改めて考えよう 逆進性対策の在り方

名古屋青年税理士連盟研究部

< 論 文 >

- I はじめに
- Ⅱ 軽減税率制度についての一考察
- Ⅲ インボイス方式
- Ⅳ おわりに

< 税制改正意見書 >

「平成30年度税制改正に関する意見書」

I はじめに

1 消費税導入の意義

我が国では、昭和 50 年代から一般消費税や売上税などの構想があったがいずれも実現せず、幾度かの挫折を経た結果、平成元年4月に現行の消費税が導入された。

昭和 63 年に公布された税制改革法では、消費税の創設に関して次のとおり規定している。

(今次の税制改革の方針)

第4条 今次の税制改革は、所得課税において税負担の公平の確保を図るための措置を講ずるとともに、税体系全体として税負担の公平に資するため、所得課税を軽減し、消費に広く薄く負担を求め、資産に対する負担を適正化すること等により、国民が公平感をもつて納税し得る税体系の構築を目指して行われるものとする。

(消費税の創設)

第10条 現行の個別間接税制度が直面している諸問題を根本的に解決し、税体系全体 を通ずる税負担の公平を図るとともに、国民福祉の充実等に必要な歳入構造の安定化に 資するため、消費に広く薄く負担を求める消費税を創設する。

- 2 消費税は、事業者による商品の販売、役務の提供等の各段階において課税し、経済に対する中立性を確保するため、課税の累積を排除する方式によるものとし、その税率は、100の3とする。この場合において、その仕組みについては、我が国における取引慣行及び納税者の事務負担に極力配慮したものとする。
- 3 消費税の創設に伴い、砂糖消費税、物品税、トランプ類税、入場税及び通行税を 廃止する。

(消費税の円滑かつ適正な転嫁)

第11条 事業者は、消費に広く薄く負担を求めるという消費税の性格にかんがみ、消費税を円滑かつ適正に転嫁するものとする。その際、事業者は、必要と認めるときは、取引の相手方である他の事業者又は消費者にその取引に課せられる消費税の額が明らかとなる措置を講ずるものとする。

2 国は、消費税の円滑かつ適正な転嫁に寄与するため、前項の規定を踏まえ、消費税の仕組み等の周知徹底を図る等必要な施策を講ずるものとする。

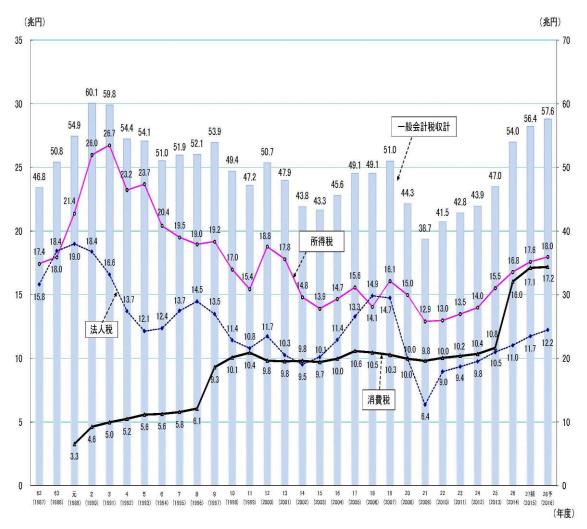
2 消費税の現状と使途

消費税の税率は、平成元年4月の導入時には3%であったが、平成9年4月に5%、平成26年4月に8%への引上げが実施されている。そして導入から30年近くの歳月を経た

現在、消費税は名実ともに我が国の基幹税として定着してきている。財務省が公表する税 収推移表によれば、消費税収は税率が8%に引き上げられて以降、所得税とほぼ肩を並べ る規模にまで拡大してきている。

消費税収の内の国税部分については、平成11年度以降その全額が「基礎年金」「老人医療」「介護」の高齢者3経費に充てられていたが、平成26年度以降は「年金」「医療」「介護」に「子ども・子育て支援」を加えた、社会保障4経費に充てることとされている。そのため消費税は、現在では「社会保障目的税」であるといわれている。しかし財務省公表の資料によれば、平成11年度では高齢者3経費の予算額8.8兆円と消費税収7.3兆円とのギャップは1.5兆円(約17%)に過ぎなかったが、平成28年度でみた場合、社会保障4経費の予算額28.2兆円と消費税収13.4兆円とのギャップは14.8兆円(約52%)にも達している。つまり、現行の消費税収では、社会保障に必要な予算の半分も賄えていないことになる。

〈出典 財務省HP 一般会計税収の推移〉



〈出典 財務省HP「福祉目的化」及び「社会保障の安定財源確保」の推移〉

								(単位:兆円)
予 算	基礎年金	高 静 : 老人医療	者 3 経費 (A) 介護	合 計		消費税収(B) (国分)	スキマ(B-A)	B/A (%)
, ,	前予算比	前予算比	前予算比		前予算比	前予算比	前予算比	D/ // (///
平成11年度	4.3	3.9	0.6	8.8		7.3	▲ 1.5 =	83. 1
平成12年度	4. 5	3. 3	1. 3	9. 0	102.8	6.9 95.0	▲ 2.1	76.9
平成13年度	4.7	3. 5	1.4	9. 6	105.9	7.1	▲ 2.4	74. 6
平成14年度	4.8	3.8	1.5	10. 1	105.4	6.9	▲ 3.2	68.7
平成15年度	5. 0	3.9	1.6	10. 4	103.6	6.7	▲ 3.8	64.0
平成16年度	5.3	4. 0	1.8	11.0	105.5	6.7	▲ 4.3	61.2
平成17年度	5.8	4. 0	2. 0	11.8	106.8	7. 2	▲ 4.6 107.6	60.9
平成18年度	6.2	4. 0	1.9	12. 1	103.1	7.4	▲ 4.7 102.1	61.2
平成19年度	6.6	4. 2	1.9	12. 8	105.2	7.5	▲ 5.3	58.8
平成20年度	7.0	4. 4	1. 9	13. 3	104.6	7.5	▲ 5.8	56.4
平成21年度	9. 6	4. 7	2. 0	16. 2	121.6	7.1	▲ 9.1	44. 0
平成22年度	9. 9	4. 6	2. 1	16.6	102.0	6. 8 95. 1	▲ 9.8	41.0
平成23年度	10.1	4. 8	2. 2	17. 2	103.6	7.2	▲ 10.0 102.1	41.9
平成24年度	7.7	5. 1 106. 8	2. 3	15. 1	88.2	7.3	▲ 7.8	48.6
平成25年度	9. 9	5. <u>4</u> 105. 4	2. 5	17. 8	118.0	7.5	▲ 10.3 132.9	42.1
	高齢	者3経費から社会保障4経費	*					
and the second			4経費(注4)(A			消費税収(B)	スキマ(B-A	
予 算	年金(注5) 前予算比	医療 前予算比	介 護 子 前予算比	ども・子育て支援 前予算比	合 計 前予算比	(国分) 前予算比	') 前予算比	B/A' (%)
平成26年度	11.4	10.9	2.8	1.9	26. 9	11.9	▲ 15.0	44.3
平成27年度	11.7	11. 2	2. 8	2. 0	27. 7	13. 3	▲ 14.5 □ 96.5	47.9
平成28年度	11.9	11.3	2. 9	2. 0	28. 2	13. 4	▲ 14.8 102.4	47.5

3 消費税増税の必要性について

近年において増税が必要とされているのは、バブル崩壊後の 1990 年代以降、税収と歳 出の乖離が大きい状態が続いた結果、今や国と地方を合わせた債務残高が 1000 兆円を超え るまで膨らんでしまっているためである。これに加え日本は、少子高齢化という構造的問 題を抱えており、それに伴う社会保障費の増加が今後更に財政状況を悪化させる要因にな るということは、上記(2)からも分かるように既に周知の事実である。

それでは、近年ではなぜ同じ基幹税である所得税や法人税ではなく、消費税が増税の対象とされるのであろうか。

(1)世代間の公平性

現在の社会保障制度の下では、一生涯における負担と受益の差という点で、大きな世代間格差が生じており、将来世代に多額の負担を先送りしている状況にある。急速な少子高

齢化の進行に伴い、生産年齢人口は減少するため今後は高齢者一人をより少ない現役世代で支えなくてはならない状態となる。このような状況下で所得税を増税すれば、相対的に所得の高い人が多い現役世代の負担が更に増大することとなる。一方の消費税では、あらゆる物品やサービスを含む消費全般に対し、幅広く課税することから、世代に関係なく同額を消費した者に対しては同じだけ税負担を求めることができ、世代間の負担の平準化につながる¹。

(2)税収の安定性

所得に対して税負担を求める所得税や法人税は、景気動向による税収の増減が大きいのに対し、比較的景気に左右されにくい衣食住に関する消費にも課税する消費税は、税収が安定しており、社会保障の財源として適している。

(3)経済活動への影響度

法人税については、世界的に税率を引き下げる傾向にある中で、もともと法人税率が高いとされる日本が増税すれば、国内企業の競争力低下や国内産業の空洞化につながりかねないとの指摘がある。また、所得税についても、累進税率であることから累進度を高めすぎると勤労意欲を阻害する、あるいは海外逃避につながると懸念する向きがある²。(ただし金融・資本所得については課税強化すべきという主張もある。)

消費税については、増税相当額の物価上昇に伴う負の所得効果が、実質消費を減少させるため、経済的に悪影響がないわけではないが、法人税や所得税と比較した場合に、消費税の増税が経済活動への悪影響が一番少ないと考えられている。

¹加藤慶一「消費税に関する議論の概要と背景」(国立国会図書館 ISSUE BRIEF NUMBER 746) 6頁

 $^{^2}$ 加藤慶一「消費税に関する議論の概要と背景」(国立国会図書館 ISSUE BRIEF NUMBER 746) 6 頁 \sim 7 頁

Ⅱ 軽減税率制度についての一考察

平成28年度税制改正に伴い、当初平成29年4月に予定されていた消費税率10%への引上げ及び軽減税率制度の導入は、政治的判断により平成31年10月まで延期されることとなったが、これを機に、軽減税率制度を導入することにつき、改めて考えてみることとしたい。

1 軽減税率が必要と言われる理由

政府広報オンラインでは、消費税の軽減税率制度について、冒頭で次のように説明している。

社会保障と税の一体改革の下、消費税率引上げに伴い、低所得者に配慮する観点から、「酒類・外食を除く飲食料品」と「定期購読契約が締結された週2回以上発行される新聞」を対象に消費税の「軽減税率制度」が導入されることになりました。

消費税は食料品など生活必需品に対しても一律に課税することから、「高所得者より低所得者層の負担が重くなる」との指摘は、消費税導入当初よりなされていることである。いわゆる消費税の「逆進性」といわれる問題であるが、この「逆進性」を緩和するために、10%への税率引上げと同時に「飲食料品」と「定期購読新聞」に軽減税率を導入することとされた。

それでは、そもそも「逆進性」とは何なのか、「逆進性」は本当に存在するのか、そして「逆進性」が存在するとして、それは消費税制の中で解決すべき問題なのか、について以下で検討して行くこととする。

2 消費税の逆進性について

(1)逆進性とは

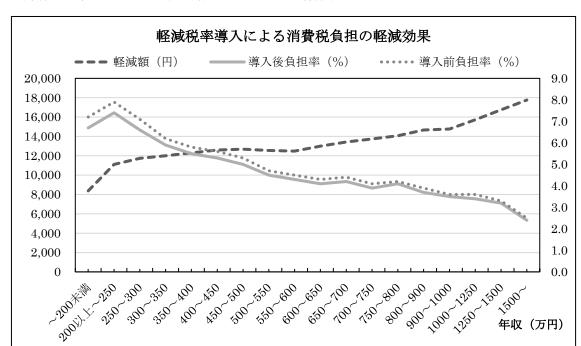
税金は、担税力があると思われるところに課すというのが基本的な考え方であり、その考え方のもとに所得税や贈与税・相続税などでは獲得した所得や取得した財産の大きい人ほど高い税率で税金を負担することになっている。しかし、消費税については、担税力が高い富裕層ほど消費税の負担率は軽くなるという上記のような税金に対する基本的な考え方に反する状況が起こってしまう。これが消費税における逆進性の問題である。

(2)消費税の特色

消費税は、原則として全ての物品とサービスの消費に「広くうすく」課税することを目的とするものである。税制の簡素化、消費中立性の観点から、食料品等の生活必需品も課

税対象とされており、税収確保の観点から低めの単一税率とされている点に特色がみられる。これらのことから、消費税は水平的公平の性格を持ち、一方所得税は垂直的公平な性格を持っていると説明がされる。

ただし、免税事業者の範囲は広く設定されており、これは小規模零細事業の負担軽減から認められた措置となっている。この負担軽減という点については、簡易課税制度が採用されている点にも見られる。課税期間も我が国の課税期間は長めに設定されており、納税事務処理の利便性から所得税や法人税の確定申告と同時に行うことが可能となっている。3



〈平成28年1月8日付毎日新聞のデータより作成〉

3 軽減税率導入により生じる諸問題

(1)対象品目の線引きの困難さ

まず、第一に挙げられる問題点は、軽減税率をどの資産の譲渡、役務の提供に適用するかを決定することの難しさである。そもそも消費税は原則としてすべての物品やサービスの消費に「広くうすく」課税することを目的とする税である⁴。したがって、多くの資産や役務に軽減税率を適用すると上記の消費税の目的を達成することができなくなってしまうため、できるだけその範囲を限定するべきである。

消費税の逆進性の問題を考慮に入れると、その痛税感の緩和のため生活必需品に限って

6

³金子宏「租税法 第 12 版」(弘文堂 2007 年) 509 頁 ⁴金子宏「租税法 第 19 版」(弘文堂 2014 年) 658 頁

軽減税率の適用対象とすることが考えられる。しかし仮に、生活必需品に限定するといっても食料品や衣料品、生活雑貨など様々な品目がある。よってどこで線を引くかは非常に難しい問題になる。

我が国で現行予定されている制度としては、軽減税率の対象を「酒類と外食を除く飲食料品」と「定期購読新聞等」に限定している。消費税の逆進性の問題への対応という意味で、生活必需品と考えられるこれらの品目に限定したのであろう。ここで、飲食料品とは何を意味するのか考えてみよう。たとえば、子牛→成牛→枝肉→精肉という段階を経る牛は、どの段階で飲食料品とするのか、観賞用と食用(ハーブ、しそ等)など用途によって食用と非食用があるものはどう扱うのか、サプリメント、水道水、人口甘味料などの食品添加物といった飲食料品かどうか不明確なものはどう扱うのかなどの問題が出てくる⁵。さらに、外食は軽減税率の対象から除外するとすれば、外食と外食以外のものをどこで区別するのかという問題も生じる。財務省の資料によると以下の表のようにまとめることができる。

〈外食と外食以外の線引き〉 (出典:財務省 HP)

軽減税率適用(外食に当たらない)

(a)飲食設備 (テーブル・椅子・カウンター等) を設置した場所で行わない。

- ・牛丼屋・ハンバーガー店の<u>テイクアウト</u>
- ・そば屋の出前
- ・ピザ屋の宅配
- ・屋台での軽食(飲食設備がない場合)
- ・寿司屋のお土産
- (b) 顧客に飲食させるサービスの提供に当たらない。
- ・コンビニの弁当・惣菜

(イートイン・コーナーのある場合であっても、容器に入れるなど持ち帰りが可能な 状態で販売される場合。)

有料老人ホームでの飲食料品の提供、学校 給食等(生活を営む場で他の方法により食 標準税率適用(外食に当たる)

外食

- (a) 飲食設備 (テーブル・椅子・カウンター等) を設置した場所で行う。(場所要件)
- ・牛丼屋・ハンバーガー店での店内飲食
- ・そば屋の店内飲食
- ・ピザ屋の店内飲食
- ・フードコートでの飲食
- ・寿司屋での店内飲食
- (b) 顧客に飲食させるサービスの提供(サービス要件)に当たる。
- ・コンビニの<u>イートイン・コーナーでの飲食を前提に提供される飲食料品</u>(トレイに載せて座席まで運ばれる、返却の必要がある食器に盛られた食品、顧客への意思確認によりイートイン・コーナーで飲食されるものとして提供された場合。)
- ②ケータリング・出張料理等

顧客が指定した場所で顧客に飲食させるサ ービス

⁵鈴木将覚「消費税の設計シリーズ②「軽減税率を導入すべきか」(みずほ総合研究所 2014 年) 5 頁~6 百

事をとることが困難なため除外。)

上記のように、外食と外食でないものの区別をするにしても、このように分かりにくい 分類となり、判断に迷うケースが多々想定される。

(2) 経済的中立性を阻害する

(1)で述べた線引きの難しさに加えて、軽減税率を導入すると、軽減税率の適用を求める政治的圧力が生じて、軽減税率適用の対象品目が拡大する恐れが生じる。そして、各業界団体が自らの製品に軽減税率を適用するように求める陳情が増えて、収集がつかなくなることも予想される6。

現実に、平成31年10月に予定されている今回の軽減税率導入案においても、土壇場で新聞が対象品目に加えられるという事態が生じた。2016年税制改正大綱によると軽減税率の役割は、「日々の生活において幅広い消費者が消費・利活用しているものに係る消費税負担を軽減する」こととされていることから、新聞も日々の生活において幅広く消費されているものと捉えられ、対象品目に加えられたのかもしれないで。このように、軽減税率の適用の範囲を広くする要求は今後も出てくる可能性があり、新聞以外の生活必需品にも無制限に広がっていく可能性もあるといえる。軽減税率制度が広く浸透している欧州諸国では、このような現象について「me too シンドローム」と呼ばれているが8、このような現象を招いてしまっては、「広くうすく」課税をし、簡素な税制で消費中立性を維持するという消費税の特質を歪めることにつながるのである。

(3) 事務負担及び徴税コストの増加

軽減税率を導入する場合、標準税率が適用される取引と軽減税率の適用される取引を区別して消費税額を計算しなければならないため、インボイスを導入する必要があると言われている(インボイスに関しては、後述する。)。仮に、インボイスを用いずに複数税率を実施するとしても、帳簿上、区分経理が必要になるため、特に中小零細事業者にとって影響が大きい。したがって、適用税率の区分管理が困難な事業者を対象として簡便な計算ができる経過措置も設けられているが、これがかえって余計な混乱を招く懸念もある。

税を徴収する国側も法令・通達などを整備する必要性に加えて、税務調査の手間も増えるはずであるから、徴税コストが増加することとなる。

(4) 低所得者対策としての実効性

⁶鈴木将覚「消費税の設計シリーズ②軽減税率を導入すべきか」みずほ総合研究所(2014年)5頁~6頁 「鈴木将覚「消費税の設計シリーズ②消費税の軽減税率とC効率性」みずほ総合研究所(2016年)5頁 ⁸鈴木将覚「消費税の設計シリーズ②軽減税率を導入すべきか」みずほ総合研究所(2014年)6頁

①逆進性緩和の効果

軽減税率は、低所得者層の税負担を軽減するために導入されると言われているが、軽減を受ける人は商品やサービスを消費する人全員であるため、当然富裕層も軽減を受けることになる。財務省の年収別試算によると、年収に対する負担額の割合(負担率)は、軽減税率を導入しない場合よりも全世帯で0.5~0.1%下がるが、低所得世帯ほど、所得に占める消費税負担額の比率が大きいため、軽減税率が負担率を押し下げる効果が高まる。負担率は年収200万円未満の世帯が6.7%で、導入しない場合の7.2%から0.5ポイント低下する。一方1,500万円以上の高所得世帯は2.4%で、導入しない場合より0.1ポイントしか低下しない。所得が最も高い層と最も低い層との負担率の差は、軽減税率の導入により4.7ポイントから4.3ポイントに縮小する。したがって負担率という観点から見ると、生活必需品の消費税率を低くする軽減税率の導入により、逆進性が一定程度緩和されることになる。%ただし、軽減を受ける金額という観点から見ると、より多くの金額を使う富裕層のほうが軽減の恩恵は大きくなる。つまり、軽減税率は低所得者層の税負担を軽減するという役割(見せかけの役割)を一定程度果たすが、逆進性の問題を解消することにはならない。そればかりか、見方によっては富裕層への優遇措置と言えなくもない。

〈出典 平成28年1月8日付毎日新聞〉

年収	軽減額	負担率	(%)
(万円)	(円)	導入後	導入前
~200 未満	8, 372	6. 7	7. 2
200 以上~250	11, 102	7. 4	7. 9
$250 \sim 300$	11, 742	6.6	7. 1
$300 \sim 350$	11, 999	5. 9	6. 2
$350 \sim 400$	12, 302	5. 5	5.8
400 ~ 450	12, 598	5. 3	5. 6
450 ~ 500	12, 685	5. 0	5. 3
500 ~ 550	12, 553	4. 5	4. 7
$550 \sim 600$	12, 480	4. 3	4. 5
600 ~ 650	12, 989	4. 1	4. 3
$650 \sim 700$	13, 428	4. 2	4. 4
700 ~ 750	13, 740	3. 9	4. 1
750 ~ 800	14, 065	4. 1	4. 2

⁹ 毎日新聞 Web サイト・効果、1人当たり年4,300円…政府試算

http://mainichi.jp/articles/20160109/k00/00m/020/044000c 2018年11月22日現在

800 ~ 900	14, 661	3. 7	3. 9
900 ~ 1,000	14, 773	3. 5	3.6
$1,000 \sim 1,250$	15, 731	3. 4	3.6
$1,250 \sim 1,500$	16, 749	3. 2	3.3
1,500 ~	17, 762	2. 4	2.5

②軽減税率による税収減が標準税率の引上げ誘因となる

平成 26 年に公表された与党税制協議会の試算によれば、酒類を除く飲食料品に対し2%の税率軽減を実施した場合、1年あたり約9,900億円の税収減となると試算されている。統計上の消費税収が1%で約2兆円であることからすると、約0.5%分の税収が失われ、標準税率を10%に引き上げたとしても、計算上は約9.5%分の税収しか確保出来ないことになる。このように逆進性対策としての有効性に問題があるにもかかわらず軽減税率を導入すれば、恒久的な税収減を招き、不足する社会保障費を確保するために、標準税率を更に引き上げる必要性が高まることになるが、結局その負担は、我々消費者自身に跳ね返ってくることになるのである。

〈軽減税率対象品目と減収額10〉

(単位:億円)

対象品目		減収額		
		1 %	2 %	
1	全ての飲食料品	▲ 6,600	▲ 13, 200	
2	①から酒類を除く	▲ 6,300	▲ 12,600	
3	②から外食を除く	▲ 4,900	▲ 9,900	
4	③から菓子類を除く	▲ 4,400	▲ 8, 700	
5	④から飲料を除く	4 ,000	▲ 8,000	
6	⑤から加工食品を除く	▲ 1,800	▲ 3,600	
7	米、みそ、しょうゆ	▲ 200	▲ 500	
8	精米	▲ 200	▲ 400	

4 諸外国の付加価値税

この章では、日本の消費税と諸外国の付加価値税について比較してみたい。

最初に次の資料を見て頂きたい。これは、財務省が公表している主要国の付加価値税の概要である。

-

¹⁰熊王征秀「簡易課税とマージン課税」(税務弘報 2014 年 No. 9)75 頁掲載【図表1】より抜粋

Г							
	区分	日本	EC指令	フランス	ドイツ	イギリス	スウェーデン
施行		1989年	1977年	1968年	1968年	1973年	1969年
納税義務者		資産の譲渡等を行う事業 者及び輸入者	経済活動をいかなる場所 であれ独立して行う者及 び輸入者	有償により財貨の引渡又はサービスの提供を独立 して行う者及び輸入者	営業又は職業活動を独立して行う者及び輸入者	事業活動として財貨又はサ ービスの供給を行う者で登録を義務づけられている者 及び輸入者	利益を得るために経済活動を独立して行う者及び 輸入者
	非課税	土地の譲渡・賃貸、住宅 の賃貸、金融・保険、医 療、教育、福祉等	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	土地の譲渡(建築用地を 除()・賃貸、中古建物の 譲渡、住宅の賃貸、金融 ・保険、医療、教育、郵便 等	不動産取引、不動産賃賃賃、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
	標準税率	8% (地方消費税を含む)	15%以上	20%	19%	20%	25%
	ゼロ税率	tal.	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	<i>t</i> sl	<i>t</i> sl	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
税	輸出免税	輸出及び輸出類似取引	輸出及び輸出類似取引	輸出及び輸出類似取引	輸出及び輸出類似取引	輸出及び輸出類似取引	輸出及び輸出類似取引
率	軽減税率	<i>t</i> sl	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)	旅客輸送、肥料、宿泊施設 の利用、外食サービス等 10% 書籍、食料品等 5.5% 新聞、雑誌、医薬品等 2.1%	食料品、水道水、新聞、 雑誌、書籍、旅客輸送、 宿泊施設の利用等 7%	家庭用燃料及び電力等 5%	食料品、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%
	割増税率	til	割増税率は否定する考 え方を採っている	til	til	なし	til
	果税期間	1年(個人事業者:暦年 法人:事業年度) ただし、選択により3か月 又は1か月とすることが できる。	1か月、2か月、3か月又 は加盟国の任意により定 める1年以内の期間	1か月 ^(注1)	1年	3か月(注2)	1か月、3か月又は1年(注)

- (注1) 課税売上高が一定額以下等の場合には、上記以外の課税期間を選択することができる。
- (注2) 課税売上高が一定額以下等の場合には、1年の課税期間を選択することができる。また、申請等によってより短い課税期間を選択することができる。
- (注3) 課税期間は課税売上高に応じて決定される (課税売上高が大きいほど短い課税 期間となる)。ただし、申請によってより短い課税期間を選択することができる。

施行については日本の消費税導入は比較的近年であり 1989 年であるが、フランス、ドイツなどは 1968 年から導入されている。

納税義務者については、どの国においても事業者が納税義務者になっており、消費税を 支払っている一般消費者が納税義務者となっている国は、この資料からでは見受けられな いことがわかる。

非課税取引としては、どの国においても土地の譲渡、住宅の賃貸、金融・保険、医療教育などが対象とされており、比較しても差異は少ない。

ただし、税率に関しては表にもあるように日本のみ8%と一桁であり、他の国は15%~25%と高い税率となっている。生活に直結するような食料品や水道光熱費などといったものには軽減税率が設けられており、軽減税率が設けられているものは、逆に日本の税率よりも低いものも見受けられる。

次に各国の付加価値税について個別に確認することとしたい。

(1) ドイツ

1968年1月に旧西ドイツにて、従来の売上税法を改正する形で付加価値税が導入された。 導入の理由は、従来の売上税の欠点(流通経路の長短により税負担が異なる等)が強く認識されていたことなどがある11。

導入当初の標準税率は10%であったが、財源不足を補填する形で1968年7月から11%となった。その後も所得税減税に際し財源確保のための付加価値税増税や、公的年金の財源として16%まで引き上げられ、現在の19%となったのは2007年からである。これは当時のドイツの経済成長率がEUの中の最低水準で推移し、財政赤字の解消が急務であったことが原因となっている。

また逆進性対策としては、複数税率により配慮している。ゼロ税率などはなく、税率構造は比較的簡素となっている。

現状のドイツでは、付加価値税、所得税、法人税はドイツ連邦と州の共同税であると定められている。2007年時点における付加価値税の配分比率は連邦政府が54.7%、州政府が43.3%、市町村が2.0%となっている。

①標準税率

19%

②軽減税率

7% 食料品、水道水、新聞、雑誌、書籍、旅客輸送、宿泊施設の利用など。

③ゼロ税率

無し

¹¹鎌倉治子「諸外国の付加価値税(2008 年版)」(国立国会図書館調査及び立法考査局) 18 頁

④非課税

不動産取引、不動産賃貸、金融・保険、医療、教育、郵便等。

⑤ その他

免税点制度あり。簡易課税制度として、前暦年の課税売上高が一定額以下の場合には、 課税売上高に平均率を乗じて、仕入税額を計算する方法がある。

(2)イギリス

イギリスの付加価値税は、1973年に導入された。導入の狙いとして、従来の仕入税(特定の財貨に卸売段階で課税するもの)と選択的雇用税(雇用者に対して被用者の数に応じて課税するもので、事実上、非製造業のみが対象)が引き起こす歪みを是正することであり、これらの税は、付加価値税の導入の際に廃止された。

標準税率は、導入当初は 10%であったが 1974 年に 8 %にいったん引き下げられたが、 その後所得税減税に合わせて 15%に、地方税減税に合わせて 17.5%に引き上げられた。 2011 年以降は現在の 20%となっている。

イギリスの付加価値税の特徴として、ゼロ税率を多く採用し非課税の適用範囲も広くすることで付加価値税の逆進性に配慮していることである。特にゼロ税率は、政策的配慮から食料品、書籍・新聞・雑誌、子供用衣料など、幅広い品目に適用されている。軽減税率も導入されているものの、対象範囲は狭い¹²。

ゼロ税率等による逆進性への配慮が手厚い反面、課税ベースは狭くなっていることになる。

①標準税率

20%

②軽減税率

5% 家庭用燃料及び電力など

③ゼロ税率

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 者用機器など。

④非課税

土地の譲渡・賃貸、建物の譲渡・賃貸、金融・保険、医療、教育、郵便、福祉など。

⑤その他

免税点制度あり。簡易課税制度として、今後1年間の売上が一定額以下の場合には、売 上総額に平均率を乗じて納付税額を計算する方法が導入されている。

¹²鎌倉治子「諸外国の付加価値税(2008 年版)」(国立国会図書館調査及び立法考査局)16 頁~17 頁

(3)韓国

韓国の付加価値税は、1977年に導入された。導入の契機となったのは 1970年前後のE U諸国の付加価値税導入である。高度経済成長路線を実現するための財政収入を安定的に 確保し、極めて複雑化した間接税の簡素化・中立化を図ろうとする考えがあったとされる。

導入時には、営業税のほかに物品税、織物類税、石油類税、電気ガス税、通行税、入湯税、遊興飲食税の税目が廃止され、合わせて、付加価値税の逆進性を緩和するために高価品などに対する特別消費税が導入された。

韓国の付加価値税率は導入当初から 10%である。当初は付加価値税法で税率を 13%と定めた上で、弾力税率として上下 3%の範囲内で変更できる仕組みを採用していた。 実際に適用されたのは下限の 10%であった。しかし、弾力税率の幅が上下限合わせて 6%と広すぎることから、租税法律主義に反するとの批判を受け、弾力税率制度は 1988 年に廃止された¹³。

①標準税率

10%

②軽減税率

無し

③ゼロ税率

財貨の輸出、役務の国外供給、外国航行役務の供給、外貨獲得財貨または役務の供給など。

④免税(非課税に相当)

未加工食品、国内産の非食用農・畜・水・林産物、水道水、練炭、女性用生理用品、医療保険役務、教育役務、旅客運送役務、図書等、切手等、タバコ、金融・保険役務、住宅賃貸、土地など¹⁴。

⑤インボイス (税金計算書)

導入済み。

⑥その他

免税点制度あり。簡易課税制度は、一定の個人事業者に対して認められている。

(4)カナダ

カナダにおける連邦の主要税目は所得税、法人税等の直接税と、付加価値税である財貨サービス税 (Goods and Service Tax:以下「GST」という。)等の間接税である。州税の主要税目は、州個人所得税や州小売売上税、州・連邦に共通の付加価値税である統合売上税などの一般消費税である。カナダ税制の特徴として課税ベースが連邦と州で重複してい

¹³鎌倉治子「諸外国の付加価値税(2008 年版)」(国立国会図書館調査及び立法考査局)42 頁

^{14「}税金計算書を中心にした韓国の付加価値税制度の運営」(全国青年税理士連盟国際部) 17 頁~18 頁

ることがある15。

カナダの付加価値税は 1991 年 1 月に導入されたが、導入の理由として、E U諸国以外にも付加価値税が導入され始めたことや、長年にわたって続いている財政赤字問題があったこと。また、従来の税制に関して弊害が指摘されていたこと等がある。

付加価値税導入当初の税率は7%であり、15年間にわたってこの税率が維持された。 2006年には個人所得税の大幅減税と合わせて付加価値税の税率が6%へ引き下げが行われた。これは1997年度に財政収支の均衡を達成して以来、財政黒字を維持しつつ安定成長を続けていたことに理由がある。

さらに、2008 年度においては大規模な減税を行うとして、個人所得税、法人所得税の減税と合わせて、付加価値税の税率は5%に引き下げられている。

カナダの付加価値税の特徴として、逆進性についても大きな配慮が行われている。まず付加価値税は5%の単一税率で、軽減税率や割増税率はないが、食料品に対してゼロ税率が適用され逆進性に配慮している。次に、所得税の中に税額控除制度が設けられていることである。この制度は一定の所得以下の人に対して、所得税の枠組みの中で税額控除を行うものであり、その趣旨は生活必需品に係る税額を還付することにある。

カナダは、付加価値税という枠組みの中で逆進性に配慮した上で、枠組み外の所得税の制度を利用して、逆進性にさらに配慮している。

①標準税率

5%(州によって異なる場合がある。)

②軽減税率

なし

③非課税

居住用不動産の取引・賃貸、医療、学校教育、保育サービス、慈善団体の活動、金融サービスなど。

④ゼロ税率

医療機器、医療補助機器、基礎的飲食料品(酒、ソフトドリンク、菓子、温められた飲食料品、自動販売機で販売される飲食料品、レストランでの食事を除く。)農水産業品、旅行サービス、国際輸送など。

⑤インボイス

導入済み。

⑥その他

免税点制度あり。簡易課税制度は、年間売上高が一定額以下の事業者に対して認められている。

¹⁵鎌倉治子「諸外国の付加価値税(2008 年版)」(国立国会図書館調査及び立法考査局) 32 頁

(5) ニュージーランド16

ニュージーランドでは、1980年代に経済低迷の打破と、財政赤字の削減のため大規模な税制改革が行われた。この税制改革の一環として、財貨サービス税(GST)が導入された。導入当時の税率は10%であったが、1989年に12.5%に引き上げられ、2010年からは15%となっている。

このGSTは、消費へ課税するという考えに基づいて設計されており、欧州で広く導入されている付加価値税(流通段階で転嫁される付加価値へ課税)とは異なる考えに基づいている。現在ニュージーランドでは、GST法に基づいて、ほぼ全ての製品、サービスに一律のGSTが課税されている。

また、軽減税率は導入されていないため、世界で最も広い課税ベースとなっている。これは「最小のコストで税収を得るためには課税ベースの拡大と単一かつ低率が望ましい。」という政府の方針であり、ゼロ税率や非課税が適用されているが対象は非常に限定的である。

①標準税率

15%

②軽減税率

無し

③ゼロ税率

輸出品/サービス、一部金融サービス、インターネット販売、土地取引(住居用賃貸は除く)、他国との間の製品/人の輸送など。

④非課税

寄贈品販売、非営利団体によるサービス提供、金融サービス(ゼロ税率対象品目を除く)、居住目的の住居借用、高純度金属、遅滞利息。

⑤インボイス

会計処理においては、インボイスが一般的に利用されている。ニュージーランドでは税務手続き、会計において「事業の支出と収入の記録を残すこと」を目的の一つとして利用され、実際、税務調査においてインボイスと申告書の照合により、申告内容の確認が行われている。

⑥低・中所得者への配慮

ニュージーランドではこの制度の導入が税制改革の一部として実施されたこともあり、 給付付き税額控除制度が設けられている。その内容は、子供のいる低・中所得世帯を対象と する家族扶養税額控除制度や、子供のいるフルタイム労働者世帯に対して給付による所得 保証を行う最低家計所得保証制度などから構成されている。

¹⁶石黒裕佳子「ニュージーランドの付加価値税(Goods and Service Tax)」株式会社 NTT データ HP http://www.nttdata.com/jp/ja/insights/opinions/2014041001.html

低・中所得者への負担に対する配慮は、単一制度内での軽減税率の導入といったことでは なく、他の税制と一体で実施されている。

(6) アメリカ17

アメリカは、OECD (経済協力開発機構) 加盟 35 か国の中で唯一、付加価値税を導入 していない国である。その代わりにほとんどの州で、州小売売上税 (小売段階でのみ課税 される段階課税の一般消費税) が導入されているが、税率は州によって開きがある。

これまでアメリカで付加価値税導入が見送られてきた理由として、逆進性と税務行政コストの問題もあるが、各州との関係が一番の理由だと言われている。すなわち、各州が憲法を有し、租税体系も各州が独自に定めるなど、強力な権限を持つためである。そのような中では、州小売売上税と課税ベースが重複する付加価値税の導入は、政治的に困難であると考えられる。

(7)小括

この章では、諸外国の付加価値税の概要について述べてきた。付加価値税は、1960年代後半から 1970年代前半にかけてヨーロッパ諸国において相次いで導入された。例えばドイツでは、付加価値税の導入以前は多段階累積型取引高税である売上税が実施されていた。標準税率 10%で導入された付加価値税だが、導入時に既に 1%ずつの段階的な税率引上げが決定されていた。そのような状況下では、付加価値税制の中での逆進性対策の必要性が指摘されやすく、一定の軽減税率制度を実施せざるを得なかったと考えるべきではないだろうか。このように付加価値税について、各国独自の歴史的背景を持つヨーロッパ諸国は、付加価値税の第一世代といわれており、VAT指令18により標準税率の下限が 15%と定められている以外は各国独自の税率設定が認められ、下限を 5%とする軽減税率の設定が 2 つまで認められ、これ以外にゼロ税率を設定している国も存在する。

これに対し、1980 年代後半以降に付加価値税を導入した日本、カナダ、ニュージーランド、韓国などのアジア・オセアニア諸国(これらの国々の中で、韓国だけは 1977 年に一足早く導入済みである。)は、付加価値税の第二世代といわれている¹⁹。現状の日本も含め、これら第二世代の国々では、非課税やゼロ税率は存在するものの軽減税率は存在せず、原則として単一税率を維持している。

複数税率制度であるヨーロッパ諸国の現在の標準税率が軒並み 20%超であるのに対し、原則として単一税率制度である多くのアジア・オセアニア諸国の標準税率は 10%程度である、ということは注目すべき事実であろう。

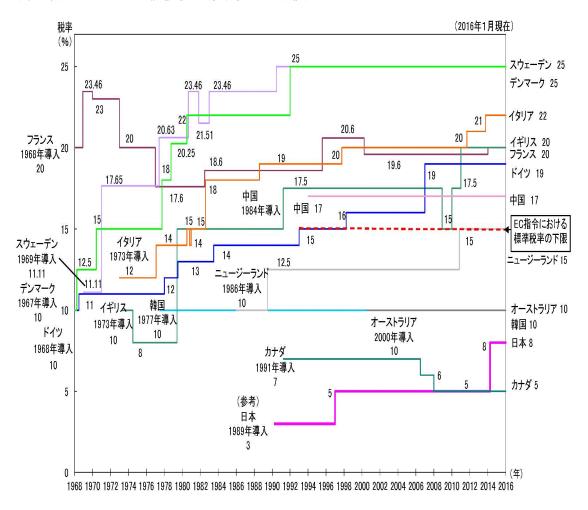
¹⁸EC 理事会指令「2006/112/EC(2006 年 11 月 28 日)」の通称

¹⁷鎌倉治子「諸外国の付加価値税(2008 年版)」(国立国会図書館調査及び立法考査局)31 頁

¹⁹鎌倉治子「諸外国の付加価値税 (2008 年版)」(国立国会図書館調査及び立法考査局) 3 頁

(8)参考資料(出典 財務省 HP)

〈諸外国における付加価値税の標準税率の推移〉



- (注1) 中国においては、1984年の導入時には品目により適用税率が異なっていたが(6 \sim 16%)、1994年に原則として17%の税率が適用されることとなった。
- (注2) EUにおいては、1992年のEC指令の改正により、1993年以降付加価値税の標準税率を15%以上とすることが決められている。

(2016年1月現在)

	日本	イギリス	ドイツ	フランス
【免税点制度】	前々課税期間の 課税売上高 1,000 万円 以下	直近1年間の 課税売上高 1,533万円 以下 又は 1,496万円 以下	当年の 課税売上見込額 前年の 課税売上高 <u>かつ</u> 課税売上高 <u>かつ</u>	当年の 課税売上高 課税売上高 かつ 1,085 万円 以下
【簡易課税制度】	前々課税期間の 課税売上高 5,000万円 以下	今後 1 年間の 課税売上見込額 2,805 万円 以下	前暦年の 課税売上高 810 万円 以下	なし
	・売上税額にみなし仕入れ率を乗じて、仕 入税額を計算。 ・みなし仕入れ率は、90%(卸売業)~ 40%(不動産業)の6区分。	・売上総額に平均率を乗じて、納付税額を計算。 ・平均率は、14.5%(法律サービス業等)~ 4%(食品等の小売業)の17区分。	・課税売上高に平均率を乗じて、仕入税額を計算。 ・平均率は、12.5%(燃料の小売業)~ 1.6%(建物窓清掃業)の44区分。	_

- (注1) 日本の免税点制度は、資本金1,000万円以上の新設法人(設立当初の2年間) 等については、不適用。
- (注2) フランスの免税点制度は、サービス業(外食・宿泊業等を除く)については、 前年の課税売上高が434万円以下で、かつ、当年の課税売上高が461万円以下の 者に適用。
- (注3) 邦貨換算は、1ポンド=187円、1ユーロ=132円(裁定外国為替相場:平成28年1月中適用レート)により換算し、端数は四捨五入を行っている。

5 逆進性対策について

ここまでの章では、軽減税率制度の問題点について、諸外国の付加価値税を参考にしつ つ述べてきたが、本章では、消費税制における軽減税率の導入以外の逆進性対策として、 考えられる他の選択肢について、諸外国の逆進性対策を参考にしつつ、述べることとする。

(1)給付付き税額控除

給付付き税額控除は、税制の中に社会保障の機能を組み入れた制度である。具体的には 所得税の納税者に対しては税額控除を与え、控除しきれない者や課税最低限以下の者に対 しては現金給付を行うような制度である。就労の促進や所得再分配の強化などの目的で、 近年、諸外国で導入が進んでおり²⁰、日本においても過去、民主党政権時代に導入が検討 されていた制度である。

①給付付き税額控除の類型

諸外国が導入している給付付き税額控除は、その目的及び制度において様々である。大別して(a)勤労税額控除、(b)児童税額控除、(c)消費税逆進性対策税額控除の3つに分類される²¹が、ここでは本稿のテーマである③消費税逆進性対策税額控除を中心に述べることとする。

(a) 勤労税額控除

低所得の勤労世帯の就労を促しつつ所得再分配効果を高めることを目的とした税額控除制度であり、就労所得があることが適用要件の一つとなっている。従来の社会保障給付と異なり、働けば働くほど手取り額が増えるように制度設計がなされているため、貧困世帯の就労を促進する効果があるとされており²²、実際にアメリカ、イギリス、フランス、カナダ、ニュージーランド、韓国など数多くの国で導入されている。

しかし、アメリカで30年以上にわたって実施されている勤労所得税額控除については、制度の複雑さに起因する過誤受給や不正受給が、支給額全体の20%~30%にも及び、大問題となっているとの指摘がある²³。

(b) 児童税額控除

母子家庭の貧困対策や子育で支援を目的とする税額控除制度である。この分野における 伝統的な負担軽減措置である扶養控除や児童手当制度との兼ね合いを含め、国により様々 な制度が存在するが、子供の数に応じて税額控除額が決定され、所得が一定額を超えると 逓減される仕組みの税額控除制度が一般的である。しかし、この児童税額控除と勤労税額

²⁰鎌倉治子「諸外国の給付付き税額控除の概要」(国立国会図書館 調査と情報 第 678 号) 1 頁

²¹森信茂樹「給付付き税額控除の具体的設計」(税経通信 922 号 2010. 4)33 頁

²²栗原克文「給付付き税額控除制度の執行上の課題について」(税大ジャーナル 18 2012.3) 99 頁

²³森信茂樹「給付付き税額控除の具体的設計」(税経通信 922 号 2010.4) 4 頁

控除の両制度を併用するアメリカやイギリスでは、(a)と同様、制度の複雑さや申請手続きの煩雑さを背景とした過誤受給や不正受給が問題となっている²⁴。

(c)消費税逆進性対策税額控除

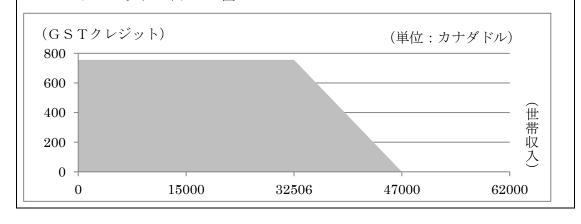
消費税の逆進性対策を目的として、低所得者に対して必要最小限の消費支出にかかる消費税相当額を、所得税体系の中で税額控除又は還付する制度であり、カナダやシンガポールで導入されている。

ここでは、前章でも触れたカナダの税額控除制度について、述べることとする。

カナダにおいては、消費税逆進性対策型の給付付き税額控除としてGSTクレジットが導入されている。カナダの連邦付加価値税(GST)では、一部の嗜好品を除いた食料品、電気料金、公共交通機関など日常生活に密接なものについては非課税又は税率 0%が適用されるが、その他のほとんどの物品やサービスを課税対象としており、国税である GST が 5% の単一税率(州によっては、州売上税である PST が GST とは別に 5% 8% 程度、あるいは GST EPST を統合した統一売上税(EST)が、 5% 5% 65% の範囲で徴収されている 15% の であることから、付加価値税の逆進性対策として導入されたものである。具体的には、夫婦と子供 15%

- ・GSTクレジット(夫婦と子供2人の4人世帯のケース)による還付額 248 カナダドル(本人分)+248 カナダドル(配偶者分)+260 カナダドル(18 歳以 下の子供1名につき130 カナダドル)=756 カナダドル
- ・GSTクレジットの所得制限

世帯の課税所得が 32,312 カナダドル (約 252 万円) を超える場合は、超過額につき 5%が減額され、約 47,000 カナダドル (約 366 万円) を超えると支給額はゼロとなる。 < GST クレジットのイメージ図>



²⁴鎌倉治子「諸外国の給付付き税額控除の概要」(国立国会図書館 調査と情報 第 678 号)6 頁 ²⁵日本貿易振興機構(ジェトロ)HP https://www.jetro.go.jp/world/n_america/ca/invest_04.html

21

上記イメージ図のとおり、カナダのGSTクレジットは、世帯構成による定額制であり、かつ、一定所得水準までが定額給付であるため、執行面において問題が少ない制度であるとされている。申請手続きは、夫婦のいずれかが税務申告時に「GSTクレジットを申請する」の欄にチェックするだけで済むが、無収入であっても毎年税務申告が必要とされている²⁶。

カナダでは、GSTクレジット以外にも前述の勤労税額控除と児童税額控除が併用されているが、児童税額控除については、税額控除というよりむしろ、児童手当としての給付制度である。児童手当の支給額は、子供の数に応じた定額制であり、一定所得を超過すると超過分につき4%が減額される(低所得者には逆に一定額の加算がある。)というGSTクレジットと同様の仕組みとなっている。なお、児童手当の申請者はGSTクレジットについて追加的手続きが不要とされている。

勤労税額控除については、税務申告時に税額控除し、控除しきれない分は給付するという典型的な給付付き税額控除制度であるが、GSTクレジットは税額との相殺を行わない年4回(1、4、7、10月)の分割給付であり、児童手当にいたっては毎月給付²⁷が行われるという点が特徴的である。このように柔軟な制度運用が可能なのは、これら全ての制度の執行機関がカナダ歳入庁であると同時に、納税者番号制度として1961年に導入された「社会保険番号」がこれらの制度運用に活用されているからこそであろう。

②給付付き税額控除の執行上の課題

消費税の逆進性対策として給付付き税額控除を導入するのであれば、前述のカナダのように一定の所得以下の者に対する定額支給制が望ましいと考えられるが、以下の点で課題がある。

(a) 所得の適切な把握について

我が国においても、平成28年より社会保障・税番号制度(マイナンバー制度)の運用が開始された。しかし、まだ運用開始後間もないこともあり、既存の証券口座に対するマイナンバーの報告義務には平成28年以降3年間の猶予が設けられており、預貯金口座に対する運用については、平成30年以降の開始予定となっている。そのため、主に資産性所得の把握という点において、現段階では不十分な状態である。

仮にマイナンバー制度が本格的に軌道に乗った後で導入に踏み切るとしても、所得の過少申告による不正受給を防ぎつつ、効率的な給付事務を行う観点からは、児童手当や生活保護など、現在地方自治体が給付主体となっている給付制度との連携が重要²⁸となる。また諸外国と同様に、給付付き税額控除を所得税制に組み込む場合、給与所得者や課税最低限以下の者など、これまで確定申告義務のなかった多くの者の所得情報を把握する必要が

²⁶鎌倉治子「諸外国の給付付き税額控除の概要」(国立国会図書館 調査と情報 第 678 号) 9 頁

²⁷鎌倉治子「諸外国の給付付き税額控除の概要」(国立国会図書館 調査と情報 第 678 号) 9 頁

²⁸栗原克文「給付付き税額控除制度の執行上の課題について」(税大ジャーナル 18 2012.3)112 頁

ある。

平成 23 年以降、電子申告で行われた所得税の申告データが、国税庁から各地方公共団体へ転送されることとなっており、すでに e-Tax と eLTAX の情報共有が始まっている。この仕組みを有効活用するためにも、電子申告のさらなる普及と同時に、マイナンバー制度運用においても国税庁と地方自治体との情報共有が鍵になるものと思われるが、個人情報の漏えいリスクも高まることとなるため、システム改修や運用コストにも十分な留意が必要であろう。

(b)資産要件の有無について

主要先進国の中でも、特に我が国固有の問題として検討を要するのが、少子高齢化の進展及び高齢者には低所得であっても既に多くの資産を保有する富裕層が多いという事実である。限られた財源の中で、真に逆進性対策が必要な低所得者層にのみ給付を行うのであれば、一定額以上の資産保有者には、給付を行わない制度とすることも選択肢となり得るものと考えられる。ただし、資産要件を設定する場合には、対象資産の範囲設定、資産評価の方法、行政側の資産把握など多くの難題があり、これらに対処するにあたっても、マイナンバー制度の適切かつ効率的な運用が鍵となるものと思われる。

(2) 簡素な給付措置(臨時福祉給付金)

①趣旨

平成26年4月の消費税率5%から8%への引上げに伴い、低所得者対策として、制度的な対応を行うまでの間の暫定的・臨時的措置として、平成26年度から簡素な給付措置(以下、「臨時福祉給付金」という。)が実施されている。

②支給対象者

市町村民税(均等割)が課税されていない者から、次の者を除いた者が、支給対象者となる。

- (a) 市町村民税(均等割)が課税されている者の扶養親族等
- (b)生活保護制度内で対応される被保護者等

③支給額

低所得世帯において、消費税率の3%の引上げに伴い想定される食料品支出増加額により算出された額が、平成26年度から下記表のとおり支給されている。なお平成26年度に限り、消費税率引上げと同じ平成26年4月に、年金の特例水準解消が実施され、基礎年金の平均受給見込額が概ね5千円減少することに配慮して、一定の受給者に限り5千円の加算措置が行われた。

④ 実施主体、費用負担

臨時福祉給付金の実施主体は、市町村(特別区を含む)であるが、実施に要する事業費・ 事務費は、全て国が補助することとなっている。

なお、制度告知及び給付金申請勧奨の取り組みとして、平成27年度では、84%の市町村 において、個人住民税が非課税である者に対して、個人住民税が課税されていない旨のお 知らせとともに、臨時福祉給付金の申請書・チラシを送付する方法が実施されている。

<臨時福祉給付金の平成 26 年~28 年度比較29>

	平成 26 年度	平成 27 年度	平成 28 年度	
支給対 象者数 ³⁰	2,400 万人	2, 200 万人	2,200 万人	
古公共在	平成 26 年 4 月	平成 27 年 10 月	平成 28 年 10 月	
支給対象	~平成 27 年 9 月	~平成 28 年 9 月	~平成 29 年 3 月	
期間	(1年半)	(1年)	(半年)	
支給額	一人 10,000円 一定の加算対象者 ³¹ に 5,000円を加算	一人 6,000円	一人 3,000円	
予算額	3,420億円 (事業費3,000億円、	1,693 億円 (事業費 1,320 億円、	1,033 億円 (事業費 660 億円、	
	事務費 420 億円)	事務費 373 億円)	事務費 373 億円32)	

⑤今後の検討課題等

平成27年度の実績によれば、約2,200万人に対し一人あたり6千円が支給され、年間総 額で 1,320 億円が低所得者に対し支給されたことになる。この支給額を前提として、仮に 消費税率10%への引上げ後において、2%分に相当する給付額を上乗せする場合、6千円 $\times (3\% + 2\% / 3\%) = 1$ 万円が一人あたりの支給額となり、年間総額で 2,200 億円 (2,200 万人×1万円) が、低所得者に対し支給されることになる。この 2,200 億円は、 消費税5%分に相当する給付額のため、1%あたり440億円となる。この440億という額 は、前述の軽減税率導入による1%分の減収見込額が約4,900億円であることと比較して 10分の1以下の規模であることから、軽減税率制度よりこの臨時福祉給付金の方が、低所 得者対策として遥かに効率が良い制度であると言える。

なお、現行の臨時福祉給付金の支給要件は、前述のとおり市町村民税(均等割)が非課 税であるという所得要件のみである。しかし、我が国の財政状況に鑑みて、真に給付が必

²⁹厚生労働省「平成 28 年度の簡素な給付措置(臨時福祉給付金)の概要について」より抜粋

³⁰予算積算上の推計数となっている。

³¹老齢基礎年金、障害基礎年金、遺族基礎年金の受給者等、児童扶養手当法による児童扶養手当の額等の 改定の特例に関する法律(平成17年法律第9号)の対象となる手当(児童扶養手当、特別障害者手当等) の受給者等が加算対象者とされた。

³²平成 28 年度は、年金生活者等支援臨時福祉給付金と併せて事務手続きを行うことから、平成 28 年度の 事務費には、当該給付金に係る分も含まれている。

要な者への給付措置とする観点からは、給付付き税額控除で述べた資産要件についても、マイナンバー制度の適切な運用とともに、今後の検討課題とすべきであると考える。

6 小括

軽減税率は、水平的公平という性格を持っている消費税の中に垂直的公平という性格を持っている所得税的な要素を組み込むようなものである。これは消費税の仕組みを複雑・難解なものにしてしまう。先に述べたように、税金は担税力があると思われるところに課すというのが基本的な考え方であり、そのために様々な種類の税金が作られている(所得・所有・財産取得・消費など)。そして、それらはそれぞれ性格が異なる。つまり、様々な性格を持った多種多様な税金を課すことによって、税収のバランスをとっているのである。消費税本来の性格である水平的公平は崩すことなく単一税率を維持し、逆進性の問題について税制の中で一定の対策を行う必要があるのであれば、垂直的公平の性格を持っている所得税で解決を図るべきである。

それぞれの税金について、課税目的に沿ったすみ分けをすることによって、バランスのよい税収を確保することができる。税制の複雑化を防ぎ、簡素で分かりやすく税制を目指すべきであり、検討すべきは、消費税制における軽減税率の導入ではなく、所得税と消費税のバランス(税収割合)をどのようにするかであろう。これらは、その時代の流れ、人々の考え方、国の財政状況など様々な要因で変わってくる。経済の状況によって税収が大きく変動しない安定した税収を好むのであれば、消費税の税率を上げ、その一方で低所得者層のために、所得税において前述の給付付き税額控除のような税負担を軽くする何らかの手当をすべきであると考える。

Ⅲ インボイス方式

1 概要

インボイス方式は、当初、複数税率の導入と同時に導入される予定であったが、消費税率の10%への引き上げが平成29年4月から平成31年10月に見送られ、軽減税率の導入時期も同時期に見送られた。

インボイス方式は、仕入税額控除の権利の創設を、インボイスに求める方式である。これと対比されるのは帳簿方式で、これが現行の日本の仕入税額控除の方式である。

インボイスとは、消費税法においては請求書、納品書、仕入計算書その他これらの類する書類をさす。すなわち、支払の事実とその金額を照合できるような書類であり、取引の内容が表示される。また、領収書一つで、仕入税額控除の要件すべてを充たす場合もある。

軽減税率の導入には、インボイス方式が欠かせないといわれている。

しかし、税率の区分をして記載するだけなら、現行の帳簿方式のままでも十分に可能ではないだろうか。インボイス方式の導入による納税義務者の利便性向上のためのインフラが整っているとはいいがたく、課税当局の消費税情報の管理と税務調査の効率性、あるいは制度の適正化が導入の目的であると考えざるをえないのではないか。

したがって、インボイス制度を議論するに当たり、単一税率または複数税率という切り 口は適切ではなく、適正な税務執行と制度設計のために、インボイス制度を導入するとい う見方を拭いきれない。

2 インボイス方式と帳簿方式の消費税計算の相違

仕入税額控除の権利を創設するための要件としてインボイスという証拠書類が不可欠なのは、インボイス方式も帳簿方式も同様である。異なるのは、インボイス方式では、仕入税額控除が可能なインボイスを発行できることが認められた事業者(いわゆる適格請求書等発行事業者)が発行したインボイスでないと、その仕入側において仕入税額控除ができない点である。

3 インボイス方式の長所・短所

(1)長所

インボイス方式では、消費税を納めていない事業者は仕入税額控除権の備わったインボイスを発行できないという点で、消費に課税するという消費税の目的を達成することができる。また、直ちに消費税を転嫁できるか否かはともかくとして、インボイスに金券とし

ての価値を備えさせることにより、中長期的には、消費税という制度を定着させるための 布石となりうる。つまり、適格請求書等を発行できる事業者である旨を登録させることで、 企業の消費税に対する納税意識を高めるのである。さらに、インボイスに税率が表示され るので、購入者による消費税の取扱いのミスは少なくなるという点もある。

制度と理論との誤差を埋めるには、インボイスは適切であるといって間違いない。これから、日本において、間接税の比率が高くなれば、ミスの誤差による影響も大きくなり、その誤差が少なくなれば、歳入不足による税率の引き上げは、誤差が大きい場合に比べて必然的に緩やかになる。

また、実務的には、仮に税務調査があり、過去の課税売上高が増加したとしても、インボイスを発行する事業者はそもそも課税事業者となるため、基準期間あるいは特定期間における課税売上高の修正により、納税義務の有無に変化が生じないことから、予期しない納税が発生せず、企業の資金繰りに影響を与えない。

(2) 短所から生じる問題点

誰が発行したインボイスであるとしても仕入税額控除権が創設されることを長所とした 場合、仕入税額控除権の付されているインボイスを発行できないことは、その発行できな い事業者が取引から排除される可能性があることを意味する。

また、インボイスの発行は、仕入側の仕入税額控除に直接、影響を及ぼすことから、取 引が大規模になればなるほど、インボイス発行のミスによる売上側のリスクが大きくなる。 その他、インボイス制度の周知徹底が行われなければ、自己で申告している税制に詳し くない小規模な事業者は、他の事業者と比較して、対応が後手に回る可能性がある。

4 小規模事業者の取引排除と消費税制

インボイス方式の特徴は、インボイス発行事業者による仕入税額控除の権利の創設であるが、インボイス方式が導入されると、小規模事業者が取引から排除されるという議論がよく行われる。この議論を理解するには、帳簿方式とインボイス方式における仕入税額控除の要件の違いを知らなければならない。

帳簿方式に基づく場合、インボイス発行事業者が課税事業者である場合にはもちろんのこと、免税事業者の場合であっても、その発行されたインボイスには仕入税額控除権がつく。

一方、インボイス方式によれば、インボイス発行事業者が免税事業者である場合には、 仕入税額控除権がつかないばかりか、単なる課税事業者であってもそれがつかず、適格請求書発行事業者の登録をして、ようやく仕入税額控除権が付される。

要するに、納税義務者となる者は、これまでは、特定期間、基準期間、課税事業者の選

択、相続・合併・分割、新設法人、大規模法人により設立された一定の法人の納税義務判定により、納税義務の有無が決定されていたが、インボイス制度が開始した場合には、適格請求書発行事業者の登録をした場合にも、強制的に課税事業者になる。ここでわかりづらいのが、課税事業者であり、消費税を納税しているだけでは、仕入税額控除権つきのインボイスを発行できないということであろう。

さて、仕入税額控除権が付かないインボイスを発行する事業者の取引排除の問題に戻る。 もともと、免税事業者は消費税を納めていない。それゆえ、納めるべき消費税を事業者に 留保しているという状態にある。

まず、この議論をするに当たり、注意しなければならないのは、この事業者免税点制度は、税負担を軽減するために創設されたものではないということの認識である。それだけでなく、消費税法は、これまで中小事業者の税負担を軽減するような措置をとったことはない。結果的に、税負担の軽減になっていることもあろうが、それは、事務負担の軽減や消費税計算の為の準備期間の用意としての措置でしかない。

所得課税は、その所得を稼得した主体に対して直接課税するものであるから、彼らを保護するための税額軽減には筋が通る。

これに対して消費税は、消費税の税負担者として、消費者を予定していることから、所得課税とはその性格が異なるのである。すなわち、消費税における税額軽減は、消費者に対する非課税措置の設定はありうるけれども、事業者に対する税額軽減は、ありえないのが消費税の理論である。

したがって、そもそも論として、中小企業者の取引からの排除というのは、消費税計算の為の準備期間を措置した結果生じた副作用なのであり、本来ならば、すべての消費者は、課税事業者となるべきなのである。したがって、インボイス制度の導入において生じる中小企業者の取引からの排除というのは、幻想に過ぎない。どうしても中小企業者に対する配慮をせよというのであれば、消費税を外形標準課税のように所得型消費課税としなければならない。

消費税は、原則として、すべての事業者が納税義務者である。したがって、本来、消費税の納税が免除されるということは、間接税という性格からすれば、あり得ない。

考慮すべきは、適格請求書発行事業者となるか否かは、事業者の選択性というところにあり、取引から排除されたくなければ登録事業者となればよい。つまり、登録をしないことによるメリットと、登録することによるメリットを比較検討して、事業者が事業活動を続けられる方を選択すればよいということである。現行の枠組みで、小規模事業者を税負担の上で保護したいのであれば、所得税や法人税などの直接税で手当てをすればよい。間接税は、機械的に処理できる仕組みの設計こそが命題であり、個別事情は直接税で配慮することが、税制の本来、あるべき姿である。

5 インボイス制度の普及のための施策

インボイス制度は、電子化することでその手間が最小限に抑えられる。クレジットカードであれば、データがすでに電子化されているので、電子インボイスと連動させるには最適である。クレジットカード決済を導入するには端末等のコストがかかるが、そこは国が一定の資金力の乏しい事業者に補助金を交付して対応をしてもよいだろう。

現在、現金またはカード払い若しくは預金引落しで、ICカードに現金をチャージできるようになっており、コンビニ・スーパー・飲食店で利用されている等、そのICカードで即時決済できる仕組みが普及しつつあり、それを利用して、インボイスの電子化が図られることは想像に難くない。

そのような仕組みにするためには、すべての事業者が税務当局に消費税の登録をして、 自動的にインボイスをインターネットからダウンロードできるようにならなければならない。そういう意味では、課税事業者登録は必須となり、インボイスの管理が楽になるというインセンティブが、事業者に登録をさせる行動をとらせると考えられる。繰り返すが、 取引の電子化こそが、インボイス制度の最終形態であるといえよう。

ただし、その段階に至るまでには時間を要するであろう。上記で、間接税たる消費税では、事業者に対する税額軽減はありえないと指摘したが、これは消費税の制度において、インボイスを発行できないような事業者について、取引排除問題をクリアするための措置が最終形態ではないということを伝えたいのであり、当該最終形態に至るまでの経過措置として、許容せざるをえないだろう。

つまり、すべての事業者を課税事業者と取扱い、いかなる事業者から課税仕入れを行った場合にも仕入税額控除を認め、例えば、その課税事業者の中でも課税売上高が 1,000 万円以下である場合には、消費税の申告を不要にする制度(消費税の申告不要制度)を創設する等、売上高が一定規模以下の事業者については事務負担を考慮し、かつ税制面で中小企業をバックアップするのは、制度を転換する上で、必要不可欠であると考える。

6 参考資料 (出典 財務省 HP)

〈主要国の付加価値税におけるインボイス制度の概要〉

(2016年1月現在)

国 名	EC指令	イギリス	ドイツ	フランス	《参考》 日 本 【請求書等保存方式】
仕 入 税額控除	インボイス保存が要件 他の課税事業者に支払う べきまたは支払った付加価 値税額は控除可 (168条)	インボイス保存が要件 インボイス記載の税額を控 除	インポイス保存が要件 インポイス記載の税額を 控除	インポイス保存が要件 インポイス記載の税額を 控除	帳簿及び請求書等の保存が要件 仕入れ等に係る税込価額から一 括して割り戻す形(税込価額× 6.3/108)で計算した消費税額を控除
発行資格·義 務者	事業者(220条) ※ 免税事業者は税額記載 不可(289条)	登録事業者 (登録番号が付与される) ※ 非登録事業者(免税事業 者)は発行不可	事業者 ※ 免税事業者は税額記載 不可	事業者 ※ 免税事業者は税額記載 不可	請求書等の発行者に制限なし
記載事項	 年月日 付加価値税登録番号 供給者の住所・氏名 発行番号(連続番号) 顧客の住所・氏名 財貨・サービスの内容 税抜対価 適用税率・税額等 (226条) 	① 年月日 ② 付加価値税登録番号 ③ 供給者の住所・氏名 ④ 発行番号(連続番号) ⑤ 顧客の住所・氏名 ⑥ 財貨・サービスの内容 ⑦ 税抜対価 ⑧ 適用税率・税額 等	① 年月日 ② 付加価値税登録番号 ③ 供給者の住所・氏名 ④ 発行番号(連続番号) ⑤ 顧客の住所・氏名 ⑥ 財貨・サービスの内容 ⑦ 税抜対価 ⑧ 適用税率・税額 等	① 年月日 ② 付加価値税登録番号 ③ 供給者の住所・氏名 ④ 発行番号(連続番号) ⑤ 顧客の住所・氏名 ⑥ 財貨・サービスの内容 ⑦ 税抜対価 ⑧ 適用税率・税額 等	【請求書等の記載事項】 ① 年月日 ② 書類の作成者の氏名又は名称 ③ 書類の交付を受ける当該事業者の氏名又は名称 ④ 資産又は役務の内容 ⑤ 税込対価 ※ 税額の記載は任意
免税事業 者からの 仕 入 れ	_	インポイスがないため、仕 入税額控除できない 非登録事業者がインポイス を発行した場合にも、税額控 除不可 (当該免税事業者には、記 載税額の納付義務あり)	インボイスに税額の記載 がないため、仕入税額控除 できない 免税事業者が税額記載し た場合にも、税額控除不可 (当該免税事業者には、記 載税額の納付義務あり)	インボイスがないため、 仕入税額控除できない 非登録事業者がインボイ スを発行した場合にも、税 額控除不可 (当該免税事業者には、記 載税額の納付義務あり)	免税事業者が発行した請求書等 の場合にも、税額控除を容認

Ⅳ おわりに

以上、少子高齢化が進む我が国において、今後とも所得税と並ぶ基幹税としての重要な 役割を期待されている消費税制において、平成31年10月の税率10%への引上げと同時に 導入予定の軽減税率制度について、検証を行ってきた。

まず I 章では、消費税が導入された意義や背景、近年においてなぜ所得税や法人税ではなく消費税を増税する必要性が指摘され、それが実施されてきたのか、について確認しておく必要があると考え、これらについて述べた。

Ⅱ章の1から3では、軽減税率の導入根拠とされる税の「逆進性」とは何なのか、そして現行予定されている「酒類と外食を除く飲食料品」と「定期購読新聞等」に軽減税率を導入した場合に生じうる問題点を指摘しつつ、軽減税率は、確かに低所得者への逆進性対策として一定の効果はあるものの、実は低所得者よりも高所得者を優遇することに繋がることを確認した。

Ⅱ章の4では、諸外国の付加価値税の概要ついて、各国の成り立ちや政治的背景に触れつつ述べた。各国なりの歴史的背景があるとしても、複雑な税率構造を有する国々ほど標準税率が高く、原則として単一税率を維持する国々ほど標準税率は低い傾向にあることは、刮目に値する事実である。取分け、アジアの中では最も早い1977年に付加価値税を導入した韓国は、約40年にわたり10%の単一税率制度を維持し続けている。また、ニュージーランドは、1986年にGSTを導入後、2回の税率引上げを経て現在15%の単一税率であるが、世界で最も課税ベースが広く効率性の高い付加価値税として評価されている。我が国としても、これらの国々を大いに参考にすべきであろう。

Ⅱ章の5では、逆進性対策として考えられる他の選択肢として「給付付き税額控除」と「簡素な給付措置(臨時福祉給付金)」について述べた。諸外国の例をみると「給付付き税額控除」には様々な制度設計が考えられる。我が国の「児童手当」や「臨時福祉給付金」に近い制度もあり、現行の「児童手当」や「臨時福祉給付金」は、広義には「給付付き税額控除」の一類型であるともいえる。「給付付き税額控除」制度を持つ国々は、いずれも我が国の「マイナンバー制度」に類似する制度を導入済みであるが、それでも一定の過誤・不正受給は免れないようである。仮に今後我が国が、カナダのような所得税制における「給付付き税額控除」を目指すとしても、制度の公平性など十分な検討が必要であろう。

Ⅲ章では、平成35年10月に導入予定のインボイス方式の意義について述べた。軽減税率を導入するためにインボイス方式への移行が必要だという説明がなされることがあるが、前述のとおり適切ではない。インボイスは、消費税制において税制の基本理念である公平・中立・簡素性を高めるのに資する制度かどうか、という観点から議論すべきであろう。その意味では、小規模事業者の取引排除など一定の配慮が必要な問題はあるものの、制度論においてインボイス方式を否定する積極的理由はないようにも思われる。

消費税には、税負担者(消費者)と納税義務者(事業者)が異なる間接税であることから、直接税にはない独特の論点が存在する。制度によって税収がどう変化するかなど財政的な論点は別にして、消費税制上の枠組みの中で考えた場合でも、例えば軽減税率のように、税負担軽減という消費者が直接的なメリットを享受する制度を導入しようとするときに、そのメリットと引き換えである納税事務負担増などのデメリットを直接的に強いられるのは事業者である。今回軽減税率導入の是非を通して、在るべき消費税制や税の逆進性対策を考えるにあたり、このような消費税独特の困難さを痛感させられることとなったが、税の専門家としては、税制の基本理念に基づいた在るべき税制の構築へ向けて、今後とも議論を重ねて行く必要があろう。

「平成30年度税制改正に関する意見書」

名古屋青年税理士連盟研究部

名古屋税理士会 会長 西村 高史 殿

> 名古屋青年税理士連盟 会長 仙田 浩人

平成30年度税制改正に関する意見書

拝啓 時下ますますご清栄のこととお慶び申し上げます。平素は当連盟の活動に深いご理解とご協力を賜り厚く御礼申し上げます。

さて、貴会におかれましては、平成30年度の税制改正に関する意見書の作成に取り組まれていることと存じます。

少子高齢化が進む我が国では、所得課税・消費課税・資産課税の各分野におけるバランスのとれた税制の構築が求められているところです。とりわけ世代間の公平性や増加する社会保障費の財源調達機能という点において、ますます重要性が高まると考えられる消費税について、税制の基本理念である「公平」「中立」「簡素」の観点から改正すべき項目を検討し、当連盟としての意見を取りまとめましたので、ここに意見書を提出いたします。

貴会の意見書作成にあたりご検討いただきますよう、よろしくお願い申し上げます。

敬具

≪凡 例≫

法令の略語は、次によります。

消法・・・・・・・消費税法

消法別表・・・・・・消費税法別表

平 28 改正法・・・・・ 所得税法等の一部を改正する法律(平成 28 年法律第 15 号)

平 28 改正法附則・・・ 所得税法等の一部を改正する法律(平成 28 年法律第 15 号) 附則

消令・・・・・・・消費税法施行令

1 消費税率の 10%への引上げと同時に導入が予定されている軽減税率制度は実施せず、単一税率を維持すること。 (消法 29)

<理由>

当初、平成29年4月に消費税率の10%への引上げと同時に予定されていた軽減税率制度の導入は、税率の引上げが平成31年10月に延期されたことに伴い、平成31年10月まで延期される見通しとなった。しかし、多くの国民が、軽減税率制度のもたらす効果について、正確な理解が出来ているとは言い難く、軽減税率制度の導入については、改めて幅広い観点から議論し直すべきである。

政府広報オンラインでは、軽減税率制度について「社会保障と税の一体改革の下、消費税率引上げに伴い低所得者に配慮する観点から、酒類・外食を除く飲食料品と定期購読契約が締結された週 2 回以上発行される新聞を対象に消費税の軽減税率制度が導入されることになりました。」と説明されている。しかし、この説明は、次の理由から不十分かつ不適切である。

(1) 高所得者に恩恵が大きく低所得者対策としては非効率である。

消費税には、低所得者ほど食料品などの生活必需品への消費支出割合が高く、税負担率も高い傾向にあるという、いわゆる逆進性の問題があり、これに対する一定の緩和策が必要なのは事実である。しかし、一般的には、低所得者より高所得者の方が食料品消費にかける絶対額が多いことから、軽減税率を導入した場合、低所得者より高所得者に対して、より多くの税負担軽減効果をもたらすこととなる。財務省の試算によれば、年収200万円未満の世帯では、年間の負担軽減額が約8,300円であるのに対し、年収1,500万円超の世帯では約17,700円に上り、軽減額に2倍以上の格差が生じるとされている。

(2) 経済的中立性を損なうこととなる。

課税の中立性とは、すなわち経済的中立性のことであり、個人や企業が行う経済活動に対して税制が干渉し、その意思決定を歪めてはならないということを意味する。軽減税率制度を導入した場合、当然様々な業界団体から軽減税率の適用を求める陳情が増えることが予想されるが、政治と経済の力関係によっては、本来は適切でない商品やサービスまで軽減税率の対象とされる恐れがある。この場合、税率の差によって特定の産業を保護することに繋がり、結果として経済的中立性を損なうこととなる。

(3) 軽減税率対象品目の線引きが困難である。

軽減税率対象品目の「酒類・外食を除く飲食料品」という線引きについて、多種多様な商品やサービスが存在する現在では、例えば食品と食品以外の詰め合わせ商品の取り扱い、外食サービスと持ち帰りの線引きなど、適用対象か否かの判断が困難なケースが多々想定され、そのような商品やサービスのすべてについて、法律等で規定することは非常に困難である。

(4) 事業者の事務負担及び徴税コストの増加を招く。

軽減税率制度の導入は、「簡素」であるべき消費税制を複雑化させることとなる。税制の複雑化は、納税義務者である事業者の納税事務負担を増加させると同時に、課税庁における税務執行コストの増加も招くこととなる。

(5) 恒久的な税収減を招く。

軽減税率制度の導入は、恒久的な税収減をもたらすこととなり、導入しなかった場合と同規模の税収を得るために、標準税率を更に引き上げる必要性が高まることとなる。 平成26年の与党税制協議会では、現行予定されているように、酒類・外食を除く飲食料品について標準税率と軽減税率の差が2%による軽減税率を導入した場合、軽減税率を導入しない場合と比較して約9,800億円の税収減になる、との試算を示している。 このように、様々な弊害をもたらす軽減税率制度は導入すべきではなく、現状での低所 得者対策は、原則として、住民税均等割が非課税の者を対象とする簡素な給付措置(臨時 福祉給付金)などの方法により、真に配慮が必要な者に限って行うべきである。

臨時福祉給付金に関する厚生労働省の資料によれば、平成27年度において、消費税率5%から8%への引き上げに伴う食料品支出増加相当分として、対象者1人につき年6,000円が支給されている。予算上の支給対象者は約2,200万人であり、支給総額は約1,320億円となっている。したがって、消費税率10%への引上げ時において、更に2%相当分の支給額増額を実施したとしても、軽減税率導入による税収減と比較して、遥かに効率の良い低所得者対策であると考えられる。

- 2 納税義務の免除制度について、次のとおり抜本的な見直しを行うこと。
- (1) 基準期間による納税義務の免除制度を廃止し、確定申告すべき課税期間の課税売上 高が一定額以下の事業者に対する、申告不要制度を創設すること。
- (2) (1)の申告不要制度において申告不要とする基準額は、現行制度における免税点である 1,000 万円から引き下げること。 (消法 2①十四、消法 9~11、消法 45)

<理由>

(1) 現行制度では、確定申告すべき課税期間に係る基準期間及び特定期間における課税売上高が 1,000 万円以下の事業者、期首資本金の額又は出資の金額が 1,000 万円未満である新規設立法人の基準期間がない事業年度については、原則として、納税義務が免除されることとなる。この基準期間に基づく納税義務判定は、消費税法創設当初において、消費税が価格転嫁を予定する税であり、確定申告すべき課税期間開始前までに納税義務者かどうかの予知が必要であることから、消費税に関する事務を行う上での準備期間を設ける趣旨で導入された制度である。しかし、既に消費税の導入から 30 年近くが経過した現在では、納税事務負担に関する準備期間を設ける必要性は低くなっている。

また、基準期間に基づく納税義務判定では、確定申告すべき課税期間において、多額の課税売上高がある事業者について納税義務が免除され、反対に、確定申告すべき課税期間の課税売上高が少額な小規模事業者について納税義務が課されるといった、現行の制度趣旨にそぐわない事例も生じ得ることとなる。

したがって、現行の納税義務の免除制度を廃止し、全ての事業者を課税事業者として 位置づけた上で、確定申告すべき課税期間の課税売上高が一定額以下の小規模事業者に ついては申告を不要とする、新たな制度を創設すべきである。

なお、この申告不要制度の創設により、基準期間による納税義務判定を廃止することから、納税義務の免除の特例規定の内、①特定期間の課税売上高による納税義務の免除の特例、②相続、③合併があった場合の納税義務の免除の特例は廃止すべきである。

また、全ての事業者が、確定申告すべき課税期間ごとに、申告の要・不要について判定を行うことから、課税事業者選択の届出制度についても廃止すべきである。

- (2) 消費税は、消費一般を通して幅広く国民に税負担を求めるものであり、消費者が負担した消費税は、本来、事業者の元に残ることなく国に納付されるべきものである。現行制度における免税点は、消費税法創設当初の3,000万円から、平成15年改正により1,000万円に引き下げられたものであるが、経済的に中立であるべき消費税の趣旨に鑑みれば、新たな申告不要制度において申告不要とする基準額は、1,000万円から更に引き下げるべきである。
 - 3 平成35年10月に予定されている適格請求書等保存(インボイス)方式の導入にあたり、次の点について見直しをすること。
 - (1) 仕入税額控除における帳簿及び請求書等の保存要件について、適格請求書等の保存 がある場合には、原則として帳簿の保存は控除要件としないこと。
 - (2) 小規模事業者に対する申告不要制度の創設を前提として、適格請求書等発行事業者 の登録をした全ての事業者は、申告の有無にかかわらず、適格請求書等を交付できる制度とすること。 (消法 30⑦、平 28 改正法 57 の 2、平 28 改正法附則 52、53)

<理由>

平成35年10月1日より導入が予定されている適格請求書等保存方式は、現行の帳簿及び請求書等保存方式と比較して、次の点で優れていると考えられることから、軽減税率導入の有無とは切り離して、導入を検討すべき制度である。

- ① 適格請求書等には、消費税額の記載が義務付けられることから、現行制度下よりも、 税額を明確に意識した取引が行われる可能性が高まり、その結果、消費税の転嫁を促進 する機能を有すると考えられる。
- ② 税額認識の点で、売り手と買い手双方の整合性を高める(クロスチェック)機能を有する。
- ③ 現行の仕入税額控除は、課税標準額に対する税額から、その課税期間中に行った課税 仕入に係る税額を控除する制度であるが、適格請求書等保存方式における仕入税額控除 は、課税期間ごとではなく、各々の適格請求書等について、いわば法的に仕入税額控除 権を認めるような制度構築が可能となる。
- ④ 適格請求書等が取引の透明性を高め、国民(消費者)の消費税に対する信頼性を確保することに繋がる。

しかし、一方で、適格請求書等保存方式の導入は、事務負担等の面で、事業者に一定の 影響をもたらすものであることから、現行予定されている適格請求書等保存方式について、 次の点で見直しをするべきである。

(1) 適格請求書等には、発行事業者名及び登録番号、課税資産の譲渡等を行った年月日、 取引内容、取引価額の合計額、適用税率、消費税額、交付を受ける事業者名など、取引 についての詳細な記載が要求されている。したがって、適格請求書等保存方式の導入以 後においては、仕入税額控除の要件として、現行と同じく帳簿及び請求書等の保存を要 求する必要性は乏しいと考えられる。事業者の事務負担を軽減する観点から、適格請求 書等の保存を原則的な控除要件とし、公共交通機関など適格請求書等の交付義務が免除 される取引で、適格請求書等の保存がない場合について、例外的に帳簿の保存を控除要 件とすべきである。

- (2) 予定されている改正法では、現行制度下の免税事業者は、適格請求書等を発行できないことから、一定の経過措置期間の終了後は、免税事業者からの課税仕入れについて、仕入税額控除を受けられないこととなる。このため、小規模な免税事業者が消費税相当の値引き要求を受ける、又は取引を中止されるなど、取引上不利な扱いを受ける懸念がある。この懸念へ配慮する観点から、2の主張である、申告不要制度の創設及び申告不要とする基準額の引下げを前提とした上で、この申告不要制度においては、全ての事業者が課税事業者として位置づけられることから、適格請求書等発行事業者の登録をした事業者については、申告の有無にかかわらず、適格請求書等を交付できる制度とすべきである。
 - 4 簡易課税制度について次の見直しを行うこと。
 - (1) みなし仕入率について、実際の仕入率を下回り損税が発生する程度まで、引き下げること。
 - (2) 事前届出制(簡易課税制度選択届出書)を廃止し、確定申告すべき課税期間の課税 売上高により適用判定を行い、その課税期間に係る申告期限までに、選択適用が可能な 制度とすること。 (消法 37①、消令 57)

<理由>

(1) 現行の簡易課税制度は、事業者が簡便な税額計算というメリットを享受しているにもかかわらず、多くの場合において、簡易課税制度により計算した納付税額が、本来納付すべき税額より少なくて済む、不合理な制度となっている。これは、現行のみなし仕入率が、多くの事業者にとって、実際の仕入率より高く設定されていることに起因するものである。簡易課税制度の目的が「中小事業者の納税事務負担の軽減」である以上、簡便な計算方法で済むのであれば、その簡便な計算による税額は、実額の計算による税額よりも多くならなければ、合理性に欠ける。したがって、本来の目的に沿った制度とするべく、全ての事業区分について実際の課税仕入率の再検証を行った上で、現行のみなし仕入率を、実際の仕入率を下回り損税が発生する程度まで、引き下げるべきである。これにより、納税額の面で損をしたくない事業者は、簡易課税制度を選択せず、必然的に実額による計算を選択することになるはずである。

なお、みなし仕入率を引き下げた上で一定額以上の設備投資については、みなし仕入率と別枠での控除を認めるといった方法も考えられるが、これについても簡易課税制度の本来の趣旨に照らせば、採用すべきではないと考える。

(2) 簡易課税制度の選択に関して、現行法では、原則として「適用を受けようとする課税

期間の初日の前日まで」に届け出を要することとなっている。しかし、新規開業(新規設立)や相続、合併、吸収分割による事業承継については、例外的に届出書の提出日の属する課税期間からの適用を認めていること、申請書ではなく届出書としていること、さらにインターネットや電子申告の普及に伴って、課税庁から納税義務者へ申告書を送付する必要性は低くなってきていること、などの現状に鑑みれば、事前に届出書を提出させる必要性は高くないと考えられる。また、適用判定期間、選択届出書の提出期限、適用課税期間がそれぞれ異なるという煩雑な制度が、様々な判断ミスを誘発する要因となっている。

したがって、簡易課税制度選択届出書を廃止し、基準期間ではなく、確定申告すべき 課税期間における課税売上高により適用判定を行い、その課税期間に係る申告期限まで に、選択適用が可能な制度とすることにより、納税義務者にとって理解し易い制度とす べきである。

- 5 各種課税選択制度について、次の見直しをすること。
- (1) 次の各種特例制度について、2年間の継続適用要件を廃止すること。
 - ① 課税期間の特例
 - ② 一括比例配分方式
 - ③ 簡易課税制度
- (2) 課税期間の特例の選択届出について、届出書の提出期限を特例の適用を受けようとする課税期間の申告期限までとすること。 (消法 19②④⑤、30⑤、37⑥)

<理由>

(1) 消費税法においては、事業者の選択により①原則として暦年(個人)又は事業年度(法人)単位である課税期間を3月又は1月に短縮すること、②その課税期間における課税売上高が5億円超又は課税売上割合が95%未満の事業者が、個別対応方式によらず一括比例配分方式により仕入税額控除を計算すること、③一定の要件を満たす中小事業者が、実際の課税仕入れ等の税額を計算することなく、課税売上高のみから納付税額を計算すること、などの特例が認められているが、これらの特例はいずれも、一度選択すると2年間の継続適用が強制されることとなっている。

しかし、経済情勢の急激な変化に伴って経営判断の変更を迫られる場合などにおいて、この2年間の継続適用の強制がその判断の妨げとなったり、不合理な結果を招くことも考えられる。そもそも消費税は、課税期間ごとに納付税額を計算すべきものであり、特例だからといって、一律に2年間の適用を強制することに合理的な理由は見出せない。したがって、これらの特例制度における2年間の継続適用要件は、廃止すべきである。

(2) 現行法における課税期間特例選択変更届出書の提出期限は、特例の適用を受けようとする課税期間の初日の前日となっている。このような制度下では、特例の適用を受けようとする課税期間の開始前の時点で、精度の高い予測をする必要があるが、全ての事業

者がそのような高度な判断をできるとは限らない。したがって、事業者間の公平性を確保する観点から、課税期間特例選択変更届出書の提出期限は、特例の適用を受けようとする課税期間の申告期限までとすべきである。

平成30年度税制改正に関する意見書

名古屋青年税理士連盟 研究部 研究担当副会長 野島 和浩

研 究 部 長 後藤 大輔

研究部部員一同

名古屋青年税理士連盟

名古屋市千種区池下1-8-18 仲田ビル1F

平成 28 年度 研究部

担当副会長 野島 和浩

部 長 後藤 大輔

副 部 長 岩山 将之

副 部 長 長屋 匡俊

部 員 浅野 要

天野 鉄也

梅田 俊樹

栗本 知弥

小島 啓嗣

左海 英吾

澤木 公寛

新開 章

仙田 文子

田村 彰久

林 雄一

藤本 佐知子

宮﨑 陽平

山本 和紀

吉田 旭宏