

平成 23 年 5 月

社会保障・税一体改革における消費税の実務上の論点等に関する研究会

消費税の税率構造のあり方及び消費税率の段階的引上げに係る実務上の論点について

1. 本ペーパーの位置づけ

本ペーパーは、社会保障改革に関する集中検討会議において、「社会保障・税一体改革とマクロ経済・ミクロ経済との関係、具体的実務をめぐる論点等について、これまでの行政知見や学識経験者の見解を整理し、報告を求め、議論を深める」とされたことを踏まえ、特に、消費税の税率構造のあり方及び消費税率の段階的引上げに関するこれまでの行政知見や学識経験者の研究成果を整理し、実務面をはじめとする具体的な論点を明らかにすることを目的としたリサーチ・ペーパーである。

2. 要旨

- (1) 軽減税率の導入については、内外の研究でも繰り返し指摘されているとおり、
- ① 単一税率の場合と比べて税収減をもたらす、消費税の税収調達力を損ないかねないこと、
 - ② 事業者の事務負担や税務当局の執行コストを増加させること、
 - ③ 逆進性対策の観点からも、軽減税率の効果は高所得者にも及ぶことから効率的ではなく、低所得者向けの給付措置など、より有効な方策が考えられること、
- などを踏まえれば、理論的には、軽減税率の導入や非課税範囲の拡大よりは、課税ベースの広い単一税率による税制が望ましいと考えられる。
- (2) 段階的引上げについては、マクロ経済に与える影響に加え、税率の変更は、値札の張替えやシステム変更など事業者の納税事務コストを増加させることから、引上げ回数が増えることが事業者の事務負担に与える影響にも留意しつつ、検討が行われるべきである。

(本 文)

1. 本ペーパーの意義

今後の社会保障を支える税制のあり方を考えると、

- ① 少子・高齢化が急速に進展する中、勤労世代など特定の世代に負担が偏らず広く薄く全世代が負担する財源であること、
- ② 景気変動によって税収が左右されない安定財源であること、
などが求められ、消費税の役割は益々重要になると考えられる。

また、現在、消費税（国分）を充当するとしている高齢者3経費に対しても、約10兆円の財源が不足しており、将来世代に負担が先送りされている状況になっている。さらに、今後も高齢化の進展などにより社会保障関係費が毎年1兆円程度増加し、更に不足分が拡大すると見込まれる。

このような状況の下、国民の安心を実現するためには、社会保障の安定・強化と財政健全化を同時に達成することが極めて重要であり、政府においても昨年12月14日に閣議決定（「社会保障改革の推進について」）がなされたところである。これらの事情を勘案すれば、消費税を含む税制抜本改革の実現により安定財源を確保していくことが必要である。

一方で、消費税率の引上げを実施する場合には、

- ① 消費税には、所得に占める消費税負担の割合で見た場合に低所得者ほど負担割合が高いという逆進性があることから、これを緩和する方策の一つとして軽減税率の導入が考えられるのではないかと、
- ② 税率を段階的に引き上げた場合にどのように影響が生じるのか、
といった指摘がなされることがあり、これらの論点についてあらかじめ整理を行っていくことが、社会保障と税の一体改革の議論を進める上でも有益であると考えられる。

(注1) 消費税は、消費一般に対して広く負担を求めることにより、税負担の水平的公平（同等の負担能力を持つ者には、同等の税負担を求めるべきとの考え方）の確保に資するものとして導入された。

消費税負担の状況を見ると、消費税負担の絶対額は所得が上昇するほど増加し、消費水準に対応した税負担が行われている実態にある一方、収入に占める税負担割合で見れば、低所得者ほど負担割合が高くなっており、このことを指して消費税には逆進性があるとの議論が行われることがある¹。

¹ 税制調査会専門家委員会 財務省提出資料（平成 22 年 11 月 1 日）によれば、①年間の消費税負担額は、第 I 10 分位で約 9 万円、第 X10 分位で約 23 万円（消費支出に対する税負担割合を計算すると、第 I 10 分位で 3.62%、第 X10 分位で 3.77%）、②収入に占める税負担割合は、第 I 10 分位で 2.8%、第 X10 分位で 1.9%とされている（平成 20 年分の家計調査（勤労者世帯）に基づく推計）

2. 消費税の税率構造のあり方について

(1) これまでのわが国における税制面からの検討の状況

① 税率構造に関する考え方

消費税の税率構造のあり方、すなわち複数税率を採用することについては、政府税制調査会等において、消費税制のあり方や所得再分配政策の観点から、以下のように整理されてきたところである。

イ．旧政府税制調査会においては、累次にわたる整理²が行われてきたが、基本的には以下の考え方が示されてきている（資料1参照）。

1) 消費税の税率構造は、制度の簡素化、経済活動に対する中立性確保、事業者の事務負担、税務執行コストの観点を考慮すれば極力単一税率が望ましい。

また、わが国の消費税が、従来の物品税を中心とする個別間接税制度が有していた物品間の課税のアンバランスなどの諸問題を解消する観点から創設されたことに鑑みれば、できる限り中立的な制度を維持すべきである。

2) 消費税率の水準が欧州諸国並みとなった場合には、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。

3) 軽減税率を導入する場合には、標準税率の水準をさらに引き上げる必要が生じる。

4) 所得再分配政策の観点からは、社会保障の受益は低所得者で大きいいため、消費税の社会保障財源としての位置付けをより明確にした場合には、消費税の引上げは受益と負担を通じた全体で所得再分配に寄与する。一方で、軽減税率は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。

² 「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）、「あるべき税制の構築に向けた基本方針」（平成14年6月）、「少子・高齢社会における税制のあり方」（平成15年6月）、「抜本的な税制改革に向けた基本的考え方」（平成19年11月）

ロ．新税制調査会の下でも、税制抜本改革実現に向けての具体的ビジョンの策定等に関して助言を行う観点から「税目ごとの論点の深掘り」を行っている専門家委員会の中間報告において、以下の整理がなされているところである（資料2参照）。

- 1) 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。
- 2) (軽減税率の導入のような) 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べきである。
- 3) 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。

(注2) 逆進性の問題については、社会保障改革に関する有識者検討会においてまとめられた「安心と活力への社会保障ビジョン」においても、「消費税負担の逆進性についても指摘があるが、消費税収を再分配効果の高い社会保障給付に充てることによって、逆進性は解消される」と整理されている。

ハ．昨年12月16日に閣議決定された「平成23年度税制改正大綱」においても、『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。』

とした民主党「税と社会保障の抜本改革調査会中間整理」で指摘された基本的な考え方などを尊重しつつ、今後の検討を進めることとされている（資料3参照）。

ニ．このように、これまでの税制調査会等での検討においては、消費税の税率構造については、単一税率が望ましいという一貫した考え方が示されていると整理することができる。

② 消費税制度の設計及び運用の問題について

イ．従来の政府税制調査会においては、複数税率について、上記の税率構造の問題に加えて、消費税制度の設計や運用上の問題についても検討が行われている。

特に、この点について詳しく検討を行った平成12年7月の「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－」を参考にすると、以下の論点をあげることができる（資料4参照）³。

- 1) 軽減税率の適用範囲を制度上どのように明確に設定するか
- 2) 仕入税額を税率別に計算するためにインボイスを導入する必要があるのではないか
- 3) 適切なみなし仕入率の設定が困難になることから、簡易課税制度をはじめとした中小特例制度の見直しが必要になるのではないか

ロ．こうした点を踏まえれば、軽減税率の導入の是非については、単に逆進性対策等の観点のみならず、消費税制度に与える影響や事業者の事務負担、税務当局の執行コストも視野に入れて検討を行う必要があると考えられる。

（注3）上記2）に関して、税制調査会専門家委員会「「税目ごとの論点の深掘り」に関する議論の中間報告」においては、インボイスの導入について、以下のような整理がなされている。

- 1) 仕入税額控除の適正化に関しては、ヨーロッパ諸国のよう

³ 同じように軽減税率の論点・問題点を簡潔に整理したものとして、森信（2010）がある（資料5参照）

なインボイス方式の導入が検討課題となる。この点については、免税事業者からの仕入れに係る控除の適正化に資する面もあるが、免税事業者が取引の中間段階から排除されかねないとの懸念や事業者、特に中小零細事業者に新たな事務負担を生じさせるといった懸念もあり、制度の信頼性・透明性の要請と中小零細事業者の取引実態への配慮のバランスを踏まえた検討が必要であると考えられる。

2) なお、仮に軽減税率を導入することとした場合は、適切な仕入税額控除を確保する観点からインボイス方式の導入が検討課題になると考えられるが、前述のとおり、事業者、特に中小零細業者の事務負担が増大するなどの懸念もあり、軽減税率の是非を考える上ではこうした点も十分勘案する必要がある。

(注4) 上記3) に関して、一般的には、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、単一税率の下での業種区分と比べて、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ると考えられる。

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る場合には、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になるため、70%より低めのみなし仕入率を設定しなければならない。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ることになる。

(2) 諸外国や国際機関における議論の状況

諸外国や国際機関においても、複数税率のあり方に関する多くの議論が行われてきた。

その状況を概観すると、以下に示すように、国際的には、資源配分の効率性などの観点から軽減税率の採用を支持する見解も一部に見られる

ものの、付加価値税（消費税）は単一税率が望ましいということがほぼ共通認識とあってよいと整理できる。

① 単一税率が望ましいとする研究の代表的なものとしては、イギリスにおいて、ノーベル経済学者ジェームズ・マーリーズ卿を座長とする研究グループによって行われた税制改革の提言レポート「マーリーズ・レビュー」（2010）があげられる。

「マーリーズ・レビュー」は、軽減税率等を広く採用しているイギリスの付加価値税について、

- 1) 軽減税率、ゼロ税率、非課税の範囲が広いために税収減を発生させており、付加価値税の税収調達力を表す指標（C-efficiency）の数値も低い、
- 2) 食料品等に対するゼロ税率や軽減税率の適用は理論的な根拠が薄く、また、非課税は、仕入税額控除の連鎖を分断し、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）を生じさせるほか、さらに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、
- 3) 軽減税率等は、一度認められると見直しが困難であるという弊害が見られる、
- 4) 所得再分配政策としての有効性の観点からも、軽減税率の適用は絶対額では高所得者に有利になるなど効率が悪く効果が小さいという問題があり、他の低所得者への所得移転のツールを活用する方が効果的である、

といった様々な問題点を指摘している。併せて、（最初に付加価値税を導入したヨーロッパ諸国に遅れて）近年ニュージーランドやオーストラリアなどにおいて導入された付加価値税はほとんどが単一税率であり、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と評価している（資料6参照）。

また、同レビューに対する Dickson と White のコメントでも、1986年に単一税率で導入されたニュージーランドの付加価値税（GST）について欧州型付加価値税の改善版として紹介されているなど、複数税率に否定的な考え方がとられている。

(注5) ニュージーランドにおいては、付加価値税の導入に際し、課税ベースの浸食が大きいイギリスのVAT (Value Added Tax) とは別の税であるという面を強調するため、GST (Goods and Services Tax) という名称が採用された (Dickson(2007))。

② 同様に、OECD (2010) においても、税体系全体における付加価値税のあり方について、

1) 生活必需品への軽減税率の適用は、低所得者層も利益を受けるが、富裕層の方が一層利益を受けるため、直接的に低所得世帯を対象にした移転措置を講じる方が効率的、

2) 生活必需品の定義は困難であり、線引きは執行コストや事業者のコンプライアンスコストを高める傾向がある、

といった点を指摘し、単一税率が好ましいとする報告書がまとめられている (資料7参照)。

③ また、IMF (2010) においても、軽減税率やゼロ税率は、富裕層が生活必需品に対し絶対額で多く支出するという点で限界があり、累進的な所得税と歳出政策の方が、より少ないコストで低所得者に対象を絞った支援を与えることができることから、所得配分の問題に応えるには高くつく上に、焦点がぼけた方策であるとして、複数税率に否定的な見解が示されている (資料8参照)。

④ さらに、複数税率が広く実施されているEUにおいても、独立した経済シンクタンクへの委託調査なども実施しつつ、その正当性を検証する作業が行われている。欧州委員会 (2007) では、委託調査の結果も踏まえて、単一税率が望ましいとする経済的な要請があるとしつつ、政治的な要請から軽減税率が正当化される面があることを指摘し、両者のバランスについて議論を深めていく必要があるとしている (資料9参照)。

⑤ 他方で、上記委託調査 (コペンハーゲン・エコノミクス (2007)) においては、純粋に経済学の見地からは単一税率が最善の政策であると

した上で、例えば①低所得者層の消費割合が高所得者と比べて高い財・サービス（例：食料品）に軽減税率を適用すれば所得格差を縮小することが可能である、②家庭内において自身でも作業が可能な財・サービス（例：ハウスクリーニングやガーデニング）について、軽減税率が適用され価格が低下すれば市場からの調達による分業が促進され、効率性が高まるといった理由から、対象を絞った形であれば軽減税率を導入することは考えられるとの見解が示されている（資料 10 参照、そのほか OECD（2008）において、軽減税率が支持される背景が整理されている）。

（3）各論点についてのより詳細な分析

これまで見てきた政府税制調査会や諸外国・国際機関における分析にも示されているとおり、軽減税率の導入については、①税収に与える影響、②事業者の納税コストや税務当局の徴税コストに与える影響、③所得再分配政策としての有効性、といった観点から整理することが有益と考えられる。

したがって、これら 3 つの論点について、より深掘りした形で議論の状況を整理していくこととする。

① 軽減税率の導入が税収に与える影響

イ．消費税（付加価値税）については、財・サービスの譲渡等に幅広く課税を行うという性格から、税収調達力に優れた税であると指摘されることが多い。一方で、軽減税率の適用は、単一の標準税率で課税を行う場合と比べ税収減を生じさせることから、税収調達力に影響を与えることになる。

ロ．この点に関し、OECD（2008）では、実際の税収を、標準税率で一律に課税を行うと仮定した場合に見込まれる税収と比較する「C-efficiency」や「VRR（VAT Revenue Ratio）」といった指標により、諸外国の付加価値税の税収調達力を比較する取り組みが

行われている(資料 11、12 参照)⁴。

(注 6)「マーリーズ・レビュー」では、イギリスの付加価値税の C-efficiency の数値が 49%であり、OECD の平均 (58%) よりも低いことを問題点として指摘している。

ただし、これらの指標は、統計上の問題や税務当局の徴収能力等によって数値が左右されるものであり、OECD においても、数値の解釈は慎重になされる必要があるとしている点に注意が必要である。

ハ. さらに、一部の国では、軽減税率等によりどの程度の税収減が生じているかに関するデータが公表されている。それによれば、イギリスではゼロ税率が食料品などに広く適用されていることを理由として約 40%弱の税収減が生じているとされている(資料 13 参照)。

ニ. また、「マーリーズ・レビュー」においても指摘されているように、軽減税率等は、一度認められると変更が困難であると考えられる。その場合には、標準税率を引き上げたとしても、その効果は軽減税率等の対象品目に対しては及ばないことになるため、税率の引上げに伴う増収効果に着目すると、単一税率であった場合に得られる増収額と比較して相当な規模の減収となる。

(注 7) 税収減が生じれば、それを補うために、標準税率を高くする必要が生じることになる(政府税調 (2000)、森信 (2010))。

ホ. このように、軽減税率の導入は、一定規模の税収減を招き、消費税の税収調達力を損ないかねないといった点に留意すべきである。

② 軽減税率の導入が納税・徴税コストに与える影響

⁴ $C\text{-efficiency} = (\text{付加価値税収} / \text{消費総額}) \div (\text{標準税率}) \times 100\%$

$VRR = \{ \text{付加価値税収} / (\text{消費総額} - \text{付加価値税収}) \} \div (\text{標準税率})$

但し、「消費総額」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いことに留意が必要。

いわゆる納税・徴税コストは、事業者が負担するコストである納税事務コスト（コンプライアンスコスト）と税務当局が負担するコストである税務行政コストに分けられる。

この点については、定性的な整理は多く存在しているところであるが、定量的な分析については必ずしも多くない。こうした制約を踏まえつつ、諸外国の分析例も含めて整理すると以下のとおりである。

イ．納税事務コストについては、税率の変更に伴い、消費者取引全般の値札の変更や商品管理システムの変更などの事務負担が必要になるうえ、複数税率とされた場合には、わが国においては、新たにインボイスの導入が必要となり、仕入物品を適用税率毎に仕分けて仕入税額を計算するといった事務負担が生ずることになると考えられる。

（注8）旧政府税制調査会で取りまとめられた「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）において、「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」と指摘されている。

（注9）わが国では、複数税率の導入に伴うコストに係る実証データは存在しないものの、税率変更に伴い事業者に発生するコストに関しては、平成9年度に消費税率が引き上げられた際に、JR各社で1億円から33億円に及ぶ券売機等の設備投資が必要になったとされ⁵、平成16年度に総額表示方式が導入された際には、スーパー・量販店などで1社平均約5,900万円程度のコストが必要になったとされている⁶。

ロ．さらに、複数税率を導入すると納税事務コストが高まる傾向があるとの分析結果が示されている。例えば、Cnossen（1994）におい

⁵ 産経新聞（平成9年2月19日）

⁶ 日本チェーンストア協会調査による

ては、イギリスでは複数税率が存在することにより、税務当局へ還付請求する事業者が増大していることが紹介されている。

また、「マーリーズ・レビュー」に対する Dickson と White のコメントでは、ニュージーランドの GST が幅広い課税ベースと単一税率を特徴としており、事業者にとってのコストが他の税制等と比べて相対的に少ないことが指摘されている（資料 14 参照）。

ハ．加えて、納税事務コストは中小企業ほど相対的に負担が大きいことが、Cnossen（1994）などの分析で示されている（資料 15 参照）。

実際、わが国においても、中小企業者から複数税率の導入を懸念する見解が示されている点に注意が必要である⁷。

ニ．税務行政コストについては、付加価値税を導入するとした場合のコスト等に関する研究を行ったアメリカ GAO（1993）のレポートにおいて、複数税率の下では、税務調査に要する期間が長期化するほか、納税者向けのサービスを充実しなければならなくなるなど、単純な税制を採用した場合と比較して、執行コストが高くなりやすい旨の分析がなされている（資料 16 参照）。

また、「マーリーズ・レビュー」に対する Dickson と White のコメントでは、ニュージーランドの GST が「メンテナンスのかからない税」であるとして評価されている⁸。

ホ．さらに、優遇税率（軽減税率・ゼロ税率）の適用範囲については、合理的に設定することが困難であるうえに、実際の適用を巡って紛争が生じやすいという実務的な課題がある。諸外国では、例えば、ドイツでは、ハンバーガーが店内飲食用（標準税率）か持ち帰り用（軽減税率）かで税率を区分する、カナダではドーナツが 5 個以下（標準税率）か 6 個以上（軽減税率）かで税率を区分する、など、適用税率に関する複雑なルールが存在しており、線引きに苦労していることが伺われる（適用例の詳細について資料 17 参照）。

また、西山（2011）において、イギリスの付加価値税に関して、

⁷ 社会保障改革に関する集中検討会議（第二回） 日本商工会議所提出資料 参照

⁸ 資料 14 参照

小売業大手のマークス・アンド・スペンサーが提供するティーケーキは、ケーキ（軽減税率）に該当するか、ビスケット（標準税率）に該当するかが法的に紛争になった事例など、様々な訴訟案件が紹介されている（資料18参照）。

こうした点は、店舗によってモノとサービスが一体的に提供されるなど、サービスの多様化が進んだわが国の場合には、一層複雑な問題を生じさせかねないと考えられる。

へ. このように、税務行政コストについては、複数税率を導入すれば、対象品目の線引きについて様々な問題が生じる可能性があるうえ、税務当局による調査などに関してもコスト増の要因になる、といった整理が可能である。

この点に関し、わが国において複数税率を導入した場合に、税務行政コストにどのような影響が生じるかについては、軽減税率の対象品目の範囲等により変動することになるため正確に見通すことは困難であるが、恒常的には以下のような影響が見込まれるところである。

1) 国税庁

- ・ 複数税率の導入に伴う事務の増加
 - (a) 対象範囲等についての納税者等からの照会への対応
 - (b) 適用対象品目を生産・販売する事業者等（例えば農業者）からの還付申告の増加に伴う申告書の処理、審査等
 - (c) 複数税率適用の適否等の観点からの調査、等

- ・ インボイス制度の導入に伴う事務の増加
 - (a) 新たに課税事業者等となる事業者等に対する課税事業者番号の適正管理（付番又は抹消等）
 - (b) 取引排除を回避するため課税選択する事業者の増加による申告書の処理、審査、滞納整理の件数の増加等
 - (c) 不正インボイスの有無等の観点からの調査、等

2) 税関

- (a) 対象範囲等についての輸入者からの照会への対応
- (b) 旅具通関（空港等における旅客に対する通関）における簡易税率（関税、酒税、タバコ税及び消費税をまとめた簡易な税率）の見直し
- (c) 外国人入国者等への広報・周知
- (d) 輸入申告貨物について、軽減税率の適用対象品目か否かの審査及び税率決定
- (e) 郵便貨物について、軽減税率の対象品目か否かの審査及び賦課決定、等

（注 10）食料品等に軽減税率が導入され、併せてインボイス制度の導入に伴い現在の免税事業者の大半が課税選択するようになると仮定し、機械的に上記の事務量を試算し人員換算すれば、国税庁で約 2,000 名程度、税関で約 600 名程度となる（なお、導入時には、事前の問い合わせへの対応、各種取扱いの策定、広報・周知等の事務のため、その倍以上の事務量が発生すると見込まれる）。

③ 軽減税率の導入が家計負担に与える影響

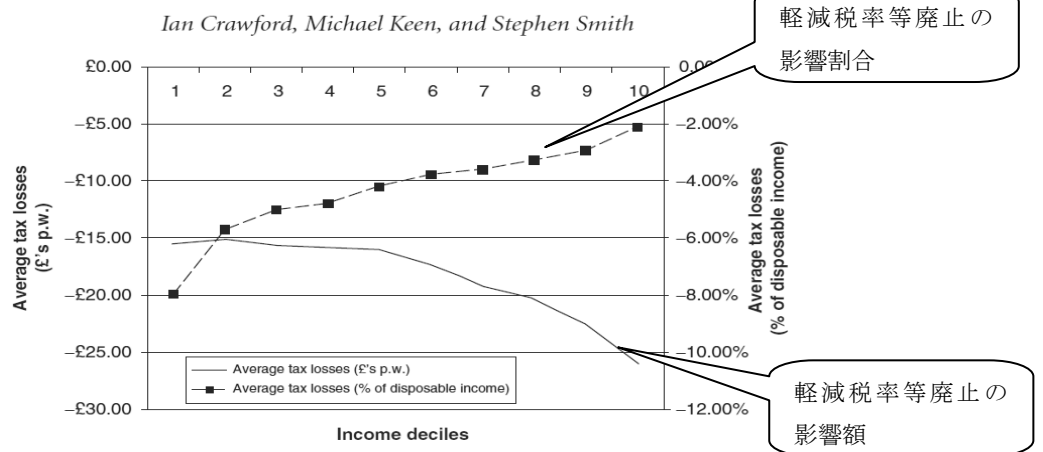
付加価値税については、所得に対して逆進的であるとの批判がある。すなわち、比較的所得の低い家計においては、収入の大部分を消費に充てるため、所得の高い家計と比べ、所得に対する付加価値税負担の比率が高くなるというものである。この問題に対処する方策の一つとして、食料品等の生活必需品をはじめ、一定の財・サービスに対し、軽減税率あるいはゼロ税率を適用する複数税率の採用が主張されることがある。

しかしながら、逆進性対策としての複数税率の導入に対しては、近年の研究・分析において、以下のような批判的な見解が示されてきている。

イ。「マーリーズ・レビュー」(2010)においては、「優遇税率は、低所得者の負担に配慮するという目的のために導入されているが、同じ目的を持つ他の政策手段に比べて、効率が悪く効果が小さいという問題がある」との指摘がなされている。特に、イギリスにおける優遇税率による逆進性緩和の政策効果については、所得に対する税負担の割合ではなく、税負担の絶対額で考えることも重要であると示し、仮に付加価値税率について優遇税率をなくし17.5%の単一税率とした場合における税負担額を現状の税負担額と比較した場合、その負担軽減額の水準は高所得者の方が多くなっており、より優遇されている姿を示している(下図参照)。

これは、税制調査会専門家委員会「税目ごとの論点の深掘り」に関する議論の中間整理における「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」との指摘とも整合的である。

マーリーズ・レビューにおいては、軽減税率等の負担軽減効果について、所得に占める負担軽減割合は低所得者ほど大きくなる一方、絶対額では高所得者ほど大きいことが示されている。



Note: Income decile groups (1=poorest, 10=richest) are derived by dividing all households into ten 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 4.1. Distributional impact of unifying VAT rates at 17.5%

ロ. さらに、先述したとおり、OECD (2010) や IMF (2010) においても、生活必需品への軽減税率の適用は、富裕層の方が一層利益を受けることから、逆進性対策としての有効性には限界がある旨

を指摘している⁹。

ハ．わが国においても、いくつかの関連する分析があるが、その概要は以下のとおりである。

1) わが国家計における消費税負担の実態

高山・白石（2010）において、全国消費実態調査のマイクロデータを用いて、日本の世帯における消費税の負担水準について分析を行っている。その分析結果によると、

(a) わが国世帯における消費税の負担水準は、第 I 10 分位では年間 8.0 万円（うち食料品は 2.6 万円）

(b) 全世帯平均では、食料品に係る消費税負担は、全消費税負担の 4 分の 1 程度

(c) 食料品に係る消費税負担率（消費税額÷年間収入）は、所得が低いほど負担割合が高くなっており、いわゆる逆進性が存在しているが、消費税負担額（絶対額）に着目すると、低所得階層（第 I 10 分位）が 2.6 万円であるのに対し、高所得階層（第 X10 分位）では 7.8 万円となり、3 倍の税負担

とされている。このことは、仮に食料品に軽減税率が適用された場合には、高所得者層は実額ベースで低所得者層の 3 倍の額の負担軽減を受けることを意味しており、「マーリーズ・レビュー」における指摘のとおり、高所得者層ほどより優遇された姿を示している（資料 19 参照）。

2) 食料品等に対する軽減税率適用の効果

八塩・長谷川（2008・2009）において、国民生活基礎調査の個票データに基づくマイクロシミュレーション手法により、消費税率の引上げと食料品に係る軽減税率の導入等が家計に与える影響について分析を行っている。その分析結果によると、

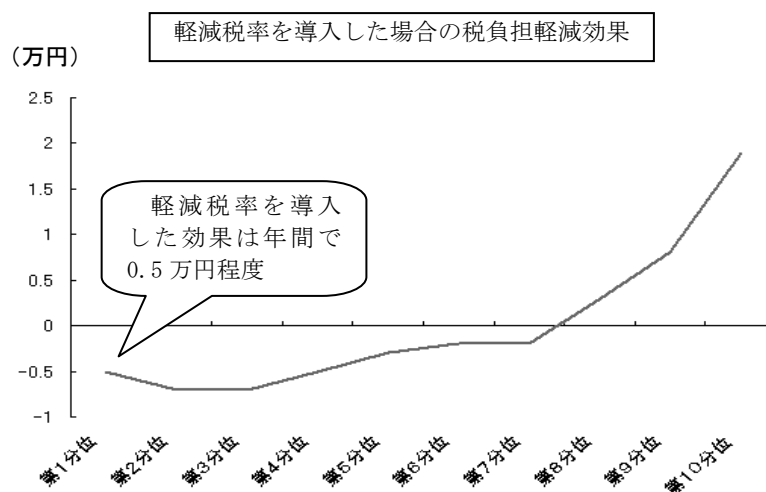
(a) 仮に食料品に適用される税率を 5% に据え置いた場合、単一

⁹ 資料 7、8 参照

税率による 10%への税率引上げと同等の歳入増を確保するためには、食料品以外にかかる税率（標準税率）は12%に引き上げる必要がある

(b) これを前提として、消費税率を10%の単一税率にするケースと、複数税率（標準税率12%、軽減税率（食料）5%）を導入するケースを比較すると、複数税率導入のケースの方が、低所得階層（第I10分位）の税負担率（収入に対する比率）が減少するものの、その減少幅は0.6%（年額5千円）にとどまり、高所得階層（第X10分位）の税負担率は0.1%（年額1.9万円）増加する

(c) 低所得階層への負担軽減効果が年間約5千円にとどまること、軽減税率の導入が行政コストを増大させること等も併せて考えると、より低所得世帯に的を絞った直接的な方法が望ましいとされている。すなわち、食料品等に対する軽減税率を導入した場合、必要な増収規模を確保するためには標準税率を引き上げる必要が生じるため、低所得階層の税負担は軽減税率の適用により軽減される一方で、標準税率が適用される財・サービスにかかる税負担はより重くなり、トータルとしての負担軽減効果は減殺されることが示唆されている（資料20参照）。



八塩・長谷川(2008・2009)より作成

また、大和（2010）においては、家計調査のデータに基づき、日本の消費税率を10%あるいは15%に引き上げた状況下において、「外食を除く食糧」及び「水道」の税率をゼロあるいは5%に据

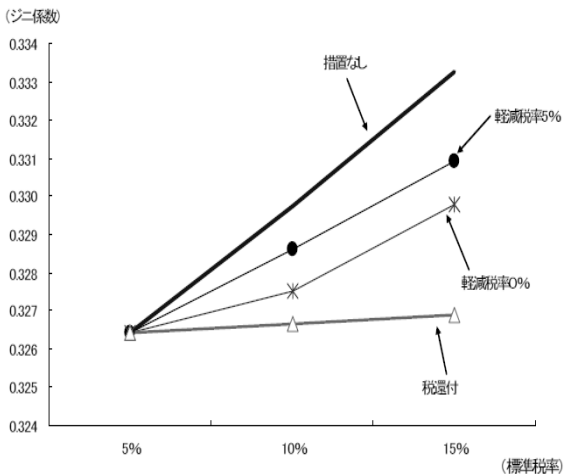
え置いた場合と、低所得者層（第Ⅰ5分位、第Ⅱ5分位）に対して負担増分の全額あるいは一部を還付（給付）（第Ⅰ5分位には全額、第Ⅱ5分位は減額）した場合のどちらが逆進性緩和効果を有するかについて検証を行っている。その分析結果によると、

- (a) 消費税率引上げ前後において、所得額に関するジニ計数は還付（給付）の場合にはほとんど変化せず、軽減税率よりも逆進性を緩和する効果が高い
- (b) いずれの方式によっても、低所得者対策は税収の減少という形で財政再建に対してはマイナスの影響となるが、その規模は、軽減税率5%で▲2.8兆円、ゼロ税率で▲5.6兆円に対し、還付（給付）方式の場合は▲1.5兆円と、税収の減少幅が相対的に小さくなる（いずれも、標準税率を10%とした場合）
- (c) このような還付（給付）方式の留意点として、低所得者に対して一律に還付（給付）を実施した場合、資産を多く保有するが所得の少ない高齢者にも還付（給付）されることになり、消費税増税のメリットの一つである世代間の受益と負担の不均衡を是正する効果が薄れるとされている（資料21参照）。

軽減税率よりも低所得者に対象を絞った還付（給付）措置の方が、ジニ係数の改善効果大きい。

低所得者に対象を絞った還付（給付）措置と比較して、軽減税率は高所得者層にも負担軽減効果が及ぶ

図表 逆進性対策によるジニ係数の改善度



(注) 総務省「家計調査」よりみずほ総合研究所作成

図表 逆進性対策による消費税負担額の変化

標準税率	逆進性対策	所得階級 (万円/月)					
		平均	I	II	III	IV	V
5%	なし	1.1	0.6	0.9	1.1	1.3	1.8
	軽減税率5%	2.3	1.2	1.8	2.2	2.6	3.6
	軽減税率0%	2.0	1.0	1.6	1.9	2.3	3.2
	税還付	2.1	0.8	1.5	2.2	2.6	3.6
10%	なし	3.4	1.7	2.7	3.3	3.9	5.4
	軽減税率5%	2.9	1.4	2.2	2.7	3.3	4.7
	軽減税率0%	2.6	1.3	2.0	2.5	3.0	4.3
	税還付	3.1	0.9	2.1	3.3	3.9	5.4

(資料) 総務省「家計調査」よりみずほ総合研究所作成

高所得者にも0.4 (=3.6 - 3.2) 万円の軽減効果

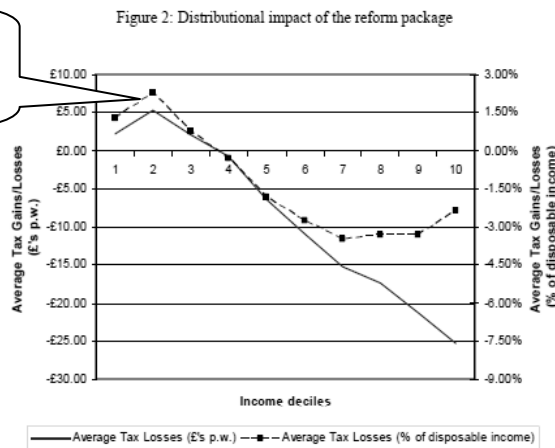
ニ. このように、いわゆる逆進性対策が求められる場合には、複数税率よりも低所得者層にターゲットを絞った給付等の措置の方が効果的であるとの分析が多い、と整理することができる。

(注 11) 「マーリーズ・レビュー」(2010) においても、VATの税率について軽減税率をなくして一律にする一方で、失業者手当などの所得支援措置を組み合わせることにより、低所得層が正の移転を受けられる一方、税収面では現行制度より増収になる、といった指摘がされている(下図参照)。

そのほか、複数税率以外の方法による対応が好ましいとするものとして佐藤(2010)、三菱総研(2010)がある(資料 22、23 参照)。

軽減税率の廃止と低所得者向け給付を組み合わせることにより、適切な所得再分配が可能となる

適切な給付を組み合わせることによって低所得者のマイナスの効果は相殺



(注 12) 村澤・湯田・岩本(2004)においては、増税規模が大きいほど、逆進性が強まることによる社会的厚生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大きな影響を持つようになるとの分析結果が示されている(資料 24 参照)。

(注 13) 八塩・長谷川(2009)においては、「年金世帯の中には、現在の所得は多くなくても、かつて多くの所得を稼ぎそれを資産で保有する豊かな世帯が多数含まれると考えられる。」との指摘が

されており、年金世帯と勤労世帯との所得に対する税負担率の違いは「逆進性」ではなく、両者のライフ・サイクルの違いを反映したものであり、今後高齢化の進行でそうした引退世帯の数が増えるに従い、経済全体として所得が担税力を反映しなくなる傾向が強くなるとの考えが示されている（資料 25 参照）。

(注 14) 高齢者の負担に関連して、税率引上げの影響を年金の物価スライドに反映した場合には、年金世帯の負担が軽減されることになり、その分現役世代に負担が偏る結果になることに十分留意が必要である。

この点に関しては、低所得世帯への配慮は別途必要であるものの、消費税率引上げの影響を年金の物価スライドに反映することは行うべきでないとの提言がなされていることを指摘しておきたい¹⁰。

ホ. 他の低所得者への所得移転のツールとしては、政府税制調査会の累次の答申等でも指摘されているとおり、所得課税による所得の移転、社会保障給付、カナダの GST クレジットに類する仕組みなどがありうる。

この点に関しては、税・社会保障全体の再分配効果を見てもなお逆進性対策が求められる場合には、

- 1) アメリカやイギリスにおける給付付き税額控除制度（勤労所得税額控除や児童税額控除など）については、過誤支給や不正受給が課題とされている一方で、カナダの GST クレジット（資料 26 参照）は、低所得者に対する定額給付が原則という簡便な仕組みで実施されていることから、不正受給の割合も少ないとされている（2009 年の政府税制調査会海外調査では、98%は適正な給付であったと報告されている）こと、
- 2) ニュージーランドでは、GST は軽減税率がなく課税ベースが極めて広いのに対し、低所得者に対しては、様々な支援措置があり、その一つである Family Tax Credit は、子どもの数、世帯収

¹⁰ 大和総研経済社会研究班レポート（2010 年 12 月 29 日）、八塩・長谷川（2009）、土居丈朗「消費税の社会保障目的税化」という財政規律」（2005 年 11 月）

入、勤労の状況等により支給額が決定される給付制度として実施されていること（ニュージーランド政府の発表によれば、本措置は、主に 18 歳以下の子どもがいる世帯の生計費を補助することを目的としており、G S T の負担の緩和を直接の目的としたものではない、資料 27 参照）、
等を参考として、簡便な仕組みによる給付措置を検討していくことが考えられる（わが国において、G S T クレジットに類する給付措置を導入したとした場合のシミュレーション分析を行ったものとして、高山・白石（2011）がある、資料 28 参照）。

（4）まとめ

軽減税率の導入については、内外の研究でも繰り返し指摘されているとおり、

- ① 単一税率の場合と比べて税収減をもたらす、消費税の税収調達力を損ないかねないこと、
- ② 事業者の事務負担や税務当局の執行コストを増加させること、
- ③ 逆進性対策の観点からも、軽減税率の効果は高所得者にも及ぶことから効率的ではなく、低所得者向けの給付措置など、より有効な方策が考えられること、

などを踏まえれば、理論的には、軽減税率の導入や非課税範囲の拡大よりは、課税ベースの広い単一税率による税制が望ましいと考えられる。

3. 消費税率の段階的引上げについて

(1) 事業者の事務負担に与える影響

消費税率の段階的引上げについては、実務面では、以下のように、事業者の事務負担に与える影響に留意が必要である。

- ① 先述したとおり、税率の変更は事業者にとって納税事務コストを発生させる。税率の引上げ回数が増えれば増えるほど、費用が膨らむことになる。
- ② 諸外国においても、
 - 1) 2007年に税率を3%引き上げたドイツにおいては、1%ずつ引き上げることが事業者の事務負担に与える影響が考慮された（政府税調（2007））、
 - 2) 2011年に税率を2.5%引き上げたイギリスにおいては、事業者の事務負担を最小化するため、1回での引上げを選択した（HM Revenue & Customs（2010））、とされており、税率の引上げ回数が増えないような配慮が行われているところである（資料29参照）。

（注15）イギリスでは、本年1月に実施された付加価値税率の引上げ（17.5%⇒20%）に際して事業者が発生するコストの推計が行われている（HM Revenue & Customs（2010））。

この推計によれば、コストは、①税率変更についての習熟（Familiarisation）、②値札の張替え・インボイスの変更（Re-pricing and invoicing changes）、③会計・帳簿上の負担（Accounting and book-keeping checks）、④システムの変更（System changes）に関して発生し、総額3億ポンドに達するとされている（資料30参照）。

(2) マクロ経済との関係

ヨーロッパ主要国において、あらかじめ税率の引上げスケジュールを確定させたうえで、段階的に引上げを行ったという過去の事例は存在しないことから、段階的な引上げが予定されている場合に、取引価格にどのように影響を及ぼすかなどの論点に関する実証的な分析は行われていない。

一方で、定性的には、マクロ経済政策上の要請から、消費税率の段階的引上げに関して以下のように様々な指摘がなされており、段階的引上げを検討する際には、これらの観点を総合的に勘案する必要があると考えられる（資料 31、32、33、34 参照）。

- ① 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（最適課税理論においては、超過負担は限界税率の 2 乗に比例することが知られている）。増税に伴う景況悪化を懸念するよりも、むしろ必要な財源を適切に税制改革によって確保することを優先するほうが重要であるといえる（土居（2010））
- ② 今後の中長期的な社会保障の見通しや財政状況を踏まえれば、相当程度の消費税率の引上げを行わざるを得ないことから、段階的に税率を引き上げていくことにならざるを得ない

（注 16）IMF 年次審査報告書（2010）においては、財政健全化を図るため、消費税率は今後 10 年間で 10%の引上げが必要であり、そうした取組みを進める中で段階的引上げを行っていく必要があるとしている。

また、OECD 対日審査報告書（2011）においては、基礎的財政収支を均衡させるために、消費税率を 5～9%程度引き上げる必要があり、さらに、債務残高比率の安定に必要となる対 GDP 比 3%の基礎的財政収支黒字の達成のためには、更に 6%程度の税率の引上げが必要となり、消費税率は 20%に向かっていくことになるであろうことから、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としている。

(注 17) 岩本・福井(2007)においては、2100年までの医療・介護費用の推計を行い、毎年の給付費をその年の税と保険料で賄う均衡財政方式(賦課方式)の下では、保険料と公費負担のための税収を合計した負担率が、医療保険では2059年、介護保険では2066年にピークに達し、現行の2倍以上の水準となる、としている。

- ③ 消費税率の引上げが終われば駆け込み需要の反動減が生じるが、その反動を先送りするプラスの効果を期待する観点から、段階的引上げが望ましい(井堀(2010))
- ④ 消費税率を段階的に引き上げると、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。このように、段階的引上げには、インフレ期待を醸成する効果が認められる(井堀(2001))
- ⑤ 消費税率の引上げはマクロ経済にマイナスのインパクトを与えることから、一回当たりの引上げ幅は一定程度に留める必要がある(山本(2010)、白石・東(2010))

(注 18) この点に関しては、増税だけを取り上げて負担というべきではなく、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であるうえ、現時点での増税が将来の減税要因となるプラスの効果を家計がどの程度評価するかにより増税の影響も変わってくるとの指摘がなされている(井堀(2010)、資料 35 参照)。

(3) まとめ

中長期的な社会保障の見通し等を見越して相当程度の消費税率の引上げが必要になることを考えれば、段階的に税率を引き上げていくことが必

要になる。

具体的な引上げのあり方については、マクロ経済に与える影響のみならず、税率の変更は値札の張替えやシステム変更など事業者の納税事務コストを増加させることから、引上げ回数が増えることが事業者の事務負担に与える影響にも留意しつつ、検討が行われるべきである。

その際、事業者の事務負担に与える影響や取引価格の設定に及ぼす影響に関わる論点については、具体案の検討に際して、実際に事業者等の現状をよく把握した上で判断していくことが必要である。

(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

(1) 軽減税率を支持する見解の一つの根拠として、ヨーロッパの付加価値税において軽減税率が広く採用されていることが指摘されることがあるが、以下の点に注意が必要である(資料36、37参照)。

- ① EEC(欧州経済共同体)第1次指令に基づいて初期に付加価値税の導入を進めたフランス、ドイツ、イタリア、ベルギー、オランダ、ルクセンブルクにおいては、移行前の取引高税や旧付加価値税の段階から複数税率が採用されていたこと
- ② 付加価値税先発国(OECD分類による)12か国においては、1国を除いて、付加価値税導入時の標準税率が10%以上であったこと
- ③ 標準税率を引き上げていく過程で食料品に対する軽減税率を導入したノルウェー・スウェーデンのような国もあるが、導入時点の標準税率は20%を上回っていたこと

(注19) ノルウェーは、1970年に付加価値税(標準税率20%)を導入し、段階的に標準税率を引き上げた後、2001年の標準税率引上げ(23%→24%)に併せて食料品について軽減税率(12%)を導入した。

また、スウェーデンは、1969年に付加価値税(標準税率11.11%)を導入後、段階的に標準税率を引き上げ、1990年には25%に到達。その後、標準税率は25%に維持する一方、1992年に食料品について軽減税率(18%)を導入した。

- ④ 先述のとおり、軽減税率の対象品目の線引きには各国とも苦労しており、訴訟等に至っている事例も見られること

(2) 現在は、各国の付加価値税体系の統一を図る取組みが進められており、その枠組みを定めるEC指令においては、原則、標準税率は15%以上とされ、軽減税率については、5%を下回る税率の設定は認めない(ゼロ

税率も否定)という考え方が取られているところである(資料 38 参照)。

(注 20) わが国では、消費税が個別間接税を含んだ価格に対して課されることを指して「タックス・オン・タックス」として説明されることがある。

しかしながら、税制上の概念としての「タックス・オン・タックス」とは、ヨーロッパにおいて付加価値税に先立って導入されていた取引高税において、取引の各段階で課税されるために生じた課税の累積を意味するものであり、こうした問題を解決するため前段階でかかった税額を控除するという付加価値税が導入された経緯がある。

なお、個別間接税を含んだ価格に対して付加価値税が課されることについては諸外国では当然のこととされており、現在の EC 指令でも、付加価値税の課税標準には個別間接税が含まれることとされているところである(資料 39、40 参照)。

(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

諸外国の付加価値税では、国により軽減税率やゼロ税率（以下「軽減税率等」）が適用される範囲や適用される税率が異なっており、その適用状況や政策効果を比較することは困難となっている。

ここでは、日本における全国消費実態調査のデータ（総世帯 年収階級別消費支出統計表）を活用し、日本におけるモデル世帯の消費支出パターンを設定し、それに各国（イギリス、ドイツ、フランス、ニュージーランド）における付加価値税率を仮想的に適用し、各国の軽減税率等の適用状況や政策効果の分析を試みることにする（資料 41 参照）。

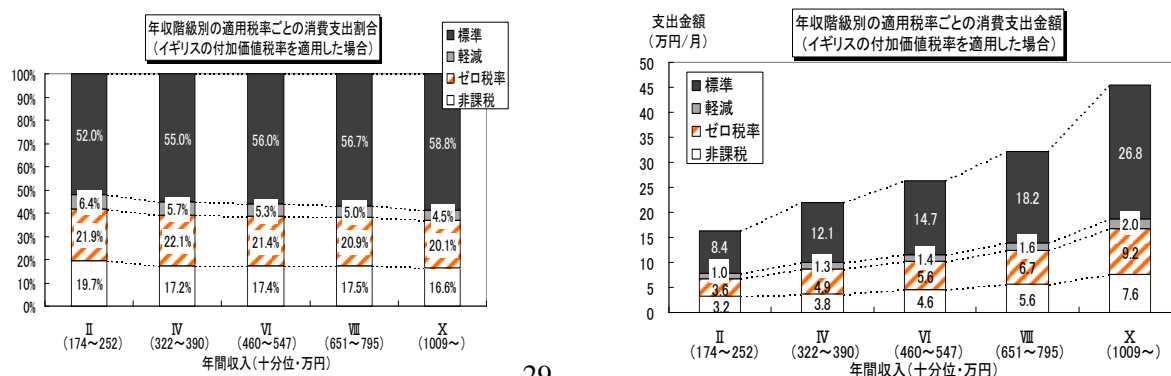
ただし、全国消費実態調査における消費支出の内訳については、分類上の限界があることから、一定の仮定を置いたうえで比較を行っており、ある程度の幅をもって見る必要がある。

(1) 所得階級別の軽減税率等の適用状況

例えば、イギリスの付加価値税率を日本の家計に適用した場合で見ると、非課税・軽減税率等の適用割合は所得が高くなるにつれ徐々に低下しており、一定の低所得者対策となっているものの、その低下幅は限定的となっている。

これは、少なくともわが国の家計においては、消費の構造が所得階級を通じて似通っており、低所得者に特有の消費財・サービスを見出すことは困難であることを伺わせる。

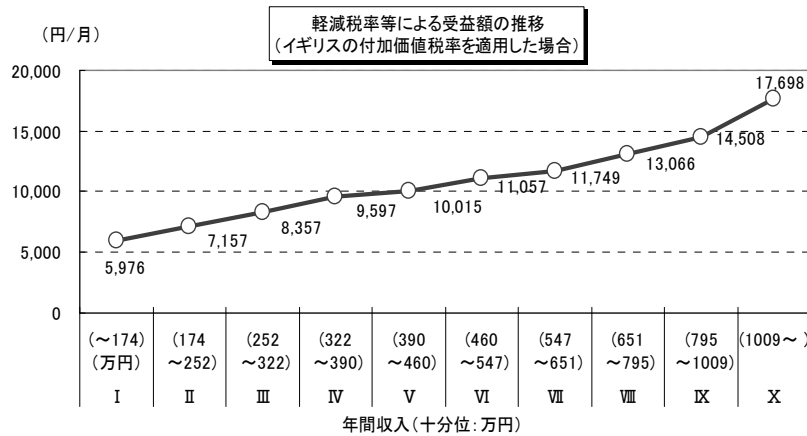
これを消費水準（額）で見ると、非課税・軽減税率等が適用される財・サービスへの支出額は、所得が上がるにつれ増大し、高所得者層は低所得者層の約 2.5 倍の額を消費していることが分かる。これらの傾向はフランスやドイツの税率を適用した場合にも同様に見受けられる。



(2) 軽減税率等の効果・効率性

上記の結果は、低所得者対策としての軽減税率等の導入により、高所得者ほど負担軽減額が大きくなる可能性を示唆している。そこで、仮に全ての財・サービスに標準税率（イギリスの場合 20%）を適用した場合の税負担額と、現行の複数税率下での負担額の比較を行うと、低所得階層（第 I 10 分位）では月額 6,000 円程度の負担軽減であるのに対し、高所得階層（第 X 10 分位）では月額 18,000 円程度の軽減となっていることが分かる。

すなわち、イギリスと同様の税制措置を採用して低所得者対策を行うことは、低所得者の 3 倍もの給付金を高所得者にも支給するのと同値であることになり、低所得者対策としての効率性は低いと考えられる。



【参考文献】

政府税制調査会

- 「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－」（2000年7月）
- 「あるべき税制の構築に向けた基本方針」（2002年6月）
- 「少子・高齢社会における税制のあり方」（2003年6月）
- 「抜本的な税制改革に向けた基本的考え方」（2007年11月）
- 「平成23年度税制改正大綱」（2010年12月）

政府税制調査会専門家委員会

- 「「税目ごとの論点の深掘り」に関する議論の中間報告」（2010年12月）

社会保障改革に関する有識者検討会 「安心と活力への社会保障ビジョン」（2010年12月）

政府税調（2007） 企画会合提出資料（企画7－2 調査2－2）（平成19年4月13日）

井堀利宏（2001） 「財政再建は先送りできない」（岩波書店）

井堀利宏（2010） 財政制度等審議会 財政制度分科会（平成22年5月18日）

岩本康志・福井唯嗣（2007）

- 「医療・介護保険への積立方式の導入」（財務省財務総合政策研究所 フィナンシャル・レビュー87号所収）

佐藤主光（2010）

- 「消費税と給付付き税額控除」（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）

白石浩介・東暁子（2010）「消費税引き上げの影響と課題」（税務弘報（2010年11月））

鈴木将覚（2010）

- 「マールリーズ・レビューの税制改革案」（みずほ総合研究所 みずほ政策インサイト）

高山憲之・白石浩介（2010）

- 「わが国世帯における消費税の負担水準」（一橋大学経済研究所世代間問題研究機構ディスカッション・ペーパー491号）

高山憲之・白石浩介（2011）

- 「給付付き税額控除による消費税負担の軽減」（一橋大学経済研究所世代間問題研究機構ディスカッション・ペーパー503号）

土居丈朗（2010）

- 「いま、なぜ税制抜本改革か」（「日本の税をどう見直すか」（日本経済新聞出版社）所収）

西山由美（2011）

- 「EU付加価値税の現状と課題」（財務省財務総合政策研究所 フィナンシャル・レビュー102号所収）、「消費税における複数税率構造の問題点」（東海法学第44号所収）

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

村澤知宏・湯田道生・岩本康志（2004）

- 「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」（内閣府経済社会総合研究所「経済分析」182号所収）

- 森信茂樹 (2010) 「日本の税制 何が問題か」(岩波書店)
- 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)
- 八塩裕之・長谷川裕一 (2009)
「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号所収)
- 大和香織 (2010)
「消費税増税に伴う低所得者対策の検討」(みずほ総合研究所 みずほ日本経済インサイト)
- 山本康雄 (2010)
「消費税増税スケジュールを考える」(みずほ総合研究所 みずほ日本経済インサイト)
- 欧州委員会 (2007)
EU Commission 「Communication from the Commission to the Council and the European Parliament on VAT rates other than standard VAT rates」
- コペンハーゲン・エコノミクス (2007)
Copenhagen Economics 「Study on reduced VAT applied to good and services in the Member States of the European Union」
- マーリーズ・レビュー (2010)
「Dimensions of Tax Design: the Mirrlees Review」 by J. Mirrlees, S. Adam, T. Besley, R. Blundell, S. Bond, R. Chote, M. Gammie, P. Johnson, G. Myles and J. Poterba (eds)
- Cnossen (1994)
「Administrative and Compliance Costs of the VAT: A review of the Evidence」 by Sijbren Cnossen (Tax Notes International June 20, 1994)
- Dickson (2007) 「The NZ GST Policy Choice: an Historical Perspective」
- GAO (1993)
「Value-added Tax: Administrative Costs Vary With Complexity and Number of Business」
- HM Revenue & Customs (2010)
「Impact Assessment of change to the standard rate of VAT」
- IMF (2010)
「Fiscal Exit : From Strategy to Implementation」(World Economic and Financial Surveys)
- OECD (2008) 「Consumption Tax Trends 2008」
- OECD (2010) 「Choosing a Broad Base - Low Rate Approach to Taxation」

社会保障・税一体改革における消費税の実務上の論点等に関する研究会 名簿

(五十音順)

- | | |
|--------|---------------|
| 白石 浩介 | 三菱総合研究所主席研究員 |
| 鈴木 将覚 | みずほ総合研究所主任研究員 |
| ◎田近 栄治 | 一橋大学大学院教授 |
| ◎中里 実 | 東京大学大学院教授 |
| 森信 茂樹 | 中央大学法科大学院教授 |
| 八塩 裕之 | 京都産業大学准教授 |

◎は共同座長

(注) 西山 由美 東海大学教授には、本ペーパーの作成にあたり、関連資料の提供・助言など各種のサポートをいただいた。