

消費税法の簡易課税制度における製造業の 業種区分判定について

歯科技工所事件の検討を中心に

東 岡 宏

(法学専攻 ビジネス・ロー・コース)

はじめに

第1章 租税法の基本原則と簡易課税制度

第1節 租税法主義からの検討

第2節 租税公平主義からの検討

第3節 消費税法基本通達と法源

第4節 簡易課税制度と日本標準産業分類

第2章 歯科技工所事件の事実概要および判決

第1節 事実の概要

第2節 本件地裁判決要旨

第3節 本件高裁判決要旨

第4節 本件地裁判決と本件高裁判決との比較

第3章 「製造業」概念の検討

第1節 事業税における「製造業」と「歯科技工業」

第2節 酒税法における「製造」

第4章 簡易課税制度における製造業の再検討

第1節 主要原材料調達基準

第2節 使用目的変更基準

第3節 事業実態基準

第4節 簡易課税制度における「製造業」の解釈

第5章 簡易課税制度における歯科技工業の判断

第1節 歯科技工士法と歯科技工士の業務および資格

第2節 租税法の基本原則と歯科技工所事件

第3節 歯科技工所事件における事業区分の再検討

おわりに

はじめに

消費税は税体系全体の税負担の公平を図るため、平成元年4月1日から実施された新しい付加価値型消費税である。こうした税制は我が国では初めてであったため、その導入を円滑にするために「事業者免税点制度」「簡易課税制度」「限界控除制度」等、各種の中小事業者特例措置も設けられた。

このうち簡易課税制度とは、事業者の選択により実際の仕入れに係る消費税額を計算することなく、課税売上に係る消費税額に事業の種類ごとのみなし仕入れ率を乗じて計算した金額が控除対象仕入税額とみなされる制度である。つまり、課税売上げのみにより税額が算出できる制度であり、中小事業者の納税事務負担に対する配慮から設けられたものである。

みなし仕入れ率は、当初卸売業とその他の事業の二業種だけであったが、益税に対する批判等から平成3年に四業種に分割され、平成8年度税制改正において新たに第五種事業が設けられた。しかし、各種事業区分が必ずしも明確ではないという問題と同時に、みなし仕入れ率の算定をめぐる、納税者と課税庁との間で紛争が生じることも少なくない。

本稿で検討する歯科技工士の業種区分もその一例である。歯科技工士の事業が「製造業」なのか、それとも「サービス業」なのかをめぐる争われた歯科技工所事件では、第一審¹⁾では納税者が勝訴したものの、第二審²⁾では逆転敗訴となり、最終的には最高裁も上告不受理決定をし、納税者の敗訴が確定した³⁾。しかし、第二審での業種区分の判定方法については疑問が残るものであった。

また、「税理士等と課税庁との見解の相違で多くの訴訟に発展する簡易課税制度は欠陥だらけの制度だと言わざるを得ない。」という批判がされている⁴⁾。これは、簡易課税制度そのものが租税法の基本原則に違反していることを示すものである。そこで、本稿では簡易課税制度が抱えている

問題等をもふまえて、製造業における業種区分のあり方について再検討したい。

第1章では租税法の基本原則および通達課税の観点から、簡易課税制度がどのような問題を抱えているのかを検証し、第2章において歯科技工所事件の概要に触れ、判決内容の検討をする。第3章では、本件高裁判決において「製造業」概念が一義的に解釈することが可能なほど明確な概念とまではいえない、と判断したことから、「製造業」概念について、他の現行税法がどのような観点から解釈し、運用しているのかを検証する。第4章においては、「製造業」についての定義規定が存在しない簡易課税制度における「製造業」概念について、過去の判決や裁決事例を参考に、事業区分の判定がどのように運用されているのかを検証し、「製造業」の解釈のあり方を探ることとする。そして、第5章において歯科技工所の業務内容を確認するとともに、第4章での検討内容を本件事業に当てはめ、簡易課税制度における事業区分をどのようにすべきかを検討し、最後に今後の研究課題と本件に対する私見を述べることとする。

第1章 租税法の基本原則と簡易課税制度

第1節 租税法律主義からの検討

簡易課税制度の事業区分は、消費税法37条1項で政令において定めると規定されており、その規定に基づいて消費税法施行令57条1項で事業区分ごとの事業種目を規定している。この委任関係には、課税要件法定主義と課税要件明確主義からの問題が考えられる。

1. 課税要件法定主義と簡易課税制度

課税要件法定主義とは、課税の作用は国民の財産権への侵害であるから、課税要件のすべてと租税の賦課・徴収の手続は法律によって規定されなければならないという原則である⁵⁾。また、課税要件とは納税義務の成立要

件のことであり、納税義務者、課税物件、課税物件の帰属、課税標準、税率の5つの要件から構成されている。この5つの要件の充足により、納税義務が成立するが⁶⁾、このうち簡易課税制度で問題と考えられるのは課税標準である。

課税標準とは課税物件を金額・価額・数量等で表したものであり、これに税率を適用することで税額が算出されるのである⁷⁾。言い換えると、税率を適用する前のものが課税標準である。

消費税の課税標準は、消費税法28条1項において、「課税資産の譲渡等の対価の額」と規定されている。しかし、消費税の納付税額を算出するためには、同法30条1項において、「課税標準に対する消費税額」から「控除対象仕入税額」を控除すると規定している。つまり、課税標準に税率を適用することで納付税額を直ちに算出できず、課税仕入れに係る対価の額に税率を適用するという計算が必要となる。しかし、それを前提とすると、「課税資産の譲渡等の対価の額」だけではなく「課税仕入れに係る対価の額」も課税標準として取り扱うべきであろう。

簡易課税制度は控除税額計算の特例規定であり、みなし仕入率は消費税の課税標準を算出するための前提となる。したがって、課税要件法定主義の観点からすると、消費税法施行令ではなく、消費税法において規定すべきである。また、みなし仕入率の適用基準となる事業種目および事業区分も同様である。

2. 課税要件明確主義と簡易課税制度

課税要件明確主義とは、租税においては自由裁量が排除されるという原則である⁸⁾。この趣旨は、租税法主義の目的を達成するためには課税要件を明確にすることが重要であり、また、法律に課税要件が規定されていてもその内容が不明確であれば恣意的な課税を予防することができないからである⁹⁾。

現在の複雑な経済社会において事業の種類は多様化しており、各事業を

適正に区分することは容易でない。しかし、簡易課税制度における事業区分の重要性を考慮すると、各事業の定義規定も消費税法において規定すべきである。法律で規定すべきことを法律で規定せず、施行令に白紙委任してしまうと租税法律主義の意味がなくなる。したがって、施行令に対して規定を委任する場合は、個別的・具体的でなければならず、施行令への白紙委任は禁止されるべきである¹⁰⁾。消費税法が事業区分の規定を消費税法施行令に委任していることは、行政庁の自由裁量を認めるものであり、白紙委任にあたる。

簡易課税制度では、行政府によるみなし仕入率の改変¹¹⁾により、施行令で本法規定以上の課税がされており、租税法律主義に違反すると考えられている¹²⁾。これは、消費税法がみなし仕入れ率と事業区分について明確な規定をせず、施行令に委任したことで、行政庁が消費税法の予定している以上の課税を行っている可能性を指摘するもので、法的安定性と予測可能性が侵害されていることを意味するものである。

第2節 租税公平主義からの検討

租税公平主義は租税法律主義とともに租税法の基本原則のなかで最も重要なものと考えられている。これは、租税法律関係において国民は平等に取り扱われなければならないという原則であり、その根拠は、憲法14条の法の下での平等原則に求められる¹³⁾。その内容は、立法上の原則と解釈適用上の原則に区分されている。立法上の原則とは、担税力の基準である所得、財産および消費の間でバランスのとれた税制を構築すべきという原則である¹⁴⁾。解釈適用上の原則とは租税法の解釈適用の実践においても公平負担の実現を図るよう運用されなければならない¹⁵⁾、課税の上で同様の状況にあるものは同様に、異なる状況にあるものは状況に応じて異なって取り扱うことを要求する原則である¹⁶⁾。簡易課税制度において問題となるのは解釈適用上の原則である。

簡易課税制度上、卸売業とは、「他の者から購入した商品とその性質及

び形状を変更しないで他の事業者に対して販売する事業」をいい、小売業とは、「他の者から購入した商品とその性質及び形状を変更しないで販売する事業で卸売業以外のもの」と定義されている（消費税法施行令57条6項）。そして、卸売業はみなし仕入率が90%であるから課税標準に対する消費税額の10%を納付することになる（同令57条1項1号）。これに対し、小売業ではみなし仕入率が80%であるから課税標準に対する消費税額の20%を納付することになる（同令57条1項2号）。つまり、同じ商品を販売しても、購入者が事業者か否かで納付税額が2倍になるのである。

例えば、ガソリンスタンドの場合、事業者に給油したときは卸売業であり、事業者以外に給油したときは小売業に区分されることになる。つまり、同一の事業者がガソリンを販売しても納付税額が2倍になる。卸売業と小売業の両方がある場合には、みなし仕入率の差を解消させるため、みなし仕入率を消費税額で加重平均する計算方法が原則である（消費税法施行令57条2項¹⁷⁾。しかし、一方の事業者は小売りが多く、もう一方の事業者は卸売りが多いような場合には、同じ課税売上であっても納付税額に格差が生じる。

租税法の分野における取り扱いの区別はその立法目的が合理的なものである以上、租税法上の区別は著しく不合理でなければ、憲法14条に反しないと理解されているが¹⁸⁾、購入者が事業者か否かということのみで納付税額に大きな格差が生じる現象は、租税公平主義の観点から問題が残る。また、このような納付税額の格差は、益税の原因ともなり、納税者の不公平感の要因ともなる。

第3節 消費税法基本通達と法源

租税法の法源には、憲法・法律・命令・条例・規則等の国内法源と、条約・交換公文等の国際法源とがあり¹⁹⁾、行政先例法及び判例法も法源に含まれる²⁰⁾。通達は行政府内の内規に過ぎず、法源を構成しないのが原則である²¹⁾。通達とは、国家行政組織法14条2項に基づいて上級行政庁が下級

行政庁に対してなす命令ないし指令であり、租税行政においても多数の通達が国税庁長官によって発せられている。その中で納税者にとって最も重要なものが法令解釈通達である²²⁾。しかし、通達は課税庁側の税法解釈の公的見解を一般に公表したのものもあり、租税法律主義の目的とする法的安定性や予測可能性の一助を担うものでもある。そして、租税法の解釈・適用に関する大多数の問題は、通達に即して解決されていることから、現実には法源と同様の機能を果たしている²³⁾。

消費税法基本通達 13-2-4 では簡易課税制度における第三種事業と第五種事業の範囲を「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。」と定めている。また、大分類の区分で製造業等又はサービス業等に該当することとなる事業であっても、他の者から購入した商品をその性質及び形状を変更しないで販売する事業は、第一種事業又は第二種事業に該当し、製造業等であっても加工賃等を対価とする役務の提供を行う事業は、第四種事業に該当すると定めている。つまり、事業区分は事業の実体に即して判断することを定めているのである。

しかし、同産業分類の大分類がサービス業の場合、加工賃等を対価とする役務の提供を行なう事業であっても、第四種事業ではなく第五種事業に該当する。同通達 13-2-7 注書はこのことを念のために明らかにしたものとされている²⁴⁾。

このような解釈は、同じ加工賃等を対価とする事業であったとしても、その分類が同産業分類上製造業である場合とサービス業である場合とで異なる結果となる。一方で事業の実態により判定することとしていながら、もう一方で同様の事業であっても同産業分類による形式的な判定をし、異なる扱いをするような通達の解釈は、「課税の上で同様の状況にあるものは同様に、異なる状況にあるものは状況に応じて異なって取り扱う。」という解釈適用上の原則に違反するものである。通達は行政庁の解釈方針であり、法源性を有さないことから、本来、国民、裁判所は通達に拘束されない。通達が法源性を有するのは、その解釈が適法であることが前提であ

る。したがって、租税法の基本原則に反するような通達には当然拘束されないと解すべきである。

第4節 簡易課税制度と日本標準産業分類

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貨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であり、統計の正確性と客観性を保持し、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、昭和24年10月に設定された²⁵⁾。その法的根拠は、統計法3条2項及び8条2項の規定に基づく、「統計調査に用いる産業分類並びに疾病、傷害及び死因分類を定める政令」にあり、同政令2条3項の規定に基づいて、総務大臣が統計審議会の意見を聴いて定め、指定統計調査及び国、日本銀行等が行う届出統計調査においてその使用が義務付けられている。

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であるという性格上、産業構造の変化を踏まえ、的確な見直しを行うことが要請されており、これまで10回の改訂が行われてきたが、平成5年の前回改訂以降の情報通信の高度化、経済活動のソフト化・サービス化、少子・高齢社会への移行等に伴う産業構造の変化に適合させるため、平成14年3月7日に第11回改訂が告示（総務省告示第139号）された²⁶⁾。その改訂では大分類項目が5つ新設されており、「N医療、福祉」もその一つである。そのメリットとして、国勢調査等で職域の医療・福祉事業の従事者などの実態把握が容易となり、地域における医療、福祉行政の計画立案や実施に際し、重要な情報を提供することにつながる²⁷⁾。また、産業分類検討会座長と産業分類部会長として改訂に携わった船岡教授は、大分類「製造業」の見直しや、サービス業（他に分類されないもの）の再編成、国際基準との整合性等を次回改訂に向けての課題としている²⁸⁾。

以上のことから、日本標準産業分類は統計上の必要性から制定されたものであり、その根拠は法令に基づくものの、社会状況の変化に対応すべ

く改訂が重ねられていることが分かる。確かに、日本標準産業分類は普遍性を有し合理的なものである。しかし、租税徴収を目的として制定されたものではなく、その内容も流動的である。したがって、簡易課税制度における事業区分の判定基準とすることは、法的安定性や予測可能性が損なわれる結果となり、租税法律主義に適合しない。

小 括

本章では簡易課税制度そのものが租税法の基本原則からみて様々な問題を抱えていることを検証した。

消費税法基本通達には、事業区分の判定方法として日本標準産業分類に基づいて形式上の判断を行なう場合と、事業の実体により判断を行なう場合とがあり、その判定結果において様々な矛盾がある。これは、日本標準産業分類と消費税法の事業区分が必ずしも一致していないことに原因の一つがある²⁹⁾。つまり、日本標準産業分類による事業区分の判定と、事業の実体による事業区分の判定が異なる場合には、消費税法施行令57条5項や消費税法基本通達13-2-4のなお書を考慮して、事業の実体による判定をしなければ課税の公平の維持は難しい。

また、日本標準産業分類は統計上の必要により改正することを予定している。このように、いつ、どのように改正されるのか予測できないものを事業区分の判断基準とすることは、法的安定性と予測可能性を損なうものであり、租税法律主義に違反する。「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³⁰⁾。」という見解もあるが、統計上の基準である日本標準産業分類を、納税額に直結するような簡易課税制度の事業区分の判定基準にすること自体、租税法の基本原則に適合しないと解される。

以上のように、簡易課税制度は制度だけでなく、その運用も租税法の基本原則に違反しており、そこから事業区分の判断をめぐる争いが多発しているのである。次章ではその事案として歯科技工所事件を検証し、具体的

な問題点を探ることとする。

第2章 歯科技工所事件の事実概要および判決

第1節 事実の概要

X社(原告・被控訴人)は、歯科技工所を営む有限会社である。本件事業は自ら原材料を仕入れ、歯科医師の指示書に従って歯科補てつ物等を製作し、歯科医師に納品するというものである。

X社は、本件事業が簡易課税制度上、第三種事業である製造業として期限内申告書をY税務署長に提出したが、Y税務署長は、本件事業は第五種事業であるサービス業に該当するからX社の確定申告に係る控除対象仕入税額は過大であるとして、更正処分並びに過少申告加算税の賦課決定処分等をした。X社はこれを不服として異議申立てをしたが、Y税務署長は棄却の決定をした。X社はこれも不服として審査請求をしたが、国税不服審判所長は審査請求を棄却する判決をした。

X社は更正処分のうち消費税等の額を超える部分及び賦課決定処分の取消しを求めて本件地裁判決を提起し、いずれも認容された。しかし、この判決を不服としたY税務署長が控訴した結果、本件高裁判決ではY税務署長の請求が認容された。その後、上告されたが最高裁は上告不受理決定をしたため、X社の敗訴が確定した。

第2節 本件地裁判決要旨

本件地裁判決では税法上の用語について、「憲法84条は、(中略)租税法主義の原則を宣明している(中略)。租税賦課の根拠となるべき法令すなわち租税法中の用語は、当該法令ないし他の国法によって定義が与えられている場合は、これによるべきことは当然であるが、そうでない場合には、原則として、日本語の通常用語例による意味内容が与えられるべきである。」という解釈を示した上で、「第三種事業及び第五種事業に属する

各事業自体の内容を明らかにした定義規定は存在しない。」ということを目指した。

また、歯科技工業の実態からみた事業区分について、「日本語の通常用語例によれば、消費税法施行令57条5項3号へにいう製造業は、『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』と、他方、同項4号八にいうサービス業とは、『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。）』と解するのが相当である。」とし、製造業とサービス業とは、その給付の対象が有形物（物質的）か無形の役務（非物質的）かによって区別されるという判断基準を示した。

この判断基準を基に、日本標準産業分類における歯科技工業の分類の合理性について、「歯科技工所の業務内容は歯科補てつ物等の製造・納入であるから、歯科技工所が無体の役務を提供しているとはみることができない。」「歯科技工士が歯科医師の補助者であるとしても、そのことを理由として、歯科技工業が無体の役務の提供事業であるとみることはできない。」「公衆衛生上の必要性から歯科技工に携わる者に専門的な知識を有することが必要とされているからといって、歯科技工がサービス業としての性質を有することには何ら結びつかない。」等と述べ、「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って第三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。」とした上で、「本件事業をサービス業であると認めることはできないので、Y税務署長のした更正処分等は違法である。」と判示し、X社勝訴の判決を下した。

第3節 本件高裁判決要旨

本件高裁判決においては、法文の解釈について、「憲法84条は、(中略)

租税法律主義の原則を定めており、(中略)上記課税要件について、実体法上、その内容が多義的でなく明確かつ一義的なものであることが要求されている。」としながらも、「租税法規が対象とする課税対象となる納税者側の社会生活上の事象は千差万別であり、(中略)それらの全てを法律により一義的に規定し尽くすことは不可能であり、その内容の明確性については必ずから一定の限界があることもやむを得ないというべきである。」という見解を述べ、「租税法規の解釈については、当該法令が用いている用語の意味、内容が明確かつ一義的に解釈できるかをまず検討することが必要であることはいうまでもないが、それができない場合には、立法の趣旨目的及び経緯、税負担の公平性、相当性等を総合考慮して検討した上、用語の意味、内容を合理的に解釈すべきである。」という検討方法を示した。

そして、この検討方法を基に、「第三種事業及び第五種事業に属する各事業自体の内容を明らかにした定義規定は存在しない。」ことや、「『製造業』又は『サービス業』自体の意味内容が法令によって明らかにはされていない。」ことを指摘し、「製造業」及び「サービス業」の用語の意味について広辞苑、大辞泉、大辞林、日本語大辞典の検討をした。しかし、「必ずしも一義的に解釈することが可能なほど明確な概念とまではいえない。」と判断し、簡易課税制度の目的及び立法経緯、税負担の公平性、相当性等についての検討を行った。

そこで、平成14年11月の政府税制調査会の税制改革答申において「基本的にはすべての事業者に対して本則の計算方法による対応を求めるべきである。」ことや、「免税点制度の改正に伴い新たに課税事業者となる者の事務負担に配慮しつつ、簡易課税制度を原則廃止することが適当である。」としながらも、「簡易課税制度については、事業者免税点制度の改正に伴い新たに課税事業者となる者の事業負担に配慮し、その適用上限を5000万円に引き下げて存置することとされた。」ということを指摘した。

そして、通達や日本標準産業分類の改正の経緯を検討し、歯科技工業が

サービス業に該当する根拠として、「日本標準産業分類は、(中略)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こと。」や、「歯科技工業が、歯科医師の指示書に従って、歯科補てつ物を作成し、歯科医師に納品することを業務内容としており、歯科医療行為の一端を担う事業である性質を有すること。」「1企業当たり平均の課税仕入れ(最大見込額)及び構成比に照らしても、みなし仕入率を100分の50とすることには合理性があること。」を理由として挙げ、「税負担の公平性、相当性等をも考慮すると、本件事業は、(中略)『サービス業』に該当するものと判断するのが相当である。」と判示し、本件地裁判決を覆してY税務署長勝訴の判決を言い渡した。

第4節 本件地裁判決と本件高裁判決との比較

本件地裁判決と本件高裁判決では簡易課税制度において歯科技工業が製造業かサービス業のいずれに該当するかが争われたのであるが、その結論は反対となった。

そこで、その判断根拠のうち本稿で検討するものを比較すると次のようになる。

1. 租税法律主義と用語の解釈について

両判決とも、憲法84条に規定されている租税法律主義の原則を掲げ、その趣旨が法的安定性と予測可能性にあるとした上で「第三種事業及び第五種事業に属する各事業自体の内容を明らかにした定義規定は存在しない。」と、製造業、サービス業について定義規定が存在しないことを指摘した。

2. 日本標準産業分類による事業区分の合理性

両判決とも日本標準産業分類の合理性を認めたが、本件地裁判決では、語義を厳格に解釈すべき消費税においては、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に分類することの合理性はなく、補助者の事業が補助を受ける事業と同様の性質を

有するとは限らない，としてその合理性を否定した。

これに対し本件高裁判決では，歯科医療行為の一端を担う事業である性質を有すること，1企業当たり平均の課税仕入れ及び構成比が，簡易課税制度の税負担の公平性，相当性等の面からみて，サービス業に分類することに不合理性は認められない，とその合理性を認めた。

3. 歯科技工業の業種区分の判定について

本件地裁判決では，有形物を給付の内容とすることが明らかであるから，本件事業が製造業と解するのが相当であり，患者に対して無体の役務を提供しているとみることは困難であるから，サービス業には当たらないとして，X社の請求を認容した。

これに対し本件高裁判決は，簡易課税制度の改正経緯，日本標準産業分類による事業範囲判定の合理性が否定できないこと，歯科医療行為の一端を担う事業であること，1企業当たり平均の課税仕入れ及び構成比からみてもみなし仕入率を100分の50とすることに合理性があること，及び税負担の公平性，相当性等を考慮し，サービス業と判断するのが相当であるとして，Y税務署長の請求を認容した。

小 括

以上のように各々の判断基準を比較すると，本件地裁判決は租税法律主義を重視し，日本語の通常用語例による意味内容によって製造業とサービス業の目的を有形物（物質的）か無形の役務（非物質的）かによって区別し，本件事業を製造業と判断した。これに対し本件高裁判決は「製造業」という概念が明確ではないとした上で，日本標準産業分類における歯科技工業の分類や，経営指標における仕入率の多寡等の形式面での検討をし，本件事業をサービス業としたのだが，その内容は簡易課税と本則課税との納付税額の公平を重視したものだといえる。

本件高裁判決では形式面を重視し，日本標準産業分類による事業区分を肯定した。これは前章でも述べたように租税法律主義に違反するものであ

る。これに対し、本件地裁判決のように日本語の通常の意味内容により事業区分を行うほうが予測可能性を保証できる。たしかに本則課税と比較した場合には納付税額が少なくなり、課税の公平性が保たれていないように思える。しかし、それは制度そのものに原因があって、簡易課税制度の事業区分の判定とは区別して考える必要がある。つまり、簡易課税制度では、同種の事業を同一の事業区分に分類することが課税の公平性と考えるべきである。そのためには事業の実体により事業区分を判断する必要がある。

また、本件高裁判決では統計資料による仕入率と日本標準産業分類による事業区分の仕入れ率とが符号することをもって事業区分が妥当する根拠とした。しかし、あくまでも簡易課税制度は実際の仕入れ率によることなく、みなし仕入率により税額控除を行なうことを選択する制度であり、事業区分およびみなし仕入率は課税仕入れ等の通常占める割合を勘案して政令で定められたものである。つまり、事業区分の判定をしてからみなし仕入率による税額計算を行なうものであって、統計資料による仕入率により事業区分が決定されるものではない。

この点に関して、中尾税理士は、「問題は簡易課税制度における事業区分の判定に当たり、消費税法のみなし仕入率が、民間の統計資料の仕入率とほぼ一致すれば、合理性があるとした点である。このことがまかり通れば、我々実務者は、消費税の事業区分を判定する際には常に統計資料と比べて、仕入率がほぼ一致する事業区分を求めなければならない。この判示は、本末転倒と言わざるを得ない。」と批判している³¹⁾。つまり、統計資料の数値は景気や社会状況によって常に変動するものである。仮に、近年のようなガソリン価格の高騰により運送業者の統計数値が大幅に変動した場合、運送業者のみなし仕入率が第五種事業よりも第四種事業のほうが実態に適合するのであれば第四種事業に区分しなければならぬことになる。このように、その都度統計資料により事業区分が変動するようであれば法的安定性と予測可能性が保証されなくなる。したがって、本件高裁判決の判断基準は租税法律主義に反することになり、問題が残る。

さらに、本件高裁判決は簡易課税制度の改正経緯も判断基準としている。たしかに簡易課税制度は本則課税との課税の公平を図るため、その適用範囲を縮小する改正が重ねられてきたし、今後もその方向で進むことは否定できない。ただ、将来の改正を先取りするような判断基準は、立法論と解釈論を混同しているといえる³²⁾。言い換えると、将来の改正を見越した判断基準を係争中の事案にあてはめるといことは、結果として遡及立法と同じ作用をもたらすことになるのである。遡及立法そのものが租税法律主義の観点から禁止されており、この点も問題である。

以上のことから本件地裁判決のほうが合理的であり、妥当なものと考えられる。また、学説も、「第一審判決の判示が極めて論理的で説得力があり、一方、控訴審判決は単に課税当局の執行を弁護することに終始しているだけで説得力に乏しいものとする³³⁾。」「歯科技工士の職務内容、事業実態、最高裁の先例等により、その事業区分を『製造業』とした判旨を妥当と考える³⁴⁾。」「名古屋高裁の判決に異論を唱え、名古屋地裁の画期的な判決を支持する立場をとりたい³⁵⁾。」等、その多くが本件地裁判決を支持している³⁶⁾。

ただし、製造業の判定基準についての検討が十分ではなかったと考えられることから、次章以降において、他の現行税法や判例、裁決事例を手がかりとしてその判断基準を探ることとする。

第3章 「製造業」概念の検討

第1節 事業税における「製造業」と「歯科技工業」

事業税とは、事業について、その事業を行なう者に対して課する税であり、物税として観念されている³⁷⁾。

個人事業税³⁸⁾における業種区分は、三種の事業区分に合計70業種が指定されている³⁹⁾。第一種事業は原則として商工業等いわゆる営業の範囲に属するものであり、第二種事業は原始産業に属するもの、第三種事業はおお

むね自由業に属する事業で、一定の資格、技能、要件に基づき利益を得る目的で、自らの創意と責任においてその業務を処理する事業である⁴⁰⁾。

事業税の担税力は、「事業は、地方団体の各種の行政サービスを受益し、また各種の行政サービスの原因を作り出しているから、住民税とは別に、それに応じた負担をすべきである。」という考え方に基づいている⁴¹⁾。個人事業の場合、所得税のように人的控除をすることはできず、あくまでも「事業の所得」が課税標準となる。つまり、事業税は事業規模を間接的に推計する指標として人的控除のない「所得」を課税標準にしているのだ、どのような人的事情で当該事業を営んでいるかに関係なく課税されることになる⁴²⁾。また、事業区分の判断基準は行政サービスを受ける度合いにあることから、作家のように自筆で執筆活動をしている事業の場合、自治体はその事業活動にサービスを提供したとはいえないので、課税対象から外されている⁴³⁾。

地方税法では「製造業」の定義付けはされていないが、地方税法72条の2第7項5号に「物品の加工修理業を含む」と規定されていることからすると、製造業と加工業との取り扱いを明確に区分すべき簡易課税制度が想定している「製造業」概念とは、明らかにその範囲、意味、内容が異なるといえる。

また、歯科技工業は地方税法施行令14条2項で第三種事業に分類されているが、事業税は事業活動と都道府県との行政サービスによる受益関係に着目した税制であることから、歯科技工業の業態と行政サービスとの受益関係に着目した場合に限っていえば、第一種事業としての受益関係よりも、第三種事業としての受益関係に類似し、第三種事業に分類されることに合理性を有するのである。

個人事業税の事業区分は、行政サービスとの受益関係に基づいた事業区分を行なうことが目的であるから、製造業と加工業を区分する必要性はない。また、歯科技工業を第三種事業に分類する方が、事業税における課税の公平に資するといえる。

第2節 酒税法における「製造」

酒税は清酒等のアルコール飲料に対して課税されるものであり、その納税義務者は酒類製造業者である。酒類は生活必需品ではなく、その消費は各人の嗜好の程度と経済力に応じて異なっているほか、これを消費しなくてもなお生活ができるということに担税力を認めている⁴⁴⁾。

酒税を最終的に負担するのは、一般的にその酒類を飲用する消費者であるから、消費税本来の建前から言えば、できるだけ消費者に近い段階を酒税の納税義務者とすることが望ましいが、徴税技術や徴税費の観点から、酒類の生産、販売、消費の各段階のなかで、関係者の最も少ない酒類の製造者を納税義務者とし、酒類を製造場から移出したときに⁴⁵⁾課税することとしている⁴⁶⁾。

酒税法においても「製造」の意義は規定されていないが、清酒については酒税法3条1項7号において「米、米こうじ及び水を原料として発酵させて、こしたものと規定されているので、酒税法における清酒の製造は液体部分と固形部分を分離する過程までをいい、それ以後の他の清酒との混合、火入れ、割水、びん詰め等の行為は清酒の製造とは解していない⁴⁷⁾。ビール等の「主発酵が終わったとき」や原料用アルコール等の「蒸留が終わったとき」なども同様と考えられる。また、同法43条においては一定の混和等を製造とする、みなし製造の規定があり、同法6条の規定以外にも一定の混和方法に対して混和後のものが酒類である場合には、製造とみなされて酒税法の適用を受ける。

酒税法が酒類の製造について、通常考えられる製造工程を製造とは解さずに、酒類の生成の時期までとしていることや、一定の混和を製造とみなしているように、簡易課税制度において製造業とされる事業内容とは明らかにその範囲、意味、内容が異なる。酒税法では、このような規定を設けることでその目的を達成し、課税の公平を保つことになるのである。

小 括

本章では現行税法において「製造」という用語が使用されているもののうち、個人事業税と酒税法を掲げ、各々の法文が「製造」というものをどのように定義しているのかを検討した。いずれもその本質は「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する。」というものである。しかし、各々に規定されている意味内容は、各々の法律によって異なるものである。これは、場合によってはみなす規定を設けてでも、その法律の目的を果たさなければならないことを意味しており、各々の法律の目的に沿って用語の意義を解釈する必要があることを示している。文理解釈に際してはその条文の趣旨・目的に即して解釈すべきであり、文字や用語の意味は相対的であって、文理解釈に際しては杓子定規的解釈をしてはならないのである⁴⁸⁾。ただし、それは租税法の基本原則の範囲内であることは言うまでもない。

したがって、簡易課税制度における「製造業」概念も、消費税法の目的に即して解釈しなければならない。また、本件地裁判決における「製造業」のように日本語の通常の用語例による「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」というだけでは簡易課税制度における「製造業」と解釈するには検討が足りないと考えられる。

そこで、次章において、簡易課税制度における「製造業」概念をどのように解釈すべきか、裁判例および裁決事例を参考として検討する。

第4章 簡易課税制度における製造業の再検討

第1節 主要原材料調達基準

プレタポルテ事件⁴⁹⁾の請求人はプレタポルテ(高級既成婦人服)製造業を営んでおり、その事業内容は、得意先から表生地は無償支給を受け、裏

生地及び芯地材並びにその他の副資材を自己調達してプレタポルテを製造しており、日本標準産業分類の大分類では「製造業」に該当する。また、裏生地及び芯地材もプレタポルテの主要な原材料であり、簡易課税制度の事業区分についても第三種事業である製造業に該当すると主張した。

この主張に対し審判所は、縫製加工上のリスクを負うとしても、製品販売上のリスクを負わないことや、原材料費が極めて少なく製造原価の主要部分が労務費であること等を理由に第三種事業であることを否定した。そして、裏生地および芯地材は、あくまでも表生地に付属するものであって、プレタポルテの主要な原材料である表生地の持っている特性を増補あるいは補完することにより衣服としての価値観、機能性を高めるにすぎないから、プレタポルテの主要な原材料とは認められず、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なう事業に該当し、第四種事業とするのが相当であるとした。

つまり、製造業者が自ら補助資材等を調達している場合であっても、主要な原材料の無償支給を受けている場合は、第四種事業に該当すると判断したのである。これは、消費税法基本通達 13-2-7「製造業等に該当することとなる事業に係るもののうち、対価たる料金の名称のいかんを問わず、他の者の原料若しくは材料又は製品等に加工等を施して、当該加工等の対価を受領する役務の提供又はこれに類する役務の提供をいう。」という定めを適用したものである。ここでいう「他の者の原料若しくは材料又は製品等」とは、新たに製造する物における主要な原材料のことであり、副資材および補助材はこれにあたらぬと審判所は判断したのである。主要な原材料とは、製品となった場合に取引の主たる目的となる材料のことであり、副資材や補助材のように付加価値を高めるためのものは該当しないのである。

この点に関して、千田税理士は、「一般的に実務においても、主要原材料を自己調達するか否かを判断基準とすることが多いように思われる。」と述べた上で、「モノを作るという業種にとっての最大の命題は『いいモ

ノを安く作る』ということにあり、モノを作る際に大切なものとして『主要原材料』は欠かせない要素であり、その調達の仕事やリスクを含めて『モノを作る』と考えるべき。」と解しており、プレタポルテの業種区分を「リスク」という点でとらえた判断を支持している⁵⁰⁾。

プレタポルテ事件における事業の概念は、日本標準産業分類上は製造業として区分されるものの、主要な原材料が無償支給であったため、簡易課税制度上は加工業と判断されたのである。そして、その加工を自ら行なうか下請けが行なうかは、事業区分の判定には影響を与えず、簡易課税制度における製造業の要件として、主要な原材料を自ら調達しなければならないという基準を示したのである。

第2節 使用目的変更基準

自動車板金塗装業事件⁵¹⁾の原告は、自動車板金塗装等の業務を営んでおり、自己の営む事業について簡易課税制度における第三種事業として申告した。しかし、課税庁が第五種事業に該当するとして更正処分等を行なったので、その取消しを求めて提訴した。

原告は自己の事業について、「客から持ち込まれた車両に新たな部品、原材料を使用し、作業前の車両に比べ作業後の車両を社会的に全く別のものに造り変える作業であり、製造業に該当する。」「実質は修理ではなく、自動車の一部分である部品を製造している。」等と主張した。

この主張に対し熊本地裁は、原告の事業を、「いたんだりこわれたりした物をつくろい直すこと、又は、車両の性能を変化・向上させるため、車両の一部分を造り直す又は交換等するものである。」「自動車修理の本質は、新製品としての部品の製造ではなく、つくろい直すというサービスの提供にある。」と認定した。つまり、原告の事業の本質は、顧客から持ち込まれた車両の同一性を失わせることなくその価値を高めることにあり、製造した部品の引渡しではないとして、原告の請求を棄却したのである。

この事件では、簡易課税制度上製造業に該当するためには、新たな製品

（物）が製造されたかどうかということに加えて、作業前後において取引対象物の本来持っている使用目的について、その同一性が保持されているか否かを基準としているのである。たとえ部品（新製品）を製造していたとしても、その物の製造が付随業務である場合には製造業には該当しないのである。

第3節 事業実態基準

柔道着製造問屋事件⁵²⁾は、製造問屋⁵³⁾における事業区分を第三種事業に区分している消費税法基本通達 13-2-5 の合理性について争われた事件である。

原告は、主として柔道着の製造問屋を営んでいるが、「製造問屋を第三種事業に区分する本件通達は、卸売業等を定める施行令57条5項、6項と矛盾する。」「製造問屋の事業においては、完成品の付加価値が事業者に帰属しないのに、これを製造業に区分するのは経済的合理性に欠けること。」等として、本件通達が不合理であると主張した。

名古屋地裁は事業実態からの分類として、「第一種事業及び第二種事業の最大の特色は、当該商品に特段の付加価値が加えられていない点にあると考えられるところ、製造問屋のように、事業者自らでなく、他の者によって製造・加工行為を行っているとしても、商品に製造行為による付加価値が加えられたことに変わりがないから、これを第一種事業に区分しない本件通達は、上記施行令と矛盾するものとはいえない。」と判示した。

この柔道着製造問屋事件では、他の者が付加価値を加えた物を購入してそのまま販売する事業が第一種事業及び第二種事業に該当するとした。また、自らは製造しないような場合であっても、自ら原材料の購入や加工について指示をして製造させるといったように、その製造工程を管理しているときには、製造業に該当するとして、同通達 13-2-5 の合理性を認めた。つまり、簡易課税制度における製造業に該当するには、原材料に対する加工を自ら行おうが他の者に行わせようが、原材料の取得から製品の完成ま

での工程を支配しているという事業の実態が必要なのである。

第4節 簡易課税制度における「製造業」の解釈

簡易課税制度は、消費税法37条1項において、事業区分およびみなし仕入率を政令で定めることを規定しており、消費税法施行令57条はその規定に基づき事業区分ごとの事業を列挙し、みなし仕入率を規定している。そして、これらの事業区分の解釈方法を消費税法基本通達13-2-1ないし13-2-10において定めている。

消費税法施行令では卸売業および小売業の定義規定があり、卸売業が第一種事業に、小売業が第二種事業に分類されている。そして、消費税法基本通達13-2-4において、第三種事業および第五種事業の分類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のだが、日本標準産業分類と簡易課税制度上の事業区分は異なるものであり、その判断基準は事業内容の本質によるべきである。また、そうすることで租税法の基本原則にも妥当するのである。つまり、第1節ないし第3節の基準により判断することで適正な判定が行なえるのである。

プレタポルテ事件のように、布地から婦人服を作るという使用目的変更基準と、その工程を支配しているという事業実態基準を満たしていたとしても、主要原材料が無償支給であれば、たとえ副資材を自己調達していたとしても、製造業ではなく、加工業に該当するのである。

自動車板金塗装業事件では、改造という工程は支配しているが、改造する車両は顧客の所有であり、原材料調達基準には当てはまらない。たとえ車両を自己調達していたとしても、車両という物としての基本的な使用目的の同一性が保持されている場合には製造業に該当しない。製造業に該当するためには、主要原材料である車両を自己調達し、例えば車両から水陸両用車を製造するような使用目的の変更が求められるのである。

柔道着製造問屋事件のように、注文を受けてから柔道着を外注することと、注文があってから自己で柔道着を製造することとは、販売先にとって

は何ら変わることがない。つまり、外注先に購入させた生地を外注先で縫製させた場合には、自ら原材料を購入して柔道着を製造しているものと解し、主要原材料調達基準にあてはまる。また、生地から柔道着を作るということは使用目的変更基準にもあてはまる。そして、生地の調達から柔道着が完成するまでの工程を管理しているという事業実態基準にもあてはまることから、第1節ないし第3節の基準を満たしており、製造業と判断するのである。

上記以外の事例をこの基準をあてはめてみると、悉皆業事件⁵⁴⁾では、染料を自己調達し、白生地の無償支給を受けて行なう染色は製造業であるという主張であったが、取引の目的物（主要原材料）が生地であると判断され、主要原材料調達基準を満たさないことから加工業と判断された。また、印刷業事件⁵⁵⁾では、自ら印刷を行っていない場合であっても、顧客の注文に応じて自己の計算と危険において外注先に印刷加工を行なわせることは印刷物の形状を変更し、付加価値を高めて納品することであり、製造業であると判断された。この事件も柔道着製造問屋事件と同様に、受注したものを外注先に作成させており、第1節ないし第3節の基準を満たしていることから、製造業に該当するのである。

歯科技工業が製造業であるか否かの判定もこの基準により検証することが必要である。上記の通り、三要件を満たすのであれば製造業に区分されるのであるが、この検討については次章において行なう。

小 括

本章では簡易課税制度における製造業概念をどのように解釈すべきか、判例および裁決事例による取り扱いと消費税法基本通達を基に検証したのであるが、第三種事業である製造業に該当するためには次の三要件のすべてを満たさなければならない。

主要原材料調達基準

他の者から取得した物または自ら製造した物を主要原材料として使用

すること。この場合の物には副資材および補助材を含まない。また、物の取得や製造が他の者の指示に基づくか否かは問わない。

使用目的変更基準

取引の対象となる物について、使用目的が変更されるような加工を行なうこと。この場合、加工された物が取引の主たる目的物でなければならない。

事業実態基準

原材料の取得から製品の完成までの工程をその事業者が支配し、管理している実態があること。この場合、他の者から指示を受けて自ら加工を行なうもの、他の者に指示をして製品に加工させているもの、および他の者から指示を受けて他の者に加工させるものをいう。

上記の判断基準からすると、原材料よりも高い付加価値が加えられた場合の解釈が問題となる。山本税理士は、「例えば輪島塗りのはし、椀などの製造業者は木材(あての木……あすなる)よりも漆が主体で、『木材の支給』が原材料の支給と割り切るわけにはいくまい。」という指摘をされている⁵⁶⁾。このような場合には、「箸や椀を作る」という工程と「箸や椀に漆を塗る」という工程を別のものとして考える必要がある。

つまり、支給された木材から箸や椀を作るということは、支給された木材を削ったり研磨したりして箸や椀の形状にし、木材の使用目的を変更することである。この工程は加工賃を対価とする役務の提供になる。そして、その加工された箸や椀という原材料(仕掛品)を支給されて漆を塗るという工程は、その箸や椀という主要原材料に付加価値を加えるための工程であり、加工賃等を対価とする役務の提供のうち副資材を用いたものに該当する。

このように、支給された木材から輪島塗りの箸や椀が作られるということは原材料以上の付加価値が加えられているが、その事業の本質は加工賃等を対価とする役務の提供であることから、製造業には該当しないと解釈するのである。つまり、現行の簡易課税制度では原材料にどれほどの付加

価値が加えられたとしても、主要原材料が支給されていれば、その付加価値部分は加工賃等を対価とする役務の提供と考えるのである。したがって、製造業の判定においては付加価値の多寡は考慮しないのである。

次章では、この判断基準から歯科技工業の事業の実態をふまえ、歯科技工所事件の事業区分をどのように判断すべきかを検討する。

第5章 簡易課税制度における歯科技工業の判断

第1節 歯科技工士法と歯科技工士の業務および資格

1. 歯科技工士の業務および資格

歯科技工士法は、歯科技工士の資格を定めるとともに歯科技工の業務が適正に運用されるように規律し、もって歯科医療の普及および向上に寄与することを目的として昭和30年に制定されたものである。

歯科技工の業務は同法17条1項において、歯科医師又は歯科技工士でなければ、業として歯科技工を行ってはならないと規定している。つまり、歯科技工業は歯科技工士と歯科医師にのみ認められた独占業務なのである。歯科技工士となるためには歯科技工士試験⁵⁷⁾に合格する必要がある、その受験資格は歯科技工士法14条に、文部科学大臣の指定した歯科技工士学校または厚生労働大臣の指定した歯科技工士養成所を卒業すること等が規定されている。これらの修業年限は2年制(昼間)、3年制(夜間等)ならびに4年制(大学)がある。そして、試験に合格した者が厚生労働大臣に対して免許を申請し、免許証の交付を受けることで歯科技工士となるのである⁵⁸⁾。

2. 補てつ物等の作成手順

歯に問題が生じた患者が歯科医院を訪ねると、まず治療が行なわれ、それから歯科医師が削ったり、抜歯したりした後の部分に歯科技工士が作った技工物(充填物、クラウン、ブリッジ、義歯、矯正装置など)を装着す

る。歯科医師は治療のための技工物が必要になると、ゴム状の型などで患者の歯型を取り、それを歯科技工士に渡す。その際、患者の希望にあわせ、どういう設計で、どういう素材を使い、どうやって製作するかなどを「歯科技工指示書」という書類に書き出し、歯科技工士は歯科医師からこの指示書と患者の歯形、あるいは口の中の模型などを一緒に受け取り実際の技工物を作るのである。そして、歯型を取ったらそこに石工などを流し込んで型どおりのものを作り、それを元の失った部分を回復する歯科技工物を作成する。その基本的な方法はロスト・ワックス法⁵⁹⁾といわれており、この方法により技工物が作成されるのである⁶⁰⁾。

歯科技工士は歯科技工士学校や歯科技工士養成所を卒業する等をし、歯科技工士試験という国家試験に合格しなければ免許の交付を受けることができない国家資格である。そして、その業務内容や試験科目からも分かるように、医療分野の専門知識だけではなく、技工物を作成するための技術力も必要な資格である。つまり、歯科技工士は医療従事者であると同時に、技術者でなければならない。内藤歯科技工士は自らの職種を「歯科医療物製造業」とであると主張されている⁶¹⁾。

第2節 租税法の基本原則と歯科技工所事件

本件地裁判決と本件高裁判決の判断が分かれた原因は、税法における用語の解釈を検討した際に、「製造業」、「サービス業」の定義付けを行なったか否かというところにある。この判決については多くの研究者が本件地裁判決に賛成しており、本件高裁判決に反対する判例評釈が多数発表されている。これは、製造業、サービス業の一般的な日本語の解釈が本件地裁判決による解釈と一致していることの現れである。

本件地裁判決では、「製造業、サービス業」という日本語の通常の意味内容を文理解釈として行い、その定義付けを行なうことで、歯科技工業の事業内容の実態に即した要件事実の認定を行なったのである。そして、その事業の実態に即した事実認定を行うことにより、同様の状況にあるも

のは同様に課税すべきであるという租税公平主義の要請を果たし、租税法法律主義の要請する法的安定性や予測可能性を保証したのである。

これに対し、本件高裁判決では文理解釈を行なうことなく簡易課税制度改正の経緯や日本標準産業分類の合理性、経営指標に基づく課税仕入れの構成比の検討を行ない、簡易課税制度においてもサービス業であると判断した。このような判定方法で業種区分を判定することは納税者としては非常に困難であり、租税法法律主義の要請する法的安定性や予測可能性が保証されない。また、同じように原材料を自己調達する製造業者との課税の公平性も損なわれている。

第3節 歯科技工所事件における事業区分の再検討

歯科技工士は医療従事者としての知識を基に、技術者として歯科補てつ物を作成するのであるが、その業務内容は、金属等を主要原材料として歯科技工指示書に従って技工物を作成し、その作成した技工物を歯科医師に引き渡すことにある。これは日本標準産業分類が製造業の定義としている「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、これを卸売する事業」に該当するものである。しかし、日本標準産業分類では、歯科技工士を「医師又は歯科医師等が患者に対して医業または医業類似行為を行なう事業所およびこれに関連するサービスを提供する事業」とされる「N医療、福祉」に分類している。これは歯科技工業が本来は歯科医師の業務であることに起因するものと考えられる。このような分類は統計上の目的からされたものであり、簡易課税制度の事業区分を判断するにあたっては、簡易課税制度固有の製造業概念に従って判定する必要がある。そのためには三要件を満たさなければならないのである。

そこで、第1節で確認した事業内容を基に、歯科技工所の事業が製造業に該当するか否か検証する。

主要原材料調達基準からするとX社は、歯科技工指示書に基づき原材料となる金属等を自らの責任と負担において仕入れている。その金属等は歯

科補てつ物の主要な原材料であり、副資材および補助材ではない。また、その金属の取得が歯科医師に指示されていたとしても、それは事業区分の判断に影響しないのであるから、主要原材料調達基準に当てはまる。ただし、歯科医師が材質にこだわる場合、主要原材料として高価な金属の提供を受けるときもあり、その提供された主要原材料を用いて作成された歯科補てつ物については、主要原材料調達基準に当てはまらない。

使用目的変更基準からするとX社は、粒状ないし板状の金銀パラジウム合金、ニッケルクロム合金、銀合金などの金属や、レジン、セラミック、シリコン他の金属等を仕入れており、これらを原材料として歯科補てつ物を作成している。粒状や板状の金属等に複雑かつ精密な加工を加えることによって、患者の口腔内に装着できる歯科補てつ物を作成することは、素材としての金属等から新たな製品が作られており、その作業前後において取引の対象となる金属等と歯科補てつ物とではその使用目的が変更されている。したがって、使用目的変更基準に当てはまる。また、その金属等を加工して作られた歯科補てつ物は、取引の主たる目的物である。

事業実態基準からするとX社は、原材料である金属の購入から歯科補てつ物の完成までの工程をすべて自ら行っており、その製造工程の全部を支配し、管理している。また、歯科医師からの指示に基づいて作成しているものであっても事業実態基準に当てはまるものである。

以上のように、X社が行った歯科技工業は、三要件をすべて満たしており、簡易課税制度上製造業として取り扱うべきである。

本件高裁判決では歯科技工所の付加価値の高さからサービス業に分類することに不合理はないとしたのであるが、その付加価値は歯科技工士の資格を取得することの難しさや、医療技術者としての側面、通常の製造業よりもその精度が高いこと等の理由により加えられるのであって、前章でも指摘した通り、簡易課税制度における事業区分の判定に付加価値の多寡は考慮しないのである。

小 括

本件地裁判決では製造業とサービス業との区分は給付対象が有形物が無形の役務かによって区分すべきと判示した。しかし、具体的な事業内容を検討した際、歯科医師から主要原材料の支給を受けることを指摘していたにもかかわらず、主要原材料の調達に関する検討が行なわれていなかった⁶²⁾。歯科医師から主要原材料を提供されて歯科補てつ物の作成を行なうことは、主要原材料調達基準を満たさないことから、現行での取り扱いは、加工賃等を対価とする役務の提供に該当すると考えられる。また、「材料支給を受けている売上は第四種になるべきであろう⁶³⁾。」という指摘もある。確かに、消費税法施行例の規定では、加工賃等を対価とする役務の提供は第四種事業に該当するのである。しかし、事業区分を判定するにはもう一步踏み込んで判定する必要があったのではなかろうか。

消費税法37条では、課税仕入れ等の税額の通常占める割合を勘案して事業区分を定めると規定している。この規定を重視すれば、同じ加工賃等を対価とする役務の提供を行なう場合でも、副資材や補助材を自己調達する場合には第四種事業とし、主要原材料だけでなく、副資材や補助材も支給される場合には第五種事業とするのが適切であると考ええる。つまり、歯科技工業の場合、主要原材料だけでなく副資材および補助材も支給された場合で、加工のみを行なうときにはサービス業に該当し、第五種事業と解すべきである。

お わ り に

簡易課税制度には租税法の基本原則や、消費税法基本通達における法源の問題があることは本稿で触れた通りである。その解決方法としては、熊王税理士のように、過去の実績に基づく事前承認制度の提案⁶⁴⁾や、菊谷教授のような即時廃止論⁶⁵⁾等がある。しかし、解釈論としては現行の法令、

通達，判例等の法源性が認められるものによって判断せざるを得ない。

本稿では，簡易課税制度上製造業として区分するための基準として判例や裁決事例から，現行法や基本通達の具体的運用方法を確認し，そこから主要原材料調達基準，使用目的変更基準，事業実態基準の三要件があることを指摘した。そして，歯科技工所事件の業務内容は三要件を満たし，製造業に該当するのである。また，サービス業とするのは全ての材料が支給されている場合で，役務提供だけを行なっているときに限定すべきである。

本稿で主張した三要件は製造業のみならず，原則的には第三種事業として当てはめることができるのではないかと考える。また，加工賃等を対価とする事業も副資材や補助材の調達の有無を判定基準とすることで，製造業等との整合性を取りつつ日本標準産業分類によらない判定を行い，租税法の基本原則にかなう判定が行なえるものとする。ただ，これについてはさらなる検討が必要であり，今後の課題としたい。

橋本税理士は，事業区分判定をめぐる争いは，課税庁が日本標準産業分類の都合のよい部分を取り出して，みなし仕入率の低い事業に当てはめようとすることに起因していると指摘し，課税庁がもっと柔軟な対応をするよう望まれている⁶⁶⁾。

確かに，通達における日本標準産業分類の取扱いは「おおむね」と定められているにもかかわらず，課税庁は同分類による業種区分の合理性を強硬に主張する傾向が見受けられる。歯科技工所事件をはじめとする係争の多くは，事業の実態と日本標準産業分類との乖離が原因だといえる。日本標準産業分類には事業の種類が詳細に分類されていることから，一見合理的のようだが，税務行政に引用することは租税法の基本原則に反し，不適切だと言わざるを得ない。この問題を解決するためには，三要件のような「事業の内容」による消費税法独自の判断基準を立法化しなければならないであろう。

1) 名古屋地判平成17年6月29日 LEX/DB インターネット TKC 法律情報文献番号 28110243。

消費税法の簡易課税制度における製造業の業種区分判定について（東岡）

- 2) 名古屋高判平成18年2月9日LEX/DBインターネットTKC法律情報文献番号28110413。
- 3) 三木義一「判批」ジュリ1321号247頁（平18）参照。
- 4) 中尾修治郎「判批」TKC税研情報15巻6号38頁（平18）参照。
- 5) 金子宏『租税法〔第12版〕』67頁（弘文堂，平19）参照。
- 6) 水野忠恒『租税法〔第3版〕』8頁（有斐閣，平19）参照。
- 7) 金子・前掲注5）152頁参照。
- 8) 水野・前掲注6）9頁。
- 9) 三木義一『よくわかる税法入門 税理士・春香のゼミナール 第三版』7頁（有斐閣，平18）参照。
- 10) 三木・前掲注9）8頁参照。
- 11) 湖東京至『消費税法の研究』15頁（信山社，平11）は、「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っ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。実際立法府において見直し検討事項として具体的審議がまったくなされないまま、突如、一方的にサービス業に50%のみなし仕入率が適用されることとなったのである。」と指摘している。
- 12) 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8号52頁（平19）は、「法施行令の上位法である消費税法で、60%と規定されている『みなし仕入率』に対して、下位法たる施行令で『みなし仕入率』50%である第五種事業のような事業を定めることが、そもそも租税法律主義から許容できるのか。」と指摘している。
- 13) 山本守之『租税法の基礎理論〔増補版〕』457頁（税務経理協会，平17）参照。
- 14) 金子・前掲注5）75頁参照。
- 15) 山本・前掲注13）458頁参照。
- 16) 金子・前掲注5）75頁参照。
- 17) 大島隆夫＝木村剛志『消費税法の考え方・読み方〔四訂版〕』337頁（税務経理協会，平16）参照。
- 18) 佐藤義文「租税法律主義と租税公平負担」横浜商大論集30巻2号99頁（平8）。
- 19) 金子・前掲注5）88頁参照。
- 20) 品川芳宣『租税法律主義と税務通達』26頁（ぎょうせい，平15）参照。
- 21) 北野弘久『税法学原論〔第5版〕』193頁（青林書院，平15）参照。
- 22) 金子・前掲注5）95頁参照。
- 23) 金子・前掲注5）96頁参照。
- 24) 森田修「消費税法施行令の一部改正に伴う消費税の取扱いについて」税弘45巻1号107頁（平9）参照。
- 25) 総務省「日本標準産業分類の変遷と第11回改訂の概要」<http://www.stat.go.jp/index/seido/sangyo/pdf/san1.pdf>（平成20年1月22日閲覧）。
- 26) いばらぎ統計情報ネットワーク <http://www.pref.ibaraki.jp/tokei/mame/bunrui/> 参照（平成20年1月22日閲覧）。
- 27) 片岡寛＝見目洋子「サービス関連の大分類項目の誕生とその内容 日本標準産業分類

- の改訂を終えて」統計54巻5号26頁(平15)参照。
- 28) 舟岡史雄「日本標準産業分類の改訂について」統計54巻5号8頁(平15)参照。
 - 29) 岩下忠吾『改訂版 総説 消費税法』383頁(財經詳報社,平18)参照。
 - 30) 熊王征秀「簡易課税制度の問題点を探る」東京税理士界587号4頁(平17)。
 - 31) 中尾・前掲注4)40頁。
 - 32) 三木・前掲注3)247頁参照。
 - 33) 橋本守次「判批」税務事例39巻2号7頁(平19)。
 - 34) 松井宏「判批」税理49巻8号15頁(平18)。
 - 35) 中尾・前掲注4)40頁。
 - 36) 地裁判決を支持した判例評釈として、三木・前掲注3)245頁。山本守之「簡易課税の業種区分と租税法主義」税経通信61巻4号143頁(平18)。三浦道隆「判批」国税速報 大蔵財務協会5809号4頁(平18)。菊谷正人=依田俊伸「判批」税経通信62巻3号225頁(平19)、等がある。
 - 37) 野上敏行『知っておきたい事業税の常識〔第5版〕』2頁(税務経理協会,平13)。
 - 38) 地方税法72条の2第3項において「個人の行う事業に対する事業税は、個人の行う第一種事業、第二種事業及び第三種事業に対し、所得を課税標準として事務所又は事業所所在の道府県において、その個人に課する。」と規定されている。
 - 39) 地方税法72条の2では、同条7項に第一種事業31業種、同条8項に第二種事業2業種、同条9項に24業種、計57業種が規定されている。また、地方税法施行令10条の3に第一種事業6業種、同施行令12条に第二種事業1業種、同施行令14条に6業種、計13業種が規定されており、地方税法および地方税法施行令との合計で70業種が規定されている。
 - 40) 自治省府県税課『事業税逐条解説』34頁(地方財務協会,平7)参照。
 - 41) 金子・前掲注5)426頁。
 - 42) 三木義一『日本の税金』179頁(岩波書店,平15)参照。
 - 43) 三木・前掲注42)178頁参照。
 - 44) 松澤宏昭『知っておきたい酒税の常識〔第2版〕』3頁(税務経理協会,平10)参照。
 - 45) 酒税法6条1項では酒税の納税義務者について「酒類の製造者は、その製造場から移出した酒類につき、酒税を納める義務がある。」と規定している。
 - 46) 松澤・前掲注44)41頁参照。
 - 47) 中沢貞雄「間接税における製造および移出の概念」税大論叢3号349頁(昭44)参照。
 - 48) 伊藤義一『税法の読み方 判例の見方 改訂新版』64頁(TKC出版,平19)。
 - 49) 国税不服審判所平成9年5月30日裁決(裁事53集491頁)。
 - 50) 千田喜造「簡易課税制度における業種区分」税研21巻4号105頁(平18)参照。
 - 51) 熊本地判平成14年7月19日税資252号通号9161号。
 - 52) 嶋協「判批」月刊税務事例38巻6号10頁(平18)名古屋地判平成17年12月22日判例集未搭載。
 - 53) 販売先から注文を受けてから原材料を購入し、これを下請け加工させ、納入する事業をいう。
 - 54) 国税不服審判所平成7年5月29日裁決(裁事49集515頁)。

消費税法の簡易課税制度における製造業の業種区分判定について（東岡）

- 55) 国税不服審判所平成8年4月26日判決（裁事51集719頁）。
- 56) 山本守之「業種別にみた同時調査の傾向と対策 製造業」税理35巻8号32頁（平4）。
- 57) 歯科技工士法11条ではその試験で歯科技工士として必要な知識及び技能について行うこととされており、試験科目は歯科技工士法施行規則8条により学説試験（歯科理工学、歯の解剖学、顎口腔機能学、有床義肢技工学、歯冠修復技工学、矯正歯科技工学、小児歯科技工学及び関係法規）と実地試験（歯科技工実技）により行なうこととされている。
- 58) 社団法人日本歯科技工士会ホームページ <http://www.nichigi.or.jp/> 「歯科技工士ってなに？」（平成20年1月22日閲覧）参照。
- 59) 歯科技工物の具体的な作成手順は次の通りである。 まず50度ないし70度で柔らかくなるロウ（ワックス）で完成品と同じ歯の型を作る。 それを筒状の入れ物に入れ、後で金属を流し込むためのストロー状のものを付与し、耐熱素材を周囲に流し込み、全体が固まるまで待つ。 つぎに、これを筒状の入れ物ごと700度くらいの高熱にかける。すると、耐熱素材はそのまま残るが、ロウは溶けて完全に消失し、型どおりの空洞が残ることになる。 その空洞部分に、完成品の素材である金属を高熱で溶かし、流し込む。金属が完全に冷えて固まるのを待って、周囲の耐熱素材を割って壊せば、中から完成品に近い形態のものがそのまま取り出せる。 中から金属を取り出し、それをさらに、咬合器という患者各自の噛みあわせを再現した器具に戻し、噛み合わせや隣の歯との関係をチェックする。 最後に特殊な研磨用機材にかけて丹念に磨き上げ、きれいに仕上げれば出来上がりである。伊藤五月『歯科衛生士・技工士になるには』106頁（ペリかん社、平14）参照。
- 60) 伊藤・前掲注59）104頁参照。
- 61) 内藤達郎「判批」歯科技工29巻11号1541頁（平13）参照。
- 62) 藤井茂男「判批」税弘53巻13号59頁（平17）参照。
- 63) 中西良彦「判批」税理49巻10号128頁（平18）参照。
- 64) 熊王・前掲注30）4頁参照。
- 65) 菊谷正人「消費税における問題点」経営志林43巻1号49頁（平18）参照。
- 66) 橋本・前掲注33）8頁参照。