

伊集 守直 横浜国立大学経済学部教授

10月1日に消費税率が10%へと引き上げられた。多くの報道では、軽減税率の対象となる食料品の取扱いをめぐる店舗での対応について注目されているという印象だ。現時点での軽減税率の導入については賛否が分かれるが、消費税を運用していくうえで重要となるインボイス方式の2023年10月からの導入が決まったことは、消費税の制度的整備の前進と評価できる。

今回の消費税率の引上げにより財政赤字の解消に目途が立ったとは言えないものの、税収の安定性が一定程度高まったと言える。しかし、消費税がもつ逆進性の面からも、税体系の中で消費税の役割を高めていくことには異論も多い。実際に、今年7月の参議院選挙において、野党からは消費税率引上げの凍結だけでなく、消費税の廃止まで幅広く主張されており、今後の消費税の位置づけについて十分に合意が形成されているとはいいがたい。

ヨーロッパ諸国の付加価値税と比較すると、日本の消費税はまだ標準税率が低く、さらに税率を引き上げる余地はあるだろう。しかし、日本の財政赤字の要因である税収面の問題は消費税率の低さだけにあるのではなく、所得税における税収調達の脆弱さや負担の不公平という問題も抱えている。加えて、急速に上昇している社会保険料負担や、それとも連動する企業の税・保険料負担の問題にも目を配る必要がある。税体系という視点からしっかり議論していく必要がある。

本特集は、今後の日本の税制のあり方について、できるだけ幅広い視点から論点を提起することを目的として、とくに所得税の再分配機能、法人課税の動向、環境税制の方向性、そして国民から見る税負担のあり方についての論稿を紹介する。■

いじゅう もりなお

東京大学大学院経済学研究科博士課程単位取得退学。修士（経済学）。静岡県立大学経営情報学部講師を経て、2011年横浜国立大学経済学部准教授、2018年より現職。

著書に、『財政赤字の国際比較』（分担執筆、岩波書店、2016年）、『地方財政・公会計制度の国際比較』（分担執筆、日本経済評論社、2016年）、『危機と再建の比較財政史』（分担執筆、ミネルヴァ書房、2013年）など。

再分配型租税構造の構築に向けて

野村 容康

獨協大学経済学部教授

はじめに

本年10月より消費税の基本税率が10%に引き上げられた。食料品等への軽減税率や時限的なポイント還元を伴う複雑な制度改定であったとはいえ、現自公政権にとっては、2度の増税延期の末に漸く実現した税率引上げである。その背景には、少子高齢化の進展による歳出圧力の増大に加えて、長年の恒常的な財政赤字による公的債務の累増があるのは疑いない。だが、こうした問題がますます深刻になると予想されるなか、これからも消費税は引き上げていかざるをえないのか、あるいはそれとはやや異なった視点から、直接税を中心に、より広範囲な改革が求められるのか。いずれにせよ、現在、日本の税制は大きな転換点に立たされているように思われる。

本稿では、今後の日本税制のあり方を展望する一つの視座を提供する試みとして、日本の租税構造に内在する問題点を踏まえて、とりわけ税制によ

る再分配機能を重視する立場から、どのような改革の可能性があるのか考えてみたい。

国際的にみた日本の租税構造

まず議論の前提となる、日本の税収構造と租税負担率の現状について把握しておこう。図1には、1990年代以降における日本の各税収項目（社会保険料を含む）の総税収に占める割合と総税収の対GDP比率（租税負担率）を示した¹。次いで表1では、図1から最新年の各数値を取り出して、OECD36か国の平均と比較している。これらから、日本についてどのような事実がわかるだろうか。

第1に、2016年における日本の租税負担率は31%で、OECD平均(34%)より幾分低く、社会保険料を除いた負担率(18%)では、国際平均(25%)よりもかなり低い。その反面、日本の社会保険料への税収依存度は4割を超え、OECDの中では3番目に高い水準となっている。社会保険料を除いた負担率が1990年代半ばでも18%程度であったことを顧みれば、この間、日本の租税負担率が上がったのは専ら社会保険料の増加によるもので、狭義の税負担はこの20年間ほとんど変化しなかったといえる。

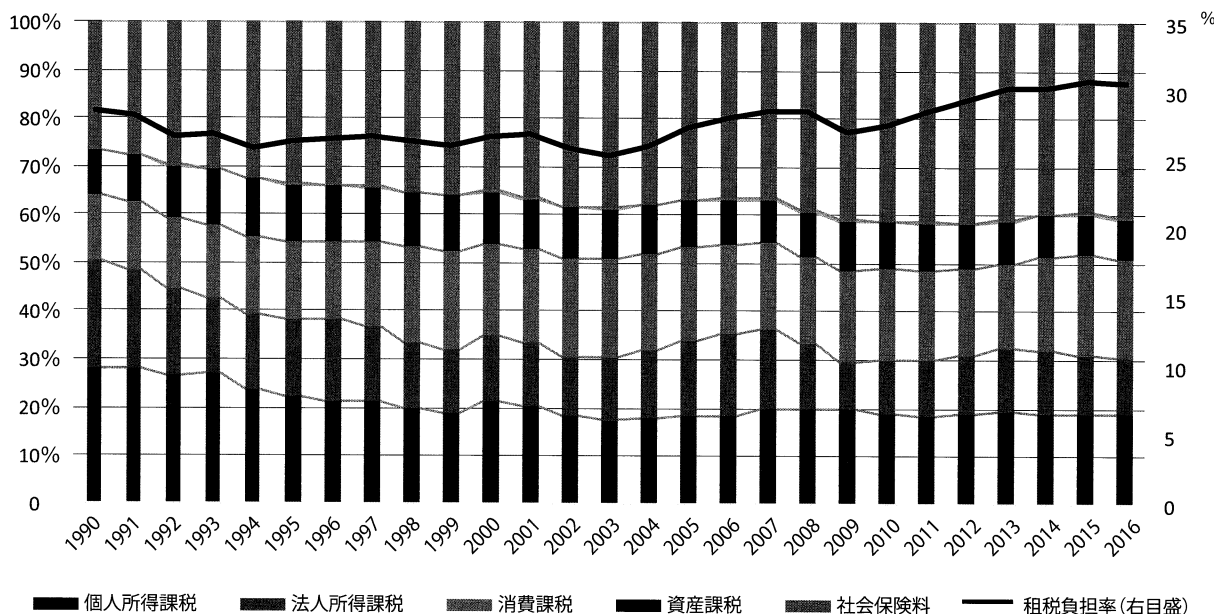
第2に、個人所得課税についてみると、1991年まで各税収項目の中で負担率が最高(7.9%)であったのが、2016年時点で5.7%となり、社会保険料、消費課税に次ぐ比重となっている。この税収上の地位は、国際平均からも低く、税収構成比も1991年の28%から19%まで下がっている。

のむら ひろやす

早稲田大学大学院経済学研究科博士後期課程単位取得退学。専門は財政学、租税論。1998年より財団法人日本証券経済研究所研究員、2004年獨協大学経済学部助教授、2011年より現職。

著書に『日本経済の構造変化—長期停滞からなぜ抜け出せないのか』（共著、岩波書店、2014年）、『財政学第3版—転換期の日本財政』（共著、東洋経済新報社、2014年）、『所得税の実証分析』（共著、日本経済評論社、2010年）など。

図1 最近における日本の税収構造の変化



(出所) OECD Revenue Statistics 各年版より作成。

第3に、法人所得課税もこの間、明らかな減少傾向にあり、直近の税収依存度(12%)は1990年代半ばよりも25%ポイント下がった。もともと、この数字は国際平均(9%)と比べる限り、負担率とともにやや高めではある。

第4に、資産課税(固定資産税、相続税・贈与税など)にも法人課税と同様の傾向が見られる。1990年代半ばから直近まで、その税収比(12.2→8.3%)と負担率(3.2→2.6%)はともに低下傾向にある。

最後に、消費課税に注目すれば、2016年の構成比(20%)と負担率(6.3%)は、国際平均からみて相当低いが、1990年代以降、両指標とも1990年代半ば(それぞれ16%と4.2%)より着実に高まってきている。

総じて、国際比較の点から日本の税負担構造を眺めると、社会保険料の比重が大きい反面、それを除いた狭義の租税負担率は著しく低い。そうしたなかでも、なお消費課税の比重が小さいゆえに、結果として直接税中心の税収構造が維持されてきたといえる。したがって、全体としての税負担水準が低いので、直接税中心の租税構造とはいえ、諸外国と比べれば、それは法人所得課税によって強められている面があり、個人所得課税の負担は相当低く抑えられているのである。

税による再分配効果と社会保険料

歴史的に、租税制度には、その税率の仕組みを累進的にするなどして、国民の間の経済格差を縮小させる機能があると論じられてきた。今日でも一般に租税の再分配機能は、垂直的公平性とほぼ同義であり、したがって累進的な税負担配分を可能とする直接税は、課税の公平性を追求していくにあたって不可欠と考えられている。

特に、近年ではトマ・ピケティが2013年以降に各国語で刊行した学術書『21世紀の資本』をきっかけとして、これまでの先進諸国における所得格差の急激な拡大に対して世界的な関心が集まり、所得再分配の面で財政が果たすべき役割の重要性が再認識されるようになった。OECD(2015)も、多くの先進諸国で貧富の格差が1980年代以来最大となっている現状を明らかにしたうえで、最新の実証研究の成果によりながら、こうした不平等化の進行は、国内の社会統合を損なうだけでなく、下位所得層に適切な教育機会が提供されない(人的資本の蓄積が阻害される)ことで、長期的な経済成長を押し下げてしまうと警鐘を鳴らしている²。そのため、先進国でも不平等化が進んでいる場合においては、経済成長の促進という政策目標にとってこそ、国内

表1 日本の税収構造と租税負担率(2016年)

	税収構成比 (%)		租税負担率 (対 GDP 比, %)	
	日本	OECD 平均	日本	OECD 平均
個人所得課税	18.6	23.8	5.7	8.2
法人所得課税	12.0	9.0	3.7	2.9
資産課税	8.3	5.7	2.6	1.9
消費課税	20.4	32.7	6.3	11.0
社会保障拠出 (社会保険料)	40.4	26.2	12.4	9.2
社会保障拠出以外の税収	59.6	73.8	18.2	24.8
総税収 (社会保障拠出含む)	100.0	100.0	30.6	34.0

(出所) 図1と同じ。

における可処分所得の格差を縮めるような、財政による再分配機能の強化が肝要であるとしている³。

OECD (2015) は、各国ノートとして日本の状況についても報告している。それによると、日本の当初所得の格差は、OECD 平均よりも大きく1980年代半ばから拡大するなかで、上位10%の富裕層の平均所得を下位10%の平均所得で割った数字は、1980年代半ばの7倍から、2009年の10.7倍まで上昇した。こうした現状の下で、税と給付を合わせた所得再分配政策については、「近年強化されてきたとはいえ、日本における再分配のレベルは大半のOECD 諸国に比べて低い」と評価している⁴。

もっとも、日本の再分配政策については、高齢世帯の増加によって年金などの社会保障給付を通じた世代間の再分配がその主要な部分を占めており、同一世代内での格差縮小効果は先進国の中ではほとんど最低である(須藤・野村 2014)。それには、社会保障制度がこれまで高齢者向け中心に設計されてきたことに加え、上で見たような、日本における個人所得課税負担率の低さと社会保険料のウェイトの高さが大きく関わっている。

図2で、最近における日本の税(社会保険料を含む)による再分配効果をOECD35カ国平均と比較してみると、確かに、2010年以降上昇基調にあるとはいえ、その水準はなお国際平均の半分程度に過ぎない。同じ図には日本の個人所得課税負担率(折れ線)も併せて示しているが、税による再分配効果とのおおよその連動性が見て取れる。

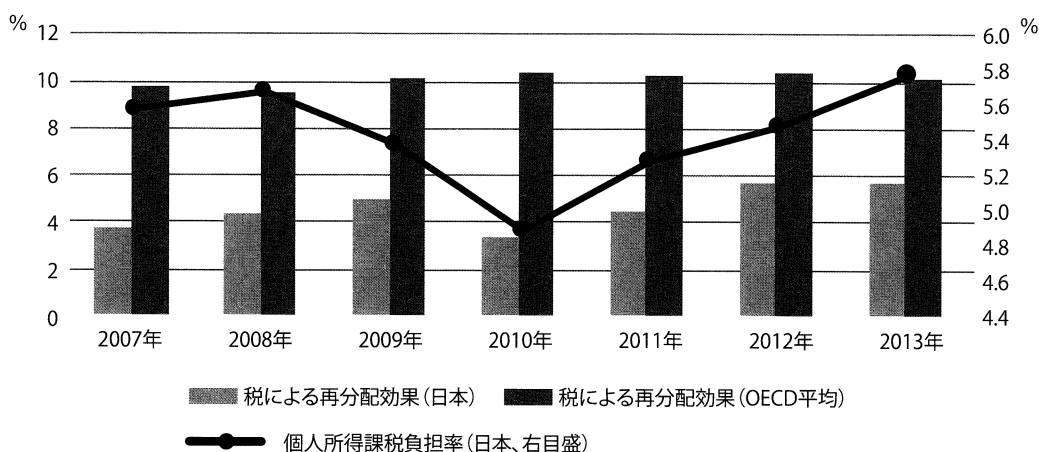
実際、OECD 各国の例でみても、図3のとおり

個人所得課税負担率が高い国ほど、税による再分配効果も大きい傾向にある⁵。こうした点にこそ、日本で歳入面での再分配機能の強化を目指すには、まずもって個人所得課税負担率の引上げが求められる理由がある。

これに対して、社会保険料負担率については、税による再分配効果との間に必ずしも明確な関係を見出せない。保険料の対象や保険料率の設定方法によって、その負担構造が累進的な国もあれば、逆進的になっている国もあるからである⁶。日本は明らかに後者のグループに属しており、その要因として、①保険料の対象がグロス労働報酬、②国民年金の保険料が定額、③被用者保険料が多くの場合定率でかつ、支払い額に上限がある⁷、といった点が指摘される。OECDの分析でも、日本の社会保険料(被用者拠出分)については、2%ほどの逆再分配効果が働くことで、その分だけ税による再分配効果を弱めていることが明らかにされている⁸。

周知のとおり、日本の公的年金制度では、原則として社会保険料を一定期間納付しない者は受給権を得ることができない。社会保険料の逆進性を緩和するには、こうしたシステムそれ自体の排除性を解消しながら、保険料徴収の対象を広げることが必要である。具体的には、①狭義の租税のみを財源とする最低保障年金の導入、②低所得世帯への保険料納付の免除、③定額拠出および拠出限度制の撤廃と保険料の所得比例化、④資産所得からの保険料徴収などが考えられる⁹。これらには財源面の手当てと所得捕捉という壁が立ちほだか

図2 税による再分配効果



(出所) OECD Income Distribution Databaseに基づき、税による再分配効果 = (給付後課税前所得の集中度係数 - 可処分所得の集中度係数) / 給付後課税前所得の集中度係数) として算出。

るが、いずれにせよ、再分配型税制の設計にあたっては、保険料シェアの高さが生み出している逆再分配的作用への対抗措置が欠かせない。

個人所得課税の改革戦略

既に見たとおり、日本の税による再分配機能が弱いのは、主として個人所得課税の負担率そのものが低いからである。賦課方式の年金のように世代間の再分配を実現する制度と異なり、年齢や世代に依存しない形での垂直的公平を強化するには、累進的な課税機構を具えた個人所得税の役割が決定的に重要となる。

求められる個人所得税改革の基本戦略は、課税ベースの拡大を通じた負担率の引上げである。これにより課税の水平的公平を改善し、効率性への侵害を抑えながらも、税制全体の再分配機能の底上げが可能となる。

所得税の中枢を占める勤労所得税については、近年、会社員の経費控除に相当する給与所得控除の削減が段階的に進められてきたことは、累進性の強化に資するとみられる。だが、一方で、家族の就労状況によって不公平が生じる配偶者控除、政策税制としての性格が強い生命保険料控除・地震保険料控除・住宅ローン控除、貯蓄課税としての整合性に問題がある公的年金等控除（年金給付への寛大な所得控除）などについては、廃止も含めた大幅な整理縮減が必要である。

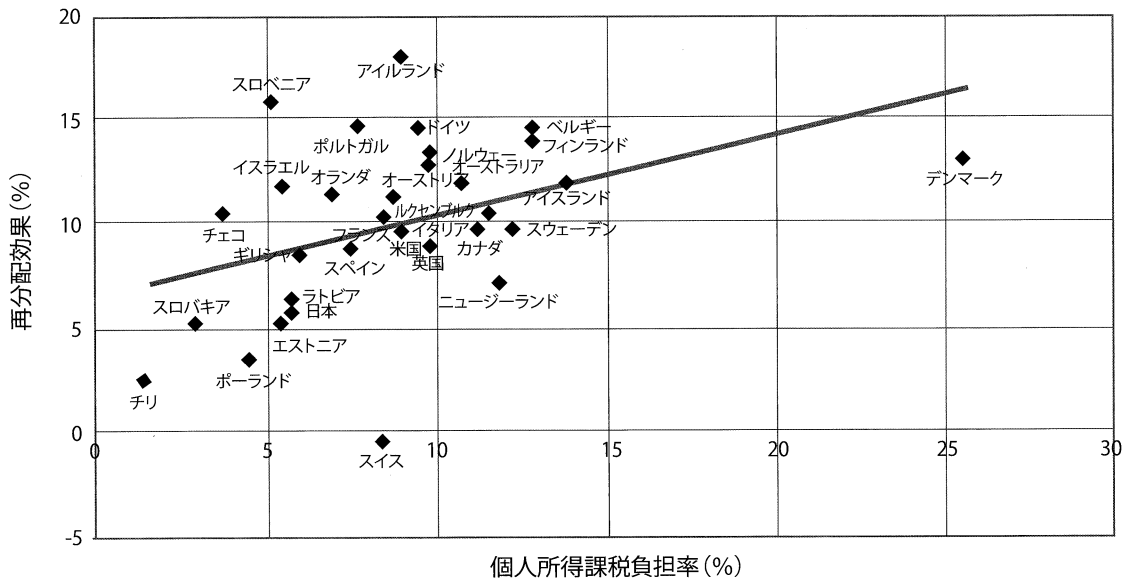
とりわけ公的年金等控除については、拠出段階での社会保険料控除（および運用段階での免税）と合わせて公的年金に対する大きな税の空洞化を生み出す原因となっている。もし拠出された社会保険料全額について所得控除を認めるのであれば、給付の全額に対して課税するのが当然である。本格的な高齢社会の到来は、毎年、巨額の年金給付を生じさせる。したがって、給付段階での税の減免は、単に富裕な高齢者に利益となるだけでなく、一国全体として膨大な課税ベースが失われることを含意している。

こうした改革に際して、留意すべきは、諸外国と比べて日本では、なお担税力に応じた負担調整手段として「所得控除」に依存する傾向が強いことである。所得控除には、累進税率の下で、高い限界税率に直面する高所得者ほど減税額が大きくなるという逆再分配機能があることが知られている。逆進的要素を解消していくには、たとえ基礎控除のように最小限必要な控除であるとしても、できるだけ負担の軽減額が所得水準に関わらず等しくなる「税額控除」に改めるのが望ましい。

資産所得課税の強化

再分配型税制に向けた改革は、資産所得課税の領域でも不可欠である。ピケティが先の著書で述べた「所得格差の拡大は歴史の必然である」との結論において、その実証的根拠としたのが、歴史

図3 税の再分配効果と個人所得課税負担率



(出所) 図2と同じ。2013年時点のもの。

的に資本収益率が常に経済成長率を上回ってきたという統計である。これに近年の低成長と高貯蓄率という要因が加わり資本/所得比率が上昇したことで、資本所得が格差拡大の主因となっているのである (Piketty 2013)。こうした論理の妥当性については、研究者の間で見解が分かれるものの、OECD (2015)が報告するように、今日、先進国で資産格差が所得格差よりもいっそう広がっているとすれば、それが資産所得という経路を通じて経済格差のさらなる拡大につながっていることは疑いない¹⁰。

資産所得課税の改革においても、富裕層による税の抜け穴を塞ぐように、課税ベースの拡大を基本とすべきである。この領域で、特に適正な課税から遠いのが、株式キャピタルゲイン (法人の内部留保) と持ち家からの収益 (帰属家賃) である。前者については、キャピタルゲインが実現段階 (株式売却時) でしか課税されないことに加えて、1990年代以降の法人税率の引下げによって、株主にとって法人が内部留保を選択することの利益が大きくなっている。株式所得への課税を考えるにあたっては、法人税率のこれ以上の引下げを止めるのはもとより、政策目的で導入された様々な租税特別措置等の縮小・廃止によって法人所得税の課税ベースを拡大して、株主に応分の負担を求める視点が重要であ

る。この点で、最近における、多国籍企業の国境を越えた節税を阻止するためのOECD / G20によるBEPS (税源浸食と利益移転) プロジェクトやデジタル課税への取組みは、税収ロスを防いで、負担の公平性を確保するうえできわめて重大な課題である。

持ち家の帰属家賃についても、マクロ経済の観点から一定の課税ベースを形成しているにも拘らず、これまで課税上最も優遇された資産所得の形態となっている¹¹。現在でもスイスやオランダなどで実施されているものの、評価上の問題があるために、実務上困難であるといわれる。しかし、他方で持ち家を含む固定資産への課税が実施されている現状を鑑みれば、固定資産税の評価額を手掛かりとしておおよその帰属家賃を推定することは可能である。留意すべきは、公平性の観点から、固定資産税の引上げが帰属家賃課税の代替にはならないという点である。現在、総合課税の対象となる家賃収入との整合性を保つためにも、帰属家賃も総合課税の対象とするか、あるいは資産所得課税としての一貫性を重視して、他の不動産所得や金融所得と合算して一体的に課税する必要がある。

資産所得税も課税ベースの拡大が基本と述べたが、今日における資産 (所得) 格差の拡大を憂慮すれば、税率水準についてもその引上げが求められる。現在、利子、配当、株式譲渡益といった金融

表2 北欧三国における二元的所得税の税率体系

導入年/現行	スウェーデン		ノルウェー		フィンランド	
	1991年	2016年	1992年	2016年	1993年	2016年
個人所得税						
—労働所得 ^(注)	31-51%	32-57%	28-41.7%	25-38.7%	25-56%	27-52.3%
— brackets数	3	3	3	5	6	4
—資本所得	30%	30%	28%	25%	25%	30-34%
法人所得税	30%	22%	28%	25%	25%	20%

(注) 社会保障拠出分を除き、地方所得税率(平均)を含めた数字。

(出所) 野村(2018)、110頁を修正。

所得については20%の分離課税が原則であるが、この水準を30%程度にまで引き上げるのが適当である。この税率水準は、小国開放経済で資本逃避のリスクが強いといわれる北欧諸国の事例を参考にすれば、特段効率上の問題が大きいとは考えにくい。最近では、フィンランドのように資本所得に対して2段階の累進税率を適用する例も見られる(表2)。こうした税制は、勤労所得と資本所得の分離課税の下で、前者に累進税率をかけるとともに、後者にも軽度な累進税率を適用する「二元的累進所得税(Dual Progressive Income Tax)」として注目されている¹²。

こうした新たな動きの背景には、格差拡大への懸念や法人税率の引下げだけでなく、前述のOECDによる国際課税プロジェクトの一環として、各国税務当局間で納税者の金融口座情報を自動的に交換するための共通システムが整備されたことがある(OECD 2018b)¹³。これまで欧州諸国では、富裕層による海外への金融投資を通じた租税回避誘因の緩和が、資本所得への低率分離比例課税の主要な根拠とされてきたのが、最近の情報技術の発達と各国間での協力体制の強化によって、そうした要因からの税制面への制約が弱まってきたとみることができる。

ただし、資産所得課税の適正化にあたっては、勤労所得課税とのバランスにも配慮が必要である。たとえば、給与所得で住民税を合わせても20~30%に満たない税率しか課されない納税者(あるいは課税最低限に満たない非課税世帯)は、現在の分離課税の下では、資産所得税の負担の方が重くな

るという不合理が生じる。この問題を避けるためには、ドイツのように資産所得を得た納税者にも総合課税の選択適用を認めるか、あるいは資産所得課税の範囲内で定額の基礎控除を設けるのが適当である。

むすび

本稿では、再分配機能の観点から日本の租税構造の問題点を探り、とりわけ個人所得課税を中心にその改革の方向性について検討してきた。最後に、紙幅の関係から検討できなかった他の税収項目にも若干触れておきたい。

資産課税については、格差拡大への対抗という目標に照らしてその役割が重大であるのは論を待たない。2015年の相続税の強化は、それ自体評価されるものの、依然として贈与を通じた抜け穴や不動産への優遇が資産移転課税本来の機能を弱くしている。この点でも課税ベースの拡大を図るよう、土地に関して有利な評価制度を見直すとともに、マイナンバー制度を最大限に活用するなど、名寄せにより金融資産を確実に捕捉する体制を確立する必要がある。

他方、間接税としての消費税についても、その高い財源調達機能を維持するうえで課税ベースの拡大(単一税率)を基本政策とすべきである。そのためには、簡易課税制度の廃止、金融サービスや公的部門への課税など税率引上げよりも優先して検討すべき課題は多い。だが、今回創設された食料品等への軽減税率は、事業者と課税当局双方の事務負担を増やすのみで、逆進性対策としてはきわめて

効率が悪い。このとき、食料品等への支出額が多い富裕層ほど減税の利益が大きくなるからである。低所得者の負担軽減は、給付を通じてより効果的に実行可能であり、社会保障支出増加の圧力に晒される今の日本財政には、ただ巨額の税収ロスを招くような非効率な制度を温存するだけの余裕は残っていないのではないかと。

ただし、本稿で示したいいくつかの改革案は、決して増税や財政再建を直接の目的としたものではないことを改めて強調しておきたい。ここでの主旨は、経済格差が拡大し、人々の連帯が大きく崩れかかっている現代にあつて、そうした危機的な状況を財政面から修復するにはどうすればよいのか、そのための選択肢を示すことにあつた。しかし、不公平な税制を正さずに社会連帯の綻びを放置することは、政府への信頼をますます損ねて、いよいよ財政破綻への道を現実的にするであろう。社会保障を通じたより強力な再分配を財源面で支えるためにも、われわれはより公平な租税制度を追求する努力を諦めてはならない。■

《注》

- 1 OECD の定義に従って、本稿では日本の社会保険料が該当する社会保障拠出 (Social Security Contribution) についても、原則として「租税」の1つとみなして議論を進める。
- 2 OECD (2015), Chapter 2 を参照。
- 3 OECD (2015), p.79.
- 4 OECD (2015), Country Note in Japan を参照。
- 5 Causa et. al. (2018) は、1990 年代以降における OECD の国別パネルデータに基づく固定効果モデルを用いて、個人所得課税負担率の1%ポイントの上昇は、所得再分配効果の3.25% (1%水準で有意) の改善につながるという結果を導いている (同、p.21)。
- 6 2013 年時点で社会保障拠出負担が累進的になっている国としては、フィンランド、アイルランド、イスラエルなどがあげられる (Causa and Hermansen (2017), ANNEX 2)。
- 7 保険料の雇主負担分の大部分が労働者に転嫁されているとすれば、社会保険料の逆進的負担構造はいっそう強まる。
- 8 Causa and Hermansen (2017), ANNEX 2 を参照。社会保険料の逆進性は、低所得者の労働供給に対しても強い阻害効果を引き起こす (Brys et. al. (2016), p.31)。
- 9 ④については、社会保障目的税として導入された、フランスの「一般社会税」が参考になる (小西

(2013) を参照)。

- 10 熊倉・小嶋 (2018) は国税庁「申告所得税課税標準調査」に基づき、金融所得のほとんどが少数の所得1億円以上の納税者に集中している実態を明らかにしている (同、126-127 頁)。
- 11 住宅ローン税額控除の存在は、一定の住宅所有者に補助金を与えているに等しい。野村 (2009) によると、2007 年で家計の純帰属家賃 (28 兆円) は、家計部門の受取総額の6%を占め、この水準は同年に家計が受け取った財産所得 (27 兆円) を上回る。問題は、少なくとも90年代からこの間まで、持ち家率の上昇によって、こうした非課税所得のウェイトが高まっていることである (同、74 頁)。
- 12 Brys et. al. (2016), 野村 (2018) を参照。
- 13 日本でも、2015 年度税制改正で新たに「非居住者に係る金融口座情報の自動的交換のための報告制度」が創設されている。その後、日本を含む100の国・地域が2018年末までに金融口座情報の自動交換の運用を開始したとされる (KPMG Japan ウェブサイトを参照)。

《参考文献》

- 熊倉誠和・小嶋大造 (2018) 「格差と再分配をめぐる幾つかの論点—人的資本蓄積と税・社会保険料負担の観点から—」『フィナンシャル・レビュー』、第134号、110-132 頁。
- 小西杏奈 (2013) 「一般社会税 (CSG) の導入過程の考察—90年代のフランスにおける増税—」井手英策編『危機と再建の比較財政史』ミネルヴァ書房、341-361 頁。
- 須藤時仁・野村容康 (2014) 『日本経済の構造変化—長期停滞からなぜ抜け出せないのか』岩波書店。
- 野村容康 (2009) 「最近におけるわが国所得課税ベースの動向」『証券経済研究』68号、59-78 頁。
- 野村容康 (2018) 「北歐三国の二元的所得税—その導入から20年を経て—」『税経通信』Vol.73、No.6、109-118 頁。
- Brys, B., S. Perret, A. Thomas & P. O'Reilly (2016) "Tax Design for Inclusive Economic Growth", *OECD Taxation Working Papers*, No.26, pp.1-66.
- Causa, O. & M. Hermansen (2017) "Income redistribution through taxes and transfers across OECD countries", *OECD Economic Department Working Papers*, No.1453, pp.1-91, plus Figures in ANNEX 1 and ANNEX 2.
- Causa, O., A.Vindics & O. Akgun (2018) "An empirical investigation on the drivers of income redistribution across OECD countries", *OECD Economic Department Working Papers*, No.1488, pp.1-84.
- OECD (2015) *In It Together-Why Less Inequality Benefits All*.
- OECD (2018a) *Revenue Statistics 2018*.
- OECD (2018b) *Taxation of Household Savings*.
- Piketty, T. (2013) *Le Capital Au XXIe Siècle*, éditions du Seuil (山形浩生他訳『21世紀の資本』みすず書房、2014年)。

2010年代における法人税制改正とその帰結

木村 佳弘

桃山学院大学経済学部准教授

本稿は、2010年代におけるわが国およびOECD加盟国における法人税制改正と、その帰結について、ごく簡単に素描することを目的とする。

2010年代における日本の税制改正

①税制改正(内国税)による増減税見込み額

まず、日本の財務省「税制改正(内国税)による増減税見込み額」を元に作成した表1を掲げる。

表1は、税制改正の影響を「平年度」(における税制上の影響)について機械的に算出するものであり、税目の安定性等により歳入規模の推計額は大きく異なってくる。

その点を踏まえた上で、まず、2010年-2019年度までの平年度の税制改正を足し上げてみると、合計額で905億円の増税となっている。内訳を見ると、個人所得課税が8595億円、資産課税が4202億円、消費課税が5229億円の増税であるのに対し、法人課税は1兆7034億円の減税となっ

ている。つまり、法人課税負担の軽減を、個人所得課税、資産課税、消費課税により補っていることが確認できる。

この点について考察する際には、民主党政権期における、法人税における「税取中立」の概念の変貌に触れざるを得ない。すなわち、BBLR (Broad Base Low Rate: 課税ベースの拡大と税率引下げ¹⁾)による法人税内の中立から、法人への実質減税による穴埋めを他の税目に委ねる「税制全体での中立性(多年度中立性)」への変貌である²⁾。

少し補足しておこう。2010年-2019年において、法人課税への増税分の合計額は1兆6611億円となっている。内訳を見ると、欠損金の繰越控除の見直し5758億円、減価償却制度の見直し2430億円、生産性向上設備投資促進税制の見直し2410億円、租税特別措置の見直し1790億円、受取配当等の益金不算入制度の見直し920億円と続いている。これらは、課税ベースを広げる(Broad Base:BB)ための措置である。

これに対し、減税分合計は△3兆15億円であり、法人税率の引下げ(2011年度30%、12年度25.5%、15年度23.9%、16年度23.4%、2018年度23.2%)のみで△2兆2224億円となっている。つまり、BBでは法人税率の引下げ(Low Rate:LR)すら賄うことが出来なくなっている。

企業課税優遇税制の端緒が民主党政権によって開かれたことは記しておく必要がある。ただし、民主党政権期においては、個人所得課税(年少扶養

きむら よしひろ

2004年東京大学大学院経済学研究科博士課程単位取得退学、東京市政調査会(2005年~2016年)を経て、2017年より現職。

著書に『危機と再建の比較財政史』(ミネルヴァ書房、2013年、共著)など。論文に「わが国における国際人道税を巡る論点」『桃山学院大学経済経営論集』第61巻第1号など。

表1 2010年代における日本の税制改正(平年度、初年度、累積計算)

(単位: 億円)

	2010-2011		2012-2019		2010-2019		2010-2020 累積計算
	平年度	初年度	平年度	初年度	平年度	初年度	
合計	4,385	△ 3,443	△ 3,480	△ 9,553	905	△ 12,996	14,890
個人所得課税	7,483	1,164	1,112	216	8,595	1,380	84,334
資産課税	2,829	798	1,373	△ 274	4,202	524	39,429
法人課税	△ 7,770	△ 4,385	△ 9,264	△ 9,455	△ 17,034	△ 13,840	△ 141,654
消費課税	1,810	△ 1,020	3,419	△ 40	5,229	△ 1,060	33,324
分類不能・その他	33	0	△ 120	0	△ 87	0	△ 543

(注1) 2010・11年度「租税特別措置の廃止・縮減」、2011・12年度「その他」、2012年度「沖縄関連税制」、2014年度「消費税率及び地方消費税率の引き上げとそれに伴う対応について」での決定事項」での個別項目については、個別の租税特別措置における課税標準等を参酌しつつ分類した。

(注2) 累積計算は初年度額+平年度額×導入後年数により機械的に算出した。

(出典) 財務省「税制改正(内国税)による増減税見込み額」『税制改正の解説』(毎年度版)より筆者作成。

親族に係る扶養控除の廃止5185億円、給与所得控除の見直し1195億円など)や、資産課税(相続税基礎控除の見直し2355億円など)への強化により、平年度での税収は結果的にプラスとなっていた。

これに対し、自民党政権期においては、法人課税への減税は進められる一方で、個人所得課税に対しては、増税(給与所得控除の見直し2382億円、所得税最高税率の見直し590億円³、配偶者控除及び配偶者特別控除の見直し390億円)を相殺する減税(住宅ローン減税の拡充△1576億円、給与所得控除・公的年金等控除から基礎控除への振替△370億円、積立NISAの創設△240億円)を行っている。資産課税においても、増税となる相続税の基礎控除の見直し(2570億円)が継続される一方、事業承継税制の特例の創設等(△710億円)や、不動産の譲渡に関する契約書等に係る印紙税の税率の特例の拡充(△200億円)などの減税措置が増税分を相殺している。

②租税特別措置の推移と現状

自民党政権期における法人課税ベースの推移については、民主党政権の置き土産とも言うべき租特透明化法(租税特別措置の適用状況の透明化等に関する法律)に基づく「租税特別措置の適用実態調査の結果に関する報告書」を元に作成した表2を見るとより鮮明になる。表2から分かることは多い

が、本稿では、以下の三点に留める。

第一に、租税特別措置額は、2012年度の5兆8747億円から2017年度の9兆5377億円と、実に3兆6631億円もの増を示している。消費税率(1%=2.87兆円)に換算するならば3.32%、増加分だけでも1.27%に匹敵する。租税特別措置の拡充は、好況期に税収を確保する「埋め込まれた経済安定化機能」を深く毀損したことになる。

第二に、租税特別措置を巡り、税制調査会で大きな議論となったのは、絶対額(2017年度で3兆6141億円)において第一、伸び額(対2012年度で1兆0984億円増)において第二の規模となる中小企業者等の法人税率の特例(中小軽減税率)である。リーマン・ショック時に拡充された軽減税率を巡っては、税制調査会において、企業規模間の水平的公平の観点と、基本税率引下げの財源に充当する観点から批判的な検討がなされた⁴。その結果、中小企業者等の法人税率の特例は平成31年度以降に廃止されることとなった。

第三に、租税特別措置の増加幅が最も大きいものは、「その他特別措置」(2017年度2兆3045億円、対2012年度で1兆2420億円増)である。SPC(6749億円、対2012年度比153.7%増)、投資法人(5175億円、同164.0%増)、特定株式投資信託(3254億円、477.6%増)、少額減価償却資産(3015億円、同24.6%増)、特定の基金(2187億円、

同93.6%増)、保険会社の受取配当(1615億円、同60.5%増)の六項目を合算すると2兆381億円となり、「その他特別措置」の合計額2兆3045億円の95.4%、伸び額の98.7%を占める。補助金交付と異なり、予算上の上限が存在せず、要件が揃っていればいかなる企業にも適用される租税特別措置⁵は、好況時の自然増等によって顕著に膨らむ性質を持つ。統計上は現代の租税特別措置が金融面に手厚く整備されることを示すこととなる。なお、これらの措置への改廃の検討は管見の限りでは為されていない。

以上を踏まえて、国税庁「会社標本調査」から作成した申告所得金額に占める法人税額比率を確認してみると、リーマン・ショックまでは25%を超えていたのに対し、2017年時点では、17.6%まで減少している。

これらの措置の一部は「消費税率及び地方消費税率の引上げとそれに伴う対応について」(平成25年10月1日閣議決定)に基づき、消費増税に伴う総需要減少への影響を緩和するために時限的に設けられたものもあることは付記する必要がある。それを押さえた上で、試みに、申告所得金額に占める法人税額比率が25%を維持した場合、確保されたと考えられる歳入規模は、2017年度で5兆88億円にのぼる。消費税率に換算すれば、1.75%分の税収を失ったこととなる。

③ 消費税率引き上げによる影響

さて、賢明なる読者は気づかれたと思うが、財務省「税制改正(内国税)による増減税見込み額」は、法人税率の引下げに関する見込み額を記載しているものの、消費税率引き上げによる増収見込み額を計上していない。

そこで、政府が公表している資料を元にきわめて荒い試算をしてみよう。まず、財務省「平成26年度予算フレーム」においては、消費税率の引き上げに伴う税収増を4.5兆円と見込んでいる。さらに、財務省「平成31年度予算のポイント」の「消費税率引き上げに伴う対応」の記載に基づくと、消費税率の引き上げによる国・地方の税収は、税率引き上げに

よる増収5.7兆円⁶から、軽減税率の負担軽減分1.1兆円を差し引けば4.6兆円と算出できる。国の分は56/78なので、3.3兆円となる。

つまり、2010年-19年における平年度の消費税増税分は7.8兆円となる⁷。後世の財政史家が振り返れば、2010年代とは、ただひたすらに法人税減税と消費税増税の時代であったと回顧されるかもしれない。

日本および欧州先進国の租税構造

①日本および欧州先進国の租税構造

このような税制改正の結果が、日本の租税構造にどのように反映しているのか。ここでは、少し長いスパンでも考察するために、OECDのGlobal Revenue Statistics Databaseから日本と欧州先進国の租税構造を、社会保障負担を含めて1990年代平均から2016年まで比較してみよう。

まず、良く知られているように、日本の税収規模対GDP比は欧州先進国に比べて小さかった。日本における租税構造の典型的な姿は1990年代平均に現れていた。すなわち、①財・サービスに対する税の比率が低い、②社会保障負担、中でも雇用主負担比率が低い、③個人所得課税は手薄だが、法人所得課税は手厚い。これにより、税・社会保障を通じた法人負担は先進国とあまり変わらない、④資産に対する税はやや重めである、という特徴であった。

2016年時点においても、日本の税収規模対GDP比は欧州先進国に比べて小さいことは事実である。ただし、その差は2000年代(12.0ポイント)に比べて縮み、2016年時点では8.8ポイント(日本30.6%、欧州先進国39.4%)となっている。

②税・収入項目別税収対GDP比率の比較

ここで、欧州先進国と比較した税収対GDP比の税・収入項目別差異(以下、「税目別差異」)を見ておこう。本稿において注目しておかなければならないのは以下の三点である。

第一に、日本と欧州先進国の税目別差異につい

表2 租税特別措置の推移(2012年度～2017年度)

	2012		2013		2014	
	単体	連結	単体	連結	単体	連結
租税特別措置合計	58,747	2,371	67,948	8,484	87,909	10,728
法人税率の特例	25,557	16	27,657	21	29,818	23
うち中小軽減税率	24,963	16	27,091	21	29,373	23
うち特定の医療法人	594		566		445	
税額控除	2,966	1,238	4,172	2,980	6,504	4,247
うち研究開発税制	2,721	1,231	3,356	2,884	3,400	3,346
うち雇用者給与等支給額			355	65		
うち所得拡大促進税制					1,896	582
うち生産性向上設備投資促進税制(税額控除)					718	251
特別償却	4,989	178	9,096	852	17,405	1,171
うちエネルギー需給構造改革推進投資促進税制(特別償却)	461	6	550	17		
うち環境関連投資促進税制(特別償却)	1,079	80	4,911	613	7,877	622
うち生産性向上設備投資促進税制(特別償却)					5,332	399
うち船舶	598	12	249	18	256	
うち中小企業経営強化税制(特別償却)						
うち中小企業投資促進税制(特別償却)	2,264	17	2,578	64	3,201	71
うち特別償却不足額	299	4	371	2	372	2
準備金等	8,953	147	8,004	494	8,887	3,290
うち異常危険準備金(原子力保険・地震保険)	541		461		562	
うち異常危険準備金(保険会社等)	1,157		1,339		1,656	
うち使用済燃料	1,238	96	849	419	854	384
うち探鉱準備金	775	1	650	1	692	1
うち中小企業等の貸倒引当金	4,312		4,414		4,622	13
うち特定事業再編					55	2,676
土地税制	5,655	718	6,686	4,040	9,391	1,721
うち換地処分等	748	20	1,669	2,995	2,433	484
うち収用等	1,269	83	1,413	216	2,305	92
うち特定の資産の買換え	2,908	577	2,834	807	4,092	1,085
その他の特別措置	10,626	75	12,334	96	15,905	276
うちSPC	2,660		2,870		4,806	
うちトン数標準税制	235		484		643	169
うち少額減価償却資産	2,420	3	2,609	4	2,847	4
うち損害保険会社の受取配当等	1,007		929	10	1,232	
うち投資法人	1,960		2,542		3,165	
うち特定の基金	1,130	58	1,410	58	1,630	52
うち特定株式投資信託	563	9	756	16	959	43
うち保険会社の受取配当等						

(注)個別項目は単年度で500億超を計上したものを記載した。項目中表記揺れがあるものについては、租税特別措置法の条文を元とし必要に応じて統合し、(出典)財務省「租税特別措置の適用実態調査の結果に関する報告書」毎年度版より筆者作成。

では、かつては社会保障負担(特に企業負担)の差異が大きいとされてきた。しかし、2016年時点においては、従業員負担は大きく欧州先進国を上回り、雇用主負担の差も縮減している。この結果、かつては欧州先進国よりも低いとされてきた実質的な企業負担(法人所得課税+社会保障雇用主負担)ベースで見ても、欧州先進国(9.0%)に比べて日本の負担(9.3%)のほうが高くなってしまっている。

第二に、欧州における実質的な企業負担対

GDP比の減少(2000年代平均9.6%⇒2016年9.0%)である。内訳を見ると、2000年代の法人税3.5%+社会保障雇用主負担6.0%に対し、2016年は法人税2.8%(△0.7ポイント)+社会保障雇用主負担6.2%(+0.2ポイント)である。

第三に、残余の税目別差異のうち、個人所得課税の差異は小さくないものの、実質的な個人負担(個人所得課税+社会保障従業員負担)ベースで見れば、その差異は3.1ポイントまで縮小している。従っ

(単位：億円)

2015		2016		2017	
単体	連結	単体	連結	単体	連結
91,825	8,408	90,866	7,572	95,377	7,375
32,246	26	34,383	30	36,541	33
31,812	26	33,991	30	36,141	33
434		392		400	
6,525	4,038	6,410	4,071	6,443	4,501
2,979	3,179	2,697	3,229	2,865	3,795
2,192	582	2,580	604	3,164	685
922	259	751	220	49	8
21,578	2,041	16,249	1,620	10,986	698
4,865	691	714	39	141	33
11,715	1,211	8,258	679	1,984	22
304	1	407	22	464	
				3,286	103
3,596	51	5,868	103	4,169	25
681	12	665	10	579	17
8,377	1,050	7,783	428	8,512	447
621		78		409	
1,691		1,573		1,690	
477	679		17		
465		683	2	815	2
4,543	34	4,612	32	5,058	
0		2		6	
6,228	971	7,380	1,215	9,850	1,405
1,255	216	1,730	119	3,806	627
857	148	1,016	254	1,380	148
3,540	580	4,043	817	4,193	579
16,871	283	18,661	208	23,045	291
5,288		4,290		6,750	
554	148	314		329	27
2,763	5	2,877	5	3,015	6
3,796		4,749		5,175	
1,845	32	1,991	41	2,187	82
431	79	2,114	102	3,255	124
1,594	12	1,518	50	1,616	43

て、2014年における消費税増税を経ても、2016年時点で最も差異が大きいのは依然として消費課税(財・サービスに対する課税、5.5ポイント差)となる。

③欧州先進国における法人負担

— 「法人税のパラドックス」とその現在

本稿の観点から重要なのは第二の論点、中でも法人所得課税分である。

ミード報告における(長期では実質負担ゼロとな

る)資金ベース法人税の登場背景を巡って宮島(1986)が指摘したように、もともとは、欧州先進国は法人課税負担対GDP比率が低かった。

しかし、2000年代平均の法人税収入は3.5%と上昇した。試みに2000年(単年度ベース)を見てみると、対GDP比3.9%に達しており、平成不況期と減税で税収が激減していく日本(2000年単年度、3.4%)を逆転していた。

2000年代の欧州先進国では、法人税率の低下にも関わらず法人税収の増加が観察された。いわゆる「法人税のパラドックス」である。その理由として、OECD(2007)は、課税ベースの拡大、租税回避誘因の減少、法人部門の規模拡大、法人収益率上昇を挙げた⁸。BBLRの成功例が日本の経済界や租税当局を刺激したことは想像に難くない。

実際、同時期の日欧表面税率には大きな差が見られた。OECDのCorporate Tax Statisticsから法制上の法人税率(Statutory Corporate Income Tax Rates)の推移を取り出してみると、国・地方法人税率(Combined corporate income tax rate)について、欧州先進国は2000年の34.9%(うち国税33.4%)から、2012年には27.0%(うち国税25.3%)まで減少していた。2012年に39.5%(うち国税30.0%)を維持していた日本は、欧州先進国に比べて12.6ポイントも高くなってしまったのである。民主党政権成立前後から日本政府が法人減税を急いだ背景として、欧州先進国を含む世界的な「底辺への競争(Race to the bottom)⁹」が存在したことは間違いない。

「底辺への競争」は法人所得、中でも営業余剰の増大により法人税収(或いは全体の税収)が増大する限りにおいて正当化される。ところが、「法人税のパラドックス」の要因を分析した関口(2012)は、1980年代から2000年代中葉までEU諸国内で労働分配率の低下と営業余剰の増加が続いたことを指摘する。さらに、同時期のEU諸国の非金融法人部門において法人所得を増加させている要因が、営業余剰よりも受取配当や利子など「副業」分が大きく増加した可能性¹⁰を示唆している。

しかも、2016年時点のEU諸国の法人税収対

表3 日本と欧州先進国の租税構造比較 (1990年代平均、2000年代平均、2010年代前半平均、2016年)

(単位：億円)

	西暦				増減差			欧州先進国平均との税目別差異 (「課税余力」)				
	"1990 -1999"	"2000 -2009"	"2010 -2015"	2016	"2000s -1990s"	"2010s -2000s"	"2016 -2010ehs"	1990s	2000s	2010ehs	2016	
日本	総計	26.3	26.1	28.7	30.6	△ 0.2	2.6	1.9	11.6	12.0	9.8	8.8
	所得および利潤、キャピタル・ゲインに対する税	10.7	8.6	8.9	9.4	△ 2.1	0.3	0.4	2.5	4.9	4.3	4.1
	うち個人所得	6.2	5.0	5.4	5.7	△ 1.2	0.4	0.3	4.0	4.9	4.8	4.7
	うち法人所得	4.4	3.6	3.6	3.7	△ 0.8	△ 0.1	0.1	△ 1.8	△ 0.1	△ 0.6	△ 0.9
	社会保障負担	8.4	9.8	11.7	12.4	1.4	1.9	0.7	2.2	0.6	△ 1.0	△ 1.3
	うち従業員負担	3.4	4.1	5.1	5.4	0.7	1.0	0.4	0.1	△ 0.7	△ 1.4	△ 1.6
	うち雇用主負担	4.0	4.5	5.3	5.7	0.5	0.8	0.4	2.2	1.6	0.8	0.6
	うち自営業者・無業者負担	1.0	1.2	1.3	1.3	0.3	0.0	△ 0.0	△ 0.0	△ 0.3	△ 0.4	△ 0.2
	資産に対する税	2.9	2.6	2.6	2.6	△ 0.3	△ 0.0	△ 0.0	△ 1.2	△ 0.7	△ 0.5	△ 0.5
	財・サービスに対する税	4.3	5.0	5.4	6.3	0.7	0.4	0.8	7.5	6.4	6.1	5.5
	(再掲) 個人：個人所得課税＋社会保障従業員負担	9.6	9.1	10.4	11.1	△ 0.6	1.4	0.7	4.2	4.2	3.4	3.1
(再掲) 企業：法人所得課税＋社会保障雇用主負担	8.4	8.1	8.9	9.3	△ 0.4	0.8	0.5	0.4	1.5	0.1	△ 0.3	
欧州先進国	総計	37.8	38.1	38.4	39.4	0.2	0.4	1.0				
	所得および利潤、キャピタル・ゲインに対する税	13.2	13.5	13.3	13.4	0.4	△ 0.3	0.2				
	うち個人所得	10.3	9.9	10.2	10.4	△ 0.4	0.3	0.2				
	うち法人所得	2.7	3.5	2.9	2.8	0.9	△ 0.6	△ 0.1				
	社会保障負担	10.6	10.4	10.7	11.1	△ 0.3	0.3	0.4				
	うち従業員負担	3.5	3.4	3.7	3.8	△ 0.1	0.3	0.1				
	うち雇用主負担	6.2	6.0	6.1	6.2	△ 0.1	0.1	0.1				
	うち自営業者・無業者負担	0.9	0.9	0.9	1.1	△ 0.0	0.0	0.2				
	資産に対する税	1.7	1.9	2.0	2.1	0.2	0.1	0.0				
	財・サービスに対する税	11.8	11.4	11.5	11.8	△ 0.4	0.1	0.3				
	(再掲) 個人：個人所得課税＋社会保障従業員負担	13.8	13.3	13.9	14.2	△ 0.5	0.6	0.3				
(再掲) 企業：法人所得課税＋社会保障雇用主負担	8.8	9.6	9.0	9.0	0.7	△ 0.6	0.0					

(注) 欧州先進国は、データベースの開始年(1990年)までにOECDに加盟している現EU加盟国(2019年10月時点、OECD加盟順ではイギリス、デンマーク、ノルウェー、スペイン、ポルトガル、フランス、アイルランド、ベルギー、ドイツ、ギリシャ、スウェーデン、オーストリア、オランダ、ルクセンブルク、イタリア、フィンランド)と定義した。

(出典) OECD, Global Revenue Database Statistics より筆者作成。

GDP比率は2.8%にまで減少し、1990年代の水準に回帰しようとしている(表3)。第1節でみた制度的な法人減税による法人税収減を経ても、曲りなりにも法人所得対GDP比を微増させている日本と対照的である。

少し俯瞰して言えば、21世紀初頭の法人税改正史とは、世界規模において、2000年代までの成功体験(法人税率の低下と法人税収の増大)を過信し、課税ベース拡大が不十分なまま法人税率引下げを執行した歴史と見ることもできる。

④法人課税弱体化の帰結

法人課税の弱体化がいかなる帰結を導くか。租税論的には、法人擬制説の立場に立つならば、企業の利潤は、受取配当段階での個人所得課税強化によって捕捉できる。しかし、企業が利益剰余金

等の形で企業内部に留保するならば、法人税率が低下した場合に、企業の総資産に占める利益剰余金比率(内部留保率)が高まる経路が想定される。

世界的に内部留保率が高まっていた可能性を教えてくれるのが、Bureau van Dijk社の“Osiris”に依拠して作成された内閣府(2017)による内部留保率の推移である。ここから、①2000年代初頭を底として、日本、アメリカ、EU15か国とも内部留保率を上昇させていること、②リーマン・ショック期に日本は雇用維持等のために内部留保を取り崩したが、アメリカ、EU15か国は逆に内部留保率を増大させていることが看取できる。欧州先進国における社会不安の一端が、企業社会に蓄積された利益剰余金が、企業社会の外に還流されにくい経済構造にあったことが浮かび上がる¹¹⁾。

こうした状況を踏まえた時、欧州先進国を統制

的理念とする財政改革論の射程は、今日においても依然として有効ではあるものの、やや不透明な側面も垣間見えなくはない。

諸富徹(2008)による留保利潤税の検討が、租税による経済システムの制御を考察する過程で行われたことは、ゆえなきことではない。長期的には、金子宏(1999)が展望したような、国際社会へ課税権を一部移譲する法人課税の枠組みが検討の俎上にのぼらざるを得ない。中期的には、BEPS対応後の国際課税の状況を確認しつつ、現代における社会経済構造の変化に対応した適切かつ執行可能な課税形態は何かという古くて新しい問題に対し、思考を深めながら模索し続ける必要がある。■

《注》

- 1 税制調査会「法人税の改革について(案)」(平成26年6月)は、「課税ベースを拡大しつつ税率を引き下げる」という世界標準に沿った改革を行う」ことを目指すとしている。
- 2 財務省「平成23年度の税制改正(内国税関係)による増減収見込額」によれば、法人税基本税率引下げによる平年度の収収△1兆1294億円に対し、法人税内の課税ベースの拡大は5849億円増に留まる。
- 3 所得税最高税率の引き上げは三党合意の一環である「税関係協議結果」(民主党・自由民主党・公明党、平成24年6月15日)に基づくものである。
- 4 税制調査会「法人税の改革について(案)」(平成26年6月)、7-8頁。
- 5 手塚貴大(2019)、44頁。
- 6 ここで、1%の消費増税による増収額を2.87兆円と算出している。
- 7 財務省「一般会計収収の推移」を用いて、2013年度の消費税収10.8兆円から、2019年度の消費税収19.4兆円を差し引くと8.6兆円となる。
- 8 Abbas et al.(2012)も同様に、2000年代後半に

における法人税率の低下と法人税収対GDP比率の回復を論じている。

- 9 IMF Blogは、「Corporate Tax Rates: How Low Can You Go」(2019年7月15日)において、まさにこのタイトルの図を掲げている。図は、財政局(Fiscal Affairs Department)が所持しているTax Policy Rates Databaseを用いて、過去30年間に於いて高所得国、中所得国、低所得国のすべてで法人税率が低下しており、特にOECD欧州諸国において著しく低下(42%⇒23%)していることを示している。
- 10 この点は法人擬制説の有効性を巡る伝統的な論点でもある。
- 11 本来であれば、関口(2012)が行っている、国民経済計算を用いた法人所得(=純営業余剰+財産所得(受取)-財産所得(支払)+配当(支払))の現代における姿を推計すべきであるが、別稿に譲らざるを得ない。

《参考文献》

- OECD(2007), *Fundamental Reform of Corporate Income Tax*, OECD Tax Policy Studies, No 16.
- Abbas, A., Klemm, A., Bedi, S. & Park, J., (2012), *A Partial Race to the Bottom: Corporate Tax Developments in Emerging and Developing Economies*, IMF Working Paper, WP/12/28.
- 金子宏(1998)「国際航空運賃と消費税」『税研』第81号。
- 関口智(2012)「第4章 グローバル経済下の法人税制—日本の法人税とEUにおける法人税のパラドックス」神野直彦他編『よくわかる社会保障と税制改革』イメージ出版所収。
- 手塚貴大(2019)「平成31年度税制改正大綱における法人課税」『税研』第205号。
- 内閣府(2017)「平成27年度年次経済財政報告—四半世紀ぶりの成果と再生する日本経済—」(平成27年8月14日)。
- 宮島洋(1986)『租税論の展開と日本の税制』日本評論社。
- 諸富徹(2008)「租税による経済システムの制御(上) ニューデール期「留保利潤税」を手掛かりに」『思想』第1005号。



ポスト10%の租税体系を構想する

—社会保険、交付税、環境税を軸に

佐藤 一光

岩手大学人文社会科学部准教授

消費増税の二面性

2019年10月より消費税率は10%となり、8%の軽減税率も導入された。増税によってもたらされた税収は年金・医療・介護・少子化対策の社会保障4経費へと充当されるとともに、後代への負担のつけ回しの軽減として財政再建の原資として利用される。この二面性が消費増税に対する対称的な評価となって現れることになる。

社会保障の充実そのものに対する疑義がないではないが、高齢社会への対応として年金・医療・介護の費用を捻出することに大きな反対は少ない。少子化対策としての子ども・子育て支援新制度の整備によって、戦後の家族政策は大転換が図られた。消費増税無くして、待機児童の解消に向けた保育所等の急速な整備や、児童福祉・幼児教育の質的向上に欠かせない保育士の給与水準の向上といった家族政策の充実は実現できなかったことを考えると、消費増税は政策転換には欠かせなかったと評価できよう。さらに、「人づくり革命」として、幼

児教育の無償化、女性の労働力化に欠かせない待機児童の解消、高等教育の無償化、私立高校授業料の実質無料化、保育士・介護人材の処遇改善、大学改革、リカレント教育、高齢者雇用促進と日本社会の抱える諸課題への対応も進んだ。公的社会支出の増加は消費増税による正の側面といえる。

他方で、此度の消費増税には厳しい批判と反対も数多くなされている。国政選挙で議論されることなく交わされた3党合意の非民主主義性、再分配効果が少ない割に減収効果が大きく、小売業での対応に多大なコストがかかった軽減税率の導入、所得に対して逆進的な負担、実質賃金が停滞する中で高齢者でもなく子育てもしていない場合は純粋な負担増になること、税収の少くない部分が財政赤字の解消に回されて納税者が受益を感じられないことなど枚挙にいとまがない。租税抵抗の強まりが、負担の増加という消費増税の負の側面を示している。

このような問題を背景に、消費減税や消費税の廃止を目指す「反緊縮」の機運が高まっている。増税と歳出削減で財政均衡を目指すのではなく、財政赤字を恐れずに減税と積極的財政を進めようというのである。そこで本稿は、社会保障のさらなる充実と反緊縮運動への対応を念頭に置きながら、ポスト消費税10%の租税体系の可能性を検討することにする。本稿の特徴は、財政学の「量出制入¹」の原則や「公平・効率・簡素²」という租税原則に立ち返りながら、「単一予算の原則³」を改変すること

さとう かずあき

慶應義塾大学経済学研究科(博士後期課程)修了。博士(経済学)。専門は、財政学、地方財政論、租税論、環境経済学。慶應義塾大学経済学部助教、内閣府計量分析室等を経て、2017年10月より現職。

著書に『環境税の日独比較—財政学から見た租税構造と導入過程—』(慶應義塾大学出版会、2016年)、「エネルギー課税の長期的国際比較」(『エコノミア』第69巻第2号、5-22頁)など。

で近年の複雑化する社会的ニーズに対して民主主義的によって対応できる租税体系を構想するものである。

財政赤字の「緊縮」的力学

まず、財政赤字の恒久化する現状について簡単に検討を行う。2019年度予算によると、社会保障関係費の約33兆円が最大の項目で、地方交付税交付金等は約16兆円、公共事業関係費約6兆円、文教及び科学振興費約5兆円、防衛関係費約5兆円、その他約9兆円となっている。それに対して所得税が約20兆円、消費税約19兆円、法人税約13兆円となっている。基礎的財政収支(PB)対象経費の約76兆円に対して租税及び印紙収入は約62兆円となっており約14兆円の財源不足となっている。内閣府の中長期試算(2019年7月)によれば、2019年度の国と地方を合わせたPB赤字は15.1兆円程度(2.7%/GDP)、公債等残高は1073.8兆円程度(193.8%/GDP)となることが見込まれている。

このような財政赤字の発生は、デフォルトやインフレのような激しい財政破綻を直ちに引き起こすわけではないが、経費の抑制という予算編成上の力学に帰結する。高齢化に伴う社会保障費の自然増を抑制し、教育研究費や公共事業費を圧縮し、行政改革の名の下で行政部門のスリム化を促す圧力となる。緩慢な財政破綻過程とも言える。

予算編成過程の「緊縮」的力学は、社会的ニーズの増大に対して単価を切り下げることによって対応することとなり、結果的には賃金の抑制圧力となる(佐藤 2018)。緊縮財政のもとでは実質経済成長の実現は困難であり、デフレからの完全な脱却も難しい。かといって予算には公的サービスの生産に必要な費用を見積もり、租税によってそれを調達するという市場メカニズムとは異なった経済調整の機能があるため、際限なく積極財政を採用すればよいというわけにもいかない。

そこで、中央政府・地方政府・社会保障基金⁴の三つの領域に跨がっている一般会計予算をそれぞれの領域にしたがって分離することによって、均衡財政と赤字財政を同時に実現する戦略を検討

する。すなわち、一般会計における予算改革は、年金・医療・介護といった社会保険関連経費約25兆円と地方交付税交付金等の16兆円をその財源とともに一般会計から特別会計へと移譲するということである。膨大で複雑な予算構造に対して総合的な判断を下すことは専門家であっても難しい。ましてや、政治制度を通して民主主義的統制を機能させるためには、個別の制度ごとに分離して利害関係者の意見を反映させざるを得ないと考えられるからである。

社会保険の立て直し

次に、社会保険、地方財源、国の財源という順番で検討を加える。

第一に、社会保障基金の分離、社会保険の立て直しについてである。高齢化に伴い年金保険、医療保険、介護保険に関連するニーズは増大してきた。増大するニーズに対応して引き上げられてきた社会保険料の負担を軽減するために基礎年金の国庫負担を2分の1に上げたり、医療・介護保険に対する国庫負担などが増額されたりしてきた。社会保険財政への一般財源の投入が財政赤字の根本的原因であると考えられる。

サービスの受給と負担についての関係を無関係なものであるとする一般報償性原理によって基礎づけられる租税・公共支出とは異なり、社会保険には、保険料支払いと受給権の間には密接な関係がある。すなわち、保険料を支払うことによって受給の権利が発生するのである。確かに、国民皆保険制度の元では、誰もが社会保険料を強制的に徴収されるが、年金給付額の増減や医療保険資格の制限など便益に差が設けられており、保険者ごとの予算も分離されている。保険料支払いを給付の条件とすることは、他者への寛容度が低く、租税の負担により十分な社会保障サービスの水準を確保できない日本において、負担増と給付増を受容する可能性を上げられると考える。

社会保険に基づく給付は社会保険料によって調達することが社会保険の立て直しの原則である。もちろん、社会保険料は最も逆進的な負担のひとつ

つである。労使折半を前提として社会保険料の賃金比例化を行ったとしても、納付金額に上限が設定されるため逆進的な負担であることに変わりはない。そこで、オランダのように所得税との税率統合、所得税と通算できる給付つき税額控除の整備が逆進性の対策となろう(島村 2014)。さらに、ドイツ・オランダ・スイスなどで採用されているように被保険者が保険者を自由に選択できるようにすることで、異なるサービス水準と異なる負担を足によって投票できる仕組みづくりも検討されるべきであろう。同質な選好を持つ人々による義務と権利を連動させた共助・連帯のシステムとして、社会保障基金を位置付けるのである。社会保険の拡充に対する所得税改革で、税収自体は大幅に減少することが見込まれるが、社会保障基金で完結した予算体系とすることで、高齢化等による歳出増加圧力の大部分を一般会計から排除することができるのである。

社会安定化機能を備えた地方政府

第二に、地方政府の財源について検討する。地方交付税交付金は所得税・法人税・消費税・酒税の一定割合に相当する金額を一般会計から特別会計へと移転し、特別会計に直接計上される地方法人税を加えて、交付税特会借入の返済や他会計繰入等の操作の後に地方へと交付される。地方交付税は三位一体の改革による大幅な削減の後、「一般財源同水準ルール⁵」のもとで抑制が続けられてきた。これが地方衰退のひとつの原因であることは疑いの余地がない。

地方財源についての方針は次のとおりである。①社会保険予算と同様に一般会計から切り離して交付税特会に帰属させること、②景気の動向に左右され難く、地方間の偏在性も少ない安定財源である消費税は地方へと移譲し、③最も偏在性が大きく景気に感応的な法人課税は簡素化して交付税特会に帰属させる。④景気循環による税収の増減に依らず地方交付税を安定的に増額できるよう交付税特会借入を復活させ、⑤交付基準から恣意性を完全に排除するカウンターマネーフロー (CMF)

交付金を設定し、⑥恒常的な赤字支出として雇用保証 (JG) 交付金を創設する。

まず、消費税と地方法人2税の税原交換について説明する。税収の変動が小さい消費税は一旦国が徴収し、配分基準にしたがって地方消費税として地方政府に交付される。消費や人口による配分基準は、他の税目と比較して地方間の一人当たり税収に差が少ないことが知られている。他方で、法人住民税や法人事業税といった法人課税は地方間の税収格差が大きいことが知られており、地方の財政力格差の原因となっている。税収の変動が大きいこともまた、地方税として望ましくない性質である。

ここでは、これまで何度も議論されてきた通り、消費税を原則的に地方税とし、地方法人課税を国税とする税源交換が有益である。法人課税をひとまとめにすることは、税制の簡素化の観点からも益が大きい。法人課税を全額交付税財源とし、その分の所得税・酒税を一般会計に帰属させることで、一般会計の税収も安定化する。すると、交付税財源は景気循環の影響を強く受けることになる。現行の交付税財源不足対策である臨時財政対策債の仕組みは複雑であり、起債するかどうかは各地方政府に任されているため景気の自動安定化機能としては不安定である。そこで、臨財債以前に採用されていた交付税特会借入を復活させることで自動安定化機能を交付税特会に備えることができるのである。

次にCMF交付金とJG交付金について説明する。地方政府はボーダーを管理できず、通貨発行権も有していないため財・サービスの移出入に伴う貨幣の流入・流出を統制できない。多くの地方において財・サービスは移入超過であり、貨幣は流出超過である。現行の国税と交付税や国庫支出金といった財政調整制度は多くの地方において流入超過となることである程度のバランスをとっている。しかし、財政需要に対して域内の貨幣循環である地方税の水準で計測する交付税では、貨幣の流出超過を完全に相殺することはできない。そこで、例えば前年度の移出入と財政調整による貨幣の流入・流出超過額を当該年度に相殺するような財政調整の方法が考えられる。CMF交付金によって地方の

表 3つの政府体系の機能と財源

	支出対象	財源	負担	機能	特徴
社会保険	年金・医療・介護等	社会保険料	逆進	二一ズの充足	均衡
地方政府	行政・教育・福祉等	住民税・消費税・固定資産税	比例	二一ズの充足	均衡
交付税特会	財政調整	法人税・借入	偏在	自動安定化・CMF・JG	赤字
一般会計	教育研究・公共事業等	所得税・環境税相続税等	累進	資源配分・所得再分配	調整

(出所) 筆者作成。

状況や行動に関わらず、域内で流通する貨幣量を一定に保つことができる⁶。

もうひとつのJG交付金とは、現代的貨幣論(MMT)の提案する「最後の雇い手」という財政政策を実現するものである。その特徴は、全ての失業者に対し一定の時給に基づいて無制限に雇用を行うとともに、財源は国の赤字財政で賄い、実際の雇用については各地方において行われるというものである。このような政策によって失業をゼロにするとともにインフレ抑制的な財政赤字支出を行うことができるとしている(佐藤 2019a)。例えば、完全失業者数は約160万人(労働力調査2019年8月)であるため、全員の雇用保障に相当する予算を確保したとして、約3.2兆円分の赤字支出となる⁷。JG交付金はCMF交付金の算定に入れないことで失業の多い地方へのマネーフローを増加させることができる。この赤字支出は好景気時には減少し、不景気時には増加する自動安定化機能を有することになるのである。

地方政府を足による投票で選択させるわけにはいかない。その土地固有の文化と分かち難く融合した地域共同体が存在しているからである。それゆえ、住民自治を実現できるように安定的なマネーフローを確保する必要がある。同じ地域に住む人々による義務と権利を切り離した公助・連帯のシステムとして地方政府を位置付けるのである。

一般会計の財源の柱に環境税

最後に、国の一般会計の姿について整理する。一般会計に残された使命は社会保障のうち子ど

も・子育て支援政策を中心とした福祉関係予算と、文教・科学予算、公共事業関係予算、防衛関係予算となる。社会保険関係予算の25兆円と地方交付税等の16兆円がそれぞれの特別会計へと移され、所得税は社会保険料の通算化、給付付き税額控除の設定によって大幅な減収、法人税は交付税特会へと移譲され、消費税は地方へと移譲される。所得税・法人税・消費税が残されていない国の一般会計は一体どのような財源を確保することができるのだろうか。

それが炭素・エネルギー税を中心とする環境税である。たばこ税や酒税も環境税の一種と考えることができる。環境税とは人間の社会にとって望ましくない消費に対して課税されるバズ課税であり、経済効率的な租税を構築するためには欠かせない。環境税率を引き上げるためには、特定の財政需要と結びつけることが有効である(佐藤 2016)。一般会計の健全化圧力⁸や予算の上昇圧力を環境税にしか反映できない状況を作り出すことができれば、高い環境税率を実現し、環境改善を行うことができる。たとえば世界で最も所得税率と消費税率が高いデンマークでは、新たな財源として炭素税に頼らざるを得なかったことが、高い環境税率を実現した(創地 2019)。ただし、担税力のある炭素・エネルギー税の税率を引き上げるためには適切な転嫁と内外の税率差を調整する国境税調整⁹が必要となることにも留意が必要である。中央政府は、国民的連帯による資源配分の最適化と所得の再分配を行うのである。

ポスト10%の租税体系を構想するためには、財政需要に基づいた財源を確保して予算の需給調

整機能を回復させることと、財政赤字の解消に対する反緊縮の租税抵抗を緩和することとの両立が欠かせない。そのためにはパッチワークの制度改正で対応することは不可能であり、抜本的な財政改革が必要となる(表)。租税抵抗を解消するにあたり、歳出構造に力点を置けば、租税構造についての検討が疎かになる。他方で、租税構造に力点を置けば、歳出構造の検討が不十分となる。そうではなく、例えば児童福祉の分野で待機児童を解消するためにサービスの供給量を増やしたり、質的改善のために持続的に賃金を上昇させたりするのであれば新しい財源を確保しなければならないというように、量出制入の原則に基づいた予算運用の再構築が必要となる。そのためには、三つの政府体系に基づいた予算の分離、それぞれの予算に対する機能の付与、公平・効率・簡素という租税の原則に基づいた租税体系の再構築が求められるのである。■

《注》

- 1 量出制入の原則とは、収入の水準に応じて支出の水準を決定する家計とは異なり、財政では必要な歳出の水準に応じて租税や国債の水準を決定するべきであるという原則である。税収が余ったから余計な歳出をすることも、税収が不足しているから必要な歳出を行わないことも、望ましい財政運営であるとは考えられないからである。
- 2 公平とは租税負担は所得や状況に応じて課されるべきであるということであり、効率とは課税によって資源配分の効率性を損なわず、むしろバズ課税によって経済効率を高めるべきであるということであり、簡素とは徴税・徴税協力費用を最小化するべく少ない税目で理解しやすい制度にするべきであるという原則である。
- 3 単一予算の原則とは、財政を監視し、財政民主主義によって財政を統制し、財政の健全性を確保するためには会計はひとつであるべきであるという原則である。政府機能の複雑化によって複数の特別会計が設置されているが、それが財政の全体像を見え難くしているしていると批判され、特別会計の整理統合が進められてきた。本稿は特別会計の数を増やせという主張ではなく、機能を拡充せよという構想である。
- 4 中央政府、地方政府、社会保障基金というのはOECDでも利用される一般的な政府の分類であるが、神野直彦はそれぞれの政府の由来から異なる機能を持つシステムとして理解するべきだという。生活の場における強制的協力機構としての地方政府、

生産の場における強制的協力機構としての社会保障基金、それぞれの限界を補完しナショナルミニマムを実現する中央政府といった具合である。本稿は神野による把握を下敷にしながら、その議論を発展させることを企図している。

- 5 平成 23 年度以降、地方の歳出水準について安定的な財政運営に必要な一般財源の総額について、前年度を下回らないようにするという一般財源総額実質同水準ルールが設定されてきた。財政需要に関わらず同水準の財源を確保するためという同ルールであるが、財政需要の増加している現在において、支出の上限を設定する事実上のシーリング予算として機能してきた。
- 6 CMF 交付金には国のインセンティブに反応することで自治への動機が損なわれている(アンダーマイニング)現状に対して、地方自治を回復する効果も念頭においている。詳細については佐藤(2019b)を参照されたし。
- 7 ここでは手取り時給 1000 円に対応する年間約 200 万円に社会保険料負担と通算する給付付税額控除分を年間約 100 万円と仮定して計算した。
- 8 政府と日銀が合意可能なのであれば、当面の財政赤字についても許容するという選択肢はあり得るが、一般会計は長期的に均衡することが望ましいと考えられる。
- 9 国境税調整とは消費税のように輸出製品には生産のための中間財に課された租税を還付し、輸入材には同産品と同様の課税を行うことで、輸出と輸入に対して税制が中立的となるような調整である。

《参考文献》

- 神野直彦(2007)『財政学 改訂版』有斐閣。
- 佐藤一光(2016)『環境税の日独比較—財政学から見た租税構造と導入過程—』慶應義塾大学出版会。
- 佐藤一光(2018)「デフレーションの再検討—公的固定資本形成と政府最終消費支出を分離した VAR モデルによる分析」四方理人、宮崎雅人、田中聡一郎編著『収縮経済下の公共政策』81-102 頁。
- 佐藤一光(2019a)「ランダル・レイ「原書解説」インフレ防ぐ条件必要」『週刊エコノミスト』73-77 頁。
- 佐藤一光(2019b)「税源移譲の理想と現実—課税自主権行使による地方財源充実の困難性—」『都市とガバナンス』Vol.31、64-74 頁。
- 佐藤滋、古市将人(2014)『租税抵抗の財政学—信頼と合意に基づく社会へ』岩波書店
- 島村玲雄(2014)「オランダにおける所得税と社会保険料の統合の意義について—1990 年改革を中心に」『財政研究』第 10 巻、163-180 頁。
- Wray, L. Randall, *Understanding Modern Money: The Key to Full Employment and Price Stability*, Edward Elger Publishing, Inc., 1998.
- 倉地真太郎(2019)「北欧諸国のエネルギー税制—デンマークの炭素税を中心に—」『エコノミア』第 69 巻第 2 号、41-60 頁。

租税抵抗の観点から考える日本の租税政策

古市 将人

帝京大学経済学部准教授

社会的合意の危機と財政危機

執筆者に課されたテーマは、「国民の租税抵抗の観点から、今後の税制の方向性を問う」というものである。強力な権力を持つ国家は人々に納税を強制できるように思える。しかし、各国で、人々が納税への不満を表明する社会運動である租税反乱がしばしば起こってきた。この問題を考える研究者は、戦前の財政社会学者ゴールドシャイトの議論に注目してきた。租税反乱の研究者であるアイザック・マーティンは、ゴールドシャイトの議論を「国家は、資産を持つ集団に税を課すが、同時にその集団に依存するようになる。納税者が同意しなければ、公的支出という義務を果たせないからである」と整理している(マーティン 2013: 169)。政府は人々に税金を押しつけているように見える。しかし、歴史

的にも、人々の同意を調達しなければ国家は租税を人々に課すことができなかつたのである。財政危機の背景には社会的合意の問題がある。

この問題を考察する際に、租税抵抗に注目する研究がある。租税抵抗とは、脱税のような行動や負担増への抵抗という意味で用いられることが多い。本稿では、基本的に租税抵抗を負担増への抵抗や租税への忌避感という意味で用いる。本稿では租税抵抗や再分配の政治に関する諸研究を簡単に整理した上¹で、日本の税制について考察する。

租税抵抗と租税反乱に関する代表的な研究

どのような時に、租税に対する忌避感が生じるのか。そもそも、租税への抵抗を持たない人はいないだろう。租税への抵抗があるからこそ、税と政府支出に対する人々の監視が働く側面もある。研究者は各国で起きた租税への反対運動の発生に着目している²。租税への反対運動は、まさに制度への明示的な異議申し立てである。それは、人々と財政との関係を考察する機会を社会に提示するとも言える。

Wilensky (2002)³は、租税や政府支出の大きさだけでは租税への忌避感を説明できないと指摘している。彼は反税運動⁴を、税への反対運動や反税・政府支出などを掲げる政党の政治的成功と定義する。実際、現在、所得税のGDP比が高いデン

ふるいち まさと

2011年横浜国立大学大学院国際社会科学科博士課程修了。博士(経済学)。専門分野は、財政学 地方財政論。帝京大学経済学部准教授。

著書に『租税抵抗の財政学 信頼と合意に基づく社会へ』(共著、岩波書店、2014年)、『分断社会を終わらせる:「だれもが受益者」という財政戦略』(共著、筑摩書房、2016年)、論文に「スウェーデンにおけるコミュニケーションの在宅育児手当制度の分析—自治体類型・学歴別のコミュニケーションの平均所得に注目して」『日本地方財政学会研究叢書』第26号、五紘舎、2019年など。

マークでは1970年前後に、所得税廃止を訴える政党が国政で台頭し、相対的に租税負担の小さいイギリスやアメリカでも大規模な反税運動が起きている。

Wilenskyが提示した仮説は、所得課税や資産課税のような納税者にとって負担が可視的な税ほど、人々の反発を生み出すというものである。確かに、上記の国は、個人所得税や固定資産税に関する反税運動が起きた国である。ただし、Wilenskyも注意を促しているように、各国の歴史的な文脈を踏まえる必要がある。

まず、当時のデンマークでは、勤労者向けの政府支出が限定的であった。さらに、1970年に源泉徴収制度が導入されたことによって、人々の負担が増大していた (Martin 2008)。とはいえ、当時の世論調査によれば、反税政党に投票した人の多くが、再分配や累進課税に反対していなかった (Esping-Andersen 1985)。むしろ、適正な再分配を望んでいたと解釈することもできる。この事例から示唆されるのは、公共サービスの充実と、必要な公共サービスを政府が提供しているという政府への信頼が、租税への合意には重要だということである。

もちろん、累進所得税よりも、低所得者ほど負担率の大きい逆進的な一般消費税 (日本の消費税や付加価値税) が税に対する不満を生むという議論も可能である。例えば、Martin & Gabay (2017)は、付加価値税を増税して所得税を減税する動きに対する反対運動が1974年のデンマークで起きていたことを指摘する (Martin & Gabay 2017:655)。

Martin & Gabay (2017) は各国で起きた反税運動の件数を調査している。このデータを使って、彼らは、所得税のみならず付加価値税や個別の消費税に関する反対運動が世界各国で生じていることを示している。また、社会保険料への反対運動は相対的に少ないことも明らかにされている。さらに、構造的財政赤字が反税運動を招く可能性も指摘されている (Martin & Gabay 2012, 2017)。この結果は相関関係であり解釈には注意を必要とするが、構造的財政赤字は政府に税収と支出のギャップを埋める改革を迫る可能性を、彼らは指摘する。つ

まり、公共サービスからの受益のない財政再建は人々の不満を生みかねない。

以上の研究は、社会に顕在化した反税運動の発生要因とその歴史的な文脈を明らかにする試みであり、租税政策の考察に有益である。ただし、国の再分配の構造が再分配の政治に影響を与えることを指摘する諸研究もある。次節で、この点を整理する。

再分配の政治を規定する再分配構造

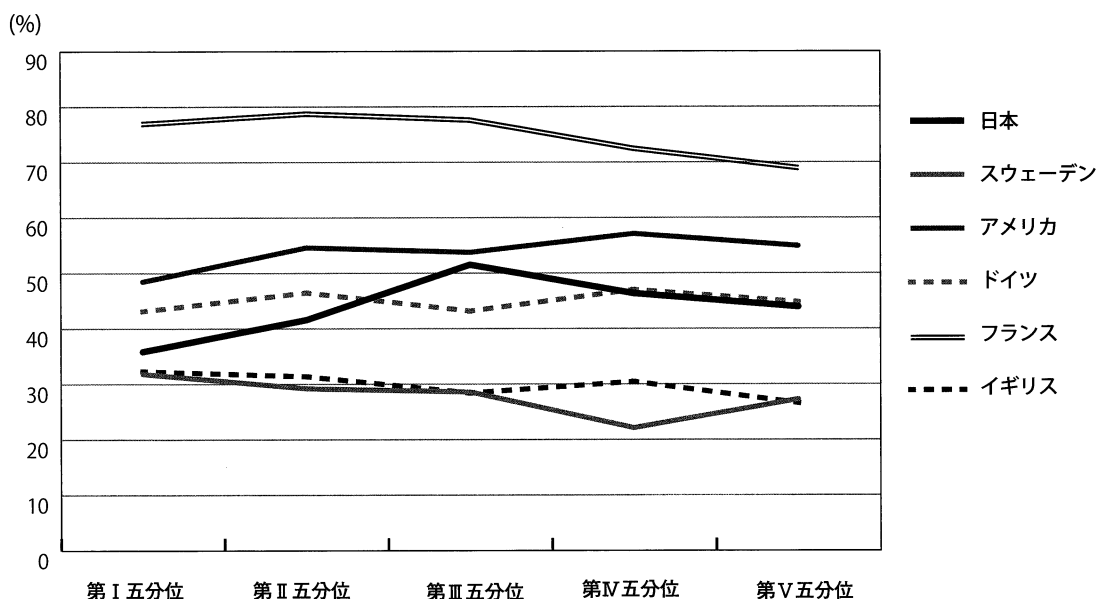
租税や公共支出への人々の不満は、再分配の構造にも左右される可能性がある。例えば、所得税減税のために消費税を増税する場合、それが政治的争点の一つになり得る。他の所得層への給付をしつつ、高所得層への増税をする場合もある。以上の政策によって政府歳入・歳出の総額に変化がなくても、再分配のあり方が変わる。その再分配構造に対する人々の満足や不満は、政策の制約条件になり得る。

Guillaud et al. (2019)は、ルクセンブルク所得調査のデータを用いて、各国の所得課税 (個人所得税+社会保障負担) の再分配効果を分析している。税金の再分配効果は、平均税率 (税が所得に占める割合) と税の累進度 (税が高所得者に集中している程度) の積に分解することができる。つまり、税の再分配効果は税金の負担額とその負担額の分配の程度に依存している。給付による再分配効果も同様に理解することができる (Guillaud et al. 2019:4)。

Guillaud et al. (2019) は、給付による再分配効果の大きい国は、給付の規模が大きい傾向にあることを示した。給付が低所得層に帰着する程度は重要だが、再分配効果を高めるには給付規模の大きさも必要になる。

この研究で興味深いのは、平均税率と税の累進度との間には一定のトレードオフがある可能性を示している点である。つまり、税負担が高所得者に集中している国では平均税率が低く、平均税率が高い国ほど税負担は特定階層に集中していない傾向にある。同様の分析結果は、EU諸国を分析したVerbist & Figari (2014) でも報告されている。

図1 所得階層別の「平均的な収入の人々」の税負担が「高い」と答えた人の割合



(注) データは2014年。「高い」とは、税負担が「高すぎる」と「どちらかといえば高すぎる」と答えた人の割合の合計である。「わからない」と答えた人は除外していない。
 (出所) ISSP Research Group (2018) より計算。

両研究共に、この負の相関関係の背景には政治的要因や他の要因があることを示唆している。

この点と関係するのが、Beramendi & Rehm (2016) である。基本的に高所得層ほど再分配に反対する傾向がある。そのため、再分配への人々の支持を説明する変数として、所得は重要である。しかし、学歴、年齢、性別の影響を統制した上で、所得が再分配への支持に与える影響を推定すると、その影響の程度は国によってばらつきがある。この論文は、国際世論調査を用いて、各国の再分配の累進度が高い国ほど、再分配政策や特定領域の政策への支持が所得階層間で別れる傾向にあることを示している。つまり、再分配の累進度が高い国ほど、再分配の政治は特定階層の負担と給付をめぐるものになりやすい可能性がある。階層間の対立が深まれば、再分配の合意形成が難しくなるだろう。

不平等と租税抵抗を関係させる指摘もある。Islam et al. (2018) は課税前の所得格差が高まるほど、所得税収の対GDP比が低下する可能性を1870～2011年のOECDパネルデータを用いて分析している。そのメカニズムは無数にあるが、その一つとして格差の高まりが人々の租税抵抗に影

響を与える経路が指摘されている。格差が高まることは、再分配政策を行う政府に対する不満や社会的な不信につながる。政治不信が高まれば税制改正のハードルは高くなるだろう。そもそも、低所得層や貧困層が増大すれば、低所得層や中間層をも含む広い階層を対象とする税制改革は難しくなると考えられる。

財政と社会的合意

以上、租税抵抗や再分配政策に関する諸研究を整理してきた。関連するデータを確認し、日本の租税政策について検討したい。国際世論調査であるInternational Social Survey Programme (ISSP) のRole of Government Vには、人々の税負担に関する調査が含まれている。「一般的にいつて、今の日本の税金をどう思いますか」という問いに対して、「収入の多い人々」、「平均的な収入の人々」、「収入が少ない人々」のそれぞれについて「高すぎる、どちらかといえば高すぎる、適当である、どちらかといえば低すぎる、低すぎる、わからない」のどれかに答えるという質問文である⁵。ここで税金は「所得税、消費税などすべての税金」を含

んでいる。この質問文でも直感的な痛税感はわかるが、回答者自身の所得階層がわからない。そこで、回答者の等価所得を計算し、回答者を所得五分位に分類した。そして、所得階層別に、上記の質問の内、「高すぎる」と「どちらかといえば高すぎる」と答えた人の割合を計算した。その結果を示しているのが図1である。

まず、図1から読み取れるのが、フランスにおける負担感の高さである。中間の所得層である第Ⅲ五分位の負担感をみると、日本とアメリカが同水準で、ドイツ、イギリス、スウェーデンを上回っている。税の負担率を考えると、日本とアメリカよりも、ドイツやイギリス、スウェーデンのほうが高い傾向にある。単純に、税負担の多寡が負担感を規定していないことがわかる。とりわけ、多くの人の税負担が重いスウェーデンの数値の低さは注目に値する。

近年、日本で生活する人の負担感を詳細に調査し、その結果を報告しているのが持田(2019)である。そこで用いられている「税・社会保障についての意識調査」によれば、所得税や消費税よりも社会保険料の負担感が大きいことが明らかにされている。持田(2019)の分析によれば、低所得層ほど保険料と消費税についての負担が「非常に重い」と回答する確率が高まり、中・高所得層は個人所得税に対して負担が「非常に重い」と答える確率が高まることが示されている(持田 2019: 99-100, 116-117) 6。先のISSPのデータにある「収入が少ない人々」の税負担に関する質問を図1と同様に整理すると、日本の低所得層の税負担感はやはり重いことがわかる。

2、3節の研究の整理と上記の分析を踏まえて、簡単に論点を整理したい。

まず、税負担の規模は租税抵抗の重要な要因ではあるが、あくまでも一要因である。租税抵抗は再分配の有効性や、政府への信頼、公共サービスからの受益感にも左右される可能性が指摘されてきた(井手 2012)。ただし、財政収支の改善を優先した財政再建は受益なき負担増につながり、人々の租税への不信を高める可能性がある。

第2に、給付と一定の牽連性のある社会保険料

は明示的な租税反乱を招きにくいとされている。しかし、社会保険料は人々の負担感を確実に高めている。日本では、社会保険料の負担率と負担感双方とも、低所得層で高い。社会保険制度を支える社会保険料の拡大については様々な評価がある7。とはいえ、消費税と社会保険料が低所得層に負担を課している傾向にはある。このような層をも対象にした政策の検討が必要になるだろう。所得税を経由した各種の税額控除は一案ではあるが、そもそも所得税収が潤沢になれば、所得税を通じた負担減少政策は実施しにくい。

第3に、個人所得税を改正しようとしても、累進度と平均税率を共に拡充することには壁がある。個人所得税改革には、中・高所得層からの合意調達が必要になる。そのような層も受益を得る現物給付の拡充は必要になるだろう。その際、他の所得層の同意を調達するために、現物給付の利用者負担を増額する政策が実施されるかもしれない。しかし、それは人々の貧困リスクを高める可能性がある8。負担能力に応じた負担を人々に課したいならば、租税を用いるのが望ましい。とはいえ、勤労所得税の拡充のみならず、それを補完する資本所得税や法人税、あるいは環境税をも含めて検討する必要がある9。

第4に、格差や貧困問題が長期にわたって持続していると、再分配の合意形成に影響を与えかねない。日本における格差や貧困問題に財政が対処していないと人々に認識されれば、租税の信認も揺らぎかねない。租税だけで再分配を考えるのではなく、給付による再分配の強化が必要になるだろう。

租税政策への信頼は、租税の資源配分機能、再分配機能、経済安定化機能のみならず、再分配政策の有効性、政府への信頼などにも左右されると考えられる。迂遠な道かもしれないが、今ある社会問題の解決に積極的に財政が取り組まなければ、財政は人々に信頼されないのではないか。現在、「全世代型社会保障検討会議」が発足し、その第1回会議が2019年9月20日に開催された。政府税制調査会の議論だけではなく、社会保障に関する会議も含めて政府はどのような政策を提示する

のだろうか。これらの動向を注視していく必要があるだろう。■

《注》

- 1 紙幅の都合上、扱う論点について網羅的な研究の整理ができない。この点は別稿に譲らざるをえない。本稿と関連する研究のレビューとして、中間層の社会保障の受益と税負担に関する諸研究を整理・検討した安藤・古市（2019）がある。
- 2 筆者はこの論点について先行研究を整理したことがある。本節の第2～4段落の記述は、先行研究を若干拡充して、佐藤・古市（2014：第4章・3）の記述の一部を整理したものである。
- 3 Wilensky は1976年にこのテーマの論文を発表している。
- 4 正確には、Wilensky は tax-welfare backlash という用語を用いている。
- 5 ISSP（2018）の日本での調査票より質問文を引用している。前回の調査結果を用いた簡単な分析は古市（2016）で行っている。
- 6 ここでは紹介しきれないが、持田（2019）では、様々な変数と負担感の関係が詳細に分析されている。
- 7 日本の社会保険料負担の実証分析の整理については、安藤・古市（2019）を参照されたい。
- 8 安藤（2019）は利用者負担に関する論点を整理・検討している。
- 9 本稿では具体的な制度に触れることができなかった。本特集の他の論考が具体的に日本の税制に言及している。

《参考文献》

Guillaud, E., Olckers, M. and Zemmour, M. (2019) 'Four Levers of Redistribution: The Impact of Tax and Transfer Systems on Inequality Reduction,' *Review of Income and Wealth*. doi:10.1111/roiw.12408

Beramendi, P., & Rehm, P. (2016) 'Who gives, who gains? Progressivity and Preferences,' *Comparative Political Studies*, 49 (4) , 529-563.

Esping-Andersen, G. (1985) . *Politics against markets: The social democratic road to power* . Princeton University Press.

Islam, M. R., Madsen, J. B., & Doucouliagos, H. (2018) 'Does inequality constrain the power to tax? Evidence from the OECD,' *European journal of political economy*, 52,1-17.

ISSP Research Group. (2018) *International Social Survey Programme: Role of Government V - ISSP 2016*. GESIS Data Archive, Cologne. ZA6900 Data file Version 2.0.0, doi:10.4232/1.13052

Martin, I. W. (2008) *The permanent tax revolt: How the property tax transformed American politics*. Stanford University Press.

Martin, I. W., & Gabay, N. (2012) 'Fiscal protest in thirteen welfare states,' *Socio-Economic Review*, 11 (1) , 107-130.

Martin, I. W., & Gabay, N. (2018) 'Tax policy and tax protest in 20 rich democracies, 1980-2010,' *The British journal of sociology*, 69 (3) , 647-669.

Verbist, G., & Figari, F. (2014) 'The redistributive effect and progressivity of taxes revisited: An International Comparison across the European Union,' *FinanzArchiv: Public Finance Analysis*, 70 (3) ,405-429.

Wilensky, H. L. (2002) *Rich democracies: Political economy, public policy, and performance*. Univ of California Press.

安藤道人（2019）「社会保障と教育における自己負担改革「必要原則に基づく総合合算制度」案の検討」、『弱者を生まない社会へ —ベーシック・サービスの実現をめざして』公益財団法人 連合総合生活開発研究所

安藤道人・古市将人（2019）「中間層と福祉国家：税・社会保険料の再分配効果の諸研究の検討」『DIO』,No.348,14-18.

井手英策（2012）『財政赤字の淵源 寛容な社会の条件を考える』有斐閣。

佐藤滋・古市将人（2014）『租税抵抗の財政学 信頼と合意に基づく社会へ』岩波書店

古市将人（2016）「租税への合意と財政に対する信頼：日本における租税への忌避感の背景について」『生活協同組合研究』,Vol.485,39-46.

マーティン・アイザック（井手英策訳）（2013）「租税抵抗が生み出した都市の危機」『世界』,No.849,169-174

持田信樹（2019）『日本の財政と社会保障：給付と負担の将来ビジョン』東洋経済新報社。

