



HOKKAIDO UNIVERSITY

Title	消費課税の構造
Author(s)	小山, 光一; Koyama, Koichi
Citation	経済學研究, 53(3), 251-270
Issue Date	2003-12-16
Doc URL	https://hdl.handle.net/2115/5354
Type	departmental bulletin paper
File Information	ES_v53(3)_14.pdf



消費課税の構造

小山 光 一

1. 序論

本稿において、制度分析の観点から消費税（付加価値税）の構造とそのメカニズムを考察する。消費税という1つの制度が与えられたとき、国民は合理的な選択を行い、その結果としてメカニズムが形成される。このとき、消費税制度の下で「制度の下での均衡」が実現する。問題は、消費税の制度を数学的に定式化し、この制度の特性を分析して、経済主体の合理的な選択が生み出すメカニズムを解明することである。

近年、消費税は大きな論争を引き起こしている。わが国の財政赤字と少子・高齢化は、OECD 諸国の中で最も深刻な状況にあり、これらの財源をどのように調達するかは最も重要な問題の1つである。当然、消費税に対する期待が高まり、消費税率の引き上げを求める意見が強くなっている。

消費税に対する評価は、経済学者の間でも意見が大きく分かれている。消費税にもっと大きな役割を期待する意見が多い半面、あくまでも租税は所得税中心であるべきであるという意見も強い。所得税に期待する意見は、主に、租税の所得再分配機能を重視する立場にたち、アメリカの税制を基準に日本の所得税の欠陥を指摘し、この改善を求めるものが多い。これに対し、消費税に期待する意見は、消費税のもつ中立性や公平性などの理論的な根拠や、優れた財源調達力に期待するものが多い。

以上のような所得税か消費税かの問題ばかりでなく、たとえ消費税でもその制度をどのよう

に構築していくのかという問題も忘れてはならない。わが国の消費税制度を1つの制度として見たとき、この制度が最善なものであるとは限らない。付加価値税の中でもわが国の消費税は特殊な制度であり、現行の制度を改善し、より望ましい制度に改善していく必要がある。このために、現行の制度の特性を分析し、制度とそのメカニズムを解明していく必要がある。

税法は、法律の立場から制度の構築がなされているが、制度そのものを経済学の観点から分析する必要がある。消費税制度の体系を数学的に定式化し、この制度のもつ特性をメカニズム・デザインの観点から再評価することによって、より望ましい制度の模索が可能となる。

また、制度分析の観点から、なぜ消費税はすぐれた税収調達力をもっているのかを明らかにする必要がある。本稿では、消費税という制度の下で「制度の下での均衡」が実現し、この均衡で消費者の効用最大化行動は必然的に消費者の税負担を最大化させることを示す。すなわち、個々の消費者の利己的な効用最大化行動と、社会的に望ましい税収の最大化は、Incentive Compatible（誘因両立）になっているのである。この結果、消費税の税収調達力が高い理由は経済主体の合理的な選択によって裏付けられるのである。

本稿の構成は以下の通りである。第2節で消費税の現状を論じる。第3節では、消費税の構造を数学的に定式化し、消費税の構造を体系的に捉える。第4節では、消費税の下での「制度の下での均衡」を考察する。まず、消費税法を数学的に定式化した結果を用いながら、消費

税制度をメカニズム・デザインの観点から再検討する。次に、消費税の税収調達力の高い理由を経済主体の合理的行動を踏まえて検討する。

2. 現状

わが国の消費課税において、国税の場合、消費税、酒税、たばこ税、および揮発油税などが存在する。表1は、消費課税の税目とそれらの税収を示している。消費課税においては、消費税を除けば、特定の品目に限定した課税になっていることがわかる。

図1は、国税（一般会計）に占める税目別税収の推移を示したものである。近年、所得税と法人税の税収が低下傾向を示す中で、消費税の税収は著しい増加を示している。平成11年度以降、法人税と消費税の税収はほとんど同じになっており、特に平成15年度では消費税の方が法人税よりも税収がわずかに上回っている。今後、経済の活力をわかせるために、所得税や法人税の税負担が引き下げられることが予想されるので、消費税の負担は一層増加すると思われる。

表1 消費課税（国税）の税収

税目等	課税対象	平成14年度予算額	
		億円	国税収入に占める割合(%)
消費税		98,250	20.1
(個別間接税)			
酒税	酒類	17,350	3.6
たばこ税	製造たばこ	11,038	2.3
	内訳： 一般会計 たばこ特別税	8,480 2,558	
揮発油税等	自動車燃料等	31,765	6.5
	内訳： 揮発油税（一般会計） 揮発油税（道路特別会計） 地方道路税（交付税及び譲与税配付金特別会計） 石油ガス税（一般会計） 石油ガス税（一般会計）	21,340 7,102 3,043 140 140	
自動車重量税	検査自動車等	11,200	2.3
	内訳： 自動車重量税（一般会計） 自動車重量税（交付税及び譲与税配付金特別会計）	8,400 2,800	
航空機燃料税	航空機燃料	1,075	0.2
	内訳： 航空機燃料税（一般会計） 航空機燃料税（交付税及び譲与税配付金特別会計）	910 165	
電源開発促進税	販売電気	電源開発促進税（電源開発促進対策特別会計）	3,767 0.8
石油税	原油等	一般会計	4,800 1.0
個別間接税の合計額		80,995	16.6
消費課税の合計		179,245	36.7
国税収入		488,228	100.0

(注1) 予算額には一般会計と特別会計の両方を含む。

(注2) 「消費課税」として上記のほかに、一般会計の関税（8600億円）及びとん税（90億円）、交付税及び譲与税は配付金特別会計の特別とん税（113億円）、石油及びエネルギー需給構造高度化対策特別会計の石油等関税（380億円）が加わる。

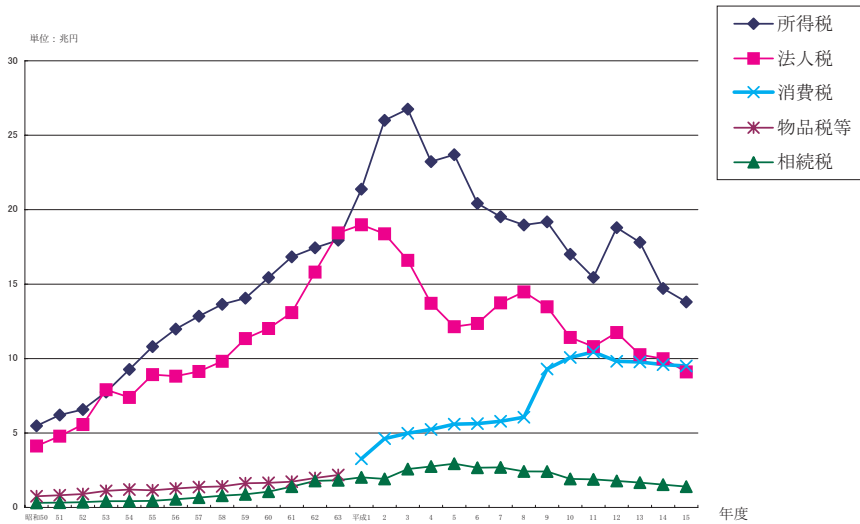


図1 国税（一般会計）における税目別税収の推移

問題は、国税収入のうち基幹税目である所得税や法人税の税収が低下傾向にある中で、消費税率をどこまで引き上げていくかである。表2は消費税率の国際比較を示している。日本の消費税率は国際的にみて低い水準にあり、わが国の巨額の財政赤字と著しく低い租税負担率から考えても、今後消費税率を大幅に引き上げていくことは避けられない状況にある。

表2 消費税（付加価値税）の税率の国際比較

2003年1月現在			
スウェーデン	25% (12%)	ポーランド	22% (7%)
デンマーク	25% (25%)	ハンガリー	25% (12%)
ノルウェー	24% (12%)	チェコ	22% (5%)
フィンランド	22% (17%)	スロバキア	20% (14%)
アイルランド	21% (0%)	トルコ	18% (8%)
イギリス	17.5% (0%)	ギリシア	18% (8%)
ドイツ	16% (7%)	日本	5% (5%)
フランス	19.6% (5.5%)	中国	17% (17%)
イタリア	20% (10%)	韓国	10% (10%)
オランダ	19% (6%)	台湾	5% (5%)
ルクセンブルグ	15% (3%)	インドネシア	10% (10%)
ベルギー	21% (6%)	フィリピン	10% (10%)
スペイン	16% (7%)	オーストラリア	10% (0%)
ポルトガル	19% (5%)	ニュージーランド	12.5% (12.5%)
オーストリア	20% (10%)	カナダ	7% (0%)
スイス	7.6% (2.4%)	メキシコ	18% (0%)

(注1) 最初の数値が標準税率、括弧の中の数字は食料品に係る軽減税率を示している。
 (注2) アメリカは付加価値税ではなく小売売上税（地方税）を課しており、税率は地域により異なる。
 (注3) カナダでは、連邦の付加価値税のほかに、州によって小売売上税を課しているところがある。

ここで問題となるのが、現行の消費税制度に存在する欠陥である。1つの欠陥は、免税事業者が多数存在することである。表3は免税事業者の適用状況を示している。個人事業者と法人の全体で62%の事業者が免税事業者である。免税事業者の場合、国税当局に消費税を納税しなくてよいが、仕入れに要した消費税は控除できない。この場合、事業者が顧客に消費税を課す場合、手元に残る消費税は事業者の利益になる、所謂「益税」の問題が発生する。「益税」の問題は、簡易課税においても生じる。事業者は、消費税の導入によって「益税」という形で利益を得る構造になっており、これが消費税制度を支える形になっている。

表3 事業者免税点制度の適用状況（平成12年度）
 (単位: 千者)

課税売上高	免税事業者			計	課税事業者	事業者計
	1千万以下	1千万超 2千万以下	2千万超			
個人事業者	1,838 (31.0%)	604 (10.2%)	278 (4.6%)	2,719 (45.8%)	537 (9.0%)	3,256 (54.9%)
法人	476 (8.0%)	258 (4.4%)	223 (3.8%)	958 (16.1%)	1,719 (29.0%)	2,677 (45.1%)
計	2,314 (39.0%)	862 (14.5%)	501 (8.4%)	3,677 (62.0%)	2,255 (38.0%)	5,933 (100%)

(注) 免税事業者には個人農業は含まれない。

表4 収入階級別税負担（平成12年分）

実収入の区分 a	第I分位 325万円	第III分位 488万円	第V分位 602万円	第VII分位 734万円	第X分位 1,220万円
税合計 b	24万円	39万円	54万円	72万円	170万円
税負担率 b/a	7.3%	8.0%	9.0%	9.8%	13.9%
消費税 c	9万円	12万円	15万円	17万円	25万円
消費税の負担率 c/a	2.8%	2.5%	2.4%	2.3%	2.0%

（資料）総務省統計局「家計調査」（平成12年）

もう一つの消費税の欠陥は、消費税の税負担が所得に関して逆進的であるということである。表4は収入階級別に消費税の負担を比較したものである。税全体は累進的構造をもっているが、消費税は所得に関して逆進的になっていることがわかる。この逆進性は、食料品等に軽減税率を適用すればある程度改善できるが、本質的な改善は困難である。従って、租税体系において、逆進的な性質をもつ消費税と所得再分配機能をもつ所得税を適切に組み合わせる必要がある。

結局、消費税の欠陥は、「益税」に代表されるようなわが国の消費税制度がもつ特有な欠陥と、税負担の逆進性のように、消費税（付加価値税）固有の欠陥の二つに分けられる。いずれの場合においても、制度の欠陥を是正し、望ましい制度の構築を図っていく必要がある。

次に、酒税、たばこ税、および揮発油税を検討しよう。消費税の税額は、これらの税目と一定の関係をもっている。以下のAとBの2つのケースが存在する。

A. 酒税、たばこ税、揮発油税、石油税、石油ガス税等の場合

この場合、納税義務者は製造者で、これらの税は製造・販売のコストとみなされるので、消費税の課税標準額に含まれる。つまり、

$$\text{消費税額} = (\text{製造原価} + \text{利益} + \text{酒税等の税額}) \times \text{消費税率}$$

この結果から、酒税、たばこ税、および揮発油税の引き上げは、必然的に消費税額を増加させることがわかる。

B. 軽油引取税、ゴルフ場利用税、および入湯税の場合

この場合、納税義務者は消費者等で、これら

の税は消費税の課税標準額に含まれない。従って、これらの税の引き上げは消費税額を増加させない。

酒税、たばこ税、および揮発油税はいずれも特定の品目に偏った課税を行っている。当然、これらの課税に対する正当化は容易であるが、租税体系としてみたとき、このような特定品目に限定し偏った税は望ましいものとは言えない。

まず、酒税についてみると、酒税の課税実績は表5に示されている。酒税の税収のうち、ビールが66.1%を占めており、これに雑酒のほとんどを占める発泡酒の税収割合を加えると、75%程度に達する。酒税は、本質的にビールとその類似商品である発泡酒で占められており、これらの商品に非常に偏った税負担となっている。

表5 酒税の課税実績（平成12年度）

区分	課税数量 (千kl)	割合 (%)	課税額 (億円)	割合 (%)
清酒	999.2	10.0	1,279	7.0
合成清酒	61.1	0.6	43	0.2
しょうちゅう甲類	424.9	4.2	1,001	5.5
しょうちゅう乙類	356.9	3.6	752	4.1
小計	781.9	7.8	1,753	9.7
みりん	135.0	1.3	32	0.2
ビール	5,415.6	54.1	12,002	66.1
果実酒類	284.1	2.8	159	0.9
ウイスキー類	145.9	1.5	568	3.1
スピリッツ類	28.9	0.3	82	0.5
リキュール類	406.2	4.1	386	2.1
雑酒	1,757.1	17.5	1,846	10.2
合計	10,015.4	100	18,150	100

表6 たばこ税の負担

	消費税	消費税抜き の小売価格	国 税		地 方 税		たばこ税と消 費税の合計額	負担割合
			たばこ税	たばこ特別税	道府県たばこ税	市町村たばこ税		
270 円の商品	円 12.86	円 257.14	円 62.52	円 16.40	円 19.38	円 59.54	円 170.7	% 63.22
			合計で 78.92 円		合計で 78.92 円			

表7 揮発油税と地方道路税の負担

	消 費 税	消費税抜き の小売価格	揮 発 油 税	地方道路税	揮発油税と消 費税の合計額	負 担 割 合
1 リットル当たり 110 円のガソリン	5.24 円	104.76 円	48.6 円	5.2 円	59.04 円	53.67%

たばこ税と揮発油税も、税負担がたばことガソリンという特定品目に限定され、非常に高い税負担を求めている。たばことガソリンにおける具体的な税の負担割合は、それぞれ表6と表7に示されている。いずれの商品についても、価格の半分以上が税であることがわかる。また、たばこ税の場合、旧国鉄や国有林野事業等の債務を返済する財源としても利用されており、たばこの消費者は過重な負担が課されている。また、揮発油税は主に道路特定財源として利用されているが、自動車の所有者は揮発油税ばかりでなくその他の自動車関連の税も負担しており、これらの税負担の合計は非常に大きくなっている。

以上みてきたように、酒税、たばこ税、および揮発油税といった個別消費税は、大きな税負担が特定の品目に偏ってかけられているため、これらの税に大きな税収の伸びを期待することはできない。従って、ほぼすべての財・サービスを課税対象とする消費税の改革こそが重要な焦点になってくる。

以下では、消費税制の体系を数学的に分析し、望ましい制度の構築に向けた基礎を築いていく。

3. 消費税の構造

3.1 消費税の仕組み

この節の目的は、消費税法で規定された制度を数学的に定式化し、消費税を体系的に捉えることにある。この目的のため、1つの法人の損益計算書をベースにしなが、消費税の制度をまとめていく。

わが国の消費税の課税対象は、原則としてすべての国内取引および輸入取引である。但し、課税対象とならない非課税取引は表8に示されている。わが国では、政策的配慮に基づく非課税取引は非常に限定されている。

表8 非課税取引

A. 性格上、課税対象にならないもの	B. 特別の政策的配慮に基づくもの
① 土地等の譲渡および貸付	① 社会保険診療等に係る療養・医療等
② 有価証券および支払手段の譲渡	② 社会福祉事業
③ 金融取引等（利子、保険料など）	③ 助産費用
④ 郵便切手、印紙、および物品切手等の譲渡	④ 埋葬料、火葬料
⑤ 行政手数料、国際郵便為替	⑤ 身体障害者用物品
	⑥ 学校教育（授業料、入学科料など）
	⑦ 教科用図書（いわゆる検定済教科書）の譲渡
	⑧ 住宅家賃

表9は、法人の損益計算書の一例を示したものである。わが国の消費税において、インボイス方式ではなく帳簿方式（アカウント方式）で税額を計算しているため、損益計算書を設定しておく必要がある。

以下では、国税である消費税（税率4%）と地方税である地方消費税（税率1%）の区別をせず、両者をあわせたものを消費税（税率5%）

として議論する。また、税込みと税抜きの区別を明確にするため、以下の記号の上付きの「0」は税込みを示すものとする。

表9に基づいて、事業者の売上高を表10のように分類することができる。売上高は、主に「通常の課税売上」、「免税売上（輸出取引等）」、「非課税売上」、および「不課税売上」の四つに分けられる。「その他役員への贈与額等」 G^0 と

表9 損益計算書（例）の内訳

<p>1 売上高 総売上高 R^0 但し、総売上高は以下の2つを含む。 ・輸出免税となる金額 R_E ・非課税商品の売上 R_U 売上返品 Z^0 純売上高 $(R^0 - Z^0)$</p>	<p>4 営業外収益と特別利益 営業外収益 雑収入 r_1 社宅収入 r_2 受取利息 r_3 受取配当金 r_4 貸倒引当金戻入れ額 固定資産の売却益（但し、土地の売却額 S_L、 建物の売却額 S_B） 有価証券売却益 （但し、有価証券売却額は e） 特別利益 償却債権取立益 \hat{W}</p>
<p>2 売上原価 当期商品仕入高 C_1^0 但し、上記の金額は以下を含む。 ・輸入商品の金額 c_M^0 ・非課税商品の金額 c_U 仕入返品高 D^0</p>	<p>5 営業外費用および特別損失等 C_3^0 営業外費用 支払利息 f_1 貸倒引当金繰入額 f_2 特別損失 固定資産売却損（備品、中古車等） （但し、固定資産売却額は s） 雑損失（評価損） f_3 その他 固定資産（建物等）購入額 f_4</p>
<p>3 販売費および一般管理費 C_2^0 報酬給与 法定福利費 福利厚生費 支払保険料 修繕費 減価償却費 旅費交通費 通信費 水道光熱費 荷造運賃費 広告宣伝費 租税公課 接待交際費 地代家賃（店舗の賃借料と社宅用アパートの賃借料） 消耗品費 貸倒損失 W^0 雑費</p>	

（注1）上記の C_2^0 は、販売費および一般管理費の合計額（貸倒損失 W^0 を除く。）である。

（注2）上記の C_3^0 は、営業外費用、特別損失、および「その他」の合計額（但し、固定資産売却損を除く。）で、

$$C_3^0 = \sum_{k=1}^4 f_k$$

表 10 売上高の分類

	区 分	本体価格 (税抜き)	本体価格 (税込み)
通常の課税売上 R_T^0	売上高勘定		$R^0 - R_E - R_U$
	営業外損益		B_T^0
	特別損益等		S_T^0
その他役員への贈与額等			G^0
免税売上 (輸出取引等)		R_E	
非課税売上 R_{UT}	売上高勘定	R_U	
	営業外損益	B_U	
	特別損益等	S_U	
不課税売上		R_{NT}	

(注) 表9の設定で、上記の金額を明確にしておく。

- (1) $B_T^0 + S_T^0$ は雑収入 r_1 、固定資産売却額 (建物) S_B 、および固定資産 (備品、中古車等) の売却額 s の合計額で、 $B_T^0 + S_T^0 = r_1 + S_B + s$ が成立する。
- (2) $B_U + S_U$ は、社宅収入 r_2 、受取利息 r_3 、固定資産売却額 (土地) S_L 、有価証券売却額 e の合計額で、 $B_U + S_U = r_2 + r_3 + S_L + e$ となる。
- (3) R_{NT} は受取配当金のみで、 $R_{NT} = r_4$ である。

は、役員に対し著しく低い価格で譲渡した場合に、通常の価格と低い譲渡価格の差額である。

まず、「通常の課税売上 (税込み)」 R_T^0 とは、売上高勘定において総売上高 R^0 から輸出額 R_E と非課税商品の売上 R_U を控除した金額に、営業外損益 B_T^0 と特別損益等 S_T^0 の合計額を加算したものである。すなわち、

$$(1) R_T^0 = [R^0 - R_E - R_U] + B_T^0 + S_T^0$$

次に、「非課税売上」 R_{UT} とは、売上高勘定における非課税商品の売上 R_U 、非課税の営業外損益 B_U 、および特別損益等 S_U の合計額である。つまり、

$$(2) R_{UT} \equiv R_U + B_U + S_U$$

消費税の課税標準額 R_T は、「通常の課税売上」 R_T^0 と「その他役員への贈与額等」 G^0 の合計額 (税込み) を税抜きにした金額であり、

$$(3) R_T \equiv \frac{1}{1+t} (R_T^0 + G^0)$$

として定義される。ここで、 t は消費税率を示している。この売上げに対応する消費税額 T_S は、課税標準額に消費税率 t を乗じた金額なので、

$$(4) T_S = \frac{t}{1+t} (R_T^0 + G^0)$$

が成立する。

消費税の納税額 T は、売上げに係る消費税額から仕入れに係る消費税額を控除した金額である。前者の売上げに係る消費税額は、(4) で示される消費税額 T_S と貸倒回収額 \hat{W} の消費税額の合計額である。また、仕入れに係る消費税額は、仕入税額控除額 T_b 、売上の返品額 Z^0 の消費税額、および貸倒れ額 W^0 の消費税額の合計額である。つまり、

$$(5) T = T_S + \frac{t}{1+t} \hat{W} - \left[T_b + \frac{t}{1+t} Z^0 + \frac{t}{1+t} W^0 \right]$$

が成立する。

3.2 仕入税額控除

ここでは仕入税額控除額 T_b について検討する。基本的に、仕入税額控除額 T_b の対象となるのは、課税売上げのために行った課税仕入れに係る消費税額であり、非課税売上げのために行ったものは控除の対象とはならない。課税仕入れに係る消費税額のうち控除できる金額は、売上げ全体に占める課税売上の割合に依存する。

仕入れ税額控除の方法を決定するため、「課税売上割合」という概念を用いる。課税売上割合 α は、以下のように定義される。

$$(6) \quad \alpha = \frac{(R_T - Z) + R_E}{(R_T - Z) + R_E + R_{UT}^*}$$

この式において、分母は課税売上と非課税売上の合計額であり、分子は課税売上である。ここで、課税売上とは、課税標準額 R_T から売上返品額（税抜き）である $Z \equiv Z^0/(1+t)$ を減額した金額 $(R_T - Z)$ と、免税売上（輸出取引等）

R_E の合計額である。また、非課税売上とは、(2)で定義された R_{UT} ではなく、以下で定義される R_{UT}^* である。

$$R_{UT}^* = 0.05e + (R_{UT} - e)$$

つまり R_{UT}^* とは、有価証券売却額 e についてのみ特別に5%の金額をとり、非課税売上 R_{UT} を再評価したものである。(6)式において、非課税売上 R_{UT}^* がゼロならば、課税売上割合は1となり、逆に、非課税商品のみを販売している場合、課税売上割合はゼロとなる。

仕入税額控除の方法は、課税売上割合に応じて以下の方法がとられる。

1. 課税売上割合が95%以上（つまり $\alpha \geq 0.95$ ）のとき、課税仕入れに係る消費税額は全額控除できる。
2. 課税売上割合が95%未満（つまり $\alpha < 0.95$ ）のとき、非課税売上に要する仕入れ税額は控除しない立場から、仕入れ税額控除を制限し、課税売上割合に対応する部分のみ控除する。具体的な控除の方法として以下の二つが存在

表 11 仕入れの分類

	課税仕入れの金額	課税仕入れにならないもの
当期商品仕入高 C_1^0	$C_1^0 - (c_M^0 + c_U)$	$(c_M^0 + c_U)$
販売費・一般管理費 C_2^0	通勤手当（報酬給与の一部） 福利厚生費（見舞金等是不課税） 修繕費 旅費交通費（国内のみ） 通信費（国内のみ） 水道光熱費 荷造運賃費 広告宣伝費 地代家賃（店舗の賃借料等） 接待交際費 消耗品費 雑費	報酬給与 法定福利費 福利厚生費（見舞金等） 支払保険料 減価償却費（取得時のみ課税仕入れ） 租税公課 地代家賃（社宅用アパートの賃借料等）
営業外費用・特別損失等 C_3^0	固定資産（建物等）の購入額 f_4	支払利息 f_1 貸倒引当金繰入額 f_2 雑損失（評価損） f_3
合計 C^0	C_T^0	C_N^0

する。

(i) 一括比例配分方式

(ii) 個別対応方式

以下では、以上の三つのケースを詳細に検討しよう。

I. 課税売上割合が95%以上 ($\alpha \geq 0.95$) のとき

表11で示されているように、当期商品仕入高 C_1^0 、販売費・一般管理費 C_2^0 、および営業外費用・特別損失等 C_3^0 の合計額を事業者の仕入れ額 C^0 とする。さらに、 C^0 を「課税仕入れの金額」 C_T^0 と「課税仕入れにならないもの」の金額 C_N^0 の二つに区分する。

具体的に、表11を用いて、「課税仕入れの金額」と「課税仕入れにならないもの」の区別をみていこう。まず、当期商品仕入高では、輸入商品の仕入れ c_M^0 と非課税商品の仕入れ c_U は課税仕入れとはならない。次に、販売費・一般管理費の場合、課税仕入れとなるのは国内取引に限定されるため、外国への航空運賃（旅費交通費）や国際電話料金（通信費）は「課税仕入れにならないもの」に分類される。また、報酬給与は不課税、法的福利費のような社会保険の保険料負担は非課税、および租税公課は不課税であるため、これらは「課税仕入れにならないもの」に入る。

「課税仕入れの金額」 C_T^0 から「仕入れ対価の返還額」（ここでは、仕入返品高） D^0 を控除した金額が「課税仕入れに係る支払対価の額（税込み）」で、これに対応する消費税額が「課税仕入れに係る消費税額」 T_{b1} である。具体的には、

$$(7) \quad T_{b1} = \frac{t}{1+t}(C_T^0 - D^0)$$

また、輸入商品に係る消費税額 T_{b2} は、輸入商品の仕入れ額 c_M^0 に対し同じ消費税率が採用されるとすると

$$(8) \quad T_{b2} = \frac{t}{1+t}c_M^0$$

以上より、「課税仕入れ等の税額の合計額」は

$$(9) \quad T_{b1} + T_{b2} = \frac{t}{1+t}[(C_T^0 - D^0) + c_M^0]$$

となる。この場合、控除対象仕入税額 T_b は T_{b1} と T_{b2} の合計額で、(9)で示される金額となる。よって(4)、(5)、および(9)より、事業者による消費税の納税額 T は

$$(10) \quad T = \left[\frac{t}{1+t}(R_T^0 + G^0) + \frac{t}{1+t}\hat{W} \right] - \left[\frac{t}{1+t}\{(C_T^0 - D^0) + c_M^0\} + \frac{t}{1+t}Z^0 + \frac{t}{1+t}W^0 \right]$$

となる。いま、簡単なケースとして、 $G^0 = \hat{W} = D^0 = c_M^0 = Z^0 = W^0 = 0$ とおくと、

$$(11) \quad T = \frac{t}{1+t}(R_T^0 - C_T^0)$$

となる。納税額は、(9)で示される「通常の課税売上」 R_T^0 から課税仕入れに係る消費税額 C_T^0 を全額控除した金額であることを示している。

II. 課税売上割合が95%未満 ($\alpha < 0.95$)、一括比例配分方式

この場合、仕入税額控除額 T_b は、(9)で示される「課税仕入れ等の税額の合計額」に(6)で定義された課税売上割合 α を乗じた金額である。すなわち、

$$(12) \quad T_b = \frac{t}{1+t}[(C_T^0 - D^0) + c_M^0]\alpha$$

この場合、 $\alpha = 0$ のとき $T_b = 0$ となる。つまり、事業者が非課税商品のみを販売している場合、仕入税額控除は全く認められないことになる。非課税商品のみを売上げている場合、納税

額はゼロとなるが、仕入れ税額が全く控除されない。この場合、控除でない仕入れの消費税額は、法人税の損金または所得税の必要経費となる。

消費税の納税額 T は、(4), (5), および(11)より、

$$(12) \quad T = \left[-\frac{t}{1+t}(R_T^0 + G^0) + \frac{t}{1+t}\hat{W} \right] - \left[\frac{\alpha t}{1+t} \{ (C_T^0 - D^0) + c_M^0 \} + \frac{t}{1+t} Z^0 + \frac{t}{1+t} W^0 \right]$$

となる。先のケースと同様に、 $G^0 = \hat{W} = D^0 = c_M^0 = Z^0 = W^0 = 0$ とおくと、

$$(12) \quad T = \frac{t}{1+t} (R_T^0 - \alpha C_T^0)$$

となる。仕入税額控除額は、課税仕入れ金額 C_T^0 のうち課税売上割合 α の分だけ認める構造になっている。

Ⅲ. 課税売上割合が95%未満のとき、個別対応方式

個別対応方式の場合、仕入れの分類は前述の二つのケースと異なる。表12は、表9のケースに対応する仕入れの分類を示している。

この場合、課税仕入れ等の金額 C_T^0 は以下の三つに区分される。

- (a) 課税売上対応 C_{T1}^0
- (b) 非課税売上対応 C_{T2}^0
- (c) 課税売上げと非課税売上げに共通するもの C_{T3}^0

従って、仕入高 C^0 の構成は以下の式で示すことができる。

$$C^0 = [C_{T1}^0 + C_{T2}^0 + C_{T3}^0] + C_N^0$$

仕入税額控除の金額 T_b は以下の式で示される。

表 12 仕入れの分類（個別対応方式）

	課税仕入れ等の金額			課税仕入れにならないもの
	課税売上対応	非課税売上対応	共通用	
C^0	C_{T1}^0	C_{T2}^0	C_{T3}^0	C_N^0
(具体的な例)	$C_1^0 - (c_M^0 + c_U^0)$ 高造運賃費		通勤手当(報酬給与の一部) 福利厚生費(見舞金等は除く) 修繕費 旅費交通費(国内のみ) 通信費(国内のみ) 水道光熱費 広告宣伝費 地代家賃(店舗の賃借料) 接待交際費 消耗品費 雑費 固定資産(建物等)の購入額	表11と同じ

$$(13) \quad T_b = \frac{t}{1+t} [(C_{T1}^0 - D^0) + c_M^0] + \alpha \left[\frac{t}{1+t} C_{T3}^0 \right]$$

ここでは、「仕入れ対価の返還額」は仕入返品高 D^0 のみで、全額が「課税売上対応」に対応するものとし、「非課税売上対応」と「共通用」に対応する「仕入れ対価の返還額」は無いと仮定している。

(13)の右辺の第1項は、課税売上対応の金額 C_{T1}^0 から仕入返品高 D^0 を控除した金額に対する消費税額と、輸入商品の金額 c_M^0 の消費税額の合計額を示しており、これらは全額、仕入税額控除が認められる。右辺の第2項は、「共通用」 C_{T3}^0 の消費税額のうち、課税売上割合 α の部分しか仕入税額控除が認められないことを示している。

従って(4), (5), および(13)より、消費税の納税額 T は

$$(14) \quad T = \left[\frac{t}{1+t} (R_T^0 + G^0) + \frac{t}{1+t} \hat{W} \right] \\ - \left[\frac{t}{1+t} [(C_{T1}^0 - D^0) + c_M^0] \right. \\ \left. + \alpha \left[\frac{t}{1+t} C_{T3}^0 + \frac{t}{1+t} (Z^0 + W^0) \right] \right]$$

いま、 $G^0 = \hat{W} = D^0 = c_M^0 = Z^0 = W^0 = 0$ のとき、

$$(14) \quad T = \frac{t}{1+t} [R_T^0 - \{C_{T1}^0 + \alpha C_{T3}^0\}]$$

となる。

3.3 簡易課税

課税売上高が2億円（平成16年4月1日以降は5,000万円）以下の中小事業者に対しては、売上に係る消費税額だけを利用して納付税額を導出できる簡便な方法を採用することを認めている。事業者はこの簡易課税制度と前述の本則課税制度のいずれか有利な方を選択できる。

まず、事業が1種類の場合、仕入税額控除額 T_b は以下の式で求められる。

$$(15) \quad T_b = \frac{t}{1+t} [(R_T^0 + G^0) - Z^0 + \hat{W}] \gamma$$

ここで、 γ はみなし仕入率である。(4)、(5)、および(15)より、消費税の納税額 T は

$$(16) \quad T = \left[\frac{t}{1+t} (R_T^0 + G^0) + \frac{t}{1+t} \hat{W} \right] \\ - \left[\frac{t}{1+t} \{ (R_T^0 + G^0) - Z^0 + \hat{W} \} \gamma \right. \\ \left. + \frac{t}{1+t} (Z^0 + W^0) \right]$$

いま、 $G^0 = \hat{W} = Z^0 = W^0 = 0$ のとき

$$(16) \quad T = \frac{t}{1+t} R_T^0 (1 - \gamma)$$

この場合、納税額は「通常の課税売上」 R_T^0 によって決定され、実際の仕入れの金額に全く依存していない。

次に、事業者が複数の事業を行っているケースを検討する。 $R_T^0 + G^0$ と Z^0 は5つの業種に分けられ、第 k 種事業についてそれぞれ $R_{Tk}^0 + G_k^0$ 、 Z_k^0 とする。このとき

$$(17) \quad R_T^0 + G^0 = \sum_{k=1}^5 (R_{Tk}^0 + G_k^0), \quad Z^0 = \sum_{k=1}^5 Z_k^0$$

第 k 種事業の課税売上高（税抜き） η_k は

$$(18) \quad \eta_k = \frac{1}{1+t} [(R_{Tk}^0 + G_k^0) - Z_k^0]$$

このときの課税売上高に係る消費税額は $t\eta_k$ となる。ここで、全業種にわたる課税売上高の総額は

$$(19) \quad \sum_{k=1}^5 \eta_k = \frac{1}{1+t} [(R_T^0 + G^0) - Z^0]$$

これに対応する売上に係る消費税の総額は

$$(20) \quad \sum_{k=1}^5 t\eta_k = \frac{t}{1+t} [(R_T^0 + G^0) - Z^0]$$

このとき、平均みなし仕入率 $\hat{\gamma}$ は、全業種の消費税額の合計を分母にとり、分子は各業種の消費税額をみなし仕入率で加重平均した金額であり、以下のように定義される。

$$(21) \quad \hat{\gamma} = \frac{\sum_{k=1}^5 t\eta_k \gamma_k}{\sum_{k=1}^5 t\eta_k}$$

ここで、 γ_k は第 k 種事業のみなし仕入率を示しており、 $\gamma_1 = 0.9$ 、 $\gamma_2 = 0.8$ 、 $\gamma_3 = 0.7$ 、 $\gamma_4 = 0.6$ 、および $\gamma_5 = 0.5$ である。

控除対象仕入税額 T_b は、(15)式において γ を(21)で定義された $\hat{\gamma}$ で置き換えた式で示される。この場合、消費税の納税額 T は、(16)式において γ を $\hat{\gamma}$ で置き換えた式で求められる。

みなし仕入率 $\hat{\gamma}$ について、(2)式で示される簡易課税の本則計算以外に、以下の二つの特例が設けられている。

ケース1 1種類の事業の課税売上高の割合が75%以上のとき

このときは、75%以上の事業のみなし仕入率を適用する。つまり、第*i*種事業の課税売上高割合 $\left[\eta_i / \sum_{k=1}^5 \eta_k\right]$ が75%以上とすると、

$$\hat{\gamma} = \gamma_i$$

となる。

ケース2 2種類の事業の課税売上高の割合が75%以上のとき、

第*i*種と第*j*種の二つの事業 ($i < j$) について、 $\left[(\eta_i + \eta_j) / \sum_{k=1}^5 \eta_k\right] \geq 0.75$ が成立している場合、みなし仕入率 $\hat{\gamma}$ は

$$\hat{\gamma} = \frac{(t\eta_i)\gamma_i + \left[\left(\sum_{k=1}^5 t\eta_k\right) - t\eta_i\right]\gamma_j}{\sum_{k=1}^5 t\eta_k}$$

である。

簡易課税の中でも、事業者は以上の3つの中で最も自分に有利なものを選択できる形になっている。

3.4 輸出・輸入と非課税売上

以上の消費税の仕組みの中で、輸出と輸入および非課税売上の取り扱いを検討する。

輸出と輸入

消費税は、消費地課税主義の原則から、消費が行われた国において課税することとなっている。このため輸出の場合、売上げの際の消費税は免税となり、仕入れに係る消費税は還付される仕組みになっている。この結果、輸出の価格の中に消費税が転嫁されることはなくなり、税制は国際的に中立となる。輸入の場合も同様に、

輸入する時に事業者に消費税を課税し、最終的に消費者が消費税を負担する構造になっている。

上述の消費税の構造の定式化を用いて、輸出と輸入の扱いを明確にしておこう。最初に輸出の場合を検討しよう。免税となる輸出売上 R_E について、まず、売上に係る消費税 T_S はゼロとなることは自明である。このことは、(1)と(4)より確認できる。次に、仕入税額控除額 T_b をみると、輸出売上に対応する仕入税額は控除できることがわかる。実際、(6)より課税売上割合 α は、輸出売上 R_E に依存している。例えば、輸出のみ行う事業者の場合、課税売上割合は $\alpha = 1$ となり、(9)より課税仕入れは全額、控除できる。課税売上割合が $\alpha < 0.95$ の場合、仕入税額控除額 T_b は一括比例配分方式のとき(11)、個別対応方式のとき(13)で示されている。いずれの場合も、輸出売上 R_E は課税売上割合 α を通して仕入税額控除額 T_b に反映する仕組みになっている。但し、簡易課税の場合、(15)より明らかなように、輸出売上に対応する仕入税額は控除できない。

次に、輸入の場合を検討しよう。輸入仕入れ c_M^0 に係る消費税額のうち控除できる金額は、課税売上割合 α に依存している。 $\alpha \geq 0.95$ のとき、(9)より、 c_M^0 に係る消費税額は全額控除できる。 $\alpha < 0.95$ の場合、一括比例配分方式のとき、(11)より、 c_M^0 に係る消費税額の α の割合が控除できるのに対し、個別対応方式のときは、(13)より、 c_M^0 に係る消費税額全額が控除できる。簡易課税の場合は、(15)で示されているように、売上げに係る消費税額の一定割合として仕入税額控除が決定されるので、仕入れが輸入仕入れか否かは全く関係なくなる。

非課税商品

ここでは、非課税商品を中間財として仕入れる場合と販売する場合の二つのケースを検討しよう。まず、非課税商品を仕入れる場合を考えてみる。非課税商品の仕入れ c_U は、表11の仕入れの分類から明らかなように、「課税仕入れにならないもの」に入る。このことは、仕入

れの際に消費税を支払っていないので自明である。事業者の納税額をみると、売上げに係る消費税から控除する仕入税額がゼロとなるので、納税額は大きくなる。しかしこの場合、事業者の実質的な税負担は全く生じていない。但し、簡易課税の場合は、輸入の場合と同様で、仕入れ商品が非課税か否かは関係ない。

次に、非課税商品の売上げの場合を検討する。基本的に、非課税売上に対応する仕入れ税額の控除は認められない。既にみてきたように、 $\alpha \geq 0.95$ のとき課税仕入れの税額は全額控除できる。従って、 $\alpha = 0.95$ の場合、5%の非課税売上に対応する仕入れ税額は控除される。 $\alpha < 0.95$ の場合、非課税売上に対応する仕入れ税額の控除を排除していくシステムが一括比例配分方式と個別対応方式にほかならない。売上げの全部が非課税売上（つまり、 $\alpha = 0$ ）のときの仕入税額控除額をみると、一括比例配分方式の場合は、(11)より仕入税額控除額は完全にゼロとなるのに対し、個別対応方式の場合は、(13)より共通用の課税仕入れの税額控除額の部分のみがゼロとなる。簡易課税の場合、売上げの全部が非課税売上のとき、(15)より、仕入税額控除額はゼロである。

ここで1つの問題は、非課税商品を販売する場合、消費税による実質的な負担が生じているか否かである。例えば、不動産賃貸業を営む事業者を考えよう。住宅家賃は消費税が非課税である。このため、アパートの修繕費などに支払う消費税は、仕入れ税額控除が認められない。この控除対象外となる仕入れ税額は、一定のルールの下で、法人税の損金または所得税の必要経費となる。この場合、消費税の存在によって事業者の実質的な税負担が生じる可能性がある。事業者が控除できない仕入れ税額を家賃に転嫁することもできるが、もし転嫁できないとすると、事業者に税負担が生じることになる。このような税負担はどのくらいあるのか、興味のある課題である。

4. 制度分析：「制度の下での均衡」

以下では、消費税の構造を再検討し、消費税という現行の制度の下で経済主体はどのような合理的な選択を行い、その結果どのようなメカニズムが生じているのかを考察する。いわゆる現行の消費税という1つの制度における「制度の下での均衡」を明らかにしていく。

まず、わが国の消費税固有の問題を考える。わが国の消費税という1つの制度を情報、インセンティブ、および個人人の合理性などの側面から再検討し、「制度の下での均衡」がどのような形で実現しているのかを分析する。

次に、付加価値税である消費税固有の問題を考える。問題は、なぜ消費税が非常に優れた税収調達能力をもち、制度として維持されているのかを経済主体の合理性に基づいて解明することである。消費税という制度の下で経済主体は合理的な選択を行うが、この行動は所得税の場合とどのように異なるのか。また、その結果、消費税と所得税では生じるメカニズムにどのような相違が生まれるのかを考察する。

4.1 消費税制の特性

まず、第3節で考察した消費税の制度をメカニズム・デザインの観点から再検討してみよう。

I. 情報

ヨーロッパ諸国で採用されているインボイス方式の場合、取引者、取引金額、および消費税額が明記されているため、消費税に関する情報がより明確となっている。これに対し、わが国の消費税の場合、国税当局が消費税を判定する根拠は、損益計算書などの帳簿の情報に基づいており、いわゆる「アカウント方式」と呼ばれている。実際、第3節でみたように、個々の事業者の納税額は課税売上げや課税仕入れの金額等に基づいて算定されており、他の事業者との個別の取引に関する情報は必要ない。

アカウント方式の場合、インボイス方式と比較して、情報量は大幅に少なくて済む。しかし、

国税当局は取引の流れを把握できない。つまり、インボイス方式では、国税当局はあえて行なおうとすれば生産→卸売→小売といった財の流れを体系的に把握することは可能であるが、アカウント方式ではこのような流れを把握することはできない。アカウント方式では、単に個別の事業者について独立に消費税を算定しているにすぎない。

この結果、アカウント方式では、事業者と他の事業者との個々の取引関係が明確でなくなるため、事業者の申告する売上げが正しいか否かを国税当局は正確に判定できない。インボイス方式では、国税当局は個別取引の情報により正確にわかるため、事業者の申告する売上げが正しいか否かについてより正確な情報を得ることができる。インボイス方式の下では、事業者は取引に関する情報が他の事業者から国税当局に流れていることを知っているため、取引に関し虚偽の情報を国税当局に申告しにくい。この意味で、消費税は事業者間の牽制機能を果たしている。アカウント方式の下では、このような事業者間の牽制機能は期待できない。

結局、インボイス方式と比較すると、アカウント方式では情報量が少ないため、財の流れが十分に把握できず、事業者間の牽制機能は期待できない。言い換えれば、アカウント方式は情報分権的なシステムであると言うことができるが、同時に、それに伴い消費税の主要な一部の機能を欠いている。

II. インセンティブ

事業者は租税を回避するインセンティブをもっている。本来、事業者は売上げの際に消費税を受取り、これに仕入れに支払った消費税を控除した税額を国税当局に支払う。従って、事業者の税負担は無い。しかし、事業者は売上高を過少に申告したり、仕入額を過大に申告することによって、預かっている消費税の一部を得ることができる。

アカウント方式では、前述の事業者間の牽制機能は期待できないため、国税当局は申告する

売上高が正しいか否か十分に判定できない。仕入れに関しては、領収書等を義務づけることによって過大な申告を抑制することができる。アカウント方式という情報分権的なシステムの下では、所得税と同様に、売上げを過少に申告し租税負担を回避するインセンティブが強く働く。

III. 社会的に望ましい状態の実現

消費税は税の1つである以上、社会的に望ましい状態は、一定の税率の下で最大な税収を実現することである。問題は、社会的に望ましい状態を実現する消費税の制度をデザインすることにある。例えば、経済主体の合理的な行動を織り込んで、社会的に望ましい状態を最小限の情報で実現できる仕組みをデザインする必要がある。この際に構築される制度は、情報の分権性を満たし、経済主体のインセンティブを満足し、社会的に望ましい状態を実現するものでなくてはならない。

この問題を考えるとき生じる自然な疑問は、現行の消費税の制度は社会的に望ましい状態を実現しているか否かである。現段階でこの問題に対する明確な解答は無い。しかし現行の消費税の制度は、情報分権的であり、経済主体のインセンティブもある程度満足させ、評価できる税収を確保していると言えよう。ただ、現行の消費税制度を改善し、一定の税率の下で税収を増加させるために、国税当局はより多くの情報を知る必要があるか否かが問われることになる。具体的には、アカウント方式からインボイス方式への変更は必要であるか否かという問題がこれに含まれる。

制度設計においては、特に経済主体のインセンティブに注意を払う必要がある。公共財理論におけるリンダール・メカニズムでも明らかのように、経済主体のインセンティブを十分に考慮しないと社会的に望ましい状態を実現できない。次のIVでは、現行の消費税制度の下で、経済主体は消費税に参加するインセンティブが生じていることを論じている。

IV. 個々の経済主体の合理性

問題は、消費税が存在する場合と存在しない場合を比較したとき、事業者は消費税が存在する方を選択するか否かである。以下では、事業者は消費税が存在しないケースよりも存在する方を合理的に選択していることを示そう。

この問題を以下の三つのケースに分けて検討する。ここでは、前述の非課税売上による事業者負担の問題は除外し、課税売上のケースのみ考える。

1. 免税事業者の場合

課税売上高が3,000万円（平成16年4月1日以降の課税期間から1,000万円）以下の中小事業者の場合、納税義務が免除される。事業者が免税業者になると、消費税を納税しないで済む反面、仕入れの際に負担した消費税額の控除を受けることができない。このため、事業者の選択により、免税業者ではなく課税事業者となることもできる。この場合、仕入れに係る消費税額の控除を受けることができるため、売上の消費税額よりも仕入の消費税額が大きければ還付を受けることができる。

従って、零細な中小事業者は三つの選択肢をもっている。

(a) 免税事業者になるが、売上げの際に消費者に消費税を支払ってもらう。このとき、消費者の支払った消費税が事業者の手元に残る益税が生じている。

(b) 免税事業者になるが、売上げの際に消費者に消費税を課さない。このとき、事業者は仕入れ税額のみだけ損をしている。

(c) 免税業者でなく課税事業者を選択する。この場合、売上の消費税よりも仕入れの消費税が大きく、両者の差額だけ還付を受ける。

いま、簡単化のため、中小事業者はこれら三つのいずれかを自由に選択できると仮定しよう。ここで、

(z) 消費税が全く存在しないケース

を設定しよう。このとき、事業者の選好において、(a)から(c)の中で選択されるものは(z)よりも

選好されることを以下で示そう。実際、(c)において、事業者は消費税の負担は全く無くなる。よって、事業者の選好において、(c)と(z)は無差別である。事業者の三つの選択肢の中に、(c)という「消費税が全く存在しないケース」(z)と無差別な選択肢が含まれているので、事業者が(a)から(c)の中で合理的に選択するものは(z)よりも（弱い意味で）選好される。

2. 消費税の本則課税のとき

課税売上割合が $\alpha \geq 0.95$ のとき、(9)で示されているように、課税売上に対応する課税仕入れは全額控除される。従って、事業者の納税額は、売上げの消費税額から仕入れの消費税額を控除した金額で、事業者には一銭も手元に残らない。従って、事業者の選好において、このケースは「消費税が全く存在しないケース」(z)と無差別である。

3. 簡易課税のとき

一定規模以下の中小事業者は、消費税の本則課税と簡易課税の二つの選択肢をもっている。上の2で論じたように、事業者の選好において、本則課税は「消費税が全く存在しないケース」(z)と無差別である。事業者は本則課税と簡易課税を自由に選択できるので、事業者の選好において、この二つのうち合理的に選択したものは、（弱い意味で）「消費税が全く存在しないケース」(z)よりも選好される。

以上の1、2および3の議論から、事業者の選好において、現行の消費税の制度の方が「消費税が全く存在しないケース」よりも（弱い意味で）選好されることがわかる。ここで、事業者による消費税の選好は、消費税のうち事業者の手元に残る「益税」の存在によって裏づけされている。消費税の導入によって、本来、政府に納められるべき消費税が事業者の手元に残るため、事業者が消費税の存在を選好する形になっている。

V. システムとしての連続性

制度設計において、制度のパフォーマンスが連続的であることを要求する。現行の消費税

においては、第1に、免税、簡易課税、および本則課税の三つに制度が分断されていることが挙げられる。現在、免税や簡易課税を選択している事業者数の割合は非常に大きい状態にある。ここでは、制度の分断という形でシステムに不連続性が存在している。このときいくつかの問題が生じている。例えば、簡易課税と本則課税の境界では、ほんのわずかな課税売上高の違いで、簡易課税が選択できた事業者と、できなかった事業者の間に不公平が生じる。これは、本則課税の場合は益税が無いが、簡易課税では益税が生じる可能性が高いため、最終的な税負担に大きな格差が生じるためである。このような問題を回避するには、本則課税の対象となる事業者を従来よりも拡大し、ほんの僅かな例外として簡易課税および免税を設定する必要がある。

次に、別の不連続性は本則課税の中に見出せる。第3節でみてきたように、仕入税額控除額 T_b は課税売上割合 α に応じて決定される。課税売上割合 α が95%までは課税仕入れの税額を全額控除できるのに対し、課税売上割合 α が95%未満のときは非課税売上に対応する調整が行われる形になっている。この場合、 α が95%のところでは不連続になっている。具体的には、(10)、(12)、および(14)からわかるように、納税額は α に関して連続的になっていない。このような不連続性は、現実問題に対する緩衝として設定されたと思われるが、望ましい制度設計ではない。 α が95%のところでは連続となるように制度設計する必要がある。

4.2 「制度の下での均衡」

現行の消費税という制度の下でどのような状態が生じているのか、いわゆる「制度の下での均衡」を分析しよう。特に、現行の消費税の制度がなぜ優れた税収調達力をもつのかを経済主体の合理的選択に基づいて考察していこう。

消費税が高い税収調達能力をもつ主な理由として、納税義務者である事業者は基本的に消費税を負担していないことが挙げられる。消費税

は消費者が負担しており、事業者は消費者の支払った消費税を代行して国税当局に納税しているにすぎない。従って、消費税が高い税収調達力をもつ理由は、最終的に、なぜ消費者が租税負担を回避しないのかという点に帰着する。例えば、所得税の場合、納税者のうち特に事業所得者はさまざまな方法で租税回避を行うため、事業所得に関する税収は非常に低い水準にある。税収の調達力は、納税者の租税を回避するインセンティブに大きく依存している。

以下では、消費税の税収調達力が高い理由は、消費者のインセンティブにあることを簡単なモデルを用いながら立証していこう。いま、消費者、企業、および政府の三つの経済主体を考える。二つの生産物 (X財, Y財) と労働 L が存在する。消費者の効用関数は $u = U(x, y)$ で、 x と y はそれぞれ消費者のX財とY財の消費を示している。消費者の予算制約は以下のようになる。

$$(22) \quad p_x(1+t)x + p_y(1+t)y \leq M$$

ここで、 p_x と p_y はそれぞれX財とY財の価格、 t は消費税の税率、 M は所得を示している。ここでは、消費者は初期保有として労働を \bar{L} だけ保有し、非弾力的に労働供給すると仮定する。このとき、消費者の所得 M は

$$(23) \quad M = w\bar{L} + \bar{\pi}$$

となる。ここで、 w は賃金率、 $\bar{\pi}$ は所有する企業から受け取る利潤である。消費者は(22)と(23)で示される予算制約の下で効用を最大化する。

企業は、労働を用いて二つの生産物、X財とY財を生産する。企業の生産関数を以下のようにする。

$$(24) \quad X = F_x(L_x), Y = F_y(L_y)$$

ここで、 X と Y はそれぞれ企業の X 財と Y 財の生産物の量であり、 L_x と L_y はそれぞれ X 財と Y 財を生産するために使用される労働量を示している。このとき、企業の利潤 π は

$$(25) \quad \pi = [p_x(1+t)X + p_y(1+t)Y] \\ - w(L_x + L_y) - t[p_xX + p_yY] \\ = [p_xX + p_yY] - w(L_x + L_y)$$

となる。(25)の上の式の右辺の第1項は収入、第2項は賃金費用、第3項は企業の納税する消費税を示している。この場合、既にみてきたように、賃金は不課税なので消費税額は $t[p_xX + p_yY]$ となり、企業はこの消費税を政府に納税する。この場合、留意すべき点は、消費税は消費者から預かったもので、企業が消費者の代わりに政府に納めるものであるから、企業の税負担ではないことである。従って、(25)の下で示されるように、消費税が課されても、企業の利潤は消費税が無い場合と全く同じになる。

政府は、消費税を T だけ徴収する。モデルの体系を閉じるため、政府は効用関数 $U_g(x_g, y_g)$ をもち、消費税の税収入で X 財と Y 財を購入すると仮定する。ここで、 x_g と y_g はそれぞれ政府が消費する X 財と Y 財の数量を示している。政府の予算制約は

$$(26) \quad p_x(1+t)x_g + p_y(1+t)y_g \leq T$$

ここで、

$$(27) \quad T = t[p_xX^s + p_yY^s]$$

であり、 X^s と Y^s は企業の利潤最大となる X 財と Y 財の生産量である。

市場均衡は、以下のようになる。

$$(28) \quad x^d + x_g^d = X^s \quad (X財)$$

$$(29) \quad y^d + y_g^d = Y^s \quad (Y財)$$

ここで、上付きの d と s はそれぞれ需要と供給を示している。(28)と(29)はそれぞれ X 財と Y 財の需給均衡を示し、左辺は消費者と政府の需要量の合計額、右辺は企業の供給量を示している。

《例》いま、効用関数と生産関数を特定化して、モデルの体系を確認しておこう。消費者と政府の効用関数をそれぞれ $U(x, y) = xy$ 、 $U_g(x_g, y_g) = x_g y_g$ とする。企業の生産関数を、 $X = L_x$ 、 $Y = L_y$ とする。このとき(25)より、企業の利潤最大化行動から、 $p_x = p_y = w$ を得る。いま、これらの価格を1とおこう。このとき、企業の利潤は

$$(30) \quad \pi = X^s + Y^s - \bar{L} = 0$$

この結果を(27)に代入して $T = t\bar{L}$ を得る。この場合、消費者と政府の効用最大化行動から

$$(31) \quad x^d = y^d = \frac{\bar{L}}{2(1+t)},$$

$$(32) \quad x_g^d = y_g^d = \frac{t\bar{L}}{2(1+t)}$$

を導出できる。(28)-(32)および生産関数より、

$$X^s = Y^s = L_x = L_y = \frac{\bar{L}}{2}$$

を得る。以上より、体系が閉じている。

以上のモデル設定を利用しながら、なぜ消費者は消費税を回避しないのかを説明していこう。明らかにしたい点は、消費者の効用最大化行動は、必然的に消費者の税負担を最大にしているということである。図2を用いてこの点を説明しよう。

図2は消費者の効用最大化行動を描いている。ここで注意する点は、効用最大化行動と租税負担の最小化行動は相容れないということである。

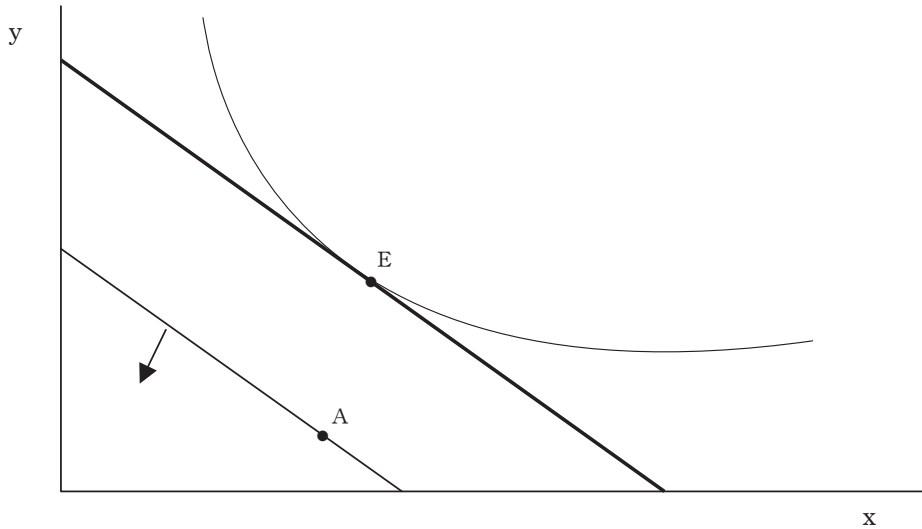


図2 消費者の合理的選択

ここで、税負担の最小化行動とは、図2の矢印の方向にシフトしていくことである。いま、消費税の負担を軽減するため、消費者が点Eの代わりに点Aを選択したとしよう。このとき、消費者は租税負担を軽減できる。実際、点A = (x_a, y_a) と点E = (x_e, y_e) の税負担を比較すると、

$$t[p_c x_a + p_e y_a] < t[p_x x_e + p_y y_e]$$

が成立し、左辺の点Aの税負担は右辺の点Eでの税負担よりも小さくなる。しかし、点Aで税負担は低下するが、効用水準も低下してしまう。

点Eでは、消費者の効用は最大になると同時に、消費者は予算制約の下で最大の税負担をしている。まさに、消費者の効用最大化行動という個々人の利己的な行動と、税収を最大にするという社会的な目的が Incentive Compatible (誘因両立) になっているのである。

消費者は利己的な行動を通じて財・サービス

の選択を行う結果、消費者は自分のできる最大の税負担を自ら選択している。言い換えれば、消費税の安定した税収は、消費者の合理的な選択に支えられる構造になっているのである。この際、納税義務者である企業は、(25)で示されているように、自ら消費税を何ら負担しないので、租税を回避する誘引をもっていない。消費税の高い税収調達力は、このような経済主体の合理的な選択の結果として生じているのである。

これに対し、消費税ではなく法人税を課した場合を検討しよう。法人税の税率を t_c とすると、法人税の税引き後の企業の利潤 π_c は、

$$(33) \quad \pi_c = [(P_x X^s + P_y Y^s) - w(L_x + L_y)] - t_c [(P_x X^0 + P_y Y^0) - w(L_x + L_y)]$$

となる。(33)の右辺の第一項は企業の(税引前の)利潤を示し、第二項は法人税の税額を示している。企業の利潤最大となるX財とY財の生産量 X^s, Y^s は、それぞれ企業が確定申告の際に申告するX財とY財の生産量 X^0, Y^0 と必ずしも一致しない。企業は正直にX財とY財の生産量

を国税当局に申告するインセンティブをもっていない。企業にとって、消費税の場合は納税の代行であるが、法人税の場合、企業自体の負担となる。従って、法人税の場合、企業の利潤動機と税収を最大にするという社会的目的とは incentive compatible ではない。

参考文献

政府税制調査会『一般消費税特別部会報告』昭和53年9月。
日本税理士連合会他（編）『消費税法規通達集』中央経済社，2003。
宮島洋『租税論の展開と日本の税制』日本評論社，1986。

森信茂樹『日本の消費税』納税協会連合会，2000。

森信茂樹『最新消費税法』税務経理協会，1997。

Aaron, Henry J. *The Value-Added Tax : Lessons from Europe*, Studies of Government Finance, The Brookings Institution, 1981.

McLure, Charles E, Jr. *The Value Added Tax: Key to Deficit Reduction?*, American Enterprise Institute for Public Policy Research, 1987.

Tait, Alan A. *Value Added Tax : International Practice and Problems*, International Monetary Fund, 1988.

Weidenbaum, M. L. D. G. Raboy, and E. S. Christian, Jr. *The Value Added Tax : Orthodoxy and New Thinking*, Kluwer Academic Publishers, 1989.