

消費税の複数税率化を巡る諸問題

望 月 俊 浩
〔税務大学校〕
〔研究部教育官〕

要 約

1 研究の目的、問題点等

わが国の消費税は、平成元年に3%の税率で導入された後、平成9年4月に4%に引き上げられ、現在に至っている。この税率は、ヨーロッパ等の諸外国と比較すると低い水準にあり、また、将来的な財政需要等といった点を考慮すると、消費税の税率引上げの議論は、今後、避けては通れない問題である。

消費税の税率引上げが議論される場合には、税率引上げに伴う、いわゆる「所得に対する逆進性」を緩和するため、生活必需品等に軽減税率を導入するといった消費税の複数税率化が問題となる。

複数税率を導入する場合には、現行消費税の諸制度にどういった影響を及ぼすかという問題がある。また、課税庁、事業者双方にとって事務負担の増大等の影響も大きいと考えられる。

そこで、本稿では、消費税が複数税率化された場合に、現行消費税の制度面及び執行面にどういった影響を及ぼすかという点を中心に考察を行う。

2 研究の過程等

複数税率に対する税制調査会等の考え方及び諸外国における税率構造等を踏まえ、複数税率化が現行消費税の制度面及び執行面に与える影響について、次の点を中心に検討した。

(1) 仕入税額控除

複数税率の下では、仕入税額控除を正確に行うためにインボイス方式の導入が必要であるという意見が多い。インボイス方式ではインボイスに記載された税額を仕入税額控除の対象とすればよいためである。しかし、インボイス方式には、①事業者にとってはインボイスの発行及び保管、課税庁にとっては課税事業者の管理といった事務負担が増大する、②免税事業者からの仕入れが控除できないために免税事業者が取引から排除されるお

それがあるという問題点がある。特に免税事業者の取引排除の問題はインボイス方式の大きな問題点である。インボイス方式を採用する場合はこの問題をやむを得ないものと割り切ることとなる。

現行の請求書等保存方式では複数税率化に対応できないのであろうか。インボイス方式のメリットは前段階に課されていた税額を正確に把握することができるという点にある。この点に着目すれば、請求書等保存方式であっても請求書等の記載事項に税額又は税率を追加するといった改正を行えば、軽減税率の採用にも対応できるのではないだろうか。

なお、EUでは取引の電子化の進展に伴い、付加価値税指令を改正し、インボイスの規定を電子インボイスに対応したものとしている。仕入税額控除の方式を検討する際には、電子化への対応についても検討する必要がある。

(2) 事業者免税点制度

軽減税率と標準税率との間に所定の差がある場合には、売上げが軽減税率対象のもの、仕入れが標準税率対象のものである事業者にとって、経常的に還付が発生することとなる。こういった事業者は、本来、免税事業者であったはずの者が課税選択し、課税事業者とならなければ還付は受けられないこととなる。そのため、中小事業者の事務負担軽減のために設けられた事業者免税点制度が機能しないこととなる。

仮に食料品に軽減税率を適用すれば農家等の業種が該当することとなるが、これらの業種は小規模な事業者が多く、ほとんどの者が課税選択をしなければ課税事業者にならないという問題がある。軽減税率が適用される課税資産の譲渡等を行う事業者にとっては、事業者免税点制度が意味のないものになってしまう。事業者免税点の水準を引き下げることにより、ある程度の対応は可能であるが、根本的な解決にはならないこととなる。

(3) 簡易課税制度

課税売上げと課税仕入れに適用される税率が異なる場合には、売上げと仕入れの両面における適用税率の区分ごとの割合をも考慮しなければ、適

切なみなし仕入率を設定することが困難となるため、事業の区分及びみなし仕入率が非常に細分化する。その結果、制度が非常に複雑化し、簡易な制度とは言えなくなる可能性がある。しかし、簡易課税制度が中小事業者の納税事務負担を軽減するために設けられたという趣旨からは複雑な制度は避ける必要がある。

一方で軽減税率を採用した場合には事業者の納税事務負担は増えざるを得ないこととなるため、中小零細事業者に対して何らかの納税事務負担の軽減措置は必要であると考ええる。

したがって、簡易課税制度のような簡素な方式は、①これ以上複雑な制度とはしない、②対象者を真に必要な事業者に限定する、といった前提で存続させるべきであると考ええる。

なお、中小零細事業者に限定した簡素な制度という面では現行の制度にとられず、さらに簡素な制度であってもよいのではないかと考える。

(4) 事務負担という影響

イ 税率の区分

軽減税率が採用された場合には、取引を標準税率の財・サービスと軽減税率のものに区分する必要がある。事業者はその区分を適切に行わなければならない。課税庁にとっても個々の取引について、税率の適用関係を明らかにしていかなければならない。特に新しい形態の取引が発生した場合には速やかな対応が要求される。過去の物品税のような課否判定事務といったことが増大する。税務調査においても税率の検証が必要となる。

軽減税率を採用している一部の国では個々の財・サービスに適用される税率を政府のホームページに登載している例がある。軽減税率を導入する場合には、納税者の利便という観点からこういったシステムを採用することも検討すべきではないかと考える。

ロ 還付

(2)で述べたとおり、従来は免税事業者であった事業者が還付を行う

ために課税事業者を選択し、還付申告書を提出することとなる。その処理に要する課税庁の事務負担は大きいものとなる。食料品に軽減税率を適用した場合には、農家が還付申告を行うという可能性がある。現在では、農家のほとんどが免税事業者であると思われるが、これらの者が還付申告書を提出することとなる。

農家にとっても、還付申告を行うためには日々の記帳を行い、税額の計算を行うという事務負担を負うこととなる。農家にとっては、還付のために課税事業者を選択するか、事務負担の増大を避けて課税事業者の選択をしないかという選択が求められる。課税事業者を選択せず、免税事業者となれば、仕入れに課された税額を農家自らが負担しなければならないという場合も想定される。

3 結 論

複数税率を採用した場合は、消費税制度は現行と大きく変わる事となる。まず、仕入税額控除の方式が問題となる。仕入税額控除を的確に行うためには、前段階で課された税額を記載した書類が必要となる。しかし、E型のインボイス方式では免税事業者の取引排除の問題がある。そのため、現行の請求書等保存方式の請求書等の記載事項に税額又は税率を追加するといった改正が考えられる。もちろんインボイス方式の導入も考えられる。公平性等と現実面との比較考量の問題となろう。次に中小事業者向けの特例措置である。税率の差が還付申告を増大させるという問題点については、当面の対応として事業者免税点の水準を引き下げることが考えられる。税率の差が簡易課税制度のみなし仕入率を複雑化させるという問題があるが、簡易課税制度のような制度は、その設けられた趣旨を鑑みると、何らかの形で存続すべきであると考えられる。

軽減税率の採用は、現行の消費税制度に大きな影響を与え、制度全体を複雑化させる事となる。そのため、事業者及び課税庁双方の事務負担が増大することとなる。負担軽減という観点からの諸措置を設けることも必要であ

る。同時に執行体制の大幅な見直しが必要になろう。

これらの問題はいずれもが密接に関連している。したがって、軽減税率の採用を検討する場合には、税率の問題だけではなく消費税制度全体を俯瞰した議論が必要である。

目 次

はじめに	187
第1章 税率構造を巡る考え方の推移	189
第1節 消費税導入前後の議論	189
第2節 消費税導入後の議論	190
第3節 現在までの議論	191
第2章 諸外国の付加価値税の税率構造等	195
第1節 諸外国の税率構造及び水準	195
第2節 諸外国の軽減税率対象取引	197
第3節 ヨーロッパ諸国における税率構造の推移	200
(参考) 諸外国の免税、非課税対象取引	204
第3章 制度面へ与える影響	209
第1節 税率構造との関係	209
1 還付申告との関係	209
2 税収との関係	210
第2節 対象となる財・サービスとの関係	211
1 どのような財・サービスを対象とするか	211
2 食料品を対象とする場合の問題点	212
3 食料品以外の取引についての問題点	216
第3節 非課税及び免税との関係	218
1 非課税制度との関係	218
2 免税制度との関係	221
第4節 中小事業者向け特例措置との関係	222
1 事業者免税点制度との関係	222
2 簡易課税制度との関係	225
第5節 仕入税額控除の方式との関係	229
1 請求書等保存方式とインボイス方式	229

2	複数税率と仕入税額控除の方式との関係	230
3	インボイス方式を採用する場合の問題点	231
4	複数税率下の仕入税額控除の方式	235
第4章	事務負担の増大という影響	246
第1節	税率の適用を巡る問題点	246
第2節	脱税の誘因という問題点	247
第3節	還付申告の増大という問題点	248
終章	複数税率下の消費税制度	253
第1節	軽減税率の評価	253
第2節	軽減税率を導入した場合の消費税制度	256
おわりに		261
(参考文献)		262

はじめに

わが国の消費税は、平成元年4月に3%の税率で導入された。その後、平成9年4月に4%（更に、消費税額を課税標準として25%の地方消費税が課されるため、実質的な負担は5%となる。したがって、本稿では、特段の断りがなければ消費税の税率は5%を前提とする。）の税率に引き上げられ、現在に至っている。この税率は、消費税と同様の性格を有するヨーロッパ諸国等の付加価値税の税率と比較すると低い水準にあり、また、将来的な財政需要等を考慮すると、消費税の税率引上げの議論は、今後、避けては通れない問題となる⁽¹⁾。税制調査会の答申においても、消費税が極めて重要な税であり、将来的には、国民の理解を得て二桁の税率に引き上げる必要もあり得るとしている⁽²⁾。

消費税の税率引上げが議論される場合には、税率引上げに伴う、いわゆる「所得に対する逆進性」を緩和するため、生活必需品等の一定の財・サービスに軽減税率を導入するといった複数税率化が課題となる。税制調査会の答申においては、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、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ている⁽³⁾。そして、消費税が複数税率化された場合には、①仕入税額控除の方式にインボイス方式の導入、②中小事業者に対する特例措置等について、単一税率の場合とは異なる観点からの検討が必要になると述べており⁽⁴⁾、現行の消費税制度に

(1) 社団法人日本経済団体連合会が2003年5月29日に発表した『『近い将来の税制改革』についての意見』では、消費税率を2007年度までには10%とすべきであり、2025年度までの増加は18%程度までに抑えるべきであるとしている。

(2) 税制調査会「少子・高齢社会における税制のあり方」平成15年6月17日（以下「15年答申」という。）

(3) 税制調査会 15年答申及び同「あるべき税制の構築に向けた基本方針」平成14年6月14日（以下「14年答申」という。）

(4) 税制調査会「わが国税制の現状と課題－21世紀に向けた国民の参加と選択－」平成12年7月14日（以下「12年答申」という。）

大きな影響を及ぼすこととなる。

そこで、本稿では、消費税に複数税率が採用された場合に、現行消費税制度にどういった影響を及ぼすかという点について考察を行うこととする。

具体的には、まず、第1章において、消費税の税率構造についてその導入時から現在に至るまでの経緯を概観する。第2章においては、諸外国の税率構造について、特にヨーロッパ及びアジア諸国の概要を概観する。第3章では、複数税率が導入された場合に、現行消費税制度の仕組みにどういった影響があるかを検討する。第4章では、事業者、課税庁それぞれの事務負担という点にどのような影響を及ぼすかを検討し、終章において複数税率下の消費税の在り方を考察することとする。

なお、複数税率には、標準税率に加え、軽減税率と割増税率とが考えられるが、特に第3章以下の具体的検討に際しては、原則として、軽減税率を前提として考察することとする⁽⁵⁾。

(5) 軽減税率の採用が及ぼす影響は割増税率においてもほぼ同様であると考えられるからである。

第1章 税率構造を巡る考え方の推移

わが国の消費税は、平成元年4月1日から3%の税率で導入された後、平成9年4月1日から4%に引き上げられており、基本的には単一税率の構造となっている。そこで本章では、税制調査会の答申等に基づき、消費税の税率構造を巡る議論について導入時から現在に至るまでの考え方を概観する。

第1節 消費税導入前後の議論

わが国におけるいわゆる「課税ベースの広い間接税」については、消費税が導入される以前にも昭和54年の「一般消費税（仮称）」や昭和62年の「売上税法案」が検討されていた。いずれも成立はしなかったものの、課税ベースの広い間接税のうち多段階累積排除型のものとして、現在の消費税と同様の性格を持っていた。

税制調査会の答申等は、税率構造について、一般消費税（仮称）の検討に際しては、「制度の簡素化を図り産業経済への中立性を確保するという観点や累積課税の排除の方式と前述の仕入控除方式を採用することとの関連からみて単一の税率とする⁽⁶⁾」と、また、売上税法案の際には、「制度の簡素化を図り、経済活動への中立性を確保するという観点からは、基本的には単一税率とすることが望ましい⁽⁷⁾」といずれも「制度の簡素化」及び「経済への中立性」という理由により、単一税率を採用すべきであると述べられていた。

消費税の導入時においても⁽⁸⁾、「制度の簡素化を図り、経済活動への中立性を確保するという観点からは、基本的には単一税率とすることが望ましい。

(6) 税制調査会「一般消費税特別部会試案」昭和53年9月12日

(7) 税制調査会「税制の基本的見直しについての答申」昭和61年10月28日（以下「61年答申」という。）

(8) 税制調査会「税制改革についての中間答申」昭和63年4月28日（以下「63年答申」という。）

(中略) 複数税率制度については、非課税取引について述べたとほぼ同様の問題が伴うので⁽⁹⁾、これを採用することは避けるべき」であるとし、『自己記録による方法』の累積排除方式の場合には、納税義務者の事務負担等を勘案すると複数税率を設けにくいとの指摘もあった。なお、軽減税率については、基本となる税率の水準が低い場合はこれを設ける意義は小さいと考えられる。」と述べ、複数税率の採用には否定的であった⁽¹⁰⁾。

ただし、普通乗用自動車の譲渡等について、平成元年4月1日から平成4年3月31日までの3年間は6%⁽¹¹⁾、更に平成4年4月1日から平成6年3月31日までの3年間は4.5%⁽¹²⁾の税率が適用されていた。これは、前者は「物品税が廃止されることによる物品税の負担の状況及び税収面への影響を考慮」、後者は「厳しい財政事情に鑑み、財源確保のための、臨時の措置」という理由によるものであり⁽¹³⁾、税収面からの観点から、時限的ではあるが一種の割増税率が適用されていた⁽¹⁴⁾。

第2節 消費税導入後の議論

消費税の導入について、税制調査会は「3%の低い水準で税率を一本化した

(9) 非課税取引の問題点として、制度の複雑化や納税事務負担の増加をもたらす、非課税取引が増えれば課税取引に適用される税率の上昇を招く、非課税とする取引についての客観的基準を国民的合意の下に見出すことは極めて困難であることが挙げられている。

(10) 金子名誉教授は「単一税率が採用されたのは、簡素で消費中立的な税制の要請に応ずるため」と述べている。(金子宏「租税法(第8版)」弘文堂 平成13年4月462頁)

(11) 消費税法(昭和63年法律第108号)附則第11条第1項

(12) 租税特別措置法(昭和32年法律第26号)第86条の4第1項

(13) 武田昌輔 監修「コンメンタール消費税法」第一法規出版 平成元年10月 6100頁、7232頁

(14) 売上税法案の際にも普通乗用自動車の譲渡等について、3年間は11%の税率(原則は5%)が提案されていた(売上税施行法案第88条)。

現行消費税の基本的仕組みについては、(中略) 妥当な選択であった⁽¹⁵⁾。」と評価したが、一方で、いわゆる所得に対する逆進性の緩和という観点から、飲食料品等の生活必需品に対して非課税を拡大すべしという声が大きくなった。

こういった声に対し、平成元年12月に自由民主党は、①小売業者が行う全食料品の譲渡を非課税とする、②全食料品の譲渡について、1.5%の特別低税率を設定するという消費税見直し案を提案した⁽¹⁶⁾。この見直し案は、①飲食料品の取引を全段階にわたってゼロ税率の対象とする問題点、②飲食料品の取引を全段階にわたって非課税とすることの問題点、③一定金額以下のものを非課税とすることの問題点、④生活必需品又は日用品を非課税にすることの問題点を比較検討し、その際の経済取引に与える影響の大きさ等を様々な観点から考慮した上で、見直し案の「特別低税率+小売段階非課税」の方が全段階非課税より消費者にとって有利になるというものであった。しかしながら、この見直し案は、社会党(当時)をはじめとする野党から、世界に例のない複雑な食料品税制との批判を浴びた⁽¹⁷⁾。

見直し案は、平成2年3月に「消費税法及び租税特別措置法の一部を改正する法律案」として国会に提出されたが、同年6月、審議未了、廃案となった。

その後、平成3年5月に、「消費税に関する緊急措置」として、非課税範囲の拡大、簡易課税制度及び中間申告制度の改正を主な内容とした消費税法の一部改正法が議員立法により成立したが⁽¹⁸⁾、税率の改正は行われなかった。

第3節 現在までの議論

(15) 税制調査会「実施状況フォローアップ小委員会中間報告」平成元年11月24日

(16) 自由民主党「消費税の見直しに関する基本方針」平成元年12月1日

(17) 日本社会党他「これが『思い切った抜本見直し』かー自民党の消費税見直しを斬るー」平成元年12月8日

(18) 消費税法の一部を改正する法律(平成3年法律第73号)、本法は平成3年10月1日から施行された。

平成5年11月の税制調査会答申⁽¹⁹⁾では、税体系における消費課税のウエイトを高めるため、消費税率の引上げが提言されたが、「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、単一税率を基本とすることが望ましいとされた。複数税率制度の導入については、「政策的配慮の必要性和税制の中立性や制度の簡素化との間の比較考量によるものと考えてるが、公平・中立・簡素といった消費税導入の趣旨からすれば、基本的には、これを設けることは望ましくない。特に、軽減税率については、その設定に伴って生ずる納税義務者の事務負担をはじめとする社会的経済的コスト等をも考慮すれば、その設定は、経済的合理性に反しており、適当でない。」とされた。

平成6年6月の税制調査会答申⁽²⁰⁾では、消費税の総合的な見直しを行い、「消費税率を引き上げ、税体系における消費課税のウエイトを高めることが必要」とされ、また、税率構造については、「税率の引上げ後においても、単一税率を維持すべき」であり、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」と考える。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ない。」といった問題点を指摘している。

平成6年秋の税制改革⁽²¹⁾により、平成9年4月1日以後、税率が5%に引き上げられることとされたが、単一税率が維持された。

(19) 税制調査会「今後の税制のあり方についての答申」平成5年11月19日（以下「5年答申」という。）

(20) 税制調査会「税制改革についての答申」平成6年6月21日（以下「6年答申」という。）

(21) 所得税法及び消費税法の一部を改正する法律（平成6年法律第109号）

平成12年の税制調査会答申⁽²²⁾では、消費税の税率がヨーロッパ諸国並みの水準となった場合には、食料品に対する軽減税率の導入などが検討課題になるとしながらも、軽減税率には、①その適用範囲を合理的に設定することが困難であること、②制度が複雑となり、納税義務者の事務負担を増大させること、③税込減を招来するため、標準税率を高くせざるを得ないこと等の問題点を挙げている。

そして、軽減税率の導入は「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・簡素性ととの間の比較考量により判断すべき問題」とし、「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」としている。

また、同答申は、併せて「複数税率の下では、軽減税率の対象範囲にもよるが、基本的には、税額が記載された請求書等(ヨーロッパ諸国における「インボイス」)の保存を仕入税額控除の要件とすることが必要であり、また、簡易課税制度などの中小事業者に対する特例措置についても、単一税率の場合とは異なる観点からの検討を要することになる」として、複数税率化した場合には、仕入税額控除の方式及び中小事業者特例措置等の現行消費税制度の基本的な仕組みについても見直す必要があるとしている。

平成14年6月の税制調査会答申⁽²³⁾では、従来と同様、「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」としながらも、「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。その場合においても、事業者の事務負担をはじめ

(22) 税制調査会 12年答申(前掲注4)

(23) 税制調査会 14年答申(前掲注3)

とする社会経済的コスト等に配慮する観点から、その範囲は極力限定する必要がある」として、将来的に税率引上げがあった場合には、軽減税率の採用が検討課題になるとしている。

平成15年6月の税制調査会答申⁽²⁴⁾においても、平成14年6月の答申と同様に、「制度の簡素化、経済活動に対する中立性の確保の観点から極力単一税率が望ましい」としつつ、「消費税率の水準が欧州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の是非が検討課題となる」としている。

このように、税制調査会の考え方は、従来から、制度の簡素化及び経済活動に対する中立性確保の観点から、単一税率が望ましいとし、複数税率化には問題点が多いとしている。また、単一税率が望ましい理由として、基本となる税率の水準が低いという前提があることも挙げられている。

しかしながら、近年においては、税率の引上げが焦点になっていることもあるため、単一税率が望ましいとしながらも、将来的に税率が引き上げられた場合には軽減税率の導入が検討課題になるということを示している。特に、最近の答申では、将来的には、標準税率の水準をヨーロッパ諸国並みの10%以上とする必要性を述べており、その場合には軽減税率の採用の検討が必要であるとされている。そして、今後の消費税率の引上げの議論と併せて、その場合の税率水準によっては軽減税率の導入についての検討が必要であること及び軽減税率を採用する場合には、現行の消費税の諸制度についても併せて検討が必要であるとされている。

(24) 税制調査会 15年答申（前掲注2）

第2章 諸外国の付加価値税の税率構造等

第1章では、わが国の消費税が単一税率を採用した経緯を述べた。これに対して、諸外国の税率構造はどうであろうか。本章では、わが国の消費税と同様の仕組み（多段階課税累積排除型）をもつ付加価値税を採用している主な国について、その税率構造等について述べる⁽²⁵⁾。

第1節 諸外国の税率構造及び水準

付加価値税を採用している主な国について、その税率構造を掲げたものが表1及び表2である。なお、表1がヨーロッパ諸国、表2がアジア、オセアニア等のヨーロッパ以外の諸国（地域）である。

表1 ヨーロッパ諸国の税率構造等（2002.4）

国名	標準税率	軽減税率(1)	導入年月
アイスランド	24.5	14	1990. 1
アイルランド	21	0, 4.3, 10, 12.5	1972.11
イギリス	17.5	0, 5	1973. 4
イタリア	20	0, 4, 10	1973.11
オーストリア	20	10, 12	1973. 1
オランダ	19	6	1969. 1
ギリシア	18	4, 8	1987. 1
スイス	7.6	2.4, 3.6	1995. 1
スウェーデン	25	0, 6, 12	1969. 1
スペイン	16	4, 7	1986. 1
チェコ	22	5	1993. 1
デンマーク	25	0	1967. 1
ドイツ	16	7	1968. 1
ノルウェー	24	0, 12	1970. 1
ハンガリー	25	0, 12	1988. 1
フィンランド	22	0, 8, 17	1964. 1
フランス	19.6	2.1, 5.5	1968. 1

(25) 本章の作成に当たっては、各種文献及び各国政府ホームページ等を参考にした。これらの参考資料は末尾に一括して掲載した。

ベルギー	21	0, 6, 12	1971. 1
ポーランド	22	0, 3, 7	1993. 7
ポルトガル	17(2)	5, 12	1985. 1
ルクセンブルク	15	3, 6, 12	1970. 1

(1) ゼロ税率については輸出等取引を含まない。また、ゼロ税率を規定している国と課税せずに前段階の税額控除を認めるとしている国があるが、いずれもゼロ税率に含めている。

(2) 19%に引き上げられる（2002年6月から）。

表2 北米・アジア・オセアニア諸国の税率構造等（2002.4）

国名	標準税率	軽減税率	導入年月
インドネシア	10	—	1985.4
オーストラリア	10	0	2000.7
カナダ	7/15(3)	0	1991.1
韓国	10	—	1977.1
シンガポール	3(4)	—	1994.4
タイ	7	—	1992.1
台湾	5	—	1985.4
中国	17	13	1994.1
ニュージーランド	12.5	0	1986.5
フィリピン	10	—	1988.1
ベトナム(5)	10	5	1999.1
メキシコ	15	0	1980.1

(参考) アメリカは、各州、都市により小売売上税を課している。各州の標準税率は3%から7%までにわたっているが、5%の州が最も多い⁽²⁶⁾。

(3) カナダでは州により州小売売上税分が加わり、15%のHST（Harmonized Sales Tax）が適用される（ノバスコシア、ニューブランズウィック、ニューファンドランドの各州の場合）。

(4) 2003年1月から4%に引き上げられる。なお、2004年1月からは5%に引き上げられる予定である。

(5) ベトナムでは、20%の割増税率が設けられている。

(26) 前田高志「アメリカの分権型州・地方税制度における多様性の変容」自治総合センター『分権型社会に対応した地方税制のあり方に関する調査研究報告書』

第2節 諸外国の軽減税率対象取引

それでは、どういった取引が軽減税率の対象となっているのか。第1節に掲げた各国において軽減税率の対象となっている取引をまとめたものが表3及び表4である⁽²⁷⁾。

表3 ヨーロッパ諸国の軽減税率対象取引⁽²⁸⁾

国名	税率	対象となる取引
アイスランド	14	食料品、新聞、アイスランド語の書籍、ホテル、家屋とスイミング・プールの暖房のための温水、電気及び燃料油等
アイルランド	0	一定の食料品、子供用衣類及び履物、医薬品及び医療機器・用具、書籍、種子、肥料等
	4.3	一定の食料品、家畜、猟犬
	10	一定の個人住居用不動産等
	12.5	一定の食料品、新聞、雑誌、住宅用燃料及び電力、農業用サービス、映画館等の入場料、スポーツ施設入場料、農業サービス、ツアーガイド等
イギリス	0	一定の食料品、子供用衣類及び履物、書籍、新聞、定期刊行物、公共交通機関、医薬品、障害者用物品、新築住宅等
	5	家庭用燃料及び電力、省エネルギー材、住宅の改築等
イタリア	0	屑鉄、金インゴット
	4	一定の食料品、書籍、新聞、定期刊行物、公的住宅、社会福祉事業等
	10	一定の食料品、住宅の貸付け、ホテル、旅客輸送等

(27) すべての取引を網羅しているわけではない（表4、表5において同じ。）。

(28) 表3中のゼロ税率の欄では輸出取引及び輸出類似取引は省略している（表4及び表5の免税の欄において同じ。）。

オーストリア	10	食料品、書籍、新聞、定期刊行物、公共交通機関、住宅の貸付け等
	12	一定の自動車、一定の飲料
オランダ	6	食料品、水、書籍、新聞、定期刊行物、宿泊、スポーツイベント、医薬品、レストラン、文化的サービス、農業用投下物、芸術作品等
ギリシア	4	新聞、書籍、定期刊行物、映画演劇等の文化的サービス
	8	生鮮食料品、医薬品、旅客輸送、電気、ホテル・レストランのサービス、作家・作曲家の活動、医療、社会福祉、障害者用機器等
スイス	2.4	食料品、飲料、種子、植物、家畜、穀物、飼料、肥料、医薬品、書籍、新聞、定期刊行物、非商業的な放送等
	3.6	ホテル
スウェーデン	0	処方薬品、一定の出版物等
	6	新聞、書籍、文化的活動、スポーツ活動
	12	食料品、芸術品（創造者による）、宿泊、旅客輸送等
スペイン	4	基礎的な食料品(パン、牛乳、小麦粉、チーズ、卵、野菜、果実)、本、新聞、雑誌、処方医薬品、身体障害者用の装具、身体障害者用車両、公的住宅等
	7	食料品、水、動物用医薬品、医療器具、農業用資材、住宅、植物、旅客運送、ホテル、レストラン、文化的活動、スポーツ活動、作家・芸術家の活動、社会福祉事業、清掃サービス、葬儀、理髪等
チェコ	5	食料品、書籍、新聞、熱の供給、障害者用の機器、ほとんどのサービス
デンマーク	0	新聞
ドイツ	7	一定の食料品、農産物、新聞、書籍、雑誌、近距離の旅客輸送、文化的サービス、歯科治療、非営利サービス等
ノルウェー	0	書籍、新聞、中古自動車、特定の地域の電気

	12	食料品
ハンガリー	0	教科書、医薬品
	12	食料品、農産物、書籍、新聞、出版、エネルギー、暖房用の燃料、健康サービス、宿泊、映画、図書館等、葬儀等
フィンランド	0	新聞、定期刊行物
	8	医薬品、書籍、国内の旅客輸送、宿泊、文化的サービス、スポーツイベント
	17	飲食料品、飼料、レストラン
フランス	2.1	保険の対象となる医薬品、新聞、雑誌
	5.5	食料品、医薬品、書籍、旅客輸送、書籍、農業用投下物、ホテル、文化的サービス等
ベルギー	0	新聞、定期刊行物
	6	食料品、農産物、水、薬剤、書籍、公的交通機関、文化的サービス、ホテル、葬儀
	12	殺虫剤、マーガリン、農業用機械、石炭燃料、有料テレビ、公共住宅等
ポーランド	0	農業用の生産手段、新築住宅、専門誌
	3	未加工の畜産製品、乳製品等
	7	農業用設備、建築資材、健康保護のための物品、楽器、子供用品、医薬品等
ポルトガル	5	未加工の食料品、薬品、電気、ホテル、書籍、雑誌、旅客輸送、農業用資材等
	12	一部の加工食品、レストラン、ディーゼル燃料
ルクセンブルク	3	食料品、飼料、医療用具、農業用資材、書籍、新聞、雑誌、子供用の服・靴、調剤薬品、レストラン、ホテル、旅客輸送、文化的サービス、スポーツ施設、ゴミ・排水処理、福祉、葬儀、住宅の賃貸
	6	電気、ガス
	12	燃料、無鉛ガソリン、クリーニング、広告、旅行代理店、自由職業者のサービス、有価証券の保管・管理等

表4 北米・アジア・オセアニア諸国の軽減税率対象取引

国名	税率	対象となる取引
インドネシア	—	
オーストラリア	0	基礎的食料品、健康、教育、育児、礼拝
カナダ	0	基礎的食料品、医薬品、医療器具等
韓国	—	
シンガポール	—	
タイ	—	
台湾	—	
中国	13	穀物、食用油、水道、ガス、個人用の石炭、書籍、新聞、雑誌、飼料、肥料、農薬、農業用機械等
ニュージーランド	0	企業の買収、一定の貴金属等
フィリピン	—	
ベトナム(6)	5	浄水、肥料、殺虫剤、医療器具、薬剤、教材、書籍、種子、ジュート製品、綿、飼料、科学技術サービス、農業サービス等
メキシコ	0	農産物、主要食料品、医薬品、農業用設備、漁船等

(6) ベトナムでは、宝石・貴金属、旅館・飲食店、宝くじ、海運代理業、各種ブローカーについて、20%の割増税率が適用される。

第3節 ヨーロッパ諸国における税率構造の推移

表1及び表2を比較すると、概ね表1のヨーロッパ諸国のグループは標準税率の水準が高く、軽減税率等を設定しているため税率構造が複雑であり、表2のその他の地域のグループは標準税率の水準が低く、税率構造も簡素となっているといえることができる。

税率の水準については、各国が付加価値税によってどの程度の税収をあげる必要があるかによって決定されるため⁽²⁹⁾、一概に比較はできないが、通常、

(29) 木下和夫 編「付加価値税」財経詳報社 昭和51年10月 75頁

ヨーロッパ諸国のように税率が高い国においては国家の歳入に占める付加価値税収の割合が高いと考えられる⁽³⁰⁾。

ヨーロッパとその他の地域における税率構造の差異については、次のことが考えられる。

第一に付加価値税制度の歴史である。ヨーロッパ諸国において、現在のような付加価値税が実施されたのは、1967年4月のEUの付加価値税指令に基づき、1970年代後半から1980年代前半である。例えば、フランスでは1968年に現在の付加価値税の仕組みが採用されたが、それ以前にも旧付加価値税というべきものが存在していた。他の国においても付加価値税タイプに限らないものの一般的な消費税として、次のようなものが存在した⁽³¹⁾。

- ① ドイツ・オランダ・ルクセンブルグ⇒累積税方式の取引高税
- ② イギリス⇒単段階税方式
- ③ ベルギー・イタリア⇒累積税方式の取引高税、単段階税の混合方式

エグレは、フランスの旧付加価値税の下では、税率の多様性はもっと受け入れられていたと述べている⁽³²⁾。このような税から現在のような付加価値税制度への移行に際し、税率の簡素化が図られたが、税率を一本化することはできなかったと思われる。

第二にEUという存在である。EUにおいては従来から、税制の調和(harmonization)を進めており⁽³³⁾、付加価値税指令の第6次指令により付加

(30) 課税ベースの広さにもよるため、例外もある。例えば、イギリスは標準の付加価値税率が17.5%であるが、付加価値税収が総税収に占める割合は22.2%と他のEU諸国に比して低い(「国税収入の構成の国際比較」稲垣光隆 編『平成14年版 図説日本の税制』財経詳報社 340～341頁)。これはイギリスにおいてはゼロ税率等により課税ベースが狭くなっていることが影響していると思われる。

(31) 木下 前掲注29書 5頁

(32) ジョルジュ・エグレ(荒木和夫 訳)「付加価値税」白水社 昭和60年3月 73頁

(33) 西山助教授によれば、昨今の協調(harmonization)の進捗が減速している一方で、課税手続の簡素化とIT対応化(modernization)が顕著になっているとしている。(西山由美『EUにおける付加価値税の動向 消費税制のモダンリズム－EUか

価値税制度の概要を定めている⁽³⁴⁾。同指令第12条は税率について規定しており、同条第3項(a)では、①標準税率は15%以上とする。②軽減税率を設ける場合は5%以上で1つ又は2つの率とする。③軽減税率の適用範囲は付属書Hに指定されている財及びサービスに限るとされている⁽³⁵⁾。EU諸国は第6次指令に基づき国内法を制定しており、EU加盟を希望するヨーロッパ諸国においても第6次指令に準拠した制度を設けている。

このようにヨーロッパ諸国において税率構造が複雑となっているのは、その歴史的、地域的な特色が大きな要因となっていると考えられる。

フランスでは、現在、標準税率19.6%、軽減税率2.1%及び5.5%という税率構造である。この3段階となったのは1993年以降であり、1992年以前は割増税率の存在及び多岐にわたる軽減税率の存在により税率構造が非常に複雑となっていた。割増税率が廃止されるとともに、徐々に簡素化され、現在の税率構造になっている⁽³⁶⁾。

他のヨーロッパ諸国においても、割増税率が廃止され、軽減税率についても簡素化かつ引き上げられる傾向にあるといわれる⁽³⁷⁾。

らの示唆』税研18-2 (105) 平成14年9月)

(34) Sixth Council Directive 77/388/EEC. OJL145.13.06.1977 pp 1~40

(35) 第6次指令付属書Hに指定されている財及びサービスは次のとおりである。①人間用及び動物用の食料品、②水の供給、③薬品、④身体障害者専用の医療機器・補助器具等、⑤乗客及び所持している荷物の輸送、⑥書籍・新聞及び定期刊行物の供給、⑦劇場・コンサート・美術館等の文化的イベント・施設への入場、⑧作家・作曲家等が供給するサービス又はこれらの者に対して支払われる印税等、⑨社会政策の一環として提供された住宅の供給・建築等、⑩農業生産用の原材料、⑪ホテル等の宿泊設備（キャンプ地等を含む。）、⑫スポーツイベントへの入場、⑬スポーツ施設の使用、⑭福祉又は社会保障事業（免税とされない場合）、⑮葬儀及び火葬、⑯医療、歯科治療及び温熱治療（免税とされない場合）、⑰街路の清掃・ごみの回収及び廃棄物処理

(36) フランス付加価値税率の変遷については、エグレ 前掲注32書 76~77頁及び European Commission "VAT RATES APPLIED IN THE MEMBER STATES OF THE EUROPEAN COMMUNITY" Brussels-Belgium 2002.8

(37) 鶴田廣巳「消費税と租税体系」日本租税理論学会編『消費税法施行10年』法律文化社 平成12年11月 7頁

一方、ヨーロッパ以外の地域については、ヨーロッパと比較すると付加価値税の採用が新しいこともあり、比較的簡素な構造となっている。表2に掲げた、特にアジア諸国の税率は、ヨーロッパ諸国に比して税率構造が簡明であり、標準税率が低いという反面、後述のように非課税の範囲が広いということが言える⁽³⁸⁾。

付加価値税の税率構造についての世界的な動向については、①付加価値税を新たに創設する国では10%前後の標準税率が大勢を占める。②軽減税率を採用している国は半数ほどである。③軽減税率を採用している国では、標準税率が15%を超えている場合が多いということが指摘されている⁽³⁹⁾。

なお、EUにおける税率構造について、取引の電子化の進展に伴う問題に触れておく。

電子商取引に関し、EUではデジタルグッズを販売するEU域外事業者に付加価値税を課税することとした⁽⁴⁰⁾。具体的には、EU域外事業者は自らが任意に選択した1加盟国に登録を行う。そして域外事業者は顧客が居住する加盟国の税率で付加価値税を徴収し、登録をした加盟国に納付する。登録が行われた加盟国は顧客が居住する加盟国に税を送付するというものである⁽⁴¹⁾。

今後、こういったシステムが実施されていけば、EU内の税率構造の共通化が更に議論されていく可能性がある⁽⁴²⁾。

(38) 発展途上国では、経済発展が未成熟であるとともに税務行政の水準が遅れているため所得課税が未発達である一方、国民諸階層の間の経済格差が大きく階層的な消費構造があることがこの背景にあるといわれている(鶴田 前掲注37書 8~9頁)。また、発展途上国における付加価値税の仕組みについては、税制を対象国の限られた行政能力の範囲内に適合させることが重要な条件とされている(マルコム・ジリス、カール・S・シャウプ、ジェラルド・P・シカット「発展途上国に対する付加価値税制からの教訓」カール・S・シャウプ/世界銀行編『間接税で何が起こるか』日本経済新聞社 昭和63年1月 87頁)。

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

(40) Council Directive 2002/38/EC. OJL128.15.05.2002 pp41~44

(41) 佐藤正勝「電子商取引と課税—最近の動向—」租税研究640号 平成15年2月

(42) このシステムでは、各事業者はそれぞれの顧客が居住する国の付加価値税率を取

取引の電子化を巡っては、これに加え、電子申告の問題等、今後の消費税の在り方を考える上で重要な問題となる点が多いが、本稿では割愛することとする。

(参考) 諸外国の免税、非課税対象取引

付加価値税には、負担を軽減するという観点から、軽減税率のほか、課税を免除する取引がある。参考としてまとめたものが表5である。なお、課税を免除する取引には、付加価値税の性質から免除すべきものと政策上、免除すべきものがあるといわれるが、ここではその区分はしていない。また、課税の免除には、付加価値税の仕組み上、前段階の税額が控除できるものと控除できないものがあるが、前者を免税、後者を非課税と呼ぶこととする⁽⁴³⁾。国によってはゼロ税率を設けているところもあるが、その効果は免税と同一であるので、ここでは免税に含めることとする。

表5 (諸外国の課税免除の取引)

国名	区分	対象となる取引
アイスランド	免税	—
	非課税	医療等の健康サービス、社会福祉事業、教育、文化及び芸術活動への入場料金、スポーツ施設、旅客輸送、郵便、不動産の貸付け、保険及び金融業務、作家及び作曲家等の活動、葬儀
アイルランド	免税	一定の食料品、子供用衣類及び履物、医薬品及び医療機器・用具、書籍、種子、肥料等

引の都度確認する必要が生ずる。

(43) それぞれわが国消費税の免税と非課税に対応する。

	非課税	金融、保険及び株式仲介業、教育、医療、 歯科、社会福祉事業（非営利団体が行うもの）、郵便、旅客輸送、葬式及びスポーツイベント等
イギリス	免税	一定の食料品、子供用衣類及び履物、書籍、新聞、定期刊行物、公共交通機関、医薬品、障害者用物品、新築住宅等
	非課税	土地及び建物、保険、金融、郵便、教育、保健、葬儀等
イタリア	免税	屑鉄、金インゴット
	非課税	不動産、金融、郵便、医療保健サービス、葬儀、教育、一定の文化サービス等
オーストリア	免税	－
	非課税	金融、保険、医療、一定の文化・スポーツ等
オランダ	免税	－
	非課税	不動産の売買・リース、金融、保険、郵便、医療、教育、作家及び作曲家等の活動、非営利的団体の活動等
ギリシア	免税	－
	非課税	郵便、医療、教育、不動産の貸付け、金融、保険等
スイス	免税	－
	非課税	医療、社会福祉、社会保障、教育、文化的サービス、金融、保険、不動産、くじ、一定の中古品、切手等
スウェーデン	免税	処方薬品、一定の出版物等
	非課税	不動産の売買・貸付け、医療、教育、金融、保険、文化的活動、スポーツ活動、葬儀等
スペイン	免税	－

	非課税	医療、青少年老人ケア、教育、文化活動、保険、金融、不動産取引（土地、中古建物）、郵便事業、廃品回収業、文学・芸術の著作権等
チェコ	免税	－
	非課税	郵便、放送、金融、保険、医療、福祉等
デンマーク	免税	新聞
	非課税	医療、福祉、教育、スポーツ、文化的サービス、葬儀、土地、建物、金融、保険、国内旅客輸送、中古品、旅行代理店等
ドイツ	免税	－
	非課税	不動産、金融、保険、教育、文化的サービス、社会福祉、医療等
ノルウェー	免税	書籍、新聞、中古自動車、特定の地域の電気
	非課税	医療、社会福祉、教育、宿泊、娯楽サービス、金融、埋葬、旅行ガイド、専門サービス等
ハンガリー	免税	教科書、医薬品
	非課税	教育、文化的活動、スポーツイベント、社会福祉、保健サービス、土地、アパート、郵便、金融、法的サービス等
フィンランド	免税	新聞、定期刊行物
	非課税	医療、福祉、教育、金融、保険、芸術、スポーツ、不動産、身体障害者向けのサービス、文学・芸術の著作権等
フランス	免税	－
	非課税	不動産、医療、福祉、教育、金融等
ベルギー	免税	新聞、定期刊行物
	非課税	医療、福祉、弁護士等の法的サービス、教育、文化的サービス、芸術、不動産、金融、保険等

ポーランド	免税	農業用の生産手段、新築住宅、専門誌
	非課税	健康サービス、保険、金融、郵便、農業・山林サービス、教育、文化的サービス等
ポルトガル	免税	－
	非課税	医療、福祉、教育、文化的サービス、郵便、金融、保険、不動産の賃貸
ルクセンブルク	免税	－
	非課税	教育、医療、健康サービス、金融、保険、不動産取引等
インドネシア	免税	－
	非課税	農産物、海産物、鉱産物、米、塩、レストラン・ホテルの飲食、医療、社会福祉、郵便、金融、教育、宗教、公共輸送、ホテル、広告を伴わない放送、芸術等
オーストラリア	免税	基礎的食料品、健康、教育、育児、礼拝
	非課税	住宅の販売・リース、金融
カナダ	免税	基礎的食料品、医薬品、医療器具等
	非課税	教育、保健、金融、保育、住宅、公的機関の非営利事業、道路・橋等の通行料等
韓国	免税	－
	非課税	未加工の食料品、水、医療、保健、教育、旅客輸送、書籍、新聞、定期刊行物、金融、住宅、土地、作家・作曲家の活動、文化サービス等
シンガポール	免税	－
	非課税	金融、住宅の販売・リース
タイ	免税	－
	非課税	未加工の農産物・食肉等、肥料、飼料、新聞、雑誌、教育、文化的サービス、専門的サービス、医療、アマチュアスポーツ、国内運輸、不動産の賃貸等
台湾	免税	－

	非課税	土地、医療・介護、教育、新聞、雑誌、未加工の食料品、保険、金融、肥料・殺虫剤等の農業用品、漁船の燃料・船用品等
中国	免税	－
	非課税	農業生産者が販売する自家農産物、避妊用具、古書、身体障害者組織が直接輸入する身体障害者専用の物品、売主自身が使用した後に販売された物品等
ニュージーランド	免税	企業の買収、一定の貴金属等
	非課税	保険、金融、非営利団体の寄贈された財・サービスの販売、賃貸住宅、一定の不動産、免税とされた以外の貴金属等
フィリピン	免税	－
	非課税	未加工の農・林・海産物、肥料・種子、石炭・天然ガス・石油製品等、医療、教育、芸術サービス、書籍、新聞、不動産の販売・賃貸等
ベトナム	免税	－
	非課税	未加工の農林水産物、塩、金融、保険、医療、非営利の文化活動・スポーツ、教育、書籍、新聞、雑誌、公共サービス、旅客バス運送等
メキシコ	免税	農産物、主要食料品、医薬品、農業用設備、漁船等
	非課税	土地、金融、医療、住宅の売買、教育、公的サービス

第3章 制度面へ与える影響

第2章では、諸外国の付加価値税の税率構造等について述べた。軽減税率の採用の有無、その対象等は国により様々であるが、一般的には標準税率の高い国は軽減税率が採用されている傾向がある。わが国においても、今後、消費税の税率上げの議論と併せて軽減税率の採用が検討課題とならざるを得ないであろう。

そこで、本章では、わが国の消費税に軽減税率が採用される場合に現行の消費税制度にどのような影響があるかを検討する⁽⁴⁴⁾。

第1節 税率構造との関係

わが国の消費税において軽減税率の採用が問題となるのは、税率が引き上げられ、ヨーロッパ諸国並みの標準税率となった場合である。前述のようにEUの付加価値税指令では標準税率が15%以上とされており、わが国の消費税にあっても、これが将来における税率水準の一つの目安となると指摘されている⁽⁴⁵⁾。消費税の税率水準がどうあるべきかという問題は、専ら財政需要との問題と関連するものであり、本稿の目的ではないが、軽減税率を採用した場合の標準税率と軽減税率との関係について二点ほど触れておきたい。

1 還付申告との関係

まず、第一は還付申告との関係である。軽減税率と標準税率との間に所定

(44) 以下の具体的な検討においては、食料品に軽減税率が適用された場合を一つの例として考察を行う（食料品に軽減税率を導入すべきであると言うのではない。）。

(45) 金子宏「総論－消費税制度の基本的問題点－」日税研論集30（消費税）日本税務研究センター 平成7年3月 12頁、併せて、税率が将来10%を大きく超えるような場合には、食糧品その他一定の物品・サービスに対しては、5%ないし7%の軽減税率を採用すべきであろうとしている。

の差がある場合には、売上げが軽減税率対象の財・サービスであり、仕入れが標準税率対象の財・サービスである事業者にとって、経常的に還付が発生することとなる。

例えば、軽減税率5%、標準税率10%とした場合に、軽減税率の課税売上高3,000万円（5%の消費税額150万円）、標準税率の課税仕入高2,000万円（10%の消費税額200万円）では、150万円－200万円＝－50万円となり、50万円の還付が発生する。すなわち、次の算式の関係が成立する場合には還付が発生することとなる⁽⁴⁶⁾。

$$\frac{\text{課税売上げの軽減税率（5\%）}}{\text{課税仕入れの標準税率（10\%）}} < \frac{\text{課税仕入高（2,000万円）}}{\text{課税売上高（3,000万円）}}$$

軽減税率とされた財・サービスについて、軽減税率に見合う価格引下げを行うためには、還付申告により、仕入れ時に支払った税相当額を精算しなければならない。事例の場合、還付申告をしなければ、200万円を転嫁するか、差額の50万円を自ら負担することとなる。200万円を転嫁すれば、本来3,150万円で販売できるものが3,200万円ということになり、軽減税率としたメリットが最終価格にそのままは反映せず、結果として、消費者にそのしわ寄せがされることになる。

食料品に軽減税率を採用する場合、こういった還付申告が必要となる業種には、農林水産業者が該当すると思われる。彼らにとっては、還付を受けるための事務負担は大きなものが予想される（事務負担については後述）。

2 税収との関係

第二は税収との関係である。軽減税率を採用した場合には、その結果として税収が欠落する。例えば、イギリスはゼロ税率を広く採用しているが、そのための減収額も大きく、標準税率で課税されているのは消費支出の55%に

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

過ぎないといわれている⁽⁴⁷⁾。

税制調査会の答申でも、仮に、食料品などに対して軽減税率を設ける場合、一定の税収を確保するためには、軽減税率による減収分だけ標準税率を高くせざるを得ないとしている⁽⁴⁸⁾。すなわち、軽減税率を採用する場合には、軽減税率の対象とならない財・サービスについて、相対的に重い税率を課せざるを得ないことになる。

第2節 対象となる財・サービスとの関係

1 どのような財・サービスを対象とするか

軽減税率を採用する場合に、諸外国の例や軽減税率の目的が逆進性の緩和であることを勘案すると、どのような財・サービスが対象として適当であろうか。

第2章では、諸外国において軽減税率の対象としている財・サービスを掲げた。すべての国において軽減税率を採用しているわけではなく、また、その対象も様々であって、必ずしも統一されてはいない。公約数的なところでは、食料品、医療、新聞、雑誌、書籍、文化的なサービス、エネルギーといったところである。もともと食料品といってもそのうち基礎的なものや未加工のものに限定している国もある。また、これらの財・サービスについて軽減税率ではなく非課税としている国もある。

EUの付加価値税指令では、食料品、水、薬品、身体障害者用器具、旅客輸送、書籍、新聞をはじめ17項目が例示されている⁽⁴⁹⁾。アメリカ財務省の報告では、食料品、住宅費、医薬品、エネルギー・水道及び下水サービスとい

(47) 森信茂樹「日本の消費税」納税協会連合会 平成12年3月 603頁、橋本恭之「イギリス税制の現状について」租税研究618 平成13年4月

(48) 税制調査会 12年答申（前掲注4）

(49) 前掲注35参照

ったものが挙げられている⁽⁵⁰⁾。また、食料品、公共輸送、光熱・通信料、医療サービス、子供服、医療サービスに付随する老人介護サービス、文化活動等を挙げるもの⁽⁵¹⁾、あるいは、食料品その他の生活必需品、医療、教育、郵便、電話、放送などを挙げるもの⁽⁵²⁾などがある。

これらのいずれにおいても食料品がその対象に含まれている。飲食料品の譲渡は、一般消費税（仮称）及び売上税法案の際には非課税とされ、平成2年の見直し法案の際には「特別低税率+小売段階非課税」という特別措置が提案された。税制調査会の答申においても軽減税率を採用する場合の例示として挙げられていることから⁽⁵³⁾、わが国の消費税において軽減税率を検討するには食料品の扱いが第一の問題となろう。

2 食料品を対象とする場合の問題点

食料品を軽減税率の対象とする場合の問題点は、三つ考えられる。

まず、第一はその範囲の問題である。

平成2年の見直し法案では、飲食料品等の定義は、「飲食料品（人の飲用又は食用に通常供する物（酒税法第2条第1項（酒類の定義及び種類）に規定する酒類並びに薬事法第2条（定義）に規定する医薬品及び医薬部外品に該当するものを除く。）をいい、その原料若しくは材料として使用され、又

(50) ゼロ税率の対象として挙げられている。アメリカ財務省「公平・簡素及び経済成長のための税制改革 第3部 付加価値税—アメリカ財務省の大統領に対する報告書—」日本税務研究センター 昭和60年11月 132～136頁

(51) 水野忠恒「消費税の税率の法理論」日税研論集49（税率の法理論）日本税務研究センター 平成14年5月 103～106頁、同「消費税の複数税率化」JTRI税研93（16-2）平成12年9月 なお、教授はこれらについて軽減税率を適用することは好ましいことではないとしている。

(52) 軽減税率ではなく免税（非課税）とされることが多いものとして挙げられている。宮島洋「大型間接税—総論—」日税研論集1 税制の基本的改革の方向(1) 日本税務研究センター 昭和61年8月 113頁、同「租税論の展開と日本の税制」日本評論社 昭和61年9月 60頁

(53) 税制調査会 12年答申、14年答申及び15年答申（前掲注2～4）

はその生産の用に供される動物その他の生物及び食品添加物を含む。)及び当該食料品に係る繁殖の用に供される種子その他これに類するもので政令で定めるものをいう」と規定されていた⁽⁵⁴⁾。

このように法令上は食料品の定義は明らかにされていたものの、実際の適用に際しては、個々の取引について軽減税率が適用される食料品に該当するかをこの定義を当てはめて判断していく必要がある。

例えば、鯛やトウモロコシのように人の食用に供されるものであると同時に飼料、肥料として用いられるものがある。米や麦のように人の主食となると同時に酒類等の原材料となるものもある。こういったものについては、その用途で区分することは困難であるから、用途にかかわらず食料品として軽減税率の対象にせざるを得ないこととなる。

更に、定義の問題に加えて、例えば、松坂牛やキャビアといったいわゆる高級食材に対しても、それが食料品であるからという理由で軽減税率とするということが受け入れられるかどうかといった問題もある。このようなものに軽減税率を適用するとした場合は感覚的に受け入れ難いといった面もあると思われる。逆に、こうした高級食材に標準税率を適用するとすれば、標準税率と軽減税率とを区分する基準は何かという問題が生じる。現在では農産物等を地域の特産品としてブランド化し、差別化を図ろうとしている例⁽⁵⁵⁾や有機栽培をセールスポイントにしている例も多くなっている。こういった点からも「高級食材」とは何かという基準を設けることは非常に難しいと思われる。食料品のうち「基礎的食料品」や「生鮮食料品」を軽減税率の対象

(54) 売上税法案の際にも、食料品等の定義は「食料品（人の飲用又は食用に通常供するもの（酒税法第2条第1項（酒類の定義及び種類）に規定する酒類を除く。）をいい、その原料、材料その他その生産の用に供される動物その他の生物及び食品添加物を含む。）及び食料品に係る繁殖の用に供される種子その他これに類するもので政令で定めるもの」と、ほぼ同一の規定であった。

(55) 農林水産省統計情報部「2000年世界農業センサス」の結果によれば、農産物をブランド化している農業集落数は総数135,163集落に対し31,200集落となっている（平成12年2月1日現在）。

とするというように限定をすることも考えられるが、この場合には「基礎的」や「生鮮」とは何かという問題が発生する。

第2章で述べたように、食料品に軽減税率を採用している諸外国も多いが、その種類、形状、加工の度合い等のわずかな違いによって適用税率が異なるなど、様々な問題点があるという指摘がされている⁽⁵⁶⁾。

次に、範囲の問題に関連して、食料品とその他の物品とのセット販売をどう取り扱うかという問題がある。原則は、現行の課税資産と非課税資産の一括譲渡のように時価で按分することになる。しかし、一方が「おまけ」のような商品である場合や主従の関係にあるような商品の場合にも、同様に按分計算でよいのかということになる。

考え方としては、①重要性で判定していずれか主要なものとして課税する方法、②それぞれ別の財として区分課税する方法の2つがある⁽⁵⁷⁾。しかし、①の方法は簡便性に優るが重要性の判断が難しいこと、また、②の方法は区分計算が必要であるといった問題点がある。

結局、原則は時価で按分することとし、例外的に重要性の判定によりいずれか一方が主要なものとしてその主要な物品の税率が適用されるということになると思われる。しかし、食料品に軽減税率を適用した場合には、食料品とその他の物品とのセット販売は現行消費税における土地と建物のような課税資産と非課税資産の一括譲渡より取引頻度は多いと思われる。そのため事業者の事務負担を軽減するために何らかの簡便な計算方法を採用することも考えられる。

フランスでは、税務署長の承認を前提として、商品の仕入構成別割合に見合って販売されたものとみなす方法が紹介されている⁽⁵⁸⁾。また、二つの違う税率のものが一緒になっていた場合には、原則として税率の高い方を採用

(56) 税制調査会 12年答申（前掲注4）

(57) 吉牟田勲「イギリス・西ドイツ・フランスの付加価値税の会計・税務の概要」日本租税研究協会 編『ヨーロッパの付加価値税』 昭和62年3月

(58) 山本守之「E C付加価値税の実態」税務弘報36-11～13(昭和63年11月～12月)

する。ただし、その二つ一緒になっていたものが二つに分けられて、請求書等の書類上、二つに分けた書類として請求又は領収ができる場合には、違った二つのものを売ったということができるといふ方法も紹介されている⁽⁵⁹⁾。

第三に食料品の譲渡と飲食サービスの提供との区分である。食料品の譲渡を軽減税率の対象とする場合に、レストラン等における飲食サービスの提供まで食料品の譲渡に含めて考えることはできないであろう。

よく指摘されるのは、ファースト・フード店のハンバーガー等の販売である。持ち帰り（テイクアウト）とすれば食料品の譲渡となり、その店内で食べれば（イートイン）飲食サービスということになる。消費者が皆、テイクアウトと言って購入する可能性がある。こういった形態の販売では、店が販売時に、顧客がいつどこで食べるかを判断することは困難である⁽⁶⁰⁾。フランス、イギリスとも以前はイートインについては標準税率、テイクアウトについては軽減税率（イギリスはゼロ税率）としていたが、現在はいずれも標準税率を適用している。

食料品の譲渡か飲食サービスかの区分が難しいものとして、例えば、飲食店の店内飲食と出前や仕出し、レストランのピザと宅配ピザ、料理屋の店内で供される弁当と持ち帰り弁当、すし屋の店内飲食と持ち帰りのおみやげ、喫茶店と立ち飲みコーヒー・ジュース、食堂車における食事の提供と車内販

(59) ジャン・アンリ・ルブラン「フランス付加価値税制度の現状と問題点（講演）」租税研究457 昭和62年11月、もっともこの手法には、その書類上の区分が適正なものかどうかという問題が発生する。

(60) カナダの例として、次のエピソードが紹介されている。「カナダの税制では、ドーナツ等の菓子について、その場ですぐに食べるかどうかという『場合』によりか税を区分している。しかし、いつ食べるかというタイミングを売却時に判断することは不可能である。そこで、販売個数によって、個数が少ない場合にはその場で食べるものとみなして課税と、外形的に判断することとした。したがって、その場で購入者が集まって、『ドーナツ購入クラブ』を結成し、共同購入すれば（個数が多くなるので）安く購入できるといふ小話が流布している。」（森信茂樹「日本の税制」PHP研究所（PHP新書）平成13年1月 125～126頁、同「インボイス・中小特例措置等における消費税改革の課題」税務弘報48-12 平成12年11月）。なお、カナダにおいては食料品の譲渡は免税とされている。

売による弁当の販売、みかん狩りとみかんの販売、食堂と屋台や電子レンジで暖めるだけのコンビニエンスストアのセルフ調理等といった形態がある。

従来から、ファースト・フードを持ち帰る形のレストランやデリカテッセン、食料品店における調理食品部門が広まっていくと、食料品の譲渡と飲食サービスの区別は困難になろうという指摘がされていたが⁽⁶¹⁾、現在では取引形態が更に多様化しており、その区分は一層困難になっている。これに加え、近年における外食産業の規模の拡大もこの問題を大きくしている⁽⁶²⁾。

3 食料品以外の取引についての問題点

食料品以外の取引について検討する場合にも、その範囲をどう定めるかという問題は同様である⁽⁶³⁾。

衣料品を対象とする場合を考えてみてもその範囲は非常に広い。毛皮のコートや振袖を軽減税率の対象にすることは考えにくい。いわゆる「普段着」と称される衣服であっても、何が「普段着」なのかは定義できないであろうし、そのデザイン、材質等により様々な価格が存在する。「子供服」といっても使用者が子供であるかを販売時に確認することは不可能である。そのため、「子供用」という用途で区分することはできず、子供用の「サイズ」という基準しかない。加えて、販売価格等を勘案すると「子供服」が軽減税率の対象になじむのかどうかという疑問も生じる。

書籍を軽減税率の対象とする場合にも、絵本、漫画、写真集等が書籍に含

(61) アメリカ財務省 前掲注50書 133～134頁

(62) 外食産業の事業所数 804,959事業所（平成11年7月1日現在、総務庁統計局「事業所・企業統計調査報告」）、売上金額269,118億円（財団法人外食産業総合調査研究センターの推計による。）また、1か月の食料品への支出金額世帯平均計80,332円のうち外食への支出13,113円で外食率16.3%となっている。（総務省統計局「平成11年 全国消費実態調査報告」）

(63) 食料品以外の取引で対象とすべきとされる保険医療、社会福祉、教育等は、現行の消費税法では非課税とされている。非課税と軽減税率の問題については第3節を参照。

まれるか、地図や楽譜はどうか、更にはその内容をCDやカセットテープに録音したものはどうかといった問題がある。

また、導入時、時限的ではあるが普通乗用自動車について特例税率が採られていた。その際には、新車か中古車か⁽⁶⁴⁾、あるいは車体と同時に取引される付属品はどこまで特例税率が適用されるかといった問題点があった。特に付属品については、取扱通達では、その引渡し時に冷房装置・ラジオ受信機・立体音響装置等の付属品が装備されている場合には、当該付属品を含む全体が普通乗用自動車に該当することとされ⁽⁶⁵⁾、判断の基準は示されていた。しかし、実際に取引される付属品は多様であり、最終的には、①冷房装置、ラジオ受信機、立体音響装置、字光式ナンバープレートの照明器具等を取りつけた乗用自動車は、その全体が乗用自動車に該当する、②フロアマット、ボディカバー、シートカバー、サイドカバー、スキーラック等容易に着脱が可能なものについては、乗用自動車とは別物と取り扱ふとされた⁽⁶⁶⁾。このような経緯から言えることは、一見その範囲が明らかなものであっても、実際の取引ではその判断が困難になる場面もあり得るということである。

結局、軽減税率を採用するとしてもその対象を合理的に定めるのは困難であるということ⁽⁶⁷⁾、そして法令で定義がされたとしても、実際の取引に際しての適用関係を明らかにすることは非常に難しいということになる。軽減税率の対象として何が適切かというコンセンサスを得ることは極めて難しいと思われる。エグレは、「どんな定義であっても、それを適用することの必然的に恣意的な性格と、そこから納税者に生ずる紛糾と不確実さを示している」と述べている⁽⁶⁸⁾。新たな財・サービスについて、しばしば軽減税率

(64) 中古車は標準税率が適用されていた。

(65) 消費税法取扱通達（昭和63年12月30日間消1-63他通達）16-8-4

(66) 武田 前掲注13書 7236頁

(67) 税制調査会 12年答申（前掲注4）

(68) エグレ 前掲注32書 76頁

の目的と異なる税率の決定が成されるという指摘もされている⁽⁶⁹⁾。

軽減税率の対象として何が適当かというコンセンサスを得ることが難しいということは、特例を設ける場合の問題点としてその範囲が徐々に拡大されていく傾向があるということにつながる。このことは軽減税率に限らず、例えば、売上税法案の際には、飲食料品の譲渡に加え、飲食料品の原価を構成するような各種の財・サービス、例えば、飼料や市場手数料についても非課税とされた。これは飲食料品の譲渡を非課税としてその購入に係る税負担を軽減するとしても、前段階の取引が課税であれば課税の累積が発生し、飲食料品のコストを上げてしまうことを防ぐという理由であったが⁽⁷⁰⁾、その結果として多くの非課税範囲が認められていったということが売上税法案における反省点の一つであると言われている⁽⁷¹⁾。

もっとも、軽減税率の場合は、非課税と異なり、前段階の税額は取り戻しが可能であり、課税の累積は発生しないため、売上税法案のようにその前段階にまで特例を適用する必要性はない。最終段階の取引のみ軽減税率が機能すればよいことから、該当する取引の前段階にまで拡大するという懸念は少ないものの、同様の財・サービスとのバランスといった点から適用範囲が拡大していく可能性は高いと考えられる。

第3節 非課税及び免税との関係

1 非課税制度との関係

(69) Sijbren Cnossen *The Netherlands* Henry J. Aaron, ed. “ *The Value-Added Tax : Lessons from Europe* ” Washington, D. C. The Brookings Institution 1981 p47

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

(71) 大島隆夫・木村剛志「消費税法の考え方・読み方（三訂版）」税務経理協会 平成14年4月 35～36頁、吉田和男「21世紀日本のための税制改正 間接税・消費課税の改革」大蔵財務協会 平成13年2月 102頁

消費税法では、別表第1において、国内取引で非課税となる資産の譲渡等を規定している。このうち、同第6号から第13号までに掲げる財・サービスは政策的な配慮に基づいて特別に非課税としたものとされている⁽⁷²⁾。

この政策的配慮に基づいて非課税とされた財・サービスは、公的医療、介護保険サービス、社会福祉事業、助産、火葬・埋葬、身体障害者用物品、教育、教科用図書、住宅家賃等が規定されており、そのうちの多くは、平成3年の改正により追加されたものである。

軽減税率を採用する場合に非課税と軽減税率とのどちらが望ましいのかという問題がある。

軽減税率と非課税を比較すると、非課税の場合、その資産の譲渡等には税が課されない反面、前段階に課された税は控除できないため、課税の累積が発生することとなり、その結果、控除できない税が見えない税として価格の中に含まれることとなる。一方、軽減税率の場合、課税はされるものの前段階の税額が控除できるので、標準税率と軽減税率の税率差の分は価格引下げが期待できる。このように軽減税率と非課税は、税負担を軽減するという目的は同じであるが、その効果という面では違いが発生する。軽減税率と政策的な非課税はいずれも逆進性の緩和という目的から講ぜられた措置であるが、前段階に課された税が控除できるのかどうかという違いがある。

平成2年の見直し法案の際にも、飲食料品の「特別低税率+小売段階非課税」が提案されたのは、これが全段階非課税よりも価格の引下げが見込まれるというものであった。売上税法案の際にも、仕入税額控除や税額票発行が認められ、売上げに対する課税は低税率という軽減税率の方が、非課税より有利となる場合も考えられるという指摘があった⁽⁷³⁾。

ある財・サービスについて、軽減税率と非課税のどちらを適用すべきかという結論は、軽減税率と標準税率との差がどのくらいかという点もあり、一

(72) 大島・木村 前掲注71書 35～36頁

(73) 尾崎護「売上税独り語り」ファイナンス 昭和62年9月～11月、納税義務に伴う手続きの煩わしさを厭わなければという前提がある。

概には言えない。第2章で述べたように、諸外国の例をみても、同じ財・サービスが国により軽減税率であったり非課税であったり様々である。

理論的に整理するとすれば、その手がかりとして、現行消費税の「社会政策的配慮からする非課税項目の多くは、いわば終末消費に対する販売であって、これが非課税であることが取引の次の段階に影響するというものではない⁽⁷⁴⁾」ということ、そして「現在、政策的に設けられている非課税取引の範囲は、医療、福祉、教育など、最終消費者に提供されるサービスであり、税の累積が生じにくい分野に限定されている⁽⁷⁵⁾」ということがある。すなわち、現在、政策的に非課税とされている財・サービスの多くは最終消費者の段階のみで適用されているものであり、税が累積しにくいということである。これによれば、最終消費者向けのサービスには非課税が適しており、最終消費者に販売されることが予定されているが、事業者間においても転々流通する財には軽減税率が適しているということになる。これは、諸外国においても、社会政策的にみれば当然食料品が非課税となって不思議でないのに軽減税率で課税されている例が意外に多いという指摘⁽⁷⁶⁾にも通ずる。

なお、EUの付加価値税指令第6次指令に定められている軽減税率が適用される財・サービスについては前述したが⁽⁷⁷⁾、同様に政策的非課税とされる財・サービスは、同指令第13条に規定されている⁽⁷⁸⁾。ここで列举されてい

(74) 大島・木村 前掲注71書 35～36頁

(75) 税制調査会 12年答申(前掲注4)

(76) 尾崎 前掲注73書

(77) 前掲注35参照

(78) EU付加価値税指令第6次指令第13条には次のものが規定されている。①公共の郵便事業者によるサービス等、②病院活動及び医療活動、③人間の臓器・血液及び精子の提供、④歯科医及び歯科技工士が供給するサービス、⑤福祉及び社会保障上のサービス・財の供給、⑥児童及び青少年の保護に係るサービス・財の供給、⑦児童又は青少年の教育・学校教育・大学教育・職業訓練又は再訓練、⑧非営利組織が会員のために行う活動、⑨非営利組織が行うスポーツ関連のサービス、⑩一定の文化機関が供給するサービス・財、⑪病人又はけが人を搬送するサービス、⑫公共のラジオ及びテレビの活動

るものはサービスが多いということからも、政策的非課税とされる取引には最終消費的なサービスがなじみやすいということが窺える。

2 免税制度との関係

次に免税との関係である。

わが国の消費税においては、輸出及び輸出類似取引が免税の対象とされている。輸出等取引が免税とされているのは「仕向地課税主義」（又は「消費地課税主義」）から国外の消費には税負担を求めないという観点から規定されたものであり、諸外国の付加価値税制度においても輸出取引等を免税とする仕組みが採られている。

免税とは非課税と異なり、非課税のように財・サービスを課税の対象から除外するのみでなく、その仕入れに含まれていた税額を控除・還付して、税負担をゼロとすることである。物品の輸出等に関連してよく「ゼロ税率」という言葉が使われるのは、そのためである⁽⁷⁹⁾。売上げについて0%で課税することと同様であるため、軽減税率の一形態であるとも言える。

したがって、免税が適用される財・サービスには全く税負担がないこととなるため、税負担を求めないという観点からは最も有効であり、イギリスやアイルランドなどでは輸出取引以外にも食料品、子供服等に広くゼロ税率が適用されている。

一方で、①課税ベースを狭くし、結果として税収減をもたらす、②消費一般に広く公平に負担を求めるといふこれまでの税制改革の流れに真っ向から反する、③恒常的に還付を受ける事業者が増え、事業者間の不公平感が生じかねない、④還付申告や事後調査に関連する事務負担やコストが発生するといった問題点があるとされている⁽⁸⁰⁾。

第1節で述べたとおり、イギリスではゼロ税率が課税ベースを狭めており、

(79) 金子 前掲注10書 469頁

(80) 税制調査会 12年答申（前掲注4）

また、ゼロ税率の採用は他のEU諸国から批判されている⁽⁸¹⁾。

軽減税率を採用する場合、究極の軽減税率は免税ということになるであろうが、このような問題点があり、また、結果として税負担を全く負わない取引を創り出すこととなるため、仮に、輸出等取引以外にこれを認めるとするならば、免税とすべきであるという関係業界等からの要望は、売上税法案の際の非課税要望を超えるものが予想される。こういった問題点を考えると免税を輸出等取引以外に拡大するべきではない。

第4節 中小事業者向け特例措置との関係

1 事業者免税点制度との関係

事業者免税点制度は、中小事業者の納税事務負担軽減という観点から設けられた制度であり、一定規模以下の売上高（現行は基準期間の課税売上高3,000万円以下であるが、平成16年4月1日以後開始する課税期間からは同1,000万円以下に引き下げられる⁽⁸²⁾。）の事業者について納税義務を免除するというものである。

納税義務を免除するという事は、申告納付が不要であるということであると同時に、課税仕入れ等の税額が課税標準額に対する税額より多額であった場合でも還付申告書が提出できないこととなる。

軽減税率を採用した場合、第1節で述べたとおり、軽減税率と標準税率との税率の差により還付が経常的となる業種がある。仕入れに標準税率、売上げに軽減税率が適用される業種である。仮に食料品を軽減税率の対象とした

(81) イギリスのゼロ税率の適用について争われた例として、Judgment of the Court of 21 June 1988. Commission of the European Communities vs United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland. Value added tax-Zero rating. Case 416/85 European Court Reports 1988 p03127

(82) 所得税法等の一部を改正する法律（平成15年法律第8号）第6条による改正後の消費税法第9条

場合には、農・漁業者などが該当する。こうした業者は還付申告書を提出し、仕入れの際に支払った税相当額を取り戻す必要があるが、事業者免税点以下の小規模な事業者は、事前に課税事業者の選択を行い、課税事業者になっておかなければ還付は受けられないことになる。

軽減税率を採用することにより、売上げが軽減税率の対象となる業種は、還付を受けるために、免税事業者であっても課税事業者の選択を強制されることとなる。特定の業種に限定されることとはいえ、小規模事業者の事務負担の軽減という事業者免税点制度を設けた趣旨に結果として反することとなる⁽⁸³⁾。

平成15年度改正により、納税義務が免除される基準期間の課税売上高の水準が1,000万円に引き下げられ、平成16年4月1日以後開始する課税期間から適用される。このため、課税事業者の選択を強制される事業者の数は減少するものの、数は少なくなるとしても、依然として基準期間の課税売上高1,000万円以下の事業者は、還付申告を行うために課税事業者の選択を行う必要があることになる。結局、個々の事業者として考えれば課税売上高1,000万円以下の小規模事業者にとっては従来と同じこととなる。

特に、農・漁業者のような業種は比較的小規模な事業者が多いことも問題となる。例えば、農産物の販売金額別の販売農家及び主業農家数は次表のとおりであり、農産物販売金額が1,000万円以上の販売農家は10%に満たない。

表6 農産物販売金額別農家数（平成13年1月1日現在：全国、単位：千戸、%）

	計		1,000万円未満		1,000万円以上	
	戸数	割合	戸数	割合	戸数	割合
販売農家	2,291	100.0	2,149	93.8	142	6.2
主業農家	482	100.0	345	71.6	137	28.4

（注）販売農家とは、経営耕地面積が30 a 以上又は農産物販売金額が年間50万円以上

(83) 現実には、現在、輸出業者に同じ問題がある。

の農家をいい、主業農家とは、販売農家のうち農業所得が主（農家所得の50%以上が農業所得）で、65歳未満の農業従事60日以上の方がいる農家をいう。

出典：農林水産省統計情報部「農業構造動態調査報告書 基本構造」

結果として、このように還付が経常的になる事業者にとって、事業者免税点制度は意味がなくなることとなる。

従来の事業者免税点制度を巡る議論では、その水準を引き下げるべきであるという意見が多く、平成15年度改正により1,000万円に引き下げられた。その際の税制調査会答申⁽⁸⁴⁾では、「法人については、既に法人税法に基づき申告・記帳の事務を行っていることから、免税事業者から除くべき」であるとされた。確かに法人についてはある程度の記帳能力を有しているはずである。ただ、法人といってもその形態は多様であり、すべての法人について一律に事業者免税点制度から除外するという事は困難である⁽⁸⁵⁾。事業者免税点制度は、事業者の事務負担軽減という趣旨で設けられたものであるが、同時に、課税庁側の事務負担の減少にも資することとなり、結果として、徴税コストの削減ということにも通ずる。これらのことから事業者免税点制度を全廃することは現実的でなく、制度の必要性はあると考える。

結局、課税事業者の選択を強制されるという問題点について、決め手になるような解決策は見当たらない。軽減税率をどういった財・サービスに適用するのか。それがどういった業種業態に影響を及ぼすのかという点との関係であろう。当面の対応として、事業者免税点の水準を引き下げ、対象となる事業者を減らすことが考えられる。

今回の改正により事業者免税点の水準の引下げがされており、その引下げ後における課税事業者及び免税事業者の事務処理能力がどの程度かといった

(84) 税制調査会 「平成15年度における税制改正についての答申—あるべき税制の構築に向けて—」平成14年11月19日（以下「15年度改正答申」という。）

(85) 結果として、PTAや同窓会といったような者についても、納税義務を負わせることとなる。

実態把握の上、検討すべきであると考える。

2 簡易課税制度との関係

簡易課税制度は中小事業者の納税事務負担軽減という観点から設けられた制度で、一定規模以下の売上高（現行は基準期間の課税売上高2億円以下であるが、平成16年4月1日以後開始する課税期間からは5,000万円以下に引き下げられる⁽⁸⁶⁾。）の事業者について、選択により、課税売上高のみから納付すべき税額を算出できる制度である。

簡易課税制度を選択した事業者は、その課税期間の課税売上高に係る消費税額にみなし仕入率を乗じることにより仕入控除税額が算出できることとなっており、課税売上高のみを把握できれば納付税額が算出できることとなる。そのため中小事業者にとっては事務処理面で極めて実益の大きい規定であると評価されている⁽⁸⁷⁾。

複数税率下の簡易課税制度においては、現行のみなし仕入率を前提とすれば、課税売上げと課税仕入れに適用される税率が異なる場合に、実額の仕入控除税額と比して差が大きくなる事例が発生する。例えば、ある業種の平均的な仕入率が70%と仮定する。売上げには標準税率のみが適用され、仕入れには標準税率と軽減税率が両方適用されているような場合には、みなし仕入率を70%と設定してしまうと、仕入控除税額を実額に比して過大に計算してしまうことになる。一方、売上げには軽減税率のみが適用され、仕入れには標準税率と軽減税率が両方適用されるような場合には、みなし仕入率を70%としてしまうと仕入控除税額を過少に計算してしまうことになる。仮に食料品を軽減税率とすると、飲食店のような業種が前者の例に該当し、この場合には、70%より低めのみなし仕入率を設定する必要がある。後者の例には農業、漁業のような業種が該当し、この場合にはみなし仕入率を70%よりも高

(86) 所得税法等の一部を改正する法律第6条による改正後の消費税法第37条

(87) 大島・木村 前掲注71書 319頁

く設定する必要がある。

結局、業種ごとの平均的な仕入率に加え、売上げと仕入れの両面における標準税率の取引と軽減税率の取引とが占める割合をも考慮しなければ、適切なみなし仕入率を設定することができないこととなる⁽⁸⁸⁾。そのため、現行のみなし仕入率を更に細分化し、その取引形態に適合したみなし仕入率を適用するといった対応が考えられるが、みなし仕入率の細分化は簡易課税制度を複雑なものとする事となる⁽⁸⁹⁾。同時に適正なみなし仕入率を設定すること自体が非常に難しいという問題が発生する⁽⁹⁰⁾。例えば、食料品に軽減税率を適用すれば、農業のうち、同じ耕種農業であっても、米作農業（日本標準産業分類（総務省）細分類0111）と花き作農業（同0115）ではみなし仕入率が異なってくる。また、経営形態が単一経営か複合経営かという差異もあり、それぞれに的確なみなし仕入率を設定することは困難である。

表7 経営組織別農家数（平成13年1月1日現在 単位：千戸）

	計	単一経営	準単一複合経営	複合経営
販売農家	2,291	1,639	372	103
主業農家	482	302	132	48

(注) 単一経営 農産物販売金額1位の販売金額8割以上、準単一複合経営 農産物販売金額1位の販売金額6割～8割、複合経営 農産物販売金額1位の販売金額6割未満

出典：「農業構造動態調査報告書 基本構造（1月1日現在）」による。

(88) 税制調査会 12年答申（前掲注4）

(89) 岩崎政明「消費税の特例計算方法—中小事業者に係る特例措置—」日税研論集 30(消費税)日本税務研究センター 平成7年3月 308～309頁、同旨 岩下 前掲注46論文

(90) 現行制度下においても、みなし仕入率をいくら細分化しても完全に実態に合わせることはできないという指摘もある。（林宜嗣「帳簿方式及び簡易課税制度の検討」宮島洋編『消費課税の理論と課題』第5章 税務経理協会 平成12年1月）

複数税率となった場合は、このように簡易課税制度が非常に複雑化するため、簡素な制度の維持が困難になる⁽⁹¹⁾。

簡易課税制度に類した特例制度は、諸外国ではドイツに見られる。ドイツでは複数税率の下で特例制度が用いられており、54種類の業種区分が設けられているという⁽⁹²⁾。こうなると簡易な制度とは言い難い。もっとも、ドイツの場合は、①特例制度の適用上限が低いこと（1ユーロ115円換算で邦貨706万円⁽⁹³⁾）、②この程度の課税売上高の事業者においては、多角経営を行っているものが少ないことなどの事情のもとで機能しているという指摘がある⁽⁹⁴⁾。これに加え、みなし仕入率（平均率）が低めに設定されており、特例制度を用いた場合、本来の計算方法より不利になることが多いと言われている⁽⁹⁵⁾。そのため、ドイツにおける特例制度の利用割合は全事業者の1%に満たないとされている⁽⁹⁶⁾。

これに対し、現在、わが国の事業者は、規模の大中小を問わず多角経営への道を歩んでおり、単一業種に止まっているものが少なくなってきたという指摘もあり⁽⁹⁷⁾、わが国の消費税にドイツのようにみなし仕入率の細分化といった考え方をそのまま採用することは、簡易課税制度が中小事業者に対する納税事務負担を軽減するために設けられたという趣旨にも反する。

平成15年度改正により、簡易課税制度の適用上限が5,000万円に引き下げられ、また、事業者免税点の水準が1,000万円に引き下げられた。この改正により、今後の簡易課税制度は、事業者免税点の水準が引き下げられたこと

(91) 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」経済産業調査会 平成13年8月

(92) 税制調査会 12年答申（前掲注4）

(93) 税制調査会基礎問題小委員会説明資料19-1 平成14年10月1日 17頁

(94) 岩崎 前掲注89書 308～309頁

(95) 税制調査会 12年答申（前掲注4）

(96) 真砂靖「消費税を巡る諸問題について」租税研究607 平成12年5月、三木義一「中小企業特例・前段階税額控除をめぐる基本問題」『現代税法と人権』第11章 勁草書房 平成4年9月 249頁

(97) 岩崎 前掲注89書 308～309頁

に伴い新たに課税事業者となる小規模事業者を主たる対象とした極めて限定的な特例制度という位置付けとも考えられる。更に、税制調査会の答申では、簡易課税制度を原則廃止することが適当とされており⁽⁹⁸⁾、ある意味では将来的な廃止に向けた経過的な措置であるという面も窺える。

しかしながら、軽減税率が採用された場合には、税率の区分等といった事業者の納税事務負担が増大せざるを得ない。したがって、複数税率下の簡易課税制度は、小規模零細事業者の納税事務負担軽減のための例外的かつ限定的ではあるが、恒久的な制度として存続させるべきものとする。

事業者免税点制度と同様に、小規模零細事業者の事務レベルの実態把握が必要であろう。どの程度の事務レベルの小規模零細事業者に簡易課税制度が必要かという検討の上、その在り方や適用水準が決定されるべきである。

小規模零細事業者に限定した制度であれば、みなし仕入率を更に細分化する必要性は低いと考えられる。現行の5区分程度を維持すべきである。この場合、同一の業種で課税売上げと課税仕入れの両面における適用税率の区分ごとの割合が異なる場合に、現実の仕入率とみなし仕入率との間に差が生ずることがあり得るが、ある程度割り切らざるを得ない。

更に、軽減税率の導入により事業者の事務負担が増大することを考慮すれば、簡易課税制度を、例えば、事業者免税点制度の適用上限の引下げにより新たに課税事業者となる事業者への特例措置と位置付けることも考えられる。これら零細事業者の事務レベルによっては、対象者を小規模零細事業者に限定した上で、現行制度よりも簡素な制度としてもよいのではないかと考える⁽⁹⁹⁾。

(98) 税制調査会 15年度改正答申（前掲注84）

(99) 簡易課税制度を適用できる上限の金額を更に引き下げることにより、対象者を極めて小規模な事業者とする。この場合に、小規模事業者の事務処理能力が問題となるのであれば、現行の簡易課税制度をより簡易なものにすれば対応できるといった指摘もある。（杉田宗久「インボイス方式の導入と益税対策—中小事業者の特例措置のあり方について考える」JTRI税研93（16-2）平成12年9月）

第5節 仕入税額控除の方式との関係

1 請求書等保存方式とインボイス方式

わが国の消費税では課税の累積を防ぐため、ヨーロッパ諸国等の付加価値税と同様に前段階の仕入税額を控除する仕組みが採られている。そして仕入税額控除を行うためには、課税仕入れ等の事実を記載した書類及び帳簿の保存が要件となる「請求書等保存方式」が採用されている。この請求書等保存方式は平成6年の改正により平成9年4月1日以後の課税仕入れ等に適用されており、消費税の導入当初は書類又は帳簿の保存という「帳簿方式」が採用されていた。帳簿方式は、わが国の取引慣行や事業者の事務負担に配慮するといった観点から採用されたものである⁽¹⁰⁰⁾。しかしながら、帳簿方式には消費税の導入当初より制度への信頼性という観点からの問題提起がなされており、平成6年に、わが国の取引実態を尊重しつつ、制度の信頼性を高めるという観点から、仕入税額控除の要件を請求書等という客観的な証拠書類の保存とする請求書等保存方式に改正された⁽¹⁰¹⁾。

一方、ヨーロッパ諸国等の付加価値税では累積排除の方式としてインボイス（税額を明示した書類）による方式が用いられている⁽¹⁰²⁾。

わが国消費税の請求書等保存方式とインボイス方式との差異は、請求書等保存方式においては、①交付される請求書等に税額の記載がない場合でも仕入税額控除ができること、②免税事業者が発行した請求書等による仕入税額控除ができる（免税事業者からの課税仕入れが控除可能となる。）ことに対

(100) 税制調査会 63年答申（前掲注8）、金子名誉教授は、消費税にインボイス方式を採用しなかった理由として、①わが国の事業取引においてインボイスを発行する習慣が一般的でないこと及び②インボイスの発行を新たに義務づけることは事業者にとって大きな負担となること等の理由を挙げている。（金子 前掲注45書 16頁）

(101) 税制調査会 12年答申（前掲注4）

(102) 売上税法案においても累積排除の方式として税額票方式が提案されており、これはインボイス方式と同様のものである。

し、ヨーロッパ諸国のインボイス方式ではインボイスの保存が仕入税額控除の要件とされており、かつ、課税事業者のみが税額を記載したインボイスを発行できることとされているといった点である⁽¹⁰³⁾。

諸外国のインボイス制度については、国によって差異がある。例えば、イギリスでは、課税庁から登録番号を付与された事業者のみがインボイスを発行できることとされ、この登録番号はインボイスの記載事項となっている⁽¹⁰⁴⁾。韓国では、税金計算書（インボイスに相当する。）様式が法定されているとともに税金計算書合計表の政府への提出義務が課されている⁽¹⁰⁵⁾。

2 複数税率と仕入税額控除の方式との関係

複数税率となった場合に仕入税額控除の方式にどういった影響があるだろうか。

現行の単一税率の下では個々の取引に係る税額が明示されていなくとも課税取引であれば税込支払対価の額の4/105相当額を控除すべき消費税額とすることができる。一方、複数税率の下では取引ごとに適用される税率が異なることから、個々の取引に係る税率又は税額が不明であると仕入税額控除を正確に行うことが難しい、あるいは非常に手間がかかるという問題がある。このため、現行の請求書等保存方式では複数税率の下で仕入控除税額を正確に算出することは困難であり、インボイス方式の採用が不可欠であるという意見が多い⁽¹⁰⁶⁾

(103) 税制調査会 12年答申（前掲注4）

(104) EU付加価値税指令では、インボイスの記載事項に付加価値税識別番号が追加されている。（「付加価値税のインボイスの簡素化、IT対応化及び協調に関し、第6次指令を改正する指令」 Council Directive 2001 / 115 / EC . OJL015. 17. 01. 2002 pp24～28）

(105) 高 正臣「韓国附加価値税法の仕組みと問題点」日本租税理論学会編 前掲注37『消費税法施行10年』166頁、当初は税金計算書そのものの提出義務が課されていたが、現在は合計表の提出で足りることに改正されている。

(106) 金子 前掲注45書 17頁、水野忠恒「消費税負担率（5%～10%の提言）」JTRI

消費税導入時の税制調査会答申でも、『税額別記の書類による方法』は、非課税取引の設定や複数税率制度の採用に比較的弾力的に対処できる面がある⁽¹⁰⁷⁾とされている。また、平成12年の答申においても、「複数の税率が存在する場合には、軽減税率の対象範囲にもよるが、税額が記載されていない請求書等によって適正に仕入控除税額の計算を行うことは困難である⁽¹⁰⁸⁾」とされ、軽減税率が採用された場合には、その範囲がどうかという条件はあるものの、税額を記載した書類の必要性を述べている。平成15年6月の答申では、「複数税率が採用される場合には、適正かつ円滑な施行に資する観点から（中略）『インボイス方式』を採用する必要がある⁽¹⁰⁹⁾」とインボイス方式の必要性を明示している。

3 インボイス方式を採用する場合の問題点

しかしながら、EU型のインボイス方式の採用には、次の二つの問題点がある⁽¹¹⁰⁾。

第一点は、免税事業者等のインボイスを発行できない者は取引から排除される可能性があるという点であり、第二点は、事業者にとってインボイスの発行、保管等といった事務負担が増大するという点である。

第一の免税事業者が取引から排除される可能性というのは次のような問題

税研68 平成8年7月、同 前掲注51「消費税の税率の法理論」98～99頁、同 前掲注51「消費税の複数税率化」、吉田 前掲注71書 210頁、橋本徹「消費税批判とEC型付加価値税・小売売上税」税経通信44-8 平成元年7月、函子善信「消費税に関する問題点と改正の方向について」租税研究607 平成12年5月、跡田直澄「消費税シミュレーションと今後の課題」税経通信51-10 平成8年8月、橋本恭之「税制改革の応用一般均衡分析」関西大学出版部 平成10年10月 92頁、同「消費税の税率構造」宮島洋編『消費課税の理論と課題』第6章 税務経理協会 平成12年1月 114頁 等

(107) 税制調査会 63年答申（前掲注8）

(108) 税制調査会 12年答申（前掲注4）

(109) 税制調査会 15年答申（前掲注2）

(110) これらの問題は廃案となった売上税法案の際の税額票方式への批判としても指摘されている（吉田 前掲注71書 99頁）。

である。免税事業者等からの課税仕入れは、その取引に係るインボイスが発行されないため、免税事業者等から課税仕入れを行った事業者はその課税仕入れに係る仕入税額控除ができない。そのために事業者は免税事業者等からの仕入れをなくそうとする。その結果、免税事業者が取引から排除されかねないということである。

この問題は、EU型のインボイス方式を採用する場合に検討すべき点として従来から指摘されていた。

平成6年の改正に際しても、仕入税額控除の方式として検討された、①登録制度を前提とする書類方式（A方式）、②登録制度を前提としないが、課税事業者のみに限定した書類方式（B方式）の2つの方式⁽¹¹¹⁾には、非登録事業者又は免税事業者で取引の中間段階に位置する者が取引から排除されるのではないかと、あるいは、事実上、それらの事業者の多くに課税選択を迫ることとなりかねないのではないかとといった問題等があるという指摘がされ、結局、わが国の経済社会や取引の実状に適合していないという理由で採用されなかったという経緯がある。

請求書等保存方式において、免税事業者からの仕入れを仕入税額控除の対象とすることとしたのは、①免税事業者からの仕入れについて税額控除を認めないこととすると、税の累積が生じ、財貨・サービスの価格の上昇を招くおそれがあること、②取引の中間段階に位置する免税事業者が取引から排除されかねず、あるいは、事実上、それらの事業者の多くに課税事業者となる

(111) A方式とは、登録制度を必要とし、登録事業者のみが、税額別記、登録番号記載の書類を発行することができるものとする方式である。仕入事業者は、これを保存し、これに基づいて仕入税額控除を行う。非登録事業者は、こうした書類を発行することができず、したがって、非登録事業者からの仕入れについては仕入税額控除ができないというものであり、B方式とは、課税事業者のみが税額別記の書類を発行することができる方式である。仕入事業者は、これを保存し、これに基づいて仕入税額控除を行う。したがって、免税事業者からの仕入れについては仕入税額控除ができない。仮に、免税事業者又は消費者が、こうした書類を発行した場合には、それらの者に納税義務を課すると説明されている。（税制調査会 5年答申（前掲注19））

ことを選択するよう迫ることになりかねないこと、③免税事業者の対事業者向け売上高の総額が全事業者の売上高の総額に占める割合は極めて小さいことなどが勘案されたことが挙げられる⁽¹¹²⁾。

EU型のインボイス方式を採用するとすれば、この免税事業者の取引排除の問題はやむを得ないものと割り切るしかない。取引排除を免れようとする免税事業者は課税選択を行い課税事業者となることとなる。このために課税選択を強いられる事業者は、取引の中間段階に介在し、他の課税事業者に対して課税資産の譲渡等を行う者である。具体的には、①下請け企業、②商品等の加工を行う家庭内労働者(内職)、③課税事業者向けの雑役務の提供者、④市場等に農作物を出荷する農家等の取引の中間段階に存在する事業者が挙げられている⁽¹¹³⁾。一方、小売業、対消費者向けサービス業のように消費者又は免税事業者のみを対象として事業を営む事業者には課税選択の必要性は生じない。

免税事業者等がインボイスを発行できないということは、免税事業者や消費者からの仕入れを常態としている業種に大きな影響を与える。例えば、中古自動車の業界である。消費者はインボイスを発行できないため、中古自動車を消費者から仕入れた事業者はその中古自動車について仕入税額控除ができない。そのため中古自動車を扱う事業者が営業の形態を変更することが指摘されている⁽¹¹⁴⁾。この問題は中古自動車に限らず、中古品全般に該当するものであり、現在のようにリサイクルショップ等が多くなっている状況では市場には大きな影響があると思われる。逆にフリーマーケットのように消費者間の取引は、この課税の累積の問題は生じないので事業者間取引に比して

(112) 税制調査会 5年答申(前掲注19)、これに対し、免税事業者からの仕入税額控除を認めることにより益税が発生する、国境税調整が正確に行われなかったといった問題点から消費税制度を不透明にしているという指摘がある。(金子 前掲注45書 16頁)

(113) 上杉 前掲注70論文

(114) 水野忠恒「消費税の制度と理論」弘文堂(租税法研究双書)平成元年12月 109頁

相対的に有利となる。仮に中古品に対して何らかの特別な措置を講ずるとしても、今度は中古品かそうでないかという立証の方法が問題となる⁽¹¹⁵⁾。現行の請求書等保存方式（当初の帳簿方式も含めて）の採用により、中古品市場の混乱が回避できたという評価もある⁽¹¹⁶⁾。

次に事務負担の問題である。

消費税導入の際に帳簿方式が採用されたのは、売上税法案の際の税額票方式が事業者の事務負担を増大させるといった批判に配慮したものであり、請求書等保存方式が採用されたのも、この方式であれば追加的な事務負担が生じないことから円滑な移行が可能であるという理由が挙げられている⁽¹¹⁷⁾。

このようにEU型のインボイス方式は帳簿方式や請求書等保存方式と比較して、事業者の事務負担が増大するという問題点が指摘される。取引の都度、インボイスを発行しなければならず、その保管も必要となる。対価の返還等があった場合にも新たなインボイスの発行が必要となるという問題もある。すなわち、EU型のインボイス方式では、インボイスに記載された税額が控除対象となるので、その金額に変動があれば訂正のインボイスが必要になるということである。売上税法案の際にも対価の返還等があった場合の税額票の規定が設けられていた⁽¹¹⁸⁾。

特に小規模な事業者にとってはインボイスの発行、保管等の事務が過重な負担になる。少なくとも単一税率を前提として、現行の請求書等保存方式とEU型のインボイス方式を比較すれば、インボイス方式の方が事務負担は大き

(115) 消費税導入時の普通乗用自動車に対する特例税率は、中古自動車には適用されなかった。これは道路運送車両法の規定により自動車検査証の交付を受けた日から1年以上経過した乗用自動車及び同法の規定による移転登録を受けている乗用自動車を除くという規定があった（消費税法附則第11条第2項、租税特別措置法第86条の4第2項）。すべての中古品について自動車のような規定を設けるのは困難であろう。

(116) 上杉 前掲注70論文

(117) 税制調査会 5年答申（前掲注19）

(118) 売上税法案第31条及び第32条

いであろう。

複数税率を前提とするとどうなるだろうか。

複数税率の下では、前述のとおり、インボイス方式でないと仕入控除税額が正確に計算できない、あるいは非常に複雑化するという指摘がある。また、事務負担の面から見てもインボイス方式の方が仕入控除税額の計算が簡便であるという指摘がある⁽¹¹⁹⁾。

これに対し、特に実務家の立場からは、インボイス方式を採用したとしても、実際の税額計算においては、インボイスに記載された税額を合計すれば足りるというものではなく、帳簿への記載が当然のことながら必要となるといった指摘やインボイス方式だから税額計算が簡単であるとは断定できないといった指摘がある⁽¹²⁰⁾。加えて、正規の簿記に基づく税額の集計結果の方がインボイスに記載された税額の集計結果より信頼性が高い、あるいは、インボイス方式による積上計算では誤りがあった場合の検証が困難であるといった指摘もされている⁽¹²¹⁾。

4 複数税率下の仕入税額控除の方式

- (119) 森信 前掲注60「日本の税制」127～128頁、同「中期答申から読む消費税改革」JTRI税研16-2(93)平成12年9月、同「消費課税の理論と展望」租税研究614平成12年12月、同 前掲注60「インボイス・中小特例措置等による消費税改革の課題」、橋本恭之「税制改革シミュレーション入門」税務経理協会 平成14年4月57～58頁、同 前掲注106「消費税の税率構造」114～115頁、藤田晴「単一税率が是か、複数税率が是か」税経通信44-8 平成元年7月、山之内光躬「消費税論議で再浮上してきたインボイス方式と周辺問題」税理37-2 平成6年2月、多田雄司「帳簿方式の限界とインボイス方式への移行」税経通信51-7 平成8年6月、同「EU型インボイスと日本の導入上の問題点」税理39-15 平成8年11月、武田昌輔・山本守之・駒野定吉・中島孝一「消費税改革案と実務問題」(対談)税経通信49-11 平成6年8月 等
- (120) 多田雄司「仕入税額控除方式の見直し」税経通信49-11 平成6年8月、杉田前掲注99論文
- (121) 植田卓「消費税制度改革案の実務的検討」JTRI税研18-2(105)平成14年9月、上杉 前掲注70論文

現行の請求書等保存方式では、複数税率となった場合に仕入控除税額の計算の正確性に欠けるという問題点がある。一方で、EU型のインボイス方式は前段階の税額を把握するという点では優れているものの、その採用には前述の問題点がある。

事務負担の軽減の手法としては、①インボイスとして特別の様式を政府が規定するのではなく、事業者が使用している領収書又は請求書をそのままインボイスとして利用できることとする、②一定期間のまとめ発行を可能とするといったことが考えられる。

①はわが国においては大部分の事業者間取引において請求書等の書類が交わされ保存されているという取引実態から、既存の書類をインボイスとすることにより、インボイスとしての書類を新たに発行するという事務負担をなくすものである⁽¹²²⁾。

EU各国では、インボイスとして政府が規定する特別の様式はなく、領収書又は請求書をそのままインボイスとして利用できると報告されている⁽¹²³⁾。

②は売上税法案の際の税額票にも適用されており、課税期間の範囲内の一定期間内に行った取引についてまとめて記載して交付することができることとされていた⁽¹²⁴⁾。

これら以外にも、現行の請求書等保存方式でも規定されているように少額の課税仕入れについてはインボイスの発行は不要とする⁽¹²⁵⁾ ことや記載事

(122) 水野教授は、「インボイスとして通常の証票を認めようとする考え方によると、帳簿方式とインボイス方式との差異はほとんどなくなる」としている。(水野忠恒「消費税の構造—インボイス型・仕入れ控除型・帳簿型付加価値税の比較」日税研論集30(消費税) 日本税務研究センター 平成7年3月 93~94頁、同 前掲注51「消費税の税率の法理論」100~101頁)

(123) 経済産業省 前掲注91書 66~67頁

(124) 売上税法案第28条第3項

(125) 3万円未満の課税仕入れについては、帳簿への記載で足り、請求書等の保存が不要とされている。(消費税法第30条第7項及び消費税法施行令第49条第1項第一号)

項の簡略化を認める⁽¹²⁶⁾といった点が挙げられる。

これらの手法により、事務負担の面はある程度は緩和されよう。ただ、事務負担の問題は小規模な事業者にとってより大きな問題である。特に取引排除の問題から課税事業者を選択せざるを得ない小規模零細事業者にとっては、影響が大きい。

なお、事務負担の問題と関連して、電子商取引の進展がもたらすペーパーレス化の問題がある。従来のインボイスは紙を前提としているため、最近のペーパーレス化に対応できていない面がある。インボイスが紙でなければならないとすれば、その印刷、保管等に要する事務コストは膨大なものになる。したがって、インボイス方式を採用する場合には、いわゆる電子インボイスもインボイスの一形態として認めざるを得ない。この問題に対して、EUでは、インボイスの簡素化と電子化を促進するための指令が定められ、第6次指令のインボイスに関する規定が改正されている⁽¹²⁷⁾。この指令では、インボイスは電子手段により発行することができるとされ、電子手段で送付されるインボイスについては、それが正本であること、内容に偽りがないことが保証されれば、加盟国にも承認されるとされている。この指令に対して、速やかに対応した国としてドイツが紹介されており、ドイツ付加価値税法では、インボイスの規定に「2002年1月1日より、電子署名を付し、署名法に従って作成された電子計算書もインボイスとみなす。」という内容が追加された⁽¹²⁸⁾。わが国においても、仕入税額控除の方式を検討する際には、電子化への対応が求められることとなる。

次に、免税事業者の取引排除の問題がある。複数税率下ではインボイス方式を採用せざるを得ないとすれば、複数税率となった場合には、免税事業者

(126) 小売業、飲食店業等の業種については記載事項の簡略化が認められている。(消費税法第30条第9項、消費税法施行令第49条第4項)

(127) 付加価値税のインボイスの簡素化、IT対応化及び協調に関し、第6次指令を改正する指令(前掲注104参照)

(128) EU及びドイツの電子インボイスについては、西山 前掲注33論文を引用した。

が課税選択を強制することとなってもやむを得ないということになる。

この問題はインボイス方式を採用しているヨーロッパの各国でも同様であるが、ヨーロッパ諸国では事業者免税点が低く、ほとんどの事業者が課税事業者であることから、可能性としては否定できないが、現実的にはないだろうとされている⁽¹²⁹⁾。

表8 EU諸国の事業者免税点の水準

国名	事業者免税点の水準
フランス	前暦年310万円かつ当暦年350万円
ドイツ	前暦年191万円かつ当暦年575万円
イギリス	直前1年1,028万円又は以降1年991万円
フィンランド	95万円
デンマーク	32万円
オランダ	年税額20万円以下の者は納付税額を減額
スウェーデン	なし
ルクセンブルク	115万円
ベルギー	64万円
アイルランド	584万円（サービス業は292万円）
イタリア	30万円
オーストリア	125万円
スペイン	なし
ポルトガル	114万円
ギリシア	204万円

出典：EU加盟国における事業者免税点制度（2002年8月現在）（平成14年10月1日税制

調査会基礎問題小委員会提出資料19-1 10頁）

（備考）1 フランス、ドイツ及びイギリスは平成14年8月現在、その他の国は平成13年8月現在

2 邦貨換算は、1ユーロ＝115円、1ポンド＝187円、1フィンランドマルカ＝19円、1デンマーククローネ＝16円、1ギルダー＝52円、100ベルギーフ

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

ラン=285円、100リラ=6円、1オーストリアシリング=836円、100エスク
ード=57円、100ドラクマ=34円

わが国の消費税においても、事業者免税点の水準が1,000万円に引き下げられたことにより、問題となる事業者数は少なくなっている。また、消費者に対して資産の譲渡等を行う事業者は、この問題の影響はない。したがって、課税売上高1,000万円以下で、取引の中間段階にある事業者、具体的には、前述の①から④の下請け企業等が問題となる。事業者免税点の水準を引き下げるという対応は有力な方法ではあるものの、事業者の数が少なくなったとは言え、個々の事業者にとってみれば影響を受ける者が残ることとなる。

表9 事業者免税点の適用状況（平成12年度）（単位：千者）

売上高	1千万円以下	1千万円超		事業者計
			うち1千万円 ～3千万円	
個人事業者	1,838 (31.0%)	1,419 (23.9%)	(882) (14.9%)	3,256 (54.9%)
法人	476 (8.0%)	2,200 (37.1%)	(481) (8.1%)	2,677 (45.1%)
計	2,314 (39.0%)	3,618 (61.0%)	(1,363) (23.0%)	5,933 (100%)

出典：事業者免税点制度の適用状況（試算）（平成12年度）（平成14年10月1日税制調査会基礎問題小委員会提出資料19-1 7頁）

（備考）1 「事業所・企業統計調査」（総務省）及び国税庁の課税実績等を基に推計

2 免税事業者には、個人農業は含まれていない。

一つの解決策として、免税事業者について納税額をゼロとしてもインボイスの発行を認めるという方法があるが、この方法では納税事務負担の軽減を目的とする事業者免税点制度のメリットがなくなってしまう⁽¹³⁰⁾。

インボイス方式を採用すべきという理由の一つとして、透明性、公平性の

(130) 橋本恭之「消費税の益税とその対策」JTRI税研18-2 (105) 平成14年9月

観点から、免税事業者からの課税仕入れを仕入税額控除の対象とすべきではないということが挙げられている。その結果として免税事業者が取引から排除される可能性があり、その問題を回避するために課税選択を強制することとなってもやむを得ないということになる。

しかしながら、現実の取引実態を考えると、このように割り切ることができるかは疑問である。平成12年の税制調査会答申では、インボイス方式は、制度の信頼性・透明性に資する面があるが、免税事業者が、課税事業者となることを選択しない限り、事業者間取引から排除されかねないことについてどう考えるかという問題提起がなされている⁽¹³¹⁾のはそのためであると考ええる。

EU型のインボイス方式でなければ複数税率化に対応できないのであろうか。

現行の請求書等保存方式では、前段階の税額が不明であるために、複数税率下では適正な仕入控除税額が計算できないというのであれば、請求書等に税額が記載されていれば足りるということになるだろう。ここでインボイスというものをどう考えるかという問題がある。例えば、消費税導入時の税制調査会の答申ではインボイス方式を「税額別記の書類による方法」としていた⁽¹³²⁾。

税額が記載された請求書等が即ちEU型のインボイスとはならないが、少なくとも複数税率下で仕入控除税額の計算を的確に行うという目的については充足することとなる。現行の請求書等保存方式における請求書等の記載事項

(131) 税制調査会 12年答申(前掲注4)

(132) 税制調査会 63年答申(前掲注8)、金子名誉教授は、わが国でも、事業取引において、請求書・納品書等の発行が一般的であるから、それに取引対価の額に加えて100分の3の消費税額を記載することとすれば、それはインボイス方式に外ならないとしている(金子 前掲注45書 16~17頁)。同様に、水野教授は、前段階からの仕入れに関して前段階税額が記載されているならば、すでにそれはインボイス型付加価値税に移行しているということができると述べている(水野 前掲注122 「消費税の構造—インボイス型・仕入れ控除型・帳簿型付加価値税の比較」93~94頁、同 前掲注51「消費税の税率の法理論」101頁、同 前掲注51「消費税の複数税率化」)。

に税額又は税率を加えることにより、仕入控除税額の計算の正確性を確保することができ、現行の請求書等保存方式を生かしながら複数税率化に対応できるのではないと思われる。

この場合、請求書等の記載事項について、すべて税額別記とすればよいが、税込経理を行っている事業者もあることから税額を別記することはできない場合もある。この場合には適用される税率を記載することで対応する。平成9年4月1日からの税率引上げの際には、経過措置により旧税率が適用される請負及び資産の貸付け等の取引は、相手方に対して書面により旧税率が適用される旨を通知すべきこととされていた⁽¹³³⁾。この書面による通知は、請求書等に旧税率の適用を受けたものである旨を表示することで足りるものとされており⁽¹³⁴⁾、こうした点からも請求書等への税額又は税率の記入という手法は可能と思われる。

このように現行の請求書等保存方式を基礎として、請求書等の記載事項に税額又は税率を追加するという方法によれば、前段階の税額の把握が可能であり、かつ、免税事業者の取引排除の問題もないこととなる。当面の対応策として有効な手法と考える。

公平性、透明性を重視する観点からは、EU型のインボイス方式の採用ということも考えられる⁽¹³⁵⁾。EU型のインボイス方式による場合には、免税事業者の取引排除の問題を惹起することとなる。この点は公平性等と現実面との比較考量の問題となる。どちらを優先するかは、その時点の消費税を取り巻く環境にもよることとなる。軽減税率の導入の時期、標準税率の水準、免税事業者も含めた事業者の事務処理能力の実態等が総合的に勘案されるべきものである。

EU型のインボイス方式を採用する場合には課税事業者の登録制とするかと

(133) 所得税法及び消費税法の一部を改正する法律附則第10条第8項

(134) 消費税関係法令の一部改正に伴う消費税及び地方消費税の取扱いについて（平成7年12月25日課消2-27他通達）第1章第6節21（通知義務）

(135) 税制調査会 15年答申（前掲注2）

いう問題もある。課税事業者は課税庁への登録が必要であり、課税庁から登録番号の付与を受ける。登録事業者のみが、登録番号を記載した税額別記の書類を発行することができるものとする方式（例えば、前記のA方式⁽¹³⁶⁾）又は登録を必要とせず、課税事業者のみが税額別記の書類を発行できるという方式（例えば、同様のB方式）のいずれを採用するかという問題である。

登録制とする場合には、制度の信頼性や正確性が確保される反面、事業者にとって、取引の都度、交付する書類に登録番号を記載するという事務負担が生ずることとなる。課税庁にとっても、事業者の登録と番号の付与及び管理という事務負担が生ずることとなる。特に、課税売上高が毎年、事業者免税点を前後するような事業者に対しては、その都度、番号の付与が必要となることとなる。登録番号制の導入は、課税庁、納税者の双方にとって大きな負担が生じることが予想される。

登録制に対しては、国家が登録を行い管理することが現在の国民の感情にそぐわないのではないかという指摘もある。売上税法案の際にも事業者は税務署に登録し、税額票に税務署から付与された税額票番号を記載しなければならないこととされた。このことが企業総背番号制につながり、所得税や法人税の課税強化につながるという批判を招いたとされる⁽¹³⁷⁾。

一方で、登録を必要としない方式については、事務負担が少なく、移行が容易であるといったメリットはあるものの、①わが国の場合、取引の中間段階に位置する事業者が多数に上るため、登録制度を設けずに円滑に執行することは困難であること⁽¹³⁸⁾、②登録番号のようなものがないと、納税者にとっても、取引の相手が本当の課税事業者かどうかの確認をすることが難しくなること⁽¹³⁹⁾、③その実効性において帳簿方式と変わるものではないこと

(136) A方式及びB方式については、前掲注111参照

(137) 尾崎 前掲注73書

(138) 税制調査会 5年答申（前掲注19）

(139) 尾崎 前掲注73書

(140) といった問題点が指摘されている。特に、わが国においては、事業者間取引では税額を別記した請求書等の書類の交付が多いため、登録番号等の記載による書類の差別化が図られなければ、課税事業者が発行したインボイスか免税事業者が発行した書類かの判断が困難となる。

EU型のインボイス方式には、例えば、免税事業者が課税事業者になりすまし、架空のインボイスを発行したという際に、課税仕入れを行った事業者が善意の者である場合であっても仕入税額控除を認めないのかという問題もある。架空のインボイスであるから当然に仕入税額控除を認めないという考え方もあるが、これは善意の事業者に酷であろう。なりすました免税事業者に納税義務を負わせることとせざるを得ない。

インボイス方式を採用した場合の事務負担及び免税事業者の取引排除の問題と簡易課税制度との関係を述べておきたい。平成15年度の税制改正で簡易課税制度の適用上限が基準期間の課税売上高5,000万円に引き下げられた。その改正に際しての税制調査会の答申では、簡易課税制度は、原則廃止することが適当であるとされている。しかしながら、インボイス方式を導入する場合には、小規模零細事業者への事務負担への配慮、特に取引排除の問題から課税選択を行う事業者等に配慮した簡便な計算方法ということが必要になってくるのではないかと考える⁽¹⁴¹⁾。課税選択を強制される小規模零細事業者の納税事務負担の軽減という趣旨からは、必ずしも現行の簡易課税制度を前提とするのではなく、小規模零細事業者を対象とした簡便な方式であってもよいと考える。

最後に、インボイスの問題に関連して一つ触れておきたい。EU型のインボイス方式を採用すべきという理由の一つとして、インボイス方式の下では納

(140) 多田 前掲注119「帳簿方式の限界とインボイス方式への移行」

(141) 消費税導入に際しての検討では、インボイス方式の採用に伴う納税事務負担の問題は、中小事業者の多くに簡易な課税方式の選択を認めることとすれば、制度全体としては相当程度緩和されることとなるとしていた。(税制調査会 63年答申(前掲注8))

税者間の相互チェックが働き、そのことが脱税の防止に役立つという意見がある⁽¹⁴²⁾。また、事業者間の取引の把握が容易になるため、消費税の問題だけでなく所得の捕捉にも資するものであるという意見もある⁽¹⁴³⁾。

確かにインボイス方式のメリットの一つとして、取引当事者が互いに税負担を相手に帰せしめようとするために、いわゆる相互牽制作用が働くということはあるが⁽¹⁴⁴⁾、この点は事業者に与える心理的な影響という面が大きいのではないだろうか。インボイスを税務当局へ提出させるか否かという問題があり、仮に提出されたとしてもその突合せには膨大な量のインボイスを処理できる電算化と事業者番号制度の導入が前提となる⁽¹⁴⁵⁾。提出されたインボイスをコンピュータシステムにより処理し、税務当局が調査を行うというのは現実的には非常に困難なものであろう。インボイスに基づき売上げ、仕入れをトレースするというのは選択的な限定された部分でしか実施できない。

インボイス方式を採用しているEU諸国においても、例えば、イタリアでの推計によると、1970年代末、商業、サービス業、建設業を中心に付加価値の4割程度が申告漏れになっていたといわれており、また、オランダでは付加価値税収の5～6%程度、ベルギーでは8%程度が脱税となっていたことが税務当局の調査により明らかにされているとのことである⁽¹⁴⁶⁾。更に、ヨーロッパでは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

(142) 林正寿「仕入税額控除方式の検討—税額票方式 (invoice method) の導入—」
税経通信49-8 平成6年6月、林 前掲注90「帳簿方式及び簡易課税制度の検討」103頁、野口悠紀雄「税制改革のビジョン—消費税増税路線を見直す—」日本経済新聞社 平成6年10月 79頁

(143) 林正寿「仕入税額控除方式の見直し—帳簿方式から税額票 (invoice) 方式へ—」
税経通信49-11 平成6年8月

(144) 水野 前掲注51「消費税の税率の法理論」99頁

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

(146) 宮島 前掲注52「租税論の展開と日本の税制」65頁、同 前掲注52「大型間接税—総論—」118～119頁、ただし、それでも、付加価値税の脱税率は他の租税に比べて低いことが報告されている。(米原淳七郎・矢野秀利「直接税対間接税」有斐閣 平成元年8月 119頁、129頁)

されており、偽造されたインボイスによる脱税が定着しているということが報告されている⁽¹⁴⁷⁾。

インボイス方式は脱税に対する牽制効果はあるかもしれないが、インボイスを採用したからといって脱税をゼロにするといった劇的な効果があるかは疑問である。まして、インボイスを所得の捕捉に活用するということは、現実には非常に困難であろう。

税制調査会の答申でも、インボイス方式は、仕入れという事業者間の取引に係る税額を把握するための仕組みであり、消費者に対する売上げを含めた取引全体の把握に役立つという性格のものではないとしている⁽¹⁴⁸⁾。インボイス方式の導入が所得捕捉の向上にも寄与するという「インボイス神話」は、仕入税額控除制度の在り方に関する冷静な議論を誤らせるものであり、問題であると森信教授は指摘している⁽¹⁴⁹⁾。

(147) 増田英敏「付加価値税法におけるTax Evasionと税務調査」税経通信45-9～11
平成2年7～9月、インボイスの不正使用による脱税の手口として、米原・矢野
前掲注146書 131頁参照

(148) 税制調査会 12年答申（前掲注4）

(149) 森信 前掲注60「日本の税制」129頁、同 前掲注47「日本の消費税」100頁、同
前掲注119「消費課税の理論と展望」、同 前掲注119「中期答申から読む消費税改
革」、同 前掲注60「インボイス・中小特例措置等にみる消費税改革の課題」

第4章 事務負担の増大という影響

第3章では、軽減税率が導入された場合に、消費税法の制度面に与える影響について検討した。軽減税率の採用は現行消費税の仕組みを複雑化させることになり、その結果、事業者、課税庁双方にとって事務負担の増大をもたらすこととなる。

第1節 税率の適用を巡る問題点

まず、第一に、第3章第2節で述べたように、税率の適用関係を明らかにすることが必要となる。軽減税率が適用される範囲が法令で定義されることは当然としても、結局は、軽減税率が適用される取引をその都度、個別に判断せざるを得ない可能性が高い。課税庁にとっては、過去の物品税のように課否判定事務といったことが大きなウエイトを占めることが想定される。そのための専門的知識をもった職員の養成も必要になるだろう。

新しい財・サービスを直ちに把握した上で適用税率を判断することが求められる。その内容によっては立法で手当てしなければならないという「情報入手コスト」及び「立法コスト」の問題が発生する⁽¹⁵⁰⁾。

これに加え、軽減税率の適用を受けるために、意図的に軽減税率と標準税率とのボーダーライン的な商品が開発されるといった傾向があることも指摘されている⁽¹⁵¹⁾。税務調査の際にも税率の差異の検証が必要となるので、より複雑となる⁽¹⁵²⁾。

事業者にとっても対象の区分は大きな事務負担になる。税率の異なる取引ご

(150) 馬場義久「付加価値税と個別間接税」宮島洋編『消費課税の理論と課題』第3章 税務経理協会 平成12年1月 62頁

(151) 藤田 前掲注119論文

(152) アメリカ財務省 編(塩崎潤 訳)「公平・簡素および経済成長のための“税制改革” 第1巻」今日社 昭和59年11月 189頁

との記帳が必要になる。これが不正確であれば納付すべき税額が誤りとなる。適用される税率に対応した価格表示又は税額表示が必要となる。

事務が複雑化する結果、申告に際しての誤りも多くなる可能性が高い。

フランスでは、主な付加価値税の増額更正の理由で、適用税率の間違いというのは、税務調査100件当たり13.9件、違反100件当たり6.7件と第4位となっていることが紹介されている⁽¹⁵³⁾。

税率の適用関係について、一部の国では、財・サービスにどの税率が適用されるかをホームページに掲載している例がある。アイルランドには、「VAT Rate Subject Index」というページがあり⁽¹⁵⁴⁾、財・サービスの名称別に2,500種類以上の項目が掲載されている。必要な財・サービスの名称を指定すれば該当する税率が表示される。例えば、衣服の欄をみると子供用（のサイズ）は0%、大人用のものや毛皮製のは標準税率といった表示がされる。同様に、オーストラリアには「GST Food guide and GST Food Index」というページがあり⁽¹⁵⁵⁾、飲食料品に対するGSTの取扱いを説明するとともに、飲食料品の名称別に課税か免税かの表示がある。例えば、魚介類の欄では、すしのように食事として提供されるものや加熱調理されたもの等は課税、魚介のうち、生鮮・乾燥・冷凍・缶詰・燻製といったものは免税となっている。

わが国の消費税に軽減税率を採用する場合には、こういった手法により税率の適用関係を周知することも、事業者、消費者それぞれの利便のために有効であると考えられる。

第2節 脱税の誘因という問題点

(153) エグレ 前掲注32書 112頁 企業・行政当局租税委員会が1972年に行った調査により、中・大企業から得た1,466通の回答に基づく。なお、第1位はいずれも控除できない財・サービスについて行われた控除となっている。

(154) http://www.revenue.ie/services/tax_info/vatrate

(155) <http://www.taxreform.ato.gov.au> オーストラリアは単一税率であり、飲食料品の譲渡は免税となるものが多いが、一部、課税のものがある。

第二に、税率の違いを利用した脱税の発生が懸念される。標準税率の課税売上げに係る税額を軽減税率へ仮装することにより納税額を減少させるといった手法がある。インボイス方式を採用すればこの問題を防止できるという意見もあるが、インボイス方式が脱税の防止という観点から適切に機能し得るかという問題は前述のとおりである。また、軽減税率の効果があるのは、その対象となる取引が最終消費者の販売段階であるときということを考慮すれば、低い税率へ仮装する手法は小売段階で採られる。この場合、インボイス方式は有効ではない。

ヨーロッパ諸国においても、売上除外と税率を誤った商品の分類とを組み合わせるといったタイプの脱税を行う機会は大規模な小売段階で多く生ずるとされ、小規模の店の場合、経営者は一貫してレジスターを操作することによって、低いVATの税率を適用することを可能にし、更に、レジスターの記録を偽造するという直接的な方法により、複数のVAT税率を操作して脱税を図るといった場合も多く存在するということが報告されている⁽¹⁵⁶⁾。

イタリアにおいても付加価値税制度の複雑化が効率的な行政の阻害となり、脱税を増加させているとされている⁽¹⁵⁷⁾。アメリカにおいても、各州の経験から、小売売上税の食料品の控除に対するチェックに調査官の多くの時間が費やされていると報告されている⁽¹⁵⁸⁾。

第3節 還付申告の増大という問題点

第三に、還付申告の問題である。

(156) 増田 前掲注147論文

(157) Antonio Pedone *Italy* Henry J. Aaron, ed. “ *The Value-Added Tax : Lessons from Europe* ” Washington, D. C. The Brookings Institution 1981 p42

(158) アメリカ財務省 前掲注50書 134頁 アメリカでは州等において小売売上税が実施されており、食料品を非課税としている州が多い。

標準税率と軽減税率との水準差により還付申告が経常的となる業種が発生することは第3章第1節で述べた。本来であれば、免税事業者となる事業者が課税事業者を選択し、還付申告を行うこととなる。

課税庁側では、還付申告書の処理に要する事務量が增大することとなる。

食料品に軽減税率を適用とした場合には、農家が還付申告を行うことが考えられるが、農家の相当部分が免税事業者であると思われる⁽¹⁵⁹⁾。そのため、これらの者は新たに課税選択を行った上で還付申告を行うこととなる。

しかも、農家は大部分が個人事業者であることから、申告は特定の時期に集中することとなる。

更に、還付申告であるため、早く還付を受けたいという事業者は、課税期間の特例を選択することも考えられる。課税期間の特例を選択した事業者からは、年4回又は年12回の還付申告が提出されることになり、還付申告書の数は相当数になる可能性がある。

事業者にとっても還付申告を行うための事務負担は大きいと考えられる。小規模な事業者が還付申告を行うために、日々の売上げ・仕入れの記帳などを行い、税額計算を行う事務負担を負うことになることになる。税制調査会の答申は、食料品のように、個人事業者を含め、多くの小規模零細事業者が生産等に携わっている場合にこの問題はより大きなものとなると述べている⁽¹⁶⁰⁾。

事業者にとっては、還付のために課税事業者を選択するか、事務負担の増大を避けて課税事業者の選択をしないかという選択が求められる。課税事業者を選択せず、免税事業者となれば仕入れに課された税額を事業者自らが負担しなければならないという場合も想定される。

パソコン等の機械化が進んでいる状況からさほど大きな事務負担ではないとする意見もあるが、一般の事業者で考えても、パソコンの入れ替えやソフトの

(159) 表6参照

(160) 税制調査会 12年答申（前掲注4）

更新、新規購入等の費用負担の増加及びその事務負担の煩雑さがある⁽¹⁶¹⁾。まして、農家等において、一般の事業者と比してパソコン等の機械化が進んでいるとは考えにくく、軽減税率に対応するためにパソコン等の新規購入といった負担は大きいと思われる。

表10 農家におけるパソコンの普及状況等

パソコンの 所有状況	所有	購入予定	予定なし	無回答等
	53.1%	8.5%	31.8%	6.6%
パソコンの 利用状況	農業経営に 利用	農業経営に 利用予定	農業経営に利 用予定なし	無回答等
	18.2%	27.5%	52.8%	1.5%

出典：農林水産省統計情報部「農家のパソコン・インターネット利用状況アンケート結果」（平成13年11月22日現在で実施）

表11 簿記会計の必要性（調査：平成13年2月～3月 単位：人、％）

		回答数	割合	回答総数
これまでも簿記会計を行っており、今後 も行う必要がある		968	49.4%	1,959
販売金額 別の内訳	3,000万円以上	150	71.1%	211
	1,000万円以上3,000万円未満	468	62.4%	750
	1,000万円未満	350	35.1%	998
これまで簿記会計を行っていないが、今 後行う必要がある		745	38.0%	1,959
販売金額 別の内訳	3,000万円以上	54	25.6%	211
	1,000万円以上3,000万円未満	235	31.3%	750
	1,000万円未満	456	45.7%	998

出典：農林水産省統計情報部「平成12年度食料・農林水産業・農山漁村に関する意向調査 農業経営の管理に関する意識調査」

(161) 岩下 前掲注46論文

還付申告が増大することへの対応策としては、①還付申告が発生しない税率の階差、②還付申告に係る特例制度の導入といったことが考えられる。

①については、第3章第1節で述べたように、次の算式が成立する場合には還付が発生しないこととなる。

$$\frac{\text{課税売上げの軽減税率}}{\text{課税仕入れの標準税率}} \geq \frac{\text{課税仕入高}}{\text{課税売上高}}$$

したがって、軽減税率と標準税率との差が少なくなれば還付が発生しにくくなる。しかし、還付申告を発生させないために軽減税率の水準を高く設定するというのは本末転倒であるといった批判があろうし、標準税率とあまり差がない軽減税率では事業者の事務負担が大きいかかわらず、消費者に与える効果が少ないということとなり、軽減税率を設ける意味が減殺されることとなる。

②については、EUの農業経営者用均一税率制度が一つの例である⁽¹⁶²⁾。これは農業者に対する定率の払戻制度というものであり、マクロ経済統計にもとづき一定の率を設定し、当該農業者の仕入れに課せられた付加価値税を払い戻すという制度であると紹介されている⁽¹⁶³⁾。ドイツ、フランス、イギリス各国においても、農業者に対する特例制度が設けられている⁽¹⁶⁴⁾。

EUのこうしたシステムは、負の簡易課税制度といった面をもち、消費税制度の公平性、透明性といった観点からは問題があり、また、技術的な問題として、適正な率を設定することが困難であること及び消費者への直販の場合にはこの制度は意味がないため、今後の農産物の取引形態の多様化⁽¹⁶⁵⁾に対応できな

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

(163) 西山 前掲注33論文

(164) これらの国の特例制度については、藤井誠「消費税の仕入税額控除制度に関する一考察」平成14年6月 税大研究資料第268号 税務大学校 研究科論文集所収に詳しい。

(165) 農産物の直販に取り組んでいる農家1,529戸へのアンケートでは、直販に取り組

といった問題点もある。しかしながら、食料品に軽減税率が適用されるとした場合に農業者から膨大な件数の還付申告書が提出されるという問題に対しては、一定の効果があると認められる。零細な農業者に限定するといった形態でわが国の消費税制度に導入することを検討する余地はあると考える。

む中で力を入れたいこととして、①販売数量の増大44.7%、②新規販売先の開拓33.5%、③取扱品目の拡大・新商品の開発20.9%となっている（複数回答あり）。

（農林水産省統計情報部「平成13年度食料・農林水産業・農山漁村に関する意識調査 農産物の直販・加工に関する意向調査結果」）また、食料品の通信販売の売上高は平成12年では2,605億円で総売上高の10.9%を占めている。平成8年では1,657億円で7.4%であるから、売上高と割合のいずれもが伸びていることになる。（社）日本通信販売協会調べによる。）

終章 複数税率下の消費税制度

第1節 軽減税率の評価

消費税には、従来から「所得に対する逆進性」があると言われている。判例においても消費税の逆進性は否定できないとしており⁽¹⁶⁶⁾、消費税にある程度の逆進性があることは認めざるを得ない。

消費税の逆進性の問題については、税制調査会等では、従来から、消費税だけでなく、税制全体、更には、歳出面を含めた財政全体で判断した上で解決すべきであるという考え方である⁽¹⁶⁷⁾。所得税における課税最低限の引上げ、課税最低限以下の所得しかない人々への社会給付の増額等の手法により、租税・財政制度全体の中で解決すべき問題ということである⁽¹⁶⁸⁾。

消費税制度の枠内で逆進性を緩和するとすれば、軽減税率（これにはゼロ税率や非課税も含まれる。）の採用となる。

これに対して、消費税制度の枠外の手法として、①所得税等における税負担調整、②物価にスライドした政府移転支出、③低所得者に対する所得税における税額控除といったものが挙げられている⁽¹⁶⁹⁾。

このうち、①の手法は、所得税等の税率構造や税額控除により、所得税を負担する階層の消費税負担を相殺するというものである。しかし、この手法は所得税等の事業者免税点以下の低所得者層には効果が及ばないという欠点がある。

②の手法は、物価上昇に対して、低所得者層への給付を物価上昇分増加させるといったものである。わが国では消費税導入時に、昭和63年度補正予算で745

(166) ①東京地裁平成2年3月26日判決・税資176号194頁、②大阪地裁平成2年11月26日判決・税資181号380頁、③岡山地裁平成2年12月4日判決・判時1424号47頁、税資181号770頁 等

(167) 税制調査会 14年答申（前掲注3）等

(168) 金子 前掲注45書 4頁

(169) 藤田 前掲注119論文

億円の臨時福祉特別給付金が措置された⁽¹⁷⁰⁾。この手法に対しては、社会保障給付を受けていない低所得者層には効果が及ばないことが問題点として挙げられている。

③の手法は、低所得者の所得税について、最低限の消費支出に相当する消費税額について所得税から控除し、控除しきれない場合は還付するというものである⁽¹⁷¹⁾。この手法は、軽減税率等と比較して、特にコスト面や効率性から有効であるとして、導入を検討すべきであるという指摘が多い⁽¹⁷²⁾。諸外国でも、カナダ、アメリカの一部の州（小売売上税）で実施されている⁽¹⁷³⁾。

アメリカにおいても、移転支出と税額控除方式のいずれも、経済所得10,000ドル以下の家族に対する税負担を実質上減少させ、かつ、基本的消費財のゼロ税率よりも歳入に及ぼす影響ははるかに小さいと報告されている⁽¹⁷⁴⁾。

③の手法の問題点として、(イ)納税者(源泉徴収義務者)及び税務当局等の事務負担が増大する、(ロ)非納税者については、税務当局で対象者を把握することができない、(ハ)収入が少ない資産家のように、フローが少ないが、ストックが多い者をどう取り扱うか、(ニ)社会保障給付等について物価スライドを行

(170) この内訳は、①臨時福祉給付金等543億円（高齢福祉年金受給者等に一時金を1万円支給）、②臨時介護福祉金102億円（低所得の在宅寝たきり老人等に一時金5万円支給）、③社会福祉・医療事業団（当時）への追加出資100億円である。（竹下登・平野貞夫 監修「消費税制度成立の沿革」ぎょうせい 平成5年5月 403～404頁）

(171) この方式を紹介するものとして、水野 前掲注114書 216～218頁、同 前掲注145論文がある。

(172) 林宜嗣「消費税の逆進性問題」総合税制研究1 平成4年12月 納税協会連合会、三木義一「消費税の逆進性と緩和措置」税経通信49-8 平成6年6月、田中治「消費税改革の法的問題点」法律時報67-3 平成7年3月、森信 前掲注119「消費課税の理論と展望」等

(173) 州により定額控除方式、逡減控除方式がある。アメリカ州税の税額控除方式を紹介するものとして、①青木寅雄「大型間接税ーアメリカ諸州の売上税」日税研論集3 日本税務研究センター 昭和61年9月、②石村耕治「アメリカ州売上税法の構造」（税法学研究）税理32-2, 9, 11 平成元年2月～、③前田 前掲注26論文

(174) アメリカ財務省 前掲注50書 146頁

った上で、更に消費税額控除を認めると二重補填の問題が発生するのではないかとといった点が指摘されている⁽¹⁷⁵⁾。税制調査会の答申でも、この手法を紹介した上で、社会保障給付などの諸施策との関係をどのように考えるか、資産性所得を含めた総合的な所得把握をどのようにして行うか、資産を取り崩して消費を行うこともできることについてどのように考えるかなどの問題があることから、納税者番号制度との関係も含め、慎重に検討する必要があるとしている⁽¹⁷⁶⁾。

このように、税制及び財政全体で考えれば、いろいろな対応が可能である。

軽減税率は、消費税制度の枠内で逆進性を緩和する手法であるが、問題点も多いという評価である⁽¹⁷⁷⁾。アメリカにおける研究では、ヨーロッパの経験から、軽減税率の採用は付加価値税の逆進性を除去することができるが、行

(175) 経済産業省 前掲注91書

(176) 税制調査会 12年答申(前掲注4)

(177) 水野教授はゼロ税率及び軽減税率の問題点として次の9点を挙げている。①複数税率は、消費者ならびに生産者の選択を攪乱するとされる。②低税率は、必ずしも最終消費者に利益をもたらすとは限らず、事業者がその利益を吸収するともいわれている。個々の複数税率をとわず、市場にあわせて価格を調整することがありうるからである。③複数税率は、低所得層のみに利益をもたらすとは限らない。むしろ、所得の再分配や、社会保障給付による方が優れているともいわれる。④多くの国では、生活必需品である、食料品、光熱費、燃料等を優遇しているとされる。すでに価格の調整がなされているならば、このような軽減税率は必要でないといわれる。⑤このような複数税率や非課税の採用は、適用される物品の定義をめぐり、複雑な問題を生じさせる。たとえば、新鮮野菜、冷凍野菜、カン入り野菜等の間の区別をどのように行うかという問題等である。このような複数税率の採用による定義のもたらす問題は大きい。⑥低税率の採用は、課税の対象を浸食されることになる。⑦複数税率が採用される場合、高い税率の適用される物品の調査にかかる行政コストが高くなると考えられる。その適用を回避する企てが多くなされるからである。⑧複数税率の採用は、必ずしも消費者もしくは政府の選好が変更したことを反映するとは限らないとされる。例えば、オランダでは、1979年に、演奏会については通常税率、動物園については4%の軽減が適用されたが、この取り扱いがオランダ人の文化的このみの変更を反映するとはいえないとされている。⑨軽減税率の採用は、welfare gainをも減少させるとされる。(水野 前掲注51「消費税の税率の法理論」97～98頁、同 前掲注51「消費税の複数税率化」)

政上の複雑さ、コンプライアンスコストの増加や消費決定での歪みという不利益が大きく、おそらく不適當だとされている⁽¹⁷⁸⁾。アメリカ財務省の報告も、ヨーロッパの経験では行政上のコストがどんな長所よりも高くなることを示し、問題があるとしている⁽¹⁷⁹⁾。

第2節 軽減税率を導入した場合の消費税制度

このように、軽減税率には問題が多いとされているが、現実には、諸外国の多くで採用されており、わが国においても税率の引上げに際してその採用を検討せざるを得ない⁽¹⁸⁰⁾。

軽減税率を採用した場合に、まず、消費税の仕組みに大きな影響を与えることとなるのは仕入税額控除の方式である。

仕入税額控除を的確に行うためには、前段階で課された税額を的確に把握することが必要となる。そのため、現行の請求書等保存方式では対応が難しく、前段階で課された税額を記載した書類が必要となる。例えば、EU型のインボイス方式である。しかし、EU型のインボイス方式には免税事業者の取引排除の問題がある。

前段階で課された税額を的確に把握するためという目的であれば、現行の請求書等保存方式を前提として、請求書等の記載事項に税額又は税率を追加することが考えられる。

公平性、透明性といった観点から免税事業者からの仕入税額控除を認めるべきではないとすれば、EU型のインボイス方式の採用もあり得る。この場合には

(178) Henry J. Aaron *Introduction and Summary* Henry J. Aaron, ed. “ *The Value-Added Tax : Lessons from Europe* ” Washington, D. C. The Brookings Institution 1981 p16

(179) アメリカ財務省 編 前掲注152書 33～34頁

(180) 理論的にはいくつかの逆進性の緩和策があり得るとしても、毎日の買い物等の中で高率の消費税を負担するといった面で納得を得られるかという感覚的な問題もある。

免税事業者の取引排除の問題はやむを得ないと割り切ることになる⁽¹⁸¹⁾。

結局、公平性等と現実面のどちらを優先するかという問題になる。これはその時の消費税を取り巻く環境にも左右されるであろう。長期的にはEU型のインボイスの採用があり得るとしても、当面は、現行の請求書等保存方式を前提とした対応が現実的と考える。

次に中小事業者向けの特例措置である。税率に差があることにより還付が発生するため、本来であれば免税事業者であった事業者が課税選択をして還付申告を行うこととなる。売上げに軽減税率が適用される事業者にとっては、小規模事業者の事務負担軽減という事業者免税点制度の存在の意味が問われることとなる。

当面の対応として事業者免税点の水準を引き下げることにより、対象となる事業者の数を減らすことが考えられる。

もう一つの中小事業者向け特例措置である簡易課税制度の在り方も問題となる。税率の差があることが、みなし仕入率を複雑化させざるを得ないと同時に適正な率を設定することが困難となるという問題をもたらし、簡易課税制度の維持が困難になる。

一方、税率に差のあること自体が納税事務負担を大きくするため、納税者の納税事務負担の軽減という目的がある簡易課税制度のような制度は存続する必要がある。そして、簡易課税制度の目的を勘案すれば複雑な制度は避ける必要がある。特に他の諸制度との関連で、新たに課税事業者とならざるを得ない小規模事業者に対して納税事務負担の軽減という観点が必要であると考えられる。

そこで、現行制度をこれ以上複雑化させることなく、適用上限を引き下げて、対象者を限定した上で制度の存続ということが考えられる。

対象者を極めて小規模な零細事業者に限定した、彼らの事務レベルに応じた

(181) 15年答申（前掲注2）では、「複数税率が採用される場合には、適正かつ円滑な施行に資する観点から、免税事業者からの仕入税額控除を排除し、税額を明記した請求書等の保存を求める『インボイス方式』を採用する必要がある。」としている。

現行制度より更に簡易な制度でもよいと考える。

中小事業者向けの特例措置については、15年度改正により適用水準が引き下げられたことによる影響等、小規模事業者の事務レベルの実態把握が必要と思われる。

これらの問題はいずれもが個々の独立した問題であると同時に密接に関連する問題でもある。事業者免税点の見直しを行った結果、新たに課税事業者となる事業者の事務負担に配慮すれば、簡易課税制度のような制度はどうあるべきか。簡易課税制度の見直しを行えば、簡易課税を適用できなくなる事業者の仕入税額控除の在り方はどうあるべきか。仕入税額控除の在り方が事業者免税点の水準に影響を及ぼすというようにそれぞれの問題点が連鎖していることとなる⁽¹⁸²⁾。したがって、軽減税率の採用を検討する場合には、税率の問題だけではなく消費税制度全体を俯瞰した議論が必要となる⁽¹⁸³⁾。

軽減税率の採用は、他の諸制度にも影響を与えるため、消費税制度全体が複雑化することとなる。そのため、事務負担の増加という問題も発生させる。

まず、対象の区分である。課税庁には軽減税率の対象を明確にすることが求められる。納税者は、軽減税率の財・サービスと標準税率の財・サービスとに適正に区分する必要が生ずることとなる。

還付申告の増大という問題もある。課税庁にとって増大する還付申告に対応しなければならない。納税者にとっても還付申告を行う負担が増大する。従来、免税事業者である事業者が還付申告を行わざるを得ない。対応策としてEUでは農業者に対する均一税率制度を設けている。実際の導入には問題点は多いものの還付申告の件数を減少させるという観点からは検討する余地があると思われる。

軽減税率の採用は課税庁にとって執行体制の見直しも迫られる。軽減税率の

(182) 森信 前掲注119「中期答申から読む消費税改革」

(183) 水野教授は、消費税率の引上げが、複数税率の採用を余儀なくされる事態を生ずる場合には、消費税の基本的構造を見直さなければならない時期となるとしている。(水野 前掲注106「消費税負担率(5%から10%の提言)」)

採用が議論される際は、税率の水準が現在よりも引き上げられることが前提となっているはずであるから、執行体制も消費税にシフトしたものとならざるを得ないであろう。これに加え、対象の区分や還付申告の増大といった問題が発生する。

異なる税率の財・サービスを的確に区分するために、その取引に係る専門的知識をもった職員の養成が必要になるし、その区分を巡る不服申立ての増大も予想される⁽¹⁸⁴⁾。広報体制についてもより充実したものが求められる。脱税の誘因の問題と併せて調査が複雑化することから調査体制の見直しも迫られよう。還付申告の増大は、処理の事務負担が増大するとともに、還付申告に対する適正かつ効率的なチェック体制が求められるであろう。これらの問題に対応するためには、現状の定員では対応できなくなるかもしれない⁽¹⁸⁵⁾。

軽減税率の対象が財である場合には、税関当局との連携・協調もより必要になってくる。

直接には関連しないが、軽減税率の採用が標準税率の引上げを伴うことを考慮すれば、消費税を脱税しようとする（又は不正に還付を受けようとする）誘因は現在よりも相当高くなっていくと思われる。悪質な納税者等には厳しく対応していくという観点からは、調査・査察制度にも影響を及ぼす。特に不正還付などは組織的に行われるケースも多いことから、これらに対処するシステムの再構築が求められる。

事業者にとってもその事務負担は大きいものとなり、特に小規模な事業者により大きな影響を与えることとなる。軽減税率の導入は、事業者ひいては消費者へのコストの増加につながっていると指摘されているように⁽¹⁸⁶⁾、最終的に

(184) フランスでは、カミヨネット（貨客両用の小型トラック）が商用車に該当することについて、エグレは「国務院の裁決がいくつも必要であった」と述べている。
（エグレ 前掲注32書 75頁）

(185) 税率の引上げに伴う滞納の増加といった問題も懸念される。

(186) 森信 前掲注119「中期答申から読む消費税改革」、同 前掲注119「消費課税の理論と展望」

は事務負担の増大という問題点はコストとなって消費者の負担増という結果をもたらす可能性が高い。

おわりに

消費税は現在に至るまで数次の改正を経つつ、国民の信頼性、制度の透明性を向上させるといった観点から、徐々に精緻なものに変わりつつある。将来的にはヨーロッパ諸国の付加価値税のようにきわめて複雑化していく可能性がある⁽¹⁸⁷⁾。特に税率を複数化することは、消費税の仕組み全般に影響を与え、制度を複雑化させることとなる。

将来的には、ある程度の税率上げは避けられないということを考慮すれば、制度の公平性、透明性の要請が従来に増して高まることとなる。一方で、制度の公平性・透明性を求めることは、制度を複雑化させ、事務負担の増大をもたらすこととなる。公平性という観点は当然、重要なものであるとともに、簡索性といった観点も同じく重要なものとする。あまりに制度を複雑化させることは消費税の長所を減殺することになりかねない。同時に課税庁と納税者双方にとって納税事務を増大させ、最終的にはコストアップとなって国民全般の負担増としてはね返ることとなる。事務負担の軽減といった観点にも配慮すべきであり、今後は、制度の公平性、透明性と簡索性とのバランスをどのように採っていくかということが重要であるとする。

(187) 水野 前掲注145論文

(参考文献)

《答申等》

- 自由民主党「消費税の見直しに関する基本方針」平成元年12月1日
 税制調査会「一般消費税特別部会試案」昭和53年9月12日
 税制調査会「税制の抜本的見直しについての答申」昭和61年10月28日
 税制調査会「税制改革についての中間答申」昭和63年4月28日
 税制調査会「実施状況フォローアップ小委員会中間報告」平成元年11月24日
 税制調査会「今後の税制のあり方についての答申」平成5年11月19日
 税制調査会「税制改革についての答申」平成6年6月21日
 税制調査会「わが国税制の現状と課題—21世紀に向けた国民の参加と選択—」平成12年7月14日
 税制調査会「あるべき税制の構築に向けた基本方針」平成14年6月14日
 税制調査会「平成15年度における税制改正についての答申—あるべき税制の構築に向けて—」平成14年11月19日
 税制調査会「少子・高齢社会における税制のあり方」平成15年6月17日

《文献》

- 稲垣光隆 編「図説日本の税制（平成14年版）」財経詳報社 平成14年7月
 岩崎政明「消費税の特例計算方法—中小事業者に係る特例措置—」日税研論集30【消費税】財団法人日本税務研究センター 平成7年3月
 上杉秀文「消費税の帳簿方式の維持と逆進性の緩和策について」第22回日税研入選論文集 平成11年9月
 大島隆夫・木村剛志「消費税法の考え方・読み方（三訂版）」税務経理協会 平成14年4月
 金子宏「総論—消費税制度の基本的問題点」日税研論集30【消費税】財団法人日本税務研究センター 平成7年3月
 金子宏「租税法（第8版）」弘文堂（法律学講座双書） 平成13年4月
 木下和夫 編「付加価値税—その理論と実務—」財経詳報社 昭和51年10月

- 経済産業省 編「日本新生のための税制改革戦略 経済活性化のための税制基本問題検討会最終報告」経済産業調査会 平成13年8月
- 竹下登・平野貞夫 監修「消費税制度成立の沿革」ぎょうせい 平成5年5月
- 武田昌輔 監修「コンメンタール消費税法」第一法規出版 平成元年10月
- 知念裕「付加価値税の理論と実際」税務経理協会 平成7年7月
- 日本租税理論学会 編「消費税法施行10年（租税理論研究叢書10）」法律文化社 平成12年11月
- 農林水産省大臣官房統計情報部 編「ポケット農林水産統計 平成14年度版」農林統計協会 平成14年7月
- 橋本徹他「ヨーロッパの付加価値税」日本租税研究協会税制基本問題研究会 社団法人日本租税研究協会 昭和62年3月
- 林宜嗣「消費税の逆進性問題 総合税制研究1」納税協会連合会 平成4年12月
- 三浦道隆「最新判例による消費税法の解釈と実務」大蔵財務協会 平成12年4月
- 水野忠恒「消費税の制度と理論（租税法研究双書）」弘文堂 平成元年12月
- 水野忠恒「消費税の構造—インボイス型・仕入れ控除型・帳簿型付加価値税の比較—」日税研論集30【消費税】財団法人日本税務研究センター 平成7年3月
- 水野忠恒「消費税の税率の法理論」日税研論集49【税率の法理論】財団法人日本税務研究センター 平成14年5月
- 宮島洋「大型間接税—総論—」日税研論集1【税制の基本的改革の方向（1）】財団法人日本税務研究センター 昭和61年8月
- 宮島洋「租税論の展開と日本の税制」日本評論社 昭和61年9月
- 宮島洋 編著 木下和夫・金子宏 監修「消費課税の理論と課題（改訂版）21世紀を支える税制の論理」税務経理協会 平成12年1月
- 森信茂樹「日本の消費税」納税協会連合会 平成12年3月

- 森信茂樹「日本の税制」PHP研究所（PHP新書）平成13年1月
- 吉田和男「21世紀日本のための税制改革 間接税・消費税の改革」大蔵財務協会 平成13年2月
- 米原淳七郎・矢野秀利「直接税対間接税 税制改革の流れを考える」有斐閣（有斐閣新書）平成元年8月
- アメリカ財務省 編（塩崎潤 訳）「公平・簡素および成長のための“税制改革” レーガン大統領に対する財務省報告（第1巻 概観）」今日社 昭和59年11月
- アメリカ財務省 編「公平・簡素及び経済成長のための税制改革 第3部 付加価値税—アメリカ財務省の大統領に対する報告書(1984年11月)—」財団法人日本税務研究センター 昭和60年11月
- カール・S・シャープ／世界銀行編（下条進一郎 訳）「間接税で何が起こるか—付加価値税導入の教訓—」日本経済新聞社 昭和63年1月
- ジョルジュ・エグレ（荒木和夫 訳）「付加価値税」白水社（文庫クセジュ）昭和60年3月
- HENRY J. AARON, ed., “*The Value-Added Tax : Lessons from Europe*” Washington, D. C. The Brookings Institution 1981
- 《雑誌論文等》
- 岩下忠吾「消費税逆進性への対応—実務家の視点—」JTRI税研93（16-2）平成12年9月
- 植田卓「消費税制度改革案の実務的検討—国民の信頼性と制度の透明性の向上に対する施策について—」JTRI税研105（18-2）平成14年9月
- 尾崎護「売上税独り語り」ファイナンス 昭和62年9.10.11月（「上書保存」（平成11年2月）徳間書店（徳間文庫）にも所収）
- 杉田宗久「インボイス方式の導入と益税対策—中小事業者の特例措置のあり方について考える—」JTRI税研93（16-2）平成12年9月
- 多田雄司「E U型インボイス方式と日本への導入上の問題点」税理39—15

平成8年11月

田中治「消費税改革の法的問題点」法律時報67-3 平成7年3月

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

藤田晴「単一税率が是か、複数税率が是か」税経通信44-8 平成元年7月

増田英敏「付加価値税法におけるTax Evasionと税務調査—EC諸国の経験を踏まえて—」税経通信45-9~11 平成2年7.8.9月

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

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

水野忠恒「消費税の複数税率化」JTRI税研93(16-2) 平成12年9月

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

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

森信茂樹「消費課税の理論と展望」租税研究614 平成12年12月

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

ジャン・アンリ・ルブラン「フランス付加価値税制度の現状と問題点(講演)」租税研究457 昭和62年11月

《第2章関係(諸外国の付加価値税制度)》

朝日監査法人/アーサーアンダーセン 編「アジア・太平洋諸国の税務ガイド」中央経済社 平成10年5月

監査法人トーマツ 編「アジア諸国の税法(第3版)」中央経済社 平成13年8月

監査法人トーマツ 編「欧州主要国の税法」中央経済社 平成14年9月

中央監査法人/中央クーパーズ・アンド・ライブランド国際税務事務所 監訳

「海外税制ハンドブック」中央経済社 平成9年10月

OECD “*Consumption Tax Trends VAT/GST, EXCISE AND ENVIRONMENTAL TAXES*” Paris 2001.11

European Commission Taxation & Customs Union, “*VAT rate applied in the Member States of the European Community*” Brussels 2002.5

(<http://europa.eu.int/com>)

この他、外国の税率等については次のサイトを参考とした。

東京税理士会 「主要国の付加価値税率」(<http://www.tokyozeirishikai.or.jp>)

Deloitte Touche Tohmatsu “Global VAT & GST rates”
(<http://www.deloitte.com>)

各国政府等のサイト

アイスランド	http://brunnue.stjr.is
アイルランド	http://www.revenue.ie
イギリス	http://hmce.gov.uk
オーストラリア	http://www.taxreform.ato.gov.au
オランダ	http://minfin.nl
カナダ	http://www.ccra-adrc.gc.ca
韓国	http://nta.go.kr
ギリシャ	http://greekemb.jp
シンガポール	http://www.iras.gov.sg
スイス	http://www.estv.admin.ch
スウェーデン	http://www.rsv.se
スペイン	http://www.aeat.es
タイ	http://www.rd.go.th
台湾	http://dot.gov.tw
中国	http://www.shanghai.gov.cn
デンマーク	http://www.erhverv.toldskat.dk
ニュージーランド	http://www.ird.govt.nz

ノルウェー	http://odin.dep.no
ハンガリー	http://www.itd.hu
フィリピン	http://www.bir.gov.ph
フィンランド	http://www.vn.fi
フランス	http://www.imports.gouv.fr
ベトナム	http://www.hcminvestgov.vn
ベルギー	http://fiscus.fgov.be
ポーランド	http://www.paiz.gov.pl
ポルトガル	http://www.dgci.min-financas.pt
ルクセンブルク	http://www.etat.lu
等	