

〔 平 26 . 6 . 11
総 9 - 2 〕

税 制 調 査 会

〔 消費税の軽減税率に関する検討について
(平成 26 年 6 月 5 日 与党税制協議会公表資料) 〕

平成 26 年 6 月 11 日 (水)

平成 26 年 6 月 5 日
自由民主党・公明党
(与党税制協議会)

消費税の軽減税率に関する検討について

与党税制協議会においては、「消費税の軽減税率制度については、『社会保障と税の一体改革』の原点に立って必要な財源を確保しつつ、関係事業者を含む国民の理解を得た上で、税率 10% 時に導入する」旨を平成 26 年度与党税制改正大綱において決定し、同大綱に基づき検討を進めている。

この問題について、与党税制協議会としては、予め案を絞り込むのではなく、広く国民の意見を聞きながら、検討していくこととした。税負担は少ない方が良くというのが消費者としての国民の普通の感情であり、軽減税率の対象範囲は広ければ広いほど良いということになりがちである。その一方で、消費税の社会保障目的税化により、消費税率の引上げと社会保障の充実・安定は分かち難く結びついており、軽減税率の対象範囲と社会保障の充実・安定との関係については、広く国民的な議論をいただく必要がある。また、消費税は、事業者が納税義務者であり、軽減税率は納税義務者に追加的な事務負担をもたらす。さらに、消費税はモノ、サービスの価格に結びついているが故に、同じような商品の税率の高低が、消費行動やモノの売れゆきに直結する。これらが、与党税制協議会が、国民に広く意見を聞きながら検討する必要があると考えた理由である。

したがって、ここに示すそれぞれの案の性格は、どの案が有力ということではなく、国民の議論の材料とするため、考え得るパターンをいわば機械的に示すものである。

線引き例と財源について

与党税制協議会としては、軽減税率の対象分野は、生活必需品にかかる消費税負担を軽減し、かつ、購入頻度の高さによる痛税感を緩和するとの観点から絞り込むべきとの考え方のもと、まずは飲食料品分野とすることを想定して検討している。その中で、各国で行われている線引き例を当てはめて、8 種類のパターンを提示する。なお、EU 諸国では 20% 前後という高水準の基本税率の下で、軽減税率対象分野はさらに広範となっていることに留意する必要がある。当然、軽減対象範囲が広ければ広いほど、軽減分を埋め合わせるための財源の規模は大きくなり、その分、社会保障財

源に影響を与えることとなる。範囲と財源両方を勘案した議論を期待したい。また、実務上、線引きが明確であることは不可欠であり、この点についても事業者等の意見を期待したい。

区分経理について

複数税率制度を導入する場合、課税事業者には新たに区分経理事務が発生する。資料5のA～Dの4案とも、納税義務者の事務負担は増加する。

付加価値税（消費税）を導入しているEUをはじめとする大部分の国では、EU型インボイス方式（資料5：D案）が採用されている。現行の請求書等保存方式においては、税率が上がるにつれ、いわゆる益税が増加するおそれがあるのに対し、この方式においては、消費者が負担した消費税が納税義務者たる事業者を通じて適正に納税される。納税額の計算等は請求書等の税額を用いて行う。但し、事業者間取引を行っている免税事業者は、課税選択をしなければ、追加の事務負担は発生しないかわりに、取引を避けられる可能性があるという問題がある。

他方、資料5のA、B案は、このような免税事業者に係る問題はないものの、税率引上げや複数税率制度によりいわゆる益税が拡大する可能性は高く、免税事業者にも追加事務負担が発生する。納税額の計算等は帳簿に基づき行う。

これらの点を踏まえ、関係業界も含め、国民的な議論を期待したい。

簡易課税とマージン課税について

複数税率制度の導入により、現行の簡易課税制度の業種区分を細分化し、それぞれにみなし仕入率を設定することとなるため、簡易課税を選択した事業者の経理事務が複雑になるという新たな問題が生ずる。また、区分経理について、資料5のC、D案を採用した場合には、中古品販売業者について特別な手当てが必要となる。これらについて、諸外国の例を参考に制度案と論点を示している。

社会保障・税一体改革は、世界に冠たる日本の社会保障制度の持続性を確保するとともに、財政健全化目標の下、財政の信認を確保する観点から、着実に進めていかなければならない。

消費税と、年金、医療、介護、少子化対策の歳出を一体のものとするとの社会保障・税一体改革の原点を十分に踏まえながら、ここに示した軽減税率制度導入のための課題と論点について、広く国民各層において活発な議論がなされることを期待したい。

資 料

目 次

資料 1	平成 26 年度与党税制改正大綱（抜粋）	1
資料 2	対象分野選定の視点（イメージ図）	1
（線引き例）		
資料 3-1	軽減税率の対象としての飲食料品の「線引き例」等について（目次）	2
資料 3-2	8 通りの線引き例（①全ての飲食料品から⑧精米まで）	3
（財 源）		
資料 4	軽減税率の対象品目及び減収額と財源の規模	15
（区分経理）		
資料 5-1	区分経理のための仕組み案について（目次）	16
資料 5-2	具体的な区分経理のための仕組み案（A 案～D 案）	17
資料 5-3	A 案～D 案についての課題毎の比較	21
（簡易課税）		
資料 6	簡易課税制度における対応	23
（マージン課税）		
資料 7	マージン課税制度について	28

平成 25 年 12 月 12 日
自由民主党
公明党

第一 平成 26 年度税制改正の基本的考え方

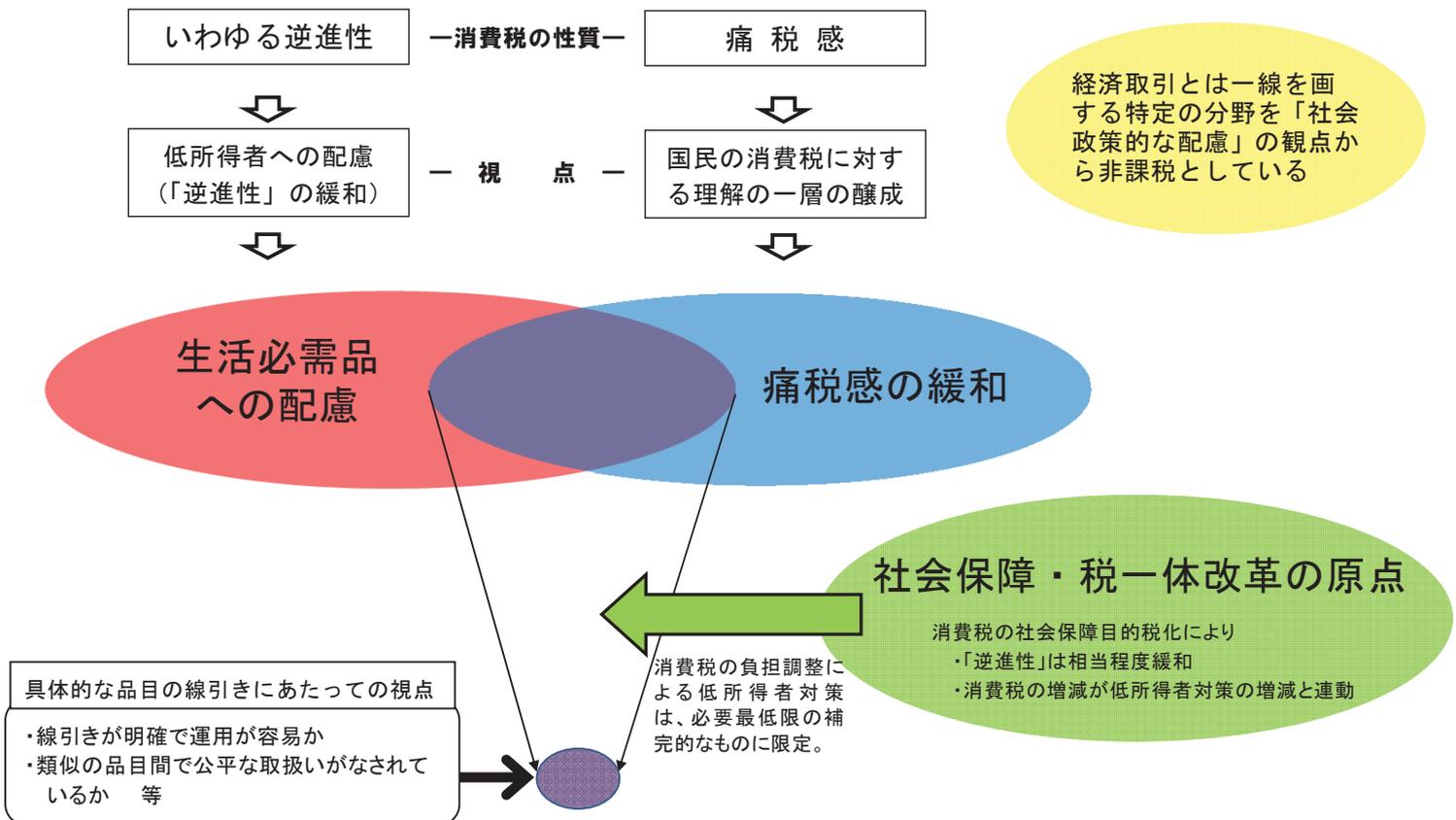
2 税制抜本改革の着実な実施

(4) 軽減税率

消費税の軽減税率制度については、「社会保障と税の一体改革」の原点に立って必要な財源を確保しつつ、関係事業者を含む国民の理解を得た上で、税率 10%時に導入する。

このため、今後、引き続き、与党税制協議会において、これまでの軽減税率をめぐる議論の経緯及び成果を十分に踏まえ、社会保障を含む財政上の課題とあわせ、対象品目の選定、区分経理等のための制度整備、具体的な安定財源の手当、国民の理解を得るためのプロセス等、軽減税率制度の導入に係る詳細な内容について検討し、平成 26 年 12 月までに結論を得て、与党税制改正大綱を決定する。

対象分野選定の視点 (イメージ図)



軽減税率の対象としての飲食料品の「線引き例」等について

- 軽減税率を導入する場合の対象品目を仮に飲食料品とする場合、飲食料品とそれ以外、また、飲食料品の中でどのような対象品目の線引きが考えられるかについて、諸外国で行われている線引き等を我が国に当てはめた場合の「線引き例」と、その課題・論点について、以下整理する。

- 軽減対象品目
 - ① 全ての飲食料品
 - ② 全ての飲食料品 - 酒
 - ③ 全ての飲食料品 - 酒 - 外食
 - ④ 全ての飲食料品 - 酒 - 外食 - 菓子類
 - ⑤ 全ての飲食料品 - 酒 - 外食 - 菓子類 - 飲料
 - ⑥ 全ての飲食料品 - 酒 - 外食 - 菓子類 - 飲料 - その他の加工食品 (= 生鮮食品)
 - ⑦ 米、みそ、しょうゆ
 - ⑧ 精米

① 全ての飲食料品を対象とする場合

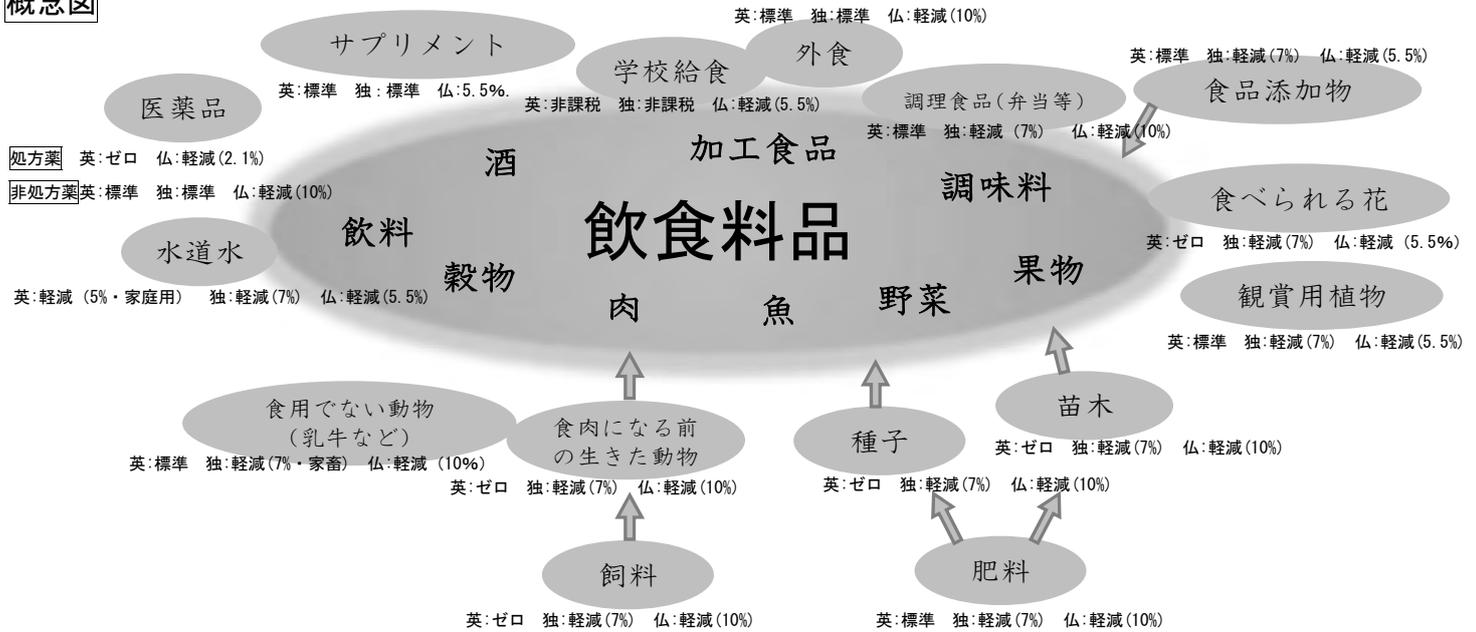
軽減税率対象品目（家計調査の分類）

（金額は、1%あたり減収額）

穀類	魚介類	肉類	乳卵類	海藻	野菜	果物	調味料	油脂	食品調理	飲料	菓子類	外食	酒
600 億円	500 億円	500 億円	300 億円	700 億円	300 億円	300 億円	300 億円	800 億円	400 億円	600 億円	1,400 億円	300 億円	

（注）金額は、24 年家計調査における総世帯の平均消費支出額を基に一定の前提をおいて推計したもの。以下⑧まで同じ。

概念図



単一税率と比べた場合の減収額

1%あたり 6,600 億円 ⇒ 2% : 1兆3,200 億円、5% : 3兆3,000 億円

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

課題・論点

- 加工などによって飲食料品となるが、そのままでは食用に適さないものはどうするか。
 - ・ 牛、豚、鶏などの動物そのものは飲食料品か。
 - 例えば、子牛→成牛→枝肉→精肉という段階を経る牛は、どの段階から飲食料品とするのか。
 - 例えば、乳牛や馬は、どう扱うべきか。
 - ・ 食用の農産物は、種→芽→花→実と成長していくが、食用に適さない段階のものは飲食料品か。
 - 種子、苗木はどう扱うべきか。
 - ・ 青梅、サトウキビ、コンニャク芋など、加工すれば食用となるがそのままでは食用に適さないものをどう扱うべきか。
- 用途によって食用と非食用があるものは、どう扱うか。
 - ・ 観賞用と食用（ハーブ、しそ等）
 - ・ 栽培用と食用（たねいも等）
 - ・ 肥料・飼料用と食用（飼料用米と食用米、おから、いわし等）

- 飲食料品かどうか不明なもの
 - ・ サプリメント
 - ・ 水道水（飲用可能であるが、そのほとんどは生活用水として使われる。）
 - ・ 合成着色料、防腐剤、人工甘味料、グルタミン酸ナトリウム（うま味調味料）などの食品添加物
 - ・ 食品添加物としてだけでなく、洗剤としても使用される重曹
 - ・ 通常は廃棄されるが、ぬか床などにも使用される米ぬか
 - ・ 地域や国によっては食される動物（うさぎ等）等
- 飲食料品とその他の物品との組み合わせ商品の適用税率、課税方法の問題
 - ・ 輪島塗や有田焼などの高級容器に入った食品（おせち料理、ふりかけ等）
 - ・ 飲食料品とそれ以外の物品が一体となっている商品（お菓子と玩具が一体の、いわゆる食品玩具など）
 - ・ 飲食料品とそれ以外の物品と一緒に包装されている商品（ティーポットと紅茶、コーヒーメーカーとコーヒー豆、福袋（食品と台所用品等）、花とお菓子が入った母の日ギフト等）
- 外食と他のサービスとの組み合わせ商品の適用税率、課税方法の問題
 飲食料品の提供以外の付加価値部分が多いものをどう取り扱うか。
 - ・ ディナーショー・ナイトクラブ
 - ・ ドリンク付きコンサート
 - ・ 旅館の宿泊代（食事付き）
 - ・ まかない付きの寮費

全ての飲食料品を対象とした場合には、「生活必需品への配慮」、「痛税感の緩和」といった観点から次のようなモノやサービスも飲食料品と同様に軽減税率の対象とすべきとの議論がありうる。

- 医薬品、医薬部外品
- 水道
- 電気、ガス、灯油
- 住宅
- 衣料
- 日用品（トイレトペーパー、歯ブラシ等） 等

② 酒を除く場合

軽減税率対象品目（家計調査の分類）

（金額は、1%あたり減収額）

穀類	魚介類	肉類	乳卵類	海藻	野菜	果物	調味料	油脂	食品	調理	飲料	菓子類	外食	酒
600 億円	500 億円	500 億円	300 億円	700 億円	300 億円	300 億円	800 億円	400 億円	600 億円	1,400 億円	300 億円			

諸外国の例

	イギリス	ドイツ	フランス
酒の取扱い	標準	標準	標準
具体的範囲	蒸留酒、ビール、ワイン等	蒸留酒、ビール、ワイン等	蒸留酒、ビール、ワイン等

単一税率と比べた場合の減収額

1%あたり 6,300 億円 ⇒ 2% : 1兆2,600 億円、5% : 3兆1,500 億円

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

課題・論点（「①全ての飲食料品を対象とした場合」に掲げた課題・論点に加えて以下の課題・論点がある。）

- <定義試案1> 「アルコールが含まれている飲料」と定義した場合
 - ・ 調味料として使用される料理酒、みりん、料理用ワインは「酒」。
 - ・ 酒粕、粉末酒は「酒」か否か。
 - ・ ウイスキーボンボンや日本酒ゼリーなど酒を使用した加工品は「酒」か否か。
- <定義試案2> 「酒税法における酒類」と定義した場合
 - ・ 「本みりん」は「酒」、「みりん風調味料」は「酒」ではない。
 - ・ 料理酒（一定の塩又は酢が添加されたもの）、アルコール分90度以上の飲料（スピリタス等）や超低アルコール飲料（アルコール度数1度未満）は「酒」ではない。
 - ・ 酒粕は「酒」ではなく、粉末酒は「酒」。
 - ・ ウイスキーボンボンや日本酒ゼリーなど酒を使用した加工品は「酒」ではない。

（参考）酒税法における酒類の定義

第二条 この法律において「酒類」とは、アルコール分一度以上の飲料（薄めてアルコール分一度以上の飲料とすることができるもの（アルコール分が九十度以上のアルコールのうち、第七条第一項の規定による酒類の製造免許を受けた者が酒類の原料として当該製造免許を受けた製造場において製造するもの以外のものを除く。）又は溶解してアルコール分一度以上の飲料とすることができる粉末状のものを含む。）をいう。

○ その他

- ・ 居酒屋で、酒（標準税率）とソフトドリンク（軽減税率）がまざって、「飲み放題メニュー」となっている場合に、適用税率をどうするか。

③ 外食を除く場合

軽減税率対象品目（家計調査の分類）

（金額は、1%あたり減収額）

穀類	魚介類	肉類	乳卵類	海藻	野菜	果物	調味料	油脂	食品	調理	飲料	菓子類	外食	酒
600 億円	500 億円	500 億円	300 億円	700 億円	300 億円	300 億円	800 億円	400 億円	600 億円	1,400 億円	300 億円			

諸外国の例

外食とその他の飲食料品の境界について、諸外国では以下のように線引きしている。

	イギリス	ドイツ	フランス	カナダ
外食に相当する場合 ^(注)	食料品が店舗（食料品が提供された場所）において消費される場合	食料品の販売がサービスの提供に該当する場合	食料品がその場で消費するために販売される場合	食料品がレストラン等の施設において販売される場合
取扱い	標準	標準	軽減（10%）	標準
テイクアウト	温かい食品は標準	軽減（7%）	軽減（10%）	ゼロ

（注）上記の国はいずれも、「外食」について明確な定義は存在しない。

単一税率と比べた場合の減収額

1%あたり 4,900 億円 ⇒ 2% : 9,900 億円、 5% : 2兆 4,700 億円

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

課題・論点（「①全ての飲食料品を対象とした場合」に掲げた課題・論点に加えて以下の課題・論点がある。）

- <定義試案1>「すぐに食べられるように調理をした食品の提供」
 - ー 定義試案1を当てはめた場合には、以下のような線引きとなるか。
 - ・ テイクアウト、出前、ケータリング、イートインは「外食」にあたる。
 - ・ 弁当（主食的調理食品）の販売は、定義に照らして「外食」にあたることになるか。
 - ・ 総菜（コロケ、焼き鳥、ポテトサラダ）や調理パンの販売も定義に照らして「外食」にあたることになるか。
 - ・ 刺身の盛り合わせはすぐに食べられるように調理されているが、定義に照らして「外食」にあたることになるか。
 - ・ 給食は「外食」にあたるか。
- <定義試案2>「すぐに食べられるように調理をした食品を、当該調理した主体が管理する場所において提供すること」
 - ー 定義試案2を当てはめた場合には、以下のような線引きとなるか。
 - ・ テイクアウト、出前、ケータリングは「外食」にはあたらない。イートインは「外食」にあたる。例えば、同じ店舗で販売する場合であっても、店舗内で食べるハンバーガー（イートイン）は標準税率、持ち帰り用のハンバーガー（テイクアウト）は軽減税率となる。
 - ・ 弁当（主食的調理食品）の販売は、「外食」にあたらない。
 - ・ 飲食のための設備を持たない移動販売店や縁日の屋台が提供する食べ物は「外食」にあたらない。
 - ・ イートインスペースを設けているコンビニ等における弁当やおにぎりなどの調理食品の販売は、定義に照らして、全て「外食」にあたることとなるか。
 - ・ フードコートのように、「飲食料品を提供する主体」と「飲食の場を提供する主体」が異なる場合には、外食にはあたらないということになるか。
 - ・ レストランの調理スペースと飲食スペースとが別会社になっていれば「外食」にはあたらない、つまり、軽減税率が

適用されるということになるか。

- ・ 給食は、施設内で調理・提供する場合は「外食」にあたり、外部の給食センターから配達してもらう場合は「外食」にはあたらないこととなるか。

○ <定義試案3>「すぐに食べられるようにその場で加温等の調理をした食品を、当該調理した主体が管理する場所において提供すること」

ー 定義試案2を当てはめた場合との相違は次のとおり。

- ・ イートインスペースを設けているコンビニ等が販売する弁当やおにぎりなどの調理食品は、定義試案2では「外食」にあたるが、定義試案3ではその場で調理を行っていないため、「外食」にあたらないと考えられる。但し、コンビニ内のレンジで温めた場合は「外食」にあたるということになるか。
- ・ 店内に備え付けのレンジを使って、自分で弁当を温めた場合には、「外食」にあたらないこととなるか。

(参考) 諸外国における線引き

- ・ イギリスでは、パスティ（肉や野菜を包んだパイ。通常温められて販売。）は、温かい状態で消費することを目的としておらず、調理後温かい状態が維持されていないこと等を理由に、温かい食料品に該当しないものとしてゼロ税率が適用される。
- ・ ドイツでは、映画館のロビーや屋台での軽食販売は、サービスの提供ではなく食料品の販売であるとして、軽減税率を適用することとされた例あり（欧州司法裁判所判決）。
- ・ カナダでは、食料品がレストラン等の施設において販売される場合には標準税率が適用されるが、ケーキやドーナツなど一定の食品については、一度に5個を超える数量が販売される場合には軽減税率が適用される。

外食を軽減税率の対象から除いた場合には、次のような線引きとなるが、バランス上、それでいいか。

- 牛丼屋の牛丼は標準税率、すき焼き用のブランド牛は軽減税率。(注)
- ラーメン屋のラーメンは標準税率、高級弁当は軽減税率。(注)
- 定義によっては、学校給食は標準税率。
- 定義によっては、コンビニのおでんは軽減税率、屋台のおでんは標準税率。
- 高級なレストラン、庶民的な定食屋がいずれも標準税率。(注)

(注) 仮に高級品を標準税率、そうでないものを軽減税率とした場合の課題と論点

○ 何をもち「高級品」と定義するか。

- ー 「品目」によって区別した場合には、「高所得者のほうが、収入に占める支出割合が高い品目」や「同じカテゴリ（例えば、野菜、果物等）の中で価格が高い品目」といった視点から線引きをすることが考えられる。
 - ・ 同じ品目の中で価格差がある場合であっても、その品目全体を高級品として扱う（あるいは非高級品として扱う）ことになるか。
 - ・ 高級品とされる飲食料品を全て拾い出すことは可能か。
- ー 「同一品目中の価格」や「同一品目中の品質」によって区別した場合には、「1グラムあたり〇円以上」や「〇ランク以上（農産物や牛肉など）」といった視点から線引きをすることが考えられる。
 - ・ 同じ品目の中で「価格や品質が高い」という客観的な基準を設けることは可能か。
 - ・ 季節や需給などで時価が変動する場合、価格による線引きが可能か。

諸外国の例

イギリス・ドイツ・フランスにおいては、特に「高級品」であることを明示して対象から除外している例は見受けられないが、除外されている高級品は以下のとおり。

	イギリス	ドイツ	フランス
除かれる品目	なし	・イセエビ ・ロブスター ・牡蠣 ・エスカルゴ 等	キャビア

④ 菓子類を除く場合

軽減税率対象品目（家計調査の分類）

（金額は、1%あたり減収額）

穀類	魚介類	肉類	乳卵類	海藻	野菜	果物	調味料	油脂	食品	調理	飲料	菓子類	外食	酒
600 億円	500 億円	500 億円	300 億円	700 億円	300 億円	300 億円	800 億円	400 億円	600 億円	1,400 億円	300 億円			

諸外国の例

	イギリス	ドイツ	フランス
菓子類の原則的な取扱い	標準	標準	軽減(5.5%)
例外	ケーキ、チョコレートでコーティングされていないビスケットはゼロ	砂糖製品、チョコレート等は軽減(7%)	砂糖菓子、一部のチョコレートは標準
法令上の定め方	<ul style="list-style-type: none"> 「菓子類 (confectionery)」を標準税率対象品目として規定。 上記「菓子類」からケーキ等を除外。 	<ul style="list-style-type: none"> 軽減対象品目を限定列挙する法体系の下で、以下のとおり一部の菓子類を軽減税率対象品目として規定。 砂糖製品 (Zuckerwaren) 砂糖その他の甘味料を添加しないカカオパウダー、並びにチョコレートその他のカカオ含有の食料調整品 (Kakaopulver ohne Zusatz von Zucker oder anderen Süßmitteln sowie Schokolade und andere kakaohaltige Lebensmittelzubereitungen) 	<ul style="list-style-type: none"> 食料品については軽減税率とする法体系の下で、例外的に、一部の菓子類を標準税率対象品目として規定。 砂糖菓子製品 (les produits de confiserie) チョコレート (les chocolats)

単一税率と比べた場合の減収額

1%あたり 4,400 億円 ⇒ 2% : 8,700 億円、 5% : 2兆 1,800 億円

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

課題・論点（「①全ての飲食料品を対象とした場合」に掲げた課題・論点に加えて以下の課題・論点がある。）

- <定義試案>「菓子類（一般に菓子と呼称されるもの）」
 - ー 定義試案を当てはめた場合に菓子類かどうか判断に迷うもの
 - ・ ドライフルーツや果物の缶詰などの果物加工品は「菓子類」か否か。（果物は「水菓子」と呼称されることもある。）
 - ・ ホットケーキミックス、プリンなどの素など、菓子の原料となるものは「菓子類」か否か。
 - ・ さきいかやサラミなどいわゆる「乾き物」は「菓子類」か否か。
 - ・ 健康保持や栄養摂取を目的とするクッキーやゼリーは「菓子類」か否か。
 - ・ 砂糖やはちみつそのものは「菓子類」か否か。
 - ー 定義試案を当てはめた場合に、一般に菓子類とは呼称されないが、菓子類と同様の目的（間食、嗜好）で食されると考えられるもの。
 - ・ クリームパン（シュークリームは「菓子類」）
 - ・ カップラーメン（ラーメン風菓子は「菓子類」）
 - ・ フライドポテト（ポテトチップスは「菓子類」）
 - ・ ミートパイ（アップルパイは「菓子類」）
 - ・ 中華まん（大福は「菓子類」）

- 焼きいも（スイートポテトは「菓子類」）
- 甘栗（マロングラッセは「菓子類」）
- 磯辺焼き（せんべいは「菓子類」）
- ヨーグルト（プリンは「菓子類」）
- チューブパック入りゼリー（飲用）（カップ入りのゼリーは「菓子類」）

菓子類を軽減税率対象から除いた場合には、次のような線引きとなるが、バランス上、それでいいか。

- 駄菓子は標準、果物であれば高級メロンであっても軽減。（注：P 7（注）参照）
- 菓子は標準、甘いパンやチョコ入りコーンフレークは軽減。
- 甘いもち（和菓子）は標準、もちは軽減。

⑤ 飲料を除く場合

軽減税率対象品目（家計調査の分類）

（金額は、1%あたり減収額）

穀類	魚介類	肉類	乳卵類	海藻	野菜	果物	調味料	油脂	食品	調理	飲料	菓子類	外食	酒
600 億円	500 億円	500 億円	300 億円	700 億円	300 億円	300 億円	800 億円	400 億円	600 億円	1,400 億円	300 億円			

諸外国の例

	イギリス	ドイツ	フランス
飲料の 原則的取扱い	標準	標準	軽減（5.5%）
例外	茶、マテ茶、ハーブティー、ココア、 コーヒー、牛乳はゼロ	茶、マテ茶、コーヒー、牛乳は 軽減（7%）	—

単一税率と比べた場合の減収額

1%あたり 4,000 億円 ⇒ 2% : 8,000 億円、 5% : 1兆9,900 億円

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

課題・論点（「①全ての飲食料品を対象とした場合」に掲げた課題・論点に加えて以下の課題・論点がある。）

- <定義試案1>「通常、人の飲用に供されるもの」
 - － 定義試案1を当てはめた場合に飲料かどうか判断に迷うもの
 - ・ おしるこ缶やコーンポタージュ缶は「飲料」か否か。
 - ・ 食事に供されるスープやだし汁は「飲料」か否か。
 - ・ 牛乳などの乳製品、豆乳などの大豆加工品は「飲料」か否か。
 - ・ 茶葉やココアの粉末など水（お湯）により抽出又は溶かさないと飲用に供せないものは「飲料」か否か。
 - ・ 水に薄めて飲用に供するもの（カルピス等）は「飲料」か否か。
 - ・ ペットボトル入りのミネラルウォーターは「飲料」に当たると考えられるが、水道水をペットボトルに詰めたもの（例：東京都水道局が販売する「東京水」）やウォーターサーバー用のタンクに入った水は「飲料」か否か。
- <定義試案2>「通常、人の飲用に供されるもの（粉末飲料その他溶かして又は希釈して飲用に供されるもの及びスープ等のうち食品衛生法上の清涼飲料水に該当するものを含む。）又は抽出若しくは浸出して飲料とするための茶葉等」
 - － 定義試案2を当てはめた場合の例
 - ・ おしるこ缶やコーンポタージュ缶は「飲料」にあたる。
 - ・ 食事に供されるスープやだし汁は「飲料」にはあたらない。
 - ・ 茶葉やココアの粉末など水（お湯）により抽出又は溶かして飲用に供するものは「飲料」にあたる。
 - ・ カルピス等の水に薄めて飲用に供するものは「飲料」にあたる。

（参考）食品衛生法改正に係る厚生省通知（昭和32年9月18日 厚発衛第413号の2）における清涼飲料水の定義

（二）清涼飲料水及び保存飲料水を一本化して、清涼飲料水としたこと。その定義は、乳酸菌飲料、乳及び乳製品を除く酒精分一容量パーセント未満を含有する飲料をいうものであること。従つて、酸味を有しない飲料水、主として児童を対象として製造されコルク等で簡単に栓を施した飲料水（例えばニツケ水、ハツカ水等）、トマトジュース、摂取時に希釈、融解等により飲み物として摂取することを目的としたもの（例えば、濃厚ジュース、凍結ジュース等）（ただし、粉末ジュースを除く。）もすべて含まれるものであること。

（注）清涼飲料水には、食事に供されるスープ、牛乳、カップに注がれたコーヒー、紅茶、茶、ココアは含まれないこととされている。

⑥ 加工食品全般を除く場合（生鮮食料品に限定する場合）

軽減税率対象品目（家計調査の分類）

生鮮食料品

（金額は、1%あたり減収額）

穀類	魚介類	肉類	乳卵類	野海菜藻	果物	調味料 油脂	食品調理	飲料	菓子類	外食	酒
600 億円	500 億円	500 億円	300 億円	700 億円	300 億円	300 億円	800 億円	400 億円	600 億円	1,400 億円	300 億円

諸外国の例

該当する例として韓国。

- 食料品のうち未加工食料品のみ非課税。
- 非課税とされる未加工食料品の範囲は以下のとおり法令で規定。
 - ・ 穀類、野菜、果物、肉類、魚類、海藻類、貝類等のうち全く加工されていないもの及び脱穀や製粉など、生産物本来の性質が変わらない程度の1次加工を経て食用に供されるもの
 - ・ キムチ、豆腐等の単純加工食料品
- キムチ等の単純加工食料品については、単純な運搬目的で一時的にビニール等で包装するのではなく、真空パック等により販売目的で包装する場合は課税となる（包装の目的については、個々の事例に応じて、国税庁が判断している。）。

単一税率と比べた場合の減収額

1%あたり 1,800 億円 ⇒ 2% : 3,600 億円、 5% : 8,900 億円

（注）家計調査の分類における「こめ、小麦粉、生鮮魚介、生鮮肉、生鮮野菜、生鮮果物、牛乳及び卵」を生鮮食料品として計算している。減収額は、24年家計調査における総世帯の平均消費支出額を基に一定の前提をおいて推計したもの。あくまでも概数であり、線引きの定義を反映したものでもない。

課題・論点（「①全ての飲食料品を対象とした場合」に掲げた課題・論点に加えて以下の課題・論点がある。）

- <定義試案1>「穀類、野菜、果物、肉類、魚類、海藻類、貝類等のうち全く加工されていないもの及び脱穀や製粉など、生産物本来の性質が変わらない程度の1次加工を経て食用に供されるもの」

一定義試案1を当てはめた場合には、以下のような線引きとなるか。（○：「生鮮食料品（⇒軽減）」、△：不明確、×：「加工食品（⇒標準）」）

【穀類】

- ・ 精米：○
- ・ 無洗米：○
- ・ 小麦粉：○
- ・ そば粉：○
- ・ ごはん：×
- ・ パン：×
- ・ うどん・そば：×
- ・ パスタ：×

【魚介類】

- ・ 魚の切り身：○
- ・ うなぎ串（生）：○
- ・ すじこ：○
- ・ まぐろの刺身：○
- ・ 釜揚げしらす：△
- ・ 一夜干しの魚：△
- ・ 塩鮭：△
- ・ しめさば：△
- ・ ゆでだこ：△
- ・ 複数種類の刺身の盛り合わせパック：△
- ・ たらこ：△
- ・ 冷凍タラバガニ：△
- ・ かまぼこ：×
- ・ 煮干し：×
- ・ いくら（醤油漬）：×
- ・ うなぎの白焼き：×

【肉類】

- ・ 薄切り肉・ひき肉：○
- ・ 焼き鳥用に串に刺した鶏肉：○
- ・ 成形肉（サイコロステーキのように肉を接着したもの）：△
- ・ 生ハム：△
- ・ ハム・ソーセージ：×

【乳卵類】

- ・ 生たまご：○
- ・ 牛乳：○
- ・ 成分調整牛乳：○
- ・ 玉子焼き：×
- ・ ゆでたまご：×
- ・ チーズ：×
- ・ ヨーグルト：×

【野菜・海藻（豆類を含む）】

- ・ 洗浄・切断した野菜：○
- ・ 洗浄した大豆：○
- ・ 鍋用野菜セット：△
- ・ カット野菜サラダ：△
- ・ ミックスベジタブル：×
- ・ 漬け物：×
- ・ トマトの水煮缶：×
- ・ こんにゃく：×
- ・ 納豆：×
- ・ 豆腐：×
- ・ 寒天：×
- ・ 切り干し大根：×

【果物】

- ・ 皮をむいた果物：○
- ・ 果物のかご盛り：○
- ・ カットフルーツ盛り合わせ：△
- ・ 冷凍みかん：△
- ・ ジュース用冷凍いちご：△
- ・ ドライフルーツ：×
- ・ ジャム：×

○ <定義試案1>及び<定義試案2>単純加工食品（韓国では、キムチ、豆腐等が「単純加工食品」とされている。）

一定義試案1及び定義試案2を当てはめた場合には、以下のような線引きとなるか。

【穀類】

- ・ ごはん（レトルト）：△
- ・ もち：△
- ・ うどん・そば（麺）：△
- ・ パスタ：△
- ・ 麩：△
- ・ おにぎり：×
- ・ 食パン：×
- ・ 菓子パン：×
- ・ カップラーメン：×

【魚介類】

- ・ 明太子：△
- ・ 塩鮭：△
- ・ しめさば：△
- ・ 煮干し：△
- ・ いくら（醤油漬）：△
- ・ うなぎの白焼き：△
- ・ 魚の粕漬：△
- ・ かつお節：△
- ・ ツナ缶：△
- ・ 鮭フレーク：△
- ・ みりん干し：△
- ・ かまぼこ：△
- ・ うなぎの蒲焼き：×
- ・ 佃煮：×
- ・ ふりかけ：×

【肉類】

- ・ 成形肉（サイコロステーキのように肉を接着したもの）：△
- ・ ハム・ソーセージ：△
- ・ 味付け肉：△
- ・ コンビーフ：△
- ・ サラミ：△
- ・ ハンバーグ（生）：△

【乳卵類】

- ・ ゆでたまご：△
- ・ ヨーグルト：△
- ・ チーズ：△
- ・ 玉子焼き：×
- ・ たまご豆腐：×

【野菜・海藻（豆類を含む）】

- ・ 漬け物：○
- ・ 豆腐：○
- ・ 枝豆（ゆで）：△
- ・ 寒天：△
- ・ 納豆：△
- ・ 油揚げ：△
- ・ あんこ：△
- ・ 豆乳：△
- ・ おろししょうが（チューブ）：△
- ・ こんにゃく：△
- ・ 味付けのり：△
- ・ とろろ昆布：△
- ・ かんぴょう：△
- ・ たけのこの水煮：△
- ・ トマトピューレ缶：×
- ・ 黒豆煮：×

【果物】

- ・ ドライフルーツ：△
- ・ ジャム：△
- ・ 果物ゼリー：×

※ 油脂・調味料は生鮮食品に含まれないため、例えば「みそ」「しょうゆ」等の調味料は、上記の具体例には掲げていない。

⑦ 米、みそ、しょうゆに限定する場合

軽減税率対象品目（家計調査の分類）

（金額は、1%あたり減収額）

穀類 米	魚介類	肉類	乳卵類	海藻 野菜	果物	調味料 油脂 みそ しょうゆ	食品 調理	飲料	菓子類	外食	酒
600 億円	500 億円	500 億円	300 億円	700 億円	300 億円	300 億円	800 億円	400 億円	600 億円	1,400 億円	300 億円

諸外国の例

- ハンガリーでは、穀類からなる製品及び乳製品に限定し、軽減税率が適用されている。
- 類似品の間で標準税率対象品目と軽減税率対象品目とがある諸外国の事例。
 - ・イギリス：トルティーヤチップス（ゼロ）とポテトチップス（標準）
ピスタチオ（ゼロ）と加工したナッツ（標準）
 - ・フランス：バター（軽減）とマーガリン（標準）
ブラックチョコレート（軽減）とミルクチョコレート、ホワイトチョコレート（標準）
 - ・ドイツ：牛乳（軽減）と豆乳（標準）

単一税率と比べた場合の減収額

1%あたり 200 億円 ⇒ 2%：500 億円、 5%：1,200 億円

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

課題・論点（「①全ての飲食料品を対象とした場合」に掲げた課題・論点に加えて以下の課題・論点がある。）

○ 定義試案：米、みそ、しょうゆ（本来の性質と変わらない程度の1次加工を経ているものを含む）
一定義試案を当てはめた場合には、以下のような線引きとなるか。（○：「米、みそ、しょうゆ（⇒軽減）」、△：不明確、
×：「米、みそ、しょうゆではない（⇒標準）」）

・「米」と米の関連品目との線引き

- | | | | |
|---------|---------|--------|------------|
| ・もちごめ：○ | ・分づき米：○ | ・酒米：○ | ・無洗米：○ |
| ・玄米：○ | ・白玉粉：△ | ・上新粉：△ | ・五穀米：△ |
| ・飼料用米：× | ・工業用米：× | ・もち：× | ・ライスペーパー：× |
| ・米ぬか：× | | | |

・「みそ」とみその関連品目との線引き

- | | | | |
|-----------------------|------------------|----------|------------|
| ・米みそ：○ | ・麦みそ：○ | ・豆みそ：○ | ・だし入りみそ：○ |
| ・西京味噌：○ | ・田楽みそ：△ | ・ねぎみそ：△ | ・肉みそ：△ |
| ・甜麺醤（テンメンジャン、中華甘みそ）：△ | ・コチュジャン（唐辛子みそ）：△ | ・液みそ：△ | ・もろみみそ：△ |
| ・酢みそ：△ | ・粉末みそ：△ | ・即席みそ汁：× | ・野菜のみそ漬け：× |

・「しょうゆ」としょうゆの関連品目との線引き

- | | | | |
|---------------|-----------|------------|--------------------|
| ・濃口しょうゆ：○ | ・減塩しょうゆ：○ | ・たまりしょうゆ：○ | ・かき醤油：△ |
| ・めんつゆ：△ | ・ポン酢：△ | ・粉末醤油：△ | ・魚醤（しょつつる、ナンプラー）：△ |
| ・しょうゆドレッシング：△ | ・醤油粕：△ | ・醤油もろみ：△ | ・醤油麴：△ |
| ・しょうゆジュレ：△ | ・ソース：× | ・しょうゆ豆：× | ・インスタントしょうゆらーめん：× |

- 米、みそ、しょうゆのみを軽減税率対象とした場合には、次のような線引きとなるが、バランス上、それでいいか。
 - ✓ 米は軽減、パン、うどん、そばなどの他の主食的食料品は標準。
 - ✓ 5つの調味料「さしすせそ」（砂糖、塩、酢、しょうゆ（せうゆ）、みそ）のうち、しょうゆ、みそは軽減、砂糖、塩、酢は標準。
 - ✓ みそ、しょうゆは軽減、その原料である塩や大豆は標準。
- みそ、しょうゆはいずれも穀物（大豆、米、小麦等）、塩、麹菌を原料とした加工品。このため、製造工程の中途段階の「もろみ」や、副産物としての「醤油粕」（絞りかすであり、主に飼料として消費される）の扱いをどうするかといった課題や、みそ、しょうゆをさらに加工したもの（田楽みそ、ポン酢等）との線引きが可能かといった課題がある。

※ 法律により個別の品目を定義している例

（参考）酒税法におけるビールの定義（第3条）

十二 ビール 次に掲げる酒類でアルコール分が二十度未満のものをいう。

イ 麦芽、ホップ及び水を原料として発酵させたもの

ロ 麦芽、ホップ、水及び麦その他の政令で定める物品を原料として発酵させたもの（その原料中当該政令で定める物品の重量の合計が麦芽の重量の百分の五十を超えないものに限る。）

【政令で定める物品：麦、米、とうもろこし、こうりやん、ばれいしょ、でんぷん、糖類又はカラメル】

⑧ 精米に限定する場合

軽減税率対象品目（家計調査の分類）

（金額は、1%あたり減収額）

穀類	魚介類	肉類	乳卵類	海藻	野菜	果物	調味料	油脂	食品	調理	飲料	菓子類	外食	酒
米														
600 億円	500 億円	500 億円	300 億円	700 億円	300 億円	300 億円	800 億円	400 億円	600 億円	1,400 億円	300 億円			

単一税率と比べた場合の減収額

1%あたり 200 億円 ⇒ 2% : 400 億円、 5% : 1,000 億円

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

課題・論点

○ 定義試案：関税定率法別表第 1006・30 号に掲げる精米

一定義試案を当てはめた場合には、以下の線引きとなるか。（○：「精米（⇒軽減）」、△：不明確、×：「精米ではない（⇒標準）」）

・「精米」と米の関連品目との線引き

- ・ もちごめ：○
- ・ 分づき米：○
- ・ 酒米：○
- ・ 無洗米：○
- ・ 玄米：×
- ・ 白玉粉：×
- ・ 上新粉：×
- ・ 五穀米：×
- ・ 飼料用米：×
- ・ 工業用米：×
- ・ もち：×
- ・ ライスペーパー：×
- ・ 米ぬか：×

○ 米の国内の農業産出額は 2 兆 286 億円であり、国内の農業産出額の 23.8%を占め、第 1 位の割合（24 年農業総産出額及び生産農業所得）。

○ カロリーベースの 1 人当たり食料供給量については、米は 549kcal/日で第 1 位（22.6%）、第 2 位は小麦で 332kcal/日（24 年度食料需給表）。1 世帯当たりの支出金額については、米は 22,164 円/年、パンは 23,340 円/年（24 年家計調査、総世帯）。

軽減税率の対象品目及び減収額と財源の規模

資料 4

①全ての飲食料品 6,600億円

<分類のイメージ>

米 200億円	生鮮食品 1,800億円					⑤ 飲料 400億円	④ 菓子類 600億円	③ 外食 1,400億円	② 酒類 300億円
穀類	魚介類	肉類	乳卵類	野菜・海藻	果物	油脂調味料 みそしょうゆ	調理食品		
			⑥ 加工食品 2,200億円						

軽減税率の対象品目	①全ての飲食料品	(外食まで) ②酒類を除く	(菓子類まで) ③外食を除く	(飲料まで) ④菓子類を除く	(加工食品まで) ⑤飲料を除く	⑥加工食品を除く (=生鮮食品)	⑦米・みそ・しょうゆ	⑧精米
1%当たり減収額 (注1)(注2)	▲6,600億円	▲6,300億円	▲4,900億円	▲4,400億円	▲4,000億円	▲1,800億円	▲200億円	▲200億円

15 <標準税率と軽減税率が2%の差である場合の財源の規模>

社会保障の充実分及び自然増への影響 (注3)	▲1.3兆円程度	▲1.3兆円程度	▲1.0兆円程度	▲0.9兆円程度	▲0.8兆円程度	▲0.4兆円程度	▲0.05兆円程度	▲0.04兆円程度
減収額の消費税率換算 (注4)	0.7%	0.6%	0.5%	0.4%	0.4%	0.1%	0.02%	0.02%

<標準税率と軽減税率が5%の差である場合の財源の規模>

社会保障の充実分及び自然増への影響 (注3)	▲3.3兆円程度	▲3.1兆円程度	▲2.5兆円程度	▲2.2兆円程度	▲2.0兆円程度	▲0.9兆円程度	▲0.12兆円程度	▲0.10兆円程度
減収額の消費税率換算 (注4)	1.7%	1.6%	1.1%	1.0%	0.9%	0.4%	0.04%	0.04%

(注1) 家計調査の項目にしたがって分類。数字は各品目の1%当たりの消費税率を表し、平成24年家計調査年報(総務省)第10表における総世帯(うち総世帯)の平均消費支出額から推計。

国、地方公共団体の消費税負担額及び民間住宅投資額(いずれも家計調査の対象となっていない。)を1%当たりの消費税率(平成25年度予算ベース)から除き、これに家計調査における各品目の課税対象消費支出(消費支出から民営家賃、医科診療代等を除いたもの)に占める割合を乗じて算出(以上は、平成25年度消費税予算額及び平成25年度地方消費税予算額、「平成25年度の経済見通しと経済財政運営の基本的態度」(平成25年2月28日閣議決定)における民間住宅投資額等から推計)。なお、これらの推計は、消費税率の概略を把握するため、一定の仮定の下に機械的な試算を行ったものであり、ある程度の幅をもって見る必要がある。

(注2) 計数は、100億円未満を四捨五入している。

(注3) 社会保障の充実の所要額(国・地方分)は2.8兆円程度(平年度。うち子ども・子育て0.7兆円程度、医療・介護1.5兆円程度、年金0.6兆円程度)、高齢化に伴う自然増は26年度9,900億円(国分)である。

(注4) 軽減税率の導入による2%当たりの減収額又は5%当たりの減収額が、軽減税率対象品目を除いた消費税率に照らし、税率何%分に相当するかを換算したものである。

(注5) 平成26年4月～平成27年9月末までの1年半を対象とした、簡素な給付措置(臨時福祉給付金)及び子育て世帯臨時特例給付金は平成25年度補正予算においてそれぞれ以下の金額を計上している。

> 簡素な給付措置(臨時福祉給付金): 2,400億円(老齢基礎年金受給者等に対する加算分を除く給付費。生活保護世帯については、生活扶助基準の改定により対応。)、事務費は420億円

> 子育て世帯臨時特例給付金: 1,271億円(給付費)、事務費は202億円

(注6) 税制抜本改革法第7条において、「第二条の規定の施行(=8%への引上げ時点)からイ(=給付付き税額控除等)及びロ(=軽減税率)の検討の結果に基づき導入する施策の実現までの間の暫定的及び臨時的な措置として、社会保障の機能強化との関係も踏まえつつ、対象範囲、基準となる所得の考え方、財源の問題、執行面での対応の可能性等について検討を行い、簡素な給付措置を実施する。」との記述がある。

区分経理のための仕組み（案）について

- 軽減税率制度を導入する場合、適正な税額計算のためには区分経理のための仕組みが必要となるが、事業者の事務負担や適正な請求書等が発行されることの担保、免税事業者への影響といった課題・論点について、以下整理する。

（A案）区分経理に対応した請求書等保存方式

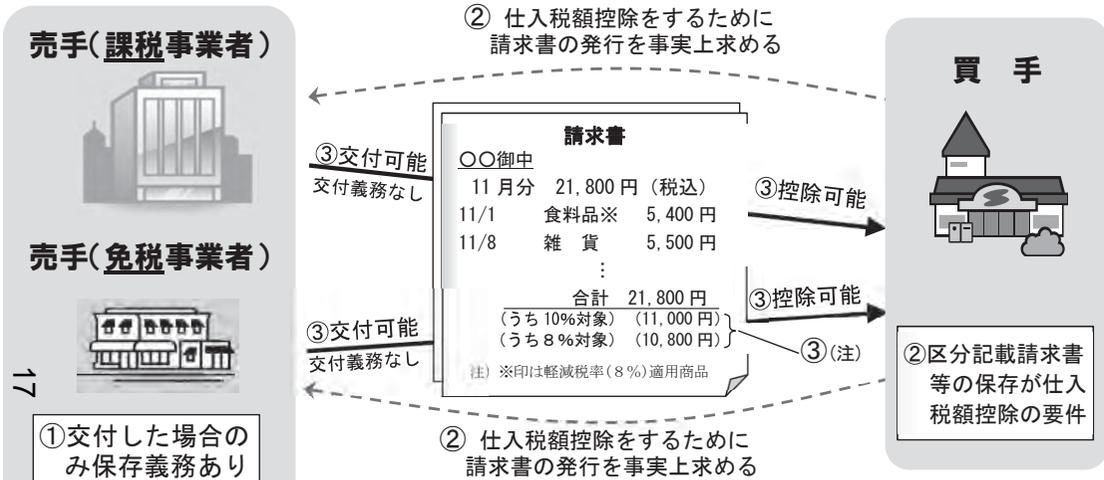
（B案）A案に売手の請求書交付義務等を追加した方式

（C案）事業者番号及び請求書番号を付さない税額別記請求書方式

（D案）EU型インボイス方式

(A案) 区分経理に対応した請求書等保存方式

- ① 売手に対し区分記載請求書等(軽減品目に印を付した上で、税率毎に取引金額を記載した請求書をいう。)の交付義務は課さないが、交付した場合には写し等の保存を義務付け(区分記載請求書の不交付及び偽りの税率区分を記載した場合の罰則なし)。
- ② 買手は、区分記載請求書等の保存が仕入税額控除の要件となる。このため、事実上、買手は売手に発行を求めることとなる。
(注) ただし、売手が税率区分を誤った請求書を発行したとしても、買手は、売手に請求書の再発行を求めることなく正しい税率区分で控除することができる。
- ③ 免税事業者も課税事業者と同様、区分記載請求書等を交付できる。(この結果、買手は免税事業者からの仕入れについても、仕入税額控除が可能。)
(注) 免税事業者は、納税義務を免除されているので、請求書に税額を記載することはできない。したがって、品目の税率区分(軽減か標準かを印を付す等で区分)及び税率毎の取引金額の合計を記載することとなる。
- ④ 納付税額の計算方法: 売上税額、仕入税額ともに、課税期間における課税売上高を税率毎に区分して集計し、集計された合計額にそれぞれ税率を乗じることにより計算する。



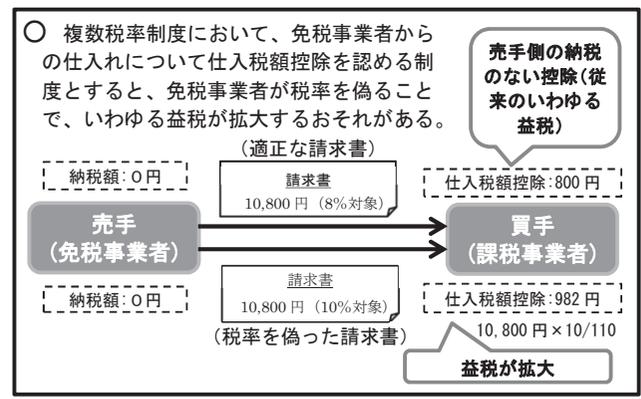
① 交付した場合のみ保存義務あり

① 交付義務なし
不交付及び税率区分を偽った請求書を発行した場合の罰則なし

○ 納付税額の計算方法【④】

<p>売上 (10%対象) 220万円 × 10/110 = 20万円</p> <p>(8%対象) 108万円 × 8/108 = 8万円</p> <p>⇒ 売上税額: 20万円 + 8万円 = 28万円</p>	<p>仕入 (10%対象) 110万円 × 10/110 = 10万円</p> <p>(8%対象) 54万円 × 8/108 = 4万円</p> <p>⇒ 仕入税額: 10万円 + 4万円 = 14万円</p>
-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

納付税額 28万円 - 14万円 = **14万円** ※売上・仕入の税率区分毎の合計に税率を乗じて税額計算



○ 現行制度において、事業者免税点制度を悪用した不正は後を絶たない。新設法人が免税事業者となることを利用して子会社の設立・解散を繰り返して納税義務を免れる事例や、多数の子会社に売上を分散し、売上を免税点以下に抑える事例などが見られる。

○ 軽減税率の導入により、悪意のある課税事業者が、軽減税率品目の仕入を行う際、自ら設立した新設法人を経由させ、当該新設法人から標準税率品目と偽って記載した請求書等を受け取ることで、税率差分を利得するといった新たな不正が行われる可能性がある。

【留意点等】

- 本方式においては、売手に対して区分記載請求書等への商品毎の税額の記載を求めているため、売手は区分記載請求書等には軽減税率対象品目に印を付すのみであり、自らの納付税額を記載することはない。また、買手に対して区分記載請求書に記載された税額の積上げ計算による仕入控除税額の計算を求めているため、買手は、請求書に付された印を参考にするものの、最終的には、自らの判断で標準と軽減に品目を区別して仕入控除税額を計算することとなる。このため、区分記載請求書等は、売手の納付税額と買手の仕入税額を直接連動させるものとはならない。
- したがって、E U型インボイス方式と異なり、標準・軽減の品目の区別及び消費税額に関して、売手と買手が相互にチェック・監視して区分記載請求書等の真正性を担保する仕組みが働かず、
 - ✓ 売手は、標準税率のものを軽減税率と偽って記載した請求書に基づき売上税額を計算する一方で、買手は、本来適用されるべき標準税率に基づき仕入税額を計算する、といったことが生じうる。
 - ※ 単一税率の場合は、売上税額・仕入税額の計算に取引金額のみが必要。取引金額の記載については売手・買手の取引の記録として、経理全般、法人税や所得税の額の計算など、多くの面で必要となることから、売手・買手の相互チェックが働き、結果的に消費税額の計算の基礎としても有効に機能する。
- ✓ とりわけ、売手が免税事業者の場合には、自らの納税額に影響がないため、事実と異なる記載(軽減税率対象のモノを標準税率対象のモノと偽って記載)をする誘因が働く。
 - ※ 売手が請求書に記載した税率区分を、事後的に確認するためには、請求書でなく、実際の商品等にまで遡って確認する必要があるが、税務調査が行われるときには既にその商品等は販売・消費されているため、検証が難しい。この点はA~D案に共通。
- ✓ また、買手の側は、適切な区分記載請求書等の交付を受けられないリスク(仕入控除税額の否認リスク)がある。
- ✓ 不適切な区分記載請求書等に基づく仕入税額控除を通じて、消費者が負担した消費税が適正に納税されない可能性が高まる。(例えば、免税事業者である売手が軽減税率のものを標準税率対象と偽って請求書に記載することにより、買手の側で過大な仕入税額控除が発生し、「益税」が拡大するおそれ)。
- 買手は、免税事業者からの仕入れについても仕入税額控除が可能であるため、売手が免税事業者かどうかを確認することなく、取引ができる。
 - ✓ このため、免税事業者が取引から排除されるという問題は生じない。
 - ✓ ただし、免税事業者も区分記載請求書等の発行が求められることから、免税事業者は適用税率を判断することとなるが、これは事務処理能力上可能かという問題がある。
 - ✓ また、500万を超える免税事業者に、新たに適用税率を判断させるためには、税務当局・関係民間団体をはじめとする体制の構築と十分な準備期間・経過期間が不可欠。しかしながら、免税事業者の側に制度に習熟するメリット・インセンティブが乏しいため、指導には困難が予想される。

(B案) A案に売手の請求書交付義務等を追加した方式

- ① 売手が課税事業者か免税事業者にかかわらず、区分記載請求書等の交付及び保存を義務付け。また、区分記載請求書等の不交付及び偽りの税率区分を記載した請求書等の交付行為に対しては罰則。
- ② 買手は、区分記載請求書等の保存が仕入税額控除の要件となる(売手側への発行の義務付けにより、標準税率のモノと軽減税率のモノとを区別して仕入税額控除の計算ができることを、制度的に担保)。
(注) ただし、売手が税率区分を誤った請求書を発行したとしても、買手は、売手に請求書の再発行を求めなく正しい税率区分で控除することができる。
- ③ 免税事業者も課税事業者と同様の請求書等を交付できる。(この結果、買手は免税事業者からの仕入れについても、仕入税額控除が可能。)
(注) 免税事業者は、納税義務を免除されているので、請求書に税額を記載することはできない。したがって、品目の税率区分(軽減か標準かを印を付す等で区分)及び税率毎の取引金額の合計を記載することとなる。
- ④ 納付税額の計算方法: 売上税額、仕入税額ともに、課税期間における課税売上高を税率毎に区分して集計し、集計された合計額にそれぞれ税率を乗じることにより計算。

売手 (課税事業者)



売手 (免税事業者)



③ 交付可能
交付義務あり

③ 交付可能
交付義務あり

請求書		
〇〇御中		
11月分	21,800円 (税込)	
11/1	食料品※	5,400円
11/8	雑貨	5,500円
	⋮	
合計	21,800円	
	(うち10%対象)	(11,000円)
	(うち8%対象)	(10,800円)

③ 控除可能

③ 控除可能

③ (注)

(注) ※印は軽減税率(8%)適用商品

買手



② 区分記載請求書等の保存が仕入税額控除の要件

① 交付義務あり
保存義務あり
不交付及び税率区分を偽った請求書を発行した場合の罰則あり

○ 納付税額の計算方法【④】

売上 (10%対象) $220 \text{万円} \times 10/110 = 20 \text{万円}$
(8%対象) $108 \text{万円} \times 8/108 = 8 \text{万円}$
⇒ **売上税額**: $20 \text{万円} + 8 \text{万円} = 28 \text{万円}$

仕入 (10%対象) $110 \text{万円} \times 10/110 = 10 \text{万円}$
(8%対象) $54 \text{万円} \times 8/108 = 4 \text{万円}$
⇒ **仕入税額**: $10 \text{万円} + 4 \text{万円} = 14 \text{万円}$

納付税額 $28 \text{万円} - 14 \text{万円} = 14 \text{万円}$

※売上・仕入の税率区分毎の合計に税率を乗じて税額計算

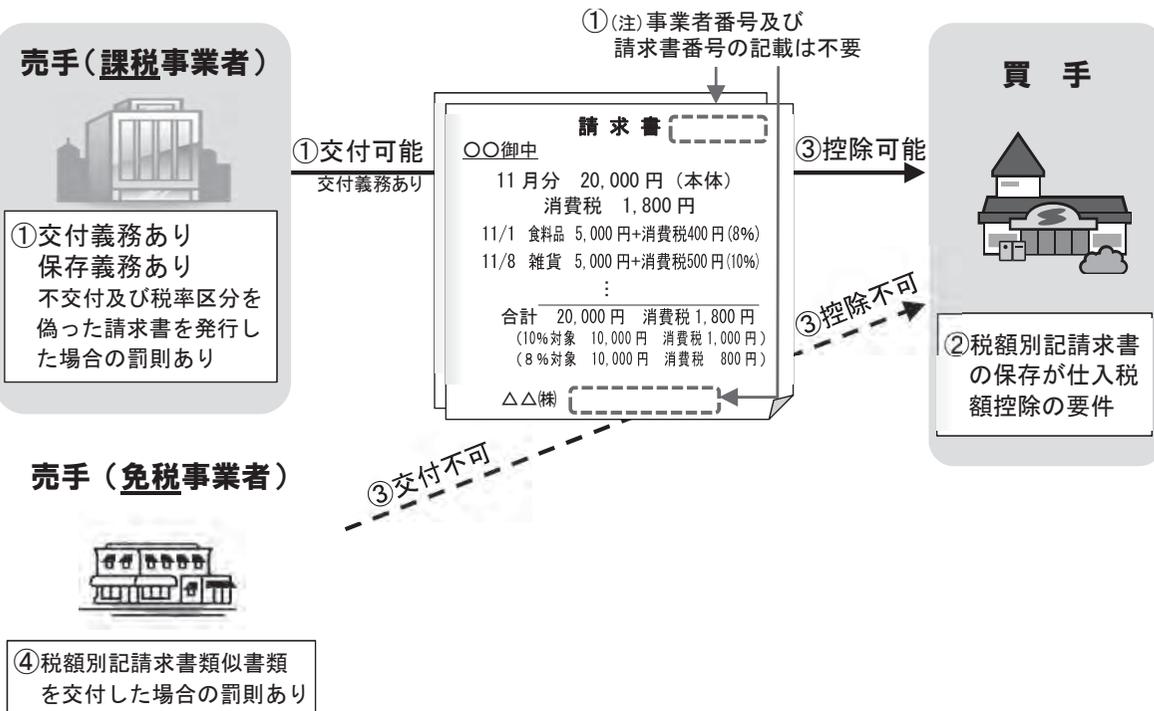
【留意点等】

- EU型インボイス方式と異なり、区分記載請求書等には、商品毎の税額の記載は要さず、仕入税額控除にあっても、税額の積上げ計算を必要としない仕組み。このため、A案と同様に、売手と買手が相互にチェック・監視して真正性を担保する仕組みが働かないことにより、誤った請求書等が交付された場合に売手と買手が異なる税率で計算するという問題や、免税事業者にとって事実と異なる記載をする誘因が働くという問題は依然として残る。ただし、区分記載請求書等の交付義務付け・罰則によって、
 - ✓ 適切な区分記載請求書等の発行が一定程度は担保されるため、A案と比べれば買手が適切な区分記載請求書等の交付を受けられる可能性が高い。
 - ✓ 売手と買手の力関係による請求書不交付等のリスクは一定程度解消される。
 - ✓ 免税事業者による、偽りの税率区分を記載した区分記載請求書等の発行についても、一定程度抑えられるか。
- 買手は、免税事業者からの仕入れについても仕入税額控除が可能であるため、売手が免税事業者かどうかを確認することなく、取引ができる。
 - ✓ このため、(A案)と同様、免税事業者が取引から排除されるという問題は生じない。
 - ✓ ただし、課税売上高が1千万円を下回る中小零細事業者である免税事業者に適用税率を正確に判断させることが、事務処理能力上可能かという事実上の問題がある。
 - ✓ 加えて、免税事業者に対し、自らの納税には結びつかない税率を判断して請求書を発行すべしという新たな義務を課すことになり、事務処理能力に配慮して導入されている事業者免税点制度の趣旨との矛盾をきたすのではないかという問題がある。
 - ✓ また、500万を超える免税事業者に、新たに適用税率を判断させるためには、税務当局・関係民間団体をはじめとする体制の構築と十分な準備期間・経過期間が不可欠。免税事業者の側には、A案と比べれば、罰則を避けたいというインセンティブはあるものの、目に見えるメリットは乏しいため、A案同様、指導には困難が予想される。

(C案) 事業者番号及び請求書番号を付さない税額別記請求書方式

- ① 売手である課税事業者に対して、税額別記請求書(作成者、交付を受ける者、課税資産の譲渡等の内容及び適用税率、適用税率別の対価の額の合計額及びそれに対応する消費税額等が記載された請求書をいう。)の交付及び保存を義務付け。また、税額別記請求書の不交付及び偽りの税率区分を記載した請求書等の交付行為に対しては罰則。
(注) 税額別記請求書には、D案(EU型インボイス方式)と異なり、事業者番号及び請求書番号の記載は不要。
- ② 買手は、税額別記請求書の保存が仕入税額控除の要件。
- ③ 免税事業者である売手は税額別記請求書を交付できず、買手も免税事業者からの仕入は仕入税額控除の対象外。
(注) 税額を別記した請求書の交付ができないということであって、税額が別記されない請求書や領収書を交付することは当然に可能。
- ④ 免税事業者が行う税額別記請求書類似書類の交付行為に対して罰則を設けるとともに、当該書類に基づく仕入税額控除を認めない。
- ⑤ 納付税額の計算方法: 売上税額は、交付した税額別記請求書等に記載した消費税額を基礎として計算。仕入税額は、交付を受けた税額別記請求書等に記載された消費税額を基礎として計算。

19



【留意点等】

- 請求書に記載された税額に基づき、納付税額を計算する仕組み。売手が請求書に記載する税額は、売手の納税額と直結するため、虚偽記載をしにくい。また、買手も自分の仕入税額控除に直結するため、念入りなチェックを行う。この売手・買手の間での相互けん制により、A案B案に比べ、適正な税額別記請求書の交付が期待できる。
- 課税事業者に対して税額別記請求書の交付を義務付ける一方で、免税事業者には税額別記請求書の交付を認めない仕組み。
✓ このため、税率区分毎に集計する必要はなく、税額別記請求書の記載された税額に基づき納税額を計算することが可能。
✓ 仮に適用税率を誤った税額別記請求書が交付されたとしても、売手は記載税額に基づき売上税額を計算し、買手は記載税額に基づいた仕入税額控除を行うため、税収上の問題(*)は治癒される。
(*) 前段階で支払われた税額以上に仕入税額控除がなされて、税収が損なわれるという問題。
- 免税事業者は、課税選択することにより税額別記請求書の発行が可能。ただし、課税選択をしなければ、取引相手から求められても税額別記請求書を発行することができないため、取引を避けられる可能性がある。
(注) 課税事業者となることによって、納税事務の負担は生じるが、仕入税額控除ができるというメリットも生じる。
- 現行の請求書等の記載事項に、税率及び税額という、複数税率制度に対応するための必要最小限の記載を追加し、事業者番号及び請求書番号の記載までは求めない仕組み。
✓ このため、EU型インボイス方式(D案)と比べ、事業者にとって、制度に対応するための事務負担やシステム改修等のコスト負担は小さい。
- 他方、事業者番号及び請求書番号がないため、EU型インボイス方式(D案)に比べて、
✓ 不正な税額別記請求書の発行が容易。
✓ また、免税事業者からの仕入が仕入税額控除の対象外となるため、買手は、取引の相手方が課税事業者か否かを確認し、税額別記請求書の真正性を判断する必要があるが、この確認・判断が困難。
⇒ 免税事業者の税額別記請求書類似書類の交付行為に対しては、罰則を科すことで一定程度その発行を抑えられるとしても、それを受け取った買手は、善意・悪意にかかわらず仕入税額控除が否認される。
✓ 更に、税務執行における取引情報等の名寄せコスト等が大きい。

○ 納付税額の計算方法【⑤】

売上 交付した税額別記請求書に記載した税額をすべて集計 ⇒ 売上税額 = 〇〇円

仕入 交付を受けた税額別記請求書に記載された税額をすべて集計 ⇒ 仕入税額 = △△円

納付税額 〇〇円 - △△円 = ■■万円

(D案) EU型インボイス方式

- ① 登録事業者(事業者番号(VAT-ID 番号)の付与を受けた事業者)に対して、VAT インボイス(事業者番号、請求書番号、作成者、交付を受ける者、課税資産の譲渡等の内容及び適用税率、適用税率別対価の額の合計額及び消費税額等が記載された請求書等をいう。)の交付及び保存を義務付け。また、インボイスの不交付及び偽りの税率区分を記載したインボイスの交付行為に対しては罰則。
- ② 買手は、インボイスの保存が仕入税額控除の要件。
- ③ 免税事業者である売手はインボイスを交付できず、買手も免税事業者からの仕入は仕入税額控除の対象外。
- ④ 免税事業者が行うインボイス類似書類の交付行為に対して罰則を設けるとともに、当該書類に基づく仕入税額控除を認めない。
- ⑤ 納付税額の計算方法: 売上税額は、交付したインボイスに記載した消費税額を基礎として計算。仕入税額は、交付を受けたインボイスに記載された消費税額を基礎として計算。

売手 (課税事業者)



①事業者登録
(事業者番号付与)

- ① 交付義務あり
保存義務あり
不交付及び税率区分を偽った請求書を発行した場合の罰則あり

① 交付可能
交付義務あり

INVOICE No. 00xxx

〇〇御中

11月分 20,000円 (本体)
消費税 1,800円

11/1 食料品 5,000円 消費税400円(8%)
11/8 雑貨 5,000円 消費税500円(10%)
...

合計 20,000円+消費税1,800円
(10%対象 10,000円 消費税1,000円)
(8%対象 10,000円 消費税 800円)

△△(株) [事業者番号 xxx-xxx]

② 控除可能

③ 控除不可

買手



- ② インボイスの保存が仕入税額控除の要件

売手 (免税事業者)



- ④ インボイス類似書類を交付した場合の罰則あり

① 事業者番号及び請求書番号の記載を義務付け

③ 交付不可

○ 納付税額の計算方法【⑤】

売上 交付したインボイスに記載した税額をすべて集計 ⇒ **売上税額** = 〇〇円
仕入 交付を受けたインボイスに記載された税額をすべて集計 ⇒ **仕入税額** = △△円
納付税額 〇〇円 - △△円 = ■■万円

【留意点等】

- D案は、C案に加えてインボイスに事業者番号 (VAT-ID 番号) 及び請求書番号の記載を義務付ける仕組み。事業者番号及び請求書番号の記載により
 - ✓ C案に比べて、インボイスの事後的な追跡が容易となるため、より適正なインボイスの交付が期待できる。
 - ✓ また、インボイスに記載された事業者番号を用いて、税務執行における取引情報等の名寄せが容易となる。
- 請求書に記載された税額に基づき、納付税額を計算する仕組みであるため、売手・買手の間で相互けん制が働き、適切に記載されたインボイスの交付が期待できる。
- 課税事業者に対してインボイスの交付を義務付ける一方で、免税事業者にはインボイスの交付を認めない仕組み。
 - ✓ このため、税率区分毎に集計する必要はなく、インボイスに記載された税額に基づき納税額を計算することが可能。
 - ✓ 仮に適用税率を誤ったインボイスが交付されたとしても、売手は記載税額に基づき売上税額を計算し、買手は記載税額に基づいた仕入税額控除を行うため、原則として税込上の問題は治癒される。
- 免税事業者からの仕入が仕入税額控除の対象外となるため、買手は、取引の相手方が課税事業者か否かを確認する必要がある、
 - ✓ 事業者番号を用いた照会制度の構築により、確認は容易。
 - ⇒ 免税事業者がインボイス類似書類を交付した場合、同書類記載の税額を納付する義務を課する。一方、買手は、善意悪意を問わず、同書類に基づく仕入税額控除は否認 (英、独の例)
 - ✓ 免税事業者は、課税選択することによりインボイスの発行が可能。ただし、課税選択をしなければ、取引相手から求められてもインボイスを発行することができないため、取引を避けられる可能性がある。
 - (注) 課税選択する場合には、納税事務の負担が生ずるという問題はあるが、課税事業者となることによって仕入税額控除ができるというメリットもあり、全ての事業者の消費税負担が増えるとは限らないことに留意。

区分経理のための仕組みについて(課題毎の比較)

	(A案)区分経理に対応した 請求書等保存方式	(B案)A案に売手の請求書交付 義務等を追加した方式	(C案)事業者番号及び請求書番号 を付さない税額別記請求書方式	(D案) EU型インボイス方式	現行方式
I 制度導入前と比較した 請求書等の発行事務の増 加、経理事務の負担	<p>(1) 請求書等に係る事務負担 売手：現行に比べ記載事項の追加による事務負担増が発生。 ・ 軽減品目に「※」印を付す ・ 適用税率別の取引金額の合計額 買手：保存義務は現行と同じ。</p> <p>(2) 経理事務の負担 売手：個々の売上品目毎の税率区分の判断事務、請求書毎かつ税率区分毎の売上金額の集計事務が必要。 買手：個々の仕入品目毎の税率区分の判断事務、税率区分毎の仕入金額の集計事務が必要。</p> <p>(売手の負担は免税事業者においても同様)</p>	<p>(1) 請求書等に係る事務負担 売手：A案と同様の事務負担増。請求書等の交付が義務化される 買手：保存義務につきA案と同じ</p> <p>(2) 経理事務の負担 A案と同じ</p> <p>(売手の負担は免税事業者においても同様)</p>	<p>(1) 請求書等に係る事務負担 売手：品目毎の適用税率の記載についてはA、B案と概ね同等(≒「※」の記載) 品目毎の適用税率の記載がA、B案に比して増加 買手：保存義務につきA、B案と同じ</p> <p>(2) 経理事務の負担 売手：A、B案に比して、 ・ 個々の売上品目毎の税率区分の判断事務は同等 ・ 税率区分毎の売上金額の集計事務は不要。売上税額は請求書記載の税額の積上計算によって算出 買手：A、B案に比して、 ・ 個々の仕入品目毎の税率区分の判断事務は基本的には不要(誤りがないかの確認等は必要) ・ 税率区分毎の仕入金額の集計事務は不要。仕入税額は請求書記載の税額の積上計算によって算出</p>	<p>(1) 請求書等に係る事務負担 売手：C案に比べ、事業者番号及び請求書番号の記載が増加 買手：保存義務につきC案と同じ</p> <p>(2) 経理事務の負担 C案と同じ</p>	<p>買手は請求書等の保存が仕入税額控除の要件。売手に請求書等の交付義務なし。</p> <p><u>請求書等の記載事項</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 作成者の氏名又は名称 ・ 課税資産の譲渡等を行った年月日 ・ 課税資産の譲渡等に係る資産又は役務の内容 ・ 対価の額 等
21 II 適正な請求書等が発行 されることの担保(単純 な間違いや自己に有利な 虚偽記載が発生する可能 性)	<p>C、D案に比べ担保は弱い(虚偽記載リスクがある)。</p> <p>(理由) 取引税率の区分(※を付す)は、取引金額等と異なり取引自体の必要性から記載されるものではなく、複数税率制度の適正な執行のためだけに必要となるものであり、納付税額の計算過程とは直接の関係が無い。このため、標準・軽減の品目の区別及び消費税額に関して、売手と買手が相互にチェック・監視して請求書等の真正性を担保する仕組みが働かない。また、資本関係や通常の取引における力関係等によっては、売手・買手の双方から請求書に事実と異なる記載をする誘因が働く。 買手は適切な請求書の交付を受けられないリスクが生じる。</p> <p>(注) 売手が請求書に記載した税率区分を、事後的に確認するためには、請求書でなく、実際の商品等にまで遡って確認する必要があるが、税務調査が行われるときには既にその商品等は販売・消費されているため、検証が難しい。この点はA～D案に共通。</p>	<p>一定の担保措置により、A案と比べ虚偽記載リスクは抑制されるものの、C、D案に比べ担保は弱い。</p> <p>(理由)</p> <p>① 売手が免税事業者の場合には売手と買手の相互チェックが働かないため、買手の求めに応じて、事実と異なる記載をする誘因が働く点はA案と変わらない。</p> <p>② C、D案と異なり請求書等への税率区分の表示(※を付す)は、納付税額の計算過程とは直接の関係がなく、また、当該請求書等を基に納付税額を計算することが義務付けられていないため、課税事業者(特に売手)であっても、取引相手に有利な請求書等を行う誘因はなお残る。</p>	<p>A、B案に比べ適正請求書の担保は強い。ただし、免税事業者が本来発行できない虚偽の税額別記の請求書等の交付が起こりうる。</p> <p>(理由)</p> <p>① 売手・買手ともに、請求書等に記載された税額を通じて納付税額を計算するため、相互けん制が働き、適切な税額別記請求書の交付が期待できる。</p> <p>② 仮に適用税率を誤った税額別記請求書が交付されたとしても、買手の仕入税額控除を通じて、税収上の問題は治癒される。(⇒ 課税の適正性を確保するために、税務当局が個別商品の税率区分の正誤を確認する必要性は乏しい。)</p> <p>③ 一方、事業者番号及び請求書番号がないため、D案に比べて イ) 免税事業者が本来発行できない虚偽の税額別記請求書の交付が起こりうる(ただし、罰則等で一定のけん制効果)。 ロ) 買手にとって、相手方が課税事業者か否かの確認、税額別記請求書の真正性の判断が困難。 ハ) 事業者番号がないため、EU型インボイス方式(D案)と比べ、税務執行における取引情報等の名寄せコスト等が大き。</p>	<p>事業者番号により、C案より更に適正請求書の担保は強い。</p> <p>(理由)</p> <p>① C案での対応に加え、事業者番号を通じて、売手が課税事業者かを買手が確認できるため、適正な請求書等の交付が期待できる。</p> <p>(注) なお、関係者が通謀して虚偽のインボイスを利用した脱税スキームが欧州において存在。</p>	<p><u>適正請求書発行の担保</u></p> <p>法定の記載事項を満たした請求書等の保存が、買手側の仕入税額控除の要件であるため、買手は売手に適正な請求書等の発行を求めることになる(対価の額等、記載事項の正確性を担保)。</p> <p>一方、売手側は、発行した請求書等を基に売上税額を計算することは義務付けられていない。</p> <p>取引金額については、売手・買手の取引の記録として、経理全般、法人税や所得税の額の計算など、多くの面で必要となることから、相互チェックが働く(A～D案も同様)。</p> <p>(注) 単一税率である現行制度でも、非課税品目を課税対象と偽った不正が発生する可能性はあるが、事業者間取引の対象となる非課税品目は限られている。</p>

	(A案)区分経理に対応した請求書等保存方式	(B案)A案に売手の請求書交付義務等を追加した方式	(C案)事業者番号及び請求書番号を付さない税額別記請求書方式	(D案)EU型インボイス方式	現行方式
<p>Ⅲ とりわけ売手が免税事業者である場合に</p> <p>① 買手側が軽減税率のものを標準税率のものとして請求書等に記載させ、買手側が納付税額を過少申告する誘因の高さ、あるいは、そうした不正が発生する可能性</p> <p>② 免税事業者から税率区分が誤った請求書等の交付を買手側が受けるリスク</p>	<p>① 高い</p> <p>② リスク高</p> <p>(理由) 免税事業者の場合は取引税率が異なっても納税義務が免除されている状況に変わりがないため、相互けん制が働かず、事実と異なる記載(軽減⇒標準)をする誘因が働く。</p>	<p>① A案よりは低下するが、高い</p> <p>② リスク中</p> <p>(理由) 罰則がある他は、A案と同じ</p>	<p>① B案より相当低下</p> <p>(理由) 税務調査で売手が免税事業者かどうかを確認すれば容易に否認できるため、買手から虚偽の請求書等の発行を求めるリスクはB案に比べ相当低い。</p> <p>② リスク低</p> <p>(理由) B案に比べ、免税事業者は税額別記請求書を発行できず、課税事業者を装って虚偽の請求書等を発行しても税務調査で容易に否認されるため、虚偽の請求書等を発行する可能性は低い。 したがって、買手が誤った請求書等の交付を受けるリスクは比較的低い。 ただし、買手にとって、売手の税額別記請求書の真正性(売手が課税事業者かどうか)の確認が難しいため、免税事業者である売手が発行する虚偽の税額別記請求書に基づき誤った税額計算を行い、後に否認されるリスクを負う。</p>	<p>① B案より相当低下</p> <p>(理由) 税務調査で売手が免税事業者かどうかを確認すれば容易に否認できるため、買手から虚偽の請求書等の発行を求めるリスクはB案に比べ相当低い。 また、事後的な確認は事業者番号を通じC案よりも迅速に可能。</p> <p>② リスクは制度上はない。</p> <p>(理由) 売手が課税事業者かどうかは事業者番号で確認することが可能。 (注)インボイスに記載された課税事業者と実際の売手が異なる「なりすまし」まで確認するものではない。</p>	
<p>Ⅳ 前段階までの納付税額以上の仕入税額控除がなされ、最終的な納付税額が過小となる、いわゆる「益税」の発生</p>	<p>生じる(益税の拡大のリスクあり)</p> <p>(理由) 納税義務が免除されている免税事業者からの仕入について税額控除を認める制度であるため。 更に、軽減税率のものを標準税率のものとして偽って請求書等に記載することによる過大な仕入税額控除により、「益税」が拡大するおそれ。</p>	<p>生じる(益税の拡大のリスクあり)</p> <p>(理由) A案と同じ。</p>	<p>生じない</p> <p>(理由) 免税事業者からの仕入について税額控除を認めない制度であるため。</p>	<p>生じない</p> <p>(理由) C案と同じ</p>	<p>生じる</p> <p>(理由) 納税義務が免除されている免税事業者からの仕入について税額控除を認める制度であるため。</p>
<p>Ⅴ 取引の中間段階に入る免税事業者への影響</p>	<p>(1) 取引から排除されるかどうかという点は、現行と変わらない。</p> <p>(2) ただし、免税事業者にも、事実上、一定の事務負担増は生じる。</p> <ul style="list-style-type: none"> 適正な請求書等の発行のための事務負担が事実上生ずることになる。 BtoC取引が基本であっても、事業者である買手から求められた場合、税率を区分した請求書等を事実上交付する必要があり、準備が必要。 	<p>(1) 取引から排除されるかどうかという点は、現行と変わらない。</p> <p>(2) ただし、免税事業者にも、制度上及び事実上、事務負担増等が生じる。</p> <ul style="list-style-type: none"> 自らの納税義務は免除されているにもかかわらず、適用税率の区分の判断とそれを記載した請求書等の発行という義務・事務負担を負う。 BtoC取引が基本であっても、事業者である買手から求められた場合、税率を区分した請求書等を交付する義務が生じるため、準備が必要。 	<p>(1) 免税事業者は、課税選択することにより税額別記請求書の発行が可能。ただし、課税選択をしなければ、取引相手から求められても税額別記請求書を発行することができないため、取引を避けられる可能性がある。</p> <p>(2) 免税事業者のままであれば、事務負担は現在と変わらない。</p> <p>(3) BtoC取引が基本であれば、免税事業者のままでも特に支障はないか。</p>	<p>C案と同じ</p>	<p>売手である免税事業者の発行した請求書等による、買手側の控除を認めているため、取引からの排除という問題は生じない。</p>

簡易課税制度における対応

1. 簡易課税制度の仕組み

- 簡易課税制度は、『売上税額(売上高×税率)』×『みなし仕入率』を『仕入税額(仕入高×税率)』とみなす制度。

仕入率は、事業ごとに異なるため、みなし仕入率は事業単位で設定。したがって、一の事業者であっても複数の事業を営む場合には、その事業ごとに売上高を把握し、事業ごとのみなし仕入率を当てはめて、仕入税額を算出することとなる(図1)。

(注1) 現行の「みなし仕入率」は、簡易課税の適用対象となる事業者の中から業種ごとにサンプルを抽出し、個別の事業者から提出された申告書に添付されている決算書等进行分析・集計することによって把握された仕入率(課税売上高に占める課税仕入高の割合)を参考に設定されている。

(注2) 消費税の課税事業者数は 312 万事業者、うち、簡易課税事業者は 126 万事業者(平成 24 年度)

2. 複数税率制度における簡易課税制度

- ✓ 単一税率制度の下では、売上に適用される税率と仕入に適用される税率は同じであるため、実際の仕入率とみなし仕入率が同一の場合には、みなし仕入率を用いて計算した仕入税額と、実際の仕入税額に差は生じない(図2①、図3①)。
- ✓ これに対し、複数税率制度の下において、現行の業種区分を変更せずにそのままのみなし仕入率を適用した場合には、売上の税率と仕入に適用される税率が異なっても、結果として、売上に適用される税率を基に仕入税額の計算が行われることとなる。このため、税抜の実際の仕入率とみなし仕入率が同一であっても、売上・仕入に適用される税率が異なる場合には、みなし仕入率を用いて計算した仕入税額と、実際の仕入税額が一致せず、益税(図2②)又は損税(図3②)が発生することとなる。
- ✓ したがって、複数税率制度下での簡易課税制度においては、売上又は仕入に複数の税率が適用される可能性のある業種について、売上・仕入の税率区分やその割合に応じ、業種区分を細分化し、その細分化した業種ごとにみなし仕入率を設定する必要がある。

(参考)ドイツの平均率課税制度(日本の簡易課税制度に相当)においては、40業種に区分した平均率(売上高×平均率=仕入税額)が設定されており、飲食料点小売業だけを見ても、次の業種区分毎に平均率が設定されている。

- ・魚・魚製品小売業(6.6%)
- ・牛乳・乳製品小売業(6.4%)
- ・自然食品小売業(8.5%)
- ・野菜・果物小売業(6.4%)
- ・食品・嗜好品小売業(8.3%)
- ・菓子小売業(6.6%)

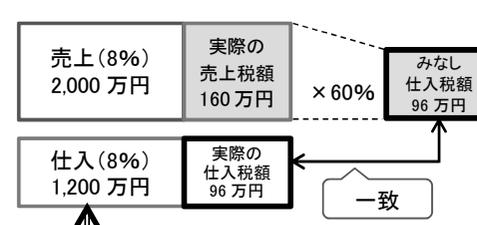
図1 現行の簡易課税制度の仕組み



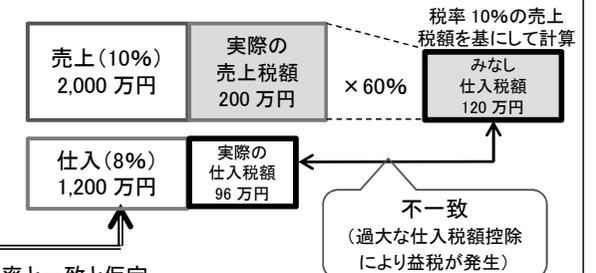
納税額の計算 ⇒ 売上税額 320 万円 - 仕入税額 (128 万円 + 96 万円) = 96 万円

図2 複数税率制度において益税が発生するケース(例えば飲食サービス業など)

〔①単一税率(売上、仕入ともに8%)のケース〕



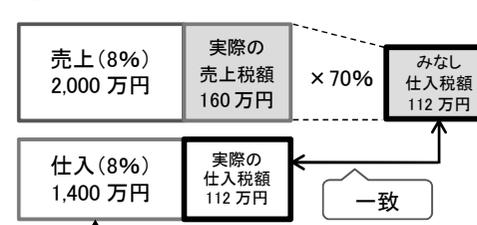
〔②複数税率(売上:10%、仕入:8%)のケース〕



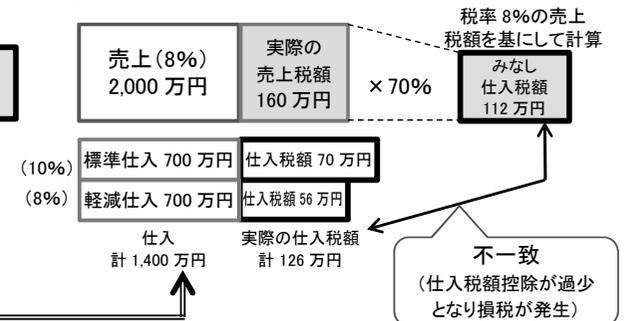
実際の税抜の仕入率はどちらも60%でみなし仕入率と一致と仮定。

図3 複数税率制度において損税が発生するケース(例えば食料品製造業など)

〔①単一税率(売上、仕入ともに8%)のケース〕



〔②複数税率(売上:8%、仕入:8%・10%混在)のケース〕



実際の税抜の仕入率はどちらも70%でみなし仕入率と一致と仮定。

- ✓ 飲食料品を軽減税率の対象とした場合において、飲食料品の仕入がある業種は、仕入に標準税率と軽減税率とが混在することとなる。例えば、果物の缶詰(軽減)を製造し販売する果実缶詰製造業の場合には、仕入に缶(標準)、果物(軽減)が混在している。また、飲食店業においては、軽減の対象をどのように線引きするかにもよるが、酒の販売を主とする場合、持ち帰り弁当等の販売を主とする場合、食堂等を営む場合によって、売上・仕入ともに標準税率と軽減税率が混在することになる。

飲食店業こうした業種の主なものは、以下の通り(日本標準産業分類より抜粋)。

※ 日本標準産業分類は、統計法に基づき、統計を産業別に表示する場合の統計基準として一般に用いられており、現行の簡易課税制度における業種分類も、日本標準産業分類に基づいている。

大分類	中分類	小分類
製造業	食料品製造業	畜産食料品製造業、水産食料品製造業、野菜缶詰・果実缶詰・農産保存食料品製造業、調味料製造業、糖類製造業、精穀・製粉業、パン・菓子製造業、動植物性油脂製造業、その他の食料品製造業
	飲料・たばこ・飼料製造業	清涼飲料製造業、酒類製造業、茶・コーヒー製造業、製氷業、飼料・有機質肥料製造業
卸売業、小売業	各種商品卸売業	各種商品卸売業
	飲食料品卸売業	農畜産物・水産物卸売業、食料・飲料卸売業
	各種商品小売業	百貨店、総合スーパー、その他の各種商品小売業
	飲食料品小売業	各種食料品小売業、野菜・果実小売業、食肉小売業、鮮魚小売業、菓子・パン小売業、その他の飲食料品小売業
	無店舗小売業	通信販売・訪問販売小売業、自動販売機による小売業、その他の無店舗小売業
宿泊業、飲食サービス業	宿泊業	旅館、ホテル、簡易宿所、下宿業、その他の宿泊業
	飲食店	食堂、レストラン、専門料理店、そば・うどん店、すし店、酒場・ビヤホール、バー・キャバレー・ナイトクラブ、喫茶店、その他の飲食店
	持ち帰り・配達飲食サービス業	持ち帰り飲食サービス業、配達飲食サービス業

<業種区分の設定例:飲食店業>

- ✓ 現行の簡易課税制度において60%のみなし仕入率が設定されている「飲食店業」を例にとると、飲食料品(除く酒、外食)を軽減税率の対象とした場合、日本標準産業分類の業種区分(小分類)に応じて、次のようにのみなし仕入率を設定する必要がある(具体的な方法については別紙)。

飲食店業 A 売上が標準、仕入の大半が標準税率対象と考えられる業種 ⇒ 「酒場、ビヤホール」

飲食店業 B 売上が軽減、仕入に標準税率対象と軽減税率対象とが混在すると考えられる業種 ⇒ 「持ち帰り飲食サービス業」、「配達飲食サービス業」
(宅配ピザ等を非「外食」(=軽減税率対象)とした場合)

飲食店業 C 売上が標準、仕入に標準税率対象と軽減税率対象とが混在すると考えられる業種 ⇒ 飲食店業 A、B 以外の飲食店(一般の食堂、レストラン等)

3. 事業者の実務

- ✓ 事業者は新たに細分化された業種ごとに自らの売上を区分し、それぞれに「のみなし仕入率」を適用する必要。

※ 業種区分が細分化されるため、一の事業者の営む事業が複数の業種区分に属する場合が増加する。

[小売業と飲食店を兼業している事業者の計算手順](図4)

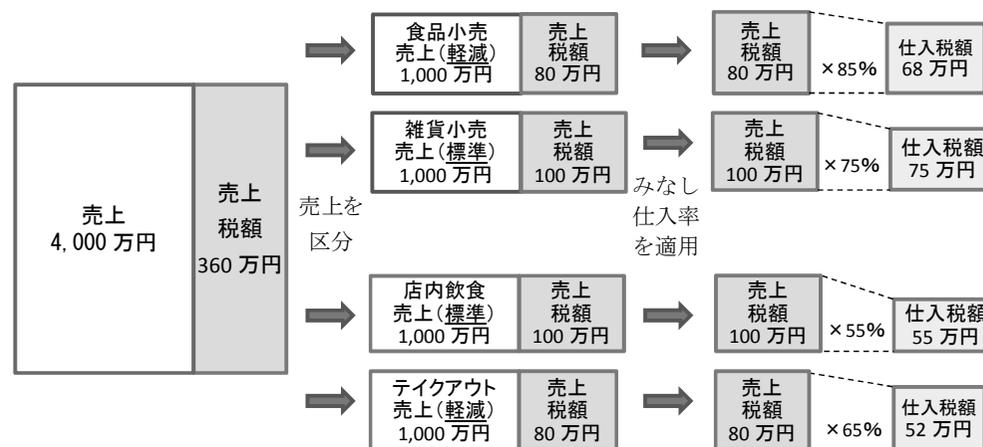
※ 飲食料品(除く酒、外食)を軽減税率対象、うち、テイクアウトも軽減税率対象と仮定。

- ① 食品小売売上(軽減)、雑貨小売売上(標準)、店内飲食売上(標準)、テイクアウト売上(軽減)ごとに売上税額を区分して把握し、それぞれに売上税額を算出。
- ② ①で把握した売上税額それぞれについて、異なるのみなし仕入率(図4では、仮に 55%~85%の率としている)を適用し、仕入税額を計算。
- ③ 売上税額から仕入税額を引いて、納付税額を計算。

- ✓ 本則課税の場合には、売上の区分は税率ごと(標準と軽減。区分経理に係る別資料A案・B案の場合)または、区分不要(インボイス方式:同別資料C案・D案の場合)。一方、簡易課税を選択した場合には、上述のとおり、売上をのみなし仕入率の異なる業種区分毎に区分する必要(区分した売上ごとに異なるのみなし仕入率を適用して仕入税額を計算)。したがって、のみなし仕入率が異なる複数の事業を行う事業者の場合、簡易課税による税額計算が本則課税による税額計算よりも複雑となる可能性がある(図4及び次頁図5参照)。

図4 複数税率制度における簡易課税制度の計算手順のイメージ>

※標準税率10%、軽減税率8%と仮定



納税額の計算 ⇒ 売上税額 360 万円 - 仕入税額 (68 万円 + 75 万円 + 55 万円 + 52 万円) = 110 万

図5 本則課税との比較

◆請求書等保存方式(A案・B案の場合)

○売上税額 (本則課税、簡易課税とも同じ)

請求書(控)	
取引内容	金額(税込)
食品(小売) ※	5,400円
雑貨(小売)	3,300円
店内飲食	6,600円
テイクアウト ※	2,160円
合計	17,460円
(うち10%対象)	(9,900円)
(うち8%対象)	(7,560円)

10%売上金額合計 × 10/110
= 10%対象売上税額

8%売上金額合計 × 8/108
= 8%対象売上税額

取引の相手方に交付した請求書の控えから税率毎に売上金額を集計して、それぞれに税率を乗じ、売上税額を計算して合計。

○仕入税額 (本則課税)

請求書	
取引内容	金額(税込)
食品 ※	6,480円
雑貨	5,500円
店内装飾品	8,800円
合計	20,780円
(うち10%対象)	(14,300円)
(うち8%対象)	(6,480円)

10%仕入金額合計 × 10/110
= 10%対象仕入税額

8%仕入金額合計 × 8/108
= 8%対象仕入税額

取引の相手方から交付された請求書から税率毎に仕入金額を集計して、それぞれに税率を乗じ、仕入税額を計算して合計。

○仕入税額 (簡易課税)

請求書(控)	
取引内容	金額(税込)
食品(小売) ※	5,400円
雑貨(小売)	3,300円
店内飲食	6,600円
テイクアウト ※	2,160円
合計	17,460円
(うち10%対象)	(9,900円)
(うち8%対象)	(7,560円)

(売上税額の算出)

食品小売売上合計 × 8/108 × 食品小売みなし仕入率 = 仕入税額

雑貨小売売上合計 × 10/110 × 雑貨小売みなし仕入率 = 仕入税額

店内飲食売上合計 × 10/110 × 店内飲食みなし仕入率 = 仕入税額

テイクアウト売上合計 × 8/108 × テイクアウトみなし仕入率 = 仕入税額

取引の相手方に交付した請求書の控えからみなし仕入率が異なる売上ごとに区分し、売上金額を集計。それぞれに税率を乗じて売上税額を算出。算出した売上税額それぞれについてみなし仕入率を適用し、仕入税額を計算して合計。
⇒ 簡易課税による税額計算が本則課税による税額計算よりも複雑となる可能性。

◆インボイス方式(C案・D案の場合)

○売上税額 (本則課税、簡易課税とも同じ)

請求書(控)			
取引内容	金額	税率	消費税額
食品(小売)	5,000円	8%	400円
雑貨(小売)	3,000円	10%	300円
店内飲食	6,000円	10%	600円
テイクアウト	2,000円	8%	160円
合計	16,000円		1,460円

合計 20,000円 | 1,800円

取引の相手方に交付した請求書の控えに記載されている「消費税額」を足し上げて計算。
1,460 + 1,800 + …

○仕入税額 (本則課税)

請求書			
取引内容	金額	税率	消費税額
食品	6,000円	8%	480円
雑貨	5,000円	10%	500円
店内装飾品	8,000円	10%	800円
合計	19,000円		1,780円

合計 15,000円 | 1,400円

取引の相手方から交付された請求書に記載されている「消費税額」を足し上げて計算。
1,780 + 1,400 + …

○仕入税額 (簡易課税)

請求書(控)			
取引内容	金額	税率	消費税額
食品(小売)	5,000円	8%	400円
雑貨(小売)	3,000円	10%	300円
店内飲食	6,000円	10%	600円
テイクアウト	2,000円	8%	160円
合計	16,000円		1,460円

食品小売の売上税額合計 × 食品小売のみなし仕入率 = 仕入税額

雑貨小売の売上税額合計 × 雑貨小売のみなし仕入率 = 仕入税額

店内飲食の売上税額合計 × 店内飲食のみなし仕入率 = 仕入税額

テイクアウトの売上税額合計 × テイクアウトのみなし仕入率 = 仕入税額

取引の相手方に交付した請求書の控えに記載されている「消費税額」について、みなし仕入率が異なる売上ごとに区分して売上税額を算出。算出した売上税額それぞれについてみなし仕入率を適用し、仕入税額を計算して合計。
⇒ 簡易課税による税額計算が本則課税による税額計算よりも複雑となる可能性。

4. 複数税率制度が導入される場合の対応について

- ✓ 上述のとおり、複数税率制度の下における簡易課税制度は相当程度複雑な制度となるため、中小事業者の事務負担の軽減という簡易課税制度本来の目的に必ずしも適わない。このため、欧州では、以下の通りとなっている。

《簡易課税制度の各国比較》

	日本	フランス	ドイツ	イギリス
適用条件	その課税期間の基準期間(前々年又は前々事業年度)における課税売上高が <u>5,000 万円以下</u> の課税期間については、課税売上に係る税額にみなし仕入率を乗じて計算した金額を仕入に係る税額とすることができる。	<u>簡易課税制度なし</u>	前暦年の年間売上額が <u>828 万円以下</u> の者は平均率による簡易課税(年間売上額に平均率を乗じて仕入税額を計算)を選択することができる。	適用申請時から一年間の課税売上見込額が <u>2,415 万円以下</u> の者は平均率による簡易課税(売上総額に平均率を乗じて納付税額を計算)を選択することができる。
区分	みなし仕入率は、90%(卸売業)～50%(サービス業等)の <u>5区分</u> 。(注)		平均率は、1.6%(建物・窓清掃業)～12.5%(小売業(燃料))の <u>40区分</u> 。	平均率は、4%(小売業(食品等))～14.5%(法律サービス業等)の <u>17区分</u> 。

(備考) 邦貨換算レートは、1ポンド=161円、1ユーロ=135円(裁定外国為替相場:平成25年(2013年)11月における実勢相場の平均値)。なお、端数は四捨五入している。

(注) 平成27年4月1日以後に開始する課税期間から90%(卸売業)～40%(不動産業)の6区分となる。

○ みなし仕入率の設定方法について

- ✓ 現行の「みなし仕入率」は、簡易課税の適用対象となる事業者の中から業種ごとにサンプルを抽出し、個別の事業者から提出された申告書に添付されている決算書等を分析・集計することによって把握された仕入率（課税売上高に占める課税仕入高の割合）を参考に設定されている。複数税率制度が導入された場合にも、現行と同様、個別の事業者の売上・仕入の実態を調査することによってみなし仕入率を設定する方法が考えられるが、決算書等のデータからは売上・仕入の税率区分まで把握することは難しいため、各事業者の帳簿等まで遡った調査を新たに実施する必要がある。
 - ✓ そうした新たな調査を実施することは、事業者には相当な事務負担をかけることとなる。さらに、十分なデータを積み上げるためには、複数税率制度の施行後相当期間を要すると考えられる。したがって、簡便法として、以下のような方法で現行のみなし仕入率を調整することにより、新たなみなし仕入率を設定することが考えられる。
 - i) 日本標準産業分類の業種区分を産業連関表による分類に関連付ける。
 - ii) 産業連関表の投入表から、関係する業種（農業、漁業、食品製造業、飲料製造業、飼料製造業、宿泊業、飲食サービス業等）の仕入に適用されている税率ごとの割合を把握。
 - iii) ii)によって把握したデータに基づき、現行のみなし仕入率に一定の率を乗じた率を新たな「みなし仕入率」とする。
- (注1) 卸売業、小売業について、産業連関表（投入表）ではマージン分（販管費等）しか把握できず、商品の仕入金額に係るデータはない。このため、卸売業、小売業を細分化して、細分化された業種ごとにみなし仕入率を設定する方法は、現時点ではない。
- (注2) 現在のみなし仕入率は、売上高 5,000 万円以下の事業者における実際の仕入率を、決算書等の調査により把握して設定したもの。これに対して、産業連関表では、事業者の売上階級ごとに集計できない。また、業種区分に限りがある。このため、現在のみなし仕入率に比べ、実際の仕入率を反映しない可能性が高い。

<簡便法による新たなみなし仕入率の設定のイメージ>

① 日本標準産業分類による分類

宿泊業、飲食サービス業 [大分類]	
：	
飲食店 [中分類]	
：	
食堂、レストラン [小分類]	
専門料理店	
そば・うどん店	
すし店	
酒場、ビヤホール	
バー、キャバレー、ナイトクラブ	
喫茶店	
その他の飲食店	
持ち帰り・配達飲食サービス業	

② 産業連関表への当てはめ

産業連関表において飲食店に関連する部門への当てはめ

一般飲食店
遊興飲食店
喫茶店
一般飲食店

※ 産業連関表（投入表）上、飲食店に関連する部門は、一般飲食店、遊興飲食店、喫茶店の3区分のみ。

③ 税率ごとの仕入割合の把握

「一般飲食店」の産業連関表（投入表）

※ 軽減税率対象に網掛け。金額はイメージ。

名称	取引額
：	
野菜	2,800億円
：	
牛肉	3,700億円
：	
ビール	5,300億円
：	
事業用電力	2,100億円
：	
：	
国内生産額	14兆円

軽減税率対象品目の投入額: 5.5兆円
(55%)

標準税率対象品目の投入額: 4.5兆円
(45%)

軽減税率対象を集計
標準税率対象を集計
投入額の割合を把握

④ 新たなみなし仕入率の設定

○ 軽減税率の売上（テイクアウト）に係るみなし仕入率の設定

$$60\% \text{ (現行のみなし仕入率)} \times \frac{\text{仕入税率の投入割合による加重平均} (8 \times 55\%) + (10 \times 45\%)}{8\% \text{ 売上税率}} = 67\%$$

○ 標準税率の売上（飲食店内における飲食）に係るみなし仕入率の設定

$$60\% \text{ (現行のみなし仕入率)} \times \frac{(8 \times 55\%) + (10 \times 45\%)}{10\%} = 53\%$$

※ 飲食店内における飲食は標準（10%）、テイクアウトは軽減（8%）と仮定

マージン課税制度について

- ✓ 区分経理の仕組みのC案・D案においては、消費者や免税事業者(以下「消費者等」)からの仕入については仕入税額控除が認められない。その結果、商品の大部分を消費者等から仕入れざるを得ない中古品販売業者(中古自動車販売業者、質屋、古物・美術商、古本屋 等)においては仕入税額控除ができないため、中古品取引に影響を及ぼすおそれがある。
- ✓ 欧州諸国においてはこうした問題を避ける観点から、中古品の販売については、その実現したマージン(売価－仕入価格)のみを課税対象とする特例が設けられている。

対応試案

以下に掲げる物品(以下「古物等」という。)の譲渡のうち、その仕入について税額別記請求書等の交付が受けられないものについては、他の取引と区分して、その譲渡に係る個々のマージンを課税標準とする特例(以下「マージン課税」という。)の適用を認めることとする。

$$\boxed{\text{古物等の譲渡に係る課税標準額}} = \left(\boxed{\text{その古物等の税込売価}} - \boxed{\text{その古物等の仕入価格}} \right) \times 1 / (1 + \text{税率})$$

〔マージン課税の対象〕

- ① 古物営業法に規定する古物営業を営む事業者が、他の者から買い受けた古物
- ② 質屋営業法に規定する質屋を営む事業者が、同法の規定により所有権を取得した質物
- ③ 宅地建物取引業法に規定する宅地建物取引業を営む事業者が、他の者から買い受けた建物
- ④ ①～③以外の物品で、仕入の際にマージン課税の適用を受けた旨の記載のある書類の交付を受けたもの

〔課題等〕

- ✓ マージン課税の適用を受けるためには、原則として、古物等を一品管理し、仕入に係る情報(仕入先、仕入価格)だけでなく売上に係る情報(売上先、販売価格)も明らかにする必要がある。
- ✓ 古物営業法においては、古物の取引をした時には仕入に係る本人確認義務及び各種記帳義務(古物の品目及び数量、相手方の住所・氏名等)が課されており、原則として仕入と売上について1品ごとのヒモつきでの記帳義務が課されているが、以下の取引は記帳義務が免除されている。
 - ① 1万円未満の古物の取引
 - ② 美術品類、時計・宝飾品類、自動車等以外の古物等の取引
- ✓ このため、マージン課税制度を導入するためには、上記①及び②について、新たな記帳義務を課す必要がある。