

租税原則と日本税制のあり方

The Principles of Taxation and Japanese Tax System

大澤 美和

実践女子大学人間社会学部

紀要 第20集 抜刷

2024年3月31日発行

租税原則と日本税制のあり方

The Principles of Taxation and Japanese Tax System

大澤美和

Osawa Miwa

実践女子大学人間社会学部非常勤講師

はじめに

租税は政府部門がその経費を賄うため、家計や企業から強制的に且つ個別的反対給付なしに徴収する財源である¹。課税ベースが所得、消費、資産のいずれであれ政府部門への移転であり、家計や企業にとって負担となる。租税を賦課する際には、できるだけ公平で経済活動に負担とならないように負担配分する必要がある。租税政策の基本となる租税負担配分の基本原則を遵守しつつ、現実の税制を構築すべきである。

政府税制調査会に対して、総理大臣から「持続的かつ包摂的な経済成長の実現と財政健全化の達成を両立させるため、公平かつ働き方等に中立的で、新たな時代の動きに適切に対応した、あるべき税制の具体化に向け、包括的な審議を求める。」旨の諮問がなされ、政府税制調査会は2023年6月30日に中期答申『わが国税制の現状と課題 ―令和時代の構造変化と税制のあり方―』を総理大臣に提出した。全275頁に及ぶ同答申は、公平、中立、簡素の租税3原則と、税収の充分性を備えた税制の構築を提案している²。しかし、租税原則について、同答申の第1部のIの4「税制の役割と基本的考え方」において論じているが、答申全体をみると個々の税目と租税原則についてはごく簡単に述べているだけである。

財政制度や租税制度について考察する場合、政府税制調査会の中期答申が強調しているように、まず、財政や租税についての原理原則から制度を見るべきである。この観点から、本稿では、現実の税制を租税のあるべき機能に近づける橋渡しの原則である租税原則と日本の基幹3税について論じる。

こうしたことを踏まえ、所得税、法人税、及び消費税（一般消費税、VAT）の3税を中心に租税原則の観点から日本税制について考察する。論の展開は、まず財政の機能と租税の機能を概観し、それから租税原則について整理して、その後、各国の税制改革の理念となっている公平、中立、簡素の観点から所得税、法人税、及び消費税について論じる。

I 租税の機能

租税は財政収入の根幹をなす財源である。財政の機能の一翼を歳入面から担うのが租税の機能であり、租税の機能は財政の機能の部分集合である。本節では、まず、財政の機能を概観した後に、租税の機能について論じる。

1. 財政の機能

財政とは、政府が収入を得て、管理し、支出する行為であると定義することができるが、換言すると、政府の経済活動である。こうした財政の機能（役割）は、市場メカニズムが円滑に働く枠組みを整えること、そして租税を中心に民間部門から財源を調達し、民間部門においては供給不可能な国防、司法、及び特定の公共施設のような純粋公共財を供給すると共に、民間部門においても供給可能な教育や福祉のような準公共財を国民福祉の維持向上の観点からその質・量を補完することである。

財政の機能は、資源配分、所得再分配、及び経済安定化の三機能である旨が、R.A. マスグレブの著書、“The Theory of Public Finance” 1959、において一般化された³。これら財政の三機能は、それぞれ、効率、公平、安定に関する「広義の市場の失敗」に対応していると見てよい⁴。すなわち、効率性に対応する機能が資源配分機能であり、公平性が所得再分配機能、そして安定性が経済安定化機能である。

第1に、財政の資源配分機能とは、ミクロ経済学における基本的な論点である市場の失敗（狭義の市場の失敗）に関する資源配分の効率性のことであり、公共財や、独占・寡占、費用逓減、外部性などにより、土地、労働、資本などの生産要素（資源）の最適な配分、つまりパレート最適が達成されていない場合に政府が市場に介入することである。

第2に、所得再分配機能とは、市場メカニズムの下で実現される所得や富の分配に対して政府が介入することである。我々は、生産に対する貢献度に応じて所得を手にするが、保有する生産手段の質や量は個人で区々であり、必然的に所得や資産の格差が発生する。現実には、フローとしての所得格差より、ストックとしての資産格差の方がはるかに大きいのである。

また、相続や贈与による取得資産の格差は、さらに大きな資産・所得格差を招来する可能性がある。社会的に許容できない所得や資産の格差は、公平性の観点からは是正する必要があるが、財政による再分配政策の実施は労働供給や経済成長の促進などの観点からも必要だといえる。許容できない所得や資産の格差の存在は人々の労働意欲に負の影響を与えると共に、社会不安を惹起する可能性がある。所得再分配の政策手段は収入面によるものと支出面によるものがある。

第3に、経済安定化機能とは、物価や雇用の安定を確保するため、財政手段によって総需要を操作することによる有効需要の調整である。混合経済システムを旨とする国民経済において、社会的に容認できないインフレーションやデフレーションといった経済変動が必然的に発生する。これに対処する経済安定化政策の手段として、ビルトイン・スタビライザー（built-in stabilizer、自動安定化装置）と裁量的財政政策（フィiscalポリシー）がある。

ビルトイン・スタビライザーとは、財政システムの中に組み込まれ、国民経済の好不況に応じて自動的に有効需要に影響を与え、雇用や物価などを安定化させ経済成長率を潜在成長率へ導く機能である。

裁量的財政政策は、景気の動向に応じて租税政策及び公共支出政策を用い有効需要を操作することである。不況期には、供給に比べて需要不足の状況にあるため、需要を喚起する政策を実施する。具体的には、公共支出を拡大することや減税を実施して家計と企業の経済活動を刺激する。逆に、供給よりも需要が過大な好況期には公共支出の抑制や増税の実施により有効需要を削減する政策を実施するのである。

2. 租税の機能

本項では、租税システム全体として遂行すべき、資源配分、所得再分配、及び経済安定化の租税の三機能について論じる。

まず、第1に、租税の資源配分機能についてであるが、これはミクロ経済学における市場の失敗、つまり「狭義の市場の失敗」に対応する機能である。租税の資源配分機能は、公共財を供給するための財源調達や、外部性などの市場の失敗に対応する機能が特に重要である。

消費の観点から非排除性と非競合性といった性質を有する民間部門では供給不可能な純粋公共財、そして民間部門でも供給可能であるがその質・量の点から、政府部門が補完している準公共財の経費に充てるための財源調達である。公共サービスの経費に充てる財源調達が租税の最も重要な機能であり、その目的である。

そして、外部不経済が存在する場合の租税の資源配分機能は環境税（ピグー税）として大きな役割を果たしている。租税による財源調達は民間部門から政府部門への資源の移転を意味し、こうした狭義の市場の失敗に対処するのが、租税の資源配分の機能である。

なお、資源配分機能を広く捉えると次のとおりである。租税による財源調達は税源や税目の選択により、民間部門における土地、労働、資本といった資源がどこへ、どれだけ振り向けられるかに関して大きな影響を及ぼすのである。

第2に、租税の所得再分配機能についてである。所得や富の再分配政策は歳入面と歳出面で実施されるが、歳入面では租税制度において実施され、歳出面では社会保障制度の下で遂行される。租税による所得や資産の再分配は、垂直的公平の確保のため、所得税や相続税における累進税制の採用や、様々な控除制度の導入により再分配政策が遂行されている。租税を通じた再分配は人々の労働意欲を削ぐ可能性があり、歳出を含め財政システム全体で考慮することが不可欠となる。

第3に、経済安定化機能であるが、インフレーションやデフレーションが顕在化しているときに見做されるときに、租税による有効需要の調整である。財政の機能と同様に、租税の機能もビルトイン・スタビライザーと裁量的租税政策を考えることができる。

租税制度におけるビルトイン・スタビライザーには、所得税制における累進税率の採用があるが、税率区分（ブラケット）が多く、最高税率が高いほどビルトイン・スタビライザーの効果は大きくなる。景気に感応的な法人税も、ビルトイン・スタビライザー機能が備わっている。すなわ

ち、税収のGDP弾力性の高い租税ほど、ビルトイン・スタビライザー機能という点で優れているといえる。

次に、裁量的租税政策であるが、景気状況に鑑みて課税額や税率を具体的に操作することである。日本では、消費需要の喚起を狙いとして、所得税と住民税の減税が実施されてきた。新型コロナウイルス禍における景気対策として、英国やドイツではVATの税率の引き下げが行われたが、各国において有効需要喚起政策として公共支出の拡大政策、及び租税政策が実施された。ただ、税制改革の際に経済安定化政策を優先課題として、租税システムの構築がなされることはない。

このように、租税は、資源配分（財源調達）機能を根幹として様々な機能を有しているが、政府税制調査会の中期答申において、財源調達を前提として、タックスミックスを考えるべき旨を強調している⁵。特に再分配政策の場合、個々の税目において租税の機能を考えがちであるが、所得課税、消費課税、及び資産課税のタックスミックスの中で対処すべきであり、さらに歳出の側における社会保障制度を考慮に入れ、租税制度は構築されるべきであろう。

II 租税原則の変遷

各国は経済社会の状況に応じて、租税制度を変更しているが、その際、基本となる指針が租税原則であり、租税原則は現実の租税制度を租税のあるべき機能に近づける基本となる原則である。租税原則論は、産業革命以降、当該時代の経済社会の状況を反映し変化してきている。資本主義勃興期のA. スミスの租税原則、資本主義生産様式の歪みの是正が要請された19世紀後半におけるL. von, シュタインや、A. ワグナーなどの租税原則、そして20世紀の混合経済システムにおけるR.A. マスグレイブやF. ノイマルクなどの租税原則が名高いが、ここではスミス、ワグナー、マスグレイブの租税原則について概観する。

スミスの公平、明確、便宜、最小徴税費の4原則は、資源配分を市場の自動調整機能に委ねることを主張する自由主義経済思想を反映したものである。スミスは租税の根拠を公共サービス全体のもたらす利益に着目し、そして租税負担配分は経済主体の能力に比例して負担すべきであるとした。スミスの4原則は、第1の公平の原則、すなわち負担配分の原則、及び第2~4の税務行政上の原則とみることができる。産業革命の黎明期の18世紀後半は供給自ら需要を創出する、いわゆるセーの法則が成立し、政府の市場への介入は最小限にすべきとの夜警国家論が流布した時代であった。

19世紀半ばにおける工業化の進展に伴う都市への人口の集中は深刻な都市問題を惹起し、そして需要と供給のミスマッチは巷に失業者を溢れさせ、資本主義生産様式の歪みが顕在化した。市場で実現する所得や資産の格差は修正されるべきとの観点から、再分配政策が要請された時代を背景に、ワグナーは国家経費が必然的に膨張する旨を主張したのである。この国家経費膨張の法則で名高いワグナーは租税制度の則るべき原則として、4大原則、9小原則を掲げたのである。ワグナーの4大原則は、スミスの租税原則に、第1の財政政策上の原則と第2の国民経済上の原則を加えたものであり、スミスの公平の原則は第3の公正の原則に、そして明確、便宜、最小徴税費は第4の税務行政上の原則に対応する⁶。ノイマルクの租税原則はワグナーの租税原則をより具体化した

内容になっている。

マズグレイブは、十分性、公平性、負担者、中立（効率性）、経済の安定と成長、明確性、費用最小の7条件を掲げている。ワグナーとマズグレイブは共に租税の財源調達機能を重視して税収の十分性を強調している。なお、経済の安定はマズグレイブ特有の条件であり、ワグナーの租税原則にはない。因みに、経済の安定は経済安定化機能に関する条件であり、経済の成長は資源配分機能に関する条件であると見做してよいであろう。

Ⅲ 各国の税制改革の理念

ワグナーやマズグレイブなどの租税原則は財政、国民経済、負担配分などを考量し、詳細にわたっているが、特に1986年の米国における税制改革以降、各国における税制改革の原則（理念）は公平、中立、簡素の3原則が基本となっている⁷。この3原則を基本に各国の税制改革は推し進められているが、当然のことながらワグナーやマズグレイブが強調している税収の十分性の原則は前提になっているといえよう。

公平の原則とは、租税の負担配分について、公平とは何かを追求するものである。公平の基準は社会経済の状況や個人の主観的判断に影響されるため、必ずしも明瞭ではないが、今日では「水平的公平」と「垂直的公平」の2つに分けて考えられている。水平的公平とは「経済的に見て担税力が等しい人びとは等しい負担をする」ということであり、そして垂直的公平とは「経済的に見て担税力が異なる人びとは異なる負担をする」ということである。水平的公平への対応は比較的容易であるが、垂直的公平については、担税力の異なる人びとの税負担水準をどうするかという難しい問題がある。

中立の原則とは、市場メカニズムによって効率的な資源配分が達成されている場合、租税は資源配分を歪めず、中立であることが望ましいというものである。租税は、家計や企業へ直接的な租税負担のみならず、代替効果により厚生上の損失を生じさせる。定額税を除けば、どのような租税であれ、家計や企業の経済行動を歪め、超過負担を発生させる。

簡素の原則は、税制が簡素で分かりやすく、また徴税の際の税務行政費や納税者の納税協力費ができる限り少ない方がよいというものである。各国の税制は、通常、複数の税の組み合わせ（タックスミックス）から成り立っているが、経済社会の発展と共に複雑化してきている。たとえば、わが国の所得税では公平性の確保のため、多様な所得控除を設けているが、これが逆に税制を複雑にしている。たとえ公平や中立の原則が満たされたとしても、その仕組みが複雑で徴税費が膨大になる税制は望ましいとはいえない。

このように租税原則は各時代の経済・社会情勢などを反映して、それぞれ力点の置き方が異なるが、租税負担配分の公平性、納税者の経済的選択への中立性、制度の簡素性に整理されている⁸。ただ、これらの原則は、いずれか一つの原則を重視すれば、他の原則をある程度犠牲にせざるを得ないというトレード・オフの関係にあるといえるが、いかにバランスを取るかが税制をデザインする際の課題である。

さて、21世紀における本格的な税制改革に関する報告書として、2010年と2011年に『マーリーズ・レビュー』⁹が英国において公開された。マーリーズ・レビューの税制改革案は英国のみならず、各国における税制改革の際に示唆に富む内容である¹⁰。

マーリーズ・レビューは21世紀初頭の英国税制が不公平、非効率、複雑な状況にあることを指摘し、英国税制を公平、効率、簡素の理念に近づけるためのキーワードとして、‘progressive’、‘neutral’、and ‘system’の3つを上げている¹¹。すなわち、マーリーズ・レビューの提案の核心は、累進的で中立的な租税制度の構築であり、こうした租税制度を租税システム全体、そして歳出を含む財政システム全体において考察すべき旨を勧告しているのである¹²。

まず、マーリーズ・レビューは、できるだけ効率性を損なわずに累進性を達成すべきであるとする。累進性を構築する際に、個人所得税と給付に関する税率構造が果たす主要な役割を強調している。所得再分配と労働インセンティブにはトレード・オフが不可避であるが、累進性の達成と効率性との間のロスを最小化するよう制度をデザインすることは可能であるとする。効率性のロスを最小限に抑えた累進性の達成とは、所得分配の状態、及び様々な所得水準における課税と給付に関する情報を税率表に反映させることを意味する。また、人々の租税回避や海外移住のような反応に加えて、働くかどうか、どれだけ働くかに関する決定を考慮した税制を意味する。

マーリーズ・レビューは、就学年齢の子供を持つ母親や退職年齢の人々が、労働インセンティブに対して強く反応するとして、特に低い実効税率に直面していることを指摘し、労働供給インセンティブ、潜在的な稼得能力、ニーズを反映する税率表をデザインすることが重要であるとしている。

さらに、累進的な税制に関する多くの議論は現在所得に対する課税に焦点を置いているが、年間所得のスナップショットではなく、人々が生涯を通して稼得する総所得によって累進性を評価すべきであるとしている。そのため、マーリーズ・レビューは生涯における消費の配分を考察すべきであり、一時点の所得の分配を考察することは正しい論点ではないと述べている。

次は、中立性についてである。類似の経済活動を同じように取り扱う税制はより簡素となり、人々や経済活動間の不当な差別を避け、経済的な歪みを最小化する。しかし、アルコール、たばこ、及び環境に被害をもたらす活動に対する課税が示すように、課税目的が異なる活動を差別することが効率的となり得る場合もある。こうした活動は外部不経済を発生させる行為となるため、租税政策の影響を受け、特別な課税が正当化されるケースである。マーリーズ・レビューは、このような議論は健康への警告として取り扱われなければならないとしている。政府が課税する経済活動と非課税とする経済活動との境界を定義し、政策決定することは難しい。それは税務行政費と納税協力費を増加させることに他ならない。さらに、ある種の活動を他の別の活動へ誘導するインセンティブを生じさせる。税制における家計や企業の経済活動に対する中立性の確保は、効率的な資源配分を促し経済成長に資する税制を指向するものであり、さらに簡素化すなわち税務行政費の低下に寄与する。

最後に、個々の税制において、租税原則を考えるのではなく、税制全体として考察することである。租税制度はその税収が国全体の財政需要に合うように構築されるべきである。すなわち、財政

収入の十分性が税制をデザインする際の前提条件である。特定項目に対する歳出を特定の租税収入に結び付けることは、ノン・アフェクタシオンの原則に反する。それゆえ、租税の目的税化はできるだけ避けるべきである¹³。一般的に、租税制度全体が機能する限り、租税の全てが、必ずしも全ての目的に適う必要はない。たとえば、租税システム全体が累進的である限り、全ての税目が累進的である必要はないのである。消費税は逆進的にならざるを得ないが、累進性の確保は個人所得税等で達成することが可能である。良い税制とは、あらゆる税目で累進性を確保することではなく、全体としてのシステムが累進的である税制である。すなわち、公平、中立の原則は個々の税制において考えるべきものではなく、租税システム全体で確保すべきであると、マーリーズ・レビューは勧告している。

IV 租税原則と日本税制

政府税制調査会の中期答申において強調されているように、あるべき租税制度はできるだけ租税原則に立脚してデザインされるべきである。本節では、わが国の基幹税である所得税、法人税、消費税について、公平、中立、簡素といった租税原則の観点から論じる。

1. 租税原則と所得税

所得税は、資源配分、所得再分配、経済安定化の租税の三機能に最も資する租税であると同時に、現実の税制を構築する際の理念である公平、中立、簡素の3原則に最も関りのある租税である。所得税は財源調達（資源配分）と所得再分配に優れ、そして経済安定化についても他の税目がない特徴を有している。

所得税収は令和2（2020）年度以降、消費税収を下回っているが、今後とも基幹税としての地位に変わりはないものと思われる。所得税は、相続税と共に超過累進税率や各種控除制度を設けることにより所得再分配機能を担っている。それに、税収の所得弾力性が高く、ビルトイン・スタビライザーとしての機能により経済安定化に資している。

さて、所得税と公平、中立、簡素について考察しよう。所得税は個々人の間の垂直的公平の確保に優れ、歳出の側における社会保障関係費（給付）と共に、所得再分配政策の中心となっている。なお、所得の源泉徴収による給与所得者の場合と、個人事業主などの申告納税の場合とでは、所得の把握に差があり不公平だとの議論があるが、これは税務行政上の問題であり、所得税制における公平とは分けて論じる必要がある。

中立（効率）性の点から所得税をみると、所得税は財の選択に関して代替効果、すなわち超過負担が発生せず中立的である。しかし、労働所得税は労働（所得）と余暇の間に代替効果を生じさせ、限界税率が高く代替効果が所得効果を上回る場合には、労働供給に対してディスインセンティブに作用する可能性がある。したがって、公平性と効率性のバランスを考慮して、所得税制を構築する必要がある。人々の経済行動に関し中立的な税制は効率的であり、国民経済の成長に資する税制である。

所得税は、 $(\text{総所得} - \text{所得控除}) \times \text{税率} - \text{税額控除}$ 、で計算されるが、基本的に、これら4項目

のあり方が、所得税制の簡素性を規定するとみてよいであろう。一般的に、簡素な税制ほど、資源配分に中立的であるといえるが、ただ、分配の公平性を追求する場合、どうしても複雑にならざるを得ず、簡素性に背くことになり勝ちである。したがって、公平性と簡素性の追求は、中立（効率）的な資源配分を阻害することになる。

(1) 所得控除から税額控除へ

政策的な観点から所得控除は数多く設定されているが、累進税率のもとでは低所得者より高所得者の税負担額をより多く軽減するため、公平性に悖るとの指摘がある。所得分配の公平性確保のため、高水準にある所得控除を圧縮して、税額控除の割合を高めるべきであろう。労働インセンティブ（中立性）の観点からも税額控除に優位性がある。

所得控除から税額控除への移行は世界的潮流であり、数多い所得控除のうちどれを税額控除に切り替えるかを検討すべきである。なお、給与所得控除は過大であり、2012年度、2014年度、そして2018年度の税制改正により段階的に上限が引き下げられたが、さらに縮小する方向で考えるべきである。公平性と効率性を考慮に入れた勤労税額控除へ切り替えることがより根本的な税制改革となる。

(2) 給付付き税額控除の導入

所得の最も低い階層に関しては、所得控除でなく給付付き税額控除を適用すべきである。給付を設定しないで一定額の税額控除を適用し、所得税から控除できない場合には関与せず、給付の付かない税額控除でも所得控除が惹起する問題をかなり解決できるであろう。

効率性の観点から、就労時間の短い個人、あるいは未就労者の就労促進のためには、給付付きが望ましいが、給付の程度は簡単には決定できない。そして、租税と社会保障給付を一体化した「給付付き税額控除制度」の導入により、効果的な所得再分配政策を推進し、人々の労働意欲や自助努力を促すことが可能となる。

欧米諸国では、低所得者の貧困・就労対策、子育て支援、一般消費税（VAT）の逆進性の緩和などを目的とした給付付き税額控除制度が導入されている。英国では、給付付き税額控除により失業問題や貧困問題、少子化問題に成果を上げている。日本もこの方向に踏み出すべきであるが、給付付き税額控除制度の構築を性急に進める必要はないであろう。

2023年現在、15種類もある所得控除を整理、縮小しつつ、税額控除を拡大する方向で推し進め、所期の狙いとする給付付き税額控除制度の導入を検討すべきである。まず、配偶者控除等を廃止し、定額の給付無し税額控除を導入すべきである。低所得で就労時間の短い階層の労働参加率を引き下げ、労働インセンティブを強化する方が望ましいといえる。こうした、給付付き税額控除制度は公平性と中立（効率）性の両者に資する仕組みである。

(3) 税率構造の是正

所得税の大きな特徴の一つは、人々の間の所得や富の格差の是正、すなわち公平性の確保であ

り、その最大の手段が超過累進税率の仕組みである。公平な所得税制の構築は、最高税率やブラケット数などが課題となる。

現行所得税制の課題の一つは累進税率構造の歪さの是正にあるが、10%ごとに設定するなど、簡素にすべきである。そして、毀損されている所得税の再分配機能を強化する必要がある。2015年以降、所得税の最高税率は45%に引き上げられているが、約8割の納税者は20%以下のブラケットにあり、この点からも日本の所得税制における望ましい最高税率を考える必要がある。

(4) 課税単位

課税単位についても課題があるが、少子化対策が喫緊の政策課題となっている現在、「N分N乗」課税方式が望ましいと思える。「N分N乗」課税方式は、子供の数が多いほど所得税額が少なくなるため、少子化対策として有効である。現行方式を「N分N乗」課税方式に変更すると共に、歳出（給付）の側で子供に対する施策を充実させるべきである。その際、少子化対策は資源配分機能の遂行、つまり長期を見据えた経済成長政策である旨を明確にして、所得制限は設けるべきではない。少子化対策は将来の納税者の育成のため、最も優先すべき投資的経費である。

これまでの子供や教育関連の施策に所得制限を設けるやり方は「貧乏人の子沢山」の奨励策であるとの見方もある¹⁴。少子化対策は所得再分配政策ではなく、資源配分、すなわち効率性の観点から捉え、社会保障関係費の範疇に入れるべきではないといえる。

なお、税制は個人の生き方に対して中立的であるべきことや、所得税の「N分N乗」課税方式は専業主婦世帯や高所得層に有利になるが、所得再分配政策は所得税制だけでなく、社会保障給付をも含めて考慮すべきであろう。

(5) 資本所得税

資本（資産）所得は労働所得から派生するため、労働所得税を論じる場合、資本所得税の考察は不可避である。資本所得は投資に回り労働所得を引き上げると共に経済成長に資するとの視点もあり、また二重課税であるとの観点や外国への資本逃避を惹起するなどの可能性があるため、資源配分の観点から非課税にすべきとの議論がある。しかし、高所得者ほど資本の保有水準が高く、また資本所得は担税力もあり、公平性の点から非課税という選択は政治的に非現実的である。こうした観点から、マリーズ・レビューも資本所得を課税ベースに含めるべきであるとしている。

無論、今後の課税技術の向上により、所得税における課税ベースの把握が十分になされるならば、相続税の軽減を視野に入れるか、あるいは廃止の方向もありうるであろう。

2. 租税原則と法人税

企業の国際競争力の強化や投資を呼び込む等の狙いから、法人の税負担の引き下げ競争が行われてきたが、2022年10月8日、経済協力開発機構（OECD）加盟国を含む136カ国・地域は企業が負担する法人税の最低税率を15%とすることで合意した。現在、法人税率引き上げの議論があるが、法人の実効税率の引き上げはより慎重にすべきである。法人課税の実効税率の水準について

て、日本企業の国際競争力に与える影響を看過すべきではない。

法人は個人の擬制であるとの観点から法人所得に対する課税は二重課税であるとの見方が一般的であるが、担税力などの点から非課税とする選択肢はない。法人税制の中立（効率）性確保の観点から、数多い租税特別措置は政策的に不可欠なものを残し整理して、課税ベースを広げるべきである。法人税は国税の基幹税の一つとしつつも、法人実効税率の国際的なハーモナイゼーションを考慮した場合、常に諸外国の動向を念頭に置く必要があるであろう。

3. 租税原則と消費税

消費税（一般消費税、VAT）は、財源調達に極めて優れており、少子高齢化社会における財政需要を賄う税に適している。消費税は消費者の財の選択に関して超過負担（代替効果）がなく中立的であり、経済成長に資する租税といえる。2019年から導入された軽減税率は消費者の財の選択を歪め、中立性を侵すため、資源配分上望ましくない。軽減税率の導入は消費税のメリットを毀損しているといえる。それに軽減税率の導入は税収減にもつながり財源調達機能を損なっており、さらに税務行政費を高め、簡索性の観点からも是とすべきではない。こうした観点から、2019年度から導入された軽減税率を廃止し、消費税率は8%の単一税率にすべきである。欧州連合（EU）加盟国のほとんどの国が標準税率は20%以上であり軽減税率の設定も納得できるが、日本のように10%程度では軽減税率はメリットよりもデメリットの方が大きいと思える。

消費税は税負担の逆進性が欠点として挙げられるが、水平的公平の確保に優れ、また世代間の公平にも資する。英国におけるマリーズ・レビューが提案するように、逆進性に関しては、所得課税、資産課税を含む租税システム全体、さらに歳出（給付）も考慮した財政システム全体で考えるべきである。つまり、所得課税、消費課税、資産課税のタックスミックスと共に、歳出面も考慮すべきである。

1989年以降の消費税の動向を見たところ、消費税は日本の納税者に馴染んでいないと思われる。1989年の消費税率3%の導入、1997年の5%への引き上げ、2014年の8%、2019年の10%への引き上げは、いずれの場合も消費需要の停滞をもたらし、約4分の1世紀にわたる日本経済の低迷を惹起した要因の一つだと思われる¹⁵。現行の8%の軽減税率、10%の標準税率は、8%の単一税率に統一すべきであろう。

それに、インボイス制度が2023年10月から導入されたが、遅きに失した感は否めない。なお、値札への税表記は消費者の「痛税感」を高め、消費需要の停滞を招いており、小売り段階での値札は税込み価格のみを表記すべきだと思われる¹⁶。確かに、毎日の買い物で消費税を意識させられるため、税の用途により関心を持つであろうとのメリットがないとも言えないが、長期にわたる有効需要の低迷を鑑みると、家計の消費需要に及ぼす消費税の負の効果の方が大きいと思われる。

おわりに

租税の果たすべき機能は財源調達を中心とする資源配分、超過累進構造による所得再分配、有

効需要に影響を与える経済安定化の三機能である。実際の租税制度がこうした租税の機能を果たすべく基本となる原則が公平、中立、簡素といった租税原則である。当然のことながらワグナーの租税原則やマズグレイブの条件にあるように税収の十分性が前提となる。政府税制調査会の中期答申においても公平、中立、簡素の3原則と財源調達機能が強調されている。

マーリーズ・レビューは、これら租税原則を個々の租税において考えるのではなく、所得課税、消費課税、資産課税を含む租税システム全体、さらに歳出を考慮した財政システム全体において考えるべき旨を勧告している。租税収入は、基本的に、租税制度と経済成長率の関数であるが、日本経済の適正な成長率を確保するため、公平性と中立性のバランスを取りつつ、基幹税である所得税、消費税、法人税などのタックスミックスとすべきである。

なお、日本税制は税収と施策がリンクする傾向にあるが、当該経費は経常的経費であるか、あるいは将来の国民にも恩恵をもたらす投資的経費であるか、政策目的をよく検討して財源調達方法を選択すべきであり、安易に量入制出とすべきではないと思われる。

租税の賦課が個々の家計や企業に及ぼす影響は千差万別であり、自ら負担しないか、又は負担の少ない租税が良い税制だと納税者は考える傾向にある。公共サービスの便益は国民が広く享受することも踏まえれば、租税は納税者間の公平性を考慮に入れた一種の会費であるとの認識も大切であらう。

<注>

- 1 租税は死と同様に避けられないが、税制はデザインすることができる。Mirrlees, J. (chair) (2011) p.20.
- 2 政府税制調査会 (2023)、15 頁。
- 3 Musgrave, R.A. (1959) p.5.
- 4 池宮城秀正 (2019)、2 頁。
- 5 政府税制調査会 (2023)、9 頁。
- 6 神野直彦 (2021)、157 頁、参照。
- 7 Office of the Secretary, Dept. of the Treasury (1984).
- 8 政府税制調査会 (2023)、11 頁。
- 9 Mirrlees, J. (chair) (2010), Mirrlees, J. (chair) (2011). マーリーズ・レビューは、直接消費税 (支出税) を勧告したミード報告 [Meade, J. E. (chair) (1978)] の後継報告書である。
- 10 Auerbach, A. J. (2012) p.1.
- 11 Mirrlees, J. (chair) (2011) p.471.
- 12 大澤美和 (2020)、20 - 22 頁。
- 13 消費税 (VAT) の福祉目的税化や、東日本大震災からの復興施策に必要な財源を確保するために賦課されている復興特別税、防衛目的税などは、財政運営の弾力性の低下に繋がりが望ましい財源調達方法ではないと思われる。

- 14 佐々木弾 (2017)、40 頁。
- 15 1989 年の消費税の導入時には、同時に物品税が廃止されたため、需要の減少に結びつかなかった。
- 16 値札への消費税の併記は買い物の度ごとに税を意識させられるため、消費需要の低迷に繋がっているのではと思われる。

[参考文献]

1. 政府税制調査会 (2023) 『わが国税制の現状と課題 —令和時代の構造変化と税制のあり方—』 (中期答申)。
2. 池宮城秀正編 (2019) 『財政学』 ミネルバ書房。
3. 石 弘光 (2008) 『現代税制改革史 終戦からバブル崩壊まで』 東洋経済新報社。
4. 貝塚啓明 (2003) 『財政学』 (第3版) 東京大学出版会。
5. 加藤寛監修 (2000) 『わが国税制の現状と課題 —21世紀に向けた国民の参加と選択—』 大蔵財務協会。
6. 大澤美和 (2020) 『個人所得税の改革と展望 マーリーズ・レビュー提案を中心に』 泉文堂。
7. 栗林 隆 (2005) 『カーター報告の研究—包括的所得税の原理と現実—』 五紘舎。
8. 佐々木弾 (2017) 「現代社会における相続の意義と役割に対する批判的論考」 東京大学『社会科学研究』 68巻2号。
9. 佐藤 進 (1982) 『財政学』 税務経理協会。
10. 神野直彦 (2021) 『財政学』 (第3版第1印刷) 有斐閣。
11. 森信茂樹 (2008) 『給付つき税額控除 日本型児童税額控除の提言』 中央経済社。
12. Auerbach, A. J. (2012) “The Mirrlees Review: A U.S. Perspective”, *National Tax Journal*, Vol.65, No.3, pp.685-708.
13. Meade, J. E. (chair) (1978) *The Structure and Reform of Direct Taxation : Report of a Committee Chaired by Professor J. E. Meade*, London, Allen and Unwin.
14. Mirrlees, J. (chair) (2010) *Dimensions of Tax Design : The Mirrlees Review*, Oxford University Press.
15. Mirrlees, J. (chair) (2011) *Tax by Design: The Mirrlees Review*, Oxford University Press.
16. Musgrave, R.A. (1959) *The Theory of Public Finance—A Study in Public Economy—*, McGraw-Hill {木下和夫監修、大阪大学財政研究会訳 (1961) 『財政理論—公共経済の研究—』 有斐閣}。
17. Office of the Secretary, Dept. of the Treasury (1984), *Tax reform for fairness, simplicity, and economic growth : the Treasury Department report to the President*. {アメリカ財務省編 (1984) 『公平・簡素および経済成長のための税制改革 : 大統領に対する財務省報告』}。