

第5 消費税

1 総説

- (1) 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り、最終的な消費行為そのものを対象として課される租税である直接消費税と、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めら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である間接消費税とに区分される。

そして、間接消費税は、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される個別消費税と、原則として全ての物品及びサービスの消費に対して課され、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一般消費税とに区別される。また、間接消費税には、製造から小売に至る一つの取引段階でのみ課税する単段階消費税と、複数の段階で課税する多段階消費税の区別があり、多段階一般消費税には、各段階の売上金額を課税標準として課税する取引高税と、各段階の付加価値を課税標準として課税する付加価値税の区別がある。

- (2) 我が国の消費税は、以上の区別のうち付加価値税の性質を持つ多段階課税一般消費税であり、消費に広く公平な負担を求めるという観点から、金融取引や資本取引、医療、福祉、身体障害者用物品等の一部のものを除き(消税6条、別表第1及び第2参照)、国内における商品の販売やサービスの提供等の取引及び保税地域から引き取られる外国貨物を課税物件として、取引の各段階ごとに、それぞれの取引金額に7.8パーセント(消税29条。なお、地方税法72条の82、72条の83による地方消費税の税率が消費税額を課税標準として78分の22の税率で課されるため、合計10パーセントとなる。)の税率で課税する間接税である(注)。

我が国の消費税は、納税のための事務負担が特定分野に偏ることがないように配慮し、産業経済に対する中立性を確保する観点から、累積排除方式(前段階税額控除方式)による多段階課税の制度を採用したものである。これは、各段階の課税売上げに対して消費税が課されるが、申告、納付する税額については、課税売上げに係る消費税額から課税仕入れ等に係る消費税額を控除して、税の累積を防止し、最終的に消費者に負担を求める仕組みである。

(注) 消費税の税率は、平成元年4月1日から平成9年3月31日までは3パーセントであったが、平成9年4月1日から4パーセント(地方消費税を合わせると5パーセント)に、平成26年4月1日から6.3パーセント(地方消費税を合わせると8パーセント)に引き上げられ、その後、令和元年10月1日から、7.8パーセント(地方消費税を合わせると10パーセント)の標準税率と「酒類・外食を除く飲食料品」及び「定期購読契約が締結された週2回以上発行される新聞」を対象とする6.24パーセント(地方消費税を合わせると8パーセント)の軽減税率の複数税率となった。

2 課税物件

(1) 概要

消費税の課税物件は、①国内において事業者が行った資産の譲渡等及び特定仕入れ(消税4条1項。以下「国内取引」という。)(注)と、②保税地域から引き取られる外国貨物(同条2項。以下「輸入取引」という。)である。

なお、特定仕入れとされる「事業者向け電気通信利用役務の提供」(国外事業者が行うインターネット上での広告の配信等)及び「特定役務の提供」(国外事業者が国内で行う芸能・スポーツ等の役務の提供)については、リバースチャージ方式(消費税の申告・納税義務を役務の提供を行った国外事業者ではなく、当該役務の提供を受けた事業者に課す課税方式)が導入されているが、以下では特定仕入れを除く消費税の一般的事項について説明する。

ア 課税の対象となる国内取引

消費税の課税の対象となる国内取引は、次に掲げる(ア)ないし(エ)の全ての要件に該当する取引である(消税2条1項8号、4条1項)。

(ア) 国内において行う取引(国内取引)であること

資産の譲渡等が国内で行われたかどうかの判定基準は、以下のとおりである(消税4条3項、消税令6条)。

a 資産の譲渡又は資産の貸付けの場合

原則として、資産の譲渡又は資産の貸付けが行われる時において、その資産が所在していた場所が国内にあれば、国内取引となる。ただし、その資産が船舶、航空機又は特許権等の権利で、その登録をした機関の所在地が国内であれば、国内取引となる。なお、国外で購入した資産を国内に搬入することなく、他へ譲渡した場合は、国外取引となる。

b 役務の提供の場合

原則として、役務の提供が行われた場所が国内であれば、国内取引となる。ただし、運輸、通信その他国内と国外の双方にわたって行われる役務の提供などの場合には、その発送地や到達地等のいずれかが国内にあれば、国内取引になる。

(イ) 事業者が事業として行うものであること

a 「事業者」とは、個人事業者及び法人(外国法人を含む。)をいい、その個人事業者が居住者であるか非居住者であるかを問わない(消税2条1項3号、4号)。

b 「事業として行う」とは、対価を得て行われる資産の譲渡、資産の貸付け及び役務の提供を反復、継続かつ独立して行うことをいい、事業で使用していた資産の売却など事業活動に付随して行われる取引もこれに含まれる(消税令2条3項)。

(ウ) 対価を得て行うものであること

「対価を得て」とは、資産の譲渡、資産の貸付け及び役務の提

供に対して反対給付を受けることをいうものであり、無償による資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供は、資産の譲渡等に該当しない(消税基通5-1-2)。

事業者が収受する経済的利益が、消費税の課税要件としての「資産の譲渡等」における「対価」に該当するためには、事業者が行った個別具体的な役務提供との間に少なくとも対応関係がある、すなわち、当該具体的な役務提供があることを条件として、当該経済的利益が収受されるといい得ることを必要とするが、それ以上に、当該提供された役務と収受された経済的利益が同等の経済的価値を持つことなどは、対価性の要件として要求されない(大阪高判平24・3・16訟月58巻12号211頁)。

(I) 資産の譲渡、資産の貸付け又は役務の提供であること(2条1項8号)

「資産」とは、取引の対象となる一切の資産をいうから、棚卸資産又は固定資産のような有形資産のほか、権利その他の無形資産も資産に含まれる(消税基通5-1-3)。

「資産の譲渡」とは、資産につきその同一性を保持しつつ、他人に移転させることをいい、資産の交換も含まれる(消税基通5-2-1)が、単に資産が消滅したという場合はこれに含まれない(建物質貸借契約の合意解約に伴う立退料の支払が課税対象とならないことについて、東京地判平9・8・8行集48巻7・8号539頁)。

「資産の貸付け」には、資産に係る権利の設定その他他の者に資産を使用させる一切の行為を含むとされている(消税2条2項)。

(注) 消費税は国内において消費される財貨やサービスに対して課税されるものであるから、国外において行われた取引は課税の対象とならない。したがって、消費税の課税対象となるかについては、「資

産の譲渡等」の取引が、国内で行われたもの(国内取引)か、国外で行われたもの(国外取引)か判定(内外判定)を行う必要がある。内外判定は消費税法施行令6条に具体的に規定されているが、訴訟においては、同条2項6号の「前各号に掲げる役務の提供以外のもので国内及び国内以外の地域にわたって行われる役務の提供その他の役務の提供が行われた場所が明らかでないもの 役務の提供を行う者の役務の提供に係る事務所等の所在地」の規定の解釈が問題となることがある。この点について、東京地判令3・6・2(税資271号順号13572)は、「施行令6条2項6号は、消費税法上の原則的な扱いとしては役務の提供が行われた場所を内外判定の基準とするが、個々の役務の提供が国内及び国内以外の地域にわたって行われる場合には、役務の提供場所の把握が事実上極めて困難であることから、国内に事務所等の物理的な存在のある事業者についてのみ課税を行うことで課税上の便宜及び明確化を図る趣旨で規定されたものであると解される。そうすると、役務の提供場所が国内と国内以外の地域の双方で行われるもののうち、その対価の額が国内の役務に対応するものと国内以外の地域の役務に対応するものとに合理的に区分されていない場合には、かかる役務の提供は、国内及び国内以外の地域にわたって行われる役務の提供に該当すると解するのが相当であり、その役務の提供をした場所は、役務の提供を行う者の役務の提供に係る事務所等の所在地により判定するのが相当である。」と判示している(その控訴審である東京高判令4・5・18公刊物未登載により維持。)。また、同号の事務所の意義につき、東京地判令4・4・15(ジュリ1584号10頁、その控訴審である東京高判令4・12・8公刊物未登載により維持。)は、「消費税法施行令6条2項7号(現6号)にいう「事務所等」とは、当該役務の提供に直接関連する事業活動を行う施設をいうものと解され、その所在地をもって、役務提供場所に代わる課税対象となるか否かの管轄の基準としてい

る趣旨からすれば、当該役務の提供の管理・支配を行うことを前提とした事務所等がこれに当たると解するのが相当である。」と判示する。

イ 課税の対象となる輸入取引

輸入取引として課税対象となるのは、保税地域から引き取られる外国貨物で(消税4条2項)、国内で製造販売される物品との競争条件を等しくするために、課税対象としているものである(消費地課税主義)。ここで外国貨物とは輸出の許可を受けた貨物及び外国から本邦に到着した貨物で輸入が許可される前のものをいう(消税2条1項10号、関税法2条1項3号)。

なお、保税地域から引き取られる外国貨物については、事業者(免税事業者を含む)が輸入する場合のほか、消費者である個人が輸入する場合及び無償で輸入する場合も課税の対象となる。

ここに保税地域とは、外国貨物について、関税の賦課徴収を保留しておくことができる場所をいう。外国貨物は、原則として保税地域以外の場所に置くことができない。保税地域には、①指定保税地域、②保税蔵置場、③保税工場、④保税展示場、⑤総合保税地域の5種類がある(関税法29条)。

なお、課税貨物の引取りに係る消費税の徴収は、「輸入品に対する内国消費税の徴収等に関する法律」に基づいて、税関で行われる。

保税地域において、外国貨物が消費(又は使用)された場合、その消費(又は使用)した者が消費(又は使用)をした時に、その外国貨物を保税地域から引き取るものとみなして、消費税を課税する(消税4条6項)。しかし、外国貨物が課税貨物の原料又は材料として消費(又は使用)された場合には、引取りとはみなされない。

(2) 非課税

消費税は、消費に広く公平な負担を求めるという観点から、国内における物品の販売やサービスの提供等の取引及び保税地域から引き取

られる外国貨物を課税対象としているため、法形式上、課税対象を包括的に規定していることから、本来消費になじまない金融取引及び資本取引、医療、福祉、身体障害者用物品等の譲渡など社会政策上消費税の対象とすることが適当でないものが含まれており、これらのものについては非課税としている(消税6条、別表第1、第2参照(注1)(注2))。

ア 国内取引における非課税取引(消税6条1項、別表第一)

(7) 税の性格から課税対象とすることになじまないもの(別表第一1号～5号)

①土地の譲渡、土地の貸付け、②有価証券、支払手段の譲渡など、③利子に対価とする金銭の貸付けなど、④郵便切手、印紙、商品券、プリペイドカードなどの譲渡、⑤住民票、戸籍抄本の交付等の行政サービス手数料、一定の外国為替業務など

(4) 社会政策的な配慮に基づくもの(別表第一6号～13号)

⑥社会保険医療など、⑦介護保険法に基づく居宅サービス(注3)、社会福祉事業など、⑧助産、⑨埋葬料、火葬料、⑩身体障害者用物品の譲渡など、⑪授業料、入学検定料、入学金、施設設備費、在学証明等手数料など、⑫教科用図書の譲渡、⑬住宅の貸付け

イ 輸入取引における非課税取引(消税6条2項、別表第二)

国内における非課税取引とのバランスを図るため、保税地域から引き取られる外国貨物のうち、次のもの(別表第二)が非課税とされている。

①有価証券等、②郵便切手類、③印紙、④証紙、⑤物品切手等、⑥身体障害者用物品、⑦教科用図書

(注1) クレジットカードシステムの加盟店がカード会社に支払う手数料は代金の決済手段としての債権譲渡又は立替払の手数料であり、非課税取引に当たるとした裁判例として、東京地判平11・1・29(判

タ1041号176頁)、その控訴審東京高判平11・8・31(税資244号552頁)、その上告審最判平12・6・8(税資247号1165頁)がある。

(注2) 社会保険診療等を非課税取引と定め(消費税6条1項、別表第1の6号及び7号)、課税期間における課税売上割合が95パーセントに満たない事業者には、上記非課税取引の仕入に係る消費税額につき仕入税額控除を認めていない(消費税30条1項、2項)という消費税法の仕組みは、憲法14条1項に違反しないとした裁判例として、神戸地判平24・11・27(税資262号順号12097)がある。

(注3) 有料老人ホームの入居者である要介護者又は要支援者に対する食事の提供は、消費税別表第一第7号イに規定する居宅サービスには該当せず、消費税等の課税対象となるとした裁判例として、福岡地判令3・3・10(税資271号順号13540)、その控訴審福岡高判令3・12・7(税資271号順号13639)、その上告審最判令4・6・21(公刊物未登載)がある。

(3) 免税

「免税」とは、一定の要件を満たした場合に、資産の譲渡等について課税されるべき消費税を免除することをいう。消費税は、国内において消費される財貨及びサービスに対して税負担を求めるものであることから、輸出して外国で消費されるものや国際通信、国際輸送など輸出に類似する取引については、消費税を免除している(消費税7条、8条)。

免税取引には、①輸出免税(輸出に類似した取引を含む。)(消費税7条1項)(注)、②輸出物品販売場における輸出物品の譲渡に係る免税(消費税8条1項)、③その他の免税(措置法85条1項、86条1項、86条の2第1項、所得臨特法7条1項)に分類することができる。

(注) 旅行業を目的とする内国法人が、消費税法上の非居住者である外国法人の主催する訪日ツアーについて当該外国法人との間で行っている取引が消費税法7条所定の輸出免税取引に当たらないとされた裁判例として、

第5 消費税

東京地判平27・3・26(訟月62巻3号441頁)、その控訴審東京高判平28・2・9(税資266号順号12797)がある。また、物品の購入者である非居住者が当該物品を国内で横流しすること等を防止するため、非居住者の所持する旅券の写しを当該市中輸出物品販売場を経営する事業者に提出することを求めること(消税令18条1項1号ハ)は、消税8条1項による委任の範囲内であり有効であるとした裁判例として、東京地判令4・1・21(公刊物未登載)、その控訴審東京高判令5・1・25(公刊物未登載・確定)がある。

非課税と 免税の違い	区 分	免 税	非 課 税
	条文の規定の仕方	消費税を免除する	消費税を課さない
	その仕入れに係る 仕入税額控除	できる	できない
	適用要件	証明書保存等	ない

3 納税義務者

(1) 総説

消費税における納税義務者は、国内取引については、課税資産の譲渡等を行った事業者(消税5条1項)である。事業者とは、個人事業者及び法人をいい(消税2条1項3号、4号)、国・地方公共団体・公共法人・公益法人・人格のない社団等も含まれる(消税3条、60条)。

輸入取引に係る納税義務者は、外国貨物を保税地域から引き取る者(消税5条2項)である。国内取引の納税義務者は事業者に限られるが、輸入取引の場合には、事業者のほか、消費者である個人及び免税事業者であっても、課税貨物を保税地域から引き取る際には納税義務者となる。

(2) 免税事業者制度(免税点制度)

小規模零細事業者における消費税納税事務の負担や税務執行面等へ

の配慮から、課税期間に係る基準期間における課税売上高が一定額以下の事業者について、当該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ものとされている(消費税9条1項)。

納税義務を免除されるのは、事業者のうち、その者の課税期間の基準期間における課税売上高が1000万円以下の者である。

ただし、基準期間の課税売上高が1000万円以下であっても、選択により納税者となることができる(同条4項)(注1)。

ここでいう基準期間とは、個人事業者についてはその年(課税期間)の前々年、法人についてはその事業年度(課税期間)の前々事業年度(当該前々事業年度が1年未満である法人については、その事業年度開始の日の2年前の日の前日から同日以後1年を経過する日までの間に開始した各事業年度を合わせた期間)をいい(消費税2条1項14号)、基準期間における課税売上高とは、同期間において国内で行った課税資産の譲渡等の対価の額(消費税28条1項に規定する対価の額をいう。)の合計額から所定の金額(売上げに係る税抜対価の返還等の金額の合計額)を控除した残額をいう(消費税9条2項1号)。免税事業者には消費税が課されないから、基準期間における課税売上高を算定するに当たっては、免除される消費税相当額を控除することなく、課税資産の譲渡等の対価の額を算定すべきである(最判平17・2・1民集59巻2号245頁)。

免税事業者制度は、租税回避に利用されることが少なくないため、次のような手当てがされている(金子・租税法827ないし830頁参照)。

まず、「消費税課税事業者選択届出書」を提出した事業者は、課税事業者となった日から2年を経過する日までの間に開始した各課税期間中に調整対象固定資産の課税仕入れを行い、かつ、その仕入れた日の属する課税期間の確定申告を一般課税で行う場合には、調整対象固定資産の課税仕入れを行った日の属する課税期間の初日から原則とし

て3年間は、免税事業者になることはできない(消税9条7項)(注2)。

また、個人事業者のその年又は法人のその事業年度の基準期間における課税売上高が1000万円以下である場合において、当該個人事業者又は法人(課税事業者を選択しているものを除く。)のうち、当該個人事業者のその年又は法人のその事業年度に係る特定期間(注3)における課税売上高が1000万円を超えるときは、当該個人事業者のその年又は法人のその事業年度については、納税義務は免除されない(消税9条の2第1項)。この特例を適用する場合においては、事業者が特定期間中に支払った所得税法に規定する支払明細書に記載すべき給与等の金額に相当するものの合計額をもって、特定期間における課税売上高とすることができる(法9条の2第3項)。

さらに、その事業年度の基準期間がない法人(社会福祉法人を除く。)のうち、その事業年度の開始の日における資本金の額又は出資の金額が1000万円以上である法人(新設法人)については、その基準期間のない事業年度(課税期間)の納税義務は免除されない(消税12条の2第1項)(注4)。

加えて、課税事業者が、簡易課税制度の適用を受けない課税期間中に高額特定資産の仕入れ等を行った場合には、当該高額特定資産の仕入れ等の日の属する課税期間の翌課税期間から、当該高額特定資産の仕入れ等の日の属する課税期間の初日以後3年を経過する日の属する課税期間までの各課税期間は納税義務が免除されない(消税12条の4第1項)(注5)。

(注1) 選択をして課税事業者となった者(「消費税課税事業者選択届出書」を提出して課税事業者となった事業者)は、課税事業者となった日から2年間は、免税事業者になることはできない(消税9条6項)。

(注2) 「調整対象固定資産」とは、棚卸資産以外の資産で、建物及びその附属設備、構築物、機械及び装置、船舶、航空機、車両及び運搬具、工具、器具及び備品、鉱業権等の無形固定資産その他の資産で、消費

税等に相当する金額を除いた金額が100万円以上のものをいう(消費税2条1項16号、消費税5)。

(注3) 特定期間とは、個人事業者の場合は、その年の前年の1月1日から6月30日までの期間をいい、法人の場合は、原則として、その事業年度の前事業年度開始の日以後6月の期間をいう(消費税9条の2第4項)。

(注4) 「新設法人」が、基準期間がない各課税期間中に調整対象固定資産の課税仕入れを行い、かつ、その仕入れた日の属する課税期間の消費税の確定申告を一般課税で行う場合には、調整対象固定資産の課税仕入れを行った日の属する課税期間の初日から原則として3年間は、納税義務が免除されない(消費税12条の2第2項)。

また、その事業年度の基準期間がない法人で、その事業年度開始の日における資本金の額又は出資の金額が1000万円未満の法人(新規設立法人)のうち、その事業年度開始の日において特定要件(他の者により当該新規設立法人の株式等の50パーセント超を直接又は間接に保有される場合など、他の者により当該新規設立法人が支配される場合をいう。)に該当し、かつ、新規設立法人が特定要件に該当する旨の判定の基礎となった他の者及び当該他の者と特殊関係にある法人のうちいずれかの者の当該新規設立法人の当該事業年度の基準期間に相当する期間における課税売上高が5億円を超えるものについては、その事業年度の基準期間がない課税期間における課税資産の譲渡等について、納税義務が免除されない(消費税12条の3第1項)。

(注5) 「高額特定資産」とは、一の取引単位につき、課税仕入れに係る支払対価の額(税抜き)が1000万円以上の棚卸資産又は調整対象固定資産をいう(消費税25の5)。

4 課税標準

(1) 国内取引

国内取引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

である(消税28条1項)。対価の額とは、課税資産の譲渡等に当たって「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もしくは権利その他経済的な利益の額」である(同項括弧内)(注)。ただし、課税資産の譲渡等につき課されるべき消費税相当額及び地方消費税相当額を含まない(同前)。

金銭以外の物若しくは権利その他経済的な利益を対価として收受した場合における対価の額は、それらの物・権利又は利益のその收受のときにおける価額である、と解すべきである。例えば、代物弁済として資産を譲渡した場合の対価の額は、それによって消滅する債務の額に相当する金額であり(消税2条1項8号括弧内参照)、負担付贈与として資産を譲渡した場合の対価の額は、負担の価額に相当する金額である(消税令2条1項1号参照。金子・租税法831頁)。

そして、対価の額は、時価ではなく、当事者間で実際に取り決めた取引価額であるが、法人が資産をその役員に譲渡した場合の対価の額がその資産の譲渡のときの価額に比して著しく低いときは、その価額相当額をその対価とみなすこととされている(消税28条1項ただし書)。

(注) 弁護士会が、会員弁護士から收受した受任事件負担金、司法研修所長から收受した司法修習生研修委託費等の収入が消費税の課税標準になるとされた裁判例として、前記大阪高判平24・3・16がある。

(2) 輸入取引

保税地域から引き取られる課税貨物に係る消費税の課税標準は、その貨物につき関税定率法4条から4条の9までの規定に準じて算出した価格(関税の課税価格と同じである。)に、その貨物の保税地域からの引取りに当たって課される個別消費税(酒税・たばこ税・揮発油税・地方揮発油税・石油ガス税・石油石炭税)及び関税の額に相当する金額を加算した金額である(消税28条4項)。個別消費税及び関税が課税標準に加算されるのは、国内取引の場合と同様に、それらが価格の

一部として消費者に転嫁されるべきものであるためである。この消費税は、関税と一緒に徴収される(平成28年度の関税法の改正によって、AEO(認定事業者)による輸入申告につき、どの税関長に申告してもよくなったことに伴い、輸入貨物に対する消費税についても、AEOが輸入貨物の申告をした税関長に申告することになった。金子・租税法832頁)。

5 税額の計算

(1) 総説

納付すべき消費税の税額は、まず課税標準額を算出し、それに税率を乗じて計算した税額から、仕入税額控除を始めとする各種の控除を行った金額である(詳細は第1編第1章第3の5(4)参照)。

(2) 仕入税額控除

ア 概要

消費税の税額は、課税期間の課税標準額に7.8パーセントの税率を乗じて算出した消費税額(売上税額)から課税期間の課税仕入れに係る支払対価の額(課税仕入高)に係る消費税額及び課税貨物につき課された又は課されるべき消費税額の合計額(仕入税額)を控除して算出する(消税30条1項)。このように売上税額から仕入税額を控除すること(仕入税額控除)によって、税の累積が避けられ、物品又はサービスの最終的な消費者に、税相当額を転嫁することが可能となる(注1)。

ここで、課税仕入れとは、事業者が、事業として他の者から資産を譲り受け、若しくは借り受け、又は役務の提供を受けることをいうが(消税2条1項12号)(注2)、当該他の者にとって課税売上げではないものや輸出免税に該当するものについては除外されている(同号括弧内)。

また、「課税仕入れを行った日」(消税30条1項1号)とは、仕入れの相手方において当該資産の譲渡を行った日と時点を同じくする

ものと解する点で裁判例は一致している。すなわち、「資産の譲渡等」がなされた日と課税仕入日は表裏の関係にあり、仕入取引の相手方にとって「資産の譲渡等」がなされた日が、仕入れた事業者にとっての課税仕入日となる(佐藤・西山・消費税104頁)。

これに対し、「課税仕入れを行つた日」(消税30条1項1号)を決める基準に関する下級審裁判例は、現時点では統一されていないものの、権利確定主義を用いる判決が多い(同頁)。この点、東京高判令元・9・26(訟月66巻4号471頁)は、消費税は、対価を得て資産の譲渡等が行われた場合に、その消費支出に担税力を認めて課税するものであること、消費税の課税標準である対価には、現実に収受した金銭等のみならず、収受すべき金銭等もこれに含めていることからすると、資産の譲渡等について、その対価が現実に収受されるに至らなくても、消費支出について法的障害がなくなり、それを収受すべき権利が確定したと法的に評価されるときに消費税の課税対象とされると解するのが相当であるとして、この意味において、消費税についても、いわゆる権利確定主義が当てはまると判示した(同旨のものとして、東京高判令元・9・26税資269号順号13319号、東京高判令元・12・4税資269号順号13351号がある。)

消費税における仕入税額控除は、所得税、法人税におけるような費用・収益対応の原則の考え方をとっておらず、当該課税期間に仕入れた物品やサービスの価格に含まれている消費税額は、その物品やサービスが当該課税期間の売上げに対応しているか否かにかかわらず、原則的に仕入税額控除の対象とされる。

消費税法は、仕入税額控除の方法として、実額による控除と、概算による控除(簡易課税制度)を認めている。

(注1) 仕入税額控除制度の目的である「税負担の累積の防止」は、事業者の実質的な消費税負担の防止という意味を含むものではない。事業者が仕入れ段階で支出した仕入税額相当額の負担を免れる手段と

しては、仕入税額控除によるか、仕入税額控除が認められていない非課税取引については、自らの販売価格に仕入税額相当額の費用を織り込んで最終消費者に転嫁することで負担を免れるかの2通りの方法が想定されている(前記神戸地判平24・11・27)。なお、最判令5・3・6(民集77巻3号440頁)は、仕入税額制度は、生産、流通等の各段階で二重、三重に税が課されて税負担が累積することを防止し、経済に対する中立性を確保するための制度であるとする。

(注2) 区分所有建物の賃貸事業を行っていた者が、区分所有権を有するビルの管理組合(人格のない社団型)に支払った管理費が課税仕入れに係る支払の対価に当たらないとされた事例として、大阪地判平24・9・26(訟月60巻2号445頁)、その控訴審大阪高判平25・4・11(訟月60巻2号472頁・確定)がある。

イ 実額による控除

(7) 請求書等保存方式

a 概要

仕入税額控除は、原則として、事業者が課税仕入れ等の事実を記載した帳簿及び課税仕入れ等の事実を証する請求書等を保存している場合に限り認められる(消税30条7項、請求書等保存方式)。なお、災害その他やむを得ない事情によりその保存をすることができなかったことを当該事業者において証明した場合には、この限りでないとされている(同項ただし書)。

平成9年3月31日までは、帳簿又は請求書等のいずれか一方の保存が義務付けられていたが、事業者に追加的負担をほとんどかけることなく、課税・非課税の判定の利便性、正確性を担保できることなどの理由から、平成6年の改正(平成9年4月1日から施行)で帳簿及び請求書等の保存が義務付けられた。

b 帳簿及び請求書等の内容

仕入税額控除の適用のために求められる帳簿及び請求書等が

どのようなものを指すのかについては、消費税法30条8項及び9項が規定している。

ここで、消費税法30条8項1項1号イは、帳簿に関し、「課税仕入れの相手方の氏名又は名称」の記載を要求しているが、氏名又は名称が真実のものであることを要するかについては争いがある。

この点に関し、仮名の仕入先を帳簿等に記載していた医薬品卸売業を営む事業者につき仕入税額控除の適否が問題となった事案につき、東京地判平9・8・28(行集48巻7・8号600頁)は、消費税法(平成6年法律第109号による改正前のもの)が、課税仕入れの事実のほかに、当該課税仕入れに係る帳簿等の保存を仕入税額控除の要件とした趣旨は、真に課税仕入れに係る消費税が存在するかどうかを確認する必要性があるためであるとし、消費税法施行令50条1項(平成7年政令第341号による改正前のもの。以下本節において同じ)が、消費税法30条10項(現行30条13項)の委任に基づいて、帳簿等の保存年限を税務当局において課税権限を行使し得る最長期限である7年間とされ、保存場所も納税地等に限られていることからすれば、消費税法及び同法施行令は、課税仕入れに係る消費税額の調査、確認を行うための資料として帳簿等の保存を義務付け、その保存を欠く課税仕入れに係る消費税額については仕入税額控除をしないこととしたものであるとして、氏名又は名称が真実の記載であることは当然に要求されていると判示した。

もっとも、事業者において、仕入先の告知する氏名又は名称が真実のものであるか否かを確認する手段に乏しい場合もあることを考慮すれば、事業者が、課税仕入れの相手方の真実の氏名又は名称を記載した帳簿等の保存をすることができなかったことにつき、やむを得ない事情がある場合には、仕入税額控除

が認められる場合もある。この場合に、消費税法30条7項ただし書の適用があり得るか否かについては、なお今後検討を要する問題である。

c 「帳簿等を保存しない場合」の意義

次に、課税庁の行う税務調査における帳簿等の提示要請に対して、事業者がこれらを提示しなかったため、課税庁が消費税法30条7項の「帳簿等を保存しない場合」に該当するとして仕入税額控除を否認した場合に、事業者が、その後の訴訟等の不服申立て段階に至って、帳簿等を提出することにより仕入税額控除が認められるか、言い換えると税務調査時に帳簿等の提示を拒否した場合に、同項の、課税仕入れ等の税額の控除に係る帳簿等を「保存しない場合」に該当するかという問題がある。

この点に関する下級審裁判例は、いずれも結論的には原告(事業者)の請求を棄却していたが、消費税法(平成6年法律第109号による改正前のもの)30条7項の「保存しない場合」の意義については、判断が分かれていた。その後、最高裁は、帳簿等の保存が税務調査を行えるようにするための制度であることを指摘し、「税務署員による検査に当たって適時にこれを提示することが可能なように態勢を整えて保存していなかった場合」には、原則として消費税法30条7項が適用され、仕入税額控除は適用されないと判断した(最判平16・12・16民集58巻9号2458頁)。

(イ) 適格請求書等保存方式(インボイス制度)の導入

a 概要

平成28年度改正で、飲食料品等に対する8パーセントの軽減税率が導入され、平成29年4月1日から施行されることになった(平成28年12月の抜本改革法の改正により、令和元年10月1日に延長)。それに合わせて、複数税率制度の下で、仕入税額控除の仕組みを適正に機能させるための制度として、請求書等保存

方式に代えて、適格請求書等保存方式(インボイス制度)が導入された(金子・租税法841頁。新消費税30条7項、9項)。このインボイス制度は、令和5年10月1日に導入(注)され、同日以降は、原則として、適格請求書発行事業者(下記b)から交付された適格請求書の保存が仕入税額控除の要件となる(新消費税30条7項、9項)。本手引は、令和5年4月1日現在の法令によっているため、適格請求書等保存方式は記載の対象とならないものの、重要な制度改正であるため、以下、制度の概要のみ紹介する。

(注) この項において、令和5年10月1日から施行される消費税を「新消費税」、消費税令を「新消費税令」、消費税規則を「新消費税規則」と表記する。

b 適格請求書発行事業者

適格請求書(注)を交付しようとする事業者は、納税地を所轄する税務署長に適格請求書発行事業者の登録申請書を提出し、適格請求書発行事業者として登録を受ける必要があり(登録を受けることができるのは、課税事業者に限られる。)、税務署長は、氏名又は名称及び登録番号等を適格請求書発行事業者登録簿に登録し、登録を行う(新消費税57の2第1項、2項、4項)。

適格請求書発行事業者には、国内において課税資産の譲渡等を行った場合に、相手方(課税事業者に限られる。)から適格請求書の交付を求められたときは適格請求書の交付義務が課されている(新消費税57の4第1項)。ただし、適格請求書発行事業者が行う事業の性質上、適格請求書を交付することが困難な一定の取引については、適格請求書の交付義務が免除される(新消費税57の4第1項、新消費税令70条の9第2項、新消費税規26条の6)。

(注) 適格請求書とは、①適格請求書発行事業者の氏名又は名称及び登録番号、②課税資産の譲渡等を行った年月日、③課税資産の譲渡等に係る資産又は役務の内容、④課税資産の譲渡等の税抜価額

又は税込価額を税率ごとに区分して合計した金額及び適用税率、
⑤税率ごとに区分した消費税額等、⑥書類の交付を受ける事業者の氏名又は名称が記載された書類(請求書、納品書、領収書、レシート等)をいう(新消費57の4第1項)。今後は、適格請求書の記載事項に誤記がある場合、「訂正できるのは誰か」、「インボイス受領者に訂正請求の権利があるのか」、「訂正はいつまでにしなければならないのか」、「軽微な誤記程度であっても正規のインボイスとして認められず、仕入税額控除は否認されるのか」などが問題になり得る(佐藤・西山・消費税234-235頁)。

c 経過措置

上記 a 及び b のとおり、インボイス制度の下では、適格請求書発行事業者以外の者(消費者、免税事業者又は登録を受けていない課税事業者)からの課税仕入れについては、仕入税額控除を行うことができなくなるが、インボイス制度開始から一定の期間は、適格請求書発行事業者以外の者からの課税仕入れであっても、仕入税額相当額の一定割合を仕入税額とみなして控除できる経過措置(注)が設けられている。

(注) 経過措置を適用できる期間等

令和5年10月1日～令和8年9月30日までは、仕入税額相当額の80パーセント

令和8年10月1日～令和11年9月30日までは、仕入税額相当額の50パーセント

また、小規模事業者に対する税額控除に関する経過措置として、令和5年10月1日から令和8年9月30日までの日の属する各課税期間において、免税事業者が適格請求書発行事業者となる場合には、仕入税額控除の金額を、特別控除税額(課税標準である金額の合計額に対する消費税額から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した残額に8割を乗じた額)とす

ることができる経過措置(いわゆる「2割特例」)が設けられている。

(ウ) 仕入税額控除の範囲

仕入税額のうち、どれだけが仕入税額控除の対象となるかは、その課税期間中の課税売上割合(総売上高に対する課税売上高の割合。消費税30条6項)が、95パーセント以上であるか、95パーセント未満であるかによって異なる。

a 課税売上割合が95パーセント以上の場合(課税売上高が5億円以下の事業者に限る)

非課税仕入れ及び免税仕入れについては、もともと税が課されていないから、これらの仕入れについて控除はあり得ないのは当然であるところ、課税仕入れであっても、非課税売上げに対応する課税仕入れについては、税の累積排除の観点からは、本来控除の対象とはならないはずであるが、事務処理の簡便化の見地から、課税売上割合が95パーセント以上の事業者については、課税仕入れ等の全額を控除できるとされてきた(消費税30条1項)。

しかし、①95パーセントから100パーセントまでの部分について多額の益税が生ずる例が少ないこと、②課税売上高が5億円を超えるような大企業の場合は事務処理能力が高いことを考慮し、平成23年度改正で、平成24年4月1日以後に開始する課税期間については、課税仕入税額の全額を控除する制度は、その課税期間の課税売上高が5億円以下の事業者に限り適用されることになった(同条2項。金子・租税法838-839頁)。

b 課税売上割合が95パーセント未満の場合及び課税売上高が5億円を超える事業者の場合

課税売上割合が95パーセント未満の場合及び課税売上高が5億円を超える事業者の場合、課税仕入税額は、一定の方式(個別

対応方式(消税30条2項1号)と一括比例配分方式(同項2号)によって、控除する税額と控除できない税額とに区分される(消税30条2項)。

個別対応方式とは、当該課税期間中において行った課税仕入れ等を、①課税資産の譲渡等によりのみ要するもの、②その他の資産(非課税資産)の譲渡等によりのみ要するもの、③課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要するものに区分した上、①に係る課税仕入れ等の税額と、③に係る課税仕入れ等の税額に課税売上割合を乗じて得られた額を合わせた額をもって控除可能な仕入税額とする計算方法である。また、①「課税資産の譲渡等によりのみ要する」課税仕入れと③「譲渡資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要する」課税仕入れとの区別について、前記最判令5・3・6は、課税対応課税仕入れとは、当該事業者の事業において課税資産の譲渡等によりのみ対応する課税仕入れをいい、課税資産の譲渡等のみならずその他の資産の譲渡等にも対応する課税仕入れは、全て共通対応課税仕入れに該当すると解するのが相当であると判示した(注)。

これに対し、一括比例配分方式とは、個別対応方式に対する簡便法で、当該課税期間中の課税仕入れ等の税額の合計額に課税売上割合を乗じて得られた額をもって控除可能な仕入税額とする計算方法である。これは、課税仕入れ等の税額は、本来、課税資産の譲渡等との対応関係にあるものを控除すべきであるが、個別対応方式においては課税資産の譲渡等との対応関係の整理に手間がかかること等に配慮して設けられた簡便法である。

本来、一括比例配分方式と個別対応方式は、後者による仕入税額控除の計算ができない場合に前者が適用されるべき関係に立つが、法は、前記①ないし③の区分を行っている事業者についても、その選択により一括比例配分方式の適用を認めている。

これは、仕入税額控除額の算出について、事業者が区分経理をしているからという理由で一括比例配分方式の適用を否定することは、区分経理の手間をかけた者に簡便な税額計算を認めないことになって妥当でないとの配慮に基づくものと解される(福岡地判平9・5・27行集48巻5・6号456頁)。

個別対応方式から一括比例配分方式への変更は、課税期間の中途において変更するものでない限り許されるが、一括比例配分方式を選択した事業者は、その方法により計算することとした課税期間の初日から同日以後2年を経過する日までの間に開始する各課税期間において当該方法を継続して適用した後の課税期間でなければ、個別対応方式に変更することはできない(消費税30条4項、5項)。このように一括比例配分方式を最低2年間継続適用すべきこととしたのは、非経常的な設備投資や商品購入があった場合等に仕入控除税額の多寡のみによって恣意的に計算方式を変更することを制限する趣旨である。

(注) 同判決は、転売目的で行った全部又は一部が住宅として賃貸されている各建物の購入は、課税資産の譲渡等である各建物の転売のみならず、その他の資産の譲渡等である各建物の住宅としての賃貸にも対応するものであり、事業者の事業における位置づけや事業者の意図にかかわらず、「課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要する」課税仕入れに該当するとした。この点については、令和2年度改正により、事業者が非課税とされる住宅の貸付けの用に供しないことが明らかな建物以外の建物(居住用賃貸建物)に係る課税仕入れについては、原則として仕入税額控除制度が適用されないこととなり(消費税30条10項)、一定の立法的解決が図られた。もっとも、同判決は、消費税30条2項1号の課税資産の譲渡等にのみ要する課税仕入れと、課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要する課税仕入れとの区別について、

一般的な法理として判示したものであり、今後も個別対応方式における用途区分の解釈・適用の参考になると考えられる。

ウ 簡易課税制度

基準期間における課税売上高が5000万円以下の事業者は、選択によって、課税売上税額から課税売上に係る対価の返還に係る消費税額を控除した残額の60パーセント相当額(卸売業その他の政令で定める事業については、当該残額に事業の種類ごとに政令で定めるみなし課税仕入税額率を乗じて計算した金額)を仕入税額とみなすことができる(消税37条1項)。この方式は、仕入税額に関する複雑な会計処理や計算の必要なしに課税売上税額のみから税額を算出できるものであるため、簡易課税制度と呼ばれている(金子・租税法842頁)(注)。

(注) 税務署長が、原告から簡易課税制度選択届出書が提出されていることから、簡易課税により控除対象仕入税額を計算すべきであるとして、更正処分等をしたところ、原告が、長年、本則課税により控除対象仕入税額を計算することを前提とする消費税等の確定申告をしており、その間、簡易課税により控除対象仕入税額を計算すべきことを理由とする更正を受けた事実がなかったなどとしてその取消しを求めたのに対し、東京地判令元・11・1(税資269号順号13339)は、税務官庁が納税者に対して信頼の対象となる公的見解を表示したものとはいえず、信義則にも反しないなどとして、原告の請求を棄却した。また、東京地判令4・4・12(公刊物未登載)は、簡易課税制度の内容及び趣旨を踏まえると、やむを得ない事情(消税37条8項及び消税令57の2)とは、天災又は人的災害で自己の責任によらないものに基因する災害が発生したことにより不適用届出書の提出ができない状態になったと認められる場合その他これに準ずる場合をいうと解するのが相当であるとした上で、原告は、課税期間の開始日までに不適用承認申請書を提出せず、税務署長の承認を受けていないから、やむを得ない事情の有無に

かかわらず、簡易課税が適用されるとした。

第6 附帯税

1 概要

附帯税とは、国税の一種であり、本税たる国税債権に付加して負担させる税である。通則法2条4号は、附帯税につき、「国税のうち延滞税、利子税、過少申告加算税、無申告加算税、不納付加算税及び重加算税をいう。」と規定している。これらの各附帯税を実質的にみると、延滞税は、国税(所得税、法人税、相続税及び贈与税等)の納付遅延に対する遅延損害金、利子税は、延納等に係る国税に対する利子、他の4種の加算税は、いずれも不申告・不納付に対する行政上の措置としての性質を有するものである。

一般に、私法の分野においては、債務者が履行遅滞にある場合、債権者は、履行の強制(民法414条)、損害賠償の請求(民法415条)をすることができ、特に金銭債務についてはその履行遅滞の要件と効果に特則(民法419条)が設けられている。一方、公法上の債務である租税債務についても、債務者たる納税者が法定された納期限内にその債務の全部又は一部を履行しないときは、納期限の経過によって履行遅滞を生じ、租税法上の履行遅滞の効果として、履行の強制、すなわち滞納処分手続への移行、遅延損害金の加算及び義務違反に対する行政上の措置などの効果が生ずる。

このような履行遅滞の効果のうち、遅延損害金に当たるものが延滞税であり、延納利息に当たるものが利子税であり、申告納税方式による国税の過少申告及び無申告、源泉徴収等による国税の不納付及びこれらの行為に際しての不正行為に対する行政上の措置に当たるものが過少申告加算税・無申告加算税・不納付加算税及び重加算税である。

これらの附帯税は、本税と合わせて徴収するのが便宜であるため、本