

# 免税事業者—特定期間の課税売上高と 給与等支払額の判定—

明治学院大学法学部教授 渡辺 充

国税不服審判所【東裁（諸）令2-26】令2-10-7裁決（TAINS:F0-5-356）

Brush up point

本件は、請求人が、消費税の基準期間の課税売上高が1,000万円以下で、特定期間の課税売上高が1,000万円を超えている時に、後日、特定期間の給与等支払額が1,000万円以下であったとして、当該課税期間において免税事業者該当する旨更正の請求をしたところ、原処分庁が更正をすべき理由がないとの通知処分を行った事件である。

国税不服審判所は、請求人の主張を認めず、次の判断ポイントにより、課税事業者となるものとした。

- (1) 消費税法9条の2の消費税の納税義務の免除の特例（本件特例）において、2つの判断基準のうちいずれを判定基準とするかは、二者択一の関係にあるといえる。
- (2) 二者択一につき、一旦自由な意思でこれらの規定に従い、かつ、適法な計算に基づいて申告書を提出し、税額を確定させた場合、後日その一定事項の申告及び選択等の内容を変更することを理由に更正の請求をすることはできない。

## I 事実関係

請求人は、平成16年12月8日に不動産コンサルティング等を目的として設立された法人である。請求人は、平成21年11月30日、原処分庁に対して、消費税法5条1項に規定する消費税を納める義務が生じたとして、「消費税課税事業者届出書」を提出した。請求人は、この届出書に記載された適用開始課税期間から平成29年1月1日から平成29年12月31日までの各課税期間に係る消費税等の確定申告書を法定申告期限までに提出していた。

請求人は、平成30年1月1日から平成30年12月31日までの本件課税期間の消費税等について、本件確定申告書に別表資料にある「確定申告」欄のとおり記載して、法定申告期限までに申告をした。

本件確定申告書の「基準期間の課税売上高」欄には「■■■■■」（原資料マスキング）と記載されているところ、本件課税期間に係る基準期間（平成28年1月1日から平成28年12月31日まで）及び本件課税期間に係る特定期間（平成29年1月1日から平成29年6月30日まで）の課税売上高等の内容は、以下のとおりであった。

本件基準期間に係る消費税等の確定申告書の「課税資産の譲渡等の対価の額」欄及びその付表2「課税売上割合・控除対象仕入税額等の計算表」の「課税売上額（税抜き）」欄に記載された額はいずれも「■■■■■」（原資料マスキング）であり、当該確定申告書の「返還等対価に係る税額」欄に金額の記載はない。

別紙の4のとおり、基準期間における課税売上高が1,000万円以下である事業者であっても、特定期間における課税売上高が1,000万円を超える場合は、消費税法9条1項の規定により免税事業者該当しないところ、本件特定期間における消費税法9条の2第2項に規定する本件特定期間課税売上高は「■■■■■」（原資料マスキング）であった。また、別紙の6のとおり、給与等支払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ところ、本件特定期間における給与等支払額は「1,200,000円」であった。

なお、請求人は、上記「消費税課税事業者届出書」の提出日から本件確定申告までの間に、「消費税の課税事業者でなくなった旨の届出書」及び「消費税課税事業者届出書（特定期間用）」を提出していない。

そこで、請求人は、平成30年1月1日から平成30年12月31日までの課税期間の消費税等の確定申告を行った後の平成31年3月26日、本件基準期間における課税売上高が1,000万円以下であり、かつ、本件特定期間給与等支払額が1,000万円以下であることから、本件課税期間において、免税事業者該当するとして、更正の請求をしたところ、原処分庁は更正をすべき理由がない旨の通知処分を行ったことから、請求人が原処分の全部の取消しを求めて本請求に至った。

## II 主たる争点と当事者の主張

本件の争点は、2つある。争点1は、請求人は本件課税期間において免税事業者となるか否かである。また、争点2は、本件通知処分は、信義誠実の原則に反する違法な処分か否かである。なお、本稿では、争点1についてのみ取り上げる。

争点1について、当事者の主張をまとめると、次のとおりである。

請求人の主張	税務当局の主張
<p>請求人は、次のことから、本件課税期間において免税事業者であり、本件更正の請求には通則法23条1項1号の規定に該当する事由がある。</p> <p>(イ) 本件特定期間における本件特例の判定基準の選択について、本件確定申告書の提出のみをもって、本件特定期間課税売上高を選択したと判断するのは適当ではなく、本件特例の判定基準のいずれを選択したかは、その「選択の意思」があったかどうかを総合的に判断すべきである。</p> <p>請求人は、原処分庁に対して本件特定期間につき、本件特定期間課税売上高を本件特例の判定基準とした旨を申述した事実はなく、「消費税課税事業者届出書(特定期間用)」も提出していない。</p> <p>よって、総合的に判断すれば、請求人には、本件特定期間につき、本件特定期間課税売上高を本件特例の判定基準として選択した事実はない。</p> <p>(ロ) 請求人は、本件基準期間の課税売上高が1,000万円以下になっていたことに気付かず1,000万円を超えていると思い込んで、本件特例の適用を検討せずに本件確定申告書を提出した。しかし、請求人が、本件基準期間の課税売上高が1,000万円以下と気付いていれば、本件特定期間課税売上高が本件特定期間給与等支払額のいずれを本件特例</p>	<p>請求人は、次のことから、本件課税期間において課税事業者該当し、本件更正の請求には通則法23条1項1号の規定に該当する事由はない。</p> <p>(イ) 請求人は、「消費税課税事業者届出書(特定期間用)」を原処分庁に提出していないが、「消費税課税事業者届出書(特定期間用)」は、本件特例により消費税を納める義務が免除されなくなったことの報告の書面であり、何らかの法的効果を生じさせるものではないから、「消費税課税事業者届出書(特定期間用)」の提出の有無によって、課税事業者か免税事業者かが決まるものではない。</p> <p>請求人は、本件特定期間課税売上高が1,000万円を超えている事実及び本件確定申告書を提出している事実がある。よって、請求人は、本件特定期間課税売上高を本件特例の判定基準として選択したものと認められる。</p> <p>(ロ) 本件特例の判定基準を消費税法9条の2第2項に規定する課税売上高とするか、同条第3項に規定する給与等支払額とするかは、事業者の選択に委ねられている。そして、事業者が本件特例の判定基準としていずれかをを用いて判定を行い、消費税等の確定申告を行うことは法令の規定に従った選択を行ったものである。</p>

の判定基準として選択するかの判断をすることになる。そして、請求人は、当然に本件特定期間給与等支払額を判定基準として選択するから、本件課税期間においては免税事業者に該当することになる。

そうすると、本件確定申告書は、通則法23条1項1号に規定する当該申告書に記載した課税標準等又は税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていないことになり、本件特定期間給与等支払額の選択により免税事業者となる請求人が本件確定申告書により納付した税額は過大である。

したがって、その選択の結果、他方の本件特例の判定基準を用いた場合に比べて納付すべき税額が過大になったとしても、そのことを理由に通則法23条1項1号の規定に基づく更正の請求をすることはできない。

上記のとおり、請求人は、本件特定期間課税売上高が1,000万円を超えている事実及び本件確定申告書を提出している事実がある。そうすると、請求人は、本件特例を適用し、本件確定申告書を提出したものと認められ、本件確定申告書に記載された課税標準等の計算に誤り等があったことにより、本件確定申告書の提出により納付すべき税額が過大であるとは認められない。

### III 裁決の要旨

国税不服審判所は、まず、本件特例の判定基準について、次のとおり判断した。「本件特例の適用の有無の判定に当たっては、事業者が、給与等支払額を判定基準とすれば、課税売上高は判定基準とされないし、逆に、課税売上高を判定基準とすれば給与等支払額は判定基準とされないから、当該事業者が、両者のうちのいずれを判定基準とするかは、二者択一の関係にあるといえる。したがって、この場合において、当該事業者が課税事業者であるか免税事業者であるかは、当該事業者が消費税法第9条の2第2項に規定する特定期間における課税売上高を本件特例の判定基準とした事実が認められるか、給与等支払額を本件特例の判定基準とした事実が認められるかによって判断することになる。」

また、更正の請求についての可否については、「実体法において、納税者に一定事項の申告及び選択等を条件としてその規定の適用を受けることを委ねている場合においては、一旦自由な意思でこれらの規定に従い、かつ、適法な計算に基づいて申告書を提出し、税額を確定させた場合、後日その一定事項の申告及び選択等の内容を変更することを理由に更正の請求をすることはできないと解される。」とした。

そこで、請求人が、本件課税期間において、本件特定期間課税売上高又は本件特定期間給与等支払額のいずれを本件特例の判定基準として選択したのかを検討すると、「請求人は、①上記……のとおり、本件基準期間の消費税等の確定申告書の付表2の『課税売上額（税抜き）』欄に『■■■■■■』と記載し、②……本件確定申告書の『基準期間の課税売上高』欄に『■■■■■■』と記載していることから、請求人は、本件基準期間の課税売上高が1,000万円以下であることを前提として、本件確定申告書を平成31年2月28日に原処分庁に提出していると認められる。したがって、請求人は、本件特定期間課税売上高を本件特例の判定基準として選択したと認めることが相当である。そして、その選択の結果、請求人は、本件課税期間につき、課税事業者として本件確定申告を行ったものと認められる。」とし、「また、本件特例の判定基準の選択は、上記……のとおり、請求人による二者択一の関係にあり、請求人の自由な意思に委ねられていることから、本件特例の判定基準のいずれを選択しても法律の規定に従っていないことにならない。そのため、請求人が、本件特例の判定基準として本件特定期間給与等支払額を選択せず、課税事業者として本件確定申告書を提

出したとしても……通則法第23条第1項第1号に規定する更正の請求ができる要件には該当しない。」

したがって、請求人は、本件課税期間において免税事業者ではなく、本件更正の請求につき、通則法第23条第1項第1号の規定に該当する事由はないとした。

なお、請求人は、「消費税課税事業者届出書（特定期間用）」を提出していないことから、本件特定期間課税売上高を本件特例の判定基準として選択した事実はない旨主張したが、それについては、『消費税法第57条第1項第1号は、基準期間における課税売上高が1,000万円以下である事業者が、特定期間における課税売上高が1,000万円を超えたことにより、課税事業者となった場合には、当該届出書を当該事業者の納税地を所轄する税務署長に速やかに提出しなければならない旨規定しているが、同号の規定は、当該届出書の提出の有無によって、請求人が本件課税期間につき課税事業者であるか否か、ひいては、本件特例の判定基準に何を選択したかについて、影響を与えるものではない。』と判断した。

### IV 解説

〔1〕消費税法5条1項は、事業者は、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負うものとしているが、基準期間における課税売上高が1,000万円以下である事業者については、同法9条1項の定めにより、当該義務を免除するものとしている。ただし、消費税法9条の2は、消費税の納税義務の免除の特例を定めており（本件特例）、同条1項の規定により、基準期間における課税売上高が1,000万円以下である事業者であっても、特定期間\*1における課税売上高が1,000万円を超えるときは、同法9条1項の規定は適用されない。

また、消費税法9条の2第2項は、同条1項に規定する「特定期間における課税売上高」を規定しているが、同条3項において、同条1項の規定を適用する場合においては、同条2項の規定にかかわらず、「特定期間における給与等支払額」をもって、同条1項の特定期間における課税売上高とすることができることとしている。すなわち、本件特例は、特定期間における課税売上高か給与等支払額の二者択一による選択適用となっているのである。

〔2〕本件特例は、平成23（2011）年の税制改正により、免税事業者制度の適正化の観点から創設されたものであるが、その規定振りをみると、免税事業者の本来の判定が、基準期間における課税売上高をベースとすることから、「特定期間における課税売上高」が第2項に規定され本件特例の判断基準の第1とされている。しかし、第3項に、課税売上高に

\*1 特定期間とは、消費税法9条の2第4項に、次のとおり規定している。

〔4 前3項に規定する特定期間とは、次の各号に掲げる事業者の区分に応じ当該各号に定める期間をいう。

- 一 個人事業者 その年の前年1月1日から6月30日までの期間
- 二 その事業年度の前事業年度（7月以下であるものその他の政令で定めるもの（次号において「短期事業年度」という。）を除く。）がある法人 当該前事業年度開始の日以後6月の期間
- 三 その事業年度の前事業年度が短期事業年度である法人 その事業年度の前々事業年度（その事業年度の基準期間に含まれるものその他の政令で定めるものを除く。）開始の日以後6月の期間（当該前々事業年度が6月以下の場合には、当該前々事業年度開始の日からその終了の日までの期間）

代替して特定期間における給与等支払額を「第1項の特定期間における課税売上高とすることができる」とする「できる規定」を設けている。

この代替規定が設けられた趣旨は、「給与等の金額であれば、売上高との相関性が高く、また、事業者は、所得税法により給与支給明細書の交付義務があり（所法231条1項）、かつ、源泉徴収義務者は源泉所得税を毎月あるいは6月ごとに納付していること等から、その支払額を把握することが一般的に容易と考えられること等を踏まえ、事業者の事務負担に配慮する観点から設けられたものである。」（武田昌輔監修『DHCコンメンタール消費税法』1656頁）。

そこで、この「できる規定」とは、主体に権限を与えることであり、その権限を行使すべきときには主体は行使しなければならないものである。したがって、国税不服審判所は、本件更正の請求について、「一旦自由な意思でこれらの規定に従い、かつ、適法な計算に基づいて申告書を提出し、税額を確定させた場合、後日その一定事項の申告及び選択等の内容を変更することを理由に更正の請求をすることはできないと解される」とした。主体のはじめの権限行使による意思表示は、法律効果を発生させるために意思を表示する行為であり、この場合の法律効果とは、法律上の要件を満たすことで、権利・義務が発生、変更、消滅する効果のことをいう。したがって、請求人の第1の選択は、消費税法9条の2の法的要件を満たすことになり、選択の内容の変更は、通則法23条1項1号に規定する更正の請求ができる要件には該当しないことになる。これは主体の選択行使に対する妥当な法解釈であると筆者も考える。

[3] なお、請求人は、「消費税課税事業者届出書（特定期間用）」を提出していないことから、本件特定期間課税売上高を本件特例の判定基準として選択した事実はない旨主張した。この届出は、消費税法57条の規定により要請される届出であるが、請求人はその届出を怠ったというだけであり、国税不服審判所も「当該届出書の提出の有無によって、請求人が本件課税期間につき課税事業者であるか否か、ひいては、本件特例の判定基準に何を選択したかについて、影響を与えるものではない。」と判断し、そもそも本件届出書の提出が、本件特例の選択に関する法的要件ではないのである。

なお、「消費税課税事業者届出書（特定期間用）」（裏面）には、記載要領等があり、次のとおり記載されている。

#### 「1. 提出すべき場合

この届出書は、その課税期間の基準期間における課税売上高が1,000万円以下（注1）である事業者が、特定期間（※）における課税売上高が1,000万円を超えたことにより、その課税期間について課税事業者となる（納税義務が免除されないこととなる）場合に提出します（法57①一）。

なお、特定期間における1,000万円の判定は、課税売上高に代えて給与等支給額の合計額によることもできます。（以下、省略）」

すなわち、なお書きにおいて丁寧な代替方法も示されており、本件は納税者の単なるケアレスミスとしか言いようがない。

〔わたなべ・みつる〕

人気の別冊付録『租税判例の回顧』が電子版で読める!!

## 要点解説

# 租税判例総集

【監修】

中里 実（東京大学名誉教授）  
保坂雅樹（弁護士）

【編集】

月刊『税理』編集局

お申し込み➡



加除式・B5判・全1冊

定価18,700円（10%税込）送料サービス

情報更新料 年2回7,260円（10%税込）（3,630円×2回）

電子版付!

要点をまとめた租税判例を  
すべて収録

税務処理に困った時に  
解決の糸口がここにある!

◆平成25年以降に言い渡された租税判例の収録数は随一!  
（以後1年間に2回の頻度で1年分の内容を更新していきます）

◆各判例の全文を掲載するという煩雑さを避け、①判決の要旨を中心に、②テーマ、③争点、④判断を付け、読みやすく、要点を把握しやすい!

◆購読者限定の電子版付き。全文検索だけでなく、キーワードによるテーマごとの検索により他の類似判例も参照できる!