

参 考 資 料

【複数税率関係】

資料 1	これまでの政府税制調査会における議論	1
資料 2	「税目ごとの論点の深掘り」に関する議論の中間報告（抄）	3
資料 3	平成 23 年度税制改正大綱（抄）	4
資料 4	複数税率に関する消費税制度上の論点について	5
資料 5	軽減税率の問題点（森信 茂樹 「日本の税制 何が問題か」）	7
資料 6	マーリーズ・レビュー（「Value Added Tax and Excises」）	8
資料 7	OECD（「Choosing a Broad Base - Low Rate Approach to Taxation -」）	10
資料 8	IMF（「Fiscal Exit: From Strategy to Implementation」）	11
資料 9	EU（欧州委員会の見解、「Communication from the Commission to the Council and the European Parliament」）	12
資料 10	コペンハーゲン・エコノミクス（「Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union」）	13
資料 11	付加価値税の効率性（OECD 「Consumption Tax Trends 2008」）	15
資料 12	OECD 諸国における付加価値税標準税率と VRR	17
資料 13	イギリスの付加価値税における軽減税率等の税収に与える影響（2009 年度）	18
資料 14	諸外国における納税・徴税コストの分析結果	19
資料 15	企業規模に応じた納税事務コストの調査結果	20
資料 16	VAT の制度設計が執行コスト等に与える影響	21
資料 17	諸外国における食料品に対する軽減税率の適用例	25

資料 18	軽減税率の適用範囲を巡る問題点（西山 由美「EU付加価値税の現状と課題」、「消費税における複数税率構造の問題点」）	26
資料 19	わが国世帯における消費税の負担水準の推計結果	27
資料 20	食料品に軽減税率を適用する場合の低所得者に対する税負担軽減効果（八塩裕之・長谷川裕一「わが国家計の消費税負担の実態について」）	28
資料 21	低所得者対策における軽減税率と給付付き税額控除の比較（みずほ総合研究所）	30
資料 22	低所得者対策における軽減税率と給付（給付付き税額控除）の比較（佐藤主光「消費税と給付付き税額控除」における分析）	31
資料 23	消費税引き上げの階層的影響（三菱総合研究所「消費税引き上げの課題」）	32
資料 24	消費税の軽減税率適用による効率と公平のトレードオフ（村澤知宏、湯田道生、岩本康志）	33
資料 25	世帯類型別に見た消費税の負担水準の推計結果	34
資料 26	カナダにおけるGSTクレジットの概要	35
資料 27	ニュージーランドにおけるいわゆる「給付付き税額控除」制度の概要	36
資料 28	逆進性対策としての消費税額還付に関するシミュレーション（高山憲之・白石浩介「給付付き税額控除による消費税負担の軽減」）	37
	（関連資料）付加価値税率（標準税率及び食料品に対する軽減税率）の国際比較	39
 【段階的引上げ関係】		
資料 29	段階的引上げに係るドイツでの議論について	40

資料 30	標準税率引上げが事業者に与えるコストの推計（イギリス）	41
資料 31	課税平準化の理論（土居 丈朗 編「日本の税をどう見直すか」）	42
資料 32	段階的引上げを支持する議論について	43
資料 33	消費税率引上げのタイミングについて（みずほ総合研究所）	45
資料 34	消費税率の引上げ幅・軽減税率の採用と経済との関係について（三菱総合研究所）	46
資料 35	増税と支出との組み合わせをセットで考えるべきとの議論について（井堀 利宏「財政健全化・社会保障支出のマクロ経済効果に関する論点整理」）	47

【補論 1（ヨーロッパの付加価値税における軽減税率の導入経緯・実態）関係】

資料 36	フランス・ドイツにおける複数税率採用の背景	48
資料 37	欧州諸国における軽減税率の設定の経緯	49
資料 38	欧州諸国における税率設定の現行ルール	50
資料 39	消費税と個別間接税の関係について	51
資料 40	欧州主要国における付加価値税と他の租税との関係	54

【補論 2（各国における軽減税率等の適用状況やその政策効果）関係】

資料 41	各国の付加価値税率を我が国家計に適用した場合の試算	55
-------	---------------------------	----

これまでの政府税制調査会における議論

(1) 「わが国税制の現状と課題 ―21世紀に向けた国民の参加と選択―」(平成12年7月)

軽減税率を設けるべきか否かという問題は、その時点における消費税率の水準の下で、個人所得課税などを含めた税制全体、ひいては社会保障制度などをはじめとする財政全体を通じて見てもなお、何らかの政策的配慮が必要かどうかという観点から検討し、その上で、政策的配慮の必要性と制度の中立性・簡索性との間の比較考量により判断すべき問題ですが、ヨーロッパ諸国並みとは言えない税率水準の下では、極力、単一税率の長所が維持されることが望ましいと考えます。

(2) 「あるべき税制の構築に向けた基本方針」(平成14年6月)

消費税率の税率構造は、制度の簡素化、経済活動に対する中立性確保の観点から極力単一税率が望ましい。仮に、将来、消費税率の水準がヨーロッパ諸国並みである二桁税率となった場合には、所得に対する逆進性を緩和する観点から、食料品等に対する軽減税率の採用が検討課題となる。その場合においても、事業者の事務負担をはじめとする社会経済的コスト等に配慮する観点から、その範囲は極力限定する必要がある。

また、非課税範囲の拡大やゼロ税率の採用については、消費一般に対して広く公平に負担を求めるという消費税の特徴を大きく損なうなどの問題があることから適当でない。

(3) 「少子・高齢社会における税制のあり方」(平成15年6月)

消費税率の税率構造は、制度の簡素化、経済活動に対する中立性の確保の観点から極力単一税率が望ましい。しかし将来、消費税率の水準が欧州諸国並みである二桁税率となった場合には、所得に対する逆進性を緩和する観点から、食料品等に対する軽減税率の採用の是非が検討課題となる。

(4)「抜本的な税制改革に向けた基本的考え方」(平成19年11月)

5. 消費課税

③ 消費税と再分配

消費税については、所得に対して逆進的であるとの指摘がある。こうした指摘は十分念頭に置く必要があるが、あるべき再分配政策を考える上では、一税目の負担のみに着目するだけでは不十分であり、他税目や社会保険料を含む負担全体、更には社会保障給付等の受益全体をも考慮に入れなければならない。格差の広がり(「ジニ係数」の上昇など)が指摘される中、近年においても税と社会保障による再分配後の所得格差の状況に大きな変化は見られない。社会保障の受益は低所得者で大きく、社会保障が所得再分配に大きな役割を果たしているからである。したがって、社会保障の安定的な財源を確保することは、再分配政策上も大きな意義を有すると考えられる。消費税の社会保障財源としての位置付けをより明確にする場合には、受益と負担を通じた全体で所得再分配に寄与するという消費税の役割について、より積極的な意義付けが行われるべきである。

なお、長寿化、経済のストック化、働き方の多様化といった経済・社会の構造変化の中、「一時点の所得」の水準という一つの尺度からのみ担税力を評価することは必ずしも適当でなくなっている。例えば、かつての所得で蓄積したストックを取り崩して豊かな生活を享受している者と、現在は一定の所得があるものの将来の不確実性や老後生活に備えて質素に生活している者がいたとする。この場合、前者について、現時点の所得に対する消費税負担率が後者より高いからといって、経済力が乏しい者により重い負担を求めているという「逆進性」の弊があるとは必ずしも言えない。一方では、稼得された所得はいつかは消費されるとの考えに立てば、消費は「一時点の所得」よりも生涯を通じた経済力をより正確に反映していると考えられる。これに比例的に負担を求める消費税は、むしろ負担の公平に資するとの見方も可能である。

消費税を含む税体系の抜本的改革に際しては、このような観点を踏まえた上で、所得分配に与える影響に留意すべきである。所得再分配については、国民が広く公平に負担を分かち合うとの基本的考え方に立って、安易な歳出等を避けつつ、真に支援が必要な者にきめ細やかに社会政策的な配慮を行うこととすべきである。

いわゆる軽減税率は、ヨーロッパ諸国では食料品等に対して導入されているが、我が国の税率水準がヨーロッパ諸国と比べて低いことや高額所得者にもメリットが及ぶことを踏まえれば、再分配政策としての効果は乏しい。さらに、制度の簡素化、経済に対する中立性、事業者の事務負担、税務執行コストを考慮すれば、極力単一税率が望ましい。また、社会保障の安定的な財源として一定規模の税収の確保が求められる場合には、軽減税率による減収分だけ標準税率を高くせざるを得ないことにも留意する必要がある。消費税の税率構造のあり方については、高い税率水準の下で複数税率を採用しているヨーロッパ諸国の実態も参考にしつつ、引き続き検討を深めるべきである。

「税目ごとの論点の深掘り」に関する議論の中間報告（抄）

IV. 消費課税

1. 消費税

(3) 所得再分配のあり方と消費税の関係

所得再分配政策のあり方を考える上で、消費税が所得に対して逆進的である点が強調されることがあるが、所得再分配政策に関しては、消費税の負担のみに着目するだけでは不十分であり、所得税をはじめとする他の税目や社会保険料の負担、更には社会保障給付等の受益全体を考慮に入れる必要がある。

所得再分配の効果に着目した場合、税・社会保障それぞれによる改善度の比較から明らかなように、税制による再分配には自ずと限界があり、社会保障制度を通じた再分配の役割が重要である。

したがって、消費税の社会保障財源としての位置づけを明確にし、社会保障制度を支える安定的な財源を確保することが、再分配政策上も大きな意義を有すると考えていくことが基本である。

一方で、消費税に対するいわゆる逆進性批判への配慮として、消費税負担を引き上げる際に、食料品等の生活必需品に係る軽減税率の導入や、低所得者を対象とした消費税負担の一部相当額などを還付（給付）する仕組みの導入を求める意見も見られる。

このうち、軽減税率の導入については、高額所得者にもメリットが及ぶために再分配政策としての効果が乏しいこと、軽減税率による減収分だけ標準税率を高くせざるを得ないこと、販売管理システムの改修など事業者の事務負担や対象品目の線引き等に係る税務執行コストが大きくなり簡素な制度に逆行すること、などを踏まえれば、極力単一税率が望ましいと考えられる。

また、消費税負担の一部相当額などを還付（給付）する仕組みについては、低所得者対策への配慮を明確に打ち出すため、導入に踏み切ることが必要との意見がある一方、低所得者が還付申告などの複雑な手続を求められることになるが、そうした手続に適應できなければ、かえって低所得者が排除されることになりかねないとの意見、番号制度の導入による所得把握が前提になるとの意見、カナダの事例を見ても、膨大な行政コストが必要になりかねないなどの意見があった。

いずれにしても、上記のような特別な措置の是非については、消費税収を社会保障給付に充当することや税制全体による所得再分配効果を勘案してもなお、何らかの政策的配慮が必要かどうかといった観点や、ヨーロッパ諸国並みに消費税率を引き上げるのかどうかといった観点を踏まえて判断すべき問題であると考えられるべきである。

平成 23 年度税制改正大綱（抄）

〔平成 22 年 12 月 16 日
閣 議 決 定〕

第 2 章 各主要課題の平成 23 年度での取り組み

5. 消費課税

(1) 消費税

消費税のあり方については、民主党「税と社会保障の抜本改革調査会中間整理」（平成 22 年 12 月 6 日）で指摘された以下の基本的な考え方などを尊重しつつ、今後、社会保障制度の抜本改革の検討などと併せて、その具体的内容について、早急に検討を行ってまいります。あわせて、消費税制度の信頼性を確保していくために、一層の課税の適正化にも着手していきます。

『社会保障の財源は、税制全体で「所得・消費・資産」のバランスのとれた改革を行う中で確保していく。社会保障全体の財源は税制全体で確保していくが、その中でも「国民全体で広く薄く負担する」「安定した税収」という特徴を有する消費税は非常に重要である。「公平・透明・納得」の税制を築き、社会全体が支え合う新しいモデルを構築していくためには、およそ所得税改革だけでなし得るものではなく、消費税を含む抜本改革に政府は一刻も早く着手すべきである。』

『社会保障の安定・強化を目的に消費税の引き上げを提起する場合には、国民の理解と納得を得るためにも、消費税を社会保障の目的税とすることを法律上も、会計上も明確にする。その際の「社会保障」とする給付費の範囲は、まずは高齢者 3 経費を基本としつつ、現役世代のセーフティネットの安定・強化についてどこまで対象とすることが適当か、検討を行っていく。将来的には「社会保障」全体について安定財源を確保することにより、制度の一層の安定・強化につなげていく。また消費税率が一定の水準に達し、税・社会保障全体の再分配を見てもなお「逆進性対策」が必要となった場合には、制度が複雑となり、また政治的な要因が働きやすい「複数税率」よりも、制度が簡素で、透明性の高い「還付制度」を優先的に検討する。』

複数税率に関する消費税制度上の論点について

旧政府税制調査会においては、①軽減税率の適用範囲、②事業者の事務負担の増加、③免税事業者に与える影響、④インボイスの検討の必要性、⑤簡易課税制度など中小特例制度に与える影響、⑥標準税率の水準に与える影響といった論点が提起されてきている。（「わが国税制の現状と課題 ―21世紀に向けた国民の参加と選択―」（平成12年7月）より引用）

1. 軽減税率の適用範囲

消費税の税率がヨーロッパ諸国並みの水準の下では、所得に対する逆進性を緩和するための何らかの政策的対応が必要となり、食料品などに対する軽減税率の導入などにより、担税力に配慮した仕組みとすることが検討課題となり得るという考え方があります。

他方、消費生活のパターンが多様化してきている中で、軽減税率の適用範囲を合理的に設定することは極めて困難です。実際、食料品などに対する軽減税率が採られている国においては、食料品などの種類、形状、加工の度合い等のわずかな違いによって適用税率が異なるなど、様々な問題点が指摘されています。

2. 事業者の事務負担の増加

財貨・サービスの品目によって異なる税率が設けられていると、事業者は、売上げと仕入れを異なる税率ごとに区分して記帳する必要がありますので、事務負担の増加が避けられなくなります。

3. 免税事業者による還付申告の必要性

軽減税率と標準税率の水準にある程度以上の差があると、軽減税率の対象となるものの生産等を行う事業者にとっては、売上げに係る税額よりも仕入れに係る税額が恒常的に大きくなるという問題が生じます。このような場合、仕入れに係る税額と売上げに係る税額の差額分の還付を受けるためには、本来は納税義務が免除されるような小規模な事業者でも税務当局に還付申告を行わざるを得なくなり、そのために、日々の売上げ・仕入れの記帳などを行い、税額計算をする事務負担を負うこととなります。例えば食料品のように、個人事業者を含め、多くの小規模零細事業者が生産等に携わっている場合には、このような問題がより大きなものとなります。

4. インボイスの検討の必要性

複数税率の下では、軽減税率の対象範囲にもよりますが、基本的には、税額が記載された請求書等（ヨーロッパ諸国における「インボイス」）の保存を仕入税額控除の要件とすることが必要であり、また、簡易課税制度などの中小事業者に対する特例措置についても、単一税率の場合とは異なる観点からの検討を要することになると考えられます。

5. 簡易課税制度など中小特例制度に与える影響

簡易課税制度の検討に当たっては、複数税率制度の下では、適切なみなし仕入率の設定は著しく困難であることも念頭に置かなければなりません。

(参考) 税率構造と簡易課税制度

わが国の簡易課税制度においては、みなし仕入率は業種ごとの平均的な仕入率に応じて設定されていますが、ヨーロッパ諸国のように、複数の税率が設けられている場合には、業種ごとの平均的な仕入率に加え、売上げと仕入れの両面における適用税率の区分ごとの割合をも考慮しなければ、適切なみなし仕入率を設定することができません。例えば、ある業種の平均的な仕入率が70%と仮定すると、売上げには標準税率のみが適用され、仕入れには標準税率と軽減税率が両方適用されているような場合には、みなし仕入率を70%と設定してしまうと、仕入れに係る税額を過大に推定してしまうこととなります。したがって、このような場合には、70%より低めのみなし仕入率を設定しなければなりません。他方、売上げには軽減税率のみが適用され、仕入れには標準税率と軽減税率が両方適用されるような場合には、逆にみなし仕入率を70%よりも高く設定する必要が生じます。このように、複数税率制度の下で、みなし仕入率を適切に設定しようとすると、単一税率の下における業種区分と比べて、適用税率の状況に応じて、はるかに細かな業種区分を行う必要があります。実際に、このような制度を有しているドイツにおいては、54種類の業種区分が設けられ、簡素な制度とは言えない状況となっています。

6. 標準税率の水準に与える影響

仮に、食料品などに対して軽減税率を設ける場合、一定の税収を確保するためには、軽減税率による減収分だけ標準税率を高くせざるを得ません。

軽減税率の問題点

森信 茂樹 「日本の税制 何が問題か」(2010.9)

EU諸国の軽減税率については、次のような問題点が指摘されている。

第一に、軽減税率の適用範囲を合理的に設定することの困難性である。食料品といってもぜいたく品から基礎的な食料品まで幅広く、消費者の嗜好が多様化している中で、その範囲を合理的・具体的に定めることは困難である。政治が業界の個別利益を代表しがちな国では、何が食料品かをめぐって業界を上げての議論となり、收拾がつかなくなる可能性がある。

第二に、軽減税率に伴う事業者（納税義務者）の事務負担の増加である。この問題は、単に流通機構の問題だけではない。食料を生産する農家は、売上げである食料は軽減税率である一方、仕入れ（食料生産をするための、石油、ガス、農機具、輸送機器等）は標準税率なので、税率いかににより還付が生じ、そのための納税者の記帳事務コスト、それを調べる税務当局のコストが増加するという問題が生じている。

第三に、軽減税率の趣旨である低所得者対策の効果が明確ではない。生活必需品に対して税率を低くしても、高所得者も同じように生活必需品を購入して生活するので、絶対額で見れば高所得者の恩恵の方が高い。つまり、複数税率がもたらす格差是正効果・再分配効果は極めて限定的である。

第四に、軽減税率をうけても、価格はその分だけ下がるわけではなく、消費者の不信を招く。例えば、標準税率10%、食料品軽減税率5%という場合の弁当について考えると、・・・(中略)・・・、弁当全体のコストは、軽減税率の食材と標準税率分(10%)のその他部分を合わせたものなので、軽減税率を導入しても弁当の値段は上がらざるを得ない。

最後に、軽減税率の税収分を補うために、標準税率の引上げ幅を大きくしなければならないという問題がある。

マリーズ・レビュー

「Value Added Tax and Excises」(Ian Crawford, Michael Keen, and Stephen Smith)

※ 「マリーズ・レビュー」とは、ノーベル経済学者ジェームズ・マリーズ卿を座長とする民間シンクタンク Institute for Fiscal Studies の研究グループによって行われたイギリス政府への税制改革の提言レポート

- イギリスはゼロ税率を広く適用し（食料品、子供服、住宅建設）、5 %の軽減税率も家庭用エネルギー・燃料に適用している。HMRC (HM Revenue & Customs) によると、2007 年度においては、ゼロ税率のために 290 億ポンド（うち約 4 割が食料品、約 3 割が新しい住宅サービス）、軽減税率のため 30 億ポンドの歳入ロスが発生している。非課税額は 120 億ポンドにもものぼる（うち約 3 分の 1 が金融サービス）。

これを総税収の 800 億ポンドと比較すると、C-efficiency（全ての国内消費が標準税率で課税された場合に得られる理想的な税収に対する実際の税収の比率）の数値が 49%であり、OECD の平均（58%）よりも低いことがわかる。

- 食料品や子供服に対するゼロ税率を適用する理論的な根拠が非常に弱いことは、20 年以上も認識されてきた。われわれの研究でも、大半の食料品への軽減は、余暇と補完的である（労働時間を短くする方向に働く）と認められるため、他の適切な所得関連措置が手当てされている限り、正当化されないと示されている。

食料や子供服へのゼロ税率が継続されていることは、それを廃止する政策が逆進的な影響を持つとは限らないということを説明することへの政治家の疑いを反映しているように見える。

- 軽減税率を適用する理論的な根拠も明確ではない。様々な項目が新たに対象に加わっているということは、優遇措置が一度認められると対象が広がりやすく、税体系の調和が被害を受けやすいという一般的な経験を証明している。

なお、最近導入された VAT はほとんどが均一税率（例：オーストラリア、ニュージーランド、途上国等）であり、他国は EU の経験から EU が学ばなかった教訓を学んでいるようだ。また、一度軽減税率が導入されると、そこから単一税率に移行することは現実には難しい。

- 非課税は、仕入税額控除の鎖（Chain）が断ち切られるので、税の累積を招き、歪み（例：非課税の公的機関と課税

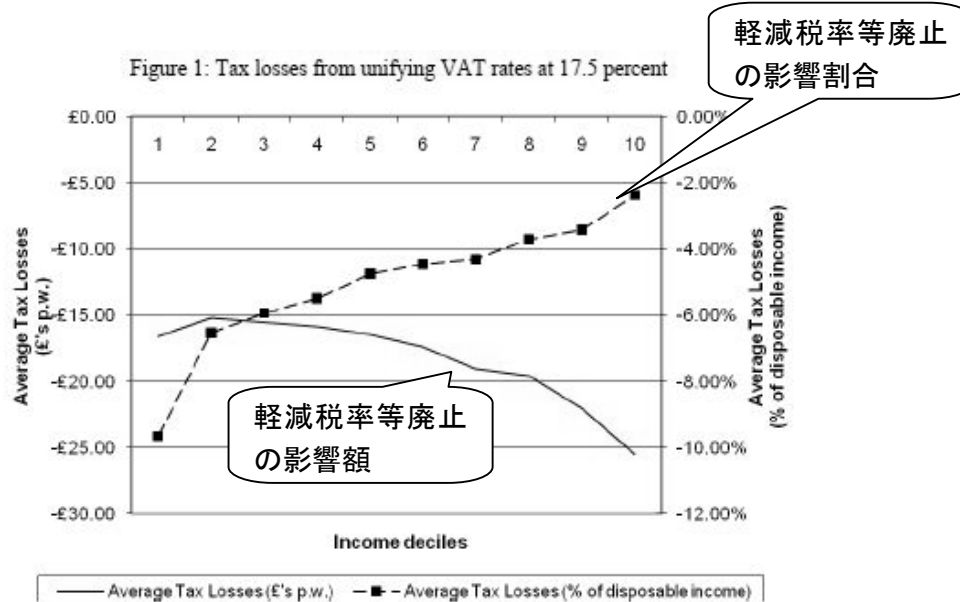
の民間事業者の間の競争条件の格差)を生じさせる。また、仕入税額を課税売上げと非課税売上げに振り分けるとい
う新たな事務コストを事業者を生じさせる。

- イギリスにとっての改革のパッケージとしては、ゼロ税率・軽減税率をなくすと同時に、あらゆる所得補助（失業者手当や住宅手当など）の15%引き上げの補償的な政策を組み合わせる方法などがありうる。

下図はゼロ税率・軽減税率をなくして単一税率に統一した場合の所得分配への影響（VATの増額）を見たものである。
絶対額で見ると高所得の方が増税幅は大きく、所得に占める増税割合で見ると低所得の方が大きい。

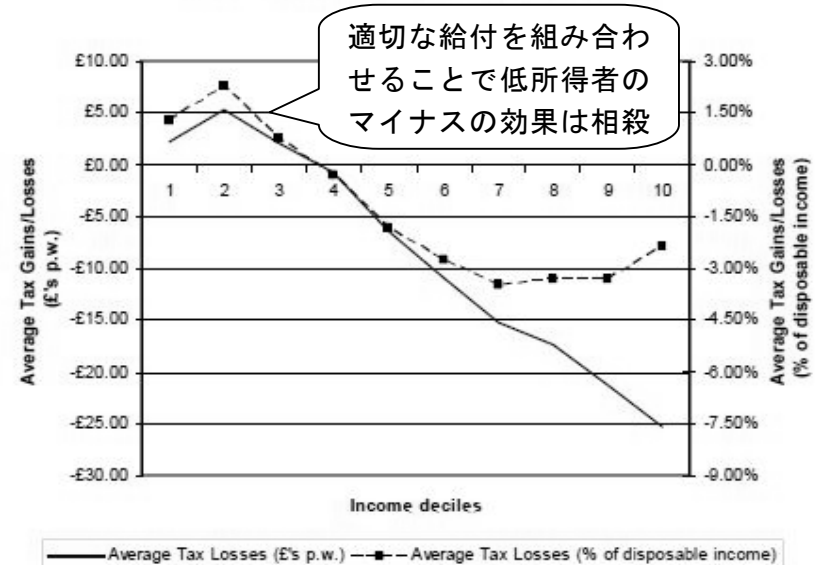
補償的な政策の効果を含めた下図をみると、分配の効果で低所得層（第1～3分位）が正の移転を受けているのがわかる。さらに、重要なことに、このパッケージは、税収増をもたらす。VATの見直しで230億ポンドの税収が上がる一方で、補償措置は120億ポンドかかるので、110億ポンドの税収増となる。

Figure 1: Tax losses from unifying VAT rates at 17.5 percent



Note: Income decile groups (1=poorest, 10=richest) are derived by dividing all households into 10 equal-sized groups according to disposable income adjusted for household size and composition using the McClements equivalence scale.
Source: IFS calculations using the IFS tax and benefit microsimulation model, TAXBEN, run on uprated data from the 2005-06 Expenditure and Food Survey.

Figure 2: Distributional impact of the reform package



OECD

「Choosing a Broad Base - Low Rate Approach to Taxation」(2010)

- 軽減税率の恩恵は、軽減税率が適用される財・サービスの消費は、富裕層の方がより貧しい層より多いはずなので、絶対額では富裕層の方が大きくなる。生活必需品への軽減税率の適用は、貧しい層も利益を受けるが、富裕層の方が一層利益を受ける (McLure, 1990; Clossen, 1998; Copenhagen Economics 2007; OECD 2008a; IFS, 2009)。
- 直接的に低所得世帯を対象にした移転措置は、VATにおける条項より、公平性を高める上で効率的だろう (Atkinson and Stiglitz, 1976; Ebrahimi and Heady, 1998; Heady and Smith, 1995; Ebrill et al, 2001)。
- 執行面では「生活必需品」を定義することが難しいかもしれない。例えば、軽減税率が“ぜいたく品”を含む全ての食物に適用されるかもしれない。
線引きは、執行コスト（対象品目を定義すること及び実施状況を監視すること）やコンプライアンスコスト（適用税率を特定すること及び制度を理解すること）を高める傾向がある。また、立法府は、物品を軽減税率のカテゴリーに入れようとしがちである。

I M F

「Fiscal Exit: From Strategy to Implementation」(World Economic and Financial Surveys) (2010.11)

- 軽減税率及びゼロ税率は、所得配分の問題に 대응するための高くつく上に、焦点がぼけた方策である。大半のG-20諸国は、低所得者ほど消費割合が高い燃料、家賃、基礎食料品などの生活必需品に対してゼロ税率や軽減税率を適用する。しかし、達成される所得再分配の程度は、金持ちほどこれらの必需品を絶対額では多く支出するという事実により制限される。累進的な所得税と歳出政策の方が、より少ない財政コストで、低所得者にターゲットを絞った支援を与えるのにより適している。

例えば、イギリスでは、ゼロ税率と軽減税率を廃止し、一方で貧者を保護するために所得関連の手当を増やすことで、GDPの約0.75%のネット増収につながるであろう。

- 広がっているVATの非課税措置の正当性もまた、どんどん時代遅れとなっているように思われる。G-20諸国はVATの非課税措置を広い分野で、特に、健康、教育、金融サービスの分野において、また、非営利機関や芸術サービスのために利用している。

健康や教育に係る非課税は、しばしば公的機関と競争する民間事業者の競争上の不利を制限するものとして正当化されている。民間事業者がどんどんと健康や教育の基礎的でないサービスを提供する役割を果たすようになっていくことから、非課税措置の正当性は弱まってきている。

金融サービスの非課税措置は、金融仲介における付加価値を特定することが技術的に難しいことが通常は根拠とされている。しかしながら、この点は、Huizinga(2002)やPoddar(2003)が金融仲介機能への完全な課税を可能とするようなVATの仕組みの変更を提案しているように、今や関係がなくなっているように思われる。一方で、複雑な形態の金融仲介機能へVATを課すことの難しさは引き続き残っており、IMFは金融サービス分野から歳入を上げる代替案として、“金融活動税”(FAT)を提案してきたところである。

EU（欧州委員会の見解）

「Communication from the Commission to the Council and the European Parliament」(2007)

- 独立した経済シンクタンク（コペンハーゲン・エコノミクス）による調査結果のポイントは以下のとおり。
- ① 純粋な経済学の見地からは、単一税率が最善の政策である。
 - ② しかしながら、注意深く対象を絞った軽減税率の実施には、一定の利点があるかもしれない。
 - ③ 所得再分配の見地からは、軽減税率は、適用対象となる財・サービスへの支出割合が、低所得者と高所得者の間で著しく異なり、長期間安定的である場合に限り、効果的である。
 - ④ 軽減税率は、事業者・税務当局の双方にとって、相当なコンプライアンスコストを生み出す。
 - ⑤ 特定の活動に対する直接的な補助など、他の政策手段の方が、軽減税率より少ないコストで同じ効果を生み出す。
 - ⑥ 特定の財・サービスの消費を促進したい場合には、軽減税率以外の全ての政策手段を慎重に検討すべき。
- 上記の調査結果を踏まえつつ、以下の課題について、政治的な討論を行っていく必要がある。
- ① （軽減税率を必要とする）政治的な要請と（単一税率が望ましいとする）経済的な要請のバランスをどう見極めるか。
 - ② 加盟国間で、以下の目的をどこまで共有できるか。
 - ・ 加盟国間の平等な取扱いを確保する必要性
 - ・ 社会政策上の要請からゼロ税率を含む非常に低い軽減税率を適用したいという政治的意思
 - ・ 1の税率カテゴリーから、別の税率カテゴリーへ移行することが難しいこと
 - ・ 軽減税率を適用する明確な論理を打ち立てる必要性
 - ・ コンプライアンスコストを減らしつつ、柔軟性を高めることをバランスさせる必要性

コペンハーゲン・エコノミクス

「Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union」(2007)

- 現在のVATの税率構造をより単一なものにすべきという強い議論が成り立つ。
- 他方、軽減税率が容認される例として、4つの例外ケースが主張されるが、以下のように分析できる。

項目（考え方）	代表例	分析結果
自身で作業可能な財・サービス <ul style="list-style-type: none"> ・ 軽減税率を適用し価格を引き下げれば、自身が作業していたものを市場から調達するようになり、分業が促進される結果、経済的な効率性が向上する。 	クリーニング、洗濯、ガーデニング、理美容業等	シミュレーションの結果、一定の合理性が認められる。
低スキルの労働者を多く雇用する労働集約的な財・サービス <ul style="list-style-type: none"> ・ 軽減税率を適用し価格を引き下げれば、消費が拡大し、生産の増大につながるため、雇用も増大する。 	レストラン、ホテル等	シミュレーションの結果、必ずしも実証されない。
低所得者層と高所得者層で消費割合が大きく異なる財・サービス <ul style="list-style-type: none"> ・ 低所得者層の消費割合が高い商品に軽減税率を適用することで、所得格差を縮小することが可能である。 	食料品	（発達した社会保障制度を有していれば）所得再分配効果を改善する最善策であるか定かではなく、また、食料品を対象にすることによる執行コスト等があることを考えれば、限定的にしか成り立たない。
文化的価値を有する財・サービス 正の外部性を有する財・サービス <ul style="list-style-type: none"> ・ 軽減税率を適用することで、消費を拡大する。 	新聞、書籍、音楽、省エネ製品	低所得者の消費を促すのか、始めから購入する高所得者への補助金となるだけなのか、確認が困難である。

(参考) 軽減税率が支持される背景について

OECD
「Consumption Tax Trends」(2008)

- 複数税率が導入される理由の一つは、公平の促進（より公平な所得分配を確保すること）である。最も貧しい世帯の支出の大半を占める財・サービス（基礎食料品・衣類など）への課税を緩和することが望ましいと考えられている。このような政策は、一部には、消費課税が家計の可処分所得の分配に逆進的な影響を持つという仮定に基づいている。

- 特定の分野への軽減税率が支持される別の議論は、雇用にプラスの影響を持つ可能性があるというものである。EUでの最新の研究（コペンハーゲン・エコノミクス）では、純粋に経済学的な見地からは、単一税率が最善の選択であるが、注意深く対象を絞った軽減税率の実施、例えば、多くの未熟練労働者を雇用する地場サービスに対する軽減税率・非課税には利点があるかもしれないと示されている。

付加価値税の効率性

- OECD 「Consumption Tax Trends 2008」 -

- 付加価値税の制度は、単一税率で潜在的な課税ベース（最終消費）の全体をカバーし、全ての税負担を税務当局が徴収できれば、絶対的な意味で“効率的”なものとなる。

このような効率性を測定するための適切な指標がVRR（VAT Revenue Ratio）である。VRRは、実際の付加価値税収と、仮に付加価値税が全ての最終消費に標準税率で課税されたら理論上は徴収されたであろう税収の比率として定義される。1に近いVRRは、付加価値税が幅広い課税ベースで統一的に課税され、効果的な税の徴収が行われていることを示していると考えられる。他方、より低いVRRは、標準税率及び課税ベースが浸食されている可能性を意味し、これは、非課税、軽減税率、小規模事業者の課税免除、質の悪いコンプライアンスや徴税、あるいはそれらの組み合わせにより生じている可能性がある。

- OECD諸国の大半（29カ国のうち24カ国）は、VRRが0.65を下回っており、7カ国は0.5を下回っている。このことは、国際的には、複数の軽減税率や非課税措置のある付加価値税制度は、純粋な付加価値税制度と比べて、かなりの租税歳出が存在することを意味しており、1/2~1/3の潜在的な税収が課税対象になっていないか、課税対象になっていても徴収されていないことを示唆している。

日本だけが内国取引にゼロ税率を持たず、（低い）単一税率と高いVRR（0.72）を両立させている。

- 付加価値税の制度の効率性は、3つの主要な要因、①税率構造（税率、非課税、課税ベース、免税点）、②課税当局の執行能力、③納税者の法令遵守の程度、による。

3つの要因の間の相互関係は重要である。例えば、高い標準税率は脱税を促す可能性がある一方、複数の軽減税率は、しばしば区分の誤りや高いコンプライアンス・執行コストをもたらす。

(参考) 付加価値税のパフォーマンス指標について

OECDでは、2006年の「Consumption Tax Trends」において、C-efficiency ratio という概念を用いていたが、2008年の「Consumption Tax Trends」から、VRR (VAT Revenue Ratio) という概念を用いるようになっている。

指標	概要	留意点
C-efficiency ratio	付加価値税収の消費総額に対する比率を、標準税率で除したものを%で表したもの $C\text{-efficiency} = \frac{\text{付加価値税収}}{\text{消費総額}} \times \frac{1}{\text{標準税率}(\%)} \times 100$	「消費総額」は、一般的に国民経済計算 (National Accounts) の市場価格表示の数字によるとされているが、その数字には本来は課税ベースとならない付加価値税そのものが含まれている。
VRR (VAT Revenue Ratio)	付加価値税収の付加価値税抜き消費総額に対する比率を、標準税率で除したもの $VRR = \frac{\text{付加価値税収}}{\text{消費総額} - \text{付加価値税収}} \times \frac{1}{\text{標準税率}(\%)}$	上記の C-効率性比率の留意点は解決されているが、なお、国民経済計算の消費（＝付加価値税収）と付加価値税の課税ベースは異なっている（例：国民経済計算上は新規住宅の取得は消費ではなく投資とされる）。

(参考)

両指標とも、①VRRの低さが、課税ベースの狭さによるものか、コンプライアンスの低さによるものかの判別が不可能である、②一部の措置は相反する政策効果をもたらし、影響を計ることが困難（例：免税点の引上げは、執行の効率性を高める一方で、税収減をもたらす。）といった課題があり、OECDも、指標の利用には注意が必要としている。

OECD諸国における付加価値税標準税率とVRR(未定稿)

	VAT標準税率(2005)	VRR(2005)	VAT標準税率(2008)	VRR(2008)
オーストラリア	10	0.56	10	0.49
オーストリア	20	0.61	20	0.61
ベルギー	21	0.50	21	0.49
カナダ	7	0.52	5	0.51
チェコ	19	0.59	19	0.59
デンマーク	25	0.62	25	0.62
フィンランド	22	0.60	22	0.58
フランス	19.6	0.51	19.6	0.49
ドイツ	16	0.55	19	0.55
ギリシャ	18	0.46	19	0.46
ハンガリー	25	0.49	20	0.57
アイスランド	24.5	0.62	24.5	0.54
アイルランド	21	0.66	21	0.55
イタリア	20	0.41	20	0.41
日本	5	0.72	5	0.67
韓国	10	0.66	10	0.65
ルクセンブルク	15	0.87	15	0.93
メキシコ	15	0.31	15	0.35
オランダ	19	0.61	19	0.60
ニュージーランド	12.5	1.03	12.5	0.98
ノルウェー	25	0.58	25	0.57
ポーランド	22	0.46	22	0.49
ポルトガル	19	0.58	21	0.51
スロバキア	19	0.61	19	0.54
スペイン	16	0.56	16	0.46
スウェーデン	25	0.55	25	0.58
スイス	7.6	0.76	7.6	0.77
トルコ	18	0.38	18	0.35
イギリス	17.5	0.48	17.5	0.46

(注) VRRは「 $VRR = \text{付加価値税収} / (\text{最終消費支出} - \text{付加価値税収}) / \text{VAT標準税率}$ 」で算出される。

但し、「最終消費支出」とは、民間最終消費支出と政府最終消費支出の合計値のことであり、必ずしも付加価値税の課税ベースと一致しているわけではなく、VRRの数値についても一定の幅を持つてみる必要がある。

(出典) OECD "Consumption Tax Trends 2010"、同 "Revenue Statistics 1965-2009" 及び同 "National Accounts 1997-2009" 等による。

イギリスの付加価値税における軽減税率等の税収に与える影響（2009年度）

全品目・サービスに標準税率(17.5%)(注1)
を適用した場合の税収(推計)(注2) [A] 1,124.0億ポンド

軽減税率等による減収額(推計)(注3) [B] ▲ 422.5億ポンド

軽減税率(5%)	家庭用燃料・電力 等	▲ 38.5億ポンド
ゼロ税率	食料品、水、新聞、雑誌、書籍、国内旅客運送、 医薬品、居住用建物の建築 等	▲ 235.0億ポンド <div style="border: 1px dashed black; padding: 5px;"> (主なもの) ・食料品 ▲ 106.5億ポンド ・居住用建物の建築 ▲ 41.5億ポンド ・国内旅客輸送 ▲ 25.5億ポンド </div>
非課税	土地の譲渡・賃貸、建物の譲渡・賃貸、金融・ 保険、医療、教育、郵便、福祉 等	▲ 149.0億ポンド <div style="border: 1px dashed black; padding: 5px;"> (主なもの) ・金融及び保険 ▲ 60.5億ポンド ・居住用建物の賃貸 ▲ 35.5億ポンド </div>

軽減税率等による減収割合 [B/A] 37.6%

(注1) 2008年12月から2009年12月までの間の時限措置として、付加価値税の標準税率は17.5%から15%に引き下げられていた。

(注2) 「全品目・サービスに標準税率(17.5%)を適用した場合の税収(推計)」は、2009年度の付加価値税収(701.5億ポンド)と「軽減税率等による減収額(推計)」の合計値。

(注3) 「軽減税率等による減収額(推計)」は、各項目にかかる軽減税率、ゼロ税率及び非課税による減収分を単純に合算したものである。その際、価格転嫁による影響等は考慮していない。

(出所) 英国歳入関税庁 “National Statistics”

諸外国における納税・徴税コストの分析結果

(1) ゼロ税率等が納税・徴税コストに与える影響（イギリス）

(Sijbren Cossen 「Administrative and Compliance Costs of the VAT: A review of the Evidence」)

イギリスにおいては、いわゆる“生活必需品”のゼロ税率が著しく納税事務コストを高めている。

1986-87年には、約20万の事業者、すなわち全登録事業者の約13%がVATの還付を受けるために、自主的に登録を行い、輸出事業者への還付を含めて事業者への還付総額はVAT支払額の約3分の1に達した。イギリスでは、還付請求は毎月提出することが許されており、たとえ歳入が生まれなくても特別の注意をもって監視されなければならない。

(2) 幅広い課税ベースと単一税率を特徴とするニュージーランドのGSTにおける納税・徴税コスト

(マーリーズ・レビューにおけるDicksonとWhiteによるコメント)

- ① GSTにおいては、何百ページに及ぶ財・サービスや事業者の分類分けや関連する通達を必要としない。GSTに関する立法作業も、45人で行っている全体の税に関わる作業のうち、1.5人分以下であり、「メンテナンスのかからない税」である。
- ② 事業者団体からは、税制、規制、健康安全、統計等にかかる義務に伴うコンプライアンス・コストについての不満が日常的に寄せられているが、その焦点はGSTよりも他の分野に向けられている。大量の所得税制の変更に応じることや、負債を確定することに不安定さがあるフリンジ・ベネフィット税の方が、よりコメントや批判を受けている。
- ③ 最近まで、1つを除いて、あらゆる大手の法律会計事務所には、GSTの専門家が不要であったことからも、納税事務コストの水準が推察される。

企業規模に応じた納税事務コストの調査結果

—Sijbren Cnossen 「Administrative and Compliance Costs of the VAT: A review of the Evidence」—
 — マーリーズ・レビューにおける Dickson と White によるコメントリ—

イギリス、ニュージーランド、カナダの納税事務コストを調査したところ、中小企業ほど、売上げに占めるコストの割合が大きくなる。

① 売上げに占める納税協力費用の割合

事業規模 (年間売上げ 単位：ドル)	イギリス (1986-87)	ニュージーランド (1990-91)	カナダ (1992)
50,000 未満	1. 4 9	2. 0 6	N. A.
50,000-100,000	0. 7 0	0. 9 1	0. 3 9
100,000-200,000	0. 5 0	0. 6 7	0. 3 6
200,000-500,000	0. 4 4	0. 4 7	0. 1 5
500,000-1,000,000	0. 3 4	0. 2 8	0. 0 9
1,000,000-10,000,000	0. 0 7	0. 0 4	0. 0 6

② 2004 年におけるニュージーランドの調査では、売上げ 40,000~99,000 ニュージーランド・ドルの企業の納税事務コストは 1,285 ドルであるのに対し、売上げ 1,300,000 ニュージーランド・ドル超の場合は 2,646 ドルとなっており、逆進的である。

VATの制度設計が執行コスト等に与える影響

(1) アメリカ General Accounting Office のレポート

「Lessons learned from other countries on compliance risks, administrative costs, compliance burden, and transition」(2008.4)

物品・サービスに対するVATの優遇税率は、一般的に、コンプライアンス・リスク、行政コスト、コンプライアンス上の事務負担を増加させる。

- ・ VATの複雑さがどのように行政コストに影響を与えるかについての直接的な定量的な証拠は見つけれなかったが、税務当局の職員やVATの専門家は、複雑さが行政コストやコンプライアンス上の事務負担を増加させ、コンプライアンス違反の機会を作り出すことになると言った。

VATの優遇措置は、特定の物品・サービスにのみ適用されるルールを導入することになるが、異なる取扱いを受ける物品・サービスの区分を定義する必要が生じる。その結果、事業者は購入又は販売した物品やサービスを誤って分類することにより、VAT税収を減らすかもしれない。税法を複雑化する優遇措置は、監査と教育活動に必要となる時間・資源を増加させる。

非課税、軽減税率、ゼロ税率は、事業者が売上げ・仕入れを標準税率課税、軽減税率課税、ゼロ税率課税、非課税と区分するために会計・帳簿上仕分けする時間と資源を増すことにより、付加的な事務負担を生じさせることになる。事業者が課税売上げと非課税売上げを行っている場合には、事業者は仕入れを区分して、課税売上げに対応する仕入れだけ税額控除を申請しなければならない。

- ・ カナダでは、基礎的食料品がゼロ税率となっている。基礎的食料品の中には、牛乳、パン、その他の未加工食料品が含まれているが、スナック菓子などは含まれていない。これらの区別は必ずしも直感的に理解できるものではない。成分、パッケージ、温度の違いが異なる取扱いにつながりうる。カナダでは、塩味のピーナッツは課税で、味なしのピーナッツはゼロ税率である。1回の買い物で5個以下のドーナッツを買い、6個以上買うとゼロ税率が適用される。

オーストラリアでは、持ち帰りの食物は、購入場所から離れて消費するために提供される場合には、課税される。

しかし、暖かい食パンは、甘くコーティングされたり、ソーセージや玉ねぎを載せてセットで売られない限りは、課税されない。食料品を販売する事業者は、正しく売上げを区分するという付加的な事務負担が生じ、売上げに間違った税率を適用するというコンプライアンス・リスクに直面する。

オーストラリアやカナダの課税当局は、ゼロ税率の定義に該当する食料品のリストを維持し、食料品店や他の事業者が適切にVATを課税するように執行上の努力をするために行政資源を費消している。VAT同様に、小売売上税であっても、特定の商品・サービスが非課税とされる時は、区分の問題が生じる。

(2) アメリカ Government Accountability Office のレポート

「Value-added Tax: Administrative Costs Vary With Complexity and Number of Business」(1993.5)

複数税率は執行コストが高い

- ・ VATを有する大半の国は複数税率、典型的には標準税率と必需品への軽減税率、時にはぜいたく品への割増税率を用いている。複数税率に伴う追加的な記帳や計算は、コンプライアンスコストや執行コストを増加させる。
- ・ アメリカでは、この影響は、市レベルの売上税が州レベルの売上税と合わせて、州の税務当局で管理されている場合に見られる。市レベルの税率が市の税務当局の自由裁量で決められている州では、全体の税率が州の中で広く異なることになる。歳入を適切に分配するために、州の税務当局は、それぞれの取引で集められた税が取引の行われた場所での正しい税率であることを確かめなければならない。同様に、州レベルでの売上げを有する事業者は、納税額を計算するためにあらゆる売上げを別々の会計としなければならない。
- ・ この例は、特定の場所で正しい税率を適用するという地理的な話であるが、特定の製品に正しい税率を適用するのも同様の問題である。特に複雑な税率構造を有する州の担当者は、単一税率なら執行コストは半分になると教えてくれた。

製品・サービスの非課税や複数税率は、事業者のコンプライアンスの問題を引き起こす

- ・ 複数税率や製品・サービスの非課税措置は、課税品目と非課税品目を扱う事業者や様々な税率で課税される製品を扱う事業者にとって、値決めや記帳の業務を複雑化する。大企業は通常、課税・非課税や複数の税率での売上げが混在する場合の正確な記帳に必要な洗練されたPOS機器に投資することができる。例えば、年間200万ド

ル以上の売上げを有する 31,000 のスーパーマーケットのうち、23,000 は自動的に税額を決定する電子スキャナーを備えている一方、57,000 のコンビニエンスストアのうち、この装置を備えているのは 500 未満であった。作業の自動化が進んでいない小企業にとっては、課税・非課税や複数の税率での売上げを区別することは重いコンプライアンス上の事務負担となる。

- ・ カナダでは、基礎的食料品と課税商品を買っている中小の小売業者が、個別の売上げから徴収した税額を算出する必要がなく、納税額を推計すれば済む簡便な手続きを利用することを認めている。一定の場合には、簡便法の方が個別に計算した場合より税額が高くなりうるが、コンプライアンスコストが減ることの方が好ましいとする会社もある。

外国における V A T の税率構造の違いが執行コストに与える影響

- ・ EC とニュージーランドの経験は、複雑な V A T 制度と単純な V A T 制度の違いを明らかに示す。ニュージーランドで採用された単純な仕組みは相対的に管理コストが低いことが証明されてきた。ニュージーランドの 1 事業者当たりの執行コストは、最新のデータが入手可能な 1987 年において 46 ドルになると推測される。これは、非課税や複数税率を広範に用いている多くの EC の国々の執行コストよりはるかに小さい。例えば、1986 年において、ベルギーでの 1 納税者当たりの執行コストは約 175 ドルだったし、イギリスでは約 200 ドルだった。

複数税率や非課税を有する州や海外での経験から指摘されていること

- ・ 我々が話した売上税の調査官は「単一税率は、複数税率や非課税を有する複雑な税と比べて、はるかに調査に要する労力が少ない」との強い意見を有していた。テキサス州の調査官は「非課税や複数税率があることで、課税ベースの広い単一税率の場合と比べ、調査官の業務は 2 倍以上複雑になる。また、売上税の調査で生じる問題の 60% ~ 80% は、非課税売上げに関わる問題である」と述べた。カリフォルニアの調査官は「課税ベースの広い税であれば、非課税売上げを主張するコンプライアンス違反がなくなるので、調査の必要が 60~70% 減るだろう」と述べた。
- ・ 調査官たちは、非課税や複数税率の問題が税務調査の時間の長さや複雑さにつながるとしている。売上税の専門家の意見では、適切に綿密な売上税の調査プログラムでは、1 調査あたり 55 時間が平均であるというが、いくつかの州では 75 時間以上かかるという、食料品に係る非課税措置を持たない数少ない州であるテネシー州では、平均 37 時間で済むという。

- ・ フランスでは、1990 年に、平均 40.6%の税務調査において、非課税商品の販売・生産に関して、仕入税額控除を否認し、平均 5.6%の税務調査において、誤った税率が適用されていることが確認されたとしている（当時は5種類の税率が存在した）。

調査コストは税の複雑さを反映する










- ・ もし税制が単純な仕組みとならなければ、納税者と課税当局が監視十分な経験を有するまでは、高いレベルの監視体制が必要となる可能性が高い。
- ・ もし単一の税制を維持することが優先されなければ、更なる非課税措置を追加するインセンティブが強まる。州の調査官教育責任者は、このような変更は調査プログラムに非常に大きな影響をもたらすと述べた。
- ・ 税制の複雑さが執行コストに与える影響については、具体的に推計することは困難であるが、課税当局が提供してくれた意見を参考にすると、調査プログラムのコストを 30~50%増加させることになるだろう。これは、調査プログラムのコストを 13 億ドルから 17~20 億ドルに増加させるだろう。調査対象の増加、調査時間の長期化、より高い能力を有する調査官の採用といった要因が組み合わされば更にコストが増加する可能性もある。

海外の経験は、複雑な税制は納税者向けサービスの需要を増加させることを示している

- ・ カナダの GST は、無数の非課税措置や小企業やチャリティ向けの特別措置などによって複雑化している。カナダの GST が施行されて最初の 12 ヶ月では、380 万件の電話照会、1 登録事業者あたり 2 件以上の照会があった。初めは、約 350 件の頻出質問に対する想定問答が準備されたが、6 ヶ月後には、約 3,500 件になっていた。
- ・ もし、基本的な VAT のように全ての納税者が課税されるが、より複雑な税が採用されれば、納税者向けサービスのコストは、基本的な VAT の場合の 2.1 億ドルに比べ、3.5 億ドルを上回るようになるであろう。



贅沢品か否かの違い

【フランス】



標準税率 (19.6%)	軽減税率 (5.5%)	備考
<p>キャビア </p>	<p>フォアグラ </p> <p>トリュフ </p>	<p>フォアグラ及びトリュフには、国内産業を保護するため軽減税率が適用される一方、キャビアには、高級品かつ輸入品であるため標準税率が適用されているといわれている。</p>
<p>マーガリン </p>	<p>バター </p>	<p>マーガリンに軽減税率が適用されないのは、バターを製造する酪農家を保護するためといわれている。</p>
<p>普通のチョコレート </p>	<p>板チョコ </p>	<p>昔、チョコレートは高級品だったため、原則として標準税率が適用されるが、板チョコ等には軽減税率が適用される。</p>
<p>カカオ含有量50%以上のチョコレート製品 </p>	<p>カカオ含有量50%未満のチョコレート製品 </p>	<p>チョコレート製品については、カカオの含有量によって異なる税率が適用される。</p>

外食と食料品の違い

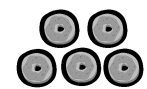
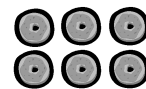
【イギリス】

標準税率 (20%)	軽減税率 (0%)	備考
<p>フィッシュ&チップスやハンバーガーなど温かいテイクアウト商品 </p>	<p>デリカテッセンなどスーパーの惣菜 </p>	<p>イギリスでは、外食サービス(標準税率)と食料品(軽減税率)との区分けの指標として、「気温より高く温められたかどうか」が採用されている。</p> <p>なお、フィッシュ&チップス業界は、スーパーの惣菜は競合品であるとして、左記の取扱いに反発している。</p>

【ドイツ】

標準税率 (19%)	軽減税率 (7%)	備考
<p>ハンバーガー(店内飲食用) </p>	<p>ハンバーガー(持ち帰り用) </p>	<p>同じファーストフードのハンバーガーであっても、店内飲食用と持ち帰り用とで異なる税率が適用される。</p>

【カナダ】

標準税率 (5%)	軽減税率 (0%)	備考
<p>ドーナツ(5個以下) </p>	<p>ドーナツ(6個以上) </p>	<p>カナダでは、ドーナツなどのお菓子について「その場で食べるかどうか」を、適用税率を区分けする指標としている。</p> <p>販売個数が少ない場合(5個以下)には、その場で食べるものとみなして標準税率が適用される。</p>

(出所) 各国聞き取り調査等に基づく。

軽減税率の適用範囲を巡る問題点

－ 西山 由美 「EU付加価値税の現状と課題」、「消費税における複数税率構造の問題点」－

EU加盟国内では、軽減税率構造から、以下のような問題点が生じている。

- ① 軽減税率適用項目を選定するのは極めて困難であり、選定にあたって、業界の力関係が反映される可能性がある。
- ② 課税の現場で、軽減税率と標準税率との振り分けで混乱したり、紛争が生じたりする。
- ③ 商品やサービスの多様性ゆえ、軽減税率適用項目についての詳細な通達も必要になる。

【主な事例】

国名	論点	事案の概要
イギリス	個々の商品の税率決定	流通大手マークス・アンド・スペンサー社が販売するティーケーキは、ケーキ（軽減税率）か、ビスケット（標準税率）かを巡り、13年間にわたって法廷闘争が繰り広げられた。
イギリス	税率の異なる複数の物品が一体となって同時に提供された場合の税率決定	キャラバン車単体（軽減税率）にユニットバス等の宿泊設備（標準税率）が装備されるときに税率決定の問題が欧州司法裁判所で争われた。
ドイツ	物品の供給に伴うサービスに適用される税率の決定	水道水の供給（軽減税率）にあわせて、水道本管敷設工事（標準税率）が行われるときの工事に係る税率決定の問題が欧州司法裁判所で争われた。
ドイツ	「芸術活動」というような不確定概念が用いられる場合の税率決定	ソリストが自らコンサートを主催する場合（軽減税率）と、他が主催するコンサートにおいて演奏サービスを提供する場合（標準税率）の適用の妥当性が欧州司法裁判所で争われた。

わが国世帯における消費税の負担水準の推計結果

- わが国世帯における消費税の負担水準は、基礎となるデータの違いに応じたばらつきは見られるものの、概ね、年間で14～19万円程度、低所得世帯で8～12万円程度と推計されている。
- 食料品に係る消費税負担は、世帯平均で消費税負担の4分の1程度と推計されている。

高山 憲之・白石 浩介「わが国世帯における消費税の負担水準」(2010)

八塩 裕之・長谷川裕一「わが国家計の消費税負担の実態について」(2009)

総務省『平成16年全国消費実態調査』の匿名データを用いて、その費目別支出額を、SNA統計における費目別支出額と照合しつつ、拡大補正して推計

厚生労働省「国民生活基礎調査(平成13年)所得票・世帯票」の個票データを用いて推計

(単位：万円)

	年間収入	消費支出	消費税	うち農林水産・食料品
I	133.3	214.4	8.0	2.6
II	239.2	302.2	11.5	3.3
III	318.6	356.9	13.7	3.8
IV	388.2	411.1	15.9	4.2
V	458.4	447.2	17.3	4.6
VI	539.6	474.4	18.4	4.9
VII	641.6	522.6	20.5	5.3
VIII	762.2	563.5	22.5	5.7
IX	935.6	636.1	25.3	6.4
X	1429.3	816.7	32.8	7.8
平均	583.9	474.3	18.6	4.9

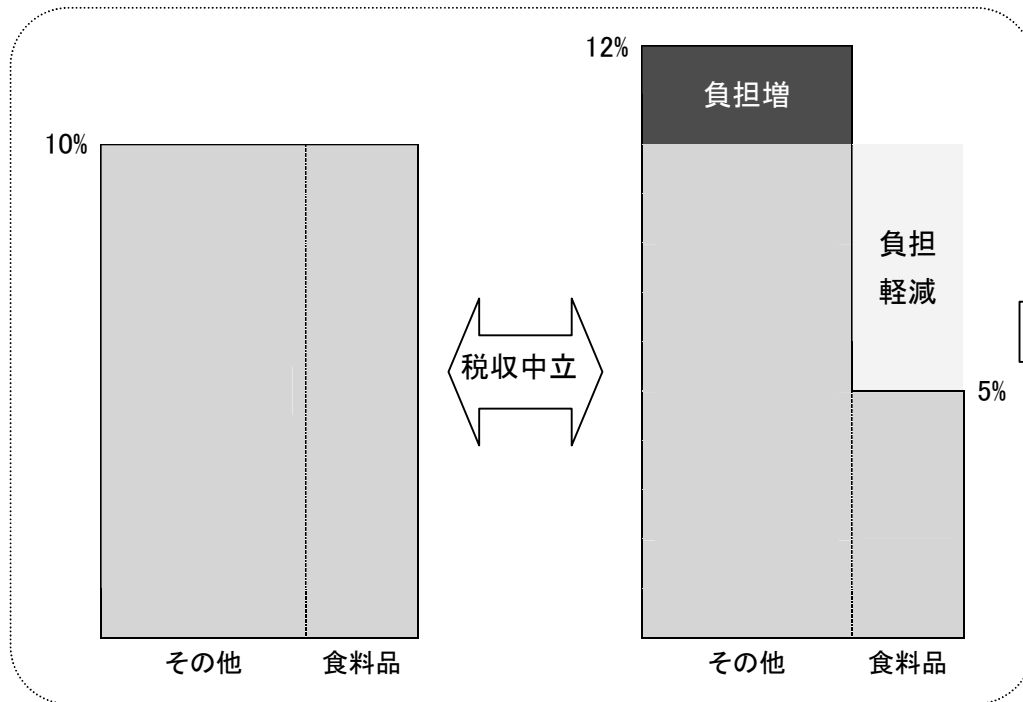
(単位：万円)

	年間収入	消費支出	消費税負担率	消費税
I	74.8	219.1	11.9%	8.9
II	178.6	238.4	5.4%	9.6
III	270.7	285.4	4.3%	11.6
IV	350.9	292.6	3.4%	11.9
V	433.5	316.1	3.0%	13.0
VI	526.8	343.8	2.7%	14.2
VII	644.5	378.1	2.4%	15.5
VIII	766.5	417.7	2.3%	17.6
IX	943.4	446.1	2.0%	18.9
X	1562.2	498.6	1.4%	21.9
平均	575.2	343.6	2.5%	14.4

食料品に軽減税率を適用する場合の低所得者に対する税負担軽減効果

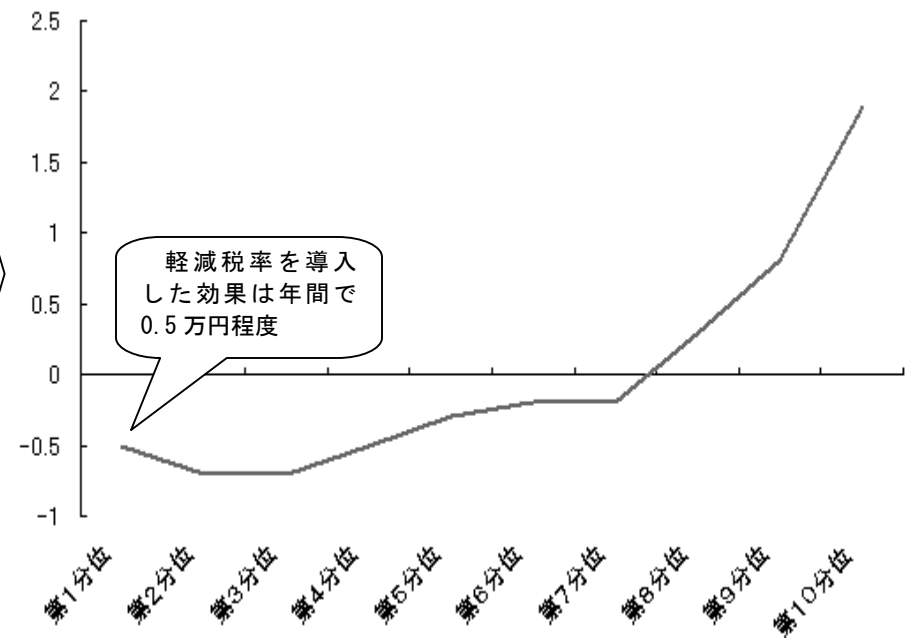
—八塩裕之・長谷川裕一「わが国家計の消費税負担の実態について」¹における分析—

- 消費税率の5%から10%への引き上げにより、全世帯平均で所得に対する税負担率が約2.5%（金額で約14万円）増大する。低所得階層に注目すると、消費税率5%の引き上げで第I階層の負担率が11.9%（税額で約9万円）増える。
- 食料品の税率を5%のまま据え置きつつ、それによって不足する税収はその他の財の税率を引き上げると（その場合に食料品以外の税率は12%が必要）、第I階層の税負担率は0.6%（金額では5千円）減少し、第X階層は0.1%（金額では1.9万円）増える。
- 軽減税率導入は消費税の執行コストを大きく引き上げる問題があり、その点を考慮すると、低所得階層への税負担軽減額年間約5千円（1か月換算で400円強）という効果は決して大きいとはいえない。こうした結果になる要因は、食料品は所得の高い階層もかなり購入するため、低所得世帯に的を絞った措置にならないことにある。



両者の消費税負担額を比較

複数税率の下での消費税負担額—
単一税率の下での消費税負担額(万円)



消費税を5%から10%に一律に引き上げた場合

全世帯 (単位,%)

等価所得階層	2007年税制 税・社会保険料負担率<A>				税制改革後税制 税・社会保険料負担率				改革効果 <C>=-<A> 税+社会保障負担率	
	所得税・住民税	社会保険料	消費税等 間接税	合計	所得税・住民税	社会保険料	消費税等 間接税	合計	消費税等 間接税	合計
	I	0.2	4.1	16.5	20.8	0.2	4.1	28.4	32.7	11.9
II	0.9	5.9	7.6	14.4	0.9	5.9	13.1	19.8	5.4	5.4
III	2.1	6.5	6.2	14.8	2.1	6.5	10.5	19.1	4.3	4.3
IV	3.3	6.8	4.8	15.0	3.3	6.8	8.3	18.4	3.4	3.4
V	4.4	7.1	4.2	15.8	4.4	7.1	7.2	18.8	3.0	3.0
VI	5.2	7.6	3.8	16.5	5.2	7.6	6.5	19.2	2.7	2.7
VII	6.2	7.5	3.4	17.1	6.2	7.5	5.8	19.6	2.4	2.4
VIII	7.4	7.7	3.1	18.2	7.4	7.7	5.4	20.5	2.3	2.3
IX	9.0	7.6	2.7	19.4	9.0	7.6	4.7	21.4	2.0	2.0
X	16.6	6.4	1.8	24.9	16.6	6.4	3.2	26.3	1.4	1.4
平均	8.8	7.1	3.4	19.3	8.8	7.1	5.9	21.8	2.5	2.5

食料品に5%の軽減税率、その他の税率は12%とした場合

全世帯 (単位,%)

等価所得階層	2007年税制 税・社会保険料負担率<A>				税制改革後税制 税・社会保険料負担率				改革効果 <C>=-<A> 税+社会保障負担率	
	所得税・住民税	社会保険料	消費税等 間接税	合計	所得税・住民税	社会保険料	消費税等 間接税	合計	消費税等 間接税	合計
	I	0.2	4.1	16.5	20.8	0.2	4.1	27.8	32.1	11.3
II	0.9	5.9	7.6	14.4	0.9	5.9	12.7	19.5	5.1	5.1
III	2.1	6.5	6.2	14.8	2.1	6.5	10.2	18.8	4.1	4.1
IV	3.3	6.8	4.8	15.0	3.3	6.8	8.2	18.3	3.3	3.3
V	4.4	7.1	4.2	15.8	4.4	7.1	7.2	18.7	2.9	2.9
VI	5.2	7.6	3.8	16.5	5.2	7.6	6.4	19.2	2.7	2.7
VII	6.2	7.5	3.4	17.1	6.2	7.5	5.8	19.5	2.4	2.4
VIII	7.4	7.7	3.1	18.2	7.4	7.7	5.4	20.5	2.3	2.3
IX	9.0	7.6	2.7	19.4	9.0	7.6	4.8	21.5	2.1	2.1
X	16.6	6.4	1.8	24.9	16.6	6.4	3.3	26.4	1.5	1.5
平均	8.8	7.1	3.4	19.3	8.8	7.1	5.9	21.8	2.5	2.5

←0.6%減少
(5千円)

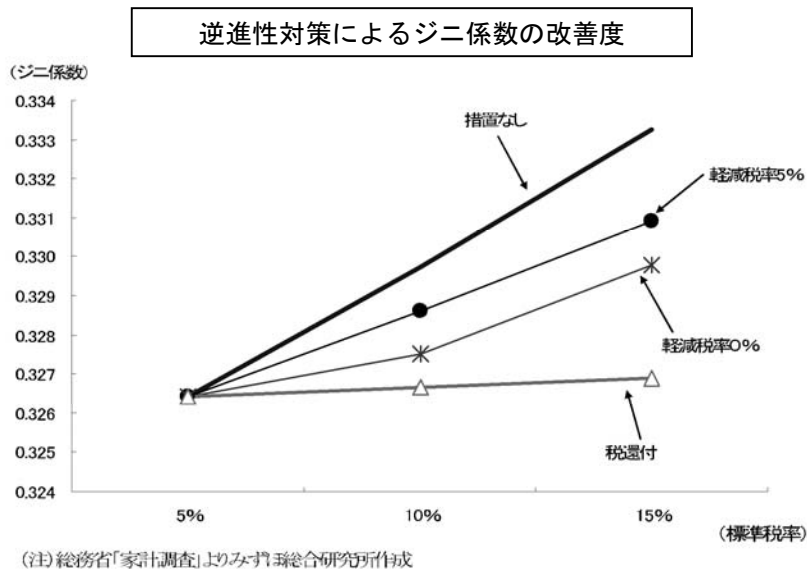
←0.1%増加
(1.9万円)

¹ 八塩裕之(京都産業大学経済学部准教授)・長谷川裕一(西日本旅客鉄道株式会社)「わが国家計の消費税負担の実態について」(内閣府経済社会総合研究所「経済分析」182号 2009年)
八塩裕之・長谷川裕一(2008)「わが国税と社会保険料負担と給付に関する討議資料」(財務総合政策研究所『我が国の経済格差の実態とその政策対応に関する研究会』討議資料)

低所得者対策における軽減税率と給付付き税額控除の比較

—みずほ総合研究所「消費税増税に伴う低所得者対策の検討」¹における分析—

- ジニ係数は消費税率が上がるにつれて上昇する（＝所得の不平等度が高まる）が、食料品に軽減税率を適用した場合には傾きが緩やかになり、税還付²の場合は税率を引き上げてもほぼ変化がない（＝所得の不平等度が変化しない）。すべての所得階級の税負担を軽減する軽減税率よりも、低所得者に限って負担を軽減する税還付の方が逆進性を緩和する効果が高い。
- 逆進性対策は、税収の減少という形で財政再建に対してマイナスとなるが、財政へのネガティブインパクトをなるべく小さくするという観点からも、税還付の方が軽減税率よりも望ましい。それぞれの税収減少幅を試算すると、標準税率 10%の場合、軽減策がない場合の税収に比べて軽減税率 5%で▲2.8兆円、軽減税率 0%（ゼロ税率又は非課税）³で▲5.6兆円、税還付で▲1.5兆円と、軽減対象が低所得層に限られる税還付方式の方が税収の減少幅が小さくなる。



逆進性対策による税収の減少

(単位:兆円)

標準税率	措置なし	税収		税還付
		軽減税率 5%	軽減税率 0%	
5%	12.3			
10%	24.5	21.7 (▲ 2.8)	18.9 (▲ 5.6)	23.0 (▲ 1.5)
15%	36.8	31.2 (▲ 5.6)	28.4 (▲ 8.4)	33.8 (▲ 3.0)

(注) 地方消費税1%分を含む税収。カッコ内は措置なしの場合の税収からの減収額。
(資料) みずほ総合研究所作成

¹ 「消費税増税に伴う低所得者対策の検討」(2010年8月9日 みずほ日本経済インサイト)

² ここでは家計調査の基礎的消費支出(非課税品目を除く)にかかる税額について、消費税率を10%、15%に引き上げたときに、5%であった場合よりも税負担が増加した分を所得階層に応じて還付する制度を想定している。還付対象となる所得層は第I五分位階級～第II五分位階級とし、第I階級は負担増分を全額、第II階級は階級内で所得に反比例する形で通減する(第II階級の平均還付額は負担増分の2分の1となる)と仮定されている。

³ 厳密にはゼロ税率が非課税かで消費者の税負担は変わるが、本レポートでは、この点についての区別は行っていない。

低所得者対策における軽減税率と給付(給付付き税額控除)の比較

— 佐藤主光 「消費税と給付付き税額控除」における分析 —

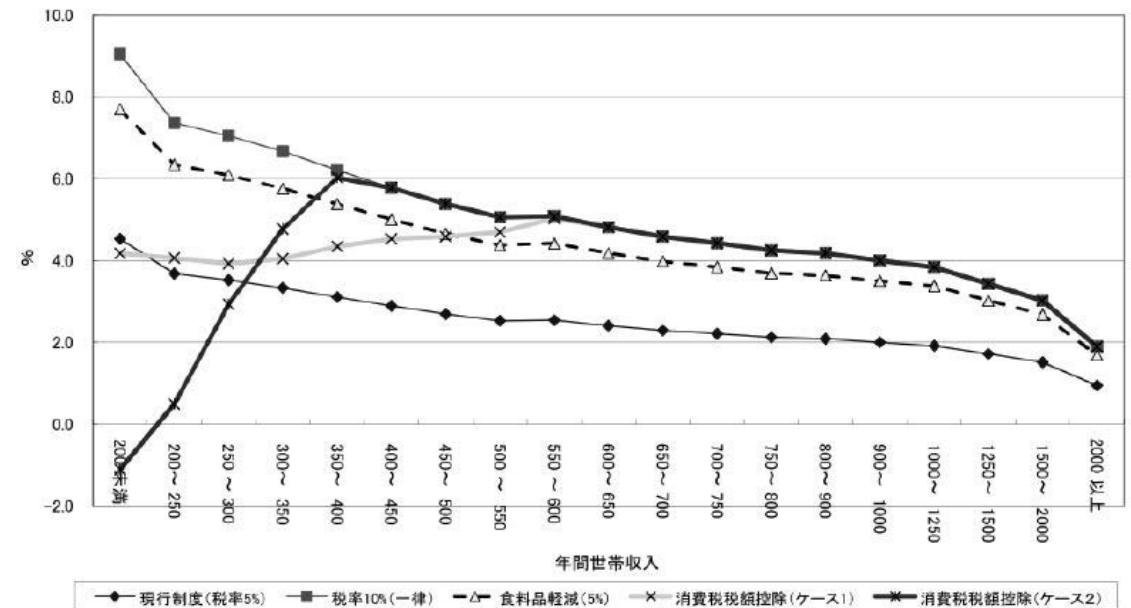
(東京財団政策研究「給付付き税額控除具体案の提言(2010年8月)」所収)

- 消費税率を一律に(例えば15%に)引き上げるならば、低所得層の負担が増し(税負担が逆進的になって)、公平に欠くことになるだろう。ただし、これを理由に消費税の引き上げに反対する、あるいは軽減税率を導入するというのは、正しい政策的含意ではない。
- 給付付き税額控除を合わせて導入することで、低所得者の負担の軽減は図れるからだ¹。一つの政策パラメータ(ここでは消費税率)だけで、財源の確保と低所得者対策(再分配)という相異なる政策目的を追求することはできない。複数の政策(給付付き税額控除)を組み合わせる必要がある。

試算のシナリオ

		シナリオA 税率10%	シナリオB 税率15%
ケース1	減額率 =5%	世帯人員一人当 たり =4.8万円	世帯人員一人当 たり =7.2万円
	減額開始所得 =300万円		
ケース2	減額率=15%	世帯人員一人当 たり =10万円	世帯人員一人当 たり =15万円
	減額開始所得 税率10%=230万円 税率15%=225万円		

消費税純負担率(シナリオA)



(出典)全国消費実態調査(H16年度)より筆者作成

¹ ここでは、食料品の税率を5%に据え置いた場合、一律10%課税(シナリオA)、あるいは15%(シナリオB)に比した減収分に相当する規模の給付付き税額控除を導入した場合を想定して分析を行っている。ケース1では、世帯収入300万円まで世帯人員一人あたり4.8万円の控除(給付)を行い、その後600万円で控除がゼロになる場合、ケース2では世帯収入230万円まで世帯人員一人あたり10万円の控除(給付)を行い、400万円で控除がゼロになる場合という設定となっている。

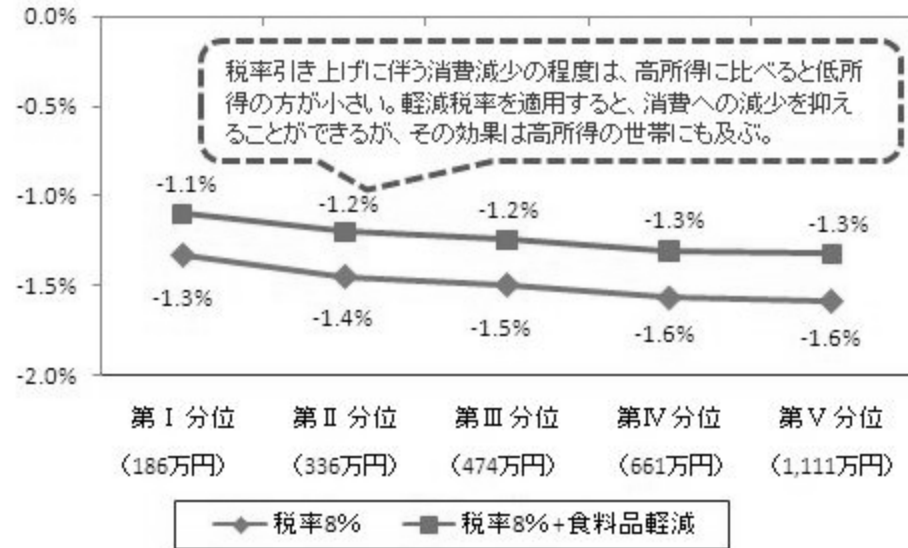
消費税引き上げの階層的影響

- 三菱総合研究所「消費税引き上げの課題」(2010年7月 MRI Policy Briefing) -

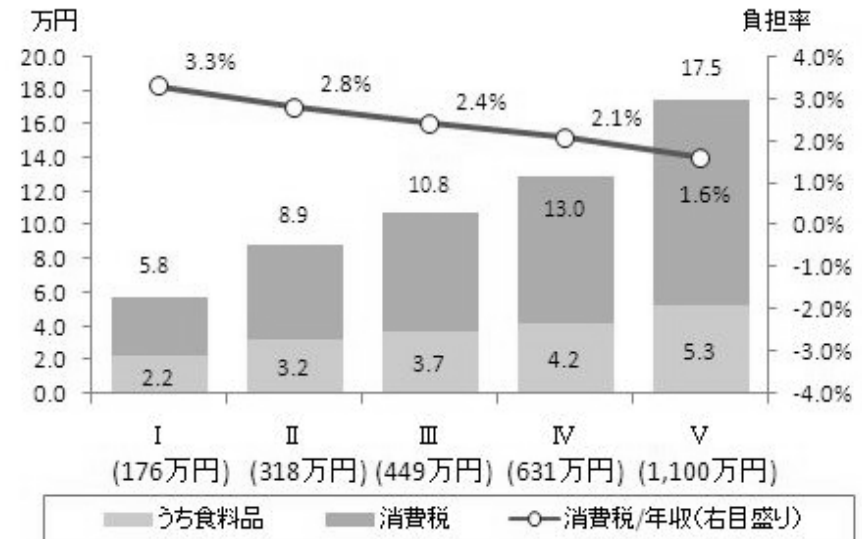
- 消費税の仕組みは逆進的であり、食料品などに軽減税率を適用すると逆進性の緩和に資する。ただし、消費税制において複数税率を導入すると、その効果は高所得の世帯にも及ぶほか、制度の複雑化を招き、企業の納税協力費用の上昇を招く。
- 平均的な家計が食料品関連で負担する消費税は、年間2～5万円程度に留まる。増税に伴い予想される税負担額を、給付金、手当など、複数税率以外の方法で還付していく方法が考えられる。

図：消費税の引き上げが民間消費に与える影響

家計消費の減少率(実質・所得階層別)



参考図：所得階層別の消費税の負担状況(2009年)



注：数字は、総世帯ベース。所得階層別の世帯における年間の消費税負担を試算した。

資料：総務省「家計調査年報(21年)」をもとに三菱総研試算

消費税の軽減税率適用による効率と公平のトレードオフ
(村澤知宏、湯田道生、岩本康志 2004年5月、『経済分析』第176号所収)

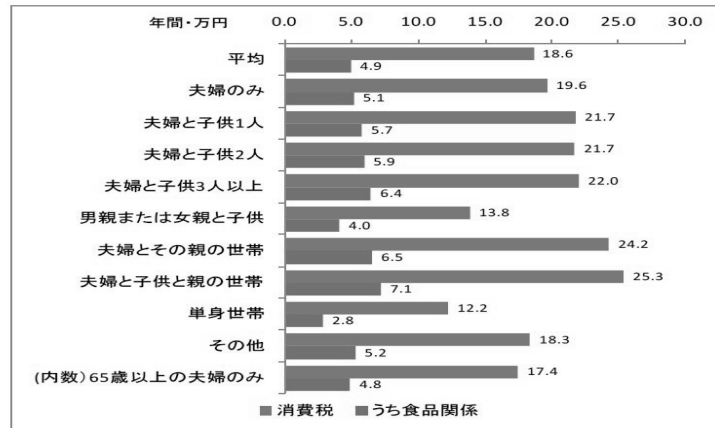
- 軽減税率の導入は消費税の逆進性を緩和するが、消費財間の選択を攪乱して効率性を低下させることが理論的に予想される。この効率と公平のトレードオフは本稿のシミュレーションによっても確認でき、社会的厚生関数で評価した場合、不平等度を回避する度合いが高まると、食料・上下水道料に軽減税率を導入することが望ましくなるという結果が得られた。
- シミュレーション分析でとくに注目されるのは、増税規模を違えた場合の効率と公平のトレードオフの姿である。軽減税率なしで消費税率を10%にする改革とそれと等税収で軽減税率を導入する改革を比較すると、功利主義的な社会的厚生関数(注:社会全体の厚生水準は、すべての個人の効用を加算することで示されるとの考え方)のもとでも、軽減税率を導入する政策の方がより高い社会的厚生をもたらす結果となった。
- しかし、増税規模がより大きいときには、不平等を回避する度合いがさほど大きくない場合には、軽減税率を導入しない方が社会的厚生は高くなる。これは、消費税率が上昇した場合には、逆進性が強まることの社会的厚生の悪化よりも軽減税率導入による消費財選択の攪乱効果の方がより大きな影響をもつことを意味しており、このような消費税の逆進性の影響が小さく現れる背景には、低所得世帯も高い貯蓄率をもつというわが国の家計行動の特徴があるものと考えられる。
- したがって、従来示唆されていたような、消費税率を引き上げるにあたっては、逆進性緩和のために軽減税率の導入が必要であるという議論は留保なく成立するものではなく、社会が不平等に対してもつ価値判断と増税規模に留意しながら論じるべき問題である。

世帯類型別に見た消費税の負担水準の推計結果

- 世帯類型別に見た消費税の負担水準は、子どもがいる家庭では消費税負担額が多くなるが、実効税率はむしろ低くなる傾向が見られる。
- 年金世帯は、所得に占める消費税負担率は勤労世帯よりは大きいですが、消費水準はそれほど変わらず、資産を多く持つ豊かな世帯が含まれることを示唆する。

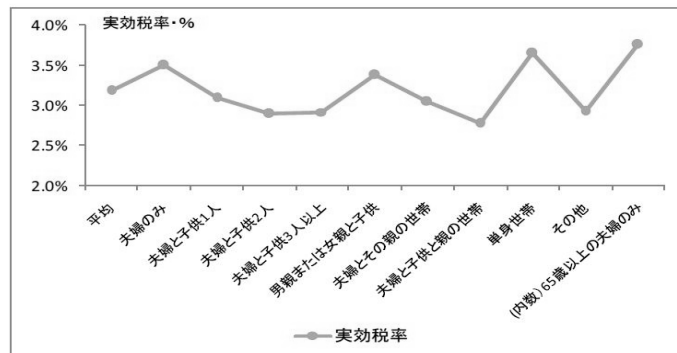
高山 憲之・白石 浩介「わが国世帯における消費税の負担水準」(2010)

図9 消費税の負担水準(世帯類型別・換算後)



注1：換算係数を用いて世帯における消費額を補正し、これをもとに消費税負担額を試算

図10 消費税の実効税率(世帯類型別・換算後)



注1：実効税率=消費税負担額/世帯における年間収入

注2：換算係数を用いて世帯における消費額を補正し、これをもとに消費税負担額を試算

八塩 裕之・長谷川裕一「わが国家計の消費税負担の実態について」(2009)

表5 勤労世帯・年金世帯別の世帯分布・所得・消費の状況
勤労世帯(勤労所得が世帯所得の半分以上の世帯)

等価所得階級	世帯数	平均世帯所得<A>(万円)	平均世帯消費(万円)	平均世帯人数<C>(人)	等価世帯所得<A>/<C>(万円)	等価世帯消費/<C>(万円)	所得に対する消費税負担率
I	844	98.1	273.4	2.72	59.5	165.7	0.112
II	1157	208.6	260.4	2.98	120.9	150.9	0.050
III	1417	306.9	299.6	3.31	168.6	164.6	0.040
IV	1581	391.6	292.5	3.44	211.1	157.7	0.030
V	1836	468.4	317.0	3.42	253.2	171.4	0.028
VI	2020	560.5	347.3	3.53	298.5	185.0	0.026
VII	2235	670.4	374.6	3.62	352.4	196.9	0.023
VIII	2364	785.5	419.6	3.48	420.9	224.8	0.022
IX	2476	956.5	442.0	3.36	521.8	241.1	0.020
X	2469	1558.2	501.8	3.11	884.2	284.7	0.014
平均	18399	703.4	373.1	3.35	384.4	203.9	0.022

年金世帯(年金収入が世帯所得の半分以上の世帯)

等価所得階級	世帯数	平均世帯所得<A>(万円)	平均世帯消費(万円)	平均世帯人数<C>(人)	等価世帯所得<A>/<C>(万円)	等価世帯消費/<C>(万円)	所得に対する消費税負担率
I	1213	81.0	194.9	1.82	60.0	144.4	0.099
II	1249	166.7	218.7	1.97	118.7	155.7	0.054
III	1090	237.8	272.8	2.00	168.2	192.9	0.048
IV	985	296.5	297.3	1.96	211.7	212.3	0.042
V	744	356.2	316.6	1.97	253.8	225.6	0.038
VI	553	426.6	333.1	2.08	295.8	231.0	0.033
VII	348	513.3	392.8	2.11	353.4	270.4	0.032
VIII	215	607.5	385.2	2.13	415.8	263.7	0.027
IX	90	721.2	557.7	2.06	503.0	389.0	0.033
X	26	978.0	349.2	2.04	685.0	244.6	0.016
平均	6513	269.9	276.1	1.97	192.3	196.7	0.043

*「勤労所得」とは給与・事業所得・農業所得・家庭内労働所得の合計を指す。

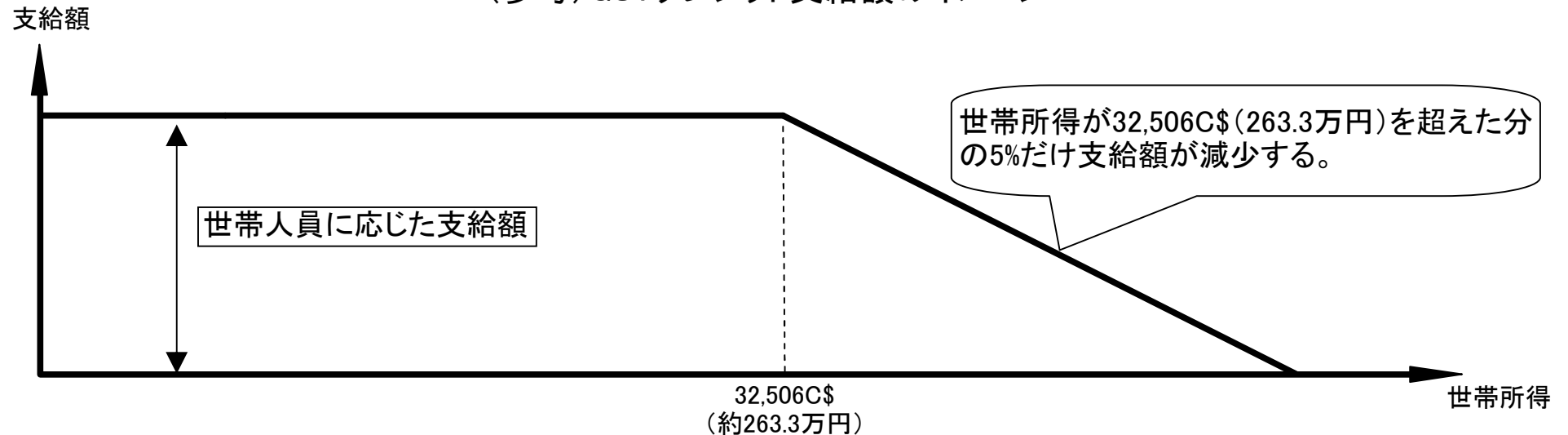
*「消費」には消費税や個別間接税が含まれる

*「等価世帯所得」と「等価世帯消費」は本文(1)式の方法で、所得と消費を人数調整した

カナダにおけるGSTクレジットの概要

- カナダにおけるGSTクレジットは、低・中所得世帯の付加価値税(GST: Goods and Services Tax)負担の軽減を目的とした直接給付制度であり、所得(注)が一定額を超えると給付額が減少する仕組みとなっている。なお、給付の額と実際のGST負担額とが連動しているわけではない。
(注)ここでの所得とは、収入から個人年金、企業年金への拠出金等に係る一部の所得控除を差し引いた額である(基礎控除、配偶者控除、扶養控除、社会保険料控除、給与所得控除等の主な控除は所得控除ではなく税額控除として適用される)。
- 年間給付額は、本人分及び配偶者分:各250C\$(約2.0万円)、扶養児童分(18歳以下):1人131 C\$(約1.1万円)。一世帯当たりの平均的なGSTクレジット支給額(2003年)は322C\$(約2.6万円)。
- GSTクレジット支給総額は、GST税収(連邦)の約10%(2003年)。
- 給付の適用を受けようとする者は、申請に際して、本人と配偶者の社会保険番号、夫婦それぞれの所得、及び扶養児童の情報等を、当局に報告しなければならない。

(参考) GSTクレジット支給額のイメージ

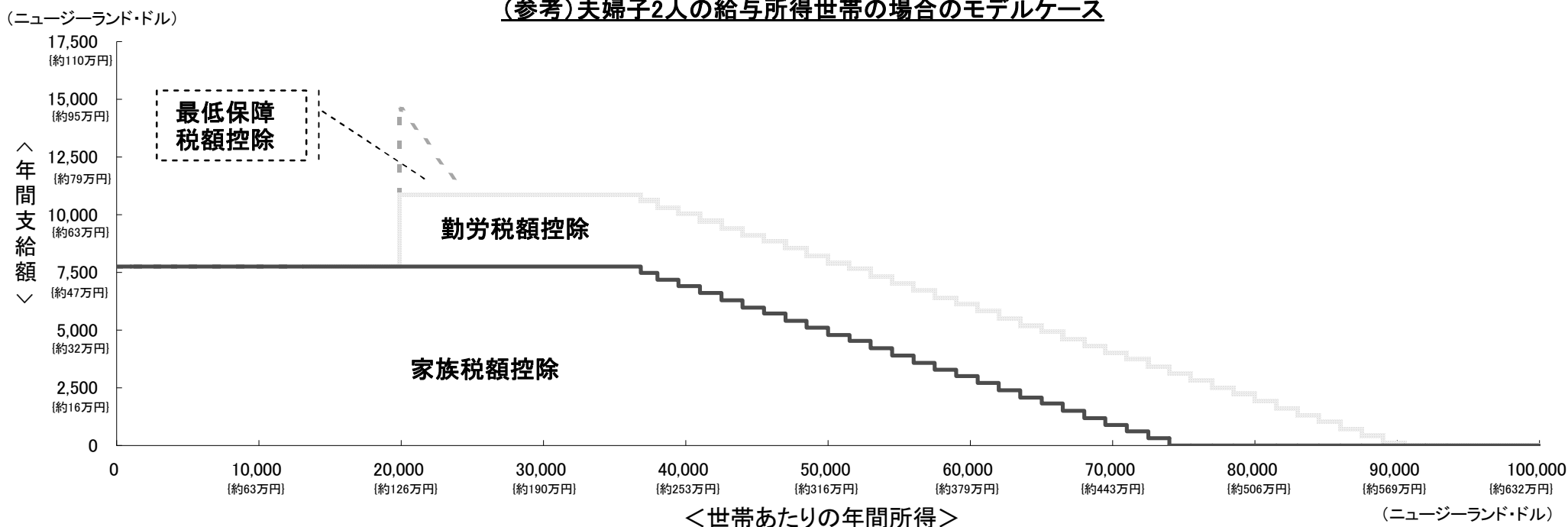


(備考) 邦貨換算レート:1カナダドル(C\$)=81円(裁定外国為替相場:平成22年(2010年)11月中の実勢相場の平均値)。

ニュージーランドにおけるいわゆる「給付付き税額控除」制度の概要

- ニュージーランドの家族税額控除は、18歳以下の子供がいる世帯の日々の生計費を補助することを目的とした給付制度であり、家族税額控除部分、勤労税額控除部分、最低保障税額控除部分がある。
- 家族税額控除部分は勤労時間の制限なく、また、勤労税額控除部分は一定時間以上の勤労(例えば、夫婦で30時間)をする世帯に、子供の数に応じて給付される。最低保障税額控除部分は、一定時間以上の勤労(例えば、夫婦で30時間)をする世帯の税引後世帯所得(21,216ニュージーランド・ドル(134万円))を保障するために給付される。
- 全ての税額控除部分について、世帯収入に応じた給付の減額措置がある(例えば、下記の夫婦子2人のモデルケースの場合、年間世帯所得が90,500ニュージーランド・ドル(572万円)超の場合、合計支給額はゼロとなる。)

(参考)夫婦子2人の給与所得世帯の場合のモデルケース



(注)子どものうち第一子が16歳未満、第二子が13歳未満であることを想定している。また、最低保障税額控除部分及び勤労税額控除部分については、30時間/週以上の勤労等が適用要件とされている。したがって、実際の支給額は賃金水準・労働時間等によって変動するが、上記においては、最低時給賃金(12.75ニュージーランド・ドル)の場合を計算している。
 (備考)邦貨換算レート:1ニュージーランド・ドル=63.22円(裁定外国為替相場:平成22年(2010年)10月中における実勢相場の平均値より算出)。

逆進性対策としての消費税額還付に関するシミュレーション

— 高山 憲之・白石 浩介 「給付付き税額控除による消費税負担の軽減」(2011. 2) —

総務省『平成 16 年全国消費実態調査』と『国民生活基礎調査』を元にデータセットを作成し、カナダの GST クレジットに類似する制度をわが国に導入するとした場合のマイクロ・シミュレーションを実施

1. 適用額や適用範囲を寛大にすると、所要財源はすぐに 2 兆円を超えてしまうことから、必要となる財源を念頭に置いて制度設計を検討していくことが必要

ケース	世帯当たり増税額	世帯当たり還付額	所要財源
下位 20% の世帯まで、3% の増税相当額を補填するとした場合	11.1 万円	3.6 万円	1.6 兆円
下位 20% の世帯まで、5% の増税相当額を補填するとした場合	18.4 万円	6.0 万円	2.7 兆円

2. 仮に消費税負担増相当額を還付するとしても、そのための手法として、所得税における税額控除をあえて実施する必要があるかについては検討が必要（還付に占める割合が必ずしも高くない）

ケース	還付総額 (A)	所得税額控除 (B)	給付 (C)	B / A
下位 20% の世帯まで、3% の増税相当額を補填するとした場合	3.6 万円	1.1 万円	2.5 万円	30.1%
下位 20% の世帯まで、5% の増税相当額を補填するとした場合	6.0 万円	1.5 万円	4.5 万円	25.0%

(参考) カナダの GST クレジットにおいては、所得税との相殺（税額控除）は行わず、適用額のすべてが給付される仕組みとされている。

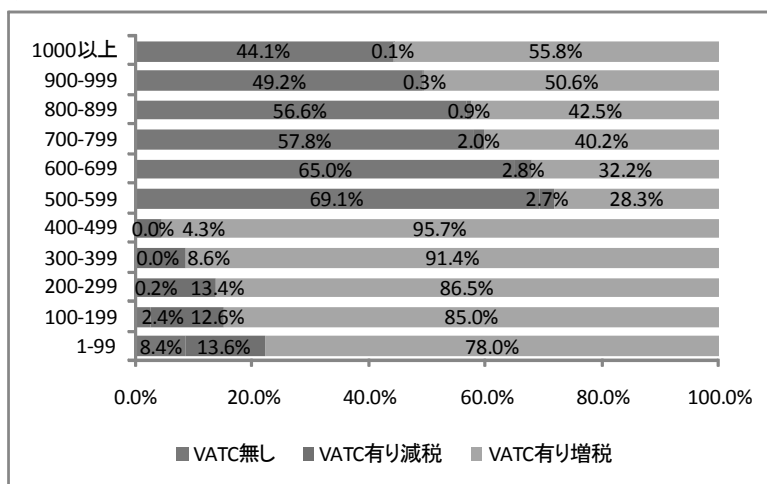
3. 制度設計によっては、以下のような新たな社会的不公平を生じさせかねないことから、慎重な検討が必要。

- ①給付水準を高く設定するほど、実際の負担増を超えて過大に還付を受ける世帯が多くなる（表1）
- ②世帯所得の把握が十分に行えない場合には、年老いた両親と成人した子どもが同居しているケースなどで、世帯全体の収入水準は高いにもかかわらず、還付を受けられるケースが発生する（図表2）
- ③消費税率引き上げの根拠が、増加の一途をたどる社会保障費を幅広い世帯によって負担することにあるにもかかわらず、高齢者の収入水準は壮青年層に比べると総じて低いことから、多くの高齢者が還付を受けることになる（図表3）

（表1）

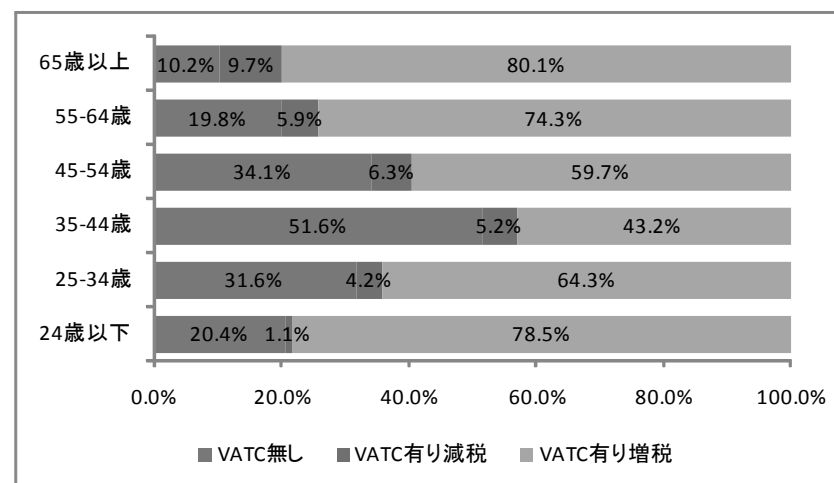
ケース	実際の負担増を上回る還付を受ける世帯の割合
下位 20%の世帯の増税相当額を補填するとした場合	6.5%
下位 40%の世帯の増税相当額を補填するとした場合	15.5%
下位 50%の世帯の増税相当額を補填するとした場合	28.2%

（図表2） 収入階層別の VAT クレジットの適用構成



（前提）配偶者・18歳以下の子どもを家族単位とし、家族単位の収入合計500万円まで還付を受けられる仕組み

（図表3） 年齢階層別の VAT クレジットの適用構成

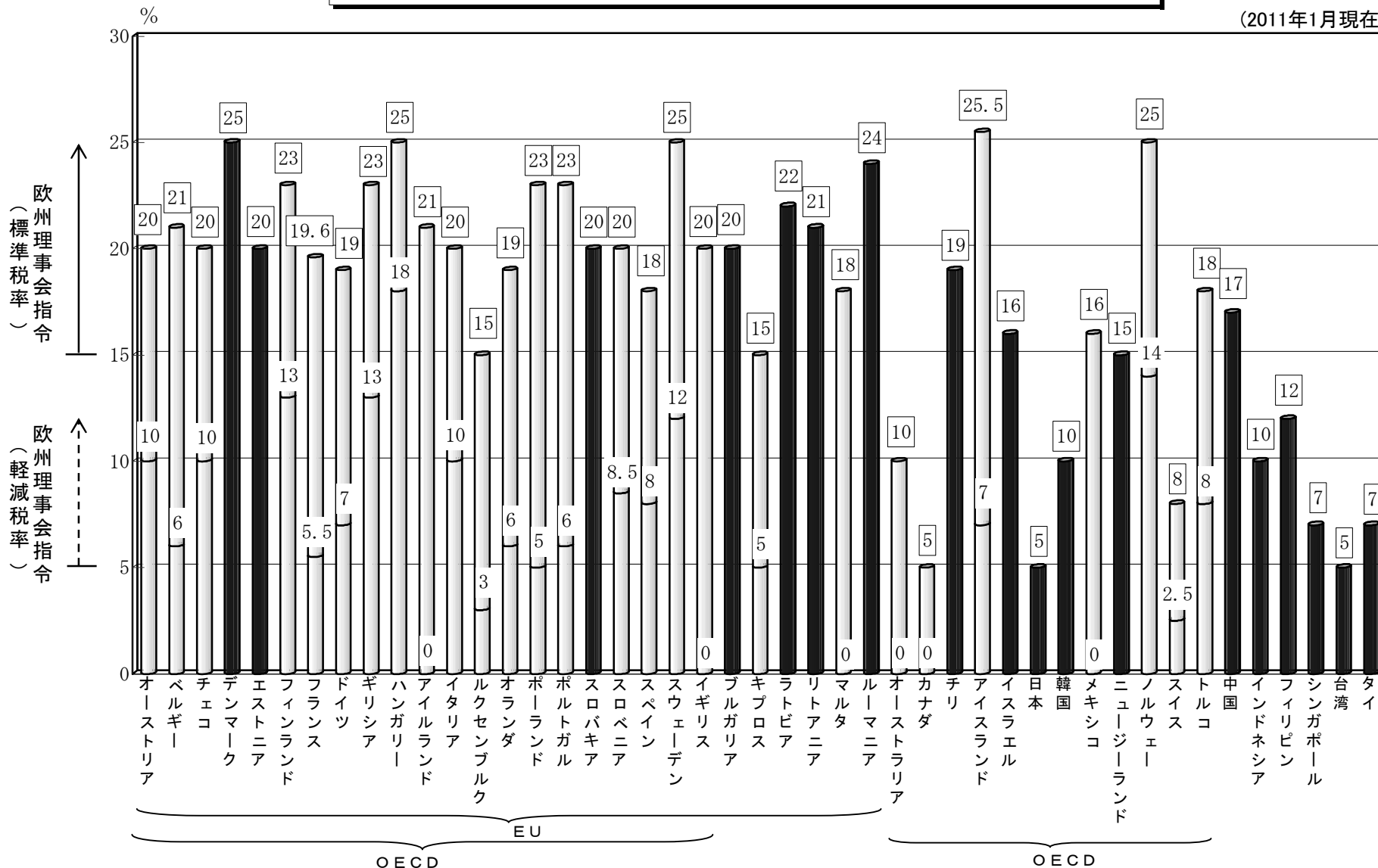


（前提）世帯下位20%の世帯まで3%の増税相当額全額を補填し、家族単位の収入合計500万円まで還付を受けられる仕組み

付加価値税率(標準税率及び食料品に対する適用税率)の国際比較

関連資料

(2011年1月現在)



(備考) 1. 日本の消費税率5%のうち1%相当は地方消費税(地方税)である。
 2. カナダにおいては、連邦の財貨・サービス税(付加価値税)の他に、ほとんどの州で州の付加価値税等が課される。(例:オンタリオ州 8%)
 3. アメリカは、州、郡、市により小売売上税が課されている。(例:ニューヨーク州及びニューヨーク市の合計 8.875%)
 4. 上記中、■ は食料品に対して標準税率が適用されている国である。なお、軽減税率が適用される食料品の範囲は各国ごとに異なり、食料品によっては標準税率が適用される場合がある。また、未加工農産物など一部の食料品について上記以外の取扱いとなる場合がある。
 5. 欧州理事会指令においては、ゼロ税率及び5%未満の軽減税率は否定する考え方が採られている。

(出所) 各国大使館聞き取り調査、欧州連合及び各国政府ホームページ等による。

段階的引上げに係るドイツでの議論について

— 政府税制調査会海外調査報告（平成 19 年 4 月 13 日 企画会合 提出資料） —

ドイツにおける直近（2007 年）の付加価値税の引上げに際しては、小幅な引上げが事業者の事務負担に与える影響等が考慮された。

- ・ 田近栄治委員及び中里実特別委員による、2007 年のドイツにおける付加価値税率の引上げ（16%⇒19%）についてのドイツ連邦財務省ヒアリング

『連立での議論の際に、3%上げるにしても、1%ずつ上げるという意見もあった。

ただ、

- ①財政健全化を早期に実現することが大きな目的であった、
- ②一度に上げてしまえば国民もあきらめがつくという心理的な影響を考慮した。付加価値税を上げるには、必要性を説明した上で、引上げを明言し、一度決めたらぶれないことが大切、
- ③景気が良いうちに上げてしまうことが望ましかった、
- ④1%ずつとすると価格表示など事務負担も増えることになる、

といった考慮から、今回の結論になった。』

標準税率引上げが事業者に与えるコストの推計（イギリス）

— HM Revenue & Customs “Impact Assessment of change to the standard rate of VAT” — (2010年6月)

- 英国歳入関税庁は、2011年1月4日の付加価値税引上げ（17.5%→20%）に伴う事業者の事務負担について、3億ポンド（約393億円）と試算している。
- 英国歳入関税庁は、事業者の事務負担を最小化するため、税率の段階的引上げではなく、一回での引上げを選択したとしている。

※ 2008年12月1日に行われた時限的引下げ（17.5%→15%）（注1）の際に生じた事務負担に関する事業者へのヒアリング調査（注2）に基づく試算。

※ 引上げにともなう事務負担を①税率変更についての習熟（スタッフへの周知を含む）②値札の張替え・インボイスの変更③会計・帳簿上の負担④システムの変更に分類し、それぞれについて典型的な事業者に生じるコストを推計したうえで、英国の付加価値税登録事業者全体に生じる事務負担費用を試算している。

引上げに伴う事務負担の内訳	典型的な個々の事業者における事務負担（ポンド）		全事業者に生じる事務負担費用の総額（百万ポンド）
	小規模事業者	大規模事業者	
税率変更についての習熟（スタッフへの周知を含む）	15	500	65
値札の張替え・インボイスの変更	5	125	35
会計・帳簿上の負担	20-25	650	115
システムの変更	10	650	85
総額	—	—	300

（注1）2008年12月1日から2009年12月31日までの間の時限措置として、付加価値税の標準税率は17.5%から15%に引き下げられていた。

（注2）ヒアリングは2009年5・6月に実施。ヒアリング対象事業者は2000事業者（英国における付加価値税登録事業者の総数は約195万事業者）。

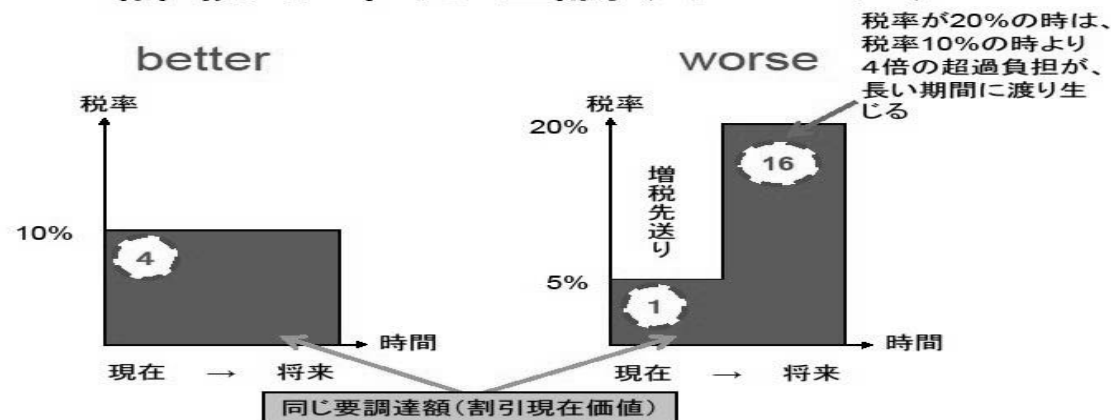
（注3）邦貨換算レートは1ポンド=131円（裁定外国為替相場：平成22年（2010年）11月中における実勢相場の平均値）。

課税平準化の理論

—土居 文朗 編「日本の税をどう見直すか」—

- (1) 経済理論から、課税に伴う超過負担（死荷重）は税率の2乗に比例して大きくなることが知られている。
- (2) このことから推論できることは、基本的には、税率を早期に引き上げ不変にするときの方が、増税を先送りして最終的に引き上げなければならない税率が高くなる時よりも、現在から将来にかけての超過負担をより小さくすることができ、望ましいといえる。これがバローが示した課税標準化（Tax smoothing）の理論である。
- (3) 増税額は、増税を先送りするほど多くなる。そして、増税額が多くなるほど景況悪化の度合いは大きくなる。且先の景況悪化を恐れて増税を避ければ、将来に多く増税しなければならず、その際には大きく景況を悪化させることになりかねない。
 将来到達することになる税率ができるだけ高くないように、増税を先送りしないことが重要である。

課税平準化理論（イメージ）



段階的引上げを支持する議論について

(1) 財政健全化を図るため、消費税率を 15～20%まで引き上げることを目指す中で、段階的引上げを主張するもの

・ I M F 「年次審査報告書」(平成 22 年 7 月 14 日)

財政健全化は、2011 年度から開始されるべきである。IMF の推計では、2014 年に純債務の対 GDP 比を 140%で安定させ(総債務では 240%)、安定的に下落させるには、今後 10 年間で毎年 GDP 比 1%の構造的プライマリー赤字の削減が必要である。

[IMF 提案の「10 年間で GDP 比 10%の財政調整」の内訳]

景気刺激策の終了	GDP 比 1～2%
<u>2011 年度(2011 年 4 月)からの段階的な消費税率引上げ(15%へ)</u>	GDP 比 4～5%
非社会保障支出の名目額凍結、医療・年金制度改革等	GDP 比 3～4%

・ O E C D 「対日審査報告書」(平成 23 年版)

基礎的財政収支を均衡させるためには、消費税率は現行の 5%から 5～9%程度引き上げられなければならないであろう。債務残高比率の安定に必要となるであろう 3%(GDP 比)の基礎的財政収支黒字の達成のためには、さらに 6%程度の消費税率の引上げが必要となり、消費税率は欧州の平均である 20%に向かっていくことになるであろう。さらに、2020 年代以降に債務残高比率を低下させていくためには、より多くの歳入が必要となるであろう。それ故、消費税率を 10%と倍にすることは、持続可能な財政状況を実現させるための第一歩に過ぎないであろう。

(2) 段階的引上げが、駆け込み需要の反動を先送りする効果があるとするもの

・井堀 利宏（22年5月18日 財政制度等審議会「財政健全化・消費税とマクロ経済活動」）

駆け込み需要というのは、要するに消費税率が上がることによって、今年よりも来年のほうが消費の価格が上がりますから、それによって1単価の相対価格が上がりますから、当然駆け込み需要は起きるわけですがけれども、駆け込み需要というのはストック可能な消費財でしか発生しない。そのときに消えてしまう消費では、駆け込みが起きません。それから駆け込みが終わった段階で、当然反動の消費需要減が起きます。要するに、これはある程度ためておくことが駆け込み需要ですから、終わった後、在庫がある限りは消費は減らない。

ただ、これは消費税の引き下げでも同じことが起きて、消費税を引き下げますと、引き下げ前に需要減が起きるわけです。今消費するよりは、引き下げた後で消費したほうが得ですから。引き下げの前に消費減が起きて、引き下げた後に消費の需要が増える。だから消費税を引き上げることが駆け込み需要をもたらすというよりは、引上げが終わったことが消費にマイナスになって、引上げそのものはそんなに消費にはマイナスにはならないですけれども、引上げが終わると、そこで反動の需要減が起きますので、その意味では、段階的に引き上げると、この反動を先送りするプラスの効果があるということです。

（3）段階的引上げが、インフレ期待を形成し、当面の消費に刺激要因になるとするもの

・井堀 利宏（「財政再建は先送りできない」）

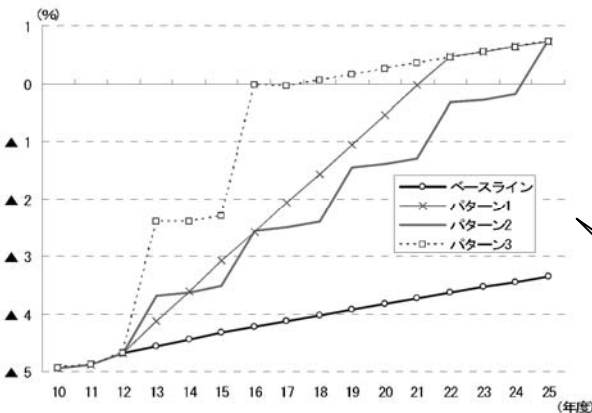
消費税の段階的引き上げは、むしろ当面の消費には刺激要因になる。現在よりも将来の方がものの値段が安くなるデフレ状況では、無理に現在消費をする必要はない。もっと安くなるのを待って、購入した方が得になる。消費税率を段階的に引き上げると、常に今よりは将来の方が消費者価格は高くなる。つまり、政策的にインフレ要因を導入することになる。将来になればなるほど、消費税率が高くなるので、将来になるほどインフレ圧力も大きくなる。インフレ期待が形成されれば、消費を先延ばしすることが、現在と将来との相対価格の面で損になるから、今から購入意欲が刺激される。

消費税率引上げのタイミングについて

—みずほ総合研究所による分析¹—

- 消費税率を2013年度から毎年1%ずつ引き上げた場合（パターン1）、消費税率を2013年度から3年ごとに2%ずつ引き上げた場合（パターン2）、消費税率を2013年度、2016年度にそれぞれ5%引き上げた場合（パターン3）について、基礎的財政収支と成長率にどのような影響が生じるかを試算²。
- 基礎的財政収支の赤字を消費税のみによって削減する場合、赤字半減には4～5%、黒字化には10%の税率引上げが必要。つまり、財政運営戦略の財政健全化目標を達成するためには、2015年度までに5%程度、2020年度までにさらに5%程度の税率引上げが必要。
- パターン1やパターン2では、基礎的財政収支の改善ペースが遅く、財政健全化目標の達成時期は後ずれしてしまう。他方、経済成長への悪影響は、パターン3よりもパターン1やパターン2のほうが小さい。景気後退となれば消費税以外の税収が大きく落ち込むだけでなく、景気対策を求める声が強まり、結果として財政赤字が拡大する懸念。景気への悪影響を抑制するためには、一回の税率引上げ幅を1～2%にとどめるべきであるが、財政健全化目標を達成するためには増税の開始時期を2011～2012年度に早める必要がある。

基礎的財政収支（GDP比）の推移



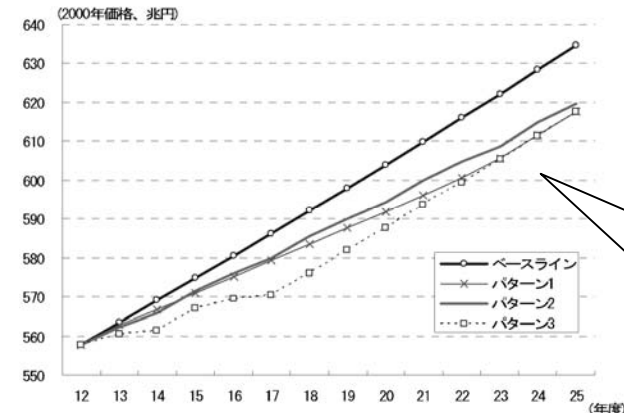
健全化目標の達成時期

	赤字半減	黒字化
パターン1	2017年度	2022年度
パターン2	2018年度	2025年度
パターン3	2013年度	2018年度

(注) 財政運営戦略では2015年度に赤字半減、2020年度に黒字化が目標。

パターン1やパターン2では、基礎的財政収支の改善ペースが遅い。

実質GDPの推移



経済成長への悪影響は、パターン3よりもパターン1やパターン2のほうが小さい。

¹ 山本康雄「消費税増税スケジュールを考える ～漸進的税率引き上げを早急に開始することが必要～」(みずほ総合研究所「みずほ日本経済インサイト」2010年8月)

² 本レポートの試算では、まず、「2012年度以降の名目成長率を+1.5%（実質成長率+1.0%）、消費税率は5%で据え置き」というベースラインを設定し、その際、2012年度以降の家計の可処分所得と個人消費の伸びは名目成長率と同じ+1.5%としている。また、基礎的財政収支の歳出面は、社会保障費の自然増のみを勘案し、その他の歳出は横ばい、歳入面では現行の税制が続くと仮定。消費税引き上げ時の経済成長率への影響については、内閣府の短期日本経済マクロモデルによるシミュレーション結果を利用。駆け込み需要とその反動については考慮していない。

消費税率の引上げ幅・軽減税率の採用と経済との関係について

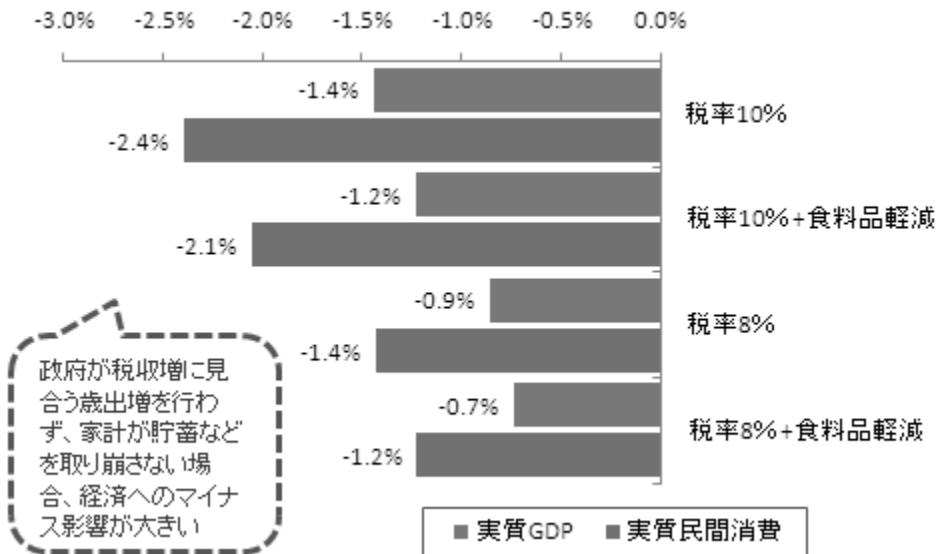
—三菱総合研究所による分析¹—

- 消費税率を一挙に10%まで引き上げる政策にはリスクが存在する。1回当たりの引上げポイントを2%ないし3%程度に留めて、景気へのマイナス効果を回避する工夫が必要。
- また、マイナスの影響を回避するためには、政府が社会保障政策などの面で国民が将来に希望を持てるような用途を提示し、これに呼応した家計が消費を増やしていく必要がある。

消費税を増税しつつ歳出水準などが変わらないとした場合
の実質GDPに与える影響

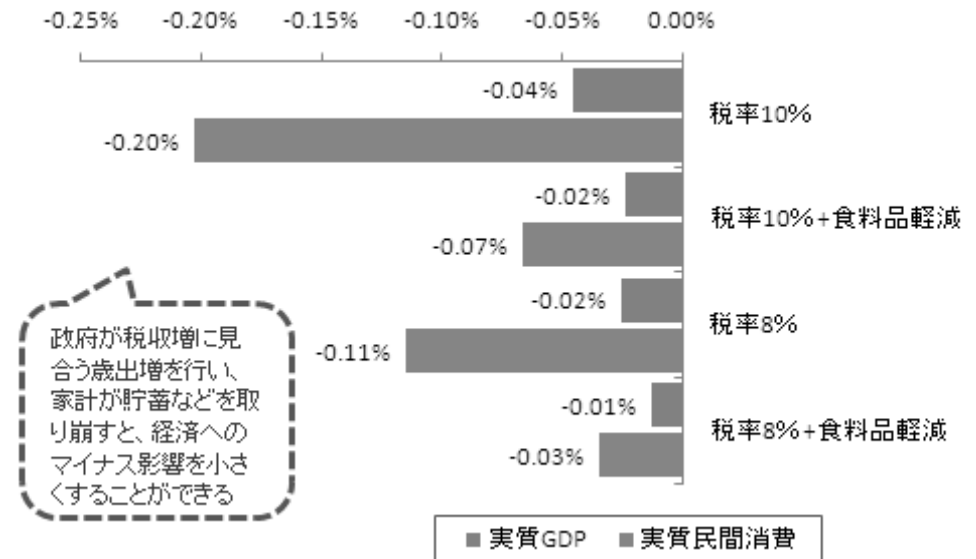
- ・ 消費税率10%ケースで▲1.4%、8%ケースで▲0.9%

図：消費税の引き上げが日本経済に与える影響(推計結果)



消費税を増税しても、家計が貯蓄を取り崩したり、財政支出が増えれば、経済へのマイナス効果は回避できる(実質GDPに与える影響も、税率10%ケースで▲0.04%まで縮小)

図：消費税の引き上げが日本経済に与える影響(代替シナリオ)



注1：消費税率の引き上げに関するシナリオ別の推計結果、注2：食料品軽減とは食料品への適用税率を5%に留めるシナリオ、注3：推計には日本経済CGE(応用一般均衡モデル)を用いた

¹ 「消費税引き上げの課題」(2010年7月1日 MRI Policy Briefing)、白石浩介・東暁子「消費税引き上げの影響と課題」(2010年11月 税務弘報)

増税と支出との組み合わせをセットで考えるべきとの議論について

(井堀 利宏 「財政健全化・社会保障支出のマクロ経済効果に関する論点整理」 平成 22 年 5 月 18 日 財政制度等審議会)

○ 増税とその税収が増えたことが何に使われているかをセットで考えることが必要

増税＋無駄な歳出増	負担増だけが残るので、民間消費や投資が抑制される。 ただし、普通の政府の予算編成としてあり得ない行動であり、それをとらえて増税は負担だと言っても仕方がない。
増税＋有益な歳出増	負担増と歳出のメリットの相対的な効果で、マクロ経済活動がどうなるかは決まる。 民間の負担よりも、政府がきちんと将来の生産のために使える形でお金を回せるのであれば、これは供給面でもプラスになって、経済成長にいく。これは増税プラス有効な歳出が、どのくらい将来の生産能力にプラスにいくかということにかかっているため、一概には何ともいえない。
増税＋財政赤字の削減	現在増税した分だけ、将来財政赤字の面倒を税で見る負担が減るので、現在の増税と将来の減税がセットになっているという話。 将来の財政赤字削減による将来のメリットをどのくらい織り込むかによって、現在の増税が今の消費を抑制するか（標準的議論）、ほとんど効果がないか（中立命題）、あるいは、むしろ刺激をするか（非ケインズ効果）、3通りのパターンがある。

- 標準的なシミュレーション分析をすると、消費税は所得税に比較して経済成長にプラスという結果。所得税に比べると、消費税は勤労世代の若いときの負担が少ない分だけ、貯蓄をするインセンティブが生まれて、その貯蓄を資本蓄積に回して供給能力の増加で経済成長ができるというのが標準的な結果（課税のタイミング効果）。
- 今後の消費税の引上げについては、今増税すれば、将来の減税要因になるということで、そのプラスの効果を家計がどのくらい評価しているかということにかかってくる。あまり将来の財政再建への安心感がなければ、これは直近では相当マクロ経済にマイナスになるだろう。政府の財政運営に対する信頼感・安心感があれば、将来の財政再建ということで、将来の減税要因というのはきちんと織り込めることから、あまりマクロ経済に負担が起きないということになる。

フランス・ドイツにおける複数税率採用の背景

フランス・ドイツとも、独自の歴史的背景があって、複数税率が採用されている。

【フランス（大蔵省主税局次長 フィリップ・ルビロワ氏の講演（1972.5.16））】

フランスの付加価値税の特色は3つあり、その一は、適用範囲の大きいこと、第二は、税率が4つという極めて多い複数税率を採用していること、第三は、小企業に対し、種々の特別措置を実施しており、手続きの簡素化と税負担の軽減を行っていることです。

（中略）

第二の特色である複数税率の存在は、フランスの歳入がその約半分を付加価値税に依存しているということからくるわけで、標準税率は非常に高くならざるを得ない。そうすると、いくつかの税率を求めて、軽減すべきものは軽減し、重課すべきものは重課するという措置をとらないと、社会的に受け入れられ難いというところからきています。

（注1）当時のフランスは、23%の標準税率のほかに、7.5%の軽減税率、17.6%の中間税率、33 1/3%の割増税率が存在していた。

（注2）昭和46年当時、フランスの付加価値税収入の割合は国税総収入の42%であった。（出典：OECD Revenue Statistics “1965-2009”）

【ドイツ（中村英雄「欧州経済共同体における付加価値税案」（成城大学経済研究 第23号所収）、「西ドイツ付加価値税の研究」（千倉書房）】

標準税率は10%であるが、食料品及び自由業のサービス等に対しては5%の軽減税率が適用される（西ドイツ政府案第11条および付録）。税率をこのように決定したのは、新しい付加価値税からの収入が現行の売上税からの収入よりも減少することなく、しかも国民総生産に対する税率の比率が、現在よりも高くないためである。

（注3）付加価値税に移行する前の西ドイツの売上税において、標準税率（4%）に対して、食用油脂及び砂糖の売上げについては3%、穀物、穀粉、パン類、麺類、書籍、パンフレット、ガス、電気及び温熱の売上げについては1.5%の軽減税率がすでに適用されていた。

欧州諸国における軽減税率の設定の経緯

OECDにおいて付加価値税先発国として分類されている12か国では、付加価値税導入時には10%以上の標準税率とする中で、軽減税率を導入した国がほとんどである。

国名	導入年	標準税率の水準	軽減税率の水準	ゼロ税率の有無
デンマーク	1967	10 %	—	あり
ドイツ	1968	10 %	5 % (食料品、書籍等)	なし
フランス	1968	16.66 %	6 % (食料品、書籍等)	なし
オランダ	1969	12 %	4 % (食料品、書籍等)	なし
スウェーデン	1969	11.11 %	6.38 % (不動産関連サービス等) 2.04 % (上下水道サービス等)	あり
ノルウェー	1970	20 %	—	あり
ルクセンブルク	1970	8 %	4 % (食料品、書籍等)	なし
ベルギー	1971	18 %	6 % (食料品、書籍等)	あり
アイルランド	1972	16.37 %	5.26 % (食料品、書籍等)	あり
イタリア	1973	12 %	6 % (食料品、書籍等)	なし
オーストリア	1973	16 %	8 % (食料品、書籍等)	なし
イギリス	1973	10 %	—	あり

欧州諸国における税率設定の現行ルール

1992年10月19日のECの付加価値税指令の改正により、1993年以降、標準税率は15%以上、軽減税率は5%以上とする考え方が採られている。

(EC指令の概要)

- ・ 付加価値税の標準税率は、加盟国により、課税価格に対する百分率で定められるものとし、財貨の供給とサービスの提供に対して同一のものとする。この百分率は15%を下回ってはならない。
- ・ 加盟国は、1本又は2本の軽減税率を適用することができる。軽減税率は課税価格に対する百分率で定められるものとし、5%を下回ってはならない。

いわゆるゼロ税率についても、ECの付加価値税指令においては、あくまで加盟国の社会政策を考慮したうえでの宥恕的措置として、最終消費者の利益となる場合のみ容認されている。

(EC指令110条)

- ・ 1991年1月1日時点で、前段階で支払われた付加価値税の控除を認める非課税措置を適用していた、または、第99条で規定されている税率以下の軽減税率を適用していた加盟国は、引き続き、当該非課税措置を適用し、または、軽減税率を適用することができる。
- ・ 第1パラグラフで言及した非課税措置及び軽減税率は、共同体の法律に従わなければならない、また、明確に定義された社会的理由及び最終消費者の利益のために採用されたものでなければならない。

(本条項に関する欧州司法裁判所の見解 — マークス・アンド・スペンサー事件の判決より —)

- ・ 本条項は、国内法で規定された非課税措置を廃止することから生じる社会的困難を防ぐための“現状維持”条項とでもなぞらえることができる。

消費税と個別間接税の関係について

- 外国においては、付加価値税の前進であった取引高税の時代に、課税が累積する「タックス・オン・タックス」が問題視されていたが、付加価値税になって問題が解消したとされている。
- 諸外国では、個別間接税を含む価格に対して付加価値税が課されている。
 - 外国で「tax on tax」として問題とされたのは、付加価値税の前身である取引高税のように取引の各段階で課税し、かつ前段階の税額を控除しない税では、それまでにかかった取引高税を含んだ価格の全体に何度でも取引高税がかかるため、価格に含まれる税に同じ税が二重三重に課されてしまうためであった。
 - 取引高税には、①取引段階が少ないほど税が安くなるので、産業構造に歪みを与える、②輸出免税の還付額が恣意的となり、国際取引の紛争の原因となった、というような問題もあったので、取引の各段階の売上に課税し、前段階でかかった税額を控除するという今のEU諸国で採用されている付加価値税が発明された。
 - ⇒ 付加価値税は、取引の対価の総額という簡単なものを課税標準とするので、複雑な経済取引のなかでも容易に機能するというメリットを有することから、急激に各国に広がった。
 - 個別間接税を含む価格全体に付加価値税がかかることは当然視されており、我が国で指摘されるような、商品の価格に含まれる個別間接税の上に消費税がかかることは問題とされていない。

(参考1) 金子宏 東京大学名誉教授 「租税法の諸課題」(2005.4 税大ジャーナル所収)

ヨーロッパでは、付加価値税は一般売上税の改良型といえますか、改革型なのです。つまり、第一次世界大戦の戦中、戦後に、ヨーロッパ各国では税収を確保するために、売上税(取引高税)を採用しました。つまり、事業者は一定期間の売上金額の合計額に対して、一定の税率で売上税を納付するという制度が導入されたわけです。そうすると、原材料の製造から小売までを行っているような企業ですと、1回に小売金額の税率分の課税で済んでしまうわけです。ところが小さな企業ですと、原材料の製造、製造業者、卸売業者、小売業者、それぞれの段階で課税されて、そして課税される対象額の中には前段階から転嫁されてきた、前段階の売上税が含まれているわけです。そのようにして、取引の各段階で税に対してさらに税が課されるというタックス・オン・タックスという現象が起こるために、原材料の製造から小売までを一つの企業で一貫して行う企業と、そうでない企業との間で、税負担の相違が生じてしまって、大企業に有利な状況が生じた、小企業に不利な状況が生じたわけです。

そこでヨーロッパでは、垂直的な統合というように呼びますが、製造から小売までの段階を統一してしまおうというような不自然な現象が起こったりしたわけです。そのような問題が国内経済政策の上で大きな問題になりまして、それを解決するためにはどうしたらいいだろうかということが問題になりました。結局、付加価値税にすれば問題は解決する、つまり、前段階から転嫁されてきた税額を税額控除すれば、タックス・オン・タックスの現象はなくなるということで、フランスで最初に考え出されて、付加価値税が導入され、それがヨーロッパ各国で採用されたわけです。このように、ヨーロッパの付加価値税は、タックス・オン・タックスの問題を引き起こしていた一般売上税を改革するために作られたわけでありまして、一種の改革立法だったわけです。

(参考2) フランス大蔵省主税局次長 フィリップ・ルビロワ氏の講演(1972.5.16)

付加価値税の欠点として、しばしば言われております中に、間違っただけのものもありまして、タバコ、酒、石油製品のように、各国において伝統的に財政上の、あるいは、社会的な理由から重課されているものがあります。これらに対して、付加価値税によって特別な課税ができなくなるのではないかという意見があります。これは明らかに間違いでして、こういった特殊なものに対する課税は、それなりの理由があって、付加価値税を導入しても残せるわけです。

(参考3) IMF 「The Modern VAT」(抄)

“税の累積 (Cascading)” の問題であるが、これは、税がある工程の投入 (input) と産出 (output) の双方に課せられるという “tax on tax” と言われる。

結果的に、ある品目に含まれる税は、課税対象となる製造プロセスの段階数に応じることになる。このように、この問題は、商品間の実効税負担にバラツキが出ることに加えて、会社が、課税段階をなくすために、業務活動を垂直統合しようとする明らかなインセンティブを与えることになる。このことは、会社の組織形態の選択にゆがみを与え、真の効率性のロスにつながるかもしれない。

欧州主要国における付加価値税と他の租税との関係

(2011年1月現在)

EC指令 ^(注)	フランス	ドイツ	イギリス
<p>課税標準は、供給者が購入者等から得た又は得ることとなる<u>対価を構成する全てのも</u>のであって、かかる供給価格に直接関連する補助金が含まれる(第73条)。</p> <p>課税標準には<u>次のものが含まれる</u>(第78条)。</p> <p>(a) <u>付加価値税を除く租税、関税、課徴金、賦課金</u></p> <p>(b) <u>供給者が購入者等に負担させる手数料、荷作り費用、輸送費及び保険料等の、付随的経費</u></p>	<p>課税標準は、供給者が購入者等から得た又は得ることとなる<u>対価を構成する全てのも</u>のであって、かかる供給価格に直接関連する補助金が含まれる(租税一般法典 266 条 1 項 a)。</p> <p>課税標準には、<u>次のものが含まれる</u>(租税一般法典 267 条 I)</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. <u>付加価値税を除く租税、関税、課徴金、賦課金</u> 2. <u>供給者が購入者等に負担させる手数料、利子、荷作り費用、輸送費及び保険料等の、付随的経費</u> 	<p>売上は対価によりこれを算定する。<u>対価とは、供給を受ける者(購入者)が供給を得るために支出する一切のものをいう</u>。ただし付加価値税額は除かれる(付加価値税法第10条1項)。</p> <p><u>事業者によって納税される税(個別消費税等)、公の手数料及び公課は、当該支出の金額が明らかに供給を受ける者に転嫁される場合でも、対価に算入される</u>(付加価値税法準則149条6項)。</p>	<p>課税標準は、課税業者の<u>供給に対する対価</u>で、付加価値税額は除かれる(付加価値税法第19条)。</p> <p>課税標準には、<u>支払われた又は支払われることとなる全ての税(付加価値税を除く)、農業課徴金が含まれる</u>(付加価値税法附則6-3)。</p>

(注) EC指令は、2007年1月より、それまでのEC第6次指令が改編されたもの。(内容について実質的な変更はなく、条文の構成や文言等が修正された。)

(参考) 日本では、商品の価格に含まれる個別間接税の上に更に消費税がかかることが「タックス・オン・タックス」と呼ばれる。しかし、外国においては、付加価値税の前身である取引高税のように取引の各段階で同じ税が二重三重に課されてしまうことを「Tax on Tax」と呼んでおり、前段階でかかった税額を控除するという現在のEC型の付加価値税が採用されたことにより、このような問題は解消されたとされている。

各国の付加価値税率を我が国家計に適用した場合の試算

各国の付加価値税率を我が国家計に適用した場合の試算の概要

- 諸外国の付加価値税率を日本の家計にあてはめることで、仮に日本において諸外国と同様の軽減税率やゼロ税率(以下「軽減税率等」という。)を導入した場合の軽減税率等の適用範囲や負担軽減効果の分析等を行う。あくまで、一定の前提を置いた試算であり、ある程度の幅を持って結果を見る必要がある。

利用統計表

- 平成21年全国消費実態調査 年間収入十分位階級別1世帯当たり1か月間の収入と支出(総世帯)

試算の前提

- 日本の平均的な家計の項目別消費支出を上記統計表から把握し、各国の付加価値税率をあてはめる。
あくまで日本の家計消費を前提として、日本の消費税率が仮に各国の付加価値税率と同じである場合の試算。
- 各国の付加価値税率をあてはめる際には、年収階級別消費支出額が把握可能な消費支出項目(87項目)について、一定の仮定のもと、適用税率(標準税率・軽減税率・ゼロ税率・非課税)を決定する。
例えば、ある消費支出項目の中に、軽減税率適用物品・サービスと標準税率適用物品・サービスが混在している場合には、原則消費額が大きい方の物品・サービスに係る税率が当該消費支出項目全体に適用されると仮定。
また、「こづかい」「交際費」「仕送り金」の3項目については、使途の特定が困難であることから、当該3項目を除く消費支出に等しく按分して支出されていると仮定(結果のグラフにおいては便宜上「その他」に分類)。
- 統計表から把握した消費支出額(税込)から、以下のように消費税額(付加価値税額)を推計

$$\text{消費税額(付加価値税額)} = \text{消費支出額} \times \text{消費税率(付加価値税率)} / (1 + \text{消費税率(付加価値税率)})$$

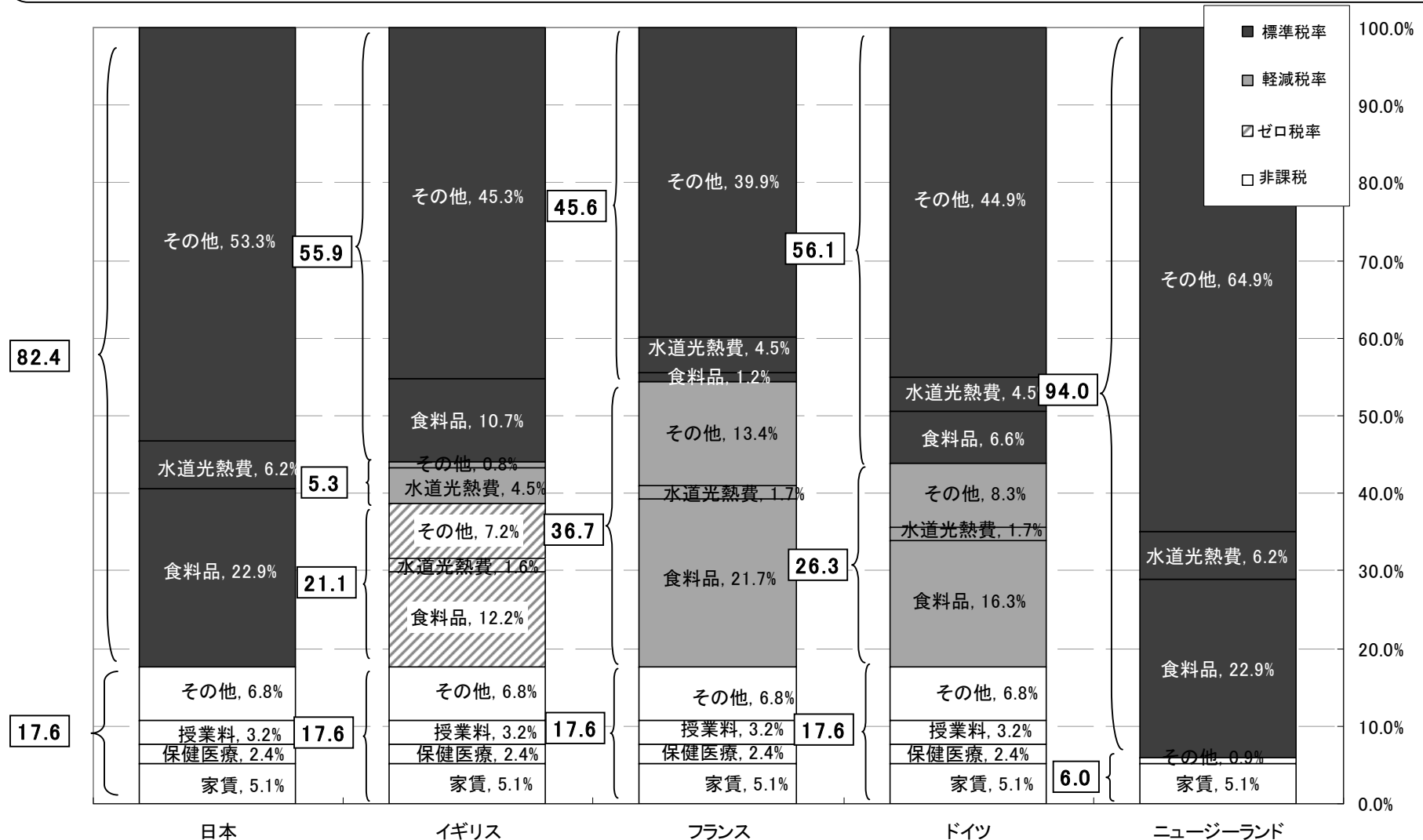
消費支出額(税込)は、付加価値税率や軽減の有無等によらず一定として試算されている。そのため、税抜消費支出額は、適用する各国の付加価値税率や軽減の有無等により異なることとなる。

分析内容

- ① 家計消費における適用税率ごとの消費支出割合
- ② 年収階級別家計消費における適用税率ごとの消費支出割合・消費支出金額
- ③ 年収階級別軽減税率等による家計の受益額

適用税率ごとの消費支出割合

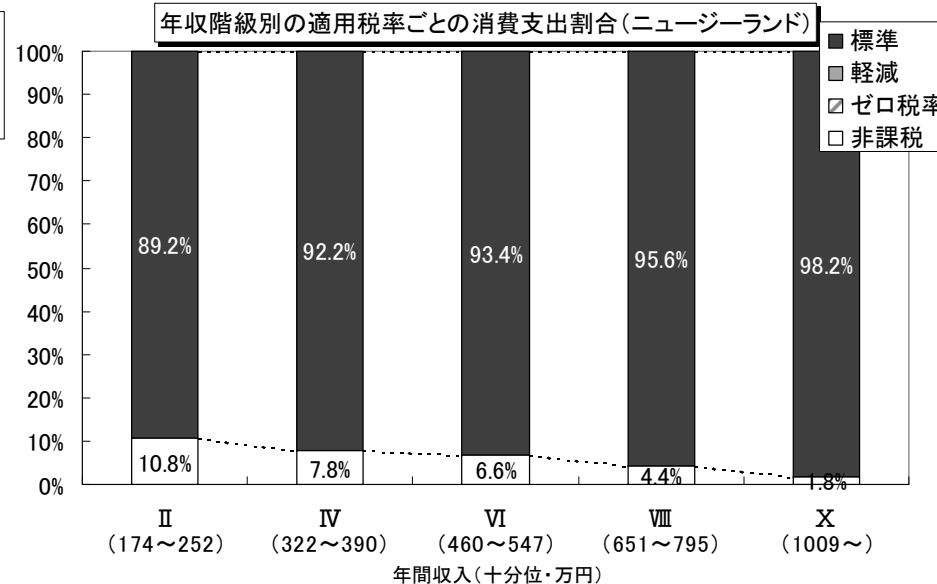
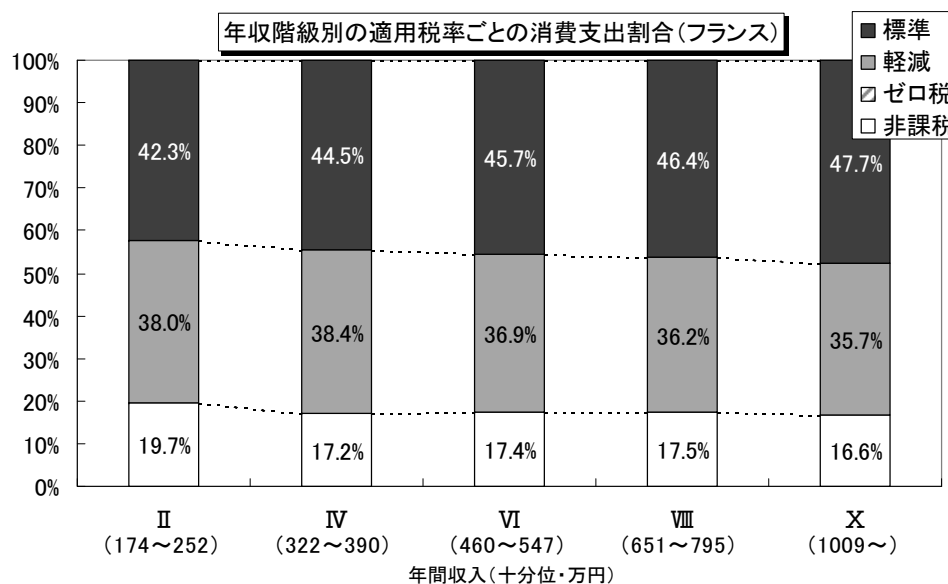
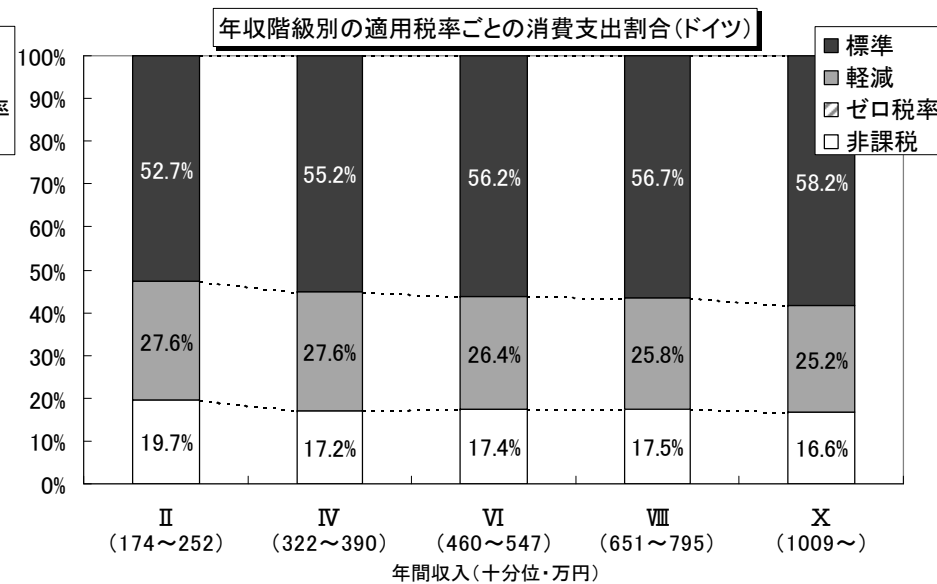
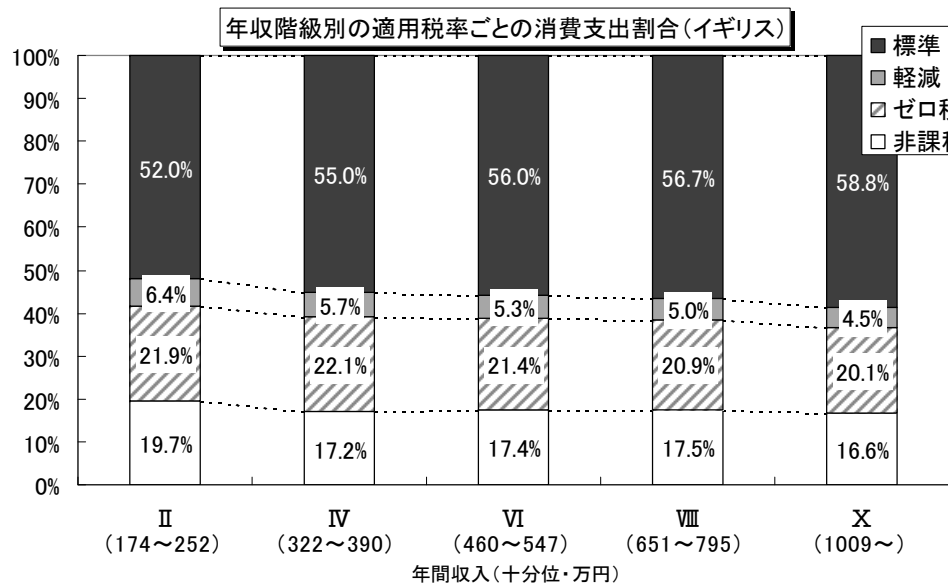
- 日本の家計消費に欧州諸国(英仏独)の付加価値税率を適用すると軽減税率等の対象消費支出は26~37%程度を占め、標準税率で課税される消費割合は6割以下となる。
- 一方、ニュージーランドの付加価値税は医療・教育にも課税されるため94%が標準税率で課税される。



(注)全国消費実態調査において「消費支出」とされているものについて、適用税率ごとに分類。なお、金融サービス関連支出については、振込手数料や非貯蓄型保険料等は「消費支出」に含まれるが、支払利子、預金、有価証券購入、ローンの返済等は含まれない。その他住宅購入等も「消費支出」に含まれておらず、必ずしも家計における支払い全てが含まれているわけではない点に留意が必要。

適用税率ごとの消費支出割合（年収階級別）

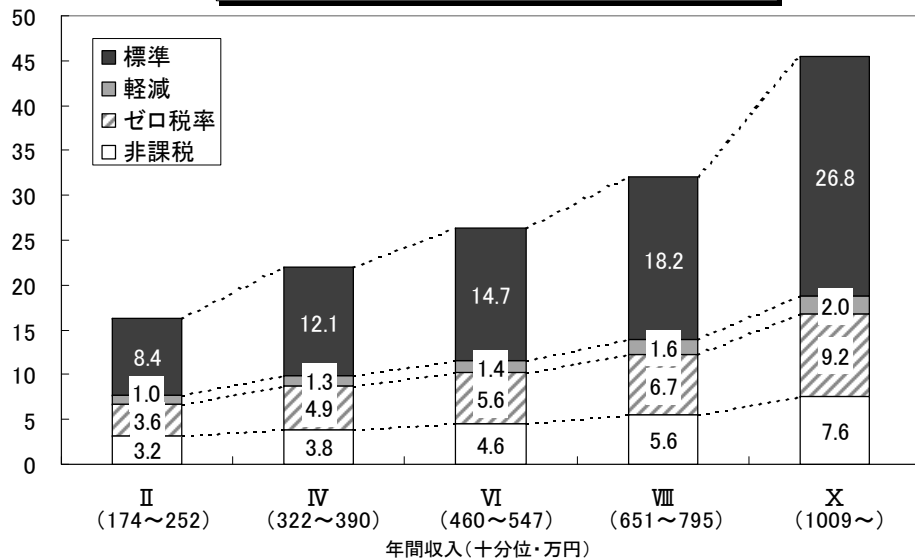
- 軽減税率等が適用される消費支出の割合は年収が増加しても、大きくは低下しない（年収階級第Ⅱ10分位と第Ⅹ10分位を比較した場合には最大4%程度の低下）。
- 高所得者であっても24%～36%の消費支出が軽減税率等の適用対象となっている。



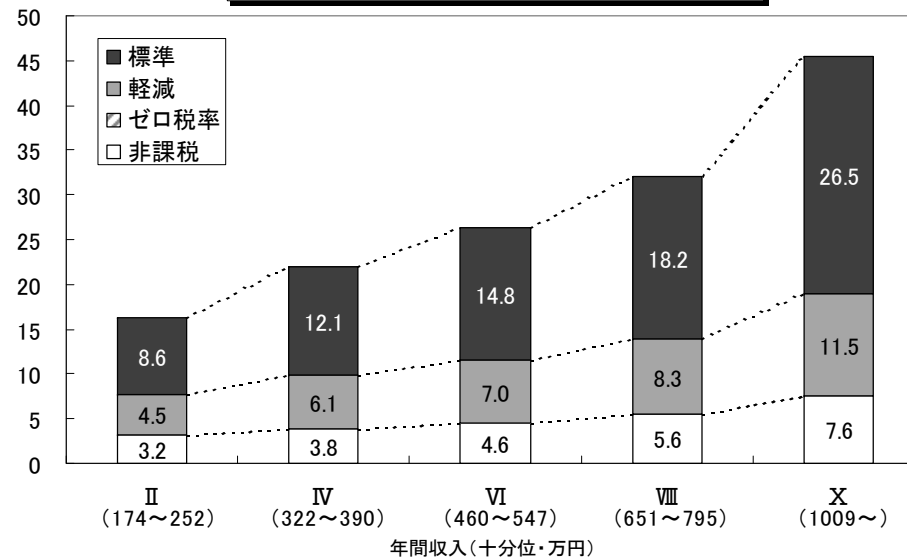
適用税率ごとの消費支出金額(年収階級別)

○ 軽減税率等が適用される消費支出金額は年収が増加するに従って大きく増加する(年収階級第Ⅱ10分位と第Ⅹ10分位を比較した場合には最大10万円/月増加)。

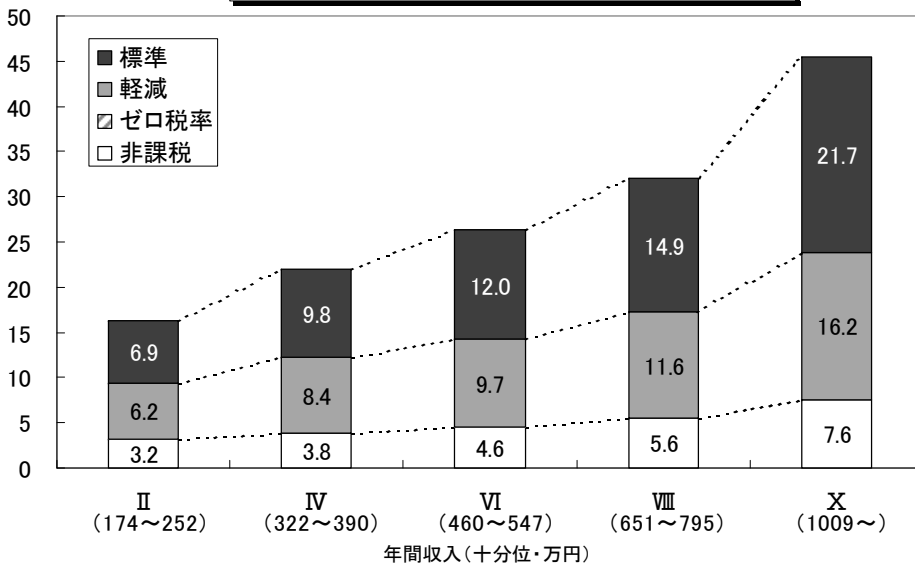
支出金額(万円/月) 年収階級別の適用税率ごとの消費支出金額(イギリス)



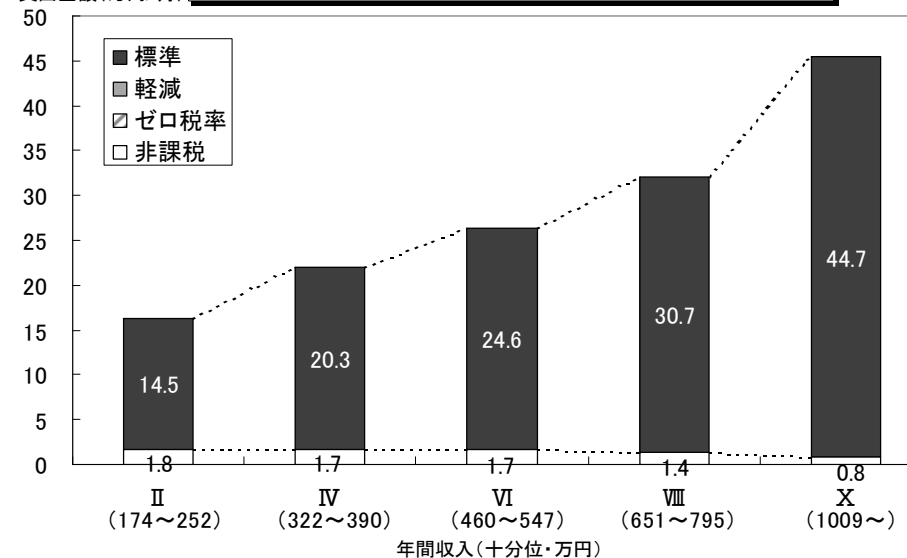
支出金額(万円/月) 年収階級別の適用税率ごとの消費支出金額(ドイツ)



支出金額(万円/月) 年収階級別の適用税率ごとの消費支出金額(フランス)



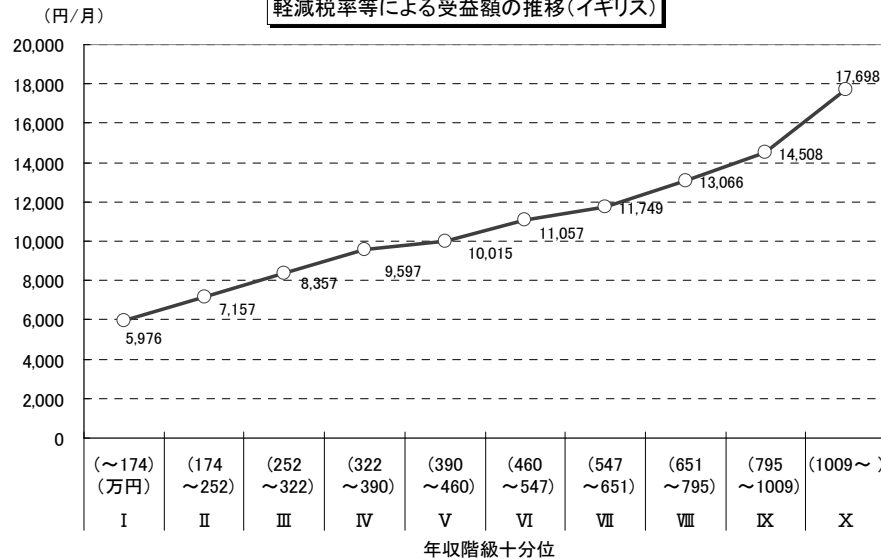
支出金額(万円/月) 年収階級別の適用税率ごとの消費支出金額(ニュージーランド)



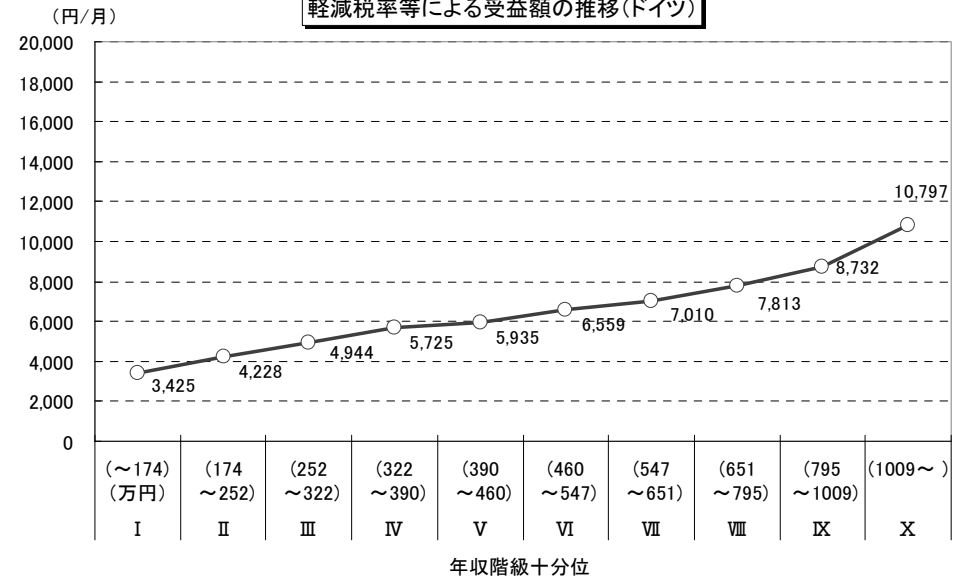
軽減税率等による家計の受益額(年収階級別)

- 軽減税率等が存在しない場合(軽減税率等が適用される消費支出に標準税率で課税した場合)と比較した際の、軽減税率等による付加価値税負担の軽減額は、年収が増えるに従って大きくなる。
- 軽減税率等による受益額は年収階級第X10分位の家計で第I10分位の家計の3倍程度となる。

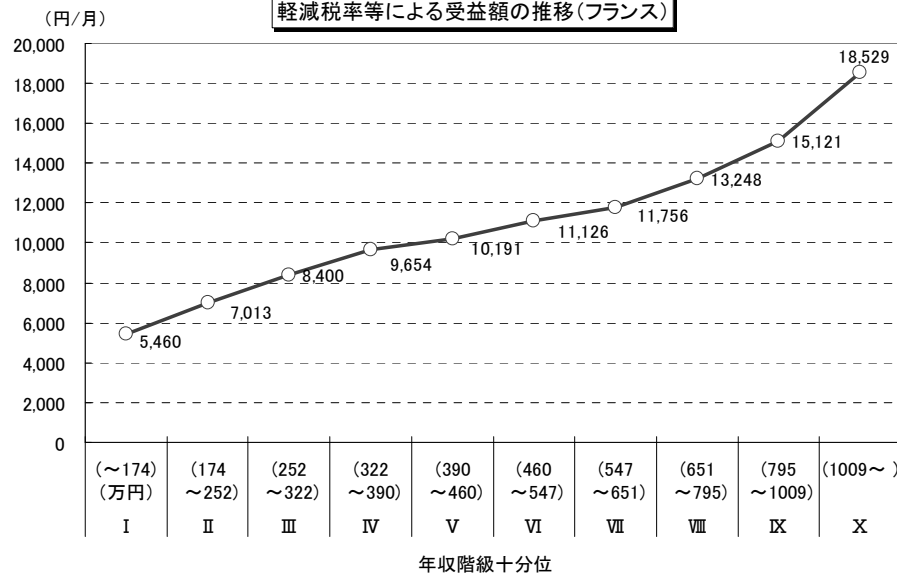
軽減税率等による受益額の推移(イギリス)



軽減税率等による受益額の推移(ドイツ)



軽減税率等による受益額の推移(フランス)



軽減税率等による受益額の試算(イメージ)

