

東京地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 更正をすべき理由がない旨の通知処分取消請求事件

国側当事者・国(日南税務署長事務承継者都城税務署長)

令和2年12月22日棄却・確定

判 決

原告	合同会社A
同代表者代表社員	甲
同訴訟代理人弁護士	仲谷 栄一郎
同	川添 文彬
同補佐人税理士	朝長 英樹
同	岡野 訓
被告	国
同代表者法務大臣	上川 陽子
処分行政庁	日南税務署長事務承継者都城税務署長 山口 智幸
指定代理人	別紙1 指定代理人目録のとおり

主 文

- 1 原告の請求をいずれも棄却する。
- 2 訴訟費用は原告の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 請求

- 1 日南税務署長が平成29年8月9日付けで原告に対してした、平成26年12月1日から同月24日までの課税期間の消費税及び地方消費税に係る更正をすべき理由がない旨の通知処分を取り消す。
- 2 日南税務署長が平成27年6月30日付けで原告に対してした、平成26年12月1日から同月24日までの課税期間の消費税及び地方消費税に係る過少申告加算税賦課決定処分を取り消す。

第2 事案の概要

- 1 原告は、平成26年12月1日から同月24日までの課税期間(以下「本件課税期間」という。)に係る消費税及び地方消費税(以下「消費税等」という。)についてした確定申告(以下「本件確定申告」という。)において、本件課税期間に係る課税資産の譲渡等の対価の額が存することを前提に、本件課税期間に支払った消費税等の額が控除されるものとして申告をしたが、税務調査により、本件課税期間に係る課税資産の譲渡等の対価の額はなく、本件課税期間に支払った消費税等の額を控除することはできないと指摘されたため、その旨の修正申告(以下「本件修正申告」という。)をし、本件修正申告に伴う過少申告加算税の賦課決定処分(以下

「本件賦課決定処分」という。)を受けた。その後、原告は、本件課税期間の消費税等につき更正の請求(以下「本件更正請求」という。)をしたところ、日南税務署長(当時の処分行政庁)から、更正をすべき理由がない旨の通知処分(以下「本件通知処分」といい、本件賦課決定処分と併せて「本件各処分」という。)を受けた。

本件は、原告が、被告を相手に、本件各処分の取消しを求める事案である。

なお、原告がその存在を主張している課税資産の譲渡等の対価の額とは、原告が自動販売機の設置に関する協定(以下「本件協定」という。)に基づき平成27年1月16日に支払を受けた販売手数料546円(以下「本件販売手数料」という。)の一部であり、原告は本件課税期間内にその権利が確定したと主張しているところ、被告はこれを争っている。仮に、原告の上記主張が認められるとすれば、後記のような消費税法の仕組みによって、原告が本件課税期間に支払った消費税等の額が控除されることとなる(本件確定申告によれば、これが控除される場合の消費税等の還付額は2516万3949円である。)

2 関係法令等

(1) 本件に関する消費税法(平成27年法律第9号による改正前のもの。以下同じ)の定めは別紙2-1に、国税通則法(平成26年法律第69号による改正前のもの。以下「通則法」という。)の定めは別紙2-2に、それぞれ記載のとおりである。

(2) ア 消費税は、消費一般に広く課税する間接税であり、取引の各段階で課税され、事業者を納税義務者とする(消費税法5条1項)。

イ 事業者の申告、納付に係る課税の累積を避けるために、事業者の納付税額の計算については、所定の課税標準(課税資産の譲渡等であれば、その対価の額)に税率を乗じて得た金額(課税標準額に対する消費税額)から、当該課税期間中に国内において行った課税仕入れ(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〔消費税法2条1項12号〕)等に係る消費税額(以下「控除対象仕入税額」という。)を控除する方式(仕入税額控除)が採用されている(消費税法30条)。

控除対象仕入税額の計算については、事業者の課税売上高が5億円以下であり、かつ、課税売上割合(当該事業者が当該課税期間中に国内において行った資産の譲渡等の対価の額の合計額のうちに、当該事業者が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の対価の合計額の占める割合として、政令で定めるところにより計算した割合〔消費税法30条6項〕)が95%以上の場合には、当該課税期間中に国内において行った課税仕入れに係る消費税額の合計額を控除することとされている(消費税法30条1項)。

なお、原告は、本件確定申告において、本件課税期間における課税資産の譲渡等の対価の額を本件販売手数料の一部である113円とし、本件課税期間の課税売上割合を100%として、本件課税期間中における課税仕入れに係る消費税額の全額を控除対象仕入税額としている。

ウ 事業者(後記エの免税事業者を除く。)が国内において調整対象固定資産(建物等の資産でその価額が少額でないものとして政令で定めるもの〔消費税法2条1項16号〕)の課税仕入れを行い、かつ所定の要件を満たす場合において、当該事業者が第3年度の課税期間(仕入れ等の課税期間の開始の日から3年を経過する日の属する課税期間をいう〔同法33条2項〕)の末日において当該調整対象固定資産を有しており、かつ、第3年

度の課税期間における通算課税売上割合が仕入れ等の課税期間における課税売上割合に対して著しく増加し又は減少した場合として政令で定める場合に該当するときは、所定の消費税額を第3年度の課税期間の仕入れに係る消費税額に加算し、又は控除することとされている（同条1項）。

エ 事業者のうち、課税期間に係る基準期間における課税売上高が1000万円以下である者については、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が免除される（消費税法9条1項本文。以下、同項本文の適用により納税義務を免除される事業者を「免税事業者」という。）。

ただし、免税事業者が、消費税法9条1項本文の適用を受けない旨を記載した届出書を所轄税務署長に提出した場合には、当該提出をした日の属する課税期間の翌課税期間以後の課税期間中に国内において行う課税資産の譲渡等については、同項本文の規定は適用されない（同条4項）。

オ 事業者（免税事業者を除く。）は、その課税期間分の消費税につき課税標準額に対する消費税額から控除対象仕入税額を控除した場合において、不足額があるときは、税務署長に申告書を提出することにより、その不足額に相当する消費税額（以下「控除不足還付税額」という。）の還付を受けることができる（消費税法46条1項、52条1項）。

3 前提事実（争いのない事実、顕著な事実並びに掲記の証拠及び弁論の全趣旨により容易に認められる事実）

(1) 原告について

ア 原告は、不動産の賃貸、保有、管理及び運用並びに清涼飲料水の販売等を目的として、平成24年8月●日に設立された合同会社である。なお、設立当時の商号は「合同会社B」であったが、平成26年12月1日に現在の商号に変更した。（乙7、9）

イ 原告は、平成24年9月26日、消費税法9条4項に基づき、同年8月●日から平成25年8月6日までの課税期間を適用開始課税期間として、同条1項本文に定める納税義務の免除の適用を受けない旨の消費税課税事業者選択届出書（乙8。関係法令等（2）エ）を提出した。そのため、原告は、本件課税期間においても同項本文の適用はなく、控除不足還付税額の還付を受けることができる。

ウ 原告の事業年度は、設立当時は毎年8月●日から翌年8月6日までであったが、平成25年7月5日、毎年8月1日から翌年7月31日までに変更され、さらに、平成26年11月21日、毎年12月1日から翌年11月30日までに変更された（乙10の1及び2）。

(2) 原告の代表者変更、不動産の取得等

ア 甲（現在の原告代表者。以下「甲」という。）は、平成26年11月26日、乙及び合同会社Cとの間で、熊本市に所在する土地（地積約487㎡。以下「本件土地」という。）及び同土地上の建物（鉄筋コンクリート10階建の共同住宅。以下「本件建物」という。）を、代金合計3億8300万円（税込）で、甲が代表者となる法人（原告）のために買い受ける旨の契約をした。なお、所有権移転時期は、売買代金全額の支払時とされた。（乙11、12）

イ 甲は、平成26年12月1日、原告の代表社員に就任した（乙9）。

ウ 原告は、平成26年12月15日、事業年度を毎年12月25日から翌年12月24日までに変更した。そのため、本件課税期間は、平成26年12月1日から同月24日まで

の24日間となった。(乙10の3)

エ 原告は、平成26年12月24日までに、上記アの代金全額を支払ったことから、同日、本件土地及び本件建物の所有権を取得した。

上記アの契約上、本件建物に係る賃貸借契約上の地位は買主に承継されるが、決済日(所有権移転日)までの売上げ(家賃収入)は売主へ帰属し、その翌日以降の売上げは買主(原告)に帰属することとされており、原告は、本件建物の所有権を取得した日の翌日である平成26年12月25日以降、家賃収入を得ている。(乙11、12)

なお、住宅の貸付けについては消費税を課されないところ(消費税法6条1項、別表第1)、上記のとおり原告の本件課税期間については家賃収入が生じないため、課税資産の譲渡等に当たらない資産の譲渡等の売上げは存在しないこととなる。そのため、本件課税期間において本件販売手数料に係る売上げ(課税資産の譲渡等に当たる。)が存在すると認められれば、課税売上割合が100%となり、本件課税期間中における課税仕入れ(すなわち、本件建物の購入)に係る消費税額の全額が控除対象仕入税額として認められることとなる。

(3) 本件協定の締結、本件販売手数料の支払等

ア 原告は、平成26年12月11日、D株式会社(以下「D」という。なお、同社は平成30年1月にE株式会社を存続会社として吸収合併され、合併後の商号はF株式会社に変更された[乙25]。)との間で、自動販売機の設置に関する協定(本件協定)を締結した(甲3。なお、本件協定に係る協定書を「本件協定書」という。)

本件協定では、原告は、Dに対し、①自動販売機の設置場所を提供する(本件協定書1条1項)、②同社の従業員等が自動販売機への商品・原材料の補完、売上金の回収、機械の保全・修理、撤去等のために設置場所へ立ち入ることを認める(同2条)、③空容器の処理に協力する(同3条2項)、④自動販売機に故障が生じた場合は直ちに同社に連絡する(同4条2項)、⑤自動販売機に係る電気料金を負担する義務を負い、これに対し、Dは、原告に対し、販売価格の20%に相当する額を販売手数料として支払う(同5条、別表2)義務を負うこととされている。

また、本件協定書には、販売手数料の支払期日について、「毎月末締、翌月15日払い」との記載がある(別表2の注4)。

イ Dは、平成26年12月18日、本件協定に基づき、甲が所有していた宮崎県日南市の土地に自動販売機(以下「本件自動販売機」という。)を設置した。

ウ Dの販売員(G株式会社の従業員。以下同じ)は、平成26年12月23日、本件自動販売機の設置場所へ立ち入ることにより、同日時点の商品の販売数量が21個、売上高が2730円であることを確認した(乙14)。

エ Dは、上記ウのとおり確認した本件自動販売機の売上高を基礎として、平成26年12月分の販売手数料(本件販売手数料)の金額を546円と計算し、平成27年1月16日、振込手数料216円を差し引いた330円を原告に送金した。(甲16)。

(4) 原告の経理処理、課税の経緯等

ア 原告は、本件建物の取得代金を3億2662万9357円(うち消費税等の額は2419万4767円)として経理処理した。

原告が本件課税期間に支払った消費税等の合計額は、本件建物の取得に係る消費税等額

を含め、合計2516万3948円であった。(甲2)。

イ 原告は、本件販売手数料のうち113円を、平成26年12月23日及び同月24日の収入として経理処理した(乙15)。

なお、本件課税期間においては、本件販売手数料のほかに、資産の譲渡等の対価として経理処理されたものはない(乙16)。

ウ 原告は、平成27年1月21日、課税期間を1月ごとの期間に短縮する消費税課税期間特例選択届出書(乙22)及び課税事業者を選択することをやめたい旨の消費税課税事業者選択不適用届出書(乙23)を提出した。そのため、原告は、平成27年1月25日から同年2月24日までの課税期間以降、消費税法9条1項本文に基づく納税義務の免除を受ける者(免税事業者)となった。

なお、一般に、調整対象固有資産に係る第3年度の課税期間における通算課税売上割合が仕入れ等の課税期間における課税売上割合に対して著しく変動した場合は、消費税法33条1項に基づく消費税額の調整がされる(関係法令等(2)ウ)が、同項の規定は免税事業者には適用されない。原告は、上記のとおり免税事業者となったことにより、本件建物の取得に係る第3年度の課税期間において免税事業者であったため、本件建物に関して同項に基づく消費税額の調整は行われていない。

エ 原告は、平成27年2月23日、日南税務署長に対し、本件課税期間の消費税等について、課税標準額を0円(課税資産の譲渡等の対価の額が1000円未満であるため)、控除対象仕入税額を1981万6610円(課税仕入れに係る支払対価の額〔税込〕3億3971万3326円に108分の6.3を乗じたもの)、課税資産の譲渡等の対価の額及び資産の譲渡等の対価の額をいずれも112円(すなわち課税売上割合100%)、消費税等の還付税額を2516万3949円(消費税に係る控除不足還付税額1981万6610円に、地方消費税に係る還付額534万7339円を加算したもの。以下「本件控除不足還付税額等」という。)と記載した確定申告書を提出した(本件確定申告。甲5)。

オ 原告は、日南税務署の職員による税務調査において、課税資産の譲渡等の対価の額として計上した112円(本件販売手数料の一部)は本件課税期間に係る課税資産の譲渡等の対価の額に該当せず、本件課税期間に係る控除対象仕入税額はない旨指摘された。これを受け、原告は、平成27年6月22日、本件課税期間に係る控除対象仕入税額を0円と記載した修正申告書(甲6)を提出した(本件修正申告)。

なお、本件販売手数料が本件課税期間に計上されるべき課税資産の譲渡等の対価の額に該当しない場合、非課税である住宅の貸付けにのみ要する課税仕入れに係る消費税額については控除の対象とはならないため、控除対象仕入税額は0円となる。

カ 日南税務署長は、本件修正申告に伴い、平成27年6月30日付けで、本件課税期間の消費税等に係る過少申告加算税の賦課決定処分(本件賦課決定処分。加算税の額374万9000円)をした(甲7)。

なお、加算税の計算につき、本件の争点(後記4)に関する部分を除いては、原告は明らかにこれを争わない。

キ 原告は、平成29年5月10日、本件課税期間の消費税等について、本件販売手数料の全額が本件課税期間に確定しているから、本件課税期間に係る課税資産の譲渡等の対価の額に該当する旨を主張して、本件控除不足還付税額等(合計2516万3949円)の還

付を受けられるとする更正の請求（本件更正請求）をした（甲8）。

ク 日南税務署長は、平成29年8月9日付けで、原告に対し、本件更正請求について更正をすべき理由がない旨の通知処分（本件通知処分）をした（甲9）。

ケ 原告は、平成29年11月1日、本件通知処分の取消しを求める審査請求をしたところ、国税不服審判所長は、平成30年10月3日付けで、同審査請求を棄却する旨の裁決をした（甲10、乙1の1及び2）。

コ 原告は、平成31年3月29日、本件訴えを提起した（顕著な事実）。

4 争点

(1) 本件賦課決定処分の取消しを求める訴えの適法性（本件賦課決定処分につき不服申立てを経していないことについて、通則法115条1項3号にいう「正当な理由」が認められるか）

(2) 本件各処分の適法性（本件販売手数料は、本件課税期間に係る課税資産の譲渡等の対価の額に該当するか否か）

すなわち、上記3(2)エ及び(4)エのとおり、本件販売手数料が本件課税期間に計上されるべき課税資産の譲渡等の対価の額に該当する場合、本件課税期間に係る課税売上割合は100%となることから、原告が本件課税期間において支払った消費税等の全額が控除されることとなり、本件控除不足還付税額等（合計2516万3949円）の還付を受けられることとなる。

5 争点に関する当事者の主張の要旨は、別紙3のとおりである。

第3 当裁判所の判断

当裁判所は、本件賦課決定処分の取消しを求める訴えは適法に提起されたものであるが、本件販売手数料は本件課税期間に係る課税資産の譲渡等の対価の額に該当せず、本件各処分は適法であるから、原告の請求はいずれも理由がなく棄却すべきものと判断する。その理由の詳細は、以下のとおりである。

1 争点(1)（本件賦課決定処分の取消しを求める訴えの適法性）について

(1) 通則法115条1項は、国税に関する法律に基づく処分不服申立てをすることができるものの取消しを求める訴えは、原則として、異議申立てをすることができる処分にあつては異議申立てについての決定を、審査請求をすることができる処分にあつては審査請求についての裁決を経た後でなければ、提起することができないものとし（同項本文）、その例外として、異議申立てについての決定又は審査請求についての裁決を経ることにより生ずる著しい損害を避けるため緊急の必要があるとき、その他その決定又は裁決を経ないことにつき正当な理由があるときは提起することができる旨を定めている（同項ただし書及び3号）。

本件において、原告は、本件賦課決定処分についての異議申立てをしておらず、したがって、異議申立てについての決定を経た後にすることができる審査請求（及びこれについての裁決）も経ていないから、本件賦課決定処分の取消しを求める訴えが適法であるというためには、これらの不服申立てを経していないことについて通則法115条1項3号にいう「正当な理由」が認められることが必要となる。

(2) 本件賦課決定処分は、本件修正申告をしたことに伴ってされたものであるところ、修正申告に対しては不服申立てをすることができないから、修正申告に伴う過少申告加算税の賦課決定処分の効力を争うためには、修正申告に対する更正の請求をした上で、課税庁による減額更正を受けるか、あるいは、更正をすべき理由がない旨の通知処分を受けた場合にはこれ

に対して不服申立てをする以外に方法がない。そして、減額更正をすべきであるとの理由により上記通知処分に対する取消しが認められれば、過少申告加算税の賦課決定処分もこれに応じてその根拠を失うこととなる。

このような、修正申告に伴う過少申告加算税の賦課決定処分と、修正申告に対する更正の請求及び更正をすべき理由がない旨の通知処分との関係に鑑みると、上記通知処分が本税の税額を確定する処分ではなく、過少申告加算税の賦課決定処分が上記通知処分に附帯してされるものではないからといって、これらの処分の上に密接な関係があることが直ちに否定されるものではない。

そして、本件賦課決定処分の取消しを求める訴えにおいて原告が主張する違法事由は、本件通知処分の取消しを求める訴えにおける違法事由と同一である上、本件通知処分については審査請求及び裁決を経ている（前提事実（４）ケ）のであるから、租税事件についてまず行政段階で十分な審理を行うべきものとする不服申立て前置の制度の趣旨が損なわれるものともいえない。

これらに照らすと、原告が本件賦課決定処分について不服申立てをせず、審査請求についての裁決を経ないことについては、通則法 115 条 1 項 3 号にいう「正当な理由」があると認めるのが相当である。

- (3) これに対し、被告は、本件賦課決定処分に係る不服申立期間内に本件修正申告に対する更正の請求をするとともに本件賦課決定処分に対する不服申立てをすることができたのであるから、通則法 115 条 1 項 3 号にいう「正当な理由」は認められない旨を主張する。

しかし、本件賦課決定処分に係る不服申立期間は、処分があったことを知った日（処分に係る通知を受けた場合には、その受けた日）の翌日から起算して 2 か月である（通則法 77 条 1 項）のに対し、更正の請求を行うことができる期間は当該申告書に係る国税の法定申告期限から 5 年である（同法 23 条 1 項）から、かかる更正の請求を本件賦課決定処分に係る不服申立期間内に行うことは通常期待し得るものとはいえず、上記不服申立期間内に更正の請求を行うことが理論的に可能であることを理由に上記「正当な理由」を認めないことは相当性を欠くものといわざるを得ない。

したがって、被告の上記主張は採用することができない。

(4) 小括

以上のとおり、原告が本件賦課決定処分について不服申立てを経ないことについては通則法 115 条 1 項 3 号にいう「正当な理由」があると認められるから、本件賦課決定処分の取消しを求める訴えは適法に提起されたものというべきである。

2 争点（２）（本件各処分の適法性）について

- (1) 通則法 15 条 2 項 7 号は、消費税等は、課税資産の譲渡等をした時に納税義務が成立する旨を規定しているところ、消費税法 28 条 1 項は、課税資産の譲渡等の対価の額を、対価として收受し又は收受すべき一切の金銭等と定めていることからすると、取引が完了していれば対価が未収であっても課税の対象となると解すべきであり、課税資産の譲渡等による対価を收受する権利が確定した時点で課税資産の譲渡等があったと解するのが相当である。

- (2) 本件協定において、原告は D に対して自動販売機の設置場所を提供すること、同社の従業員等が自動販売機への商品・原材料の補完、売上金の回収、機械の保全・修理、撤去等のために設置場所へ立ち入ることを認めること、空容器の処理に協力すること、自動販売機に故

障が生じた場合は直ちに同社に連絡すること、自動販売機に係る電気料金を負担することといった役務提供の義務を負い、一方、Dは原告に対して販売価格の20%に相当する額を販売手数料として支払う義務を負うこととされている（前提事実（3）ア）。そうすると、本件協定に基づき原告が支払を受ける販売手数料は、原告がDに対して提供する役務に対する対価であると解される。

本件協定に基づいて原告が提供する役務は継続的なものであることから、本件協定では、役務提供に係る期間を1か月ごとに区切り、当該期間ごとに販売手数料を支払うこととされている。そして、本件協定書には販売手数料について「毎月末締、翌月15日払い」との記載があることに照らすと、各月の1日から末日までに提供した役務に対し、その対価として販売手数料の支払を受ける権利が発生すると解するのが、本件協定の合理的な意思解釈として相当である。

(3) もっとも、実際には、Dの従業員等が同社の設置する全ての自動販売機について毎月末日に売上高を確認することは困難であることから、前月の最終の売上高確認日（本件販売手数料にあっては本件自動販売機の設置日）から当月の最終の売上高確認日までの売上金額に基づいて販売手数料が計算されている（甲13、乙13、14）が、これは、販売手数料の計算のための便宜によるものと解することができ、各月の1日から末日までに提供した役務に対して販売手数料の支払を受ける権利が発生することには変わりがない。

また、Dの従業員等による訪問（売上高の確認）は1か月のうちに複数回に及ぶこともあり得る（甲13）ところ、結果として当該月の訪問数が1回であった場合でも、それが当該月における最終の訪問であるか否かは、当該月の末日が経過したときに確定するのであって、当該訪問日の時点においては未だ確定していないものといわざるを得ない。

これを本件で問題とされている平成26年12月について見ると、Dの販売員は、同月23日に本件自動販売機の設置場所を訪問して売上高の確認をしている（前提事実（3）ウ）が、この時点では、原告の同月分の役務提供は途中の段階であって未だ終了しておらず、同日の売上高確認が同月の最終のものであることも未だ確定していなかったといわざるを得ないから、同月分の販売手数料に係る権利が確定していたということとはできない。

(4) これに対し、原告は、Dの従業員等が月内の最後の訪問日に売上高を締める作業をした時が本件協定書の締め新时期であることが契約内容である旨を主張する。

しかしながら、原告が主張する「締め」が、本件協定に基づく役務提供期間の終期を指すのであれば、Dの従業員等が売上高を確認する日がいつであるかによって原告が本件協定に基づき役務を提供しなければならない期間が異なることとなり、不自然である。また、「締め」が販売手数料に係る権利の発生日を指すのであれば、定期的な役務提供の対価の発生日が当該月の最終の売上高確認日がいつであるかによって左右されることとなり、不安定な状態を招くこととなるから、契約当事者間にかかる合意がされたとは認め難い。

したがって、原告の上記主張は採用することができない。

(5) 小括

以上によれば、本件販売手数料について権利が確定するのは平成26年12月31日が経過した時点であり、本件課税期間において権利が確定したものではないから、本件販売手数料は本件課税期間に係る課税資産の譲渡等の対価には当たらない。

そして、そのほかに本件課税期間に係る課税資産の譲渡等の対価があるとはうかがわれな

いから、本件課税期間に係る課税資産の譲渡等の対価の額は0円であり、控除対象仕入税額も0円である。

したがって、本件更正請求について、更正すべき理由がないとした本件通知処分は適法であり、また、本件賦課決定処分も適法である。

3 結論

以上によれば、原告の請求はいずれも理由がないから、これらを棄却することとして、主文のとおり判決する。

東京地方裁判所民事第51部

裁判長裁判官 清水 知恵子

裁判官 定森 俊昌

裁判官波多野紀夫は、転官につき、署名押印することができない。

裁判長裁判官 清水 知恵子

(別紙1)

指定代理人目録

高橋 紀子、角木 渉、茂泉 尚子、溝口 英治、寺本 史郎、堂山 道宏、坂井 貴司、
亀井 勝則、森菌 貴晴

以上

○ 消費税法（平成二十七年法律第九号による改正前のもの）

（定義）

第二条 この法律において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。

一～七（略）

八 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（代物弁済による資産の譲渡その他対価を得て行われる資産の譲渡若しくは貸付け又は役務の提供に類する行為として政令で定めるものを含む。）をいう。

九 課税資産の譲渡等 資産の譲渡等のうち、第六条第一項の規定により消費税を課さないこととされるもの以外のものをいう。

十、十一（略）

十二 課税仕入れ 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（所得税法（昭和四十年法律第三十三号）第二十八条第一項（給与所得）に規定する給与等を対価とする役務の提供を除く。）を受けること（当該他の者が事業として当該資産を譲り渡し、若しくは貸し付け、又は当該役務の提供をしたとした場合に課税資産の譲渡等に該当することとなるもので、第七条第一項各号に掲げる資産の譲渡等に該当するもの及び第八条第一項その他の法律又は条約の規定により消費税が免除されるもの以外のものに限る。）をいう。

十三～十五（略）

十六 調整対象固定資産 建物、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、鉱業権その他の資産でその価額が少額でないものとして政令で定めるものをいう。

十七～二十（略）

2～4（略）

（課税の対象）

第四条 国内において事業者が行った資産の譲渡等には、この法律により、消費税を課する。

2～6（略）

（納税義務者）

第五条 事業者は、国内において行った課税資産の譲渡等につき、この法律により、消費税を納める義務がある。

2（略）

（非課税）

第六条 国内において行われる資産の譲渡等のうち、別表第一に掲げるものには、消費税を課さない。

2（略）

別表第一（第六条関係）

一～十二（略）

十三 住宅（人の居住の用に供する家屋又は家屋のうち人の居住の用に供する部分をいう。）の貸付け（当該貸付けに係る契約において人の居住の用に供することが明らかにされているものに限るものとし、一時的に使用させる場合その他の政令で定める場合を除く。）

（小規模事業者に係る納税義務の免除）

第九条 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、第五条第一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につき、消費税を納める義務を免除する。ただし、この法律に別段の定めがある場合は、この限りでない。

2、3（略）

4 第一項本文の規定により消費税を納める義務が免除されることとなる事業者が、その基準期間における課税売上高（同項に規定する基準期間における課税売上高をいう。第十一条第四項及び第十二条第三項を除き、以下この章において同じ。）が千万円以下である課税期間につき、第一項本文の規定の適用を受けない旨を記載した届出書をその納税地を所轄する税務署長に提出した場合には、当該提出をした事業者が当該提出をした日の属する課税期間の翌課税期間（当該提出をした日の属する課税期間が事業を開始した日の属する課税期間その他の政令で定める課税期間である場合には、当該課税期間）以後の課税期間（その基準期間における課税売上高が千万円を超える課税期間を除く。）中に国内において行う課税資産の譲渡等については、同項本文の規定は、適用しない。

5 前項の規定による届出書を提出した事業者は、同項の規定の適用を受けることをやめようとするとき又は事業を廃止したときは、その旨を記載した届出書をその納税地を所轄する税務署長に提出しなければならない。

6～9（略）

（課税標準）

第二十八条 課税資産の譲渡等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（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若しくは権利その他経済的な利益の額とし、課税資産の譲渡等につき課されるべき消費税額及び当該消費税額を課税標準として課されるべき地方消費税額に相当する額を含まないものとする。以下この項及び次項において同じ。）とする。ただし、法人が資産を第四条第四項第二号に規定する役員に譲渡した場合において、その対価の額が当該譲渡の時における当該資産の価値に比し著しく低いときは、その価額に相当する金額をその対価の額とみなす。

2～4（略）

（仕入れに係る消費税額の控除）

第三十条 事業者（第九条第一項本文の規定により消費税を納める義務が免除される事業者を除く。）が、国内において行う課税仕入れ又は保税地域から引き取る課税貨物については、次の各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に定める日の属する課税期間の第四十五条第一項第二号に掲げる課税標準額に対する消費税額（以下この章において「課税標準額に対する消費税額」とい

う。)から、当該課税期間中に国内において行つた課税仕入れに係る消費税額(当該課税仕入れに係る支払対価の額に百分の六・三を乗じて算出した金額をいう。以下この章において同じ。)及び当該課税期間における保税地域からの引取りに係る課税貨物(他の法律又は条約の規定により消費税が免除されるものを除く。以下この章において同じ。)につき課された又は課されるべき消費税額(附帯税の額に相当する額を除く。次項において同じ。)の合計額を控除する。

一 国内において課税仕入れを行つた場合 当該課税仕入れを行つた日

二、三 (略)

2 前項の場合において、同項に規定する課税期間における課税売上高が五億円を超えるとき、又は当該課税期間における課税売上割合が百分の九十五に満たないときは、同項の規定により控除する課税仕入れに係る消費税額及び同項に規定する保税地域からの引取りに係る課税貨物につき課された又は課されるべき消費税額(以下この章において「課税仕入れ等の税額」という。)の合計額は、同項の規定にかかわらず、次の各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に定める方法により計算した金額とする。

一 当該課税期間中に国内において行つた課税仕入れ及び当該課税期間における前項に規定する保税地域からの引取りに係る課税貨物につき、課税資産の譲渡等にものみ要するもの、課税資産の譲渡等以外の資産の譲渡等(以下この号において「その他の資産の譲渡等」という。)にものみ要するもの及び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その区分が明らかにされている場合 イに掲げる金額にロに掲げる金額を加算する方法

イ 課税資産の譲渡等にものみ要する課税仕入れ及び課税貨物に係る課税仕入れ等の税額の合計額

ロ 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及び課税貨物に係る課税仕入れ等の税額の合計額に課税売上割合を乗じて計算した金額

二 前号に掲げる場合以外の場合 当該課税期間における課税仕入れ等の税額の合計額に課税売上割合を乗じて計算する方法

3～5 (略)

6 第一項に規定する課税仕入れに係る支払対価の額とは、課税仕入れの対価の額(対価として支払い、又は支払うべき一切の金銭又は金銭以外の物若しくは権利その他経済的な利益の額とし、当該課税仕入れに係る資産を譲り渡し、若しくは貸し付け、又は当該課税仕入れに係る役務を提供する事業者が課されるべき消費税額及び当該消費税額を課税標準として課されるべき地方消費税額(これらの税額に係る附帯税の額に相当する額を除く。第九項第一号において同じ。)に相当する額がある場合には、当該相当する額を含む。)をいい、第一項に規定する保税地域からの引取りに係る課税貨物とは、保税地域から引き取つた一般申告課税貨物又は特例申告書の提出若しくは特例申告に関する決定に係る課税貨物をいい、第二項に規定する課税期間における課税売上高とは、当該事業者が当該課税期間中に国内において行つた課税資産の譲渡等の対価の額(第二十八条第一項に規定する対価の額をいう。以下この項及び第九項第一号において同じ。)の合計額から当該課税期間における売上げに係る税抜対価の返還等の金額(当該課税期間中に行つた第三十八条第一項に規定する売上げに係る対価の返還等の金額から同項に規定する売上げに係る対価の返還等の金額に係る消費税額に六十三分の八十を乗じて算出した金額を控除した金額をいう。)の合計額を控除した残額(当該課税期間が一年に満たない場合には、当該残額を当該課税期間の月数(当該月数は、暦に従つて計算し、一月に満たない端数を生じたときは、これを一月とする。))

で除し、これに十二を乗じて計算した金額)をいい、第二項に規定する課税売上割合とは、当該事業者が当該課税期間中に国内において行つた資産の譲渡等の対価の額の合計額のうち当該事業者が当該課税期間中に国内において行つた課税資産の譲渡等の対価の額の合計額の占める割合として政令で定めるところにより計算した割合をいう。

7～10 (略)

(課税売上割合が著しく変動した場合の調整対象固定資産に関する仕入れに係る消費税額の調整)

第三十三条 事業者(第九条第一項本文の規定により消費税を納める義務が免除される事業者を除く。)が国内において調整対象固定資産の課税仕入れを行い、又は調整対象固定資産に該当する課税貨物を保税地域から引き取り、かつ、当該課税仕入れ又は当該課税貨物に係る課税仕入れ等の税額につき比例配分法により仕入れに係る消費税額を計算した場合(第三十条第一項の規定により当該調整対象固定資産に係る課税仕入れ等の税額の全額が控除された場合を含む。)において、当該事業者(相続により当該事業者の当該調整対象固定資産に係る事業を承継した相続人、合併により当該事業を承継した合併法人及び分割により当該調整対象固定資産に係る事業を承継した分割承継法人を含むものとし、これらの者のうち第九条第一項本文の規定により消費税を納める義務が免除される者を除く。以下この項において同じ。)が第三年度の課税期間の末日において当該調整対象固定資産を有しており、かつ、第三年度の課税期間における通算課税売上割合が仕入れ等の課税期間(当該調整対象固定資産の課税仕入れの日又は保税地域からの引取りの日(当該調整対象固定資産に該当する課税貨物につき特例申告書を提出した場合には、当該特例申告書を提出した日又は特例申告に関する決定の通知を受けた日。次条第一項及び第三十五条において同じ。)の属する課税期間をいう。以下この項及び次項において同じ。)における第三十条第二項に規定する課税売上割合(当該仕入れ等の課税期間において同条第三項本文の規定の適用を受けた場合には、同項に規定する承認に係る割合。以下この項及び次項において同じ。)に対して著しく増加した場合として政令で定める場合に該当するときは第二号に掲げる合計額から第一号に掲げる合計額を控除した金額に相当する消費税額をその者の当該第三年度の課税期間の仕入れに係る消費税額に加算し、当該通算課税売上割合が当該課税売上割合に対して著しく減少した場合として政令で定める場合に該当するときは第一号に掲げる合計額から第二号に掲げる合計額を控除した金額に相当する消費税額をその者の当該第三年度の課税期間の仕入れに係る消費税額から控除する。この場合において、当該加算をした後の金額又は当該控除をした後の金額を当該課税期間における仕入れに係る消費税額とみなす。

一 第三年度の課税期間の末日において有する当該調整対象固定資産(以下この号において「保有調整対象固定資産」という。)の課税仕入れに係る消費税額又は保有調整対象固定資産である課税貨物に係る消費税額(附帯税の額に相当する額を除く。)(以下この号及び次号において「調整対象基準税額」という。)に当該仕入れ等の課税期間における第三十条第二項に規定する課税売上割合を乗じて計算した消費税額の合計額(仕入れ等の課税期間において同条第一項の規定により当該保有調整対象固定資産に係る課税仕入れ等の税額の全額が控除された場合には、調整対象基準税額の合計額)

二 調整対象基準税額に通算課税売上割合を乗じて計算した消費税額の合計額

2 前項に規定する比例配分法とは、第三十条第二項第一号ロに規定する課税売上割合(以下この項において「課税売上割合」という。)を乗じて計算する方法又は同条第二項第二号に定める方法

をいい、前項に規定する第三年度の課税期間とは、仕入れ等の課税期間の開始の日から三年を経過する日の属する課税期間をいい、同項に規定する通算課税売上割合とは、仕入れ等の課税期間から第三年度の課税期間までの各課税期間において適用されるべき課税売上割合を政令で定めるところにより通算した課税売上割合をいう。

- 3 第一項の規定により同項第一号に掲げる合計額から同項第二号に掲げる合計額を控除した金額に相当する消費税額を当該第三年度の課税期間の仕入れに係る消費税額から控除して控除しきれない金額があるときは、当該控除しきれない金額を課税資産の譲渡等に係る消費税額とみなして当該第三年度の課税期間の課税標準額に対する消費税額に加算する。

(課税資産の譲渡等についての確定申告)

第四十五条 事業者（第九条第一項本文の規定により消費税を納める義務が免除される事業者を除く。）は、課税期間ごとに、当該課税期間の末日の翌日から二月以内に、次に掲げる事項を記載した申告書を税務署長に提出しなければならない。ただし、国内における課税資産の譲渡等（第七条第一項、第八条第一項その他の法律又は条約の規定により消費税が免除されるものを除く。）がなく、かつ、第四号に掲げる消費税額がない課税期間については、この限りでない。

一 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（第七条第一項、第八条第一項その他の法律又は条約の規定により消費税が免除されるものを除く。）に係る課税標準である金額の合計額（次号において「課税標準額」という。）

二 課税標準額に対する消費税額

三、四（略）

五 第二号に掲げる消費税額から第三号に掲げる消費税額の合計額を控除してなお不足額があるときは、当該不足額

六～八（略）

2～5（略）

(還付を受けるための申告)

第四十六条 事業者（第九条第一項本文の規定により消費税を納める義務が免除される事業者を除く。）は、その課税期間分の消費税につき前条第一項第五号又は第七号に掲げる金額がある場合には、同項ただし書の規定により申告書を提出すべき義務がない場合においても、第五十二条第一項又は第五十三条第一項の規定による還付を受けるため、前条第一項各号に掲げる事項を記載した申告書を税務署長に提出することができる。

2、3（略）

(仕入れに係る消費税額の控除不足額の還付)

第五十二条 第四十五条第一項又は第四十六条第一項の規定による申告書の提出があつた場合において、これらの申告書に第四十五条第一項第五号に掲げる不足額の記載があるときは、税務署長は、これらの申告書を提出した者に対し、当該不足額に相当する消費税を還付する。

2～4（略）

○国税通則法（平成二十六年法律第六十九号による改正前のもの）

（納税義務の成立及びその納付すべき税額の確定）

第十五条（略）

2 納税義務は、次の各号に掲げる国税（第一号から第十二号までにおいて、附帯税を除く。）については、当該各号に定める時（当該国税のうち政令で定めるものについては、政令で定める時）に成立する。

一～六（略）

七 消費税等 課税資産の譲渡等（消費税法第二条第一項第九号（定義）に規定する課税資産の譲渡等をいう。）をした時又は課税物件の製造場（石油ガス税については石油ガスの充てん場とし、石油石炭税については原油、ガス状炭化水素又は石炭の採取場とする。）からの移出若しくは保税地域からの引取りの時

八～十四（略）

3（略）

（国税に関する処分についての不服申立て）

第七十五条 国税に関する法律に基づく処分次各号に掲げるものに不服がある者は、当該各号に掲げる不服申立てをすることができる。

一 税務署長がした処分（次項に規定する処分を除く。） その処分をした税務署長に対する異議申立て

二～五（略）

2（略）

3 第一項第一号、第二号イ若しくは第四号又は前項第一号の規定による異議申立て（法定の異議申立期間経過後にされたものその他その申立てが適法にされていないものを除く。第五項においても同じ。）についての決定があつた場合において、当該異議申立てをした者が当該決定を経た後の処分になお不服があるときは、その者は、国税不服審判所長に対して審査請求をすることができる。

4 第一項第一号若しくは第四号又は第二項第一号の規定により異議申立てをすることができる者は、次の各号のいずれかに該当するときは、その選択により、異議申立てをしないで、国税不服審判所長に対して審査請求をすることができる。

一 所得税法若しくは法人税法に規定する青色申告書、同法第三百十条第一項（青色申告書等に係る更正）に規定する連結確定申告書等又は地方法人税法第二十七条第二項（青色申告）に規定する青色申告書に係る更正（その更正に係る国税を基礎として課される加算税の賦課決定を含む。）に不服があるとき。

二、三（略）

5、6（略）

（不服申立期間）

第七十七条 不服申立て（第七十五条第三項及び第五項（異議申立て後にする審査請求）の規定による審査請求を除く。第四項において同じ。）は、処分があつたことを知つた日（処分に係る通知を受けた場合には、その受けた日）の翌日から起算して二月以内にしなければならない。

2～6（略）

（不服申立ての前置等）

第一百五十五条 国税に関する法律に基づく処分（第八十条第二項（行政不服審査法との関係）に規定する処分を除く。以下この節において同じ。）で不服申立てをすることができるものの取消しを求める訴えは、異議申立てをすることができる処分（審査請求をすることもできるもの（異議申立てについての決定を経た後審査請求をすることができるものを含む。）を除く。）にあつては異議申立てについての決定を、審査請求をすることができる処分にあつては審査請求についての裁決をそれぞれ経た後でなければ、提起することができない。ただし、次の各号の一に該当するときは、この限りでない。

- 一 異議申立て（国税庁長官に対してされたものに限る。）又は審査請求がされた日の翌日から起算して三月を経過しても決定又は裁決がないとき。
 - 二 更正決定等の取消しを求める訴えを提起した者が、その訴訟の係属している間に当該更正決定等に係る国税の課税標準等又は税額等についてされた他の更正決定等の取消しを求めようとするとき。
 - 三 異議申立てについての決定又は審査請求についての裁決を経ることにより生ずる著しい損害を避けるため緊急の必要があるとき、その他その決定又は裁決を経ないことにつき正当な理由があるとき。
- 2 国税に関する法律に基づく処分についてされた異議申立て又は審査請求について決定又は裁決をした者は、その決定又は裁決をした時にその処分についての訴訟が係属している場合には、その異議決定書又は裁決書の謄本をその訴訟が係属している裁判所に送付するものとする。

当事者の主張の要旨

1 争点(1)(本件賦課決定処分の取消しを求める訴えの適法性)について

(原告の主張の要旨)

附帯税である過少申告加算税は本税についての課税処分が取り消されるとその根拠を失い、納付義務が消滅するから、本件通知処分が取り消されれば、本件賦課決定処分も取り消されるべき関係にあり、両者は密接な関連性を有している。

また、本件では、本件修正申告に伴って本件賦課決定処分がされたことから、本税である消費税等についての処分行政庁の立場が違法であって本件賦課決定処分も違法であると争うために、更正の請求をした上で処分行政庁の通知処分について取消しを求めて争うこととなり、本件賦課決定処分がされた時点では、本税である消費税等についての処分行政庁の立場を争う方法はない。

そして、原告は、法定の期間内に本件更正請求をし、本件更正請求に係る本件通知処分について取消しを求めて審査請求及び裁決を経ている。また、本件では、本件賦課決定処分について本税に係る処分の違法事由とは異なる独自の違法事由を主張していない。

以上のことからすると、本件賦課決定処分について審査請求を経していないことにつき、通則法115条1項3号の「正当な理由」があるというべきである。

(被告の主張の要旨)

通知処分は、納税者からの更正請求に対する課税庁による減額更正をしない旨の応答であり、納税者の更正請求に対し課税庁が減額更正を拒否し、申告税額等について税額を全体的に見直して減額することはしないことを確認する効果を有する処分であるから、本税に関する処分であるものの、その税額を確定する処分ではない。これに対し、過少申告加算税等の賦課決定処分は、修正申告や増額更正のように本税について申告税額等よりも増額する方向で税額を確定する処分に附帯して、過少申告の事実に対する行政上の制裁として課されるものである。そうすると、通知処分と賦課決定処分とは、それぞれ目的及び効果を大きく異にする別個の処分であるというべきであり、また、通知処分に附帯して賦課決定処分がされるという密接な関係にあるということもできない。

また、原告は、本件賦課決定処分に係る不服申立期間内に、更正請求をするとともに本件賦課決定処分に対する不服申立てを行うことによって、本税である消費税等に関する事情を主張して不服申立てを行うことも可能であったにもかかわらず、当該不服申立期間が経過した後に本件更正請求を行っている。

したがって、本件通知処分について審査請求及び裁決を経ていることをもって、通則法115条1項3号の「正当な理由」があるとは認められない。

2 争点(2)(本件各処分の適法性)について

(原告の主張の要旨)

- (1) 本件協定書には販売手数料の支払期日について「毎月末締、翌月15日払い」との記載があり、Dの従業員等が売上高を締める作業をすることによって販売手数料の額が確定することが合意されている。

そして、協定当事者間では、本件協定を締結するに当たって、Dの従業員等が月の末日に作業をすることが困難であり、末頃に売上高を締める作業がされることを前提としており、また、本件協定書では「毎月末日締」ではなく、あえて「毎月末締」と記載されているから、「月内の最後の訪問日」に「売上高等を締める」という作業を行った時に販売手数料の額が確定するというのが当事者の真実の契約内容である。

Dは、同社の従業員等が平成26年12月23日に本件自動販売機を訪問して商品の売上げの「締め」を行い、同日が同月内の最後の訪問日であったから、その締めの作業に基づいて算出された本件販売手数料は、同月18日から23日までの間の販売手数料であることが明確であり、同月23日に権利が確定したといえる。

したがって、本件販売手数料の計上時期は本件課税期間内の平成26年12月23日である。

(2) ア 被告の指摘する、F株式会社が発行する自動販売機手数料明細書(甲4)の「期間」の欄の記載は、同社のシステムの関係上、自動的に決まる記載にすぎないから、本件協定における販売手数料の計算の基礎となる期間についての合意内容の根拠にはおよそなり得ない。

イ 被告は、販売手数料が毎月1日から末日までの役務提供の対価であることから、各月の末日に権利が確定すると主張するが、原告の役務提供の内容により、販売手数料の金額や計算期間に影響が生じることはないから、当該販売手数料が原告の役務提供等に対する対価であることは、当該販売手数料の確定時期とは関係がない。

ウ 被告は、Dにおいては、前月の最終確認日から当月の最終確認日までの販売本数を、当月の販売本数であるとみなして販売手数料を算出していると主張するが、本件協定書には、Dが販売手数料の計算の基礎となる期間をみなす権限を有する旨の条項は存在せず、原告とDとの間でその旨の合意をした事実もない。

(被告の主張の要旨)

(1) 本件協定によれば、原告は、Dに対して、本件自動販売機の設置場所の提供、空容器の処理、同社が行う本件自動販売機の保全への協力、本件自動販売機の故障時における同社への連絡及び電力の提供という役務の提供等を行うものとされ、他方、Dは、原告に対し、Dが本件自動販売機により販売した商品の販売価格ごとに販売手数料を支払うものとされ、当該販売手数料は、本件協定書別表2の注4に「販売手数料の支払期日：毎月末締、翌月15日払い」と記載され、毎月末日に締め、翌月15日に支払うこととされている。ここでいう「毎月末締」とは、「毎月末日が、本件協定書で定められた、販売手数料の計算の基礎となる期間の最終日(締め日)である」との意味で解するのが文言上最も素直な解釈である。

以上からすると、本件協定に基づき原告が受け取る販売手数料は、原告が各月の初日から当月末日までの間において、上記役務提供等を一体的かつ継続的に行い、その期間における役務提供等の対価としてDが支払うものと認められ、したがって、当該販売手数料は、当該期間の末日、すなわち毎月末日に受領すべき権利が確定するものと認められる。

(2) 原告は、Dの従業員等の最終訪問日(平成26年12月23日)の時点で、本件協定に基づく販売手数料を原告が受け取る権利が確定したと主張する。しかし、Dが本件自動販売機において販売した商品の販売数量及び売上高を確認する行為は、原告に支払う販売手数料の金額、すなわち、役務提供等の対価の額を算定するためのものにすぎず、当該確認作業の時

点ではいまだ原告に受領すべき権利が確定したとはいえない。

すなわち、Dにおいては、前月の最終確認日から当月の最終確認日までの販売本数を、当月（毎月初日から末日までの期間）の販売本数であるとみなして、それを基礎として販売手数料を算出しているのである。このように解することは、F株式会社が発行する自動販売機手数料明細書の記載方法とも整合する。

以上