

社会保障・税一体改革の論点に関する リサーチ・ペーパー 御説明資料

（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）

平成23年5月30日

一橋大学 国際・公共政策大学院 田近 栄治

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（概要）

（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）

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、広く薄く全世代が負担し、税収が安定的な消費税の役割は益々重要。

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、将来世代に負担が先送りされている状況がある中、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、政府においても閣議決定（「社会改革の推進について」）がなされている。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。

今後、社会保障と税の一体改革の議論を進める上で、消費税の逆進性（複数税率）や税率の段階的引上げの影響に係る実務面をはじめとする具体的な論点について、あらかじめ一定の整理を行っておくことが有益。

2. 複数税率について

I. これまでのわが国における税制面からの検討の状況

複数税率の採用については、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。

(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」)

- 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。
- 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。
- 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。

→ そのほか、旧政府税制調査会における累次の報告書や「平成23年度税制改正大綱」においても同趣旨の整理が行われている。

Ⅱ. 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ける分析では、資源配分の効率性などの観点から対象を絞った形での複数税率の採用を支持する見解も一部に見られるものの、付加価値税は単一税率が望ましいというのがほぼ共通認識とあってよいと整理できる。

- ① 「マーリーズ・レビュー」においては、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。

(注) 「マーリーズ・レビュー」とは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

- ② OECDやIMFにおいても、軽減税率の適用は富裕層にも効果が及ぶこと等を理由として、単一税率が好ましいとする報告書を取りまとめている。

Ⅲ. 各論点についてのより詳細な分析

内外の分析結果からみると、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。

1) 軽減税率の導入が税収に与える影響

- OECD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」、「VRR (VAT Revenue Ratio)」といった指標により、付加価値税の税収調達力を比較する試みを行なっている。
(「マーリーズ・レビュー」においても、イギリスの付加価値税の「C-efficiency」の数値が低いことが問題視されている。なお、わが国はイギリスより高い数値になっている)
 - 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ついてのデータが公表されており、イギリスの場合は、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。
- ⇒ 軽減税率の導入は、一定規模の税収減を招くことに加え、対象品目の見直しが困難であることから、消費税の税収調達力を損ないかねない。
(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)

2) 軽減税率の導入が納税・徴税コストに与える影響

- 事業者の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。
- 税務当局が負担する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となる。
なお、ヨーロッパ諸国等においては、各国とも、軽減税率の対象品目の線引きには苦勞し、複雑なルールを策定（⇒次ページ参照）。さらに、個別の商品・サービスの取扱いを巡り訴訟に至っている事例もある。

(注) 例えば、イギリスでは、ティーケーキがケーキ（軽減税率）かビスケット（標準税率）かという点が争われた例がある。

諸外国における食料品に対する軽減税率の適用例

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
キャビア 	フォアグラ  トリュフ 	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。
マーガリン 	バター 	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。
普通の チョコレート 	板チョコ 	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。
カカオ含有量50%以上の チョコレート製品 	カカオ含有量50%未満の チョコレート製品 	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。

(出所) 各国聞き取り調査等に基づく。

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
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 	デリカテッセンなどスーパーの惣菜 	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。 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。

【ドイツ】

標準税率 (19%)	軽減税率 (7%)	備考
ハンバーガー (店内飲食用) 	ハンバーガー (持ち帰り用) 	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。

【カナダ】

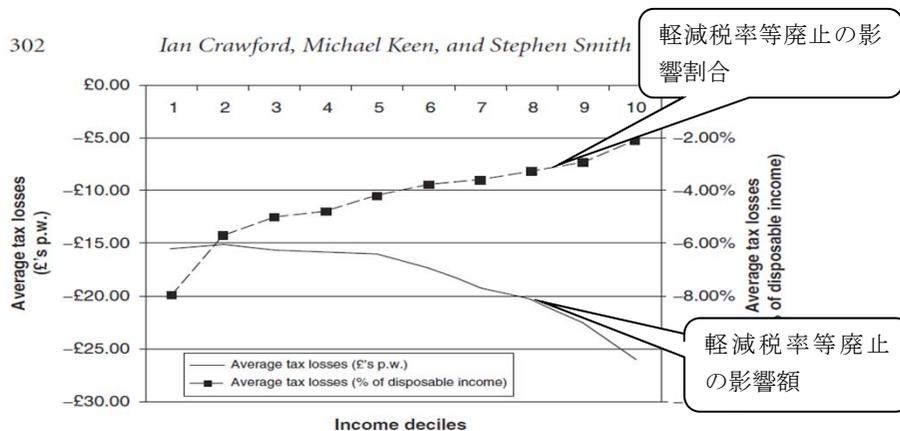
標準税率 (5%)	軽減税率 (0%)	備考
ドーナツ (5個以下) 	ドーナツ (6個以上) 	カナダでは、ドーナツなどのお菓子について「その場で食べるかどうか」を、適用税率を区分けする指標としている。 販売個数が少ない場合(5個以下)には、その場で食べるものとみなして標準税率が適用される。

3) 軽減税率の導入が家計負担に与える影響

「マーリーズ・レビュー」においては、「優遇税率は、低所得者の負担への配慮という目的のために導入されているが、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。

わが国においては、食料品に軽減税率を導入した場合の低所得者層への税負担軽減額は限定的であるとの分析がなされている。

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.

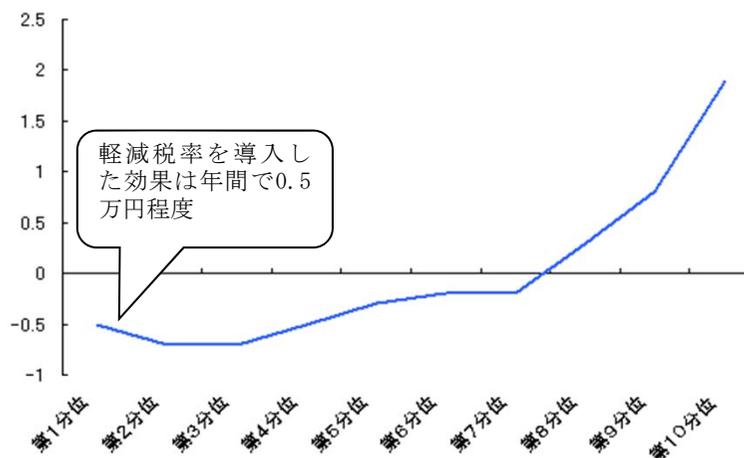
Source: IFS calculations using the IFS tax and benefit microsimulation model, TAXBEN, run on uprated data from the 2005–06 Expenditure and Food Survey.

Figure 4.1. Distributional impact of unifying VAT rates at 17.5%

軽減税率を導入した場合の税負担軽減効果

(単位：万円)

(消費税率を一律に10%まで引き上げた場合と、食料品に5%の軽減税率を適用する一方で税収中立を確保するために標準税率を12%に引き上げた場合を比較したもの)



八塩・長谷川 (2008・2009) 参照

3) 軽減税率の導入が家計負担に与える影響 (続き)

- 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。
- 低所得者への所得移転のツールとしては、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が、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、カナダなどの取組みも参考にしつつ、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。

(注) 所得について、資産を多く保有する世帯の担税力を反映できないとの指摘があるほか、過誤支給や不正受給といった執行面の課題にも注意が必要である。

IV. まとめ

内外の研究成果を概観すると、消費税率のあり方については、

- ①単一税率の場合と比べて税収減をもたらす、
 - ②事業者の事務負担や当局の執行コストを増加させる、
 - 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、
- といった観点から、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されていると整理できる。

3. 消費税率の段階的引上げについて

まとめ

- (1) 今後の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必要。
- (2) 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、検討することが必要。
 - (注1) イギリス・ドイツでは、近年の付加価値税率の引上げに際して、事業者の事務負担にも配慮して、小幅ではなく、2.5~3%程度の引上げ幅を選択している。
 - (注2) イギリスの税務当局の推計によれば、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、事業者に値札の張替えやシステム変更等により総額3億ポンドのコスト負担が生じたとされている。
- (3) 具体案の検討に際して、実際に事業者の現状をよく把握した上で判断していくことが必要。