

国際比較から見た消費税 — 消費税引き上げの留意点 —

星 野 泉

安定的であり1%いくらかという計算が立ちやすい、他の税に比べ徴収も容易であり経済の中立性を保てるとされ、社会保障と税の一体改革としても復興財源としても真っ先に議論の対象となってきた消費税。国税増税（消費税）の財源として、地方税増税（地方消費税）の財源としても注目を集めている。議論の中で使い回しされてきた消費税であるが、実際の税率引き上げについては、絶えず将来的には実施するとして先送りされてきている。

本格的な超高齢社会を見据え財源確保の観点を考えていくのであれば、公平性の観点からも十分な配慮が必要であり、持続可能なしくみを考えていかねばならない。付加価値税（消費税）について各国の状況を見る中で、日本の財政を見据える中で、消費税改革と税率引き上げへの留意点について検討しておきたい。

1. OECDの比較から見た租税負担状況

OECDの統計によれば、表1・表2のように、2008年、日本のGDP比で見た税負担は極めて低い。33か国中、社会保障を含めない税負担率のみなら最低で17.3%。近年、上昇傾向にある社会保障負担を含めた国民負担率で見ても、アメリカよりは高いものの下から7番目、28.1%。メキシコ、チリ、トルコの3か国を除けば26%台にはなっているからほとんど最低レベルに近いといえる。デンマークやスウェーデンが高負担のトップ争いをしているのはともかく、OECD諸国平均が社会保障を含み34.8%、税負担のみで25.8%であることからその低負担ぶりがわかる。

OECD諸国平均は、日本の所得税、住民税のような個人所得課税が平均9.0%、社会保障負担が9.0%、消費税のような一般消費課税が6.8%等となっている。日本の負担状況を見ると、一般消費課税（消費税）は2.5%で、OECD平均から4ポイント低く確かに

低水準である。しかしながら、所得税や住民税のような個人所得課税も低く5.6%であり、平均9.0%からの乖離幅は一般消費課税とあまり変わりはない。

1980年以降の変化を見てみよう。国民負担率、租税負担率ともにバブルをピークに減少傾向にある。2008年の日本の負担率は、国民負担率なら1986（昭和61）年水準、社会保障負担を除けば1980（昭和55）年水準なのである。少子高齢化を反映して、社会保障負担、とくに雇用者負担については1980年以降上昇傾向にあるから、租税負担の減少がとくに著しい。

個人所得課税、法人所得課税とも減少傾向は顕著で、合わせれば1990年の14.6%から2008年、9.5%へ落ちている。財・サービス課税も、1989年に税率3%で消費税が導入されても、物品税等奢侈品課税的な部分を含む間接税廃止に相殺されて負担率は1980年と同様で変化はない。負担率が上昇するのは、1997年に消費税が5%になってからであり、上昇幅もわずか1%程度である。法人所得課税は、確かにOECD平均より高そうに見え、近年の法人税率引き下げ論の根拠ともなっている。ただ、近年は調整されてきており、また雇用主の社会保障負担分を加えれば法人の負担はOECD平均レベルで、決して高いとはいえない。

このように、直間比率の是正が進められたといっても、実際は利益や所得に応じて負担する税を税率引き下げや累進段階の簡素化により放棄し、消費課税も奢侈品課税的性格を減らしてきたことで、直接税も間接税も垂直的公平、すなわち再分配機能を落としてきたことが明確となる。税収減も、単に景気が悪いから税が上がってこないというようなものばかりではなく、税制改正の結果として生じた面が大きい。

むろん、1990年以降はデフレ傾向ではあったが、分母はGDPであり、単に、税負担額を比較しているわけではない。一般消費課税の大きい国は概して個人所得課税の課税にも熱心である。非正規労働の増加など賦課徴収が難しくなってきたのはいるものの、インフレーションに合わせて拡大してきた所得控除、課税最低限、簡素化された税率段階についてデフレの中でも触れないまま消費税増税、ではあまりにもバランスが悪いのではないか。所得税の累進税率や利益ベースの法人税は、インフレ時に増税効果、デフレ時には減税効果が大きく、ビルトインスタビライザー（経済の自動安定化装置）として機能してきたが、この効果が減少してきたことも近年の税収不足に影響している。直接税ばかりでなく、間接税についても、消費税を単一税率としていることや個別消費税のあり方が検討課題である。再分配機能の再構築が求められる。

表1 GDP比国民負担率と租税負担率の動向（OECD諸国平均と日本）

GDP比 負担率 (%)	国 年	OECD諸国平均				日 本			
		1980	1990	2000	2008	1980	1990	2000	2008
国民負担率		30.9	33.7	36.0	34.8	25.4	29.1	27.0	28.1
租税負担率		23.8	25.9	26.9	25.8	18.0	21.4	17.5	17.3
	個人所得課税	10.1	10.4	9.6	9.0	6.2	8.1	5.7	5.6
	法人所得課税	2.3	2.6	3.6	3.5	5.5	6.5	3.7	3.9
	財・サービス課税	9.8	10.5	11.1	10.8	4.1	4.0	5.2	5.1
	うち一般消費課税	4.6	5.9	6.6	6.8	—	1.3	2.4	2.5
社会保障負担		7.1	7.8	9.1	9.0	7.4	7.7	9.5	10.9
	雇用主負担	4.6	4.7	5.5	5.2	3.8	3.7	4.4	5.0
	雇用者負担	2.3	2.7	3.1	3.3	2.6	3.1	4.0	4.8

出典 Revenue Statistics 1965-2009, OECD, 2010.

注 OECDの統計は分母が日本の財務省統計のように国民所得でなくGDPであるが、この表では、社会保障負担を含めたものを国民負担率、除いたものを租税負担率とした。

表2 GDP比国民負担率と租税負担率 OECD、日本、スウェーデン、デンマーク
2008年

GDP比 負担率 (%)	国	OECD 諸国平均	日 本	スウェーデン	デンマーク
国民負担率		34.8	28.1	46.3	48.2
租税負担率		25.8	17.3	34.8	47.2
	個人所得課税	9.0	5.6	14.9	25.2
	法人所得課税	3.5	3.9	3.8	3.4
	財・サービス課税	10.8	5.1	12.8	15.6
	うち一般消費課税	6.8	2.5	9.4	10.1
社会保障負担		9.0	10.9	11.5	1.0
	雇用主負担	5.2	5.0	8.7	0.0
	雇用者負担	3.3	4.8	2.7	1.0

出典、注とも表1に同。

2. EC (EU) のVAT指令における税率決定

ECのVAT指令(2006年11月28日)によるVATの基本的考え方は、財・サービスに対し最低15%の標準税率、第6次VAT指令のAnnex Hに限定列挙された財・サービス項目のみ、5%を下回らない1つか2つの軽減税率を置けるというものである。これ自体は、極めて単純な法則であるが、実際には、ECとの交渉によって例外が認められているため、国によってかなり多様な状況になっている。

5%未満の超軽減税率、その究極の形である前段階の税額を控除するゼロ税率は、いくつかの国で採用されてはいるが、ECの規定からは外れるため廃止が求められている分野である。簡素化や合理性に反する、経済の中立性に反する、税が低くても子供用品が大人用品に比べ必ずしも安いとはいえないし、地域の購買力に影響を受けるから、子供服などに極めて低い税率を設定したからといって必ずしも望ましい商品価格になるともいえない、そもそも子供用品の定義もあいまいであるというのがその理由である。

また、雇用の創造とブラックエコノミー回避を目的として、労働集約的サービス分野も例外が認められているケースがある。各国の業者間で不公平な競争を生じさせる心配はないということで、家の補修、窓ふき、自転車修理、理容、最近ではレストランやケータリング業にも適用されている。さらに、市場の統合に際し拙速な標準税率適用が難しい分野であるが、第6次VAT指令のAnnex Hに挙げられていないものについて、一時的に軽減税率(最低12%)の継続を認めた過渡的軽減税率(Parking Rates)というものもある。5か国に適用されているが、燃料やワインなど対象は国によって様々である⁽¹⁾。

2011年、EC加盟国の税率を表3から見よう。標準税率は、ルクセンブルク、キプロスの15%からスウェーデン、デンマーク、ハンガリーの25%まで。平均税率は20.7%である。なお、今のところ加盟していないが、アイスランドは、財政危機対応で25.5%とヨーロッパ最高標準税率である。OECD32か国平均は17.7%であるから、EC諸国の数値だけを取った方がかなり税率は高い。規定に合致する、5%以上の軽減税率はほとんどすべての国が設定しており、一つ設けているところと二段階設けているところがある。5%から18%にわたり、これらを平均すると8.62%となる。

本来規定外とされている5%未満の超軽減税率を設定している国は数少なく、スペイン、

(1) VAT Rates, *Taxation and Customs Union*, European commission HP.

フランス、アイルランド、イタリア、ルクセンブルクの5か国でその平均は3.58%である。この他ゼロ税率の設定がある国もあるが、ゼロ税率の設定はかなり限定的であり、旧あるいは現英連邦の3か国、イギリス、アイルランド、マルタ以外は水や公共料金、薬程度である。

イギリスでは、1973年のVAT導入前の消費課税制度である物品税の仕入税が、贅沢品

表3 ECのVAT税率 2011年7月現在

(%)

国	ゼロ税率	超軽減税率	軽減税率	標準税率	過渡的軽減税率
Belgium	あり		6、12	21	12
Bulgaria			9	20	
Czech Republic			10	20	
Denmark	あり		—	25	
Germany	—		7	19	
Estonia	—		9	20	
Greece			6.5、13	23	
Spain		4	8	18	
France		2.1	5.5	19.6	
Ireland	あり(食)	4.8	9、13.5	21	13.5
Italy	あり	4	10	20	
Cyprus	—		5、8	15	
Latvia	—		12	22	
Lithuania	—		5、9	21	
Luxembourg		3	6、12	15	12
Hungary	—		5、18	25	
Malta	あり(食)		5、7	18	
Netherlands	—		6	19	
Austria	—		10	20	12
Poland			5、8	23	
Portugal	—		6、13	23	13
Romania			5、9	24	
Slovenia	—		8.5	20	
Slovakia	—		10	20	
Finland	あり		9、13	23	
Sweden	あり		6、12	25	
United Kingdom	あり(食)		5	20	

出典 VAT Rates Applied in the Member States of the European Union, 7, 2011.

注 ゼロ税率採用の「あり」の国のうち、「あり(食)」は食料品に適用されていることを示す。

と生活必需品を分け、前者の課税を厳しく後者を軽減するという社会政策的側面から制度設計され⁽²⁾、ここで免税とされていた食料品や書籍などが今日まで継続しているものである。この間、ECや国内において見直し機運があったが、大きな変化はない。5%を下回る超軽減税率を積極的に利用しているのは、3%の設定項目の多いルクセンブルクで、食料品、子供用衣類、書籍、水等。その他、イタリアとスペインでも、食料品や書籍が対象となっている。

ECは2004年、VAT indicatorsというワーキングペーパーを発行し、2000年当時のEC 15か国についてVATの課税ベースについて分析している⁽³⁾。表4のように、2000年、すべての課税ベースのうち、標準税率適用の課税ベースは平均で67%、軽減税率は25%、

表4 全課税ベースに占める各税率適用課税ベースの割合 2000年

(%)

	ゼロ税率	超軽減税率	軽減税率	標準税率	一時的軽減税率
ベルギー	0.6	—	26	73	0.6
デンマーク	0	—	—	100	—
ドイツ	—	—	14	85	—
ギリシャ	—	2	35	62	—
スペイン	—	10	44	46	—
フランス	—	4	25	71	—
アイルランド	12	0	37	50	n.a
イタリア	—	12	29	58	—
ルクセンブルク	—	24	3	47	26
オランダ	—	—	26	74	—
オーストリア	—	—	27	72	—
ポルトガル	0	—	37	63	—
フィンランド	1.5	—	21	78	—
スウェーデン	2	—	21	77	—
イギリス	19	—	3	78	—
平均	6	9	25	67	—

出典 Alexandre Mathis, *Taxation papers - VAT indicators*, Working paper No2/2004 EUROPEAN COMMISSION, 2004.

(2) 拙稿「イギリスの付加価値税」古川卓萬編『付加価値税の国際動向』(財)地方自治総合研究所、1996年。

(3) Alexandre Mathis, *Taxation papers - VAT indicators*, Working paper No2/2004, EUROPEAN COMMISSION, 2004.

超軽減税率は9%、ゼロ税率は6%であった。ゼロ税率はあっても新聞のみで、他の軽減税率等例外がなく課税ベースのほとんどすべてが標準税率の国はデンマークで、標準税率の課税ベースが最も小さいのはスペインの46%。軽減税率の課税ベースが最も大きいのもスペインで44%を占めている。しかし、EC指令に合致する標準税率と軽減税率を合わせた課税ベースは、ほとんどの国で合わせて8割を超えているが、ルクセンブルクのみ5割にとどまっている。ここでは、残り5割がECで基準外の超軽減税率と過渡的軽減税率となっている。また、ゼロ税率は、採用されていてもほんのわずかを占める国が多いが、イギリス19%、アイルランド12%はやはり大きい数値である。

1996、1998、2000年の3つの年度で比較してみると、全体的には税率ごとの課税ベースの変化は少ないが、変化幅が大きい国が4つある。アイルランドではゼロ税率が16.4%から12.4%へ、標準税率も3ポイント下落して、それらの分が軽減税率に振り替わっている。スペインでは、標準税率から軽減税率へ、ルクセンブルクでは標準税率と超軽減税率が減って過渡的軽減税率（12%）が増えそれぞれ5%前後の移動が見られる。唯一、軽減税率から標準税率へ移動したギリシャを除けば、高い税率でも低い税率でもない10%前後の税率に相当する部分が少しずつ増えていく傾向が見られている。

また、2007年のワーキングペーパー⁽⁴⁾では、2006年の25か国について、標準税率を使っていないことでGDP比どれくらいの収入減を生じているか示している。これによれば、例外が少ないためほとんど影響がない国がデンマーク、スロバキア、収入減が最も大きくGDPの1.3%から1.7%に達しているのがマルタ、ギリシャ、ポーランド、ポルトガル、キプロスとなっている。イギリス、ルクセンブルク、スペイン等も1.0%から1.2%収入減の水準にある。2004年のワーキングペーパーで標準税率適用課税ベースが少なく例外が多い国が、GDP比収入減でも大きい傾向があるといえるだろう。ゼロ税率や軽減税率の設定内容によっては、かなりの税収減となる可能性を示している。

3. 付加価値税（VAT）の負担構造

一般論でいえば、付加価値税が高い税率であれば消費にはマイナスの影響が出るから、税率が高くなれば高くなるほど消費性向は減少することになり、GDP比での負担率上昇

(4) *Taxation papers - Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union*, Working paper No13/2004, EUROPEAN COMMISSION, 2007.

も鈍化すると見られている。日本で消費税アップに反対する声は、生産者側からは消費の減少、すなわち販売量の減少が懸念されている。消費者側からは生活費増加への影響が心配されている。しかしながら、実際には、集めた税金は財政支出として国民経済の枠組みに戻ってくるのであるから、財政の枠組みの中で再分配されることで必要な分野に戻るのであれば問題はない。単なる配分の変化である。とはいうものの、消費減退によって、高税率国でGDP比消費課税負担へのマイナスの影響があるかどうか考慮しつつ見ていくことにしよう。

表5に掲載した国々は、GDP比で見た一般消費課税負担率の高い国、標準税率の高い国、ゼロ税率や軽減税率の採用範囲が比較的広い国、狭い国を抜き出したうえで、フランス、ドイツ、日本を加えている。こうした国々の中から、課税ベースの外形的大きさから特徴的な国を基準として取り上げ、比較を行った。イギリス、アイルランドは比較的例外が多くゼロ税率等適用範囲の広い国であり、こうした国の中からイギリスを基準とした。デンマーク、スウェーデン、アイスランド、ニュージーランド、カナダ等は、軽減税率やゼロ税率など例外が少なく標準税率適用部分が大い国で、ここではデンマークとニュージーランドを基準としている。これに日本を加え、4か国を基準とする。

縦の列は、基準国の制度、課税ベースを用いたならば、各国の負担率を確保するのにどの程度の税率を必要とするかを示している。日本を基準とすれば、デンマークの負担率を確保するのに税率20.2%、イギリスの負担率を確保するのに12.8%、ニュージーランドの負担率を確保するのに16.8%が必要となる。すなわち、日本がデンマークやイギリス程度の税収を得ようと思えば、デンマークやイギリスほど高率の標準税率を必要とせず、ニュージーランドほどの税収を得ようと思えば現在のニュージーランドの税率以上の税率にしないと確保できないということになる。同様に、ニュージーランドの制度、課税ベースを用いればカナダを除くすべての国で、各国で採用している標準税率を必要としないということになり、イギリスの制度を使えば、多くの国で標準税率アップが必要となる。イギリスほどのゼロ税率を採用すれば、日本は現在の税収を得るのに6.8%の標準税率が必要で、逆に日本ほど例外が少なければイギリスの標準税率は12.8%で足りることになる。したがって、負担率換算課税ベースの大きさは、この4か国を比較すると、ニュージーランド、日本、デンマーク、イギリスの順となる。デンマークは、ほぼ標準税率適用国であるにもかかわらず、日本より小さいことになる。

少し多くの国を比較するため、OECDの2008年データから32か国（連邦消費税のないアメリカは除く）のGDP比負担率と標準税率との関係を見れば、図1のように、当然の

表5 主要国の付加価値税標準税率と実際の負担状況 2008年

(%)

	GDP比 一般消費 課税負担 率 (A)	付加価値 税標準税 率 (B)	(A)/(B)	ニュージ ーランドの負 担率換算税 率	日本の負 担率換算 税率	デンマー クの負担 率換算税 率	イギリス の負担率 換算税率
ハンガリー	10.3	20	0.515	15.3	20.6	25.5	28.1
デンマーク	10.1	25	0.404	15.0	20.2	25	27.6
スウェーデン	9.4	25	0.376	14.0	18.8	23.3	25.7
アイスランド	9.1	24.5	0.371	13.5	18.2	22.5	24.8
フィンランド	8.4	22	0.382	12.5	16.8	20.8	22.9
ニューージーランド	8.4	12.5	0.672	12.5	16.8	20.8	22.9
ノルウェー	7.3	25	0.292	10.9	14.6	18.1	19.9
フランス	7.3	19.6	0.372	10.9	14.6	18.1	19.9
ドイツ	7.1	19	0.354	10.6	14.2	17.6	19.4
アイルランド	7.0	21	0.333	10.4	14.0	17.3	19.1
イギリス	6.4	17.5	0.366	9.5	12.8	15.8	17.5
イタリア	6.0	20	0.300	8.9	12.0	14.9	16.4
カナダ	4.3	5	0.86	6.4	8.6	10.6	11.7
オーストラリア	3.5	10	0.35	5.2	7.0	8.7	9.6
日本	2.5	5	0.500	3.7	5.0	6.2	6.8

出典 Revenue Statistics 1965-2009, OECD, 2010, VAT Rates Applied in the Member States of the European Union, 2010より作成。

注1. 付加価値税標準税率は2008年1月1日現在。

2. ニューージーランドの負担率換算税率%は、各国負担率÷8.4（ニューージーランドの負担率）×12.5%

日本の負担率換算税率%は、各国負担率÷2.5（日本の負担率）×5%

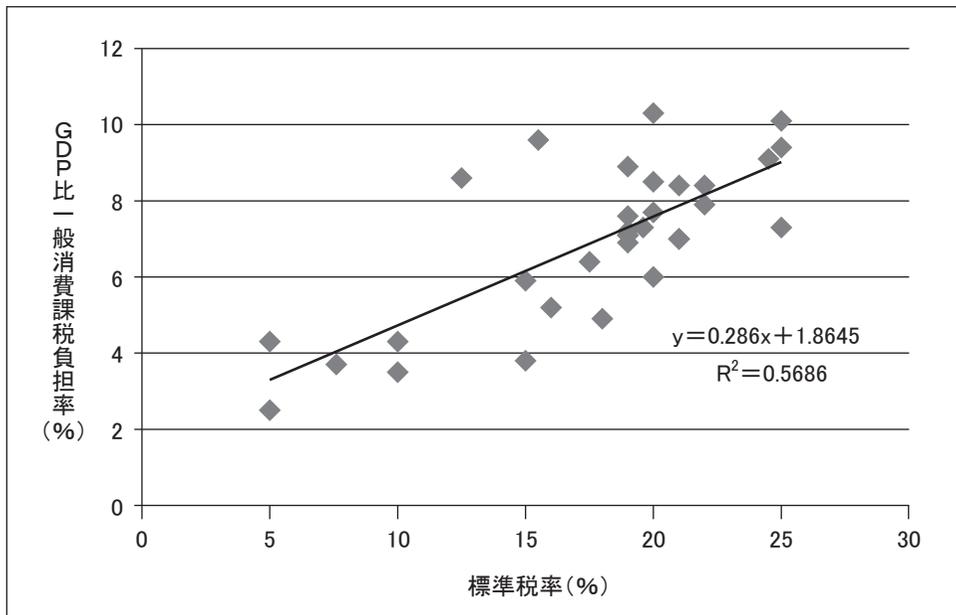
デンマークの負担率換算税率%は、各国負担率÷10.4（デンマークの負担率）×25%

イギリスの負担率換算税率%は、各国負担率÷6.6（イギリスの負担率）×17.5%

ことながら概して正の相関をもっている。標準税率が高ければ負担も大きいということである。しかし、GDP比一般消費課税負担率を標準税率（32か国平均は平均17.7%）で割って標準税率1%あたり一般消費課税負担率を見ると（32か国平均は平均0.41%）、標準税率が低い5%のカナダと日本が、それぞれ0.86、0.5、標準税率12.5%のニューージーランドが0.672と高い数値を示し、標準税率が高く25%のノルウェーが0.29、20%のイタリアが0.3であり、それほど明確ではないものの負の相関、すなわち税率が上がると税率1%あたりの負担率は下落する傾向にある。こうしたことから、ニューージーランドの状況

図1 標準税率とGDP比一般消費課税負担率

(OECD32か国、2008年)



出典 Revenue Statistics 1965-2009, OECD, 2010, Consumption Tax trends, 2010, OECD, 2010
より作成。

は際立っており、標準税率がフィンランドやノルウェーの約半分にもかかわらず負担率に大きな差異はない。カナダも、標準税率がオーストラリアや韓国の半分にもかかわらず負担率は同等か超える傾向にある。

また、OECDの消費税の動向 (Consumption Tax Trends) では、2006年版でC効率性 (C-efficiency ratio) を使い、2008年版以降ではVAT収入比率 (VAT Revenue Ratio) を用いて、どの程度税が徴収できているか、徴収割合を比較する指標を挙げている。表6によってみよう。

$$C \text{ 効率性} = \{ (VAT \text{ 税収} / \text{国の消費総額}) \times 100 / (VAT \text{ 標準税率} \%) \} \times 100$$

$$VAT \text{ 収入比率} = (VAT \text{ 税収}) / \{ (\text{消費総額} - VAT \text{ 税収}) \times VAT \text{ 標準税率} \}$$

消費総額のマクロの数字から見て標準税率で本来徴収可能な税額に対し、実際VAT収入となった額がどれくらいかを見ている点では目指すところは同じである。ただ、C効率性の場合、消費の中にVATを含んでいるため、正確に課税ベースを算定できていないと

いうことで、この部分を除いたものがVAT収入比率となる。また、C効率性の場合、100を掛けているので単位は%となり、単一税率でVATとして完全に徴収できれば100、VAT収入比率の場合、単一税率で完全な課税が実現できれば1に近づくことになる。また、ゼロ税率や軽減税率のような例外税率は社会政策的に意味のある場合があり、すべてを「効率性」の面からマイナス評価していいものかどうかということで、この言葉を使わず2008年版以降はVAT収入比率と表現することとされた。当然のことながら、VAT収入比率を百分率に直した場合、分母が小さくなっているためC効率性より数値が大きい。また、標準税率の高い国の両比率が低く、標準税率の低い国の両比率が高い傾向は同様である。

乖離は、ゼロ税率を含む軽減税率の存在、医療、教育、金融取引のような免税取引の存在、小規模業者に対する免税等、徴収率が100%でないこと、経済統計（National Accounts）による消費とVAT対象の消費との乖離から生じる。これは、一つに社会政策的なもの、もう一つは税負担回避や納税者の順法精神から生じるものと分類できる。

表6 主要国の付加価値税率とC効率性、VAT収入比率

(%)

	付加価値税標準税率 (2010年)	C効率性 (2003年)	VAT収入比率		
			1992年	2000年	2008年
アイスランド	25.5	49.2	0.63	0.59	0.54
デンマーク	25	51.6	0.55	0.60	0.62
スウェーデン	25	47.3	0.41	0.52	0.58
ノルウェー	25	52.5	0.52	0.67	0.57
フィンランド	22	52.9	0.54(1996年)	0.61	0.58
アイルランド	21	55.5	0.46	0.60	0.55
ハンガリー	25	41.3	0.30	0.53	0.57
イタリア	20	38.2	0.39	0.45	0.41
フランス	19.6	45.3	0.52	0.50	0.49
ドイツ	19	50.5	0.62	0.60	0.55
イギリス	17.5	46.4	0.48	0.48	0.46
ニュージーランド	12.5	96.4	0.97	0.98	0.98
オーストラリア	10	53.0	—	0.46	0.49
カナダ	5(連邦)	66.5	0.44	0.67	0.74
日本	5	65.3	0.69	0.70	0.67
OECD平均		52.9	0.53	0.58	0.58

出典 Consumption Tax trends, 2010, OECD, 2010, Consumption Tax trends, 2006, OECD, 2006より作成。

V A T収入比率では、メキシコ、トルコの0.35からニュージーランドの0.98までとなるが、ニュージーランドとルクセンブルク（0.93）はとくに高水準。ニュージーランドの場合、ゼロ税率適用がないことや免税などの例外規定の少なさとともに、G S Tを生み出す比較的高い住宅投資については経済統計上は消費に含まれないことから、数値にゆがみをもたらしている部分もある。

スウェーデンは、制度的には比較的例外が少ない国であると思われるが租税回避や脱税のためC効率性、V A T収入比率とも高いというほどでもない⁽⁵⁾。スウェーデンの税ギャップ（Tax gap）、すなわち脱税や租税回避の規模は、1,330億S E Kと見られているが、ブラックワーク（無申告など課税を逃れた仕事）が約半分、35%が国際的、国内的な取引による課税漏れから構成される。さらに、企業の規模などグループ別に見ると、支払給与総額が100万S E K未満の零細企業におけるブラックワークが圧倒的に多く、税ギャップ全体の43%に達している。税種ごとに見ると、付加価値税の場合約14%程度で、資本所得税の65%、法人税の33%に比べれば割合的には少ないが、税収額が大きいことから金額的には350億S E Kに上り、法人税、社会保険料、勤労所得税を上回り、税種別ではトップである⁽⁶⁾。とくに、掃除やベビーシッターのような相対取引の人的サービスの場合、事業内容を完全に把握するのは難しい。スウェーデンの大臣がブラックワークのお手伝いを頼んでいたことが問題になったこともある。国民総背番号制があっても万能ではないことを示している。ただ、1992年に比べ2008年のV A T収入比率は上昇している。これは、1991年に住民登録事務が教会から国税庁に移管され、背番号制のI T基盤データ化が促進された⁽⁷⁾ことも影響していると思われる。また、イタリアは、イギリスほどゼロ税率や軽減税率を採用していないが、どの数値も最も低くなっている。

一般的には、標準税率が上がればV A T収入比率等は下がり、標準税率が下がればV A T収入比率等は上がる傾向にあるが、必ずしも明確ではない。国によっては、公共交通など以前は免税であった分野が課税となったためにかえって収入比率が落ちるケースもあり、影響は一様ではない。日本の消費税は、軽減税率と国内ゼロ税率がない単一の標準税率を適用しているため、V A T収入比率は高い。また、1992年と2008年の間に、税率引き上げの他、限界控除制度の廃止、事業者免税点の引き下げと簡易課税制度の適用上限引き下げ

(5) 鎌倉治子『諸外国の付加価値税（2008年版）』国会図書館調査及び立法考査局、2008年。

(6) *Tax Gap Map for Sweden, How was it created and how can it be used? Report 2008:1B*, Swedish National Tax Agency, 2008.

(7) 高山憲之「スウェーデンにおける税と社会保険料の一体徴収および個人番号制度」一橋大学経済研究所、2008年4月。

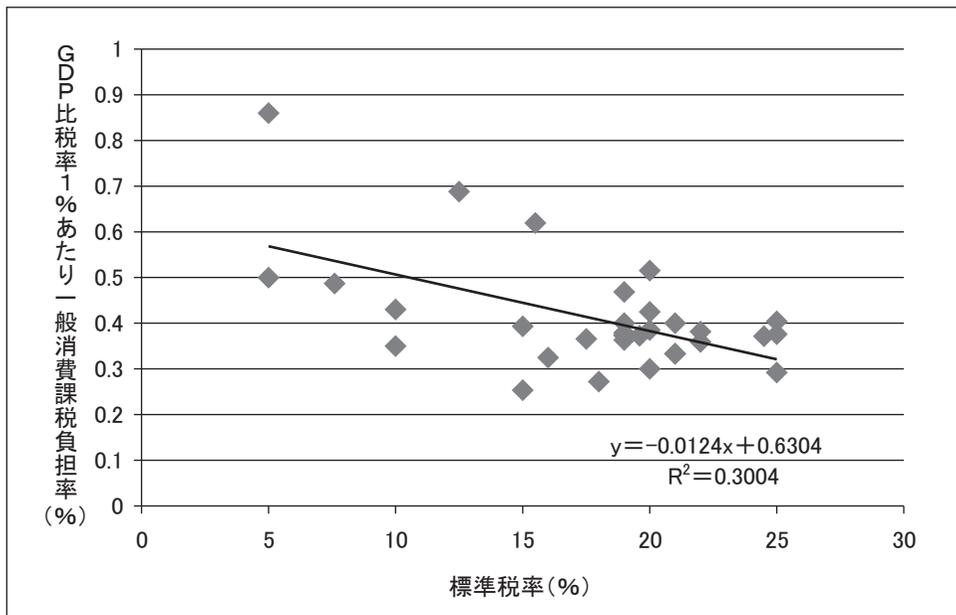
等課税ベースを広げる改正があったが、この間のVAT収入比率の動きに変化は見られておらず、直近の数値ではむしろ下がっている。オーストラリア、スペインは、税率が高い方ではないが、VAT収入比率も低い方となっている。1992年、2000年との比較では、VAT収入比率は、カナダ、スウェーデン、ルクセンブルクの上昇幅が大きい。ルクセンブルクは金融取引部門の成長が大きい。

散布図を使ってVAT収入比率やC効率性を標準税率との関係で見ると、C効率性の場合、若干の負の相関関係が見られ、近似線も右肩下がりとなるが、VAT収入比率と標準税率では、傾向はそれほど明確ではない。ただ、2000年、2005年、2008年、それぞれの年度の標準税率との関係で見るとほんのわずかではあるが決定係数は上昇している。また、**図1**で見たように、GDP比での一般消費課税負担率では、当然ながら標準税率が上がれば負担率上昇となるが、一般消費課税負担率を標準税率で割ってみると、**図2**のように、1%あたりでは右肩下がりとなる。

このように、標準税率の上昇は、消費の減退や複数税率などにより負担率鈍化に影響を与えているが、VAT収入比率への影響については限定的といえるだろう。

図2 標準税率とGDP比税率1%あたり一般消費課税負担率

(OECD32か国、2008年)



出典 図1に同。

4. 負担緩和制度による逆進性緩和

以上の傾向からわかることは、VATとしての標準税率が低いわりにはGDP負担率としては大きい、おそらくは国民の負担感も大きいという日本の消費税の特徴である。財源確保の観点、すなわち現在よりも税収を上げるためには、軽減税率など例外規定を設けないう極力小さくする必要があるが、それでは逆進性の緩和ができない。フリードマンの恒常所得仮説やモディリアーニのライフサイクル仮説などをベースに、恒常所得や生涯所得から消費支出が決まる、すなわち消費支出合計が生涯所得となると見れば逆進性は存在しないとの議論もあるが、限界消費性向が小さくなる可能性や、高額所得者に資産が多いこと、遺産税でなく相続税方式をとる日本の世代間資産移転税制の不備などを勘案すれば、逆進性の問題なしとはいえない。何よりも、標準税率10%を超えるほとんどの国で、軽減税率を中心とした負担緩和制度が設定されていることからその必要性は明らかである。ただ、その多くは、EU加盟国であり、国を越えた機関がVATの税率を含む制度について指針を示している。その点で、日本はこれまで、世界の一般的傾向からは自由にずれていくことができたともいえるのである。

負担緩和制度には、最終負担者たる消費者に対するものと納税義務者に対するものとして、免税点、非課税、軽減税率、簡易課税、限界課税、所得課税の税額控除等があるが、前段階の業者の税負担を控除できるかどうか、すなわち特例制度利用者の前後で不公平が生じる可能性があることから、制度として必ずしも評価の高くないものもあり、実際、日本でもこれらの多くの部分を縮小、廃止を進めてきた。免税点の引き下げ、簡易課税の縮小、限界課税の廃止、および、中小企業向けに年間の納税回数を少なく設定していたものを増やし、預かった税を安易に運転資金として回すことにならないよう、徴収率引き上げと公平性の観点からの改革も進められた。また、2012年からは、仕入税額控除について設定されていた95%ルール、すなわち仕入税額控除算定の際、課税売上げが95%以上であれば全額控除できるというルールを課税売上げ5億円以上の事業者については適用されないようにすることにした。全体としては、大企業向けの課税漏れ調整であり、例外規定を少なく中立性確保を進めるものとして評価できる部分も多い。納税義務者の側の制度改革としては、負担緩和措置の縮小ということになる。

ただし、相変わらず、仕入税額控除の要件については帳簿方式が基本であり、その後の改正で請求書等保存も求めるようにしたもの、今日までインボイス方式の導入には至っ

ていない。中小零細企業が多い日本の特徴から、当初、導入コストの問題などが取り上げられたが、消費税導入からすでに20年を超え、コンピュータの普及も著しい。納税者番号制とともに複数税率検討に向けて避けて通れない課題である。

一方、標準税率が低率に据え置かれてきたこともあって、最終負担者である消費者向けの負担緩和、逆進性緩和については進んでいない。複数税率による負担緩和制度としては、おもに軽減税率とゼロ税率がある。ECとして多くの国々でVATが導入される以前には、フランスなど割増税率を置く国もあったが、その後廃止され今日に至っている。

ECではゼロ税率を認めておらず、食料品、子供用衣類、書籍など幅広く採用しているイギリス、アイルランド、食料品に採用しているマルタを除けば、新聞、公共料金など一部に適用する国がそれも若干ある程度である。軽減税率適用の物品、サービス品目については、国ごとに様々であるが、主として社会政策的なサービス、あとは、食料品や書籍、観光、飲食店、交通運賃に採用する国がある。イギリス、アイルランドでゼロ税率となっている子供用衣類は、他国では軽減税率としている国もそれほど多くはなく、ほぼ標準税率が適用されている。国際比較の観点からは、細かいものを別とすれば、やはり、食料品をどう取り扱うかということになる。

ヨーロッパには、VAT以外の税も含め税負担が大きく、再分配も大きい国が多い。税を集める時には例外が少なくとも、豊富な給付があるということである。たくさん集めてたくさん配る傾向にある。一方で、世論調査で見ても、子ども手当に所得制限を付けるのが当たり前と考える人も多い日本では、払う者も給付される者も極力限定的にと考える。現在の税負担水準や財政の規模について、高齢化による自然増部分程度の負担増を容認するか否かでなかなか結論が出ない状況を見れば、その傾向が大きく変化するとも思われない。そうして見ると、食料品を含む生活必需品を社会政策的観点から軽減税率としていかなければならないだろう。かつて、1980年代、奢侈品課税としての物品税対象品目の8割が電気製品と自動車であり、品物の種類や自動車の大きさなどによって税率が異なっていたことを考えれば、必ずしも生活必需品とはいえないものを標準税率として、生活必需品を軽減税率とすることを考えるべきである。現在の税率5%を考える時、ぜいたく品までヨーロッパの軽減税率レベルにしているともいえる。税率設定品目の仕分けは困難であるが、やはり対応すべき必要がある。ただ、軽減税率は、税の負担「率」の是正には効果があるものの、減税による絶対額では結果的に低所得者層よりも高所得者層に減税効果が大きいという問題もある。

5. カナダの消費税逆進性緩和型税額控除 (G S T クレジット)

もう一つの負担緩和制度の方式は、税額控除方式によるものである⁽⁸⁾。カナダの連邦の財サービス税G S T (Goods and Services Tax) は中・低所得世帯向税還付制度をもっており、一定所得を超えると還付額は減少する。イギリスやスウェーデンに見られるような勤労税額控除ではなく、勤労促進や社会保障支出削減策としての機能はない。間接税の逆進性に対応する目的で、税導入時からG S T控除制度が導入されている。一方、勤労税額控除のような勤労促進のための控除は、福祉国家で、移民問題や若年層の失業、政府の給付に頼るモラルハザードなどが問題となる国で採用されているケースがある。

カナダのG S Tは、1991年7%で導入、2006年6%へ引き下げ、同時に所得税も減税した。2008年、連邦税は5%となり、州税は州ごとに決定されることとなった。州税と合わせてH S T (Harmonized Sales Tax) ともいわれ、州税を課税している州では、州税が7%から10%で、H S Tとしては12%から15%となっている。還付の申し込みにはレシート保管の必要はなく、19歳以上の者が納税の手続きをすれば、税務当局から低所得者へ家族構成に応じた税額控除として直接小切手か銀行口座に還付金が振り込まれる方式である。処理のために社会保障番号が用いられており、管理システムの重要な基礎となっている。

2011年の制度は以下の通りである。

本人	年間 \$ 253 (1 \$ ≒80円で20,240円)
配偶者	年間 \$ 253
18歳以下1名につき	年間 \$ 133 (10,640円)
夫婦と子ども2人世帯	年間 \$ 772 (61,760円)
ひとり親の場合配偶者みなし加算	\$ 253
単身者加算	\$ 253

\$ 32,961を超えると減額され \$ 48,400ほどでゼロになるため、年間所得が2万カナダドル以下の世帯はほとんどすべてがG S T控除の受け手となっており、2万カナダドルから

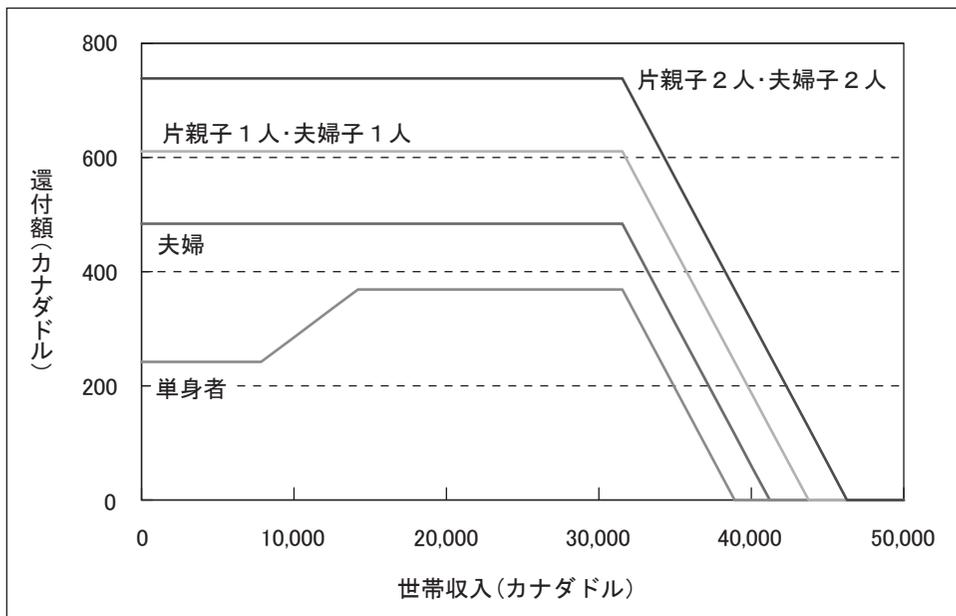
(8) 金子洋一「カナダのG S T・H S Tクレジットについて(討議メモ)」東京財団政策研究部、2008年、鎌倉治子「諸外国の給付付き税額控除の概要」『調査と情報第678号』2010年4月参照。

3万9,999カナダドルについては90%程度が受け取っている。その後漸減し、6万カナダドルから7万9,999カナダドルの世帯については2割となるが、世帯あたりの人数の関係でその後は微増し、10万カナダドル以上の世帯についても3割が受け取っている。

2003年においてG S Tによる歳入は306億カナダドル（≒ 2兆4千億円）、約1割に相当する29億カナダドルがG S T控除として還付。課税前の総所得は1年間に7,647億カナダドルであり、G S T控除給付は政府による所得移転の約5%であり、給付を受け取る家計にとってその総収入の1%に過ぎない。受給世帯の平均受取額は389カナダドルと低額である⁽⁹⁾。

カナダでは、税額控除の一方で、食料、医療機器、処方箋による医薬品、旅行などかなり広範囲な免税・ゼロ税率品目もある。V A T型の一般消費課税を導入している先進国の中で、食料品への軽減税率が導入されていない国は、韓国、デンマーク、日本等と極めて

図3 G S T/H S Tクレジットの概要



出典 鎌倉治子『諸外国の付加価値税（2008年版）』国会図書館調査及び立法考査局、2008年。

注 元の資料はCanada Revenue Agency資料より。

(9) 金子洋一「給付つき税額控除 カナダの事例」（金子洋一参議院議員HP）。

少ない。カナダは、これに加え、所得制限なしのものと所得制限付き逡減式のものなど多様な子ども手当も別にある。組み合わせによって負担緩和、逆進性緩和を行っており、どれか一つがすべての政策効果を担っているわけではないことに注目すべきだろう。

6. 地方税としての一般消費課税

一般消費課税が地方税源としてどのように機能しているかについて見よう。

OECDの単一国家24か国の中では、消費税のような一般消費課税（地方消費税等）を自治体に置く国は7か国のみである。その7か国に入る日本では、地方税収の6.3%を占めている。この数字は24か国の平均あたりに位置するが、67.8%のハンガリー、40.8%のチェコ、26.7%のトルコ、13.0%のポルトガルと一部の国に偏りがあり平均を引き上げているため、平均との比較はあまり意味がない。ほんの一部の国のみでは大きな役割をもっているというのがこの税の特徴といえるだろう。この他、ギリシャ、イタリアがそれぞれ6%前後である。

連邦国家8か国では、4か国が州と自治体で課税している。いずれも州税での課税の割合の方が自治体税より大きいと、とくに、ドイツでは州税の37.2%、アメリカでは30.6%、オーストリアで27.1%、カナダで18.9%を占める。自治体税としては、18.8%のオーストリア、11.3%を占めるアメリカが目立っている。地域国家（Regional Country）に分類されるスペインは広域自治体税の29.4%、基礎自治体税の17.5%がこの類の税である。

このように、州や地方の税に占める割合としては一部大きい国もあるが、GDP比で見ると、単一国家のハンガリー、チェコでも1～2%、連邦国家とスペインの州で1～3%程度、他の単一国家や連邦国家の自治体およびスペインの基礎自治体では1%を下回る。

一方、連邦税や国税としては、税に占める一般消費課税の割合は13.7%から49.4%までであり、概して3割前後のところが多い。GDP比では単一国家の国税で平均7.2%、連邦国家の連邦税平均3.7%、地域国家スペインで2.4%、最も大きいデンマークでは10.1%を占めている。このように、EC諸国を中心に、一般消費課税は、国税、連邦税として重要な位置を占めているが、地方税として大きな位置を占めているとはいえない。GDP比でも極めて小さいところが多く、地方税の中で一般消費課税が極めて大きな割合を示す国は、そもそも地方税が少ない国ということになる。

日本は、租税負担が小さく債務残高が大きい一方で、国と地方の税源配分では、かなり

地方の割合が大きくなって1対1に近くなってきており、税源移譲は進んできている方といえる。さらに地方消費税拡大の際には、水平的地方財政調整の観点から、清算基準の見直しも必要となろう。

おわりに

消費税改革の基本的方向としては2つある。

一つは、高負担の福祉国家に見られるように、社会サービスを選別的サービスから普遍的な社会サービスへ転換し、北欧福祉国家のような税制、社会システムを構築していくことである。この場合は、消費税そのものの負担緩和はそれほど重要ではなく、社会支出と個人の生活様式の転換の問題となろう。もう一つは、所得課税や法人課税のような直接税の分野で再分配機能や垂直的公平性が落ちてきている現状を大幅に転換しない、現行制度を前提とした場合であり、消費税について、複数税率や税額控除など、逆進性や負担緩和制度が必須となる。その場合、ゼロ税率や軽減税率の規模によってはかなりの税収減となる可能性がある。税収確保の観点から見れば、生活必需品でないものに適用される標準税率にやや高目の税率設定が必要となるだろう。そして、どちらの場合にも共通することは、万能ではないにしても納税者番号制とインボイス方式の導入が制度の信頼性アップのために必要である。さらに目的税や特定財源とすることが決して世界の一般的状況ではないことも見ておかねばならない。国と地方の重要な財源としてバランスよく課税し、社会のため再分配のため配分されることが望ましいといえよう。

(ほしの いずみ 明治大学政治経済学部教授)

【参考文献】

- 望月俊浩「消費税の複数税率化を巡る諸問題」『税大論叢』2003年6月。
Revenue Statistics 1965-2009, OECD, 2010.
VAT Rates Applied in the Member States of the European Union, 7, 2011.