

消費税率引き上げと 低所得者対策に関する中間報告書

2014年7月3日

ご挨拶

この度、当協会が依頼した消費税問題検討委員会の中間報告がまとまりました。

森信先生はじめ各委員の先生方におかれましては、何かとお忙しい中、短期間のうちに報告書をおまとめいただきまして、改めて御礼申し上げます。

この委員会は、2段階で消費税率を引き上げることが示され、そのための低所得者対策として軽減税率が浮上してきたことを受けて設置しました。当協会としても、会員各社の業務に影響の大きい、この低所得者対策について問題点を整理した上で、基本的な方向を固める必要を感じて2013年11月に発足、以後本年6月まで委員会を開催し検討を重ねてまいりました。

当協会としては、2012年9月の常務理事会において「消費税率10%までは単一税率」という方針を決めておりました。そこでこの委員会は、軽減税率導入に向けた議論の背景、目的、内容、諸外国での実例や日本において導入された場合の影響などについて、広範に議論していただくための場として設置しました。そして、分かり易く整理の上まとめていただくとともに、単に軽減税率導入の可否ということに留まらず、代替方法を含めて低所得者対策の在り方について付言していただきたいという、かなり欲張ったお願いをいたしました。

小売業界として、実務的な負担やコスト面の問題などを理由にして、ただ反対するというのではなく、この問題の本質を十分に理解した上で、私どもとしての基本的考え方をしっかり固めることが重要であると考えております。

当協会として責任ある意思決定をする必要があるということで各委員の先生方に私どもの問題意識をご説明してまいりました。この委員会のメンバーは、座長の中央大学法科大学院教授の森信先生はじめ、いずれもこの分野の第一人者でいらっしゃいますが、私どもの思いを受け止めていただき、専門的かつ公平中立な立場で、この問題について真摯にご議論をしていただきました。その結果、ここに立派な中間報告書がまとまりました。

これから政府与党中心に年末にかけこの軽減税率問題が色々議論されると思いますが、私どもとしてもこの中間報告書の内容をしっかり分析し、当協会としての意思決定・方針決定に反映させ、かつ私どもの基本的考え方を関係各方面にご説明して行きたいと考えております。どうぞよろしく願いいたします。

日本スーパーマーケット協会

会長 川野 幸夫

目次

I. 消費税における低所得者対策について

中央大学法科大学院教授 法学博士
森信茂樹氏

- 1. 消費税増税の背景……………P01
- 2. 低所得者対策の必要性和2つの方法……………P03
- 3. 軽減税率について……………P03
- 4. 給付付き税額控除……………P05
- 5. 消費税の信頼を高める「益税」への対応……………P06

(2) 欧州を中心とした各国の軽減税率およびインボイスの状況について

明治大学専門職大学院 会計専門職研究課教授
沼田博幸氏

- 1. はじめに……………P08
- 2. 軽減税率について……………P08
- 3. インボイス制度……………P15
- 4. 小括……………P17

(3) 消費税の逆進性対策

一橋大学国際・公共政策大学院院長 大学院経済学研究科教授
佐藤主光氏

- 1. はじめに……………P20
- 2. 逆進性への誤解?……………P20
- 3. 逆進性対策……………P21
- 4. 軽減税率の問題点……………P22
- 5. 給付付き税額控除……………P24
- 6. 試算による比較……………P26

(4) 欧州付加価値税の現状と課題について

三井物産株式会社フィナンシャルマネジメント第三部 部長補佐
今井亮氏

- 1. 複数税率の問題点……………P29
- 2. 欧州インボイス方式の概要……………P33
- 3. 欧州の最近の動向
(欧州委員会、付加価値税課税制度の改革を提案)……………P36

II. 今後の消費税引き上げとスーパーマーケット業界の課題

拓殖大学商学部教授 公益財団法人流通経済研究所理事
根本重之氏

- 1. つぎの税率引き上げの影響をどう捉えるか……………P39
- 2. 消費税制のコンビニとスーパー間の非中立性……………P41
- 3. 総額表示義務の緩和と外税方式による
端数処理特例の延長あるいは恒久化……………P42
- 4. 消費税制の運用に関して小売業が果たしている役割……………P44

「消費税における低所得者対策について」

中央大学法科大学院教授 法学博士 森信茂樹

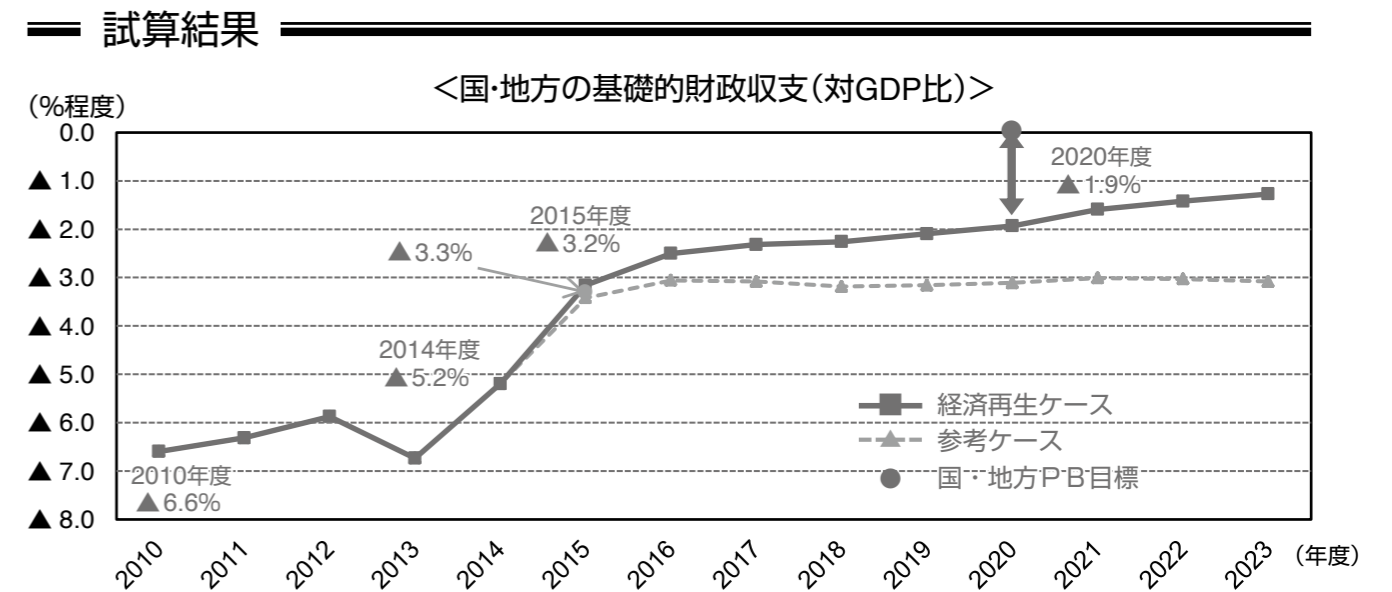
1. 消費税増税の背景

わが国の消費税率は本年4月から8%へと引き上げられ、さらに2015年10月からの10%への引上げが法定されている。消費税率の引き上げの趣旨は、超高齢化社会の維持に必要な社会保障費用の財源を確保しつつ、先進国最悪のわが国の財政状況を改善していくことであり、増税分の税収は全額社会保障経費に充てることとされている。

財政再建という観点からは、わが国は2つの財政目標を国際公約としている。ひとつは、2015年度にプライマリーバランス赤字を2013年度の▲6.7%から半減させること、もう一つは2020年度にプライマリーバランス黒字を達成させることである。政府（内閣府）の2014年1月に公表された試算によると、前者の目標については、消費税率10%への引上げを織り込んだ前提で、赤字幅▲3.3%と何とか達成できそうである。他方、後者の目標の達成には、GDP比でさらに1.9%（成長ケース、参考ケースでは3.3%）以上の財政バランスの改善が必要で、仮に消費税率のさらなる引き上げだけで対応するとすれば、4%程度の税率引き上げが必要ということになる。

(図表1: 政府の試算)

図表1



(注) 上記の数値は、復旧・復興対策の経費及び財源の金額を除いたベース

- 「経済再生ケース」では、2015年度の国・地方プライマリーバランス (PB) は対GDP比▲3.2%程度で、PB赤字対GDP比半減目標達成 (2010年度 (▲6.6%) からの半減)。2020年度の国・地方PBは対GDP比▲1.9%程度で、黒字化目標の達成のためには、更なる収支改善が必要。
- 「参考ケース」では、「経済再生ケース」に比べて税収が低い一方で、歳出は「経済再生ケース」と同額を想定しており、2015年度の国・地方PBは対GDP比で▲3.4%程度で、PB赤字対GDP比半減目標達成のためには、更なる収支改善努力が必要。

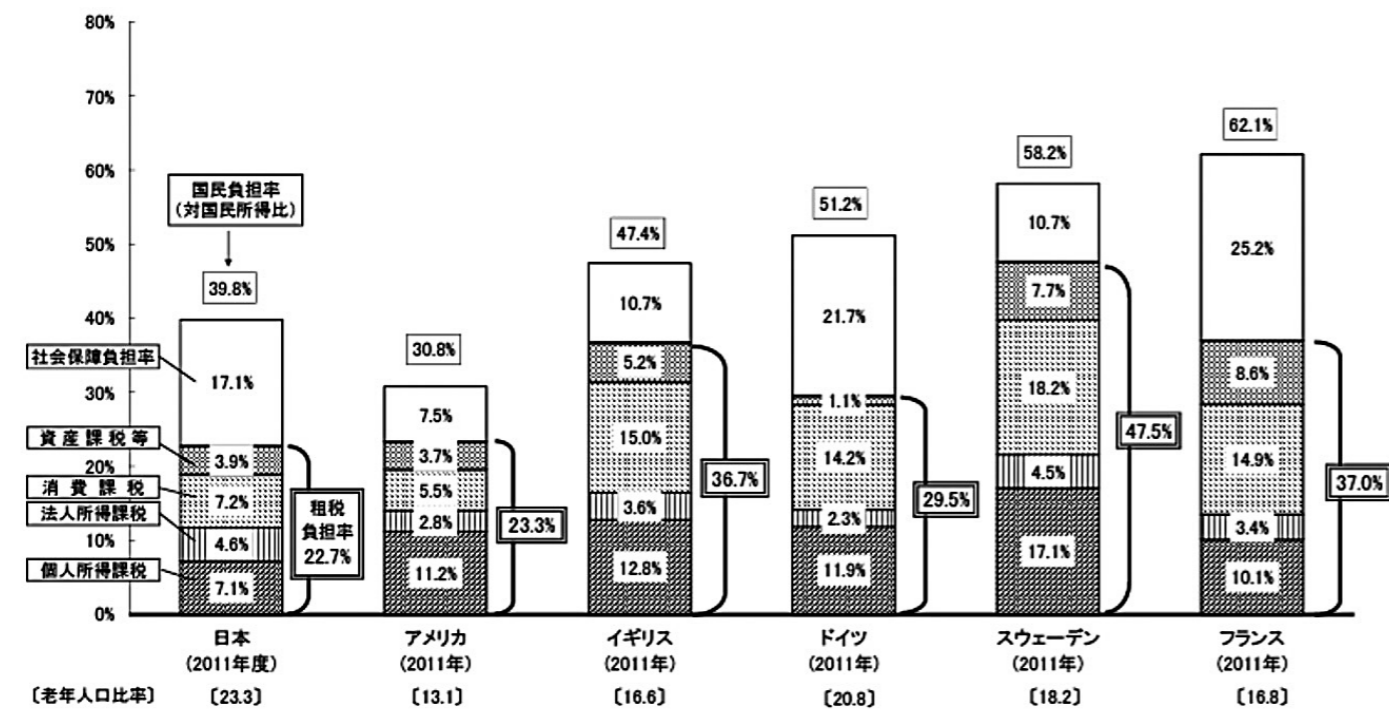
内閣府試算(2014年1月)

消費税率については、本年末までに10%引上げの最終判断が予定されているが、デフレ経済脱却の判断と併せて安倍政権の決断は難航するものと考えられる。そのような状況の中で、2020年度の財政目標達成のためのさらなる引き上げを行うことは容易ではない。

一方、わが国の税体系を諸外国と比較すると、消費課税の比率だけでなく所得課税の比率も諸外国と比べて低いことが分かる。

(図表2: 租税負担率の内訳の国際比較)

図表2



(注)

1. 日本は平成23年度 (2011年度) 実績、諸外国は、OECD "Revenue Statistics 1965-2012"及び同 "National Accounts"による。なお、日本の平成26年度 (2014年度) 予算ベースでは、国民負担率: 41.6%、租税負担率: 24.1%、個人所得課税: 7.4%、法人所得課税: 5.0%、消費課税: 8.2%、資産課税等: 3.6%、社会保障負担率: 17.5%となっている。
2. 租税負担率は国税及び地方税の合計の数値である。また所得課税には資産性所得に対する課税を含む。

また、アベノミクスの影の部分である所得格差の拡大が大きな話題になり、所得再分配の議論が噴出することも予想される。つまり、消費税率10%引き上げ後の財政・税制議論は、社会保障の歳出削減と所得課税の在り方 (年金課税の強化など) の2つに議論が移っていく可能性が高い。しかし2020年プライマリーバ

ランス黒字という目標を掲げる限りは、消費税のさらなる引上げ議論は今後とも継続するものと思われる。

このように、わが国の財政を取り巻く環境は極めて厳しく、今後は消費税率の議論だけでなく、所得税、さらには社会保険料も含めて総合的な見直し議論が続いていくものと考えられる。

2. 低所得者対策の必要性和2つの方法

消費税には、所得の低い人の負担割合が多くなる「逆進性」という問題が指摘されてきた。消費税は、消費に対しては高所得者も低所得者も同じ割合の税負担 (比例税) であるが、高所得者の方が消費に回す割合が少ないので、所得に対する負担 (割合) は低所得ほど高くなる。これが「逆進性」として問題視されてきた。これに対して、そもそも個人は消費税のほかにも所得税や固定資産税などの資産税も負担しているので税制全体でみれば逆進的ではない、ライフサイクル・一生を考えると、所得の低い時も所得の高い時もあるので逆進性はほとんど存在しない、消費税収の用途が全額社会保障に使われることを考えると逆進性は大きな問題ではない (逆進性対策は社会保障を含めて考えるべきだ) との主張も多く見られる。

しかし、政治的には、低所得者への対策は極めて重要な課題で、実際わが国でも、消費税導入時や引き上げ時には、歳出・歳入両面にわたり、手厚い低所得者対策 (社会保障給付) が行われてきた。また今回の消費税率8%への引き上げ時には、住民税非課税者に対して1万円を配るという「簡素な給付措置」が実施されている。

消費税増税法は、消費税率の10%引上げに際しても、低所得者対策の必要性を法律で明記している。具体的には、低所得者対策として「給付付き税額控除」か「複数税率」の導入を検討すること、その実現までの暫定的・臨時的な措置として「簡素な給付措置」を導入することとされている (法律第7条)。

これを踏まえ、軽減税率については、昨年秋口から与党 (自民党と公明党) 内部で導入の是非について検討を開始し本年6月の与党税制協議会で8つの選択肢が示されたが、結論は本年末の与党税制改正大綱決定時に出されると思われる。一方、もう一つの低所得者対策である「給付付き税額控除」については今日まで具体案は提言されていない。

3. 軽減税率について

EU諸国は、消費税の逆進性に対して、軽減税率を導入することで対応してきた。EU指令は、「標準税率は15%以上、これに対して2種類の5%を超える軽減税率を持つことができる」とし、具体的な品目として、飲食料品 (アルコール飲料を除く)、医薬品、旅客輸送、書籍、新聞などが例示され、加盟各国は、この範囲の中で、自国の軽減税率とその対象などを規定している。

しかし、EUでは、軽減税率に対して次のような問題点が指摘されている。

第1に、軽減税率は低所得者対策という政策効果が薄い(ない)という点である。食料支出を軽減税率にしても、お金持ちも食料支出をするので、全員の税負担を引き下げることになり逆進性という状況は変わらず、一方で膨大な税収を失うことになる。この点については佐藤委員の試算を参照していただきたい(20ページ参照。)また、ノーベル経済学者マーリース(Mirrlees)卿を中心とした世界の財政学者が英国シンクタンクIFSから出した報告書「マーリーズ・レビュー」でも、軽減税率は「効果のない政治的なパフォーマンス」と一蹴している。

第2に、軽減税率の適用範囲をめぐる、業界、税制当局、さらには消費者を巻き込んだのトラブル・訴訟の発生などが生じ、関係者全員のコストを増加させていることである。また軽減税率が既得権化したり政治的な利権の発生も指摘されている。

ハンバーガーをめぐる軽減税率の事例は興味深い。テイクアウトにすると食料品となり軽減税率(イギリスではゼロ税率)が適用されるが、その場で食べるイートインだと飲食サービスとなり標準税率が適用される。そこで「テイクアウトとって購入し、その場で食べる(飲食サービス)」という事態が多発した。英国では、そのような混乱を避けるために、食料品かレストランサービスを分ける基準として食料品の温度、つまり温かいかどうか(温めるかどうか)により区分することとしたが、(テイクアウトかイートインかをお客に聞いて判断する)デリカテッセンやサンドイッチの業界との間で議論が続いている。

ドイツでは、税率は異なっても、マクドナルドは同じ値段で商品を提供しているが、税務申告はテイクアウト分とイートイン分を区分する必要がある、その区分の正確性を巡って税務当局と事業者との間で問題が発生している。

この辺りの状況については、筆者が本年3月に実際に欧州諸国を視察した際に撮影してきた写真画像を別添にまとめてあるので、参照していただきたい。

前述のマーリーズ・レビューは、「VAT(付加価値税)・消費税はモノの時代の消費税、サービスの時代の消費税はGST(goods and service tax)」と区別し、軽減税率の導入を排除するGSTをあるべき姿と評している。その具体例として、ニュージーランドのGST・消費税を上げ、税制の効率性を高く評価している。また、2010年にEU委員会から出された報告書「より簡素で、より強力かつ効率的なVAT制度に向けた、VATの将来に関するグリーンペーパー」でも、軽減税率の複雑性が取り上げられている。

さらには本年4月、80カ国から250名程度が集まって都内のホテルで開催されたOECD(経済協力開発機構)「消費税グローバルフォーラム」でも、消費税の非課税や軽減税率が消費税の効率性を妨げているという共同認識が示されたところである。

なお、欧州諸国における軽減税率の状況については沼田委員(8ページ参照)が、欧州の消費税に伴う実務上の諸問題については今井委員(29ページ参照)が詳細に記述している。

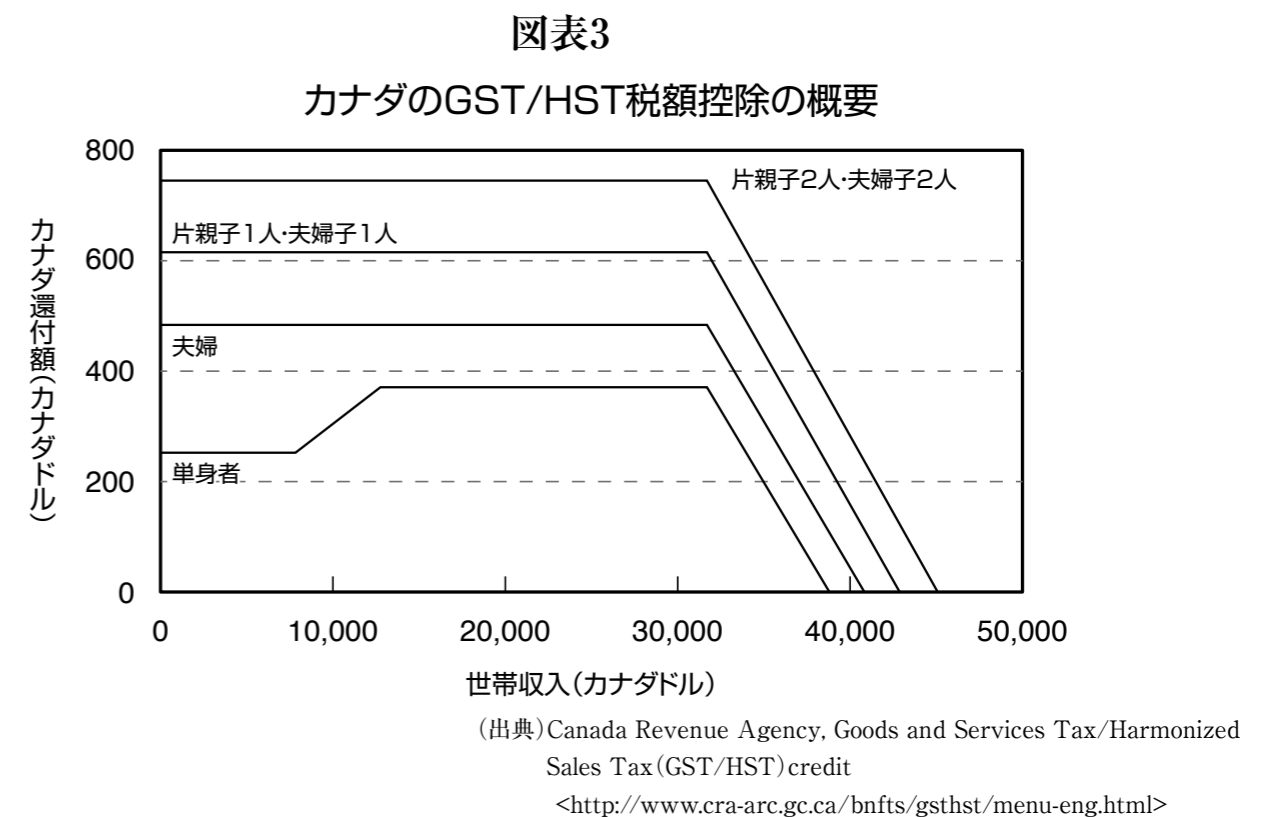
4. 給付付き税額控除

最近消費税(VAT、GST)を導入した国では、上述した軽減税率の問題点を減らすため、低所得者対策として、簡素で財政効率が高い給付付き税額控除を導入している。

カナダやシンガポール、ニュージーランドの導入している給付付き税額控除は、低所得者の基礎的な消費支出に伴う消費税負担分を、給付という形で還付していく制度である。

カナダのGST控除の例を説明すると以下のとおりである。おおよそ3万カナダドル(3百万円程度)以下の低所得者に対して、基礎的な消費支出にかかる消費税相当額としておおよそ100万円程度を家計調査などから計算し、それにカナダの消費税率5%をかけた5万円程度(夫婦のみ世帯の場合)を給付するもので、GST Creditと呼ばれている。家族の人数に応じて給付額を変える制度で、所得が増加すると消失していく。

(図表3:カナダのGST税額控除の概要)



給付の方法は、納税者が所得税申告時に、GST控除の適用を希望する旨の申請を行い、その後当局が有資格かどうか(所得条件など)を審査し、納税者の口座に直接給付額を振り込む。このような制度自体は、わが国の所得制限付きの児童手当と基本的には変わらない。2016年1月から適用が開始されるマイナンバー制度により世帯所得の把握も容易になるので、それを活用することにより、不正受給の少ないシンプルな制度設計が可能になる。なおカナダの例を見ると、単身者には、勤労所得に応じて給付

額が増えることにより勤労インセンティブを働かせる勤労税額控除が導入されており、ワーキングプア対策の役割も担っていることは注目すべき点である。

以上、述べてきたように、軽減税率は大きなコストをもたらすだけでなく、わが国での導入に当たっては、それに伴う減収額も考慮する必要がある。社会保障や財政赤字の削減を目指しての消費税率引き上げにもかかわらず、大幅な減収をもたらしかねない軽減税率の導入は、社会保障財源が不足するという問題に加えて、財政健全化の観点からも大きな問題があると言わざるを得ない。

一方、軽減税率の代替案である給付付き税額控除については、未だ具体的な検討は全くと言っていいほど進んでいない。マイナンバー制度が2016年1月から運用開始されることもあり、給付付き税額控除の具体案を急ぎ、軽減税率とそのメリット・デメリットを国民が比較できるようにすべきである。「軽減税率に賛成か反対か」という議論では、減税が望ましいのは世の中の常であり、フェアな結論は出ないということである。

給付付き税額控除が検討されない理由の一つに、民主党の主張であったことが関係していると思われるが、マイナンバー制度は民主党政権下で議論され自民政権下で国会を通過しており、社会保障・税一体改革は3党で合意した内容を実行に移すことが優先されるべきである。

この制度については、佐藤委員(20ページ参照)が制度の詳細に述べている。

5. 消費税の信頼を高める「益税」への対応

消費税に関して国民の関心事の一つに「益税」問題がある。「益税」とは、消費者から預かった消費税の一部が国庫に納付されず事業者の手元に残ることを言う。現在「益税」という問題を生じさせうるのは、簡易課税制度と免税事業者制度という2つの制度である。

簡易課税制度は、課税売上高が5,000万円以下の事業者について適用され、法令で定められた業種ごとの「みなし仕入率」を使って売上税額から仕入税額を計算し、それをもとに消費税額を納税する制度で、消費税の本則計算に伴う中小事業者の事務負担に配慮する観点から簡素な方式での納税額計算を認める趣旨で設けられたものである。

これに対して、会計検査院から、実際の課税仕入率とのかい離が大きい業種があり「益税」が発生しているという指摘を受けたところである。この指摘を受けて2014年度税制改正大綱で、一部業種について「みなし仕入率」を厳しくする方向での見直しが行われた。しかし事業者の中には、本則課税に基づく計算を行った上で、有利な方で申告をするという事態が広まっているといわれており、この制度が本来の趣旨とかけ離れた形で運用されている(したがって簡易課税制度が有利な部分は「益税」となっている)という実態がある。

ITの発達で会計ソフト計算は誰でも安価に手に入れることが可能になっており、本則で消費納税額を計算できる事業者は、圧倒的に増えている。それにもかかわらずこの制度の適用上限は、2004年から変わっていない。本則できちんと消費税額が計算でき有利な方で納税計算をすることを防ぐためにも、簡易課税制度の適用上限額(現在5,000万円)を大幅に引き下げる必要がある。

もう一つ問題は、年間課税売上高が1,000万円以下の事業者について、小規模な事業の事務負担や税務執行コストへの配慮から設けられた事業者免税点制度である。わが国では税額を別記したインボイス制度が採用されず帳簿方式が採用されたため、買い手は、売手が課税事業者か免税事業者かの区別ができない(区別する必要がない)ので、免税事業者からの仕入れについても仕入税額控除が認められている。免税事業者は消費税の納税義務を免除されているわけで、免税事業者から仕入れた事業者は、仕入れ税額控除は認められないのが筋であるが、この制度が「益税」を発生させていると考えられる。もっとも、免税事業者であっても、その仕入れに際しては消費税を負担していることに留意する必要がある。

免税事業者制度は欧州諸国でも導入されている制度だが、消費税を負担していない業者からの仕入れに仕入税額控除を認める制度は、諸外国に例を見ないわが国に特異な制度である。これを是正するには、インボイス制度を導入し、事業者間取引を行う事業者には課税事業者としての対応を求めていくことが正しい姿と筆者は考える。それまでの間は、免税事業者の適用範囲を縮小することが必要ではないか。

消費税率が10%に引きあがれば、この「益税問題」はますます大きな問題となり消費税制度の信頼を損なうので、早急に対処することが望ましい。

インボイスについては、沼田委員(8ページ参照)が詳細するが、複数税率の下で消費税納税計算事務を簡素・容易にするだけでなく、事業者間の価格転嫁を容易にする役割も持つものであることを付け加えておきたい。

「欧州を中心とした各国の軽減税率 およびインボイスの状況について」 (中間報告)

明治大学専門職大学院
会計専門職研究課教授
沼田博幸

1. はじめに

付加価値税 (VAT) は、1954年に間接税の先進国であったフランスにおいて最初に導入され、次いで、1967年に欧州経済共同体の共通税制となり、その後、世界の大半の国で採用され各国の歳入に大きく寄与している。わが国でも、1988年に消費税の名称で、従来の物品税に代えて導入されている。

本章では、VATのこうした歴史的展開のうち、特に、複数税率 (軽減税率) に焦点を当てて、その意義の解明を試みたい。次いで、複数税率とインボイス制度との関係について事務負担の観点から検討するとともに、わが国が採用している帳簿方式との関連にも言及する。

2. 軽減税率について

2-1 概要

複数税率 (軽減税率) は、フランスが既存の多くの間接税を付加価値税に一本化する際に、個々の物品の当時の税負担の状況を反映させたものである。ここでは、フランスが複数税率を導入した歴史的事情、それを受け継いだ欧州共同体での複数税率の展開、さらに、世界各国の複数税率の動向について述べる^(注1)。

2-2 フランスでの展開

2-2-1 概要

フランスでは、第一次大戦以降、大小様々の間接税が試みられ、間接税の先進国と呼ばれていた。長期に渡る試行錯誤の結果として、既存の多数の一般間接税を付加価値税 (VAT) に統合し、その際に、当時の物品別の税負担の差異は複数税率で表現されることとなった。事実上、個別物品税の状態にあり、税負担は累進的であったとも言われている。ただし、インボイスの機能により、複数税率そのものが事業者の事務負担を特に重くすることは無かったと考えられる。

2-2-2 VATに至る歴史的展開

フランスは、第一次世界大戦以降、ほとんど全ての種類の間接税を試みたと言われている。その概略を説明すると、次のとおりである。

支出税 (1917年) : 1914年に始まった第一次世界大戦の戦費調達のために、すべての支払いに低率で課税したものであるが、印紙で納付するなど欠点が多く、創設後間もなく廃止されている。

取引高税 (1920年) : ドイツで1917年ころ導入された取引高税を参考として、税率2%で全ての売上げとサービスに課税したものである。全ての段階の売上げに課税するものであることから、税の累積 (カスケード) が発生する。企業の垂直的統合をもたらし、輸出入における適正な国境税調整が困難であり、かつ、資本財が課税され、設備の近代化を阻害するものであった。

「単一の」もしくは「特殊な税」 (1925年) : 特定の生産物に対する税である。

生産税 (1936年) : 6%の税率で、生産の最終段階 (卸売段階) のみで課税するものである。生産者間での取引は免税としていたが、この免税措置を悪用した脱税が多発したと言われている。1948年に、生産者間の免税方式を税額控除方式に改良した。これにより、生産者の付加価値に対応した分割納付が実現している。ただし、資本財やサービスは税額控除の対象外であった。税率は徐々に上昇し、1954年には15%となっていた。

取引税 (1939年) : 生産税とは別に、軍備税として1%の取引高税を導入した。

地方小売税 (1941年) : 地方団体の財政需要に対応するために導入した。

付加価値税の創設 (1954年) : 生産税を発展的に解消し、卸段階へ適用範囲を拡大し、付加価値税が創設された。資本財やサービスも税額控除の対象とされることになった。なお、サービスを対象としたサービス税が創設されている。また、物品の小売段階を対象とした地方小売上税が創設されている。

1954年および1955年の改正で、当時の複雑すぎる間接税制度を下記の4種類の税に整理した。

- 個別税 (酒、肉、コーヒー、石油製品など)
- 付加価値税
- サービス税
- 地方小売上税

1968年 : 付加価値税にサービス税および地方小売上税を吸収した。

2-2-3 フランスのVATの複数税率の歴史

2-2-3-1 VAT導入時(1954年)の状況(税率は、税込価格に対するもの)

付加価値税の税率

標準税率	20%	(税抜価格に対する税率は25%)
軽減税率	10%	石炭、木炭、コークスなど、水、ガス、電気など、書籍、缶詰などの加工食品
	6%	多くの食料品
割増税率	25%	多数の奢侈品、象牙製品、金製品、宝石、香水など、カメラ、蓄音機、ラジオ、時計など、ミネラルウォーター、ビール、キャビアなど
	23%	一部の奢侈品について、23%に引下げ

サービス税の税率

標準税率	8.5%	
割増税率	12%	高級な美容院、理髪店、散髪屋のサービスなど

地方小売売上税の税率

標準税率	2.75%	
特別税率	8.5%	娯楽：劇場、コンサートホール、ダンスホール、競馬など 店内での飲食物の販売：レストラン、バー、喫茶店など 宿泊施設：ホテル、観光施設、温泉など

2-2-3-2 統合された付加価値税(1968年：税抜価格に対する税率)

軽減税率	7.5%	一般旅行用のホテルや宿泊、社員食堂での飲食、給水や排水のサービス、劇場、音楽会の入場料金、中間税率が適用される食料品以外の食料品(水、牛乳、砂糖、野菜、肉、魚、パン、アイスクリーム、コーヒー、茶など)、書籍(割増税率の適用されるものを除く)
中間税率	17.6%	石炭、ガス、電気などのエネルギー、木材、家庭用石炭、ガラスなど、旅客輸送、社会的・文化的性格を有するサービス(看護、理容、浴場、クリーニング、博物館への入場料など)、宿泊施設(軽減税率が適用されるものを除く)、その場で飲食される食料品、不動産業務
標準税率	23%	
割増税率	33 1/3%	真珠、金製品など、写真や映画用品、蓄音機、ラジオ、テレビ、乗用車、毛皮、成人用書籍、新聞、写真、雑誌

その後、税収全体に占める間接税の割合が大きすぎることから、直間比率の見直しの一環として、VAT税率の引下げが行われている。また、割増税率は1993年に廃止され、該当物品には標準税率が適用されている。

2-2-3-3 現在(2014年時点)の税率

標準税率	20%	
軽減税率	2.1%、5.5%、10%	食料品や水は、5.5% 印刷物たる書籍は5.5% (電子書籍は10%) その他、VAT指令が定める範囲：多くは10%

2-3 EU(欧州連合)での展開

2-3-1 概要

欧州経済共同体(EEC、その後、EC、次いで現在のEU)では、1967年(第1次VAT指令)に、欧州での単一市場の創設を目的として、共同体の共通税制として、フランス型の付加価値税が導入されている。これは、VATの優れた国境税調整の機能が評価されたことによるものである。輸出に際しては当該物品に課されていた輸出国の付加価値税を免税とし、輸入に際しては当該物品を対象とする輸入国の付加価値税を課すことにより、加盟国間の輸出入における貿易摩擦を解消し、欧州単一市場の創設に寄与した。

なお、欧州の共同体加盟国のVATは、欧州理事会が制定するVAT指令を基本とし、各加盟国は、VAT指令の許容する範囲内で、それぞれの国内VAT法を制定することになっている。

2-3-2 税率の概要

税率に関連した現行のVAT指令の概要は、下記のとおりである^(注2)。

加盟国は国内法で15%以上の標準税率を適用すべきものとされる(VAT指令97条)。

加盟国は、1又は2の軽減税率を設けることが認められる(VAT指令98条、99条。なお、軽減税率を設けるか否かは加盟国の任意である。)。なお、軽減税率の適用範囲は、別表Ⅲに掲げる物品又はサービスに限定し、税率は5%以上とされる。ただし、加盟国のEU加盟時の事情を考慮した特例が一部許容されている(指令102条以下。英国のゼロ税率がその例である。)

参考 (VAT指令別表Ⅲ:21項目とされるが、以下では、代表的なもののみを掲げた)。

○食料品、水、医薬品、医療設備、旅客輸送、物理的手段による書籍の供給、劇場、美術館、博物館等への入場、ラジオ、テレビなどの放送、作家、作曲家、芸術家などのサービス、住宅の建築、修繕、農業用の物品やサービス、ホテルでの宿泊、レストランでの飲食、スポーツイベントへの入場、スポーツ施設の利用、社会福祉団体が提供する物品やサービス、埋葬、医療サービス、清掃業務、自転車、靴、革製品などの修理、家庭用ヘルパー、散髪

2-3-3 各加盟国の税率の現状および軽減税率の税収への影響

税率の適用状況は、加盟国により大きく異なっている。下記の一覧表は、各加盟国の税率の現状と軽減税率が税収に与えている影響を示したものである^(注3)。

税率については、オーストリアを例にとると、標準税率が20%であり、軽減税率には10%と12%があり、さらに、食料品には10%の軽減税率が適用されていることを示している。

次いで、軽減税率による税収への影響では、軽減税率を廃止すれば標準税率のどれだけの引下げが可能か示している。これもオーストリアを例にとると、軽減税率を全て廃止すると標準税率を5.2%引き下げること(標準税率は14.8%となる)が可能であり、かつ、食料品だけでみると1.2%の引下げ(標準税率は18.8%となる)が可能であることを示している。

	標準税率 (%)	軽減税率 (%)	(食料品) (%)	軽減税率による実効税率の低下 (%)	内食料品 (%)
オーストリア	20	10、12	10	5.2	1.2
ベルギー	21	0、6、12	6	7.0	2.5
ブルガリア	20	9	-	0.9	-
キプロス	17	0、5、8	5	5.2	2.5
チェコ	21	15	15	4.6	1.8
デンマーク	25	0	-	4.3	-
エストニア	20	0、9	-	1.6	-
フィンランド	24	0、9、14	14	6.9	1.5
フランス	19.6	2.1、5.5、7	5.5	6.8	2.1
ドイツ	19	7	7	5.1	1.3
ギリシャ	23	6.5、13	13	6.6	1.7
ハンガリー	27	5、18	18	3.8	1.3
アイルランド	23	0、4.8、9、13.5	0	8.4	2.4
イタリア	21	0、4、10	4、10	6.4	2.1

ラトビア	21	12	12	2.9	-
リトアニア	21	5、9	-	1.9	-
ルクセンブルグ	15	3、6、12	3	5.4	1.3
マルタ	18	0、5、7	0	6.0	2.7
オランダ	21	6	6	6.8	1.8
ポーランド	23	0、5、8	5、8	8.3	3.6
ポルトガル	23	6、13	6、13	1.8	8.7
ルーマニア	24	5、9	-	1.5	-
スロバキア	20	10	-	1.4	-
スロベニア	20	8.5	8.5	5.2	1.9
スペイン	21	4、10	4、10	5.9	2.2
スウェーデン	25	0、6、12	12	7.3	2.0
英国	20	0、5	0	6.9	2.0

2-3-4 グリーンペーパー

欧州委員会 (EUの政府に該当) では、2010年12月1日にグリーンペーパー「より簡素で、より強力かつ効率的なVAT制度に向けた、VATの将来に関するグリーンペーパー」を公表し、パブリックコメントを実施している。そのなかで、欧州委員会は、政策手段としての軽減税率が健康、文化および環境上の理由から要請される場合、範囲が明確に定義できれば一定の効果があることは認めつつも、「単一のVAT税率をすべての物品またはサービスに適用することは、経済的効率性を最大化するとの観点からは、理想的な解決策である」と述べている^(注4)。

このグリーンペーパーに対する利害関係者からのコメントを受けて、2011年12月6日付で欧州委員会がコミュニケを公表している。そのなかで、「既存の軽減税率の適用が重要な補助金としての意味」を持っているとし、一部の国のサンプル調査によると、こうした補助金の大きさはVAT税収の8.2%から53.3%の大きさに及んでおり、軽減税率を廃止すれば標準税率を1.9%から7.5%だけ引下げることが可能であるとする。そして、VAT税収の拡大のためには、標準税率の引上げよりも軽減税率の範囲の縮小が望ましいとしている。また、軽減税率の適用が一部の利害関係者にとって既得権化しつつある現状を指摘しつつ、軽減税率正当化の根拠とされた経済環境等の変化に合わせた見直しが必要であるとしている^(注5)。

2-4 欧州以外の各国での展開

2-4-1 概要

EU加盟国以外の多くの国が、EUのVATを参考として、VAT (GST: Goods and Services Tax) を導入しているが、VAT指令に拘束されるEU加盟国とは異なり、単一税率を採用する国の割合が大きくなっている。

2-4-2 主要国の税率の状況

主要国の軽減税率の導入状況を示すと、下記のとおりである^(注6)。

カナダ	連邦GSTは5% (導入時は7%であったが、財政黒字により引下げ) の単一税率。ただし、食料品はゼロ税率を適用。さらに、州税として税率7%程度の小売売上税が課されている。なお、所得税においてGST/HST税額控除が適用されている。
米国	連邦段階で一般間接税は課税されていない。ただし、州税など地方税として8%程度の小売売上税が存在する。
オーストラリア	標準税率は10%、軽減税率は0%。食料品には軽減税率 (0%) を適用。
ニュージーランド	単一税率で15%。食料品に対する特別の措置はない。
韓国	10%の単一税率。ただし、食料品等は非課税とし、ぜいたく品には特別税が課されている。
中国	標準税率17%、軽減税率13% (食料品)

なお、わが国は、1988年に消費税を導入している。税率は3%からスタートし現在は8%になっている。

単一税率が維持されている。

2-4-3 単一税率が近年の傾向

古い時代に導入されたVATでは軽減税率を適用しているものが多いが、近年におけるVATでは単一税率のものが多くなっている。統計でこの傾向をみると、下記のとおりである^(注7)。

導入時	VAT の数	単一税率の割合
1990 年以前	48	25%
1990 年～ 1999 年	75	71%
1999 年～ 2011 年	31	81%

3. インボイス制度

3-1 EU VATのインボイス制度の概要

インボイス制度とは、VATにおける前段階税額控除の仕組みのための基盤となっている制度のことである。インボイスとは要するに税額を別記した請求書のことであるが、VATにおいて、納税者 (課税事業者) の納税の義務と税額控除の権利を明確にし、かつ、納税者と非納税者を区分する役割を果たしている。

従来、インボイス制度の詳細な内容は加盟国の国内法に委ねられていたが、1993年以降、インボイスが国内取引だけでなく、EU域内取引にも用いられるようになったことから、インボイスのルールの共通化が必要となった。そのため、加盟国の国内法に委ねられていたものを、2006年にVAT指令で規定するとともに、電子インボイスの利用についてもルールを明確化している^(注8)。

インボイス制度の概要について、EU VAT指令に基づいてみていくと、次のとおりである。

インボイスの概念 (218条～) : VAT指令が定めた条件に合致したものは、書面形式であれ電子形式であれ、その文書はインボイスとして扱われる。

インボイスの発行義務 (220条～) : 納税者は物品やサービスの供給等においてインボイスを発行する義務があるが、インボイスの発行は納税者 (供給者) 本人のほか顧客や第三者も可能である。金額が100ユーロ以下の場合には、発行義務が免除される。「まとめインボイス」の発行も認められる。

インボイスの記載事項 (226条～) で主要なものは、下記のとおりである。

発行日、インボイス固有番号、供給者のVAT確認番号、顧客のVAT確認番号、供給者および顧客の住所・氏名、供給される物品またはサービスの数量と特徴、適用税率、支払税額
--

電子的手段によるインボイスの発行 (232条～) : 電子インボイスは、受領者の了承を条件として発行が認められる。

3-2 わが国の帳簿方式とインボイス制度との比較

ところで、わが国は、インボイス制度は採用せず、いわゆる帳簿方式を採用している。帳簿方式で、供給者は課税取引を行うにあたってインボイスを発行しない。供給者は自己が課税事業者に該当する場合には自己の帳簿記録等に基づいて納税する。他方、顧客は自己が課税事業者に該当する場合には自己の帳簿記録等に基づいて税額控除を行う。

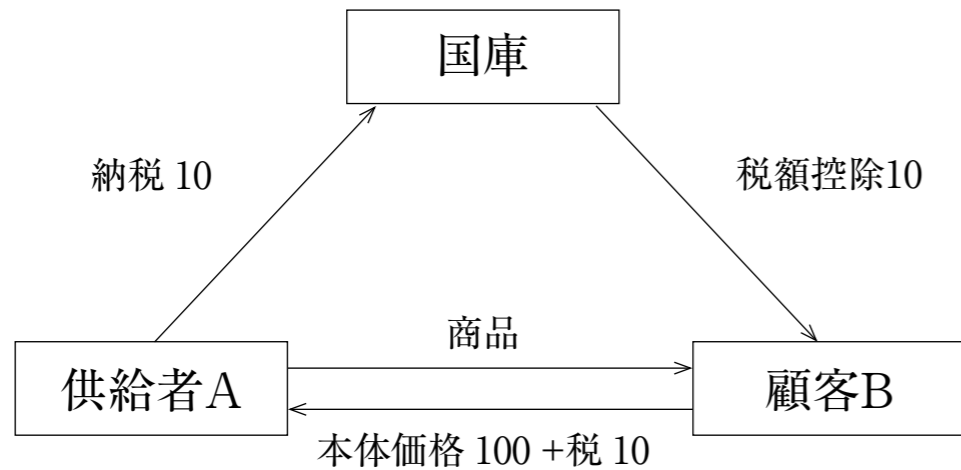
こうした帳簿方式が有している問題点について、インボイス方式との比較において、以下、簡単な設例を用いて検証してみたい。

供給者Aが本体価格100の商品を顧客Bに提供したとする。税率は10%と仮定する。

インボイス方式の場合は次のとおりである。

供給者Aが課税事業者であるとする、供給者Aはインボイス（税額記載の請求書のことであり、この場合には、本体価格100と税額10を記載。課税事業者にのみ発行が認められる。）を顧客Bに発行し、顧客Bは本体価格100とともに税10の合計110を支払う。供給者Aは、顧客Bから受け取った税10を国庫に納付する。顧客Bが課税事業者の場合には、国庫からインボイスに記載された税額に基づき税額控除10の権利を取得する。

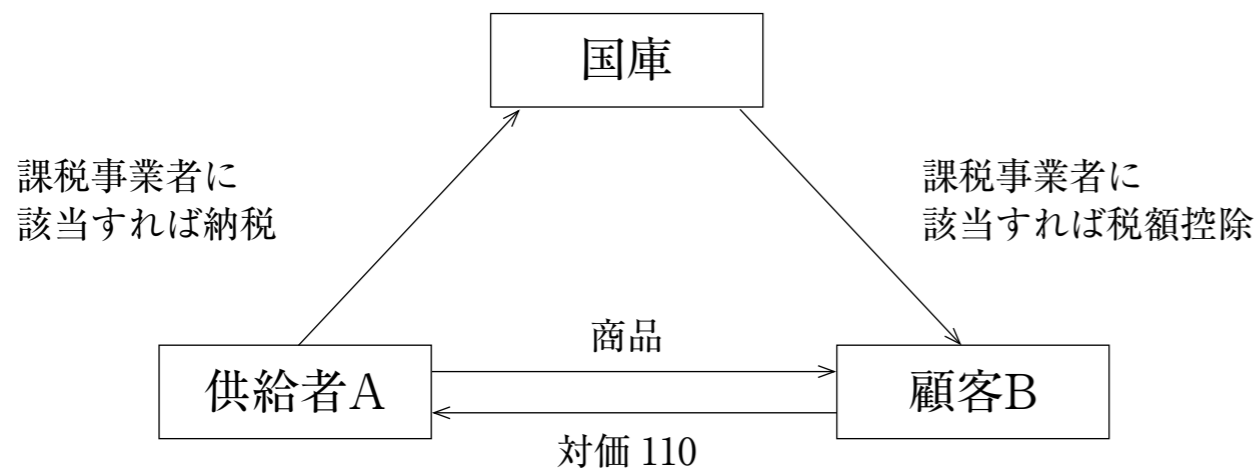
なお、供給者Aが課税事業者に該当しない場合には、本体価格100の取引で完結し、課税関係は生じない。供給者の納税と顧客の税額控除は連動している。



これに対して、帳簿方式の場合には次のとおりである。

供給者Aは、自己が課税事業者に該当する場合には、対価の一定割合として10 ($110 \times 10 / 110$) を納税する。他方、顧客Bは、自己が課税事業者に該当する場合には、対価の一定割合として10 ($110 \times 10 / 110$) の税額控除の権利を取得する。

なお、供給者Aが課税事業者に該当しない場合には供給者Aは納税しないが、顧客Bにとって、供給者Aが課税事業者であるか否かは無関係である。要するに、供給者の納税と顧客の税額控除は連動しない。



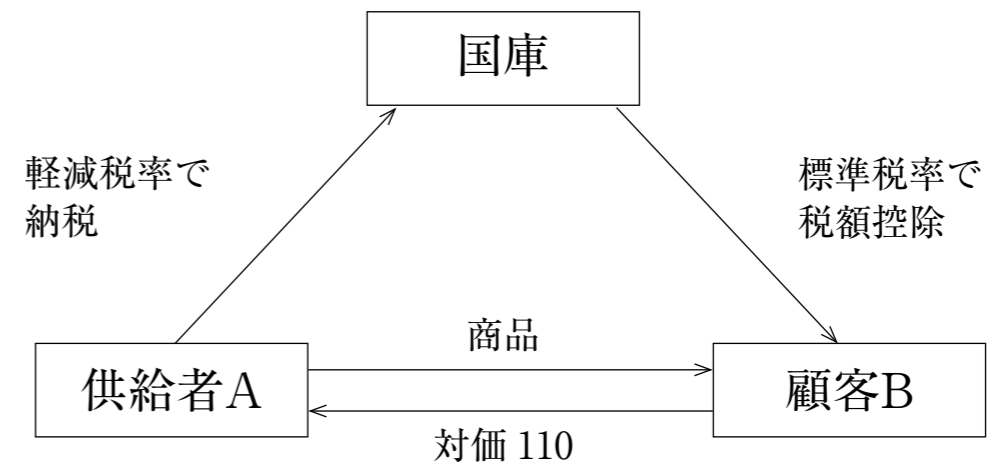
以上のとおり、帳簿方式の場合には、供給者に納税義務がない場合にも課税事業者たる顧客に税額控除の権利が認められるという欠点があり、このことが制度の不透明さと国庫への損失をもたらしている。さらに、この点が悪用される可能性がある。

3-3 軽減税率は帳簿方式の欠点を拡大

軽減税率の導入は、供給される物品またはサービスについて、課税か非課税の判断に加えて、適用される税率が標準税率か軽減税率かの判断が必要となる。

インボイス方式を採用すると、税率の判断するのは供給者のみであり、それが課税事業者間の取引である限り、適用税率の誤りは自動的に是正されることになる。すなわち、供給者が判断を誤り、軽減税率とすべきところを標準税率とし、標準税率とすべきところを軽減税率としても、インボイスにより供給者の納税額と顧客の税額控除の金額が同額である限り問題は生じない。

これに対して、帳簿方式を採用すると、ひとつの取引において、供給者と顧客がそれぞれ独自に判断を行うことになる。その結果、供給者が軽減税率を適用し課税事業者たる顧客が標準税率を適用するケースの発生が予想される（なお、逆のケースもありうるが、課税上不利であることから、少数にとどまることとなる）。この場合、顧客による税額控除が供給者の納税額を上回ることとなり、国庫に損失が発生する。



4. 小括

付加価値税 (VAT) の複数税率 (軽減税率) は、歴史的にみると、フランスにおけるVATの導入経緯に行き着く。1950年代当時、フランスでは多数の間接税が重層的に存在していたが、VATに一本化するに当たり、個々の物品の間接税の負担の状況をVAT複数税率で表現した。ただし、インボイス制度の機能により複数税率がVATの事務負担を著しく増加させることはなかったと考えられる。その後、VATは、重複課税の防止と国境税調整の機能が評価されて欧州の共通税制として導入され、複数税率も引き継がれている。

今日のEUでは、税収確保の観点から軽減税率の廃止・縮小が課題となっているが、軽減税率が既得権化し、政策目的にとってベストな選択肢でないことが明らかになっても、廃止・縮小が困難となっている。

EU以外の国々では、古い時代に導入されたVATでは軽減税率が多く見られるものの、1990年以降に導入されたVATでは単一税率が大半となっている。

ところで、わが国ではいわゆる帳簿方式が採用されているが、諸外国ではインボイス制度が一般的である。インボイス方式はVATの前段階控除の仕組みを適正に運営するために不可欠の制度である。軽減税率との関係では、インボイス制度は軽減税率による事務負担への影響を小さくするのに対して、わが国の帳簿方式は事務負担を増大させるのみならず、帳簿方式が持つ欠点を拡大させる可能性がある。

帳簿方式には本稿では触れなかった様々な問題点（例えば、税の転嫁が不透明となること）があることや国際協力の面での支障が予想されることから、軽減税率導入の有無とは関係なく、その見直しが必要と考えられる。

(注1)

フランスおよび欧州でのVATの歴史については、以下の資料を参考としている。

Harvard Law School international Tax Program “Taxation in France” World Tax Series, Commerce Clearing House, INC. 1966。なお、1972年に国税庁間税部消費税課の内部資料として上記書籍の第14章(“The value-Added Tax, The Tax on Services, and The Local Tax” pp.967 ~1079)の翻訳が行われおり(筆者を含め3人で翻訳)、適宜、参考とした。資料の表題は、「フランスの付加価値税(改正前)、サービス税および地方小売売上税」(1972年)。

Clara K. Sullivan “The Tax on Value Added” Columbia University Press 1965

「付加価値税制度に関する報告書」(社団法人 日本租税研究協会 1972年8月)。本書は、1972年5月に、日本租税研究協会が、一般消費税の研究の一環として招聘したフランスの主税局次長のフリリップ・ルビロワ氏の講演会等に基づいて、同協会が作成したものである。

Ben Terra “Sales Taxation” Kluwer Academic Publishers,1988

(注2)

EU VATの税率については、下記の資料を参考とした。

Walter van der Corput and Fabiola Annacondia editors “EU VAT Compass 2013/2014” IBFD2013

Ben Terra – Julie Kajus “A Guide to the VAT Directives 2013” IBFD2013

(注3)

軽減税率の実効税率への影響については、下記の資料を参考とした。

Farizio Borseilli, Salvatore Chiri and Ettore Romagnano “Patterns of Reduced VAT Rates in the European Union” International VAT Monitor January/February 2012

(注4)

グリーンペーパーについては、拙著「EUにおけるVATの最近の動向について – グリーンペーパーが提起する課題とわが国への含意」(「租税研究」(2012年3月号 日本租税研究協会)、311頁～312頁。本稿は2010年12月1日に欧州委員会が公表したグリーンペーパー(正式名称は、「より簡素で、より強力かつ効率的なVAT制度に向けたVATの将来に関するグリーンペーパー」)を紹介したものである

(注5)

さらに、グリーンペーパーの後に公表されたコミュニケについては、拙著「EU VATにおける源泉地課税から仕向地課税への転換について – 欧州委員会が公表したコミュニケの紹介を中心として」(「租税研究」(2013年1月号)日本租税研究協会、198頁～199頁。本稿は2011年12月6日に欧州委員会により公表されたコミュニケ(正式名称は、「単一市場に適合し、より強靱かつ効率的なVATシステムに向けたVATの将来に関する欧州委員会から欧州議会、理事会、および欧州経済社会評議会へのコミュニケ」)を紹介したものである

(注6)

EU以外の各国の税率については、以下の資料を参考とした。

“Overview of General Turnover Taxes and Tax Rates January 2013” International VAT Monitor, March/April 2013” 鎌倉治子「諸外国の付加価値税(2008年)」(国立国会図書館 調査及び立法考査局)。

(注7)

Michel Keen “The VAT – Equity, Politics and Macroeconomics” Global Forum on VAT, Tokyo April 18, 2014

(注8)

インボイスについては、拙著「インボイス指令(2001/115/EC)(現在はVAT指令2006/112/ECに組み込まれている)の研究」(「租税研究」(2009年12月号(日本租税研究協会)、210頁～234頁)を参考とした。これは、欧州委員会の要請で実施されたインボイス研究に係る最終報告書の紹介を中心として、VAT指令の改正について説明をしたものである。

消費税の逆進性対策

一橋大学国際・公共政策大学院院長
大学院経済学研究科教授
佐藤主光(もとひろ)

1. はじめに

本稿では消費税の逆進性対策として①生活必需品(基礎的食料品等)への軽減税率と②給付付き税額控除を比較する。最初に消費税の「逆進性」について考え方を整理する。次に今回の消費税引き上げに伴う逆進性対策である「簡素な給付措置」の課題を述べ、より精緻な対策として①軽減税率と②給付付き税額控除を紹介する。再分配の手段としては給付付き税額控除の方が望ましいことが強調される。

2. 逆進性への誤解?

消費税には「逆進性」の批判が多い。もっとも、この逆進性という言葉には幾つかの誤解が伴う。第1に「低所得層ほど負担が高くなる」ことはない。当然の事ながら、耐久財を含む消費支出は所得の高い層ほど多くなる。消費税は(医療や家賃などの非課税品目はあるとはいえ、概ね)この消費支出に対する課税にあたる。従って、消費税の支払額は所得に応じて増えていく。所得税であれ消費税であれ、一般に課税が累進的か逆進的かは課税額の所得に対する「比率」が所得水準に応じて増加するか、あるいは減少するかで判断される。つまり、消費税が逆進的とされるのは消費税支払額の対所得比が低所得層で高くなることを指す。第2に消費税収の用途への留意が必要だ。「社会保障と税の一体改革」で謳われている通り、消費税収が社会保障サービスに充当され、かつ、その多くを低所得者が受益するのであれば、課税と給付を一体的に考えれば(高所得層から低所得層へ)「再分配的」になっているともいえる。本来、財政の「再分配」機能は税と給付が一体で完結するものである。

第3に所得をどの期間で測るかが重要になる。前述の「対所得比」は「年間」所得で評価されることが多い。しかし、豊かさや税の支払い能力を測る所得水準として必ずしも年間所得が妥当というわけではない。今年、所得が低い(例えば若年層)であっても後年、所得が高くなることもある。その逆(例えば自営業者)も然りだ。経済学では豊かさを「生涯」ベースの所得で測定する。生涯に渡って稼得する所得は、いずれかの時点で消費される。(今日の貯蓄はいずれ将来消費に充てられる。)とすれば、消費に課税することは間接的に生涯所得に課税していることに相当する。言い換えると対生涯所得比で見れば、消費税は概ね「比例的」となる。この場合、逆進性の批判は当たらない。

無論、すべての所得が消費されるとは限らない。使い残された所得は遺産として次世代に相続されるかもしれない。この遺産も次世代の所得として消費されるだろう。仮に一世代で課税を完結させるならば、消費税を相続税で補完することも一案だ。これに関連して「死亡消費税」が話題に上ったことがある。死んだ人間に課税とするというのは穏やかではないが、これは消費しないで使い残した所得(資産)への課税にあたる。

いずれにせよ、一口に「逆進性」といっても、その意味するところについては留意が必要だ。その定義は①税額ではなく対所得比であり、②税収の用途とは織り込まず、かつ③年間所得ベースに拠る。

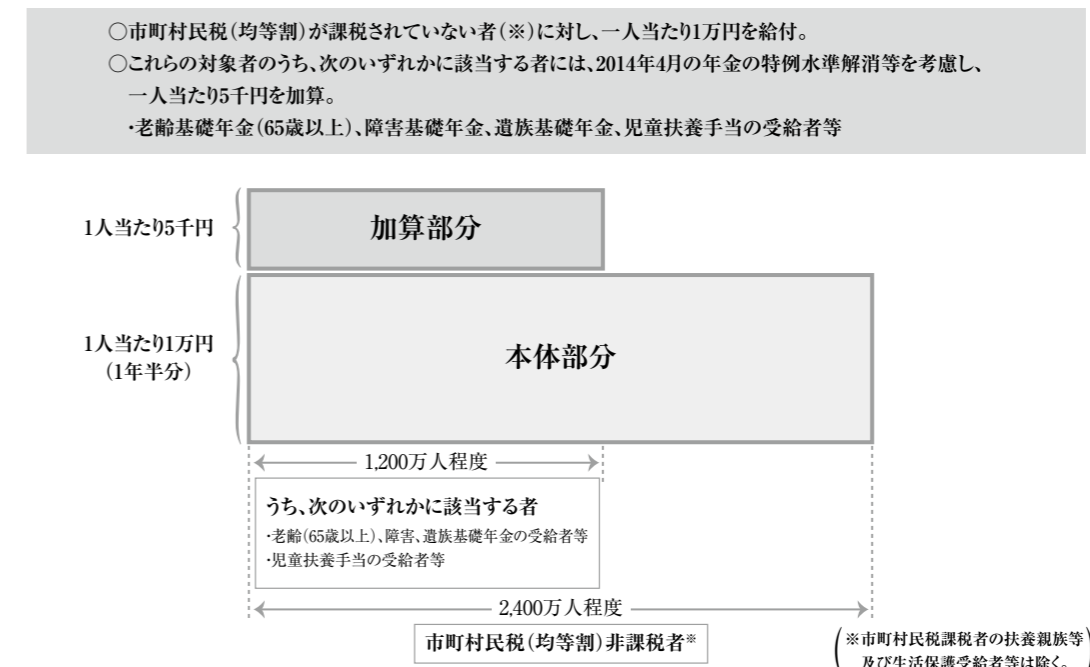
3. 逆進性対策

仮に上記の定義でもって逆進性を定義するとして、その是正策が問われなければならない。2014年4月に消費税率を8%に引き下げた際、政府は低所得者への配慮(逆進性対策)として「簡素な給付措置」を講じた。簡素というのは市町村民税の均等割(年間3千円)が非課税な世帯を対象に一律1万円を給付(年金受給世代は更に5千円が上乘せ)するという簡便な手法に拠るからだ。政府からすれば、対象者・給付額を決定する上で、詳細な情報は必要としない。簡単という意味では分かりやすい制度であるが、逆進性対策として精緻であるとは言い難い。①同じ非課税世帯の中にも所得水準には違いがある。また、②均等割が課税・非課税の境目で給付に「壁」(格差)が出来てしまう。更に、③給付の上乗せのある年金世帯に比べて、勤労世帯(特に、所謂ワーキングプア)が不利に扱われている面も否めない。

(図表1:簡素な給付措置の概要)

図表1

簡素な給付措置



より望ましい逆進性対策として挙げられるのが①食料品等生活必需品に対する軽減税率の適用と②税と給付を一体化させた「給付付き税額控除」である。以下では各々の政策の特徴と課題について述べていく。

4. 軽減税率の問題点

軽減税率とは基礎的食料品など特定の財貨・サービスに対して、他よりも低い税率を設定することを指す。早期に消費税（付加価値税）を導入し、「標準税率」の高い欧州諸国において採用されてきた。このため逆進性対策の先行事例として取り挙げられることが多い。しかし、結論を先に言えば、軽減税率は逆進性（低所得者）対策として効果的とは言い難い。第1に軽減税率の恩恵は低所得層に限らない。軽減税率が適用される基礎的食料品は中高所得層も購入するだろう。しかも、その購入金額は低所得者よりも多くなるはずだ。消費支出の絶対額は所得水準とともに増加することは先述の通りである。とすれば、軽減税率による減税「額」自体は低所得者よりも中高所得層の方が高くなる。世論調査をすれば、軽減税率には一般に支持が高い。これは軽減税率が低所得者に限らない、消費者全般への減税になっているからに他ならない。納税者の視点に立てば、税は低くなるに越したことはない。

第2に軽減税率の適用対象を選別することが難しい。一口に「基礎的」食料品と言っても、「基礎的」に明確な定義があるわけではない。コメは基礎的食料品とされるが、同じコメの中にも魚沼産コシヒカリのようなブランド米もある。魚もアジ・イワシから値段の高いマグロやウナギ、フグまで様々だ。高額で取引されるブランド品は基礎的食料品には当たらない。とはいえ基礎的と非基礎的な食料品を線引きする客観的な基準はない。他方、食料品全般を軽減することはブランド品等奢侈品の減税にもなってしまう。英国では食料品にはゼロ税率、レストランサービスには標準税率が課されている。しかし、ファーストフードのテイクアウトを食料品と見直すか、外食サービスと見直すのかは難しい。そこで「冷たい」テイクアウトは自宅にもて帰るだろうから食料品、「温めた」ときはその場で食べるので外食とされている。カナダでは5個以下のドーナツは標準税率の外食サービス、同じドーナツでも6個以上買えば、税率ゼロの食料品とのこと。他人事だから笑い話で済むが、実施するとすれば現場に混乱を招きかねない。なお英国ではゼロ税率適用の是非をめぐって訴訟まで起きている。

(図表2: 海外の軽減税率)

図表2

英国 標準税率=17.5%	ゼロ税率=食料品 ・ケータリング、レストランでの飲食、温かい食べ物のテイクアウトは除く。 ・菓子、酒、飲料（水を含む）、ジャガイモ製品、自家用酒製造用パックは標準税率 ・飲料でも茶、ココア、コーヒー、牛乳はゼロ税率
ドイツ 標準税率=19%	7%税率=飲食料品 ・レストランでの飲食は除く
フランス 標準税率=19.6%	税率5.5%=水（ソフトドリンクを含む）・人用の食料 ・菓子、植物性脂肪、チョコレート、キャビア、レストランでの食事を除く。
カナダ 標準税率=5%	ゼロ税率=基礎的飲食料品 ・酒、ソフトドリンク、菓子、温められた飲食料品、自動販売機で販売される 飲食料品、レストランでの食事を除く

出所：諸外国の付加価値税【2008】

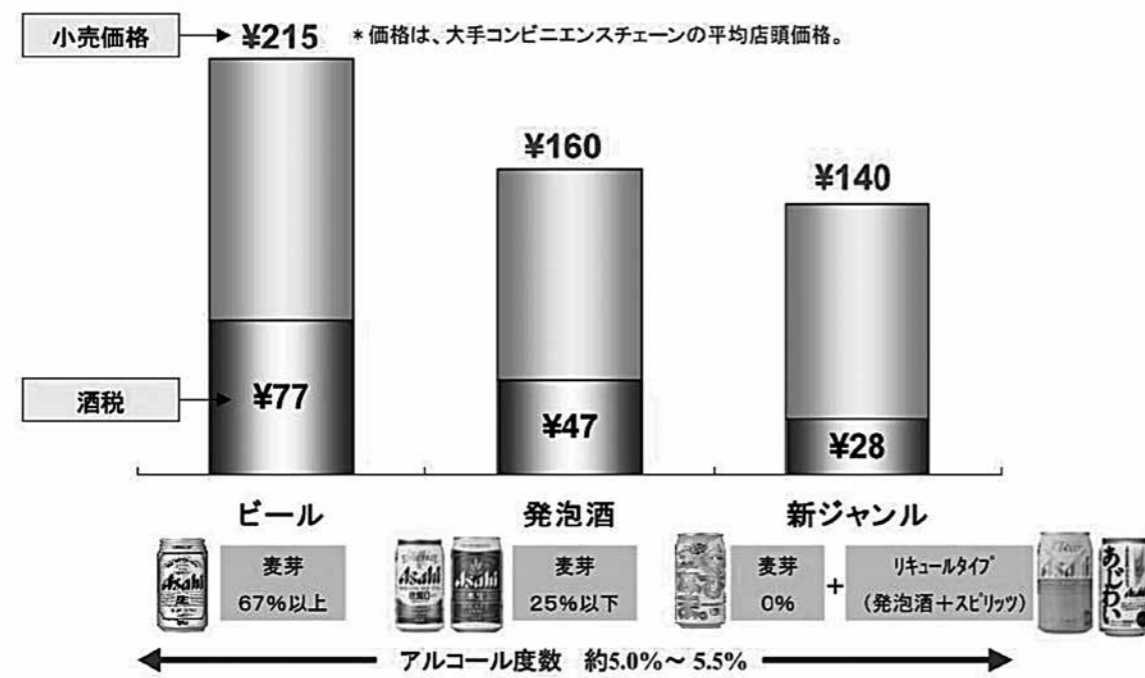
結局、線引きには政治的な恣意性を伴わざるを得ない。いわば政治家の裁量が効くわけだ。コメを軽減税率にすれば、麺やパンの業界も軽減税率化を陳情し始めるだろう。スーパー業界はお惣菜などに軽減税率を求めるかもしれない。こうした陳情合戦は消費税の「政治化」を進めてしまうことになる。これは法人税や所得税にある租税特別措置が既得権益化していくのに似ている。陳情には政治資金や選挙協力が伴うから政治家が軽減税率を志向するのは驚くべきことではない。しかし、これは社会保障や財政の健全化に向けて「国民全体が広く薄く」負担を分かち合うべき消費税の趣旨にかなわない。

第3に軽減税率は長い目でみれば、我が国の経済活動の「高付加価値化」を阻害しかねない。家計は標準税率が課される財貨・サービスから軽減税率が適用される財貨・サービスへと消費をシフト（代替）させるだろう。税込みで見れば後者の方が前者よりも割安になるからだ。軽減税率が「生活必需品」に限られるとすれば、比較的質の低い財貨・サービスが多く含まれることになる。企業（製造業や流通業）からすれば質の良し悪しだけでなく、モノは売れなければいけない。売れるモノを開発・販売するために敢えて（生活必需品のカテゴリーに入るよう）質を下げて、消費税率を低めようという動きが出てくるかもしれない。実際、このケースに該当するのがビール業界である。我が国の酒税の税率は成分に応じて異なる。このため「ビールと間違えて」もビールとは成分が異なる、よって税率が低く収まる発泡酒や第三のビールなどの開発にメーカーは凌ぎを削ってきた。確かにビールに比べてカロリーが控えめなど健康志向のニーズに応えた面もあるだろうが、税が低くなることで値段が抑えられ、消費が伸びたことに違いはない。結果、ビールの高品質化は進んで来なかったともいえよう。世界に日本の旨いビールを売り出す機会をみすみす逃しているのではないだろうか？流通業からしても、収益性の低い「薄利多売」からいつまでも抜け出せない。

(図表3:酒税の比較)

図表3

■350ml当たりの酒税比較 (円)



出所:ビール業界分析<http://www.towaly.com/event/2012.06.27.pdf>

つまり、軽減税率は①政治的・大衆的に好まれる理由はあるにせよ、②その線引きは実務的に困難を伴う上、③経済の高付加価値化の阻害要因になる。④消費税の逆進性(低所得者)対策としても(軽減税率の恩恵は中高所得層にも及ぶ以上)効果的ではない。

5. 給付付き税額控除

税制には役割分担がある。それは大きく①財源の調達と②所得に再分配に分けられる。消費税が優れているのは(1%あたり税収が2兆5千億円という)財源調達機能にある。これで社会保障サービスの財源確保や財政収支の改善が図られるというわけだ。他方、前述のとおり、所得再分配は税と給付が一体になって実現する。また、ヒト(中高所得層)からヒト(低所得層)への所得移転であるならば、所得税を含む直接税が再分配としては「効果的」だ。既に述べたとおり、軽減税率など間接税である消費税の枠内で再分配を実現することには無理がある。つまり、財源調達機能=消費税、再分配機能=所得税等直接税という役割分担があってしかるべきだ。

所得税による再分配といえ(高い所得層に課される)最高税率の引き上げを想起するかもしれない。しかし、繰り返すが再分配は移転があって完結する。低所得層への給付が別途、仕込まなければならぬ。「給付付き税額控除」は税制の中に給付を組み込んだ制度である。学术界では「負の所得

税」とも言われるが、従来、制度的に分立してきた課税と給付を一体化させる(一貫性を担保する)ものだ。米国や英国ではワーキングプアや育児世帯への支援として活用されてきた。消費税の逆進性対策への活用事例としてはカナダのGSTクレジットがある。

(図表4:給付付き税額控除)

図表4

	例	機能
消費税税額控除	GST税額控除(カナダ)	低所得者支援(逆進性対策)
児童税額控除	Child tax credit・Work tax credit(英国)	就業・育児支援
勤労税額控除	Eamed income tax credit(米国)	

給付付き税額控除であれ、「簡素な給付措置」であれ、その給付額は世帯所得に応じることに違いはない。ただし、後者の場合、給付の多寡を決めているのは①前年の合計所得水準が所定の金額以下で市町村民税(均等割)が非課税になるかどうか、及び②年金受給世帯かどうかに限られる。他方、給付付き税額控除であれば単身世帯、子供の有無などにより詳細な世帯の属性を反映するほか、一定の所得水準前後で給付に壁を作らない。給付が所得によって逡増あるいは逡減する領域を設けていることが特徴だ。つまり、給付額はなだらかに増減する。しばしば、「貧困の罟」と称されるが、所得が増えるにつれて同額給付が減じられることは実質的に100%の所得税率が課されていることに等しい。手取り(可処分)所得に変化がないからだ。給付付き税額控除はこの税率を抑える、あるいは(逡増部分では)マイナスにすることで就労を促進する効果を持つ。

軽減税率に比して給付付き税額控除は低所得層を対象を絞ることができる。逆進性緩和の程度や給付の総額は①給付の基準額(所得がゼロのときに対応する世帯人員一人あたりへの支給額)や給付を②減額する所得水準及び③減額率(実質的な税率に当たる)に拠る。これらを適切に組み合わせることができれば、給付付き税額控除は軽減税率よりも「再分配」として効果的になる。明示的な給付には「ばらまき」との批判がある。しかし、軽減税率であつてもばらまき批判は免れない。給付することも、(本来取るべき)税を取らないことも結果に変わりはない。所得の正確な捕捉を課題として挙げる向きもある。通常の所得税と違うのは、①正確な捕捉が求められるのは(所得税を多く収める)高所得層ではなく、通常、課税対象にならないような低所得者であること、②課税のためではなく、給付のための捕捉であることだ。2015年度から導入が決まっているマイナンバーやその拡充(特に利子所得を稼ぐ銀行

口座にも対象にすること)は所得捕捉の精度を(完全ではないまでも)改善することが期待される。社会保障と税の一体改革においても、当初、消費税の増税とマイナンバーの創設は一体だった。

6. 試算による比較

以下では軽減税率と給付付き税額控除の逆進性緩和の効果を比較していく。用いるデータは2009年度全国消費実態調査の「総世帯」である。ここから世帯収入階級別に平均世帯収入、平均世帯人員、消費支出(食料品等)及び各階級の世帯数が分かる。これらの情報を用いると、消費税率を一律10%にしたときの①収入階層別に世帯収入に占める消費税の負担比率(以下、負担比率)や②消費税収総額を計算できる。ここでは「税収中立」を前提に①食料品(ただし、外食・酒類は除く)に軽減税率を8%に据え置いたケースでの(他の財貨・サービスに適用される)標準税率や負担比率、②給付付き税額控除を用いたときの消費税率及び負担比率を試算できる。給付付き税額控除は世帯人員一人あたり2万4千円を基準として、世帯収入が300万円を超えたところから超過額(=世帯収入-300万円)に応じて5%の割合で減額していく。つまり、

給付付き税額控除 = $\text{Max} \{0, 24,000 \text{円} * \text{世帯人員} - 5\% * (\text{世帯収入} - 300 \text{万円})\}$ となる。

税収中立的であるため、消費税率は一律(逆進性対策を講じない)ケースより高い。①食料品への軽減税率(8%)による減収は消費税率換算で0.4%となる。結果、標準税率は10.5%と、0.5%ほど(標準税率適用に食料品を含まない分、先述の0.4%より高くなる)追加的な引き上げが必要だ。他方、②給付付き税額控除の下での消費税率も10.5%である。なお、財務省の試算によれば、食料品全てを対象にすると軽減税率1%当たりの減収額は6,600億円で、本稿同様、酒類・外食を除くと4,900億円とされる。後者の場合、2%軽減する税収減は約1兆円で、消費税率0.4%余り(1%あたり2.5~2.7兆円)に相当する。本稿の試算は、これと整合的になっている。

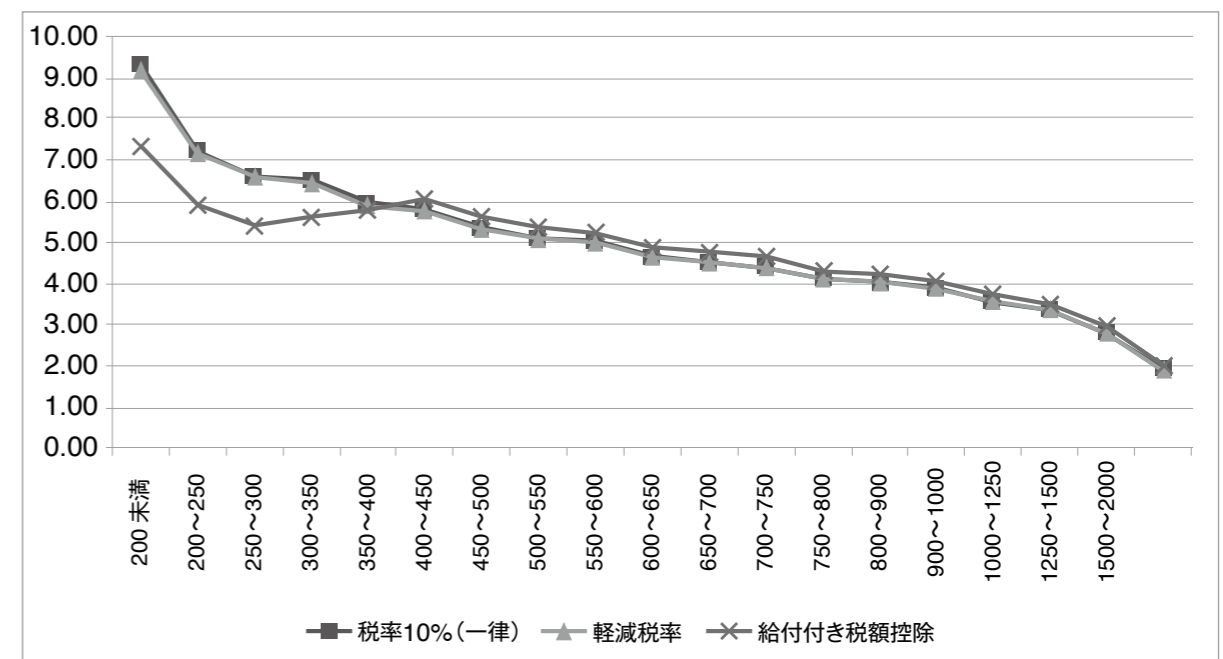
世帯収入階級別の負担率の推移は図表5で与えた通り。ただし、給付付き税額控除については消費税額から控除額を差し引いたのちの負担率であることに留意されたい。食料品への軽減税率は消費税率が一律10%のときに比べて、負担率をさほど変化させないことが分かるだろう。逆進性は全く緩和されていない。これは(1)前述のとおり、軽減税率は中高所得層にも恩恵が及ぶことから逆進性対策として有効ではないことに加えて、(2)税収中立になるよう標準税率を引き上げたことが低所得層を含む家計全般の負担を押し上げる方向に働いたことによる。次に給付付き税額控除について見てみよう。世帯収入250万円~450万円にかけては(控除後の)負担率が上昇しており、逆進性が解消されている。世帯

収入250万円以下の世帯については逆進性(負担率が低所得層で高くなっている)こそ残るものの、軽減税率に比べて負担率は低い水準にとどまる。

比較のため、①軽減税率を5%まで下げる一方、②給付付き税額控除の世帯1人あたり給付基準額を2万4千円から1万5千円に抑えたときの結果が図表6で与えられている。前者の場合、税収中立には標準税率は11.3%まで引き上げられなければならない。後者であれば給付額が低くなった分、追加増税は0.3%にとどまる。軽減税率の下での負担率は一律10%とほとんど変わらない。対照的に給付額を減額しているにも関わらず、給付付き控除の方が低所得層の負担比率が低くなっている。このように給付付き税額控除は低所得者(逆進性)対策としては軽減税率よりも効果的なことが、この試算からも確認できる。

(図表5:試算結果)

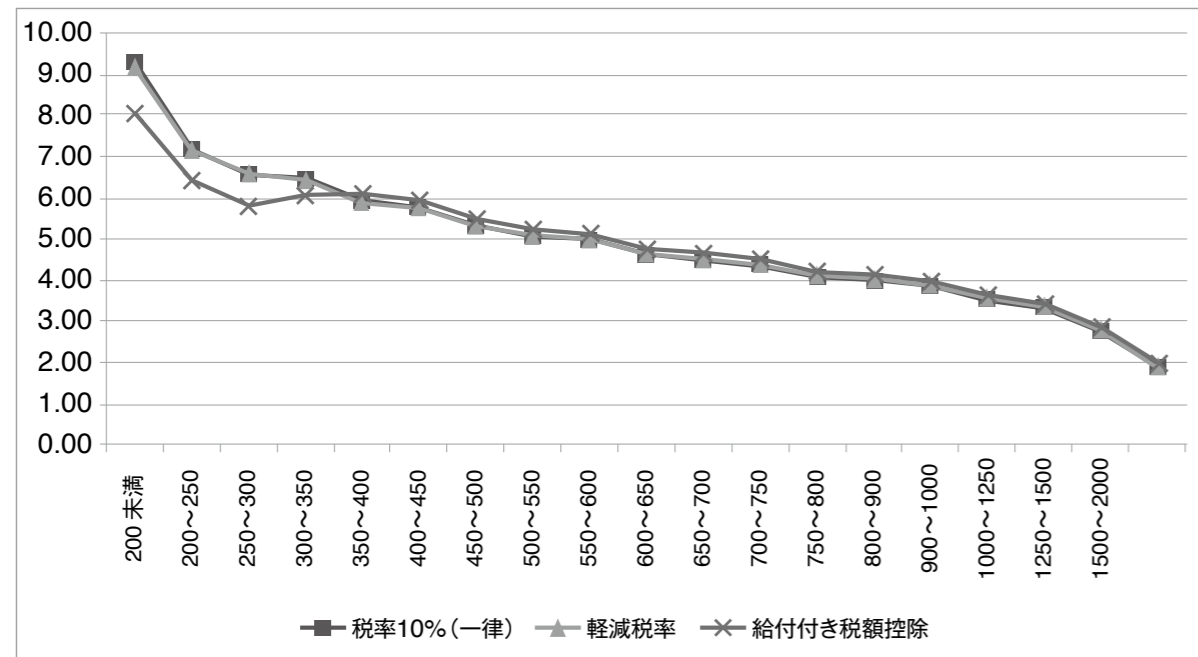
図表5



データの出所: 2009年度全国消費実態調査(総世帯)

(図表6: 試算結果(軽減税率5%、給付付き税額控除減額))

図表6



欧州付加価値税の現状と課題について

三井物産株式会社フィナンシャルマネジメント第三部
部長補佐 今井 亮

日本において消費税率10%引上げ時における軽減税率導入の是非が議論されている。税率を低くするため、国民にとっては好ましい制度に見られることもあるが、他方で、各所において、重要な問題を抱える制度であるとして多くの論点が提示されています。本章では導入されてから長い歴史を持つ、欧州での軽減税率制度の問題点に触れることにより、日本への導入の適否、又、導入に際しての留意点について考察してみる。

1. 複数税率の問題点

まず複数税率が持つ問題点について見ていきたい。マーリーズ・レビュー報告書^(*)は、欧州付加価値税を「老化し、機能不全に陥った古い租税」とし、その原因は複数税率構造と広範な非課税項目の存在にあるとし、次の問題点を指摘している。

- ・課税の現場で、軽減税率と標準税率との振り分けで混乱したり、紛争が生じたりする。
- ・軽減税率適用項目の選定にあたって、業界の力関係が反映される可能性がある。
- ・最終消費者の負担を考慮した軽減税率のみならず、納税義務者自身を考慮した軽減税率を採用すると、軽減税率の適用項目が無限に拡大してしまう。
- ・軽減税率は、課税の税率と仕入税額の税率が異なる場合、国庫の損失によって維持される制度である。

(*)2010年11月民間シンクタンク(IFS)による英国政府に対して提言された税制改革案

1-1. 欧州主要国の軽減税率制度

区分	フランス	ドイツ	イギリス
施行	1968年	1968年	1973年
標準税率	19.6%	19%	20%
非課税取引	不動産取引、不動産賃貸、 金融・保険、医療、 教育、郵便等	不動産取引、不動産賃貸、 金融保険、医療、 教育、郵便等	不動産取引、不動産賃貸、 金融・保険、医療、 教育、郵便、福祉等
ゼロ税率	なし	なし	食料品、水道水、新聞、 雑誌、書籍、 国内旅客輸送、医薬品、 居住用建物の建築等

軽減税率	旅客輸送、肥料、 宿泊施設の利用、 外食サービス等 (7%) 書籍、食料品等 (5.5%) 新聞・雑誌、医薬品等 (2.1%)	食料品、水道水、 新聞・雑誌、書籍、 旅客輸送、 宿泊施設の利用等 (7%)	家庭用燃料及び 電力等 (5%)
食料品に対する 軽減税率 (ゼロ税率)の 考え方	原則5.5%の軽減税率。 但し、一部品目について 限定列挙して除外。	軽減税率を適用する 食料品を限定列挙。	原則ゼロ税率。 但し、一部品目について 限定列挙して除外。

(注)財務省ホームページ 主要国の付加価値税の概要から抜粋、一部加工(2014年1月現在)

欧州主要国の軽減税率制度を見るに、標準税率は約20%とほぼ同じ水準にあり、軽減税率品目(ゼロ税率品目含む)についても概ね似通った内容となっているが、その軽減税率の水準については若干の違いがある。

イギリスでは、食料品をはじめとする生活必需品全般に亘ってゼロ税率が適用されているが、フランス、ドイツでは7%以下の軽減税率が適用されている。又、フランスにおいては、複数の軽減税率が設定されている点の特徴。食料品の範囲については、フランスとイギリスでは軽減税率の適用から除外する品目を限定的に定義しているのに対して、ドイツでは軽減税率適用品目そのものを限定列挙している。

1-2. 軽減税率をめぐる具体的な問題点の実例

欧州では複雑な付加価値税の体系から多くの税務上の議論が生じており、イギリス、ドイツおよびオランダでの税務訴訟となっている実例に触れ、軽減税率構造から生じる具体的な問題点を見てみたい。

<実例-イギリス>

●ティーケーキ(チョコで覆われた茶菓子)は、ケーキ(ゼロ税率)か、ビスケット(嗜好品、標準税率)か。

小売業大手のMarks and Spencer Ltdは、その商品のティーケーキが誤った税率分類により、12年間ビスケットとして標準税率が適用され、軽減税率が適用されなかったとして、HM Revenue & Customsに350万ポンドの還付を求めた。欧州司法裁判所の先決裁定の付託を経て、2009年2月4日、ティーケーキは軽減税率が適用される旨の貴族院判決が出されたが、消費者への還付はなされなかった。

⇒ティーケーキは、ケーキとしてゼロ税率との判決。商品の名称や形状によって、税率決定の判断にぶれが生じうることを示している。

●United Biscuits Ltd (Jaffa Cakesの取扱い)

⇒Jaffa Cakes は、ケーキとしてゼロ税率との判決。

●Nature's Balance Ltd (藻類を圧縮したサプリメント)は、食料品(ゼロ税率)か、食料品でない(標準税率)か。

⇒原料(藻類)が食用でない為、当該サプリメントは食料品としては認められない、標準税率で課税。

●Smith Kline Beecham Ltd (Ribera blackcurrant drink、繊維質(固形)が入った飲み物)は、食料品(ゼロ税率)か、ジュース(嗜好品、標準税率)か。

⇒繊維質を入れても食料品になるわけではなく、ジュースとしての性質は変わらないため標準税率で課税。

●Ocean Grown Ltd (Wheatgrass drink、青汁のような飲み物)は、食料品(ゼロ税率)か、ジュース(嗜好品、標準税率)か。

⇒とても不味く、嗜好品としても認められないので食料品としてゼロ税率、裁判員も実際に試食し、とても不味く嗜好品でないことを確認した上での判決。

●Innocent Ltd (フルーツをミキサーにかけたスムージー)は、食料品(ゼロ税率)か、ジュース(嗜好品、標準税率)か。

⇒本質は食料品であると主張したが、ジュースとして認識され、標準税率で課税。

●North Isles Shellfish Ltd (ロブスターの餌としての魚)は、動物の飼育用のエサ(ゼロ税率)か、ペットフード(標準税率)か。

⇒販売されるロブスターを太らせるものであり、動物の餌としてゼロ税率項目に該当。

●テイクアウト食品は?

冷たいテイクアウト食品・・・食料品としてゼロ税率

温かい(*)テイクアウト食品・・・サービス(温めるサービス料)として標準税率

(*)販売時に常温よりも温度が高いもの。但し、例外としてパンや焼き鳥は、温かくてもゼロ税率として扱われる。つまり元々温かいものは、再度温めない限り(温めるサービスとは考慮せず)ゼロ税率となる。

尚、レジのすぐ横(店内)やフードコート等で食べる場合は、サービスが含まれると考えられ標準税率で課税。軽食等を販売する場合は、消費者がどこで食べるかを考慮する必要がある。

●製菓類は、標準課税。

チョコレート、ビスケット、乾燥させた砂糖をまぶしたフルーツ、その他、手でつまめるスイーツが当該製菓類に該当し標準税率。Premierが作る「fruits bars」は材料の果物が甘い為、スイーツ(嗜好品)とされるが、「砂糖を使用していない為、ゼロ税率対象となるのでは?」との意見あり。最高裁は「甘味料の使用や調理をしなくてもスイーツ」とみなすことが普通との見解だが判決は出ていない。

●プリングルスがポテトチップスとして課税か、ゼロ税率か。

ジャガイモを原料としたポテトチップスは標準税率であるが、P&Gは、プリングルスはジャガイモの含有量が50%未満であり、ポテトチップスとは別物と主張。

2008年 裁判にてポテトチップスでないとの判決 ⇒ゼロ税率

2009年 控訴審ではP&Gの主張が棄却された ⇒標準税率

<設例-ドイツ>

●軽減税率適用の種子の販売と、軽減税率に該当しない種まきのサービスも行う場合には、いずれの税率を適用するのか。

これは、税率の異なる複数の商品（または商品とサービス）が一体となって同時に供給されるときに税率決定の問題。判例としては、「種子の販売」と「種まきサービス」との関係に注目し、「種子の販売」が主たる目的で、「種まきサービス」がそれに付随するものであるならば、主たる目的である「種子の販売」の税率に合わせるとする。複数の商品がセットで販売されている場合（軽減税率適用のパスタに標準税率適用のパスタソースが同封される場合）については、基本的には当該商品を性質づける商品の適用税率に合わせることになる。

●軽減税率適用商品の入った容器・包装は、とくに容器・包装が高価な場合には、いずれの税率を適用するか。種子の例と類似した事例であり、「容器・包装」は、基本的には中身に付随した給付であるが、それらが非常に高価な場合（たとえば、香辛料のガラス容器がグラスとして使用できる場合）に、中身と容器を一体のものとして軽減税率を適用することが可能かどうかという問題。容器・包装がその目的を越えて、独自の利用価値をもつ場合には、中身から独立した商品の取得と考え、中身と容器・包装とは、それぞれ異なる税率となる。

●芸術品の譲渡を軽減税率とする場合、「芸術品」の判断基準はいかなるものか。

これは、軽減税率適用項目に不確定概念が用いられる場合の問題である。考え方としては、著作権等の権利によって保護されている作品でない場合には、個別に芸術品かどうかの判断をすることになる。しかし、かなり主観的な判断に委ねられることになる。

<設例-オランダ>

●労働集約的な零細事業者のサービスに対して、軽減税率を適用することは可能か。

「軽減税率が誰のためのものか」という問題。本来、軽減税率は、最終消費者の負担軽減を意図したものであるが、納税義務者たる事業者の事情をも考慮した軽減税率の拡大は、認められるであら

うか。オランダがこの労働集約的サービスに軽減税率を適用していることについて、EUでは議論がなされてきたが、付加価値税指令において、一定の要件のもとでの適用が認められている。

このように欧州各国の税務訴訟等の事例を見るに、食料品に軽減税率（ゼロ税率）を導入しているイギリスにおいて、課税の現場で軽減税率と標準税率との振り分けで混乱が見られ、数々の訴訟が生じている。軽減税率適用品目の選定（食料品か嗜好品か）にあたり、業界の力関係が強く反映されていることが想定される。一方、軽減税率の適用される食料品を限定列挙するドイツでは、イギリスほど振り分けに混乱が見られないようである。又、オランダの実例は、最終消費者の負担を考慮するというよりも、納税義務者自身（零細事業者）を考慮した軽減税率の採用の実例である。

こうした欧州での事例は、軽減税率制度の日本への導入にあたり非常に参考となる。食料品については、軽減税率の対象となる食料品の範囲を明確化すること、又は限定列挙すること等、税率適用時の混乱を避ける工夫を図ることが重要であろう。食料品以外の対象への適用については、書籍、新聞、医薬品、公共料金、住宅、医療（現行では非課税）等々に要望が拡大していくことが想定される。しかしながら、そもそも何が最終消費者の負担を考慮した生活必需品か否かを合理的な基準で特定することは、大変に難しい問題であろう。食料品に対する軽減税率の導入は、軽減対象を際限なく拡大してしまうリスクを孕んでいる。

2. 欧州インボイス方式の概要

インボイス方式とは、付加価値税の計算方式の一つで、付加価値税の計算の際に、売上に対して課税される付加価値税から、仕入に対して課税される付加価値税を取引単位で控除する方式を意味している。インボイス方式は取引単位で課税を行うため、様々な点で他の制度より優れているとされ、欧州以外でも付加価値税の主流を占めている。その税額計算の上で重要な役割を担うのがインボイスであり、取引単位で売上にかかる税額と仕入れにかかる税額を計算し、その証憑としてインボイスを利用する方式である。

2-1. 欧州における仕入税額控除の方式

軽減税率の導入は、複数の税率のもとで税額計算を行うことを意味している。日本の現行の消費税のように単一の税率であれば、税込の支払対価に一定の率（税率/(1+税率)）を乗じる方式で仕入税額控除の計算を行うことが可能だが、複数の税率が存在する場合には、その取引に適用されている税率を個別に把握し、その仕入額に含まれている税額を計算しなければならない。このため欧州のほとん

どの国では、国が定める項目を記載したインボイスの発行を課税業者に義務付け、そのインボイスに明記されている税額をもって仕入税額控除の計算を行う仕組みを確立している。

次の表は、フランス、ドイツ、イギリスのインボイス方式の概要を示しているが、発行者の資格・義務者の項目に若干の違いはあるものの、基本的に同じ内容となっている。

ポイントは、納税義務者であることを証明する付加価値税登録番号（VAT番号）を記載し、個々の取引の税抜価格、適用税率、税額をインボイス上に明記することにある。

国名	EC指令	フランス	ドイツ	イギリス	《参考》日本 【請求書等保存方式】
仕入 税額控除	インボイス保存 が要件	インボイス保存 が要件	インボイス保存 が要件	インボイス保存 が要件	帳簿及び請求書 等の保存が要件
	他の課税事業者 に支払うべき または支払った 付加価値税額は 控除可(168条)	インボイス記載 の税額を控除	インボイス記載 の税額を控除	インボイス記載 の税額を控除	仕入れ等に係る 税込価額から一括 して割り戻す形 (税込価額× 4/105)で計算した 消費税額を控除
発行資 格・義務 者	事業者(220条)	事業者	事業者	登録事業者	請求書等の 発行者に制限なし
	※免税事業者は 税額記載不可 (289条)	※免税事業者は 税額記載不可	※免税事業者は 税額記載不可	(登録番号が 付与される)	
記載事項				※非登録事業者 (免税事業者) は発行不可	
	①年月日	EC指令と同様	EC指令と同様	EC指令と同様	【請求書等の記載事項】 ①年月日
	②付加価値税 登録番号				②書類の作成者の 氏名又は名称
	③供給者の 住所・氏名				③書類の交付を 受ける当該事業者 の氏名又は名称
	④発行番号 (連続番号)				④資産又は 役務の内容
	⑤顧客の 住所・氏名				⑤税込対価 ※税額の記載は任意
	⑥財貨・サービ スの内容				
	⑦税抜対価				
⑧適用税率・ 税額等(226条)					

(注)財務省ホームページ

主要国の付加価値税におけるインボイス制度の概要から抜粋、一部加工(2013年1月現在)

2-2. 日本の消費税の請求書等保存方式との比較

日本の「請求書等保存方式」は、帳簿の保存に加え、取引の相手方(第三者)が発行した請求書等という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が、請求書等に適用税率・税額を記載することは義務付けられていない。

- 単一税率の下では、請求書等に税額が別記されていなくても仕入税額の計算に支障はないが、複数税率の場合、請求書等に適用税率・税額の記載を義務付けたもの(インボイス)がなければ適正な仕入税額の計算は困難となる。
- 「インボイス方式」は、課税事業者が発行するインボイスに記載された税額のみを控除することができる方式。
- 課税事業者は「インボイス」の発行が義務付けられており、また、自ら発行した「インボイス」の副本の保存が義務付けられている。
- 「インボイス」に適用税率・税額の記載が義務付けられている。
免税事業者は「インボイス」を発行できず、従い、免税事業者からの仕入れについて仕入税額控除ができない。

The image shows two invoice formats side-by-side. On the left is a Japanese '請求書' (Request Invoice) dated 2012. It includes a table with columns for '品名' (Item Name), '数量' (Quantity), '単価' (Unit Price), and '金額(税込・税抜)' (Amount including/excluding tax). Annotations point to '商品名等について包括的な記載可' (Inclusive item names) and '一定の期間内の取引をまとめて記載可' (Batch recording of transactions). On the right is a UK 'A FULL TAX INVOICE' for 'OX△ TRADE LTD'. It includes a table with columns for 'Quantity', 'Description and Price', 'G. Net of VAT', 'VAT Rate', and 'Net VAT'. Annotations point to '課税事業者の登録番号' (VAT Reg. No. 987 6543 21) and '適用税率・税額の記載を義務付け' (Mandatory recording of VAT rate and amount).

(注)財務省ホームページ『請求書等保存方式』と『インボイス方式』から

2-3. インボイス制度とコンプライアンス事務負担

インボイス制度は、複数の税率を扱う軽減税率制度を導入するにあたり、制度を安定的に運用していくための必要不可欠な制度であることは疑いのない事実であるが、現行の欧州インボイス制度は多くの問題点も指摘されており、制度の持つ厳格性故に企業における付加価値税のコンプライアンス事務負担が増大しているという点である。2010年に報告されたあるCPA Firmのレポート(*)によれば、付加価値税コンプライアンスは大きく分けて次の3つに分類され、これに要する時間が、法人税に要する時間を大きく上回っていること、申告作業全体の中で大半の時間を「帳票類の保管(インボイスを含む)などの準備行為」が占めていると報告されている。

(*)PricewaterhouseCoopersによる付加価値税コンプライアンスの企業に対する負担についてのレポート
(The impact of VAT compliance on business 2010)

- 納税に要する情報の収集(会計データの分析、法律改正に対応する時間)
- 帳票類の保管などの準備行為
- 申告書の作成提出、納税手続き

付加価値税コンプライアンス事務負担の大半を占める作業は、例えば欧州域内でB2B取引を行う課税業者の場合は、財貨の受渡後、売り先に対するインボイスの発行及び保管、買い先からのインボイスの入手及び保管、更に月次決算を閉めた後で、会計システムから付加価値税レポート及びIntrastatレポート等の作成、それを国毎に分け、各国の税理士コンサル経由等で夫々の国で義務付けられている報告を行う(*)部分となる。本レポートは、日本の消費税コンプライアンスに要する時間は、非常に少ないことも指摘しているが、欧州のプロセスとの比較からも明らかに負荷が低いことが想定される。

(*)EU域内のB2Bクロス・ボーダー取引において、付加価値税は仕向地課税原則に基づき請求される。つまり、供給者は付加価値税を請求できないものの、供給に関連した財貨の購入において支払った付加価値税を仕入税額控除できる(但し、供給者は財貨をEU域内に出荷したことを証明が必要)。一方、EU域内において財貨を購入する付加価値税納税者は、財貨を取得する国の付加価値税規則及び税率に従いリバース・チャージ制度を適用し付加価値税申告をする必要がある。税務当局、税関当局が取引内容をチェックできるよう、当該取引の両者は、付加価値税レポート、その他の記録(EU域内の他国へ納入した財貨や提供したサービスのECセールズリスト(売上・移送集計表)やIntrastat出荷レポート(EU域内取引統計用資料)の電子データを保持、提出する義務がある。

3. 欧州の最近の動向(欧州委員会、付加価値税課税制度の改革を提案)

欧州委員会は2011年12月6日、付加価値税(VAT)課税制度の改善案を発表している。(*)登録・申告の簡素化、制度の効率化、脱税対策の強化を主な柱にしており、EU加盟国間で格差のある付加価値税制度は域内貿易の障害になり、余分なコストを生じさせていると報告している。国際ビジネス促進のため、より簡素で透明性の高い、効率的な制度が必要なことをあらためて指摘し、2012年から見直しに着手し、「欧州のインボイスに関する規定の近代化と簡素化を目的とするEUインボイス指令」が出されるに至った。

(*)COMMUNICATION FROM THE COMMISSION TO THE EUROPEAN PARLIAMENT, THE COUNCIL AND THE EUROPEAN ECONOMIC AND SOCIAL COMMITTEE on the future of VAT, Towards a simpler, more robust and efficient VAT system tailored to the single market

3-1. インボイス制度の改革

2013年1月1日、欧州各国は、上記のEUインボイス指令を国内法に導入しており、主要な改正内容(ペルギー)は以下の通りである。

1. 課税時点ルール(インボイス主義から現金主義へ)

従来は、付加価値税の納税債務が発生する時点(「課税時点」)および付加価値税の控除が可能に

なる時点は、インボイスが発行される時点とされていたが、2013年1月1日以降は、インボイスが発行される時点が課税時点となることはなく、供給者側からみると、付加価値税の納税債務が生じるのは、(i)供給が行われる時点、または、(ii)支払が行われる時点の内いずれか早い方の時点であり、顧客側からみると、付加価値税を控除できる権利が生ずるのは、(ii)支払いが行われる時点、または、(i)供給が行われる時点の内いずれか早い方の時点に変更となった。

2. 電子インボイス(E-invoicing)

欧州委員会は、2020年に向けて、主たるインボイス方式を現在の紙媒体から電子媒体に切り替えるという目標を設定している。このような流れの中で、本EUインボイス指令も簡素化された電子インボイス方式の導入を強調している。一部の国では本指令に先立ち、電子署名や電子データ交換(EDI)等の形式上の義務を廃止することにより電子インボイスに関するルールを自主的に簡素化してきている。

3. 現金会計

個人の一般顧客に対する供給(B2C供給)を行う供給者は、インボイスの発行を義務づけられない、個人に対する財貨の供給および役務の提供において、対価の受領時に付加価値税納税義務が発生するとされる。(対価の受領がないかぎり、付加価値税の納付義務は生じない。)

4. セルフ・インボイス(Self-billing)

セルフ・インボイス(セルフ・ビルディングとも言う、buyerが自分でsellerからのinvoiceを発行する)については、当事者間で実施方法を自由に取り決めることができる。最近の動きとして、特に大企業ではこのセルフ・インボイスが少しずつ盛んになってきており、従来は連番要件などがネックとなっていたが、EUとしても事務処理の簡略化が期待出来るということで、それに合わせたルールの改訂が行われている。

5. その他

上述の他、各国の付加価値税法を欧州付加価値税指令に整合させるためのいくつかの改正が提案されている。

- インボイス発行期限:課税時点が生ずる月の翌月15日まで延長される。
- どの加盟国のインボイス発行ルールが適用されるのかを明確化するための、法的枠組の設定
- インボイス上に記載を義務付けられる参照規定に関する改正および簡素化

上記の種々の改正により、従来は付加価値税申告作業の過程で、インボイスのタイムリーな発行、入手が不可欠であり、これが付加価値税コンプライアンス事務負担の高い主因となっていたが、課税時点の変更（インボイス主義から現金主義）、電子インボイス、セルフ・インボイス等々の新制度により事務作業が大幅に簡素化される傾向にある。

現在の日本の消費税が世界的にみてもコンプライアンス事務負担の少ない状況にあること、且つ、インボイス制度を日本に導入する場合には、制度設計の状況によって企業にかかる事務負担が大きく左右されることが懸念される。具体的にはインボイスに係る事務負担、システム開発負担等々である。しかしながら、インボイスは軽減税率制度を導入する際、取引単位での税額計算、及び仕入税額控除を効率的に行うための必要不可欠なToolであり、インボイス制度の導入は避けては通れないことを十分に認識すべきである。欧州ではインボイス制度そのものを簡素化する大きな改革も始まっており、大いにこれを参考にすべきであろう。

今後の消費税率引き上げとスーパーマーケット業界の課題

拓殖大学 商学部 教授
公益財団法人 流通経済研究所 理事 根本重之

1. つぎの税率引き上げの影響をどう捉えるか

まず、つぎの消費税率引き上げが、実施されれば、その影響は今回よりも厳しいものになるおそれがあることを確認しよう。

消費税率引き上げは、周知のように一般的には駆け込み需要を発生させ、その後反動減を生ずるのだが、この2つだけなら消費の時間的な調整であり、均してしまえば影響はないとも言える。だが、税率引き上げによる物価上昇により購売を抑制する効果が働き、累積するとやはり厳しい。家計所得が今回の分、つぎの分に見合うかたちで増えればよいが、そうでなければ、家計は支出を抑えざるを得なくなる。

みずほ総合研究所がマクロモデルを使って2012年に行っていた予測でも、2度目の税率引き上げにより個人消費の落ち込み幅が拡大する（図表1）。

また消費者も同様に見ていることが、電通が実施した調査などでもうかがえる（図表2）。

したがって、経営環境も厳しさを増すところ、つぎの消費税率引き上げに向けて、食料品に軽減税率が導入する動きがあると、スーパーマーケット業界に賛同する声上がるのも無理のないところである。

だが、本報告書により軽減税率の問題点が十分に認識できたし、インボイス制度を導入しても、その問題点は何ら解決されないことも了解できた。しかも軽減税率の導入は、スーパーマーケット企業の事業展開に望ましくない影響を及ぼすおそれがあることも十分理解しておくべきである。以下、2つだけ、例を上げて確認しよう。

①軽減税率の対象が「酒類と外食を除く飲食料品」になった場合

まず、軽減税率の対象品目が、公明党当初案の「酒類と外食を除く飲食料品」になる場合を想定しよう。品目としては同種のことを外食やファーストフード店が売った場合は、原則は標準税率、スーパーマーケットが売った場合は逆に原則は軽減税率になるから、スーパーマーケット業界にとって有利となろう。

だがすでにスーパーマーケット企業の多くが、イートインコーナーを設置し、今後さらに強化しようとしているはずだ。外食と小売に対して中立性を欠く税制は、スーパーマーケット企業の将来に向けた事業展開を阻害するおそれもある。

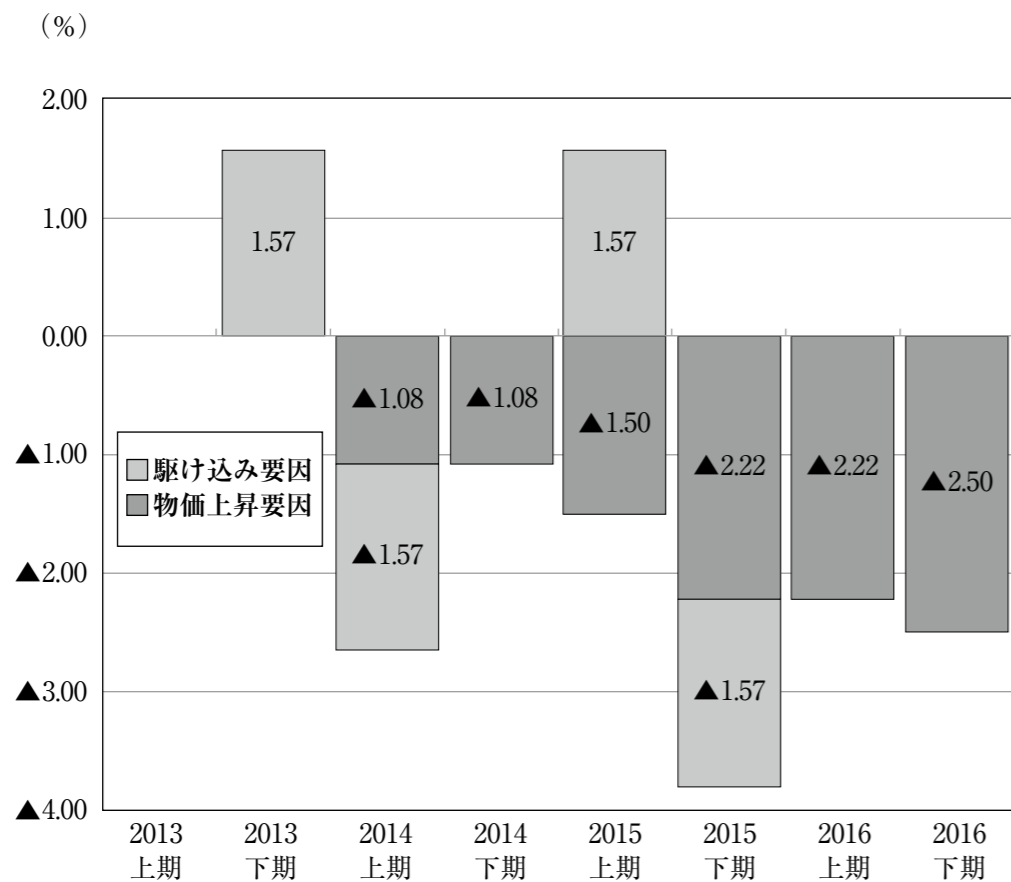
②軽減税率の対象が「生鮮食品」になった場合

軽減税率の対象品目が「生鮮食品」に絞られると、これを主に扱うスーパーマーケット業界にとっては望ましいかも知れない。しかし業界企業の多くは、付加価値を高めるために、生鮮食品をそのまま売るより、サラダを売り、惣菜を売ろうとしている。そうしたところ、生鮮品とその加工品について税制が中立性を欠くに至ると、付加価値を高める方向に向かおうとする小売業の商品政策に歪みが生ずるおそれがある。

本報告書でこれまで十分に確認してきた軽減税率の本質的な問題点に加えて、上記のようなことを考えるなら、スーパーマーケット業界としては、短期的な視点から軽減税率導入を求めることは避け、少なくともつぎの税率10%段階まではこれを導入しないという考え方を堅持するのがいいだろう。

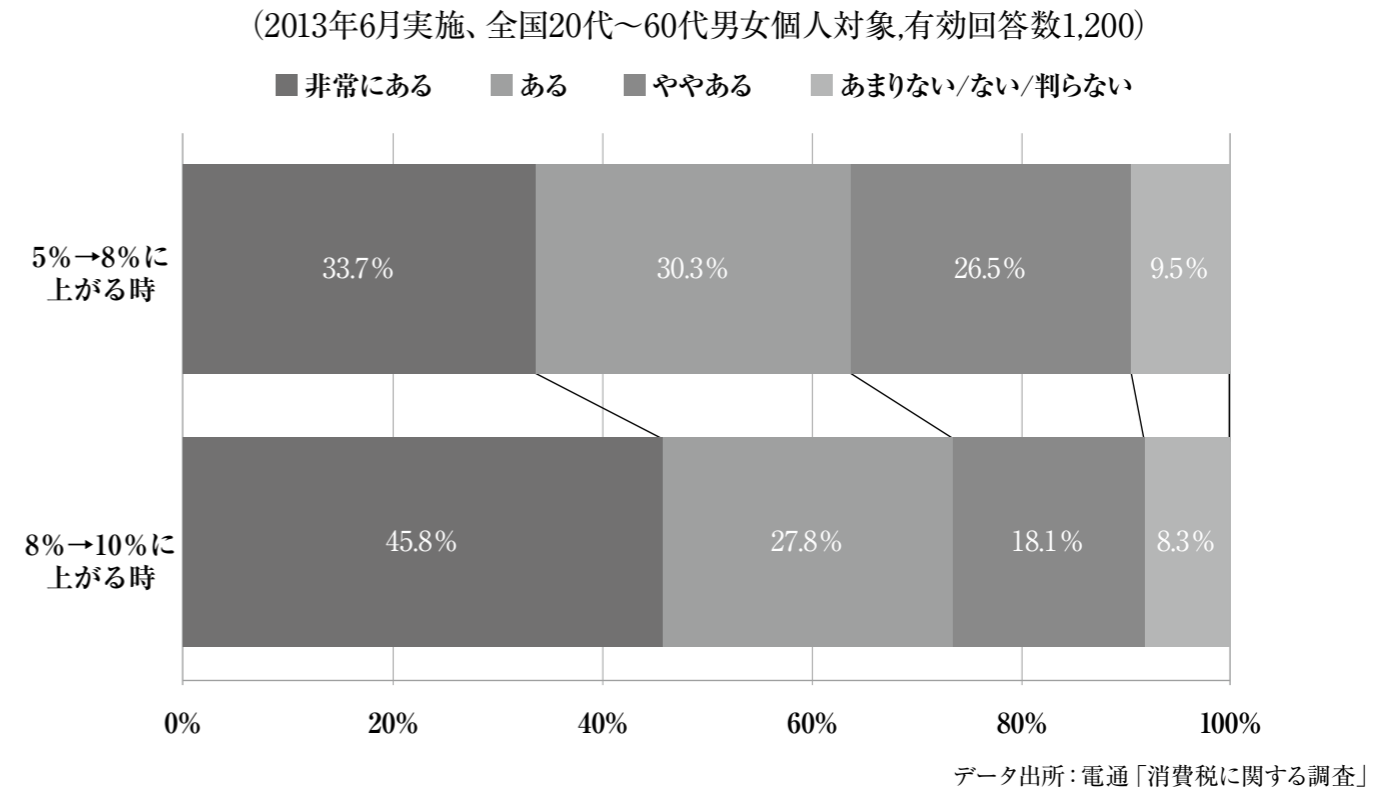
そのうえでスーパーマーケット企業は、2015年10月の税率再引き上げを乗り切る準備を早々に始めるべきだ。今回の経験から学ぶべきことを整理したうえ、つぎの難所を乗り切るための商品政策や価格政策などを検討するチームを早めに動かすべきである。

(図表1:消費増税の個人消費への影響(年度半期ベース))



出所: みずほ総合研究所「消費税率引き上げと個人消費」(2012年6月27日)

(図表2:消費税率引き上げの家計に対する圧迫感)

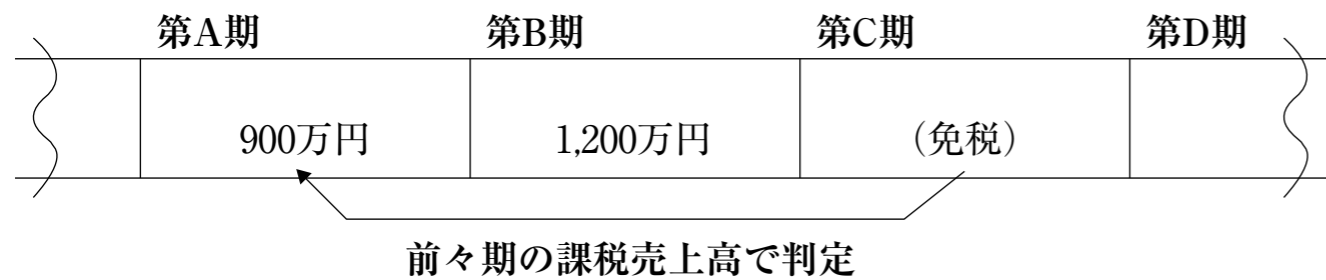


2. 消費税制のコンビニとスーパー間の非中立性

つぎに、スーパーマーケットとコンビニエンスストア(以下、コンビニ)の業界間競争が厳しさを増している中で、消費税制がこの2業態に対して著しく中立性を欠く部分をもつことを指摘して、是正を求めることにする。

それというのは、個人の場合は前々年、資本金1,000万円未満の法人の場合は前々事業年度の課税売上高が1,000万円以下だと、消費税納税義務が免除されるという事業者免税点制度に発する問題である。判りやすく言ってしまうと、個人がコンビニに新規加盟した場合、前々年の売上高はないわけだから、開業後2年間は消費税納税義務が自動的に免除されていたのである。そしてまず個人で始めて、2年後に資本金1,000万円未満の法人を設立し、そこに事業を移管すれば、さらに免税期間を延長できる。同様の法人を2つ作って2年ごとに事業の移管を繰り返せば、長期にわたって免税事業者あり続けることも制度的には可能であったとされている。

(図表3:前々年あるいは前々事業年度が免税判定の基準期間)



出所:財務省ホームページ「事業者免税点制度の概要」

2013年1月以降は、前年／前事業年度上半期の課税売上高が1,000万円を越えた場合は、免税対象から外すという制度改定が行われた。しかしそれでも一般的なコンビニ新規加盟店は、自動的に開業1年目は免税となる。しかもこの制度改定には、前年／前事業年度上半期の給与支払額が1,000万円以下の場合は、免税事業者であり続けられるという条項がある。税理士のサイトを見ると、決算期の変更や給与支払い方法の調整などにより、従来通り2年間の免税メリットを確保できるし、その後も免税状態を続けることが可能になるということだ。

コンビニだけに限らないのだが、フランチャイズ・チェーンが上記のような免税メリットを受けているのに対して、スーパーマーケットなど、直営で店舗展開する企業は、新店の売上高についても開始日から消費税を納税する。競争する2業態に対して消費税制が中立性を欠いており、税率の引き上げによりその度合いがさらに一層甚だしくなる。加盟店が1ヶ月でも営業すれば、その売上高が1,000万円以下に終わる可能性はほぼゼロと断言してよいコンビニ・チェーンの出店が活発になる状況だから、スーパーマーケット業界は是正を求める声を上げていだろう。

3. 総額表示義務の緩和と外税方式による端数処理特例の延長あるいは恒久化

小売業がサプライチェーンのメンバーとともに責任を持てる価格はあくまでも本体価格であり、消費税はこの国の財政を支えるために、小売業が国とサプライチェーンのメンバーすべてに代わって消費者から徴税し、自らの納税分は法律に従って納税しているものである。

これに対して総額表示を義務付けられたところにおいて、小売業が表示価格を総額のみにしてしまい、さらに総額をベースにする取引をするに至ると、以下のような問題が発生しがちだ。

・税率が変更されるたびごとに、総額に端数が生ずる。それを四捨五入か切り上げできればいいのだが、切り捨てざるを得なくなると、商品1品平均0.5円程度の損失が生じてしまう。低単価の商品を大量

に販売する業界の場合は、収益に無視できない影響がある。端数切捨て損と呼ぶことにする。

- ・また、税率引き上げによって税込価格が100円、200円といった貨幣単位による閾値を超えると、どうしても消費者の手が伸びにくくなるため、価格が押し下げられがちになる。こうしたところで本体価格という連続性をもつピボットがないと、適正な転嫁がしにくくなってしまっている。
- ・そして上記のような要因により小売価格に下げ圧力が働くと、仕入れ先の納入価格に下げ圧力が及んでしまうことになる。

今回の2度にわたる税率引き上げにあたっては、こうした事態の発生を回避するため、消費税転嫁特別措置法により、2017年3月までの時限措置として、必要な措置をとることを条件に、本体価格のみの表示が認められた。

また租税特別措置法により、税抜レジシステムを使っている場合、2007年3月末で使えなくなっていた「一領収単位ごとの端数処理の特例」を2014年4月以降、当分の間、再度使えるようにする措置もとられた。

そしてこうした措置がとられることを踏まえて、2013年9月、日本チェーンストア協会は、価格表示は「本体価格表示を基本とすること」という方針を打ち出すとともに、総額表示義務の廃止と外税方式による端数処理特例の恒久化についてさらに強力に関係機関に働き掛けていくことを表明した。

また、日本スーパーマーケット協会は、新日本スーパーマーケット協会とともに、価格表示のあり方を検討し、「スムーズな消費税の転嫁を図るため『本体価格をベース』にするべきである」との考え方を打ち出した。

こうした業界団体の方針、考え方を受けるかたちで、相当数のスーパーマーケット企業が、総額のみ価格表示を税抜・税込価格の併記や税抜価格のみの表示に変更した。また少なからぬ数の企業がレジシステムを税抜のものに戻すに至った。

したがって業界としては、総額表示義務を緩和と外税方式による端数処理特例の恒久化を求め続けてゆくべきだろうし、行政としてもこの要請には配慮するのがよだろう。

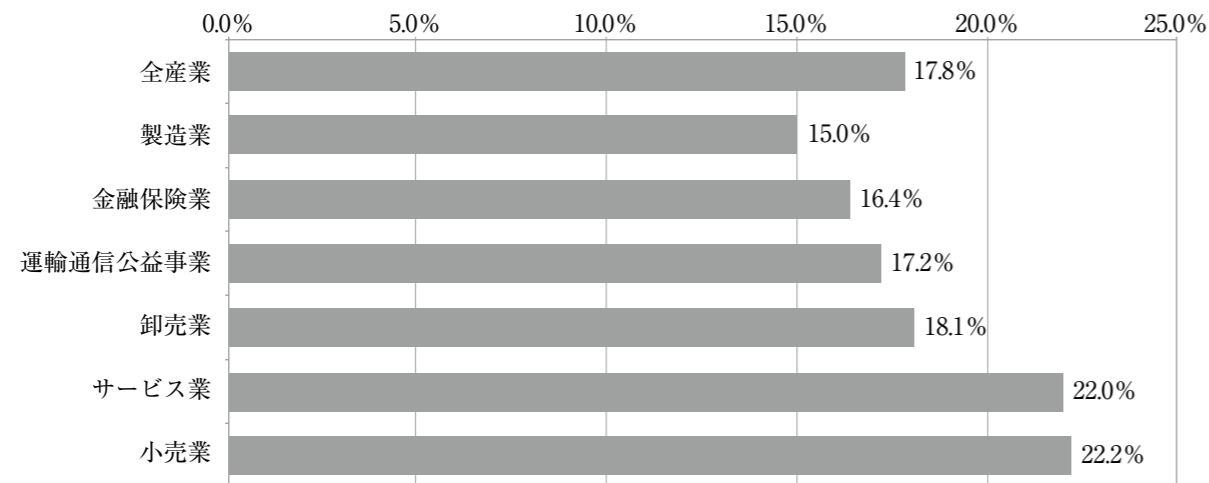
それというのは、まず現実的な問題として、この2つの延長あるいは恒久化が実現しないと、今回価格表示を税抜価格に、あるいはレジシステムを税抜方式に戻した企業は、それを再度変えなければならなくなるからである。

だが、それ以上に重要なのは、この節の冒頭にも記したように、小売業がサプライチェーンのメンバーとともに連続性のあるものとして消費者に示しうるのは、本体価格であり、それをベースにした方が、取引価格と消費者への販売価格の形勢も効率的、合理的に行い得るということである。

4. 消費税制の運用に関して小売業が果たしている役割

最後になるが、消費税の徴収に関して小売業が平素から大きな役割を果たすとともに、税率が変わる折には、無視できないコストを黙って負担し、税率引き上げの円滑な実現に大きく貢献していることを確認しよう。このことは社会的にもっと理解されるべきであり、小売業は理解を求めるべきである。

(図表4: 利益を計上している法人の業種別の法人税(国税分)の負担率)



(注) 国税庁「会社標本調査」(2012年)等に基づく財務省推計
データ出所: 税制調査会第3回法人課税ディスカッショングループ
「参考資料(租税特別措置)」(2014年4月14日)

ここで財務省が推計した業種別の法人税負担率を見ておこう。小売業とサービス業が22%台にあり、製造業(15.0%)などに較べて相当高い。理由としては、国内外から得る配当の益金不算入分などの影響も大きいのだが、両業種とも使える政策減税(租税特別措置)が少ないことも効いている。それによる軽減分が、製造業は2.4%あるところ、両業種はそれぞれ0.4%、0.5%にとどまった。

小売業は、沈黙のセクターであるのではなく、自らが果たしている役割をもっとはっきり社会に向けて語るべきことを示唆しているデータだと見ておこう。

【消費税問題検討委員会】

①消委員名簿

<座長>中央大学法科大学院教授 法学博士 森信茂樹氏
 明治大学専門職大学院 会計専門職研究課教授 沼田博幸氏
 一橋大学国際・公共政策大学院院長 大学院経済学研究科教授 佐藤主光氏
 三井物産株式会社フィナンシャルマネジメント第三部 部長補佐 今井亮氏
 拓殖大学商学部教授 財団法人流通経済研究所理事 根本重之氏
 株式会社いなげや 執行役員営業戦略室長 菅宮佳幸氏
 株式会社ライフコーポレーション 財務部部長 松本圭司氏

森信 茂樹

1950年広島県生まれ、法学博士。1973年京都大学法学部卒業後大蔵省入省。主税局総務課長、東京税関長、財務総合政策研究所長をへて2006年財務省退官。中央大学法科大学院教授、(一社)ジャパン・タックス・インスティテュート所長、東京財団上席研究員。

沼田 博幸

1972年に金沢大学法文学部法学科を卒業し国税庁入庁。国税不服審判所部長審判官、国税庁課税部課税総括課消費税室長、福岡国税不服審判所長、新潟大学経済学部教授等を経て、現在、明治大学専門職大学院会計専門職研究科教授。

佐藤 主光

1969年秋田県生まれ。1992年一橋大学経済学部卒業、98年クイーンズ大学(カナダ)経済学部Ph.D取得。1999年一橋大学経済学研究科専任講師、2005年国際・公共政策大学院准教授を経て、2009年より一橋大学経済学研究科、国際・公共政策大学院教授。専門は財政学。主な著書に「地方税改革の経済学」(日本経済新聞出版社、2011年)など。政府税制調査会委員、PFI推進委員会委員、総務省政策評価臨時委員などを歴任

今井 亮

1961年東京都生まれ。1985年慶應義塾大学経済学部卒業。1985年4月三井物産株式会社 入社、1997年4月米国三井物産株式会社(在シリコンバレー)、2005年7月欧州三井物産株式会社(在ロンドン)、2010年7月同社 経理部 税務統括室 室長、2014年6月同社 フィナンシャルマネジメント第三部 部長補佐。

根本 重之

1954年生まれ、神奈川県横浜市出身。78年一橋大学社会学部卒業。82年早稲田大学大学院文学研究科修士課程修了。(社)日本能率協会を経て、1986年より流通経済研究所勤務、研究調査部主席研究員を経て、1998年4月より拓殖大学勤務。2006年3月より流通経済研究所理事。

②消費税問題検討委員会 活動報告

第1回	2013年 11月28日(木)	低所得者対策の在り方に関する考え方
第2回	2014年 1月29日(水)	諸外国における低所得者対策(軽減税率)の現状と課題
第3回	2014年 2月20日(木)	消費税の逆進性対策と給付付き税額控除制度
第4回	2014年 3月18日(火)	複数税率における実務上の課題
第5回	2014年 4月18日(金)	消費増税による消費への影響度について
第6回	2014年 5月23日(金)	消費税率引上げと逆進性緩和に関する中間報告書(案)
	2014年 7月 3日(木)	中間報告書公表

日本スーパーマーケット協会について

協会概要

設 立	1999年(平成11年)7月12日(月)
目 的	スーパーマーケットの健全な発展と普及を図ることにより、わが国食料品流通の近代化・合理化を推進するとともに、より豊かな国民生活の実現に寄与する
会 員 数	通常会員 98社 賛助会員 475社 (総店舗数 8,610店舗 総売上高 約8兆441億円) (2014年3月現在)
通 常 会 員	食料品売上構成比が50%以上のスーパーマーケットであって、10店舗以上または年商10億円以上のもの
賛 助 会 員	本協会の趣旨に賛同し、その事業に協力するもの
会 費	通常会員・賛助会員ともに、年間12万円

役員名簿

名 誉 会 長	清水 信次	株式会社ライフコーポレーション	代表取締役会長兼CEO
会 長	川野 幸夫	株式会社ヤオコー	代表取締役会長
副 会 長	平 富郎	株式会社エコス	代表取締役会長兼CEO
	大桑 埴嗣	株式会社オークワ	代表取締役会長兼CEO
	齋藤 充弘	全日本食品株式会社	代表取締役会長
	夏原 平和	株式会社平和堂	代表取締役社長
	横山 清	株式会社ラルズ	代表取締役会長

(名誉会長:1名、会長:1名、副会長:5名、専務理事:1名、常務理事:22名、理事:10名、監事:2名、役員総数:42名)

お問い合わせ

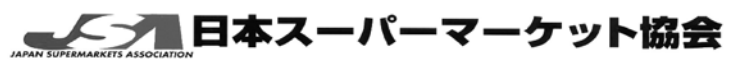
〒103-0027
東京都中央区日本橋2丁目2番6号 日本橋通り二丁目ビル10階
日本スーパーマーケット協会 事務局
TEL:03-5203-1770 FAX:03-5203-1771
www.jsa-net.gr.jp/

通常会員・賛助会員、
随時募集中！

お気軽に
お問い合わせください！

現在までの制作物





2014年7月3日発行
発行:日本スーパーマーケット協会
〒103-0027 東京都中央区日本橋2-2-6 日本橋通り二丁目ビル10階
Tel.03(5203)1770
<http://www.jsa-net.gr.jp/>