酒税法の諸問題

関西大学経済学研究科 16M3065 若林 優哉 わが国の税収の約3%前後を酒税がまかなっており、日本の税収の重要な役割を果たしている。しかし、2009年以降税収は減少傾向にあり、2014年には過去最低の2.5%となっている。そこで、酒税法のあり方を再検討する時がきていると考えた。本稿では、酒税法のあるべき姿を検討するため、日本の酒税法が国際的な問題となったパネルの裁定を分析し、逆進性の分析や現行法における諸問題を抽出し考察を行った。本稿で得られた結果は以下のようにまとめることができる。

第一に、昭和 63 年度の税制改正に至った経緯は、1987 年に採択されたパネル報告で、日本国特有の酒類には軽い税率で、輸入酒には高い税率をかけていることから GATT3 条に違反すると指摘されたことである。その後酒税法を改正し、従価税制度、級別制度などの税率格差制度を廃止した。日本の酒税と GATT のキーワードは「同種の産品」と「直接競合・代替可能品」である。この二つの考え方が日本の酒税法を大きく変えたきっかけとなっていると考える。焼酎とスピリッツ・ウイスキーの関係が果たして「同種の産品」なのか。ウイスキーやブランデーなどの蒸留酒が果たして「直接競合・代替可能産品」であるのかといった視点からのアプローチが必要であり、パネルの裁定では内部課税の一般的な課税の例示としてアルコール度数課税を挙げていることがわかった。

第二に、税率格差は歴史的な背景により決定され、価格格差は、品質や年代によって決定されていると考える。おそらく分類差課税制度の考え方はそもそも生産数量の少ない時代に即した考え方であり、製品の質や付加価値を判断した上で分類することができていたのであろう。製品の多様化、価格の差別化が進む今日の経済の中では歴史的な背景や品質、年代(プレミアム)に分類して課税を行うことは困難であり、分類差課税制度は機能を果たさなくなっているといえる。

第三に、消費者が購入する段階の酒類品目の違いによって、同じお酒を飲んでいるにも 関わらず税負担が異なる結果となる。その他の発泡性酒類の課税の線引きが不合理である ことがわかった。

第四に、その他の発泡性酒類の消費数量は増加傾向にある。アルコール度数の低い酒類が人気を集めていることが「安価で致酔性を得ることができる環境」をつくってしまっているうえ、消費者のニーズも流れているように思える。例えばビール、第3のビール、カクテルを比較するとわかりやすい。350ml あたりの酒税負担額はビールが77円、第3のビールは28円、カクテルは28円である。仮にどれもアルコール分5%であったとすれば、ビールで負担する酒税額で第3のビールやカクテルを約2.5倍消費することができるため、2.5倍の致酔性を得ることができるということである。与党税制大綱案ではその他の発泡性酒類の税率の引き上げを検討しているが、試算の結果25億円程度の増税効果があることがわかった。アルコール度数あたりの税負担は増えるがその他の発泡性酒類と原酒からその他の発泡性酒類を自作する場合の負担格差がさらに大きくなるという問題が存在する。

第五に、世代間の消費動向をみると、各年齢段階によって好んで飲んでいる酒類が異な

る。特に清酒に関しては若い世代と高齢者世代の消費数量に大きな差がある。若い世代の 年齢があがるにつれて清酒を飲むようになるのか、清酒自体のマーケットが縮小していく のかは議論の余地がある。こうした品目ごとに税率を決定している現行法では品目ごとの 消費状況の変動に対応できないといった問題点がある。

これらの分析により酒税法の諸問題に対する政策提言としては品目ごとの税率の設定を廃止した上で、「アルコール度数課税」を提言する。アルコール度数課税のメリットとしては、第一に、酒類の品目間での同種の産品・直接競合の考え方を排除することができ国際問題を引き起こさない。これはパネルの裁定も内部課税の一般的な課税の例示としてアルコール度数課税を挙げていることも一つの理由である。第二に、酒類の品目間での税率格差を排除することができ、「安価で致酔性を得ることができる環境」がなくなる。第三に品目の判定に関して原材料などの規定を排除できるため、酒税法の簡素化を図れる。第四に致酔性による課税となるため従量税としての課税根拠が明確になる。しかし、アルコール度数課税を適用した場合、ビールは現行の4割程度の税負担となるが他の酒類に関しては現行の2倍程度の税負担となることに留意が必要であることがわかった。一方で、アルコールによる健康被害を抑制する効果としては有効である。現行法のまま「安価で致酔性を得ることができる環境」を放置すれば、今後のRTD(購入後容器のままそのまま飲める飲料のこと)市場の成長を考えると税収は減少し、健康被害(外部不経済)の肥大化が深刻な問題になる。

はじめに

- 第1章 酒税法の現状
 - 1.1 わが国の酒税税収の現状
 - 1.2 酒税法における分類と課税物件
 - 1.3 税率
 - 1.4 移出数量と消費数量の関係
 - 1.5 納税義務と納税義務者の推移
 - 1.6 製造免許
 - 1.7 免税
- 第2章 税制改正に関する答申とパネル報告からみる酒税制度
 - 2.1 日本の酒税法と GATT
 - 2.2 酒税法と WTO 法の税制と先行研究
 - 2.3 パネル報告の議論と裁定
 - 2.4 従量税と従価税の租税理論
 - 2.5 従量税と従価税の先行研究
- 第3章 酒税法制度の諸問題
 - 3.1 分類差課税制度の機能低下
 - 3.2 分類基準の不合理性
 - 3.3 平成 29 年度与党税制大綱の酒税改革
 - 3.4 その他の発泡性酒類に関する税収への影響
- 第4章 酒税の分析
 - 4.1 酒税負担率の分析
 - 4.2 世代間の消費動向
 - 4.3 酒税の分析のまとめ
- 第5章 今後の酒税法のあり方
 - 5.1 現行の酒税法の問題点
 - 5.2 アルコール度数課税の導入への政策提言

酒税法の諸問題

関西大学経済学研究科

16M3065 若林優哉

はじめに

サッポロビールは 2014 年 6 月 4 日、低価格のビール類で「第3のビール」として発売をしていた「極ZERO(ゼロ)」の販売を6月中旬に終了すると発表した。これはサッポロビールと国税局の発泡酒の定義について異なる見解があった可能性が高いとみられている。その後、サッポロビールは製法を変え、発泡酒の「極ゼロ」を同年7月15日に発売している。酒税法では、麦芽の使用量や副原料の使用規定などによって異なる税額が定められている。サッポロビールは税務当局に第3のビールに該当しないと判断され、サッポロビールはビールと同じ1キロリットルあたり22万円の税金を納付する必要があるため、これまで納めた税額との差額分(約116億円)を追加納付しなければならなくなった。この事件の引き金になったのは、酒類の定義が明瞭でないことが考えられる。この問題が起こる背景には、酒税法の課税方式に問題があり1つは、発泡酒やリキュールなどの酒税法の酒の分類と課税根拠が原料によって分類されることに問題がある。今後も色々な原料を用いた多くの種類の酒類が販売されることも考えられるため同じような問題が起こる可能性がある。また酒税法に関しては過去にGATT(WTO)から日本の酒税法を改正するよう勧告を受けており、当時のパネルの議論などにも注目することにより酒税法のあり方を検討していく。

そこで本稿の具体的な構成としては、まず第1章において現行の酒税法の制度と現状を整理し、第2章においては酒税法と GATT のパネル報告を判例研究をすることにより、過去の酒税法にあった問題点を分析し、世界各国が望んでいる酒税法はどこにあるのかを検討する。それに続き第3章では、現行の酒税法に潜む諸問題を分析することにより、現在の酒税が抱えている問題を考察する。そして第4章では GATT 勧告により従量税制度に移転したことにより逆進的な税制になっているかを検証し、消費などの分析を行った。そして第5章では、第1章から第4章で行った過去の酒税法と現行の酒税法の問題点を整理し、今後酒税法はどのような税法としてあるべきなのかを提言していく。

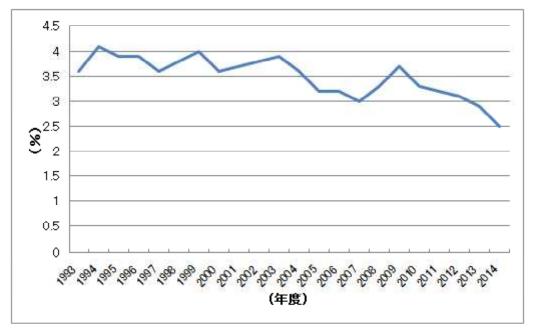
第1章 酒税法の現状

1.1 わが国の酒税税収の現状

酒税の法律・制度の目的は「財政収入確保の観点から酒類に酒税を課す」」こととされている。現在、わが国の税収の約3%前後を酒税がまかなっており、日本の税収の重要な役割を果たしている。しかし、2009年以降減少傾向にあり2014年には過去最低の2.5%となっている。今後、ビール、発泡酒、第三のビールの税率格差をなくし、一律350mlあたり55円にすることが与党税制協議会で検討されている。本論文では、税収中立のもと、どのような酒税法制度が今後の日本の財政を支える税のありかたとして望ましい方向

¹⁾ 内閣府 HP (閲覧日 2017 年 5 月 2 日)。

であるのかを検討していく。まず本章では、わが国の酒税法はどのような制度になっているのかをみる。



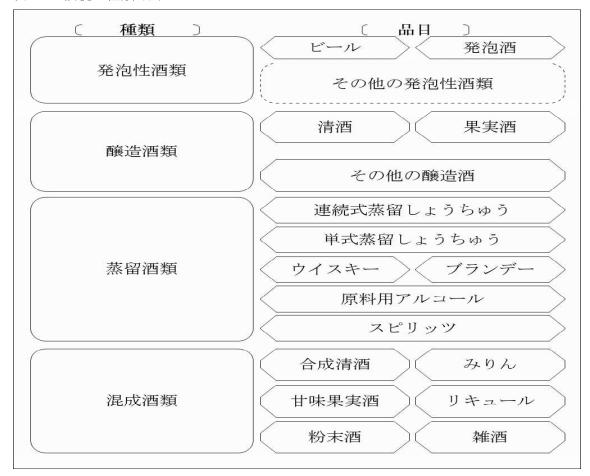
出所)国税庁(2016)『国税庁統計年報』過年度分より作成。 図 1-1-1. 日本の税収入のうち酒税税収が占める割合の推移。

酒税法はわが国でも歴史は古く、その役割は減少傾向にあるといえる。三木(2008)は「戦前は地租と並んで国家税収を支えてきたが、戦後は終戦直後の一時期を除き徐々にその比重を下げ、消費税の導入によって間接税の中でもその役割を再検討する時期にきている。²⁾」と指摘している。本論文では、税法上からのアプローチと経済学的なアプローチの両面から酒税制度の改革の方向を探っていく。

1.2 酒税法における分類と課税物件

²⁾ 三木 (2008) p.429 より引用。

表 1-1 酒税の種類・品目



出所) 酒税法に基づき筆者作成。

現行の酒税法は酒類を課税上の「発泡性酒類」、「醸造酒類」、「蒸留酒類」、「混成酒類」の4酒類に分類している。また、酒類の区分としては 17 品目のうちのいずれかに区分されることになっている。ビール、発泡酒、その他の発泡性酒類は発泡性酒類に分類され、清酒、果実酒、その他に醸造酒は醸造酒類に分類される。連続式蒸留しょうちゅう、単式蒸留しょうちゅう、ウイスキー、ブランデー、原料用アルコール、スピリッツは蒸留酒類に分類され、合成清酒、みりん、甘味果実酒、リキュール、粉末酒、雑酒に分類される。ここに、その他の発泡性酒類とは、「ビール及び発泡酒以外の酒類でアルコール分 10 度未満の発泡性の有するもの 3)」と定義されており、品目ではなく課税上の分類である。そして品目の判定は酒税法第3条において用語の定義がされており、法令解釈通達により製法や副原料の範囲などの規定が細かく定められている。

³⁾ 法第23条(税率)第2項〈その他の発泡性酒類の税率〉第3号及び【法令解釈通達】においてビール及び発泡酒以外の酒類でアルコール10度未満の発泡性を有するものと記されている。

1.3 税率

酒税の税率は種類ごとに設定される基本税率のほかに、一定の品目の酒類について特別税率が設定されている。基本税率の区分のなかで発泡性酒類と醸造酒類にはアルコール分による加算がない。この理由としては、アルコール分 20 度以上の発泡性酒類とアルコール分 22 度以上の醸造酒類があまり多く存在しないためと考える。基本税率は酒類の種類によって税率が定められてる一方で、特別税率は多くの品目で区別されており特別税率を適用することの方が事実的には多いといえる。ここで発泡酒における税率適用における取り扱いと、「発泡性を有するもの」の定義を説明する。第一に発泡酒の税率を算定するには麦芽比率 を計算し、その比率によって1kl あたり220,000 円か178,125 円、134,250 円に区分される。ここに麦芽比率とは、令第19条《発泡酒の原料の重量の計算》及び規則第8条《発泡酒の原料の重量の計算》に基づき計算した麦芽比率により判定する。

例えば原料に麦芽 50kg、麦 80kg、糖類 65kg(含有水分の重量が 100 分の 25 のもの)、アルコール含有物 100 (アルコール含有物 1,000 0 の製造に使用した麦芽の重量 150kg でアルコール含有物のアルコール分 5 度)を使用しアルコールを製造した場合には、まず麦芽の重量の計算をする。50kg + 150kg \div 1,000 0×10 0×10

第二に、「発泡性を有するもの」とは、法令解釈通達において温度せっ氏 20 度に時におけるガス圧が 49kpa 以上の炭酸ガスを含有する酒類をいうと定義されており、圧力の換算関係なども明記されていることから、発泡性の弱い酒類の判定時は注意が必要となる。

表	1-2	基本税率
1	1-2	A 7 1 1 1 1 1

種類	基本税率(/kl)	アルコール分による加算
発泡性酒類	220,000円	なし
醸造酒類	140,000円	なし
蒸留酒類	200,000円	アルコール分21度以上⇒1度につき10,000円
混成酒類	220,000円	アルコール分21度以上⇒1度につき11,000円

出所) 酒税法に基づき筆者作成。

基本税率は、酒類のジャンルによって区分されており発泡性酒類と混成酒類は同じ税率であるが発泡性酒類に関してはアルコール分による加算はなく、何度のお酒であろうと220,000 円/kl の税率が適用されるのに対し、混成酒類は21 度以上になると一度あたりの税負担が大きくなる税率が適用される。しかしながら発泡性酒類に属するのはビール、発

⁴⁾ 麦芽比率とは【法令解釈通達】の発泡酒の税率適用の取扱いにおいて法第23条第2項第1号又は第2号に規定する発泡酒の税率は、令第19条及び規則第8条の規定に基づき計算した麦芽比率により判定すると記している。また、計算例が記されている。

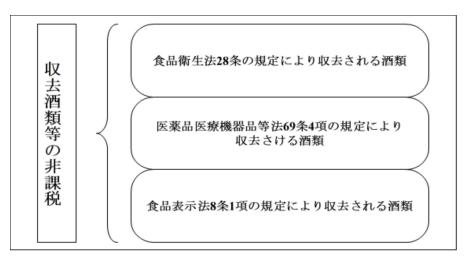
泡酒、その他の発泡性酒類であり、大手ビール会社が販売しているビールはアルコール 5 度前後のものが多いことから、実質的にアルコール 10 度を超える酒類はあまり存在しないといえる。つまり発泡性酒類にアルコール加算課税がないことは有利とはいえないことに留意する必要があると考える。また、この税率表から発泡性酒類に対するアルコール 1 度あたりに課税が重たいことがわかる。

表 1-3 特別税率

種類	特別税率(/kl)	備考
2 発泡酒	178,125円	麦芽比率50%未満25%以上
光/8/6	134,250円	麦芽比率25%未満
その他の発泡性酒類	80,000円	発泡性を有し、アルコール分10度未満
清酒	120,000円	なし
果実酒	80,000円	なし
ウイスキー	370,000円	アルコール分37度未満
ブランデー	370,000円	アルコール分37度未満
スピリッツ	370,000円	アルコール分37度未満
みりん	20,000円	なし
みりん類似雑酒	20,000円	なし
合成清酒	100,000円	なし
甘味果実酒	120,000円	アルコール分13度未満
リキュール	120,000円	アルコール分13度未満
粉末酒	390,000円	なし

出所)酒税法に基づき筆者作成。

表 1-3 は、酒類の品目ごとの税率を表している。税率表の当てはめ方は、発泡性酒類を例として説明する。まず発泡性酒類は、ビール、発泡酒、その他の発泡性酒類が属している。ビールの品目は表 1-3 にはないため基本税率 220,000 円/kl が適用される。発泡酒は麦芽比率等によって特別税率が設定されているため特別税率で課税される。その他の発泡性酒類は特別税率に設定があるため 80,000 円/kl の税率が適用されることとなる。

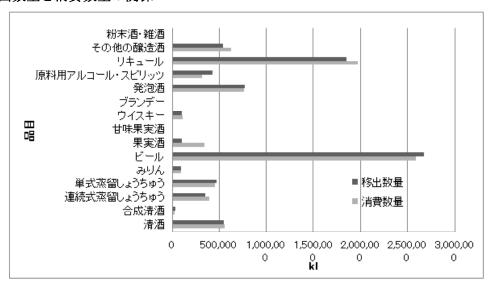


出所) 酒税法に基づき筆者作成。

図 1-1 非課税

また酒税は、基本的に製造場から移出した酒類と保税地域から引き取る酒類を課税の対象としている。しかし、すべてのアルコールが飲料用に取引が行われているわけではなく、原料用アルコールなどは消毒液などの医薬品として消費されることもある。また、保健所の食品検査によって収去される酒類もあるため、非課税規定が設けられている。

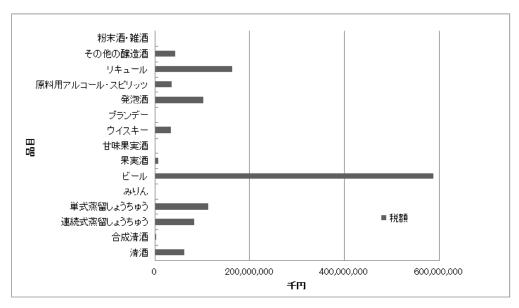
1.4 移出数量と消費数量の関係



出所)『酒のしおり』国税庁より作成。

図 1-2 平成 26 年度 酒税品目別移出数量と消費数量

図 1-2 は平成 26 年度の酒類の品目別の移出数量と消費数量を表している。ここでの移出数量は課税合計から控除等を差し引いた数量であるため実際の移出数量とは異なることに留意されたい。この移出数量・消費数量ともに多いのはビールであることがわかる。またビールに続きリキュール、発泡酒、その他の醸造酒、清酒の順に移出数量及び消費数量が多く、近年のわが国ではビールとリキュールが人気であるといえる。



出所)『国税庁統計年報書』国税庁より作成。

図 1-3 平成 26 年度 酒類品目別税額

しかし、酒税法の下ではアルコールの品目別に税率が設定されていることから移出数量が多ければ税収が高く、少なければ税収が低いといった関係性を持たない。次に税額ベースで品目ごとに比較するしたのが図 1-3 である。移出数量・消費数量ともに圧倒的に多いビールは税額においても最も大きい税収になっている。しかしながら、リキュールは移出数量の割に税額が少ないという状況になっている。また、移出数量は発泡酒、清酒、その他の醸造酒で並んでいたのに対して、税額ベースで見ると単式蒸留しょうちゅう、発泡酒、連続式蒸留しょうちゅう、清酒、その他の醸造酒といった順に並んでいる。このことから、消費数量の多い(庶民的な)酒類と品目ごとの税率格差がマッチングしているとはいえないことがわかる。このように複雑な税率構造の最大のメリットとしては「間接税の逆進性をうすめることができるというものであるが」といわれている。しかしながら、酒類の製造技術の進歩や販売技術の進歩により、ウイスキーの中でも高級酒であるものと大衆酒であるものが近年では増えている。つまり、ウイスキーだから高級酒であると判断し課税をすることで税負担の公平性が失われている可能性も考えられる。この税率格差により酒税の逆進性が発生していることは第4章の逆進性の分析で詳しく考察する。

1.5 納税義務と納税義務者の推移

⁵⁾ 三木 (2008) p.435 より引用。

表 1-5 製造場、販売場の推移

年度	製造場数	販売場数
平成21年度	3,090	196,570
平成22年度	3,106	193,751
平成23年度	3,107	192,466
平成24年度	3,081	192,202
平成25年度	3,089	192,596
平成26年度	3,096	192,255

出所)『酒のしおり』国税庁各年度より作成。

酒税の納税義務の成立は原則として、国産酒類については「酒類の製造者は、その製造場から移出した酒類につき、酒税を納める義務がある。」とし、輸入酒類は「酒類を保税地域から引き取る者は、その引き取る酒類につき酒税を納める義務がある。」と規定している。原則は製造場移出時課税と保税地域引取時課税であるが、移出の事実がなくても、製造場内での試飲など様々な酒類の消費状況において移出とみなし課税する例外規定が法第6条の3に規定されている。表1-5は納税義務者である製造場数の推移を表している。この推移をみると毎年一定の製造場数になっており、納税義務者は安定的であることがわかる。この酒税の徴収を容易にするために次の制度が設けられている。

1.6 製造免許

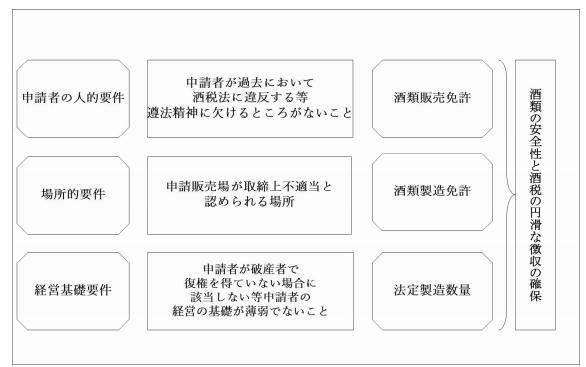
酒類、酒母、もろみを製造しようとする者又は販売しようとする者については免許制度が設けられており「酒類を製造しようとする者は、政令に定める手続により、製造しようとする酒類の品目別に、製造場ごとに、その製造場の所在地の所轄税務署長の免許を受けなければならない。(中略) n 」とされている。この免許制度が設けられている理由としては、(A)申請者の人的要件、(B)場所的要件(C)経営基礎要件の3つの要件があるとされている。これら3要件をみると(A)と(B)は酒類の安全性を確保するためにあり、(C)は法定製造数量を設けて、ある程度の経営規模をもつ酒類製造者から酒税を安定的に確保するために免許制度が規定されていることが考えられる。

表 1-6 製造免許の要件

⁶⁾ 法第6条に納税義務者が記されており、法第6条の3に移出又は引取り等とみなす場合が列挙されている。

⁶⁾ 法第6条の2で保税地域に該当する製造場について規定されている。

⁷⁾ 法第7条第1項より引用。



出所)酒税法に基づき筆者作成。

ここに法定製造数量は、「酒類の製造免許は、一の製造場のおいて製造免許を受けた後1年間に製造しようとする酒類の見込数量が当該酒類につき次に定める数量に達しない場合には、受けることができない。®」と規定されている。現行の法定製造数量は平成5年に「緊急経済対策の一環として、新規事業の創出や事業の拡大等を期するため、公的規制の緩和等を行う。」ために規制緩和が行われ、ビールに関しては法定製造数量が2000キロリットルから60キロリットルに改正された。この導入の意図として石(2001)は「外国を旅行すると、ビールの種類が日本より圧倒的に多いことに気がつく。特にヨーロッパに行くと、小さな町や村でもその土地柄を反映した地元のビールを楽しむことができる。(中略)日本でなぜビールが全国画一の大手のもののみに限定されているのか(中略)…このように実施されたビール製造の基準緩和により、やっとこの疑問が解消したことになる。「・・」としている。この法定製造数量の規制緩和により地ビールが誕生したが、「地ビール製造者を取り巻く環境が厳しい状況 ・・・・ しっため平成15年に「ビールに係る酒税の税率の特例期間の延長」の特例措置が創設された。この特例は本則350ml あたり77円の

- 9) 財務省 平成 22 年度税制改正要望 評価結果に対する意見等 「ビールに係る酒税の税率の特例期間の延長」より引用。
- 10) 石(2001) p.237より引用。
- 11) 財務省 平成 22 年度税制改正要望 評価結果に対する意見等 「ビールに係る酒税の税率の特例期間の延長」より引用。

⁸⁾ 法第7条第2項より引用。

酒税が 20 %軽減される特例であり、350ml あたり 62 円の酒税が課される。

この法定製造数量の拡大は地域の特産品として各種の地酒の製造及び販売による地域活性化を促すといった効果を持つ反面で、製造免許の要件の一つである経営基礎要件の質が低下することにより酒類の安全性と酒税の円滑な徴収を阻害する可能性をもっているため法定製造数量の規制と緩和のバランスをとることが非常に重要であると考えられる。

表 1-7 法定製造数量

品目	法定製造数量	特例規定
清酒	60kl	D . 小制性担抗人管可能
合成清酒	60kl	同一の製造場で合算可能
連続式蒸留しょうちゅう	60kl	同一の製造場で合算可能
単式蒸留しょうちゅう	10kl	同一の製造物で言葉可能
みりん	10kl	
ビール	60kl	
果実酒	6kl	国二小制选担协会管司能
甘味果実酒	6kl	同一の製造場で合算可能
ウイスキー	6kl	 同一の製造場で合算可能
ブランデ ー	6kl	1970衆垣物に古弁可能
原料用アルコール	6kl	 同一の製造場で合算可能
スピリッツ	6kl	19 公表厄物自并可能
発泡酒	6kl	
その他の醸造酒	6kl	

出所) 酒税法に基づき筆者作成。

1.7 免税

製造場移出時課税及び保税地域引取時課税の原則に対して、一旦製造場から移出された 場合でも流通過程の段階であり、消費される状態ない場合に酒税を課税することは、消費 税の性質に背くことから、一定の条件のもとで納税義務を免除する規定を設けている。

免税規定 イ. 原料用酒類の移出 未納税移出 ロ. 輸出用酒類の移出 ハ. 特定の場合 イ. 酒類の原料用 ロ. 輸出から1年以内の引取り ハ. 混和用の酒類 未納税取引 酒類製造者が、輸出する目的で、 輸出免税 酒類の製造場から移出する場合

表 1-8 酒税の免税制度

出所) 酒税法に基づき筆者作成。

また、課税済みの酒類が製造場に移入され、その製造場から再びその酒類を移出した場 合、または原料として使用された場合、再び製造場から移出すると酒税が課せられる。こ の重複課税を調整するために税額控除が規定されている。

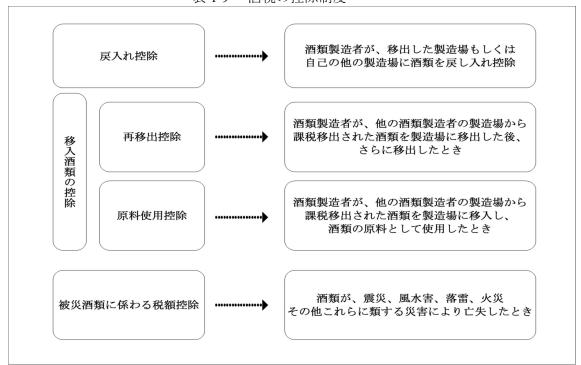


表 1-9 酒税の控除制度

出所) 酒税法に基づき筆者作成。

第2章 税制改正に関する答申とパネル報告からみる酒税制度

この章では、昭和 63 年度の従価税から従量税に変わる時点にスポットをあて、当時の税制調査会の議論を税制改正に関する答申や税制大綱案を軸に考察していく。この昭和 63 年度の税制改正に至った経緯としては、1987 年 11 月 10 日に採択されたパネル報告で、日本国特有(しょうちゅう)の酒類には軽い税率で、輸入酒(ウイスキーなど)には高い税率をかけていることから GATT3 条に違反すると指摘された。これを受けて、1989 年に酒税法を改正し、従価税制度、級別制度、果実酒のエキス分による税率格差制度を廃止した。また、蒸留酒は、蒸留酒間での税率格差が非常に大きかったため、これを縮小した。

ウイスキー類 焼酎 アルコール分 税額(円) 税額(円) アルコール分 38%未満 21~25% 155700 - A 908,620 25~26% 155,700 38~40% 982300 - C 40~41% 26~31% 155700 + A 982,300 203400+B 41%以上 908620 + D 31%~ A=25%を1度下回るごとに9540円 B=1度超えるごとに26230円 C=40%を1度下回るごとに24560円 D=40%を1度上回るごとに24560円

表 2-1. 1995 年時点の焼酎とウイスキー類に対する酒税

出所) 道垣内正人(1997)『日本の酒税格差に関する仲裁裁定』より作成。

そこで1987年時点の税制調査会の答申をみると、「現行の酒税制度については、抜本答申を受けて提出した62年度答申において、現行従価税やウイスキー類の級別制度等の思い切った見直しが必要であるとしたところである。」と指摘した上で、「現行酒税の従価税制度やウイスキー類の級別制度等は結果として輸入産品に対して差別的な課税」となっていることを認めている。そして改正の論点として「①従価税を廃止する。②ウイスキー類の級別制度を廃止し、現行の特級、1級及び2級の税率を一本化する。③果実酒類及びリキュール類のエキス分等による税率適用区分の見直しを行う。④しようちゅうの税率を引き上げる等により蒸留酒間の税率格差を縮小する。⑤抜本的税制改革の一環としての間接税制度の改正に伴い、清酒の級別制度の見直しを含め各種酒類間の税負担格差の縮小に配慮しつつ、負担調整を行う方向で検討する。」ということを述べている。しかし、その後もECは、税率格差を指摘し、1995年に日本に対して22条協議を再び求めた。1995年時点で蒸留酒である焼酎とウイスキー類は表2-1のように課税していた。

そして 1996 年に日本の酒税法は GATT3 条二項違反とするパネル報告が出され、告訴するも、一部修正があったのみで、結論は変わらなかった。このときの議論として、焼酎は諸外国から見るとウオッカの「同種の産品」であり、日本の酒税法では、ウオッカに焼酎を超える課税をしている点で GATT3 条 2 項第 1 文に違反しているという議論がなされた。さらに焼酎と、ウイスキー・ブランデー・スピリッツ類などは「直接競合・代替可能商品」であるとして議論がなされ、紛争解決理事会(DSB) は、日本の酒税に関する上級委員報告及び同報告によって修正されたパネル報告を採択した。

そして 1997 年の税制調査会の答申では、「政府において、WTOの紛争解決手続きに従って、関係各国の理解を得るべく協議を重ねてきた。しかしながら、本年 11 月、当該税率格差について、ガット協定に適合させるべき旨のWTO勧告が出された。」とし「平成9年度税制改正において、しょうちゅうの税率を引き上げ、ウイスキー類の税率を引き下げることで思い切った格差の縮小を図らざるを得ない。これに関連して、スピリッツ類や

リキュール類の税負担のあり方についても検討することが必要である。その際、これらの 改正により酒類消費者の総体の税負担が少なくとも増加することのないよう留意すべきで ある。なお、大幅な税率引上げによる消費者や製造者等への影響に十分配慮し、適切な激 変緩和措置を講ずることが適当である。」という判断を述べている。そして 2001 年の税制 改正の答申では「平成8年のWTO(世界貿易機関)勧告を受けて平成9年度以降一連の 改正が行われ、・・・基本的に格差がなくなっています。」とし、GATT で問題となった諸外 国との税率格差の問題はなくなったという認識を表すとともに、「かつては、高級酒には 税率を高く、大衆酒には税率を低く定めるという考え方が採られてきましたが、所得水準 の上昇・平準化を背景として酒類消費の多様化が進んできたことなどから、昭和 59 年度 以降の税制改正では、酒類間の税負担格差の縮小が図られてきました。」と述べている。 しかし、この酒類間の税負担格差は、第一に国内の所得水準の上昇や平準化を考慮してい た訳ではなく、GATT の問題を早急に解決するために焼酎や蒸留酒の税率を下げたという 背景を鑑みると調整措置に過ぎないのではないだろうか。また、2001年度の答申の中で、 「税制の中立性や公平性の観点から、同種・同等のものには同様の負担を求めることが要 請されます」とし、GATT で問題になった「同種の産品」の問題を意識していることがわ かる。また、果実酒の税負担が低いこと、「甘味果実酒、合成清酒、清酒のうちアルコー ル添加の多いものについても、製法、品質などを勘案し、リキュール類との負担の均衡を 図る方向で検討することが適当」であると指摘し、ビールや発泡酒の「同種の産品」の観 点から酒税の在り方を検討しているように思える。2002年度の税制答申も「ビールと発 泡酒との間に現在のような税負担格差を設けるほどの違いは存在しなくなっている。 した がって、税制の中立性・公平性の確保のため、ビールとの負担の均衡を図っていく必要が ある。」と指摘している。

その後 2003 年以降は「「同種・同等のものには同様の負担」という消費課税の基本的考え方に則って、厳しい財政事情等も踏まえ、酒類間の税負担格差の縮小を図ることが適当である。」2004 年は「近年、ライフスタイルの変化などを背景に、酒類消費の多様化が進展している。また、技術革新の進展などに伴い、従来とは異なる原料や製法により、同種・同等のものでありながら税負担の異なる酒類が生産されるようになってきている。酒税については、酒類の生産・消費の態様の変化に応じ、税制の中立性や公平性を確保する観点から適切に対応できるよう、酒類の分類の簡素化を図り、酒類間の税負担格差を縮小する方向で早急かつ包括的に見直すべきである。」2005 年は「近年の酒類消費の多様化や製造技術の変革に必ずしも適切に対応したものとはなっていない。」という指摘が続き、お酒の技術革新によって「同種・同等の酒類に同種・同等の課税ができていない」ということを問題視している。その背面で酒の技術革新のために企業が費やした努力をどのように評価するかが一つの問題点となっている。その後は 2015 年以降はアルコール健康障害対策基本法が施行されたことにも留意して酒税法のあり方について議論をしている。

2.1 日本の酒税法と GATT

日本の酒税と GATT のキーワードは「同種の産品 (like products)」と「直接競合・代替 可能品 (directly competitive or substituable products)」である。この二つの考え方が日本の酒 税法を大きく変えたきっかけとなっていると考える。EC の主張は現行の酒税法における スピリッツ類(ジン、ラム、ウオッカなど)及び焼酎は「同種の産品」であり、スピリッ ツ類に焼酎をこえる課税をしていることが GATT 3条(内国の課税及び規則に関する内 国民待遇)2項第1文「1.締約国は、内国税その他の内国課徴金と、産品の国内におけ る販売、販売のための提供、購入、輸送、分配又は使用に関する法令及び要件並びに特定 の数量又は割合による産品の混合、加工又は使用を要求する内国の数量規則は、国内生産 に保護を与えるように輸入産品又は国内産品に適用してはならないことを認める。」つま り「同種の国内産品」に課せられる内国税等をこえる内国税等を課すことの禁止に反する と主張した。また、ウイスキー、ブランデー、リキュール及び焼酎は「直接競合・代替可 能産品」であり、これらに異なる税率で課税していることは GATT 3条2項第2文「2. いずれかの締約国の領域の産品で他の締約国の領域に輸入されるものは、同種の国内産品 に直接又は間接に課せられるいかなる種類の内国税その他の内国課徴金をこえる内国税そ の他の内国課徴金も、直接であると間接であるとを問わず、課せられることはない。さら に、締約国は、前項に定める原則に反するその他の方法で内国税その他の内国課徴金を輸 入産品又は国内産品に課してはならない。」つまり国内産品と「直接競合・代替可能産品」 である輸入品に対して、国内生産を保護するように内国税等を課すことを禁止している。 このことから焼酎とスピリッツの関係が果たして「同種の産品」なのか。ウイスキーや ブランデーなどの蒸留酒が果たして「直接競合・代替可能産品」であるのかといった視点 からのアプローチが必要である。おそらく現行の酒税法が4種類の酒類と 10 品目に区分 している理由としては、GATT協定における「同種の産品」の観点からグローバルスタン ダードな酒類に別けた上で、日本の独自性を考慮するため、品目別に清酒や焼酎といった 区分を残して別けていることが考えられる。それゆえに、本当に現行の酒税法の課税方式 及び税率で世界各国が納得しているのかは疑問が残る。現行の酒税法では蒸留酒類という 分類の中に焼酎やウイスキー、ブランデーの品目が存在する。基本税率は蒸留酒類といっ た分類により基本税率 200,000 円にアルコール分 20 度を超える 1 度ごとに 10,000 円加算 されるといった酒税が課せられるという体系になっているものの、特別税率を設定し37 度未満のウイスキー、ブランデー、スピリッツは 370,000 円と 21 度から 37 度未満の酒税 は一律である。特に現行の酒税法で疑問が残るのは醸造酒類の分類と品目である。醸造酒 類は主に清酒と果実酒(ワインなど)、その他の醸造酒であり基本税率は 140,000 円であ る。しかし、特別税率の設定があり、清酒は120,000円、果実酒は80,000円である。果た してこの税率格差はどういう意味をもつのであろう。税制調査会の答申でもワインの税負 担の低さを問題視しているが、この特別税率の存在の意義を本当に有するのかも検証する ことが必要であると考える。確かに清酒とワインは同種の産品かと考えると、色々な概念 のアプローチをすることができる。例えば清酒の原料は米とこうじ、ワインの原料はぶど うである。この米を発酵させる工程とワインを発酵させる工程は同じである。つまり米と 果実の違いがあるとはいえ、醸造してつくっていることに変わりはない。ウイスキーは麦 芽を使い、ブランデーは果実を使い蒸留するため蒸留酒類であり両者の税率の判定は類似

している。そうなると清酒と果実酒(ワインなど)も同じではないだろうか。穀類と果実

という性質の違いで特別税率を設定するならばウイスキーとブランデーの差異がないことが問題となる一方で、ウイスキーとブランデーを蒸留酒類という定義で括るのであれば清酒と果実酒(ワイン)も特別税率を廃止し醸造酒類で基本税率に一本化すべきである。しかし、「直接競合・代替可能産品」という概念から見るとやはりウイスキーとブランデーは全く味が異なる。同様に、清酒とワインでも同じ醸造酒類であるが味が異なる。これらの点を踏まえると、焼酎とウイスキー、焼酎とブランデー、ブランデーとウイスキーは競合するとは考えにくい。

そこでこの対立する「同種の産品」「直接競合」の概念をさらに先行研究をふまえて見ていく。

2.2 酒税法と WTO 法の税制の先行研究

前項では、日本の酒税法が現行の酒税法に至るまでの経緯を確認した上で酒類が嗜好品から大衆財になっていることを確認することができた。また、日本の酒税法における焼酎の酒税がウイスキーやブランデー、スピリッツとを比べると安く、内国民待遇の税制になっていることから、「同種の産品」と「直接競合・代替可能産品」のアプローチから当時の酒税法が批判されたことがわかった。今後も酒類に関する日本の酒税法制度のあり方について指摘を受ける可能性はないのだろうか。現在ワインの関税について議論がされている最中であり、清酒(日本酒)と果実酒(ワインなど)の税率に関して議論の余地が存在する。そこで本項では、これまでのWTOで議論が行われたパネルを下に「同種の産品」の定義と「直接競合」に関する資料を集約し、さらに分析していく。

① GATT1 条の適用範囲

GATT が存在する背景と第一条の重要性を、宮崎(2012)は「米国の高関税や英連邦の特恵関税制度によるブロック経済化が第二次世界大戦時の一要因になったいう反省があった。その経験から、『国際通商における差別待遇の禁止』が GATT の基本目的として掲げられ、加盟国相互の交渉によって引き下げられた関税の成果が全加盟国に享受されるよう、最恵国待遇原則が定められた」としている。対象となる措置として宮崎(2012)は「①関税及び課徴金、②関税及び課徴金の徴収法、③輸出入に関する規則手続き、及び④第3条2及び第4に掲げる事項である ②」と GATT1条の適用範囲を述べている。ここに④の第3条4に掲げる事項は国内法令等を意味している。日本の焼酎が指摘されたのもこの④第3条2及び第4に掲げる事項のものである。

② GATT3 条 4 項の適用範囲

¹⁾ 平成 13 年度 税制改正の答申「かつては、高級酒には税率を高く、大衆酒には税率を低く定めるという考え方が採られてきましたが、所得水準の上昇・平準化を背景として酒類消費の多様化が進んできたことなどから、昭和 59 年度以降の税制改正では、酒類間の税負担格差の縮小が図られてきました。」を根拠としている。

²⁾ 宮崎(2012) p.345 より引用。

GATT3 条 4 項の適用範囲は上記でも述べたように国内法令にも及び、WTO のパネル報告では、正当化の理由として宮崎(2012)は「公平な租税制度を維持するための措置である。あるいは効率的な租税行政を実施するための措置であるといった抗弁は、差別的な措置を正当化することができるだろうか。第 3 条 2 項 1 文は、措置の政策目的を適用要件としておらず、パネル報告及び上級委員会報告も第 1 文適用における政策的意図の考慮を拒否している。 31 」つまり、効率的な租税行政を行うための措置であったとしても内国民待遇税制は GATT 3 条 4 項の規定に反し、認められないのである。

③同種性の認定

米国と EC 間のパネル報告の判例では、輸入品と国内産品の同種性について「EC は、一般適用(general application)される措置については、特定の分類(class)の国内産品とその分類の輸入産品を比較する必要性が存在しないと主張した。一これに対して米国は「ある分類の輸入産品が同種国内産品よりも不利な待遇を受けている証拠を提出する必要がある。」と主張したが、パネルは EC の主張を受けている。このパネル報告からも同種性の認定は特定の輸入品と特定の国内品を比較する必要はないということである。つまり「同種の産品」の判定は輸入産品と国内品の比較をすることはなく、暗黙の認識が存在するのである。

以上のことから「同種の産品」と「直接競合・代替可能産品」の判定は曖昧なものであり、宮崎(2012)は「物品の競合条件に影響を与えるか否かの判断は、具体的な数量的分析に基づいてなされているわけではなく、これまでのパネル及び上級委員会報告書からは、基準があきらかでない。租税はもとより潜在的に貿易に影響するのであり、直接税の転嫁について経済学者たちの意見が一致していないことを前提とすれば、その判断は恣意的なものとなる可能性がある。」と主張している。確かにパネル報告や上級委員会の報告書をみると同種の産品や直接競合の考え方が曖昧であり、国内の租税法、とくに酒税法を施行する際に大きな影響を与えている。

この直接競合の観点から、EC からの要求に対して税制を改正する前と改正後の競合を評価した Ohashi・Nakajima・Doi(2010)では、焼酎が他の蒸留酒と「直接競合・代替可能産品」であるか否かを、市場画定の分野でよく用いられる SSNIP テストという手法で 1994年から 2002年までのデータで明らかにしている。SSNIP 分析とは、「ある商品に関する独占企業を想定し、当該企業、小さいが重要な、一時的でない程度の値上げを行った場合における近隣商品への顧客の乗り換えに着目し、もはや近隣商品への乗り換えが生じなくなった範囲をもって関連市場を画定するものである プ」と定義されている。Ohashi・Nakajima

³⁾ 宮崎(2012) p.339 より引用。

⁴⁾ 宮崎 (2012) p.343 より引用。

⁵⁾ 宮崎 (2012) p.343 より引用。

⁶⁾ 宮崎 (2012) p.346 より引用。

⁷⁾ 越智・丹野・林(2015) p.3 より引用。

・Doi (2010)は「製品が直接競合する程度は、代替品の弾力性によって測定される®」として、(SSNIP)テストを利用した。その結果、「消費者の好みの観点からこの問題に近づいた。日本の酒類市場の需要システムを3段階のnested logit モデルを用いて推計したところ、消費者は焼酎と他の蒸留飲料との区別がほとんどないことが分かった。®」と分析している。つまり焼酎とウイスキーは直接競合であり同種の産品であるということが推計されている。

2.3 パネル報告の議論と裁定

【パネル報告の研究】

ここでは 1987 年にパネル報告で行われた議論と裁定(JAPAN - CUSTOMS DUTIES, TAXES AND LABELLING PRACTICES ON IMPORTED WINES AND ALCOHOLIC BEVERAGES — Report of the Panel adopted on 10 November 1987(L/6216 - 34S/83))をもとに当時の EC 側の主張と日本国側の主張をまとめその裁定がいかなるものであったのかを研究していく。

日本のワイン及びアルコール飲料の内国税 (L/6216,BISD 34S/83)

1986/7/22 協議要請

1986/10/31 パネル設置要請

1987/2/4 パネル設置

1987/9/22 パネル報告

1987/11/10 採択

【事実の概要】

多くの国の税制では、醸造酒類、発酵酒類及び蒸留酒類など広範な酒類で区別されるのに対し、日本の酒税法では、酒類を 10 の階級に分類し、課税対象となる酒類・品目及び等級制度に応じて異なる税率を適用していた。

- (1) ウイスキー・ブランデーは特級・1 級・2 級に分類した上で 1989 年改正前は特級 2,098,100 円、1 級 1,011,400 円、2 級 296,200 円の従量税と特級 150%、220%、1 級 85%2 級 60%の従価税を課税していた。
- (2)ワイン・スピリッツに関しても従量税と従価税の2つの課税方式があり、従価税は従量税よりも高い税負担が重く設定されていた。
- (3)焼酎は同じ蒸留酒類に属するウイスキー、ブランデーに比べて低い税率設定がされていた。

欧州共同体は、日本が酒税法において国内製品と外国製品を差別的に扱っていると指摘 しGATTに申立を行ったのが本件である。

【欧州共同体の主張】

欧州共同体の主張は主に日本の酒税法の①分類②等級制度③従価税についてである。

⁸⁾ Ohashi・Nakajima・Doi (2010) p.5 ~ p.6 より引用。

⁹⁾ Ohashi・Nakajima・Doi(2010)p.14 ~ p.15 より引用。

①分類に関しては、多くの国の税制では醸造飲料、発酵飲料及び蒸留飲料などに区別される。しかし、日本の分類は、他の国の制度とは異なり、「西洋式」の酒類と日本の「伝統的」な酒類(みりん、清酒、焼酎など)とを区別している。その結果、伝統的なカテゴリーの輸入が極端に低いことから「伝統的」というのは「国内」とほぼ同義語になり、一部の国内製品は、欧州共同体から輸入されたものと本質的に直接競合で代替可能産品であるといえる。(JAPAN - CUSTOMS DUTIES, TAXES AND LABELLING PRACTICES ON IMPORTED WINES AND ALCOHOLIC BEVERAGES — Report of the Panel adopted on 10 November 1987 (L/6216 - 34S/83)の p.4 3.2 (a) 参照。)

②等級制度に関しては、ウイスキーとブランデーを3つの「階級」に分類し、それらに適 用される税率が大きく異なり、第3条2項に反して輸入品と国内産品で差別的な租税処理 が行われている。ウイスキーとブランデーに適用可能な等級は、国内産品に適用される等 級とは全く異なっている。原酒成分のみでつくられるウイスキーとブランデーは自動的に 特級に分類される。対照的に、清酒の等級は任意であり、酒造り業者は格付けのために自 社の製品を提出するかどうか、および格付けされた清酒に適用される税率を選択すること ができる。ウイスキーとブランデーに適用される等級制度は、ほとんどすべての輸入ウイ スキーとブランデーを特別階級に分類する効果をもたらし、日本製品よりはるかに高い課 税をしている。(同様の基準に基づいてブランデーも適用される。) その結果、欧州共同 体から輸入されたすべてのウイスキーとブランデーは、日本の一級、二級のウイスキーと ブランデーに適用される税率を大幅に上回る税率で課税され、特別階級の最低税率は二級 ウイスキーの税率よりも7倍以上高いといえる。一級のウイスキーとブランデーの欧州共 同体からの輸入は、一級総量の 0.1 %未満であり、二級の欧州共同体からの輸入はなかっ た。日本の等級制度は欧州共同体のすべてのウイスキーを人為的に高級なカテゴリーに入 れ、人為的に創造された一級と二級で、国内製品の半分以上がより有利な税制を受けるこ とを可能にしている。(JAPAN - CUSTOMS DUTIES, TAXES AND LABELLING PRACTICES ON IMPORTED WINES AND ALCOHOLIC BEVERAGES - Report of the Panel adopted on 10 November 1987 (L/6216 - 34S/83) p.5 3.2 (b) 参照。)

③従価税に関しては、基本的に伝統的な製品(清酒、焼酎、みりん)は、酒税が従量税率(1 リットル当たりの固定税率)で課税される。「西洋式」のカテゴリーは、商品の固定基準価格まで従量税率が適用され、アルコール含有率に比例に関係なく、従価税の閾値を超過すると税率はワインの従量税率より8倍高くなり、リキュールでは4倍、スピリッツは2倍になる。これにより、日本産と外国産の競争的かつ代替可能なアルコール飲料の間で、差別が生じている。第二に、「伝統的な」製品と「西洋式」の製品との間の従価税率の適用に関する区別は、国内製品により有利な租税処理を提供している。 ウイスキー、ブランデー、スピリッツ、焼酎などの直接競合・代替可能産品との税率の差はかなり大きくなっている。欧州共同体は酒類の租税処理における統一性の欠如と、従価税の適用における選択性は、国内生産を保護するためにのみ設計さてると主張する。

以上のことから日本の酒税法は輸入製品に同種の国内産品より高い税率を課すものであり、GATT 第3条2項1文に違反している。また、日本の焼酎については、同じ蒸留酒にも関わらずウイスキーに比べて低い税率が適用されていることは、直接競合・代替可能産品の国内生産に保護を与えているため、GATT3条2項2文に違反している。(JAPAN -

CUSTOMS DUTIES, TAXES AND LABELLING PRACTICES ON IMPORTED WINES AND ALCOHOLIC BEVERAGES — Report of the Panel adopted on 10 November 1987 (L/6216 - 34S/83) p.5 \sim p.6 3.2 (c) 参照。)

【日本の主張】

日本は欧州共同体の主張に対して以下のように反論した。

①分類に関しては、使用される原材料や製造プロセスなど明確かつ客観的な基準に基づいて設定された税分類であり、国内製品と輸入製品とを区別していない。現在の税率は、アルコール含有量だけでなく、品質とアルコール含有量、消費のパターンと傾向、さまざまな要素間の税負担のバランスを考慮して決定されている。また消費者が購買力に見合った税を負担するように、高級品には高い税率を課している。(JAPAN - CUSTOMS DUTIES, TAXES AND LABELLING PRACTICES ON IMPORTED WINES AND ALCOHOLIC BEVERAGES — Report of the Panel adopted on 10 November 1987(L/6216 - 34S/83)p.10 ~ p.14 3.10 参照。)

②等級制度に関しては、等級制度は、日本のウイスキー・ブランデーの生産と消費の状況 に基づいている。幅広い品位を誇る日本酒やウイスキーやブランデーに適用されており、 酒税は担税能力に応じて徴収されるべきであるという原則に基づいている。麦芽ウイスキ ーや穀物ウイスキー (ブランデーの場合は純粋なブランデー)、ウイスキーのアルコール 含量などの客観的基準に基づき階級を明確に分類している。この等級制度は、国内および 輸入製品にも同様の適用がされる。等級制度は、高品質で高価なウイスキーに高い税金を 課し、低所得者層の人々が飲酒していたウイスキーに関しては適切に低い税を課すように 設計されている。輸入されたウイスキーは、海外製造業者が日本の消費状況に合った製品 を輸出すれば、一級または二級のウイスキーとして販売することができた。この等級制度 は、高品質かつ高価な酒類に高税率を賦課して戦時に財源を求めるため 1943 年に設立さ れたため、当時はウイスキーの輸入を考慮していなかった。したがって、制度を導入した 人たちの心には輸入製品を差別するといった考えはなかった。1985 年に課税された特別 階級のウイスキーの 83 %が国内製品である。この事実は、等級制度が国内製品を保護し たり、輸入製品を差別したりしなかったことを明確に示している。(JAPAN - CUSTOMS DUTIES, TAXES AND LABELLING PRACTICES ON IMPORTED WINES AND ALCOHOLIC BEVERAGES - Report of the Panel adopted on 10 November 1987 (L/6216 -34S/83) p.10 ~ p.14 3.10 参照。)

③従価税に関しては、従価税制度は、従量税のデメリットを補い、税額は商品の価格にかかわらず同じままである。これを相殺するために、商品が「伝統的な」製品であるか「西洋式」であるかにかかわらず、市場価格に大きな違いがあった酒類の分類で従価税が導入された。たとえば、欧州共同体が「伝統的な」酒類と呼ぶ特級の酒類は、幅広い価格帯を持ち、従価税が適用されている。 一方、欧州共同体が「西洋式」のアルコール飲料と呼ぶカテゴリーに入ったビールでは、価格の幅が狭く、従価税はかからない。このシステムは、同じ酒類の間で税負担を公平に配分するように設計されており、輸入製品の不利益には適用されなかった。間接税に内在する逆進効果を緩和し、税負担分担の均衡を確保しよ

うとしたのである。各締約国は、関連する GATT 規定を侵害しない限り、合理的であると判断した国の税制を採用する権利を保持している。「西洋式」の酒類が「伝統的な」酒類に比べて従価税の対象となる傾向が高かったのは、幅広い価格変動を遂行する酒類カテゴリーが、「伝統的な」酒類よりも「西洋式」酒類の方がより頻繁に見られるためである。欧州共同体から輸入された主要な酒類であったワインとウイスキーについては、1985 年度における従価税の対象となる輸入量は、それぞれ 2,563kl と 2,126kl であった。両者は国内のワインや国内の特級のウイスキーよりも小さく、そのうち従価税の対象となる量は、それぞれ同じ年に 3,625kl と 10,570kl であった。 また、1985 年度には、各酒類の従価税の対象となる量の割合は、国内ワインの 7.3 % 輸入ワインの 11.9 %。 国内の特別グレードのウイスキーは 8.9 % 輸入された特別グレードのウイスキーは 10.7 %であった。 これらの数字は、従価税の適用が輸入製品を差別していないこと、また、従価税が国内生産を保護する余地がないことを明確に示している。(JAPAN - CUSTOMS DUTIES, TAXES AND LABELLING PRACTICES ON IMPORTED WINES AND ALCOHOLIC BEVERAGES — Report of the Panel adopted on 10 November 1987 (L/6216 - 34S/83) p.10 ~ p.14 3.10 参照。)

【報告要旨】

本件パネルは欧州共同体の主張をほぼ受け入れるかたちで日本の酒税法を GATT 違反と認定し、日本の酒税法を改正するように勧告した。この報告書の中で重要な論点を以下にまとめる。

①級別制度のウイスキーとブランデーに関して、パネルは日本のウイスキー/ブランデーの特級税率(2,098,100 円/kl)は、ウイスキー/ブランデーの一級(1,011,400 円/kl)と二級(296,200 円/kl)の税率よりもかなり高かったことを指摘した。これらの税額の差異が、アルコール含有量の非差別的課税であると説明することができることなどから、日本の酒税法が様々な蒸留酒の客観的相違に対応しているとは判断できなかった。さらに、欧州共同体から輸入されたほとんどのウイスキー/ブランデーは高い税率で課税を受けていたのに対し、日本で生産されたウイスキー/ブランデーの半数以上は税率が大幅に低い税率であることを評決した。したがって、パネルは、欧州共同体から輸入された(特級および一級)ウイスキー/ブランデーは、第3条2項第1文「国内製品に適用された税率(すなわち、1級及び2級ウィスキー/ブランデー)を超えるもの」を内国税として課税されていると結論づけた。(JAPAN - CUSTOMS DUTIES, TAXES AND LABELLING PRACTICES ON IMPORTED WINES AND ALCOHOLIC BEVERAGES — Report of the Panel adopted on 10 November 1987 (L/6216 - 34S/83) p.25 ~ p.27 5.9 参照。)

②従量税と従価税の「混合」制度の対象となるワイン・スピリッツ・リキュール

従量税および従価税の「混合」システムが、差別化された課税方法で差別的または保護的な課税が行われない限り、第3条2項と矛盾しないものであると示した。輸入製品の差別的または保護的課税のみを禁じているだけでなく課税方式に関しても、その差別化された課税方式が差別的または保護的な課税をもたらさないことを条件とする。

伝統的な日本産の焼酎、みりん、清酒(一級と二級)など、すべての酒類には従価税が 適用されないと指摘した。従価税の適用可能性および課税の閾値に関する相違が、対応す る客観的製品の差(アルコール含有量など)に基づいて貿易中立的な方法で均等に適用される内部課税の一般的な制度(例えば、「アルコール税」はすべてのアルコール飲料に同様に適用される)であるようには判断できない。「同種の産品」は、国内消費者の違いや価格の違いなどの理由から、「非同種」にはならず、外部の政府措置(例えば、関税)や市況(例えば、需要と供給、販売マージン)の影響を受けていることが多いという見地となった。

輸入製品の差別的または保護的な内部課税は、直接競合する製品との価格競争を歪曲させ、異なる価格および消費者カテゴリーを作成し、従来の自国製品の消費者の好みを強化する。パネルは、そのような解釈が第3条2の目的に反すると確信した。

パネルは先の調査結果から、課税対象外の酒類を上回る酒類は、「同種」酒類の従量税を上回る従価税を課されたため(例えば、ワインの従量税より 8 倍高く、リキュールの従量税より 4 倍高く、スピリッツの従量税より 2 倍高い)欧州共同体から輸入されたワイン、スピリッツ、リキュールに対する課税は、国内のワイン、スピリッツ、リキュールなどの従量税よりかなり高いため、第 3 条 2 項第 1 文に違反していると結論づけた。(JAPAN - CUSTOMS DUTIES, TAXES AND LABELLING PRACTICES ON IMPORTED WINES AND ALCOHOLIC BEVERAGES — Report of the Panel adopted on 10 November 1987 (L/6216 - 34S/83) p.25 ~ p.27 5.9 参照。)

③輸入酒類と国内酒類の従価税を計算する方法の違い

パネルは、第3条2項が特定の課税方法と課税制度の使用を規定していないことを両当事者が示す意見を共有した。また課税目的のための価格計算で異なる2つの方式を認め、第3条2項に適合する。第3条2項は、輸入製品に対する差別的または保護的な税負担のみを禁止していたため、パネルの見解では、異なった課税方法の適用が実際に輸入製品に対する差別的または保護的効果をもたらしたかどうかが重要である。したがって、パネルは、いわゆる「fixed subtraction system」が第3条2項または4項に反する差別を構成している国内酒類のみに利用可能であったという欧州共同体の見解に同意することはできない。

また小委員会は日本の蒸留酒の税率格差が GATT3 条 2 項違反であると認定した 4 つの根拠として以下の4つを上げている。

- 動輸入ウィスキー、ブランデー、その他のスピリッツよりも焼酎の税率がかなり低い(附属書Ⅲ参照)。
- ②輸入されたウイスキー、ブランデーおよびその他のスピリッツに対する高い従価税の課税、および焼酎に対する従価税のないこと。
- ❸焼酎は、ほとんど全てが日本で生産されている。焼酎に対する比較的低税率の課税は、 多くの諸国で生産されている製品(例えばバター)の生産に対して他の製品との関係において与えられている保護ということはできず、まさに「国内生産に保護を与える」ものであるという事実
- ●これらの蒸留酒の相互代替性は、日本に「西洋式」蒸留酒の輸入が増加し、焼酎の消費者はウイスキーやブランデーなどの飲み物と様々な割合でブレンドしている。

ガット・プラクティスでは、第3条2項は、貿易量の期待よりむしろ輸入製品と国内製品との競争関係に関する期待を保護するものであることはGATTの慣行の中で既に認知

されているため、パネルは、他の直接的に競争力のある代用蒸留酒に比べて日本がかなり 低い内税を焼酎に適用した結果、貿易歪曲効果があり、第3条1と2第2文に反して国内 産の焼酎を保護しているという結論が得られた。(JAPAN - CUSTOMS DUTIES, TAXES AND LABELLING PRACTICES ON IMPORTED WINES AND ALCOHOLIC BEVERAGES - Report of the Panel adopted on 10 November 1987 (L/6216 - 34S/83) p.25 ~ p.27 5.9 p.27 ~ p.28 5.11 参照。)

【裁定の分析】

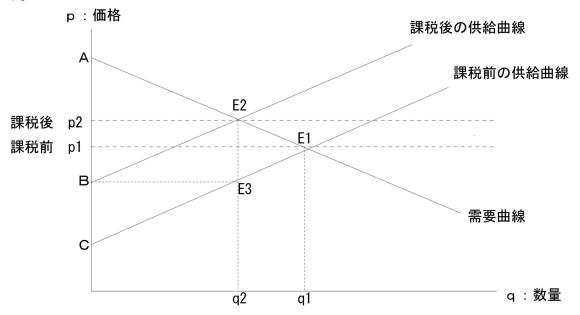
パネル報告の結論から日本の酒税法が様々な蒸留酒に対して客観的な相違が見られないということが第一の論点である。日本の主張はアルコール含有量などに基づいた基準を設計しているというが、当時の清酒の級別制度は酒類製造者の恣意性に基づき等級制度を選択することができる制度であった。この清酒の等級制度とウイスキーとブランデーの等級制度は恣意性の部分で大きく不平等である。日本の伝統的な清酒と西洋式のウイスキー・ブランデーに対する級別制度の不平等に諸外国が不満を持つことは当然のことである。やはり客観的な相違を認めてもらうには蒸留酒間だけの基準の設計だけでなく、他の酒類間(醸造酒類や混成酒類など)との基準の整合性を保つことが重要な考え方である。

第二に従量税と従価税の混合システムについての小問委員会の見解は、従量税と従価税の混合システムは第3条2項に違反するものではないという内容であり、差別的、保護的な課税が行われない限り矛盾しないと示している。ここで問題になるのは日本のパネルに対する税制改正の対応の仕方である。日本は主張の中で、酒税法は担税能力に応じて徴収されるべきものであるという原則に基づき、従価税には間接税に内在する逆進効果を緩和し、税負担分担の均衡を確保しようとしている。しかしながら翌年には従価税を廃止している。勧告された後、早急に酒税法を改正する姿勢を諸外国にアピールする必要性は理解できるが果たして従価税制度を廃止することによる逆進効果はどの程度かは疑問が残る。この点に関しては第4章の分析で考察する。第三の論点は、内部課税の一般的な課税の例示としてアルコール度数課税を挙げていることである。これは小問委員会がアルコール度数課税が内部課税の一般的な課税方式であることを認識しているといえるのではないだろうか。また GATT の考え方は、貿易量の期待よりむしろ輸入製品と国内製品との競争関係に関する期待を保護するものであることは GATT の慣行の中で既に認知されているという見解を示していることがわかった。

2.4 従量税と従価税の租税理論

【価格弾力性からみる従量税と従価税のモデル】

本章では、従量税と従価税を効率性と公平性の観点から論じていく。従量税は「課税標準に重量、個数、体積などを使い、税率が金額で示されるのが従量税 11 」であり、従価税とは「課税標準が金額ないし価額で示され、税率何%といった百分比で示されるのが従価税である。 21 」と国税庁が定義している。そこで従価税のモデルを表したのが図 3-1 である。



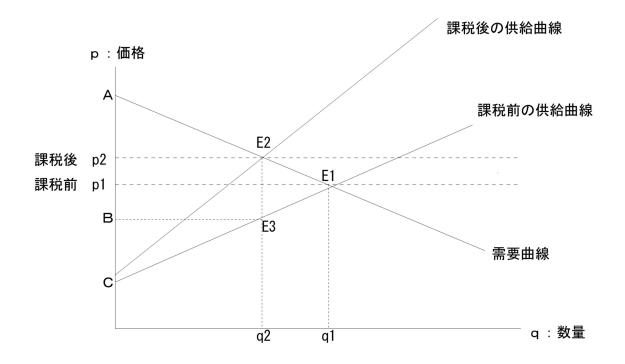
出所) 筆者作成。

図 3-1 従量税のモデル。

社会的余剰は、消費者余剰と生産者余剰を足し合わせたものであり、図 3-1 は課税前の供給曲線と課税後の供給曲線の変化を表している。従量税課税後の供給曲線は、課税前の供給曲線より価格が比例的に上昇するため平行線上にCからBにシフトする。課税前の生産者余剰は ACE1 の三角形の面積部分であったが課税後の供給曲線のシフトにより消費者余剰が Ap2E2 の三角形となり生産者余剰は BCE3 の三角形となる。また従量税を課税した部分は p2BE1E2 の四角形の部分となる。そして、課税前は社会的余剰であった E1E2E3 の三角形は、従量税の課税により失われた社会的余剰であることから死荷重損失(デットウェイトロス)ということになる。仮に課税がなかった場合には、死荷重損失は発生せず、E1E2E3 は社会的余剰であった。

¹⁾ 税務大学校(2017) p.8 より引用。

²⁾ 税務大学校(2017) p.8 より引用。



出所)筆者作成。 図 3-2 従価税のモデル

次に従価税のモデルを表したのが図 3-2 である。従価税の場合、課税後の供給曲線は従量税と異なり、比例的にシフトはせず、価格の比例に対してグラフの傾きが変わる。これにより課税後の供給曲線の変化率が大きくなる。なお、図 3-2 のモデルは従量税のモデルと税収が同じになるように描いている。従量税と従価税が税収中立のもとでは、超過負担(死荷重損失)は等しく、効率性の観点から酒税は、従量税でも従価税でも市場への影響は変わらないといえる。しかし、公平性の観点からみると従量税は不平等な税制となる。なぜなら、数量の増加によって課税されるため同じ量の高級酒を飲む人と安い酒類を飲む人の税負担が同じになってしまうのである。そう考えると高級な酒類には高い税率を負担させ、安い酒類の税負担を少なくする従価税制度の方が公平性の観点から見れば望ましい税制である。ただし、酒税に従価税を採用するには、消費税も併課しているタックス・オン・タックスであることに注意しなければならない。従価税である消費税のうえにさらに酒税の従価税を課税することにより、価格の判定が困難であったり、事務手続きが複雑となる欠点が増えるといえる。

2.5 従量税と従価税の先行研究

マイケル・キーンは、従量税と従価税の効果を比較した研究において、①「最も重要なのは、消費者、生産者、政府の利益のために、従量税と従価税のバランスが非常に重要である。¹⁾」②「特定の課税は、比較的高い水準の価格、製品の品質および品種につながる傾向がある。²⁾」③「従量税と従価税の間で最適なバランスについて明確な結論はでていないが、問題となっている市場の特定の特性に非常に敏感である。³⁾」と結論づけている。またこの研究から梶(2013)は「酒類の場合、負の外部性をもたらす要因はその致酔性にあり、致酔性は酒類に含まれるアルコール分によることから、アルコール分を基準とする従量税の方が従価税よりも望ましい⁴⁾」と指摘している。

これらの先行研究からも従量税と従価税は課税対象とする財・サービスの市場構造によって敏感に変化を引き起こすという共通の問題を有することから従量税と従価税のバランスが非常に大切である。しかし、酒税のように外部性を有する要因が特定できる財はその要因に比例的に課税する従価税が望ましい課税制度であるといえる。上記のモデルと先行研究からも酒税に関してはアルコール度数による課税が良いのではないかと考える。

¹⁾ Michael Keen (1998) p.30 ~ p.31 より引用。

²⁾ Michael Keen (1998) p.30 ~ p.31 より引用。

³⁾ Michael Keen (1998) p.30 ~ p.31 より引用。

⁴⁾ 梶 (2013) p.62 ~ p.63 より引用。

第3章 酒税法制度の諸問題

3.1 分類差課税制度の機能低下

酒税法の問題点としては、税率表を見る限りでも、高級酒が高負担、大衆酒が低負担という関係性が完全でないにもかかわらず、酒類間で税率格差を設定していることにある。分類差課税制度とは、「酒類を一律に同一基準で課税するのではなく、酒類を各種各品目に区分し(現行法は 10 種類、11 品目)、それぞれに異なった税率、あるいはさらに同一酒類でもアルコール度数に応じて異なる税率を適用するというものである。」」と定義されている。この分類差課税制度について、三好(1996)は「「分類差課税制度」には、制度自身に基本的な欠陥がある。」と指摘している。特にビールと果実酒の代表的なワインについて対比すると、ビールの方が果実酒よりも消費数量が最も多く、ビールが高級酒あるとは言い難い。しかしながら、ビールは一キロリットルあたり 220,000 円の課税がされるのに対して、圧倒的に消費量が少ない果実酒は一キロリットルあたり 80,000 円の課税がされている。実際に販売価格帯を調査してみるとビール(750ml)の価格帯は最高で5,000 円、最低で720 円であるのに対して、ワインは最高で270 万円、最低で470 円であった。この結果から最低価格はビールの方が高いが最高価格の差が非常に大きくワインの方がむしろ高級品として販売されているのは間違いないといえる。

	ビール	果実酒
最低価格	568円	468円
最高価格	4,292円	2,678,400円
消費数量	2,595,539kl	350,670kl

表 4-1 ビールとワインの価格帯

出所) Amazon 調べ。(2017年6月6日時点)

このビールの高い税負担の問題について、三木(1994)は「ビールがこのように高率なのは、歴史的にわが国のビールは舶来酒として高級酒と解されてきたことに原因があるが、低アルコールで大衆酒と化した今日ではもはや合理性がなくなっている。にもかかわらず増税の財源として利用しうるのは納税義務者が大企業で徴収が容易であることと、完全に内税化されて消費者の目に見えなくされているからに他ならない。"」と述べている。確かにビールは舶来品で高級であったという歴史的背景は存在するものの大衆化したビールとワインの税率格差が多き過ぎるのではないだろうか。この税率格差の要因が歴史的背景であるとするならば価格差はどのような要因なのであろうか。それは付加価値の問題であると考える。多くの高級ワインの価格決定要因としては、年代、品質で市場価格が決定されている。逆にビールは 20 年代ものなどが存在するものの、それほど市場の評価は高い訳ではないといえる。多くのビールは工場から出荷したものをできるだけ早く飲むことが一般的に求められており、大量生産であるがゆえ、品質や年代によって味のバラツキがほ

¹⁾ 三木(2008)「酒税法制度とその改革の方向」で定義されている。

²⁾ 三好 (1996) p.92 より引用。

³⁾ 三木 (2008) p.438 より引用。

とんどなく、商品ごとに価格差をつけることが困難である。そのためビールとワインの価格格差が生まれるのである。これらのことを踏まえると税率格差は歴史的な背景により決定され、価格格差は、品質や年代によって決定されていることが推測される。おそらく分類差課税制度の考え方はそもそも生産数量の少ない時代に即した考え方であり、製品の質や付加価値を判断した上で分類することができていたのであろう。製品の多様化、価格の差別化が進む今日の経済の中では歴史的な背景や品質、年代(プレミアム)に分類して課税を行うことは困難であり、分類差課税制度は機能を果たさなくなっているといえる。

3.2 分類基準の不合理性

表 4-2 サントリー角瓶と角ハイボール缶の比較

	アルコール度数	容量(ml)	価格(円)	消費税抜き(円)	酒税額(円)
サントリー角瓶	40度	700	1294	1198	280
サントリー角ハイボール	7度	350	168	156	28

出所) 価格.com 調べ。(2017年6月6日)

表 4-2 はサントリーの代表的なウイスキー商品である角瓶と角ハイボール (贅沢レモン) 缶を対比したものである。ここで角ハイボール(贅沢レモン)を選んだ理由として、普通 の角ハイボールにはレモンスピリッツが含まれているため酒税の計算上、配合の具合がわ からなければ計算することが不可能であるためである。角瓶は、酒税法上の品目のウイス キーに該当し、アルコール分が 40 度であるためウイスキーの税率(400,000 円/kl) が適用 され課税されている。また、角ハイボールは発泡性を有し、アルコール分 10 度未満であ るため酒税法上の品目はその他の発泡性酒類 (80,000 円/kl) の税率が適用され課税され いる。ここで想定するのは、家庭でハイボールを飲む際に角瓶を購入し炭酸水を混ぜてハ イボールを消費する場合とハイボール缶を消費する場合の酒税の負担に相違があってはな らないということである。なぜならこの販売形態・品目の違いにより酒税の負担がことな れば課税が公平性でなく、市場を歪める要因になってしまうからである。そこで、サント リー角瓶を購入し、サントリーの天然炭酸水で割りハイボールを消費した場合の酒税負担 額とサントリーの角ハイボール缶を購入し消費した場合の酒税負担額をシミュレーション した。仕入れはすべて価格.com(2017.6.6 時点)の最安値を用いて計算した。まず角瓶のウ イスキーと角ハイボール缶のアルコール度数を同じにするために加える炭酸水の量を計算 するために、「法令解釈通達酒税法第3条4果実酒等にブランデー等を加えた場合の混和 割合の取扱い」に基づいて計算を行った。まず(1)サントリー角瓶 700ml のウイスキ ーにはアルコール分が 280ml 含まれており、これを 7 度のハイボールにするためには 3,300ml の炭酸水を加える必要がある。これを(2) 比例按分するとサントリー缶のハイ ボールはおそらくウイスキー原酒約 61.25ml と炭酸水約 288.75ml の配合で販売されてい る計算になる。

- (1) ウイスキー原酒 (700ml) +炭酸水 (3,300ml) =ハイボール 4,000ml
- (2) ウイスキー原酒 (61.25ml) +炭酸水 (288.75ml) =ハイボール 350ml

次に、この結果より酒税の負担額が異なるのかをシミュレーションしていく。角瓶の酒税額は700ml あたり280 円であり、1ml あたりの酒税負担額は0.4 円である。先ほど(2)の計算で家庭でハイボールを作る場合には61.25ml のウイスキー原酒を使用する計算となったため約24.5 円の酒税額を負担していることとなった。

表 4-3 ハイボールのシミュレーション結果

アルコール	1度	2度	3度	4度	5度	6度	7度	8度	9度
炭酸水(ml)	27300	13300	8633	6300	4900	3967	3300	2800	2411
ウイスキー原酒(ml)	700	700	700	700	700	700	700	700	700
ハイボールの数量(ml)	28000	14000	9333	7000	5600	4667	4000	3500	3111
350ml換算 原酒使用量	8.75	17.5	26.25	35	43.75	52.5	61.25	70	78.75
その他の発泡性酒類	0.08	0.08	0.08	0.08	0.08	0.08	0.08	0.08	0.08
1 mlあたりの酒税負担額									
ウイスキー1 mlあたりの 酒税負担額	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4
ハイボール缶を購入した 場合の酒税負担額	28	28	28	28	28	28	28	28	28
家庭で作成した場合の 酒税負担額	3.5	7	10.5	14	17.5	21	24.5	28	31.5

出所)上記シミュレーションより筆者作成。

これらの結果から、家庭でハイボールを作成する場合は 24.5 円の酒税の負担でハイボールを消費し、ハイボール缶で消費する場合には 28 円の酒税の負担額で消費するという結果となった。つまり最終的に同じハイボールとして消費する環境にあっても酒税負担額は購入時の酒類(課税)の品目の違いによって異なるといった結果になった。

先ほどのシミュレーションではウイスキーとその他の発泡性酒類といった税率の大きく 異なるもので比較したため、タカラ can チューハイと家庭で宝焼酎の純に炭酸水を加えて タカラ can チューハイと同様のものをつくるシミュレーションを行った。宝焼酎 は、酒税法上の品目の焼酎に該当し、アルコール分が 20 度であるため蒸留酒の基本税率 (200.000 円/kl) が適用され課税されている。また、タカラ can チューハイは発泡性を有 し、アルコール分10度未満であるため酒税法上の品目はその他の発泡性酒類(80,000円/kl) の税率が適用され課税されいる。ここでも想定するのは、家庭でチューハイを飲む際に宝 焼酎『純』を購入し炭酸水を混ぜてチューハイを消費する場合と缶チューハイを消費する 場合の酒税の負担に相違があってはならないということである。そこで、宝焼酎『純』を 購入し、炭酸水で割り焼酎を消費した場合の酒税負担額とチューハイ缶を購入し消費した 場合の酒税負担額をシミュレーションした。まず先ほどと同様に宝焼酎『純』と缶チュー ハイのアルコール度数を同じにするために加える炭酸水の量を計算するために、「法令解 釈通達酒税法第3条4果実酒等にブランデー等を加えた場合の混和割合の取扱い」に基づ いて計算を行った。まず(1)宝焼酎『純』720mlの焼酎にはアルコール分が 144ml 含ま れており、これを 8 度のチューハイにするためには 1,080ml の炭酸水を加える必要がある。 これを(2)比例配分すると缶チューハイはおそらく焼酎原酒約 140ml と炭酸水約 210ml の配合で販売されている計算になる。

- (1) 焼酎 (720ml) +炭酸水 (1,080ml) =チューハイ (1,800ml)
- (2) 焼酎 (140ml) +炭酸水 (210ml) =チューハイ (350ml)

次に、この結果より酒税の負担額が異なるのかをシミュレーションしていく。宝焼酎『純』の酒税額は720ml あたり144円であり、1ml あたりの酒税負担額は0.2円である。 先ほど(2)の計算で家庭でチューハイを作る場合には140ml の焼酎原酒を使用する計算となったため約28円の酒税額を負担していることとなった。

表 4-4 チューハイのシミュレーション結果

アルコール度数	1度	2度	3度	4度	5度	6度	7度	8度	9度
炭酸水(ml)	13680	6480	4080	2880	2160	1680	1337	1080	880
焼酎原酒(ml)	720	720	720	720	720	720	720	720	720
チューハイの 数量(ml)	14400	7200	4800	3600	2880	2400	2057	1800	1600
350ml換算 原酒使用量	17.5	35	52.5	70	87.5	105	122.5	140	157.5
その他の発泡性酒類 1 mlあたりの酒税負担額	0.08	0.08	0.08	0.08	0.08	0.08	0.08	0.08	0.08
焼酎1 mlあたりの 酒税負 担額		0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2
チューハイ缶を購入した 場合の 酒税負担額	28	28	28	28	28	28	28	28	28
家庭で作成した場合の 酒税負担額	3.5	7	10.5	14	17.5	21	24.5	28	31 .5

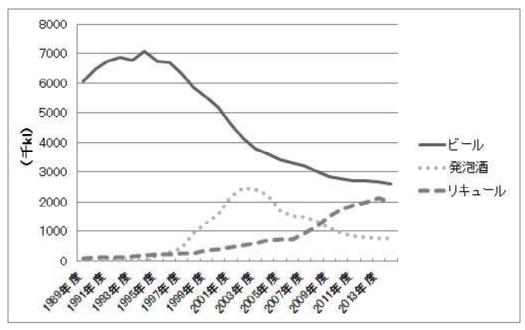
出所)上記シミュレーションより筆者作成。

これらの結果から、家庭でチューハイを作成する場合は 28 円の酒税の負担でチューハイを消費し、缶チューハイで消費する場合には 28 円の酒税の負担額で消費するという結果となった。つまり最終的に同じチューハイとして消費する環境にあっても酒税負担額は購入時の酒類(課税)の品目の違いによって異なるといった結果になった。以上のことからハイボールとチューハイなどを消費する場合、消費者が購入する段階の品目の違いによって、同じお酒を飲んでいるにも関わらず税負担がことなる結果となるからその他の発泡性酒類の課税の線引きが不合理であることがわかった。

他にも先行研究では「現行法では原酒混和率 10 %以上だとウイスキー類になり、10 %未満はスピリッツに分類している(酒法 3 条 9 号、10 号)。原酒が一滴も含まれていないものもウイスキーと認めていた昭和 63 年までの酒税法と比べれば、確かに一定の前進がみられる。しかし、本来のウイスキーである原酒を 10 %しか含んでいない酒をウイスキーと認める現行法の分類基準も問題がある。 。 」と指摘されている。 やはり原材料や製造方法によって品目の判定を行うことにより、不合理な基準が多い規定になっている。 酒税法を簡素化するために細かい判定基準を排除するといった考えが必要なのではないだろうか。

⁴⁾ 三木 (2008) p.438 ~ p.439 より引用。

3.3 ビール類に関する酒税の問題(平成 29 年度与党税制大綱の酒税改革)



出所)『酒のしおり』国税庁 各年度より作成

図 4-1 ビール類の消費数量の推移

図 4-1 はビール、発泡酒、第3のビール、第4のビール(以下ビール類)の消費数量の推移を表している。ビール類の市場は 1994 年度のピーク時以降は減少傾向にあり、現在はピーク時の4分の3にまで減少している。1994 年度以降ビールの消費数量が急激に下落したのは、1995 年度の発泡酒の解禁により、ビールの代替品として発泡酒の需要が高まったためである。その後、発泡酒は徐々に人気を伸ばし 2002 年度のピーク時にはビールの消費数量の2分の1に達した。しかし、その後消費は減り、第3のビールや第4のビールであるリキュールに人気がシフトし、2009 年度には逆転している。酒税の減収の理由として考えられるのは、表 4-5 のように一キロリットルあたり 77 円のビールより税率の安い47 円の発泡酒や28 円の第三のビールの登場によるものといえる。現行の酒税法は、ビールが酒税の税収の要となっていることから、他の酒類と比較して、極めて高い税率となっている。酒税確保のビールへの依存度は非常に問題ではないだろうか。

また、税収確保のほとんどがビールに頼っている酒税制度は租税の公平性の観点から望ましくないといえる。今後の市場の衰退を考えるとビールに偏った課税制度も望ましいかたちではないといえる。また税法上の観点からもビール類への課税は、課税対象の酒類の判定が非常に複雑であるという問題がある。

表 4-5 ビール類の状況

酒税法上の分類	ビール	発泡酒	その他の醸造酒	リキュール	
アルコール度数	5度前後	5度前後	5度前後	5度前後	
350ml缶の店頭価格	221円	164円	143円	143円	
原料·製法	麦芽・ホップ・水、及び 副原料を発酵させた もの	麦芽または 麦を原料 の 一部とした酒類で 発泡性を有するもの	糖類・ホップ・水、および大豆・えんどう・とう もろこしなどを原料として発酵させたもの	麦芽比率50% 未満の発泡酒にスピリッツっを加えたものでエキス分が2%以上のもの	
350ml缶の 酒税額	77円	47円	28円	28円	
税法改正案	55円	55円	55円	55円	
1 k&あたりの 酒税額			80,000円	80,000円	
酒税法	第3条第12項	第3条第18項	第23条第2項第3号(第23条第2項第3号口	
代表的な製品	アサヒスーパードラ イ、キリン一番搾り	アサヒスタイルフリー、 サッポロ極ゼロ	、 クリアアサヒ、金麦、のどごし生、 サッポロ麦とホップ		

出所)税法や商品データをもとに筆者作成。

ビール及び発泡酒は法第3条(その他の用語の定義)において「第12項十二 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。)」と定義し、「十八 発泡酒 麦芽又は麦を原料の一部とした酒類(第七号から前号までに掲げる酒類及び麦芽又は麦を原料の一部としたアルコール含有物を蒸留したものを原料の一部としたものを除く。)で発泡性を有するもの(アルコール分が二十度未満のものに限る。)をいう。」と定義されている。しかし、第3のビールに当たっては酒税法上での定義付けはされておらず、「十九 その他の醸造酒 穀類、糖類その他の物品を原料として発酵させた酒類(第七号から前号までに掲げる酒類その他政令で定めるものを除く。)でアルコール分が二十度未満のもの(エキス分が二度以上のものに限る。)をいう。」という規定の中の第七号から前号までに掲げる酒類その他政令で定めるものを除くという形で判定が曖昧な条件となっている。

3.3.1 平成 29 年度与党税制大綱の酒税改革

自由民主党、公明党は平成 29 年度税制改正大綱において、主に①税率格差の見直しと ②酒類定義の見直しを提示している。ここでは、これらの改正に関する問題点と改正によ る影響を考察していく。

- ①税率構造の見直し
- (1)ビール系飲料の改革

日本の酒税制度は前章からもビールに偏った税制となっていることが明らかである。ま

た、ビールを高級品と定義することは難しく、酒類間での税率格差と市場の動向とがうまく機能していないため市場を歪めている。この点を含めて平成 29 年度与党税制大綱では税率格差について「類似する酒類間の税率格差が商品開発や販売数量に影響を与えている状況を改め、酒類間の税負担の公平性を回復する等の観点から、ビール系飲料や「醸造酒類」の税率格差の解消、「ビール」の定義拡大など、酒税改革に取り組む 」」と述べている。

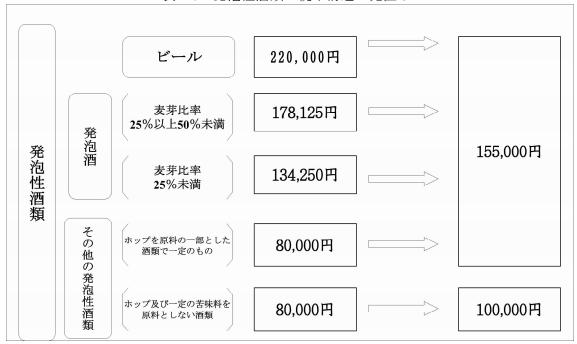


表 4-6 発泡性酒類の税率構造の見直し

出所) 自由民主党・公明党「平成29年度税制改正大綱」(2017) より作成。

表 4-6 は発泡性酒類に関する改正案をまとめたものである。まず、ビール系飲料の税率は段階的に変更し、平成 38 年 10 月 1 日に、1kl あたり 155,000 円に一本化する。この改正により「「ビール」の税率は価格比で見て戦後最低水準まで下がり、国際的にも遜色ない水準となる。²⁾」と見解をしめしている。このビール系飲料の一本化は、これまで発泡酒や新ジャンル(第 3 のビールなど)を消費していた消費者にとっては負担が増えることや、これまでの企業研究を無にしてしまうなどの問題が指摘されている。一方で慶田(2012)は「ビール系飲料として発泡酒が販売されていることの経済厚生上のロスは 2,400億円程度の規模をもつ³⁾」と推定している。

¹⁾ 自由民主党・公明党「平成29年度税制改正大綱」(2017)より引用。

²⁾ 自由民主党・公明党「平成29年度税制改正大綱」(2017) より引用。

³⁾ 慶田 (2012) p.1 より引用。

特例の適用を受けたものも含 特例割合 平成25年度 課税数量(kI) |改正前の税率(円/kl)||特例の適用なしの税額(円)| む税額(円) ビール 220,000 635,015,480,000 633,747,098,000 2,886,434 0.19974% 発泡酒合計 770,000 麦芽比率50%以上 1,467 220,000 322,740,000 323,089,000 特例の対象外 麦芽比率25%以上50%未満 233 178,125 41,503,125 36,582,000 11.85724% その他のもの 761,702 134,250 102,258,493,500 101,898,849,000 0.35170% 新ジャンル 150,400,000,000 150,400,000,000 特例の対象外 1,880,000 80,000

表 4-7 平成 25 年度 酒税額の分析

出所) キリンビール HP「酒類市場データブック 2015」

『国税庁統計年報』国税庁より作成。

表 4-7 は、平成 25 年度の課税移出数量(国産)のデータに現行の酒税税率を掛け合わせて特例の適用がなかったケースを「特例の適用なしの税額」として算出した。ビール、発泡酒は措置法第 87 条の 6 のビールに係る酒税の税率の特例をうけて製造数量に応じて15 %もしくは 7.5 %の減税を受けていることから課税数量に基本税率または特別税率を乗じた額が特例の措置を受けていない酒税額となる。これと国税庁の課税合計額の差が特例の適用を受けた額となるので、この比率を特例の税率の概算として使用する。なお、麦芽比率 50 %以上の発泡酒や新ジャンル(第 3 のビール)は特例の対象外であるため考慮する必要はない。

表 4-8 平成 25 年度のデータに改正の税率を適用して推計したもの

X10 1/201 X10 / COX E O M 1 C M/10 C 1EM 0/C 00							
改正案を適用した推計	課税数量(kl)	改正後の税率(円/kl)	[[章](11](1]]] [[[] [] [] [] [] [] [] [] [] [] []	特例の適用を受けたものも含む税額(円)			
ビール	2,886,434	155,000	447,397,270,000	446,503,637,227			
発泡酒合計	770,000						
麦芽比率50%以上	1,467	155,000	227,385,000	227,385,000			
麦芽比率25%以上50%未満	233	155,000	36,115,000	31,832,758			
その 他のもの	761,702	155,000	118,063,810,000	117,648,577,989			
新ジャンル	1,880,000	155,000	291,400,000,000	291,400,000,000			

出所) キリンビール HP「酒類市場データブック 2015」

『国税庁統計年報』国税庁より作成。

表 4-8 は、表 4-7 のデータに改正案の税率を適用したものである。改正案ではビール系飲料の酒税税率は一本化されるため課税数量に対してすべて基本税率 155,000 円を乗じる。しかし、この計算だけでは特例の適用がないケースとなるため先ほど推計した特例の適用税率を用いて酒税税額を算出した。なおこの計算では税制改正によるビール、発泡酒新ジャンル間での需要の変化を考慮していないため、需要を固定した概算であることに留意していただきたい。

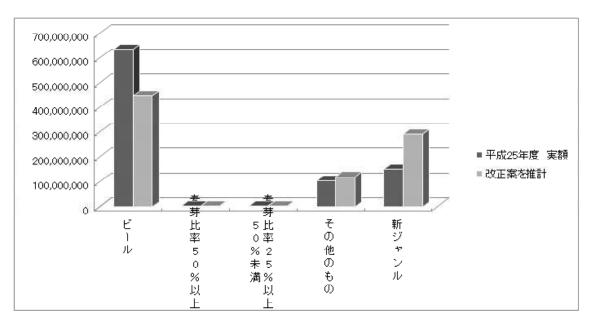


図 4-2 需要を固定した場合の改正による酒税額の影響

出所)上記シミュレーションより筆者作成。

図 4-2 は先ほど分析したものをグラフにしたものである。ビールに関しては約 1,872 億円の減税効果、発泡酒に関しては約 156 億円の増税効果、新ジャンルに関しては約 1,410 億円程度の増税効果が見られた。よって発泡性酒類の税率一本化は約 306 億円の酒税税収減の効果を有することがわかった。新ジャンル(第3のビール)は増税効果が非常に大きくビールの税収減を補うという考え方もできそうであるが、消費者の購買意欲が新ジャンルの増税により、ビールにシフトする可能性は非常に高い。発泡性酒類の税率一本化を実現するには、消費者の消費選択をしっかりと認識した上で経過措置を実施しなければ、税収減の額が非常に大きくなってしまう。ビール系飲料の税率一本化は税収中立化を目指す、一方で減収額が非常に大きいことに注意しなければならないと言える。

3.3.2 その他の発泡性酒類の見直し

その他の発泡性酒類の税率の見直しについては、「「果実酒」など他の酒類の税率とのバランスや、アルコール健康障害対策基本法の下での不適切飲酒の誘因防止の取組も踏まえ、1kl あたり 100,000 円(350ml 換算 35 円)に引き上げることとし、(中略)、これにあわせて、低アルコール分の「蒸留酒類」及び「リキュール」に係わる特例税率等についても、所要の見直しを行う。"」としている。確かに、現行の果実酒(ワインなど)の税率は80,000 円であるのに対して、その他の発泡性酒類(チューハイなど)が80,000 円であることはアルコール度数が異なるにも関わらず、同率でありバランスが悪いといえる。しかし、果実酒は今回の税制大綱では100,000 円となる。どのような視点からバランスを調整しているのかは疑問が残る。同章の3.4では、その他の発泡性酒類などの人気上昇が酒税の減収になっていることを問題点と指摘した。この問題点を踏まえるとビールの需要の減少とその他の発泡性酒類の需要の上昇のバランスを税収確保の側面から増税すると考えると合理的であるといえる。

表 4-9 平成 25 年度 酒税額の分析

平成25年度	課税数量(円)	改正前の税率(円)	税額
その他の発泡性酒類	3,137,267	80,000	250,981,360,000
(新ジャンルを除く)	1,257,267	80,000	1 00,581 ,360,000

出所) キリンビール HP (2015) 「酒類市場データ」

『国税庁統計年報』国税庁より作成。

表 4-10 平成 25 年度のデータに改正の税率を適用して推計したもの

改正案	課税数量(円)	改正前の税率(円)	税額
その他の発泡性酒類	3,137,267	100,000	313,726,700,000
(新ジャンルを除く)	1,257,267	100,000	125,726,700,000

出所) キリンビール HP (2015) 「酒類市場データ」

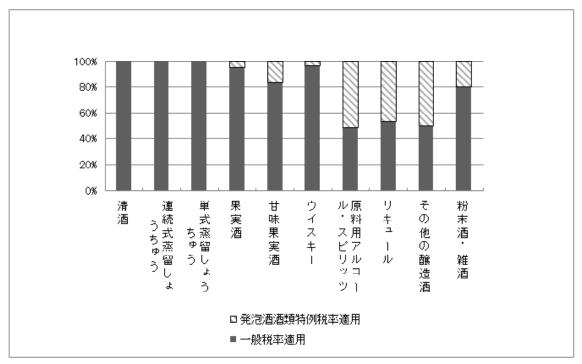
『国税庁統計年報』国税庁より作成。

表 4-9 は、平成 25 年度の課税移出数量(国産)のデータに現行の酒税税率を掛け合わせて算出した。その他の発泡性酒類には新ジャンルの課税数量が含まれているため、キリンが公表しているビール大手 4 社の新ジャンルの課税数量を差し引いた。この数値を利用して表 4-9 に税制大綱案の税率を適用したのが表 4-10 である。現行法では新ジャンルのビールはその他の発泡性酒類と判定されていたが、税制大綱案では、その他の発泡性酒類からビール類として判定され 155,000 円の課税がされることになるため新ジャンルを除いた額を計算している。結果として、その他の発泡性酒類(新ジャンルのビールを除く)は約 25 億円の増税効果を有することがわかった。

⁴⁾ 自由民主党・公明党「平成29年度税制改正大綱」(2017) より引用。

3.4 その他の発泡性酒類に関する税収の影響

酒税法では、発泡性があり、アルコール分 10 度未満のものはその他の発泡性酒類として課税している。(ただし、発泡酒、ビールを除く) その他の発泡性酒類は一律税率 8 万円である。たとえばウイスキーを例に考えれば、アルコール分 10 度未満で、発泡性があるものはその他の発泡性酒類として 1kl あたり 8 万円で課税される。しかし発泡性がなければ 9 度以上であれば 13 度未満の範囲は 8 度を超える 1 度ごとに 1 万円加算される。つまり発泡性の有無によって同じアルコール度数 9 度でも 1 万円の税率が適用されることになる。このように同種の酒類でアルコール度数が同じであっても、その他の発泡性酒類の特例を適用する場合と低アルコールの適用を受ける場合によって税負担がことなるといえる。これは租税の公平性の観点からは望ましくないといえる。逆の視点から見るとその他の発泡性酒類の特例によって同じ種類の酒を消費し効用を得ているにも関わらずこの特例を用いられることにより、同じ酒類であっても税率格差により税収に影響が出ているともいえる。

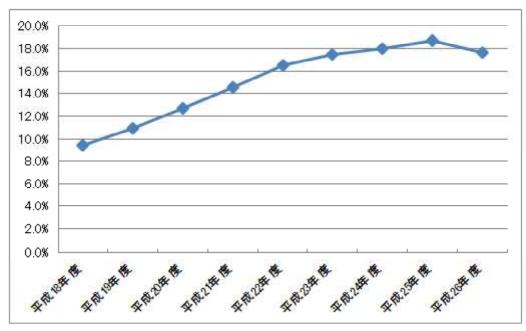


出所) 『国税庁統計年報』 国税庁 より作成。

図 4-3 税率の適用比率

図 4-3 は平成 26 年度の酒類の課税数量の中でその他の発泡性酒類の特例の適用を受けたものとの比率である。この比率をみると、原料用アルコール、リキュール、その他の醸造酒は特例適用の移出課税が 8 割を超える。近年の酒類の需要はビール、発泡酒の人気が減り酒税の税収が減少傾向のある現状に対して、特例の適用が多い原料用アルコール、リキュール、その他の醸造酒の人気が増えている。この状況に対して梶(2013)は「我が国での酒類の消費状況をみると、全体での消費量が減少する中、需要がビールから低税率の発泡酒や新ジャンルへと移行しており、また低税率のカクテル系酒類に普及が進んでいる。

このため純アルコール 11 当たりの酒税額は、年々減少傾向にあり、いわば「より安価で酔いが回る」といった状況になっている点に注意が必要である。¹⁾」と指摘している。



出所)『国税庁統計年報』国税庁より作成。

図 4-4 特例の適用比率

図 4-4 は国産酒類の発泡性酒類特例税率適用(酒税法第 23 条 2 項第 3 項目)の課税税額と一般税率適用の課税額の合計額に占める発泡性酒類特例税率適用額の割合の推移を表したものである。平成 18 年度以降その他の発泡性酒類としての課税額は上昇傾向にあり、平成 25 年度には平成 18 年度の 1.5 倍を超えている。つまり、その他の発泡性酒類の課税額の上昇により一般税率適用の課税額が減少し、酒税税収全体の減収の要因の一つであるといえる。また梶(2013)が述べているように、そもそもアルコール度数の低い酒類が人気を集めていることが安価で致酔性を得ることができる環境をつくってしまっているうえ、消費者のニーズも流れているように思える。例えばビール、第 3 のビール、カクテルを比較するとわかりやすい。350ml あたりの酒税負担額はビールが 77 円、第 3 のビールは 28 円、カクテルは 28 円である。仮にどれもアルコール分 5 %であったとすれば、ビールで負担する酒税額で第 3 のビールやカクテルを約 2.5 倍消費することができるため、2.5 倍の致酔性を得ることができるということである。このような環境をつくってしまっている要因としては酒税法における品目別に設定している税率の機能が低下していることと、アルコールで酔うことに対する課税の視点が欠如していることに他ならない。

¹⁾ 梶 (2013) p.3 より引用。

第4章 酒税の分析

4.1 酒税負担率の分析

酒税は間接税に分類され、消費税と同様に商品に課税される。消費税は個別商品の特性は無視し、消費財全般に均一の税率で課税する。それに対して酒税は個別商品の特性に応じて多様な課税方式を採用している点に大きな差がある。消費税の先行研究では、所得の低い人ほど消費税の負担率が高く、高所得者ほど消費税の負担率が低いという逆進性の問題を分析している。そこで消費税と同じ間接税である酒税においても逆進性の問題が存在すると考えた。しかし、酒税の逆進性を分析した論文は見当たらなかったため、消費税の逆進性の分析で多く行われている方法を参考にして酒税の品目ごとに逆進性の分析を行った。酒税の税負担を計算するには酒税に課せられている消費税も排除する必要があり、酒税と消費税をあわせた酒税等負担率を計算することは個別的にどうのようなアルコール度数の酒類を消費しているかなど細かい調査が必要であり、それを分析することは困難であった。そこで、国税庁が『酒のしおり』で代表的な商品を基に計算している推定値を用いて消費税を排除し酒税額のみを計算する方法を選択した。ただし、酒税等負担率は代表的な価格を使用して国税庁が算出しているため、消費者が税抜き価格の高い酒類を消費していれば代表的な商品の価格と乖離するため酒税負担額がこの分析よりさらに低くなることに留意されたい。

●データ出所

『酒税率一覧表 付表1 主要酒類の酒税等一覧表』 国税庁

『家計調査年報(<品目分類>1世帯当たり品目別支出金額 第10表 年間収入五分位階級別 総世帯・勤労者世帯)』総務省

* 2006 年のデータを選んだ理由としては、酒税法の大規模な改正があったためその変化を検証するためである。

2計算方法

- A) 課税対象(算出の必要あり)
- B) 酒税等負担率 (代表的な商品からの推定値)
- C) 課税対象物年間支出(家計調査年報)
- D) 酒税額(算出の必要あり)

消費税率5%の場合の計算方法

第1式

課税対象の年間支出額÷ (1+酒税等負担率) =酒税等負担額 第2式

課税対象の年間支出額-酒税等負担額=課税対象の税抜き価格 第3式

(課税対象の年間支出額÷1.05)-課税対象の税抜き価格=酒税額

消費税率8%の場合の計算方法

第1式

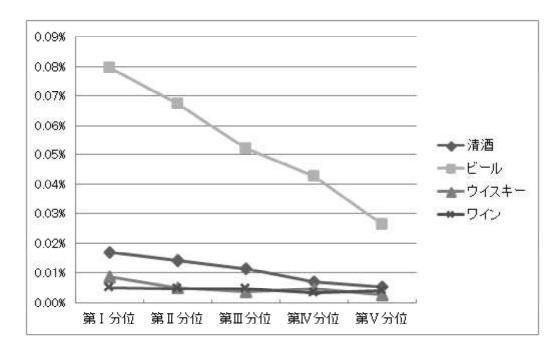
課税対象の年間支出額÷(1+酒税等負担率)=酒税等負担額 第2式

課税対象の年間支出額-酒税等負担額=課税対象の税抜き価格 第3式

(課税対象の年間支出額÷1.05)-課税対象の税抜き価格=酒税額

逆進性の求め方

酒税負担率(%)=酒税負担額÷5分位別年間収入×100

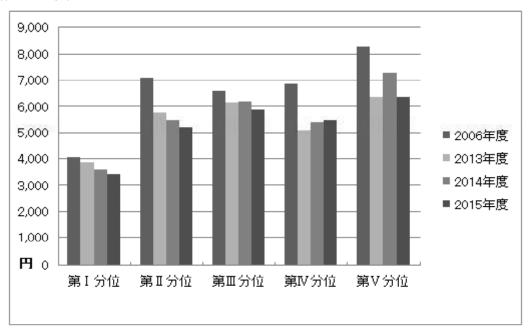


出所)『家計調査年報』総務省と『酒のしおり』国税庁より作成。

図 5-1 主な酒税の逆進性 (2015年)

2015 年度の酒税負担率を表したのが図 5-1 である。清酒、ウイスキー、ワインはそれ程大きな負担率の差はない。ビールは消費量が他の酒類よりも多いため必然的に負担率も高くなるが、高所得階層よりも低所得階層の方が酒税負担率が大きい。つまり収入の低い人の負担割合の方が、収入の高い人より重いということがわかる。また、酒税には消費税も併課されている(タックス・オン・タックス)ため消費税の負担も考慮すると酒類の税負担はさらに大きな逆進性があると考えられる。その逆にワインはどの分位も平等な負担率になっている。ここで全体の酒税の負担構造をみた上で、次に直近3年と改正が行われた平成 18 年度の負担構造をみて逆進性がどのように変化しているのかを品目別にみていく。

①清酒の酒税負担率



出所)『家計調査年報』総務省と『酒のしおり』国税庁より作成。

図 5-2 清酒に対する消費支出の変化

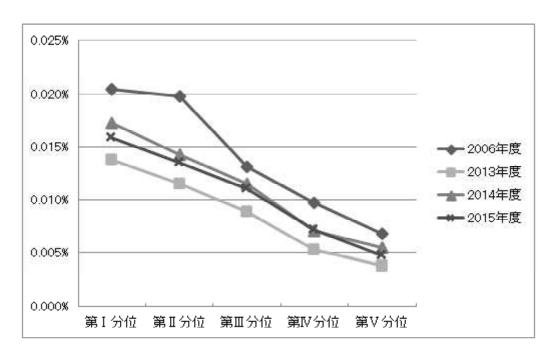
図 5-2 は、清酒に対する各所得分位の消費支出額の変化を表している。2006 年度は 8,000 円近くの消費支出をしていた第V分位も 2015 年度 6,000 円程度に下がっている。5 分位の 所得階層別でみると、第 I 分位から第III分位の消費支出は減少傾向にあることがわかった。

表 5-1 清酒の酒税等負担率の推移

	酒税等負担率
2006年	16.20%
2013年	15.80%
2014年	18.10%
2015年	18.10%

出所)『酒のしおり』国税庁より作成。

次に国税庁が推定している酒税等負担率をみると 2006 年税制改正前は 16.2 %であったものが 18.1 %の変化している。酒税等負担率には酒税額と消費税額が含まれているため、この酒税負担率等の変化については、消費税の増税と清酒の税制改正の両方を考える必要がある。



出所)『家計調査年報』総務省と『酒のしおり』国税庁より作成。

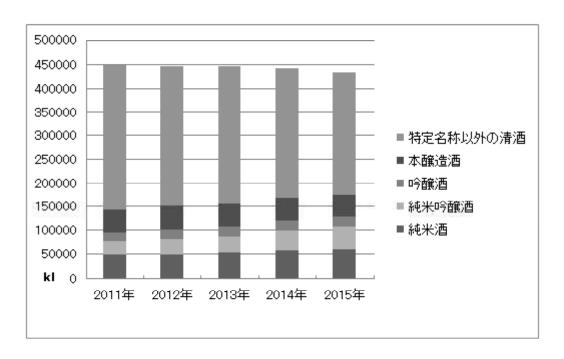
図 5-3 清酒の酒税負担率の推移

表 5-2 課税対象と酒税額の分析結果

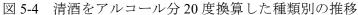
課税対象	第1分位	第Ⅱ分位	第Ⅲ分位	第Ⅳ 分位	第Ⅴ分位
2006年度	3,471	6,102	5,684	5,910	7,097
2013年度	3,339	4,953	5,283	4,370	5,494
2014年度	3,052	4,607	5,218	4,546	6,145
2015年度	2,876	4,384	4,970	4,617	5,395
酒税額	第Ⅰ分位	第Ⅱ分位	第Ⅲ分位	第Ⅳ分位	第Ⅴ分位
2006年度	370.212	650.832	606.311	630.453	757.040
2013年度	241.177	357.681	381.568	315.645	396.786
2014年度	005 465	430.850	488.023	425.149	574.652
2014年度	285.465	430.000	400.023	420.140	077.002

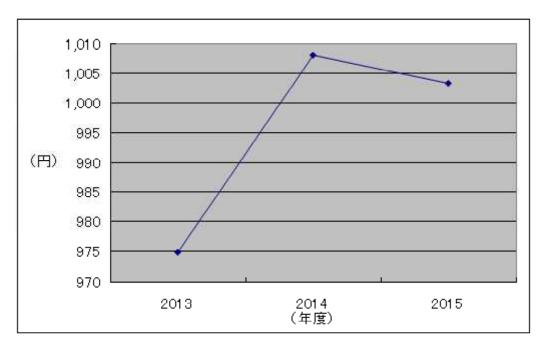
出所)『家計調査年報』総務省と『酒のしおり』国税庁より作成。

清酒は逆進的な税負担の推移になっており、ここ数年は負担率が上昇しているが、同じような逆進構造になっている。2006年度の税率改正以降負担率は下がりつつあった。改正による要因としては、清酒の定義が変更になり、特級、一級、二級の税率に別けられていたものが、清酒に分類されるようになったことである。この定義の改正により負担率も減ったと考える。しかし、2013年度から 2014年度の第V分位にある課税対象と酒税額を見比べると課税対象は 5,494円から 6,145円と約 700円の増加をしている。この原因としては、酒税等負担率の上昇も一つであるが、品質の良い高級な清酒がマーケットで発展していることで消費者がそれに反応し、市場価格が高騰していることが考えられる。



出所)総務省『家計調査年報』と国税庁『酒のしおり』より作成。



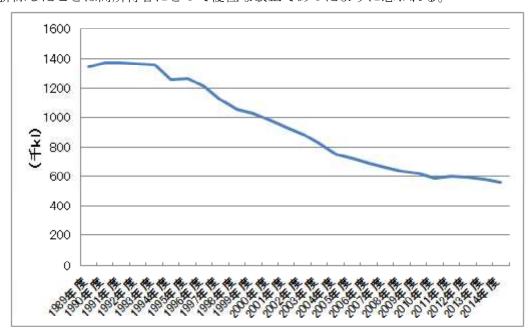


出所) 小売物価価格水準統計調査の調査品目の年平均価格 - 構造編 88 調査市より作成。 図 5-5 清酒の年平均価格の推移

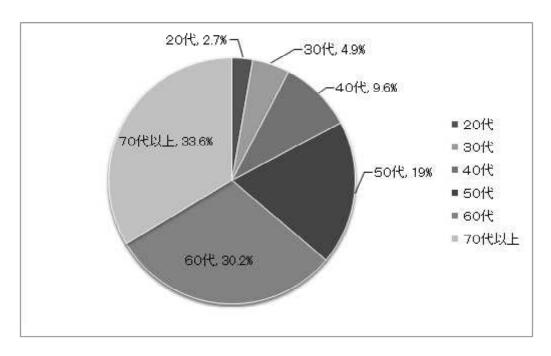
図 5-4 は、比較的値段の高い純米酒、純米吟醸酒、吟醸酒、本醸造酒と値段の安い特定 名称以外の清酒をアルコール分 20 度換算した推移である。全体的な清酒の製造数量は減 少の推移を示している。特に値段の安い特定名称以外の清酒が減少しており、値段の高い 純米酒などの製造数量が上昇している。これは清酒のマーケットで特に高級感のある純米 酒と純米吟醸酒の需要が増えたために供給量が増えていることが表されている。そのためマーケットの大きな転換期であった 2014 年度に構造が大きく変わったのではないかと考える。この転換期には約 12000kl 近くの純米酒、純米吟醸酒の製造数量が増えている。また、図 5-5 は、清酒の価格水準が 2014 年に急激に上昇したことから価格の高い清酒を消費者が好み商品の価格の差が大きくなったことがわかる。特に第V分位の所得階層は高級な清酒に対する反応が大きく、税抜き価格の変動が大きくなっていることから高級な清酒を消費していることが推測できる。その後 2015 年も価格水準は大きく変わらない。

【分析結果】

これらの分析から 2013 年度から 2015 年度にかけて第 I 分位から第III 分位の消費者が消費支出を減らすなか、第IV 分位、第V 分位は消費支出を増やし、清酒の価格自体も 2014 年度に大幅に上昇している。これらを踏まえると、高所得階層が高級な清酒を購入し清酒本体の支出額が増えていることにより酒税負担額は小さくなっていることが推測できる。ここで問題になるのは従価税制度廃止前の特級、一級、二級と税率を区分して課税した方が近年の市場の状況を考えると税負担割合の面では良かったのではないかという問題である。おそらく第 I 分位と第V 分位では清酒に対する予算は第V 分位の方が大きくなるが、その効用が清酒の量にシフトするのか品質にシフトするのかは個人によって大きく異なる。しかし表 5-2 を見る限り第V 分位の消費者は品質に重点を置いていると概ね考えられるのではないだろうか。従量税であれば、品質という課税の制約を受けずに量への課税の制約を受けて清酒を購入することができるが、従価税であれば、品質と量といった課税の制約を受けながら清酒を購入することになる。理論的に考えると従量税の方が品質という課税の制約なしに清酒を消費することができる。酒税負担率からみると特級、一級、二級を排除したことは高所得者にとって優位な改正であったように思われる。



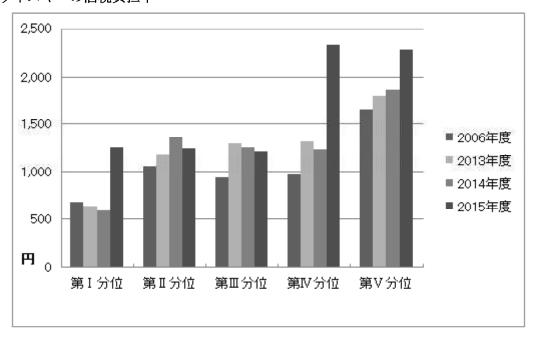
出所)『酒のしおり』国税庁より作成。 図 5-6 清酒の消費数量の変化



出所)日本政策投資銀行(2012)「酒類業界の現状と将来展望(国内市場)」より作成。 図 5-7 清酒の年代別消費比率(2010年度)

次に今後の清酒の在り方について考察する。図 5-7 は清酒の飲用者がどのような年齢構成比に別けられているのかを見ている。清酒を主に家庭で飲用するのは、60 代と 70 代以上であり、全体の 60 %以上を占めている。逆に 20 代と 30 代合わせても 30 %を超えず若い世代のシェアは低い。この若者の清酒の不人気が清酒マーケットの縮小に繋がっている。この年代別消費比率から、今後も清酒の人気はさらに減少していくことが予想される。これを考えると現行法で清酒に課税しても税収は減っていく一方である。清酒業界は今、海外進出や付加価値の高い清酒をつくることに力を入れている。これを後押しするためにも製造免許(法定製造数量)の規制をより緩和し、日本の伝統的な清酒を保護することも必要ではないだろうか。

②ウイスキーの酒税負担率



出所)『家計調査年報』総務省と『酒のしおり』国税庁より作成。

図 5-8 ウイスキーに対する消費支出の変化

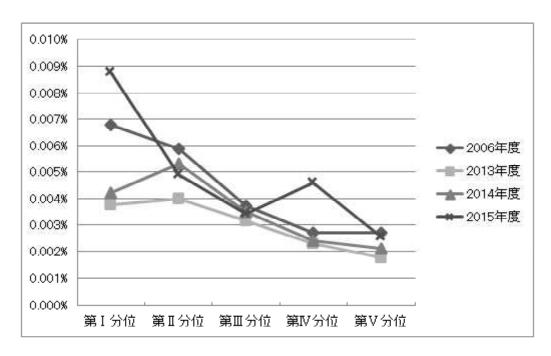
図 5-8 はウイスキーに対する各所得分位の消費支出額の変化を表している。2006 年度は第 I 分位から第V 分位ともにそれ程ウイスキーに対する支出は多くない。特に第 I 分位は 2006 年度、2013 年度、2014 年度ともに支出額はそれほど 500 円から 700 円くらいであった。しかし 2015 年度にはウイスキーの消費支出額が約 2 倍程度増えている。また第IV 分位、第V 分位も 2015 年度に同様の動きをしている。やはり高級酒のイメージ通り高所得者の支出が圧倒的に多い。

表 5-3 課税対象と酒税額の分析結果

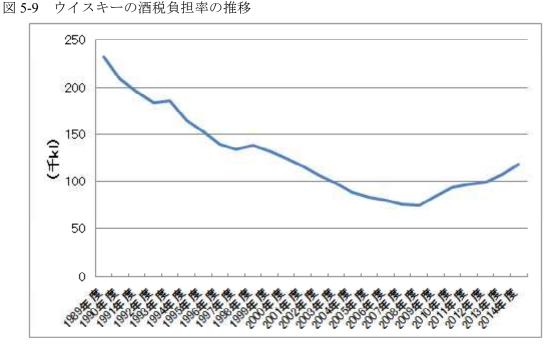
課税対象の税抜き価格	第Ⅰ分位	第Ⅱ分位	第Ⅲ分位	第Ⅳ分位	第Ⅴ分位
2006年度	544	860	762	787	1,351
2013年度	518	966	1,064	1,078	1,474
2014年度	473	1,090	1,006	989	1,502
2015年度	1,009	1,002	975	1,883	1,840
酒税額	第Ⅰ分位	第Ⅱ分位	第Ⅲ分位	第Ⅳ分位	第Ⅴ分位
2006年度	90.748	1 43.401	127.075	131.156	225.170
2013年度	66.197	123.372	135.961	137.744	188.310
2014年度	70.131	161.410	149.104	146.476	222.461
2015年度	149.462	1 48.507	144.444	278.973	272.640

出所)『家計調査年報』総務省と『酒のしおり』国税庁より作成。

課税対象と酒税額は課税対象(ウイスキー本体)の消費支出が増えると酒税額も増える 関係にあり、やはり 2015 年にはどちらも増加している。2006 年度の改正前の酒税額もや はり従価税制度であったことから高所得者ほど高い税負担をしていたことがわかる。



出所)『家計調査年報』総務省と『酒のしおり』国税庁より作成。

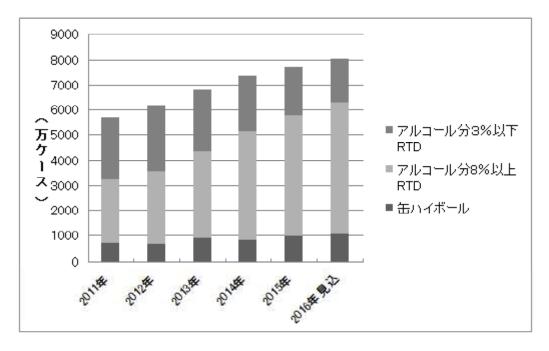


出所)『酒のしおり』国税庁 図 5-10 ウイスキーの消費数量の変化

2006 年度から 2014 年度までの酒税負担率と構造にそれほど変化は見られない。1989 年の税制改正により 2 級ウイスキーが大幅に値上げされて以降、消費数量は 2009 年度まで低迷している。1997 年度、1998 年度はウイスキーの減税効果によりウイスキーの消費は微増したが、結局 2009 年頃までウイスキー市場は減少傾向にあった。2009 年度以降のウ

イスキー市場は、若者のハイボールブームによって復活の兆しを見せ始めていたが、その後ハイボールブームは衰退する。しかし、2009年度以降は第二次ハイボールブームが到来し、高級なウイスキーも人気を集めた。このことから、2015年度に負担率が一気に押し上げられたのは、この第2次ハイボールブームと高級なウイスキーブームにより、ウイスキーの人気がさらに高まったことが原因であると考えられる。また、逆進性の動きが分断している理由として、若い世代はハイボールを中心に人気を集めており、高級なウイスキーは高所得者が中心に人気を集めてことが原因であると考える。このハイボールと高級ウイスキーの二重ブームにより低所得者の負担が一気に上がり、負担率も上昇している。

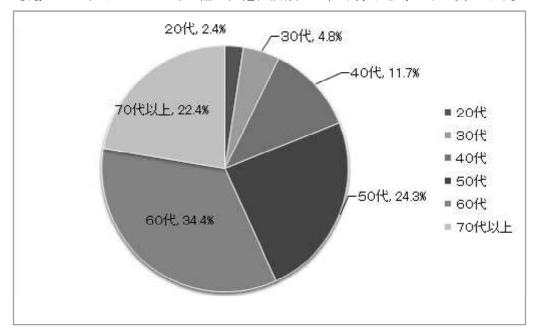
この負担率の観点から現行の酒税法の品目別に課税するシステムには問題があると考える。それは第 I 分位の所得階層の負担率があまりに高いという問題である。この負担率の推計にはウイスキーを炭酸水で割ったハイボールは含まれず、ウイスキーの原酒を家庭で消費する者の負担率を推計している。おそらくウイスキーを原酒で購入し家庭で炭酸で割りハイボールで消費する者も多いことは推測できる。このウイスキーを炭酸水で割ったハイボールや容量の大きいボトルに入った安いウイスキーは低所得者にとって税負担が大きく、高級なウイスキーは負担が小さい。アルコールを消費することに課税の目的を置くならば品目別に税率を設定し、アルコール度数で課税するのが本来望ましい課税システムであるがウイスキーに関しては品質の善し悪しで価格差が大きいため一律のウイスキー課税では逆進性がさらに深刻な問題になってしまう。



出所)「RTD に関する消費者飲用実態調査 サントリーRTD レポート 2015」より作成。 図 5-11 RTD の推移

しかし、ウイスキーに関する問題はこれだけではない。ウイスキーを炭酸で割り、アルコール10度未満にしたものをハイボールとして市場で販売されている。これは第3章でも取り上げたその他の発泡性酒類との税率各差の問題も考慮しなければならない。アルコ

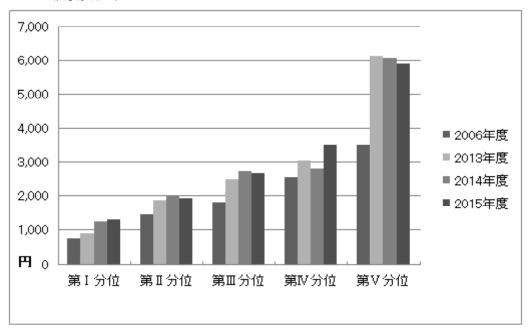
ール8度の時点でその他の発泡性酒類とウイスキーを炭酸で割ってその他の発泡性酒類を作成した場合で酒税負担の分岐点が存在する。今後も RTD は市場で人気を拡大していくことも踏まえてウイスキーとその他の発泡性酒類との住み分けを考える必要がある。



出所)日本政策投資銀行(2012)「酒類業界の現状と将来展望(国内市場)」より作成。 図 5-12 ウイスキーの年代別消費比率(2010年度)

ウイスキーを消費比率が高いのは圧倒的に 60 代・70 代以上が多く清酒と同様の消費比率を表している。ただし、この統計データは 2010 年度のものであるためウイスキーと RTD の人気回復期の消費比率である。そのため消費比率の構造が少し異なる可能性がある。サントリーの RTD 市場の推計においても缶ハイボールの消費数量は増加傾向にあることがわかった。これを理由に家庭でハイボールを作成するためにウイスキー原酒を購入し家庭で RTD を楽しむ消費者も増えていくことも予想される。この点を通してその他の発泡性酒類(缶ハイボール)とウイスキー原酒を購入して RTD を作成する場合の税率格差の問題はさらに深刻化していくのではないだろうか。その他の発泡性酒類も RTD と同じ割合で課税できるシステムが必要である。

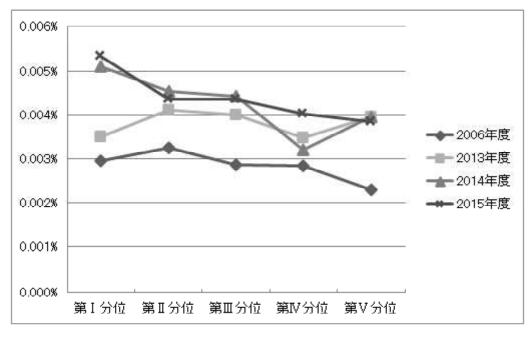
③ワインの酒税負担率



出所)『家計調査年報』総務省と『酒のしおり』国税庁より作成。

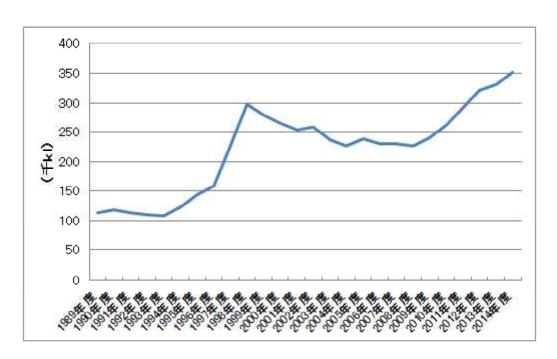
図 5-13 ワインに対する消費支出の変化

ワインも第V分位の消費支出が多い現状である。共通して言えるのは直近3年のワイン の消費支出は増加傾向にあり、酒税法改正時点よりも所得に関係なくワインの人気が増え てきていることがわかる。



出所)『酒のしおり』国税庁より作成。

図 5-14 ワインの酒税負担率の推移



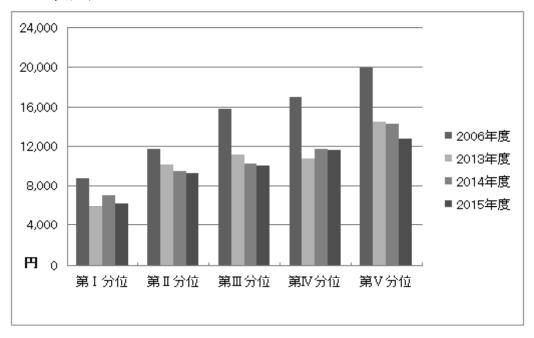
出所)『酒のしおり』国税庁より作成。

図 5-15 果実酒の消費数量の推移

果実酒の酒税負担率は 2006 年度の酒税法の酒の定義の変更によって酒税の負担率は全体的に上昇しているといえる。この理由としては、2013 年度から 2015 年度にかけて 3 年連続で消費数量が過去最高を記録しており、「1998 年頃の第 6 次ワインブームを超えて拡大中…。」(キリン HP メルシャン株式会社調べ)」、日本ワインの好調やチリワインの伸長を背景に、消費数量が 10 年前の 1.5 倍に増加していることが原因として考えられる。また平成 18 年度の税制改正時点と 2013 年度と 2014 年度の負担率はそれ程かわらないが税制改正によって若干の負担率が上昇していることが見て取れる。しかし第 6 次ワインブームの 1.5 倍の消費量に合わせて負担率も 1.5 倍近く上昇したことによりワインの負担率が上昇しているが他の酒類と比べると逆進性はほとんどない。高所得層は価格の高いワインを飲み、低所得層は価格の安いワインを選んで飲んでいることが推測されるが果実酒の税率は他の品目よりも比較的低いため酒税の負担額も小さくなる。そのため酒税負担率がどの所得分位でもかわらないということが一番の要因であると考える。

¹⁾ キリン HP メルシャン株式調べ 参照。

④ビールの負担率



出所)『家計調査年報』総務省と『酒のしおり』国税庁より作成。

図 5-16 ビールに対する消費支出の変化

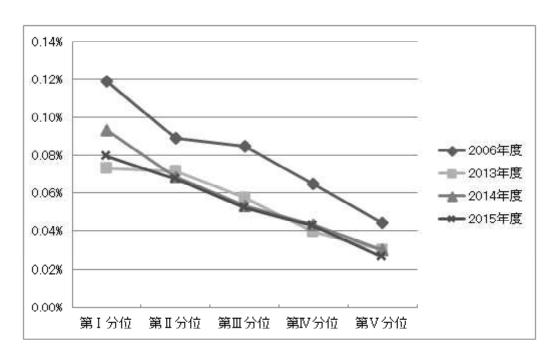
ワインやウイスキーの消費支出は増加傾向にあったが、ビールに関しては全く逆の動きをしており、全体的に支出額が減少傾向にある。特に第V分位は支出額が 20000 円から 12000 円まで減少し、第IV分位も 17000 円から 11000 円まで減少している。近年はプレミアムビールが人気を拡大していることから、支出額が変わらなくても消費数量が減少していることも考えられる。

表 5-4 課税対象と酒税額の分析結果

	I				
課税対象	第 I 分位	第Ⅱ 分位	第Ⅲ分位	第Ⅳ分位	第V分位
2006年度	6,094	8,245	11,077	11,902	14,023
2013年度	4,075	7,054	7,815	7,541	10,150
2014年度	4,878	6,556	7,161	8,209	9,987
2015年度	4,279	6,475	6,988	8,158	8,910
酒税額	第1分位	第Ⅱ分位	第Ⅲ分位	第Ⅳ分位	第V分位
2006年度	2,159.100	2,921.238	3,924.300	4,216.797	4,967.973
2013年度	1,290.272	2,233.814	2,474.766	2,388.139	3,214.323
2014年度	1,544.808	2,075.926	2,267.663	2,599.473	3,162.658
2015年度	1,355.075	2,050.316	2,212,881	2,583.216	2,821.496

出所)『家計調査年報』総務省と『酒のしおり』国税庁より作成。

課税対象と酒税額は課税対象(ビール本体)の消費支出が減少すると酒税額も減少する 関係にある。他の酒類と比べるとやはり酒税の負担額が高く、課税対象の約半分近くが酒 税額となっていることから税負担がかなり重たい酒類であることがよくわかる。



出所)『家計調査年報』総務省と『酒のしおり』国税庁より作成。 図 5-17 ビールの酒税負担率の推移

2006 年度の酒税負担率が高いのは消費数量が多いことが原因であると考える。その後2013 年度から2015 年度の負担率の構造にあまり違いはない。ビールに関しては高級酒と大衆酒の区別はあまりされず、ビールが高級酒であり、発泡酒と第3のビールが大衆酒であると仮定し、その比較によって逆進的であるかを判断することが望ましいといえる。しかし、発泡酒や第三のビールの消費支出を細かく公表しているデータがないため今回は推計することはできなかった。ビールだけで酒税負担率をみると逆進的であることがわかった。

4.2 世代間の消費動向

酒税の逆進性は、3-1.で表したように品目によって逆進の度合いが異なる。この逆進性は、所得階級別に区分したものであるため、次に年齢層別の消費のシェアを考察していく。この消費の動向は、家計調査年報と国勢調査の 2010 年度のデータを下に日本政策投資銀行がおこなった推計をもとに作成した。

年齡段階	清酒	焼酎	ビール	発泡酒・新ジャンル	ウイスキー	ワイン
20代	6.6	11.3	40.7	37.5	0.7	3.2
30代	4.1	9.8	30.1	53	0.4	2.6
40代	6.2	11.7	32.5	44.8	0.8	4
50代	9.1	13.8	35	37.9	1.3	2.9
60代	12.6	16.2	38.4	28.3	1.6	2.9
70代以上	17.2	17	36.2	26.3	1.3	2.1
全年齢	10.4	14.1	35.3	36.1	1.2	2.9

表 5-4 世代間の消費動向

出所)日本政策投資銀行(2012)「酒類業界の現状と将来展望(国内市場)」より作成。

20 代の消費のパターンは、清酒や焼酎の構成比は全年齢と比較すると比較的低いのに 対し、ビール、発泡酒・新ジャンルの構成比が高い。またワインの消費比率が以外にも高 く、先ほどの逆進性の推定でワインの負担率は累進的な構造であったことから若者でも価 格の低いワインを消費していることが考えられる。30代になると注目すべきは、発泡酒 ・新ジャンルの構成比が 38 %から 53 %に飛躍することである。この原因として考えられ るのは、30代になると家庭を持ち、支出が増えるため、ある程度の節約思考がはたらき、 価格の高いビールから価格の低い発泡酒や新ジャンルに消費をシフトしたことが考察でき る。特にウイスキーは20代よりも30代の方が構成比が減少している。価格の高い酒類か ら価格の低い発泡酒や新ジャンルを家で飲み価格の高い酒類の構成比を下げるのが 30 代 の特徴として強く表れていると考えられる。40 代になるとやや発泡酒や新ジャンルの構 成比が下がりビールにシフトしている。ここでウイスキーやワインなど比較的高級感のあ る酒類を飲むようになり、ワインに関しては全年代で最も構成比が高い結果となっている。 50 代になると清酒や焼酎がやや増加し、ビール、発泡酒・新ジャンルの構成比が低くな りはじめる。特にウイスキーは50代までは1%を切っていたが1%を超える構成比にな っている。50 代の消費の動向は、色々なお酒を飲み全年齢の平均とほとんど同じ世代あ るように思える。60 代になると一気に清酒と焼酎の構成比があがり、発泡酒・新ジャン ルの構成比が 60 代になるまでとは圧倒的に下がる。これに変わってビールは構成比が戻 り、発泡酒からビールを飲むことが増えている。またウイスキーの構成比は全世代で最も 高い構成比になっている。このことからある程度生活に余裕がでてきたため、発泡酒・新 ジャンルを飲んでいた 50 代からビールに消費をシフトし、清酒や焼酎なども飲むように なっているのではないだろうか。70代以上になると清酒と焼酎の構成比が30%くらいに なり、先ほどの60代の構成比も含め清酒、焼酎の消費のほとんどが60代以上の高齢者で

あることが推測できる。また、発泡酒や新ジャンルの構成比はさらに低くなる。しかし、 ビールに関してはそれ程大きな違いは感じられない。

4.3 酒税の分析のまとめ

●酒税の逆進性と清酒・ワインの税率設定

清酒、ワイン(果実酒)、ウイスキー、ビールの代表的な 4 品目で所得階級別のデータを用いて消費支出にしめる酒税負担額を酒税負担率として逆進的であるかを検討したところ、ビールに関しては逆進的な構造にあることがわかった。また、清酒とワインは消費支出と税率の面で問題がある。清酒はどの所得階級も 5000 円から 6000 円程度の支出があるのに対してワインに関しては第V分位のみ 6000 円であり他の階級は 1000 円から 2000 円の間の支出に収まっている。しかし現行法の税率は清酒よりワインの方が安い。やはり品目間の税率設定に疑問が残る。

2酒税負担率と酒類市場の関係性

清酒やワイン、ウイスキーに関してはハイボールブームや第6次ワインブームなどマーケットの人気により収入に占める酒税負担率が上昇するといった関係性がみられ、消費者の酒税負担に対する制約感は薄いといえる。つまりマーケットの人気により酒税負担率は増減する関係があると考える。また、世代間の消費動向も消費者の好みや年齢ごとに異なるうえ、酒税が消費者に与える影響はビールを除けば大きくない。それ故に、現行酒税法の品目別に税率を設定する方式は、将来マーケットが縮小・拡大を繰り返す度に税収が大きく変動する可能性があるといえる。

3パネル報告での日本の主張

パネル報告時もビールは従価税でなく、従量税のみであった。消費支出が減少している 今日でも大きな逆進性を有しているため従価税は逆進性を緩和するために設けているといった日本国の主張に諸外国が納得いかなかったのも無理はない。

第5章 今後の酒税法のあり方

第1章では、酒税の税収が年々減少していることを表し、第2章では、酒税法の改正の 論点及びパネル報告から「同種の産品・直接競合」がグローバルな視点から日本の酒税法 のあり方を指摘されたことから現行の酒税法の根底をまとめた。第3章では、酒税法の諸 問題として①分類差課税制度の低下②分類差基準の不合理性③ビール類の酒税の問題④そ の他の発泡性酒類による税収の影響といった酒税法上の問題点を分析し、第4章では代表 的な品目の酒税負担率と世代間の消費動向を分析し、第5章で平成29年度の税制改正大 綱のビール類の税率一本化が与える税収の影響を分析した。第6章ではこれらの判例と酒 税法の経済学的分析から今後の酒税のあり方を検討していく。

5.1 現行の酒税法の問題

①昭和 63 年度の税制改正に至った経緯としては、1987 年 11 月 10 日に採択されたパネル 報告で、日本国特有(しょうちゅう)の酒類には軽い税率で、輸入酒(ウイスキーなど) には高い税率をかけていることから GATT3 条に違反すると指摘され、これを受けて、1989 年に酒税法を改正し、従価税制度、級別制度、果実酒のエキス分による税率格差制度を廃 止した。日本の酒税とGATTのキーワードは「同種の産品(like producgts)」と「直接競 合・代替可能品(directly competitive or substituable products)」である。この二つの考え方が 日本の酒税法を大きく変えたきっかけとなっていると考える。焼酎とスピリッツ・ウイス キーの関係が果たして「同種の産品」なのか。ウイスキーやブランデーなどの蒸留酒が果 たして「直接競合・代替可能産品」であるのかといった視点からのアプローチが必要であ る。しかし、現行の酒税法ではビールの代替品として発泡酒や第3のビールが存在すると 考えられているが、今後、醸造技術の発展によりビールと効用を得る発泡酒が発売される ことはそう遠い未来ではないと考える。そうなるとビールと発泡酒は同種の産品であり、 直接競合の商品になってしまい、ドイツビールなどを日本に移出している EU から焼酎と ウイスキーの税率格差に関するパネル報告と同じような指摘を受ける可能性は十分に考え られる。平成 29 年度の与党税制大綱ではビール類の税率を一律にする案が出ているが、 発泡酒や第3のビールを製造しているメーカーからは強い反発を受けている。そもそも発 泡酒はこれまでの日本の酒税制度がつくった産物であり、これをどのように解決するかは 大きな問題である。

②税率格差は歴史的な背景により決定され、価格格差は、品質や年代によって決定されていることが推測される。おそらく分類差課税制度の考え方はそもそも生産数量の少ない時代に即した考え方であり、製品の質や付加価値を判断した上で分類することができていたのであろう。製品の多様化、価格の差別化が進む今日の経済の中では歴史的な背景や品質、年代(プレミアム)に分類して課税を行うことは困難であり、分類差課税制度は機能を果たさなくなっているといえる。また原材料や発酵過程、醸造過程など複雑なルールが多く製造者の生産に制約がかかっている。また、発酵過程などの認識の違いによって訴訟問題が発生する可能性が高くなる要因になっているともいえる。

③消費者が購入する段階の品目の違いによって、同じお酒を飲んでいるにも関わらず税負担が異なる結果となる。その他の発泡性酒類の課税の線引きが不合理であることがわかっ

た。

④その他の発泡性酒類の消費数量は増加傾向にある。アルコール度数の低い酒類が人気を集めていることが「安価で致酔性を得ることができる環境」をつくってしまっているうえ、消費者のニーズも流れているように思える。例えばビール、第3のビール、カクテルを比較するとわかりやすい。350ml あたりの酒税負担額はビールが77円、第3のビールは28円、カクテルは28円である。仮にどれもアルコール分5%であったとすれば、ビールで負担する酒税額で第3のビールやカクテルを約2.5倍消費することができるため、2.5倍の致酔性を得ることができるということである。与党税制大綱案ではその他の発泡性酒類の税率の引き上げを検討しているが、試算の結果25億円程度の増税効果があることがわかった。アルコール度数あたりの税負担は増えるがその他の発泡性酒類と原酒からその他の発泡性酒類を自作する場合の負担格差がさらに大きくなるという問題が存在する。

⑤世代間の消費動向をみると、各年齢段階によって好んで飲んでいる酒類が異なる。特に 清酒に関しては若い世代と高齢者世代の消費数量に大きな差がある。若い世代の年齢があ がるにつれて清酒を飲むようになるのか、清酒自体のマーケットが縮小していくのかは議 論の余地がある。こうした品目ごとに税率を決定している現行法では品目ごとの消費状況 ・市場状況の変動に対応できないといった問題点がある。

5.2 アルコール度数課税導入への政策提言

これらの問題点から、今後の酒税法のあり方として「アルコール度数による従量課税制度」の導入をするべきであると考える。

【メリット】

- ①酒類の品目間での同種の産品・直接競合を排除することができ国際問題を引き起こさない。
- ②酒類の品目間での税率格差を排除することができる。
- ③品目の判定に関して原材料などの規定を排除できるため、酒税法の簡素化を図れる。
- ④致酔性による課税となるため従量税としての課税根拠が明確になる。

【課題】

- ①ビールについては4割程度の負担となる一方で、清酒については現行の2倍程度の税負担となる。
- ②酒類の税負担に激変をもたらし、酒類の生産・消費の状況に多大な影響を及ぼす可能性がある。

【現行法の課税体系とアルコール度数課税の体系】

- ①現行法 (例)(一般税率又は特別税率)×移出数量=酒税額 現行法では品目ごとに特別税率が設定されていることから、上記のような算式で酒税額 が計算されている。
- ②アルコール度数課税(例)アルコール度数×1度あたりの税率×移出数量=酒税額 アルコール度数課税では品目ごとに定められている一般税率、特別税率の設定はなくなり、アルコール度数の高さによって酒税額が決められることとなる。

表 6-1 現行の酒税法の税収額とアルコール度数課税の検証

酒類の品目	一般税率適用(kl)	一般的なアルコール分(%)	税収額(千円)	税収額を賄うための一度あたり課税(千円)
清酒	559,632	15.00	64298351	7.7
連続式蒸留焼酎	361,606	25.00	86093500	9.5
単式蒸留焼酎	487,048	25.00	116473299	9.6
ビール	2,825,153	5.00	620183917	43.9
ウイスキー	102,184	43.00	391 081 07	8.9
ブランデー	4,855	43.00	1848216	8.9
合計	4,340,478		928,005,390	

出所)『酒のしおり』国税庁

『国税庁統計年報』国税庁より作成。

表 6-1 は平成 2 7年度の酒税の一般税率適用の移出数量と課税額から現行法の代表的な品目別にアルコール一度あたりの課税額を表している。やはりビールの一度あたりの酒税額が他の酒類と比較しても 5 倍から 6 倍の推移となっていることがわかり品目別による税率の設定による影響が大きいことがわかる。ここで問題となるのはアルコール度数による課税に制度を切り替える際に、ビールを中心に課税してきた税収と同じ税収を確保するためにはこのビールの税負担を他の酒類に分散し負担させアルコール度数一度あたりの税率を設定する必要がある。そこで平成 2 7年度の税収を確保ためにはアルコール度数一度あたりの税率が何円であれば税収を確保できるのかを試算した。

【試算式】 $Y = X (Q1 \times S1 + Q2 \times S2 + Q3 \times S3.....)$

税収(Y) アルコール度数一度あたりの税率(X)

各酒類の移出数量($Q1 \cdot Q2 \cdot Q3...$) 各酒類の代表的なアルコール度数($S1 \cdot S2 \cdot S3...$)以上の式より 19.2 千円といった税率を算出することができた。ビールの酒税負担は 4 割程度に軽減されるが他の酒類に関しては現行の約 2 倍強の税負担となることを推計することができた 11 。

【結論】

①アルコール度数課税の導入による企業と消費者の生産と消費行動

アルコール度数課税を適用すればビール以外の酒税負担額は約2倍程度増加することが考えられる。この酒税負担額の激変は酒類の生産・消費の状況に多大な影響を与えるという懸念もあるであろう。しかし、ビール以外の品目はどれも負担が大きくなるためある程度の平等性が保たれる上、発泡酒や第3のビールといった品目の抜け道を探る企業と政府の競争と経済的損失を排除することができる。仮にアルコール度数課税制度を導入した場合に企業が考える税負担軽減策はアルコール度数が低く満足度を得ることができる酒類をつくることである。この企業の方向転換は、もはや発泡酒や第3のビールの税負担額を低

¹⁾ なお試算ではリキュールやスピリッツなど商品ごとにアルコール度数の差が大きい品目は詳細な内訳のデータが必要であるため除いている。アルコール度数ごとの移出数量がわかれば更に適正な税率を求められるであろう。

くして消費者に大量のアルコールを消費させることよりも、健康被害を抑制することができる望ましい方向であり、アルコールによる健康被害をも抑制させながら企業活動を更に活発に導くのである。また酒類の分類基準の不合理性や税率決定の曖昧な現行の酒税法より、アルコールー度あたりの税率でアルコールを消費することに対して課税することの方が国民の理解や世界各国の理解を得ることができるのではないだろうか。与党税制大綱案ではビール、発泡酒、第3のビールを一律にする意見がある。これは政策的にはあまりにも中途半端であり、①他国にはない酒類の品目を残す理由②国民の消費選択行動を歪めるといった2つデメリットが考えられる。ここでアルコール度数課税であれば①と②を排除することができるのではないかと考える。よってビール、発泡酒、第3のビールの税率格差を無くす政策よりもアルコール度数課税を導入することの方が良いのではないだろか。

②マーケットの反応に敏感に反応しないための税制改革

第3章と第4章の分析において、RTD市場の拡大によりその他の発泡性酒類の消費数量が増加傾向にあり、そもそもアルコール度数の低い酒類が人気を集めていることが酒税の減収の一要因になっていることがわかった。何よりマーケットでその他の発泡性酒類を購入すると税率は一律であるのに対し、家庭で炭酸水で割ればアルコール分7度以下であれば安い税負担で同様の商品を消費できる点には問題がある。また炭酸水でなく水で割り発泡性のないものであれば税負担が安くなるのは課税根拠がまるで炭酸水にあるようであり違和感が強く残る。これを是正するためにはやはりアルコール度数課税の考え方が有効であり、アルコールの消費によって課税すべきである。また今後RTD市場が発展をすることで日本のアルコール消費自体が減少するのではなく、アルコール一度あたりの酒税負担で低く安い税負担でアルコールを消費することができる環境にあるため、酒税の税収は減少する。仮に税収確保のために増税を図る場合、品目別に税率を設定している現行法では増税の課税根拠を品目別に一ずつ考慮しなければならず、明瞭性が問われる。その点アルコール度数課税であれば増税の根拠が明瞭であり、市場の状態を簡単に反映した税率設定を可能にすることができるのである。

現行の酒税法の「安価で致酔性を得ることができる環境」を放置すれば、今後の RTD 市場の成長を考えると税収は減少し、健康被害(外部不経済)の肥大化が深刻な問題になる一方である。明確な課税根拠であるアルコール度数一度あたりの税率をしっかりと設定し、国民の健康で文化的な生活を守ることが酒税法のもっとも重要な役割なのではないだろうか。

《参考文献》

- 石弘光 (2004) 『税の負担はどうなるか』 中公新書
- 石弘光(2001)『税制ウォッチング』中公新書
- 牛嶋正 (2000)『これからの税制 目的税 新しい役割』東洋経済新報社
- 石岡裕太・三澤とあ子・吉田まわら(2006)『ビール類の酒税体系見直しにおける最適税率の推定』GrassPP THE UNIVERSITY of TOKYO
- 宇都宮仁・橋爪克己(2008)「清酒・ビール・ウイスキーの飲酒動機に関する調査」 『JOURNAL OF THE SOCIETY OF BREWING, JAPAN』 104 巻 3 号, pp170-181
- 梶義登 (2013) 「酒税制度の概要及び論点について-アルコール関連問題及び経済理論からの視点」『レファレンス』 63 巻 7 号, pp.43-66
- 桑原龍太・内薗惟幾(2006)「税制改正特集 酒税改革をめぐる諸問題 今後の 酒税制度 の方向と問題点-特に従価税制度を中心として」『酒類食品統計月報』13 巻 3 号,pp 2-6 慶田昌之(2012)『ビールと発泡酒の税率と経済厚生』 RIETI Discussion Paper Series12-J-019 柴田忠 (1981)「酒税法改正の概要」『日本醸造協會雑誌』76 巻 6 号
- 道垣内正人(1997)「日本の酒税格差に関する仲裁裁定」WTOパネル・上級委員会報告 書に関する調査研究報告書 1997 年度版
- 高橋洋輔・朴源・石塚孔信(2012)「酒税の性格とあり方: 個別消費課税の経 済学的根拠に基づく検討」『経済学論集 鹿児島大学』 73号 pp.49-89
- 高沢修一(2015) 「酒税法第7条及び第9条の憲法適合性」『大東文化大学経営 学会経 営論集』 28・29号,pp 121-133
- 中沢貞雄(1970)「間接税における製造及び移出の概念」『The journal of National Tax College.』 (3),pp315-416
- 内薗惟幾 (1971)「今後の酒税制度の方向と問題点-特に従価税制度を中心として」『酒類 食品統計月報』13 巻 3 号,pp 2-6.
- 内薗惟幾 (1973)「値上げを実現した清酒業界の問題点ー消費停滞打破策と 適正生産,従 価税問題」『酒類食品統計月報』15 巻 5 号 pp 8-11.
- 発泡酒の税制を考える会(2016)「20 歳~ 69 歳男女 ビール・発泡酒・新ジャンル商品 飲用者 100 人に聞く「ビール」『発泡酒』『新ジャンル商品』の飲用動向と税金に関する調査」
- 濱田由紀雄(2008)「酒税法改正と清酒製造」『醸造論文集』 63 巻,pp 24-37
- 蓮尾徹夫(2006)「酒税法改正について」『日本醸造協会誌』101巻7号,pp 470-486
- 林宜嗣 (1987)『日本型税制改革』有斐閣.
- 橋本恭之(2001)『税制改革シミュレーション入門』税務経理協会 pp.155-158
- 橋本恭之・呉充善(2008)「税収の将来推計」 RIETI Discussion Paper Series 08-J-033
- 三木義一(1987)「酒税の転嫁と酒類販売免許制:国税庁の反論への再批判」『静岡大学 法経研究』35巻3・4号,pp.251-272
- 三木義一(1992)『現代税法と人権』勁草書房
- 三木義一(2008)「酒税法制度とその改革の方向」『日税研論集』28 巻,pp.429-450
- 三好寛(1956)『酒の税率』醸界タイムス社
- 三好寛(1961)『酒類行政の夢と具体案 酒税制度の新方向』支倉書林

- 三好寛 (1996)「WTO パネル対日酒税報告と酒税制度」『租税研究』 565 号, pp.83-96
- 三好寛(1997)「蒸留酒の税率格差に関する WTO の紛争処理手続き--日本政府,かく闘えり。後世,特別の検討あらんことを(特別企画 WTO の解剖(10))」『貿易と関税』45 巻 10 号 pp.112-133
- 宮崎綾望(2012)「WTO 法と税制の研究 -国際課税制度の再考に向けて-」『租税資料 館賞受賞論文集 22(上)』,pp.193-237
- 宮島洋 (1995)『消費課税の理論と課題 第6巻』税務経理協会 【海外文献】
- Michael Keen (1998), "The Balance between Specific and Ad Valorem Taxation," Article in Fiscal Studies,vol.19, No.1:1-37,pp.1-34
- Ohashi H,Nakajima K and Doi N (2010) "Does Japanese Liquor Taste Different?: Empirical analysis on the national treatment under the WTO" RIETI Discussion Paper Series 10-E-058 Sijbren Cnossen (2005) Theory and Practice of Excise Taxation, OXFORD.
- James Fogarty (2004) "The Own-Price Elasticity of Alcohol: A Meta-Analysis," Economics Discussion / Working Papers 04-01, The University of Western Australia, Department of Economics. *The own-price elasticity of alcohol:a meta-analysis* 《参考 URL》
- 越智保見・丹野忠晋・林秀弥 (2015)「企業結合審査と経済分析」 https://www.jftc.go.jp/cprc/reports/index.files/cr-0505abstract.pdf (閲覧日 2017 年 10 月 9 日) キリン HP 酒類市場データ
- http://www.kirin.co.jp/company/data/marketdata/(閲覧日 2017 年 4 月 2 日)経済産業省 『WTOパネル・上級委員会報告書に関する調査研究報告書』https://www.meti.go.jp/policy/trade_policy/wto/ds/panel/panelreport.html(閲覧日 2017 年 11 月 2 日)
- 国税庁 https://www.nta.go.jp/zeimokubetsu/sake.htm(閲覧日 2016 年 8 月 2 日)
- 国税庁『国税庁統計年報』 http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/tokei.htm (閲覧日 2016 年 8 月 2 日)
- 財務総合政策研究所 http://www.mof.go.jp/pri/ (閲覧日 2016 年 8 月 2 日)
- 税務大学校(2017)「税法入門(平成 29 年度版)」
 - http://www.nta.go.jp/ntc/kouhon/nyuumon/mokuji.htm(閲覧日 2017 年 11 月 10 日)
- 日本政策投資銀行(2012)「酒類業界の現状と将来展望(国内市場)」 http://www.dbj.jp/pdf/investigate/area/niigata/pdf_all/niigata1202_02.pdf (閲覧日 2016 年 8 月 5 日)
- RTD に関する消費者飲用実態調査 サントリー RTD レポート 2015 https://www.suntory.co.jp/news/2015/12278.html (閲覧日 2017 年 4 月 2 日)
- RTD に関する消費者飲用実態調査 サントリー RTD レポート 2016
 - https://www.suntory.co.jp/news/article/12577.html (閲覧日 2017 年 4 月 2 日)
- 内閣府 http://www8.cao.go.jp/kisei-kaikaku/oto/otodb/japanese/houseido/hou/lh_02050.html (閲覧日 2017 年 5 月 2 日)
- 酒文化研究所 http://www.sakebunka.co.jp/archive/letter/index.htmlnews

(閲覧日 2016 年 12 月 20 日)

税制調査会 http://www.cao.go.jp/zeicho/tosin/top.html (閲覧日 2017 年 7 月 10 日)

総務省『家計調査年報』http://www.stat.go.jp/data/kakei/npsf.htm(閲覧日 2016 年 8 月 2 日)

経済産業省 http://www.meti.go.jp/policy/trade_policy/wto/ds/panel/panelreport.html

(閲覧日 2016 年 5 月 21 日)

国税庁『酒のしおり』各年度版

http://www.nta.go.jp/shiraberu/senmonjoho/sake/shiori-gaikyo/shiori/01.htm

(閲覧日 2016 年 5 月 21 日)

発泡酒の税制を考える会 (2016) 「20 歳~ 69 歳男女 ビール・発泡酒・新ジャンル商品 飲用者 100 人に聞く「ビール」『発泡酒』『新ジャンル商品』の飲用動向と税金に関する 調査」http://www.happoshu.com/tax/pdf/2016drink-d.pdf (閲覧日 2017 年 7 月 10 日)

JAPAN - CUSTOMS DUTIES, TAXES AND LABELLING PRACTICES ON IMPORTED WINES
AND ALCOHOLIC BEVERAGES — Report of the Panel adopted on 10 November 1987
(L/6216 - 34S/83) http://www.sice.oas.org/dispute/gatt/87beverg.asp

(閲覧日 2017年12月6日)

日本政策投資銀行(2012)「酒類業界の現状と将来展望(国内市場)」 http://www.dbj.jp/pdf/investigate/area/niigata/pdf_all/niigata1202_02.pdf(閲覧日 2017 年 5 月 20 日)

総務省『小売物価価格水準統計調査の調査品目の年平均価格 — 構造編 88 調査市』 http://www.stat.go.jp/data/kouri/(閲覧日 2017 年 11 月 10 日)

《参考資料》

税制調査会『昭和 63 年度 税制改正に関する答申』

税制調査会『平成9年度 税制改正に関する答申』

税制調査会『平成13年度 税制改正に関する答申』

税制調査会『平成14年度 税制改正に関する答申』

税制調査会『平成 15 年度 税制改正に関する答申』

税制調査会『平成 16 年度 税制改正に関する答申』

税制調査会『平成17年度 税制改正に関する答申』

税制調査会『平成18年度 税制改正に関する答申』

財務省『平成22年度 与党税制大綱』

財務省『平成24年度 与党税制大綱』

財務省『平成25年度 与党税制大綱』

財務省『平成27年度 与党税制大綱』

財務省『平成28年度 与党税制大綱』

財務省『平成29年度 与党税制大綱』

財務省 平成 22 年度税制改正要望 評価結果に対する意見等「ビールに係る酒税の税率 の特例期間の延長」

総務省『家計調査年報(<品目分類>1世帯当たり品目別支出金額 第10表 年間収入五 分位階級別 総世帯・勤労者世帯)』各年度版