

みなし仕入率の適用と事業区分が争われた事例

—歯科技工士事件—

ファルクラム代表 酒井克彦

5

I 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たX(原告・被控訴人・上告人)が、
自己の営む歯科技工業(本件事業)が消費税法施行令57条5項3号に定める第三種事業
(製造業)に該当し、みなし仕入率が100分の70であるとして、消費税および地方消費税
10 (消費税等)の申告をしたところ、国Y(被告・控訴人・被上告人)からXの事業は同項4
号に定める第五種事業(サービス業)に該当し、みなし仕入率は100分の50であるとして、
消費税等の各更正処分および過少申告加算税の各賦課決定を受けたことから、これを不服
として提訴した事例である。

なお、Xは、自ら原材料を仕入れ、歯科医師の指示書に従って、患者の歯の石こう型に適
15 合する歯科医療用の補てつ物等(以下「歯科補てつ物等」という。)を製作し、歯科医師に
納品している。また、修正、作り直しが必要な場合であっても、もっぱら歯科医師の指示に
従って修正、作り直しをするのであって、Xが患者に直接接する機会はない。すなわち、X
は、歯科医師との間で歯科補てつ物等の製作納入に関する契約を締結しているのであって、
患者との間には何ら契約が締結されることはないと主張した。

20

ア Xは、自ら、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(プラスチックの一種)、セラミック、シリコン等の原材料を仕入れて
いるが、歯科医師が材質の維持にこだわる場合(高価な金合金などの場合が多い。)には、
当該歯科医師から原材料として高価な金属の提供を受けることもある。

25 イ Xは、歯科医師から、歯科医療用の補てつ物の製作を依頼されたときは、送付された材
質等の指示書に従い、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、凝固した後に取り出してバリを除去したり、研磨させ
たりして完成させる。

Xは、そのほか、歯の修復物の作成にセラミックが必要となる場合には、電気炉を用い
30 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。

Xは、完成した補てつ物等を歯科医師に納入し、歯科医師は納入された補てつ物を患者
の歯にはめ込んだり、かぶせたりして装着するが、修正ないし作り直しが必要な場合には、
再度、歯科医師からの指示書に従って行う。したがって、Xが患者に直接接する機会はなく、
35 もちろん患者との間に何らかの契約が締結されることはない。

なお、Xは、特定の歯科医師との間で専属契約を締結しているのではなく、複数の歯科

医師との間で契約を締結している。

〔設問〕

- 40 Xの本件各課税期間におけるみなし仕入率は、100分の50（Yの主張）か、100分の70（Xの主張）か。

〔参考条文〕

45 消費税法施行令57条《中小事業者の仕入れに係る消費税額の控除の特例》

次項及び第3項に定めるもののほか、法第37条第1項に規定する政令で定める事業は、次の各号に掲げる事業とし、同項に規定する政令で定める率は、当該事業の区分に応じ当該各号に定める率とする。

- 一 第一種事業 100分の90
- 50 二 第二種事業 100分の80
- 三 第三種事業 100分の70
- 四 第五種事業 100分の50

(略)

5 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。

- 55 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2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

- 60 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。)

- 65 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3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。)

- 70 五 第四種事業 前各号に掲げる事業以外の事業をいう。

(略)

6 前項第1号の卸売業とは、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うものとし、同項第2号の小売業とは、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号に掲げる事業以外のものをいうものとする。

75

(平成7年12月25日付け課消2-25ほか。ただし、平成14年9月25日付け課消1-40ほかによる改正前のもの)

消費税法基本通達13-2-4《第三種事業及び第五種事業の範囲》

80 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、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。…)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

85 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するのであるから留意する。

90 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、第三種事業の建設業に該当することとなる。

95

(平成7年12月25日付け課消2-25ほか。ただし、平成14年9月25日付け課消1-40ほかによる改正後のもの)

消費税法基本通達13-2-4《第三種事業及び第五種事業の範囲》

100 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、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。…)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

105 むね日本標準産業分類(総務省)の大分類に掲げる分類を基礎として判定する。

この場合において、サービス業等とは、日本標準産業分類の大分類に掲げる不動産業、情報通信業、運輸業、飲食店・宿泊業(飲食店に該当するものを除く。)、医療・福祉、教育、学習支援業、複合サービス事業及びサービス業(他に分類されないもの)をいうものとする。

110 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。

115 (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、第三種事業の建設業に該当することとなる。

● **日本標準産業分類による歯科技工所の分類**

120 平成5年10月改訂（第10回改訂）に係る日本標準産業分類は、同年10月4日に告示され、平成6年4月1日以降平成14年9月30日以前の統計の表示に適用されていたところ、同分類では、歯科技工所は、大分類Lーサービス業、中分類88ー医療業、小分類886ー歯科技工所、細分類8861歯科技工所に分類されていた。

125 平成14年3月改訂（第11回改訂）に係る日本標準産業分類は、同年3月7日に告示され、同年10月1日以降の統計の表示に適用されているところ、同分類では、歯科技工所は、大分類Nー医療、福祉、中分類73ー医療業、小分類736ー医療に附帯するサービス業、細分類7361歯科技工所に分類されている。

130 なお、歯科技工士法によれば、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（同法17条）、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（同法18条）。