

食料品等に対する軽減税率の導入問題

高 田 具 視

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 授 〕

要 約

1 研究の目的

少子・高齢化の急速な進展などの経済社会の構造変化や危機的な財政状況を背景として、あるべき税制の構築に向けた改革論議が進められており、今後、消費税の役割を高めていくことが税制上の大きな課題となっている。

消費税は、消費水準に応じて比例的に負担を求めることができ水平的公平に資するという特長を有している反面、所得に対する負担割合は逆進的となり、この逆進性の問題が消費税に対する不満の大きな要因にもなっている。

今後、消費税率の引上げ論議が本格化していく際には、逆進性への対応策が大きな論点の一つとなり、食料品等に対する軽減税率の導入を求める声がこれまで以上に高まっていくことは必至であろう。

そこで、本稿では、消費税の食料品等に対する軽減税率の導入問題に焦点を当て、そのあり方等について考察する。

2 研究の概要等

(1) 逆進性の実態と対応策

実収入に対する消費税の負担割合は、実収入の増加に従ってやや低下する傾向があるが、税制全体としては依然としてかなりの累進性が確保されている。一方、食料品に対して軽減税率を適用した場合の負担の変化(試算)を見ると、相対的な負担割合を緩和する効果は認められるものの、高所得者層にもより高額の軽減効果が及ぶため、必要となる財源の大きさに比し低所得者層の負担軽減効果はさほど期待できず、効率性の観点からは疑問が多い。

逆進性に対応するための具体策については、様々な手段が考え得ることから、その得失等を総合的に勘案しながら、適切な選択あるいは組合せが検討されるべきである。

(2) 食料品等に対する軽減税率制度のあり方についての考察

軽減税率の導入は、制度の簡素化や経済活動に対する中立性に反し、また、税収面への影響も大きいなど、これまで多くの問題点が指摘されてきている。しかしながら、今後の消費税率引き上げの前提条件として、その導入が政治的に不可避となることも予想され、特に、食料品の扱いを中心に具体的な仕組みのあり方について検討しておくことは重要である。

そこで、売上税法案や平成2年の見直し法案など過去の政府提案における食料品に対する特例措置の内容にも触れながら、そのあり方について考察した。

イ 対象となる食料品の範囲

軽減税率の対象となる食料品の範囲については、低所得者層への配慮という政策目的に照らせば、日常的な食料品に限定することが望ましい。

しかしながら、家計調査などの客観的なデータに基づき、対象となる食料品を合理的な基準で選定することは困難である。また、「生鮮食料品」や「基礎的食料品」として特定することについては、既存の制度に確立した概念がないほか、食料品は一般的に生鮮なほど高価なものが多いといった問題もあり、生鮮食料品等の概念を用いて税法で新たに特定し、定義づける意義、実益は見出せない。そうすると、対象範囲を限定する方法としては、主要国にも見られるように、いわゆる贅沢品を限定列挙して軽減対象から除外することが現実的かとも考えられるが、贅沢品の範囲をどのような基準で特定するかなど問題も多い。

このように、食料品の一部を合理的な基準で区分することは困難であり、また、食料品の中に税率区分を設けることは国民の間に混乱を生じかねないことから、過去の政府提案においても食料品全体が特例の対象となっているものと考えられる。

また、軽減税率の設定は消費税の適用税率を異にするものであることから、対象となる食料品の判定に混乱が生じないよう、その範囲を明確にする必要があるが、これを法令だけで網羅的に規定することは不可能である。したがって、法令の解釈、あるいは予想される限界事例等につ

いて、通達等により予め統一的な取扱いを定めることが重要となる。

なお、食料品の定義については、過去の政府提案の内容を基本として検討されることとなるが、過去の政府提案では食料品の譲渡は非課税であり、仕入税額控除の仕組みが機能しないのに対し、軽減税率の場合には仕入税額控除が可能となり、前段階の税負担は小売段階で調整されるので、基本的には最終消費財たる食料品を対象とすれば十分であろう。

ロ 食料品の譲渡の範囲（飲食サービスとの仕切り）

食料品の譲渡に対して軽減税率を適用する場合、いわゆる飲食サービスとの区分をどう仕切るかという難しい問題がある。基本的な考え方としては、設備の提供を伴うものや配膳その他の人的サービスを伴うものは、飲食サービスとしての役務の提供の性格が強いものと言えよう。しかしながら、外食産業の形態は多様化し、譲渡かサービスかの区分は一層困難になってきており、また、外食が一般的に贅沢であるという考え方自体が時代錯誤ではないかとの批判もあり得よう。軽減税率の対象を「譲渡」か「サービス（役務の提供）」かという基準で区分する考え方を見直す必要があるのかもしれない。

ハ 税率水準と問題点

軽減税率を設ける場合の税率水準については、税収への影響（食料品のウェイト2割強 1%当たり約5千億円）等を考慮して設定される必要があるが、軽減税率の導入は、あくまで税率引上げに伴い拡大する逆進性の緩和策と位置づけるべきであり、少なくとも制度変更時の水準は維持すべきである。

なお、ゼロ税率は、課税ベースが大きく侵食される、対象範囲の拡大を誘引する、恒常的に還付が生ずる事業者が多発するなど問題が多く、採用すべきではない。

ニ 食料品以外の生活必需品

食料品に軽減税率を設けることになると、書籍、新聞、医薬品、公共料金、住宅、医療（現行では非課税）等々に軽減要望が拡大していく可

能性が極めて高いが、そもそも、何が生活必需品か否かを合理的な基準で特定することは不可能である。食料品に対する軽減税率の導入は、軽減対象の際限のない拡大という問題もはらんでいる。

(3) 制度面、執行面への影響等

消費税の複数税率化は、その制度設計の困難性のみならず、仕入税額控除等の諸制度、さらには、事業者の事務負担、税務執行面にも様々な影響を及ぼすことから、その導入の是非については、こうした点も合わせた慎重な検討が必要である。

イ 仕入税額控除制度

軽減税率が採用されれば仕入れについて複数の税率が存在するため、適正な仕入控除税額の計算という観点から、ヨーロッパ型のインボイス方式の導入が不可欠になるという意見が多い。他方で、インボイス方式の導入に対しては、従来から事業者の事務負担や免税事業者の取引排除の問題を懸念する指摘がなされてきている。

食料品の仕入れはほとんどの事業者が存在すること等から、現行の請求書等保存方式の下で食料品の軽減税率に適切に対応していくことは困難であろう。もっとも、インボイス方式の導入問題については、今後、消費税の役割を高めていくのであれば、免税事業者からの仕入れについて税額控除を認めている現行制度の理論上の矛盾を解消し、公平性、透明性をより高めていくことが、消費税に対する国民の理解を深める上でも重要であり、複数税率化の有無にかかわらず、早晚、取り組んでいくべき課題と考える。なお、平成15年度の税制改正により免税点の水準が大幅に引き下げられるなど、インボイス方式に向けた環境は変化してきており、同改正後における事業者の実態等を踏まえつつ、我が国におけるインボイス方式の具体案についても検討を進めていくべきであろう。

ロ 中小事業者に対する特例措置

平成15年度の税制改正後においても約230万の免税事業者のほか、200

万戸を超える免税農家が存在する。食料品に軽減税率が導入され、標準税率と軽減税率の水準に一定以上の差がある場合には、農家を中心に恒常的に還付申告が可能となる事業者が多発することになるが、免税事業者が還付を受けるためには、課税事業者を選択し、本則計算による申告書を提出しなければならない。このため、農家の納税事務負担への配慮という問題を惹起し、それに対応するための新たな特例の創設を巡って難しい政策判断を迫られることになるであろう。

また、簡易課税制度については、複数税率の下では適正なみなし仕入率の設定が困難になるという問題が生ずる一方で、すべての零細事業者に本則計算を求めていくことが可能か、あるいは現実的かという問題もあり、公平性を重視して制度を廃止するか、あるいは、簡索性を考慮して一定の見直しを図りつつ制度は今後とも存続させるか、いずれにしても大きな政策判断が必要となる。

八 執行上の諸問題

食料品が軽減税率になれば、多くの事業者に対象品目の仕分け、レジの改造や取替え、申告納税事務の手間といった負担が増加する。

また、課税庁においても、食料品に該当するかどうか、あるいは譲渡に該当するかどうかの判定等について個別の事例に対応できるような専門的知識を持った職員の養成が必要となるほか、膨大な還付申告や事後調査に適切に対応するための事務量の確保など執行体制の大幅な見直しも必要になるろう。

3 まとめ

政府税制調査会の累次の答申では、「軽減税率を設けるべきか否かという問題は、政策的配慮の必要性和制度の中立性・簡索性との間の比較考量により判断すべき問題である」と指摘しつつ、食料品等に対する軽減税率の採用は、消費税率の水準がヨーロッパ並みである二桁税率となった場合の検討課題であるとの考え方が示されている。

逆進性への対応策としての食料品に対する軽減税率の導入は、所得階層別の消費税の相対的な負担割合を緩和する効果は認められるものの、所得の高い層ほど軽減額も多くなるなど効率性の観点からは疑問も多く、逆進性対策として有効なものとは言い難い。その一方で、対象となる食料品の範囲や飲食サービスとの仕切りなど具体的な仕組みの構築に多くの困難が予想されるばかりでなく、中小事業者に対する特例措置など他の制度に与える影響も大きい。また、事業者の事務負担の問題、特に農家の還付申告のための納税事務負担への配慮といった新たな難題を惹起するほか、税務執行面に与える影響も大きく、税制の基本原則である中立性や簡索性の大きな阻害要因となる。

こうした軽減税率による逆進性の緩和の効果とその導入に伴う様々な問題を勘案すれば、軽減税率の導入は経済的合理性に著しく反しており、将来的に二桁税率となっても、可能な限り単一税率を維持すべきである。そして、逆進性への対応については、低所得者層の絶対的負担の軽減を主眼として、社会保障制度等を通じたきめ細かな配慮による対応を中心とすることが適当であり、低所得世帯への税額控除（還付）方式についても、将来的な課題として、その採用の是非について真剣な議論、検討がなされるべきであろう。

いずれにしても、逆進性への対応策については、それぞれの施策の得失等を総合的に勘案しながら、適切な選択あるいは組合せが検討されるべきであり、少なくとも、二桁税率になれば軽減税率を導入することを所与のものとして議論、検討していくことには慎重であるべきと考える。

目 次

はじめに	161
第1章 消費税の負担構造と逆進性問題	164
第1節 消費税の基本的仕組みと負担構造	164
1 消費税の仕組みと特徴	164
2 消費税の負担構造	169
3 逆進性問題に対する税制調査会の考え方とこれまでの対応策	171
4 消費税による税負担の状況（逆進性の実態）	175
第2節 逆進性の緩和策とその評価	179
1 非課税範囲の拡大	180
2 軽減税率（ゼロ税率を含む。）の採用	182
3 所得税等による負担調整	184
4 社会保障給付による調整	186
5 低所得世帯への税額控除（還付）	187
6 小括	190
第2章 諸外国における軽減税率制度	193
第1節 諸外国の付加価値税の税率構造等	193
第2節 主要国の軽減税率制度	196
1 フランスの軽減税率制度	196
2 ドイツの軽減税率制度	199
3 イギリスの軽減税率制度	201
4 小括	204
第3章 食料品等に対する軽減税率制度のあり方についての考察	208
第1節 対象となる食料品の範囲	209
第1款 食料品の選定	209
1 客観的データに基づく食料品の選定	210
2 「生鮮食料品」等としての特定	215

3	軽減対象外品目の特定	217
4	小括	219
第2款	食料品の範囲を巡る法制面の問題	220
1	対象品目を特定するための法令形式	221
2	食料品の定義	221
第3款	食料品の判定等	226
第2節	食料品の譲渡の範囲	227
第3節	税率水準と問題点	231
第4節	食料品以外の生活必需品	232
第4章	制度面や執行面への影響等	235
第1節	制度面への影響	235
第1款	仕入税額控除制度との関連	235
1	インボイス方式の必要性	236
2	インボイス方式の導入に伴う論点等	245
第2款	中小事業者に対する特例措置との関連	251
1	事業者免税点制度	251
2	簡易課税制度	253
第2節	執行面への影響	255
第1款	事業者の事務負担への影響	255
第2款	税務執行面への影響	258
	結びに代えて	260
	(参考文献)	263

はじめに

少子・高齢化の急速な進展などの経済社会の構造変化への対応や国・地方を通じた危機的財政状況⁽¹⁾を踏まえ、今後のあるべき税制の構築に向けた改革論議が進められており、今後、消費税の役割を高めていくことが税制上の大きな課題となっている。

政府の税制調査会（以下「税制調査会」という。）は、一昨年（平成 14 年）の 6 月に「あるべき税制の構築に向けた基本方針」（以下「平成 14 年基本方針」という。）をとりまとめ、21 世紀前半を視野に入れた中長期の時間軸の中で我が国税制のあるべき姿の全体像を示した。さらに、昨年（平成 15 年）6 月には、この基本方針の内容を更に進め、「少子・高齢社会における税制のあり方」と題する中期答申（以下「平成 15 年中期答申」という。）をとりまとめた。

これらの答申は、両者一体で中長期的視点に立った我が国税制のあり方について、その指針を示したものであるが、将来の少子・高齢社会を支える税制の構築に当たっては、個人所得課税の基幹税としての機能回復と消費税の役割を高めていくことが基本となる旨が指摘されている。そして、平成 15 年中期答申においては、将来の消費税率のあり方について、具体的に二桁税率への引上げの必要性にも触れ、同時に、食料品等に対する軽減税率の採用の是非が検討課題となる旨を指摘している。

また、昨年（平成 15 年）12 月の「平成 16 年度の税制改正に関する答申」では、『あるべき税制』の具体化について、国民的議論をより一層深める必要性を指摘した上で、「消費税率が欧州諸国並みの二桁に引き上げられた場合の軽減税率の採用の是非や仕入税額控除制度のあり方といった諸課題について、国民に選択肢を示しつつ、具体的に検討を進めていくべきである」と指摘している。

さらに、与党（自由民主党、公明党）の「平成 16 年度税制改正大綱」（平成

(1) 平成 16 年度予算における国の歳出総額（821,109 億円）に占める一般会計税収（417,470 億円）の割合は、50.8%に過ぎない。また、平成 16 年度末における国及び地方の長期債務残高は、719 兆円程度と見込まれている。

15年12月17日)においては、むこう数年間のうちに取り組む課題の一つとして、「平成19年度を目途に、年金、医療、介護等の社会保障給付全般に要する費用の見直し等を踏まえつつ、あらゆる世代が広く公平に負担を分かち合う観点から、消費税を含む抜本的税制改革を実現する」と明記し、消費税率の引上げについて具体的な時期にまで踏み込んだ指摘が行われている⁽²⁾。

もちろん、我が国における消費税率の引上げが、特に政治的な面でいかに難しい政策であるかは、これまでの消費税の歴史が物語っているところであり、まずは、政権の安定と景気の回復が必須の前提条件となろう。その上で、消費税率の引上げに対する国民の理解を得るためには、徹底した行財政改革により行政のスリム化を図る必要がある⁽³⁾、現在の景気低迷の一因ともなっている国民の将来不安を払拭するため社会保障制度の将来像を明確にする必要も迫られよう。また、税制面においては、税制全体を通じた公平性、透明性を一層高めていくことは当然のこととしても、特に、個人所得課税の負担の状況や今後の改革の方向⁽⁴⁾、さらには現下の厳しい財政状況⁽⁵⁾にかんがみれば、これまで

(2) 社団法人日本経済団体連合会は、2003年9月16日に発表した「平成16年度税制改正に関する提言」の中で、「消費税率については、遅くとも2007年度までに、地方消費税とあわせて10%まで引き上げることが不可欠となる」と指摘しつつ、併せて「それまでに、消費税の仕組みを、より透明・公正なものに改めるため、複数税率化ならびにインボイス制度の導入等について検討に着手すべきである」と提言している。

(3) 税制調査会平成14年基本方針では、「これからの負担増について国民の理解を得るためにも、国・地方を通じた徹底した行財政改革による公的部門の効率化を図ることが大前提となる」と指摘している。

(4) 税制調査会平成15年中期答申では、少子・高齢社会における個人所得課税の基本的考え方として、「既に『基本方針』において、諸控除や税率構造の改革の方向に加え、継続している定率減税についても、経済情勢を見極めつつ、廃止していく必要があることを示した。今後、このような考え方を踏まえ、財源調達機能や所得再分配機能が適切に発揮されるよう、基幹税としての機能の回復に取り組んでいく必要がある。かかる視点からあるべき個人所得課税を将来にわたり構築することは、国民の負担増を伴うものとならざるを得ず、経済情勢も見極めながら改革に取り組んでいかなければならない」と指摘し、今後の負担増の方向を示している。

(5) 前掲注1参照

のように消費税の負担増を所得減税とセットで議論できる状況にはない⁽⁶⁾と考えられることから、消費税の使途の問題⁽⁷⁾と併せて税率引上げに伴い拡大する逆進性への対応が大きな論点になるものと考えられる。

そこで、本稿では、今後の消費税率引上げ論議を展望し、消費税の持つ所得に対する逆進性の問題とその対応策としての食料品等に対する軽減税率の導入問題に焦点を当て、そのあり方等について考察を行うこととする。本稿の構成は、概ね次のとおりである。

第1章では、消費税に軽減税率の適用を求める論拠ともなっている、いわゆる逆進性の問題について、消費税の負担構造を睨みながらその実態等を検証しつつ、考え得る逆進性緩和策の得失について考察する。

そして第2章以下では、仮に食料品等に対する軽減税率を採用する場合の具体的な仕組みのあり方について、その検討の視点や問題点を考察することとし、まず第2章では、現実に軽減税率を採用している主要国の制度を概観する。

第3章では、我が国における食料品等に対する軽減税率制度のあり方について、過去の政府提案における食料品に対する特例措置の内容にも触れながら、対象となる食料品の範囲、食料品の譲渡の範囲、税率水準の問題などについて考察する。

そして第4章では、仕入税額控除制度や中小事業者に対する特例措置などの制度面への影響や問題点を整理しつつ、併せて、事業者の事務負担や執行面への影響などについても考察することとする。

(6) 石弘光税制調査会会長は、金子宏東京大学名誉教授との対談において、「今後、所得税、法人税は対になって減税して、逆に消費税のアップと相殺するという手段は残されていません」と述べている（「特別対談 平成16年度改正と税制改革の展望」JTRI税研113（19-4）平成16年1月）。

(7) 税制調査会平成15年中期答申では、消費税の今後の課題として、消費税の使途について、「平成11年度予算以降、国の消費税収（地方交付税分を除く国分）を基礎年金、老人医療及び介護に充てることを毎年度の予算総則に明記する、いわゆる『消費税の福祉目的化』が行われている。税率の引上げに際しては、国民の理解を得るために社会保障支出や社会保障負担との関係を明確に説明することが必要になる」と指摘している。

第1章 消費税の負担構造と逆進性問題

国内取引に係る消費税は、各取引段階における事業者の売上げに対して課税され、原則としてすべての財貨・サービスを課税対象としている。このように、消費税は課税ベースが広く包括的であるところに大きな特徴があり、消費水準に応じて比例的に負担を求められることができるため、水平的公平（同等の負担能力を持つ者には、同等の税負担を求めよとの考え方）を図る上で優れている⁽⁸⁾。

他方、所得が多いほど消費に回す平均的な割合（平均消費性向）は低下することから、所得に対する負担割合は高額所得者ほど低くなるという傾向がある⁽⁹⁾。このように、消費税の負担割合が所得に対して逆累進的な傾向を示すのは、間接税に共通する一般的な性格からしていわば当然のことではあるが、この逆進性の問題が消費税の持つ構造的な欠陥として批判されることが多い。

食料品等に対する軽減税率は、こうした消費税の持つ所得に対する逆進性の緩和策の一つとして議論されており、本章では、消費税の負担構造を概観し、いわゆる逆進性についてその実態等を検証しつつ、考えられる緩和策の得失について考察する。

第1節 消費税の基本的仕組みと負担構造

1 消費税の仕組みと特徴

消費税は、欧州諸国の付加価値税と同様、原則としてすべての財貨・サービスの国内における販売・提供など及び輸入取引に対して課税される課税ベースの広い間接税であり、特定の財貨・サービスに偏ることなく消費一般に広く公平に負担を求められることができ、消費選択などの経済活動に対して中立

(8) 税制調査会「わが国税制の現状と課題 - 21世紀に向けた国民の参加と選択 -」平成12年7月（以下「平成12年中期答申」という。）

(9) 税制調査会 平成12年中期答申

的であるという優れた特長を有している⁽¹⁰⁾。

この種の税は、すべての財貨・サービスを課税対象とする関係上、生産から流通を経て最終消費に至る各段階の事業者が行う取引（売上げ）に課税する多段階課税方式をとりながら、同時に最終的な税負担をその取引経路にかかわらず公平なものとするため、税の累積が生じないように前段階で課された税額を控除する方式を採用している。この結果、事業者が納付する税額は、企業の付加価値に対応する税額に近似したものになることから、付加価値税と呼ばれる所以ともなっている⁽¹¹⁾。

このように、我が国の消費税は、欧州諸国の付加価値税と同様の多段階累積排除型の一般消費税であるが、諸外国の制度との比較において以下のような特徴を有している⁽¹²⁾。

（１）課税ベース

国内取引に係る消費税は、原則としてすべての財貨・サービスの販売、提供を課税の対象としているが、これらの財貨やサービスの中には、金融取引、資本取引など消費に負担を求める税としての性格上、課税対象から除外すべきものや、社会政策的に課税することが適当でないものがあり、そうした取引は非課税とされている。

消費税の政策的配慮に基づく非課税取引は、消費一般に広く公平に負担を求める税の性格を考慮し、医療、福祉、教育、住宅家賃などに限定されているため、制度が簡素となり、また、税制の消費中立性が維持されるのみでなく、低い税率で所要の税収を確保し得るという特徴を有している。

（２）税率構造

消費税の税率構造は、制度の簡素化、経済活動に対する中立性の確保の観点から、極力単一税率が望ましいと言われている⁽¹³⁾。

(10) 税制調査会 平成 12 年中期答申

(11) 森信茂樹「日本の消費税」納税協会連合会 平成 12 年 3 月 44 頁

(12) この項は、主に森信 前掲注 11「日本の消費税」 45～49 頁を参照

(13) 藤田晴教授は、「単一税率の最大の長所は、何といても税制が簡素になり、税務

我が国の消費税は、消費一般に広く公平に負担を求めるといった税の性格にかんがみ、食料品などを含むすべての財貨・サービスの課税取引に対して3%という単一の低税率で導入された。そして、平成6年秋の税制改革⁽¹⁴⁾において決定された平成9年4月1日からの5%（新たに創設された地方消費税分を含む。以下同じ。）への引上げに際しても、制度の簡素化や経済活動への中立性の観点から、この単一税率が維持されている⁽¹⁵⁾。

（3）納税義務者

消費税の国内取引に係る納税義務者は、財貨やサービスの販売、提供を行う事業者とされ、事業者による財貨の販売やサービスの提供の各段階の売上げに対して課税される。そして、各事業者は、その税相当額を財貨やサービスの価格に上乗せすることにより、最終的には消費者に負担を求めることが予定されており、納税のための事務負担が特定の分野に偏ることのないような仕組みとなっている。

このように、消費税における納税義務者は、消費一般に広く負担を求めるといった税の性格から、その範囲は幅広いものとなっており、個人事業者を含めた一般の企業のほか、国や地方公共団体、さらには、いわゆる公共法人、公益法人等も含まれ、外国法人等の非居住者についても国内において財貨の販売やサービスの提供を事業として行う場合には、納税義務者となる。

行政面の負担も納税協力面のコストも少なく済むこと、そしてもう一つの長所は、消費財の相対価格を攪乱する効果が複数税率より小さいため、課税における中立性の原則をよりよく充足するという点である」と指摘されている（「単一税率が是か、複数税率が是か」税務通信 44-8 平成元年7月）。

(14) 所得税法及び消費税法の一部を改正する法律（平成6年法律第109号）による改正（消費税に係る改正は、平成9年4月1日適用）

(15) 平成9年4月1日からの5%への税率引上げ論議の過程においては、逆進性緩和の観点から食料品に対する軽減税率の採用を求める議論もあったが、消費税に軽減税率を設けることについては、公平、中立、簡素といった観点から見た消費税の特長を損なうばかりでなく、それに伴う減収分を補うため、消費税率の引上げ幅を大きくしなければならぬという問題もあり採用されなかった（森信 前掲注11「日本の消費税」79～80頁）。

なお、保税地域から引き取られる外国貨物に係る納税義務者は、課税貨物を保税地域から引き取る者とされており、これには免税事業者や消費者たる個人も含まれる。

(4) 仕入税額控除

消費税は、生産から最終消費に至るまでの各取引段階で課税されることから、二重、三重に税が課されることのないよう、売上げに係る税額から仕入に係る税額を控除し、税の累積を排除する、いわゆる前段階税額控除方式が採用されている。この方式は、経済取引に対して中立的であり、的確な国境税調整が可能となるほか、消費者にとって商品価格と税負担の関係が明確になるといった長所を有している。

また、累積排除の具体的方法としては、我が国の取引慣行や納税義務者の事務負担に配慮するといった観点から、諸外国において採用されている税額が別記された請求書等の保存を求める「インボイス方式」によらず、原則として帳簿上の記録等に基づいて控除する方式（帳簿方式）が採用され、平成6年秋の税制改革において、制度の信頼性を高める観点から、帳簿及び請求書等の書類の保存を要件とする、いわゆる「請求書等保存方式」に改められている。この点は、我が国消費税の大きな特徴と言える。

(5) 中小事業者に対する特例措置

消費税は、我が国にとってなじみのない税であったことから、その創設に当たっては、中小零細事業者の納税事務負担等に配慮した特例措置が設けられた。この中小事業者に対する特例措置に対しては、導入当初から、著しく公平を欠く結果となっているのではないかとの指摘⁽¹⁶⁾があり、その後の改正において、制度の定着状況や事業者の実務の実態などを踏まえながら、限界控除制度の廃止をはじめ、抜本的な見直しが行われてきた。その概要は次のとおりである。

事業者免税点制度

(16) 税制調査会「実施状況フォローアップ小委員会中間報告」平成元年11月(以下「平成元年フォローアップ小委中間報告」という。)

その課税期間の基準期間（個人事業者については前々年、法人については前々事業年度）における課税売上高が一定金額以下の事業者については、納税義務を免除するという制度であるが、消費税創設時の免税点（適用上限額）は3,000万円として設定された。

その後、平成6年秋の税制改革においては、免税点の水準自体は維持されたものの、資本金1,000万円以上の新設法人の設立当初2年間については、事業者免税点制度を適用しないこととする特例が設けられた（平成9年4月1日以後の新設法人について適用）。

さらに、平成15年度税制改正⁽¹⁷⁾においては、免税点の水準を1,000万円に引き下げる改正が行われた（平成16年4月1日以後の開始課税期間について適用）。

簡易課税制度

その課税期間の基準期間における課税売上高が一定金額以下の事業者については、選択により、売上げに係る消費税額にその営む事業の種類ごとに法定された仕入率（みなし仕入率）を乗ずることにより簡易に仕入控除税額を計算できる制度であるが、消費税創設時の適用上限額は5億円、みなし仕入率は、卸売業者90%、その他の事業者80%の2区分とされていた。

その後、平成3年の法改正⁽¹⁸⁾においては、適用上限額を4億円に引き下げるとともに、みなし仕入率が卸売業90%、小売業80%、製造業等70%、その他の事業60%の4区分に細分化された（平成3年10月1日以後の開始課税期間について適用）。

また、平成6年秋の税制改革においては、適用上限額が更に2億円まで引き下げられ、みなし仕入率についても、新たにサービス業等を50%

(17) 所得税法等の一部を改正する法律（平成15年法律第8号）による改正（消費税に係る改正は、平成16年4月1日適用）

(18) 消費税法の一部を改正する法律（平成3年法律第73号）による改正（平成3年10月1日適用）

とする改正が行われた（平成9年4月1日以後の開始課税期間について適用）。

さらに、平成15年度税制改正においては、適用上限額を5,000万円まで引き下げる改正が行われた（平成16年4月1日以後の開始課税期間について適用）。

限界控除制度

その課税期間の課税売上高が一定金額未滿の場合には、その売上げ規模に応じて納付税額が減額される制度であるが、消費税創設時の適用上限額は6,000万円とされていた。

この限界控除制度については、平成3年の法改正において、適用上限額が5,000万円に引き下げられ（平成3年10月1日以後の開始課税期間について適用）その後、平成6年秋の税制改革においては、制度の公平性の観点から廃止されている（平成9年4月1日施行）。

2 消費税の負担構造

消費税は、事業者や輸入者を納税義務者とし、事業者などに課される税相当額がコストとして財貨・サービスの販売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た間接税⁽¹⁹⁾であり、現行制度のように単一税率の下では、同一価格であれば同一の負担を負い、高額なものはその大きさに応じて税負担額も上昇する。したがって、消費税は、消費水準に応じて比例的な負担を求めることができる。

このように、消費税は消費に対しては比例的な負担となるが、所得階層別の負担構造は、所得が多いほど消費に向けられる割合が低下するという一般的な傾向の下では、所得を基準とする負担割合が逆進的となることは避けられない。このため、個人所得課税などの強い累進性を有した税制が公平であるという伝統的な考え方からは、消費税は垂直的公平（負担能力の大きい人

(19) 税制調査会 平成12年中期答申

にはより大きな負担を求めるべきとの考え方)の確保の面で問題があるとされるのである⁽²⁰⁾。

この消費税の持つ所得に対する逆進性の問題については、「所得再分配機能は、収入調達機能に対比すれば租税の副次的機能であり、租税のすべてに対し是非の判断要件として適用すべきものではない。仮に、所得再分配機能が望ましい機能だとしても、租税間においても機能の分担が考えられ、一方に所得再分配効果の大きい租税が機能しているならば、他方にその効果の弱い、あるいは逆進的な租税があっても、租税全体に対して期待されている社会的諸機能の遂行には欠けないであろう。むしろバランスよく諸機能の各々を果たすことになるのではないか」との指摘⁽²¹⁾や、「累進的租税制度は、その各々の税について累進的であること、あるいは比例的であることすら要求はしない」との指摘⁽²²⁾もある。

また、「消費税のライフタイムな負担を考えると、生涯の所得はほぼ生涯の消費に支出されるならば、所得額と消費額は一致するので、消費税の負担は所得に比例的になる」との指摘⁽²³⁾がある一方で、「生涯所得 = 生涯消費という等式が成立すれば、比例的負担となるのは自明の理であるから、貯蓄はゼロ、あるいは、貯蓄は生涯のうちにすべて消費に充てられるという想定は是非が問われることになるが、贈与や遺産の存在の恒常性を考えれば、実際にはこの想定は妥当性に欠ける。そして、生涯所得が高いほど移転資産割合(生涯所得に占める贈与・遺産の割合)も高い、逆にいえば、生涯所得が高いほど生涯消費性向は低いという想定が実際には妥当性を持つと考えられるので、

(20) 「公平」の基準とは、税の負担能力(担税力)に応じて課税を行う、すなわち公平な税負担を求めるという意味であり、従来、垂直的公平が特に重視されてきたが、所得水準が進む中では、水平的公平がより重要になってきている(永長正志 編「図説 日本の税制(平成15年度版)」財経詳報社 平成15年7月 3頁)。

(21) 大川政三「増税をとりまく障壁」税理 29-9 昭和61年8月

(22) アメリカ財務省 編「公平・簡素及び経済成長のための税制改革 第3部 付加価値税 - アメリカ財務省の大統領に対する報告書(1984年11月) - 」日本税務研究センター 昭和60年11月 128頁

(23) 矢野秀利「税率の引上げと課税対象、税率構造」税経通信 49-11 平成6年8月

生涯でも消費課税の所得基準負担構造はやはり逆進的になると理解すべきである」との指摘⁽²⁴⁾もある。

このように、消費税の逆進性については様々な議論があるが、いずれにしても、一国の税制は限られた税目だけで成り立ち得るものではなく、全体としてバランスのとれた税体系を構築する必要があることに異論はないであろう。そして、国家（政府）は、累進税率を持つ所得税等の歳入面と社会保障制度等の歳出面の両面を通じて所得再分配を行っており、消費税という一つの税目を取り上げ、その逆進的な側面だけを殊更に強調することは、消費税を巡る様々な問題を考える際の冷静な判断を妨げることになる⁽²⁵⁾。逆進性の実態や問題の本質を冷静に見極め、税制あるいは財政全体でどのような対応を図ることが可能か、あるいは適当かという観点から検討することが、この問題を考える上で重要であろう。

なお、この逆進性を巡る批判には2つの論点がある。すなわち、所得税のかからない低所得の個人や世帯に対する消費税の絶対的負担の問題と、各所得階層における消費税の相対的負担の問題であり、この2つの公平の問題の中では、貧困層の絶対的税負担の問題の方が深刻である⁽²⁶⁾。

3 逆進性問題に対する税制調査会の考え方とこれまでの対応策

逆進性の問題に対して、税制調査会は一貫して、「所得に対する逆進性の問題については、消費税という一税目のみを取り上げて議論すべきものではなく、税制全体、さらには社会保障制度等の歳出面を含めた財政全体で判断していくことが必要である」との基本的考え方⁽²⁷⁾を採ってきている。また、平

(24) 宮島洋「消費課税の理論と課題」宮島洋 編『消費課税の理論と課題(二訂版)』(第1章) 税務経理協会 平成15年12月11~12頁

(25) 森信茂樹「インボイス・中小特例措置等における消費税改革の課題」税務弘報48-12 平成12年11月

(26) アメリカ財務省 編 前掲注22書 64、126頁

(27) 税制調査会 平成15年中期答申。なお、平成12年中期答申では、「負担が所得に対して逆進的かどうかということは、所得に対して累進的な負担を求める個人所得

成9年からの税率引上げを含む平成6年秋の税制改革の指針ともなった平成5年11月の「今後の税制のあり方についての答申」(以下「平成5年中期答申」という。)においては、「消費税率が引き上げられると、広範囲な人々がその負担増を分かち合うこととなるが、真に手を差し延べるべき人々については、引き続き、社会保障制度等を通じ、きめ細かな配慮が行われることが望ましい」との指摘も行われている。

このような考え方を踏まえ、消費税の導入時及び平成9年の税率引上げ時には、逆進性への対応策として次のような措置が講じられている。

(1) 消費税導入時

歳出面

歳出面においては、国会審議の最終段階(昭和63年12月22日の与野党折衝)において、次のような措置を講じることが合意され、昭和63年度補正予算に盛り込まれた⁽²⁸⁾。

イ 臨時福祉給付金等

老齢福祉年金等受給者、児童福祉手当等受給者、高齢低所得者、生活保護受給者など(対象者は約570万人)に対し、一時金1万円の支給(予算額は543億円)

ロ 臨時介護福祉金

低所得の在宅寝たきり老人等(対象者は約20万人)に対し、一時金5万円の支給(予算額は102億円)

また、昭和65年度(平成2年度)の年金の物価スライドについては、前年の消費者物価上昇率が5%以下であっても、これを実施すること

課税などによる所得再分配、遺産の取得などに対して累進的な負担を求める相続税などによる富の再分配、さらには、年金、医療、介護、生活保護など、各種の社会保障制度を通じた所得再分配が行われていることを考慮に入れ、税財政全体を見て議論し、判断すべき問題です」と指摘している。

(28) 水野勝「主税局長の千三百日」大蔵財務協会 平成5年6月、竹下登・平野貞夫 監修「消費税制度成立の沿革」ぎょうせい 平成5年5月

とされた⁽²⁹⁾。

これらの措置のほか、生活扶助基準の改定(標準3人世帯、1級地、平成元年度4.2%、2年度3.1%)や、老齢福祉年金、老齢基礎年金、老齢厚生年金についての財政再計算に伴う実質改善(例:老齢福祉年金6.2%引上げ)が平成元年4月に遡って実施された。

税制面

税制面においては、所得税において、基礎控除、配偶者控除、扶養控除の引上げ(それぞれ33万円 35万円)、配偶者特別控除の引上げ(16万5千円 35万円)、特定扶養控除の創設(一般の扶養控除35万円に代え45万円)による課税最低限の引上げが図られたほか、老年者控除の引上げ(25万円 27万円)、老人配偶者控除、老人扶養控除の引上げ(それぞれ39万円 45万円)、公的年金等控除の創設等により高齢者世帯の税負担の軽減が図られた⁽³⁰⁾。

(2) 平成9年の税率引上げ時

歳出面

歳出面においては、与党三党確認(平成8年12月12日)により、既に真に手を差し延べるべき人々への激変緩和措置として、平成9年度において支給することが決定していた臨時福祉給付金及び臨時介護福祉金(合わせて500億円)について、さらに充実を図ることとされ、平成8年度補正予算において次のような特別措置を講ずることとされた⁽³¹⁾。

イ 臨時福祉給付金

福祉年金等受給者、児童福祉手当等受給者、生活保護受給者、社会福祉施設入所者、原爆被爆者手当等受給者など(対象者は321万人)に対し、一時金1万円の支給(予算額は321億円)

(29) 平成2年4月から「完全自動物価スライド方式」が実施されており、消費税による物価への影響も含めた物価水準の変動に自動的に対応する制度となっている。

(30) 「昭和62年、63年改正税法のすべて」 国税庁

(31) 森信 前掲注11「日本の消費税」 89、471頁

□ 臨時介護福祉金

低所得の在宅寝たきり老人（対象者は 39 万人）に対し、一時金 3 万円の支給（予算額は 116 億円）

八 臨時特別給付金

65 歳以上の低所得者（対象者は 1,016 万人）に対し、一時金 1 万円を支給（予算額は 1,016 億円）

また、同補正予算においては、与党三党合意（平成 8 年 12 月 12 日）に基づいて、新たに創設される高齢者・障害者在宅福祉等整備基金への出資金（予算額は 500 億円）も計上され、障害者等の社会的弱者施策を充実させることとされた⁽³²⁾。

なお、これらの措置のほか、平成 6 年秋の税制改革においては、次のような社会保障対策が講じられた⁽³³⁾。

イ 消費税率の引上げによる消費者物価の上昇への対応として法律に基づく年金等の物価スライドを行うために 1,000 億円が充当されたほか、急激に進展する少子・高齢社会に対応するため、当面緊急に整備すべき老人介護対策として 3,000 億円、必要最小限の少子対策として 1,000 億円の財源を平成 9 年度から充当することとされた。

□ 特に緊要な老人介護対策（特別養護老人ホームの拡充、ホームヘルプサービスの充実等）を実施するため、平成 7 年度に 1,000 億円、平成 8 年度に 2,000 億円を充てることとされた。

税制面

税制面においては、所得税において、消費税率の引上げに伴う少額納税者への配慮から、基礎控除、配偶者控除、配偶者特別控除及び扶養控除の引上げ（それぞれ 35 万円 38 万円）、特定扶養控除の引上げ（50 万円 53 万円）による課税最低限の引上げが図られたほか、老人配偶者控除、老人扶養控除の引上げ（それぞれ 45 万円 48 万円）により高齢

(32) 森信 前掲注 11 「日本の消費税」 471 頁

(33) 森信 前掲注 11 「日本の消費税」 467、471 頁

者世帯の税負担の軽減が図られた⁽³⁴⁾。

4 消費税による税負担の状況（逆進性の実態）

消費税に対しては、平成元年の導入以降いくつかの問題点⁽³⁵⁾が指摘されてきたが、その最たるものは、消費税の負担構造が所得に対して逆進的であるが故に不公平な税制であるとの批判であろう。しかし、そうした批判の前提となる逆進性の程度や税制全体の負担の状況については、必ずしも正しく認識されていないように思われる。そこで、以下では、既存のデータから逆進性の実態や軽減税率による緩和の効果について検証を試みることにする。

（１）税負担の状況

我が国の収入階級別の税負担の状況については、財務省が従来から国会（予算委員会）の求めに応じて「所得階級別税負担表」を作成し、提出してきている。次表は、平成13年分の一月当たりの税負担の状況を示したものである。

(34) 「平成7年 改正税法のすべて」国税庁

(35) 消費税の導入当初に指摘されていた問題点としては、逆進的な税体系となり所得再分配機能を弱めるのではないかと、所得税のかからない人たちに過重な負担を強いことになるのではないかと、いわゆる痛税感がないことから税率の引上げが安易になされるのではないかと、物価を引き上げ、インフレが避けられないのではないかと、商品価格に転嫁できるか、事業者の事務負担が極端に重くなるのではないかと、中小事業者に対する特例措置により、消費者が負担した税が納税されないことになるのではないかと、等が挙げられる（『消費税に対する懸念と実施後の状況等について（メモ）』平成元年5月 前掲注11「日本の消費税」292頁）。

収入階級別税負担（平成13年分：1月当たり）（単位：円、％）

収入階級	実収入 A	消費支出 B	消費税額 C	税合計 D	C/A E	D/A F	C/B G
	280,172	212,374	7,636	19,189	2.7	6.8	3.6
	346,104	234,601	8,523	24,260	2.5	7.0	3.6
	396,154	268,646	9,944	29,845	2.5	7.5	3.7
	447,410	287,828	10,640	35,137	2.4	7.9	3.7
	481,548	305,915	11,595	41,588	2.4	8.6	3.8
	531,796	331,704	12,628	48,368	2.4	9.1	3.8
	597,569	350,688	13,301	57,393	2.2	9.6	3.8
	680,093	396,136	15,176	71,312	2.2	10.5	3.8
	768,962	434,599	16,773	89,657	2.2	11.7	3.9
	1,015,755	533,331	20,348	141,086	2.0	13.9	3.8

（備考）財務省資料（平成13年分の収入階級別税負担額、同税負担率）に基づき作成

上記の数値からも明らかなように、消費税の負担額は、収入の大きさに比例して上昇し（C欄）、消費支出に対する消費税の負担割合（G欄）はほぼ比例的になっており、消費水準の大きさに応じた負担を求めるという消費税の特徴が裏付けられている。

他方、実収入に対する消費税の負担割合（E欄）を見ると、収入が増加するに従って負担割合は低下しており、逆進的な傾向を示している。ただ、その逆進性の程度は、最大で0.7ポイント（第1分位と第5分位との負担割合の差）に過ぎず、税制全体で見た負担割合（F欄）は依然としてかなりの累進性を有している。

（2）軽減税率の設定による負担の変化（試算）

仮に、今後、消費税率が引き上げられていけば、上記の第1分位と第5分位との負担割合の差は、税率の引上げ幅に応じて拡大することになる。

そこで、食料品に対する軽減税率の効果等を検証するため、上記のデータを基に、食料品に軽減税率を適用した場合の負担の変化についての試算を行うと次表のとおりとなる。

なお、税制調査会の累次の答申において、軽減税率の導入は消費税率が二桁に引き上げられた場合の検討課題となっていること、また、今後の消費税率引上げ論議においては、当面税率 10%程度への引上げを想定して議論されるものと予想されることから、標準税率を 10%とし、食料品については 5%の現行水準に据え置くとの前提で試算した。

食料品を軽減税率にした場合の負担の変化（試算）（単位：円、%）

【単一 10%の場合】【食料品 5%の場合】

収入 階級	実収入 A	消費税額		消費税額		軽減額 H - J
		H	H/A I	J	J/A K	
	280,172	15,272	5.5	13,214	4.7	2,058
	346,104	17,046	4.9	14,933	4.3	2,113
	396,154	19,888	5.0	17,573	4.4	2,315
	447,410	21,280	4.8	18,847	4.2	2,433
	481,548	23,190	4.8	20,618	4.3	2,572
	531,796	25,256	4.7	22,537	4.2	2,719
	597,569	26,602	4.5	23,783	4.0	2,819
	680,093	30,352	4.5	27,345	4.0	3,007
	768,962	33,546	4.4	30,461	4.0	3,085
	1,015,755	40,696	4.0	37,221	3.7	3,475

- (備考) 1 財務省資料(平成 13 年分の収入階級別税負担額、同税負担率)を基に、平成 13 年の家計調査年報(総務省統計局)による全国勤労者世帯の消費支出に占める食料品(酒類及び外食を除く。)のウェイトを用いて試算した。
- 2 税率引上げに伴い増加する消費税額のみを考慮しており、実収入等是不変のものとの前提で試算している。

上記の試算結果に基づいて、単一税率 10% の場合の負担率（欄）と食料品（酒類、外食を除く。）に 5% の軽減税率を適用した場合の負担率（K 欄）を比較してみると、負担割合の軽減効果（ $-K$ ）は、第 分位が 0.3 ポイント（ $4.0 - 3.7$ ）であるのに対し第 分位は 0.8 ポイント（ $5.5 - 4.7$ ）になるなど収入が低くなるに従って軽減幅は大きくなっており、相対的な負担割合の緩和に一定の効果があることを示している。

他方、軽減額について見てみると、収入の大きさに比例して軽減額も多くなり、高所得者層により高額な負担軽減効果をもたらすことも明らかになった。また、低所得者層での負担軽減額は 2,000 円程度であるという結果も注目できよう。

このように、食料品に軽減税率を適用した場合の負担軽減の程度や逆進性の緩和の効果を試算することは可能であるが、他方で、軽減税率の採用は大きな減収をもたらすものであり、減収額の多寡は軽減税率の採用の是非を判断する上で大きな要素となろう。そこで、食料品に対して軽減税率を設ける場合の減収額について大まかな試算を行うと、平成 16 年度予算における消費税収（4% 分）は 95,630 億円となっており、1% 当たりの消費税収は 23,900 億円と見込まれる。他方、消費者物価指数統計を用いた食料品の消費ウェイトは約 2 割⁽³⁶⁾と見込まれるため、2 割という前提で計算すると 1% 当たりの消費税収は約 4,800 億円となり、前記試算のように 10% の標準税率の下で食料品に対して 5% の軽減税率を設ける場合には約 2 兆 4,000 億円もの減収をもたらすこととなる。

なお、税収中立の観点から、必要となる消費税収を賄うために、軽減税率を採用した場合の標準税率の水準と単一税率を維持した場合の税率水準

(36) 平成 12 年基準消費者物価指数品目情報一覧による食料のウェイトは 2,730（1 万分比）であり、これから酒類（143）及び外食（620）を控除して、上下水道料に属する水道料（100）を加えると 2,067 となる（「平成 14 年消費者物価指数年報」（総務省統計局）による。）。なお、消費支出には家賃、医療などの非課税取引等も含まれているため、課税消費支出に占める割合で見れば、食料品の消費ウェイトは上記数値を上回るものと見込まれる。

を比較した議論も必要となろう。これについては、前記のように食料品の消費ウェイトを2割と仮定して計算すれば、前記の試算の例（標準税率10%、食料品5%の軽減税率）の場合の消費税収を賄うための単一税率の水準は次の算式で求めることが可能である。

$$10\% \times 80 + 5\% \times 20 = X\% \times 100 \quad X = 9$$

すなわち、標準税率10%の下で食料品に5%の軽減税率を設ける場合の税収を賄うための単一税率の理論値は9%ということになる⁽³⁷⁾。

軽減税率の採用は大きな減収をもたらすばかりでなく、後述するように他の制度面や執行面にも様々な影響を及ぼすことになるため、軽減税率の是非の検討に当たっては、選択肢を広げる観点からも、こうした指標を国民に示して議論していくことも重要であろう。

第2節 逆進性の緩和策とその評価

前述のように、消費税の導入や平成9年の税率引上げに際しては、消費税の持つ所得に対する逆進性を緩和するため、個人所得課税の負担軽減と社会保障制度等の歳出面の措置を中心とした対応がなされてきた。

逆進性を緩和する方法については、消費税の導入以降、税制、財政に関する専門家等からいくつかの具体案が提案されてきている⁽³⁸⁾。その主なものとしては、

(37) 単一税率9%として計算した場合の前記試算（食料品を軽減税率にした場合の負担の変化）の第 分位から第 分位までの消費税額（カッコ内は、食料品5%とした場合との負担の増減を示している。）は、それぞれ、13,745円（+531円）15,341円（+408円）17,899円（+326円）19,152円（+305円）20,871円（+253円）22,730円（+193円）23,942円（+159円）27,317円（-28円）30,191円（-270円）36,626円（-595円）と計算される。

(38) 主なものとして、藤田 前掲注 13「単一税率が是か、複数税率が是か」、水野忠恒「消費税の制度と理論（租税法研究双書）」弘文堂 平成元年12月、林宜嗣「消費税の逆進性問題 総合税制研究1」納税協会連合会 平成4年12月、三木義一「消費税の逆進性と緩和策」税経通信 49-7 平成6年6月、宮島 前掲注 24「消費課税の理論と課題」などがある。

消費税制度の枠内での対応として、非課税範囲の拡大、軽減税率（ゼロ税率を含む。）の採用、また、消費税制度の枠外の対応として、所得税等による負担調整、社会保障給付による調整及び低所得世帯への税額控除（還付）などが挙げられる。以下では、これらの諸措置について、その効果や問題点等を考察する。

1 非課税範囲の拡大

前述のように、現行消費税においては、社会政策的な配慮として、医療、福祉、教育などの分野に限って非課税措置が講じられており、逆進性の緩和策として一定の役割を果たしている⁽³⁹⁾。

消費税の非課税化に対しては、従来から、前段階税額控除の仕組みが非課税関連分野で機能しなくなるため、課税の累積を生じて経済取引を歪めることになること等が、非課税化の固有の問題として指摘されている⁽⁴⁰⁾。すなわち、消費税制度においては、財貨・サービスが非課税とされた場合、売上げに対して消費税は課税されないが、その売上げに対応する仕入税額の控除は認められないため、特に負担の軽減効果という面で次のような問題が生ずることになる。

その一つは、控除できない消費税相当額がコストの一部として残る（隠れた税負担）ことから、非課税措置によって税負担を完全に排除することはできず、軽減効果が減殺されてしまうという問題であり、もう一つは、食料品のように転々流通するものを非課税にすると、例えば、レストランなどが食料品（非課税）を仕入れて外食サービス（課税）を提供する場合には、その食料品の製造・流通などの段階で生じた機械設備、燃料、輸送サービスなどの仕入れコスト（仕入税額控除できない消費税相当額を含む。）の上に、外食サービスの提供の段階で重複して消費税が課税される（税の累積）ため、却

(39) 平成3年の法改正（議員立法）においては、逆進性対策として、医療、教育、福祉の分野で非課税範囲が拡大されるとともに、住宅家賃、火葬料及び埋葬料が新たに非課税に追加された（『税制問題等に関する両院合同協議会における協議の結果について』平成3年4月 森信 前掲注11「日本の消費税」368～373頁）。

(40) 税制調査会 平成5年中期答申

って外食サービスの価格が上昇しかねない⁽⁴¹⁾という問題である。

このように、消費税の非課税化の問題点として特に重視される隠れた税負担や税の累積の発生の問題については、最終消費段階のサービスのように、税の累積が生じにくく、隠れた税負担も最小限にとどまる取引であれば問題は少ないが、食料品のように転々流通するものを非課税にすれば、隠れた税負担も大きく、税の累積も生じやすいので問題がより大きくなるということが出来る。現在、政策的に設けられている非課税取引の範囲は、医療、福祉、教育など、最終消費者に提供されるサービスであり、税の累積が生じにくい分野に限定されている⁽⁴²⁾のは、こうした非課税化の問題点が考慮されているためである。

なお、平成2年の見直し法案⁽⁴³⁾では、飲食料品等について、流通段階は軽減税率（1.5%）、小売段階は非課税とする特別措置が提案されていたが、これは、全段階非課税よりも価格の引下げが見込まれるという理由によるものであった⁽⁴⁴⁾。

(41) 税制調査会 平成12年中期答申

(42) 税制調査会 平成12年中期答申

(43) 平成2年の見直し法案（「消費税法及び租税特別措置法の一部を改正する法律案」）は、消費税導入後の混乱を経て、平成2年2月に召集された臨時国会において政府から提出されたが、衆議院では可決されたものの参議院では審議未了・廃案となった。なお、野党からは消費税廃止法案等が提出されたが、同法案は衆議院において否決された（森信茂樹 編「最新消費税法」税務経理協会 平成9年6月17～18頁）。

(44) 自由民主党「消費税の見直しに関する基本方針 -（付録）消費税の見直し過程における各意見とその問題点 -」（平成元年12月1日）においては、飲食料品の取引を全段階にわたって非課税とすることの問題点として、次のように指摘している（森信 前掲注11「日本の消費税」323頁）。

1 飲食料品を非課税としても、その仕入れの中には、生産資機材、包装費、光熱費、運送費、保管費等があり、それらには消費税がかかっているため、消費者価格が3%下がるわけではなく、現実には、1%強の値下げにとどまるものと思われる。

また、飲食料品の種類や流通経路の違いによってそれらの税額がまちまちであるため、消費者価格の値下げ幅もまちまちとなる。

従って、消費者の側からみれば、非課税となった商品がいくら値下げとなれば適正な値下げと言えるのかが分からない。また、そうであるだけに、現実には、

2 軽減税率（ゼロ税率を含む。）の採用

軽減税率は、文字通り、その売上げに標準税率よりも低い税率を適用して課税するものであり、売上げに対してゼロの税率を適用するゼロ税率も軽減税率の一種と言える。

軽減税率は、非課税の場合と異なり、売上げに対応する仕入税額の控除が認められ、控除不足額が生じた場合には事業者へ還付されるため、標準税率と軽減税率の差に対応する価格の確実な引下げが期待できる。また、消費税の連鎖を崩すことがないため、非課税の場合のように税の累積も生じない。

ただ、これは非課税の場合も同様ではあるが、適用対象とされた品目については、購入者の如何を問わず軽減税率が適用されることから、高所得者層にも負担軽減の効果が及び、所得階層間の消費パターンに差がない場合には、高所得者層の支出の絶対額は大きくなることから、軽減額も多くなるという問題を生じさせる⁽⁴⁵⁾。これは、特定の品目に対して消費税の負担を軽減する

非課税となった分だけの適正な値下げが行われない可能性もある。

- 2 他方、事業者の側からすると、価格に含まれている税額が不明確なため適正な転嫁の実現が困難となるのではないかと大きな不安が付きまとう。例えば、セリにおいては、現在行われているような税額の上乗せができず、農家などは、仕入れにかかっている税を転嫁できず、負担を被る可能性がある。
 - 3 輸入品には、国境税調整の国際的慣行により輸出国の間接税はかかっていない。従って、輸入の飲食料品は通関時までは税負担を負っていない。一方、国産の飲食料品は、仕入れにかかっている税を負担しているので、輸入の飲食料品に比べて価格競争上不利になる。

例えば、輸入の缶詰は、通関時に課税が行われないので、その時点では3%丸々値段が下がるが、国産の缶詰は、缶詰の缶などにかかっている消費税の分があるので、3%丸々値段が下らない。
 - 4 非課税となる飲食料品の価格にも隠れた税負担があるので、それを仕入れた飲食店等においてはコストが増加し、結局、飲食サービスの価格が今より上昇することとなる。
- (45) 矢野教授は、「低所得層に対する手当ては、食料品への軽減税率によってはそれほど効果があるとはいえない。むしろ、最近では高所得者ほど、より高価な自然食品等を購入している実態を観察するならば、食料品への軽減税率は、高所得層をより有利にする効果の方が大きいかもしれない」と指摘している（矢野 前掲注 23「税率の引上げと課税対象、税率構造」）。

という軽減税率の仕組み上、当然生じる問題であり、また、そもそも逆進性の問題は所得に対する負担割合を問題とするもので負担額自体を問題とするものではないが、軽減税率の設定は大きな財源を伴うものであり⁽⁴⁶⁾、効率的な逆進性の緩和策という観点からは問題が多い⁽⁴⁷⁾。

税制調査会の平成 12 年中期答申においては、消費税の複数税率化に対して、消費生活のパターンが多様化してきている中で、軽減税率の適用範囲を合理的に設定することが極めて困難であること、財貨・サービスの品目によって異なる税率が設けられると、事業者は、売上げと仕入れを異なる税率ごとに区分して記帳する必要があるので、事務負担の増加が避けられなくなること、複数税率の下では、基本的には、税額が記載された請求書等（インボイス）の保存を仕入税額控除の要件とする必要が生じること、また、簡易課税制度については単一税率の場合とは異なる観点からの検討を要することになること、といった問題が指摘され、さらに、食料品を軽減税率の対象とする場合には、農家の還付申告に伴う事務負担の問題が大きくなること、また、減収額が大きくなるため標準税率を高くせざるを得なくなる、といった問題が指摘されている。これらの問題の詳細については、第 3 章及び第 4 章で考察する。

なお、ゼロ税率については、税制調査会の平成 12 年中期答申において、具体的な問題点として、課税ベースが大幅に侵食されることから、一定の税収を確保するためには、ゼロ税率による減収分だけ標準税率の引上げが必要

(46) 食料品の消費ウェイトは約 2 割強（前掲注 36 参照）

(47) アメリカ財務省 編 前掲注 22 書においては、この点に関連し、「食料品のゼロ税率は、貧しい者の支出だけでなく、中ないし高所得階層の食料品に対する支出も課税標準からとり除くことになるので、課税標準のこの減少の多くは、低所得世帯や個人の税負担を少なくするという目標を達成する上では不必要なものである」と指摘し（同書 133 頁）また、「一般的には、貧しい者に対する絶対的付加価値税負担額を減少させ、様々な形態の財貨及びサービスを免税とすることにより税の逆累進性を減少させようとするいかなる試みも、公平上の問題を完全に解決することはできず、そして殆んど不可避免的に差別、経済効率の損失、そして税収の不必要的減少をひきおこす」と指摘している（同書 136 頁）。

になること、恒常的に還付を受ける事業者が増え、事業者間の不公平感が生じかねないこと、還付申告や事後調査に関連する事務負担やコストが発生するという問題もあること、などが指摘されている⁽⁴⁸⁾。

3 所得税等による負担調整

所得税の課税最低限を超える所得を有するような階層に対しては、所得税

(48) 自由民主党 前掲注 44「消費税の見直しに関する基本方針 - (付録)消費税の見直し過程における各意見とその問題点 -」においては、飲食料品の取引を全段階にわたってゼロ税率の対象とする問題点として、次のように指摘している(森信 前掲注 11「日本の消費税」 322~323頁)。

1 ゼロ税率は、ゼロパーセントの税率で課税する制度であり、主要先進国ではイギリスだけが採用しているが、イギリスではこの制度を採用した結果、多くの品目にゼロ税率の適用が広がり、付加価値税の税収が半分以上になっている。

このゼロ税率については、他のEC諸国から、EC内部の付加価値税の統合を前にして、是正を求められている。

2 ゼロ税率にすれば、広く薄く負担を求めるとい消費税の趣旨が根本から崩されるし、また、取返しのつかない巨額な税収の落ち込みが発生する。

さらに、間接税収が極めて落ち込むことになるので、直間比率の見直しの方向に反することになってしまう。

3 飲食料品の売上げにゼロパーセントの課税が行われる事業者は、その仕入れにかかっている消費税の還付を受けられる。

この結果、飲食料品を取り扱う特定の事業者だけに税が還付されることとなり、他の事業者や消費者から不公平との批判が出てくる。

4 飲食料品を取り扱う免税事業者は、税の還付を受けるためには、納税義務者となって売上げ・仕入れの記帳や帳票類の保存を行うことが必要となる。

そのような記帳や帳票類の保存を行わなければ、税の還付が受けられず、仕入税額を自ら負担せざるを得ない(税率がゼロなので、例えば、セリにおいて税額の上乗せをすることはできない)。このような事務を零細事業者に負わせるのは現実的ではない。

また、飲食料品を取り扱う簡易課税事業者も、税の還付を受けるためには、簡易課税の選択をやめて、新たに仕入れについての記帳や帳票類の保存等を行うことが必要となる。

即ち、ゼロ税率を採用する場合には、事業者免税点制度や簡易課税制度の存続の理由がなくなる。

5 飲食料品を取り扱う企業等から膨大な数の還付申告書が提出される結果、その処理のために税務職員的大幅な増員が必要となり、結局、一旦税を徴収しながらまたその税を還付するという作業のために国民の税金が使われることになる。

の税率構造や各種控除を調整することによって消費税負担を相殺することも可能である。もちろん、この手法は、課税最低限以下の低所得者層には軽減の効果が及ばない、あるいは人的控除の拡大の効果は高所得者層にも及ぶといった問題はあるが、前述のとおり、消費税導入時や平成9年の税率引上げ時には、人的控除の引上げを中心に課税最低限の引上げが行われ、低所得者層の消費税負担の緩和に一定の役割を果たしている。

ただ、我が国の課税最低限は、各種控除の累次の拡充により国際的に見ても既に高い水準にあり⁽⁴⁹⁾、また、今後の個人所得課税の改革の方向は、財源調達機能や所得再分配機能が適切に発揮されるよう、基幹税としての機能を回復すること、すなわち負担増の方向にあることから⁽⁵⁰⁾、今後の消費税率の引上げによる負担の緩和措置として所得税負担を軽減することの政策としての選択の余地は極めて低いものと考えざるを得ない⁽⁵¹⁾。なお、この問題に関連し、子供の多い世帯の食料品に係る消費税負担に配慮する一方で、食料品に対する軽減税率の効率性からみた問題点を考慮して、「これは所得階層による消費税負担の格差というよりも家族状況による消費税負担の相違であるので、有子世帯の消費税負担の問題は、食料品に対する軽減税率よりも所得税の扶養控除で対応すべきであろう」という興味深い指摘⁽⁵²⁾もある。

また、資産税においても消費税負担の調整は可能である。税制調査会の平成15年中期答申においては、「個人所得課税の累進構造のフラット化の進展、将来の消費税率の引上げを考慮に入れると、相続税の持つ資産移転の段階での再分配機能が一層重要となる」と指摘している。要すれば、資産税の課税強化によって消費税の負担調整を図ろうとするものであり、同答申では具体的に、相続税の課税ベースの拡大の必要性を指摘している。

なお、資産税による負担調整の問題に関しては、「生涯の所得のうち消費に

(49) 永長 編 前掲注20「図説 日本の税制(平成15年度版)」272～273頁

(50) 税制調査会 平成15年中期答申

(51) 前掲注6参照

(52) 矢野 前掲注23「税率の引上げと課税対象、税率構造」

回されなかった分、すなわち貯蓄され、次の世代に相続された分の負担を免れることになる。とりわけ、相続税が免除になる程度の相続額については、相続時点において消費税を考慮する必要があるかもしれない」との指摘⁽⁵³⁾もあるところである。

いずれにしても、これらの税による調整は、一定以上の所得又は資産等を有し、これらの税が課されている階層にしか効果が及ばないという限界があり、また、資産税の強化等は、相応の資産を有する高所得者層の負担増を通じ相対的逆進性の緩和に資するが、低所得者層の負担を直接軽減することにはつながらない。

4 社会保障給付による調整

前述のように、所得税等による負担調整は、所得税等の課税最低限以下の低所得者層に対しては有効でないが、最低所得保障を目的とする社会保障給付の増額を通じて、低所得者層の消費税負担を救済することは可能である。

年金等の社会保障給付は、平成2年4月から完全自動物価スライド方式が実施されており、消費税による物価への影響も含めた物価水準の変動に自動的に対応する制度となっている⁽⁵⁴⁾。

また、消費税導入時や平成9年の税率引上げ時には、真に手を差し延べるべき人々への激変緩和措置として、臨時福祉給付金等が支給されており、今後の税率引上げ時にも同様の措置を講ずることは可能であろう。

ただ、こうした移転支出を受け取っていない低所得者層には効果が及ばな

(53) 矢野 前掲注 23「税率の引上げと課税対象、税率構造」

(54) 公的年金の物価スライド制度に対しては、「物価スライド制度を前提とすれば、消費税増税による高齢世代（年金受給世代）の消費税負担増は翌年度の物価スライドによる公的年金額の引上げによって相当程度相殺されるため、実は、世代間の税負担の平準化に消費税のような間接消費課税はあまり寄与しないのである。間接消費課税を用いて世代間の租税負担の平準化を図ろうとするならば、公的年金の物価スライド・ベースから間接消費税増税分を除外しなければならない」との指摘もある（宮島 前掲注 24「消費課税の理論と課題」 15～16頁）。

いという問題があり、低所得者層の消費税負担を緩和する措置として十分なものではないが⁽⁵⁵⁾、他の施策と適切に組み合わせることによって、逆進性の緩和策として一定の役割を果たすことは十分可能である。

5 低所得世帯への税額控除（還付）

前述の社会保障給付等については、これを受け取っていない低所得者層には効果が及ばないことから、低所得者（世帯）の所得税について、最低限の生活を維持するために必要な支出に係る消費税相当額を所得税から控除し、控除しきれない場合には還付するという考え方がある⁽⁵⁶⁾。現在、カナダの所得税やアメリカの一部の州（小売売上税）の所得税で実施されている方法である。

カナダにおいては、1991年に、従来の製造業者売上税（Federal Sales Tax（FAT））に代えて付加価値税タイプの財貨・サービス税（Goods and Services Tax（GST））が導入されたが、低所得者層への対応が重要な問題となり、逆進性を緩和する観点から、GST税額控除（GST Credit）が改めて設けられた⁽⁵⁷⁾。

この制度は、所得税制上の措置であるが、控除の方法は所得税から独立し

(55) アメリカ財務省 編 前掲注 22 書においては、この点に関し、「すべての低所得者層が移転支出を受け取っているわけではなく、また、反対に、貧困水準を大幅に上回っている者も数多く移転支出を受け取っている。それ故に、移転支出をインデクスするだけでは、低所得者層の税負担を緩和するのに十分とはいえない」と指摘している。

(56) アメリカ財務省 編 前掲注 22 書において逆進性対策の一案として示されており、水野 前掲注 38「消費税の制度と理論（租税法研究双書）」、同「所得税減税論議の焦点と消費税額控除の検討」税務弘報 41-14 平成 5 年 12 月、林 前掲注 38「消費税の逆進性問題 総合税制研究 1」、三木 前掲注 38「消費税の逆進性と緩和策」、経済産業省 編「日本新生のための税制改革戦略 経済活性化のための税制基本検討会 最終報告」経済産業調査会 平成 13 年 8 月 などにも詳述されている。

(57) 税制調査会「税制調査会海外視察報告」平成 15 年 6 月。なお、カナダの GST 控除の内容については、多田雄二「カナダの GST と日本の消費税（下）」税経通信 45-14 平成 2 年 11 月、山本守之「カナダ GST 創設の最新動向」税務弘報 38-11 平成 2 年 10 月、知念裕「付加価値税の理論と実際」税務経理協会 平成 7 年 4 月 177～178 頁に詳しい。

た戻し税方式であり、所得金額が一定以下の世帯に対し四半期ごとに定額の小切手を支給する仕組みが採られている⁽⁵⁸⁾。なお、カナダにおいて、この低所得者に対する税額控除制が採用された理由として次のような指摘がある⁽⁵⁹⁾

- イ 低所得者は、高所得者に比べ所得のうち食料品へ支出する割合は高くなるが、食料品に対する絶対的な支出額は、低所得者よりも高所得者の方が大きい。したがって、食料品に対するゼロ税率の適用は、低所得者以上に高所得者に恩恵をもたらし、逆進性を緩和する効果はさして大きくない。
- ロ 食料品などにゼロ税率を適用すると、課税ベースが狭められるため、同一の税収をあげるには税率の上げが必要となる。
- ハ 食料品などに対するゼロ税率の適用は、事業者の納税協力や税務行政を複雑にし、事業者の納税事務負担及び税務行政費を増大させる。

また、小売売上税を実施しているアメリカの州の一部でも類似の所得税額控除制度が採用されているが⁽⁶⁰⁾、この方式に対しては、基本的消費財のゼロ

(58) 1986年に、財貨・サービス税(GST)の前身である製造業者売上税(FST)の税率引上げが行われた際、逆進性緩和の観点から、所得税にFST税額控除が導入され、GST移行(1991年)後も引き継がれた。

基礎控除(給付)額は、大人1人につき216ドル(18,360円)、子供(19歳未満)1人につき114ドル(9,690円)であるが、1世帯の年間所得が28,193ドル(約240万円)を超過する場合には、その超過分の5%だけ控除額が減額され、所得の増加に応じて控除額が逦減する仕組みとなっており、例えば、夫婦2人の世帯の場合には、総所得が41,393ドル(約352万円)のとき支給額はゼロとなる。なお、この控除(給付)は、世帯単位で申請することとなっており、世帯単位の総所得を把握するため、請求者本人と配偶者の納税者番号、世帯構成員全員の所得、子供の数を税務署に申請しなければならない(基礎控除額等は2003年7月現在のものであり、邦貨換算レートは平成15年12月財務大臣告示による裁定外国為替相場による1カナダ・ドル=85円を用いている。)

(59) 知念 前掲注57「付加価値税の理論と実際」177~178頁

(60) アメリカの州売上税の税額控除方式については、アメリカ財務省 編 前掲注22書において紹介しているほか、青木寅雄「大型間接税 - アメリカ諸州の売上税」日税研論集3 日本租税研究センター 昭和61年9月、石村耕治「アメリカ州売上税法の構造」(税法学研究) 税理 32-2, 9, 11 平成元年 月, 6月, 8月、前田高志「最近のアメリカにおける間接税改革論」租税研究 467 昭和63年9月に詳述している。

税率あるいは物価スライド移転よりもずっと安上がりであり、ゼロ税率の導入によって生ずる執行、調査上の問題を回避するとの評価がある⁽⁶¹⁾。

もちろん、こうした手法を我が国に導入することに対して問題点も指摘されている。例えば、フローが少ないがストックが多い者（例えば、収入は少ないが多額の財産を有している資産家）をいかに扱うか、対象者のうちの非納税者については税務当局で把握することもできないが、いかなる方法で対処するか、納税者（源泉徴収義務者）及び税務当局等の事務負担が増大するのではないか、納税者番号制度が導入されていない我が国においては、所得把握が困難なため、高所得者に対しても給付を行うことにならないか、社会保障給付等について物価スライドを行った上で、さらに消費税相当分の控除を認めると二重補填の問題が発生するのではないか、といった指摘である⁽⁶²⁾。また、この手法では、消費時点で生じる消費税の負担感そのものは解消できないという指摘もある⁽⁶³⁾。

ただ、この税額控除方式は、軽減税率等と比較して、特にコスト面や効率性から有効であるとして、導入を検討すべきであるという指摘⁽⁶⁴⁾が多い点は注目できよう。

なお、税制調査会の平成12年中期答申においては、複数税率の下で生じる様々な問題点を避けつつ、消費税の所得に対する逆進性を緩和するために、低所得者に対して、年間の基礎的消費支出に係る消費税相当額を給付することとしてはどうか、という指摘⁽⁶⁵⁾があることを紹介しつつ、「このような給

(61) アメリカ財務省 編 前掲注 22 書 139 頁

(62) 経済産業省 編 前掲注 56「日本新生のための税制改革戦略 経済活性化のための税制基本検討会 最終報告」63～65 頁

(63) 三木 前掲注 38「消費税の逆進性と緩和策」

(64) 水野 前掲注 38「消費税の制度と理論（租税法研究双書）」、同 前掲注 56「所得税減税論議の焦点と消費税額控除の検討」、林 前掲注 38「消費税の逆進性問題 総合税制研究 1」、三木 前掲注 38「消費税の逆進性と緩和策」、田中治「消費税改革の法的问题点」法律時報 67-3 平成 7 年 3 月、森信茂樹「中期答申から読む消費税改革」JTRI 税研 93（16-2）平成 12 年 9 月 等

(65) 当時の加藤寛税制調査会会長から、1人当たり一定額の基礎消費支出に消費税率

付を行うことについては、社会保障給付などの諸施策との関係をどのように考えるか、資産性所得を含めた総合的な所得把握をどのようにして行うか、資産を取り崩して消費を行うこともできることについてどのように考えるかなどの問題があることから、納税者番号制度との関係も含め、慎重に検討する必要があります」と指摘し、慎重なスタンスを採っている。

6 小括

以上のように、消費税の逆進性の緩和策には様々なものが考えられるが、それぞれの特徴を考慮すれば、概ね以下のような評価が与えられよう。

消費税制度の枠内での措置としての非課税範囲の拡大と軽減税率の設定は混同して議論されている場合もあり、対象範囲の選定の困難性や事業者の事務負担の増加など共通した問題点を有しているが、非課税措置は、税の累積の発生の可能性や税負担の確実な軽減という点で軽減税率よりも逆進性対策として劣っており⁽⁶⁶⁾、消費税制度の枠内で食料品等の転々流通する物品に対する特例を設ける場合には、非課税措置は避けるべきであり、軽減税率を適用すべきであろう⁽⁶⁷⁾。ただし、現行制度において設けられている医療、教育、福祉などに類似するような最終消費段階のサービスであれば、非課税範囲の拡大による対応を検討する余地はあろう。

5%を乗じた額を税額控除（又は還付）する方式が提言されており、同氏は、この方式に対して、将来の消費税率の上昇が逆進性を増すという反対論に対する解消方法を示すことになり、逆進性を除去した消費税中心の税制構築への基礎となる、あるいは、EUの付加価値税に見られるように複数税率は制度を複雑にするので、消費税額控除方式は日本の風土に合い、しかも還付方式であるため消費刺激効果も大きい、といった評価をしている（加藤寛「国有財産を売り払え」This is 読売 平成10年11月58～65頁）。

(66) 藤田 前掲注13「単一税率が是か、複数税率が是か」

(67) 税制調査会の平成12年中期答申においては、逆進性の緩和策として、食料品などを非課税とすべきという指摘と軽減税率とすべきという指摘があることを示した上、非課税範囲の拡大については否定する一方、軽減税率の導入については、税率水準がヨーロッパ並みになった際の検討課題であると位置付け、両者に対する考え方の違いを明確にしている。

なお、非課税措置や軽減税率は、消費時点で生じる消費税の負担感そのものを解消する、あるいは緩和する効果がある一方で、対象品目を購入しない限り負担軽減の効果が及ばない、あるいは負担の変化が事業者の販売価格に適切に反映されなければ消費者の実質的な負担軽減にはつながらない、といった意味であくまで間接的なものとならざるを得ない。また、これらの措置は、購入者の如何を問わず適用されるため対象品目を購入する高所得者にも負担軽減の効果が及ぶことや、対象品目を製造・販売する事業者やその購入事業者に係る事務負担コストは、最終的には商品価格に跳ね返り、結果的に負担軽減効果を減殺させること等から、標準税率が一定程度高い水準でなければ、必要な財源の大きさに比して逆進性緩和の効果が薄いということになる。

今後の消費税率の引上げに際して軽減税率の導入を検討する際には、こうした効率性の観点も重要であり、標準税率が一定水準に止まっている段階では、軽減税率等の措置を講ずるよりも標準税率の引上げ幅の圧縮を図ることが望ましい場合もあることを十分考慮すべきであろう。

次に、消費税制度の枠外の措置のうち、所得税等による負担調整については、これまで消費税の創設時や税率引上げ時に採られてきたが、課税最低限以下の低所得者層には軽減効果が及ばないという限界があること、累次の減税により我が国の課税最低限は国際的に見て既に高い水準にあるといった現状にかんがみれば、政策としての選択の余地は狭いと考えざるを得ない。これに対し、社会保障給付による調整や低所得世帯に対する税額控除（還付）については、低所得者層の負担を直接的に軽減でき、効率性の面でも有効であるという点は積極的に評価すべきであろう。ただし、低所得世帯に対する税額控除（還付）については、世帯単位での厳格な所得把握体制が必要となる、あるいは執行機関の問題（非納税者に対して税務署で還付できるか）など、今後、検討すべき課題は多いと考えられる。

いずれにしても、消費税の逆進性対策には様々な手段があることから、今後の具体的な論議においては、逆進性の実態や軽減税率による緩和の効果、

さらには、他の制度面や執行面に与える影響も勘案しながら、それらの間での適切な選択あるいは組合せが考えられるべきである⁽⁶⁸⁾。

-
- (68) 藤田教授は、この点に関して、「租税専門家の多くが推奨しているのは、付加価値税は簡素で中立性の原則に合致する単一税率構造とし、逆進性問題は付加価値税の枠外で対処する方式である」と指摘している（前掲注 13「単一税率が是か、複数税率が是か」）。

なお、税制調査会資料（平 16. 9. 21 総 15-2、基小 18-2 税制調査会海外調査報告）では、ノルウェー財務省等からの報告として、付加価値税の逆進性緩和の観点からも、累進的な所得課税や給付による再分配効果の方が軽減税率よりも効果的と考えているとの報告が紹介されているが、その理由として次のものが挙げられている。

軽減税率は、再分配の対象とされるべき家計（例えば子供のいる家族）に適用を限定することはできず、すべての家計に対して適用されてしまう。これに対し、給付は、適用対象となる家計を定めることが可能である。

給付による再分配効果は、所得水準に関わらず一定とすることが可能であるが、軽減税率による再分配の量的効果は、高所得者の方が大きくなるという問題がある。

軽減税率の導入によって食料品の現実の価格が下がるかどうか疑問である。むしろ食料品価格は想定ほど下がりず、その再分配効果は、家計ではなく「便乗値上げ」をした事業者の懐に入ってしまうのではないか。ノルウェーの事例で言えば、軽減税率を導入した 2001 年の食料品価格の動向をみると、本来 10% 程度価格低下が見られるはずであったが、実際には 8% 程度であった。

理論的にも、ライフサイクル仮説に立てば、付加価値税が逆進的とは決して言えない。

第2章 諸外国における軽減税率制度

我が国の消費税と同様の仕組み（多段階課税累積排除型）を持つ付加価値税は、世界の各国、各地域で広く採用されており、また、多くの国で食料品などについて軽減税率が採用されている。

そこで、本章では、主要国における食料品に対する軽減税率制度の内容を中心に諸外国の付加価値税制度を概観する。

第1節 諸外国の付加価値税の税率構造等

消費税のような多段階課税累積排除型の課税ベースの広い間接税は、最も古い歴史を持つ欧州諸国の付加価値税をはじめとして、世界の195の国（地域を含む。）のうち、実に125の国（2001年4月現在で実施予定の国を含む。）で採用されている⁽⁶⁹⁾。その内訳をみると、主要先進国で構成されるOECD（経済協力開発機構）加盟30カ国の中では29カ国において採用されているほか⁽⁷⁰⁾、アジア地域24カ国、中南米地域22カ国、アフリカ地域32カ国、その他の地域18カ国で付加価値税タイプの税が採用されている。特に1990年代に、あいついで導入する国が目立っており、この税制が新たにグローバルな基幹税制になりつつあることを物語っている⁽⁷¹⁾。

OECD諸国及びアジアの主要国における食料品に対する付加価値税率は次表（食料品に対する付加価値税率の国際比較）⁽⁷²⁾のとおりであるが、OECD

(69) 税制調査会資料（平14.5.10 基小13-4 諸外国の付加価値税の実施状況）

(70) OECD諸国のうち、唯一、付加価値税を採用していないアメリカでは、州・郡・市において小売上税が実施されている。

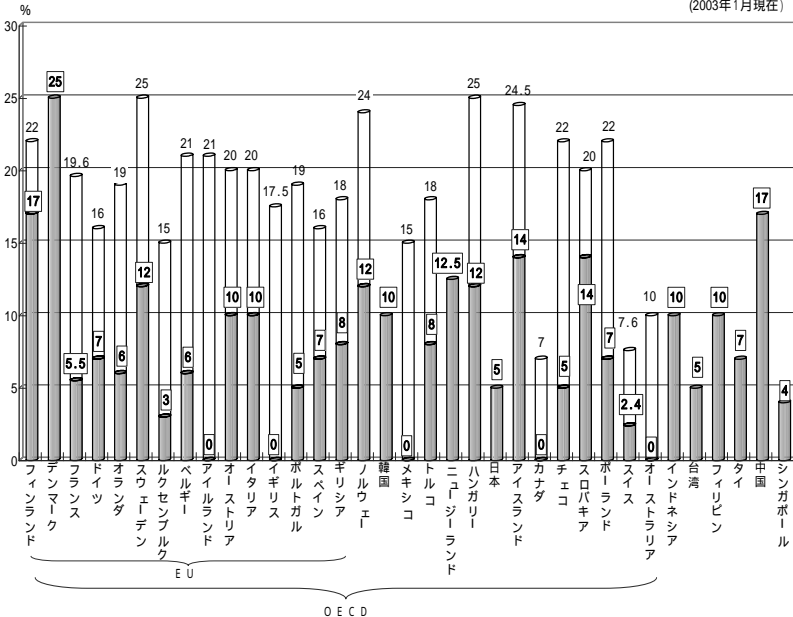
(71) 矢野 前掲注23「税率の引上げと課税対象、税率構造」。なお、消費税が我が国に導入された1989年4月時点では、我が国は46番目の実施国であった。

(72) 同表中のハンガリー、チェコ、スロバキア、ポーランドのほか、スロベニア、エストニア、ラトビア、リトアニア、キプロス、マルタの計10カ国が、2004年5月1日に新たにEU（欧州連合）に加盟している。

諸国では基本となる税率（標準税率）が相対的に高いこともあり、多くの国で軽減税率又はゼロ税率が採用されている。食料品に対しても標準税率を採用しているのは、我が国のほか、デンマーク、ニュージーランド及び韓国⁽⁷³⁾のみである。また、同表に掲げるアジアの主要国では、食料品に対する軽減税率は採用していないが、インドネシア、台湾、フィリピン、タイ及び中国においては、未加工農産物など一部の食料品を非課税としている。

食料品に対する付加価値税率の国際比較

(2003年1月現在)



(備考) 1. 上記中、 が食料品に係る適用税率である。

なお、食料品の範囲は各国ごとに異なる。未加工農産物など一部の食料品については上記以外の軽減税率等が適用される場合があり、また、高級な食料品については標準税率が適用される場合がある。

2. 欧州理事会指令においては、ゼロ税率及び5%未満の軽減税率は否定する考え方が採られている。

(出典) 税制調査会資料(平 15.5.10 基小 29-2)

なお、E U (欧州連合)においては、従来から、単一市場の形成にとって不可欠となる付加価値税の加盟国間の協調 (Harmonization) が進められてきてお

(73) 韓国では、未加工の食料品及び水は非課税となっている。

り⁽⁷⁴⁾、加盟国の現行制度の基礎となる詳細な規定が1977年に第6次欧州理事会指令⁽⁷⁵⁾として採択された。同指令はその後修正が加えられ⁽⁷⁶⁾、税率について定めた第12条第3項(a)では、標準税率は15%未満とすることはできないこと、また、加盟国は1つ又は2つの軽減税率を適用することができ、その税率は5%以上であること、そしてその適用範囲は付属書Hにおいて指定されている財及びサービスの供給に限ることが規定されている⁽⁷⁷⁾。

同付属書Hに規定されている財及びサービスは次のとおりである。

人間用及び動物用の食料品

水の供給

薬品

身体障害者専用の医療機器、補助器具及びその他の器具

(74) 欧州における付加価値税の最近の論点は、税率の収斂を含む制度の域内協調よりも、むしろ制度の簡素化及び時代対応化に向けられているとされている（財団法人産業研究所「EUにおける消費課税納税制度の簡素化、電子化に関する調査研究」平成16年2月）。同報告によれば、特に電子商取引の進展に伴い、申告納税手続についても電子化が図られており、2002年1月には、「付加価値税のインボイスに係る諸条件の簡素化、現代化及び協調に関して第6次指令を改正する理事会指令」が出され、また、2003年7月からは、「ラジオ、テレビサービス及び電子的に供給されるサービスに適用される付加価値税に関して第6次指令を改正する理事会指令」が施行されている。

(75) 指令(Directive)の名宛人は加盟国であり、達成すべき結果についてのみ加盟国を拘束する。ただし、どのような方法で達成するか、どのように国内法化するかにについては、それぞれの加盟国に委ねられる。欧州裁判所の判例によれば、国内事情を理由に、指令の命じる内容の不履行は認められない。また、国内法が指令に矛盾・抵触している場合、国内法を指令に合わせて解釈・適用しなければならない（適合解釈主義）とされている（前掲注74「EUにおける消費課税納税制度の簡素化、電子化に関する調査研究」）。

(76) 欧州理事会指令の変遷については、知念 前掲注57「付加価値税の理論と実際」、監査法人トーマツ 編「欧州主要国の税法」中央経済社 平成14年9月などに詳しい。

(77) 税制調査会の海外調査報告（前掲注68 税制調査会資料）では、欧州委員会からの報告として、「1992年に採択された付属書Hの品目は、当初は生活に最低限必要なものとの観点からとりまとめ、義務化しようとしたが、加盟国からの反発が大きく、義務化は見送られるとともに、加盟国との交渉の結果、様々なものが追加され、また付属書H以外の各国毎の例外も作られた」ことが紹介されている。

乗客及び所持している荷物の輸送
 書籍、新聞及び定期刊行物の供給
 劇場、遊園地、コンサート、美術館、展覧会などの文化的イベントと施設への入場
 作家、作曲家及び公演芸術家が供給するサービス又はこれらの者に対して支払われる印税及び出演料
 社会政策の一環として提供された住宅の供給、建築、改築及び変更
 農業生産用の財及びサービスの供給
 ホテル等の宿泊設備（キャンプ地等を含む。）
 スポーツイベントへの入場
 スポーツ施設の使用
 福祉又は社会保障事業（非課税とされていない場合に限定）
 葬儀及び火葬
 医療及び歯科治療並びに温泉治療（非課税とされていない場合に限定）
 街路の清掃、ごみの回収及び廃物処理

第2節 主要国の軽減税率制度

1 フランスの軽減税率制度

(1) 制度の概要等

フランスでは、1917年に初めて一般的な消費税である支払税（小売段階課税）が導入されたが、課税ベースが相対的に狭く、印紙納付の形式をとっていたため脱税も多かったこと等から、1920年にはこれに代わり取引高税が採用された。その後、1936年に取引高税から生産税（製造段階課税）へ移行し、さらに生産税の様々な問題点を解消するため、1954年に旧付加価値税へ移行した。しかし、旧付加価値税は、サービス供与税や地方小売売上税と並存しており、制度が複雑であったため、1968年にそれらを統合

する形で現在の付加価値税が導入されている⁽⁷⁸⁾。

フランスでは、付加価値税の導入当初から複数税率が採用⁽⁷⁹⁾されていたが、現在の税率構造は、標準税率が 19.6%、軽減税率は 5.5%と 2.1%の 2 種類が採用されている。軽減税率の対象範囲は次のとおりである⁽⁸⁰⁾。

【5.5%の軽減税率対象】

登録企業による家事代行サービス
 飲料水（ミネラルウォーターを含む。）
 食料品（ケータリングやレストランで提供される場合は除く。）
 医薬品（社会保障制度でカバーされないもの）
 農産物
 障害者用機器
 家庭用暖房用薪
 ペット用餌
 書籍・雑誌
 公共交通機関
 水治療法
 法律扶助プログラムによる法律サービス
 ホテル・キャンプ場等の宿泊
 職場・病院等の食事サービス
 電気及びガス
 ごみ収集
 通信社による一定の取引
 ケーブルテレビ等の受信料
 博物館・映画館・劇場・コンサート等の入場料

(78) ファイナンス別冊(大蔵省広報)「間接税の現状」大蔵財務協会 昭和 62 年 11 月

(79) フランスの付加価値税導入時の税率構造は、標準税率 20%、軽減税率 14.9%、6.4%、割増税率 25%となっていた。なお、割増税率は 1992 年に廃止されている（知念 前掲注 57「付加価値税の理論と実際」132～135 頁）

(80) 前掲注 74「EUにおける消費課税納税制度の簡素化、電子化に関する調査研究」

著作権譲渡

㉑ の仲介

【2.1%の軽減税率対象】

医薬品（社会保障制度でカバーされるもの）

新聞

演劇・ミュージカル・バレエ等のオリジナル作品で、初回から 140

回までの公演

個人へ販売する動物

テレビ及びラジオのライセンス料

（2）食料品に対する軽減税率制度

前述のように、フランスでは、食料品は原則として 5.5%の軽減税率の対象となっているが、次に掲げる品目は限定列挙して軽減税率の対象範囲から除外されており、これらの品目については標準税率（19.6%）が適用されている⁽⁸¹⁾。

- ・ アルコール飲料
 - ・ 砂糖菓子
 - ・ チョコレート、チョコレート又はカカオを含む一定の製品
 - ・ マーガリン及び植物性油脂
 - ・ キャビア
 - ・ レストランやホテルなどで販売されその場で消費がなされるもの
- なお、税制調査会の海外調査報告⁽⁸²⁾では、フランスの軽減税率制度の現状に関して、関係機関からの次のような報告が紹介されている。
- ・ 導入当初から複数税率が採用されているので、現在の軽減税率に伴う事務負担はあまり問題となっていないが、軽減税率の対象となるか否かについて税務当局と事業者側で訴訟となるような例がしばしばあ

(81) 税制調査会資料（平 15. 5 .10 基小 29-2 食料品に対する付加価値税の課税関係）

(82) 税制調査会資料 前掲注 68

る。【経済財政産業省、MEDEF⁽⁸³⁾】

- ・ フランスでは、軽減税率の対象となる食料品は主要な食料品のみ
限定していることや、付属書Hにはないレストランでの食事に対して
政策的に軽減税率を導入する予定（EU に承認申請中）であるなど、
制度は各国独自のものとなっている。【経済財政産業省】
- ・ 政策的な観点から軽減対象品目の拡大を求める要望は依然としてあ
り、国会でも議論になっている。【MEDEF】

2 ドイツの軽減税率制度

(1) 制度の概要等

ドイツ（旧西ドイツ）では、1918年に一般的な消費税である取引高税が導入されたが、多段階累積課税であったことから、流通段階を減らすことにより税負担を軽減でき、企業の垂直的統合を促すなど、企業間の競争に対して干渉的作用を持つ等の弊害が指摘されていたため、1968年に取引高税に代えて付加価値税が導入されている⁽⁸⁴⁾。

ドイツにおいても、付加価値税の導入当初から複数税率が採用⁽⁸⁵⁾されていたが、現在の税率構造は、標準税率が16%、軽減税率は7%の1種類のみが採用されている。軽減税率の対象範囲は次のとおりである⁽⁸⁶⁾。

別表に掲げる資産の譲渡、輸入及び域内取得

別表に掲げる資産の賃貸

家畜の飼育、植物の栽培及び動物の検査

動物の種付け、人工受精等に係る役務の提供

歯科治療に係る役務の提供

(83) MEDEF（フランス企業運動）は、我が国における「日本経済団体連合会」に相当するような機関である。

(84) 前掲注78「間接税の現状」

(85) ドイツの付加価値税導入時の税率構造は、標準税率10%、軽減税率5%となっていた（知念 前掲注57「付加価値税の理論と実際」132～135頁）。

(86) 前掲注74「EUにおける消費課税納税制度の簡素化、電子化に関する調査研究」

劇場、コンサート等に係る役務の提供

映画フィルム等の譲渡及び著作権法上保護されている権利の譲渡

慈善団体又は教会活動を行う団体に係る役務の提供

水泳プール又は湯治場の事業に係る売上げ

船舶による旅客輸送及び一定の要件の下での鉄道による旅客輸送

なお、上記 及び に掲げる別表については、付加価値税法の末尾に 54 項目の資産が列挙されているが、これは EU 共通の関税定率表における分類に基づいている。また、その内容については、その性質上、概ね以下の 4 グループに分類できるが、それぞれの項目の解釈については、関税法の規定に従って解釈されている⁽⁸⁷⁾。

食料品

農林業の生産品

車椅子、義肢・義足、整形外科用補助具など

印刷物、芸術作品、収集品など

(2) 食料品に対する軽減税率制度

前述のように、ドイツではフランスの場合と異なり、軽減税率（7%）が適用される食料品の範囲について、付加価値税法の別表において限定列挙して定められているが、次のような品目がその対象となっている⁽⁸⁸⁾。

- ・ 一定の生きた動物（家畜用の牛、豚等）
- ・ 肉類、魚類（観賞用魚を除く。）、甲殻類（イセエビ及びロブスターを除く。）及び軟体動物（牡蠣及びエスカルゴを除く。）
- ・ 牛乳及び乳製品、卵等並びに天然はちみつ
- ・ 飼牛や飼鶏の胃腸等
- ・ 生鮮の植物及び根菜
- ・ 果実、野菜（果汁及び野菜汁を除く。）
- ・ コーヒー、茶、マテ茶及び香辛料

(87) 前掲注 74 「EU における消費課税納税制度の簡素化、電子化に関する調査研究」

(88) 税制調査会資料 前掲注 81

- ・ 穀物、澱粉、パン及び果実粉等
- ・ 動物性又は植物性の食用油脂で加工されているラード及びマーガリン等
- ・ 砂糖及び砂糖製品
- ・ ココア含有の調理食料品
- ・ 食塩（水溶液にしたものは除く。）
- ・ 食酢
- ・ 水道水
- ・ 牛乳を75%以上含む乳飲料 等

なお、税制調査会の海外調査報告⁽⁸⁹⁾では、ドイツの軽減税率制度の現状に関して、連邦財務省からの次のような報告が紹介されている。

- ・ 軽減税率は、社会的弱者が最低限の生活を守るために必要な物品等に対する負担を軽減するために設けられている。
- ・ 軽減税率は付加価値税創設時より導入されているため、その執行に当たり現在特段の問題は生じていないが、執行に伴うコストが大きいため、税率を一本化することや、他の方法によって公平な弱者対策を行えないかといった議論が行われている。
- ・ 軽減税率を食料品のみに限定することも議論されたが、様々な働きかけで実現しなかった。個別産業による軽減要望は活発である。

3 イギリスの軽減税率制度

(1) 制度の概要等

イギリスでは、1940年に導入された仕入税（特定の物品に卸売段階で課税）に対して、その後の生活水準の上昇につれて奢侈品と生活必需品の区別が困難になるとともに、特定の物品に課税され、他のものには課税されないというアンバランスが生じていたこと、増大するサービス支出に

(89) 税制調査会資料 前掲注 68

対し課税されておらず、消費に中立的でないこと等の弊害が指摘されていたため、1973年のEC加盟時に間接税制度の改善策として、仕入税及び選択雇用税を廃止し、代わりに付加価値税が導入されている⁽⁹⁰⁾。

イギリスにおいても、付加価値税の導入当初から複数税率が採用⁽⁹¹⁾されていたが、現在の税率構造は、標準税率が17.5%、軽減税率は5%と0(ゼロ)%の2種類が採用されており、その対象範囲は次のとおりである⁽⁹²⁾。

【5%の軽減税率対象】

チャイルドシート
 家庭用燃料
 節エネルギー装置
 暖房器具、防犯設備、ガス供給
 住宅の改築
 住宅関連設備の改造
 女性用衛生用品

【0%の軽減税率対象】

食料品
 上下水
 書籍
 視力障害者用機器
 住宅建設
 建物保守工事
 一定の国際サービス
 旅客輸送
 キャラバン及び居住用船舶

(90) 前掲注78「間接税の現状」

(91) イギリスの付加価値税導入時の税率構造は、標準税率10%のほか、ゼロ税率が採用されていた(知念 前掲注57「付加価値税の理論と実際」132~135頁)。

(92) 前掲注74「EUにおける消費課税納税制度の簡素化、電子化に関する調査研究」

金の取引

銀行券

医薬品、障害者用補助具

輸出

チャリティーのための一定の拠出

子供用衣類及び靴

(2) 食料品に対する軽減税率制度

上述のように、イギリスでは、食料品は原則としてゼロ税率の対象となっているが、次に掲げる品目は限定列挙してゼロ税率の対象範囲から除外されており、これらの品目については標準税率(17.5%)を適用されている⁽⁹³⁾。

- ・ 宅配による飲食物の提供、建物内における飲食物の提供及び温かい持ち帰り用食品の提供
- ・ アイスクリーム類
- ・ ケーキとビスケットを除く菓子類
- ・ アルコール飲料
- ・ フルーツジュース及び瓶詰め水を含むその他の飲料及びシロップ類
- ・ ポテトチップス等のスナック菓子類
- ・ ペットフード
- ・ 自家醸造のための原材料品

ただし、上記の標準税率対象品目から次に掲げる品目は除外されており、これらの品目にはゼロ税率が適用されることになる。

- ・ 冷凍されたままの状態では消費に適さないヨーグルト
- ・ 干したさくらんぼ
- ・ 砂糖づけの果皮
- ・ 茶、マテ茶、ハーブ茶等及びこれらの加工品
- ・ ココア、コーヒー、コーヒー代用品及びこれらの加工品

(93) 税制調査会資料 前掲注 81

- ・ 牛乳及びその加工品
- ・ 「食肉、酵母及び卵」の加工品

4 小括

諸外国の付加価値税においては、現実には、多くの国で食料品等の特定の品目に対し軽減税率が採用されているが、税率構造のあり方については、各国とも、基本的にはできるだけ簡素化し、可能であるならば単一の税率にすることが望ましいと考えているようである⁽⁹⁴⁾。諸外国の付加価値税の導入時の税率構造を見ると、1960年代から1970年代に導入された国においては、複数の軽減税率や割増税率などを導入しているケースが多いが、1980年代以降に導入された国では、単一税率又は一種類の軽減税率を導入しているケースが多い。また、導入時と現行の税率構造を比較すると、税率構造が簡素なものになってきていることが分かる。

OECD加盟各国の1990年代における税率の動向については、「EUにおける付加価値税の統合に向けての税率調整の流れを反映し、多くの国々で標準税率が引き上げられた、割増税率が廃止された、軽減税率についても趨勢としては各国ともに簡素化されたり、引き上げられる傾向にある」との指摘⁽⁹⁵⁾がある。また、付加価値税の税率構造についての世界的な動向に関し、「付加価値税を新たに創設する国では10%前後の標準税率が大勢を占める、軽減税率を採用している国は半数ほどである、軽減税率を採用している国では、標準税率が15%を超えている場合が大半である」という指摘

(94) 木下和夫 編『付加価値税 - その理論と実務 - 』財経詳報社 昭和51年10月 76頁。
その理由について、「税率構造が複雑になればなるほど、税率区分ごとに記帳し税額の計算をしなければならなくなるなど、納税者の手間が増大することになるほか、税務当局にとっても、たとえば、どの税率を適用すべきか直ちに判断できないようなボーダーラインケースについてどう取り扱うか、あるいは、割増税率や軽減税率を適用すべき物品やサービスをどういう基準で選択するかといった種々の問題が生ずるからである」と述べられている。

(95) 鶴田廣巳「消費税と租税体系」日本租税理論学会 編『消費税法施行10年』法律文化社 7～8頁

(96)もある。

軽減税率の導入理由については、一般には、付加価値税による税負担の逆進性を緩和するためと言えようが、主要国における付加価値税の導入の経緯にも見られたように、欧州諸国における付加価値税のほとんどは、それ以前に存在していた税制の代替として導入され、しかも導入時から高い税率であったことから、税負担が極端に増加することを回避する必要があったという事情も影響しているものと考えられる。また、付加価値税の導入時期から見て、何が贅沢品で何が必需品かの選別が現在より容易であったということも言えよう。

いずれにしても、それぞれの国で歴史的な経緯や政治的な理由などを背景として、軽減税率が導入されているのが実態と言えるようだ⁽⁹⁷⁾。

軽減税率の対象範囲については、第6次欧州理事会指令で一応の基準が示されてはいるとはいえ、フランス、ドイツ、イギリスにおける実施例を見て

(96) 矢野 前掲注 23「税率の引上げと課税対象、税率構造」

(97) 税制調査会の海外調査報告(前掲注 68)では、次のような報告が紹介されている。

- ・ ノルウェーでは、付加価値税の導入(1970年)以降単一税率が維持されていたが、2001年の付加価値税改革で、課税ベースの拡大(=サービス一般の課税対象化)を主眼として、低所得者層への課税負担の緩和の観点から食料品に対する軽減税率を導入し(12%)さらに、歳入中立化の観点から標準税率を引き上げる(23%・24%)という、3点セットの税制パッケージが政治的に合意され、軽減税率が導入された。
- ・ スウェーデン(付加価値税の導入は1967年)は、1992年に食料品に対する軽減税率が導入されたが、これは休業手当削減とのセット(休業手当削減者の負担増の緩和)で行われたものである。
- ・ 食料品に対しても標準税率(25%)で課税されているデンマークでは、例外的に新聞に対してのみゼロ税率が適用されているが、これは、「デンマーク語の保護」という理由とともに、政治的な理由によるものである。

また、2000年7月から付加価値税の一種である財貨・サービス税(GST)が導入されているオーストラリアでは、「野党からの反対の声を背景に、上院でキャスティングボードを握る民主党への政治的配慮として、食料品へのゼロ税率の適用(免税)社会保障等弱者への代償措置の充実の方向での手直しが行われた」ことが紹介されている(森信茂樹「オーストラリアの消費税議論 - 食料品の定義をめぐる論争 - 」国際税制研究センター 編『国際税制研究』第4号 納税協会連合会 平成12年4月)。

も、実際の適用範囲はそれぞれの国で大きく異なっており、この点は食料品の範囲についても同様である。また、欧州諸国では、かなりきめ細かく軽減税率が設定されているため、軽減税率の適用品目についての規定もかなり細かく、税制が複雑化していることは否めない⁽⁹⁸⁾。

そして、これらの国の食料品の具体的な対象範囲を見てみると、アルコール飲料やレストラン等の飲食サービスは特例扱いしないという点は共通しており、また、フランスやドイツでは一部の高級食品については軽減の対象としないなど、いわゆる贅沢品は特例の対象としないという考え方が根底にはあるようにも思える。しかしながら、結果として軽減税率の対象となっている個々の品目をみると、必ずしも客観的に合理性のある仕切りができていないわけではなく⁽⁹⁹⁾、多分にそれぞれの国の歴史的な背景やその他の事情が影響

(98) 橋本恭之「消費税の税率構造」宮島 編 前掲注 24『消費課税の理論と課題（二訂版）』(第6章)116～117頁

(99) フランスの例を再掲する。

フランスでは食料品は原則として軽減税率(5.5%)の対象とされているが、以下に掲げる品目はその範囲から除外され標準税率(19.6%)が適用されることとなっている。すなわち、これらの品目は、贅沢品である等の理由で、特例の対象から特別に除外されているのである。

アルコール飲料

砂糖菓子

チョコレート、チョコレート又はカカオを含む一定の製品

マーガリン及び植物性油脂

キャビア

レストランやホテルなどで販売されその場で消費がなされるもの

上記のうち から の品目の合理性をどのように考えるべきであろうか。

砂糖菓子や チョコレート等については、イギリスにおいても特定の菓子等がゼロ税率の対象から除かれていることから推して、欧州諸国では、砂糖菓子等一般に贅沢品との暗黙の国民的な合意といったものがあることは考えられる(ただし、ドイツでは、砂糖製品は軽減税率)。しかし、仮に我が国で食料品に対して軽減税率を導入する場合に、菓子やチョコレートを贅沢品として対象から除外することは考えられないであろう。

他方、マーガリン及び植物性油脂が軽減対象から敢えて除外されていることについては、合理的な理由は見出しにくい(ドイツではマーガリンは軽減税率)。

なお、キャビアについては高級食材であることに違いないが、同種の食品のう

しているものと考えられる。

税制調査会の海外調査報告⁽¹⁰⁰⁾では、欧州委員会からの報告として、現在各国で軽減税率が適用されている品目は歴史的な背景など様々な理由から認められたものであり、品目の選定に明確な哲学や根拠はないこと、欧州委員会では、税率構造など付加価値税制度を簡素化、現代化するための提案を行っているが、税制は各国の主権に大きく関わる問題であり加盟国との議論はあまり進んでいないこと、一旦軽減税率を認めてしまうと、その後標準税率に引き上げることは各国とも困難なようであり、また、様々な物品、サービスについて軽減対象とするように求める働きかけも活発であること、

ゼロ税率については、廃止について各国で合意する必要があると考えているが、現実的には困難な状況にあり、段階的に軽減税率に吸収していければと考えていること、が紹介されており、また、実務面の問題として、フランスの経済財政産業省等から軽減税率の対象となるかどうかの判定について訴訟となるような例がしばしばあること、ドイツ連邦財務省、デンマーク税務省・財務省、ノルウェー財務省からは事業者の事務負担を含む執行コストに対する懸念について報告があることも紹介されているところである。

我が国において食料品等に対する軽減税率の導入の是非を検討するに当たっては、諸外国の多くで実施しているということより、むしろこうした諸外国の歴史からの教訓を学ぶべきではないだろうか。

ち何故キャビアだけが除外されているのか、世界三大珍味と言われるフォアグラやトリュフ等との違いを合理的に説明できるのか、といった疑問は残るであろう（おそらく、輸入品であるということが除外される大きな理由になっているものと思われる。）

(100) 税制調査会資料 前掲注 68

第3章 食料品等に対する軽減税率制度のあり方についての考察

第1章では、消費税の負担構造の実態や軽減税率の緩和の効果を検証しつつ、逆進性を緩和するための複数の対応策について、その効果や問題点等を考察した。そして、食料品に対する軽減税率の設定は、高所得者にもより高額の軽減効果が及ぶため、必要となる財源の大きさに比しその緩和の効果は小さいものとならざるを得ず、効率性の観点からは決して有効な措置とは言えないものであることを論じた。その一方で、本章及び次章で考察するように、軽減税率の設定は、その制度設計の困難性のみならず、他の制度面や執行面に大きな影響を与え、税制の基本原則である中立性や簡索性の大きな阻害要因となる。こうした軽減税率の設定による逆進性の緩和の効果とその導入に伴う社会経済的なコストにかんがみれば、消費税の税率構造は極力単一税率を維持すべきであり、消費税の逆進性への対応は、これまでのように社会保障給付による調整など消費税制度の枠外での措置を中心に検討されていくことが望ましいと考えられる。

しかしながら、消費税は、その導入までの過程やその後の経緯からも分かるように、特に政治的側面との結びつきが強く、今後の税率引上げ論議の際には、逆進性緩和のための軽減税率の設定とセットで議論され、税率引上げの前提条件とされていく可能性も高い。したがって、我が国の消費税において軽減税率を採用する場合の具体的な仕組みのあり方について、制度面や執行面から検討しておくことは重要である。

そこで、本章では、軽減税率の検討に当たった論点や問題点などについて考察するが、消費税に軽減税率を導入する場合の最大の検討課題は、消費支出に占めるウェイトや国民感情からみても、食料品の扱いであると考えられるため、食料品に対する軽減税率を中心に考察する。まず、第1節で対象となる食料品の範囲の問題（選定基準や定義の問題など）、第2節で食料品の譲渡の範囲、すなわち譲渡と飲食サービスの仕切りの問題、そして第3節では軽減税率の水準の問題について論じ、最後に第4節で食料品以外の生活必需品の問題につい

でも触れることとする。

第1節 対象となる食料品の範囲

前述のように、消費税に軽減税率を導入する場合の問題点の一つに、適用範囲を合理的に設定することが極めて困難であることが指摘されるが、食料品を軽減税率の対象とする場合にも、その対象の選定に当たって困難な問題に直面する。

消費税のような一般的な消費課税を巡る過去の論議を振り返ってみると、昭和54年度税制改正の要綱に盛り込まれた一般消費税（仮称）⁽¹⁰¹⁾及び昭和61年の税制の抜本改革の一環として提出された売上税法案⁽¹⁰²⁾においては、飲食料品の譲渡が非課税とされ、また、平成2年の見直し法案⁽¹⁰³⁾においては、飲食料品について、流通段階は軽減税率とし、小売段階は非課税とする特例措置が盛り込まれていた。

そこで、対象となる食料品の範囲の問題について、過去に提案された食料品に対する特例措置の内容も検証しながら、その選定の方法、法令形式や定義などの法制面の問題、さらには食料品の判定を巡る問題等を考察する。

第1款 食料品の選定

(101) 一般消費税（仮称）は、昭和55年度中の実現を目指し政府部内で具体的な法案化に向けて作業が進められたが、昭和54年10月の衆議院の解散総選挙において、当時の大平総理が財政再建の必要性を強く説く中で「一般消費税（仮称）」について触れたことを巡り多くの懸念が寄せられ、結局、大平総理は昭和55年度からの一般消費税導入断念を表明し、法案の提出までには至らなかった（森信 編 前掲注43「最新消費税法」3～4頁）。

(102) 売上税法案は、昭和62年2月4日に国会に提出され、その扱いを巡っては様々な動きがあったが、結局、国会での委員会審議が1回も行われぬまま、同年5月27日の国会の閉会とともに廃案となった（森信 編 前掲注43「最新消費税法」5～6頁）。

(103) 前掲注43参照

軽減税率の導入は、逆進性の緩和を目的とすることにかんがみれば、いわゆる贅沢品、高級食材と言われているものも含め食料品全般を軽減対象とする必要性は乏しく、食料品の中でも日常的なものに限定することが望ましいであろう。こうした問題意識から、以下では、対象となる食料品の選定の方法について考察する。

1 客観的データに基づく食料品の選定

軽減税率の対象となる食料品の範囲については、主として低所得者層の消費ウエイトの高いものを優先的に選定することにより逆進性の緩和の効果を高めることが可能となる。そして、その選定が恣意的ではなく、合理的で説得性のあるものにするためには、消費の実態を示した客観的なデータを基準として選定されることが望ましいであろう。

所得階層別の消費支出の状況については、総務省統計局の家計調査によって把握することが可能である。次表は、平成13年分の家計調査を基に、年間収入五分位階級別⁽¹⁰⁴⁾の第 分位と第 分位の年間収入及び消費支出に占める品目⁽¹⁰⁵⁾ごとの支出割合を示したものである。

(104) 年間収入五分位階級別の区分は、所得を相対的水準によって区分した所得階層による家計の違いをみるために考案されたものであり、すべての調査対象世帯を収入の低い方から高い方へと順番に並べ、それを世帯数の上で5等分して5つのグループを作り、収入の低いグループから順に、第 分位、第 分位、第 分位、第 分位、第 分位階級と呼んでいる。なお、家計調査では、年間収入十分位階級別の調査も行われている。

(105) 家計調査においては、消費支出を大きく食料、住宅、光熱・水道、家具・家事用品、被服及び履物、保健医療、交通・通信、教育、教養娯楽、その他の消費支出の10区分に分類した上、それぞれの品目をさらに細分類化し、最小分類の品目数は全体で500を超えている。食料については、穀類、魚介類、肉類、乳卵類、野菜・海藻、果物、油脂・調味料、菓子類、調理食品、飲料、酒類、外食の12区分に分類（大分類）し、さらに中分類、小分類化され、食料の品目は200を超えている。例えば、食料の中の肉類は生鮮肉と加工肉に区分され、さらに生鮮肉は、牛肉、豚肉、鶏肉、合いびき肉、他の生鮮肉に、加工肉は、ハム、ソーセージ、ベーコン、他の加工肉に区分されている。

年間収入階級別・品目別消費支出割合（全国全世界）

品目				対年間収入		対消費支出	
				分位	分位	分位	分位
年間	消費	収入	支出	100.0	100.0		
				84.6	41.3	100.0	100.0
食料			料	25.5	9.3	30.1	22.5
穀類			穀類	2.7	0.8	3.1	1.9
米				1.3	0.3	1.5	0.8
パン			ン	0.7	0.2	0.8	0.6
めん			類	0.5	0.2	0.6	0.4
その他	の	穀	類	0.1	0.0	0.2	0.1
魚介	の	魚	類	3.2	1.0	3.7	2.5
生鮮	鮮	魚	介	1.9	0.6	2.2	1.6
塩干	干	魚	介	0.6	0.2	0.7	0.4
魚肉	肉	練	製	0.3	0.1	0.4	0.2
その他	の	魚	加工	0.4	0.1	0.4	0.3
肉類			品	1.9	0.7	2.2	1.8
生加工	鮮		肉	1.5	0.6	1.7	1.4
加工	工		肉	0.4	0.2	0.5	0.4
乳卵	卵		類	1.2	0.4	1.4	1.0
牛乳			乳	0.6	0.2	0.7	0.5
卵	製		品	0.4	0.1	0.4	0.3
野菜	・	海	藻	0.2	0.1	0.3	0.2
生鮮	鮮	野	菜	3.4	1.0	4.0	2.5
乾物	・	海	藻	2.0	0.6	2.4	1.6
大豆	加	工	品	0.4	0.1	0.4	0.2
その他	の	野菜	加工	0.5	0.1	0.6	0.3
果物	・	海藻	品	0.5	0.2	0.6	0.4
生鮮	鮮	果	物	1.4	0.4	1.7	1.0
果物	加	工	物	1.3	0.4	1.6	1.0
油脂	調	味	品	0.1	0.0	0.1	0.0
油調	子		料	1.2	0.4	1.4	0.9
菓子			脂	0.1	0.0	0.1	0.1
菓子			料	1.0	0.3	1.2	0.8
菓子			類	2.0	0.8	2.4	1.8
菓子			品	2.8	0.9	3.3	2.3
菓子			品	1.1	0.4	1.3	0.9
菓子			品	1.7	0.6	2.0	1.4
菓子			料	1.3	0.4	1.6	1.0
菓子			類	0.4	0.1	0.5	0.3
菓子			ア	0.2	0.1	0.3	0.2
菓子			料	0.7	0.2	0.8	0.5
菓子			類	1.3	0.5	1.6	1.1
菓子			食	3.2	2.0	3.7	4.7

住			宅	7.5	1.9	8.8	4.6
光	熱	・	水道	7.5	2.4	8.9	5.8
家	具	・	家事用品	3.3	1.6	3.9	3.8
被	服	及	履物	3.6	2.5	4.2	6.1
保	健	・	療	4.2	1.3	5.0	3.2
交	通	・	信	8.5	4.9	10.1	11.9
教			育	1.2	2.1	1.4	5.2
教	養	・	楽	8.0	4.6	9.5	11.2
そ	の	他	の消費支出	15.2	10.7	17.9	25.8

(備考) 平成13年の家計調査年報(総務省統計局)による。

上記の表においては、食料について細かな品目(大分類と中分類)ごとの支出割合を示すとともに、住宅、光熱・水道などの食料以外の品目についての支出割合を示しているが、いずれの階層においても「食料」への支出が大きなウェイトを占めていることが分かる。

食料について詳細に見ると、大きな品目分類(大分類)ごとの収入階級第分位の支出ウェイト(対消費支出)は、高い順に野菜・海藻(4.0)、魚介類(3.7)、外食(3.7)、調理食品(3.3)、穀類(3.1)、菓子類(2.4)、肉類(2.2)、果物(1.7)、飲料(1.6)、酒類(1.6)、乳卵類(1.4)、油脂・調味料(1.4)となり、ライフスタイルの変化により外食や調理食品が意外と高いという特徴が表れている。さらに、次に細かい分類(中分類)のうち支出ウェイトの比較的高いもの(支出割合1.0以上のもの)を挙げると、穀類の中の「米」(1.5)、魚介類の中の「生鮮魚介」(2.2)、肉類の中の「生鮮肉」(1.7)、野菜・海藻の中の「生鮮野菜」(2.4)、果物の中の「生鮮果物」(1.6)、油脂・調味料の中の「調味料」(1.2)、調理食品の中の「主食的調理食品」(1.3)と「他の調理食品」(2.0)である。これらのデータは、軽減税率の対象となる食料品の選定方法として、低所得者層の消費ウェイトの高いものを優先的に対象とする場合の参考指標となろう。

また、逆進性の緩和の観点からは、単に低所得者層の支出ウェイトの状況だけでなく高所得者層の支出ウェイトとの比較分析も必要であろう。収入階級別の品目別支出ウェイトの比率(分位/分位)でみれば、その数値が

大きいものほど軽減税率の適用により相対的逆進性の緩和効果が小さいと考えられる。この比率は、食料全体で 0.75 倍、酒類及び外食を除く食料で 0.67 倍となるが、大分類による各品目の比率を小さい順に並べると、果物 0.59 倍、穀類 0.61 倍、野菜・海藻 0.63 倍、飲料 0.63 倍、油脂・調味料 0.64 倍、魚介類 0.68 倍、酒類 0.69 倍、調理食品 0.70 倍、乳卵類 0.71 倍、菓子類 0.75 倍、肉類 0.82 倍、外食 1.27 倍となる。相対的逆進性の緩和の観点からは、この比率の小さいものに優先度を与えるべきことになる。

さらに、家計調査の収支項目分類表においては、最小単位の品目ごとに支出弾力性区分が表示されており、支出弾力性（消費支出総額の変化率に対する費用支出の変化率）が「0.75 未満」を A、「0.75 以上 1.00 未満」を B、「1.00 以上 1.25 未満」を C、「1.25 以上」を D の 4 区分に分類している⁽¹⁰⁶⁾。支出弾力性値が小さいほど必需性が強く、大きいほど奢侈性が強いと言える。

このように、家計調査に基づく収入階級別の支出の状況は、軽減税率の対象となる食料品の範囲を検討する上で、消費の動向や変化を見る有用な指標になるということはいえようが、こうしたデータから直接的に対象となる食料品を選定することには限界がある。

前記の表に示した家計調査による食料の区分（大分類、中分類）は更に細分化され、最小分類による食料の品目数は 200 を超えている。例えば、魚介類（大分類）の生鮮魚介（中分類）は、最小分類によると、まぐろ、あじ、

(106) 家計調査における食料品の支出弾力性値は、そのほとんどが「A」区分に該当しているが、「B」区分に該当するものとして、生鮮魚介のうち「えび」_⌘「かに」_⌘「かき」_⌘「ほたて貝」_⌘ 生鮮肉のうち「牛肉」と「合いびき肉」_⌘ 加工肉のうち「ハム」と「ベーコン」_⌘ 乳製品のうち「バター」_⌘ 生鮮野菜のうち「レタス」_⌘「たけのこ」_⌘「他のきのこ」_⌘ 生鮮果物のうち「なし」と「もも」_⌘ 菓子類のうち「ケーキ」_⌘「ゼリー」_⌘「プリン」_⌘「ビスケット」_⌘「チョコレート」_⌘ 主食的調理食品のうち「調理パン」_⌘ 他の調理食品のうち「しゅうまい」_⌘「冷凍調理食品」_⌘「そうざい材料セット」_⌘ 外食（一般外食）のうち「すし」などが掲げられている。また、「C」区分に該当しているのは、酒類のうち「輸入ウイスキー」と「ぶどう酒」、一般外食のうち「和食」_⌘「中華食」_⌘「喫茶代」_⌘「飲酒代」のみであり、「D」区分に該当しているのも、茶類のうち「紅茶」、外食（一般外食）のうち「他のめん類外食（スパゲッティなど）」_⌘「洋食」_⌘「他の主食的外食」のみである。

いわし、かつお、かれい、さけ、さば、さんま、たい、ぶり、いか、たこ、えび、かに、他の鮮魚、さしみ盛り合わせ、あさり、しじみ、かき、ほたて貝、他の貝で構成されているが、これらの小分類による支出状況を同様に比較した場合には、絶対値が小さいこともあって、支出割合に有用な数値の差は生じにくい。したがって、家計調査の結果に基づいて軽減税率の対象となる食料品を選定する場合には、基本的には、食料品の中分類までの区分の支出状況を参考にして選定することになる。

そして、具体的に、前述の収入階級第 分位の支出ウェイト（対消費支出）の高いものを優先して選定する場合、その消費水準について線引きが必要となるが、仮に支出割合「1.0」以上のものを軽減税率の対象に選定すると次のような問題が生ずることになる。

穀類のうち、米だけが対象となるが、パンやめん類が対象にならないことの合理的な説明は困難であろうし、国民の理解も得られないであろう。

魚介類については、生鮮魚介だけが対象となり、塩干魚介、魚肉練製品は対象外となるが、えび、たい、かになどの高級な食材が軽減税率で、庶民的な丸干いわしや、ちくわ、かまぼこが標準税率ではあまりにもバランスを失するであろうし、そもそも生鮮魚介と塩干魚介を区分できるかという問題もある。

肉類については、高級牛を含む生鮮肉だけが対象となり、ハム、ソーセージ、ベーコンなどの加工肉は対象外になってしまう。

乳卵類が対象外となり、牛乳、バター、卵などが標準税率になってしまう。

野菜・海藻については、まつたけを含む生鮮野菜だけが対象となるが、わかめやこんぶ（乾物・海藻）、豆腐や納豆（大豆加工品）、梅干や漬物（他の野菜・海藻加工品）が対象外となることは常識的ではないであろう。

果物については、高級フルーツを含む生鮮果物が対象となり、安価な果物の缶詰は対象外になってしまう。

油脂・調味料については、食塩、しょう油、みそなどの調味料は対象となるが、食用油やマーガリン（油脂）は対象外になってしまう。

菓子類については、中分類の区分がなく、贈答用の高級菓子も含めすべて軽減税率の対象となってしまう。

調理食品はすべて軽減税率の対象となるが、飲料はすべて対象外となってしまう。

以上のような問題は、基準となる支出ウェイトの水準を引き下げても、いずれかの水準で線引きする以上、類似した多くの矛盾を生じさせることになる。また、家計調査における食料の各品目についての概念は確立したのではなく、その分類（項目）に該当するかどうかについては、混乱も生じかねない。

いずれにしても、家計調査などの客観的なデータに基づいて対象となる食料品の範囲を合理的な基準で選定することは困難と考えられる。

2 「生鮮食料品」等としての特定

次に、食料品の軽減税率論議に関しては、巷間、「せめて生鮮食料品や基礎的食料品ぐらいは軽減税率を適用すべき」との意見を耳にすることが多い。諸外国にも例があり、一見、説得的な意見のようにも感じられるが、こうした概念で軽減税率の対象範囲を法律的に特定することが果たして可能なのだろうか。

消費税において食料品に対して軽減税率を適用する場合には、その円滑な実施を図るため、法令等において食料品の範囲を明確に規定しなければならないが、税法では、ある範囲の限定の方法として、既に制定されている他の法律の概念がしばしば用いられることがある。例えば、現行消費税法の非課税措置においても、対象となる医療や福祉の範囲について、その根幹部分を健康保険法等に基づく療養の給付や社会福祉法に規定する社会福祉事業に限定しており、また、授業料等の範囲については、その対象となる教育機関を学校教育法等の規定を基に限定している⁽¹⁰⁷⁾。

(107) 消費税法別表第一第七号、第八号、第十一号

そこで、「生鮮食料品」や「基礎的食料品」という用語について他の法令を見ても、生鮮食料品については一部用例が認められるものの、その範囲が明確ではなく⁽¹⁰⁸⁾、また、基礎的食料品については用例も存在しない。

このように、「生鮮食料品」や「基礎的食料品」について既存の制度に確立した概念があるわけではないので、他法令での概念を活用して食料品の区分の基礎とすることはできず、これらの概念を用いて軽減税率の対象とするためには、消費税法においてその範囲を具体的に特定し、定義づけることが必要となる。

例えば、「生鮮食料品」については、前述の家計調査の品目分類（中分類）の中では、米、生鮮魚介、生鮮肉、卵、生鮮野菜、生鮮果物などがイメージされるが、家計調査で分類されている区分も確立した概念ではなく、仮にこれらの品目を軽減税率の対象とするとしても消費税法において一つ一つ定義することが必要となる。

また、基本的に生鮮食料品は「生鮮」であるが故に相対的に高級な食料品になっている場合が多いため、これらを特別に軽減対象とすることについては、低所得者層への配慮としての逆進性対策として問題が多い。

さらに、「生鮮」という以上、基本的には調理又は加工された食料品は含まれないと考えるべきであるが⁽¹⁰⁹⁾、結果的に干物、煮干し、味醂干し、粕漬、鰹節等々が軽減対象とならないことは著しくバランスを欠くことになろう。例えば生きたえびやかになど的高级品が軽減税率で、ポイルされたえびやかが標準税率ではあまりにも不合理ではないかといった批判が起こるのである

(108) 卸売市場法（昭和46年法律第35号）第2条第2項においては、「生鮮食料品等」として、「野菜、果実、魚類、肉類等の生鮮食料品その他一般消費者が日常生活の用に供する食料品及び花きその他一般消費者の日常生活と密接な関係を有する農畜水産物で政令で定めるものをいう。」と定義しているが、生鮮食料品については、野菜、果実、魚類、肉類等を例示しているに過ぎず、その範囲が明確となっているわけではない。

(109) 韓国では、未加工の食料品を非課税としているが、袋詰めされたキムチは加工品として課税されている。

う。その結果、多くの調理品や加工品まで含めざるを得なくなれば、「生鮮」とは名ばかりのものになりかねない。

また、「基礎的食料品」という場合の「基礎的」という概念はいかにも曖昧であり、諸外国に例があるとしても採用する理由にはならない⁽¹¹⁰⁾。

いずれにしても、特定の食料品に対して特例を設ける場合には、その範囲を特定し、定義することが必要であり、敢えて「生鮮食料品」等の概念を用いて消費税法で新たにその範囲を特定し、定義づける意義、実益は見出せない。

3 軽減対象外品目の特定

食料品を特定する方法の第3番目は、いわゆる贅沢品、高級食材を限定列举して軽減対象から除外する方法である。

現在、我が国の国民生活はかつてないほど豊かになり、食生活の面でもその水準は高く、食料品のうち贅沢品として庶民の手の届かないものはごく限られたものになってきていると言えるだろう。このような状況の中では、軽

(110) 英国、カナダの例として、以下のような紹介がある（森信 前掲注 97「オーストラリアの消費税議論 - 食料品の定義をめぐる論争 - 」）。

英国、カナダでは、「基礎的な野菜（Basic Groceries）」「基本的な食料（Essential Foods）」という概念を設けて食料品を免税（ゼロ税率）にしている。これらを区分した税務規則（レギュレーション）は常に議論的となり、業界の陳情の対象となったり、国民の笑話の種になっている。

カナダでは、スナックの食料品、お菓子屋の菓子、飲物、レストランの食事、テイクアウトものは課税となる。しかし、菓子類を大量に売買する場合は免税となる。この結果、ドーナツの販売にあたって、5個以下の場合には菓子として課税であるが、6個以上になると免税になる。6個以上のドーナツはすぐその場では食べられない、という理由である。このため、ドーナツ屋の前には「ドーナツクラブ」というドーナツ共同購入のための消費者グループができて、2、3人集まれば、免税で買っていくという笑話がある。

英国の名物であるフィッシュ・アンド・チップス屋は、新鮮な魚と料理（フライ）した魚と両方を販売していることが多いが、その販売の割合は、実際に料理されたものが70%、新鮮な魚が30%であるといわれている。しかし、新鮮な魚は免税で、フライドフィッシュは課税の扱いを受けるため、税務統計上は、新鮮な魚が70%、フライドフィッシュは30%ということになっているようだ。

減税率の対象となる食料品の選定の方法としては、いわゆる贅沢品、高級食材と言われるものを限定列挙して軽減対象から除外する方法が簡潔で分かりやすいであろう。

第2章（諸外国における軽減税率制度）で概観したように、フランスやイギリスでも例外品目の限定列挙方式が採用されており、前述した2つの方法に比べれば、食料品の特定の方法としては現実的なものと言えよう。

しかしながら、こうした例外品目を限定列挙する方法にも様々な問題が予想される。

まず、食料品の中から特別に軽減税率の対象外とする例外品目をどのような基準で選択することが可能であろうか。家計における支出割合が低いことをもって贅沢品や高級食材ということにはならず、家計調査などのデータ面の裏づけとなる指標を見出すことは不可能であろう。

結局、食料品について例外扱いすべき品目を客観的基準に従って選択し、特定することは困難であり、その食品が一般に贅沢品、あるいは高級食材と認識されているかどうかをその判断基準とせざるを得ないと考えられる。

しかしながら、所得水準が上昇し、国民の消費態様が多様化している今日においては、国民の価値観の多様化もあって、食料品の中から特別に例外品目を特定することについて広く国民の理解を得ることは、その選定方法を含めて大きな課題となろう⁽¹¹¹⁾。特に、その選定基準や選定過程が明確でないと、例外品目に関わる業界から恣意的であるといった強い反発が予想され、收拾がつかなくなる恐れもある。

また、いわゆる贅沢品の具体的な選定に当たっては、次のような問題も考慮する必要がある。

イ 贅沢品という場合には、素材そのものが贅沢品である場合のほか、素材は手頃であっても、調理・加工によって初めて贅沢品と認識されるものも

(111) 食料品の例外品目の選定に当たっては、できるだけ多くの国民の声を踏まえることが重要と考えられ、例えば、税制調査会における対話集会の活用や広く一般国民を対象としたアンケート調査などの手法を検討すべきであろう。

ある。例えば、デパチカ（デパートの地下食品売場）やホテイチ（高級ホテルの1階のレストラン脇などに設置している惣菜売場）の高価な弁当や惣菜の中には贅沢品と思われるものもあるが、弁当や惣菜を一律に贅沢品として特定することは常識に反する一方、その一部を特定することも無理があるため、食料品の素材と調理・加工品との間でアンバランスを生じかねない。

□ 世界三大珍味であるキャビア、フォアグラ、トリュフは一般に高級食材と認識され、例外品目の有力候補に挙げられようが、実際の販売価格は、これらの品目の取引単位が少量ということもあるが、むしろ贈答用の商品（例えば、海苔、茶、菓子、果物等）の方が高額である。しかし、一般に海苔、茶、菓子、果物などを贅沢品・高級品として軽減税率の対象外とすることは考えられず、キャビア等を例外品目に選定することは均衡を失うことにならないか。

ハ 例えば、牛肉やメロンの場合、高価なものから安価なものまで様々であり、その一部を取り出すことは不可能ではないか。

ニ 近年、新種の高級野菜や高級果物が次々と市場に現れているが、こうしたものをフォローして特定することは不可能であり、新たな不公平が生ずるのではないか。

以上のような点を総合的に勘案すると、消費生活のパターンが多様化してきている中で、食料品の中から例外品目を選定することについて広く国民の理解が得られるような結論を見出すことは容易ではなく、結果として、極めて限定的なものとなってしまうたり、あるいはバランスを欠いたものになってしまう可能性が高いことも念頭に置いておく必要がある。

4 小括

食料品を軽減税率の対象とする場合でも、低所得者層への配慮という政策目的や食料品以外の品目との負担のバランス、さらには税収に与える影響等まで考慮すれば、その範囲は、極力、日常的な食料品に限定することが望ま

しい。

しかしながら、家計調査などの客観的なデータに基づき対象となる食料品の範囲を合理的な基準で選定することは困難であり、また、「生鮮食料品」や「基礎的食料品」として特定することについては、既存の制度に確立した概念がないほか、食料品は一般的に生鮮なほど高価なものが多い、あるいは加工品等との間でアンバランスが生ずるといった問題もあり、「生鮮食料品」等の概念を用いて税法で新たに特定し、定義づける意義、実益は見出せない。

したがって、対象範囲を限定する方法としては、主要諸国の例にも倣い、いわゆる贅沢品を限定列举して軽減対象から除外することが現実的かとも考えられるが、贅沢品の範囲をどのような基準で特定するかなど問題も多い。

このように、食料品の一部を合理的な基準で区分することは困難であり、また、食料品の中に税率区分を設けることが国民の間に混乱を生じかねないことから、過去の政府提案においても食料品全体が特例の対象となっているものと考えられる⁽¹¹²⁾。

第2款 食料品の範囲を巡る法制面の問題

軽減税率の対象となる食料品の範囲をどのように限定するかどうかは、最終的には、いかに常識的な割り切りができ、国民の感覚に合致させられるかということになるが、仮に食料品の範囲の選定が可能となったとしても、それを円滑に実施するための法令上の手当てなどが不可欠となる。以下では、食料品の定義規定などの法制面の問題について考察する。

(112) 一般消費税（仮称）及び売上税は新税であり、我が国になじみのない新しいタイプの間接税であったため、その導入に当たっては、国民の理解を得るため、食料品には課税しないという考慮が働いたことは考えられる。同様に、平成2年の見直し法案でも、当時の与党の公約である思い切った見直しを行うためには食料品には一切課税しないこととせざるを得ないという考慮が働いた可能性は高い。このような意味で、過去の政府提案においては、食料品の範囲を一部のものに限定するという考え方が希薄であったということは考えられる。

1 対象品目を特定するための法令形式

食料品を軽減税率の対象とする場合には、対象となる食料品の範囲が法令等によって明らかでなければ、軽減税率の適用の有無について解釈上の疑義が生じるなど、円滑な実施を図ることは困難となる。この場合の軽減税率の対象となる食料品の範囲を法制的に特定する方法としては、既に第2章（諸外国における軽減税率制度）で見たように、軽減対象品目を限定列挙する方式（ドイツの例）と適用除外品目を限定列挙する方式（フランス、イギリスの例）がある。

我が国の消費税において、食料品に対して軽減税率を設ける場合にいずれの方式を採用するかは、対象となる食料品の範囲、判定方法の簡明さ等を総合的に勘案して決定することになる。

すなわち、対象となる食料品の範囲を例えば、米、みそ、しょう油などの極めて限定的なものに限るという政策判断がなされるのであれば、軽減対象品目を限定列挙して法令に規定する方が分かりやすいであろうし、広く食料品全般を軽減の対象とするという政策判断がなされるのであれば、食料品を軽減対象として規定した上で適用除外品目を限定列挙する方式を選択することになる。

2 食料品の定義

食料品全般を軽減税率の対象とする場合やその一部を限定列挙して除外する場合には、食料品の範囲が明らかでなければ、軽減税率の適用の有無について解釈上の疑義が生じやすく、事業者がその販売の際に適用税率を自ら判定し適切な価格設定を行うことが困難になる⁽¹¹³⁾。また、消費者にとっても価格設定が適切なものかどうかをチェックすることができないこととなる。このため、食料品の範囲を法令等において明確に規定する必要がある。

(113) 平成15年度の税制改正により、総額表示義務規定（消費税法第63条の2）が設けられ、小売段階における価格表示については、消費税等を含む価格を表示しなければならないこととされた（平成16年4月1日施行）ことにも留意。

前述のように、税法では特例等の対象とする範囲の限定の方法として、既に制定されている他の法律の概念が用いられることがあるが、その概念が客観的に明確なものであれば、その概念を引用し、対象品目の区分の基礎とすることが執行上の無用のトラブルを回避する意味でも望ましい。

そこで、他法令における食料品の用例を見てみると、「食料品」あるいは「飲食料品」という用語自体は多くの法令で用いられているが、特定の定義は置かれておらず、いわゆる社会通念で判断してそれぞれの法令を適用しているのが実状のようである。

軽減税率制度は消費税の適用税率を異にするものであることから、その範囲を社会通念による判断に委ねたのでは、円滑な執行を期すことはできず、したがって消費税における食料品の範囲については、消費税法独自の概念として規定することが必要となる。

食料品の定義規定の具体的なあり方については、今後の軽減税率論議の中で担当部局において検討されていくこととなろうが、前述のとおり、一般消費税（仮称）や売上税法案においては、飲食料品の譲渡が非課税とされ、また、平成2年の見直し法案においては、飲食料品の譲渡について、流通段階は軽減税率とし、小売段階は非課税とする特別措置が盛り込まれていた。そこで、以下では過去の政府提案の内容を検証しつつ、食料品の定義に関して若干の考察を試みることにする。

平成2年の見直し法案においては、「飲食料品等」として、「飲食料品（人の飲用又は食用に通常供するもの（酒税法第2条第1項（酒類の定義及び種類）に規定する酒類並びに薬事法第2条（定義）に規定する医薬品及び医薬部外品に該当するものを除く。）をいい、その原料若しくは材料として使用され、又はその生産の用に供される動物その他の生物及び食品添加物を含む。）及び当該飲食料品に係る繁殖の用に供される種子その他これに類するもので政令で定めるものをいう。」と定義されていた⁽¹¹⁴⁾。

(114) 売上税法案では、「飲食料品等」について、「飲食料品（人の飲用又は食用に通常

この定義規定による「飲食物品等」の範囲は、次のとおり整理することができる。

イ 飲食物品

i 人の飲用又は食用に通常供するもの（酒類及び医薬品等を除く。）

その原料、材料として使用される動物その他の生物

その生産の用に供される動物その他の生物

その原料若しくは材料として使用され、又はその生産の用に供される
食品添加物

ロ 飲食物品に係る繁殖の用に供される種子その他これに類するもので政令で定めるもの

平成2年の見直し法案は、衆議院では可決されたものの参議院では審議未了・廃案となったため、関係政省令の公布や関係通達の発遣までには至らず、飲食物品等の具体的な内容は明らかになっていないが、先の売上税法案の内容まで含めて考えると、イの「飲食物品」の範囲は概ね以下のようなものと解釈できよう。

まず、iの「人の飲用又は食用に通常供するもの（酒類及び医薬品等を除く。）」とは、酒類及び医薬品等を除き、ロに入るものはすべて対象となることが想定されており、飲用又は食用に通常供するかどうかについて、目的で判断するのか、用途で判断するのかという問題はあるが、一般にそれが飲用又は食用に供されていれば、ここでいう飲食物品に該当することになる⁽¹¹⁵⁾。具体的には、「人の飲用に通常供するもの」とは、そのまま又は調理等を行って人が通常飲用に供するものをいうことになるから、飲料水、果実水等の飲料のほか、紅茶の葉やコーヒーの豆等も含まれることになる。また、「人の

供するもの（酒税法第2条第1項（酒類の定義及び種類）に規定する酒類を除く。）をいい、その原料、材料その他その生産の用に供される動物その他の生物及び食品添加物を含む。）及び飲食物品に係る繁殖の用に供される種子その他これに類するもので政令で定めるもの」と定義されていたが、基本的には平成2年の見直し法案と同様の内容であった。

(115) 大蔵財務協会 編「逐条解説 売上税法案とその解説」昭和62年3月 109頁

食用に通常供するもの」とは、そのまま又は調理等を行って人が通常食用に供するものをいうことになるから、穀物、魚、食肉、野菜、果物等の食品及びその加工食品のほか、油脂・調味料、菓子及び調理食品、さらには、てんさい等の食料品の素材となるものも含まれることになるう。

次に、の「その原料、材料として使用される動物その他の生物」としては、飲食物品の原料又は材料となる生きた牛、豚その他の動植物及びイースト菌等の微生物が該当し、また、の「その生産の用に供される動物その他の生物」としては、飲食物品の生産の用に供される乳牛、にわとり、蜜蜂等の動植物及び酵母等の微生物が該当すると考えられるが、これらのものも飲食物品の範囲に含むこととされていた。

さらに、の「その原料若しくは材料として使用され、又はその生産の用に供される食品添加物」、すなわち、食品衛生法第4条第2項に規定する添加物⁽¹¹⁶⁾も飲食物品の範囲に含むこととされていた。

なお、前記口の「飲食物品に係る繁殖の用に供される種子その他これに類するもので政令で定めるもの」とは、飲食物品に係る繁殖の用に供される種子のほか、孢子や苗木などの農林水産物の種苗、稚魚や稚貝などの水産動物の種苗などが想定されるが、これらは、人の飲用又は食用に通常供するものには該当しないと考えられるため、「飲食物品等」として飲食物品の範囲に加える形で定義されたものと考えられる。

このように、平成2年の見直し法案では、特例の対象となる食料品を「飲食物品等」と定義し、その対象範囲を極めて広く捉えていた。これは、売上税法案では更に顕著であり、消費税が非課税の場合にはその仕入れについて税額控除ができず、その生産に必要な飼料、肥料、梱包材料、農機具、流通に必要な運賃、市場手数料などの諸経費に課税される消費税はコストに含ま

(116) 食品衛生法(昭和22年法律第233号)第4条第2項に規定する「添加物」とは、食品の製造の過程において又は食品の加工若しくは保存の目的で、食品の添加、混和、浸潤その他の方法によって使用するものをいうこととされており、甘味料、着色料、保存料などがある。

れてしまう（隠れた税負担）ため、関連部分も非課税として食料品の価格に含まれる消費税相当分を極力少なくする配慮が行われたのである⁽¹¹⁷⁾。売上税法案では、このような理由で、飼料、卸売市場手数料、家畜市場手数料、農協等の集荷・販売手数料、と畜場使用料なども非課税とされ、結果として51項目に拡大していったため、制度を複雑化し、納税コストを高めるとの批判や簡素で中立的という一般的な消費課税の特長を損なうとの批判を受けたと言われている⁽¹¹⁸⁾。

では、軽減税率の場合の食料品の範囲はどのように捉えるべきであろうか。軽減税率の場合は非課税と異なり仕入税額控除が可能となるので、前段階の税負担は小売段階で調整されることになる。したがって、基本的には、最終消費財たる食料品をその対象とすれば十分であり、事業者間において取引されるものについては対象範囲に含める必要はないと考えられる。

平成2年の見直し法案の定義規定のうち、として整理した「飲食料品の生産の用に供される動物その他の生物（乳牛や蜜蜂等の動植物などが該当）」

として整理した「飲食料品の原料若しくは材料として使用され、又はその生産の用に供される食品添加物」、そして口として整理した「飲食料品に係る繁殖の用に供される種子その他これに類するもので政令で定めるもの（農林水産物の種苗などが該当）」は、消費者が食料品として直接購入することは想定しにくいので、これらを軽減税率の対象となる食料品の範囲に含める必要はないであろう。

なお、として整理した「飲食料品の原料、材料として使用される動物その他の生物」（食料品の原料又は材料となる（生きた）牛、豚その他の動植物などが該当）」についても、例えば食肉となる（生きた）牛や豚などを想定すれば、消費者が食料品として直接購入することは考えにくい⁽¹¹⁹⁾が、飲食料

(117) 上杉秀文「消費税の帳簿方式の維持と逆進性の緩和策について」第22回日税研入選論文集 平成11年9月

(118) 森信 前掲注11「日本の消費税」14頁

(119) 食用に供する目的で行われる牛、馬、豚、めん羊及び山羊のと殺又は解体は、と

品の原材料となる動物その他の生物の範囲には様々なものがあると考えられるので、最終消費財としての取引の可能性、判定の困難性等についてその流通形態等の実態を踏まえながら判断していく必要がある。

いずれにしても、非課税措置と軽減税率との仕組みの違いにかんがみれば、軽減税率の対象とする食料品の範囲については、過去の政府提案の内容より相当狭い範囲に捉えることができるであろう。

第3款 食料品の判定等

消費税法に限らず税法の解釈適用については、国税庁がこれを行うことになるが、食料品の具体的な範囲について法令で網羅的に規定することは不可能であり、法令の解釈、あるいは予想される限界事例等について、通達等により予め統一的な取扱いを定めることが必要となろう。ただ、その場合でも、あらゆるケースを網羅することは不可能であることから、個別の取引については、その都度判断し確定させていかざるを得ないものも出てこよう。

食料品の判定に関してどのような問題が生じるかは、対象となる食料品の範囲やその定義規定の仕方によるところが大きく、一般論として論じることは難しいが、平成2年の見直し法案の定義規定を前提とすれば、飲食料品に該当するかどうかの判定は、その物品が人の飲用又は食用に通常供するかどうかにより判定し、販売先等による区分はしないこととせざるを得ないであろう。

例えば、人の食用に通常供されるものであっても、「とうもろこし」は、飼料用や糊の製造用にも供されるし、「鰯」も飼料や肥料等の原材料に供される。また、「米、麦、いも」などは酒類等の原料用に供される。こういった食品について、販売先等により飲食料品の原材料に供さないことが明らかなものは飲食料

畜場法（昭和28年法律第114号）の規定によりと畜場で行わなければならないこととされている。また、食鳥（鶏、あひる、七面鳥）の処理については、食鳥処理の事業の規制及び食鳥検査に関する法律（平成2年法律第70号）の規定により食鳥処理場で行われている。

品に該当しないものとして取り扱うことも考えられようが、売手と買手が同一の認識にある場合にそのような取扱いが可能であり、現実の取扱いにおいてはその判断は難しく、混乱が生ずる恐れがあるからである。

なお、食料品などに軽減税率を採用している諸外国においては、その種類、形状、加工の度合い等のわずかな違いによって適用税率が異なるなど、様々な問題点が指摘されているところである⁽¹²⁰⁾。

また、食料品の判定に関しては、いわゆるセット商品の取扱いも問題となる。

すなわち、飲食料品に軽減税率を適用する場合、飲食料品と飲食料品以外の物品がセットにされた商品の販売をどう取り扱うかという問題である。基本は、セットにされたそれぞれの商品の譲渡として取り扱い、その場合の対価の額は、現行の課税資産と非課税資産の一括譲渡のように、それぞれの商品の時価の比率により、セット商品の対価の額を按分することになろう⁽¹²¹⁾。もちろん、例えば、菓子等に添付されるおもちゃ、おもちゃに添付されるガム等のように、その重要性からみて主たる商品のみの販売と一般に認識されるものについては、主たる商品のみの譲渡として取り扱うべきであろう。

ただ、食料品に関連したセット商品には様々なものが考えられ、対価の額の計算などに関する事業者の事務負担の問題や取引上の混乱も生じかねないことから、軽減税率制度の導入に当たっては、取引の実態や贈答用等として仕入れる事業者の仕入税額控除の問題も考慮しながら、できるだけ簡素で分かりやすい取扱いが望まれる。

第2節 食料品の譲渡の範囲

食料品を軽減税率の対象とする場合には、その取引が食料品の譲渡に該当す

(120) 税制調査会 平成12年中期答申

(121) フランスでは、税務署長の承認を前提として、商品の仕入構成別割合に見合って販売されたものとみなす方法が紹介されている(山本守之「EC付加価値税の実態」税務弘報36-10~13 昭和63年10月~12月)。

るか、飲食サービスに該当するかの線引きにも難しい問題がある。

食料品に対する軽減税率は、逆進性の緩和を目的として政策的に実施するものであることから、レストラン等における飲食まで軽減税率の対象に含める必要性は乏しく、また適当でもないと考えられる。このような観点から、平成2年の見直し法案や売上税法案でも「飲食料品等の譲渡」を特例の対象としており、食料品に軽減税率を採用している諸外国でも、レストラン等における飲食まで対象に含めている国は少ない。

ただ、現実に行われる食料品に関する取引が、食料品の譲渡に該当するか、飲食サービス（役務の提供）に該当するかを判定することは簡単ではない例も多いであろう。

この問題では、よくファースト・フード店でのハンバーガーの販売が例に出される。店内飲食（イートイン）は飲食サービスで、持ち帰り（テイクアウト）は食料品の譲渡となるが、こうしたイートインとテイクアウトの双方に共通して提供される食料品の販売については、客が現実には店内で食べるかどうかを売却時に判断することは不可能であるため、両者の間で消費税の適用税率が異なることとなれば、その区分は客の申請に基づかざるを得ないこととなる。そうすると、誰もが税負担の少ない方を望んでテイクアウトと言って購入することは容易に想像され⁽¹²²⁾、適正な課税は困難となる。

こうした飲食料品の譲渡か飲食サービスかの区分は、個々の取引において様々な考え方ができ、悩ましい判断を求められるであろう。例えば、

- ・ 上記のハンバーガーの販売でも、マクドナルドのドライブスルーでの販売のように、明らかに持ち帰りを前提とした販売は、譲渡に該当するのではないか、
- ・ レストラン等からの持ち帰り品でも、予め包装された持ち帰り専用品やみやげ用としての特に注文した食品などは、譲渡になるのではないか、
- ・ 立食いそばや立飲みコーヒー、屋台のラーメンなどは、飲食サービスと

(122) 森信茂樹「日本の税制」PHP研究所（PHP新書）平成13年1月 125頁

ならざるを得ないのか、その場合、高価な弁当や惣菜などとの間の負担のアンバランスは割り切らざるを得ないのか、

- ・ 列車のピュッフェは飲食サービスになるとしても、そこで販売される弁当やコーヒーは譲渡になるのか、
- ・ ビアガーデン等における売り子によるつまみ販売はどうか（その場で消費することが前提で持ち帰ることは想定しにくい）
- ・ 相撲茶屋における弁当、つまみ等の提供は譲渡でいいのか、
- ・ セルフ調理施設（電子レンジ等）や簡単なテーブル等を有するコンビニエンスストアなどにおける弁当などの販売も、譲渡ということで問題はないか、
- ・ いわゆる出前や仕出しは、飲食サービスか、
- ・ 宅配ピザ、コンビニなどによるおせちや弁当の配達などはどのように考えるべきか、

等々、事例には事欠かない。

基本的には、設備の提供を伴うものや配膳その他の人的サービスを伴うものは、飲食サービスとしての役務の提供の性格が強いものと言えよう。したがって、レストランやファースト・フード店で飲食の提供は、テイクアウトも含め、原則飲食サービスとして取り扱うことにならざるを得ないと考えられるが、テイクアウトについては、売上区分や異なる料金設定などを条件に譲渡として扱うべきであろう。また、受注調理と配達が合体されたもの（出前、仕出しなど）もサービスの提供としての性格が大きいものと考えられる。

平成2年の見直し法案では、飲食料品の譲渡と飲食サービスとの関係を法令上明らかにする趣旨から「飲食料品等の譲渡には、テーブル、いす等の設備を設け、当該設備を提供して飲食料品等を飲食させる行為その他の政令で定める行為を含まない。」こととする規定が設けられていた。これによると、一定の設備を提供して飲食させる行為は飲食料品の譲渡に含まないことは明らかにされているが、前記のような疑問に答えるためには更に詰めた検討が必要となる。

ただ、近年、国民の価値観やライフスタイルは変化し、食料品の支出が相対

的に減少する中で、調理食品や外食など、利便性・快適性を満たす消費の支出割合は伸びている⁽¹²³⁾。また、外食産業の規模は拡大し⁽¹²⁴⁾、取引形態は多様化してきており⁽¹²⁵⁾、食料品の譲渡か飲食サービスかの区分は一層困難になってきていると考えられる。このように、食料品に関する国民の消費動向や取引形態などの変化にかんがみれば、従来のように、外食は一般的に贅沢であるとの考え方に基づいて、譲渡かサービス（役務の提供）かという基準で区分する考え方が果たして妥当かどうかは疑問も残る。

諸外国の一部⁽¹²⁶⁾でレストランでの飲食も軽減税率の対象にしているのは、こうした判定の困難性と無関係ではないようにも思えるが、食料品に関する様々な取引の間での負担の均衡や制度の分かり易さという観点からは、飲食サービスも原則として軽減税率の対象とし、標準税率を適用すべき特定の飲食サービスを個別に規定するという考え方や、例えば設備の提供を伴うものであっても

(123) 税制調査会資料（平 16. 3. 16 基礎小 8 - 1 消費支出及び食料品の費目別構成比の推移）。なお、「全就業者に占める女性の割合は 41.0%、主婦の 50% 近くが有職者と、女性の社会進出は増大を続けており、それに伴い外食需要もますます多くなる」との指摘や、「24 時間化、個食化、脱キッチン化、さらに単身世帯の増加による生活スタイルの変化、また、家庭での調理・料理の減少傾向により、惣菜、テイクアウト、デリバリーなどの利用が大きく伸び、外食と相まって食の外部に依存する割合が年々高まっている」という指摘もある（<http://www.jfnet.or.jp>）。

(124) 平成 14 年の外食産業市場規模は 25 兆 269 億円であり、弁当、惣菜、小売主体のファーストフードなど料理品小売業を加えた広義の外食市場規模は 30 兆 2,846 億円である（財団法人外食産業総合調査研究センターの推計値）。また、外食産業の事業所数は 794,890 事業所である（平成 13 年 7 月 1 日現在、総務省統計局「事業所・企業統計調査報告」）。

(125) 最近の外食産業の動向に関して、「外食マーケットの成熟化やオーバーストアの状況の下で、チェーン展開するファミリーレストランやファーストフード、居酒屋などでは画一的・均一的な運営から脱却し、独自性や他店との差別化を図ろうという動きが活発になってきた。地域限定のメニューや個店をイメージした内装や食器、制服など、従来との違いを明確にして、客層や消費者の好みの変化・多様化に対応している」という指摘がある（<http://www.jfnet.or.jp>）。

(126) EU では、15 カ国中 8 カ国（スペイン、イタリア、ルクセンブルク、オランダ、ギリシャ等）がレストラン業に対する軽減税率を適用している。

なお、フランスにおいても、レストランでの食事に対して政策的に軽減税率を導入する予定があるとの報告がある（前掲注 68 税制調査会資料）。

セルフサービスのものは食料品の譲渡と扱うなど、譲渡の範囲を広く捉えるような考え方も検討していくべきであろう。

第3節 税率水準と問題点

消費税に軽減税率を導入する場合の税率水準のあり方については様々な組み合わせが考えられる。

諸外国の例⁽¹²⁷⁾をみても、ドイツのように軽減税率が長年にわたり標準税率の半分とされてきたり、フランスのように一旦設定された軽減税率の水準が相当期間維持されているなど、税率設定の基準として明確なものがあるわけではない。

ただ、一旦設定された軽減税率は、その後に標準税率を引き上げる機会があったとしても、それに併せて軽減税率を引き上げることは、現実には困難と考えるべきであろう。

軽減税率の導入による負担の軽減効果を高めようとするれば、軽減税率の水準はできる限り低いことが望ましいが、標準税率との乖離が大きいほど減収規模は増大することになるので、適切な財源措置が講じられなければ財政状況の悪化を招くこととなる。特に、食料品を軽減税率の対象とする場合には、減収額が大きくなるため標準税率を高くせざるを得なくなると指摘⁽¹²⁸⁾されており、減収補填として標準税率が引き上げられることとなれば、結果として、負担軽減効果が大きく減殺されてしまうことも考慮すべきであろう。

また、後述する農家等の食料品の関係事業者の還付の問題を極力回避するためには、標準税率と軽減税率との乖離はできるだけ小さい方が望ましいという面もある。

いずれにしても、食料品に軽減税率を適用しているOECD諸国でも、食料品に対する税率はその多くが我が国の現行税率(5%)より高い水準にあり、ま

(127) 知念 前掲注 57「付加価値税の理論と実際」を参考にした。

(128) 税制調査会 平成 12 年中期答申

た、食料品等に対する軽減税率の設定は、あくまで税率引上げに伴い拡大する逆進性の緩和策としての政策的な措置であることから、少なくとも制度変更時の税率水準（現行制度からの移行であれば5%）は維持すべきであろう。

なお、ゼロ税率については、課税ベースが大きく侵食される、対象範囲の拡大を誘引する、恒常的に還付を受ける事業者を増加させるなどの消費税制度の崩壊にもつながるような問題があり、その採用は到底考えられない⁽¹²⁹⁾。

第4節 食料品以外の生活必需品

消費税に軽減税率を設ける場合の最大の論点は食料品の扱いであろうが、軽減税率についての議論が本格化していけば他の生活必需品にも議論が及ぶのは必至である。

第2章（諸外国における軽減税率制度）で見たように、第6次欧州理事会指令第12条及び同付属書Hに基づく軽減税率の対象範囲は広範にわたっており、また、フランス、ドイツ、イギリスの主要国における実施例を見てもその範囲は大きく異なっている。

このような諸外国の例などを参考にすれば、書籍、新聞、医薬品をはじめとして、公共料金（電気・ガス料金、鉄道運賃、バス運賃、郵便料金など）、劇場・美術館などの文化的な施設への入場料、住宅、医療（現行では非課税）⁽¹³⁰⁾等々に軽減要望が拡大していくであろう。そして、それは逆進性の緩和という目的を超えて、政策的な観点から軽減要望が拡大していく可能性が極めて高い⁽¹³¹⁾と

(129) 税制調査会の海外調査報告（前掲注 68 税制調査会資料）では、欧州委員会からの報告として、「ゼロ税率については、廃止について各国で合意する必要があると考えているが、現実には困難な状況である。したがって、段階的に軽減税率に吸収していければと考えている」ことが紹介されている。

(130) 現在、公的医療保険制度に基づく医療については、原則として非課税となっているが、日本医師会をはじめとする医療関係団体は、毎年度の税制改正要望において、ゼロ税率又は軽減税率を求めている。

(131) 税制調査会の海外調査報告（前掲注 68 税制調査会資料）では、次のような報告が紹介されている。

思われる。

また、軽減要望が予想される財やサービスの中には、例えば、書籍、新聞、文化的施設など、その具体的範囲を特定することが難しいものも多く⁽¹³²⁾、さらに、類似品、代替品などとの間で新たな不公平を生む可能性も高い⁽¹³³⁾。

- ・ 2000 年から実験的な措置として、雇用促進のために労働集約的な産業に対する軽減税率の適用が行われており、欧州委員会はその効果について疑問視しているが、各国では一旦軽減税率を認めた後、簡単には標準税率には戻せない様子である（欧州委員会）。
- ・ フランスでは、レストランでの食事に対して政策的に軽減税率を導入する予定（EU に承認申請中）である（フランス・経済財政産業省）。
- ・ フランスでは、政策的な観点から軽減対象品目の拡大を求める要望は依然としてあり、国会でも議論になっている（フランス・MEDEF）。
- ・ ドイツでは、軽減税率を食料品のみに限定することも議論されたが、様々な働きかけで実現しなかった。個別産業による軽減要望は活発である（ドイツ・連邦財務省）。
- ・ デンマークでは、例外的に新聞に対してのみゼロ税率が適用されているが、これは「デンマーク語の保護」という理由とともに、政治的な理由によるものである（デンマーク・税務省、財務省）。
- ・ デンマークでは、隣国（スウェーデン等）と競争関係にあるホテル業界、レストラン業界からは、軽減税率適用の要望が大きく、総論としては軽減税率の導入を支持する。また、医療関係支出削減効果があるため、健康食品に限って軽減税率を導入するという考え方もあるのではないか（デンマーク・商工会議所）。
- ・ ノルウェーの新聞、書籍等に対するゼロ税率の適用は、「ノルウェー語の保護」という文化的政策目的で設けられたが、現在では、外国語で書かれた新聞、書籍に対してもゼロ税率が適用されている（ノルウェー・財務省等）。
- ・ スウェーデンでは、軽減税率について利益団体から政治家への陳情があり、スキーリフト、コンサート、遊園地等々が国会の議決により対象となった（スウェーデン・財務省）。

(132) 例えば、次のような問題が考えられる。

- ・ 書籍とは、一般には書物、本、図書を指すが、写真集、絵本、地図、楽譜等は含まれるかといった問題がある。
- ・ 新聞に対して軽減税率が適用されているスウェーデンでは、何が「新聞」であるかについて混乱が生じていることが紹介されている（前掲注 68 税制調査会資料）。なお、売上税法案においては、日刊新聞は非課税でスポーツ新聞は課税とされていた。
- ・ 文化的施設についても、その範囲を巡って大論争になることは必至であろう（売上税法案では、伝統芸能として歌舞伎は非課税で落語は課税となった。）。

(133) 例えば、次のような例が挙げられる。

そもそも、消費者のライフスタイルや価値観が多様化している中で、何が生活必需品か否かを合理的な基準で特定することは不可能であり、軽減対象（要望）が際限なく拡大していくことを防止するためには、例外扱いを極力認めないという関係者の強い意識、姿勢が必要となろう。また、波及を極力抑えるためには、食料品の範囲を極力限定することも重要であろう。

いずれにしても、食料品に対する軽減税率の導入は、軽減対象の際限のない拡大という問題もはらんでいることを肝に命じるべきである。

-
- ・ 飲食料品を対象とすれば、清涼飲料水（オロナミンC）と医薬品たるドリンク剤のように競合関係にあるものの一方を優遇することになりかねない。
 - ・ 医薬品を対象とすれば、医薬品たる発毛剤と医薬部外品たる育毛剤や化粧品たる育毛トニックなどの間のバランスが問題になる。
 - ・ 郵便料金を対象とすれば、郵便小包と競合する宅配便の扱いが問題となり、貨物輸送全般への拡大要求につながりかねない。また、手紙やはがきについては、同じ通信手段である電話料金やインターネット料金等とのバランスも問題視されよう。

なお、税制調査会の海外調査報告（前掲注 68 税制調査会資料）においては、新聞に対してゼロ税率が適用されているデンマークでは、週刊新聞、月刊新聞といったものも対象となっているため、標準税率が適用される雑誌等との間で税の歪みが生じているとの報告が紹介されている。

第4章 制度面や執行面への影響等

第3章では、逆進性の緩和策として食料品等に対する軽減税率を導入する場合の具体案の検討に当たっての考え方や論点などについて考察した。

ただ、多段階累積排除型というその基本構造からみて、消費税の複数税率化は、単に仕組みのあり方の問題にとどまらず、仕入税額控除制度や中小事業者に対する特例措置などの諸制度、さらには事業者の事務負担や税務執行面にも大きな影響を及ぼすため、軽減税率の導入の是非については、こうした影響も含めた総合的な判断が重要となる。

そこで、本章では、他の制度面や執行面に与える影響についても、その主要な論点を考察する⁽¹³⁴⁾。

第1節 制度面への影響

消費税の複数税率化は、消費税の個々の仕組みに様々な影響を及ぼすことになると考えられるが、以下では、仕入税額控除方式及び中小事業者に対する特例措置との関連について考察する⁽¹³⁵⁾。

第1款 仕入税額控除制度との関連

消費税においては、税の累積を排除する観点から、仕入税額控除制度が設けられているが、累積排除の具体的な方法としては、欧州諸国において採用され

(134) 消費税の複数税率化が制度面や執行面に与える影響については、望月俊浩「消費税の複数税率を巡る諸問題」平成15年6月 税務大学校論叢第42号 税務大学校において詳しく論じられている。

(135) 消費税の複数税率化は、仕入税額控除制度や中小事業者に対する特例措置のほか、国・地方公共団体等に対する仕入控除税額の計算の特例（消費税法第60条第4項）などにも大きな影響を及ぼし、また、現在、消費税率に換算して4：1の比率になっている消費税と地方消費税との関係をより複雑なものにすることが予想される。

ている税額票方式（インボイス方式）によらず、課税仕入れ等の事実を記載した帳簿の保存に加え、請求書等の取引の事実を証する書類の保存を要件とする方式（請求書等保存方式）⁽¹³⁶⁾が採用されている。

インボイス方式と請求書等保存方式の違いは、欧州諸国のインボイス方式では、税額が記載された請求書等（インボイス）の保存が仕入税額控除の要件とされており、また、課税事業者のみが税額を記載したインボイスを発行できることとされているのに対し、我が国の請求書等保存方式においては、請求書等に税額が記載されていなくても仕入税額控除を行うことができ、また、免税事業者が発行した請求書等に基づく仕入税額控除も認められているという点である⁽¹³⁷⁾。

以下では、軽減税率の導入と仕入税額控除方式との関連やインボイス方式を導入する場合の論点などについて考察する。

1 インボイス方式の必要性

我が国の消費税に軽減税率が導入される場合の仕入税額控除方式のあり方については、税制調査会の最近の答申において、基本的には税額が別記された請求書等（インボイス）の保存を仕入税額控除の要件とすることが必要であるとの認識⁽¹³⁸⁾が示されており、また、多くの識者から、複数税率の下で

(136) 消費税の導入当初は、我が国の取引慣行や納税者の事務負担に配慮するといった観点から、帳簿上の記録等に基づいて控除する方式（帳簿方式）が採用されていた。この帳簿方式に対しては、納税者自身が記帳する帳簿のみによって仕入税額控除が行われ得ることについて、制度の信頼性の面から疑問が提起されていたことなどを踏まえ、平成6年の税制改革において請求書等保存方式に改められ、平成9年4月1日以後に行われる課税仕入れ等から適用されている（税制調査会 平成12年中期答申）。

(137) 税制調査会 平成12年中期答申

(138) 平成12年中期答申では、「複数の税率が存在する場合には、軽減税率の対象範囲にもよるが、税額が別記されていない請求書等によって適正に仕入控除税額の計算を行うことは困難である」とし、平成14年基本方針では、「複数税率が採用される場合には、軽減税率の対象となる範囲なども踏まえ、インボイス方式の採用について具体的な検討を行うべきである」としており、軽減税率の対象範囲が限定的でな

仕入控除税額を正確に計算するためにはインボイス方式が不可欠との指摘がなされている⁽¹³⁹⁾。

すなわち、消費税の納付税額の計算上、売上げに係る消費税額から控除される仕入れに係る消費税額（実際に控除される税額）は、課税仕入れに係る消費税額を基礎として計算されるが、現行制度の下では、この課税仕入れに係る消費税額は当該課税仕入れに係る税込支払対価の額に105分の4を乗じて算出した金額⁽¹⁴⁰⁾とされているため、個々の取引において税額が明示されていなくても課税仕入れに係る消費税額を把握することは容易である。これに対し、複数税率の下では、課税仕入れに係る消費税額を把握するためには、個々の取引を税率の異なるごとに区分する必要が生ずるので、請求書等において税額が明らかになっていなければ課税仕入れに係る消費税額を正確に把握することが難しく、適正な仕入控除税額の計算を期待するのは困難となる。したがって、その対象範囲が極めて限定されたものであればともかく⁽¹⁴¹⁾、

い限りインボイス方式が必要となることを指摘している。また、平成15年中期答申では、「複数税率が採用される場合には、適正かつ円滑な施行に資する観点から、免税事業者からの仕入税額控除を排除し、税額を明記した請求書等の保存を求める『インボイス方式』を採用する必要がある」としてインボイス方式の必要性を明確にしている。

(139) 金子宏「総論—消費税制度の基本的問題点—」日税研論集30（消費税）日本税務研究センター 平成7年3月17頁、水野忠恒「消費税の税率の法理論」日税研論集49（税率の法理論）日本税務研究センター 平成14年5月98～99頁、同「消費税負担率（5%～10%の提言）」JTRI税研68（12）平成8年7月、吉田和男「21世紀日本のための税制改正 間接税・消費課税の改革」大蔵財務協会 平成13年2月210頁、函子善信「消費税に関する問題点と改正の方向について」租税研究607 平成12年5月、跡田直澄「消費税シミュレーションと今後の課題」税経通信51-10 平成8年8月、橋本 前掲注98「消費税の税率構造」112～115頁 等

(140) 消費税法第30条第1項

(141) 消費税の創設時には、導入当初の経過措置として、普通乗用自動車について、平成4年3月31日までの間、税率を6%とする特例措置が講じられ（消費税法附則第11条）さらに平成4年4月1日から平成6年3月31日までの間は税率を4.5%とする特別措置が講じられる（租税特別措置法第86条の4）など、時限的に複数税率が採用された時期もあったが、対象範囲が限定的であったため、帳簿方式の下でも特に混乱は生じなかった。

食料品のようにほとんどの事業者の仕入れに関わるような品目を対象とした軽減税率が導入されれば、仕入控除税額の正確な計算を期すためには、税額が別記された書類、すなわちインボイスの保存を義務づけるインボイス方式の採用が不可欠になるのである⁽¹⁴²⁾。

インボイス方式の導入に対しては、従来から、事業者の事務負担の問題や免税事業者の取引排除の問題⁽¹⁴³⁾などが指摘されてきているところであるが、軽減税率を導入する場合には、こうした問題に留意しつつ、インボイス方式を導入せざるを得ないであろう。

もっとも、仕入税額控除方式のあり方については、今後の税体系における消費税の重要性にかんがみれば、制度の透明性・信頼性をより一層高めていくことが不可欠であり、インボイス方式の導入は、税率構造の如何にかかわらず、早晚、取り組んでいかなければならない課題ではないだろうか。

以下では、いくつかの視点からインボイス方式の必要性やその効用について考えてみたい。

(1) 制度の信頼性・透明性の向上

現行の請求書等保存方式は、請求書等という相手方から交付を受けた客観的な証拠書類の保存を仕入税額控除の要件としている点で、取引の事実の把握というインボイス方式本来の目的・機能は十分果たしているが、その一方で、納税義務のない免税事業者からの仕入れについても税額控除を

(142) 一部の実務家からは、零細事業者が多い我が国でのインボイス方式の導入は大きな混乱要因となること等を考慮しつつ、生産・加工段階までは、その原材料等そのものが飲食料品に該当するかどうかの判断が困難なものも想定されるものの、流通以降は比較的容易に区分できると思われ、現行方式（請求書等保存方式）の下でも対応可能ではないか、インボイス方式の導入による事務負担よりも小さいのではないかと指摘もある（上杉 前掲注 117「消費税の帳簿方式の維持と逆進性の緩和策について」）。

(143) 免税事業者はインボイスを発行できないため、免税事業者から課税仕入れを行っても仕入税額控除を行うことはできない。このため、事業者は免税事業者との取引を避けようとする結果、免税事業者が取引から排除されかねないというもの。

認めるという理論上の矛盾を抱えている⁽¹⁴⁴⁾。このような取扱いは、諸外国にも例がなく、益税問題などの批判の一因ともなっている。

我が国の消費税における仕入税額控除方式についての議論を振り返ってみると、消費税の導入に当たっては、先の売上税法案の税額票方式（インボイス方式と同様の方式）に対して寄せられた事務負担の問題や免税事業者の取引排除の問題等に配慮して帳簿方式が採用されたが⁽¹⁴⁵⁾、当時の税制調査会の「税制改革についての答申」（昭和63年6月）においては、「今回、消費全般に対する税制の導入に当たって『自己記録による方法』を選択することは容認できるが、今後の消費税の定着とともに、将来は税額別記の書類により控除する方法にしていくことが望ましい」と指摘し、本来、インボイス方式が望ましいとの認識が示されていた⁽¹⁴⁶⁾。

その後、平成6年秋の税制改革においては、仕入税額控除方式のあり方について改めて検討が行われ、その指針ともなった税制調査会の平成5年

(144) 金子名誉教授は、免税事業者からの仕入税額控除を認めていることに対して、消費税制度を不透明にしていると指摘されている（金子 前掲注 139「総論—消費税制度の基本的問題点 - 」16頁）。

(145) 吉田 前掲注 139「21世紀日本のための税制改正 間接税・消費課税の改革」99頁。
なお、金子名誉教授は、消費税の仕入税額控除方式として、いわゆる帳簿方式を採用し、インボイス方式を採用しなかった理由として、我が国の事業取引においてインボイスを発行する習慣が一般的でないこと、インボイスの発行を新たに義務づけることは事業者にとって大きな負担となること等のほか、インボイス方式に対しては、産業界、特に中小企業の間で反対論が極めて強かったことを挙げている（金子 前掲注 139「総論—消費税制度の基本的問題点 - 」16頁）。

(146) 税制調査会 平成元年フォローアップ小委中間報告（前掲注 16）においても、「今後の消費税の定着とともに将来は税額別記の書類による方法にしていくことが望ましいが、売上税への批判にもあったように、この問題は、企業の売上げ・仕入れに係る伝票処理の実態や在庫管理等の経営管理の実態等、我が国の企業取引の実状に深く関連する問題であり、事業者の納税事務負担の程度等をも十分踏まえつつ慎重に判断する必要がある。当面は、事業者間取引における税額表示について、いわゆる外税方式が浸透することが、将来において税額別記の書類による方法を採用するための環境づくりとしての意味が大きいものと思われる」と指摘し、基本的な方向としてインボイス方式が望ましいとの考え方を示していた。

中期答申では、税額別記の書類による方式⁽¹⁴⁷⁾について、「非登録事業者又は免税事業者で取引の中間段階に位置する者が取引から排除されるのではないが、あるいは、事実上、それらの事業者の多くに課税選択を迫ることとなりかねないのではないが、といった問題がある」と指摘する一方、請求書等保存方式に対しては、「事業者に新たな書類の作成など追加的な事務負担がほとんど生じないことから、円滑な移行が可能な方式である」とした上で、「免税事業者からの仕入れが税額控除の対象となることについては、免税事業者の仕入れについても、通常、消費税が課されていること、免税事業者の対事業者向け売上げの全事業者の売上げに占める比率は極めて小さいこと、免税事業者からの仕入れについて税額控除を認めないこととすると課税の累積が生じること、事業者の取引からの排除等の問題に配慮する必要があること等を勘案すれば、むしろ我が国の経済社会や取引の実状に適合している」との考え方が示された。そして、「仕入税額控除の方法については、これまでの制度の導入期において、現行の税率構造や非課税取引範囲の下で帳簿方式を採用してきたことは適切な選択であり、今後とも基本的にはこれによることが望ましいが、事業者の事務負担の程度を見極めつつ、早期に請求書等保存方式により請求書等の保存を仕入税額控除の要件に加える方向で検討を行うべきである」と結論づけている。

このように、平成6年秋の税制改革に当たっては、免税事業者の取引排除の問題や事業者の事務負担の問題がより重視され、インボイス方式の導入に消極的な考え方が示されているが、これは、公平性や透明性を犠牲にしても簡索性が重要であるとの考え方がその背景になっているものと考えられる。

さらに、税制調査会の平成12年中期答申においては、「今後、消費税制

(147) 平成5年中期答申では、税額別記の書類による方式として、登録制度を前提とする書類方式（A方式）登録制度を前提としないが、課税事業者のみに限定した書類方式（B方式）の2方式に分けて議論され、請求書等保存方式（C方式）を含めた3方式についてその検討の結果が示されている。

度全体の見直しを行う際には、仕入税額控除方式のあり方について、税率構造や中小事業者に対する特例措置などとの関係を踏まえ、事業者間における取引の実態にも留意しつつ、制度の信頼性・透明性の観点から、検討を行うことが重要です。その際、ヨーロッパ諸国のようなインボイス方式については、制度の信頼性・透明性に資する面がある一方で、免税事業者からの仕入れについては仕入税額控除が認められず、免税事業者が、課税事業者となることを選択しない限り、事業者間取引から排除されかねないことについてどう考えるかという問題があります」と指摘している。仮に、単一税率が維持された場合の仕入税額控除方式のあり方について、平成 12 年中期答申の立場は必ずしも明確ではないが、いずれにしてもインボイス方式の導入を検討するに当たっては、免税事業者の取引排除の問題への対応が重要であるとの平成 5 年中期答申の考え方は維持されているように思える⁽¹⁴⁸⁾。

しかしながら、3%という極めて低い税率で導入された消費税の導入当初やその定着までの間の議論であればともかく、消費税の導入から既に 15 年以上が経過し、消費税が今後の税体系において大きな役割を期待されている中で、免税事業者の取引排除の問題をインボイス方式への移行が困難な理由として今後とも重視していくことが果たして説得的であろうか。

税制調査会の平成 14 年基本方針でも指摘しているように、今後、消費税率を引き上げ、その役割を高めていくためには、徹底した行財政改革を進めるとともに、消費税制度に対する国民の信頼性、制度の透明性を向上させるための措置を講じていく必要がある。平成 15 年度の税制改正における中小事業者に対する特例措置の抜本的な改革は、こうした考え方を踏まえ、いわば先行的に行われた改革であると考えられるが、今後、消費税率の引上げ論議が本格化していく中で税率引上げに対する国民の理解を深め

(148) 森信教授は、この点に関して、「単一税率が続く場合には、現行制度で十分対応でき、あえてインボイス方式を導入する必要はない、というのが答申の立場と推察できる」と述べている（森信 前掲注 64「中期答申から読む消費税改革」）。

るためにも、制度の信頼性・透明性に資するインボイス方式の導入には、むしろ積極的に取り組むべきではないだろうか⁽¹⁴⁹⁾。

免税事業者の取引排除の問題は、免税点制度が存在する限り生じる問題であるが、平成 15 年度の税制改正における中小事業者に対する特例措置の抜本的な改革により、事業者免税点が従来の 3,000 万円から 1,000 万円に大幅に引き下げられ、取引の中間段階に位置する免税事業者の数は相当程度減少することになる⁽¹⁵⁰⁾。また、産業界からは消費税の透明性や公正性を重視する観点から、その導入要望⁽¹⁵¹⁾が出されるなど、インボイス方式の導入に向けた環境は従来と大きく異なってきていることにも留意が必要であろう。

平成 13 年 8 月に発行された経済産業省 編「日本新生のための税制改革戦略 - 経済活性化のための税制基本検討会最終報告 - 」⁽¹⁵²⁾では、今後の仕入税額控除制度のあり方に関し、「欧州においては、付加価値税は、各国の基幹税制となっているが、この背景には、欧州諸国民の付加価値税制度に対する信頼があり、この信頼を支えているのが『インボイス制度』であ

(149) 森信教授は、「税額別記のインボイスの導入は、透明性・公平性を強く求める昨今の社会的風潮からして、消費税を真の意味で定着させるためにも、税率が上昇していく際には、複数税率が否かにかかわらず乗り越えなければならない課題であると考え」と述べている（森信 前掲注 64「中期答申から読む消費税改革」）。

(150) 平成 15 年度の税制改正における免税点の引下げにより、新たに 136 万者（売上 2,000 万円超の事業者が約 50 万者、売上 1,000 万円超の事業者が約 86 万者）が課税事業者になることが見込まれているが（税制調査会資料（平 14.10.1 基小 19-1 事業者免税点制度の適用状況））、相対的に規模の大きい階層ほど取引の中間段階に位置する事業者が多いと考えられる。

(151) 最近における税制改正要望では、産業界からインボイス方式の導入を求めるものも出てきており、社団法人日本租税研究協会は、「税制に関する租研意見」（平成 15 年 10 月 7 日）において、「平成 15 年度税制改正において、中小事業者に対する特例措置の見直し等の改革が行われたところであり、税の透明性・公正性は高まったと考えられる。今後はさらに、簡易課税の廃止、本格的なインボイス方式の採用についても具体的な検討を行うべきである」と指摘している。なお、社団法人日本経済団体連合会の「平成 16 年度税制改正に関する提言」については、前掲注 2 参照。

(152) 前掲注 56 参照

る。インボイス制度は、仕入税額控除の要件であるが、これによって取引の透明性が高まるとともに、事業者は課税事業者になることを選択するようになる。(中略)我が国においては、これまで、仕入税額控除の要件について、記帳を原則として導入された経緯もあり、請求書等の保存を要件に加える見直しは行われたものの、インボイス問題については、一つの『聖域』として十分な検討が行われてこなかった。これは、インボイスに対する手続きの煩雑さ等がその背景にあるものと考えられるが、消費税制度の透明性、信頼性を高めるためには、我が国においてもインボイス制度の導入が真剣に検討されるべきである」と指摘しているが、正に正論であろう。

(2) 租税回避の誘引の抑制

前述したように、消費税においては、小規模零細事業者の納税事務負担等に配慮して、その課税期間の基準期間(個人事業者については前々年、法人については前々事業年度)における課税売上高⁽¹⁵³⁾が一定金額以下の事業者については、納税義務を免除する事業者免税点制度が設けられている。この結果、新設法人については基準期間が存在しないことから、その事業規模の如何にかかわらず、原則として⁽¹⁵⁴⁾、設立当初の2年間は免税事業者となる仕組みとなっている。こうした問題への対応として、平成6年秋の税制改革においては、比較的規模の大きい事業者は一般的にその設立時点から相当規模の売上げがあると考えられたため⁽¹⁵⁵⁾、資本金1,000万円以上の新設法人の設立当初2年間について事業者免税点制度を適用しないこととする特例が設けられた(平成9年4月1日以後の新設法人について適用)が、2年ごとに資本金1,000万円未満の会社の設立を繰り返す、あ

(153) 納税義務の判定を基準期間という過去の一定期間における課税売上高によっているのは、消費税は転嫁を予定している税であるので、課税事業者となるかどうかを事業者が予知している必要があるからである(森信 編 前掲注43「最新消費税法」139頁)。

(154) 消費税においては、免税事業者であっても選択により、課税事業者となることができる(消費税法第9条第4項)。

(155) 税制調査会 平成12年中期答申

るいは、あらかじめ複数の会社を作っておいて2年ごとに営業譲渡を行うといった手法を採ることにより納税義務を回避することが制度上可能となっている。

一方、免税事業者からの仕入れについても税額控除が認められることから、こうした制度を悪用した消費税の脱税事件⁽¹⁵⁶⁾も起きており、合法的な租税回避は広範に行われている可能性も否定できない。

この問題は、免税点制度の悪用というより、免税事業者からの仕入れについても税額控除が認められている現行の仕入税額控除制度と一体となって租税回避を誘引する要因となっており、インボイス方式の導入は、こうした誘引の抑制に極めて効果があるものと考えられる。

なお、この問題に対しては、事業者免税点制度のあり方の問題として、資本金の適用上限の引下げなどにより対応すべきであるとの考え方もあり得ようが、そもそも資本金の引下げによって根本的に解決できる問題ではなく、また、会社の最低資本金制度は、今後、撤廃の方向で検討されていること⁽¹⁵⁷⁾、資本金基準では、個人事業者への対応が困難⁽¹⁵⁸⁾であること等、事業者免税点制度の問題として対応することには限界があることに留意が必要であろう。

(156) 東京地裁平成10年10月19日判決・平成10年特(わ)第701号。なお、同事件の控訴趣意書(平成10年(う)第2032号)において、被告は、「本件の如く新設法人は2年間納税義務が免除されることに着目して2年毎に会社の設立、解散を繰り返すならば、結局消費税を免れる結果となる。このような消費税の抜け道が存在する以上、これに着眼し、これを悪用するものが出現するのも、けだし当然と言わなければならない」と主張している。

(157) 「会社法制の現代化について」法務省民事局 平成16年9月

(158) 個人事業者への対応の問題としては、例えばプロスポーツの新人選手の問題が大きいであろう。プロスポーツの選手は、実質的には雇用関係に近く、消費税の課税問題で所属チームとの契約に影響が出ることは考えにくい。現行の仕入税額控除制度の下では免税点以下の選手の報酬についても税額控除が認められている。特にプロ野球の毎年のドラフト上位選手の契約金や新入団の外国人選手の契約金、年俵は相当高額になっているが、仕入税額控除だけが行われているという現状にあると考えられる。

(3) 国際的な電子商取引への対応

国際的な電子商取引を巡る課税問題については、1997年頃からOECDの租税委員会を中心に、所得課税におけるPE（恒久的施設）の問題と併せて消費税の課税問題が議論されてきている。EUでは、国際間のデジタル財の取引について、域外の事業者から域内の事業者が購入する場合（B to B）には、その事業者自身が自己申告する仕入税（リバースチャージ）を課し、域内の消費者が購入する場合（B to C）には域外の事業者に登録を義務付け、納税義務を負わせる仕組みを導入している（2003年7月から施行）⁽¹⁵⁹⁾。

我が国では、こうしたクロスボーダーのB to Cの取引に限れば極めて小さい規模にとどまっており、また、国外の事業者が納税義務を課すことに対するコンプライアンスの確保などの問題もあることから、そうした仕組みは採用されていない。しかしながら、仮に、将来、消費税の適正な課税のために同様の仕組みを採用する必要がある場合には、サービスを提供する国外の事業者からみて、取引の相手方が我が国消費税の課税事業者か否かを判別できなくては制度として機能しないことになるので、必然的に登録制を前提としたインボイス方式の導入が必要になると考えられる。

このように、インボイス方式の導入は、国際的な電子商取引に対する適正な課税を行うための基盤整備にも資するものであり、将来に向けて、そうした視点も考慮すべきではないだろうか⁽¹⁶⁰⁾。

2 インボイス方式の導入に伴う論点等

前述のように、今後の我が国税制において、消費税率の引上げやそれに伴う軽減税率の採用が避けられないとすれば、仕入税額控除方式としてのイン

(159) 上斗米明「Eコマースと消費税課税」国際税制研究センター 編『国際税制研究』第10号 納税協会連合会 平成15年4月 158～163頁を参考にした。

(160) 仮に、将来、国際的な電子商取引に適正に課税するため、EUと同様の課税方式を採用する必要があるが生じても、それを理由にインボイス方式を導入することは困難であると考えられる。

ボイス方式の導入は不可欠であると考える。

本稿は、インボイス方式のあり方についての研究を目的とするものではないが、以下では、事務負担の問題とインボイス方式を導入する場合の大きな論点について触れておくこととしたい。

(1) 事務負担の問題

我が国にインボイス方式を導入することに対しては、免税事業者の取引排除の問題に加え、事業者の事務負担の問題が指摘されている。特に、平成15年度の税制改正において事業者免税点が1,000万円まで引き下げられたことや、中間段階に位置する免税事業者が取引から排除されることを避けるためには課税事業者を選択する必要があることから、零細事業者のインボイスの発行や保存等に係る事務負担が懸念されよう。

現行の請求書等保存方式は、平成6年秋の税制改革において、事業者に新たな書類の作成などの追加的な事務負担がほとんど生じないことから円滑な移行が可能であるという理由⁽¹⁶¹⁾で採用されたものであるが、現行の請求書等保存方式と事務負担の関係については、「帳簿」と「請求書等」の両方の保存が仕入税額控除の要件⁽¹⁶²⁾となっていることに対して、課税事業者にとって「世界に類を見ない過酷な付加価値税」との評価もあるところである⁽¹⁶³⁾。この評価の是非は別にしても、複数税率の下では、インボイス方式の方が事務負担も軽減されるという指摘が多い⁽¹⁶⁴⁾。

これに対して、実務的な観点から、インボイス方式を採用すると、インボイスに記載された税額を集計すれば足りるというイメージがあるが、E

(161) 税制調査会 平成5年中期答申

(162) 消費税導入時に採用されていた「帳簿方式」の下では、「帳簿」又は「請求書等」の保存が仕入税額控除の要件となっていた。

(163) 岡田利夫「消費税における帳簿及び請求書等と行政の不一致の是正」税法学 538 日本税法学会 平成9年11月

(164) 藤田 前掲注 13「単一税率が是か、複数税率が是か」、森信 前掲注 64「中期答申から読む消費税改革」、橋本 前掲注 98「消費税の税率構造」114～115頁、武田昌輔・駒野定吉・山本守之・中島孝一「消費税改革案と実務問題」(対談) 税経通信 49-11 平成6年8月 等

U諸国の例を見ても、電卓で集計するような原始的な処理では間に合わず、帳簿への転記やコンピュータ処理により計算しているという指摘⁽¹⁶⁵⁾や、正規の簿記に基づく集計結果を利用する方がインボイスに記載された税額を単純に集計していくよりも、はるかに信用のおける結果を得ることができるといった指摘⁽¹⁶⁶⁾もある。

インボイス方式というのは、課税事業者に対して税額別記の書類（インボイス）の発行を義務づける制度であり、事業者に事務負担面での影響が出ることは否定できないが、EU各国の例を見ても、インボイスとして政府が規定する特別の様式はなく、一般に使用されている請求書や領収書をそのままインボイスとして利用できることになっていること⁽¹⁶⁷⁾から、請求書等に必要事項が記載されていればインボイスとしての要件を満たすことになること、我が国の取引慣行を見ると、ほとんどの事業者間取引において、税額が別記された請求書等の書類が交わされていること、現行の請求書等保存方式の下では帳簿及び請求書等の保存が控除要件となっていること⁽¹⁶⁸⁾から、実務の実態として既にインボイス方式化されたものとなっているとも言え、インボイス方式への移行が事業者に過度の負担をもたらすものではないと考えられる⁽¹⁶⁹⁾。

(165) 多田雄司「最近の消費税を巡る諸問題」租税研究 648 平成 15 年 10 月

(166) 植田卓「消費税制度改革案の実務的検討」JTRI 税研 105 (18-2) 平成 14 年 9 月

(167) 経済産業省 編 前掲注 56 書 66～67 頁。なお、売上税法案における税額票においても書式は法定されていなかった。

(168) 税制調査会 平成 5 年中期答申では、大部分の事業者間取引において、請求書等が交わされ保存されているという取引の実態があること、また、事業者間では仕入税額控除の便宜ということもあり、いわゆる外税方式が主流となっていることが報告されていたが、このような実態は現在でも変わらないものと考えられる。

(169) 我が国へのインボイス方式の導入について、既に仕入税額控除の要件として請求書等の保存義務が課されていること、規則第 22 条第 1 項の適用を受け請求書等において消費税額を明示する事業者も多く存在すること、現在の通常の取引慣行を考えた場合に、相手方に請求書等を交付することは一般的であることなどを理由として、それほど大きな問題はないように思われる、との指摘がある（千田裕・今井正和「インボイス方式の実際と導入のあり方」JTRI 税研 105(18-2) 平成 14 年 9 月）。

もちろん、インボイス方式への移行は、すべての課税事業者に法定事項⁽¹⁷⁰⁾を記載した書類の発行を義務づけることから、特に小規模事業者を中心に事務負担面での懸念がないわけではなく、一定の配慮は必要であろう。このため、その具体的な仕組みの検討に当たっては、一定期間内に行った取引についてまとめて記載することを認める、あるいは、小売業等の不特定多数の者を取引の相手とする場合には相手方の名称の記載を省略できることとするなど、売上税法案でも設けることとされていた事業者の事務負担に配慮した仕組みを更に深めて検討する必要があるろうし、また、その移行に当たっては、十分な周知期間や準備期間を設けることも必要であろう。

なお、この問題に関連し、税制調査会の海外調査報告⁽¹⁷¹⁾では、欧州諸国から次のような報告がなされていることを紹介しておく。

イ 欧州委員会

- ・ インボイス制度に係る事務負担については、もともと会計上の書類を利用した制度であり、それ自体は重い負担ではない。

ロ ドイツ

- ・ インボイス制度は既存の書類を税務上便利なため付加価値税創設時より利用しているもの。したがって、インボイスなしの付加価値税制度は考えられない（連邦財務省）。

ハ デンマーク

- ・ インボイス制度は、仕入税額控除を適正に執行するために必要なインフラである（税務省）。
- ・ 政府が電子化を含めたシステムの構築に取り組んでおり、また、EU共通のシステムの構築も進んでいることから、インボイス制度に対

(170) 第6次欧州理事会指令におけるインボイスの必要的記載事項は、取引年月日、供給者の住所・氏名・登録番号、顧客の住所・氏名、財貨・サービスの内容、税抜対価、税額、適用税率、等である（西山由美「EUにおける付加価値税の動向 消費税制のモダニズム - EUからの示唆」JTRI税研 105（18-2）平成14年9月）。

(171) 税制調査会資料 前掲注 68

する事業者の抵抗感はない（商工会議所）。

二 ノルウェー

- ・ 零細事業者からインボイスの執行負担に対する声は大きい（財務省）。

ホ スウェーデン

- ・ インボイスは、付加価値税処理だけでなく、通常の業務にも活用しているため、特にその管理コストを懸念していない（商業協会）。

（２）インボイス方式の導入に伴う論点

仕入税額控除制度は消費税制度の根幹をなすものであり、請求書等保存方式からインボイス方式への移行は制度全般にわたる見直しが必要となる。インボイス方式を採用する場合の最大の検討のポイントは、いかにして免税事業者がインボイスを発行しないような制度上の担保措置を構築するかということにあると考えられる。何故ならば、インボイス方式は課税事業者にのみ税額別記の書類（インボイス）の発行を義務づける制度であるが、我が国においては、免税事業者を含むほとんどの事業者間取引において、税額が別記された請求書等の書類が交わされているという取引慣行が既に定着しているからである。

欧州諸国では、仮に免税事業者が税額を記載したインボイスを発行した場合には、その記載した税額について納付義務を課しており⁽¹⁷²⁾、我が国においても同様の措置を設けることが必要となろうが、前述のように、事業者間取引においては免税事業者であっても税額別記の書類の交付が既に定着しているので、具体的な仕組みの検討に当たっては、制度改正の施行にあわせ免税事業者が税額を記載しなくなるような、そういうインセンティブが働くような制度上の措置を講ずることが不可欠となる。

すなわち、税制調査会の平成５年中期答申にも示されたように、税額別

(172) 税制調査会資料（平成14.5.10 基礎小13-3 主要国の付加価値税におけるインボイス制度の概要）。なお、免税事業者が税額記載した場合の税額控除については、ドイツでは控除可であるのに対し、フランス、イギリスでは控除不可が原則となっている。

記の書類による方式としては、登録制度を前提とする書類方式（課税庁へ登録した登録事業者のみが、税額別記、登録番号記載の書類を発行することができる方式）と、登録制度を前提としないが課税事業者にのみ限定した書類方式が考えられるが、前述のような我が国の取引慣行を踏まえ、インボイス方式への円滑な移行を図るためには、登録制度を前提とした書類方式を採用すべきということになる。

ただし、登録制については、売上税法案に対する批判にも見られたように、国家が登録を行い管理することが国民の感情にそぐわないのではないか⁽¹⁷³⁾、あるいは、企業総背番号制につながり所得税や法人税の課税強化につながるのではないか⁽¹⁷⁴⁾といった批判も予想され、こうしたいわばやや感情的とも言える議論に丁寧に対応していくことが重要となる⁽¹⁷⁵⁾。

なお、インボイス方式への移行に当たっては、事業者間取引の電子化への対応も重要となる⁽¹⁷⁶⁾。

(173) 税制調査会 平成5年中期答申

(174) 尾崎護「売上税独り語り」ファイナンス 昭和62年9～11月

(175) 税制調査会の平成12年中期答申では、「インボイス方式は、仕入れという事業者間の取引に係る税額を把握するための仕組みであり、消費者に対する売上げを含めた取引全体の把握に役立つという性格のものではない」と指摘している。なお、森信教授は、インボイス方式の導入が所得捕捉の向上に寄与し、いわゆるクロヨン対策にも有効であるとする「インボイス神話」は、仕入税額控除制度のあり方に関する冷静な議論を誤らせるものであり、問題であると指摘している（森信 前掲注122「日本の税制」129頁等）。

(176) EUでは、電子インボイスの発行及びインボイスの保存に関する詳細な共通ルールを定めるため、インボイスの簡素化と電子化を促進する指令（いわゆる「インボイス指令」）が策定され、第6次欧州理事会指令に、インボイスは電子手段により発行することができ、電子手段で送付されるインボイスについては、それが正本であること、また内容に偽りがないことが保証されれば、加盟国に承認される旨の規定が追加されている（西山 前掲注170「EUにおける付加価値税の動向 消費税制のモダンイズム - EUからの示唆」）。

第2款 中小事業者に対する特例措置との関連

消費税の中小事業者に対する特例措置については、平成15年度の税制改正において大きな改善が図られたが、以下では、軽減税率の導入が、事業者免税点制度や簡易課税制度に与える影響についても触れておく。

1 事業者免税点制度

前述したように、消費税においては中小零細事業者の納税事務負担等に配慮して、課税売上高が一定金額以下の事業者については、納税義務を免除する事業者免税点制度が設けられているが、免税点の水準については、消費税の創設時から3,000万円という水準が維持されてきた。平成15年度の税制改正においては、3,000万円という水準は消費税の創設当初から長期間にわたって据え置かれ、特例制度でありながら依然として6割強の事業者が免税事業者となっていること等を踏まえ、その割合を少なくとも全事業者の半数以下となる水準まで引き下げる方向で議論が進められ⁽¹⁷⁷⁾、その適用上限を1,000万円まで引き下げることとされた。この改正は、平成16年4月1日以後に開始する課税期間から適用されているが、この改正後においても約230万の免税事業者が存在するほか⁽¹⁷⁸⁾、売上高1,000万円未満の個人農家は200万戸を超えるものと見込まれている⁽¹⁷⁹⁾。

消費税の納付税額は、原則として、売上げに係る税額から仕入れに係る税額を控除して計算し、控除しきれない金額は還付される仕組みとなっている。このため、軽減税率が採用され、標準税率と軽減税率の水準に一定以上の差があると、軽減税率の対象となる財・サービスの販売等を行う事業者にとっ

(177) 「平成15年改正税法のすべて」国税庁

(178) 税制調査会資料(平15.11.11 総2-10 平成15年度税制改正における事業者免税点制度の改正)

(179) 「2000年世界農林業センサス」(農林水産省)によれば、農産物販売金額が1,000万円未満の販売農家(経営耕地面積が30a以上又は農産物販売金額が50万円以上の農家)は、219万戸(平成12年2月1日現在)と見込まれている。

ては、売上げに係る税額よりも仕入れに係る税額が恒常的に大きくなるという問題が生じる。そして、このような場合にその差額分の還付を受けるためには、本来は免税事業者であっても課税事業者となることを選択し、還付申告書を提出することが必要となり、そのための事務負担を負うこととなる(事務負担の問題については後述)。

例えば、標準税率 10%の下で食料品に 5%の軽減税率が適用され、その事業者(農家を想定)の課税売上高(税抜)1,000 万円(食料品) 課税仕入高(税抜)700 万円(食料品 100 万円、その他 600 万円)である場合の納付税額は、 $1,000 \text{ 万円} \times 5\% - (100 \text{ 万円} \times 5\% + 600 \text{ 万円} \times 10\%) = 15 \text{ 万円}$ となり、15 万円の還付が発生する。

このように、仮に食料品全般に軽減税率が適用されれば、免税事業者が収益を維持するためには、免税点制度の適用を放棄して課税事業者を選択し、還付を受ける必要が生じるが⁽¹⁸⁰⁾、これは事実上、課税事業者の選択強制になりかねず、そのほとんどが免税事業者に該当する農家にとって事業者免税点制度は無意味な制度となってしまう。

なお、この問題に対しては、事業者免税点の更なる引下げによってある程度解消されるという考え方もあり得ようが、法人に対する事業者免税点制度のあり方については、今後、見直しの余地はある⁽¹⁸¹⁾としても、農家のほとんどが該当する個人事業者について、改正後の免税点の水準を将来的に更に引き下げていくことは、その相対的な事務処理能力や費用対効果の観点からみて、政策的にも消極的に考えるべきではないだろうか。

(180) 仮に、事務負担を回避するため課税事業者を選択しない場合に、免税事業者が収益を確保するためには還付相当額の値上げが必要となるが、その場合には課税事業者との競争上不利となり、また、負担軽減効果も薄れることになる一方、競争条件を同一とするため課税事業者と同レベルの価格設定を行えば還付相当額は自ら負担することとなり不利益を受けることとなる。

(181) 税制調査会「平成 15 年度における税制改革についての答申 - あるべき税制の構築に向けて - 」平成 14 年 11 月 においては、「法人については、既に法人税法に基づき申告・記帳の事務を行っていることから、免税事業者から除外すべきであろう」と指摘している。

2 簡易課税制度

簡易課税制度は、事業者の選択により、売上げに係る消費税額にその営む事業の種類ごとに法定された仕入率（みなし仕入率）を乗ずることにより簡易に仕入控除税額を計算できる制度である。前述のとおり、本制度の適用範囲については、消費税の定着等に伴い縮小されてきているが、中小事業者の納税事務の簡素化に資する制度として、その果たしてきた役割は大きいものと評価できよう。

本制度と軽減税率との関係については、現行のみなし仕入率は業種ごとの平均的な仕入率に応じて設定されているが、これは単一税率を前提としているものであり、複数税率となった場合には異なる観点からの検討を要することになる。

すなわち、複数税率が設けられる場合には、業種ごとの平均的な仕入率に加え、売上げと仕入れの両面における適用税率の区分ごとの割合をも考慮しなければ、適切なみなし仕入率を設定することはできないことになる⁽¹⁸²⁾。

例えば、現行制度において製造業や農業のみなし仕入率は70%と設定されているが、酒類の製造業のように、売上げには標準税率のみが適用され、仕入れには標準税率と軽減税率が両方適用されているような場合には、みなし仕入率を70%と設定してしまうと、仕入れに係る税額が過大に計算されることになる。他方、食料品の製造業や農業のように、売上げには軽減税率のみが適用され、仕入れには標準税率と軽減税率が両方適用されるような場合には、みなし仕入率を70%と設定してしまうと、仕入れに係る税額が過少に計算されてしまうことになる。

このように、複数税率の下でみなし仕入率を適切に設定しようとする、単一税率の下における業種区分と比べて、はるかに細かな業種区分を行う必要がある⁽¹⁸³⁾。したがって、複数税率制度の下での簡易課税制度は、適切なみなし仕入率の設定が著しく困難となるばかりでなく、業種区分の細分化は、

(182) 税制調査会 平成12年中期答申

(183) 税制調査会 平成12年中期答申

制度を複雑化し、中小事業者の納税事務負担の簡素化という制度本来の趣旨に反することにもなる。

複数税率を採用している欧州諸国では、ドイツにおいて類似した制度が設けられている。売上げに平均率（みなし仕入率）を乗じて仕入れに係る税額を計算する平均率課税制度と呼ばれる制度であり、54種類の業種区分が設けられ、簡素な制度とは言えない状況になっているが⁽¹⁸⁴⁾、適用限度額が低い水準⁽¹⁸⁵⁾であることに加え、平均率が低めに設定されており、本来の計算方法よりも不利であることが多いため、この制度の適用割合は極めて少ないと言われている⁽¹⁸⁶⁾。

平成15年度の税制改正においては、本制度について、納税額の損得を計算した上で適用の有無を判断している実態などを踏まえ、廃止の方向で検討すべきとの議論もあったが、事業者免税点の引下げにより新たに課税事業者となる多くの事業者の事務負担にも配慮する必要があることから、適用上限を5,000万円に引き下げ、制度自体は存置することとされた⁽¹⁸⁷⁾。こうした簡易課税制度を巡る議論の経緯や消費税率の複数税率化に伴う適切なみなし仕入率の設定の困難性にかんがみれば、今後、軽減税率の導入論議が進展していく中では、制度自体を廃止する方向での議論が加速していくものと考えられる。

しかしながら、事業者免税点の水準が1,000万円まで引き下げられた中で、小規模零細事業者を含むすべての課税事業者に本則計算を求めていくことが本当に可能かという現実的な問題もある。もちろん、インボイス方式を併せて導入することにより、小規模零細事業者の課税仕入れ等の税額の把握自体

(184) 税制調査会 平成12年中期答申

(185) 税制調査会資料(平14.10.1 基礎小19-1 主要国の付加価値税における簡易課税制度の概要 [2002年8月現在])によれば、1ユーロ115円換算で邦貨706万円

(186) 税制調査会 平成12年中期答申。なお、ドイツにおける平均率課税制度の実際の利用割合は1%にも満たないと言われている(真砂靖「消費税を巡る諸問題について」租税研究607 平成12年5月)。

(187) 「平成15年改正税法のすべて」国税庁

は容易になり、本則計算による対応も可能であるとの判断もあろうが、他方で、小規模零細事業者の相対的な事務処理能力からみて納付税額の計算の簡素化に資するような制度の存在は引き続き不可欠であり、また、その適用上限が消費税創設時の5億円からその10分の1に当たる5,000万円まで引き下げられたことを併せ考えれば、複数税率化に伴うみなし仕入率の適正化の問題はさほど大きな問題ではないとの考え方もあり得よう。

このように、複数税率化の下での簡易課税制度のあり方については、公平性をより重視すれば制度を廃止する方向で検討すべきことになる一方で、小規模零細事業者の現実の事務処理能力に着目し、簡素性を重視すれば、適用上限の更なる引下げなど一定の見直しを図りつつ、制度は今後とも存続させる方向で検討すべきことになる。

この問題については、改正後の簡易課税制度の適用状況や小規模零細事業者の事務の実態等を踏まえながら、公平性と簡素性の間でどのようにバランスを図るかという観点から検討されるべきものではあるが、いずれにしても、大きな政策判断を求められることになる。

第2節 執行面への影響

最後に、消費税の軽減税率が事業者の事務負担や税務執行面に与える影響についても簡単に触れておくこととする。

第1款 事業者の事務負担への影響

食料品に軽減税率を適用することになれば、食料品を一部でも扱う事業者は、売上げ又は仕入れに標準税率品目と軽減税率品目が混在することとなり、また、一般の事業者であっても福利厚生費や会議費等として恒常的に食料品の購入があることから、その仕入れには標準税率品目と軽減税率品目が混在することになる。このため、その仕分けや価格設定、価格表示などを含めた事務量は相当

増加するものと考えられ、特に、小売業者はPOSシステムやレジの改良を行うことが必要となり、大手スーパーや百貨店では相応の投資が必要となる。

また、申告納税事務との関連でも、個々の取引ごとに標準税率品目と軽減税率品目との区分記載が必要となるなど、現行の申告納付事務に比べ複雑なものとならざるを得ない⁽¹⁸⁸⁾。

そして、こうした事業者のコスト負担は、最終的には商品価格に跳ね返り、結果的に軽減税率による負担軽減効果を減殺させてしまうことも十分考慮すべきである。

食料品に軽減税率が採用される場合に特に問題となるのは農業者の事務負担の問題である。すなわち、食料品全般に軽減税率が適用され、標準税率と軽減税率の水準に一定以上の差がある場合には、農家を中心に恒常的に還付申告が可能となる事業者が多発する⁽¹⁸⁹⁾ことになるが、免税事業者が還付を受けるためには、課税事業者を選択し、本則計算による申告書を提出しなければならない。このため、そのほとんどが免税事業者に該当する農家などの零細事業者は、新たに日々の売上げ・仕入れの記帳などを行い、税額計算をする事務負担を負うことになる⁽¹⁹⁰⁾が、農業関係者からは、こうした事務負担には耐えられないとの声が揚がり、農家などに対する納税事務負担への配慮という問題が大きくクローズアップされる可能性が高い。

(188) 税制調査会の海外調査報告（前掲注 68 税制調査会資料）では、スウェーデンの商業協会から次のような報告があることが紹介されている。

付加価値税の管理コストの一つとして、その申告書作成にかかるコスト（主に申告書作成に費やされる労働コスト）は、スウェーデン商業協会構成員平均で28億スウェーデンクローネ（420億円）と試算されている。これを従業員1人当たりの数字でみると、全体の平均は555クローネ（8,300円）であるが、1人親方の零細事業者に限ると2,500クローネ（37,500円）、250人以上の従業員のいる企業に限ると9クローネ（135円）であり、零細事業者の方が管理コストがかかっているのは事実である。

(189) 農業のみなし仕入率（平均的な仕入率）が70%と設定されている（消費税法施行令第57条）ことからすると、仮に標準税率10%の下で食料品に対して5%の軽減税率を設けると、ほとんどの農家は還付になるものと予想される。

(190) 税制調査会 平成12年中期答申

免税事業者が消費税の制度変更に伴い課税事業者を選択するかどうかは、本来、個々の事業者が判断する問題ではあるが、食料品に対する軽減税率化の議論が本格化していけば、農業者や漁業者の事務負担への影響の大きさ等を考慮して、関係省庁や関係団体が、諸外国での取扱いなどを参考に、事業負担を簡素化するための特例措置の創設を求めてくることは必至と考えられる。

欧州諸国の付加価値税における農業者に対する取扱いについては、小規模事業者に対する特例とは別個に、その納税事務負担及び税務行政上の観点から、それぞれの事情に応じた特例措置を設けることが正当化されている⁽¹⁹¹⁾。第6次欧州理事会指令においては、農業者に対する特例措置として農業経営者用共通均一税率制度⁽¹⁹²⁾が規定されており、現在、ドイツ、イギリスでは「均一税率課税制度」、フランスでは「概算還付制度」が設けられている⁽¹⁹³⁾。

これらの制度は、農業者の仕入れに係る税負担を補償することを目的としており、均一税率課税制度は、農業者の売上げについて本来の税率より高率の「均一税率」の適用とインボイスの発行を認め（売上税額と仕入税額は同額とされるため納税義務は負わない）、その取引の相手方には均一税率による税額控除を認めるものである。また、概算還付制度は、農業者の売上げに「概算還付率」を乗じて計算した金額を税務当局が農業者に直接還付する制度であり、売上げは非課税扱いのため、インボイスの発行は認められない。

これらの制度の導入により、課税事業者の選択及び本則計算による還付申告に伴う農業者の事務負担は大きく軽減されようが、一方でこうした特例措置の創設は新たな不公平を招き、制度の公平性、透明性を損なうことになる。

(191) 知念 前掲注 57「付加価値税の理論と実際」33頁、木下 編 前掲注 94「付加価値税 - その理論と実務 - 」134頁

(192) 第6次欧州理事会指令第25条第1項では、「均一税率対象農業経営者が本条に準拠して行った財及びサービスの購入に対して課せられた付加価値税を相殺することが可能な均一税率制度を農業経営者に対して適用できる」と規定されている。

(193) フランス、ドイツ、イギリスにおける農業者に対する特例制度については、藤井 誠「消費税の仕入税額控除制度に関する一考察」平成14年6月 税大研究資料第268号 税務大学校 研究科論文集所収に詳しい。

すなわち、均一税率及び概算還付率は、農業者の仕入れの実態を踏まえ、仕入れに係る税負担と相殺すべくその率が設定されるが、いずれも概算的かつほぼ一律の率で設定されているため、個々の事業者ごとに損得が生じることは避けられない。特に、概算還付制度については、税務当局が農業者に対して現金で直接還付する制度であるだけに、消費者からは農業者に対する新たな補助金であるといった厳しい批判を招きかねない。また、均一税率課税制度の下では、食料品については通常の税率と均一税率とが存在し、販売者によって異なることとなるため、流通の混乱や仕入事業者の事務負担の増大、さらには適正な税務執行を図る上での問題などが生じるほか、消費者への直販の場合は不利になるという大きな問題もある。

このように、食料品に対する軽減税率の採用は、農業者に対する納税事務負担への配慮という問題を惹起し、それに対応するための新たな特例の創設を巡って難しい政策判断を迫られることになるであろう。

第2款 税務執行面への影響

食料品に対する軽減税率の採用は、課税庁にも大きな影響を及ぼすことになる。

まず、軽減税率の対象となる食料品等の範囲や、食料品の譲渡と飲食サービスとの仕切り等に関する事業者等の疑問に答える体制作りが必要となる。前述のように、食料品等の具体的な範囲について法令で網羅的に規定することは不可能であり、法令の解釈、あるいは予想される限界事例等について、通達等により予め統一的な取扱いを定めた上で、個々の取引について軽減税率が適用される食料品等に該当するかどうかを判断することになる。同様に、食料品の譲渡と飲食サービスとの仕切りやセット商品の取扱いについて、通達等で想定される事例などについて定めるとしても、個々の取引については個別に判断せざるを得ないものも出てこよう。

このため、課税庁においては、食料品に該当するかどうか、あるいは食料品

の譲渡に該当するかどうかの判定等について個別の事例に対応できるような専門的知識を持った職員の養成が必要となるであろうし、こうした軽減税率を巡る課税関係について、例えば国税庁のホームページに専用のコーナーを開設して、事業者や消費者からの質問に迅速に対応できるような環境整備も検討すべきであろう。

また、前述のように、軽減税率の設定は還付申告の増大をもたらすものであり、食料品が軽減税率の対象となれば200万戸を超える個人農家から還付申告書が提出される可能性も高い。

さらに、消費税の納付税額は、売上げに係る税額から仕入れに係る税額を控除して計算し、控除しきれない金額は現金で還付される仕組みとなっていることから、軽減税率の採用は、税率の違いを悪用した不正還付などの脱税を誘引することになる。

このため、課税庁においては、膨大な還付申告や事後調査に適切に対応するための事務量の確保など執行体制の大幅な見直しも必要になろう。

結びに代えて

消費税が平成元年に導入されて既に15年以上が経過するが、この間、税率の引上げや制度の大幅な改善など重要な改革が行われ、我が国税制における基幹税の一つとして国民の間に定着してきている。そして、今後、少子・高齢化の急速な進展などの経済社会の構造変化や危機的な財政状況に対応していくため、その役割は一層重要になっていくものと考えられ、将来的な税率引上げの必要性については、消極的な賛成も含めれば、国民の間に着実に浸透しつつあると言えよう。

ただ、消費税については、その逆進的な性格に対する批判が依然として根強く、また、今後の税制改革の基本的な方向として、これまでのように消費税の負担増を個人所得課税の負担軽減とセットで実施することは困難と考えられることから、消費税の議論が本格化していく際には、この逆進性への対応がこれまで以上に大きな論点になることは必至であろう。

このような中、消費税の軽減税率の導入問題について、特に食料品の扱いを中心とした研究を課題としていただいた。極めて政策的な問題であり、論理的な研究にはなりにくいものの、今後の消費税のあり方を考える上で避けて通ることのできない重要な検討課題であり、その導入に前向きな立場で実践的な改正案（試案）を提示すべく研究に臨んだ。

しかしながら、その思いとは裏腹に研究を通して学んだことは、食料品等に対する軽減税率の導入がいかに問題を抱えた政策であるかということであった。

その第一の理由は、逆進性の緩和の効果の観点である。すなわち、軽減税率の導入は逆進性の緩和を目的とするものであるが、食料品等に対する軽減税率の導入は、所得階層別の相対的な負担割合を緩和する効果は認められるものの、高所得者層にもより高額の軽減効果が及ぶため、必要となる財源の大きさ（1%当たり約5千億円）に比し低所得者層の負担軽減効果はさほど期待できず、効率性の観点からは疑問が多い。逆進性の緩和策は軽減税率が唯一のものではなく、他の手段も考え得ることから、それぞれの施策の得失等を総合的に勘案し

ながら、適切な選択あるいは組合せが検討されるべきである。

第二の理由は、制度設計の困難性である。すなわち、食料品を軽減税率の対象とする場合の食料品の範囲や、譲渡と飲食サービスとの仕切りなどを合理的で公平なものとなるよう設定することはおよそ困難であり、結果として、多くの矛盾や混乱を生じさせかねない。付加価値税の先進国である欧州諸国においては、歴史的な経緯や政治的な理由により軽減税率が採用されているが、現実には様々な問題や矛盾を内在しており、諸外国から学ぶべきは、むしろそうした歴史からの教訓ではなからうか。

そして第三の理由は、他の制度や執行面に与える影響である。すなわち、消費税率の複数税率化は、簡易課税制度の見直しやインボイス方式の導入を余儀なくするなど他の諸制度に大きな影響を与えるばかりでなく、対象品目の仕分け、申告納税事務などの事業者の事務コストの増大や、円滑かつ適正な実施を図るための徴税コストの増大をもたらす。特に、食料品の軽減税率化は、農家をはじめとする多くの免税事業者に事実上の課税選択を強制し、還付申告のための納税事務負担への配慮といった新たな問題も惹起する。

税制調査会の累次の答申では、「軽減税率を設けるべきか否かという問題は、政策的配慮の必要性と制度の中立性・簡索性との間の比較考量により判断すべき問題である」と指摘しているが、軽減税率の導入が税制の基本原則である中立性や簡索性の大きな阻害要因となることにかんがみれば、仮に軽減税率による政策的配慮が必要であるとしても、それは標準税率が相当程度高い水準の下でなければ許容すべきではないであろう。すなわち、同答申が食料品等に対する軽減税率の検討の前提として指摘する二桁税率となっても、10%程度の税率水準の下では、引き続き単一税率を維持すべきであると考ええる。

もちろん、現実問題として、逆進性の緩和策なくして消費税率の引上げを実現することは容易ではないであろう。そのため、当面は、低所得者層の絶対的負担の軽減を主眼として、社会保障制度等を通じたきめ細かな配慮による対応を中心としていかにざるを得ないとしても、軽減税率に代わる本格的な逆進性の緩和策として、今後、低所得世帯への税額控除（還付）方式に代表される一般

的な歳出措置の採用について真剣な議論、検討がなされるべきであろう。

与党の「平成 16 年度税制改正大綱」においては、平成 19 年度を目途に消費税を含む抜本的税制改革を実現することが明記されており、今後、平成 19 年度の税率引上げを視野に入れ、消費税に関して国民的議論が行われていくこととなろうが、逆進性の緩和策としての食料品等に対する軽減税率の導入問題については、逆進性の緩和の効果や、制度設計上の問題点や矛盾点、さらには他の制度や執行面に与える影響などをより正しく認識した上で、冷静な議論が行われることが望まれる。

(参考文献)

《答申等》

- 税制調査会「税制の抜本的見直しについての答申」昭和61年10月28日
税制調査会「税制改革についての中間答申」昭和63年4月28日
税制調査会「税制改革についての答申」昭和63年6月15日
税制調査会「実施状況フォローアップ小委員会中間報告」平成元年11月24日
税制調査会「消費税の中小事業者の事務負担等に配慮した諸措置に関する基本的考え方 - 実施状況フォローアップ小委員会報告 - 」平成2年10月30日
税制調査会「今後の税制のあり方についての答申」平成5年11月19日
税制調査会「税制改革についての答申」平成6年6月21日
税制調査会「わが国税制の現状と課題 - 21世紀に向けた国民の参加と選択 - 」平成12年7月14日
税制調査会「あるべき税制の構築に向けた基本方針」平成14年6月14日
税制調査会「平成15年度における税制改革についての答申 - あるべき税制の構築に向けて - 」平成14年11月19日
税制調査会「少子・高齢社会における税制のあり方」平成15年6月17日
税制調査会「平成16年度の税制改正に関する答申」平成15年12月15日
自由民主党・公明党「平成16年度税制改正大綱」平成15年12月17日

《文献》

- 上杉秀文「消費税の帳簿方式の維持と逆進性の緩和策について」第22回日税研入選論文集 平成11年9月
大島隆夫・木村剛志「消費税法の考え方・読み方(三訂版)」税務経理協会 平成14年4月
金子宏「総論 - 消費税制度の基本的問題点 - 」日税研論集 30【消費税】 財団法人日本税務研究センター 平成7年3月
金子宏「租税法(第9版)」弘文堂(法律学講座双書) 平成15年4月
木下和夫 編「付加価値税 - その理論と実務 - 」財経詳報社 昭和51年10月

- 経済産業省 編「日本新生のための税制改革戦略 経済活性化のための税制基本
検討会 最終報告」経済産業調査会 平成 13 年 8 月
- 財団法人産業研究所「EUにおける消費課税納税制度の簡素化、電子化に関す
る調査研究」平成 16 年 2 月
- 竹下登・平野貞夫 監修「消費税制度成立の沿革」税務経理協会 平成 7 年 7 月
- 武田昌輔 監修「コンメンタール消費税法」第一法規出版 平成元年 10 月
- 知念裕「付加価値税の理論と実際」税務経理協会 平成 7 年 4 月
- 永長正志 編「図説 日本の税制（平成 15 年版）」財經詳報社 平成 15 年 7 月
- 林宜嗣「消費税の逆進性問題 総合税制研究 1」納税協会連合会 平成 4 年 12 月
- 水野忠恒「消費税の制度と理論（租税法研究双書）」弘文堂 平成元年 12 月
- 水野忠恒「消費税の構造 - インボイス型・仕入れ控除型・帳簿型付加価値税の
比較 - 」日税研論集 30【消費税】財団法人日本税務研究センター 平成 7
年 3 月
- 水野忠恒「消費税の税率の法理論」日税研論集 49【税率の法理論】財団法
人日本税務研究センター 平成 14 年 5 月
- 水野勝「主税局長の千三百日」大蔵財務協会 平成 5 年 6 月
- 宮島洋「大型間接税 - 総論 - 」日税研論集 1【税制の基本的改革の方向（1）】
財団法人日本税務研究センター 昭和 61 年 8 月
- 宮島洋 編著 木下和夫・金子宏 監修「消費課税の理論と課題（二訂版）21 世
紀を支える税制の論理」税務経理協会 平成 15 年 12 月
- 森信茂樹「日本の消費税」納税協会連合会 平成 12 年 3 月
- 森信茂樹「日本の税制」PHP 研究所（PHP 新書）平成 13 年 1 月
- 吉田和男「21 世紀日本のための税制改革 間接税・消費課税の改革」大蔵財務
協会 平成 13 年 2 月
- アメリカ財務省 編（塩崎潤 訳）「公正・簡素および経済成長のための“税制改
革”レーガン大統領に対する財務省報告（第 1 巻 概観）」今日社 昭和 59
年 11 月
- アメリカ財務省 編「公正・簡素及び経済成長のための税制改革 第 3 部 付加価

値税 - アメリカ財務省の大統領に対する報告書(1984年11月) - 財団法人日本税務研究センター 昭和60年11月

ジョルジェ・エグレ(荒木和夫 訳)「付加価値税」白水社 昭和60年3月

《雑誌論文等》

井堀利宏「消費税シフトと制度改革のあり方」JTRI 税研 93(16-2) 平成12年9月

井堀利宏「税制の次なる課題」JTRI 税研 110(19-1) 平成15年7月

岩下忠吾「消費税逆進性への対応 - 実務家の視点 - 」JTRI 税研 93(16-2) 平成12年9月

植田卓「消費税制度改革案の実務的検討 - 国民の信頼性と制度の透明性の向上に対する施策について - 」JTRI 税研 105(18-2) 平成14年9月

尾崎護「売上税独り語り」ファイナンス 昭和62年9~11月

杉田宗久「インボイス方式の導入と益税対策 - 中小事業者の特例措置のあり方について考える - 」JTRI 税研 93(16-2) 平成12年9月

千田裕・今井正和「インボイス方式の実際と導入のあり方」JTRI 税研 105(18-2) 平成14年9月

多田雄司「EU型インボイス方式と日本への導入上の問題点」税理 39-15 平成8年11月

多田雄司「最近の消費税を巡る諸問題」租税研究 648 平成15年10月

田中治「消費税改革の法的問題点」法律時報 67-3 平成7年3月

西山由美「EUにおける付加価値税の動向」JTRI 税研 105(18-2) 平成14年9月

藤田晴「単一税率が是か、複数税率が是か」税務通信 44-8 平成元年7月

三木義一「消費税の逆進性と緩和策」税経通信 49-7 平成6年6月

水野忠恒「所得税減税論議の焦点と消費税額控除の検討」税務弘報 41-14 平成5年12月

水野忠恒「消費税負担率(5%~10%の提言)」JTRI 税研 68(12) 平成8年7

月

水野忠恒「消費税の複数税率化」JTRI 税研 93 (16-2) 平成 12 年 9 月

森信茂樹「中期答申から読む消費税改革」JTRI 税研 93 (16-2) 平成 12 年 9 月

森信茂樹「インボイス・中小特例措置等に見る消費税改革の課題」税務弘報
48-12 平成 12 年 11 月

森信茂樹「消費課税の理論と展望」租税研究 614 平成 12 年 12 月

矢野秀利「税率の引上げと課税対象、税率構造」税経通信 49-11 平成 6 年 8 月

吉村典久「消費税に関する論評」税経通信 58-11 平成 15 年 9 月