

消費税の複数税率化に関する数量分析¹

関西学院大学経済学部 高林喜久生ゼミ

伊藤佳代

井藤奈津子²

河口加奈

菰田義崇

武井英理

三木健吾

森谷知代

吉川あず沙

¹本稿は、2006年12月3日に開催される、WEST論文研究発表会2006に提出する論文である。本稿の作成にあたっては、高林喜久生教授(関西学院大学)をはじめ、多くの方々から有益且つ熱心なコメントを頂戴した。ここに記して感謝の意を表したい。しかしながら、本稿にあり得る誤り、主張の一切の責任はいうまでもなく筆者に帰するものである。

²E-mail:brv70738@kwansei.ac.jp。

要旨

政府が閣議決定した歳入・歳出一体改革の中で、歳入を増やすためには増税策が必要であり、それには消費税が最も有効であるとされている。そこで本稿では、単一税率で増税するのが望ましいか、それとも複数税率で増税するのが望ましいかを検討するために、消費税の複数税率化について垂直的公平・水平的公平・価格変化率の3つの観点から数量分析を進めた。複数税率についてはイギリス・フランス・ドイツの税率をケース化した。

垂直的公平性については、逆進性と累進性に注目して分析を行った。逆進性の観点からは、所得階級別に負担率を推計した。最も逆進性が緩和されたイギリスケースと単一税率を比較した場合、最低所得階級である200万円未満の階級で差はわずかであった。累進性の観点からは、消費税・直接税・社会保障費の3つを加えた負担率を推計した。その結果、公的負担全体としての累進性は維持されていることが観察された。つまり、複数税率を導入しても垂直的公平性という観点からは、大きな変化はないといえる。

水平的公平性については、複数税率が導入された場合、消費税が本来持つ水平的公平性に及ぼす影響について分析を行った。ここでは、年間収入における消費税の負担率を単一税率10%に増税した場合と各ケースの結果との差を都市階級別に算出した。ドイツケースでは都市階級ごとの負担率の差が小さく、ほぼ水平的公平性が保たれている。しかし、イギリスケースでは負担率の差が大きく、どのケースにおいても都市階級別に負担率の差は生じる。つまり、同じ所得階級であっても人口規模が小さくなるほど、水平的公平性が保たれていない。したがって、複数税率を導入した場合、水平的公平性が失われるという結果となった。

価格変化率については、単一税率10%と各ケースの複数税率を用いて、産業連関表により部門別価格上昇率を算出し、レーダーチャートを作成した。また、単一税率は比較的きれいな円を描くグラフとなったのに対して、複数税率の各ケースはいびつなグラフとなった。つまり、複数税率の導入は消費者行動に歪みを与える。つまり、価格変化率の観点より、単一税率が最も消費者行動に歪みを与えず、超過負担は小さくなると考えることができる。

以上、3つの観点から分析を進めた結果、消費税を増税するに当たって、現行の単一税率を維持するというのを私たちの政策提言とする。

WEST 論文研究発表会 2006

I はじめに

現在わが国では、膨大な額の財政赤字を背負っている。その財政赤字を減らすため政府は歳出削減をし、財政状況を立て直そうとする動きが近年みられ始めている。しかし、私たちは歳出削減をするだけでは、今抱えている財政赤字問題を克服することは非常に困難であると考えている。その一例として、約5年間続いた小泉政権では公共事業予算を大きく削減し、国債発行の削減に努めてきた。だが、社会保障費の増大やデフレ克服の遅れもあり、国債及び借入金並びに政府保証債務現在高は図1を見るとわかるように、政権発足直前の2000年度末の522兆円から、05年度末には813兆円に膨らんでいる。これ程までに膨らんだ債務を減らすには、歳出を削減するとともに、歳入を増やす必要がある。歳入を増やすためには増税が必要になってくる。

そこで私たちは増税対象として消費税に注目した。消費税に注目した理由は次の三点である。第一に消費税は所得税よりも超過負担が少なく中立的であると考えられる点、第二に消費税は景気変動が起こっても消費行動の変化は少ないため、税収が所得税や法人税よりも安定的である点、第三に同じ所得水準の人が同じ程度の負担をする水平的公平性を有している点である。

だが、消費税を増税するにあたり、逆進性が強まることになるのではないかと批判もある。租税は中立性と公平性を保つことが原則とされているが、逆進性は公平性を歪めることになる。そこで諸外国は逆進性を緩和する手段として、現在日本で採用している単一税率とは異なる、標準税率と軽減税率を組み合わせた複数税率を採用している。しかし、単一税率に比べ、複数税率は超過負担が増すと考えられる。

消費税増税を考えるにあたり先行研究として、まず現状の消費税の仕組みや、性質を井堀(2003)では、経済効果と結びつけて研究している。吉田(2000)の中では、間接税・直接税の比較を通して消費税と所得税・法人税の比較がなされている。また、その後の研究として大田(2002)では、増税における問題点、消費税改革に向けての課題が述べられている。さらに、宮島(2000)において、増税の手段として複数税率の仕組み、日本の税率構造と諸外国の税率構造の比較、そして、『産業連関表 32 部門表』(2000)による税率引き上げに伴った税収を推計している。高林・下山(2001)では税率の変化が物価に与える影響を研究している。

本稿では、消費税増税に伴う消費税率の変化が、公平性や価格体系にどのような影響を与えるのかを分析していく。そして現在の単一税率のもとで増税するのが望ましいのか、または複数税率を採用するのが望ましいのかを明らかにしていく。今回、単一税率と複数税率を比較するにあたって、次の三点でシミュレーションを行う。第一に垂直的公平の観点から逆進性について比較・検討する。第二に水平的公平の観点から地域別に比較・検討する。第三に税率を変化させた場合の波及効果を価格変化率から検討する。なお、分析には『家計調査年報』(2005)、全国家計実態調査、『産業連関表 32 部門表』(2000)のデータを用いる。

上記のシミュレーションを行うにあたり、単一税率では税率10%とおく。これは、プライマリ

WEST 論文研究発表会 2006

一バランス(基礎的財政収支)を黒字化するために必要な税率である³。複数税率については単一税率のケースと税収中立となるように仮定する。ここでは『家計調査年報』(2005)を用いてイギリス、フランス、ドイツの各国のそれぞれの軽減税率を日本に適するように加工したものをを用いた。この3カ国を選択した理由は、複数税率化の進んでいるEU諸国を用いる点、日本と同じく先進国である点が挙げられる。EU諸国は標準税率が15%以上と決められているため、日本の増税を検討していく上で、参考になると考えた。

本稿の構成は、以下の通りである。まずIIにおいて消費税をめぐる議論について整理する。次にIIIでは、単一税率、複数税率のシミュレーションを行う。最後に、結果をまとめる。

II 消費税の概要

本節では、II-1で現在の日本の消費税の現状と制度を述べ、II-2で現状の単一税率のもつ逆進性の問題を取り上げる。II-3では諸外国で逆進性を緩和する策として採用されている複数税率と、広く薄く課税することの出来る水平的公平性を持った単一税率とを比較する。II-4において、複数税率にしたときに必要となるインボイス方式と、現在の日本で使用されている帳簿方式を説明する。

II-1 消費税の現状と制度

(1) 現状

現在、新聞などのメディアにおいて多く取り上げられているように、財政赤字削減のために数年内に消費税引き上げを行うことが避けて通れなくなっている。バブル崩壊後の危機的状況が落ち着いてきている中で、日本経済は安定的な状態に戻りつつあるが、そうした状況の中で、財政再建が大きな課題として残っているのである。2006年の7月に閣議決定された「歳入・歳出一体改革」の中でも財政再建は取り上げられている。「歳入・歳出一体改革」とは、歳出削減と、増税など歳入の増加を並行して進めようというものである。そして歳入を増やすためには増税策が有効なものであると考えられている。そこで増税に当てる財源として、消費税が挙げられているのである。以下消費税に注目されている理由について考察していく。

(2) 消費税の優位性

現在わが国の税収は図2で見てもわかるように、所得税・法人税・消費税の三本柱によって支えられている。この税収のひとつとなっている所得税には、図3のように税収の変動が大きいこと、重い税は勤労意欲にマイナスに働くこと、課税ベースを正確に把握することが難しいこと、などの難点がある。理想的な所得税に改革できればまだしも、実際には、一度できた控除はなかなか廃止されず、所得捕捉も不十分なままで、改革はままならない。結果的に、勤労世代に負担を強いるものになっている⁴。所得課税の場合には、貯蓄源泉の所得と貯蓄の運用所得(利子・配

³ 一般会計に限れば国債発行と国債費の差額約11兆円である。これを単一税率による消費税増税で賄うとすると5%の増税が必要となる(日本経済新聞2006年5月31日より)。

⁴ 大田(2002)57頁。

WEST 論文研究発表会 2006

当など)がともに課税されるため、すなわち、いわゆる貯蓄の二重課税が発生するため、消費と貯蓄の選択に中立ではなく、貯蓄抑制的な経済効果をもたらすとされる。これに対して、消費課税においてはいわゆる貯蓄の二重課税が回避されるため、消費(現在消費)と支出(将来消費)の選択に中立性が保たれる。したがって、貯蓄促進的な経済効果をもたらすとされる⁵。また法人税は、経済活動のグローバル化が一段と進み、「企業や投資家が国を選ぶ時代」になってきている今、他の先進国より税を重くすると、企業も資金も容易に国境を越えて移動してしまう。さらに、不況になってくると、法人所得が減り、法人税収はかなり打撃を受けることになってしまう。よって、法人税もあまり頼るわけにいかない。

消費税は、勤労世代だけでなく、高齢世代まで含めて広く負担を課することができる税である。消費税には、あらゆる世代に広く公平に負担を求めることができるとともに、ライフサイクルの一時期に負担が大きく偏らないというメリットがあり、急速に少子・高齢化が進展している中で、その役割は重要である。

また、消費課税は水平的公平が確保できるほか、図3を見てもわかるように、その税収がほかの税収と比較して景気変動による影響を受けにくいという特徴もある。生活必需品の消費は文字通り不可避であり、格差が広がった今、奢侈品が値上がりによって需要減となることは少なく、そもそも1997年の時点でこれによって景気が悪くなったのではないともいわれる。消費の変動が少ない限り、消費税の税収は安定している。

財政再建において、増税を考えたときなぜ消費税に頼ろうとするかには、もうひとつ大きな理由がある。課税の中立性を確保するためには、一般に個別消費税や累進所得税にみられるような差別課税はできる限り避けるようにし、均一税率で課税ベースの広い一般消費税や比例所得税といった一般税のほうが望ましいとされている。超過負担とは、市場における資源配分がパレート最適を達成しているとき、その資源配分を歪めるような租税によって生じ、厚生損失をもたらされることである。一般的消費税においても超過負担の発生は避けられないため、それを最小化する法則は次のように明らかにされている⁶。第一に税率を引き上げても代替効果が小さいので需要が減少しにくい生活必需品を課税すべきこと、第二に需要が商品間で比例的に減少するように税率を設定すべきことである。これは超過負担が、複数税率よりも単一税率の方が小さいことを表している。私たちは租税の中立性を観点から単一税率が望ましいと考える。しかし単一税率には中立性があるが公平性を欠くとされている。これが所得分配の公正と経済活動の効率性のトレードオフである。

(3) 消費税の制度

次に、現在の日本の消費税制度について述べる。消費税とは、消費一般に公平に課税される、課税ベースの広い間接税である。ほぼすべての国内における商品の販売、サービスの提供及び保税地域から引き取られる外国貨物を課税対象とし、取引の各段階で課税される⁷。

⁵ 宮島(1995)16頁。

⁶ 橋本・山本・林・中井・高林(2002)116-119頁。

⁷ 消費税には非課税品目が設けられている。土地の売買や利子の受け取りなど消費になじまない

WEST 論文研究発表会 2006

消費税は、事業者負担を求めものではなく、税額分は事業者が販売する商品やサービスの価格に含まれており次々と転嫁され、最終的に商品やサービスを消費し又はサービスの提供を受ける消費者が負担することになる。

図4は、消費にかかる税の種類を表したものであり、次のようにまとめられている⁸。まず製造、卸、小売の段階(単段階)で課税するか、すべての段階(多段階)で課税するかの二種類に分けられる。酒やたばこには、酒税・たばこ税がかけられているが、これらは製造業者から出荷されるときの単段階課税である。卸段階だけ、または小売段階にだけ課税する税も単段階課税である。製造・卸・小売のすべての段階で課税されることを多段階課税という。多段階で税をかけるとき、「付加価値税」は、それぞれの段階で売上げ時に受け取った税から仕入れ時に払った税を差し引いて、結果的にその業者が生み出した付加価値にのみ課税する。日本の消費税制度は、製造・卸・小売の全ての段階で課税される多段階課税である。

多段階で税をかけるとき付加価値税は、それぞれの段階で売上時に受け取った税から仕入れ時に支払った税を差し引いて、結果的にその業者が生み出した付加価値にのみ課税する。このように、多段階の付加価値税においては、仕入の税額を正確に控除することが最も重要である。前段階税額を控除しながら、最終消費者まで税を転嫁していくのである。

現在のわが国の消費税の税率は5%である。その内の4%は国税で、後の1%は地方消費税である。地方消費税は、4%の国税とともに国が徴収し、都道府県に応じて配分される。その配分された地方消費税の2分の1を、市町村に対して人口と従業員に応じて配分される。納税の仕組みとしては、納税義務者が所轄の税務署長に消費税及び地方消費税の確定申告書を提出し、消費税額と地方消費税額とを併せて納付する。また、直前の課税期間の確定消費税額に基づき中間申告・納付をすることになっている。

また近年、これまでの税制では、消費税の益税が大きな問題点となっている。益税とは、消費者が支払った消費税のうち、国庫に納入されずに業者の手元に残ってしまうものをいう。これは、年間売上高3,000万円以下の事業者について納税が免除されていることと、年間売上高2億円以下の事業者を対象に簡易課税制度が設けられていることが原因である。このままの状態では消費税の税率を上げることは困難であると考えられる。そのため、事前準備として平成15年度に税制改正が行われた。中小事業者に対する特例措置において、事業者免税点制度と簡易課税制度の適用上限を引き下げられた。それにより、今まで消費税を納めていなかった多くの事業者に新たに納税義務を課すことができ、簡易課税制度を適応することで益税の縮小を図ること、また事前に数回に分けて納付させる制度である申告納付税制度を消費税の納付額が多い事業者に対して設ける

もの、医療、介護サービス、助産、教育など政策的な理由によるものである。不課税(課税対象外)取引として代表的なものは、給与、家財道具の売却、受取配当金等である。不課税と非課税の区別は、課税売上割合の算定計算において重要な意味を持っている。外国との輸出や輸入の場合を考えると、消費課税は消費地で課税することが国際的なルールであり、輸出する品には消費税はかからない。輸入品においては、国内で生産されたものと同じように課税される。

⁸ 大田(2002)58頁。

WEST 論文研究発表会 2006

こととなった。さらに事業者は消費者が消費税を支払う際、混乱を起こさせないように、消費者に対して消費税込みの金額を表示する総額表示の方式を採ることとなった。

II-2 逆進性

税負担の公平性は「水平的公平性」と「垂直的公平性」に分けて考えられる。

「水平的公平性」とは、同じ経済状態(所得水準)にあるものは同じ程度の負担であるべきという基準であり、「垂直的公平性」とは、経済状態(所得水準)が異なる場合にはそれに応じて負担の程度も異なるべきである、という基準である。先ほども述べたように、わが国の消費税は、原則としてすべての財・サービスについて5%の税率で課税する「水平的公平性」を保つことを目的として制定された、単一税率の消費型付加価値税である。

消費税を増税するにあたって無視できない問題が、逆進性である。橋本(2002)によると、現行の消費税では所得階級別の税負担額は所得が高いほど高くなる。しかし、この税負担を年間収入で割って負担率を求めると、所得が高くなるほど税負担率が低下する。これがいわゆる逆進性である⁹。逆進性が見られるということは、すなわち「垂直的公平性」が保たれていないということになる。所得が高くなるほど消費税の負担額が多くなるにもかかわらず、負担率でみると低下しているのは、所得水準の上昇につれて所得に占める消費の割合が低下するためである。

『家計調査年報』からもみて取れるように、低所得者のほうが、年間収入に占める生活必需品の消費支出の割合が目立って高い。よって、生活必需品に軽減税率を導入することは、低所得者の消費税負担率を下げることにつながる。よって、生活必需品に軽減税率を導入することは消費税負担率を下げることにつながる。

そこで逆進性の緩和策の一つとして、これは海外でも多く採用されている方法であるが、生活必需品等に軽減税率を導入するといった消費税の複数税率化があげられる。複数税率については、また別の項目で詳しく説明する。

II-3 単一税率と複数税率

(1) 単一税率の仕組み

日本の消費税は原則として、すべての財やサービスについて、一定の税率を課税することとなっている。この制度は、国民の消費生活が多様化・高度化して行き、またサービス消費の比重も大きくなって行く中で、物品税を始めとしたそれまでの個別消費税では十分に対応しきれないことから、1989年に導入されたもので、単一税率と呼ばれている。

単一税率は消費支出に対して一定の税率が課されるため、高所得者であっても低所得者であっても、同一の商品の購入に際して、同額の税金を支払うことから、水平的公平性を持った制度であるというメリットがある。また、税率が一定であることから、消費者行動に影響を与える心配が少ない。さらには、単一税率は、消費者行動に影響を与えにくいことによって、景気の変動に関係なく、安定した税収を確保することができるというメリットも挙げることができる。

⁹ 橋本(2002)126頁。

WEST 論文研究発表会 2006

単一税率のデメリットは、高所得者も低所得者も同じ税率が課されることによって、所得に対する負担額が高い人ほど、消費税の負担率が低くなり、所得に対する負担額が低い人ほど、消費税の負担率が高くなるという、逆進性の問題が生じてしまうことである。税率が上がることで、低所得者や社会的弱者(高齢者など)に対する負担が重くなってしまうということである。この逆進性の問題は、現在のように税率が低いと大きく取り上げられることはないが、将来税率が高くなると、逆進性が表面化していくことは否めない。

(2) 複数税率の仕組み

消費税の複数税率化とは、基本税率である標準税率とは別に、食料品などの生活必需品には軽減税率を導入する制度のことである。複数税率はヨーロッパ諸国で採用されているところが多く、標準税率が比較的高く設定されているにも関わらず、国民の不満が生じていないのは、食料品などの生活必需品に対してはゼロ税率などの軽減措置が採られていることによって、生活に影響を与えることが少ないためであると言われている。複数税率は、逆進性の緩和策の一つであると考えられている。生活必需品に軽減措置を採ることによって、社会的弱者や低所得者への税の負担に対して、配慮を持った仕組みと考えられている。

複数税率のメリットは上述した逆進性問題を緩和することができるということが大きな点である。単一税率のもとでは、平等に税が課されることにより、税負担に対して公平性があるということが出来るが、その分、低所得者や社会的弱者の生活に対する圧迫は大きくなってしまふ。この逆進性の問題に対して、複数税率では生活必需品に軽減税率を適用することで、こうした圧迫を取り除くことが可能となる。またぜいたく品に高い税がかけられていることで、生活必需品への軽減措置を採っても、税収に影響を与える心配が少ない。

複数税率のデメリットとして、今日では国民の消費様態が多様化しているなかで、対象品目の線引きが難しいということが挙げられる。さらに対象品目とそれ以外の品目の価格の間に異なった影響を与えることになってしまうこととなり、消費者行動に影響を与えてしまうことは否めない。また、軽減税率導入による減収分を補うために、標準税率の引き上げ幅を大きくしなければならぬことも問題である。そして、複数税率にはインボイス方式の導入が不可欠であることから、納税義務者の事務負担をはじめとして、国民全体に膨大な社会的・経済的コストがかかってしまうという点も挙げることができる¹⁰。

単一税率と複数税率のメリットデメリットをまとめると表1のようになる。

(3) 諸外国の税制構造

次に諸外国の税制構造の現状について説明する。

日本では消費税(Consumer Tax)の呼び名が一般的であるが、外国ではVAT(付加価値税、Value Added Tax)が一般的である。世界の付加価値税率を見てみると、最も税率が高いのは中南米の島国であるグレナダでの27.5%、それに次いでスウェーデンやデンマーク、ハンガリーでは25%、アイスランドで24.5%、その他先進国で主なところを挙げていくと、フランス(19.6%)、イタリア(20%)、イギリス(17.5%)、ドイツ(16%)等となっている。このように世界の付加価値税率は

¹⁰ 橋本(2000)111頁。

WEST 論文研究発表会 2006

軒並み日本よりも高いことがわかる。だが、標準税率の高い国は一般的に軽減税率が採用されているので外国に比べ、日本は消費税が低いと一概に言うことはできない。

表2は諸外国の付加価値税率を示したものである。以下、複数税率を採用している国と単一税率を採用している国の税制構造を詳細に見ていく。

まず複数税率を採用している国についてであるが、EUでは最も税率の低い国でも15%以上とするという取り決めがあり、標準税率が高いため、表2を見てもわかるように多くの国で軽減税率が適用されている。ここではフランス、イギリス、ドイツの3ヶ国を例として取り上げる。

フランスでは標準税率が19.6%、軽減税率が2.1%と5.5%と2種類の軽減税率を適用している。5.5%の軽減税率が適用される品目としてはアルコール飲料を除く飲料、砂糖菓子、チョコレート、マーガリンなどを除く食料品、医薬品、書籍、介護サービス、映画・演劇、電気・ガスなどが挙げられ、2.1%の軽減税率が適用される品目としては演劇・音楽などの初演、司法サービス、医療行為、一部の医薬品、日刊紙など限定的なものが挙げられる。

イギリスの標準税率は17.5%である。軽減税率としてはゼロ税率が採用されており、これはヨーロッパの中では例外的なことである。ゼロ税率の対象品目として食料品、水道水、新聞、雑誌書籍、国内旅客輸送、医薬品、居住用建物の建築、障害者用機器などがある。

ドイツでは標準税率が16%、軽減税率が7%となっている。軽減税率の対象品目としては食料品、水道水、新聞、雑誌、書籍、旅客輸送などが挙げられる。

一方、単一税率を採用している国についてであるが、デンマーク、韓国、ニュージーランドなどがある。先ほども述べたように、一般に標準税率が高い国ほど軽減税率が設定される可能性が高いが、デンマークでは新聞・郵便などを除き標準税率が一律25%と高いにもかかわらず軽減税率が設定されていない。また韓国では、標準税率が10%となっている。軽減税率は適用されていないものの、食料品は非課税である。ニュージーランドの付加価値税はGST(財・サービス税)という。軽減税率なしの12.5%単一税率がかけられる。これは政府・非営利団体にも納税義務があるという、非課税・ゼロ税率が厳しく制限された世界で最も課税ベースが広い付加価値税制である¹¹。

II-4 インボイス方式と帳簿方式

ここでは、複数税率導入の際に必要なインボイス方式と、現在わが国において採用されている帳簿方式について説明する。

課税の累積を排除するために、売り上げにかかった税額から仕入れにかかった税額を付加価値税では控除するが、その仕入れ税額をどのようにして導き出すかは、自己の記録(帳簿上における記録)による帳簿方式と、税額別記の書類による前段階税額控除方式であるインボイス方式との二つに区分することができる。わが国の消費税は納税者や取引慣行などによる事務負担を配慮して帳簿方式が採用されている¹²。一方、付加価値税を採用しているヨーロッパ諸国においてはインボイス方式が採用されているのである。

¹¹ 株式会社三菱総合研究所(2006)8-9頁。

¹² ただし、仕入税額控除の際は課税仕入れの事実を証明するため、インボイスの保存が義務づけられている。

WEST 論文研究発表会 2006

(1) インボイス方式の仕組み

表 3 を用いてインボイス方式の基本的な仕組みを簡単な数値例でみていく。この表では消費税率を 5% とし、3 段階の取引があると想定する。事業者 A は製造業者で、税込売上価格 3150 円で販売しており、3000 円の付加価値に対して、150 円を納付している。卸売業者である事業者 B は事業者 A から仕入れを行っており、事業者 B の税込売上価格は 5250 円であり、その税額は 250 円となる。この時、税込仕入価格と事業者 B の付加価値の和に対して課税されると課税の累積が起こってしまう。つまり事業者 B の税込仕入価格 3150 円に事業者 B の付加価値である 2000 円を足したものに課税すると、事業者 A の付加価値にも納付税額にも再び課税されることになってしまうのである。そこで事業者 B の税込仕入価格 3150 円に事業者 B の付加価値 2000 円を足したものに、仕入税額控除を適用して、前段階の税額 150 円を引いたものに課税すると事業者 B の税込売上価格 5250 円を求めることができるのである。そして事業者 B は 250 円から前段階ですでに事業者 A が税金として支払っている 150 円分円を差し引いた 100 円を税金として納付することになる。この時に、インボイスに基づいて仕入税額が控除されるのである。この納税額は、B の付加価値 2000 円に税率 5% かけた金額に等しくなる。同様に計算して、小売業者である事業者 C の納付税額は、100 円ということになる。その結果消費者への販売価格は 7350 円、納付税額は合計で 350 円となる。

次にインボイス方式のメリットとデメリットについては次の通りである¹³。インボイス方式のメリットとして、脱税の防止を考慮したとき、帳簿方式とインボイス方式を比較してみると、脱税防止策にはインボイス方式が優れていると考えることができる。例えば α 社が β 社に対して、ある商品を売った場合、インボイス方式では、 α 社が販売額と仕入れ額を過少に記したインボイスを β 社に渡すとすると、 α 社は実際の税額よりも少ない税額を納めることとなり、代わりに β 社の納税額は実際の納税額よりも過大になってしまうことになる。このような一方の企業が納税額を少なくしようとした場合に、もう一方の企業の納税額が大きくなってしまいう不正な取引を抑制することができるのがインボイス方式なのである。インボイスによって相互に牽制しあうクロスチェックと呼ばれる機能が発揮され、脱税の防止につながっていくものと考えられる。

証拠書類となるインボイスは、税務調査が入る可能性とタイアップすることによって、脱税防止の抑止力としての力を発揮する。しかしインボイス方式であっても、小売業者は消費者にインボイスを発行しなくていいため、チェック機能は働かず脱税が起こりうる。実態として、不正防止には、非常にたくさんのインボイスを税務当局は付き合わせる必要があり、脱税防止には税務調査に依存せざるを得ないことは否めない。またインボイス方式には、税の転化が容易であり、確実性を持つといったメリットも挙げられる。

次にインボイスのデメリットとして、インボイス方式にすることは、商品ごとのインボイスの発行と保存が義務付けられることになり現在の課税方式よりも納税事務負担が増大することになり、それにより時間的コストもかかってくるという点が挙げられる。

(2) 帳簿方式の仕組み

¹³ 林(2005)129-130 頁。

WEST 論文研究発表会 2006

次に帳簿方式の税額の算定は、前述の「インボイス方式の仕組み」において、表 3 を用いて説明したものと同様である。この方式は仕入れに際して、前段階の税額が明記された仕送り状(インボイス)や、税票額が発行されないというものであり、帳簿に基づいて仕入税額控除がなされる。

帳簿方式のメリットとデメリットについては次の通りである¹⁴。帳簿方式のメリットには課税事業者の事務負担の軽減が可能ということがあげられる。またインボイスなしでも、仕入れ税額控除ができるという点において時間的なコストも削減できる。また、課税事業者が免税事業者から仕入れをする場合において、仕入れ税額があるとみなして、売り上げ税額から仕入れ税額を控除するが、これでは課税の累積と関係なく仕入れ税額を控除することになる。このことを前提として、課税事業者は免税事業者からも仕入れをする。このことに関して帳簿方式を用いることで、免税事業者は課税事業者への販路を失うことがなく、免税業者は擁護されることになる。

次に帳簿方式のデメリットには、税の転嫁がスムーズに行われにくいということと、インボイスを使わないことによって、事業者は仕入れの際、相手方が課税事業者か免税事業者かを区別することが難しいという点があげられる。このため、取引相手が課税事業者か免税事業者かを問わず、非課税取引分を除き、すべての仕入れが税額を含んでいるとみなし、売り上げ税額から仕入れ税額を控除することになっているのである。また帳簿方式では、納付税額表記の際に相互牽制作用が働かないため、脱税問題が起りやすいということも挙げられる。

インボイス方式と帳簿方式のメリットデメリットをまとめると表 4 のようになる。

(3) 複数税率・単一税率の下でのインボイス方式・帳簿方式

複数税率のもとでは、納税額を計算するには、帳簿上で計算を行うことは極めて難しい。これまでは帳簿上で税込みの売上額と税込みの仕入額のみから納税額の計算が可能であったが、複数税率のもとでは、商品ごとに納税額を計算する必要がある。たとえば食料品にゼロ税率を適用するとしよう¹⁵。生鮮食料品のみを取り扱う小売店があったと考える。この小売店の仕入れた食品は、中間段階で輸送の際に保冷車を使用し、さらに段ボールにパッケージされていたとしよう。この食料品の仕入れ価格には、ゼロ税率の適用される食料品のみならず、消費税が課税される段ボールや輸送コストが含まれているのである。逆進性緩和のために、食料品の価格上昇を防ごうとするならば、これらの仕入れに含まれる税額を還付しなければならない。帳簿上で納税額を計算する現行の消費税方式のもとでは、還付すべき税額を正確に計算することは困難であろう¹⁶。一方、インボイス方式のもとでは、納税額は商品ごとに発行されるインボイスに記載される税額をもとに計算される。すなわち、各事業者は、自らが売上げの際に受け取ったインボイスに記載された仕入税額を差し引くだけで納税額を正確に計算することができる。たとえば、食料品にゼロ税率を適用するとした場合、食料品のみを販売する小売店であっても、商品の陳列棚や輸送コストなどの課税品目の仕入れに伴う仕入税額の還付をインボイスによって請求することができる。以上でみたように、複数税率の導入を可能にするためには、現行の帳簿方式からインボイス方式への移行が不可欠であることになる。

¹⁴ 林(2000)102-103 頁。

¹⁵ 宮島(2000)112-115 頁参照。

¹⁶ 橋本(2000)133-135 頁。

WEST 論文研究発表会 2006

単一税率のもとで、納税額の計算を行うには、帳簿上で行うと簡単に計算することができる。単一税率には軽減税率が適応されることがないため、商品ごとに納税額を計算する必要がないのである。よって単一税率では、インボイス方式を用いるよりも、コスト面や事務負担の軽減を考えて、帳簿方式を用いることも可能であると考えられる。

Ⅲ 単一税率と複数税率のシミュレーション

本稿では今後の税制を検討していくが、複数税率に関して、新たに軽減税率を考察するのではなく、海外の税率をケース化することにした。そこでⅢ-1でシミュレーションに入る前に海外の税率のケース化について説明する。次に、Ⅲ-2で『全国消費実態調査』(2004)を用いて消費税の垂直的公平に関する検討を行う。消費税で問題となる逆進性の度合いを比較し、さらに所得税と社会保障費を加え、公的負担額合計における累進性をみていく。続いてⅢ-3で『家計調査年報』(2005)を用いて消費税の水平的公平に関する検討を行う。消費税の特徴である水平的公平を地方間で比較し、検討していく。最後にⅢ-4で『産業連関表 32 部門表』(2000)を用いて物価への影響からの検討を行う。消費税10%と日本に複数税率を適用した場合の価格変化率を比較していく。

Ⅲ-1 分析の前提

今回、複数税率のケースとして、海外の税率としてイギリス、フランス、ドイツを取り上げ、それらの税率パターンを日本に適用したと考えた。ただし、同じ税率だと税収が異なるので税収中立となるように税率のパターンを試算した。をもとに日本に適した税率を探っていく。これらの国の選択の基準としては、複数税率化の進んでいるEU諸国を用いる点、日本と同じく先進国である点が挙げられる。EU諸国は標準税率が15%以上と決められているため、日本の増税を検討していく上で、参考になると考えた。さらに、イギリスはゼロ税率を用いている点、フランスは税率が2つでなく複数に分かれている点、ドイツは税率をかける品目が他の2つと異なるという点で採用した。

モデル化については、『家計調査年報』(2005)を用いた。まず、消費税率を10%にした際の税収を『家計調査年報』(2005)の年間収入階級別十分位(全世帯)を用いて算出する。その際の課税ベースは消費支出から非課税の家賃地代、医療保健サービス、教育と差し引いたものと仮定した。そして、課税ベースの税抜き価格に新たに税率をかけたものを税収とした。

次に、『家計調査年報』の品目にイギリス、フランス、ドイツの標準税率、軽減税率、非課税を当てはめ、消費税率10%と同様に、それぞれの税額を算出し、消費税率10%と税収中立となる税率を検討していく。『家計調査年報』の品目より、イギリスの軽減税率5%適用品目は電気代、ガス代、その他のガス代、ゼロ税率適用品目は食料、上下水道、医薬品、書籍・他の印刷物、非課税は家賃地代、交通、教育、医療保健サービスとし、それ以外を標準税率適用品目とした。同様に、フランスの軽減税率5.6%適用品目は食料、光熱・水道、医薬品、交通、宿泊料、軽減税率2.1%適用品目は書籍・他の印刷物、非課税適用品目は家賃地代、教育、医療保健サービスとした。ドイツの軽減税率7%適用品目は食料、上下水道、交通、書籍・他の印刷物、非課税適用品目は

WEST 論文研究発表会 2006

家賃地代、教育、医療保健サービスとした。これらの税率を『家計調査年報』に当てはめ税額を算出し、各国の税率の比率を変えずに単一税率 10%の場合と税収中立となる税率を求めた結果、次のようになった。これをまとめると表 5 のようになる。

イギリスケースは現行の 0.87 倍の 15.225%、4.35%、0%、非課税で税収中立となる。フランスケースは現行の 0.68 倍の 13.328%、3.808%、1.428%、非課税となり、ドイツケースは現行の 0.74 倍 11.84%、5.18%、非課税となる。以下、これらの税率を用いて、シミュレーションを進める。

シミュレーションを行う上で全体を通じて次のように仮定した。

- ① 消費税率は 10% (現在 5%)
- ② 産業連関分析を行う際、輸出税還付、投資財税額一括控除制、簡易課税制度、限界控除制度は考慮しないと仮定する。
- ③ 諸外国の税率をケース化する際、非課税、軽減税率の分類を日本の『家計調査年報』の分類に当てはめる。なお、日本における分類が諸外国で 2 つ以上に分かれている場合、日本でよりシェアの大きい税率に統一する。またシェアの大きさについては『全国消費実態調査』(2004)を参考にする。
- ④ 非課税制度適用産業は金融・保険、不動産仲介及び賃貸、住宅賃貸、公務、教育、医療・保険、社会保障とする。

これらの仮定のもとで『産業連関表 32 部門表』(2000)、『全国消費実態調査』(2004)、『家計調査年報』(2005)を用いてシミュレーションを行った。

III-2 垂直的公平に関する検討

まず始めに、消費税で問題となる逆進性の度合いを比較していく。本稿の II-2 で述べたように、消費税を増税するにあたって逆進性の問題がある。この逆進性は、食品等の生活必需品に軽減税率を設ける複数税率の導入によって緩和されると一般に言われている。そこで、ここでは複数税率の導入によって、どの程度逆進性が緩和されるのかを検討していく。

ここで用いるのは『全国消費実態調査』(2004)であり、各ケースにおける標準税率を求めるために用いた『家計調査年報』とは異なる。しかし、『全国消費実態調査』では『家計調査年報』より消費者の購入品目を詳しく見ることができる。『全国消費実態調査』の品目に各ケースの軽減税率、非課税を当てはめたのが表 6 である。

まず、単一税率 10%にした際の所得階級別の納税額を算出する。その際の課税ベースは消費支出から非課税の家賃地代、医療保健サービス、教育、郵便料を差し引いたものと仮定した。そして、課税ベースの税抜き価格に新たに税率をかけたものを納税額とした。

次に各ケースを用いて、単一税率 10%にした際と同様にして納税額を算出し、その値を階級別の所得で割って負担率を出し(表 7)、この結果を図 5 で表した。ここでいう所得とは『全国消費実態調査』の階級別で示されている年間収入を使用した。

この図 5 を見ると、まず複数税率を導入しても全てのケースにおいて右下がりの傾向、すなわち逆進性が観察されることがわかる。次に単一税率 10%と、各国のケースの中で最も逆進性が緩

WEST 論文研究発表会 2006

和されているイギリスケースで、所得の一番少ない 200 万円未満の階級と、一番多い 2,000 万円以上の階級との負担率の差を検討する。単一税率 10% で所得が一番少ない 200 万円未満の階級の負担率は 11.82% であり、所得が一番多い 2,000 万円以上の階級の負担率は 2.19% で、この負担率の差は 9.63% である。イギリスケースでも同様に所得が一番少ない 200 万円未満の階級の負担率と、一番多い 2,000 万円以上の負担率の差を算出すると 8.13% となり、単一税率 10% とイギリスケースとの差は 1.50% でしかない。また実際にどれぐらいの額が違うのかを調べる。先ほどと同様にイギリスケースの 200 万円未満の階級と、単一税率 10% の 200 万円未満の階級との負担率を比較すると、差は 1.45% あるが、この差は一ヶ月にしてわずか 1,800 円の差でしかなく、複数税率の採用により逆進性が緩和されるとは言い難い。

次に、消費税の納税額だけでなく、所得税等の直接税や、公的年金保険料等の社会保障費を含む支出額の負担率から累進性が維持されるか検討していく。これは消費者の公的負担は消費税だけではなく、全体の負担を見る必要があるからである。

ここでは『家計調査年報』の年間収入階級別十分位(勤労者世帯)を用いた。これは『家計調査年報』の年間収入階級別十分位(全世帯)では直接税、社会保障費が得られなかったためである。

まず、上記のシミュレーションと同様に、収入階級別に単一税率 10% と各ケースでの消費税の納税額から負担率を算出する。また累進性が維持されるかを見るために、現行の単一税率 5% についても負担率を算出する。また直接税の負担率、社会保障費の負担率、についても算出し、それぞれの負担率を加えたものを表したのが図 6 である。

これを見ると、単一税率 10% と各ケースは現行の単一税率 5% のグラフの傾きとほぼ変化がないことがわかる。よって公的負担全体としての累進性は維持されていると言える。

また、単一税率を 15% とした際の税込中立を仮定して、同様に累進性について計算したものが表 8 である。この時も傾向は弱まっているものの、累進性は維持されていると言える。すなわち消費税率を 15% と高く設定しても、直接税、社会保険料を含めた全体の公的負担率は累進性を維持し、複数税率を導入しても累進性の上昇は小さなものであることがわかる。

III-3 水平的公平性に関する検討

水平的公平性とは、前述のように同じ経済状態(所得水準)にあるものは同じ程度の負担であるべきという基準を意味する。消費税は本来、水平的公平性を持つというメリットを持っている。しかし、複数税率が導入された場合、水平的公平の観点からはどのような影響をもたらすのであろうか。ここでは、『家計調査年報』(2005)の第 2-6 表「年間収入階級別 1 世帯 1 か月当たり 1 か月間の収入と支出(農村漁家世帯を含む)」を用いて、年間収入における消費税の負担率を、消費税を単一税率 10% に増税した場合と、それを各ケースのシミュレーション結果との差を大都市、中都市、町村ごとに算出する。ここでいう大都市とは、人口 100 万以上の市、中都市とは人口 15 万~100 万未満の市である。算出方法は、以下のとおりである。

- ①. 各品目に単一税率 10% を掛けて合計し、年間消費支出に占める消費税率を算出して、それを年間収入で割り、消費税の年間収入における負担率を都市階級別に求める。
- ②. 各ケースの消費税の年間収入における負担率を、①と同様に求める。

WEST 論文研究発表会 2006

③. ②で求めた負担率から①で求めた負担率を引いて差を求める。

その結果を表したのが、表 9、10 と図 7、8、9、10 である。表 9 および図 7 は所得階級別の税負担を都市階級ごとに求めたものであり、これから各ケース共通して所得階級が高くなるほど、税負担率が低くなることを表す。つまり各ケースに共通していることは、右下がりの傾向、すなわち逆進性がみられるということである。

次に、イギリスケース(図 8)では、所得が 350 万円未満の階級において、軽減効果が大きく表れている。これは、前述のとおりゼロ税率・非課税・軽減税率の適用が影響し、複数税率が徹底されているからである。しかし、年間収入 400 万円以上の階級になると、中都市・町村においては軽減効果がみられず、単一税率 10%のケースより負担率が大きいことがわかる。フランスケース(図 9)では、イギリスケースほどではないが各所得階級にわたって、大都市のほうが中都市・町村より軽減効果が大きくなっている。ドイツケース(図 10)では、右上がりに傾斜はしているものの、都市階級ごとの税率の変化の違いは小さい。これは、非課税・軽減税率の品目が他に比べ限定されているためである。

その一方で、都市階級別に水平的公平性の観点からみると、逆の結果になる。ドイツケースでは負担率の差が小さくほぼ水平的公平性が保たれているが、イギリスケースでは差が大きく開き、水平的公平性が保たれていない。つまり、同じ所得階級であっても、人口規模が小さくなるほど国民にかかる負担率が高くなり、水平的公平性が保たれていないと考えられる。これは、規模の小さい都市の消費者ほど食料品など軽減税率品目のウエイトが小さいことが理由と考えられる。

これらのことは、複数税率を導入した場合、単一税率の場合に有していた消費税の水平的公平性を損なうことを示している。

III-4 物価への影響からの検討

複数税率の導入は財・サービスの相対価格の変化を通じて、消費行動に影響を与えると言われている。そこで、複数税率導入による価格への影響を数値にして見ていく。

具体的には、『産業連関表 32 部門表』(2000)を用いて価格変化率を各ケースで比較する(数値は現行の税率 5%の場合と比較してのもの)。前述のように複数税率の場合、インボイス方式が必須となる。そこで産業連関表のモデル化は藤川(1991)に従い、インボイス方式をもとに行う。

インボイスの課税ベースは、「自らの売上にかかる消費税額－仕入れに含まれる消費税額」となるため、第 i 産業の納税義務額は

$$T_i = \tau_i p_i x_i - \sum_{j=1}^n \tau_j p_j x_{ji} \quad \dots \ast$$

T_i : 第 i 産業の納付税額 τ_i : 第 i 産業の租税率 p_i : 第 i 産業の生産物価格

x_i : 第 i 産業の生産量 x_{ji} : 第 j 産業から第 i 産業への中間投入量

※ τ は、租税率を、 t は納税率を表す。 $\tau = t / (1 + t)$ の関係にある。

純税率が 5% のとき租税率は 5%/105% となる。

となる。第 1 項が売上にかかる税額、第 2 項が仕入れにかかる税額を表す。生産物 1 単位当たり

WEST 論文研究発表会 2006

になおすと以下の式になる。

$$T_i / x_i = \tau_i p_i - \sum_{j=1}^n \tau_j p_j a_{ji}$$

a_{ji} : 第 j 産業から第 i 産業への投入係数

次に、税額を価格に完全転嫁することを仮定すると、価格の均衡式は次のように決定される。

$$p_i = \sum_{j=1}^n p_j a_{ji} + v_i + \left(\tau_i p_i - \sum_{j=1}^n \tau_j p_j a_{ji} \right)$$

v_i : 第 i 産業の付加価値率

本来、価格は内生投入分(第1項)と付加価値分(第2項)の合計となるが、それに税額分の上昇(第3項)が加わって新しい価格均衡となる。この価格均衡はすべての第 i 産業について成り立つので、産業連関表に併せて行列表記し、価格ベクトル p について整理すると、

$$\begin{aligned} p &= pA + v + p\hat{\tau}(I - A) \\ p &= v \left[\left(I - \hat{\tau} \right) (I - A) \right]^{-1} \\ p &= v(I - A)^{-1} \left(I + \hat{t} \right) \end{aligned} \tag{4}$$

A : 投入係数行列 I : 単位行列 $\hat{\tau}$: 租税率を対角線に並べた対角行列

\hat{t} : 純税率を対角線上に並べた対角行列

2段目の式は租税率を用いており、3段目の式は純税率を用いている。

となる。ここでは単純化のために、輸出に含まれる消費税の還付や投資財一括控除といった制度を考慮しないこととする。

消費税率 10%、イギリスケース、フランスケース、ドイツケースの複数税率を用いてそれぞれの部門別価格上昇率を求めた結果が表 11 である。

価格上昇率の加重平均を取ると、消費税率 10%の場合で 3.29%、イギリスケースでは 3.74%、フランスケースでは 3.39%、ドイツケースでは 3.41%となる。消費税率を 5%増税しても価格は 5%も上昇しない。これは非課税制度が存在しているためだと考えられる。産業別で見ると、鉄鋼、輸送機械、事務用品がすべてのケースで価格上昇率が高い。

表 11 の結果をレーダーチャートで考察していく。消費税率 10%と各国のケースを比較したグラフが図 11~13 である。単一税率の場合では非課税の品目を除くと比較的きれいな円を描くグラフとなり、消費者の行動に歪みを与える恐れが少ないといえる¹⁷。複数税率の場合、どのケース

¹⁷ ここでは生産物価格上昇率を用いているが、消費者の行動への影響を見るためには、厳密には

WEST 論文研究発表会 2006

もいびつなグラフとなる。つまり、消費者の行動に歪みを与える恐れがあるということである。ドイツケースは比較的消費税率 10% のグラフと近い値を取る。それに対して、イギリスケースは最も値にばらつきがある。ドイツケースが上述のようになるのは非課税の品目が日本と似ており、また、軽減税率の課税対象となる品目が少ないことが考えられる。イギリスケースで値のばらつきが大きいのは、軽減税率が最も徹底したゼロ税率が採用されているからだと考えられる。

価格変化率から消費者行動への影響を考えると、単一税率が最も歪みを与えない。また複数税率に関しても、ゼロ税率の採用は物価への影響が大きい。さらに軽減税率の適用品目は少ない方が、物価への影響は少ない。複数税率であっても単一税率に近づくほど望ましいと考える。

IV まとめ

政府が閣議決定した歳入・歳出一体改革の中で、歳入を増やすためには増税策が必要であり、それには消費税が最も有効であるとされている。そこで、本稿では、単一税率で増税するのが望ましいか、それとも複数税率で増税するのが望ましいかを検討するために、消費税の複数税率化について垂直的公平・水平的公平・価格変化率の 3 つの観点から数量分析を進めた。数量分析を行うに当たって、複数税率を導入しているイギリス・フランス・ドイツの税率をケース化した。

垂直的公平性については、逆進性と累進性の 2 つの観点から分析を行った。逆進性の観点からは、『全国消費実態調査』(2004) を用いて所得階級別に負担率を推計した。その結果、イギリス・フランス・ドイツと単一税率の全ケースで逆進性が観察され、単一税率の場合が最も逆進性が表れた。しかしながら、最も逆進性が緩和されたイギリスケースと単一税率を比較しても、最低所得階級である 200 万円未満の階級で、1 ヶ月にわずか 1800 円の差にすぎなかった。累進性の観点からは、消費税・直接税・社会保障費の 3 つを加え、収入階級別に負担率を推計した。その結果、公的負担全体としての累進性は維持されていることが観察された。また、単一税率を 15% と高く設定しても累進性は維持されていたことから、複数税率を導入しても累進性の上昇は小さなものであることがわかる。以上のことから、複数税率を導入しても垂直的公平性という観点からは、大きな変化はないといえる。

水平的公平性については、複数税率が導入された場合、消費税が本来持つ水平的公平性に、どのような影響をもたらすのかということに焦点を合わせ分析を行った。『家計調査年報』(2005) を用いて、年間収入における消費税の負担率を単一税率 10% に増税した場合と各ケースのシミュレーション結果との差を大都市・中都市・町村ごとに算出した。その結果、ドイツケースでは都市階級ごとの負担率の差が小さく、ほぼ水平的公平性が保たれている。しかし、イギリスケースでは負担率の差が大きく開き、どのケースにおいても都市階級別に負担率の差は生じる。つまり、同じ所得階級であっても人口規模が小さくなるほど、国民にかかる負担率が高くなり、水平的公平性が保たれていない。したがって、複数税率を導入した場合、単一税率の場合では保たれていた消費税の持つ水平的公平性というメリットが失われるといえる。

品目別消費者物価に変換する必要がある。

WEST 論文研究発表会 2006

価格変化率については、『産業連関表』(2000)を用いて複数税率導入による影響を分析した。消費税率10%と各ケースの複数税率を用いて、部門別価格上昇率を算出し、レーダーチャートを作成した。価格上昇率の加重平均をとると、消費税率10%の場合で3.29%、イギリスケースでは3.74%、フランスケースでは3.39%、ドイツケースでは3.41%となった。また、単一税率は比較的きれいな円を描くグラフとなったのに対して、複数税率の各ケースは程度に差はあるものの、値にばらつきが見られ、いびつなグラフとなった。つまり、複数税率の導入は消費者行動に歪みを与え、単一税率の場合より超過負担は大きくなることが示唆される。複数税率のケースでは、ドイツが最も単一税率のグラフに近いグラフとなった。これは、軽減税率の適用品目が少ない方が、物価への影響は小さいためである。以上のことから、価格変化率の観点より、単一税率が最も消費者行動に歪みを与えず、超過負担は小さくなると考えることができる。また、複数税率であっても、単一税率に近づくほど望ましいといえる。

以上、3つの観点から分析を進めた結果、消費税を増税するに当たって、現行の単一税率を維持するというのを私たちの政策提言とする。

WEST 論文研究発表会 2006



-参考文献-

- ・井堀利宏(2003)『要説：日本の財政・税制』(税務経理協会)
- ・大田弘子(2002)『良い増税 悪い増税』(東洋経済新報社)
- ・柏井象雄・橋本徹・山本栄一(1971)『財政学』(有斐閣)
- ・静岡大学税制研究チーム(1990)『消費税の研究-検証と展望-』(青木書店)
- ・高林喜久生・下山朗(2001)「消費税改革の経済効果-伝票方式導入の必要性と課題-(経済学論究第 55 巻第 1 号)」(関西学院大学経済学部研究会)
- ・野口悠紀雄(2006)『知っているようで知らない消費税-「超」税金学講座-』
(新潮社)
- ・野口悠紀雄(1994)『税制改革のビジョン-消費税増税路線を見直す-』
(日本経済新聞社)
- ・橋本恭之(2001)『税制改革シミュレーション入門』(税務経理協会)
- ・橋本徹・山本栄一・林宜嗣・中井英雄・高林喜久生(2002)『基本財政学(第 4 版)』有斐閣。
- ・林宜嗣(2005)『基礎コース 財政学』(新世社)
- ・MRI 株式会社三菱総合研究所(<http://www.mri.co.jp/REPORT/ECONOMY/2006/mr060900.pdf>)
- ・宮島洋編著(2000)『消費課税の理論と課題』(税務経理協会)
- ・吉田和男(2001)『21 世紀日本のための税制改正』(大蔵財務協会)

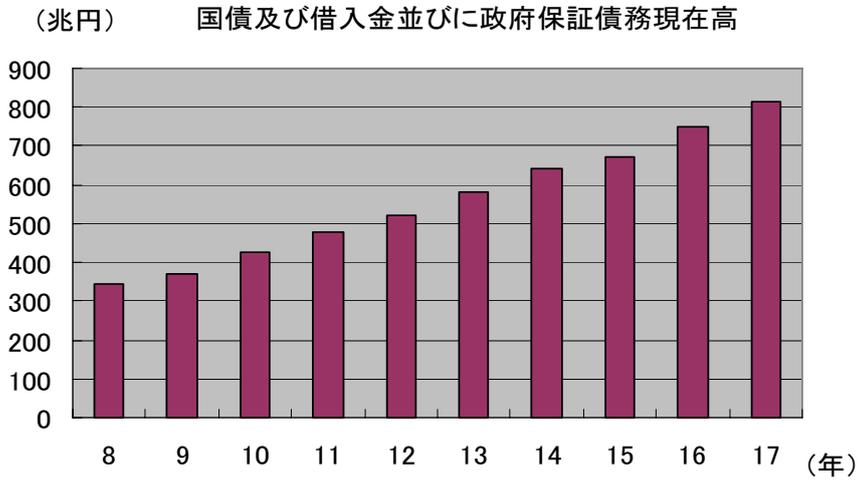
-統計資料-

- ・財務省 『財政金融統計月報』(各年版)
- ・総務省 『家計調査年報』(2005)
- ・総務省 『産業連関表 32 部門表』(2000)
- ・総務省 『全国実態調査』(2004)

WEST 論文研究発表会 2006

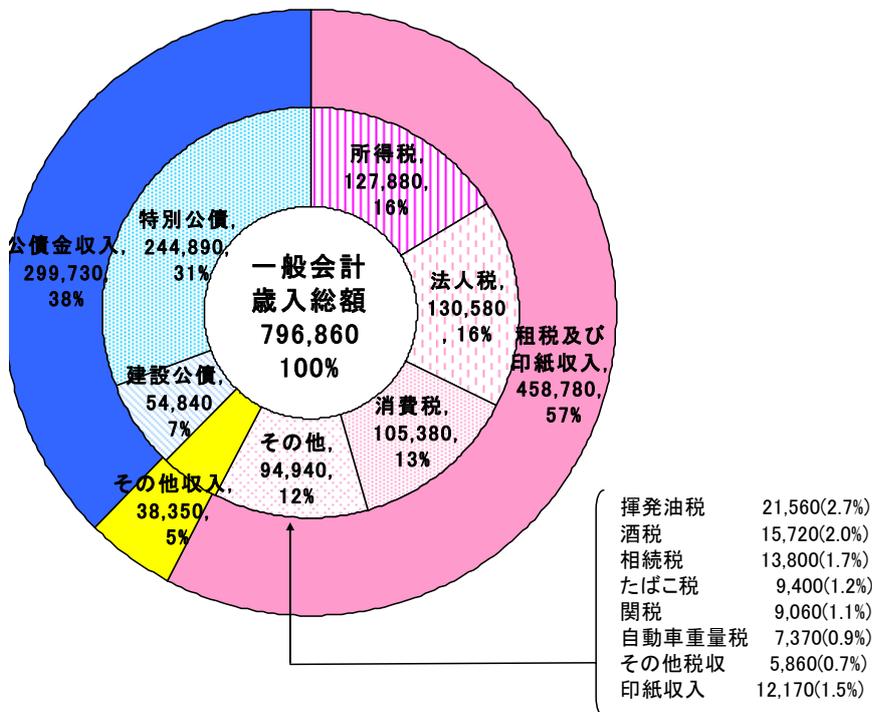
【図表】

図 1



出所：財務省 HP

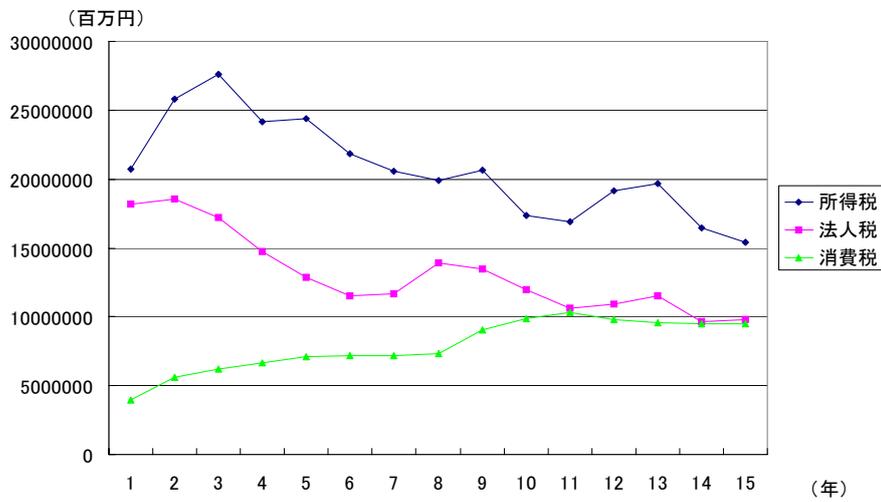
図 2



出所：財務省 HP

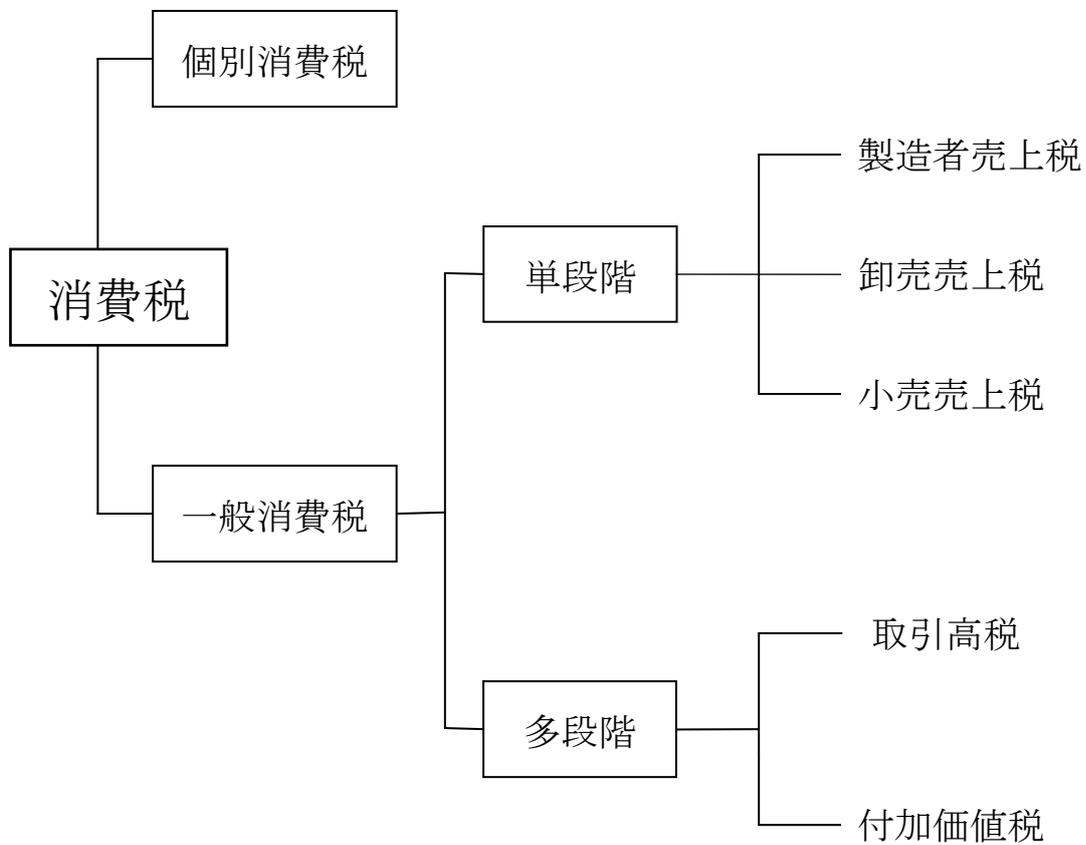
WEST 論文研究発表会 2006

図 3



出所：『財政金融統計月報』（各年版）

図 4



出所：大田（2002）

WEST 論文研究発表会 2006

表 1

	メリット	デメリット
単一税率	<ul style="list-style-type: none"> ・ 水平的公平性の維持 ・ 安定的な税収の確保 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 逆進性が生じる
複数税率	<ul style="list-style-type: none"> ・ 逆進性の緩和 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 消費者行動に影響を与える ・ 社会的・経済的コストがかかる

出所：筆者作成。

表 2

諸外国の付加価値税率

国名	導入年	現行税率 (%)			軽減税率適用品目
		標準	軽減		
フランス	1968	19.6	2.1	5.5	食料品、水道、書籍、公共交通 等
ドイツ	1968	16	7		食料品、水道、新聞、書籍 等
イギリス	1973	17.5	0		光熱費、食料品、新聞、水道 等
ベルギー	1971	21	6	12	食料品、非アルコール飲料、書籍 等
デンマーク	1967	25	—		—
アイルランド	1972	21	0	4.4 13.5	飲食品、子供用衣服、本 等
イタリア	1973	20	4	10	紅茶、食料品 等
オランダ	1969	19	6		食料品、薬、生活必需品 等
ポルトガル	1986	21	5	12	ディーゼル燃料、食料品、電気 等
スペイン	1986	16	4	7	食料品、飼料、医薬品 等
オーストリア	1973	20	10		食料品、書籍、新聞、旅客 等
カナダ	1991	7	0		食料品
フィンランド	1964	22	8	17	食料品、飼料 等
韓国	1977	10	—		—
ニュージーランド	1986	12.5	—		—
ノルウェー	1970	23	—		—
スウェーデン	1969	25	0	6 12	食料品、ホテル料金、書籍、新聞 等

出所：日本貿易振興機構（ジェトロ）より筆者作成

WEST 論文研究発表会 2006

表 3

(単位：円)

	A	B	C	小売価格
税込売上価格	3150	5250	7350	7350
(売上税額)	150	250	350	
税込仕入価格	0	3150	5250	
(仕入税額)	0	150	250	
納付税額	150	100	100	350
付加価値	3000	2000	2000	

出所：筆者作成

表 4

インボイス方式と帳簿方式の比較

	メリット	デメリット
インボイス方式	<ul style="list-style-type: none"> ・脱税の防止 ・税の転嫁の確実性と容易性 	<ul style="list-style-type: none"> ・納税事務負担の増大 ・時間的コスト
帳簿方式	<ul style="list-style-type: none"> ・課税事業者の事務負担の軽減 ・時間的コストの削減 	<ul style="list-style-type: none"> ・課税事業者であるかの判断が困難 ・転嫁問題 ・脱税問題

出所：筆者作成

表 5

国名	税率	該当品目	
イギリス	標準税率	15.255%	
	軽減税率	4.350%	電気代、ガス代、その他の電気代
		0%	食料、上下水道、医薬品、書籍・他の印刷物、交通
	非課税		家賃地代、教育、医療保健サービス
フランス	標準税率	13.328%	
	軽減税率	3.808%	食料、光熱・水道、医薬品、交通、宿泊料
		1.428%	書籍・他の印刷物
	非課税		家賃地代、教育、医療保健サービス
ドイツ	標準税率	11.84%	
	軽減税率	5.18%	食料、上下水道、交通、書籍・他の印刷物
	非課税		家賃地代、教育、医療保健サービス

(出所)総務省『家計調査年報』(2005)より筆者作成

WEST 論文研究発表会 2006

表 6

国名	税率		該当品目
イギリス	標準税率	15.255%	
	軽減税率	4.350%	電気代、ガス代、その他の電気代
		0%	食料、上下水道、医薬品、交通、書籍・他の印刷物
	非課税		家賃地代、教育、医療保健サービス、郵便料
フランス	標準税率	13.328%	
	軽減税率	3.808%	食料、光熱・水道、医薬品、交通、宿泊料、書籍、他の印刷物、ケーブルテレビ受信料、映画・演劇・文化施設等入場料
		1.428%	動物、新聞、NHK 放送受信料
	非課税		家賃地代、教育、医療保健サービス、郵便
ドイツ	標準税率	11.84%	
	軽減税率	5.18%	食料、上下水道、交通、書籍・他の印刷物
	非課税		家賃地代、教育、医療保健サービス、郵便料

出所：総務省『全国消費実態調査』（2004）より筆者作成

表 7

所得階級	所得	単一10%	イギリスモデル	フランスモデル	ドイツモデル
1	200未満	11.82%	10.37%	10.60%	11.26%
2	200～250	8.62%	7.77%	7.85%	8.21%
3	250～300	7.57%	7.01%	7.03%	7.32%
4	300～350	7.01%	6.55%	6.54%	6.77%
5	350～400	6.55%	6.34%	6.27%	6.43%
6	400～450	6.12%	5.97%	5.88%	6.00%
7	450～500	5.72%	5.70%	5.59%	5.66%
8	500～550	5.30%	5.31%	5.21%	5.27%
9	550～600	5.32%	5.38%	5.25%	5.27%
10	600～650	4.97%	5.08%	4.96%	4.98%
11	650～700	4.77%	4.82%	4.72%	4.73%
12	700～750	4.61%	4.70%	4.60%	4.60%
13	750～800	4.55%	4.73%	4.59%	4.58%
14	800～900	4.41%	4.60%	4.46%	4.43%
15	900～1000	4.23%	4.53%	4.37%	4.32%
16	1000～1250	4.10%	4.45%	4.26%	4.19%
17	1250～1500	3.75%	4.08%	3.88%	3.80%
18	1500～2000	3.27%	3.64%	3.44%	3.36%
19	2000以上	2.19%	2.25%	2.11%	2.08%

出所：筆者作成

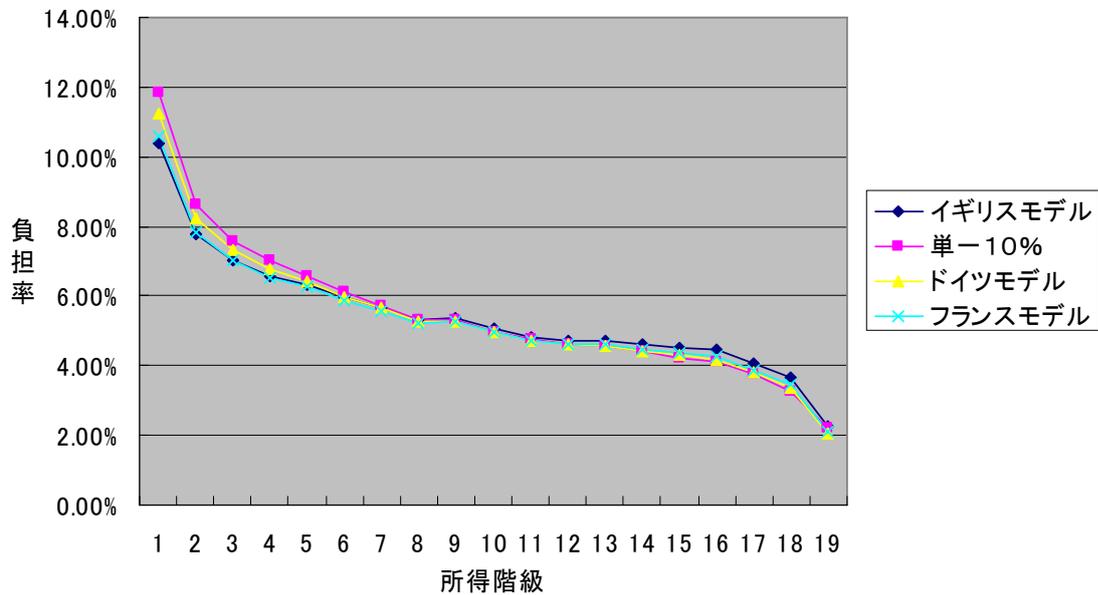
WEST 論文研究発表会 2006

表 8

負担率合計	単一 15%	イギリスモデル	ドイツモデル	フランスモデル
I	22.75%	21.67%	22.34%	21.99%
II	22.28%	21.58%	22.02%	21.77%
III	22.98%	22.51%	22.78%	22.64%
IV	23.74%	23.62%	23.67%	23.65%
V	23.54%	23.30%	23.42%	23.37%
VI	23.90%	23.79%	23.83%	23.82%
VII	25.11%	25.28%	25.15%	25.20%
VIII	25.75%	25.96%	25.79%	25.89%
IX	25.87%	26.03%	25.89%	25.97%
X	26.75%	27.22%	26.90%	27.06%

出所：筆者作成

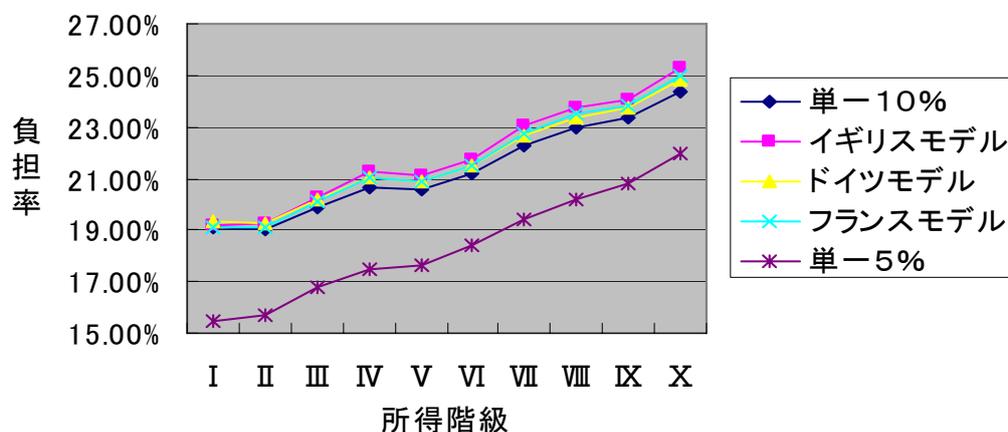
図 5



出所：筆者作成

図 6

単一10%時の納税額の負担率の合計



出所：筆者作成

表 9

	単一税率10%		
	大都市	中都市	町村
200未満 (万円)	0.074	0.078	0.080
200以上～250未満	0.085	0.092	0.078
250 ～ 300	0.069	0.075	0.076
300 ～ 350	0.067	0.069	0.068
350 ～ 400	0.063	0.063	0.064
400 ～ 450	0.060	0.061	0.062
450 ～ 500	0.054	0.057	0.053
500 ～ 550	0.050	0.058	0.057
550 ～ 600	0.050	0.052	0.052
600 ～ 650	0.047	0.049	0.050
650 ～ 700	0.046	0.050	0.048
700 ～ 750	0.046	0.046	0.049
750 ～ 800	0.042	0.046	0.048
800 ～ 900	0.043	0.044	0.048
900 ～ 1000	0.042	0.044	0.045
1000 ～ 1250	0.038	0.039	0.039
1250 ～ 1500	0.035	0.035	0.040
1500以上	0.030	0.032	0.033

出所：筆者作成

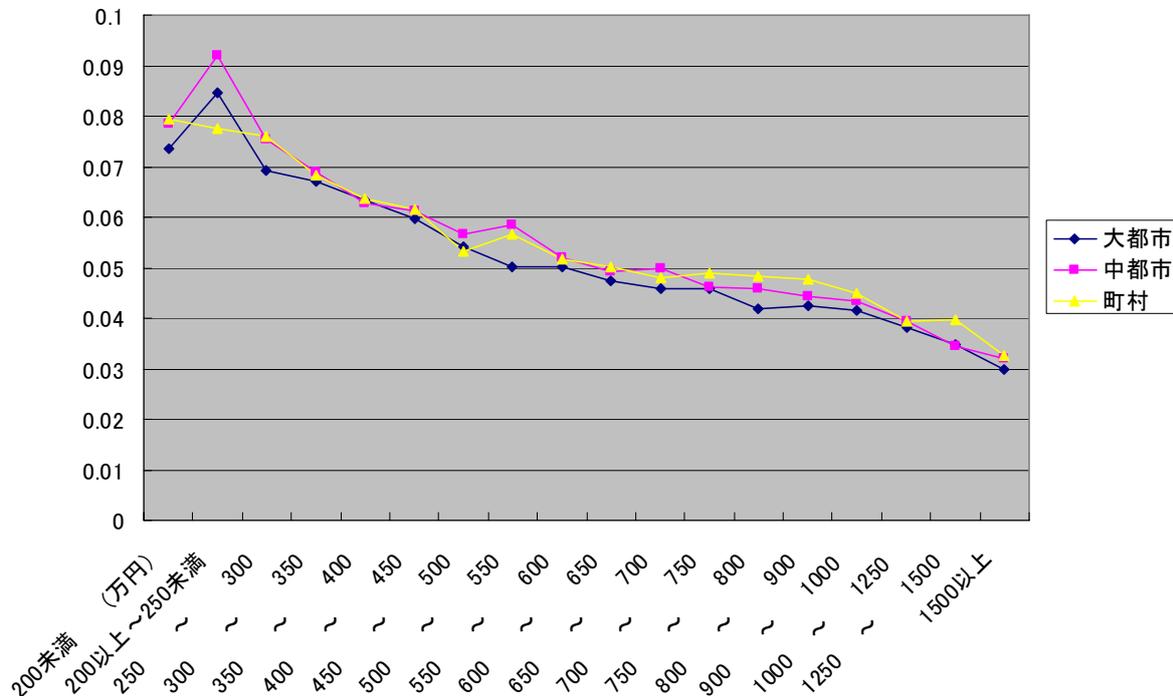
WEST 論文研究発表会 2006

表 10

	イギリスケース			フランスケース			ドイツケース		
	大都市	中都市	町村	大都市	中都市	町村	大都市	中都市	町村
200未満 (万円)	-0.026	-0.018	-0.013	-0.022	-0.019	-0.017	-0.010	-0.007	-0.006
200以上~250未満	-0.013	-0.007	-0.007	-0.015	-0.013	-0.012	-0.005	-0.004	-0.003
250 ~ 300	-0.011	-0.004	-0.003	-0.012	-0.010	-0.010	-0.004	-0.004	-0.001
300 ~ 350	-0.007	-0.004	-0.002	-0.010	-0.008	-0.008	-0.003	-0.003	-0.002
350 ~ 400	-0.005	-0.003	0.001	-0.008	-0.008	-0.005	-0.002	-0.002	0.000
400 ~ 450	-0.003	0.001	0.002	-0.007	-0.005	-0.004	-0.001	-0.001	0.000
450 ~ 500	-0.003	0.001	0.002	-0.006	-0.006	-0.005	-0.001	-0.002	-0.001
500 ~ 550	-0.003	0.004	0.006	-0.006	-0.003	-0.003	-0.002	0.000	0.000
550 ~ 600	-0.001	0.004	0.005	-0.005	-0.003	-0.003	-0.001	0.000	0.000
600 ~ 650	-0.001	0.006	0.004	-0.004	-0.003	-0.004	-0.001	0.000	0.000
650 ~ 700	-0.001	0.005	0.004	-0.004	-0.002	-0.003	-0.001	0.000	0.000
700 ~ 750	0.000	0.004	0.010	-0.003	-0.003	0.000	0.000	0.000	0.001
750 ~ 800	0.000	0.005	0.008	-0.003	-0.002	-0.001	0.000	0.000	0.001
800 ~ 900	0.000	0.006	0.009	-0.003	-0.002	0.000	0.000	0.000	0.001
900 ~ 1000	0.001	0.007	0.010	-0.002	-0.001	0.000	0.000	0.001	0.001
1000 ~ 1250	0.002	0.006	0.006	-0.001	-0.001	-0.001	0.000	0.000	0.001
1250 ~ 1500	0.002	0.005	0.009	0.000	0.000	0.001	0.001	0.001	0.002
1500以上	0.003	0.006	0.007	0.000	0.001	0.001	0.001	0.001	0.002

出所：筆者作成

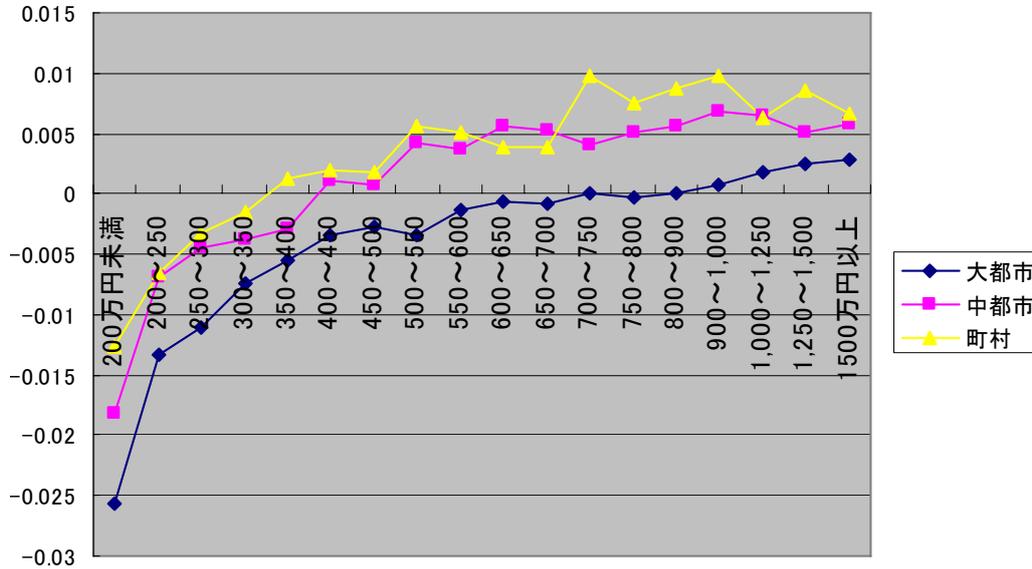
図 7 単一税率 10% ケース



出所：筆者作成

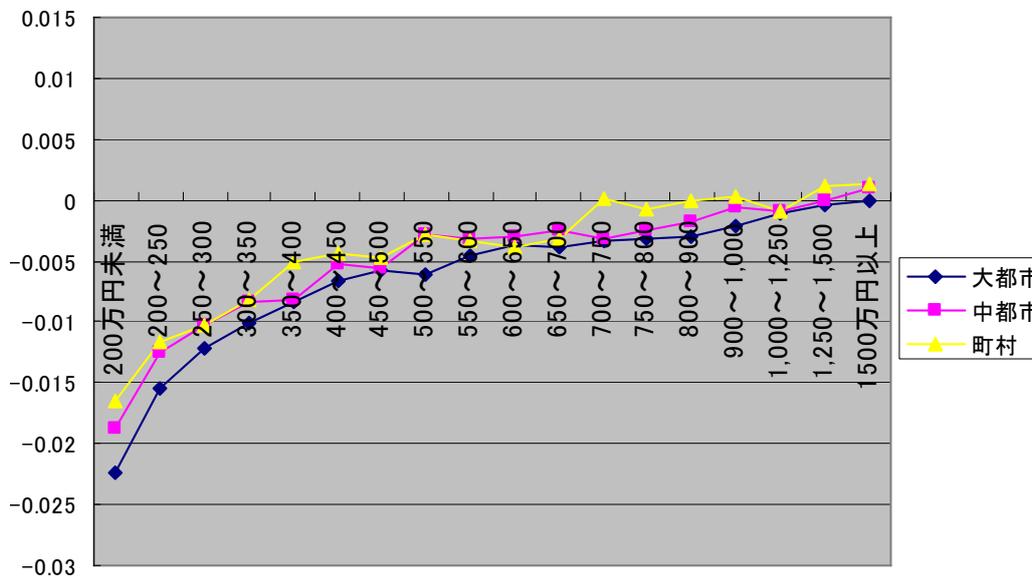
WEST 論文研究発表会 2006

図8 イギリスケース



出所：筆者作成

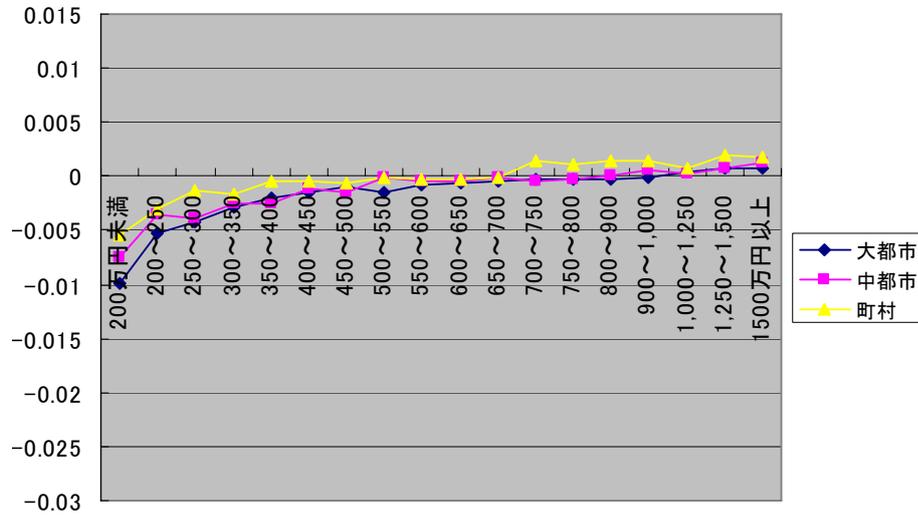
図9 フランスケース



出所：筆者作成

WEST 論文研究発表会 2006

図 10 ドイツケース



出所：筆者作成

WEST 論文研究発表会 2006

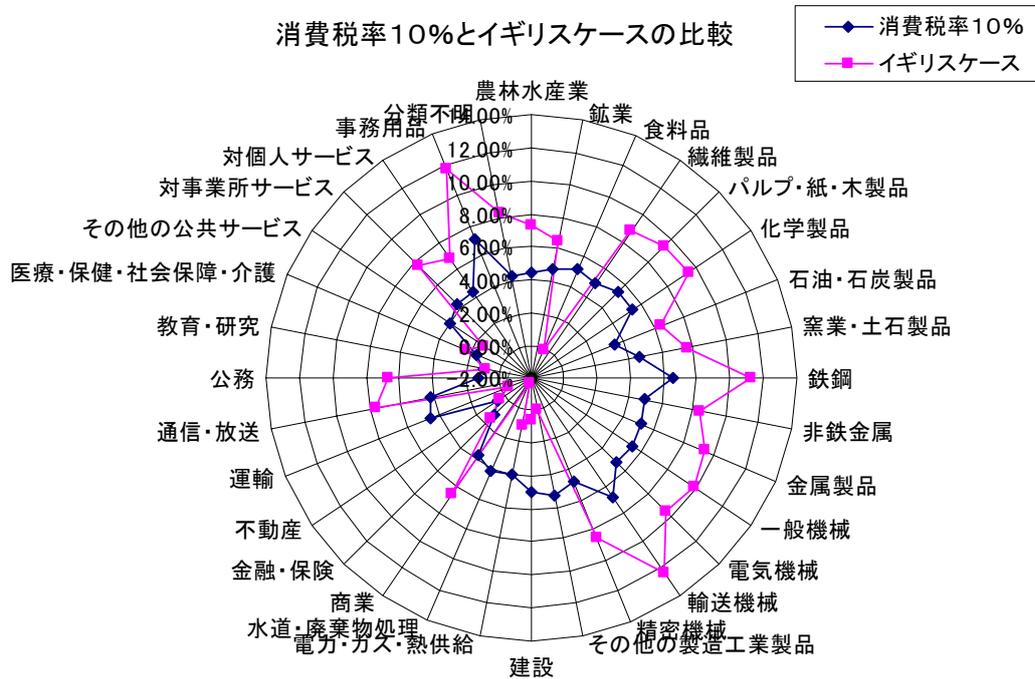
表 11

	部門名称	消費税率 10%	イギリス	フランス	ドイツ
1	農林水産業	4.40%	7.33%	6.24%	5.37%
2	鉱業	4.69%	6.46%	5.75%	5.21%
3	食料品	5.12%	-0.15%	1.78%	2.45%
4	繊維製品	4.98%	8.80%	7.27%	6.33%
5	パルプ・紙	5.38%	9.31%	7.76%	6.83%
6	化学製品	5.40%	9.38%	7.78%	6.91%
7	石油・石炭	3.45%	6.37%	5.29%	4.48%
8	窯業・土石	4.63%	7.62%	6.48%	5.75%
9	鉄鋼	6.48%	11.27%	9.40%	8.31%
10	非鉄金属	4.93%	8.30%	6.89%	6.17%
11	金属製品	5.19%	9.31%	7.73%	6.72%
12	一般機械	5.40%	9.83%	8.10%	6.98%
13	電気機械	5.26%	9.41%	7.76%	6.74%
14	輸送機械	6.80%	12.28%	10.12%	8.72%
15	精密機械	4.78%	8.45%	6.97%	6.08%
16	その他の製	5.22%	-0.07%	0.36%	2.58%
17	建設	4.92%	0.61%	7.22%	6.26%
18	電力・ガス	4.02%	0.92%	0.80%	5.18%
19	水道・廃棄	4.19%	-1.65%	0.55%	1.57%
20	商業	3.63%	6.52%	5.31%	4.65%
21	金融・保険	1.05%	1.41%	1.10%	1.17%
22	不動産	0.43%	0.35%	0.57%	0.54%
23	運輸	4.51%	-0.51%	1.34%	2.03%
24	通信・放送	4.17%	7.64%	1.28%	5.41%
25	公務	1.16%	6.69%	5.57%	4.86%
26	教育・研究	0.85%	0.75%	0.71%	0.87%
27	医療・保健	1.61%	2.24%	1.93%	1.87%
28	その他の公	4.03%	1.48%	5.62%	5.00%
29	対事業所サ	4.25%	7.64%	6.08%	5.43%
30	対個人サー	4.33%	6.79%	5.81%	5.17%
31	事務用品	7.10%	11.63%	9.69%	8.59%
32	分類不明	4.29%	8.29%	6.75%	5.96%
	平均	3.29%	3.74%	3.39%	3.41%

出所：筆者作成

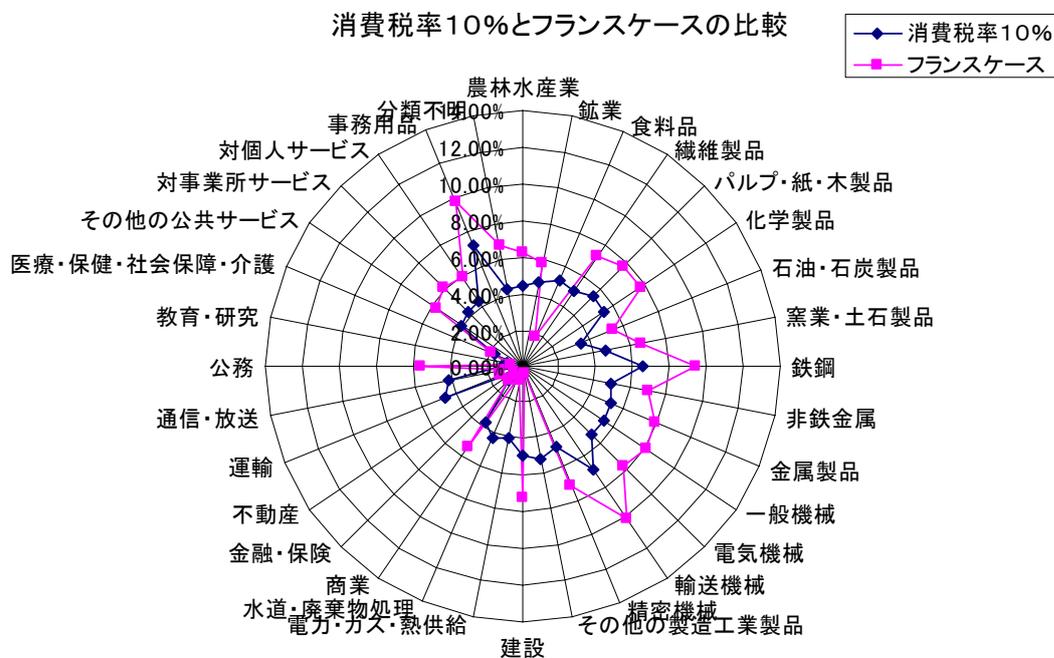
WEST 論文研究発表会 2006

図 11



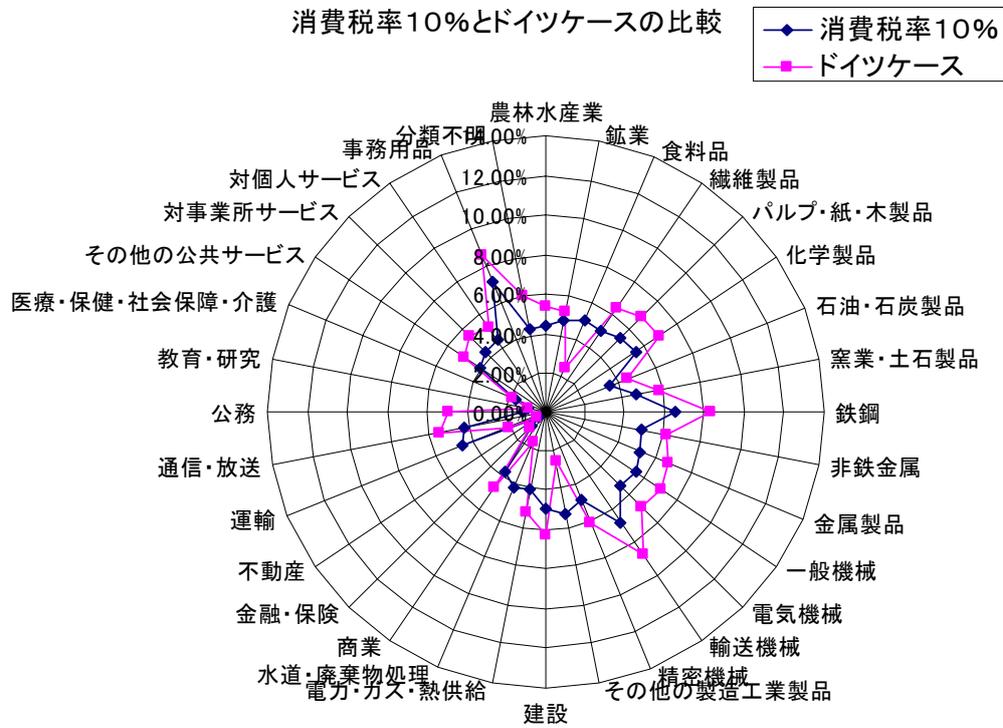
出所：筆者作成

図 12



出所：筆者作成

図 13



出所：筆者作成