

消費税の設計シリーズ⑫

消費税の軽減税率とC効率性

政策調査部主任研究員

鈴木将覚

03-3591-1319

masaaki.suzuki@mizuho-ri.co.jp

- VATの課税ベースの大きさを測るものとして「C効率性」という指標がある。C効率性は、本来得られるべき税収のうち、実際にどのくらい計上されているかを示すものである。
- C効率性からみれば、現在の日本の消費税の課税ベースは国際的にみて広い部類に属する。これは、消費税が持つVATとしての優れた性質を表すものである。
- しかし、軽減税率の導入によって、今後消費税の課税ベースは縮小する。将来的には、標準税率と軽減税率の差が拡大すること等によって、消費税のC効率性は大きく低下する懸念がある。

1. はじめに

VAT (Value Added Tax, 付加価値税) は、財・サービスに対して幅広く課税するものであり、その課税ベースは出来るだけ広く設定することが望ましいというのが国際的なコンセンサスとなっている。少なくとも実務的には、消費税は広い課税ベースに一律に課税することがベストプラクティスと考えられており、それゆえOECDなどの国際機関では定期的に課税ベースの大きさを示す指標の国際比較が行われている (OECD, 2014等)。各国におけるVATの課税ベースの大きさに影響を及ぼす要因として挙げられるのは、次のような点である。

第1に、軽減税率やゼロ税率が導入されているか否かである。欧州諸国では軽減税率の導入が一般的であるのに対して、ニュージーランドや現在の日本のように比較的VATの導入時期が遅い国では単一税率が設定される傾向にある。後者の方が課税ベースが広く、ニュージーランドのGST (Goods and Services Tax) はその代表例として知られている。日本では、そうした国際的な潮流に反して、2017年4月に消費税率が10%に引き上げられる際に、酒類・外食を除く飲食料品に対して8%の軽減税率が導入されることがほぼ決まっている。

第2に、非課税品目の設定である。消費税では医療・介護サービス、授業料、土地、家賃、利子などが非課税 (exempt) とされているが、こうした品目をどの範囲まで含めるかによってVATの課税ベースの大きさが変化する。また、そもそもVATの対象にならない不課税 (non-taxable) の定義によっても課税ベースは変化する。

第3に、免税点 (課税事業者か否かの基準となる売上高) の設定である。免税点が低いほど課税ベースが大きくなる。ただし、免税点が低いと零細事業者に対する課税が必要になり、その分だけ税務管

理コストがかさむ。このため、免税点は基本的には税収と管理コストのトレードオフの中で最適な水準が決められると考えられる。

最後に、VATの課税ベースは実際に税の徴収がどの程度なされているかにも影響を受ける。課税ベースが制度上広く設定されていても、脱税が横行していれば、実質的な課税ベースはそれよりも小さくなる。

本稿では、上記のような消費税の課税ベースの大きさに影響を及ぼす要因のうち、主に軽減税率に着目し、その課税ベースに対する影響を考察する。具体的には、VATの課税ベースの大きさを示すC効率性（C-efficiency）という指標を取り上げ、日本の消費税についてその課税ベースの大きさを国際比較の観点から評価する。

2. 消費税の軽減税率について

VATの課税ベースの国際比較をする前に、まず長期的に日本の消費税の課税ベースに影響を及ぼすとみられる軽減税率の導入について、その内容と導入の経緯を確認しよう。諸外国の例をみると、軽減税率は逆進性対策としては効果が小さいことから、税制の専門家及び税務当局の間ではその導入が否定される一方で、政治的な要請によってそれが実現されることが多い。日本の2016年度税制改正に盛り込まれた消費税に対する軽減税率導入についても、その是非が経済効果の観点から十分に議論された上で判断されたというよりも、政治的な思惑によって一気に決定された印象が強い。このため、軽減税率導入の経緯及びその政治的背景を把握しておくことは、軽減税率に関する論理を超えた動きを見通すためにも重要である。

今回の消費税の軽減税率導入の経緯を簡単に記すと、次のようになる。そもそも、消費税の軽減税率は連立与党の一角をなす公明党の強い要請によって実現したものである。公明党は、かねてから軽減税率の導入を選挙公約に掲げており、その実現は同党の与党としての存在意義を示す重要な政策と考えられてきた。その一方で、同じく連立与党を組む自由民主党（以下、自民党）では、必ずしも軽減税率の導入が逆進性対策として望ましいとは考えられておらず、2016年度税制改正の議論においても当初は軽減税率を導入することに対して否定的な見方も強かった。また、自民党内では軽減税率を導入するとしても、その対象品目を精米もしくは生鮮品に限定するなど比較的狭い範囲に絞るべきではないかとの意見が多かった。

このため、2015年春には軽減税率の導入を巡って自民党と公明党の意見が対立し、一時は議論が棚上げにされた。そこで、事態を打開するために、財務省が両党の意見を上手く融合させるような案を要請され、「日本型軽減税率制度」（2015年9月）が提案された¹。そして、同年秋以降の議論は「日本型軽減税率制度」に沿って行われることが予定されていた。「日本型軽減税率制度」は、消費税に対する軽減税率ではあるものの、店頭で対象品目に関する消費税が軽減されるわけではなく、事後的に消費者に税が還付される制度である。そこでは、消費者は店頭で支払いのたびにマイナンバーカードを用いて、政府に税負担軽減額に関する情報を送り、政府は個人の消費情報を得て、それを所得情報と結びつけることで、低所得者に対してのみ実質的に軽減税率を適用する。つまり、「日本型軽減税率

制度」は、軽減税率を導入しつつも、その欠点と考えられている「軽減税率の恩恵の多くが高所得者に向かうこと」を避ける制度である。それは、自公両党の顔を立てつつ、軽減税率の欠点を出来るだけ回避しようと知恵を絞った財務省の苦心策とも言える。しかし、与党税制協議会では消費者に支払いのたびにマイナンバーの使用を強いることは、その手続きの煩雑さからみて現実的ではないと判断され、「日本型軽減税率制度」は秋以降の税制論議から早々に外されてしまった。

こうして、軽減税率に関する議論は財務省案が提出される以前の状態に戻ってしまったが、2015年10月に入ると議論のこう着状態を見かねた官邸が与党税制協議会の調整に乗り出し、軽減税率の導入が後押しされることになった。具体的には、軽減税率導入を渋る自民党税制調査会長を交替させるという人事面の荒療治が行われ、これによって軽減税率の導入が事実上決定した。

軽減税率導入という政治決着がなされた後、与党税制協議会は軽減税率の対象品目をどうするかという問題に直面した。軽減税率の線引きは、広い範囲に設定すると大きな財源が必要になり、一方で狭い範囲に限定すると消費者が負担軽減の実感が得られないうえ、軽減税率の対象品目とそれ以外を分ける際に実務的な困難が生じるというジレンマがあった。

まず、軽減税率導入の財源との関係については、消費税率を一律税率のまま10%まで引き上げた場合に得られる財源の使い道が既に社会保障・税一体改革（以下、一体改革）で決められていたため、実質的に軽減税率導入による財源として利用できるのは低所得者向けの社会保障支出軽減策である「総合合算制度」（4,000億円）の導入見送りに限られていた。そうした財源の制約があるため、自民党では生鮮食品（減収額3,400億円）を軸とした範囲で対象品目の設定を検討すべきとの意見が強かった。これに対して、公明党は軽減税率の対象範囲が狭すぎるとして、酒類を除く飲食料品の全て（減収額1兆3,000億円）を対象品目とすることを主張した。このため、与党内で軽減税率の対象品目を巡る溝が深まっていった。

軽減税率の対象品目を決める話し合いはその後も続けられたが、容易には決着がつかず、最終的に自公両党の幹事長会談に委ねられることになった。谷垣禎一自民党幹事長は、当初安倍首相が一体改革の枠内で軽減税率の対象品目を考えるべきとの意向を持っているとして、生鮮食品のみを対象品目とすべきであると主張した。これに対して、井上義久公明党幹事長は消費者の買い物のうち加工食品の占める割合が高いことから、加工食品が対象品目にならなければ、消費者が軽減税率による税負担軽減効果を実感することができないと述べ、対象品目に一部の加工食品を加えることを要求した。両者の主張の隔たりは大きく、協議は暫くの間平行線を辿ったが、幹事長会談が失敗に終わることを避けた官邸が再び調整に乗り出し、結局自民党が公明党の主張を受け入れることとなった。

こうして軽減税率の範囲は生鮮食品のみならず加工食品まで広げられたが、加工食品の一部だけを対象品目に加えることは、軽減税率の対象品目とそれ以外の線引きを難しくする。対象品目を生鮮食品に限定する場合でさえ、生鮮食品と加工食品の線引きは実務的には容易ではないとされていた。両者の区別は食品表示法の分類によって行われることになっていたが、その基準に従えば同じ野菜でもキャベツは生鮮食品に分類され、ミックス野菜は加工食品に分類されるなどの難しさがあった。軽減税率の対象品目に一部の加工食品が加えられると、どの加工食品に対して軽減税率を適用すべきかを

示した膨大なリストを作らなければならず、これは実務的に非現実的と考えられた。こうした理由から、軽減税率の対象品目は加工食品全てに拡大されることになった。一時は、加工食品のうち対象品目から菓子類を除くという案も検討されたが、これについても栗きんとんやおしるこ等が菓子類であるかどうかなどの線引きの問題があるとして排除された。財務省は、当初から対象品目を生鮮食品か酒類を除く飲食料品のいずれかでなければ実務上実施は難しいと考えていたとされているが、最終的には対象品目の線引きはそうした実務上の都合を考慮したものに決着した。

残された線引き問題は、外食とそれ以外をどのように区別するかであった。ファストフード店のハンバーガーの店内飲食とテイクアウト、そばやピザの出前、お弁当などをイートインする場合など、各ケースをそれぞれどのように扱うかという問題である。これについては、財務省が2015年末に次のような基準によって軽減税率の対象となる食料品と対象とならない外食を分ける案を示した(図表1)。取引の①場所と②態様(「サービスの提供と言えるかどうか」)に着目して外食が定義され、食品衛生法上の飲食店がその場で飲食させるサービスを提供する場合と、テーブルや椅子などのその場で飲食させるための設備を設定している場合が外食に相当するとされた。

この基準によれば、牛丼やハンバーガーなどのテイクアウト、そばの出前やピザの宅配、屋台での軽食などは外食にあらず、軽減税率が適用される。また、コンビニのお弁当やお惣菜については、たとえイートインコーナーがあったとしても、それらが持ち帰り可能である場合には、軽減税率が適用される。一方で、標準税率が適用される外食としてはハンバーガーなどの店内飲食に加えて、フードコートでの飲食、ケータリング・サービスなどがあり、コンビニのイートインコーナーでの飲食を前提としたもの(トレイに載せて運ばれる、トレイの返却の必要があるものなど)については外食扱いとされる。

図表1 軽減税率の対象品目とその減収額

軽減税率(「外食」に当たらない)	標準税率(「外食」に当たる)
<p style="text-align: center;">(テイクアウト・持ち帰り・宅配)</p> <p>①「<u>飲食設備を設置した場所で行うものではないもの</u></p> <p>牛丼屋・ハンバーガー店のテイクアウト</p> <p>そば屋の出前</p> <p>ピザ屋の宅配</p> <p>屋台での軽食 (テーブル、椅子等の飲食設備がない場合)</p> <p>寿司屋の「お土産」</p> <p>②「<u>その場で飲食させるサービスの提供(食事の提供)に当たらないもの</u></p> <p>コンビニの弁当・惣菜 (イートイン・コーナーのある場合であっても、持ち帰りが可能な状態で販売される場合は「軽減」)</p>	<p style="text-align: center;">(外食・イートイン)</p> <p>牛丼屋・ハンバーガー店での「店内飲食」</p> <p>そば屋の「店内飲食」</p> <p>ピザ屋の「店内飲食」</p> <p>フードコートでの飲食</p> <p>寿司屋での「店内飲食」</p> <p>コンビニのイートインコーナーでの飲食を前提に提供される飲食料品 (例:トレイに載せて車席まで運ばれる、返却の必要がある食器に盛られた食品)</p> <p>ケータリング・出張料理</p>

(資料) 財務省

軽減税率の線引きについては、曖昧な事例が数多く残されていたことから、年明け以降も線引きの基準を巡る作業が続けられた。年明け以降に加えられた新たな線引きの基準としては、「生活を営む場所での他の形態で食事をとることが困難」な場合には軽減税率が適用されるというものがある。これによって、学校給食や老人ホームでの食事が軽減税率の適用対象とされた。また、おまけ付き菓子のような一体商品については、価格に占める飲食料品の割合が3分の2超ならば軽減税率が適用されることとなった。ただし、グラスに詰められた高級チョコレートなど1万円を超える商品については飲食料品の割合が3分の2を超えていても標準税率が適用される。

以上のように、消費税の軽減税率導入は与党内の議論では必ずしも意見の一致をみないまま、最終的には官邸主導で政治決断がなされ、その対象品目は実務的な困難を避ける形で飲食料品の広い範囲に設定されることになった。官邸が公明党案を受け入れた背景には、安全保障法制を巡る公明党の政治協力に対する見返りと、今年夏に予定されている参議院選での両党の協力関係の強化の意味合いがあったとされている。今回軽減税率導入そのものが必ずしも税の論理に基づかない政治決着によって導入が決まったことを考えると、今後も政治的な理由によって軽減税率の対象品目が拡大していく懸念があると判断せざるを得ない。

実際に、昨年末の議論では、土壇場で新聞が軽減税率の対象品目に加えられるという事態も生じた。一般に、新聞に対する軽減税率適用の理由としては、新聞が国民の文化向上につながる価値財 (merit goods) としての性質を持っていること等が指摘される。また、2016 年度税制改正大綱では、軽減税率の役割が「日々の生活において幅広い消費者が消費・利活用しているものに係る消費税負担を軽減することとされているから、新聞も日々の生活において幅広く消費されているものと捉えられ、対象品目に加えられたのかもしれない。しかし、食料品や新聞以外にも生活必需品に該当する品目は数多く、また価値財として国民の文化的な水準を高めると考えられる財・サービスは他にもある。新聞が軽減税率に加えられたのと同様の理由で、我々が日常的に購入している財・サービス等のあらゆるものに対して、軽減税率の適用を求める政治的圧力が今後高まっていく懸念がある。

3. C 効率性とは何か

以上を踏まえた上で、日本の消費税の課税ベースをC効率性 (C-efficiency) の観点から評価してみたい²。C効率性とは、VATの課税ベースの大きさを国際比較する際にしばしば用いられる指標であり、Ebrill et al. (2001)によって提案された概念である。C効率性は、一般に「本来のVATの課税ベースから得られるべき税収のうち、実際の税収がその何パーセントを占めているか」を測る指標とされており、OECD (2014)は同じ指標をVRR (VAT Revenue Ratio) と呼んでいる。

C効率性は、具体的には(1)式のように計算される。

$$C\text{効率性} = \frac{\text{税収}}{\text{最終消費 (理想的な課税ベース)}^{(注)} \times \text{標準税率}} \quad (1)$$

(注) VATを除く。

(1)式の分子は実際の税収であり、分母は全ての消費財・サービスに対して標準税率で課税されたときに得られる理想的な税収である。分母の最終消費の指標としては、OECD (2014)にみられるように、国民経済計算 (SNA) の最終消費支出 (家計、対家計民間非営利団体、政府) が用いられることが多い。

税務当局からすれば、長期的にGDPに対してVAT税収がどのくらい確保されるかが1つの重要な問題となろう³。この点について、C効率性を用いるとVAT税収の対GDP比は(2)式のように表され、VAT税収を増加させるためには標準税率を引き上げるか、C効率性を上げるか、消費の規模が対GDP比で高まるかのいずれかが必要であることがわかる。

$$\text{VAT税収の対GDP比} = \text{標準税率} \times \text{C効率性} \times \text{消費の対GDP比} \quad (2)$$

仮に消費の対GDP比を一定とすれば、VAT税収の対GDP比を引き上げるためには、標準税率を上げるか、C効率性を高める (課税ベースを広げる) しかない。Keen (2013)によれば、1996~2000年において高所得国のVAT税収の対GDP比が3%上昇したが、これに対する各要因の寄与は標準税率が1%の上昇、C効率性が2.6%の上昇、消費の対GDP比が0.6%の低下であった。こうした各国の経験から判断すれば、VAT税収を変化させる最大の要因がC効率性であり、少なくとも税収確保の観点からはVATを評価する際にC効率性が重要であることが理解できよう。

もっとも、(2)式の右辺の3つの要因は、互いに独立であるとも限らない。標準税率が引き上げられると、まさに今の日本でみられるように逆進性対策という名目の下で軽減税率が導入される可能性が高まるであろうし、標準税率の上昇とともに軽減税率制度が複雑化することで事業者による脱税が増えるかもしれない。これらは、いずれもC効率性を低下させる。また、標準税率の上昇によって消費性が低下する可能性もある。

C効率性の解釈には、いくつかの注意点がある。第1に、国際的な経済活動のVAT税収への影響である。通常、VAT税収のなかには非居住者による国内消費が統計上反映されてしまうため、観光産業が盛んな小国ではC効率性が高くなるという問題がある。外国人による国内消費は本来は輸出であるから、外国人が支払った税は税収から控除する必要があるが、統計的な限界からC効率性にはこのような修正が施されていない。また、EU域内のようにクロスボーダー取引が消費地ではなく、供給地で課税される場合があるが、これに伴う税収は仕向地主義 (最終消費地での課税) にはなっていないため、税収の攪乱要因となる。

第2に、理想的な課税ベースとしての最終消費をどのように設定するかという問題がある。まず、統計上の範囲とVATの概念が異なる。C効率性の最終消費としては国民経済計算の数値が用いられるが、これはC効率性の概念における最終消費とは異なるものである。例えば、国民経済計算で持家の帰属家賃が消費に含まれるが、VATではいずれの国においても持家の帰属家賃は課税ベースに含まれていない。また、VATの課税ベースに政府消費を含めることに対する是非もある。政府消費は公務員の給与から計算されるため、それをVATの課税ベースに含めることには奇妙な感じを受けるかもしれないが、一方で公務員給与が医療・教育のようなVATの課税ベースとなる財・サービスの供給に対する暗黙の補助金を

反映しているのであれば、潜在的なVATの課税ベースに含まれるべきと考えられる。実際に、ニュージーランドのGSTでは政府サービスが課税ベースに含まれている。

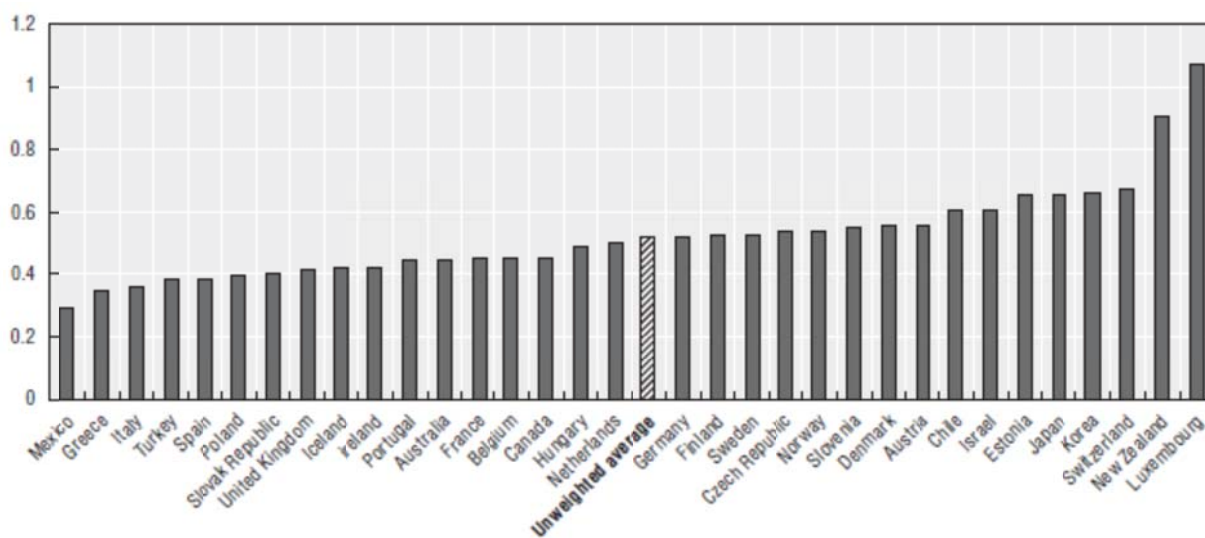
第3に、事業者間の取引に対する非課税措置によって税の累積（tax cascading）⁴が生じている場合には、それだけ税収が増えてC効率性が高まる。しかし、税の累積自体は肯定的に評価できるものではない。

以上の注意点を踏まえた上で、日本の消費税のC効率性を諸外国と比較してみよう。OECD（2014）によれば、主要国のC効率性（VRR）は**図表2**のようになる。ニュージーランドのC効率性が著しく高く、日本もC効率性が高い部類に入る⁵。

ニュージーランドのGSTは、広い課税ベースに対する一律課税として世界的に評価が高い。ニュージーランドのGSTは、現代的VAT（modern VAT）と呼ばれる課税ベースの広いVATであり、しばしば世界のVATのなかでベストプラクティスとされているものである。そこでは、医療サービスや教育サービス、様々な政府サービスが課税されており、民間活動と政府活動の間で税によって競争条件の格差が生じないように配慮がなされている。この点は、ニュージーランドと他の主要国の付加価値税を隔てる大きな要素である。

日本の消費税は、OECD諸国のなかで5番目にC効率性が高い。よって、日本の消費税は少なくとも現在のところ、国際的にみて課税ベースの広いVATであるとの評価を下すことができる。この背景には、言うまでもなく消費税がこれまで単一税率で運営されてきたことがある。

図表2 C効率性の国際比較



（資料）OECD（2014）

一方で、欧州の代表的な国のC効率性は、ドイツがOECD平均並み、フランスがそれよりも低く、英国はOECDのなかでも下位の部類に属する。これは、英国、フランス、ドイツでは食料品を中心に広範囲の財・サービスに対して軽減税率が適用されており、その分だけ課税ベースが狭くなっているからである。特に、英国ではゼロ税率の対象品目が多いことから、課税ベースの毀損が激しい。英国では、食料品、水道水、新聞、雑誌、書籍、旅客輸送、医薬品、居住用建物の建設・譲渡等に対してはゼロ税率が、家庭用燃料・電力等に対しては5%の軽減税率が適用されており、20%の標準税率とかけ離れている。その結果、英財務省の試算によれば、ゼロ税率と5%の軽減税率によって税収の約4分の1が失われ、非課税措置による税収減と合わせると税収の4割弱がこうした措置によって失われている。

フランスとドイツではゼロ税率は適用されていないが、軽減税率は多用されている。フランスでは、20%の標準税率に対して、ホテル代、外食サービス、旅客輸送等に対しては10%の軽減税率が、食料品、書籍等に対しては5%の軽減税率が、新聞、雑誌、医薬品等に対しては2.1%の軽減税率がそれぞれ適用されている。ドイツも状況は似ており、標準税率の19%に対して、食料品、水道水、新聞、雑誌、書籍、旅客輸送、ホテル代等については7%の軽減税率が適用されている。

翻って我が国をみると、消費税率は軽減税率が導入された後も、当面の間は標準税率が10%、軽減税率が8%であるため、欧州諸国と比べると標準税率と軽減税率の差が小さい。軽減税率の対象品目が消費全体の約4分の1に過ぎないことを考えると、軽減税率が導入されたとしても消費税の実効税率は当面は大きく低下することはないと、C効率性の低下幅は数%にとどまるものと思われる。

しかし、日本が今後直面する社会保障費の増大を考えれば、将来日本の消費税率が欧州諸国のVAT率並みに大きく引き上げられていくことはほぼ間違いなく、その際には消費税の標準税率と軽減税率の差が拡大する可能性がある。消費税率が引き上げられる際に、標準税率とともに軽減税率も着実に引き上げられるのであれば、今後もC効率性の大きな低下は避けられるだろうが、標準税率が引き上げられる一方で軽減税率だけが8%にとどまる状況になれば、C効率性は低下していくことになる。軽減税率が将来も8%にとどまるという確たる理由はないものの、逆に標準税率とともに8%から大きく引き上げられるという保証もない。むしろ、現状では税負担の軽減が実感できるように、軽減税率を8%から引き下げるべきだとの意見の方がよく聞かれる。また、前節でみた軽減税率導入の経緯からわかるように、2016年度税制改正で酒類・外食を除く飲食料品に限定された軽減税率の対象品目が、今後政治的な圧力によって拡大する可能性も否定できない。軽減税率の対象品目が拡大していき、それが軽減税率と標準税率の差の拡大と結びつくことになれば、日本の消費税のC効率性は大幅に低下する。

最後に、C効率性が2つの要因によって説明できることに言及したい。統計上の問題や過度な税の累積がなければ、C効率性は概念的には1（または100%）を限度として、税収が理想的な課税ベースに標準税率を掛けたものよりも小さい分だけ、1から下方に乖離するはずである。この理由は、大きく分けて2つある。それは、①軽減税率導入のように全ての財が一律に課税されないという政策要因と、②税務執行が不完全であるという法令順守要因である。これらを反映して、(1)式のC効率性は、次のように(1-政策ギャップ)と(1-法令順守ギャップ)に分解することができることが知られている⁶。

$$C \text{ 効率性} = (1 - \text{政策ギャップ}) \times (1 - \text{法令順守ギャップ}) \quad (4)$$

政策ギャップと法令順守ギャップは、欧州諸国については既に推計が行われており、これをみるとC効率性は総じて政策ギャップの影響を強く受けていることがわかる（図表3）。これは、C効率性を高めるためには、VATの課税ベースを制度上広く設定することが重要であることを意味する。

また、政策的な課税ベースの拡大と税務執行の強化というC効率性を高める2つの手段の間で、その効果が異なる。VATに関する税務執行の強化は、法令順守ギャップのみに反映されるのに対して、軽減税率の導入等による課税の変更は政策ギャップと法令順守ギャップの双方に影響を及ぼす。これは、軽減税率導入等による制度の複雑化が事業者の事務負担を増加させ、これによって事業者の法令順守の意識を低下させるからである。日本でも、将来的に標準税率と軽減税率の差が拡大し、軽減税率の対象品目が増加すれば、それに伴って事業者の法令順守の意識が徐々に悪化していくことになるかもしれない。それは、政策ギャップのみならず、法令順守ギャップを通じてC効率性を低下させることになる。

図表 3 C 効率性の分解

	C効率性	政策ギャップ	法令順守ギャップ
オーストラリア	59	31	14
ベルギー	52	42	11
デンマーク	64	33	4
フィンランド	61	36	5
フランス	51	45	7
ドイツ	57	37	10
ギリシャ	47	33	30
アイルランド	66	33	2
イタリア	43	45	22
ルクセンブルク	87	12	1
オランダ	60	38	3
ポルトガル	53	45	4
スペイン	57	29	2
スウェーデン	56	42	3
英国	48	42	17

(注) 2006年。
(資料) Keen (2013)より、みずほ総合研究所作成

4. おわりに

日本の消費税は、2017年4月に軽減税率が導入されることを契機としてその課税ベースが縮小し、今後は1%の税率引き上げによって得られる税収が減少していくことが予想される。これは、日本の財政運営にとって由々しき問題である。VATの役割は、社会保障支出などを賄うために税収を確保することである。再分配機能は個人の事情を斟酌することができる個人所得税に譲り、消費税は出来るだけ効

率的に税収を確保することが求められる。このような考え方に基づけば、消費税の課税ベース縮小はその役割遂行を困難にするものであり、出来るだけ回避すべきものである。

このように、そもそも消費税に軽減税率を導入すること自体が望ましいこととは言えないが、2016年度税制改正において軽減税率の導入が決まる見込みとなった今となつては、それを前提として極端なC効率性の低下を避ける道を考えていかなければならない。具体的な方策としては、標準税率と軽減税率の差が大きく広がらないようにすることと、新たな軽減税率の対象品目の拡大を防ぐことの2つが重要になる。

しかし、VATに関する諸外国の経験からは、国民に一旦軽減税率というアメを与えると、それを厳しい方向にもっていくことが政治的に困難であることがわかっており、日本も今後欧州諸国のように課税ベースが縮小していく可能性がある。とりわけ、今回の消費税の軽減税率導入を巡る顛末は、消費税のC効率性がその時々々の政治情勢の影響を強く受けて推移することを示唆するものである。

【参考文献】

Ebrill, Liam, Michael Keen, and Victoria Summers (2001), *Modern VAT*, IMF

Keen, Michael (2013), “The Anatomy of the VAT,” IMF Working Paper, WP/13/111

OECD (2014), *Consumption Tax Trends 2014*, OECD

鈴木将覚 (2015a) 「消費税の設計シリーズ④非課税とゼロ税率」(みずほ総合研究所『みずほインサイト』)

鈴木将覚 (2015b) 「消費税の設計シリーズ⑧日本型軽減税率制度」(みずほ総合研究所『みずほインサイト』)

(「消費税の設計シリーズ」全12回終了)

¹ 「日本型軽減税率制度」の詳しい内容については、鈴木 (2015b) を参照されたい。

² 本節は、Keen (2013) 及び OECD (2014) を参考にした。

³ 現在の日本が置かれた状況からすれば、消費税収が対 GDP 比でみて一定規模確保されていればよいというわけではない。これは、消費税収の使い道である社会保障費が必ずしも GDP と連動するものではなく、人口高齢化の影響を強く受けるものだからである。

⁴ 「税の累積」については、鈴木 (2015a) を参照されたい。

⁵ ルクセンブルクの C 効率性はニュージーランドよりも高いが、ルクセンブルクの C 効率性はクロスボーダーの経済活動の影響を受けて C 効率性が過度に高く出ている可能性がある。

⁶ 詳しくは、Keen (2013) を参照されたい。