

租税判例研究会

平成17年7月22日(金)

<テーマ>

免税事業者の基準期間における課税売上高

報告 中島孝一

## 目 次

1 事案の概要	1
2 争点	1
3 関係法令の定め	2
4 地裁における当事者の主張	3
5 高裁における A 社の主張及び判断	5
6 A 社の上告受理理由書	8
7 最高裁の判断	10
8 参考意見	10
9 税目別課税標準と納税義務の成立	11
10 文言の解釈	11
<span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">参考</span>	12

## 免税事業者の基準期間における課税売上高

最高裁 平成17年2月 1日判決  
東京高裁 平成12年1月13日判決  
東京地裁 平成11年1月29日判決  
平成8年11月22日裁決  
平成14年1月31日裁決

### 1 事案の概要

本件は、A社が本件課税期間（平成5年10月1日～平成6年9月30日）の基準期間（平成3年10月1日～平成4年9月30日）における課税売上高が3,000万円以下であることから、消費税法（以下「法」とする）9条1項に規定する免税事業者に該当するものとして本件各決定（Y税務署長による平成7年11月28日付の決定及び無申告加算税の賦課決定等）の取消しを求めたものである。

### 2 争点

免税事業者においても、基準期間における課税売上高の計算に際し、課税資産の譲渡等につき課されるべき消費税に相当する額を控除すべきか（免税事業者に消費税が課されるか）否かにある。

基準期間の課税売上高の計算	
A社の主張	Y税務署長の主張
$30,529,410 \text{ 円} \times 100 / 103$ = 29,640,203 円 29,640,203 円 < 30,000,000 円 納税義務なし	30,529,410 円 > 30,000,000 円 納税義務あり

### 3 関係法令の定め

#### (1) 課税の対象・納税義務者・非課税・課税資産の譲渡等の規定

- ・ 法は、消費税について、課税の対象・納税義務者・税額の計算の方法・申告・納付及び還付の手続き並びにその納税義務の適正な履行を確保するために必要な事項を定めている（法1）。
- ・ [課税の対象]との条文の見出しの下に「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（法4）[納税義務者]との条文の下に「事業者は、国内において行った課税資産の譲渡等につき、この法律により、消費税を納める義務がある。」と規定する（法5）。
- ・ また、法別表第1に掲げる資産の譲渡等については消費税を課さないものとし（法6）「課税資産の譲渡等」とは、この消費税を課さないこととされるもの以外の資産の譲渡等であると定義している（法2九）。
- ・ なお、「基準期間」とは、法人については、その事業年度の前々事業年度である（法2十四）。

#### (2) 小規模事業者に係る納税義務の免除・課税売上高の規定

- ・ 法9条は、[小規模事業者に係る納税義務の免除]との条文見出しの下に、その1項本文で「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3,000万円以下である者については、5条1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につき、消費税を納める義務を免除する。」と規定する。
- ・ そして、この場合の課税売上高とは、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として、收受し、又は收受すべき一切の金銭又は金銭以外の物若しくは権利その他経済的な利益の額から課税資産の譲渡等につき課されるべき消費税に相当する額を除外したものの合計額から、更に消費税法9条2項1号に規定する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ものである（法9一、28）。
- ・ したがって、課税売上高とは、基準期間において收受し、又は收受すべき課税資産の譲渡等の対価たる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の合計額（以下「売上総額」という）から、売上総額に係る消費税額に相当する額を除外した金額（以下「税抜売上総額」という）を基準とし、更に法9条2号1号に規定する売上げに係る税抜対価の返還等の金額があるときは、その合計額を控除したものである。

#### 4 地裁における当事者の主張

A 社	Y 税 務 署 長
<p>免税事業者の行う課税資産の譲渡等についても、消費税が課され、単に納税義務が免除されるにすぎないから、基準期間の課税売上高の計算において、法9条2項1号、28条1項に従い、売上総額から免税事業者が納付すべき消費税額に相当する額を控除すべきである。その理由は次のとおりである。</p> <p>(1) 消費税額に相当する額の存否</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 事業者が行った資産の譲渡等には、消費税が課されること(法4、5)法別表第1に掲げる非課税とされる資産の譲渡等以外のものが課税資産の譲渡等であること(法6)免税事業者の要件となる基準期間における課税売上高とは、基準期間において課されるべき消費税額に相当する額を控除したものの、すなわち消費税抜きの金額であることは明らかであり、右各規定における事業者から免税事業者を除外する規定はない。</li> <li>・ そうすると、法4条1項によって、本件基準期間における原告のした課税資産の譲渡等に対応する消費税の納税義務が発生し、法5条1項によって原告は納税義務者となるが、同項の例外規定である法9条1項の適用により納税義務が免除されたことになるから、その課税売上高は、消費税額に相当する額を除外した金額となる。</li> </ul> <p>(2) 他の根拠規定</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 課税標準について規定する法28条</li> <li>・ 消費税の転嫁を規定する税制改革法11条が事業者の中から免税事業者を除外していない</li> </ul>	<p>免税事業者は、納税義務を免除され、法に規定する納税義務を前提とした諸規定の適用を受けないことになり、免税事業者が行う課税資産の譲渡等について課されるべき消費税は存しないから、基準期間の課税売上高の計算において、売上総利益から控除すべき消費税額に相当する額はない。その理由は次のとおりである。</p> <p>(1) 消費税額に相当する額の存否</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 免税事業者には、申告を前提とする消費税の納税義務(法48、49)は発生しない。</li> <li>・ また、免税事業者の行う資産の譲渡等の対価の額の中には免税事業者が納付すべき消費税額に相当する額、すなわち「課されるべき消費税額に相当する額」は含まれていない。</li> <li>・ したがって、本件基準期間において免税事業者であった原告の課税売上高の計算においては、除外されるべき「消費税額に相当する額」は存しなかったことになる。</li> <li>・ つまり、法4条は課税対象について規定し、納税義務者は法5条の規定するところであるが、法9条1項は法5条の例外として免税事業者を規定するものであるから、免税事業者には納税義務が免除されているのであって、納税義務が発生させた上でこれを免除するものではない。</li> </ul> <p>(2) 他の根拠規定</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 税制改革法11条1項が規定する消費税の転嫁は、免税事業者が消費者から消費税額に相当する額を取得しながら、その全額を国庫に納めなくてよいことを予定しているものではない。</li> </ul>

A 社	Y 税 務 署 長
<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 国税庁長官通達直法 2 - 1 「消費税法の施行に伴う法人税の取扱いについて」5(注)2の記載(「これらの法人が行う取引に係る消費税の額は、益金の額若しくは損金の額又は資産の取得価額等に算入されることになる」)記載において予定されていること</li> <li>・ 消費税法案に関する国会審議においても、免税事業者が消費税額に相当する額を含む価格設定をすることが許容されていたこと</li> <li>・ 公正取引委員会が消費税法の施行に際して免税事業者を含めて消費税に相当する額を上乗せした価格設定をすることを認めていたことから明らかである。</li> </ul> <p>(3) 価格設定の不合理性</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 免税事業者の設定する価格にも少なくとも課税仕入れに係る消費税額に相当する額が含まれているから、免税事業者の課税売上高の計算において消費税額を控除しないときは、免税事業者については仕入れに際して支払った右消費税額までもが課税売上高に含まれることになり、課税事業者に対する取扱いと比べて著しく不均衡を生ずる。</li> <li>・ しかも、課税事業者であるか免税事業者であるかによって現実の価格設定を変更することは期待できないところ、被告の主張に従えば、課税資産の譲渡等の価額が 3060 万円の事業者の課税売上高は、課税事業者であるときは 2970 万円となり、これを基準期間の課税売上高とする 2 年後は免税事業者として 3060 万円とされる結果、同一の営業規模であるのに、2 年ごとに課税事業者と免税事業者とを繰り返すという不合理な結果となる。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 原告の指摘する通達は、免税事業者には、課税事業者認められる消費税額と当該消費税に係る取引の対価の額とを区分して経理する税抜経理方式を認めず、税込経理方式によることとしたから、免税事業者がした商品の仕入れ、資産の購入に当たって、相手方が税抜経理方式により消費税額に相当する額を区分して請求してきた場合でも、当該消費税額に相当する額を含めた金額が仕入金額又は資産の取得価額等となることを注意的に記載したものであり、免税事業者に消費税の納税義務が発生することを前提とするものではない。</li> </ul> <p>(3) 価格設定の不合理性</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 課税仕入れの額に含まれる消費税額に相当する額は、仕入税額控除(法 30)の問題であって、課されるべき消費税の問題ではない。</li> <li>・ また、免税事業者が課税事業者と同様の売却価格を設定したとしても、それは、価格決定の問題であって、免税事業者の売上げに「課されるべき消費税額に相当する額」が含まれるとする根拠とはならない。</li> <li>・ 同一事業者が課税事業者である場合と免税事業者とで現実には同一の価格設定をしている場合が多いとしても、法的には免税事業者が消費税を転嫁することは予定されていないのであるから、毎年の売上総額が同一であるという原告の設例は、法の文理解釈を論ずるには適当でない。</li> </ul>

## 5 高裁におけるA社の主張及び判断

### (1) 文理解釈

A社 の 主 張	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 基準期間において課税事業者であったか免税事業者であったかにかかわらず、売上高から課されるべき消費税に相当する額を控除した金額をもって、免税事業者に当たるかどうかを判断するのが、文理解釈上自然な解釈である。</li> <li>・ このことは、法4条1項が免税事業者と課税事業者とを区別することなく「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、法9条1項が法6条1項とは異なり、「消費税を納める義務を免除する」と規定して、いったん発生した義務を課税期間終了後事後的に消滅させる意味の「免除」という用語を使っていること、法9条2項は、小規模事業者が免税事業者に当たるか否かを判定する規定であるが、法28条1項を借用して「課されるべき消費税に相当する額」を控除する旨定めているのであり、控除すべき「課されるべき消費税に相当する額」が存在しない場合をも予定しているとは考えられないことから明らかである。</li> <li>・ したがって、法9条の解釈上、基準期間における課税売上高の計算に当たっては、基準期間に免税事業者であった者については、その者が課税事業者であるとした場合において課されることとなる消費税に相当する額を控除すべきである。</li> <li>・ なお、このことは、基準期間において免税事業者に現実に消費税が課されるか否かとは関係がない。</li> </ul> <div style="display: flex; align-items: center; margin-top: 10px;"> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-right: 10px;">法4条 消費税の課税物件を規定</div> <div style="font-size: 2em; margin-right: 10px;">⇒</div> <div style="text-align: center;"> <p>事業者には免税事業者も含む</p> <p>↓</p> <p>免税事業者にも納税義務あり</p> <p>↓</p> <p>免除</p> </div> </div> <div style="display: flex; align-items: center; margin-top: 10px;"> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-right: 10px;">法9条 納税義務の免除</div> </div>
高 裁 の 判 断	<p>(1) 納税義務の事後的免除の主張について</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 法4条1項は、納税義務者を定めた規定ではなく、課税の対象（課税物件）を定めた規定である。</li> <li>・ 納税義務者については、法5条1項が定めている。</li> <li>・ したがって、法4条1項が特に限定をせず「事業者」という用語を使っているからといって、法4条1項が免税事業者も納税義務を負うことの根拠となるものではない。</li> <li>・ 法5条1項は、事業者は納税義務を負う旨定めている。</li> <li>・ しかし、法9条1項は、事業者のうち、基準期間における課税売上高が3000万円以下の小規模事業者については、納税義務を免除する旨定めている。</li> <li>・ そして、法9条1項が「法5条1項の規定にかかわらず」と規定していることからみて、法9条1項は、納税義務者についての原則的な規定である法5条1項の適用を排除し、同項の例外を定めたものである。</li> <li>・ すなわち、法9条1項は、納税義務者の範囲を定めた規定であり、いったん発生した納税義務の消滅の規定ではない。</li> </ul>

高 裁 の 判 断	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 法9条1項の「免除」とは、いったん発生した義務を、課税期間経過後事後的に、意思表示その他の行為により消滅させるといふ意味ではなく、法が要件を満たす場合には、法律上当然に納税義務が発生しないという意味で使用しているものである（なお、「免除」という用語を本件のように、いったん法律の定めにより成立した義務を特定の場合に事後的に消滅させるといふ意味でなく、一般原則の例外としてそもそも初めから発生させないという意味で使用している例として、関税率法14条の規定がある）。</li> </ul> <p>(2) 「課されるべき消費税」と仮定の計算</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 控訴人は、「課されるべき消費税」との文言を、免税事業者については、「課税事業者であれば課されることとなる消費税」と読むべきであると主張する。</li> <li>・ しかし、憲法84条の定める租税法律主義の下では、原則として、税法の文言は、その意味するところに従いそのまま読むべきである（東京高裁平成7年11月28日判決・行政事件裁判例集46巻10・11号1046頁）。</li> <li>・ 国会が免税事業者の場合でも仮定の消費税額を控除するとの立法政策をとったのであれば、それは仮定の上に立った計算をするというのであるから、そのことが法律の文言から分かるように、課税要件等の内容を明確にした条文にしたはずである。</li> <li>・ 現行の租税法規の中で、控訴人の主張のように条文の文言にないのに仮定の計算をするように読める条文が他にあるのであればともかく、租税法律主義の下で、課税要件等の明確性が厳しく問われている現行の租税法律主義の下では、控訴人のような規定の文言から離れた解釈を採用することは困難であるといわざるをえない。</li> </ul>
-----------------------	---

(2) 判断基準の明確性・単一性

A 社 の 主 張	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 免税事業者であるか否かの判断基準は、明確かつ単一であることが要請される。</li> <li>・ 被控訴人の解釈（基準期間において免税事業者であったものについては、課されるべき消費税が存在しないから、売上高自体が判断基準となるというもの）では、基準期間において免税事業者であったか課税事業者であったかを確認しなければならず、また、免税事業者であれば売上高3000万円が基準となり、課税事業者であれば3090万円が基準となる。</li> <li>・ このような判断基準は適切でない。</li> </ul>
高 裁 の 判 断	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 法の定める基準が不明確なものでないことは、これまで述べたところから明らかである。</li> <li>・ また、課されるべき消費税があればその相当額を控除する、という単一の基準を定めているものである。</li> <li>・ 控訴人は、免税事業者・課税事業者を問わず、売上高3090万円を基準とすべきと主張するが、法は、売上高とは異なる課税売上高という基準を採用し、3000万円にて区切っているものであり、控訴人の主張は、法の明文を無視するものといわなければならない。</li> </ul>

(3) 課税の実情等について

A 社 の 主 張	<ul style="list-style-type: none"><li>・ 法の素直な文理解釈は上記のとおりである。</li><li>・ これとは異なる被控訴人の解釈は、課税要件明確主義に反するものである。</li><li>・ 免税事業者が全事業者の7割近くいる現実を考えるとそのような小規模事業者でき、文理から素直に理解できるような意味内容に解釈すべきである。</li><li>・ 税務職員にも控訴人の解釈と同旨の解釈をしている者がおり、税務署も、この解釈に従い、限界事例について消費税の申告の必要はない旨回答した事例がある。</li><li>・ したがって、多くの税理士もそのように認識している。</li></ul>
高 裁 の 判 断	<ul style="list-style-type: none"><li>・ 法は、その文理上、基準期間において免税事業者であった者については、基準期間における売上高自体により2年後の事業年度において免税事業者に該当するかどうかを判定する旨定めている。</li><li>・ 課税の実情として、このことが事業者にとって不明確であったり、困難を生じさせたりしている事実を認めることができない。</li><li>・ 控訴人が当審で提出した証拠の中には、基準期間における売上高が3000万円をこくわずか超えていたが、消費税相当額を控除すると、3000万円以下となる場合について、その2年後の事業年度において免税事業者に該当することを課税当局から是認された事例がある旨記載されている。</li><li>・ しかし、これらが基準期間において免税事業者であった者の事例であった者の事例であるかどうかは、必ずしも明らかでない（基準期間において免税事業者でなく、課税事業者であれば、消費税相当額を控除するのは当然である）。</li><li>・ また、仮に控訴人主張のような事例があったとしても、それは、法施行当初において、法の解釈が周知徹底されていなかったためであると考えられる。</li><li>・ 右のような事例があるからといって、法の文理どおりの解釈が左右されるべきであるとまでいうことはできない。</li></ul>

## 6 A社の上告受理理由書

<上告人の主張概要より>

### (1) 法9条の解釈論

- ・ 法9条は、すべての事業者を対象として、単一の基準に基づいて免税事業者を弁別することを目的とする規定と解するのが自然であって、基準期間について、まず課税事業者と免税事業者とをあらかじめ弁別し、それぞれについて別種の基準を適用する規定と解釈することには相当な無理がある。
- ・ 法4条1項が免税事業者・課税事業者の区別なく「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」と規定していること、4条1項の例外である6条1項には「消費税を課さない」という文言が用いられていること、法9条1項が法6条1項と異なり、「消費税を課さない」という文言ではなく、「消費税を納める義務を免除する」という文言を用いていることをみるならば、免税事業者を含むすべての事業者について取引に消費税が課され、ただ、免税事業者の場合には法9条によってその税を納める義務が免除されるにすぎないと読むのが文理上自然であることは明らかである。
- ・ 法9条1項に定める「事業者」には、基準期間において課税事業者である事業者と免税事業者である事業者の区別をすることなく双方を含んでいるものとみるのが文言上自然である。
- ・ そして、法9条2項では、これらのすべての事業者について、基準期間における「課税資産の譲渡等の対価の額」を基準として小規模事業者を判定するものとし、これについて法28条1項を借用して「課されるべき消費税に相当する額を含まないものとする」と規定する。
- ・ 右規定文言からみるならば、基準期間において課税事業者であったか免税事業者であったかにかかわらず、売上高総額に103分の100を乗じた金額をもって小規模事業者を判定すると解釈するのが自然である。
- ・ 免税事業者については「課されるべき消費税に相当する額」がゼロであるから売上高そのものが法9条の課税売上高になるという解釈は、通常人には文理上容易に考えつかない解釈といえよう。
- ・ 消費税法施行からしばらくの間は、課税庁自身においても、このような解釈に基づいた運用を当然のごとくおこなっていた事実は、右上告人解釈の妥当性を何よりも示している。

### (2) 明確な判断基準である必要性

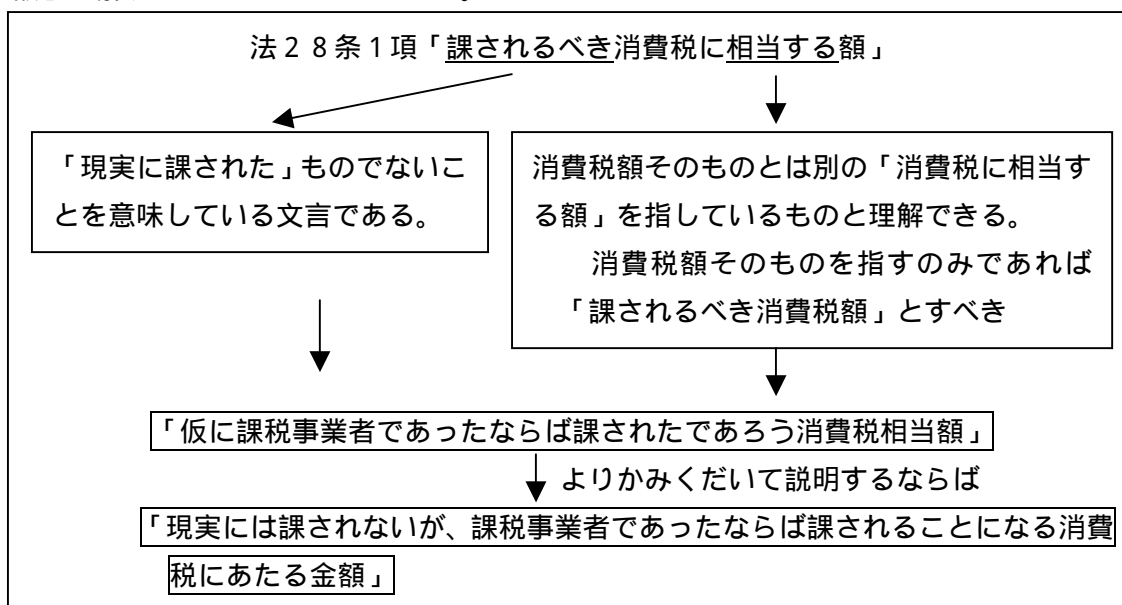
- ・ 法9条は、一定の小規模事業者については消費税の納税に伴う事務負担等に配慮して消費税の納税義務を免除する旨定めた規定である。立法趣旨からすると、同条の小規模事業者判定基準として最も重要なものは、争いの余地の生じない明確な基準、可能な限

り「明確かつ単一な物差し」であることである。

- ・ 基準期間において免税事業者であったか課税事業者であったかにかかわらず、当該課税期間における売上高を103分の100することによって法9条の課税売上高を算定すべきとする上告人の解釈は右要請に沿うものである。
- ・ しかるに、原判決の解釈によると、基準期間において免税事業者であったか課税事業者であったかによって右基準となる売上高が異なってくることになり、判定基準の明確性という観点からも極めて問題である。

### (3) 法9条2項における28条1項の借用

- ・ 法9条は、基準期間における課税売上高の判断基準を独自に定めることなく、課税標準の定義規定（法28条1項）を借用しているが、この点については次のように解釈されるべきである。
- ・ 消費税の課税標準計算において税抜きで課税売上高を判定することと（法28条1項）小規模事業者性の判定においてその規定を借用するということ（法9条2項）とは、それぞれに条項の目的が異なることから、法9条2項に法28条1項の規定を借用するに際しては、「課されるべき消費税に相当する額」という文言の意味内容も異なってくる。
- ・ 課税標準の計算という性質上、課税事業者のみが対象とされる規定である法28条1項を、免税事業者を含むすべての事業者を対象とする法9条2項に借用しているのであるから、そこでの「課されるべき消費税に相当する額」の意味も、小規模事業者性の判定基準という同条の趣旨に合致した形で解釈されなくてはならない。
- ・ 具体的には、「課されるべき消費税に相当する額」の「べき」と「相当する」という文言の解釈の問題となるが、右趣旨からするならば、同規定は、「当該課税期間において、すべての事業者が課税事業者であるとした場合において課されることになる消費税相当額」と解すべきことになるのである。



## 7 最高裁の判断

- ・ 法9条1項に規定する「基準期間における課税売上高」とは、事業者が小規模事業者として消費税の納税義務を免除されるべきものに当たるかどうかを決定する基準であり、事業者の取引の規模を測定し、把握するためのものにほかならない。
- ・ 資産の譲渡等を課税の対象とする消費税の課税標準は、事業者が行う課税資産の譲渡等の対価の額であり（法28条1項）、売上高と同様の概念であって、事業者が行う取引の規模を直接示すものである。
- ・ そこで、法9条2項1号は、上記の課税売上高の意義について、消費税の課税標準を定める法28条1項の規定するところに基づいてこれを定義している。
- ・ 法28条1項の趣旨は、課税資産の譲渡等の対価として収受された金銭等の額の中には、当該資産の譲渡等の相手方に転嫁された消費税に相当するものが含まれることから、課税標準を定めるに当たって上記のとおりこれを控除することが相当であるというものである。
- ・ したがって、消費税の納税義務を負わず、課税資産の譲渡等の相手方に対して自ら課される消費税に相当する額を転嫁すべき立場にない免税事業者については、消費税相当額を上記のとおり控除することは、法の予定しないところというべきである。
- ・ 以上の法9条及び28条の趣旨・目的に照らせば、法9条2項に規定する「基準期間における課税売上高」を算定するに当たり、課税資産の譲渡等の対価の額に含まれないものとされる「課されるべき消費税に相当する額」とは、基準期間に当たる課税期間について事業者に現実に課されることとなる消費税の額をいい、事業者が同項1項に該当するとして納税義務を免除される消費税の額を含まないと解するのが相当である。

## 8 参考意見（「消費税法の解釈と実務」三浦道隆著（東京地裁・裁判所調査官）・107頁）

- ・ 消費税は、法4条・5条及び通則法15条1項の規定から、事業者が国内において行う課税資産の譲渡等について課税される税で、事業者はその課税資産の譲渡等をしたとき、すなわち、課税資産の譲渡等の都度、消費税の納税義務が抽象的に成立するものと解される（平成8年11月22日判決・裁判事例集52号145頁）。
- ・ 法9条1項は、この課税資産の譲渡等の都度発生する消費税の納税義務を規定した法5条1項の規定にかかわらず、消費税を納める義務を免除する旨規定している。
- ・ この法9条1項の文理に照らせば、本判決説示（地裁・高裁）のとおり、法9条1項の規定は、法5条1項に規定された課税要件としての納税義務者の範囲を限定するもの、すなわち、課税物件に該当する課税資産の譲渡等が生じたとしても、国との間に納税義務の発生による課税関係を成立させないこととした規定であり、発生した消費税を免除する規定ではないと解されるのである。
- ・ また、免税事業者に該当するか否かは当該課税期間の開始前に確定しているのだから、当該課税期間の始期以降に行った課税物件たる個々の課税資産の譲渡等の都度、

法5条の納税義務は免除されることとなり、課されるべき消費税額は存在しないと解することも可能である。

## 9 税目別課税標準と納税義務の成立

税目	課税標準	納税義務の成立
申告所得税	収入金額 - 必要経費 (法26他)	暦年の終了の時 (通15 一)
法人税	益金 - 損金 (法22)	事業年度終了の時 (通15 二)
消費税	課税売上げ (法28)	課税資産の譲渡等をした時 (通15 七)
石油ガス税	石油ガスの充てん場(石油ガススタンド等)から移出され、又は保税地域から引き取られる課税ガスの重量 (法9、令4)	石油ガスの充てん場からの移出若しくは保税地域からの引き取りの時(通15 七)
航空機燃料税	航空機に積み込まれた航空機燃料 (法10、11)	航空機燃料の航空機への積み込みの時 (通15 八)

### 10 文言の解釈

- ・ 法4条 [ 課税の対象 ]                   この法律により、消費税を課する。
- ・ 法5条 [ 納税義務者 ]                   この法律により、消費税を納める義務がある。
- ・ 法6条 [ 非課税 ]                       別表第一に掲げるものには、消費税を課さない。
- ・ 法7条 [ 輸出免税 ]                    該当するものについては、消費税を免除する。
- ・ 法9条 [ 納税義務の免除 ]            消費税を納める義務を免除する。

## 参考

### <消費税法>

#### 定義（2条九号・十四号）

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

十四 基準期間 個人事業者についてはその年の前々年をいい、法人についてはその事業年度の前々事業年度をいう。

#### 課税の対象（4条1項）

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。

#### 納税義務者（5条1項）

事業者は、国内において行った課税資産の譲渡等につき、この法律により、消費税を納める義務がある。

#### 非課税（6条1項）

国内において行われる資産の譲渡等のうち、別表第1に掲げるものは消費税を課さない。

#### 小規模事業者に係る納税義務の免除（9条1項・2項1号）

1 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3千万円（1千万円）以下である者については、第5条1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につき、消費税を納める義務を免除する。

2 前項に規定する基準期間における課税売上高とは、次の各号に掲げる事業者の区分に応じ当該各号に定める金額をいう。

一 個人事業者及び基準期間が1年である法人

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（第28条1項に規定する対価の額をいう）の合計額から、イに掲げる金額からロに掲げる金額を控除した金額の合計額（売上げに係る税抜対価の返還等の金額の合計額）を控除した残額

イ 基準期間中に行った第38条第1項に規定する売上げに係る対価の返還等の金額

ロ 基準期間中に行った第38条第1項に規定する売上げに係る対価の返還等の金額に係る消費税額（に百分の百二十五を乗じて算定した金額）

#### **課税標準（28条1項）**

課税資産の譲渡等に係る消費税の課税標準は、課税資産の譲渡等の対価の額（対価として收受し、又は收受すべき一切の金銭又は金銭以外の物若しくは権利その他経済的な利益の額とし、課税資産の譲渡等につき課されるべき消費税（消費税額及び当該消費税額を課税標準として課されるべき地方消費税額）に相当する額を含まないものとする）とする。

#### **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（38条1項）**

事業者が、国内において行った課税資産の譲渡等につき、返品を受け、又は値引き若しくは割戻しをしたことにより、当該課税資産の譲渡等の対価の額（第28条第1項に規定する対価の額をいう）と当該対価の額に百分の三（百分の五）を乗じて算出した金額の合計額の全部若しくは一部の返還又は当該課税資産の譲渡等の税込価額に係る売掛金その他の債権の額の全部若しくは一部の減額をした場合には、当該売上げに係る対価の返還等をした日の属する課税期間の課税標準額に対する消費税額から当該課税期間において行った売上げに係る対価の返還等の金額に係る消費税額の合計額を控除する。

#### **< 消費税法基本通達 >**

#### **基準期間が免税事業者であった場合の課税売上高（1-4-5）[平9課消2-5改正]**

基準期間である課税期間において免税事業者であった事業者が、当該基準期間である課税期間中に国内において行った課税資産の譲渡等については消費税が課されていない。したがって、その事業者の基準期間における課税売上高の算定に当たっては、免税事業者であった基準期間である課税期間中に当該事業者が国内において行った課税資産の譲渡等に伴って收受し、又は收受すべき金銭等の全額が当該事業者のその基準期間における課税売上高となることに留意する。

#### **免税事業者であった課税期間において行った課税資産の譲渡等について対価の返還等をした場合（14-1-6）[平9課消2-5改正]**

免税事業者であった課税期間において行った課税資産の譲渡等について、課税事業者となった課税期間において売上げに係る対価の返還等を行った場合には、当該対価の返還等については、法第38条第1項（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）の規定の適用はないことに留意する。

#### 免税事業者等となった後の売上げに係る対価の返還等（14-1-7）

課税事業者が事業を廃止し、又は免税事業者となった後において、課税事業者であった課税期間における課税資産の譲渡等につき、売上げに係る対価の返還等を行った場合には、その返還等の金額に係る消費税額について、法第38条第1項の規定は適用されないものであるから留意する。

#### < 国税通則法 >

##### 納税義務の成立及びその納付すべき税額の確定（15条1項・2項）

- 1 国税を納付する義務が成立する場合には、その成立と同時に特別の手続きを要しないで納付すべき税額が確定する国税を除き、国税に関する法律の定める手続により、その国税についての納付すべき税額が確定されるものとする。
- 2 納税義務は、次に掲げる国税については、それぞれに定める時に成立する。

税 目	納税義務の成立時期
申告所得税	暦年の終了の時（一号）
源泉徴収による所得税	源泉徴収すべきものとされている所得の支払の時（二号）
法人税	事業年度終了の時（三号）
相続税	相続又は遺贈による財産の取得の時（四号）
贈与税	贈与による財産の取得の時（五号）
消費税	課税資産の譲渡等（消法第2条1項九号に規定する課税資産の譲渡等をいう）をした時（七号）

#### < 税制改革法 >

##### 消費税の円滑かつ適正な転嫁（11条1項）

事業者は、消費に広く薄く負担を求めるといふ消費税の性格にかんがみ、消費税を円滑かつ適正に転嫁するものとする。その際、事業者は、必要と認められるときは、取引の相手方である他の事業者又は消費者にその取引に課せられる消費税が明らかとなる措置を講ずるものとする。

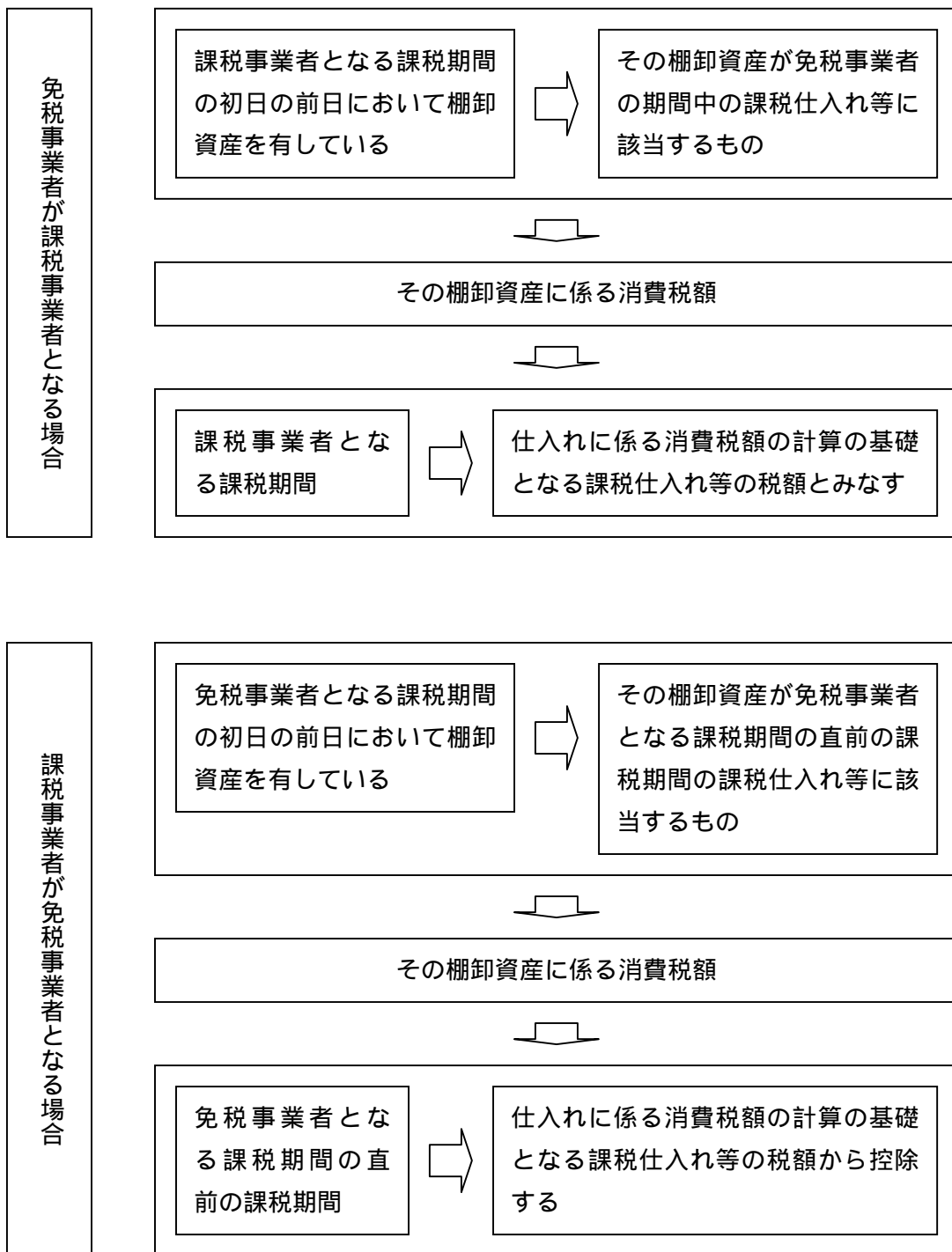
#### < 消費税法等の施行に伴う法人税の取扱いについて >

##### 免税事業者等の消費税等の処理（5）

法人税の課税所得金額の計算に当たり、消費税の納税義務が免除されている法人については、その行う取引に係る消費税等の処理につき、3（税抜経理方式と税込経理方式の選択適用）にかかわらず、税込経理方式によるのであるから留意する。

（注）2 これらの法人が行う取引に係る消費税等の額は、益金の額若しくは損金の額又は資産の取得価額等に算入されることになる。

免税事業者が課税事業者となる場合等の棚卸資産に係る仕入税額控除の調整(消法 36)



「平成16年版 図解 消費税」231頁・232頁より修正して引用

## 事業者免税点制度の適用状況（試算）[平成12年度]

（千者）

売上高	免税事業者				課税事業者
	1千万以下	2千万以下	3千万以下	計	
個人事業者	1,838 [ 31.0% ]	604 [ 10.2% ]	278 [ 4.6% ]	2,719 [ 45.8% ]	537 [ 9.0% ]
法人	476 [ 8.0% ]	258 [ 4.4% ]	223 [ 3.8% ]	958 [ 16.1% ]	1,719 [ 29.0% ]
計	2,314 [ 39.0% ]	862 [ 14.5% ]	501 [ 8.4% ]	3,677 [ 62.0% ]	2,255 [ 38.0% ]
(累積割合)	39.0%	53.5%	62.0%		

「平成15年度 改正税法のすべて」647頁より引用

### < 関税定率法 >

#### 無条件免税（15条1項）

次に掲げる貨物で輸入されるものについては、政令で定めるところにより、その関税を免除する。

- 一 天皇及び内廷にある皇族の用に供される物品
- 二 本邦に來遊する外国の元首若しくは家族（ ）又はこれらの者の随員に属する物品
- 三 以下省略

### [ 参考・引用文献 ]

「租税法 第十版」	金子宏著	弘文堂
「消費税法の解釈と実務」	三浦道隆著	大蔵財務協会
「平成16年版 図解消費税」	黒田正雄編	大蔵財務協会
「平成15年度 改正税法のすべて」		日本税務協会

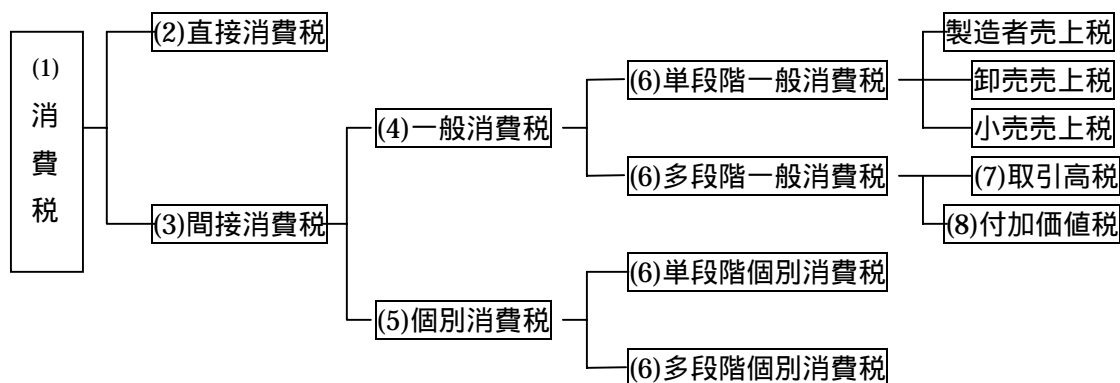
租税判例研究会

平成17年7月22日(金)

<追加資料>

報告 中島孝一

## [ 消費税の意義と種類 ]



### (1) 消費税

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。

### (2) 直接消費税

ゴルフ場利用税や入湯税のように、最終的な消費行為そのものを対象として課される租税をいう。

### (3) 間接消費税

昭和63年に採用された消費税や酒税のように、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をいう。

間接消費税の場合に、最終消費よりも前の段階で課税が行われるのは、最終消費の段階では租税の徴収を行うことが困難であるという徴税技術上の理由による。

### (4) 一般消費税

原則としてすべての物品およびサービスの消費に対して課される租税であり、いかなる物品およびサービスも、法令の定めによって課税対象から除外されない限り課税の対象とされる。

### (5) 個別消費税

法令の定めによって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税される租税である。

### (6) 単段階消費税と多段階消費税

製造から小売に至る一つの取引段階のみで課税するか、それとも複数の段階で課税するかにより、単段階消費税と多段階消費税の別がある。

## (7) 取引高税（売上税）

すべての取引段階の売上に対して、その売上金額を課税標準として課される一般消費税である。

低い税率で多額の税収をあげることができるため、第一次大戦後ヨーロッパ各国で採用され、付加価値税に移行するまで実施されてきた。

しかし、税負担が累積するため、企業の垂直的統合を招きやすく、その結果、国民経済に種々の歪みが生ずる。

## (8) 付加価値税

各取引段階の付加価値を課税標準として課される一般消費税

付加価値というのは、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あらたに附加した価値のことであり、生産国民所得の観点からは、事業の総売上金額から、その事業が他の事業から購入した土地・建物・機械設備・原材料・動力等に対する支出を控除した金額であり（控除法）、分配国民所得の観点からは、賃金・地代・利子及び企業利潤を合計した金額である（加算法）

付加価値税は、最初、フランスで採用・実施されたが、その後、ヨーロッパ経済共同体（EEC EC EU）の共通税として加盟各国において採用され、さらに他のヨーロッパ諸国をはじめとして多数の国々で採用されている。

EU 型付加価値税

ただし、フランスをはじめとする EU 加盟各国において、税額算定の仕組みとして実際に採用されているのは、上述の控除法または加算法ではなく、「仕入税額控除法」または「前段階税額控除法」と呼ばれる方法、すなわち課税期間内の総売上金額に税率を適用して得られた金額から、同一課税期間内の仕入に含まれている前段階の税額を控除することによって、税額を算出する方法である。

仕入税額控除の方式としては、インボイス方式（税額表方式）と帳簿方式（アカウント方式）とがあるが、フランスをはじめとする EU 加盟各国は、インボイス方式を採用しており、インボイス方式を用いた仕入税額控除型の付加価値税は、一般に「EU 型付加価値税」と呼ばれている。

仕入税額控除法が採用される理由

- ・ 控除法または加算法に比して、税額算定の仕組みとして簡便なこと
- ・ 沿革的な理由
- ・ 国際競争秩序の維持・促進に役立つこと
- ・ 租税行政上のメリットが大きいこと

(9) わが国における「消費税」の導入

昭和40年代の後半から、個別消費税制度に対する批判が強くなり、一般消費税の採用を主張する意見が有力になった。その理由として次の四点をあげることができる。

- ・ 個別消費税は税収ポテンシャルが小さいこと
- ・ 個別消費税の体系は、消費中立性に欠けること
- ・ 個別消費税の体系が、簡素な税制の要請に必ずしも応じえないこと
- ・ 所得減税との関係



一般消費税の中でも付加価値税の性質をもつ「消費税」を採用

「租税法 第六節 第一款 総説」より抜粋して引用

**[ 東京地裁の判断 ]**

第3 当裁判所の判断

- ・ 国と国民との間の課税関係（納税義務の発生）は、納税義務者につき課税物件（課税の対象とされる物、行為又は事実）が帰属したときに成立するものである。
- ・ 課税物件に該当する行為又は事実が生じたとしても、それが納税義務者に帰属しないときは、当該国民との間に納税義務の発生による課税関係は成立しない。
- ・ 国税通則法15条2項は、同項同号列記以外の部分の文理及び各号記載の内容に照らして、納税義務の成立の時期を規定するものであり、納税義務の発生要件を規定するものではない。