

税制改革に関する基礎的考察

Basic Considerations on Tax Reform

石 田 昌 夫*

Masao ISHIDA

1. 増税は不可避か

わが国の財政赤字が巨額なのは事実である。2009年度について見ると、財政赤字は44兆1,130億円と見込まれており、公債依存度は43.0%に達するとされる¹⁾。長期政府債務残高の対GDP比は134.8に達すると見込まれている。ちなみにアメリカの公債依存度（2008年）は15.4%，長期政府債務残高の対GDP比は60.1である。近年、海外主要国も財政赤字の現実に直面している。イギリス（2007年）では公債依存度12.1%，長期政府債務残高の対GDP比40.8，ドイツ（2007年）は公債依存度5.3%，長期政府債務残高の対GDP比37.3，同じくフランス（2005年）の公債依存度は15.2%，長期政府債務残高の対GDP比35.3とされる。

いずれも財政赤字に苦しんでいるのであるが、わが国のように長期政府債務残高の対GDP比が100を超えているのは、健全とは言い難い。問題は、財政赤字を解消すべき課題とみて、増税を不可避と見るかどうか、さらに増税が不可避であるなら、どのような税によって財源を調達するかにある。

菊池（2005）は、日本政府に多額の債務があっても、同時に多額の金融資産を保有しており、粗債務から金融資産を引いた純債務で見るとが国際的には一般的であり、純債務で見れば日本の財政は危機ではないと論じている。菊池（2005）によれば、日本の財政規模は対GDP比では小さすぎ、日本には財政出力が十分あるのだから、積極財政をとるべきとされる。必要なのは増税ではなく、減税によって内需拡大をはかり、経済を活性化させることというのが菊池の主張である²⁾。

廣宮（2009）は、日本が世界最大の債権国であることや、日本政府の借金がすべて円建てであることから、日本政府が破産することはあり得ないとし、日銀が国債を市場を通して買い入れることにより、債務を棒引きにできると論じている。

高橋（2008）も純債務で見て、日本は財政危機ではないとしている。

*経営学科－財政学

Department of Management – Public Finance

国債発行が財政破綻を生じさせるかどうかを考えると、ドーマーの定理が判断のための手がかりを与える。

ドーマーの法則は概要次の通り証明される³⁾。

GDPを Y 、公債残高をと D とし、それぞれの初期値を Y_0 、 D_0 と書く。GDPの伸び率を r 、公債発行額の対GDP比を α とする。すると、第 t 年の国民所得と公債発行残高は、

$$Y_t = Y_0 e^{rt} \quad 1-1$$

$$D_t = D_0 + \alpha Y_0 \int_0^t e^{rt} dt = (\alpha/r)(e^{-rt} - 1) \quad 1-2$$

となる。これより、

$$D_t/Y_t = D_0/Y_0 e^{-rt} + (\alpha/r)(1 - e^{-rt}) \quad 1-3$$

したがって、

$$\lim_{t \rightarrow \infty} D_t/Y_t = \alpha/r \quad 1-4$$

である。

ドーマーはさらに、公債の利払いの対GDP比も一定値に収束することを示している。

公債の利子率を i とすれば、公債の利子費用は、

$$Z_t = iD_t \quad 1-5$$

であり、公債からの利子所得もGDPに含まれることから、全体では $X_t = Y_t + iD_t$ となる。

これらのことから、

$$\lim_{t \rightarrow \infty} \frac{Z_t}{X_t} = \lim_{t \rightarrow \infty} \frac{iD_t}{Y_t + iD_t} = \frac{i}{r/\alpha + i} \quad 1-6$$

となることが分かる。

これらのことから、公債の発行が財政を破綻させることはないとされる。 α の値は平成16年から平成21年まで4.9から9.1の間に収まっており、ほぼ安定しており、ドーマーの定理の前提はほぼ満たされている。

表1-1 α の値

年 度	(歳出－普通歳入)/GDP
平成16	7.1
17	6.2
18	5.4
19	4.9
20	6.6
21	9.1

(資料) 福田 (2009) より抜粋。表現を若干変更。

財政赤字すなわち公債発行が不健全であるから、増税によって財政赤字を回避する
 とい考え方は、中立命題によっても不適切とされる。中立命題は、歳出の財源を租税
 にしても公債にしても、経済に与える効果はまったく同等であることを論じたもので
 ある。

中立命題は、標準的なライフサイクル・モデルの分析手法を用いることにより、代
 表的家計の行動が、政府の財源として、税を選んでも公債発行を選んでもまったく同
 一となることを示すことによって証明されるものである。

以上のことから、財政赤字が発生しているから直線的に増税すべきであるとは必ず
 しもいえなことが分かる。高齢社会で社会保障の財源のために増税すべきであるとの
 考え方も、それらの費用を公債発行で賄うことにすれば、必要ないこととなる。

次節以下では、これらのことを踏まえても、それでもなお増税が必要であるとすれ
 ば、税体系をどのように変更すべきであるか、あるいは増税が必要とされるとき各種
 の税のどれに依るべきかを考察する。この問題を考えるに際しては、今後の税制改革
 では消費税の増税がやむを得ないとされる一般的傾向が妥当なものかどうかの検討を
 意識して行う。

2. 所得税の検討⁴⁾

2.1 所得税の現状

所得税は政府の財源の主要な項目をなしている。国税収入に占める所得税の割合は
 表2-1に示される。

表2-1 国税収入に占める所得税の割合

年 度	国税収入(億円)	所得税の割合(%)
昭和30	9,363	29.8
40	32,785	29.6
50	145,043	37.8
60	391,502	39.4
平成10	511,977	33.2
11	492,139	39.4
12	527,209	35.6
13	499,684	35.6
14	458,442	32.3
15	453,694	30.7
16	481,029	30.5
17	522,905	29.8
18	541,169	26.0
19	541,793	29.7
20	551,399	29.5

表2-1より、わが国の所得税が、国税収入に占める割合は概ね3割前後で推移しており、近年においては微減の傾向を示している。これは政策的に所得税が減税されたことも反映していると考えられる。実際、表2-2に見られるように、所得税の最高税率も最低税率も長期的に低下の傾向にある。

表2-2 限界税率の推移

昭和25年		昭和44年		昭和59年		昭和62年		平成元年		平成11年		平成19年	
税率 %	所得 万円	税率 %	所得 万円	税率 %	所得 万円	税率 %	所得 万円	税率 %	所得 万円	税率 %	所得 万円	税率 %	所得 万円
		10	30	10.5	50	10.5	150	10	300	10	330	5	195
		14	60	12	120	12	200					10	330
		18	100	14	200	16	300						
20	5	22	150	17	300							20	695
25	8	26	200	21	400	20	500	20	600	20	900	23	900
30	10	30	250	25	600	25	600						
		34	300	30	800	30	800	30	1,000	30	1,800	33	1,800
35	12	38	400	35	1,000	35	1,000			37	1,800-		
40	15	42	500	40	1,200	40	1,200	40	2,000			40	1,800
45	20	46	700	45	1,500	45	1,500						
50	50	50	1,000	50	2,000	50	3,000	50	2,000-				
55	50-	55	2,000	55	3,000	55	5,000						
		60	3,000	60	5,000	60	5,000-						
		65	4,500	65	8,000								
		70	6,500	70	8,000-								
		75	6,500-										
8		16		15		12		5		4		6	

(資料) 表2-1と同じ。

所得税は減税の歴史をたどってきたけれども、税体系の中で所得税を代表とする直接税と間接税の比率、いわゆる直間比率は近年それほど変化がない。ここでいう直接税は、税法上の納税義務者と実際の税負担者が同一と見なされる税のことを指す。両者が異なっていると見なされるのが間接税である⁵⁾。

表2-3 直間比率の推移

年 度	直接税(%)	間接税(%)
昭和30	51.4	48.6
40	59.2	40.8
50	69.3	30.7
60	72.8	27.2
平成10	59.3	40.7
11	57.2	42.8
12	61.3	38.7
13	59.5	40.5
14	56.3	43.7
15	56.1	43.9
16	58.2	41.8
17	60.3	39.7
18	61.9	38.1
19	61.9	38.1
20	62.6	37.4

(資料) 表2-1と同じ。

直間比率は税体系の問題を考察するとき便利な概念であり、多用される。理論で最適な直間比率が求められるというわけではないが、税改革を目指すとき、他の国々の直間比率が参考にされることはしばしばである。

表2-4 内外の直間比率

(2009年1月現在)

	日 本	アメリカ	イギリス	ド イ ツ	フランス
	直間比率	直間比率	直間比率	直間比率	直間比率
国税	60 : 40	94 : 6	58 : 42	46 : 54	54 : 46
地方税	85 : 15	58 : 42	100 : 0	95 : 5	48 : 52
国税+地方税	71 : 29	78 : 22	61 : 39	52 : 48	53 : 47

(資料) 財務省ホームページ

アメリカは国税での直接税の比率が極端に高い国となっているため、地方税を含めた全体でも直接税に7割のウエイトがかかっている。イギリスは日本に近いけれども、ドイツやフランスも大まかに見ればわが国と大差はない。すでに述べたように、直間比率の最適値といったものは存在しないのであり、あくまで参考に過ぎないといえる。

1.2 改革の方向

所得税の長所は垂直的公平の要件を満たすことであり、短所は水平的公平性を欠く、いわゆる所得捕捉の所得間格差が存在することである。世代間の不公平性の問題も指摘される。これは、所得税の負担者が、現役の勤労者に偏り、税負担が過重になるという点を指す。

川上（2008）は所得税と消費税の長所と短所を簡潔にまとめているので、これを見てみよう。

表2-5 所得税と消費税の特徴

	所 得 税	消 費 税	
垂直的公平	累進構造、各種控除	逆進性	①
水平的公平	所得の種類による把握の差	等しい消費に等しい税負担	②
世代間公平	税負担が勤労世代に偏る	社会の構成員が税を分かち合う	③
中立性 (活力)	高い累進度が勤労意欲、事業意欲を損なうおそれ	勤労意欲・事業意欲に中立的	④
簡索性	税率の累進構造、各種控除、例外規定のため複雑	簡素	⑤
税収動向	自動安定化機能 ⁶⁾ 税収が不安定 ⁷⁾	自動安定化機能小さい 税収が比較的安定	⑥

（資料）川上（2008）に基づく。

所得税の最大の長所とされるのは①の垂直的公平であり、高所得者ほど所得のより高い割合の税負担を行うという機能によって、格差の縮小が図られるものである。累進課税は課税最低限の存在と限界税率の逡増によりもたらされるが、より本質的な項目は課税最低限である。限界税率が1本のみのいわゆるフラットな税体系でも、課税最低限が設定されていれば累進課税となることに注意が必要である⁸⁾。

所得税の場合、税務当局が所得を把握するのに業種間格差が存在し（クロヨンなどと称されている）、同一の所得でも税の負担額が同一にならない。消費税の場合には、等しい消費には等しい税負担が帰結するので、②のように、水平的に公平といわれる。

④で所得税の累進度が高まると労働供給が減退するというのは、直感でそう思えるという意味であり、経済理論から厳密に導出されるという意味ではない。増税で1単位の労働供給がもたらす所得が減少した場合の個人の反応は、代替効果と所得効果の大小関係に依存し、一概には確定しない。

自動安定化機能は累進所得課税が景気変動の影響を緩和するクッションの役割を果たすことであり、逆進的な税体系である消費税にはこの機能は備わっていない。厳密な証明は注6)、注7)を参照されたい。

何らかの社会的背景により、税収増がどうしても必要とされる場合、増税は所得税によるべしとする論と、所得税は増税すべきでないとする論が併存している。

八田（1988）は、高い所得税率が勤労意欲を削減するとの主張に対して、国際化時代の経済活力維持のためには累進課税が重要となると説く。すなわち、国際競争のもとでは産業の栄枯盛衰が激しくなることから、衰退産業従事者の税負担を軽減し、成長産業従事者に多く税負担をしてもらうことが経済活力維持の方策となるとする。

八田（1994）は、わが国の所得税収の対GDP比が他の先進国より極端に低く、所得税収の全税収に占める割合が低いことから、所得税率を引き上げるべきだとする。さらに、わが国の所得税に累増感があることの原因は、課税最低限が国際水準に比して高すぎるからとする。課税最低限を引き下げするために、各種の所得控除の縮小が提案される。控除の引き上げは相対的にはむしろ高所得者に有利に働くからである。

最高税率の引き下げが勤労意欲を刺激する点について、同書では、大企業の重役や才能に恵まれた高所得者は仕事の内容や社会的評価を考慮するし、働ける限り精一杯努力するので、税率によって勤労意欲が刺激される余地はないと考える。

移民の可能性については、同書は、言語や仕事、家族とくに子供の教育などおよび環境の良さ、文化の問題など、住居を選ぶさまざまな要因をあげ、可能性のあるのはごく限られた人だと見る。

立岩他（2009）はわが国が累進性を緩めたことに反対し、むしろ強めるべきだと主張する。同書は、累進課税がもつ労働インセンティブと人や組織の国外流出の可能性を検討している。労働のディスインセンティブ効果にかんしては、すでに仕事をしている人は仕事を変更する自由度がそれほど大きくないことを指摘し、新規産業への起業家の場合には、社会的な評価や賞賛、新製品への意欲や人の役に立ちたいとの思いをあげる。

人の海外流出について、立山他（2009）は、その可能性は大きくないとし、防止策を講ずるべきだとする。

森信（2003）は、累次の減税による所得再分配効果の低下と、高齢者の所得格差拡大の傾向から、累進税率とくに最高税率を引き下げる状況にはないと判断している。

三木（2003）は、基礎控除額が憲法第25条で規定されている生存権の反映であるとして、現行の基礎控除額は低すぎると論じている。かつては、基礎控除額が生活扶助額よりも高額だったことが指摘されている。

小此木（2009）は、ゼロ税率・軽減税率を含んだ消費税の増税と、所得税の最高税率引き上げによる増税の組み合わせを示唆している。同書では、米国やドイツが所得税の最高税率が引き上げられたこと、英国も引き上げる方針であることが紹介されている（米国39.6%、ドイツ45%、英国50%）。なお、日本の最高税率は40%であり、米国より高いことから、反対論も予想されるところとしている。

以上の論調は、税収引き上げの必要がある場合に、所得税の増税をよしとする立場であるが、これとは逆に、所得税は減税して、消費税のウェイトを高めるべしとする論もありうる。

大田（2002）は、高い限界税率が勤労意欲を阻害すること、累進税率が細かく設定されると、ブラケット・クリープが発生すること、高い累進税率が節税対策を招き、社会的非効率を生む、高所得を得るためのリスク・テイキングに報いるべきことを理由に、所得税の最高税率引き下げをプラスに評価している。同書ではさらに、課税最低限の引き下げと所得分類の見直しによる課税ベースの拡大が必要だと論じられる。

不況が長引く日本経済の近年の状況では、貧困と格差拡大がことのほか重要な論点であると思われる。これらは生活実感に直結する問題であり、多数決により意思決定がなされる民主主義の制度のもとでは、多数の支持を集める論題となることが予想される。貧困と格差拡大に直接対応できるのは所得税であり、所得税の累進的負担構造は、大いに生かされるべきだと考える。

2.3 配偶者控除

所得税には、個人の経済的事情を考慮できるという顕著な特徴があり、経済事情に応じた各種の控除制度が用意されている。配偶者控除や配偶者特別控除もそうした控除の一種であるが、これについて大きな意見の対立が見られる。

大田（2002）は、社会的に女性の労働参加が期待され、女性のライフスタイルが多様になった今日、仕事や結婚についての中立性の観点から、配偶者控除や配偶者特別控除は廃止すべきだと論じている。

三木（2003）は、配偶者控除廃止の主張に対し、配偶者控除の意味は、所得のない配偶者にも、憲法第25条で規定されている最低限度の生活を保障するために、夫の所得から最低生活費分を控除することだとして、配偶者の優遇ではないと論じている。

（株）日本総合研究所調査部経済・社会政策研究センター（2003）は、配偶者控除と配偶者特別控除の根拠を次のようにまとめている。①個人単位の税制において、世帯の担税力を考慮して、扶養親族に扶養控除が、配偶者に配偶者控除が設けられる。②自営業者世帯に家族従業者への給与を必要経費と認めることにしたことと給与所得世帯との税負担面への格差を是正するため。③給与所得者の妻が家事労働で夫を支えるという内助の功が考慮される。

同書ではさらに、配偶者控除と配偶者特別控除の問題点についても整理されている。①片働き世帯と共働き世帯の間の水平的不公平性の問題。すなわち、専業主婦のみが配偶者控除や配偶者特別控除をうけるという点。②専業主婦どうしの間でも、夫の所得が高いほど減税効果が大きくなるという垂直的不公平の問題。③夫の年収が低いほ

ど妻が長時間働かなければならず、配偶者控除や配偶者特別控除を享受する余裕がない。真に控除が必要な世帯が控除を利用できないという問題。④既婚女性の労働供給を阻害するという問題。

以上、専業主婦を税制上どのように扱うかという問題に対する種々の見解を見た。女性の労働力参加は時代の流れであり、意欲と能力のある女性が社会に参加し、活躍するのはすばらしいことである。けれども、現今の不況期・高失業率の時代に、所得の稼得を断念して家事に専念してくれる女性の存在は、それだけ職を求める競争圧力の緩和となる。子育てに充実感を見だし、地域や社会にいろいろな形で貢献してくれる存在を厚遇することは、社会の潤滑油的役割の強化であり、ゆとりのある社会形成に資することが小さくないように思われる。

2.4 クロヨン問題

所得の捕捉率が業種によって異なる問題について、大田（2002）は、自営業者や農家への徴税体制の強化と優遇措置の廃止を行うとともに、給与所得者にも申告納税を促す仕組みへの移行を提案している。

最小徴税費という租税原則を意識しながらクロヨン問題に対処するというのは困難な課題であるが、この問題が所得税の弱点である以上、緩和の方向を巡って真剣な検討が必要とされる。

3 法人税

わが国の法人税率とその推移が表3-1に示される。

表3-1 法人税率

区 分	昭和63年度	平成2年度	平成10年度	平成11年度	平成20年度
普通法人 留保分 配当分	42 32	} 37.5	} 34.5	} 30	} 30
中小法人の軽減 留保分 税率(年所得800 配当分 万円以下部分)	30 24	} 28	} 25	} 22	} 22
協同組合等 留保分 配当分	27 22	} 27	} 25	} 22	} 22
公益法人等	27	27	25	22	22又は30
特定医療法人					

	普通法人の法人税率				
適用事業年度	基 本 税 率		軽 減 税 率		
	留保分	配当分	所得区分	留保分	配当分
昭25.4以降終了	35%		———	———	
27.1 “	42		———	———	
30.7 “	40		———	———	
30.10 “	“		年 50万円以下	35%	
32.4 “	“		年100万円以下	“	
33.4 “	38		年200万円以下	33	
36.4 “	38	28	“	33	24
39.4 “	“	26	年300万円以下	“	22
40.4 “	37	“	“	31	“
41.1以降開始	35	“	年300万円以下 (資本金1億円以下の 法人のみ)	28	“
45.5以降終了	36.75	“	“ (“)	“	“
49.5 “	40	28	年600万円以下(“)	“	“
50.5 “	“	30	年700万円以下(“)	“	“
56.4 “	42	32	年800万円以下(“)	30	24
59.4 “	43.3	33.3	“ (“)	31	25
62.4 “	42	32	“ (“)	30	24
平成4以降開始	40	35	“ (“)	29	26
2.4 “	37.5		“ (“)	28	
10.4	34.5		“ (“)	25	
11.4	30		“ (“)	22	

(資料) 福田 (2008)

法人税については、税率を引き上げるべきとする論と引き下げるべきだとする論が併存している。

八田 (1988), 同 (1994) は、企業や資金の海外移動が国際化によって容易になったため、法人税率は下げるべきだとしている。この問題を考えるのには、諸外国の法人税率の様子を知る必要がある。首相官邸のホームページの資料には⁹⁾、〔国税，地方税，合計 (%)〕は、日本 [33.48, 16.50, 49.98]，アメリカ [31.75, 9.30, 41.05]，イギリス [33, 0, 33]，ドイツ [34.18, 15.61, 49.79]，ドイツ (付加税を含む) [36.74, 15.61, 52.35]，フランス [33 1/3, 0, 33 1/3]，フランス (付加税を含む) [36 2/3, 0, 36 2/3] との数字が見られる。同ホームページにはさらに、1995年の資料として、アジア諸国・地域の法人税率として、香港16.5%，タイ30%，中国33% (うち地方税3%)，シンガポール27%が示されている。これ以外の資料に依って

も、確かにわが国の法人税率は、国際的に最高水準にある。国際移動が簡単にできるとすれば、法人税率をあげる余地はなさそうである。

小此木（2009）でも、法人税について、租税特別措置による法人税減税が提案され、法人税の増税は現実的ではないとの判断が下されている。

これらの見解とは逆に、立岩（2009）では、流出を避けるために税率を引き下げ、税収を低下させることであるとして、流出を避けるための各国間協調が模索されている。

菊池（2009）も、法人税を引き下げて消費税を増税する案には反対している。法人税の引き下げはマイナスの効果を生むとし、法人税が高いために企業が海外に移るという見解も誤りだとする。後者は、主要国が原則として全世界所得課税主義を採用しているからとされる。

野口（2007）は、法人税率の引き下げが、借入により賄われる投資を増加させることはないことを論証し、法人税減税による企業負担の減少が高度成長期のように賃金・報酬に還元される経済構造ではなくなっていることを示している。同書ではさらに、日本の法人税率が高いと企業の海外移転を促すとする主張の誤りを、「全世界所得主義」および「外国税額控除」という現実の制度を用いて証明している。日本の企業が海外に移転することがあるとすれば、それは法人税の観点からではなく、賃金格差や社会保険料の企業負担の重さによると指摘されている。

理想をいえば、適切な景気対策によって不況を脱出し、好景気を実現すれば、赤字企業が減少し、黒字の企業も黒字を増加させるので、法人税収の自然増を期待できる。法人税の増加が景気回復を遠のかせるとすれば由々しきことであるが、財政赤字縮小のために増税路線をとるという大きな枠組みが与件とされるのであれば、法人税のみ減税の方向で問題の解を求めるのは困難であろう。

税収増が求められるという社会的背景のもとで、法人税の増税が海外流出という悲劇を招かないためには、増税が許容される閾値を調べ、閾値に達するまでは増税するという緻密な政策運営が求められよう。

4. 相続・贈与税

現行の相続税では、5,000万円＋1,000万円×法定相続人数が基礎控除され、これを超えた部分について、表4-1の税率で相続税が課される。

表4-1 相続税の速算表

法定相続分に応ずる取得金額	税率	控除額
1,000万円以下	10%	——
3,000万円以下	15%	50万円
5,000万円以下	20%	200万円
1億円以下	30%	700万円
3億円以下	40%	1,700万円
3億円超	50%	4,700万円

(資料) 川上 (2008) より引用。

贈与税は基礎控除額が110万円で、税率は表4-2の通りである。

表4-2 贈与税の速算表

基礎控除後の課税価格	税率	控除額
200万円以下	10%	——
300万円以下	15%	10万円
400万円以下	20%	25万円
600万円以下	30%	65万円
1,000万円以下	40%	125万円
1,000万円超	50%	225万円

(資料) 表4-1と同じ

八田 (1988) は、相続税には資産の把握に不備があることを指摘している。

資産の把握の困難さを与件とすれば、相続税は強化されるべきでないことになり、相続税を強化すべきだとするならば、資産の把握を厳密化せざるを得ないことになる。

三木 (2003) は、相続税廃止の論に対して、遺産を得る環境にない人と比べて、遺産を受け取ることができる人はずいぶん恵まれた立場にあるのだから、税制全体の公平化・応能化を弱めないためにも、存続させるべきだと考えている。

野口 (1994) では、相続税に対する見方を、①資産分配を考慮して、独自の相続税が必要、②年金給付を中心とした社会保障給付への応益税、③基幹税である所得税の一部、④新たな基幹税である支出税の一部、に分類し、いずれの立場でも概ね相続税を合理化・強化する必要があると論じている¹⁰⁾。

石 (2004) も相続税の減税に反対している。相続税の対象者があまりに少ないことから、減税の効果が期待できないことによる。課税ベースを広げるべきだとするのが同書の主張である。同書では相続税と贈与税の一体化に触れている。これは、相続時に精算することを条件に、贈与税に特別控除を認めるものである。

小此木（2008）は、高額資産保有者に納税という面で社会貢献してもらい、感謝状などで賞賛する案を提示している。

林（2008）は、相続税の根拠あるいは望ましさと反対論の根拠を、次のように整理している。すなわち、根拠あるいは長所として、①個人の財産を保護する政府の役割の代償として、死亡時に財産の一部を徴収する権利が政府にある。②財産所有の集中は社会の不安定化あるいは革命の危険を増大させるため、集中を抑制する必要がある。③機会の平等の観点から、子孫が代償なく莫大な資産を得ることによる人生の出発点での不平等を緩和する。

④所得税では、税の捕捉率に業種間格差があり、捕捉から漏れた部分に資産課税を行うことにより、所得税の一部が回収される。⑤所得税は勤労意欲削減効果を持つが、子孫に一定額の財産を残そうとする個人は、所得効果により、勤労意欲を高める。また、高い教育を受けさせて、相続税の負担を免れようとするかもしれない。これは人的資本の増強を促進する。

相続税反対の論拠は次のようだとされる。①相続税は代替効果として、遺産を残すための勤労意欲・貯蓄意欲を削減する。さらに中小企業や農業において、納税義務のために、事業継承が不可能となる。②財産の処分の仕方には、相続以外にもいろいろあり、相続のみに高率の課税をするのは不公平である。③多重課税の問題。④相続税は遵法費用や徴税費用が非常に高く、効率的な税ではない。最小徴税費の原則にも反する。⑤相続税の転嫁が、被相続者の取り分の減少、貯蓄減退による生産性の停滞による賃金率上昇の抑制、価格上昇の可能性を招く。⑥相続税支払の義務のため、歴史的建造物が破壊される。

直感的には、高齢社会において、資産格差が拡大していく傾向にあり、次世代の人生の出発点での不平等が、不利な立場にある人々の勤労インセンティブを損なうことになるのは国の経済力を弱める結果になる。税収増が求められるという社会的背景のもとでは、相続・贈与税の強化はやむを得ないのではないかと感じられる。

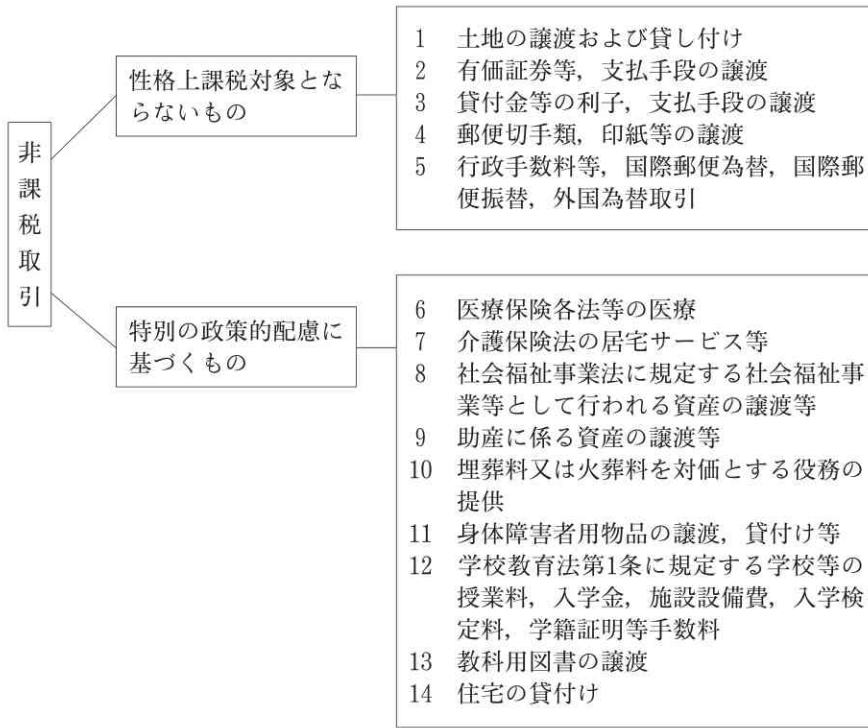
5. 消費税

（1）間接税型消費税

消費税には、いわゆる消費税すなわち間接税型消費税と、直接税型消費税がある。まず、前者から見ていく。

消費税は原則として、すべての財・サービスの取引に課されるのであるが、表5-1に見られるように、いくつかの取引は非課税とされている。

表5-1 非課税取引



(資料) 川上 (2008) より引用

人口高齢化 による社会保障関係費の増加への対応として、間接税型消費税の増強を求める声が多く聞かれる。

大田 (2002) は、福祉の主たる財源として消費税をあげ、社会保障制度の改革により、支出の抑制を図ることと、消費税の益税問題解決することが課題だとしている。さらに、消費税改革のステップとして、①益税を解消すること、②税の組み合わせの選択肢を明示すること、③増税の際の低所得層への配慮を挙げている。

大武 (2006) は、消費税の望ましさについて、3つの要因を挙げる。①ストック経済において、高齢者に見られるように、資産が必ず有効利用されているとは限らないため、固定資産税の強化には限界がある。消費は所得と資産の双方を勘案して行われるので、消費税が適している。②高齢化の進む日本は貯蓄減少社会となるので、消費に課税することにより、貯蓄を増加させることが望ましい。③労働力人口が減少していく社会で、所得税や社会保険料という、勤労所得にかかる負担のみに頼るのは適切でない。

同書は、食料品など特定の項目を軽減税率にすることには反対しており、むしろ低所得者向けに、支払う消費税額を還付する「消費税額控除」が適切とする。さらに、

消費税率引き上げに際しては、小刻みに行くと仕入れ品に複数の税率が混在することになるため、好ましくないとされる。

これらに対し、消費税の増強に反対する立場も根強く存在する。

八田（1988）は、間接税により、現在脱税や優遇税制の恩恵にあずかっている人が税を払うことになるから不公平是正に役立つとの論に対して、少数の脱税者のために大多数のきちんとした納税者を巻き込む必要はなく、厳格な徴税と優遇税制の廃止を主張している。

さらに、高齢化に所得税では大きな税収を望めないから間接税で賄うべきとする論に対して、高齢化時代には高齢者の資産や資産所得が増加するので、恵まれない人にも課税されてしまう間接税よりも、累進的に課税できる資産税・相続税への課税が公平であるとしている。

同じく八田（2008）は、勤労世代の減少する高齢社会で所得税のみに頼ると、働く人の所得税率が上がっていくので、老人も消費することから、消費税を増税すべきだという論に対して、消費税の税率を上げることは高齢時代の勤労世代の負担の軽減には無効だと主張する。その根拠は、消費税率が上がれば勤労世代が退職してから死ぬまで高率の消費税を払い続けることになり、生涯を通じた税負担は変わらないからとする。特に所得税の課税最低限以下の所得層では、所得税が減税されることによる恩恵は何もなく、生涯払い続ける消費税の負担のみが増えるだけとされる。

三木（2003）は、若者世代では資産格差や所得格差がそれほど大きくないのに対して、高齢者の世代では資産や所得の格差が大きいことを挙げ、高齢化時代は格差の大きい世代が増えていくので、一律に負担が求められる消費税が適切かどうかとの疑問を投げかけている。

野口（1994）は、益税とともに、物価スライドとの悪循環を問題視する。これは消費税の引き上げが物価を押し上げ、物価スライド制のために年金給付額を増大させ、さらに消費税の増加が必要になるというものである。このため、消費税は高齢化社会の基幹税としては適切でないとされる。

菊池（2009）は、日本の消費税が低すぎるとするのは事実でないとする。国税収入に占める消費税の割合は日本も欧州の国々も大差がない。これは、欧州の付加価値税には非課税項目が多く、軽減税率が適用される品目も多いからとされる。同書では、積極財政によるGDPの成長により、所得税と法人税の税収が増加し、消費税をゼロにすることも可能だと主張される。

森信（2003）は通時的公平性、効率性、簡素性の観点から消費税の長所を見いだすとともに、逆進性を消費税の短所としている。さらに、同書では消費税の益税問題、インボイス方式導入の必要性、軽減税率の問題を検討している。軽減税率については、①食料品などの範囲確定が困難なこと、②軽減税率による税の減少分を補うために標

準税率を高く設定しなければならないこと、③特定の業界による陳情が起きることなどを挙げて、消費税率が一桁の場合には、軽減税率の導入は好ましくないと判断している。

税収増が社会的要請であるとの条件下では、消費税の増税もやむなしと判断されるが、税率が大きくなるにしたがって、複数税率導入の可否が問題となる。ラムゼーの逆弾力性命題のように、商品の需要の価格弾力性に反比例するように税率を設定するのが超過負担を最小化するという意味で最適な税体系であるとする中立性の観点を選択するとなると、 n 種類の商品に n 通りの税率を設定すべきだということになる。これは現実の経済においては実行困難である。すると複数税率を選択する場合に、税率の刻みの数とその値、特定の刻みの中に含まれる商品の分類、非課税の商品の特定化など、困難な課題が解決されねばならなくなる。現行の単一税率にも、簡素という租税原則から見た長所が存在するのである。

(2) 直接税型消費税

所得は消費されるか貯蓄されるかのいずれかであり、所得＝消費＋貯蓄と表すことができる。これより、消費＝所得－貯蓄となり、直接税である所得税の課税ベースから貯蓄を差し引いたものを課税ベースとすることにより、直接税型消費税が構築できる。この直接税型消費税は支出税とも呼ばれる。

森信（2003）は、支出税にかんして、①累進税率適用や人的控除の適用による逆進性からの解放と、②貯蓄に対する二重課税の回避を長所とし、執行面での実務上の問題がある点を指摘している。

野口（1994）は、高齢化社会をストック化社会と位置づけ、ストック化社会では支出税を基本にした税制が望ましいとしている。

支出税は十分検討に値する提案と思われるが、現行の所得税をベースにする限り、というよりせざるを得ないのであるが、クロヨンの問題がここにも立ちはだかつてくるのである。間接税型消費税と直接税型消費税という2種類の消費税が併存するという状況も考えられるが、この際、どちらの型の消費税にウエイトを置くか、あるいは各税の税収比率をどのように設定するか、決定するには難解な問題が引き起こされよう。

(3) 福祉目的税としての消費税

藤田（2003）は、消費税を福祉目的税とするときに考慮すべき点として、①福祉政策の内容を明確にすること、②消費税の構造改革、③税収の用途を特定するための具体策を挙げる。②消費税の構造改革として取り上げられるのは、税額票（タックス・インボイス）方式の採用、中小事業者のための特例措置の整理縮小および非課税措置

や複数税率制の導入である。③税収の使途を特定するための具体策としては、福祉目的税のための特別勘定を設けること、消費税以外から特別勘定に繰り入れられる部分の割合が下がらないような制度的保証が必要だと論じられる。

野口（2007）はさらに進んで、消費税を社会保障の目的税とすることは欺瞞だと論じている。消費税を増税して社会保障関係費に充当すると、その金額だけ一般財源が浮くので、その分が他の項目（例えば防衛費）にあてられる。結果的に社会保障費の総額に変わりはなく、消費税増税分は防衛費など他の項目への支出増に充当されるだけだというわけである。

同書では社会保障関係費が一定でなく、増額される場合にも同様の問題が起きることが示されるとともに、消費税を社会保障関係費の目的税とすることは、高齢化時代において消費税の伸び率がGDPとほぼ同率で増加するのに対し、社会保障関係費はそれ以上の率で増加するため、自動的に消費税の増税を際限なく認めてしまうことになる点が指摘されている。

ある支出項目を目的税で充当するときには、慎重な配慮が必要とされる。その項目が目的税とされる根拠を明示し、時がたってもその根拠は維持されているかをチェックするのはもちろんのこと、景気変動により税収が落ち込んだとき、その分支出をカットするかどうか、逆に野口（2007）のケースのように支出が膨らんだとき、自動的に増税を承認すべきかどうか、事前に綿密な取り決めをしておく必要がある。

6. その他の国税

（1）酒税

酒類やたばこは負の価値財、すなわち、政策当局の価値判断により、消費を禁ずるほどではないが、抑制することが国民にとって好ましいとされる財であり、通常の財よりも高率の税が課されている。酒類の税率は表6-1に示される通りである。

酒類は需要の価格弾力性が小さく、好きな人にとっては、必需財的な性質をもつと考えられる。したがって、税率を引き上げれば税収が増加するので、財政当局にはつごうがよいともいえる。この場合、需要量は税込みの価格というより、家計の予算制約による縛りが効いてくると考えられる。不況下で酒類への予算制約が強まれば、上級財的な種類の需要は減少し、下級財的な酒類の需要が増大する可能性がある。

酒類のグレードにより税率が異なる問題には、ラムゼー・ルールが適用できるかもしれない。すなわち、代表的家計の消費の価格弾力性に応じて税率を決定するようにしておけば、超過負担を最小にするという意味での好ましい税負担が設定できるとも考えられる。

表6-1 酒類の税率

区 分	税率 (1kl当たり)	アルコール分 1度当たりの加算額
発泡性酒類	220,000円	——
発泡酒（発芽比率25～50%未満）	178,125円	——
〃（発芽比率25%未満）	134,250円	——
その他の発泡性種類 （ホップ等を原料としたもの（一定の ものを除く）を除く）	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	(アルコール分20度) 200,000円	10,000円
イスキー・ブランデー・スピリッツ	(アルコール分37度) 370,000円	10,000円
混成種類	(アルコール分20度) 220,000円	11,000円
合成清酒	100,000円	——
みりん・雑種（みりん類似）	200,000円	——
甘味果実酒・リキュール	(アルコール分12度) 120,000円	10,000円
粉末酒	390,000円	——

（資料）川上（2008）より引用

（2）たばこ税

たばこにも、負の価値財という財の性質上、高率の課税がなされている。表6-2がたばこ税の税率を示している。

たばこは本人の健康上の問題をもたらす、国民医療費を押し上げる可能性がある。それ以外にも、煙による周囲への迷惑、吸い殻のポイ捨て、山火事・火災の原因等、酒類よりもさらに強く負の価値財の性質を帯びているといえよう。需要の価格弾力性が小さいことから、税率の引き上げは増収をもたらす、この面からも増税への誘因が見られる。

たばこ1箱当たりの価格は、日本で300.00（110.84）円（カッコ内は税抜き価格、以下同様）であるのに対し、アメリカ（コロンビア市）374.40（299.39）円、アメリカ（ニューヨーク市）759.33（304.02）円、イギリス1,297.10（301.36）円、ドイツ652.00（157.96）円、フランス782.40（153.44）円であり¹¹⁾、日本のたばこの価格は欧米と比べてまだ安く、価格を引き上げる余地はあるように思える。

表6-2 たばこ税等の税率

区 分 種 類	国	地 方	合 計
紙巻たばこ	円 / 千本 3,552 (820)	円 / 千本 4,372 道府県 1,074 市町村 3,298	円 / 千本 7,924 (820)
パイプたばこ			
葉巻たばこ			
・刻みたばこ ・かみ用及び かき用の製造 たばこ			
旧3級品の紙巻 たばこ	1,686 (389)	2,075 〔道府県 511〕 〔市町村 1,564〕	3,761 (389)

() 書きは、たばこ特別税の税率
(資料) 表6-1と同じ。

ただし、値上げによる需要減が、零細な葉タバコ生産者に打撃を及ぼす面を考慮する必要性もしばしば指摘され、何らかの手当が検討される必要があるであろう。

(3) 特定財源

税収の一部あるいは全額が、特定の項目の用途に限定されるもので、目的税の性格をもつといえる。特定財源の種類や概要は表6-3に示される。

山本(2003)は、民主主義的政治体制のもとで、「予算の統一的把握には、各税種の支出目的を特定化しないで、全税収を一括してとらえるという、目的税に対する一般税ないしは普通税(general tax)という行き方が正当視される」と述べて、近代税制は目的税を排除すると述べている¹²⁾。これは税収における目的非拘束(non-affectation)の原則とされる。それにもかかわらず目的税が採用されているのは、「未完成、未成熟の民主主義の下では、政治行政の不完全さ、政治家や官僚機構の恣意的活動に対抗しうる制度的仕組み」¹³⁾が改めて見直されるからであるとする。

同書は、従来から挙げられている目的税の問題点を、次のようにまとめている¹⁴⁾。
「①目的税がいったん設定されれば、納税者の選好を表す場とされる議会の統制をまねがれる。その結果、事態の推移とともに、ある場合は支出不足を生じ、ある場合は税収の過多を生じるなど、税収と支出の連動に非効率がおこる。これは支出目的拘束を近代予算制度が否定した本来の理由に関連している。

②目的税が目ざす公共財の個別的・直接的利益と、その利益を受ける特定者が負担する目的税との連関をどの程度うまく行えるか。」

揮発油税の税収を一般財源化するかどうかの議論にかんして、野口(2007)は揮

表6-3 特定財源諸税の概要

	税 目	課税対象・税率	税収の用途
国 税	揮発油税	揮発油：48,600円/kl ○適用期限：30年3月31日 (本則税率：24,300円/kl)	・国の道路財源（1/4は社会資本整備事業特別会計に直入）
	地方道路税	揮発油：5,200円/kl ○適用期限：30年3月31日 (本則税率：4,400円/kl)	・地方の道路財源として全額譲与
	石油ガス税	自動車用石油ガス：17円50銭/kg	・1/2は国の道路財源 ・1/2は地方の道路財源として譲与
	自動車重量税	乗用車,トラック,バス,軽自動車等 (例) 乗用車 (車両重量0.5t・1年につき) ・自家用 6,300円 ・営業用 2,800円 ○適用期限：30年4月30日 (本則税率：いずれも2,500円)	・国の道路財源 ・公害健康被害の補償費用の財源として交付 ・1/3は地方の道路財源として譲与
	航空機燃料税	航空機燃料：26,000円/kl	・11/13は国の空港整備財源 ・2/13は空港関係市町村及び都道府県の空港対策費として譲与
	電源開発促進税	一般電気事業者の販売電気 ：千kw/時につき 375円	・電源立地対策及び電源利用対策
	石油石炭税	・原油, 輸入石油製品 1kl につき 2,040円 ・天然ガス, 石油ガス等 1tにつき 1,080円 ・石炭 1tにつき 700円	・燃料安定供給対策及びエネルギー需給構造高度化対策
地 方 税	軽油引取税	経由の引取り：32,100円/kl ○適用期限：30年3月31日 (本則税率：15,000円/kl)	・都道府県及び指定市の道路財源
	自動車取得税	自家用車の取得 ・自家用 取得価額の5% ・営業用及び軽自動車 “ 3% ○適用期限：30年3月31日 (本則税率：いずれも3%)	・地方公共団体（7割市町村, 3割都道府県及び指定市）の道路財源

（資料）表6-1と同じ。

発油税収の一般財源化を好ましいと判断する。仮に揮発油税を特定財源のままにしておくと、税収はGDPの伸びより高率で増加するのに対して、ほぼ完成している道路財源の増加率はGDPの伸びより低いと考えられることから、税収増が無駄な支出を招くとされるからである。

目的税の用途は、いったん議会の承認を得ると、慣性の法則に支配される傾向を持ちやすいとされる。税の主旨がある時点でなお存続しているかどうか、絶えず吟味

され、いったん必要性が失われたと判断されれば、直ちに廃止されるという緊張感がつねに必要であると思われる。

7. 環境税

環境税はもともとピグー（A.C.Pigou）の提案した、外部経済・不経済に対する税・補助金方式に由来している。ここでは税の場合であるから、外部不経済すなわち、ある経済主体の経済活動が、対価を支払うことなしに、第三者に負の影響を及ぼしてしまうケースである。

図7-1で、私的最適点は、需要曲線と供給曲線の交点に対応する Q^* であるが、外部費用を含めた社会的供給曲線は GS であり、社会的最適点は Q' に減少する。企業が自発的に Q' に移行する誘因は存在しないため、外部不経済を発生させる企業に商品1単位当たり t 円の従量税が課される。

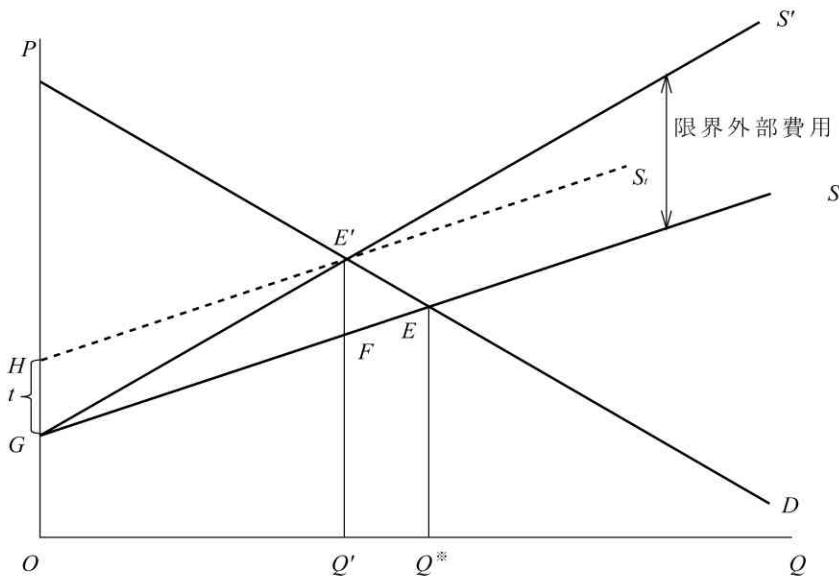


図7-1 外部不経済への課税

この場合、供給曲線は課税前の GS から、 HS_t へと平行にシフトする¹⁵⁾。このようにして企業は課税に誘導されて、社会的最適点 Q' に到達する。

なお、三角形 GFE' の面積で表される第三者の外部費用は、平行四辺形 $GFE'H$ の面積で表される税収により完全に賄われることも、図から知ることができる。

小此木（2009）は、環境税の形態を次の型に分類している。①有害なものへの課税＝炭素税など、②悪い消費行為への課税＝デポジット制のように使い捨て行為に課税し、回収時に税を還付、③消費一般への課税＝大衆消費社会そのものが環境破壊を生んでいるとの認識で、得られた税収を環境対策費に使う、④環境に役立つか否かで、製品の税率を異ならせる、⑤環境保護のための新税導入。

環境税は時代の要請に叶う税項目であり、税の増収が社会的に要請される状況下であったとすれば、課税の対象となる外部不経済が見出されたときには、新規の導入への検討に速やかに着手すべきことが望まれるであろう。

【注】

- 1) 本段落における、数値のデータは福田（2009）によっている。
- 2) 高橋（2008）も純債務で見て、日本は財政危機ではないとしている。
- 3) Domar, E.D. (1944) The Burden of The Debt and the National Income, *American Economic Review*, Vol.34. による。
- 4) 本節以降、本論文における租税制度および統計数値の記述は、川上（2008）に依っている。
- 5) 個人的な事情を考慮されるものが直接税、考慮されないものが間接税とされることもある。
- 6) 課税後所得の所得弾力性は、所得をY、税額をTとして、

$$\begin{aligned} \frac{Y}{Y-T} \cdot \frac{d(Y-T)}{dY} - 1 &= \frac{Y(1-T')}{Y-T} - 1 = \frac{Y - YT' - Y + T}{Y-T} \\ &= \frac{-(T'Y - T)}{Y-T} < 0 \end{aligned}$$

となることから1より小。所得が増加しても課税後所得はそれほど増えず、総需要の増加のブレーキとなる。

- 7) 累進課税制度のもとでは、所得が変化すると、税収はそれ以上の割合で変化する。

累進課税では、所得が増加すると平均税率が高くなる。すなわち、

$$\frac{d(T/Y)}{dY} = \frac{T'Y - T}{Y^2} > 0$$

である。これより、 $T'Y - T > 0$ となる。

税収の所得弾力性は、

$$\frac{Y}{T} \cdot \frac{dT}{dY} - 1 = \frac{T'Y - T}{Y^2} > 0$$

から、1より大となることがわかる。

- 8) 一定の限界税率を α 、課税最低限を β/α として、 $T = \alpha Y - \beta$ と書く。平均税率 T/Y は

$$\frac{T}{Y} = \alpha - \frac{\beta}{Y} \text{ であり、 } \frac{d\left(\frac{T}{Y}\right)}{dY} = \frac{\beta}{Y^2} > 0 \text{ となる。これは、} \alpha \text{ が一定であれば、所得の増加に伴っ}$$

て平均税率が上昇することを表している。

- 9) <http://www.kantei.go.jp/jp/zeicho-up/1027/1-2.html>
- 10) 野口（2003）でもほぼ同趣旨の見解が論じられている。
- 11) 川上（2008）p.303から引用している。ちなみに、たばこの銘柄は日本がマイルドセブン、アメリカは両者ともマールボロ、イギリスがベンソン&ヘッジス、ドイツがハーバー、フランス

がグロワーズである。

12, 13) 山本 (2003) p. 255。

14) 山本 (2003) p.274。

15) 課税前の総費用を C とすると、単位当たり t 円の従量税が課されたときの総費用は、

$C_t = C + tQ$ であり、これから限界費用曲線は、 $\frac{dC_t}{dQ} = \frac{dC}{dQ} + t$ となる。これから、供給曲線は t だけ上方に平行移動することが分かる。

【参考文献】

- 石弘光 (2004) 『税の負担はどうなるか』中央公論社
 上村敏之 (2009) 『公的年金と財源の経済学』日本経済新聞出版社
 大田弘子 (2002) 『良い増税 悪い増税』東洋経済新報社
 大武健一郎 (2006) 『税財政の本道』東洋経済新報社
 小此木潔 (2009) 『消費税をどうするか』岩波書店
 (株)日本総合研究所調査部経済・社会政策研究センター編 (2003) 『税制・社会保障の基本構想』日本評論社
 川上尚貴編著 (2008) 『図説 日本の税制 平成20年版』財経詳報社
 菊池英博 (2005) 『増税が日本を破壊する』ダイヤモンド社
 ——— (2009) 『消費税は0%にできる』ダイヤモンド社
 高橋洋一 (2008) 『日本は財政危機ではない!』講談社
 立岩真也他 (2009) 『税を直す』青土社
 野口悠紀雄 (1994) 『税制改革のビジョン』日本経済新聞社
 ——— (2003) 「相続税の理論的基礎」(水野正一編著『資産課税の理論と課題〔改訂版〕』税務経理協会、所収)
 ——— (2007) 『野口悠紀雄の「超」経済脳で考える』東洋経済新報社
 八田達夫 (1988) 『直接税改革』日本経済新聞社
 ——— (1994) 『消費税はやはりいらない』東洋経済新報社
 ——— (2008) 「消費税中心税制は、低所得者の生涯を通じた負担を増やすことになる」(『日本の論点』編集部編『27人のすごい議論』文藝春秋所収)
 林正寿 (2008) 『租税論』有斐閣
 廣宮孝信 (2009) 『国債を刷れ』彩図社
 福田淳一編著 (2009) 『図説 日本の財政 平成21年度版』東洋経済新報社
 藤田晴 (2003) 「消費税の福祉目的税化問題」(宮島洋編著『消費課税の理論と課題』〔2訂版〕税務経理協会、所収)
 三木義一 (2003) 『日本の税金』岩波書店
 森信茂樹 (2003) 『日本が生まれ変わる税制改革』中央公論新社
 山本栄一 (2003) 「目的税及び特定財源の再検討」(宮島洋編著『消費課税の理論と課題』〔2訂版〕税務経理協会、所収)