西村あさひ法律事務所
NISHIMURA & ASAHI
ビジネス・タックス・ロー・ニューズレター
2013 年 3 月

消費税率引上げに伴う 軽減税率の導入等に関する論点

1. 軽減税率の導入に関する議論の本格化

自民・公明両党は、平成 25 年 1 月 24 日、平成 25 年度税制改正大綱を決定し、同大綱に「消費税率の 10%引き上げ時に、軽減税率制度を導入することをめざす」ことを明記しました。ここでいう軽減税率制度とは、生活必需品などの特定の品目については低い税率とする制度のことをいいます。

上記税制改正大綱では、与党税制協議会は、軽減税率導入に伴い協議すべき課題として、「対象、品目」、「軽減する消費税率」、「財源の確保」、「インボイス制度など区分経理のための制度の整備」、「中小事業者等の事務負担増加、免税事業者が課税選択を余儀なくされる問題への理解」、「その他、軽減税率導入にあたって必要な事項」について協議を開始し、本年 12 月に予定される平成 26 年度与党税制改正決定時までに、関係者の理解を得た上で、結論を得るとしています。そのため、今後、軽減税率の導入に向けて議論が本格化することが予想されます。

軽減税率制度は特定の品目に限るとはいえ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りますが、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。本ニューズレターは、軽減税率制度導入に関するそのような論点の一部について取り上げるものです。

2. 逆進性の問題と軽減税率の導入

軽減税率導入の議論がなされる場合、その導入の理由として挙げられるのが、消費税の逆進性の問題です。逆進性の問題とは、低所得者層を高所得者層と比較した場合、低所得者層ほど所得に対する消費支出の割合が大きくなるという前提の下では、低所得者層ほど所得に対する消費税の負担割合が大きくなるというものです。

消費税率を引き上げると、こうした逆進性の問題が深刻になると思われるため、低所得者層の負担を軽減すべく、生活必需品などの特定の品目について税率を低くすることが検討されています。もっとも、後に見るように、軽減税率制度の導入には制度上の課題が多い上に、コストを要することから、コストを上回るベネフィットをもたらす制度であるかを判断するために、逆進性の問題が果たしてどの程度深刻であるかを検証する必要があります。この点、逆進性の検証については様々な方法で行われており[1]、分析結果によっては一定の逆進性が認められるところですが、制度導入のコスト等とのバランスを見るためには、より厳密な検証が求められているところです。

3. 軽減税率導入に関する制度的課題

消費税の逆進性の緩和策として軽減税率を用いる場合、その制度的課題として主に以下のような点が指摘されています[2]。

(1) まず、軽減税率導入の際に、その**軽減税率を適用する対象範囲を決定し、法令上明確な規定を置くことが困難であること**です。

法令において軽減税率の適用対象範囲を特定するには、①対象品目を限定列挙する方式と②適用除外品目を限定列挙する方式とがありますが、いずれかの方式を採用して法令上限定列挙をするとしてもその範囲を明確に定めておかなければ、後日、解釈上の疑義が生じ、紛争が生じるおそれがあります。この点、法令によって軽減税率の適用対象範囲を明確に定めることに困難が伴うことは、他国において軽減税率導入後、その適用対象範囲を巡り紛争になっている事案が存在することからうかがうことができます。具体的には[3]、イギリスでは、ティーケーキがビスケット(標準税率を適用)ではなくケーキ(軽減税率を適用)に該当すると主張して小売業大手会社が課税庁に 350 万ポンドの還付を求め、過大納付に対する還付を認める判決が下されたという事件があります。また、税率の異なる複数の商品が一体となって同時に供給されるときの税率はどうなるかという問題もあり、ドイツでは、種子の販売(軽減税率を適用)と併せて種まきサービス(軽減税率は非適用)も行う場合にいかなる税率が適用されるかが裁判で争わ

本ニューズレターの執筆者

北村 導人（きたむら みちと）
パートナー
弁護士

岩崎 将基（いわさき まさき）
アソシエイト
弁護士

本ニューズレターは法的助言を目的するものではなく、個別の案件については当該案件の個別の状況に応じ、弁護士・税理士の助言を求めて頂く必要があります。また、本稿に記載の見解は執筆担当者の個人的見解であり、当事務所又は当事務所のクライアントの見解ではありません。本ニューズレターに関する一般的なお問合せは、下記までご連絡ください。

西村あさひ法律事務所 広報室
(電話: 03-5562-8352 E-mail: newsletter@jurists.co.jp)

© Nishimura & Asahi 2013

れ、種子の販売が主たる目的で、種まきサービスが付随的な給付であるならば、主たる目的である種子の販売に関する軽減税率が適用されるとの判決が下されたという事件があります。このように軽減税率の適用対象範囲をいかに法令上明確化するかという点が今後制度導入に当たり、一つの課題になるものと考えられます。

こうした問題に加え、各業界から自らの業界の財・サービスも軽減税率の適用対象とするようロビーイング活動が行われ、課税ベースが不安定になるという問題も生じ得ます。

(2) 次に、軽減税率の採用により、**中小事業者に対する特例措置との間で矛盾が生じること**も考えられます。現在、事業者免税点制度により、前々年又は前々事業年度の課税売上高が 1 千万円以下の事業者については、その課税期間の課税資産の譲渡等について、消費税を納める義務が免除されています(免税事業者、消費税法 9 条 1 項)。軽減税率が採用された場合、仕入に標準税率、売上に軽減税率が適用される業種では、事業者が還付申告を行うことが可能となりますが、上記の免税事業者が還付を受けるためには、課税事業者となる必要があります。そのため、中小事業者の事務負担軽減を目的とする事業者免税点制度の機能を阻害することになります。

また、現行法令上、中小事業者に対する特例措置として他に簡易課税制度があり、前々年又は前々事業年度の課税売上高が 5 千万円以下で、簡易課税制度の適用を受ける旨の届出書を事前に提出している事業者は、実際の課税仕入等の税額を計算することなく、課税売上高から仕入控除税額の計算を行うことができるものとされています(同法 37 条 1 項)。この制度は、仕入控除税額を課税売上高に対する税額の一定割合(以下「みなし仕入率」といいます。)とし、売上を卸売業、小売業、製造業等、サービス業等及びその他の事業の 5 つに区分し、それぞれの区分ごとのみなし仕入率を適用するものです。しかし、現在のみなし仕入率は単一税率を前提としているところ、軽減税率を導入した場合に業種ごとに適切なみなし仕入率を設定しようとすると、業種ごとの平均的な仕入率や、売上と仕入において標準税率適用の取引と軽減税率適用の取引が占める割合を考慮して業種をさらに細かくすることが必要となり、みなし仕入率が複雑化するなどの問題が生じ得ます。

(3) さらに、軽減税率の適用により、**事業者の事務負担が増加すること**が考えられます。例えば、食料品に軽減税率を適用した場合、食料品を扱う事業者の売上又は仕入に標準税率品目と軽減税率品目が混在することになりますが、その仕分け、価格設定、価格表示などにかかる事務負担は相当大きくなる可能性があります。事業者がこうしたコストの増加を商品価格に転嫁すれば、消費者がコストを負担することになり、軽減税率による税負担の減少効果を減殺するおそれもあるとの指摘があります。

(4) 上記に加えて、軽減税率を採用した場合、税収が減少しますが、一定の税収を確保する観点から、他の税収で補う必要が生じ、いかにして追加的な税収を確保するかという問題が生じる可能性があります。

以上のように、軽減税率を導入するには様々な問題を克服する必要があります。

4. 軽減税率導入とインボイス制度

我が国の消費税法では、商品が生産・流通・販売される過程で、各段階の取引で消費税を課税して課税の累積が起きることを防ぐために、仕入税額を控除する仕組みが採られています(消費税法 30 条 1 項)。この仕入税額控除を行うために、現在は、請求書等保存方式が採られています。請求書等保存方式とは、帳簿の保存に加え、取引の相手方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するものですが(同法 30 条 7 項)、当該請求書等には税額の記載までは要求されておらず、かかる記載がない場合でも仕入税額控除が可能となっています。これは、単一税率の下では、個別の取引の税額が明示されていなくとも、税込支払対価額の 4/105 に相当する額を控除額とすることができるからです。

これに対して、軽減税率が導入され複数税率となると、単一税率とは異なり、個別の取引ごとに適用される税率が変化してくるため、取引ごとの税額が不明な場合は、仕入控除税額の計算を行うことが困難になります。そこで、仕入控除税額の計算を正確に行うために、EU 型のインボイス方式の導入が必要であるという意見が多くなっています。インボイス方式とは、課税事業者に対して税額別記の書類(インボイス)の発行を義務付ける方式のことです。

インボイス制度の導入に係る問題点としては、①事業者が免税事業者等から課税仕入を行うと、免税事業者等はインボイスを発行できないために仕入税額控除ができないことになり、免税事業者等が取引から排除されるおそれがあるという問題、②事業者が消費者から中古商品を仕入れる中古商品市場においては、消費者がインボイスを発行できないために仕入税額控除ができないことになり、事業者が営業形態の変更を余儀なくされるなどのおそれがあるという問題、③インボイスの発行・保管など、事業者の事務負担が増加するという問題などが指摘されています[4]。

もっとも、インボイス制度は、事業者間での適正な税額の転嫁を促進するなど幾つもの利点をもち、消費税制度の公平性・透明性を高めるものであるため、軽減税率の導入の問題とは切り離して、導入を検討する価値があるとの意見も多く見られます。

© Nishimura & Asahi 2013

5. 逆進性に対するその他の対応策：給付付き税額控除とプライバシーの問題

以上のとおり、軽減税率制度は多くの問題を抱えており、国際的な議論を見ても、軽減税率の導入を推奨する意見は大勢ではありません。例えば、ノーベル経済学賞受賞者であるジェームズ・マーリーズ氏を座長とする研究グループは 2010 年に英国で報告書「マーリーズ・レビュー」を公表し、税制改革の提言を行いましたが、軽減税率に対して否定的な見解を示しています。

そこで、消費税の逆進性を解消するための他の手段として、低所得者層に消費税相当額を還付するという給付付き税額控除の導入が提唱されることがあります。

しかし、この給付付き税額控除にも、いかにして低所得者層に対して的確な給付を行いつつ、不正受給を防ぐかといった問題などがあります。そして、低所得者層に対して的確な給付を行うため、納税者番号制度の導入が併せて主張されることがあります。納税者番号制度については、本年 3 月 1 日にはいわゆるマイナンバー法案について閣議決定がなされましたが、国民に番号を振る制度自体は、一度導入されると、税や社会保障分野以外の範囲に利用拡大され、プライバシー侵害など多くの弊害を生じるおそれがありますので、慎重な検討を求める意見も多く見られます。また、給付付き税額控除により給付を受ける資格を有する者が申告手続を怠っている場合に、現行法上、税務官庁には、職権で給付を受けさせるための行動を起こす権限がなく、こうした執行面での問題を克服する必要があります[5]。より根本的な問題として、給付付き税額控除は税制度と社会保障制度が絡む問題であるために、両制度の役割分担をどう考えるかという問題も生じ得ます。

6. 終わりに

本ニューズレターで検討したように、そもそも消費税の逆進性の程度自体を検証する必要があると思われますが、仮に深刻な逆進性が存在するとしても、軽減税率や給付付き税額控除で対処することには多くの課題があり、低所得者層への対策は、税政策だけではなく、社会保障政策又はその他の政策も考慮した全体的なバランスの中で検討すべきものであると考えられます。消費税法改正については商取引等に大きく影響を与える可能性が存在するため、今後の議論を注視していく必要があります。

以 上

---

1 逆進性の検証方法としては大きく 2 つの方法があります。1 つ目の方法は、(a)ある一時点のデータについて、低所得者層と高所得者層の、その時点での所得における消費税の負担割合を比較するというものです。2 つ目の方法は、(b)個人の生涯所得のデータを用いて低所得者層と高所得者層に分類した上で、生涯所得における消費税の負担割合を比較するというものです。一般には、以下の理由で、(b)の方法が望ましいとされています。まず、個人のライフサイクルを考えると、一般に、若年時は消費水準に比較して所得が低いために消費支出割合が大きくなりますが、壮年時になるにつれて所得が増加して消費支出割合は小さくなり、高齢時には所得が減少するものの貯蓄を取り崩して消費水準を維持すると考えられるため所得における消費支出割合は再び大きくなると考えられます。人口構成において各世代の人数が均等な場合は、ある一時点のデータを見たとしても、人口構成の影響を受けることは少ないと思われますが、現在のように少子高齢化が進んだ社会の下では、ある一時点のデータを見ると、高齢層の割合が大きいため、データが高齢層の影響を受けやすくなります。そうすると、高齢層は貯蓄はあるものの所得は少なく、しかも所得における消費支出割合が大きく消費税の負担割合も大きくなっているので、一見するとデータからは逆進性があるように見えます。しかし、高齢層は一般に貯蓄を多く保有しており、必ずしも皆が生活に困っているわけではないため、この状況は逆進性の問題が本来想定している状況とは異なります。また、上記のように個人のライフサイクルを見ると、所得における消費税の負担割合は変化するので、個人の生涯を通じて見た場合に、所得における消費税の負担割合の差異が大きくなければ「不公平」とはいえないと考えることもできます。このような理由から、上記(b)の方法によって検証することが望ましいと考えられています。これまでのデータによる検証を見ると、上記(b)の方法で検証したとしても、一定の逆進性が存在するようですが、不明な点も多く、今後、データの制約の問題等を克服して、より厳密な検証をすることが求められていると言えます(最近の実証分析については、例えば、橋本恭之「消費税の逆進性とその緩和策」会計検査研究 No.41(2010)35-53 頁を参照)。

2 軽減税率の問題点は、望月俊浩「消費税の複数税率化を巡る諸問題」税務大学校論叢 42 号(2003)179-267 頁。高田具視「食料品等に対する軽減税率の導入問題」税務大学校論叢 46 号(2004)151-266 頁を参照。

3 ここで挙げる 2 つの裁判例については、西山由美「EU 付加価値税の現状と課題－マーリーズ・レビューを踏まえて－」フィナンシャル・レビュー102 号(2011)146-165 頁を参照。

4 インボイス制度とその問題点については、例えば、脚注 2 記載の文献を参照。

5 この点については、藤谷武史「労働政策の手法としての給付付き税額控除」日本労働研究雑誌 No.605(2010)18-27 頁を参照。

当事務所は、旧興銀税務訴訟、東京都外形標準課税訴訟をはじめ、税務争訟・訴訟において多数の実績を上げ、現在も複数の移転価格案件、国際金融取引に関する大型税務訴訟等において、クライアントに助言しています。本ニューズレターは、当事務所に所属し、国内・国際取引に関わる税務訴訟・争訟・税務アドバイスに携わる弁護士・税理士から構成されるビジネス・タックス・ロー研究会により定期的に発行される予定です。当事務所のビジネス・タックス・ロー研究会は、当事務所の弁護士・税理士が、クライアントに対しより一層的確なサービスを提供できるよう、税務に関する最新の情報・ノウハウを共有・蓄積するとともに、ビジネス・ローに関する最新の情報を発信することを目的として活動しています。なお、本ニューズレターのバックナンバーは、http://www.jurists.co.jp/ja/topics/newsletter.html に掲載しておりますので、併せてご覧下さい。

（当事務所の連絡先） 東京都港区赤坂 1-12-32 アーク森ビル 〒107-6029
電話：03-5562-8500(代) FAX：03-5561-9711～9714
E-mail: info@jurists.co.jp URL: http://www.jurists.co.jp/ja/

© Nishimura & Asahi 2013