

中小事業者に対する消費税制について

—簡易課税制度のみなし仕入率を中心として—

吉

松

伸

悟

目次

はじめに

第一章 簡易課税制度の概要

第一節 簡易課税制度の趣旨

第二節 簡易課税制度の創設から改正へ

第三節 簡易課税制度の内容

第二章 簡易課税制度での消費税

第一節 簡易課税制度から検討する消費税の性格

第二節 簡易課税制度の見直し

第三節 簡易課税制度の適用

おわりに

はじめに

「税制はできるだけ簡素であることが望ましい」。これは、昭和六二年一月一二日の内閣総理大臣からの諮問に対し、税制調査会の意見として昭和六三年四月二八日に答申した税制改革に当たっての基本的考え方の一部である。税制の簡素化を図ることは、昭和六三年の抜本的税制改革の basic 理念の一部であった。そして、消費税は我が国にとつてなじみのない税であつたことから、中小事業者の納税事務負担等に配慮し、その一つの特例措置として簡易課税制度が設けられることとなる。このように、消費税は円滑な導入に準備を必要しながら、抜本的税制改革の一環として、平成元年四月一日より、消費に広く薄く課税する一般消費税型、税率三%として施行された。

周知のようにその経緯は、昭和四五年に閣議決定された「新経済社会発展計画」における「消費支出と経済取引につき広範囲低率の負担を求める一般売上税ないしは付加価値税の適否」の検討に端を発する。昭和五〇年代に入ると昭和四八年のオイルショックの影響をうけ大幅な税収の落ち込みに対処するため政府は赤字国債の発行を余儀なくされるなどの危機的財政状況の中、個別消費税から一般消費税への検討が盛んになり、昭和五二年一〇月四日には、政府税制調査会が、「今後の税制のあり方についての答申」（中期答申）を発表し、一般消費税の基本的仕組みについての考え方を提示した。その後、昭和五四年一月一九日に「一般消費税（仮称）については、昭和五五年度中に実現できるよう諸般の準備を進める」と閣議決定されたが、同年九月には、記者団の質問に対し當時の大平総理の「時限立法による一般消費税導入」発言により、自民党内から多くの懸念が寄せられ、大平総理は一般消費税を昭和五五年度から導入することを断念する意向を明らかにした。また、昭和六一年一二月五日、自民党税制調査会は「個人・法

人を通じ所得課税の思い切った軽減を行つとともに、財源措置の観点をも踏まえ、税体系全体を見直し、課税分野の検討合理化を図るもの」とし、売上税の導入を含む「税制改革の基本方針」を決め、昭和六一年一二月二三日、政府税制調査会の「昭和六二年度の税制改正に関する答申」を経て、昭和六二年二月四日に「売上税法案」を国会に提出した。しかし、国会での委員会審議が一回も行われないまま、売上税関連法案は第一〇八回常会の閉幕に伴い審議未了廃案となつた。その後、竹下内閣が昭和六二年一月誕生し、抜本的税制改正に着手したのである。この時期、竹下総理はNHKの録画取りで、税制改革について「現在の間接税は複雑であり、わかりやすい税体系に変えていくのが歴史の流れだと思う。じつくり議論の対象としてもらうべき環境になつた」と述べている。そして、政府税制調査会は、昭和六三年三月二十五日に「税制改革についての素案」を提示し、四月一八日には新消費税として付加価値税を含んだ「税制改正についての中間答申」を決定した。その後、衆参両議院を経るまでは調整に困難があつたが、消費税法を含む「税制改革関連法案」は昭和六三年一二月二十四日参議院本会議で可決・成立した。このように消費税法は、多くの政治的問題もあり成立までに時間を要したが、そこでは、広く消費一般に負担を求める間接税はそれ自体わが国では経験がほとんどなく国民になじみが薄いという観点から、仕入税額控除に関してはわが国独自の帳簿方式を採用し、それに加えて簡易課税制度等を採用し導入されたのである。⁽²⁾

税制の抜本的見直しの背景には、所得税をはじめ、直接税、間接税の全般にわたり、様々なゆがみ、ひずみが生じており、税に対する不満の声が高まつてゐることがあり、このゆがみ、ひずみを除去し、国民の理解と信頼に裏付けられた安定的な歳入構造を確立することが喫緊の課題であつた。⁽⁴⁾そのため消費税法の導入には、法的には十分検討され、特に租税の基本的特徴である「公平」「中立」「簡素」については十分な配慮を要した。しかし、課税客体として

「消費」という概念を取り入れ、大衆課税、かつ間接税であるがためにすべての国民が負担する税であることに対して、①徴収、転嫁の過程の透明性、②低所得者への課税の抵抗、③課税事業者の仕入税額控除の事務負担の軽減化等が十分に議論されて導入されたかどうかには疑問がある。⁽⁵⁾

そして導入された中小事業者に対する特例措置の内容をみると、中小事業者の立場からの懸念⁽⁶⁾に対して様々な事情を考慮にいれたものであった。

一つ目は、事業者免税点制度の免税点水準を売上税提案時の課税売上高一億円から三千万円に引き下げた。その後平成六年度の改正の一環として、資本金一千万円以上の新設法人の設立当初二年間については、事業者免税点制度を適用しない特例が設立された。さらに、事業者免税点制度の適用上限を現行の三千万円から一千万円に引き下げる改正が平成一六年四月一日以後開始される課税期間から行われた。

二つ目は、課税売上高六千万円未満の事業者について限界控除制度を導入することで、この制度は、事業者が一定の規模を超えると突然消費税負担が発生するという事態を緩和するために設けられたものである。具体的には、その課税期間における消費税額、つまり売上げに係る消費税額から仕入れに係る消費税額を差し引いた金額から、限界控除税額に相当する額を控除した額を納付する制度で、売上げ規模に応じて納付税額が減額されるという内容であった。しかし、この制度は平成三年度の改正で五千万円に引き下がられ、さらに平成六年度の改正において制度自体が廃止された。

三つ目は、基準期間の課税売上高五億円以下の事業者に対して簡易課税制度の適用を認めるといったもので、この制度は特定の事業者については選択により売上げに係る消費税額に業種ごとに法定されたみなし仕入率を乗ずること

により簡易に仕入控除税額を計算できる。この制度についても消費税の定着とともに、整理・縮小されてきた⁽⁷⁾。

消費税が創設された当初の税率は三%、平成元年度の消費税の税収は年間四・一兆円、租税収入は全体で五四・九兆円、租税収入全体の七・四%だった。簡易課税制度の適用上限の引下げが行われたのは平成一六年、平成一八年度では消費税の税収は全体の二一・三%を占めている。こうしたなか、中小事業者に対する配慮としての簡易課税制度は、事務負担軽減を考慮して作成されたものであるが、事務負担軽減以外にも利用されているのが現状であり、そこには益税損税問題がしばしば発生する。本論文において、第一章として、簡易課税制度の概要とし、趣旨及び現在までの改正の歴史ならびに簡易課税制度の適用可能事業者について述べる。次に第二章として、簡易課税制度を検討した場合にその計算上発生する益税又は損税について、また消費税法としての簡易課税制度を租税法律主義から、過去の裁判例や学説を整理し検討する。そして、簡易課税制度の手続規定に関して検討する。最後に、簡易課税制度での中小事業者のこれからの検討課題を考察し、問題点の解消策としての改善アプローチを検討する。

第一章 簡易課税制度の概要

第一節 簡易課税制度の趣旨

消費税法は第二八条及び第二九条により課税される消費税額を算定させ、原則では、その課税期間における売上税額から、その期間中に国内において行つた課税仕入にかかる消費税額およびその課税期間中に保税地域から引き取つ

た課税貨物にかかる消費税額の合計額（この合計額を以下では「仕入税額」という）を控除して、納付すべき消費税額を算出する。これを以下では「本則計算」という。このような税の累積を排除するために前段階税額控除方式による仕入控除税額を計算することとされる消費税において、実額により控除額を計算するには、仕入取引の課否判定、売上げとの対応関係、経理処理、税額の計算など複雑で、繁雑な事務処理が必要となる。特に、中小事業者がこの累積排除のために前段階税額控除方式によりこのような繁雑な事務処理を正しく行うことは難しいと考えられる。そこで、課税売上高が一定規模以下の中小事業者に対しては、その事業者の選択により売上げに係る消費税額に法定のみなし仕入率を乗じた金額を仕入控除税額とし、これを売上げに係る消費税額から控除するという簡易な課税方式を認めることとした。⁽¹⁰⁾

つまり、簡易課税制度は、消費税の仕入控除税額の計算を実際の課税仕入れに係る消費税額から計算するのではなく、その課税期間における課税標準額に対する消費税額を基に計算する簡便法である。⁽¹¹⁾ この方式では、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、中小事業者を対象に税額計算の簡素化を図ることができる制度である。

第一節 簡易課税制度の創設から改正へ

（二）創設時

消費税導入時においては、簡易課税制度上の事業区分は、消費税が新たな間接税として導入されることから、簡易

に、つまり事業者に対して簡単に計算できるということを制度説明の全面に押し出す必要があった。そのため、基準期間の課税売上高五億円以下の事業者にその選択適用を認め、その上、みなし仕入率も卸売業九〇%とそれ以外八〇%の一区分とし、極めて単純な制度として制定された。¹³⁾

しかし、消費税法第三七条第一項又は第三項より、簡易課税制度の適用を受けようとする事業者は、その適用を受けようとする課税期間の直前の課税期間の末日までに「消費税簡易課税制度選択届出書」により所轄税務署長にその旨を届け出なければならないとされ、また、簡易課税制度の適用を受けている事業者が簡易課税制度の選択をやめる場合には、事業を廃止した場合を除き、簡易課税制度の適用を受けることとなつた課税期間の初日から二年を経過する日の属する課税期間の初日以後でなければ「消費税簡易課税制度選択不適用届出書」を所轄税務署長に提出することができない。そのため選択適用した中小事業者は、簡易課税制度が本則計算に対する特例的な制度であることを考慮して、細心の注意を払い事業計画等を行わなければ本則計算による消費税額以上の税額を納付することとなる。

（二）平成三年度改正（平成三年一〇月施行）

消費税法第三七条では、仕入税額控除の本則計算に対する例外規定として、個々の課税仕入れに係る消費税額を計算せずに、課税売上高を基礎として一定の率によつて課税仕入れが行われたものとみなして仕入税額控除の金額を計算する。この場合には、事業区分別のみなし仕入率を用いるので、事業者各々の事業内容に応じてみなし仕入率が適用される。そのため、みなし仕入率が相異することとなる。

消費税が導入実施されて、消費税法に関する特例的な制度に認識が深まると、簡易課税制度についてのみなし仕入

率が適用事業実態と乖離していることが問題視されるようになつた。特に、本則計算と簡易課税制度により算出した「納付すべき消費税額」に差異が生じるため、簡易課税制度を適用する事業者における有利性が認識されるようになつた。すなわち、簡易課税制度を選択した課税事業者は簡易課税制度により計算した消費税額と本則計算による消費税額との差額部分は国等に納付する必要がないことになり、ここに「益税」が発生し、制度上の問題であるとされてきた。そこで、平成三年度の税制改正において、簡易課税制度適用対象事業者の課税売上高の基準を五億円以下から四億円以下に引き下げ、さらに事業区分を四区分にし、みなし仕入率も改正され、平成三年一〇月一日以後開始の課税期間からの適用となつた。

（三） 平成六年度改正（平成九年四月施行）

その後の改正（平成六年一一月）において、消費税率を二%から五%（内地方消費税一%）へ、そして簡易課税制度の事業区分とみなし仕入率の改正が行われた。これは、平成三年度の改正によつても、まだ簡易課税制度選択適用事業者のほうに有利性があるとされて、簡易課税制度選択適用事業者の基準期間の課税売上高を四億円以下から二億円以下へと引き下げられ、さらにみなし仕入率に五〇%（第五種事業）の事業区分を増やし四区分から五区分へ拡張するものであつた。なお、この改正は、平成九年四月一日以後開始の課税期間から適用することとなつた。

（四） 平成一五年度改正（平成一六年四月施行）以降

また、平成一五年度の改正では、「平成一五年度における税制改革についての答申」で、政府税制調査会が「消費税

は、世代間の公平の確保、経済社会の活力の発揮、安定的な歳入構造の確保の観点から、今後、その役割を高めていかざるを得ない。そのためには、消費税に対する国民の信頼性、制度の透明性を向上させるための措置を講じる必要があり、中小事業者に対する特例措置等について、：抜本的な改革を行う。また、消費者便宜のため、価格の総額表示（含む税額明記）が促進されるよう配慮していく必要がある。⁽¹⁴⁾」と述べているように、消費税に対する国民の信頼性、制度の透明性を向上させるための改正であつたと言える。そこで、平成一五年度改正の内容は、中小事業者に対する特例措置に関して、免税点を三千万円から一千円に、簡易課税制度選択適用事業者の基準期間の課税売上高の上限を二億円から五千万円に、それぞれ縮減させるものであつた。また、価格表示も平成一六年四月一日から総額表示を義務付けた。つまり、中小事業者の特例措置において、今まで消費税の申告・納付に關係のなかつた小規模事業者でも、申告・納付するために記帳し、計算をすること。申告・納付するためには、課税売上を業種ごとに記帳すれば、消費税の計算を簡便にできていた事業者が売上だけでなく仕入に關しても「どのような取引が仕入税額控除の対象となるか」を判断し、記帳しなければならなくなつたことである。

以上、簡易課税制度についての見直しの推移を表に示せば以下の通りである。

① 適用上限の引き下げ

平成元年四月一日～平成三年九月三〇日	基準期間の課税売上高五億円以下
平成三年一〇月一日～平成九年三月三一日	基準期間の課税売上高四億円以下
平成九年四月一日～平成一六年三月三一日	基準期間の課税売上高二億円以下
平成一六年四月一日～	基準期間の課税売上高五〇〇〇万円以下

② みなし仕入率の見直し

平成元年四月一日～平成三年九月三〇日	卸売業	九〇%
その他事業区分		八〇%
平成三年一〇月一日～平成九年三月三一日	卸売業（第一種事業）	九〇%
	小売業（第二種事業）	八〇%
	製造業等（第三種事業）	七〇%
平成九年四月一日～	その他の事業（第四種事業）	六〇%
	卸売業（第一種事業）	九〇%
	小売業（第二種事業）	八〇%
	製造業等（第三種事業）	七〇%
	その他の事業（第四種事業）	六〇%
	卸売業（第一種事業）	九〇%
	小売業（第二種事業）	八〇%
	製造業等（第三種事業）	七〇%
	その他の事業（第四種事業）	六〇%
	サービス業等（第五種事業）	五〇%

(注) 事業者の課税期間の開始の日が上記の各期間のいずれに属するかに応じて適用される関係を示す。

(資料出所) ①②共に上杉秀文『例解実務ガイド 消費税法』(税務研究会出版局)「[一〇〇六年四月]」三五九頁

第三節 簡易課税制度の内容

(二) みなし仕入率

簡易課税制度において仕入れに係る消費税額とみなされる金額は、課税売上高を次の五つの事業に区分した上で、

それぞれのみなし仕入率を適用して計算することとされている（消費税法施行令第五七条）。

このため、課税売上高に応じて納付する税額も自動的な計算が可能となる。（下記表参照）

業種名	業種区分	みなし仕入率	納付税額の割合
卸売業	第一種事業	九〇%	(一―〇・九)×四%＝〇・四%
小売業	第二種事業	八〇%	(一―〇・八)×四%＝〇・八%
農林漁業、製造業、建設業	第三種事業	七〇%	(一―〇・七)×四%＝一・二%
その他の事業	第四種事業	六〇%	(一―〇・六)×四%＝一・六%
不動産業、運輸・通信、サービス業	第五種事業	五〇%	(一―〇・五)×四%＝一・〇%

（資料出所）上杉秀文『例解実務ガイド 消費税法』（税務研究会出版局）[二〇〇六年四月]三六一頁

（二）簡易課税制度選択適用可能事業者

簡易課税制度を選択適用できる事業者は、所轄税務署長に「消費税簡易課税制度選択届出書」を提出し、かつ、基準期間の課税売上高が五〇〇〇万円以下の事業者である。この届出書の効力は、原則として、提出した日の属する課税期間の翌課税期間から生ずることになるが、「消費税簡易課税制度選択不適用届出書」を提出しない限り、継続して適用される（消費税法第三七条第二項）。

そして、簡易課税制度の適用を選択した事業者は、二年間継続して簡易課税制度を適用した後でなければ、「消費税簡易課税制度選択不適用届出書」を提出することはできない（消費税法第三七条第三項）。

なお、簡易課税制度選択適用事業者が輸出取引等を行った場合には、輸出取引等を除いた課税売上高に係る消費税額にみなし仕入率を乗じて仕入控除税額を計算することとなり、結果として輸出取引等分は仕入控除税額の計算に反映されないので、還付される税額も発生しない。また、単発的に多額の設備投資を行うことを予定している中小事業者においては、簡易課税制度の選択適用時と比較して本則計算の方が課税上有利になる場合、実際は会社に留保しなければならない資金を社外流出する結果を招くため、簡易課税制度の適用の是非について十分検討する必要がある。⁽¹⁵⁾

第二章 簡易課税制度での消費税

第一節 簡易課税制度から検討する消費税の性格

（一）「益税」「損税」の発生

前章の消費税法の歴史的経緯からすると、簡易課税制度の改正の趣旨は、「益税」問題解消のためであるといえる。つまり、簡易な計算方法により、本則計算による消費税額の算出額に近づける努力の現れではなかろうか。簡易課税制度の目的は、消費税の導入を容易にし、その定着を図ることであつた。この制度は、中小事業者の納税事務の簡素化とコストの軽減のための中小事業者からの要望に基づいて採用されたが⁽¹⁶⁾、このような場合のみの選択適用とは限定されず、仕入れ比率がみなし仕入率より低い中小事業者においては、本則計算による消費税額と簡易課税制度による消費税額を試算し、仕入れに係る消費税額の割合がみなし仕入率よりも低くなる場合、簡易課税制度を選択し消費税

の一部を企業の利益として企業内に留保する傾向にある。課税上有利になる中小事業者が簡易課税制度を選択適用することで、中小事業者に「益税」が発生する場合が生ずるのである。

具体例として、消費税の経理方法が税抜経理で小売業を営む事業者を想定し、例えば、課税売上高（税込み）が四二〇〇〇千円で、課税仕入高（税込み）が二一〇〇〇千円であるとき、「本則計算」の課税事業者であれば、仮受消費税二〇〇〇千円から仮払消費税一〇〇〇千円を仕入税額控除して、差額の一〇〇〇千円を納税することで完結する。しかし、簡易課税制度選択適用事業者では、納付すべき消費税等額は四〇〇千円⁽¹⁷⁾⁽¹⁸⁾となり、本来納付すべき消費税額一〇〇〇千円と実際納付する四〇〇千円との差額六〇〇千円の雑収入が発生する。つまり、この点が、消費税法を通じて事業者に「益税」が生じるといわれるものである。反対に、この事業者が設備投資等を行つて課税仕入高（税込み）が八四〇〇〇千円となる場合では、「本則計算」の課税事業者であれば、仮受消費税二〇〇〇千円から仮払消費税四〇〇〇千円を仕入税額控除して、二〇〇〇千円の還付を受けるが簡易課税制度を適用していれば四〇〇千円を納付しなければならないこととなる。これは本来、事業者に対して負担させないはずの消費税が課税される結果となる。これを「益税」に対比させて、いわゆる「損税」と呼ぶこととする。

この「益税」問題に対しては、消費者に対して、不信感を与えるものとなつていて⁽¹⁹⁾いる。そこで、次に、消費税法上は誰が納税義務者と位置付がなされているのかを考察し、「益税」の発生要因を消費税の担税者という観点から検討していく。

(二) 消費税の担税者

消費税法における納税義務者は、国内において課税資産の譲渡等を行つた事業者及び課税貨物である外国貨物を保稅地域から引き取る者である（消費税法第五条）。

この場合の国内取引における「事業者」とは、個人事業者（事業を行う個人）及び法人をいい（消費税法第二条第一項第三号及び第四号）、人格のない社団、国、地方公共団体、公益法人のほか、居住者であるか非居住者であるかを問わず、いかなる事業者であつても課税資産の譲渡等を行つた場合は、納税義務者となる（消費税法第三条及び第六〇条、消費税法基本通達五一一一一）。

すなわち、三浦道隆税理士が「製造、卸、小売、サービス等の各取引段階の事業者が納税義務者となるのであるが、消費税は、これらの事業者に負担を求めるものではなく、その事業者の販売する物品やサービスの価格に上乗せ（転嫁）され、最終的に商品を消費し、又はサービスの提供を受ける消費者が負担することを予定している間接税である。」と述べられ、さらに「国内取引の場合は、実際に消費税を負担する者と納税義務者が明確に区分されていることに留意しなければならない。」⁽²⁰⁾と述べられているように、消費者が納税義務を負わされるわけではないと言える。

また政府税制調査会では、「消費税は、消費一般に負担を求める税であり、消費者がその最終的な負担者となることが予定されている間接税である。⁽²¹⁾」と表現していて、「消費一般に負担を求める税」と謳つてはいるが、最終的な負担者は消費者であり事業者でもあるため、担税者は不明確なままであると言えよう。

(三) 簡易課税制度での「益税」に対する考え方

「益税」とは、「消費者が負担した税が事業者に留保されて国庫に納付されないもの」という一般的な認識が前提となつてゐるようである。税制改革法第一一条でも、「事業者は、消費に広く薄く負担を求めるという消費税の性格にかんがみ、消費税を円滑かつ適正に転嫁するものとする。その際、事業者は、必要と認めるときは、取引の相手方である他の事業者又は消費者にその取引に課せられる消費税の額が明らかとなる措置を講ずるものとする。」としており、課税事業者は本来、本体価格に消費税相当額を上乗せして転嫁するべきである。そして、簡易課税制度選択適用事業者も仕入にかかる消費税分は転嫁することが予定されているという、消費税と価格の関係についての正しい理解をすることが重要であり、この関連で、価格表示が平成一六年四月一日以後、外税方式から総額表示方式に改められ、事業者に消費税額を含む価格の表示を義務付ける改正が行われた⁽²²⁾。そのため、消費者にとつては消費税を負担しているのかどうか自覚しにくくなつたのが事実である。

では、簡易課税制度選択適用事業者はどのように消費税を価格に転嫁して行けばよいのであろうか。簡易課税制度選択適用事業者は、仕入段階では、課税仕入れにかかる消費税相当額を全額負担しているので、これを経費の上昇要因とし、価格に転嫁することが予定されている。しかし、簡易課税制度選択適用事業者は、単に価格に5%の消費税を転嫁することは容易にできるが、簡易課税制度選択適用事業者からの仕入等を行う段階で消費税相当額が売上金額の何%に相当するのかを認識測定し適正な消費税相当額を価格に転嫁することは困難である。そのため、簡易課税制度選択適用事業者が本体価格に消費税相当額（税率5%を乗じた金額）を上乗せすることも容認されているため、消費者には一種の「益税」と映ることになる。⁽²³⁾

具体例として、前記（一）でも紹介したが、本体価格一、〇〇〇円の商品に消費税相当額（税率五%）一〇〇円を上乗せされれば、消費者が売上に係る消費税等と受け取られることは承知せざるを得ない。すなわち、事業者が個々の商品ごとの仕入れ等に要する経費に係る適正な消費税相当額を認識できない場合でも、売値に消費税率（五%）を乗じその金額を加算して請求する方法を、消費者の立場としては適正な転嫁が行われているとし容認せざるを得ないこととなる。このことは国等に支払われる消費税額がいくらになるのかが不明確な場合でも、消費者には売値に消費税率（五%）を乗じその金額を加算して請求されることを意味する。

政府税制調査会では、「税率の引上げに際して、事業者が、必ずしも個々の商品ごとにその仕入れ等に要する経費を基準とした一律の価格引上げを行わず、値付け単位、取引慣行等の観点から、例えば、ある商品については価格を据え置く反面、他の商品については税率の引上げ幅を上回る値上げを行つたとしても、事業全体として税率引上げに対応する値付けとなつていれば、適正な転嫁を行つているものと考えられる。なお、免税事業者については、個々の商品の仕入れに係る消費税相当額を確定することが難しい場合もあることに注意を要する。⁽²⁴⁾」として、免税事業者に対して言及しているが、これは簡易課税制度選択適用事業者にも同様に理解を示していると考えることができる。

山本守之税理士は「ただ、もともと消費税の納稅義務者は事業者であり、税の転嫁は立法者が予定しているものにすぎず、転嫁の有無にかかわらず納稅義務者が国庫に納付する税額は変わらない」という間接消費税としての法律構成からみれば、消費税は商品やサービスの価格を構成するコストなのである。⁽²⁵⁾と述べられているが、消費税が商品やサービスの価格を構成するコストであるのかという観点につき、一般消費者である参議院議員らが国家賠償法に基づき消費税相当分と慰謝料の支払いを求めた損害賠償請求訴訟事件において、東京地方裁判所は、「（消費税は）取引の各段階

において納税義務者である事業者に対して課税なされるが、消費者は消費税の実質的負担者ではあるが、消費税の納税義務者であるとは到底いえない。したがって、消費者が事業者に対して支払う消費税分はあくまで商品や役務の提供に対する対価の一部としての性格しか有しないから、事業者が、当該消費税分につき過不足なく国庫に納付する義務を、消費者に対する関係で負うものではない。⁽²⁶⁾』と判示する。つまり、件の五%部分は物価の一部であり消費税ではなく、ただ外税によつて表示されているので税であるかのように思つてゐるに過ぎないというものである。この判示は一面消費税の本質的性格をついてゐると思われる。⁽²⁷⁾

また、山本守之税理士は「益税」について、「『消費者が負担した税が事業者に留保されて国庫に納入されないもの』ではなく、『法構成上の不備から、事業者が本来納付すべき税が納付されないもの』となり、課税売上割合九五%以上の割合の仕入税額の全額控除や免税事業者や消費者からの仕入れ（消費税が課されていない）の税額控除適用はもちらんのこと、消費税負担を理由としてその負担額（コスト）以上の価格引上げも『益税』としてとらえるべきである。つまり、『益税』は『事業者がフトコロに入れるもの』ではなく『法構成上の不備から生ずるもの』といふように広くとらえる必要がある。』⁽²⁸⁾と述べられている。ここでの「法構成上の不備から生ずるもの」とは、免税事業者からの仕入れでも帳簿方式によれば仕入税額控除の対象にする、また課税売上割合九五%以上の場合は全額仕入税額控除する等の付加価値性の理論から乖離した日本の消費税特有の納税額計算から生ずるものをいい、すなわち、中小事業者が消費税を預かつて支払わないのではなく、消費税の納付税額を簡易課税制度により計算した結果、本則計算による納付税額との差額が企業内に留保したものと認識され、中小事業者は消費税法に従つた正しい納税がなされていると考えられる。山本守之税理士の見解は「益税」については正鵠を得てゐると考えられるが、表現には問題があるので

はなかろうか。簡易課税制度が課税の公平と中小事業者の保護との綱引きの結果生じた創設時からのなごりであり、また特例制度の一つであることを考えると、法構成上に不備があるという表現はあると言えるのではなかろうか。

（四）消費税の性質

次に消費税の性質について考察すると、一〇〇%の転嫁が行われ実際の仕入率よりみなし仕入率の方が高い場合には経済的な「益税」の発生が窺える。この問題に対しても、「消費者が負担したはずの消費税が国庫に入らないで、中小事業者の懷に留まってしまうのであれば、納税意識も向上しないし、租税制度に対する不信感も増大する」⁽²⁹⁾の他、「簡易課税制度。この制度こそ、消費税における象徴的な脱税の温床である。⁽³⁰⁾」、又は「消費税が、史上最悪の税金、ネコババ税となつた」と酷評されることがある。そして、「消費税のように、事業者が既にいつたん徴収した租税を納付するシステムの下では、事業者の手許に消費税の一部を残す『益税』は、国庫に納税しない脱税または盜税とみなされてもしかたないであろう。⁽³¹⁾」と、「益税」問題に批判的な意見がある。

しかし、消費税法を考慮すると、法的には消費税相当額を預かるようには保証されていないのである。すなわち、事業者は法的には消費者から税を徴収する義務がないので、事業者は消費税相当額を受け取つてもよく、又は、利益から身銭を削つて、受け取ることをしなくともよいという、不透明なものであることに問題があると思われる。

そこで、消費税が「預り金」として認識されるものなのか否かを検討することが必要となつてくる。この点について、消費税の性格から検討する。

税を直接税と間接税に区分すると、一般概念としての消費税は、間接税に属すると認識される。直接税とは、租税の担税者と納税義務者が同一であるもの（申告所得税等）をいい、間接税とは、租税の担税者と納税義務者が相違するものをいう。そして、一般概念としての消費税は直接消費税と間接消費税とに区分される。金子宏教授も「直接消費税というのは、ゴルフ場利用税（地方税法第七十五条以下）、入湯税（同第七〇一条以下）のように、最終的な消費行為そのものを対象として課される租税のことであり、間接消費税というのは、消費税や酒税のように、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のことである。間接消費税の場合に、最終消費よりも前の段階で課税が行われるのは、最終消費の段階では租税の徴収を行うことが困難であるという徴税技術上の理由によるものである^{〔33〕}。」と述べられていることから、消費税の納税義務者は事業者であり、消費税を転嫁しているか否かにかかわらず消費税を納付する義務を負うのであり、税の転嫁は事業者に委ねられていると言える。よって、事業者は法的に消費者からの税の徴収義務はなく、最終的消費者は商品の価格に転嫁された消費税の担税者として予定されているにすぎないので納税義務を負うことではない。このようなことを考慮すれば、消費税は「預り金」とは言えないものである。

また、消費税の制度的な特徴を理解するために、地方税法第七十五条のゴルフ場利用税の規定と対比してみると、「ゴルフ場利用税は、ゴルフ場の利用に対し、利用の日ごとに定額によつて、当該ゴルフ場所在の道府県において、その利用者に課する。」となつており、消費税の納税義務者は、事業者であり、ゴルフ場利用税の納税者は、ゴルフ場の利用者である。このことからすれば、ゴルフ場利用税では、事業者がゴルフ場利用税を利用料金とは別途に徴収する義務があり、消費税においては事業者には徴収義務がないこととなる。田中治教授も「法的には、消費税において、事

業者には消費税を徴収、受領する義務もなく、また、消費者には、消費税を事業者に預ける義務もない。そうだとすれば、事業者が受け取る対価には、事実上は売上げに係る消費税額相当額が含まれるとしても、それは税金として、本体価格とは別に受領するものではない。それは、事業者が提供した商品やサービスの対価として、一体として受領するものというべきである⁽³⁴⁾と述べられている通り、消費税は本体価格とは別に受領するものではなく、事業者が提供した商品やサービスの対価であり、一体として受領するものと考えるべきである。

東京地方裁判所平成二年三月二六日判決の損害賠償請求事件⁽³⁵⁾において、原告の「政府広報『消費税って何でしょう』によれば、消費税を税抜きで処理する場合、課税売り上げに対する税額については『預かり金』、仕入税額控除対象額については『仮払い金』として処理を行うよう指導しているが、右のような処理は所得税法に基づく給与所得者からの源泉徴収額に関する源泉徴収義務者の経理処理と全く同様であり、大蔵省及び自治省もまた消費税の徴収義務者が事業者であつて、納税義務者は消費者であるということを前提としている。」という主張に対して、被告は「所得税あるいは法人税の計算上、税抜きで処理する場合には税額分は預かり金とし、課税仕入れに含まれる税額については仕入れ税額控除対象額は仮払金とすること等の記載があるけれども、これはあくまでも消費税相当額を企業会計上どのように取り扱うかという会計技術に関する説明であり、消費税の納税義務者の問題とは無関係である。」と反論している。そして、東京地方裁判所が「消費税に関する国税庁長官通達や、政府広報の説明内容は、消費税施行に伴う会計や税額計算について触れたものであつて、」と判決理由を述べているように、消費税相当額を「預かり金」とするのは会計技術的なことであり、法律上の権利義務を定めるものではないのである。

(五) 実体的な「益税」の発生の検討

一般的に簡易課税制度を選択した中小事業者全般に「益税」の恩恵が生ずると考えられているようである。それは中小事業者が価格に対し消費税相当額を100%転嫁することが可能であれば、「益税」の恩恵は生じえるということである。しかし、実際は、「損税」の発生に中小事業者は悩まされているのである。消費税は価格への転嫁が事業者の裁量に任せているため、中小事業者は仕入れ等に対する消費税相当額を価格に転嫁しているとは必ずしも言えない。静岡大学税制研究チームの土井英二教授が「価格支配力の弱い業者にとって、価格転嫁できないという問題」があり、「一般に間接税法においては、税の転嫁は強制できず、可能性として想定されているだけだからである（強制するなら、消費者に税額を争う権利を認めなくてはならない）。それは自由市場の領域に委ねられているのであり、転嫁問題はそれだけに解決がむずかしい。自由市場は、必ずしもどの業者に対しても中立的であるように作用はしないし、価格転嫁ができるか否かは、取引の当事者の価格支配力の差に起因してしまう。」と述べられているように、価格支配力の弱い業者にとっては価格転嫁できない問題が生じ、価格支配力の強い業者は転嫁しやすい状況である。³⁶⁾ 経済産業省中小企業庁の「中小企業における消費税実態調査」³⁷⁾ を参考にすると、売上高の三千万円超五千万円以下の企業では、約四割の中小事業者が全部転嫁することが困難であり、「身銭を切つて」自ら消費税を負担していることが分かる。したがって、このような中小事業者では、「益税」自体が発生せず、反対に仕入れ等に含まれる消費税相当分の損害を受けることになってしまう。ここでは、「益税」ではなく「損税」が発生することとなるのである。

このように、「益税」の発生に関しては不確定要素が多数あり、しばしば「損税」が発生する可能性を秘めているので、経済的観点からも簡易課税制度はすべての中小事業者に対して有利な制度とはならないということが言えよう。

第二節 簡易課税制度の見直し

（二）簡易課税制度での「みなし仕入率」

中小事業者が簡易課税制度において重要視するのは、消費税の納付税額に多大の影響を与える「みなし仕入率」の設定である。この「みなし仕入率」に対して、「消費税の中小事業者の事務負担等に配慮した諸措置に関する基本的考え方—実施状況フォローアップ小委員会報告³⁸⁾—」では中小事業者向け特例措置のあり方として「中小事業者を対象として税額計算の簡素化を図る仕組みを設けること自体は合理的な措置であり、また、みなし仕入率を二つに区分したこと、消費税が我が国にとつてなじみのない税であったことを考慮すれば、制度導入時の事情を踏まえた現実的な対応であつたと考えるが、業種によつては実際の仕入率とみなし仕入率との間に乖離があることから、速やかにこれを是正し制度の公平性を高めるべきという指摘がある。」とし、「諸データをみると、①業種ごとの仕入率に差があり、平均的な仕入率が小さい業種ほど簡易課税を選択する割合が大きい、②同一業種においても、売上げ規模の小さい事業者ほど仕入率が小さく、簡易課税を選択する割合が大きい、という傾向が認められ、納稅事務の簡素化という観点からの選択だけではなく、実際の仕入率とみなし仕入率との比較を念頭に置いて税負担上有利と思われる方を選択しているという面も否定できない。」ことが報告され、原則八〇%であつたみなし仕入率を六〇%まで引き下げる改正を行つた。そして、消費税法第三七条第一項、同法施行令第五七条により、事業者が区分経理をすることで、九〇%、八〇%、七〇%、五〇%、という割合を業種毎に「みなし仕入率」として適用できる。これは、実際の仕入率とみなし仕入率との間の乖離を極力減少させるための努力の現れと思われる。しかし、そのことに重点をおく余り、簡易課

税制度の「みなし仕入率」について詳細な規定をしていないことに疑問が生じる。消費税は、原則としてすべての物品とサービスの消費に「広くうすく」課税することを目的とするもので、国内において事業者が行う資産の譲渡等（国内取引）に対して課税されるため、⁽³⁹⁾ 中小事業者にとつても簡易課税制度の「みなし仕入率」について詳細な規定をしていないことは「法的安定性」「予測可能性」に影響を及ぼすものであると思われる。そこで、「広くうすく」課税するという消費税の性格から日本の中小事業者の実態に関する検討することとする。

（二）消費税制における日本の中小事業者の実態

（別表2）より日本及びOECD平均の租税構造を比較すると、法人所得税の比重がOECD平均の一〇%に対して、日本は一〇・三〇%ほどであり、法人所得税に特徴を示していることが分かる。また、一九九〇年代に入り日本の租税構造に大きな変化が生じており、法人所得税の比重が減少し消費課税の比重が増加している。しかし、OECD平均と比較しても法人所得税の比重に対する違いがみられることから、今日まで日本の財政に中小企業が果たした役割は評価してよいと思われる。関野満夫教授が「日本の法人所得税が相対的に大きかった要因には：税制上のメリットから多くの個人事業主が法人企業化（法人成り）したため法人企業数そのものが多いため」と述べられているように、日本の資本主義は欧米のような広い意味での資本よりも、何千何万の中小企業の支えによるところが大きいと考える。この何千何万という中小企業の中には、平成一五年度改正の免税点の引き下げにより新たに課税事業者となる中小事業者が含まれる。そして、中小事業者の中には、帳簿及び請求書等の保存が不可能な中小事業者は事実存在するのであり、簡易課税制度はこのような中小事業者の救済措置となる。何故なら簡易課税制度には「課税仕入れ等の税額の

控除に係る帳簿及び請求書等の保存」（消費税法第二〇条第七項）の規定の適用がないからである。平成一六年一二月一六日判決の課税処分取消等請求事件⁽⁴¹⁾において最高裁判所は「…事業者が、消費税法施行令五〇条一項の定めるとおり、法三〇条七項に規定する帳簿又は請求書等を整理し、…保存していなかつた場合は、法三〇条七項にいう『事業者が当該課税期間の課税仕入れ等の税額の控除に係る帳簿又は請求書等を保存しない場合』に当たり、事業者が災害その他やむを得ない事情により当該保存をことができなかつたことを証明しない限り（同項ただし書）、同上一項の規定は、当該保存がない課税仕入れに係る課税仕入れ等の税額については、適用されないものというべきである。」と判示している通り、帳簿及び請求書等の保存が不可能な中小事業者が簡易課税制度を選択適用していない場合は、本則計算による消費税額以上の消費税の納付を強いられることとなる。このような問題を考慮し、また経済における中小事業者の役割を重要視し、今後も重要な部門であると考えるならば、中小事業者にとつて簡易課税制度は必要ではなかろうか。

そして、税制改革法第一一条第一項が、「事業者は、消費に広く薄く負担を求めるという消費税の性格にかんがみ…」と謳っているように、広く薄く課税するためには免税点の引き下げが必要であつたと思われるが、この場合に新たに課税事業者となる中小事業者が簡易課税制度による納税を行う場合が生じてくる。中小事業者が簡易課税制度により納税を行うときに、最も重要視するのは「みなし仕入率」の認識であり、また簡易課税制度において消費税額を確定させるために、「みなし仕入率」は極めて重要な要素であり、課税要件として納税者に対して、重大な影響を及ぼすこととなる。次に課税要件法定主義から「みなし仕入率」に関して検討する。

(二) 消費税法第二七条第一項における「みなし仕入率」

租税法律主義の意義として、憲法は第八四条で「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする」と規定している。つまり、租税法律主義とは、租税の賦課・徴収が必ず国会の制定する法律によらなければならないとする原則をいう。この原則は、憲法第二〇条で、国民の義務の側からも規定されており、歴史的には近代諸憲法の「代表なければ課税なし」の思想に基づくものである。その目的は、行政権の恣意的課税を排することにある。⁽⁴²⁾ 湖東京至教授は「(消費税) 納付税額の算出に直接影響を及ぼす重要な数値が立法府の審議に付されず行政府の権限によつて決定されることは憲法八四条に規定する租税法律主義に違反する。」⁽⁴³⁾ と述べられているが、伊藤真弁護士が「課税要件法定主義とは、納税義務者、課税物件、課税標準、税率などの課税要件、および租税の賦課・徴収の手続が法律で定められなければならないことをいう。課税要件法定主義は、租税法律主義のもつとも重要な内容をなすものであり、…。これによつて、法的安定性ないし予測可能性が確保される。しかし、租税に関する事項の細目にわたるすべてを法律で定めることは実際的ではなく、命令への委任がまつたく許されないわけではないと解されている。もつとも、命令への委任は、課税要件法定主義からすると、明示的・具体的・個別的であることを要し、法律自体から委任の目的・内容・程度などが明らかにされていくことが必要である。」⁽⁴⁴⁾ と述べられているように、命令への委任がまったく許されないわけではない。よつて、課税要件のすべてを法律で規定せず、政令や省令等に委任することも容認されるが、政令や省令等で規定する場合、本法である消費税法において具体的委任事項として取り扱われるものなのである。また伊藤真弁護士は「法律またはその委任のもとに命令において課税要件および租税の賦課・徴収の手続に関する定めをなす場合において、その定めはなるべく一義的で明確でなければな

らない。みだりに不明確な定めをなすと、結局は行政庁に一般的・白紙的委任をするのと同じ結果になりかねない⁽⁴⁵⁾と述べられているように、法律で規定していればどのような委任でも許されるわけではないと考える。

消費税法第三七条第一項は「…課税標準額に対する消費税額から控除することができる課税仕入れ等の税額の合計額は、これらの規定にかかるわらず、当該事業者の当該課税期間の課税標準額に対する消費税額から当該課税期間における第三八条第一項に規定する売上に係る対価の返還等に係る消費税額の合計額を控除した残額の百分の六十に相当する金額（卸売業その他の政令で定める事業を営む事業者にあっては、当該残額に、政令で定めるところにより当該事業の種類ごとに当該事業における課税資産の譲渡等に係る消費税額のうちに課税仕入れ等の税額の通常占める割合を勘案して政令で定める率を乗じて計算した金額）とする。この場合において、当該金額は、当該課税期間における仕入に係る消費税額とみなす。」と規定している。本法第三七条第一項の規定内容をみると、「みなし仕入率」の原則は六〇%であり、一定の事業については政令において「みなし仕入率」を特例的に適用できることを規定しているように認識できる。また、消費税法施行令第五七条第一項は「次項及び第三項に定めるもののほか、法第三七条第一項に規定する政令で定める事業は、次の各号に掲げる事業とし、同項に規定する政令で定める率は、当該事業の区分に応じ当該各号に定める率とする。

- 一 第一種事業 百分の九十
- 二 第二種事業 百分の八十
- 三 第三種事業 百分の七十
- 四 第五種事業 百分の五十」と規定し、消費税法施行令第五七条第五項第一号から第四号では上記四業種に対

し、詳細な形で明記されているが、同施行令第五七条第五項第五号で第四種事業に関しては「第四種事業 前各号に掲げる以外の事業をいう。」と定めていることを考慮すると、第四種事業を広範囲に捉えていることから「みなし仕入率」の原則を六〇%とみなすことができると考える。このように理解すれば、本法第三七条第一項で規定されている百分の六十という割合は政令に委任する範囲を制限的に示唆するものと窺えるが、本法第三七条第一項のカッコ書きの「割合を勘案して」を重要視すると、「みなし仕入率」を恣意的な行政府の権限として許可することになり、簡易課税制度に対する「法的安定性」「予測可能性」に影響を及ぼすことになるのではなかろうか。

（四）簡易課税制度における事業区分と日本標準産業分類

上記に提示した消費税法施行令第五七条第五項で規定されている事業区分については、簡易課税制度を選択して消費税額を計算する場合の課税売上高のグループ分けに対して問題となることが多く、特に、第二種事業と第五種事業の区分には多大な配慮をするものとなっている。そして、同施行令第五七条第五項第三号及び第四号のなかで規定されている業種の範囲に関しては消費税法基本通達一三一一四を参照すると「…おおむね日本標準産業分類（総務省）の大分類に掲げる分類を基礎として判定する。」と規定している。

上記の日本標準産業分類に関しては、その取り扱いの難解さもあり、多大な問題を露呈することになつていて、その一つに、歯科技工所が消費税の簡易課税制度における事業区分が「製造業」又は「サービス業」のいずれに該当するかをめぐる消費税及び地方消費税更正処分等取消請求事件⁽⁴⁶⁾がある。この事件の第一審名古屋地方裁判所平成一七年六月二九日判決では納税者の主張を認めて歯科技工所は製造業であるとしたが、第二審以降では課税庁の逆転勝訴と

いう結果となつた。事実の概要は以下のとおりである。

（事実の概要⁴⁷⁾

消費税法施行令五七条によると、簡易課税を選択した業者に適用されるみなし仕入率は第三種事業が七〇%、第五種事業が五〇%とされている。X（原告・被控訴人）は歯科技工所を営む有限会社であるが、その事業内容は、原材料を仕入れ、歯科医師の指示書に従つて、患者の歯の石こう型に適合する歯科医療用の補てつ物等を制作し、歯科医師に納品するものであつた。そこで、Xは製造業として第三種事業の仕入率を適用して申告をしたところ、Y（課税庁―被告・控訴人）はXの事業は「サービス業」に該当するとして、第五種事業の仕入率を適用すべきだとして更正処分をした。

Yが、Xの事業を「サービス業」に分類した根拠は以下の点である。

- ① 簡易課税の業種区分は実務上日本標準産業分類基準に基づいて行われており、この分類は社会通念に基づく客観的なものであり、一般性・普遍性があり、この分類より合理的な他の基準がない。したがつて、通達及び実務が、原則として日本標準産業分類によることとしているのは十分な合理性がある。
- ② 歯科技工は、免許がなければできず、設計、作成の方法、使用材料等が記載された歯科医師の指示書によらなければならぬが、これは歯科技工士が歯科医師の補助者として、歯科医療行為の一環として行うことによるものである。

- ③ そうであれば、歯科技工は、不特定多数の者への販売を目的として歯科補てつ物を制作する「製造業」とするよりも、特定の者に対する歯科医療の用に供する歯科補てつ物の作成、修理、加工による「歯科医療行為に付随

するサービス提供業務」である点にその本質がある。

(4) 平成一四年改正までの日本標準産業分類では「Lサービス業」に分類されており、現在では、そこから「医療・福祉」が新設された、医療業がサービス業であることには変わりがない。

つまり、Yの根拠は、歯科技工は歯科医療に付随するものであることと、日本標準産業分類の区分に依拠することは合理的である、ということであつた。

このようなYの主張に対し原審・名古屋地方裁判所平成一七年六月二九日判決（平成一六年〔行ウ〕第五六号。最高裁HP内の行政事件裁判例集参照）は以下のように判断をした。

まず、租税法律主義の要請からして、納税者の予測可能性を保証しなければならないので、①法令に定義が設けられているときはそれに従い、②それがないときは、日本語の通例の用語例に従うべきである。日本語の通常の用語例に従えば、「製造業」というのは、「有機又は無機の物質に物理的、化学的变化を加えて新製品を製造し、これを卸売又は小売する事業」であり、他方で、サービス業については、「無形の役務を提供する事業（不動産業、運輸通信業及び飲食店業に該当するものを除く。）」と解すべきだとし、したがって、歯科技工事業は「製造業」であることになる、としたのである。これに対して、Yが控訴した。

（五）平成一八年二月九日名古屋高等裁判所判決と日本標準産業分類に対する認識

「日本標準産業分類は、統計調査の結果を産業別に表示する場合の統計基準として、事業所において社会的な分業として行われる財及びサービスの生産又は提供に係るすべての経済活動を分類するもの…」として、日本標準産業分類

の作成要旨とその変遷では表記されており、消費税法における事業区分とではその目的には相違がある。

したがつて、上記事件の第一審判決では、「製造業及びサービス業の語義を厳格に解釈すべき消費税法の適用を念頭に置く局面においては、日本標準産業分類が、歯科技工所をサービス業ないしサービス業としての性格を有する医療業と分類することは、合理性を有するとはいえず、歯科技工所との関係では、日本標準産業分類に従つて第二種事業と第五種事業を区分する本件通達の合理性を認めることはできない。」とした。これに対して、控訴審判決では、「（日本標準産業）分類は、本来、統計上の分類の必要から定められたものではあるが、前記のとおり、日本における標準産業を体系的に分類しており、他にこれに代わり得る普遍的で合理的な産業分類基準は見当たらないことなどから簡易課税制度における事業の範囲の判定に当たり、同分類によることの合理性は否定できない」とした。このことは、日本標準産業分類が統計の相互比較性と利用の向上を図ることを目的としているのに対し、簡易課税制度は「みなし仕入率」の設定のために事業区分の判定を行うことを目的としており、この相違は全く考慮外であると思われる。そして、日本標準産業分類の創設が昭和二四年一〇月のことを考慮すると、当時消費税法はまだ施行されていなかつたのは事実であり、日本標準産業分類が消費税法の内容を考慮して作成されたものでないことは確かである。

「つまり、『他にこれに代わり得る普遍的で合理的な産業分類基準は見当たらない』という理由だけで租税法の業種区分に適用すべきだというのである。租税法の解釈は『税負担の公平とは何か』『何が正義か』という視点で行うべきだが、これが無視されている。⁽⁴⁸⁾」と山本守之税理士は述べられているが、日本標準産業分類が消費税法の内容を考慮して作成されたものではないが通達に明示されていることを引き合いに出し、課税庁に都合のよい部分だけを取り上げ課税を行い、社会通念上の業種の内容に対する理解を無視することは公平性に欠けるのではないだろうか。

（六）租税法律主義の下での納税者

上記で示したように、消費税法を解釈するうえで、日本標準産業分類が各業種のグループ分類の参考になるとしている。しかし、伊藤真弁護士が「通達とは、上級行政庁が法令の解釈や行政の運用方針などについて下級行政庁に対してなす命令をいい、行政組織内部では拘束力をもつが、国民に対して拘束力をもつ法規ではありません。しかし、税務行政における通達は、単に租税法の解釈や適用の具体的基準を示すだけにとどまらず、法律改正をまたずに特定の解釈や措置を導入する手段として用いられていることが指摘されています。そこで、通達課税が問題となる」と述べられているように、簡易課税制度の「みなし仕入率」の設定に日本標準産業分類のグループ分類を適用することには通達課税の問題があると思われる。

また、平成一四年三月に日本標準産業分類の改訂があり、それに伴いサービス業等の分類が詳細になつたことで、平成一四年九月には、消費税法基本通達一三一一四において「サービス業等」に関して追加明記された。「この場合において、サービス業等とは日本標準産業分類の大分類に掲げる不動産業、情報通信業、運輸業、飲食店・宿泊業（飲食店に該当するものを除く。）医療・福祉、教育・学習支援業、複合サービス事業、サービス業（他に分類されないもの）をいうものとする。」と。

このことには問題が生じる。消費税法施行令第五七条第五項第四号で規定している第五種事業の定義は改正されないまま、消費税法基本通達一三一一四が追加明記されてしまったことにある。消費税法の簡易課税制度では「みなし仕入率」の設定は極めて重要な課税要件の一つであるが、施行令と通達自体が一致していないのは重大な問題である。

前記平成一八年二月九日名古屋高等裁判所判決に対し、三浦道隆税理士は「本件事業の事業区分の判定に当たつても、通常の用語例によつて判断すれば足りるのであつて、一審判決が判示するとおり、…実際の仕入率がいくらであつたか等は、『製造業』の意義を左右する要素とは成り得ない…。そして、第五種事業を掲げる消令五七条五項四号が、同項三号に掲げる第三種事業に該当するものを除く旨、明記しているのであるから、歯科技工所が、日本標準産業分類大分類において、第五種事業とされる『N医療、福祉』に分類されているとしても、実際に営まれている本件事業の実態を検討した上で、通常の用語例に当てはめて、本件事業を第三種事業（製造業）と認定した一審判決の方が、より妥当なものと判断されるのである。⁽⁵⁰⁾」と述べられ、また、松井宏税理士は「本件における事業区分についても、これに代わり得る普遍的で合理的な産業分類基準が見当たらず、簡易課税制度における事業の範囲の判定に当たり、同分類によることの合理性が否定できないとすれば、同基準について、租税法上の事業区分との適合性を検討し、法の明文の規定とすべきである。⁽⁵¹⁾」と述べられているように、施行令の業種グループの区分に、通達による日本標準産業分類の区分を適用する場合の不具合が生じる場合があり、これは文言の比較のみで判断するため不一致となる。業種の内容の判断では社会通念上の理解を必要とし、実態に適合させることを優先することで予測可能性は向上すると考えられる。

坂本眞一郎教授は「租税法律主義の下での納税者に対する『法的安定性』『予測可能性』を考慮するなら、一刻の猶予もなく根拠法たる施行令において、基本通達と符号させるべく早急な立法化が望まれるのである。⁽⁵²⁾」と述べられてゐるが、これは通達によつて法令が要求していいる以上の義務を納税者に課すことは許されないことを意味していふと思われる。

第三節 簡易課税制度の適用

(二) 簡易課税制度の手続規定

中小事業者に対する消費税制について（吉松）

中小事業者が簡易課税制度を選択適用するためには、適用を受けようとする課税期間の開始の日の前日までに届出書を提出する必要がある。このことについて、首藤重幸教授は「適用を取りやめる場合の届出書も同様であるが、二年間は取りやめることができない。経営環境が変化するなか、課税期間の途中で簡易課税を取りやめた方が有利であると判断できる事態が発生した場合、当該課税年度につき、簡易課税を取りやめることを認めないとすることに合理性はあるのだろうか。課税年度の途中でも簡易課税の適用や取りやめを認められる例外的措置も認められているが、自然災害により届出書が提出できなかつた場合など（消費税法施行令第五七条の一、消費税法基本通達一一四一六）の極めて制限的な制度となつていて、消費税法による本則的な実額課税に復帰するのであるから、もつと弾力的に簡易課税の選択を取りやめること等を認めるべきである。⁽⁵³⁾」と述べられている。中小事業者が適正な納税を行うことが重要であり、本則計算による実額課税に復帰するのであるから、もつと弾力的に簡易課税制度の選択を取りやめること等を認めるべきであると思われる。

このことに関して、以下に裁決例を掲げ手続規定に関する検討をする。

(二) 簡易課税選択後二年間は、本則計算の適用はできないとした事例^[54]

(i) 事件の概要

納税者は建物・土地売買業を営む法人であり、平成元年九月二一八日付で「消費税簡易課税制度選択届出書」を提出し、昭和六三年一〇月一日から平成元年九月三〇日までの課税期間以後の課税期間について簡易課税制度の適用を受けることとしている。本件課税期間（自・平成元年一〇月一日 至・平成二年九月三〇日）は簡易課税制度の適用を受けることとなつて二年目であり、しかもこの課税期間に係る基準期間の課税売上高が五億円以下であるにもかかわらず、納税者の本件課税期間分の消費税について、消費税法第三〇条の本則計算によつて仕入税額控除を計算して還付の確定申告書を提出していた。これに対して課税庁は、簡易課税制度の適用を開始した課税期間の初日から二年を経過しなければ、簡易課税制度の適用をやめることはできず、しかも基準期間の課税売上高が五億円（現行五千万円）以下であるから、簡易課税制度によつて納付すべき税額を計算し更正等処分を行つた。審査請求人は本件処分を不服として審査請求した。

(ii) 裁決要旨について

請求人は簡易課税の課税選択をしていても、本則計算による申告を認めるべきと主張しているが、税は納税者がいつたん簡易課税を選択した場合には最短二年間は継続すべき旨が定められているので、その途中で本則計算に転換することは認められない。

(三) 簡易課税制度の手続規定への検討

簡易課税制度の適用は、適用を受けようとする課税期間の開始の日の前日までに届出書を所轄税務署長に提出しなければならない。選択不適用となる場合の届出書も同様となるが、二年間は取りやめることはできない。上記裁決例も消費税は形式面の重視であるといえる。

このような形式性がなぜ必要なのか。制度の濫用を防止する観点から、簡易課税制度を選択した場合には、二年間の継続適用が求められている⁽⁵⁵⁾。この理由は、簡易課税制度は中小事業者の事務負担の軽減を目的としているのであって、本則計算と簡易課税制度を比較検討し、納税額の有利な方を選択させる趣旨ではなく、また、事務負担の程度を中小事業者が認識するための便宜となることと思われる。しかし、必ずしも明確なものとは言えないであろう。

ここで重要視されなければならないのは、消費税課税計算の本来の趣旨である。この趣旨からすれば、累積排除のためには仕入税額控除が重要であり、当該課税期間について本則計算へ変更して税額計算を行うことは合理的であり、簡易課税制度の歴史から考察すると、縮小される傾向にあるので、むしろ本則計算へ変更して税額計算を行うこの方が消費税課税計算の本来の趣旨にマッチングしているように考えられるのである。

平成一七年二月三日判決の消費税過払分還付請求事件⁽⁵⁶⁾において、原告が「事業の繁忙によつて、平成一五年三月三一日まで簡易課税選択不適用届出書を所轄税務署長に提出しなかつた」のに対し、東京地方裁判所は「簡易課税の適用を自ら選択し、その適用を受けることとなつた事業者が、その適用を受けることをやめようとするときは、簡易課税選択届出書を提出した日の属する課税期間の翌課税期間の初日から一年を経過する日の属する課税期間の初日以後、

簡易課税選択不適用届出書を所轄税務署長に提出することにより、その提出があつた日の属する課税期間の末日の翌日から、簡易課税の適用を受けないことができるものとされているところ（消費税法三七条二項ないし四項）、原告は、平成八年四月一日以降平成一五年三月三一日までに簡易課税選択不適用届出書を所轄税務署長に提出していない⋮というのであるから、被告が、原告の本件課税期間分の消費税等について、本件確定申告に基づき確定した消費税額等の納付を受けたことは、消費税法に基づく適法な行為ということができる。」と判示した。

また、平成一五年五月二八日判決の課税処分取消事件⁽⁵⁷⁾において、名古屋地方裁判所は「消費税簡易課税制度選択届出書を提出した事業者は、法三七条一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（消費税簡易課税制度選択不適用届出書）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ず（法三七条二項）、その提出があつたときは、その提出があつた日の属する課税期間の末日の翌日以後は、法三七条一項の規定による届出は、その効力を失う（同条四項）。そのため、消費税簡易課税制度不適用届出書は、消費税簡易課税制度の適用を受けることをやめようとする課税期間の初日の前日までに提出しなければならないことになる。さらに、消費税簡易課税制度選択届出書を提出した事業者は、事業を廃止した場合を除き、法三七条一項に規定する翌課税期間の初日から二年を経過する日の属する課税期間の初日以後でなければ、消費税簡易課税制度選択不適用届出書を提出することができない（法三七条三項）。⋮以上のとおり、消費税簡易課税制度は、中小事業者にとつて煩雑である仕入税額控除による計算を簡便にするものであつて、合理性を有するものであり、消費税簡易課税制度が選択された場合に、課税売上税額の一定割合（みなし仕入率）が仕入税額とみなされることになるから、仮に実際の仕入税額がみなし仕入税額を超えているとしても、消費税等の性質に反するものといえないことは明らかである。」と

判示し、さらにこの控訴審である平成一五年八月一九日判決の課税処分取消請求控訴事件⁽⁵⁸⁾において、名古屋高等裁判所もこのことに関しては同様の見解を示しており、現行の消費税法では、前記（二）の裁決及び上記の判例はいずれも妥当であると考えられる。現行の制度を改正しないかぎり、不合理性は解消されないのではなかろうか。

ただ、消費税法第三七条第五項は、事業者が、課税期間開始前に簡易課税制度選択不適用届出書を提出できなかつた場合の特例については政令で定める旨規定し、これを受けて、同法施行令第五七条の二第二項が、簡易課税制度の適用をやめようとする事業者が、やむを得ない事情があるため、簡易課税制度の適用を受けることをやめようと/or>する課税期間の初日の前日までに簡易課税制度選択不適用届出書を提出できなかつた場合において、所轄税務署長の承認を受けたときは、当該課税期間の初日の前日にこれを提出したものとみなす旨規定しているように、「やむを得ない事情」が存在すれば、本則計算へ変更できる。

しかし、平成一三年一一月三〇日判決の消費税簡易課税制度選択不適用届出に係る特例の承認をしないことの通知処分取消し等請求事件⁽⁵⁹⁾において、千葉地方裁判所が「この『やむを得ない事情』の意義について検討するに、消費税は、各取引段階の事業者負担を求めるものではなく、その事業者の販売する物品等の価格に転嫁され得るものであるから、納税義務者になるかどうかや、簡易課税制度を選択するかどうかは、課税期間の開始前にあらかじめ決まっている筈のものである。したがつて、課税期間開始前にそれらの届出書を提出することについて何ら支障はない。しかしながら、このような場合であつても、災害等により課税期間開始前に届出書を提出できないときにはこの原則を貫くことは事業者に酷にすぎることとなるから、災害またはそれに準ずるような自己の責めに帰することのできない客観的事情があり、課税期間開始前に届出書を提出できない場合には、『やむを得ない事情』があるものとして、事前

提出の特例を認めた趣旨のものというべきである。そうすると、『やむを得ない事情』とは、災害またはそれに準ずるような自己の責めに帰することのできない客観的事情があり、課税期間開始前に届出書を提出できない場合のことをいうものと解すべきであり、租税に関する知識不足や誤解などの主觀的事情はこれに当たらないというべきである。』と判示しているように、本則計算へ変更できる場合は限定期である。

首藤重幸教授が「免税事業者の課税売上高基準が三、〇〇〇万円から一、〇〇〇万円に引き下げられたことで、記帳水準に問題のある小規模零細事業者が大量に、新たな消費税の納税義務者になった。このような環境変化のもとでは、簡易課税の選択に関する手続きを柔軟なものにすることで、仕入税額控除要件である帳簿等の保存にかかる小規模零細事業者の事務負担の軽減をも考慮する必要もある。⁽⁶⁰⁾」と述べられているように、簡易課税制度の選択に関する手続きを柔軟なものにすることを考慮し、明確な立法理由が存在しないのであれば、申告書の提出時期までに本則計算か簡易課税制度を選択しても異論はないようと思われる。

おわりに

本来、消費税法は、税制改革法第一〇条より、企業の経済活動に対して中立的な税制であるべきとされる。そして、税制改革法第一一条より消費税の円滑かつ適正な転嫁が謳われている。ただ、法律上は事業者を納税義務者として制度化し、新制度であるため馴染みの薄いことや事務負担の軽減施策として、小規模事業者には免税をし、一定規模以下の事業者には仕入税額控除計算の方法として簡易課税制度を許容する特例制度を設けた。そのため、「益税」や「損

税」に対する問題が発生し、消費者に対して不信感等を与えることとなつた。そして、現行制度では、簡易課税制度と本則計算との対比において計算上「益税」或いは「損税」が発生し、消費税制度により中小事業者に利益が提供され、反対に企業課税がなされているのである。このことは、中島茂幸教授が、「免税制度や簡易課税制度という（特例）制度を設けた趣旨からして、納税者及び課税庁における事務（処理）簡素化のためのコストであり、割り切りでしかない」と述べられているように、納税者及び課税庁における事務処理簡素化のためのコストであると思われる。

しかし、簡易課税制度は「益税」の温床であると解され、消費税法改正の歴史は、「益税」問題を解消するためのものであつたと思われるが、専門家でも事業区分が簡易とはいえない難解なものとなってきた。簡易とは名ばかりである。区分をいくら細分化しても、実態に合致させ、課税の公平を達成することはできないのである。このような問題に対し、「簡易課税制度の撤廃」を謳う撤廃論者もいるが、簡易課税制度を完全に否定するほどの論拠があるとは思えない。何故なら、消費税の本則計算を行うための帳簿作成が全く不慣れで不可能な中小事業者が実際存在し、課税売上高のみから消費税の納税額を計算でくる簡易課税制度は救済措置となるからであり、これまでの経済における中小事業者の果たした役割を評価することが重要であると考えるからである。よつて、事務処理簡素化の目的で設立された簡易課税制度を存続させることは必要である。

免税事業者の課税売上高基準が三〇〇〇万円から一〇〇〇万円に引き下げられたことで、小規模零細事業者のなかで多くの新たな消費税の納税義務者が生じてきた。このことは、小規模零細事業者にとっては、消費税法の創設時と同様の出来事であり、小規模零細事業者全体に消費税を認識してもらうためにも、中小事業者に対して簡単に計算できるということが全面に押し出されるべきではなかろうか。そして、簡易課税制度選択適用事業者の基準期間の課税

売上高の上限を二億円から五千万円に縮減したことで、簡易課税制度を選択できる事業者も大幅に縮減した。⁽⁶⁴⁾しかし、同業種間での本則計算時の仕入税額控除と簡易課税制度のみなし仕入率による仕入税額控除との乖離を重要視して、業種区分は、五区分のまま改正はない。事務処理の簡素化⁽⁶⁵⁾からいえば、小規模零細事業者の記帳水準⁽⁶⁶⁾は今日、特段問題はないと思われるが、おむね日本標準産業分類の大分類に掲げる分類を基礎として業種区分を判定し、認識、測定、記録、伝達をすることは、困難さを増幅させ、簡易な制度であるはずの簡易課税制度の趣旨から離脱する結果となるのではないか。よって、適用対象事業者の規模が小さくなつたことも考慮して、消費税の創設当初の二区分で十分であると考察する。もつとも、公平性も重要なのであるから、渡辺裕泰教授が「一生懸命実額計算した人の仕入率よりも、ちょっと低いぐらいのところに簡易課税の仕入率も設定されていれば、事務コストを節減したいのなら簡易課税でいいよ、そのかわり通常より五パーセント低いよ」というほうが、制度全体としてはバランスがいいのかなどいう感じはしています。⁽⁶⁷⁾と消費税の諸問題のシンポジウムで発言されているように、「みなし仕入率」を低く設定することとも考慮してもよいと考える。簡易課税適用事業者は今まで以上に縮減され、事務処理簡素化の面だけで選択適用することとなる。ますます、タックスプランナーの力量が試されることになる。

しかし、「損税」の発生は中小事業者にとつては死活問題であり、発生させてはならない。そこで、日本税理士会連合会からの建議書⁽⁶⁸⁾でも指摘しているように、基準期間による事前届出制を廃止し、当該課税期間の申告時における選択性とすることが望ましい。⁽⁶⁹⁾簡易課税制度を二年間継続しなければならないために、中小事業者が事業の拡大を遅らせることも起きるであろうし、新しく消費税の課税事業者になつた中小事業者に有利な簡易課税制度としてもよいと考へる。

また、この「二年縛り」等の簡易課税制度特有のトラップにかかり、税理士損害賠償への問題も多数発生する事態になつて ⁽⁷⁰⁾いる。そして、事務処理の簡便さからのみで簡易課税制度を選択し、本則課税と比較して、多額の消費税を支払う企業が、はたして何社あるだろうか。ほとんどの企業は、事務処理の観点よりも納税額が少額の観点を選択適用すると思われるし、税理士損害賠償事件でも、税額が多額になつたことに対するものがほとんどで、事務処理が複雑になつたということに対しても、皆無に等しいのではなかろうか。この簡易課税制度をめぐる税理士損害賠償事件は税理士の不注意ということで総括するのは、少々疑問が残るところである。税理士が企業の投資計画をいつ知り得たかの問題もあるが、未来の事象を予知することは困難である。また、現行の消費税法では企業発展の妨げとなる可能性を含んでいる。つまり、簡易課税制度を選択しているばかりに、設備投資活動が遅れ、企業の拡張に支障をきたす可能性を秘めているのである。課税期間の短縮をもつて対応すればよいかもしれないが、簡易課税制度の簡易さは、まつたく失われることになる。

他の観点からみると、弱小な小規模零細事業者に税の滞納を招く可能性が強く、いたずらに、負担能力のない事業者から徴収しようとすることは、憲法の要請する応能負担原則に反すると思われる。また、現行消費税法第三七条第一項においては、みなし仕入率を六〇%と規定しているが、他の業種に適用するみなし仕入率はすべて政令⁽⁷¹⁾に委任しているので、消費税法のことを考慮していない日本標準産業分類の改訂があれば、みなし仕入れ率も変更される恐れが発生するし、法的安定性、予測可能性が十分でなくなる。以上のことを考へるならば、簡易課税制度に関して、見直す時期であり、中小事業者の実態と法律との関連の不協和音を少しでもなくすことが望ましいと考える。

(別表1) 売上階級別消費税転嫁状況別事業者構成比 (2002年)

(%)

区分 売上階級	ほとんど非転嫁 ①消費税分はほとんど転嫁できていない	一部転嫁				全部転嫁 ⑥仕入・購入段階の消費税分に加え、自らの納税負担部分の一部を転嫁している
		②仕入・購入段階の消費税分の1／3程度を転嫁している	③仕入・購入段階の消費税分の2／3程度を転嫁している	④仕入・購入段階の消費税分のみ転嫁している	⑤仕入・購入段階の消費税分に加え、自らの納税負担部分の一部を転嫁している	
1千万円以下	46.1	5.2	5.0	10.9	4.1	28.7
1千万円超 1千5百万円以下	33.0	6.4	10.1	13.0	3.9	33.6
1千5百万円超 2千万円以下	29.3	9.6	6.2	11.9	8.5	34.7
2千万円超 2千5百万円以下	23.7	5.5	9.2	7.8	8.3	45.5
2千5百万円超 3千万円以下	19.9	4.1	7.6	8.1	8.9	51.5
3千万円超 5千万円以下	9.3	3.4	6.2	6.6	10.8	63.7
5千万円超 1億円以下	5.0	2.0	6.1	5.5	8.6	72.7
1億円超 2億円以下	5.4	1.9	3.9	6.4	8.1	74.2
2億円超	3.8	1.2	2.3	4.1	4.7	83.8
全体	16.6	3.9	5.9	7.4	7.6	58.6

(資料) 経済産業省中小企業庁「中小企業における消費税実態調査」2002年。

(出所) 大間知啓輔『消費税の経済学—誰が税を負担するか—』(法律文化社) [2005年5月] 108頁

(別表2) 日本とOECD平均の租税構造

(%)

(日本)	1965年	1980年	1990年	2000年
個人所得税	27.9	34.2	37.8	32.5
法人所得税	28.6	30.8	30.3	20.9
消費課税	32.1	19.6	16.3	26.1
(OECD平均)				
個人所得税	33.1	42.5	39.9	35.8
法人所得税	10.4	9.7	10.3	12.9
消費課税	43.1	38.4	40.4	39.9

(注) これ以外の租税もあり100%にはならない。

(出所) OECD, Revenue Statistics 1965-2001より作成。

関野満夫『日本型財政の転換』(青木書店) [2003年7月] 51頁

中小事業者に対する消費税制について（吉松）

（注）

- （1）森信茂樹『日本の消費税』（納税協会連合会）〔一〇〇〇年三月〕二二三頁
- （2）簡易課税制度のほかに限界控除制度、小規模事業者免税点制度がある。
- （3）消費税法設立の経緯について、竹下登・平野貞夫監修『消費税制度成立の沿革』（ぎょうせい）〔一九九三年五月〕を参考とした。
- （4）政府税制調査会『税制の抜本的見直しについての答申』〔一九八六年一〇月二八日〕
- （5）加藤義幸「租税法律主義から消費税を検証」『課税売上高』の問題点」日本租税理論学会編『租税原理から税制改革を検証』—法人事業税・消費税—（法律文化社）〔一〇〇四年一一月〕五二頁
- （6）「物価が上昇しインフレーションに結びつくのではないか」「税額の転嫁が難しいのではないか」「納税のために大きな事務負担を負うことになるのではないか」等 森信茂樹『日本の消費税』（納税協会連合会）〔一〇〇〇年三月〕一二五頁
- （7）森信茂樹『抜本的税制改革と消費税—経済成長を支える税制へ』（大蔵財務協会）〔一〇〇七年一〇月〕一六二・一六三頁
- （8）本来の仕入税額控除と簡易課税制度を比較し、消費税額の負担が有利となる方を選択適用する等。
- （9）金子宏『租税法〔第十二版〕』（弘文堂）〔一〇〇七年四月〕五一六頁
- （10）岩下忠吾『改訂版 総説 消費税法』（財経詳報社）〔一〇〇六年七月〕三六九頁
- （11）上杉秀文『例解実務ガイド 消費税法』（税務研究会出版局）〔一〇〇六年四月〕三五八頁
- （12）金子宏『租税法〔第十二版〕』（弘文堂）〔一〇〇七年四月〕五一八頁
- （13）中島茂幸『判決・裁決例による 消費税の実務解説』（税務研究会出版局）〔一九九九年八月〕二四七頁
- （14）政府税制調査会『平成一五年度における税制改革についての答申—あるべき税制の構築に向けて—』〔一〇〇一年一一月〕九頁
- （15）上杉秀文『例解実務ガイド 消費税法』（税務研究会出版局）〔一〇〇六年四月〕三六〇頁
- （16）金子宏『租税法〔第十二版〕』（弘文堂）〔一〇〇七年四月〕五一〇頁
- （17）消費税（国税）と地方消費税は同時に課税されるため、以下、本稿においては併せて5%として記述する。内訳は国税4% 地方税1%である。
- （18）第一章 簡易課税制度の概要 第三節で紹介した表より国税分消費税額が三二〇千円であり、地方消費税額がその二五%で

八〇千円となり、この二つを合算すると四〇〇千円となる。

- (19) 政府税制調査会は中小事業者に対する特例制度等の抜本的改革の中の事業者免税点制度に関して、「消費者の支払った消費税相当額が国庫に入っていないのではないかとの疑念を呼び、これが消費税に対する国民の不信の大きな背景となっている。」と述べられているが、これは簡易課税制度にも共通して言えることである。政府税制調査会『平成一五年度における税制改革についての答申—あるべき税制の構築に向けてー』〔一〇〇一年一月〕九頁
- (20) 三浦道隆『消費税法の解釈と実務（増補改訂版）』（大蔵財務協会）〔一〇〇六年七月〕一二二一頁
- (21) 政府税制調査会『今後の税制のあり方についての答申』〔一九九三年一一月一九日〕。森信茂樹『日本の消費税』（納税協会連合会）〔一〇〇〇年三月〕四〇〇頁
- (22) 森信茂樹『抜本的税制改革と消費税—経済成長を支える税制へー』（大蔵財務協会）〔一〇〇七年一〇月〕一八一頁
- (23) 山本守之「消費税の担税者と仕入税額控除」日本租税理論学会編『消費税法施行一〇年』（法律文化社）〔一〇〇〇年一一月〕六六頁
- (24) 政府税制調査会『今後の税制のあり方についての答申』〔一九九三年一一月一九日〕。森信茂樹『日本の消費税』（納税協会連合会）〔一〇〇〇年三月〕四〇一頁
- (25) 山本守之「消費税の担税者と仕入税額控除」日本租税理論学会編『消費税法施行一〇年』（法律文化社）〔一〇〇〇年一一月〕六七頁
- (26) 東京地方裁判所平成二年三月二六日判決、平成元年（ワ）第五一九四号損害賠償請求事件。「判例時報一三四四号」一一五頁
- (27) 湖東京至『消費税法の研究』（信山社）〔一九九九年一二月〕八頁
- (28) 山本守之「消費税の担税者と仕入税額控除」日本租税理論学会編『消費税法施行一〇年』（法律文化社）〔一〇〇〇年一一月〕六七頁
- (29) 井堀利宏『要説・日本の財政・税制（改訂版）』（税務経理協会）〔一〇〇三年七月〕一六四頁
- (30) 小室直樹『消費税の呪い 日本デモクラシーが危ない』（光文社）〔一九八九年〕三頁
- (31) 小室直樹『消費税の呪い 日本デモクラシーが危ない』（光文社）〔一九八九年〕八二一頁
- (32) 菊谷正人『消費税の益税解消策および逆進性緩和策』『税経通信』〔一〇〇六年一月〕二〇九頁

中小事業者に対する消費税制について（吉松）

- (33) 金子宏『租税法〔第十二版〕』(弘文堂) [1100七年四月] 四九八頁
(34) 田中治「納税義務者・課税取引と非課税取引」金子宏編『租税法の基本問題』(有斐閣) [1100七年一月] 六九五頁
(35) 東京地方裁判所平成二年三月二六日判決、平成元年(ワ)第五一九四号損害賠償請求事件。「判例時報一三四四号」一一五頁
(36) 静岡大学税制研究チーム『消費税の研究』(青木書店) [一九九〇年九月] 一六八・一六九頁
(37) 大間知啓輔『消費税の経済学—誰が税を負担するか—』(法律文化社) [1100五年五月] 一〇八頁。(別表1) 参照
(38) 政府税制調査会「平成二年一〇月三〇日」。竹下登・平野貞夫監修『消費税制度成立の沿革』(えいこうせい) [一九九三年五月] 五六六頁
(39) 金子宏『租税法〔第十二版〕』(弘文堂) [1100七年四月] 五〇八頁
(40) 関野満夫『日本型財政の転換』(青木書店) [1100三年七月] 七四頁
(41) 最高裁判所平成一六年一二月一六日第一小法廷判決、平成二三年(行ヒ)第一一六号課税処分取消請求事件。「判例時報一八八四号」三〇頁。福家俊朗・「租税判例百選〔第4版〕」一六八頁。
(42) 伊藤真『憲法〔第3版〕』(弘文堂) [1100七年五月] 五六三頁
(43) 湖東京至『消費税法の研究』(信山社) [一九九九年一二月] 一五頁
(44) 伊藤真『憲法〔第3版〕』(弘文堂) [1100七年五月] 五六二頁
(45) 伊藤真『憲法〔第3版〕』(弘文堂) [1100七年五月] 五六五頁
(46) 名古屋高等裁判所平成一八年二月九日判決、平成一七年(行コ)第四五号 消費税及び地方消費税更正処分等取消請求控訴事件。橋本守次「歯科技工士の消費税簡易課税の適用上の事業区分の判定をめぐる問題(上)」「『税務事例』(vol.39 No.1)一頁。橋本守次「歯科技工士の消費税簡易課税の適用上の事業区分の判定をめぐる問題(下)」「『税務事例』(vol.39 No.2)一頁
(47) 三木義一「租税判例研究 歯科技工所事業の『サービス業』該当性」「『ジュリスト』三三一一号」二四五頁
(48) 山本守之「判例研究 簡易課税の業種区分と租税法律主義」「『税経通信』1100六、四月号」一四五頁
(49) 伊藤真『憲法〔第3版〕』(弘文堂) [1100七年五月] 五六四頁
(50) 三浦道隆「判例研究 消費税の簡易課税制度におけるみなし仕入率の適用区分」「『国税速報』平成一八年七月六日(木)第五八〇九号」一〇〇頁

- (51) 松井宏「事例研究 齒科技工所のみなし仕入率に産業分類を適用することの可否」『税理』二〇〇六、六月号』一五頁
- (52) 坂本眞一郎「租税法律主義における消費税簡易課税制度の問題点」『経営会計研究』第8号』五九頁
- (53) 首藤重幸「消費税法解釈論上の諸問題—手続法を中心として—」租税法学会編『消費税の諸問題 租税法研究第34号』(有斐閣)「二〇〇六年五月」三二頁
- (54) 平成四年五月六日裁決、裁決事例集No.43、福。裁。(諸 平二一三一号)。山本清次「簡易課税制度選択の届出」『裁判例・裁決例からみた消費税の事例研究』(税務経理協会)「二〇〇二年四月」三一五頁。中島茂幸『判決・裁決例による 消費税の実務解説』(税務研究会出版局)「一九九九年八月」二九二頁
- (55) 小林磨寿美「原則課税か簡易課税か」『月刊 税理』(ぎょうせい)「二〇〇七年一一月」二五頁
- (56) 平成一七年一月三日民事第二部判決 東京地方裁判所平成一六年(行ウ)第三九一号 消費税過払分請求事件。『月刊税務事例 四五〇号』二〇頁。TKC法律情報データベースLEX/DBインターネット
- (57) 平成一五年五月二八日判決 名古屋地方裁判所平成一五年(行ウ)第一四号 課税処分取消請求事件。TKC法律情報データベースLEX/DBインターネット
- (58) 平成一五年八月一九日民事第一部判決 名古屋高等裁判所平成一五年(行コ)第三六号 課税処分取消請求控訴事件。TKC法律情報データベースLEX/DBインターネット
- (59) 平成一三年一一月三〇日民事第三部判決 千葉地方裁判所平成一二年(行ウ)第八二号 消費税簡易課税制度選択不適用届出に係る特例の承認をしないことの通知処分取消し等請求事件。TKC法律情報データベースLEX/DBインターネット
- (60) 首藤重幸「消費税法解釈論上の諸問題—手続法を中心として—」租税法学会編『消費税の諸問題 租税法研究 第34号』(有斐閣)「二〇〇六年五月」三三二頁
- (61) 中島茂幸「消費税の税務会計問題—特例制度における消費税の本質についての検討—」日本租税理論学会編『消費税法施行一〇年』(法律文化社)「二〇〇〇年一一月」八七頁
- (62) 齒科技工所の業種区分について、武田昌輔監修「DHCコンメンタル消費税法 2」(第一法規)三六二六頁では、「当該取引は、歯科材料の販売業者が、歯科医師との義歯の製作請負契約に基づき商品の引渡しを行うものであり、他から購入した商品を販売する事業に該当しないことから、第一種事業又は第二種事業には該当せず、原則として『歯科技工所』の事業区分

中小事業者に対する消費税制について（吉松）

である第五種事業に該当するものとして取り扱うこととなる。」としており、サービス業であるとしているだけで、その理由は不明である。法解釈でなく、保守的な実務書としての業種区分の設定である。

(63) 菊谷正人・依田俊伸「消費税簡易課税制度における事業区分の判定—歯科技工業に関する判決を素材として—」『税経通信

二〇〇七年一月号』二三二二頁

(64) 免税点の引き下げにより新たに増加した課税事業者を除けば、平成一五年度改正で適用上限を五〇〇〇万円以下に引き下げることにより、簡易課税制度の適用事業者は一〇六三千者から四九八千者に減少するといわれる。

(65) 企業の会計処理を紙媒体のみの時代を想定して簡素化を語っているのではないだろうか。事務処理の簡素化というのには、昨今のコンピュータ会計の普及をもつと考慮していいくべきであると思われる。

(66) 今日、コンピュータ会計が発達しているため、入力さえすれば記帳処理はパーソナルコンピュータがほぼ行うので問題は少ないが、その前段階の判断処理が重要であると思われる。

(67) 渡辺裕泰「シンポジウム 消費税の諸問題」租税法学会編『消費税の諸問題』租税法研究 第34号』（有斐閣）二〇〇六年五月】一二八頁

(68) 「平成21年度・税制改正に関する建議書」一七頁。(3) 小規模事業者が初めて課税事業者になつた場合には、帳簿等の対応も十分ではなく、また課税事業者に該当することさえ認識していないことも考えられる。このような者に原則課税を求めるのは適当ではなく、仕入税額控除ができるないとすることにも無理がある。したがつて、簡易課税制度の選択は当該課税期間の申告時に行なうことができる制度にすべきである。なお、納税額を検討して簡易課税か原則課税かを選択するという問題が指摘されているが、現行でも課税期間開始前にその選択を強制されており、課税売上高五〇〇〇万円以下の小規模事業者が事前に判断するのは難しいと考えられる。

(69) ここでは論じていないが、実務では法人税、所得税の申告と消費税の申告は平行的な作業となることは明白であるが、法人税、所得税で申告期限の延長を申請している場合でも、消費税だけは申告期限の延長という規定がないため（一定の場合を除く）、消費税を先に申告して、その後法人税、所得税を申告するという、実務面からは不本意なこととなる。

(70) 「週刊 税務通信 No.三〇一三 平成二〇年六月二三日」六六頁

(71) 消費税法施行令第五七条