

消費税における簡易課税制度等の存在理由

— その批判的考察 —

森田辰彦

(弁護士)

目次

| | |
|--|----------------------|
| I はじめに | V 「有利選択」の失敗というべきか？ |
| II 免税点制度を巡る紛争 | VI 別の観点からの批判 |
| 1 課税庁との紛争 | 1 例外的措置としての位置付け |
| 2 税理士との紛争 | 2 事業者の経済活動にもたらす歪み |
| III 簡易課税制度を巡る紛争 | 3 制度趣旨に沿わない複雑性 |
| 1 法37条7項の「やむを得ない事情」の解釈 が問題となった事案（千葉地裁平成13年11月 30日判決） | VII 拡大する問題 |
| 2 簡易課税制度選択届出の錯誤無効 | 1 複数税率の導入による、さらなる複雑化 |
| 3 本則課税を上回る簡易課税の違法性 | 2 簡易課税制度廃止論 |
| 4 過去にした簡易課税制度選択届出の効力 | VIII 免税点制度について |
| IV 税理士泣かせの簡易課税制度 | IX 基準期間と課税期間 |
| | X おわりに |

I はじめに

本論考の標題は、「消費税における簡易課税制度等の存在理由」というものであるが、簡易課税制度及び免税点制度の両制度につき、今、敢えてそれらの存在意義を確認するまでもないかとも思われる。いうまでもなく、これら両制度は、簡易課税制度にあっては中小の事業者の、免税点制度にあっては小規模零細事業者の事務負担の軽減を図るといった共通の目的を有するものであり、それらの所期の目的それ自体は一般には達成されているとみてよからう。しかし、両制度の実際の運用を個別具体的にみてみると、納税者が混乱ある

いは紛争に巻き込まれる事案が後を絶たないのも事実である。そのような状況に鑑みると両制度の存在理由ないし存在意義を問い直す必要があるのではないかというのが、筆者の問題意識である。

ここで筆者が着目するのは、両制度においてこれら制度の適用を受けるか否かが納税者の選択に委ねられていることである。これをもって、消費税法は納税者にいずれか有利な方を選択する権利、即ち「有利選択権」を与えたものと解する見解がある⁽¹⁾。この有利選択権なるものが、いかなる内実を有するものかは相当の考察を要する一個の問題ではあるが、端的に、法がその適用の有無につき納税者の

選択に委ねている以上、課税庁がその選択を無視して課税することはできないことと解すれば、そのような意味での有利選択権が納税者に認められていることには異論がないであろう。しかしながら、まさにこの納税者の選択を巡って紛争が絶えないのである。即ち、自ら有利選択に失敗したと思った納税者が、あるいは課税庁に対し課税処分（若しくは更正すべき理由がない旨の通知処分）の取消しを求め、あるいは税理士に対し損害賠償を求める事態が頻発しているのである。

そこで、本論考では、免税点制度及び簡易課税制度の両制度につき、有利選択に失敗した納税者の例をあげ、それぞれの事案についての考察を通じて両制度の存在意義について批判的な検討をしていくこととする。

なお、ここで取り上げる納税者はいずれも有利選択に失敗したわけであるが、その失敗は納税者自身か、又はその納税者が依頼した税理士の責めに帰せられる、とするのが一般的見解である。いわゆる自己責任論であるが、本論考はこの自己責任論に疑問を投げ掛けるものである。

さらに、ここで取り上げる事案を「有利選択の失敗」の例として捉えること自体に疑問を提示し、現行の制度が納税者の正当な権利を侵害している可能性を示すこととしたい。

なお、以後の論述では、消費税法を単に「法」と、消費税法施行令を単に「令」と表記する。

II 免税点制度を巡る紛争

免税事業者が「課税事業者選択届出書」を提出すれば、その提出をした日の属する課税期間の翌課税期間以降、課税事業者となるわけであるが、この届出を巡って紛争が生じる。

その紛争は、課税庁に対するものと、税理士に対するものがある。

1 課税庁との紛争

(1) 法9条4項括弧書きの「事業を開始した日」の解釈が問題となった事例

上述のように、免税事業者が課税事業者選択届出書を提出した場合、原則としてその提出をした日の属する課税期間の翌課税期間以後の課税期間において課税事業者となる（法9条4項）が、例外的に「当該提出をした日の属する課税期間が事業を開始した日の属する課税期間……である場合には、当該課税期間」以後の課税期間において課税事業者となる（同条項括弧書き）。この「事業を開始した日」の解釈が問題となった事案である。

(i) 東京高裁平成16年8月31日判決⁽²⁾（長野地裁平成16年3月26日判決の控訴審判決）

この事案は、免税事業者である控訴人（原告：納税者）が、法9条4項に基づき被告税務署長に課税事業者選択届出書を提出し、その届出をした日の属する課税期間から課税事業者となることを前提に確定申告を行なったところ、被告は、控訴人が課税事業者として取り扱われるのは届出書を提出した日の属する課税期間の翌課税期間からであるとして更正処分等をしたので、その処分の取消しを求めたものである。

なお、前提事実として、控訴人は、届出をした日の属する課税期間前の事業年度において、課税仕入れにあたる広告宣伝費を計上し

(1) 竹内綱敏『消費税の誤りやすい届出・申請手続の実務対応』（税務研究会出版局・2014年）2頁参照。

(2) 判決の引用は、Westlaw Japan（文献番号2004WLJPCA08316004）による。

ている。この事実を捉え、上記判決は、「控訴人が、課税事業者選択届出書を提出した日……の属する課税期間……が、控訴人にとって法9条4項括弧書きの『事業を開始した日の属する課税期間』に……当たらないことは明らかである」とした。続けて上記判決は、「ちなみに、令20条1号は、『課税資産の譲渡等に係る事業』と規定しているのであるから、『課税資産の譲渡等』がない場合であっても、『課税資産の譲渡等』を行なうために必要な資材、商品等の仕入れや広告宣伝費等の準備行為を行なった場合には、『課税資産の譲渡等に係る事業』を行なったことになることは、文理上明らかであり、法9条4項括弧書きの『事業を開始した日』の『事業』も同様に解すべきであることも明らかである。」という。

要するに、「事業を開始した日」とは、事業を行なうために必要な資材、商品の仕入れや広告宣伝費を支出するなどの準備行為を行なった日を含む、と解するわけである。

なお、本件の争点はこれのみに尽きるのではないが、他の争点はここでは割愛する。

(ii) なお、この事案に関連して、令20条1号の「課税資産の譲渡等に係る事業を開始した日」の意味が問題となった事案に、平成24年6月21日判決⁽³⁾がある。

この事案は、歯科医師である審査請求人が、平成21年8月31日、個人事業の歯科医院を開業し、その後平成21年12月28日、課税事業者選択届出書を提出した、というものであるが、審査請求人は、平成20年8月6日から歯科診療業務に使用するための材料及び器具の購入を始めていた。

審査請求人は、令20条1号が規定する「課税資産の譲渡等に係る事業を開始した日」とは、開業意思決定後の総ての準備行為を行な

った日が含まれるのではないと主張し、歯科医院を営むための建物の設計監理業務の完了日が「課税資産の譲渡等に係る事業を開始した日」とであると主張した。それに対し、裁判は、法9条4項の趣旨につき、「選択届出書を提出した日の属する課税期間が事業を開始した日の属する課税期間である場合には、当該課税期間の開始前に、同課税期間中の課税売上及び課税仕入れの発生等を予測し、当該課税期間において課税事業者となるかどうかの判断をして選択届出書を提出することが、必ずしも容易でないことに配慮し、例外として、新たに事業を開始した事業者に対して、当該事業を開始した日の属する課税期間から課税事業者になることを選択する機会を与えたものと解される。」として、「そして、事業者が新たに事業を行なうに当たっては、当該事業を遂行するために必要な準備行為……を行なうのが通常であるところ、上記……法……の趣旨に照らし、事業を遂行するために必要な準備行為を行なった日の属する課税期間も」令20条1号「課税資産の譲渡等に係る事業を開始した日」に該当するとした。さらに裁判は、「そもそも『課税資産の譲渡等に係る事業を開始した日』の属する課税期間が、課税資産の譲渡等を開始した日の属する課税期間のみを指すものでないことは、その文理上明らかである。」として、「一連の行為が全体として事業に係る準備行為であると認められる場合には、その最初の行為が行なわれた日をもって『課税資産の譲渡等に係る事業を開始した日』であるとするのが相当である」との判

(3) 国税不服審判所・公表裁決事例集《裁決書(抄)》
(<http://www.kfs.go.jp/service/JP/87/22/index.html>〔最終確認日：2015年4月10日〕)。

断を示した。そして、審査請求人が最初に歯科診療業務に使用するための材料及び器具の購入を始めた平成20年8月6日をもって「課税資産の譲渡等に係る事業を開始した日」であるとした。

(iii) 要するに、上記東京高裁判決も上記裁決も、令20条1号の「課税資産の譲渡等に係る事業を開始した日」を、商品の仕入れ等の準備行為を行なった日を含むと解し、さらに東京高裁判決は、法9条4項括弧書きの「事業を開始した日」も同様に解するというのである。

(2) 「事業を開始した日」の意味

しかし、法9条4項の「事業を開始した日」を上記のごとく解すべきかは一つの問題である。本稿の主題からはいささか脇道にそれるが検討するに、法は単に「事業を開始した日」と定めるのみであり、特段定義規定を定めていないし、準備行為が含まれるか否かについて言及していない。この文言のみから純粹に文理解釈すれば、「事業を開始」とは、「開業」と同じ概念だと考えられるのであり、そうであれば通常の日本語の語感からすれば、課税資産の譲渡に係わる本体たる事業を始めることを意味し、準備行為は含まれないと解するのが自然である。この点は、令20条1号の「課税資産の譲渡等に係る事業を開始した日」についても同様である。「課税資産の譲渡等に係る事業」というのは、素直に読めば、課税資産の譲渡等に係わる本体たる事業を指し、準備行為までは含まないと読む方が自然ではないかと思われる。東京高裁判決は、「令20条1号は、『課税資産の譲渡等に係る事業』と規定しているのであるから、『課税資産の譲渡等』がない場合であっても、『課税資産の譲渡等』

を行なうために必要な資材、商品等の仕入れや広告宣伝費等の準備行為を行なった場合には、『課税資産の譲渡等に係る事業』を行なったことになることは、文理上明らか」というが、「係る」の一言にそれだけの意味を読み取るのはやや無理がある。裁決も、「そもそも『課税資産の譲渡等に係る事業を開始した日』の属する課税期間が、課税資産の譲渡等を開始した日の属する課税期間のみを指すものでないことは、その文理上明らか」というが、全然明らかではない。明らかでないことを「明らか」というのは、他に理由を見出し難いからではないかと勘ぐる次第である。

また、仮に令20条1号の「事業」に準備行為を含むと解するとしても、この「事業」と法9条4項の「事業」とを同じに解すべき理由もない。東京高裁判決は、「法9条4項括弧書きの『事業を開始した日』の『事業』も（令20条1号と）同様に解すべきであることも明らか」というが、これも全然明らかでない。そもそも法9条4項は、「事業を開始した日の属する課税期間」と「その他の政令で定める課税期間」とを並列して定めているのであるから（条文には「その他の」という表現が使われているが、どう見ても「事業を開始した日の属する課税期間」という概念は、令20条で定める課税期間の例示には読めない）、法9条4項の「事業を開始した日の属する課税期間」と令20条1号の「課税資産の譲渡等に係る事業を開始した日の属する課税期間」とを同様に解すべき理由はないと思われる。要するに、法9条4項の「事業を開始した日」というのは、単純に読めば「開業の日」と解されるのであるから、本体たる事業を開始した日を含む課税期間中に課税事業者選択届出書を提出すれば、同法に基づいてその課税期間

から課税事業者になると解されるのである。東京高裁の原告も上記判決例の審査請求人も、このような文理解釈に基づく主張を強く展開していないのが不思議である。

また、法9条4項の「事業を開始した日」に準備行為をした日を含むと解すると、所得税法の「事業を開始」(所得税法229条)との齟齬が生じる。所得税法には、「**所得を生ずべき事業」と明記されているから意味が違う、という意見もあろうが、法9条4項の「事業を開始した日」を素直に読めば、所得税法における開業日と同義だと解することに無理はない。これを別異に解するのは納税者を混乱させる所以である。

なお、事業再開の場合について定める通達(消基通1-4-8)が、2年以上にわたって課税仕入れのなかった場合に事業を再開した課税期間も令20条1号に該当すると定めていること、及び上記判決のいう法9条4項の立法趣旨から、課税仕入れがあった日の属する課税期間は同条項括弧書きの課税期間に該当すると解すべきという見解もあり得よう。しかし、通達はもとより法源ではないのであるし、立法趣旨も明記されていない以上、素直な文理解釈を制限する理由にはなりえないと考える。

ともあれ、このように異論はあるものの、準備行為をした日も法9条4項の「事業を開始した日」に含まれる、というのが判例・通説と考えられるので、実務上は、準備行為を始めた日の属する課税期間の翌課税期間に開業し、その開業した課税期間中に課税事業者選択届出書を提出しても、その課税期間から課税事業者にはなれないのである。法9条4項の「事業を開始した日」を所得税法上の開業日と別異に解する実務の取り扱いが、多く

の納税者に混乱を招いているのである⁽⁴⁾。

2 税理士との紛争

(1) 課税事業者選択届出書の提出を巡っては、課税庁に対する紛争のみならず、税理士に対する損害賠償請求の訴訟がある。

(i) 東京地裁平成24年3月30日判決⁽⁵⁾

これは、納税者が顧問税理士に対し、税理士が課税事業者選択届出書の提出に関する指導、助言等の義務を怠り、そのため第2期事業年度の期末に在庫として有していた棚卸資産について仕入税額控除を受けられなかったとして、税理士に対し、債務不履行に基づき、仕入税額控除を受けられていた場合に得べかりし還付金相当額の損害賠償を求めたものである。

裁判所は、以下のように判示して原告の訴えを斥けた。

まず、税理士一般の義務につき、税理士が顧問契約上なすべき業務は税務代理や税務相談等の事項に限られ、顧問先からの個別の相談又は問合せがない限り、顧問先の業務内容を積極的に調査し、又は予見して、税務に関する経営判断に資する助言、指導を行なう義務はないが、個別の相談又は問合せがなくても、顧問先から適切に情報提供がされるなどして、顧問先に課税上重大な利害得失があり得ることを具体的に認識し又は容易に認識し得るような事情がある場合には、助言、指導すべき付随的な義務が生じる場合がある、とした。そして、本件について、原告が第3期に課税事業者となることが有利といえるのは、

(4) 事業年度の変更や課税期間短縮によって対処が可能、という指摘もあろうが、それで問題の本質が消えるわけではない。

(5) 判例タイムズ1382号152頁参照。

第2期末の時点で仕入額が高額となる大量の在庫を抱え、かつ、それを翌期以降の事業年度にも販売することが見込めないような特段の事情のある場合に限られる、として、被告（税理士）において、そのような事情を具体的に認識し又は容易に認識し得たと認めるに足りる証拠はない、とした。

結果的に税理士が勝訴しているが、この税理士は、判決の言い渡しの日までよく眠れなかったと思われる。

(ii) この他にも、税理士に対する損害賠償請求訴訟は多数ある。

① 東京地裁平成8年12月4日判決⁽⁶⁾

ビルの建替えにより多額の仕入税額が発生した原告が、課税事業者選択届出書を提出しないまま期限を徒過し、消費税の還付を受けられなかったのは、ビルの建替えに伴う税務問題を相談するために依頼した税理士が、課税事業者選択届出書を提出するように助言する義務を怠ったためであるとして、損害賠償を求めた事案である。この事案は、届出書の提出期限の8ヶ月前に納税者・税理士間の顧問契約が合意解除されているという特殊性がある。

裁判所は、課税事業者を選択すべきか否かは事業者の将来の事業計画を綿密に調査・吟味して決すべき微妙な問題であるとして、顧問契約が終了した時点では届出書の提出期限までまだ8ヶ月もあり、被告税理士は原告から新ビル建築の事業計画について情報は得ていても、課税事業者になるか否かの選択の是非の判断に必要な程度の調査、資料の収集等は何ら行なっていなかった、また、届出書の提出期限までに原告が誰か他の税理士に助言を求めるであろうと考えるのが当然であることからすれば、届出書の提出期限まで8ヶ月

も残した時期に、被告税理士が課税事業者選択届出書の提出の必要性について原告に助言すべき義務を有していたとは認められない、とした。

② 東京地裁平成15年5月21日判決⁽⁷⁾

この事案も、ビルの建替えにより多額の仕入税額が発生した原告が、課税事業者選択届出書を提出せずに消費税の還付を受けられなかったのは、顧問公認会計士が、課税事業者選択届出書の提出について説明し、提出期限までに届出書を提出するか、提出するように促す義務があったのにそれを怠ったためであるとして、損害賠償を求めたものである。

裁判所は、「課税事業者となるか、免税事業者のままであるかの選択は、小規模事業者である原告において、自ら判断すべき問題で、かつ、事業者である以上、その判断が当然に可能な問題であったことからすれば、被告において、いわば付随義務としてであっても、原告から……具体的な相談を求められた場合は格別、そうでない限り、……原告に対し、進んで、課税事業者となるか否かの選択に必要な資料の提供を求め、選択届出書を原告を代理して自ら提出し、あるいは、原告にその提出を促す義務があったということはできない。」と判示した。なお、この判決は、「原告が選択届出書を提出しなかったのは、新ビルを建築するに際して、事業者であれば、当然に考慮に入れていたはずである税金対策に関する自らの判断を誤ったというにとどまり、この点に関する知識は、前説示したとおり、敢えて専門家の指示・助言がなければ持ち合

(6) Westlaw Japan(文献番号1996WLJPCA12040007)参照。

(7) Westlaw Japan(文献番号2003WLJPCA05210007)参照。

わせることができないというものではなく、事業者であれば知っていて当然の知識にすぎない。被告が新ビルの建築に伴う消費税に係る取扱いを進んで説明をしなかったとして、被告の債務不履行をいうのは、当時、専門家である被告との間に本件顧問契約が締結されていたことを奇貨として、事業者として当然の検討を自ら怠った結果を被告に転嫁しようとするもの……というほかなく、本件事案においては、原告の主張を採用する余地はない。」とまで言い切っている。税理士等に対し、専門家としての責任を厳しく問う裁判例の多い中、いささか異例の判決といえるが、しかしそれにしても、きわめて主観的な意見で恐縮ではあるが、私はこのような判決文を書いてしまう裁判官の人格を疑わざるを得ない。

③ 東京地裁平成20年11月17日判決⁽⁸⁾

米の販売・加工等を営む原告が、被告税理士は課税事業者選択届出制度について原告に助言する義務があるのにこれを怠ったため、原告は課税事業者となることができず、消費税の還付を受けることができなかったとして、被告税理士に対し、債務不履行に基づく損害賠償を請求した事案。

裁判所は、被告は、原告が課税事業者選択届出制度の存在を知らない又は失念していることを認識した場合か、容易に認識し得る場合には、制度の存在を説明する義務を負う、また、原告が課税事業者となった方が有利になる可能性があることを認識し、又は容易に認識し得た場合も、注意を喚起する義務を負う、とした上で、被告は、原告が課税事業者選択届出制度を知らないこと又は失念していることを認識していた、また、容易に認識し得たと認めることはできない、さらに、被告

は原告から今後多額の広告宣伝費を支出する可能性があることは聞いていたが、具体的にどの程度の金額を支出するかについては認識しておらず、他方、原告が多額の売上を見込んでいたことを認識していたことからすれば、原告が課税事業者となった方が有利になる可能性があることを認識し、又は容易に認識し得たとは認められない、として原告の請求を棄却した。

④ 東京地裁平成26年3月26日判決

雑誌「週刊T&A master」第574号（2014年12月8日発行）の巻頭特集記事で取り上げられた事案であるが、ホテルを経営する原告が、ホテルの建設代金に係る消費税につき仕入税額控除による還付を受けるために、税理士は課税事業者を選択するように助言・指導をする義務があるのにその義務を怠ったとして損害賠償を請求した事案である。原告は、ホテルの完成時期などについて、被告税理士事務所内でも閲覧可能な会計ソフトを通じて被告税理士に伝達していたと主張したが、裁判所は、会計ソフトからは土地や建物の取得に要する予定金額を認識し得るにとどまり、将来におけるホテルの完成時期などが示されているわけではないとして原告の請求を棄却した。この判決において裁判所は、税理士は依頼者から適切な情報提供がされるなどして、課税上重大な利害得失があり得ることを具体的に認識し、又は容易に認識し得るような事情がある場合には、依頼者に対し、助言・指導をすべき付随的な義務が生じる場合もあり得る、との一般論を展開している。

(8) Westlaw Japan(文献番号2008WLJPCA11178001)参照。

(2) 以上、(1)(i)並びに(ii)①乃至④で取り上げた事案は、いずれも納税者が税理士の責任を追及したものである。

税理士の顧客に対する義務については、原則として税務代理や税務相談等の事項に限られ、顧客からの個別の相談又は問合せがない限り、顧客の業務内容を積極的に調査し、又は予見して、税務に関する経営判断に資する助言、指導を行なう義務はないが、個別の相談又は問合せがなくても、顧客から適切に情報提供がされるなどして、顧客に課税上重大な利害得失があり得ることを具体的に認識し又は容易に認識し得るような事情がある場合には、助言、指導すべき付随的な義務が生じる場合がある、との判断基準がほぼ確立されたといつてよいと思われる。これは税理士が責任を負うべき場合の要件としては妥当と考えられる。この要件からすれば、實際上問題となるのは、依頼者が税理士に対して課税上の利害得失に関する具体的な情報を与えたか否かであり、具体的な情報が与えられた場合は、大抵の税理士はそれに基づく助言、指導をするであろうから、訴訟にまで発展した事案で税理士の責任を認める判決はあまり多くはないのかもしれない。

しかし、税理士が勝訴しているから安心、とはいえない。税理士に対する訴訟が多く提起されているということは、有利選択に失敗したと憤慨している納税者が多く存在している、ということの意味しているのである。

即ち、法は、免税事業者に対し、課税事業者となった方が有利な場合に課税事業者になることを選択できる制度を用意しているにも拘らず、実際には有利選択に失敗する例が多いということであって、これは制度が円滑に機能していないということに帰するのである。

Ⅲ 簡易課税制度を巡る紛争

以上に課税事業者の選択を巡る紛争を取り上げて来たが、以後は簡易課税制度を巡る紛争を取り上げる。なお、ここでは、専ら簡易課税を選択するよりも本則課税の方が有利になる場合を取り上げることとする。

1 法37条7項の「やむを得ない事情」の解釈が問題となった事案（千葉地裁平成13年11月30日判決⁽⁹⁾）

納税者は、「法37条5項（現行法37条7項）は、『やむを得ない事情』がある場合の特例の適用について政令で定めるとしながら、同法施行令によっても、このやむを得ない事情の範囲を具体的に規定しておらず、かなり広範な内容を持つものといえる。このやむを得ない事情についての裁量は、税務署長の宥恕規定として創設されたものであり、弾力性のある幅広い取扱いをすべきであって、納税者の主観的事情も十分考慮されるべきである。そして、原告は、免税事業者の期間が長期であったことや途中で関与税理士を変更したことに加え、消費税に関する豊富な知識を有しておらず、納税義務者でなくなった旨の届出書を提出すれば、従前の届出書は全て効力を失うものと考えたのであって、これらの事情によれば、原告にはやむを得ない事情があったといえる。」と主張した。

これに対し、裁判所は、「この『やむを得ない事情』の意義について検討するに、……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

(9) 判決の引用は、Westlaw Japan（文献番号2001WLJPCA11306001）による。

らかじめ決まっている筈のものである。したがって、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っても、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までこの原則を貫くことは事業者にとって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、事前届出の特例を認めた趣旨のものというべきである。」として、「租税に関する知識不足や誤解などの主観的事情はこれに当たらない」と、原告の主張を斥けた。

この「やむを得ない事情」の意義については、通達がある（消基通13-1-5の2）が、通達は法源ではないので納税者を拘束しない。そこで条文を文理解釈するなら、確かに上記事案の原告の主張のとおり、「やむを得ない事情」とは、かなり広範な概念であってその意味内容は空漠たるものである。しかし、いかに空漠たる概念であろうとも、納税者の主観的事情までもがこれに含まれるとすることは法的安定性を害すること甚だしい。やはり最低限、届出書を提出できなかったことについて、客観的な事情を要すると解すべきであろう¹⁰⁾。

したがって、免税事業者の期間が長期であったことや、途中で関与税理士を変更したことのような納税者の主観的事情も、また、納税義務者でなくなった旨の届出書を提出したことにより簡易課税制度選択届出書の効力が消滅したと誤解したことも、いずれも「やむを得ない事情」に該当するとはいえない。

現行法を前提とする限り、この原告を救済

することはできないのである。

2 簡易課税制度選択届出の錯誤無効

納税者が、自ら行なった簡易課税制度選択届出の効力につき、錯誤に基づくもので無効であると主張した事案がある。

(1) 裁決例

(i) 平成6年9月26日裁決¹¹⁾

審査請求人は、課税事業者選択届出書と簡易課税制度選択届出書を同時に提出したが、両届出書の同時提出は、経済合理性を前提とした事業法人には、いかなる合理性も認められないから、簡易課税制度選択届出書の提出は錯誤に基づくものであり無効である。また、原処分庁は、両届出書の同時提出について、審査請求人に何らかの錯誤があったと当然知り得る立場にあった、と主張した。

これに対し、裁決は、両届出書の同時提出をもって、簡易課税制度選択届出書の提出が錯誤に基づくものであるとの証明にはならない。仮に審査請求人が、簡易課税制度の適用を受けるつもりがないのに簡易課税制度選択届出書を提出しても、そのことを原処分庁が知り得る余地はない、として審査請求人の主張を斥けた。

課税事業者選択届出書と簡易課税制度選択届出書の同時提出が、経済合理性を前提とし

¹⁰⁾ 同条項の運用につき、武田昌輔先生の「やむを得ない事情の緩和をすることが必要であるように思われる。」（「消費税における実額課税方式への変更の緩和について」税研114号8頁2004年）との指摘があるが、簡易課税から本則課税への変更は弾力的に認められるべきという主張は同感である。

¹¹⁾ 国税不服審判所・公表裁決事例集《裁決書（抄）》（<http://www.kfs.go.jp/service/JP/48/23/index.html>〔最終確認日：2015年4月10日〕）参照。

た事業法人にとって常に合理性のない行為であると断定するだけの根拠が薄いので、裁決の結論は致し方ないものであろう。

(ii) 平成13年12月17日裁決¹²⁾

審査請求人は、簡易課税制度選択届出書の提出にあたり、原処分庁から簡易課税に関する説明が一切なかったことから、簡易課税とは単に消費税額を算出する計算過程が簡単になるものという認識しかなく、簡易課税制度選択届出書の提出は錯誤によるものと主張した。

それに対し、裁決は、原処分庁は審査請求人に簡易課税の選択に関する書類を送付しており、送付したお知らせ文書には簡易課税に関する記載があり、不明な点があれば税務署の個人課税部門に相談するように案内されていること、審査請求人はお知らせ文書を確認した上、簡易課税の内容について誰にも相談することなく、自ら簡易課税制度選択届出書を記載していること、その他諸々の事実を指摘し、「本件簡易課税選択届出書の提出は、請求人自身の判断に基づいてなされたもの」であるとして、審査請求人の主張を斥けた。

この事案で、審査請求人は、税務署から簡易課税制度に関する説明のなかったことを問題にしている。その事情をもって錯誤無効を主張するのは無理があるものの、国が納税者に対し、簡易課税制度について詳細な説明をしなかったことを問題としたことは、傾聴に値する指摘というべきである。

(2) 錯誤無効の要件について

ところで、上記2つの裁決例において、それぞれ、錯誤無効の要件について説示された部分があるが、その記述が少し気になるので、本論考の本来の主題からはいささか逸脱する

が、言及する。

というのは、上記両裁決ともに、簡易課税制度選択届出書の提出による簡易課税の選択が錯誤により無効となるのは、「請求人の錯誤が客観的に明白かつ重大なものである場合に限られると解すべきである」としているのである。ここで示された錯誤無効の要件は、最高裁昭和39年10月22日判決¹³⁾に沿うものように見える。しかし、この最高裁判決は、所得税の確定申告につき、法定の方法即ち更正の請求によらないで申告書の記載内容の錯誤を主張する要件について述べたものであり、事案の内容が大きく異なる。納税者が自らした選択権の行使を錯誤に基づき無効主張した事案としては、むしろ千葉地裁平成6年5月30日判決¹⁴⁾の方が類似した事案というべきであろう。この千葉地裁の事案は、司法書士である原告が、開業以来みなし法人課税の選択をしていたところ、その後、みなし法人課税の選択を取りやめる旨の届出書を提出したが、そのみなし法人課税の選択を取りやめる旨の意思表示は要素の錯誤があつて無効であると主張したものである。これに対し、判決は、「私人の公法行為に私法規定が適用されるかは一つの問題である」としつつ、「みなし法人課税選択の取りやめ意思表示に関し錯誤があつた場合においては、納税者の利益を守り課税の適正を図る見地からすると、民法の錯誤に関する規定の適用を全面的に排除するの

(12) 国税不服審判所・公表裁決事例集《裁決書(抄)》
(<http://www.kfs.go.jp/service/JP/62/34/index.html> [最終確認日：2015年4月10日]) 参照。

(13) 裁判所・裁判例情報 (http://www.courts.go.jp/app/files/hanrei_jp/868/053868_hanrei.pdf [最終確認日：2015年4月10日]) 参照。

(14) 判例タイムズ857号160頁。

は相当でなく、基本的には民法の規定によりながら、課税に対する影響などを考慮してその効力の有無を決定するのが相当である。」としたが、「他方、私人間の法律関係を前提に規定された民法95条でさえも、同条但書において、錯誤が重大な過失に基づくものであるときは無効を主張しえないと規定している。そして、租税関係の法律行為においては、大量でしかも複雑な計算関係を正確かつ迅速に処理し、連続する各手続を遅滞なく処理することが要求されており、個々人の錯誤無効の主張を安易に認めるときは租税業務全般の停滞をまねくおそれがある。」と判示した。そして、結論において原告の重過失を認定して原告の請求を棄却した。

この判決の事案は消費税法に関するものではないが、納税者が自ら行なった選択権の行使につき錯誤無効を主張したという点では上記平成13年12月17日裁決と事案の内容が酷似している。そして、判決の結論は重過失の認定により納税者敗訴となったが、判決が示した錯誤無効の判断基準自体は、錯誤に陥った表意者の保護と相手方の保護の均衡を図るとともに、重過失がない限り納税者の救済を図ろうというものであって基本的に支持し得るものである。平成13年12月17日裁決も、この判決が示した基準に照らして、納税者に重過失があるか否かで判断すべきものであろう。ところで、谷口勢津夫教授は上記千葉地裁判決等について考察した論文¹⁵⁾において、納税者側に保護に値する錯誤を認定することができるかの判断基準として、「税法の規定が複雑・難解であり實際上誤解を生みやすいことを考慮すると、前掲千葉地裁判決が意思表示の生成過程まで視野に入れ錯誤の意義を緩やかに解したことは、『税法の誤解』を錯誤のなかに

取り込むことを可能にするという意味で、妥当であろう」としつつ、「税法の誤解を伴わない、税負担に関する単なる見込み違いは、保護に値する錯誤の範囲からは排除すべきであろう。」と述べておられる。この弁でいけば、簡易課税を選択するよりも本則課税の方が結果的に税負担が少ないことに気付いた納税者は救済されないことになろうか。確かに、申告を終えて実は本則課税の方が有利だったと気付いた納税者が、悉く簡易課税選択の意思表示は錯誤であったと主張することを認めたなら、いったん確定した税額を納税者の恣意によって覆すことを認めるに等しく、それではあまりに税務行政を混乱させるものといわざるを得ないであろう。しかし、平成13年12月17日裁決の審査請求人のように、単に税負担の予測を誤ったのではなく、そもそも簡易課税制度に対する知識不足から、簡易課税を選択することにより本則課税よりも税負担が重くなることもあり得るということ自体が理解できていなかった、というのであれば、それは税負担に関する単なる見込み違いではなく、税法の誤解ということもできよう。このように考えると、救済に値する場合か否かの判断は、案外容易な問題ではないと思われる。

もっとも、前掲千葉地裁判決は、単に納税者の重過失を認定したのみならず、「錯誤についての課税庁の認識ないしその可能性及び納税者の錯誤に対する課税庁の関与の有無等の事情をも考慮すべきである」として、「被告（課税庁）としては、原告の錯誤に陥った事情を把握することはできなかつたものと認め

15) 谷口勢津夫「課税要件法上の選択手続と法的救済」石島弘ほか編『税法の課題と超克 山田二郎先生古稀記念論文集』（信山社、2000年）504頁。

られる。このような場合に錯誤無効の主張を原告に許すことは、衡平上妥当ではない。」とも判示している。このように課税庁側の認識可能性の有無等を錯誤無効の判断基準とするのであれば、仮に納税者が税法の誤解から簡易課税の方が有利と思いついた場合であっても、そのような事情は課税庁の能く知り得るところではないのであるから、結局のところ、納税者は救済されないという結論に達するのである。

3 本則課税を上回る簡易課税の違法性

納税者が、以上の事案のように具体的な条文の解釈論を展開したり、選択権の行使の錯誤無効を主張したりするのではなく、端的に、簡易課税を選択したことにより本則課税の場合よりも消費税額が多額となること自体が違法であると（大胆にも）主張した事案がある。

(1) 事案の紹介

(i) 東京地裁平成17年2月3日判決⁽⁶⁾

これは、簡易課税の適用を選択した原告が、課税期間中の急速な売上げ及び設備投資の拡大の結果によりその納付額が本則課税による消費税額を上回ったとして、簡易課税に従った消費税を納付した後に、国に対し、その差額につき不当利得返還請求の訴訟を提起した事案である。

原告は、簡易課税を適用して計算した税額と本則課税を適用して計算した税額の差額をもって「本来納付すべき消費税額等の過払金」であるとして、「過払金の返還を受けられないとするならば、原告のように売上げが少ない納税者が消費税の二重払いを強いられ、……売上げの多い事業者ほど簡易課税による利益を得る結果となり、……課税期間によって、

納めるべき消費税額等について、著しく不公平な違いを生ずることにもなる。このような結果を放置し、納税者に負担を負わせることは、法の下での平等に反し、違法というべきである。……中小事業主たる原告において、将来の事業年度中の売上高等を正確に予測することは不可能に近い。ところが、現行消費税法は、課税期間の前々年である基準期間の売上高をもとに形式的に簡易課税の適用の有無を決めるものとしており、納税者である事業者の側にいかなる事情があっても、上記のような法律を形式的に適用し、消費税等の過払いの負担を負わせることは、前記のとおり法の下での平等に反するとともに、中小企業の事務負担の軽減という簡易課税の制度の趣旨に反し、正当化することができないから、違法というべきである。」と主張した。

これに対し、判決は、「簡易課税の適用の要件は、事業者に対し一律に適用されるものであるから、平等原則に反するということができない。」、また、「簡易課税を適用した課税期間については、当該中小事業者において、課税仕入れに係る消費税額の計算や帳簿、請求書等の保存等の面で事務負担軽減の利益を享受することができるのであり、その一方で、当該課税期間中の課税仕入高の金額いかんによっては、結果的に本則課税を適用した場合より消費税額が高くなる場合があり得るとしても、簡易課税の適用にこのような利害得失があることは、一般的に予測可能なことであって、事業者においては、事務負担の軽減等も含めた広い意味での利害得失を自ら判断したうえで、基準期間の課税売上高をもとに、

(6) 判決の引用は、Westlaw Japan（文献番号2005WLJPCA02039003）による。

簡易課税の適用を選択することが予定されているということができる。],「仮に,事業者が,簡易課税の適用を受ける課税期間において,事前に具体的に予測することが困難な仕入高の増加等の結果,簡易課税を適用して計算した消費税額等が本則課税を適用して計算した消費税額等を上回ったとしても,このような結果は,上記のような制度の下で,事業者において,自らの判断による選択の結果として,これを甘受すべきものであり,このような結果が生じるからといって,被告(国)が,原告から,本件確定申告に基づき消費税額等の納付を受けたことが違法であると解すべき理由は見当たらない。」として,原告の請求を棄却した。

原告は控訴したが,控訴審である東京高裁平成17年5月11日判決⁽¹⁷⁾も,「このような場合(簡易課税を適用して計算した消費税額等が,結果的に,本則課税を適用して計算した消費税額等を上回る場合)があることは,簡易課税の制度自体に内在するやむを得ない結果であり,計算方法が法令上明らかになっているのであるから,一般的にも予測可能なことであって,しかも,簡易課税の適用及び不適用の届出は,一定の時期までに事業者自らがその利害得失等を判断して選択することとされているのである」から,「簡易課税の適用を選択した事業者が,その適用を受ける課税期間について,本則課税を適用した場合より高額な消費税額等を申告し納付することになったとしても,それは法律に基づき適法に確定した消費税を納付するものであり,これをもって消費税の二重払と評価することはできず,その納付が無効となるものではない。」と判示して,控訴人の主張を斥けた。

現行法を前提とする限り,法に従って計算

された税額を納付しているのであるから,その納付には法律上の原因があるといわざるを得ず,それをもって不当利得とすることには無理がある。だからこそ,この原告は,平等原則違反,即ち憲法違反の主張を展開したのであろう。しかし,原告の主張を仔細に検討しても,なにゆえに簡易課税制度が平等原則違反になるのか,よく分からない。原告の主張は,論理的な詰めがいまひとつ不足している。判決の結論は,致し方ないと思われる。

しかしながら,簡易課税を選択することにより,本則課税の場合よりも多額の納税を強いられることに対し,敢えて異議申し立てをした原告の主張は無視すべきものではない。というのは,ここで取り上げた東京地裁及び東京高裁の判決につき,中部地区の伊藤雄太会員が,平成26年12月13日開催の中部地区研究会において評釈を行なったが,そこにおいて伊藤雄太会員は,簡易課税制度について,これまで益税が生じることがしきりと批判されてはきたが,簡易課税の選択により事業者には損税が発生することについては論じられてこなかったことを鋭く指摘した。同会員は,さらに,そもそも消費税は前段階控除により課税の累積を防ぎ,消費者が負担し事業者が納税する(即ち事業者は負担しない)制度として創設されたはずであるから,事業者の負担が甚だしい場合は問題があるのではないかと指摘し,簡易課税の選択により生じる損税は,担税力を超える課税というべきであり,それを規定する税法は,場合によっては財産権侵害として無効の余地もあると述べられた。簡易課税の選択により税額が本則課税を上回

(17) 判決の引用は, Westlaw Japan (文献番号 2005WLJPCA05119002) による。

る結果となる場合を、担税力を超える課税であって、財産権侵害となる可能性がある、との指摘は、簡易課税制度の憲法適合性について検討するにあたり、きわめて示唆に富むものである。

もう一つ、類似の事案を取り上げる。

(ii) 津地裁平成24年3月15日判決¹⁸⁾

これは、簡易課税を選択している原告納税者が、課税期間中の売上げの拡大により、本則課税を適用して計算した消費税額が簡易課税を適用して計算した消費税額よりも少額であるとして、本則課税を適用して計算した消費税額を申告したところ、簡易課税を適用して計算した消費税額に基づく更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を受けたので、それら処分の取消しを求めた事案である。

原告は、「簡易課税を適用して計算された税額は、ほとんどの場合本則課税を適用して計算された税額を下回ることになり、小規模企業に対して正しく配慮された仕組みであるが、不測の売上げが生じた場合に簡易課税を適用して計算した消費税額等が本則課税を適用して計算した消費税額等を上回ることもあり、このような場合の対処方法を規定していないのは行政側の不備である」と主張した。

それに対し、判決は、原告の主張を「原告は、簡易課税を適用して計算した消費税額等が本則課税を適用して計算した消費税額等を上回る場合には、本則課税を適用すべきである旨主張するものと解される。」と善解したうえで、以下のように判示した。「そもそも、簡易課税の制度は、中小事業者に対し、消費税額等の計算にあたり、……簡便な税額の計算を可能にすることによって、税務の簡素化を図るとともに、仕入れに係る税額控除の要件とされる帳簿及び請求書等の保存……を不要

とし中小事業者の事務負担の軽減を図るものであるところ、簡易課税を適用した課税期間については、当該中小事業者において、……事務負担の軽減の利益を享受することができるのであり、その一方で、当該課税期間中の課税仕入高の金額いかんによっては、結果的に本則課税を適用した場合よりも消費税額等が高くなる場合があり得るとしても、簡易課税の適用にこのような利害得失があることは、一般的に予測可能なことであって、事業者においては、事務負担の軽減等も含めた広い意味での利害得失を自ら判断したうえで、基準期間の課税売上高をもとに、簡易課税の適用を選択することが予定されている」、「簡易課税を適用して計算した消費税額等が、結果的に、本則課税を適用して計算した消費税額等を上回る場合があることは否定することができないとしても、これは、簡易課税の制度自体に内在するやむを得ない結果であり、計算方法が法令上明らかになっているのであるから、一般的にも予測可能なことであって」、「簡易課税を適用して計算した消費税額等が本則課税を適用して計算した消費税額等を上回ることもあり得ることが制度の不備であるともいえないから」、「原告の主張は全て採用できない。」

現行法を前提とする限り、この判示は至極まっとうなものである。

(2) 自己責任論

上記東京地裁、東京高裁、津地裁のいずれの判決も、訴訟の結論自体は全く当然のように思われる。これらの原告の主張は、いずれも無茶なものにも見える。

¹⁸⁾ 税務訴訟資料・第262号-58(順号11908)。

しかしながら、上記各判決の結論を、当たり前のものとして漫然と受け容れて済まして良いものか、あらためて考え直す必要もあるのではないかと思われるのである。

というのは、上記各判決において、「簡易課税の適用にこのような利害得失があることは、一般的に予測可能なことであって、事業者においては、事務負担の軽減等も含めた広い意味での利害得失を自ら判断したうえで、基準期間の課税売上高をもとに、簡易課税の適用を選択することが予定されている」、「簡易課税を適用して計算した消費税額等が本則課税を適用して計算した消費税額等を上回ったとしても、このような結果は、上記のような制度の下で、事業者において、自らの判断による選択の結果として、これを甘受すべきもの」（以上東京地裁）、「このような場合があることは、簡易課税の制度自体に内在するやむを得ない結果であり、計算方法が法令上明らかになっているのであるから、一般的にも予測可能なことであって、しかも、簡易課税の適用及び不適用の届出は、一定の時期までに事業者自らがその利害得失等を判断して選択することとされている」（東京高裁）、などと、やたらと納税者が自ら選択したことであるから、その結果は納税者が甘受すべきものという論理が展開されているのである。津地裁判決も東京地裁判決と高裁判決を合体させた集大成のようなもので、同様の論法である。いわゆる自己責任論である。

しかし、自己責任が成立するには、納税者に対し、十分な情報が与えられていることが前提でなければならない。制度に関する十分な理解と知識がなければ、的確な判断はできない。ここで取り上げたような訴訟が提起されているということ、さらには津地裁の事案

のように、平成24年に至ってもまだこのような訴訟が提起されているという事実は、簡易課税制度にまつわる納税者の利害得失について、納税者の間に十分な理解と知識が浸透していないことの証左ではあるまいか。もっとも、これら原告は単に将来の課税売上や課税仕入の推移についての見込みを誤っただけで、後から考えて有利な方を主張しているにすぎない、という見解もあろう。しかし、そうではあるまい。原告らは、あくまでも、簡易課税を選択したことで本則課税の場合よりも多額の納税をしなければならなくなることもあり得るといふ、まさに「制度自体に内在する」問題に対する理解が不足していたために、このような訴訟の提起を決意したものと考えられる。その意味で、これらは単なる見込み違いではなく、税法に関する誤解なのである。

前掲東京地裁判決は、簡易課税にまつわる利害得失について「一般的に予測可能」と言い、前掲東京高裁判決は「一般的にも予測可能」と言い、津地裁に至っては、ご丁寧にもこれら両方の表現を用いているが、一般的な納税者にとって、簡易課税を選択する方がかえって不利になることがあるなど、裁判所がいうほど「予測可能」なことであるのか、疑問である。多くの納税者は、実際にそのような事態を体験して初めて理解したのではあるまいか。

要するに、国が納税者に対し、簡易課税制度について十分な説明をしていないために、それが納税者の理解の不足をもたらして、問題を発生させているのではないかと思われるのである。

このような、制度に対する理解の不足から納税者に混乱をもたらしている現象として、事業者が過去に提出した簡易課税制度選択届

出書の効力の問題がある。

4 過去にした簡易課税制度選択届出の効力

今日では、大半の税理士が当たり前の知識として有していることであるが、事業者が過去に提出した簡易課税制度選択届出書の効力は、簡易課税制度選択不適用届出書を提出しない限り消滅せず持続する。しかし、過去には税の専門家たる税理士の中にもこのことを意識していなかった人は多くいたであろうし、今日でも税理士に相談しなければ、大抵の納税者は意識していないであろう⁽¹⁹⁾。

そこで、過去に提出した簡易課税制度選択届出の効力が思いがけず生きていたために課税庁との間で紛争となった事例が多発している。

(1) 裁決例

(i) 平成8年6月27日裁決⁽²⁰⁾

審査請求人は、平成元年3月9日に課税事業者届出書と簡易課税制度選択届出書を提出していたが、平成5年2月22日に消費税の納税義務者でなくなった旨の届出書を提出し、その後、平成5年12月24日に課税事業者選択届出書を提出した。なお、簡易課税制度選択不適用届出書は提出していない。審査請求人は、平成6年課税期間の消費税額を本則課税を適用して計算して申告したところ、課税庁は簡易課税制度を適用して更正処分を行なった。

審査請求人は、簡易課税制度は中小事業者に対する消費税額の計算の特例であるので、課税事業者でなくなればその適用を受ける意味がなくなり、また、免税事業者に該当する者に課税事業者の選択を認めているのは、課税仕入れに係る消費税額が課税売上げに係る消費税額を上回る場合に消費税の還付が受けられるようにする趣旨によるものであるから、消費税の納税義務者でなくなった旨の届出書を提出するのに伴い、簡易課税制度選択届出の効力も同時に失効する、と主張した。

(ii) 平成11年7月5日採決⁽²¹⁾

これも同様の事案であり、審査請求人は、過去に提出した簡易課税制度選択届出の効力は、納税義務者でなくなった旨の届出書の提出により失効すると主張した。

上記いずれの裁決例においても、審査請求人の主張は斥けられている。確かに、消費税法のどこを読んでも、納税義務者でなくなった旨の届出をすれば、過去にした簡易課税制度選択届出の効力がなくなる、との規定は見当たらないし、そのように解される根拠となる規定もない。したがって、これら裁決例における審査請求人の主張が斥けられたのは当然といえる。

しかし、事業者が簡易課税制度選択届出書を提出した後に免税事業者となり、再び課税事業者に復活する場合に、過去に提出した簡易課税制度選択届出書の効力がそのまま生きている、ということに思いが到る納税者がど

(19) もっとも、課税売上高が免税点近くの水準で推移しているために、課税事業者になったり免税事業者になったり、を繰り返している事業者や、そのような事業者を顧問先に持つ税理士は、この問題を意識する機会に恵まれたといえる。

(20) 国税不服審判所・公表裁決事例集《裁決書(抄)》

(http://www.kfs.go.jp/service/JP/51/42/index.html〔最終確認日：2015年4月10日〕)参照。

(21) 国税不服審判所・公表裁決事例集《裁決書(抄)》
(http://www.kfs.go.jp/service/JP/58/20/index.html〔最終確認日：2015年4月10日〕)参照。

れほどいるであろうか。一度免税事業者となった事業者が課税事業者に復活するのは、多額の設備投資をした場合であろうから、課税事業者に復活する事業者は、多くの場合、消費税の還付を受けようと思って本則課税を適用して税額を計算して申告する。それなのに、思いがけず課税庁から、あなたは簡易課税を選択しているから納税してください、などと言われるのである。大抵の事業者は自ら過去に簡易課税制度選択届出書を提出していたことなど忘れていであろうから、その際の納税者の混乱ぶりは想像に難くない。このような事態が生じることは、「一般的に予測可能」であろうか。もし消費税法の条文を一通り読んだだけで、このような問題があることを看破する人がいたなら、その人は天才ではなかろうか。特殊な才能を持つ人でなければ見抜けない高度な罫のようなものである。大抵の納税者は、実際にこの状況に遭遇して初めて、消費税法の規定によると一度提出した簡易課税制度選択届出書の効力がそのまま持続することになっているのを知るのである²²⁾。

もう一つ、納税義務者でなくなった旨の届出書を提出した事案ではないが、似たような事案があるので紹介する。

(iii) 平成13年11月30日判決²³⁾

審査請求人は、過去に簡易課税制度選択届出書を提出していた免税事業者であるが、消費税等の還付を受ける目的で課税事業者選択届出書を提出し、本則課税を適用して税額を計算して申告した。なお、審査請求人は、課税売上高が免税点以下となった際に、納税義務者でなくなった旨の届出書は提出せず、単に消費税等の確定申告書を提出しなかった。

審査請求人は、課税期間中に設備投資を予定していたので、当該設備投資に係る金額に

対する消費税等の負担分の還付を受ける目的で本則課税を適用して確定申告書を提出したものであるから、消費税等の還付を受けられないのであれば、課税事業者選択届出書の提出は自己の意思に反したものとなるので、その取下が認められるべきであると主張した。

この審査請求人は、納税義務者でなくなった旨の届出書は提出していないが、先の2つの裁決例の場合と状況は同じである。

これら審査請求人は、いわば罫に嵌って悲鳴を上げているのであるが、現行法を前提とする限り、その主張が容れられる余地はないといわざるを得ないのである。

(2) 税理士に対する責任追及

ところで、この分野では、税理士に対する損害賠償請求の訴訟はあまり見られないようであるが、それは、税理士に過失責任が認められないからではなく、税理士職業賠償責任保険により保険金が支払われて終わる事案が多いからと考えられる。

株式会社日税連保険サービスによれば、2012年度における税理士職業賠償責任保険の事故件数は281件であるが、そのうち消費税に関するものが132件で、全体の47%を占めている。そして、そのうち50件が、簡易課税制度選択不適用届出書の提出失念である。そして、保険事故の事例として、税理士が関与開始時において、過去に簡易課税制度選択届出書が提出されていたことの確認を怠り、その結果

²²⁾ 前掲千葉地判平13・11・30も、同様に、納税義務者でなくなった旨の届出により簡易課税選択届出の効力が消滅したと誤解していた事案である。

²³⁾ 国税不服審判所・公表裁決事例集《裁決書(抄)》
(<http://www.kfs.go.jp/service/JP/62/32/index.html>〔最終確認日：2015年4月10日〕)参照。

簡易課税制度選択不適用届出書の提出を失念した、という事案が紹介されている²⁴⁾。このことからすれば、税理士が、過去に簡易課税制度選択届出書が提出されていることの確認を怠ったために簡易課税制度選択不適用届出書を提出せず、本則課税で申告したところ否認されて、顧客から損害賠償を請求される事案が多発していることが窺われる。税の専門家である税理士にとっても、陥り易い罠なのである。

IV 税理士泣かせの簡易課税制度

過去に提出した簡易課税制度選択届出書の効力の問題は、納税者の有利選択の問題とは異なる。しかし、上述のように、2012年度の税理士職業賠償責任保険の事故件数132件のうち、課税事業者になるか否か及び簡易課税を選択するか否かに関する事故件数は全体で102件に及ぶ²⁵⁾。

この数字は、訴訟に至らずとも、いわゆる有利選択に失敗したために税理士が顧客から責任を追及されることが多いことを意味していると考えられる。税理士は、制度の選択という問題に常に神経を使わなければならない状況に置かれているわけである。しかし、顧

客の将来の事業計画などに常に注意を払い、簡易課税と本則課税のいずれを選択する方が有利かを的確な予測に基づいて判断することを要求されるのは大変な負担である²⁶⁾。前掲東京地裁平成8年12月4日判決は、課税事業者を選択すべきか否かという問題について、「事業者の将来の事業計画を綿密に調査・吟味して決すべき微妙な問題」と表現したが、これは簡易課税を選択すべきか否かについても同様である。もとより税理士は税法の専門家ではあっても、予知能力者ではない。顧客の課税売上と課税仕入れの将来にわたる推移を正確に予測することなど困難なのに、結果的に有利選択に失敗すると、顧客から損害賠償を請求されるのである。

しかし、これは簡易課税制度の本来の趣旨に鑑みるなら、いささか奇妙なことと思われる。というのは、簡易課税制度は中小事業者の事務負担の軽減を図る制度である。その制度趣旨からすれば、同制度はそもそも有利選択に馴染むものではない。簡易課税の選択が、いわゆる事前届出制になっているのは、簡易課税を選択すべきか否かを決するにつき、いずれが有利か不利かで選択すべきものではないとされているからである²⁷⁾。しかるに有利選

24) 株式会社日税連保険サービスHP (<http://www.zeirishi-hoken.co.jp/>〔最終確認日：2015年4月6日〕) 参照。

25) 株式会社日税連保険サービスHP・前掲注24) 参照。

26) 敢えて誰のブログであるかは明示しないが、ある税理士のブログに簡易課税制度の廃止を提言するものがあるが、そこに「そうならば我々税理士も簡易課税を選択するかどうかで頭を悩ませることもなくなりますし、賠償の恐怖にビクビクしながら日常業務を進める必要もなくなります。」との記載が見られる。税理士諸先生方の苦労が滲み出ている。

27) 平成8年2月29日の衆議院予算委員会第二分科会の議事録に、尾原政府委員の次のような発言が記録されている。この発言は、課税事業者の選択届け出や簡易課税制度の選択届け出の提出期限を延長してもいいのではないかとという質問に対する回答であるが、「実は、この中小事業者の特例措置、免税点制度やら簡易課税制度でござりますが、これは、事務負担を軽くしようということから設けられているものでございまして、ある制度をとったから納付税額が有利になるか不利になるかということで届出書の是非を判断していただくという性格の制度ではないというふうにも理解しているわけでございます。」

択に失敗した税理士は、顧客から責任を追及される。これは矛盾ではないかと思われるのである。ところが我が国の立法者も裁判所もこれを矛盾とは考えていないようである。おそらく、これが矛盾ではない、というのは、以下のような論理によるものであろう。即ち、もとより簡易課税制度は中小事業者の事務負担の軽減を図るものであり、有利選択に馴染むものではない。したがって、納税者の有利選択に便宜な制度である必要はない。したがって、事前届出制という非常に使い勝手の悪い制度であっても一向に構わない。そこで、いかに使い勝手の悪い制度であっても、ひとたびそのような制度として創設された以上、その制度の下で有利選択をするか否かは納税者の勝手であり、有利選択は自己責任においてなされるべきものである。即ち、制度の選択にまつわる利害得失は納税者が自ら判断すべきことであり、その結果は自らのしたこととして甘受すべきで、制度を批判すべきではない。己が気を付けるべきことである。そうであればこそ、納税者に助言・指導すべき職務のある税理士には重い責任が課せられる。税理士は適正な申告をすべき職務を負うのみならず、依頼者の利益を図る義務がある²⁸。したがって、有利選択に失敗した税理士が責任を追及されるのは当然である、というものである。

こうして論理を辿ると、確かに矛盾はしていない。

しかし、特に職務怠慢というのではなく、誠実に職務に従事している税理士が、常に顧客からの損害賠償の恐怖に怯えながら業務を行わなければならないというのは、いかにも健全ではない。例えば、事故を誘発し易い危険な道路を作っておきながら、「事故防止は

各運転手の自己責任である」との論理の下で、なんら改善せずに放置するような道路行政は許されるであろうか。税法の立法も同じことである。納税者が後から利害得失を考えて有利選択できるような制度にする必要がないとしても、税理士職業賠償責任保険の事故が多発するような制度を放置することが、はたして妥当であろうか。

なお、税理士に対する損害賠償請求の訴訟においては、税理士勝訴の事案が多い。しかし、税理士が責任を負わされるにしても、結局のところ納税者が損失を被るにしても、いずれにせよ事態は同じことである。どちらにせよ、現行制度の下で有利選択に失敗して、しかも国を相手に訴訟をしても救済されずに憤慨している納税者が大勢いるということに帰着するである。

V 「有利選択」の失敗というべきか？

これまで、簡易課税制度を選択した結果、本則課税よりもかえって不利になってしまうことを、納税者の「有利選択」の失敗の問題として論じてきた。

しかし、そもそもこれを「有利選択」の問題として捉えること自体が妥当なのか、疑問である。というのは、従来、簡易課税制度に対する批判としては、益税批判ばかりが論じられてきた²⁹が、簡易課税制度はあくまでも例外的な措置であり、本則課税こそが文字通り本来的な制度である。そうであれば、簡易課

²⁸ 税理士の顧客に対する損害賠償義務を認めた東京高判平7・6・19判例時報1540号48頁は、税理士には、「税理士法上の義務として、法令に適合した適切な申告をすべきことは当然であるが、法令の許容する範囲内で依頼者の利益を図る義務があるというべきである。」と明言した。

税を選択することにより、本則課税を選択していれば受けられるはずであった消費税の還付を受けることができなかつたり、余計な税金の納付を強いられるのなら、それは、納税者の財産が国によって不当に奪われているということになるのではあるまいか。したがって、これは「いずれが有利か不利か」などという問題ではなく、納税者の財産権が侵害されているのだといえる。

また、そもそも仕入税額控除の制度は、課税の累積を防止するためのものであり、それにより「消費税」は附加価値税たる性質を持ち得るのであるから、「それは、『消費税』の最も重要な要素の1つである。」²⁹⁾といわれるごとく、仕入税額控除は我が国の消費税法の本質的制度である。したがって、本来なされるべき仕入税額控除がなされないのは消費税の本質に反することである。

さらにまた、納税者が多額の仕入税額を負担したにもかかわらず、それが無視されるというのは、その納税者に担税力を超える税負担を強いる結果ともなる³⁰⁾。

したがって、納税者が本則課税を選択すべき場合に簡易課税を選択することは、たまたま有利選択に失敗したのではなく、本来なすべき制度の選択を誤ったということになる。

しかも、これまで見てきたように、選択を誤った納税者が国を相手に訴訟を提起しても、

救済される例はない。現行法の下では、国を相手にした訴訟で納税者が勝訴する機会はないのである。このように、誤った選択をした納税者を救済する方途を定めていない現行制度には重大な欠陥があるといわざるを得ないのである。

VI 別の観点からの批判

簡易課税制度に対しては、さらに他の観点からも批判がなされている。

1 例外的措置としての位置付け

既に述べたように、簡易課税制度は例外的措置である。そこで、納税者がこの制度の適用を取って止めて原則的課税である本則課税に戻ろうとするのを、法によって制限すべき理由があるのか、という問題である。

(1) いわゆる事前届出制の問題

まず、事前届出制の問題、即ち、簡易課税制度選択不適用届出書を同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ぬとすることに、どれほどの必要性があるか疑問である。

簡易課税を選択するのは、事務負担の軽減を図るため、というのは制度趣旨からの建前論にすぎず、実際には多くの事業者は、単に簡易課税の方が税負担が軽いから選択してい

²⁹⁾ 例えば、消費税法の立法行為を憲法違反であるとして当時のサラリーマン新党の青木茂最高顧問らが提起した国家賠償請求訴訟（東京地判平2・3・26判例時報1344号115頁）や、会計検査院『『消費税の簡易課税制度について』に関する会計検査院法第30条の2の規定に基づく報告書（要旨）』（平成24年10月。http://www.jbaudit.go.jp/pr/kensa/result/24/pdf/241004_youshi_1.pdf〔最終確認日：2015年4月6日〕）も、簡易課税制度の益税問

題には言及しているが、同制度を選択することにより損税が生じる問題のあることには言及していない。

³⁰⁾ 金子宏『租税法〔第19版〕』（弘文堂・2014年）678頁。

³¹⁾ この点は、本文中に前述したとおり、平成26年12月13日開催の中部地区研究会において、伊藤雄太会員による指摘があった。

るのが実情である。そうであれば、本則課税に対応できるだけの態勢を整えている事業者が、課税期間途中で簡易課税の選択を止めて本則課税に戻るのは、本来の姿に戻ることであるから、それを阻止すべき理由はない。

(2) いわゆる2年縛りの問題

また、簡易課税制度選択不適用届出書を、簡易課税制度の適用を開始した課税期間の初日から2年を経過する日の属する課税期間の初日以降でなければ提出できない、とすることも必要であろうか。

これは、簡易課税と本則課税のいずれが税負担が軽いかを比較して簡易課税を選択することは消費税制度に対する信頼を損ない、簡易課税制度に対する益税批判を強めているとの考えを踏まえ、税負担を比較して判断することある程度防止するためであるといわれている³²⁾。

しかし、これこそ実態を無視した机上の空論といわざるを得ない。実際には多くの納税者が税負担を比較して判断しているのであるし、その選択を誤った税理士は損害賠償を請求されているのである。このような実態無視の空論が制度設計の基礎となっているのなら、それはあまりに不合理である。

2 事業者の経済活動にもたらす歪み

また、現行制度の下では、事業者は新たに簡易課税を選択する場合は向こう2年間の、それ以外の場合は向こう1年間の設備投資を含めた事業計画を具体的に検討する必要がある。そのため、業績が伸びて設備投資をすべきと一般的と考えられる場合にも、設備投資を控えたり延期する、という行動が誘引される³³⁾。このように、事業者が、簡易課税制度の

適用を受けるために事業規模を抑制・縮小したり、あるいは、みなし仕入率を睨んで税負担の軽い事業に鞍替えする、ということも考えられる。即ち、簡易課税制度は事業者の事業活動に歪みをもたらしているのである。

3 制度趣旨に沿わない複雑性

さらに、現行の簡易課税制度は複雑であり、事務の簡素化という趣旨に沿わないものになっている。

即ち、事業者は、自らの事業がどの事業区分に該当するか判断しなければならないが、その判断は必ずしも容易ではない。また、多くの事業者は複数の種類の事業を営んでいるが、その場合の規定は複雑であり、どのみなし仕入率を適用できるかの判断も容易ではない。事業区分該当性を巡る納税者と課税庁との間の紛争が絶えない所以である。

中小事業者の事務負担の軽減を図ることが簡易課税制度の本来の趣旨であるのに、同制度の適用を受ける事業者が、自らに適用されるみなし仕入率の判定に頭を悩まさないといけないというのは誠に不条理な話である。

Ⅶ 拡大する問題

1 複数税率の導入による、さらなる複雑化

現在、複数税率の導入が取り沙汰されている。消費税の税率を上げるからには、軽減税

³²⁾ 松崎也寸志、「将来の消費税制度と効率的な税務執行」税大ジャーナル2号(2005年。https://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/backnumber/journal/02/pdf/03.pdf [最終確認日:2015年4月6日]) 54頁参照。

³³⁾ この点も、前掲注³¹⁾の中部地区研究会において、伊藤雄太会員による指摘があった。

率を導入すべきことは、その通りであるにしても、それにより、現行のみなし仕入率のままで簡易課税制度を適用することは困難になる。いきおい、さらに複雑な制度に改定せざるを得なくなるであろうが、そうなると、ますます事務負担の軽減を図るという制度趣旨から離れていくことになる。この点を、簡易課税制度の廃止論を展開するひとつの理由にあげる見解もある³⁴。

もっとも、中小事業者の納税事務の負担軽減のための制度はやはり必要であるとし、簡易課税制度をより簡素な制度にすべきであるという声もある。しかし、簡易課税を選択する多くの事業者は、事務負担の軽減という目的のためではなく、単に税負担を軽くするために選択しているというのが実情であるから、簡易課税制度を維持する必要性は必ずしも高くはない。簡素な制度にして存続するよりも、いっそ廃止した方が簡潔である。

2 簡易課税制度廃止論

現状において批判が多く、将来さらにその存在理由に疑問が示されるであろう簡易課税制度であるが、単に使い勝手が悪い、というだけでなく、その憲法適合性にも疑問符が付く。

即ち、憲法の定める平等原則が、租税立法において、各納税者の税負担が、それぞれの担税力に応じたものになるように立法することを要求しているとするなら、担税力を超える税負担を強いる立法は平等原則違反となる。多額の仕入税額を負担した事業者が実額で仕入税額控除できないのは、その事業者に担税力を超える税負担を強いる結果となることは前述した。

また、本則課税を適用した本来的な仕入税

額控除ができないのは、財産権の侵害となり得ることも前述したとおりである。

このように、簡易課税制度は、憲法が定める原則と権利を侵害する契機を孕んだものといえるのである。かく解するなら、簡易課税制度を維持すべき理由はないのである。

VIII 免税点制度について

免税点制度についても、簡易課税制度と同様、いわゆる事前届出制の問題がある。課税事業者を選択していたなら消費税の還付を受けられたのに、その機会を逸することがあるという状況は、簡易課税制度の誤選択と全く同じものである。

また、複数税率の導入に伴い、インボイス方式への移行の必要性が唱えられているが、そうなれば、インボイスを発行できない免税事業者が取引から排除されるということが、以前から指摘されている。

そうであるなら、免税点制度もまた廃止すべきものではなからうか。あるいは、全面的な廃止が過激というなら、ほとんど趣味に近いような、実質的に事業とはいえないような規模の業務のみを消費税の世界から排除すべく、例えば、対象を自然人に限り、免税点も100万円程度に下げるとも検討されて良いと思われる。

IX 基準期間と課税期間

また、基準期間と課税期間との懸隔の問題がある。

基準期間を課税期間の前々年又は前々事業年度としたのは、消費税が転嫁を予定している税であることに鑑みて、課税期間の当初か

³⁴ 松崎・前掲注③261頁参照。

ら事業者が当該課税期間における納税義務の免除の有無について確定的な判断をもって取引することが可能となるように、当該課税期間の当初の時点において確実に課税売上高を把握できる前々年又は前々事業年度を基準期間と定めたものである³⁵。この理由自体は理解できるものである。

しかし、基準期間の課税売上高と課税期間の課税売上高とが大きく異なることもあり得る。そのような場合にまで、形式的に基準期間の課税売上高によって免税事業者となるか否かが判定されることに、一般の納税者が素朴な疑問を抱くのは当然ともいえる。

鳥取地裁平成12年5月16日判決³⁶の原告は、まさにその不合理性を指摘し、免税事業者となるか否かは基準期間の課税売上高ではなく、当該課税期間の課税売上高によって判定すべきであると主張した。

この原告の主張は、現行法に照らせば全く無理なものであるが、原告が提示した疑問には耳を傾けなければならない。

基準期間と課税期間とで課税売上高の乖離が大きい場合もあるのだから、より柔軟な制度設計が求められるのではなかろうか。

X おわりに

以上、免税点制度と簡易課税制度の存在理

由につき、批判的な検討を試みた。

とはいえ、たとえば私個人の事情をいえば、みなし仕入率の適用による益税を大いに享受しているというのが現状である。弁護士が実額で仕入税額控除をしたなら、50パーセントの仕入率など到底あり得ない。もし簡易課税制度が廃止されたなら、私の事務所の経営に打撃となる。しかし、そんなことを言っているはいけないのである。

今どき、中小零細事業者でも、帳簿の作成・保存、請求書等の保存はできているのが一般であろう。そのためもあって簡易課税制度が多くの場合、事務負担の軽減のためというよりは税負担の軽減のために選択されている実情にあり、本来の制度趣旨から逸脱している。また、同制度は、納税者の誤選択による紛争が多発するという使い勝手のきわめて悪い制度となっていて、しかも選択を誤った納税者は現行法の下では救済されることがない。その結果、憲法違背の疑いがある。

かれこれ考えあわせると、同制度の存在理由に疑義があるといわざるを得ないのである。

³⁵ 同旨、鳥取地判平12・5・16 (Westlaw Japan (文献番号2000WLJPCA05166002))。

³⁶ 前掲注³⁵参照。