

修士論文要旨

法学研究科 法律学専攻

学籍番号 : LM19002

氏 名 : 馬場 健哉

指導教授 : 肥後 治樹

論文題目	
和文	消費税における「軽減税率」について
英文	"An Essay on Some Unsettled Questions of Consumption Tax, focusing on Reduced Tax Rate"

【論文の構成】

はじめに

- 1 消費税の特色
- 2 消費税の沿革
- 3 軽減税率制度
- 4 裁判例
- 5 事例研究
- 6 まとめ

【論文の内容】

一般概念としての消費税は、物品やサービスの消費に担税力を認めて課税する租税である。¹

我が国において 1989（平成元）年に創設された消費税は、「一般消費税の中でも附加価値税の性質を持つ「消費税」² で、景気に左右されにくく、安定的な税収の確保ができる、生活において身近な税となっている。導入から 30 年以上経つ消費税であるが、この間において、そのあり方について、メリット・デメリット等様々な議論がされ、判例が積み重ねられ、制度改正が行われてきた。

今までの我が国における消費税は、すべての課税取引において、負担額に対して一律の税率が課される比例税率であり、直近まで単一税率であったため、租税の基本原則である中立・簡素・公平といった点に注目した場合、他の税に比べてこれらの税制の基本原則の点で優れていたと言える³。また、非課税を除き、ほとんどすべての国内取引や外国貨物を課税対象とし、事業者に負担を求めるものではなく、税額は事業者の物品やサービスの価格に上乗せされ、転嫁され、最終的には、消費者に負担を求める税となっている。⁴

消費税については、これらの中立・簡素・水平的公平といった点においては優れている様々な特色が挙げられるが、しかし、垂直的公平の観点では大きな問題として逆進性の問題が挙げられる⁵。即ち、消費税の税率構造として、同額の消費に対して、低所得者

¹ 金子宏『租税法〔第 23 版〕』（弘文堂 2019 年）778 頁。

² 金子宏『租税法〔第 23 版〕』（弘文堂 2019 年）786 頁。

³ 矢野秀利ほか『消費税・軽減税率の検証 ―制度の問題点と実務への影響をめぐって―』（清文社 2004 年）3 頁。

⁴ 沼田博幸「一般間接税としての消費税について ― 税額控除に関する議論を中心として ―」明治大学大学院会計専門職研究科『会計論叢』14 号（2019 年）57 頁。

⁵ 矢野秀利ほか『消費税・軽減税率の検証 ―制度の問題点と実務への影響をめぐって―』（清文社、2004 年）4-5 頁。

と高所得者が同じ（割合で）税額を支払うため、所得に対する割合で見ると、低所得者が高所得者よりも高い割合で消費税を負担することになる。この構造により逆進性が生じることになる、と見ることもできる。

その中で、消費税の「逆進性」について様々な議論を経て、2019年10月から日本でも軽減税率が導入された。

諸外国では消費税の逆進性を緩和する措置として、食品などの生活必需品などについては税率を低くする複数税率が導入されてきた。2019（令和2）年10月に導入された日本の軽減税率制度も、消費税率の引上げに伴い、生活必需品である特定の商品（「外食・酒類を除く飲食料品」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」）を対象に消費税率の緩和を行う制度である⁶。これにより、担税力の低い低所得者の税負担緩和を行うことができることになった。

しかし、軽減税率については、国内外において、依然として様々な議論が行われている。

そこで、本研究においては、次のような構成により、所得税の軽減税率について、今後想定される課題等について検証しておこなった。

まず、第1章では、消費税の特色について紹介し、特に、消費税については、常にその「逆進性」が問題点であると指摘され、その対応などが議論されてきたことについて触れた。

次に、第2章で消費税の沿革を取り上げ、導入までの議論においても、必ず、その逆進性がその障害になっていたことなどに言及した。

第3章では、軽減税率制度の概要やその導入の経緯、更にはメリット・デメリットを検討して考えることとした。

具体的には、まず、軽減税率制度について、その導入までの沿革を含め、その概観について説明した。また、特に、そのメリット・デメリットを詳述し、その中でも消費税のデメリットとされている「逆進性」について焦点を当てた。

次に、「逆進性」を緩和・解消するための施策について概観し、その中で、「複数税率制度（軽減税率制度）」について詳述をした。

特に、今日の多様化していく財・サービスにおいて、抽象的な定義づけなどによる、軽減税率を適用されるか否かの判断は諸外国でも問題となっている。そのため、我が国における軽減税率の導入に伴うデメリットの中でも、今後、既に複数税率を導入している他国と同様に、企業が開発や事業を行っていくなかで軽減税率と標準税率の振り分けが大きな問題になっていくものと考えられている。

具体的には、軽減税率の議論において対象品目については、当初、選定基準を①生活必需品②消費増税による逆進性の緩和になる品目③購入頻度が高いなどの日常性のある

⁶ 消費税の軽減税率制度に関する Q&A（制度概要編）問 10

品目④家計における痛税感の緩和となるような品目であるとし、対象品目の絞り込みにも課題が多く、具体的な品目の選定に入れば議論が進まなくなることが危惧されたため、後に、軽減税率対象品目を8事例に区分して議論することとなり、その後、現行の対象品目の選定が行われることになった⁷。しかし、軽減税率の対象品目は、飲食料品（食品表示法2条1項に規定する食品から酒税法2条1項に規定する酒類を除いたもの）の譲渡と規定されているが、飲食料品の譲渡には外食やケータリングといった物は含まれていないため、飲食料品の中での標準税率と軽減税率との線引きが焦点になる。

例えば、原則として食料品は軽減税率の対象となるため8%の税率が適用されるが、所得税法等の一部を改正する法律（平成28年法律第15号）（以下「改正法」という。）附則第34条第1項第1号イ及びロに掲げるいわゆる「外食」と「持ち帰り」、いわゆる「デリバリー（配達）」と「ケータリング」との線引き、さらには、消費税法施行令等の一部を改正する政令（平成28年政令第148号）附則第2条に規定するいわゆる「食玩」の取扱いが議論になってくるため、①消費者がレストランで飲食料品を食した場合と、レストランで飲食料品を購入し持ち帰りを行った場合、コンビニエンスストアで持ち帰りに購入した飲食料品をそのコンビニエンスストア内のイートインで食した場合、②消費者の手に飲食料品を届けた場合（デリバリー（配達））と飲食料品を届けた先で料理する場合（ケータリング）、③お菓子などの飲食料品におもちゃといった飲食料品以外のものをつけて一体資産（食玩）として販売した場合のそれぞれにつき、標準税率と軽減税率との線引きについて比較検討した。

これらを受けて、第4章で、「逆進性」を緩和・解消するための措置としての「軽減税率制度」について、学説・裁判例を検証した。裁判例については、日本では、軽減税率導入後、日が浅く、その関連する裁判例がないため、海外の裁判例をもとに、今後、日本で起こりうる問題点を模索しながら進めていった。また、海外の裁判例として、EUの裁判例を取り上げた。

その一つとして、Faaborg 港（デンマーク）と Gelting 港（ドイツ）との間を結ぶ定期便のフェリー内で行われる食事の提供が、（標準税率の対象である）食料品の提供と（軽減税率の対象である）役務の提供のどちらに該当するかという問題を巡り、ドイツの税務当局が提起した事件を取り上げ、検討することとした。

他にも、水道事業が軽減税率の対象となっているドイツにおいて、その水道事業に付帯する水道管の敷設事業につき、軽減税率の対象となるか一般税率の対象となるかが争点となった事件も取り上げた。

また、第5章にて、いくつかの事例を一般税率または軽減税率に該当するかを改正法附則34条に照らし合わせ議論をおこなった。

そして、第6章において、これらの研究を踏まえ、軽減税率制度についての私見をま

⁷ 熊王征秀「低所得者対策としての軽減税率制度の必要性について」 89頁。

とめた。

【主要参考文献】

- ・ 石弘光『消費税の政治経済学—税制と政治のはざままで—』(日本経済新聞出版社 2009年)
- ・ 金井恵美子「消費税の複数税率制度—その効果と問題点についての一考察—」税法学 573号 (2015年)
- ・ 金子宏『租税法 第14版』(弘文堂 2009年)
- ・ 金子宏『租税法 第23版』(弘文堂 2019年)
- ・ 熊王征秀『消費税法講義録』(注経済社 2019年)
- ・ 栗原克文「消費税制度に関する一考察—複数税率,仕入税額控除方式を中心として—」経営と経済 87巻2号(2007年)
- ・ 国税庁『消費税の軽減税率制度に関する Q&A (制度概要編) (平成28年4月) (令和2年9月改訂)』
- ・ 国税庁『消費税の軽減税率制度に関する Q&A (個別事例編) (平成28年4月) (令和2年9月改訂)』
- ・ 高田具視「食料品等に対する軽減税率の導入問題」税務大学校論叢(46号 (2004年)
- ・ 中里実ほか『租税法概説第3版』(有斐閣 2018年)
- ・ 沼田博幸「一般間接税としての消費税について—税額控除に関する議論を中心として—」会計論叢 14号 (2019年)
- ・ 西山由美「消費税における複数税率構造の問題点—欧州司法裁判所の最近の判例を素材として—」東海法学 44号 (2010年)
- ・ 林幸一「人的役務に対する消費税軽減税率について」大阪経大論集第62巻4号 (2011年)
- ・ 望月俊浩「消費税の複数税率化を巡る諸問題」税務大学校論叢 42号 (2003年)
- ・ 矢野秀利ほか『消費税・軽減税率の検証—制度の問題点と実務への影響をめぐって—』(清文社 2004年)