

超過負担分析による消費税増税政策の検討¹

¹ 本稿は、2009年12月6日に開催される、WEST 論文研究発表会 2009 に提出する論文である。本稿の作成にあたっては、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たち個人に帰するものである。

要旨

現在、日本は借金大国と言われている。その上、歳入は減少傾向である。加えて、2009年度からは基礎年金の国庫負担の引き上げが行われる。しかし、未だ財源の目処は立っていない。如何にして財源を確保するかという課題が残されているわけであるが、一般に“消費税”が候補として挙げられる。理由としては以下の4点である。①消費税は消費に負担を求める税であり、消費支出に対しては比例的な税である。②所得税よりも超過負担が少なく中立的である。③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。④所得水準が同じ層の人が同じ程度の税を負担するという水平的公平性を有している。

しかし、増税をするにあたり、懸念すべきはまずは公平性を害する「逆進性」である。消費税増税に関する議論の中で、「複数税率の導入」という議論は常に生じてくると考えられる。だが、現在の単一税率を廃止し、複数税率を適用することによっても様々な問題が生じる。複数税率の導入は容易ではなく、「どのようなモノやサービスの税率を低くするのか」といった軽減税率の対象範囲を適切に定めるのが困難で、また、多くの事務負担も生じる。また、単一税率に比べ複数税率は超過負担が増すと考えられている。

そして、最も大きな問題が「課税によって人々の経済活動に影響を及ぼしてはならない」、「課税が民間部門の資源配分を攪乱してはならない」という中立性の原則を損なう可能性を有しているという点である。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、単一税率は公平性を、複数税率は中立性を歪めることになる。

絶対的な正解が無い故に消費税に関するテーマは多くの研究者によって論じられている。先行研究を踏まえた上で、本稿では、「単一税率」から“複数税率”にした時の経済への影響を念頭に置き、公平性を重んじている複数税率にすることによってどれほどの中立性を損なうのか、また中立性を重んじている単一税率において逆進性がどれほど発生するのかということに関して、家計調査年報のデータより、Stone-Geary（ストーン・ギアリ）型効用関数を用いて超過負担の算出・分析を行う。

そして、分析結果に基づき、本稿では今後の増税策における政策提言として単一税率の採用という形で政策提言する。

WEST 論文研究発表会 2009

I はじめに

現在の日本は借金大国であり、社会保障費、および自然増も毎年約 8,000 億円に達するにも関わらず歳入は減少傾向という状況である。加えて、2009 年度からは基礎年金の国庫負担が 1/3 から 1/2 に引き上げられる。その実現のためには約 2.5 兆円が必要であるが財源の見通しは立っていないわけである。

政権が民主党、鳩山政権に交代したが 4 年間は消費税を増税しないとしており、それに対して、日本経団連は平成 22 年度の税制改正に関する提言を公表した。社会保障費を消費税によって賄えるようにするため、今後 5 年程度で消費税の税率引き上げの道筋を付けるといった内容で、経団連の提言も新政権の意向を配慮した内容になった。

消費税増税というテーマは今も昔も幾度となく議論されてきたが、これが最善といった策は未だ考案されていない。IV 章の先行研究でもいくつか先行研究を紹介するが、ここでもいくつか例として挙げたいと思う。三木義一（1994）では、軽減税率・ゼロ税率等の採用、併せて“インボイス”の採用で消費税に付きまとう負担の逆進性をはたして解消・緩和できるだろうかという疑問から研究を進めている³。

加藤寛（1993）では、「消費が伸びていたから消費税を導入したわけであり、消費が落ちている時に税率を上げるのはおかしい」と主張している。まずは所得税を減税し、その後に消費税を増税すべきであり、消費税の引き上げに関しては、生活必需品についてはあまり上げずに軽減税率とし、生活必需品などはなるべく税率を低くして、複数税率にすることを提案している⁴。

本稿では、新政権および経団連の提言を受けて、消費税増税を実施することは確実と考える。また、様々な先行研究を踏まえ、「単一税率”から“複数税率”にした時の経済への影響」について、公平性を重んじている複数税率にすることによってどれほどの中立性を損なうのか、また中立性を重んじている単一税率において逆進性がどれほど発生するのかということに関して、「家計調査年報」のデータを基に Stone-Geary（ストーン・ギアリ）型効用関数を用いて超過負担の算出・分析を行う。

本稿の構成としてはまず、III 章では単一税率、複数税率に関して述べる。単一税率によって生じる逆進性、複数税率導入による問題点やインボイス方式について海外の現状にも触れつつ言及する。V 章では、本稿のテーマにもなっている“超過負担”の概念、および分析手法についてである。そして、VI 章では実際に超過負担と逆進性を導出する。そして、結びである VII 章では分析結果を受けた上での政策提言を行う。

³ 三木（1994）61-67 頁

⁴ 加藤（1993）58-60 頁

WEST 論文研究発表会 2009

II 現状

1 日本の財政 -赤字国家-

I 章でも述べたとおりであるが、日本の借金は増えるばかりであり、社会保障費も自然増も毎年約 8,000 億円に達している。それにも関わらず歳入は減少傾向である。加えて、2009 年度からは基礎年金の国庫負担が 1/3 から 1/2 に引き上げられる。その実現のためには約 2.5 兆円が必要であるが財源の見通しは立っていない。そんな中、日本では現在少子高齢化という更なる問題に直面している。

2 少子高齢化の進行

厚生労働省が発表した 2007 年人口動態統計では、出生数は 108 万 9,818 人で、前年の 109 万 2,674 人より 2,856 人減少し、6 年ぶりに増加に転じた前年から再び減少という形となった。出生率は 8.6 で前年の 8.7 を下回っている。自然増加数は△1 万 8,516 人で、プラスに転じた前年の 8,224 人より 2 万 6,740 人減少し、自然増加率は△0.1 で、前年の 0.1 を下回り、数・率ともに再びマイナスとなっている。最新の 2008 年人口動態統計では、出生者数は 109 万 1156 人で、前年の 108 万 9,818 人より 1,338 人増加し、出生率は 8.7 で前年の 8.6 を上回っている。しかし、自然増減数（出生数から死亡数を減じたもの）は△5 万 1,251 人で、前年の△1 万 8,516 人より 3 万 2,735 人減少し、自然増減率は△0.4 で、前年の△0.1 を下回り、数・率ともに 2 年連続のマイナスとなった⁵。

国立社会保障・人口問題研究所の推計によると、日本の総人口は 2006 年にピークを打ち、2007 年から減少に転じるとされていたが、これよりも 2 年早くピークを迎えた。日本の総人口は、初めて国勢調査が実施された 1920 年には 5596 万人であった〔図 1〕。人口推計の出発点である 2005 年の日本の総人口は同年の国勢調査によれば 1 億 2,777 万人であった。出生中位推計の結果に基づけば、この総人口は、以後長期の人口減少過程に入る。2030 年の 1 億 1,522 万人を経て、2046 年には 1 億人を割って 9,938 万人となり、2055 年には 8,993 万人になるものと推計される〔図 2〕。

出生高位推計によれば、総人口は 2053 年に 1 億人を割って 9,944 万人となり、2055 年に 9,777 万人になるものと推計される〔図 2〕。

一方、出生低位推計では 2042 年に 1 億人を割り、2055 年には 8,411 万人になるものと推計される〔図 2〕。

日本の人口ピラミッドは、過去における出生数の急増減、例えば、1945～1946 年終戦にともなる出生減、1947～1949 年の第 1 次ベビーブーム、1950～1957 年の出生減、1966 年の丙午（ひのえうま）の出生減、1971 年～1974 年の第 2 次ベビーブームとその後の出生減などにより、著しい凹凸を持つ人口ピラミッドとなっている〔図 3（1）〕。

⁵ 厚生労働省 HP（2009.11 に参照）

WEST 論文研究発表会 2009

2005年の人口ピラミッドは第1次ベビーブーム世代が50歳代の後半、第2次ベビーブーム世代が30歳代前半にあるが、出生中位推計によってその後の形状の変化を見ると、2030年に第1次ベビーブーム世代は80歳代の前半、第2次ベビーブーム世代は50歳代後半となる。したがって、2030年頃までの人口高齢化は第1次ベビーブーム世代が高年齢層に入ることを中心とするものであることがわかる〔図3(2)〕。

その後、2055年までの高齢化の進展は、第2次ベビーブーム世代が高年齢層に入るとともに、低い出生率の下で世代ごとに人口規模が縮小して行くことを反映したものとなっている〔図3(3)〕⁶。

以上の厚生労働省の統計、および国立社会保障・人口研究所の推計からもわかるように、日本の人口の自然減少が今後とも続くだろうことは予想でき、人口減少社会に突入したとみられる。

3 社会保障費の負担

3.1 社会保障費増加の原因

高齢化の進展に伴い財政上の支出の内訳が変化しているが、特に社会保障に係る支出の増加が見込まれる。2000年度から2005年度にかけて、社会保障給付費は78.1兆円から87.9兆円へと12.5%増加したが、そのうち年金給付が41.2兆円から46.3兆円へと12.4%増加したことが全体の伸びに大きく寄与した。また、介護対策が3.3兆円から5.9兆円へと80%近く伸びている。近年のこうした支出の伸びは、特に団塊の世代が60歳を超えつつあることを反映している。社会保障給付費が国民所得に占める割合をみても、21.0%から23.9%と2.9%ポイント増加している〔図4〕。この背景として、今回の景気回復局面で特徴的にみられたデフレや賃金の伸び悩みによって、国民所得がほぼ横ばい(6年間でわずか0.4%の増加)となっている中で、高齢者の増加により年金給付を中心に社会保障給付が伸びたことが考えられる。

高齢化による影響は今後も続くと考えられるが、厚生労働省が2006年5月に行った「社会保障の給付と負担の見通し」によれば、同比率は、各種の社会保障制度改革を前提にした場合であっても、2011年度でもほぼ同程度、2025年度においても26.1%と経済の伸びを上回って増加していくものと見込まれる。社会保障給付費のうち、年金は2004年度の制度改革の効果もあって、2025年度は対国民所得比で2005年度とほぼ同程度となっている一方で、医療や介護の伸びが高まっている⁷。高齢化が進むにつれて医療・介護関係の支出が増えることに対して整合的であり、これらの需要が高まることを示している。今後20~40年間の社会保障費の増加額に比べると、200分の1程度の規模でしかないのである。「大砲かバターか」といわれるが、今後の日本の財政においては、こうしたトレード・オフは期待し得ない。

⁶ 国立社会保障・人口問題研究所(2008)(2009.11に参照)

⁷ 経済財政白書 平成20年度年次経済報告書(2009.11に参照)

WEST 論文研究発表会 2009

3.2 社会保障費負担の問題点

それだけでなく、社会保障移転以外の一般政府総支出の対国民所得を一定に保つことでさえ、現実には達成できない危険性が強い。なぜなら、このなかには国債費が含まれており、すでに述べたように、過去においてもこれは急激に増加してきたからである。それらを考慮すると、収支ギャップを調整するための財源は、増税に頼らざるを得ないことが分かる。仮に、収支ギャップの対国民所得比を3%程度にすることを目標にすると（これは、「赤字国債」解消という目標とほぼ対応する）、租税負担率は2000年で32.4%、2020年で34.5%となる。これは、現状に比べると、約10%ポイントの上昇である。以上述べたことは、財政再建を考えるにあたって、重要な意味を持つ。現在の財政再建目標は、社会保障関係費も含めてあらゆる経費を同一平面上で扱い、これについて、公債依存度を引き下げるという形で設定されている。しかし、この様なアプローチには、基本的な困難が存在すると言わざるを得ないのである。社会保障の継続的増大に対しては、何らかの形での負担増大が不可避であり、これを容認せずに歳出削減のみで対処しようとしても、現実にはかえってマイナスの効果のほうが強くなってしまふのであろう。座視精査圏計画は、あくまでも実行可能性のある現実的なものでなければならず、そのためには、社会保障費の継続的増大に対応した負担増を認めざるを得ないと思われる。このように、将来に向けては、きわめて大規模な税負担の増加を覚悟せざるを得ない。その際、これを現在の税制の枠内で実現するのは、極めて困難であることに注意が必要である。これをみるには、1984年度において、所得税と法人税の対国民所得比が、それぞれ6.0%と4.8%であることを考えれば十分であろう。前記の検討では、現状からの税負担率の所要引上率は、2000年までに約7.5%ポイント、2020年までに約10%ポイントであった。すなわち、2000年までの間に、現在の所得税の総額以上の税収が新たに必要となるわけであるし、2025年までの間に、現在の所得税と歩人税の税額の合計にほぼ匹敵する規模の税収が新たに必要とされるわけである。このような増税は、新税の導入なしには実現できない。

3.3 海外の事例を踏まえた上での今後の施策⁸

我が国における新しい財源の議論をするために、諸外国における付加価値税制の導入の経緯と現況を紹介していく。付加価値税の特質は次の3点にある。①消費に課される間接税であり、最終的には消費者が負担すること、②課税ベースが広いこと、③生産・流通・販売の全段階で課税されるが、税の累積を排除するために、仕入れ段階に係る税額を控除できること、である。付加価値税は1960年代後半から70年代にかけて、西欧諸国で相次いで導入された。標準税率は、導入当初は概ね10%程度であったが、徐々に引き上げられ、現在では20%前後が主流となっている〔表1〕。

⁸ 国立国会図書館調査及び立法考査局（2008）（2009.11に参照）

WEST 論文研究発表会 2009

付加価値税の制度は国によって大きく異なるため、その効率性を単純に比較することは非常に困難である。その効率性を表す指標の一つとして、C 効率性 (C-efficiency) がある〔表 1〕。C 効率性とは、「すべての国内消費が標準税率で課税された場合に得られる理想的な税収に対する、実際の税収の比率」として定義されている。

C 効率性は EU 主要国のほとんどが 50%前後である。対して、日本は 65.3%であり、カナダ、韓国、ルクセンブルク、ニュージーランド、スイスなどともに、効率性の高い国に属している。この理由は、標準税率が低いこと、非課税品目が少ないこと、軽減税率やゼロ税率を持っていないことに起因する。

ところで、この C 効率性という指標は、定義からもわかるように、税率構造に起因する税収減割合〔表 2〕とも密接な関係を持つことが予想される。しかし、国によっては、C 効率性と税収減割合は大きく乖離している。乖離の要因には、C 効率性に付随するものもある。すなわち、C 効率性は、税率構造以外にも、税務行政の効率性、納税者のコンプライアンス等の様々な要素からの影響を受けるのである。これらの要因は相互に作用しあっており、例えば、標準税率が高ければ脱税の誘因が高まり、軽減税率が複数あれば税務当局と納税者の事務負担は重くなる、といった形である。では、以下では、各国の例を取り上げて説明する。

EU 諸国

(1) イギリス

標準税率は導入当初は 10%であったが 1974 年に一時 8%に引き下げられ、その後、1979 年に所得税減税と併せて 15%に、1991 年に地方税減税と併せて 17.5%に引き上げられている〔表 3〕。イギリスの付加価値税の特徴は、ゼロ税率を採用し、非課税の適用範囲も広くすることで、付加価値税の逆進性に配慮していることである。特に、ゼロ税率は、政策的配慮から、食料品、書籍・新聞・雑誌・子ども用衣料など、幅広い品目に適用されている。軽減税率は 1994 年に初めて導入され、対象範囲は狭い。これらの点は、ゼロ税率を持たず、軽減税率を多用するフランスとは対照的であるといえる。

(2) ドイツ

旧西ドイツでは、1986 年 1 月 1 日に、付加価値税が導入された⁹。導入当初の標準税率〔表 4〕は 10%であったが、国庫の財源不足を補填する必要性が生じて新法の実施前に税率の引上げが決まり、1968 年 7 月から 11%となった。それから 1998 年までは標準税率は 1%刻みで引き上げられた。しかし、2007 年の 1 月から一挙に 3%増の 19%となった。これは、2005 年 9 月の連邦議会選挙の結果を受けてのものであった¹⁰。

また、ドイツもフランスと同様に複数税率によって逆進性に配慮している。ただし、付加価値税の導入時に既存の個別間接税を吸収しなかったこともあり、割増税率やゼロ税率はなく、税率構造は比較的簡素なものである。非課税品目はイギリスより少なく、相対的

⁹ 知念 (1995) 4-5 頁、薄井 (1987) 171 頁

¹⁰ 石山 (2006) 121-130 頁

WEST 論文研究発表会 2009

に課税ベースが広いことも特徴の一つである。

(3) フランス

フランスの現代的な付加価値税は 1968 年 1 月 1 日から導入された¹¹。フランスの付加価値税の特徴は、上記にもある通り、複数税率によって逆進性に配慮していることである。軽減税率は、食料品や農産物用の肥料などに対する 5.5%と新聞や医薬品等に対する超軽減税率の 2.1%の、2 種類が設けられている。ゼロ税率はなく、非課税適用品目はイギリスよりも少ない。

(4) スウェーデン

スウェーデンでは、1969 年 1 月に、従来の小売売上税に替えて、付加価値税が導入された¹²。これは、EU 加盟（1995 年）以前の出来事である。

世界有数の福祉国家として知られているスウェーデンであるが、付加価値税の枠組みの中では、逆進性への配慮は必ずしも手厚くない。現在では、2 種類の軽減税率が設けられているが、食料品については長らく標準税率が適用されてきた。食料品に対する軽減税率が設けられたのは 1992 年（18%）であり、その後、21%への引き上げを経て 12%に引き下げられている〔表 4〕。また、医薬品に関してはゼロ税率が適用されている。

(5) デンマーク

デンマークの付加価値税は、フランス、旧西ドイツより約半年早い 1967 年 7 月に、従来 of 卸売売上税とサービスに対する特別税に替えて導入された¹³。EC 加盟（1973 年）よりも以前のことである。導入当時の標準税率は 10%であったが、1970 年代には、拡張する公的部門の財源を確保するために 20%台までに引き上げられた。1992 年には、輸入品目に対する付加価値税に類似した税の廃止に伴って、標準税率が 25%引き上げられた（表 7）。

デンマークでは、25%という高い標準税率にもかかわらず、軽減税率を一切設けていない。これは、①歳入への影響を回避する、②徴収を効率化する、③軽減税率の適用対象品目の峻別が困難、④税の歪みを抑制する、という理由によるものである。

北米・アジア

(6) アメリカ

アメリカは、OECD 加盟国の中で唯一、付加価値税を導入していない国である。これまで、付加価値税の導入が見送られてきたには理由がある。それは、逆進性と税務行政コストの問題もさることながら、州との関係がより重要であると思われる。すなわち、各州が憲法を有し、租税体系も州ごとに独自に定めるなど州が強力な権限を持つ中では、政治

¹¹ 前掲注 9 と同様。

¹² 前掲注 9 と同様。

¹³ 前掲注 9 と同様。

WEST 論文研究発表会 2009

的困難を伴うのである¹⁴。ただし、1980年代に比べると、連邦レベルの付加価値税の導入構想に対する支持は着実に広がっているとされている¹⁵。

(7) カナダ

カナダの付加価値税である財貨サービス税（Goods and Services Tax、以下 GST）は、マルルーニー保守党政権下の1991年1月1日に導入された¹⁶。隣国であるアメリカとは対照的であり、カナダは欧州型の福祉国家といった特徴を持っている。付加価値税の逆進性についても大きな配慮が払われている。GSTの税率は5%単一税率で、軽減税率や割増税率はないが、食料品に対してはゼロ税率が適用されている。こういった点から逆進性に対する考え方はイギリスと酷似しているといえる。

(8) ニュージーランド

ニュージーランドの GST は、労働党ロンギ政権下の1986年10月に導入された。ニュージーランドの逆進性への配慮であるが、世界で最も課税ベースが広く、経済に対して最も中立的な付加価値税である。税率は標準税率の12.5%のみで、軽減税率はない。非課税の適用範囲も諸外国に比べて厳しく制限されており、金融取引等のごく一部に限られている。また、政府は1999年に公表したレビューにおいて、最小のコストで税収を得るためには、課税ベースの拡大と単一かつ定率の GST が望ましいとの方針を確認した¹⁷。これに従い、2005年1月より対課税事業者向けの一定の取引に限ってゼロ税率が適用されている¹⁸。

ニュージーランドの GST には、逆進性に配慮した措置が設けられていない。それにも関わらず、GST の導入に際して国民の反対は皆無に等しいものだったという。それは、複数税率の導入や、非課税品目を増やすことによる制度の複雑化への懸念が強かったことや、低所得者への対応は社会保障給付の制度全体の調整によるべきであるという旨の方針を、国民が受け入れたことが理由となっている¹⁹。

日本の消費税を上記で紹介してきた諸外国の付加価値税を比較すると次のような点が指摘できる。①租税負担率が低く、総税収に占める消費課税の割合も低い、②税率は標準税率のみの単一税率であり、課税ベースが広い、③免税点は英独仏とほぼ同水準ではあるが、その他の国と比較すると高い、④OECD加盟国で唯一、仕入れに係る税額を控除する方法として帳簿方式を採用している、である。

これらのうち、税負担率についてはその国々のあるべき政府の規模と密接に関連性がある。受益と負担のあり方について、国民的な議論が喚起されることが望まれる。

¹⁴ 片山（2001）5-6頁

¹⁵ 税制調査会（2006）（2009.11に参照）

¹⁶ 前掲注9と同様。

¹⁷ *GST: A Review: A Government discussion document, March 1999.*

¹⁸ 一高（2006）46-47頁

¹⁹ 前掲注14と同様。

WEST 論文研究発表会 2009

複数税率は、逆進性に対する政策的配慮の策の一つではあるが、すべての国で採用されているわけではない。歴史的経緯を背景に複数税率を採用しているヨーロッパ諸国でも、複数税率の採用は逆進性の緩和というメリットよりもデメリットの方が大きいと考えられているのである²⁰。デメリットとは、まず、税収の減少、次いで税務行政コストやコンプライアンス・コストの増加、経済に対する中立性の阻害といった点である。

複数税率の採用の是非を議論するに当たっては、EU において税率構造の簡素化の努力が重ねられてきたことや、国際通貨基金（IMF）が、日本の消費税が単一税率のもと非課税範囲も狭いことに関連して「最も良くデザインされた付加価値税を持っている²¹」と評していることも、重く受け止める必要が出てくる。その上で、逆進性を緩和する方策については、社会保障給付での手当て等を含めて、幅広い選択肢を検討する必要があると考える。

一方、我が国において消費税の信頼性を損ねているとされるのがいわゆる益税である。益税は、免税点や簡易課税制度の適用水準に大きく影響されるものである。免税点や簡易課税制度の適用水準が消費税の導入当初よりも現在は、大幅に引き下げられており、益税解消のためにも仕入れに係る税額を控除する仕組みとして、現行の帳簿方式からインボイス方式に切り替えることが重要であろう。とりわけ、仮に軽減税率を導入することになった場合、インボイス方式への移行は必須であると考えられている²²。

この他にも、地方の財源としての消費税、社会保障の財源としての消費税、また生産年齢人口の減少。所得税や法人税より安定的である消費税を増税するべきであると一般的に言われているが、税負担の水準、財政構造において消費税が果たすべき役割、消費税の制度やその執行体制のあり方についてなど、今後、より一層議論されるべき観点であろう。

²⁰ 知念（1995）63頁

²¹ 税制調査委員会（2007a）

²² 石弘ほか（2008）

WEST 論文研究発表会 2009

Ⅲ 各税制の問題点

1 単一税率

1.1 単一税率採用の背景と海外の事例

全ての財・サービスに関して、一定の税率を課税する。日本の消費税は原則としてこの制度を採用している。また、現在の単一税率採用の背景には物品税というものがある。1937年、日中戦争が始まった頃、戦費調達を目的とし、間接税の新設と強化が行われた。物品税は、間接税、個別消費税の一種であり、贅沢品には担税力が認められるため重く課税する、というようなものである。つまり、物品税は戦争を契機とし、財政状態が極度に悪化することを予測して導入されたのである。物品税は酒税に次ぐ巨額の資金を国税収入としてもたらしており、資金調達力としては非常に大きなものであった。しかし、国民の生活が多種多様化、および高度化していった。物品税は課税対象の品目をあらかじめリストアップしておく必要があるが、商品・サービスの多様化により課税・非課税の判断が困難になっていった。このような背景を受けて、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ということで、1989年に物品税は廃止され、現在一般消費税と呼ばれる単一税率に取って代わったのである²³。

我が国の税制は現在、一律5%の単一税率とされている。Ⅱ章の現状でも述べた通りであるが、その他にはニュージーランドやデンマークなどにも適用されている。世界的にみると単一税率を採用している国は実は少数なのである。

1.2 単一税率のメリット・デメリット

単一税率のメリットは主に以下の3点が挙げられる。①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、低所得者、いずれであっても同一の商品・サービスの購入に際して、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。②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。③消費者行動に影響を与えにくいという②を受けて、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。

単一税率のデメリットは、所得が多い家計ほど、消費に回す平均的な割合が低いので、所得に対する消費税の負担割合は低くなる。逆に所得の少ない家計ほど消費税の負担割合は高くなる。これが「逆進性」の問題である。税率が上がることで、低所得者や高齢者などの社会的弱者への負担が重くなってしまいうということが問題視されているわけである。この逆進性問題は、現在のように税率が低いと表面化してこないが、今後、税率が高くなることによって、逆進性がどの程度生じてくるのかを考えることも重要である。

²³ 井田 (1990) 1-10 頁、井田 (1991) 179-187 頁

WEST 論文研究発表会 2009

1.3 逆進性の議論

ライフサイクルで考えると、逆進性は大幅に解消される、あるいはほとんど存在しないという見解がある。土居（2008）では、「逆進性だと言えるのは、人々の消費行動をある一時期だけに限定して試みているからで、個々人の消費行動を一生通じて試みみると、消費税の負担は、（生涯）所得が多ければそれだけ多くなり、税負担は逆進的ではなく、比例的になると理解するのが正しい。消費者は、通常、稼いだ所得をいつ消費しようとするか、そのタイミングを意識的に考えている。今年稼いだ所得を必ずしも全てを今年に支出するわけではない。来年以降に多く消費したいならば、今年稼いだ所得の一部を貯蓄することになる。そう考えると、所得を稼ぐ時期と、消費をする時期とはずれがある。それでいて、消費税は、消費する時期に負担を強いられることになる。また、消費額が多ければ多いほど、消費税を多く負担することになる。それは、一見すると稼いだ所得の額と直接的に関係なく課税されることになる。ここだけ部分的に切り取ってみると、低所得者であろうと、それなりに消費すると消費税を負担させられるから、所得が低い人ほど（所得額に比した）消費税の負担の割合が高くなり、いわゆる「逆進的」な税とみえる。しかし、消費は元手なくできるわけではない。その元手となる所得、あるいは財産がなければならぬ。つまり、消費額は所得額と無関係であるわけではなく、所得が多い人ほど消費が多いという傾向がある。その上、消費を多くするほど消費税を多く負担する。そう考えれば、所得が多い人ほど、消費税額も多くなる、と言えるので消費税は生涯所得に対して比例的な税であるといえる。」と主張している²⁴。また、政府税調の答申（2007）にもこのような考えが伺える²⁵。

2 複数税率

2.1 複数税率の仕組み・課題

消費税引き上げに関する議論の中で必ずと言って良いほど生じてくる議論がこの複数税率である。一般の財やサービスの税率とは別に、生活必需品に対する税率を軽減税率、あるいは、ゼロ税率とすることで複数の税率を設定することを指す。

この複数税率は、II章の現状にもあるように、消費税のような付加価値税を導入しているEU諸国をはじめとする多くの国で採用されている。イギリスやカナダではゼロ税率制度を採用している。また、フランスでは税率をかなり細かく区分している。海外における付加価値税の税率は全体としては高いにもかかわらず大きな不満が生じないのは、こうした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。日本でも、海外の事例を基にして、生活必需品に対する何らかの軽減措置を取るよう議論がなされているが、実際のところ簡単に実行できるものではない。次に、複数税率の特徴をメ

²⁴ 土居（2008）（2009.11に参照）

²⁵ 税制調査会（2007b）（2009.11に参照）

WEST 論文研究発表会 2009

リットやデメリットを踏まえ以下に列挙する。第一に、複数税率は「どのようなモノやサービスに税率を軽減するか」の線引きが困難であり、一概に食料品といっても生物や加工製品、原料など多岐に渡っている。故に生活必需品といっても定義しかねるということであり、これが大きなデメリットである。

第二に、低所得者をターゲットに複数税率を設けることのメリットを高所得者にも及ぼすことにより制度の趣旨を曖昧にすることである。単一税率下では、所得差に関係なく平等に課税されるため、税負担に対して公平性があるといえることができるが、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る。この逆進性の問題に対し、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。また贅沢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。しかし、高所得者は贅沢品を比較的多く消費する傾向がある。それにも関わらず贅沢品に高い税金を課税する複数税率は、高所得者からすると不公平だという主張が出る可能性がある。このあたりの問題をどのように扱うかも非常に重要な部分である。

第三に、消費税や付加価値税のように取引のあらゆる段階で課税する多段階間接税の場合には、複数税率の導入は非常に複雑な問題となるため、納税方法を見直す必要も出てくる。これまでの日本における消費税は低率であったので、ゼロ税率や複数税率の必要性はそれほど重要視されてこなかった。しかし、今後、高齢化社会となるにつれての本格的な財源確保として考え、EU 諸国並みの高税率を想定するのであれば、生活必需品への軽減措置は、より現実的なものとなって来るだろう。そして、その手段は現行の帳簿方式ではなく、「インボイス方式」導入の必要性の認識が大きな要となって来る。

2.2 インボイス方式

インボイス方式とは、事業者が仕入税額控除を行う際に、インボイス（仕送状）に税額が明記されていることを条件として、控除を認める方式である。

また、インボイス方式を導入することで、徴税の透明性が格段にアップする。事業者は、自身が仕入れた事業者からインボイスを発行してもらわなければ仕入税額控除することはできない。インボイスの発行を厳密なものにすれば、仕入れの過大申告による益税は、ほぼ完全に阻止することができる。さらに、免税業者はインボイスを発行する権利が無いため、免税業者絡みの益税も阻止することができるのである。また、直接税の脱税防止につながるという点もある。直接税の脱税は、仕入・売上高・経費等の不正申告によってなされるのだが、インボイス方式の採用により過大申告、場合によっては売り上げの過少申告が困難になり、脱税防止に繋がるのである。例を挙げてみると、A 社が B 社に対し、ある商品を買ったとする、インボイス方式では、A 社が販売額と仕入れ額を過少に記したインボイスを B 社に渡すとする、A 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 B 社の納税額は実際の納税額よりも大きくなってしまふことになる。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るといった不正取引を抑制す

WEST 論文研究発表会 2009

ることができるのがインボイス方式である。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、脱税の防止に繋がっていくものと考えられる²⁶。

もちろん、インボイス方式にもデメリットがある。インボイス方式にすることにより、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。また、徴税する側も、現行の帳簿方式と比較すると、徴税に際して吟味する書類が増え、徴税コストの上昇を招く結果になる。という点が挙げられる。

よって、複数税率のもとでは、納税額を計算するには、現行の帳簿方式では極めて実現困難であることが分かる。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。例えば、食料品にゼロ税率を適用するとする²⁷。生鮮食料品のみを取り扱う小売店があったと仮定し、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する。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までも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する必要があるが出てくる。故に、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るといえる²⁸。一方、インボイス方式下では、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のである。例えば、食料品にゼロ税率を適用とした場合、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。上記のように、複数税率の導入を実現するには、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ろう。

²⁶ 林 (2005) 129-130 頁

²⁷ 宮島 (2000) 112-115 頁

²⁸ 橋本 (2001) 133-115 頁

WEST 論文研究発表会 2009

IV 先行研究

現行の税制に異議を唱え、政策提言をするべく様々な研究がなされてきた。そこで、本稿と関連性のある先行研究を以下で年代順にいくつか紹介し、要約を示す。

まず、田近栄治（1987）では、直間比率について付加価値税導入の是非をめぐり、国中をあげて大論争が繰り広げられた、様々な税制改革案が人々の厚生に及ぼす効果を資源配分の効率性の観点から、その測定方法に焦点を絞って検討している²⁹。

林宏昭・橋本恭之（1993）では、日本の間接税負担の推移をみることで間接税改革に至った背景を考察し、家計消費が変化していく中で間接税負担がどのように変化してきたのかを探るべく、1953年から1990年までの期間について家計消費支出における間接税実効税率を消費支出項目別に計測している³⁰。

加藤寛（1993）では、「消費が伸びていたから消費税を導入したわけであり、消費が落ちている時に税率を上げるのはおかしい」と主張している。まずは所得税を減税し、その後に消費税を増税すべきであり、消費税の引き上げに関しては、生活必需品についてはあまり上げずに軽減税率とし、生活必需品などはなるべく税率を低くして、複数税率にすることを提案している。ただ、複数税率にするには、インボイス方式の導入は避けられないとの考えを示している³¹。

三木義一（1994）では、軽減税率・ゼロ税率等の採用、併せて“インボイス”の採用で消費税に付きまとう負担の逆進性をはたして解消・緩和できるだろうかという疑問から研究を進めている。その結果、逆進性対策としては、生活保護費を基準とした税額消失控除制を採用すべきである、という政策提言がなされている。しかしこの方法では、逆進性の是正が特定所得階層に偏る可能性が高いといった指摘もある³²。

井堀利宏（1994）では、財政赤字の削減や公債残高の償還には、政府支出の削減で対応すべきであり、税収の増加を目的とした消費税率の引き上げは必要ないと考えている。もし消費税質を引き上げるとしても、それ以上に所得税を減税する方が望ましく、所得減税の財源としては、消費税率を引き上げると共に、一時的に赤字公債を発行するのも有力な選択であるとしている。また、消費税率の増税が持つ世代間での負担の再分配効果にも着目する必要があるとしている。しかし、消費税の逆進性については十分に検討されておらず、分配的側面の配慮が必要と考えられる。そして、複数税率を導入するに際しては、税務執行上の様々な混乱や問題点を考慮すれば、なるべく均一税率を維持した消費税体系が望ましいとしている³³。

金子能宏（1996）では、「デフレ・ゼロ成長が続けば日本の年金制度は崩壊する。何を改革しなければならないか。」と主張しており、“世代間負担の公平性”を軸としたフェアな年金制度実現のための方策を提言している。また、年金制度をどうするか、誰もがこのままでは存続が難しいと考えている年金制度の役割を、「保険」の視点から見直し、新しいルール=フェア年金を提案している³⁴。

²⁹ 田近（1987）

³⁰ 林・橋本（1993）

³¹ 前掲注4と同様。

³² 前掲注3と同様。

³³ 井堀（1994）80-86頁

³⁴ 金子（1996）

WEST 論文研究発表会 2009

小西砂千夫（1997）では、最適課税論の立場から日本の税制改革について理論的、実証的に検討している。①最適課税論自体に関するメリットとデメリットを包括的に議論し有益な政策論を展開していること、②現実的な政策論の観点から批判的に検討していること、そして③日本のデータを用いた定量的な分析が随所で取り入れられており、税制改革の定量的な評価が分かりやすい形で展開されているといった3つの特色から論じている³⁵。

上村敏之（2001）では、バブル崩壊から10年後の景気回復と超高齢社会への対応として実施された税制改革と年金政策について、それらの利害対立を明らかにするため所得階級間や世代間の経済厚生、産業別の投資への影響を数量的な経済分析によって浮き彫りにすることで政策評価を行い、今後の財政構造改革にともなう税制改革と年金政策の行方を探っている³⁶。

最後に、西山由美（2004）では、消費課税において、担税力の考慮を中核とする担税公平主義が重要である、と主張している。しかし、消費税の枠内で完全に富の再分配を達成することは不可能であり、消費課税を支配する原則としての簡素化の要請は他の税目における場合よりも重視されるべきである。といった指摘もされている。また、複数税率化は制度の複雑化に繋がるものであり、これを採用する場合の効果と、それに伴う費用の試算が十分に行われなければならないとしている³⁷。

上村敏之（2006）では、食料品以外の消費税率を増税する場合、現在の課税後の不平等度を一定に保つような、食料品への軽減税率を計測しており、「消費税率8%の段階で食料への間接税率はマイナスになる」という分析結果を提示している。つまり、食料品の購入の度に補助金支給という仕組みが非現実的な制度であることから、「所得再分配効果を期待して、食料への軽減税率を設定することは、ほとんど意味がない」と述べている³⁸。

八塩・長谷川（2008）では、個票データによるマイクロ・シミュレーションにより複数税率化の効果を分析している。その結果として、「消費税率を15%」相当まで引き上げたケースで低所得階層への税負担軽減額が年間約1万円、という効果は決して大きいとは言えない。低所得階層は食料品以外の材もかなりの比率で消費しており、食料品をはじめとする生活必需品だけに軽減税率を適用してもその税負担軽減効果は大きくならない。」と述べている³⁹。

上記のように多くの研究者が、様々な視点から研究を行っており、各々で政策提言がなされている。このような先行研究を基に、我々も政策提言を行う。

³⁵ 小西（1987）43-57頁

³⁶ 上村（2001）65-84頁

³⁷ 西山（2004）181-186頁

³⁸ 上村（2006）26頁

³⁹ 八塩・長谷川（2008）15頁

WEST 論文研究発表会 2009

V 理論

1 超過負担とは

一般に所得税や消費税といった租税が国民経済にもたらす負担には、実際に徴収される税額のほかに超過負担 (excess burden) と呼ばれるものがある。生産の規模に関する収穫不変の条件が成立している経済では、税が賦課されると課税後の賃金率や消費財価格は限界税率に応じて変化する。これにより価格体系に歪みが生じてくる。家計は課税後の価格の下で効用が最大となるような行動を取るため、課税による所得効果と代替効果が生じる⁴⁰。超過負担は、市場における資源配分がパレート最適状態である時、その資源配分を歪めるような租税によって生じ、厚生損失をいった形で実質所得の減少をもたらすのである。本論文では、その歪みである超過負担を Stone-Geary (ストーン・ギアリ) 型効用関数を用いて推定を行う。

2 超過負担分析に関する既存研究

当研究の分析手法を述べる前にまず、既存研究を挙げ、後にそれらと比較しながら説明したい。間接税の負担、および超過負担分析(厚生分析)に関する既存研究は、Dogdson (1983)、金子・田近 (1989)、小西 (1997)、林・橋本 (1993)、林 (1995) 上村 (2001) をはじめとし、多くの研究者によって考察されている。税負担に関する分析に関する特徴として、“公正性の見地から租税体系に関する判断を行うものであり、効率性に関して議論することはできない”といったことが挙げられる。そこで、既存研究では家計の効用関数を特定化することによって得られる需要関数を推定して超過負担分析を行い、租税体系がもたらす効率性のロスを計測する研究がなされている。しかしながら上記の既存研究ではすべて同じ効用関数をもつ代表的な需要関数の推定に留まっている。

上記の研究でも用いられている超過負担の計測に関する研究は Harberger (1974) に始まる。これは、線形の需要関数において「三角形」を近似的な超過負担であるとする方法である。しかし、この指標は所得効果を含むため、負担を過大評価してしまうと指摘されている。そこで、Diamond and McFadden (1974) は支出関数を用いて補償変分による定式化を行った。これは価格や所得が異なる 2 時点間における効用の比較について、効用の差を所得の差として捉え、支出関数の差で効用の差を表現する需要理論の双対性を応用したものである。けれども、Panzar and Sadka (1980) と Kay (1980) は Diamond and McFadden (1974) の定式化は実際の納税額を用いていないと批判した。

Kay and Keen (1988) は超過負担の満たすべき 3 条件を掲げた。まず、超過負担は非負であること、二つ目に、超過負担は一意的な値しかとらないこと、最後に厚生が高く(低く)なる経済政策が存在するなら超過負担は低下(上昇)することである。この条件により、Kay

⁴⁰ 小西 (1986) 43-56 頁

WEST 論文研究発表会 2009

(1980) による超過負担の指標が最も適当であるということが示された⁴¹。

3 分析の概念

3.1 序数的概念・基数的概念

同一の消費者の価格や所得が 2 時点間における効用を比較し、その差を測定する方法について述べる。本研究では効用という序数的概念を用いず、所得あるいは金額といった基数的概念を用いて効用の差を表現しようと考えている。超過負担の分析手法として、双対アプローチがある。これには等価変分によるものと補償変分による 2 つの定義がある。例えば、Piggott and Walley (1985) では、その両方についての計測値を求めている。しかし、本論文では、Kay (1980) や Stutzer (1982) などの分析に従い、最適課税の議論と整合的に超過負担を定義していると考えられている等価変分を採用する。

3.2 等価変分

等価変分 (equivalent variation) は、同じ効用の下での課税後と課税前の支出関数の差で定義される。支出関数とは、ある効用を達成するのに必要な最小支出を示しており、価格と効用が与えられると、その価格の下で、与えられた効用を達成するために必要な最少支出の値を導く関数である。式で表すと以下のようになる。

$$I = M(p_1, p_2, u)$$

等価変分は課税前の価格で課税後の効用を達成するために、家計に支払わなければならない補償所得額ということになる。等価変分とはラスパイレス数量指数と類似した考えで定義された概念である。図 5 において、今、価格と所得が (p_1^0, p_2^0, u^1) から (p_1^1, p_2^1, I^1) に、それにつれて需要が $A^0 = (x_1^0, x_2^0)$ から $A^1 = (x_1^1, x_2^1)$ に、効用が $u^0 = u(x_1^0, x_2^0)$ から $u^1 = u(x_1^1, x_2^1)$ に変化したとする。この時の効用を表すのに、課税前の価格で評価された最少支出関数の値の差を用いるのである。 $I = M(p_1, p_2, u)$ の支出関数の差なので、

$$E = M(p_1^0, p_2^0, u^1) - M(p_1^0, p_2^0, u^0)$$

を得る。この値 E を等価変分と呼ぶ。価格と所得が (p_1^1, p_2^1, I^1) に変化するという点と、価格を変えずに (p_1^0, p_2^0) のままで、所得 I のみを E だけを変化、つまり $(I^0 \rightarrow I^1 + E)$ ということが同じ効用 u^1 を生むことから、 E を“等価”変分と呼ぶ。図 5 はこれを説明するものである。課税前の価格と所得の下での需要が A^0 、課税後の需要が A^1 である。 A^1 を通る無差別曲線の接線で課税前の予算線と平行なものを求め、その接線を A^e とする。2 つの平行な予算線は、それぞれ、

$$p_1^0 x_1 + p_2^0 x_2 = M(p_1^0, p_2^0, u^j) \quad j=0, 1$$

であり、その支出の差が等価変分となる [図 5] ⁴²。

⁴¹ 前掲注 56 と同様。

⁴² 西村 (1997) 121-122 頁

WEST 論文研究発表会 2009

4 Stone-Geary (ストーン・ギアリ) 型効用関数による超過負担の推定

以下において、本章において用いる理論モデルに関して述べたいと思う。まず、理論モデルに関する制約条件を三つ挙げる。

- 1) 各世帯は、財の消費量のみからなる同一の効用関数をもつ
- 2) 消費支出はすべての財に過不足なく割り当てるため、貯蓄は考えないものとする。
- 3) 消費税がない時の価格は、数量の単位を適切に定義することによってすべて 1 に正規化し、消費税が課されれば、それに応じて引き上げられるものとする。

上記の制約条件を踏まえ、各世帯の効用関数は以下の線形支出体系をとるものとする⁴³。

この手法は上村 (2001) を参考にしており、同書では、主な式のみが記されている。そのため、過程も踏まえ、詳しく超過負担の推定方法を考察する。

$$\max u = \prod_{i=1}^n (x_i - \alpha_i)^{\beta_i}$$

i は各消費財の添字を示し、 x は消費財の消費量である。 α と β は効用関数のパラメータである。 α が基礎消費、 β が限界消費性向を示している。

$$\text{where } \sum_{i=1}^n \beta_i = 1 \quad (4-1)$$

$$\text{s.t. } Y = \sum_{i=1}^n q_i x_i$$

制約条件 $\text{where } \sum_{i=1}^n \beta_i = 1$ の下、消費支出は各消費財に過不足なく振りあてられるため、貯蓄はないものとする。 $\text{s.t. } Y = \sum_{i=1}^n q_i x_i$ は消費支出を Y とし、各消費財の価格を q とする。

予算制約付きの効用最大化問題を解くため、以下のようにラグランジュ乗数を用いて計算する。

$$\mathcal{L} = \prod_{i=1}^n (x_i - \alpha_i)^{\beta_i} + \lambda (Y - \sum_{i=1}^n q_i x_i)$$

$$\begin{cases} \mathcal{L}_1 = \beta_1 (x_1 - \alpha_1)^{\beta_1 - 1} (\beta_2 - \alpha_2)^{\beta_2} \dots (x_n - \alpha_n)^{\beta_n} - \lambda q_1 = 0 \\ \mathcal{L}_2 = \beta_2 (x_1 - \alpha_1)^{\beta_1} (\beta_2 - \alpha_2)^{\beta_2 - 1} \dots (x_n - \alpha_n)^{\beta_n} - \lambda q_2 = 0 \\ \dots \\ \mathcal{L}_n = \beta_n (x_1 - \alpha_1)^{\beta_1} (\beta_2 - \alpha_2)^{\beta_2} \dots (x_n - \alpha_n)^{\beta_n - 1} - \lambda q_n = 0 \\ \mathcal{L}_\lambda = Y - \sum_{i=1}^n q_i x_i = 0 \end{cases}$$

⁴³ 前掲注 55 と同様。

WEST 論文研究発表会 2009

$i \neq j$ を条件として各消費財を偏微分する。

$$\begin{aligned} & \frac{\beta_i}{q_i} (x_1 - \alpha_1)^{\beta_1} (x_2 - \alpha_2)^{\beta_2} \cdots (x_i - \alpha_i)^{\beta_i - 1} \cdots (x_j - \alpha_j)^{\beta_j} \cdots (x_n - \alpha_n)^{\beta_n} \\ &= \frac{\beta_j}{q_j} (x_1 - \alpha_1)^{\beta_1} (x_2 - \alpha_2)^{\beta_2} \cdots (x_i - \alpha_i)^{\beta_i} \cdots (x_j - \alpha_j)^{\beta_j - 1} \cdots (x_n - \alpha_n)^{\beta_n} \end{aligned}$$

そして、両辺に $\frac{1}{(x_1 - \alpha_1)^{\beta_1} (x_2 - \alpha_2)^{\beta_2} \cdots (x_i - \alpha_i)^{\beta_i - 1} \cdots (x_j - \alpha_j)^{\beta_j - 1} \cdots (x_n - \alpha_n)^{\beta_n}}$ を乗じると以下の式になる。

$$\frac{\beta_i (x_j - \alpha_j)^{\beta_j}}{q_i (x_j - \alpha_j)^{\beta_j - 1}} = \frac{\beta_j (x_i - \alpha_i)^{\beta_i}}{q_j (x_i - \alpha_i)^{\beta_i - 1}}$$

分母と分子を整理すると

$$\frac{\beta_i}{q_i} (x_j - \alpha_j) = \frac{\beta_j}{q_j} (x_i - \alpha_i)$$

となる。これを各消費財について解くと以下の式を導くことができる。

$$\frac{\beta_i}{q_i} x_j - \frac{\beta_i}{q_i} \alpha_j = \frac{\beta_j}{q_j} x_i - \frac{\beta_j}{q_j} \alpha_i$$

$$\frac{\beta_i}{q_i} x_j = \frac{\beta_j}{q_j} x_i - \frac{\beta_j}{q_j} \alpha_i + \frac{\beta_i}{q_i} \alpha_j$$

$$x_j = \frac{\beta_j q_i}{q_j \beta_i} x_i - \frac{\beta_j q_i}{q_j \beta_i} \alpha_i + \alpha_j$$

$$\therefore x_j = \frac{\beta_j q_i}{q_j \beta_i} (x_i - \alpha_i) + \alpha_j$$

$Y = \sum_{i=1}^n q_i x_i$ 式に $x_j = \frac{\beta_j q_i}{q_j \beta_i} (x_i - \alpha_i) + \alpha_j$ 式を代入する。

$$Y = \sum_{i=1}^n q_i x_i = q_1 x_1 + \sum_{i \neq j}^n q_j \left\{ \frac{\beta_j q_i}{q_j \beta_i} (x_i - \alpha_i) + \alpha_j \right\}$$

$$= q_1 x_1 + \sum_{i \neq j}^n \left\{ \frac{\beta_j q_i}{\beta_i} (x_i - \alpha_i) + q_j \alpha_j \right\}$$

両辺に β_i を乗じると、

$$\beta_i Y = \beta_i q_1 x_1 + \sum_{i \neq j}^n \left\{ \beta_j q_i (x_i - \alpha_i) + \beta_i q_j \alpha_j \right\}$$

WEST 論文研究発表会 2009

$$= \beta_i q_i x_i + \sum_{i \neq j}^n (\beta_j q_i x_i - \beta_j q_i \alpha_i + \beta_i q_j \alpha_j)$$

$$= \sum_{j=1}^n \beta_j q_i x_i - \sum_{j \neq 1}^n \beta_j q_i \alpha_i + \sum_{j \neq 1}^n \beta_i q_j \alpha_j$$

$$= q_i x_i \sum_{j=1}^n \beta_j - q_i \alpha_i \sum_{j \neq 1}^n \beta_j + \beta_i \sum_{j \neq 1}^n q_j \alpha_j$$

$$q_i x_i = q_i \alpha_i \sum_{j \neq 1}^n \beta_j + \beta_i y - \beta_i \sum_{j \neq 1}^n q_j \alpha_j$$

q_i で両辺を除算し、 $i \neq j$ より $\sum_{j \neq i}^n \beta_j$ を $(1 - \beta_i)$ に置き換えることができる。

$$x_i = \alpha_i (1 - \beta_i) + \frac{\beta_i}{q_i} y - \frac{\beta_i}{q_i} \sum_{j \neq 1}^n q_j \alpha_j$$

$$= \alpha_i + \frac{\beta_i}{q_i} y - \alpha_i \beta_i \frac{q_i}{q_i} - \frac{\beta_i}{q_i} \sum_{j \neq 1}^n q_j \alpha_j$$

$$= \alpha_i + \frac{\beta_i}{q_i} y - \frac{\beta_i}{q_i} \left(q_i \alpha_i + \sum_{j \neq 1}^n q_j \alpha_j \right)$$

$q_i \alpha_i + \sum_{j \neq 1}^n q_j \alpha_j$ は $\sum_{j=1}^n q_j \alpha_j$ と等しいため置き換える。すると以下の式になる。

$$x_i = \alpha_i + \frac{\beta_i}{q_i} \left(y - \sum_{j=1}^n q_j \alpha_j \right) \quad (4-2)$$

この式によって、需要関数 x を導くことができる。この導出された需要関数を目的関数である効用関数 $\max u = \prod_{i=1}^n (x_i - \alpha_i)^{\beta_i}$ に代入することによって間接効用関数 V が得られる。

$$V = \left(y - \sum_{j=1}^n q_j \alpha_j \right) \prod_{i=1}^n \left(\frac{\beta_i}{q_i} \right)^{\beta_i}$$

そして、間接効用関数 V の式を y について解けば支出関数 E が導出できる。

WEST 論文研究発表会 2009

$$E = \sum_{j=1}^n q_j \alpha_j + V \prod_{i=1}^n \left(\frac{q_i}{\beta_i} \right)^{\beta_i}$$

ただし、消費支出 $y = E$ である。 $x_i = \alpha_i + \frac{\beta_i}{q_i} (y - \sum_{j=1}^n q_j \alpha_j)$ の両辺に価格 q を乗じて攪乱項 u を付加すると以下のような式になる。

$$C_{it} = \alpha_i q_{it} + \beta_i \left(y_t - \sum_{j=1}^7 q_{jt} \alpha_j \right) + u_{it} \quad (4-3)$$

上記の推定式の添え字 t は時系列の数 ($t = 1, \dots, T$) であり、 $C_i = x_i q_i$ は実際に観測される観測される消費財消費量の時系列データを示している。

本稿の目的である超過負担の測定方法については等価変分を用いて行う⁴⁴。等価変分は同じ効用の下での支出関数 E の差で定義付けられる。 p を税抜き価格とし、 τ が単一税率で増税した場合の税率、 t を複数税率で増税した場合の税率とし、以下のようにして超過負担 EB を求めることができる。

$$\begin{aligned} EB &= E(p + t, u) - E(p + \tau, u) - \sum_{i=1}^n t_i x_i(p + t, y) \\ &= y - \left(y - \tau \sum_{j=1}^n x_j(p + \tau, y) \right) - \sum_{j=1}^n t_j x_j(p + t, y) \end{aligned}$$

つまり、[単一税率により増税した場合の税額] - [複数税率により増税した場合の税額] という形となり、超過負担 EB を算出できる [図 6]。

⁴⁴ Key (1980)、Stutzer (1982)

WEST 論文研究発表会 2009

VI 分析結果

各消費財の需要曲線を推定し、所得階級別の消費行動を求める。そして各消費財の増税時(10%、15%、20%)の税額を算出し、超過負担を計測する。同時に、逆進性の発生を検討する。

1 所得階級別の消費行動⁴⁵

ここでは各消費財の需要曲線を推定する。(4-3)式を推定するために、必要なデータの系列は消費財消費額 C_{it} と消費支出 y_t および税込消費財価格 q の時系列データである。

消費財消費額 C_{it} と消費支出 y_t は総務庁『家計調査年報』に基づく。所得階級の区分には総務庁『家計調査年報』の勤労者世帯の五分位、財のグルーピングに関しては結果の整合性、安定性から10大項目を類似項目について集計した7項目⁴⁶を採用した。計測期間は1963年(昭和38年)から2005年(平成16年)までの43年間である。

税込消費財価格 q については、総務庁『消費者物価指数年報』の10大消費項目のデータを7項目に加工⁴⁷し調整して使用した。これは2005年(平成17年)を1に基準化された物価指数であり、1963年(昭和38年)から2004年(平成16年)までの各消費財価格は2005年の消費財価格を1としてすべてデフレートされている。また『家計調査年報』のデータは世帯単位であるため、各消費財消費量は家計の世帯人員に影響を受けているとして、各消費財消費量を世帯人員で除算し、1人当たりの消費財消費量と消費支出の時系列データを作成し、(4-3)式を推定した。しかし、推定式における説明変数である q_{it} と y_t の間に相関が認められ多重共線性の問題が生じるため、分析結果の信頼性は低いと考えられる。そこで本稿では(4-3)式の両辺を、 q_{it} で除算した(4-2)式を用いて推定を行うことにした。定数項は(4-2)式より $\alpha_i - \frac{\beta_i}{q_i} \sum_{j=1}^n q_j \alpha_j$ となる。

以上より、本章の推定結果は一人当たり、月当たりの消費財需要量を表している[表8]。

β に関しては、(4-1)式の制約があるため、本来は制約条件付きの同時推定を行うべきであるが、本稿では個別方程式を単純最小自乗法で推定し、「その他の消費支出」については(4-1)式から係数を求めている。同時推定に関しては今後の課題とした。

パラメータ定数項は理論モデルにおいて正負どちらもありうるため正負が混合している。そのために t 値が低い項目が数か所存在する。すべての所得階級と消費財においてパラメータ β はすべて正值であり、理論モデルと整合的な結果が得られている。 β の t 値はすべての所得階級と消費財において高く信頼性があり、おおむね有意な結果になっている。また R^2 は各消費財の需要関数に関する決定係数を示している。

⁴⁵ 本章の所得階級別の消費行動の推定は小西(2005)70-76頁を参考とした。

⁴⁶ 「住居」と「光熱・水道」、「家具・家事用品」と「被服及び履物」、「教育」と「教養娯楽」をそれぞれ合体させ、「食料」「住居・光熱費等」「家具類・被服類」「保健医療」「交通・通信」「教育・教養娯楽」「その他消費支出」の7項目とした。

⁴⁷ 2項目の平均値を使用した。

WEST 論文研究発表会 2009

2 超過負担の計測

超過負担の計測を行う。超過負担とは、単一税率採用で増税した場合と複数税率採用の場合の
 税収の差のことを指すので、各消費財の消費量と消費額から税額を算出する。

2.1 物価基準年について計測

モデルとして使用した(4-3)式からそれぞれの所得階級で物価基準年の各消費財消費
 量を算出する。算出方法は以下の通りである。

- ① 【消費財消費量の算出】このモデル式は $x_i = \text{定数項} + \beta_i \frac{y}{q_i}$ であるから、定数項と β_i には前
 述の消費行動の分析で得られた結果を代入し、消費支出 y は基準年(2005年)の消費支出
 を世帯人員で除算したものを代入し、 q_i は税込み価格なので、現行5%の税込み価格に対す
 る増税後の税込み価格の割合を代入する。基準年の場合 q_i は1となる。このように基準年
 の各消費財消費量を算出した。
- ② 【消費財消費額の算出】消費量 x_i に q を乗算する。基準年の消費額は各消費財消費量と同
 額である。
- ③ 【税額の算出】消費額に $\frac{0.05}{1.05}$ (現行の消費税率)を乗算し求める。

2.2 消費税を10%、15%、20%に増税した場合の考察

ここでは10%に増税した場合を例にとって説明する。

- ① 消費財消費量の算出】(4-2)式に定数項、 β_i 、消費支出 y を代入し、 q_i には、例えば現行
 5%の消費税率が10%に増税された場合には $q_i = \frac{1.1}{1.05}$ を代入する。
- ④ 消費財消費額の算出】消費量 x_i に $\frac{1.1}{1.05}$ を乗算し求める。
- ⑤ 税額の算出】消費額に $\frac{0.1}{1.05}$ を乗算し、税額を算出する。

同様に消費税を15%、20%に増税した場合の税額をすべての所得階級で求める。

以上の結果より、単一税率の増税パターン(10%、15%、20%)での税収を、すべての消費
 財7項目の税額を加算することにより求めることができる。また、複数税率の税額の算出
 方法は、「食料品」のみ5%の軽減税率での税額と、他の消費財6項目すべて10%、15%、
 20%に増税した場合の税額を加算することで求めることができる。

こうして算出された単一税率採用の場合の税額と複数税率採用の場合の税額の差が超過
 負担といえる〔表9〕。例えば、消費税率を10%にし、「食料品」のみ5%の軽減税率を採用
 した複数税率の場合の超過負担は、一人当たり、月額で第I分位では876.1円、第II分位

WEST 論文研究発表会 2009

では 948.9 円、第Ⅲ分位では 1019.4 円、第Ⅳ分位では 1095.2 円、第Ⅴ分位では 1179.0 円である。

3 逆進性の発生の有無とデータの解説

増税することで、所得階級によって消費支出に対する税額の割合に差が生じ、低所得階級ほど負担割合が大きくなるという逆進性が顕著に発生しないか検討を行った〔図 7〕。

ここでは、全体的にすべての所得階級において税率が上がるほど消費財 7 項目それぞれ税額のシェアが高まっている。またそれぞれの税率で各所得階級のグラフは平均的に横ばいであり、推移に大きな変化が見られないため大きな逆進性は発生していないと言える。

まず「消費支出」に対する税額の割合を示した〔図 7〕のグラフでは 10%、15%、20%どの段階に増税したとしてもグラフはほぼ同様に横這いの動きを見せており、逆進性がそれほど発生していないことが言える。現行の 5%を見てみると、消費税額の割合が第Ⅰ分位で 1.50%、第Ⅱ分位で 1.33%、第Ⅲ分位で 1.31%、第Ⅳ分位で 1.28%、第Ⅴ分位で 1.22%となっており、グラフから分かるように横這いとなっていることが分かる。つまり、現行の租税政策のもとでは逆進性は生じておらず、公平的であるといえるのである。同様に 10%、15%、20%の場合の負担率の格差を以下に記す。税率 10%の場合、第Ⅰ分位で 2.84%、第Ⅱ分位で 2.53%、第Ⅲ分位で 2.48%、第Ⅳ分位で 2.42%、第Ⅴ分位で 2.31%、税率 15%の場合、第Ⅰ分位で 4.03%、第Ⅱ分位で 3.60%、第Ⅲ分位で 3.53%、第Ⅳ分位で 3.43%、第Ⅴ分位で 3.28%、税率 20%の場合、第Ⅰ分位で 5.09%、第Ⅱ分位で 4.57%、第Ⅲ分位で 4.46%、第Ⅳ分位で 4.34%、第Ⅴ分位で 4.15%となっている。

「食料品」のグラフは横ばいであり、推移に大きな変化が見られないため大きな逆進性は発生していないと言える。「住居・光熱費」においては、少々右下がりのグラフではあるが、20%に増税した場合でも第Ⅰ分位と第Ⅴ分位の差は 1.3%程度⁴⁸であり、逆進性はほぼ発生していない。「家具類・被服類」は少々右上がりのグラフではあるが、20%に増税した場合の第Ⅰ分位と第Ⅴ分位の差は 0.4%程度であるため、逆進性は発生していないといえる。「保健医療」は 20%に増税した場合の第Ⅰ分位と第Ⅴ分位のシェアの差は 0.15%であり、横ばいで逆進性は見られない。「交通・通信」は完全に横ばいのグラフであり、逆進性はほぼ見られないといえる。「教育・教養娯楽」のグラフは少々右下がりのグラフではあるが、20%に増税した場合でも第Ⅰ分位と第Ⅴ分位の差は 0.6%程度であり、逆進性はほぼ発生していない。しかし、「その他の消費支出」に関しては、横ばいの推移が見られないだけでなく第Ⅰ分位の 15%、20%に増税した場合の税収がマイナスの値⁴⁹を示している。これは「その他の消費支出」における β_i の算出方法に原因があり、本来同時推定をすべきであるが、これに関しては今後の課題とした。

⁴⁸ 「消費支出」での 20%に増税した場合の第Ⅰ分位と第Ⅴ分位の差は、1%程度である。

⁴⁹ 第Ⅰ分位「その他の消費支出」の税収は 5%のとき 48.25 円、10%のとき 36.95 円、15%のとき 26.1 円、20%のとき -134.54 円である（一人当たり、月）

WEST 論文研究発表会 2009

Ⅶ 政策提言

本稿の目的は、2つの観点から構成されている。まず、第一に、複数税率にすることによって、どれほど中立性を損なうのかという点、第二に、公平性を重んじている単一税率において逆進性がどれほど発生するのかという点である。前章では Stone-Geary (ストーン・ギアリ) 型効用関数を用いて複数税率を採用した場合の超過負担を算出し、同時に単一税率を採用した場合の逆進性を算出している。前章の分析結果の結果を受け、以下で考察をした上で政策提言したいと思う。

まず、〔表 9〕では食料品のみ 5%の軽減税率採用の場合と単一税率で増税した場合の超過負担を算出している。表をみてもわかるように 10%、15%、20%と増税するにつれて超過負担もそれに応じて増加している。どの程度の超過負担が生じているのか、第 I 分位を例にとってみると、10%から 15%という 5%の増加で超過負担は一月当り 876.1~1729.4 (円/人)、と約二倍に増加し、15%から 20%への増税でも 1729.4~2562.7 (円/人) と同様に超過負担増である。20%の税率の時の第 I 分位では、一年間で 30752.4 (円/人) の超過負担が生じている。税率が上昇しても超過負担が据え置きであれば複数税率を採用することが効果的であるといえるが、推計結果から判断するとそうでないことが分かる。特に〔表 9〕では、最も生活に密着した財である食料品に軽減税率を適用して超過負担を算出している。誰もが消費する食料品に軽減税率を適用したときでさえこれほど超過負担が発生するというのは、増税策としては非常に好ましくないものといえる。

次に、複数税率を採用せず、現行の単一税率のまま増税政策を施行した場合、どの程度逆進性が発生するのかをしてみる〔図 7〕。

〔図 7〕は単一税率で 5%、10%、15%、20%へと税率を変更した場合の推定結果である。これらは、ほぼ横這いのグラフとなっておりほとんど負担率の格差が生じていないことが見て取れる。税率 20%の場合でも第 I 分位と第 V 分位の税率のシェアの差は 1%程度であり、現行の 5%から EU 諸国並みの 20%まで増税したとしても逆進性は発生していないといえる。

以上の結果より考察すると、複数税率を採用すると超過負担が生じ、中立性を損なう結果となってしまう〔表 9〕。それに対して単一税率を採用した場合の逆進性はほとんど生じないことが〔表 7〕より明らかである。

よって、本稿では、今後の増税策における政策提言として単一税率の採用という形で提言する。

WEST 論文研究発表会 2009

【参考文献】

《先行論文・参考文献》

- ・ Auerbach, A. J. (1985) "The Theory of Excess Burden and Optimal Taxation", in: A. J. Auerbach and M. S. Feldstein, ed. *Handbook of Public Economics*, vol. 1, North Holland, Amsterdam, chapter 2, pp. 61-127
- ・ Kay, J. A. (1980) "The Deadweight Loss from a Tax System" *Journal of Public Economics*, 13, pp. 111-119
- ・ Stutzer, M. (1982) "Another Note on Deadweight Loss," *Journal of Public Economics*, pp. 277-284
- ・ Piggott, J. and J. Walley (1985) "UK Tax Policy and Applied General Equilibrium Analysis", Cambridge Univ. Press, Cambridge
- ・ 上村敏之 (2001) 『財政負担の経済分析』 関西学院大学出版、65-84 頁
- ・ 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』 第 33 号、11-29 頁
- ・ 小西砂千夫 (1986) 「勤労所得税の超過負担とその計測」 『関西学院経済学研究』 Vol. 19 関西学院大学 43-56 頁
- ・ 小西砂千夫 (1987) 「消費税の負担配分と超過負担」 『関西学院経済学研究』 Vol. 20 関西学院大学 43-57 頁
- ・ 三木義一 (1994) 「消費税の逆進性と緩和措置」 『税経通信』 49.7 (1994.6 月号)、税務経理協会、60-66 頁
- ・ 井堀利宏 (1994) 「特集・消費税見直しのゆくえと課題. 消費税の引き上げと複数税率」 『税経通信』 49.7 (1994.6 月号)、税務経理協会、80-86 頁
- ・ 加藤寛 (1993) 「消費税 10% が妥当—複数税率導入で消費税増税し、大規模所得税減税へ—」 『東洋経済』 5176 (1993.10 月号)、東洋経済出版社、58-60 頁
- ・ 西山由美 (1994) 「租税法研究会 (118) 消費税の複数税率構造—EU における最近の講論からの考察—」 『ジュエリスト』 1273 (2004.8 月号)、有斐閣、181-186 頁
- ・ 土居丈朗 (2008) 「II 消費税」 『抜本的税制改革—法人税改革のあり方—』 21 世紀政策研究所 HP <<http://www.21ppi.org/pdf/thesis/081030.pdf>> (2009.11 に参照)
- ・ 税制調査会「グローバル化する経済の中での税制の課題 (仮訳) (政府税制調査会に対する IMF スタッフによるプレゼンテーション)」 税制調査会第 10 回企画会合・第 5 回調査分析部会合同会議 (2007.5.17) 提出資料、21 頁
< <http://www.cao.go.jp/zeicho/siryou/pdf/k10t5kai1-2.pdf>> (2009.11 に参照)
- ・ 税制調査会 諮問・答申・報告書等 2007 年度『抜本的な税制改革に向けた基本的考え方』
- ・ 税制調査会「税制調査会海外視察報告—アメリカ」 税制調査会第 38 回総会・第 47 回基礎問題小委員会、2006.2.17
- ・ 知念裕 (1995) 『付加価値税の理論と実際』、税務経理協会、4-5 頁、63 頁
- ・ 薄井信明著・大蔵省大臣官房文書課編 (1987) 『間接税の現状』、大蔵財務協会、171 頁

WEST 論文研究発表会 2009

- ・石山英顕 (2006) 「ドイツ 大連立政権下の税制改革」『地方税』57 巻 9 号、2006.9、121-130 頁
- ・片山信子 (2001) 「諸外国の付加価値税一國・地方間の配分方法を始めとする政策的手法の多様性」『調査と情報-ISSUE BRIEF-』368 号、2001.8.17、5-6 頁
- ・一高龍司 (2006) 「消費課税の世界的潮流」『租税法研究』34 号、2006.6、46-47 頁
- ・石弘光ほか (2008) 「インタビュー 導入から 20 年—消費税の過去・現在・未来 (上) 「思いやりある社会」の安定財源に一石弘光元政府税制調査会長に聞く」『金融財政』9905 号、2008.3.27、14 頁
- ・国立国会図書館調査及び立法考査局、基本情報シリーズ①、諸外国の付加価値税 (2008 年版) <<http://www.ndl.go.jp/jp/data/publication/document/2008/200804.pdf>> (2009.11 に参照)
- ・ *GST:A Review: A Government discussion document, March 1999.*
<<http://taxpolicy.ird.govt.nz/publications/index.php?catid=2>>
- ・井田貴志 (1990) 「消費者の嗜好に応じた差別化物品税について」『経済論究』78 (1990.11 月号)、九州大学大学院経済学会、1-10 頁
- ・井田貴志 (1991) 「製品差別化と物品税」『経済学研究』7(1) (1991.4 月号)、九州大学経済学会、179-187 頁
- ・林宜嗣 (2005) 『基礎コース 財政学』新世社、129-130 頁
- ・宮島洋編著 (2000) 『消費課税の理論と課題』税務経理協会、112-115 頁
- ・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、133-135 頁
- ・八塩裕之・長谷川裕一 (2008) 『わが国家計の消費税負担の実態について』ESRI Discussion Paper Series、No.19、15 頁
- ・国立社会保障・人口問題研究所「平成 20 年版社会保障統計年報」、第 I 部社会保障の動向
<<http://www.ipss.go.jp/>>
<<http://www.ipss.go.jp/pp-newest/j/newest03/newest03point.pdf>>
- ・西村和雄 (1997) 『ミクロ経済学』東洋経済新報社、121-122 頁

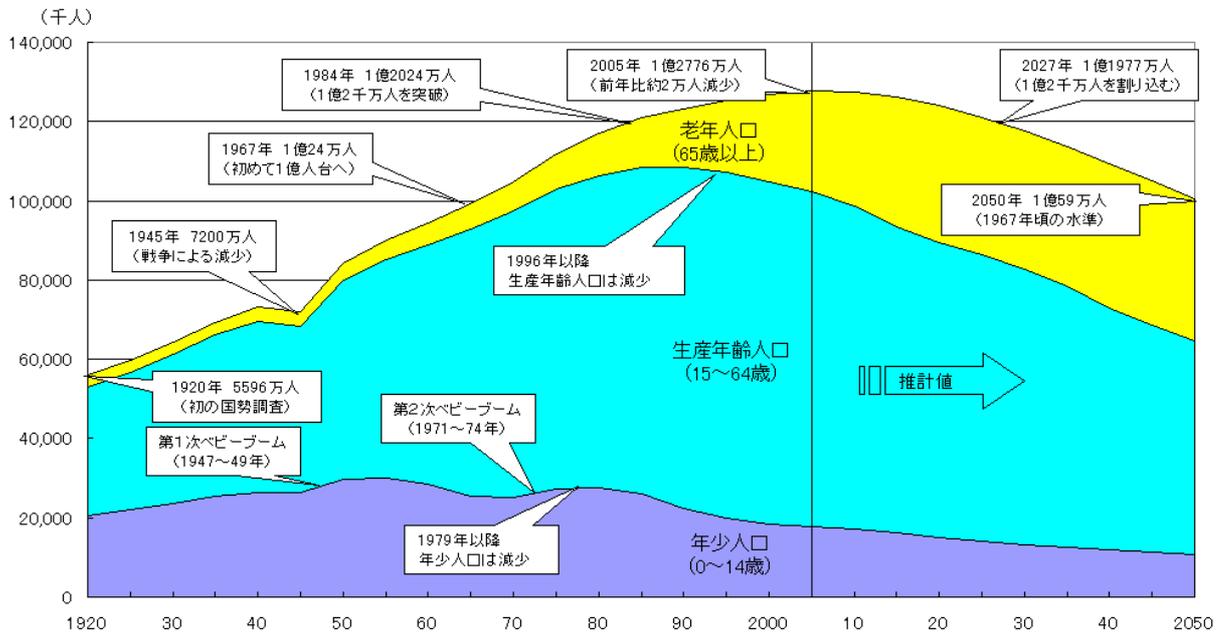
《データ出典》

- ・厚生労働省「平成 19 年人口動態統計」、「平成 20 年人口動態統計」
<<http://www.mhlw.go.jp/toukei/saikin/hw/jinkou/kakutei07/index.html>>
<<http://www.mhlw.go.jp/toukei/saikin/hw/jinkou/kakutei08/index.html>>
- ・ *European Commission, VAT Rates Applied in the Member States of the European Community Situation at 1st Jan 2008. DOC/2412/2008*
<http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/how_vat_works/rates/index_en.htm>

WEST 論文研究発表会 2009

【図表】

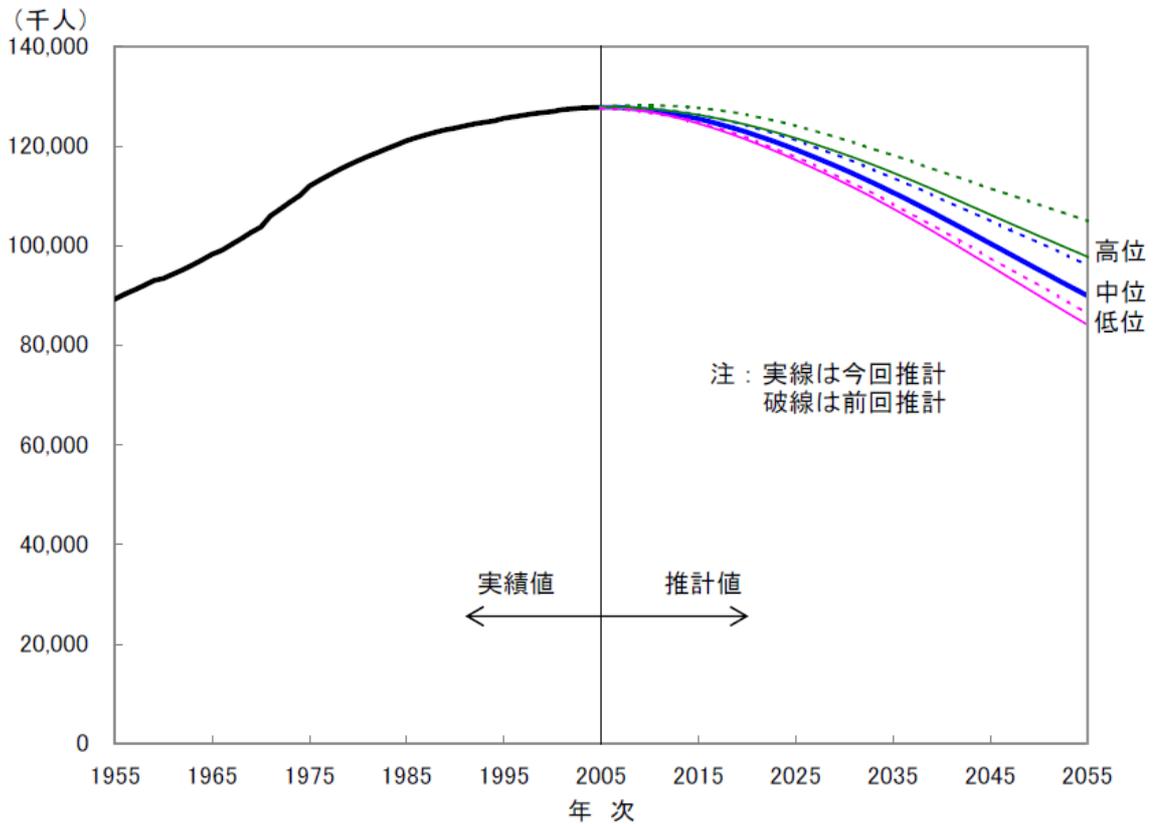
図 1：日本の人口推移と今後の予想



出典：総務省『国勢調査』、『10月1日現在推計人口』、国立社会保障・人口問題研究所『日本の将来人口推計（2002年1月推計）』

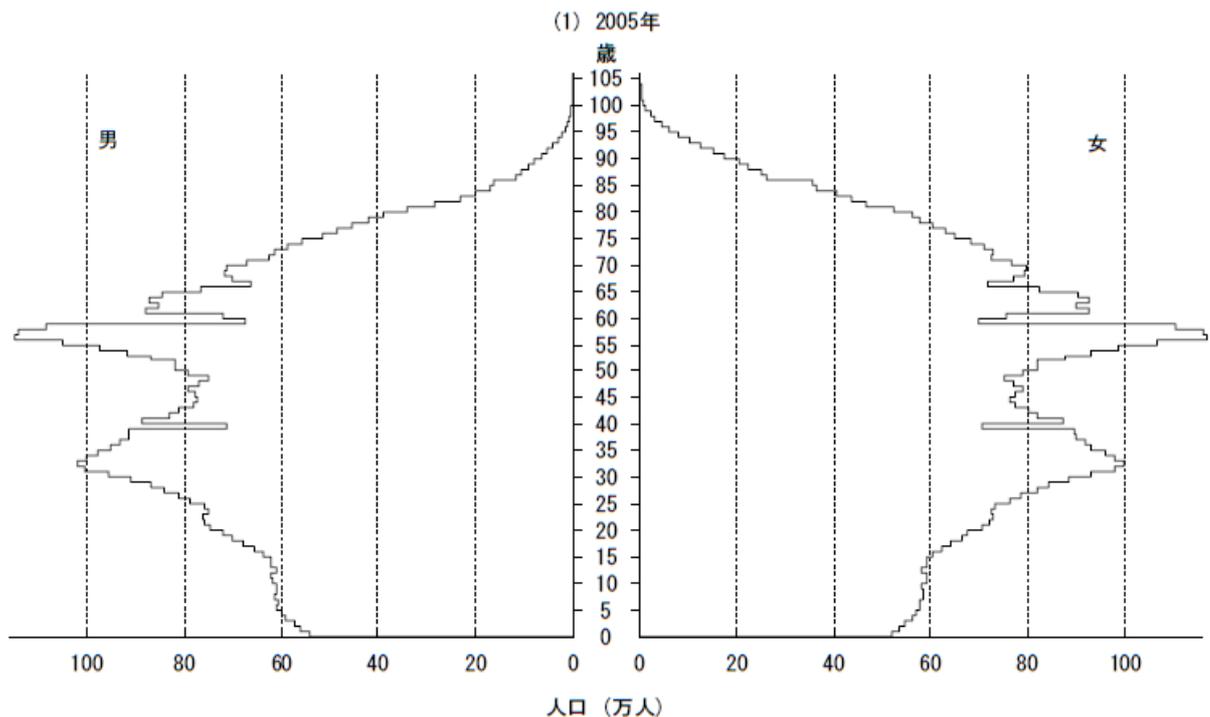
WEST 論文研究発表会 2009

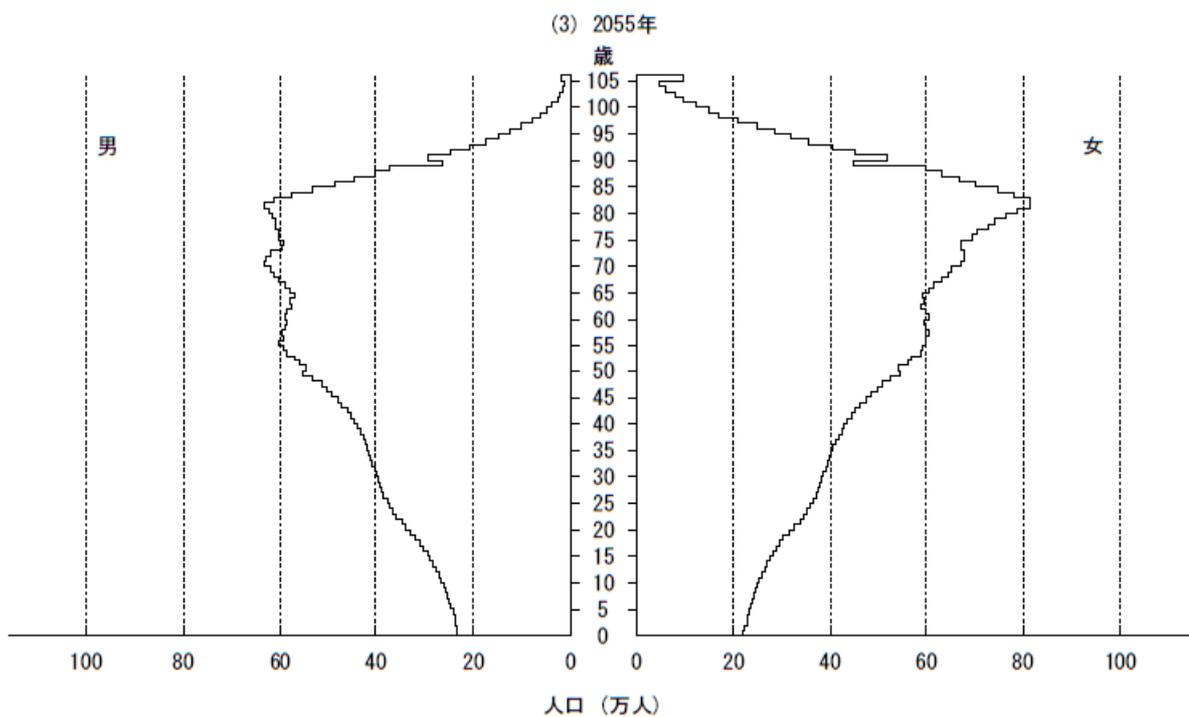
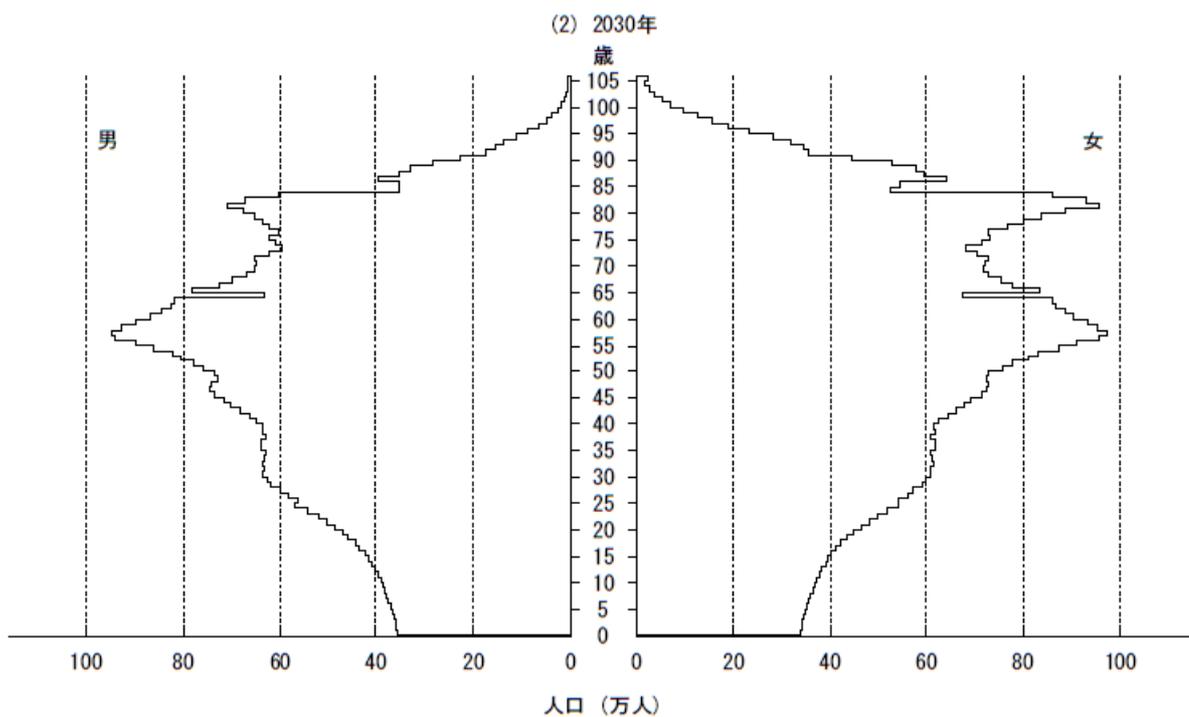
図 2：総人口の推移



出典：国立社会保障・人口問題研究所「平成 20 年版社会保障統計年報」、第 I 部社会保障の動向

図 3：人口ピラミッドの変化

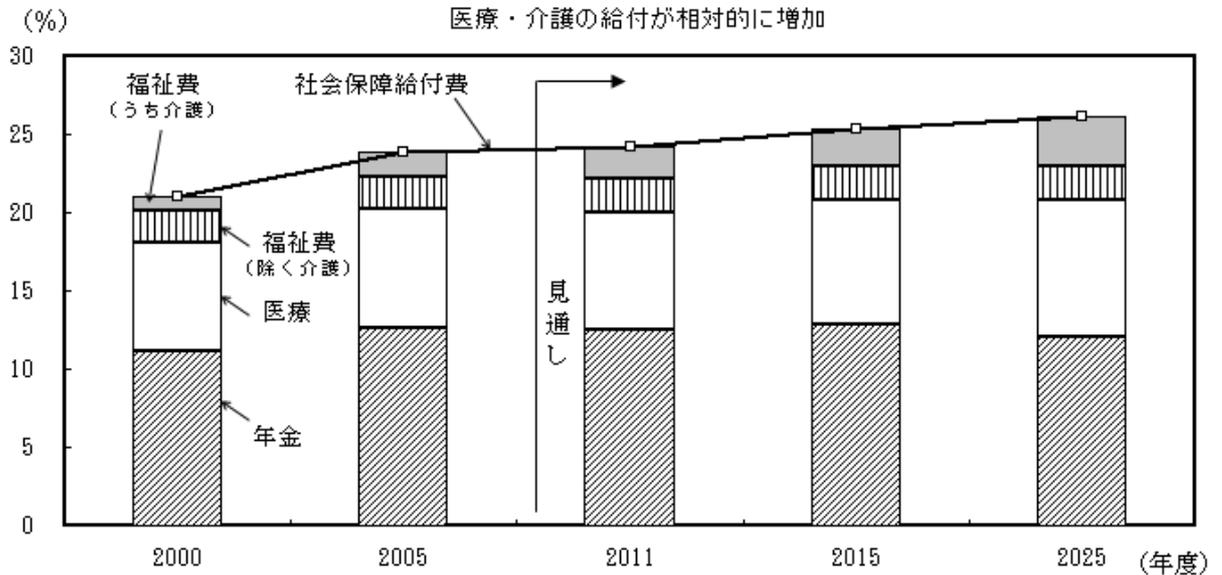




出典：国立社会保障・人口問題研究所「平成 20 年版社会保障統計年報」、第 I 部社会保障の動向

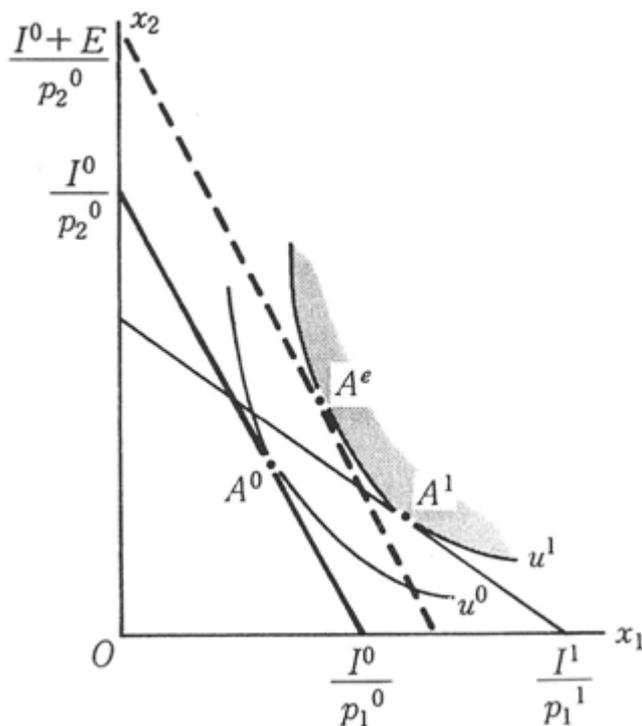
WEST 論文研究発表会 2009

図 4：高齢化が財政に与える影響（社会保障給付費の国民所得に対する比率）



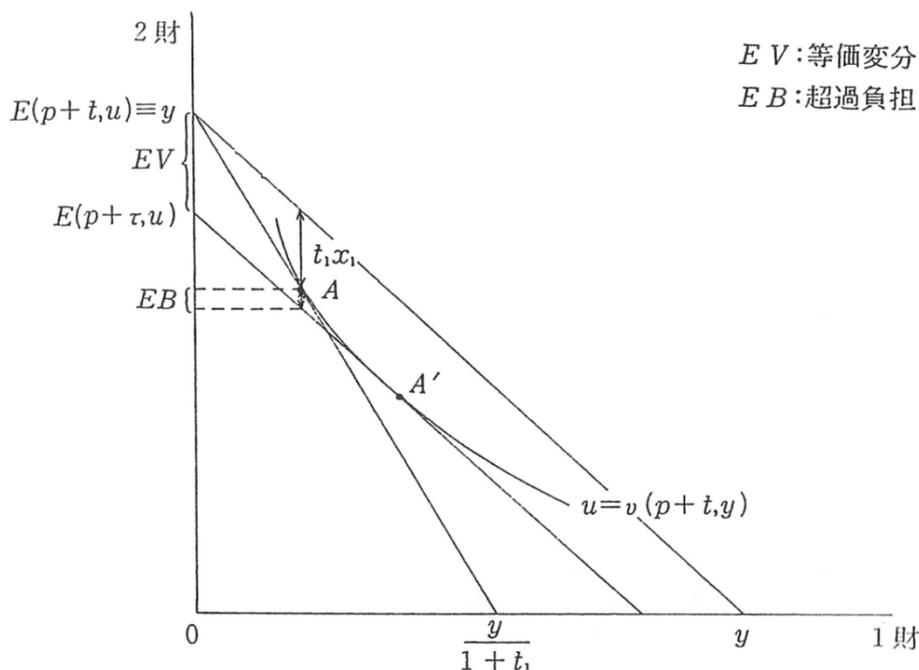
出典：国立社会保障・人口問題研究所「平成 17 年度 社会保障給付費」、厚生労働省「社会保障の給付と負担の将来見通し」（2006）

図 5：等価変分



出典：西村和雄（1997）122 頁

図 6：等価変分による超過負担



出典：小西砂千夫（1987）49 頁

表 1：諸外国の付加価値税率（標準税率及び食料品に対する適用税率）・C 効率性

国	標準税率 (食料品に対する税率)	C 効率性	国	標準税率 (食料品に対する税率)	C 効率性	
EU 主要国	フィンランド	22 (17)	52.9	ノルウェー	25 (14)	52.5
	デンマーク	25 (同左)	51.6	アイスランド	24.5 (7)	49.2
	フランス	19.6 (5.5)	45.3	スイス	7.6 (2.4)	71.7
	ドイツ	19 (7)	50.5	トルコ	18 (8)	56.5
	オランダ	19 (6)	51.9	カナダ	5 (0)	66.5
	スウェーデン	25 (12)	47.3	メキシコ	15 (0)	30.4
	ルクセンブルク	15 (3)	68.2	オーストラリア	10 (0)	53.0
	ベルギー	21 (6)	42.9	ニュージーランド	12.5 (同左)	96.4
	アイルランド	21 (0)	55.5	日本	5 (同左)	65.3
	オーストリア	20 (10)	52.9	韓国	10 (同左)	68.9
	イタリア	20 (10)	38.2	インドネシア	10 (同左)	
	イギリス	17.5 (0)	46.4	台湾	5 (同左)	
	ポルトガル	21 (5)	53.7	フィリピン	12 (同左)	
	スペイン	16 (7)	50.1	タイ	7 (同左)	
	ギリシア	19 (9)	51.5	中国	17 (同左)	
	ハンガリー	20 (同左)	41.3	シンガポール	7 (同左)	
	チェコ	19 (5)	38.9			
	ポーランド	22 (7)	40.2			
	スロバキア	19 (同左)	44.6			

(注 1) 日本の消費税率 5% のうち 1% 相当は地方消費税（地方税）である。
 (注 2) カナダにおいては、連邦の財貨サービス税のほかに、ほとんどの州で小売売上税等が課される（例：オンタリオ州 8%）。
 (注 3) アメリカは、州・郡・市により小売売上税が課されている（例：ニューヨーク市 8.375%）。
 (注 4) 軽減税率が適用される食料品の範囲は各国ごとに異なる。
 (注 5) EC 指令においては、ゼロ税率及び 5% 未満の軽減税率は否定する考え方が採られている。

出典：標準税率及び食料品に対する適用税率については、税制調査会第 21 回企画会合（2007 年 11 月 2 日）提供資料。C 効率性については、OECD, Consumption Tax Trends

WEST 論文研究発表会 2009

2006, 2006, p.53.

表 2：主要国における税率構造に起因する税収減

項目	イギリス	ドイツ (連邦分)	フランス	スウェーデン	カナダ (連邦分)
年	2007 年度	2008 年	2008 年	2008 年	2008 年
単位	億ポンド	億ユーロ	億ユーロ	万クローネ	億カナダドル
税収減	合計 433.0 ゼロ税率 291.0 軽減税率 32.0 非課税 110.0	合計 78.48 軽減税率 18.55 非課税 59.93	合計 121.5 軽減税率 99.42 超軽減税率 15.2 非課税 6.88	合計 4,501 ゼロ税率・軽減税率 3,954 非課税 540 その他 7	合計 65.1 ゼロ税率 38.55 非課税 26.55
対付加価値税収比	53.8%	8.0%	6.8%	14.7%	23.6% (注 2)
うち食料品分	14.0%	-	-	6.6%	11.8%

(注 1) 国によって公表の範囲は大きく異なる。例えば、ドイツとフランスでは、食料品に対する軽減税率に起因する税収減は租税支出に含まれていない。

(注 2) カナダについて、GST/HST 税額控除に起因する税収減 (36.5 億カナダドル) を加えると、税収減は 101.6 億カナダドル (GST 税収の 36.9%) となる。

(出典) イギリス: HM Treasury, *Tax ready reckoner and tax reliefs*, October 2007, pp.16-21. ドイツ: Bundesministerium der Finanzen, *21. Subventionsbericht*, August 2007. フランス: Ministère du Budget, des comptes publics et de la fonction publique, *La loi de finances pour 2008 - Évaluation des voies et moyens (tome II)*. スウェーデン: Fredrik Reinfeldt, Anders Borg (Finansdepartementet), *Redovisning av skatteutgifter 2008*, Skrivelse 2007/08:123, 10 april 2008. カナダ: Department of Finance Canada, *Tax Expenditures and Evaluations 2007*. なお、ニュージーランドでは租税支出に関する報告書は公表されていない (財務省財務総合政策研究所『我が国の予算・財政システムの透明性—諸外国との比較の観点から』2002.9, p.311.)。オーストラリアでは 2008 年から公表される予定 (Treasury, *Tax Expenditures Statement 2007*, 25 January 2008.)。

表 3：イギリスにおける税率構造の推移

	1973.4.1	1974.7.29	1974.11.18	1976.4.12	1979.6.18	1991.4.1	1994.4.1	1995.1.1	1997.9.1
軽減税率								8	5
中間税率							8		
標準税率	10	8	8	8	15	17.5	17.5	17.5	17.5
割増税率			25	12.5	標準税率に統合				

出典：European Commission, *VAT Rates Applied in the Member States of the European Community Situation at 1st Jan 2008. DOC/2412/2008*

表 4：ドイツにおける税率構造の推移

	1968.1.1	1968.7.1	1978.1.1	1979.7.1	1983.7.1	1993.1.1	1998.4.1	2007.1.1
軽減税率	5	5.5	6	6.5	7	7	7	7
標準税率	10	11	12	13	14	15	16	19

出典：European Commission, *VAT Rates Applied in the Member States of the European Community Situation at 1st Jan 2008. DOC/2412/2008*

WEST 論文研究発表会 2009

表 5：フランスにおける税率構造の推移

	1968.1.1	1968.12.1	1970.1.1	1973.1.1	1977.1.1	1982.7.1	1986.7.1	1987.9.17	1988.12.1	1989.1.1	1989.9.8	1990.1.1	1990.9.13	1991.7.29	1993.1.1	1995.8.1	2000.4.1	
軽減税率						4 5.5 7	2.1 4 7 13	2.1 4 7 13	2.1 4 7 13	2.1	2.1	2.1	2.1	2.1	2.1	2.1	2.1	2.1
中間税率	14.94	17.65	17.6	17.6				28										
標準税率	20	23.46	23	20	17.6	18.6	18.6	18.6	18.6	18.6	18.6	18.6	18.6	18.6	18.6	20.6	19.6	
割増税率	25	33.33	33.33	33.33	33.33	33.33	33.33	33.33	28	28	28	25	25	22	標準税率に統合			

出典：European Commission, *VAT Rates Applied in the Member States of the European Community Situation at 1st Jan 2008. DOC/2412/2008*

表 6：スウェーデンにおける税率構造の推移

	1969.1.1	1971.1.1	1977.6.1	1980.9.8	1981.11.16	1983.1.1	1990.7.1	1992.1.1	1993.1.1	1993.7.1	1996.1.1
軽減税率	2.04 6.38	3.09 9.89	3.54 11.43	3.95 12.87	3.67 11.88	3.95 12.87	4.17 13.64	18	21	12 21	6 12
標準税率	11.11	17.65	20.63	23.46	21.51	23.46	25	25	25	25	25

出典：European Commission, *VAT Rates Applied in the Member States of the European Community Situation at 1st Jan 2008. DOC/2412/2008*

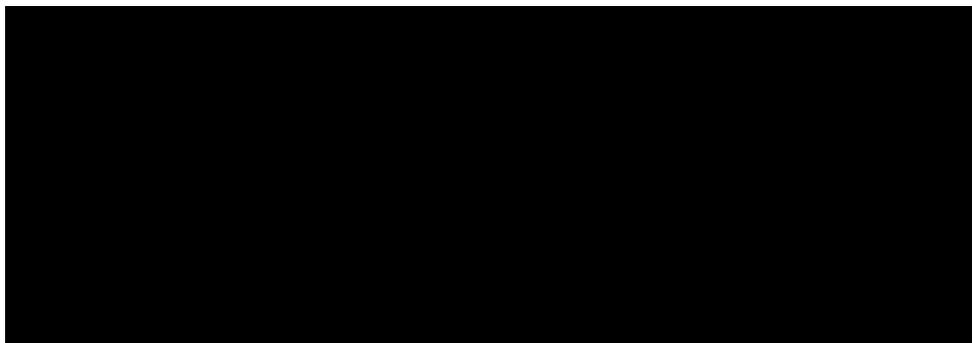
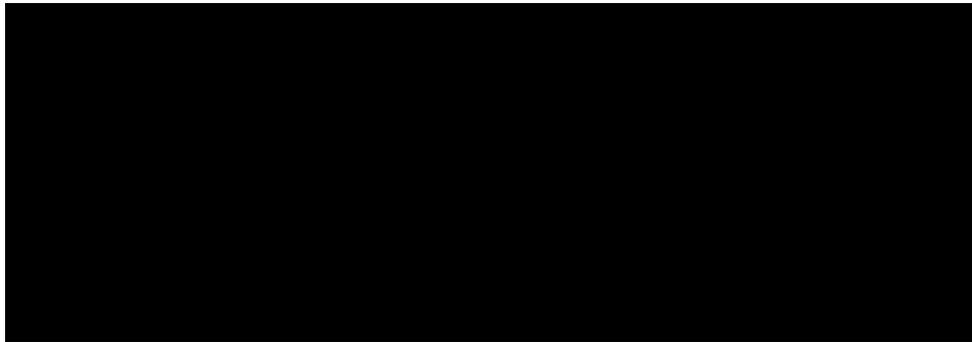
表 7：デンマークにおける税率構造の推移

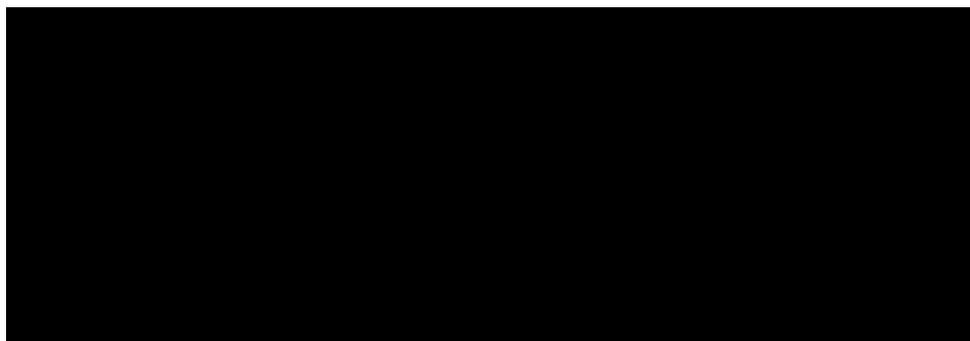
	1967.7.3	1968.4.1	1970.6.29	1975.9.29	1976.3.1	1977.10.3	1978.10.1	1980.6.30	1992.1.1
軽減税率				9.25					
標準税率	10	12.5	15	15	15	18	20.25	22	25

出典：European Commission, *VAT Rates Applied in the Member States of the European Community Situation at 1st Jan 2008. DOC/2412/2008*

WEST 論文研究発表会 2009

表 8：線形支出体系の推定結果（単位：一人当たり、円、月）





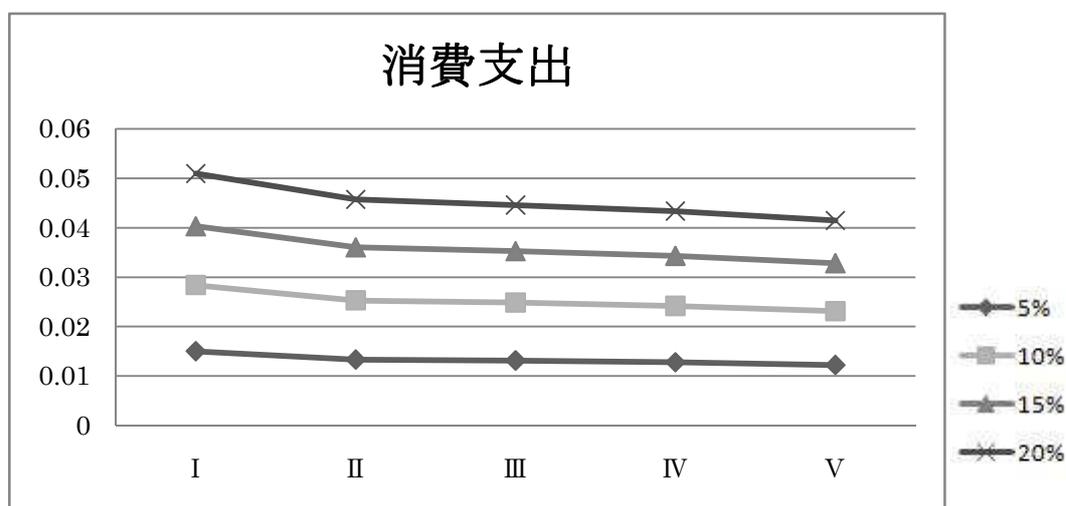
出典：筆者作成

表 9：食料品のみ 5%の低減税率採用の場合と単一税率採用で増税した場合の超過負担
(一人当たり、月、円)

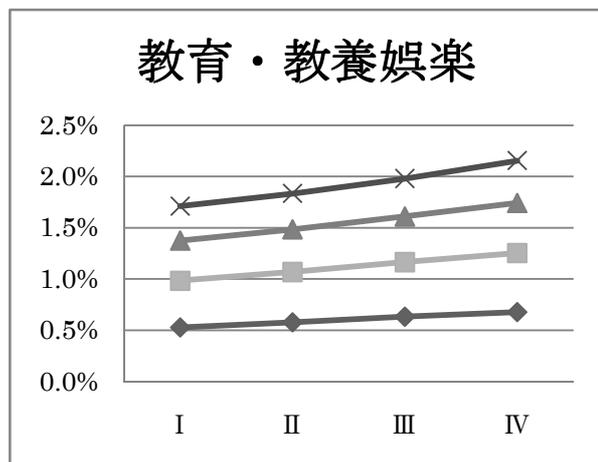
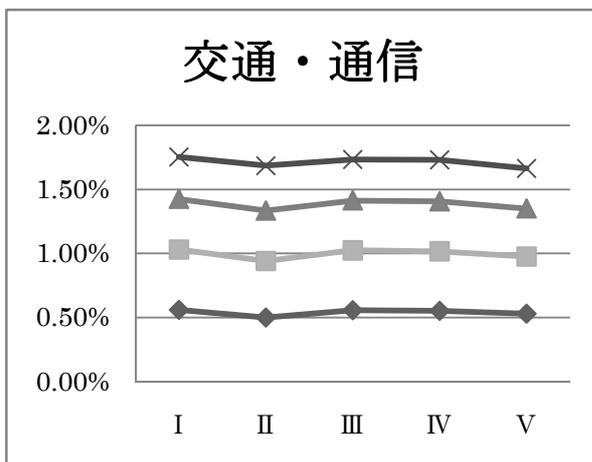
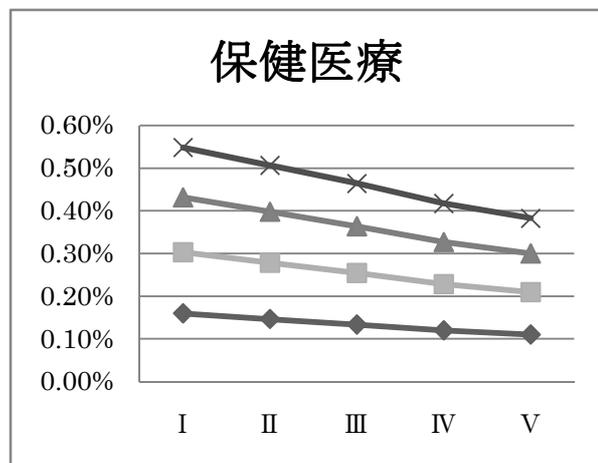
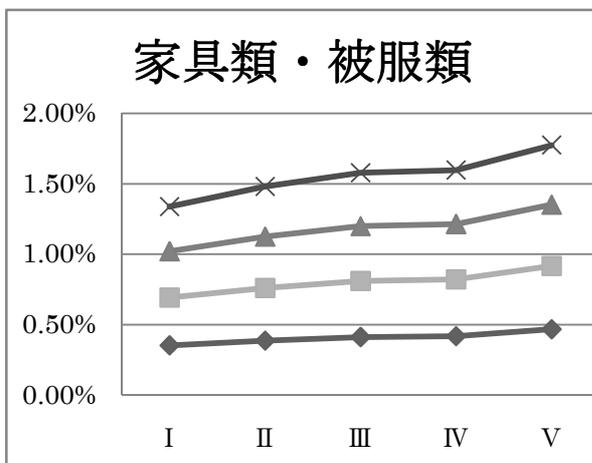
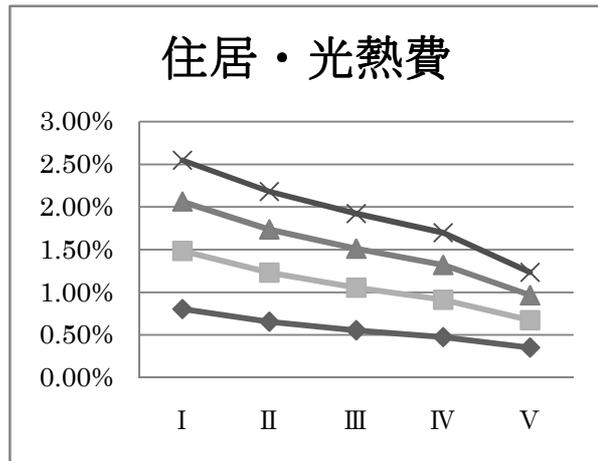
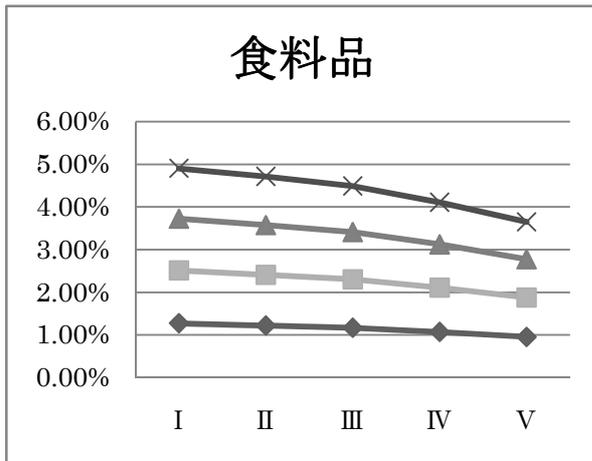
所得分位	10%	15%	20%
I	876.1	1729.4	2562.7
II	948.9	1875.9	2783.8
III	1019.4	2011.6	2980.1
IV	1095.2	2159.8	3197.5
V	1179.0	2323.5	3438.0

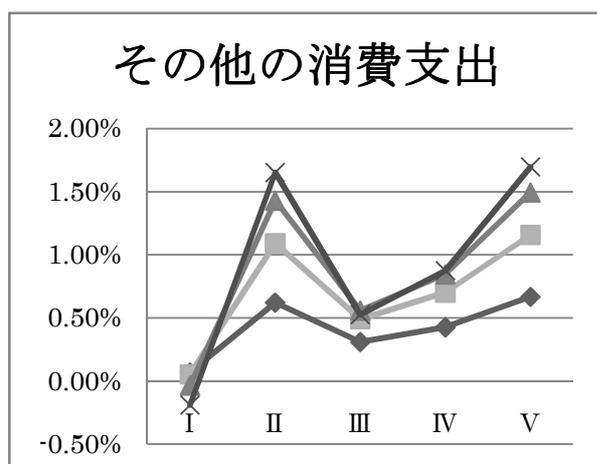
出典：筆者作成

図 7：逆進性の発生の有無



WEST 論文研究発表会 2009





出典：筆者作成