

ISSUE BRIEF

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—

国立国会図書館 ISSUE BRIEF NUMBER 790 (2013. 5. 23.)

はじめに

I 非課税の対象とその根拠

II 複数税率の対象—食料品を中心とした主要国の
事例—

III 減収規模の問題

IV 複数税率とインボイス方式

おわりに

巻末資料

平成 24 年 8 月、社会保障と税の一体改革関連法案が可決・成立し、消費税率を 2 段階に分けて 10%まで引き上げる方針が決まった。これに伴う逆進性対策ないし低所得者対策として、平成 25 年度税制改正大綱には、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が明記された。軽減税率をめぐるのは、適用対象の画定の問題、財源の問題、事業者の事務負担の問題等が主に注目を集めている。本稿では、現行の消費税における非課税の範囲とその根拠、諸外国の法規における複数税率の範囲の規定方法、複数税率の導入に伴う減収規模等について整理する。また、複数税率とインボイスの関係についても簡単に触れることとする。

財政金融課

かとう けいいち
(加藤 慶一)

調査と情報

第 790 号

はじめに

平成 24 年 8 月、社会保障と税の一体改革関連法案が可決・成立し、消費税率を 2 段階に分けて 10%まで引き上げる方針が決まった。法案の審議過程では、消費税の逆進性対策ないし低所得者対策のあり方が論点となった。当時の与党、民主党がいわゆる給付付き税額控除の導入を主張していたのに対し、自民党、公明党は軽減税率を志向していたため、3 党協議を経て、複数税率を検討する旨の条文¹が追加された。同年 12 月の総選挙の結果自民党、公明党が与党となったが、平成 25 年度税制改正大綱のとりまとめに当たって、軽減税率は再び焦点となった。自民党は早期の導入に慎重な立場をとっていたのに対して、公明党は税率 8%段階からの軽減税率の導入を求めた。最終的には、「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」²ことで決着をみた。

軽減税率をめぐるのは、①軽減税率の適用対象の画定の問題、②財源の問題（軽減税率に伴って生じる税収減をどう賄うか）、③事業者の事務負担の問題が一般に大きな関心を集めている。平成 25 年度税制改正大綱でも、まさにこのような点が軽減税率導入に向けての協議事項として掲げられ、本年（平成 25 年）12 月に予定されている平成 26 年度の与党税制改正大綱までに結論を得るとされている。本稿では、特に上記①②の課題に焦点を当てて、現行の消費税における非課税の範囲とその根拠、諸外国における複数税率の範囲の画定、複数税率に伴う減収規模について整理する³。また、③に関して、複数税率とインボイスの関係についても簡単に触れる。

【用語の意味】

最初に、軽減税率、非課税、ゼロ税率という 3 つの概念の関係を確認する。これらはいずれも消費税（欧州諸国においては「付加価値税」(Value Added Tax: VAT)、カナダ、オーストラリア、ニュージーランド等においては「財サービス税」(Goods and Services Tax: GST)）の負担を軽減する制度である（少なくとも、一部にその趣旨を含む）という点では共通している⁴。

- 「軽減税率」は、特定の品目に対して原則よりも低い税率を適用することにより、消費税の負担軽減を図るものである。
- 「非課税」は、特定の品目を消費税の課税対象から外すことにより、負担を無くす仕組みである⁵。もっとも、課税対象から外れるということは、仕入税額控除⁶も受け

¹ 「社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための消費税法の一部を改正する等の法律」（平成 24 年法律第 68 号）第 7 条第 1 号ロ

² 自由民主党・公明党「平成 25 年度税制改正大綱」2013.1.24, p.7. <http://www.jimin.jp/policy/policy_topics/pdf/pdf085_1.pdf>（なお、本稿におけるインターネット情報の最終アクセス日は、2013 年 5 月 14 日である。）

³ なお、消費税の逆進性の有無をめぐる議論と、その緩和策としての軽減税率及び給付付き税額控除の課題・論点についての幅広い観点からの整理は、加藤慶一「消費税の逆進性とその緩和策—消費税をめぐる論点①—」『調査と情報—ISSUE BRIEF—』No.749, 2012.4.17, pp.4-5. <http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_3488872_po_0749.pdf?contentNo=1> で行っている。

⁴ 負担軽減の必要性の根拠に関しては、逆進性対策ないし低所得者対策としての位置付け（食料品等）から、知識に対する非課税、言語の保護といった位置付け（新聞等）まで様々である。

⁵ 非課税の対象品目の中には、消費税の課税に馴染まないものをその対象から外すという趣旨のものもある（I 参照）。この観点からの非課税は、軽減税率やゼロ税率とは異質のものということになる。

⁶ 消費税の納税者は、生産から小売に至るまでの事業者であり、各段階の事業者の納税額がその付加価値相当分となるよう、売上に係る消費税額から仕入に係る消費税額を差し引いて納税額を計算する。これを「仕入税

られないということである。仮に、事業者が仕入に係る消費税分を本体価格に上乗せして販売するならば、消費者の負担は完全には無くならない。反対に、もし事業者が仕入に係る消費税分を販売の際に上乗せしなければ、本来最終消費者のみが負担するはずの消費税を中間段階の事業者が負担することになる。

- 「ゼロ税率」は、仕入税額控除が認められる非課税である⁷。これにより、最終消費者にも事業者にも消費税の負担は一切生じない。いわば、「完全非課税」である。

以上のような違いはあるものの、本稿ではむしろ、これら3つの制度が最終消費段階における消費税の負担を軽減する制度であるという共通点を重視する。軽減税率、非課税、ゼロ税率を総称する際には、便宜「複数税率」と呼ぶこととする。

I 非課税の対象とその根拠

現行の消費税制度には、軽減税率は存在しないが、非課税品目はいくつかある。非課税は、その対象の画定という意味では軽減税率と共通する課題を抱えていると考えられること、また、大平、中曽根政権下で検討された一般消費税や売上税において、現在軽減税率の対象として有力視されている食料品を非課税とする案があったこと等にかんがみると、現行の非課税の対象とその根拠を確認しておくことが有益であると考えられる。

非課税は、「消費税法」(昭和63年法律第108号)の第6条で規定されており、具体的な対象は同法の別表第1及び第2に掲げられている。一般に、非課税の根拠は、①性格上課税対象とならないもの、②特別の政策的配慮に基づくもの、という2つに大きく分けて説明され、前者の例として土地や金融・保険等に係る取引が、後者の例として医療・介護、教育等が挙げられることが多い。以下では、もう一步踏み込んで、個別の対象品目ごとに、政府や学説がどのように非課税の理由を説明しているのかを整理する⁸。

(1) 性格上課税対象とならないもの

(a) 資本移転

土地の譲渡及び貸付け(消費税法別表第1の第1号:以下、単に号数のみを記す)、有価証券、支払手段の譲渡(第2号)は、消費税が非課税である。その理由は、これらの取引が消費の対象となるものではなく、単なる資本の移転であるからとされている⁹。土地の貸付けについては、長期にわたることが多いと考えられるため、譲渡とのバランスをとるために非課税とされている¹⁰。

(b) 金融・保険取引

利子に対価とする貸付金や資産の貸付け、信用保証、信託報酬に対価とする役務の提供、

額控除」という。この仕組みにより、税の累積が排除される。

⁷ 本文のように、ゼロ税率を非課税と対比して説明する方法がある一方で、ゼロ税率はあくまで消費税の課税対象であるから仕入税額控除が認められるという点を重視すれば、税率を極限まで引き下げてゼロとした(すなわち軽減税率の一種)とみることもできる。

⁸ 個々の対象ごとの非課税の理由について、政府の公式資料はあまり見当たらない。したがって、以下の記述に当たっては、実際の導入には至らなかった一般消費税や売上税の検討段階における政府資料も参照した。

⁹ 税制調査会『一般消費税特別部会報告』(昭和53年9月)p.8.

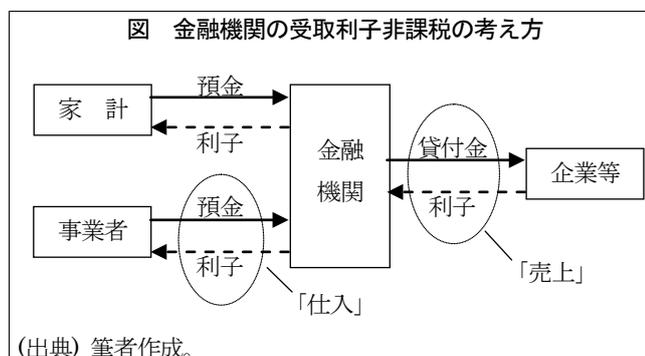
¹⁰ 金井恵美子「イチから始める消費税実務の基礎(第4回)非課税取引」『税経通信』67巻14号, 2012.11, pp.159-160.

保険料を対価とする役務の提供等（第 3 号）は、消費税が非課税である¹¹。このような金融・保険取引に対する非課税については、消費税導入議論の初期のころから比較的詳しく説明されている。

①金融機関が受け取る利子について、一般消費税の導入について検討した政府税制調査会の報告書では以下の理由を掲げ、非課税とするのが適当としている¹²。

- 通常の財貨、サービスの流れに課税する消費税の課税対象としてなじみにくく¹³、もし課税を行えば、金利の水準や体系に影響を及ぼす。
- 金融機関の受取利子に課税しようとする、家計の預金と事業者の預金を区別し、後者に係る利子についてのみ仕入税額控除を認めることとしなければならないが、この点での技術上の困難は解決できない。
- 金融機関の段階で課税しなくても、支払企業に仕入税額控除を認めないことにより、実質的に課税すれば足りる。
- 諸外国においても、金融取引に伴う利子は、受取段階では例外なく非課税措置が講じられている。

2 点目を敷衍すれば、金融機関が貸付先から受け取る利子を売上の対価、預金に対して支払う利子を仕入高とみた上で、個人の預金者は消費税の納税義務者ではないので、それへの利子支払いは仕入税額控除の対象外とする必要があるという趣旨だと考えられる（右図）。



②金融機関による預金の保管・運用費用に対する消費税については、次のように説明されている¹⁴。すなわち、預金者に支払われる利子は、預金の運用収益から、その保管・運用費用及び金融機関の利潤を差し引いた差額と考えられ、理論上は保管・運用費用を非課税とする理由はないが、実際の銀行業務においては、保管・運用費用を特定することなく利子の支払いが行われているため、これに対する課税は困難である。

しかし、以上のような説明を疑問視する見方もある¹⁵。最近では消費税の課税ベースを拡大しようという動きもあり、その候補として金融・保険取引についてはかなり詳細な議論が積み重ねられている¹⁶。

¹¹ 振込手数料等に関しては、原則通り消費税が課税される。

¹² 税制調査会 前掲注(9), pp.8-9. なお、保険取引についても、特殊な性格をもつ取引であり、諸外国においても例外なく非課税措置が講じられていること等を考慮して、非課税とすべきであるとされている。

¹³ その背景には、利子や保証料は資金調達のコストであるという考え方が、また保険は資産運用の一形態であり、かつその基本的な機能は保険集団内部の資金移動であるという考え方がある（金井 前掲注(10), p.162）。

¹⁴ 金子宏「総論—消費税制度の基本的問題点—」『日税研論集』30号, 1995.3, pp.5-7.

¹⁵ 金子宏氏は、上述の金融機関の受取利子、預金の保管・運用費用のいずれについても、性質上消費税になじまないとは言えず、非課税とするか否かは政策的考慮の問題であるとしている。保険取引についても、保険加入に伴う安全や安心感は目には見えないが広い意味での役務の提供であり、その対価である保険料に課税することに理論上の障害はないとしている。

¹⁶ 矢野秀利「消費税の政治経済学（第 17 回）銀行への消費税・付加価値税は可能か」『税経通信』68 巻 3 号, 2013.2, pp.6-13; 鈴木将覚「VAT における金融サービス課税—非課税化の問題とその対応策—」『みずほ総研論集』22 号, 2009.5, pp.37-60 等を参照。なお、ニュージーランドは、金融取引の非課税に伴う税の累積を排除す

(c) 二重課税の回避

郵便切手類、印紙、証紙、商品券等の譲渡（第 4 号）は、消費税が非課税である。その理由は、郵送料には消費税が含まれており、商品券で購入する商品には消費税がかかるので、切手や商品券にも消費税を課せば二重課税となってしまうからである¹⁷。

(d) 行政サービス

国や地方公共団体が行う登記、登録、検査、検定、公文書の交付、裁判等の手数料等（第 5 号）は、消費税が非課税である。これらの行政サービスは、消費者に自由な選択の余地がなく、実費負担の性格が強いためとされている。行政サービスはもともと税金で成り立っており、その上に消費税をかけると二重課税になるとの見方もある。¹⁸

(2) 特別の政策的配慮に基づくもの

(1)と異なり、こちらの類型の非課税の根拠はまさに「政策的配慮」という面が大きく、あまり詳細な理由付けは見当たらない。売上税の検討過程では、当初大蔵省が「売上税の骨子（案）」として 7 項目の非課税対象を示した上で、「自民党税制調査会の総会で各部会や業界、団体から出された要望のうち、検討対象とする項目が選ばれ」、「これに基づき大蔵省は内部検討を行い、…(中略)…非課税項目の追加二七項目を決めた」¹⁹。その後も、売上税法案の国会提出までには、「さらに追加の強い要望があり調整は難航し」²⁰た。

とはいえ、何の方針もなしで単に政治的に決着が図られたというわけではなく、売上税が議論された当時、大蔵省の主税局担当審議官であった尾崎護氏によれば、「非課税の範囲を決めるに当たっては、負担の逆進的傾向の緩和や社会政策的な配慮に重きがおかれて議論されたほか、外国の付加価値税における実例が参考にされ」²¹たとされている。また、非課税対象は、消費税導入当初は、医療、教育、福祉の一部に限定されていたが、平成 3 年にはその範囲が拡大された。それに先立つ自民党の「消費税の見直しに関する基本方針」²²には、以下のような理由とともに、新たに非課税対象とすべき品目が掲げられている。

- 出産費用（第 8 号）、火葬・埋葬料（第 9 号）：人の生命に対する国民感情に配慮する見地から
- 入学金、施設整備費、学籍証明等手数料（第 11 号）、教科用図書の譲渡（第 12 号）：学校教育に係る父兄の負担を軽減する見地から
- 身体障害者用物品の譲渡等（第 10 号）、第 2 種社会福祉事業、在宅サービス（第 7 号）：社会的弱者への配慮を充実する等の見地から
- 個人に対する住宅の貸付け（第 13 号）：所得に対する逆進性の緩和の要請と我が国の住環境の現状を踏まえて

る趣旨で、2005 年から、一部の金融取引をゼロ税率の形で GST の課税対象に取り込んでいる。

¹⁷ 金子 前掲注(14), p.5 ; 金井 前掲注(10), p.163 ; 「プリペイドカード非課税 消費税で大蔵省方針 二重課税を避ける」『日本経済新聞』1988.7.18.

¹⁸ 「消費税でこうなる 18 価格への影響—行政サービス 手数料は原則非課税」『日本経済新聞』1988.7.21.

¹⁹ 竹下登・平野貞夫監修『消費税制度成立の沿革』ぎょうせい, 1993, p.91.

²⁰ 同上

²¹ 尾崎護「売上税独り語り」p.183. (森信茂樹『日本の消費税—導入・改正の経緯と重要資料—』納税協会連合会, 2000, pp.171-201 所収)

²² 自由民主党「消費税の見直しに関する基本方針」1989.12.1. (森信 同上, pp.315-325 所収)

II 複数税率の対象—食料品を中心とした主要国の事例—

では、すでに複数税率を導入している諸外国ではその対象を法令上どのように画定しているのだろうか。簡潔かつ明確な規定の仕方があれば、日本でも参考になろう。本章では、複数税率の最も基本的な対象と考えられる食料品を中心に上げる。

財務省のホームページでは主要国の付加価値税における複数税率の対象品目がまとめられており、土地等の取引、金融・保険、医療などは非課税、食料品、出版物などは軽減税率といったように、大まかな傾向を掴むことができる(巻末資料 1)。しかし、これはかなり簡略化された一覧表であるため、今後、日本でも複数税率の検討を具体的に進めるのであれば、各国の付加価値税関係法規においてどのように規定されているのかを、より詳細にみておくことが有益であろう。以下では、早い時期に付加価値税が導入されたヨーロッパから EU とイギリスの例を、それより遅れて 1980 年代半ば以降に付加価値税を導入した国からカナダとオーストラリアの例を取り上げる。

(1) EU

まず、EU 諸国の付加価値税の大枠を規定した 2006 年の EC 指令²³(以下、「2006 年指令」)における規定をみると、非課税については第 9 編(第 131 条～第 166 条)に規定されている。加盟国が分け隔てなく非課税とすべき対象は、第 9 編の第 2 章から第 9 章(第 132 条～第 153 条)までの各章において個別に項目が掲げられている。このうち、第 4 章以下は EU 域内非課税納品²⁴や国際的な取引に係るものである。したがって、日本の消費税における非課税と対比すべきは、第 2 章と第 3 章に列挙されている品目(概要は巻末資料 2)ということになる。

軽減税率については、2006 年指令の第 98 条で、加盟国は 1 本又は 2 本の軽減税率を適用することができる規定されている²⁵。軽減税率を適用できる財・サービスのカテゴリーは、2006 年指令別表 3 において、飲食料品、医薬品、旅客輸送、出版物などが列挙されている(巻末資料 3)。非課税と異なり、各加盟国はこれらの品目に必ず軽減税率を適用しなければならないわけではない。食料品については、次のように規定されている(2006 年指令別表 3 の(1))。

人及び動物の消費に係る食品(飲み物を含むが、アルコール飲料は除く); 生きた動物、種子、植物及び原材料で、一般的に食品の調理に用いることが意図されているもの; 一般的に、食品を補うため、又は食品の代替品として用いられる製品

各国の付加価値税の大枠を定める EC 指令のレベルでも、かなり緻密な規定となっていることがみてとれる。

²³ COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax. <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:2006L0112:20130101:EN:PDF>>

²⁴ 異なる 2 つの加盟国の事業者間で行われる加盟国間での資産の移動を伴う資産の譲渡(税理士法人プライスウォーターハウスクーパーズ・天野史子『欧州付加価値税ハンドブック—27 カ国の VAT 税制と実務問題—』中央経済社, 2009, p.86)

²⁵ ただし、各国が 1991 年 1 月 1 日時点で有していた 5%未満の軽減税率が、暫定措置としてそのまま容認されるなどしているため、フランスのように、3 本以上の軽減税率が存在する国もある。

(2) イギリス

イギリスの付加価値税における軽減税率、ゼロ税率、非課税は、それぞれ「1994年付加価値税法」²⁶の第29A条、第30条、第31条で規定されており、具体的な品目は、同法の中で別表7A、別表8、別表9に列挙されている。イギリスは、主としてゼロ税率と非課税で逆進性等への配慮を行っているため、別表7(軽減税率)は、家庭用燃料等の一部の品目に限られている。別表8(ゼロ税率)には食料、上下水道、書籍等が、別表9(非課税)には土地、保険、金融、医療などが挙げられている(巻末資料4)。

食料品はゼロ税率の対象であり、別表8のグループ1として詳細に規定されている。ここではまず、ゼロ税率が適用される「一般的品目」(General items)を掲げた上で、(a)ケータリング及び(b)「除外品目」(Excepted items)を除くとしている。ただし、「除外品目」の中でも、「除外を覆す品目」(Items overriding the exceptions)に該当する場合は、ゼロ税率の対象となる。「一般的品目」としては以下の4つが掲げられている。EUの2006年指令別表3の(1)と似た規定振りとなっていることがみてとれる。

- 1 人が消費する食品の類
- 2 動物の飼料
- 3 上記1及び2に含まれる種子又は植物の繁殖のためのその他の手段
- 4 生きた動物の類であって、人が消費する食品として用いられるか、人が消費する食品を生み出すもの

「除外品目」はアイスクリーム、フローズン・ヨーグルト、菓子類等、「除外を覆す品目」は凍らせた際にすぐに食べるのには適さないヨーグルト、干したサクランボ等といった具合に個々の品目が掲げられている。

(3) カナダ

カナダのGSTは、他の個別物品税と一緒に「物品税法」²⁷に規定されている。用語の解釈に関する同法第123条(1)においては、非課税は別表5に、ゼロ税率は別表6に示されている旨規定されている。具体的な対象として、非課税については不動産、医療・保健、教育、金融等が、ゼロ税率については処方薬、基礎的食料品等が挙げられている(巻末資料5)。

食料品について詳しくみると、別表6のPART III-1は以下のように規定され、一部の例外品を除く飲食料品をゼロ税率の対象としている。なお、PART IIIの標題は“Basic Groceries”であり、ゼロ税率の対象となる飲食料品を「基礎的食料品」と総称している。

(a)～(r)以外の、人の消費に係る食料又は飲料の供給(食料又は飲料と混合され、又はそれらの調製に用いられる甘味料、香味料、その他の原材料を含む)。

ゼロ税率の対象外となる(a)から(r)には、アルコール飲料、炭酸飲料、キャンディー、ポテトチップス、アイスクリーム、ケーキ、加熱された飲食料品、ケータリングにより提供される飲食料品、自動販売機で販売される飲食料品、瓶詰めされていない水等が具体的に逐一掲げられている。

²⁶ Value Added Tax Act 1994 (1994 c.23). <<http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1994/23/contents>>

²⁷ Excise Tax Act (R.S.C., 1985, c. E-15). <<http://laws-lois.justice.gc.ca/eng/acts/E-15/>> GSTは同法のPart IX (PDF版でpp.222-1041)で規定されている。

(4) オーストラリア

オーストラリアの財サービス税 (GST) において、逆進性等への配慮はゼロ税率 (同国では、“exemption” の中の “GST-free” と位置付けられている) と非課税 (“exemption” の中の “input taxed”) で行っており、軽減税率はない。ゼロ税率と非課税はそれぞれ、「1999年の新税制 (財サービス税) 法」²⁸の Division 38 と Division 40 で規定されている。各 Division は Subdivision に細分化され、具体的な対象として、ゼロ税率には食料、医療、教育等が、非課税には金融、住宅等が挙げられている (巻末資料 6)。

食料品 (38-A) について詳しくみると、以下のとおり、原則として食料品をゼロ税率の対象とした上で (38-2)、そこから除外するものを詳細に規定し (38-3)、さらに詳細な事項は法律以下の下位の規則にゆだねている。

38-2 食料

食料の供給はゼロ税率である。

38-3 ゼロ税率ではない食料

- (1) 以下の供給のいずれかに該当する場合、38-2にかかわらず、ゼロ税率とはならない。
 - (a) 店内での消費を目的とする食料
 - (b) テイクアウトで消費する温かい食料
 - (c) 別表 1 第 1 項の表の第 3 列に規定する類の食料、又は複数の食料を組み合わせた食料であって少なくともそのうちのひとつが前記に該当するもの
 - (d) 別表 2 第 1 項の表の第 3 列に規定する類の飲料 (又はその原材料) 以外の飲料 (又はその原材料)
 - (e) この subsection (38-3(1)) に関して制定された (下位) 規則に規定する類の食料
- (2) ただし、この section (38-3) は、この subsection (38-3(2)) に関して制定された (下位) 規則に規定する類の食料の供給には適用されない。

ゼロ税率の対象から除外される食料を規定する別表 1 (上記の 38-3 (1)(c)) には、キッシュ、サンドウィッチ、菓子類、ポップコーン、ポテトチップス、ケーキ、パイ、アイスクリーム等、個々の品目が具体的に掲げられている。飲料に関しては、別表 2 (38-3 (1)(d)) に掲げられているものがゼロ税率の対象となるが、ミルク、茶、コーヒー、フルーツ・野菜ジュース、水等といった具合に、やはり具体的に規定されている。さらに、そもそもの「食品」の定義として、人が消費するものであること (飼料は含まない) や、生きた動物は含まないことなどが規定されている (38-4)。

【対象範囲の政治化について】

なお、複数税率の対象範囲の問題に関連して、複数税率を導入すると、業界団体等からの陳情合戦が生じ、線引きが政治化するという指摘がある。これに関して、利害関係者の介入を防止、制限する措置を設けている国は見当たらない²⁹。複数税率の線引きを巡って、この問題は避けられないものと思われる。例えば、ノルウェー、スウェーデンについて、「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」³⁰とされている³¹。また、ドイツ、フランスにおい

²⁸ A New Tax System (Goods and Services Tax) Act 1999. <<http://www.comlaw.gov.au/Details/C2013C00117>>

²⁹ もっとも、EU 諸国については、上述のように、2006 年指令で軽減税率を適用できる範囲が限定されており、加盟国はこの範囲を越えて軽減税率を設定できないという意味で、一定の制約が存在しているとも考えられる。

³⁰ 税制調査会「税制調査会海外調査報告 デンマーク、ノルウェー、スウェーデン」2004.9.21, p.3. <<http://www.cao.go.jp/zeicho/siryou/pdf/b15kaia.pdf>>

³¹ スウェーデンにおける軽減税率の線引き問題の政治化について、税制調査会 同上, pp.17-18; 馬場義久「高

でも、「個別産業による軽減要望は活発である」、「政策的な観点等から軽減対象品目の拡大を求める要望は依然としてある」³²とされている。デンマークは標準税率が25%であるが、新聞を除いて軽減税率を導入していない。その理由のひとつとして、「様々な利害団体が存在する中、どの品目を軽減税率の対象とするかは、政治的にも困難」³³であることが挙げられている。イギリスでも、2012年に政府が「パスティ」と呼ばれるパイを標準税率の対象としようとしたところ、反対デモや、パスティの起源とされる地方の国会議員らの反発が起きたため、撤回したと報じられている³⁴。

Ⅲ 減収規模の問題

複数税率を導入すればその分税収は減少する可能性が大きいので、もし税収を減らさないようにするならば、標準税率を高くするか、他の税目等において財源を確保する必要がある。一般的にその規模は、給付付き税額控除よりも大きくなると言われている（巻末資料7）。もっとも、必要財源は制度設計によるところが大きく、仮に食料品の一部のみを複数税率の対象とするならば、相対的に少ない財源で実現できると考えられる³⁵。

複数税率等による消費税の税収減に関連して、しばしば国際比較に用いられるのが、OECDによる付加価値税の税収効率性指標“VAT Revenue Ratio (VRR)”である（巻末資料8）。これは、理想的な課税ベースに標準税率を乗じて得られる税収に対する現実の税収の割合として表される³⁶。これによると、軽減税率がないのみならず、非課税の範囲が狭いなど、例外措置の極めて少ないニュージーランドは、VRRが0.99である。また、現在、軽減税率を導入していない日本のVRRは0.67であり、欧州諸国に比べて高い。しかし、VRRは脱税の多寡や免税事業者の存在等にも影響されるものであり³⁷、VRRの低下の原因を複数税率だけに求めることは適切でない。そこで、以下では、各国の税務当局による複数税率に伴う減収額の試算を紹介する。

(1) イギリス

イギリスでは、歳入関税庁が、複数税率に伴う税収減を租税支出（tax expenditures）³⁸

福祉国家と消費税 第4章 スウェーデンの消費税—現状と問題点—『税務経理』9046号、2010.11.9, pp.2-8も参照。

³² 税制調査会「税制調査会海外調査報告 ドイツ、フランス、欧州委員会」2004.9.21, pp.7, 10. <<http://www.cao.go.jp/zeicho/siryoku/pdf/b15kaib.pdf>>

³³ 税制調査会 前掲注(30), p.8.

³⁴ 「英国 パイの課税「待った」 軽減対象、線引きあいまい」『朝日新聞』2012.7.23.

³⁵ 例えば、「家計調査」>「家計収支編」>「(品目分類) 第10表 年間収入五分位階級別1世帯当たり品目別支出金額及び購入頻度(総世帯)」によれば、2012年の1世帯当たりの食料への支出額は768,690円である。一方、やや恣意的ではあるが、生鮮食料品として穀類、生鮮魚介、生鮮肉、卵、生鮮野菜、生鮮果実に限定すると236,676円(食料支出に占める割合は30.8%)となる。これに牛乳と油脂・調味料を加えても、281,904円(36.7%)である。軽減税率の対象をこれらの品目に限定した場合、これらの値は想定される減収額のひとつの目安にはなろう(減収額がこの比率に厳密に対応するというわけではない)。

³⁶ VRRの定義等については、加藤 前掲注(3), p.4も参照。

³⁷ 日本の消費税は単一税率であるにもかかわらずVRRの値がそれほど高くないのも、このような事情によるものと考えられる。

³⁸ 政策目的のために、特定の経済活動、部門、主体に税の軽減と繰延べという優遇措置を与えるもの。日本の「租税特別措置」がこれに当たる。渡瀬義男「租税優遇措置—米国におけるその実態と統制を中心として—」『レファレンス』695号、2008.12, pp.7-27 <http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_999634_po_069501.pdf?contentNo=1>等を参照。

の一環として試算している（巻末資料 9）。2011-12 年度のゼロ税率、軽減税率、非課税に伴う減収額は、単純に合計すれば³⁹、それぞれ 342.0 億ポンド（4 兆 9000 億円⁴⁰）、52.5 億ポンド（7500 億円）、211.5 億ポンド（3 兆円）となる⁴¹。ただし、租税支出は直接見積もることができないことや、租税支出の存在（廃止）に伴う間接的な影響が考慮されていないことなどから、ここに示された減収推計額は相当幅をもってみる必要がある点には留意しなければならない。上記の各数値を、同年度の VAT 税収約 983 億ポンド⁴²（14 兆 1000 億円）と比較すれば、それぞれ 34.8%、5.3%、21.5%となる。イギリスの VAT の標準税率は 20%と高く、ゼロ税率及び軽減税率（5%）との差の大きさも、減収額の規模に影響を及ぼしているものと考えられる。

(2) カナダ

カナダにおいても、連邦財務省が、租税支出の一環としてゼロ税率や非課税に伴う GST（税率 5%）の税収減を租税支出の一環として試算している⁴³。輸出入に関連する非課税・免税や事業者免税点制度に係るものを除いた上で、主なものを見てみると（巻末資料 10）、カナダでは、非課税とされている教育や医療について控除できない仕入税額の一部を学校、病院、地方自治体等に還付したり⁴⁴、生活必需品に係る GST 負担相当分を中低所得者に還付する「GST クレジット」⁴⁵を実施したりしている。そのため、複数税率に伴う減収額としてどこまでをその範囲に含めるのが難しく、一概に減収額の合計を求めることはできない。大きな減収をもたらしているのは、食料品に対するゼロ税率の 33.9 億加ドル（3100 億円）と GST クレジットの 37.75 億加ドル（3500 億円）である。これは、2010-11 年度の GST 税収 283.79 億加ドル⁴⁶（2 兆 6300 億円）の、それぞれ約 11.9%、13.3%に相当する。

(3) オーストラリア

オーストラリアにおいても同様に、連邦財務省が、ゼロ税率と非課税に伴う GST（税率 10%）の税収減を試算している。国際的な取引に係る項目（外交官や国際機関職員に対する GST の還付、輸出入や国際運輸・国際旅行業に關係する非課税・免税措置など）を除き、かつ、減収額が具体的に示されている項目を抽出すれば（巻末資料 11）、2012-13 年度におけるゼロ税率と非課税に伴う減収額は、それぞれ 162.2 億豪ドル（1 兆 5900 億円）、37.9 億豪ドル（3700 億円）である。これらの減収額を、同年度の予算における GST 税収約

³⁹ 推計値はそれぞれ独立のものであるとされているため、単純に合計するのは、本来は正確ではない。

⁴⁰ 以下、円換算は日本銀行の報告省令レート（平成 25 年 5 月分）<http://www.boj.or.jp/about/services/tame/ame_rate/syorei/hou1305.htm/> による。

⁴¹ チャイルドシートに対する軽減税率や自転車のヘルメットに対するゼロ税率など、小規模な租税支出として別に推計されているものは除く。

⁴² “HM Revenue and Customs receipts.” イギリス歳入関税庁ホームページ <<http://www.hmrc.gov.uk/statistics/receipts/receipts-stats.pdf>> より。

⁴³ カナダでは、一部の州で、州レベルの小売売上税と連邦の GST を統合し、HST (Harmonized Sales Tax) として実施している（連邦分と合わせた税率は 13~15%）。本文中の減収額は、HST のうち連邦分（5%）に係る試算である。

⁴⁴ 加藤慶一「消費税の転嫁に関する議論—消費税をめぐる論点④—」『調査と情報—ISSUE BRIEF—』No.759, 2012.9.4, pp.9-10. <http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_3531529_po_0759.pdf?contentNo=1> 参照。

⁴⁵ 加藤 前掲注(3), p.6 参照。

⁴⁶ Department of Finance Canada, *Fiscal Reference Tables*, 2012.10, p.14. <<http://www.fin.gc.ca/frt-trf/2012/frt-trf-12-eng.asp>> より。租税支出の減収見積りが現金主義ベースであるのに対して、GST 税収 283.79 億加ドルは発生主義ベースの金額である。

504.86億豪ドル⁴⁷（4兆9400億円）と比較すれば、それぞれ32.1%、7.5%となる。ただし、減収の試算額の信頼性が低いとされている項目も多くある点には、留意が必要である。

IV 複数税率とインボイス方式

最後に、事業者の事務負担の増加について簡単に触れる。一般に、複数税率を採用するためにはインボイスを導入する必要があると言われており、これが事業者の事務負担を増やすことが懸念されている。

消費税の納税者である事業者は、売上に係る消費税額から仕入に係る消費税額を差し引いて納税額を算出する。この仕入税額控除⁴⁸の計算方式には2種類ある。ひとつが「インボイス方式」と呼ばれるもので、事業者間の取引において、本体価格とは区別して消費税額が明記されたインボイス（送り状）の授受を行い、売上に係るインボイスの税額の合計から仕入に係るインボイスの税額の合計を差し引くことで、仕入税額控除の計算を行うものである。もうひとつが「控除方式」（又は「帳簿方式」）と呼ばれるもので、専ら帳簿を基に、課税売上高に係る消費税額から仕入に係る消費税額を差し引くことで、仕入税額控除の計算を行う方式である。OECD諸国の中では、日本だけが控除方式であり、その他の国はすべてインボイス方式を採っているとされる⁴⁹。両方式のメリットとデメリットは、下表のとおりである⁵⁰。

表 インボイス方式と控除方式の比較

	インボイス方式	控除方式（帳簿方式）
メリット	<ul style="list-style-type: none"> ▪ 免税事業者はインボイスを発行できないため、いわゆる「益税」の問題が生じにくい。 ▪ 複数税率に対応できる。 ▪ 同一取引について売り手と買い手の双方のインボイスをクロスチェックすることが可能であるため、脱税の抑止につながる。 ▪ 価格転嫁が容易になる。 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ 事業者の事務負担が比較的小さい。 ▪ 免税事業者が取引の中間段階から排除されるおそれがない。
デメリット	<ul style="list-style-type: none"> ▪ インボイスの発行、管理などにかかる事業者の事務負担が大きい。 ▪ 免税事業者が取引の中間段階から排除される可能性がある。 ▪ インボイスの偽造による脱税が起きるおそれがある。 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ 免税事業者からの仕入であっても仕入税額控除が可能のため、益税を生む。 ▪ 中小事業者の価格転嫁を難しくする一因となっている。 ▪ 複数税率への対応が困難。

（出典） 矢野秀利「消費税の政治経済学(2) 課税ベースの計算：インボイス方式と帳簿方式」『税経通信』66巻13号, 2011.11, pp.115-122等を参考に筆者作成。

複数税率とインボイスをめぐる議論は、2つに分けて考える必要があろう。ひとつは、そもそも複数税率に対応するためにインボイスが必須なのか否かという問題であり、もう

⁴⁷ Commonwealth of Australia, *Budget: Budget Strategy and Outlook (Budget Paper No.1) 2012-13*, p.5-30. <<http://www.budget.gov.au/2012-13/content/bp1/html/index.htm>> より。租税支出報告書に合わせて、発生主義ベースでの額である。

⁴⁸ 前掲注(6)参照。

⁴⁹ OECD, *Consumption Tax Trends 2012: VAT/GST and excise rates, trends and administration issues*, 2012, p.32. 現在の日本の制度は、仕入税額控除の要件として、帳簿に加えて請求書等の保存を義務付ける「請求書等保存方式」であるが、基本的な枠組みとしては控除方式に分類されるものと考えられる。

⁵⁰ 加藤 前掲注(44), pp.10-11 参照。

ひとつは、仮に必須だとした場合、事業者の事務負担はどの程度増えるのか（複数税率を拒絶するほど耐えがたいものなのか否か）という問題である。

第一の点に関して、一般的には、複数税率に対応するためにはインボイス方式である必要がある（あるいは、仮にインボイスを用いずに複数税率を実施するのであれば、複雑な表記を伴う帳簿が必要になる）とされている⁵¹。標準税率と軽減税率（又はゼロ税率）のいずれが適用されるのかを個々の取引ごとに把握する必要があるからである。

一方で、税の実務家からは、「インボイス方式を採用した場合でもインボイスを電卓等で計算して納付税額を計算することは、ごく小規模な事業者を除いて考えられ」ず、「インボイス方式の場合も帳簿に本体価格と消費税を別記で記帳し、その記録を集計して求めることになる」⁵²という見解がある。また、軽減税率が存在しない現在でも非課税取引は存在しており、「コンピュータを利用して経理を行っている場合には、課税・非課税の区分さえ入力すれば、税込金額のみを入力すると自動的に本体金額と消費税等の金額に分割して仕訳される」ため、「複数税率となった場合にも、税率さえ登録すれば自動的に処理されるであろう」⁵³という見解もある。いずれも、技術的な観点からは、複数税率の導入にインボイスは必須ではないという趣旨であろう。

ただ、技術的にはインボイスなしの複数税率が可能であっても、消費税の適正な納税の担保という観点からは、インボイスが必要であるとの判断はあり得る。複数税率を導入すると、売り手には、納付税額が少なくなるよう、できるだけ低い税率で売ったことにしたいという誘因が働く一方、買い手には、仕入税額控除の額が大きくなるよう、できるだけ高い税率で買ったことにしたいという誘因が働く⁵⁴。しかし、インボイス方式であれば、同一の取引について売り手と買い手の双方のインボイスをクロスチェックすることができるため、そのような租税回避は抑止される。

第二の論点であるインボイス導入に伴う事業者の事務負担に関しては、一般には、増加すると言われている⁵⁵。一定期間の取引をまとめて伝票を発行するのではなく、取引ごとにインボイスを発行し、また、長期間それを保管するためのコストは、特に中小零細事業者にとって影響が大きいとされる。

一方で、現行の請求書等保存方式では、すでに帳簿に加えて仕入伝票などの請求書等を7年間保存する義務が課されていることや、インボイス方式といっても書式まで統一されているわけではなく、記載事項が決められているだけなので、現に使われている請求書等に消費税額を別記するなどの修正を加えるだけでインボイスに転換し得ることなどから、インボイス方式への移行に伴う事業者の事務負担の増加はそれほど大きくないとの見方もある⁵⁶。

⁵¹ 税制調査会「抜本的な税制改革に向けた基本的考え方」（平成19年11月）p.24。<<http://www.cao.go.jp/zeic/ho/tosin/pdf/191120a.pdf>>；水野忠恒『租税法（第5版）』有斐閣，2011，pp.774-775等。

⁵² 多田雄司「仕入税額控除方式の見直し」『税経通信』49巻11号（臨時増刊），1994.8，p.171。

⁵³ 杉田宗久「インボイス方式の導入と益税対策—中小事業者の特例措置のあり方について考える—」『税研』16巻2号，2000.9，p.49。

⁵⁴ 森信茂樹「消費税の軽減税率の導入にはインボイスは必要不可欠」DIAMOND online，2013.2.18。<<http://diamond.jp/articles/-/32080>>

⁵⁵ 久乗哲「インボイス導入の課題—中小企業実務への影響—」『税研』22巻4号，2007.1，pp.37-41等を参照。

⁵⁶ 石弘光『増税時代—われわれは、どう向き合うべきか—』ちくま新書，2012，pp.219-222；千田裕・今井正和「インボイス方式の実際と導入のあり方」『税研』18巻2号，2002.9，p.58；菊谷正人「現行税制の課題と展望（第4回）消費税の益税解消策および逆進性緩和策」『税経通信』61巻1号，2006.1，pp.209-210など。

複数税率の導入にインボイスが技術的に必須かどうかは、実務家を交えたさらなる検討が必要であろう。しかし、インボイスのそもそもの意義は、確実な転嫁や租税回避の抑止により消費税の適正な課税を担保することにある（少なくとも、インボイスの一義的な目的が複数税率の導入にあるわけではない）こと、また、事務負担の点以外にも、インボイス方式に移行すれば、免税事業者が取引から排除されてしまうおそれがあるといった論点もあること等を踏まえれば、インボイスの導入の是非は、複数税率の議論とは独立の問題として検討する必要があるだろう。

おわりに

複数税率は高所得者にもその恩恵が及ぶため、逆進性の緩和効果が高くないこと等を根拠に、給付付き税額控除を導入すべきとの見解は有力である⁵⁷。一方で、複数税率の趣旨は、人が最低限の生活を営むのに必要なものには税をかけない（あるいは軽減する）という点にあることを重視し、高所得者にもその恩恵が及ぶのは当然であるという見方もある⁵⁸。また、給付付き税額控除ならば簡単に導入できるというわけではなく、番号制の導入等の執行体制の課題、財源確保の課題、既存の社会保障制度との関係整理の課題などがあり、これらの解決の方が複数税率よりもハードルが低いとは言い切れない。いずれにせよ、現時点で複数税率の導入をめざす方針が示されている（「はじめに」参照）状況にあることを考えれば、それに伴う課題について検討していくことは重要であろう。

本稿では特に、複数税率の対象範囲の線引きと減収規模の問題に焦点を当てて検討してきた。Ⅰでは、現行の消費税の非課税対象とその根拠に関し、「性格上課税対象とならないもの」については、ある程度合理的な理由付けで線引きできていると考えられる一方、「特別の政策的配慮に基づくもの」については、決定に当たってのたまかな方針は示すことができても、最終的にはかなりの程度「決め」の問題によるところが大きいと思われることが分かった。Ⅱでは、主要国の消費税関係法規において、具体的に複数税率の対象をどのように規定しているのかを確認したが、いずれの国も、その規定はかなり詳細、複雑、膨大であり、簡潔かつ明快な線引きはなされていないように思われる。

またⅢでは、主要国において、複数税率に伴う減収規模を確認したところ、横並びでの比較には慎重でなければならないものの、いずれの国でもかなり大きな減収が生じていることが分かった。他の税目の増税や公債発行に頼らずに、単一税率の場合と同じだけの消費税収を維持するのであれば、標準税率とトレードオフになることは避けがたいであろう。

以上のように、複数税率にも大きな課題があり、これを導入するとすれば、できるだけ多くの国民が納得できるような対象品目の線引き、許容できる減収規模等について、様々な角度から検討していくことが求められよう。

⁵⁷ 例えば、佐藤主光「学者に聞け！視点争点 消費税逆進性対策は給付付き税額控除」『エコノミスト』91巻11号、2013.3.12, pp.52-53；森信茂樹「消費税逆進性対策—なぜ軽減税率ではなく給付付き税額控除なのか—」東京財団ホームページ、2012.5.24. <<http://www.tkfd.or.jp/research/project/news.php?id=963>> など。

⁵⁸ 山本守之「税務クローズアップ：最新テーマを読み解く 複数税率か給付付き税額控除か」『税経通信』67巻12号、2012.10, pp.121-128。所得税における所得控除のうち、人的控除（基礎控除、配偶者控除、扶養控除など）は、所得のうち本人及びその家族の最低限度の生活を維持するのに必要な部分は担税力を持たないという「最低生活費非課税」の考え方に基づいているが（金子宏『租税法（第17版）』弘文堂、2012, pp.186-187）、この考え方に近いものと考えられる。

巻末資料

巻末資料1 主要国の複数税率の対象品目

	EC 指令	フランス	ドイツ	イギリス	スウェーデン
標準税率	15%以上	19.6%	19%	20%	25%
非課税	土地の譲渡（建築用地を除く）・賃貸、中古建物の譲渡、建物の賃貸、金融・保険、医療、教育、郵便、福祉等	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、郵便等	土地の譲渡・賃貸、建物の譲渡・賃貸、金融・保険、医療、教育、郵便、福祉等	不動産取引、不動産賃貸、金融・保険、医療、教育等
ゼロ税率	ゼロ税率及び 5% 未満の超軽減税率は、否定する考え方を採っている	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、障害者用機器等	医薬品（医療機関による処方）等
軽減税率	食料品、水道水、新聞、雑誌、書籍、医薬品、旅客輸送、宿泊施設の利用、外食サービス等 5%以上 (2段階まで設定可能)	書籍、旅客輸送、肥料、宿泊施設の利用、外食サービス等 7% 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、宿泊施設の利用、外食サービス等 12% 新聞、書籍、雑誌、スポーツ観戦、映画、旅客輸送等 6%

(出典) 「主要国の付加価値税の概要」財務省ホームページ <http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/consumption/108.htm> より、標準税率、非課税、ゼロ税率、軽減税率の欄を抜粋。

巻末資料2 EC 指令における非課税適用品目

- (1) 公益活動
- (a) 公共郵便事業（旅客輸送・電信電話業務を除く）
 - (b) 公法規制団体又は一定の病院・医療センター等が行う医療行為及び密接に関連する活動
 - (c) 加盟各国が定める医師及び医療補助者が行う医療行為の提供
 - (d) 人体の組織、血液、母乳の供給
 - (e) 歯科技工士のサービスの供給、義歯の供給
 - (f) 競争上のゆがみを引き起こさない限りにおいて、VAT 非課税の活動等を行う独立団体が、共同費用の実費に対応する会費を会員に対して請求している場合に、当該活動の実行に直接必要なサービスを会員に対して行うためのサービスの供給
 - (g) 福祉・社会保障に密接に関連する財・サービスの供給（老人ホーム、公法規制団体又は加盟各国が認める社会福祉団体によるものを含む）
 - (h) 児童・青少年の保護に密接に関連する財・サービスの供給で、公法規制団体又は加盟各国が認める社会福祉団体によるもの
 - (i) 児童又は青少年の教育、学校又は大学の教育、職業（再）訓練（それに密接に関連した財・サービスの供給を含む）の提供で、教育を目的とする公法規制団体又は加盟各国が認める同様の団体によるもの
 - (j) 教師による私的指導で学校・大学教育の範囲のもの
 - (k) 宗教団体又は哲学団体による人材の供給で、医療・福祉・青少年保護・教育のためのもの
 - (l) 競争上のゆがみを引き起こさない限りにおいて、政治、労働組合、宗教、愛国、哲学、博愛又は市民的な目的をもった非営利団体が、会員に対して、公益のために、会費の対価として行うサービスの供給

- (m) スポーツ又は体育に密接に関連する一定のサービスの供給で、非営利団体がスポーツ又は体育に参加する個人に対して行うもの
- (n) 一定の文化的サービスの供給、及びそれに密接に関連する財の供給で、公法規制団体又は加盟各国が認めるその他の文化的組織によるもの
- (o) 競争上のゆがみを引き起こさない限りにおいて、上の(b)(g)(h)(i)(l)(m)(n) (医療・福祉・青少年保護・教育・非営利団体活動・スポーツ・文化活動) に準じてその活動が免税とされている組織による財・サービスの供給で、当該団体のみの益となる募金活動に関連するもの
- (p) 救急車等による傷病者の輸送サービスの供給で、認可団体によるもの
- (q) 公共ラジオ・テレビ局が行う非商業活動
- なお、(o)については、特に行事の回数や非課税限度額について、加盟国は必要な制限を加えることができる。

(2) その他

- (a) 保険及び再保険取引 (保険ブローカー及び保険エージェントが行う関連サービスを含む)
- (b) 信用の供与、(c) 信用保証、(d) 預金及び当座預金・支払・振替・借入・小切手等の取引
- (e) 法定通貨の取引、(f) 株式、会社又は組合の持分、社債及びその他の証券
- (g) 加盟国が定義する特別投資ファンドの運用、(h) 郵便切手・印紙等
- (i) 各国の規制内での賭け事、富くじその他のギャンブル、(j) 建物及びその敷地の供給、(k) 未建築地の供給
- (l) 不動産のリース又は賃貸 (加盟各国が定義するホテルやキャンプ場等の宿泊施設、駐車場、恒久的に設置された機械装置、貸金庫の賃貸等を除く)
- なお、(b)から(g)の金融取引、建築物及びその敷地の供給、未建築地の供給、不動産のリース又は賃貸については、課税選択権を与えることができる。

(出典) 鎌倉治子『諸外国の付加価値税 (2008年版)』(基本情報シリーズ①) 国立国会図書館調査及び立法考査局, 2008, p.14 の表 9。

巻末資料 3 EC 指令における軽減税率適用品目

○現行指令の別表 3 軽減税率適用品目

- (1) 人用及び動物用の飲食料品 (アルコール飲料を除く)、(2) 水の供給、(3) 医薬品、(4) 障害者用の医療器具、チャイルドシート、(5) 旅客輸送、(6) 書籍、新聞、定期刊行物 (広告が主体のものを除く)、(7) ショー、劇場、サーカス、催事、遊園地、コンサート、博物館、動物園、映画、展示会及び同様の文化的行事及び施設への入場料、(8) ラジオ放送及びテレビ放映、(9) 作家、作曲家、舞台芸術家による作品又は著作権の提供、(10) 社会的政策の枠内での住宅の供給・建設・改築等、(10a) 個人用住宅の改築・修理、(10b) 個人世帯における窓ふき、清掃、(11) 農作物生産に使用される財・サービスの提供 (機械又は建物といった資本財は除く)、(12) ホテルの宿泊やキャンプ場の利用料等、(12a) レストラン及びケータリング・サービス (飲料の供給を除外することができる)、(13) スポーツ行事への参加料、(14) スポーツ施設の利用料、(15) 加盟各国が認める社会福祉団体による財・サービスの提供 (非課税のものを除く)、(16) 埋葬及び火葬、(17) 医療、歯科医療及び温熱治療 (非課税のものを除く)、(18) 道路清掃、ゴミ収集、廃棄物処理、(19) 自転車、靴及び皮革製品、衣料及び家庭用リネンの小規模な修理、(20) ホームヘルパー等の家事手伝い及び児童、老人、病人、障害者の介護、(21) 理髪

○その他

- ・各加盟国は、付加価値税委員会との協議を経た上で、天然ガス、電気、地域暖房に軽減税率を適用できる。
- ・1991年1月1日時点で適用されていた各国のゼロ税率と超軽減税率の継続。

(注) 当初、労働集約的なサービス (表の(10a)(10b)(19)(20)(21)) は、時限措置として、2006年指令の別表 4 に掲げられていたが、2009年5月の改正指令 (COUNCIL DIRECTIVE 2009/47/EC of 5 May 2009 amending Directive 2006/112/EC as regards reduced rates of value added tax. <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2009:116:0018:0020:EN:PDF>>) により、別表 4 は別表 3 に統合された。各加盟国は、これらのサービスに対する軽減税率を恒久措置として適用できるようになった。

(出典) 鎌倉治子『諸外国の付加価値税 (2008年版)』(基本情報シリーズ①) 国立国会図書館調査及び立法考査局, 2008, p.14 の表 10 を基に、その後の改正を反映させた。

巻末資料4 イギリスの「1994年付加価値税法」における複数税率の対象

軽減税率 (別表 7A)		ゼロ税率 (別表 8)		非課税 (別表 9)	
Group 1	家庭用の燃料又は電力の供給	Group 1	食料	Group 1	土地
Group 2	省エネルギー器具の設置	Group 2	上下水道	Group 2	保険
Group 3	暖房設備もしくは防犯用具の設置又はガス接続工事のうち補助金で賄われるもの *1	Group 3	書籍等	Group 3	郵便事業
Group 4	女性用の衛生用品	Group 4	視覚障害者と身体障害者のための録音図書及び視覚障害者のためのラジオ受信機	Group 4	賭博、ゲーム、宝くじ
Group 5	チャイルドシート	Group 5	建物の建築等	Group 5	金融
Group 6	住居の改造 *2	Group 6	保存建築物	Group 6	教育
Group 7	住宅の改装、改築	Group 7	国際的役務提供	Group 7	医療・福祉
		Group 8	交通	Group 8	埋葬・火葬
		Group 9	移動住宅及びハウスポート	Group 9	労働組合、職能団体、その他の公益団体への拠出
		Group 10	金	Group 10	スポーツ、スポーツ競技会、体育
		Group 11	銀行券	Group 11	芸術作品等
		Group 12	薬、障害者用補助具等	Group 12	慈善団体その他の適格団体による募金集めの催し
		Group 13	輸出入等	Group 13	文化的役務提供等 *4
		(Group 14)	免税店) *3	Group 14	仕入税額控除が不可能な財の供給
		Group 15	慈善団体等	Group 15	投資目的の金
		Group 16	衣料品、履物		

*1) 高齢者 (60 歳以上) 又は低所得者の住居等への暖房設備、防犯用具の設置やガスの接続工事等。

*2) 建物内の住戸数の変更、非居住用から居住用への転換等。

*3) 現在は削除されている。

*4) 博物館、美術館、動物園、演劇への入場料等。

(出典) Value Added Tax Act 1994 (1994 c.23). <<http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1994/23/contents>>

巻末資料5 カナダの「物品税法」における GST の複数税率の対象

非課税 (別表 5)		ゼロ税率 (別表 6)	
PART I	不動産	PART I	処方薬及び生物製剤
PART II	医療・保健サービス	PART II	医療機器及び医療補助器具
PART III	教育サービス	PART III	基礎的食料品
PART IV	保育、介護サービス	PART IV	農水産業
PART V	法律相談サービス	PART V	輸出
PART V-1	慈善団体による供給	PART VI	旅行サービス
PART VI	公的機関	PART VII	運輸サービス
PART VII	金融取引 *1	PART VIII	国際組織及び国際公務員 *2
PART VIII	フェリー、道路、橋の料金	PART IX	金融取引 *1
		PART X	関税の徴収 *3

*1) 金融機関による非居住者との金融取引 (カナダ国内向けの投資等に係る一定のものを除く) がゼロ税率、それ以外の金融取引が非課税となる。

*2) ①カナダ総督の利用に係る資産やサービスの供給、及び②アメリカとの国境を跨ぐ橋やトンネルの建設に際し、橋やトンネルに関する国際機関に対して行われる資産やサービスの供給が規定されている。

*3) カナダ郵便会社が関税法の下で行う一定の役務提供が規定されている。

(出典) Excise Tax Act (R.S.C., 1985, c. E-15). <<http://laws-lois.justice.gc.ca/eng/acts/E-15/>>

巻末資料6 オーストラリアの「1999年の新税制（財サービス税）法」における複数税率の対象

ゼロ税率 (Division 38)		非課税 (Division 40)	
38-A	食料	40-A	金融取引
38-B	医療	40-B	住宅の賃料
38-C	教育	40-C	住宅（販売等）
38-D	保育	40-D	貴金属 *1
38-E	輸出又はオーストラリア域外での消費を目的とするその他の供給	40-E	学校の売店、食堂
38-F	宗教活動	40-F	慈善団体等による募金集めの催し
38-G	慈善団体等の活動		
38-I	上下水道		
38-J	継続事業体の譲渡		
38-K	運輸とその関連		
38-L	貴金属 *1		
38-M	国内向けの免税店を通じた供給		
38-N	政府による土地の付与		
38-O	農地		
38-P	障害者用の車		
38-Q	国際郵便		
38-R	オーストラリア国内において国際ローミングの協定に基づいて行われる遠隔通信サービス		
38-S	適格排出設備		

*1) 精錬後、最初の販売はゼロ税率、それ以外は非課税となる。

(出典) A New Tax System (Goods and Services Tax) Act 1999. <<http://www.comlaw.gov.au/Details/C2013C00117>>

巻末資料7 軽減税率と給付付き税額控除に伴う減収額の推計（標準税率 10%の場合）

	みずほ総合研究所の試算	政府の試算
軽減税率がない場合の消費税収	24.5 兆円	27 兆円
軽減税率による減収額	<p>外食を除く食料品と水道に軽減税率を適用することを想定</p> <p>軽減税率 5%の場合 ▲2.8 兆円</p> <p>ゼロ税率の場合 ▲5.6 兆円</p>	<p>課税対象品目のうち、軽減税率（5%）を適用する割合が</p> <p>4分の1の場合 ▲3.3 兆円</p> <p>3分の1の場合 ▲4.5 兆円</p>
給付付き税額控除による減収額	<p>税率 5%時から負担が増加する分を所得階層に応じて還付する制度を想定した場合 ▲1.5 兆円</p>	<p>年収 550 万円以下の世帯に、税率 5%時から負担が増加する分を還付する制度を想定</p> <p>飲食料品にかかる消費税分だけを還付すれば ▲1 兆円</p> <p>水道光熱費、衣料等にかかる分も還付すれば ▲1.5 兆円</p>

(出典) みずほ総合研究所の試算は大和香織「消費税増税に伴う低所得者対策の検討—軽減税率よりも給付付き税額控除単独の導入を—」『みずほ日本経済インサイト』2010.8.9. <<http://www.mizuho-ri.co.jp/publication/research/pdf/japan-insight/NKI100809z.pdf>>、政府の試算は「軽減税率 5%なら 消費増税で税収試算」『読売新聞』2012.5.22；「逆進性解消へ「給付付き税額控除」」『東京新聞』2012.3.15 を基に筆者作成。

巻末資料 10 カナダにおける複数税率に伴う減収額推計 (2010 年)

(単位：百万加ドル)

非課税・ゼロ税率			還 付	
ビジネス				
国内金融取引	非課税	不明		
フェリー、道路、橋の料金	非課税	20		
法律相談 *1	非課税	25		
慈善団体・非営利団体				
慈善団体等による供給	非課税	800	慈善団体等への還付	325
教育				
授業料	非課税	505	学校等への還付	740
医療・保健				
医療・保健サービス	非課税	600	病院への還付	560
医療器具	ゼロ税率	185		
処方薬	ゼロ税率	705		
家計				
保育サービス等	非課税	135	GST クレジット	3,775
基礎的食料品	ゼロ税率	3,390		
住宅				
中古住宅等の売却	非課税	不明	新築住宅に係る還付	620
長期の賃貸に係る家賃	非課税	1,265	新築の賃貸資産に係る還付	55
地方自治体				
地方自治体による運輸	非課税	160	地方自治体に対する還付	2,070
水、ゴミ収集	非課税	235		

*1) 法律相談に係る非課税の減収額には、還付分も含まれている。

(出典) Department of Finance Canada, *Tax Expenditures and Evaluations 2012*, pp.26-27. <<http://www.fin.gc.ca/taxexp-depfisc/2012/taxexp12-eng.asp>> を基に筆者作成。

巻末資料 11 オーストラリアにおける複数税率に伴う減収額推計 (2012-13 年度)

(単位：百万豪ドル)

食料品	ゼロ税率	6,200
教育	ゼロ税率	3,550
医療 (医療・保健サービス)	ゼロ税率	3,000
金融取引	非課税	2,850
医療 (在宅介護、地域ケアほか)	ゼロ税率	960
金融取引 (部分的な仕入税額控除あり) *1	非課税	940
上下水道	ゼロ税率	880
保育サービス	ゼロ税率	820
医療 (薬、調剤)	ゼロ税率	430
医療 (民間健康保険)	ゼロ税率	280
医療 (医療補助具、医療器具)	ゼロ税率	100

*1) 一定の金融サービスについて、55%又は 75%の仕入税額控除を認めるもの。租税支出報告書 (p.229 A.3.3) では、非課税 (input taxed) に含まれるものと位置付けられている。

(出典) Commonwealth of Australia, *Tax Expenditures Statement 2012*, 2013.1, pp.7, 191-203. <<http://www.treasury.gov.au/PublicationsAndMedia/Publications/2013/TES-2012>> を基に筆者作成。