

消費税及び地方消費税更正処分等取消請求事件

税理士 戸口 葉子

〔判決経過〕

第一審 名古屋地裁 平成 1 8 年（行ウ）第 5 6 号

平成 1 7 年 6 月 2 9 日判決 原告（納税者）勝訴

第二審 名古屋高裁 平成 1 7 年（行コ）第 4 5 号

平成 1 8 年 2 月 9 日判決 原判決取消し、被控訴人の各請求棄却

最高裁 平成 1 8 年 6 月 2 9 日 民法 3 1 8 条 1 項により上告不受理

・ 事案の概要等

1 . 事案の概要

本件は、消費税簡易課税制度選択届出書を提出している歯科技工所を営む原告が、消費税の確定申告にあたり、自己の営む歯科技工業が消費税法施行令 5 7 条 5 項 3 号に定める第三種事業の製造業に該当するとしてみなし仕入率を 1 0 0 分の 7 0 で申告をしたところ、被告課税庁から当該事業は同項 4 号に定める第五種事業のサービス業に該当し、みなし仕入率は 1 0 0 分の 5 0 であるとして、更正処分及び過少申告加算税の賦課決定を受けた。原告はこれを不服として不服申立て手続きを経て上記各処分の取消しを求めた抗告訴訟である。

2 . 原告の事業の実態

原告は、自ら粒状ないし板状の金属やセラミック等の材料を仕入れているが、歯科医師が材質の維持にこだわる場合には、当該医師から原材料として高額な金属の提供を受けることもある。

歯科医師から歯科医療用補填物の製作を依頼されたときは、歯科医師の指示書に従い、送付を受けた患者の歯の石こう型を基にした鋳型に加熱して溶融した原材料である金属を流し込み、凝固した後で取り出してバリを除去したり、研磨させたりして完成させ、歯科医師に納品する。その他、歯の修復物にセラミックが必要となる場合には、電気炉を用いて高温で焼き上げるほか、歯肉部分の作成が必要な場合にはレジンを重合するなどの作業を行うこともある。特定の医師との間で専属契約をしているのではなく、複数の医師との間で契約を締結している。

また、修正、作り直しが必要な場合でも専ら歯科医師の指示に従って修正等を行っており、直接患者に接する機会はない。

### 3. 事案の争点

原告の営む歯科技工業は、簡易課税制度における事業区分において消費税施行令57条5項3号所定の製造業として第三種事業に該当し、みなし仕入率は100分の70であるか、あるいは同項4号八所定のサービス業として第五種事業に該当し、みなし仕入率は100分の50であるか。

#### ・争点についての主張

##### 1. 原告の主張

###### 製造業及びサービス業の文理解釈

租税法律主義の要請からすれば、税法において用いられる用語がいかなる意味を有するかを判断するに当たっては、法文自体から用語の意味が明確に解釈できるかどうかを検討すべきである。そして、明確な定義がなく、他の法律の借用概念といえない場合には、言葉の通常用法に従って解釈できるかが検討されるべきである。

消費税施行令57条5項3号へ所定の製造業及び同項4号八所定のサービス業は同施行令上明確な定義がなく、また他の法律の借用概念とも言えない。さらに、税法中には製造業及びサービス業を日本標準産業分類におけるそれと同義に解する旨を定めた明文条項は存在しない。なお、消費税基本通達13-2-4は、製造業等及びサービス業等の範囲をおおむね日本標準産業分類の大分類を基礎として判定する旨を定めているが、通達は行政内部では拘束力を持つが、国民及び裁判所に対しては拘束力を持たず法源ではない。

そこで、同項所定の製造業及びサービス業は、まず言葉の通常用法に従って解釈すべきであるところ、製造業とは「有体物を製造、販売する事業」あるいは「原料に加工して製品を作り出す生産業」であり、サービス業は「無体の役務を提供する事業」であると明確に解釈することができる。

###### 日本標準産業分類を基礎として判定することの合理性

日本標準産業分類は、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統計調査基準の一つとして設定されたものであり、消費税の簡易課税制度における事業分類に用いられることを前提に定められたものではなく、消費税施行令上の事業区分とは目的を異にする。

日本標準産業分類は平成14年3月に11回目の改訂を行っており、それまで大分類「Lサービス業」として分類していた「医療、福祉」を大分類「N医療、福祉」として独立した大分類とし、それに伴い従来大分類「Lサービス業」に分類されていた歯科技工所も大分類「N医療、福祉」として分類されることになった。このように日本標準産業分類はそれ自体流動的なものであり、絶対的な基準ではない。

日本標準産業分類は法律ではなく、単なる行政上の分類基準にすぎないため国民に公布されるものでもなく、普通の市民が日常接する機会もないから、日本標準産業分類という存在自体が市民の間では余り知られていないし、また同分類の具体的な内容について知る者は少ない。

仮に簡易課税制度における事業分類が日本標準産業分類によることが合理的であるというのであれば、消費税施行令等でその旨の明文規定が定められてしかるべきである。

### 仕入率及び専門性について

被告は、本件の実質的な仕入率は約27%であるから製造業よりもサービス業の仕入率に近いと主張する。さらに、歯科技工は高度な専門知識、技能、経験、国家資格等を必要とすることをサービス業に該当する理由の一つとしてあげている。しかし、これらは本件事業の事業区分の判定には何ら結びつかない。

### 義肢装具士との比較

歯科技工と義肢の製作は、医師ないし歯科医師の指示に従って製作をする必要があること、高度な専門知識、技能及び技術が必要とされること、医療行為の一環として行われることにおいて共通している。

しかし、現在の租税実務では日本標準産業分類によった結果として、義肢製作業は製造業として第三種に分類されるのに対して、歯科技工所はサービス業として第五種に分類されており、課税の公平が害されている。

## 2. 被告の主張

### 製造業及びサービス業の文理解釈

簡易課税制度は、中小事業者の負担を軽減するために具体的な事業者の個別性による差異を捨象し、当該事業の課税仕入れの態様に依りて類型化した事業区分を用いてそれぞれみなし仕入率を定め、簡易に当該課税期間における仕入れに係る消費税額を算定することを可能にしたものである。このように簡易課税制度においてみなし仕入率を適用するためには各種事業の範囲を明確にする必要があるところ、消費税法及び消費税法施行令はこれを必ずしも明らかにしていないため、課税実務上本件通達に従って原則として日本標準産業分類に従って事業の範囲を確定するものとして取り扱っている。

原告は、消費税法施行令57条にいう「製造業」を言葉の通常用法に従って「原料に加工して品物を作り出す生産業」と解釈すべきであると主張する。租税法は、各種の私法上の取引を課税要件に関する規定に取り込むに当たり、私法上におけるのと同じ意義に解するのが法的安定性から好ましいといえるが、このような観点に立っても消費税法施行令57条5項3号及び4号において各事業が列挙されている第三種事業及び第五種事業については法文上そのような業種がこれに属するかは不明であるから、取引通念に基づく客観的なものであり、一般性・普遍性を有する日本標準産業分類によるものと解釈することが納税者における予見可能性を保障し合理的である。

実際には用語自体が多義的なものであるため、一つの用語が解釈する個人ごとに多種多様に解されることとなって一義的に定まらず、法的安定性・予測可能性を損う。「製造業」を言葉の通常の意味によって解釈すべきとした上で本件事業が製造業に当たるとする原告の主張は、本件事業を製造業に当たるとしたために恣意的に解釈していることに他ならない。

### 日本標準産業分類を基礎として判定することの合理性

みなし仕入率については納税事務の簡素化を前提としながらも、公平な課税の実現のためにできる限り実態に即した適用がされるよう改正が重ねられてきており、政令の制定に先立ち行われた実態調査が日本標準産業分類を事業区分の基準として実施されたことが容易に推察されるのであるから、この分類に従うのが合理的である。

そのほか、消費税法施行令は日本標準産業分類を前提としつつも、製造小売業を第三種事業の製造業に

含め、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第三種事業から除外するなど、実際の仕入率とのかい離が認められる事業については修正を加え、かつ第3号及び第4号に掲げる事業は日本標準産業分類の大分類に列挙されている産業と一致している。

さらに、日本標準産業分類における分類は社会通念に基づく客観的なものであり、一般性・普遍性を有しているところ、日本標準産業分類以外により合理的な他の基準は見当たらない。仮に日本標準産業分類のような基準がなかったとすれば、中小事業者も課税庁も簡易課税制度に関する混乱が避けられず、ひいては法的安定性・予測可能性を損なうであろうことは多言を要しない。

#### 基本通達13-2-4「おおむね」の意義

日本標準産業分類は、事務所において行われる経済活動を分類するものであることから、例えば事業所を有しないプロスポーツ選手等の役務の提供や事業所を有する事業の一環として行われる、例えば製造業における加工くずの販売や事業で使用していた固定資産の売却などは日本標準産業分類では区分されていない。そのような日本標準産業分類に掲げられていない事業もあることから「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」ことにしているのである。

よって例えば産業分類上「サービス業」に該当する事業について当該事業の仕入れの実態が製造業に近い実態がある場合に、当該実態を考慮して事業区分の判定を行うことを前提とし「おおむね」が規定されているのではない。

#### 仕入率及び専門性について

歯科技工法によれば、歯科技工は免許を取得した歯科技工士でなければ業として行うことができず、歯科技工が行われる場所が歯科技工所である場合には、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ないとされている。歯科医師の補助者として、歯科医療行為の一環としてこれを行う本件事業は、不特定多数の者への販売を目的として歯科医療の用に供する歯科医師の治療用具としての歯科補填物の作成、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」である点にその本質があるものと解される。

原告は、本件事業の仕入れ及び経費等の割合は約27%にすぎないのであり、これはみなし仕入率50%とされるサービス業に近いとはいえ、70%である製造業に近いなどということとはできない。

#### 義肢装具士との比較

義肢装具士法によれば、義肢装具士が医師の具体的な指示を受けて行う業務は、手術直後の義肢及び装具の装着部位の採型並びに義肢及び装具を身体へ適合させることであって、義肢の製作については義肢装具士の資格を必要とせず、かつ何ら医師の具体的な指示を受ける必要もない。

また、義肢製作業者は義肢を医師だけではなく、義肢を必要とする者へ直接販売することができ、医師への販売よりも義肢を必要不可欠となった者への販売が多いと考えられる。

したがって、義肢の製作業を歯科技工所の行う医療行為に付随するサービス提供と同様に解することができない。

## ・裁判所の判断

### 1. 名古屋地裁判決

#### 製造業及びサービス業の文理解釈

租税賦課の根拠となるべき租税法の中の用語は、当該法令ないし他の国法によって定義が与えられていない場合は、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。

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、同項4号八にいうサービス業とは「無形の役務の提供をする事業(不動産、運輸通信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。これによれば、製造業とサービス業は、まずその給付の対象物が有形物(物質的)か無形の役務の提供であるかによって区別されると考えられる。

#### 日本標準産業分類を基礎として判定することの合理性

日本標準産業分類は、税法における産業の分類に用いられるために制定されたものではなく、単なる統計上の分類にとどまるものであるが、他方一定の基準に基づく体系的な産業分類であることは否定できず、また日本標準産業分類以上に普遍的、合理的な産業分類基準は見受けられない。

日本標準産業分類は、サービス業を特に定義していないことから、サービスを通常用語例に従って使用していると解されるところ、前記認定に係る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。

歯科技工法の制定経緯及び規制内容に照らすと、歯科技工士は歯科医師の具体的な指示を受け、特定人に対する歯科補填物等を作成、修正又は加工するのであるから、歯科医師の補助者たる側面を有することは否定できない。しかし、補助の態様には様々なものが考えられ、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士が無体の役務の提供事業であるとみることはできない。

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。

なお、国会における審議において、消費税導入の際及びその後に行われた事業区分細分化の際にも、事業区分の方法については何ら議論されていないのであるから、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ことが明確な制定者の意思であると認めることはできない。

#### 仕入率及び専門性について

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ることは、歯科技工がサービス業としての性質を有することには結びつかない。

また、簡易課税制度は当該事業の実際の仕入率の多寡を問題とすることなく、政令で定める事業区分に従い定められたみなし仕入率による仕入税額控除を行うものであるから、本件事業の仕入れ及び経費等の割合が消費税法施行令57条1項4号の第五種事業のみなし仕入率100分の50を下回っていたとしても、そのことを根拠として事業区分を判定することは許されない。

## 結 論

以上を総合すれば、本件事業を消費税法施行令57条にいうサービス業であると認めることはできず、本件事業が第五種事業であることを前提として、みなし仕入率を100分の50とした被告の本件各処分は違法であり、原告の主張には理由があるから、原告の請求をいずれも認容することとする。

## 2. 名古屋高裁判決

### 製造業及びサービス業の文理解釈

「製造業」及びサービス業の用語の意味自体は、その意味内容ないし用語例として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いうべきである。

したがって本件において被控訴人が営む歯科技工所の事業の判断に当たっては、消費税法、特に消費税法簡易課税制度の目的及び立法経緯、税負担の公平性、相当性についても検討する必要がある。

## 結 論

消費税法の簡易課税制度が、納税事務の簡素化を目的としつつ、税負担の公平性の実現のために改正がねられてきた経緯、各消費税法通達が消費税法施行令における事業の範囲の基準として、いずれも日本標準産業分類を掲げているところ、同分類は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は見当たらないことなどから、簡易課税制度の事業の範囲の判定に当り同分類によることの合理性は否定できないこと。また、本件事業が歯科医師の指示書に従って歯科補填物を作成し、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。さらにTKCの経営指標による1企業当りの平均の課税仕入れ(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及び税の公平性、相当性等も考慮すると、本件は消費税法施行令57条5項4号八所定の「第五種事業」中の「サービス業」に該当するものと判断するのが相当である。

## 検 討

地裁判決と高裁判決において「憲法84条が定める租税法律主義の原則の趣旨は、納税者に課税に対する法的安定性と予測可能性を与えることにあるので、その内容は法律によって定められていなければならない。

また、課税要件については実体法上、その内容が多義的ではなく明確かつ一義的であることが望ましく、そのことを念頭においた解釈が必要である。」という認識については一致している。

しかし、「製造業」及び「サービス業」という用語の定義が法令によって明らかにされていないという点では一致しながらも、このような法令ないし他の国法によって定義が与えられていない用語の解釈は、地裁判決では「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。」としているのに対し、高裁では「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で用語の意味、内容を合理的に解釈すべきである。」としたことから全く異なった結論が出されている。そこで、本件判決を検討するにはこの法令ないし他の国法によって定義が与えられていない用語の解釈について検討することが焦点になると思われる。

## 1. 明確な概念

「製造業」という用語について調べると、多少の表現の違いはあっても、広辞苑他どの辞書類によっても「原料品に加工を施して製品を生産する産業」と記載されている。世間一般的な製造業の解釈も同様であると思われる。しかし、地裁において日本語の通常用語例としたこの「製造業」という用語解釈を高裁判決では、一義的に解釈することが可能なほど明確な概念とはいえないと述べている。

地裁が「製造業」の定義として求めたこの日本語の通常用語例と高裁が「製造業」の定義とした日本標準産業分類における大分類では、どちらが租税法律主義の原則が求める納税者に課税に対する法的安定性と予測可能性を与えることになるのだろうか。

### (1) 日本標準産業分類

#### 日本標準産業分類の作成趣旨とその変遷

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月に制定されたものである。

平成14年に11回目の改訂が行われているが、この改訂においてLサービス業は全産業の事業所数、従業員数の約4分の1を占め、各種経済活動が混在していることから、産業の実体をより明確にするために医療・福祉に関する分野はLサービス業から分離して新しくN医療・福祉として大分類を新設した。

#### 日本標準産業分類における製造業

##### A 製造業の意義

大分類F - 製造業には、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、これを卸売する事業所が分類される。

製造業とは、主として次の業務を行う事業所をいう。

##### イ 新製品の製造加工を行う事業所であること。

したがって、単に製品を選別するとか、包装の作業を行う事業所は製造業としない。なお、完成された部分品を組み立てるだけの作業（組立作業）を行う事業所は製造業に分類される。

ただし、土地に定着する工作物については、組立作業であっても製造業としない。また、修理と呼ばれる行為の中には、製造行為とみなされるものがあり、そのような事業所は製造業に分類される。

すなわち、船舶の修理、鉄道車両の修理又は改造（鉄道業の自家用を除く）、航空機及び航空機用原動機のオーバーホール並びに金属工作機械又は金属加工機械をすえ付け、多種多様の機械及び部分品の製造加工と修理を行う事業所である。

##### ロ 新製品を主として卸売する事業所であること。

ここでいう卸売とは次の業務をいう。

a 卸売業者又は小売業者に販売すること。

b 産業用使用者（工場、鉱業所、建設業者、法人組織の農林水産業者、各種会社、官公庁、学校、病院、ホテルなど）に大量又は多額に製品を販売すること。

c 主として業務用に使用される商品（事務用機械及び家具、病院、美容院、レストラン、ホテルなど

の設備、産業機械（農業用器具を除く）、建設材料（木材、セメント、板ガラス、かわらなど）などを販売すること。

d 同一企業に属する他の事業所（同一企業の他の工場、販売所など）に製品を引き渡すこと。  
上記イ及びロの条件を備えた事業所が製造業となる。したがって製造小売業は製造業としない。

## B 製造業と他産業との関係（抜粋）

### イ 卸売業、小売業との関係

- ・ 主として家庭消費者に直接販売するため製造加工（製造小売）を行うものは製造業とせず、大分類 J - 卸売・小売業に分類される。
- ・ 自らは製造を行わないで、自己の所有に属する原材料を下請工場などに支給して製品をつくらせ、これを自己の名称で販売する製造問屋は製造業とせず、大分類 J - 卸売・小売業に分類される。

### ロ サ - ビス業との関係

- ・ 他の業者の所有に属する原材料に加工処理を加えて加工賃を受け取る賃加工業も製造業に分類される。ただし、直接個々の家庭消費者からの委託による賃加工業は製造業としない。

## C サービス業の意義

この分類には、主として個人又は事業所に対してサービスを提供する他の大分類に分類されない事業所が分類される。

本分類には次のような各種サービスを提供する事業所が含まれる。

知識・研究を提供し、又はこれらに係る技能・技術を提供するサービス[専門サービス業・学術・開発研究機関]

主として家庭生活と関連して技能・技術を提供し、又は施設を提供するサービス[洗濯・理容・美容・浴場業,その他の生活関連サービス業]

主として娯楽あるいは余暇利用に係る施設又は技能・技術を提供するサービス[娯楽業]

廃棄物の処理に係る技能・技術を提供するサービス[廃棄物処理業]

物品の整備・修理に係る技術を提供するサービス[自動車整備業,機械等修理業]

物品を賃貸するサービス[物品賃貸業]

企業経営に対して提供される他の分類に属さないサービス[広告業,その他の事業サービス業]

会員のために情報を提供するサービス[政治・経済・文化団体・宗教]

その他のサービス業[その他のサービス業,外国公務]

## D サービス業と他の産業との関係（抜粋）

### イ 製造業との関係

- ・ 新製品を製造加工し、かつ、同種製品の修理を行う事業所は大分類 F - 製造業に分類されるが、修理を専業としている事業所は本分類に含まれる。修理のために補修品を製造している場合も本分類に含まれる。（以下略）
- ・ 他の業者の所有する原材料に加工処理を行って加工賃を受取る賃加工業は大分類 F - 製造業に分類され、直接個々の家庭消費者（個人経営の農林漁家を含む）から原材料を支給されて賃加工を行う事業所が本分類に含まれる。

## 2. 事業区分の判断基準

高裁判決によると、本件の事業区分の判断においては、「原料品に加工を施して歯科補填物を作成して医師等に納品する」という原告の事業実態を基準にした判断ではなく、日本標準産業分類の大分類といういわゆる名目で事業区分の判断を行うことになる。

そもそも、消費税においては、課税売上及び課税仕入の事業区分判断は、事業者毎ではなく、その事業者が行う取引毎に事業区分の判断を行うこととなっている。下記に掲げる裁決・判決においては、日本標準産業分類の大分類における事業区分とは異なっても、その事業実態を判断基準として事業区分判定が行われており、いずれも日本標準産業分類では第三種事業に該当するものがその実態により第四種事業と認められている。このようにみなし仕入れ率が低くなる場合には事業の実態で判断し、本件のように日本標準産業分類では第五種事業に該当し、実態では第三種事業と認められるというようにみなし仕入れ率が高くなる場合には実態で判断しないというのでは、課税の一貫性が保たれないのではないかと思われる。

### 簡易課税制度における事業区分が争点となった他の裁決・判決

#### A プレタポルテ製造業（平成9年5月30日裁決）

##### a 事案の概要等

請求人は、得意先から表生地が無償提供を受け、得意先から送付される仕様書及び型紙に従い、自己の調達した裏生地及び芯地材等を用いて高級既成婦人服（以下「プレタポルテ」という。）を製造し、得意先の指定場所に納品している。

日本標準産業分類の大分類では、プレタポルテ製造業は製造業に該当する。請求人は、プレタポルテの主たる原材料は表生地であるが、自ら調達している裏生地及び芯地材等についても、プレタポルテ製作上必要不可欠な原材料であり、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には当たらず、第三種事業であると主張した。

これに対し、原処分庁は、日本標準産業分類の大分類においては製造業となっても、製造業者が無償で原材料の提供を受けている製造を行う場合において、その無償支給される原材料が主要な原材料である場合には、役務の無償提供を行う事業に該当するとみるのが相当である。

衣服の製品特性を決定する主要原材料は表生地であり、裏生地及び芯地材等は、表生地の持っている特性を補完するために附属で用いられるもので、単独では衣服とはなりえず、機能を果たすものではないから衣服製品の主要原材料とは認められない。したがって、請求人の行う事業は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であり、第四種事業に該当する。

##### b 裁決

プレタポルテの製品特性を決定する原材料は表生地であり、裏生地及び芯地材等は、あくまでも表生地に附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又は補完することにより衣服としての価値観、機能性を高めるものに過ぎないから、裏生地及び芯地材等は衣服の主要原材料であると認めることができず、請求人の行う事業は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であり、第四種事業に該当する。

## B 悉皆業（平成13年3月30日京都地裁判決、平成15年5月8日大阪高裁判決）

### a 事案の概要等

原告（控訴人）は、呉服問屋から無償で白生地の支給を受け、各製造業者に加工を委託して反物に仕上げ、これを呉服問屋に納品して対価をうける悉皆業を営んでいる。

原告は、その実態は完成品として販売する製造問屋の事業に類似し、消費税法施行令57条5項3号への製造業に該当する第三種事業である。また、当該事業の特性は全工程に原告自ら携わることなく、全てを外注先に請け負わせることにあるから、同項3号かっこ書きの自ら加工を行う製造業とは明らかに異なると主張した。

これに対し、被告（被控訴人）は、第三種事業と第四種事業の区別は、当該事業者が加工を加える原料等の抛出者であるか否かによって定まる。第三種事業である製造問屋は、自己の計算において原材料等を購入するところ、原告は呉服問屋から原材料である白生地を無償で支給されているのであるから、製造問屋とは明らかに異なり、同項3号かっこ書きに該当し、第四種事業に区分されると主張した。

### b 判決

消費税法施行令57条5項3号かっこ書き所定の「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」とは、対価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に加工等を加え、当該加工等の対価を受領する役務に提供又はこれに類する役務の提供をいうものと解される。

原告の業務内容は、呉服問屋から無償で主要な原材料である白生地を支給を受け、それを外注先に加工させて、反物に仕上げ、呉服問屋へ納品して対価を請ける物であるから、上記のかっこ書き所定の役務の提供に該当し、第四種事業に区分される。

## 3. その他

### 仕入率及び事業の性質との関連

高裁判決においては、用語解釈において「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」する過程において、TKC経営指標の1企業当たり平均課税仕入れ及び構成比における製造業及び歯科技工所の仕入れ率とみなし仕入れ率を比較し、さらに、本件事業が歯科医師の指示書に従って歯科補填物を作成し、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を理由に税負担の公平性、相当性等の面からみて、歯科技工業を「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している。

しかし、地裁判決で述べられているように、簡易課税制度は当該事業の実際の仕入率の多寡を問題とすることなく、政令で定める事業区分に従い定められたみなし仕入率による仕入控除を行うものであるから、実際の仕入率がみなし仕入率とかい離していたとしても、そのことは事業区分の判定には何ら影響力をもたない。

また、原告が例示している義肢装具士が医師の指示に基づいて製作した義肢を患者に装填する行為や調剤薬局が医師の指示に従って薬品を調剤する行為等医療行為の一端である事業は他にも多数あるが、これらの事業区分の判断においては医療行為の一端であることが何ら影響していないように、本件の事

業区分の判断において、医療行為の一端であることを「サービス業」であると判断する理由の一つに掲げることは不適切であるといわざるを得ない。

#### 消費税基本通達 13 - 2 - 4 「おおむね」の意義

被告(控訴人)は、第三種事業及び第五種事業の事業区分にあたり、基本通達 13 - 2 - 4 における「おおむね日本標準産業分類(総務庁)の大分類に掲げる分類を基礎として判定する」の「おおむね」の意義は、例えば事業所を有しない事業であるプロスポーツ選手等の役務の提供や、事業所を有する事業の一環として行われる事業、例えば製造業における加工くずの販売や事業で使用していた固定資産の売却などは、日本標準産業分類に掲げられていない事業もあることから「おおむね」と規定しているのであり、例えば、日本標準産業分類上「サービス業」に該当する事業について、当該事業の仕入れの実態が製造業に近い実態にある場合に実態を考慮して事業区分の判定を行うことを前提として「おおむね」との規定を設けているものではないと主張している。

しかし、「おおむね」とは通常用語例によると「大体、おおよそ」と解釈することができ、「おおむね」に続き「日本標準産業分類の大分類の区分では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と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するのであるから留意する。また、製造業等に該当する事業であっても、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は、第四種事業に該当するのであるから留意する。」という例示を記載していることから、この「おおむね」の意義は、日本標準産業分類に掲げられていない事業の事業区分判断に加えて、日本標準産業分類の大分類の区分と事業の実態が異なる場合に、実態を考慮して事業区分の判定を行うことを前提にしたものではないかと推察される。

#### ・ 結 論

租税賦課の根拠となるべき租税法の中の用語は、当該法令ないし他の国法によって定義が与えられていない場合は、原則として日本語の通常用語例による意味内容を与えられることが、納税者に課税に対する法的安定性と予測可能性を与えることになると考えられる。

したがって、製造業を「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」とする日本語の通常用語例によって解釈し、これを本件原告が営む歯科技工業の実態に照らし合わせると、自ら調達した原材料を加工して歯科医療用補填物を制作するという本件事業は、消費税法施行令 57 条 5 項 3 号の製造業に該当し、みなし仕入率を 100 分の 70 とする地裁判決を支持するものである。(ただし、歯科医師から原材料の無償提供を受けて行う事業については「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」として第四種事業に該当し、みなし仕入率 100 分の 60 になるのではないかとと思われる。)

なお、消費税簡易課税制度に係る事業区分の判断におけるこうした混乱を招く根本的な原因は、地裁及び高裁判決においても述べられているように、租税賦課の根拠となるべき当該法令によって、「製造業」及び「サービス業」等事業区分の用語の定義が明確に与えられていないことにあることは明らかである。租税法律主義の観点からも、こうした点を踏まえた法令の改正が行われることが期待される。

〔関係法令・通達〕

(中小事業者の仕入れに係る控除の消費税額の特例) 消費税法施行令第57条5項

前各項において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。

- 一 第一種事業 卸売業をいう。
- 二 第二種事業 小売業をいう。
- 三 第三種事業 次に掲げる事業(前二号に掲げる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
  - 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 第五種事業 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。)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。)
- 五 第四種事業 前各号に掲げる以外の事業をいう。
- 六 売上に係る税抜対価の返還等の金額 法第三十八条第一項に規定する売上げに係る対価の返還等の金額から同項に規定する売上げに係る対価の返還に係る消費税額に百分の百二十五を乗じて算出した金額を控除した金額をいう。

(事業者が行う事業の区分) 消費税法基本通達13-2-1

事業者が行う事業が第一種事業(令第57条第5項第1号《事業の種類》に規定する第一種事業をいう。以下同じ。)、第二種事業(同項第2号に規定する第二種事業をいう。以下同じ。)、第三種事業(同項第3号に規定する第三種事業をいう。以下同じ。)、第四種事業(同項第4号に規定する第四種事業をいう。以下同じ。)、第五種事業(同項第5号に規定する第五種事業をいう。以下同じ。)のいずれかに該当するかの判定は、原則として、その事業者が行う課税資産の譲渡等ごとに行うのであるから留意する。

ただし、資産の譲渡に伴い通常の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対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係る事業に該当するものとして第一種事業から第五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。

(第三種事業及び第五種事業の範囲) 消費税法基本通達13-2-4

令第57条第5項第3号《事業の種類》の規定により第三種事業に該当することとされている農業、林業、漁業、鉱業、建設業、製造業(製造小売業(自己の製造した商品を直接消費者に販売する事業をいう。以下

13-2-6において同じ。)を含む。)電気業、ガス業、熱供給業及び水道業(以下「製造業等」という。)並びに同項第4号の規定により第五種事業に該当することとされている不動産業、運輸通信業及びサービス業(以下「サービス業等」という。)の範囲は、おおむね日本標準産業分類(総務庁)の大分類に掲げる分類を基礎として判定する。

なお、日本標準産業分類の大分類の区分では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と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するのであるから留意する。

また、製造業等に該当する事業であっても、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は、第四種事業に該当するのであるから留意する。

(注)例えば、建売住宅を販売する建売業のうち、自ら建築施工しないものは、日本標準産業分類では不動産業に該当するが、他の者が建築した住宅を購入してそのまま販売するものであるから、第一種事業又は第二種事業に該当し、また、自ら建築した住宅を販売するものは、第三種事業に該当することとなる。

(製造業に含まれる範囲)消費税法基本通達13-2-5

次の事業は、第三種事業に該当するものとして取り扱う。

(1)自己の計算において原材料等を購入し、これをあらかじめ指示した条件に従って下請加工させて完成品として販売する、いわゆる製造問屋としての事業

なお、顧客から特注品の製造を受注し、下請け先(又は外注先)等に当該製品を製造させ顧客に引き渡す事業は、顧客から当該特注品の製造を請け負うものであるから、原則として第三種事業に該当する。

(2)自己が請け負った建設工事(第三種事業に該当するものに限る。)の全部を下請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等にして人の飲用に販売する事業

(製造小売業の取扱い)消費税法基本通達13-2-6

製造小売業は、日本標準産業分類において小売業に分類されているが、法第37条《中小企業者の仕入れに係る消費税の控除の特例》の規定の適用上は、令57条第5項第3号へ《事業の種類》の製造業に含まれ、第三種事業に該当するのであるから留意する。

〔参考文献〕

- ・ 弁護士 森田辰彦 「ある納税者勝訴判決」税法学 554
- ・ 総務省統計局統計基準部編「日本標準産業分類（平成 14 年 3 月改訂）」
- ・ 税理士 藤井茂男 「簡易課税の業種区分判定をめぐって」税務弘報 2005.11
- ・ 鳥飼総合法律事務所 税理士 原木規江 「歯科技工所はサービス業・製造業のいずれに該当するか」税と経営 No.1592
- ・ 明治学院大学法学部教授 渡辺充 「歯科技工所のみなし仕入率」税務事例 2005.11
- ・ 税理士 橋本守次 「簡易課税の業種区分をめぐる最近の問題点」税理 2005.12
- ・ 税理士 千田喜造 「簡易課税制度における業種区分」ZEIKEN 2006.1
- ・ 「経営指標」 T K C 出版
- ・ 日本歯科技工士連盟ホームページ
- ・ 「通達(日本標準産業分類による区分)の合理性を否認」T&A master No.122
- ・ 裁決例紹介「第何種事業に該当するかの判断はおおむね日本標準産業分類による」国税速報 5497 号