

## 論 説

# 消費税の複数税率制度

— その効果と問題点についての一考察 —

金井恵美子  
(税理士)

### 目 次

I はじめに	4 低所得者対策としての効果
II 消費税の位置づけ	5 価格引下げの効果
1 物品税から消費税へ	6 隠れた税負担を生じさせない効果
2 消費税による公平性の確保	V 軽減税率を導入した場合の問題点
3 税率構造に関する答申	1 減収によるさらなる標準税率引上げの必要性
III ヨーロッパ諸国の実態	2 執行コスト
1 研究機関からの報告	3 事業者に対する優遇措置
2 付加価値税の世界標準	4 事業者のリスク
3 付加価値税の効率性	5 事業者の事務負担
IV 軽減税率を導入した場合の効果	6 対象品目の選定
1 適時の救済としての効果	7 簡易課税制度
2 痛税感を緩和する効果	VI 軽減税率の導入という選択
3 逆進性を緩和する効果	VII おわりに

## I はじめに

「社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための消費税法の一部を改正する等の法律」（平成24年8月22日法律第68号、以下「税制抜本改革法」という。）7条は、「政府は、…税制に関する抜本的な改革及び関連する諸施策について、…具体化に向けてそれぞれ検討し、それぞれの結果に基づき速やかに必要な措置を講じなければならない。」と定め<sup>(1)</sup>、その1号において、消費税率の引上げにより負担が増す低所得者に配慮する観点から、

イ 総合合算制度、給付付き税額控除等の施策の導入

ロ 複数税率の導入

について、様々な角度から総合的に検討するものとした<sup>(2)</sup>。

両者は並列に扱われているが、具体的な検討が進められているのは、単一税率制度から複数税率制度への移行である。すなわち、法

(1) 平成27年度改正の付帯決議では、「税制抜本改革法第7条の規定に基づき、消費税率の引上げを踏まえて、低所得者に配慮する観点からの施策について検討し、その結果に基づき、必要な措置を講ずること」とされた。

律制定後、再び与党となった自由民主党、公明党は、平成25年度与党大綱<sup>(2)</sup>において、「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。」とした。翌年の平成26年度与党大綱<sup>(4)</sup>には、「消費税の軽減税率制度については、『社会保障と税の一体改革』の原点に立って必要な財源を確保しつつ、関係事業者を含む国民の理解を得た上で、税率10%時に導入する。」と記され、これを受けて、与党税制協議会は、広く国民の意見を聞きながら検討していくための資料として、平成26年6月5日、「消費税の軽減税率に関する検討について」（以下「検討資料」という。）を示した。

直近の平成27年度与党大綱<sup>(5)</sup>においては、「消費税の軽減税率制度については、関係事業者を含む国民の理解を得た上で、税率10%時に導入する。平成29年度からの導入を目指して、対象品目、区分経理、安定財源等について、早急に具体的な検討を進める。」とされ、平成27年1月26日、与党税制協議会の下

に消費税軽減税率制度検討委員会が設置された。

公明党は、消費増税に際して「痛税感を和らげる措置」として、消費税率10%への引上げと同時に複数税率制度に移行し、食料品などの税率を8%<sup>(6)</sup>に据え置くことを求めている。

本稿は、単一税率制度から複数税率制度へ移行することが、消費税率の引上げにより負担が増加する低所得者のための施策として望ましいものであるのか、という点について若干の考察を行うものである。

ところで、筆者は、税制抜本改革法で「複数税率」と呼んだものが、平成25年度与党大綱以後、「軽減税率制度」と呼び直されていることが、ことのほか気に掛かる。現状、割増税率を設定することは検討されていないので、「軽減税率制度」と呼んだ方が制度の内容をよりわかりやすく表現することになるのかもしれない。しかし、筆者は、「単一税率制度」に対する「複数税率制度」、「標準税率」（又は

(2) 民主党は、平成21年8月の選挙において308議席（現憲法下の選挙では過去最高の議席占有率）を獲得し、同年9月に民主党政権が誕生した。しかし、在日米軍基地の問題、震災への対応、経済対策の遅れ等の批判を浴びて、平成24年12月の衆議院選挙では大きく議席数を減らし、3年余りで再び自民・公明連立政権となった。「イ 総合合算制度、給付付き税額控除等の施策の導入」は、税制抜本改革法成立当時の与党であった民主党が当初法案に掲げた施策であり、「ロ 複数税率の導入」は、平成24年6月15日の民主党、自由民主党、公明の3党合意により加えられたものである。

(3) 平成25年度税制改正に当たっては、自由民主党と公明党が平成25年1月24日に公表した「平成25年度税制改正大綱」（平成25年度与党大綱）と平成25年1月29日に閣議決定された「平成25年度税制改正の大綱」とがある。平成25年度与党大綱は、「第一 平成25年度税制改正の基本的考え方」、

「第二 平成25年度税制改正の具体的内容」、「第三 検討事項」からなり、このうち、「第二 平成25年度税制改正の具体的内容」の部分が「平成25年度税制改正の大綱」として閣議決定された。軽減税率に関する記述は、平成25年度与党大綱の「第一 平成25年度税制改正の基本的考え方」に見られる。平成26年度改正、平成27年度改正においても同様である。

(4) 「平成26年度税制改正大綱」（自由民主党、公明党、平成25年12月12日）。

(5) 「平成27年度税制改正大綱」（自由民主党、公明党、平成26年12月30日）。

(6) 公明等の山口那津男代表は平成26年12月4日、「現実に機能している8%が実務的にも一つの基準になる」と語り、対象品目を現在の8%に据え置くことも選択肢との考えを示した（<http://www.asahi.com/articles/ASGD47CXZGD4UTFK016.html>（2015年3月29日確認））。

「普通税率」)に対する「軽減税率」という語を使用すべきではないかと考えている。それは、「軽減税率制度」には、「日常生活への配慮」とか、「消費生活に優しい」とか、「経済的弱者への思いやり」とか、そういったイメージを連想させる心地良い語感があると感じられるからである。意図したかどうかは別として、この言い換えが、制度に対する人々の期待感を煽り、その効果や影響についての冷静な議論の妨げになっているのではないかと考えている。

したがって、本稿では、文献を引用する場合及び混乱を避けるため特に必要があると認められる場合を除いて、標準税率よりも低く設定された税率を「軽減税率」といい、制度としては「複数税率」あるいは「複数税率制度」という語を使用することとする。

また、本稿でいう「消費税」は、税制改革法(昭和63年12月30日法律第107号)及び消費税法(昭和63年12月30日法律第108号)による「消費税」であり、特に示さない限り、一般概念としての「消費税」ではない。

## II 消費税の位置づけ

### 1 物品税から消費税へ

消費税前の物品税を中心とする個別間接税制度は、特定の物品やサービスの消費に負担を求めるものである。しかし、国民の消費態様の大きくかつ急激な変化に即応して的確に課税対象を選択しそれぞれに適切な税率を設定するということができず、税制の公平性、中立性の観点から問題が指摘されていた。いわゆる贅沢品に重く課税することにより間接税に累進課税の要素を求めるものであったが、うまく機能していなかったのである。そこで、

水平的公平を確保する観点から、すべての消費に広く薄く負担を求める一般消費税制度への転換が求められた。また、低い税率で多くの税収を確保する税収ポテンシャルの大きさが、個別消費税制度から一般消費税制度へ移行する力の源であったといえる<sup>(7)</sup>。税制改革法は、消費税創設の趣旨を「現行の個別間接税制度が直面している諸問題を根本的に解決し、税体系全体を通ずる税負担の公平を図るとともに、国民福祉の充実等に必要な歳入構造の安定化に資するため、消費に広く薄く負担を求める消費税を創設する。」(税制改革法10)としている。

消費税の逆進性については、消費税創設当時の答申は、「税制の所得再分配機能は、一つの税目のみを取り上げて議論すべきものではなく、税制全体をみて論じられるべき性質のものであり、また、社会保障制度等の施策が国民生活の様々な分野で整備されてきている今日においては、所得再分配機能は財政全体で判断すべきもの<sup>(8)</sup>とし、裁判所も、消費税は憲法14条の平等原則に違反するという納税者の訴えに対し、「所得の再分配等による実質的平等実現のための政策は、租税制度のみに限っても、所得税、住民税等を含めた全体の負担の中で検討されるべきであり、ひいては、各種社会保障等をも含めた総合的な施策によって実現されるべきものである。」<sup>(9)</sup>として、

(7) 物品税を中心とする間接税制度の問題点を指摘し、一般消費税の導入を示唆する主な答申に、「長期税制のあり方についての答申」(税制調査会、昭和46年8月)、「長期税制のあり方についての答申の審議の内容及び経過の説明(答申別冊)」(税制調査会、昭和46年8月)、「今後の税制のあり方についての答申」(税制調査会、昭和52年10月)、「税制の抜本的見直しについての答申」(税制調査会、昭和61年10月)。

答申の考え方を首肯した<sup>10)</sup>。

消費税は、所得税の再分配機能を踏まえ、あらゆる消費に税の負担を求めることにより税制全体のバランスに資することを目的に創設されたのである。

## 2 消費税による公平性の確保

### (1) 水平的公平

消費税は、原則としてすべての消費を課税の対象としており、すべての課税取引に一律の税率を適用する単一税率である。納税義務者である事業者や税の負担を予定する消費者の個別の事情には関係なく、すべての財とサービスに課税することを基本としており、したがって、制度は簡素であり、税務行政側と納税義務者側との両面でコストが少ないと評価される。また、商品の価格が同一であれば同一の負担額となるので、商品やサービスの価格に中立であり<sup>11)</sup>、消費に対する選択にバイ

アスを生じさせる要因とならない。「人びとの現実の支出額が、彼の支払能力を正確に表していると考えられるなら、消費税は支払能力にもとづく公平な税と考えられる。」<sup>12)</sup>のであり、水平的公平の要請に応えるものである<sup>13)</sup>。

また、所得税は垂直的公平の要請によく応えるが、暦年課税であるため、長期間安定的に所得を獲得する場合と、一時期に集中して所得を獲得する場合とでは、生涯の所得が同じであってもその税負担に差異が生じる。比例税にはこれを緩和する効果があると評価することもできる。

したがって消費税には、すべての消費に均一に課税するという性質によって暦年による累進課税を行う所得税の弱点を補い<sup>14)</sup>、税制全体の中で水平的公平、中立、簡素の要請に応えつつ多くの税収を確保するという機能を発揮することが期待される。むしろ、累進的でないという特徴をもつ租税であるからこそ、

(8) 「税制改革についての中間答申」(税制調査会、昭和63年4月)。平成6年6月の「税制改革についての答申」も、税制全体の中で、更には社会保障制度等を含めた財政全体との関連で判断していくべき問題であるとしている。

(9) 東京地判平2・3・26税資176-194。

(10) 消費税の創設を検討する過程においては、「大型間接税に対して、所得再分配効果が大きい既存の累進的所得税に加えて、なお累進性を要求する理由が、どこにあるのか。」(大川政三「増税をとりまく障壁」税理29巻9号6頁(1986年。))と主張された。

(11) 付加価値税は、最終消費者の段階で課税の公平を確保する。同一価格では同一税額という考えに根拠をおき、それゆえにECの租税となった(ジョルジュ・エグレ(荒木和夫訳)『付加価値税』(白水社、1985年)43頁。)

(12) 米原淳七郎＝矢野秀利『直接税対間接税』(有斐閣新書、1989年)46頁。井堀利宏氏も、「最終的に、人々の経済厚生、経済水準はその人がどの程

度豊かな消費生活を享受しているかで判断すべきである。したがって、消費水準はそれぞれの人の経済力をより正確に反映する指標といえる。そうした消費に比例税で課税するのは、水平的公平性の視点でもっとも公平な課税方法である。」としている(井堀利宏「複数税率の功罪—経済学の視点から」税研131号21頁(2007年。))。

(13) 「水平的公平」は、税負担の能力が等しい者には等しい負担を求めるものであり、「垂直的公平」は、税負担の能力に応じ、能力の大きい者にはより多くの負担を求めるものである(「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—」(税制調査会、平成12年7月))。「所得」ではなく「消費」を課税ベースとするという観点からは、消費税は公平な税であると評価することができるとする指摘は多い。たとえば、西野敏雄「租税における『弱者』の扱いについての一考察」国士館法学26号142頁(1994年)、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)47頁。

その存在に意味があり、その役割を果たすことができると考えられる<sup>14)</sup>。

## (2) 世代間の公平

消費税は、「世代間の公平に優れた税」であると評価されている<sup>15)</sup>。平成17年改正答申<sup>16)</sup>は、「消費税はあらゆる世代が公平に分ち合い、安定的な歳入構造を構築するうえで重要な税である。」として、税率引上げの必要性を指摘した。社会保障・税一体改革においても、「今後、少子高齢化により、現役世代が急なスピードで減っていく一方で、高齢者は増えていくため、現役世代など特定の者に負担が集中せず、若者から高齢者まで国民全体で広く負担する消費税が、高齢化社会における社会保障の財源にふさわしいと考えられます。」<sup>17)</sup>とされており、消費税率の引上げを改革の税制面における柱とするのは、消費税には、税収ポテンシャルが大きいという特徴とともに世代間の不公平を是正するという機能があるからである。

ただし、世代間の不公平を是正するためには、税制のみならず、公的年金制度をいかに

デザインするかという点が重要であろう。少子高齢化の中で、社会保険料の負担は若い世代ほど大きく、世代間の受益と負担の収支の差は歴然としている。社会保障制度において若者が搾取される状態を放置しておいて、世代間の公平に資するために消費税の税率を引き上げるといのであれば、それは詭弁と批判されよう。

短期的にみても、公的年金の年金額は、物価・賃金の変動に応じて年度ごとに改定される物価スライド制を採用しており<sup>18)</sup>、消費税率の引上げによる物価上昇はこれに反映され、年金受給者の消費税率引上げによる負担増は、他に比べて相当程度減殺される。年金給付額の増加は現役世代の保険料負担を増加させる。現行の物価スライド制においては、消費税の税率を引き上げることによって世代間の不公平を是正することは難しい。また、公的年金の給付額は、現役時代の報酬に対し比例的に算出されるから、給与水準が高く生涯所得が大きい者ほど多額の給付を受けることになる。年金受給額の水準が高い者ほど物価スライドによる減殺効果の恩恵を受ける。公的年金制

14) 「公平の尺度として、所得と消費（ないし支出）のいずれが適切であるかは、租税思想史ないし経済思想史の大問題であったが、新しい角度からの検討がもたらされており、その背後には現行の直接税とくに所得税に多くの抜け穴ができ、公平性が薄れてきているという事情がある。」（佐藤進『付加価値税論』（税務経理協会、昭和52年）170頁。）

15) 「所得税に伴う執行上のいろいろな問題から考えて、所得（税務当局に判明しているという意味での所得）だけにあまりにウエイトを置いて個人の税負担をきめることはかえって弊害を生じるので、たとえば消費という形であられる個人の担税力にも着目して、これにも応分の負担を求めることにより個人の負担を求める基準を多角化し、全体としてより公正な課税を実現すべきであると

の考え方が、最近では、かなり強くなっているように見受けられる。」（木下和夫『付加価値税』（財経詳報社、昭和51年）29頁。）

16) 税制調査会・前掲注13)。

17) 「平成17年度の税制改正に関する答申」（税制調査会、平成16年11月）。

18) 『明日の安心 社会保障と税の一体改革を考える』（内閣官房、平成24年）17頁。

19) 平成27年度の改定率は、賃金上昇率（2.3%、物価上昇率2.7%より賃金上昇率のほうが小さいため賃金上昇率による）に特例水準の解消（マイナス0.5%）及び現役世代人口の減少等を考慮したマイクロ経済スライド（マイナス0.9%）をあわせ、0.9%となる。

度は、激しい逆進性をもつが、物価スライドはさらにこれを助長するものである<sup>20)</sup>。

### 3 税率構造に関する答申

税制調査会の答申は、消費税の税率構造について累次の検討を行い、一貫して単一税率制度を維持すべきであるとしてきた。

#### (1) 消費税創設期

消費税が創設された平成元年の11月には、税制調査会に設置された消費税フォローアップ小委員会が、消費税の見直しに関する中間報告<sup>21)</sup>を公表している。中間報告は、「3%の低い水準で税率を一本化した現行消費税の基本的仕組みについては、制度の公平性や簡素化の趣旨及び売上税の際の議論を踏まえた妥当な選択であったと判断される」として、EUの付加価値税が複数税率制度としているのに対し、日本の消費税が単一税率を選択したことを評価している。この報告を受け、税制調査会は、答申<sup>22)</sup>に単一税率を基本とする仕組みを妥当なものとして記した。

#### (2) 平成5年、平成6年

平成5年の答申<sup>23)</sup>は、「税率構造については、制度の簡素化を図り、経済活動への中立性を確保する観点からは、単一税率を基本として

検討が行われることが望ましい。」とし、特に軽減税率については、納税義務者の事務負担をはじめとする社会経済的コスト等を考慮すれば、経済的合理性に反しており、適当でないとした。

平成6年中期答申<sup>24)</sup>は、複数税率制度の導入については、①国民の消費態様が多様化している今日、対象品目を客観的な基準により選択することは困難である、②対象品目とそれ以外の品目の価格に異なる影響を与えることとなる、③納税義務者の事務負担をはじめ、国民全体で膨大な社会的・経済的コストを払うこととなる、等の問題があり、一般的に公平・中立・簡素といった観点からみた消費税の特長を損なうおそれがあると指摘し、「税率の引上げ後においても、単一税率を維持すべきである。」とした。また、「軽減税率を設ける場合には、これによる減収分を補うため、標準税率の引上げ幅を大きくしなければならぬことにも留意する必要がある。」とし、さらに、ゼロ税率の設定については、「広く消費に負担を求めるといふ消費税の趣旨に反すること、課税ベースを著しく浸食すること、納税コスト・徴税コストを膨大にすること、事業者や消費者の間に新たな不公平感を惹起すること等から、その採用は認め難い。」とした。

20) 公的年金の物価スライドと消費税増税との関係については、八塩裕之「公的年金の『物価スライド』と消費税—少子高齢化のもとで困窮世帯の負担をどう軽減するか—」会計検査研究45号55頁(2012年)。木下和夫ほか監修『消費課税の理論と課題〔改訂版〕』(税務経理協会、平成12年)15頁〔宮島洋〕は、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指摘している。

21) 「実務状況フォローアップ小委員会中間報告」(税制調査会消費税フォローアップ小委員会、平成元年11月)。

22) 「平成2年度の税制改正に関する答申」(税制調査会、平成元年12月)。

23) 「今後の税制のあり方についての答申—『公正で活力ある高齢化社会』を目指して—」(税制調査会、平成5年11月)。

24) 「税制改革についての答申」税制調査会・前掲注(8)。

## (3) 平成12年

平成12年7月の中期答申<sup>25)</sup>は、税制の機能を21世紀にふさわしいものに改革していくため、今後の税制改革論議が国民参加の下に行われることを期待して公表されたものである。ここでは、「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は極めて困難です。実際、食料品などに対する軽減税率が採られている国においては、食料品などの種類、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ます。」とされ、軽減税率を設けるべきか否かという問題は、「その時点における消費税率の水準の下で、個人所得課税などを含めた税制全体、ひいては社会保障制度などをはじめとする財政全体を通じて見てもなお、何らかの政策的配慮が必要かどうかという観点から検討し、その上で、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すが、ヨーロッパ諸国並みとは言えない税率水準の下では、極力、単一税率の長所が維持されることが望ましいと考えます。」とされている。

## (4) 平成14年, 平成15年, 平成17年

平成14年の答申<sup>26)</sup>は、「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確保の観点から極力単一税率が望ましい。仮に、将来、消費税率の水準がヨーロッパ諸国並み

である二桁税率となった場合には、所得に対する逆進性を緩和する観点から、食料品等に対する軽減税率の採用が検討課題となる。」とした。平成15年の答申<sup>27)</sup>にも同様に記述されている。

平成17年度改正答申<sup>28)</sup>も、税率構造について大きな変化は見られない。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のは、消費税率の水準が「欧州諸国並みである二桁税率」になった場合であり、低所得者層に対する配慮については、税制全体や歳出面を含めた財政全体の中で十分な議論が必要であるとしている。

当時のEU主要国の標準税率は、イギリス17.5% (平成26年1月現在, 20%), ドイツ16% (同, 19%), フランス19.6% (同, 20%), イタリア20% (同, 22%), スウェーデン25% (同, 25%), デンマーク25% (同, 25%)<sup>29)</sup>であり、これらの答申が言う「ヨーロッパ諸国並みである二桁税率」とは、20%に迫る水準ということになる。

## (5) 平成19年

平成19年の中期答申<sup>30)</sup>は、食料品等に軽減税率を適用してもその再分配政策としての効果は乏しいこと、減収により標準税率を引き上げる必要が生じることを指摘して、これまでの答申と同様に、「極力単一税率が望ましい。」とし、さらには、「消費税の税率構造のあり方については、高い税率水準の下で複数税率を

25) 税制調査会・前掲注13。

26) 「あるべき税制の構築に向けた基本方針」(税制調査会, 平成14年6月)。

27) 「少子・高齢社会における税制のあり方」(税制調査会, 平成15年6月)。

28) 税制調査会・前掲注17。

29) 財務省「諸外国における付加価値税の標準税率の推移」([http://www.mof.go.jp/tax\\_policy/summary/consumption/103.htm](http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/consumption/103.htm) (2015年3月29日確認))。

30) 「抜本的な税制改革に向けた基本的考え方」(税制調査会, 平成19年11月)。

採用しているヨーロッパ諸国の実態も参考にしつつ、引き続き検討を深めるべきである。」とした。

この答申は、平成18年9月に任期満了で小泉首相が退任した後に公表されたものである。小泉首相は、「私の任期中は消費税を上げない」<sup>(31)</sup>と公約していた。その小泉政権が終了して1年が経過し、財政再建のための消費税率引上げの議論が緊迫した現実性を増す中で、答申は、複数税率制度の検討にあたっては、ヨーロッパ諸国の教訓に学ぶべきことを指摘したのである。

### Ⅲ ヨーロッパ諸国の実態

答申が参考にするべきとした「高い税率水準の下で複数税率を採用しているヨーロッパ諸国の実態」とは、どのようなものか。

#### 1 研究機関からの報告

1981年、ブルッキングズ研究所のヘンリー・J・アロン<sup>(32)</sup>は、ヨーロッパ6か国の実例からの教訓として、「複数税率を適用することで、付加価値税の税負担をもっと適切に分配しようとするれば、付加価値税の実施および順守は必ず複雑になり、単一税率がもたらす中立性と利点の双方が消えてしまう。個人の

条件や支払い能力の測定に基づいた還付される控除によっても同じ目的を達することができる。」<sup>(33)</sup>、「会議出席者は、複数税率や特に免除を用いると、実施および納税順守の問題が複雑になり、消費は歪められて、経済効率の促進は望めないという点で意見が一致した。会議出席者の多くが、この欠陥は逆進性の緩和による利点以上に深刻であるという意見であった。さらに、分配上の目的は、その他の手段、つまりよく知られた所得税と直接移転とによって達成すべきであるとした。」<sup>(34)</sup>と報告している。

フランスでは、1982年のEgretに、「複数の税率ではなくて14%の1本の税率の付加価値税がそれほど不公正でなく、簡素さの利点から望ましい」という意見が見られる<sup>(35)</sup>。

2010年に公表されたマーリーズ・レビュー<sup>(36)</sup>は、軽減税率の理論的な根拠が明確ではないことを指摘し、税務行政的観点から、「イギリスの付加価値税の軽減税率は、費用がかかり、非効率であり」、再分配の観点から、「再分配は、効果的な累進的直接税（複数形）と諸手当にまかせることができ、それは、人々の総支出あるいは所得あるいは富に基づいてより正確に行う事が出来る。個別的消費財で消費者の能力やニーズを語り得ないので、（複

(31) 平成17年3月2日第162回国会財政金融委員会第9号会議録。

(32) ブルッキングズ研究所は、1980年に租税専門家を招いて会議を開き、翌年、その会議に提出されたヨーロッパ6か国の実例に関する論文を公表した。その編集にあたったヘンリー・J・アロンは、会議での討論に基づき「序章」を記している。

(33) ヘンリー・J・アロン編（塩崎潤訳）『付加価値税—ヨーロッパからの教訓—』（今日社、昭和161年）6頁。

(34) アロン編（塩崎潤訳）・前掲注(33)8頁。

(35) 矢野秀利「消費税の政治経済学第18回軽減税率の適用とその問題点—フランスの事例からみる—」税経通信68巻4号15頁（2013年）。

(36) 「Value Added Tax and Excises」(Ian Crawford, Michael Keen, and Stephen Smith)。ノーベル経済学者ジェームズ・マーリーズ卿を座長とする民間シンクタンクInstitute for Fiscal Studiesの研究グループによって行われたイギリス政府への税制改革の提言レポート。所得課税から消費課税への転換を求めた初の本格的な提言であるミード報告（1978年）の後継と位置付けられる。



数税率制という) 差別的間接税は、我々の望む再分配を達成しえない」としている<sup>37)</sup>。

平成23年5月の社会保障改革に関する集中検討会議においては、EUの付加価値税について研究機関等が公表した資料の概要が報告されている<sup>38)</sup>。その中でも、複数税率制度についてのコメントは多く、マーリーズ・レビューのほか、IMF、欧州委員会、OECDのいずれもが、複数税率制度に否定的な見解を示している。

平成16年9月の税制調査会海外調査報告では、「ノルウェー、スウェーデンの政府関係者、経済団体等のいずれも、軽減税率の設定は、税負担の公平性を歪めるとともに、対象品目の合理的な決定は困難であるといった問題点を指摘していた。軽減税率の対象となる品目・サービスの選定は明確な基準に基づいたものではなく、利害関係者間の調整により決定されたものとのことであった。」とされている。

## 2 付加価値税の世界標準

公明党のホームページには、「軽減税率導入は世界の趨勢」と題して、「EU主要国では、食料品や水道、新聞、国内旅客輸送などが軽減税率の対象に設定されています。軽減税率は欧州で実績のある制度であり、日本におい

ても十分に実行可能なものです。」<sup>39)</sup>と説明されている<sup>40)</sup>。

フランス、ドイツ、イギリス等の付加価値税は、その始まりから複数税率制度を採用している。ただし、それは、逆進性の緩和、あるいは低所得者のための施策というよりは、付加価値税の前身が取引高税であることに由来するところが大きい<sup>41)</sup>。EUにおいては、付加価値税の基本的な枠組みは、1977年のEEC第6次指令によるのであり、この第6次指令を受けての1992年の指令、その後の2006年指令が付加価値税率を規定している。その骨子は次のとおりである<sup>42)</sup>。

- ① 1996年12月31日までに加盟国は普通税率(標準税率)を15%以上とする。
- ② 加盟国は1つないしは2つの軽減税率を設けることができる。軽減税率は5%以上としなければならない。

EUにおいては、価格競争の点からも、軽減税率を導入せざるを得ない事情がある。たとえばデンマークは、EUにあって、唯一、単一税率制度をとる国であるが<sup>43)</sup>、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い<sup>44)</sup>。

このように、理由はともかくとして複数税

37) 藤原一哉「マーリーズ・レビューの世界その1」商学論叢81巻4号200頁(2013年)。

38) 社会保障改革に関する集中検討会議第9回(平成23年5月30日)資料3-7。

39) <https://www.komei.or.jp/morEUunderstand/keigenzeiritsu.html>(2015年3月29日確認)。

40) 藤田晴「単一税率が是か、複数税率が是か」税経通信44巻8号66頁(1989年)は、EU諸国との調和を重視しなければならないとしている。

41) 井藤丈嗣「消費税の軽減税率をめぐる議論と問

題点(上)」税理57巻12号145頁(2014年)。

42) 矢野秀利ほか『消費税軽減税率の検証』(清文社、2014年)151頁[矢野秀利]。

43) ただし、新聞については0%税率を適用する。デンマーク税務省、財務省のヒアリングによれば、デンマークが単一税率を維持する理由は、「付加価値税の逆進性の緩和は、所得税の累進税率表の適用で十分と考えている」からであると説明されている(橋本恭之「消費税の逆進性とその緩和策」会計検査研究41号35頁(2010年))。

率はヨーロッパの常識である。しかし、後発の国々では単一税率制度を採用している場合が多く、2006年の時点で、単一税率採用国が51%、複数税率採用国は49%である<sup>44)</sup>。マーリーズ・レビューは、「他国はEUの経験からEUが学ばなかった教訓を学んでいるようだ。」<sup>46)</sup>としており、複数税率による制度の歪みに苦慮する付加価値税第一世代の国の研究者が、単一税率を選択した第二世代の付加価値税を高く評価していることが分かる。

### 3 付加価値税の効率性

付加価値税の効率性<sup>47)</sup>を示す指標に、OECDが2008年の「Consumption Tax Trends」から用いているVRR (VAT Revenue Ratio)がある。また、2006年の「Consumption Tax Trends」においては、C-効率性 (C-efficiency ratio) が示されている。国ごとのVRRとC-効率性は、ほぼ同じ水準を示しており、複数税率の国は数値が低く、高い数値を示す単一税

率の国に比べて効率が悪い。単一税率であり、非課税のほとんどないニュージーランドの効率性は世界で1位であり、マーリーズ・レビューに対するコメント報告書<sup>48)</sup>の中では、「オーストラリアとニュージーランドの導入しているGST (goods and service tax)<sup>49)</sup>は、あらゆる税・サービスを対象とし、例外なく課税する一方、低所得者対策として効果の高い給付付き税額控除等で行っているが、このような税制は、欧州型VATを進化させ改善したものである」という認識を示し、今後他国も参考にすべきと指摘している<sup>50)</sup>。

IMFスタッフは、平成19年5月の税制調査会におけるプレゼンテーションで、日本は単一税率とC-効率性が高いという特徴を有する「最も良くデザインされた付加価値税制をもっている」と評価しており<sup>51)</sup>、平成23年の財務省財政制度分科会会議のプレゼンテーションにおいても、そのような評価を基礎として、消費税率の引上げが財政健全化のための有力

44) 井堀・前掲注12)24頁。

45) 一高龍司「消費課税の世界的潮流」租税法研究34号43頁(2006年)。

46) 前掲注38)。

47) 「租税制度は、公平や中立性の要請に適合するのみでなく、同時に効率 (efficiency) および簡素 (simplicity) の要請にも適合しなければならない。」(金子宏『租税法〔第19版〕』(弘文堂、2014年)82頁)。<sup>48)</sup>具体的なVRRの数値は、前掲注38)、C-効率性の数値は、森信茂樹「消費税をめぐる諸課題 軽減税率、インボイス」租税研究767号126頁(2013年)。

48) 「マーリーズ・レビューにおけるValue-Added Tax and Excisesの部分は、Ian Crawford, Micheal Keen, Stephen Smithの3人(以下CKS)の学者が書いた“Value-Added Tax and Excises”というメインレポートに対して、Richard Birds氏とIan Dickson, David Whiteの3人の学者がそれぞれコメント(レポートは2本)するという体裁をとっ

ている。」(森信茂樹ほか『マーリーズ・レビュー研究会報告書』(企業活力研究所、平成22年)166頁〔森信茂樹〕)。

49) 付加価値税は、Value Added Taxを略してVATと表記するが、ニュージーランドでは、第一世代のVATと明確に区別するために、財貨サービス税 Goods and Services Taxとし、GSTと略している。ニュージーランドの消費税制度については、鎌倉治子『諸外国の付加価値税(2008年版)』(国立国会図書館調査及び立法考査局、2008年)39頁、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161頁(2011年)、ニュージーランドが単一税率を選択した経緯については、渡辺智之「単一税率国における導入根拠と低所得者対策の現状—ニュージーランド」税研176号48頁(2014年)に詳しい。

50) 森信ほか・前掲注48)174頁〔森信茂樹〕。

な選択肢であるとしている<sup>52)</sup>。

#### IV 軽減税率を導入した場合の効果

消費税は、最低生計費に手を出す税であることを織り込んだ上で、大いにその特徴を発揮することを期待されて用いられた税制全体の中のパーツである。果たすべき役割を支える公平、中立、簡素という特徴は、単一税率であることによってもたらされるのであり、複数税率制度に移行すればその特徴の多くが失われることとなる。軽減税率の導入は、その犠牲に優る必要と効果が存在しなければ容認されないと考えるべきであろう。

消費税の税率引上げの議論は、政治に大きな影響を与え続け、その実行には立法者と国民双方に相当の勇気と覚悟が必要であった。それにもかかわらず、税制抜本改革法が成立したのは、巨額の財政赤字を修復するための税収確保に迫られたからであり、そのような中、低所得者対策は、最小限のコストで最大限のパフォーマンスを期待することができる施策によらなければならない。

多くの場合、軽減税率をもつ国の標準税率は20%あるいはそれを超える。世界ではおよそ150の国が付加価値税を導入しているが、そのうち標準税率が10%程度の水準で食料品に軽減税率を適用する国は、スイス、カナダ、オーストラリアなどごくわずかではない。この稀有な選択を行おうとする理由は何か。

#### 1 適時の救済としての効果

低所得者の負担の緩和を直接給付の措置によって行うとすれば、正確な所得を把握して事後的に手当てすることになるが、軽減税率による場合は、支出の時点で財布から出ていく金額が少なくて済み、低所得者の家計に最もタイムリーな救済措置となる。税制調査会の会議では、岡村忠生委員が、「制度的な問題としては、むしろ貧困対策、一番貧しい人たちについてどう考えるかという問題だと思えます。消費税は、今、必要なときに税負担が生じます。これに対して、給付になると、例えば、年間所得を見る必要が出てくるので、どうしても時期が遅れます。現状、税と社会保障の一体改革でも、タイミングの問題が制度的には非常に大きいと思えます。」<sup>53)</sup>と指摘している。適時の救済という観点から、軽減税率に勝るものをみつけるのは困難であろう。

#### 2 痛税感を緩和する効果

軽減税率の大きなメリットは、消費者が税負担を軽減されていることを実感しやすいことである。公明党の重点政策には、「課税の公平性を維持し、増税による“痛税感”を和らげるとともに、消費税率引き上げに対して幅広く国民の理解を得るためには、軽減税率の導入が不可欠であると考えます。」<sup>54)</sup>と示されている。

51) 税制調査会第10回企画会合・第5回調査分析部会合同会議(平成19年5月17日)政府税制調査会に対するIMFスタッフによるプレゼンテーション資料「グローバル化する経済の中での税制の課題(仮訳)」21頁。

52) 平成23年9月8日財務省財政制度分科会議事録。

53) 平成26年6月11日第9回税制調査会会議事録。

54) 「2014衆院選重点政策」(公明党平成26年11月27日公表)(平成26年12月14日衆議院選挙)。「検討資料」も、対象分野は、「生活必需品にかかる消費税負担を軽減し、かつ、購入頻度の高さによる痛税感を緩和するとの観点」から絞り込むべきとしている。

軽減税率は、消費課税の枠内で、消費税の逆進性を考慮し、低所得者に配慮した施策が講じられていることを目に見える形で示すものである。軽減税率が存在することで、消費税に対する抵抗感がやわらげられ、標準税率の引上げが政策しやすくなる<sup>55)</sup>。軽減税率がもたらす明確な長所といえるであろう。

現に、軽減税率に対する消費者の支持は高い。平成24年4月30日に報道された産経新聞社とFNNの合同世論調査では、税率の引上げについて、反対が48.6%と賛成の44.7%を上回り、82.0%が食料品や生活必需品についての軽減税率の創設を求めた。また、日本新聞協会が平成25年1月に公表した調査では、生活必需品を対象とする軽減税率について、62.3%が「導入すべきだ」、21.7%が「どちらかという」と導入した方がいい」と回答している<sup>56)</sup>。平成26年8月に時事通信が行った世論調査でも、消費税率10%への引上げに「反対」が52.6%、「どちらかという」と反対」が22.2%、「賛成」は7.5%、「どちらかという」と賛成」は15.1%で、軽減税率については、80.9%が10%への引上げ時に導入すべきだと答えた。

これらの結果がもつ政治的なインパクトは大きい。消費税率の引上げは軽減税率の導入とセットでなければなし得ないとの政策的判断を迫るものであろう。増税の決断という政

治的ダメージは相当に大きいですが、軽減税率は消費者の不満を吸収する緩衝材となる。

ただし、現在検討されているのは、軽減税率8%である。これでは痛税感の緩和という効果は小さく、かえって、名ばかりの手当てという不信感が醸成される恐れがある<sup>57)</sup>。

### 3 逆進性を緩和する効果

逆進性緩和策として軽減税率を導入した場合にどの程度の効果があるか研究した文献は多い。橋本恭之氏によれば、10%の単一税率で課税した場合に所得の第1・十分位の負担率は7.6%で、食料品に軽減税率を適用した場合には6.3%に低下する。ただし負担の軽減はすべての所得層に及ぶから、第10・五分位の負担率は5.4%から4.6%に、第10・十分位の負担率も3.2%から2.8%に低下する。そして、各層の負担率の軽減度合いをグラフに示すと、その曲線はおおむね平行移動し、軽減税率の適用による逆進性緩和の効果は極めて小さいと分析している<sup>58)</sup>。また、森信茂樹氏は、生鮮食料品の税率を3%軽減した場合の軽減の度合いをグラフに示しているが、この場合にはほぼ平行移動するだけで逆進性を解消はないに等しい<sup>59)</sup>。

この逆進性緩和の「効果の低さ」は、軽減税率導入の推進力を加速させる。税制抜本改

55) 「軽減税率が設定されているので、人々の抵抗感は弱まり、標準税率の操作を伸縮的に運用できる」(矢野・前掲注35)14頁)。同稿に掲げられた「フランスの付加価値税率の推移」では、1989年以後、軽減税率及び超軽減税率は固定され、中間税率、標準税率、割増税率に変化がみられる。

56) 調査は、全国の満20歳以上の男女4,000人を対象に個別面接調査(オムニバス)で実施され、回収率は30.3%であった。

57) 多田雄司「消費税の軽減税率の適用について—

東京税理士会会長諮問に対する調査研究部、日本税務会計学会の答申に基づいて検討する—」租税研究779号203頁(2014年)は、軽減税率を8%とした場合には、割安感を感じるかどうか疑問があると指摘している。

58) 橋本恭之「逆進性対策の再検討」税研167号56頁(2013年)。

59) 森信茂樹「軽減税率、給付付き税額控除とインボイス」租税研究767号22頁(2014年)。

革法7条1号ハに従って実施された簡素な給付措置は、住民税の非課税世帯を対象としているが、この所得層は全世帯の10%程度であるから、それ以外の90%の世帯はなんらの恩恵に与ることがない。世論に問えば、低所得者対策としての効果が低くすべての世帯の負担が軽減される軽減税率が、10対1の大差で支持されることになる。

#### 4 低所得者対策としての効果

消費税は、低所得者から最低限の生活水準を維持するために必要な所得を奪う。軽減税率の導入は、低所得者の生活を守るための施策として効果を発揮するだろうか。

家計支出全体に占める食料品費支出の割合は低所得者ほど高くなり、食料品への軽減税

率の適用は、低所得者対策として有効であるように考えられる。しかし、消費の量は、低所得者よりも高所得者の方が多く、負担軽減の絶対額は高所得者の方が大きくなる。

年間収入五分位・十分位階級別家計収支（総世帯）—2014年—によれば、第1・五分位階級の家計（年間収入244万円以下）において、食料に支出される額は、年間で423,120円であり、食料品全体に標準税率に対し5%の軽減税率を設定した場合に軽減される税負担は、21,156円となる。他方、第5・五分位階級の家計（年間収入737万円超）における税負担軽減額は、51,373円である。2%軽減した場合の負担軽減額は、第1・五分位階級において8,462円、第5・五分位階級において20,549円となる（図表1）。

【図表1 食料品に軽減税率を適用した場合の負担軽減額（総世帯）】

区 分	第Ⅰ階級	第Ⅱ階級	第Ⅲ階級	第Ⅳ階級	第Ⅴ階級
	～244万円	244～360万円	360～504万円	504～737万円	737万円～
食料費支出額（年）	423,120円	617,784円	722,532円	825,444円	1,027,464円
上記に対する5%相当額	21,156円	30,889円	36,127円	41,272円	51,373円
上記に対する2%相当額	8,462円	12,356円	14,451円	16,509円	20,549円

（「総務省家計調査報告（家計収支編）総務省統計局」を基に作成。）

食料品に対する軽減税率の導入は、低所得者世帯に比べて倍額を超える恩恵を高所得者に与える。軽減税率によって負担額が減るということは、その金額の補助金を受け取ることと等しいのであり、低所得者よりも高所得者の方が多くの補助金を受け取る事実は見逃せるものではない。消費税率8%への引上げに伴って実施された簡素な給付措置のための予算は、3,300億円であった。これに代えて飲食料品全般に5%の軽減税率を適用した場合

に減少する税収はおよそ2兆円である<sup>60</sup>。この差額が救済されるべき人以外への補助金ということになる。

#### 5 価格引下げの効果

上述の4つの効果は、軽減税率の適用が商

<sup>60</sup> 「検討資料」は、食料品に軽減税率を適用した場合の減収額を1%当たり6,600億円としている（59頁図表2参照）。その3%相当額は、およそ2兆円になる。

品の販売価額に確実に反映され、消費者の支出額が減少することを前提としている。しかし、そもそも、その前提には疑問がある。

消費税は、適正な転嫁を行うことによって消費者が税額を負担することを予定している（税制改革法11）が、消費者への転嫁を義務づけたり、事業者に転嫁請求権を認めたりする明文の規定は存在せず<sup>61)</sup>、現実には価格に上乗せできる場合もあり、できない場合もある<sup>62)</sup>。税負担の転嫁は、市場における価格決定の仕組みに左右されるのである。したがって、軽減税率の適用が商品価額に連動するとは限らない。

たとえば、ドイツではテイクアウトとイートインでは税率が異なるが、マクドナルドは、両者を同じ価格に設定している<sup>63)</sup>。また、ノルウェーでは、原則として「すべての食料品」に標準税率よりも10%軽減する税率が適用されるが、軽減税率を導入した2001年の食料品価格は8%程度しか低下していない<sup>64)</sup>。イギリスの大手小売業者や会計事務所によれば、標準税率の引上げに際して0%の税率が適用されている商品が全くその影響を受けなかったかということ、価格戦略上、価格を引き上げたものもあるという<sup>65)</sup>。我々の経験でいえば、平成26年4月の価格改定である。税率は5%から8%に引き上げられたが、すべての商品の販売価額が3%相当額改訂されたわけではない。

企業は、コストや商品の成長時期、市場の

動向、競合状況などを要素に、利幅と販売数量による企業全体としての利益を確保することができる価格設定を行う。売れ筋商品の価格は高く、育成期の商品の価格は低く設定するなどの工夫も行われる。たとえば、軽減税率の適用によって需要が増加した商品の本体価格を100円から105円に改定し、標準税率が適用される商品の本体価格を100円から95円に改定するといったことも行われよう。食料品の税率を低く設定しても、その分だけ食料品が安くなるかどうかはわからない。企業が取り扱う他の品目の値下げにつながる可能性もあるのである。

8割を超える人が軽減税率の導入に賛成するのは、軽減税率が適用される品目を購入することで、消費増税による「損害」をある程度回避することができると考えているからであろう。しかし、たとえ消費者が、できる限り軽減税率が適用される品目を選択して購入するといった行動をとったとしても、それで軽減税率の恩恵に与ることができるわけではない。軽減税率の対象品目選ばれた商品は、その表示によって安く提供されているように見えているだけかもしれないからである。

## 6 隠れた税負担を生じさせない効果

現行法は、国内取引について13項目の非課税を持つ（消法6①）。非課税の取扱いは、「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

(61) 田中治「『高齢化・不平等化』社会と税制改革」法律時報67巻3号16頁（1995年）。たとえ存在しても、それは価格決定の過程で吸収され、実質的に行使可能な権利とはならないであろう。

(62) 斎藤貴男＝湖東京至『税が悪魔になるとき』（新日本出版、2013年）112頁〔湖東発言〕。

(63) 森信・前掲注(59)20頁。

(64) 井堀・前掲注(12)24頁。

(65) 五十嵐文彦「イギリス税制視察の報告～付加価値税制の現状と改革への挑戦～」ファイナンス19頁（2012年）。

経済取引を歪めること等により、消費税の『中立性』や『簡索性』を大きく損なうことにつながる。特に、転々流通する物品を非課税とする場合には、その影響は見逃し難いほど大きくなるものと考えられる。<sup>66)</sup>と評価される。非課税資産の譲渡等に要した課税仕入れは控除の対象とすることができないから、仕入税額控除のチェーンは切断され、価格に潜り込む隠れた税負担となる<sup>67)</sup>。

しかし、軽減税率の場合は、軽減税率が適用された課税資産の譲渡等についてそれに対応する仕入税額の控除を制限するものではないので、隠れた税負担が生じない。

## V 軽減税率を導入した場合の問題点

平成26年6月11日の税制調査会会議においては、ほとんどの委員、特別委員が、軽減税率の導入に反対する発言をしている<sup>68)</sup>。また、平成26年12月30日の27年度与党大綱の公表を受け、同日、日本商工会議所の三村会頭は「導入すべきでない。」<sup>69)</sup>、日本経済団体連合会の

榊原会長は「慎重に検討することが必要」<sup>70)</sup>とコメントした。その理由を考えてみよう。

### 1 減収によるさらなる標準税率引上げの必要性

消費税率の引上げと軽減税率の導入とは、政策論として矛盾する。軽減税率は、税率の引上げにより増加するはずの税収を侵食し、標準税率をより高く引き上げる必要を生じさせる<sup>71)</sup>。

「検討資料」には、減収額の消費税率換算が示されている(59頁図表2参照)。全ての食料品に5%の軽減率を適用した場合には、その減収分を埋めるために、標準税率を11.7%<sup>72)</sup>に設定する必要がある。標準税率を10%に据え置いた場合の税収は、単一税率で8.3%とした場合に等しい。これでは、何のために税率を引き上げるのかということになる。また、標準税率を10%、食料品の軽減税率を8%とした場合に得られる税収の規模は単一税率に換算して9.3%である。

66) 税制調査会・前掲注23。

67) マーリーズ・レビューによれば、「非課税は、仕入税額控除の鎖(Chain)が断ち切られるので、税の累積を招き、歪み(例：非課税の公的機関と課税の民間事業者の間の競争条件の格差)を生じさせる。また、仕入税額を課税売上げと非課税売上げに振り分けるという新たな事務コストを事業者を生じさせる。」(前掲注68)「参考資料【資料3-6 関連】」8頁)。知念裕『付加価値税の理論と実際』(税務経理協会、平成7年)11頁は、隠れた税負担の望ましくない経済効果を指摘する。「医療、教育、介護、社会福祉等は、消費者に税の負担を求めることが難しいため、政策的な配慮から非課税とされた。ただし、これに対応する課税仕入れ等は仕入税額控除の対象とならないから、非課税は、消費税の負担を解消するものではなく、転嫁の流れを切断して消費者から事業者に負担を付け

替えるものである。」(金井恵美子「『95%ルール』の実務上の課題」税研167号36頁(2013年)。

68) 前掲注63)。ただし、現税制調査会には、消費税の税率構造についての答申はない。

69) <http://www.jcci.or.jp/news/jcci-news/2015/0104144541.html> (2015年3月29日確認)。

70) <http://www.keidanren.or.jp/speech/comment/2014/1230.html> (2015年3月29日確認)。

71) 主要国の軽減税率による減収額の試算について、加藤慶一「消費税の複数税率をめぐる論点—適用対象の画定と減収規模を中心に—」『調査と情報—ISSUE BRIEF』790号8頁(2012年)。

72) 村澤知宏ほか「消費税の軽減税率適用によるトレードオフ」経済分析176号32頁(2005年)は、「外食を除く食料」および「上下水道」に軽減税率5%を設定した場合の標準税率を11.55%と推計している。

さらにこの計算は、平成24年家計調査における総世帯の平均消費支出額を基に推計した概数によるのであり、食料品よりもそれ以外の価格弾力性が大きいこと、税率の適用誤りや追加的な行政コストを考慮すれば、実質的な税収の規模は単一税率8%とした場合を下回る可能性もある。

「検討資料」は、「軽減税率の対象範囲を広げれば広いほど良いということになりがちである。」と指摘しており、その対象範囲が拡大してゆく危険を示唆している。複数税率制度への移行によって、財政は、軽減税率の適用範囲が拡大してゆくことによる減収の危険を抱えることになる。

## 2 執行コスト

軽減税率の実施に当たっては、膨大な通達が必要になる。近時、国税庁は新しい制度についてQ&Aを公表するのが常となっており、その策定も求められよう。そしてそれは、実務からの要請で見直され、複雑化していくことになる。

また、売上側が軽減税率を適用し、仕入側が標準税率を適用した場合には、その差額は、国庫の負担となってしまう。単一税率にはない、新たな国庫負担の危険である。

EUでは、取引当事者の税率はインボイスに

よって一致させるのであり、インボイス方式は、事業者登録制度によって担保されている。事業者は、登録した事業者番号(VAT-ID)と連番のインボイス番号を付したインボイスによって納税の責任を明らかにしてこれを発行し、発行する側も受領した側も、インボイスに記載された税額を積上げて申告の基礎とする。EUの付加価値税は、インボイスによって納税の義務と控除の権利を授受するしくみであり、インボイスは、金券の役割を果たすことになる<sup>(73)</sup>。しかし、このような事業者登録制度を基礎としていても、インボイスの不正発行、不正入手による脱税<sup>(74)</sup>が問題となっている。日本に消費税が導入されるころにはすでに、インボイスを偽造することのみを目的とした会社が次々と設立される<sup>(75)</sup>という事態となっていたのである。インボイスは仕入れの実在とその内容の確認を行う有効な手段として機能する、と過信するのは危険であろう<sup>(76)</sup>。

「検討資料」では、税率一致の方法の一つとして、事業者登録制度がないことを前提にVAT-IDを記載しない税額別記請求書等を納税額の計算基礎とする案が示されている。これは、納税の義務が担保されない金券の発行を認めるものであり、EU諸国の常識からは驚愕の妥協案ということになる<sup>(77)</sup>が、現在のところ、EU型インボイスよりも実現の可能性は高

(73) インボイス方式では、当事者間で牽制効果が働く。

(74) 脱税の代表的な手法は、カルセール・スキームである。カルセール・スキームの実態と背景については、西山由美「消費税における『事業者』の法的地位—いわゆる『カルセール・スキーム』をめぐる議論を素材として」税法学557号209頁(2007年)、西山由美「消費税の課題—複数税率とインボイスの問題を中心として」租税研究719号24頁(2009年)に詳しい。

(75) 増田英敏「付加価値税法(Value-Added Tax Law)におけるTax Evasionと税務調査(II)—EC諸国の経験を踏まえて—」税経通信45巻10号16頁(1990年)。

(76) ヨーロッパ諸国では、VATの運営は、高い割合の実地調査を維持することによって支えられている(矢澤富太郎「付加価値税と税務行政—欧州諸国の経験に学ぶ」税務弘報36巻7号14頁(1988年)。



い<sup>78)</sup>。

結局、税率の操作による脱税は、税務調査の機会を増やして抑止するしかない。

事業者に脱税の意図がなかったとしても、複数の税率が存在する場合、適用する税率を誤るケースは必ず発生する。税務調査では、単純なミスにせよ、脱税にせよ、売上側と仕入側との税率が一致して課税のチェーンが正しくつながっているかどうかを確認しなければならない。矢澤富太郎氏は、1984年当時、アメリカで付加価値税を導入した場合には、立ち上がりの4年間で7億ドルの経費と2万人の人員を要するとの試算があり、ただし、その前提は、調査割合2.2%で、課税事業者1,000件につき税務職員1人を配置するものであり、欧州は課税事業者250人ないし150人につき1人の税務職員の配置で10%ないし15%の調査割合である、と報告している<sup>79)</sup>。

日本では、税務調査の手続きを法定する国税通則法の改正以後、実調率が低下している。平成24年度の実地調査件数は前年より3割程度減少し、実調率は3.1%と過去最低となった<sup>80)</sup>。

適用税率に疑義がある場合は、その税率をめぐる税務争訟も生じよう。EUでは、税率をめぐる訴訟が絶えない<sup>81)</sup>。

### 3 事業者に対する優遇措置

自由競争を基本とする経済においては、商品の種類や販売の方法によって異なる税率を適用することは、極力避けるべきである<sup>82)</sup>。軽減税率は、財の公平性を攪乱させ、取引や企業の業績に影響し、産業の自由な発達を阻害する危険がある。軽減税率の導入は、一般消費税の制度の中に、産業間の競争に対して非中立的という個別消費税の欠点を持ち込むものである。

需要と供給の均衡点が税率の引下げによって移動すれば、均衡取引量が増加する分だけ、事業者の利益は大きくなる。軽減税率は、適用対象となった商品の販売促進力となり、販売額を伸ばしてもそこから計算される事業者の納税額は標準税率のそれよりも小さく、したがって、低所得者対策という本来の趣旨から離れて、それが適用される物品またはサー

(77) 沼田博幸「複数税率化とインボイス制度」税研154号42頁(2010年)は、免税事業者からの仕入れについて控除を認めないならば、実質的にインボイス方式であると評価する。

(78) 平成27年度改正において、国外事業者が行うデジタルコンテンツの提供に課税するため、内外判定の基準を変更しリバースチャージ方式を導入する改正が行われた。リバースチャージ方式の対象となる取引であるかどうかは、国内事業者についての登録制度がないことを前提としており、提供される役務の性質や取引条件等によって判断する(消法2①八の四)。

(79) 矢澤・前掲注(76)16頁。増田英敏「付加価値税法(Value-Added Tax Law)におけるTax Evasionと税務調査(Ⅲ)—EC諸国の経験を踏まえて—」税経通信45巻11号31頁(1990年)は、「大部分の国で

は登録済の納税義務者の15%から20%が、1年に調査対象となる」としている。

(80) 国税庁「平成24事務年度法人税等の調査事績の概要」。

(81) 西山・前掲注(49)151頁、西山由美「消費税の理論と課題第3回『税率』の構造(1)—食料品に対する軽減税率」税理56巻6号163頁(2013年)、栗原克文「消費税制度に関する一考察：複数税率、仕入税額控除方式を中心として」経営と経済87巻2号19頁(2007年)、村井正「我が国消費税制の課題と展望」税理56巻12号25頁(2013年)他。

(82) 「生産者と流通者の自由競争に基盤を置く経済体制では、消費に対する税が、商品にかかる負担の公平を実現することによって競争を行わせることが正常であり、また、望ましい。」(エグレ(荒木訳)・前掲注(11)43頁)。

ビスを提供する業界への優遇措置に変化してしまう可能性がある<sup>83)</sup>。

平成26年7月から8月にかけて与党税制協議会が行ったヒアリングでは、全国消費者団体連絡会、全国農業協同組合中央会、日本生活協同組合連合会、日本チェーンドラッグストア協会などが軽減税率の導入に賛成の意見を表明し、日本新聞協会は新聞に、住宅生産団体連合会は住宅に、日本薬剤師会は医薬品に軽減税率の適用を求めている。日本新聞協会の主張は、新聞は、民主主義社会の健全な発展と国民生活の向上に寄与するものであり、知識への課税強化は文化力の低下をもたらすというものである<sup>84)</sup>。現在、非課税の対象となり、仕入税額控除が制限されている業界も、非課税から軽減税率への転換を求める可能性が高い。たとえば、日本医師会は、「社会保険診療は非課税なので、課税転化したときに、患者さんのことを考えて低い税率に抑える。…世の中の軽減税率とは違う議論で進めるよう、党税調に強く要望しています。」<sup>85)</sup>として、社会診療報酬を非課税から課税に転換し、軽減税率を適用することを求めている。これらは、その分野の特殊性を前面に押し出した主張である。しかし、どのような業界にも世

に貢献しているという自負はあるだろうし、消費者を保護するために我々（が行う提供）に軽減税率が適用されるべきだという主張が存在するだろう。現在、非課税の適用を受けるものが、こぞって課税への転換と軽減税率の適用を求めたならば、病院に仕入税額控除が認められ、学校に仕入税額控除が認められないといった状況を説明することは困難である<sup>86)</sup>。

生活必需品について軽減税率の適用を求める消費者の声は、各業界の「我々に軽減税率を」という要求となって制度の構築に反映されることになる。

軽減税率を獲得した事業者（業界）は、これを放棄することはあり得ない。軽減税率から標準税率への移行は、その業界にピンポイントで重課する決定に等しい変化を生じさせるからである。軽減税率は業界の既得権となり、ロビー活動によって拡大してゆく恐れがある<sup>87)</sup>。ひとたび軽減税率を導入すれば、単一税率への回帰は不可能であろう<sup>88)</sup>。

#### 4 事業者のリスク

適用すべき税率について疑義がある場合、その商品の販売価額をどう設定するかという

83) 西山由美「消費税の引き上げを前提とした場合の諸問題」租税研究745号62頁（2011年）。

84) 「新聞に消費税の軽減税率適用を求める声明」（日本新聞協会、2013年1月15日）。新聞に対する軽減税率の適用については後述。

85) 今村聡「消費税率アップを目前にして～日本医師会の考え方～」月刊卸業37巻9号15頁（2013年）。

86) 「あそこに軽減税率があるなら俺のも軽減税率にしてくれ、と言う人がきっと出てくる。政治的にはそういう話になるので、そう簡単ではないだろうという感じはします。」（「シンポジウム消費税

の諸問題」租税法研究34号126頁（2006年）〔渡辺裕泰発言〕。

87) シブセン・クノーセンは、オランダの実例として、「軽減税率の適用対象のリストは、主に低所得階級の予算で重要な財から成っていたが、実施上の配慮およびその他の目標達成のために、様々な所得弾力性のある品目が付け加えられた。時折、新しい製品に軽減税率を適用できるかという問題が起こる。そして、往々にして、軽減税率の目的とは矛盾した決定がなされている。」と報告している（アーロン編（塩崎訳）・前掲注(33)46頁）。

問題が生じる。見切り発車をした結果、軽減税率の適用が誤りであったことが税務調査で明らかになった場合、売上先に対して、遡って取引額を修正し追加の支払いを求めることができるだろうか。対消費者取引ではほとんど不可能と考えられ、その増差税額（多くの場合、数年分の累計額となろう）は、事業者の負担となり、経営状態を一気に悪化させることになる。

また、軽減税率が適用される課税資産の譲渡等に誤って標準税率を適用した場合には、たとえ事業者が標準税率によって納付すべき税額を計算していたとしても、公正な取引の見地から法的问题となる可能性があり、「税率を偽って不正な取引を行った企業」と批判されることも予想される。

軽減税率は、事業者にとって、販売促進と納税額の圧縮というメリットと、税率の適用誤りによるリスクとをもつ諸刃の刃である。

## 5 事業者の事務負担

複数税率制度においては、取引ごとに税率を判断し、売上げと仕入れを適用税率別に管理しなければならない。

適用する税率について売手側と買手側の判

断が異なる場合には、いずれが適正であるかを議論し、確認する作業を行わなければならないし、その結果、契約内容の訂正を行う必要も生じよう。取引はその都度停滞し、企業間の信頼関係に影を落とす事態すら起こりかねない。商品開発に当たっては軽減税率適用の基準を睨んでの詳細な検討が必要となり、価格決定についても軽減税率の適否が重要なポイントとなる<sup>88)</sup>。これらは、単一税率にはない新たな負担である。

消費税は、消費者に負担を求める税であるが、事業者は、納税事務という無償の役務の提供を行うことを法律上の義務として課せられている。コンプライアンスコストは企業の日常業務に溶け込んで、その負担量を測定することは容易ではないが、確実に負担しているものである。これが、消費税制度の検討に当たって重要な論点のひとつであることは間違いない<sup>89)</sup>。

また、制度の転換時には、新システム導入のための費用が必要となる。金額的な測定が難しいコンプライアンスコストに対し、これらは追加の支出という形で現れるから、システム投資への支援策を求める動きも生じ、財政支出を伴う可能性もある。

<sup>88)</sup> 「(複数税率制度から単一税率制度に)戻ることは極めて困難である。多くの利害が絡まった税制を整理・合理化(リフォーム)することは、新しい税制を導入(デザイン)することよりも困難だからだ。…逆に、単一税率であれば、複数税率にすることは少なくとも政治的意思決定としては容易である。」(矢野秀利「軽減税率の適用とその問題点」税経通信68巻4号15頁(2013年))。

<sup>89)</sup> 「EU諸国に物を出荷するときにはEU各国の軽減税率と該当品目を把握していないと正しい売価設定ができないということになりますので、販売事業者の事務コストが増えるということになります。」(石黒徹哉=高田正昭「我が国の消費税の現

状と今後の方向性について(中間報告):日本公認会計士協会租税調査会研究報告第24号/第2回」租税研究756号169頁(平成24年))。

<sup>90)</sup> ニュージーランドの消費税導入当時の財務大臣であるロジャー・ダグラスは、単一税率で非課税項目を置かない税としたのは、事業者への配慮であって、それにより一連の税制改革が首尾よく受け入れられたと回顧している(西山・前掲注<sup>49)</sup>161頁。野田毅「インタビュー軽減税率導入の諸問題」税務弘報61巻9号9頁(2014年)において、野田氏は、納税義務者である事業者の理解を得ることができなければ導入することはできないと言及している。

売上げには軽減税率が、仕入れには標準税率が適用されることによって、経常的に還付税額が計算される事業者も相当数生じるものと考えられ、納税事務負担を免除される小規模の事業者が還付を受けるために課税事業者を選択する、という可能性が生じる。事務負担の増加は、このような場合により顕著となる。

## 6 対象品目の選定

軽減税率を導入する場合には、対象の選定をめぐる、その境界をどのように線引きするかという問題と、その線引きをめぐる実務上の判断に混乱が起こるといった問題がある。これは、かつて物品税が抱えていた問題であり、一般消費税に移行した理由の一つでもある。

現行の消費税には非課税があり、当然に課税除外として課税資産の譲渡等と区別されている。実務において、ある取引が非課税となるか否かという課税と非課税の境界をめぐる争いは、他に比較して特に多いとはいえない<sup>91)</sup>。それは、「隠れた税負担」が生じるといった非課税の欠陥を踏まえ、その範囲の拡大が極力抑えられ、転々流通する物品を対象とし

ていないこと、そのため、必要に応じて譲渡を行う者を限定するといった要件を付していること等の成果と考えられるであろう。

非課税におけるこの基本的な選定の基準は、軽減税率には通用しない。「検討資料」は、「購入頻度の高さによる痛税感を緩和する」ことを軽減税率の対象の要件としているからである。「一つの商品名で多様な種類、多様な価格のものが供給されている日本の消費財市場の状況は、世界的に見ても特異である。これを合理的に線引きするのは不可能であろうし、仮に線引きしても不満が多く残るであろう。」<sup>92)</sup>と考えられる。

### (1) 食料品への適用

食料品に対する課税を回避しようとする動きは、一般消費税制度の初期に見られた。「一般消費税」「売上税」においては、食料品は非課税項目に挙げられていた<sup>93)</sup>、平成2年3月の消費税見直し法案<sup>94)</sup>において、飲食料品は、小売段階は非課税、その他は軽減税率とすることが提案された<sup>95)</sup>。この改正案は、野党から「世界に例のないものであり、複雑で分かりにくいもの」<sup>96)</sup>と批判され、廃案となった。食料品の範囲については、「我が国のように、政

91) 国税不服審判所が公開する消費税の裁決は126件、そのうち「非課税」に分類されているのは9件である(平成27年3月30日現在)。ただし、平成8年6月6日裁決等、「課税仕入れ等の範囲」等に分類された事件についても、非課税取引であるかどうか争点となっているものもある。

92) 矢野・前掲注95)15頁。

93) 「昭和54年度の税制改正に関する答申」(税制調査会、昭和53年12月)。「昭和62年度の税制改正に関する答申」(税制調査会、昭和61年12月)。

94) 「消費税及び租税特別措置法の一部を改正する法律案」平成2年3月6日提出。

95) 税制調査会・前掲注92)は、「非課税取引等の問題については、消費税の持つ基本的性格を逸脱したり、経済取引を大きく攪乱するものであってはならない。なお、帳簿方式の下では、非課税取引の範囲の拡大については自ら限度があることに留意する必要がある。」とし、食料品の取扱いには直接触れていない。

96) 「これが『思い切った抜本見直し』か—自民党の消費税見直しを斬る—」(1989年12月8日)(森信茂樹『日本の消費税』(納税協会連合会、2000年)330頁に収録)。

治が業界の個別利益を代表しがちな国では、何が食料品かをめぐって業界を上げての議論となり、收拾がつかなくなる可能性がある。」<sup>97)</sup>ということになる。

「検討資料」は、飲食料品分野に軽減税率を適用することを想定して、次の8種類の線引きのパターンを提示した。

【図表2 対象品目8パターンの減収額と財源の規模】

軽減税率の対象品目	1%あたりの税収減	減収額の消費税率換算	
		5%軽減	2%軽減
① 全ての飲食料品	6,600億円	1.7%	0.7%
② 全ての飲食料品-酒	6,300億円	1.6%	0.6%
③ 全ての飲食料品-酒-外食	4,900億円	1.1%	0.5%
④ 全ての飲食料品-酒-外食-菓子類	4,400億円	1.0%	0.4%
⑤ 全ての飲食料品-酒-外食-菓子類-飲料	4,000億円	0.9%	0.4%
⑥ 全ての飲食料品-酒-外食-菓子類-飲料-その他の加工食品(生鮮食品)	1,800億円	0.4%	0.1%
⑦ 米, みそ, しょうゆ	200億円	0.04%	0.02%
⑧ 精米	200億円	0.04%	0.02%

※ 減収額は、24年家計調査における総世帯の平均消費支出額を基に一定の前提をおいて推計したもの。あくまでも概数であり、線引きの定義を反映したものでもない。

自由民主党税制調査会野田毅会長は、「減収規模が大きければ、当然のことながら基本税率そのものにも波及します。あるいは、すでに予定している社会保障給付の額にも影響します。このように財源の制約を念頭に置いて、軽減税率の導入について議論しましょうということなのです」<sup>98)</sup>としている。したがって、減収額との兼ね合いでいえば、⑥の生鮮食品あたりがぎりぎりの線かと思われるが、果たして生鮮食品を定義することは可能であろうか。税制調査会は、一般消費税における非課

税の検討に際して、「主食をはじめとする基礎的食料品に限ることが望ましいが、食生活の実情や家計消費の実態からみると、その範囲の客観的区分は極めて困難」<sup>99)</sup>と指摘している<sup>100)</sup>。食料品をその加工の度合いによって定義することは難しい。「検討資料」にも示されているように、味付け肉は○(軽減税率)、ハムは×(標準税率)などとリストアップして対応するほかは無いように思われる。ただし、限界事例は無限である。×となった商品を扱う事業者には不満が残り、自分の嗜好する食

97) 森信茂樹「消費税の逆進性対策を考える」会計検査院研究40号13頁(2009年)。

98) 野田・前掲注90)9頁。

99) 「一般消費税特別部会報告」9頁(昭和53年9月)。

100) 片山直子「イギリスの付加価値税制における複数税率をめぐる課題：『ケータリング』の意義に関する議論を中心に」経済理論371号65頁(2013年)は、食料品にゼロ税率を適用するイギリスの制度の複雑さを伝えている。

品が×になった消費者は不公平感を持つであろう。物品税を振り返れば、コーヒーは課税で、緑茶や紅茶は非課税であった。無限に存在する限界事例に、一定の理由を付けて対応することが、どれほどの執行上の負担になるか、想像に難くない。加工されていない食材であれば、100g 1万円の肉も、1粒千円のいちごも軽減されるのか。高級食材を除外するとした場合は、何が高級食材に当たるのか。

生鮮食料品に限定する線引きは、これを生活必需品の中核と捉えるからであろう。しかし、調理された食品を食生活の基本としている高齢世帯もあり、軽減税率の対象を生鮮食料品に限定することは、調理する能力に乏しい高齢者にペナルティを課すという結果を招く。そうすると、生鮮食料品の範囲を定めたうえで、弱者救済の措置として一定の特例を設ける必要が生じると思われるが、それは、容易なことではない。また、生の肉を輪島塗や有田焼などの高級容器に入れて贈答用にセットした場合はどうなるのか。生鮮食料品の多くは調理をしないと食べられないが、調理器具や調味料<sup>(101)</sup>、光熱費は標準税率でいいのか<sup>(102)</sup>、といった問題も考えられる。

## (2) 新聞への適用

新聞について、ゼロ税率を適用している国は、イギリス、ベルギー、デンマーク、ノルウェーの4か国であり、他の欧州諸国のほとんどが軽減税率を適用している。その理由は、イギリスは、「知識には課税しない」という考えが歴代政権に受け入れられ維持されているとか、フランスは、フランス語を守るという文化にかかわるコンセンサスというように説明されることもある<sup>(103)</sup>が、フランスでは、「新聞はその政治力と経営上の困難を理由として低い税率を獲得している」と分析されている<sup>(104)</sup>。

日本新聞協会は、新聞に軽減税率を適用している国が多いことを挙げ、「民主主義社会の健全な発展と国民生活に寄与する新聞を、全国どこでも容易に購読できる環境を維持することが重要である。」<sup>(105)</sup>として、軽減税率適用を求めるよう声明し、「新聞の公共性に関する研究会」は、その意見書<sup>(106)</sup>において、新聞は、ニュースや情報、多種多様な意見ないし評論の提供を行い、高い識字率を支え、学習指導要領にその活用が明記される「誇るべき日本の文化である」とし、安価で手軽に入手できる状態が維持されることが何よりも必要であ

(101) 麻生財務大臣は、2013年12月10日の記者会見で「米、みそ、しょう油と言っておられる方もいらっしゃるから。では、お酢はどうですか、トマトケチャップはどうですかという話になりますと、これは非常に対象が難しいのだと思います。」（「麻生副総理兼財務大臣兼内閣府特命担当大臣閣議後記者会見の概要」）と述べている。

(102) 軽減税率の適用対象は、他の政策目的との整合にも注意が必要である。西山・前掲注(8)161頁は、光熱費に軽減税率を適用した場合には省エネ政策と低触し得るなど他の政策との矛盾を指摘している。

(103) 新聞の公共性に関する研究会「新聞への消費税

軽減税率適用に関する意見書」5頁（平成25年9月5日）。

(104) 矢野・前掲注(35)9頁。

(105) 「新聞に消費税の軽減税率適用を求める声明」（日本新聞協会、2013年1月15日）。日本新聞協会は、年に一度行う新聞大会の決議においても、2012年、2013年、2014年の3年連続で軽減税率の適用を求めている。また、平成25年12月13日、朝日新聞、読売新聞、毎日新聞、日経新聞、産経新聞、東京新聞等の各紙の社説は、平成26年度税制改正大綱の公表に当たり、税率10%への引上げと同時に軽減税率を導入することを要求している。

(106) 新聞の公共性に関する研究会・前掲注(103)。

り、購読部数の減少は零細な新聞販売店に悪影響をもたらすことにも配慮すれば、新聞への軽減税率適用が不可避であると結論付けている。また、日本書籍出版協会等は、平成25年3月8日付けで、「文化を支える出版物に軽減税率が必要です」という共同声明<sup>(107)</sup>を発表した。

しかし、所得の高い層ほど、複数の新聞、多くの雑誌や書籍を購読しているであろうし<sup>(108)</sup>、新聞や書籍に軽減税率を適用した場合には、食料品以上に、高所得者に与える恩恵の度合いが増すものと考えられる<sup>(109)</sup>。

新聞や書籍への軽減税率の適用は、逆進性の緩和や低所得者対策としての効果はなくとも、知識、情報、文字文化に対する国の姿勢を示す、という点が重要なのであろう。ただし、そのために払われる犠牲との比較衡量で検討すれば、わざわざ税制において表明しなければならないことなのかという疑問が生じる。知識や教育が国を支えるということは、誰もが承知していることであって、消費税の課税があることをもって、これを否定するメッセージと受け止める必要はないだろう。

そして、ここにも線引きの問題が生じる。デンマークは、「デンマーク語の保護」という理由とともに政治的な理由から、25%の標準税率に対し新聞にはゼロ税率を適用している。ただし、週刊新聞、月刊新聞といったものもゼロ税率の対象となっており、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<sup>(110)</sup>。スウェーデンでは、本、雑誌、新聞の税率は6%であるが、CD、ノート、カレンダー、地図、クリスマスカードは25%である<sup>(111)</sup>。今日、一般化している新聞や書籍に代わるデジタル配信をどう取り扱うのかが大きな問題となる。

また、有害図書、不健全図書<sup>(112)</sup>は、当然に軽減税率の対象から除外されるべきであろう。しかし、そもそも悪書とはいったい何を指すのか。その線引きは、芸術や文化、思想についての価値観という根源的な問題を孕んでいると言える。

### (3) 商品開発への対応

軽減税率の実施にあたっては、対象範囲の線引きについて、限界事例を整理する細かいルール作りが必要になる。しかし、それに費やした努力は、時を待たず水泡に帰するものと考えられる。軽減税率が事業者への優遇措置としての側面を持つ限り、事業者は標準税率が適用される商品から、軽減税率が適用される類似の商品を開発する努力を惜しまないからである。新しい商品が続々と開発される中、タイムリーに法令の改正を行うことができないことは、物品税の経験から明らかである。通達やQ&Aによって対応するとすることが、租税法律主義の見地からどこまで許されるのかが問い直されることになる。

(107) 日本書籍出版協会、日本雑誌協会、日本出版取次協会、日本書店商業組合連合会の共同声明。

(108) 矢野・前掲注(35)15頁。

(109) 「潜在的な経済能力の豊かな者がより好むと思われる商品（教育・書籍など）に高率で課税を行うべしとする諸説もある。」（馬場義久「スウェーデンの消費税—軽減税率の実際」税研29巻1号17頁

(2013年)。

(110) 「税制調査会海外調査報告」（税制調査会、平成16年9月）。

(111) 馬場・前掲注(109)23頁。

(112) 有害図書、不健全図書は、青少年保護育成条例等に基づいて都道府県知事が指定する。

## 7 簡易課税制度

簡易課税制度は、小規模の事業者の納税事務負担を軽減することを目的としているが、軽減税率を導入した場合、簡易課税制度は極めて煩雑な制度になると考えられる。現行の単一税率にあって、みなし仕入率は6区分<sup>(113)</sup>であるが、複数の税率が存在することになれば、それぞれの事業区分の内に、軽減税率が適用される度合いを加味した細区分を設ける必要がある。「検討資料」によれば、ドイツには日本の簡易課税制度に当たる平均率制度があるが、その平均率は、40業種に細分化されている。

インボイス方式<sup>(114)</sup>に転換すれば簡易課税制度は必要なくなる、とする意見もある。しかし、インボイス方式では、小規模事業者がインボイスを発行するために課税事業者を選択するという場合が想定され<sup>(115)</sup>、かえって、小規模の事業者の納税事務負担に配慮するという簡易課税制度の意義が鮮明になり<sup>(116)</sup>、これを完全に廃止することは難しいと考えられる。

## VI 軽減税率の導入という選択

近時、軽減税率を導入せず負担感が残れば消費税への信頼が薄れる、あるいは、税率引上げに際しては低所得者に優しい軽減税率を入れるべき、といった主張がしばしばなされ

る。「低所得者に優しい」とは、日常生活において支出額の増加が少ないことであると思われるが、その意味では、軽減税率は高所得者に対してより優しい。また、「負担感」や「消費税への信頼」は、人々の感情の問題であり、経済活動に対する中立性や施策の効果と影響といった制度構築の基本的な議論ではない。

結局のところ、軽減税率を選択する理由は、政治が、消費税率の引上げに対する抵抗感を和らげる軽減税率のメッセージ性に負けたのではないかという印象を拭えない。

日本には物品税を捨てた歴史があり、軽減税率が失敗であることはEU諸国において証明されている。「単一税率と高い効率性をもつ理想的な付加価値税」である日本の消費税が、「老化し、機能不全に陥った古い租税」<sup>(117)</sup>と評価されるEUの付加価値税に倣って複数税率制度に移行することにどれだけの利益があるのか。

そもそも消費税は、多くの議論を経て、税制全体のバランスの中で広い課税ベースと単一の税率によって、水平的公平、中立、簡素を確保するという役割を担うものとして創設されたのである。単一税率であることこそが消費税導入の意義であった。軽減税率の導入は、消費税の良い特徴を大きく後退させるが、得られる逆進性緩和、低所得者対策としての効果は低い。優遇措置が一度認められると、その対象は広がりやすく、制度の歪みが進行

(113) 平成26年度改正により、平成27年4月1日以後に開始する課税期間の事業区分は、6区分となった。

(114) 複数税率制度になれば、取引当事者の税率の一致を担保するためインボイス制度を採用が必要があるとする論考は多い。たとえば、金子宏「消費税制度の基本的問題点」日税研論集30号消費税12頁(1995年)。

(115) 現行においては、課税事業者の選択は、専ら還付を受けることを目的としているが、インボイス方式では、納税することを前提に、インボイスを発行するために課税事業者を選択することになる。

(116) 橋本恭之「消費税の逆進性緩和策について」租税研究768号155頁(2013年)。

(117) 西山・前掲注(49)146頁。



することになる。軽減されるのは「痛税感」のみであって、税収の減少と執行のコストはさらなる標準税率の引上げを必要とし、事業者のコンプライアンスコストは商品の価格に組み込まれ、それらはすべて消費者の負担を増加させるものとなる。所得再分配の効果は、所得に対して直接課税する税によって、あるいは社会保障という手段によって確保し強化することができるものであろう。税と社会保障の枠組みに囚われずより良い全体のデザインを描くことこそが、社会保障・税一体改革の趣旨であったはずである。少なくとも、税の負担者の所得を把握する術を持たない消費税という税目の枠内に、逆進性の緩和や低所得者のための措置を置く必要があるとする議論は、適切とは評価し難い。それらは他の方法に任せて、消費税には、公平、中立、簡素といった特徴を発揮することによって税制全体のバランスに寄与することを期待すべきである。

## Ⅶ おわりに

本稿は、軽減税率の導入について、その問題点を指摘するばかりで、有効な対案を提示

するに至らなかった。それに対する批判については、今後の課題としたい。その方向性としては、どの程度の累進性が必要かという税体系構築の観点よりも、消費税の負担増により最低生活の維持を脅かされる所得層に対する手当てという点を重視すべきであると考えている<sup>(118)</sup>。彼らは所得税の累進課税を強化しても救済されないからである。

軽減税率と給付付き税額控除とを比較した研究の多くは、給付付き税額控除のほうがより効果的に低所得者の負担を軽減できるとの結果を導いている<sup>(119)</sup>。給付付き税額控除が最善の策であるかどうかはともかくとして、生活困窮者の救済という目的を達成するためには、財政支出による対応を躊躇うべきではないであろう。社会保険料の負担と年金の給付が激しく逆進的であることを踏まえ、生活扶助の充実と年金制度の見直しを含めた包括的な検討を行うべきである。

生活保護制度の見直しと生活困窮者対策に総合的に取り組む生活困窮者自立支援法が本年4月1日に施行され、平成28年からは社会保障・税番号制度の運用が始まる。内閣官房は、「社会保障がきめ細かくかつ的確に行われ

(118) 税制抜本改革法においても、複数税率制度又は給付付き税額控除制度の導入は、「低所得者に配慮する観点から」検討するものとされており、「逆進性緩和のため」の施策とは表現されていない。

(119) 逆進性対策又は低所得者対策として給付付き税額控除を導く論考として、森信茂樹「消費税低所得者対策とインボイス」税経通信第69巻第14号6頁(2014年)、井出英策「逆進性対策としての軽減税率と給付の検討」税研176号32頁(2014年)、田近栄治「給付付き税額控除の導入～効率・公平な所得税改革と一体で」税理55巻1号34頁(2012年)等。税制・財政全体の中で解決すべきとするものとして、金子・前掲注(114)12頁。給付付き税額控除を働くことに対する「参加手当」として設計する

ことを提案するものとして、埋橋孝文ほか『参加と連帯のセーフティネット—人間らしい品格ある社会への提言—』(ミネルヴァ書房、2010年)254頁〔阿部彩〕。給付付き税額控除に慎重な姿勢を示すものとして、鶴田廣巳「給付付き税額控除をめぐる論点」立命館経済学59巻6号962頁(2011年)、給付付き税額控除の実現の難しさから、軽減税率の導入を示唆するものに、藤田・前掲注(40)65頁、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問題検討会最終報告』(2001年)63頁、複数税率により消費課税に累進性を求めるものとして、粕谷幸男「複数税率のしくみと導入のあり方」税理55巻11号45頁(2012年)。

る社会」を実現する必要がある、社会保障・税番号制度によって、「真に手を差し伸べる者を見つけることが可能になる」<sup>(120)</sup>としている。現行の簡素な給付措置を、より精度の高いものにリニューアルして活用することも模索さ

れよう。

---

<sup>(120)</sup> 「マイナンバー社会保障・税番号制度概要資料平成27年2月版」(内閣官房社会保障改革担当室、内閣府大臣官房番号制度担当室)。