

会計検査院法第30条の2の規定に基づく報告書

「消費税の簡易課税制度について」

平成24年10月

会計検査院

消費税の簡易課税制度は、中小事業者の事務負担に配慮して、事務の簡素化を図るために設けられたものである。

消費税は、平成元年4月に導入されてから20年以上が経過しており、消費税に対する国民の信頼性等を向上させるために、簡易課税制度の適用対象となる基準期間における課税売上高の上限額の引下げによる適用範囲の見直しやみなし仕入率の事業区分の細分化によるみなし仕入率の水準の見直しが行われてきているが、17年度から22年度までの間における簡易課税制度適用者の割合は個人事業者が60%強、法人が30%弱とほぼ横ばいで推移している。また、みなし仕入率が課税仕入率を上回ってかい離している場合には、価格を通じて消費者が負担している消費税相当額のうち国庫に納付されない部分が事業者に残ることとなり、いわゆる益税が発生すると言われている。そして、このような益税の発生は、消費税に対する国民の信頼性を損ねることとなる。

本報告書は、消費税に関する国民の関心が高い中で、以上のような状況等を踏まえて、消費税の簡易課税制度について検査を実施して、その状況を取りまとめたことから、会計検査院法（昭和22年法律第73号）第30条の2の規定に基づき、会計検査院長から衆議院議長、参議院議長及び内閣総理大臣に対して報告するものである。

平成24年10月

会計検査院

目次

1	検査の背景	1
	(1) 消費税の仕組み	1
	(2) 簡易課税制度の概要	1
	(3) 新設法人における納税義務と簡易課税制度	3
	(4) 法人の合併又は分割があつた場合の事業者免税点制度及び簡易課税制度 の適用	3
	(5) 消費税等の経理処理の方式と簡易課税制度適用による消費税等差額	4
	(6) 簡易課税制度についての見直しの状況	4
2	検査の観点、着眼点、対象及び方法	5
	(1) 検査の観点及び着眼点	5
	(2) 検査の対象及び方法	6
3	検査の状況	7
	(1) みなし仕入率と課税仕入率の状況	7
	(2) 過去に本則課税を適用してその後簡易課税制度を適用している事業者の 状況	11
	(3) 多額の課税売上高を有する法人の簡易課税制度適用状況	14
4	所見	17

消費税の簡易課税制度について

検査対象	財務省、東京国税局、44税務署	
簡易課税制度の概要	中小事業者の事務負担に配慮して、事務の簡素化を図るために、事業者の選択により、課税売上げに係る消費税額を基礎として、課税仕入れに係る消費税額を簡易な方法により計算する制度	
検査の対象とした事業者数	4,699事業者	
簡易課税制度を適用して計算した納付消費税額が推計納付消費税額に対して低額となっている事業者数及び低額となっている納付消費税額の推計額	3,742事業者	21億7647万円（平成19年度～23年度）
簡易課税制度を適用して計算した納付消費税額が推計納付消費税額に対して高額となっている事業者数及び高額となっている納付消費税額の推計額	957事業者	2億2712万円（平成19年度～23年度）

1 検査の背景

(1) 消費税の仕組み

消費税は、消費税法（昭和63年法律第108号）に基づき、製造、卸売、小売等の各段階の売上げに課税され、その税相当額が順次価格に織り込まれて転嫁され、最終的には消費者が負担することが予定されている。そして、消費税法は、前段階で課税されている消費税が各段階で二重、三重に累積的に課税されないように、課税売上げに係る消費税額から課税仕入れに係る消費税額を控除する仕組みを採っている。消費税の納税義務者は、国内において課税資産の譲渡等を行う事業者となっている。

（注1） 事業者 個人事業者及び法人

(2) 簡易課税制度の概要

課税売上げに係る消費税額から控除できる課税仕入れに係る消費税額は、原則として、課税売上げに対応する課税仕入れに係る消費税額とされている（以下、課税売上げに係る消費税額からこの課税売上げに対応する課税仕入れに係る消費税額を控除して納付消費税額を算出する計算方法を「本則課税」という。）。

そして、中小事業者の事務負担に配慮して、事務の簡素化を図るために、事業者の選択により、課税売上げに係る消費税額を基礎として、課税仕入れに係る消費税額を簡易な方法により計算できる簡易課税制度が設けられている。

すなわち、課税事業者が、基準期間（^(注2)個人事業者では課税期間の前々年、法人では課税期間の前々事業年度）における課税売上高が5000万円以下である課税期間について、その課税期間の直前の課税期間の末日までに消費税簡易課税制度選択届出書を所轄の税務署長に提出した場合には、本則課税によることなく、その課税期間の課税売上げに係る消費税額から、課税売上げに係る消費税額にその事業者の営む事業の種類区分（以下「事業区分」という。）に応じたみなし仕入率を乗じて計算した金額を課税仕入れに係る消費税額とみなして控除することができることとされている。

（注2） 課税期間 納付する消費税額の計算の基礎となる期間

そして、第1種事業から第5種事業までの事業区分に該当する業種は卸売業、小売業、製造業等、その他事業、サービス業等となっており、みなし仕入率は、90%から50%となっている（表1参照）。

表1 各事業区分に該当する業種及びみなし仕入率

事業区分	第1種事業	第2種事業	第3種事業	第4種事業	第5種事業
該当する業種	卸売業	小売業	製造業等	その他事業	サービス業等
みなし仕入率	90%	80%	70%	60%	50%

注(1) 第3種事業は、農業、林業、漁業、鉱業、建設業、製造業、電気業等をいう。

注(2) 第5種事業は、不動産業、運輸・通信業、サービス業をいう。

財務省の資料によると、課税事業者のうち、簡易課税制度適用者が占める割合は、平成17年度からは、個人事業者が60%強、法人が30%弱とほぼ横ばいで推移している（表2参照）。

表2 消費税の簡易課税制度適用者数等の推移 (単位：万事業者、(%))

区 分		年 度					
		平成17年度	18年度	19年度	20年度	21年度	22年度
個人事業者	課税事業者 ①	162	157	149	146	143	136
	①のうち本則課税適用者 ②	61	59	56	55	55	52
	①のうち簡易課税制度適用者 ③ (割合③/①)	101 (62.3)	98 (62.4)	93 (62.5)	91 (62.0)	89 (61.8)	84 (61.9)
法人	課税事業者 ①	211	210	209	208	206	202
	①のうち本則課税適用者 ②	151	151	151	150	149	146
	①のうち簡易課税制度適用者 ③ (割合③/①)	60 (28.4)	59 (28.2)	58 (27.9)	57 (27.6)	57 (27.5)	56 (27.6)

(3) 新設法人における納税義務と簡易課税制度

小規模事業者の事務処理能力等を勘案して、課税期間に係る基準期間における課税売上高が1000万円以下の事業者は、原則として消費税の納税義務が免除されることとなっている（以下、この消費税の納税義務が免除される仕組みを「事業者免税点制度」という。）。ただし、課税期間に係る基準期間がない新設された法人のうち、事業年度開始の日における資本金の額又は出資の金額が1000万円以上である法人（以下「新設法人」という。）は、課税期間に係る基準期間が存在しない設立2年以内の納税義務は免除されないこととされている。そして、新設法人が、事業を開始した日の属する課税期間に消費税簡易課税制度選択届出書を提出した場合には、その提出があった日の属する課税期間から簡易課税制度が適用できることとされている。

(4) 法人の合併又は分割があった場合の事業者免税点制度及び簡易課税制度の適用

法人の合併には吸収合併と新設合併が、法人の分割には吸収分割、新設分割等があり、その内容は次のとおりとなっている。

ア 吸収合併とは、法人が他の法人とする合併であって、合併により消滅する法人（以下「被合併法人」という。）の権利義務の全部を合併後存続する法人（以下「合併法人」という。）に承継させることをいう。

イ 新設合併とは、二以上の法人がする合併であって、被合併法人の権利義務の全部を合併により設立する法人に承継させることをいう。

ウ 吸収分割とは、法人がその事業に関して有する権利義務の全部又は一部を分割（以下、この事業を分割した法人を「分割法人」という。）後に、他の法人に承継

させる（以下、この事業を承継した法人を「分割承継法人」という。）ことをいう。
エ 新設分割とは、一又は二以上の法人がその事業に関して有する権利義務の全部又は一部を分割により設立する法人に承継させることをいう。

上記のうち、吸収合併又は吸収分割があった場合の事業者免税点制度及び簡易課税制度の適用については、次のとおりとなっている。

事業者免税点制度において、吸収合併に係る合併法人又は吸収分割に係る分割承継法人の基準期間における課税売上高が1000万円を超えるかどうかについては、当該合併法人又は当該分割承継法人の基準期間における課税売上高のみならず、当該吸収合併に係る被合併法人又は当該吸収分割に係る分割法人の課税売上高も考慮して判定することとされている。

一方、簡易課税制度において、当該吸収合併に係る合併法人又は当該吸収分割に係る分割承継法人の基準期間における課税売上高が5000万円を超えるかどうかについては、当該合併法人又は当該分割承継法人の基準期間における課税売上高のみによって判定することとされている。

(5) 消費税等の経理処理の方式と簡易課税制度適用による消費税等差額

事業者が行う取引に係る消費税等（消費税及び地方消費税をいう。以下同じ。）の経理処理には、消費税等の額と当該消費税等に係る取引の対価の額とを区分して経理する税抜経理方式と区分しないで経理する税込経理方式がある。そして、事業者が消費税等の経理処理について税抜経理方式を適用している場合において、簡易課税制度の適用を受けた課税期間に、仮受消費税等の金額から仮払消費税等の金額を控除した金額と納付すべき又は還付を受ける消費税等の額とに差額（以下、この差額を「消費税等差額」といい、当該差額のうち国税である100分の80に相当する額を「消費税差額」という。）が生ずるときは、当該消費税等差額について、法人の場合は法人税の申告において、その課税期間を含む事業年度の益金の額又は損金の額に、個人事業者の場合は所得税の申告において、その課税期間を含む年の総収入金額又は必要経費に、それぞれ算入することとされている。

(6) 簡易課税制度についての見直しの状況

簡易課税制度については、消費税が導入された元年4月以降、消費税に対する国民の信頼性等を向上させるために、これまで三度にわたり簡易課税制度の適用対象となる基準期間における課税売上高の上限額の引下げによる適用範囲の見直しが行われ、また、二

度にわたりみなし仕入率の事業区分の細分化によるみなし仕入率の水準の見直しが行われた。このうち15年度の税制改正においては、事業者免税点制度の適用上限の課税売上高を3000万円から1000万円に引き下げた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て、簡易課税制度の適用対象となる基準期間における課税売上高の上限額を2億円から5000万円に引き下げて制度自体は存置することとされた（図参照）。

図 簡易課税制度の主な制度改正

	(創設時)	(平成3年改正)	(6年秋税制改革等) (9年4月施行)	(15年度改正) (注) (16年4月施行)	(現在)
① 適用上限額 (基準期間における課税売上高)	5億円	4億円	2億円	5000万円	
② みなし仕入率	2区分 90%、80%	4区分 90%、80%、70%、 60%	5区分 90%、80%、70%、 60%、50%		

(注) 事業年度が1年である法人については平成17年3月決算期から、個人事業者については17年分から、それぞれ適用された。

また、「社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための消費税法の一部を改正する等の法律」（平成24年法律第68号。以下「消費税法改正法」という。）が成立して、24年8月22日に公布され、別段の定めがあるものを除き26年4月1日から施行することとされた。そして、消費税法改正法においては、消費税率の引上げなどの措置のほか、税制に関する抜本的な改革及び関連する諸施策に関する措置として、消費税率の引上げを踏まえて、簡易課税制度の仕入に係る概算的な控除率について、今後、更なる実態調査を行い、その結果を踏まえた上で、その水準について必要な見直しを行うことを検討し、速やかに必要な措置を講ずることが定められている。

2 検査の観点、着眼点、対象及び方法

(1) 検査の観点及び着眼点

消費税は本則課税が原則となっていて、元年4月に導入されてから20年以上が経過しており、簡易課税制度の適用対象となる基準期間における課税売上高の上限額の引下げによる適用範囲の見直しやみなし仕入率の事業区分の細分化によるみなし仕入率の水準の見直しが行われてきているが、前記のとおり、17年度から22年度までの間における簡易課税制度適用者の割合は個人事業者が60%強、法人が30%弱とほぼ横ばいで

推移している。また、みなし仕入率が課税仕入率（課税仕入高の課税売上高に対する割合）を上回ってかい離している場合には、価格を通じて消費者が負担している消費税相当額のうち国庫に納付されない部分が事業者に残ることとなり、いわゆる益税^(注3)が発生すると言われている。そして、このような益税の発生は、消費税に対する国民の信頼性を損ねることとなる。

会計検査院は、消費税に関する国民の関心が高い中で、上記のような状況を踏まえて、中小事業者の事務負担に配慮して設けられた簡易課税制度について、有効性等の観点から、有効かつ公平に機能しているかなどに着眼して、①みなし仕入率と課税仕入率の状況はどのようになっているか、②過去に本則課税を適用してその後簡易課税制度を適用している事業者の状況はどのようになっているか、③多額の課税売上高を有する事業者の簡易課税制度の適用状況はどのようになっているか検査した。

(注3) 益税 本報告においては、税抜経理方式を採っていて益金に計上している消費税差額又は推計納付消費税額から簡易課税制度を適用して計算した納付消費税額を控除した金額を益税としている。

(2) 検査の対象及び方法

検査に当たっては、計算証明規則（昭和27年会計検査院規則第3号）に基づき会計検査院に提出された証拠書類等により書面検査を行うとともに、23年12月から24年5月までの間に東京国税局^(注4)及び44税務署^(注5)において、上記の①から③までの検査項目に応じて、簡易課税制度を適用している3,075法人、1,624個人事業者、計4,699事業者を抽出して、消費税の確定申告書等によりその内容を分析するなどして会計実地検査を行った（表3参照）。また、財務省において、みなし仕入率に関する実態調査の内容を聴取するなどして会計実地検査を行った。

(注4) 東京国税局 国税局は、大規模納税者等について、自ら賦課徴収を行っていることから、多額の課税売上高を有する法人を抽出するに当たって検査対象とした。

(注5) 44税務署 村山、桐生、川口、西川口、浦和、春日部、新潟、千葉東、千葉南、市川、成田、麴町、神田、日本橋、芝、目黒、北沢、渋谷、中野、杉並、豊島、板橋、葛飾、江戸川北、武蔵野、横浜中、保土ヶ谷、横浜南、緑、川崎北、藤沢、小田原、相模原、大月、昭和、中川、豊橋、東、豊能、八尾、東大阪、尼崎、松山、博多各税務署

表3 検査の対象とした事業者

事業者の態様		法人	個人事業者	計
①	全体の課税売上高のうち、一つの事業の課税売上高の割合が90%超となっている事業者	1,040	991	2,031
②	過去4年以内（法人）又は過去2年以内（個人事業者）に本則課税を適用したことがある事業者	2,023	633	2,656
③	第1期課税期間又は第2期課税期間に多額の課税売上高（5億円超）を有する事業者	12	-	12
計		3,075	1,624	4,699

3 検査の状況

(1) みなし仕入率と課税仕入率の状況

簡易課税制度は、前記のとおり、課税期間の課税売上げに係る消費税額に事業区分に応じたみなし仕入率を乗じて計算した金額を課税仕入れに係る消費税額とみなして控除することができることとされている。

そして、財務省は、みなし仕入率に関して、消費税の課税事業者における課税仕入率の実態を把握するための調査を実施し、「平成20年度分課税仕入率の実態調査について」として、政府税制調査会に提出している。調査対象者は簡易課税制度適用者330,067事業者（全国の税務署から抽出した4,969法人及び325,098個人事業者）及び本則課税適用者60万5千事業者（国税庁の課税実績による売上1000万円超から5000万円以下の28万2千法人及び32万2千個人事業者）、調査対象期間は法人が20年4月決算期から21年3月決算期まで、個人事業者が20年分である。

現行のみなし仕入率について、財務省は、5年度分の本則課税適用者及び簡易課税制度適用者の双方を含むサンプル調査により把握した業種別の課税仕入率を基に設定したとしているが、財務省の20年度分の調査結果によれば、全ての業種において、本則課税適用者と簡易課税制度適用者を合わせた全体の課税仕入率より簡易課税制度適用者の課税仕入率が下回っているなどの状況となっていた（表4参照）。

表4 みなし仕入率及び課税仕入率（財務省調査）

業種 (事業 区分)	卸売業	小売業	農林水産業	鉱業	建設業	製造業
	(第1種事業)	(第2種事業)	(第3種事業)			
みなし仕入率(%)	90	80	70			
簡易課税制度適用者課税 仕入率(%) (調査対象者数)	82.9 (10,578)	77.4 (36,475)	64.3 (63,089)	60.9 (42)	59.9 (57,867)	58.8 (28,293)
本則課税適用者課税仕入 率(%) (調査対象者数)	93.7 (36,113)	85.1 (135,324)	87.2 (25,607)	97.8 (319)	71.9 (116,272)	71.8 (50,828)
本則課税適用者と簡易課 税制度適用者を合わせた 全体の課税仕入率(%)	87.9	81.4	69.2	77.1	65.0	62.9

業種 (事業 区分)	料理飲食業	金融保険業	運輸・通信業	サービス業	不動産業
	(第4種事業)		(第5種事業)		
みなし仕入率(%)	60		50		
簡易課税制度適用者課税 仕入率(%) (調査対象者数)	60.0 (45,154)	33.8 (1,365)	44.1 (3,730)	38.9 (77,850)	32.0 (5,624)
本則課税適用者課税仕入 率(%) (調査対象者数)	70.0 (60,616)	90.1 (3,560)	78.4 (11,090)	67.6 (139,029)	76.1 (25,888)
本則課税適用者と簡易課 税制度適用者を合わせた 全体の課税仕入率(%)	64.2	47.8	59.5	49.3	42.5

注(1) 簡易課税制度適用者の課税仕入率の試算に当たっては、決算書等の売上原価、販売費及び一般管理費等の必要経費額から、課税仕入れに該当しない額を控除する方法で課税仕入額を把握し、課税仕入れ、非課税仕入れ及び不課税仕入れが混在する可能性のある費目については、一定の基準により案分して試算している。

注(2) 固定資産の取得費は課税仕入れに加算していないが、減価償却費を課税仕入れに加算している。

注(3) 本則課税適用者の課税仕入率は、国税庁の申告実績に基づくものである。

会計検査院においては、検査の効率性を勘案して、直近の課税期間（法人については22年2月から23年1月までの間に終了する課税期間、個人事業者については22年分の課税期間。以下同じ。）を対象として、実際に簡易課税制度を適用している事業者ごとに、その課税仕入率の状況を検査した。そして、複数の事業を行っている事業者の兼業による影響を排除するために、全体の課税売上高のうち、一つの事業の課税売上高の割合が90%超となっている事業者を対象として、1,040法人、991個人事業者、計2,031事業者について、決算書等を基に課税仕入率の平均を試算したところ、事業区分ごとにみなし仕入率と課税仕入率の平均を比較すると、みなし仕入率が全ての事業区分において課税仕入率の平均を上回っていた。その中でも第5種事業（運輸・通信業、サービス業及び不動産業）の法人と個人事業者を合わせた課税仕入率の平均は32.4%となっていて、みなし仕入率50%との開差が顕著な状況となっていた（表5参照）。

表5 簡易課税制度適用者に係るみなし仕入率及び課税仕入率（会計検査院検査）

事業区分 区分		第1種事業	第2種事業	第3種事業	第4種事業	第5種事業
みなし仕入率(%)		90	80	70	60	50
法人 (1,040事業者)	課税仕入率(%) (事業者数)	80.4 (141)	70.9 (133)	60.5 (141)	45.4 (137)	34.6 (488)
個人事業者 (991事業者)	課税仕入率(%) (事業者数)	85.2 (129)	76.4 (131)	64.0 (129)	52.5 (140)	29.3 (462)
計 (2,031事業者)	課税仕入率(%) (事業者数)	82.3 (270)	73.5 (264)	62.1 (270)	48.7 (277)	32.4 (950)

注(1) 簡易課税制度適用者については、申告実績から課税仕入税額を把握することができないため、決算書等の売上原価、販売費及び一般管理費等の必要経費額から、課税仕入れに該当しない非課税仕入れ及び不課税仕入れの額を控除して課税仕入高を把握する方法等により、課税仕入率を試算した。

注(2) 固定資産の取得費は課税仕入れに加算していないが、使用可能期間が1年未満のもの又は取得価額が10万円未満等の少額減価償却資産について、取得価額相当額が必要経費等として把握できる場合には、当該金額を課税仕入れに加算している。

そして、事業者ごとの課税仕入率について、事業区分ごとにみなし仕入率との開差を分析したところ、同じみなし仕入率を適用している事業区分においても、課税仕入率がみなし仕入率を上回っている事業者もいるが、課税仕入率がみなし仕入率を下回っている事業者の方が67.0%から84.9%と多数となっており、第5種事業においては課税仕入率がみなし仕入率を20ポイント超下回っている事業者が全体の49.4%となっていた（表6参照）。

表6 課税仕入率の分布状況

事業区分 区分	第1種事業				第2種事業			
みなし仕入率(%)	90				80			
課税仕入率の範囲 (%)	70 未満	70以上 80未満	80以上 90未満	90 以上	60 未満	60以上 70未満	70以上 80未満	80 以上
法人数①	25	35	59	22	18	35	45	35
個人事業者数②	8	24	57	40	8	22	49	52
計(①+②) ③	33	59	116	62	26	57	94	87
割合(%) (③/④)	12.2	21.8	42.9	22.9	9.8	21.5	35.6	32.9
みなし仕入率未満 の事業者の割合 (%)	77.0				67.0			
事業区分ごとの 事業者数 ④	270				264			

事業区分 区分	第3種事業				第4種事業				第5種事業			
みなし仕入率(%)	70				60				50			
課税仕入率の範囲 (%)	50 未満	50以上 60未満	60以上 70未満	70 以上	40 未満	40以上 50未満	50以上 60未満	60 以上	30 未満	30以上 40未満	40以上 50未満	50 以上
法人数①	37	43	28	33	50	29	36	22	211	112	76	89
個人事業者数②	34	19	28	48	23	25	39	53	259	94	55	54
計(①+②) ③	71	62	56	81	73	54	75	75	470	206	131	143
割合(%) (③/④)	26.2	22.9	20.7	30.0	26.3	19.4	27.0	27.0	49.4	21.6	13.7	15.0
みなし仕入率未満 の事業者の割合 (%)	70.0				72.9				84.9			
事業区分ごとの 事業者数 ④	270				277				950			

注(1) 割合は、少数点第2位以下を切り捨てているため、各項目を合計しても100にならない場合がある。
 注(2) 検査の過程で第5種事業の課税仕入率の平均とみなし仕入率との開差が顕著であることが判明したことから、その傾向をよりの確に把握するため第5種事業の事業者を重点的に検査した。

これらの1,040法人、991個人事業者、計2,031事業者について、簡易課税制度を適用(注6)して計算した納付消費税額が、本則課税を適用したとして試算した推計納付消費税額に対して、低額となっている事業者数及び金額は1,583事業者で5億0352万余円、高額となっている事業者数及び金額は448事業者で6753万余円となっていた(表7参照)。

- (注6) 1,040法人、991個人事業者、計2,031事業者について、簡易課税制度を適用した課税期間において本則課税を適用したとして納付消費税額を推計する方法は、次のとおりとした。
- ① 税抜経理方式を採っていて消費税等差額を計上している事業者は、消費税差額と簡易課税制度を適用して計算した納付消費税額の合計額
 - ② 税抜経理方式を採っているが消費税等差額を計上しているかどうか明確ではない事業者及び税込経理方式を採っている事業者は、損益計算書等の売上原価、販売費、一般管理費等の必要経費額から、課税仕入れに該当しない非課税仕入れ及び不課税仕入れの額を控除して課税仕入高を把握するなどして試算

表7 簡易課税制度を適用して計算した納付消費税額と推計納付消費税額の比較

区 分		法 人		個人事業者		計	
		事業者数	金 額 (千円)	事業者数	金 額 (千円)	事業者数	金 額 (千円)
簡易課税制度を適用して計算した納付消費税額の方が推計納付消費税額より低額となっている事業者数及び金額	推計納付消費税額①	840	841,203	743	631,952	1,583	1,473,155
	納付消費税額 ②		549,312		420,317		969,629
	差引 (①-②) ③		291,891		211,634		503,526
簡易課税制度を適用して計算した納付消費税額の方が推計納付消費税額より高額となっている事業者数及び金額	推計納付消費税額④	200	99,855	248	84,115	448	183,970
	納付消費税額 ⑤		138,859		112,647		251,507
	差引 (④-⑤) ⑥		△39,004		△28,532		△67,537
計 (③+⑥)		1,040	252,886	991	183,102	2,031	435,989

(注) 簡易課税制度を適用して計算した納付消費税額の方が高額となっているものについては、金額をマイナスとしている。

このように、多くの簡易課税制度適用者において、みなし仕入率が課税仕入率を上回っており、簡易課税制度の適用により事務負担に配慮され事務の簡素化が図られた上に、簡易課税制度を適用して計算した納付消費税額が本則課税を適用したとして試算した推計納付消費税額に対して低額となっていて、いわゆる益税が生じている状況となっていた。

なお、財務省は、消費税法改正法に定められたみなし仕入率の水準についての必要な見直しの検討のために、みなし仕入率に関して、消費税の課税事業者における課税仕入率の更なる実態調査を行っている。

(2) 過去に本則課税を適用してその後簡易課税制度を適用している事業者の状況

(1)のとおりに、多くの簡易課税制度適用者において、みなし仕入率が課税仕入率を上回っている状況となっていた。そこで、同一の事業者について、簡易課税制度を適用した課税期間の納付消費税額の課税標準額に対する割合（以下「消費税納付率」とい(注7)う。）と本則課税を適用した課税期間の消費税納付率とを比較するために、直近の課税期間において簡易課税制度を適用していて、法人の場合は過去4年以内に、個人事業者の場合は過去2年以内にそれぞれ本則課税を適用したことがある2,023法人、633個人事業者、計2,656事業者の各課税期間における消費税納付率を分析したところ、法人及び個人事業者とも簡易課税制度を適用した課税期間の消費税納付率の方が、本則課税を適用した課税期間の消費税納付率より低くなっていた（表8及び表9参照）。

(注7) 課税標準額 税額計算の基礎となるべき金額で、これに税率を乗じて課税売上げに係る消費税額を算出する。

表8 2,023法人の申告状況

(単位：千円)

課税期間 区分	直近-4の 課税期間	直近-3の 課税期間	直近-2の 課税期間	直近-1の 課税期間	直近の 課税期間	法人数
計算方法	本 則	簡 易	簡 易	簡 易	簡 易	266
課税標準額の平均①	40,523	40,876	41,489	42,716	43,749	
納付消費税額の平均②	868	618	632	654	673	
消費税納付率 (②/①)	2.14%	1.51%	1.52%	1.53%	1.53%	
計算方法		本 則	簡 易	簡 易	簡 易	389
課税標準額の平均①		40,661	41,157	42,169	43,575	
納付消費税額の平均②		811	594	603	630	
消費税納付率 (②/①)		1.99%	1.44%	1.43%	1.44%	
計算方法			本 則	簡 易	簡 易	529
課税標準額の平均①			42,291	43,591	44,840	
納付消費税額の平均②			826	623	634	
消費税納付率 (②/①)			1.95%	1.43%	1.41%	
計算方法				本 則	簡 易	839
課税標準額の平均①				46,027	46,694	
納付消費税額の平均②				882	685	
消費税納付率 (②/①)				1.91%	1.46%	

(注) 直近の課税期間において簡易課税制度を適用した事業者について、本則課税を適用した課税期間と比較するために、過去に遡り直近に本則課税を適用した課税期間以降の申告状況を示している(表9についても同じ。)

表9 633個人事業者の申告状況

(単位：千円)

課税期間 区分	直近-2の 課税期間	直近-1の 課税期間	直近の 課税期間	個人事 業者数
計算方法	本 則	簡 易	簡 易	260
課税標準額の平均①	38,496	36,237	39,807	
納付消費税額の平均②	756	548	599	
消費税納付率 (②/①)	1.96%	1.51%	1.50%	
計算方法		本 則	簡 易	373
課税標準額の平均①		41,466	42,855	
納付消費税額の平均②		847	662	
消費税納付率 (②/①)		2.04%	1.54%	

(注) 個人事業者については、税務署内に保管されている3年分の課税書類により分析した。

また、前記の2,023法人及び633個人事業者について簡易課税制度を適用した各課税期間と本則課税を適用した課税期間の消費税納付率を事業者ごとに比較すると、簡易課税制度を適用した課税期間の消費税納付率の方が低くなっているのは1,669法人及び475個人事業者であり、高くなっているのは368法人及び161個人事業者であった。

これらの2,023法人、633個人事業者、計2,656事業者について、簡易課税制度を適用して計算した納付消費税額が、本則課税を適用したとして試算した推計納付消費税額に対して、低額となっている事業者数及び金額は2,148事業者で13億1798万余円、高額となっている事業者数及び金額は508事業者で1億5005万余円となっていた（表10参照）。

(注8) 課税期間により簡易課税制度を適用して計算した消費税納付率が、本則課税を適用して計算した消費税納付率より低くなっていたり、高くなっていたりしている事業者が14法人及び3個人事業者ある。

(注9) 2,023法人、633個人事業者、計2,656事業者について、簡易課税制度を適用した課税期間において本則課税を適用したとして納付消費税額を推計する方法は、次のとおりとした。

- ① 税抜経理方式を採っていて消費税等差額を計上している事業者は、消費税差額と簡易課税制度を適用して計算した納付消費税額の合計額
- ② 税抜経理方式を採っているが消費税等差額を計上しているかどうか明確ではない事業者及び税込経理方式を採っている事業者は、簡易課税制度適用時の課税標準額に、本則課税適用時の消費税納付率を乗ずるなどして試算

表10 簡易課税制度を適用して計算した納付消費税額と推計納付消費税額の比較

区 分		法 人		個人事業者		計	
		事業者数	金額 (千円)	事業者数	金額 (千円)	事業者数	金額 (千円)
簡易課税制度を適用して計算した納付消費税額の方が推計納付消費税額より低額となっている事業者数及び金額	推計納付消費税額①		3,310,178		634,705		3,944,883
	納付消費税額 ②	1,675	2,199,163	473	427,731	2,148	2,626,894
	差引 (①-②) ③		1,111,014		206,974		1,317,988
簡易課税制度を適用して計算した納付消費税額の方が推計納付消費税額より高額となっている事業者数及び金額	推計納付消費税額④		320,953		85,823		406,776
	納付消費税額 ⑤	348	439,007	160	117,828	508	556,835
	差引 (④-⑤) ⑥		△118,054		△32,004		△150,058
計 (③+⑥)		2,023	992,960	633	174,969	2,656	1,167,930

注(1) 簡易課税制度を適用して計算した納付消費税額の方が高額となっているものについては、金額をマイナスとしている。

注(2) 直近の課税期間において簡易課税制度を適用した事業者ごとに、本則課税を適用した課税期間まで過去に遡り、その間の各課税期間について、推計納付消費税額と簡易課税制度を適用して計算した納付消費税額の差額を通算した金額で示している。

このように、同一の事業者について比較しても、多くの簡易課税制度適用者において、消費税納付率が本則課税を適用した課税期間より低くなっており、簡易課税制度の適用により事務負担に配慮され事務の簡素化が図られた上に、簡易課税制度を適用して計算した納付消費税額が本則課税を適用したとして試算した推計納付消費税額に

対して低額となっていて、いわゆる益税が生じている状況となっていた。

(3) 多額の課税売上高を有する法人の簡易課税制度適用状況

(注10)

第1期課税期間又は第2期課税期間において多額の課税売上高（5億円超）を有し、簡易課税制度を適用して申告している法人で、消費税等差額を計上している11法人、消費税等差額の推計が可能な1法人、計12法人について、両課税期間の課税売上高の状況をみると、表11のとおりとなっており、これらの12法人では、後述のとおりいわゆる益税が生じている状況となっていた。

(注10) 吸収合併に係る合併法人については、合併後最初の課税期間を第1期課税期間、その後の課税期間を第2期課税期間としている。

表11 課税売上高別法人数

課税売上高	5億円超 10億円以下	10億円超 20億円以下	20億円超 30億円以下	30億円超 40億円以下	40億円超 50億円以下	50億円超 60億円以下	計
法人数	6	1	3	0	1	1	12

(注) 両課税期間で簡易課税制度を適用した11法人については、大きい方の課税売上高で記載している。

このように各法人の課税売上高が多額であるのに、簡易課税制度を適用していることから、法人の設立の経緯等について検査したところ、次のとおりとなっていた。

ア 吸収合併又は吸収分割により事業を承継した法人 7法人

前記のとおり、吸収合併又は吸収分割があった場合の事業者免税点制度の適用に当たり、当該吸収合併に係る合併法人又は当該吸収分割に係る分割承継法人の基準期間における課税売上高が1000万円を超えるかどうかについては、当該合併法人又は当該分割承継法人の基準期間における課税売上高のみならず、当該吸収合併に係る被合併法人又は当該吸収分割に係る分割法人の課税売上高も考慮して判定することとされている。一方、簡易課税制度の適用に当たり、当該吸収合併に係る合併法人又は当該吸収分割に係る分割承継法人の基準期間における課税売上高が5000万円を超えるかどうかについては、当該合併法人又は当該分割承継法人の基準期間における課税売上高のみによって判定することとされている。

吸収合併又は吸収分割により事業を承継し、多額の課税売上高を有する課税期間において簡易課税制度を適用して申告している合併法人及び分割承継法人が計7法人あった。これらの吸収合併に係る合併法人と被合併法人及び吸収分割に係る分割承継法人と分割法人は親子会社関係等の密接な関係にあり、簡易課税制度を適用でき

る規模の小さな合併法人又は分割承継法人が、簡易課税制度を適用できない規模の大きな被合併法人又は分割法人から多額の売上げを有する事業を承継して簡易課税制度を適用していた。

イ 上場企業である法人等が設立した新設法人（アに該当するものを除く。） 5法人
上場企業である法人等が設立した法人で簡易課税制度を適用して申告している法人が5法人あった。これらの5法人は、新設法人であり、設立当初の両課税期間は基準期間がないことから、簡易課税制度を適用することが可能となったものである。

これらの12法人が、簡易課税制度を適用して申告している各課税期間の課税標準額、納付消費税額及び消費税差額の状況についてみると、簡易課税制度を適用して申告している上記12法人の課税期間の課税標準額は計342億7698万余円、消費税差額は計3億4542万余円となっていて、特に、吸収分割に係る分割承継法人の場合が多額となっていた（表12参照）。

そして、これらのうち11法人は、簡易課税制度の適用により事務負担に配慮され事務の簡素化が図られている上に、消費税差額3億5495万余円を法人税の申告において益金に算入し納付消費税額が本則課税を適用した場合と比較して低額となっていて、いわゆる益税が生じている状況となっていた。また、1法人は、消費税差額として第1期課税期間は830万余円を益金に、第2期課税期間は1783万余円を損金に算入していて、両課税期間でみると納付消費税額952万余円が本則課税を適用した場合と比較して高額となっていた。

表12 多額の課税売上高を有する法人の消費税の状況 (単位：千円)

区分	法人数		第1期課税期間	第2期課税期間	計
吸収分割に係る 分割承継法人	5 注(1)	課税標準額	9,125,143	15,743,968	24,869,111
		(同平均)	1,825,028	3,148,793	4,973,822
		納付消費税額	159,085	272,268	431,354
		(同平均)	31,817	54,453	86,270
		消費税差額	104,887	171,727	注(3) 276,615
		(同平均)	20,977	34,345	55,323
吸収合併に係る 合併法人	2 注(2)	課税標準額	2,623,847	886,139	3,509,986
		(同平均)	1,311,923	886,139	1,754,993
		納付消費税額	42,645	3,076	45,722
		(同平均)	21,322	3,076	22,861
		消費税差額	7,898	0	7,898
		(同平均)	3,949	0	3,949
上場企業等が設立 した新設法人	5	課税標準額	2,440,339	3,457,548	5,897,887
		(同平均)	488,067	691,509	1,179,577
		納付消費税額	32,848	49,981	82,830
		(同平均)	6,569	9,996	16,566
		消費税差額	21,860	39,055	60,916
		(同平均)	4,372	7,811	12,183
計	12	課税標準額	14,189,329	20,087,655	34,276,984
		(同平均)	1,182,444	1,826,150	2,856,415
		納付消費税額	234,579	325,327	559,906
		(同平均)	19,548	29,575	46,658
		消費税差額	134,645	210,783	345,429
		(同平均)	11,220	19,162	28,785

注(1) 消費税等差額の計上金額が不明な1法人については、損益計算書等の必要経費額から推計している。

注(2) 第2期課税期間については、1法人である。

注(3) 1法人は、第1期課税期間は益金に、第2期課税期間は損金に算入していて、合計するとマイナスとなり、他の法人の消費税差額と通算している。

吸収分割に係る分割承継法人について、事例を示すと次のとおりである。

〈事例〉

A法人は、平成22年3月に、B法人の100%子会社として設立され、同年7月にB法人の事業の一部を吸収分割により承継した分割承継法人である。

A法人の第1期課税期間（22年3月から22年12月まで）及び第2期課税期間（23年1月から23年12月まで）の両課税期間の課税標準額は、それぞれ10億余円、24億余円となっている。そして、A法人の第1期課税期間及び第2期課税期間の基準期間に対応するB法人の20年1月から20年12月までの課税期間及び21年1月から21年12月までの課税期間の課税売上高はそれぞれ242億余円、312億余円となっていて、消費税の納税義務は吸収分割に係る分割法人であるB法人の課税売上高も考慮して判定するので課税事業者となる。これに対して、簡易課税制度において、A法人の基準期間における課税売上高が5000万円を超えるかどうかについては、分割承継法人であるA法人の基準期間における課税売上高のみによって判定することとなっており、A法人の第1期課税期間及び第2期課税期間に基準期間がないことから簡易課税制度の適用が可能となる。このことから、A法人は、簡易課税制度による申告

を行い、消費税差額として第1期課税期間1392万余円、第2期課税期間3053万余円、計4446万余円を益金に算入していた。

そして、(1)から(3)までの検査の対象とした3,075法人、1,624個人事業者、計4,699事業者の簡易課税制度を適用したことにより納付消費税額が低額となっている事業者数及び納付消費税額の推計額は3,742事業者で21億7647万余円、高額となっている事業者数及び納付消費税額の推計額は957事業者で2億2712万余円となる。

4 所見

簡易課税制度は、中小事業者の事務負担に配慮して、事務の簡素化を図るために設けられたものである。そして、消費税に対する国民の信頼性等を向上させるために、これまでも簡易課税制度の適用対象となる基準期間における課税売上高の上限額の引下げによる適用範囲の見直しやみなし仕入率の事業区分の細分化によるみなし仕入率の水準の見直しが行われてきたところである。しかし、みなし仕入率が課税仕入率を上回ってか
い離している場合には、価格を通じて消費者が負担している消費税相当額のうち国庫に納付されない部分が事業者に残ることとなり、いわゆる益税が発生すると言われている。そして、このような益税の発生は、消費税に対する国民の信頼性を損ねることとなる。

消費税に関する国民の関心が高い中で、会計検査院は、簡易課税制度が有効かつ公平に機能しているかなどに着眼して検査したところ、次のような状況となっていた。

ア 簡易課税制度適用者について事業区分ごとにみなし仕入率と課税仕入率の平均を比較すると、みなし仕入率が全ての事業区分において課税仕入率の平均を上回っていた。その中でも第5種事業の課税仕入率の平均は、みなし仕入率との開差が顕著な状況となっていた。また、同じみなし仕入率を適用している事業区分においても、課税仕入率がみなし仕入率を上回っている事業者もいるが、課税仕入率がみなし仕入率を下回っている事業者の方が多数となっていた。

イ 同一の事業者について比較しても、多くの簡易課税制度適用者において、簡易課税制度を適用した課税期間の消費税納付率の方が、本則課税を適用した課税期間の消費税納付率より低くなっていた。

ウ 納付消費税額が低額となっている簡易課税制度適用者の中には、多額の課税売上高を有するような規模の大きな事業者も含まれていた。

アからウまでの分析により、多くの簡易課税制度適用者において、簡易課税制度の適用により事務負担に配慮され事務の簡素化が図られた上に、納付消費税額が低額となっ

ていて、いわゆる益税が生じている状況となっていた。そして、消費税率の引上げが行われれば、いわゆる益税は増大していくことが懸念されるところである。

財務省は、前記のとおり、みなし仕入率に関して、消費税の課税事業者における課税仕入率の更なる実態調査を行っているとしており、その調査結果を踏まえて、みなし仕入率の水準について、必要な措置を講ずる改正が行われれば、いわゆる益税の問題は一定の改善が図られることとなるが、会計検査院の検査によって明らかになった状況を踏まえて、今後、財務省において、簡易課税制度の在り方について、引き続き、様々な視点から有効性及び公平性を高めるよう不断の検討を行っていくことが肝要である。

会計検査院としては、今後とも簡易課税制度を含む消費税全般について、引き続き注視していくこととする。