

論 説

役務の提供を巡る消費税課税上の問題点について

大分大学経済学部教授

(前東京国税不服審判所国税審判官)

白 木 康 晴

SUMMARY

平成 26 年 4 月 1 日から消費税の税率が 8%に引き上げられ、さらに、平成 27 年 10 月 1 日から 10%に引き上げられることが予定されている。そのような背景の中、消費税をめぐる課税問題は経済取引においてかなり重要な問題となることが予想される。

本稿は、経済取引における役務の提供に対する消費税の課税上の問題点、特に、労働供給の形態が雇用、請負、派遣、委託等さまざまな形式が採られる現状において問題となる、給与と給与以外の役務提供の対価の区別を中心に、関連する裁判例、裁決事例を取り上げるなどしながら、課税要件に沿って検討するものである。(平成 26 年 8 月 29 日税務大学校ホームページ掲載)

(税大ジャーナル編集部)

本内容については、すべて執筆者の個人的見解であり、税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式見解を示すものではありません。

目 次

1	はじめに 本稿の目的	44
2	役務の提供に対する消費税法上の取扱いについて	44
3	国内において行われることの意義	45
4	事業者が事業として行うことの意義	47
5	対価を得て行うことの意義	48
6	役務の提供であること（所得税法 28 条 1 項に規定する給与等を対価とする役務の提供でないことの意義）	50
7	輸出取引等の意義	53
8	おわりに	55

1 はじめに 本稿の目的

消費税の課税要件は、国内において、事業者が事業として対価を得て行う資産の譲渡、貸付け、役務の提供である（消費税法 2 条 1 項 8 号、同 4 条 1 項）。そして、役務の提供からは所得税法 28 条 1 項に規定する給与等を対価とするものは除かれ（消法 2 条 1 項 12 号）さらに輸出取引等に該当する場合は、消費税が免除される（消法 7 条 1 項）。これらの規定によって、事業者が国内において資産の譲渡等（事業として対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供をいう。以下同じ。）を行った場合、原則として、非課税とされるもの及び輸出免税等とされるものを除いて、消費税が課税されることとなる（消法 4 条 1 項、同 6 条 1 項、同 7 条 1 項、同 8 条 1 項）。

さて、消費税の税率が平成 26 年 4 月 1 日から 8%に引き上げられたところであり、さらに、平成 27 年 10 月 1 日から 10%に引き上げられることが予定されており、消費税をめぐる課税問題は経済取引の中でかなり重要な問題となることが予想される。本稿は、経済取引の中の役務の提供に対する消費税の課税上の問題点について、関連する裁判例、裁

決事例を取り上げ、または仮定の事例を設定し、課税要件に沿って検討することとする<sup>(1)</sup>。

また、国内の消費者が国外からデジタル・コンテンツの提供を受ける場合又は国内企業が国外で広告等の役務提供を受ける場合、現時点では、消費税の課税対象外であるが、消費税課税のあり方について見直しが行われており、政府税制調査会は、2015 年度からこれらの取引を課税対象とする予定である旨報道されているところであるが<sup>(2)(3)</sup>、この問題については、下記 7 で検討することとする。

なお、文中にわたる意見は私見である。

2 役務の提供に対する消費税法上の取扱いについて

(1) まず、役務の提供とは何かについて、消費税法（以下「法」という。）をはじめ、所得税法、法人税法等に定義はなく、他の特定の法律からの借用概念でもない<sup>(4)(5)(6)</sup>。他方、資産の貸付けについては、定義規定があり、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ものとして規定されている（法 2 条 2 項）。役務の提供の定義が必要なのは、資産の貸付けと役務の提供の区別に必要となり、そ

の結果、国内取引か否かの判定に影響が生じるからである<sup>(7)</sup>。

資産の譲渡と役務の提供の区別について、例えば、民法上の請負契約である建物建築、船舶建造契約等のように目的物の引渡しが必要な契約は、資産の譲渡なのか役務の提供かという問題が発生する。民法上は、原則として、材料を支給した者に所有権が帰属するとされているが<sup>(8)</sup>、建物や船舶等の場合、通常、請負契約兼売買契約の形式が取られることが多く、売買及び役務の提供の両方の性質をもつことになる。また、いわゆる仲介の場合、その仲介業が、実態に応じて、物品の売買か役務の提供かなどについて判定が困難になるケースがある<sup>(9)</sup>。

(2) 役務の提供に関する消費税法上の取扱いについて

消費税は、上記1で述べたとおり、原則として、資産の譲渡等のうち法6条1項《非課税》の規定により、非課税とされるもの以外のものが課税対象となる(法2条1項9号)。消費税の課税要件を詳しく述べると次のとおりとなる(非課税となるものを除く。)

- 国内(消費税法の施行地をいう。以下同じ。)において行われること
- 事業者が事業として行うこと
- 対価を得て行うこと
- 役務の提供であること(所得税法28条1項に規定する給与等を対価とする役務の提供でないこと)
- 輸出取引等でないこと(法7条1項)

なお、保税地域から引き取られる外国貨物については、事業者であるかどうかにかかわらず、その引取りの時に消費税が課される(法5条2項)。

本稿は、上記 から の要件について、裁判例又は裁決事例があるものについては、それらを取り上げ、裁判例等がない場合は、仮定の事例を設けて検討することとしたい。

3 国内において行われることの意義

(1) 役務の提供が国内で行われたかどうかの判定について、原則として、当該役務の提供が行われた場所が国内にあるかどうかにより行われることとなる(法4条3項2号)。また、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については、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が国内にあるかどうかにより判断するものとしている(消費税法施行令6条2項7号)。

なお、資産の譲渡又は貸付けについては、原則として、資産の譲渡又は貸付けの時に於ける資産の所在場所が国内かどうかによって判定されることとなる(法4条3項1号)。

ここで、役務の提供に係る事務所等とは何かについて、消費税法基本通達(以下「通達」という。)5-7-14(事務所の意義)によれば、事務所等とは、資産の譲渡又は貸付けに係る事務所等が前提となることから、資産の譲渡等に直接関連する事業活動を行う施設、すなわち譲渡又は貸付けに係る契約の締結、資産の引渡し、代金の回収等を行う施設が該当することを明らかにしており、役務の提供に係る事務所等も同様に解されるとしている<sup>(10)</sup>。他方、東京地裁平成22年10月13日判決(訟務月報57巻2号549頁)は、消費税法施行令6条2項7号にいう「事務所等」とは、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、役務の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されるというべきであるとしている。

(2) 裁判例1(上記東京地裁平成22年10月13日判決)

イ 本件は、カーレースへの参戦及びその企画運営を行う法人である原告が、所轄税務署長から、平成19年2月26日付けで、消費税及び地方消費税（以下「消費税等」という。）の更正処分等を受けたことに対し、各スポンサー企業との間のスポンサー契約（以下「本件各スポンサー契約」という。）における役務提供地が国外であり、同契約の契約金が国外売上げであって課税対象となる売上げに該当しないこと（不課税取引）を理由として、更正処分等の取消しを求めた事案である。

ロ 判決の要旨

(イ) 消費税法施行令（以下「令」という。）

6条2項7号の趣旨は、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管轄の基準とするが、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にかんがみ、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計ったものと解される。そうすると、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であっても、当該役務の現実的な提供場所が国内と国内以外の地域とに区分することができ、かつ、これら役務の提供に係る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るものは、国内の役務に対応する対価の額をもって消費税等の課税標準を定めることが可能である（法28条1項参照）から、同号にいう「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」には当たらないものと解される。一方、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のうち、役務の提供に係る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ものについては、当該役務の現実的な提供場所が国内と国内以外の地域とに区分することができたとしても、対価の額に対応する役務の提供場所の特定ができないから、同号の趣旨が当てはまるものといえる。

したがって、同号における「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」とは、役務の提供が国内と国外との間で連続して行われるもののほか、同一の者に対して行われる役務の提供で役務の提供場所が国内及び国内以外の地域にわたって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別されていないものをいうと解するべきである（通達5-7-15 後段参照）。

(ロ) 原告がスポンサー契約において負担した上記役務の提供は、その全体が各年の契約金を対価としているものと認められ、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別されていないから、「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」に当たる。

そうすると、スポンサー契約において原告の役務の提供に係る事務所等の所在地（令6条2項7号）が国内にあるか否かにより課税対象該当性の有無が判断される。そして、同号にいう「事務所等」とは、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、役務の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されるとい

うべきである。

八 本東京地裁判決は、本件各スポンサー契約及び事実認定から、原告のカーレースへの参戦等の役務の提供は、令6条2項7号にいう「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」に当たると判断した上、役務の提供に係る事務所等の意義について、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の解釈を示し、原告のカーレースへの参戦等の役務の提供を管理・支配していたのは日本国内における本店事務所等であるから、原告の役務の提供は、国内において事業者が行った資産の譲渡等に当たり、消費税の課税対象になると判断した。本判決は、同号にいう「事務所等」とは、役務の提供に直接関連する事業活動を行う施設をいうという従来からの実務上の取扱いを認め、さらに、役務の提供に直接関連する事業活動を行う施設の意義内容について、より明確な基準を示したものと思われる。

#### 4 事業者が事業として行うことの意義

(1) 法2条1項4号は、事業者とは個人事業者及び法人をいうと規定し、同項3号は、個人事業者とは事業を行う個人をいうと規定しているが、「事業」自体の一般的な定義規定は置かれていない<sup>(11)</sup>。なお、個人事業者と給与所得者の区分について、しばしば問題となるが、これについては、下記6で検討することとする。

通達5-1-1(事業としての意義)では、消費税法上の「事業」とは、対価を得て行われる資産の譲渡等が反復、継続、独立して行われることをいうと定めているが、事業の規模については触れられていない。これに対して、所得税では、例えば、建物の貸付けが事業として行われているかどうかの判定において、社会通念上事業と称するに至る程度の規模で建物の貸付けを行ってい

るかどうかにより判定すべきであると定め(所通達26-9)また、競走馬の保有から生じる所得が事業所得に該当するかどうかの判定において、事業の規模、収支状況を判定要素に含めているところである(所通達27-7)。しかし、消費税においては、建物の貸付けや競走馬に係る譲渡、出走等が反復、継続、独立して行われるものであれば、規模の大小は問わないとし、また、法人が行う資産の譲渡等はすべてが事業になるとしている<sup>(12)</sup>。

規模の大小は問わないという点について、富山地裁平成15年5月21日判決は、「消費税法と所得税法とは、着目する担税力や課税対象を異とするものであるから、このような性質の異なる両法の規定中に同一文言があるからといって、直ちに、それを同一に解釈すべきであるということにはならない。・・消費税の趣旨・目的に照らすと、消費税法の「事業」の意義内容は、所得税法上の「事業」概念と異なり、その規模を問わず、「反復・継続・独立して行われる」ものであるというべきである。」と判断しており、裁判例においても実務上の取扱いが認められている<sup>(13)</sup>。

(2) 裁判例2(上記富山地裁平成15年5月21日判決)

イ 本件は、原告が、代表者を務めていた有限会社に対する建物の賃貸は消費税法上の「事業」に当たらないとしてした消費税等の更正請求について、所轄税務署長が、平成12年6月28日付けで更正をすべき理由がない旨の通知処分をしたことに対し、その取消しを求めた事案である。

#### ロ 判決の要旨

(1) 消費税法は、徴税技術上、納税義務者を物品の製造者や販売者、役務の提供者等としているものの、その性質は、その相手方である消費者の消費支出に着目したもので、これを提供する事業者の規模

そのものは、消費税法が課税を意図する担税力と直ちに結びつくということではできない。しかも、消費税法は、個人事業者を含む小規模事業者につき、課税売上高を基準に免税点制度（法9条1項）を設け、これと共に課税事業者選択制度（法9条4項）を設けているが、これらの諸制度は、同法が個人事業者を含む事業者をその規模を問うことなく納税義務者として定めていることを前提とするものである。

(D) これに対し、所得税とは、一般的に、担税力の現われとして、人が収入等を得ていることに着目し、収入等の形で新たに取得する経済的利得即ち所得を、直接対象として課されるものである。そして、所得税法は、利得をすべて課税対象たる所得とすることを前提に、その性質や発生の態様によってそれぞれの担税力の相違を加味する趣旨で、その源泉ないし性質に応じて、所得を10種類に分類した（所得税法23条ないし35条）。そこで、所得税法上の「事業」については、当該所得が事業所得に当たるか他の所得区分に当たるかを判断するにあたって、各所得区分間の担税力の相違を加味するとの上記所得税法の趣旨に照らし、解釈することになる。

そうすると、消費税法と所得税法とは、着目する担税力や課税対象を異とするものであるから、このような性質の異なる両法の規定中に同一文言があるからといって、直ちに、それを同一に解釈すべきであるということにはならない。・消費税法の趣旨・目的に照らすと、消費税法の「事業」の意義内容は、所得税法上の「事業」概念と異なり、その規模を問わず、「回復・継続・独立して行われる」ものであるというべきである。

## 5 対価を得て行うことの意義

(1) 法2条1項8号に規定する対価を得て行う資産の譲渡等とは、資産の譲渡等に対して反対給付を受けることであり、無償による資産の譲渡等は対価を得て行うものに該当しない（通達5-1-2）。そして、課税標準となる課税資産の譲渡等の対価の額は、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をいい、課税資産の譲渡等について課されるべき消費税等相当額は含まれない（法28条1項）。この場合における「收受すべき」とは、みなし譲渡（法4条4項）となる場合を除いて、課税資産の譲渡等を行った場合のその課税資産の譲渡等の価額（時価）をいうのではなく、その譲渡等に係る当事者間で授受することとした対価の額とされている（通達10-1-1）。

対価性の有無の判断において、資産の譲渡等に対する反対給付であるか否かが重要となる。例えば、国や地方公共団体等から受ける補助金、助成金等は、政策目的の実現のために支払いを受けるものであり、資産の譲渡等に対する反対給付ではないことから、対価性はないとされている（通達5-2-15）<sup>(14)</sup>。また、同業者団体、組合等の会費について、役務の提供との間に明白な対価関係があるかどうかによって判断されるが、いわゆる通常会費については対価性がなく、特別会費は対価性があり課税されることとなる（通達5-5-3）<sup>(15)</sup>。

当事者の授受する金額がたとえ、事務処理に必要な実費相当額であっても、対価関係を有することに変わりはないが<sup>(16)</sup>、この場合、しばしば問題となる。実費相当額の対価性の有無について争われた事案として、京都地裁平成23年4月28日判決がある（訟務月報58巻12号4182頁）<sup>(17)</sup>。本件は、弁護士会が司法研修所から受託した司法修習生の弁護実務修習の実施に対して支払われ

た司法修習委託金について、消費税法に規定する役務の提供の対価に該当するかなどについて争われた事案で、原告の弁護士会は司法修習委託金について、( )契約関係に基づく支払ではなく、( )合意形成の任意性を欠いている、( )役務の提供(弁護実務修習)とこれに対応する代金の基本的同等性を欠いていることなどを理由として司法修習委託金は対価性がないと主張していた。これに対して、同判決は、「司法修習委託金は、弁護実務修習の指導に要する経費に充てることをその用途とすることが明らかであり、原告など弁護士会が弁護実務修習の委託を受けてこれを実施したから支払われものであることは否定できない。これに加えて、補助金適正化法の定める手続がとられていないことなどにも照らせば、司法修習委託金は、消費税法基本通達5-2-15の規定するような、特定の政策目的を図るための給付金であるとまではいえないと解される。また、〔略〕消費税は、消費全体に広く薄く税負担を求めるといふ観点のものであることなどからすると、「その金額が対応する資産の譲渡や役務の提供の客観的価値よりも低いと考えられるような金員」や、「一方当事者が支払いの有無やその金額を決定できるような金員」についても、上記の消費税法基本通達5-2-15の規定するような給付金であるといえるような場合等でない限りは、資産の譲渡や役務の提供に対する反対給付(対価)であるとするのが、法の趣旨であると解される。」と述べ、司法修習委託金は、弁護実務修習の反対給付(対価)に当たり、消費税の課税対象になると判断している。

(2) 裁判例3(京都地裁平成23年4月28日判決、既出)

イ 本件は、上記(1)の司法修習委託金のほかに、弁護士会が収受した受任事件負担金、照会手数料、事務委託金が課税資産の譲渡

等の対価に該当するか否かについて争われた事案である。

ロ 判決の要旨

(イ) 原告の設置する法律相談センター等において紹介等をされた弁護士が申込者から事件を受任するなどした場合に等に支払うこととされている受任事件負担金(以下「本件各受任事件負担金」という。)について、各弁護士は、原告の事務処理という役務の提供によって受任の機会を得たため、その反対給付として本件各受任事件負担金を支払うこととされているものということができ、当該役務の提供と本件各受任事件負担金との間には明白な対価関係がある。

(ロ) 弁護士法23条の2に基づく照会手数料(以下「23条照会手数料」という。)は、照会書が発送されれば、照会結果の内容いかんにかかわらず支払うものとされていることに加え、公務所等から報告に関する費用の支払を求められた場合には、照会を申し出た会員は、23条照会手数料とは別にその費用を支払うものとされていることなどに照らせば、23条照会手数料は、照会の申出をした会員のために原告が行った照会事務に関して発生した費用を、当該会員が負担するものであると考えるのが自然かつ合理的である。そうすると、23条照会手数料は、照会に係る事務という役務の提供に対する反対給付であり、当該役務の提供との間に明白な対価関係があるといえることができる。

(ハ) 弁護士協同組合や法律扶助協会(以下、両方を併せて「本件組合等」という。)への事務委託金(以下「本件各事務委託金」という。)について、原告の職員が、本件組合等に出向していたとはいえ、むしろ、原告の職員が、原告の職員として、本件組合等から委託を受けた事務を行っていたものと認められる。よって、本件

各事務委託金は、その実質も事務委託金、すなわち、本件組合等が原告に事務を委託し、その委託された事務を原告が行うという役務の提供に対する反対給付(対価)であると認められる。

- (二) 司法修習委託金は、これまで検討してきた本件各受任事件負担金、23 条照会手数料及び本件各事務委託金とは異なり、原告の内部でその構成員の総体的意思として決定されたと捉え得る原告の規程・規則等に基づくものとして説明することはできない。さらに、司法修習委託金は、国の予算に係る事務処理として支払われるにすぎないことを併せ考量すると、司法修習委託金は、特定の事務又は事業を助長するために恩恵的に交付される給付金である補助金に近い性質を有するということも不可能ではない。

しかし、司法修習委託金は、弁護実務修習の指導に要する経費に充てることをその用途とすることが明らかであり、原告など弁護士会が弁護実務修習の委託を受けてこれを実施したからこそ支払われるものであることは否定できない。これに加えて、補助金適正化法の定める手続がとられていないことなどにも照らせば、司法修習委託金は、消費税法基本通達 5-2-15 の規定するような、特定の政策目的を図るための給付金であるとまではいえないと解される。また、消費税は、消費全体に広く薄く税負担を求めるといった観点のものであることなどからすると、「その金額が対応する資産の譲渡や役務の提供の客観的価値よりも低いと考えられるような金員」や、「一方当事者が支払の有無やその金額を決定できるような金員」についても、上記の消費税法基本通達 5-2-15 の規定するような給付金であるといえるような場合等でない限りは、資産の譲渡や役務の提供に対する反対給

付(対価)であるとするのが、法の趣旨であると解される。そうすると、司法修習委託金については、上記のような性質のものである以上、原告の行う弁護実務修習の反対給付(対価)に当たるものと解される。

- 八 本京都地裁判決から役務の提供の対価に係る対価性の判断基準として、( )経費に充てるためのものであること(給与負担金でないこと)、( )委託を受けて実施しなければ支払われないこと、( )通達 5-2-15 に規定するような、特定の政策目的を図るための給付金でないこと、の三つが挙げられるのではないか。

- 6 役務の提供であること(所得税法 28 条 1 項に規定する給与等を対価とする役務の提供でないことの意義)

- (1) 消費税の納税義務者は、法人及び個人事業者であるが、前記 4 のとおり、個人事業者とは、事業を行う個人をいうと規定されている。したがって、個人が役務の提供をした場合、その役務の提供が事業として行われたかどうかによって、消費税の納税義務が判断されることとなる。そして、事業とは、対価を得て行われる資産の譲渡等が反復、継続、独立して行われることをいうとされている。課税実務上、個人事業者と給与所得者の区分について、個人が雇用契約又はこれに準ずる契約に基づき他の者に従属し、かつ、当該他の者の計算により行われる事業に役務を提供する場合には、その役務の提供の多寡に応じて対価を得るときであっても、この役務の提供は、一般にいう出来高払の給与であり、事業には該当しないが、個人が請負による報酬を対価とする役務の提供は、事業に該当するとしている(通達 1-1-1)。

- (2) 所得税法 28 条 1 項に規定する給与等が消費税の課税対象外とされたことから<sup>(18)</sup>、役



務の提供の対価が消費税の課税対象となるかどうかは、所得税法における給与所得か事業所得かという所得区分の問題と密接な関連を有することとなる。そこで、給与所得と事業所得の区分に関する学説、判例を検討することとする。まず、代表的な通説として、「給与所得とは、俸給・給料・賃金・歳費および賞与ならびにこれらの性質を有する給与をいう。したがって、それは、勤労性所得（人的役務からの所得）のうち、雇用関係またはそれに類する関係において使用者の指揮・命令のもとに提供される役務の対価を広く含む概念である。非独立的労働ないし従属的労働の対価と観念してもよい。」と述べ<sup>(19)</sup>、また、「事業所得とは、各種の事業から生ずる所得のことである。事業とは、自己の計算と危険において営利を目的とし対価を得て継続的に行う経済活動のことであって、農業・漁業・製造業・卸売業・小売業・サービス業・著述業等、種々の事業がある。」と述べられている<sup>(20)</sup>。他方、判例もほぼ同様で弁護士の顧問料収入が給与所得か事業所得かについて争われた事案に対し、最高裁昭和56年4月24日第二小法廷判決（判例時報1001号24頁、判例タイムズ442号88頁）（以下「昭和56年最高裁判決」という。）は、「およそ業務の遂行ないし労務の提供から生ずる所得が所得税法上の事業所得（同法27条1項、同法施行令63条12号）と給与所得（同法28条1項）のいずれに該当するかを判断するにあたっては、租税負担の公平を図るため、所得を事業所得、給与所得等に分類し、その種類に応じた課税を定めている所得税法の趣旨、目的に照らし、当該業務ないし労務及び所得の態様等を考察しなければならない。したがって、弁護士の顧問料についても、これを一般的抽象的に事業所得又は給与所得のいずれかに分類すべきものではなく、その顧問業務の具体的態様に応じ

て、その法的性格を判断しなければならないが、その場合、判断の一応の基準として、両者を次のように区別するのが相当である。すなわち、事業所得とは、自己の計算と危険において独立して営まれ、営利性、有償性を有し、かつ反復継続して遂行する意志と社会的地位とが客観的に認められる業務から生ずる所得をいい、これに対し、給与所得とは雇傭契約又はこれに類する原因に基づき使用者の指揮命令に服して提供した労務の対価として使用者から受ける給付をいう。なお、給与所得については、とりわけ、給与支給者との関係において何らかの空間的、時間的な拘束を受け、継続的ないし断続的に労務又は役務の提供があり、その対価として支給されるものであるかどうか重視されなければならない。」としている<sup>(21)</sup>。

- (3) ここで注意が必要な点として、次の二つが挙げられる。第一として、給与所得に該当するか否かは、その支払いの基礎となる法律関係の性質によって決まるのではなく、昭和56年最高裁判決にあるように、「当該業務ないし労務及び所得の態様等を考察しなければならない」のであり、「弁護士の顧問料についても、これを一般的抽象的に事業所得又は給与所得のいずれかに分類すべきものではなく、その顧問業務の具体的態様に応じて、その法的性格を判断しなければならない」こととなる<sup>(22)</sup>。第二に、労働基準法等の労働法制上の労働者性の判断とその受け取る報酬の給与該当性の判断は別であるということである<sup>(23)</sup>。この点について、福岡地裁小倉支部昭和50年2月25日判決（判例タイムズ328号338頁）は、「原告が被告会社から受ける検針手数料を、納税手続上事業所得として所轄税務所に申告し、事業税を納付する方法をとっていることは前記認定のとおりであるが、それはあくまでも、税法的見地からの処理の問題で

あって、その当否の問題はまた別個に考えるべきものであるからそのことをもって原告が被告会社の使用従属下に検針業務に従事していることを否定することはできないものというべきである。」としており、検針員には労働者性を認めているが、その受け取る検針手数料が事業所得であったとしても、税法の問題であるとしている<sup>(24)</sup>。

電力計の検針員以外に、ガス集金人、保険外務員、証券外務員等で請負、委任等の契約形式を採用している場合であっても、その契約形式のみによって受け取る報酬の所得区分が決まるわけではなく、当該業務ないし労務及び所得の態様等によって決定されることとなる<sup>(25)</sup>。

(4) 裁判例4 (京都地裁平成20年10月21日判決、大阪高裁平成21年4月22日判決で維持)<sup>(26)</sup>

イ 本件は、弁護士会法律相談センターの行う無料法律相談業務(以下「本件相談業務」という。)に従事した対価として弁護士会から支給された担当弁護士の日当に係る所得が、給与所得ではなく、事業所得に当たるとして所轄税務署長から所得税及び消費税の更正処分等を受けた原告がその取消しを求めた事案である。

□ 判決の要旨

弁護士会法律相談センターの行う無料法律相談業務に従事した対価として弁護士会から支給された担当弁護士の日当に係る所得につき、当該日当は、弁護士会の会員である弁護士が、同会の会員らの総意により、弁護士の使命を達成するための公益的活動の一環である無料法律相談活動を行うための規律として自治的に定められた弁護士会法律相談センター規程の規定に従い、無料法律相談業務に従事した対価として、弁護士会から支給されたものと認められるから、その給付の原因である弁護士会と弁護士との間の法律関係が雇用契約又はこれに類す

る支配従属関係でないことは明らかであり、弁護士がその計算と危険において独立して行う業務から生ずる所得であって、所得税法施行令63条11号にいう「その他のサービス業」から生ずる所得に該当し、給与所得ではなく、事業所得に当たるといふべきである。

ハ 本件京都地裁判決は、一見、契約の種類によって給与所得か事業所得かどうかを判断しているようにみえなくもないが、その趣旨とするとところは、弁護士の行う業務から生じる所得が所得税法上いかなる所得区分に該当するのかは、当該業務の具体的内容に基づいて判断されるべきものであるから、原告が主張する医師、歯科医師又は弁護士の各委嘱業務と本件相談業務について、具体的態様の異同を検討することなく、その主体が高度の専門的業務を行う有資格者である点で共通性があることのみを重視して、同一性格の業務であるとの前提に立って、その対価の所得税法上の区分も同一(給与所得)になると判断するのは相当ではなく、各委嘱業務の具体的態様を検討した上で本件相談業務に係る対価を事業所得に当たると判断したものと解される。

(5) 裁決事例(国税不服審判所平成17年4月26日裁決、裁決事例集69巻363頁)

イ 本件は、生命保険会社と営業社員雇用契約(以下「本件契約」という。)を締結した営業社員である審査請求人(以下「請求人」という。)が消費税法上の事業者該当するか否かについて争われた事案である(仕入税額控除の当否等についても争われているが、これらについては省略する。)

□ 裁決の要旨

生命保険会社は、請求人の仕事のための費用の一部を負担しているものの、請求人は、仕事として保険種類の販売を行い、契約を獲得するに当たり、当該仕事の遂行上の主要な費用である保険募集に係る車両関

係費、旅費交通費、接待交際費等の全額を負担していることが認められる。

確かに、( )請求人は生命保険会社支社への週 2 回の出社が義務付けられていること、( )本件契約第 2 条には、営業社員の制限事項が定められていること、( )就業規則には、サービスの原則等の規則が定められていることなどにおいては、請求人が生命保険会社の指示、命令を受ける一面があることは否定できない。しかしながら、( )については、生命保険会社が請求人に対し出社を求めるのは、主として営業販売促進を図る目的で行われる打合せ等のためであり、( )については、本件契約第 2 条が保険業法その他関係法令上の要請によるものと認められ、また、( )については、単に、営業社員のサービス及び労働条件について定めたものであるのに対し、請求人の主要な部分である保険募集の地域、保険募集の相手及び販売する保険商品の種類の選択等の保険契約獲得の手段等並びに月曜日及び木曜日以外の日の出社の要否、営業所外での就業時間の管理等については、請求人自身の責任と判断に委ねられているものと認められる。

以上のことからすると、営業社員としての請求人は、自己の計算においてその仕事を遂行するものであり、また、役務の提供につき生命保険会社の一般的な指揮命令下にあるということではできないから、請求人は自己の計算において独立して事業を営む者であると解するのが相当である。

また、初期補給規程第 5 条のとおり、生命保険会社からの研修手当の額については、この業績評価額を基に算出されることが認められるところ、業績評価額は、請求人が販売した保険契約により会社が受領した保険料により計算されることから、営業社員報酬を決定するのは生命保険会社であるという点に関する請求人の主張には理由がない。

八 本判決は、雇用契約を締結している営業社員について、その業務及び報酬の態様を考察して消費税法上の事業者に当たると判断した事例である。昭和 56 年最高裁判決は、所得税法上の給与所得と事業所得の区分についての判断基準であるが、事業所得に該当する報酬を受け取っている者は、消費税法上も事業として行っている場合に該当すると思われるので、昭和 56 年最高裁判決は、消費税法上の事業性の判断においても参考になるとと思われる<sup>(27)</sup>。

## 7 輸出取引等の意義

(1) 法 7 条 1 項は、課税事業者が国内において、課税資産の譲渡等を行った場合、それが輸出取引等に該当するとき、消費税は免除される<sup>(28)</sup>。国外取引は消費税の課税対象外であることから、免税になる余地はなく、また、免税事業者は、輸出免税が適用されなくても、もともと消費税の納税義務がないことから輸出免税を適用する必要がないからである。なお、輸出免税の適用を受けるためには、輸出取引等に該当することの証明書を 7 年間保存する必要がある(法 7 条 2 項)。

免税の対象となる輸出取引等とは、輸出として行われる資産の譲渡等(同条 1 項、令 17 条 1 項、同 2 項 1~6 号)のほか、非居住者に対する役務の提供で運送、保管、飲食、宿泊等の国内において直接便益を享受するもの以外のものが対象となっている(令 17 条 2 項 7 号)<sup>(29)</sup>。

非居住者とは、外国為替及び外国貿易法 6 条 1 項 6 号に規定する非居住者をいい(法 8 条 1 項、令 1 条 2 項 2 号)、本邦内に住所又は居所を有しない自然人及び本邦内に主たる事務所を有しない法人は非居住者に該当し、非居住者の本邦内の支店、出張所その他の事務所は、法律上の代理権の有無にかかわらず、その主たる事務所が外国にあ

る場合においても、居住者となる。

- (2) 設例（外国に所在するウェブサイト運営会社が運営する広告サイトへの広告掲載に係る手数料に対する消費税について）

ここでは、適当な裁判例や裁決事例が見当たらないので、次のような仮定の例を設定して、輸出入取引等に該当するか否かを検討することとする。

[ 設例 ] 広告代理店である本邦法人のA社は、国内の広告主B社から依頼を受けて、外国に所在するウェブサイト運営会社が運

[ 概要図 ] 広告代理店A社の取引

手数料 800 (消費税相当額)	10,000 (広告掲載料)
広告主 B 社	広告代理店 A 社
	サイト運営会社 (媒体会社)
10,000 (広告掲載料)	1,500 (手数料)

[ 検討 ]

イ 広告代理店A社の事業所は国内のみであり、役務提供の内容は、広告主に対しては、広告の企画、制作はなく、広告主からの広告掲載の依頼に基づき、広告主に適切な広告サイトを提案し、広告主のためにA社の名前と広告主の計算でネットを通じて、媒体会社と広告掲載の契約を行うこと、媒体会社に対しては、広告媒体のスペース又は時間を販売するための役務の提供を行う契約になっているものとする。なお、慣行として、広告代理店は、媒体企業からのみまとめて手数料の支払いを受けているものとする。まず、本取引が国内取引か国外取引かについて検討することとする。

- (イ) 役務の提供が国内で行われたかどうかの判定については、原則として、当該役務の提供が行われた場所が国内にあるかどうかにより行われることとなり、その役務の提供が行われた場所は、現実に役

務の提供があった場所として具体的な場所をいい、具体的な場所を特定できない場合であっても契約において、役務の提供場所が明らかにされている場合は、その場所をいうことになる(通達5-7-15前段)。また、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については、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が国内にあるかどうかにより判断するものとしている(通達5-7-15後段)。この設例の場合、広告の企画、制作はなく、広告主からの広告掲載の依頼に基づき、広告主に適切な広告サイトを提案し、広告主のために媒体会社と広告掲載の契約を行うことが役務の提供の内容である。これらの役務提供は、一般的には、ネットを通じて行われることから役務提供の場所はサーバーの所在地か端末機器の所在地

営する広告サイト(世界中で閲覧できる。)にB社商品の広告掲載を依頼した。代金の決済は、広告掲載料としてB社は、10,800(税込み)をA社に支払い、A社は広告掲載料10,000(広告サイトの運営会社との契約金額)から15%の手数料を引いた8,500を広告サイトの運営会社(以下「媒体会社」という。)に送金した。この場合、各社の消費税の課税関係はどうなるであろうか。

なお、媒体会社は外国法人であり、日本国内に支店、事務所等を有していない。

かといった疑問が生じる。しかし、サーバーや端末機器自体が役務提供をするわけではなく、広告掲載の契約に係る役務提供を直接行った場所が、役務提供の場所となる。設例の場合、A社の国内の事業所で役務提供が行われたと認められるので、国内取引となる。

(D) 媒体会社に対する役務の提供は、広告媒体のスペース又は時間を販売することであることから、当該役務提供の場所は、広告主と契約を締結した場所になると思われるので、広告主と国内の事業所で契約を締結しているので国内取引に該当する。この場合、媒体会社は日本国内に事務所等を有していないことから非居住者に対する役務の提供に該当し、輸出免税の対象となる。仮に、当該媒体会社が国内に事務所等を有する場合であれば、その国内の事務所等は、法律上の代理権があるかどうかにかかわらず、その主たる事務所が外国にある場合であっても居住者とみなされ（通達7-2-15）、当該媒体会社の国内の事務所等を経由して役務の提供が行われたことになり、輸出免税の適用はなく、課税の対象となる。

□ 媒体会社は、広告サイトを通じてウェブサイトユーザーへB社商品の広告配信という役務の提供を行うこととなる。なお、当該広告サイトは、日本だけでなく世界中のユーザーも閲覧することができるが、国外の事業所で広告配信が行われることから国外取引に該当し、消費税は課税されない<sup>(30)</sup>。

ハ 以上より、広告主B社が支払った広告掲載料の10,000は、国外取引となり、消費税は不課税となる。広告代理店A社が、消費税相当額として受け取った800については、本来は、消費税の課税対象外の取引について受領したものであるが、受領したままであれば、A社のB社に対する役務の提供の対価と認定できるので、課税対象とな

る。また、A社の手数料1,500については、国内における役務の提供の対価となるが、媒体会社が日本国内に事務所等を有しておらず、非居住者に対する役務の提供に該当し、輸出免税の対象となる。

## 8 おわりに

これまで、役務の提供を巡る消費税課税上の問題について検討してきたが、特に、給与所得と事業所得の区別が今後、小規模事業者の免税制度の存廃と関連して、問題となるように思われる。労働供給の形態が雇用、請負、派遣、委託等さまざまな形式が採られる現状において、昭和56年最高裁判決のとおり、契約類型によって給与所得か事業所得か判断するのは相当ではなく、業務ないし労務及び所得の具体的態様に基づいて判断される必要がある。労働の報酬に対しては所得税と消費税の両方が関係してくることから、報酬を受け取る役務の提供者側としては、消費税が課税されない給与所得であると主張し、報酬の支払側としては、仕入税額控除の適用を受けるために給与ではないと主張するケースが多いのではないと思われる。さらに、複雑なのは、個人事業者として事業所得の申告をしても、労働基準法、労働組合法等の労働法制上の労働者に当たる場合があることである<sup>(31)</sup>。消費税法における小規模事業者の免税制度と簡易課税制度は、益税や不公平な制度としてしばしば、その存廃が議論されるが、これらの制度は、請負や委託契約等に基づいて報酬を受け取る個人事業者に対する消費税の課税上の問題の発生をある程度、未然に防止している効果があるといえるのではないかと。

(31) 消費税の基本的論点の検討について、金子宏「総論 消費税制度の基本的問題点」日税研論集30巻(1995)1頁、山本守之「課税対象取引と課税対象外取引」同115頁、田中治「納税義務者・

課税取引と非課税取引」金子編『租税法の基本問題』(有斐閣、2010)694頁、浦東久男「消費税法の課税対象と非課税取引・輸出免税措置について」総合税制研究4号(清文社、1996)1頁参照。

- (2) 平成26年4月5日付日本経済新聞、読売新聞等。
- (3) 佐藤英明「電子的配信サービスと消費課税 制度設計上の問題点」(ジュリスト1447号14頁)。
- (4) 税法の中に定義がなく他の法律からの借用概念でもないことから、言葉の通常の用法に従って、解釈されることになる(東京高裁平成14年2月28日判決(判例時報1782号19頁)、東京地裁平成19年4月17日判決(判例時報1986号31頁)、最高裁平成18年1月24日第三小判決(オウブンシャホールディング事件、判例時報1923号20頁)等参照)。また、今村隆「借用概念論・再考」(税大ジャーナル16号25頁)によれば、租税法規の概念は、借用概念、固有概念、「その他の概念」の3つに区分すべきであり、「その他の概念」は、一般概念(当該租税法規が社会通念で解釈すべきとの趣旨で規定している概念)その他借用概念及び固有概念のいずれにも当たらない概念であるとし、その解釈に当たっては、法的性質のみならず、経済的意義の両面からの検討が必要である旨述べている。消費税法に規定する「役務の提供」は、同論文にいう「その他の概念」に該当し、社会通念で解釈すべきこととなると思われる。
- (5) 金子宏「租税法(第19版)」(弘文堂、2014)664頁では、役務の提供とは、各種の契約により労務・便益その他のサービスを提供することをいうとしている。
- (6) 吉国一郎他共編『法令用語辞典 第八次改訂版』(学陽書房、2001)35頁には、「役務」の用語は、英語の service に当たる。これは、本来極めて広い観念で、昭和55年政令260号による改正前の外国為替管理令16条では、「技術援助、ニュース又は情報の供給、興行、臨海作業、港湾施設の提供、船舶の修繕、代理業務、銀行業務、保険、保管、輸送その他他人のためにする労務又は便益若しくは娯楽の提供」を役務というものと定義していた。したがって、上に例示されたもののほか、例えば、仲立ち、加工、修繕等物の生産又は販売以外の物に関する各種の給付行為、弁護士、公認会計士、芸作家、著作家等いわゆる自由

職業といわれる者の提供する各種の仕事等もこの観念の中に包含される。消費税法2条1項8号の役務の提供も、ほぼこれと同様の意味で用いられているが、雇用関係に基づく労務の提供のようなものは含まれない。・ ・ ・ とある。また、同書546頁は、「提供」について、「役務、施設、地位その他いかなるものであれ、他人にとって利益となるものを、その者が利用し得る状態に置くことをいう。それが契約その他法律上の義務に基づくかどうかを問わない。」としている。一方、消費税法基本通達5-5-1(役務の提供の意義)において、「役務の提供」とは、例えば、土木工事、修繕、運送、保管、印刷、広告、仲介、興行、宿泊、飲食、技術援助、情報の提供、便益、出演、著述その他のサービスを提供することをいい、弁護士、公認会計士、税理士、作家、スポーツ選手、映画監督、棋士等によるその専門的知識、技能等に基づく役務の提供もこれに含まれると例示している。

- (7) 特に、電子商取引における資産の貸付けと役務の提供の区分について、拙稿「電子商取引における消費税課税の区分について 著作権の譲渡、貸付け及び役務の提供の区分等について」(税大ジャーナル11号103頁参照)。
- (8) 建築請負契約に基づき建築された建物の所有権は、建築材料を提供した者が取得し、特約によって取得者の変更ができるとするのが、判例、通説であるとされている。判例・学説として最高裁昭和46年3月5日第二小判決(判例時報628号48頁)、坂本武憲「請負契約における建物所有権の帰属」(別冊ジュリスト105号146頁)、最高裁平成5年10月19日第三小判決(判例タイムズ835号140頁)、坂本武憲「請負契約における所有権の帰属」(別冊ジュリスト137号144頁)、大橋弘・最高裁判所判例解説民事篇平成5年度895頁参照。
- (9) ここでいう仲介というのは、媒介、取次ぎ又は代理等の行為をいうものとし、例えば、旅行代理業の場合、航空会社の総代理店と顧客(消費者)の間に立って役務提供を行っているのか、あるいは航空券の売買そのものを行っているのかによって、消費税の課税関係が異なってくる。航空券の売買であれば、物品切手等に該当し、非課税となるが役務提供であれば、課税の対象となる

(法別表第一 八、消費税法施行令 11 条) また、航空券の発行であれば、相手から受け取る対価は資産の譲渡等の対価に該当しない(通達 6-4-5、同 6-4-6 参照)。

- (10) 三宮修編『平成 19 年版 消費税法基本通達逐条解説』(大蔵財務協会、2007) 241 頁。
- (11) 吉国他前掲(注 6)書 327 頁では、事業とは一定の目的をもってなされる同種の行為の反復継続的行為をいうとし、営業は、営利の目的をもって同種の行為を反復継続して行うことをいうが、事業には営利の要素は必要でなく、営利の目的をもってなされるかどうかを問わないとしている。
- (12) 三宮前掲(注 10)書 156 頁。
- (13) LEX/DB(TKC)。同判決は、名古屋高裁金沢支部平成 15 年 11 月 26 日判決で維持、最高裁第一小平成 16 年 6 月 10 日決定で確定している。
- (14) 平成 15 年 6 月、地方自治法の改正により、地方公共団体において指定管理者制度が導入されており、当該制度は、地方公共団体が指定する者に、公の施設の管理を行わせることができる制度であるところ、地方公共団体が、指定管理者に対して支払う公の施設の運営管理のための委託料は、資産の譲渡等の対価に該当し、消費税の課税対象となっている(平成 25 年 12 月 4 日付総務省自治行政局行政課長ほか事務連絡、総務省ホームページ参照)。
- (15) 賞金等の対価性の判断に当たっては、当該賞金等の給付と当該賞金等の対象となる役務の提供との間の関連性の程度により個々に判定するとされている(通達 5-5-8)。山本前掲(注 1)書 191 頁では、「ある作家が、芥川賞、直木賞を受賞して賞金を受けたとしても、その賞金は消費税の課税対象外であるが、同じ作家が懸賞小説に応募し、入賞して賞金を得た場合には課税されるということであろう。」と述べている。また、「吉川英治文学新人賞の受賞に伴って受領した副賞の取扱いについて」と題する平成 23 年 2 月 17 日付東京国税局審理課長の文書回答では、吉川英治文学新人賞の賞金は所得税法上、一時所得に該当し、消費税法上、課税対象外になると解しても差し支えないとしている(国税庁ホームページ参照)。

なお、芥川賞、直木賞、吉川英治文学新人賞等の賞金が消費税の課税対象外となるのは、これらの文学賞の主催者が出版社ではなく、社団法人又

は財団法人であり、国内において既に発表又は出版されている作品を対象として主催者が一方的に選考し、表彰するもので、著作物に対する対価性が乏しいからであると思われる。したがって、主催者が出版社又はその関連会社であり、当該会社の懸賞募集広告に応募した作品で、優秀なものは出版することとなっている場合の賞金は、著作物に対する対価としての性質を有するものと思われる。

- (16) 国税不服審判所平成 16 年 2 月 5 日裁決(裁決事例集 67 巻 747 頁)は、宗教法人である審査請求人が実施した合宿研修について、合宿参加者から徴収した宿泊費収入は、当該合宿研修と明白な対価関係があり、消費税の課税対象になると判断している。
- (17) 本京都地裁判決は、控訴審(大阪高裁平成 24 年 3 月 16 日判決)でも維持されている。
- (18) 金子前掲(注 1)書 8-9 頁では、理論的には、銀行取引、保険取引、土地取引、労働供給にも消費税を課税することは可能であると述べている。
- (19) 金子前掲(注 5)書 218 頁。
- (20) 金子前掲(注 5)書 215 頁。
- (21) 給与所得と事業所得について論じたものとして、佐藤英明「給与所得の意義と範囲をめぐる諸問題」金子編『租税法の基本問題』(有斐閣、2010) 397 頁、同「『給与』をめぐる課税問題 諸問題の概観」総合税制研究 12 号(清文社、2004) 213 頁、同「『給与』課税をめぐるいくつかの問題点」税務事例研究 79 巻(日本税務研究センター、2004) 21 頁、酒井克彦「人的役務提供の対価に係る事業所得の判断要素 所得区分を巡る諸問題」税務事例 38 巻 2 号(2006) 50 頁、同「給与所得の意義としての非独立的な立場からの労務提供対価 所得区分を巡る諸問題」税務事例 38 巻 3 号(2006) 50 頁。
- (22) 佐藤英明「給与所得の意義 事業所得との区別」税務事例研究 56 巻(日本税務研究センター、2000) 29 頁。
- (23) 同書 36 頁。
- (24) 福岡地裁昭和 62 年 7 月 21 日判決(訟務月報 34 巻 1 号 186 頁)は、電力計の検針員の受け取る検針手数料は事業所得に該当すると判断している。また、下記(注 30)の最高裁第三小法廷平成 23 年 4 月 12 日判決により、INAX の子会社

と業務委託契約を締結し製品修理を個人で請け負うカスタマーエンジニアが労働組合法上の労働者に当たると判断された事件の第1審判決(東京地裁平成21年4月22日判決、判例時報2054号154頁、判例タイムズ1321号139頁)において、カスタマーエンジニアは個人事業主として確定申告していると事実認定されている。

(25) 実務上は、通達11-2-5により、外交員、集金人、電力量計等の検針人その他これらに類する者に対して支払う報酬または料金について、それを受け取る者において給与所得又は事業所得のいずれに該当するかは、所得税基本通達204-22《外交員又は集金人の業務に関する報酬又は料金》の例によって判定される。また、出向者に係る給与負担金は、給与の較差補填金であり課税対象外であるが(支払った側では課税仕入れとならない。)労働者派遣に係る派遣料は、課税対象であり、支払った側では、課税仕入れとなる(通達5-5-10、同5-5-11)。出向者に係る給与負担金が課税仕入れに該当しないとした国税不服審判所平成11年11月4日判決(裁決事例集58巻265頁)参照。

(26) 裁判所ウェブサイト参照。他に、電気工事業者が外注費として支払った金員は、給与等に該当し仕入税額控除の対象にならないとした東京地裁平成19年11月16日判決がある(LEX/DB(TKC))。

(27) 大工、左官、とび職に係る所得について、所得税法上の給与所得と事業所得の判断基準を示したものとして、平成21年12月17日付国税庁個人課税課ほか「大工、左官、とび職等の受ける報酬に係る所得税の取扱いに関する留意点について(情報)」がある。

(28) 金子前掲(注5)書729頁では、免除と課税除外(非課税)の違いについて、課税除外(非課税)は最初から納税義務が成立しないのに対し、免除はいったん成立した納税義務を事後に解除し消滅させる行為であるとしている。

(29) 通達7-2-16

(30) デジタル商品をオンラインによりダウンロードする電子商取引に対する消費税の課税については、拙稿前掲(注7)書112頁参照。なお、国内の消費者が国外からデジタル・コンテンツの提供を受ける場合及び設例で検討したような広告

の配信の役務提供の場合、現時点では、消費税の課税対象外であるが、消費税課税のあり方について見直しが行われており、政府税制調査会は、2015年度からこれらの取引に対して課税対象とすることとしたと報道されている(平成26年4月5日付日本経済新聞、読売新聞等)。当該報道によれば、個人が、デジタル・コンテンツの提供を受ける場合は、外国企業に日本の税務当局への登録、申告納税を求め、設例のような企業向けの取引の場合は、国内企業が、外国企業の代わりに納税する仕組みであるとしている。

従って、見直しがあった場合、設例のケースは、10,000に対して課税されることとなり、広告主のB社は、800を消費税として外国の媒体会社の代わりに納税するとともに、仕入税額控除の対象になると思われる。

(31) 最高裁平成23年4月12日第三小判決によれば、新国立劇場運営財団と契約するオペラ歌手、INAXメンテナンスと契約するカスタマーエンジニアは労働組合法上の労働者に当たると判断している(判例タイムズ1347号82頁、同1350号165頁)。これらのオペラ歌手やカスタマーエンジニアは個人事業主として確定申告(事業所得)し、報酬に対し源泉徴収されておらず、国民年金、国民健康保険に加入している状況にあったが、労働組合法上の労働者に当たるとされたものである。