



事業を遂行するために必要な準備行為を行った日の属する
課税期間が「課税資産の譲渡等に係る事業を開始した日」の
属する課税期間に該当するとした事例

第 53 回 2013 年（平成 25 年）12 月 6 日
発表 戸口 葉子

※MJS 租税判例研究会は、株式会社ミロク情報サービスが主催する研究会です。

※MJS 租税判例研究会についての詳細は、MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページをご覧ください。

<MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページ>

<http://www.mjs.co.jp/seminar/kenkyukai/>

(M J S 判例研究会)

平成 2 5 年 1 2 月 6 日

事業を遂行するために必要な準備行為を行った日の属する課税期間が「課税資産の譲渡等に係る事業を開始した日」の属する課税期間に該当するとした事例

戸 口 葉 子

平成 2 4 年 6 月 2 1 日 国税不服審判所裁決 棄却

I. 事案の概要等

1. 事案の概要

本件は、審査請求人－歯科医院を営む個人事業者である歯科医師が、当医院で診療を開始した日を「課税資産の譲渡等に係る事業を開始した日」であるとして、その診療を開始した日の属する課税期間から消費税の課税事業者となることを選択する旨の届出書を同課税期間中に提出し、消費税及び地方消費税(以下「消費税等」という。)の還付申告をしたところ、原処分庁が診療を開始した日の属する年の前年になされた同医院に係る建築設計・監理業務委託契約の締結日が「課税資産の譲渡等に係る事業を開始した日」であるため、請求人は課税期間においては消費税を納める義務を免除された者であり、還付申告ができない者であるとして、更正処分等を行ったことから、請求人が同処分等の全部の取消しを求めた事案である。

2. 基礎事実

以下の事実は、請求人及び原処分庁との間に争いはなく、審判所の調査によってもその事実が認められている。

(1) 許可の取得等

歯科医院の歯科医師として勤務していた請求人は、請求人の父親が所有する農地を自身が営む歯科医院の建物を建築する目的で、本件土地に係る使用貸借による権利の設定及び本件土地の使用目的の変更について平成 2 0 年 1 0 月 6 日付で県知事宛の「農地法第 5 条の規定による許可申請書」を作成し、同年 9 月 1 5 日付の「(仮称) C 歯科医院新築計画書」、同年 1 0 月 1 日付の「融資証明書」、同月 5 日付の「排水の承諾書」、同月 6 日付の「同意書」及び「事業計画書」と題する書面を添付して、同月 1 5 日 a 市農業委員会事務局に提出した。

上記申請に対し、d 県知事は平成 2 0 年 1 1 月に本件土地に係る使用貸借による権利の設定及び本件土地の使用目的の変更をいずれも許可した。

(2) 建築設計・監理業務委託契約の締結等

① 請求人は、本件土地の上に自身が営む歯科医院の建物を建築する目的で、平成 2 0 年 1 1 月 2 4 日、D 建築事務所代表 E (以下「本件設計事務所」という。)との

間で、委託者を請求人、受託者を本件設計事務所とする、歯科医院の建物に係る建築設計・監理業務委託契約(以下「本件契約」という。)を締結した。

② 本件設計事務所が作成した平成20年11月28日付「設計監理業務における工程表」と題する書面には、本件契約に基づく調査設計業務についてはおおむね平成20年11月から平成21年2月までの期間に実施され、同監理業務についてはおおむね平成21年3月から7月までの期間に実施される旨の予定が示されている。

③ 本件契約書に基づく本件設計事務所による調査設計業務及び同管理業務は、上記②で予定したとおりに行われ、平成21年7月には歯科医院の建築が完了し、請求人に引き渡された(以下建築された建物を「本件医院」という。)

(3) 「課税事業者選択届出書等」の提出状況

① 請求人は、平成21年8月31日、歯科医院の開業日を同月〇日とする個人事業の開業等届出書を原処分庁に提出し、現在に至るまで本件医院において歯科診療を行っている。

② 請求人は、平成21年12月28日、消費税法第9条第4項の規定に基づき、本件課税期間(平成21年度)を同条第1項本文の適用開始課税期間とする旨の選択届出書を原処分庁に提出した。

③ その上で、請求人は平成22年3月12日、本件課税期間の消費税等について本件還付申告書を原処分庁に提出した。

(H21.7 建物引き渡し)

材料等仕入開始	建築等契約締結	開院	開業届提出	選択届提出	還付申告提出
H20.8頃～	H20.11.24	H.21.8.1	H.21.8.31	H21.12.28	H22.3.12

3. 事案の争点

(1) 本件課税期間は、消費税法施行令第20条第1項に規定する「課税資産の譲渡等に係る事業を開始した日」の属する課税期間であり、請求人は当該課税期間において課税事業者であるか否か。

(2) 請求人が本件課税期間において免税事業者である場合、請求人は通則法第65条第1項に規定する「(過少申告加算税を課せられるべき)納税者」に当たるか否か。

II. 争点についての主張

1. 争点(1)について

(1) 請求人の主張

消費税法施行令第20条第1号に規定する「課税資産の譲渡等に係る事業を開始した日」とは、開業意思決定後の全ての準備行為を行った日が含まれるのではなく、課税資産の譲渡等を行うために必要な資材や商品に係る仕入、主要設備の購入及び建物の取得といったそれ自体が課税仕入に当たる一定の準備行為を行った日のみが

該当する。

本件契約に係る課税仕入が発生した日は、契約の締結日ではなく設計の完了日又は監理業務の完了日であり、これらの日の属する本件課税期間が「課税資産の譲渡等に係る事業を開始した日」の属する課税期間である。そうすると、請求人は本件課税期間において課税事業者である。

(2) 原処分庁の主張

消費税法施行令第20条第1号に規定する「課税資産の譲渡等に係る事業を開始した日」には、課税資産の譲渡等を行うために必要な準備行為を行った日も含まれる。

請求人は、平成20年11月24日に本件契約を締結した。この行為は、課税資産の譲渡等を行うために必要な準備行為に該当するから、本件契約の締結日は「課税資産の譲渡等に係る事業を開始した日」である。

そうすると、本件契約の締結日の属する課税期間は、平成20年12月31日までの課税期間であるから、本件課税期間は「課税資産の譲渡等に係る事業を開始した日」の属する課税期間ではなく、請求人は本件課税期間において課税事業者ではない。

2. 争点(2)について

(1) 請求人の主張

通則法第65条第1項は、通則法第2条第5号に規定する「納税者」すなわち納税義務のある者を対象としている。しかし、仮に原処分庁のした本件更正処分が適法であるとするならば、請求人は免税事業者であり、請求人に消費税の納税義務はなかったことになる。

したがって、請求人は通則法第65条第1項に規定する「(過少申告加算税を課せられるべき)納税者」に該当しない。

(2) 原処分庁の主張

請求人は、自身が本件課税期間における課税事業者であるとして、自ら本件還付申告書を提出したのであるから、消費税法の採用する申告納税方式の下では、本件還付申告書の提出は有効である。

その後、請求人は原処分庁から請求人が本件課税期間における免税事業者であることが判明したとして、還付金の額に相当する税額を零円とする旨の本件更正処分をされたことにより、還付金を返還する義務を負った。この還付金を返還する義務は一般の納税義務の性質と異なるものではない。したがって、請求人は通則法第65条第1項に規定する「(過少申告加算税を課せられるべき)納税者」に該当する。

III. 国税不服審判所の判断要旨

1. 争点(1)について

① 消費税法第9条第4項は、原則として免税事業者は選択届出書を提出した日の属する課税期間の翌課税期間から課税事業者となるものとしつつ、選択届出書を提出した日の属する課税期間が事業を開始した日の属する課税期間である場合には、当該課税期間の開始前に同課税期間の課税売上げ及び課税仕入れの発生等を予測し、当該課税期間において課税事業者となるかどうかの判断をして選択届出書を提出することが必ずしも容易でないことに配慮し、例外として新たに事業を開始した事業者に対して、当該事業を開始した日の属する課税期間から課税事業者になることを選択する機会を与えたものと解される。

② 事業者が、新たに事業を行うに当たっては、当該事業を遂行するために必要な準備行為(資産の取得契約の締結や商品及び材料の購入など課税資産の譲渡等に係る事業の前提となる行為)を行うのが通常であるところ、上記①の消費税法第9条第4項の趣旨に照らし、事業を遂行するために必要な準備行為を行った日の属する課税期間も、同項を受け規定された消費税法施行令第20条第1号の「課税資産の譲渡等に係る事業を開始した日」の属する期間に該当すると解するのが相当である。

そもそも「課税資産の譲渡等に係る事業を開始した日」の属する課税期間が、課税資産の譲渡等を開始した日の属する課税期間のみを指すものでないことは、その文理上明らかである。そして、ある行為が事業を遂行するために必要な行為を全体として判断すべき場合もあることに鑑みると、ある行為が課税仕入れに当たる行為であるか否かは当該準備行為に該当するか否かの判断を左右する要因でないというべきである。

③ 請求人は、平成20年8月頃から同年12月にかけて、本医院における歯科診療業務に使用するための材料及び器具の購入を繰り返し行うとともに、これと並行して平成20年9月頃から同年11月にかけて、各種書面を準備し、農地法第5条の規定に基づく本件土地に係る使用貸借による権利の設定及び本件土地の使用目的変更許可を申請し、許可を受けた上、平成20年11月に本件医院を建築するための本件契約を締結した。

これらのことを併せ考えると、請求人が本件医院における歯科診療業務に使用するための材料及び器具の購入を繰り返し行ったことは、請求人の歯科医業に係る準備行為であると認められる。

そうすると、消費税法施行令第20条第1項に規定する「課税資産の譲渡等に係る事業を開始した日」は、個人事業開廃業等届出書に記載された歯科医院の開業日である平成21年8月1日ではなく、本件建築等の契約締結日である平成20年11月24日でもなく、本件医院における歯科診療業務に使用するための材料及び器具の購入の開始日でもある平成20年8月6日であるとするのが相当である。

なお、本件請求人は、本件医院における歯科診療業務に使用するための材料及び器具の購入が課税仕入れに当たるとしても、当該購入に係る支出金額が僅少であることに鑑みれば、これらの行為を「課税資産の譲渡等に係る事業を開始した日」の基準となる準備行為であるとみるべきではない旨も主張している。

しかしながら、請求人自身が提出した本件還付申告書及び総勘定元帳の内容から

しても、本件医院における歯科診療業務に使用するための材料及び器具の購入が、その性質上いずれも課税仕入に当たる上、請求人の歯科医業に係る準備行為の一部であることは、客観的に明らかであるというべきであり、この判断は、請求人が主張する対価の多寡によって左右されず、請求人の主張は採用できない。

④ 以上によれば、請求人が選択届出書を提出した日である平成21年12月28日の属する本件課税期間は、消費税法施行令第20条第1項に規定する「課税資産の譲渡等に係る事業を開始した日」の属する課税期間ではないから、当該選択届出書の提出に係る課税事業者選択の効力は、原則どおり本件課税期間の翌課税期間から生じることとなり、請求人は本件課税期間において課税事業者ではない(免税事業者である)と認められる。

⑤ 請求人は、本件課税期間において免税事業者であるから、本件課税期間における消費税等の還付を受けることはできない。したがって請求人の本件課税期間における納付すべき消費税等の額(還付金の額に相当する税額)を零円とする本件更正処分は適法である。

2. 争点(2)について

① 消費税法は、消費税の納付すべき税額の確定の手続きについて申告納税方式を採用しているから(消費税法第45条等)、その納付すべき税額が納税者のする申告により確定することを原則とし、その申告がない場合又はその申告に係る税額の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかった場合その他当該税額が税務署長の調査したところと異なる場合に限り、税務署長の処分により確定する(通則法第16条第1項第1号)こととなる。

そして、申告納税方式の場合、一旦私人が自ら納税義務を負担するとして申告したならば、実体上の課税要件の充足を必要的な前提条件とすることなく、同申告行為に租税債権関係に関する形成的効力が与えられ、税額の確定された具体的納税義務が成立するのであるから、納税申告行為が無効ではなく有効に成立している以上、結果的に実体上の課税要件が存在していなかったという場合であっても、形成された納税義務者としての地位が否定されるものではないと解される。

② 請求人は、自らの意思に基づいて本件還付申告書を原処分庁に提出したのであり、その申告意思及び申告手続に何ら瑕疵はないのであるから、本件還付申告書の提出による請求人の消費税等の申告は有効である。

したがって、申告納税方式の意義からすれば、請求人が免税事業者であったとしても、本件還付申告書を提出した時点で、当該申告書の提出により観念的、抽象的には納税義務が確立したというべきである。

③ そして、その後の原処分庁の調査により、請求人が免税事業者であり、当該申告に係る税額に誤りがあることが判明したので、還付金の額を零円とする本件更正処分がなされ、請求人は減額された還付金の返還義務を負うこととなったところ、ここでいう「還付金」とは「各税法の規定により、納税者に特に付与された公法上の金銭請求権」であり、その額が一定の納税額を前提とするものである以上、還付金自

身「国税」の性質を有するものであるから、本件更正処分により減額された還付金の返還義務はまさに納税義務である。

④ 以上によれば、本件還付申告書を提出した時点では、還付金の額を確定する前提としての観念的、抽象的には納税義務があり、これが本件更正処分によって還付金の額が零円とされたことにより具体化したというべきであるから、請求人は、通則法第65条第1項に規定する「納税者」に該当するものと認めるのが相当である。したがってこれに反する請求人の主張は採用することができない。

⑤ 本件更正処分は適法であり、本件更正処分により納付すべき税額の計算の基礎となった事実が本件更正処分前の税額の計算の基礎とされていなかったことについて、通則法第65条第4項に規定する正当な理由があるとは認められないから、同条第1項並びに地方税法附則第9条4（譲渡割の賦課徴収の特例等）及び同9条の9（譲渡割に係る延滞税等の計算の特例）第1項の規定によりなされた本件賦課決定処分は適法である。

IV. 検 討

1. 争点(1)について

(1) 定 義

消費税法においては、「事業者」については法第2条（定義）4項において「個人及び法人をいう。」とし、「個人事業者」については、同条3項において「事業を行う個人をいう。」と定めている。

また、「事業」については、法において具体的な定めはなく、基本通達において（事業としての意義）5-1-1で「法2条第1項第8号《資産の譲渡等の意義》に規定する「事業として」とは、対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供が反復、継続、独立して行われることをいう。」としており、いずれも資産の譲渡等に係る事業、事業者の定義を定めているもので、事業に係る仕入等について直接触れているものはない。

裁決において「本件医院における歯科診療業務に使用するための材料及び器具の購入の開始日」を「事業を開始した日」とした根拠は、事業について上記「資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供が反復、継続、独立して行われること」を資産の譲渡等に係る仕入及び購入に関しても同様に該当すると拡大解釈をしたことに基づくものと推察される。

(2) 消費税法第9条4項

消費税法第9条4項は、免税事業者が課税事業者選択届を提出することにより、課税事業者となる規定であるが、括弧書きの事業を開始した初年度における提出期限の特例は、裁決にあるように事業開始前に課税売上げ及び課税仕入れの発生等を予測し、課税事業者となるかどうかの判断をして選択届出書を提出することが必ずしも容易でないことに配慮したものであるが、「事業開始の日」について具体的に定めている文言は見当たらない。

(3) 消費税法施行令第20条第1号

消費税法施行令第20条第1号においては(事業を開始した日の属する課税期間等の範囲)として、「事業者が国内において課税資産の譲渡等に係る事業を開始した日の属する課税期間」と定めている。

なお、法第37条第1項(中小事業者の仕入に係る消費税額の控除の特例)に係る法第56条1項においても(事業を開始した日の属する課税期間等の範囲)として同様の内容を定めている。

ここにおける「課税資産の譲渡等」とは、法第2条9項において「資産の譲渡等のうち、第6条1項(非課税)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。」と規定している。

よって、今回の事案における「事業を開始した日」の判断は、「課税資産の譲渡等に係る」の「係る」に課税資産の譲渡等が開始される前に反復・継続して行われた材料仕入・器具等の購入という行為が含まれるか否かの判断が要点になるものと考ええる。

(4) 「課税資産の譲渡等に係る事業を開始した日」

今回争点となっている「事業を開始した日」については、法人については法人税及び消費税共に「設立の日」と明記されているが、個人については所得税、消費税共に具体的に規定されていない。

裁決においては、「消費税法第9条4項の趣旨に照らし、事業を遂行するために必要な準備行為を行った日の属する課税期間も、同項を受け規定された消費税法施行令第20条第1号の『課税資産の譲渡等に係る事業を開始した日』の属する期間に該当すると解するのが相当である。」としている。

しかし、(2)に記載したように消費税法第9条4項は、単に事業を開始した日の属する課税期間は、当該課税期間の開始前に同課税期間の課税売上げ及び課税仕入れの発生等を予測することが困難であることを配慮した「課税事業者選択届出書」の提出期限の例外規定であり、「事業を開始した日」について具体的に定めているものではない。

事業者が事業を開始したと認識して「個人事業の開業・廃業等届出書」を提出した後、長期間に渡り「課税資産の譲渡等」とされる課税資産の譲渡や役務の提供が生じないということも起こり得る。こうした場合を考慮すると、裁決の「『課税資産の譲渡等に係る事業を開始した日』の属する課税期間が、課税資産の譲渡等を開始した日の属する課税期間のみを指すものでない」という判断は指示することができる。では、消費税における「事業を開始した日」とはどの時点とすることが適当であるのか。

(5) 所得税との比較

所得税においては、通常実態と矛盾しない限り、個人事業者が「個人事業の開業・廃業等届出書」に記載した開業日が、個人事業者が開業と意思決定した「事業を開始した日」とされ、事業開始の日以前に行われた事業を開始するための材料仕入、器具等の購入他の行為は事業開始日において「開業費」として繰延資産計上され、

事業開始後の事業年度において償却されることになる。

しかし、消費税ではこうした所得税における繰延資産のような規定は設けられていない。消費税は期間税の性格を持つ(金子 宏「租税法」第16版)ので、所得税における「個人事業の開業・廃業等届出書」に記載された開業日を「事業を開始した日」とすると、事業開始の日の属する事業年度以前に行われた材料仕入、器具等の購入の際に支払った消費税額は課税仕入控除をする機会を逸してしまうことになる。消費税における「事業を開始した日」と所得税における「事業を開始した日」が必ずしも一致しないと通常解されるのは、消費税が期間税としての性格をもつことから発生するこうした点等を考慮したことから生じたものではないかと推察される。

(6) あてはめ

「課税資産の譲渡等に係る事業を開始した日」について、請求人は設計の完了日又は監理業務の完了日と主張し、原処分庁は「歯科医院の建物に係る建築設計・監理業務委託契約を締結した日」、裁決ではこのいずれでもなく「本件医院における歯科診療業務に使用するための材料及び器具等の購入開始日である平成20年8月6日である」としている。

三者がそれぞれ異なった判断をする結果となったことは、「事業を開始した日」が法により具体的に定められていないことに起因する。

請求人が「事業を開始した日」として主張する21年7月に行われた設計・監理業務の完了日は、開業とするはっきりとした根拠がなく、かつ請求人が届け出た「個人事業者の開業・廃業等届出書」に開業日として意思決定し、記載した開院日である21年8月1日とも異なっている。原処分庁の主張する設計・監理業務の契約締結日も、締結の段階では建物の完成・引渡しが行われることが不確定であり、また建物が未完成の状態では歯科医院開業の許認可を受けていないことが推察され、「事業を開始した日」としては不確定要素が多く、いずれの主張も「課税資産の譲渡等に係る事業を開始した日」として適当であるとは思われない。

裁決において事業開始の判断基準とされている「反復・継続して行われた行為」は通常、資産の譲渡及び役務の提供等により収入が発生する行為について判断基準とされるものである。この判断基準は、今回のような材料仕入、器具等の購入という経費を発生する行為にも該当するのであろうか？

所得税においては経費の支出の反復・継続をもって事業とするという規定は見当たらない。また、材料仕入、器具等の購入等の行為を反復・継続したことを基準に「事業を開始した日」を判断すると、法人が設立日以前に同様に課税仕入を行った場合の取り扱いと差異を生じることとなる。更に仮に同様のものを複数ではなく一括で購入した場合には、反復・継続には当たらず、内容的には同じ行為であるにも関わらず、その購入した日は「課税資産の譲渡等に係る事業を開始した日」に該当しないという矛盾が生じてしまう。

(7) 判 断

では、消費税における「課税資産の譲渡等に係る事業を開始した日」はどの時点とすることが適当であるのか。

租税法律主義の下では、課税要件等について納税者がその内容を容易に理解できるよう、法において明確に定められなければならない。明確に定められていないものについては、納税者の意思の尊重及び経済活動等の実態に即した一般的な社会通念に基づいて判断されることが適当であると考ええる。

開業前に行う材料仕入、器具等の購入他の行為は反復継続して行われたとしても、一般的な社会通念としては、これを持って「事業の開始」と認識することはほとんどない。また、これらの行為の時点では医院開設の許認可を受けていない。こうした行為は「事業を開始するための準備行為」とすることが通常認識ではないかと思われる。

消費税の期間税的性格を考えると、裁決の判断のように材料仕入等を反復継続して行った初日を「課税資産の譲渡等に係る事業を開始した日」とする考え方を否定はできない。しかし、明確な条文のない現状の法のもとでは、一般的な社会通念として「事業の開始」と認識される、請求人が処分庁に提出した「個人事業開業・廃業等届出書」に開業日として記載した、許認可を受けて歯科医院を開院した「平成21年8月1日」を「課税資産の譲渡等に係る事業を開始した日」とすることも否定できないのではないかと考える。

よって、請求人は「課税事業者選択届出書」を提出した21年度において課税事業者該当し、21年度の確定申告において提出した消費税の還付申告書は有効であると考えられるものである。

ただし、請求人が21年度の消費税等の確定申告において課税仕入税額控除として計上した開院前の20年度において行った開業のための材料仕入、器具等の購入に係る消費税については、「事業開始の日」がいつであるかに関わらず、21年度において課税仕入税額控除とすることは不可能であり、更正の対象となる。

2. 争点(2)について

(1) 国税通則法第2条第5号に定める「納税者」の意義等

国税通則法第2条第5号の(定義)において、「納税者」とは「国税に関する法律の規定により国税(源泉徴収による国税を除く)を納める義務がある者(以下略)」と定められている。

当該事案については、処分庁の行った更正が正しいとした場合に、当該申告年度において消費税の免税事業者となって課税要件を満たさないこととなる請求人が、同法第65条1項の定める過少申告加算税の対象である「納税者」に当たるか否か、また還付金の返還義務が納税義務に当たるのか否かが争点の判断基準になるとと思われる。

(2) 類似判例

当該事案と類似した判例として大阪高裁平成16年9月29日判決の「賦課決定処分取消請求控訴事件」がある。

これは、消費税の課税要件を満たさないXが、輸出取引に係る消費税の還付申告

を提出して還付を受けた後、更正処分により X は実質的に取引を行った者ではないとして、還付金の返還請求を行うと共に X に対して重加算税を課し、本件更正処分の適法性と共に賦課決定処分の適法性について争われた事案である。

当該事案については、京都地裁における原審では、原告 X は国税通則法第 65 条 1 項及び法第 68 条 1 項に定める重加算税の対象となる「納税者」には当たらないことから、処分庁が行った重加算税の賦課決定処分を取消すという判決が出された。

これに対して、大阪高裁判決では、原告 X の行った還付申告は有効であり、実体上の課税要件事実が発生していなくても、還付申告により観念的・抽象的には納税義務が成立しているとして、処分庁の X に対する重加算税の賦課決定処分は適法であるという判決を出したものである。

①平成 15 年 7 月 10 日判決 京都地裁平 13 (行ウ)第 19 号

(賦課決定処分に対する裁判所判断抜粋)

国税通則法は、納税者について 2 条 5 号において定義規定を置いており、「納税者」とは、「国税に関する法律の規定により国税を納める義務がある者及び源泉徴収による国税を徴収して国に納付しなければならない者をいう」と明確に規定している。

そして、法 56 条 1 項所定の還付金の還付的性質は、実体法上、国が保有すべき正当な理由がないため還付を要する利得の返還であって、国庫からの一種の不当利得の返還の性質を有することは明らかであって(金子宏・租税法・第 7 版補正版 513 頁)、その還付金が更正によって減少した場合に、その部分について申告者との関係で常にその納税義務の増加があるわけではない。この点は、納付申告があった後に増額更正があった場合とは決定的に異なるものというべきである。

すなわち、還付申告による還付金が更正によって減少した場合には、確かに申告者の納税義務が増加したことが判明したことを原因として不当利得関係の調整が生じる時があるけれども、それだけではなく、申告者の納税義務には無関係に不当利得の調整をしなければならないときもあるともいうべきで、そのようなときにおいては、還付の減額部分に対応する申告者側の納税義務はそもそもあり得ないことになり、このようなときまで法 28 条 2 項 3 号ロ、法 35 条 2 項、法 65 条 1 項の場合に含まれるものと解釈したのでは、これらの規定の前記各文言の意味は全く不可解と言うほかなくなってしまうといわなければならない。

このようにみえてくると、少なくとも法 65 条 1 項の「当該納税者」には、このようなときの還付申告者はそもそも予定されていないと解釈せざるを得ないし、それが法 2 条 5 号の定義内容にも沿うものというべきである。

本件還付申告の後に本件更正処分がされたことによって還付金全額が減少することになるけれども、この減少は還付申告をした原告について消費税の納税義務が発生したり、増加したことが判明したことによるものでないことは明らかであり、原告は法 65 条 1 項の当該納税者でないことは明らかであり、そもそも原告に対し重加算税を課することはできないといわざるを得ない。

過少申告加算税や重加算税を賦課して支払う義務を負うものであるとするためには、法律の明確な根拠が必要であって、仮に立法者がかような者に対して過少申告

加算税を課する趣旨であったとしても、法の前記の各規定はあまりに不備であって、法65条1項の解釈として、前記のように判断される以上、原告に同項の過少申告加算税やそれを前提とする重加算税を課することはできないといわざるを得ない。

②平成16年7月9日判決 大阪高裁平15(行コ)第66号

(賦課決定処分に対する裁判所判断抜粋)

申告納税方式と還付申告の関係について、「申告納税方式」の場合、一旦私人が自ら納税義務を負担するとして納税申告をしたならば、実体上の課税要件の充足を必要前提条件とすることなく、同申告行為に租税債権関係に関する形成的効力が与えられ、税額の確定された具体的納税義務が成立すると解すべきであるから、納税申告行為が無効ではなく、有効に成立している以上、結果的に実体上の課税要件事実が発生しなかったというだけで、形成された納税義務者としての地位が否定されるものではない。

被控訴人 X (以下 X という) は自ら「消費税課税事業者選択届出書」を提出したことにより消費税の納税義務者となったものであり、この地位を前提として還付申告を行ったもので、還付申告の主体は X であり、かつ X の意思によって行われたものであるから、当該還付申告は有効である。したがって、申告納税方式の意義からすれば、本件還付申告の時点で実体上の課税要件事実が発生していなくても、還付申告により観念的・抽象的には消費税零円、還付税額〇〇円の納税義務が成立しているものというべきである。

ここで言う「還付金」とは「各税法の規定により、納税者に特に付与された公法上の金銭請求権」であり、その実質は不当利得であるが、一定の納税額を前提とする以上、還付金自身「国税」の性質を有するものであり、更正処分により還付金が減少した還付金の返還はまさに納税義務である。

よって、X は還付金が減少されたことにより、納税義務が具体化したものというべきであるから、申告時点において納税義務を負っている。すなわち「納税者」であると解して差し支えないものというべきであり、法2条5号及び65条1項の「納税者」に該当するものと認めるのが相当であり、法65条1項の過少加算税の賦課要件をいずれも充足していることは明らかであり、本件賦課決定処分は適法である。

(3) 検 討

国税通則法第65条1項においては、過少申告加算税を課する対象について「当該納税者に対し」と明記している。

また、その納税者については、同法2条5項において前記のように「国税に関する法律の規定により国税(源泉徴収による国税を除く)を納める義務がある者(以下略)」と明確に定めている。

今回の事案では、更正による還付金の返還義務が、この「国税を納める義務がある者」に含まれると解釈できるのか否かにより、請求人が過少申告加算税を課される「納税者」に該当するか否かが判断されるものと思われる。

法第65条1項の制定に当たっては、前記京都地裁(以下「京都地裁」とする。)

の判断にあるように、納付申告があった後に増額更正があった場合のみを想定しており、還付申告者はそもそも予定されていないのではないかと推測される。

前記大阪高裁（以下「大阪高裁」とする。）の判断にあるように、今回の事案も確かに請求人が自ら「消費税課税事業者選択届出書」を提出したことにより消費税の納税義務者となったものであり、この地位を前提として還付申告を行ったもので、請求人の意思によって行われたものであるから、当該還付申告は有効である。

しかし、京都地裁及び大阪高裁双方の判断に記載されているように還付金の返還の実質は不当利得の返還の性質を有することは明らかである。大阪高裁の判断では、「『納税者』であると解して差し支えないものというべきであり」と法2条5項における「納税者」について拡大解釈しているが、仮に立法者がかような者に対して過少申告加算税を課する趣旨であったとしても、法2条5項に明記された条文を忠実に解釈すると、京都地裁の判断と同じく、還付金の返還義務は「国税を納める義務がある者」には含まれず、よって請求人は、法第65条1項の過少申告加算税の対象となる「納税者」には当たらず、現行の法の元では過少申告加算税を課した賦課決定処分は適当ではないと考える。

国税通則法第2条5項の「納税者」の解釈を巡っては、今までいくつかの裁判が行われている。京都地裁が判決で指摘しているように、こうした訴訟の要因となっている法の不備が、今後は是正されることを期待するものである。

3. 実務との関係他

今回の事案を実務にあてはめて考えてみる。仮に裁決のとおり、材料等の購入を開始した日を「課税資産の譲渡等に係る事業を開始した日」と想定して、20年中において「課税事業者選択届」を提出していた場合、実務的にはどうなるであろうか。

請求人の業種は歯科医である。一般的に歯科医においては、事業による売上高は非課税売上である社会保険診療報酬と課税売上である自由診療報酬で構成されているので、矯正専門医等自由診療専門の歯科医院を除くと通常課税売上割合は95%以下となる。

20年度において「課税事業者選択届」を提出して20年度から課税事業者になることにより、21年度に引き渡しが行われた建物・設備等に係る課税仕入税額については21年度の申告において課税売上割合に応じて税額控除をすることが可能となる。

しかし、まだ開院していない20年度における事業の課税売上高は通常零円となり、課税売上割合も零となることが予測される。開院前に行われた材料仕入、器具等の購入に係る消費税等については、課税売上となる自由診療報酬のみに確実に使用されることが判明している材料等を除き、個別対応方式（社会診療報酬、自由診療報酬の両方に係るため共通仕入に該当することになる）、一括比例配分方式のいずれを選択しても課税売上割合が零である20年度の申告において消費税額の還付を受けることはできないこととなる。

事業は実際に開始してみなければどう展開するか予測がつかないものである。事業開始後に開業前には予測をしていなかった非課税売上が発生することも考えられる。通常課税売上割合が95%以上の事業者においても、直接課税資産の譲渡等に係ることが明確である仕入等の原価は別として、実際に開業する前の準備段階で原価以外の経費の支出が課税仕入のみに対応するものか共通仕入に該当するものか等を判断して確定することは困難である。

前記争点1の検討(5)で記したように、消費税が期間税としての性格をもつことから発生する納税者にとっての不利益が生じることを配慮して「事業を開始した日」を所得税と異なるものとしたものであるならば、納税者がそのことを容易に理解して活用できるものでなければ配慮は無意味なものとなる。

実務面から考えると、消費税においても不確定要素の多い開業年度に際しては、所得税の繰延資産の「開業費」のように実情に即した特別な取扱い規定を定められることが望まれる。

今後消費税率の改定が予定されている。納税者が法の不備により不利益を被らないようにより容易に理解できる明確な法の整備を望むものである。

(参考条文等)

消費税法2条(定義) (抜粋)

この法律において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。

- 3 個人事業者 事業を行う個人をいう。
- 4 事業者 個人事業者及び法人をいう。
- 8 資産の譲渡等 事業として対価を得て行われる資産の譲渡等及び貸付け並びに役務の提供(代物弁済による資産の譲渡その他対価を得て行われる資産の譲渡若しくは貸付け又は役務の提供に類する行為として政令で定めるものを含む。)をいう。
- 9 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。
- 12 課税仕入れ 事業者が、事業として他の者から資産を譲り受け、もしくは借り受け、又は役務の提供(所得税法(昭和40年法律第33号)代28条第1項(給与所得)に規定する給与等を対価とする役務の提供を除く。)を受けること(当該他の者が事業として当該資産を譲り渡し、もしくは貸し付け、又は当該役務の提供をしたとした場合に課税資産の譲渡等に該当することとなるもので、第7条第1項各号に掲げる資産の譲渡等に該当するもの及び第8条第1項その他の法律又は条約の規定により消費税が免除されるもの以外のものに限る。)をいう。

消費税法第9条4項(小規模事業者に係る納税義務の免除)

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1,000万円以下である者については、第5条第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つた課税は、この限りでない。

- 4 第1項本文の規定により消費税を納める義務が免除されることとなる事業者が、その基準期間における課税売上高(同項に規定する基準期間における課税売上高をいう。第11条第4項及び第12条第3項を除き、以下この章において同じ。)が1,000万円以下である課税期間につき、第1項本文の規定の適用を受けない旨を記載した届出書とその納税地を所轄する税務署長に提出した場合には、当該提出をした事業者が当該提出をした日の属する課税期間の翌課税期間(当該提出をした日の属する課税期間が事業を開始した日の属する課税期間その他の政令で定める課税期間である場合には、当該課税期間)以後の課税期間(その基準期間における課税売上高が1,000万円を超える課税期間を除く。)中に国内において行う課税資産の譲渡等については、同項本文の規定は適用しない。

消費税法第45条(課税資産の譲渡等についての確定申告)

事業者(第9条第1項本文の規定により消費税を納める義務が免除される事業者を除く。)

は、課税期間ごとに、当該課税期間の末日の翌日から2月以内に、次に掲げる事項を記載した申告書を税務署長に提出しなければならない。ただし、国内における課税資産の譲渡等（第7条第1項、第8条第1項その他の法律又は条約の規定により消費税が免除されるものを除く。）がなく、かつ、4号に掲げる消費税額がない課税期間については、この限りでない。

- 1 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（第7条第1項、第8条第1項その他の法律又は条約の規定により消費税が免除されるものを除く。）に係る課税標準である金額の合計額（次号において「課税標準額」という。）
- 2 課税標準額に対する消費税額
- 3 前章の規定によりその課税期間において前号に掲げる消費税額から控除をされるべき次に掲げる消費税額の合計額
 - イ 第32条第1項第1号に規定する仕入れに係る消費税額
 - ロ 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
 - ハ 第39条第1項に規定する領収をすることができなくなった課税資産の譲渡等の税込価額に係る消費税額
- 4 第2号に掲げる消費税額から前号に掲げる消費税額の合計額を控除した残額に相当する消費税額
- 5 第2号に掲げる消費税額から第3号に掲げる消費税額の合計額を控除してなお不足額があるときは、当該不足額
- 6 その事業者が当該課税期間につき中間申告書を提出した事業者である場合には、第4号に掲げる消費税額から当該申告書に係る中間納付額を控除した残額に相当する消費税額
- 7 第4号に掲げる消費税額から中間納付額を控除してなお不足額があるときは、当該不足額
- 8 前各号に掲げる金額の計算の基礎その他財務省令で定める事項

消費税法施行令第20条第1項（事業を開始した日の属する課税期間等の範囲）

法第9条第4項に規定する政令で定める課税期間は、次に掲げる課税期間とする。

- 1 事業者が国内において課税資産の譲渡等に係る事業を開始した日の属する課税期間

消費税法政令第56条第1項（事業を開始した日の属する課税期間等の範囲）

法第37条第1項に規定する事業を開始した日の属する課税期間その他の政令で定める課税期間は、次に掲げる課税期間とする。

- 1 事業者が国内において課税資産の譲渡等に係る事業を開始した日の属する課税期間

法2条第1項8号《資産の譲渡等の意義》に規定する「事業として」は、対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供が反復、継続、独立して行われることをいう。

(平23課消1-35により改正)

国税通則法第2条(定義)

5 納税者 国税に関する法律の規定により国税(源泉徴収による国税を除く。)を納める義務がある者(国税徴収法(昭和34年法律第147号)に規定する二次納税義務者及び国税の保証人を除く。)及び源泉徴収による国税を徴収して国に納付しなければならない者をいう。

第16条 (国税についての納付すべき税額の確定の方式)

国税についての納付すべき税額の確定の手続については、次の各号に掲げるいずれかの方式によるものとし、これらの方式の内容は、当該各号に掲げるところによる。

1 申告納税方式 納付すべき税額が納税者のする申告により確定することを原則とし、その申告がない場号又はその申告に係る税額の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかった場合その他当該税額が税務署長又は税関長の調査したところと異なる場合に限り、税務署長又は税関長の処分により確定する方式をいう。

2 賦課課税方式 納付すべき税額がもっぱら税務署長又は税関長の処分により確定する方式をいう。

2 国税(前条第3項各号に掲げるものを除く。)についての納付すべき税額の確定が前項各号に掲げる方式のうちいずれの方式によりされるかは、次に定めるところによる。

1 納税義務が成立する場合において、納税者が、国税に関する法律の規定により、納付すべき税額を申告すべきものとされている国税 申告納税方式

2 前号に掲げる国税以外の国税 賦課課税方式

第35条 (申告納税方式による国税等の納付)

期限内申告書を提出した者は、国税に関する法律に定めるところにより、当該申告書の提出により納付すべきものとしてこれに記載した税額に相当する国税をその法定納期限(延納に係る国税については、その延納に係る納期限)までに国に納付しなければならない。

2 次の各号に掲げる金額に相当する国税の納税者は、その国税を当該各号に掲げる日(延納に係る国税その他国税に関する法律に別段の納期限の定めがある国税については、当該法律に定める納期限)までに国に納付しなければならない。

1 期限後申告書の提出により納付すべきものとしてこれに記載した税額又は修正申告書に記載した第1条第4項第3号(修正申告により納付すべき税額)

に掲げる金額（その修正申告書の提出により納付すべき税額が新たにあることとなった場合には、当該納付すべき税額その期限後申告書又は修正申告書を提出した日

2 更正通知書に記載された第28条第2項第3号イからハまで（更正により納付すべき税額）に掲げる金額（その更正により納付すべき税額が新たにあることとなった場合には、当該納付すべき税額）又は決定通知書に記載された納付すべき税額その更正通知書又は決定通知書が発せられた日の翌日から起算して1月を経過する日

3 過少申告加算税、無申告加算税又は重加算税（第68条第1項又は第2項（申告納税方式による国税の重加算税）の規定によるものに限る。以下この項において同じ。）に係る賦課決定通知書を受けた者は、当該通知書に記載された金額の過少申告加算税、無申告加算税又は重加算税を当該通知書が発せられた日の翌日から起算して1月を経過する日までに納付しなければならない。

国税通則法第65条（過少申告加算税）

期限内申告書（還付請求申告書を含む。第3項において同じ。）が提出された場合（期限後申告書が提出された場合において、次条第1項ただし書又は第6項の規定の適用があるときを含む。）において、修正申告書の提出又は更正があったときは、当該納税者に対し、その修正申告又は更正に基づき第35条第2項（期限後申告等による納付）の規定により納付すべき税額に100分の10の割合を乗じて計算した金額に相当する過少申告加算税を課する。

2 前項の規定に該当する場合において、同項に規定する納付すべき税額（同項の修正申告又は更正前に当該修正申告又は更正に係る国税について修正申告書の提出又は更正があったときは、その国税に係る累積増差税額を加算した金額）がその国税に係る期限内申告税額に相当する金額と50万円とのいずれか多い金額を超えるとときは、同項の過少申告加算税の額は、同項の規定にかかわらず、同項の規定により計算した金額に、当該超える部分に相当する税額（同項に規定する納付すべき税額が当該超える部分に相当する税額に満たないときは、当該納付すべき税額）に100分の5の割合を乗じて計算した金額を加算した金額とする。

3 前項において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。

1 累積増差税額 第1項の修正申告又は更正前にされたその国税についての修正申告書の提出又は更正に基づき第35条第2項の規定により納付すべき税額の合計額（当該国税について、当該納付すべき税額を減少させる更正又は更正に係る不服申立て若しくは訴えについての決定、裁決若しくは判決による原処分の異動があったときはこれらにより減少した部分の税額に相当する金額を控除した金額とし、次項の規定の適用があったときは同項の規定により控除すべきであった金額を控除した金額とする。）

4 第1項又は第2項に規定する納付すべき税額の計算の基礎となつた事実のうちに

その修正申告又は更正前の税額（還付金の額に相当する税額を含む。）の計算の基礎とされていなかったことについて正当な理由があると認められるものがある場合には、これらの項に規定する納付すべき税額からその正当な理由があると認められる事実に基づく税額として政令で定めるところにより計算した金額を控除して、これらの項の規定を適用する。