

論・壇

簡易課税制度の問題点を探る

はじめに

平成15年度改正により新たに課税事業者となった個人事業者は、いよいよ年明けから消費税申告の本番を迎えることになる。新規課税事業者は、消費税実務に不慣れなこともあり、相当数の事業者が簡易課税制度の適用を受けることになるものと予想されている。

ところで、簡易課税制度の適用を受ける場合に特に注意したいのが事業区分である。

事業区分の誤りは、そのまま倍々方式で納税者に襲いかかってくる。例えば、第一種事業で申告したものが税務調査で第二種事業に修正ということになれば税負担は2倍になる。第五種事業であれば5倍の税負担である。これを過去3年分修正するとなればどうであろうか。こういった実務上のリスクを認識した上で、本稿では、この簡易課税の事業区分に関する実務上の問題点を指摘するとともに、本年6月29日の名古屋地裁における歯科技工所の事業区分に関する判決について、その内容を検証してみたい。

1 事業区分の定義と日本標準産業分類の関係について

消費税法施行令57条5項3号及び4号では、第三種事業及び第五種事業の定義について、次のように規定している。

- 三 第三種事業 次に掲げる事業(第一種事業・第二種事業に該当するもの及び加工賃その他これに類する料金を対価とする役務の提供を行う事業を除く。)(をいう。)
- イ 農業
- ロ 林業
- ハ 漁業

二 鉱業

ホ 建設業
ヘ 製造業(製造した棚卸資産を小売する事業を含む。)

ト 電気業、ガス業、熱供給業及び水道業

四 第五種事業 次に掲げる事業(第一種事業から第三種事業に該当するものを除く。)(をいう。)

- イ 不動産業
- ロ 運輸通信業
- ハ サービス業(飲食店業に該当するものを除く。)(をいう。)

ここで、第三種事業に該当することとされている製造業等及び第五種事業に該当することとされているサービス業等の範囲は、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こととされている(消基通13・2・4)。

市販されている消費税に関する実務解説書などによると、例えば修理手数料収入はサービス業として第五種事業に区分されるとの解説がされているのであるが、筆者が日本標準産業分類を読む限りにおいては、このような解説解釈は誤りではないかと考えている。

機械等修理業の場合、確かに日本標準産業分類の大分類Q(サービス業)に記載されているのであるが、中分類87の505ページ(総説)では、…ただし、修理する商品と同種の商品が製造または販売する事業所は大分類F・製造業又は大分類J・卸売・小売業に分類される。と定義されているので、機械や家具などの製造業者又は販売業者が、自己が販売した製品などの修理を行った場合のその修理代は、第一種事業及び第二種事業にはもちろん該当せず、加工賃を対価とする役務の提

供であるから第三種事業にも該当しないことになる。さらに、上記のように第五種事業(サービス業等)にも該当しないので、最終的に第四種事業に区分されるべきものと考えられるのである。

これ以外にも、電化製品などの販売に伴い收受する取付手数料の取扱い(同384ページノ大分類J総説)、自動車整備業者の車検手数料などの取扱い(同504ページノ中分類86総説)など、日本標準産業分類に基づいて区分をした場合と解説書に示されている区分とが異なるような事例が多数見受けられる。

日本標準産業分類は消費税のために作られたものではなく、あくまでも産業の分類、統計のためのものであることは重々承知しているつもりである。しかし、消費税にはサービス業に関する定義がなく、その内容がいまのままに日本標準産業分類の概念を借用していることに大きな問題があるように思っている。

基本通達13・2・4(第三種事業及び第五種事業の範囲)では、第三種事業及び第五種事業の範囲については「お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判定することとしているのであるが、ここにいう「おおむね」というのはどういう意味なのであろう。課税庁に都合のいいところだけ日本標準産業分類に従えということなのであろうか?

2 消費税法施行令57条5項4号と基本通達13・2・4の関係について

日本標準産業分類は、平成14年3月におよそ10年ぶりの改訂が行われており、この改訂により、「サービス業」の定義が大きく変わっている。具体的には、旧日本標準産業分類で



熊王征秀 武蔵野

「サービス業」に分類されていた業種のうち、宿泊業、医療・福祉業、教育・学習支援業などが新たに独立して大分類に格上げされたほか、時代の流れに合わせて細部にわたり調整が行われている(「図表」に大分類の改定内容を比較形式で掲載したので参照されたい)。

また、日本標準産業分類の改訂に伴い、平成14年9月25日付で消費税基本通達13・2・4に下記の一文が新たに追加されている。

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、複合サービス業等とする。

【図表】日本標準産業分類(大分類)の改定内容

| 分類の構成(改訂前) | (改訂後) |
|------------------|---------------------|
| A 農業 | H 情報通信業 |
| B 林業 | I 運輸業 |
| C 漁業 | J 卸売・小売業 |
| D 鉱業 | K 金融・保険業 |
| E 建設業 | L 不動産業 |
| F 製造業 | M 飲食店・宿泊業 |
| G 電気・ガス・熱供給・水道業 | N 医療・福祉 |
| H 運輸・通信業 | O 教育・学習支援業 |
| I 卸売・小売業・飲食店 | P 複合サービス業 |
| J 金融・保険業 | Q サービス業(他に分類されないもの) |
| K 不動産業 | R 公務(他に分類されないもの) |
| L サービス業 | S 分類不能の産業 |
| M 公務(他に分類されないもの) | |
| N 分類不能の産業 | |

「サービス業及びサービス業(他に分類されないもの)」をいうものとする。

ここで注意してご覧いただきたいのが第五種事業の定義である。「図表」をみても明らかのように、消費税法施行令57条5項4号イ・ロ・ハの業種は、旧日本標準産業分類の概念をそのまま借用してつくられていることがおわかりいただけるであろう。

しかし、基本通達が改正になったにも関わらず、基本通達の根拠となる施行令57条5項4号に規定する第五種事業の定義が改正されていないというのは一体全体どういうことなのであろうか?

繰り返しになるが、消費税法施行令57条5項4号のイ・ロ・ハの業種は、旧日本標準産業分類の概念をそのまま借用してつくられていることは一目瞭然である。にも関わらず、施行令57条5項4号を改正しないままに基本通達13・2・4だけを改正するというのは、どう考えても納得できるものではない!

おそらくは、この施行令にある「サービス業」などの定義が日本標準産業分類の定義とまったく同一であることを認めた場合、前述のような矛盾が多々あることから、財務省としては困ったことになるのであろう。

「施行令に規定する「サービス業」などの定義は、日本標準産業分類の定義とは別もので、もっと広い概念を想定したものである」といったようなワケのわからない玉虫色の「屁屈」を楯に、あえて施行令の改正をしないのではないのだろうか?とついぞ考えてしまつたのである。

3 歯科技工所の事業区分(名古屋地裁判決)について

名古屋地裁民事第9部(加藤幸雄裁判長)は、本年6月29日、歯科技工所の事業区分が争点となった消費税課税処分等取消訴訟で、「製造業等」にあたるとする納税者の主張を容認し、日本標準産業分類に基づき、「サービス業等」のみなし仕入率により行われた更正処分を取消した。加藤幸雄裁判長は、本件事業が有形物を製造していることは明らかであるとして、「製造業等」と認定し、また、被告が主張する日本標準産業分類を基礎とするこ

との合理性についても、日本標準産業分類の合理性に全面的に依存できない旨の判示を行った。

この判決は、実務家にとってはある意味朗報ともいえるべきものであるが、現行の簡易課税制度のしくみを考えた場合、果たしてどうであろうか??

私見としては、前述のような矛盾点はあるものの、消費税の法令や通達には製造業等あるいはサービス業等に関する個別の定義はなく、その判断を日本標準産業分類に委ねていることについては、ある意味合理性があるものと考えている。であるならば、その判断にあたっては、法令や通達に個別に規定がない限り、徹底的に日本標準産業分類に従うべきであるというのが筆者の考えである。

事業区分を判断する際に、加藤裁判長の言うように「実態は、である」というようなことを言っていたら、事業区分は収拾がつかないことになってしまうのではないかと? 例えは「キャバレー」であるが、その実態は明らかにサービス業であることは議論の余地がないであろう。しかし、キャバレーは日本標準産業分類では飲食店業に分類されるので、簡易課税制度の適用にあたっては、第四種事業のみなし仕入率が適用されることになるのである。

つまり、事業区分を実態で判断しようとした場合には、その境界線が非常に曖昧になり、かえって混乱を招くような事態が起こることが危惧されるのである。

簡易課税制度は決して「簡易」ではない。その実態は「怪奇」課税制度である! このような複雑怪奇な税制を、新たに課税事業者となる小規模事業者が適用しなければならぬというところは非常に悲しいことである。簡易課税制度については、実額によるみなし仕入率の適用を廃止し、過去の実績に基づいて事前承認制による仕入率を適用する、あるいは事業区分を第一種事業から第三種事業までの3区分に簡素化するなどの根本からの作り替えが必要であると感じている。