

消費税における小規模事業者に対する特例措置についての一考察

—簡易課税制度を中心として—

税理士 松井吉三 (よしみつ)

はじめに

税額計算方法として税額控除法を採用する付加価値税の下では、例外を設け、非課税事業者を介在させると、非課税事業者からの前段階税額控除ができないために、過大な消費税額(超過税収)をもたらすとともに、価値を反映しない価格の上昇を招くことになる。

しかし、税務行政上、すべての小規模事業者・農業者などに、インボイスの発行を求めることは困難を極める。そこで、税額控除法の付加価値税を採用しているEU諸国やその他の国のなかの多くの国において、納税事務負担及び税務行政上の観点から、小規模事業者に対して免税点や簡易納税方式などの特例措置を設けている。

非課税取引は、金融取引、土地取引などが含まれるが、本章で取り扱う小規模事業者に対する特別な計らいというのは、本来、金融取引などと異なり、課税すべき事業や取引を行っているが、税務行政やコンプライアンスの観点から課税を免除したり、簡単な計算での税額計算方法を認めたり、はたまた、納税の便宜をはかるために、課税期間を通常の課税期間より長くすることが含まれる。農業者についても、小規模事業者に対する特別な計らいの一環として、EU諸国の内、多くの国で、別途、特別な救済策が講じられている。農業者は一般に売上高が低いなかで、現金売上が多く、且つ、帳簿記入に疎いものとされている。そこで、インボイスの発行を要しないこととなると、税額控除法の付加価値税の下では、売上先に仕入れ等に含まれる付加価値税を請求・回収することができないからである。

一方、控除法の付加価値税の下では、非課税により税収の取り戻し効果はない。控除法の付加価値税そのものが簡易納税方式のようなものだからである。ただし、屋上屋を重ねるということになるので、簡易課税の適用範囲は、最小限に止める必要があるのはいうまでもない。

わが国の簡易納税方式は、簡易課税制度といわれる。課税売上げに対して、業種別に決められたみなし仕入れ率を乗じることによって控除税額を算定するものである。1997年4月開始事業年度以後、業種区分が細分化され、さらに、2003年度税制改正により、簡易課税の適用上限が2億円から5,000万円に圧縮され、これらの措置により、簡易課税の適用による税収の脱落はほぼ塞がれたといえる。そればかりではない。事務的利便性から簡易課税を適用することによって、原則計算を適用した場合よりも納税額が増えるという現象が、一部の中小零細事業者にもたらされている。

筆者は、税額控除法への移行は好ましくないと考えているので、控除法を維持しつつ、

不公平面を除去していくのがベストだと考えている。この考え方によれば、より大きい不公平（これは輸出大企業に対する輸出戻し税である）に比較すれば、考慮するに値しないレベルの問題である。したがって、現状では、中小零細企業の事務的負担に配慮する観点から、簡易課税制度の存続についてはやむを得ないものがあると考えている。

ところで、EU 諸国をはじめとする諸外国では、小規模企業に対する特例措置の重要性としては、免税点の設定の方が重きをなしている。免税点が低ければ、簡易納税方式の採用の意味がないからである。実際、諸外国では、簡易納税方式の採用は例外的存在である。制度として存在しても、適用すると不利になる場合の方が大きいからである。この意味で、簡易課税適用者数の多い日本の消費税は特異だといえる。

本章では、小規模事業者に対する課税の特例措置のあり方を検討するために、簡易課税制度の特徴と問題点を、国際比較を交えつつ、明らかにする。ただし、上述のとおり、簡易課税制度は免税点と深く連動している。したがって、関連のあるかぎり、小規模事業者に対する課税の特例措置として、税点などの特例措置の内容にも立ち入ることにしてしよう。

I 諸外国の付加価値税における小規模企業に対する特例措置

1 小規模事業者に対する特例措置の種類

知念裕氏によれば、OECD 諸国では、小規模事業者に対する特例措置は下記の 6 つに分類されるという¹。

(1) 一定金額以下の売上高を持つ事業者を免税にすること。(2) 小規模事業者に対して簡易納税方式を認めること。(3) 事業者の納税協力にともなう費用を補償するために、事業者の税額を軽減する方法。(4) 小規模事業者について、課税期間の延長を認める方法。(5) 均等税制度 (equalization tax)。(6) 小規模事業者に対して、現金主義に基づく税額計算を認める方法。

この内、免税点についていえば、殆どの国で免税点が設けられている。知念裕氏によれば、オーストリア、ベルギー、カナダ、デンマーク、フィンランド、フランス、ドイツ、ギリシャ、アイルランド、ルクセンブルグ、ニュージーランド、ノルウェイ、ポルトガル、スウェーデン、イギリスなどで、免税点が設けられている。知念裕氏によれば、免税点売上の水準は一般に、北欧諸国で極端に低く、ドイツ、イギリスで高いといわれる。

欧州委員会の第 6 号指令 (1977 年) 及び理事会指令 (2006/112/EC of 28 November 2006) によれば、各加盟国は、国内事業者について、年間売上げが一定額以下の事業者を小規模事業者として、これらのものを行う取引を免税 (日本の用語では非課税) としている。ただし、欧州委員会の指令 (必ずしも従う必要はない) が国別に指定する基準額と、各加盟国の実際の免税点では、格差がある。例えば、ドイツについては、指令の免税点売上基準

¹ 知念裕『付加価値税の理論と実際』税務経理協会、1995 年、27-32 ページ参照。

額は 100,000 ユーロだが、実際の免税点は 17,500 ユーロ（ただし、今期の予想売上げが 50,000 ユーロを上回ってはならない）である。逆に、オーストリアでは、指令基準額が 10,000 ユーロなのに対して、実際の免税点は 30,000 ユーロである。指令が原則として示している基準額は 10,000～35,000 ユーロである（Article 287）。EU27 カ国の内では、イタリア、スペイン免税点が設けられていない。オランダは、納税額が基準だとされる²。

小規模事業者に対して簡易納税方式を認めることについては、知念裕氏によれば、フランス、ベルギーなどで採用されているといわれる。OECD の報告によれば、商人（traders）の付加価値税債務を簡単に計算する場合の方法には、三つの方式がある³。一つは、過去の商人本人又は業種別平均の実績率を次期の課税期間の売上に適用することにより、租税債務を計算することである。二つ目は、商人の仕入れの分析により推計した比率を総売上高に適用することによって、売上に係る税を計算することである。三つめは、商人の売上高に標準的な比率を適用することにより、前段階税額を計算することである。上記の一つ目については、フランスの協約又は一括課税制度がそれに当たる。二つ目については、イギリスでは、「たとえば、仕入れについて標準税率又はゼロ税率ごとに区分し、それに基づいて売上げにかかる税額を計算する途が開かれており、この場合には、売上げについて詳細に記帳する必要はないこととされる⁴。」ものである。三つ目は、ドイツの平均率課税制度が典型的なものだといえる。

次に、小規模事業者の納税協力にともなう費用を補償するために、事業者の税額を軽減する方法については、ルクセンブルグ、オランダ、ポルトガルで採用されているといわれる。知念裕氏の著書では、ポルトガルにおいては、仕入高が 750 万エクストド（約 488 万円）以下の小売業者について、付加価値税を仕入高にかかる税額の 25% とする方式が採用されているといわれる⁵。

次に、小規模事業者について、課税期間の延長を認める方法については、例えば、イギリスでは年間売上高が一定金額以下の事業所に対して、原則三ヶ月の課税期間を 1 年に延長する措置がある。納税に伴う手間を省くことができるとともに、資金繰りにも余裕を持つことができるものといわれる。逆に、輸出業者については、還付に要する期間を短縮するために、課税期間を 1 ヶ月に短縮することができるもとし、輸出事業者の便宜をはかっている⁶。

次に、均等税制度（equalization tax）というのは、小規模小売事業者へ販売した事業

² 税理士法人プライスウォーターハウスクーパーズ・天野史子『欧州付加価値税ハンドブック』中央経済社、2009年、68-69 ページ参照。

³ OECD, *Taxing Consumption*, Organisation for Economic Co-operation and Development, Paris, 1988, p159 参照。

⁴ 社団法人日本経済調査協議会『イギリスの付加価値税』日本経済調査協議会、1972年、7 ページ。本書は「イギリスの付加価値税白書」（1972年）の翻訳である。

⁵ 知念裕『付加価値税の理論と実際』、30 ページ参照。

⁶ 社団法人日本経済調査協議会、前掲書、6 ページ参照。

者が、小規模小売業者に代わって、本来の付加価値税と併せて均等税を納付する。知念裕氏によれば、ベルギーとスペインで採用されているといわれる⁷。

小規模事業者に対して、現金主義に基づく税額計算を認める方法については、オーストリア、ベルギー、ドイツ、ニュージーランド、イギリスで採用されている⁸。

ところで、諸外国の小規模事業者に対する特例措置は、小規模事業者ばかりでなく、農業者に対しても認められている。仕入税額の一部を補償するために販売価格を引き上げ、購入者にも販売価格引き上げ額に相当する金額の税額控除を認める方法や、仕入税額の一部を概算で還付する方法が採用されている。

2、ドイツの付加価値税における小規模事業者に対する特例措置

ドイツ（旧西ドイツ）の創設時の純売上税法における小規模事業者に対する特例措置としては、少額取引の企業家の課税、受領対価による課税、平均率による課税の三つがある。少額取引の企業家の課税については、条文の内容が大幅に変わっており、平均率による課税については、枝番の条項 23a が追加されている。まず、創設時の特例措置を佐藤進氏の訳によって、紹介しよう⁹。

第 19 条 少額取引の企業家の課税（創設当時）

(1) 前歴年において税込み売上が 6 万マルクをこえなかった企業家に対しては、第 1 条第 1 項 1. (内国取引課税の原則一筆者注) と 2. (自家消費) にいう売上に対する税額は、売上税を加えた課税標準の 4% とする。計算書における税額の別記の規定は (第 14 条第 1 項)、および前段階税額控除に関する規定 (第 15 条) は、これらの企業には適用されないものとする。第 4 条 (免税一筆者注) は、これによって影響を受けない。売上に対する租税は、受領対価により算定さるべきものとする。

(2) 第 1 項の場合、企業家は税込み総売上より 1 万 2,000 マルクの免税 (非課税のこと : 松井補注。以下同じ。) 売上高 (Umsatzfreibetrag) を控除することができる。税込総売上高が 4 万マルクをこえる場合、当該超過額の 3/5 を免税売上額より減ずるものとする。

(3) 総売上とは、第 1 条第 1 項 1. と 2. にいう納税義務ある売上の額に第 4 条 1. (輸出供給一筆者注) ないし 5. (国境をこえて行われる運搬取引および国際鉄道貨物取引における物件の運搬とこのサービスの手配。一筆者注) による免税売上高を加算し、営業譲渡 (第 10 条第 4 項) を控除したものをいう。企業家が、営為行為または職業行為を暦年の一部のみ行った場合は、実際の総売上を年間総売上に換算する。この場合、行為を開始した年月は、企業家の利益のために完全な暦月として取り扱うものとする。

(4) 企業家は、おそくとも暦年の最初の予定申告期間終了後 10 日以前に、その売上を第 1

⁷ 知念裕『付加価値税の理論と実際』、32 ページ参照。

⁸ 同上書、32-33 ページ参照。

⁹ 佐藤進『付加価値税論』税務経理協会、1973 年、283-286 ページより引用。

項ないし第 3 項によらず、本邦の一般規定による課税に服せしめたい旨を税務当局に申告することができる。この申告は少なくとも 5 暦年間企業家を拘束する。この撤回の申告は、遅くとも当該暦年の開始後 10 日以前になされなければならない。

第 20 条 受領対価による課税 一略一

第 23 条 一般的平均率

①連邦大蔵大臣は、課税手続の簡素化のため、課税標準について近似的の状況下にある企業集団、または記帳義務を有せず、毎年の現在高記録にもとづく定期決算を行なう義務を有しない企業集団に対し、政令により以下に掲げる事項につき平均率を確定することができる。

1. 第 15 条により控除可能な前段階税額、またはその計算の基礎。

2. 納付すべき税額、またはその計算の基礎。

②平均率は、本法により平均率を適用しなかった場合に生ずる額と本質的に相違しない税額となるよう定めなければならない。

③連邦大蔵大臣は、記帳を行ない、毎年の現在高記録にもとづいて定期決算を行なう義務を有する企業家にも、前暦年度における総売上が 25 万マルクをこえなかった者の場合は、第 1 項で確定された平均率の要求を許可することができる。

④第 1 項にいう平均率による課税のための条件を備えた企業家は、おそくとも暦年の最初の前定申告期間の終了後 10 日までの間に、確定された平均率による課税を税務当局に申請することができる。当該申告は、少なくとも 2 年間企業家を拘束するものとする。この申告の撤回は、暦年の開始期からのみ発効する。この撤回は、おそくとも当該暦年の開始後 10 日までの間に申告することを要する。平均率による課税の更新は、少なくとも 5 暦年の終了後に許可されるものとする。

中村一雄氏が 2 軒の理髪店の例で、小規模企業課税の適用を受ける場合と、受けないで付加価値税の本則の適用を受ける場合の税額負担を比較しているので紹介しよう¹⁰。前年度と当年度の総売上高は A 店、B 店とも同じと仮定。特殊事情として A 店、B 店は事業用被課税商品を 10,000 マルク購入したと仮定する。税率は 11% とする。

A 店

総売り上げ 58,000 マルク。売上控除額 1,200 マルク $\{12,000 - (58,000 - 40,000) \times 3/5\}$ 。

被課税売上高 56,800 マルク。税額 (4%) = 2,272 マルク。税額控除の適用をうけない既納税額 1,100 マルク。税額負担 3,372 マルク (2,272 + 1,100)。

B 店

総売り上げ 58,000 マルク。税額 (11%) = 6,380 マルク。既納税控除 1,100 マルク。税額負担 5,280 マルク (6,380 - 1,100)。

¹⁰ 中村一雄「付加価値税の問題点」神戸大学『国民経済雑誌』第 124 巻第 1 号、1971 年 7 月、54、68-69 ページ。設例は 68 ページによる。但し、数値は変更してある。

両店の税額負担を比較すると、A店は、B店より税額負担が 1,908 マルク少なく、節税したことは明らかである。中村教授は、「小額取引の企業家の課税」という特例措置が、小規模企業に競争上有利な条件を与え、付加価値税が全体としての競争中立的ではなくなると指摘した。

ちなみに、中村教授は、付加価値税のすぐれた特性として次の 5 つをあげている。①課税上の累積的作用による負担増を排除し得ること。②企業の垂直的統合を促進する課税上の条件を除去し得ること。③経済競争に対する租税の中立性阻害条件を改善し得ること。④国境税調整に際して商品別の間接税負担額を正確に把握し得ること。⑤サービスを含む広範囲の課税対象を利用して消費課税の負担を分散し、弾力性に富んだ租税構造をつくり出すことができること、の 5 つである。ただし、ここで「付加価値税のすぐれた特性」というのは、取引高税に比較した場合の特性だということに読者は留意すべきである。

ここで、現在のドイツの付加価値税の免税及び平均率課税制度の概要を紹介しよう。セクション 19 の小規模取引の簡便課税制度は、廃止され、免税点の規定に変わっている。最新の免税点は、前歴年の売上高（非課税売上を含む）が 17,500 ユーロ（1 ユーロは 2008 年前半平均値で 161 円）以下で、且つ、当暦年の総売上高が 50,000 ユーロ以下の場合に適用される。改正前は、それぞれ、20,000 ユーロと 100,000 ユーロだったから、免税点の引き下げが急速に進んでいることがわかる。

※1 : Umsatzsteuergesetz (UStG) § 19 Besteuerung der Kleinunternehmer

(1) Die für Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 geschuldete Umsatzsteuer wird von Unternehmern, die im Inland oder in den in § 1 Abs. 3 bezeichneten Gebieten ansässig sind, nicht erhoben, wenn der in Satz 2 bezeichnete Umsatz zuzüglich der darauf entfallenden Steuer im vorangegangenen Kalenderjahr 17.500 Euro nicht überstiegen hat und im laufenden Kalenderjahr 50.000 Euro voraussichtlich nicht übersteigen wird. Umsatz im Sinne des Satzes 1 ist der nach vereinnahmten Entgelten bemessene Gesamtumsatz, gekürzt um die darin enthaltenen Umsätze von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens. Satz 1 gilt nicht für die nach § 13a Abs. 1 Nr. 6, § 13b Abs. 2, § 14c Abs. 2 und § 25b Abs. 2 geschuldete Steuer. In den Fällen des Satzes 1 finden die Vorschriften über die Steuerbefreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen (§ 4 Nr. 1 Buchstabe b, § 6a), über den Verzicht auf Steuerbefreiungen (§ 9), über den gesonderten Ausweis der Steuer in einer Rechnung (§ 14 Abs. 4), über die Angabe der Umsatzsteuer-Identifikationsnummern in einer Rechnung (§ 14a Abs. 1, 3 und 7) und über den Vorsteuerabzug (§ 15) keine Anwendung.

ドイツでは、売上税法第 23 条で、平均率による課税を認めている。下記 23 条 (1) 及び (2) を紹介しよう。

※2: Umsatzsteuergesetz (UStG) § 23 **Allgemeine Durchschnittsätze** 平均率による課税 (2008 年現在)

(1) Das Bundesministerium der Finanzen kann mit Zustimmung des Bundesrates zur Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens für Gruppen von Unternehmen, bei denen hinsichtlich der Besteuerungsgrundlagen annähernd gleiche Verhältnisse vorliegen und die nicht verpflichtet sind, Bücher zu führen und auf Grund jährlicher Bestandsaufnahmen regelmäßig Abschlüsse zu machen, durch Rechtsverordnung Durchschnittsätze festsetzen für

- ① **die nach § 15 abziehbaren Vorsteuerbeträge oder die Grundlagen ihrer Berechnung oder**
- ② **die zu entrichtende Steuer oder die Grundlagen ihrer Berechnung.**

訳: 「連邦財務大臣は、課税手続の簡略化のため、課税ベースが近似的で同じだと提示されている状況の下にあり、又は、記帳や年次の現在高計算に基づいて行われるべき規則的な決算が義務付けられていない企業グループのために、下記のために、法的に規制された平均率の手段により、連邦率の確定を制定することができる。①第 15 条により控除できる前段階税額又はその計算の基礎。②納付税額又はその計算の基礎¹¹。」

(2) Die Durchschnittsätze müssen zu einer Steuer führen, die nicht wesentlich von dem Betrag abweicht, der sich nach diesem Gesetz ohne Anwendung der Durchschnittsätze ergeben wurde.

訳: 「年平均率は、本法律により、平均率を適用しなかった場合に生ずる額と本質的に相違しないような税額となるように定められなければならない¹²。」。この場合の平均率は、仕入税額控除率のことであり、実態とかけ離れた控除率を設けることを許していない。ドイツでは、この平均率は、いままで、別途、政令により、業種ごとに、決定されてきた経緯がある。現在でも 50 以上の業種区分になっているといわれる。税額控除の場合の平均率

¹¹ 佐藤進『付加価値税論』税務経理協会、1973 年、286 ページ参照。本項は、創設当時の純売上税の条文とほぼ同じ。ただし訳文は松井が大幅に変更している。)

¹² 佐藤進、同上書、286 ページ。訳文の変更はなし。

を仕入れ控除率にひきなおすと、例えば税理士・会計士の場合、約 10.7%であり、製パン業の場合、約 71.5%にのぼる¹³。適用件数が少ないといわれるのも首肯しうところである。

(3)及び(4) 略

ところで、平均率による課税制度は、前年度の課税売上高が 35,000 ユーロ以下の場合に適用できる。これが、2008 年改正前では、60,000 ユーロであったことを考えると、大きな縮小だといえる。小規模法人には特例がある。下記セクション 23 a を参照。

※3 : Umsatzsteuergesetz (UStG) § 23a

(1) Zur Berechnung der abziehbaren Vorsteuerbeträge (§ 15) wird für Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes, die nicht verpflichtet sind, Bücher zu führen und auf Grund jährlicher Bestandsaufnahmen regelmäßig Abschlüsse zu machen, ein Durchschnittssatz von 7 Prozent des steuerpflichtigen Umsatzes, mit Ausnahme der Einfuhr und des innergemeinschaftlichen Erwerbs, festgesetzt. Ein weiterer Vorsteuerabzug ist ausgeschlossen.

訳：「前段階税額控除額(§ 15)の計算にあたり、法人税法第 9 条第 1 項セクション 5 の規定の意義における、記帳や年次の現在高計算に基づいて行われるべき規則的な決算が義務付けられていない法人や、社団や財団（総資産）のために、輸入や共同体域内の購入を除いて、課税売上高の 100 分の 7 の平均率が規定される。この場合、追加の前段階税額控除を受けることができない。」（松井訳）。この平均率は、仕入税額控除率であることに留意すべきである。

(2) Der Unternehmer, dessen steuerpflichtiger Umsatz, mit Ausnahme der Einfuhr und des innergemeinschaftlichen Erwerbs, im vorangegangenen Kalenderjahr 35.000 Euro überstiegen hat, kann den Durchschnittssatz nicht in Anspruch nehmen. (下線－筆者)。

(3) 略

3 イギリスの小規模事業者に対する特例－免税点及び簡易記帳及、並びに簡易課税（平均税率課税）制度－

(1) 免税点

イギリスの付加価値税の免税点は、当月の直前 12 ヶ月の売上高が 67,000 ポンド(約 1407 万円)以下の事業者で、今後 30 日の売上によっても、67,000 ポンドを超えない見込みの事

¹³ 山本守之『実務消費税法（新版三訂版）』税務経理協会、476 ページ参照。

業者である。

(2) VAT 小売制度

取引ごとにインボイスを発行するのが困難な小売事業者で年間の税抜小売売上高が 1 億ポンド (210 億円) 以下の場合 (一部、例外あり)、税率区分ごとの仕入額から売上税額を推計する等の方式が定められているといわれる。

複数税率の下では、記帳は、仕入れに対するよりも売上げに対する方がより困難である。前段階税額はインボイスがあるので比較的簡単に求めることができる。問題は、特に零細な小売業者にとって、複数税率 (ゼロ税率を含む) の下での、売上げの税率別区分が困難なことである。そこで、イギリスでは、付加価値税の導入時より、年間売上高が多くない小売業者に、次の 6 つのスキームを含む 9 つの簡易的な記帳とそれに基づく税額計算を認めている¹⁴。

スキーム A (単一税率の場合) 日々の総売上を記録して適正な税率を適用する。帳簿記録は投入と付加価値税の勘定を表示しなければならない。

スキーム B (2 つの税率のみで、低税率売上が総売上の 50%未満の場合) 高税率売上を得るために、各課税期間の低税率売上が分離して記帳して、総売上から控除する。税額を計算するために、適正な付加価値税の割合を適用する。

スキーム C (1 税率以上で、売上高が 50,000 ポンド未満の場合) 供給事業者に対して支払われた税率ごとの付加価値税込の価格を記帳する。さらに、申告書の各縦の行の欄 (税率ごとの税込仕入価格—筆者補注) に一定のマーク・アップ比率 (関税及び内国消費税の下に、業種ごとに定められた比率) を行い、さらに、適正な付加価値税の割合 (税率の逆数) を適用する。

スキーム D (1 税率以上で、小売業者の売上が 125,000 ポンド未満の場合¹⁵) 各課税期間の売上を同種の仕入税率ごとに区分する。在庫を無視する。低税率商品に対する平均マークアップ比率が高税率のそれよりも大きい場合には適用できない (unfavorable)。

スキーム E (1 税率以上) 各課税期間内になされた購入に対して、各税率ごとへの分割によって、総小売価格を適用する。さらに、output tax を算出するために、付加価値税の割合を適用する。

スキーム F (1 税率以上) 各税率の総売上を算出、売上に係る税額を得るために、付加価値税の割合を適用する。

(3) 平均税率課税制度

翌年の年間課税売上見込額 (税抜) が 150,000 ポンド (約 3,150 万円) 以下で、且つ、

¹⁴ 各スキームの内容の説明については、Stephen M. Brecher, Donald W. Moore, DR. Michael M. Hoyle, Peter G. B. Trasker, "The Economic Impact of the Introduction of Vat United Kingdom," *The Economic Impact of the Introduction of VAT*, Financial Executives Research Foundation, New Jersey, 1982, pp. 73-74 より抜粋している。

¹⁵ 1982 年現在の数値である。Ibid., p. 74 参照。

翌年の総事業収入（税込）が 187,500 ポンド（約 3,938 万円）以下の場合（継続適用の場合は、総事業収入が 225,000 ポンド（4,725 万円）以下の場合）、総売上高（税込）に一定税率を乗じた額を VAT 納付税額とすることができる。ただし、仕入税額控除はできない。VAT 登録の年に平均税率課税制度の使用を選択した場合、税率が 1%軽減される特典があるとされる。税率は 55 に区分されている。税率は、ビジネスサービス一般 11%、製造業一般 8.5%、不動産業一般 12%、小売業一般 6%、卸売業一般 7%、その他 10%。¹⁶

イギリスの付加価値税は、標準税率が 17.5%と比較的高いにもかかわらず、数多くのゼロ税率、5%の軽減税率、非課税取引が認められている。サッチャー後、労働党によるニューレフト路線の政治状況が強まるなかで、軽減税率が低下するとともに、軽減税率の対象範囲も増えている。フランスが簡易課税制度を廃止したり、ドイツが免税点の引き下げや簡易課税制度の適用範囲を狭めるのと異なり、中小事業者に対する課税特例措置についても、手厚く残っている。簡易課税の適用税率については、複数税率を採用する国としては、かなり粗っぽいものといえる。

4、カナダの簡易課税制度と免税点

(1) 免税点

カナダの付加価値税の免税点は年間の課税供給が 30,000 カナダドル（約 318 万円）以下の小規模事業者認められている。

(2) 簡易課税制度

年間の全世界の課税売上高（税込、ゼロ税率売上を含む）が、直近の 5 四半期のうちの最初の 4 四半期と最後の四半期のいずれかで、200,000 カナダドル（2,120 万円）以下の事業者に対して、課税売上高に業種別税率を乗じて納付税額を計算する方式が認められている。

2008 年 1 月以後、連邦の付加価値税率は単一税率の 5%に下がっている。7%→6%（2006 年）→5%（2008 年）。カナダでは、①連邦の GST だけ課される州、②連邦・州共通の付加価値税 HST が課される州（例えば HST 創設時に、3 州に限って、GST7%と州分の HST8%の計 15%で課税した。現在の税率は 13%（GST5%+HST8%）、HST は州間で各州の最終消費額により配分される。③GST と州独自の付加価値税を課す州（ケベック州のみ）、④ GST と州独自の小売売上税を課す州の 4 類型があるといわれる。小売売上税の税率は最低の州（サスカチュワン州）で 5%、最高の州で 10.5%（プリンスエドワードアイランド州）と、高い税率となっている。HST は州間で各州の最終消費額により配分される。

一、迅速法

¹⁶ イギリス、カナダ、フランス、韓国についての資料出所は、鎌倉治子「諸外国の付加価値税（2008 年版）国立国会図書館調査及び立法考査局、2008 年 10 月、18 ページほかである。円換算も同氏による。

通常、付加価値税は売上に係る税から **input tax** を控除することにより計算される。しかし、小規模事業者と税込売上高が一定の売上高以下の小売事業者や卸売事業者には、売上高の一定割合を納付することで済ますことができる特例が認められている。具体的には、付加価値税 (GST、HST) の簡易的な計算は次のようになる¹⁷。

(例)

小売、卸売り (HST 非導入州の場合)

HST 非導入州への販売 : 1.8%。HST 導入州への販売 : 8.8%。

小売、卸売り (HST 導入州の場合)

HST 非導入州への販売:0% (2.8%のクレジット付き)。HST 導入州への販売:4.4%。

二、簡易法

前会計年度における年間売上高が 500,000 カナダドル (5,300 万円) 以下で、且つ、課税仕入れ (ゼロ税率適用を除く) が 200,000 カナダドル (2,120 万円) 以下の小規模登録事業者は、GST が 5% の場合は 5/105、HST が 13% (5+8) の場合は 13/113 として、仕入税額を計算できる¹⁸。小規模事業者に限定して、控除法 (アカウント方式) の付加価値税を認めるものだといえる。

カナダでは、製造者売上税廃止にともない、所得税の先行減税の後、1991年に、GST が導入された。近年の税率低下の背景には、1997年に財政均衡を達成して以来、財政黒字を維持していることが大きいといわれる。カナダでは、参議院への参加ということにより、州の発言権が強く、連邦税としての GST とあわせて、共通税である HST や州独自の小売売上税と三者入り乱れているのが特徴的である。それぞれ、課税ベースが完全に同じではなく、事務上の負担は、かなり増加しているといわれる。

5 韓国の簡易課税制度と免税点

(1) 免税点

当該課税期間における供給代価が年換算で 2,400 万ウォン (262 万円) 未満の個人事業者は免税とされる。

(2) 簡易課税制度

直前の 1 暦年の財・サービスの供給高 (税込) 4,800 万ウォン (524 万円) 未満の個人事業者に、業種別平均付加価値率 (20~40%) を乗じた金額に税率 10% を乗じた金額が納付税額となる。ただし、この金額から一定割合の範囲内で仕入税額を再度差し引くことができるといわれる。

韓国では導入時 (1977 年 7 月) から現在まで標準税率は 10% で、軽減税率はない。日本より非課税の範囲は広い。例えば、加工されていない食料品は非課税である。

¹⁷ 知念裕「カナダの付加価値税」大阪府立大学『経済研究』第 40 巻第 2 号、1995 年 3 月、43 ページ参照。

¹⁸ 以上、鎌倉治子前掲書、34-35 ページ参照。

日本の消費税と比較して、税率が高い分、免税点、簡易課税適用範囲も狭いといえる。

6、フランス

(1) 免税点

前年の売上高が 27,000 ユーロ (435 万円) 以下で、且つ、当年の売上高が 30,500 ユーロ (491 万円) 以下の事業者は免税である。

(2) 簡易課税

フォルフェといわれる当局との折衝による査定制度 (簡易課税制度) は廃止された。

7 欧州共通付加価値税第 6 次指令及び 2006/112/EC による小規模企業に対する特例措置

第 6 次指令第 29 条では、小規模企業に対する特別措置として、次のことを認めている。

(1) 税額の減少をもたらさないという条件の下に、付加価値税のチャージと徴収のために固定比率方式を採用することができる。

(2) 年間課税取引高が 5,000 European units of accounts 以下の小規模事業者は非課税 (exemption) の取り扱いや累進的な税の救済¹⁹ (graduated tax relief) の付与の取り扱いを認めること。

以上の基本的な部分は、2006/112/EC に受け継がれている。上記 (1) は第 281 条に、

(2) は実質タームで 5,000 European units of accounts を維持するために、加盟国に金額の引き上げを認めている (第 286 条)。

2006/112/EC 第 287 条では、1978 年 1 月 1 日以後の新規加盟国に対して、免税点を国別に規定している。

(1) ギリシャ : 10,000 European units of accounts ;

(2) スペイン : ECU10,000 ;

(3) ポルトガル : ECU10,000 ;

(4) オーストリア : ECU35,000 ;

(5) フィンランド : ECU10,000 ;

(6) スウェーデン : ECU10,000 ;

(7) チェコ共和国 : EUR35,000 ;

(8) エストニア : EUR16,000 ;

(9) キプロス : EUR15,600 ;

(10) ラトビア : EUR17,200 ;

(11) リトアニア : EUR29,000 ;

(12) ハンガリー : EUR35,000 ;

(13) マルタ : 主に資産の譲渡の場合 EUR37,000、主に役務の提供の場合、EUR24,300、他の高付加価値 (低インプット) の役務提供の場合は EUR14,300 ;

¹⁹ 加盟国が設定した免税点を超える取引高がある課税事業者への税の救済を累進的に援助することである。European Community, 77/388/EEC, Article 24, 2, (b), 1977 参照。

(14)ポーランド：EUR10,000；

(15)スロベニア：EUR25,000；

(16)スロベキア：EUR35,000；

ちなみに、上記の国以外の加盟国についていえば、フランスの事業者が小規模事業者
に該当するための基準額は、100,000EURである。フランス法における基準額は、資産
の譲渡を行っている場合とホテル業で、76,300EUR（前暦年基準）、ホテル業以外の役
務を行っている場合の基準額が 27,000EUR である、ドイツにおいては、基準額が
100,000EUR、国内法による基準額が 17,500EUR（前暦年基準、今期の予想売上高が
50,000EUR を上回ってはならない）とされている。イギリスの基準額が 70,000GBP、
イギリス国内法における基準額が 64,000GBP だとされている²⁰。ちなみに、2010年4
月現在で、1ユーロは購買力平価（CPI基準）で、約100円（対ユーロ為替相場では1
ユーロは約125円）である。

このように、EU加盟国の免税点は、新規加盟国で極めて低い水準となっている。

8 EU諸国における農業者に対する付加価値税の特別な取り扱い

(1) 固定相殺比率方式

フランスの取引高税では、行政上の理由と農業団体の反対から、農業者に対しては非
課税の取り扱いとなっており、これは、取引高税の後継である生産税においても、同様
に非課税とされてきた。

しかし、ジョルジュ・エグレによれば、付加価値税が生産段階や一部卸売段階に拡大
されるに及び、商工業的農業が発達するなかで、種子や肥料に対して比較的効率的な付加
価値税が課せられると、input taxの累積が問題になってきた。また、購入者である
卸売業者や小売業者が課税対象となると、農業者が非課税の中間業者になってしまい、
控除の連繋が断たれてしまい、農業者を付加価値税の適用範囲になるように仕向けてき
た経緯もあり、これらの問題をいかに解決するか判断に迫られた徴税当局は、課税事
業者を選ばない農業者に対して、input taxの負担を補填することを目的として、「一
括還付」(remboursement forfaitaire)制度を実施することになる²¹。

ピエール他の研究によれば、フランスでは、農家は課税事業者に対する売上の一定割
合に等しい支払を政府から得ているが（卵と肉は3.5%、その他の製品は2.4%）、他方、
農産物に対する税率（軽減税率）は7.0%²²である。また、農業投入に係る付加価値税

²⁰ フランス、ドイツ、イギリスの基準額については、プライスウォーターハウスクーパーズ天野史子『欧州付加価値税ハンドブック』中央経済社、2009年、68-69ページによって
いる。

²¹ Georges Egret, *LA TVA*, 2nd édition, Collection QUE SAIS-JE? No 1748, 1982 (Original
Copyright by Presses Universitaires de France, 1978).p.84 参照。ジョルジュ・エグレ著荒木
和夫訳『付加価値税』、白水社、1985年、100-101ページ参照。

²² 1981年現在の税率である。Jean-Pierre Balladuer and Antoine Coutière, "France," in

率が平均で10%以上あるものと思われる²³。したがって、その程度の還付では間に合わないことはもちろんのことである。

本来、農業者に対する課税としては、非課税、ゼロ税率、全面課税という方式（又はそれらの方式の組み合わせの方式）が考えられる。この内、農家の非課税は付加価値税をカスケード税としてしまうことになる。ゼロ税率は申告のわずらわしさがぬぐえない。かといって、農業者をすべての面で課税してしまえば、農家の納得を得ることはできない。そこで、売上高に一定率を乗じることによって、前段階税額控除相当額を還付することになるのであるが、二重課税排除の方式としては、当時としては、この方式が一番簡単な方式であったと考えられる²⁴。

その後、現在でも実施されているように、農業者を非課税とする一方で、購入者に税額控除を認めるという方法が考案されることになる。これは、農業者を非課税のまま課税事業者とみなす方法で、わが国の消費税の免税事業者に似た扱いをする方法である。農業者の仕入高に係る税額を補償するために、農業者に農産物の販売価格を一定率だけ引き上げるのを認め、且つ、農業者から農業生産物を購入する課税従業者には、その引き上げ率に等しい率での前段階税額控除を認めるという方法である²⁵。この方法は、現在のオランダ、ドイツなど各国で採用されている。これは、仕入れに係る税額を固定比率で補償又は相殺するもので、固定相殺比率方式又は固定比率補償方式（flat rate compensation scheme）といわれる。

フランスも固定相殺比率方式なのであるが、前段階税額取り戻しの相手先が他の国のように農産物の購入者ではなく、政府であり、政府からの還付（refund）が受けられるということである。

アéronによれば、固定相殺比率方式の下でも、農業者の購入に係る税額は後の生産段階で特別に控除され、卸売業者や加工事業者が農産物を販売した時点で主に軽減税率で課税される。したがって、前の段階で納付税額がなくても、政府は歳入減に泣くこと

Henry J. Aaron, eds., *The Value-Added Tax: Lessons from Europe*, The Brookings Institution, 1981, p. 23 参照。ヘンリー・J・アéron編塩崎潤訳『付加価値税—ヨーロッパからの教訓—』、今日社、1987年、23ページ参照。2010年現在のフランスの軽減税率は5.5%である。

²³ 標準税率が19.6%、軽減税率5.5%の現在の農業者の購入品の平均税率は10%だとのことである。M. Etienne Georg, "V. A. T A National legislation? Summary," <http://www.efac.net/Nyheder/VAT-A+national+legislation.htm>, 4) Farmers Flat rate system (2010年11月6日閲覧)。1980年代の軽減税率は7%、普通税率は18.6%であった。したがって農業者の購入品については、現在と同水準かそれ以上の水準であったと考えられる。

²⁴ 還付はスペインの輸出業者について認められている。知念裕『付加価値税の理論と実際』税務経理協会、1995年、34ページ参照。

²⁵ 知念裕氏によれば、価格引き上げと購入者による税額控除の認容の制度は、オーストリア、ベルギー、ドイツ、ギリシャ、アイルランド、ルクセンブルク、オランダ、スペインで実施されていた。知念裕『付加価値税の理論と実際』、34ページ参照。

はないと述べている²⁶。これとほぼ同じ取り扱いが、2006/112/EC では第 295 条から第 305 条に規定されている。これは、1977 年の第 6 次指令の第 25 条に規定されていたものである。ただし、第 6 次指令及び 2006/112/EC の定義においては、「農業者」(farmer) は農業、林業、漁業を継続的に経営する課税事業者であるが、オプションとして、「固定比率農業者」(flat rate farmer)になることを選択できるという言い回しになっている。農業者が課税事業者であるから、課税事業者に供給する農産物が前段階税額控除の対象となるという深謀遠慮を垣間見ることができる。

ただし、フランスのように、仕入れに係る税率や農産物に対する税率が高い場合に、固定相殺比率が低い場合は本制度のうまみがないので農業者の利用者はごくわずかになっている。フランスでは、農産物の軽減税率 5.5%に対して、refund は 4.0%である²⁷。

ドイツでは、現在、農産物に対する税率が 7%で、引き上げ率が 9%の場合には、9%の納税を要することなく、販売価格アップが実現するので、フランスより、農家にとって、多少うまみがある。前段階税率が固定比率による推定控除率よりも高い場合には、農業者は課税を選択する。オランダでは、推定控除率が 4.5%の時代においても、1979 年には、全農家の 10%が通常課税を選択したといわれる²⁸。

(2) 固定相殺比率方式の欠点

Allan A. Tait により、EU 諸国で実際に行われている固定比率相殺方式の問題点が指摘されているので、次に紹介しよう²⁹。

- ①固定比率方式では、すべての農業者を補償することはできない。最終生産物に対して支払われた付加価値税の額が農業者の型によって種々異なるからである。
- ②加盟国の内には、固定比率方式を規模の大小にかかわらず、農業者全体に拡大している国がある。小規模な農業者に制約するというのが、EU 委員会の意見である。
- ③固定比率の算定には、最終生産物に対する農業部門の総投入税額の比率をあてる。そのため、国民経済の統計を使用するが、資本的財貨の処分について、分母に入れてない国と入れている国があり、不揃いである。欧州委員会の示唆するところによれば、分母に入れるということである。

²⁶ Henry J. Aaron, "Introduction and Summary," in Henry J. Aaron, eds., *The Value-Added Tax: Lessons from Europe*, The Brookings Institution, 1981, p.17 参照。ヘンリー・J・アロン編塩崎潤訳『付加価値税－ヨーロッパからの教訓－』、今日社、1987年、7ページ参照。

²⁷ M.Etienne Georg, "V. A. T A National legislation? Summary," <http://www.efac.net/Nyheder/VAT+A+national+legislation.htm>, 4) Farmers Flat rate system (2010年11月6日閲覧)。

²⁸ Sijbren Cnossen, "The Netherlands," in Henry J. Aaron, eds., *The Value-Added Tax: Lessons from Europe*, The Brookings Institution, 1981, p.50 参照。ヘンリー・J・アロン編塩崎潤訳『付加価値税－ヨーロッパからの教訓－』、今日社、1987年、49ページ参照。

²⁹ Alan A. Tait, *Value Added Tax International Practice and Problems*, International Monetary Fund, Washington, D.C., 1988, pp.144-145 より抜粋。

④輸出に対する取り扱いにおいて、他国に農業者が直接輸出する場合において、固定相殺比率方式を認める国と認めない国がある。容認する場合には、農業者に対する優遇的援助になってしまうことである。欧州委員会によれば、相互主義の下に、加盟国の域内への輸出であれば、他国の顧客にも固定相殺比率方式を適格にすべきとのことである。

⑤固定比率は付加価値税の税率ではなく、農業者から購入した課税事業者に対する input tax の控除を目的として取り扱われる。平均的な農業者に対して、input tax の適正な補償をもたらすもので、その意味で、「粗野な公正」(rough justice) に止まるものだという事である。

農業者は、現金販売が多く、記帳もろくすっぽできないのが当たり前ののだが、それでも、付加価値税の領域に農業者を引き込むための苦肉の策という感じがありありである。インボイス方式の付加価値税では、すべての領域をカバーできない。そこで、採用した方式が、本来、非課税の農業者を付加価値税の課税事業者に見立てるという方式である。農業者を含めて、付加価値税の小規模事業者に対する特別な取り扱い(救済)を容認せざるを得ないということである。問題は、救済方式の一部分に、農業者を、わが国の消費税でいうところの「免税事業者」扱いとすることである。わが国の消費税の実務上、農業者を含めて、小規模事業者に対する取り扱いにおいて、非課税事業者からの購入について、仕入れ控除を容認しているのも、EUでの実際の経験が参考にされているものと思われるがいかがであろうか。

9 総括

先進国で、簡易課税制度が存在するのは、イギリス、ドイツ、カナダ、韓国、日本の5カ国だけである。ドイツにしても、平均率による課税は適用条件が厳しく、適用例は少ないといわれている。

このように国際比較で明らかになることは、付加価値税率が高い国では、免税点が低く、簡易課税制度も設けられていないことである。しかも、全体的に、免税点が引き下げられ、それに付随して、簡易課税制度も縮減されているといふ。イギリスは簡易課税や免税が手厚いが、付加価値税の課税ベースが狭い国である。

諸外国とくに EU で幅広く認められている農業者に対する救済制度である固定比率相殺方式の選択の幅も相当狭まっている。

わが国では、国際的に免税点がまだ高く、簡易課税制度の適用基準も広い。以下、日本の簡易課税の制度について、制度を概説して、特徴と問題点を明らかにしよう。

II わが国の消費税の簡易課税制度と免税点

1 免税点

前々課税期間の売上高が 1,000 万円以下の事業者は、納税義務が免除される。創設時には、免税点の適用上限は 3,000 万円であった。2003 年度税制改正により、2005 年度分より、

免税点の適用上限は 1,000 万円に引き下げられた。田だし、資本金 1,000 万円以上の新設法人については、1997 年（平成 9 年）4 月施行分から、不適用とされている。

2 限界控除制度

消費税の創設時には、免税点を超えて、課税事業者となる場合の納税額の激変緩和措置がとられた。適用上限は 6,000 万円（免税点：3,000 万円）、1991 年改正で 5,000 万円となり、1997 年 4 月以後開始課税期間分から、制度そのものが廃止された。限界控除制度の縮減は、簡易課税制度の適用上限の引き下げに付随して行われた。

3 簡易課税制度の趣旨と概要

「事業者が、その納税地を所轄する税務署長に、その基準期間（前々課税期間）における課税売上高が 5,000 万円以下である課税期間について、事業者がこの項の適用を受ける旨の届出書を提出した場合には、当該届出書を提出した日の属する課税期間の翌課税期間（当該届出書を提出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）以後の課税期間については、・・・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、当該期間の課税標準額に対する消費税額（売上税額）から、当該課税期間の対価の返還等にかかる消費税額の合計額を控除した残額の 100 分の 60 に相当する金額（卸売業その他政令で定める事業を営む事業者にあつては、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かかる消費税額のうち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れにかかる消費税額とみなす。」。消法 37①。

ここで、政令で定める率とは、第一種事業（卸売業）90%、第二種事業（小売業）80%、第三種事業（製造業等）70%、第五種事業（不動産・運輸通信、サービス業）50%、第四種事業（その他の事業）60%である。（消令 57①参照）。

1989 年の導入時の簡易課税制度では、みなし仕入率は、卸売業 90%とその他 80%の二種類であった。益税の問題に答えるかたちで、1991 年（平成 3 年）に、適用事業を四区分にしたが、1997 年 4 月から、消費税率アップに付随して、現行の五区分になったものである。簡易課税制度の適用上限についても、創設時は 5 億円であったのが、1991 年改正により、4 億円となり、1997 年 4 月より 2 億円となった。2004 年 4 月 1 日以後開始する課税期間から 5,000 万円に大幅に引き下げられている。

簡易課税制度というのは、仕入控除税額を売上税額の一定割合相当額だとみなして、仕入控除税額の計算をするものである。

消費税基本通達では、貸し倒れになった売掛金等にかかる消費税額は、別途、簡易課税制度を適用して計算した仕入税額とみなされる金額を控除した後の金額から控除する。回収した売掛金等にかかる消費税額は、回収した日の属する課税期間における課税標準額に対する消費税額に加算され、加算後の金額を基に簡易課税制度の規定により仕入控除税額を計算するものとされている。（消基通 13-1-6 参照）。

これに対して、対価の返還は、マイナス要素として控除される（消費税申告書付表 5 参照）。ただし、「消費税申告書」の様式では、貸し倒れ回収にかかる税額は「控除過大調整税額」として「消費税額」に加算されるが、対価の返還にかかる税額は、控除税額の小項目とされている。付表が法律どおりに適っているのにもかかわらず、申告書で、原則方式の申告書の様式を転用するのは腑に落ちない（解答が同じになればよいということでは済まされないと思われる）。

日本では、消費税の増税と併せて、みなし仕入率は細分化されてきた。簡易課税制度に対する実務家の視点は、税額控除法（インボイス方式）への転換で一致している。

山本守之氏のコメントを紹介しよう。「このように、平成 3 年（1991 年）及び平成 9 年（1997 年）における改正は、消費税の持つ欠陥を是正するためのものであるが、それでも、EU 諸国における簡易課税制度に比べれば、まだまだ制度の持つ問題点を解消したとはいいきれないとして、もっとも、現在のようにアカウント方式を採っている段階で数十業種のみなし仕入率を設けることは技術上の困難を伴うことは理解できる。より公平な消費税のあり方を求めるためには、インボイス方式を検討しなければならないのかも知れない³⁰。」と慎重な言い回しをされている。簡易課税の適用件数は多いが、税収は多くない。簡易課税制度そのものの持つ意義も通常いわれるようには重くない。このことは、免税点制度による減収についても言える。

4 簡易課税の適用対象者とその選択

簡易課税の適用対象者は、基準期間における課税売上高が 5,000 万円以下の事業者である。

吸収合併又は吸収分割があった場合においては、基準期間における課税売上高が 5,000 万円を超えるか否かの判定にあたっては、当該合併法人又は当該分割承継法人の基準期間の課税売上高のみによって判定する。（消基通 13-1-2）。

簡易課税制度を選択しようとする事業者は、「消費税簡易課税制度選択届出書」を提出しなければならない。

特例選択の効力は、課税期間の基準期間における課税売上高が 5,000 万円以下の課税期間について簡易課税制度を選択するものであるから、当該届出書を提出した事業者の基準期間における課税売上高が 5,000 万円を超えることにより、その課税期間について同制度を適用することができなくなった場合又はその課税期間の基準期間における課税売上高が 1,000 万円以下となり免税事業者となった場合であっても、その後の課税期間において基準期間における課税売上高が 1,000 万円を超え、5,000 万円以下になったときには、当該課税期間の初日の前日までに簡易課税制度の選択不適用に規定する届出書を提出している場合を除き、当該課税期間について再び簡易課税制度が適用されるのであるから留意する。（消基通 13-1-3 参照）。

³⁰ 山本守之、前掲書、422 ページ。

相続が合った場合についてはどうか？被相続人が提出した簡易課税制度選択届出書の効力は相続人には及ばない。したがって、相続人が簡易課税制度の適用を受ける場合には、新たに「簡易課税制度選択届出書」を提出しなければならない。事業を営んでいない相続人が相続により被相続人の事業を承継した場合又は個人事業者である相続人が被相続人の事業を承継した場合において、当該相続人が、相続があった日の属する課税期間中に簡易課税制度選択届出書を提出したときは、当該課税期間は、令第56条第1号に規定する「事業を開始した課税期間」又は第2号「相続があった日の属する課税期間」に規定する課税期間に該当する（消基通13-1-3の2参照）ものとされている。

合併があった場合にはどうか？被合併法人が提出した簡易課税制度選択届出書の効力は、吸収合併又は新設合併により当該被合併法人の事業を承継した合併法人には及ばない。法人が新設合併によりその事業を承継した場合又は吸収合併により簡易課税の適用を受けていた被合併法人の事業を承継した場合において、当該法人が合併があった日の属する課税期間中に簡易課税制度選択届出書を提出したときは、当該課税期間は、令第56条第1号「事業を開始した課税期間」又は第3号「合併があった日の属する課税期間」に規定する課税期間に該当する。ただし、当該課税期間の基準期間における課税売上高が1,000万円を超え、課税事業者に該当する法人が吸収合併により簡易課税の適用を受けていた被合併法人の事業を承継した場合の当該課税期間は、令第56条第3号に規定する課税期間には該当しない。（消基通13-1-3の3）。

分割があった場合も同様である。分割法人が提出した簡易課税制度選択届出書の効力は、分割により当該被分割法人の事業を承継した分割承継法人には及ばない。法人が新設分割によりその事業を承継した場合又は吸収分割により簡易課税の適用を受けていた分割法人の事業を承継した場合において、当該法人が新設分割又は吸収分割があった日の属する課税期間中に簡易課税制度選択届出書を提出したときは、当該課税期間は、令第56条第1号「事業を開始した課税期間」又は第4号「吸収分割があった日の属する課税期間」に規定する課税期間に該当する。（消基通13-1-3の4）。

また、簡易課税制度選択届出書の提出は免税事業者でもできるのであるから留意する。（消基通13-1-4）。

事業を開始した課税期間の翌課税期間からの簡易課税制度を選択することができる。この場合には、簡易課税制度選択届出書において、適用開始課税期間の初日の年月日を明確にしなければならないとされる。（消基通13-1-5）。

5 業種の定義

消費税法施行令では、各業種を次のように区分している。（消令57⑤）。

- 一、第1種事業 卸売業
- 二、第2種事業 小売業
- 三、第3種事業 次に掲げる事業（卸売業、小売業に該当するもの、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）。

イ農業、ロ林業、ハ漁業、ニ鉱業、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5種事業 次に掲げる事業（前三号に掲げる事業に該当するものを除く）

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）

五、第4種事業 前各号に掲げる事業以外の事業をいう。

この内、第1種事業とは、「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の販売するもの」とし、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同項第1号に掲げる事業（卸売業をいう。一筆者補注）以外のものをいうものとする。」とされている。（令57⑥）。

卸売業、小売業以外の業種の定義をしていないが、山本守之氏によれば、「おおむね日本標準産業分類（総務庁）を基準として分類しているように思われる。」と指摘する。³¹

しかし、まったく同じではない。消費税の業種区分では、相手が消費者か事業者かで、業種区分が異なる。他の者から購入した商品を性質及び形状を変更しないで事業者販売する場合は卸売業に該当する。これに対して、同じ商品を消費者に販売する場合は小売業に該当する。

業種区分は、事業者ごとに行うのではなく、課税資産の譲渡等ごとに行う。「ただし、資産の譲渡に伴い通常役務の提供が併せて行われる取引の場合で、当該譲渡を行う事業者が当該役務の提供の代価を受領していないと認められるときには、当該取引の全体が資産の譲渡にかかる事業に該当するものとして、第1種事業から第5種事業までのいずれの事業に該当するかを判定して差し支えない。」（消基通13-2-1）としている。

6 卸売業の定義

第1種事業とは、「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販売するもの」である。山本守之氏によれば、選別行為、混合行為、商標・ネーム貼付又は表示、複数商品の詰め合わせ、小売容器への収容、裁断行為、軽度加工等の行為は、卸売業に区分されるものとしている。このうち、通達では、商標・ネーム貼付又は表示、運送の利便のために分解してある仕入商品を組み立てて販売する行為、複数商品の詰め合わせについては、性質及び形状を変更しないで販売する」場合に該当するものとしている。

（消基通13-2-2）。

他から購入した食料品を、性質・形状を変更しないで専ら消費者に販売する店舗において、軽微な加工を施して販売する場合で、当該加工がその店舗において、一般的に行われると認められるもので、加工後の商品が加工前の商品と同一の店舗で販売されるものであると当該加工後の商品の譲渡を行う事業は、第2種事業に該当するものとして差し支えないものとされている。（消基通13-2-3参照）。

7 小売業の定義

³¹ 山本守之、前掲書、435ページ。

「他の者から購入した商品を性質及び形状を変更しないで販売する事業で、卸売業に該当しないもの」とされている。参考に、日本標準産業分類における小売業の定義は、「個人又は家庭用消費のために商品を販売するもの及び産業用使用者に少量又は少額に商品を販売するもの」とされている³²。

消費税独自の取扱いは、前述のとおり、資産の販売に伴って役務の提供がなされる場合でも、役務提供の代価を受領していなければ、取引全体を販売として取り扱われることとされている。

8 製造業等の定義

第3種事業に分類される製造業等とは、第1種事業及び第2種事業以外の事業のうち、A農業、B林業、C漁業、D鉱業、E建設業、F製造業、G電気・ガス・熱供給・水道業等をいうものとされている。

日本標準産業分類の大分類を基準として、製造業等の判定が行なわれる。大分類AからGは第3種事業とされる。次のものは、第3種事業として取り扱われる。①製造問屋としての事業、②自己が請け負った建設工事（第3種事業に該当するものに限る）の全部を下請けに施工させる元請としての事業、③天然水を採取して瓶詰め等をして人の飲用に販売する事業、④新聞・書籍の発行、出版を行う事業。（消基通13-2-5参照）。

製造した商品を直接消費者に販売する事業は、日本標準産業分類では、小売業であるが、消費税の取扱いでは、製造業となる。（消基通13-2-6参照）。

9 サービス業等の定義

本来の「サービス業」（例外として、飲食店業を除く）だけでなく、不動産業、運輸通信業を含む。平成8年11月11日の区分通達（課消2-26他）「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」では、第5種事業となる「サービス業等」は、おおむね日本標準産業分類の大分類を基礎として判定してよいこととされたといわれる。（山本守之前掲書456ページ参照）。

ちなみに「サービス業等」とは、第1種から第3種事業以外の事業のうち、日本標準産業分類の大分類に掲げる次の産業をいうものとされている。（消基通13-2-4）。

①情報・通信業、②運輸業・郵便業、③不動産業・物品賃貸業、④学術研究、専門・技術サービス業、⑤宿泊業、飲食サービス業（飲食サービス業に該当するものを除く）、⑥生活関連サービス業、娯楽業、⑦教育・学習支援業、⑧医療・福祉、⑨複合サービス事業、⑩サービス業（他に分類されないもの）。

10 その他の事業の定義

①金融・保険業、②飲食店業、③第3種事業の内、「加工賃その他これに類する料金を代

³² 山本守之、前掲書、45ページ。

価とする役務の提供で第 5 種事業の該当しないもの。④サービス業の内飲食店業に該当するもの。

事業者が使用していた固定資産の譲渡については、古くなるので性質及び形状の変更があり、また他から購入した販売用商品ではないことから、第 1 種、第 2 種事業には該当しないこと、棚卸資産の販売ではないので第 3 種事業ではないこと、さらに、役務の提供でもないので第 5 種事業にもならないことから、やむなくその他の事業だとされている模様である³³。

1 1 二以上の事業を兼業している場合

(1)概要

二種類以上の業種を兼業している場合、原則的には、課税売上高を第 1 種事業から第 5 種事業に分類し、その分類された課税売上高の消費税額（対価の返還にかかる消費税額を控除した金額）にそれぞれの業種に応じたみなし仕入率を乗じた金額が課税仕入れにかかる消費税額となる。（消令 57②参照）

仕入れにかかる消費税額＝

その課税期間の課税売上高の消費税額（対価の返還にかかる消費税額を控除した金額）
×

（第 1 種事業課税売上高の消費税額（対価の返還にかかる消費税額を控除した金額。以下第 2 種から第 5 種まで同じ。）×90%+第 2 種課税売上高の消費税額×80%+第 3 種課税売上高の消費税額×70%+第 4 種課税売上高の消費税額×60%+第 5 種課税売上高の消費税額×50%）

／その課税期間の課税売上高の消費税額（対価の返還にかかる消費税額を控除した金額）

(2) 事業の種類が区分されているかどうかの判定

二種類以上の業種を営む事業者が、課税売上高を区分していないときは、その事業差が行っている事業の内、最も低い仕入率を適用される。（消令 57④参照）。

課税売上高の業種区分は、原則として帳簿に事業の種類を記載し、事業の種類ごとの課税売上高を計算する。ただし、①レジペーパーなどの取引の原始帳票に事業の種類が区分できる資産の譲渡等の内容を記載する方法や、②事業場ごとに一の種類の事業のみを行っている事業者にあつては、その事業場ごとに区分する方法も、課税売上高が区分されているものとされる。（消基通 13-3-1）。

また、第 1 種事業、第 2 種事業、第 3 種事業を行っている事業者が、帳簿上、前 2 者にかかる課税売上げを区分している場合には、区分していない残りの課税売上げは第 3 種事

³³ 山本守之、前掲書、464 ページ参照。

業として区分しているものとして取り扱われる。(消基通 13-3-2)。

(3) 一種類の課税売上高が 75%以上の場合

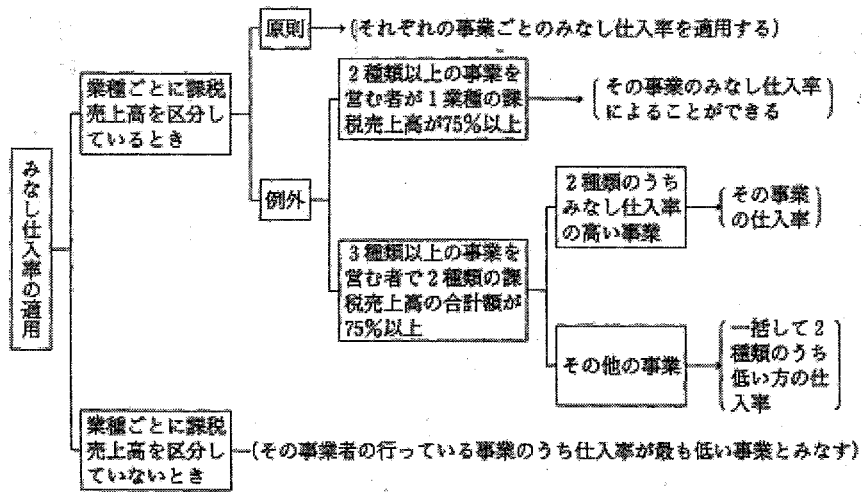
二種類以上の事業を営む事業者で、その内、一種類の事業の課税売上高（売上げにかかる対価の返還額を控除した金額。以下同じ。）が、全体の課税売上高の 75%以上になるときは、その事業のみなし仕入率を適用することができる。(消令 57③一参照)。

(4) 二業種の課税売上高で 75%以上の場合

三種類以上の事業を営む事業者で、そのうち一種類の事業の課税売上高だけでは 75%以上にならないが、二種類以上の課税売上高を合計すると、その事業者の全課税売上高の 75%以上となる場合は、二種類の事業の内、みなし仕入率が高い事業の課税売上高については、その事業にかかるみなし仕入率を適用し、その他の事業については、一括して当該特定二種類の事業のうち低い方のみなし仕入率を適用できる。

例えば、第 1 種事業の課税売上高が 50%、第 2 種事業のそれが 30%、第 5 種事業のそれが 20%の場合、卸売上分については 90%のみなし仕入率を適用し、小売とサービス分については、一括してみなし仕入率 80%を適用できる。(以上、令 57③二参照)。

図1 二以上の事業を兼業している場合



【事 例 5】

C事業者の課税売上高は、次のとおりであったが、簡易課税方式を適用するに当って、最も有利な方法で税額計算をせよ。

① 写真機・写真材料販売 (事業者を対象とするもの)	4,000万円
② 写真機・写真材料販売 (消費者を対象とするもの)	1億4,000万円
③ DPEの取次売上高	1,000万円

【計 算】

① 判 定

(a) $4,000万円 + 1億4,000万円 + 1,000万円 = 1億9,000万円$

(b) $(1億4,000万円 \div 1億9,000万円) < \frac{75}{100}$

(c) $\{(1億4,000万円 + 4,000万円) \div 1億9,000万円\} \geq \frac{75}{100}$

よって1業種 (小売) では75%以上にならないが、2業種 (卸・小売) では75%以上となる。

② 計 算

(a) みなし仕入率の高い方 (卸売業)

$(4,000万円 \times 4\%) - (4,000万円 \times 90\% \times 4\%) = 4,000万円 \times 0.4\% = 16万円$

(b) みなし仕入率の低い方 (小売業)

$\{(1億4,000万円 + 1,000万円) \times 4\% - ((1億4,000万円 + 1,000万円) \times 80\% \times 4\%)\} = (1億4,000万円 + 1,000万円) \times 0.8\% = 120万円$

(注) サービス業についても、2業種 (卸・小売) のうち、みなし仕入率の低い小売業を適用できる。

(c) 合 計 $16万円 + 120万円 = 136万円$

山本守之『実務消費税法 (新版三訂版)』税務経理協会、1997年、466、473ページ。

1 2 わが国における簡易課税制度の適用状況

わが国の消費税の簡易課税制度の特徴はといえば、適用上限が高いことと、適用業種区分が少ないことであった。2004年4月以後開始課税期間以後、免税点の1,000万円への引き下げに付随して、それまでの2億円から一挙に5,000万円に引き下げられた。免税点の適用上限については、創設時から変更がなかったわけであるが、2004年4月以後開始課税期間以後では一挙に3分の1に引き下げられたことになる。簡易課税制度については創設当初の適用上限が5億円であったことを考えると、10分の1になったわけである。

免税点が比較的高いこともあって、わが国の消費税の申告件数は少なかった。実際、2004年度の申告件数は、一般が1,136,139件、簡易課税制度適用分が883,480件の合計2,019,619件であった。消費税の申告による税収額（4%分。現年度分に限る。還付申告や輸入や過年度分などを除く）は、一般分が8兆792.1億円、簡易課税制度適用分が7,250億円、計9兆5172億円であった。改正後の最初の適用年度である2005年度では、一般分が1,950,039件、簡易課税制度適用分が1,607,218件、計3,557,257件。税収は、一般分が9兆5340億円、簡易課税制度適用分が4,925億円、計10兆0265億円であった。

2004年度と2005年度ではたいした景気に変動もなく、且つ、消費税の課税ベースは底堅い。したがって、申告件数の増加は免税点の引き下げによるものと思われる。改正による申告件数の増加は、1,537,638件に上る。このうち、簡易課税制度の申告件数は、723,738件増加した。これに対して、税収額は、4,925億円と減少している。この原因は、免税点の引き下げにより新規納税義務者の殆どが簡易課税を適用しているのに加え、従来、簡易課税を選択していた事業者が、簡易課税制度の適用上限の引き下げによって、一般課税に移行したことが考えられる。財務省の公表資料によれば、改正後の一般課税の申告件数は簡易課税制度適用者増加数を上回る813,900件に上った³⁴。

ただし、これだけの縮減が行われたとはいえ、ドイツや韓国に比較すれば、免税点や簡易課税制度の適用上限はドイツや韓国の約2倍の水準にあり、小規模企業に対する特例措置の規模は国際比較で見れば、まだまだ小規模事業者に手厚いものといえる。

しかし、諸外国では、殆どの国で、付加価値税の創設は従来の取引高税に代わるものとして導入された経緯がある。その結果、最初から免税点が低かったので、付随して、簡易納税方式の適用要件が厳しく、適用上限も高かったのである。したがって、安直に、単純な比較で、わが国の消費税の負担が低いから、なお強化してもよいとする理由にはならない。

わが国の場合は、消費税の導入は創設というかたちで発足、事業者の事務的利便性に配慮するものとして、控除法の付加価値税として発足した。したがって、わが国では、消費税は企業課税としての意味合いが強く、租税の転嫁については、2004年改正に際のアンケートでも、小規模企業ほど転嫁が困難であり、転嫁できず、納税義務者が消費税の相当割

³⁴ 財務省財務総合政策研究所編『財政金融統計月報 租税特集』2006年4月号、2007年4月号参照。

合を負担したという結果がある。消費型付加価値税を標榜しながら、租税の価格への転嫁については、取引上の力関係が強く影響しているということである。簡易課税制度の改革にあたっては、簡易課税制度による申告分の税収規模が小さいこと、且つ、新規課税事業者が1,000万円を超え、3,000万円以下の零細事業者だということに留意すべきだと考える。

Ⅲ 控除法の付加価値税のなかで生きる簡易課税

簡易課税制度はあくまで、仕入税額の計算方法についての簡便法である。わが国の場合、仕入税額控除を帳簿から類推控除するので、簡易課税制度により、簡便の上に簡便を積み重ねるということになっている。

カナダの場合に見られるように、簡便法自体が控除法の付加価値税の計算方法だともいえない。EU諸国の多くが、免税点が低いために、簡易課税制度を有しないことを考えると、わが国の場合も、簡易課税の適用上限が今後さらに下がっていけば、簡易課税制度存在の余地もなくなるであろう。

前章で、日本の消費税の場合、非課税取引とされるもののなかで、課税対象外（不課税）になるべきものと、本来課税すべきもの（課税すべきものが政策的に非課税となっているもの）の二つが混合していると述べた。非課税取引は後で人為的に定められた取引であった。

そこで、消費税の今後のあり方については、剰余価値の発生とその配分という経済学的本質にあわせて消費税の課税・不課税を区分すべきだと述べたところである。非課税は完全な免税ではなく、免税となった場合の税収減を回復する手段だから、非課税はなくても良いのである。付加価値税は、税額控除法の付加価値税を含めて、納税義務者を事業者とすることにより、消費的な意味合いよりも、企業課税的色彩をより濃くするものだといえる。それならば、「付加価値」の経済学的意味合いに立ち返り、あらためて「付加価値」に対する課税という面を考慮すれば、課税標準は付加価値（「売上－仕入」という意味）とする方がすっきりする。

実は、控除法の付加価値税には、非課税の範囲を少なくできるというメリットがある。控除法の付加価値税では、非課税を排除することにより、その課税ベースは加算法の「付加価値」により近づくことができる。このことは、簡易課税への援用についても、やはり簡略計算はより「成り立ち易い」ということでもある。

ただし、よく指摘されるように、複数税率の下では、平均率による課税制度を維持することは納税者の納得を得られるものではない。単一税率で、課税ベースが広い場合にのみ、平均率課税である簡易課税制度は維持可能だということは強調されなければならない。

業種区分の困難ということもあり、簡易課税は決して簡易ではない。とくに、小規模の精肉小売業などは、業種区分は困難を極める。それでも、原則課税を放棄し、簡易課税にこだわるのは、帳簿記入などの事務的処理の煩雑さを避けたいがためにほかならない。大部分の業種については、簡易課税制度の恩恵を受けていることであろう。前述のとおり、

2004年4月開始課税期間以後の免税点の引き下げにより、課税事業者が著しく増えたが、このうち約半分が簡易課税制度を選択している。簡易課税制度の適用割合は中小事業者の間でかなりの割合に上っている。しかし、簡易課税による申告額は、総消費税収入から見たら極めて少ない。みなし仕入率についても、1997年度より、実態にあったものに改善されている。

税収面での地位の低さや、実務上のメリットのほか、付加価値税の本来の在り方を考慮した場合においても、簡易課税制度は一定の意義を有するものと考えがいかであろうか？

IV 事例研究

1 宿泊業 飲食売上を区分できる場合は、飲食売上は第4種事業。

2 有償支給の材料費を相殺しない。

3 下請業者が元請業者から収受する工事代金は、主材料を自ら調達しているかどうかで判定する。「材料」とは、工事に必要な主たる材料をいう。建設業では、主材料は木材や砂利」などで、釘とか接着剤は加工資材とされる³⁵。

4 歯科技工所

消費税では、第3種事業に区分される「製造業」とは、日本標準産業分類の大分類AからGに掲げられている事業のみ。歯科技工所は、医療・福祉に含まれている。消費税の実定法上の扱いに鑑みれば、歯科技工所は「サービス業等」になるであろう。しかし、歯科技工所の原価率は、その他のサービス業より高いのは確かである。実態にあった課税が望まれるところである。消費税の課税ベースが課税売上高にあるということにも、問題がある。課税標準が付加価値（「売上－仕入」）であれば、業種区分の取り扱いについても、弾力的な運用が可能だと考える。

V 終わりに－日本の消費税の簡易課税制度の特徴と問題点－

わが国の消費税の簡易課税制度の特徴はといえば、適用上限が高いことに加えて、適用業種区分が5区分と少ないことである。簡易課税の適用上限が国際的に見て高いことは、消費税の免税点売上げが高いことに関連する。

わが国では、小規模企業に対する特例措置は、徐々に縮減されていたが、国際比較で見れば、諸外国も同様に縮減していることもあり、その結果、簡易課税制度を含めて、小規模企業に対する特例措置がまだまだ小規模事業者に手厚いといえる。

EU諸国をはじめ諸外国では、免税点が低いので、簡易課税制度が存在しない国の方が圧

³⁵ 熊王征秀『消費税トラブルの傾向と対策』ぎょうせい、2004年、192ページ参照。

倒的に多い。フランスでは、課税当局との折衝で納税額を決定するフォルフェ制度は廃止されている。イギリス、ドイツ、カナダ、韓国の四ヶ国で、簡易課税に類似する特例措置が残っているのみである。

ドイツでは、免税点が引き下げると同時に付随して、平均率課税制度の適用範囲も狭まっている。しかも、平均率課税による納税額が原則計算よりも多くなる場合が多いので殆ど利用されていないといわれる。イギリスの付加価値税における平均率課税制度についても、平均税率課税制度を利用した場合、納税額は増えるものと思われる。両国とも、平均税率適用を認めることは、正規の付加価値税の書類及び帳簿付けを行わないペナルティ的な意味合いだと思われる。韓国についても、業種別付加価値率が20~40%とわが国よりも厳しく設定されている。また、平均率課税制度の適用上限もわが国の半分程度である。カナダについては、仕入税額控除の計算方法の例外として、小規模事業者には、控除法（アカウント方式）を認める制度がある。平均率課税制度の概算平均率も設定されているが、連邦・州共通税 HST があることもあり、おそらく使いづらいものになっているのではないかと考えられる。

農業者に対する課税についても、固定相殺比率による救済措置が EU 諸国の付加価値税で定められている。しかし、補償措置の水準が前段階税額を回収するには程遠い水準であり、帳簿記録の不備な零細事業者には固有の補償措置となっているのにすぎないといえる。

原理的に付加価値税を見た場合には、平均率課税制度とか免税点の設定などの小規模事業者に対する特例措置の存在は、帳簿記入の煩雑性・複雑性から起因する。決して、付加価値税の本質にせまるものではない。しかし、それが必然とされる理由は、付加価値税が消費型付加価値税として完全無欠ではないことを物語っている。

国際比較を基礎に議論すれば、課税上の公平を確保するために、免税点を引き下げ、簡易課税の適用上限の引き下げと業種区分の細分化、控除法から税額控除法への転換を求める議論が声高くなっている。しかし、日本の場合、税収規模でいえば、免税点制度や簡易課税制度の適用による税収減は著しく少ないというのが真実なところである。税収減が少ないということは、簡易課税制度を縮減するという理由はないということになると思われるがいかがであろうか。帳簿が不備という理由で、小規模事業者には税制上のペナルティを与えるのは避けなければならないものと思われる。