消費税法の免税点制度に関する判例研究

岩　﨑　健　久

1. 概説
2. 平成11年1月29日東京地裁判決・平成9年（行ウ）第121号の判例研究
3. 平成12年5月16日鳥取地裁判決・平成11年（行ウ）第2号の判例研究

1. 概説

本稿では、消費税法における免税点制度に関する判例研究を行うことにする。消費税法に関する判例・裁決例には様々な論点があり、消費税法そのものの違憲性を問う事例、大企業、中小企業を問わずその取引が課税対象になるか否かを問う事例、仕入税額控除についての事例、そして中小事業者への特例である免税点制度や簡易課税制度に関する事例等数多く存在する。

消費税法は、平成元年4月より実施され、その後数回の改正がなされ、平成15年度の改正においては、特に中小事業者に対する特例である免税点制度と簡易課税制度の適用範囲の縮小が決定し、平成16年4月1日より実施されている。

免税点制度については、消費税法導入当時反対が根強かった中小事業者への配慮から、付加価値税を導入している諸外国と比較しても、年間の課税売上高が3千万円とかなり高い免税点を設定し、導入後の数回にわたる消費税法改正においてもこの免税点制度に手を入れることはなかったが、ようやく、平成15年度改正にて、免税点が年間の課税売上高1千万円へと引き下げられた。これにより、かなりの中小事業者が免税事業者から課税事業者になることになり、過渡期であるここ1、2年は、免税事業者に関する問題、特に、消費税法第9条第1項に関して免税事業者の判定をめぐる事例が数多く発生することが予想される。

そこで、本稿においては、平成15年度税制改正以前に発生した免税点制度に関する判例を取り上げることにするが、免税点制度についての判例をみてみると、主な争点は次の2つであると考えられる。

1つは、基準期間における課税売上高の3千万以下であるかどうかの免税事業者の判定において、課税資産の譲渡等の対価の全額の合計額を用いなければならないかどうかという点である。つまり、課税売上高が3千万を若干上回る場合、消費税の税率を5％（地方消費税を含む）とすると、それに105分の100を乗じた金額が3千万以下であるかどうかで、免税事業者の判定ができるのではないかということである。

もう1つは、免税事業者になるかどうかの判定において、基準期間である前々事業年度の課税売上高を用いるべきなのか、当該課税期間の課税売上高を用いるべきなのかという点である。ちなみに、現行消費税法の規定では、第9条第1項において、免税点の判定は基準期間の課税売上高を用いることになっているので、この問題は消費税法そのものの規定の適否をめぐる論点であるといえる。

この2つの争点について、代表的な判例をそれぞれ1つずつ取り上げ、これらの判例の詳細を検

討してみることにする。具体的には、前者の判例として、平成11年1月29日東京地裁判決・平成9年（行ウ）第121号[1]、後者の判例として、平成12年5月16日鳥取地裁判決・平成11年（行ウ）第2号[2]を取り上げることにしたい。

なお、本稿において断りなく「法○条」、「法基本通達」等という表現を用いている場合の「法」は消費税法を指す。また、判例における条文は、当時のものをそのまま用いることにする。

2. 平成11年1月29日東京地裁判決・平成9年（行ウ）第121号の判例研究

本件は、問題となっている消費税の課税期間の平成5年10月1日から平成6年9月30日までの基準期間において、事業者である原告が、売上総額として3,052万9,410円を収受し、その課税売上高を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3,052万9,410円に103分の100（当時の消費税の税率は3％である）を乗じた2,964万203円と算定、よって法第9条第1項の適用により免税事業者になると主張したというものである。

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、法第4条第1項、第5条第1項、第9条第1項のみならず、課税標準について規定する法第28条あるいは消費税の転嫁を規定する税制改革法第11条が事業者の中から免税事業者を除外していないこと等により明らかであるとし、さらに、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ので、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り扱いと比べて著しい不均衡を生ずる等と主張した。

しかも、原告は、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3,060万円の事業者の課税売上高は、課税事業者であるときは2,970万円となり、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3,060万円とされる結果、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とした。

これに対し被告は、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在しないので、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と主張した。その理由は、免税事業者には申告を前提とする消費税の納付義務（法第48条、第49条）は発生しないのであって、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は含まれず、法第9条第1項の規定は法第5条の例外規定であり、納税義務を発生させたうえでこれを免除するものではなく、また、税制改革法第11条第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等としている。さらに、同一事業者が課税事業者である場合と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定は法の文理解釈を論じるには適当でないとした。

原告、被告双方の主張を受けて、裁判所の判断は次のようである。

消費税における課税対象は、資産の譲渡等という「行為」であり、法第4条に記載されていることはその主体であって、納税義務者を規定しているものと解すべきではなく、法第9条第1項

は、法第5条に規定された課税要件としての納税義務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。

消費税は、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はいるが、課されない消費税の転嫁までをも予定するものではない。

法第28条第1項が規定する課税標準とは、売上総額から当該事業者の行った課税資産の譲渡等に課されるべき消費税額を控除した金額と解すべきであるから、免税事業者の行った課税資産の譲渡等につき課されるべき消費税が存在しない以上、基準期間において免税事業者であった者の売上総額から除外すべき消費税額に相当する額も存在しない。

よって、法第9条に定める基準期間の課税売上高の判定は、売上総額から免税事業者が納付すると仮定される消費税額に相当する額を控除すべきであるとの原告の主張が、原告は免税事業者であることから基準期間における課税売上高の計算において控除すべき消費税額は存在しないとして排斥された。

つまり、裁判所の判断は、原告側の主張を退け、被告側の主張をほぼそのまま受け入れた形となっており、結局、原告の売上総額3,052万9,410円には、控除すべき消費税額は一切存在しないものと判断したことになる。

この判例とほぼ同じ事例の裁決例があるので、ここでその概要を紹介しておこう。この裁決例は、平成8年11月22日に裁決が行われたもので、裁決の要旨は次のようである。(3)

請求人は、消費税の基準期間の課税売上高の算出方法については、法第9条第2項で引用する法第28条第1項の「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含まないものとする。」の規定、及び法第4条第1項の規定により、すべての事業者には消費税が課されているので、免税事業者に該当する場合であっても、当該課税売上高の算定は税抜価額で算出すべきである旨を主張した。

これに対し、以下のように、国税不服審判所は判断した。法第9条第1項の規定の適用があるか否かは、基準期間における課税売上高が3千万円以下であるかによることとされていることから、免税事業者であるか否かは当該課税期間の開始前に既に確定しており、その事業者が当該課税期間内に行う「個々の」課税資産の譲渡等のすべてについて消費税を納める義務が免除されることが当該課税期間の当初から予定されているのであって、このことからすると、課税資産の譲渡等をした時に法第4条及び第5条の規定によって成立する。抽象的な納税義務は、法第9条第1項の規定によって成立と同時に免除されるものと観念することができ、消費税の納税義務は存在しないことになるものと考えられる。

したがって、法第4条、第5条及び第9条を総合的に解釈すると、免税事業者には、結果として納税義務が存在せず、課されるべき消費税も存在しないものと解される。

また、法第9条第2項第1号において、請求人は、法第28条第1項で規定する「対価の額」を引用しているが、これは、本来の「対価の額」の原則的な意義は「対価として収受する一切の金銭又は金銭以外のもの若しくは権利その他経済的な利益の額＝取引の全額」であることを明確にすると同時に、基準期間において課税事業者であった者については、当該期間は消費税が課されているので、当該課されるべき消費税の額を除外したところにより売上高を算定すべきであるとの観点等から、課税標準の計算規定を借用して規定しているものである。

よって、基準期間において免税事業者であった者については、課税資産の譲渡等の対価の全額の合計額により課税売上高を算定して判定することが相当であるとした。

当審判所の判断も、結論は東京地裁の当判例の判断と同様のものであるが、免税事業者には

納税義務が存在せず、課されるべき消費税も存在しないことは、前々年度である基準期間の課税売上高で免税事業者であるかどうかの判断を行っているので、当該課税期間の開始前に既に確定しているとした点が特徴であると考えられる。

つまり、本件裁決は、「課税資産の譲渡等」であっても、その対価に実際に消費税が課されるか否かは他の規定に委ねられており、「課税資産の譲渡等」といっても消費税が含まれているとは限らないとし、この文言は、課税取引の対象となる基本的な範囲を定義しているにとどまると解している。また免税事業者においては、課税資産の譲渡をした時に法第4条及び第5条の規定により成立する抽象的納税義務が、法第9条の規定により成立と同時に免除されるもので、消費税の納税義務が存在しないこととなると解している。免税事業者の売上高等に消費税に相当する額が含まれていないというのが課税庁の見解で、本件裁決はこれをはっきり示しているといえる。(4)

では、上記の裁判所の判断について、さらに検討をしてみる。

平成10年10月9日、東京地裁において証人として意見を開陳された静岡大学湖東京至教授は鑑定書において、次のように指摘している。(5)

「法第4条が『事業者が行った資産の譲渡等』には原則として消費税を課すると規定しているのは、課税取引を限定しない一般消費税における特徴的な規定方法である。一般消費税の下においては、列挙された非課税取引以外はすべて課税取引であり、それは免税事業者の下にあっても例外ではない。もし仮に免税事業者の行う取引について消費税を課さないというのであれば立法者は法第4条を『事業者（免税事業者を除く）が行った課税資産の譲渡等』と規定すべきであった。

また、もし免税事業者には課税すべき消費税相当分が存在しないとするなら、法第9条第4項と矛盾する。免税事業者が課税事業者を選択したとしても、そもそも存在しない消費税相当分を算定することは不可能となり本制度は成立しないこととなってしまう。免税事業者が課税事業者を選択することができるとする本制度は、免税事業者においても課税取引が存在し、単に納税義務のみを免除しているから成立する。

また、免税事業者の基準期間における課税売上高が税込みを意味するものであれば、わざわざ法第9条第2項第1号かっこ書に法第28条第1項を特記する必要はない。立法者がこれをわざわざ特記したのは、『課税売上高』から消費税相当分を除外することを意図したものである。」

また、大阪府立大学田中治教授は、控訴人代理人の依頼による鑑定人として後述する東京高裁に提出された鑑定書において、次のように主張している。(6)

「法第9条にいう『事業者』及び『課税売上高』の意義については、課税事業者と免税事業者のいずれも当然に含むと一義的に解されており、控訴人会社は文理解釈として、法第9条の解釈上、免税事業者の基準期間における課税売上高の計算にあたっては、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。」

これらは原告側（控訴人側）の依頼による鑑定人の主張であるが、東京地裁における静岡大学湖東京至鑑定人の主張には同意したい。また、東京高裁における大阪府立大学田中治鑑定人の主張については後述する。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は、これに課される消費税は存在しないという裁判所の判断や被告の主張は、やはり無理があるといえるのではないか。

当事例は、被告が平成7年11月28日付けで原告に対して行った平成5年10月1日から平成6年9月30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8年3月29日付更正及び変更決定により一部取り消さ

れた後のもの）に関するものであるが、国も同様の事例が発生することを見越して、平成7年12月25日付法基本通達において、「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等が課されていない。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中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収受し、又は収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。」（1－4－5）という規定を設けた。

このように、立法当初は立法者が想定していない事態等問題となる事例が発生した後で、通達という形で国の判断に有利になるよう規定されることは少なからずあるといえる。

しかし、次の視点からも、免税事業者が最初から課税資産の譲渡等について消費税が課されていないとする判断は問題があるといえる。

法人税法関係通達の個別通達「消費税法等の施行にともなう法人税の取扱いについて」の5に「法人税の課税所得金額の計算に当たり、消費税等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。」との規定がある。

確かに同通達は消費税法ではなく法人税法に関するものではあるが、免税事業者は税込経理方式によると規定しており、免税事業者が課税資産の譲渡等について消費税が課されていないという前提にたっての規定とはいえないのではないか。つまり、いったん消費税が課されてから納税義務が免除されるということではなく、そもそも免税事業者は納税義務者にあたらないため、最初から課税関係は発生しないという前提は無理があるのではなかろうか。免税事業者の判定の際には、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して課税売上高の計算をすべきではないかといえる。

平成16年4月以降は、前述したように、免税点が基準期間の課税売上高1千万円と、従来の3千万円から大きく引き下げられており、かなりの中小事業者が免税事業者から課税事業者となるケースが出てくるものと想定される。

このような事態をふまえて、たとえ、当判例や国が示したように税込みで課税売上高の判定することが定着するようになっても、行政組織内部でのみ拘束力を持ち、租税法の法眼とは成り得ない通達により規定するのではなく、消費税法あるいは消費税法施行令等の法令により直接かつ明確に規定すべきものであると考えられる。

本件は東京高裁へ控訴され、平成12年1月13日に控訴棄却の判決が言い渡され、再び国の勝訴ということになったが、ここでは次のように、憲法判断の問題にまで至っている。憲法判断の問題も含めて、高裁の判断を検討し、本節を締めくくることにしたい。(7)

「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。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わかるように、課税要件等の内容を明確にした条文にしたはずである。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ればともかく、租税法律主義の下で、課税要件の明確性が厳しく問われている現行の租税法規の下では、控訴人のいう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得ない。」

この判示は、法28条1項の「課されるべき消費

税」との文言について免税事業者の場合「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の控訴人の主張（前述した田中治鑑定人に主張にもある）に対するものであるが、確かに、この点のみをみれば高裁の判断は支持できるが、高裁の判決全体の内容をみると、憲法84条の租税法律主義までを持ち出すことには疑問を感じる。

高裁の判決では、原審判決の多くを引用しているが、上記の憲法判断の問題の他に次の2点を新たに示している。

「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う意味ではなく、法が定める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。

消費税法の定める免税事業者か否かの判断基準は、明確かつ単一ではなく、また、担税力の関係からみても、基準期間において免税事業者か、課税事業者かを問わず、売上高3千万円を基準とすべきであるとの控訴人の主張が、法は、売上高とは異なる課税売上高という基準を採用し、3千万円で区切っているのであり、また、免税事業者に該当するかどうかは、基準期間における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課税売上高によって判定する旨定めているが、これは、消費税の性格上、事業者が納付義務を負う消費税は、取引の相手方に転嫁されることが予定されており、その額が売上高に含まれているから、事業規模を判断するに当たっては、消費税相当額を控除した、いわば実質的な売上高を基準としたものであり、免税事業者の具体的な要件を定めるに当たって、どのような基準により事業規模を測定し、担税力を把握するかは、立法政策の問題であるが、右に述べた実質的な売上高を基準とすることが不合理なものであるとは認められない。」

まず、法9条1項の「免除」の意味する判示についてであるが、関税定率法14条の規定を引用しながら、一般原則の例外としてそもそも初めから納税義務を発生させないとし、原審の「発生した消費税を免除するものではない」との判示をさらに強く主張しているといえる。

次に、免税事業者の判断基準について、その明確性・単一性や担税力の観点に言及したのは、二審における控訴人の主張に対したものである。この主張は、控訴人が、一審における免税業者の場合の課税売上高の算定に際し消費税等相当額を控除すべきであるとの主張を補強するためのものである。国の主張を全面的に受け入れている裁判所としては、これらの根拠を容認しないことは当然のことであろう。

以上のように、高裁における判断は、ほぼ地裁のものを踏襲するものであった。高裁の判断の中でも、控訴人の主張する納税義務の事後的免除を否定しているが、前述した理由により、この点はやはり納得がいかない。なお、「課されるべき消費税」との文言を「課税事業者であれば課されることとなる消費税」と読むとの主張、判定基準が明確かつ単一ではなく、担税力の関係からみても売上高とすべきであるとの主張については、控訴審で控訴人が持ち出すべきではなかったように思われ、高裁の判断のとおり、否定されるのはやむを得ないものと考えられる。

3. 平成12年5月16日鳥取地裁判決・平成11年（行ウ）第2号の判例研究

本件の問題となっている消費税の課税期間は平成9年4月1日から平成10年3月31日までである。事業者である原告（ホテル業を営む）は、消費税の納税義務の免除は、基準期間である前々事業年度の課税売上高が3千万円以下であるか否かではなく、当該課税期間における課税売上高が3千万円以下であるかによって判定されるべきであると主張し、本件の場合、基準期間の課税売上高が3,864万2,156円であっても、課税期

間における課税売上高は2,480万1,792円であり、3千万円以下であるので免税事業者になるとしたというものである。

原告は、ある事業者の課税期間の課税売上高が3億円であっても、基準期間である前々事業年度の課税売上高が3千万円以下であれば、課税期間に係る消費税について納税が免除されるとのケースを持ち出し、さらに次のように主張した。

現実には、一般的な事業者は、消費税の納税義務が免除されない場合には、取引相手から消費税を徴収して、免除される場合には、消費税を徴収しないというようなことはしておらず、また、現状としても、消費税法施行以来現在に至るまで、免税事業者は、消費税を徴収して納税せず自分のポケットに入れているのであるから、上記の例であれば、その事業者は、3億円の5％に当たる150万円を取引相手から預かるが、その預り金を納税せず収益金としてしまうことになる。このようなことが適正であるとされるならば、納税者の理解と納得は得られない。

また、被告は、法第9条第1項は、納税事務の負担や税務執行面に対する配慮から規定されたものであり、消費税を適正に転嫁することができるようにするために、基準期間である前々事業年度の課税売上高から、課税期間である事業年度の当初の取引から消費税を上乗せした金額をその取引相手から請求するべきか否かの判断を容易にさせて、取引の円滑化を図ったものであると主張するが、前述のとおりの現状からすれば、適正な転嫁という被告の主張は説得力がない。

さらに、原告は、ホテル開業以来、消費税をホテル利用者に転嫁せず、徴収していないのであるから、消費税を課税されることは承服できないのであり、一律に課税が可能であるとの被告の解釈は、消費税の基本的な趣旨に反し、全納税者及びすべての事業者の常識ともなっている3千万以下の売上高の事業者は免税されるとの社会通念に反し、消費税法が制定された立法目的に著しく逸脱したものであって容認できない旨を主張した。

これに対し被告は、法第9条第1項、第19条第1項第2号及び第2条第1項14号によれば、法人たる事業者の場合、課税期間の消費税の納税義務が免除されるか否かは、基準期間である前々事業年度の課税売上高が3千万円以下であるか否かによることとされており、課税期間における課税売上高が3千万円以下であるか否かによって判定するものではなく、本件の場合、前々事業年度である平成7年事業年度の課税売上高は3千万円を超えており、原告は納税義務を免税される事業者に該当しないと主張した。

原告、被告双方の主張を受けて、裁判所の判断は次のようである。[8]

消費税法は、事業者が、国内において行った課税資産の譲渡等につき、同法により、消費税を納める義務があると定めるとともに（法第5条第1項）、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3千万以下である者については、同法に別段の定めがある場合を除いて、法第5条第1項の規定に関わらず、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している。そして、同法において、課税期間とは、法人については事業年度であるとし（法第19条第1項第2号）、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としている（法第2条第1項第14号）。

よって、本件は同法に規定する別段の定めがない場合に該当すると解され、法第9条第1項によって消費税の納税義務が免除されるためには、本件事業年度の前々事業年度である平成7年事業年度における課税売上高が3千万円以下であることが必要であり、原告の平成7年事業年度における課税売上高は、前述のとおり、3千万円以下ではないのであるから、法第9条第1項によって納税義務を免除されるための要件を充足していないことは明らかであるとし、被告の主張を全面

的に採用した。

なお、原告は、被告の解釈は消費税法の基本的な趣旨や社会通念に反し、同法の立法目的を著しく逸脱していると主張するが、法第9条第1項の趣旨は、一定の事業者については納税事務の負担に対する配慮から消費税の納税義務を免除することにあると解されるのであり、また、法第2条第1項第14号において課税期間に係る基準期間を課税期間である事業年度の前々事業年度と規定したのは、消費税が転嫁を予定している税であることに鑑み、当該課税期間の当初から事業者が当該課税期間における納税義務の免除の有無について確定的な判断をもって取引することが可能となるように、当該課税期間の当初の時点において確実に課税売上高を把握できる前々事業年度を当該課税期間に係る基準期間と定めたものと解され（消費税が、仕入税額控除制度等によって適正に転嫁されるためには、事業者が課税期間において取引するにあたって、課税期間中に課税されるか否かを把握していることが前提となるが、前事業年度を課税期間に係る基準期間とした場合、事業者が、当該課税期間の当初の時点においては、前事業年度の帳簿等を十分に検討することができず、前事業年度の課税売上高を確実に把握することができない事態が生じる可能性が高いと考えられる。）、原告が主張するように、被告の解釈が消費税法の基本的な趣旨や社会通念に反し、同法の立法目的を著しく逸脱したものであるとはいえないとした。

確かに、原告が主張するように、ある事業者の課税期間の課税売上高が3億円であっても、基準期間の課税売上高が3千万以下であれば、当該課税期間に係る消費税の納税義務は免除され、3億円の5％にあたる150万円は納税されず収益金となることには、納税者の理解と納得は得られないかもしれないが、消費税法において免税事業者の判定は基準期間における課税売上高によると規定されており、この規定は原告が主張するように同法の基本的な趣旨や社会通念に反し、同法の立法目的を著しく逸脱したものとは考えられず、当裁判所の判断を支持したい。

ちなみに、免税点制度をめぐる規定で、納税者の理解と納得が得難い規定は他にもある。資本又は出資の金額が1千万円以上の新設法人（平成9年4月以降に設立された法人）については、設立当初の2年間についても納税義務は免除されないことになっている（法第12条の2）。この規定は、免税事業者の判定を基準期間における課税売上高としているため、新規の事業者は事業開始後2年間は基準期間がないため免税事業者になってしまうという批判に応える形でできた条項であり、一定規模以上の法人については納税義務を免除しないようにしたものである。

よって、資本又は出資の金額が1千万円以上の新設法人は、課税売上高の如何によらず、設立当初の2年間は消費税の納税義務を負うことになる。設立当初の2年間は、例えば、課税売上高が300万円であっても、3億円であっても納税義務が生じ、設立後3年目以降からは基準期間が存在するので、基準期間の課税売上高で免税事業者になるかどうかの判定をすることになる。

第1期の課税売上高が300万円、第2期の課税売上高が800万円、第3期の課税売上高が4千万円、第4期の課税売上高が1億円というケースを考えてみよう。

現行消費税法によれば（免税点が1千万円）、第1期は課税売上高が300万円であるが課税事業者、第2期も課税売上高が800万円であるが課税事業者、第3期は当該課税期間の課税売上高は4千万円であるが、基準期間の課税売上高が300万円であるので免税事業者、第4期も当該課税期間の課税売上高は1億円であるが、基準期間の課税売上高が800万円であるので免税事業者となり、課税期間における不公平性が存在しているとみることもできる。

このように、免税点制度は中小事業者に対する配慮から政治的に生まれたものであるので、

理論的にすべてが納得できる制度ではないことは確かである。

よって、本節で取り上げた判例は、第2節でみた判例とは違って、当裁判所や被告が主張するように、原告の主張には無理があり、判決内容は当然のものであったといえよう。

脚注

(1)『税務訴訟資料』(第140号)、556－573頁参照。
(2)『税務訴訟資料』(第247号)、721－729頁参照。
(3)『裁決事例集52』、145－161頁参照。
(4) 北海道税務事例研究会編『判例戦略実務必携(消費税編)』東林出版、1999年、35－36頁。
(5)『税務事例』(Vol.32 No2)、2000年、10頁参照。
(6) 同上、11頁参照。
(7)『税務訴訟資料』(第246号)、1－13頁参照。
(8) 中村雄一「消費税法9条の1項に規定する納税義務を免除される小規模事業者に該当するか」『税経通信(2002年1月臨時増刊号)』税務経理協会、2002年、22－24頁参照。

参考文献リスト

岩﨑健久『税法講義』税務経理協会、2004年。
岩﨑健久『税制新論』木鐸社、1998年。
金子宏『租税法〔第9版〕』弘文堂、2003年。
川崎昭典『税法学』木鐸社、2002年。
北野弘久『税法学原論〔第4版〕』青林書院、1984年。
中村雄一「消費税法9条の1項に規定する納税義務を免除される小規模事業者に該当するか」『税経通信(2002年1月臨時増刊号)』税務経理協会、2002年、22－24頁。
北海道税務事例研究会編『判例戦略実務必携(消費税編)』東林出版、1999年。
山本守之『租税法要論〔3訂版〕』税務経理協会、1998年。
『税務訴訟資料』(第140号)、556－573頁。
『税務訴訟資料』(第246号)、1－13頁。
『税務訴訟資料』(第247号)、721－729頁。
『税務事例』(Vol.32 No2)、10頁。
『裁決事例集52』、145－161頁。