの商品の売買契約について確認する（図1）。

<図1：二当事者間取引（基本形態）>



この場合、買主Aは、売買契約の当事者として契約行為を行い、契約から生じる権利義務の帰属主体となり、商品の価値（所有権）の移転を受ける法的地位を取得し、売主Bから所有権の移転を受ける。この法的地位は、価値の移転を受けることを法的に保障するものであり、例えば、商品の引渡し

履行請求権等、価値の移転を実現するための権利を生じさせる<sup>37)</sup>。

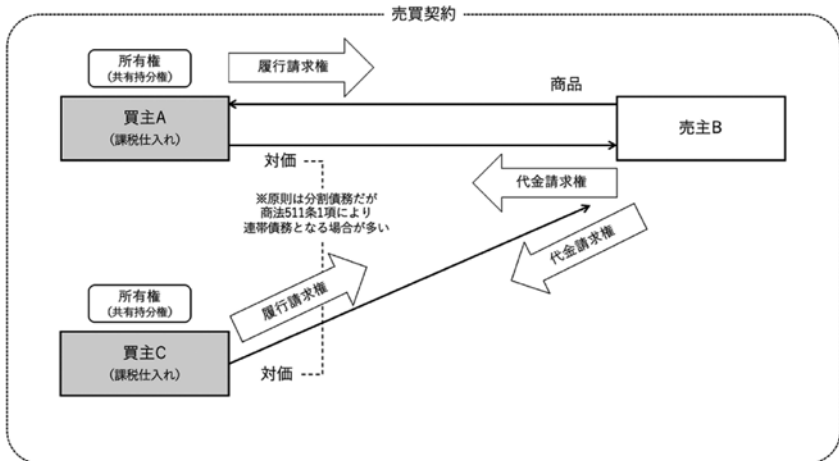
そして、買主Aは、このような価値の移転を受けることに応じて、その対価（代金）を支払う義務を負う。この法的義務は、価値移転の原因となる取引（ここでは売買契約）を行ったこと、より消費税の観点からいうと価値の移転を受けることの反対の給付義務として発生し、直接帰属する。

したがって、買主Aは、取引によって価値の移転を受け、かつ、その対価の法的な支払義務を負うため、課税仕入れを行ったといえる。

## 2 共同契約者（共同買主）

### (1) 原則論

<図 2-1：共同契約者（共有・共同債務）>



ビジネスの世界では、複数の者が共同して買主になる場合がある。例えば、AとCが共同でBから仕入れることにし、商品はAが受領するが、代金はAとCが共同で支払うという場合が挙げられる（図 2-1）。

このとき、商品はAに引き渡されるが、商品の所有権はAとCの共有とな

るのが原則であり、それぞれが売主Bから所有権（共有持分権）の移転を受ける。仮に、Bが商品を引き渡さない場合、Aは自分に対して引き渡すよう請求することができるが、共同買主であるCも、契約に基づく履行請求権として、Bに対し、「Aに対して引き渡すこと」を請求できる。

他方、数人が共同でした売買契約の代金債務は、原則として分割債務となると解される<sup>38</sup>ため、AとCは、それぞれ等しい割合で代金の支払義務を負う（民法427条）。もっとも、このようなケースではAとCが共同で事業を行うものであることが多いだろうから、その場合には商法511条1項により連帯債務となり、Bとの関係ではそれぞれが代金全額の支払義務を負う。

このように、共同契約者（共同買主）の事案では、AとCがともに取引から商品の価値の移転を受け、対価を支払う義務を負うから、各自がそれぞれ課税仕入れを行ったものといえる。

仕入税額控除の対象となる課税仕入れに係る支払対価の額については、AとCの損益分担割合に従うことになると解される。すなわち、AとCは、内部における損益分担の割合に応じて価値の移転を受け、その対価を実質的に負担するから、その範囲で取引による消費（消費支出）行為が認められる<sup>39</sup>。仮に、どちらか一方が他方の負担分を一旦立て替えてBに支払ったとしても、後日損益分担の割合に従って求償権が生じるから、自己の負担部分を超えて支払っても消費行為の範囲が異なることはない。

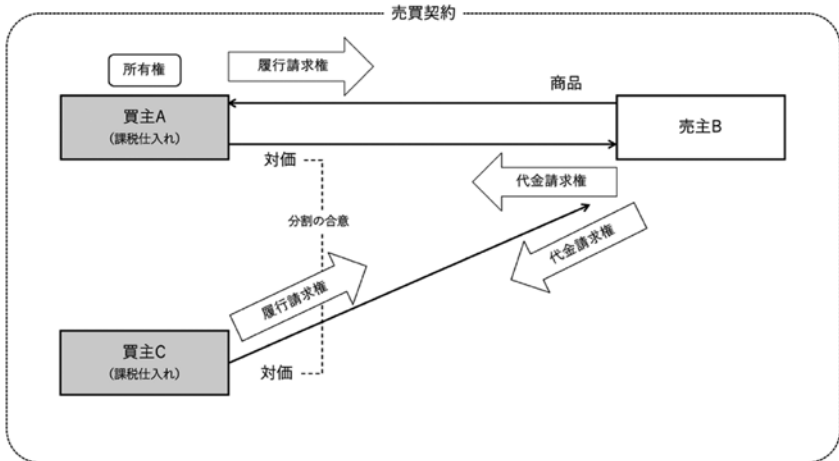
なお、代金債務について商法511条1項により連帯債務となった場合には、AとCは、Bに対してそれぞれ代金の全額を支払う法的義務を負うが、この場合も、どちらか一方が全額を支払ったときは、損益分担の割合に基づいて求償することができるから、同様の結論となる。

## **(2) 代金の支払義務者が商品の所有権を取得しない場合**

ところで、上記契約において、代金はAとCが2分の1ずつ支払うが、商品の所有権はAが単独で取得するものと三者間で合意した場合（図2-2）

には、Cは商品の所有権を取得しない。この場合、商品を取得しないCは課税仕入れを行ったといえるだろうか。もし、Cが取引によって商品の所有権を取得しないことをもって価値の移転を受けないものと評価すると、Cは契約の当事者として対価の支払義務を負っているにもかかわらず仕入税額控除ができないことになり、他方でAは代金を2分の1しか支払わないのに全額について仕入税額を控除し得る<sup>40</sup>結果となり、妥当な結論とは言い難い。

<図 2-2：共同契約者（単独所有・共同債務）>



思うに、この場合でも、CはBに対して、買主（売買契約の当事者）として、契約に基づき、代金の支払義務と引き換えに「Aに引き渡せ」という履行請求権を取得するから、履行請求権が価値の移転の実現を保障するものであることに照らせば、CはBから価値の移転を受けたと評価することは可能なように思われる。よって、この場合、Cも課税仕入れを行ったというべきである。

そうすると、更に進んで、例えば、商品の所有権はAが取得し、代金はCが全額を支払う（BはAに対しては代金を請求できない）こととした場合で

あっても、Cが共同契約者（共同買主）として契約に基づく履行請求権を取得する限り、商品を取得しないCにおいて代金全額に係る課税仕入れを行ったものとして仕入税額控除が認められることになる（Aは代金を支払わないため仕入税額控除はない。）。

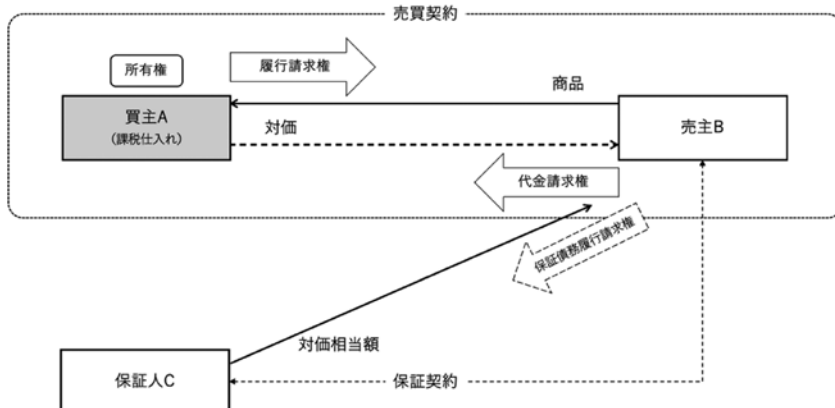
もっとも、事実認定の問題として、商品の所有権を取得しない者が共同契約者（共同買主）と認められるかは慎重になるべき<sup>41</sup>で、このようなケースでは、実質的には、単なる買主Aの代金債務の債務引受やBC間における第三者Aのためにする売買契約があったものと認定すべき場合が多いように思われる（それらの課税関係については後述する。）。

### 3 保証債務の履行

代金債務を保証債務の履行として弁済する場合は、債権関係の主体の変動ではないが、便宜上検討しておく。

AB間の売買契約の買主Aの代金支払債務について、Cが保証人としてAに代わり支払う場合、Cは消費税分を含む商品の対価相当額を自己の債務の弁済として支払う（図3）。

<図3：保証債務の履行>



この場合、CはBとの保証契約（民法446条）の当事者ではあるが、対価の支払義務の原因となる取引（売買契約）の当事者ではないため、商品の価値をBから享受する地位にはなく、商品の所有権や引渡しの履行請求権等、価値の移転に係る何らの権利も有さない。また、CのBに対する債務の弁済は、実質的には代金債務の弁済という側面を有するが、法的にはBC間の保証契約に基づく保証債務の履行に過ぎない。

よって、Cは売買契約という取引から商品の価値の移転を受けず、また、取引から生じる対価の支払義務を負うものでもないから、たとえ対価相当額を支出したものだとしても、Cが課税仕入れを行ったということはできない。

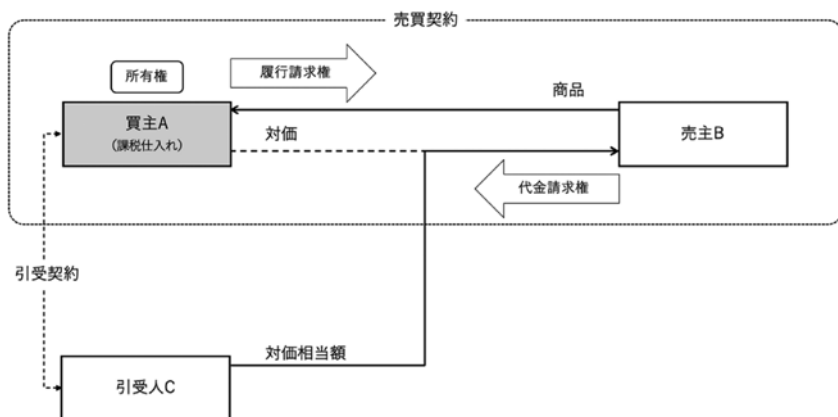
逆に、Aは代金を現実には支出していないが、商品の価値の移転を受け、対価の法的な支払義務が帰属するため、課税仕入れを行ったものとして仕入税額控除が認められる。Aの現実の支出の有無は、Cからの求償の問題（民法459条以下）として処理される。なお、このときにCが求償権を放棄した場合には、Aは現実に支出することはなくなるが、課税仕入れを行った者の基準を価値の移転と対価の支払義務に見出す以上、Aが課税仕入れを行ったものとして仕入税額控除が認められると解される。また、その場合でもCが価値の移転を受けることはないため、Cに課税仕入れが認められるものではない。

#### 4 履行引受（第三者弁済）

民法には、履行引受という概念が存在する。履行引受とは、債務者が負う債務の履行を、債務者に代わって弁済することをいう（図4）<sup>42</sup>。履行引受は、次に見る債務引受と異なり、履行引受の引受人は債権者との関係で債務者となるものではなく、引受人は、他人（債務者）の債務を弁済するに過ぎず、その法的性質としては第三者による弁済（民法474条）とされている<sup>43</sup>。そのため、保証債務と同様に履行引受も債権関係の変動ではないが、次に見る債務引受を理解することに資するため、ここで検討しておく。

履行引受は、一般的には、債務者と引受人との引受契約に基づいて行われる。その場合、引受人は債務者との関係では引受契約に基づく義務として第三者弁済を行う義務を負い、債権者は引受人が弁済の委託を受けたことを知っている場合には弁済を拒絶できない（民法474条3項）。他方、履行引受の法的性質が第三者による弁済である以上、必ずしも債務者の同意を要するものではなく、債務者の意思に反しない場合、又は債務者の意思に反することを債権者が知らなかった場合には、弁済について正当な利益を有さない第三者でも債務者の同意なく履行を引き受けることが可能である（同条1項、2項）<sup>44</sup>。

<図4：履行の引受け>



引受人は、債務の原因となった契約の当事者の地位を取得するものではないから、図4のように、AB間の売買契約の買主Aの代金支払債務の履行をCが引き受けたとしても、取引から生じる商品に係る権利を取得しないし、売主Bに対して代金の支払義務を負うものでもない。よって、引受人は、売買契約という取引から商品の価値の移転を受ける地位になく、債権者との関係でも対価の支払義務を負うものではないから、Cが代金支払債務の履行を引



受けてBに支払ったとしても、Cが課税仕入れを行ったものとはいえない。

なお、名古屋高判平成25年3月28日税資263号順号12188は、マンションの競売手続の競落人が債務者（マンションの旧所有者）に代わってマンションの滞納管理費を支払った事案について、課税仕入れに係る支払対価とは「課税仕入れの目的を達成するために必要な経済的出捐をい（う）」と解した上で、「課税仕入れの目的を達するために必要である限り、当該課税仕入れの相手方が第三者に対して負う債務を消滅させるための弁済金も含まれる」と述べている（ただし、マンション管理費が不課税であるという理由から仕入税額控除の対象とならないとした）。

これを素直に読むと、図4の例でいえば、CがAから何か（例えば商品）を購入し、その目的を達するためにAのBに対する債務の履行を引き受けて第三者弁済をしたという場合、引受債務の履行に係る金銭的支出は、CがAとの間で行った商品の購入という課税仕入れの支払対価として、仕入税額控除の対象となるように読める。

もちろん、履行を引き受けることあるいはCが出捐する金額が、CがAとの間で行った課税仕入れの対価に含まれる場合は、CはAとの間で行った課税仕入れの対価の支払いとして債務の本旨に従って弁済したのであるから、Bへの支払いがCにおいて仕入税額控除の対象となるのは当然である。

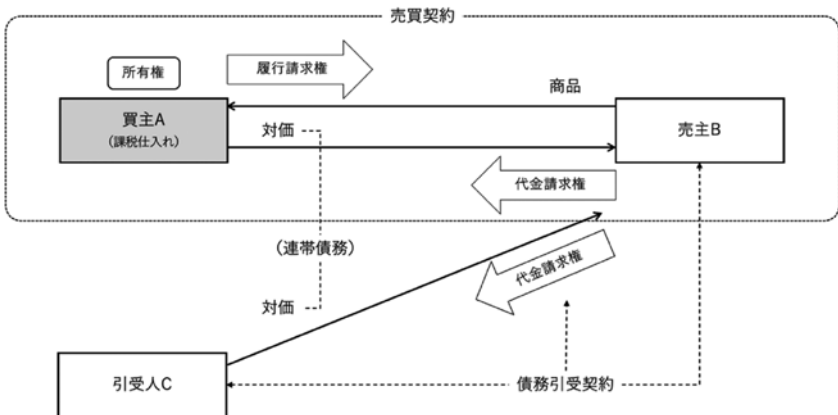
しかし、CのBに対する支払いが、Aとの間で行った課税仕入れの対価としてではなく、単にAの債務の履行引受（第三者による弁済）に過ぎない場合には、Cは反対給付に対応する給付であるBからの商品の価値の移転を受ける地位になく、Aに対し対価の支払義務を負うものでもないから、CがBとの間で課税仕入れを行ったということはできないはずである。したがって、前記名古屋高裁判決は、CのBに対する支払いがAとの間で行った「別の課税仕入れの対価の支払いとして行われたといえる場合」に限ってCの仕入税額控除の対象となるとしたものであり、課税仕入れの目的を達するために必要であれば第三者弁済の全てが課税仕入れに当たるとしたものと理解す

べきではない<sup>45</sup>。

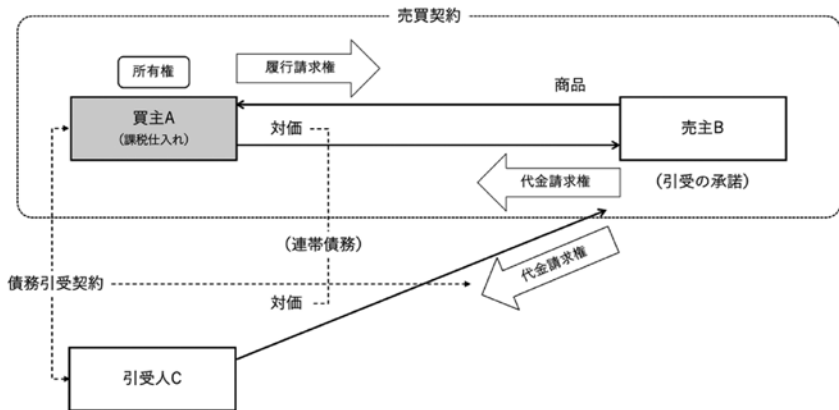
## 5 併存的債務引受

併存的債務引受とは、債権者が債務者に対して有する債権について、引受人が債務者と並んで債務者となることをいう<sup>46</sup>。併存的債務引受が行われると、引受人は、債務者と連帯して、債務者が債権者に対して負担する債務と同一の内容の債務を負担する（民法470条1項）。すなわち、前述の履行引受と異なり、引受人は債権者に対して、直接に代金債務を負う。

<図 5-1：併存的債務引受（債権者と引受人の合意による場合）>



＜図 5-2：併存的債務引受（債務者と引受人の合意による場合）＞



併存的債務引受は、引受人を当事者とする引受契約により行われる<sup>47</sup>。債権者、債務者、引受人の三者間の合意（三面契約）によることが可能であることはもとより、併存的債務引受は債務者に不利益となるものではないため、①債権者と引受人の合意によって行うことができる（同条2項。図5-1）。また、②債務者と引受人の合意で行うこともできるが、その場合は債務者を要約者、引受人を諾約者、債権者を受益者とする第三者のためにする契約となるため、債権者において受益の意思表示が必要である（同条3、4項。図5-2）。

併存的債務引受では、引受人は債権者に対して債務者と同一の債務を負うことから、引受けの効果発生時に債務者の主張できた抗弁をもって対抗できる（民法471条1項）。しかし、後に見る契約上の地位の譲渡と異なり、当事者としての地位を取得するものではないから、債務発生の原因となった契約の取消権や解除権を取得するものではなく（その限度で履行を拒むことができるにすぎない（同条2項））、また、取引の目的についての権利や履行請求権を取得するものでもない（目的物の権利はあくまで契約の当事者が取得する）。

このように、債務の引受人は、取引の相手方である売主に対して、債務者と連帯して代金支払債務（対価の法的な支払義務）を負うが、それは、売買契約ではなく、債務引受契約に基づいて発生するものである。また、引受人は、取引から価値の移転を受ける地位にもない。実態的に見ても、引受人は、単に買主の債務を引き受けたというのみで、何ら売買契約に係る消費行為を行ったとはいえないから、仕入税額控除を認める根拠を欠く。よって、引受人が課税仕入れを行ったものとはいえない。

なお、併存的債務引受の実務上の典型例は、金融機関によるいわゆる「一括支払いシステム」であるとされる<sup>48</sup>が、引受人たる金融機関において仕入税額控除が認められるべきでないことに異論はないと思われ、上記結論を実務的側面から支えるものといえる。

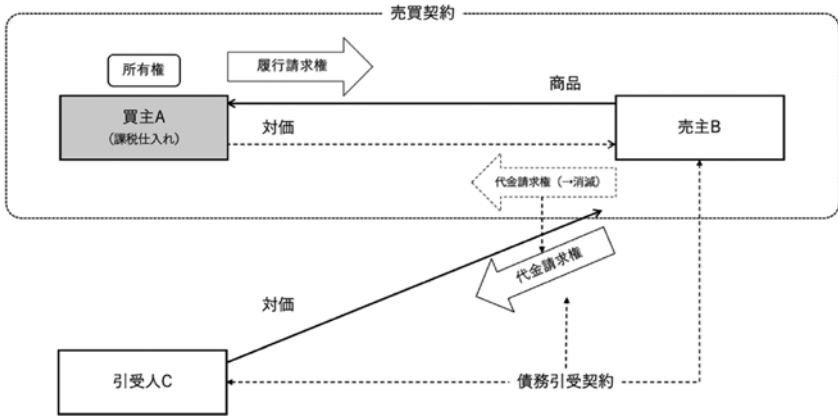
## 6 免責的債務引受

免責的債務引受とは、債務が同一性を保ちつつ新債務者（引受人）に移転し、もとの債務者が債権関係から離脱する債務引受をいう<sup>49</sup>。

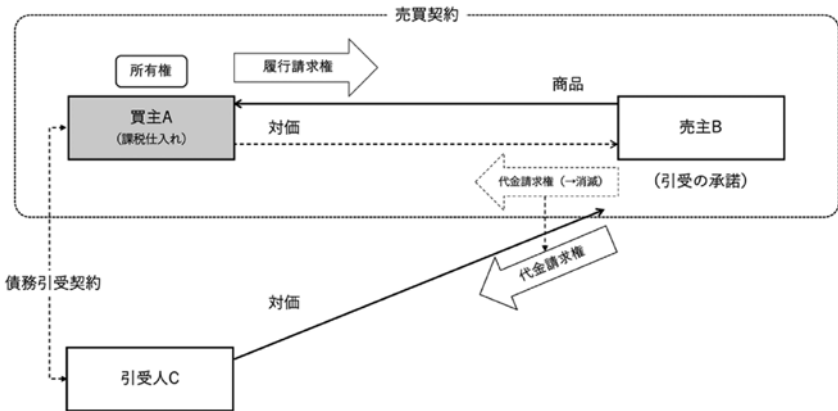
免責的債務引受も、併存的債務引受と同様、①債権者と引受人の引受契約によって行う（ただし、債務者への通知を要する）ことも（民法472条2項。図6-1）、②債務者と引受人の引受契約によって行う（ただし、債権者の承諾を要する）こともできる（同条3項。図6-2）。もちろん、三面契約によることも可能である。

免責的債務引受では、併存的債務引受と同様に、引受人は債務者が債権者に対して負担する債務と同一の内容の債務を負担するが、同時に、債務者は自己の債務を免れる（同条1項）。引受人は、債務者に代わって代金の支払債務を履行することになるが、これは引受人が自己の債務として履行するもので、他人の債務を弁済するわけではないから、原則として当初の債務者に対して求償権を取得しない（民法472条の3。ただし、任意規定である。）。

< 図 6 - 1 : 免責的債務引受 (債権者と引受人の合意による場合)>



< 図 6 - 2 : 免責的債務引受 (債務者と引受人の合意による場合)>



このように、引受人は自己の債務として対価の支払義務を負うが、それはあくまで引受契約に基づいて負担するものである。

また、併存的債務引受と同様、引受人は契約上の地位を取得しないため、債務者の抗弁事由をもって債権者に対抗できるものの、取消権及び解除権は取得せず、引受債務に対応する給付に係る権利も取得しない。

したがって、免責的債務引受では、債務者は対価の支払いに係る債権関係からは離脱するが、引受人は、取引によって価値の移転を受けず、また、取引に基づいて対価の支払義務を負うものでもないから、引受人が課税仕入れを行ったとはいえない。

なお、この場合において、例えば図6-2の事例において、免責的債務引受をする代償として、引受人CがAから目的物である商品を譲り受けることにした場合、Cの引受債務の履行は、Aからの商品譲渡の対価となり得る。その場合は、CはAとの間で商品の譲り受けという課税仕入れを行ったものとして、引受債務の履行はその対価の支払いに当たるため、仕入税額控除が認められると解される。

ただし、このような免責的債務引受の場合、必ずしもAがCに対して適格請求書等を交付するとは限らず、Bが現実の支払者であるCに対して直接適格請求書等を交付する場合も多いと思われる。

この点、仕入税額控除に必要な適格請求書等は、課税仕入れを行った事業者に対して課税資産の譲渡等を行った事業者が交付することが求められている（消法30条9項1号、2号）こと及び適格請求書に代わる仕入明細書等が「課税仕入れの相手方」の確認等を要する（同3号）と規定されていること、さらに流通過程の連続性の担保という観点からすれば、やはり適格請求書等は課税仕入れの当事者となるCとその相手方であるAにおけるものが必要と解すべきである。したがって、実務上はCA間の債務引受に係る取引において、適格請求書等について契約書等で対処しておくことが望ましい。

## 7 契約上の地位の移転

### (1) 原則論

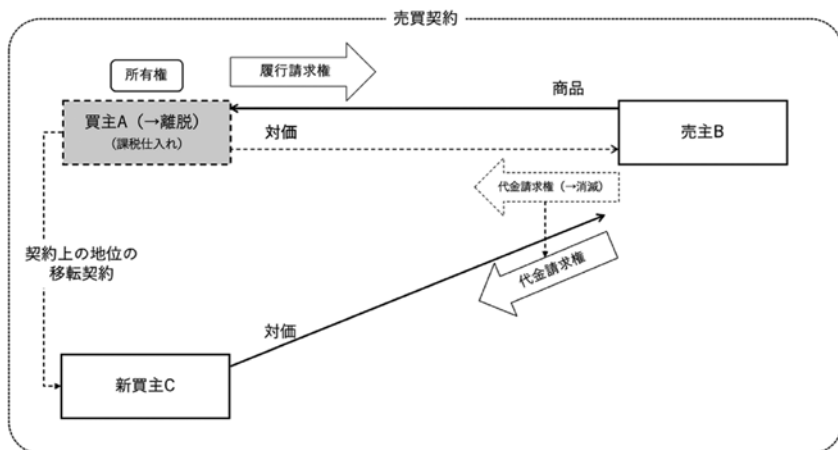
契約上の地位の移転とは、契約によって、契約当事者としての地位を譲渡人から譲受人に移転することをいう<sup>50</sup>。売買契約の売主・買主の地位や、賃貸借契約の賃貸人・賃借人の地位を移転するのが典型例である。契約上の地位の移転は、三面契約によることができることは勿論、契約の一方の当事者と譲受人が合意した場合に契約の相手方がこれを承諾することによっても可能である（民法539条の2）。

契約上の地位が移転される多くの場合は、賃貸借やフランチャイズ等の継続的契約であるが、売買契約のように一時的契約の場合もあり得る<sup>51</sup>。

契約上の地位の移転がされた場合、契約上の地位の譲受人は、契約から生じる個々の債権・債務のほか、契約上の地位に由来する権限・負担を承継し、譲渡人は契約関係から離脱する<sup>52</sup>。契約上の地位の移転を分析的に見れば、債権譲渡、債務引受、取消権・解除権の移転に分かれるが、契約の相手方の承諾を要件に、これらを一括して行うものとされる<sup>53 54</sup>。

したがって、当該契約から将来発生する債権債務関係は当然に新当事者に移転する（新たに発生する）が、既発生 of 債権債務の移転については、当事者が移転する意思を有していたと認められる場合にのみ、債権譲渡・債務引受として新当事者に移転するものと解される<sup>55</sup>。

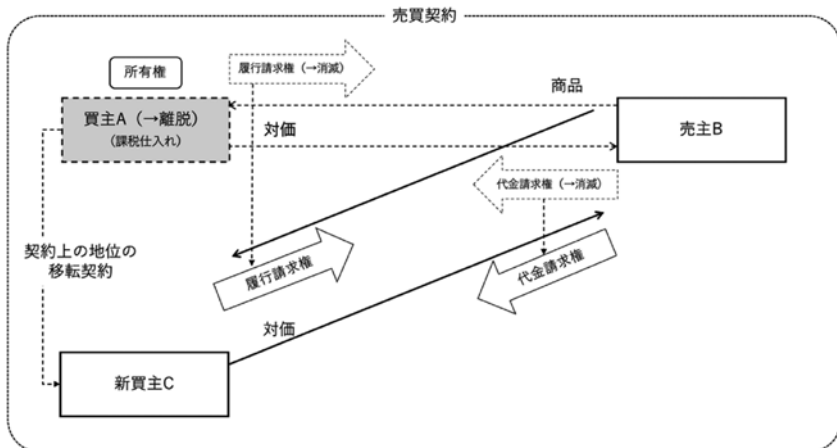
＜図 7 - 1 : 契約上の地位の移転（所有権移転・引渡し済みの場合）＞



したがって、図 7-1 では、売買契約から将来発生する代金債務に係る取引については、新買主Cが課税仕入れを行ったものと認められるが、旧買主Aが売主Bとの間で売買契約を締結し、既に旧買主Aに商品が引き渡され、Aにおいて代金債務が発生していた場合に、契約上の地位の移転によってCに債務が移転したのであれば、債務引受と同様、Cが課税仕入れを行ったものとはいえない。



&lt; 図 7-2 : 契約上の地位の移転 (所有権移転済み・引渡し前の場合)&gt;



また、商品の所有権はBからAに移転しているが、まだ引き渡されていないという状況（図 7-2）でも既にAが所有権の移転を受け、代金債務もAにおいて発生している以上、その支払いの実質は債務引受であり、Cが課税仕入れを行ったと評価することはできないと思われる。

もっとも、AとCの合意において、契約上の地位の移転に伴い既に旧買主Aが取得した商品を新買主Cに移転する（譲渡する）という合意があれば、CのBに対する代金債務の履行は、CがAから商品（あるいは契約上の地位）を譲り受けたことの対価の支払いとして行われたのであるから、CがAから行った課税仕入れとして仕入税額控除が認められる。

## (2) 所有権の移転時期の合意

では、当該売買契約において、商品の所有権は代金の支払いを条件に買主に移転すると合意されているような場合はどうだろうか。この場合、CがAにおいて既に発生している代金債務を引き受けて履行することで、商品の所有権はBからCに直接移転すると解される。そうすると、CはBから資産を譲り受け、その対価の法的な支払義務を履行したことになる。

この場合に、前段階仕入れの本質が価値の移転にあることを重視すると、CがBから直接商品の所有権を取得していることからCにおいて課税仕入れを行ったものというべきであり、実際、Aは商品を取得しないし、その代金も支払うことがないのであるから、Aにおいて仕入税額控除を認める実益はないため、この場合にはCがBから課税仕入れを行ったものというべきとも思われる（①説）。

しかし、対価の法的な支払義務の発生が旧買主Aにおいて生じること（Cの支払義務はあくまで債務引受の性質に基づくこと）を重視すると、CではなくAが課税仕入れを行ったものというべきことになる（②説）。

また、この点について、「課税仕入れを行った日」の解釈を、対価を收受する権利が、法的障害がなくなり確定したと法的に評価されるときと考える<sup>56</sup>ならば、上記の場合、代金債務の履行は商品の所有権移転や引渡しに対して先履行の関係にあるから、Bの代金請求権は旧買主Aのもとで発生して支払期限が到来した時点で法的に確定したと評価されるため、その時点でAが課税仕入れを行った日となる。もし、その後に契約上の地位の移転を受けた新買主Cにおいて課税仕入れが成立するとすれば、このAにおいて成立した課税仕入れの課税関係を修正する必要があるが、それは現実的ではないし、「課税仕入れを行った日」の上記解釈に反することになる<sup>57</sup>。

そもそも売買契約は、所有権を移転することを目的とする契約類型であるから、この場合の所有権の移転時期の設定は代金不払いに対する担保的な性質が強いものである。同時に、Aは代金を支払えば直ちに所有権の移転を受ける状況にあり、対価の支払義務（代金債務）がAに生じるのは、それに応じた価値の移転を受ける地位が認められるためと考えるならば、対価の支払義務がAに帰属した時点で、その反面としてAは取引から生じる価値の移転を受けたものと評価できるように思われる。

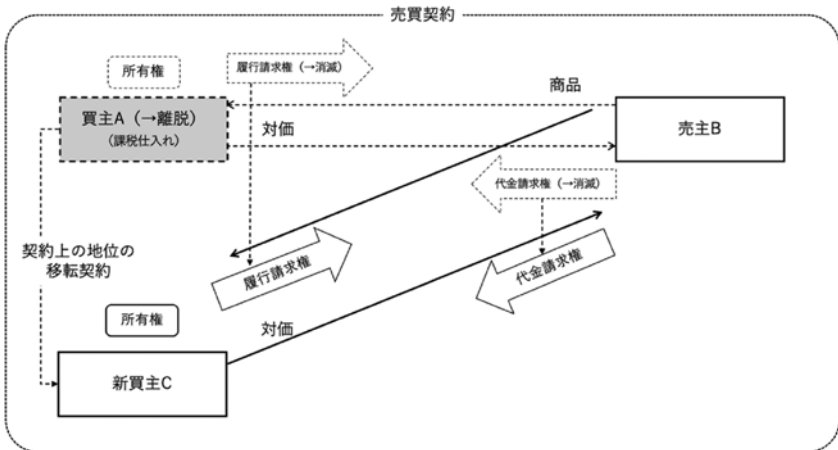
これらに加え、消費税が、あくまでも消費という行為に課税する租税であることを考慮すれば、Aが上記のような価値の移転状況を作出することは、

課税対象としての消費行為性を満たすといえるのではないだろうか。

また、確かに契約上の地位の移転は、契約上の当事者の地位を包括的に移転させるものではあるが、その本質は債権譲渡や債務引受、取消権・解除権の移転であり、相続や合併のような包括承継ではないから、既に行われた旧買主Aの行為が新買主Cの行為と評価されるものではない。

そうすると、この場合の課税仕入れは旧買主Aが行ったものというべきであり、Cはあくまでも引受債務の履行として代金を支払っているに過ぎない（Cは購入行為をしていない）というべきである。よって、②説が妥当と考える（図7-3）。

<図7-3：契約上の地位の移転（所有権移転・引渡し前の場合）>



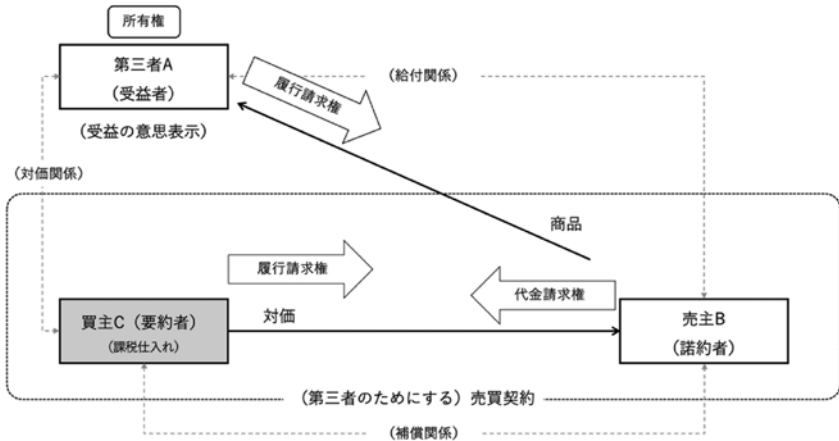
このように、契約上の地位の移転に伴う課税仕入れの成否は、具体的ケースによって異なると思われるため、実務上は、上記実体に合致した適格請求書等の確保が重要となると思われる。

## 8 第三者のためにする契約

### (1) 原則論

第三者のためにする契約とは、契約から生じる権利を第三者に直接帰属させる内容を有する契約<sup>58</sup>をいう（民法537条1項）。第三者のためにする契約は、既に発生した債権関係が事後的に変動するものではないが、契約の当事者以外の第三者が当該契約に基づいて権利を取得し、他方で反対給付は契約の当事者が負うという、いわば給付・反対給付が形式的には別の方向を向いているという点で、課税仕入れを「行った」の意義の検討について有意義な契約類型である。

<図8-1：第三者のためにする契約（基本形）>



第三者のためにする契約の具体例として、例えば、買主Cがと売主Bが商品の売買契約を締結し、CがBに対して代金を支払うが、Bは商品を第三者Aに対して引き渡すこととするような場合が考えられる（図8-1）。

第三者のためにする契約において、利益を受ける第三者のことを受益者といい、受益者に対して給付をする人のことを諾約者といい、この諾約者の契約相手方のことを要約者という。また、諾約者と要約者の間に存在している

法律関係を補償関係、受益者と諾約者の関係を給付関係、受益者と要約者の関係を対価関係という<sup>59</sup>。

第三者のためにする契約は、それ自体が特定の給付内容を規定する契約類型（民法上の典型契約等）というわけではなく、特定の契約において契約から生じる権利を第三者に直接帰属させる内容とするものをこのように呼ぶ。民法においても、契約関係一般に適用される解除や危険負担と同じく、契約総則（民法第三編債権第二章契約第一節総則）に規定されている。ここでは、売買契約が第三者のためにする契約としての性質を有する場合を想定する。

第三者のためにする契約をした場合、すなわち、契約により当事者の一方が第三者に対してある給付をすることを約したときは、当該第三者（受益者）は、債務者（諾約者）に対して受益の意思表示をすることによって、債務者（諾約者）に対して直接にその給付を請求する権利を取得する（民法 537 条 1 項、3 項）。売買契約が第三者のためにする契約としてなされた場合、売買の目的物である所有権は、売主たる諾約者から受益者へ直接移転する<sup>60</sup>。

この場合の第三者のためにする売買契約の当事者は要約者と諾約者であり、受益者は、契約に基づき、諾約者に対する権利を取得するだけである<sup>61</sup>。つまり、受益者は、受益に係る権利（売買契約では商品の所有権や引渡し等の履行請求権）を取得するのみで、契約者の当事者の地位を取得するものではなく、契約者当事者の地位に基づく権限である契約の解除権・取消権は要約者・諾約者が有し<sup>62</sup>、また、その他の契約上の法律関係（例えば、代金の債権・債務関係等）も当該当事者に帰属する。したがって、図 8-1 の例では、要約者 C が売買契約の当事者の地位を有し、代金債務を負う。

もっとも、商品の所有権や自己への引渡し請求権（履行請求権）は受益者 A に帰属し、要約者 C は自己に商品を引き渡すことを請求することはできないし、仮に引渡しを受けたとしても給付を保持する権限を有さない。つまり、

要約者Cは、売買契約の当事者でありながら、契約に基づいて所有権という商品の価値を直接に享受するものではない。

仮に、課税仕入れの本質を、前段階取引によって商品やサービスの価値の移転を受けることに求めるとすれば、商品を取得しない要約者Cは価値の移転を受けないとして、課税仕入れを行ったとはいえないという余地が出てくる。

しかし、第三者のためにする契約においては、要約者Cも商品の「Aへの引渡し」についての履行請求権を有すると解されている<sup>63</sup>。また、諾約者Bが契約上の義務を履行しない場合には、受益者Aのみならず、要約者Cにおいても、債務不履行を理由とする損害賠償請求ができるとされている<sup>64</sup>。

取引の当事者として取引に基づいて対価の支払義務を負うのは、その者において対価に対応する価値の移転を受けたと推認できるからだとすれば、売買契約の当事者として対価の支払義務を負う要約者Cは、当該契約から対価に対応する価値の移転を受ける地位にあるものと考えerことは可能である。要約者Cにおいて受益者への引渡しに係る履行請求権が認められるのはその証左といえ、また、損害賠償請求権が認められるのは価値の移転を裏から法的に支えるものともいえる。つまり、第三者のためにする契約では、要約者は取引に係る給付を直接には受けないが、諾約者をして第三者に対して給付するという形で、取引に基づき諾約者から価値の移転を受けるものということができる。

逆に、受益者Aは取引（契約）の当事者ではなく、商品の取得について対価を支払う義務も負わないから、取引によって消費行為や消費支出を行ったと評価することはできず、前段階取引となる消費行為により負担する消費税の除去という仕入税額控除の対象とはなり得ない。

したがって、この場合は要約者Cにおいて課税仕入れが認められると解すべきである。

実務的な観点から見ても、第三者のためにする契約の典型例は、登記を

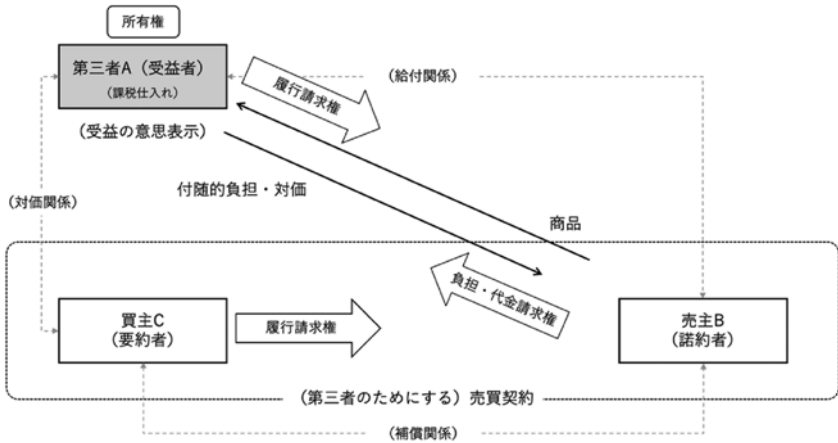
事実上、中間省略する目的で行われる不動産売買である。すなわち、売主 X から買主 Y が不動産を購入して転得者 Z に転売するという場合、 $X \rightarrow Y$  と、 $Y \rightarrow Z$  というそれぞれの売買契約によることが原則である。しかし、登記費用等の節約の観点から、 $X \rightarrow Y$  を第三者のためにする売買契約とし、転得者 Z を受益者とするこゝで、諾約者 X から受益者（転得者）Z に直接に所有権を移転させ、所有権の移転登記を  $X \rightarrow Z$  と一回で済ませることが認められており、実務上も広く行われている<sup>65</sup>。

この場合、転得者 Z は、買主 Y との契約<sup>66</sup>によって、 $X \rightarrow Y$  の第三者のためにする契約の受益者としての地位の設定を受けるための対価（実質的には不動産の購入に対する対価）を Y に支払うが、これは Y にとっては受益者としての地位の設定（あるいは不動産の譲渡）という課税資産の譲渡等の対価（課税売上げ）であり、Z にとっては Y との間で行った課税仕入れの対価となる。もし、このときに  $X \rightarrow Y$  の第三者のためにする契約が要約者 Y にとって課税仕入れにならない（= 受益者 Z の課税仕入れになる）とすると、要約者 Y には Z からの課税売上げのみが生じる一方で、受益者 Z には一つの不動産の取得について事実上 2 つの課税仕入れ（仕入税額控除）が認められることになり、結論の妥当性を欠く。

したがって、このような観点から見ても、第三者のためにする契約においては、原則として要約者 C が課税仕入れを行ったものと考えらるべきである。

## (2) 第三者が一定の負担をする場合

＜図 8-2：第三者のためにする契約（第三者が一定の負担をする場合）＞



## ① 付随的な負担を負う場合

第三者のためにする契約においては、受益者が受益の条件として一定の負担をすることを内容とすることも認められている（図 8-2）。

まず、第三者が諾約者に対する権利を取得する際に、これとともに付随的な負担を引き受ける場合が認められ、その法律関係は第三者のためにする契約としての規律に載せて処理してよいと解されている<sup>67</sup>。すなわち、この場合、受益者Aは、売買契約の当事者とはならないものの、諾約者Bに対して商品の引渡しについて履行請求権を取得すると同時に、Bに対して直接に当該付随的な負担（債務）を負う。

この付随的な負担は、私法関係においては商品等の譲渡の対価に相応しないものであることが想定されている（そのために第三者のためにする契約としての規律に載せることが正当化されるという側面もある）。

しかし、私法上の対価性と消費税法上の対価性が同一かについては議論があり得る。対価性の判断基準の議論については、本稿の目的から外れるので



割愛するが、この付随的な負担について消費税法上も対価性が否定されれば、受益者Aは商品の対価の支払義務を負わないので、Aの課税仕入れとはならない。

他方、この付随的な負担が、消費税法上は商品の譲渡の対価に当たる（含まれる）と解される場合は、受益者Aは売買契約の当事者ではないが、第三者のためにする売買契約の受益者として契約から直接商品の価値の移転を受け、かつ、その対価を支払う法的義務を、当該取引に基づいて直接に負うから、受益者が当該負担を対価とする課税仕入れを行ったものと認められると解する。

実質的にも、Aは負担を負って受益するかどうかの選択権を有しているのであり、自らこれを選択する行為において消費行為性が認められると評価できるだろう。

## ② 対価を負担する場合

第三者の負担が、私法的にみて、付随的な域を超えて、取得した受益の権利や給付に対する対価に相応する場合（例えば、図8-2の例で、受益者Aが商品の対価を支払う場合）は、消費税法上も対価性が認められるのが一般的であるから、受益者Aにおいて課税仕入れを行ったものというべきである。

ただし、このような事例は机上の設例の域を超えず、このような契約があった場合、実態としては、CはAの使者や代理人として行動しているものとして実質的には受益者Aが売買契約の当事者であると認定できるケースも多いと思われる<sup>68</sup>。

このように、契約の当事者以外の者が課税仕入れを「行った」というべきケースがあることには留意が必要である。

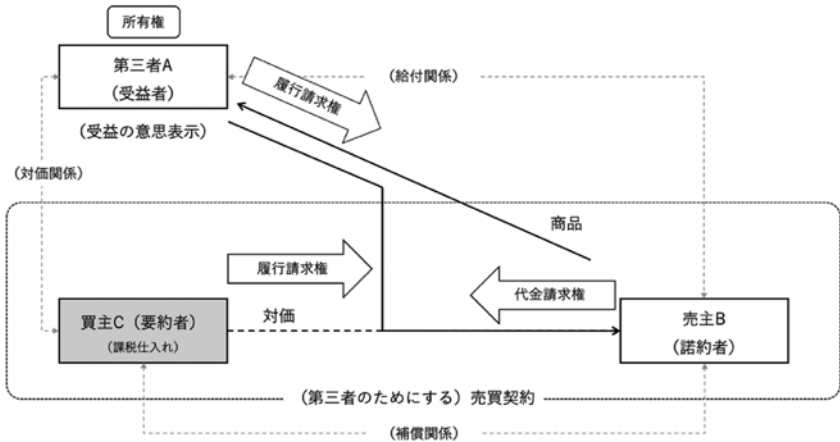
## (3) 第三者が代金債務の履行を引き受けた（第三者弁済をした）場合

では、図8-1の事案において、要約者Cが諾約者Bに対して代金を支払わないため、第三者である受益者AがCの代金債務の履行を引き受けた場合

(図8-3)はどうだろうか。

この場合、Aは受益者として契約に基づき商品の所有権を取得するが、さらにその対価相当額を支払うため、Aは資産の譲渡を受けてその対価を支払っているように見え、Aが課税仕入れを行ったといえるようにも思える。

<図8-3：第三者のためにする契約（第三者が履行引受した場合）>



しかし、Aはあくまでも履行引受としてCの債務を第三者弁済しているにすぎず、AがBに対して対価の支払義務を負っているものではない。仕入れ税額控除の対象は、あくまでも対価の法的な支払義務に内包される税負担であるから、たとえ価値の移転を受けたとしても、対価の支払義務を負わない者には、仕入税額控除の認める余地はない。したがって、受益者Aが履行を引き受けてもAの課税仕入れとなるものではないと考える。

なお、Cは、Bに対しては支払義務を免れるが、AはCに対して求償権を取得するから、Cが対価について何も負担しないことになるわけではない。

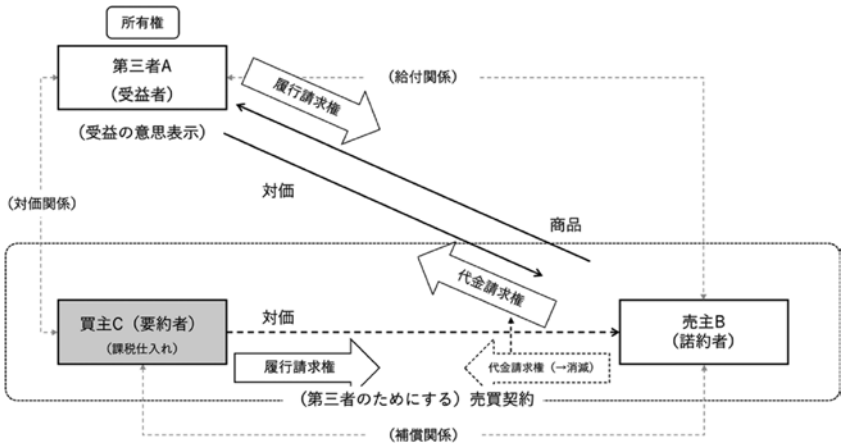
#### (4) 第三者が代金債務を債務引受した場合

では、図8-1の事案において、要約者Cが諾約者Bに対して代金を支払わ

ないため、第三者AがCの代金債務の債務引受をした場合（図 8-4）はどうだろうか。

この場合、Aは受益者として契約に基づき商品の所有権を取得し、さらに（履行引受と異なり、）対価の支払債務をBに対して負うことになるため、Aは資産の譲渡を受けてその対価の支払義務を負うものとして、Aが課税仕入れを行ったといえるようにも思える。

<図 8-4：第三者のためにする契約（第三者が債務引受をした場合）>



しかし、このAの商品の取得と代金債務の負担は、それぞれ、第三者のためにする契約と債務引受契約という別個の法律行為に基づくものである。つまり、Aには結果的に商品とその対価の支払義務が帰属することになるが、対価の支払義務はあくまでも債務引受の効果として生じるものであり、消費行為（売買契約）から生じるものではない。

課税仕入れは消費支出を伴う消費行為であるから、Aに消費行為（売買契約）に基づく消費支出が認められない以上は、Aが課税仕入れを行ったということとはできない。

よって、この場合も、課税仕入れを行ったのはあくまでもCというべきで

ある。

#### IV おわりに

以上のように、課税仕入れを「行った」とは、価値の相互移転装置としての取引によって価値の移転を受け、かつ、その対価の支払義務を負うことをいうと解すべきである。

価値の移転は評価概念であって、取引から生じる権利義務の帰属や、取引の当事者としての地位を有することは、その認定の評価要素として位置付けられるにすぎず、それ自体が直接課税仕入れを「行った」ことの要件となるわけではない。

また、対価の支払義務は当該取引から直接に帰属する必要があり、単に対価の支払債務を負っている、あるいは事実上対価を支払ったというのみでは課税仕入れを行ったことにはならない。他方、不法行為における使用者責任のように、対価の支払義務が帰属する者が必ずしも価値の移転を受けたといえないこともあるから、対価の支払義務のみを課税仕入れを「行った」の基準とすることもできない。

このように、価値の移転と対価の支払義務の帰属は、その両方が課税仕入れを「行った」ことの要件となると解されるのである。取引が契約の場合、契約から生じる法的な効果は、基本的には契約の当事者に帰属するため、両者は一致することが多い。その意味では、取引（契約）の当事者が誰かという基準から課税仕入れを行った者を認定する一部の判例は結論において正当とすることができる。

しかし、本稿で述べたように、課税仕入れを「行った」者と取引（契約）の当事者は必ずしもイコールではないことには留意する必要がある。

また、インボイス制度のもとでは、仕入税額控除の要件として、原則として適格請求書等が必要になるため、課税仕入れを「行った」のは誰かという

実体要件に即した適格請求書等を確保することが実務上の課題となろう。

課税実務においては、事業者間取引である限り、課税売上げ（に係る納税額）と課税仕入れ（にかかる仕入税額控除の額）が整っていれば税収に実質的な差異がなく、適格請求書等がそれを担保するから、現実的には、課税仕入れを「行った」の意義について取り立てて問題とする意義は小さいともいえる。しかし、裁判所における司法判断の場面では、そのような現実的な基準のみで解決されることはなく、租税法律主義の観点からも、理論的な検証は必要不可欠と考える。本稿が、今後の議論の一助となれば幸いである。

#### 【脚 注】

- 1 東京高判令和元年9月26日訟月66巻4号471頁。
- 2 「課税仕入れを行った日」の議論の状況については、山田麻未「批判」中里実ほか編『租税判例百選 [第7版]』178頁（2021）、西山由美「批判」WLJ判例コラム210号等を参照。
- 3 最判令和5年3月6日民集77巻3号440頁（ADワークス事件）。
- 4 なお、「税負担の累積」という場合、厳密に分析すると、①取引が繰り返されるたびに税が課されその分が販売価額にコストとして累積的に反映されるという意味と、②コストとして反映された税負担に更に消費税がかかる（Tax on Tax）ことで純粋な消費支出に対する課税以上の課税負担が生じるという意味で用いられることがあるように思われる。①のように読める裁判例として横浜地判平成11年6月9日税資243号221頁、②のように読める裁判例として神戸地判平成24年11月27日税資262号順号12097がある。

本文で述べるように、仕入税額控除の制度がない場合、取引を繰り返してきた仕入れの方が販売価額にコストが上乗せされるため、そうでない場合と比べて経済中立性を害するといえることができるが、①の懸念点はその点に尽きるのに対し、②はそれに加えて（あるいはそれ以上に）国と納税者との中立性を問題とするものといえることができる。

もし、仕入税額控除の趣旨を①の意味での問題に求めるならば、理論的には事業者には消費税の負担を負わせない（仕入れに係る消費税額は全て控除される）ことが合理的である。しかし、消費税法は、非課税取引に対応する課税仕入れについては「税負担の累積が生じない」という理由から仕入税額控除を認めていない（前記神戸地判平成24年）。非課税取引のための仕入れについても税負担を除去しなければ販売コストに反映される（隠れた消費税）から、①の観点から価額決定における中立性を欠くことになるが、消費税法

- はその点については是認していることになる。したがって、ここでいう「税負担の累積」は、②を中心に理解すべきように思われる。
- 5 佐藤英明＝西山由美『スタンダード消費税法』（2022、弘文堂）20、97頁参照。
  - 6 神戸地判平成24年・前掲注4は、「税負担の累積の防止には、事業者の実質的な消費税負担の防止という意味も含まれている」との原告の主張に対し、「事業者は、仕入税額控除によって、仕入れ段階で支払った仕入税額相当額の負担を解消されることになるが、これは、あくまで消費税の適正な転嫁が行われるようにするために、仕入税額控除によって税負担の累積（税の二重課税）を防止した結果にすぎないというべきである」と述べる。
  - 7 谷口勢津夫「課税対象取引－納税義務者の検討も含めて」日税研論集70号215頁（227-229頁）は、取引は消費の対象となる付加価値を移転する「導管」ないし移転装置として性格づけられるとする。本稿でも、価値の相互移転の原因又は価値の相互移転を実現する現象を広く「取引」という。
  - 8 なお、代位弁済が、代位弁済者が享受する何らかの商品やサービスの対価の支払いとして行われる場合は、別途当該商品・サービスに係る課税仕入れの支払対価となる。
  - 9 内田貴『民法Ⅲ [第4版]』（2020、東京大学出版会）11頁。
  - 10 潮見佳男『新債権総論Ⅰ』（2017、信山社）152頁。
  - 11 ただし、非課税取引である（消法6条、別表第二5号ハ）。
  - 12 この場合、執行の申立人は、執行官に対する債権を取得するのではなく、執行官の職務の執行を義務付けた執行官法や民事執行法等に基づく直接の権利として役務の提供を受ける地位を取得すると解するべきである。
  - 13 料金相当額は、観戦という役務の提供の価値と交換されるべき価値としての性質を有するため対価性が肯定される、あるいは実質的に対価としての性質を有すると考えるのが一般的であろう。
  - 14 著作権法114条は、このような観点から損害額の推定規定を設けていると解するのが通説である。半田正夫・松田政行編『著作権法コンメンタール3 [第2版]』（勁草書房、2015年）507頁参照。
  - 15 消費税法基本通達5-2-5参照。
  - 16 谷口・前掲注7 220頁は、取引外の消費を課税対象としない理由について、「その範囲が不明確で広範囲に及ぶため、……その価値を評価することは実際上不可能であると考えられ、さらには、……課税の執行上プライバシー侵害の事態が生ずるおそれがある」と述べる。
  - 17 谷口・前掲注7 220頁は、消費税法が取引による消費のみを課税対象とした理由について、「『消費支出』は『消費』を推定させるという論法をもって、両者を同一視したのかもしれない」と述べる。
  - 18 無償取引による消費とは、例えば、贈与契約による消費がある（ただし、負担付贈与による資産の譲渡については、対価を得て行う資産の譲渡とみなすことにしている（消令2条1項1号））。
  - 19 租税改革法11条1項参照。

- 20 なお、理論的には、間接税であっても、負担の転嫁を「転嫁請求権」の行使によることとするなど、対価の収受とは別に実現することは可能と思われる。
- 21 なお、消費税法は、税負担の転嫁そのものを権利として認める規定を置いておらず、転嫁行為そのものを法的権利として納税義務者に認めるものではないし、税制改革法11条1項も転嫁を通じて最終的に消費者が消費税を負担することが予定されているという消費税法の基本的な考え方を宣言したものとどまると解されている（神戸地判平成24年・前掲注4）。
- 22 「課税仕入れを行った日」の判例の状況については、佐藤＝西山・前掲注5 104頁参照。
- 23 最判昭和36年6月9日民集15巻6号1546頁。
- 24 内田貴『民法Ⅱ〔第3版〕』（2013、東京大学出版会）483頁参照。
- 25 不法行為にも民法422条が類推適用されることについて、奥田昌道編『新版注釈民法(10) 2債権(1)債権の目的・効力(2)415条～426条』672頁〔山下純司〕（有斐閣、2011年）参照。
- 26 消費税法基本通達5-2-5(1)も同趣旨と考えられる。
- 27 賠償による代位の趣旨は、被害者の二重の利得を回避する点にあるが、過去の権利の「使用」（例：著作物の利用）に対する賠償では、当該権利に係る二重の利得の問題は生じない。
- 28 最判令和2年2月28日民集74巻2号106頁参照。
- 29 金子宏『租税法〔第24版〕』（弘文堂、2021）180頁。
- 30 金子・前掲注29 830頁。
- 31 金子・前掲注29 830頁、佐藤＝西山・前掲注5 54頁。裁判例としては、広島地判平成18年6月28日税資256号順号10436、仙台地判平成24年2月29日税資262号順号11897、大阪地判平成25年6月18日税資263号順号12235等。
- 32 福岡地判平成11年1月26日税資240号222頁。
- 33 東京地判平成31年2月20日（LEX/DB文献番号25558742）、同控訴審である東京高判令和元年11月6日税資269号順号13337。
- 34 東京地判令和2年1月17日（Westlaw Japan文献番号2020WLJPCA01178009）。
- 35 東京地判平成31年・前掲注33。
- 36 適格請求書等の交付があれば直ちに仕入税額控除が認められるものではなく、あくまでも実体要件を具備しなければならない。
- 37 なお、本文中で前述したように、不当利得や不法行為による価値の移転のように、取引によって価値の移転を受ける者が必ずしも価値の移転を受ける権利を有するものではない。
- 38 大判大正4年9月21日民録21輯1486頁。
- 39 消費税法基本通達1-3-1も、「共同事業……に属する資産の譲渡等又は課税仕入れ等については、当該共同事業の構成員が、当該共同事業の持分の割合又は利益の分配割合に対応する部分につき、それぞれ資産の譲渡等又は課税仕入れ等を行ったことになる」とする。民法上の組合について、福岡地裁平成11年・前掲注32も同旨。
- 40 Aは自己の負担部分についてのみ仕入税額控除できると考えることもできるが、その場合、Cの負担部分はいずれにおいても仕入税額として控除されず税の累積が生じるため、

妥当とはいえない。

41 安易に共同買主であると認められると、共同買主という形式のもとに代金支払義務者に仕入税額控除を「付け替える」ことが可能となってしまう。

42 内田Ⅲ・前掲注9 292頁。

43 内田Ⅲ・前掲注9 292頁。なお、債務の性質が第三者による弁済に適さない場合は、第三者は弁済をすることはできない。

44 内田Ⅲ・前掲注9 292頁。

45 なお、本文で触れた名古屋高判平成25年によれば、課税仕入れの目的を達成するために必要な経済的出捐といえれば広く課税仕入れの対価ということになるが、ある経済的出捐が何かの対価であるか（対価性）は、対価の支払いが価値の相互交換的な給付（反対給付）である以上、資産の譲渡等を行った者との関係で表裏一体であり、仕入れ側の目的のみで対価性が判断されるものではない。よって、この点に関する判示には疑問がある。同判決の事案としても、競売手続における対象物件の譲渡の対価は競落金であり、滞納管理費は、管理規約等に基づいて旧所有者において発生する債務であるから、客観的にみて対象物件の譲渡の対価を構成するとはいえないと思われる。

もちろん、任意の取引においては、当事者が滞納管理費相当額を譲渡の対価に含める合意をする（マンションの代金の一部を直接管理組合に支払う）ことは妨げられず、その場合には対価の一部を構成することになるが、いずれにしても、客観的に譲渡の対価を構成しないものが当事者の合意なく対価とされることはないというべきである。

46 内田Ⅲ・前掲注9 290頁。

47 潮見佳男『新債権総論Ⅱ』（2017、信山社）491頁。

48 潮見Ⅱ・前掲注47 497頁。

49 内田Ⅲ・前掲注9 291頁。

50 潮見Ⅱ・前掲注47 523頁。

51 中田裕康『債権総論 [第四版]』（2020、岩波書店）719頁。

52 潮見Ⅱ・前掲注47 534頁。

53 内田Ⅲ・前掲注9 296頁。

54 ただし、不動産賃貸借については民法605条の2及び3、動産の賃貸借については内田Ⅲ・前掲注9 298頁参照。

55 中田・前掲注51 722頁は、既発生 of 債権債務の移転の有無は契約解釈によるとする。

56 東京高判令元年・前掲注1。

57 他方、東京地判平成31年3月15日税資269号順号13253のように、「課税仕入れを行った日」を権利（所有権）が移転した時をいうと考えるならば、いまだ所有権の移転を受けていない本文の事例では、旧買主Aは課税仕入れを行ったということではできないから、①説が妥当ということになる。

58 潮見Ⅱ・前掲注47 544頁。

59 潮見Ⅱ・前掲注47 546頁。

60 潮見Ⅱ・前掲注47 554頁。



- 61 潮見Ⅱ・前掲注47 551頁。
- 62 潮見Ⅱ・前掲注47 554頁。
- 63 潮見Ⅱ・前掲注47 554頁。なお、受益の意思表示前の履行請求権については同553頁参照。
- 64 潮見Ⅱ・前掲注47 556頁。ただし、Cに損害が生じていれば、である。
- 65 平成19年1月12日法務省民二第52号民事第二課長通知、平成19年6月22日閣議決定「規制改革推進のための3か年計画」53頁参照。
- 66 Xから直接所有権を移転させる旨の特約の付いた他人物売買とする見方と、受益者たる地位の設定を受けるという無名契約とする見方がある（平成19年閣議決定・前掲注65 53頁）。
- 67 潮見Ⅱ・前掲注47 547頁。
- 68 受益者Aと諾約者Bの売買契約という法律関係を導きたいのであれば代理や契約上の地位の移転等の法形式を用いるべきであり、「これを回避する形で第三者のためにする契約の枠組みを用いるのは適切ではない」（潮見Ⅱ・前掲注47 548頁）として、このような第三者のためにする契約類型を否定する見解も有力である。