

KISER Discussion Paper Series No.17

2009/11

消費税における益税の推計

呉善充

(財) 関西社会経済研究所研究員

本稿の内容は全て執筆者の責任により執筆されたものであり、(財) 関西社会経済研究所の公式見解を示すものではない。

消費税における益税の推計¹

呉 善充²

(財)関西社会経済研究所研究員

【要旨】

本稿では、これまでの消費税の改正を経て、現時点ではどれくらい益税が発生しているのかについて生産者側（『産業連関表』アプローチ）と消費者側（『国民経済計算年報』アプローチ）によって推計をおこなった。『産業連関表』による推計では、1990年時点で2.1兆円存在していた益税額は2005年時点では0.5兆円にまで縮小し、益税率は10%未満(4%)となっていることがわかった。また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。

『国民経済計算年報』による推計では、1990年時点で益税は1.35兆円発生していたが、1991年改正を経て1993年時点では0.85兆円と1兆円を切る値になり、最新年次である2007年時点では0.49兆円となっていることがわかった。

本稿では、『中小企業の財務指標（中小企業庁）』によって2003年から2005年までの簡易課税方式による益税額を推計した。結果として、免税点制度によって益税額は3,000億円から4,000億円程度発生しているものと考えられる。中小企業への特例措置を改正する場合、免税点制度を廃止することによって益税額はかなり縮小させることができるだろう。

JEL Classification: H26,P43

Keywords:消費税,益税

¹ 本稿は、(財)関西社会経済研究所の研究プロジェクトである「抜本的税財政改革研究会」での研究報告の一部と、第66回日本財政学会（於明治学院大学）で報告した論文を修正したものである。研究会においては、橋本恭之関西大学教授、日高政浩大阪学院大学教授、真鍋雅史大阪大学医学系研究科特任研究員、入江啓彰関西社会経済研究所研究員、武者加苗関西社会経済研究所研究員より多くの助言とコメントを頂いた。学会報告においては、討論者であった中井英雄教授（近畿大学）には大変有意義なコメントを頂いた。記して感謝したい。

² 連絡先：oh-s@kiser.or.jp

1. はじめに

2010年代をにらんだ中長期的な日本の財政運営のプログラムは社会保障改革，税制改革，歳出削減，地方分権に大きくわけることができる。長期的な観点から見れば，社会保障改革が喫緊な課題である。2015年あたりから団塊世代が年金受給資格を得ることや，急速に進行する少子高齢化経済は社会保障への需要が高まる。また眼下の大量の公債発行を伴う景気対策の後始末としては，回復した経済成長による税収増と増税によって対応しなければならない。これらの財政需要に対応するための税制改革の項目の1つとして消費税増税への議論が活発化するものと考えられる。

課税最低限が設定されている所得税よりも消費税の増税に対する国民の抵抗は強い。有権者の強い抵抗によって政治的にも増税へ踏み込みにくいという現状がある。政治的な抵抗によって1989年に消費税が導入される際に，中小企業の特例措置が盛り込まれた。当時，中小企業の特例措置は，「免税点制度」「簡易課税制度」「限界控除制度」のいわゆる3点セットとよばれた。消費税が国民に広く浸透していく中で，納税者は支払った税が3点セットにより中小企業側に留まるという益税の存在により，消費税に対する不透明感をいだきだした。

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

政府税制調査会における答申においても，消費税を増税させる場合には，消費税の国民

に対する透明性を確保すべきとする内容が織り込まれている。これまで消費税は益税の減少にむけた改革がなされてきた。表 1 は消費税が導入されてからこれまでなされた改正内容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。これらの改正をうけて消費税の益税額は縮小してきている。

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』をもちいた研究が多い。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収額の違いや、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³。高林・下山（2002）は『産業連関表（1995 年）』をもちいて消費税が 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⁴。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⁵。

『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⁶。

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⁷。

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

³ 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。

⁴ 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、税収の 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。

⁵ 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。

⁶ 日高（2009）は税収遺失法によって消費税の租税支出を推計している。消費税の租税支出額は 1 兆 1,062 億円という結果を得ている。税収遺失法とは、税の減免がないと仮定した場合に得られる税収を基準としてそこから現行制度のもとではどれだけ税収が落ちているかを計測することによって租税支出額を算出する方法である。

⁷ 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。

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。

2. これまでの議論

消費税の増税について 2000 年以降に政府税制調査会が出した答申・提言を表 2 にまとめた。2000 年では、税率が大幅に上昇した際の逆進性への対応や事業者が仕入れに係る税額を計算する仕組みについて議論されている。2002 年以降になると、提言の方向性に变化が見られ、中小企業の特例措置の改正への提言が多くなっている。

表 2 消費税をめぐる政府税制調査会の答申

2000 年 7 月 14 日	税率が欧州並みになった場合の食料品などへの軽減税率導入が検討課題。 インボイスの保存を仕入税額控除の要件にすることが必要。
2002 年 6 月 14 日	消費税への信頼性と制度の透明性の向上への措置として、中小事業者に対する特例制度（免税点制度、簡易課税制度）、申告納付回数の見直し、消費税の滞納への対応。
2002 年 11 月 19 日	事業者免税点制度の大幅縮小、簡易課税制度の原則廃止への改革 事業者免税制度へは、国民の制度不信の背景である。簡易課税制度へは制度を原則廃止が適当。申告納付制度へは、運用益問題の解消への改革がおこなわれてきた。申告納付回数の増加を図る。
2003 年 6 月 17 日	2003 年に中小事業者特例措置の見直しが行われた。今後の検討課題として、税率は極力単一税率（簡素、中立）、食料品軽減税率は検討課題。仕入税額控除は将来の複数税率への対応にはインボイスを採用が必要。
2007 年 11 月	消費税制度の信頼性・透明性を高めるために、2003 年に事業者免税点と簡易課税制度適用上限引き下げを実施したが、引き続き見直し。仕入税額控除へインボイス導入が検討課題（免税事業者が中間段階から排除されかねない）。 法人設立後 2 年間は免除事業者容認。仕入税額控除の計算方法を濫用した租税回避への対処。

政府税制調査会以外では、小泉政権時代にまとめられた「骨太の方針（2002 年）」において、「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⁸、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⁹、消費税率の上昇への課題を述べている。

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¹⁰、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¹¹。これらのことを踏まえて、森信（2000）は中小事業者への特例措置の見直しが最優先であり、免税事業者は総額表示で価格設定を行うべきであると提言している。

これまでの議論を見てみると、消費税率の上昇への課題としては中小企業への特例措置であるといえる。政府税調、骨太方針（2002年）、井堀（2000）、森信（2000）らが指摘している課題は、2003年の制度改正によってかなり改善しているものと考えられる。国民の抵抗が大きい消費税の増税に向けての課題が制度変更によってどのくらい改善されているのかを明らかにする作業は意義があるだろう。

3. 分析手法

本稿では、税負担者としての消費者サイドと納税義務者としての生産者サイドの両面から益税の推計をおこなう。

生産者サイドからのアプローチとしては、まず、『産業連関表』を用いた分析を行う。『産業連関表』では、産業毎の生産額、中間投入額、輸出額が利用できる。これらにより、納税額の算定式にもとづいた理論上の消費税収額が推計できる。この理論上の税収から非課税項目による減収分を差し引いたものと現実の消費税収の差額が益税だと考えられる。なお、投資税額控除の計算のためには、産業毎の投資財購入額が必要となる。毎年発行される『産業連関表』の延長表には、産業毎の投資財の産出額しか掲載されていない。購入額については、付帯表としての固定資本形成マトリックスが必要であるが、それは5年おきに作成される。そこで『産業連関表』を用いた益税の推計は、1990年から2005年までの4

⁸ 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。

⁹ 井堀（2000）23ページ、5行目から引用。

¹⁰ 森信（2000）31ページ、77行目から引用。

¹¹ 森信（2000）32ページ、38行目を参照。

年次についておこなう。

生産者サイドからのいまひとつのアプローチとして、日高（2009）の分析手法を踏襲する。日高（2009）は『中小企業の財務指標（平成17年）』を用いて消費税の益税額を推計している。『中小企業の財務指標』には、産業別・売上高別の付加価値比率が掲載されている。日高（2009）は、これらのデータと産業別のみなし仕入率をもちいて、産業別の簡易課税による益税率を推計することで益税額を計測している。本稿では、日高（2009）の分析手法を踏襲し、時系列的な益税の推計をおこなう。

消費者サイドからのアプローチとしては、『国民経済計算年報』におけるマクロの消費額を利用した益税の推計をおこなう。消費税の課税ベースは、消費であり、マクロの消費額から非課税部分を取り除き、実効税率をかけた税収が理論上の税収であり、その理論上の税収と現実の税収の差が益税だと考えられる。このアプローチに関しても、益税額を時系列的に推計することができる。

3.1 『産業連関表』を用いた分析

本稿での分析手法は橋本（2002）を踏襲している。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。

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

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。これではどのような資本財を用いてどれだけの資本を形成したのかわからない。資本財を購入する場合においても消費税は課税される。また、消費税には非課税項目が存在するために、税収計算においては、これを除去しなければならない。このような作業をおこなうためには、「固定資本マトリックス」を用いなければならない。固定資本マトリックスは5年に一度に公表される『産業連関表』計数表に掲載さ

れている。固定資本マトリックスにおける分類は細かいために、利用する『産業連関表』中分類の部門数があわない。したがって、固定資本マトリックスの細分類を中分類に部門統合する作業が必要となる。また、非課税品目取引の部門は、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とした。これらを受けて益税額の推計を行った結果が表 3 である。

表 3 『産業連関表』による結果

	1990 年	1995 年	2000 年	2005 年
益税額	2.1 兆円	1.9 兆円	2.1 兆円	0.5 兆円
益税額／決算値	36%	27%	14%	4%

表 3 によると、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、最新年次のデータである 2005 年では、0.5 兆円に縮小している。1990 年から 1995 年にかけて消費税制度は、簡易課税適用上限が売上額 5 億円から 4 億円に引下げられている。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 万円に引下げされている。これらの制度改革によって益税は 2.1 兆円から 1.9 兆円に減少し、益税額を決算値で割った値は 36%から 27%に減少している。

1995 年から 2000 年にかけては益税額が 1.9 兆円から 2.1 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。消費税制度は、この期間中、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益税額は 1.9 兆円から 2.1 兆円に増加しているが、益税額を決算値で割った値は 27%から 14%に減少している。

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 2.1 兆円から 0.5 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。また最新の『産業連関表』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。

3.2 『国民経済計算年報』(SNA)を用いた分析

本節では課税ベースに『国民経済計算年報(内閣府)』(以下、SNAとする。)を用いることによって、税負担側である消費者側にたった益税の推計をおこなう。前節における分析結果が、データの制約上、5年おきであったのに対し、SNAは毎年のデータを利用することができるために、消費税導入時から毎年の益税額を推計することができる。

SNAにおける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であるとした。益税の推計は、課税ベースから非課税消費の部分を取り除いた額に消費税の実効税率を乗じることによって理論値を計算し、決算額と比較することによってなされる。

非課税消費額の推計は、世帯が消費する非課税消費品目のシェアを算出し、SNAの課税ベースに乗じることによっておこなう。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¹²。

SNAから『家計調査年報』によって課税ベースを推計する際に、留意しなければならないことがある。それは、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ということである¹³。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かれる。

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4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5にまとめられている。

¹² 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。

¹³ 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間接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 非課税取引項目¹⁴

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	社会政策的配慮も基づくもの	『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 会福祉法に規定する社会 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。

表 5 非課税項目シェア

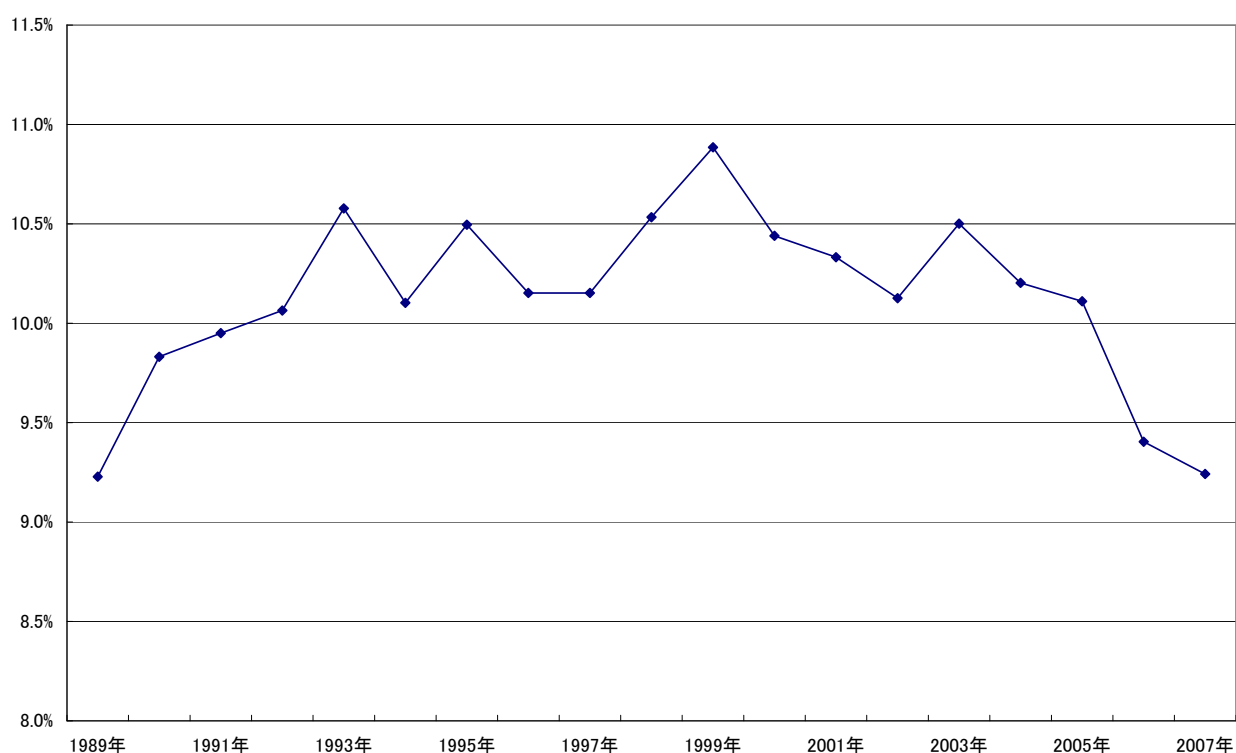
西暦	年号	家賃地代	火災保険料	保健医療サービス	年極・月極駐車場借料	自動車保険(自賠責)	自動車保険(任意)	郵便料	授業料等	教科書	損害保険料(非貯蓄型保険)	合計シェア
1989	1	3.0%	0.4%	2.8%	0.4%	0.3%	0.4%	0.1%	3.3%	0.0%	0.4%	11.2%
1990	2	2.9%	0.4%	2.9%	0.4%	0.3%	0.4%	0.1%	3.4%	0.0%	0.4%	11.2%
1991	3	3.1%	0.4%	2.8%	0.4%	0.3%	0.4%	0.1%	3.1%	0.0%	0.4%	11.1%
1992	4	3.3%	0.3%	2.8%	0.5%	0.3%	0.5%	0.1%	3.4%	0.0%	0.5%	11.7%
1993	5	3.5%	0.3%	3.0%	0.5%	0.3%	0.5%	0.1%	3.2%	0.0%	0.5%	12.1%
1994	6	3.9%	0.3%	2.9%	0.6%	0.3%	0.6%	0.1%	3.4%	0.0%	0.6%	12.8%
1995	7	3.8%	0.3%	3.0%	0.6%	0.2%	0.6%	0.1%	3.4%	0.0%	0.6%	12.8%
1996	8	3.9%	0.3%	3.2%	0.6%	0.2%	0.7%	0.1%	3.4%	0.0%	0.6%	13.0%
1997	9	4.0%	0.3%	3.3%	0.6%	0.2%	0.7%	0.2%	3.4%	0.0%	0.7%	13.3%
1998	10	3.7%	0.3%	3.4%	0.6%	0.2%	0.7%	0.2%	3.3%	0.0%	0.8%	13.3%
1999	11	3.9%	0.3%	3.6%	0.6%	0.2%	0.8%	0.2%	3.0%	0.0%	0.9%	13.4%
2000	12	3.8%	0.3%	3.6%	0.5%	0.2%	0.8%	0.2%	3.3%	0.0%	1.0%	13.7%
2001	13	3.5%	0.3%	2.1%	0.5%	0.2%	0.8%	0.1%	3.2%	0.0%	1.0%	11.9%
2002	14	3.5%	0.2%	2.2%	0.7%	0.2%	0.9%	0.1%	3.2%	0.0%	1.4%	12.5%
2003	15	3.7%	0.3%	2.4%	0.8%	0.2%	0.9%	0.2%	3.3%	0.0%	1.6%	13.2%
2004	16	3.6%	0.3%	2.3%	0.7%	0.2%	0.8%	0.2%	3.3%	0.0%	1.7%	13.2%
2005	17	3.6%	0.3%	2.5%	0.7%	0.2%	1.0%	0.1%	3.2%	0.0%	1.8%	13.5%
2006	18	3.7%	0.3%	2.6%	0.7%	0.2%	0.9%	0.2%	3.2%	0.0%	1.9%	13.7%
2007	19	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¹⁵。

¹⁴ 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。

¹⁵ (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。

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。政府最終消費支出に占める課税ベース割合を図 1 にまとめた。



出所) 『国民経済計算年報』より作成

図 1 政府最終消費支出の課税ベース割合の推移

以上の作業を通じて、消費者側にたった消費税の課税ベースを推計することが、可能となる。課税ベースに実効税率を乗じることによって SNA ベースでの消費税収の理論値が算出され¹⁶、この値と決算値の乖離が益税額とみなすことができる。SNA ベースによって本稿で推計された益税額の結果を載せたものが図 2 である。なお、1989 年と 1997 年は制度

¹⁶ 実効税率は 1989 年から 1996 年までは $3\%(1+3\%)$ とし、1997 年から 2007 年までは $5\%(1+5\%)$ とした。

改正が4月以降になることから益税額が異常値になるために結果を除いている。

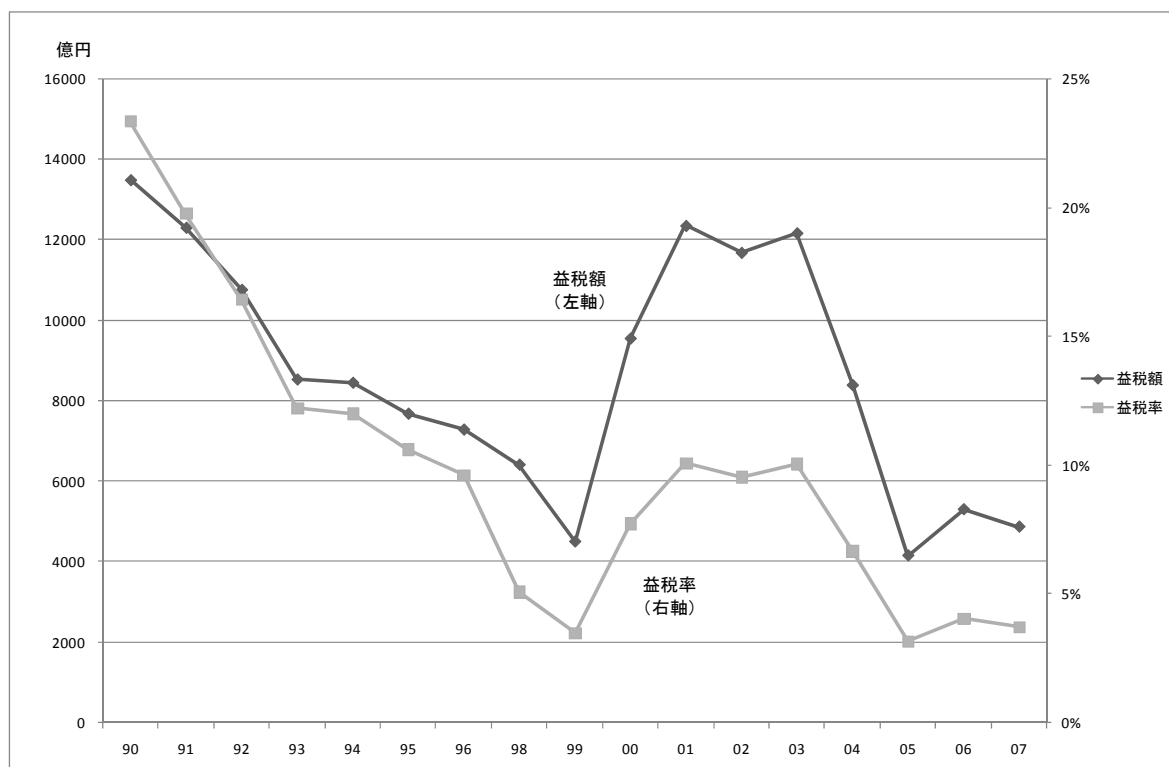


図 2 SNA による益税と益税率の推移

図 2 によると、1990 年時点で益税は 1.35 兆円発生していたが、1991 年改正を経て 1993 年時点では 0.85 兆円と 1 兆円を切る値を示している。1993 年以降も益税額は減少していき、1997 年の改正を経て 1999 年時点では 0.45 億円でまで減少している。それ以降、益税額は一旦、増加するが、2003 年の改正によって大きく減少し、最新年次である 2007 年時点では 0.49 兆円となっている。益税額を決算値で割った値を益税率とすると、益税率は 1997 年改正以降、1999 年までは急激に落ちているが、やはり 2002 年までは一旦、上昇している。しかし 2003 年の改正によって益税率は 2005 年まで再び急激に落ちている。最新年次である 2007 年では益税率は 4%となっている。

これらの結果からも消費税の益税は 3 回にわたる改正によって大きく減少しているといえる。『産業連関表』を用いた分析結果と同様に最新年次では益税額は 0.5 兆円規模になっているという結果がえられた。

3.3 簡易課税による益税の推計

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点セットになった。すなわち最新年次で簡易課税制度による益税額を推計することができれば、あと免税点制度を廃止することによって益税額がどれだけ縮小させることができるのが判明することになる。

中小企業への特例措置については、徴税費用を最小化させるという面では、ある程度は認められるという意見はもっともである。現に、消費税（付加価値税）を採用している諸外国においても、中小企業に対する特例措置は見うけられる¹⁷。しかし、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」という事案は、消費税制度がもつ課題であるといえよう¹⁸。

簡易課税制度は、中小企業に対して売上額が5,000万円以下であれば、業種別のみなし仕入率の適用が可能となるものである。したがって、実際の仕入率よりもみなし仕入率の方が高いのであれば、中小企業者側に益税が発生する。

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のもとでの益税額を推計することにした。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）』を利用することによって2005年時点における簡易課税による益税額を推計している。『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6において、データによる産業別売上高別の仕入率がまとめられている。表6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。

¹⁷ 財務省ホームページ「付加価値税における中小事業者に対する特例措置の国際比較」を参照。

¹⁸ 森信（2000）31ページ，72行目から引用。

表 6 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。

『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。

$$\text{売上高 3,000 万円以下 A 産業のウェイト} = \frac{\text{売上高 3,000 万円以下 A 産業のサンプル数}}{\text{売上高 3,000 万円以下の産業数合計}} \times \text{売上高 3,000 万円以下 A 産業の益税率}$$

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に乗じると、簡易課税による益税額を推計することができる。表 7 にその結果がまとめられている。結果を見ると、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¹⁹。

表 7 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

4. むすび

本稿では消費税が創設されこれまでなされてきた改正によって、現時点ではどれくらい益税が発生しているのかについて推計をおこなった。本稿では、税負担者としての生産者サイドと税負担者としての消費者サイドの両面から益税の推計をおこなった。また生産者サイド側からのいまひとつの推計として簡易課税方式による益税額の推計もおこなった。

生産者サイドからのアプローチとしては『産業連関表』を用いた推計をおこなった。推計期間は消費税が導入された以降の 1990 年から 5 年おきに 2005 年までである。結果として、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、最新年次のデータによれば 0.5 兆円にまで縮小し、益税率は 10%未満 (4%) となっていることがわかった。また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。

消費者サイドからのアプローチとしては、『国民経済計算年報 (SNA)』を用いた推計をおこなった。推計期間は 1989 年から毎年で 2007 年までである。結果として、1990 年時点で益税は 1.35 兆円発生していたが、1991 年改正を経て 1993 年時点では 0.85 兆円と 1 兆円を切る値になり、1997 年の改正を経て 1999 年時点では 0.45 兆円にまで減少することがわかった。2003 年の改正を経て益税率は最新年次である 2007 年時点では 4% (0.49 兆円) と

¹⁹ 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。

なっていることがわかった。以上の結果をふまえると、現在では消費税の益税額は1兆円未満にまで減少してきていることから消費税制度の透明性はかなり高まってきているといえる。

1997年改正によって中小企業に対する特例措置は免税点制度と簡易課税制度が存在する。本稿では、『中小企業の財務指標（中小企業庁）』によって2003年から2005年までの簡易課税方式による益税額を推計した。結果として、2003年では2,146億円、2004年では1,890億円、2005年では1,184億円の益税が発生していることがわかった。本稿では2005年時点で益税額は『産業連関表』ベースでは0.5兆円、SNAベースで0.4兆円という結果がえられている。本稿における推計結果を利用するならば、免税点制度によって益税額は3,000億円から4,000億円程度発生しているものと考えられる。中小企業への特例措置を改正する場合、免税点制度を廃止することによって益税額はかなり縮小することができるだろう。

【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.
- 鎌倉治子（2008）「諸外国の付加価値税（2008年版）」『基本情報シリーズ1』国立国会図書館調査及び立法考査局.
- 経済産業研究所（RIETI）（2008）「日本産業生産性(JIP)データベースについて JIP2006 からの主な変更点：産業連関表」『JIP データベース 2008』.
- 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和課題—」『経済学論究（関西学院大学）』第55巻第1号,pp.53-81.
- 中井英雄（1981）「一般消費税の産業部門別価格効果」『近畿大学商経学叢』第28巻第1号,pp.55-81.
- 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.
- 林宏昭・橋本恭之・跡田直澄・齊藤慎・本間正明（1989）「間接税の改革」本間正明・跡田直澄編『税制改革の実証分析』第4章所収,pp.83-103,東洋経済新報社.
- 林宏昭・橋本恭之（1991）「消費税の価格分析—昭和55年産業連関表と昭和60年産業連関表による分析—」『四日市大学論集』第3巻第2号,pp.19-31.
- 日高政浩（2009）「わが国国税の租税支出の推計」（未公刊）
- 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.
- 藤川清史・下田充・渡邊隆俊・叶作義（2009）「消費税改訂の価格効果・税収効果-2005年産業連関表を用いた予測」JCER（日本経済研究センター）マクロモデル研究会報告論文.
- 望月正光（2008）「産業連関表に基づく地方消費税のマクロ清算方式」『関東学院大学経済経営研究所年報』第30集,pp.11-20.
- 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.