

- 主 文
- 一 原告の請求を棄却する。
 - 二 訴訟費用は、原告の負担とする。
- 事実及び理由

第一 請求

被告が平成七年十一月二十八日付けで原告に対してした、平成五年一月一日から平成六年九月三十日までの課税期間の消費税に関する決定及び無申告加算税の賦課決定（いずれも平成八年三月二十九日付け更正及び変更決定により一部取り消された後のもの）を取り消す。

第二 事案の概要等

一 事案の概要及び争点

本件は、平成五年一月一日から平成六年九月三十日までの課税期間（以下「本件課税期間」という。）の消費税につき、被告により、平成七年十一月二十八日付けで決定及び無申告加算税の賦課決定（いずれも平成八年三月二十九日付け更正及び変更決定により一部取り消された後のもの。以下「本件各決定」という。）を受けた原告が、平成三年一月一日から平成四年九月三十日までの課税期間（以下「本件基準期間」という。）における課税売上高が三〇〇〇万円以下であったから、本件課税期間においては、消費税法（九条二項及び四項、二八条一項並びに二九条については、平成六年法律第一〇九号による改正前のもの。以下「法」という。）九条一項に規定する消費税を納める義務を免除されている事業者（以下「免税事業者」という。）に該当したとして、本件各決定の取消しを求めるものである。

なお、原告は、本件基準期間において免税事業者に該当したものであり、本件の争点は、免税事業者についても、基準期間における課税売上高の計算に際して課税資産の譲渡等につき課されるべき消費税額に相当する額を控除すべきか（免税事業者に右消費税が課されるか）否かにある。

二 関係法令の定め

1 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、納付及び還付の手續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るものであるが（法一条）、「（課税の対象）」との条文見出しの下に「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（法四条一項）、「（納税義務者）」との条文見出しの下に「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（法五条一項）。また、法別表第一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（法六条一項）、「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（法二条一項九号）。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（法二条一項一四号）。

2 法九条は、「（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、その一項本文で「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三千万円以下である者については、第五条第一項の規定にかかわらず、その課税期間中に国内において行った課税資産の譲渡等につき、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、基準期間が一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、更に法九条二項一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（法九条二項一号、二八条一項）。したがって、課税売上高とは、基準期間中において收受し、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。）から右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、更に法九条二項一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。

3 なお、ある課税期間について免税事業者となる事業者が法九条一項本文の適用を受けない旨を記載した届出書を税務署長に提出したときは、提出日の属する課税期間の翌課税期間以後の課税期間中の課税資産の譲渡等について、免税事業者に関する法九条一項本文の適用をしないものとされている（法九条四項。以下法九条一

項本文の適用を受けない事業者を「課税事業者」という。)

三 争いのない事実等

1 原告は、法に規定する事業者たる法人である（法二条一項四号）。

2 原告は、本件基準期間において、免税事業者に該当し、売上総額として三〇五二万九四一〇円を収受したが、本件基準期間における課税売上高は三〇〇〇万円以下であったから本件課税期間においても免税事業者であったとして、本件課税期間に係る消費税の申告及び納付をしなかった。

3 被告は、平成七年十一月二八日、本件課税期間の原告の消費税について、原告は免税事業者に該当しないとして、課税標準額を四一〇一万七〇〇〇円、納付すべき税額を四一万円とする消費税の決定及び税額を六万一千五百〇〇円とする無申告加算税賦課決定を行ったが、平成八年三月二九日付け更正及び変更決定により、納付すべき消費税額を三九万九千四百〇〇円に減額し、無申告加算税額を五万八千五百〇〇円と変更した（右減額、変更後の各決定が本件各決定である。）。

なお、本件各決定等の経過は別表記載のとおりであり、原告は、平成九年四月三〇日、本訴を提起した。

4 被告が主張する本件各決定の根拠は、次のとおりであり、その基礎となる事実及び計算過程は争われていない。

(一) 原告が本件課税期間において収受した売上総額は、四二二万四千八百三十七円であり、消費税の税率は一〇〇分の三（法二九条）であるから、右金額に一〇三分の一〇〇を乗じた四一〇一万七〇〇〇円（国税通則法一一八条一項の規定により一〇〇〇円未満の端数を切り捨てた後のもの）が課税標準額（法四五条一項一号）となり、これに対する消費税額（同項二号）は右金額に一〇〇分の三を乗じた一二三万〇五百一〇円となるので、これから控除対象仕入税額五〇万五千五百七十七円及び限界控除税額三二万五千六百七十二円を控除すると納付すべき税額は三九万九千四百〇〇円（国税通則法一一九条一項の規定により一〇〇円未満の端数を切り捨てた後のもの）となる。

(二) 本件各決定により新たに納付すべきこととなった消費税額三九万円（国税通則法一一八条三項の規定により一〇〇円未満の端数を切り捨てた後のもの）に一〇〇分の一五（国税通則法六六条一項）を乗じた金額五万八千五百〇〇円が無申告加算税の額である。

四 争点に関する当事者の主張

1 原告

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は、法九条二項一号、二八条一項に従い、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。

(一) 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（法四条一項、五条一項）、法別表第一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（法六条一項）、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。

そして、本件基準期間において、原告が事業者に該当すること及び売上総額として三〇五二万九千四百一〇円を収受したことは当事者間に争いが無い。

そうすると、法四条一項によって、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、法五条一項によって、原告は納税義務者となるが、同項の例外規定である法九条一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、すなわち、売上総額三〇五二万九千四百一〇円に一〇三分の一〇〇を乗じた二九六万四千二百三十三円となる。

(二) なお、免税事業者の行う課税資産の譲渡等に対しても消費税が課されることは、法四条一項、五条一項、九条一項のみならず、課税標準について規定する法二八条あるいは消費税の転嫁を規定する税制改革法一條が事業者の中から免税事業者を除外していないこと、あるいは平成元年三月一日付け国税庁長官通達直法二一「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。」）において予定されていること（乙第二号証）、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（甲第一三号証、第一九号証）及び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額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（甲第一四号証）から明らかである。

また、法九条四項が規定する課税事業者の選択は、免税事業者にも消費税が課されることを前提とするものである。

（三） 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となり、課税事業者に対する取扱いと比べて著しい不均衡を生ずる。

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三〇六〇万円の事業者の課税売上高は、課税事業者であるときは二九七〇万円となり、これを基準期間の課税売上高とする二年後は免税事業者として三〇六〇万円とされる結果、同一の営業規模であるのに、二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。

2 被告

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、売上総額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。

（一） 免税事業者には、申告を前提とする消費税の納付義務（法四八条、四九条）も発生しない。したがって、免税事業者が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。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。

（二） 法四条は課税対象について規定し、納税義務者は法五条の規定するところであるが、法九条一項は法五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、納税義務を発生させた上でこれを免除するものではない。

また、税制改革法一条一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。

（三） 原告の指摘する通達は、免税事業者には、課税事業者に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ことから、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。

（四） 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（法三〇条）の問題であって、課されるべき消費税の問題ではない。

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」が含まれているとする根拠とはならない。

（五） 同一事業者が課税事業者である場合と免税事業者である場合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。

五 証拠

証拠関係は、本件記録中の書証目録及び証人等目録記載のとおりであるから、これを引用する。

第三 当裁判所の判断

一 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。なお、国税通則法一五条二項は、同項各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。

そして、法一条の趣旨並びに法四条及び五条の条文見出し及び趣旨に照らせば、法四条が「この法律により」との留保の下に消費税の課税物件を、法五条が「この法律により」との留保の下に消費税の納税義務者をそれぞれ規定するものであることは明らかである。この点につき、原告は法四条の事業者が免税事業者に含まれることをもって、免税事業者にも納税義務が生ずる根拠の一つとして、その主たる課税物件は資産の譲渡等という「行為」であることから、その主体が記載されているのであって、法四条が納税義務者を規定するものとは異なる。また、法九条に規定する免税事業者の制度は、消費税の執行小規模零細事業者に納税事務負担を軽減する趣旨に出たものであるが、その条文見出しのみならず同条の趣旨に照らして、法九条一項は法五条の規定により「消費税を納める義務」があるものとされた者のうち免税事業者に該当する者について「第五項の規定にかかわらず」「消費税を納める義務」を免除するものではなく、法五条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であって、発生した消費税を免除するものではないのである。仮に原告の主張するように、免税事業者についても法四条又は法五条によって課税されるべき消費税について納税義務が生じ、法九条によってこれが免除されるものとすれば、消費税の免税規定（法七条、八条）又は税額控除（法三〇条）と同様、法九条は法五条の規定に準じて課税要件として規定するものではないこととなるから、「第五項第一項の規定にかかわらず」との限定も不要となつたはずである。

たしかに、「免除」との文言は、納税義務の存在を前提とするといえるが、法五条は課税要件としての納税義務者を規定し、その例外規定であり法九条も課税要件として規定するものではないのであるから、法九条は、所定の要件を具備した事業者を法五条に規定する納税義務者から除外する趣旨に解すべきものである。したがって、納税義務者の範囲は、法五条により、「この法律により」との留保の下に広く事業者を含むことを原則とするが、法九条の規定により限定されているのであって、免税事業者にも法五条又は法四条によって消費税が課税された上で法九条一項によって納税義務が免除されると解すべきものではない。また、免税事業者となるべき事業者が課税事業者を選択することは、将来に向かつて（翌課税期間以後）、法九条一項の規定の適用をせず法六条の適用を受けようとする旨の申し出を認めない課税事業者が課税資産の譲渡等をした場合に当該事業者に課税されるのである。原告の主張は、課税物件を規定する法四条を納税義務者を含む課税関係の成立要件であるとする点及び納税義務者を規定する法五条の例外規定である法九条の規定を課税されるべき消費税の「免除」と同視する点において、採用することはできない。

二 消費税は、生産から流通を経て消費に至る過程における事業者による商品の販売、役務の提供等の各段階に課税し、最終的消費に広く薄く負担を求めるという性質を有するところから、順次、円滑かつ適正に転嫁されることが予定されている（税制改革法一〇条二項、一一條一項参照）。ところで、ここでいう事業者から免税事業者は除外されていないが、転嫁とは自己の責任や負担を他の者の責任や負担とすることであるから、消費税の転嫁とは自己に課税されるべき消費税額に相当する額を課税資産の譲渡等の相手方に負担させることにほかならず、税制改革法一一條も課税されない消費税の転嫁を予定するものではなく、法六条の規定により非課税とされる資産の譲渡等あるいは免税事業者の行う課税資産の譲渡等に含まれる価格の増加分については、これに課税される消費税、ひいては転嫁されるべき消費税は存在しないというべきである。

たしかに、資産等の譲受人にとっては、譲渡人が免税事業者であるか課税事業者であるかによって取得する資産又は役務の価値が異なるものではないから、現実の価格設定の場面においては、免税事業者からの譲渡であるからといって課税事業者

