

# 所得・法人税減税の意味と目的

和田 八東 (立教大学経済学部教授)

## 「恒久減税」とは何か

「恒久減税」は参議院選挙の争点でもあったが、橋本内閣に代った小渕政権は、7兆円の「恒久減税」をかかげ、所得税・法人税の減税を約束するに至った。しかし、「恒久減税」の意味や内容、さらに目的についてはいぜんとして明確ではない。

「恒久減税」とは、減税が単年度に限られている「特別減税」に対比させて、次年度以降にも継続する「制度減税」を意味するものであろう。しかし、その目的が短期の景気対策にあるのか、基本的な制度改革におかれているのかは必ずしも明確でない。また、景気対策であるとしても、その効果については明らかといえない。

しかし、いずれにしても「恒久減税」への流れは始まっており、所得税で4兆円、法人税で3兆円といった総額が先行して打ち出されている。問題は今後審議されることになる減税の中身であるが、そこで議論されるべき問題点のいくつかを検討しておくことにしたい。

## 所得税の問題点

所得税減税では、最高税率の引下げと共に、税率全体の引下げを組み合わせた「定率減税」方式がまず固まったようである。最高税率は表1にみられるように、住民税を合せて65%であるが、それを50%程度までに引下げようというものである。

最高税率65%というといかにも高いようであり、「高額所得者にきびしい」というのが引下げの理由であるが、それには重大な「誤解」がある。最高税率が適用されるのは、課税所得3,000万円超の“部分”に対するものであり、所得全体に対する平均税率なり、収入に対する負担率(実効税率)は、累進構造となっていて、高所得者といえども65%になることはありえない。

ちなみに、給与収入で3,000万円の場合、実効税率(所得税に住民税の合計)は33%程度であり(所得税だけでは23%程度)、欧米各国と比べてもかなり低い。また、収入額2,500万円超の納税者数は0.2%(6.4万人)であり、その納税額も6.1%にすぎない。税

表1 所得税の国際比較

区 分	日 本	アメリカ	イギリス	ドイツ	フランス	
国税収入に占める所得税収入の割合	34.3%	71.5%	32.9%	35.0%	20.5%	
個人所得に対する所得税負担割合	4.1% (6.1%)	10.3% (12.6%)	10.2%	8.2%	4.1%	
課 税 最 低 限	361.6万円	244.8万円	105.6万円	373.8万円	320.2万円	
税 率	最低税率 [住民税の最低税率]	10% [5%]	15% [4%]	20%	25.9%	10.5%
	最高税率 [住民税の最高税率]	50% [15%]	39.6% [6.85%]	40%	53%	54%
税率の刻み数 [住民税の税率の刻み数]	5 [3]	5 [5]	3	—	6	
課 税 単 位	個人単位	個人単位、夫婦単位の選択	個人単位	個人単位、夫婦単位(二分二乗)の選択	世帯単位(N分N乗)	

(備考) 1. 課税最低限は、夫婦子2人の給与所得者で、子2人のうち1人が16歳から22歳までの子の場合である。  
 2. 数値はすべて1996年、但し日本の課税最低限は、96年度税制改正後で特別減税は考慮していない。  
 3. ( ) 書は、住民税を含めた場合である。アメリカの住民税の税率はニューヨーク州個人所得税による。  
 4. 邦貨換算は次のレートによる。(1ドル=119円、1ポンド=195円、1マルク=67円、1フラン=20円)  
 (出所) 大蔵省資料による。

率構造の5段階というのも、ほぼ欧米並みであり、とくにわが国が高累進ではない。

いったい「最高税率の緩和」とは何を根拠にして、何をねらいとするものか、全く理解できない。

そもそも、給与所得だけで「億万長者」級の収入はありえないし、申告所得者(事業所得)であれば“法人成り”などの“節税”策を行うであろう。高額所得者が存在するはずの資産所得については分離比例税である。

次に課税最低限が問題とされ、現行の361万円(表1参照)は国際的にみても高いとして、その引下げがとりざたされている。

しかし、いったい「課税最低限」とは何であり、361万円という数値(平成10年の特別減税分を引くと491万円)はいったい何を意味しているのだろうか。

大蔵省の計算では、給与収入から給与所得控除を差し引いたのち、社会保険料控除(収入の7%)及び各種所得控除(基礎控除、配偶者控除、配偶者特別控除、扶養控除等)を差し引いた金額に相当するものを「課税最低限」として361万円を算出している。

しかし、この金額は所得の考え方や算出の前提いかに変化し、361万円という一つの数値で示しうるものではない。まずいえることは、給与所得控除であるが、これを「経費の概算控除」とするならば(これはほぼ確定した考え方)、申告所得者と同様に、「給与所得控除」は「課税最低限」の範囲に算入すべきではなかろう。

また、所得控除は、きわめて多様化しており、納税者によってすべて異なる金額になる。大蔵試算では夫婦と子二人(うち一人は特定扶養)となっているが、このモデルが納税者の代表的なケースとする根拠に乏しい。共稼ぎ世帯は5割もあるし、老人扶養者のいる世帯も多い。逆に子供が二人の世帯はむしろ少ない。配特の不適用世帯も多い。つまり、「標準」的な世帯というのはありえないともいえるのであって、何か一つの金額で「課税最低限」をあらわすことは不可能である。まして、諸外国と比較するのであれば、為替レートの変動だけでなく、購買力レートをも考慮すべきであろう。

最近課税最低限が上昇してきているといわれる

が、その一つの要因には社会保険料の上昇がある。社会保険料の引下げや、一部を税でまかなう方式に改めるならば、直ちに金額に影響が出てくる。社会保障給付もマイナスの税であるから、所得控除と一体的性格を持っている。いずれにせよ、「課税最低限」を単独の形でとり出して、その水準を議論することは無意味である。

所得税には、「制度改革」を行ううえで、さらに重要な問題がいくつか存在している。まず資産性所得の課税問題がいぜんとして未解決である。利子、配当、キャピタルゲイン課税のあり方は、高所得者の負担に関わるものであり、税率とも不可分の問題といえる。

負担の公平という点では、高齢者の問題も指摘されている。高齢者では所得格差がとくに大きいといわれているが、高齢者向けの特例を一律に行うことの是非など、具体的に検討すべき点が多い。

また、課税単位についての議論も必要である。諸外国と比較しても(表1)、わが国の個人単位は必ずしも固執すべき方式とはいえない。かつて二分二乗の議論が行われた末、結局見送りとなった経緯があるが、経済・消費単位として多様化している世帯の現状に即して、課税単位を見直すことが必要である。

さらに、給与所得者に適用されている源泉徴収制度についても、この際見直しを行い、申告納税制を導入する方向で検討すべきではなかろうか。大蔵省の調査によっても、還付申告が確定申告の半ばをしめ、しだいに増加傾向にあるうえ、そのうちの5割は給与所得者であるとされている。あるいは、納税相談が1,000万人にも及び、その5割以上が還付申告に関わるものであるとの調査もある。いずれにせよ、給与所得者も申告納税に抵抗感を持たなくなっていること、税務行政上も支障がないことを物語っており、源泉徴収だけに頼る方式を改めることは可能である。

以上のような点を含めて、所得税の実態と負担の現状を正確に認識したうえで、国一地方の配分を含めた全般的な改革への方向を示すべきである。現在の議論は、あまりにも近視眼的であるうえ、誤った認識を前提にして、総合的な観点を欠いたものといわざるをえない。

## 法人税の諸問題

法人税については、表面税率(調整後)を国際水準にまで引き下げることとし、現在46.36%(表2)であるものを45%程度にするという意向が出されている。法人税に関しては、すでに税制調査会(政府)でも小委員会を設けて議論を行った経緯があり、小委員会報告ではかなり詳細な検討結果が出されている。また、この検討に沿う形で、98年度には税率引下げが行われている。

しかし法人税率がなぜ問題なのか、税率のどこがどのように問題になるのか、といった点は、いぜんとして明らかではない。

表2でみるように表面税率(以前は実効税率といっていた)の比較では、諸外国との比較で、それほどの大差はない。法人の税負担ということからいえば、税率というよりも実質的な負担率でなければならない。つまり、所得に対する税額の割合が問題であり、比較されるべき水準である。したがって、所得の内容すなわち課税ベースが重要なファクターといわねばならない。課税ベースと税率を切りはなして議論することは国際比較のうえでも無意味である。

さきの税調小委員会においても、まさにこの立場から、税率引下げと共に課税ベースの見直しを行っている。その検討内容は多岐にわたっているが、大別すると、①引当金の見直し(貸倒引当金、退職給与引当金など)、②減価償却制度の見直し(耐用年数、償却方法など)、③営業経費の見直し(寄付金、交際費、役員報酬等)、④収益・費用の基準の見直し、⑤資産の評価・換算、⑥法人間配当等、⑦連結納税等、などがとり上げられていた。

すでに多くの指摘がなされてきたように、わが国の法人税では課税ベースの縮小が多様な形で行われており、とくに諸外国との比較において過大な引当金制度や課税特別措置が問題となっていた。

しかし、税率の引下げには積極的である経済界も、課税ベースの拡大には否定的であり、98年度改正においても、税率引下げだけが先行する形となっている。

表2 法人課税の税率水準の国際比較 (単位:%)

区分	日本	アメリカ	イギリス	ドイツ	フランス
表面税率	34.5 [道府県民税 1.73] [市町村民税 4.24] [事業税 11]	35 [州法人税 8.84] [カリフォルニア州]	31	保留分 45 配当分 30 [営業税 18.5] (仕額ドイツ地均)	33 1/3
表面税率(調整後)	46.36	40.75	31.00	51.67 (注)	41 2/3 (注)

(備考) 日本人の地方税の標準税率は、道府県民税率は法人税額の5%、市町村民税は法人税額の12.3%である。  
(注) ドイツとフランスの表面税率(調整後)の計算においては、付加税を加算している。(フランスについては、年間売上高5,000万フラン以上の法人の場合)  
(出所) 大蔵省資料による。

る。今回も税率引下げによる減税の方向は出されているものの、課税ベースの問題は影をひそめている。

法人税の議論においては、もともと「法人の税負担とは何か」という根本的な問題が必ずしも解明されていない。つまり、現在の法人税制は「法人擬制説」に立っており、本来法人には負担能力がなく、究極的には個人の負担であるという立場である。この立場に立てば、法人税はたんに個人所得の前どりにすぎないのであるから、法人税率そのものの議論は無意味である。

この問題は別としても、少なくとも個人と法人との負担の調整を明確にして、個人と法人を合せた負担として議論すべきではなからうか。わが国の調整方式は不完全な税額控除方式であり、インピーテーション方式の採用など検討すべき点が多い。

また、法人税負担では転嫁の有無も重要な論点となろう。十分にその程度が実証されていないとはいえ、転嫁が行われていることは疑いのないところであり、表面的な税率だけで負担率を決めるべきものではないことは明らかであろう。

法人税において、いま一つ深刻な問題は、赤字法人がきわめて多いということである。わが国には普通法人が約270万社あるが、そのうちの約65%は赤字法人となっている。とくに中小企業で赤字法人が多く、また最近の不況下では全体に増加している。このことから、赤字法人でも一定の税負担を行うべきではないか、そのために何らかの“外形課税”を導入すべきではないか、という議論が出されている。

赤字法人課税をいかに考えるべきかは、なお明確な視点が定まっていない。この問題は現行法人税における所得課税の次元ではなく、応益課税や社会費

用負担などの別の議論構成が必要であろう。したがって、その税は利益からの負担か費用かなどといった問題も出てくるであろう。いずれにしても、赤字法人課税なり外形課税なりは、現在の法人の実態からみても避けられない課題であり、諸外国における事例やミニマムタックス（アメリカ）などの実例を参考に検討されるべきであろう。

また、この外形課税の問題は地方税とも大きく関連することになり、地方税制のあり方と併せて議論されるべきである。

わが国の法人税の表面税率が高くあらわれる原因としては、地方税での税率が高いことが指摘されている（表2）。地方の法人税のうち、法人住民税は法人税とリンクしている所得課税であるが（但し法人税制だけで均等割は別）、法人事業税は別の範疇に属する税であるとされている。しかし、法人事業税も事実上所得課税として扱われているのが現状である。

そこで、地方税における法人課税のあり方が一つの論点となっており、税調でも地方法人課税小委員会で検討を始めている。とくに法人事業税のあり方をめぐって、外形課税の導入などが争点となっている。この点も、理論的かつ具体的に議論を行い、分権時代にふさわしい地方税のあり方を探究すべきであろう。

## 長期的改革への展望

以上みてきたように、現在いわれている「恒久減税」は、景気対策に重点をおきながらも、一部に制度改革の要素も加わり、効果と目的がきわめてあいまいな性格となっている。今日の経済破綻に対する政府の対策が必要であることはいうまでもないが、中途半端な減税政策によって、経済が回復するとはとうてい考えられない。むしろ、いま必要なことは、短期の減税よりも、長期的展望に立った税制改革であり、それによって国民に将来への生活設計を与えることではなかろうか。「恒久減税」が、そうした長期的な改革を意味しているならば、景気対策にもつながるものということができる。

ここでは、こうした税制改革の全体を示すことはで

きないが、所得税と法人税に関する課題に限っては上記にのべた問題点をクリアすべきである。そこで、税制改革のための基本的な枠組みとなるべき問題点を最後にのべておくことにしたい。

まず第1には、直接税の減税によって、将来の租税構造がどのようになっていくのか、その展望なり政策方針を示しておくべきである。現在の直接税減税が、国民によって歓迎されない理由は、将来間接税（消費税）の増税につながるのではないかという不信感があるためである。将来の租税構造の大枠なり、直間比率の考え方なり、こうした税制の基本に関わる考え方を明らかにしておく必要がある。

第2には、税と社会保障負担の関係について、明確な方向を早急に出すべきである。現在の国民負担の状況を見ると、租税負担率よりも社会保障負担率の方が高まる傾向にある。今後の少子・高齢化の下では、一層この傾向が強くなり、しかも社会保障制度（とくに年金）は破綻の危機にある。今後の社会保障の費用を税で負担するのか、保険料でまかなうのかは重大な問題である。社会保険料負担が増大すれば、所得税収が減る（所得控除の増大）という両者の相関関係もあり、両者を一体的に扱う必要がある。基礎年金を税でまかなうべきであるとの意見もしだいに強くなっている。こうした問題に対する回答を出すことが、国民の将来への不安を解消するためには不可欠である。

最後に、政府は何をなすべきか、政府の規模なり範囲はいかにあるべきか、したがって国民負担率はどうになるべきか、といった点に、一定の見通しを示すべきである。国民負担率なり租税負担率は、わが国は必ずしも欧米諸国にくらべて高くないが、政府・財政の分野は決して小さいわけではない。今後の政府・財政の役割なり規模について、長期的な方向と考え方を明らかにすると共に、国と地方の分担関係、国税・地方税の配分問題を明確化していく必要がある。

今後議論されるであろう税制改革においては、こうした基本的な問題をまず明らかにすると共に、正確な現状認識に立って、将来を見ずえた改革が行われるよう要望しておきたい。

（わだ やつか）

# 地方の時代をもたらす税制

伊東 弘文 (九州大学経済学部教授)

## お金から見た地方自治体

少し考えてみると、私たちの生活は、地方自治体のいろいろなサービスを受けてなりたっていることが分かる。夜安心して眠れるのは街灯が明るくともっていたり、警察のサービスがあるからだし、朝起きて顔を洗ったり炊事する際には水がいるが、それは自治体が供給している。生活することはゴミや排せつ物を出すことにほかならないが、ゴミも排せつ物も、その処理は自治体によってもらうしかないし、生活道路はたいてい自治体が管理する道路だし、子供たちが通う学校、遊ぶ公園も自治体が設置している等々。

これらのサービスには費用がかかっている。費用は上・下水道料金のように使用量に応じて料金のかたちで払う場合もあるし、公園や生活道路や義務教育のように「無料」の場合もある。料金を払っているように見える上・下水道の場合でも、細かくいえば、公園の樹木や芝生への散水（上水道）や雨水の処理（下水道）については使用料を払っているわけではなく、いわば「無料」である。

しかし、世の中「無料」（ただ）はあり得ない。自治体の「無料」のサービスも費用がかかっている。「無料」になっているのは、生活道路はどんな工夫をしても歩行者・自動車から使用料をとれないからだし、公園の散水や雨水処理は受益者を特定できないのでやはり「無料」とせざるを得ないからである。こういった「無料」サービスの費用は、税金で回収するしかないのである。

日本の自治体の特徴は、上記のようなサービスの種類・範囲が広く、多岐にわたっていることである。しばしば言われるように、「揺りかごから墓場まで」どころか、「母胎の中にいるときから墓場まで」なのである。サービスをするにはお金がいる。お金の支出で見ると、たとえば「国・地方を通じる純計歳出規模」という物差しで測ると、3分の2は地方の支出である。防衛費、恩給費、年金関係費など性質上国の支出となるものを除くと、地方の役割は関係支出の7割、8割となる。身近な政府サービスは大部分、自治体が行っている。国と地方を比較すれば日本の場合、「大きな地方政府」なのである。

## 「安価な政府」「良い政府」

「大きな地方政府」としての自治体は、どういう原則にしたがうべきだろうか。地方自治法第2条13項の次の規定が参考になる。

すなわち「地方公共団体は、その事務を処理するに当たっては、住民の福祉の増進に努めるとともに、最少の経費で最大の効果を挙げるようにしなければならない」。

つまり第1に、自治体のサービスは「最少の経費で最大の効果を挙げるように」、いかえれば効率的に、「安く」供給されるべきである。「効率的な、小さな政府」「チープ・ガバメント（安価な政府）」でなければならないのである。

住民や企業から見れば、「安く」供給される限り、自治体の費用を税金で賄わなければならない。「無料」のように見えるので費用を支払わ

ない「ただ乗り」は許されるべきではないし、許してもならない。

しかし、これから先が難しい。公園や生活道路を利用して、費用は分からないし、値段が付いていない。「値段」がついていないのに、支払わねばならない。「無料」のサービス（公園や生活道路）に対して、人はいかに支払うべきだろうか。

かつてアダム・スミスは「政府の維持のために、・・・、各人が国家の保護のもとでそれぞれの享受する収入にできるだけ比例して」納税すべきであると述べたが（『国富論』第5編）、政府や国家を自治体に読み替え、収入を所得（住民税など）、資産（固定資産税、自動車税など）、消費（地方消費税など）に分ければ、今日でも通用しそうである。これは利益説と呼ばれる考え方である。

第2にしかし、自治体は「住民の福祉の増進に努める」ことを求められる。つまり、自治体は「グッド・ガバメント（良い政府）」でもあるべきである。「良い政府」とは「公正」を確保することであり、平たくいえば「明るく豊かな地域社会」を作ることである。「良い政府」は必ずしも「大きな地方政府」ではないが、また必ずしも「小さな地方政府」でもない。

「明るく豊かな地域社会」を作るためのお金は、各人の「能力」に応じて支払われると考えられよう。生活保護、母子福祉等の社会福祉の財源を一部賄うものとしてたとえば、軽度であるとしても、住民税について累進課税をおこなうことが認められよう。もちろん「明るく豊かな地域社会」が非政府組織（NGO）や非営利組織（NPO）を通じて実現するならば自治体の出る幕はないであろう。

かつては共同体・大家族制や古いNGO・NPO的な組織が担っていた機能が自治体の仕事に代わっていき、その財源としてかつての無料奉仕・献金・拠出金などが累進課税に置き換えられ

た、と考えると分かりやすいかもしれない。。

## 自主財源の充実

私たちの日々の経験からいって、自治体は「安価な政府」「良い政府」だろうか。自治体は「よくやっている」という意見もあるかもしれないし、「高価な政府」「悪い政府」と感じる向きもあるかもしれない。いろいろであろうが、肝心な点は「制度」が「安価な政府」「良い政府」であるように組み立てられていることである。

つまり、自治体とその住民がお金の使い方を「良い」かどうかを判断できること、「安価」であるように予算をたてる動機をもつことである。こういった条件を充たすのは、自治体のサービスが、可能なかぎり自主財源で行なわれることである。

自主財源、つまり自前のお金であるからこそ、自治体は「良い」目的に「安価」なやり方で支出する動機をもつ。家計や企業は自ら稼いだお金でやっている。だから、可能なかぎり「安価」な方法を考えるし、目的が「良い」かどうかよく考えてみる。

依存財源、つまり他人（この場合、国）のお金であれば、他人が使い方を決めてしまう。自治体と住民は目的が「良い」かどうか判断できず、「安価」な方法を選ぶ動機が働かない。つまり、不公正と不効率が発生する。

ところが、3割自治という揶揄があるように、日本の「大きな地方政府」は歳入面では自主財源に乏しく、国に大きく財源を依存している。よく言われることであるが、支出は国1、地方2であるのに対して、税収（税源配分）は国2、地方1である。国は歳出に比べれば、税収が「過大」である。国の「過大な」税収は地方交付税や国庫補助金のかたちで自治体に交付され、自治体の「リモ・コン」に利用されている。

リモ・コン下の自治体は「良い」目的に「安価」な方法で支出する動機を麻痺させられてい

る。むつかしい言葉で言えば、自己責任の原理が働かないのである。皮肉な見方をすることもできる。リモ・コンされていれば、「良い」とか「安価」とか考える必要がない。自治体は何でも国の責任にできるので、「楽」ができるのである。

「地方の時代をもたらす税制」は今日の状況のなかで言えば、地方自治体を「安価な政府」「良い政府」とする税制であろう。それには国と地方の税源配分を変え、地方の自主財源を強化することが必要である。具体的には、所得税を住民税に振り替えることが焦点となろう。

### むつかしい問題

むつかしい問題があることも指摘しないわけにはいかない。都道府県でいえば（1996年度決算）、「歳入総額に占める地方税の割合」が60%を超える団体は1団体（東京都）のみである。揶揄される「3割自治」の30%の線を超えるのは、上記の東京都を含めて10府県（47団体のうち21.3%）にすぎない。

いしかえれば、残りの27府県（78.7%）は「3割自治」の線にすら達していない。「歳入総額に占める地方税の割合」10%~20%という府県が20団体（42.5%）もある。

市町村はばらつきがもっと大きい。市町村3,255団体（100%）のうち、8団体（0.2%）は「歳入総額に占める地方税の割合」が70~80%の線に達し、現在の地方税制であっても国並の税収を集める力をもっている。この8団体を含めて「歳入総額に占める地方税の割合」50%以上が234団体（7.2%）、30%以上が873団体（26.8%）である。

これに対して、同じ「割合」で0~10%の市町村が869団体（3,255団体のうち26.7%）もある。同じく、10~20%の市町村が933団体（28.7%）である。30%未満の市町村の計では2,382団体（73.2%）である。

国の「過大」な税収を地方税に振り替える、具

体的には所得税を住民税に振り替えるならば、「歳入総額に占める地方税の割合」を上げることができる。国は地方をリモ・コンする手段をその分だけ失うが、自治体は「安価な政府」「良い政府」であるように仕向けられる。

しかし、大半の（恐らく4分の3前後の）府県、市町村では、国の所得税のかなりの部分を住民税に振り替えてもどうにもならず、どうしても地方交付税に頼らざるを得ない。ときどき、自治体の合併が問題を解決する「打ち出の小槌」であるかのように語られることがあるが、それが「歳入総額に占める地方税の割合」を上げることにつながるかどうか疑わしい。この点を考えると、「地方の時代をもたらす税制」は「地方の時代をもたらす地方交付税」の改革と連動しなければならない。

### 地方税の充実と交付税改革

以上と関連して、三つの提案を紹介しておきたい。

第1は、地方交付税における留保財源を廃止する提案である（中井英雄、「留保財源によるシビル・ミニマムの確保」（財）大阪府市町村振興協会「マッセOSAKA研究紀要 創刊号」1998年）。この提案の骨格を説明するのは、地方交付税の制度的な仕組みについて相当程度知っていないとむつかしいが、ポイントは以下の点にあると考えられる。

留保財源とは、基準財政収入額に算定されなかった税収入（府県20%、市町村25%）で、各地方団体に留保されているものである。各地方団体はこれを独自の財政需要に「自由」に使えたとされてきた。しかし実際にはそうはならない。実際にはナショナル・ミニマムを超えるシビル・ミニマムの費用に充てられてきたからである。

そこで留保財源を廃止する。そうすると基準財政需要額はシビル・ミニマムを現実に取り込んだものへと変わらざるを得ない。シビル・ミニマム

を超える「限界的」な追加費用は超過課税のかたちで住民が負担する。

他方、留保財源が廃止されると、基準財政収入額が大きくなるので、基準財政収入額が基準財政需要額を上回る団体が増え、交付税の財源総額に余裕が生じるので、これを地方税の充実（たとえば所得税の住民税への振り替え）に充てる。かくして地方税源の充実とシビル・ミニマムの確保を目指した交付税改革が実現する。

第2は、地方分権推進委員会の税財源部会の座長を提唱者の一人とする「地方に税源を」という明快な主張である（神野直彦／金子勝（編著）、『地方に税源を』東洋経済新報社、1998）。

その主張を端的にいえば、

- (1) 所得税の比例（基礎）税率部分の10%を住民税に移譲する。その結果、住民税のみを納税すればすむ住民の比率が高まり、標準偏差をその平均値で測った変動係数で見ると住民税の地域間格差はむしろ縮小する。
- (2) 国の所得税2に対して、地方の住民税は1といういまの状態から、およそ国の所得税1、地方住民税5へと大きく変わる、ただし、税収総額では現行のほぼ国2、地方1がおよそ国1、地方1に変わるにとどまる。
- (3) 国の所得税の32%は、交付税の財源となる。したがって、所得税移譲額の32%だけ交付税は自動減額となる。残りの68%は国庫補助金の減額から捻出する。
- (4) 交付税の基準財政需要額の算定方法について、高齢化社会・都市化社会など社会変化に対応した「リニューアル」を行う。
- (5) 改革の基本理念としてセーフティ・ネット社会を目指す。具体的には、働いて所得を稼ぐ人々と、同じく働いてはいるが、社会（介護、育児など）のために働いているの

で所得のない人々が相互に協力し、自治を担う。

第3は、現行の交付税の仕組みを基本的に維持し、その制度枠組の中で自主財源を充実しようとするものである（伊東弘文、「財政分権の具体的設計の課題」（財）地方自治総合研究所（編）『地方分権の戦略』第一書林、第2章、1996）。その骨子は、

- (1) 地方交付税の財源は「国が地方に代わって徴収する地方税」である。したがって、これを「国が地方に代わることなく、地方が自ら」徴収することができる。具体的には所得税を住民税に振り替え、財政力指数を引上げて、住民の4分の3程度が不交付団体にすむ状態を目指す。
- (2) 住民税が国の所得税を大きく上回るようになることから、国の税務署の所得税部門と自治体の住民税部門を統合して「地方税庁」を府県単位で創設し、地方税庁が国所得税分を納付するとともに、自治体から住民税の賦課徴収の委託を受ける。
- (3) 現行の地方交付税の算定方法で財源が不足する団体は、地方税庁相互間の資金移転のかたちで自治体間の水平的な財政調整により、補てんする。

## 結びにかえて

「歳入総額に占める地方税の割合」が大きくばらついていることを考えると、「地方の時代をもたらす税制」は「地方の時代をもたらす地方交付税」の改革と併せて検討されねばならない。所得税を住民税に振り替えることが共通した議論となっている。地方交付税の改革については「留保財源の廃止」「基準財政需要額の算定のリニューアル」「地方税庁の創設と自治体間の水平的財政調整」といった議論がある。

（いとう ひろふみ）



# 環境保全と税制改革

兒山 真也 (神戸商科大学国際商学科助手)  
植田 和弘 (京都大学大学院経済学研究科教授)

## はじめに

環境を保全するというを税体系や税制改革のあり方を考える際に重視すべき時代が到来している。

昨年末の地球温暖化防止京都会議でも示唆されたように、社会の基本ルールを自然と人間の共生という考え方に転換し、技術開発、ライフスタイル、まちづくり、社会経済システムというあらゆる分野に環境への配慮を組み入れていかなければならない。もちろん、税制も例外ではなく、自然と人間の共生というルールを租税原則の1つとして位置づけた税体系の構築をめざさなければならない。

小論では、まず環境税の考え方と税制改革をめぐる諸論点を若干紹介・整理した上で、現代において重視すべきであり政策課題としても取り上げられている地球温暖化対策等の環境問題にかかわりの深い自動車課税と炭素税を取り上げ、検討することにした。

## 環境税と税制改革

環境税とは、さしあたり環境制御のための租税政策手段としての税と定義することができる。環境汚染の原因者に対して課税し、汚染防除のための技術開発や公害防止投資を促進するインセンティブを制度的につくりだすことを目的にしている。結果として、望ましい環境水準が実現することが期待されている。また、課徴金収入は目的税として、環境保全のための行政費用や公害対策費に使われることが多い。この面からみれば、環境税は、環境破壊の防止や復元のための費用を、環境破壊の原因者から徴収する財源調達のための税と定義することもできる。つまり、環境税は、

環境制御のための租税政策手段としての環境税という性格と、環境対策費用を原因者からその寄与に応じて負担させる財源調達の環境税という性格の二重性をもつ税だということができる。

環境問題の発生がきわめて例外的で特殊な事象である場合には、排水課徴金のような個別の環境税が導入される。しかし、経済活動が発展するのとなつて、環境汚染が普遍的な現象になってくると、環境税の適用範囲は、身近な排水や廃棄物から地球的規模にまで広がる。グローバルな大気を保全するための炭素税は、その典型例である。

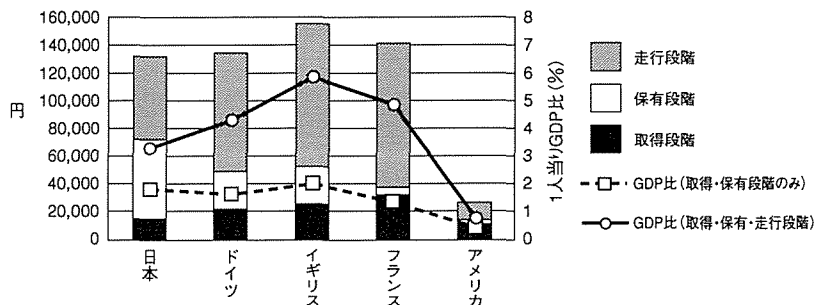
環境保全と税制改革との関連は、環境税の導入とそれに伴う税制改革の内容をめぐる議論に加えて、既存の税体系の下での改革問題がある。すなわち現行の税制が家計や企業の環境破壊的行為を促進している—多くの場合ある経済主体の行為がもたらす社会的費用が、その原因者によって支払われていないことから生じる—場合があり、環境政策の立場からは環境保全目標を達成するために税率の改正等が必要な場合である。

## 自動車課税の改革問題

### 自動車と税制

自動車は一種の必需品化しているけれども、環境保全の観点から適切な制御が必要なことも明らかである。自動車交通が大気汚染、騒音、CO<sub>2</sub>の排出に占める比重は非常に大きい。それに伴う損害を経済学では社会的費用と呼ぶが、そうした社会的費用を原因者が負担していないために、自動車が過剰に利用されていると考えるならば当然、自動車に伴う社会的費

図1 自動車関連税負担(1年当り)の国際比較



注) 為替レート: 1US\$=125.2円=1.76マルク=0.60ポンド=5.88フラン (1997年第4四半期平均)。車両価格130万円、排気量1,800cc、車両重量1,100kg、保有期間9年間、年間ガソリン消費量1,000リットルを仮定。

用を原因者の私的費用に内部化する、具体的には自動車課税を強化することによって、自動車交通からの環境負荷を抑制すべきだという発想が生まれてくる。

ところが、自動車業界は従来から自動車関連税の引き下げを求めている。その論拠のひとつが「日本のユーザーの税負担は欧米の先進諸国と比べて極めて重い」というものである。しかし、わが国の自動車関連税の水準は欧米先進国と比較して必ずしも高いとはいえない。図1に示すように、日本、ドイツ、イギリス、フランス、アメリカの先進5カ国における1年当りの自動車関連税負担を絶対額で比較すると、例外的に低いアメリカを除く残りの4ヶ国はすべて13~16万円でおおむね同水準である。また、1人当りGDP比で比較すると、わが国は3.3%に過ぎないのに対し、ドイツ4.4%、イギリス5.9%、フランス4.9%であり、わが国の自動車関連税はかなり低い水準である。ただ、わが国の自動車課税は相対的に取得・保有段階に重く、走行段階に軽いという特徴がある。自動車による社会的費用は大部分が走行段階において発生する。わが国のガソリン税はアメリカに次いで2番目に低く、自動車走行を過剰にし、社会的費用を大きくするようなインセンティブを与えているといえるだろう。

自動車公害対策については1970年代における単体規制の度重なる強化により、わが国では自動車の低公害化がすすんだ。しかし自動車交通量の増加がその効果を相殺してしまい、結局自動車公害はいまだに解決していない。このような自動車交通量の増大による環境悪化はこれまでと同様の手法では解決が

困難である。従来の産業型の公害とは異なり、自動車の総量を抑制することで公害の抑止やCO<sub>2</sub>排出抑制をはかる必要がある場合は、原因者が多数であることから、協定等の当事者間の取り決めやモニタリングを行うことは非常に困難である。それゆえ、政策手段としても直接規制だけでなく税制を活用することが有効な場面がでてきていると見るべきであろう。

#### 個別税目の改革方向

既存の自動車関連税がもつ、ある特定の自動車の取得や利用を優遇したり、抑制したりする機能をどのように評価するかは、どのような環境政策目標に対してどの程度重きを置いているかに依存する。例えば現在の技術水準のもとでは、一般にガソリン車はディーゼル車と比較して燃費で劣る。しかしディーゼル車はガソリン車よりはるかに多くのNO<sub>x</sub>やSPMを排出する。したがってCO<sub>2</sub>の排出抑制を何にもまして重視するのであれば、ガソリン車からディーゼル車への転換が望ましいが、一方でNO<sub>x</sub>やSPMによる地域的な大気汚染を重視するのであれば、ディーゼル車からガソリン車への転換が望ましい。わが国では西淀川公害訴訟や川崎公害訴訟にみられるように、NO<sub>x</sub>やSPMによる地域的な大気汚染による被害が深刻であることに鑑みて、ここではディーゼル車の抑制を主眼に据える。<sup>1)</sup>

1989年の消費税導入にともなう物品税の廃止が乗用車の大型化のひとつの原因であると考えられる。消費税導入以前は、普通乗用車(2,000cc超)には23%、小型乗用車(2,000cc以下)には18.5%の物品税が課せられており、両者の間には4.5%の格差があった。と

ころが消費税導入と同時に物品税は廃止され、大幅な減税となったうえに両者の格差がなくなった。この時期から新規登録台数のうち2,000ccを超える自動車の比率が急激に増加し、1985年には2.4%であったものが1995年には20.0%に達している。こうした乗用車の大型化を反映して新規登録自動車の燃費は1982年を境に一貫して悪化を続けている。相対的に燃費がよく汚染物質排出量の少ない乗用車から、燃費が悪く汚染物質排出量の多い乗用車への転換を税制の変更が支援したのである。

自動車重量税は自動車の重量に応じて毎年課税され、自動車税は乗用車については総排気量別、トラックについては積載量別に毎年課税される。車両総重量3トン近い自家用トラックと、車両重量1トン余りの自家用乗用車の自動車重量税額が同じ18,900円である。また、積載量6トンの自家用トラックの自動車税額30,000円は、排気量1,500ccの自家用乗用車の自動車税額34,500円よりも安い。このように乗用車と比較してトラックが優遇されている。さらに、自動車取得税についても同様であるが、自家用車よりも営業用車の税が安くなっている。営業用車やトラックが税制上優遇されてきたのは産業政策上の観点からだと考えられる。環境税制改革の考え方からは、環境への負荷とほとんど無関係に設定されている税額を、汚染物質排出量に対応するように修正してゆべきである。排気量別や重量・積載量別となっている税額区分を燃費や汚染物質排出量別に組み替えるのである。

なお、自動車重量税は受益者負担の原則により課税する道路損傷税と考えられているが、道路に与えるダメージの大きさは車軸当り重量の4乗に比例するといわれている。しかし、現行の自動車重量税は累進構造をもっておらず、この点からも大型車が税制上優遇されているといえる。

わが国のガソリン税は国際的にみても決して高くはないが、それにもまして優遇されているのが軽油引取税である。現在ガソリン税は53.8円/リットル(暫定税額)であるのに対し、軽油引取税は32.1円/リットル(暫定税額)と、税額の格差は21.7円/リットルである。

石油情報センターの調べによれば、1998年6月のガソリン税込価格は平均で88円/リットル、軽油税込価格は平均で73円/リットルと、価格差は15円まで縮小しており、税抜きでは逆転している。このように燃料課税の面で優遇されてきたことが、ディーゼル車の占める割合が増加してきたことの背景にある。1978年と1992年とで車種別にディーゼル車の占める比率を比較すると、小型トラックは13.6%から61.7%へ、バスは71.5%から98.0%へ、乗用車は0.6%から11.2%へと増加している。燃料税額格差のこのような機能はOECD/IEA(1993)<sup>2)</sup>も指摘している。

## 炭素税

炭素税は環境税の典型といわれ、フィンランド、オランダ、スウェーデン、ノルウェー、デンマークですでに実施されている。いずれも1990年代に導入された新しい税である。炭素税によるCO<sub>2</sub>の排出削減を促進する効果については両論あるが、相対的に税率の高いスウェーデンやノルウェーの炭素税でも、既存の一般エネルギー税の軽減とセットで導入されたり、CO<sub>2</sub>を多量に排出する産業に対して軽減措置が施されていることもあって、実際の税率、実効税率は名目税率からかなり低くなる。したがって、CO<sub>2</sub>の排出削減を多少は促したとしても、目標を達成するのに十分高い税率がかけられている可能性は低い。要するに、CO<sub>2</sub>排出の大幅削減を実現するような税率をもった炭素税を導入することは容易ではないのである。その原因の1つは、1国のみで炭素税を導入することが国際競争力に及ぼす影響についての危惧であり、もう1つは、税導入の分配面への影響である。

CO<sub>2</sub>排出を大幅に削減する税率では、特定の産業、地域、階層においてきわめて負担感が大きくなる可能性が高い。そのため、税のもつ負担感を和らげる方法が考えられるようになる。まず頭に浮かぶのが、既存エネルギー税の軽減や炭素税の負担の大きい産業への特別軽減措置を炭素税導入とセットにすることである。しかし、この場合には、負担軽減のための措置が同時に炭素税の効果をも減殺させてしまう。

CO<sub>2</sub>を多量に排出する産業に対して負担を軽減する場合はもちろんのこと、既存エネルギー税を軽減する場合も、結局炭素税の負担の重い産業とエネルギー税の負担の重い産業はほぼ同一だからである。

そこで、課税の効果を維持しつつ、税による負担を軽減する措置が考えられるようになる。その代表例が、炭素税の税収をCO<sub>2</sub>削減のための技術指定型補助金の財源にするというものである。この議論が成り立つためには、政策的効果を持つだけの補助金を支出しうる税収を確保しなければならない。ここでの環境税は、排出削減のインセンティブとしての税ではなく、CO<sub>2</sub>削減対策の補助金のための財源調達税なのである。炭素税の特徴の1つは税収規模が大きくなることである。環境庁が1997年に提出したオプション案では、炭素1トン当たり1,500円の税率で約1兆円の税収が上がると試算されている。1トン当たり3万円の税率なら、わが国で約10兆円もの税収になる。

これだけ巨額な税収になると、税収の使途が論議的にならざるをえない。同時に、大部分の先進国においては、北欧諸国がそうであったように、仮に環境税を新しく導入する必要が認められたとしても、それを歳入中立の下で行わざるをえない場合が多く、既存の税の減税が課題になる。

何税を減税すべきか。課税が資源配分に及ぼす影響を重視する立場からは、既存税体系の歪みを是正するために用いるべきだとなる。たとえば、失業率の高いヨーロッパでは社会保険料の企業負担分を減税し、雇用と経済効率を回復するというわけである。環境税によって外部不経済を内部化し資源配分を効率化するという第1の配当に加えて、税収を活用して既存の税・保険料を減税することで経済効率を上昇させるという第2の配当があるので、「二重の配当」論と呼ばれている。

もう1つの考え方は、環境税の導入が生み出す分配上の問題を回避するための減税を行うことである。たとえば、環境税の多くは逆進性をもつので、環境税と同じ性格をもつ間接税の減税や、低所得層に限った所得税減税にあてることが考えられる。

もちろん、減税しないという選択肢もある。その場合、仮に税収が一般財源に入れられるにしても、支出計画において環境保全目的を優先させることで目的税的性格をもたせられる。再生可能エネルギーの技術開発や環境保全のための政府開発援助を充実させることもその一例であろう。いずれの方法をとるにせよ、環境税は税収の使用計画をきめ細かく考え、それとセットになって導入される税だといえよう。

## おわりに

環境税の導入や既存税制を環境保全を配慮したものに変わっていくという議論は、税体系自体をこれまでの資本・労働課税中心型から環境・天然資源課税中心型へ転換すべきだという租税原則の基本的考え方をめぐる議論にまで発展する。<sup>3)</sup>さらに、既存の補助金や、租税特別措置などの租税支出などがもたらしている歪みも、同時に改善されなければならない。以上のような意味で、環境税制改革は、公共支出面の改革や租税原則の変更も含む行財政制度全般の見直しを迫るものである。今日みられる環境問題・環境政策の緊急性からするならば、わが国においても環境税制改革の国民的議論に基づく具体化を早急に始めなければならない。

付記：本稿は(財)消費生活研究所研究助成「CO<sub>2</sub>等排出削減を目的とした交通需要マネジメント政策の経済評価」の研究成果の一部である。

## 注および参考文献

- 1) ディーゼル車からガソリン車への転換によるCO<sub>2</sub>排出量の増大が極端に大きければこのような選択には異論がだされようが、同一燃料タンク容量で比較してディーゼル車の燃費は2割程度優れているにすぎず、逆に1リットル燃焼当りのCO<sub>2</sub>排出量は軽油の方が10数%多いことから、走行距離当りのCO<sub>2</sub>排出量は両者に大きな差はないと考えられる。
- 2) OECD/IEA, "Cars and Climate Change," (1993)
- 3) E. U. von ワイツゼッカー/宮本憲一他監訳『地球環境政策』有斐閣、1994年

(こやま しんや) (うえた かずひろ)