

今までの説明から、公平と中立という2つの原則は相対する関係であることがわかったと思います。そこで再度、それぞれの原則から見た望ましい租税体系についてまとめてみましょう。

まず公平の原則を満たすために、所得課税は所得額の大きさに応じて累進課税するだけではなく、その源泉についても区別をする必要があります。すなわち、汗水流して得られた労働所得には軽く、ソファアーに座っている間にも得られる安定的かつ永続的不労所得には重く課税することが求められます。消費に対しては、生活必需品を免税にして、奢侈品に課税することになります。

しかしながら、中立性に適う租税は、全く逆の結論に達しています。一般に、給与所得者は自分の労働時間を自由に変えることができます。このため、勤労意欲に与える影響が少くないという理由から、労働所得に対する重課は正当化されています。これに対して不労所得である利子・配当への課税は、貯蓄に与える影響およびリスクを考慮して、できるだけ避けることになりました。また、価格が上昇しても消費が減少しない生活必需品への課税は中立性に適っていませんが、消費が減少する奢侈品への課税は適していません。言い換えれば、需要の価格弾力性の小さな生活必需品には高い税率を、反対に弾力性の大きな奢侈品には低い税率を適用する個別消費税率あるいは複数税率構造をもった一般消費税が求められています。

このような消費課税の税率に対する考え方は、財の需要の価格弾力性が超過負担と正の関係にあることに着目したF. P. ラムゼイによって指摘され、「逆弾力性のルール」と呼ばれてきました。逆弾力性のルールは、超過負担すなわち資源配分上の歪みの最小化を目的としています。しかしながら、ラムゼイの最適課税論は政府が間接税によって一定の税収を調達する場合に限られています。また、納税者の所得格差等は考慮されていません。

そこで、間接税だけではなく租税体系全体から見た、そして公平かつ中立な税率構造の例は、図3-6に表されています。公平と中立のトレード・オフが有効な租税政策の実現の障害にならないように、相対する2つの原則の調整を図りながら、望ましい所得課税や消費課税のあり方を模索することが、今後の最適課税論には求められてきます。そのためには租税原則における優先順位あるいはウェイトづけや需要および供給の価格弾力性を把握するだけでなく、各租税の税務行政費用や納税協力費用そして国際の移動の可能性等をも考慮に入れる必要があるでしょう。

以上のように、公平と中立の原則は相対する関係にありますので、それぞれの二つの原則から見た望ましい税とは何かを、視点を変えて整理してみましょう。

まず、公平の原則を満たすためには、①累進課税の所得税においては、所得額の大きさに応じた累進税率の適用に加えて、所得の源泉に応じても税率を区別する必要があります。たとえば、汗水を流して得た労働所得には軽く、永続的に安定した所得を生む不労所得である利子・配当には重く課税することが求められるでしょう。②また消費課税においても、生活必需品には軽く、奢侈品には重く課税することが公平の原則から見ても適切になります。

一方、中立の原則を満たすためには、公平を満たす場合とは結論は全く逆になります。①所得税においては、一般に、給与所得者は労働時間が制約されていますから自分で自由に調整することができません。したがって、課税が勤労意欲に与える影響は少ないと見られています。そこで労働所得に対する重課は正当化されます。これに対して不労所得である利子・配当への課税は、貯蓄に与える影響や経済へのリスクを考慮してできるだけ避けることになりました。②消費税においては、価格の上昇が消費の減少に反応しにくい生活必需品への課税は適していますが、消費の減少に敏感に反応する奢侈品への課税は適していません。すなわち需要の価格弾力性の小さな生活必需品には高い税率を、弾力性の大きな奢侈品には低い税率を適用する税が中立の原則に適っています。

これを言い換えれば、価格弾力性が小さいほど超過負担が小さく、より中立的な課税です。したがって、価格弾力性が小さい財ほど高い税率をかければ、多くの税収を得ることができ、かつ超過負担も少なくすることができそうです。最適課税論では、一定の税収を得るに際してはできるだけ超過負担の少ない中立的な課税が望ましいと考えますから、このような結論になります。消費課税の税率に関するこの考えは「逆弾力性のルール」(ラムゼーのルール)と呼ばれ、F. P. ラムゼーによって1920年に導き出されました。需要の価格弾力性と超過負担とは正の関係にあることに着目したラムゼーは、超過負担をすなわち資源配分の歪みを最小化しようと考え、最適課税論を展開します。そこで最適課税論の先駆者ラムゼーは、税率の組み合わせを分析し、中立な税の観点から最適課税論のルールを導き出しました。一定の税収を維持するために、課税による価格の上昇率と需要量の減少率の比率から、課税の最適化の条件を示しています。

したがって、ラムゼーの最適課税の解は、間接税だけで必要税収を徴収する場合に限られたものです。また納税者の所得格差を考慮したものではありません。

## 34 58 頁 14 行～59 頁 19 行

まず、所得課税の1つである所得税を中心に論じましょう。直接税である所得税は、納税者の事情を考慮するために控除の設定が可能であり、さらに累進税率の適用によって所得の高い者により多くの負担を課すことができます。そして、控除の合計である課税最低限よりも所得が低い者は負担を免れています。このように所得課税は垂直的公平の確保に適しています。

本来、所得税は垂直的公平だけではなく水平的公平からも高い評価が得られるように考えられています。しかしながら、実際にはトウゴウサンやクロヨンという言葉が生まれるほど、所得の種類や所得稼得者の職業によって、所得捕捉率に格差が生じています。同じ所得水準であっても源泉徴収制度が適用される給与所得者の租税負担は重くなりながら、所得税は水平的公平の点から問題を残しています。

世代間の公平の見地からも、所得税はあまり高く評価されていません。所得のかなりの部分は給与所得であり、勤労世代が所得税の大部分を負担することになります。今後ますます人口の高齢化が進む中で、勤労世代にだけ負担を求めることは、税率の引上げや負担の世代間格差の拡大につながり、勤労世代あるいは将来世代の意欲を損なうでしょう。

勤労意欲や投資意欲に対する中立性とは、経済の活力を損なわないことを意味しています。この点から考えると、所得課税は望ましくありません。累進性の強い税率構造を持つ所得税は、勤労意欲を減退させます。法人税が投資意欲に与える影響についても同様です。とくにわが国では、法人税の税率が高いために産業の空洞化を招くと指摘されてきました。

## 64 頁 15 行～65 頁 7 行

公平と中立のトレード・オフという相対する二つの原則の調整を図りながら、望ましい所得課税や消費課税のあり方を模索することが、改善の意味での最適課税です。

図表4-4は租税体系全体から見た公平と中立の税率構造を図にしたものです。有効な租税政策を実現する上で、公平と中立が障害にならないように調整を図ることが必要です。そのためには需要と供給の価格弾力性を把握するとともに、租税原則のウエイト付けや、各租税の徴税費用の問題、国際間の課税の比較なども考慮に入れることが必要とされています。

## 34 69 頁末行～71 頁 1 行

所得を課税ベースとする税を所得課税と言いますが、ここでは所得課税の代表である所得税を例に述べましょう。

所得税は、控除額を設けることによって納税者の人的事情を考慮することができ、さらに累進税率の適用によって所得の高い者により多くの負担を課すことができます。反対に、課税最低限よりも所得が低い者には税の負担を求めません。このように所得課税は垂直的公平の確保に最も適しています。

本来、所得税は垂直的公平だけではなく水平的公平からも高い評価が得られる制度です。しかし、実際にはトウゴウサンやクロヨンという言葉で表現されているように、所得の種類や所得者の職業によって、所得の捕捉率に格差が生じています。そのため同じ所得額であっても負担額に差が生じ、源泉徴収制度が適用される給与所得者の税負担は重くなりがちです。したがって現実的には水平的公平の点で問題を抱えています。

世代間の公平の見地からもあまり高く評価されていません。所得税収入の80%以上が源泉徴収からの税収ですから、勤労世代の中でも給与所得者が所得税の大部分を負担しています。勤労世代の一部の高所得者に偏って負担を求めることは、今後ますます人口の高齢化が進む中で、負担の世代間格差を拡大し、勤労世代あるいは将来世代の労働意欲を損なうでしょう。

勤労意欲や投資意欲に対する中立性とは、経済の活力を損なわない税であることを意味しています。この点から見て累進性の強い所得課税は望ましくありません。法人税が投資意欲に与える影響についても同様に、法人税率が高い国は産業の空洞化を招きます。

既述したような控除や累進税率の設定によって、所得税の構造はかなり複雑になっています。一方では垂直的公平を達成するために複雑な構造は欠かせませんが、他方では簡素の観点から相応しくありません。複雑な構造は過度に税理士の必要性を高めたり、特定の職業への誘因を強めるという点からも問題になります。結果として、税務行政費用および納税協力費用の増大につながります。

最後に税収の安定性から見ると、所得は景気に左右されるために、所得課税は安定的な税収の確保に適していません。この反面、景気変動に伴って税収も変動するために、所得課税はビルト・イン・スタビライザーとしての機能を果たし、経済の安定化に貢献しています。

### 35 59 頁 22 行～60 頁 21 行

一般に消費性向は低所得者ほど高く、消費課税は逆進的負担を生じさせるために垂直的公平の見地からは望ましくありません。個別消費税の場合には、高所得者が消費する財に課税することによって、逆進的負担をある程度は回避できます。このため付加価値税についても、諸外国においては一般に個別消費税化するなわち複数税率の適用によって、逆進的負担の緩和が図られています。しかしながら、その代わりに中立および簡素という付加価値税の利点が損なわれてしまします。さらにわが国の消費税においては、公平に関わる問題として、益税の発生があります。

付加価値税あるいは消費税は、等しい消費水準の人には等しい負担を求めるという点から、水平的公平を満たしています。また、所得税とは異なり、勤労世代だけではなく全ての世代に負担を分散するために、世代間の公平をも満たしています。世代間の公平については、消費税の機能として、第 6 章で詳しく取り上げましょう。

中立性に関して、個別消費税の場合には課税される財の種類によって評価が異なりますが、付加価値税を含めて一般消費税はかなり高く評価されています。消費者選択を歪めたり、経済意欲を損なうことがないからです。租税負担率が上昇する中で、中立性が重要視されるようになったことが世界的な付加価値税の導入につながりました。

簡素の観点からも、例外的な規定の少ない付加価値税は比較的高く評価されています。しかしながら、既述したように逆進的負担の緩和を図るために複数税率を適用すると、複雑な構造になります。それでも、所得税よりは簡素と言えるでしょう。

税収の安定性から見ると、消費は所得ほど景気に左右されないために、現行の消費課税は安定的な税収の確保に適しています。しかしながら、景気変動に伴う税収の変動が比較的小さいために、ビルト・イン・スタビライザーとしての機能はあまり期待できません。したがって、消費課税は経済の安定化に対して所得課税ほど貢献できません。

垂直的公平を満たすためには税率段階の多い複雑な構造は欠かせませんが、他方では簡素の観点から相応しくありません。複雑な構造の税は、結果として、税務行政費用および納税協力費用の増大につながります。

最後に、税収の安定性からはどうでしょうか。所得税はビルト・イン・スタビライザーの機能を備え経済の安定化に貢献しています。しかし、最近の経済の変動はこの機能を超えています。日本経済がバブルの 1990 年度（平成 2）の所得税収は国税収入の 41.4% をあげていましたが、構造不況の 2003 年度は 31.8% です。その間に税制改正があったとは言え、所得課税は景気に左右されやすく、安定的な税収の確保に適しているとは言えません。

### 35 71 頁 3 行～同頁末行

一般に消費性向は低所得者ほど

高く、その結果、消費課税は逆進的負担を生みますので垂直的公平の見地からは望ましい税ではありません。個別消費税の場合には、奢侈品に課税することによって逆進的負担をある程度緩和することができます。そこで諸外国においては、一般消費税である付加価値税に複数税率を設け、個別消費税化して逆進的負担の緩和を図っています。しかし、中立および簡素という付加価値税の利点が損なわれます。

付加価値税は、等しい消費水準の人には等しい負担を求めるという点から、水平的公平を満たしています。また、所得税とは異なり全ての世代に負担を分散するために、世代間の公平をも満たしています。

中立性に関しては、個別消費税の場合には課税される財の性質によって評価が異なりますが、一般消費税（付加価値税を含む）はかなり高く評価されています。原則として全ての財に課税されるので消費者の選択を歪めたり、経済意欲を損なうことがないからです。高齢者社会に向けて租税負担率が上昇せざるを得ない中で中立性が重要視されるようになり、世界的な付加価値税の導入につながりました。

簡素の観点からも付加価値税は高く評価されています。しかし、すでに述べたように逆進的負担の緩和を図るために複数税率制にすると複雑な構造になります。それでも所得税よりはるかに簡素と言えるでしょう。

税収の安定性から見ると、所得はどは景気に左右されませんから比較的安定的な税収の確保が可能になります。しかし、ビルト・イン・スタビライザーとしての機能はあまり期待できません。消費課税は経済の安定化に対して所得課税ほどの貢献はできません。

36 60 頁 23 行～61 頁 10 行

資産課税は、所得課税および消費課税の補完税として、水平的公平と垂直的公平に寄与しています。資産の保有は所得の源泉となるだけでなく、投資機会、経済的保障、社会的地位、消費機会等を高めるために、資産格差の是正が求められてきました。また資産課税は、年齢に関係なく負担が求められるために、世代間の公平にもつながります。わが国の場合には、高齢者の資産格差は非常に大きく、高齢者の中にはかなりの資産所有者がいるために、今後も資産課税は重要視されるでしょう。しかしながら、所得がないところへの課税、あるいは純資産ではなく特定の資産に対する課税は、公平性を損なうかもしれません。

特定の資産に対する課税は中立性の見地からも問題になるでしょう。また、資産の捕捉および評価の難しさも問題になるでしょう。

税収の安定性という点からは、所得のない個人や利益のない法人にも負担を求めることができます。資産課税がもっともすぐれています。地方税の例になりますが、事業税の外形標準化の考え方は資産課税の要素を取り入れたものです。

37 61 頁 12 行～22 行

たとえば、所得課税と資産課税は垂直的

公平に寄与することができますが、経済活動に対して中立ではありません。反対に、消費課税は経済活動に対して中立ですが、垂直的公平を妨げます。このように各課税は利点と問題点を合わせ持っていますから、それぞれの利点をできるだけ活かし、そして問題点を補うような租税体系が望めます。このために、税収が特定の租税に偏らないように、所得、消費および資産といった課税ベースを適切に組み合わせいく必要があります。このような課税ベースに従って分類された租税を租税原則に照らしながら組み合わせて、バランスのとれた租税体系を構築しようとする考え方は、「タックス・ミックス」と呼ばれています。この考え方は、1980年代からの世界的な税制改革の流れの中で、重要視されてきました。

36 72 頁 2 行～12 行

資産課税は、所得課税ベースと消費課税ベースの中間にあって、双方の補完税として垂直的公平と水平的公平とに寄与しています。また、年齢に関係なく資産の保有者に負担が求められるため世代間の公平にもつながります。高齢者の資産格差は非常に大きく、中にはかなりの資産所有者がいますので、今後、資産課税は重要視されるでしょう。

資産課税の問題点は、課税ベースとなる資産の捕捉や評価の難しさです。また捕捉しやすい特定資産への課税の偏りは、中立性の見地から問題になります。

しかし、税収の安定性では資産課税が最も優れています。資産課税は法人税の外形標準課税と同様の要素を持っていますので、所得のない個人や利益のない法人から負担を求めることができるからです。

37 72 頁 17 行～26 行

所得課税と資産課税は、垂直的公平を図る上

では非常に優れていて所得や富の再分配に寄与することができますが、経済活動に対しては中立ではありません。反対に、消費課税は水平的公平を図る上で非常に優れており、一般消費税は経済活動に対して人頭税について中立です。

しかし、消費課税は垂直的公平を図る上で妨げになる恐れがあります。

そこで、「所得」・「消費」・「資産」という課税ベースを適切に組み合わせて、バランスのとれた租税体系を構築する必要があるという考え方が生まれました。いわゆる「タックス・ミックス」と呼ばれているものです。

「タックス・ミックス」は、1980 年代の税制改革の流れの中で世界的に重要視され、今日にも続いています。

38 62 頁 3 行～15 行

所得課税には所得

税と法人税しかありません。所得税と法人税はそれぞれ個人と法人の所得に課税され、ともに直接税です。

現行の消費課税は全て間接税に含まれています。消費課税として数多くの租税が導入されていますが、その中で原則として全ての財・サービスに課税される消費税は、小さな子供にも知られているでしょう。消費税の導入によって、国税だけでも5種類の消費課税が廃止されたために、租税体系は以前よりもぐらか簡素化されました。

資産課税には直接税と間接税があります。相続および遺贈によって取得した財産に課せられる相続税、贈与によって取得した財産に課せられる贈与税、そして個人や法人が所有する土地等に課せられる地価税は直接税に分類されています。その他の資産課税の中で、契約書や手形等の法定の文書に課せられる印紙税は、厳密には直接税にも間接税にも分類することができません。

39 62 頁 17 行～63 頁 6 行

地方税においては、国税の場合とは異なり、まず課税主体によって道府県が課税する道府県税と市町村が課税する市町村税に分類し、さらにその用途から見ても普通税と目的税に細分化するのが一般的です。表4-2はこの分類方法に従っています。普通税には、地方税法によって規定されている法定普通税と地方府である地方公共団体が自治大臣の同意によって設定できる法定外普通税があります。ここでは法定外普通税は記載していません。法定外普通税については第8章で説明しましょう。目的税の中で、水利地益税、都市計画税、共同施設税、宅地開発税ならびに国民健康保険税については、地方公共団体がそれぞれ課税するか否かを決定できます。

38 74 頁 4 行～12 行

国の所得課税には所得税と法人税しかありません。個人の所得に課されるのが所得税、法人の所得に課されるのが法人税で、ともに直接税です。消費課税は全て間接税です。消費課税には数多くの税がありますが、その中で全ての財・サービスに課税されるのは消費税だけです。他の内国税は全て個別消費税で、消費税が導入されるに伴い国税では5種類の個別消費税が廃止されました。これによって租税体系は少し簡素化されました。資産課税には直接税と間接税があります。相続によって取得した財産に課せられる相続税、生前の贈与で取得した財産に課せられる贈与税、所有している土地等に課せられる地価税、契約書や手形などの法定文書に課される印紙税などがあります。

39 74 頁 15 行～19 行

地方税は、国税とは異なり、道府県が課税する道府県税と市町村が課税する市町村税に分けられ、さらに用途が特定されている税か否かで普通税と目的税に細分化されます。税率は地方公共団体によって異なる税もあります。目的税の中で、水利地益税、都市計画税、共同施設税、宅地開発税、国民健康保険税は、地方公共団体が導入するか否かを決定します。

40 129 頁本文 1 行～8 行

前章で述べた所得課税と並んで、消費課税も多くの国において税収の中心になっています。すでにヨーロッパのいくつかの国では消費課税の割合の方が大きく、世界的に見ても消費課税の評価が高まっています。そこで、本章では消費課税の評価の簡単な紹介からはじめましょう。

ところで、代表的な消費課税は何と言っても付加価値税ですが、他にも多種多様な消費課税があります。それぞれの消費課税の特徴を明らかにするには、分類が有効です。付加価値税にもいくつかの種類があり、わが国の消費税はその中の 1 つに位置づけられています。

40 145 頁本文 1 行～5 行

消費課

税も所得課税と並んで税収の中心になっています。すでにヨーロッパでは消費課税の割合が所得課税を上回っている国もあり、世界的に見てもその評価が高まっています。

消費課税の代表はなんといっても優れた税として評価の高い付加価値税です。

同頁 7 行, 8 行

わが国の「消費税」はこの付加価値税の一種です。

同頁 10 行, 11 行

「消費税」の他にも多種多様な消費課税があります。そこで、初めに消費課税を分類してそれぞれの消費課税の特徴を知りましょう。

消費課税の歴史は古く、古代ギリシャ・ローマ時代に芽生えたとされています。その後、消費課税は商業ならびに貨幣経済が発展した中世封建時代の都市において発展を遂げ、さらに絶対王政時代には査定および徴収の容易さから重要視されていました。かつて消費課税はこのような税収確保の点から高く評価されていたと思いますが、現在はどうのように評価されているのでしょうか。ここでは、所得課税よりも消費課税を支持する理由を簡単に紹介しましょう。

第 1 に、労働などによる社会への貢献の対価である所得への課税よりも、社会が生産した財・サービスのプールからの取り分である消費への課税の方が公平であるという意見です。第 2 に、消費は個々人のライフ・サイクルに依拠して長期的視野に立って行われるものであり、所得よりも支払能力として恒常的・総合的にすぐれているという主張です。第 3 に、所得がなくても資産を取り崩して高い生活水準を維持する人にも租税を負担させることが可能になるからです。第 4 に、所得に課税する場合には、所得が稼得された段階だけではなく、所得からの貯蓄によって利子所得が生じた段階でも課税されるために、二重課税になります。これに対して、消費に課税する場合には、貯蓄によって得られる所得機会を高めて貯蓄を増加させるために、経済効率上すぐれていると言えるでしょう。第 5 に、所得課税の場合には、重い負担を課される勤労世代の勤労意欲や企業の投資意欲が減退される可能性があります。これに対して、消費課税は全世代に広く薄く負担を求めることができ、そのうえ勤労意欲や投資意欲を阻害することはありません。勤労意欲に与える影響については、第 3 章で述べた通りです。最後に第 6 として、全世代に広く薄く負担を求めることによって、消費課税は世代間の公平に適います。第 5 と第 6 の理由については、第 4 節において再度取り上げています。以上のような理由から、最近の税制改革では所得課税を軽減して消費課税への依存度を高める傾向があります。このため税収構造を見ても、フランスやドイツなどでは消費課税がその中心に位置づけられるようになりました。なお、先進諸国の税収構造については、第 9 章に示しています。

消費課税の歴史は古く、古代ギリシャ・ローマ時代に始まっているようです。その後、貨幣経済が発展した中世の都市で発展し、さらに絶対王政時代には査定や徴収の容易さから高く評価されていたようです。

現在はどうのように評価されているのでしょうか。税制の中核に位置づけられている所得課税よりも消費課税が支持される理由を簡単に紹介します。

第一に、所得に対する課税よりも、消費に対する課税は第三者に対して明白であるから公平な課税が可能であるという意見です。第二に、消費は個々人のライフ・サイクルに応じて生進行われる行為であるから、所得よりも恒常的・総合的に優れているという主張です。第三に、所得がなくても資産を取り崩して高い生活水準を維持する人に対して課税が可能であるからです。第四に、経済効率上優れている点があげられます。所得課税は所得を得た段階だけでなく、所得の貯蓄から生ずる利子所得にも課税されるため二重課税であるという考えがあります。第 5 に、所得の課税は、貯蓄を促進させるとともに所得を得る機会を高め、勤労意欲や投資意欲を阻害するものではありません。勤労意欲に与える影響については第 4 章で述べたとおりです。第六に、全世代に負担を求めるとは、世代間の公平に適います。なお第五と第六についてはこの後でも取り上げます。

以上のような理由で、最近の税制改革は所得課税から消費課税への依存度を高める傾向にあります。なお、先進諸国の税収構造については、第 12 章で述べます。

次に間接税に議論を移しましょう。間接税には関税と内国消費税があります。関税は輸入品すなわち国境を通過する商品に課税されます。第2次世界大戦前、関税は国の財源として重要な位置を占め、1935年の国税に占める割合は16.3%にも達していました。このように財政収入を主な目的とした関税は財政関税と呼ばれていますが、今日では世界的に見ても財政関税はほとんど姿を消しています。現在の中心は、競争力の弱い国内産業の保護を目的とした輸入品の価格の調整による保護関税です。産業が競争力をつけはじめた1960年代に、わが国の国際収支は大幅な黒字を記録するようになり、アメリカをはじめとする諸外国からの圧力や貿易摩擦の問題が起こりました。問題解決のために税率の引下げが繰り返され、その結果としてわが国の関税の水準はかなり低くなりました。現在、国税収入に占める関税の割合は1%台にすぎません。しかしながら、この1%という数字以上に、関税は重要視されることがあります。関税の場合には、政府と納税者との関係だけでなく、貿易相手国の生産者と国内の生産者との関係、関税によって保護される国内生産者と負担を被る消費者との関係等にも注意を払う必要があるからです。この点が関税の持つ特異性と言えるでしょう。

関税には従価税と従量税があり、さらに両税を併用する従価従量併用税やどちらか高い方あるいは低い方を選択する従価従量選択税があります。一般に、課税ベースは商品の輸入に対して実際に支払われた価格に運賃や保険料等を加えた金額です。税率にはWTO（世界貿易機関）の協定税率と国定税率があり、さらに後者には関税暫定措置法によって長期間適用される基本税率、短期的な経済変動に対応するための関税暫定措置法による暫定税率、および開発途上国の経済発展を助けるための特惠税率があります。

次に間接税に移しましょう。間接税には関税と内国消費税があります。関税は輸入取引すなわち国境を通過してやってくる商品に課税されます。いわゆる水際税ですが、輸出商品にはかかりません。

第2次世界大戦前は、関税の国税に占める割合が16.3%（1935年）にも達しており、国の財源として重要な位置を占めていました。このように財政収入を課税の主な目的とする関税は、財政関税と呼ばれています。しかし今日では、世界的に見て財政関税はほとんど姿を消しました。

今日の関税はもっぱら、競争力の弱い国内産業の保護を目的とした保護関税です。たとえば、安い輸入品に輸入税をかけて価格を上昇させ、国産品かんの生産者を保護するという、言い換えれば輸入品の価格調整のための関税です。しかし日本の産業が競争力をつけてきた1960年代以降は、わが国の国際収支は大幅な黒字を生むようになり、アメリカをはじめとする諸外国との間で貿易摩擦の問題が起きてきました。この問題解決のために税率の引下げが繰り返行われました。その結果、現在は関税の水準がかなり低くなり、国税収入に占める関税収入の割合は1%台にすぎません。

関税の税率の影響は、財政収入や国内産業の保護以外にも重視すべきことがあります。日本政府と日本の納税者との関係はもとより、貿易相手国の生産者と国内の生産者との関係、保護される国内生産者と税負担を被る国内消費者との関係などにも注意を払う必要が生じます。この点が輸入取引にかかる税の特異性でしょう。

特異な性質を持つ関税の課税方法もまた特異です。たとえば、関税の課税ベースには従価税と従量税の他に、両税を併用する従価従量併用税、どちらかを選択する従価従量選択税があります。また、関税の税率にも特異性が表れています。その国が完全に自主的に決める国定税率と、WTO（世界貿易機関）により個別的に決められる協定税率があります。現在の協定税率のほとんどは、ガット（GATT）加入国や最恵国待遇を与えている国に適用される譲許税率です。国定税率には、長期間適用される基本税率（関税定率表に記載された税率）、短期的な経済変動に対応するための暫定税率（関税暫定措置法による税率）、開発途上国の経済発展を助けるための特惠税率があります。

内国消費税は、特定の財・サービスに対する個別消費税とあらゆる財・サービスに対する一般消費税とに大別されています。個別消費税は、その性質によって、さらに3種類に分けられています。嗜好品課税、奢侈品課税として目的税の順で紹介しましょう。

第3章で述べたように、個別消費税は特定の財・サービスに異なった税率で課税するために、消費者の選択に影響を及ぼすことがあります。この特徴を利用して、負の価値がある財の消費量を抑えようとするのが嗜好品課税です。諸外国の例を見ても、嗜好品を代表する酒やたばこには他の財と区別して高い税率が適用されてきました。酒の飲み過ぎやたばこの吸い過ぎが健康に悪い影響を及ぼさないように、消費を規制するという意味では規制税とも言えます。

さらに個別消費税の場合には、消費の性質と支払能力に基づいて、課税する財を選択することができず、この特徴を利用して、高所得者が主に消費するであろう贅沢品に課税するのが奢侈品課税です。このため奢侈品課税は所得再分配に有効に機能すると考えられ、かつてわが国でも物品税という名称で導入されていました。しかし、消費の多様化によって高所得者が消費する財と低所得者が消費する財との区別が難しくなり、課税基準も曖昧になってきました。この他にも理由はありましたが、1988年の税制改革によって奢侈品課税は廃止され、その代わりに一般消費税に分類される消費税が導入されました。

内国消費税は、特定の商品に課税する個別消費税とあらゆる商品に課税する一般消費税とに大別されます。個別消費税は、その商品の性質によってさらに3種類（嗜好品課税、奢侈品課税、目的税）に分けられます。

第4章で述べたように、個別消費税は商品ごとに異なった税率が適用されるために、消費者の選択に影響を及ぼすことがあります。この特徴を利用してある財に高い税率を課して消費量を抑えようとするのが「嗜好品課税」です。酒やたばこなどの嗜好品には他の嗜好品よりも高い税率が適用されているのはそのためです。このように個別消費税は、消費の性質と支払能力に基づいて、商品と税率を選択することができず、この特徴を利用して、高所得者が主に消費するであろう贅沢品に課税するのが「奢侈品課税」です。このため奢侈品への課税は所得の再分配に有効な課税であると考えられ、かつてわが国でも宝石や毛皮など奢侈品に対しては「物品税」が課されていました。しかし、経済や技術の発展はさまざまな新商品を次々に生み、消費を多様化しました。高所得者が消費する商品と低所得者が消費する商品との区別が難しくなり、課税基準も曖昧になってきました。

#### 同 頁 6 行～8 行

そのような時代の流れの中で、特定の物品やサービスに課税する奢侈品課税は廃止（1988年）され、代わりに一般消費税の「消費税」が1989年（平成元）に導入されました。

一般消費税は個々の財にはなく、いろいろな財を販売したときの総売上高に対して課税されます。そこで一般売上税とも呼ばれています。一般消費税は特定の取引段階の売上に課税する単段階税と製造から小売に至る全ての取引段階の売上に課税する多段階税に分かれています。さらに単段階税は課税対象の取引段階によって、製造者売上税、卸売売上税として小売売上税に分類されています。

製造者売上税は、製造業者が製造する財に対して出荷段階で1度だけ課税するもので、蔵出し税とも呼ばれています。製造者売上税は1990年末までカナダで導入されていましたが、現在では例がありません。

卸売売上税は、製造業者や卸売業者が小売業者に販売する財の売上げを課税ベースにしています。現在ではオーストラリアが導入しています。卸売売上税では卸売と製造および小売との明確な区分が難しい上に、課税ベースにサービスを含めることができます。この点は製造者売上税も同様です。財とは異なり、サービスには製造や卸売という取引段階がないからです。このことは美容やクリーニングを例にとれば理解できるでしょう。

小売売上税の場合には、このようなサービスをも網羅することができます。そして課税ベースは製造者売上税や卸売売上税よりも大々くなくなるために、低い税率でも多額の税収を確保できます。しかしながら、製造業者や卸売業者に比べて零細業者が多いにもかかわらず、小売業者だけに納税業務や費用を求めることは問題があり、結果的に小売業者に節税や脱税の機会を与えると指摘されています。とはいえ、税源が各地域に普遍的に存在するという地方税の租税原則に適うために、アメリカやカナダにおいて、小売売上税は地方税として導入されています。

これら3種類の単段階税は、累積課税を排除するために、共通して原材料等を免税あるいは非課税で販売・購入できる仕組みを設けています。

多段階税には取引高税と付加価値税があります。取引高税は、製造から小売に至る全ての取引段階において、それぞれの売上げに対して課税します。取引高税はかつてドイツやフランスにおいて、そしてわが国においても1949年末まで採用されていました。

一般消費税は、個々の物品に対する課税ではなく、原則として全ての物品やサービスを販売したときの売上高に対して課される税です。そこで一般売上税とも呼ばれます。一般消費税はさらに二つに区分されます。ある特定の取引段階に課税される単段階税と、製造から小売までの全ての取引段階に課税される多段階税です。

「単段階税」は製造業者売上税、卸売売上税、小売売上税があります。

製造業者売上税は、製造業者が製造した商品を出荷する段階で売上げに課税するもので、蔵出し税とも呼ばれています。カナダでは1990年末まで製造業者売上税を導入していましたが、現在では導入例がありません。

卸売売上税は、卸売業者の売上にだけ課税するものです。現在はオーストラリアが導入しています。しかし卸売売上税は、卸売・製造・小売との明確な区分が難しい取引があり、またサービスを課税ベースに含めることができません。たとえば、クリーニング業者や宅急便などがそうです。この点は製造業者売上税も同様です。

これらに比べ、小売売上税は、全てのサービスの売上をも網羅することができます。その上課税ベースは大々くなくなるため低い税率でも多額の税収を確保できます。さらに税源は全国各地に存在するので地方税の租税原則である「普遍性の原則」に最も適っています。しかし、小売業者には零細業者が多く、ここに納税事務や税務行政費用などの負担を求める点が問題です。そのために実際は免税点を設けていますが、小売業者に節税や脱税の機会を与えていると指摘されています。現在、小売売上税は、アメリカやカナダのほとんどの州で州税（地方税）として4%～8%程度で導入されています。

製造・卸売・小売の全ての取引段階に課税される「多段階税」には、取引高税と付加価値税があります。

取引高税は、全ての取引段階において売上に課される税です。かつてはヨーロッパ諸国で広く採用されてきました。日本も第2次世界大戦直後の1949年末まで税率1%の取引高税を採用していましたが、シャープ勧告で廃止されました。取引高税の欠点は、取引回数が多くなればなるほど税が累積され（ピラミット効果）、税額が重くなっていくことです。同じ商品でも流通段階を多く通る商品ほど税負担が重くなってきます。それに伴って売上価格も上昇してきます。その結果、取引回数を少なくするために製造業者から小売業者に至る流通を垂直的に統合するための合併騒ぎが起きました。課税によるこのような影響は「中立の原則」からは好ましくありません。そこで、課税の累積とそれに伴う問題を合理的に回避する方法が考案されました。これが付加価値税の誕生です。

このような課税の累積（ピラミッド効果）によって、取引回数が多くなれば、それだけ累積も増えて税額が大きくなり、価格も上昇します。このため、取引高税は価格メカニズムに大きな影響を及ぼし、中立性の見地からは好ましくありません。また、租税負担を避けるために、製造業者、卸売業者および小売業者間の垂直的統合が促進されといった問題が生じます。さらに取引回数によって価格が異なり、流通段階が複雑な財ほど重課となるために、公平の点からも問題が生じるでしょう。

付加価値税は、このような課税の累積とそれに伴う問題を合理的に回避しようとして考えられました。

#### 136 頁 24 行～138 頁 22 行

「付加価値税の母国」と称されているのはフランスです。フランスには課税ベースの広い一般消費税の長い歴史がありますが、その歴史は第 1 次世界大戦中の 1917 年に戦費調達を目的として小売売上税にあたる支払税を導入した時にはじまります。この支払税では小売段階の全ての支払いが課税対象でした。印紙納付という仕組みを悪用して、印紙を貼らない者が多かったと言われています。この脱税に加えて、小売業者の納税事務に対する不満も大きかったようです。このため、支払税は短期間で廃止され、代わりに 1920 年から取引高税が導入されました。2%という低税率でしたが、取引段階を少なくして税の累積による負担をいくらかでも軽減するために、前節で述べたような企業間の垂直的統合が行われました。税務行政上の問題もあったために、この取引高税も 1 年たらずで廃止されています。1936 年になると、税率 6%の生産税という名称の製造業者売上税が導入されました。1939 年には生産税とは別に税率 1%の取引高税が軍備税として再び復活し、1941 年には地方税として小売売上税が導入されました。このように製造業者売上税、取引高税および小売売上税という 3 種類の一般消費税によって、当時のフランスの消費課税制度はかなり複雑だったようです。

生産税では製造業者間の取引に対して免税措置がとられていましたが、この措置が脱税手段として盛んに使われるようになりました。そこで 1948 年に、脱税を阻止するとともに税の累積を排除するために、売上げにかかる税額から原料の仕入れにかかる税額を控除する制度が導入されました。この制度が現在の付加価値税の基礎になっています。税額控除制度の導入に伴い、サービスへの課税を用役税として生産税から分離したために、租税制度自体はますます複雑化していました。このため 1954 年には、生産税に取引高税が吸収される形で、旧付加価値税と呼ばれる制度が誕生しました。しかしながら、サービス供与税に改められた用役税と地方税の小売売上税は残っています。したがって、付加価値税がサービス業と小売業に対しては適用されず、複雑な消費課税制度は依然として解消されませんでした。

#### 152 頁 13 行～153 頁 19 行

付加価値税は 1986 年にフランスで誕生しました。「付加価値税の母国」と言われるフランスは、課税ベースの広い一般消費税において長い歴史を持っています。

それは第 1 次世界大戦中（1917 年）に戦費調達を目的として導入した支払税に遡ります。この支払税は小売段階の支払いを全て課税対象とするもの（小売売上税）でした。しかし、小売業者の納税事務に対する不満は大きく、脱税が多かったようです。そのため短期間で廃止されました。代わりに取引高税が導入（1920 年）されました。しかし税の累積による負担を軽減するために、取引段階を少なくする対策として企業間の垂直的統合が行われるようになりました。2%という低税率でしたが、税務行政上の問題もありうまくいきませんでした。結局この取引高税も 1 年足らずで廃止されています。1936 年になると税率 6%の生産税という名称の製造業者売上税が導入されました。1939 年には生産税とともに取引高税（税率 1%）が軍備税という名で復活し、加えて 1941 年には小売売上税が地方税として導入されました。当時のフランスの一般消費税制度はこのように「生産税」（製造業者売上税）・「軍備税」（取引高税）・「小売売上税」が同時に存在するかなり複雑なものでした。試行錯誤を経て 1948 年に、売上げにかかる税額から仕入れにかかった税額を控除する制度が導入され、これによって税の累積を排除することが可能になりました。これが現在の付加価値税の基礎になっています。しかし複雑な一般消費税制度は依然として解消されませんでした。

1968年になって現行のような完成した付加価値税ができ上がりました。この付加価値税は税の累積を排除できると同時に、サービス業を含めたあらゆる業者に適用することができものです。これでようやく従来の複雑な消費税制度が是正され、14種類の物品税も廃止されました。フランスで誕生したこの付加価値税をモデルにEC型付加価値税はつくられています。

付加価値税はワインとともに、フランスの「二大発明」と称されています。

現在、100カ国以上が導入していますが、廃止した国はいままでに1カ国もありません。将来の導入を計画している国もかなりあります。その背景には、付加価値税が優れた税であるとともに、既存の消費課税制度の合理化、所得課税の軽減、経済の国際化という世界的な流れの中で、各国税制の共通化があります。とくに1980年代以降の税制改革は、世界的に所得税の税率を引き下げ、付加価値税の税率を引き上げる傾向にあります。わが国も、資源配分の効率化や人口の高齢化を背景に、やがて消費税率が2ケタ台になり、所得税に代わって（あるいは並んで）税収構造の中心を占める日が来るでしょう。

現行のような完成された付加価値税は1968年にでき上がりました。そして、この1968年の税制改革において、やっとなと従来の制度の欠点が是正されました。すなわち付加価値税にサービス供与税を吸収、さらに地方小売売上税を廃止したことによって、付加価値税がサービス業と小売業にまで適用されるようになったこと、同時に14種類あった個別消費税も廃止されました。フランスの付加価値税をモデルにしてEC共通付加価値税が作られたために、ワインと並ぶ自国の「二大発明」と称するほど、フランス人は付加価値税を誇りにしているそうです。

付加価値税には今までに2度の導入ブームがありました。第1次導入ブームは、1960年代末から1970年代初めにかけて、EC諸国が当時採用していた単段階税や取引高税に代えて付加価値税を導入したために起きました。さらに1980年代後半には、世界的な税制改革の流れの中でEC諸国以外にも付加価値税は普及しました。これが第2次導入ブームで、1988年に導入されたわが国の消費税もその一例です。この背景には、消費課税の合理化、所得課税の軽減、経済の国際化による各国税制の共通化等がありました。

1997年6月現在、105カ国が付加価値税を導入しています。税率の引上げをはじめとする制度の改正はあるものの、廃止した国はいままでに1カ国もありません。このことは付加価値税の優位性を示す上で特記すべきことでしょう。将来の導入を計画している国もかなりの数に上っていますから、付加価値税は所得税と同様に一般的な租税になったと言えます。さらに1980年代以降の世界的な税制改革の流れの中で、所得税の税率が引き下げられるのに対して、付加価値税の税率は引き上げられる傾向にあります。これは財政赤字の削減のためだけではなく、消費課税中心の税収構造にするため、この背景には資源配分の効率化や人口の高齢化があります。わが国においても、消費税が所得税に代わって租税制度の主柱になる日はそれほど遠くないかもしれません。

46 140 頁 4 行～17 行

消費型付加価値税は、累積課税を排除する方式の違いによって、さらに前段階税額控除方式と前段階取引高控除方式とに分かれています。2つの方式の仕組み自体に大きな違いはありません。前段階税額控除方式は、売上高に税率を適用して算出した税額からインボイス（取引先から受領した税額を別記してある書類）に記載された税額を控除する方法です。後述するような免税や複数税率を設定する場合には、納税額を正確に算定するために、インボイスを用いて前段階までの税額を控除しなければなりません。インボイスによって取引をする業者間の相互チェックができるために、この方式は脱税の防止にも有効です。これに対して前段階取引高控除方式は、業者の売上高から前段階の仕入高を控除して、その差額に税率を適用する方法です。帳簿によって控除をするために、帳簿方式とも呼ばれています。この方式では納税事務は簡素化できますが、免税や複数税率の設定が難しく、また脱税の可能性も高くなります。このため、もっとも高い評価を得て多くの国で導入されている付加価値税は、インボイスによる前段階税額控除方式の消費型付加価値税と言えます。

47 142 頁 9 行～14 行

上述の例では、わが国の現行の消費税と同様に単一税率を用いました。しかし、付加価値税には、基本となる標準税率に加えて、ゼロ税率、軽減税率、割増（超過）税率等の複数税率あるいは免税（非課税）の制度の設定も可能です。税率や対象に違いはありますが、実際に付加価値税を導入している国の多くは、逆進的負担の緩和を目的として生活必需品に対する軽減税率やゼロ税率あるいは奢侈品に対する割増税率を設定しています。

46 153 頁 26 行～155 頁 9 行

消費型付加価値税は、累積税の排除方式によって、さらに前段階税額控除方式と前段階取引高控除方式に分けられます。二つの方式の仕組み自体には大きな違いはありません。

前段階税額控除方式は、売上高に税率をかけて算出した税額からインボイス（取引先から発行された送り状）に記載されている前段階の税額を控除する方法（インボイス方式）です（図表 8-3 消費税の仕組み）。つまりその業者が商品を売ったときに顧客から預かった税額から、商品を仕入れたときにすでに支払っているインボイスにある税額を差し引いて、その差額を納税します。前段階の業者が作成したインボイスによって取引業者間の相互チェックができ、納税額を正確に算定できませから脱税の防止にも有効な方法です。これによって、納税される消費税額の合計額（図表 8-3 では、④の 5,000 円）は、消費者が最終的に支払う税額に等しくなります。

これに対して前段階取引高控除方式は、その業者の売上高からその業者の仕入高を控除して、その差額に税率を適用する方法です。つまり自社の帳簿に基づいて納税額を算定するために、帳簿方式とも呼ばれています。この方式は納税事務が非常に簡素ですが、全て自社の帳簿に基づいていますので透明性に欠け、脱税の可能性も高くなります。またこのような欠陥を持っています。税率の上昇や複数税率の設定は難しくなります。そのため、多くの国で導入されている付加価値税は、前段階税額控除方式の付加価値税です。

47 155 頁 12 行～18 行

わが国では、消費税の導入当初は 3% で、その後 5% という単一税率を用いています。しかし付加価値税は基本となる標準税率の他に、ゼロ税率、軽減税率、割増（超過）税率などの複数税率の設定が可能です。実際に付加価値税を導入している国の多くは、基本税率を基準として生活必需品に対しては軽減税率を、奢侈品に対しては割増税率を適用しています。これによって、単一税率で起こる恐れのある逆進的負担を緩和することが可能になります。

(表 6-4 ゼロ税率と免税の仕組み)

| A        | B          | C        | D     | E    | F   | G  | H        |
|----------|------------|----------|-------|------|-----|----|----------|
| 取引<br>段階 | 税抜き<br>仕入高 | 付加<br>価値 | 税率    | 税額   | 税額  | 税額 | 納税<br>総額 |
| 製造       | 0          | 500      | ゼロ税率  | 0    | 0   | 0  | 0        |
| 卸売       | 500        | 200      | 10    | 70   | 0   | 70 | 100      |
| 小売       | 700        | 300      | 1,000 | 10   | 100 | 70 | 30       |
| 製造       | 0          | 500      | 500   | 10   | 50  | 0  | 50       |
| 卸売       | 500        | 200      | 700   | ゼロ税率 | 0   | 50 | -50      |
| 小売       | 700        | 300      | 1,000 | 10   | 100 | 0  | 100      |
| 製造       | 0          | 500      | 500   | 10   | 50  | 0  | 50       |
| 卸売       | 500        | 200      | 700   | 10   | 70  | 50 | 20       |
| 小売       | 700        | 300      | 1,000 | ゼロ税率 | 0   | 70 | -70      |
| 製造       | 0          | 500      | 500   | 免税   | 0   | 0  | 0        |
| 卸売       | 500        | 200      | 700   | 10   | 70  | 0  | 70       |
| 小売       | 700        | 300      | 1,000 | 10   | 100 | 70 | 30       |
| 製造       | 0          | 500      | 500   | 10   | 50  | 0  | 50       |
| 卸売       | 500        | 200      | 700   | 免税   | 0   | 50 | 0        |
| 小売       | 700        | 300      | 1,000 | 10   | 100 | 0  | 100      |
| 製造       | 0          | 500      | 500   | 10   | 50  | 0  | 50       |
| 卸売       | 500        | 200      | 700   | 10   | 70  | 50 | 20       |
| 小売       | 700        | 300      | 1,000 | 免税   | 0   | 70 | 0        |

注：\*控除不可

図表 8-4 ゼロ税率と免税の仕組み

| 取引<br>段階 | 税抜き<br>仕入高 | 付加<br>価値 | 税率    | 税額   | 納税<br>総額 |
|----------|------------|----------|-------|------|----------|
| 製造       | 0          | 500      | ゼロ税率  | 0    | 0        |
| 卸売       | 500        | 200      | 700   | 10   | 70       |
| 小売       | 700        | 300      | 1,000 | 10   | 100      |
| 製造       | 0          | 500      | 500   | 10   | 50       |
| 卸売       | 500        | 200      | 700   | ゼロ税率 | 0        |
| 小売       | 700        | 300      | 1,000 | 10   | 100      |
| 製造       | 0          | 500      | 500   | 10   | 50       |
| 卸売       | 500        | 200      | 700   | 10   | 70       |
| 小売       | 700        | 300      | 1,000 | ゼロ税率 | 0        |
| 製造       | 0          | 500      | 500   | 免税   | 0        |
| 卸売       | 500        | 200      | 700   | 10   | 70       |
| 小売       | 700        | 300      | 1,000 | 10   | 100      |
| 製造       | 0          | 500      | 500   | 10   | 50       |
| 卸売       | 500        | 200      | 700   | 免税   | 0        |
| 小売       | 700        | 300      | 1,000 | 10   | 100      |
| 製造       | 0          | 500      | 500   | 10   | 50       |
| 卸売       | 500        | 200      | 700   | 10   | 70       |
| 小売       | 700        | 300      | 1,000 | 免税   | 0        |

わが国で消費税が導入されたのは1989年4月のことですが、その10年以上も前から大型間接税の導入が取り沙汰されていました。最初に導入が試みられたのは1979年の「一般消費税」で、その後1987年には「売上税」が浮上しました。しかしながら、いずれも失敗に終わっています。2度も失敗した経験から、消費税法の作成にあたっては、消費税導入による税収をはるかに超えた所得税と法人税の減税ならびに物品税をはじめとした個別消費税の廃止が前面に掲げられました。全体として4兆円近い減税法案であったことが導入に結び付いたようです。

わが国で消費税が導入されたのは1989年4月(平成元、竹下内閣)ですが、その10年以上も前から大型間接税の導入が検討されていました。最初に導入案が国会に提出されたのは1979年(昭和54、大平内閣)の「一般消費税」です。1987年(昭和62、中曽根内閣)には「売上税」として再び浮上しました。しかしいずれも廃案に終わっています。この二度の失敗の経験から、消費税法を成立させるために、予想される消費税収をはるかに超える額の所得税・法人税の恒久減税と物品税その他の個別消費税の廃止が先行実施されました。4兆円に近い減税の先行実施です。

消費税の導入を含め、1988年の抜本的税制改革の目的は、高齢化社会に対応できる公平、中立かつ簡素な税制、そして所得、消費および資産間のバランスのとれた税制の構築でした。現在、わが国の人口の高齢化は世界的に見ても例がないほど急速に、そして高い水準で進展しています。この高齢化の傾向は1970年代からはじまっていますが、当時の税制は全く高齢化に対応していませんでした。このため、高齢化に対応できる税制が求められていたのです。

そこで、税制改革の背景にあった、わが国の高齢化の状況から簡単に紹介しておきましょう。高齢化の要因には平均寿命の伸びと出生率の低下があります。戦後のわが国の平均寿命は驚異的に伸び、世界を代表する長寿国に数えられるようになりました。これに対して、1970年代後半から、合計特殊出生率（1人の女性が一生の間に生む子供の平均数）は、人口置換水準（現人口の維持に必要な出生率）の2.08を下回るようになりました。とくに1990年代に入ると、出生率は1.5を割り込み、「少子化」という言葉まで生まれました。この傾向は現在も続き、1998年の出生率は1.39です。この結果、総人口に占める65歳以上の高齢者の割合は1970年の7.1%から1980年の9.1%、1990年の12.1%へと急速に進み、1999年3月現在では16.5%です。そして2025年には、27%を超えると予想されています。

このような人口の高齢化は、単に社会保障制度をはじめとした政府支出の増大だけではなく、さまざまな問題を引き起こします。その中の1つが最近とくにクロース・アップされている世代間の負担の格差です。1988年の改革以前は、垂直的公平に重点を置いたために、所得税中心の租税制度が構築されました。このような制度は、負担のかかりの部分を勤労世代に求めるものです。さらに付け加えるならば、租税以上に負担の急増が予想される社会保険料も、給与に基づいたために、勤労世代によって賄われています。高齢者の政府から受ける便益が勤労世代の負担によって賄われているならば、高齢化が進めば進むほど勤労世代の負担は重くなります。生まれた年代によって一生の間に政府から受け取る利益と支払う負担額に大きな差が生じることは、世代間の公平の原則から見ても好ましいとは言えません。世代間の負担の格差が拡大すると、若年世代の勤労意欲は減退し、経済に及ぼす影響も大きくなります。とくに人口の高齢化が進んだ先進諸国においては、世代を通じた租税負担の平準化を目指す必要性が生じていました。その結果、租税原則における公平の考え方も、水平的公平と垂直的公平に世代間の公平が加えられるようになりました。勤労世代に大部分の負担を課す所得税とは違って、消費税は高齢世代にも等しく負担を課すことができ、世代間の公平の原則に適います。そこで、高齢化を背景に、消費税の導入が求められていました。

1988年（昭和63）の抜本的税制改革の目的は、高齢化社会に対応できる公平・中立・簡素な税制を構築することと、課税ベースにおいて所得・消費・資産間でのバランスのとれた税制の構築でした。わが国の人口の高齢化は1970年代から始まりましたが、税制は高齢化社会に対応していません。そのために新しい社会に適應する税制が必要になってきました。

1970年代後半から、合計特殊出生率（1人の女性が一生の間に生む子供の平均数）が、人口置換水準（現在人口の維持に必要な出生率）の2.08を下回るようになりました。とくに1990年代に入ると、出生率は1.5を割り込み、1998年は1.39に下がり、少子化の傾向は現在も続いています。その結果、総人口に占める高齢者（65歳以上）の割合は1970年では7.1%、1980年は9.1%、1990年は12.1%、1998年は16.5%、そして2025年には27%を超えると推計されています。

人口の高齢化は、社会保障関連の政府支出を増大させるだけでなく、世代間の不公平を発生させます。1988年前の税制改革は、垂直的公平に重点を置いた所得税中心の租税体系の構築でした。ここでは所得を主な課税ベースとして、租税負担の多くの部分を勤労世代に依存する制度でした。また負担の急増が予想される社会保険料も、給与に基づいて勤労世代によって賄われていました。高齢者に対する政府サービスも勤労世代の負担になっていました。

少子・高齢化の進行は勤労世代の人口割合を減少させ、ますます勤労世代の負担を重くしていきます。それはまた、生まれた年代によってその人が一生の間に政府から受ける便益と支払う負担額に大きな差を生み、世代間の不公平を生みます。たとえば、1995年の経済企画庁による現在価値比較によれば、60歳以上の世代では負担額よりも受益額が1世帯当たり6,700万円多くなるのに対して、20歳代では受益額よりも負担額が1世帯当たり2,600万円多くなるかと推計しています。世代間の負担の大きな格差は、若年世代の勤労意欲を減退させ、経済に及ぼす影響が大きくなります。人口の少子・高齢化によって租税負担の世代を通じた平準化を図る必要性が生じてきました。その結果、租税原則における公平の考え方にも影響を及ぼし、水平的公平と垂直的公平の他に世代間公平が加えられるようになりました。

ところで、勤労世代に大部分の負担を依存する所得税とは違い、消費税は高齢世代を含めた各世代に等しく負担を課すことができますから、世代間の公平を満たします。そこで消費税の導入が求められるようになりました。

しかしながら、消費税の導入によって、世代間の格差が完全に解決されたわけではありません。1995年に経済企画庁が各世代別に政府から受け取る利益と政府へ支払う負担の差額の現代価値を比較したところ、50代以上の世代では受益額が負担額を上回りますが、40代以下の世代では負担額の方が受益額より大きくなっています。たとえば、60代以上では負担額よりも受益額が1世帯当たり6,700万円も多くなるのに対して、20代では受益額よりも負担額が1世帯当たり2,600万円も多くなっています。世代間の公平から考えると、このような格差を容認することはできないでしょう。

51 149 頁 2 行～19 行

消費税の税率は1988年の導入時には3%でしたが、1997年4月から将来の高齢化社会に備えて4%に引き上げられました。さらに地方分権を推進し、地域福祉を充実するために、地方消費税が創設されました。地方消費税については第8章で述べますが、その税率は消費税額の25%です。これは消費税率換算で1%になるために、消費税と地方消費税を合わせた税率は5%になります。第9章で諸外国の付加価値税と消費税の税率を比較しますが、この5%という税率はもっとも低く、EU共通付加価値税の軽減税率と同じ水準です。消費税に高齢化に伴う支出増の財源と同時に、前述したような世代間格差の是正を求めするためには、再び税率の引き上げが必要になるでしょう。

また、税率に関する特徴として、消費税は標準税率のみの単一税率構造をとっている点あげられます。付加価値税を導入している諸外国の例を見ると、割増税率は少ないですが軽減税率を適用している国は多く、全体としてはほとんどの国が複数税率制度を採用しています。わが国では、消費の多様化によって課税対象を客観的な基準で選択することが困難である、相対価格の変化によって課税対象とそれ以外の財との選択が歪められる、そして納税義務者の事務負担をはじめとして納税費用が増大する等の理由から、複数税率制度は採用されていません。複数税率制度については、後述するインボイス方式の導入の中で再び触れましょう。

51 160 頁 2 行～14 行

わが国の消費税の税率は1988年の導入時には3%でしたが、1997年4月から4%に引き上げられました。さらにこの時に地方消費税が創設されました。地方消費税の税率は、消費税額の25%です。これは消費税率換算で1%になります。したがって、消費税と地方消費税を合わせた税率の5%で課税されています。この5%という税率はEU共通付加価値税の軽減税率と同じ水準ですから、大変に低いレベルです。

また、付加価値税を導入している諸外国の例を見ると、ほとんどの国が複数税率制度を採用しています。わが国では単一税率構造をとっています。複数税率を採用していない理由には次の点があげられます。消費の多様化によって客観的な基準で税率の選択をすることが困難である。税率の違いによる販売価格の変化によって商品の選択が歪められる。納税義務者の事務が煩雑になり徴税費用が増大する、などの理由です。しかしこの点は後の節で議論を進めましょう。

52 152 頁 13 行～20 行

消費税の導入当初、累積課税を排除するために、帳簿上の記録に基づく帳簿方式が採用されていました。帳簿方式の採用は主に事業者の事務負担を軽減するためです。1997年からは帳簿だけではなく請求書等の保存をも必要とする請求書等保存方式に改められました。現在、導入以来10年以上が経過して消費税が定着したとの判断から、この方式からEU諸国が採用しているインボイス方式への移行が検討されています。インボイス方式では、取引ごとに税額を明記した送り状を作成して、物品に添付しなければなりません。このため、インボイス方式では前述の簡易課税制度は不必要になります。

## 第 8 章

53 194 頁 2 行～22 行

国税と地方税を比べると、いくつかの異なる特徴があります。これは国と地方政府の役割の違いによるものです。そこで地方税の説明に入る前に、国と比較しながら、地方政府の役割を簡単に説明しましょう。

### 国と地方政府の関係

わが国における国と地方政府すなわち地方公共団体の関係は、「中央集権型行政システム」と呼ばれています。一方で国は地方公共団体の2倍近い租税を徴収していますが、他方で地方公共団体の財政支出は国の3倍近くに達しています。そして地方公共団体の支出すなわち活動の多くが、国からの委任に基づいて行われる「機関委任事務」で、地方公共団体の意志決定権はほとんどありませんでした。

このような中央集権に対して、地方分権の推進が今までに何度となく提言されてきました。そして、近年はより一層地方分権の重要性が主張されるようになりしました。この背景には、従来から問題になっていた国による画一的行政の弊害に加えて、急速に変化する社会に中央集権型行政システムでは対応できなくなったこと等があげられています。結果として、地方分権推進計画が成立し、中央集権型行政システムの中核部分を形成してきた機関委任事務制度の廃止が決まりました。さらに、国と地方公共団体の関係についての新たなルール、都道府県と市町村の新しい関係、国庫補助負担金の整理・合理化と地方財源の充実確保、権限委譲の推進、公共事業のあり方の方の見直し等、地方分権を推進する全体像が示されています。将来、地方財政には大きな変化が表れることで

しょう。

52 164 頁 3 行～11 行

わが国では消費税の導入以来、累積課税を排除するために自社の帳簿上の記録に基づく「帳簿方式」が採用されています。この方式によって事業者の納税事務負担を軽減することが可能になりました。1997年からは帳簿だけではなく請求書などの保存を義務づける「請求書等保存方式」に改められました。現在はさらにこの方式から、EU諸国で採用されているインボイス方式への移行が検討されています。

インボイス方式によれば、取引ごとに税額を明記した送り状を物品に添付しますので、取引業者はお互いにこれに記載された税額に基づいて納付税額を出しますから、簡易課税制度は不必要になります。

53 199 頁本文 1 行～同本文 14 行

国税と地方税を比べると、いくつかの異なる特徴があります。これは中央政府と地方政府の役割の違いによるものです。

わが国の中央政府である国と地方政府である地方公共団体との関係は「中央集権型行政システム」によって営まれています。地方政府の活動の多くは、国からの委任に基づいて行われる「機関委任事務」であり、地方政府に意思決定権はほとんどありません。国の税収は地方公共団体の約2倍の規模を徴収していますが、反対に財政支出では地方公共団体が国の2倍近く（歳出純計）に達しています。

しかしこのような中央集権に対し、近年は地方分権の重要性が主張され、国と地方公共団体との関係の見直しが行われています。この背景には、国による画一的な行政の弊害や、中央集権型行政システムが急速に変化する社会に対応できなくなっていることなどがあげられます。国庫補助負担金の整理や地方財源の充実確保、権限委譲の推進などによってやがて地方財政に大きな変化が現れることが考えられます。

54 195 頁末行～196 頁 8 行

経済の安定化政策も、国が統一的に行うべきものです。ある地域の需要は他の地域で生産されている生産物の購入にも向けられ、同様にある地域の生産物は他の地域にも販売されています。このため、ある特定の地域だけがインフレとか、ある地域だけが不況という現象はあまり生じません。さらに、有効需要の拡大のために財政支出を増大しようとしても、国よりも信用力の弱い地方政府にとって赤字公債の発行は容易ではありません。さらに、赤字公債の発行は負担の転嫁という点からも問題を残します。

しかしながら、経済成長を各地方の集積と考えるならば、地方政府にも貢献する余地はあるでしょう。

55 196 頁 10 行～15 行

租税原則と言えば、古くは第 2 章であげた A. スミスや A. ワグナー、最近では R. A. マスグレイブの租税原則が有名です。これらの租税原則は国税にも地方税にも共通するのですが、地方税にはさらに独自の付加的原則が付け加えられています。これは前節で述べたように国と地方政府の役割が異なるためです。ここでは地方税の原則として一般に取り上げられている、安定性、応益性、分任性、普遍性として自主性という 5 つの原則について述べましょう。

54 202 頁 5 行～12 行

経済の安定化機能も基本的には国が統一的に行うべきものです。ある地域の需要は他の地域で生産されている物の購入にも向けられ、またある地域の生産物は他の地域にも販売されています。このため特定の地域だけがインフレで同時に他の特定の地域だけが不況という現象はあまり生じません。経済効果は行政区域を越えて波及し、マクロ的経済現象が生じていきます。また不況対策として財政支出を増大する場合を考えてみましょう。たとえば、地方政府が地方債の発行によって不況対策資金を借り入れる場合、国よりも信用力の弱い地方政府にはおのずと限界があります。

202 頁 18 行, 19 行

しかしながら、経済成長が各地方の成長の集積と考えるならば、地方政府にも貢献する余地があります。

55 203 頁 2 行～7 行

第 3 章で述べたように、A. スミスや A. ワグナーの租税原則が有名ですが、これらの租税原則は国税にも地方税にも共通するものです。しかし中央政府と地方政府の役割が異なるために、地方税にはさらに独自の原則が付け加えられています。そこで地方税の租税原則である五つの原則——税収の安定性、税源の普遍性、税収調整の自主性、負担の分任性、そして応益原則——について述べましょう。

地方政府にとって、税収は年ごとの変動が少なく安定していることが望まれます。理由は3つありますが、第1は地方政府の財政支出の特徴に起因しています。地方政府支出のかなりの部分は、支出の非弾力的な人件費や公債費のよきな義務的経費に向けられています。このため、税収の減少に対応して支出を削減することは国の場合よりも難しいとされています。実際問題として、地方政府が供給する公共サービスは生活と密接に結びついたものが多く、支出の削減のために供給量を減少させると住民の生活に支障が生じてしまいます。ごみの収集を例にとれば容易に想像がつくことでしょう。第2に地方政府の信用力の弱さがあげられます。地方政府の信用力は国と比較するとかなり弱いために、景気変動による税収の不足を地方債の発行による借入れで賄うことは簡単ではありません。したがって、地方税には国税以上に税収の安定性が求められます。第3の理由は地方政府の役割によるものです。すなわち、地方政府には経済の安定化機能が免除されているために、租税のビルト・イン・スタビライザー効果はあまり期待されていません。むしろ、より税収の安定性が要求されています。

この安定性の観点から高い評価を得ている租税は、固定資産税や自動車税です。事業税は、道府県税の基幹税でありながら、景気の動向に敏感なために、安定性に欠けています。このため、第5節で述べるように、外形標準課税問題が取り上げられてきました。

第2章でも述べましたが、租税負担の公平な配分を考える場合に、応益原則と応能原則のどちらに基づくかは古くから大きな課題でした。現在では応能原則が優先されていますが、それでも地方税においては国税と比べて相対的に応益原則が重視されてきました。理由は2つありますが、第1は前節で述べたように、地方政府には所得再分配機能が要求されていないことに起因します。このことは納税者の支払能力ではなく政府から受け取る便益に応じた課税を可能にします。第2に、地方政府が供給する公共財・サービスの性質からも、応益性の原則を重視する理由が説明されます。地方政府によって供給される公共財・サービスは、便益の及ぶ範囲が狭く、主にその地域の住民を対象にしています。このために受益者の特定が比較的容易ですから、応益原則に基づいた負担の配分も人々の理解を得やすいでしょう。

応益性の原則に通う租税としては、固定資産税があげられます。また事業税の税額を算定する場合に、一部の事業に対して（法人税とは異なり）所得以外の要素が加味されているのは、応益性を重視した結果と言えるでしょう。

安定性とは、税収の変動が少なく年度間において安定していることを意味します。安全性の原則が求められる理由を三つあげましょう。

一つは、地方政府の財政支出の特徴に起因しています。地方政府の供給する行政サービスは住民の日常生活に密着したものが多く、その経費は国に比べて恒常的な性格が強いという特徴があります。たとえば、地方政府が財政支出の削減のために、ごみの収集という公共サービスの供給量を減少させれば住民の生活に支障が生じます。そのために経費を削減させる余地は国に比較して少なく、地方税収は国税以上に各年度間の変動が少ないことが望まれます。

二つには、地方政府の信用力の弱さがあげられます。すでに述べたように、地方政府の信用力は国と比較するとかなり弱いため、景気変動による税収の不足を地方債の発行によって借り入れ入ることは困難であり、また問題を伴います。

三つめは、地方政府の役割に起因するものです。地方政府には経済の安定化機能が基本的に免除されているように、租税によるビルト・イン・スタビライザー（自動安定化装置）効果は期待されていません。それよりもむしろ税収の安定性が要求されています。

この安定性の要件を満たす度合いが比較的高い税目として、固定資産税や自動車税などがあげられます。道府県税の基幹税である事業税は、景気の動向に敏感に左右されるため安定性に欠けています。そこで後に述べる外形標準課税の導入が議論されてきました。

第3章で述べたように、課税の公平な配分を考える場合に、応益原則と応能原則のどちらを採用するかは大きな課題でした。現在では応能原則がもっぱら優先されています。

しかし、地方税は国税に比べてより多く応益原則を加味することが望まれています。言い換えれば、地方税を構成するにあたっては、応能原則を主流にしつつ応益原則の比重を国税よりも高めて課税することが望ましいとする原則です。

その理由は二つあげられます。一つは前節で述べたように、地方政府には基本的に所得再分配機能が要求されていないことに起因します。このことは納税者の支払能力ではなく地方政府から受け取る便益に応じた課税を可能にします。二つには、地方政府が供給する公共財・サービスの性質に起因します。地方政府によって供給される公共財・サービスは主にその地域の住民を対象にしているため、便益の及ぶ範囲が狭くしかも日常生活に密着しています。そのために受益者の特定は比較的容易ですから、応益原則に基づき負担の配分は人々の理解を得やすいものです。

応益性の高い税目としては、市町村税の基幹税である固定資産税があげられます。また道府県民税の基幹税である事業税も税額の算定においては所得以外の要素が加味されています。

地方政府は多少なりともその地域の住民全員に便益をもたらします。そこで分任性の原則によれば、全ての地域住民が地方税を負担すべきです。元来、この原則は地方政府を一種のクラブと見なして、地域住民はクラブ会員として会費すなわち地方税を支払うべきである、という考え方に基づいています。国外への移住と比べて、国内の移動はかなり自由にできます。各住民が自分の意思で地方政府を選ぶとすれば、この地方政府に対して会費としての租税を支払うのは当然の義務でしょう。このことは地方政府の構成員としての自覚さらに地方政治への参加意欲を促します。したがって、負担の分任性は地方自治の尊重という見地からも重要な原則です。

しかしながら分任性による租税負担は、所得に対して逆進的になる危険性を含んでいるために、低額に抑えられています。わが国では、住民税の均等割がこの原則に対応しています。

普遍性とは、税源が特定の地方政府に偏ることなく全ての政府に普遍的に存在し、税収が期待できることが望ましいという原則です。地方政府間のあまり大きな財政格差は許容できないでしょう。したがって、全国一律の地方税制を適用する場合には、普遍性の原則が重要になります。反対に、全ての地方政府に同じ地方税制を適用する必要はなく、各地方政府による地域に適した税制の制定が可能な場合もあります。このような場合には、普遍性の原則は軽視され、次に述べる自主性の原則の方が重要になるでしょう。わが国では全国一律に近い地方税制が採用されながら、地形、気候、面積、人口、産業構造等の違いによって、各地方政府の経済力に格差が生じています。どのような税制を用いても税収の偏りは避けられないために、現状では地方交付税制度によって格差を補填する方法がとられています。

普遍性の高い租税として、個人住民税、固定資産税、地方消費税等があげられています。

地方政府の行政サービスはその地域の住民全員に便益をもたらします。そこで地方政府が公共サービスを提供するために必要な経費は、地域の構成員である全ての住民が分担し合うことが望まれます。この要件を分任の原則と呼んでいます。

このことは地域の構成員としての自覚や、さらには地方政治への参加意欲を促すでしょう。したがって、負担の分任性は、地方自治の尊重という見地からも重要な原則です。

分任性の原則に基づき負担を広く分け合うことに力点を置いた地方税には、住民税の均等割があります。また、個人住民税において所得割の課税最低限が所得税のそれよりも低く設定されていることも、この負担分任の考え方が反映されています。

しかしながら、負担の分任性に基づく租税負担は、所得に対して逆進的負担をもたらす危険性があります。そこでこの要件による課税の配分は、実際には低額に抑えられています。

普遍性とは、税源が特定の地方政府に偏ることなく、全国レベルで普遍的に存在することを意味します。地方税はこの普遍性の要件をできるだけ高いレベルで満たす税目によって構成されることが望ましいという原則です。

地方税の中で普遍性が比較的高い税目としては、個人住民税、固定資産税、地方消費税があげられます。

ところで、実際には、税源それ自体は普遍的に存在していても、税収の地域間格差は生じます。地方政府間の大きな財政格差は、地方交付税制度によって補填する方法がとられています。

#### ◆税収調整の自主性

各地方政府間の税収の偏りは、その地域の地形や気候、面積、人口、産業構造などの違いによって、どのような税制を用いても生じます。

地方税は地方政府の自主財源の基幹をなすものです。したがって、各地方政府がその財政需要に応じて税収を自主的に調整できることが望まれています。この原則は、各地方政府が自ら税を賦課徴収することによって、自治意識の高揚と地方税の独立性の確保を意図しています。自主財源強化、地方自治さらに地方分権の考え方の根底にある原則といってもよいでしょう。地方税法においては、自主性の原則に基づいて、制限税率の範囲内での超過課税や自治大臣の同意による法定外普通税の設置が地方政府に認められています。

わが国の地方税制の基礎は、戦後のシャウプ勧告にあります。そこで、まず簡単にシャウプ勧告に触れておきましょう。その上で地方税の特徴を述べます。

#### シャウプ勧告と地方税制

国税と地方税が最初に区別されたのは、1875年（明治8）です。3年後の1878年（明治11）には、地租、営業税および雑種税、そして戸数割という3種類の府県税が創設されました。さらに1888年（明治21）には市町村税も加えられました。

現在の地方税制は1949年（昭和24）シャウプ勧告に基づいています。シャウプ勧告では、地方自治の実現のためには財政力の強化が必要と考えられ、税源の分離と地方政府の税源の充実、とくに都道府県よりも市町村が重視されました。国の税源は所得税と法人税といった所得課税が中心になっています。都道府県の税源としては、消費課税の入場税や遊興飲食税さらに世界ではじめて付加価値税の創設が提案されました。提案された付加価値税は現在多くの国で採用されている消費型付加価値税ではなく、企業の付加価値を課税ベースとする所得型付加価値税です。この付加価値税は執行上の問題から実施が再三延期され、隅の隅を見ずに廃止されました。市町村に対しては、地租と家屋税に代わる固定資産税と戸数割の流れを受けた市町村民税によって、自主財源の充実に図られました。付加価値税の廃止や1954年（昭和29）の道府県民税の創設によって、シャウプ勧告は大幅に修正されましたが、現在でもその根幹は残されています。

そこで地域の財

源需要に応じるために、各地方政府が税収を自主的に調整できることが望ましいとする原則です。また税収調整の自主性は、地方政府の自治意識の高揚や地方税の独立性の確保をも意図しています。すなわち自主性の原則は、地方自治や地方分権の考え方の根底にある原則です。

地方税法では自主性の原則に基づいて、税率については制限税率の範囲内で地方政府が自主的に定めることを認めています。また、一定の要件のもとに法定外普通税を設けることも認めています。

わが国の地方税制の基礎は、シャウプ勧告にあります。そこでまず簡単に地方税の沿革とシャウプ勧告に触れておきましょう。

租税体系が国税と地方税に区別されたのは1875年（明治8）のことです。その3年後の1878年（明治11）に土地に対する地租、一戸を構える者に対する戸数割、営業税および雑種税、という3種類の府県税が創設されました。1888年（明治21）には市町村税が創設され、地方税は府県税と市町村税の二重構造を形成するようになりました。その後も改正を加えながら第2次世界大戦後の時代に移ります。

現在の地方税制は1949年（昭和24）のシャウプ勧告に基礎を置いています。シャウプ勧告によって、地方政府の税源を充実させる税制が敷かれ、地方自治の実現が図られました。とくに都道府県よりも市町村が重視されています。国の税源は所得課税（所得税と法人税）を中心としています。都道府県は入場税や遊興飲食税などの消費課税を主な財源としています。都道府県税の中には世界で初めてという付加価値税の導入がありました。この付加価値税は現在の消費型付加価値税ではなく、企業の付加価値を外形標準（課税ベース）とする所得型付加価値税です。しかし立法化後も実施が再三延期され、結局のところ実施されないまま廃止されました。市町村は、地租と家屋税の流れを受けた固定資産税と戸数割の流れを受けた市町村民税を基幹税として、自主財源の充実に図られました。

その後、シャウプ勧告は付加価値税の廃止や1954年（昭和29）の道府県民税の創設によって大きく修正されましたが、現在でも日本の税制の根幹を成しています。

わが国の地方税の注目すべき特徴の1つに、税率の設定があります。地方府県すなわち地方公共団体は条例によって地方税の税率を具体的に定めています。その範囲については地方税法の規定に従わなければなりません。地方税法に規定されている税率には、標準税率、制限税率、一定税率ならびに任意税率があります。標準税率とは、地方公共団体が課税する場合に通常よるべき税率として定められています。財政上の必要があるならば、地方公共団体はこれを超える税率で課税することができますが、この場合の上限を制限税率と呼んでいます。制限税率の制度は、地方自治の趣旨から、税率に幅を持たせて標準税率以外の税率での課税を可能にしています。標準税率未満の税率での課税について地方税法の制限はありませんが、この場合には地方債の発行が制限されています。一定税率とは地方税法で定められた税率で、それ以外の税率で課税することはできません。反対に、地方税法に規定がなく、地方公共団体の判断で決める税率を任意税率と呼んでいます。

自主課税として認められている法定外普通税も地方税の特徴の1つでしょう。地方公共団体は、地方税で規定されている租税の他に、個別の事情に応じて法定外普通税を設けることができます。かつて新設には自治大臣の許可が必要でしたが、現在では地方分権の拡大に伴って同意を得ることになっています。道府県税としては、核燃料税が広く知られています。1976年に福井県が新設して以来、原子力発電所のある12県が核燃料税を設置しています。市町村税の中では、1985年に京都市で新設された古都税が有名です。古都税は、文化財や景観の保護および1994年の平安遷都1200年記念事業の財源確保のために設置されました。徴税に反対した京都仏教会の有力寺院による拝観停止が話題になったことを覚えている読者もいるでしょう。結局、10年間の実施予定が、わずか3年足らずで廃止されてしまいました。このことは法定外普通税の設置の難しさを物語っています。

この他にも、普通税と目的税の明確な区分や応益原則に基づく租税の存在等が地方税の特徴としてあげられています。

わが国の地方税は、地方税法によって各税目の内容が具体的に定められていますが、地方税の特徴の一つに税率の設定があります。地方税法は、標準税率、制限税率、一定税率、任意税率の4種類の税率を設定しています。通常は標準税率で課税が行われますが、一定の税目についてはこれを超えて制限税率までの範囲で税率を定めることができます。一定税率とは地方税法で定められた税率の税率です。また、地方税法に規定がないものは地方公共団体の判断で税率を定めることもできます。これを任意税率と呼んでいます。

もう一つの特徴に法定外普通税が認められていることです。地方税法で規定されている税目の他に、地方府県の個別の事情に応じて、自主課税として法定外普通税を設けることを認めています。その例として核燃料税（道府県税）があります。1976年に福井県が新設して以来、原子力発電所のある12県が核燃料税を設置しています。また1985年に京都市で新設された古都税（市町村税）も有名です。これは文化財や景観の保護および平安遷都1200年記念事業（1994年）の財源確保のために導入されました。しかし徴税反対運動が起こり、京都仏教会の有力寺院は拝観停止の事態に至り、10年間の実施予定が3年足らずで廃税されました。

この他にも地方税の特徴として、応益原則に基づく租税の存在などがあげられます。

63 202 頁 10 行～16 行

個人住民税は第5章で述べた個人所得税に類似しているために、両税はしばしば比較されてきました。確かに両税の基本的な仕組みはほとんど同じですが、性格すなわち目的は異なり、所得税が所得再分配を目指すのに対して、住民税は公共財・サービスに応じた費用の分担を広く住民に求めるものです。このため所得税と比べて、住民税では課税最低限が低く、累進性が緩やかに、そして「所得割」に加えて「均等割」が設定されています。個人住民税の仕組みを説明することによって、これらの違いは明らかにできるよう。

64 206 頁 7 行～18 行

事業税のはじまりは、1878年（明治11）に創設された営業税に遡ります。この営業税は、売上金額や従業員数等の外形標準を課税ベースとする府県税として出発しました。1888年（明治21）には、営業税の付加税が市町村に導入されています。1896年（明治29）になると、国税として営業税が導入され、府県税は国税の付加税と国税の対象外の零細企業に対する営業税に改められました。1926年（大正15）に国税の営業税は営業収益税に改められ、課税ベースは外形標準から純益に変更されています。さらに1940年（昭和15）には営業収益税は地方の営業税を吸収して再び営業税の名称に戻り、地方に税収を還付するとともに地方税として付加税が設けられました。

第2次世界大戦後の1947年（昭和22）に国税の営業税は廃止されました。その代わりに、道府県の独立税として農林業を課税対象に加えた事業税と医師・弁護士<sup>8</sup>の自由業に対する特別所得税が新設されました。

63 210 頁 8 行～15 行

個人住民税は課税ベースに特徴があるものの、所得税（国税の個人所得税）と基本的な仕組みはほとんど同じです。しかし課税の目的が異なります。所得税は所得の再分配を図ることを目的としているのに対し、住民税は分任性の原則によって行政サービスの費用をできるだけ広く多くの住民に分担してもらうことを目的としています（ただし、未成年者、一定の所得以下の老年者、障害者、生活保護者などは除かれます）。そのため所得税と比べて住民税は課税最低限が低く、税率の累進性が低く、課税ベースは「所得割」に加えて「均等割」を加味する仕組みになっています。

64 213 頁 12 行～22 行

事業税の前進は「営業税」です。営業税は1878年（明治11）に府県税として創設され、売上金額や従業員数等の外形標準を課税ベースとしていました。1896年（明治29）の改正で、主要な企業に対しては、国が国税からはずれた企業や零細企業に対しては府県がそれぞれ営業税を課すようになりました。その後1926年（大正15）に国税の営業税は、課税方式を外形標準課税から純益に対する課税に改められ、名称も「営業収益税」に変わりました。さらに1940年（昭和15）には、国税の営業収益税と地方税の営業税が一本化され、再び営業税の名称に戻って、税収の全額が都道府県の財源になりました。

第2次世界大戦後の1947年（昭和22）に営業税は再び廃止され、代わりに農林業などを課税対象に加えた「事業税」と医師・弁護士などの自由業に対する「特別所得税」が新設（都道府県税）されました。

このような複雑な変遷を経た事業税は、1949年（昭和24）の第1次シャウブ勅告において、課税ベースを外形標準の付加価値に変更することが勅告された。この勅告を受けて、事業税は世界初の付加価値税として再び生まれ変わることになっていった。課税ベースの算出方法は、総収入から資本設備、土地、建物、原材料等の諸費用を差し引く控除法です。さらに第2次シャウブ勅告を受けて、控除法だけではなく企業所得に支払給与、利子、地代、家賃等を加える加算法も選択できることになりました。しかしながら、準備期間が必要であるという理由から、立法化された付加価値税の導入は再三延期されました。この背景には、税務行政上の問題に加えて経済界・産業界の強い抵抗がありました。受入れ難かった理由としては、付加価値税の理念が正確に理解されなかったこと、課税ベースの算出方法を選択できるために制度が複雑化したこと、赤字の企業にも課税されることや業種間・企業間の租税負担に著しい変動が生じること等があげられています。結局、1954年（昭和29）に付加価値税の導入は廃案となり、従来の事業税が特別所得税を吸収して現在の制度に至っています。なお、農林業は課税対象から外されました。

1949年（昭和24）の第1次シャウブ勅告によって世界初の付加価値税として生まれ変わります。この付加価値税の課税ベースの算出方法は、総収入から資本設備・土地・建物・原材料などの諸費用を差し引く控除法です。さらに第2次シャウブ勅告によって、企業所得に支払給与・利子・地代・家賃などを加える加算法が追加され、控除法と加算法のいずれかを選択できるようになりまし。しかしこの付加価値税は実施を再三延期された後、そのまま廃止されました。この背景には、税務行政上の実施の困難性ととともに経済界・産業界の強い抵抗があったと言われています。抵抗の理由は、付加価値税の理念が正確に理解されなかったこと、課税ベースの算出方法が複雑であったこと、赤字の企業にも課税されること、業種間・企業間の租税負担に著しい変動が生じることなどがあげられます。

このように複雑な変遷を経た後、事業税と特別所得税が一体化されて現在の事業税に至っています。なお農林業などは事業税の課税対象から外されています。

地方税の租税原則から見た、2つの主要な理由を簡単に紹介しましょう。

第1の理由は、応益性の原則に基づいた事業税の性格によるものです。事業活動は地方公共団体が行うサービスの恩恵を受けていますから、事業者はそのサービスの費用を負担すべきです。たとえば、地方公共団体が行う道路の整備は、事業の活動範囲の拡大だけではなく輸送コストの軽減にもつながります。市街地開発は市場を拡大し、顧客そして売上げを増やします。このように事業活動と公共サービスの結びついていますが、応益原則に基づくならば、所得は適切な基準ではありません。なぜならば、利益をあげていないければ、大きな事業を行っている企業であっても課税されないからです。1997年度には赤字企業が全体の63%にも達しました。黒字企業からは、経営努力によって利益をあげた企業だけに負担が集中することに、不満が生じています。実際に赤字企業の中には、負担を免れるために給与を引き上げたり、交際費を増額する企業もあります。しかしながら、赤字企業も事業活動を通して黒字企業と同様に地方公共団体がサービスを受けていますから、その便益に応じて費用を負担すべきです。応益性の観点からは、赤字企業に対してその事業活動規模に応じた負担を求めることができる、収入金額、資本金額、給与総額、従業員数あるいは事業所床面積といった外形標準の方がすぐれているでしょう。

第2の理由は、税収の安定性に基づいています。所得は経済の動向によって大きく変動しますから、課税ベースが所得の場合には税収も景気に左右されます。税収の不安定性は、道府県税の基幹税として望ましいことではありません。外形標準の場合には所得と比べて税収は変動が小さく安定します。1970年代中頃の不況を契機に都道府県から税収の安定性が求められてきましたが、1990年代のバブル経済の崩壊によって安定性を求める声は一層高まりました。税収の安定化のために、地方消費税の導入と事業税の外形標準課税への変更は都道府県にとって長い間の懸案でした。前者については第7節で述べますが、周知のとおり1997年に実現しています。地方消費税の導入によって外形標準課税の導入はかえって難しくなったという見方もありますが、税収の安定性だけではなく負担の応益性という事業税の本質から考えても、課税ベースの外形標準化は今後も重要な課題として検討されるべきでしょう。

そのために次の二つの問題点を抱えています。一

つは、赤字の会社は事業税を納めていないことです。事業の規模がいかに巨大でもその規模は課税ベースに反映されません。しかし事業税の課税の目的は、会社が受ける行政サービスに対する費用の負担ですから、これでは達成されません。たとえば、地方政府が行う道路の整備によって会社の運送コストが削減されたり、市街地開発によって市場が拡大するように事業活動は公共サービス恩恵を受けて行われています。しかし赤字法人の割合は全体の63% (1997年度) にもなります。そのため黒字会社からは、負担が集中することに不満が生じています。活力に満ちた地域社会を実現するために、広く薄く多くの企業に税をかける仕組みを構築することは重要な課題です。言い換えれば「応益原則」に基づいて、赤字の会社に対しても負担を求めることが要求されています。

このように所得を課税ベースとすることには問題がありますが、この問題の対応策として外形標準課税への移行が提言されています。

二つ目は税収の安定性を欠くことです。法人の所得は経済の変動に大きく影響されますから、課税ベースを所得とする限り税収も景気に左右される度合いが大きいこととなります。「安全性の原則」によって税収の不安定性は大きな問題です。

その対策として外形標準課税に改めることがあげられます。1970年代中頃の不況を契機に都道府県から税収の安定性を求める議論がありました。さらに1990年代のバブル経済の崩壊によって安定性を求める声は一層高まりました。税収の安定化のために、事業税の外形標準課税への変更と地方消費税の導入は、東京都をはじめ地方自治体にとって長い間の懸案です。負担の応益性、税収の安定性という事業税の本質から考えて、課税ベースの外形標準化は重要な検討課題です。