

ISSUE BRIEF

消費税の逆進性とその緩和策

—消費税をめぐる論点①—

国立国会図書館 ISSUE BRIEF NUMBER 749 (2012. 4. 17.)

はじめに

I 逆進性の意味とその有無に関する議論

II 軽減税率

III 給付付き税額控除（還付措置）

おわりに

平成 24 年 2 月 17 日に閣議決定された「社会保障・税一体改革大綱」において、社会保障の安定財源確保と財政健全化を同時達成するための税制抜本改革の柱として、消費税率を段階的に 10%まで引き上げる方針が示された。

本稿では、先日刊行した「消費税に関する議論の概要と背景」『調査と情報—ISSUE BRIEF—』No.746, 2012.4.3 で概要を述べた消費税の論点のうち、逆進性とその緩和策について整理を行う。具体的には、そもそも消費税は逆進的なのか否かをめぐって繰り広げられている議論を紹介した上で、代表的な逆進性緩和策として、軽減税率と給付付き税額控除（還付措置）を取り上げ、両者のメリットやデメリットを整理する。

財政金融課

かとう けいいち
(加藤 慶一)

調査と情報

第 7 4 9 号

はじめに

平成 24 年 2 月 17 日、政府は「社会保障・税一体改革大綱」¹（以下「大綱」）を閣議決定した。これにより、社会保障の機能強化と持続可能性の確保を内容とする社会保障改革、および、そのための安定財源確保と財政健全化を同時達成するための税制抜本改革の方針が示されたことになる。税制抜本改革の柱は消費税の増税であり、平成 26（2014）年 4 月に 8%、平成 27（2015）年 10 月に 10%（いずれも地方分を含む）へと段階的に税率を引き上げることとされている。

本稿では、先日刊行した「消費税に関する議論の概要と背景」『調査と情報—ISSUE BRIEF—』No.746, 2012.4.3 で概要を述べた消費税の論点のうち、逆進性とその緩和策について整理を行う。

I 逆進性の意味とその有無に関する議論

消費税に対する大きな批判のひとつに、逆進性が挙げられる。逆進性を持った租税が逆進課税であるが、これは、所得や資産の額が小さくなるほど、その額の中に占める税額の割合が大きくなる課税をいい²累進課税の反対概念である。一般に、高所得者よりも低所得者のほうが所得のうち消費に回す割合が高いと考えられるため、消費一般に対して課税する消費税は逆進性を有するとされる。そして実際、「家計調査」を用いて収入階級別に実収入と税負担割合の関係を見ると、消費税の逆進性が確認される³（図 1）。

しかし一方で、逆進税とは、課税客体が大きくなるほど税率が低下する税であるという定義もあり、これに従えば、課税客体（＝消費）に対して一定税率で課税される消費税は、当然比例税であるということになる⁴。また、所得に対する税負担率という意味においても、生涯を通じて見れば、稼いだ所得はいつかは消費されるので、遺産を残さなければ、消費税とは生涯所得に対する比例税であるとの見方がある⁵。その背景には、所得はライフ・サイクルに応じて大きく変動する一方、個人は恒常所得の大きさのある程度考えつつ、貯蓄でその変動をならして消費を安定的に行う⁶という想定がある。そして、生涯所得は一時点の消費額に反映されるとの仮定の下で、消費階級別の消費税負担率を計測すると、むしろ消費税は累進的であるとさえ言われることもある⁷。もともと別の研究では、企業

¹ 「社会保障・税一体改革大綱」（平成 24 年 2 月 17 日 閣議決定） <<http://www.kantei.go.jp/jp/kakugikettei/2012/240217kettei.pdf>>

² 岩崎政明ほか編『税法用語辞典（8 訂版）』大蔵財務協会，2011，pp.168-169.

³ 「家計調査」を用いた消費税の負担水準の計測は過小推計となっている可能性があるとして、国民経済計算（SNA）統計で補正を行う試みもなされている（白石浩介「家計における消費税の負担水準」『税研』154 号，2010.11，pp.52-57）。

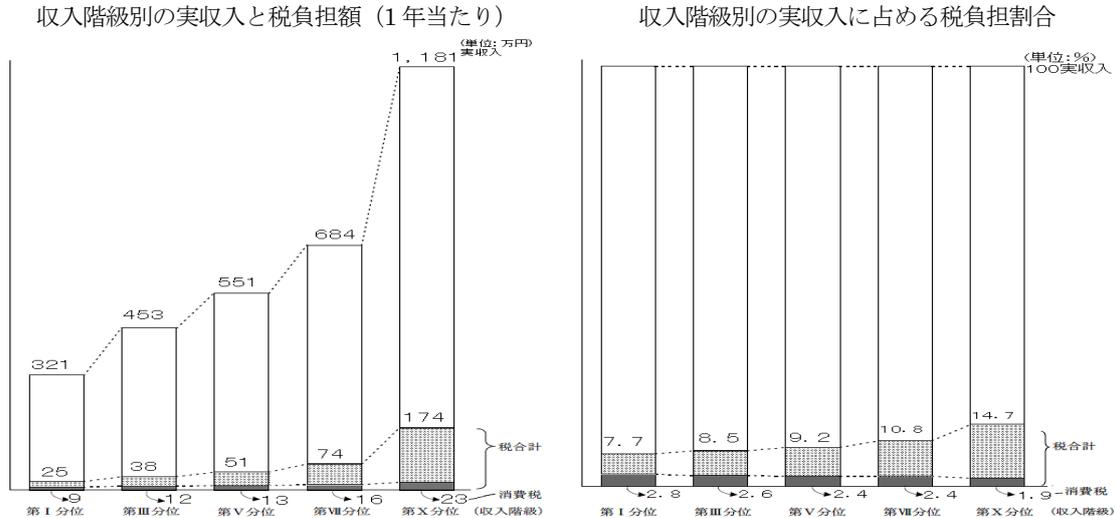
⁴ 小峰隆夫編『経済用語辞典（第 4 版）』東洋経済新報社，2007，p.356.

⁵ 土居丈朗「経済活力を取り戻すための法人税負担軽減と消費税」土居丈朗編『日本の税をどう見直すか』日本経済新聞出版社，2010，pp.153-155.

⁶ 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」『経済分析』182 号，2009.7，pp.25-47 では、「国民生活基礎調査」の個票データを用いて、世帯人数を調整した等価所得および等価消費を勤労世帯と年金世帯について求めている。その結果、等価所得については勤労世帯が約 396 万円、年金世帯が約 195 万円と明らかな差があるのに対して、等価消費については勤労世帯が約 213 万円、年金世帯が約 201 万円で両者の違いはほとんどないと結論を得て、勤労世帯と年金世帯の恒常所得に大差ないこと、そして、一時点で計測した消費税の逆進性は、ライフ・サイクルの段階の違いを反映したものにはすぎないことを指摘している（pp.35-38）。

⁷ 大竹文雄・小原美紀「消費税は本当に逆進的か—負担の「公平性」を考える—」『論座』127 号，2005.12，pp.44-51.

図1 収入階級別の実収入と税負担（平成20年分）



(備考) 総務省統計局「家計調査（勤労者世帯）」（平成20年）を基に推計。

(注) 収入の低い世帯から高い世帯へと順に並べ、世帯数の上で10等分して10のグループを作ったとき、収入の低いグループから順に第Ⅰ分位～第Ⅸ分位である。

(出典) 財務省ホームページ > 税制 > わが国の税制の概要 > 消費税など（消費課税） > 収入階級別の実収入と税負担（平成20年分） <http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/consumption/105.htm>

規模別・学歴別に生涯にわたる所得に対する消費税負担率を推計し、生涯で見てもやはり逆進性が観察されるとされている⁸（表1）。

このように、消費税が逆進税か比例税かという点については見解が分かれているものの⁹、現実には人は一生のうち所得を全て使い切るとは限らないため、消費税は生涯所得に対する比例税であるといつて済ますわけにはいかないと考えられる¹⁰。また、仮に消費税が比例税に過ぎないとしても、消費税は真に困窮する世帯にも一律の負担を求めるため、税率引上げに際しては、そうした世帯の負担増に配慮が必要となる¹¹。この観点からは、消費税率の引上げに際して、いかなる逆進性緩和策を採るかが論点となる。以下では、代表的な対応策として軽減税率と給付付き税額控除（還付措置）を取り上げ、それぞれの概要およびメリット、デメリットを整理する¹²。

表1 企業規模別学歴別消費税の生涯負担率

	生涯所得 (万円)	生涯消費税 (万円)	負担率
大卒大企業	40,056.2	1,259.0	3.14%
大卒中小企業	32,126.0	1,079.9	3.36%
高卒大企業	31,677.8	1,081.5	3.41%
大卒零細企業	27,438.2	936.4	3.41%
高卒中小企業	25,278.3	891.3	3.53%
高卒零細企業	22,565.8	808.9	3.58%

(出典) 橋本恭之「消費税の逆進性とその緩和策」『会計検査研究』No.41, 2010.3, p.43.

⁸ 橋本恭之「消費税の逆進性とその緩和策」『会計検査研究』No.41, 2010.3, pp.35-53. ただし、「その逆進性の度合いは、それほど高くないとも言えよう」という評価もなされている。

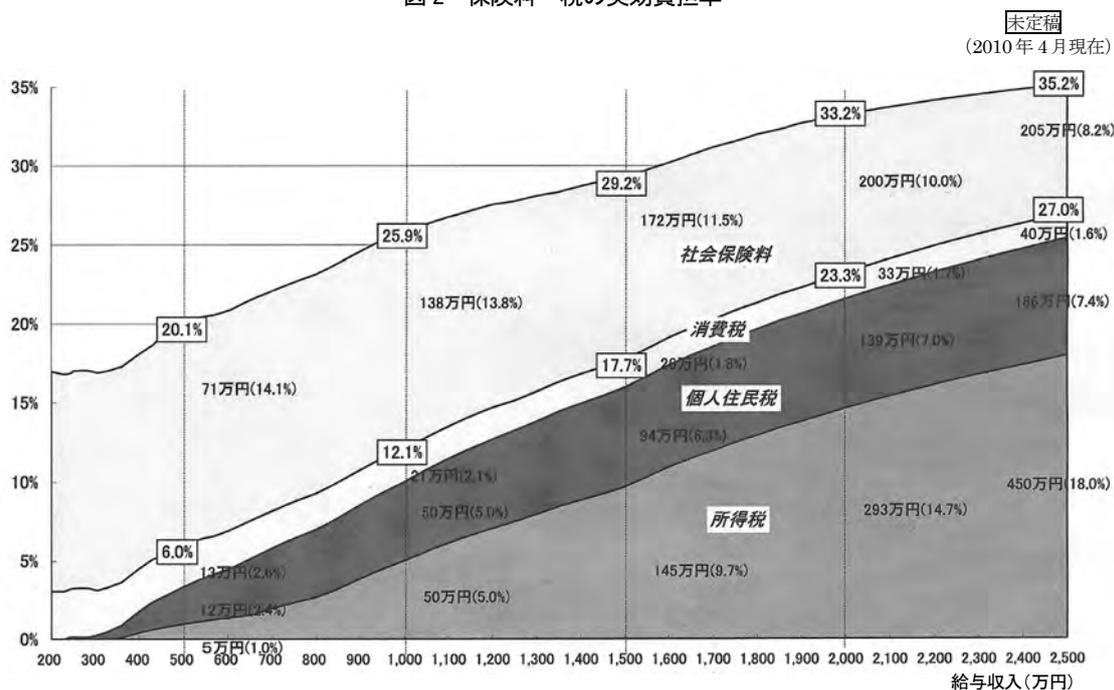
⁹ ただし、所得税など消費税以外の税目も含めて税制全体で見れば、累進性は保たれている（図2）。

¹⁰ 鈴木将覚「消費税増税案の評価と課題—長期の消費税率引き上げ計画と税の累進度の提示を—」『みずほ政策インサイト』2011.7.19, p.13. <<http://www.mizuho-ri.co.jp/publication/research/pdf/policy-insight/MSI110719.pdf>> これに対しては、遺産を残す場合でも、遺産に消費税相当分を課税すればよいとの反論もある（大竹文雄「経済を見る眼 消費税と社会保険料の逆進性」『週刊東洋経済』6279号, 2010.8.28, p.9）。

¹¹ 八塩・長谷川 前掲注(6)同旨。

¹² 消費税の逆進性緩和策について論じた文献として、西沢和彦「消費税の諸課題と改革の選択肢」『Business & Economic Review』251号, 2011.9, pp.49-73; 橋本 前掲注(8); 林宏昭「消費税軽減策の論点」『国際税制研究』

図2 保険料・税の実効負担率



(出典) 「資料 (消費課税)」(税制調査会第 10 回専門家委員会) 2010.11.1, p.19. <http://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/senmon/2010/1197821_4514.html>

II 軽減税率

上述のように、消費税の逆進性は低所得者のほうが高所得者より消費性向が高いことから生じるが、中でも、所得に対する生活必需的な支出の割合が高いことが主因であると考えられる¹³。したがって、逆進性緩和の方法として、生活必需品に対する税率を軽減する(あるいは非課税やゼロ税率とする)ことが考えられる。この方法は、早い時期から付加価値税を導入している欧州諸国で主に採用されており、食料品、水道水、医薬品等のほか、新聞、雑誌、書籍等が一般に軽減の対象とされている¹⁴。

しかし、軽減税率の導入については、主に次のような批判が投げかけられている¹⁵。

21号, 2008.11, pp.32-38 等がある。森信茂樹「消費税の逆進性対策を考える」『会計検査研究』No.40, 2009.9, pp.11-26 は、消費税導入時と税率の5%への引上げ時に採られた低所得者対策を簡潔に解説している(pp.14-16)。付加価値税を導入している諸外国における対応については、鎌倉治子『諸外国の付加価値税(2008年版)』(調査資料 2008-3-a) 2008.10. <http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_1000895_po_200804.pdf?contentNo=1> を参照。

¹³ 鈴木準「社会保障・税一体改革の課題—大和総研中期マクロモデルによる増税シミュレーション—」『大和総研調査季報』2011 秋, vol.4, p.97. <http://www.dir.co.jp/publicity/publication/cho_pdf/cho1110_06all.pdf>

¹⁴ 新聞、雑誌、書籍等への軽減税率の適用は、民主主義の維持や言論の多様性確保の観点といった意味合いも持っている(「言論多様性を重視 「活字」の税率に配慮」『毎日新聞』2012.1.28)。

¹⁵ 軽減税率の様々な問題点を指摘した文献としては、森信茂樹『日本の税制 何が問題か』岩波書店, 2010, pp.270-285; 国枝繁樹「(経済教室) 消費増税を考える(4) 低所得者への配慮視野に 税率軽減より給付で 執行面での容易さカギに」『日本経済新聞』2010.3.11; 森信 前掲注(12); 西山由美「消費税の課題—複数税率とインボイスの問題を中心として—」『租税研究』719号, 2009.9, pp.16-27; 井堀利宏「複数税率の功罪—経済学の視点から—」『税研』131号, 2007.1, pp.20-25; 水野忠恒「消費税の複数税率化」『税研』93号, 2000.9, pp.34-40 等を参照。

○ 効率と公平のトレードオフ

まず、軽減税率の導入は、消費税の逆進性を緩和して公平性に資すると考えられる反面、消費財間の選択を攪乱して効率性を低下させると考えられることである（効率と公平のトレードオフ）。先行研究によれば、日本においては、税率 10%までの増税に関しては軽減税率を導入したほうが社会的厚生がより高くなる一方、それ以上の税率にまで増税する場合には、不平等に関する社会的価値判断によって軽減税率導入の是非が分かれるとの結果が得られており、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いとされている¹⁶。

○ 逆進性緩和の効果

次に、逆進性の改善という点だけを見ても、軽減税率はそれほど効果が大きくないとの指摘がある。「家計調査」等を用いて収入階級別の消費税負担率を試算したいくつかの文献において、軽減税率の導入は消費税の逆進性をいくぶん緩和するものの、その効果は限定的であるとの結果が導かれている¹⁷。その理由としては、軽減税率が適用されるのは生活必需品の一部に留まっていること、そして、軽減税率の恩恵が高所得者にも及ぶことが挙げられる¹⁸。また、事業者が軽減税率の利益を吸収してしまい、最終消費者にその恩恵が及ぶとは限らないとも指摘されている¹⁹。

○ 税収減をもたらす

また、軽減税率はその効果に疑問があるにもかかわらず、課税ベースを狭めるため税収の減少をもたらす。そして、軽減税率を導入しない場合と同じ税収を得るためには、標準税率を高くする必要が生じる。OECDは、付加価値税（VAT）の税収効率性を、理想的な課税ベースに標準税率を乗じて得られる税収に対する現実の税収の割合（VAT Revenue Ratio: VRR）²⁰という形で計測している。現在、軽減税率を導入していない日本は、欧州諸国に比べてVRRの値が高いことが見てとれる²¹（図 3）。軽減税率がないのみならず、非課税の範囲が狭いなど、例外措置の極めて少ないニュージーランドは、VRRが 1 に近い。

財務省は、日本で消費税率を 10%に引き上げた場合、軽減税率を導入すれば年間 3.1 兆円の税収が失われるとの試算を示した²²。民間シンクタンクの試算でも、2.8 兆円とほぼ

¹⁶ 村澤知宏ほか「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」『経済分析』176号, 2005.6, pp.19-41. 中対剛「年齢効果を考慮した消費税の軽減税率導入に関する厚生分析」『平成 22 年度 財政経済理論研修論文集』2010, pp.171-196は、年齢によって消費行動が変わるという「年齢効果」をも考慮に入れることで村澤氏らの分析を拡張している。そして、財選択の攪乱効果に伴う効率性の低下が大きいため、税率 10%までは、20～24 歳を除く年齢階層において軽減税率は導入しない方が望ましく、また、ライフ・サイクルの観点から評価した場合には、全ての年齢階層において一律に税率を引き上げるのが最も望ましいとの結果を得ている。

¹⁷ 橋本 前掲注(8), p.51; 鈴木 前掲注(13), p.98. 八塩・長谷川 前掲注(6), pp.41-43は、「国民生活基礎調査」の個票データを用いた計測により、やはり軽減税率の効果は大きくないとしている。

¹⁸ 鈴木 前掲注(13), pp.98-99.

¹⁹ 水野 前掲注(15), p.35.

²⁰ OECD, *Consumption Tax Trends 2010*. VAT/GST and excise rates, trends and administration issues, 2011, pp.105-113. $VRR = \text{VAT 税収} / ((\text{最終消費} - \text{VAT 税収}) \times \text{標準税率})$ なお、*Consumption Tax Trends* の 2006 年版まで用いられていた C-efficiency ratio は、 $\text{VAT 税収} / (\text{最終消費} \times \text{標準税率})$ で計算される。

²¹ VRR は脱税の多寡や免税事業者の存在等にも影響されるため、VRR の値が低い原因を軽減税率だけに求めることはできない。OECD 同上, p.110 では、各国の付加価値税が、消費に対して単一税率で課税するという理想的な税制にどれだけ近いかという政策的な面だけを評価するのであれば、VRR の分子を「現行の税法（現行の課税ベースと税率）の下で得られる理論的な（脱税等が無いとした場合の）税収」に置き換えた Policy Efficiency Ratio を用いるのがよいとされている。しかし、実際にはそのような理論的な税収を求めることが困難であるため、脱税等に伴う効率性の低下をも含む VRR が用いられている。

²² 「消費増税の低所得者対策 給付付き控除 費用 1 兆円」『日本経済新聞』2011.12.27. 消費税の課税対象

同様の数値が示されている²³。

○ 適用対象の設定の困難さ

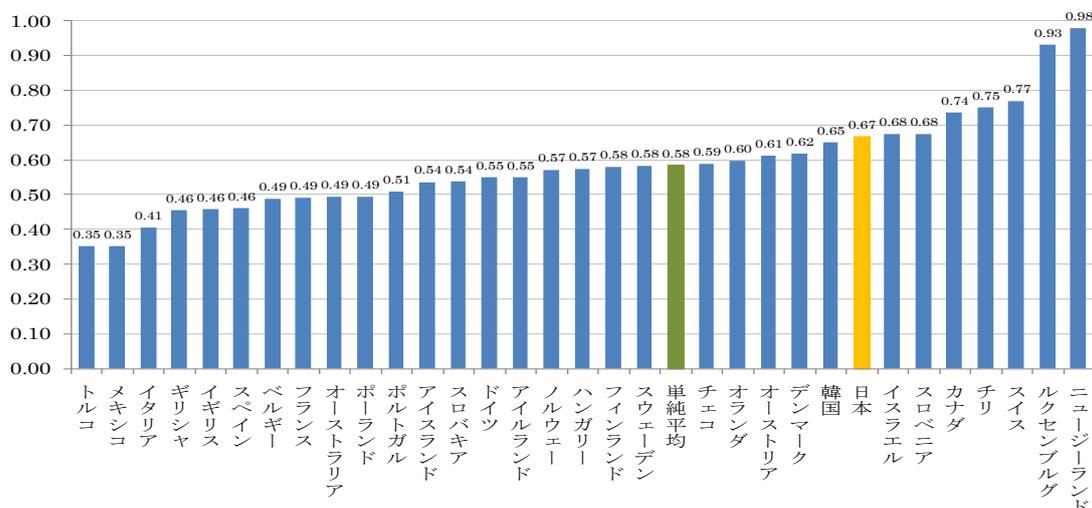
軽減税率の適用対象をめぐる線引きの難しさもしばしば指摘される。たとえば、基礎的な食料品に対して軽減税率を適用する場合を考えると、基礎的な食料品と贅沢品を合理的に画するのは困難を伴う。仮に食料品すべてに軽減税率を適用するとしても、医薬品は食料品に含まれるのか否かといった問題が生じ得るし、外食サービスとの線引き（テイクアウトの食品など）も難しい。また、このような対象範囲の曖昧さから、形式的に軽減税率適用品目を装った課税逃れも予想される。さらには、軽減税率の適用を求めて業界団体が陳情合戦を繰り返すという事態にもなりかねない。

○ 事務負担の増加等

軽減税率の採用は、納税義務者である事業者の事務負担や税務執行のコストを上昇させるといった批判もある。消費税は、売上に係る税額から仕入に係る税額を控除した額が納税額となる（マイナスの場合は還付される）ところ、売上に軽減税率が、仕入に標準税率が適用される場合、大量の還付が生じる可能性があるというわけである。この時、事業者側では記帳のコストが、税務当局の側では調査のコストが発生する。

また、仮に日本で軽減税率を採用する場合、個々の取引ごとに標準税率と軽減税率のいずれが適用されるのかを区別して把握する必要があることから、一般にインボイス（送り状）の導入が必要であると考えられている²⁴。

図3 主要国の VAT Revenue Ratio (VRR)



(出典) OECD, *Consumption Tax Trends 2010*, VAT/GST and excise rates, trends and administration issues, 2011, p.112. “Figure 4.1. VAT revenue ratio” (国名を日本語に置き換えるなど一部修正)

のうち、4分の1を増税の対象外とした場合の試算である。なお、平成24年度予算に基づけば、消費税の税収は税率1%あたり約2.6兆円であるので、3.1兆円の減収は税率換算で約1.2%分に相当する。

²³ 大和香織「消費税増税に伴う低所得者対策の検討—軽減税率よりも給付付き税額控除単独の導入を—」『みずほ日本経済インサイト』2010.8.9, p.4. <<http://www.mizuho-ri.co.jp/publication/research/pdf/japan-insight/NKI100809z.pdf>> 標準税率を10%に引き上げ、食料品等に軽減税率5%を適用した場合。

²⁴ たとえば、水野忠恒『租税法（第5版）』有斐閣、2011, pp.774-775; 税制調査会「抜本的な税制改革に向けた基本的考え方」（平成19年11月）p.24. <<http://www.cao.go.jp/zeicho/tosin/pdf/191120a.pdf>> など。具体的なイメージをつかむためには、「資料（消費課税等）」（税制調査会第21回企画会合）2007.11.2, pp.35-39. <<http://www.cao.go.jp/zeicho/siryoku/k21kai.html>> が有用である。

Ⅲ 給付付き税額控除（還付措置）

【概要】

もうひとつの逆進性対策が「給付付き税額控除」である。給付付き税額控除とは、社会保障と税制を一体化した仕組みであり、所得税の納税者に対しては税額控除を与え、控除しきれない分や課税最低限以下の者に対しては現金給付を行うというものである。現在、欧米各国で採用されている制度である²⁵。導入の目的は、低所得者の勤労促進、児童の貧困解消などいくつかの類型に分かれるが、そのひとつに消費税の逆進性対策を目的としたものがある。

カナダで導入されている「GSTクレジット」は、付加価値税であるGST（Goods and Services Tax）が1991年に導入された際、生活必需品に係るGST負担を還付する目的で導入されたものである²⁶。GSTクレジットは原則として19歳以上の者が申請できる。給付額は家族の人員構成と所得によって決まり、本人分および配偶者分が各253カナダドル（2011年7月からの1年間²⁷。以下同じ）、18歳以下の子1人あたり133カナダドルである。単身者の場合は最高で133カナダドルが加算される。家族の実所得が32,961カナダドルを超えると、超過分につき5%が減額される。²⁸

シンガポールでは、GSTの税率が2007年に5%から7%に引き上げられた際、GST相殺政策（GST Offset Package）の一環として、GST税額控除が導入された。これは、納税者の住宅資産額と年間所得に応じて、4年間で100～1,000シンガポールドルの範囲で税額控除が受けられる（還付の形で実施）というものである。²⁹

【特長】

給付付き税額控除は、消費者の財・サービスの選択を歪めないという意味で中立的であり、効率性を阻害しない。また、所得を適切に把握した上で真に必要な者に恩恵を及ぼすことで、効果的な再分配が可能となる。逆進性緩和の度合いを軽減税率と給付付き税額控除とで比較した研究は多くなされているが、後者のほうがより効果的に低所得者の負担を軽減できるとの結果を導いているものがほとんどであるように見受けられる³⁰（図4）。そのため、日本で今後、逆進性対策を採るなら給付付き税額控除のほうが優れているとの見方が多い。

²⁵ 諸外国の給付付き税額控除については、鎌倉治子「諸外国の給付付き税額控除の概要」『調査と情報—ISSUE BRIEF—』678号、2010.4.22。<http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_3050381_po_0678.pdf?contentNo=1>を参照。

²⁶ もっとも、カナダでは基礎的食料品等に対してゼロ税率が、医療サービス等に対して非課税が適用されており、逆進性対策として給付付き税額控除と併存している。

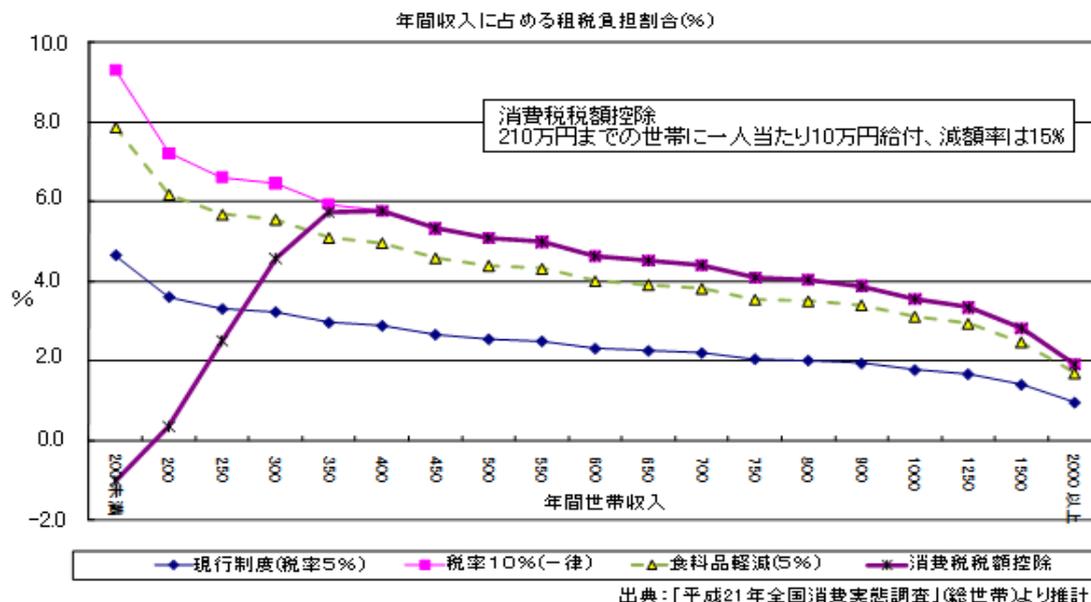
²⁷ 還付金は年4回に分割され、1月、4月、7月、10月に小切手で支払われる。

²⁸ 鎌倉 前掲注(25), pp.8-9; CCH Canadian Limited, *Canadian Master Tax Guide*, 2012, pp.745-748. カナダにおける給付付き税額控除の詳細は、池上岳彦「カナダの個人所得税における還付型税額控除」『立教経済学研究』64(3), 2011.1, pp.23-50を参照。

²⁹ 林 前掲注(12)

³⁰ 図4に示したもののほか、八塩・長谷川 前掲注(6); 橋本 前掲注(8); 鈴木 前掲注(10), pp.18-19など。大和 前掲注(23)は、ジニ係数を計測することによって給付付き税額控除のほうが優れているとした上で、軽減税率と給付付き税額控除を両方導入すると、ジニ係数がかえって悪化し、また、財政負担も大きくなることから、給付付き税額控除を単独で導入するのが望ましいとしている。

図4 軽減税率と給付付き税額控除による逆進性緩和の効果



(出典) 森信茂樹「消費増税議論(その2) 消費税の逆進性解消には給付付き税額控除が有効だ」
DIAMOND online, 2011.12.19. <<http://diamond.jp/articles/-/15386?page=4>>

大綱(p.32)においても、単一税率を維持することとし、逆進性対策としては給付付き税額控除等の「再分配に関する総合的な施策」を導入することとされている。ただし、以下で述べるように、給付付き税額控除の導入には番号制度が必要になると考えられるため、当初は「簡素な給付措置」を実施するとされている。

【課題】

しかし、給付付き税額控除にも次のような課題がある³¹。

○ 所得捕捉の必要性

まず、給付付き税額控除は所得によって税額控除(給付)額を変動させるため、正確な所得の捕捉が必要となる。ところが、現在の制度下では、所得情報が国税庁と地方自治体に分散しており、とりわけ、給付付き税額控除が主に対象とする低所得者層の所得情報は、後者のほうが広く持っている。そのため、両者が持つ所得情報を一元的に把握する必要がある。また、給与所得者と自営業者などとの間で所得の捕捉率が異なる(いわゆる「クロヨン」問題)と言われているように、税務当局が持っている所得情報が正確とは限らない。さらに、仮に税額控除(給付)額の算定に当たって、給与所得や事業所得だけでなく、利子、配当、株式譲渡益等も合算して判断するとすれば、このような金融所得をも正確に捕捉する必要がある。

このように、給付付き税額控除の導入には正確な所得捕捉が必要であることから、何らかの番号制度が不可欠と考えられている。この点については、社会保障・税番号制度の導入に向けていわゆる「マイナンバー法案」³²が今国会に提出されており、成立すれば、平

³¹ 橋本 前掲注(8), p.52; 西沢 前掲注(12), pp.57-59; 森信 前掲注(12), p.23 等を参考に、主な課題をまとめた。

³² 「行政手続における特定の個人を識別するための番号の利用等に関する法律案」(第180回国会閣法第32号)

成 27 (2015) 年以降、税や社会保障の分野で順次マイナンバーの利用が始まることとなるが、情報漏洩やプライバシー侵害の懸念、導入・運営コスト等の点で課題も残されている。

○ 財源の確保

加えて、給付付き税額控除も減収につながるということがある。軽減税率と違い、消費税の枠内だけで見れば減収は発生しないものの、税額控除や給付を行う以上、その分の財源は必要となる。カナダの例では、GST控除の総額はGST総税収の 11%を超えている³³。日本について、財務省は、消費税率を 10%に引き上げたときの負担の増加分を給付付き税額控除で相殺する場合、飲食料品に係る分だけを給付すれば年間 1 兆円、それに加えて水道光熱費や衣料費なども対象とすれば 1.5 兆円の経費がかかると試算している³⁴。民間シンクタンクの試算でも、1.5 兆円とほぼ同様の数値を示している³⁵。

おわりに

以上、消費税の逆進性緩和策として 2 つの方策を概観したが、軽減税率に対しては海外でも専門家の間で批判的な見方がある³⁶、欧州諸国でも税率構造の簡素化に向けた取り組みが続けられている³⁷。

一方で、給付付き税額控除は経済学的な観点からは優れた制度だとしても、実際に導入する場合には、IIIで述べた課題を乗り越える必要があるのみならず、その制度設計や執行面において大きな困難を抱えていることが指摘されている³⁸。たとえばアメリカでは、社会保障番号が定着しているにもかかわらず、勤労税額控除や児童税額控除³⁹の不正受給が深刻であることがしばしば問題視されている。制度設計の面では、給付付き税額控除が主に低所得者層に対する新たな対策であるなら、既存の社会保障制度との関係をどう整理するのかという問題が生じるが⁴⁰、解決は容易でないのではなかろうか。税額控除（給付）

³³ 池上 前掲注(28), p.39; Receiver General for Canada, *Public Accounts of Canada 2011*, volume 1, Section 3, Table 3.3. <<http://www.tpsgc-pwgsc.gc.ca/recgen/pdf/49-eng.pdf>>

³⁴ 前掲注(22); 「逆進性解消へ「給付付き税額控除」 低所得層に差額を還付」『東京新聞』2012.3.15. 年収 550 万円以下の世帯を対象とする場合の試算であり、制度設計次第で必要となる経費は変わってくる。なお、マイナンバーの導入までの間に実施される簡素な給付措置の規模として、民主党は 4,000 億円を超える規模とする方向で調整に入ったと報じられている（「低所得者対策 4000 億円超」『読売新聞』2012.4.5）。

³⁵ 大和 前掲注(23), p.4. 標準税率を 10%に引き上げ、5%の時よりも税負担が増加する分を、所得額に応じて逡減する形で還付する制度を想定した場合。

³⁶ 最近では、イギリスの『マリーズ・レビュー』における議論が有名である（Sir James Mirrlees et al., *Tax by Design: The Mirrlees Review*, New York: Oxford University Press, 2011, pp.216-230; Ian Crawford et al., “Value Added Tax and Excises,” *Dimensions of Tax Design: The Mirrlees Review*, New York: Oxford University Press, 2010, pp.275-422）。上記IIで挙げた批判に加えて、軽減税率は一度認められると見直しが困難であるといったことが指摘されている。『マリーズ・レビュー』を含め、海外における付加価値税の税率構造に関する議論の概要は、後掲の＜参考文献＞①の（資料 3-5）（資料 3-6）（資料 3-7）を参照。スウェーデンにおける議論は、馬場義久「高福祉国家と消費税 スウェーデンからの教訓 第 4 章 スウェーデンの消費税—現状と問題点—」『税務経理』9046 号, 2010.11.9, pp.2-8 に詳しい。

³⁷ 鎌倉 前掲注(12), pp.13-15.

³⁸ たとえば、中里実「給付付き税額控除の執行上の問題」『税研』145 号, 2009.5, pp.45-49; 吉村典久「給付付き税額控除と所得控除」『税研』145 号, 2009.5, pp.50-55; 渡辺智之「所得税額はマイナスになりうるか？—いわゆる「給付つき税額控除」の問題点—」『租税研究』707 号, 2008.9, pp.82-109.

³⁹ そもそもアメリカは連邦レベルで付加価値税を導入していないこともあり、これらの給付付き税額控除は逆進性緩和を目的としたものではない。

⁴⁰ たとえば、黒田有志弥「所得保障制度としての給付付き税額控除の意義—アメリカの稼得所得税額控除

を与える対象をどう画するかに関しても、単純に所得のみを基準に線引きするならば、低所得者層に占める高齢者の割合が高いため、世代間の公平性のために消費税率を引き上げた意味が薄れてしまうとの指摘がある⁴¹。

軽減税率といえば、キャビアとフォアグラ、食料品の温度、ドーナツの個数などで適用税率が違ってくるといった点に批判がやや集中しすぎているように見受けられるが、本来必要とされるのは、上述のような給付付き税額控除の課題・問題点をも考慮に入れた両制度の冷静な比較考量であろう。そうした場合、給付付き税額控除のほうが設計が容易で執行上の問題も少ないと言い切れるかどうかは、実は微妙かもしれない⁴²。標準税率が日本よりもかなり高く、また、元々ある優遇措置を廃止するのは政治的に難しいといった事情の違いはあるにせよ、副作用を認識しつつも軽減税率という手法で高い税率との折合いをつけてきた欧州諸国の経験には、真摯に目を向ける必要があろう。今後日本が採るべき方向を決めるにあたっては、特定の方針にこだわることなく議論することが求められるのではなかろうか⁴³。

<参考文献> 本文および脚注に掲げたものを除く

- ① 第9回社会保障改革に関する集中検討会議（平成23年5月30日）における次の各資料 <<http://www.cas.go.jp/jp/seisaku/syakaihosyou/syutyukento/dai9/gijisidai.html>>
 - （資料3-1）「井堀教授説明資料（消費税の逆進性について）」
 - （資料3-3）「研究報告書（要約）【資料3-1、3-2 関連】」
 - （資料3-4）「研究報告書（本体）【資料3-1、3-2 関連】」
 - （資料3-5）「田近教授説明資料（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）」
 - （資料3-6）「研究報告書【資料3-5 関連】」
 - （資料3-7）「参考資料【資料3-6 関連】」
- ② 山田徹也「ISSUE 3 逆進性対策をどうすべきか 低所得者に重い消費税 軽減税率は消費者に混乱」『週刊東洋経済』6362号, 2011.11.26, pp.106-107.
- ③ 「消費税増税の2大キーワード 低所得者対策として必ず浮上 「複数税率」と「給付付き税額控除」」『週刊ダイヤモンド』98(29), 2010.7.10, pp.43-46.
- ④ 西山由美「KEYWORD 消費税の複数税率」『ジュリスト』1421号, 2011.4.15, pp.50-51.
- ⑤ 矢野秀利「消費税の政治経済学（第3回） 複数税率をどう考えるか」『税経通信』946号, 2011.12, pp.133-140.

（EITC）—『ジュリスト』No.1413, 2010.12.15, pp.44-52 は、具体的に、生活保護制度との調整の必要性を説いている。

⁴¹ 熊野英生「消費税の難点 給付付き税額控除—高齢者への還元は世代間アンバランスを温存—」『Economic Trends』2012.1.6. <http://group.dai-ichi-life.co.jp/dlri/kuma/pdf/k_1201a.pdf> もっとも、熊野氏は給付付き税額控除を否定的に評価しているわけではなく、その対象を必要以上に広げなければよいとしている。

⁴² たとえば、林 前掲注(12), p.37のように、軽減税率は「比較的煩雑さは少ない」との見方もある。消費税のみに限定しても、簡易課税制度における具体的な業種区分など、難しい線引きの問題が生じるのは軽減税率に限ったことではない。

⁴³ 軽減税率もなお検討対象から外すべきではないことを述べたものとして、「(社説) 一体改革は必要だ 複数税率 欧州の実例に学ぼう」『毎日新聞』2011.12.15; 「(社説) 民主の消費税案 首相は年末決着を次へ生かせ」『読売新聞』2011.12.30 など。なお、メディアの多様性維持など、逆進性対策とは別の観点から軽減税率を論じたものとして、「ニュース争論 メディアと税制 「複数税率が多様性守る」鈴木秀美氏/「消費税率 例外つくるな」森信茂樹氏」『毎日新聞』2011.12.26.