

酒税の性格とあり方

—— 個別消費課税の経済学的根拠に基づく検討 ——

高橋洋輔・朴 源・石塚孔信

目 次

はじめに — 本稿の目的と考察方法

第1章 消費課税の分類と日本における消費課税体系の変遷

第2章 個別消費課税の経済学的根拠

第3章 酒税の沿革と現状

第4章 酒税改革のいくつかの選択肢

おわりに — 要約と結論

はじめに — 本稿の目的と考察方法

日本では、1989年、一般売上課税の範疇に属する消費税が導入され、それに伴い、物品税などいくつかの個別消費課税が廃止された。その背景は単純ではなく、政治的な側面を含む様々な要因が複雑に絡んでいたと考えられる。しかし、中立性の確保という経済理論に基づく要求が、消費税の導入に対して最も大きな影響を与えたのではなかっただろうか。

しかし、消費税導入後もいくつかの個別消費課税は存置され、現在、それらの税収合計は、消費税の税収に匹敵する規模にある（図表1-8）。この傾向は、日本より先に一般売上課税を導入した他の国々においても共通してみられる。中立性を乱すとされる個別消費課税が、なぜ、一般売上課税を導入した後も相対的な重要性を維持しているのだろうか。このような疑問から出発した本稿は、個別消費課税の理論的な根拠を改めて考察し、それらの根拠が日本の代表的な個別消費課税である酒税に対して持つ含意を整理することを目的としている。

この目的を果たすために、本稿は次のように構成される。

まず、第1章において、消費課税とはどのような課税であるのか、また、消費課税は概念上、どのように分類されるかを整理した後に、日本における消費課税体系の変遷をみていく。ここでは、日本の消費課税体系における大転換点である消費税の導入を基準とし、その前後の状況を整理しながら考察する。特に、消費税導入以前の体系で中心的な役割を果たしていた物品税についての検討が、中立性を考える上で重要となるだろう。

第2章では、個別消費課税を支える経済学的な根拠についての考察を行う。個別消費課税を支える根拠は、奢侈品に対する重課、外部性の内部化及び超過負担の最小化の三つに集約される。ここではそれぞれの中身についての整理を行う。その際には、超過負担の最小化に関連して、効率性と中立性という用語が、しばしば混同されている状況にあるために、それらの明確な区別が不可欠である。

第3章では、日本の酒税の沿革と現状を整理する。特に、消費税の導入に伴う酒税法の改正により、課税方式等で大きな変化があったため、消費税が導入される以前の酒税法の整理を重点的にを行い、その後、現行法に基づく酒類の分類、税率等について整理する。

第4章では、第3章において整理した現行酒税法の概要を踏まえ、第2章で検討した三つの根拠が、酒税に対して持つ含意について考察し、それらを踏まえた上で、改革の選択肢を提示する。

なお、Cnossenが指摘するように、個別消費課税は、その歳入上の重要性にもかかわらず、学問的な関心を集めることはほとんどなかったが、近年、環境問題及び喫煙問題に対する解決策として、にわかに脚光を浴びてきた¹。しかし、酒税については、主として酒類のあり方や品質に関わる酒税法の役割（酒税法のもつ酒造法的性格）に着目した考察が多く²、酒税を租税として取扱う経済理論的な研究はほとんど行われていない状況にあるが、本稿が特に酒税に焦点を絞る理由はここにある。

第1章 消費課税の分類と日本における消費課税体系の変遷

本章では、主に日本の消費課税体系の変遷をみていく。消費課税とは、財・サービスの消費という行為を課税ベースとする租税であり、現在、日本の国税収入のうち4割近くを占めている。

第1節では、まず、この消費課税の性質とその分類についての整理を行う。本稿の対象となる酒税は、酒類の消費という経済活動に対して課される消費課税であり、消費課税の中でも、さらに個別消費課税というカテゴリーに分類される。消費課税には酒税のように特定の財・サービスに対して課税する個別消費課税と全ての財・サービスに対して課税する一般売上課税とがあり、一般売上課税はさらに課税方式によりいくつかに分類される。世界的な傾向として、多くの国において消費課税は、個別消費課税中心の体系から一般売上課税中心の体系へと移行しており、日本においても1989（平成元）年に一般売上課税（消費型付加価値税）である消費税が導入された。この消費税の導入は、日本の税制にとって、消費課税だけでなく租税体系全体における大転換点であるということができる。よって、日本の消費課税に関する整理にあたっては、この消費税導入を基準とし、第2節では導入以前を、そして第3節では導入時及び導入以後をみる。

¹ Cnossen (2005, p.1)。同書以前の個別消費課税に関する包括的な研究として、Cnossen (1977) を挙げることができる。なお、深沢 (1989) は、Cnossen (1977) を丹念に紹介している。

² 例えば、三木 (1994, 445頁) は、「わが国では酒税法が酒造りのあり方を規制する基本法であり、消費者保護のための酒造法が存在していなかったし、今も存在していないということに留意すべきである」とした上で、良質酒や中小業者の保護を重視する改革を提案している。

第2節においては、消費税導入以前の個別消費課税の中で中心的な役割を果たしていた物品税について取扱い、その沿革や問題点を整理する。

また、第3節では、消費税の導入時における議論の中心であった中立性についての整理を主として行う。消費税導入後の個別消費課税の税収に関しては、消費課税のほとんどを消費税へ移行する政策であったはずなのにもかかわらず、個別消費課税は、なお高い水準で課されている状況にある。

第1節 消費課税とその概念的分類

租税の分類方法はいくつかあるが、課税ベースを経済活動のいかなる局面に求めるかに着目し分類すると所得課税、資産課税及び消費課税の三つに分けることができる³。

所得課税とは、個人や法人の所得又は事業に対する課税であり、現在、日本の税収のなかで一番大きなウェイトを占めるものである。日本の国税では、所得税、法人税がこれにあたる。

資産課税とは土地、建物及び機械等の資産に対する課税であり、資産の保有に対するものと、資産の取得に対するものとに分けられる。前者の代表的な例として固定資産税が挙げられ、後者の代表的な例としては相続税が挙げられる。

本稿で取扱う消費課税とは、様々な財・サービス又は特定の財・サービスの消費に対する課税である。ただ、これらの分類はあくまでも便宜上の区分であり、特に、その課税が消費に対するものであるのか、又は、資産に対するものであるのか、という部分においてはあいまいな部分もある。

図表 1-1 課税ベースによる主な税目の分類

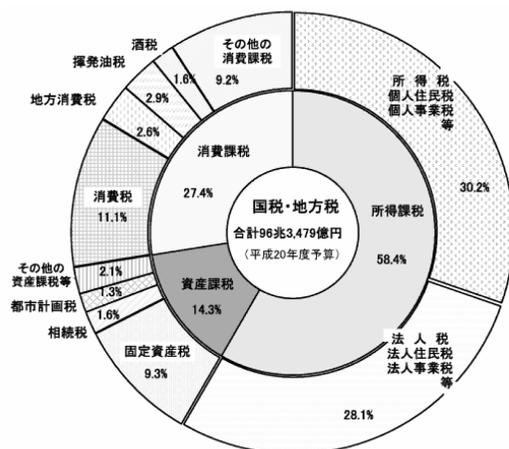
	国 税	地 方 税		国 税	地 方 税
所得課税	所得税 法人税	個人住民税 個人事業税 法人住民税 法人事業税 道府県民税	消費課税	消費税	地方消費税
				酒税	地方たばこ税
資産課税	相続税 贈与税 地価税 登録免許税 印紙税	不動産取得税 固定資産税 都市計画税 事業所税 特別土地保有税	たばこ税	軽油引取税	
			たばこ特別税	自動車取得税	
			揮発油税	ゴルフ場利用税	
			地方道路税	入湯税	
			石油ガス税	自動車税	
			自動車重量税	軽自動車税	
			航空機燃料税	鉱産税	
			石油石炭税	鉱区税	
			電源開発促進税	狩猟者登録税	
			関税	入猟税	
			とん税		
			特別とん税		

³ 課税ベースを流通に求める、流通課税（税目としては印紙税等）もあるが、これを資産課税に分類し、「資産課税等」と呼ぶ場合もある。

例えば、鉱区税とは鉱産物を採掘する権利という資産に対する課税という性格を有するが、その後にある鉱産物の消費に対して課されているという点において消費課税に分類される。現在、日本において施行されている主要な税目を所得課税、資産課税及び消費課税という分類により区分すると図表1-1のようになる。

また税収の内訳をみてみると、国税及び地方税の合計で、所得課税が約60%、資産課税が約15%、消費課税が約25%となっている。図表1-2は2008（平成20）年度予算における所得課税、資産課税及び消費課税の内訳と、それらに含まれる税目の内訳を示したものである。さらに、国税のみの場合で、構成比の推移をみてみると消費課税の年々増加傾向にあり、その重要性が高まってきていることが分かる。また諸外国と比較した場合、日本の税収に占める消費課税の割合は、やや低い水準にあるが、これは日本の消費税の税率が、他の国々の付加価値税のそれに比べ低く抑えられているからであると考えられる。

図表 1-2 課税ベース及び税目による内訳



(出所) 財務省 HP。

次に、消費課税をさらに細かく分類する⁴。消費課税はまず関税と内国税に分けることができる。両者の違いは、関税は国境を移動するときに課される税である⁵のに対し、内国税は国内の流通に対して課される税である。さらに、内国税を分類すると個別消費課税と一般売上課税の二つに分けられる。両者の違いは、個別消費課税が課税対象を税法に列挙しているのに対し、一般売上課税は逆に非課税項目を限定的に列挙している点である。また、個別消費課税の税率が課税対象によって

⁴ 以下、消費課税の分類については朴（2005）を多く参考とした。また、かつてインド等で採用された「支出税」は、消費課税の範疇ではあるが、消費のストックに対して人的配慮を行い、担税者が納税義務者となる直接税であり、所得税と対比させ議論すべき分野であるためここでは取り扱わない。

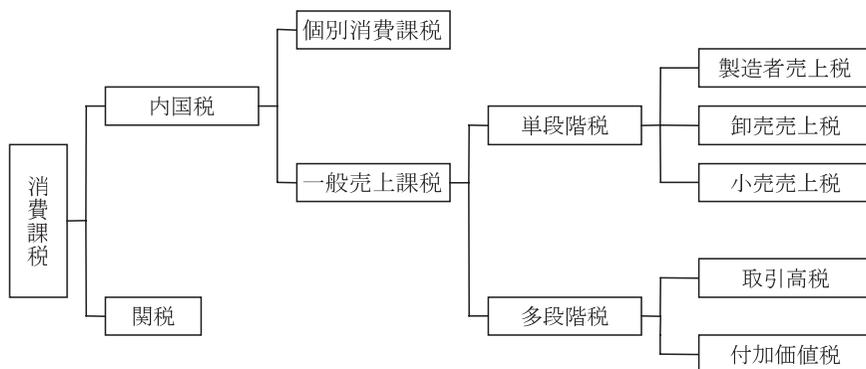
⁵ 関税とは、国境の移動のみに差別的に課される租税であるという点に注意が必要である。輸入品に対する課税であっても、国内の生産物と同じ条件で課税される場合には内国税となる。例えば消費税における輸入取引への課税や輸入酒にかかる酒税等がこれに該当する。

さまざまであるのに対し、一般売上課税の税率は単一又はごく少数であるとされる。しかしこれらは概念的な違いであり、課税対象を包括的に列挙し、税率の種類が少ない個別消費課税と非課税項目が多く税率の種類が多い一般売上課税とを区分するのは難しいといえる。

また、一般売上課税は、単段階税と多段階税に分類され、さらに、単段階税は、製造者売上税、卸売売上税及び小売売上税の三つに、多段階税は取引高税と付加価値税の二つに分類することができる。単段階税は単一の段階に課税するために取引高税に比べ、税の累積を回避できるという特徴を持っており、付加価値税とは税額控除方式により、この累積を回避している⁶。日本の消費税はこの付加価値税に分類されることとなるが、消費税については第3節で詳しくみることにする。

以上に基づき消費課税の分類を図示すると図表1-3のようになる。世界的な傾向として個別消費課税から一般売上課税への移行が進んでおり、また一般売上課税では、ほとんどの場合において付加価値税又は小売売上税が選択されている。

図表 1-3 消費課税の概念的分類



(出所) 朴 (2005, 182頁)。

第2節 消費税導入以前の消費課税体系

前節で整理した、消費課税の概念上の分類では、消費課税は個別消費課税と一般売上課税に分けられた。一般売上課税（消費型付加価値税）である消費税が導入される以前、日本における消費課税は個別消費課税のみによって形成されていた。薄井は消費税導入以前の消費課税に関する税目を、その性格上、大きく4つのカテゴリーに分類している⁷。ただし、これらもまた、概念上の分類であって、分類の方法はこれだけではないということに注意する必要がある。

⁶ ただし、単段階税であっても同一段階の業者を複数経由した場合には税の累積が生じる。このため単段階税においては「猶予方式」が採用されることとなる。

⁷ 薄井 (1987, 28頁)。

図表 1-4 消費税導入以前の消費課税の体系（国税）

（単位：億円）

区 分	税 収	消費税導入に伴う変化
嗜好品課税	30,100	
酒税	19,725	大幅改正
たばこ消費税	9,965	名称変更
砂糖消費税	410	廃止
個別物品・サービス課税	16,928	
物品税	16,105	廃止
トランプ類税	4	廃止
入場税	54	廃止
通行税	765	廃止
特定財源等	31,914	
揮発油税・地方道路税	20,232	
石油ガス税	310	
自動車重量税	6,796	
航空機燃料税	639	
電源開発促進税	2,321	
石油税	1,616	名称変更
その他	6,890	
関税・原重油関税	6,705	
とん税・特別とん税	185	

（出所）薄井（1987）より作成。

（備考）1. 税収は昭和61年度の決算額である。

2. 石油税の名称の変更は消費税の導入に伴うものではない。

第1の分類は酒類、たばこ等、いわゆる嗜好品の消費に対する課税である。ここでは砂糖も嗜好品とされ、このカテゴリーに分類される。

第2の分類は奢侈的、趣味的又は娯楽的な財・サービスに対する課税である。税目としては物品税、トランプ類税、入場税及び通行税がこれに該当する。物品税は、主として戦時における奢侈的消費を抑制するという観点から創設された沿革を持つ。なお、物品税、トランプ類税、入場税及び通行税は消費税の導入に伴い廃止されている。

第3の分類は道路整備等のための特定財源として課税される税である。税目は揮発油税、自動車重量税等がこれに該当する。本来、税収の用途を特定するいわゆる目的税は伝統的に財政の硬直化を招くため好ましくないとされているが、受益と負担の一致という観点からはその関係性が明確であるとして一応の合理性を持つとされている。

そして、第4にその他上記のいずれにも当てはまらない課税である。関税やとん税、特別とん税などが該当する。これは、主に、国内産業の保護という目的をもつ。

以上をもとに消費税導入前の消費課税（国税）の体系を一覧にすると図表1-4のようになる。

本節ではこの中で、消費税導入に伴いすべて廃止された個別物品・サービス課税について、特に、その中でも中心的な税目である物品税についてその沿革と問題点をみていくこととする。

物品税とは、主として奢侈品ないしは比較的高価な便益品や趣味・娯楽品等の消費に示される担税力に着目し、宝石類、毛皮製品、自動車、家電製品、写真機及び化粧品等の特掲された85品目の物品を対象として課される消費課税であって、個別物品・サービス課税の大宗をなしていた⁸。宝石類、毛皮製品等10品目については小売段階において10%又は15%の税率で課税され、自動車、家電製品、写真機及び化粧品等75品目については製造段階において5%から最高30%の税率で課税された。

上述したが、創設当時の物品税は、戦費調達や奢侈的消費の抑制といった性格が強く、創設時の課税対象は、貴石製品、写真機等の10品目であったが、戦争が激化するにつれ、奢侈的消費の抑制だけでなく、その対象が一般的消費の抑制にまで進み、年々拡大を続けた⁹。戦争末期の1944（昭和19）年には課税対象は104品目に達し、この間7回もの改正が行われた。その後、シャープ勧告などを経て整理が進み、課税対象は減少していき、1962（昭和37）年の改正では65品目となった。終戦からこの時点までの改正は10回である。

その後、1970年代終わりまでに3回の改正がされている。これらの改正では、この間の家電製品の普及という背景もあり、課税物品の構成が大量生産方式の耐久消費財に移行していった。これは物品税本来の目的である「奢侈品や高価な便益品に対する課税」という観点からは、離れていく結果であるといえる。

1980年代は2回の改正が行われた。この間の改正に関しては、いわゆるOA機器と呼ばれる業務用物品への課税についての検討が行われた。業務用物品に関して1949（昭和24）年のシャープ勧告（第一次）は、以下のように指摘している。

専ら、又は主として事業に使用される物品、たとえば計算器のようなものは、物品税から全く除いてしまうべきである。奢侈的消費の概念は工場及び事務用品に対する支出については概して適用されないものである¹⁰。

この勧告を受けて1950（昭和25）年の改正では、タイプライターやタイムレコーダー等の業務用物品への課税が廃止された経緯がある。しかし、1980年代に入り「ワードプロセッサ、パーソナルコンピュータ等のOA機器は高度の業務用便益品であり、かつ、主として事務処理用として業種

⁸ 薄井（1987，90頁）。以下、物品税の概要、沿革及び問題点に関しては薄井（1987，第3章）を多く参考としている。

⁹ 物品税は、1937（昭和12）年に北支事件特別税法の一環である物品特別税として限時法の形で創設され、戦費の増大に伴い、1938（昭和13）年には支那事変特別税法の一環である物品税に受け継がれた。そして、その後1940（昭和15）年に単独法たる物品税法として制定された。ここでいう創設とは1937（昭和12）年の物品特別税を指す。

¹⁰ 神戸都市問題研究所地方行財政度資料刊行会（1983，121頁）。

や企業規模のいかんを問わず広く一般に使用される汎用性のある物品であることからみて、これに物品税として軽度の負担を求めることは合理性がある」との考えが主張された。また、これに対して「OA 機器に対する課税は物品税の基本理念に反する」との意見や「物品税の枠内はなく税体系全体の問題の一環として検討するべきである」との意見もまた主張された。この議論は結論に至らなかったが、この OA 機器をめぐる議論により消費課税全体の抜本的改革への機運が高まり、一般売上課税導入へのひとつの転機となったのではないかと考えられる。図表 1-5 は 1986 (昭和 61) 年における物品税の税率構造等を示したものである。

では、具体的に消費税導入直前の物品税にはどのような問題点があったのだろうか。図表 1-5 をもとに、課税対象、免税点、税率及び課税段階という 4 つの観点からみていく¹¹。

図表 1-5 物品税の税率構造等

(単位：億円，%)

	小売段階課税		製造段階課税						
	15%	10%	30%	20%	15%	10%	5%	23~5%	
課税対象物品例	貴石 貴石製品 真珠 真珠製品 貴金属製品 べっこう・さんご製品 毛皮製品 等	じゅうたん どん帳 等	大型モーターボート ゴルフ用品 ビリヤード用品 猟銃 空気銃 貴金属時計 等	ばちんこ機 ボーリング用具 ルームクーラー 大型冷蔵庫 照明器具 大型テレビジョン受像機 大型テレビジョン映像 投写機 たんす 寝台 机、いす ライター 灰皿 かばん ハンドバッグ 等	中型モーターボート ストーブ 電気毛布 湯沸かし器 レンジ 電磁調理器 電気掃除機 全自動電気洗濯機 衣類乾燥機 小型冷蔵庫 扇風機 温水ボイラー 冷水製造機 小型テレビジョン受像機 磁気映像プレーヤー 円盤式映像プレーヤー テレビジョン撮像機 ステレオ関連機器 等	小型モーターボート 水上遊戯具 セーリングボート サーフボード ハンググライダー 船外機 電気洗濯機 ラジオ受信機 磁気音声再生機 磁気音声プレーヤー用 又は円盤式映像プレーヤー用のレコード 録音用又は録画用の磁気テープ 幻燈機 せん光電球 時計 香水 等	マイクロホン 拡声用増幅器 パーソナル無線機 化粧品 果実水 果実蜜 炭酸飲料 コーヒー ココア 等	自動車関係	合計
課税額	1,586	38	47.1	100	3,533	431	858	7,779	16,501
構成比	9.6	0.2	2.1	11.8	21.4	2.6	5.2	47.1	100

(出所) 薄井 (1987, 103頁)。

(備考) 課税額は 1986 (昭和 61) 年の課税額である。自動車関係には二輪自動車も含まれる。

¹¹ 以下の物品税の制度に関する説明は、薄井 (1987) の出版された年における物品税法に基づくものであり、これは消費税導入に伴い廃止されたものと同じである。

まず、第一に課税対象に関して、当時の課税対象は85品目となっていたが、その中には現実的な矛盾を孕むものも少なくなかった。たとえば前節でも触れたが、コーヒー、ココア、ウーロン茶などは課税対象となるが紅茶、緑茶は課税対象外であった。コーヒーが奢侈的であり紅茶が奢侈的でないという理論的根拠はどこにもない。図表1-6においてはその典型的な例を示してある。物品税創設からの沿革をみても分かるように、国民の消費様式が大きく、急激に変化していく現代にあり、税法をたびたび改正して、何が奢侈的で何が非奢侈的であるのかを適切かつ的確に課税していくことは非常に困難である。

図表 1-6 物品税における課税対象の問題点

課税物品	非課税物品
毛皮製品	毛織物，絹織物
ゴルフ用品	テニス用品
水上スキー サーフボード	スキー
地金型金貨	金地金
コーヒー，ココア ウーロン茶	紅茶，緑茶

第二に、免税点制度による問題点が挙げられる。免税点制度とは、課税対象として掲げられている品目のうち一定価格以下のものを非課税とする制度である。例えばハンドバッグにおいては44,000円（推定小売価格73,300円）、腕時計においては5,400円（推定小売価格11,500円）が免税点であり、これを越えるものに対しては課税を行うが、この価格以下のものは非課税となる。仮に、ハンドバッグを44,000円で販売すれば非課税となるが、これを少しでも超えた場合20%の課税を受けるために、製造者が44,000円の手取り価格を得るためには税込価格52,800円以上で販売しなければならない。当然、製造者は免税点をわずかに超える製品の生産の回避に努めることが考えられ、企業の自由な価格展開を阻害するものとなる。

第三の問題点は、税率に関する部分である。税率に関しては、小売段階の課税物件では10%又は15%の2段階、製造段階の課税物件では5%、10%、15%、20%及び30%の5段階、さらに自動車関連の物件については5.5%、10.5%、15.5%、18.5%及び23%の5段階に分類していた。

このような税率構造の下では、素材等によって税率の区分が変わってくるという問題が起こる。例えば、金などの細工を施してある貴金属時計は10万円のものでも30%の税率が適用されるのに対し、ステンレス製の時計では30万円するものであっても10%の税率が適用されることになる。このような状況は奢侈品に対する重課という物品税の基本原則と矛盾することになる。

そして、第四の問題点は課税段階に関するものである。当時の物品税法では課税対象である85品目を第一種と第二種の二つに分類し、前者には小売段階課税で課税を行い、後者には製造段階で課

税を行っていた。第一種には宝石類、毛皮製品等10品目が分類され、第二種には自動車、家電製品、写真機及び化粧品等の75品目に分類されており、物品税は個別消費課税であるが、前節の分類における一般売上課税の小売売上税と製造者売上税のような性格を持っていることが分かる。製造者段階の課税は税務執行上の理由から採られていたと考えられるが、消費課税の本質から、課税段階は消費になるべく近いところで行われるのが望ましいのは言うまでもない。

また、4つの問題点を通して分かるように物品税の制度は非常に複雑なものであり、これは租税原則における簡素という点からも非難される制度であった。

第3節 消費税とその中立性

前節において、物品税は、その枠組みの中では解決しがたい多くの問題があったことをみた。課税対象、免税点、税率及び課税段階の4つの問題点では共通して消費者や生産者の経済選択がゆがめられていた状況にあった。この経済選択へのゆがみは課税による中立性の損失と言いかえることができる。ここで、租税における中立性についての整理を行う。

Musgrave は彼の租税原則¹²の第2原則において「効率的な市場における経済的決定に対して、できるだけ干渉を小さくするような税が選ばれるべきである。」と述べている¹³。すなわちこの原則から消費課税においては、消費者選択に対する影響が少ない（あるいはない）税が求められることになる。消費者選択が税によって影響を受ける場合にその税は非中立的な税であるといえ、そのような税は結果として資源の効率的な配分を阻害する¹⁴。例えば、コーヒーにだけ課税し、紅茶に対して課税を行わなければ当然消費者は紅茶の需要を増やし、コーヒーの需要を減らすということが考えられ、両者の資源配分は非効率的となる。後述するが、このような例は消費税導入以前の物品税で実際に起こっていた。

コーヒーとココアの例からも分かるように、財政学の理論上、中立性の観点からは、課税されない消費と課税される消費が生じる個別消費課税よりも、全ての消費に対して課税される一般売上課税のほうが優れているといえる。また、一般売上課税の中でも付加価値税と小売売上税が最も優れている。なぜなら製造者売上税、卸売売上税及び取引高税は、どのような流通経路をたどるかによって、消費者が実際に購入する価格に占める税の割合が変わってくることになるからである。

しかし現在、各国で施行されている小売売上税や付加価値税が完全な中立性を確保しているわけ

¹² 租税原則に関して、小林（1994）は、国民はなぜ租税を支払わなければならないのか、あるいは国家は租税をなぜ徴収するのか、という租税根拠論と、課税はいかなる基準を則って行うべきか、という狭義の租税原則論、及び両者をあわせて広義の租税原則論に整理・区分して論ずるべきであるとしており、一般に租税原則という場合、狭義の租税原則論をさす場合が多いとしている。ここで用いられる租税原則も狭義の租税原則論を指す。Adam Smithの4原則に始まり、様々な論者によって多くの租税原則が示されたが、Musgraveの租税原則は、現代の財政学において最も影響力をもつ租税原則のひとつである。

¹³ Musgrave and Musgrave（1980、訳書、286頁）。

¹⁴ ここで、中立と効率という用語が同時に登場したが、租税原則論において両者はしばしば混同して議論される場合が多い。中立性と効率性については詳しく整理する必要があると考え、次章においても一度取り上げる。

ではない。付加価値税において中立性を損なう原因について朴は非課税と複数税率の二点から言及している¹⁵。

図表 1-7 消費税の非課税項目

税の性格から課税することに馴染まないもの	1. 土地等の譲渡及び貸付け 2. 有価証券の譲渡 3. 利子を対価とする金銭の貸付等 4. 郵便切手類、印紙及び証紙の譲渡 5. 物品切手等の譲渡 6. 行政手数料 7. 外国為替業務にかかる役務の提供
社会政策的な配慮に基づくもの	8. 社会保険料等 9. 社会福祉事業等 10. 助産に係る資産の譲渡等 11. 埋葬料、火葬料等を対価とする役務の提供 12. 身体障害者用物品の譲渡 13. 学校等の教育に関する役務の提供 14. 教科用図書の譲渡 15. 住宅の貸付け

一般売上課税は原則として全ての財・サービスの取引に対する課税である。よって、様々な取引の中で、理論的に消費という概念に馴染まないもの及び政策的な観点から税を課すべきでないと考えられるものに関しての非課税項目を規定している。日本の消費税においては、第6条第1項及び別表一の規定により図表1-7に示す15項目を非課税取引としている。このうち1から7までは税の性格から課税することに馴染まないものであり、これらは一般に性格上非課税と呼ばれる。これに対し、8から15までは社会政策的な配慮に基づくものであり、一般に政策上非課税と呼ばれる。性格上非課税はそもそも消費ではないと考えられているため¹⁶、消費課税により課税することはできない。したがって、性格的非課税は、消費課税による中立性の損失を生じさせない。しかし、政策的非課税の場合は理論上課税すべき消費であるため、これらを非課税にすると中立性の損失が生じる。ただ、その損失を超える政策的な効果があるならば必要であるとも考えられる。

また、複数税率によっても消費課税の中立性は損なわれる。EU諸国で多く採用されている軽減税率は政策的配慮によるものであるが、基本税率が適用される財への消費が、軽減税率が適用される財へ移動するということは当然考え得ることであり、中立性を重視する一般売上課税の精神から遠のくことになる。朴は諸外国の付加価値税の複数税率の採用に関して、それが慎重な政策的判断からではなく、税率引き上げとの妥協の産物である場合が多いとし、中立性を重視して（日本が）

¹⁵ 朴（2005，188頁）。

¹⁶ ただし朴は、利子を対価とする金銭の貸付等に関して、性格上課税対象とならないために非課税とされているわけではなく、理論上は課税すべきであるが、的確に課税する技術が未だに確立していないために便宜上非課税としているだけであると指摘している。朴（2005，189頁）。

付加価値税を採用したのであれば、税率引き上げは複数税率を採用しなくてもいい水準にとどめるべきであると述べており、そうでなければ消費税は単なるレベニュー・マシーンに過ぎなくなるとも指摘している¹⁷。

以上の考察から、消費課税において厳密に中立な租税とは、「政策上非課税のない単一税率による付加価値税又は小売売上税」である、という結論が導かれる。

これまでみてきたように、消費税の導入に関しては、物品税による個別消費課税が制度として限界に近く、特に中立性の面から一般売上課税に劣るという経済理論からの指摘があった。また世界的な情勢として1960年代後半から1980年代中盤にかけて OECD 諸国をはじめとする多くの国々で付加価値税（又は小売売上税）が導入されている現状があり、国際取引に関して整合性がとれないとの批判もあった。そのような状況の中、1989（平成元）年、日本においても消費型付加価値税である消費税が導入され、それに伴い物品税をはじめとするいくつかの税目が廃止された¹⁸。つまり、この時点において、日本の消費課税はそれまでの中立性で劣る個別消費課税による課税体系から、一般売上課税を中心とする課税体系へと移行したこととなる。

しかし、図表1-1及び図表1-8からも分かるように消費税導入後も存置された税目が多く存在する。また、他の一般売上課税に移行した国々もほぼ例外なく特定の物品に対する個別的な課税を維持している。本稿の関心の所在は、この消費税導入後、維持され続けている個別消費課税にある。消費税導入の際、廃止された税目（国税）は、物品税、トランプ類税、入場税、通行税及び砂糖消費税の個別物品・サービス課税が中心である¹⁹。それに対し、存置された税目は、嗜好品課税の酒税とたばこ税、特定財源等及びその他に分類される税目である。

その他の税目は、内国税の範囲から除かれるため本稿では取り扱わない。特定財源等はいわゆる目的税であり、受益と負担という別の観点から議論されるべきであるのでこれもまた本稿の考察の対象とはしない。

よって、残った二つの嗜好品課税のうちでも、税収も大きく租税体系が複雑である酒税について本稿では考察することとする。また、上述のように現在の酒税に関する議論において、酒税法の持つ酒造法的性格に着目した考察が多く、酒税を租税として取扱う経済理論的な考察がほとんど行われていない状況も、本稿が酒類に対して焦点を絞る理由である。ただ、たばこ税についても酒税と性格が比較的似ているため、同様の議論が当てはまる部分が少なくないと考えられる。

図表1-8は最近10年間（1999年度から2008年度）の消費課税の税収の推移について示したものである。消費税は概ね10兆円前後で推移しており、酒税は緩やかな減少傾向にあるものの、ここ数年では1.5兆円程度の水準にあり、揮発油税に次ぐものであることが分かる。

¹⁷ 朴（2005，191頁。）

¹⁸ 図表1-4参照。

¹⁹ 砂糖消費税を除く。

図表 1-8 国税における消費課税収入の累年比較（1999～2008年度）

（単位：億円）

	99年度	00年度	01年度	02年度	03年度	04年度	05年度	06年度	07年度	08年度
消費税	104,471	98,221	97,671	98,115	97,128	99,743	105,834	104,850	105,720	106,710
酒税	18,717	18,164	17,654	16,804	16,842	16,599	15,853	15,720	14,950	15,320
たばこ税	9,050	8,755	8,614	8,441	9,032	9,097	8,867	9,400	9,260	8,940
揮発油税	20,707	20,752	20,981	21,263	21,821	21,910	21,676	21,560	21,350	20,860
石油ガス税	144	142	140	142	143	143	142	140	140	140
航空機燃料税	872	880	883	901	909	880	886	870	930	890
石油石炭税	4,859	4,890	4,718	4,634	4,783	4,803	4,931	4,760	5,330	5,210
自動車重量税	8,431	8,507	8,536	8,480	7,671	7,488	7,574	7,370	7,160	7,160
関税	8,102	8,215	8,518	7,936	8,029	8,177	8,857	9,060	9,290	9,290
とん税	87	88	86	87	88	90	91	93	90	100
電源開発促進税	—	—	—	—	—	—	—	—	3,460	3,480
特別会計分	19,794	20,084	20,203	20,110	20,870	20,890	20,890	20,369	16,238	16,283
計	195,234	188,698	188,004	186,913	187,316	189,820	195,601	194,192	193,918	194,293

（出所）国税庁（2008）。

（備考）1. 2006年度までは決算額，2007年度は補正後予算額，2008年度は当初予算額である。

2. 単位未満を四捨五入したために，端数に不突合がある。

3. 電源開発促進税は平成19年度から一般財源に組み入れられた。

第2章 個別消費課税の経済学的根拠

個別消費課税を支える根拠は，財政学の理論上，奢侈品に対する重課，外部性の内部化及び超過負担の最小化の三つに集約される。本章では，それぞれの根拠についての整理を行う。

まず，第1節では奢侈品に対する重課という根拠について考察する。これは能力説における垂直的公平の概念から要求されるものである。租税における負担の公平の概念は非常に複雑であるために，ここではごく簡単な整理に留める。

第2節では，外部性の内部化という根拠に関して整理する。ある財に対して外部性が存在する場合，その財の資源配分は非効率となるが，Pigouは，課税（補助金）によってそれを内部化し，効率的な資源配分を実現できることを示した。これをPigou課税（補助金）と呼び，これもまた個別消費課税の根拠となる。

第3節では，効率性原則から求められる，超過負担の最小化という根拠について考察する。超過負担の最小化はどのように発生するか，またその大小は何によって決まるかをみていく。

第1節 奢侈品に対する重課

租税負担の配分は公平であるべきであるという負担の公平という概念は，財政学の歴史上，利益説と能力説という二大潮流のなかでそれぞれ別個に発展してきた。利益説は「公平な税負担」が「国

家活動から受ける利益に応じた負担」であるとしたのに対し、能力説は「公平な税負担」を「各人の能力に応じた負担」であるとした。

利益説は、17世紀から18世紀にかけて、社会契約説を補完するものとして理論政治家の間で広く受け入れられ、社会契約論者をはじめ、多くの著述家などによって様々な主張がなされた経緯を持つ。彼らをはじめ国家の保護という観点から議論を展開させ、租税は保護に対して支払われる価格、あるいは有機的な社会という集団への会費として支払われるべき価格として考えられ、大部分の者は所得や富、支出に対しての比例課税に賛成する結論に達した²⁰。この時代の利益説における公平の見解は政治思想の表現としては有益であったけれども租税政策上のルールを与えることはなかった。また伊東²¹は「利益説は理想的な負担の配分方法であるが、実行はいずれも困難である」とも述べている。

では、次に能力説における税負担の公平を考える。能力説は上述のように各人の能力に応じた税負担を要求するものである。各人の能力とは支払能力 (ability-to-pay) のことであり、能力説は、この支払能力を各人について測定できる、ということを前提としている。

能力説における公平概念は支払能力という概念を前提とした、水平的公平と垂直的公平にわけられる。水平的公平からは「等しい経済状況にある者への等しい取り扱い」が要求され、垂直的公平からは「異なる経済状況にある者への異なる取り扱い」が要求される。この経済状況すなわち支払能力を示す指標は、合理的、客観的であり適切なものでなければならない。この指標に関しては、所得、財産及び消費などが考えられ、当然未だ論争の余地は残されているが、19世紀を通じて一般に所得がその指標として適正であると受け入れられている状況にある。

仮に、所得を支払能力の指標として用いると水平的公平は「等しい所得に対する等しい取り扱い」であると言い換えることができる。この場合、所得の定義に関して、困難な問題が発生するが、本稿では消費に関する公平を中心に扱うために、ここでの説明は省略する。

等しい支払い能力をもつ者への等しい取り扱いを公平の原則とした場合に、その第2局面として表れるのが、異なる支払い能力をもつ者への異なる取り扱いである垂直的公平の原則である。Musgrave は両者の関係について次のように述べている。

おそらく、課税において最も広く受け入れられている公平の原則は、等しい状態にあるひとびとは等しく取扱われるべきであるということである。(中略) 平等の原則は支払能力からの接近法についてあまり知識のない多くのひとびとによって受け入れられている。事実、垂直的公平の問題すなわち異なる状態のひとびとに対する課税がどのように異なるべきかについてはほとんど何もいうことができないとはいえ、水平的公平の原則は有効で

²⁰ ただ、すべての者がそのような結論に同意したわけではない。例えば、Sismondi は富める人は貧しい人の黙認を償わねばならず、国家の保護に対する必要は所得が増加するよりも急速に増加するため利益説から累進税が要請されるとし、また J. S. Mill は国家の保護は、まずしいひとびとによってより緊急に必要であると利益説が逆進課税に通ずるとした。

²¹ 佐藤・伊東 (1994, 17頁)。

あると提案されてきた。

このことは、ほとんど正当化されない。水平的公平と垂直的公平という要求は同一の金貨の両面にすぎない。もし等しくないひとびとを差別する特別の理由がないならば、どうして等しいひとびとの差別を避ける理由がありえよう²²。

Musgrave は水平的公平と垂直的公平を、「同一の金貨の両面 (different sides of the same coin)」であるとし、両者は、それぞれが独立に存在するものではなく、どちらか片方の機構がなければ、もう片方の要求は無意味なものとなることを示している。

本章の目的である個別消費課税の根拠付けは、この垂直的公平の原則から要求されるものである。前章で触れた物品税の目的は「主として奢侈品ないしは比較的高価な便益品や趣味・娯楽品等の消費に示される担税力に着目し」課税することであった²³。担税力を考慮しているという点において能力説の公平原則に基づくものであるといえ、また、奢侈品の消費を行う者と一般の財の消費を行う者は異なる取り扱いを受けるべきであるという考えに依拠しているという点で、物品税の中心となる根拠は垂直的公平であるといえる²⁴。さらに、奢侈品に対する重課は垂直的公平の達成とともに所得再分配機能も同時に働くこととなる。この奢侈品に対する重課が適正に行われるとするならば、中立性において一般売上課税に劣る個別消費課税を採る根拠として十分成り立つものとなる。

また、以下は補足となるが、能力説における公平の議論は、所得課税を前提として「均等犠牲」の概念からさらに発展することとなる。J. S. Mill は「租税分担額の公平な配分は、全ての人が共同善のために納税して均等な犠牲を受けるとき行われる」とし、均等犠牲概念を提唱した。この概念は後に能力説を公平から厚生へと導くものであるが、Mill がそのことを理解していたかは定かではない。

均等犠牲の概念はその後、Cohen, Stuart, Edgeworth らによって均等絶対犠牲、均等比例犠牲及び均等限界犠牲のそれぞれ別個の概念として展開された。これらの概念はいずれも前提として「ひとびとの効用は測定することができ、また個人相互間の効用の比較は可能である」という能力説の仮定のもとに表現されたものである。その後、三つの均等犠牲概念のうちどれを選択するか、またそこからどのような税率表が要求されるかという問題が起こってくるが、それらはしばしば混同して議論され、その区別ができていた人でさえも三つの概念の功罪については意見が分かれた。いずれにせよ、どの均等犠牲の概念を選択する場合においても、納税額の実際の配分や税率の構造については適用される所得効用関数に依存することとなる。この議論は、もはや公平という原則から離れ、厚生の原則が中心となるため、ここでの詳しい説明は避ける。

²² Musgrave (1959, 訳書, 239頁)。

²³ 薄井 (1987, 90頁)。

²⁴ ここで、前章の物品税の問題点についてもう一度振り返ってみる。課税対象の問題点として、コーヒーは課税されるが紅茶は課税されない等の事例があった。物品税が完全に垂直的公平の原則を達成しているとする、コーヒーを消費する者と紅茶を消費する者の支払能力は異なり、異なる取り扱いを受ける、という説明が成り立つこととなる。当然、このような説明は一般的に認められるものではなく、このことから物品税が客観的に解決しがたい問題を含んでいたことが分かる。

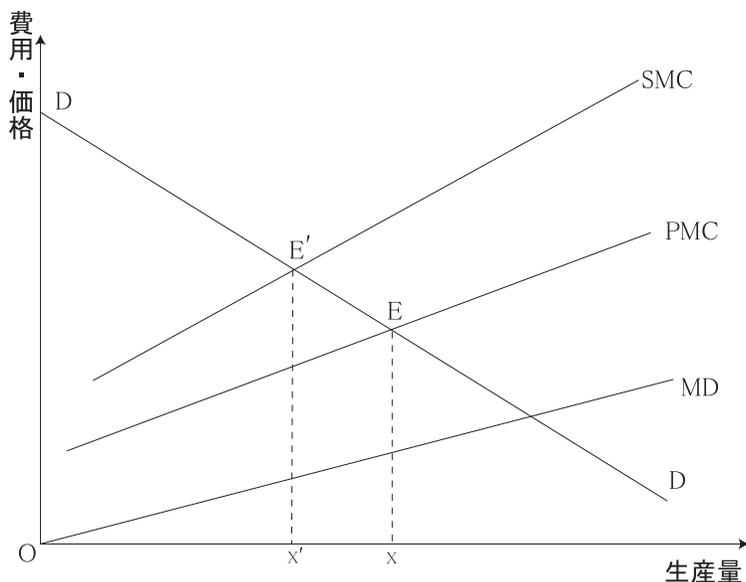
第2節 外部性の内部化

外部性 (externality) とはある消費者の効用水準やある企業の生産能力などが、他の消費者や企業行動などによって付随的に影響を受けること、あるいは、その影響それ自体のことをいう²⁶。この外部性は市場の失敗の原因のひとつである。他の経済主体に対しなんらかの悪い影響を与えるものを負の外部性 (negative externality) あるいは外部不経済 (external diseconomy) といい、良い影響を与えるものを正の外部性 (positive externality) あるいは外部経済 (external economy) という。

例えば、ある街に工場が新しく建設されたと想定する。その工場が有害な排水を垂れ流したり、騒音を立てたりした場合、近隣の住民の生活環境を悪化させるとするならば、それは負の外部性の例となる。ただ、その街に当該工場ができたことにより、その街の人口が増え、他の企業の参入や交通の便が良くなるといった効果があるならば、それは工場が与える正の外部性であるといえる。また、ひとつの外部性が、ある経済主体には正の外部性となり、他の経済主体には負の外部性となる場合もある。例えば近所から聞こえてくるピアノを練習する音が、ある者には心地よく聞こえ、他のある者には騒音としか感じられない場合等がこれにあたる。

外部性のうち、その影響が市場における価格機構を通じて間接的に及ぼされる場合、それを金銭的外部性 (pecuniary externality) といい、市場を通さず直接的に影響を受ける場合にそれを技術的外部性 (technological externality) という。金銭的外部性の効果は市場の価格機構をのなかで作用するために、市場の失敗を招くものではなく、効率性も阻害しない。技術的外部性は市場を通らないため、何らかの介入、又は取引によってのみ解決されることとなる。よって、以下では、技術的

図表 2-1 生産物 X における負の外部性



²⁶ 渡辺 (2001, 163頁)。

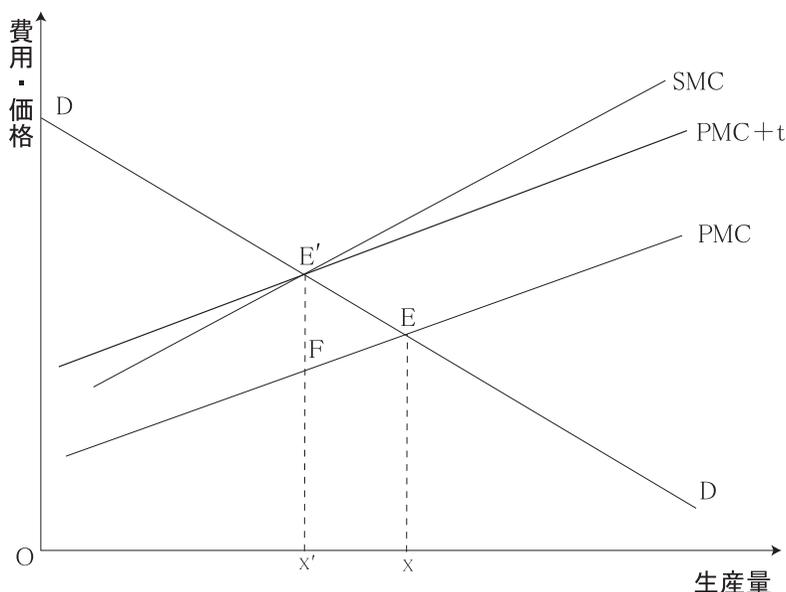
外部性を考察の対象とし、外部性という場合は技術的外部性を指すこととする。

外部性は、正の外部性と負の外部性の両者が市場の効率性を阻害することとなる。しかし、現実的にわれわれが抱えている経済的・社会的問題の多くが負の外部性によるものであり、ここでは負の外部性の解決方法を示すこととする。図表2-1はある企業の生産する生産物Xに負の外部性が存在する場合の生産量と価格・費用を示したものである。

直線DDは需要曲線であり、曲線PMCは私的限界費用（private marginal cost, PMC）である。外部性が存在しない場合、企業はこの私的限界費用に基づき生産を行う。私的限界費用曲線はこの企業の供給曲線でもあるので、自由な市場で達成される需給一致の均衡点は点Eとなる。仮に、この財が負の外部性を発生させているとすると生産量に比例する形で損失が生み出されことになる。この損失を限界被害曲線（marginal damage curve, MD）により表す。したがって、生産物Xを産出する企業の真の費用は私的限界費用にこの限界被害を加えて得られる社会的限界費用（social marginal cost, SMC）でなければならない。曲線SMCがこの財の社会的限界費用曲線であり、この曲線と需要曲線とが交わる点E'が社会的に望ましい均衡点である。よって、社会的に望ましいこの財の生産量はx'である。しかしながら、市場機構を通じて達成される均衡点はEであり、生産量は社会的に望ましい生産量x'よりも大きくなる。このことから負の外部性が非効率な資源配分を引き起こすことが分かる。

これに対して、Pigouは「或る領域における投資に特別奨励又は特別制限を加えることによってその領域における乖離を除くことができる」とし、さらに「これらの奨励及び制限がとり得る最も明白な形式は、もちろん奨励金と租税のそれである」と述べている²⁶。これはすなわち、課税（補

図表2-2 Pigou 課税



²⁶ Pigou (1932, 訳書, 第2分冊, 80頁)。

助金)によって、私的限界費用と社会的限界費用の乖離を埋めることができることを示したものであり、それらは一般にPigou課税(Pigou補助金)といわれる。図表2-2はPigou課税を示したものである。

需要曲線DD, 私的限界費用PMC及び社会的費用SMCは図表2-1と同様のケースを想定している。市場に任せておいた場合における生産量は前述のとおり x となる。このとき、財X1単位あたりにつきE'Fに相当する t だけの課税をおこなう。すると、企業にとっての限界費用は $PMC+t$ となる。このとき企業は、合計費用と需要曲線DDとが一致する水準 x' まで産出量を減少させるであろう。 x' は社会的限界費用SMCと需要曲線DDとの交点における産出量水準であり、社会的最適生産量になっていることがわかる。つまり、社会的最適生産量における、私的限界費用と社会的限界費用の差に相当する税率で課税するとき、両者は等しくなり、効率的な資源配分が達成される。このような課税をPigou課税といい、Pigou課税によってその財の価格に外部性が組み込まれるとき、これを外部性の内部化(internalization of externality)といい、これもまた個別課税を支持する根拠の一つとなる。また正の外部性が存在するときにはこれとは逆にその企業に補助金を与えることによって私的限界費用と社会的限界費用を一致させ、効率的な資源配分を達成することができ、これをPigou補助金とよぶ。

前述の環境問題及び喫煙問題を解決する方策としての個別消費課税に関する議論は、この外部性の内部化という観点から求められているものであるといえる。

第3節 超過負担の最小化

厚生経済学の基本定理によると、完全競争のもとでは需給均衡をもたらす市場価格による資源配分はパレート最適を達成し、効率的となる。租税は、供給者の価格(課税前)と需要者の価格(課税後)とのあいだに楔として入り、経済主体の行動を変化させ資源の配分はパレート最適でなくなる。この過程において社会全体で利用可能な資源の損失(誰の利益にもならず社会から失われる損失)が発生し、これを超過負担とよぶ²⁷。この超過負担を最小にすべきであるという考えが租税における効率性原則である。

ここで、第1章でみた租税の中立性と効率性について整理したいと思う。

現在、日本の租税原則に関する議論において「公平・中立・簡素」という言葉が、特に税制調査会、国税庁をはじめとする公的機関等において用いられる。これは、1980年代、アメリカのレーガン政権時代において用いられた用語であり、日本においても「租税原則は公平・中立・簡素の三つに集約する」というような使われ方がしばしばされる。効率に関しては中立の後ろに括弧書きされ、あたかも中立イコール効率という誤解を招く虞のある記述が多くみられ、実際に両者を混同して論述している資料が少なくない。

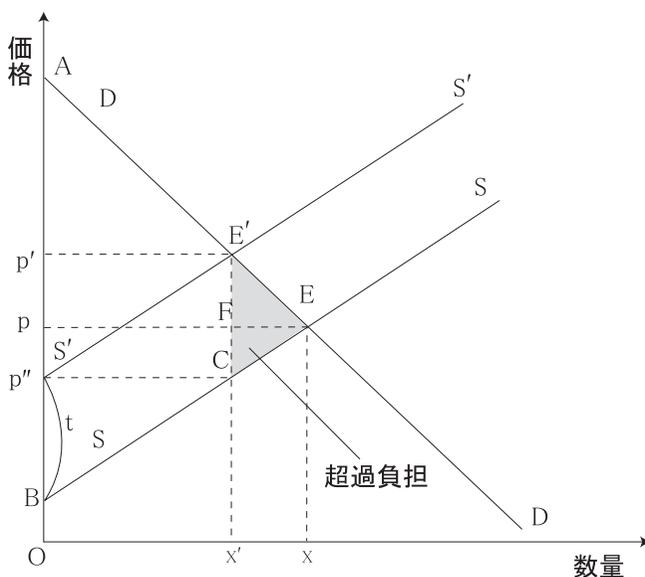
²⁷ 川又(2006, 4頁)。

第1章でみたように、中立性を乱す租税は結果として効率的な資源配分を乱し、超過負担を大きくさせる場合があり、両者の主張の重なり合う部分は多い。しかし、効率性が経済主体に対する歪み、すなわち超過負担の大小から定義されるのに対し、中立性はより実践的に、個別の経済的選択への差別を最小化するものとして定義される部分において両者は明確に区別されなければならない。例えば、今後、日本の消費税に複数税率が導入されるとすると、単一税率よりも（所要の税収が同じならば）大きな超過負担が生じるという側面から効率性の損失であるといえ、消費者選択に対し影響を与えるという側面から中立性の損失であるといえる。

理論上、効率性原則において人頭税だけは無条件の選好が与えられ、その他の租税は多かれ少なかれ超過負担が生じる。ただし、人頭税は公平の原則からは受け入れがたいものであり、現実的であるとはいえない。そこで、効率性原則に基づくその他の租税の優劣が検討されることとなる。当然、所得課税、資産課税も超過負担を発生させるために検討が必要であるが、本章では個別消費課税の根拠を考察するという目的のため、消費課税に関する超過負担に絞りみていくこととする。

図表2-3は消費課税による超過負担を示したものである²⁸。DDは財Xの需要曲線であり、SSは財Xの供給曲線である。完全競争市場のもとでは財Xは点Eで均衡し、価格と数量はそれぞれ p 、 x によって表される。この財1単位あたりにつき、 t 円に相当する従量税が課されたとする。すると、供給曲線は $S'S'$ にシフトし、新たな均衡点 E' により均衡し、価格は p' に上昇し、数量は x' へと減少する。すなわち企業はこの財を1単位あたり p' 円で販売し、消費者もまた p' 円で購入することとなる。そしてその後、企業は t 円を納税する。このとき、消費者は課税前に比べ $E'F$ だ

図表2-3 消費課税による超過負担



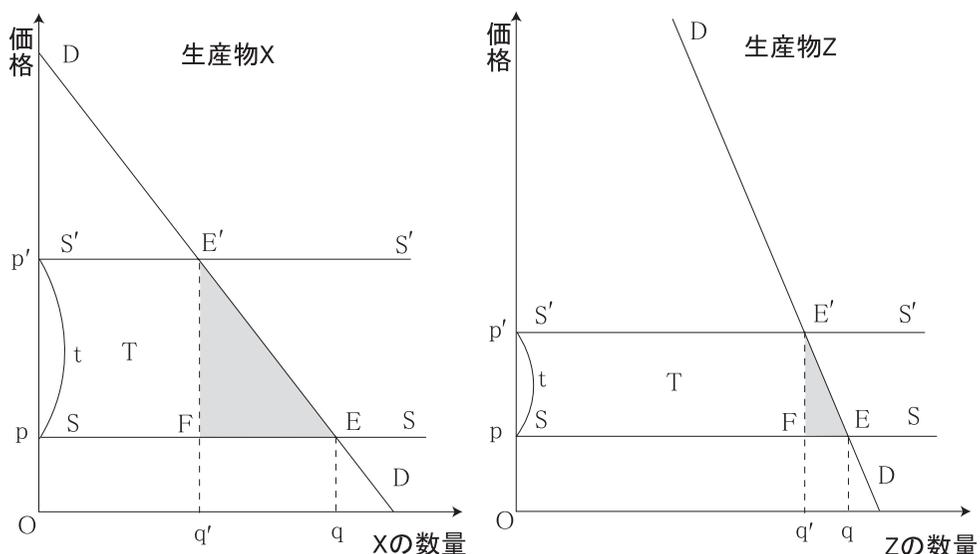
(出所) 石塚 (2001, 104頁) より作成。

²⁸ 以下の図表2-3による超過負担の説明は石塚 (2001) を多く参考とした。

け多く支払うこととなり、企業の収入はFCだけ少なくなる。よってt円の税負担を消費者がE'F円分負担し、企業がFC円分負担した、と言い換えることができる。

次に、この場合の社会的余剰（厚生）についてみていく。課税前の消費者余剰は三角形AEpの面積によってあらわされ、生産者余剰は三角形pEBの面積によってあらわされる。よって課税前の社会的余剰は三角形AEBの面積となる。これに対し課税後の社会的余剰は三角形AE'p'の面積まで減少する。したがって課税により失われた社会的余剰は四角形p'E'EBの面積である。ただし、四角形p'E'CB（税率×数量）の部分は税金として国庫に入り、最終的に社会に還元されることとなる。残った三角形E'ECは誰の利益にもならず社会から消えてなくなる余剰（厚生）であり、これを消費課税による超過負担（excess burden）と呼ぶ。

図表2-4 需要の価格弾力性と超過負担



(出所) Musgrave and Musgrave (1980, 訳書, 366頁) より作成。

図表2-4は需要の価格弾力性の異なる生産物Xと生産物Zに対して個別消費課税を課した場合の超過負担を示したものである。DDはそれぞれ需要曲線でありSSは課税前の供給曲線である。単純化のために両財の費用は一定とする。

生産物Xの場合からみていく。課税前の均衡点はEであり価格はp、数量はqである。ここで、1単位あたりにつき、所要の税金Tを得るだけの従量税率tを課したとする。すると供給曲線はS'へシフトし、新しくE'で均衡する。税込価格はp'となり、生産量はq'となる。このときの税金は四角形p'E'Fp(=T)で表される。図表2-3の議論に倣うと費用一定を仮定しているため税金のすべてを消費者が負担することとなり、また、この課税による超過負担は三角形E'EFとなる。

次に生産物Zの場合をみる。課税前の均衡点Eは生産物Xの場合と同じ点である。また所要の

税収 T も同じであると考え。生産物 X と同様に四角形 $p'E'Fp$ の面積が税収となり、三角形 $E'EF$ が超過負担となる。両者を見比べてみると、生産物 Z に対する課税のほうが所要の税収 T を得るときの超過負担が小さく、また税率も小さな水準に留まることが分かる。では、この超過負担が何によって決定されるかという点、点 E （課税前における所与の数量と価格）を中心に DD を回転させれば分かるように E における弾力性が低ければ低いほど（勾配が急になるほど）三角形の面積は小さくなる。需要が完全に非弾力的である場合には消費者は価格により購入量を調整しないために、課税による消費者選択への干渉は起きず、超過負担は発生しない。

以上の考察から、超過負担を最小化するという効率性の原則からは需要の価格弾力性の低い財への重課（需要の価格弾力性の高い財への軽課）が求められることとなる。図表 2-4 の例において、所要の税収 T を得るときに選択されるべきは生産物 Z に対する課税であり、これもまた個別消費課税を支持する根拠となる。

ただし、この選択はあくまでも超過負担の最小化という観点からのみによるものであり、トレード・オフの関係にある場合が多い公平の観点との調整が必要となる。消費課税の超過負担の最小化を実現する方法として Ramsey は「各財のクロスの代替効果が無視できるとき、各財の税率は自己価格弾力性に逆比例するように決定されなければならない」というラムゼイ・ルール（Ramsey Rule）を提唱した。このルールのみで厳密に従うとするならば、需要の価格弾力性が一般に低いと考えられる主食や水等の生活必需品に対して、他の財よりも重い負担を課すこととなる。このような課税体系は超過負担が発生しない人頭税とともに公平な負担という観点からは到底受け入れられるものではない。Musgrave は両者の関係について「公平と効率のいずれの一つも租税政策の優位を占めてはならないし、また、いずれの一つも無視されるべきではない」と述べており²⁹、租税政策の決定が 0 か 100 かの基準で行われるのではなく、一定の範囲の中で行われるべきであるとしている。

第 3 章 酒税の沿革と現状

本章では酒税制度の沿革及び現行制度についての整理を行う。

まず、第 1 節では酒税の沿革をみる。歴史的にどのような経緯をたどり現在の制度に行き着いたかを時系列を追って整理する。現在の制度とは消費税導入以後の制度を指し、ここでは特に、消費税導入以前の一部従価税を採っていた時代（1962～1988年）の制度について、その概要、問題点について考察する。第 2 節では現行酒税法による酒類の分類について整理し、第 3 節においては現行酒税法における税率及び税収について整理する。

²⁹ Musgrave and Musgrave (1980, 訳書, 386頁)。

第1節 酒税の沿革

酒税の歴史は非常に古く、日本では約600年前からその記録が残っており、1371（応安4）年に足利義満が造酒屋に壺別200文を課したのが、日本の酒税の始まりだと言われている³⁰。ただ、当時の酒税は現代のような酒類の流通に着目したものではなく営業免許税的な性格を持っていたと考えられる。三木は課税方式に着目して、酒税制度を、①営業免許税時代（～1872年）、②営業免許税及び間接消費税併用時代（1872～1896年）、③造石間接税時代（1897～1939年）、④蔵出間接従量税時代（1940～1961年）、⑤蔵出従価税併用時代（1962～1988年）及び⑥消費税併用時代（1989年～）という6つの時代区分に分類している³¹。

①の営業免許税時代の酒税は、前述のように消費者への転嫁を予定する間接税の形態ではなく、領主から付与された酒類の製造という特権に対する対価といった性格のものであった。このような営業免許税としての酒税は1872（明治4）年の「清酒、濁酒、醬油醸造鑑収与並ニ収税方法規則」により間接消費税としての性格が加味された。この規則は、それまでの営業免許税に加え、清酒代金を課税標準とする従価税的性格を有していた。さらに課税標準に関しては1880（明治13）年に造石数に応じて課税される造石税に切り替えられた。このころの制度が②の営業免許税及び間接消費税併用時代にあたる部分である。

1897（明治29）年に制定された酒造税法では、営業免許税は廃止され、それまでの酒類に対する課税は造石税に一本化された。またこの時期には、「混成酒造法」及び「麦酒税法」により混成酒やビールもまた課税されることとなり、この課税対象の拡大とともに増税もまた行われた。この時代が③の造石間接税時代である。

1940（昭和15）年に制定された「酒税法（旧法）」はそれまでの酒造法に、ビールに対する「麦酒税法」と混成酒に対する「酒精及び酒精含有飲料税法³²」を統合したものであり、造石税と蔵出税を併用する課税方式を採った。その後、この酒税法は1943（昭和18）年の改正により造石税が廃止され、現在の蔵出税を基礎とする制度が確立された。終戦後、国税庁が発足し、1953（昭和28）年、酒税法（旧法）は全文改正が行われ現行の酒税法が誕生する。このとき、酒類の分類の見直しや一部の酒類に対する従価税制度の採用³³等が採り入れられ、現在の分類差等課税の仕組みも確立した。三木はこの旧酒税法と現行酒税法の1961（昭和36）年までの部分を④の蔵出間接従量税時代としている。

⑤の蔵出従価税併用時代は1962（昭和37）年の酒税法改正から始まる。この改正はそれまでの価格統制が終わり、酒類の中で高級な商品が現れてきたことに対応するためのものであり、いわゆる高級酒に対する従価税制度が採用された。また、この制度には輸入酒に対する国産酒保護という意味合いもあったといえる。なぜなら従価税の対象となる高級酒の大部分が輸入酒であったからであ

³⁰ ビール酒造組合（2008，1頁）。

³¹ 三木（1994，第1章）を参照。

³² 混成酒税法を引き継ぐものとして制定された。

³³ 実際はごく一部の酒類に限られていた。

る。

⑥の消費税併用時代は消費税の導入に伴う1989（平成元）年の酒税法改正から始まる。この改正により級別制度、従価税制度が廃止され、同一の酒類には同一の税率が課されることとなった。これまでの従量税に加え消費税という薄い従価税が課されるという点で、この時代を消費税併用時代と呼んでいる。

以上の時代区分を図表にすると図表3-1のようになる。また、図表3-2は現行酒税法改正の沿革をまとめたものであり、上述のように1962（昭和37）年と1989（平成元）年の改正が大きな転換点となっている。

図表3-1 酒類に関する税制の変遷

年 代	時代区分	課 税 方 式 等
～1872	営業免許税	封建領主から付与された特権に対する対価としての営業免許制度
1872～ 1896	営業免許税及び 間接消費税併用	営業免許税に加え造石量に応じて課税 関連法律：清酒，濁酒，醤油醸造鑑収与並ニ収税方法規則， 酒類造石税
1897～ 1939	造石間接税	営業免許税の廃止，造石税のみ 関連法律：酒造法，酒精及び酒精含有飲料税法麦酒法
1940～ 1961	蔵出間接従量税	酒税法（旧法）の誕生により造石税から蔵出税へ 関連法律：旧酒税法，現行酒税法
1962～ 1988	蔵出従価税併用	現行酒税法のもと分類した酒類ごとに従量課税に併用して一部の 高級酒への従価課税 関連法律：現行酒税法
1989～	消費税併用	分類した酒類ごとに従量課税，更に一般売上課税が課税される 関連法律：現行酒税法，消費税法

（出所）三木（1994）より作成。

ここで、消費税が導入される以前の酒税制度について整理する。上の三木の時代区分では⑤の蔵出従価税併用時代にあたる。

この時代³⁴の酒税法において、酒類は10種類に大別され、そのうち、ビールやしょうちゅう等6種類では更に製造方法や原料比率等により細かく13品目に分類された。また、清酒とウイスキー類（ウイスキーとブランデー）については、二級、一級及び特級という3段階の級別制度を設けていた。この種類、品目及び級別ごとの異なる税率による従量課税がこの法律のベースであった。

³⁴ ⑤の蔵出従価税併用時代（1962～88年）においても、分類や税率等、いくつかの細かな改正があるため、薄井（1987）をもとに、消費税導入に伴い廃止された制度の説明となる。

図表3-2 現行酒税法の沿革（概要）

年次（施行時）	内 容
昭和24年6月	国税庁が発足
昭和28年2月	酒税法（現行法）の制定 酒税の保全及び酒類業組合等に関する法律（酒類業組合法・現行法）の制定
昭和35年10月	統制価格の完全廃止，基準販売価格制度へ移行
昭和37年4月	酒税法の大幅改正（酒類の種類分類の改正，従価格制度の採用，申告納税制度の採用）
昭和39年6月	基準販売価格の制度の廃止（自由価格への移行）
昭和42年6月	登録免許税の制定（酒類の製造，販売業免許にも登録免許税を課税）
平成元年4月	酒税法等の大幅改正（級別制度の廃止，従価格制度の廃止，酒類の種類間の税率の見直し等，酒類の表示基準制度の創設）
平成6年4月	酒税法の一部改正（ビールの製造免許にかかる最低製造数基準の引き下げ等）
平成9年10月 平成10年5月	酒税法の一部改正（WTO 勧告に対応するためのしょうちゅう等蒸留酒にかかる税率の見直し）
平成12年12月	酒税法の一部改正（酒類の販売業免許の取消事由に「酒類販売業者が未成年者飲酒禁止法の規定により罰金の刑に処された場合」の追加）
平成15年4月	酒類の一部改正（酒類等の検定制度の廃止）
平成15年7月	酒類小売業の経営改善等に関する緊急措置法の制定（時限立法）
平成15年9月	酒税法及び酒類業組合法の一部改正（免許の拒否要件の追加，酒類の表示に関する命令規定の整備，酒類販売管理者の選任規定の新設）
平成18年5月	酒税法の一部改正（酒類の税率適用分類を4種類に簡素化，一部酒類の定義の改正）

（出所）国税庁（2008）より作成。

更に，これを補完するものとして従価税制度が採られていた。原則の従量税とは別に清酒特級，果実酒類，ウイスキー類，スピリッツ及びリキュール類については，一定の価格（非課税最高限度額）を超えるものについて価格（製造者移出価格又は引取価格）の50%～220%というかなり高率の従価税が課されていた。これはもともと「酒税は品質がより良く高価な酒類ほど高い税負担を課すべきである」という考え方から設けられていたものであり，従量税の税負担に関する不公平（高価格品ほど酒税の負担割合が低下する）を補うものと一応はされていた。

この制度の問題点として挙げられるのは，二級，一級及び特級という級が生産者又は輸入者の申告制であったため，価格を抑えるため高品質であるにも関わらずあえて申告していない商品も少なくなかった。その場合必ずしも級が品質や味を表すとは限らないこととなり，従価課税の考え方に背くことになっていた³⁵。また非常に高率の従価税制度を採っていたためにウイスキーやブランデー

及びワイン等の輸入洋酒に対して差別的な税制となっており、非関税障壁としてアメリカやEC諸国からの反発も大きかった。例えばウイスキー特級の従価税率220%のケースでは100円の実質的な値上げをするためには220円の税額を上乗せしなければならないといったようなことがあった。加えて、当時の大衆酒の消費増加、高級酒の消費減少という市場の動きからも読み取れるように酒類間、級別間の税負担格差が大きすぎ、効率性を欠いているとの指摘もあった。更に、10種類13品目の分類差等課税による従量税、そして従価税の併用、級別制度等他国に類を見ない税制により酒税制度がいたずらに複雑になってしまい租税原則の簡素という面からも問題と言えた³⁶。

第2節 現行酒税法における酒類の分類

酒税法第2条第1項³⁷は酒類の定義について「酒類とはアルコール分1度以上の飲料をいう」と規定しており、アルコール分とは温度15度のときにおける原容量100分中に含有するエチルアルコールの容量である（法第3条第1号）。また同条第2号においては「酒類は発泡性酒類、醸造酒類、蒸留酒類及び混成酒類の4種類に分類する」とあり、原則としてこの4種類の分類に応じ、法第23条に定める税率が適用される。法第3条第3号から第6号においては、法第2条によって分類された4種類の酒類に該当する品目を列挙している。発泡性酒類にはビール、発泡酒、その他の発泡性酒類が³⁸含まれ、醸造酒類には清酒、果実酒及びその他の醸造酒が含まれる。また、蒸留酒類には連続式蒸留しょうちゅう、単式蒸留しょうちゅう、ウイスキー、ブランデー、原料用アルコール及びスピリッツの6品目が含まれ、混成酒類には合成清酒、みりん、甘味果実酒、リキュール、粉末酒及び雑酒の6品目が含まれる。

以上をまとめると以下の図表3-3のようになる。

図表3-3 酒類の分類と該当品目

	種類	品目
酒類	発泡性酒類	ビール、発泡酒、その他の発泡性酒類（ビール及び発泡酒以外の酒類のうちアルコール分が10度未満で発泡性を有するもの）
	醸造酒類	清酒、果実酒、その他の醸造酒
	蒸留酒類	連続式蒸留しょうちゅう、単式蒸留しょうちゅう、ウイスキー、ブランデー、原料用アルコール、スピリッツ
	混成酒類	合成清酒、みりん、甘味果実酒、リキュール、粉末酒、雑酒

（備考）その他の発泡性酒類は品目ではなく課税の上でのカテゴリーである。

³⁵ いわゆる級別課税の隙間を利用した「良質な二級酒」の売上げが伸び、今日の吟醸酒ブームのきっかけとなった。

³⁶ 第一章でもみたように、この制度の複雑化は、物品税においても問題となっていた。社会や市場の変化に対し、法改正によって課税対象を変えていく個別消費課税の制度上の限界がここに表れているといえる。

³⁷ 以下「酒税法」を「法」と略記する。

³⁸ その他の発泡性酒類は厳密には品目ではなく、課税上の分類のひとつである。

次に、主要な品目をいくつか紹介する。品目の定義については、法第3条第7号から23号に定められているものである。

まず、清酒に関しては、アルコール分が22度未満のもので、米、米こうじ及び水を原料としてこしたもので、又は、米こうじ、水及び清酒かすその他政令で定める物品を原料として発酵させたもの、となっている。一般に日本酒と呼ばれ、日本の伝統的な酒類として、日本人にとって最も身近な酒類のひとつである。

単式蒸留しょうちゅうとは、一般に本格焼酎と呼ばれているものである。平成18年5月の改正により「しょうちゅう乙類」から名称が変わったものであり、これは製造者側から「しょうちゅう甲類」に対して品質で劣ると誤解を招くとの意見があり変更されたものである。しょうちゅう甲類は現在の区分では連続式蒸留しょうちゅうとなる。

図表3-4 酒類における品目の定義（概要）

品 目	定 義 の 概 要
清酒	米、米こうじ水を原料として発酵させてこしたもの（アルコール分が22度未満のもの） 米、米こうじ、水及び清酒かすその他政令で定める物品を原料として発酵させたもの（アルコール分が22度未満のもの）
合成清酒	アルコール、しょうちゅう又は清酒とブドウ糖その他政令で定める物品を原料として製造した酒類で清酒に類似するもの（アルコール分が16度未満でエキス分が5度以上のもの）
連続式蒸留しょうちゅう	アルコール含有物を連続式蒸留機により蒸留したもの（アルコール分が36度未満のもの）
単式蒸留しょうちゅう	アルコール含有物を連続式蒸留機以外の蒸留器により蒸留したもの（アルコール分が45度以下のもの）
みりん	米、米こうじにしょうちゅう又はアルコール、その他政令で定める物品を加えてこしたもの（アルコール分が15度未満でエキス分が40度以上のもの）
ビール	麦芽、ホップ、水を原料として発酵させたもの（アルコール分が20度未満のもの） 麦芽、ホップ、水、麦その他政令で定める物品を原料として発酵させたもの（アルコール分が20度未満のもの）
果実酒	果実を原料として発酵させたもの 果実、糖類を原料として発酵させたもの
甘味果実酒	果実酒に糖類、ブランデー等を混和したもの
ウイスキー	発芽させた穀類、水を原料として糖化させて発酵させたアルコール含有物を蒸留したもの
ブランデー	果実、水を原料として発酵させたアルコール含有物を蒸留したもの
原料用アルコール	アルコール含有物を蒸留したもの（アルコール分が45度を超えるもの）
発泡酒	麦芽又は麦を原料の一部とした酒類で発泡性を有するもの（アルコール分が20度未満のもの）
その他の醸造酒	穀類、糖類等を原料として発酵させたもの
スピリッツ	上記のいずれにも該当しない酒類でエキス分が2度未満のもの
リキュール	酒類と糖類等を原料とした酒類でエキス分が2度以上のもの
粉末酒	溶解してアルコール分1度以上の飲料とすることができる粉末状のもの
雑酒	上記のいずれにも該当しない酒類

（出所）国税庁（2008）。

ビールは、アルコール分が20度未満のもので、麦芽、ホップ及び水を原料として発酵させたもの、又は、麦芽、ホップ、水及び麦その他政令で定める物品を原料として発酵させたものとなっており、現在、課税額及び課税数量において最も大きなものである。税率に関しては次節で取扱うが、ビールは最も広く飲まれている酒類、いわゆる大衆酒であるにもかかわらず、税率は他の酒類に比べ非常に高く、諸外国との比較においても突出したものになっている。これに対し、1994（平成6）年、麦芽の比率を少なくすることで酒税負担を抑え、ビールに比べ一般に安価な発泡酒が発売され、さらに、2003（平成15）年には麦芽を全く使用しない、いわゆる第3のビール³⁹が発売された。第3のビールは発売当時では雑酒に分類されたが、2006（平成18）年5月の改正によって、新たに分類しなおされることとなった。現在販売されている第3のビールは一般にその他の醸造酒、リキュール及び雑酒のいずれかに区分される。

このような、品目の定義に関する概要についてまとめると図表3-4のようになる。

第3節 現行酒税法における税率及び税収

現行の税率に関して法第23条第1項では、「酒類の税率は、酒類の種類に応じ、1キロリットルにつき次に定める金額とする」と規定されている。同条同項第1号から4号においてそれぞれの金額が定められており、原則として発泡性酒類は22万円、醸造酒類は14万円、蒸留酒類は14万円、蒸留酒類は20万円、混成酒類は22万円が当該酒類1キロリットルにつき課されることとなる。しかし、同条第2項から第5項において、それぞれの酒類の種類に関する特別税率が設定されている。それぞれの基本税率及び特別税率をまとめると図表3-5のようになる。また、図表3-6では、実際手

図表3-5 現行法による税率

分類	基本税率（1klあたり）	特別税率（1klあたり）
発泡性酒類	220,000円	発泡酒（麦芽比率25%以上50%未満） 178,125円
		発泡酒（麦芽比率25%未満） 134,250円
		その他の発泡性酒類 80,000円
醸造酒類	140,000円	清酒 120,000円
		果実酒 80,000円
蒸留酒類	200,000円（21度未満） （20度を超える1度あたりの加算額10,000円）	ウイスキー、ブランデー、スピリッツ370,000円（37度未満） 37度以上は基本税率
混成酒類	220,000円（21度未満） （20度を超える1度あたりの加算額11,000円）	合成清酒 100,000円
		みりん及び雑酒（みりん類似） 20,000円
		甘味果実酒及びリキュール 120,000円（13度未満） （12度を超える1度当たりの加算額10,000円）
		粉末酒 390,000円

（出所）国税庁（2008）。

³⁹ 第3のビールとは原料に麦芽を用いないビール風飲料の俗称である。

に取る量としてイメージが得やすいように酒類1リットルあたりの税率を示した。図表3-5及び図表3-6から分かるように、4種類の分類に対して基本税率を設定しているが、実際には多くの酒類において例外規定である特別税率が適用されることとなる。

各酒類の税率については、物品税がそうであったように、何らかの合理的な基準に基づくものではなく、政治的背景や、その時々消費状況、沿革等による部分が大きいと考えられる。

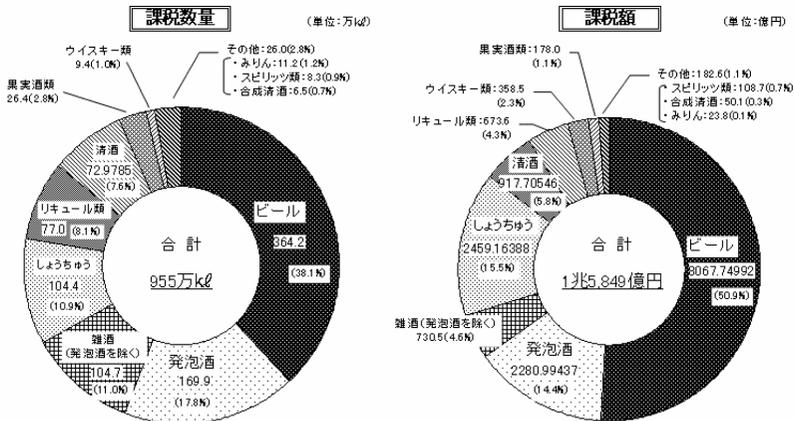
図表3-7は2005（平成17）年度における課税数量及び課税額の内訳を示した。両者において、ビールの割合が非常に高いことが分かる。

図表3-6 酒類1リットルあたりの酒税額

分類	該当する酒類	アルコール分	1リットルあたりの税額	1度当たりの加算額
発泡性酒類	ビール【基本税率】	20度未満	220円	—
	発泡酒（麦芽比率25～50%）	10度未満	178円	—
	発泡酒（麦芽比率25%未満）	10度未満	134円	—
	その他の発泡性酒類（ホップ等を原料としたもの）	10度未満	80円	—
醸造酒類	清酒	22度未満	120円	—
	果実酒	—	80円	—
	その他の醸造酒【基本税率】	20度未満	140円	—
蒸留酒類	しょうちゅう【基本税率】	20度	200円	10円
	ウイスキー・ブランデー・スピリッツ	37度	370円	10円
混成酒類	リキュール・甘味果実酒	12度	120円	10円
	合成清酒	—	100円	—
	みりん	—	20円	—
	粉末酒	—	390円	—
	雑酒【基本税率】	20度	220円	11円

（出所）財務省HP。

図表3-7 課税数量及び課税額



（出所）財務省HP。

（備考）課税数量及び課税額は2005（平成17）年度のものである。

第4章 酒税改革のいくつかの選択肢

本章では、前章までの議論を踏まえ、現行の酒税制度の改革の選択肢を示すことを目的としている。

第1節では、奢侈品に対する重課及び外部性の内部化からのアプローチを行う。酒類の外部性について、その社会的費用に関する若干の推計はあるが、酒類の消費の増加によって、どの程度その社会的費用が増加するののかという限界費用に着目した研究は、ほとんど行われていない状況にある。

第2節では超過負担の最小化という観点から酒税に接近する。超過負担の大小を決定する需要の価格弾力性は様々な推計が行われているものの、その値には、ばらつきがみられたため、酒類の価格弾力性については本稿独自のアンケートを行い推計した。その結果、酒類は現在の価格水準において非弾力的であった。よって超過負担の最小化のみが酒税の根拠となると考える。

第3節では、アンケート結果の個々の酒類に対する分析を行った後、唯一の根拠とした超過負担の最小化の根拠に基づく改革の選択肢を示す。また、その際生じる問題点等についても取り上げる。

第1節 奢侈品に対する重課及び外部性と酒税

まず、公平という根拠から酒税を考える。公平という観点からの個別消費課税の根拠付けは、能力説における垂直的公平概念に基づく奢侈品に対する重課であった⁴⁰。これを酒税に当てはめてみる。酒類は他の財よりも奢侈的であり、酒類の消費は他の財よりも大きな担税力を持つと考えるならば、公平という観点から酒税が根拠づけられることになる。この根拠からは、現在の従量税ではなく従価税が要求される。なぜなら担税力は酒類そのものではなく、酒類の価格に拠ると考えられるからである。

しかし、酒類の奢侈性を考えてみたときに、果たして他の財よりも重い税を課すことを正当化できるほど贅沢であるといえるであろうか。数十万円の宝石に個別消費課税が課されない社会で、数百円のビールに対して差別的な課税を行うことに、合理的な説明はできないだろう。確かに酒類の中にはいわゆる高級酒、大衆酒が存在するため、高級酒に対して担税力の観点から個別課税を行うことは尤もらしく聞こえるかもしれない。実際に、消費税導入以前の酒税法における従価税部分は、この根拠から採られていたものであった。しかし、どこまでが大衆酒でどこからが高級酒であるのかという合理的な線引きができるのだろうか。物品税の例からも分かるように、消費者の生活様式が急激に変化していく現代において、何が奢侈的で何が奢侈的でないのかを、適切に判断することはほぼ不可能である。物品税が廃止された背景には、こういった消費課税による公平の達成への限界があったと考えられる。よって、酒類に対しても奢侈品に対する重課という根拠から個別消費課税を課すことはできないこととする。

次に外部性の内部化という根拠から酒税を考える。第2章でみたように、Pigouは租税によってその財の外部性を内部化できるとした。酒類の社会的費用が正確に測定できるとするならば、個別

⁴⁰ 本稿、第2章第3節参照。以下、公平という場合は能力説における垂直的公平を指す。

的な課税により酒類の効率的な資源配分を達成することは可能である。

薄井は酒税の根拠のひとつとして、「酒は致酔性を有する特殊な嗜好品であって、適度の消費には種々の効用が認められるが、反面、過度の消費は国民保健上又は社会道徳上多少とも害をもたらすことは否めず、その結果として、種々の社会的費用を生ぜしめることとなるので、ある程度の消費の抑制を図る必要がある」と述べている⁴¹。酒類の社会的費用に関する研究は1970年代からアメリカ、イングランド及びウェールズ、カナダ等で進められている。図表4-1は1993（平成5）年、高野・中村によって推計された、日本におけるアルコール関連問題の社会的費用を示したものであり、その結果によると、酒類の社会的費用は6兆6374億円と推計されており、当時の酒税収の約3倍の水準となっている。

図表4-1 日本におけるアルコール関連問題の社会的費用

（単位：億円）

主費用	66,014
直接費用	12,627
医療	11,714
医療費	10,956
その他治療費	785
支援	885
間接費用	53,386
死亡	923
有病	44,155
生産性の低下	42,572
労働不能による損失	1,583
関連費用	360
直接費用	360
自動車事故（物損）	34
犯罪	1
社会福祉プログラム	234
その他	89
合 計	66,374

（出所）高野・中村（1993，186頁）。

また、図表4-2はイングランド及びウェールズにおいて行われた、Maynard, Godfey, and Hardmanによる推計である。

⁴¹ 薄井（1987，59頁）。

図表 4-2 イングランド及びウェールズにおけるアルコールの社会的費用
(単位：100万ポンド)

I. 産業における損失	
欠勤による損失	1509.20
家事労働の損失	71.15
失業による損失	224.08
死亡による損失	956.39
II. 国民保健サービスに関する費用	
入院費 (直接アルコールに起因すると診断されるもの)	40.80
入院費 (アルコール以外のものに起因すると診断されるもの)	120.17
一般医による診断費用	3.06
III. 社会的諸対策費用	
国家機関による対策費用	0.48
調査費	0.88
IV. 物的損害の費用	
交通事故 (損害分)	152.25
V. 犯罪に関する費用	
交通違反 (交通事故を除く)	7.17
交通事故 (行政費用を含む)	21.26
飲酒に関する法廷費用	26.56
合計 (失業と早期死亡を除く)	1502.98
合計 (失業と早期死亡を含む)	2703.46

(出所) Maynard, Godfey, and Hardman (1994, Table1).

Smith は、Maynard, Godfey, and Hardman (1994) の推計を踏まえ、酒類の価格弾力性は酒税の根拠とはならないとした上で⁴²、酒類に対する個別課税の根拠があるとすれば、それは外部性の内部化であろう、と述べている。しかし、酒税は、社会に悪影響をもたらす酒類の消費を抑制するかもしれないが、それと同時に社会に悪影響を及ぼさない酒類の消費をも抑制するため、後者による厚生損失を生じさせる。したがって、外部性の内部化を酒税の根拠に据えるとしてもそれは、かなり妥協的な方策につながるであろうとも述べている⁴³。

また、本稿では、酒類の乱用による社会的費用の推計について日本とイングランド・ウェールズの例を紹介したが、上述のようにアメリカ、カナダ等でも同様の推計が行われている⁴⁴。しかしこれ

⁴² Smith の酒類に対する需要の価格弾力性に関する見解は、次節において説明する。

⁴³ Smith (2005, pp.78-79)。

⁴⁴ アメリカ、カナダにおける、酒類の社会的費用に関する推計は高野・中村 (1993) において詳しく紹介されている。

らの推計は、まだまだ十分に行われているとはいえない。加えて、この推計は単位あたりの酒類の消費増加による社会的費用、すなわち限界費用に着目したのではなく、この結果から直接租税政策に結びつけることはできない。

では、仮に酒類の限界費用を正確に測定したデータが存在したとする。このデータに基づき、社会的費用と私的費用を一致させる租税政策、すなわち Pigou 課税を行うとするならば、酒税は現在の分類差等課税による従量税ではなく、単純にアルコール度数に応じた従量税が必要となる。なぜなら、酒類の消費によって増加する限界費用は、どのような種類の酒類を飲むか、又は、どのような価格の酒類を飲むかではなく、その酒類のアルコール度数に依存して変化するからである。

仮に、この正確なデータによって示される酒類の限界費用が、現在われわれが直面している一般売上課税によって内部化される水準にあるとするならば、酒類に対する追加的な課税は必要でなくなることになる。

しかし、Smith の指摘のように、一般的に酒類の消費の全てが負の外部性をもたらすとは考えにくい。確かに酒類の乱用による経済的な損失は様々なところで生じるが、適度な飲酒がもたらす、ストレスの発散、人間関係の円滑化等の種々の効用については多くの者が経験しているであろう。また、それらの影響は、個人間によっても大きく異なり、正確な測定はおおよそ不可能である。測定の出来ないものに基づいて課税を根拠付けることは許されることではなく、外部性の内部化という根拠もまた酒類に対する個別課税を支えるには不十分である。

第2節 超過負担の最小化と酒税

前節では、公平及び外部性の内部化から酒税を根拠づけることは難しいという結論に至った。では、次に超過負担の最小化という観点から酒税をとらえることとする。第2章第3節において、需要の価格弾力性⁴⁵の低い財には重課し、需要の価格弾力性の高い財には軽課すれば超過負担を小さくすることができることをみてきた。

需要の価格弾力性とは、ある財の価格が変化した場合、それに対して需要量がどの程度の反応を示すかという指標であり、価格が1%変化した場合に需要が何%変化するかを表すものである⁴⁶。その財が需要曲線上のある点において弾力的か非弾力的かを判別する基準として、弾力性が1を上回るか下回るかがポイントとなる。すなわち、価格が1%上昇したときに需要量が1%より大きく下落した場合は弾力的なケースであり、1%よりも小さい下落率の場合は非弾力的なケースであることができる。

では、酒類の弾力性はどのような値になるのであろうか。酒類が他の財に比べ非弾力的な財であ

⁴⁵ 以下、単純に「弾力性」又は「価格弾力性」という場合には、需要の価格弾力性を指すこととする。

⁴⁶ ある財の価格が p から Δp だけ変化し、 $p + \Delta p$ になり、その結果、需要量が x から Δx だけ変化し $x + \Delta x$ になった場合、その財の価格弾力性 e_d はその値がプラスとなるようにマイナスの符号をつけて、

$$e_d = -\frac{\Delta x/x}{\Delta p/p}$$

と表される。

るならば、超過負担の最小化という観点から酒税を根拠づけることができると考えられる。

この点に関して Smith は、酒類に対する需要は確かに非弾力的であるが、その程度は酒類を他の平均的な財よりも高い税率で課税するほどに非弾力的でないとしている。なぜなら酒類の消費は習性的なものであるため、物価の上昇に対してすぐには消費量を減らすのは困難であり、非弾力的となるが、長期的にはその消費量を減らすことが予想でき、より弾力的になるからであると述べている⁴⁷。その上で、Smith は外部性の内部化のみが（妥協の上で）酒税の根拠になるとした⁴⁸。

これに対し、本稿では異なる見解をとる。酒類の消費は習性的であるからこそ、長期においても価格の変化に即応し消費量を減少させることは困難であると考ええる。長期の弾力性が短期の弾力性に比べ弾力的になるか、変化しないのか、又はさらに非弾力的となるのかは容易に予想できるものではなく、少なくとも酒類は他の一般的な食料・飲料に比べ、その反応が小さいと考えられる。本稿では、合理的な方法により推計された酒類の弾力性が非弾力的であるならば、酒税の根拠として十分に成り立つものであると考える。

酒類の価格弾力性に関する研究は、諸外国においていくつかの先行研究がみられる。James は19の国と地域における64の調査について整理・分析を行っており、それらの調査によるビール、ワイン及びスピリッツ（蒸留酒）の3種類の酒類について価格弾力性を紹介している⁴⁹。図表4-3はそれらの統計をもとにしたデータである。

図表4-3 ビール、ワイン及びスピリッツにおける需要の価格弾力性に関するデータ

	ビール	ワイン	スピリッツ
平均値	0.38	0.77	0.70
最頻値	0.13	1.00	0.30
中央値	0.28	0.76	0.59
平均標準誤差	0.04	0.06	0.07
標準偏差	0.297	0.45	0.48
最大値	1.20	1.80	2.00
最小値	0.09	0.05	0.10
調査数	46	54	50

（出所）Smith（2004, p.5）

これによると、それぞれの価格弾力性の平均値はビールが0.38、ワインが0.77、スピリッツが0.70となっており、一見、3つの酒類に関しては非弾力的であるということができるようを感じる。しかし、最小値及び最大値に注目してみた場合、ビールでは0.09～1.20、ワインでは0.05～1.80、そしてスピリッツでは0.10～2.00とかなりの開きがある。最大値については、いずれの酒類も1を

⁴⁷ Smith（2005, pp.78-79）。

⁴⁸ 前節参照。

⁴⁹ James（2004）。

超えており酒類は弾力的であるとする調査結果もいくつかみられる。

この結果に関しては、調査方法の違い及び各々の地域特性による部分が大きいと考えられる。また、日本におけるこのような調査は、十分に行われているとはいえない。

本稿を準備する段階で、酒類の現在の代表的な小売価格における弾力性を測定するために、アンケート調査を行った。このアンケート調査は、現在の価格と酒税抜きの場合の二点間の消費量の変化を調査することによって、酒税抜きの価格における価格弾力性をシミュレートするものである。対象は鹿児島大学大学院の院生を中心に、公務員や大学の教員、一般の主婦等多様な人々に回答していただいた。以下はその中の設問のひとつを抜き出したものである。

現在、ビールの代表的な小売価格は207円（350ml）となっており、そのうち酒税額は77円となっています。現在の価格におけるあなたの1週間あたりのビールの消費量はどのくらいですか。また、仮に酒税が課されない場合、あなたの1週間あたりの消費量はどのように変化しますか。350ml 缶の本数でお答えください。なお、全く飲まれない場合には0本とご記入ください。

207円の場合（現在の酒量） 本 130円（酒税抜き）の場合 本

これは、ビールの消費に対する設問である。まず、現在の代表的な価格における消費量の記入を求め、次に酒税額を抜いた価格の消費量の記入を求めた。同様に、発泡酒、第3のビール、単式蒸留しょうちゅう、清酒及びウイスキーの6種類の酒類について、現在の消費量と酒税抜きの価格による消費量を質問した。本来は低い価格から上昇した価格における消費量の減少をみるべきであるが、先に酒税抜きの価格における消費量の記入を求めた場合に、質問が複雑になり、回答者の誤解を招くおそれがあるために、このような質問順となった。価格に関してビールは現在オープン価格となっているために、代表的な小売価格は大手コンビニチェーンにおける代表的な小売価格である。発泡酒、第3のビールについても同様に大手コンビニチェーンにおける代表的な小売価格であり、その他の酒類は国税庁の調査を参考とした⁵⁰。350ml 缶の本数で回答を求めた理由は、350ml 缶がおそらく一般的にもっとも多く流通している容量であり、量や価格に関して回答者のイメージが得やすいという点にある。発泡酒、第3のビールに関しても同様に350ml 缶の本数で回答を求め、単式蒸留しょうちゅう、清酒に関しては180ml＝1合を回答の単位とした。ウイスキーはショット(shot)という単位が用いられる場合が多いが、誤解の生じないよう、「1ショット(シングル)＝30ml」という注記を付け、mlで回答を求めた。

以上の点に留意し、6種類の酒類の需要の価格弾力性を測定したところ、図表4-4のような結果が得られた。

この調査の最も重要な結果である、すべての酒類について価格弾力性が1を下回った、という事実に関しては後に回し、次節において、まず、個々の酒類の結果に関する筆者なりの所見を述べたいと思う。

⁵⁰ 国税庁(2008)。

図表 4-4 アンケート調査による酒類の価格弾力性

<u>ビール (350ml)</u>	
価格	130円→207円 (変化率0.59)
消費量 (計)	217.5本→136本 (変化率-0.37)
弾力性	<u>0.63</u>
<u>発泡酒 (350ml)</u>	
価格	106円→153円 (変化率0.44)
消費量 (計)	153本→111.5本 (変化率-0.27)
弾力性	<u>0.61</u>
<u>第3のビール (350ml)</u>	
価格	104円→132円 (変化率0.40)
消費量 (計)	122.5本→86本 (変化率-0.30)
弾力性	<u>0.74</u>
<u>単式蒸留しょうちゅう (1800ml)</u>	
価格	1,117円→1,567円 (変化率0.40)
消費量 (計)	122合→114.5合 (変化率-0.06)
弾力性	<u>0.15</u>
<u>清酒 (1800ml)</u>	
価格	1,582円→1,798円 (変化率0.14)
消費量 (計)	46.5合→50.5合 (変化率-0.08)
弾力性	<u>0.58</u>
<u>ウイスキー (700ml)</u>	
価格	1,224円→1,504円 (変化率0.23)
消費量 (計)	1,990ml→1,830ml (変化率-0.08)
弾力性	<u>0.35</u>

第3節 弾力性に関する分析と改革の選択肢

まず、ビール及び発泡酒に関して、0.63、0.61という価格弾力性が得られた。両者は課税額でそれぞれ酒税収全体の50.1%、13.8%を占めるものであり⁵¹、酒税の体系の中で最も影響の大きいジャンルであるといえる。他の酒類と比較したときに、まず、酒税額による価格の変化率が大きいことが分かる（ビール0.59、発泡酒0.44）。特に、ビールにおける酒税等負担率⁵²は他の酒類と比較したときに突出して高いことがメディア等で取り上げられることが多い⁵³。このような大きな価格の変

⁵¹ 2006年度決算額による。国税庁（2008）より計算。

⁵² 消費税額を考慮した、代表的な小売価格に占める酒税の割合である。酒税等負担率は、次のように表すことができる。

$$\text{酒税等負担率} = \frac{\text{酒税額} + \text{消費税額}}{\text{代表的な小売価格} + \text{消費税額}}$$

⁵³ ビール大瓶（633ml）の酒税等負担率は46.2%である。国税庁（2008）より。

化に対する消費量の変化をみてみると価格の変化ほどは消費が減少しておらず、上記のような需要の価格弾力性の値となった。これに対し第3のビールは1を下回ってはいるものの、ビール、発泡酒に比べ若干高い値となった。これは第3のビールが開発された背景が関係していると考えられる。そもそも第3のビールはビール、発泡酒の増税に対して麦芽を使用しないことにより、酒税負担を小さくし、ビールや発泡酒よりも割安な商品として発売された。ビール、発泡酒及び第3のビールのそれぞれの味の評価については、主観が大きく左右するものであるので言及はできないが、第3のビールの愛飲者はビール、発泡酒の愛飲者に比べ価格に対する意識が高いと考えられる。したがって、価格の変化に伴う需要量の変化率がビール、発泡酒に比べ敏感に反応したのではないだろうか。

単式蒸留しょうちゅう（以下、一般的な呼称である本格焼酎とする）及びウイスキーは蒸留酒であり、醸造酒と比べ一般的に高いアルコール度数で販売される。両者は低アルコール飲料等⁵⁴に比べ、消費者の当該酒類に対する依存度が高いように思われる。よって価格の変化に対する消費量の変化は鈍く需要の価格弾力性は非常に低い値となった。特に本格焼酎の0.15という値は突出している。これはもちろん調査地が鹿児島であるという地域特性が関連しているであろう。本格焼酎の愛飲者は他の酒類も含め日常的に飲酒している傾向がみられ、価格の変化に対しても消費量をほとんど変化させない場合が多かった。また清酒の愛飲者についても同様に価格によって消費量をほとんど変化させないといった回答が多かったが、清酒は酒税等負担率が比較的安く、酒税による価格変化も他の酒類に比べ小さいために弾力性は本格焼酎に比べ高い値となった（0.58）。

各酒類の需要の価格弾力性の値については以上のような要因が考えられるが、この調査で明らかになった最も重要な結果は、調査を実施した全ての酒類において、需要の価格弾力性が1を下回ったということである。本格焼酎のように地域の特性が大きく左右されるものがあるが、この調査を日常的に比較的多くの酒類を飲んでいる者だけでなく、まったく飲酒しない者や、その日の気分によって酒量を変えるとといった者など様々な飲酒形態のひとつとに対して行った点を考えると、この数値は一定の合理性を持つものであるということができないのではないだろうか⁵⁵。よって、本稿では、酒類は現在の価格水準⁵⁶において非弾力的であると考え。したがって、酒税は超過負担の最小化からのみ根拠づけられるという結論に達する。ここで、第2章において触れた公平と効率とのトレード・オフという視点が必要となるが、酒類が飲料、食料のなかで米や小麦等の主食及び副食の材料、すなわち第一義的な生活必需品でないことを考えると、公平の面からも酒類に対する個別的な課税が（政策的に）ある程度認められるのではないかと。

超過負担最小化の根拠に基づき現在の酒税の形態を再構築するならば、課税方式は従量税ではなく従価税が要求され、課税段階は現在の製造（蔵出）段階ではなく、小売段階での課税が要求され

⁵⁴ ここではビール、発泡酒、第3のビール又はいわゆる缶チューハイと呼ばれ販売される発泡性のリキール等をさす。

⁵⁵ もちろん、この値をもって日本全体における酒類の価格弾力性であるということとはできないが、少なくとも酒類が非弾力的であることに確証を得るには十分であると考え。

⁵⁶ 酒税抜きの価格水準。

る。なぜなら、超過負担の大小を決定する需要の価格弾力性は酒類の小売価格に依存するからである。したがって、本稿は、酒税改革の有効な選択肢のひとつとして、酒税の「小売段階における従価税方式」の可能性を提起する。すなわち、これは、一般売上課税における差別税率によって対応が可能であるということの意味する⁵⁷。

超過負担の最小化の根拠に厳密に基づき、酒税を小売段階での従価税にしようとした場合どのような問題が発生するだろうか。

まず、それぞれの酒類の価格弾力性に基づいた合理的な税率を設定できるかどうかという技術的な問題に突き当たる。Ramseyの需要の価格弾力性に逆比例する税率を設定するというラムゼイ・ルールは各財の交差弾力性は無視するという前提に立つものであり、その財の需要の弾力性が他の財の価格によって変化する場合は調整が必要となる。本稿で行った酒類における需要の価格弾力性に関するアンケートは、それぞれ独立した設問を設定し、他の酒類の価格の変化による、当該酒類の消費量の変化は考慮していない。なぜなら、このアンケートの目的が税率や税額を考えるためのものではなく、各々の酒類が独立で弾力的であるか非弾力的であるかをみるためのものであったからである。その結果、全ての酒類に関して非弾力的であるという結果が得られたことは上述の通りである。しかし、超過負担の最小化から要求される従価税率を設定する場合に、用いられるべき需要の価格弾力性は、代替効果を調整したものである必要がある。おそらく酒類は各々の酒類間で複雑な代替効果が働き、その弾力性は他の酒類の価格によって影響を受けやすいと考えられる。よって、税率の設定にあたっては、複雑な代替効果を調整した客観的に合理性をもつ税率表を導き出せるか、という少し困難な問題が生じることとなる。また、この税率の設定に関しては、現在の4種類17品目という酒類の分類についての妥当性も同時に考慮される必要があるだろう。

次に、ひとまず超過負担の最小化から求められる合理的な税率表があるとして、それに基づく小売段階での従価税を採る場合における実務上の問題を考える。間接税の課税標準に関する議論において、一般に従価税は従量税よりも複雑であるとされる。その理由として伊東⁵⁸は「従価税では課税物件を評価したり、課税物件にかかわる金額（価格、付加価値等）を算定しなければならないからである」としている。

現在の酒税制度は前章においてみたように、製造段階（蔵出時点）での従量税を採っている。この制度は、それが理論的に望ましい制度だからではなく、実務上、簡易な制度であるからであると考えられる。たしかに、納税義務者の事務負担の面においても、適正な課税標準の捕捉という面においても、小売段階よりも製造段階のほうが簡易であり、従価税よりも従量税のほうが簡易である。しかし、すでにみたように単段階で課税を行う場合には、より最終消費に近い小売段階で課税することが望ましく、また、超過負担の最小化に基づく税体系を築くのであれば当然、従価税でなけれ

⁵⁷ ただし、現在の酒税法は、税率に関する部分だけではなく、酒類の定義、製造方法、製造免許及び販売免許など日本の酒類のあり方を示すという意味において、酒造法的な性格を持ち合わせている。仮に、酒税法を廃止し、一般消費税、すなわち消費税の枠組みの中で酒類に対する差別税率を適用するならば、それらの酒造法的部分については、別の法令により管理されることとなる。

⁵⁸ 佐藤・伊東（1994、35頁）。

ばならない。

現在、消費税の複数税率化をめぐる議論において、わずか数種類の税率の導入に対しても事務負担の増大が争点のひとつとなっていること⁵⁹を考えると、複数（酒類の分類の数だけ）の税率による小売段階での従価税は非常に困難であるように感じられる。しかし、物品税でみたように過去には実際に一部の物品において小売段階での従価税を行っていたという事実があり、また、今日のコンピューターによる会計処理の発達を考えれば、小売段階での従価税は実務上の困難を伴うがまったく不可能ではないのではないだろうか。超過負担の最小化という理念に基づく以上、この困難を乗り越えて、従価税の採用に挑戦する意義は大きいといえる⁶⁰。ただし、この困難を具体的に示すもの、すなわち、追加的な徴税費及び納税協力費が超過負担の最小化によって得られた社会的な利益を上回るものである場合、これはもちろん選択されるべきでない。

おわりに —— 要約と結論

本稿は、消費課税というカテゴリーにおいて、消費者選択に対する中立性を乱すとされる個別消費課税が、なぜ、消費税が導入された後も相対的に重要性を維持しているのかという疑問から出発し、いくつかの検証を行った。

第1章においては、まず、課税ベースによる分類上のうち、消費課税について、その概念的な分類を行い、個別消費課税と一般売上課税に関する整理を行った。その後、物品税に関する制度と問題点を整理し、当時の物品税がいかに解決しがたい問題を含んでいたかをみた。消費税が導入される背景には、このような物品税の制度上の問題、政治的駆け引き等いろいろあったが、最も決定的な影響を与えたものは中立性の重視という経済理論からの要求であった。また、一般売上課税においても、政策上の非課税や複数税率によって中立性が阻害されるということを確認し、厳密に中立的な消費課税とは政策上非課税のない単一税率による付加価値税又は小売売上税であるという結論に至った。

第2章では、一般売上課税に対し中立性の確保で劣る個別消費課税が、どのような根拠から正当化されるのかを考察した。個別消費課税を支える根拠は奢侈品に対する重課、外部性の内部化及び超過負担の最小化に集約され、それぞれに対する整理をし、さらに第4章第1節及び第2節において、それらの酒税に対する含意を考察することとした。そのために第3章では、酒税法の沿革を振り返り、現行制度における酒類の分類、税率等に関する整理を行った。

奢侈品に対する重課は能力説における垂直的公平原則から要求されるものであり、適正な奢侈品

⁵⁹ ただ、この議論の本質は事務負担の大小ではなく、第一章でみた中立性の損失と生活必需品に対する公平からの配慮との選択にある。現在、事務負担への考慮から仕入れ税額控除にインボイスを導入すべきであるという主張には、「まず複数税率の導入ありき」という思惑が含まれているものが少なくないように感じられる。

⁶⁰ 本稿では採用していない根拠ではあるが、公平の観点からも、担税力を示すものは酒類の分類ではなく、価格であるとして従価税にすべきであるとの意見がある。

に対する重課は、垂直的公平の実現と同時に、所得再分配も行われる。かつての物品税は、この奢侈品に対する重課という概念を拠りどころとしていたが、現代社会が急激に変化していく中で、奢侈品の定義や適切な税率の設定等、客観的に解決しがたい問題があり、酒税に関しても、同じ理由からこれを根拠とすることはできないという結論に達した。

外部性の内部化は、外部不経済をもたらす財に対し課税することより、その財の外部性を内部化でき、効率的な資源配分を実現できるというものである。これは Pigou によって示されたことから、Pigou 課税と呼ばれ、これを正確に行うためには、その財の社会的限界費用の測定が必要である。酒類の消費による社会的費用に関する研究について、日本及びイングランド・ウェールズの推計を紹介したが、どちらも限界費用については不明であるとしている。Smith は、酒税の根拠をあげるとするならば外部性の内部化のみであろうとしたが、それは妥協的な方策であるとした。なぜなら、酒類の消費の全てに外部性があるわけではなく外部性の内部化を酒税の根拠に据えて課税した場合、酒類の消費における悪影響を及ぼさない部分を抑制してしまうこととなり、社会的厚生が減少するからである。また当然のことながら酒類の消費による効用又は悪影響は個人差が大きい。本稿では、正確な限界費用が測定できないという点及び社会的厚生を減少させる虞があるという点から外部性の内部化もまた酒税に対する個別課税の根拠とするには不十分であるとした。

超過負担とは、課税により誰の利益にもならず社会から消えてなくなる損失であり、この超過負担がなるべく小さい税が効率的な租税であるといえる。超過負担の大小は、その財の需要の価格弾力性に依存して変化し、個別消費課税の根拠としての超過負担の最小化は需要の価格弾力性の低い財に対して価格弾力性の高い財よりも重い税負担を要求するものである。

酒類の価格弾力性に関する研究は決して多いとはいえないが、様々な国や地域においていくつかの推計が行われている。ただ、それらを比較した場合、弾力性のばらつきが大きく、平均的に非弾力的であるという傾向はみられるものの、それらの値をもって日本における酒類の消費が非弾力的であるとするには不十分である。よって本稿では、独自のアンケート調査を行い、価格弾力性の推計を試みた。その結果、主要な 6 種類の酒類のすべてにおいて弾力性が 1 を大きく下回り、現在の価格水準において酒類の消費は非弾力的であることが確認できた。

したがって、本稿はこの結果から酒類に対する個別課税は超過負担の最小化からのみ根拠づけられるという結論に達した。超過負担の最小化を根拠に据えて酒税体系を再構築するならば、税率に関しては、現在の従量税ではなく、従価税が要求される。なぜなら、超過負担の大小を決定する需要の価格弾力性は、消費者が直面する小売価格に依存して変化するからである。よって、課税段階に関しても現在の製造（蔵出）段階での課税ではなく、小売段階での課税が求められることとなる。

以上の考察から、最も大きな目的であった酒税改革の選択肢を示すということに関して、本稿は、超過負担の最小化という根拠に基づく小売段階での従価税を提案した。ただ、納税義務者の事務負担の面においても、適正な課税標準の捕捉という面においても、小売段階課税よりも製造段階課税のほうが簡易であり、従価税よりも従量税のほうが簡易である。現在の制度もこの部分によるところが大きい。小売段階の従価税を導入するにあたっては、事務負担の増加による徴税費及び納税協

力費の増加と、差別税率によって新たに得られた社会的厚生との比較を行い、慎重な判断が求められることになる。

また、今後の課題として、超過負担の最小化から要求される具体的な税率表を作成するという問題がある。Ramseyの逆弾力性ルールを用いて税率を設定するには、その財の交差弾力性を調整する必要がある。おそらく、酒類は種類間で相互に複雑な代替効果があると考えられ、それが簡単でないということは容易に想像ができる。

引用文献等

引用文献

- 石塚孔信 (2001), 「市場均衡と効率性」江副憲昭・是枝正啓編『ミクロ経済学』勁草書房, 第3章, 81-109頁。
- 薄井信明 (1987), 『間接税の現状』大蔵財務協会。
- 川又新一郎 (2006), 「租税原則：公平性と効率性」拓殖大学『政治・経済・法律研究』第8巻第1・2号, 3月, 1-30頁。
- 神戸都市問題研究所地方行財政度資料刊行会編 (1983), 『戦後地方行財政資料——シャウプ使節団日本税制報告書——』(別巻1), 勁草書房。
- 小林 晃 (1994), 「現代租税・税制論の検討」(2), 神奈川大学経済学会『経済論叢』第30巻, 第2号, 11月, 177-217頁。
- 佐藤 進・伊東弘文 (1994), 『入門租税論』改訂版, 三嶺書房。
- 高野健人・中村桂子 (1993), 「アルコール関連問題の社会的費用」河野裕明・大谷藤郎編『我が国のアルコール関連問題の現状：アルコール白書』厚健出版, 第11章, 178-191頁。
- 朴 源 (2005), 「消費課税の変革——付加価値税の普及と今後の課題——」伊東弘文編『現代財政の変革』ミネルヴァ書房, 第10章, 180-193頁。
- 深沢 実 (1989-1991), 「S.クノッセンのエクサイズ擁護論」(I-IV), 青山学院大学経済学会『青山経済論集』第40巻第4号, 12月, 61-91頁, 第41巻第3号, 12月, 103-133頁, 第42巻第3号, 12月, 123-137頁, 第43巻第3号, 12月, 80-97頁。
- 三木義一 (1994), 「酒税法制度とその改革の方向」財団法人日本税務研究センター『日税研論集』第28巻, 10月, 429-450頁。
- 渡辺淳一 (2001), 「市場の失敗」江副憲昭・是枝正啓編『ミクロ経済学』勁草書房, 第6章 (157-178頁)。
- Cnossen, Sijbren (1977), *Excise System: A Global Study of the Selective taxation of Goods and Services*, Baltimore: Johns Hopkins University Press.
- (2005), 'Economics and Politics of Excise Taxation', *Theory and Practice of Excise Taxation: Smoking, drinking, Gambling, Polluting, and Driving*, Edited by Sijbren Cnossen. UK: Oxford University Press. Ch. 1 (pp. 1-19).
- James Fogarty (2004), 'The Own-Price Elasticity of Alcohol: A Mate-Analysis', *Economics Discussion / Working Papers*, 04-01, Department of Economics, The University of Western Australia.
- Maynard, A., Godfrey, C., and Hardman, G. (1994), 'Conceptual issue in estimating the social costs of alcohol', prepared for an international symposium on the Economic Costs of Substance Abuse, Banff, Canada, 11-13 May. Available at http://epe.lac-bac.gc.ca/100/200/300/ccsa-cclat/conceptual_issues_alcohol/maynard.htm.
- Musgrave, Richard A. (1959), *The Theory of Public Finance: A Study in Public Economy*, New York: McGraw-Hill.
- 木下和夫監修・大阪大学財政研究会訳, 『財政学』, 有斐閣, 1961年。

- and Peggy B. Musgrave (1980), *Public Finance in Theory and Practice*, 3rd edn, New York: McGraw-Hill. 木下和夫監修・大阪大学財政研究会訳, 『財政学』, 有斐閣, 1983-84年。
- Pigou, Arthur C. (1932), *The Economics of Welfare*, 4th edn, London: Macmilan. 永田清監訳, 『厚生経済学』, 東洋経済新報社, 1953-55年。
- Smith, Stephan (2005), 'Economic issues in Alcohol Taxation', *Theory and Practice of Excise Taxation: Smoking, Drinking, Gambling, Polluting, and Driving*. Edited by Sijbren Cnossen. UK: Oxford University Press. Ch. 3 (pp. 56-83).

引用資料

- 国税庁 (2008) 「酒のしおり」 3月。
- ビール酒造組合 (2008) 「日本のビール・発泡酒と税」 12月。

引用ホームページ

- 国税庁 <http://www.nta.go.jp/>
- 財務省 <http://www.mof.go.jp/>