

修士論文要旨

論文題目： 消費税事業者免税点制度を巡る諸問題 - 消費税法第9条における「課税売上高」の解釈について -

英文題目： Up and Down; An Essay on Some Unsettled Questions of Tax Exemption Sales Thresholds System for Businesses in Consumption Tax - Focusing on Meaning of “Sales Amount” provided in Article 9 of Consumption Tax Law -

学籍番号： LM20003

氏名： 松木 雅彦

指導教授： 肥後 治樹 教授

【論文の構成（目次等）】

はじめに

第1章 我が国における消費税制度の概要

第2章 事業者免税点制度の問題点を内包する裁判例の検討

第3章 消費税法第9条の「課税売上高」の論点

第4章 結論

参考文献

【論文の内容】

消費税の申告納税にあたっては、小規模事業者の事務負担等への配慮から、消費税の納税義務を免除する事業者免税点制度が存在する。これに関して、納税義務の免除される小規模事業者の判定基準として消費税法第9条第1項は「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千万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資産の譲渡等及び特定課税仕入れにつき、消費税を納める義務を免除する。(後略)」と規定しており、「課税売上高」が「千万円」を上回るかどうかを基準となる。この「課税売上高」の算定にあたって、課税事業者であるか、免税事業者であるかによって計算方法が異なり、この違いにより、課税売上高が毎年1,000万円超1,100万円以下で推移する事業者については、課税事業者と免税事業者とを2年ごとに繰り返すという不合理な状況を引き起こす問題が生じる。この問題は文理解釈においても合理的な説明が難しく、事業者間、あるいは事業者と消費者との間における実生活での取引の観点からも現行の解釈には違和感の生じるものである。

この論文の目的は、この問題が争点となって最高裁まで争われた張江事件の検討を通じて、消費税事業者免税点制度の判定を巡る、消費税法第9条における「課税売上高」の解釈を明らかにすることである。この論文の目的に対する結論は以下のとおりである。

①消費税法第9条と第28条の整合性の観点、②転嫁概念の観点、③事業規模の観点、から消費税法第9条における「課税売上高」の測定基準が課税事業者であるか、免税事業者であるかによってその取扱いが変わるべきではなく、消費税を預かる義務や転嫁をする権利も法的には定めがないことから、事業者が現実に売り上げた（売上総額）によって、課税事業者と免税事業者とを同じ測定基準で事業規模をみるのが適切であるといえる。消費税法第9条と第28条の整合性の観点からは、消費税法が、事業者全般を対象に消費税の納税義務を免除される小規

模事業者を切り分ける同法第9条の条文の中で、課税事業者のみを対象として課税標準の計算を定める同法第28条第1項の「課税売上高」概念を引用していることにあり、その点、消費税法の構成には無理があって、課税売上高につき、消費税相当額を含まないとする「控除説」も消費税相当額を含むとする「非控除説」も成り立ち得るのであり、「文理解釈」によって解決が得られる問題ではない。また、同法第28条に規定する課税標準が、当該事業者の事業規模を示すというかどうかについて、消費税相当額は法律上義務付けられた「預かり金」ではないところからも、その額を控除しないと正確な事業規模が求められないとまではいえないであろう。よって、同法第28条で消費税相当額を控除して税抜きの上高を算出するのは、正確な事業規模を算定するためではなく、計算上は100%の転嫁が推定されることになる売上に係る消費税額を算出するためである。つまり、事業者の事業規模を課税売上の取引額で把握をする場合、本体価格と消費税相当額とを別に受領するのではなく、本体価格と消費税相当額とを合わせて対価として一括で受領をしているのであるから、自由な市場を前提に事業規模を判定する際に、免税事業者が受領する売上総額と課税事業者が受領する売上総額とが同一であった場合に、これらの事業規模が同一ではないと理解するのは難しく、課税事業者と免税事業者とを区分せずに同法第28条第1項の「課税売上高」概念によって、同法第9条における「課税売上高」を算出しようとするとうまく整合しない。

② 転嫁概念の観点からは、法的には、事業者には消費税の転嫁の義務または転嫁の権利はなく、消費税相当額もあくまで商品や役務提供の対価の一部にすぎないのであるから、むしろその消費税相当額については課税事業者、免税事業者ともに本体価格とは別に存在する消費税相当額というのではなく、いずれもその金額が課税資産の譲渡等の対価の額の一部を構成しているものだと見える。つまり、消費税相当額の転嫁は課税事業者であるか免税事業者であるかに関わらず、取引の対価の一部を構成して取引額に溶け込んでいるものであり、法的に具体的にどの程度の額が転嫁されているかを測ることはできないのである。

③ 事業規模の観点からも、消費税相当額が法的に義務付けられた「預かり金」でないことから、当該消費税相当額を控除しないと正確な事業規模が求められないとまではいえず、市場取引においては同じだけの対価を収受する事業規模を有しているこれらの事業者は、課税事業者であろうが、免税事業者であろうが、物品の販売やサービスの提供等の対価として収受した売上総額につき税抜き処理をしない事業規模、すなわち、両者が同じ測定基準である売上総額そのものによって事業規模を測定する方法によるのが適切であるといえるだろう。

以上の考え方によると、事業規模は対価として収受する売上総額により測定をすることになるため、課税売上高に限らず、免税売上高、非課税売上高を含めた事業規模で判定を行うべきとの方向性もあり得よう。いずれにしても、張江事件の最高裁判決に示されたような課税事業者と免税事業者とで異なる測定基準を採用することは非合理的で問題があるといえ、課税事業者と免税事業者とで同一の基準による測定基準の法的な整備が必要であると考えられる。

【主要参考文献】

1. 片山直子「免税事業者の課税売上高」別冊ジュリスト253号（租税判例百選〔第7版〕）（2021）
2. 金井恵美子「基準期間において免税事業者である者については、基準期間の課税売上高の算定上免除された消費税相当額は控除できないとされた事例」税務事例38巻1号（1997）
3. 金子宏『租税法〔第24版〕』（弘文堂、2021）
4. 熊王征秀『消費税法講義録〔第2版〕』（中央経済社、2020）
5. 田中治「消費税をめぐる判例動向とその問題点」税法学557号（2007）
6. 田中治「消費税法と消費税転嫁対策法との関係：転嫁の権利と義務」同志社法學69巻7号（2018）
7. 田中治「納税義務者・課税取引と非課税取引」金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣、2010）
8. 田中治「免税事業者の課税売上高」別冊ジュリスト228号（2016）
9. 田中治＝近藤雅人「消費税における基準期間の課税売上高の意義」三木義一＝田中治＝占部裕典『〔租税〕判例分析ファイルⅢ相続税・消費税編』（税務経理協会、2003）
10. 水野忠恒『大系租税法（第3版）』（中央経済社、2021）
11. 山田晃央『図解消費税、令和3年版』（大蔵財務協会、2021）
12. 山田晃央「消費税の事業者免税点制度の在り方についての一考察」税務大学校論叢88号（2017）

以上