

GDPより推計した消費税額と納税申告額との乖離 — 益税を中心として —

立 石 雅 俊

はじめに

わが国に消費税が導入されて20年余りの歳月を経て、消費税は国の基幹税として定着している。また、その果たすべき役割は重要性を増してきており、財政再建、社会保障財源、地方分権といった観点から、昨今の税制改革論議において常に最大の論点になっている。将来において消費税率の引き上げはおそらく不可避であろうが、税率を上げる前に整理しておくべき課題として、「消費税制度の効率性」について検討する必要があると考える。

本稿の目的は、消費税制度の効率性を確認するひとつの指標として、「全ての国内消費に消費税が課せられた場合に得られると推計される理論上の税収額と実際に国税庁に納税申告された税額との乖離」を分析、検討することである。今一度、消費型付加価値税の原点に立ち返り、わが国における消費税改革論議の実りある展開に資するため今後の制度の見直しの方向性等について若干の示唆を試みるものである。

そこで、まず消費税収額について、国内取引を対象に財・サービスを受ける側（消費者）、財・サービスを生産する側（事業者）、この双方の視点からのアプローチを行う。具体的には、国民経済計算年報に掲載された統計資料を基に、国内総生産（支出側）より理論上の消費税収額を求め、これと実際の納税申告による税額との乖離について考察する。

次に、乖離要因として考えられるものに、益税、非課税取引、脱税、地下経済、GDP統計上の限界、などが考えられるが、これらのうち益税発生の原因である各種「中小事業者特例措置」について、その益税発生メカニズムを概観し、その益税額の総額を『財政金融統計月報（法人企業統計年報特集）』の統計より推計し、これと乖離率の推移及び税制改正との関連について検討を加える。

1. 推計消費税額と納税申告額

(1) 国内総生産（支出側）の各項目と納付税額との関係

わが国におけるSNAは「国民経済計算年報」に整理されており、GDPの支出面から見た内訳項目別の系列は、「国民経済計算年報」の「4主要系列表(1)国内総生産（支出側）」に示されている。

支出面から見たGDPは経済主体（家計、企業、政府、海外部門）の財・サービスへの需要面から捉えたもので、国内総生産（支出側）（Gross Domestic Product [expenditure approach]）と呼ばれる⁽¹⁾。その内訳を『平成21年度版国民経済計算年報』の名目値でみると、

国内総生産（支出側）；約515.9兆円

＝ 民間最終消費支出；約291.9兆円 ＋ 政府最終消費支出；約93.1兆円
 ＋ 総資本形成；約122.9兆円 ＋ 財・サービスの純輸出；約8.0兆円

となる。

ここで、Yを国内総生産、Cを家計部門の消費、Gを政府支出、 I_e を民間企業設備投資、 I_h を民間住宅投資、Eを輸出、Mを輸入、tを消費税税率、Xを国内総産出、Uを中間原材料投入とすると、国内総生産は次式で表される。

$$Y = C + G + (I_e + I_h) + (E - M) \cdots \cdots (1-1)$$

この式の左辺に、 I_e 民間企業設備投資、E輸出を移項すると、

$$Y - I_e - E = C + I_h + G - M$$

ここで、 $Y = X - U$ を代入すると、

$$X - U - I_e - E = C + I_h + G - M$$

両辺に税率tを乗じ整理すると、

(1) 2004年度の国民経済計算から「国内総支出」は「国内総生産（支出側）（Gross Domestic Product [expenditure approach]）」と名称変更された。あわせて生産面からみたGDPについても「国内総生産（生産側）（Gross Domestic Product [production approach]）」という用語が用いられるようになった。

$$\{(X - E) - U - I_e\} t = Ct + I_{ht} + Gt - Mt \dots\dots (1-2)$$

この(1-2)式は、次のことを意味している。

- ・左辺は納税義務者サイドである企業部門の課税方式を示している。(X-E)は、国内総産出から輸出を控除して国内における支出に対応する産出を意味している。Utは現行消費税制度でいえば仕入税額控除、I_etは設備投資に係る税額控除を意味する。
- ・右辺は担税者サイドである家計部門の消費、住宅購入に課せられる消費税額、及び政府部門の支出に課せられる消費税額の合計額から輸入貨物に課せられた税額Mtを控除したものが、国内消費に係る消費税額となることを意味している。

ここでは実際に税が課せられるかどうかには関係なく、両辺が、恒等的に等価となることに着目すると、国民経済の三大部門のうち企業部門に課税され国庫へ納められる消費税は、価格への完全転嫁を前提とすれば、家計部門と政府部門の支出に係る消費税であることがわかる。

つまり、企業部門の付加価値生産に課せられる消費税額と、企業部門が生産した付加価値を消費する家計部門と政府部門に課せられる消費税額とは、原則一致することになる。

そこで本稿では、担税者サイドである家計部門と政府部門の消費支出に課税される消費税額を、国民経済計算年報の国内総生産(支出側)より算出し、これと納税義務者サイドである企業部門が国税庁に申告した納付税額とを比較・検討し考察する。

(2) 国内総生産(支出側)からの推計消費税額と納税申告額

ア 推計消費税額と納税申告額との乖離額

SNAでは基本的に、全ての商品は、消費税を含んで出荷されるものとされ、供給側、需要側ともに消費税を含めた価格で流通経路に沿って推計が行われる。そこで、市場に対して支出された金額には全て消費税(地方消費税を含む)が含まれているものとして、これに100/105を乗じて税抜き処理(地方消費税を含む)をした後、その額に消費税率4%を乗じて、(1)でみた算出法(式(1-2)右辺)にしたがい国税である消費税の理論値を算出する。ただし、平成8年度以前については、税率が3%であったため、3/103を乗じて算出する。その結果、式(1-2)右辺項目Ct + I_{ht} + Gtの合計額を示したものが、表1の項目7.「推計消費税額」

表1 国内総生産（支出側、名目）実数

(単位：10億円)

項 目	H. 18	H. 19
1. 民間最終消費支出	289,756.5	291,870.9
(1) 家計最終消費支出	283,065.7	285,637.0
a. 国内家計最終消費支出 (C')	281,273.2	283,935.8
b. 居住者家計の海外での直接購入 (関係しない)	2,525.2	2,526.4
c. (控除) 非居住者家計の国内での直接購入 (C')	732.7	825.2
(再掲) 持ち家の帰属家賃 ($\Delta C'$)	46,104.9	46,440.5
(2) 対家計民間非営利団体最終消費支出 (C')	6,690.8	6,233.9
2. 政府最終消費支出 (G)	90,944.4	93,126.1
3. 総資本形成	123,090.4	122,857.1
(1) 総固定資本形成	120,475.9	119,625.4
a. 民間	99,243.7	99,264.6
(a) 住宅 (I_h)	18,750.4	16,602.6
(b) 企業設備 (I_e)	80,493.2	82,662.0
b. 公的	21,232.2	20,360.8
(a) 住宅 (I_h)	597.0	546.2
(b) 企業設備 (I_e)	4,111.2	4,153.5
(c) 一般政府 (G)	16,524.1	15,661.1
(2) 在庫品増加	2,614.5	3,231.7
a. 民間企業	2,423.1	2,973.3
(a) 製品在庫 (I_e)	164.7	275.0
(b) 仕掛品在庫 (I_e)	1,069.4	1,116.6
(c) 原材料在庫 (I_e)	151.5	-395.0
(d) 流通在庫 (I_e)	1,037.5	1,976.6
b. 公的	191.4	258.4
(a) 公的企業 (I_e)	126.8	192.3
(b) 一般政府 (G)	64.6	66.1
4. 財貨・サービスの純輸出	7,133.5	8,003.9
(1) 財貨・サービスの輸出 (E)	83,889.4	92,221.7
a. 財貨の輸出	73,665.3	80,944.6
b. サービスの輸出	10,224.1	11,277.1
(2) (控除) 財貨・サービスの輸入 (M)	76,755.9	84,217.8
a. 財貨の輸入	63,181.4	69,258.5
b. サービスの輸入	13,574.5	14,959.3
5. 国内総生産 (支出側) (1 + 2 + 3 + 4)	510,924.7	515,857.9
6. $C' + I_h + G$	369,472	370,557
7. 推計消費税額 (6. $\times 4/105$ (H. 8年度以前は $\times 3/103$))	14,075	14,116
8. 輸入取引に課せられた税 (国税庁統計年報書より)	2,723	2,924
9. 推計消費税額 (国内取引のみ) (7 - 8)	11,352	11,192
10. 申告納税額 (国税庁統計年報書より)	10,004	9,979
11. 乖離額 (9 - 10)	1,348	1,214
12. 乖離率 (11 \div 9)	11.9%	10.8%

(出典) 『国民経済計算年報』および『国税庁統計年報書』より作成

(輸入取引に課せられる消費税額を含む)である。項目7.から、項目8.「税関で賦課・徴収された輸入取引に課せられる消費税額」を控除して、項目9.「国内取引において課せられるべき推計消費税額」を求め、さらに、これより項目10.「実際に国税庁に申告納付された申告納税額」を控除し、その差額である項目11.「乖離額」を算出した。また、項目9.「国内取引において課せられるべき推計消費税額」を基準に項目12.「乖離率」を算出している(平成元年度から平成17年度までの算出結果は巻末資料の表5を参照)。これらをグラフに表したのが、図1及び図2である。

なお、推計計算において、支出には医療、教育、住宅家賃など非課税取引への支出が含まれている。消費税額の推計額を算出する際にこれらも含めたまま計算した理由のひとつが非課税取引だけを国民経済計算年報の統計から抜き出すことが困難であること、つまり、国民経済計算年報からの推計に限界があることである。もうひとつは、非課税制度がなかった場合を想定し、その場合の乖離(税収増)を見るためでもある。

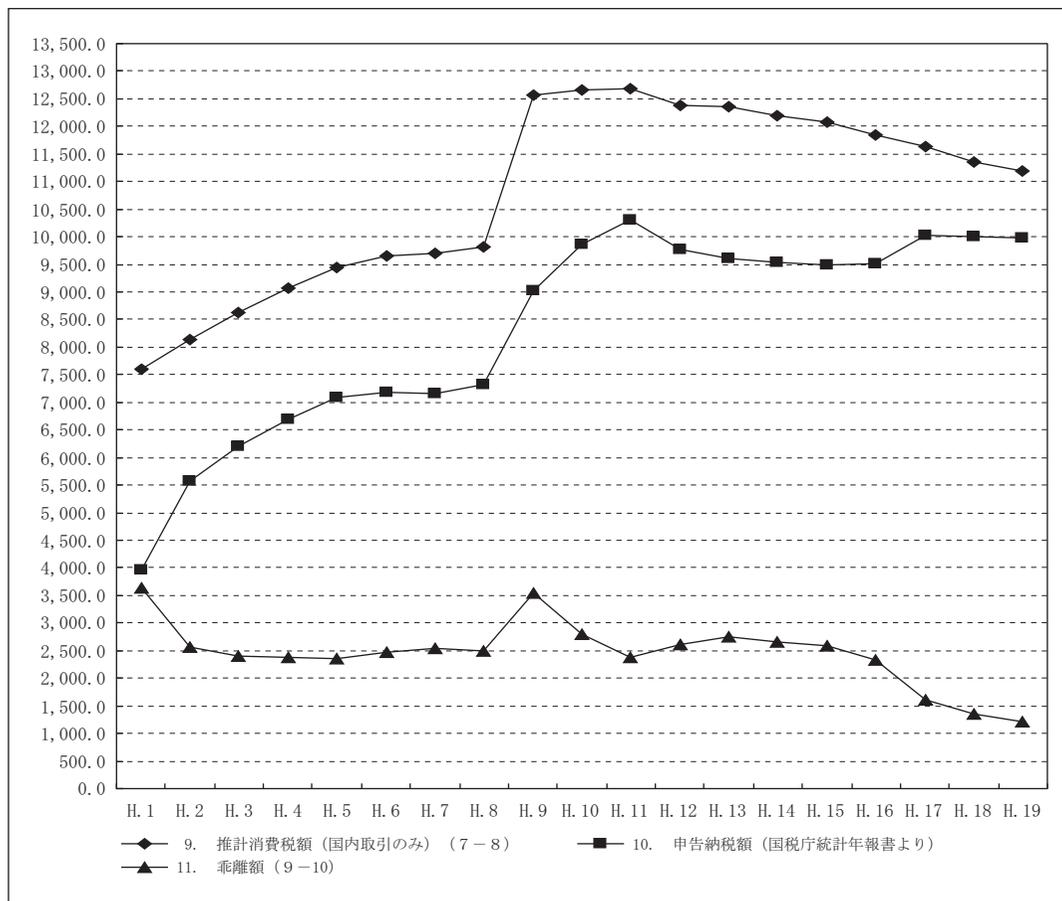
また、民間最終消費支出及び政府の支出には雇用者報酬、固定資本減耗など、元来消費税が含まれていない支出も含まれているので厳密にはこれらは計算より除かれるべきものであるが、これも『国民経済計算年報』の統計から抜き出すことが困難であることにより、そのままの額を算入している。

図1のグラフを見ると、消費税導入の平成元年度から5年度までの4年間、平成8年度から11年度、及び平成15年度から18年度のそれぞれ3年間にかけて顕著な変化が見られる。この時期は税制改正が行われた時期と一致している。消費税は、平成元年(1989年)4月に3%の税率で導入されて以来、平成9年(1997年)4月に税率は4%に引き上げられるとともに、1%の地方消費税が新たに設けられ今日に至っている。

消費税はその導入過程において多くの反発をうけていた。そこでその導入にあたっては様々な政治的・政策的配慮がなされた。その配慮の1つとして挙げられるのが、中小事業者特例措置の設置である。この中小事業者特例措置には免税点制度、簡易課税制度、限界控除制度の3つのものが挙げられる。しかし、これらの制度は施行当初より益税の問題が指摘されており、その制度面については、以後次のような改正が行われている。

図1 推計消費税額と納税申告額及びその乖離額

(単位：10億円)



(出典) 『国民経済計算年報』及び『国税庁統計年報書』より作成

平成3年10月1日から

- ・非課税対象の拡大 (住宅の貸付け、助産サービス等の追加)
- ・簡易課税制度の見直し (適用上限の引き下げ、みなし仕入率の細分化)
- ・限界控除制度の適用上限の引き下げ
- ・申告納付回数の見直し (一定規模以上の事業者の中間申告・納付回数の増加)

平成9年4月1日から

- ・税率3% → 税率4% (地方消費税 (1%) の創設)

- ・仕入税額控除の適用要件の見直し（請求書等の保存を要件に追加）
- ・簡易課税制度の見直し（適用上限の引き下げ、みなし仕入率の細分化）
- ・限界控除制度の廃止
- ・確定申告書等の添付書類の義務付け

平成16年4月1日から

- ・事業者免税点の適用上限の引き下げ（3,000万円 → 1,000万円）
- ・簡易課税制度の適用上限の引き下げ（2億円 → 5,000万円）
- ・多額納税者の申告・納付回数の増加（年間納税額4,800万円超の事業者の申告・納付回数は年4回 → 年12回）
- ・消費者価格表示の総額表示方式の義務化
- ・事業者免税点制度の見直し（一定の新設法人に対する事業者免税点制度の不適用）

これら中小企業特例措置改正の歩みをまとめたものが、表2である。

図1において、申告納税額等のグラフに変化が見られるのはいずれの場合も、税制改正の前後およそ3年間である。その理由として次のことが考えられる。

- ① 改正の適用は、改正が行われた年度に開始する事業年度（課税期間）から適用される。

具体的に見てみると、平成9年4月1日適用開始で改正が行われた場合、仮に

表2 中小事業者特例措置改正の歩み

		平成元年4月 施行	平成3年10月 施行	平成9年4月 施行	平成16年4月 施行
免税点制度	適用上限	3,000万円	3,000万円	3,000万円*	1,000万円*
簡易課税制度	適用上限	5億円	4億円	2億円	5,000万円
	みなし 仕入率	90%、80%	90%、80% 70%、60%	90%、80% 70%、60% 50%	90%、80% 70%、60% 50%
限界控除制度	適用上限	6,000万円	5,000万円	制度の廃止	—

* 資本金1,000万円以上の新設法人を除く

事業年度を1年間とすると、平成9年4月1日から翌年3月30日までに終了する事業年度には改正前の制度が適用される。そこで、平成9年4月2日以後に開始される事業年度の決算は翌年度になるので、これらの事業者に対する改正の適用は翌年度からということになる。また、個人事業者の事業年度は1月1日から12月31日と税法で定められているので、個人事業者に対する改正の適用も、全て翌年度からになる。つまり、改正規定が全ての事業者に適用されるには2年間を要することになる。

- ② 改正後3年間ほどは、その円滑な移行を計るためにショック・アブソーバーとしての様々な経過措置がある。
- ③ 改正が行われた際に、税の転嫁がスムーズに行われたかどうかの問題がある。

消費税導入に際して企業部門から出された最大の懸念は、(i)事務負担が増加すること、(ii)価格転嫁が困難であること(過少転嫁)等であった。同時に消費者サイドからは、(iii)便乗値上げ(過大転嫁)への懸念も、企業部門に寄せられた。

(ii)について、消費税は原理的には、「事業者に課された税が価格に転嫁され、先送りされて最終的には家計部門に負担される。」と、想定されている。これをもって、消費税は事業者に「中立的」な税であると主張する人もいる。しかし、現実の競争的市場では、事業者間の価格形成力には格差があるから、転嫁が困難となる事業者も必ず発生する。

消費税法では、納税義務者は事業者である旨の規定はあるが、担税者が誰であるかの明確な規定はない。転嫁は消費税の仕組みを基にした業者間の判断と、価格形成の現場である市場経済に委ねられている。実際の転嫁状況は表3(1)、(2)のとおりである。これらの表で分かるのは、製造業及び卸売業については、導入時及び税率引き上げ時において、ほぼ全事業者が全て転嫁していることである。一方で、導入時において、サービス事業者のうち売上高3千万円以下の事業者の約7割弱がほとんど転嫁していなかった。小売事業者及びサービス事業者のうち売上規模の小さな事業者については完全に転嫁できていないことが分かる。これら小規模事業者の場合、仕入率が高いので転嫁ができていても過大転嫁のケースは少なく、むしろ過少転嫁のケースが多いと推察される。

また、総じて導入時及び税率引き上げ時の翌年は前年に比べ、転嫁状況がよくなっていることから、消費税の導入、あるいは税率の改正の消費者への周知に時

間がかかったのではと思われる。価格への税の転嫁の環境が整うのには、2～3年が必要であると考えられる。

以上の理由で税制改正前後には、およそ3年間にわたって申告納税額等に改正の影響が直接的に生じることになる。

イ 乖離率と税制改正

乖離額（表1項目11.）を推計消費税額（表1項目9.）で除した乖離率（表1項

表3(1) 消費税導入時の転嫁状況

(単位：%)

区 分	調査時点	消 費 税 額 分 を			分からない	
		おおむね転嫁している	ある程度転嫁している	ほとんど転嫁していない		
製造業者	H. 1年4月	98.6	0.4	—	1.0	
	H. 2年3月	99.7	0.3	—	—	
卸売り業者	H. 1年4月	96.6	1.1	1.3	1.0	
	H. 2年3月	99.2	0.4	0.4	—	
小売業者	全 体	H. 1年4月	73.0	10.0	16.6	0.4
		H. 2年4月	78.6	9.7	11.5	0.3
	5億円超の事業者	H. 1年4月	84.8	5.2	9.4	0.6
		H. 2年4月	96.3	0.5	2.6	0.6
	5億円以下3千万円超の事業者	H. 1年4月	73.0	10.8	15.8	0.4
		H. 2年4月	84.7	9.6	5.7	0.1
	3千万円以下の事業者	H. 1年4月	60.0	14.0	25.9	0.1
		H. 2年4月	48.2	19.3	32.1	0.3
サービス業者	全 体	H. 1年4月	61.6	7.3	29.5	1.6
		H. 2年4月	60.1	7.9	31.6	0.5
	5億円超の事業者	H. 1年4月	75.8	5.4	17.8	1.0
		H. 2年4月	79.7	4.6	15.3	0.3
	5億円以下3千万円超の事業者	H. 1年4月	61.4	9.0	29.6	—
		H. 2年4月	56.0	10.3	33.4	0.3
	3千万円以下の事業者	H. 1年4月	14.9	8.5	68.1	8.5
		H. 2年4月	26.7	8.9	63.0	1.5

(出典) 大蔵省主計局『税制調査会資料我が国財政の展望』、1994年

表3(2) 消費税率引き上げに伴う転嫁状況

(単位：%)

区 分	調査時点	消 費 税 額 分 を			分からない	
		全て転嫁	ほぼ転嫁 (殆ど転嫁)	転嫁せず		
製造業者	H. 9年4月	95.1	2.4	2.3	0.2	
	H. 10年3月	97.3	1.1	1.6	0.0	
卸売り業者	H. 9年4月	92.2	5.2	2.1	0.5	
	H. 10年3月	94.3	4.7	0.8	0.2	
小 売 業 者	全 体	H. 9年4月	63.3	21.1	12.4	3.2
		H. 10年3月	66.2	20.6	10.7	2.5
	5億円超の事業者	H. 9年4月	84.0	8.3	4.5	3.2
		H. 10年3月	87.3	6.7	2.9	3.2
	5億円以下3千万円超の事業者	H. 9年4月	60.6	28.4	8.3	2.7
		H. 10年3月	61.9	29.0	7.5	1.6
	3千万円以下の事業者	H. 9年4月	29.2	34.0	33.0	3.8
		H. 10年1月	36.5	32.8	28.3	2.4
サ ー ビ ス 業 者	全 体	H. 9年4月	56.0	13.4	28.4	2.2
		H. 10年1月	58.9	10.8	29.5	0.8
	5億円超の事業者	H. 9年4月	63.4	11.8	23.0	1.9
		H. 10年1月	64.2	9.3	25.2	1.3
	5億円以下3千万円超の事業者	H. 9年4月	49.3	17.8	31.5	1.4
		H. 10年1月	55.9	13.6	30.5	0.0
	3千万円以下の事業者	H. 9年4月	35.3	11.8	47.1	5.9
		H. 10年1月	38.7	12.9	48.4	0.0

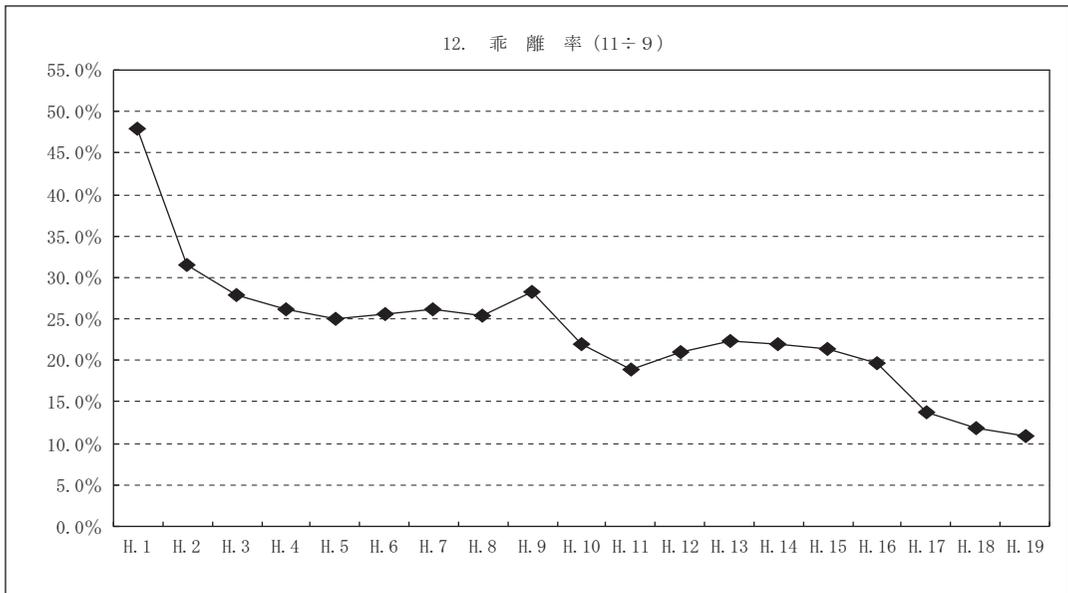
(出典) 森信茂樹『日本の消費税 — 導入・改正の経緯と重要資料』納税協会連合会、2000年

目12.) の推移を示したものが、**図2**である。

① 導入直後の状況

平成元年4月1日から実施された消費税の実施状況については、平成2年10月30日に政府税調の総会に提出された「消費税の中小事業者の事務負担に配慮した諸措置に関する基本的考え方 — 実施状況フォローアップ小委員会報告」において、実施後1年半が経過した時点での評価がまとめられているので、ここでは、

図2 乖離率（乖離額÷推計消費税額）



(出典) 『国民経済計算年報』及び『国税庁統計年報書』より作成

その一部を紹介することとする。

- ・「転嫁の状況については、小売業者及びサービス業者のうち売上規模の小さい事業者においては相対的に転嫁を行っている比率が低いものの、製造業者及び卸売業者においてはほとんど完全に行われており、下請企業も含め全体として転嫁はおおむね円滑に行われている。」
- ・「申告・納付等の状況については、予想された課税事業者のほぼ全員にあたる事業者から申告がなされたこと等、課税事業者届出書等の提出を含め順調に行われたところである。また、導入直後や最初の申告期限の際極めて多かった質問・相談といった国税当局への問い合わせも最近では少なくなるとともに、意見・苦情もほとんどなくなっている。こうした点からすれば、消費税については、我が国になじみのない税であったにもかかわらず、法令に沿った適切な対応がなされ、円滑に執行が行われているものと考えられる。」

以上が、当時の税調の考え方である。ここでもう一度、表3(1)を見てみよう。製造業者、卸売業者、そして売上高5億円超の小売業者では税調の報告のとおり、税の転嫁は極めて良好である。しかし、売上規模の小さい事業者、特にサービス

業者のうち、3千万円以下の事業者においては、68.1%もの事業者が「ほとんど転嫁していない」状況であり、8.5%は、「分からない」と回答している。このことから、売上規模が小さい事業者は、市場の力関係から、税の転嫁が容易ではないことが読み取れる。また、形あるもの取引の対象とする物販業等の業種は、税の転嫁が比較的容易であるが、形のないもの取引の対象とするサービス業では価格に税を転嫁できにくい傾向がみられる。

転嫁ができていないのであれば、申告納税したくなくなることは、事業者にとって当然の心理である。導入時である平成元年度の乖離率は47.9%と、その後の乖離率と比較すると極端に高い。その理由として(i)適用開始のズレによる計算上の乖離が大きい、と考えられるが他に、(ii)転嫁の問題として、導入時には、課税事業者でありながら転嫁できないが故に課税事業者届出書を提出せず、申告・納付しなかった事業者が多数いたのではないかと推察される。そして、(iii)平成元年度は、事業者側、消費者側ともに、「消費税に対する認識が十分でなかった。」ことも要因と考えられる。

導入された平成元年度と翌年の平成2年度を比較すると、転嫁状況はよくなっている。同時に、乖離率も急激に下がり、その後の変化は、なだらかである。

② 平成3年度から平成8年度まで、と平成11年度から平成16年度までの状況

この両期間中の乖離率の変化状況は、比較的安定した動きを示している。平成3年度から平成8年度までの乖離率の平均は、26.1%であり、平成11年度から平成16年度までの平均は、20.9%である。両期間の乖離率の平均が、5.2ポイント下がっている。これは、平成9年度に行われた税制改正により、簡易課税制度の改正、限界控除制度の廃止が大きく影響していると考えられる。

また、改正から3年後の平成6年度と平成12年度では、わずかではあるが再び乖離率が上昇している。これは改正規定のうち事業者側に有利な規定を選択するなど、改正規定に対するなんらかの対応が、事業者側において施された結果が含まれていると思われる。

③ 平成9年度改正直後の状況

図1のグラフでは、平成8年度から9年度にかけての推計消費税額の伸びが著しい。これは、主に税率が3%から4%に引き上げられたことに起因している。推計消費税額の算出にあたっては、平成9年度の支出全てに4/105を乗じているのに対して、申告納税額の税額はすでに述べたように2年間を経て、その改正の

適用が実施される。そこで、推計消費税額と申告納税額に対する改正の影響の現れ方には2年から3年のタイム・ラグが生じる。乖離額の急上昇も同様の理由と思われる。乖離額の変化は3年後の平成11年度からは落ち着いた動きを示している。

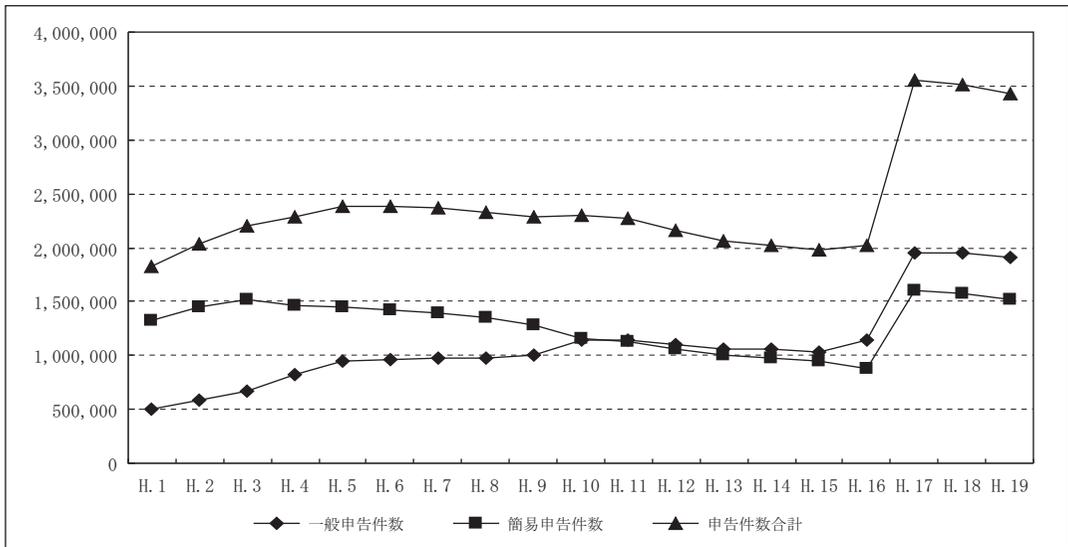
なお、税率の引き上げ（3% → 4%）、率にして33.3%の引き上げが行われた結果、平成8年度から平成9年度の推計消費税額の上昇は、2兆7,638億円（9兆8,101億円 → 12兆5,739億円）、率にして28.2%の上昇に対し、納税申告額の平成8年度から平成11年度の上昇は、2兆9,909億円（7兆3,108億円 → 10兆3,017億円）、率にして40.9%の上昇となっている。これは同時に行われた簡易課税制度の改正、限界控除制度の廃止も影響していると考えられる。

平成9年度には、税率が3%から4%に引き上げられている。先にも述べたように、推計消費税額の算出にあたっては、平成9年度の支出全てに4/105を乗じているのに対して、申告納税額の税額は2年間を経て、その改正の適用が実施される。そこで、推計消費税額と申告納税額に対する改正の影響の現れ方にはタイム・ラグが生じる。乖離率が一旦跳ね上がっているのは、推計上と実際の申告納付に生じるタイム・ラグに起因して、一時的に計算上、跳ね上がっているにすぎない。したがって、実際の推移は平成8年度と平成10年度を直接結んだ線でゆるやかに推移していると思われる。

④ 平成16年度改正直後の状況

平成16年度改正では、(i)事業者免税点の適用上限の引き下げにより、これまで免税事業者であった者が課税事業者となった。これらの事業者は一般申告よりも有利な簡易課税を選択したと思われ、簡易申告の件数が平成16年度の88.3万件から平成17年度には160.7万件に約72.4万件増加している。また、(ii)簡易課税制度の適用上限の引き下げにより、これまで簡易で計算し申告していた、売上高5,000万円超、2億円以下の事業者が、本則計算をすることにより、一般申告の件数が平成16年度の113.6万件から平成17年度には195万件に約81.4万件増加している。合計の申告件数は、平成16年度の約200万件から平成17年度には350万件強に増加している（巻末資料：表5 消費税課税状況、図3 申告件数を参照）。一方、乖離率は、平成16年度の19.7%から平成17年度には13.8%に下がっている。つまり、納税義務者が増加することにより、乖離率は下がることを示している。

図3 申告件数



(出典) 『国税庁統計年報書』より作成

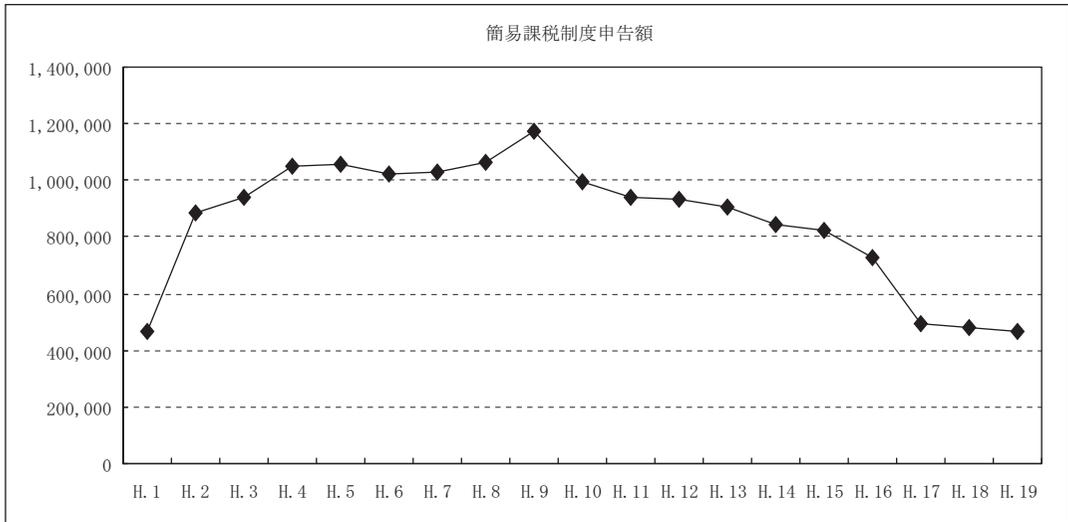
⑤ 今後の予測推移

乖離率は改正の度に下がってきている。今後は大きな改正がなければ、乖離率は10%前後で推移していくと思われる。なお、本稿における乖離率10%の意味するところは、税収の余力がまだ10%あるということではなく、平成元年度から平成19年度までの乖離の縮減がここに示されているにすぎない。

巻末資料：表5 消費税課税状況を基に、図4は、簡易課税制度による申告額をグラフに表したものである。先の乖離率、図2と図4の簡易申告額の2つのグラフを比較すると、消費税制度が定着したと思われる平成4年度以降は、ほぼパラレルに推移していることから、乖離の要因として簡易課税制度が関係していると推察できる。そこで次の2.では、簡易課税制度を中心として中小事業者特例措置による益税額の推移を見ていくことにする。

図4 簡易申告額

(単位：百万円)



(出典) 『国税庁統計年報書』より作成

2. 中小事業者特例措置による益税

推計消費税額と納税申告額との乖離要因として考えられるものに、益税、非課税取引、脱税、地下経済、GDP統計上の限界、などがある。ここでは益税発生の原因である各種「中小事業者特例措置」について、その益税発生のメカニズムを概観し、その益税額の総額を推計し、これと1. でみた乖離率の推移及び税制改正との関連について考察する。

(1) 消費税制度における「益税」の発生

① 消費税の基本的メカニズム

事業者が顧客から預かる消費税額 T_a は、売上高（税抜き） A に税率 r を乗じたものであるから、

$$T_a = A \times r$$

である。

わが国の消費税制度において課税ベースとなる「付加価値」は、シャウプのいう、

消費型と呼ばれるもの⁽²⁾で、「売上高からその売上に要した仕入・設備投資額を控除したもの」である（（2-1）式）。事業者はその付加価値に課せられる消費税額を国に納付することになる（（2-2）式）。

いま、課税仕入額をU、設備投資額をI、付加価値をV、（いずれも税抜き価額）とすると、付加価値は、

$$V = A - (U + I) \cdots \cdots (2-1)$$

と表されるので、本則計算による納付税額は、

$$\text{納付税額 (本則計算)} = V \times r = \{ A - (U + I) \} r \cdots \cdots (2-2)$$

となる。つまり、本則計算による納付税額は、顧客から預かった税額 $A \times r$ から仕入及び設備投資の際に取引先に支払った税額 $(U + I) r$ との差額である。

また、課税事業者自身の負担する税額 T_b は、「仕入及び設備投資の際に取引先に支払う税額 + 事業者自身が税務署に納付する税額（付加価値に課せられる税額）」の和であるから、

$$T_b = (U + I) r + \{ A - (U + I) \} r \cdots \cdots (2-3)$$

この（2-3）式が、本則計算による課税事業者自身の負担する税額である。これを展開すると、

$$T_b = A \times r$$

となり、事業者が顧客から預かる消費税額（ T_a ）と一致する。

$$\therefore T_a - T_b = 0$$

したがって基本的に本則計算では、事業者の手元に残る消費税額（益税）は発生しない。

② 「益税」の発生

わが国にとってなじみのなかった新税である消費税の導入にあたっては、商工関係団体、特に中小事業者の反発が大きかった。こうした状況に対応するため、中小事業者の「納税事務負担の軽減」、あるいは「課税の影響を緩和するため」、という名目で、中小事業者特例措置が設けられた。その結果、消費者から事業者に渡された消費税の一部が事業者の手元に残ることとなった。いわゆる「益税」の発生である。

(2) シャープによれば、課税ベースとなりうる付加価値には、①総生産型、②所得型、③貸金型、④消費型、の4種類があるとしている（宮島 [1986]、p. 55）。

「益税」とは、「消費者が支払った消費税額が全額国庫に納付されず、事業者の手元に残るもの」をいう。この中小事業者特例措置により益税が発生する具体的ケースとは、次の事業者の場合である。

(i) 免税事業者

免税事業者であるにもかかわらず、消費税込みの価額で販売した場合には、免税事業者の付加価値に対する税額分が益税となる。

(ii) 簡易課税制度を適用した事業者

実際の仕入率よりも高い「みなし仕入率」を選択することによって納税額を軽減できるため、その軽減された税額分が益税となる。

(iii) 限界控除制度を適用した事業者

限界控除制度を適用した全ての事業者は納税額の一部を軽減できるため、その軽減された税額分が益税となる。

そもそも消費税は担税者である消費者から預かった税額を、納税義務者である事業者が、国に納付する制度である。にもかかわらず、消費者から預かった税の一部が経常的に事業者の手元に残ってしまうこれら特例措置は、その制度そのものに問題があり、税の不公平感を国民に与える結果となった。次にそれぞれの場合における、その発生メカニズムを概観する（詳細については補論1. **中小事業者特例措置による益税発生メカニズム**を参照）。

③ 免税事業者制度

消費税の納税義務者は事業者である。しかし、課税売上高が一定の金額⁽³⁾以下である者については、消費税を納める義務が免除されることになっている⁽⁴⁾。

ここで免除されているのは、当該免税事業者の付加価値に課せられるべき消費税だけであって、仕入及び設備投資に課せられる消費税は、免税事業者の売上原価等、コストの一部となる。免税事業者がコストとなった消費税額分のみを価額に上乗せ（転嫁）して消費者に「資産の譲渡等」⁽⁵⁾をした場合には、益税は発生しない。しかし、付加価値も含めた売価に税率を乗じると、付加価値分、益税が発生する。

(3) 適用上限については、表2 中小事業者特例措置改正の歩みを参照。

(4) 消費税法9条1項

(5) 「資産の譲渡等」とは、「事業として対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供」をいう。

④ 簡易課税制度

簡易課税制度とは、税務署に納付する税額の計算において、売上高に係る税額を基にして、仕入・設備投資に係る税額を計算する簡便な方法を採用した制度である。

具体的には、売上高に係る税額に、事業区分ごとに定められた「みなし仕入率」を乗じた額が、控除する仕入・設備投資に係る税額とみなされる。例えば製造業の場合、自動車の製造も、衣料品の製造も、パンの製造も同じ製造業ということで、仕入率は70%になっている。つまり、製造業であれば、売上高の70%の金額が、一律に仕入・設備投資にかかった費用とみなされる。したがって、実際の仕入率がみなし仕入率70%よりも低いときは、その分の益税が発生する。

現行の簡易課税制度においては、事業区分が5区分に分類されている。消費税法施行令57条5項、6項において、各事業区分の具体的定義をしているが、消費税法基本通達13-2-4によれば、事業区分はおおむね日本標準産業分類（総務省）の大分類を基礎として判定することとしている。

なお、簡易課税制度により計算する場合の売上高には、輸出免税等の免税売上高、消費税の額を含まない。

⑤ 限界控除制度

限界控除制度は課税売上げが免税点である3,000万円を超えると、免税事業者が一挙に多額の納税をする課税事業者になるため、課税売上げが3,000万円を超えても、適用上限の6,000万円（平成3年改正時5,000万円）までは税額がなだらかに増える仕組みであり、簡易課税と同様、税の軽減措置の1つである。具体的計算方法は以下のとおりである。

$$\cdot \text{納付税額} = (\text{本制度がない場合の納付すべき税額}) - \text{限界控除税額}$$

$$\text{限界控除税額} = \left[\begin{array}{l} \text{本制度がない場合} \\ \text{の納付すべき税額} \end{array} \right] \times \frac{6,000\text{万円} - \text{課税売上高}}{3,000\text{万円}}$$

限界控除制度の適用上限は6,000万円（平成3年改正時5,000万円）であり、簡易課税制度の適用上限は5億円（平成3年改正時4億円）であるから、限界控除制度の適用が受けられる事業者は簡易課税制度の併用もありうる。そこで、簡易課税制度を選択しなかった事業者（本則計算が適用）で、限界控除制度が適用される事業者の場合と、簡易課税制度を選択して限界控除制度が適用される事業者の二通りの

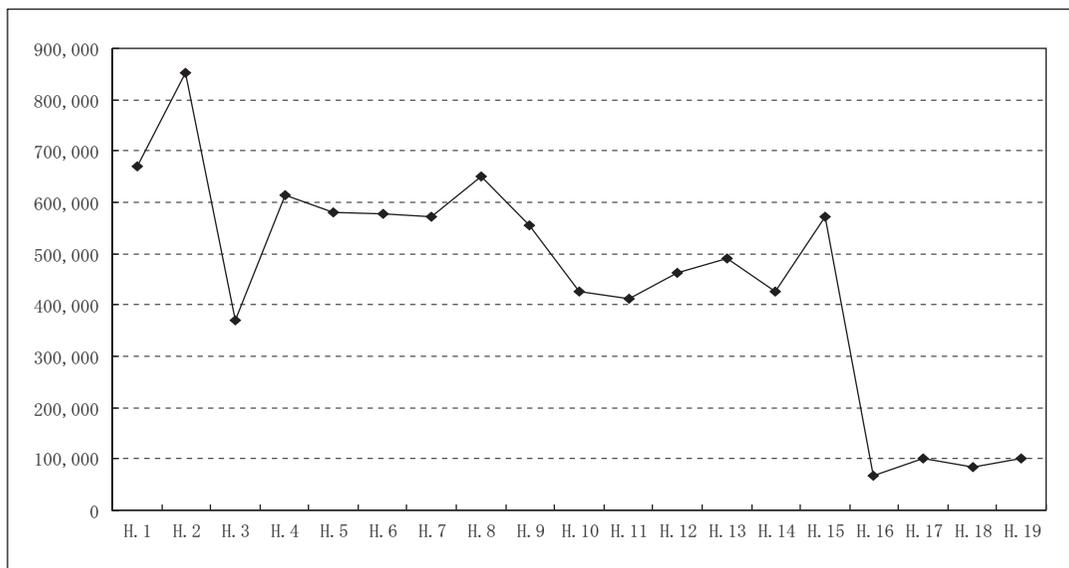
場合があるので、上の納付税額の計算式の、「本制度がない場合の納付すべき税額」の計算には、(i)本則計算の場合と(ii)簡易計算の場合の二通りがあり、いずれの場合にも益税が発生する。

(2) 中小事業者特例措置による益税額の推移

ここでは、中小事業者特例措置による益税額の推計を行う。この推計は、財務総合政策研究所（旧大蔵省財政金融研究所）編『財政金融統計月報（法人企業統計年報特集）』の統計より、全国の法人事業者について、37の業種別（平成16年度以降は42の業種別）及び7つの資本金規模別（平成16年度以降は9つの資本金規模別）の決算データを基に、それぞれ1社平均の消費税負担額（納付額）と、顧客から預かる消費税額との差額から算出される仕組みとなっている（具体的な算出方法の詳細は、**補論2. 益税額の推計式**を参照）。平成元年度から平成19年度まで、各年度の益税額を業種別及び資本金規模別に求めた結果が、巻末資料：表6(1)(2)であり、これらをグラフに表したのが次の、**図5** 中小事業者特例措置による益税額の推移である。

図5 中小事業者特例措置による益税額の推移

(単位：百万円)



(出典) 『財政金融統計月報（法人企業統計年報特集）』より作成

図5のグラフで顕著な現象は、平成3年度と平成16年度の益税額の著しい減少である。

平成3年度益税額の減少は、簡易課税制度の適用上限が5億円から4億円に引き下げられたこと、及びみなし仕入率の区分が90%と80%の2区分から、90%、80%、70%、60%の4区分に細分化されたことに起因していると考えられる。しかし、翌平成4年度には益税額は再び上昇し、続く5年度から7年度までは、比較的安定して推移している。平成4年度に益税額が上昇した背景にはバブル崩壊による売上高の減少により、簡易課税制度の適用が受けられる事業者の数が増加したこと⁽⁶⁾もあるが、平成3年度の税制改正の施行開始が10月であったため、改正の適用に6ヶ月のズレが生じており、これが推計上において急激な益税額減少となった主な原因と考えられる。推計益税額の計算では平成3年度の売上高全てに改正後の制度を適用して算出しているが、仮に事業年度を1年間とすると、平成3年4月から9月末日までに開始する事業年度に対しては、改正前の制度が適用される。また、個人事業者に対しても翌年度から改正の適用⁽⁷⁾となる。そこで、実際の益税額は、推計値よりもっと多額であり、7,000億円前後であったのではと思われることから、減少幅はグラフ上において、平成2年度から平成3年度の減少幅の半分以下であったのではと推察される。

平成16年度の改正では、簡易課税制度の適用上限が2億円から5,000万円に引き下げられ、免税点制度の適用上限が3,000万円から1,000万円に引き下げられている。

簡易課税制度の適用上限が下げられたことで、これまで簡易課税制度を適用して申告していた事業者が一般申告をするようになり、また一方では、免税点制度の適用上限が下げられたことで、これまで免税事業者であった者が簡易課税制度の適用を受け申告することになったと考えられる。この改正で納税義務者の大幅増加(図3参照)となった⁽⁸⁾。にもかかわらず結果として、益税額が激減していることから、益税額の減少の主な原因は簡易課税制度適用上限の引き下げによるものであると考えられる。次の、図6のグラフで分かるが、全ての業種において、その益税額はドラスティックに減少している。

平成9年度の改正においても益税額は減少しているが、このときは翌10年度まで2年続けての減少となっている。改正の影響が結果として現れるには、適用開始が2年

(6) 巻末資料：表5 消費税課税状況を参照

(7) 個人事業者の事業年度は税法で暦年と定めている。

(8) 巻末資料：表5 消費税課税状況を参照

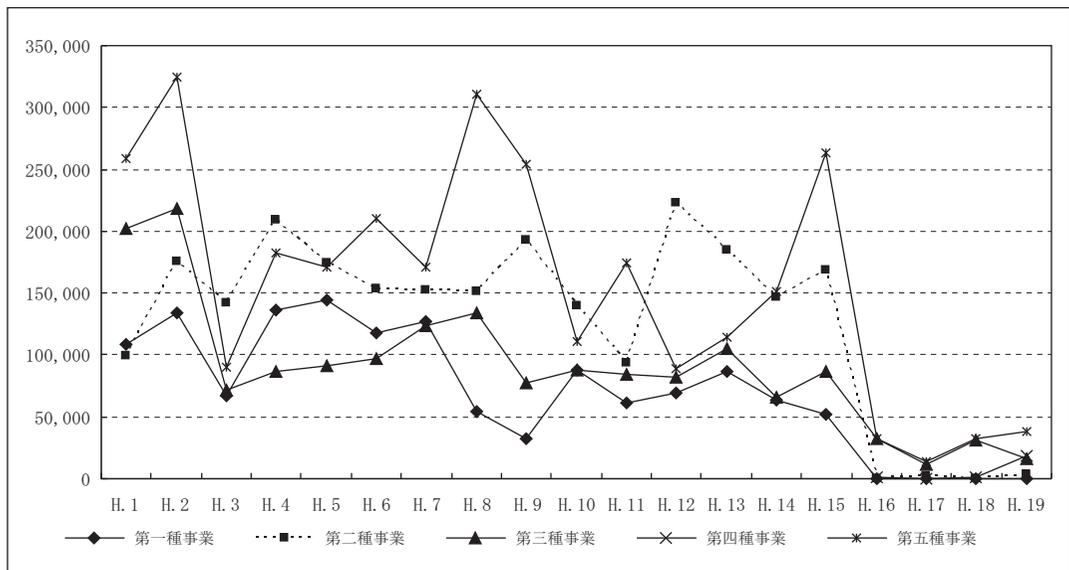
間にわたるため、通常このように2年間かかるものと考えられる。

また、図5で見える現象として、改正前年度の益税額の上昇である。平成2年度、8年度、15年度のいずれの年度においても益税額は上昇している。この増加した益税額の大部分を占めるのが第五種事業の益税であることが、図6で分かる。

図6のグラフでは、第五種事業の益税額が三度の改正前年度においていずれも突出している。他の業種もおおむね上昇しているが、第五種事業の益税額の上昇が特に著しい。このことについて考えられることは、改正前年度において売上高の前倒し、あるいは仕入、設備投資の先送り⁽⁹⁾があったのではと推察される。このような行動をとった背景に転嫁問題に対する業種間の認識の違いがある。1.でもみたが、表3(1)(2)転嫁状況、で分かるのは、卸売業者(第一種事業)、売上高5億円超の小売業者(第二種事業)、製造業者(第三種事業)では、税の転嫁は極めて良好である。ところが、小規模の小売業者(第二種事業)、サービス業(第五種事業)の転嫁状況

図6 業種別益税額の推移

(単位：百万円)



(出典) 『財政金融統計月報(法人企業統計年報特集)』より作成

(9) 設備投資については会計上の処理において、工事進行基準を引き渡し基準に変更したり、あるいは3月に引き渡しの予定であったものを、翌期の4月引き渡しとすることが考えられる。

は悪く、サービス業では全体で30%近くの事業者が転嫁できておらず、売上高3,000万円以下の事業者にいたっては半数近くが転嫁できていない。このような状況下において前述のような行動をとることは、自衛手段として当然の帰結なのかもしれない。

また、図6で見える現象として、平成3年度と平成16年度の改正ではいずれの業種とも益税額は激減している。特に平成16年度の改正はドラスティックである。第一種事業（卸売業）及び第二種事業（小売業）の物販業は、平成16年度の改正で益税の発生はほぼ消滅しているといえる。しかし、依然として残る問題は、業種間での益税額存在のバラツキである。特定の業種に益税が残ることは税の公平感をなくすことにつながる。

1. では乖離額を推計消費税額で除した乖離率を算出したが、ここでは益税額を納税申告額と益税額の合計額で除した「益税率」を算出した⁽¹⁰⁾。これは、中小事業者特例措置がなければ国庫に納められたと考えられる税額を基準としている。乖離率と益税率の考え方は同じである。いずれも分母は税込額の理論値、分子が国庫に納められなかった税額としてある。

$$\text{益税率} = \text{益税額} \div (\text{納税申告額} + \text{益税額})$$

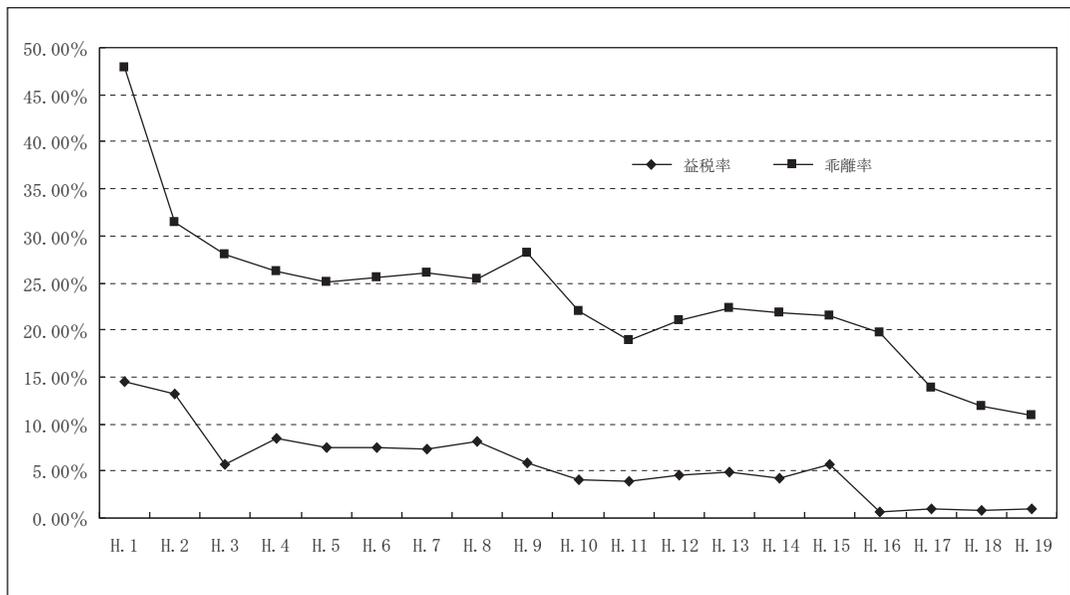
益税額の推計は予測される最低額で算出してある。企業の収益は売上高の他にも営業外収益、特別利益があるが、これらの収益は事業区分が統計の資料だけではできないため⁽¹¹⁾本稿においては益税の推計に際して計算項目から外して計算している。実際には営業外収益、特別利益からも益税は発生しているはずである。したがって、益税率の分子はもっと大きくなることが予想される。

一方の乖離額の推計は予測される最高額で算出している。対家計民間非営利団体最終消費支出、政府最終消費支出には消費税が課せられない非課税取引が含まれているが、これらを含めて計算している。したがって、乖離率の分子はもっと小さくなることが予想される。以上のことから、実際には益税率と乖離率の数字はもっと接近しているものと考えられる。また、両者はほぼ平行に推移していることから、極めて密接な関係にあることが推察される。

(10) 巻末資料：表6(1)(2)中小事業者特例措置による益税額の推移

(11) 税法上において、事業区分は取引ごとに仕分けされることになっている。例えば、製造業を営んでいる事業者であっても、その取引がサービスであれば、その収入は第三種に区分されることになる。したがって、雑多な取引である営業外収益の一つ一つを事業区分することは今回の分析ではできなかった。

図7 益税率及び乖離率の推移



(出典) 『国税庁統計年報書』及び『財政金融統計月報（法人企業統計年報特集）』より作成

おわりに

本稿における分析の結果以下のことが判明した。

乖離率、益税率ともに税制改正のたびに減少している。特に平成16年の改正で益税額、益税率ともに劇的に減少している。その結果平成19年度において42業種中9業種の益税額は0円であり、18業種の益税は当該業種全体の額で1億円以下にすぎない。各年度経常に10億円超の益税が発生している業種はわずか2業種である（表6(2)参照）。わが国の消費税制度は、現時点においてはその効率性において非常に優れているといえよう。しかし、平成16年度以降も少なく見積もって1,000億円前後の益税が発生している。この益税のうち「情報通信業」と「その他のサービス業」の益税額が42業種中⁽¹²⁾突出しており、

(12) 平成20年度調査方法の概要によると、業種区分は日本標準産業分類に基づき42業種に分類されており、「情報通信業」とは、通信業、放送業、情報サービス業、インターネット付随サービス業、映像・音声・文字情報製作業となっており、「その他のサービス業」とは、専門サービス業、学術・開発研究機関、廃棄物処理業、自動車整備業、機械等修理業、その他のサービス業となっている。

この2業種の益税全体に占める割合は、各年度約20%から40%以上となっている（表6（2）参照）。そこで残された課題は、特定の業種に発生する益税である。依然として存在する益税の殆どは、簡易課税制度によるものであり、免税事業者によるものは無視できるほどのごくわずかとなっていることから、益税問題は簡易課税制度によるものだけに絞られてきている。

また平成16年度以降、乖離額は1兆円強で推移している。既に述べたように、乖離額の推計値は予測される範囲の最高額で、益税額は予測される範囲の最低額で算出している。したがって、乖離額の10%以上を益税額が占めていることになる。今後仮に乖離率、益税率が現状のまま推移していくとしても、消費税率が上げられた場合、税収額が増えるのと同時に乖離額、益税額は税率の上昇率に応じて当然に増えることが考えられる。そこで、今後の税制改正において消費税率を上げるのであれば、同時に簡易課税制度の廃止を含む大幅な縮減を検討すべきである。益税の恩恵を受けている業種は限られており廃止の影響は限定的と予想される。

なお、益税以外の乖離要因としては、冒頭に述べたように非課税取引、脱税、地下経済、GDP統計上の限界などがある。しかし、残された乖離に対するこれらの要因の寄与率を定量化する資料は存在しないので、本稿においては残念ながら、全ての乖離要因を定量的に分析することはできなかった。

（たていし まさとし 長崎大学大学院経済学研究科博士後期課程）

【参考文献】

- 石弘光（2008）『税制改革の渦中であって』岩波書店
 大島隆夫・木村剛志（2004）『消費税の考え方・読み方（四訂版）』税務経理協会
 貝塚啓明（1996）『財政学 第2版』東京大学出版会
 加藤寛監修（2000）『わが国税制の現状と課題』大蔵財務協会
 金子宏（2006）『租税法 — 第11版』弘文堂
 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
 菊谷正人（2006）「消費税法における問題点」『経営志林』第43巻 第1号 2006年4月号
 幸村千佳良（2000）『経済学事始 第3版』多賀出版
 佐藤進・伊東弘文（1995）『入門租税論〈改訂版〉』三嶺書房
 静岡大学税制研究チーム（1990）『消費税の研究 — 検証と展望 —』青木書店
 白川一郎・井野靖久（1994）『ゼミナールSNA統計 見方・使い方』東洋経済新報社
 武野秀樹（2001）『国民経済計算入門』有斐閣
 内閣府経済社会総合研究所（2007）「SNA推計手法解説書（平成19年改訂版）」
www.esri.cao.go.jp/jp/sna/071011/suikai.html

- 中村洋一（1999）『SNA統計入門』日本経済新聞社
羽田亨（2006）「消費税の今後の課題について」『経済学紀要』第33集 第1号 2006年7月号
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
橋本恭之（2002）「消費税の益税とその対策」『税研』2002年9月号
浜田浩児（2001）『93SNAの基礎』東洋経済新報社
林宏昭・橋本恭之（1991）「消費税の価格分析」『四日市大学論集』第3巻第2号
林正寿（2008）『租税論』有斐閣
日下文雄（2008）「簡易課税制度が抱える問題と今後の課題」『税理』2008年6月号
平野正樹（2005）「消費税の論点整理と益税問題」『岡山大学経済学会雑誌36(4)』
宮島洋（1986）『租税論の展開と日本の税制』日本評論社
宮島洋編著（2000）『改訂版消費課税の理論と課題』税務経理協会
森信茂樹（2000）『日本の消費税：導入・改正の経緯と重要資料』清文社
森信茂樹（2007）『抜本的税制改革と消費税』大蔵財務協会
吉田和男（1996）「21世紀に向けての税制改革」『フィナンシャル・レビュー』大蔵省財政金融研究所 1996年1月号

【参考資料】

- 国税庁（2009）『国税庁統計年報書 — 第133回 平成19年度版 — 』大蔵財務協会
財務総合政策研究所編『財政金融統計月報（法人企業統計年報特集）』
税制調査会（2007）『抜本的な税制改革に向けた基本的考え方』
税制調査会（2007）第21回企画会合（11月2日）資料 [企画21-1] [企画21-3] [企画21-5]
税制調査会（2007）『海外出張調査報告』2007年4月13日
内閣府経済社会総合研究所編（2009）『平成21年版国民経済計算年報』

<補 論>

1. 中小事業者特例措置による益税発生メカニズム

Ta：事業者が顧客から預かる消費税額、Tb：課税事業者自身の負担する税額、
r：税率、A：売上高、U：課税仕入額、I：設備投資額、V：付加価値
（いずれも税抜き価額）

(1) 免税事業者制度による益税発生メカニズム

免税事業者が付加価値に税を乗せなかった場合、益税は発生しない。益税が発生するのは、免税事業者が付加価値を含めた売価に税率を乗じた場合である。

$$\begin{aligned}
 \text{税込み売価} &= \text{コスト} \left((\text{仕入・設備投資}) + (\text{仕入・設備投資}) \text{の税額} \right) \\
 &\quad + (\text{付加価値} + \text{付加価値の税額}) \\
 &= (U+I)(1+r) + V(1+r) \\
 &= (U+I)(1+r) + \{A - (U+I)\}(1+r) \\
 &= A \times r + A
 \end{aligned}$$

したがって、税込み売価のうち顧客から預かった消費税額は、

$$T_a = A \times r$$

また、事業者が負担した消費税は、①と同様に事業者自身が税務署に納付する税額はないので、仕入及び設備投資に課せられた税のみとなるから、

$$T_b = (U+I)r$$

である。そこで、

$$\therefore T_a - T_b = A \times r - (U+I)r \cdots \cdots (2-4)$$

通常、利潤を追求する事業者にとって、売上高 > 仕入 + 設備投資額 ($A > U+I$) であるから、

$$A \times r - (U+I)r > 0$$

となり、「売上高に係る税額」と「仕入・設備投資に係る税額」との差額が事業者の手元に残り、「 $A \times r - (U+I)r$ 」、が益税となる。

なお、 $A \times r - (U+I)r < 0$ の場合には税法上の「差引税額」の計算において、「売上高に係る税額」から控除されることになっている「仕入・設備投資に係る税額」が「売上高に係る税額」よりも大きいので控除不足となる。そこで、事業者は課税事業者を選択し、「控除不足還付請求」をすることになる。

(2) 簡易課税制度による益税発生メカニズム

簡易課税制度を選択する事業者は、課税事業者であるから、その売上高（付加価値を含む）には、消費税が課せられる。そこで、

$$\begin{aligned}
 \text{税込み売価} &= \text{コスト} \left((\text{仕入・設備投資}) + (\text{仕入・設備投資}) \text{の税額} \right) \\
 &\quad + (\text{付加価値} + \text{付加価値の税額}) \\
 &= (U+I)(1+r) + \{A - (U+I)\}(1+r) \\
 &= A \times r + A
 \end{aligned}$$

したがって、税込み売価のうち顧客から預かった消費税額は、

$$T_a = A \times r$$

一方、課税事業者自身の負担する税額 T_b のうち、税務署に納付する税額の計算は、本則計算では $\{ A - (U + I) \} r$ 式 (2-2) である。これを簡易計算では、仕入・設備投資に係る税額を実額による計算ではなく、売上高 A に「みなし仕入率 p 」を乗じた額を、仕入・設備投資の額とみなして、納付する税額を算出するのである。

$$\text{そこで、} T_b = (U + I) r + (A - p \times A) r \cdots \cdots (2-5)$$

この式 (2-5) が、簡易課税制度のみを選択した事業者自身の負担する税額である。

次に、顧客から預かった消費税 T_a と、負担する税額 T_b との差額を求めると、

$$\begin{aligned} T_a - T_b &= A \times r - \{ (U + I) r + (A - p \times A) r \} \\ &= \{ p \times A - (U + I) \} \times r \cdots \cdots (2-6) \end{aligned}$$

となる。この式 (2-6) の値が正のときに益税、負のときには益税とはならない。

つまり、 $p \times A > (U + I)$ の場合に益税が、

$$p \times A < (U + I) \text{ の場合には益税とはならない。}$$

「みなし仕入・設備投資額」が、「実際の仕入・設備投資の額」よりも大きい場合に益税が発生し、逆の場合には益税は発生しない。事業者は自己に有利となるように選択するはずであるから、益税が発生しない場合には、本則計算を選択するか、あるいは、マイナスとなる場合であれば、還付請求をすることになる。

(3) 限界控除制度による益税発生メカニズム

限界控除制度を適用した事業者の納付税額の計算式は、「本制度がない場合の納付すべき税額」を H 、数字の単位を万円とすると、

$$\begin{aligned} \text{納付税額} &= H - \text{限界控除額} \\ \text{限界控除額} &= H \times (6,000 - A) / 3,000 \end{aligned}$$

であることから、

$$\begin{aligned} \text{納付税額} &= H - \text{限界控除額} \\ &= H - H \times (6,000 - A) / 3,000 \\ &= H \times (A - 3,000) / 3,000 \end{aligned}$$

なお、平成3年改正後は、限界控除額の算式が、

$$\text{限界控除額} = H \times (5,000 - A) / 2,000$$

となったので、納付税額を求める算式は、

$$\text{納付税額} = H \times (A - 3,000) / 2,000 \text{ となった。}$$

① 本則計算をした事業者が、限界控除制度を適用した場合

この場合、事業者は課税事業者であるから、

$$T_a = A \times r$$

一方、課税事業者自身の負担する税額 T_b のうち、税務署に納付する税額の計算は、

納付税額 = $H \times (A - 3,000) / 3,000$ で求められるから、

$$T_b = (U + I) r + H \times (A - 3,000) / 3,000$$

ここで、 H は、本則計算であることから、

$$H = \{ A - (U + I) \} r$$

そこで、 $T_b = (U + I) r + \{ A - (U + I) \} r \times (A - 3,000) / 3,000$ となるから、

$$\begin{aligned} T_a - T_b &= A \times r - \{ (U + I) r + \{ A - (U + I) \} r \\ &\quad \times (A - 3,000) / 3,000 \} \\ &= \{ A - (U + I) \} \times r \times (6,000 - A) / 3,000 \\ &\quad \dots\dots (2 - 7) \end{aligned}$$

となり、本来納付すべき税額 $\{ A - (U + I) \} \times r$ に $(6,000 - A) / 3,000$ を乗じた額が益税となる。

なお、 $3,000 < A < 6,000$ であることから、 $0 < (6,000 - A) / 3,000 < 1$ である。

② 簡易計算をした事業者が、限界控除制度を適用した場合

この場合も、(1)と同様、事業者は課税事業者であるから、

$$T_a = A \times r$$

一方、課税事業者自身の負担する税額 T_b のうち、税務署に納付する税額の計算は、①と同様、

$$T_b = (U + I) r + H \times (A - 3,000) / 3,000$$

ここで、 H は、簡易計算であることから、

$$H = (A - p \times A) r$$

そこで、 $T_b = (U + I) r + (A - p \times A) r \times (A - 3,000) / 3,000$ となるから、

$$\begin{aligned} T_a - T_b &= A \times r - \{ (U + I) r + (A - p \times A) r \\ &\quad \times (A - 3,000) / 3,000 \} \\ &= \{ A - (U + I) \} \times r - (1 - p) A \times r \end{aligned}$$

$$\times (A - 3,000) / 3,000 \cdots \cdots (2 - 8)$$

となり、本来納付すべき税額 $\{ A - (U + I) \} \times r$ つまり、付加価値に税率を乗じた額から、みなし付加価値 $(1 - p) A$ に税率を乗じた額に $(A - 3,000) / 3,000$ を乗じた額を控除した額が益税となる。

なお、 $3,000 < A < 6,000$ であることから、 $0 < (A - 3,000) / 3,000 < 1$ である。

2. 益税額の推計式

各々の年度の中小事業者特例措置の適用上限、及びみなし仕入率に応じて、売上高と判別式による場合分け及び、各々の場合の益税額算出の推計式を示す。

(1) 平成元年度～平成2年度（数字の単位：万円）

- ① $A \leq 3,000$ （免税事業者の場合）

$$T_a - T_b = \{ A - (U + I) \} \times r \cdots \cdots (2 - 4)$$

- ② $3,000 < A < 6,000$ and, $p \times A < (U + I)$ （限界控除制度のみ適用の場合）

$$T_a - T_b = \{ A - (U + I) \} \times r \times (6,000 - A) / 3,000 \cdots \cdots (2 - 7)$$

- ③ $3,000 < A < 6,000$ and, $p \times A > (U + I)$

（限界控除制度と簡易課税制度併用の場合）

$$T_a - T_b = \{ A - (U + I) \} \times r - (1 - p) A \times r \times (A - 3,000) / 3,000 \cdots \cdots (2 - 8)$$

- ④ $6,000 \leq A \leq 50,000$ and, $p \times A > (U + I)$ （簡易課税制度のみ適用の場合）

$$T_a - T_b = \{ p \times A - (U + I) \} \times r \cdots \cdots (2 - 6)$$

- ⑤ $6,000 \leq A \leq 50,000$ and, $p \times A < (U + I)$ （本則計算の場合）

$$T_a - T_b = 0$$

- ⑥ $A > 50,000$ （本則計算の場合）

$$T_a - T_b = 0$$

(2) 平成3年度～平成8年度

- ① $A \leq 3,000$ （免税事業者の場合）

$$T_a - T_b = A \times r - (U + I) r \cdots \cdots (2 - 4)$$

- ② $3,000 < A < 5,000$ and, $p \times A < (U + I)$ （限界控除制度のみ適用の場合）

$$T_a - T_b = \{ A - (U + I) \} \times r \times (5,000 - A) / 2,000$$

- ③ $3,000 < A < 5,000$ and, $p \times A > (U + I)$

(限界控除制度と簡易課税制度併用の場合)

$$T_a - T_b = \{ A - (U + I) \} \times r - (1 - p) A \times r \\ \times (A - 3,000) / 2,000$$

- ④ $5,000 \leq A \leq 40,000$ and, $p \times A > (U + I)$ (簡易課税制度のみ適用の場合)

$$T_a - T_b = \{ p \times A - (U + I) \} \times r \cdots \cdots (2 - 6)$$

- ⑤ $5,000 \leq A \leq 40,000$ and, $p \times A < (U + I)$ (本則計算の場合)

$$T_a - T_b = 0$$

- ⑥ $A > 40,000$ (本則計算の場合)

$$T_a - T_b = 0$$

(3) 平成9年度～平成15年度

- ① $A \leq 3,000$ (免税事業者の場合)

$$T_a - T_b = A \times r - (U + I) r \cdots \cdots (2 - 4)$$

- ② $3,000 < A \leq 20,000$ and, $p \times A > (U + I)$ (簡易課税制度を適用の場合)

$$T_a - T_b = \{ p \times A - (U + I) \} \times r \cdots \cdots (2 - 6)$$

- ③ $3,000 < A \leq 20,000$ and, $p \times A < (U + I)$ (本則計算の場合)

$$T_a - T_b = 0$$

- ④ $A > 20,000$ (本則計算の場合)

$$T_a - T_b = 0$$

(4) 平成16年度～平成19年度

- ① $A \leq 1,000$ (免税事業者の場合)

$$T_a - T_b = A \times r - (U + I) r \cdots \cdots (2 - 4)$$

- ② $1,000 < A \leq 5,000$ and, $p \times A > (U + I)$ (簡易課税制度を適用の場合)

$$T_a - T_b = \{ p \times A - (U + I) \} \times r \cdots \cdots (2 - 6)$$

- ③ $1,000 < A \leq 5,000$ and, $p \times A < (U + I)$ (本則計算の場合)

$$T_a - T_b = 0$$

- ④ $A > 5,000$ (本則計算の場合)

$$T_a - T_b = 0$$

<資 料>

表4 国内総生産（支出側）

（単位：10億円）

項 目	H. 1	H. 2	H. 3	H. 4	H. 5	H. 6
5. 国内総生産	415,885.20	451,683.00	473,607.60	483,255.60	482,607.60	489,378.80
6. C + Ih + G	292,345.00	316,283.10	329,577.90	342,646.00	353,310.90	362,166.30
7. 推計消費税額	8,514.90	9,212.13	9,599.36	9,979.98	10,290.61	10,548.53
8. 輸入取引に課せられた税	923.10	1,071.10	978.60	912.00	840.90	892.80
9. 推計消費税額	7,591.80	8,141.03	8,620.76	9,067.98	9,449.71	9,655.73
10. 納税申告額	3,954.60	5,580.40	6,212.80	6,694.40	7,086.30	7,181.60
11. 乖離額（9－10）	3,637.20	2,560.63	2,407.96	2,373.58	2,363.41	2,474.13
12. 乖離率（11÷9）	47.9%	31.5%	27.9%	26.2%	25.0%	25.6%

項 目	H. 7	H. 8	H. 9	H. 10	H. 11	H. 12
5. 国内総生産	497,740.00	509,095.80	513,612.90	503,324.10	499,544.20	504,118.80
6. C + Ih + G	368,172.60	378,808.20	372,814.70	370,638.00	372,567.40	371,020.10
7. 推計消費税額	10,723.47	11,033.25	14,202.46	14,119.54	14,193.04	14,134.10
8. 輸入取引に課せられた税	1,024.00	1,222.80	1,628.70	1,462.50	1,502.00	1,743.60
9. 推計消費税額	9,699.47	9,810.45	12,573.76	12,657.04	12,691.04	12,390.50
10. 納税申告額	7,166.70	7,310.80	9,027.30	9,866.70	10,301.70	9,779.20
11. 乖離額（9－10）	2,532.77	2,499.65	3,546.46	2,790.34	2,389.34	2,611.30
12. 乖離率（11÷9）	26.1%	25.5%	28.2%	22.0%	18.8%	21.1%

項 目	H. 13	H. 14	H. 15	H. 16	H. 17	H. 18
5. 国内総生産	493,644.70	489,875.20	493,747.50	498,490.60	503,186.70	510,924.70
6. C + Ih + G	369,243.60	366,141.60	364,672.70	364,303.70	367,792.40	369,472.30
7. 推計消費税額	14,066.42	13,948.25	13,892.29	13,878.24	14,011.14	14,075.14
8. 輸入取引に課せられた税	1,714.20	1,744.90	1,821.70	2,025.90	2,373.50	2,722.70
9. 推計消費税額	12,352.22	12,203.35	12,070.59	11,852.34	11,637.64	11,352.44
10. 納税申告額	9,594.70	9,534.90	9,481.40	9,517.10	10,026.50	10,004.00
11. 乖離額（9－10）	2,757.52	2,668.45	2,589.19	2,335.24	1,611.14	1,348.44
12. 乖離率（11÷9）	22.3%	21.9%	21.5%	19.7%	13.8%	11.9%

（出典）『国民経済計算年報』及び『国税庁統計年報書』より作成

表5 消費税課税状況

区分	現 年 分							
	一般申告及び処理		簡易申告及び処理		納税申告計		うち限界控除適用分	
年度	件数	税額	件数	税額	件数	税額	件数	税額
平成	件	百万円	件	百万円	件	百万円	件	百万円
1	496,859	3,484,951	1,328,150	469,705	1,825,009	3,954,656	681,615	…
2	581,159	4,693,550	1,448,521	886,912	2,029,680	5,580,462	722,599	…
3	669,792	5,269,857	1,525,649	943,007	2,195,441	6,212,863	787,101	103,291
4	821,213	5,646,032	1,464,018	1,048,449	2,285,231	6,694,481	707,094	116,322
5	942,178	6,031,870	1,447,151	1,054,462	2,389,329	7,086,332	767,407	139,526
6	966,056	6,160,313	1,423,693	1,021,340	2,389,749	7,181,654	776,297	142,896
7	969,981	6,140,142	1,394,034	1,026,601	2,364,015	7,166,742	752,554	137,823
8	976,799	6,248,582	1,356,109	1,062,231	2,332,908	7,310,813	718,803	88,543
9	1,007,961	7,854,561	1,281,703	1,172,805	2,289,664	9,027,367	623,718	49,435
10	1,148,772	8,875,078	1,156,584	991,677	2,305,356	9,866,754	—	—
11	1,139,947	9,361,886	1,128,752	939,857	2,268,699	10,301,743	—	—
12	1,095,724	8,848,470	1,062,067	930,793	2,157,791	9,779,263	—	—
13	1,061,823	8,691,579	1,007,143	903,181	2,068,966	9,594,760	—	—
14	1,052,667	8,689,725	974,233	845,218	2,026,900	9,534,943	—	—
15	1,035,115	8,658,481	941,037	822,931	1,976,152	9,481,412	—	—
16	1,136,139	8,792,139	883,480	725,038	2,019,619	9,517,177	—	—
17	1,950,039	9,533,993	1,607,218	492,530	3,557,257	10,026,524	—	—
18	1,946,789	9,522,702	1,569,639	481,365	3,516,428	10,004,067	—	—
19	1,909,888	9,509,447	1,513,862	469,196	3,423,750	9,978,643	—	—

(出典) 『国税統計年報書』より抜粋

表6(1) 中小事業者特例措置による益税額の推移

(単位：百万円)

	H. 1	H. 2	H. 3	H. 4	H. 5	H. 6	H. 7	H. 8	H. 9	H. 10	H. 11	H. 12	H. 13	H. 14	H. 15
卸売業	108,268	133,669	66,834	136,161	144,391	117,823	127,057	54,513	32,087	87,660	61,502	69,841	86,745	63,084	52,425
小売業	99,872	175,915	142,202	208,866	173,845	153,686	152,842	151,637	192,703	140,259	93,049	222,652	184,482	146,313	168,636
農業	1,784	2,395	1,405	8,538	2,392	3,076	3,290	4,303	2,198	4,769	4,127	8,531	5,330	9,405	149
林業	657	655	969	472	401	823	1,084	1,368	934	1,234	463	607	564	539	1,718
漁業	3,515	1,073	5,452	8,162	496	3,181	502	4,038	95	1,909	0	1,771	637	1,053	1,103
鉱業	2,248	5,665	503	302	4,170	293	2,743	2,247	2,245	1,920	951	710	464	772	1,610
建設業	54,940	56,073	0	4,170	8,333	4,090	30,253	17,305	9,390	21,985	12,648	6,586	30,792	259	7,017
食料品製造業	19,203	19,520	7,616	6,632	10,921	22,497	3,966	14,563	7,994	7,582	10,757	4,710	10,967	514	7,481
繊維工業	3,274	1,596	1,979	6,210	2,347	6,247	0	14,518	420	3,578	2,384	981	1,742	0	2,529
衣服・その他の繊維製品製造業	16,071	13,437	0	7,264	3,305	3,221	6,865	3,527	4,128	468	2,182	7,280	2,434	7,310	2,515
木材・木製品製造業	3,342	2,327	0	1,341	230	725	873	1,838	2,105	60	797	243	1,020	761	775
パルプ・紙・紙加工品製造業	0	4,799	879	2,669	1,527	2,126	4,125	3,244	798	645	733	2,580	687	1,516	601
出版・印刷・同関連産業	37,436	12,391	18,718	6,259	20,925	23,159	19,196	15,185	12,025	12,349	4,531	10,464	5,525	13,347	7,503
化学工業	4,541	2,263	2,271	677	3,252	2,419	3,370	1,158	949	1,314	828	638	471	670	814
石油製品・石炭製品製造業	492	258	15	221	44	188	46	119	174	130	83	9	56	236	40
窯業・土石製品製造業	1,109	12,012	3,131	4,100	979	3,892	3,772	4,139	3,857	1,121	6,131	6,380	887	587	7,103
鉄鋼業	388	2,147	329	919	455	2,588	2,941	227	1,158	88	1,941	210	376	1,758	1,588
非鉄金属製造業	126	257	374	996	1,056	598	656	309	402	295	401	46	0	1,365	321
金属製品製造業	11,032	30,102	6,471	10,576	7,544	8,596	16,535	11,391	7,109	3,258	9,679	8,800	7,296	645	15,564
一般機械器具製造業	8,699	18,508	6,492	8,379	9,236	0	1,462	19,218	1,418	10,451	2,499	33	18,962	4,892	7,432
電気機械器具製造業	9,273	13,751	2,398	3,774	3,024	111	10,686	3,232	6,595	34	8,518	14,424	1,416	12,159	1,348
輸送用機械器具製造業	339	6,662	118	2,247	666	542	5,256	0	7,956	3,924	85	3,750	3,833	235	6,102
精密機械器具製造業	2,437	3,588	1,607	1,695	973	560	475	2,825	0	1,301	5,618	1,260	178	2,025	535
船舶製造・修理業	791	326	742	194	44	553	582	415	1,130	236	8	932	1,211	925	1,181
その他の製造業	20,192	7,855	10,459	1,327	8,517	7,522	4,106	9,341	4,448	9,477	8,615	550	10,595	4,435	11,476
電気業	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
ガス・水道業	430	159	1	8	3	1	264	12	6	3	11	2	10	3	3
陸運業	24,621	42,529	2,586	13,786	5,797	0	3,639	1,754	1,577	9,448	11,470	3,924	48	3,635	0
水運業	6,764	1,000	0	3,559	4,937	3,402	1,699	2,430	0	244	1,053	2,248	0	1,383	8
その他の運輸・通信業	2,774	12,267	5,070	3,435	2,902	1,788	5,454	8,512	0	1,858	31	4,691	13	3,671	3,273
事業所サービス業	42,181	38,473	12,935	60,937	20,988	38,505	24,681	30,344	33,207	52,692	24,938	3,263	34,747	38,253	793
旅館、その他の宿泊所	28,914	109,258	24,702	16,919	32,625	64,959	23,986	36,201	12,532	8,864	43,294	37,728	0	21,300	6,320
個人サービス業	41,351	39,479	14,568	40,740	23,370	38,579	30,431	62,183	185,646	1,093	63,108	4,824	64,305	50,538	171,865
映画・娯楽業	0	3,008	0	0	0	0	37,687	45,509	0	0	0	4,689	233	0	44,269
放送業	406	568	107	242	284	267	182	217	66	569	58	27	50	2	0
その他のサービス業	112,193	78,418	29,969	42,583	80,489	62,178	42,642	123,058	20,803	35,660	30,200	27,435	15,326	32,714	37,245
益税額各年度の合計額	669,664	852,405	370,902	614,360	580,468	578,195	573,351	650,881	556,155	426,477	412,691	462,819	491,399	426,305	571,343
申告税額合計	3,954,656	5,580,462	6,212,863	6,694,481	7,086,332	7,181,654	7,166,742	7,310,813	9,027,367	9,866,754	10,301,743	9,779,263	9,594,760	9,534,943	9,481,412
益税率=益税額÷(申告税額+益税額)	14.48%	13.25%	5.63%	8.41%	7.57%	7.45%	7.41%	8.18%	5.80%	4.14%	3.85%	4.52%	4.87%	4.28%	5.68%

(出典) 『財政金融統計月報(法人企業統計年報特集)』及び『国税庁統計年報書』より作成

表6(2) 中小事業者特例措置による益税額の推移

(単位：百万円)

事業区分 (平成16年度以降の統計表による区分)		H. 16	H. 17	H. 18	H. 19	
第一種	卸 売 業	0	0	0	0	
第二種	小 売 業	0	2,472	0	3,228	
第三種	農 林 水産業	農 業	54	0	41	12,579
		林 業	409	320	485	12
		漁 業	0	3	1	8
	鉱 業		0	1	0	0
	建 設 業		0	1,140	69	0
	製造業	食 料 品 製 造 業	10,125	0	5,813	1,637
		繊 維 工 業	1,583	2,386	116	10
		衣服・その他の繊維製品製造業	306	714	1,450	69
		木材・木製品製造業	0	0	174	89
		パルプ・紙・紙加工品製造業	110	0	109	30
		出版・印刷・同関連産業	4,442	136	9,326	30
		化 学 工 業	884	2	51	81
		石油製品・石炭製品製造業	1	0	1	4
		窯業・土石製品製造業	3,409	0	3,221	16
		鉄 鋼 業	0	0	0	0
		非鉄金属製造業	701	0	0	0
		金属製品製造業	287	0	9,760	211
		一般機械器具製造業	2,514	4,482	0	0
		電気機械器具製造業	0	545	48	408
		情報通信機械器具製造業	1,968	55	0	4
		輸送用機械器具製造業	0	0	0	10
		自動車・同付属品製造業	0	108	0	0
		その他の輸送用機械器具製造業	0	1,374	0	41
	精密機械器具製造業	526	68	285	1,044	
	その他の製造業	4,513	0	131	60	
	電気ガス 水道業	電 気 業	0	36	13	8
		ガ ス ・ 水 道 業	6	3	0	58
第四種	飲 食 店	581	279	1,667	18,651	
第五種	運 輸 通信業	陸 運 業	0	122	0	0
		水 運 業	0	72	0	0
		その他の運輸業	214	2,186	40	147
	サービス	情 報 通 信 業	6,312	10,150	18,149	10,686
		宿 泊 業	134	18,562	0	7,662
		生活関連サービス業	268	37,202	12,223	28,591
		娛 楽 業	120	329	435	101
		物 品 賃 貸 業	1	12	58	47
		リ ー ス 業	1	3	25	29
		その他の物品賃貸業	449	765	0	6,403
		広告・その他の事業サービス業	4,592	158	862	259
	その他のサービス業	23,465	17,426	19,458	9,450	
益税額各年度の合計額		67,976	101,111	84,008	101,664	
申告税額合計		9,517,177	10,026,524	10,004,067	9,978,643	
益税率=益税額÷(申告税額合計+益税額)		0.71%	1.00%	0.83%	1.01%	

(出典) 『財政金融統計月報(法人企業統計年報特集)』及び『国税庁統計年報書』より作成