

意見書

平成 29 年

弁護士・税理士 坂 田 真 吾

第 1 検討の対象

本意見書では、建物の区分所有等に関する法律（以下「区分所有法」という。）に規定する区分所有者が、区分所有者の団体（区分所有法 3 条）（以下「管理組合」という。）に対して、管理組合の規約に従って管理費を支払った場合、当該支払いは、区分所有者における課税仕入れ（消費税法 2 条 1 項 12 号）に該当するか否かについて検討する。

第 2 意見の要旨

- 1 上記問題を検討するには、管理組合及び管理費の法的性質を踏まえる必要がある。
- 2 区分所有法では、区分所有建物の共用部分（区分所有法 2 条 4 項）は、区分所有者全員の共有に属し（同法 11 条）、各共有者は、原則としてその持分に応じて共用部分の負担に任ずる（同法 19 条）とされている。
そして、共用部分に関し、外部の清掃業者、補修業者等が清掃、補修等の業務を行った場合には、各共有者（区分所有者）が、直接に、当該業者に対して清掃費、補修費等を支払う義務を負う（同法 29 条 1 項参照）。
- 3 管理組合の規約では、管理費、修繕費等の共同費用を管理組合に納入する義務を負う旨を規定するのが通例である。

このような管理費の納入は、上記 1 のとおり、区分所有者が支払義務を負う債務について、あらかじめ、管理組合に預け、又は信託をして、管理組合がこれを原資として外部の業者に支払うという法律関係を組成する。

したがって、管理費の納入は、区分所有者から管理組合に対する預け金ないしは信託財産たる管理費の譲渡という法的性質を有する。

4 これを消費税法の規定に当てはめれば、管理組合が外部の業者に対して支払う行為は、管理組合ではなく、区分所有者の行為として課税関係を構築することとなる（消費税法13条、14条）。すなわち、管理費を預け金と捉えれば、管理費を原資とした対外的支出に係る課税仕入れの主体は寄託者である区分所有者となる。また、区分所有者を委託者かつ受益者、管理組合を受託者、信託財産を管理費、信託目的を建物並びにその敷地及び附属施設の管理等とする信託関係（自益信託）と捉えれば、受益者課税原則（消費税法14条1項）により、受託者（管理組合）の行う課税仕入れは受益者（区分所有者）の課税仕入れとみなされる。

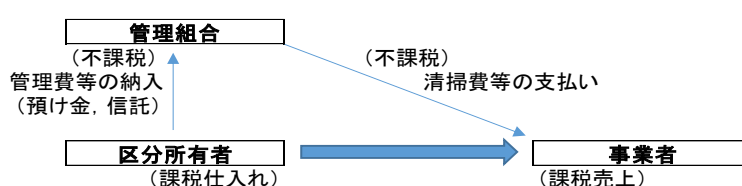
したがって、当該外部業者への支払いが、役務の提供等の対価として行われたものであれば、区分所有者が課税仕入れ（消費税法2条1項12号）を行ったものとして、区分所有者の消費税の計算上、仕入税額控除（消費税法30条）を行うことが認められる。預け金にせよ信託にせよ、管理費の出資者である区分所有者に課税関係が帰属するという意味で同じことを別の法律的用語で表現したに過ぎない。

5 また、管理組合が、区分所有者から管理費、修繕費を収受することは、上記2のとおり、預け金又は信託財産としてこれを収受するものに過ぎないから、管理組合において課税売上を認識しない。

管理組合が、契約の当事者として外部の業者に清掃費、補修費等を支払ったとしても、上記3のとおり、当該支払いは消費税法上区分所有者に帰属するから、管理組合において課税仕入れを認識しない。

6 外部の事業者は、役務の提供等の対価を受領するのであり、当該対価は課税売上に係る支払い対価となる。

7 以上を図でまとめると次のとおりである。



第3 管理組合の法的性格

1 管理組合は、通常、権利能力なき社団に該当すること

(1) 区分所有法は、管理組合について、「区分所有者は、全員で、建物並びにその敷地及び附属施設の管理を行うための団体を構成」すると規定し（区分所有法3条）、管理組合について、「区分所有者及び議決権の各4分の3以上の多数による集会の決議で法人となる旨」等を定めた場合には法人（管理組合法人）となる旨を規定する（同法47条）ところ、管理組合法人とならない管理組合がどのような法的性格を有するのかについて特段の規定を設けていない。

(2) 一方で、区分所有法3条は、管理組合が集会を開催し、規約（管理規約）を定め、管理者を置くことができる旨を規定する。

集会は管理組合の最高意思決定機関であり（同法34条以下）、管理規約は建物等の管理使用について区分所有者が相互に従うべき規範であり（同法30条以下）、管理者は、共用部分等を保存し、集会の決議を実行し、区分所有者を代理する者である（同法25条以下）。

(3) 区分所有法は、管理組合の法的性格について特段の規定を設けていない。

この点について、昭和58年の区分所有法改正の立案者は、区分所有法3条の関連にて、次のとおり解説している¹。

「本条の団体について、特段の法的な性格付けはされていない。「団体」とは一般に特定の目的のための多数人の結合体の呼称である。団体の概念に包摂されるものの多くは、いわゆる社団（社団法人又は権利能力なき社団）であろうが、民法上の組合も一種の団体であり、その程度にすら至らない団体もありうる。したがって、本条の団体がいわゆる権利能力なき社団に該当するかどうかは、その実体に応じ解釈に委ねられる。判例によれば、法人に非ざる社団が成立するためには、団体としての組織をそなえ、多数決の原則が行われ、構成員の変更ににかかわらず団体が存続し、その組織において代表の方

¹ 濱崎恭生『建物区分所有法の改正』（法曹会、平成元年）（添付資料1）113頁

法、総会の運営、財産の管理等団体としての主要な点が確定していることを要する、とされるが、本条の団体についてのこれらの要件は、ほぼ本法自体によって充足していると考えられるから、この団体が本法の定める集会、規約、管理者等に関する規定に従って機能する限りにおいては、社団に該当するものと解すべきであろう。

ただ、この団体は、管理組合法人にならない限りは法人格のないものであるから、条文上は、社団的表現はとられていない。例えば、管理者はその職務に関し区分所有者を代理する（26条2項前段）と規定され、団体の代表者という表現はとられていないし、団体の債権、債務等の表現も一切とられていない（7条、29条等参照）。しかし、この団体が社団と認められる限りにおいては、管理者の地位、団体の債権、債務その他の財産の帰属、団体の内部関係、外部関係等について、本法に明文の規定のないところは、いわゆる権利能力なき社団に関する解釈理論が妥当することになるだろう」

2 区分所有者が団体の債務を直接支払う責任を負うこと

- (1) このように、通例、マンション等の区分所有建物の管理組合は権利能力なき社団に該当し、権利能力なき社団に関する解釈理論が妥当するところであるが、その債務については重要な例外がある。
- (2) すなわち、一般に、権利能力のない社団の代表者が社団の名においてした取引上の債務は、社団の構成員全員に一個の義務として総有的に帰属し、社団の総有財産だけがその責任財産となり、構成員各自は、取引の相手方に対し個人的債務ないし責任を負わないと解されている（最高裁昭和48年10月29日判決・民集27巻9号1129頁）。
- (3) これに対し、区分所有法29条1項本文は、管理者がその職務の範囲内において第三者との間にした行為につき区分所有者がその責めに任ずべき割合は、同14条《共用部分の持分の割合》に定める割合とする旨を規定する。すなわち、管理組合が権利能力なき社団に該当する場合には、管理者の上記行為に係る管理組合の債務が発生するが、構成員たる区分所有者が、対外的

に、直接、その債務の弁済の責任を負うことが明らかにされている²。これは、管理組合が法人化した場合も同様である（区分所有法53条）。

3 小括

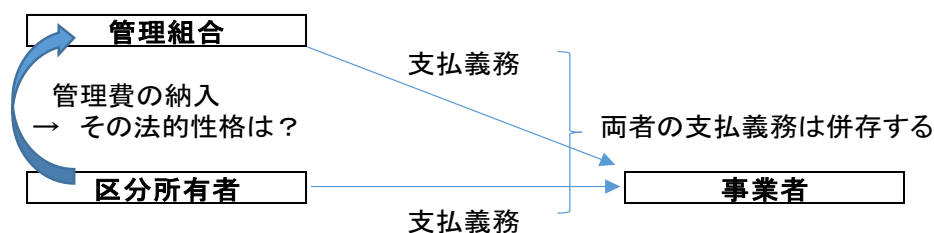
以上のことからすれば、区分所有建物の管理組合、管理者の要請により、外部の清掃業者、補修業者等が共用部分の清掃、補修等の業務を行った場合には、各共有者（区分所有者）が、直接に、権利能力なき社団たる管理組合と並んで、当該業者に対して清掃費、補修費等の対価を支払う義務を負うこととなる。

第4 管理費の法的性格

1 はじめに

区分所有法19条は、「各共有者は、規約に別段の定めがない限りその持分に応じて、共用部分の負担に任じ、共用部分から生ずる利益を収取する」と規定するところ、区分所有者が管理規約に基づいて管理組合に納入する管理費の法的性格を検討するには、以上の管理組合の法的性格及び区分所有者が対外的に直接債務の弁済責任を負うという区分所有法の構造を踏まえなければならない。

管理組合が権利能力なき社団の場合



² その立法趣旨としては、「区分所有者の団体の性質からみて、団体の財産のみが責任を負うものとするのは相当でなく、各区分所有者は何らかの形で無限的に債務ないし責任を負うものとするほかはないであろう」とされている（上記濱崎・231頁以下）。

また、同233頁では、区分所有法29条1項について、「本項による区分所有者個人の責任は、団体の責任との関係において併存的である。実務上は、団体の財産をもって債務を完済することができない場合に補充的に機能するのであろうが、法律上は、管理組合法人の債務についての区分所有者個人の責任（54条）や合名会社の社員の責任のように補充的、第二次的な責任ではない」と解説されている。

2 管理費は、預け金ないし信託財産であること

- (1) 区分所有法は、「管理費」の具体的内容を規定していないところ、管理費の用途については、管理規約において具体的に定めることが予定されていると言える（なお、区分所有法が「管理費用」という用語を用いているのは同法20条《管理所有者の権限》のみである。後述のとおり、当該条項の解釈論からしても、管理費用を信託財産であると捉えるのはごく自然な発想である。）。

たとえば、国土交通省が作成する「マンション標準管理規約（単棟型）」27条では、管理員人件費、公租公課、共用設備の保守維持費及び運転費、備品費・通信費その他の事務費、経常的な補修費、清掃費・消毒費及びごみ処理費、委託業務費等の通常の管理に要する経費に充当する旨定められている。

これらの共用部分に係る経費については、もとより、その所有者である区分所有者が支弁するものであるし、上記のとおり、管理組合が権利能力なき社団に該当する場合にも、区分所有者は、外部の清掃業者等の事業者に対して、団体と併存して、直接、その委託した業務等の対価の支払いをする責任を負う。

- (2) そうすると、管理費は、管理組合において、その会計年度の当初において、当該年度に支出する費用を正確に把握して区分所有者から徴収することは事実上不可能であるし、事後的に、支出した費用を区分所有者全員で持分割合等に応じて負担するというのも煩瑣であるから、あらかじめ、当該会計年度に支出費用を十分に満たしうる一定額を定めて定期的に徴収し、これを原資として外部業者への支払いに充てるという性質を有するものである³。

³ 国税不服審判所平成21年11月11日（TAINSCコードF0-2-360）は、区分所有建物の共用部分の駐車場に係る収入の収益事業該当性等が問題となった事例であるが、審査請求人（管理組合）が収受する管理費の法的性質について、「本件管理費の徴収については、請求人が当該事業年度開始時等において、当該事業年度に支出する費用を正確に把握して本件区分所有者から徴収することが事実上不可能である上、事後的に支出した費用を本件区分所有者全員で持分割合等に応じて負担するというものはんさであるから、あらかじめ、当該事業年度に支出する費用を十分に満たし得る一定額を定めて定期的に徴収し、請求人において費用の支払

したがって、区分所有者の管理組合に対する管理費の納入は、建物並びにその敷地及び附属施設の管理等という目的のために、あらかじめ、用途を定めて、区分所有者の資金を預け、又は信託し、管理組合はこれを原資として当該目的に沿った支払いをするという関係に立つのであり、管理費は、区分所有者の、管理組合に対する、預け金、又は信託財産であるという性質を有する。

第5 信託の基本的な法律関係と、管理費が信託財産に該当すること

1 信託の基本的な法律関係

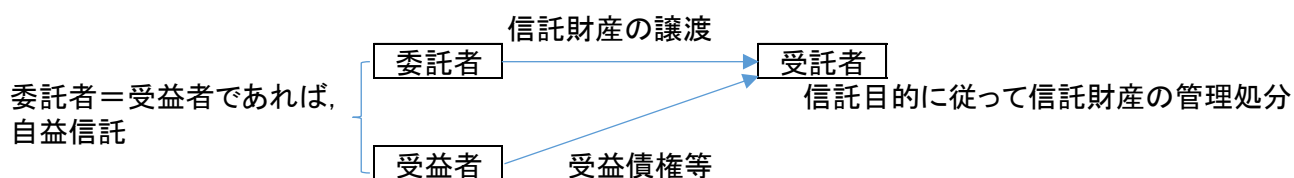
信託とは、信託法2条2項各号に掲げる方法のいずれかにより、特定の者（受託者）が、一定の目的（信託目的）に従い財産の管理又は処分その他当該目的の達成のために必要な行為をすべきものとするをいう（信託法2条1項）。

「委託者」は信託をする者、「受託者」は信託を受けて信託財産の管理等を行う者、「受益者」は受益権（受託者に対する受益債権等）を有する者である。

信託の本質は、受託者が、委託者から信託財産の譲渡を受けて、当該財産を、受益者のために管理などするというにある。

また、信託では、委託者が自ら受益者となることもできる。この場合の信託は、慣例上、「自益信託」と言われる。委託者と受益者が異なる信託は、慣例上、「他益信託」と言われる。

信託の法律関係を図で示すと次のとおりである。



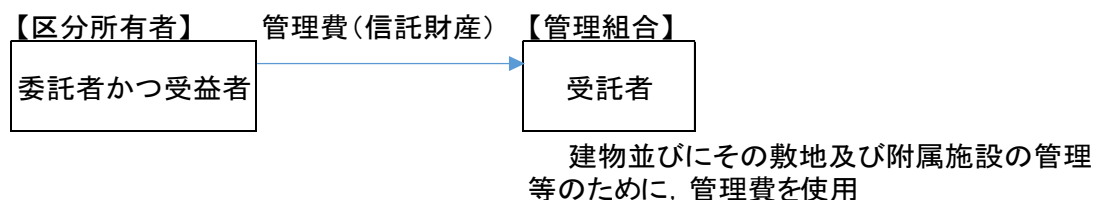
に当てる一方、余剰金が生じた場合には本件建物における大規模修繕等のために積み立てるという経理処理がなされているものと解される。」と説示している。

2 管理費の納入が、信託関係を組成すること

上記のとおり、もとより、区分所有者は、「共用部分の負担に任」ずる者（区分所有法19条）として、直接に、区分所有建物の管理等に係る費用を弁済する責任を負うのであり（同法29条1項本文参照）、管理費は、管理組合において、その会計年度の当初において、当該年度に支出する費用を正確に把握して区分所有者から徴収することは事実上不可能であるし、事後的に、支出した費用を区分所有者全員で持分割合等に応じて負担するというのも煩瑣であるから、あらかじめ、当該会計年度に支出費用を十分に満たしうる一定額を定めて定期的に徴収し、これを原資として外部業者への支払いに充てるという性質を有するものである。

これを信託法的視点から眺めれば、他人（管理組合）をして、一定の目的（建物並びにその敷地及び附属施設の管理等）に従い、財産（管理費）の管理又は処分等をさせるという信託契約の基本要件を充足している。のみならず、後述のとおり、管理組合は、受領した管理費を適正に管理し、限定された用途に従って使用し、用途については管理組合集会で区分所有者に報告することが義務づけられているのである。

したがって、区分所有者を委託者かつ受益者、管理組合を受託者、信託財産を管理費、信託目的を建物並びにその敷地及び附属施設の管理等とする信託関係（自益信託）が成立していると解される。



3 当事者に信託であるという明確な認識がない場合の信託の成立

- (1) 一方で、区分所有者と管理組合には、明確に、管理費が信託財産であるという認識はないことが通常であろう。

(2) このような場合の信託の成立について検討するには、最高裁平成14年1月17日判決・民集56巻1号20頁（添付資料2）（公共工事の請負者が保証事業会社の保証の下に地方公共団体から支払を受けた前払金について、地方公共団体と請負者との間の信託契約の成立が認められた事例）が参考になる。

ア 当該事案では、次の説示により、当事者が信託という文言を用いていなくても、信託契約の成立を認めた。

すなわち、「本件請負契約を直接規律する愛知県公共工事請負契約約款は、前払金を当該工事の必要経費以外に支出してはならないことを定めるのみで、前払金の保管方法、管理・監査方法等については定めていない。しかし、前払金の支払は保証事業法の規定する前払金返還債務の保証がされたことを前提としているところ、保証事業法によれば、保証契約を締結した保証事業会社は当該請負者が前払金を適正に使用しているかどうかについて厳正な監査を行うよう義務付けられており（27条）、保証事業会社は前払金返還債務の保証契約を締結しようとするときは前払金保証約款に基づかなければならないとされ（12条1項）、この前払金保証約款である本件保証約款は、建設省から各都道府県に通知されていた。そして、本件保証約款によれば、前記1(3)記載のとおり、前払金の保管、払出しの方法、被上告人保証会社による前払金の使途についての監査、使途が適正でないときの払出し中止の措置等が規定されているのである。したがって、仲田建設はもちろん愛知県も、本件保証約款の定めるところを合意内容とした上で本件前払金の授受をしたものというべきである。このような合意内容に照らせば、本件前払金が本件預金口座に振り込まれた時点で、愛知県と仲田建設との間で、愛知県を委託者、仲田建設を受託者、本件前払金を信託財産とし、これを当該工事の必要経費の支払に充てることを目的とした信託契約が成立したと解するのが相当であり、したがって、本件前払金が本件預金口座に振り込まただけでは請負代金の支払があったとはいえず、本件預金口座から仲田建設に払い出されることによって、当該金員は請負

代金の支払として仲田建設の固有財産に帰属することになるというべきである。

また、この信託内容は本件前払金を当該工事の必要経費のみに支出することであり、受託事務の履行の結果は委託者である愛知県に帰属すべき出来高に反映されるのであるから、信託の受益者は委託者である愛知県であるというべきである。」とした。

イ なお、当該最高裁判決に係る調査官解説（添付資料3）では、当事者に明示的な認識がない場合の信託の成立について、次のように述べられている（なお、条文は旧信託法のものである）。

すなわち、「信託法1条によれば、信託は、①財産権の移転その他の処分、②当該財産につき他人をして一定の目的に従い管理又は処分させることが認められれば成立することになり、当事者が信託という文言を用いていたか否か、法的な意味において信託契約であるという認識を有していたか否かは、信託契約の成立につき決定的意味を持たない。本件においても、当事者は請負代金の前払金として授受しており、法的な意味で信託契約であるという認識は有していなかったと考えられるが、そのことは信託契約の成立を認める妨げとはならないのであって、当事者が信託関係の成立を基礎づける事実関係を認識していれば足りる」（調査官解説24頁）と説明されている。

ウ 当該判決の趣旨に沿って考えれば、区分所有者と管理組合が、明確に、管理費が信託財産であるという認識を有していないとしても、上記2で述べたように、区分所有者は、他人（管理組合）をして、一定の目的（建物並びにその敷地及び附属施設の管理等）に従い、財産（管理費）の管理又は処分等をさせるという信託契約の基本要件を充足していること等からして、信託関係の成立が認められると言える。

なお、信託法は、「契約」による信託の成立を認めるところであり（信託法3条1号）、区分所有者と管理組合との法律関係は管理「規約」（区分所有法3条）によって成立するものであるが、規約は区分所有者相互間の事

項について規定するものであって（区分所有法30条1項）、「契約」（信託法3条1号）と同視できるし、また、管理規約に規定する法律関係に従って区分所有者が管理組合に管理費を納入することで、黙示的に両者間に信託契約が成立したと解することもできるであろう。

(3) なお、上記最高裁判決の意義や射程範囲については、学説上も様々な議論がある⁴。

信託の成立要件をどのように捉えるのかについては諸説あるが、信託法2条1項に規定する、信託財産の移転と信託目的の設定という基本的要件のほかに、受託者による信託財産の管理方法にも注目すべきものと解される。上記最高裁判決においても、前払金の管理方法について説示の上、信託契約の成立が認定されている。

そうであるところ、次に見るように、区分所有建物に係る管理費については、極めて厳格な管理がなされることとされている。

4 管理費の管理方法

(1) 国の指針

ア わが国では、平成12年に、「マンションの管理の適正化の推進に関する法律」が制定され、国土交通大臣は、マンションの管理の適正化の推進を図るため、管理組合によるマンションの管理の適正化に関する指針を定めることとされた（同法3条）。

イ これを踏まえて国土交通大臣が公表した「マンションの管理の適正化に関する指針」（平成13年）（添付資料6）では、マンションの管理の適正化の基本的方向等が謳われ、その具体的な事柄として、管理組合が留意すべき基本的事項として、「管理組合の経理 管理組合がその機能を発揮するためには、その経済的基盤が確立されていることが重要である。このため、管理費及び修繕積立金等について必要な費用を徴収するとともに、これら

⁴ 学説の状況等については、新井誠『信託法（第3版）』（有斐閣，平成20年）186頁以下（添付資料4），杉浦宣彦・徐熙錫「信託の成立要件をめぐる一考察—最一小判平14・1・17を機転として—」（添付資料5）等参照。

の費用を明確に区分して経理を行い、適正に管理する必要がある。また、管理組合の管理者等は、必要な帳票類を作成してこれを保管するとともに、マンションの区分所有者等からの請求があった時は、これを速やかに開示することにより、経理の透明性を確保する必要がある」ということが定められている。

(2) 管理規約

ア その上で、国土交通省が公表する「マンション標準管理規約（単棟型）」（最終改正平成28年）では、管理組合の会計に関する規程として、①57条《管理組合の収入及び支出》「管理組合の会計における収入は、第25条に定める管理費等及び第29条に定める使用料によるものとし、その支出は第27条から第29条に定めるところにより諸費用に充当する。」、②58条1項《収支予算の作成及び変更》「理事長は、毎会計年度の収支予算案を通常総会に提出し、その承認を得なければならない。」、③59条《会計報告》「理事長は、毎会計年度の収支決算案を監事の会計監査を経て、通常総会に報告し、その承認を得なければならない。」、④60条《管理費等の徴収》「管理組合は、第25条に定める管理費等及び第29条に定める使用料について、組合員が各自開設する預金口座から口座振替の方法により第62条に定める口座に受け入れることとし、当月分は別に定める徴収日まで一括して徴収する。」、⑤62条《預金口座の開設》「第62条 管理組合は、会計業務を遂行するため、管理組合の預金口座を開設するものとする。」などとする定めを設けている。

イ 以上の指針等は、「マンション」（「マンションの管理の適正化の推進に関する法律」2条1号イ、ロにいう、二以上の区分所有者が存する建物で人の居住の用に供する専有部分のあるもの並びにその敷地及び附属施設など）に適用されるものであるが、マンション以外の区分所有建物であっても、管理費等を適正に使用するのは当然のことであるから、商業用の区分所有建物の管理組合などの管理規約でも、同様の規程を設けるのが通例である。

(3) 管理規約からする受託者の管理義務

以上のように、管理規約においては、管理費の使途（支出）をあらかじめ明確化し、会計年度ごとに予算を作成し、会計帳簿によって収支を管理するといった厳格な管理方法が定められるのが通常である。

このような管理規約によって管理費が管理されるということを、信託法の視点から眺めれば、まさに、受託者が負うべき信託財産の厳格な管理義務そのものであると言え、この点からも、管理費の納入を信託財産の譲渡と捉えることの合理性が裏付けられる。

(4) 「収入」という文言の意義

なお、上記「マンション標準管理規約（単棟型）」29条は、管理費等を管理組合の会計における「収入」としている。

この点が管理費を預け金ないしは信託財産であると理解することの妨げとなるかを検討するに、一般に、「収入」とは、外部からの経済的価値の流入のことを意味すると解されている。

そして、消費税法60条4項は、資産の譲渡の対価以外の収入で、政令で定める収入を除いたものを「特定収入」と定義し、当該政令（消費税法施行令75条1項）は、消費税法60条4項に規定する政令で定める収入について、「借入金及び債権の発行に係る収入」（同項1号）、「預金、貯金及び預り金」（同項3号）等と規定している。そうすると、「収入」という用語は、損益取引ではない貸借に係る取引による経済的価値の流入も含まれるものとして用いられていることが明らかである。

したがって、上記のとおり、管理規約において、管理費等を管理組合の「収入」と表記したとしても、当該管理費収入を預り金や信託財産と認めることの妨げとなるものではない。

5 区分所有建物の管理と信託

(1) 区分所有法20条1項の「管理費用」は、信託的に理解できること

ア 以上のように、共用部分の管理について、信託概念を用いて説明するという発想は、いわゆる管理所有者制度（区分所有法11条2項、20条1

項)の法的性質に係る従前からの解釈論を踏まえれば、特段目新しいものではない。

上記のとおり、区分所有法が、「管理費用」という用語を用いるのは、同法20条1項のみであるが、当該条項の解釈論を見ると、区分所有法の当事者の関係を信託的に理解する(管理組合を信託の受託者と理解する)のは、ごく自然な発想であることが分かる。

イ すなわち、区分所有法20条1項は、規約により管理所有者(11条2項)と定められた区分所有者は、区分所有者全員のためにその共用部分进行管理する義務を負う旨を規定し、また、「この場合には、それらの区分所有者に対し、相当な管理費用を請求することができる」と規定する。

管理所有者制度(区分所有法11条2項)は、共用部分が区分所有者全員ないしは一部の共有に属するという原則の例外として、規約で、特定の者を当該共用部分の所有者とすることを認めたものである。その立法趣旨については、「所有者と定められた者にその共用部分の管理を委ねるとともに、対外的な関係においてその所有とするだけであって、一種の信託的な所有権の移転を伴うものであり、潜在的、実質的には、本来の共有者の共有関係が残っているのである」と説明される⁵。

管理所有者は、規約により共用部分の本来の所有者(区分所有者)から

⁵ 上記濱崎・163頁。

なお、同書503頁以下には、昭和37年に制定された旧区分所有法についての立案者の当時の解説も収録されているが、管理所有者制度について定めた旧法4条2項について、既に昭和37年当時、次のように、信託的な所有権の移転であることが言及されている。「この所有権の性質について、一言しておかなければならない。共用部分は、本来、本条第一項の規定するように、区分所有者の全員又はその一部の共有に属すべきものであって、本条第二項が規約でこれと異なる定めをすることを認めたのは、前述のように、その共用部分の維持管理を規約で所有者と定めた者に行わせるためである。従って、そのような規約を設定することは、一種の信託的な所有権の移転を伴うことであって、その結果共用部分の所有者となった者は、その共用部分を管理のために所有するに至るのであり、その背後にはなお本条第一項の規定による区分所有者の共有関係が潜在的に存続しているものと見なければならない」(同書552頁、553頁)。

所有権の移転を受け、「管理費用」（区分所有法 20 条 1 項）を徴収するのであるが、上記のように共用部分の所有権の譲渡を「信託的な所有権の移転」と捉えると、本来の所有者を委託者かつ受益者、管理所有者を受託者、信託目的を共用部分の維持管理、信託財産を共用部分及び管理費用とする信託の法律関係が成立したものと解することになるだろう（通常の不動産の信託契約でも、信託財産を、当該不動産及び当該不動産の維持管理のために必要な銀行預金口座等の金融資産として設定する例が多い）。

ウ そして、「本法上管理所有という制度を設けた主な理由は、共用部分の維持管理上、対外的な契約上の当事者又は責任者となる者をあらかじめ定めておき、対外的な関係においてその者を所有者として取り扱うという制度の必要があると考えられたこと（中略）にあるとされている。しかし、最近においてはこの管理所有の制度はあまり利用されていないように見受けられる。一部共用部分を規約上所有者全員の共有とする旨定めている例が多いが、これは、管理所有とみななくても、一部の区分所有者の共有する共用部分を規約により区分所有者全員で管理するものと定めた趣旨と見れば足りる（中略）。しかも、今回の改正において、管理の団体的処理の考え方を進め、共用部分等の管理は当然に区分所有者全員が団体を構成して行うものと定め、その意思決定機関としての集会、執行機関としての管理者の位置づけがされることになると、かかる体系と管理所有制度との関係、同制度の位置づけについて疑問が生じる」とされている⁶。

当該説明からは、区分所有法の立案者が、①管理所有制度は、対外的な契約上の当事者等を定めるためのものであること、②管理所有者制度は、管理組合の団体性（契約の当事者性を含む）が明確になった現在の区分所有法では、管理組合が管理所有者と同様の機能を果たしうることを前提としていたことを読み取ることができる。

すなわち、管理所有者制度における管理者と、同制度を採用しない場合

⁶上記濱崎・164頁

の管理組合は区分所有法上同等の役割を有すると言える。上記イのとおり、管理所有者を信託の受託者として見るのであれば、同じく、管理組合を信託の受託者として見るのはごく自然な考え方である。

そうすると、管理組合が区分所有者から収受する管理費（管理費用）も、管理所有者の「管理費用」（区分所有法 20 条 1 項）と同じく、信託財産として解するのが妥当である。

(2) 管理組合のマンション管理業者に対する管理費の信託

なお、上記最高裁平成 14 年 1 月 17 日判決に係る調査官解説では、近時、信託法理の活用やその成立要件等が広く検討されている（同 29 頁）とした上で、その一例として、マンション管理業者が管理組合から預かった管理料を保管するために専用預金口座を開設した場合（同 34 頁）をあげている。

これは、区分所有者ではなく、管理組合が管理業者に管理料を預ける場合について述べたものであるが、その趣旨とするところは区分所有者の財産である管理費を適正に管理させるというところにあり、上記のように管理費を預け金、信託財産であると捉えることと軌を一にする。

(3) 区分所有者のマンション管理業者に対する区分所有権、敷地利用権等の信託

また、国土交通省が設置した「不動産取引と信託法制に関する研究会」において、「マンション管理業の実態と信託制度の活用可能性について」（平成 18 年 1 月 30 日付け）（添付資料 7）と題する報告書が公表されている。

当該報告書では、その一つのスキームとして「各区分所有者がその有する区分所有権・敷地利用権を、マンション管理業者に信託」（委託者・信託受益者＝各区分所有者、信託受託者＝マンション管理業者）するというスキームが検討されている（同報告書 2 頁，4 頁）。

この場合は、受託者は管理組合ではなく、外部のマンション管理業者であるが、信託を利用するのであれば、マンション管理業者が区分所有者から収受する管理費用も信託財産であると考えてスキームを構築することになるであろう。

(4) 信託の法律関係と区分所有法の法律関係が整合的であること

このように、区分所有建物の法律関係を信託の視点から捉える見解等が提唱されているのは、もともと、区分所有者と管理組合、管理費といった区分所有法の法律関係は、信託の法律関係と整合的であったからであると考えられる。

なお、信託契約の成立要件に係る議論では、信託設定の意思が必要であるとする考えがある（添付資料 5・23 頁以下参照）。そこでは受託者の義務と信託財産の独立性を、信託設定の意思の存在を判断するにあたってのさしあたりの基準とするという視点が説かれている。

この視点からしても、区分所有法上、管理組合は、建物並びにその敷地及び附属施設の管理を行うための団体であることから（同法 3 条）、当然に、区分所有者の利益のために活動すべき義務を負い、その団体としての基本的事項は総会における区分所有者の議決権行使の結果に拘束され、また、管理費については、上記 4 のとおりこれを厳格に管理すべきことが定められ、区分所有者の財産は外部からの独立性を保って管理されるといった法律関係にあるのであって、信託法的な意味での受託者の義務と信託財産の独立性は優に認められるところ、信託意思の存在も認められる。

6 小括

(1) 以上のとおり、区分所有者が、管理規約に基づき、管理組合に管理費を納入することは、区分所有者を委託者かつ受益者、管理組合を受託者、信託財産を管理費、信託目的を建物並びにその敷地及び附属施設の管理等とする信託関係（自益信託）が成立したものと解することができる。

(2) なお、これまで、当該管理費が信託財産であるかという議論はあまりなされていないようであるが、その理由は、管理費が信託財産ではないからではなく、管理費を信託財産と考えることによる議論の実益がある場面が見当たらなかったからであると思われる（上記最高裁平成 14 年 1 月 17 日判決は公共工事の請負者が破産した場合に預金債権が破産財団に組み込まれるかが問題となった事例であり、また、上記のマンション管理業者が管理組合から

預かった管理料を保管するために専用預金口座を開設したという場合も、管理業者が破産した場合に管理料をどのように保護するかという視点から議論されているものである)。

そうであるところ、本意見書が検討対象とする区分所有者における消費税法上の課税仕入れ該当性を検討するにおいては、次に述べるように、管理費が信託財産であるか否かが法的結論を左右するのであって、議論の実益を有するのである。

第6 消費税の課税関係

1 はじめに

以上見たとおり、管理費は、区分所有者から管理組合への用途を定めた預け金ないしは信託財産の譲渡という法的性質を有する。

そのことを消費税の課税関係に当てはめれば次のとおりである。

2 預け金と考えた場合

(1) 消費税法は、預け金の場合の課税関係について明記していないが、寄託者Aが受寄者Bに支払いのための資金を預け、BがこれをCに支払った場合には、当然、当該支払い行為はAに帰属するものとして課税関係を判定する（当該支払いが課税仕入れであれば、Aの課税仕入れとなる）と解されている。

(2) たとえば、消費税法基本通達10-1-16《別途収受する配送料等》は、「事業者が、課税資産の譲渡等に係る相手先から、他の者に委託する配送等に係る料金を課税資産の譲渡の対価の額と明確に区分して収受し、当該料金を預り金又は仮受金等として処理している場合の、当該料金は、当該事業者における課税資産の譲渡等の対価の額に含めないものとして差し支えない」と定めている。

その趣旨は、当該事業者が自己において配送等の役務の提供を行うことを予定せず、他の者にその配送等を委託している場合には、当該事業者の行う資産の譲渡等の対価というよりは、顧客の便宜のため、顧客からその配送料等を単に預かり、配送業者等に代理支払いをしているということが出来るか

らである、とされている（消費税法基本通達逐条解説（大蔵財務協会，平成16年）518頁（添付資料8））。

- (3) また、消費税法基本通達10-1-14《資産の貸付けに伴う共益費》では、「建物等の資産の貸付けに際し賃貸人がその賃借人から収受する電気，ガス，水道料等の実費に相当するいわゆる共益費は，建物等の資産の貸付けに係る対価に含まれる」と定めている。

一方で、消費税法基本通達逐条解説・516頁では、「ただし，各貸付先にメーターを取り付ける等により実費精算されていると認められる共益費について，その対価の額を相手方に明示し，預り金又は立替金として処理している場合には，資産の貸付けに係る対価に含めることは要しないものとして取り扱うこととされている」ところである。

このような取扱いの意味について，木村剛志・大島隆夫『消費税法の考え方・読み方』（税務経理協会，平成3年）（添付資料9）は，電気等の供給契約の当事者が賃貸人である場合には，賃貸人が払った電気代という経費の支弁として賃借人から共益費を受け取っているので，預り金ではなく賃貸の対価の額となり，供給契約の当事者が賃借人である場合に，賃貸人は単に電気会社のために預り金として領収している場合には賃貸の対価の額ではない，と説明している（同書203頁以下）。

なお，このように，賃貸物件の共益費については供給契約の当事者によって預り金であるか否かを判定することに合理性があると思えるが，本件で検討している区分所有建物の管理組合の場合には，外部業者との契約の当事者は管理組合であり，これが権利能力のない社団であるとしても，もとより管理組合は区分所有者の全員で構成される団体であって区分所有者から完全に独立した第三者的存在ではなく，管理組合の債務は区分所有者が支払い責任を負うのであるから，上記事例のような賃貸人，賃借人（相互に独立した第三者的存在である）とは異なり，契約名義だけで預り金該当性を判定するのは合理的ではない。外部業者との契約名義が管理組合であっても，実質的には区分所有者全員が支払い責任を負う契約であるのであって，管理組合が集

める管理費は預り金と考えられる。

- (4) 消費税の解釈問題として、「預り金」である場合には、いかなる条文上の根拠によって寄託者の取引と見ることとなるのかという点については、端的に、形式的にも実質的にも、受寄者に取引が帰属しない（実質的帰属については消費税法13条）と解すればよい（なお、実質帰属者課税原則についてはあらためて後述する）。

この点、増井良啓「債務免除益をめぐる所得税法上のいくつかの解釈問題（上）」（ジュリストNo1315・192頁）（添付資料10）では、預り金に係る所得について、「たとえば、あるとき、10人の仲間が宴会に出かけたとする。宴会幹事となった人が、宴会の直前に宴会費用を各人から5000円ずつ徴収した。宴会の直後、この人は店の請求に応じ、宴会の代金計5万円を支払った。この例で、幹事を務めた人は、他の仲間から4万5000円を一時的に預かっているものの、それが所得とされることはない。その説明としては、一時的に預かっただけである、すなわち「帰属」していないということが可能である」と説明している（同193頁）。

- (5) 以上のとおり、管理費は、区分所有者から管理組合への用途を定めた預け金であると考えれば、預け行為自体は課税取引とならないものの（不課税）受寄者たる管理組合がこれを費消した際には、これを寄託者たる区分所有者に帰属する取引として消費税の課税関係を検討すべきこととなる。

3 信託財産の譲渡と考えた場合

- (1) 信託に係る課税関係については、原則的に、受益者を中心に課税関係を組成することとなる。

すなわち、信託によって実際に経済的な利得を得るのは、受益者である。受託者は名義上、形式上は信託財産の所有者になるものの、実質的には受益者が所有者である。課税関係は、経済的実質に従って組成されるので、原則的に、受益者を中心に見ることとなるのである（これを受益者課税信託という）。

具体的には、所得税法、法人税法では、信託財産に帰属する資産、負債、

収益及び費用のすべてが受益者に帰属するものとして課税関係を構築することとされており（所得税法 13 条 1 項，法人税法 12 条 1 項），消費税法においては，信託の受益者は当該信託の信託財産に属する資産を有するものとみなし，かつ，当該信託財産に係る資産等取引（資産の譲渡等，課税仕入れなど）は，当該受益者の資産等取引とみなして，消費税法の規定を適用する旨規定されている。

(2) これを区分所有建物の管理費に当てはめると次のとおりである。

ア まず，管理費を管理組合に納入した時には，委託者たる区分所有者が，その財産（管理費）を，受益者たる区分所有者に譲渡したこととなり，結果，譲渡がなかったこととなるから，課税関係が生じない。受託者たる管理組合においても，資産の譲渡等の対価を受けたものではないから，課税売上を認識しない。

イ 次に，受託者たる管理組合が，外部業者に清掃費等を支払うことにより課税仕入れを行った場合には，当該課税仕入れは，受託者ではなく，受益者たる区分所有者の課税取引とみなされることとなるから，受益者において課税仕入れを認識する。

(3) 信託は，もともと財産を預けて運用させることを法律的に構成したものであるから，管理費を預け金と見ても信託財産と見ても，いずれにせよ，管理費の出資者である区分所有者に課税関係を帰属させるべきことになり，同じことを別の法律用語で表現しているに過ぎない。

4 実質帰属者課税原則からの考察

(1) なお，管理規約等において，明確に「預け金」「信託」といった文言を用いていないことや，外部業者との契約名義が管理組合となっていることが，以上の結論を左右するかについて検討する。

明確に「預け金」「信託」といった文言が管理規約等に用いられていなくとも，少なくとも，管理費が「預け金的」ないしは「信託財産的」な性質を有することは否定し難いであろう。また，外部業者との契約名義が管理組合と

なっている、管理組合は区分所有者から納入された管理費を原資として支払いを行っているものであり、実質的には区分所有者が外部業者に支払いを行っていることは否定しがたいであろう。

そうすると、税法が一般に採用し、消費税法も採用する実質帰属者課税原則（消費税法 13 条）の適用問題として、そのような「預け金的」ないしは「信託財産的」な性質を有する管理費の収受とこれを原資とする外部業者への支払いについては、上記述べたところと同様に、管理組合に取引が実質的に帰属せず、区分所有者に取引が実質的に帰属するものとして、消費税の課税関係を判定するべきと解される。

- (2) 消費税法 13 条は、「法律上資産の譲渡等を行ったと見られる者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、この法律の規定を適用する」と規定する。所得税法 12 条、法人税法 11 条にも同様の規定があり、実質帰属者課税原則と言われる。課税は経済的実態に即して行われるべきものであるため、所得等の帰属については、名義より実態を重視しようとする考え方が表れた規定である⁷。

実質所得者課税原則の意味については、①法律的帰属説（課税物件の法律上（私法上）の帰属につき、その形式と実質が相違している場合には、実質に即して帰属を判定すべきとする見解）と、②経済的帰属説（課税物件の法律上（私法上）の帰属と経済上の帰属が相違している場合には、経済上の帰属に即して課税物件の帰属を判定すべきとする見解）があり得るとされる。

- (3) まず、法律的帰属という面から見て、もとより、管理組合は区分所有者の全員で構成される団体であって区分所有者から組合完全に独立した第三者的

⁷ 消費税法上、信託の課税関係を規定した消費税法 14 条は、実質帰属者課税原則を規定した消費税法 13 条に続けて規定されている。所得税法 13 条、法人税法 11 条も同様である。このような条文構造から、信託において、名義ではなく、実際に経済的な利得を得る受益者を中心に課税関係を構築する受益者課税原則が採用されているのは、一般論としての実質帰属者課税原則の一類型であることが分かる。

存在ではなく、また、上記第3の2で述べたように、区分所有者は、管理組合が契約した外部業者への支払いについて、法律上、直接責任を負うのであるから、形式的には管理組合に帰属する外部業者への支払いも、その法律上の実質を見れば区分所有者に帰属するといえる。

(4) さらに、経済的帰属という面から見れば、尚更、区分所有者に帰属すると言える。すなわち、管理組合が外部業者に支払う資金は区分所有者の拠出する管理費なのであり、外部業者からの役務の提供等の効果は、区分所有者が所有する共用部分の価値を維持し高めるものであり、区分所有者が直接便益を受けるのであって、区分所有者から独立した管理組合が区分所有者とは別個の何らかの便益を受けるものではないのであるから、区分所有者に経済的に帰属する。

(5) 学説上は法律的帰属説が通説と言われることがあるが、裁判例では、純粋な意味での法律的帰属説ではなく、経済的実態を重視して実質帰属者を判定するという考え方が採用されていると解することができる。

ア すなわち、たとえば、複数のホテルの事業の所得について、宗教法人（原告）に帰属するのか、他の法人に帰属するのかが争点となった事例について、東京地裁平成24年9月4日判決・税資262号（順号12029）は、「事業から生ずる損益又は事業として行われた資産の譲渡等の対価が実質的に帰属する主体については、当該事業に係る経営方針決定や収支管理の状況、当該事業に必要な資産を巡る権利関係、当該事業に関する従業員の雇用関係、当該事業に係る対外的な表示状況等を総合し、実質的かつ客観的に見て、その事業を経営していると認められる者（以下「経営主体」という。）が誰であるかという基準に基づいて判断すべきである」と判示し、結論として宗教法人（原告）に所得が帰属すると判断している。このような事例では、法形式上はある法人、個人に収益が生じているような形態がとられつつも、最終的には事業の実際の支配者が収益を収得する場合があります。裁判所としても、純粋な意味での法律的な帰属だけでなく、経済的実態をある程度重視して所得の帰属を判定する傾向にあると言えよう。

イ また、東京高裁平成20年12月10日判決・税資258号（順号11101）は、病院の実質経営者に医院の事業活動から生ずる所得が帰属するとしても、医院で勤務する看護師等の従業員との間の雇用契約の当事者は開設者である院長であり、当該院長が従業員に対する給与等の支払義務を負うものから、当該支払いに係る源泉徴収義務は（所得の帰属主体とは別に）院長が負うとした⁸。この裁判例は、①医院における診療行為の対価として支払われる診療報酬請求権は私法上各院長に帰属するとしつつも、②診療報酬口座は実質的経営者が管理していたこと等から所得は同人に帰属するという前提をとっており、法的な債権の帰属と所得の帰属を区別している⁹。

ウ このように、純粋な意味での法律的な帰属に加えて、経済的実態をある程度重視して所得等の帰属を判定する裁判例の傾向からすれば尚更、外部業者への支払いといった取引は、その契約名義が管理組合であるとしても、経済的実態としては区分所有者に実質的に帰属するものとして、消費税の課税関係を判定するべきと解される。

(6) なお、管理規約等に「預け金」「信託」といった文言を用いていないという単なる形式論によって消費税の適用が左右されるとすれば、管理規約を改訂し、次の改定案のように、管理費の納入に関する規定を明確化すればよいだけのこととなる。

このような形式的な文言の如何によって、経済的実質に着目する課税関係が左右されるべきではない。

（国交省「マンション標準管理規約（単棟型）」25条）

⁸なお、角田元幸「実質所得者課税と雇用関係（源泉徴収義務者）の認定の判断要素―第三者名義による源泉所得税の納付の効果―」（税大論叢68号）参照。

⁹源泉徴収義務の帰属主体については、最高裁平成23年1月14日判決・民集65巻1号1頁（破産管財人は破産債権である退職手当等の債権に対する配当の際に源泉徴収義務を負わないとした事例）の調査官解説にて、基本的に、法律上の債権債務関係に立つ本来的な債務者と解されるとされている。

「区分所有者は、敷地及び共用部分等の管理に関する経費に充てるため、次の費用（以下「管理費等」という。）を管理組合に納入しなければならない。

一 管理費

二 修繕積立金」

（改訂案（預け金の場合））

「区分所有者は、敷地及び共用部分等の管理に関する経費に充てるため、次の費用（以下「管理費等」という。）を管理組合に預けなければならない。（以下略）」

（改訂案（信託の場合））

「区分所有者は、敷地及び共用部分等の管理に関する経費に充てるため、次の費用（以下「管理費等」という。）を管理組合に信託財産として譲渡しなければならない。（以下略）」

5 管理費の納入＝課税仕入れではないことから生じる問題

(1) 以上のように、管理費の納入を預け金と捉えるにせよ、信託財産の譲渡と捉えるにせよ、管理費を納入すること自体が区分所有者の課税仕入れとなるものではなく、管理費納入後の管理組合の使用方法によって区分所有者の課税仕入れの有無が定まることになる。

そうすると、①いかなる限度で管理費を課税仕入れとすることができるかという問題（範囲の問題）と、②いつ、課税仕入れとすることができるかという問題（時期（タイミング）の問題）について検討を要することとなる。

(2) まず、①範囲の問題については、管理組合の支出は必ずしも課税仕入れに該当するものだけではないことに留意をする必要がある。

すなわち、消費税法上、給与等を対価とする役務の提供を受けることは課税仕入れに該当しない（不課税取引）ことから、管理組合が、独自に、従業員を雇用し、人件費を支出している場合には、当該支払いに充てた相当額は、区分所有者においても仕入れ税額控除をすることは認められない。

ただし、通常の管理組合が独自に従業員を雇用している例は少ないものと思われる。管理組合が委託する管理会社が従業員を雇用し、管理組合が管理会社に業務委託料等を支払っている場合には、当該業務委託料は人件費ではないから、課税仕入れの対象となる。

- (3) 次に、②時期（タイミング）の問題については、毎年の管理費は当該課税期間中に支出されず、通常、一定の余剰が生じるものであることから、たとえば、100の管理費を支払い、当該課税期間中には95を課税仕入れとして支出し、5を翌年に繰り越さないしは修繕積立金に振り替える等した場合に、区分所有者がいつ、いかなる限度の金額を課税仕入れとして認識することができるかという問題が生じる。

この点は、厳密に言えば、管理組合が支出した課税仕入れの対価の額の合計額が収入した管理費の合計額に占める割合を、毎年の決算報告等に基づいて算出し、当該割合を各区分所有者が納入した管理費に乗じるといった方法により、各区分所有者の課税仕入れの対価の額を算出するべきであろう。

ただし、同様の問題は所得税、法人税の所得計算でも、支払った会費が支払った年の損金となるか前払い費用（資産）となるかという問題として生じるものである。この点、法人税基本通達9-7-15の3《同業団体等の会費》は、法人がその所属する同業団体等に支出した通常会費については、原則としてその支出をした日の属する事業年度の損金の額に算入することとし、例外として、当該同業団体等においてその受け入れた通常会費につき不相当に多額の剰余金が生じている場合には、当該剰余金が生じた時以後に支出する通常会費については、当該剰余金の額が適正な額になるまでは、前払い費用として損金の額に算入しないものとする旨定めている。

当該取扱いが合理的であるとすれば、消費税の場面においても、当該取扱いと同様、（不相当に多額の剰余金が生じていない限り）区分所有者が管理費の支出をした日の属する課税期間の課税仕入れの対価の額として認識することが認められてよいと考える。

- (4) なお、修繕積立金について、課税庁は、「賃貸の用に供するマンションの修

繕積立金の取扱い」と題する質疑応答事例を公表している（添付資料11）。

ここでは、所得税法の取扱いとして、区分所有者が納入する修繕積立金は、原則として、実際に修繕等が行われていない限りにおいては、管理組合への支払期日の属する年分の必要経費には算入されず、実際に修繕等が行われ、その費用の額に充てられた部分の金額について、その修繕等が完了した日の属する年分の必要経費に算入するとされている。

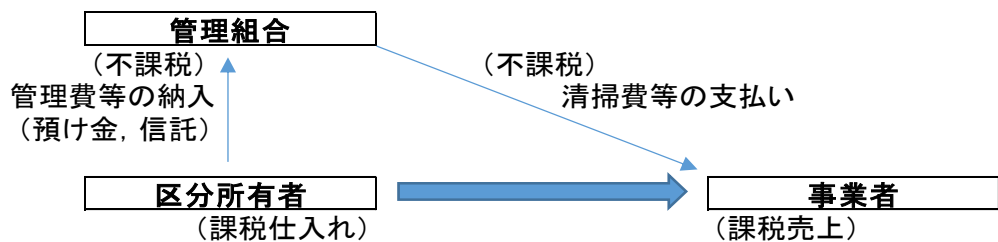
実際に修繕等が行われていない場合にも、区分所有者は修繕積立金を拠出しているのであるから、これが必要経費（費用）とならないということは、資産として計上するべきということになる。

この課税庁の考え方は、修繕積立金の支払い自体が、区分所有者の必要経費となるものではなく、修繕積立金を受領した管理組合がこれを修繕等に費消したときに、区分所有者の必要経費として認識するというものである。この理は、管理費にも当てはまるはずである。管理費も修繕積立金も、区分所有建物の共用部分の維持管理のために、区分所有者が納入するものだからである（管理費は短期間の維持管理費、修繕積立金は長期間の維持管理費という、期間の違いがあるに過ぎない）。

そうすると、本意見書のように、管理費の支払いそのものが区分所有者の経費（課税仕入れ）となるものではなく、管理組合がこれを費消したときに区分所有者の経費（課税仕入れ）となるという発想は、上記質疑応答事例で、課税庁が前提としている考え方と同根であると言える。

6 小括

- (1) 以上のとおり、管理費は、預け金ないしは信託財産の譲渡と考えられるのであり、区分所有者においては、管理組合が外部事業者に対して清掃費等を支出したことに關して課税仕入れと認識することが認められる。



(2) このような解釈を採用することにより、事業者である区分所有者が、管理費を支払うことにより外部業者の課税売上に対応する支出をしているのにも関わらず、課税仕入れをすることができず税負担の累積が生じるという不合理な結論を回避することができる。税負担の累積が生じることが、なぜ不合理であるのかについては後述する。

(3) さらに言えば、仮に、管理組合が十分な管理費を集めずに、外部業者が、業務委託費等を、区分所有者の持分に応じて直接区分所有者に請求し（区分所有法２９条１項）、区分所有者がこれに応じて支払いを行えば、当該支払いは区分所有者の課税仕入れと言わざるを得ないと考えられる。区分所有者は直接支払う責任を負うのだから、当該区分所有者の支払いは、第三者が負うべき債務を立替払するということではない（本意見書５頁脚注２参照）。

このこととの均衡からしても、区分所有者が外部業者に対する支払いの原資を管理費として管理組合に納入し、管理組合が外部業者に業務委託費等を支払った場合に、区分所有者の課税仕入れが認められないというのは不合理である。

(4) なお、消費税法上、事業者が課税仕入れの対価について仕入れ税額控除を行うためには、帳簿及び請求書等を保存することが必要である（消費税法３０条７項ないし９項）。

この点については、受寄者ないし受託者である管理組合が、その外部業者に対する支払いに係る帳簿及び請求書等を保存すれば足りると解される。

第7 従前の課税庁の主張，裁判例の問題点

1 裁判例等は，管理費の法的性質の理解によって結論が異なることを看過していること

- (1) 以上に対し，従前の課税庁，裁判例は，区分所有者の課税仕入れを認めない。その理由とするところは要約，次のとおり，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はなく，役務の提供に対する対価ではない，というものである。

すなわち，大阪地裁平成24年9月26日判決・訟務月報60巻2号239頁は，「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。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。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。」とする。

- (2) しかしながら，これまで検討したように，管理費に係る課税仕入れ該当性を検討するには，①区分所有者が管理組合に管理費を納入する行為そのものが課税仕入れとなるか，という問題と，②管理組合が外部業者に支払い（課税仕入れ）をした際に，当該課税仕入れは，管理費の法的性質からすれば，区分所有者に帰属し，区分所有者の課税仕入れとならないか否か，という問題を分けて考察しなければならない。

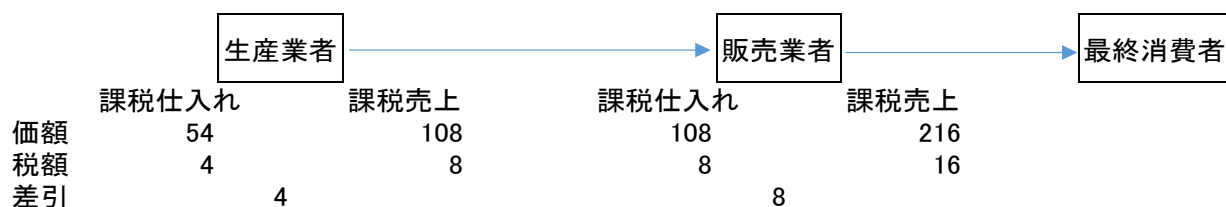
従前の課税庁の主張，裁決例，裁判例は，上記①の点には触れても，上記

②の点,すなわち,管理費の法的性質が預り金ないしは信託財産ではないか,そうすると,区分所有者に課税仕入れが帰属するのではないか,という問題について全く検討を加えていないのであって,先例性に乏しいと言わざるを得ない。

2 税負担の累積という不合理

(1) 消費税法の構造

わが国の消費税法は,後述する多段階一般消費税(のうち附加価値税)を採用しており,簡単に図で示すと次のとおりである(以下,金子宏『租税法』(添付資料12,13)より)。



この図では,生産業者は,販売業者に108の対価で商品を販売し,販売業者は,最終消費者に216の対価で商品を販売する。

販売業者の消費税の計算は,課税売上(216)に係る消費税額(16)から,課税仕入れ(108)に係る消費税額(8)を控除(仕入税額控除)した8ということになる。同様に,生産業者は4の消費税負担を負う($8 - 4 = 4$)ことになる。

仮に,仕入税額控除が認められなければ,販売業者の税額は16,生産業者の税額は8となり,それぞれ,仕入段階で負担した税額(販売業者は8,生産業者は4)をそのまま負担しなければならないこととなる。このような負担が累積することを,「税負担の累積」という。「税負担の累積」が生じないように,仕入税額控除を認めることは,後述のとおり,わが国の消費税の最も重要な要素の一つである。

(2) 消費税の分類

一般概念としての消費税は,物品やサービスの消費に担税力を認めて課さ

れる租税である。消費税は、講学上、ゴルフ場利用税のように最終的な消費行為そのものを対象として課される直接消費税と、最終的な消費行為よりも前の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に区別される。

間接消費税には、原則としてすべての物品及びサービスの消費に対して課される一般消費税と、特に課税の対象とされた物品やサービスに対してのみ課される個別消費税とに区別される。

わが国の消費税法に規定される「消費税」は、この一般消費税に該当する。

(3) 単段階一般消費税と多段階一般消費税

ア 一般消費税にも、立法政策としては理論上複数の類型があり、一つの取引段階でのみ課税する単段階一般消費税という類型と、複数の取引段階で課税する多段階一般消費税という類型がある。

このうち、単段階一般消費税は、製造者段階、卸売段階、小売段階で課税する方法が考えられるが、いずれも執行面等に困難を伴い、立法としては欠陥が多いとされている。

イ わが国の消費税法が採用するのは、多段階一般消費税（のうち、附加価値税）である。

すなわち、多段階一般消費税についても、①各段階の売上金額を課税標準として課税するか、②各段階の附加価値（原材料の製造から製品の小売までの各段階において事業が国民経済に新たに附加した価値）を課税標準として課税するかにより、取引高＝売上税（①）と、附加価値税（②）とに分かれる。

取引高＝売上税（①）は、各段階の売上金額のみを課税標準として課されることから、最終消費者に至るまでの段階が多ければ多いほど、消費税の税負担が累積する。最終消費者に物品を販売する小売業者からすれば、仕入れた原価について控除することができないため、同一の物品を異なる卸売業者から仕入れても、当該卸売業者の前段階で、製造からどれほどの

段階があるかということにより、仕入段階で小売業者に転嫁される消費税負担が異なりうることになり、しかも、当該負担は、事実上、最終消費者にそのまま転嫁できないので（最終消費者は、同一物品で値段が異なることを受け入れない）、税負担の累積による不利益を一手に被ることになりかねない。このような取引高＝売上税は、公平の観点からも競争中立性の観点からも欠陥が多いとされ、第一次世界大戦後、一時的に、ヨーロッパ各国で採用されてきたが、次第に各国は附加価値税に移行した。

附加価値税（②）は、各取引段階の附加価値を課税標準として課される。これは、「附加価値」に課税すること、すなわち、売上から、仕入を控除した附加価値部分にのみ課税することから、上記のような税負担の累積という欠陥を克服するものであり、1954年にフランスで採用・実施されて後、多数の国々で採用されることとなった。

わが国でも、昭和63年に、消費税法が制定され、一般消費税の中でも附加価値税の性質を持つ「消費税」が採用・実施されて今日に至る。

ウ このように、消費税法において、課税仕入に係る消費税額を課税標準額に対する消費税額から控除する、仕入税額控除の規定（消費税法30条1項）は、「「消費税」の最も重要な要素の一つである。それによって、税負担の累積が防止され、「消費税」は附加価値税の性質をもちうるからである」とされている（添付資料13・金子宏『租税法（第21版）』720頁）。

（4）区分所有建物の管理費について

区分所有者は、「共用部分の負担に任」ずる者（区分所有法19条）として、直接に、区分所有建物の管理等に係る費用を弁済する責任を負うのであり（同法29条1項本文参照）、管理費は、管理組合において、その会計年度の当初において、当該年度に支出する費用を正確に把握して区分所有者から徴収することは事実上不可能であるし、事後的に、支出した費用を区分所有者全員で持分割合等に応じて負担するというのも煩瑣であるから、あらかじめ、当該会計年度に支出費用を十分に満たしうる一定額を定めて定期的に徴収し、これを原資として外部業者への支払いに充てるという性質を有するものであ

る。

区分所有者の側から見れば、毎年の区分所有建物の管理等に係る費用の大部分を管理費として支払っており、当該支払いは、外部業者が附加価値税（消費税）を区分所有者側に転嫁したものであるから、これを区分所有者側にて仕入れ税額控除できないとなれば、当然のことながら、税負担の累積が生じる。

同じく建物を所有して当該建物で事業を営む事業者にとっては、(1) 区分所有でない建物を所有する事業者であれば、外部業者に対する支払いは仕入れ税額控除になるのに対し、(2) 区分所有建物を所有する事業者であれば、外部業者に対する支払いを、管理組合に管理費として納入するが故に、仕入れ税額控除の対象とならない、とするのが課税庁の主張である。これでは、事業を営む場所が区分所有建物であるか否かという消費税の本質とは全く関係がない事柄によって、税負担の累積が生じるか否かという結論に差異が生じることになり、競争中立性を明らかに害している。

3 課税庁の取扱いの背景

(1) 推察するに、このように、課税庁が区分所有者の課税仕入れを否定する背景には、管理組合における消費税の取扱いが念頭にあるものと思われる。

すなわち、課税庁が消費税に係る質疑応答事例として公表する「マンション管理組合の課税関係」（添付資料 1 4）には、次のとおりの記載がある。

【照会要旨】

マンション管理組合の課税関係はどうなるのでしょうか。

【回答要旨】

マンション管理組合は、その居住者である区分所有者を構成員とする組合であり、その組合員との間で行う取引は営業に該当しません。

したがって、マンション管理組合が収受する金銭に対する消費税の課税関係は次のとおりとなります。

イ 駐車場の貸付け……………組合員である区分所有者に対する貸付けに係

るものは不課税となりますが、組合員以外の者に対する貸付けに係るものは消費税の課税対象となります。

ロ 管理費等の収受……………不課税となります。

(2) 注目すべきは、課税庁は、管理費に係る消費税法上の取扱いを、区分所有者の課税仕入れが認められるかという視点ではなく、管理組合において課税売上としなければならないかという視点で公表しているということである。

仮に、管理費の収受を管理組合の課税売上と認識したら、全国のマンションにおいて膨大な税務申告の事務負担が生じることとなる。実務上、マンションの管理組合においては、たとえば駐車場を外部に貸して駐車場使用料を収受する場合には、法人税法上の収益事業収入及び消費税法上の課税売上となり、法人税申告及び消費税申告を要する場合があるが、単に管理費を収受するだけでは、法人税法上も収益事業収入とならず、申告を要しない。

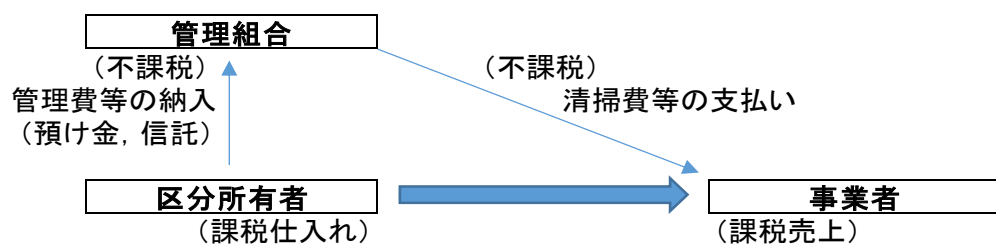
このように、課税庁の取扱いには、マンションの管理組合が、管理費を収受することだけで消費税の納税義務者となり申告義務が生じるということのを避けるという意図もあるものと思われる。上記の回答要旨には、「マンション管理組合は、その居住者である区分所有者を構成員とする組合であり、その組合員との間で行う取引は営業に該当しません。」とあるが、消費税法上、「営業」という文言、要件事実はなく、当該回答は法律的に意味が不明瞭である。このことから、課税庁が、理論面よりも実際の申告の便宜を重視して上記質疑応答事例を公表していることがうかがえる。さらに言えば、課税庁は、もとより対価性要件は相当に広く解釈される可能性があるのであって(現に、京都地裁平成23年4月28日判決のように、弁護士会が弁護修習の実施に当たって司法研修所長から支払われる司法修習委託金といった多様な業務との個別の費用の対応関係が薄いと考えられるものですら、対価性要件は満たすと考えられている)、対価性要件のみで管理費の課税取引該当性を否定することに疑義を覚えたものとも推察される。

そして、消費税法においては、課税取引か、不課税取引かの判定は、取引

の当事者両者において一致すべきという大前提があるので、管理組合において課税売上としないのであれば、区分所有者においても課税仕入れを認めることはできない、と単純に解したのではないかと考えられる。

(3) しかしながら、これまで検討したように、管理費をめぐる消費税法上の問題は、管理費の預り金ないしは信託財産としての法的性質から捉え、管理組合には管理費の収入、支出ともに帰属しないと解すべきである。

このように解すれば、上記質疑応答事例における回答と同じく、管理費を収受することを管理組合の課税売上と捉える必要もないことになり、管理組合に消費税の申告義務を負わせることもない。



4 小括

以上のとおり、従前の課税庁及び裁判所の結論は、法律論として検討すべき点を看過したものと言わざるを得ない。

第8 結論

以上のことからすれば、区分所有者が、管理組合に対して、管理組合の規約に従って管理費を支払い、管理組合がこれを原資として課税仕入れを行った場合には、当該課税仕入れは区分所有者に帰属するものとして、区分所有者の課税仕入れとすることが認められる。

第9 本件での考察

【省略】

以 上

【本意見書作成者】 弁護士・税理士 坂 田 真 吾

(東京都中央区築地1丁目12番22号コンワビル8階
本間合同法律事務所)

【作成者略歴】

平成16年 司法修習終了(第57期), 弁護士登録(第二東京弁護士会)

平成21年から平成25年 国税不服審判所・国税審判官(特定任期付職員)

平成26年 税理士登録

【添付資料】

- 1 濱崎恭生『建物区分所有法の改正』(法曹会, 平成元年)(抜粋)
- 2 最高裁平成14年1月17日判決・民集56巻1号20頁
- 3 最高裁平成14年1月17日判決・民集56巻1号20頁に係る調査官解説
- 4 新井誠『信託法(第3版)』(有斐閣, 平成20年)(抜粋)
- 5 杉浦宣彦・徐熙錫「信託の成立要件をめぐる一考察 ―最一小判平14・1・17を機転として―」
- 6 国土交通大臣「マンションの管理の適正化に関する指針」(平成13年)
- 7 「不動産取引と信託法制に関する研究会」(国土交通省)「マンション管理業の実態と信託制度の活用可能性について」(平成18年1月30日付け)
- 8 消費税法基本通達逐条解説(大蔵財務協会, 平成16年)(抜粋)
- 9 木村剛志・大島隆夫『消費税法の考え方・読み方』(税務経理協会, 平成3年)(抜粋)
- 10 増井良啓「債務免除益をめぐる所得税法上のいくつかの解釈問題(上)」, 同(下)(ジュリストNo1315・192頁, No1317・268頁)
- 11 国税庁・質疑応答事例「賃貸の用に供するマンションの修繕積立金の取扱い」
- 12 金子宏『租税法(第18版)』(弘文堂, 平成25年)
- 13 金子宏『租税法(第21版)』(弘文堂, 平成28年)
- 14 国税庁・質疑応答事例「マンション管理組合の課税関係」