

消費税における益税の推計

鈴木善充*

(財団法人関西社会経済研究所研究員)

1 はじめに

2010年の参議院選挙では、野党である自民党は、消費税率の10%への引き上げを主張した。菅首相も、自民党の消費税率10%をひとつの参考にするとし、同様に将来的な税率引き上げについて言及した。消費税率引き上げへの言及が民主党の参議院選挙の大敗の原因だとする意見もある。しかし、それでは同様に消費税率引き上げを主張した自民党の勝利が説明できない。今回の選挙結果によって、消費税率引き上げの「政治的ハードル」は、さらに上がってしまったものの、高齢化社会をささえる財源としての消費税の可能性を封印するわけにはいかない。消費税を引き上げる際の障害としては、益税の問題、負担の逆進性、景気への懸念などが挙げられる。本稿では、このうち益税の問題を取り上げることにしたい。

消費税における益税の問題に関しては、これまでも数多くの議論がなされてきた。小泉政権時代にまとめられた「骨太の方針(2002年)」においては、「税制改革及びそれに関連する検討項目」の1つとして消費税の免税点制度等を見直すことへの検討があげられている。井堀(2000)は財政再建の手段として消費税増税が有力であるとし、税率を5%から15%へ引上げることを提言し¹⁾、消費税が増税されるにしても、「益税問題を解決しないで税率を引上げると、中小事業者の既得権益を強化する結果にもなる。」としている²⁾。森信(2000)は中小事業者への特例措置について、「本則計算をした上で、簡易課税制度を適用した場合の税負担との比較において有利になるほうで申告するという例」の存在をあげて³⁾、特例措置の縮小は消費税制度の課題であるとしている。また森信(2000)は、消費税率が上昇した場合において、免税事業者が仕入価格の上昇より販売価格を上げると、益税規模はさらに増大するとしている⁴⁾。

ただし、益税規模に関しては、2003年の税制改正において免税点制度の適用上限が売上高3,000万円から1,000万円となり、簡易課税制度の適用上限が売上高2億円から5,000万円となったことで、かなり縮小している可能性もある。そこで本稿では、消費税率の益税額の推計を行うこととした。消費税の益税額の

* 1975年生まれ。1999年関西大学経済学部卒、2008年関西大学大学院経済学研究科後期課程修了、2008年財団法人関西社会経済研究所研究員、現在に至る。博士(経済学)。所属学会：日本経済学会、日本財政学会。著書等：「税制の再分配効果について」『千里山経済学』第42巻第1号。

¹⁾ 井堀(2000)は、所得税の税率の見直しや課税最低限の引下げが行われれば、消費税の税率の上げ幅は5%ポイントで十分可能であるという意見も述べている。

²⁾ 井堀(2000)23ページ、5行目から引用。

³⁾ 森信(2000)31ページ、77行目から引用。

⁴⁾ 森信(2000)32ページ、38行目を参照。

推計をおこなった先行研究には、高林・下山 (2001)、橋本 (2002) が存在する。高林・下山 (2001) は、1999 年税制を基準として消費税率が 10%に引き上げられたときの益税額を推計したものであり、橋本 (2002) は、1999 年時点の益税額が 1.75 兆円だとしている。これらの先行研究は、単年度の益税額を推計したものにすぎない。本稿では、消費税導入以降の益税額を時系列的に推計することで、税制改正によりどの程度益税額が縮小してきたのかをあきらかにしよう。

2 益税発生メカニズム

益税額の推計方法を説明する前に、消費税において益税が発生するメカニズムを簡単な数値例で説明しておこう。

○すべてが課税業者のケース						
	A		B		C	
税込売上価格	8,400	—	10,500	—	12,600	12,600
(売上税額)	400		500		600	税負担600
税込仕入価格	4,000	—	8,400	—	10,500	
(仕入税額)	200		400		500	
納付税額	200		100		100	税収600
粗利益	4,000		2,000		2,000	
○Bが免税業者のケース						
	A		B		C	
税込売上価格	8,400	—	10,500	—	12,600	12,600
(売上税額)	400		500		600	税負担600
税込仕入価格	4,000	—	8,400	—	10,500	
(仕入税額)	200				500	
納付税額	200		0		100	税収500
粗利益	4,000		2,100		2,100	

図1 帳簿方式のもとですべてが課税業者の場合と卸売業者が免税の場合の消費税の数値例 (単位: 円)

図1は、帳簿方式のもとですべてが課税業者の場合と卸売業者が免税の場合の消費税の数値例を示したものだ。両者が扱っている商品が同一だと仮定すると、免税業者であるBは、消費税が導入された場合には、課税業者と同様の価格設定をおこなう可能性が高い。そこでこの数値例では、免税業者であるBも、課税業者と同様に、消費税導入前の売上価格10,000円を5%だけ値上げするものと想定した。この場合、免税業者であるBの粗利益は、2,100円となり、100円だけ増加することになる。この100円がいわゆる「益税」となる。なお、免税業者Bは消費税が導入された場合には、導入前と同じ10,000円という価格設定をおこなう可能性は低い。なぜなら、免税業者であっても仕入価格が消費税分だけ上昇するものの、消費税における免税業者には仕入税額の還付が認められていないからだ。したがって、免税業者であってもある程度の値上げをしないと、仕入れに含まれている消費税分だけ利益が減少してしまうことになる。

3 益税の推計

3.1 消費税改正の変遷

益税を推計する際には、消費税改正の変遷を詳しく調べておく必要がある。表1は、消費税制度の変遷をまとめたものである。限界控除制度は1997年に廃止となっている。直近の改革年である2003年には、免税点制度は適用上限が1,000万円（導入時は3,000万円）に、簡易課税制度の適用上限は5,000万円（導入時は5億円）となっている。

表1 消費税制度の変遷

	税率	免税点適用上限	簡易課税適用上限	みなし仕入率	限界控除適用上限	仕入税額控除
1989年	3%	3,000万円	5億円	90%, 80%の2段階	6,000万円	帳簿方式
1991年	同上	同上	4億円	90%, 80%, 70%, 60%の4段階	5,000万円	同上
1997年	5% (地方税1%)	同上	2億円	90%, 80%, 70%, 60%, 50%の5段階	廃止	請求書等保存方式
2003年	同上	1,000万円	5,000万円	同上		同上

出所) 財務省ウェブページ : <http://www.mof.go.jp/jouhou/syuzei/siryou/111.htm> より作成

このような免税点の引き下げにより免税点が適用される事業者は確実に減少してきている。表2は、国税庁が2003年度改正前後で免税点適用事業者数がどのようになるかを試算したものだ。表2によると、改革前後で免税業者の適用割合は61%から39%にまで減少すると考えられ、消費税導入当初と比較すると、益税額はかなり減少してきているものと予想されるわけだ。

表2 消費税改正前後における免税点適用者数（単位：千者）

	既存課税事業者数	新規課税事業者数	改正前	改正後
個人事業者	537	882	(43.6%) 1,419	(56.4%) 1,838
法人	1,719	481	(82.2%) 2,200	(17.8%) 476
合計	2,255	1,363	(61.0%) 3,619	(39.0%) 2,314

出所) 国税庁『第3回国税審査分科会 説明資料（平成15年度消費税改正の概要）』より作成

3.2 先行研究

これまでも消費税の益税規模の推計は行われている。主要な分析手法としては、『産業連関表』を用いた研究が多い。藤川 (1991) は産業連関表 (1985 年) を用いて、帳簿方式と伝票方式の違いによる税込額の違いや、帳簿方式での簡易課税制度と限界控除制度による益税額を推計している⁵⁾。高林・下山 (2001) は産業連関表 (1995 年) を用いて消費税が 5% から 10% に上昇した場合に発生する益税額を推計している⁶⁾。橋本 (2002) も産業連関表 (1995 年) によって中小事業者の特例措置による益税の推計を行っている⁷⁾。産業連関表による分析手法をとらない研究としては、日高 (2009) があげられる。日高 (2009) は『中小企業の財務指標 (中小企業庁)』をもちいて簡易課税方式による消費税の益税額を推計している⁸⁾。ただし、日高 (2009) の手法では、免税による益税額を推計することはできない。

また中井 (1987) は、売上 1 億円以下の非課税事業者と非課税取引として 51 項目をあげ、『国民経済計算年報』と大蔵省 (当時) の試算結果を用いて非課税措置による課税ベースの浸食規模を推計している⁹⁾。

これまでの研究結果は一時点における益税額を推計したものとなっている。消費税が導入されて 20 年が経過し、さまざまな改正がなされてきた。そこで本稿では、益税額を時系列的に推計することによって、改正による益税への効果を分析することにした。

3.3 益税の推計方法

消費税の益税規模を公表されたデータから推計することは、意外と難しい。たとえば『国税庁統計年報書』では、個人事業者の一般申告、簡易申告の件数、税額が記載されているにすぎない。簡易課税や免税制度による益税を推計するには、それぞれの制度を選択した件数、税額だけでなく、売上高、仕入高などの情報が必要となる。

公表されている統計データから益税を推計するには、現実の税込と消費税が中小企業に対する特例措置が存在しない場合に得られたであろう仮想的な税込を比較するしかない。なお、この手法では、益税は免税制度と簡易課税制度から発生したものの合計額としてしか捉えることができない¹⁰⁾。

このような手法により既存研究では、益税額の推計に産業連関表を利用してきた。しかし、産業連関表を用いた益税の推計では、5 年おきにしか付帯表である固定資本マトリックスが入手できないために、毎年の益税を推計することができない。また、産業連関表による益税額の推計には、産業分類が粗く、非課税取引を厳密に抽出することができないという問題点が存在している。

そこで、本稿では従来の産業連関表による益税額の推計に加えて、『国民経済計算年報』(以下、SNA とする) データによる益税額の推計もおこなうこととした。SNA データによる推計では、産業連関表とは違い、毎年の益税額の推計が可能となる。

⁵⁾ 消費税収は、伝票方式の方が帳簿方式より 6,780 億円多くなるとしている。帳簿方式のもとで簡易課税制度と限界控除制度による益税額は 3.2 兆円であり、この結果から消費税収の半分は取り逃がされているとしている。

⁶⁾ 消費税率が 5% から 10% に上昇した場合に益税額が約 8,000 億円発生し、税込の 3% から 4% に相当するとしている。また彼らは、簡易課税制度によって商業・土木・建築産業において益税額が多く発生しており、その要因としては、みなし仕入率が本来の仕入率よりも高く設定されている可能性について言及している。

⁷⁾ 1999 年時点で 1 兆 7,546 億円の益税が発生しているとしている。

⁸⁾ 日高 (2009) は税込遺失法によって消費税の税込支出を推計している。消費税の税込支出額は 1 兆 1,062 億円という結果を得ている。税込遺失法とは、税の減免がないと仮定した場合に得られる税込を基準として、そこから現行制度のもとではどれだけ税込が落ちているかを計測することによって税込支出額を算出する方法である。

⁹⁾ 中井 (1987) は非課税措置の存在によって課税ベースが 124 兆円浸食されていると推計している。

¹⁰⁾ 簡易課税制度から生じる益税を推計した研究には、日高 (2009) がある。ただし、日高 (2009) は免税制度から生じる益税は推計していない。

(1) 産業連関表による推計

まず、産業連関表による益税額の推計方法を既存研究を踏襲する形で説明しよう。橋本（2002）は『産業連関表（中分類 1995 年）』を用いて益税額を推計している。産業連関表では各産業の売上、中間投入、輸出入、資本財購入のそれぞれの金額が得られるので、非課税項目を考慮したうえで各産業が支払う納税額を計算することができる。なお、実効税率は 1996 年までは $3\% / (1+3\%)$ 、1997 年からは $5\% / (1+5\%)$ となる。橋本（2002）の計算式は以下のとおりとなっている。

$$\begin{aligned} \text{納税額} = & \text{実効税率} \times (\text{国内生産額} - \text{中間財投入額} - \text{投資財購入額} - \text{輸出額}) \\ & + \text{通関時の輸入品への消費税} \end{aligned}$$

取引基本表における固定資本形成は最終需要の項目で「国内総固定資本形成（公的と民間に分割）」として掲載されている。これでは資本財の産出額はわかって、各産業の資本財購入額がわからない。産業連関表では、各産業毎の資本財購入額は、付帯表である「固定資本マトリックス」にしか掲載されていない。固定資本マトリックスは、毎年公表されている産業連関表の延長表では入手できない。このため消費税の益税の推計は、産業連関表を利用した場合、5 年おきにしかならないことになる。なお、固定資本マトリックスの分類は、本稿で利用した中分類よりも細かな分類となっている。そこで、本稿では、固定資本マトリックスの分類を中分類に部門統合する作業もおこなった。

表 3 非課税取引項目

税の性格から課税対象としてな じまないもの	『家計調査年報』品目分類	社会政策的配慮に基づくもの	『家計調査年報』品目分類
・土地の譲渡及び貸付け	・自動車関係費 年極・月極駐車場 賃借料、他の駐車場借料	・公的医療保障制度に係る 医療等	・保健医療 保険医療サービス
・有価証券、支払手段等の譲渡		・住宅の貸付け	・住居 家賃地代
・貸付金の利子、保険料等	・自動車関係費 自動車保険料（自賠責・任 意） ・その他の諸雑費 非貯蓄型保険料	・介護保険法の規定に基づ く一定のサービス及び社 会福祉法に規程する社会 福祉事業等として行われ る資産の譲渡等	
・郵便切手類、印紙及び証紙、 物品切手等の譲渡	・通信 郵便料	・助産に係る資産の譲渡等	
・行政手数料等、外為業務に 係る役務の提供		・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・貸付け等	
		・学校教育法第1条に規定す る学校等の授業料、入学 金、施設設備費等 ・教科用図書の譲渡	・教育 授業料等 教科書

出所) 国税庁資料「消費税のあらまし」、財務省『財政金融統計月報（租税特集）』2008年版より作成

理論上の消費税収額を計算する際には、非課税品目も考慮しなければならない。表3は、消費税法上の非課税取引項目をまとめたものだ。土地の譲渡及び貸付けについては、土地の貸付期間が1か月未満の建物であり、駐車場その他の施設利用のために土地が利用される場合は非課税取引となる。しかしテニスコートや野球場の貸付けは課税対象となる。有価証券、支払手段等の譲渡については、株式・出資・預託の形態によるゴルフ会員権等は課税対象となる。紙幣等が収集品や販売用となった場合は課税対象となる。

郵便切手類、印紙及び証紙、物品切手等の譲渡については、郵便切手が収集品や収集品販売業者等によって販売される場合は課税対象となる。物品切手等には商品券、ビール券などが含まれる。学校教育法第1条として、学校とは、幼稚園、小学校、中学校、高等学校、中等教育学校、特別支援学校、大学及び高等専門学校とすると定められている。

このような非課税取引に対応して、推計に際しては、橋本(2002)と同様に、産業連関表の金融・保険、住宅賃貸料、医療・保健・社会保障・介護、教育、その他の公共サービスを非課税部門とした。非課税部門の理論上の納税額はゼロとなる。なお、非課税部門であっても、たとえば医療部門では2003年度改正以降、自由診療などの課税取引については納税額が発生している。しかし、産業連関表では、課税取引と非課税取引を分離することができないために、本稿ではすべて非課税取引として計算していることになる。金融保険部門でも、貸付金利子は非課税取引だが、ATM利用手数料などは課税取引となり、納税額が発生しており、同様の問題点を抱えていることに留意されたい。

(2) SNAによる推計

産業連関表による益税の推計手法は、このように課税取引と非課税取引を区別できないという問題点を抱えている。非課税取引の比率を取り出すには、産業連関表のような生産側からみたアプローチよりも、消費者側から見たアプローチのほうが優れている。消費税の理論上の課税ベースは、家計の消費支出の総額である。したがって、非課税品目を除く、各家計の消費支出の総額が消費税の課税ベースとなるはずだ。この課税ベースから理論上の税収を求め、現実の税収と比較すれば益税額を推計できることになる。ただし、SNAでは、住宅の購入は住宅投資として計上されていることに注意しなければならない。さらに、消費税は、消費者だけでなく、政府自身も負担していることも考慮する必要がある。したがって消費税の課税ベースは、民間最終消費支出、住宅投資および政府最終消費支出の合計額と考えられる。この課税ベースから非課税品目の割合を取り除いたものが理論上の課税ベースである。ところがSNAの分類では、非課税品目のシェアを推計することができない。そこで本稿では、非課税消費品目のシェアを計算するためのデータとして『家計調査年報(総務省)』の全世帯の品目分類別データを用いた¹¹⁾。

本稿では、『家計調査年報』の品目分類から非課税消費項目と考えられる消費額の合計値を消費支出で割ることによって非課税消費額のシェアを算出した。『家計調査年報』における品目分類の中で非課税項目に対応するものとみなした項目は表3にまとめられている。また、消費支出に占める非課税項目分類の消費割合は表4にまとめられている。

政府最終消費支出における課税ベースの算出は、以下の作業を通じておこなった。SNAには政府最終消費支出の支出別項目として、一般公共サービス、防衛、公共の秩序・安全、経済業務、環境保護、住宅・地域アメニティ、保健、娯楽・文化・宗教、教育、社会保護に分割してデータが記載されている。本稿では、非課税項目として、防衛、公共の秩序・安全、保健、教育、生活保護を課税ベースから取り除いた。

さらに非課税項目に分類される火災保険料、損害保険料、自動車保険料(自賠責・任意)は、『家計調査年報』における消費支出に含まれるが、SNAにおいては家計の最終消費支出には含まれないことにも注意が必要である¹²⁾。SNAを用いて益税を推計する場合は、これらの消費シェアは除去している。

¹¹⁾ 具体的には「1世帯当たり年間の品目別支出金額、購入数量及び平均価格」を用いている。

¹²⁾ 中村(1999)60ページ、6行目によると、「保険から得られる「安心」に対する対価であり、家計の最終消費支出あるいは法人企業の中間消費であるから移転の範囲からは除外される。」となっている。

表4 非課税項目シェア

	家賃地代	火災保険料	保健医療サービス	年極・月極 駐車場借料	自動車保険料 (自賠責)	自動車保険 (任意)	郵便料	授業料等	教科書	損害保険料 (非貯蓄型 保険)	合計シェア
1989年	3.0%	0.4%	2.8%	0.4%	0.3%	0.4%	0.1%	3.3%	0.0%	0.4%	11.2%
1990年	2.9%	0.4%	2.9%	0.4%	0.3%	0.4%	0.1%	3.4%	0.0%	0.4%	11.2%
1991年	3.1%	0.4%	2.8%	0.4%	0.3%	0.4%	0.1%	3.1%	0.0%	0.4%	11.1%
1992年	3.3%	0.3%	2.8%	0.5%	0.3%	0.5%	0.1%	3.4%	0.0%	0.5%	11.7%
1993年	3.5%	0.3%	3.0%	0.5%	0.3%	0.5%	0.1%	3.2%	0.0%	0.5%	12.1%
1994年	3.9%	0.3%	2.9%	0.6%	0.3%	0.6%	0.1%	3.4%	0.0%	0.6%	12.8%
1995年	3.8%	0.3%	3.0%	0.6%	0.2%	0.6%	0.1%	3.4%	0.0%	0.6%	12.8%
1996年	3.9%	0.3%	3.2%	0.6%	0.2%	0.7%	0.1%	3.4%	0.0%	0.6%	13.0%
1997年	4.0%	0.3%	3.3%	0.6%	0.2%	0.7%	0.2%	3.4%	0.0%	0.7%	13.3%
1998年	3.7%	0.3%	3.4%	0.6%	0.2%	0.7%	0.2%	3.3%	0.0%	0.8%	13.3%
1999年	3.9%	0.3%	3.6%	0.6%	0.2%	0.8%	0.2%	3.0%	0.0%	0.9%	13.4%
2000年	3.8%	0.3%	3.6%	0.5%	0.2%	0.8%	0.2%	3.3%	0.0%	1.0%	13.7%
2001年	3.5%	0.3%	2.1%	0.5%	0.2%	0.8%	0.1%	3.2%	0.0%	1.0%	11.9%
2002年	3.5%	0.2%	2.2%	0.7%	0.2%	0.9%	0.1%	3.2%	0.0%	1.4%	12.5%
2003年	3.7%	0.3%	2.4%	0.8%	0.2%	0.9%	0.2%	3.3%	0.0%	1.6%	13.2%
2004年	3.6%	0.3%	2.3%	0.7%	0.2%	0.8%	0.2%	3.3%	0.0%	1.7%	13.2%
2005年	3.6%	0.3%	2.5%	0.7%	0.2%	1.0%	0.1%	3.2%	0.0%	1.8%	13.5%
2006年	3.7%	0.3%	2.6%	0.7%	0.2%	0.9%	0.2%	3.2%	0.0%	1.9%	13.7%
2007年	3.4%	0.3%	2.8%	0.7%	0.2%	0.9%	0.1%	3.3%	0.0%	2.1%	13.8%

出所)『家計調査年報(2人以上世帯・総世帯)』より作成¹³⁾

(3) 簡易課税による益税の推計

産業連関表, SNA による益税の推計では, 益税の合計額だけしかわからない。これに対して, 日高(2009)は, 企業データである『中小企業の財務指標(中小企業庁)』を用いて2005年時点の簡易課税制度による益税発生額を推計している。本稿では, 日高(2009)の推計方法を踏襲することによって簡易課税方式による益税額の推移も推計することにした。『中小企業の財務指標』は, 産業別かつ売上別の付加価値比率が記載されている。表5は, 企業データによる産業別売上高別の仕入率をまとめたものだ。表によると, 売上高1億円以下における各産業別の実際の仕入率は, みなし仕入率よりも低い値であることがわかる。このことから中小企業者側に益税が発生しているものと考えられる。

表5 業種別の仕入率とみなし仕入率(2005年)

業種	みなし 仕入率	実際の仕入率			
		3000万円 以下	3000万円超, 1億円以下	1億円超, 5億円以下	5億円超
建設	70%	55.1%	60.6%	69.9%	78.4%
製造	70%	48.0%	51.1%	59.0%	69.1%
情報通信	50%	45.5%	46.6%	50.3%	56.2%
運輸	50%	41.8%	41.0%	43.8%	52.1%
卸売	90%	78.3%	79.1%	81.5%	86.3%
小売	80%	71.2%	73.2%	76.5%	80.3%
不動産	50%	27.2%	36.2%	55.7%	73.7%
飲食宿泊	60%	52.8%	51.0%	51.8%	53.7%
サービス	50%	41.6%	43.7%	47.4%	54.5%

出所)『中小企業の財務指標(中小企業庁)』平成17年版より作成

¹³⁾ (品目分類) 第17表「1世帯当たり年間の品目別支出金額, 購入数量及び平均価格」を利用している。

具体的には、『中小企業の財務指標』のデータによって産業別・売上高別の益税率を、

$$\text{益税率} = \text{みなし仕入率} - (1 - \text{付加価値比率})$$

と定義することによって算出する。

つぎに、産業別・売上高別の益税に対するウェイトを計算する。産業別・売上高別のウェイトは以下のように計算した。

売上高 3,000 万円以下 A 産業のウェイト

$$\begin{aligned} &= \text{売上高 3,000 万円以下 A 産業のサンプル数} / \text{売上高 3,000 万円以下の産業数合計} \\ &\times \text{売上高 3,000 万円以下 A 産業の益税率} \end{aligned}$$

上式の計算を産業別・売上高別に行うことによって得られた値に消費税における簡易課税分税収を乗じると、簡易課税による益税額を推計することができる。

4 益税の推計結果

4.1 産業連関表, SNA による益税額

表 6 は、産業連関表によるアプローチと SNA によるアプローチによる益税額の推計結果をまとめたものだ。なお、1997 年については、消費税が 4 月から増税された年に該当し、年度データにもとづく理論値と決算額のデータを比較することができないために、分析対象から除外している。

表 6 益税額の推計結果

	産業連関表アプローチ		SNA アプローチ	
	益税額 (兆円)	益税率	益税額 (兆円)	益税率
1989 年	2.1	36%	2.5	62%
1990 年			1.3	23%
1991 年			1.2	20%
1992 年			1.1	16%
1993 年			0.9	12%
1994 年			0.8	12%
1995 年	1.9	27%	0.8	11%
1996 年			0.7	10%
1997 年			—	—
1998 年	2.1	14%	0.6	5%
1999 年			0.5	3%
2000 年			1.0	8%
2001 年			1.2	10%
2002 年			1.2	10%
2003 年			1.2	10%
2004 年			0.8	7%
2005 年			0.5	4%
2006 年	0.5	4%		
2007 年	0.5	4%		

表6によると、産業連関表では、消費税が導入されてから1年後である1990年時点で2.1兆円存在していた益税額は、1995年には1.9兆円に減少している。SNAでも1990年から1995年にかけて益税額は1.3兆円から0.8兆円に減少している。この期間中、消費税制度は、簡易課税適用上限が売上額5億円から4億円に引下げられ、みなし仕入率が2段階から4段階に細分化され、限界控除適用上限が6,000万円から5,000万円に引下げられている。これらの制度改革が益税の減少に寄与しているものと考えられる。

1995年から2000年にかけては益税額が産業連関表によるアプローチでは、1.9兆円から2.1兆円に増加し、SNAによるアプローチでは、0.8兆円から1.0兆円に増加しているが、これは消費税率が3%から5%に引き上げられていることに起因するものである。この期間中、消費税制度は、簡易課税適用上限が売上額4億円から2億円に引下げられ、みなし仕入率が4段階から5段階に細分化され、限界控除制度は廃止されている。これらの制度改革によって、増税による益税額は増加しているが、益税額を決算値で割った値（益税率）は産業連関表とSNAの両方で減少している。

2000年から2005年にかけて消費税制度は、簡易課税適用上限が売上額2億円から5,000万円に引下げられ、免税点制度適用上限が売上額3,000万円から1,000万円となった。これらの制度改革によって益税額は参照連関表では2.1兆円から0.5兆円に、SNAでは1.0兆円から0.4兆円にまで減少している。

これらの結果から、消費税の制度改革が益税の減少に与える効果としては、1997年改革がもっとも大きいものとして評価できる。また最新データによる分析結果によれば、益税額は1兆円未満であり、益税の規模は10%を切る状況にまでなっていることがわかる。

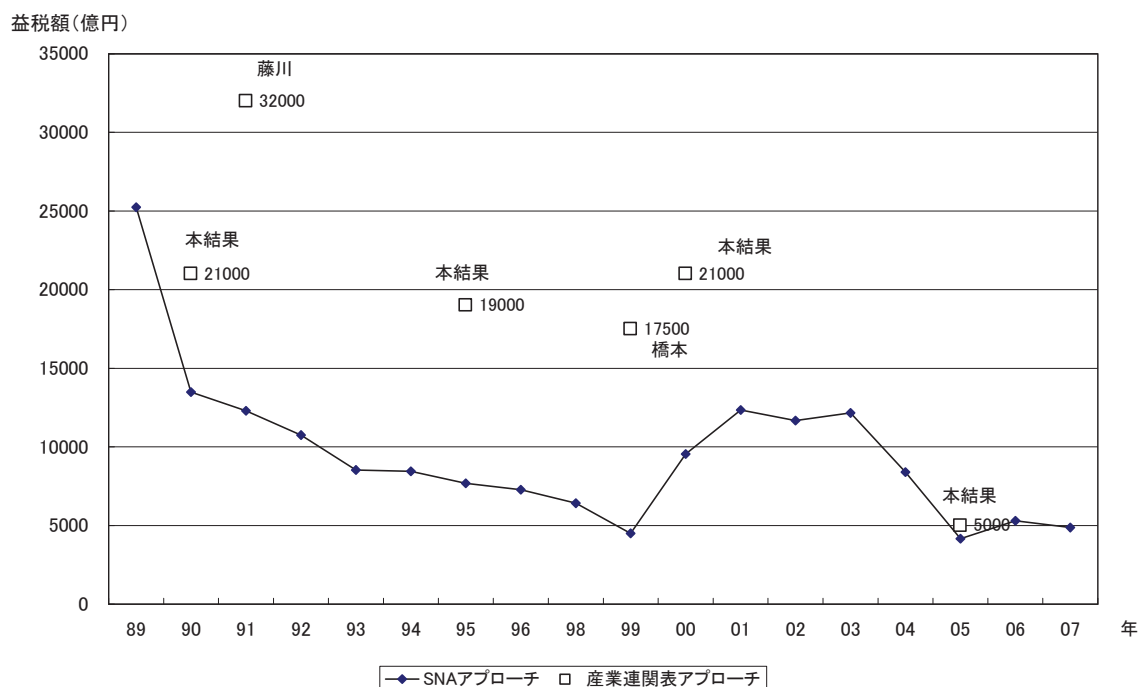


図2 本稿の推計結果と既存研究の推計結果の比較

図2は本稿における益税額の推計結果と産業連関表を用いた既存研究の結果を比較したものである。表6と同様の理由により、図には1997年の結果は掲載していないことに留意されたい。SNAアプローチと産業連関表アプローチの益税の推計結果を比較すると、産業連関表アプローチのほうが益税の推計額が大きくなる傾向が見られる。藤川(1991)も「本稿の推定法は過大な税収の推定値を導くことを認めるのにやぶさかではない」と¹⁴⁾、産業連関表による推計が過大推計になることを認めている。ただし、時系列での比較を見るかぎり、産業連関表による推計でも益税の規模は2005年時点では5,000億円まで縮小していることがわかる。規模の縮小にともない、両者の間の推計の乖離も大幅に縮小している。

4.2 簡易課税による益税額

表7は、簡易課税による益税発生額を推計したものである。表を見ると、本稿におけるSNAによる益税推計結果と同様に2003年から2005年にかけて益税額は減少している。企業データによる推計では、簡易課税制度による益税額は2003年時点では2,146億円発生していたが、2005年時点では1,184億円にまで減少していることがわかった¹⁵⁾。『国税庁統計年報書(長期時系列データ)』によれば、簡易課税適用事業数は2003年から2005年にかけて48%から45%に減少し、2008年次点では44%となっており、この数値からも益税額は減少していると予想できる。

表7 簡易課税による益税の推計結果

	2003年	2004年	2005年
簡易申告納税額	8,229億円	7,250億円	4,814億円
売上高3,000万円以下(益税)	1,231億円	1,081億円	673億円
売上高3,000万円超1億円以下(益税)	915億円	809億円	511億円
益税額合計	2,146億円	1,890億円	1,184億円

5 中小企業の特例措置の見直しについて

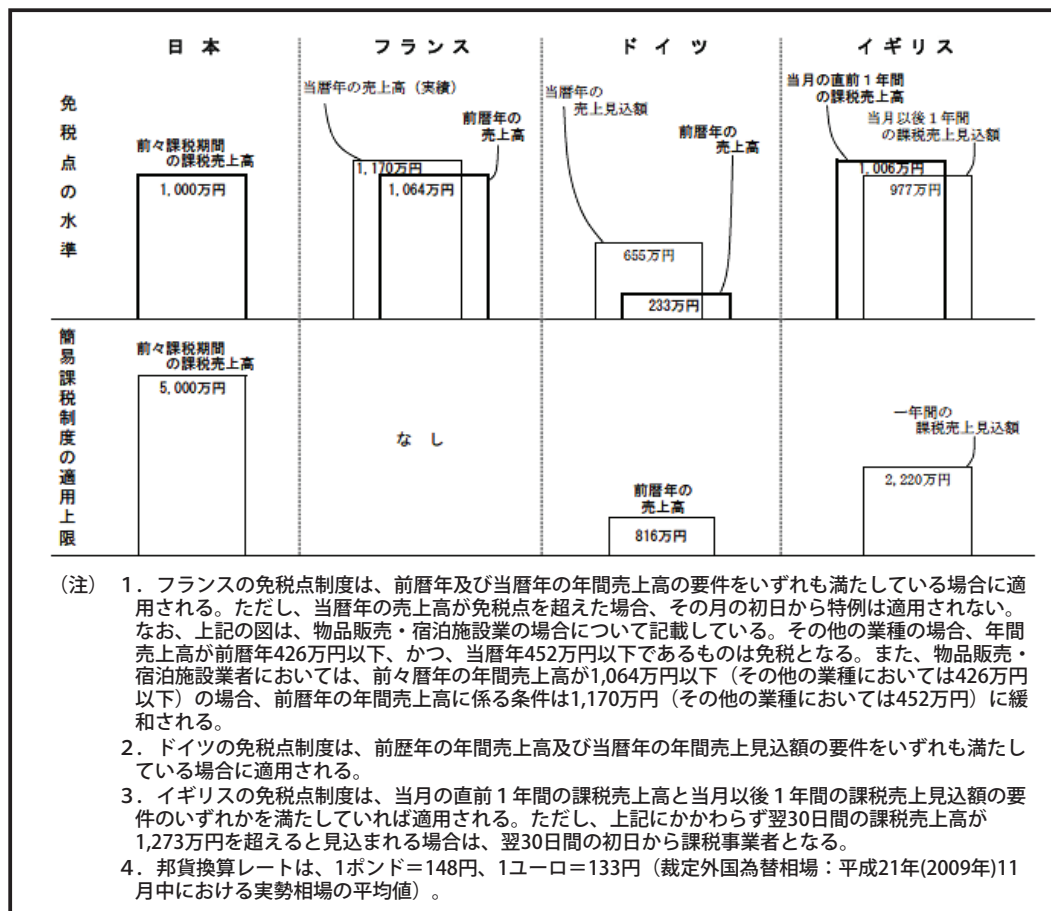
本稿での推計結果を踏まえて、消費税における中小企業向け特例措置の見直しの方向性について議論することでむすびとしよう。

消費税の中小企業への特例制度としては、1997年改正までは「3点セット」と呼ばれる免税点制度、簡易課税制度、限界控除制度が存在していた。1997年改正によって限界控除制度が廃止され、現在では2点セットになっている。

図3は、中小企業向けの特例措置として財務省が免税点の国際比較を行ったものだ。この図では日本の免税点水準が売上高1,000万円という水準は、フランス(1,064万円)やイギリス(1,006万円)と同レベルであるが、ドイツ(233万円)よりもかなり高くなっている。簡易課税制度については、日本の売上高5,000万円という適用上限は、ドイツ(816万円)やイギリス(2,220万円)よりもかなり高い。

¹⁴⁾ 藤川(1991) 64ページ、14行目から引用。

¹⁵⁾ 本推計結果は売上高1億円以下までの結果となっているので、益税額を大きく見積もっていることになる。



出所) 財務省ウェブページ： <http://www.mof.go.jp/jouhou/syuzei/siryou/116.htm> より抜粋

図3 中小企業の特例措置の国際比較（2010年1月現在）

本稿で推計した結果では、益税推計額は縮小してきているものの、税率を引き上げた場合にはふたたび益税額が膨らむことになる。消費税率の10%への引き上げは、益税額が比例的に増加すると仮定するならば、約1兆円規模の益税の発生をもたらすことになる。益税が発生している原因のうち、簡易課税制度によるものは、2005年時点で約1,000億円と見込まれている。簡易課税制度は、インボイス方式が導入されているヨーロッパで行われている制度である。インボイス方式と違い、アカウント方式のもとで課税している日本では、簡易課税制度は不要である。

簡易課税制度は、森信（2000）が指摘するように、「本則計算をした上で、簡易課税制度を適用した場合の税負担との比較において有利になる方で申告する」ものであり、かならず益税を発生させている制度だ¹⁶⁾。政府税制調査会（2002）も「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、また事務処理能力のある中小事業者が納税額の損得を計算した上で適用している実態が多数存在している」と指摘されていることから、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¹⁷⁾、政府税制調査会（2007）では、2003年度改正による制度の透明性は高くなってきていることに言及をしつつもやはり、簡易課税制度の見直しの必要性を説いている。橋本（2002）も簡易課税制度はインボイス方式を採用して

¹⁶⁾ 森信（2000）31ページ、72行目から引用。

¹⁷⁾ 政府税制調査会（2002）14ページ、2行目から引用。

いるヨーロッパ諸国で認められている制度であり、アカウント方式を採用している日本では簡易課税制度を廃止すべきと主張している。これらの見解を踏まえても、簡易課税制度については、廃止が妥当だと考えられる。

2005年時点での益税の発生額全体は、約5,000億円、簡易課税による発生額が約1,000億円であることを考えると、免税点制度による益税発生額は約4,000億円と見込まれる。仮に消費税率を10%まで引き上げた場合には、約8,000億円の益税が発生する可能性がある。

『中小企業実態基本調査（中小企業庁）』によると、すべての事業者数に占める中小事業者の割合は、売上高1,000万円以下が39%、売上高500万円以下が22%となっている¹⁸⁾。しかし、全売上高に占める割合は、売上高500万円以下は0.4%となっている。免税点制度については、徴税費用を最小化させるという意味でも、ある程度は認められるべきであるが、少なくとも免税点を売上高500万以下程度まで引き下げるならば、免税による益税の発生額も大幅に縮小できるであろう。

【参考文献】

- 井堀利宏（2000）「消費税シフトと制度改革のあり方」『税研』Vol.16, No.2, pp.20-26.
- 政府税制調査会（2002）『あるべき税制の構築に向けた基本方針』.
- 政府税制調査会（2007）『抜本的な税制改革に向けた基本的考え方』.
- 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（関西学院大学）』第55巻第1号, pp.53-81.
- 中井英雄（1987）「売上税の導入問題」橋本徹・山本栄一編『日本型税制改革』第9章所収, pp.163-178, 有斐閣.
- 中村洋一（1999）『SNA 統計入門』日本経済新聞社.
- 橋本恭之（2002）「消費税の益税とその対策」『税研』Vol.18, No2, pp.48-52.
- 橋本恭之・呉善充（2009）「税収の将来推計」『国際税制研究』No.22, pp.61-70.
- 日高政浩（2009）「わが国国税の租税支出の推計」（未公開論文）
- 藤川清史（1991）「消費税導入の経済効果—伝票方式と帳簿方式の相違を考慮した産業連関分析—」『大阪経大論集』第42巻第3号, pp.41-66.
- 森信茂樹（2000）「中期答申から読む消費税改革」『税研』Vol.16, No.2, pp.27-33.

¹⁸⁾ 2009年度決算実績値である。