

グローバル経済における税制の在り方： 所得課税から消費課税への転換

佐 藤 主 光*

1. 我が国税制を取り巻く状況

1.1 経済のグローバル化

我が国の経済・財政を取り巻く状況は厳しさを増している。その1つが経済のグローバル化、つまり、国境を越えたヒト（＝ここでは「法人」企業）・モノ（＝製品）・カネ（＝資金）の自由な移動である。法人企業（＝ヒト）の移動、即ち、生産設備・事業所等の立地に関わる選択は人件費の多寡だけではなく、社会保険料や税負担に拠っても影響されるだろう。海外に比べて高過ぎる税負担は、企業（資本）の拠点の海外流出、海外からの資本誘致の阻害要因になり得る。国内に留まる企業についても、税は製品（＝モノ）の生産コストを高め、海外市場での競争力を損ないかねない。

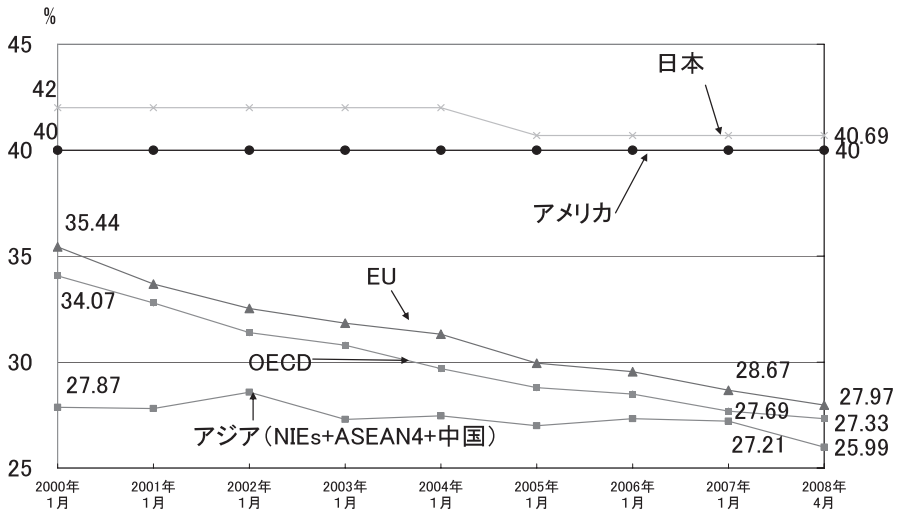
我が国の法人税率（法定実効税率）は国・地方を合わせて40%と先進諸国の中でも最も高い水準に留まってきた。アジア諸国との比較では、その平均26%に対して際立って高い。こうした税負担の高さは「企業の投資判断を歪め、国内に良質な投資機会があったとしても海外投資が選好されてしまうおそれがある。更には、・・・利益の源泉である無形資産等の海外流出を招くおそれもある。企業の税コスト意識が高まる中にあるのは、人材育成や研究開発環境の整備などに取り組み国内の投資環境をどれだけ魅力的なものにしたとしても、税負担が高ければ、そうした経済活性化努力の効果は大きく減殺されて」しまいかねない（経済産業省「経済社会の持続的発展のための企業税制改革に関する研究会」（2006年5月））

そのため「国際的整合性の確保及び国際競争力の強化の観点から」税率引下げ

* 経済学研究科・政策大学院

が求められてきた。平成23年度税制改正案では「デフレから脱却し、日本経済を本格的な成長軌道に乗せていくため」、課税ベースの拡大を図りつつ我が国の法人実効税率について5%引下げるとされていた。しかし、与野党のねじれ国会と東北関東大震災の影響で（本稿を執筆している平成23年3月時点で）頓挫した格好となっている。

図表1 法人税率の推移



出所：経済産業省資料

1.2 我が国の経済社会事情

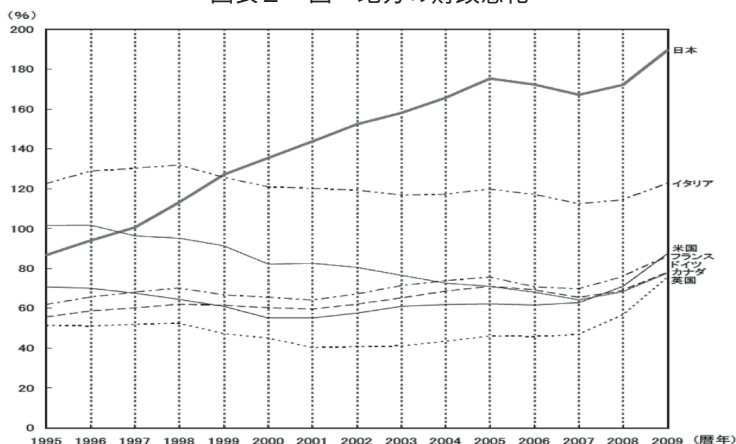
国内に目を転じれば、所得格差の問題が顕著になってきた。政府は「税制も、社会保障によるセーフティ・ネットを財源面から支えることに加え、それ自体として再分配機能を適切に発揮して」、「人々が持つ将来への不安を拭い去りながら希望を高めていくことが重要である」（政府税調（2007年11月）とされる。具体的には、「人的控除等の課税ベースのあり方の議論を併せて」、現行（国と地方を合わせて）50%の「最高税率について・・・所得再分配の観点から見直すべき」とする（政府税制調査会「抜本的な税制改革に向けた基本的考え方」（2007年11

月))。

国・地方の財政事情も厳しい。我が国の財政は90年代を通じて悪化の一途を辿ってきた。借金の残高は2010年度には国・地方を合わせて、850兆円を超え、GDP（国内総生産）の1.8倍あまりに上る。図表2は政府債務残高の対GDP比を国際比較したものだが、日本の財政が世界でも際立って深刻な状況にあることは明らかだ。なお、債務から政府が保有する金融資産を差し引いた「純債務」ベースで比較しても、我が国は2010年にはイタリアを抜き、対GDP比でも100%を超えるなど、主要先進諸国の中で最悪なことに変わりはない。政府は「無駄な歳出」を洗い出し、財政再建に繋げるべく、「事業仕分け」を実施したが、2010年度の予算に反映できた歳出カットは（当初の3兆円という目標からは程遠く）7千億円に留まった。信用不安に見舞われたギリシャの財政危機（2010年）も決して対岸の火事ではない。米国の格付け会社S & Pは日本国債の格付け見通しを「安定的」から「引き下げ方向」に変更した（2010年1月）。そのため財政的には法人税を含めネットの減税を行う余地は乏しい。

更に、社会の高齢化が進んでいる。65歳以上が人口全体に占める割合は2007年11月時点で21.5%、2050年度には約2倍に達する見通しである。人口の高齢化

図表2 国・地方の財政悪化



出所：財務省HP

に伴って増加するのが年金、医療、介護の社会保障費だ。厚生労働省の見通し（2006年度版）によれば、年金、医療、介護を含む社会保障費は2006年度89.8兆円だったのが、2025年度には141兆円まで膨らむことになる。この増大する社会保障の安定財源の確保が急務だ。

1.3 政府のジレンマ

このように我が国の政府はジレンマを抱えてきた。グローバル経済への対処としては国際的に高い（国・地方合わせた）法人課税の減税が必要となる。他方、所得格差の拡大、財政の悪化、及び増大する社会保障費の財源確保が、その減税を財政的・政治的に難しくしている。

こうした中、既に我が国の経済の足元は既に揺らいでいる。2006年の国民経済計算（経済の活動水準・規模を測定する統計）によると、世界の総所得に占める日本の割合は10%を割り、国民一人当たりGDPはOECD加盟国中18位まで下がっている。中国をはじめ新興国の経済成長も著しく、世界経済における我が国の存在感は揺らいできた。「もはや日本は、経済は一流と呼ばれるような状況ではない」のである。高い経済成長を当然視できる時代はとっくに過ぎている。従来、(税財政を含む)「三流」の政策が「一流」の経済に支えられてきたのが実態だった。しかし、頼りの経済が一流ではないとすれば、政策が三流のままで良いはずがない。むしろ、経済成長を促す政策が急がれる。法人税の抜本的な見直しを含む税制の再構築はその一環である。

2. 税制を巡る議論

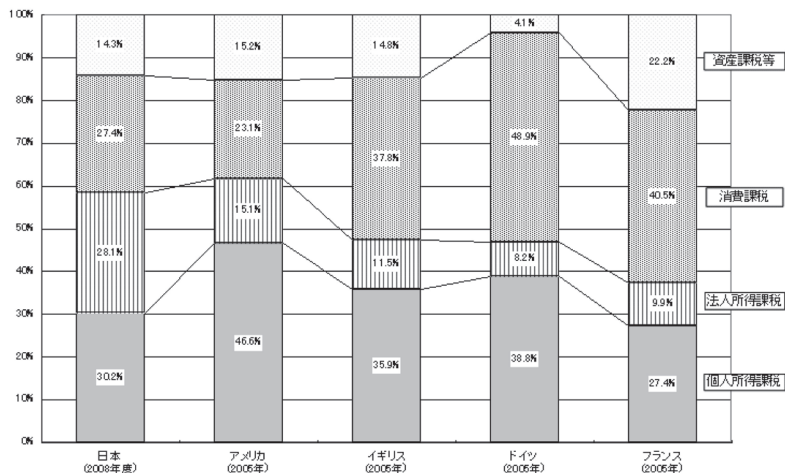
2.1 法人課税の多寡

我が国の税構造の特徴の一つには法人企業課税への高い依存が挙げられる。図表3は税收構成を国際比較したものである。課税は大きく所得課税、消費課税、資産課税に区別される。このうち所得課税は所得税や法人税を含む。他方、消費税、酒税・たばこ税などは消費課税であり、相続税や固定資産税は資産課税に分類される。図表から欧州諸国が付加価値税（我が国の消費税）等消費課税に拠った税構造を有しているのに対して、我が国は米国と並んで所得課税の比重が高い

グローバル経済における税制の在り方：所得課税から消費課税への転換（５）

ことが分かるだろう。所得課税の中でも法人税の占める割合は28.1%（2008年度）に上る。これは米国の15.1%、英国11.5%、ドイツ8.2%（いずれも06年の数値）など主要先進国に比べて際立って高い。「国民との負担のバランス」を勘案しても、課税は国民ではなく法人企業に偏っているのが現状だ。

図表３ 税収構造の国際比較



出所：財務省HP

我が国の法人税率は国際的にみて高いとされる一方で、「法人所得課税の負担に社会保険料事業主負担をあわせてみると、国際的にも必ずしも高い水準ではないという見方」（政府税制調査会（2009年12月））もある。しかし、法人税に社会保険料を合算して、法人企業の負担と定義するのは（政治的方便になっても）経済的合理性に欠いている。法人税及び社会保険料（事業主負担）のいずれも法人企業の「支払い」ではあるが、当該企業の異なる経済活動（意思決定）に関わるコストだからだ。

経済学的に言えば、社会保険料は労働の投入に対する課税であり、法人税は資本（投資）に対する課税にあたる。その直接的な効果は企業の資金調達（資本）コストの増加であり、設備投資の減退である。他方、社会保険料は労働者の雇用

に伴う負担であり、企業にとっては労働コストの一部である。法人企業はその負担を軽減するよう雇用水準、あるいは（社会保険の掛からない非正規労働への）雇用形態を変える誘因を持つことになる。結果、制度上の事業主負担が実質的にも事業主の負担に帰するとは限らない。社会保険料の負担は最終的に労働者の賃金の低下という形で彼等に「転嫁」されるかもしれない。経済学では良く知られた話だが、法律上・制度上、税を支払う主体が経済的に負担するわけではない。税の最終的な負担先は法律の条文ではなく、需要・供給の（価格弾力性でもって表される）構造に大きく依存する。社会連帯・支え合いを理念として掲げる社会保険料であっても例外ではない。事業主負担が部分的に労働者の負担になっている（彼等の手取り賃金を減じている）という実証研究もある（岩本＝濱秋（2006））。

2.2 法人税の負担

法人税の負担も、（社会保険料同様）他の経済主体に転嫁するだろう。ここで一つ断言できることは、企業自体は税を「負担」しないということだ。最終的に税の痛みを被るのは（血の通った）人間であって、（法律上の人格は与えられていても）企業のような組織ではないからだ。法人企業には、その顧客（製品を購入する消費者等）、労働者、投資家（株主・債権者）等、様々な経済主体が関わる。法人税の負担は掛かる時間は違っても彼等の間に分散していく。法人税も結局は国民の負担になるということだ（図表4参照）。

法人税が新規の設備投資を阻害するならば、長い目でみれば企業の生産規模は縮小、これに合わせて雇用も減ることになるだろう。雇用減は労働者にとっての損失だ。あるいは法人税を支払うキャッシュをねん出するよう製品価格を引き上げることもあり得るシナリオだ。この場合、高い支払いを求められる顧客（消費者）が法人税を肩代わりしているようなものだ。さもなければ、法人税は株主に対する配当及び（内部留保を減らすことで）キャピタルゲインを減じる。法人税を株主課税の代用を捕えれば、最後の帰着が、その意図に即するところとなる。これに関連して、「公的負担と企業行動に関するアンケート調査」（経済産業省2007年）によると、法人税の実効税率（実質的な法人負担）が引き下げられた

場合、減税分を新たな投資に回すとした企業が68.7%、社員等の給与や雇用に反映させるとした企業が37.3%（複数回答）に上る。換言すれば、税率の増税は投資や雇用に悪影響を及ぼすことは示唆される。

ただし、グローバル経済では話はここで終わらない。投資家は国内企業に投資しても、低い収益（配当やキャピタルゲイン）しか見込めないとすれば、海外に資金を移転するかもしれない。企業本体も高い法人税や（自身に帰着する）社会保険料の負担を嫌って海外に生産・資金管理の拠点を移動させることはあり得る。経営が地域に密着した中小企業はともなく、国際的に事業を展開する大手企業・多国籍企業であれば、このオプションを行使できるだろう。工場・事業所が海外に移れば、その分、雇用がなくなる。その負担は結局、労働者に及ぶことになる。仮に最終的に税を負担するのが、（国境を越えた移動の効かない）労働者・消費者であれば、最初から彼等に課税する方が、合理的となる。即ち、個人所得税や消費税を強化することが筋といえる。前述のアンケート調査は、企業の立地に関して現時点で国内の法人税の負担が判断材料となるとこたえる企業が「重要」、「ある程度参考にする」を合わせて4割程度に留まる一方、将来的には6割強が法人税負担は立地の選択に影響するとしている。

図表4 法人税の転嫁

法人税の経済効果		法人税負担の帰着先
製品価格の引き上げ		消費者・仕入れ企業
賃金の低下・雇用の縮小		労働者
配当（投資収益）の低下	短期	株主
	長期	海外への投資資金の流出・ 生産拠点の移動 ⇒雇用の縮小 ⇒労働者に帰着

法人税に限らず税負担の転嫁は一般的には知られていない。しかし、課税の経済的帰結は制度の（こうあるべきとの）「理念」や（こうあって欲しいといった）「希望的観測」によって決まるものではないことに政策論はもっと留意すべきだろう。

本来、重要なのは理念ではなく理論(ロジック)、希望ではなく実証(エビデンス)なのである。

2.3 再分配機能の強化

前述の通り、「格差問題への意識の高まり」を踏まえ、政府税制調査会(2008年)は「真に必要なセイフティー・ネットは社会保障によって担保されるべき」としつつも、「税制も・・・、それ自体として再分配機能を適切に発揮していくべきである」と答申している。

もっとも、個人住民税(地方税)と合わせて50%という現行の最高税率の水準は、「個人の勤労意欲・事業意欲の点からみて基本的に妥当」との見解もある。むしろ、給与所得控除、公的年金等控除を含めた所得控除を縮減することで課税所得を拡大することで個人所得税の再分配機能を回復できるだろう。これに関連して、田近・八塩(2006)は「国民生活基礎調査(2001)」の個票データから、我が国では給与所得控除や公的年金等控除など一連の所得控除により課税所得が著しく浸食されており、特に中所得層、年金世帯への所得課税(所得税・住民税)が低い水準に留まってきたことを明らかにしている。換言すれば、課税ベースを上げる余地は大きいはずだ。加えて、「高齢者世代内の資産格差が次世代へ引き継がれる可能性」に対処するよう、「年間死亡者数のうち相続税の課税が発生する割合が4%程度まで減少」した「相続税の資産再分配機能の回復」を図ることもあり得る選択肢だ。

所得課税・資産課税に代えて、消費税による再分配を強調する向きもある。「消費税の社会保障財源としての位置付けをより明確にする場合には、受益と負担を通じた全体で所得再分配に寄与するという消費税の役割について、より積極的な意義付けが行われるべき」(政府税制調査会(2007年11月))というわけだ。とはいえ、消費税には(年間所得で評価して)逆進性の批判が伴う。こうした「格差是正や消費税の逆進性対策の観点から給付付き税額控除制度のあり方について検討すること」が要請されてきた。

3. 個人所得税の再構築

3.1 二元所得税

税制上、所得税が再分配機能を担ってきた。この所得税は転換点を迎えている。戦後、わが国の所得税は全ての所得を合算して、累進的に課税する「包括的所得税」を原則としてきた。しかし、税制改革を重ねる中で、実質的に、現行の「分類型所得税」へ移行してきた経緯がある。①賃金所得税には所得水準とともに「限界税率」が引き上げられる累進課税が適用される一方、②利子、配当、キャピタルゲイン（株式譲渡益）など（資本所得に分類される）金融所得は一律税率20%（本則ベース）で分離課税されている。

北欧では、こうした分類課税を徹底した「二元的所得税」の制度を90年代以降、導入してきた。二元的所得税とは、「個人の所得を賃金・給与等の「勤労所得」と、利子・配当・キャピタルゲイン・不動産所得等の「金融・資本所得」（以下、資本所得）との2つに分けて、勤労所得にはこれまでどおりの累進税率を課すが、金融・資本所得は合算して分離し、比例税率を課すという税制」（森信（2010））として特徴づけられる。「勤労所得」のグループには年金や事業所得の一部（労働所得に相当）も入る。「資本所得」は配当・利子、キャピタルゲインといった金融所得に加え、地代、投資収益に当たる事業所得を含む。個人企業、非公開企業の収益は資本所得と勤労所得に分かれる。資本所得分は、企業の資本価値に予想収益を適用して算出、残余が勤労所得とみなされる。¹⁾

また、①資本所得に対する比例税と勤労所得の最低税率は法人税率と同水準に設定される。②法人段階と個人段階の配当に対する二重課税は完全インピュテーションにより排除する。他方、③法人税が課せられた留保利益の分だけ株の簿価の引き上げる（ステップ・アップさせる）ことで、キャピタルゲイン課税との二重課税を回避することができる。これらの措置は、（個人段階で所得税が課される）利子所得、（さもないければ個人、法人の二段階で二重課税となる）配当所得、（留保利益が売却時の株価に反映される）キャピタルゲインに対する課税の一律

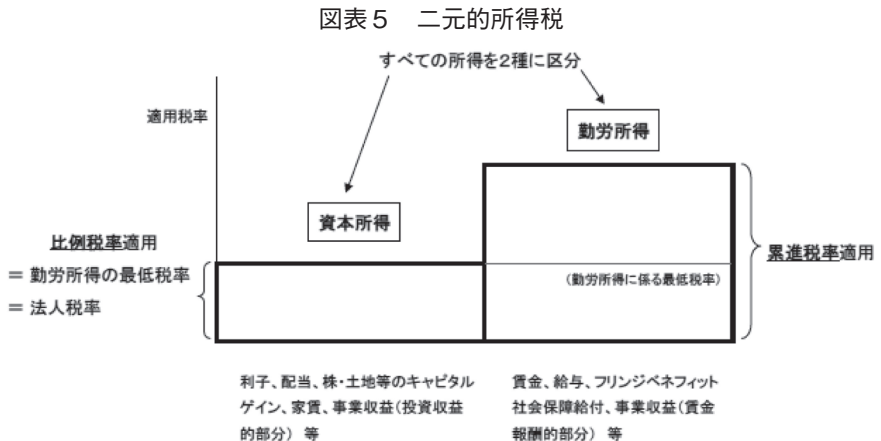
1) 法人税と同じ税率で利子所得税を企業から源泉徴収するならば、「二重課税」排除の措置と合わせて、納税者からみて二元的所得税はCBITに相当する。

化を担保するものである。

我が国では、この個人所得課税の二元化を金融所得課税の一体化として進めてきた。「その具体的内容としては、金融所得の間で課税方式の均衡化をできる限り図ること、金融所得の間で損益通算の範囲を拡大することの2点」(政府税制調査会(2004年6月))とされる。「金融所得の間で損益通算の範囲を拡大し、損失の控除をより広く可能とすることにより、現行の取扱いよりも投資リスクを軽減することが期待されている。その結果、一般の個人投資家のリスク資産への投資促進に資する」ことに繋がる。

もっとも、金融所得課税の一体化はそのまま二元所得税へ進展を意味しない。新しい政府税制調査会(2009年12月)は「金融資産の流動性等にかんがみ、当面の対応として、・・・損益通算の範囲を拡大し、金融所得の一体課税を進め」としつつも、「本来、全ての所得を合算して課税する「総合課税」が理想」と位置付けている。総合課税の原則から、金融所得課税の一体化を「中立性」の観点ではなく、「貯蓄から投資へ」の構造改革」の中で、「より一層「投資」を行い得る環境を整備する政策的要請」(政府税制調査会(2004年6月))として政策税制の一環と位置付ける向きもある。

同じ所得であっても異なる課税を行う経済的合理性は、所得の種類によって税



に対する反応（誘因効果）が異なるところにある。その誘因効果は税率に対する所得の弾力性（1%課税が強化されると、何%課税ベース＝所得が減じられるか）に織り込まれる。このとき、最適課税論流に言えば、弾力性が相対的に高い所得には相対的に低い税を課することが効率に適うことになる。

資本所得のような「足の速い所得」への課税強化は、その海外流出を助長しかねない。制度上、個人所得税は「居住地主義」（全世界所得）を制度上の課税地原則とするが、実態として、海外の資本所得を国内課税当局が捕捉することは容易ではない。その分、課税ベース（捕捉される資本所得）は税に対して弾力的となる。加えて、経済全体を見渡す「一般均衡」の視点に立てば、国内で供給される投資資金の減少は、国内の設備投資や技術開発を遅滞しかねない。結果、生産活動が縮小し、雇用が失われるならば、その税負担は（低所得層を含む）労働者の方に帰着してしまう。資本所得課税に当たっては、こうした経済コストが勘案されなければならない。

そもそも、資本所得は、勤労所得や親からの遺産など他の所得を投資（＝貯蓄）に回すことで稼得される「派生所得」である。格差の根本的な原因が勤労所得や遺産の違いにあるならば、公平の観点からすると、これらへの課税を強化することが筋となろう。資本所得における格差も自ずと是正できる。

3.2 給付付き税額控除

最高税率の引き上げを含め、高所得者に増税すれば、格差が是正されるわけではない。低所得層への所得移転がなければ税制の再分配機能は完結しないからだ。「給付付き税額控除」は、課税最低所得以下の範囲で給付を行うことで、課税と移転の一元化を実現する。「税額控除」の性格上、（限界税率の高い層ほど減税額が大きい）所得控除よりも課税の累進性は高い。「給付付き」とすることで従来型のセイフティー・ネットでは対象にされてこなかった低所得の勤労世帯（ワーキング・プア）への所得移転ができるようになる。我が国でも「社会保障政策の観点から、既存の給付や各種の低所得者対策との関係を踏まえて整理」を行った上で、「課税最低限以下の低所得者に対して、税額控除できない分を給付するという仕組み」を通じて「若年層を中心とした低所得者支援、子育て支援、就労支

援、消費税の逆進性対応」が期待されている。「社会保険料負担を軽減する観点から本制度を利用」という観点もある（政府税制調査会（2007年11月））。新しい政府税制調査会も「課税の適正化を図るために、社会保障・税共通の番号制度の導入を進め」とともに、「所得控除から税額控除・給付付き税額控除・手当へ転換」を図ることで「所得再分配機能を高めていく」としている（政府税制調査会（2009年12月））。

ただし、給付付き税額控除には執行上の課題が少なくない。米国EITCの過払いはいは1999年で85億ドルから99億ドルと推計される。これはEITC請求総額の27%から31.7%を占める。一方、受給資格があるにも関わらず、請求しない「過少払い」も2.3～2.4%と推計される。わが国でも「給付に当たって適正な支給の方策、とりわけ正確な所得の捕捉方法をどう担保するか」（政府税調（2007年11月））を問題視する向きもある。もっとも、クロヨンとして知られるように業種による所得捕捉の違いは現行の所得税の課題である。給付付き税額控除の実効性は乏しいと考えるよりは、所得捕捉を強化するのが筋だろう。さもないれば、納税者からの所得税制度に対する信認自体を得ることができない。現行制度の（潜在的）欠陥をあたかも改革によって生じるかのように論じるのは詭弁に過ぎない。

そもそも、EITCの不正受給の最大要因は、所得の補足よりも、資格要件の確認にある。実際、金額ベースでいえば、子どもの居住・養育の有無、年齢等の適格性を満たしていないケースが最も多い（Holtzblatt=Muucubbin）2004）。この背景には、住民登録のない米国では世帯人員・構成が実質的に非対称情報であること、にも関わらず資格要件に子女との（最低一定期間の）同居条件等が課されていることがある。

一方、カナダのGST税額控除の場合、過誤支給・不正受給はさほど問題となっていない給付を行ったもののうち98%は適正な給付であったと報告されている（（政府税制調査会「海外調査報告（アメリカ、カナダ）」（2009年8月））。その理由としては、GST税額控除が、低所得者について受給額が所得の多寡によらず原則、定額となる簡素な制度設計となっていることが挙げられる。我が国の給付付き税額控除の設計にも参考となるだろう。

3.3 「同床異夢」

給付付き税額控除に「類似」した考えとして「ベーシック・インカム」がある。ベーシック・インカムは、給付付き税額控除と並んで、近年、研究者や実務家の間で関心を集めてきた。政府は全ての個人に年間一定額の給付を保証する。その他の控除はないため、原則、所得の全額が所得税の課税対象となる。合わせて、重複する既存の政策を合せて整理・統合できれば、再分配政策は一元化して、執行費用の軽減が図られるだろう。税制の中で給付を行うところは給付付き税額控除と同じ特徴を持つ。フリードマンのような保守派の経済学者から、アトキンソンに代表されるリベラル派まで幅広く支持されてきた。両者の相違は、負の所得税で実現する再分配の程度、具体的には給付水準と給付の財源を賄うための所得税率・累進構造に帰する。

就労しても給付の削減を伴わないベーシック・インカムは雇用の罨や貧困の罨を是正する。ただし、就労の障害を解消しても、積極的な誘因付けはない。むしろ、ベーシック・インカムを「労働からの解放」、ボランティアなど「社会的活動に対する報酬」として位置づける向きもある。他方、給付付き税額控除はEITC（米国）の通増部分や勤労税額控除（英国）の最低労働時間のように低所得の勤労者（ワーキング・プア）への支援、就労促進を志向する。失業者を対象とした「積極的労働市場政策」を合わせると就労可能な個人については、一貫して「福祉から雇用」を念頭に置くものだ。

また、就労の如何も問わないため、障害者世帯など労働の困難な個人・世帯に十分なベーシック・インカムを施すとすれば、彼等以外の個人・世帯への給付まで増額される。（所得効果が働いて）本来就労して自立可能な個人の労働供給まで損ねかねない。稼得所得に応じて逡減する給付付き税額控除に対して、ベーシック・インカムによる普遍給付は（代替効果を通じた）労働供給へのマイナス効果が小さいともいわれる。しかし、税額控除や給付に留まらず、所得税全体で見ると、普遍給付に要する財源が大きくなる分、（所得税の中で再分配を完結させるとすれば、）それを賄うための所得税率は高くなければならない。この場合、

再分配に伴う非効率のコスト（労働供給の阻害）は高く付くだろう。

4. 所得課税から消費課税へ

4.1 消費税の経済学

財政再建、社会保障の財源、地方税の充実として消費税に対する期待が高まっている。税収に占める消費税の比重を高めることは、税体系における所得課税から消費（支出）課税への転換にあたる。これに関連して、英国の「ミード報告」（1978年）では、課税の公平感として納税者の担税力を（年間ベースの）所得ではなく、（生涯所得を反映する）消費支出に求めている。我が国でも、「稼得された所得はいつかは消費されるとの考えに立てば、消費は「一時点の所得」よりも生涯を通じた経済力をより正確に反映していると考えられる」（政府税制調査会（2007年11月））とする向きもある。

また、利子・配当等資本（金融）所得は、既に所得税が課された労働所得等他の所得から派生する（消費されなかった残余が貯蓄に回されることで稼得される）所得であるから、当該所得に税を課すことは、「二重課税」になってきた。この結果、今期の稼得所得が等しくとも、その所得を全て消費に充てる個人と貯蓄する個人との間では生涯を通じた税負担が異なる（前者は今期のみ課税される一方、後者は今期に加えて、将来期にも課税される）という意味で（生涯ベースで）「水平的」に不公平でもある。効率の観点からも、所得課税は貯蓄・投資（資本ストックの形成）に減退効果を及ぼすことが懸念されてきた。特に、全ての所得を合算して「総合課税」を行う包括的所得税の場合、限界税率が高くなってしまふ。（所得課税は労働供給も阻害しかねない。しかし、今期の労働供給の低下が影響するのは今期の生産量に留まるのに対して、資本ストックの減少は現在に留まらず、将来に渡る生産を減じることになる。従って、資本所得課税は、労働（賃金）所得課税より経済活動に対するマイナス効果が相対的に大きくなる。）

他方、消費課税であれば、「二重課税」はなく、貯蓄（資本形成）も阻害しない。「中長期的視点に立ち安定的・持続的な成長を実現」するよう「我が国の潜在力と知恵を引き出すことにより新たな需要の創出と生産性の向上を両立」させる上で、所得課税より消費課税が優位といえる。（厳密に言えば、ミード報告におい

て提言されていた「支出税」は（累進課税も可能な）直接税であり、間接税としての消費税とは異なる。しかし、累進構造の有無、徴税形態の違いはあっても、いずれも消費を課税対象とすることに変わりはない。）

消費税であれ、（法人税を含む）所得税であれ、課税は家計の消費選択、あるいは企業の生産選択を「歪める」（非効率にする）。これについて、最適課税論が導く「生産効率性命題」は、課税の歪みは消費サイド（最終財の配分）に留め、生産活動（中間財の投入）に対しては中立的であることを要請する。経済の生産性は最大限発揮させる（「生産可能性フロンティア」上に位置させる）のが望ましいということだ。法人税のような特定の部門（法人部門）の投資コストを高める、よって、資本の（法人・非法人部門間での）配分を非効率にする税制は、この「生産効率性命題」には適わない。他方、生産過程に介入しない（中間財には課税しない）消費税は、同命題を満たしている。

図表6 所得課税対消費課税

	所得課税	消費課税
公平感	年間所得	生涯所得
貯蓄への二重課税	あり	なし
生産効率性命題	満たさない（法人税）	原則満たす

4.2 グローバル化と消費税

課税地原則は、①納税者（事業者・企業）の所在地で課税を行う居住地主義、②経済活動の行われた地域が課税する源泉地主義、および、③最終消費地で課税が行われる仕向け地主義からなる。従来、法人税・所得税は居住地主義によってきた。ただし、我が国では2009年度税制改正において、海外に留保された資金の国内還流に向けた環境整備のため、従来の間接外国税額控除制度に代え、外国子会社（持ち株比率25%以上）から受け取った配当の95%を益金不算入とする措置を講じた。（外国子会社の）国外所得を免除することで、課税地原則を「源泉地主義課税」に近づけた改革となっている。（ただし、海外支店からの利益に

は居住地主義が適用されるため、純粋な源泉主義課税とは一致しない。)

他方、消費税は仕向け地主義に従う。経済のグローバル化に伴い、この「仕向け地主義」課税のメリットが高まっている。輸出にはゼロ税率が適用されるため、税負担は海外に転嫁されない。一方、輸入は課税対象となる。この仕向け地主義の性格が、消費税を「国際的整合性の確保及び国際競争力の強化」とも整合的にする。輸出非課税・輸入課税の性格(国境調整)により、法人税率は企業の立地選択に影響しない。海外に生産拠点を移しても国内に輸入すれば、課税される一方、国内生産でも海外に輸出すれば税負担を負わないからだ。課税上の扱いは生産地の如何に拠らない。移転価格の操作による利益移転も生じない。輸出は非課税のため、課税ベースを圧縮するよう海外子会社への中間財輸出の価格を引き下げる必要はない。輸入課税(経費として控除されない)から海外子会社からの中間財輸入の価格を引き上げて課税所得を圧縮する誘因も解消される。

従って、仕向け地主義は経済のグローバル化に即した課税原則といえるだろう。「国境調整を通じて税率の変更が国際競争力に与える影響を遮断できる」(政府税制調査会(2007年11月))からだ。結果、社会保障や地方財源など国内の財政需要の充足をグローバル化への対応(企業の国際競争力の確保・海外からの直接投資の促進など)から切り離すことが可能になる。

4.3 消費税の逆進性

しかし消費税には逆進性の批判が伴う。ここで逆進性とは、年間所得に占める税負担の比率が低所得層ほど高くなることを指す。消費税は担税力の弱い層に重い負担を課すというわけだ。「消費税の逆進性対策の観点から」は別途、新しい政策手段が必要となる。

その1つとしては、「基礎的食料品」に対する軽減税率(例えば、税率を現行の5%に据え置き)が挙げられる。実際、「累進的消費税」として軽減税率を伴う消費税制度を主張する向きもある(橋本(2005))。しかし、軽減税率は標準税率が適用される他の財貨との間での消費の選択を(代替効果でもって)歪めることになるだろう。本来、経済的価値が低い(高い)にも関わらず、軽減税率(標準税率)が課されていることで、需要が喚起される(減退する)ならば、税制の

一般原則の一つである「中立性」に適わない。また、軽減税率を享受できるのは、低所得層だけではない。「絶対額」でみれば、中高所得層の方が食料品等、軽減税率適用の財貨・サービスを多く購入することになる。実際、以下の試算でも示すように軽減税率を適用しても、消費税の「逆進性」は解消しない。低所得層に対象を絞った対策になっていないのである。税制の「公平性」の原則にも即していないことになる。

加えて、軽減税率が課される財貨の範囲には曖昧さと恣意性が残らざるを得ない。結果、執行コストが高くなるほか、制度を複雑・不透明にしかねない。これは税制の「簡索性」の原則に反する。例えば、英国では食料品にゼロ税率が適用されているが、「温かい食べ物のテイクアウト」は、この軽減措置から除かれている。しかし、「温かい」程度に明確な基準があるわけではない。ドイツの場合、「レストランの飲食を除く」飲食料品には軽減税率（標準税率19%に対して7%）が課されている。しかし、テイクアウトもあるファーストフードなどでは、税込の料金が一律化されているのが実態とされる。

更に、いったん軽減税率を認めれば、政治的な圧力から適用範囲が際限なく拡大する懸念もある（Ebrill et al (2001)）。軽減税率を「基礎的食料品」に限定するとしても、「基礎的」とみなされる飲食料が拡大解釈されていく事態は容易に想像がつく。本来の低所得者対策には適わない（むしろ中高所得層を優遇する）結果にもなりかねない。

従って、税の中立性、公平性、簡索性の観点からすれば、消費税率は一律であることが望ましい。これに関連した改革案が「マーリース報告」にある。英国のVATは標準税率が17.5%、食料品、子ども用服、住宅建設などにゼロ税率を、家庭用エネルギー等に5%の軽減税率を適用している。マーリース報告のCrawford et al (2008) ではこうしたVATの税率を17.5%で一律化、合わせて求職者手当、税額控除、住居手当、カウンシル税手当てなど既存の所得支援を15%引き上げることを提言している。この改革により、下位10%の所得層が週当たり平均2.5ポンドの純便益を得る一方、上位10%は週25ポンドの負担増となる。総じて改革は累進課税を確保している。VATの税収は230億ポンド増加、所得保障の拡充による支出増は120億ポンドであるから、ネットでみて110億ポンドの増収で

ある。現行制度(VAT税収800億ポンド)に比べてVATの税収は1割増しとなる。

我が国でも、軽減税率に代わる逆進性対策として低所得層への直接的な現金給付が有望視されている。具体的には「給付付き税額控除」を活用することだ。政府税制調査会も軽減税率は「非常に複雑な制度を生むこととなる可能性がある」として、むしろ「給付付き税額控除」の仕組みの中で逆進性対策を行うことを検討するものとしている(政府税制調査会(2009年12月))。その実例としては、カナダの消費税(GST)税額控除が挙げられる。同税額控除は有資格本人と配偶者に各々、年間242ドル、子ども(18歳以下)は一人当たり127ドルを給付する。家族所得(ただし、6歳未満の子どもに月100ドル給付する普遍育児手当(UCCB)は除く)が年間31,524ドルを超えた分の5%相当が差し引かれる(数値は2007年納税申告分)。

従って、税の中立性、公平性、簡索性の観点からすれば、消費税率は一律であることが望ましい。本稿は消費税率を一律10%に引き上げるのに合わせて、「給付付き税額控除」を導入することを提言する。政府税制調査会も軽減税率は「非常に複雑な制度を生むこととなる可能性がある」として、むしろ「給付付き税額控除」の仕組みの中で逆進性対策を行うことを検討するものとしている(平成22年度税制改正大綱(平成21年12月))。

5. 給付付き税額控除試算

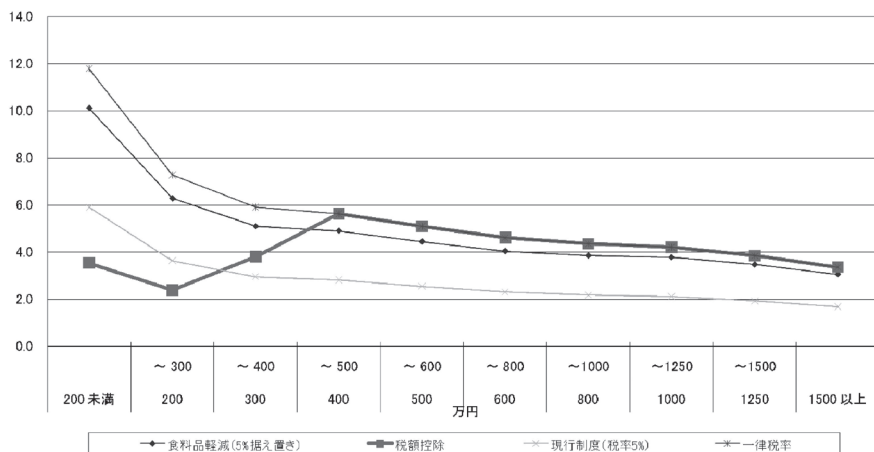
本節では、この給付付き税額控除の規模と効果を試算する。データは「平成16年全国消費実態調査」(勤労世帯)を用いた。給付付き税額控除は世帯人員に応じた定額部分と世帯所得による減額措置から構成される。ここでは、世帯人員2人までは一人あたりの給付額を5万円、3人目以降は一人につき2万5千円とした。片親(母子)世帯には2万5千円の加算措置を講じた。世帯所得が300万円を超過した部分の減額率は10%とおいている。例えば、所得が350万円の世帯の場合、5万円(=10%*(350-300))が減額となる。夫婦2人の世帯であれば、世帯所得が400万円以上で給付付き税額控除はゼロになる。この給付付き税額控除に要する財源は消費税率換算(1%あたり2.5兆円)で0.6%に留まる。他方、食料品の税率を5%に据え置く軽減税率を採用したときの一律10%に比べた消費

税の減額は消費税率1.3%に上る。給付付き税額控除の方が、少ないコストでもって低所得者対策ができる。

夫婦・子ども一人世帯における所得階級別の（税額控除後）消費税負担率は図表7のように与えられる。食料品の税率（5%）を据え置いたとき負担の逆進性が解消していないことが分かるだろう。軽減税率は低所得者をターゲットにした負担軽減策にはならない。他方、給付付き税額控除の場合、400万円前後まで負担率はなだらかに通増、ネットの課税は累進的になる。世帯所得300万円未満では現行税率（一律5%）の負担率を下回る。彼らにとって、消費税増税と給付付き税額控除の組み合わせは減税となっている。軽減税率と比べると400万円以下の世帯までは給付付き税額控除の方が負担は低く済んでいる。単身世帯等、他の世帯構成でも同様の結果を得る。一般に構成人数が多く、所得の低い世帯ほど給付付き税額控除による負担軽減が大きくなる。逆進性対策に効果を持つことが伺えよう。

図表7

消費税の純負担が所得に占める割合(%)
夫婦子ども一人(勤労世帯)
全国消費実態調査(2004年)
消費税率10%



消費税の引き上げと給付付き税額控除との間には補完的関係がある。税額控除がない状況を与件として、消費税率を一律に引き上げるならば、低所得層の負担が増し(税負担が逆進的になって)、公平に欠くことになる。ただし、これを理由に消費税の引き上げに反対するのは、正しい政策的含意ではない。給付付き税額控除を合わせて導入することで、低所得者の負担の軽減は図れるからだ。換言すれば、消費税と給付付き税額控除は「一体」に改革されることが「全体最適」に適っている。

[参考文献]

- 岩本康志・濱秋純哉(2006)「社会保険料の帰着分析—経済学的考察—」季刊社会保障研究 42号3巻 204-18
- 田近栄治・八塩裕之(2006)「税制を通じた所得再分配—所得控除に代わる税制額控除の活用」小塩隆士・田近栄治・府川哲夫編著『日本の所得分配』第4章、東京大学出版会、85-110頁
- 森信茂樹(2010)「二元的所得税再考—公平と効率の両立に向けて」土居丈朗編『日本の税をどう見直すか』日本経済新聞出版社
- 橘木俊詔(2005)「消費税15%による年金改革」東洋経済新報社
- Crawford, I., M. Keen and S. Smith (2008) "Value-Added Tax and Excises," Mirrlees Review, Institute for Fiscal Studies.
- Ebrill, L., M. Keen, J.-P. Bodin and V. Summers (2001) The Modern VAT, International Monetary Fund