

1 章 はじめに

現在の日本は少子高齢化が進むことによる社会保障関係費の増大や膨大な国債残高の償還にかかる国債費の増大により、毎年 30 兆円以上の赤字国債を発行している。累積した国債発行残高は平成 17 年度末で 535 兆円を超えて、早急な財政再建が必要な状態である。また、昨今の景気回復に伴い、金利の上昇することが予想される。金利の上昇により国債の利払いがさらに上昇し、財政状態はさらに悪化する可能性がある。政府はこのような状況を踏まえて、財政再建に向けた速やかな対策を行う必要があるだろう。

この点について、政府は 2010 年代初頭には歳入から公債収入、歳出から国債費を引いたプライマリーバランスの黒字化を目標に掲げている。目標達成のために政府は、歳出削減と増税の両面からプライマリーバランスの改善に取り組むとしている。しかし、少子高齢化による社会保障関係費の増大が予想されるため、大きな歳出削減は望めないだろう。増税を行うにあたり所得・消費・資産に対する課税のバランスや国際的に見て消費税の税率水準が低いことを考慮すると消費税の引き上げが財政再建の手段として用いられる可能性は大きいだろう。政府税制調査会は平成 15 年 6 月の『少子・高齢社会における税制のあり方』において「少子・高齢化が進展する中で国民の将来不安を払拭するためには、社会保障制度をはじめとする公的サービスを安定的に支える歳入構造の構築が不可欠であることから、消費税は極めて重要な税である。したがって、将来は、歳出全体の大胆な改革を踏まえつつ、国民の理解を得て、二桁の税率に引き上げる必要もあろう。」と述べている。

EU 各国は、15 %以上の消費税の標準税率を適用している。とりわけスウェーデンやノルウェーなどの北欧の国は 25 %の標準税率を適用しており、日本の 5 %の税率と比較すると極めて高い税率水準である。しかし、消費税は所得が上昇するにつれて、税負担率が低くなる逆進性という性質を持っている。この逆進性は消費税の引き上げにより顕著化する可能性がある。これによって、「格差社会」とよばれる、所得格差の拡大をさらに悪化させることになりかねない。

逆進性対策としてヨーロッパでは、生活必需品などに対して軽減税率もしくはゼロ税率を適用して低所得者に配慮している。今後もし日本においてもヨーロッパのような税率水準にするのであれば、当然生活必需品等に対する軽減税率適用の是非についての議論が必要になるであろう。

消費税の複数税率化にも問題がないわけではない。まず 1 つ目に、消費財間の税率が異なることにより、消費者が直面する価格が異なる。これにより、消費者の選択にゆがみを与えてしまい、租税の中立性を損ねてしまう点である。2 つ目に、複数税率を適用する場合に、インボイスの導入が不可欠となり、税制は複雑になる可能性がある。現在採用されているアカウント方式よりインボイス方式の方が納税事務負担は大きくなると考えられるからである。また、税制が複雑になることにより租税回避が行われ、行政コストが増大する可能性がある。とりわけ 1 つ目の問題は、効率の租税原則に関するものであり、経済にとって重大な影響を与えるものである。

本稿では、消費税の複数税率化の是非を検討するために 2 章では、日本の消費税の仕組みと導入された経緯を明らかにする。さらに、政府税制調査会が今後、日本の消費税をどのように改革すべきと考えているのかを述べることにする。3 章では、日本での導入を検討する上で諸外国がどのような消費税制度を採用しているのかを明らかにする。また、EU 各国で採用されている軽減税率及びゼロ税率の問題点を述べることにする。4 章では、最適課税のフレームワークを用いて複数税率化による効果をシミュレーション分析し、社会的厚生関数を用いて効率性と公平性の観点から評価する。5 章では、前章までの議論を踏まえて、今後の消費税の一定のあるべき姿について結論を導くことにする。

2 章 現行の消費税法とこれまでの経緯

複数税率化の議論に入る前に日本の消費税がどのような租税であるのかを把握する必要がある。消費税の場合、納税義務者と担税者が異なり、納税義務者が税を価格に加えて税を転嫁していくことを立法者が予定している間接税であるため、納税者である消費者が直接的に納税をしていない。そのため、日本の中心的な税の 1 つであるにもかかわらず、消費税の構造まで知っている人は少ないのではないだろうか。

よって、本章では日本の消費税の構造と導入の経緯、課税の対象を説明することにする。また、政府税制調査会が今後、日本の消費税をどのように改革していこうとしているのかを答申を中心に検討していくことにする。

1 節 消費税の構造

本節ではまず、日本の消費税の構造を簡単に見てみることにする。消費税の税率は、5 %となっているが、「消費税法」第二十九条では「消費税の税率は、百分の四とする。」としており、国税の消費税は 4 %である。さらに、「地方税法」第七十二条の七十七では国税の消費税額を課税標準としており、「地方税法」第七十二条の八十三では「地方消費税の税率は百分の二十五とする。」としている。つまり、地方消費税が国税の消費税の税収の 25 %、税率で 1 %に相当することになり、国税の消費税の 4 %と合わせて 5 %になる。これにより、もし国税の消費税が増税された場合には、同時に地方消費税も増税されることになる。本稿においては、消費税を国税の消費税と地方消費税を合わせた 5 %として議論を進めることとする。その税率を製造、卸し、小売などそれぞれの取引の段階で付加価値に対して課税を行う多段階課税である。

日本の消費税法第二十八条は課税標準を「課税資産の譲渡等に係る消費税の課税標準は、課税資産の譲渡等の対価の額とする。」としていて、その課税期

間中の課税売上額がこれに該当する¹⁾。また、消費税法三十条には、その「課税標準額に対する消費税額」から「課税仕入れに係る消費税額」の控除を認めている。ここでいう「課税仕入れ」とは「事業者が、事業として他の者から資産を譲り受け、若しくは借り受け、又は役務の提供を受けることをいう。」としていて、商品等の棚卸資産の取得だけでなく、備品等の有形固定資産や特許権等の無形固定資産の取得や役務の提供を含むことになる²⁾。これによって、課税の累積を排除している。このような方法を仕入税額控除方式と呼ぶ³⁾。これを簡単に図にしたものが図 2-1 である。

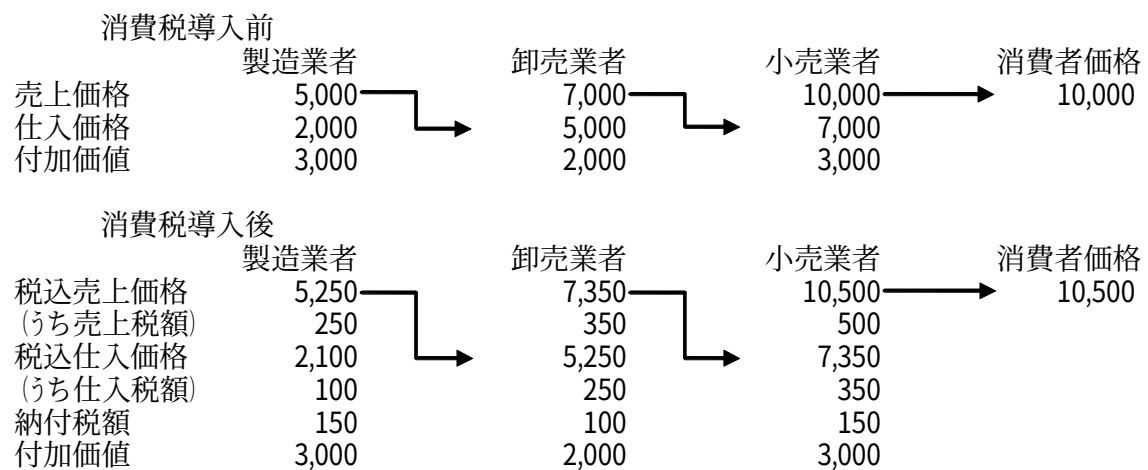


図 2-1 消費税の仕組みの簡単な例（単位：円）

この図では簡略化のため製造業者と卸売業者、小売業者の 3 者のみとし、3 者とも消費税の課税事業者であり、すべて課税対象の取引であるとする。また、ここでは製造業者は 2,000 円で材料を仕入れ、製造した製品を卸売業者に 5,000 円で販売する。卸売業者は製造業者から 5,000 円で仕入れた商品を小売業者に 7,000 円で販売している。そして、小売業者は卸売業者から 7,000 円で仕入れた商品を消費者に 10,000 円で販売するという例を想定している。

ここに 5 % の消費税を導入すると、製造業者は製造した製品を 5,250 円で卸

¹⁾ 課税標準については「消費税法」第二十八条参照。

²⁾ 課税仕入れについては「消費税法」第二条一項一・二号引用。

³⁾ 仕入に係る消費税額の控除については「消費税法」第三十条参照。

売業者に販売し、150 円の消費税を納付する。卸売業者は 5,250 円で仕入れた商品を小売業者に 7,350 円で小売業者に販売し、売上税額の 350 円から仕入税額の 250 円を控除した 100 円を納付する。そして、小売業者は 7,350 円で仕入れた商品を消費者に 10,500 円で販売し、ここでも同様に売上税額の 500 円から仕入税額の 350 円を控除した 150 円を納付することになる。このように仕入税額控除を認めることによって消費者が負担した消費税額と事業者が納付した消費税の合計が一致し、税の累積を排除しているのである。また、課税売上げに係る税額より課税仕入に係る税額を超える場合には還付されることになる。事業者の付加価値に対して課税が行われることになるので、外国ではこのような税を付加価値税（Value-Added Tax）と呼んでいる。

日本ではこの仕入税額控除を「請求書等保存方式」により行っており、帳簿及び請求書等を用いて仕入れ税額を控除している。仕入れ税額の控除が認められるのは、帳簿に課税仕入の相手方の氏名・名称、年月日、内容、支払い対価の額等の記載が必要で、請求書等には作成者の氏名・名称、年月日、内容、対価の額、その交付先の氏名・名称が必要である⁴⁾。これらの氏名・名称がなかったり、架空の氏名・名称であった場合には控除は認められない⁵⁾。

仕入税額控除のほかにも、課税売上にかかる返品や値引き、割戻しを行い、対価の返還や売掛金等の減額を行った場合には、その返還等をした課税期間の売上税額から売上に係る対価の返還等の金額に係る消費税額を控除できる。その場合には、その売上げに係る対価の返還等をした金額の明細を記録した帳簿の保存する必要がある⁶⁾。

また、課税売上げに係る売掛金やその他の債権が貸倒れた場合には、領収することができなかった貸倒れに係る消費税額をその貸倒れが発生した課税期間の売上げ税額から控除できる。ただし、その場合には、貸倒れの事実が生じた

⁴⁾ 帳簿及び請求書等の記載事項については「消費税法」第三十条第八項、第九項参照。

⁵⁾ 東京地判平成九年八月二十八日「消費税更正処分等取消請求事件」『行政事件裁判例集』四十八巻、七=八号、六百頁参照。

⁶⁾ 売上げに係る対価の返還等をした場合の消費税額の控除については「消費税法」第三十八条参照。

ことを証する書類の保存が必要である⁷⁾。

次に、消費税の税収についてみていくことにする。日本の消費税は、広く公平な負担の観点から原則としてすべての財とサービスに課税している。消費税は課税対象が広いことから消費課税の中では税収額が最も多く、税収に占める割合も所得税、法人税に続いて3番目の規模である。また、間接税の中では最も大きな割合を占めている。図2-2は消費税の税収額と税収に占める割合の推移である。

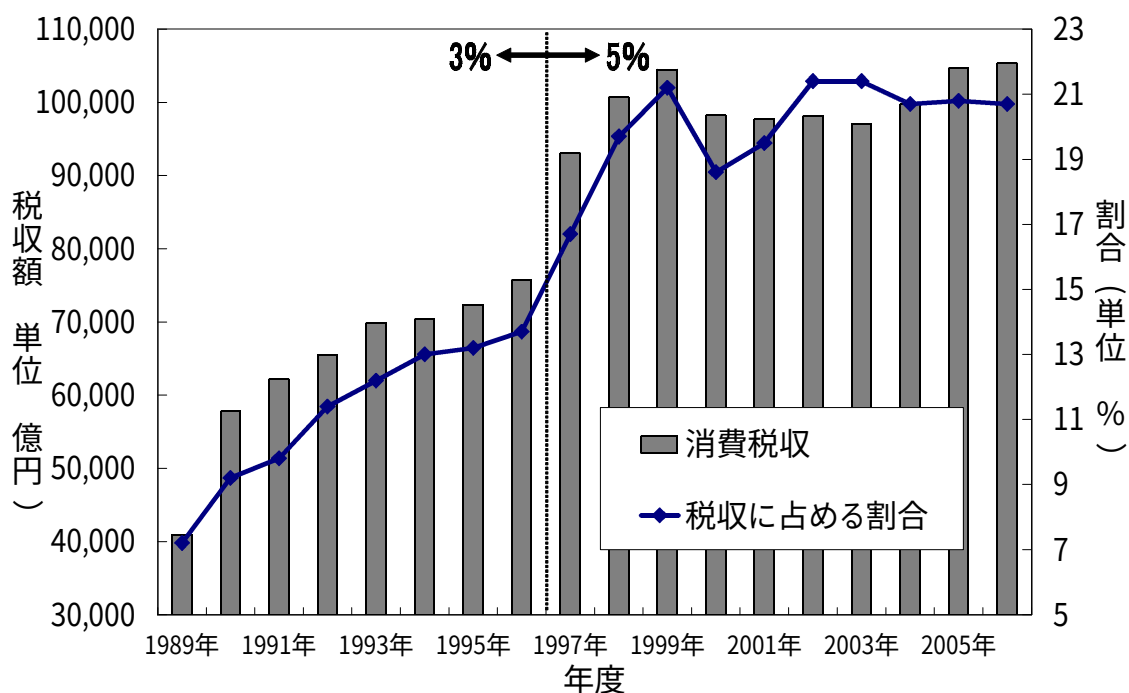


図 2-2 消費税の税収額と税収に占める割合の推移

(出所)『財政金融統計月報』より作成

消費税を導入した年度では税収は4兆円程度で税収に占める割合も7%程度であった。しかし、景気の悪化に伴い所得税、法人税が減収となるなか税収額、税収に占める割合共に年々増加している。そして、1996年の消費税の引き上げ直前には税収で約7兆5000億円、割合で14%に達している。

⁷⁾ 貸倒れに係る消費税額の控除等については、「消費税法」第三十九条参照。

消費税率の 5 % への引き上げがあった 1997 年には税収額も約 9 兆円にまで増加している。1999 年には、税収額は約 10 兆 4000 億円になり、税収に占める割合も初めて 20 % を超えている。その後、景気の悪化による消費支出の低下により、税収は減るものの、中小事業者の特例の見直しにより 2004 年より増加傾向にある。税収に占める割合は、2000 年、2001 年と所得税の増収により減少するものの、それ以降は、総税収の 20 % 以上を占め、日本の中心税の 1 つといえる。なお、2005 年のデータは補正後予算、2006 年のデータは当初予算のものである。

「消費税法」では課税の対象を「国内において事業として行つた資産の譲渡等には、この法律により、消費税を課する。」としていて、「国内において」、「事業として」、「対価を得て行われる」及び「資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供」が課税要件となる⁸⁾。ここでいう「資産の譲渡等」とは国内において事業者が事業として対価を得て行う資産の譲渡、貸付け及び役務の提供をいう。ここでいう資産とは棚卸資産、固定資産等の有形固定資産だけでなく無形資産を含む広い概念である⁹⁾。また、資産の譲渡とは、資産の同一性を保持しつつ、他人に移転することであるとされている¹⁰⁾。

「事業として」とは反復、継続、独立して行われる取引のことであり、たとえば、個人が友人に家具などを譲渡した場合には「事業として」の売買に該当せず課税対象から除外される¹¹⁾。このような取引が消費税の課税対象から外されるのは、把握が困難であり、課税しても大きな税収が見込めないからであると考えられている。

また、寄附金等は反対給付が存在しないので「対価を得て行われる」に含ま

⁸⁾ 課税対象は「消費税法」第四条第一項引用。また、輸入取引については国内の消費税率の複数税率化に議論を限定しているために省略している。

⁹⁾ 課税の対象は「消費税法」第二条第一項第八号、第四条第一項参照。

¹⁰⁾ 東京地判平成九年八月八日「消費税更正処分等取消請求事件」『行政事件裁判例集』四十八巻、七=八号、五三九頁参照。

¹¹⁾ 「事業として」の意義は消費税法基本通達 5-1-1 参照。

れず、課税対象からはずされる¹²⁾。これは、「消費税」が消費支出に担税力があると考えて課税されているからである。ただし、個人事業者が棚卸資産または事業用資産を家事のために消費又は使用した場合、法人が資産を役員に対して贈与した場合は「みなし譲渡」として、その資産の対価相当額を得て行われた資産の譲渡として取り扱われる¹³⁾。

また、課税要件に「国内において」とされているので、国内において行われたと判定された取引に対して課税されることになる。資産の譲渡及び貸付けの場合は原則として、資産の譲渡及び貸付けが行われたときにその資産が所在していた場所で判定されることになり、役務の提供の場合は、役務の提供が行われた場所で国内かどうかを判定されることになる¹⁴⁾。なお、「消費税法」第六条第一項には「国内において行われる資産の譲渡等のうち、別表第一に掲げるものには、消費税を課さない」として性格上課税対象とならないものと特別な政策的配慮に基づくものは例外として非課税としている。

「消費税法」第五条には「事業者は、国内において行つた課税資産の譲渡等につき、この法律により、消費税を納める義務がある。」としており、納税義務者は、上記の取引をおこなった「事業者」である¹⁵⁾。よって、消費税は納税義務者と税負担者が異なることを立法者が想定する間接税である。「事業者」とは個人事業者及び法人をいい、個人事業者とは事業を行う個人を言う¹⁶⁾。「消費税法」第十三条には「法律上資産の譲渡等を行つたとみられる者が単なる名義人であつて、その資産の譲渡等に係る対価を享受せず、その者以外の者がその資産の譲渡等に係る対価を享受する場合には、当該資産の譲渡等は、当該対価を享受する者が行つたものとして、この法律の規定を適用する。」としてお

¹²⁾ 「対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供」の意義は消費税法基本通達 5-1-2 参照。

¹³⁾ 「みなし譲渡」については、「消費税法」第四条第四項第一号、第二号、第二十八条第一項、第二項参照。

¹⁴⁾ 「国内において」については、「消費税法」第四条第三項第一号、第二号参照。

¹⁵⁾ 納税義務者は「消費税法」第五条第一項参照。

¹⁶⁾ 事業者は「消費税法」第二条第一項第三号、第四号参照。

り、資産の譲渡等の帰属が名義と実体が異なる場合には、実質行為者に対して課税する実質行為者課税の原則が定められている。国や地方公共団体、公益法人も事業者に含まれるので、納税額がある場合は納税しなければならない。

消費税には、中小事業者に対して、納税事務負担を軽減する目的でいくつかの優遇措置が設けられている。まず 1 つ目に、「消費税法」第九条では「事業者のうち、その課税期間に係る基準期間における課税売上高が千万円以下である者については、第五条第一項の規定にかかわらず、その課税期間中の国内において行つた課税資産の譲渡等につき、消費税を納める義務を免除する。」としており、個人は課税期間の前々年、法人は前々事業年度（当該前々事業年度が一年未満である法人についてはその事業年度開始の日の二年前の日の前日から同日以後一年を経過する日までの間に開始した各事業年度を合わせた期間）である基準期間に課税売上高が 1000 万円以下の事業者はその課税期間の消費税の納税が免除される¹⁷⁾。これを事業者免税点制度と呼んでいる。ただし、基準期間のない新規の法人の場合は、事業年度開始の日の資本または出資の金額が 1000 万円以上であるときは免税業者にならない。また、免税業者は消費税の還付を受けられない。

2 つ目に、「消費税法」第三十七条で「事業者（第九条第一項本文の規定により消費税を納める義務が免除される事業者を除く。）が、その納税地を所轄する税務署長にその基準期間における課税売上高が五千万円以下である課税期間についてこの項の規定の適用を受ける旨を記載した届出書を提出した場合には、当該届出書を提出した日の属する課税期間の翌課税期間（当該届出書を提出した日の属する課税期間が事業を開始した日の属する課税期間その他の政令で定める課税期間である場合には、当該課税期間）以後の課税期間（その基準期間における課税売上高が五千万円を超える課税期間及び分割等に係る課税期間を除く。）については、第三十条から前条までの規定により課税標準額に対する消費税額から控除することができる課税仕入れ等の税額の合計額は、これらの規定にかかわらず、当該事業者の当該課税期間の課税標準額に対する消費

¹⁷⁾ 免税点制度は「消費税法」第二条、第九条参照。基準期間については「消費税法」第二条第十四項参照。

税額から当該課税期間における第三十八条第一項に規定する売上げに係る対価の返還等の金額に係る消費税額の合計額を控除した残額の百分の六十に相当する金額（卸売業その他の政令で定める事業を営む事業者にあつては、当該残額に、政令で定めるところにより当該事業の種類ごとに当該事業における課税資産の譲渡等に係る消費税額のうちに課税仕入れ等の税額の通常占める割合を勘案して政令で定める率を乗じて計算した金額）とする。この場合において、当該金額は、当該課税期間における仕入れに係る消費税額とみなす。」としている。これにより、免税事業者を除く、基準期間における課税売上高が 5000 万円以下の事業者は、事前に届出をすることにより、届出をした翌課税期間から簡易課税制度を適用することができる¹⁸⁾。原則では消費税の納付税額は課税売上高に税率をかけた金額から課税仕入高に税率をかけた金額を控除した金額になるが、簡易課税制度を適用すると課税仕入れ等に係る消費税額の合計額を課税売上に係る消費税額から売上対価の返還等に係る消費税額を控除した額にみなし仕入率をかけた金額とすることができる。

このみなし仕入率は業種ごとに決められていて、第一種事業（卸売業）で 90 %、第二種事業（小売業）で 80 %、第三種事業（農業、林業、漁業、鉱業、建設業、製造業、電気業、ガス業、熱供給業及び水道業）で 70 %、第四種事業（第一種事業、第二種事業、第三種事業及び第五種事業以外の事業）で 60 %、第五種事業（不動産業、運輸通信業、飲食店業を除くサービス業）で 50 %となっている¹⁹⁾。また、事業者が 2 種類以上の事業を行っている場合には、原則として以下の算式によって課税仕入れに係る消費税額を算出する。ここで A は第一種事業に係る消費税額、B は第二種事業に係る消費税額、C は第三種事業に係る消費税額、D は第四種事業に係る消費税額、E は第五種事業に係る消費税額である。

$$\text{課税仕入れ等に係る消費税額} = \left(\text{課税売上に係る消費税額} - \frac{\text{売上げ対価の返還等に係る消費税額}}{\text{課税売上に係る消費税額}} \times \text{課税仕入れ等に係る消費税額} \right) \times \text{仕入率}$$

¹⁸⁾ 簡易課税制度は「消費税法」第三十条、第三十七条及び第三十八条、「消費税法施行令」第五十六条参照。

¹⁹⁾ 「消費税法施行令」第五十七条参照。

$$\frac{A \times 90\% + B \times 80\% + C \times 70\% + D \times 60\% + E \times 50\%}{A + B + C + D + E}$$

また、特例として、2種類以上の事業を行っている場合、1種類の課税売上高がすべての課税売上高の75%以上のときには、当該事業のみなし仕入率をすべての課税売上に適用することができる。3種類以上の事業を行っている場合、2種類の課税売上高がすべての課税売上高の75%以上のときには、当該2種類の事業のうちのみなし仕入率が低いほうをその2種類の事業以外の課税売上に適用できる。

ただし、簡易課税制度を選択する場合はその納税地を所轄する税務署長に届出を提出しなければならないし、簡易課税制度をやめるときは、その納税地を所轄する税務署長に届出を提出しなければならない。さらに、簡易課税制度は2年間継続適用しなければならない。このような優遇措置は消費税導入の際に中小企業の反発を抑えるため導入されたが、納税者からの預かった消費税を納税せずに自分のものにしてしまう益税を発生させるとして縮小化の傾向にある。

2 節 消費税法の導入の経緯

本節では消費税の導入の経緯と変遷を述べていくことにする。日本において消費税が最初に登場するのは昭和53年（1978年）の大平内閣のときであった。当時は一般消費税と呼ばれていた。与党は昭和55年度からの実施を予定していたが、世論の反発により、昭和54年に一般消費税の導入は撤回された。

昭和61年（1986年）に与党は税制の抜本的改革と昭和62年度税制改正大綱と決定し、翌62年2月に売上税法案を国会に提出するが、これも世論の批判を浴び、5月に廃案になった。しかし、同年10月に政府と与党は税制の抜本的改革に関する方針を、翌年の昭和63年6月に与党は税制の抜本的改革大綱を決定し、7月に消費税法案を国会に提出している。そして、12月に可決・成立し、平成元年4月1日より税率が3%で消費税が導入されることになった。税制改革法では、その目的を「将来の展望を踏まえつつ、国民の租税に対する

不平等感を払しょくするとともに、所得、消費、資産等に対する課税を適切に組み合わせることにより均衡のとれた税体系を構築すること」、「租税は国民が社会共通の費用を広く公平に分ち合うためのものである」という基本的認識の下に、税負担の公平を確保し、税制の経済に対する中立性を保持し、及び税制の簡素化を図ることを基本的原則として行われる」、「国民福祉の充実に必要な歳入構造の安定化に資するため、消費に広く負担を求める消費税を創設する。」としている²⁰⁾。

消費税が導入された背景には、社会の構造が変化したにもかかわらず、シャープ勧告を原点とし、所得に対する直接税にウエイトを置いた当時の税制に対する不満が集まり、水平的公平を重視しようとする声が大きくなっていたことがある。また、物品税は主に奢侈品に対して課税が行われていたが所得水準や生活習慣の変化により課税対象が必ずしも奢侈品といえなくなってきたものやパソコンなどの新製品や宅配便などのサービスに対する課税が不十分であったため物品税に対する不満が広がっていたことがある。その課税のアンバランスの例が表 2-1 にまとめている。図 2-2 は 1 月あたりのサービス支出の額と全支出に占める割合であり、図 2-3 はサービス課税の税収額と税収に占める割合を示している。

表 2-1 課税のアンバランスの例

	課税	非課税
贅沢品か否か	普通の家具(けやき製品等)、 食器棚、金貨、ゴルフ用品	桐製・漆塗りの家具、システム キッチン、テニス用品、スキー
新製品と旧製品	白黒テレビ、ラジオ	液晶テレビ、留守番電話、 パソコン、ワープロ
同じように普及 しているもの	扇風機、ストーブ、冷蔵庫、 掃除機、コーヒー、ココア	こたつ、アイロン、ミシン 紅茶、緑茶

(出所) 佐藤慎一編 (2004)『図説 日本の税制 (平成 16 年度版)』より引用。

²⁰⁾ 「税制改革法 (昭和六十三年法律第百七号)」第二条、第三条、第十条引用。

表 2-1 の課税のアンバランスの例を見てみる。1 つ目のアンバランスは奢侈品か生活必需品に関する課税上の問題である。先にも述べたとおり、物品税は主に奢侈品に対して課税が行われていたが、けやきの家具や食器棚には奢侈品として課税がされるのに対し、桐や漆塗りの家具やシステムキッチンには奢侈品ではないとして課税されていない。所得水準や生活習慣の変化によりは国民感覚とかけ離れた課税となっていたことがわかる。また、このほかにもゴルフ用品には課税されるのに対し、テニス用品やスキーには課税されていなかった。

2 つ目のアンバランスは物品税が新製品に対して十分対応できていないものである。例えば、昔からある白黒テレビやラジオには課税がされているのに対し、新製品である液晶テレビやパソコン、ワープロには課税されていない。3 つ目のアンバランスは同様に普及しているにもかかわらず、課税されるものと課税されないものがあるというものである。例えば、扇風機やストーブ、冷蔵庫、掃除機と同様に普及しているのに対し、こたつやアイロン、ミシンには課税がされていない。コーヒーやココアには課税されるのに、紅茶や緑茶には課税されていない。このように物品税は今から見れば不公平なものであったといえる。

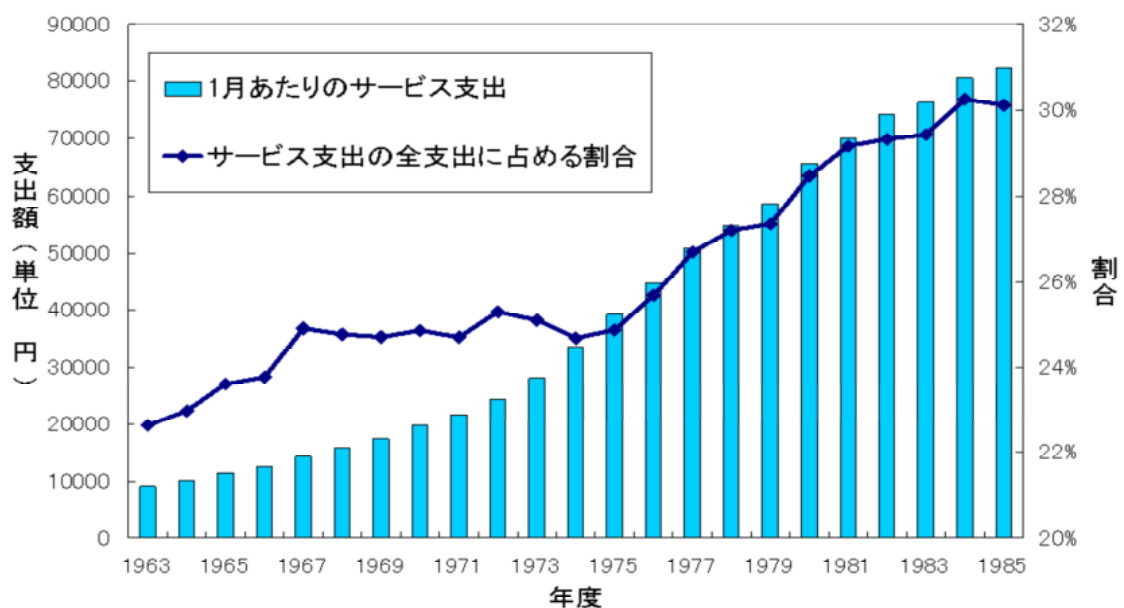


図 2-3 1 世帯あたり年平均 1 か月間のサービス支出と全支出に占める割合
(出所)「家計調査」より作成。

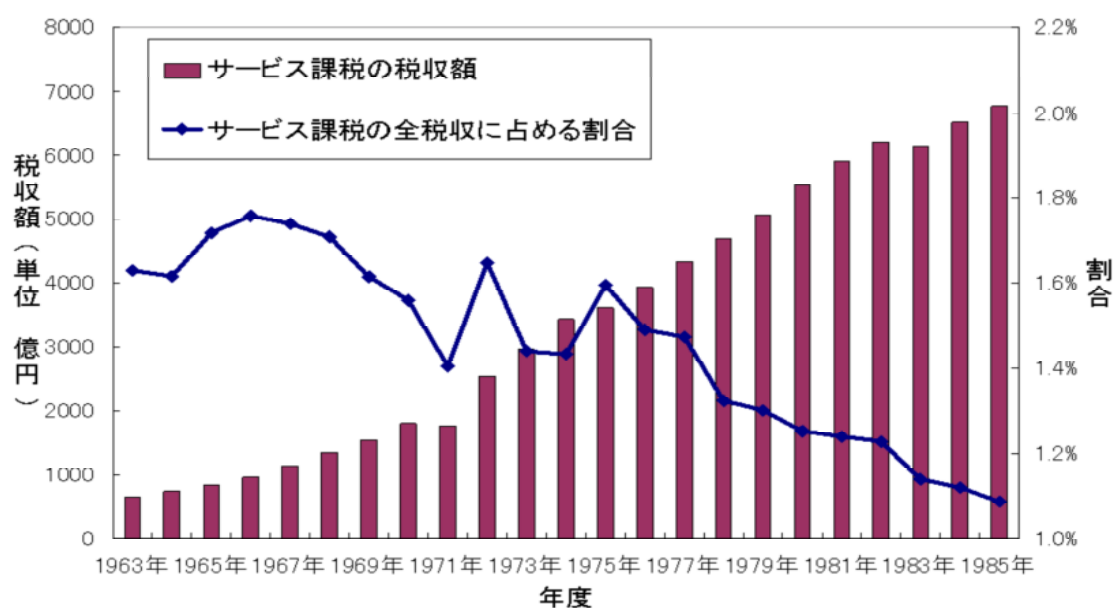


図 2-4 サービス課税の税収額と割合の推移

(出所)「財政金融統計月報」各年版より作成。

つぎに、サービス課税についてみることにする。図 2-2 の 1 世帯あたり年平均 1 か月間のサービス支出と全支出に占める割合と図 2-3 のサービス課税の税収額と割合の推移を見比べてみると、1 月あたりのサービス支出の額は年々増加し、1985 年には名目額で 8 万円に達している。サービス支出の全支出に占める割合も同様に上昇し、1984 年には全支出の 30 %を占めるようになっている。しかし、サービス課税の税収額は年々上昇しているものの、税収に占める割合は低く、年々消費支出の割合とは逆に低下してきている。1985 年には、全税収のわずか 1.1 %しかない。

このように、当時の税制はサービスに対して課税が不完全であったことがわかる。なお、ここでのサービス支出は外食、家賃地代、工事その他のサービス、光熱・水道、家事サービス、被服関連サービス、保健医療サービス、交通費、通信費、授業料等、補習教育、教養娯楽サービス、理美容サービスの合計額とし、サービス課税とは特別地方税、ゴルフ場利用税、入場税、通行税、入湯税とした。

このような問題に対応するためと歳入の安定化のためと負担を広く浅く求め

るために消費税が導入された。消費税の導入に際しては、課税のバランスの観点から所得税、相続税、法人税の減税に加えて、それまでの物品税が廃止された。ただし、たばこ税などの一部の個別消費税は廃止されていない。

消費税に関しては導入以後も議論が続き、平成 3 年 5 月には消費税法の一部を改正する法律案が可決・成立し、10 月 1 日に、改正消費税法が施行されている。この改革により、家賃等の非課税範囲が拡大される一方、基準期間における一定の課税売上高に満たない中小事業者に対して特例としてみなし仕入れ率による仕入れ税額控除を認めた簡易課税制度の適用上限を課税売上高 5 億円から 4 億円に引き下げ、そして、そのみなし仕入れ率も 90 %と 80 %の 2 区分から 90 %、80 %、70 %、60 %の 4 区分に増やしている。さらに、基準期間における課税売上高が免税点を多少超過する事業者に対して納税額を一部免除する限界控除制度の適用上限を課税売上高 6000 万円から 5000 万円に引き下げ、申告納付回数を年税額 500 万円超の会社には年 2 回から年 4 回に増やしている。

平成 6 年 11 月には税制改革関連法案が可決・成立し、地方消費税の導入と消費税の引き上げが行われることになった。そして、平成 9 年 4 月 1 日より、消費税率を国と地方合わせて 5 %にし、基準期間における課税売上高が一定に満たない零細事業者に対して納税義務を免除する免税点制度を資本金 1000 万円以上の新設法人は不適用にした。さらに、簡易課税制度の適用上限を課税売上高 2 億円に引き下げ、みなし仕入れ率を 90 %、80 %、70 %、60 %、50 %の 5 区分に増やしている。そして、限界控除制度を廃止にした。また、仕入れに係る消費税額を把握する方法をそれまでの「帳簿方式（アカウント方式）」から帳簿の保存に加え、請求書等の取引の事実を客観的に証明する書類の保存を必要とする現行の「請求書等保存方式」に見直している。なお、消費税の引き上げに際しては、個人所得税減税が先行実施されている。

この消費税の増税と所得税の減税の趣旨について「所得税法及び消費税法の一部を改正する法律」では「活力ある福祉社会の実現を目指す視点に立ち、社会の構成員が広く負担を分かち合い、かつ、歳出面の諸措置の安定的な維持に資するような所得、消費、資産等の間における均衡がとれた税体系を構築する観点から、個人所得課税の累進緩和等に通ずる負担の軽減並びに消費税の中小

事業者に対する特例措置等の改革及び税率の引上げによる消費課税の充実を図るため」としている²¹⁾。

その後、平成 15 年 3 月には所得税法等の一部を改正する法律案が可決・成立した。この改正により平成 16 年 4 月 1 日以後に開始する課税期間から免税点制度の適用上限は課税売上高 3000 万円から 1000 万円に引き下げられ、簡易課税制度の適用上限を売上高 2 億円から 5000 万円に引き下げている。さらに、地方消費税を含めた年税額 6000 万円超の事業者に対して、申告納付回数を年 4 回から年 12 回に増やしている。また、「消費税法」第六十三条の二に、「事業者（第九条第一項本文の規定により消費税を納める義務が免除される事業者を除く。）は、不特定かつ多数の者に課税資産の譲渡等（第七条第一項、第八条第一項その他の法律又は条約の規定により消費税が免除されるものを除く。以下この条において同じ。）を行う場合（専ら他の事業者に課税資産の譲渡等を行う場合を除く。）において、あらかじめ課税資産の譲渡等に係る資産又は役務の価格を表示するときは、当該資産又は役務に係る消費税額及び地方消費税額の合計額に相当する額を含めた価格を表示しなければならない。」として、不特定多数に課税資産の譲渡等を行う事業者に対して、価格表示を消費税及び地方消費税を含んだ支払い総額とする「総額表示方式」の義務化を行っている。しかし、この「総額表示方式」は転嫁がしやすいが、消費者の税負担が見えにくいという問題が指摘されている。

²¹⁾ 「所得税法及び消費税法の一部を改正する法律（平成六年法律第百九号）」より引用。

中小企業に対する特例措置をまとめたものが図 2-3 である。

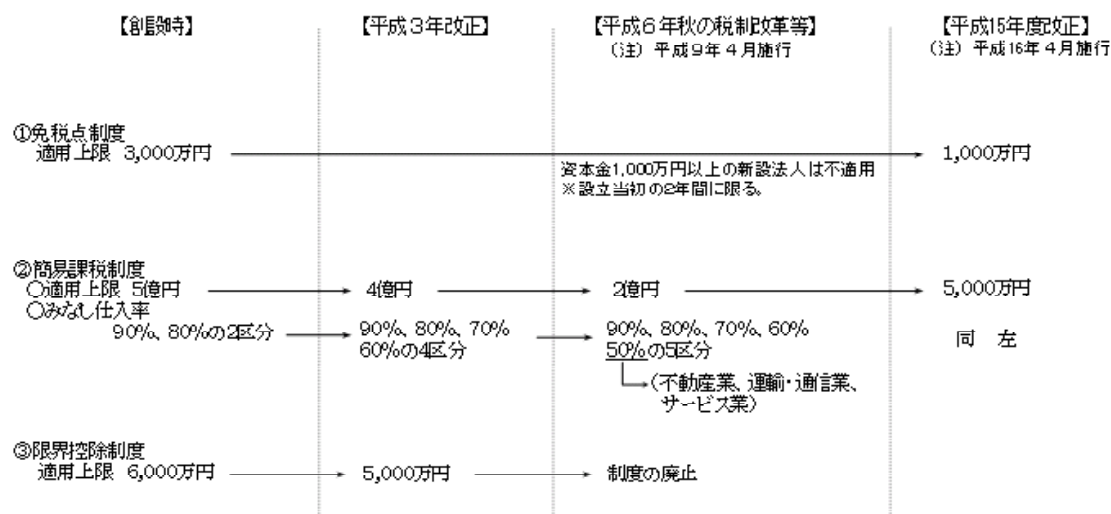


図 2-5 中小事業者に対する特例措置の推移

(出所) 財務省 HP 平成 18 年 9 月

<http://www.mof.go.jp/jouhou/syuzei/siryoku/111.htm>

中小企業に対する特例措置は年々廃止または縮小傾向にあることがわかる。この背景には、特例措置による益税問題がある。益税問題とは、担税者が購入したときに支払った消費税を業者が特例を適用することにより納税しないで自分のものにしてしまうという問題である。例えば、基準年度に売上高が 1000 万円に満たなかった免税事業者が納税業者と偽って消費税を受け取った場合や仕入率がみなし仕入率を下回る事業者が簡易課税制度を適用した場合にこの問題は生じる。ヨーロッパでは、このような益税をなくすためにインボイスという税額の手紙が送付状を用いている。中小事業者に対する特例の適用上限が日本より極めて低く設定されている。

3 節 課税品目と非課税品目

本節では、複数税率化に関連して、現在の消費税法が税を課している課税品目と税を課していない非課税品目をより詳しく見ていく。日本の消費税は、「消

費税法」第四条第一項に「国内において事業者が行った資産の譲渡等には、この法律により、消費税を課する。」としており、課税の対象を事業として対価を得て行われる「資産の譲渡」、「資産の貸付け」および「役務の提供」としている。これにより、原則としてすべての財とサービスに課税としている。これが一般消費税と呼ばれる理由である。また、すべての財とサービスに課税するので、消費の選択にゆがみを与えず、極めて中立的な税であるといえる²²⁾。

その一方で「国内において行われる資産の譲渡等のうち、別表第 1 に掲げるものには、消費税を課さない」としていて、消費に対して負担を求める税の性格上課税対象とならないものや社会政策的配慮から課税することが不適当として非課税取引を認めている²³⁾。その非課税取引をまとめたものが図 2-4 である。

²²⁾ 消費税は、消費の選択には極めて中立的であるが、貯蓄には課税されないので貯蓄と消費の選択には歪みを与えてしまうことになる。この点については石（1984）5 章で述べられている。

²³⁾ 「消費税法」第六条一項参照。

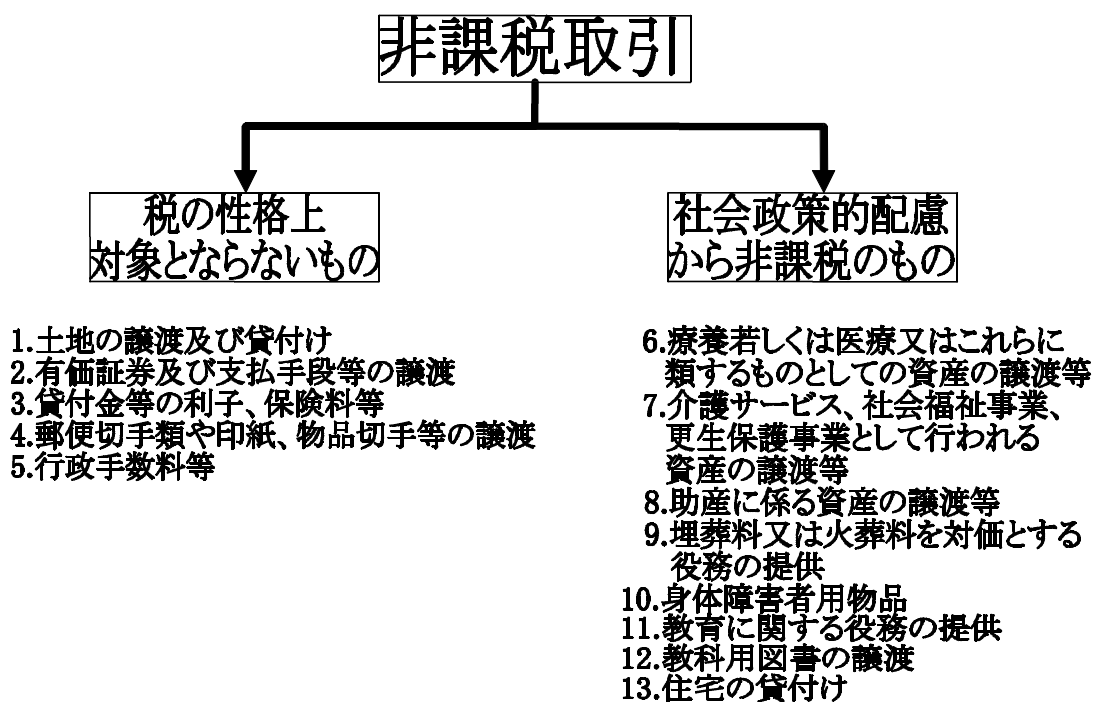


図 2-4 非課税取引の種類

（出所）「消費税法」別表六より作成。

まず、税の性格上課税対象とならないものには土地の譲渡及び貸付け、有価証券及び支払手段等の譲渡、利子や保険料等、郵便切手類や印紙、物品切手等の譲渡、行政手数料等がある。社会政策的配慮から課税することが不適当としたものには療養、医療及びこれらに類するものとしての資産の譲渡、介護保険法の介護サービスや社会福祉法の更生保護事業の資産の譲渡等、助産に係る資産の譲渡等、埋葬料や火葬料を対価とする役務の提供、身体障害者用物品の譲渡や貸付け、学校等の入学金や授業料等、教科用図書の譲渡、住宅の貸付けがある。

具体的に見てみると、「消費税法」別表第一の一には「土地（土地の上に存する権利を含む。）の譲渡及び貸付け（一時的に使用させる場合その他の政令で定める場合を除く。）」とされており、「1.土地の譲渡及び貸付け」には借地権も含む、土地の譲渡や貸付けが非課税となる。これは、土地は使用により価値が減少せず消費されないと考えるので、その譲渡は資本取引と考えられるからである。しかし、貸付期間が1ヶ月に満たないものや駐車場や建物、野球場、

プール等の利用に伴って土地が使用される場合には課税されることになる²⁴⁾。
また、仲介手数料のように土地等の譲渡又は貸付けに係る仲介料を対価とする
役務の提供は課税される。

「消費税法」別表第一の二には「証券取引法第二条第一項（定義）に規定する有価証券その他これに類するものとして政令で定めるもの（ゴルフ場その他の施設の利用に関する権利に係るものとして政令で定めるものを除く。）及び外国為替及び外国貿易法第六条第一項第七号（定義）に規定する支払手段（収集品その他の政令で定めるものを除く。）その他これに類するものとして政令で定めるものの譲渡」としており、「証券取引法」第二条第一項には、国債証券、地方債証券、社債券、株券又は新株予約権証券等の有価証券があげられている。また、「外国為替及び外国貿易法」第六条第一項第七号には、銀行券、政府紙幣、小額紙幣及び硬貨、小切手（旅行小切手を含む。）、為替手形、郵便為替及び信用状、証票等が支払い手段に定義されている。よって、この「2. 有価証券及び支払手段等の譲渡」に含まれる主要なものは、国債や地方債、社債、株券、新株予約券、投資信託等の受益証券、コマーシャルペーパー、譲渡性預金の預金証書のうち外国法人が発行のもの、抵当証券及び貸付金、預金及び売掛金その他の金銭債権の譲渡である。また、支払手段には銀行券、政府紙幣、小額紙幣、硬貨、約束手形、為替手形及び小切手等の譲渡が該当する。これは、これらの有価証券や支払手段が金銭に類するものであると考えられるからである。しかし、ゴルフ会員権の譲渡は施設の利用に関する権利に係るものであるため、この中に含まれず課税されることになる²⁵⁾。

「消費税法」別表第一の三には、「利子を対価とする貸付金その他の政令で定める資産の貸付け、信用の保証としての役務の提供、第十四条第一項に規定する合同運用信託又は所得税法第二条第一項第十五号（定義）に規定する公社債投資信託若しくは同項第十五号の二に規定する公社債等運用投資信託に係る

²⁴⁾ 土地の貸付及び譲渡については「消費税法施行令」第八条「消費税法基本通達」6-1-2、6-1-4、6-1-5 参照。

²⁵⁾ 有価証券及び支払手段等の譲渡は「証券取引法」第二条第一項、「消費税法施行令」第九条、「消費税法基本通達」6-2-1 参照。

信託報酬を対価とする役務の提供及び保険料を対価とする役務の提供（当該保険料が当該役務の提供に係る事務に要する費用の額とその他の部分とに区分して支払われることとされている契約で政令で定めるものに係る保険料（当該費用の額に相当する部分の金額に限る。）を対価とする役務の提供を除く。）その他これらに類するものとして政令で定めるもの」とされており、「3.貸付金等の利子、保険料等」は、主要なものとして国債や地方債、社債及び貸付金の利子、信用の保証料、保険料、投資信託等の収益の分配、手形の割引料、有価証券の賃貸料等があげられる²⁶⁾。これらが非課税となるのは、消費されるものと考えられないからである。

「4.郵便切手類や印紙、物品切手等の譲渡」は、「消費税法」別表第一の四のイには、「日本郵政公社が行う郵便切手類販売所等に関する法律第一条（定義）に規定する郵便切手その他郵便に関する料金を表す証票及び同条に規定する郵便に関する料金の支払用のカードの譲渡並びに郵政窓口事務の委託に関する法律第七条第一項（施設の設置）に規定する委託事務を行う施設若しくは郵便切手類販売所等に関する法律第三条（郵便切手類販売所等）に規定する郵便切手類販売所若しくは印紙売りさばき所における郵便切手類又は印紙をもつてする歳入金納付に関する法律第三条第一項各号及び第四条第一項各号（印紙の売渡し場所）に定める所における同法第三条第一項各号及び第四条第一項各号に掲げる印紙の譲渡」があり、郵便切手や郵便はがき、郵便書簡等、印紙が含まれる²⁷⁾。郵便切手類が非課税となるのは、郵便物の配達サービスに課税が行われるので郵便切手等の譲渡には課税すると二重に課税されてしまうからである。また、条文に規定されていない販売店、例えば、金券ショップで販売されている切手類は課税されることになる。同項のロには「地方公共団体又は売りさばき人が行う証紙の譲渡」としており、証紙が非課税となる。また、同項の

²⁶⁾ 貸付金等の利子、保険料等は「消費税法」第十四条第一項、「所得税法」第二条第一項第十五号、「消費税法施行令」第十条、「消費税法基本通達」6-3-1参照。

²⁷⁾ 郵便切手類は、「郵便切手類販売所等に関する法律」第一条、「郵政窓口事務の委託に関する法律」第七条第一項、「郵便切手類販売所等に関する法律」第三条、「歳入金納付に関する法律」第三条第一項、第四条第一項、「消費税法基本通達」6-4-2参照。

ハには「物品切手（商品券その他名称のいかんを問わず、物品の給付請求権を表彰する証書をいい、郵便切手類に該当するものを除く。）その他これに類するものとして政令で定めるものの譲渡」としており、プリペイドカードや商品券がこれに含まれる²⁸⁾。しかし、これらの取扱い手数料は課税されることとなる²⁹⁾。

「5.行政手数料等」は、「消費税法」別表第一の五のイ「国、地方公共団体、別表第三に掲げる法人その他法令に基づき国若しくは地方公共団体の委託若しくは指定を受けた者が、法令に基づき行う次に掲げる事務に係る役務の提供で、その手数料、特許料、申立料その他の料金の徴収が法令に基づくもの（政令で定めるものを除く。）（１）登記、登録、特許、免許、許可、認可、承認、認定、確認及び指定（２）検査、検定、試験、審査、証明及び講習（３）公文書の交付（再交付及び書換交付を含む。）、更新、訂正、閲覧及び謄写（４）裁判その他の紛争の処理」、同項のロには「イに掲げる役務の提供に類するものとして政令で定めるもの」となっている。具体的には、登記、免許、公文書の交付、旅券の発給、裁定、裁決、決定、異議申立て、審査請求などにかかる手数料や特許料がこれに含まれる³⁰⁾。同項のハには、「裁判所法第六十二条第四項（執行官）又は公証人法第七条第一項（手数料等）の手数料を対価とする役務の提供」としており、執行官や公証人の手数料は非課税となる³¹⁾。同項の二には、「郵便為替法第二条（郵便為替の実施）に規定する郵便為替及び郵便振替法第二条（郵便振替の実施）に規定する郵便振替で国内と国内以外の地域との間で交換されるものに係る役務の提供」同項のホには、「外国為替及び外国貿易法第五十五条の七（外国為替業務に関する事項の報告）に規定する外国為替業務（銀行法第十条第二項第五号（業務の範囲）に規定する譲渡性預金証書の非居住者からの取得に係る媒介、取次ぎ又は代理に係る業務その他の政令で定める業務を除く。）に係る役務の提供」としており、国内と国内以外の地域

²⁸⁾ 「消費税法施行令」第十一条参照。

²⁹⁾ 「消費税法基本通達」6－4－6参照。

³⁰⁾ 「消費税法施行令」第十二条、「消費税法基本通達」6－5－1、6－5－2参照。

³¹⁾ 「裁判所法」第六十二条第四項、「公証人法」第七条第一項参照。

との間で行われる郵便為替や郵便振替、外国為替取引の手数料が非課税となる³²⁾。当該手数料は、国や地方公共団体に支払われるものであるから非課税となっている。

「6.療養若しくは医療又はこれらに類するものとしての資産の譲渡等」は、「消費税法」別表第一の六に「次に掲げる療養若しくは医療又はこれらに類するものとしての資産の譲渡等」としており、この中には、「健康保険法、国民健康保険法、船員保険法、国家公務員共済組合法（防衛庁の職員の給与等に関する法律第二十二条第一項（療養等）においてその例によるものとされる場合を含む。）、地方公務員等共済組合法又は私立学校教職員共済法の規定に基づく療養の給付及び入院時食事療養費、特定療養費、療養費、家族療養費又は特別療養費の支給に係る療養並びに訪問看護療養費又は家族訪問看護療養費の支給に係る指定訪問看護」、「老人保健法の規定に基づく医療及び入院時食事療養費、特定療養費又は医療費の支給に係る療養並びに老人訪問看護療養費の支給に係る指定老人訪問看護」、「精神保健及び精神障害者福祉に関する法律の規定に基づく医療、生活保護法の規定に基づく医療扶助のための医療の給付及び医療扶助のための金銭給付に係る医療、原子爆弾被爆者に対する援護に関する法律の規定に基づく医療の給付及び医療費又は一般疾病医療費の支給に係る医療並びに障害者自立支援法の規定に基づく自立支援医療費の支給に係る医療」、「公害健康被害の補償等に関する法律の規定に基づく療養の給付及び療養費の支給に係る療養」、「労働者災害補償保険法の規定に基づく療養の給付及び療養の費用の支給に係る療養並びに同法の規定による労働福祉事業として行われる医療の措置及び医療に要する費用の支給に係る医療」、「自動車損害賠償保障法の規定による損害賠償額の支払（同法第七十二条第一項（定義）の規定による損害をてん補するための支払を含む。）を受けるべき被害者に対する当該支払に係る療養」、「療養又は医療に類するものとして政令で定めるもの」が含まれる。この中には、国又は地方公共団体の施策に基づきその要する費用の全部又は一部を国又は地方公共団体により負担される医療及び療養、い

³²⁾ 「郵便為替法」第二条、「外国為替及び外国貿易法」第五十五条の七、「消費税法施行令」第十三条、「消費税法基本通達」6－5－3参照。

わゆる公費負担医療が含まれる³³⁾。また、保険の対象となる医療品や医療用品の販売も非課税となる³⁴⁾。しかし、ドラッグストアで販売される一般的な医薬品は課税される。

「消費税法」別表第一の七には、「次に掲げる資産の譲渡等（前号の規定に該当するものを除く。）」としており、「イ 介護保険法の規定に基づく居宅介護サービス費の支給に係る居宅サービス（訪問介護、訪問入浴介護その他の政令で定めるものに限る。）、施設介護サービス費の支給に係る施設サービス（政令で定めるものを除く。）その他これらに類するものとして政令で定めるもの」、「ロ 社会福祉法第二条（定義）に規定する社会福祉事業及び更生保護事業法第二条第一項（定義）に規定する更生保護事業として行われる資産の譲渡等（社会福祉法第二条第二項第四号、第五号若しくは第七号に規定する身体障害者授産施設、知的障害者授産施設若しくは授産施設又は同条第三項第七号に規定する精神障害者社会復帰施設（精神保健及び精神障害者福祉に関する法律第五十条の二第一項第二号（精神障害者社会復帰施設の種類）に規定する精神障害者授産施設及び同項第四号に規定する精神障害者福祉工場に限る。）を営営する事業において授産活動としての作業に基づき行われるもの及び政令で定めるものを除く。）」、「ハ ロに掲げる資産の譲渡等に類するものとして政令で定めるもの」とあげられている。よって、「7. 介護サービス、社会福祉事業、更生保護事業として行われる資産の譲渡等」には、要介護者が受ける訪問介護サービス、入浴介護サービス、訪問看護、訪問リハビリテーション、通所介護、通所リハビリテーション、短期入所生活介護、社会福祉事業等が非課税となる³⁵⁾。また、福祉用品の貸与及び購入の費用は非課税とならないが、当該物品が「10.身体障害者用品」に該当する場合には非課税となる。

「消費税法」別表第一の八には、「医師、助産師その他医療に関する施設の

³³⁾ 「消費税法施行令」第十四条、「消費税法基本通達」6－6－1参照。

³⁴⁾ 「消費税法基本通達」6－6－2参照。

³⁵⁾ 「消費税法施行令」第十四条の二、第十四条の三、「消費税法基本通達」6－7－1から6－7－9参照。

開設者による助産に係る資産の譲渡等（第六号並びに前号イ及びロの規定に該当するものを除く。）」としている。よって、「8.助産に係る資産の譲渡等」には、出産にかかる検診、検査、入院の費用が非課税となる。これは、出産にかかる費用が健康保険対象外であるのでこの項により消費税を非課税としているのである³⁶⁾。

「消費税法」別表第一の九には、「墓地、埋葬等に関する法律第二条第一項（定義）に規定する埋葬に係る埋葬料又は同条第二項に規定する火葬に係る火葬料を対価とする役務の提供」とされており、埋葬と火葬にかかる費用は非課税となる³⁷⁾。

「消費税法」別表第一の十には、「身体障害者の使用に供するための特殊な性状、構造又は機能を有する物品として政令で定めるものの譲渡、貸付けその他の政令で定める資産の譲渡等」と規定されており、車いすや義肢等が非課税となる³⁸⁾。

「11.教育に関する役務の提供」は、「消費税法」別表第一の十一に「次に掲げる教育に関する役務の提供（授業料、入学金、施設設備費その他の政令で定める料金を対価として行われる部分に限る。）」としており、「学校教育法第一条（学校の範囲）に規定する学校を設置する者が当該学校における教育として行う役務の提供」、「学校教育法第八十二条の二（専修学校）に規定する専修学校を設置する者が当該専修学校の同法第八十二条の三第一項（課程）に規定する高等課程、専門課程又は一般課程における教育として行う役務の提供」、「学校教育法第八十三条第一項（各種学校）に規定する各種学校を設置する者が当該各種学校における教育（修業期間が一年以上であることその他政令で定める要件に該当するものに限る。）として行う役務の提供」、「教育に関する役務の提供に類するものとして政令で定めるもの」をあげている。また、「学校教育法」には、小学校、中学校、高等学校、中等教育学校、大学、高等専門学校、

³⁶⁾ 「消費税法基本通達」6－8－1参照。

³⁷⁾ 「墓地、埋葬等に関する法律」第二条第一項、第二項、「消費税法基本通達」6－9－1参照。

³⁸⁾ 「消費税法施行令」第十四条の四、「消費税法基本通達」6－10－1参照。

盲学校、聾学校、養護学校、幼稚園、その他に修業年限が1年以上であり、授業時数が文部科学大臣の定める授業時数以上であること。さらに、教育を受ける者が常時40人以上であるという条件を満たす専修学校、各種学校が規定されている。よって、当該学校に係る授業料、入学金、入園料、施設設備費、入学試験検定料、証明書等の発行の手数料が該当する³⁹⁾。ただし、学校給食や模擬試験は課税される。

「12.教科用図書」は、「消費税法」別表第一の十二に、「学校教育法第二十一条第一項（小学校の教科用図書）（同法第四十条（中学校）、第五十一条（高等学校）及び第五十一条の九第一項（中等教育学校）において準用する場合並びに同法第七十六条（特殊教育）においてこれらの規定を準用する場合を含む。）に規定する教科用図書の譲渡」と規定しており、教科書が非課税となる⁴⁰⁾。ただし、教科書の配送費や補助教材は課税されることになる。

「13.住居の貸付け」は、「消費税法」別表第一の十三に、「住宅（人の居住の用に供する家屋又は家屋のうち人の居住の用に供する部分をいう。）の貸付け（当該貸付けに係る契約において人の居住の用に供することが明らかにされているものに限るものとし、一時的に使用させる場合その他の政令で定める場合を除く。）」とされており、この中には庭や塀など住居と一体となって貸し付けられるものも含まれる⁴¹⁾。家賃には、敷金、保証金、一時金のうち返還しない部分および共益金も含まれる。しかし、プールやアスレチック施設、事業用施設が付いている住宅の場合は、その施設の利用額相当分は課税されることになる。また、住宅の貸付けも土地の貸付けと同様に貸付期間が一月に満たないものは課税される。ただし、旅館業やホテル業の場合は、利用期間が1ヶ月以上になっても課税される。

また、「6.療養若しくは医療又はこれらに類するものとしての資産の譲渡等」

³⁹⁾ 「学校教育法」第一条、第八十二条、第八十三条、「消費税法施行令」第十四条の五、第十五条、「消費税法基本通達」6-11-1から6-11-6参照。

⁴⁰⁾ 「消費税法基本通達」6-12-1から6-12-3参照。

⁴¹⁾ 「消費税法施行令」第十六条の二、「消費税法基本通達」6-13-1から6-13-4参照。

から「13.住居の貸付け」が非課税となっているのは、社会政策的配慮からである。

4 節 税制調査会の意見

これまでは、現行の消費税法を中心に制度について述べてきた。しかし、公共サービスの安定的な財源を調達しながら、国民の支持を獲得し、刻々と変化する国際的な社会の流れに対応するためには、税制も改正をしなければならない。よって、本節では税制調査会の消費税に対する考えをまとめ、今後消費税をどのように改正しようとしているのかを明らかにすることにする。

昭和 39 年 12 月の『「今後におけるわが国の社会、経済の進展に即応する基本的な租税制度のあり方」についての答申及びその審議の内容と経過の説明』には、まだ一般消費税や付加価値税の議論はなく、個別消費税と一般売上税との議論であった。その議論の中でも、売上税は逆進性が強く、垂直的企業結合を促進し中立的ではない。また、税務執行上も困難であることを理由に売上税の導入には否定的な見解であった。

昭和 46 年の『長期税制のあり方についての答申』では、消費課税の議論の中心は一般売上税から一般消費税に移り、「国民の消費構造が急激に変化し、かつ、複雑化しているような場合には、一般消費税の方が消費の態様に応じて負担を求めることができるという面をもっていることも否定できない。」、「個別消費税は、課税物品の関連産業にのみ、租税による価格機構への介入が行われることになるので産業間の競争に対して非中立的であり、これに対して、一般消費税は後述の累積税方式の場合を除き中立的であるという長所をもっている」としている⁴²⁾。これは、消費構造の急激な変化があった場合には、一般消費税が公平性に優れていることと産業間の競争に対して中立的であることを述べている。一方で「付加価値税等の導入については、税制全体としての所得分

⁴²⁾ 税制調査会編（1971）20 頁、3-5 行引用。

配効果という点から、課税対象となる範囲や税率構造のあり方、さらには、税制、財政全体としての調整措置について多面的な検討を要する問題が多い。」として、付加価値税の持つ逆進性に対して、消費税、税制全体または財政全体でどのように対処していくか検討が必要であるとしている⁴³⁾。

昭和 52 年 10 月の『今後の税制のあり方についての答申』において、「個人消費支出に対する間接税等の負担水準は、諸外国に比べてかなり低く、特にそれが長期的に低下する傾向にあること及び現行の個別消費税の引上げによつてまとまった増収を期待することには限界があることを考えれば、広く一般的に消費支出に負担をもとめることには十分理由があると考えられる。」として、消費税の持つ広く負担を求める性質を高く評価し、一般消費税の具体的な制度の検討を始めている⁴⁴⁾。しかし、導入の時期についてはこれからの議論によるとしていて、導入に際しては、政府は国民に対して十分な理解を得られるように努力しなければならないとしている。このように、一般消費税の導入に向けての積極的な姿勢がうかがえる。

消費税導入の前年の昭和 63 年 4 月の『税制改革についての中間答申』には、「いかなる税目もそれぞれの長所を有する反面、何らかの問題点を有するので、所得・消費・資産等に対する課税を適切に組み合わせることにより、税制全体として、その時代、その社会の要請に応じることのできるバランスのとれたものにしていく必要がある。」、「所得水準が著しく上昇し、平準化し、社会生活が全体として均質化してきている。国民生活をめぐるこのような著しい環境の変化を背景として、税制に対する国民の関心は、税負担について、水平的公平を考える方向に向けられている。また、税負担も勤労意欲等との関係に対する関心も深まってきている。」としている⁴⁵⁾。つまり、当時の国民の所得水準が平均化してきている社会情勢においては、労働意欲の促進と水平的公平の改善が社会の関心ごとであり、所得税を減税し、消費税を導入することが社会の要

⁴³⁾ 税制調査会編（1971）21 頁、15-17 行引用。

⁴⁴⁾ 税制調査会編（1977）35 頁、1-5 行引用。

⁴⁵⁾ 税制調査会編（1988）34 頁、15-18 行、19-23 行引用。

請であるとしている。しかし、消費税導入当時とは異なり、現在においては社会の所得格差が拡大しているといわれている。このような社会情勢を踏まえて、消費税においても所得再配分に関して配慮する必要があるだろう。

消費税導入から5年後の平成5年に出版された『今後の税制のあり方についての答申』には、「制度の簡素化を図り、経済活動への中立性を確保する観点からは、単一税率が望ましい。」、「複数税率制度の導入は、非課税取引の設定と同様、政策的配慮の必要性和税制の中立性や制度の簡素化との間の比較考量によるものと考えられるが、公平・中立・簡素といった消費税の導入の趣旨からすれば、基本的には、これを設けることは望ましくない。」⁴⁶⁾としている。これにより、税制調査会は当時の消費税率が3%の段階では複数税率化に対して導入すべきではないとの考えを示している。また、「税率がEC諸国並みに高い場合には、逆進性に配慮して軽減税率を設けることもなりうるという考え方もある。ただし、その場合においても、税制の中立性を確保し、制度の複雑化を防ぐためには、極力、その対象範囲を限定しなければならない。」として、税率を引き上げた場合には、複数税率化も検討課題となりえるが、軽減税率を適用する範囲は、経済への中立性と制度の簡素化の観点から限定的することが望ましいとしている⁴⁷⁾。

中小事業者に対する特例措置については、特例措置全体は「事業者の間における現実の事務処理能力の差異にかんがみれば、この種の間接税の仕組みの中に事業者の事務負担を軽減する措置を設けること自体は十分合理性があると考えられ、広く諸外国においても同様の制度が設けられている。」としている一方で、事業者免税点制度については、「制度に対する理解・習熟の伴い相対的に規模の大きい免税事業者には課税事業者としても対応を求めていく方向で検討を行うことが適当であると考えられる。」⁴⁸⁾としている。簡易課税制度については「みなし仕入率の適用区分や水準については、公平な課税を行う観点か

⁴⁶⁾ 税制調査会編（1993）30頁、8-9行引用。

⁴⁷⁾ 税制調査会編（1993）30頁、19-22行引用。

⁴⁸⁾ 税制調査会編（1993）31頁、11-14行、32頁、9-12行引用。

ら、適時見直しを行い実態に即したものとしておくことが必要である。」とし、限界控除制度については「消費税導入に伴う納税事務負担の増加や課税の影響に対応するために経過的な措置として位置付けるべきであることから、その廃止を含め適切な是正を行うことが適当であると考えられる。」としている⁴⁹⁾。よって、中小事業者に対する特例措置については、納税事務負担の軽減のために必要であるが、事業者免税点制度については縮小、簡易課税制度については、縮小又は現実と整合性のある制度への改正、限界控除制度については廃止の方向で検討することを示唆している。

平成 9 年の消費税率を 5 % に上げた後の平成 12 年 7 月の『「わが国税制の現状と課題 ― 21 世紀に向けた国民の参加と選択 ―」答申』には、「消費税を含めた今後のわが国の税制のあり方については、公的サービスの費用負担を将来世代に先送りするのではなく、現在の世代が広く公平に分ち合っていく必要があることを考慮しながら、国民的な議論によって検討されるべき課題です。その際、中小事業者に対する特例措置、仕入税額控除方式などのあり方について、制度の公平性、透明性及び信頼性の観点から、事業者の実務の実態なども踏まえながら、検討を行っていかねばなりません。」としている⁵⁰⁾。これは、少子高齢化に伴う社会保障関係費等の増加を、将来の世代に負担を先送りする国債や勤労世代のみに負担を負わせる所得税によって賄うのではなく、負担を広く分ち合う消費税によって賄うべきであると示唆している。また、消費税引上げを行う場合には、国民の理解を得るためにも中小事業者に対する特例措置を見直していかないと述べている。

平成 14 年 6 月の『あるべき税制の構築に向けた基本方針』では、中小事業者に対する特例措置について「中小事業者の事務負担に配慮し、事務の簡素化を図るために設けられている措置であるが、制度創設から既に 13 年が経過しており、制度全体しに対する国民の信頼性、制度の透明性を向上させる観点か

⁴⁹⁾ 税制調査会編（1993）33 頁、2-4 行、25-27 行引用。

⁵⁰⁾ 税制調査会編（2000）232 頁、14-19 行引用。

ら、早急に抜本的な改革に取り組むべきである。」としている⁵¹⁾。そして、事業者免税点制度について「現行の免税点水準の下では、事業者間取引を行う免税事業者が多数存在することを踏まえ、免税事業者からの仕入税額控除が認められている。その結果、消費税制度の透明性が低くなっているという問題については、後述するインボイス制度の検討に先立ち、事業者免税点制度の水準を大幅に縮減することで対応が可能である。」、簡易課税制度について「消費税制度が定着し事業者が納税事務に習熟してきたと考えられることから、制度の廃止を含めた抜本的見直しを行うべきである。」としている⁵²⁾。これにより、消費税の導入より 13 年が経ち、納税者も納税事務について習熟してきたと考えられるので、国民の信頼性と制度の透明性の観点から事業者免税点制度は大幅に縮小し、簡易課税制度は、廃止を含めた抜本的な改革が必要であると述べられている。総額表示方式について「消費者の便宜を図る観点から積極的に検討されるべきである。ヨーロッパ諸国と同様、今後、消費者保護行政等の中で早急に具体化が図られるよう、関係機関において適切に対応していく必要がある。」として、消費者の価格の比較や支払総額を簡単にするように消費税を含めた価格の総額で表示を行う総額表示を導入することを要請している⁵³⁾。この答申により、平成 15 年の消費税改正が行われ、事業者免税点制度と簡易課税制度の縮小や総額表示の義務付けが行われている。

平成 15 年 6 月の『少子・高齢社会における税制のあり方』では、消費税の税率について「少子・高齢化が進展する中で国民の将来不安を払拭するためには、社会保障制度をはじめとする公的サービスを安定的に支える歳入構造の構築が不可欠であることから、消費税は極めて重要な税である。したがって、将来は、歳出全体の大胆な改革を踏まえつつ、国民の理解を得て、二桁の税率に引き上げる必要もあろう。」として、社会保障制度などを支える上で安定的な税収を確保できる消費税は今後も重要な役割を果たしている。そして、今後も

⁵¹⁾ 税制調査会編（2002）13 頁、19-21 行引用。

⁵²⁾ 税制調査会編（2002）13 頁、29-33 行、14 頁、3-6 行引用。

⁵³⁾ 税制調査会編（2002）14 頁、14-17 行引用。

その役割は大きくなり、二桁の税率にすることが必要であるとしている⁵⁴⁾。このことは、平成 15 年に行われた中小事業者の特例措置の縮小を布石として、税率の引上げが現実性を持つことを示唆している。

また、複数税率化について「所得に対する逆進性の問題については、消費税という一税目のみを取り上げて議論すべきものではなく、税制全体、さらには社会保障制度等の歳出面を含めた財政全体で判断していくことが必要である。」として、逆進性は消費税単体で議論すべきでなく、税制全体や歳出全体で議論すべきであるとしているものの、「将来、消費税率の水準が欧州諸国並みである二桁税率となった場合には、所得に対する逆進性を緩和する観点から、食料品等に対する軽減税率の採用の是非が検討課題となる。」として、消費税率が二桁になるような場合には逆進性緩和のために軽減税率を検討すべきであるとしている⁵⁵⁾。

⁵⁴⁾ 税制調査会編（2003）7 頁、28 行-8 頁、1 行引用。

⁵⁵⁾ 税制調査会編（2003）8 頁、2-5、8 頁、15-17 行引用。

3 章 諸外国の消費税

2 章では、日本の消費税について仕組み、経緯及び非課税品目についてみてきた。そもそも、日本の消費税の基になった付加価値税は、フランスで最初に導入されている。その後、多くの国に広まり、ゼロ税率や軽減税率を設けるなどさまざまな形で導入されている。よって、本章では、そのような諸外国の消費税（付加価値税）制度、とりわけ複数税率化を導入したヨーロッパ諸国を中心にみることにする。

1 節 諸外国の消費税制度

前章で説明したとおり、日本の消費税制度は製造、卸売、小売の多段階で課税され、仕入税額控除方式を採用し、税の累積を排除しているので付加価値税に分類されることになる。その付加価値税は、各取引の段階で資産の譲渡等に課税し、前段階税額控除方式（the tax credit method）を採用することにより税の累積を排除している。

付加価値税が導入されるまでは、ヨーロッパでは取引高税（tax turnover tax）が採用されていた。取引高税は多段階課税であるが、前段階税額控除方式が採用されていなかったため、税の累積が発生していた。その結果、ヨーロッパが目指す共同市場の形成を阻害していた。このような背景から付加価値税は、最初にフランスで発明され、1953 年に導入されている。その後、ヨーロッパをはじめさまざまな国に広がっている。

付加価値税は 1999 年 3 月現在、111 の国や地域で導入されており、主要先進国の中では OECD（世界協力開発機構）加盟国では 29 カ国のうち小売売上税を導入しているアメリカを除く 28 カ国で導入されている。図 3-1 は、2006 年 1 月現在における諸外国の消費税（付加価値税）の税率である。欧州理事会指令では標準税率を 15%以上としており、フランスで 19.6 %、ドイツで 16 %、オランダで 19 %の標準税率を適用している。とりわけ、デンマーク、スウェ

ーデン及びノルウェーの北欧の国では 25 % の標準税率を採用している。また、アジアの中でも、フィリピンや韓国、インドネシアで 10 %、タイで 7 % の税率を適用している。特に、中国では 17 % とアジアの中では比較的高い標準税率を適用している。このように見てみると、日本の消費税の税率は世界的に見て低い税率水準であるといえる。なお、台湾やシンガポールでは 5 % と日本と同じ税率水準である。

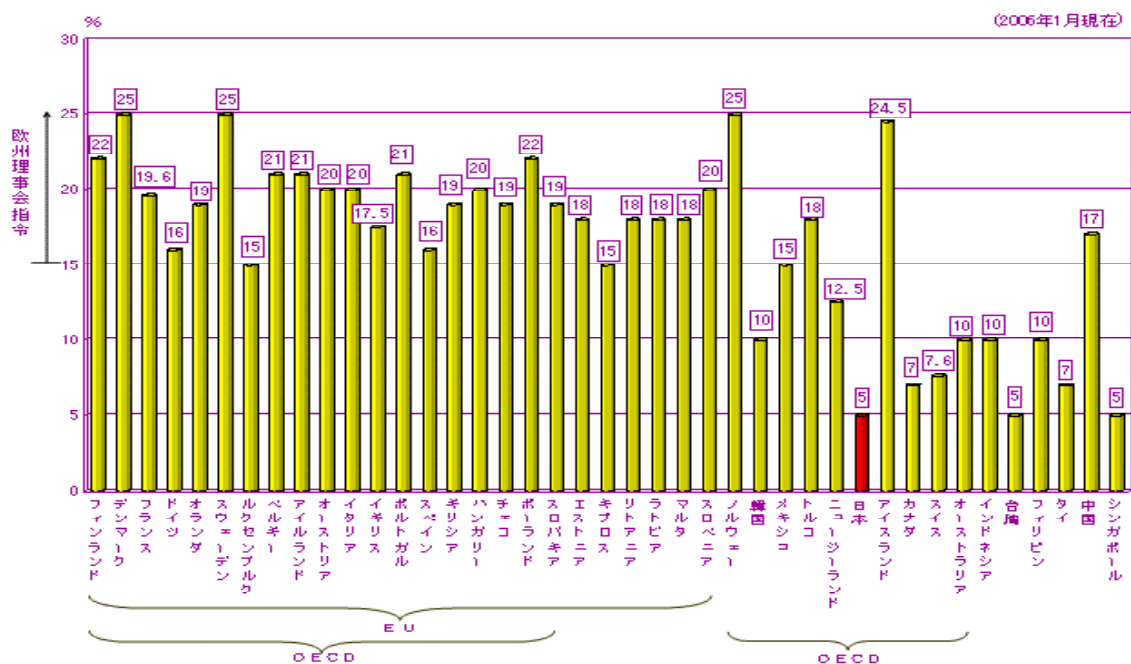


図 3-1 諸外国における消費税（付加価値税）の標準税率

（出所）財務省 HP より引用。平成 18 年 9 月

<http://www.mof.go.jp/jouhou/syuzei/siryou/102.htm>

図 3-2 は 2000 年 4 月現在の諸外国における消費税（付加価値税）の食料品に対する適用税率であり、色のついていない棒グラフが食料品に対する消費税率である。デンマーク、ノルウェーでは 20 % 以上の標準税率を適用しているにもかかわらず食料品に軽減税率を設けていないが、フランス、ドイツ等多くの国では軽減税率を適用している。とりわけ、イギリスに関しては、食料品に対

してゼロ税率を適用している⁵⁶⁾。

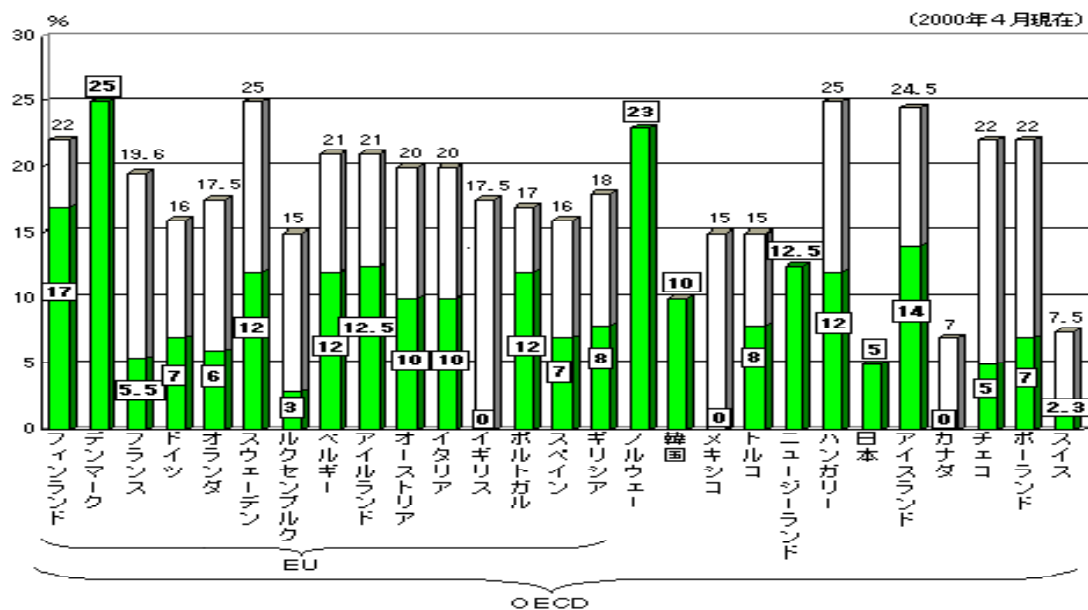


図 3-2 諸外国における消費税（付加価値税）の食料品に対する適用税率

（出所）『わが国税制の現状と課題 ― 21 世紀に向けた国民の参加と選択 ―』
答申』より引用。

表 3-1 は日本とヨーロッパの付加価値税の概要である。まず、課税対象であるが、日本では前章で述べたとおり「消費税法」第四条に「国内において事業者が行った資産の譲渡等には、この法律により、消費税を課する。」としていて、「資産の譲渡等」が課税対象としている。また、ドイツ売上税法では「事業者が、その事業の範囲内において、対価を得て遂行する、物品の供給およびその他の給付」としており、イギリス付加価値税法では課税対象を「連合王国内においてなされた物品またはサービスの供給」としている⁵⁷⁾。よって、どの国においても消費税の課税対象を財・サービスの譲渡としている。また、納税義務者をフランスでは有償により財貨の引渡又はサービスの提供を独立して行う者としており、ドイツでは営業又は職業活動を独立して行う者としている。

⁵⁶⁾ ゼロ税率については後で詳述する。

⁵⁷⁾ ドイツ売上税法とイギリス付加価値税法は水野（2002）81 頁より引用。

イギリスでは、事業活動として財貨又はサービスの供給を行う者で登録を義務づけられている者としており、「国内において」、「事業として」及び「対価を得て行う取引」というのも諸外国において共通して課税対象の要件としているといえる。

非課税品目においては、日本においては前章のとおり、土地の譲渡及び貸付け、有価証券及び支払手段等の譲渡、利子に対価とする金銭の給付や保険料に対価とする役務の提供等、郵便切手類や印紙、物品切手等の譲渡、行政手数料等、療養若しくは医療、介護サービスや社会福祉法の更生保護事業の資産の譲渡等、学校等の入学金や授業料等、教科用図書の譲渡、住宅の貸付けがある。これはヨーロッパにおいても同様で、フランス、ドイツ、イギリスでも、不動産取引、金融、保険、郵便、医療、教育、福祉等が非課税となっている。

軽減税率の適用品目については、フランスでは食料品、雑誌、書籍、旅客輸送、肥料等に対して 5.5 %、新聞、医薬品等に対しては 2.1 %の軽減税率を適用している。また、ドイツでは食料品、水道水、新聞、雑誌、書籍、旅客輸送等に対して 7 %の軽減税率を設定している。イギリスにおいては、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、障害者用機器等についてゼロ税率を適用し、家庭用燃料及び電力等に対して 5 %の軽減税率を適用している。このように、主に生活必需品に対して軽減税率又はゼロ税率を設定することにより低所得者に配慮している。なお、EC 第 6 次指令ではゼロ税率及び 5 %未満の超軽減税率は、否定する考え方を採っている。

課税期間は日本の場合、原則として個人事業者は暦年で 1 年、法人は事業年度で通常 1 年としている。しかし、フランスでは原則として課税期間を 1 ヶ月として、毎月付加価値税の確定申告を行い、納付しなければならない。また、イギリスでは原則として課税期間を 3 ヶ月とし、課税期間が終わると 1 ヶ月以内に確定申告を行い、納付することになっている。

表 3-1 主要国の付加価値税（消費税）の概要

区 分	日 本	EC第6次指令	フランス	ドイツ	イギリス
納税義務者	資産の譲渡等を行う事業者	経済活動を、かなる場所であれ独立して行う者	有償により財貨の引渡又はサービスの提供を独立して行う者	営業又は職業活動を独立して行う者	事業活動として財貨又はサービスの供給を行う者で登録を義務づけられている者
非 課 税	土地の譲渡・賃貸、住宅の賃貸、金融・保険、医療、教育、福祉等	土地の譲渡（建築用地を除く）、賃貸、中古建物の譲渡、建物の賃貸、金融・保険、医療、教育、郵便、福祉等	医療、教育、金融・保険、不動産取引、不動産賃貸、郵便等	医療、教育、金融・保険、不動産取引、不動産賃貸、郵便等	土地の譲渡・賃貸、建物の譲渡・賃貸、金融・保険、医療、教育、郵便、福祉等
税 標準税率	5% (地方消費税を含む)	15%以上	19.60%	16%	17.50%
セロ税率	なし	セロ税率及び5%未満の超軽減税率は、否定する考え方を採っている。	なし	なし	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、障害者用機器等
軽減税率	なし	食料品、水道水、新聞、雑誌、書籍、医薬品、旅客輸送等…5%以上(2本以下)	食料品、雑誌、書籍、旅客輸送、肥料等…5.5% 新聞、医薬品等…2.1%	食料品、水道水、新聞、雑誌、書籍、旅客輸送等…7%	家庭用燃料及び電力等…5%
率 割増税率	なし	割増税率は否定する考え方を採っている	なし	なし	なし
課税期間	1年 (個人事業者: 暦年 法人: 事業年度) ただし、選択により3か月又は1か月とすることができる。	1か月、2か月、四半期又は加盟国が任意により定める1年を超えない期間	1か月	1年 ただし、原則として1か月ごとに予定申告納付を行う。	3か月 ただし、選択又は課税庁の命令により課税期間を1か月とすることができる。

(出所) 財務省 HP より引用。 平成 18 年 9 月

<http://www.mof.go.jp/jouhou/syuzei/siryou/108.htm>

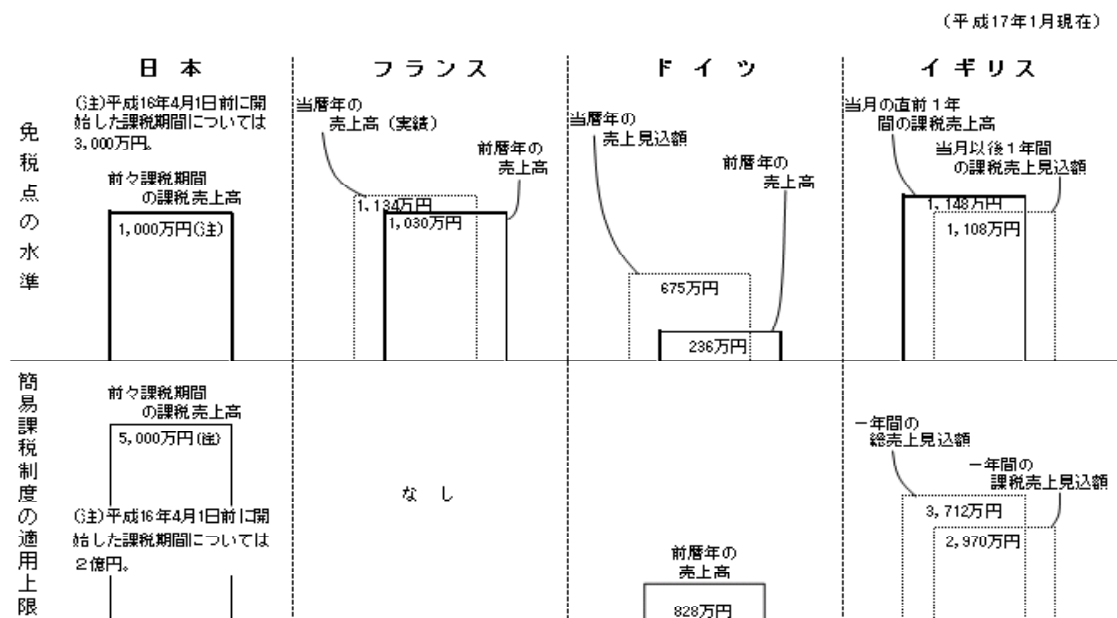


図 3-3 諸外国の中小事業者の特例措置

(出所) 財務省 HP より引用。 平成 18 年 9 月

<http://www.mof.go.jp/jouhou/syuzei/siryou/116.htm>

図 3-3 は 2006 年 1 月現在の諸外国における中小事業者の特例措置を比較したものである。日本の消費税では、基準期間の課税売上高が 1000 万円以下の事業者が免税業者となるが、フランスの付加価値税では、物品販売や宿泊施設業は前歴年売上高が 1045 万円以下で当暦年の売上高が 1151 万円以下の事業者が免税となる。その他の業種は、前歴年の売上げが 370 万円以下で当暦年の売上高が 418 万円以下と予測される事業者が免税となる。ドイツでは前暦年の売上高が 239 万円以下で当暦年の売上高が 685 万円以下と予測される事業者が免税となる。イギリスにおいては当月の直前 1 年間の課税売上高が 1206 万円以下で当月以後 1 年間の課税売上が 1165 万円以下であると見込まれる事業者は免税事業者となる。こうしてみるとドイツの免税点水準は極めて低いことがわかる。

簡易課税制度は、日本では基準期間の課税売上高が 5000 万円以下の事業者が適用することができるが、フランスでは簡易課税制度自体がない。1998 年までは中小事業者に対して協定課税制度と呼ばれる制度があった。この協定課税制度とは、事業者が個人事業者で 1 年間の売上高が一定額以下の場合には、税務当局の協約によって納税額を決定する制度であるが、1999 年に廃止されている。ドイツでは前暦年の売上高が 840 万円以下の事業者に対して売上額に平均率と呼ばれる日本においてみなし仕入率にあたるものを乗じて仕入に係る税額を計算する平均率課税制度がある。しかし、この平均率が低めに設定されているので、原則により算出される税額より大きくなることが多い。イギリスにおいては、1 年間の総売上見込額は 3760 万円以下で 1 年間の課税売上見込額が 3015 万円以下の事業者に対して、簡便に売上げに係る税額を計算することができる。しかし、仕入に係る税額を簡便に計算する特例はない。

比較してみると、ドイツは免税点制度、簡易課税制度ともに適用上限は極めて低い。また、ドイツ、フランス、イギリスでも前年 1 年間だけでなく当年 1 年間の課税売上も免税点と簡易課税の要件になっているのに対して、日本の場合は、基準期間のみの課税売上高を用件にしているので、租税回避に用いられる可能性がある。なお、邦貨換算レートは、平成 17 年(2005 年)6 月から 11 月までの間における実勢相場の平均値である 1 ポンド = 201 円、1 ユーロ = 137 円で換算してある。

諸外国でこのような簡易課税制度は導入された背景には、複数の税率を採用しており、税額が書かれたインボイスと呼ばれる納品書や請求書のようなものを用いて仕入税額を控除していて、納税事務負担が大きくなる可能性があるからである。しかし、日本では仕入に係る消費税額を帳簿と請求書等の取引の事実を客観的に証明する書類とで把握する「請求書等保存方式」を採用しており、単一税率であるので納税事務負担は少ないと思われる。また、実務においては課税仕入に係る消費税を原則と特例の両方計算している低いほうで納税額を算出しているので、特例を設けることは実務を複雑にしている可能性がある。

2 節 複数税率化の問題点

前節で軽減税率やゼロ税率を採用した諸外国の付加価値税についてみてきた。軽減税率やゼロ税率は、逆進性を緩和し、低所得者に対して配慮する一方で、中立性の観点や簡素の観点から問題点が指摘されている。本節では、このような複数税率化の問題点について述べることにする。

複数税率化の問題点として最もよく指摘されるものは、中立性を阻害する点である。これは、軽減税率やゼロ税率を特定の財、サービスに適用することにより、消費者が直面する価格が異なる。これにより、消費者の選択に歪みを生じさせてしまうというものである。これは、一般的にすべての財とサービスに同じ税率で課税する均一税率が、最も中立的であるという考え方に基づいている。税制調査会も複数税率化について、中立性（効率）を阻害するので、極力単一税率が望ましいと述べている⁵⁸⁾。

この点について、経済学にはラムゼー・ルールと呼ばれる考え方がある。これによれば、価格が上昇しても消費量があまり減少しない価格弾力性の低い財に重課し、価格が上昇すれば、大きく消費量が減少する価格弾力性の高い財には税を課さないほうが均一税率よりも中立的であるというものである。これを

⁵⁸⁾ 税制調査会編（2003）参照。

簡単な図にしたものが図 3-4 と図 3-5 である。

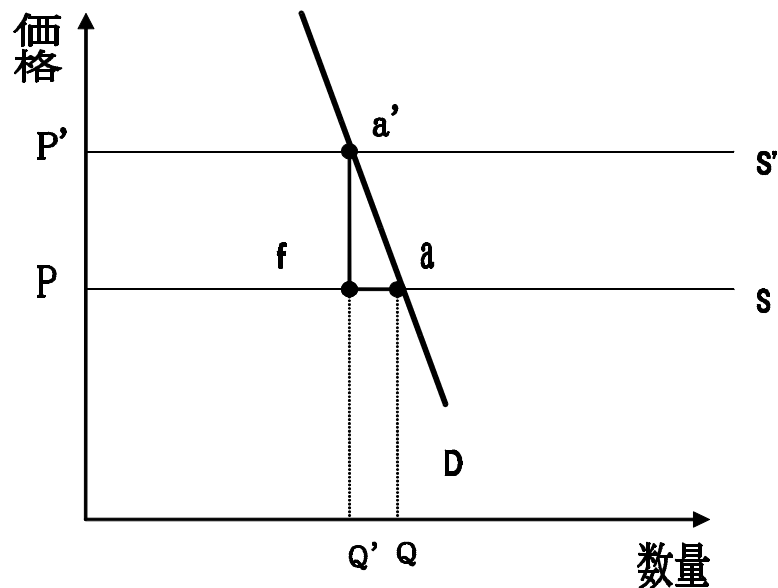


図 3-4 弾力性の低い財に課税した場合の超過負担

図 3-4 を見てみよう。これは、価格弾力性の低い財に課税した場合の超過負担と呼ばれる経済的ロスを図にしたものである。ここでは、簡略化のために供給曲線 S 、 S' は価格に対して完全に弾力的であるとする。また、需要曲線 D は財の価格が変化しても同一の効用になるように所得補償を行った場合の需要曲線である。もし、消費税が課税され、価格が P から P' に変化した場合、消費者は価格弾力性の低い財の購入量を Q から Q' へと減少させる。しかし、価格弾力性が低いので消費者は課税されても数量をあまり減らそうとしない。よって、課税が行われることにより、 $P'Pfa'$ が税収となり、 $a'fa$ が超過負担と呼ばれる資源配分上のロスとなる。

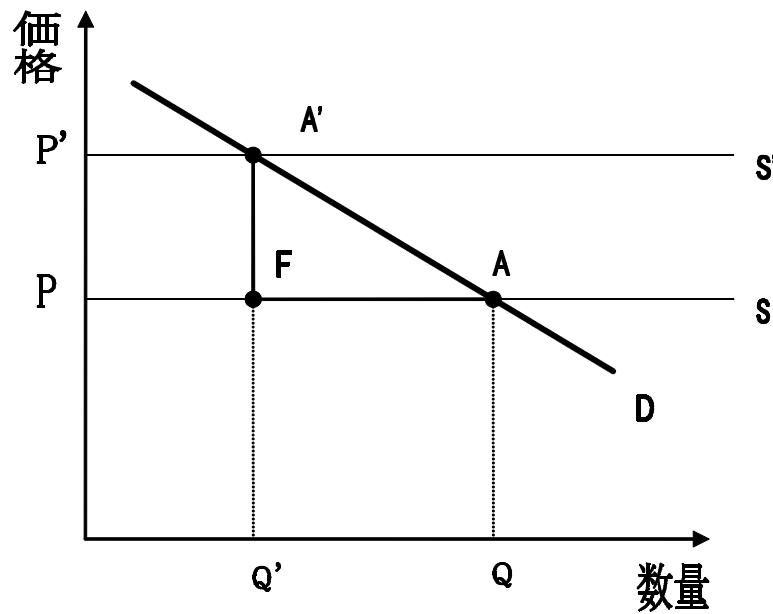


図 3-5 価格弾力性の高い財に課税した場合の超過負担

次に、図 3-5 の価格弾力性の高い財の場合を見てみる。ここでも供給曲線と需要曲線に関する仮定は価格弾力性の低い財と同様であるとする。しかし、価格弾力性が高い財なので消費税により価格が同じだけ上昇した場合でも、消費者は購入する量を大きく減少させる。よって、ここでは $P'PFA'$ が税収となり、 $A'FA$ が超過負担となる。この超過負担を価格弾力性が高いものと低いものとを比較すると、価格弾力性が高いものは数量が大きく減少するため、その分超過負担が大きくなる。また、同じ税率で価格弾力性が高いものと低いものに課税した場合でも、価格弾力性が低いものは消費量をあまり減らさないので税収は大きくなり、価格弾力性が高いものは消費量を大きく減少させるので税収は小さくなる。

これにより、価格弾力性が高いものに課税したほうが、中立性が大きく阻害されることがわかる。これに対して、価格弾力性が低いものは課税されても超過負担は小さく、中立性はあまり阻害されない。このことから、価格弾力性が低いものに対して重課すべきであり、価格弾力性が高いものに対して税をかけるべきではないというラムゼー・ルールが導かれる。つまり、均一税率が必ずしも中立的であるとは限らないのである。逆に言うと、複数税率化することにより中立的になることも考えられる。

ただし、最適課税論にも均一税率が最適な税制になることがある。その要件は各財のレジャーの価格に関する補償需要の弾力性が等しいことである。例えば、余暇の価格が財の課税により相対的に低下した場合に、すべての財において代替効果の大きさが等しいときに、均一税率の消費税が望ましいことになる。この要件を満たすには財の部分のエンゲル曲線が線形でなければならない、効用関数は相似拡大的な選好を持つものになる。このような要件を満たすものは特殊な仮定のもとである。すなわち、最適課税論においては特殊な仮定でのもとでしか比例税は最適にならないのであり、ラムゼー・ルールのように差別的な税率が望ましくなる。小西（1995）では「比例税は税務行政上の理由は別とすればなんら理論的根拠がない。すなわち、最適課税論は基本的に差別税を望ましいと考え、均一税を支持しない。」としている⁵⁹⁾。

このラムゼー・ルールは代表的家計のみが存在するという非現実的な仮定のもとで行われている。このラムゼー・ルールを複数家計に拡張すると税制は所得の分配面にも配慮する必要がある。よって、税制は資源配分の観点から高所得者が比較的多く購入する奢侈品と所得分配の観点から低所得者が比較的多く購入する必需品に対して低い税率を適用することを要求することになる。すなわち、複数家計のもとでも代表的家計と同様に複数税率が採用されることになる。小西（1995）では複数家計を想定した場合の消費税率は「税率の変化が経済効率に与える効果が大きいほど、またその財の消費を社会的厚生水準で評価したものが大きいほど低く、差別的に設定すべきである」としている⁶⁰⁾。これは、弾力的な財または必需品的な財に対して税率を低く設定することとしていて、公平と効率のトレード・オフ関係が発生する一例であるといえる。

簡素の観点からは、消費税に複数税率を適用すると税制が複雑になり、行政コストや納税事務負担が増加する点が指摘されている。行政コストの増加としては、複数税率化により租税回避が行われる可能性があること、社会の変化に対応するために軽減税率を適用する品目について常に議論する必要があることが挙げられる。複数税率化により逆進性を緩和するためには、高所得者より低

⁵⁹⁾ 小西（1995）60 頁 12-14 行引用。

⁶⁰⁾ 小西（1995）62 頁 4-6 行引用。

所得者が比較的多く消費するものに軽減税率を適用する必要がある。そのためにも、軽減税率を適用する品目には十分な議論が必要になり、行政コストの増加につながることになる。

納税事務負担の増加としては、納付税額を算定するにあたり税率が複数あると、それぞれの適用税率の区分ごとの課税売上げと課税仕入れに係る税額を算定しなければならないので、処理が煩雑になってしまう。簡易課税制度を採用するにしても、現在では業種ごとの平均的な仕入率によってみなし仕入率を設定している。しかし、複数税率化すると、これに加えて適用税率ごとの課税売上げと課税仕入れの両方の割合も考慮しなければならないので、より細かな業種ごとのみなし仕入率を設定する必要がある。例えば、複数税率化を採用しているドイツの簡易課税制度を見てみると、54 種類の事業区分が設けられていて極めて複雑な制度になってしまう。

複数税率化をするためには仕入税額控除を行うためには現在の「アカウント方式」から「インボイス方式」に変更する必要がある。インボイスとは税額が書かれた納品書や請求書のようなものであり、仕入時に仕入先の事業者からこれを受け取り、売上時にこれを売上先の事業者を発行する。これを用いることにより適用税率の区分ごとの課税売上と課税仕入を把握することができるので納税の適正化につながる。

また、インボイスを用いることにより税務当局が取引状況を完全に把握できるので、仕入税額を控除するためには仕入先が売上税額を計上しなければならない。よって、事業者間のけん制効果が期待できる。しかし、免税業者はこのインボイスを発行できないので、免税事業者から仕入れた場合は、その取引について仕入税額控除ができなくなり、売上先の事業者が負担しなければならない。これにより、消費税の免税事業者と納税事業者の中立性が失われ、免税事業者が排除されてしまう可能性がある。これを図にしたものが図 3-6 である。

図 3-6 は卸売業者が免税業者である場合の、現在日本が採用しているアカウント方式とヨーロッパ諸国で採用されているインボイス方式の消費税の転嫁を図にしたものである。この図では簡略化のため製造業者と卸売業者、小売業者の 3 者のみとする。ここでは製造業者は 2000 円で材料を仕入れ、製造した製

品を卸売業者に 5,000 円で販売する。卸売業者は製造業者から 5,000 円で仕入れた商品を小売業者に 7,000 円で販売している。そして、小売業者は卸売業者から 7,000 円で仕入れた商品を消費者に 10,000 円で販売するという例を想定している。そこに 5 % の消費税が課税され、製造業者は原材料製造業者から 2,100 円で原材料を仕入れ、卸売業者に 5,250 円で販売する。そして、卸売業者が製造業者から製品を 5,250 円で仕入れ、小売業者へ 7,350 円で販売する。これを仕入れた小売業者は、消費者に 10,500 円で販売することになる。

ここに卸売事業者を免税事業者にすると、アカウント方式では、製造業者は 2,100 円で材料を仕入れ、製造した製品を卸売業者に 5,250 円で販売することになる。卸売業者は免税事業者であるが、課税事業者と同様の価格 7,350 円で製造業者から 5,250 円で仕入れた商品を小売業者に販売していると仮定する。それは、この図では簡略化のため仕入れた商品に係る消費税額しか卸売業者は負担していないが、実際には備品や販売費に係る消費税額も負担している。その消費税額をわざわざ按分計算し、商品の価格に転嫁して販売しているとは考えにくいからである。小売業者は卸売業者から 7,350 円で仕入れた商品を消費者に 10,500 円で販売することになる。このように、アカウント方式では小売業者は卸売業者が免税事業者であろうとなかろうと仕入税額を控除することが許されており、小売業者の付加価値が変化していない。よって、消費税の免税事業者と課税事業者とが中立的である。また、納税額は課税業者の製造業者と小売業者の付加価値を合わせた 6,000 円に 5 % をかけた 300 円と製造業者の仕入先の納税額 100 円を加えた 400 円となり、税の累積は発生していない。

インボイス方式だと、免税事業者である卸売業者はインボイスを発行できないので、小売業者は仕入税額控除できない。よって、納付税額は 500 円となってしまう、免税事業者から仕入れると 350 円だけ納税額が増えてしまう。これにより、免税業者と課税業者の中立的でなくなってしまう。もしここで、卸売業者が課税事業者と同様に 2,000 円の付加価値を上乗せすると、税の累積が発

生し、消費者価格が上昇する⁶¹⁾。

図 3-6 アカウント方式とインボイス方式の消費税の転嫁
消費税導入前

	製造業者	卸売業者	小売業者	消費者価格
売上価格	5,000	7,000	10,000	10,000
仕入価格	2,000	5,000	7,000	
付加価値	3,000	2,000	3,000	

免税事業者なし

	製造業者	卸売業者	小売業者	消費者価格
税込売上価格	5,250	7,350	10,500	10,500
(うち売上税額)	250	350	500	
税込仕入価格	2,100	5,250	7,350	
(うち仕入税額)	100	250	350	
納付税額	150	100	150	
付加価値	3,000	2,000	3,000	

アカウント方式

	製造業者	卸売業者 (免税事業者)	小売業者	消費者価格
税込売上価格	5,250	7,350	10,500	10,500
(うち売上税額)	250	0	500	
税込仕入価格	2,000	5,250	7,350	
(うち仕入税額)	100	0	350	
納付税額	150	0	150	
付加価値	3,000	2,000	3,000	
		益税 100		

インボイス方式

	製造業者	卸売業者 (免税事業者)	小売業者	消費者価格
税込売上価格	5,250	7,250	10,750	10,750
(うち売上税額)	250	0	500	
税込仕入価格	2,000	5,250	7,250	
(うち仕入税額)	100	0	0	
納付税額	150	0	500	
付加価値	3,000	2,000	3,000	

さらに、ゼロ税率を適用する場合には、これらが適用される事業者は非課税取引を行っている事業者と異なり、納税額の還付が認められるので行政コストが高くなってしまう可能性がある。また、最終消費者に資産の譲渡等を行わない中間事業者がゼロ税率の対象区分取引を行った場合には、消費者には標準税率が適用されている。よって、逆進性の緩和の効果がないのに、還付に係る納

⁶¹⁾ この他にも、卸売事業者が製造事業者から受け取ったインボイスを小売業者にパス・スルーすることも考えられる。そうした場合には、インボイスを持っている小売業者が還付を受けることができる。

税事務負担や行政コストが大きくなる可能性がある。この問題点は、EC 第 6 次指令でも指摘されていて、ゼロ税率を否定する根拠になっている⁶²⁾。

⁶²⁾ この EC 第 6 次指令はほかにも、他の国において国民によるゼロ税率の主張につながることで、課税対象が狭くなり税率の上昇を招くことがゼロ税率を否定する根拠となっている。このように、消費税の複数税率化には、中立性の観点と簡素の観点から問題点が指摘されている。

4 章 消費税複数税率化のシミュレーション分析

本章では、消費税の複数税率化の是非について最適課税のフレームワークを用いてシミュレーション分析を試みる。これによって、複数税率化が効率、公平及び社会の厚生に与える影響を計測することにより、望ましい税制を判断することにする。税率の違いにより望ましい税制がどのように変化するかを計測するために、想定する税率を 10 % と 15 % の 2 つの税収規模で行うことにする。

まず、最初に基準となる現行税制について実効税率を求めることにする。そして、その実効税率を用いて、現行税制の超過負担を求める。超過負担とは、前章でも触れたが、ある税制と同じ税収の経済に歪みを与えない税制とを比較したときに求められる歪みの大きさをあらわす指標である。つまり、この値が大きければ、経済の効率性を大きく阻害していることになる。

次に、複数税率化のシミュレーション分析を行う。想定する税率案として、1 つ目に複数税率化しないで単一税率のまま消費税を引き上げる案を想定する。2 つ目に、食料品に対して現行の消費税率である 5 % の軽減税率を適用し、1 つ目の案と税収を同じになるように他の品目の税率を引き上げる案を想定する。3 つ目に逆進性に最も効果があると考えられる食料品に対してゼロ税率を適用し、1 つ目の案と税収を同じになるように他の品目の税率を引き上げる案を想定する。この 3 つの案を 10 % と 15 % の 2 つの税収規模で行い、それぞれに公平性の指標として逆進性の度合いと超過負担を計測する。これにより、複数税率化の逆進性の改善の効果と問題点である中立性を阻害する大きさを計測することができる。さらに、複数税率化が社会にとって望ましい税制であるのかを判断するために、社会的厚生の変化率を計測することにする。

まず、1 節では本章で行うシミュレーション分析の具体的な手法について述べることにする。2 節では 1 節の分析手法を用いて実際に計測を行い、その結果について考察することにする。

1 節 分析の手法

1-1 現行税制における間接税の実効税率の計測方法

まず、シミュレーションを行う準備段階として現行税制における間接税の実効税率を計測する。支出費目ごとの実効税率を算出している既存の研究には、田近・金子（1989）や林（1995）、小西（1997）、村澤・湯田・岩本（2005）、上村（2006）がある。いずれの論文でも実効税率 τ_i^e は(4.1) 式のように定義されている。ここで T_i は第 i 費目の消費税負担額であり、これを第 i 費目の支出額である C_i で除したものを実効税率としている。

$$\tau_i^e = \frac{T_i}{C_i} \dots (4.1)$$

村澤・湯田・岩本（2005）では消費税とその他の間接税とを分けて（4.2）式より 2000 年の『家計調査年報』を用いて実効税率を求め、それを足し合わせることで間接税全体の実効税率を求めている。

$$\text{第}i\text{費目の実効税率} = \frac{\text{第}i\text{費目のマクロの税込額}}{\text{第}i\text{費目のマクロの家計消費}} \times \text{調整係数} \dots (4.2)$$

本稿では村澤・湯田・岩本（2005）の実効税率を計測する手法を踏襲し、（4.2）式により、消費税とその他の間接税を分けて 2004 年度の実効税率を計測する⁶³⁾。まず、消費税の第 i 費目のマクロの税込額は『財政金融統計月報（租税特集）』より税込額を課税対象品目のみの支出割合で振り分けて求める⁶⁴⁾。第 i 費目のマクロの家計消費は 2004 年の『家計調査』「年間収入五分位階級別 1 世帯当たり年平均 1 か月間の収入と支出（全世帯）」の消費支出のデータに平成 17 年の

⁶³⁾ 間接税全体を含めてシミュレーション分析を行うのは、消費税の課税標準の中に転嫁された間接税が含まれており、間接税全体で歪みが生じているからである。

⁶⁴⁾ 家賃、保険・医療サービス、授業料は 2 章で述べたとおり非課税となっているため、当該費目は課税対象品目とせず、税込額をゼロとしている。

『国勢調査』の全国の世帯数を乗じて求めることにする。しかし、『家計調査』は暦年のデータであるので上村（2006）の手法に倣って 2004 年の 9 ヶ月分データと 2005 年の 3 ヶ月分データを合計することにより 2004 年度のデータにした。調整係数は、消費税の非課税品目を含まない実効税率が制度上の $5/105=4.76\%$ と等しくなるように算定した。なお、ここで調整係数を乗じるのは『家計調査』のデータはマクロの消費のデータより過小に計上されていると指摘されているからである。村澤・湯田・岩本（2005）によると「『家計調査』での消費支出の捕捉と家計以外による消費税の負担問題であると考えられる。」と述べている⁶⁵⁾。

つぎに、その他の間接税の実効税率を計測する。まず、第 i 費目のマクロの家計消費は消費税のものと同一ものを用いる。第 i 費目のマクロの税収は、酒税は「1.食料」、電源開発促進税は「3.光熱・水道」、揮発油税、地方道路税、軽油引取税、自動車取得税は「7.交通・通信」、入湯税は「9.教養・娯楽」、たばこ税、道府県たばこ税、市町村たばこ税は「10.その他」へ税収をそれぞれ振り分けた。しかし、揮発油税、地方道路税、軽油引取税、電源開発促進税、自動車取得税については家計以外の負担が多いと思われるために、家計以外の負担を排除したものを税収とすることにした。調整係数については、消費税と同じようにマクロの家計消費に『家計調査』を用いるので、実際のデータとの乖離の問題が生じると考えられる。よって、消費税で求めたものと同様のものを用いて、実効税率を計測することにする。

家計以外の負担を排除する方法として、揮発油税及び地方道路税、軽油引取税、電源開発促進税は『産業連関表』（2000 年）のガソリン、軽油、事業用電力の生産者価格を用いて(4.3) 式より家計負担割合を求め、それを税収に乗じることとした⁶⁶⁾。

⁶⁵⁾ 村澤・湯田・岩本（2005）28 頁,29-30 行引用。

⁶⁶⁾ 『産業連関表』は 5 年ごとにしかでていないので 2000 年から産業構造が変化していないと仮定し、最新の 2000 年の『産業連関表』を用いることにした。

$$\text{家計負担割合} = \frac{\text{家計消費支出}}{\text{国内需要計} - \text{在庫純増}} \quad \dots (4.3)$$

また、自動車取得税は自家用の自動車の取得価格に対して 5 %、業務用の自動車の取得価格に対して 3 %の税率を課している⁶⁷⁾ので、自動車取得税については『産業連関表』（2000 年）の乗用車とトラック・バス・その他自動車の購入者価格を用いて(4.4) 式より家計負担割合を求め、税収に乗じる⁶⁷⁾。

$$\text{家計負担割合} = \frac{\frac{5}{105} \times c_1 + \frac{3}{103} \times c_2}{\frac{5}{105} \times (d_1 - s_1) + \frac{3}{103} \times (d_2 - s_2)} \quad \dots (4.4)$$

この(4.4) 式の c は「家計消費支出」、 d は「国内需要計」、 s は「在庫純増」であり、「在庫純増」とは「生産者製品在庫純増」と「半製品・仕掛品在庫純増」、「流通在庫純増」、「原材料在庫純増」の合計である。添え字は 1 が「乗用車」で 2 は「トラック・バス・その他の自動車」である。(4.3) 式、(4.4) 式のように生産に投入されたものの中から、家計が負担した分を抽出することにより、家計以外の負担分を排除している。このようにして実効税率を計測し、その実効税率における逆進性を計測した。

1-2 超過負担の特定化

次に、超過負担の計測について述べることにする。まず、超過負担とは、先に述べたが経済に歪みを与える税制を課すことにより低下した効用水準と同じ水準まで効用を引き下げる歪みを与えない税制で課税したときとの税収の差額であり、等価変分を用いて(4.5) 式のように表される。ここで税収を T とし、 EV を等価変分とする。

$$L^{ev} = |EV| - T \quad \dots (4.5)$$

⁶⁷⁾ 自動車取得税の税率は「地方税法」699 条参照。また、地方公共団体独自の間接税や優遇税制などは規模が小さいので、簡略化のため考慮に入れていないことにする。

等価変分とは、租税を課すことによって低下した効用を課税のなかったときの効用まで戻すために必要な所得の額を課税前の価格で評価したものであり、(4.6) 式のように表すことができる。ここで $E(p,V)$ は支出関数であり、 V^0 が課税前の間接効用、 V^1 が課税後の間接効用である。

$$EV = E(p,V^1) - E(p,V^0) \dots (4.6)$$

1-3 需要関数と支出関数の導出

超過負担を求めるために需要関数を求め、支出関数を導出する必要がある。需要関数とは、家計が直面する価格が変化したときに需要量がどのように変化するかを表したものであり、その算出するためには家計がどのような消費行動を行うのかを特定化しなければならない。本稿では、家計の消費行動を決定する家計の効用関数を Stone-Geary 型に特定化する。Stone-Geary 型の効用関数は(4.7) 式のように表せる。

$$U(x) = \prod_i (x_i - \alpha_i)^{\beta_i} \quad (i=1,2,3,\dots,10) \dots (4.7)$$

ここで、 x_i は第 i 財の需要量、 α と β はパラメータである。この Stone-Geary 型の効用関数は所得のうち生きていくために必要最低限の消費である α の量だけ優先して支出し、残りの所得を支出の割合 β でそれぞれの費目に配分することになる。このような家計の行動をエンゲル曲線が直線になることから線形支出体系と呼ばれている。また、 β は、支出の割合であるので(4.8) 式のようになる。

$$\sum_i \beta_i = 1 \text{ ただし } 0 \leq \beta_i < 1 \dots (4.8)$$

家計の消費可能量を表す予算制約式は第 i 財の価格 p_i 、総消費支出額 y で表すと (4.9) 式のようになる。

$$\sum_i p_i x_i = y \dots (4.9)$$

さらに、これを解いて求められる需要関数は、(4.10) 式になる。

$$x_i = \alpha_i + \frac{\beta_i}{p_i} (y - \sum_i p_i \alpha_i) \cdots (4.10)$$

(4.10) 式に、需要関数を代入すると、間接効用関数 V は(4.11)式になる。

$$V = \left(y - \sum_i p_i \alpha_i \right) \prod_i \left(\frac{\beta_i}{p_i} \right)^{\beta_i} \cdots (4.11)$$

これを y についてとけば支出関数 E が得られる。

$$E = \sum_i p_i \alpha_i + V \cdot \prod_i \left(\frac{p_i}{\beta_i} \right)^{\beta_i} \cdots (4.12)$$

(4.6) 式より等価変分 EV は、以下のようにあらわせる。ここで、 p_i は課税前の第 i 財の価格であり、 q_i は課税後の第 i 財の価格である。

$$EV = \sum_i p_i \alpha_i + (y - \sum_i q_i \alpha_i) \prod_i \left(\frac{p_i}{q_i} \right)^{\beta_i} - y \cdots (4.13)$$

(4.5)式より等価変分で定義した超過負担は以下のように表せる。

$$\begin{aligned} L^{ev} = & y - (y - \sum_i q_i \alpha_i) \prod_i \left(\frac{p_i}{q_i} \right)^{\beta_i} \\ & - \sum_i q_i \alpha_i - \sum_i \beta_i (y - \sum_i q_i \alpha_i) + \sum_i \frac{p_i \beta_i}{q_i} (y - \sum_i q_i \alpha_i) \cdots (4.14) \end{aligned}$$

なお、課税前価格 p_i は間接税の表面税率 τ_i を用いて(4.15) 式のようにになる。

$$p_i = \frac{q_i}{1 + \tau_i} \cdots (4.15)$$

この α と β の値は村澤・湯田・岩本（2005）によって算出されたものを用いることにする。村澤・湯田・岩本（2005）では 1995 年 1 月から 2003 年 7 月までの 103 ヶ月間の『家計調査』の「年間収入五分位階級別・1 世帯当たり 1 か月の収入と支出（勤労者世帯）」の 10 大費目別の月次データを季節調整したものをを用いて回帰分析を行い、各パラメータを推定している。 p_i と q_i は、平成 12 年基準の消費者物価接統指数の中分類（全国）月次指数を用いている。これを表にしたものが表 4-1 である。

表 4-1 村澤・湯田・岩本（2005）パラメータ

所得分位	Ⅰ		Ⅱ		Ⅲ		Ⅳ		Ⅴ	
パラメータ	α	β	α	β	α	β	α	β	α	β
1.食料費	492.54	0.1189	582.50	0.0954	698.48	0.0696	742.85	0.0765	848.80	0.0657
2.住居	215.60	0.0925	163.98	0.0888	132.33	0.0783	208.7	0.1186	0	0.0896
3.光熱・水道	168.95	0.0100	189.13	0.0000	197.11	0.0062	202.03	0.0077	227.22	0.0075
4.家具・家事用品	37.30	0.0454	59.77	0.0334	93.94	0.0170	75.02	0.0294	68.39	0.0359
5.被服及び履物	49.22	0.0708	87.12	0.0572	111.31	0.0585	102.67	0.0696	148.20	0.0575
6.保険医療	85.08	0.0200	89.13	0.0255	90.35	0.0202	84.14	0.0219	132.08	0.0026
7.交通通信	0	0.9510	0	0.3697	0	0.3843	0	0.2922	82.09	0.1939
8.教育	92.92	0.0514	132.30	0.0457	122.48	0.1107	130.98	0.1250	0	0.2456
9.教養娯楽	138.36	0.0978	227.17	0.0844	324.27	0.0590	335.86	0.0639	311.24	0.1049
10.その他の消費支出	291.21	0.1400	342.82	0.2000	404.64	0.1962	447.22	0.1951	519.36	0.1969

1-4 複数税率化した場合の超過負担と逆進性

複数税率化を行った場合の超過負担と逆進性を計測する手法について述べることにする。ここで想定する税率案は、表 4-2 のイ、ロ、ハ案である。イ案は複数税率化せずに消費税率を一律に引き上げる案である。ロ案は、食料品の消費税率を現行の 5 % に据え置いて、食料品以外の費目の税率を税収がイ案と同じになるように引き上げる案である。ハ案は、食料品に対して消費税を課税しないで食料品以外の費目の税率を税収がイ案と同じになるように引き上げる案である。超過負担は税収が大きくなれば大きくなるので、3つの案を等税収にすることにより税収中立のもとでの比較も行うことにする⁶⁸⁾。このイ案、ロ案、ハ案の 3 つの税率をイ案の消費税率が 10 %、15%のときの 2 つの税収規模、合計 6 通りの分析を行う。

⁶⁸⁾ ここで税収中立とは、イ案の第一所得分位から第五所得分位の税負担額の総額がほかの案の税負担額の総額と同じになることをいう。

表 4-2 改革案の消費税率

改革案	食料品	食料品以外の費目
イ案	複数税率化しないで、消費税を一律に引き上げた税率	
ロ案	5%	イ案と等税収の税率
ハ案	0%	イ案と等税収の税率

具体的な税率の算定にあたっては、先に求めた実効税率のうち消費税の実効税率のみに一定の乗数をかけて、非課税品目を含まない消費税の表面税率が税収規模の税率になるように調整したものをイ案の税率とした。さらに、「1.食料」の消費税の表面税率が 5 %にした場合、イ案の税率を適用して求められた I から V 分位の税負担の合計と同じになるように他の品目の消費税率のみに一定の乗数をかけて調整したものをロ案の税率とした。ハ案も同様に「1.食料」の消費税の表面税率が 0 %にした場合に他の品目の税率をイ案と税負担が同様になるように調整した。このようにして求めた税率を用いてそれぞれの案の超過負担と税負担率を求めることにより、複数税率化の中立性と公平性に対する影響を計測する。

1-5 社会的厚生計測

超過負担は効率性の悪化の度合いを表す指標であり、税負担率は公平性のみを表す指標である。超過負担と逆進度のみでは複数税率化の是非を検討することは難しい。そこで、不平等度に対する選好を取り入れた社会的厚生を取り入れて複数税率化を検討したい。

社会的厚生関数は、 U_k を所得分位の第 k 分位の効用とすると、(4.16) 式になる。

$$W_\rho = \frac{1}{\rho} \sum_{k=1}^m U_k^\rho \quad \text{ただし、} \rho \neq 0 \dots (4.16)$$

ここで ρ は不平等に対する社会的価値判断を表すパラメータである。 ρ は、小さくなればなるほど所得の平等の選好が高くなることを意味し、1 のとき功利主義的な社会的厚生関数になる。すなわち、社会的価値判断の ρ は小さくなるほど公平性の改善による厚生の変化を重視することになり、大きくなるほど

効率性の改善による厚生の変化を重視することになる。ここで、 U_k は間接効用をもちいる。そして、社会的厚生の変化率 θ は(4.17) 式のように求める。

$$\theta = \frac{W^2 - W^1}{|W^1|} \dots (4.17)$$

ここで、 W^1 は現行税制の社会的厚生であり、 W^2 は改正後の社会的厚生である。(4.17)式で求めた社会的厚生の変化率を用いて複数税率化の是非を検討することにする。

2 節 分析の結果

1 節の手法を用いて算出した計測結果とその考察を述べることにする。

2-1 実効税率の計測結果

1-1 にしたがって算出された家計負担割合は表 4-3、実効税率は表 4-4 である。非課税品目を含まない消費税の調整前の実効税率は、7.46 % となった。調整係数は制度上の実効税率である 4.76 % を 7.46 % で割った 0.638 と算定された。これにより『家計調査』が実際のマクロ消費と大きく乖離していることがわかる。

表 4-3 家計負担割合と家計負担税額 (単位：億円)

	税収 (単位:億円)	家計負担割合	家計負担額 (単位:億円)
揮発油税	28,362	0.6302	17,873
軽油引取税	10,750	0.0627	674
電源開発促進税	3,593	0.3082	1,107
自動車取得税	4,572	0.5752	2,630

揮発油税は、家計が約 63 % を負担していて、家計負担額でも 1 兆 7873 億円と大きい。これに対して、軽油引取税は家計負担割合は約 6 % と極めて低い。これは、家計は自動車などによりガソリンを多く消費しているのに対して、軽油は多くが企業が消費しているからである。また、自動車取得税は家計が約 58 % を負担して、2630 億円を家計が負担している。電源開発促進税では、約 31

%を負担している。

表 4-4 間接税の実効税率

	調整前			調整後		
	消費税	間接税	合計	消費税	間接税	合計
食料	7.46%	3.99%	11.45%	4.76%	2.55%	7.31%
住居	3.12%	0%	3.12%	1.99%	0%	1.99%
光熱・水道	7.46%	0.88%	8.34%	4.76%	0.56%	5.32%
家具・家事用品	7.46%	0%	7.46%	4.76%	0%	4.76%
被服及び履物	7.46%	0%	7.46%	4.76%	0%	4.76%
保健医療	3.16%	0%	3.16%	2.02%	0%	2.02%
交通・通信	7.46%	9.39%	16.85%	4.76%	5.99%	10.76%
教育	1.79%	0%	1.79%	1.14%	0%	1.14%
教養娯楽	7.46%	0.15%	7.61%	4.76%	0.09%	4.86%
その他の消費支出	7.46%	4.55%	12.01%	4.76%	2.91%	7.67%

表 4-4 における、「調整前」は調整係数を乗じる前の実効税率であり、「調整後」は調整係数を乗じた後の実効税率である。「調整後」の住居と保健・医療の実効税率で約 2 %、教育の実効税率で約 1 %と低く計測されている。これは 2 章で述べたように土地や住居の貸付け、医療費、入学金等が消費税の非課税項目になっていることやその他の間接税が課税されていないことによる。しかし、消費税のほかに酒税がかかっている食料や揮発油税や自動車取得税等の複数の税がかけられている交通・通信、たばこ税がかけられているその他の消費支出で高い実効税率になっている。

2-2 超過負担の計測結果

このの実効税率を用いて (4.13) 式にしたがって算出された超過負担の額が図 4-1 である。1 ヶ月 1 世帯あたりの超過負担は、消費支出額が多いので、高い所得分位で急激に大きくなる。しかし、その額は第 1 所得分位で 37 円、第 5 所得分位でも 159 円と極めて小さい。また、納税額に対する超過負担も所得分位が高くなれば大きくなるが、平均で約 0.4 %と現行税制においては極めて少ないといえる。なお、消費税だけでなく所得税を含めた分析の超過負担が納税額に対する割合は、田近・金子 (1989) で 1.7 %から 1.8 %、小西 (1997) で 0.851

%から 1.773 %と計測されている。本稿と同様に間接税の超過負担を計測した村澤・湯田・岩本（2005）の 2000 年の超過負担の納税額に対する割合で 0.380 %から 0.578 %と計測されていて、本稿の計測結果と近似した結果となっている。

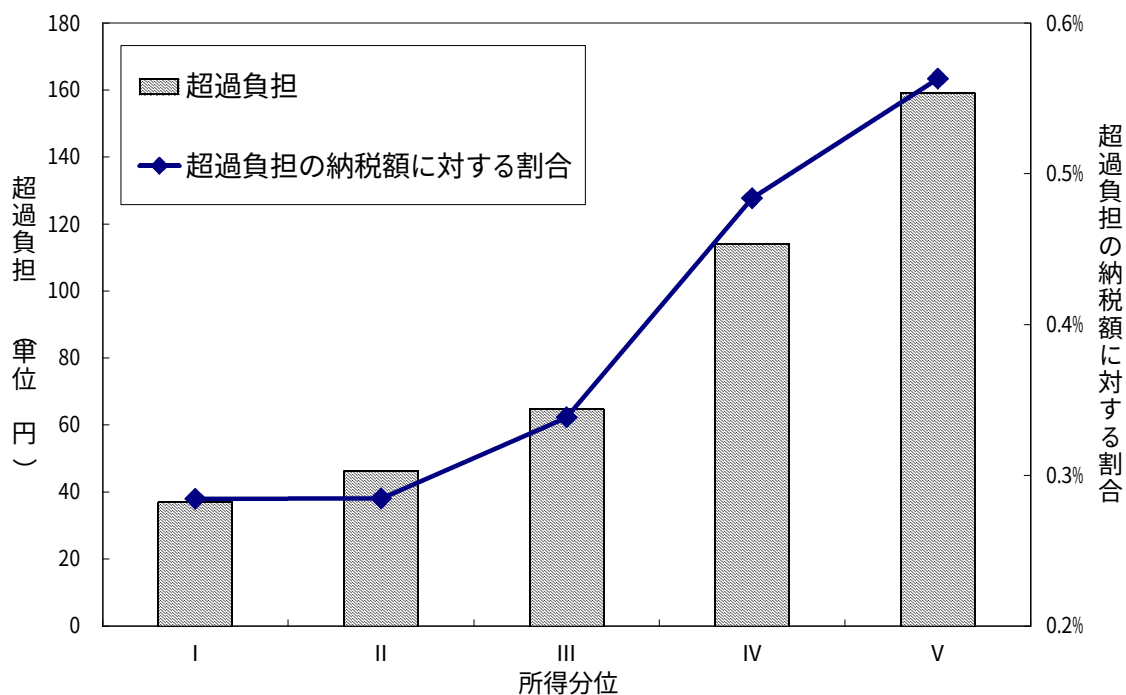


図 4-1 世帯の 1 ヶ月あたりの超過負担の額と超過負担の納税額に対する割合

2-3 複数税率化の超過負担と逆進性への効果の計測

前節の手順で求められた税率は表 4-5 にまとめられている。税收規模が 10 %の場合、食料品の税率を 5 %にすると、他の費目の税率が約 1.17 倍に上がる。これは非課税項目を含まない費目だと消費税の実効税率が 11.7 %になることになる。食料品の税率を 0 %にすると、他の費目の税率が 1.34 倍に上がることになる。同様に非課税項目を含まない費目だと消費税の実効税率が 13.4 %になることになる。税收規模が 15 %の場合、食料品の税率を 5 %にすると、他の費目の税率が約 1.23 倍に上がることになり、食料品の税率を 0 %にすると、他の費目の税率が 1.34 倍に上がることになる。

表 4-5 間接税の税率表⁶⁹⁾

	税込規模10%			税込規模15%		
	イ案	ロ案	ハ案	イ案	ロ案	ハ案
1.食料費	13.17%	7.89%	2.62%	18.47%	7.89%	2.62%
2.住居	3.96%	4.68%	5.40%	5.77%	7.20%	7.91%
3.光熱・水道	10.68%	12.67%	14.69%	15.74%	19.92%	22.06%
4.家具・家事用品	10.00%	11.96%	13.96%	15.00%	19.11%	21.23%
5.被服及び履物	10.00%	11.96%	13.96%	15.00%	19.11%	21.23%
6.保険医療	4.01%	4.74%	5.48%	5.85%	7.30%	8.02%
7.交通通信	17.77%	20.01%	22.31%	23.51%	28.27%	30.73%
8.教育	2.23%	2.63%	3.02%	3.23%	4.00%	4.38%
9.教養娯楽	10.11%	12.07%	14.08%	15.12%	19.24%	21.37%
10.その他の消費支出	13.63%	15.72%	17.86%	18.97%	23.38%	25.66%

この税率と表 4-4 のパラメータを(2.10) 式に代入して求めた超過負担は図 4-2 になる。

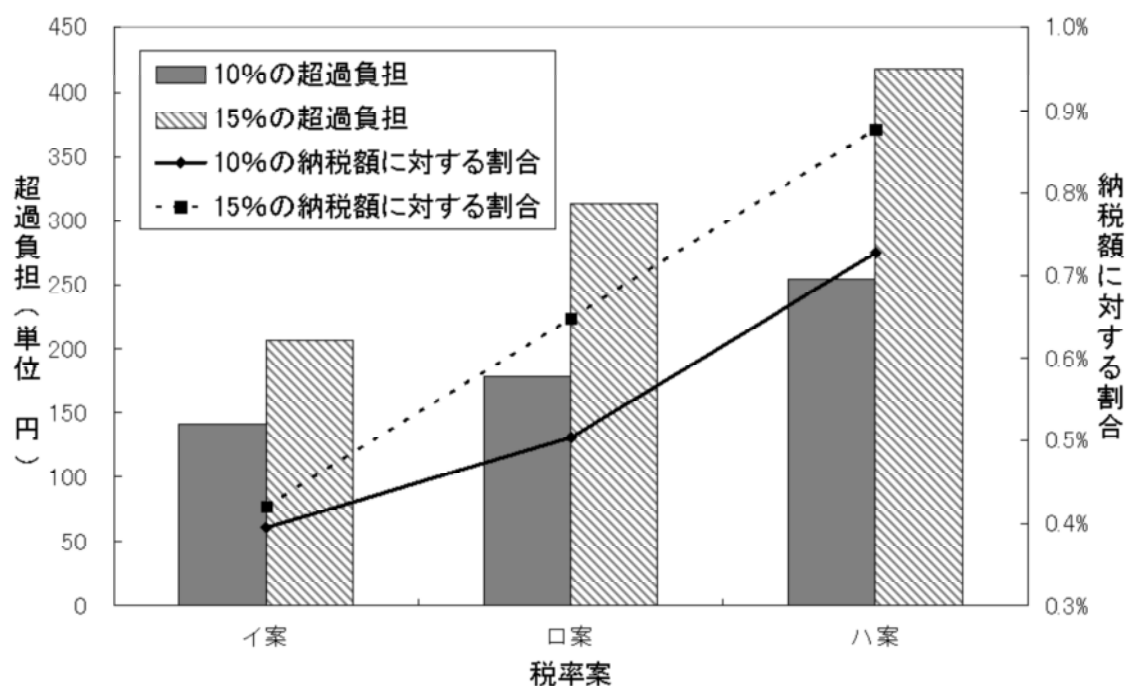


図 4-2 改革案のもとでの平均世帯の超過負担と納税額に対する割合

超過負担はどの税込規模でもイ案、ロ案、ハ案の順で大きくなり、その金額は税込規模 10 % のときのイ案で 141 円、ロ案で 179 円、ハ案で 254 円である。

⁶⁹⁾ 実際には小数点以下の税率が採用されることはないが正確な計測するために小数点以下の税率も用いることにする。

また、税収規模 15 % のイ案で 207 円、ロ案で 313 円、ハ案で 418 円である。その増加額は税収規模が大きくなるほど急激に大きくなる。超過負担の納税額に対する割合はイ案では税収規模に関わらずほとんど変わらないが、軽減税率を適用すると税収規模が大きくなればなるほど大きくなる。よって、「食料品」に対して低い税率を適用すればするほど効率性を阻害することがわかる。

つぎに表 4-5 の税率のもとでの複数税率化がどの程度の逆進性の緩和に効果があるのかを計測する。それぞれの案の所得階級第 I 分位と第 V 分位の税負担率の差を図にしたものが図 4-3 になる。

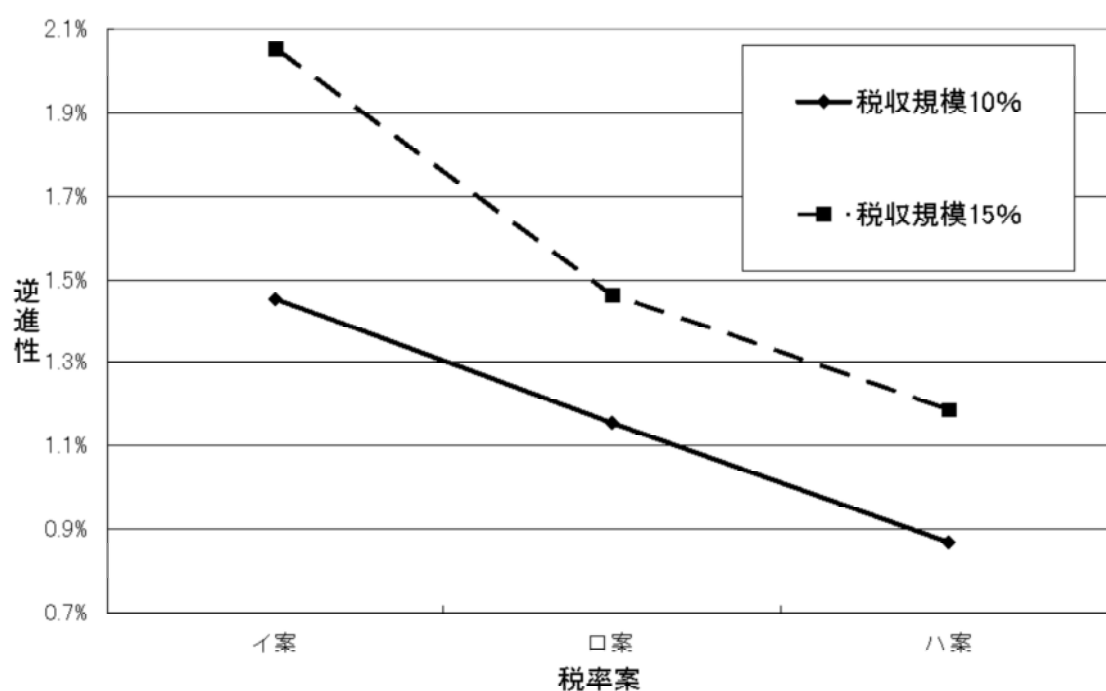


図 4-3 税制改革後の間接税の逆進性⁷⁰⁾

複数税率化しないイ案では税収規模が大きくなるほど逆進性は大きくなる。同じ税収規模のもとでは逆進度は当然イ案が一番大きく、食料品にゼロ税率を適用したハ案が最も小さくなる。よって、複数税率化した税制のほうが、水平的公平性が改善されたといえる。また、複数税率化の効果は、食料品にゼロ税

⁷⁰⁾ 第 I 分位と第 V 分位の負担率の差額である逆進性は現行税制では 0.85 % pt である。

率を適用した場合でも税収規模 10 %で 0.58 % pt、税収規模 15 %で 0.86 % pt、税収規模が大きいほど効果が大きくなる。

2-4 社会的厚生の変化率の計測

本稿では、複数税率化が社会にとって望ましい税制であるのかを測定するために社会的厚生を計測することにする。(4.17) 式によって求められた社会的厚生の変化率は表 4-6 のようになる。

		税収規模10%			税収規模15%		
		イ案	ロ案	ハ案	イ案	ロ案	ハ案
ρ	-20	-1770.70%	-1539.24%	-1352.45%	-42129.99%	-31774.27%	-28096.12%
	-10	-331.64%	-304.68%	-281.55%	-1946.13%	-1683.40%	-1580.23%
	-5	-106.37%	-100.62%	-95.60%	-346.05%	-319.96%	-309.40%
	-3	-53.10%	-50.98%	-49.13%	-140.88%	-133.77%	-130.93%
	-1	-14.05%	-13.75%	-13.50%	-31.08%	-30.34%	-30.07%
	0.1	-1.19%	-1.18%	-1.17%	-2.42%	-2.40%	-2.40%
	0.3	-3.46%	-3.44%	-3.43%	-6.93%	-6.89%	-6.89%
	0.5	-5.58%	-5.56%	-5.56%	-11.04%	-11.01%	-11.02%
	0.7	-7.57%	-7.55%	-7.57%	-14.78%	-14.78%	-14.81%
	0.9	-9.42%	-9.43%	-9.47%	-18.19%	-18.23%	-18.29%
	1	-10.30%	-10.32%	-10.38%	-19.79%	-19.85%	-19.93%

表 4-6 社会的厚生の変化率⁷¹⁾ (対現行比：%)

社会的価値判断の ρ は小さくなるほど公平性の改善による厚生の変化を重視することになり、大きくなるほど効率性の改善による厚生の変化を重視することになる。よって、 ρ の値が大きくなれば均一税率のほうが社会的厚生の低下が少なく、 ρ の値が小さくなれば軽減税率もしくはゼロ税率のほうが社会的厚生の低下が少ない。税収規模が 10 %の時は ρ が 0.9 以上のときにイ案の均一税率、0.7 でロ案の軽減税率、0.5 以下でハ案のゼロ税率が最も厚生の低下が少なくなる。これはまだ税率が低く、複数税率化による効率性の悪化が大きくなるからである。これが税収規模 15 %になると、 ρ が 0.7 以上でイ案の均一税率が、0.5 と 0.3 のときでもロ案の軽減税率が最も厚生の低下が少なくなり、0.1 以下でハ案のゼロ税率が最も厚生の低下が小さくなる。この税収規模

⁷¹⁾ 現行税制と比較して税収が多くなるので社会的厚生はすべてで減少する。色のついている案が最も厚生の減少が少なくなる案である。

による違いは、税収規模が大きくなるにつれ、食料品と食料品以外の費目の間の税率の差が大きくなり、消費に対する歪みが著しく大きくなったことによると考えられる。このことにより、消費税の複数税率化は、税収規模と ρ の値を考慮して議論しなければならない。なお、この ρ の値は橋本（1998）が現実の税制から逆算して求めた値では -0.3 から -0.33 の間であると推計されており、本間・跡田・井堀・中（1987）では所得税から逆算して -0.1 から -0.3 の間であると推計されている。この値であるとするれば表 4-4 の $\rho = 0.1$ と $\rho = -1$ の間にあることになるので、ハ案のゼロ税率が望ましいことになる。ただし、本稿の分析は余暇と労働、貯蓄と消費の選択による歪みが計測に含まれていないので超過負担が過少に計上されたので、ハ案のゼロ税率が最も望ましくなった可能性がある。

5 章 むすび

本稿ではこれまで、消費税の最大の問題である逆進性に焦点を当て、その解決方法として複数税率化の是非について検討してきた。まず、2 章では日本の消費税についてその仕組みと導入の経緯を見てきた。日本の消費税は、物品税の課税のアンバランスやサービスに対する課税の不十分さを解消するために、諸外国の付加価値税を基にして導入された。諸外国の付加価値税と同様に、仕入税額控除を認めることにより、税の累積を排除していた。そして、この仕入税額控除には、単一税率であるのでインボイスを用いずに帳簿と請求書等で課税仕入に係る消費税額を把握する「請求書等保存方式」を採用している。また、中小事業者の納税事務負担を軽減する目的で消費税導入時は、「事業者免税点制度」「簡易課税制度」「限界控除制度」を採用していたが、国民が消費税の処理について習熟してきたことや透明性を向上するために廃止や縮小が行われてきた。

政府税制調査会は今後消費税率を引き上げることを言及している。しかし、消費税率を引き上げると消費税の持つ逆進性を顕著化してしまう可能性があり、垂直的公平を阻害することになる。この点についても、政府税制調査会は、消費税単体で議論するのではなく、税制全体や歳出も含めた財政全体で議論すべきであると述べているが、税率が二桁になれば複数税率化の議論も必要であると述べている。

3 章では日本の消費税の基となった諸外国の付加価値税を、複数税率化をしている EU 諸国を中心に見てきた。EU 諸国では、消費課税の中心は付加価値税であり、二桁の税率を採用している。EU 諸国では、逆進性を緩和するために食料品等の生活必需品に対して軽減税率及びゼロ税率を適用していた。また、EC 第 6 次指令においても 2 本以下の軽減税率を採用することを認めている。さらに、複数税率化の問題点も述べた。複数税率化を行うと、消費の選択に対して非中立的になること、インボイスを導入することが不可欠となり、行政コストや納税事務負担が大きくなることが考えられる点を指摘した。

4 章では、複数税率化のシミュレーション分析を行った。まず始めに 2004

年の税収を用いて消費税を含む間接税全体の実効税率を計測し、現行税制の超過負担を算出した。そして、最適課税のフレームワークで複数税率化の効果を消費税率が 10 % の場合と 15 % の場合で分析した。その結果、不公平に対する社会的価値判断を表すパラメータ ρ が高くなれば単一税率が望ましくなり、低くなれば複数税率、ゼロ税率が望ましくなるという結果が出た。

また、本稿分析では税収規模の違いによりどのように最適な税制が変化するかを計測した。その結果、税収規模が大きくなると、同時に超過負担が急激に増加し、税収規模 10 % と税収規模 15 % では ρ の値によっては最適な税制が異なるという結果が得られた。よって、複数税率化の是非は、単純に消費税率が高い水準にあるから複数税率を適用するのではなく、消費税率と社会的厚生関数を考慮に入れて判断すべきあるといえる。

そして、橋本（1998）によって算出された ρ の値 -0.3 から -0.33 、本間・跡田・井堀・中（1987）によって算出された -0.1 から -0.3 を用いた場合には、いずれもゼロ税率が最も社会的厚生低下が少なくなり、最も望ましいという結果を得られた。

最後に本稿で残された課題を述べることにする。本稿の分析は、用いる効用関数により先天的に結果が制約されてしまうという問題点がある。他の効用関数を用いることにより、異なる分析結果になる可能性がある。また、本稿の分析では効率と公平のみに焦点を当てられており、簡素という観点が含まれていない。3 章で述べたように均一税率より複数税率の方が納税事務負担や行政コストは大きくなると指摘されている。もし、複数税率化によりこの納税事務負担や行政コストが極めて大きくなるのであれば、単一税率が最も望ましくなった可能性がある。さらに、本稿分析では消費税率引き上げによる余暇と労働の代替や貯蓄と消費の代替について分析されておらず、超過負担は、費目間の代替によるものに限定されている。これによって超過負担が小さく計測された可能性がある。しかし、これらの問題点はあるものの、本分析では消費税を複数税率化することが支持された。少子高齢化が進み、財政再建が叫ばれている現在において望ましい税制に向けて複数税率化の更なる研究が行われることを期待したい。

参考文献

- 石弘光（1984）『財政理論』有斐閣.
- 入谷純（1981）「ラムゼイ型最適課税問題」『経済経営論叢（京都産業大学経済経営学会）』15巻4号,pp.101-120.
- 入谷純（1986）『課税の最適理論』東洋経済新報社.
- 入谷純、久我清（1996）「商品税率と非課税財」『国民経済雑誌（神戸大学経済経営学会）』174巻6号,pp.79-107.
- 岩田規久男・岩本康志・本多佑三・松井彰彦編（2004）『現代経済学の潮流 2004』東洋経済新報社.
- 岩本康志・尾崎哲・前川裕貴（1995）「『家計調査』と『国民経済計算』における家計貯蓄率動向の乖離について(1)－概念の相違と標本の偏りの問題の検討－」『フィナンシャル・レビュー』35号,pp.51-82.
- 岩本康志・尾崎哲・前川裕貴（1996）「『家計調査』と『国民経済計算』における家計貯蓄率動向の乖離について(2)－マイクロデータとマクロデータの整合性－」『フィナンシャル・レビュー』37号,pp.82-112.
- 上村敏之（2006）「家計の間接税負担と消費税の今後－物品税時代から消費税時代の実効税率の推移－」『会計検査研究』No.33,pp.11-29.
- 大竹文雄（2005）『日本の不平等：格差社会の幻想と未来』日本経済新聞社.
- 金子能宏・田近栄治（1989）「勤労所得税と間接税の厚生コストの計測－勤労標準世帯の場合－」『フィナンシャル・レビュー』No.15,pp.94-129.
- 金子宏（2006）『租税法 [第11版]』弘文堂.
- 鎌苅宏司・村田安雄（2005）『最適課税と環境税の経済分析』中央経済社.
- 小西砂千夫（1997）『日本の税制改革』有斐閣.
- 小西砂千夫（1994）「税の負担感を考慮した最適課税分析と最適直間比率」『産研論集（関西学院大学産業研究所）』21号,pp.21-44.
- 小西砂千夫（1995）「最適課税論の論理構造とその展開」『産研論集（関西学院大学産業研究所）』22号,pp.49-84.
- 佐藤慎一編（2004）『図説 日本の税制（平成16年度版）』財経詳報社.
- 辻村江太郎・黒田昌裕（1974）『日本経済の一般均衡分析』筑摩書房.

橋本恭之（1998）『税制改革の応用一般均衡分析』関西大学出版部.

橋本恭之・上村敏之（1997）「村山税制改革と消費税複数税率化の評価 一般均衡モデルによるシミュレーション分析」『日本税制研究』34号,pp.35-60.

畠山武道, 渡辺充（2000）『租税法』青林書院.

林宏昭(1995)「間接税の負担構造 一世帯別負担と消費税導入の影響」『租税政策の計量分析』第5章所収,pp.109-125,日本評論社.

本間正明（1982）『租税の経済理論』創文社.

本間正明・跡田直澄・井堀利宏・中正之（1987）「最適税制」『経済分析』第109号,pp.1-43.

水野忠恒（2002）「消費税の税率の法理論」『日税研論集』49号,pp.79-106.

水野忠恒（2005）『租税法 [第2版]』有斐閣.

宮島洋編著（2003）『消費課税の理論と課題』税務経理協会.

村井正（2003）『租税法と取引法』比較法研究センター.

村澤知宏・湯田道生・岩本康志（2005）「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,pp.19-41.

レイヤード・ウォルターズ著、荒憲治郎他訳（1978）『ミクロ経済学』、創文社.

Atkinson, A. B. and J. E. Stiglitz(1972), “ The structure of indirect taxation and economic efficiency, ” *Journal of public Economics*, No.1, pp.97-119.

Atkinson, A. B. and J. E. Stiglitz(1976), “ The Design of tax Structure: Direct versus Indirect taxation, ” *Journal of public Economics*, No.6, pp.55-75.

Diamond, P. A. (1975), “ A many-person Ramsey tax rule, ” *Journal of public Economics*, No.4, pp.354-342.

Dixit, A. K. (1970), “ On the Optimum Structure of Commodity Taxes, ” *American Economic Review*, No.60, pp.295-301.

Ramsey, F. P.(1927), “ A Contribution to the Theory of Taxation, ” *Economic Journal*, No.37, pp.47-61.

Sadka, E.(1976), “ A Theorem on Uniform Taxation, ” *Journal of Public Economics*, No.7, pp.387-389.

Sandmo, A.(1974), “ A Note on the Structure of Optimal Taxation ” *The American Economic Review*, No.4, vol.64, pp.701-706.

Sandmo, A.(1976), “ Optimal Taxation:An introduction to literature, ” *Journal of Public Economics* ,No.6 pp.37-54,

参考資料

国税庁 HP <http://www.nta.go.jp/>

財務省『財政金融統計月報（租税特集）』各年度版.

税制調査会編（1964）『「今後におけるわが国の社会,経済の進展に即応する基本的な租税制度のあり方」についての答申及びその審議の内容と経過の説明』.

税制調査会編（1971）『長期税制のあり方についての答申』.

税制調査会編（1977）『今後の税制のあり方についての答申』.

税制調査会編（1988）『税制改革についての中間答申』.

税制調査会編（1993）『今後の税制のあり方についての答申』.

税制調査会編（2000）『「わが国税制の現状と課題 — 21 世紀に向けた国民の参加と選択 —」 答申』.

税制調査会編（2002）『あるべき税制の構築に向けた基本方針』.

税制調査会編（2003）『少子・高齢社会における税制のあり方』.

総務省統計局『家計調査』.

総務省統計局 HP. <http://www.stat.go.jp/index.htm>

法曹会『行政事件裁判例集』各巻

補論 1 等価変分と超過負担

等価変分(EV)は、租税を課すことによって低下した効用を課税のなかったときの効用まで戻すために必要な所得の額を課税前の価格で評価したものがある。

等価変分を課税前の価格 p^0 と課税前効用 u^0 、課税後効用 u^1 で表すと(6.1)式のようになる。

$$EV = |E(p, u^1) - E(p, u^0)| \cdots (6.1)$$

ここで $E(p, u)$ は支出関数である。

そして、等価変分で定義した超過負担 L^e は(6.2)であらわされる。

$$L^e = EV - T \cdots (6.2)$$

ここで T は税収である。この超過負担と等価変分を図で表したものが図 6-1 になる。

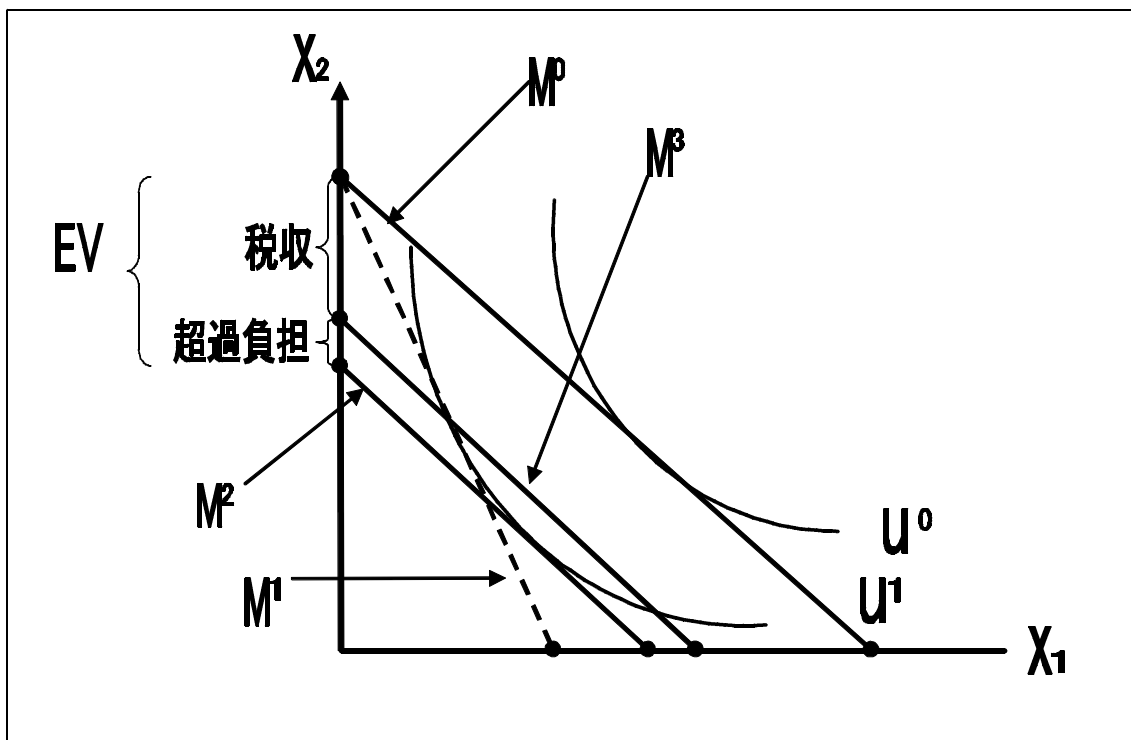


図 6-1 等価変分

課税がなかったときの予算制約線は M^0 で効用水準は u^0 である。ここから X^1

にだけ租税が課されることにより予算制約線は M^1 にシフトし、効用水準は u^1 に低下する。等価変分は課税前の価格で元の効用に戻すために必要な所得の金額を評価するので、 M^0 を平行移動させて u^1 と接する M^2 との差額が等価変分となる。そして、等価変分から税収額を引いたものが超過負担となる。税収額は M^1 と u^1 との接点を通る M^3 と M^0 との差額であるので M^3 と M^1 が超過負担となる。例えば X^1 と X^2 を同じ税率で課税するような歪みを与えない税制で課税したときは等価変分と税収が一致して超過負担は発生しない。

等価変分で定義した超過負担を簡単な例を用いて計測してみることにする。効用関数は

$$u = x_1 x_2 \dots \quad (6.3)$$

とし、所得を 40、 x_1 と x_2 の価格を 1 とすると、予算制約式は (6.4) となる。

$$40 = x_1 + x_2 \dots \quad (6.4)$$

ここで x_1 のみに 100 % の消費税を課税したとする。その結果、課税後の予算制約式は (6.5) 式のようになる。

$$40 = 2x_1 + x_2 \dots \quad (6.5)$$

まず、課税後の予算制約式 (6.5) で (6.3) の最適化問題をとく。

$$\text{Max. } u = u(x_1, x_2)$$

$$\text{s.t. } 40 = 2x_1 + x_2$$

ラグランジュの未定乗数法を用いると (6.6) 式になる。

$$L = x_1 x_2 + \lambda(40 - 2x_1 - x_2) \dots \quad (6.6)$$

この (2.7) 式を偏微分すると (6.7)、(6.8)、(6.9) 式のようになる。

$$\frac{\partial L}{\partial x_1} = x_2 - 2\lambda = 0 \dots \quad (6.7)$$

$$\frac{\partial L}{\partial x_2} = x_1 - \lambda = 0 \dots \quad (6.8)$$

$$\frac{\partial L}{\partial \lambda} = 40 - 2x_1 - x_2 \dots \quad (6.9)$$

これを解くと $\lambda = 1, x_1 = 10, x_2 = 20$ となる。よって $u^1 = 10 \times 20 = 200$ となる。また
 税収は

$$(p^1 - p^0) \times x_1 = (2 - 1) \times 10 = 10 \cdots (6.10)$$

となる。

つぎに課税前の価格を維持したままで課税後の効用水準を満たす予算制約式を考える。

$$\min. \quad x_1 + x_2$$

$$\text{s.t. } 200 - x_1 x_1$$

これを解くと $\lambda^1 = \frac{1}{\sqrt{2}}$ 、 $x_1 = 10\sqrt{2}$ 、 $x_2 = 10\sqrt{2}$ となる。

よって

$$M(p_1^0, p_2^0, u^0) = x_1 + x_2 = 40 \cdots (6.11)$$

$$M(p_1^0, p_2^0, u^1) = x_1 + x_2 = 20\sqrt{2} = 28.28\ldots \cdots (6.12)$$

と求められる。(6.1) に (6.11) (6.12) 式を代入すると、等価変分は

$$EV = |28.3 - 40| = 11.7 \cdots (6.13)$$

となる。(6.2) に、(6.13) と (6.10) を代入すると、超過負担は

$$L^{ev} = EV - T = 11.7 - 10 = 1.7 \cdots (6.14)$$

となる。