

国際的な税制の潮流

青木寅男

I. はじめに

人、物、資金の面での国際交流が繁しくなるにつれて、2つ以上の異なる課税権による二重課税の問題が多くなり、また異なる諸国間での税体系・税率による税負担の差が目立ち、強く意識されるようになる。国境を越えて世界的な範囲で義務を展開する多国籍企業はもちろんのこと、個人の場合でも、こうした税負担を念頭に租税戦略の立場からその住居を選ぶことは、資源配分の歪曲を招くであろう。そのため、二重課税の問題は租税条約、各国の国内法でできるだけ調整する一方、少なくとも主要国の間では税負担の差をなくすように調和の傾向にある。

II. 税体系の構成——直間比率

我が国では、税制に関する議論において、直接税と間接税との比率、いわゆる直間比率を用いるのが一般的であり、国税の直間比率は1995年度（平成7年度）当初予算で67.2対32.8となっている。これは、直接税中心といわれたシャープ勧告に基づく税制改正が行われた1950年度（昭和25年度）の55.0対45.0に比べても遙かに高く、戦前1934～36年度平均34.8対65.2の逆である。

これに対応するような戦前、終戦後間もなくと最近の欧米主要5か国の直間比率は、表1のと

表1 国税収入の中の直接税と間接税の比率

(単位：%)

年 度	日 本		米 国		英 国		ド イ ツ		フ ラ ン ス	
	直接税	間接税等	直接税	間接税等	直接税	間接税等	直接税	間接税等	直接税	間接税等
1934～36	34.8	65.2	47.5	52.5	51.0	49.0	36.6	63.4	25.8	74.2
1950	55.0	45.0	80.0	20.0	54.1	45.9	32.6	67.4	34.7	65.3
1992	70.7	29.3	90.3	9.7	55.6	44.4	49.8	50.2	39.7	60.3
1993	69.4	30.6	90.5	9.5	53.6	46.4	47.6	52.4	40.2	59.8
1995	67.2	32.8								

備考：米国は暦年。ドイツの1991年以降の数字は全ドイツのものである。

出所：大蔵省財政金融研究所「財政金融統計月報」（租税特集）第516号（1995年4月）

おりである。

1913年憲法改正により連邦所得税が設けられるまでは、寧ろ間接税を連邦政府の財源としていた米国は、戦後、連邦段階では著しく直接税に転換した。英国は直接税と間接税とは所管が異なり前者は内国歳入庁 (Inland Revenue) が、後者は関税・消費税庁 (Customs and Excise) が担当しているが、戦前から直接税が間接税よりやや比重が高く、その傾向は、その後も少しづつ強まっている。ドイツの直間比率は、戦前は日本のそれとおおむね同じであったが、現在は、ほぼ半々である。フランスは戦前、直接税と間接税の割合が、恰も今日の我が国における直間比率と逆の割合のようであったが、今日では4対6になっている。

この直間比率は、高齢化社会を迎えるに当たっての国民負担率を考えるについて重要である。しばしば言われることであるが、OECD加盟24か国(1994年5月からメキシコが加盟し25か国になっているが、現在のところ統計上は除外している)について、国民総生産(GDP)に対する租税額の割合を見ると、1992年で、日本は19.8%で下位から2番目で、下にはトルコの18.4%があるだけである。日本の直ぐ上は米国の20.6%で、首位はデンマークの47.8%、2位はフィンランドの36.1%と北欧諸国が占め、OECD 24か国の単純平均は28.9%、EU(欧州連合)の平均は29.4%である。これに社会保障拠出金を加えても、日本は29.4%で、トルコの23.1%、オーストラリアの28.5%に次いで下から3番目である。米国はクリントン大統領が医療改革を主要な政治課題として掲げて来たことが示すように、この分野でも遅れており、日本と同じ29.4%で下位から4番目になっている。最高はスウェーデンの50.0%、第2位はデンマークの49.3%で、これら北欧の諸国では半分を持っていかれることになる。なお、24か国の単純平均は38.8%、EUの平均は41.4%である⁽¹⁾。

このようにマクロでみる限り、我が国の税負担は他の諸国に比べて軽い筈であるにも拘わらず、重税感が常に問題になるのは税体系が偏っているからであると思われる。

表2は所得、消費、資産課税等の割合を1992年現在において、OECD加盟2か国間を比較したものである。これによれば、日本は所得課税においては63.1%(OECD諸国平均は49.0%)で24か国中1位である(うち個人所得税は37.6%で14位、法人税は25.5%で突出した1位)反面、消費課税は20.9%(平均は40.8%)で最下位である。そして資産課税等(有価証券取引税、不動産取得税、印紙収入等を含む)は16.0%(平均は10.2%)で5位である。

このように我が国の税体系は、国際的に見ると所得課税に大きく依存している。これが重税感・不公平感を招く原因となっている。このため、所得・消費・資産等の間でのバランスのとれた課税のはかれる税体系の構築が今後の課題である。

直間比率において、表3の示すとおり、直接税のウエイトは、米国の方が日本よりかなり高

(1) Organization for Economic Cooperation and Development (OECD), *Revenue Statistics 1965-1993*, OECD, Paris, 1994, 74頁。

表 2 所得・消費・資産課税等の割合の国際比較 [1992年, 地方税込み]

所得課税合計 (24か国中 1位)			うち 個人所得課税 (24か国中14位)			うち 法人所得課税 (24か国中 1位)			消費課税 (24か国中24位)			資産課税等 (24か国中 5位)		
日	本	63.1%	日	本	25.5%	日	本	66.5%	日	本	16.0	日	本	16.0
スイス	63.0		デンマーク	55.3%		ギリシア	66.5%		トルコ	21.8%		トルコ	21.8%	
デンマーク	61.4		スウェーデン	53.2		ポルトガル	57.7		フランス	20.4		フランス	20.4	
アメリカ	59.3		スウェーデン	50.6		アイスランド	54.2		アメリカ	16.3		アメリカ	16.3	
イタリア	56.9		アメリカ	49.0		ノルウェー	50.5		オーストラリア	16.2		オーストラリア	16.2	
ニュージーランド	56.7		ベルギー	48.7		フランス	47.9		日本	16.0		日本	16.0	
ベルギー	56.2		フィンランド	48.1		アイスランド	47.4		カナダ	14.9		カナダ	14.9	
オーストラリア	55.4		カナダ	47.5		オーストリア	45.0		オーストリア	14.8		オーストリア	14.8	
スウェーデン	54.1		ドイツ	45.4		スペイン	44.9		イギリス	14.1		イギリス	14.1	
カナダ	53.8		ニュージーランド	44.5		フィンランド	44.8		アイスランド	13.6		アイスランド	13.6	
ドイツ	51.9		オーストラリア	40.9		ドイツ	43.7		ルクセンブルク	11.0		ルクセンブルク	11.0	
フィンランド	51.8		オランダ	40.6		オランダ	42.1		スイス	11.0		スイス	11.0	
オランダ	51.3		イタリア	39.6		イギリス	41.9		スウェーデン	8.7		スウェーデン	8.7	
ルクセンブルク	49.4		アイルランド	37.8		ベルギー	39.9		ニュージーランド	7.9		ニュージーランド	7.9	
スペイン	47.5		日本	37.6		ルクセンブルク	39.6		スペイン	7.6		スペイン	7.6	
アイルランド	45.8		スペイン	37.2		イタリア	39.2		ギリシア	7.3		ギリシア	7.3	
ノルウェー	44.1		トルコ	35.0		トルコ	37.4		アイルランド	6.7		アイルランド	6.7	
イギリス	43.9		イギリス	34.6		スウェーデン	37.2		オランダ	6.5		オランダ	6.5	
トルコ	40.9		ノルウェー	34.3		ニュージーランド	35.4		ノルウェー	5.4		ノルウェー	5.4	
オーストリア	40.2		オーストリア	32.2		デンマーク	33.5		デンマーク	5.0		デンマーク	5.0	
ポルトガル	38.7		ルクセンブルク	31.0		カナダ	31.2		ドイツ	4.4		ドイツ	4.4	
アイスランド	32.1		アイスランド	28.8		オーストラリア	28.4		ベルギー	3.9		ベルギー	3.9	
フランス	31.7		ポルトガル	27.4		スイス	26.1		イタリア	3.9		イタリア	3.9	
ギリシア	26.2		フランス	25.2		アメリカ	24.5		ポルトガル	3.7		ポルトガル	3.7	
OECD諸国平均	49.0		ギリシア	14.7		日本	20.9		フィンランド	3.4		フィンランド	3.4	
						OECD諸国平均	40.8		OECD諸国平均	10.2		OECD諸国平均	10.2	

備考：1. OECD 歳入統計の区分基準に従って作成。

2. 利子、配当、キャピタル・ゲイン課税は所得課税に含まれる。

3. 資産課税等には、資産課税のほか、有価証券取引税、取引所税、不動産所得税及び印紙収入等が含まれる。

4. 資産課税とは、富裕税、不動産税（固定資産税等）、相続・贈与税等をいい、日本の割合は10.5%である。

5. 平成7年度当初予算における日本の所得課税、消費課税、資産課税等の割合は、それぞれ58.8%、23.4%、17.9%である。

出所：大蔵省主税局調査課

表 3 国税の税目別収入の国際比較

(単位：%)

	日 本	米 国	英 国	ド イ ツ	フ ラ ンス
直 接 税	67.2	90.5	53.6	47.5	40.2
うち 所 得 税	37.6	72.1	35.0	41.2	23.2
法 人 税	24.2	16.6	9.1	4.3	9.0
間 接 税	32.8	9.5	46.4	52.4	59.8
うち 付加価値税	10.5	—	26.7	33.3	43.5
揮 発 油 税	3.3	1.8	7.5	8.6	8.8

備考：1. 日本は1995年度当初予算額，米国は1993年度，英国は1993暦年度，ドイツは1993年度で連邦税と州税の計である。フランスは1993年度

2. 日本の「消費税」を「付加価値税」に含めているように国際比較上，ほぼ該当するものに分類してある。

出所：大蔵省財政金融研究所「財政金融統計月報」(租税特集)第516号(1995年4月)

い。しかし、その内訳をみると米国は所得税が圧倒的なのに対し、日本は法人税が表2からでも分かるように地方税込みで92年に25.5%となっており、2位のルクセンブルクの18.3%を大きく離しており、群を抜いて高い。このことについては、後に企業課税に関連して詳論したいが、直間比率は正の焦点は法人税であるとの指摘もある⁽²⁾。

1991年まで OECD の財政部 (Fiscal Affairs Division) の部長をしていた Ken Messere の分析によれば、1989年から92年の僅かの期間でも、租税収入の構成は、ドイツ、オランダ、スイス、米国では殆んど変わっていないのに、英国ではその他の税から付加価値税へのシフト、フランスでは法人税から個人所得税へのシフトが目立ち、特に日本では法人税への依存が7ポイント減、社会保障拠出金への依存が5ポイント増えた⁽³⁾。

III. 個人所得課税

1. 累進課税制度

第2次大戦後、Soak the rich の思潮から垂直的の公平に重点を置いた応能主義的な課税の累進税制が次第に支配的となり、近代的税制即累進課税制であるかの様相を呈するに至った。これは先進諸国のみならず、例えば、国際通貨基金 (IMF) の財政局 (Fiscal Affairs Department) が開発途上国の税制改革・整備を援助・指導する場合にも然りであった。

累進税制は近代民主的資本主義の中心的理念となっているが、その歴史は必ずしも古くはない。米国では、南北戦争中だけ戦費調達のための目的もあり、1865年法で実験的に10%までの累進税率

(2) 宮島 洋「異説・直間比率は正論」5 (やさしい経済学) 日本経済新聞、平成5年11月16日。

(3) Ken Messere, "Developments in Fiscal Deficits and Tax Revenues in OECD Countries since 1989", *Bulletin for International Fiscal Documentation*, Vol. 49, No. 1 (Jan. 1995) 37-41 頁。この論文は同氏の著書 *Tax Policy in OECD Countries: Choices and Conflicts* (International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, the Netherlands, 1992) の補足でもある。

を実施したことがある。その後1894年法で導入された実効累進制は定額の控除によるもので、税率刻みによる累進制は、1913年、憲法修正第16条により連邦所得税が設けられたときに初めて導入されたものである⁽⁴⁾。英国の歴史もこれに似ており、18世紀の終りにナポレオン戦争の戦費調達のため累進課税が行われたことがあるが、所得税を初めて体系的に定めた1842年のピールの所得条例は3%の単一税率であった。累進税制が初めて取り入れられたのは1909年のロイド・ジョージ蔵相の「国民予算」においてであった⁽⁵⁾。

このような累進課税制華やかな頃にシカゴ大学ロー・スクールの Walter J. Blum と Harry Kalven, Jr. が1953年に *The Uneasy Case for Progressive Taxation* を書き、法律学的、経済学的、哲学的、社会学的、歴史的にあらゆる角度から租税における公平の理念を分析し、結局は当時の趨勢であった累進課税制を是認してはいるものの、その擁護は容易ならざるものがあると説いている⁽⁶⁾。これはやがて来るべき累進の緩和・税率構造の簡素化を予言したものであるともいえよう。

2. 簡素化

1970年代に入ってケインジアン・フィスカル・ポリシーが批判され、大きな政府から小さな政府への転換が求められるに至り、租税の面においても急峻な累進税率構造は労働供給（勤労意欲）を妨げ、民間の貯蓄、資本蓄積に悪影響を及ぼすのではないかとの反省が生れて来た。

(1) 米 国

1971年以来、14%から70%（69年の最高税率は77%であった）までを25段階にも細かく区切った税率表であったが、レーガン大統領に就任した1981年の8月、サプライサイド（供給重視の）経済政策として、「経済再建租税法」（Economic Recovery Tax Act, ERTA）で、最高税率70%を一挙に50%に引き下げ、最低税率を12%、12段階とした。もっとも、翌83年には景気が回復せず、財政赤字が拡大するとみるや、変り身早く、「租税公平・財政責任法」（Tax Equity and Fiscal Responsibility Act, TEFRA）で法人税を中心とする増税に転じた。

1986年の「税制改革法」（Tax Reform Act）はレーガンが「第2のアメリカ革命」と自讃するにふさわしい誠に抜本的なもので、所得税は15%と28%の2段階としてしまった。この徹底し

(4) 米国の歴史については、Joseph A. Pechman, *Federal Tax Policy*, 5th Ed. (Brookings Institutions, Washington, D. C. 1987, 299頁以下) (立命館大学財政学研究会訳、坂野光俊監修「アメリカの租税政策〔第5版〕」(財)日本税務研究センター、1991年、288頁以下) 参照。

(5) John A. Kay and Mervyn A. King, *The British Tax System* (Oxford University Press, London, 1990, 21頁) (田近榮治訳「現代税制の経済学—イギリスの現状と改革—」東洋経済新報社、1990年、23—24頁)。

(6) Walter J. Blum & Harry Kalven, Jr., *The Uneasy Case for Progressive Taxation* (University of Chicago Press, Chicago, 1955) 13頁以下。

たフラット化は、地方債利子の連邦所得税免除、住宅ローンの金利の控除等連邦所得税創立以来続いている租税特別措置（租税歳出 Tax Expenditures）の整理により可能なものであった。

この頃、多くの議員や学者から大胆な単一税率の法案や提案が相次いで出された。中でもスタンフォード大学の Robert E. Hall と Alvin Rabushka は、現行税制では、平均して事業所得からは 11% しか税金を取っていないのに対し、給与所得からは 15% 取っており不公平であるとし、内国歳入法典（Internal Revenue Code, IRC）の改正案を提示している。それによれば、税率は事業所得 19%、給与所得 12% の一律とし、控除には物価スライドを認め、はがき 1 枚で済む所得税の申告書を提案して注目された⁽⁷⁾。

レーガンの税制改革そのものは素晴らしいものであったが、莫大な財政赤字をもたらした。そのため 1989 年、大統領に就任したブッシュは 90 年の包括財政調整法（Omnibus Budget Reconciliation Act, OBRA）で、1991—95 年度で 1,466 億ドルの増税を行うこととし、所得税の最高税率に 31% を加え、15%、28%、31% の 3 段階とした。

クリントンは増税を選挙公約に掲げて当選した数少ない大統領であるが、93 年 1 月に就任するや 8 月には「93 年包括財政調整法」（Omnibus Budget Reconciliation Act of 1993）で、94—98 年度で 2,404 億ドルの増税を行うこととし、所得税の最高税率を 36% とする 4 段階に改め、課税所得 25 万ドル以上の分には 10% の付加税を導入したので、適用税率は 39.6% となる。94 年 11 月の中間選挙で勝利を収め、40 年ぶりで下院を支配することになった共和党は、95 年 2 月にクリントン大統領が予算教書で示した減税額の倍を遙かに上廻る 5 年間 1,888 億ドルの減税案を 4 月 5 日に下院本会議で通過させた。その最大の論点は年収 20 万ドル以下の家庭に対する子供 1 人当たり 500 ドルの税額控除、キャピタルゲイン課税の 19.8% への減税等である。

(2) 英 国

英国は政権交替に伴って租税政策もかなり変化するようである。その典型的なものは、開発利益を吸収するために、1967 年に労働党政府により設けられた土地開発税（Development Land Tax）である。これは 73 年に保守党が政権に就くと廃止されたが、76 年に労働党の勝利とともに名称を多少変更して復活、85 年サッチャーの保守党政府の下でついに廃止された。1965 年のキャピタルゲイン税の導入も労働党政権下であった。

英国はインデクセーション（指数化、物価スライド制）を先進国の間ではいち早く、1977 年に導入した。インデクセーションは所得税の諸控除、基礎控除、キャピタルゲイン税の非課税限度額、相続税の非課税限度額等を法律により小売物価指数（RPI）と連動させることである。

サッチャーは 1979 年 5 月政権に就いたが、早速、所得税の累進構造のフラット化を図り、同年

(7) Robert E. Hall & Alvin Rabushka, *Low Tax, Simple Tax, Flat Tax*, (McGraw-Hill Book Company, New York, 1983) 14 頁以下。

中に25%から83%まで11段階だったのを25%から60%まで7段階に改めるとともに、基礎控除も引き上げた。1984年の抜本的改革においては、所得税について基礎控除の約12.5%引上げを始め幾つかの改正を行った。

1988年、所得税の累進構造のフラット化は更に進み、27%から60%までの6段階から、25%の標準税率 (basic rate) と40%の高税率 (higher rate) の2本建に改めた。さらに、1992年に軽減税率 (lower rate) を新設した。95年4月6日から始まる1995課税年度は、20%の軽減税率の適用の上限は従来の年課税所得3,000ポンドから3,200ポンドに引き上げられ、高税率の適用下限は23,700ポンド超から24,300ポンド超に引き上げられる。

地方税としては長い間レート (固定資産税) のみが存在したが、サッチャー首相は地域住民の参加意識を高め、理論的にすぐれている Community Charge を強引といわれるくらいに、1989年4月にスコットランドで、翌90年4月にイングランド及びウェルズで、居住用資産レートに代えて導入した (非居住用資産レートは国税となった)。これは人头税またはポール・タックスといわれ、原則としてすべての成人に課税され、しかもその額が一般に期待されていたより多かったため、不評で、暴動にまで発展、保守党は選挙で大幅に議席を失い、サッチャーが90年11月に退陣する契機となった。コミュニティー・チャージは93年4月から廃止され、代って居住用資産に Council Tax が課されることとなった。

(3) ドイツ

ドイツにおいて、コール政権はより簡素、公平で国民経済に活力をもたらす税制の実現を目指して、1986、88、90年の3段階にわたり、「戦後最大の減税」を行ったが、90年の税制改正法は191億マルクの減税を行い、所得税については、税率を22%~56%から19%~53%へと引下げ及び累進の緩和を行った。

91年10月に東西ドイツ統一が実現し、基本的には旧西ドイツの旧東ドイツの地域においても適用されることになった。91年6月の連帯法 (Solidaritätsgesetz) により、1年間、所得税と法人税の税額の7.5%を付加税として徴収するほか、鉱油税、保険税、たばこ税を増税することとなった。にもかかわらず旧東独地域の経済復興は思うように進まなかったため、93年1月には、連帯協約の財政面の施策として、連邦緊急計画 (Föderales Konsolidierungsprogramm) が連立与党間で合意され、6月にはその実施法が成立、それに基づき95年1月から所得税・法人税の税額に対する税率7.5%の連帯付加税 (Solidaritätszuschlag) を導入し、更に財産税、保険税の税率を引き上げることとした。

EC域内市場統合を背景に、ドイツの経済的立地条件を改善して、投資促進、雇用確保をはかり、同時に旧東独地域の復興にも資することを目的として、93年9月に「立地保全法」(Standortsicherungsgesetz) が成立した。それにより、94年1月から事業所得に対する所得税の最高税

表4 所得税の国際比較

区 分		日 本			アメリカ	イギリス	ドイ ツ	フ ラ ンス
国 名	個人所得に対する所得税 負担割合 〔住民税込みの負担割合〕	(5年) 5.4% (8.0%)			(5年) 9.4% (11.7%)	(5年) 10.3%	(5年, 旧西ドイツ) 11.3%	(5年) 4.5%
	所得税の課税最低限 〔住民税の課税最低限〕	抜本改革前 235.7万円 〔191.2万円〕	改 正 前 327.7万円 〔284.9万円〕	現 行 353.9万円 〔303.1万円〕	163.8万円 〔142.1万円〕	79.5万円	257.5万円	277.7万円
所得 税の 税率	最 低 税 率 〔住民税の最低税率〕	10.5% 〔4.5%〕	10% 〔 5%〕	10% 〔 5%〕	15% 〔5.125%〕	20%	19%	12%
	最 高 税 率 〔住民税の最高税率〕	70% 〔 18%〕	50% 〔 15%〕	50% 〔 15%〕	39.5% 〔7.125%〕	40%	53%	56.8%
	税 率 の 刻 み 数 〔住民税の税率の刻み数〕	15 〔 3〕	5 〔 3〕	5 〔 3〕	5 〔 3〕	3	— (方程式による)	6

備考：1. 課税最低限は夫婦2人（子の1人は16歳～22歳）のサラリーマンの場合である。

2. 諸外国は平成7年1月現在の税法に基づく。

3. アメリカの住民税はニューヨーク州の所得税による。イギリス、フランスには、住民税にあたる地方所得税は存在しない。ドイツでは、所得税が共有税として連邦、州及び市町村に配分されている。

4. 基準外国為替相場及び裁定外国為替相場 1ドル=99円, 1ポンド=154円, 1マルク=63円, 1フラン=19円

出所：大蔵省主税局調査課

率は53%が47%に引き下げられた。

ドイツ大蔵省は94年12月に、96年1月から実施予定の所得減税の内容をまとめて発表した。これは「生活に必要な最低収入に満たない低所得者にまで課税するのは違憲」との92年9月の憲法裁判所の判断に対応するために策定されたもので、基礎控除を廃止し、所得に応じた税額控除の考えを導入するとともに、現行の最高税率53%は据え置くものの、累進税率をやや緩和し、全体として平均0.7%の引き下げを実施し、中・高所得者を含むすべての納税者が減税の恩恵に浴する。

(4) フランス

フランスは、1981年度修正予算法による所得税額10万フラン超の部分に対する25%の付加税の創設、82年度予算法による富裕税(0.5%~1.5%)の創設、83年度予算法による所得税の最高税率の60%から65%への引き上げ等、80年前半は81年5月に成立したミッテラン政権のもとに、累進税制の強化が進んだ。しかし、86年3月保守連合が多数を占めるシラク内閣が成立すると、累進制は緩和に向った。すなわち、87年度予算法で所得税の最高税率が65%から58%に引き下げられ、富裕税が廃止された。更に88年度修正法で最高税率は58%から56.8%に下げられた。しかし、88年の大統領選挙でミッテランが再選されるや、89年度予算法により富裕税が0.5%~1.1%で再導入された。94年度予算法で所得税率を5%~56.8%までの12段階を12%から56.8%の6段階とし、租税額から一定割合を軽減する負担軽減(minorations)を廃止し、税率表に統合し簡素化した。未だ景気が完全に回復したとはいえ、財政赤字抑制の見地から、94年12月30日に公布された95年度予算法では、インデクセーションを除いては所得税の更なる減税は見送られた。

以上の結果、1995年1月現在における主要諸国の所得税の比較は表4のとおりになっている。

IV. 法人所得課税

1. 問題の所在

法人実在説と法人擬制説は古典的な問題であるが、同一の所得が会社の段階で法人税が課され、利益処分として株主が配当を受け取る段階で所得税が課される二重課税の調整、すなわち法人・個人所得税の統合(integration)は法人税にとっての大きな課題である。このため、各国は諸種の方法を採用している。

税率構造の問題として、累進税率の基礎にある限界効用逓減や所得の再分配という観念は、本来、自然人である個人についてのみ適用できることであり、法人についてはあてはまらず、累進税率を導入すれば、税負担の軽減を図るため無用の会社分割を招くおそれがあり、必然的に資本規模や所得の絶対額が大きくならざるを得ない企業に相対的に不利となるので、法人課税については、累進税率は適当でないとされている。

ただ、中小法人、協同組合、公益法人等に対する政策的な観点からの軽減税率は各国とも認めているのが通常である。米国には、その選択により法人税ではなく株主の所得とし所得税の適用を受けることのできるサブチャプターS法人の制度がある。我が国では経済活動に際して個人企業形態によるよりは、法人企業形態による方が、租税負担上有利ではないかとの思惑から、一頃、いわゆる法人成りが盛んであった。1973年の税制改正において、個人経営の事業について、事業主報酬の支払を認める「みなし法人課税制度」が創設された。この制度を選択した事業主報酬には給与所得が適用されており、このことが一般サラリーマンとの関係において不公平であると指摘されたことから、1987年に過大な事業主報酬には課税することになり、更に見直しを行った結果1992年以降廃止された。

その全世界所得に対する無制限の納税義務を負うことになる法人の居住地の決定についても、設立の準拠法、本店又は主たる事務所の所在地という簡明なものから「実質的管理」(effective management)の場所を基準とするものまであり、多様であり、調整を要する。

2. 税負担水準

(1) 国際比較

企業の租税負担は、前述のような軽減税率の適用、また後述するようにドイツや最近までの日

表 5 法人課税の実効税率の推移及び国際比較

年 度	日 本	アメリカ	イギリス	ド イ ツ (西ドイツ)	フランス
昭和50	49.47%	52.68%	52.00%	49.05%	52.00%
51	"	"	"	"	50.00
52	"	"	"	56.52	"
53	"	"	"	"	"
54	"	50.86	"	"	"
55	"	51.18	"	"	"
56	51.55	"	"	"	"
57	"	"	"	"	"
58	"	"	50.00	"	"
59	52.92	"	45.00	"	"
60	"	"	40.00	"	"
61	"	"	35.00	"	46.50
62	51.55	40.34	"	"	45.00
63	"	"	"	"	52.00
平成元	51.04	40.14	"	"	39.90
2	49.98	"	34.00	52.87	38.50
3	"	"	33.00	"	36.40
4	"	"	"	"	34.00
5	"	41.05	"	"	33 1/3
6	"	"	"	48.26	"

出所：税制調査会関係資料（平成6年度改正）平成6年3月、及び大蔵省財政金融研究所「財政金融統計月報」（租税特集）第504号（1994年4月）

本のように配当軽減やその他インビュテーション等法人税・所得税の二重課税の調整、減価償却、税額控除、政策的な諸措置等があるため、単に法人税の表面税率だけでみても、その実態は明らかでなく、ましてやその国際的な比較は極めて困難である。

企業の実効税率については、1984年に経済団体連合会が、大蔵省が税制調査会で発表したものは、各国比較の客観的指標としては法人税負担の実態を示していないと批判し、租税特別措置による減税効果を加味した実質税負担率を、日本の51.57%（1987年）に対し、米国32.28%（85年）、英国18.06%（82年）、西独49.84%（84年）、フランス45.70%（80年）と算出した。

大蔵省の試算によれば主要諸国の法人課税の実効税率は表5のとおり推移して来た。この表でドイツ及び平成元年までの日本においては、税込利益のうち30%が配当に充てられるものとされている。地方税としては、米国についてはカリフォルニア州を例にとり、ドイツの地方税は営業収益を課税標準とする営業税で、法人税及び営業税の計算上損金に算入されるのでその点を調整している。

現在（1995年1月）、法人課税の実効税率（カッコ内は国税で内数）は、国税に関する限り主要諸国殆んどが並んでいる（ドイツの国税は50対50で連邦と州の共有税である）。すなわち、日本49.98（33.48）%、米国41.05（31.75）%、英国33.00（33.00）%、ドイツ49.79（34.18）%、フランス33 $\frac{1}{2}$ （33 $\frac{1}{2}$ ）%である。

(2) 国別概観

(i) 日本

1961年に企業の自己資本の充実に資するため及び配当に支払段階と株主の受取段階との二重課税を一部緩和するため、ドイツ方式に従って法人の支払配当に対しては留保所得に対するよりは10%ないし9%軽い法人税を課する配当軽減方式を導入した。しかし、その後の経済発展をみると、この制度は企業の自己資本充実との間に特段の相関関係が見られず、むしろ配当性向の高低により法人税額が異なり、中立性ないし公平の観点から問題があるとして、1988年度から段階的に廃止することにし、1990年度から配当分と留保分の区別がなくなった。

基本税率は、前述の経団連の企業の税負担についての論争のあった頃の43.3%をピークとして、87年4月に42%、89年4月に40%、90年に37.5%と引き下げて来た。これに応じて軽減税率も30%、29%、28%に下げられ、現在に至っている。

(ii) 米 国

米国で連邦税収総額における法人税の占める割合は、1960年代は20%に近かったが、最近数年間は7%台まで低下している。それは、1962年の投資税額控除（Investment Tax Credit）に始まる税法改正の結果とみられる。1981年のレーガン大統領の経済再建租税法による加速減価償却制度（Accelerated Cost Recovery System, ACRS）の導入により、従来のADR（Assets

Depreciation Range) に比べて減価償却資産の耐用年数の短縮を行い、投資税額控除制度の拡大等を行った。投資税額控除制度は62年に7%で導入されたが75年に10%に引き上げられ、66年10月から67年3月までと69年4月から71年8月までの短期間を除いては85年末まで存続し、米国経済に大きく貢献したといわれる。IMFの財務局長であり、1994年まで国際財政学会の会長でもあった Vito Tanzi は、レーガン大統領の1981年の税制改革の大幅減税が、投下資本の即時損金計上を認めることになり、米国における税引後のネットの資本収益率を他の国々の水準より高く引き上げることにより、大量の資本を海外から米国に流入させたと指摘している⁽⁸⁾。もっとも、レーガン大統領は、景気が回復せず、財政赤字が拡大するとみるや82年租税公平・財政責任法で増税に転じ、ACRSの追加的措置を取り止め、投資税額控除の縮小を行った。

1986年の抜本的な税制改革法では、法人税の最高税率を46%から34%に引き下げ、投資税額控除を廃止し、ACRSを縮減合理化したMACRS(Modified ACRS)で、資産の耐用年数も延長した。税率の引き下げは各種の租税優遇制度(租税歳出)の縮小・廃止によって可能であった。

減税によって企業の国際競争力を強化するという要請は、常に片方で財政赤字の制約を受けている。クリントン大統領は、法人税については最高税率を36%に引き上げるように要請したところ結局35%となり、従来の15%、25%、34%の上に、課税所得1,000万ドルを超える大規模法人に適用する35%が加わった。投資税額控除の復活も要求したが、現行試験費増加分の税額控除等しか認められなかった。

(iii) 英 国

サッチャーの保守党は1979年、政権の座について以来、民営化、規制緩和を行い、民間部門の活力を再生する基本政策を打ち出し、79年度の税制改正で法人税については小規模法人に対する軽減税率適用限度を引き上げた。更に83年度の改正で、この軽減税率を40%から38%に引き下げるとともに、その適用年間利潤額も引き上げた。

1984年の抜本的税制改革において、法人税率52%を83年度50%、84年度45%、85年度40%と引き下げ、86年度以降35%とする目標を掲げた。年間利潤額が10万ポンド未満の中小法人に適用される軽減税率38%を83年度以降30%とし、適用対象範囲も10万ポンドから50万ポンドまでの法人と段階的に拡げることとした。

この目標は一応達成したが、その後も更に1990年度34%、91年度33%に引き下げられ、現在に至っている。軽減税率も更に86年度29%、87年度27%、90年度25%と引き下げられ、小規模法人の範囲も拡大され、現在は年間利潤額30万ポンド以下である。

(iv) ド イ ツ

1975年から配当軽減制度を採用し、当初は留保分51%に対し、配当分15%とかなりの差があっ

(8) Vito Tanzi, *Taxation in an Integrating World* (The Brookings Institution, Washington, D. C. 1995) 15頁。

たが、90年には留保分50%、配当分36%とその差が縮んだ。93年9月の立地保全法により94年1月から、留保分は45%に、配当分は30%に引き下げられた。なお、増収措置として減価償却率の引き下げ等を行い、ネットの増減収効果はゼロとされている。

(v) フランス

最近の税制改正で注目すべきは、EU 発足に備えて、フランス企業の国際競争の強化を目指した法人税率の相次ぐ引き下げである。1986年度予算法により留保分について50%から45%に引き下げたが、同修正法により配当分も45%に引き下げた。設備投資促進のため、留保分はその後、88年に42%、89年に39%、90年に37%、91年に34%と連続して引き下げられた。92年には外部からの投資を促進する観点から、配当の重課を解消し、留保分と同じ34%の税率で課税することとした。そして93年からは留保分、配当分とも33⅓%の税率になっている。

(3) 法人・個人所得税の統合

配当所得に対する法人税と所得税の経済的な二重課税を排除・調整し、法人・個人所得税を統合する方式については、EC は、1975年8月に、インピュテーション方式 (Imputation) を採用し、これにより完全に二重課税の排除ができるとした。これは現在、英国で予納法人税 (Advance Corporation Tax, ACT) として実施しており、アイルランドもこれに倣っている。フランスのアボアール・フィiscal (Avoir Fiscal) は一部だけ調整できるようになっている。ドイツは支払法人段階で配当軽減制 (Split Rate System) を、受取株主段階でインピュテーション方式を用いている。日本は1990年までは配当軽減制を用いていたが、現在では受取配当の10%の税額控除のみである。米国は以前は100ドル (夫婦合算の場合は200ドル) の受取配当の控除を認めていたが、繁雑であるとの理由で1986年の税制改革法で廃止されて以来、二重課税の調整は全く行われていない、古典的方式 (Classical System) である。ベルギー、オランダ、スイス等も同様である。

75年の指令案は税率は45%から55%の間、源泉課税は25%ということまでうたっていたが、税制は経済の根幹にかかわることなので、共通法人税制を創設する方針を諦め、域内の取引に対する障害の除去を優先する方針に転換し、指令案は90年に撤回された。そして当面、異なる法人税制の存在を前提としたうえで、その相違から生ずる障害を最少限に止めることにした。90年7月の親子会社指令及び合併の指令はこの趣旨に出るものである。

1991年1月に「法人税制度の調和を検討するための委員会」が発足し、オランダの Onno Ruding 元蔵相が委員長となり、検討した結果、1992年3月にルーディング報告を発表した。その内容は、税率については、税収の減少を防ぐため、内部留保すると配当として社外流出するとに拘わらず、地方税を含めて最低30%、最高40%とする指令案を準備するというものである。なお、非法人企業にも法人としての課税を選択する権利を付与することになっている。

V. 国際課税

1. タックス・ヘイブン対策税制

OECD は、1976年に「国際投資及び多国企業に関する宣言」を、77年に「租税回避及び脱税に関する理事会勧告」を採択し、タックス・ヘイブンに対する規制を勧告した。

我が国でもかねて国会でこれは問題になっていたが、上記 OECD の勧告を機に、1978年3月、租税特別措置法を改正し、軽課税国（タックス・ヘイブン）に所在する子会社（その株式の50%超を保有する）に留保する所得の一定部分は親会社の内国法人の所得に合算して課税することとした。軽課税国とは法人の所得に対する税負担が日本における税負担に比べて著しく低い国または地域として大蔵大臣が指定し、告示していたが、1992年からこの告示制度を改め、個別に判定することとした。改正の段階で41の国または地域が指定されていた。

米国は内国歳入法典（Internal Revenue Code, IRC）の1962年の改正で、サブパートFとして体系化され、65年に規制が強化されて以来、86年の改正に至るまで、逐次整備されてきた。外国法人の株式の50%超が、10%以上の持分を有する米国市民、内国法人により保有されている法人（被支配外国人, Controlled Foreign Corporation, CFC）の国外所得は、米国株主の課税所得に合算されることになっている。

英国は法人の居住性の制定について管理支配地主義を取るところから、これをタックス・ヘイブン対策として用いてきたが、1984年予算法により被支配外国法人（CFC）に関する規制を導入した。93年予算法で CFC の対象範囲を拡大、英国の法人税の標準税率（現行33%）の75%よりも海外での実効税率が低く、かつ純然たる事業活動を行っていない海外子会社は、一定の要件を満たす場合を除き CFC として取り扱うこととした。

2. 移転価格税制

企業グループ内の財貨、サービスの移転に伴う取引価格を一般に移転価格（transfer pricing）と称する。取引の両当事者が課税権の異なる国に所在する場合、一方の所得が減少し、その国の課税権が侵害（租税収入の減少）されることになる。OECD の租税条約のモデルの第9条（特殊関連企業）は、特殊関係にある企業間の取引が独立企業者間の価格（arm's length price）と異なる条件でなされた場合には、調整することができる旨規定している。

企業が国境を越えた世界的な活動の中で、自己の税負担を可能な限り減らそうとする手段として前述のタックス・ヘイブンは必ずしも活発な取引を伴うものではないが、移転価格は先進国の間での現象で、取引が活発になるにつれ、問題も大きくなり、いわゆる経済摩擦にまで発展する可能性すらある。現に、日米間の移転価格税制は大きな問題であり、最近はこれが欧州にまで拡

がりつつある。

(i) 米 国

米国は移転価格税制の先駆者で最も積極的である。内国歳入庁（IRS）長官の関連者間の所得等を配分する権限は既に1917年には存在していたが、IRC第482条となったのは54年の改正である。財務省が68年に国際取引に関し同条の解釈・適用上のルールを明確にするため規則・基準を定めた。タックス・ヘイブンへの高収益の無形資産が移転される場合、適正な所得の配分ができるように、86年に482条を改正して、いわゆる「スーパー・ロイヤルティー条項」が追加された。

財務省規則は、独立企業者間価格の算定に次の方法を用いることにしている。

(1)独立価格比準法（Comparable Uncontrolled Price Method）…比較可能な非関連者間の取引価格、(2)再販売価格基準法（Resale Price Method）…関連者間取引における買手の第三者への再販売価格から通常の利潤額（非関連者間における類似の取引に係る利益率を用いて算定）を控除して算定する。(3)原価基準法（Cost Plus Method）…関連者間取引における売手の原価の額の通常の利潤額（前記(2)と同じに算定）を加算して算定する。(4)その他の方法…上記3つの方法の中に適切なものがないことを合理的に立証した場合には別の方法を適用し得る。

米国財務省は92年1月末、新移転価格規則等を公表し、各国の課税当局及び企業の意見を聞いた上で、93年1月からの適用を目標とした。しかし、これに対してはOECDの租税委員会、我が国の官民を挙げての批判が強くあげられた。それでも、とに角93年1月15日付で暫定規則が出された。それは、従来の3つの基本方法のほかに利益比準法（Comparable Profit Method, CPM）という複数の同業他社の利益をもとに利益を計算する。運用次第ではみなし課税的な結果になりかねない方法を採用入れ、これを「納税者が特殊な無形資産を有しない限り、通常正確な結果をもたらす」という表現で、他の3つの基本方法に対し優位を持たせていた。これには各国及び各界から強い批判がなされたところから、94年10月から施行された最終規則では、このCPMは一般的に最後の手段と考えられるように変更された。また、利益分割法（Profit Split Method）も具体的に加えられた。

IRSは91年3月から事前確認制度（Advance Pricing Agreement, APA）を導入した。この制度では、企業が適正と認める取引方法及び取引価格等を事前に当局に申し出、当局がその内容を審査して適正と認めたときは、これに確認を与えるというものである。

我が国の移転価格税制は1986年4月1日以降に開始する事業年度から適用されている。独立企業間価格の決定に用いる基準は、当時の米国に倣って、独立価格比準法、再販売価格基準法、原価基準法を用い、そのいずれかを用いることができない場合に限って、事業内容は適合した合理的なその他の方法を採用することができる。統一のとれた、円滑な運営・実施を図るため、87年4月に確認方式に関する通達一般在公開されており、その点で米国より先輩である。

OECD 租税委員会、環太平洋税務長官会議（Pacific Association of Tax Administrators, PATA）等の会議では移転価格税制が議題になることが多くなっている。現に94年10月にシドニーで開かれた PATA では移転価格に関する二国の当局間の相互協議による事前確認制度（Bilateral Advance Pricing Arrangement, BAPA）が議論された。

3. 過少資本税制

OECD は1987年に「過少資本」（Thin Capitalization）と題する報告を出し、自己資本に比較して過大な借入金に対する支払利息の損金算入を税務計算上制限しようとの考え方を示した。

米国では1969年の税制改正で IRC 第385条が設けられ、原則として資本負債比率が3倍を超えた場合には、その超えた負債にかかわる支払利息額を配当とみなすとの規定を設けたが、その規則案は経済界の反対により廃案になってしまった。

しかしこの考え方は89年の税制改正で可決された IRC 第163条(j)に踏襲され、その規則案が91年に公表された。これに対しては各方面から意見が述べられ、我が国からも経済の国際化を妨げるものであるとの意見が大勢を占めた。その後、米国は外資系企業が米国で納税していないとの考え方をますます強め、93年8月、第163条(j)を更に強化する改正を行っている⁽⁹⁾。

日本も1992年の税制改正で、過少資本税制を導入し、課税の適正化を図っている。外国企業の在日子会社が所要資金の調達を親会社からの出資に代え、親会社等の外国関係会社からの借入れとすることによる租税回避行為に対処するため、在日子会社の外国関係会社からの借入れが、在日子会社に対して有する自己資本持分の3倍を超える場合には、借入金の利子のうち、3倍超過分に対応する額は、在日子会社の法人税課税上、損金算入を否認する。

ドイツにおいては、従来租税回避防止の一般規定である租税通則法に基づき特定の借入金は税務上「隠された資本」とされ、その支払利子は「隠された配当」とみなすことにより、過少資本問題に対処してきた。87年には借入金が法形式の濫用と認められる等の場合には支払利息額の損金算入を認めないとする連邦大蔵大臣通達が発出されたが、この通達は法的根拠がないものとして、最高裁判所で無効とされた。過少資本税制として、93年7月、法人税法に第8a条が追加され、外国親会社からの借入金が自己資本持分の3倍を超える場合は、支払利子は損金性を否認されることになり、94年1月1日から適用されている。

英国では、海外関連会社への利息支払については、「独立企業者間取引」に基づく一般原則はあるものの、特に過少資本規定はなかった。1995年度予算法により明確な過少資本税制を導入することとし、予算案発表の94年11月29日以後支払われる利息から適用される。

(9) 国際税務研究グループ「日米の現行制度にみる過少資本税制の問題点」『国際税務』第14巻第12号（1994年12月 17-20頁）。

VI. 付加価値税

1. 欧州

付加価値税 (Value Added Tax, VAT) は今や世界の潮流であるが、その中心は EU である。EU は1995年1月からオーストリア、フィンランド、スウェーデンを新たに迎えて、加盟国は15になっているが、新しい加盟国はいずれもかなり以前から VAT を施行していた。また94年11月28日の国民投票で加盟を拒否したがノルウェーも23%という高率の VAT を持っている。スイスは93年11月に国民投票を行った結果、95年1月1日から、従来の6.2% (対最終消費者)、9.3% (対小売業者) の売上税に代えて、標準税率6.5%、軽減税率2%で VAT を導入した。

1995年1月1日現在、EU 及びそれ以外の若干の諸国の VAT の税率は表6のとおりである。

表6 諸外国の付加価値税率

(単位: %)

国名	導入年	現行税率 (1995.1.1 現在)		
		標準	軽減	割増
(EU)				
E U 指令		15 以上	5 以下 (2本以下)	禁止
フィンランド	1964	22	5, 9, 12	—
デンマーク	1967	25	—	—
フランス	1968	18.6	2.1, 5.5	—
ドイツ	1968	15	7	—
オランダ	1969	17.5	6	—
スウェーデン	1969	25	12, 21	—
ルクセンブルク	1970	15	3, 6, 12	—
ベルギー	1971	20.5	1, 6, 12	—
アイルランド	1972	21	0, 2.5, 12.5	—
イギリス	1973	17.5	0, 8	—
イタリア	1973	19	4, 9, 13	—
オーストリア	1973	20	10	—
ポルトガル	1986	17	5	—
スペイン	1986	16	4, 7	—
ギリシア	1987	18	4, 8	—
(EU以外)				
ノルウェー	1970	23	—	—
韓国	1977	10	—	—
ニュージーランド	1986	12.5	—	—
カナダ	1991	7	0	—
スイス	1995	6.5	2	—

(注) ゼロ税率については、EC指令において、従来からこれを否定する考え方が採られている。

出所：大蔵省主税局調査課。

92年10月19日、ECの蔵相理事会はVATの標準税率は最低15%とし、割増税率を禁止する反面、軽減税率は最低5%以上で段階を設定できること、ゼロ税率及び超軽減税率は96年末までに廃止することなどを合意した。

これより先、85年6月に「EC域内市場統合白書」を発表し、EC委員は92年末までに域内統合市場を完成させることを目標として、各種のスケジュールを示した際に、一部学者は域内のVATの統一調和に伴って、財政及び国際収支の面で国内においても、国の間でも勝者は敗者を償うような何らかのメカニズムが必要であろうと解いた⁽¹⁰⁾。

なお、英国では従来ゼロ税率が適用されていた家庭用燃料及び電力に対し、94年4月1日から軽減税率8%を適用し、95年4月1日からは標準税率の17.5%に引き上げることは既に93年財政法に規定され、自明の理として95年度予算もその前提で組み、VAT引き上げにより特に打撃の大きい年金生活者には手当の増額等も計上してあったにも拘わらず94年12月6日に、この引き上げが否決され、政府は急遽予算を組み直した経緯があった。

2. 日本・アジア・カナダ・米国

日本の消費税は世界でも珍しく低率で課税ベースが広い。3%の税率ではシンガポールが94年4月1日から財貨・サービス税 (Goods and Services Tax, GST) という名のVATを実施している。アジアでは台湾5%、タイ7%といずれも1桁である。ただ、94年増値税として導入した中国の標準税率は17%である。非課税品目が少なく、課税ベースが広い点ではニュージーランドのGST (86年に10%の単一税率で導入され、89年に12.5%に引き上げられた) に比べられる。

カナダにも連邦政府に7%のGSTがある。旧英連邦諸国ではVATがGSTと呼ばれるように思われる。カナダには1924年以来製造業者売上税があり、欠点が多かったので付加価値税への移行は長い間の課題であったが、1991年に漸く実現した。しかし、アルバータを除く9つの州は売上税を課しており、その率は州によって異なるが、最高は12%、最低は6%である。そこで連邦政府は国民の負担感の緩和と税体系の簡素化を狙いとした消費税改革を96年実施を目指して各州との協議を進めている。改革案によると、①国税、州税を一本化したNational Sales Taxを創設、税率は12% (国5%、州7%)、②消費税減税に伴う減収分は、国、各州とも新たな所得税で補てんする。

米国は50州のうち5つの州を除いては売上税があり、しかも未導入の州は、比較的人口が稀薄な地域で、全人口に占める比率は2.4%に過ぎず、事実上、殆んど全国民が売上税を納めている実情にあることなどから、連邦段階でのVATは実現困難である。

古くは下院歳入委員長アル・ウルマンが提出した「1979年租税再構成法」案と翌年に再提出し

(10) Jacob A. Frankel, Assaf Razin, and Efraim Sadka. *International Taxation in an Integrated World* (The MIT Press, Cambridge, Massachusetts, 1991) 159—160頁。

た「1980年租税再構成法」案は、標準税率10%、軽減税率5%、慈善団体、教育機関にはゼロ税率でVATを適用しようというものであった。84年、レーガン大統領に提出された「公正、簡素、経済成長のための税制改革」と題する財務省報告の第3巻はもっぱらVATについてであった。これでVATを完全に実施するには、2万人の追加人員と約7億ドルの経費を要すると推計され、期待される便益が経費を正当化しないとして実現しなかった。

ロステンコウスキー下院歳入委員長の後任として最有力候補と目されていた民主党サム・ギボンズ下院議員は、93年3月に課税ベースの広いBusiness Transfer Taxと称するVATを提案した。この税は輸出に対してはゼロ税率で、1%ごとに360億ドルの税収が見込まれる。全米法曹協会(American Bar Association)の租税部会も93年5月の会合で連邦段階におけるVATの導入について検討している。

最近、内国歳入庁(IRS)では連邦段階でVATを実施した場合の行政経費について次のような見積りを行った。非課税項目を極く少数に限った幅の広い、単一税率のVAT導入を前提とする。年間売上げ10万ドル未満の小規模企業を免税とすると実施の初年度に1,330万の企業が登録し、5,350万の申告書が提出されると見込まれる。VATが完全に実施されることによれば、IRSは28,125人のフル・タイムの職員を必要とするであろう。教育訓練、納税者への広報、活動も含めて準備期間に少なくとも2年は必要と思われる。

94年10月の中間選挙で共和党が勝利を占めて以来、共和党の有力者の間に複雑化して現在の所得税中心の体系を抜本的に見直し、消費税主体の体系に切り替えるというラディカルな改革の聲が大になっている。アーミー下院共和党院内総務の所得税を全廃し、その代りに97年までに一律17%の全国消費税を導入するという過激な案はその例である。クリントン大統領は、94年に、VAT提案を検討していることを示唆した。また、ナン、ドメニチ両共和党上院議員は「消費所得税」構想なるものを提案している。これは一種の支出税である。

VII. 環 境 税

1. 環境税の意義

二酸化炭素やフロンガスの排出による地球温暖化、オゾン層の破壊、酸性雨は地球規模で被害を与えることがあることから、その保護対策には国際的な協調が要求される。1992年6月にブラジルで開催された「環境と開発に関する国連会議」(UNCED)(地球サミット)において採択された(アジェンダ21)は「経済的手段、市場及びその他の誘因の効果の利用」に言及している。

環境対策には、規制的手法と経済的手法がある。規制的手法とは、法律により公害発生企業等に排出量を直接に制限をしたり、技術的な基準を設けることなどである。一方、経済的手法とは、価格メカニズムを活用し、経済制度、税制などにより環境保全を誘導しようというもので、

具体的には、環境税、ごみ収集の有料化、デポジット制度、排出権売買などがある。環境税とは、環境汚染物質を出す行為に対し税金を課することにより、汚染物質の排出行為を抑制しようとするもの（ピグー的課税—Pigovian Tax）で、その税収は環境対策に使われるのが一般である。後述のようにオランダ、デンマーク、スウェーデン、ノルウェー、フィンランドには環境税として炭素税（carbon tax）がある。

2. 国際機関の動向

(1) OECD

OECD はいち早く1970年に環境委員会を設置し、72年5月には、今日の環境政策の基本原則の1つとなっている「汚染者負担の原則」（Polluter Pays Principle, PPP）を確立した。80年代後半に入り、地球環境問題が顕在化すると、経済的手段を活用するという視点から、91年9月に環境委員会と租税委員会の合同で「税制と環境に関する作業部会」を設置した。

この作業部会は、環境保護の目的を達成するための経済的手段の1つとしてこの税制について検討を行った結果、93年3月、次の趣旨の報告書を公表した。税制は規制を完全に代替するものではなく、「補完的政策」の副題が示すように、規制の補足として機能する。適正な税率は、理論的には、汚染削減の追加的単位に要する限界社会的費用がその1単位の汚染削減によってもたらされる限界社会的便益と等しくなる水準ということになるが、これは他の政策手段いかんによりかなり不確実で、大幅な誤差があり得る。炭素税等の全地球的な問題に取り組むことを目的とする税は、単一税率とするなど国際的に調整された形で導入することが望ましいが、適切な措置を一国のみで導入することを妨げるものではない。OECD 加盟諸国の中で環境税、課徴金からの収入は環境保護目的の特定財源に充てられていることが多いが、それは究極において PPP に反することになる。

要するに OECD は、経済的手法を①税・課徴金、②排出権売買、③デポジット・リファンド（預り金払い戻し）制度、資金援助補助金等の種類に整理して、加盟国における活用状況を検討している。

(2) EU

EC は、地球温暖化対策として、1990年10月、共同体レベルでの CO₂ 総排出量を西暦2000年までに、90年のレベルで安定化する目標（92年に採択され、94年3月に発効した地球温暖化条約の設定する目標と同じ）を決定した。ただし、全加盟国が2000年の目標を立てているわけではなく、例えば、英国は2005年までに達成する方針とした。

EC委員会は、91年9月25日、エネルギー／CO₂ 税導入を骨子とする「CO₂ 排出規制とエネルギー効率向上のための欧州共同体戦略」に関する委員会コミュニケを全会一致で採択した。その

中心は新税の導入と既存の税制の強化という税制面にある。提案されている新税は、一般のエネルギーに対する税と炭素含有量に結び付けられた炭素税と各々50%からなり、前者は構成部分として50%を超えてはならない。93年に、石油換算で1バレル当たり3ドルで導入され（当時石油価格は1バレル当たり約20ドルであった）、毎年1ドルずつ引き上げて行き、2000年に10ドルを目途とする。石油に対する10ドルの租税は、石炭については14ドル、原子力と水力は5ドルとなる。

EC 12か国のこの案に対する反応は様々であった。オランダは既に環境税を実施しており、ドイツも熱心に支持したが、英国は態度を留保した。更にスペイン、ポルトガルなど経済力の弱い域内の「南」の国はCO₂排出抑制に伴うコストは英、独、仏など工業国が負担すべきだと主張している。産業界は、業種によって何らかの然るべき保護措置が取られることになっていたにもかかわらず、対外競争力を弱めるとして一様に反対であった。こうして戦略に関してはコンセンサスを得られなかったが、92年6月30日付指令案の第1条第2項は、OECDの他の加盟国が類似の租税または措置を導入することを前提としながらも、第16条では1993年1月1日からの導入の建前を崩さなかった。

そして94年10月4日に開かれたEU環境相理事会では、CO₂税導入に関する結論は先送りされ、さらに同年12月、欧州理事会で、CO₂削減計画は加盟国が個々に採用することに合意したので、EU全域レベルでのCO₂税導入は断念し、今後は同様の税を採用すべきかどうかは、域内各国の判断に任されることになった。95年1月からEUに加盟したスウェーデン、フィンランド及び今回加盟はしなかったがノルウェーの北欧3か国は既にこの種の税を実施している。EU非加盟のスイスも94年、地球温暖化防止対策として新たに炭素税の導入を決めた。

3. 国別概観

(1) 既に炭素税を実施している国

(i) フィンランド

1990年1月に燃料税が改正されることにより導入されたこともあり、基本的にはあらゆる化石燃料がその対象となる。基本税と付加税とからなり、付加税は無鉛ガソリンに対するものは非課税であるが、その他は炭素含有量に比例して課される。税収はすべて一般会計に組み込まれ、用途は特定されてはいない。

(ii) オランダ

1988年に一般環境政策法（GEPA）に基づき一般燃料課徴金（General Fuel Charge）が創設されたが、90年2月にこの税率の算定基準にCO₂が追加され、事実上の炭素税となったが課徴金の収入は環境対策の支出に用途が特定されていた。翌92年6月、「環境課税標準による燃料使用者税法（Act on user tax on fuels, with environmental tax bases）が採択され、「燃料環境

税」となり、税収も、一般財源に繰り入れられることになり、名実ともに炭素税となった。

燃料として使用されるエネルギー源に課税されており、材料は課税対象になっていない。税率は、50%は CO₂ 分に、50%はエネルギー分（発熱量）に基づいて設定されている。無鉛ガソリンでは税率に格差を設定している。

(iii) スウェーデン

1990年5月に成立した税制改革法の一環として、91年1月1日から、環境税として、CO₂ 税、硫黄税のほか NO_x（窒素酸化物）課徴金が導入された。スウェーデンでは憲法上、「税」と「課徴金」とは区別され、前者は特定の使用目的と結びつかなくても強制徴収できるが、後者は何らかの財ないしサービスの提供と結びつきを持たせて徴収される。したがって炭素税は一般財源となる⁽¹¹⁾。

税率は炭素含有量と熱量に従って課される。エネルギー多消費産業に対する優遇措置はGATT違反となるため、93年1月1日から廃止となり、国際競争力を維持するため産業用燃料には別の税率を適用して負担を軽減している。

(iv) ノルウェー

ノルウェーでは、電力、鉱物油、ガソリン、石炭、コークス、海上油井で燃焼されるガスにエネルギー課税が行われていたが、CO₂の排出削減を目的として、1991年1月から、鉱物油、ガソリン、海上油井で燃焼されるガスに対して CO₂ 税が導入された。これは従来のエネルギー税に付加されたもので、大規模な税制改革があったわけではないが、全体として税負担が増大しないように所得税の減税が行われた。

87年から行われていたガソリンの有鉛と無鉛の課税差別による誘因措置は新税導入の結果一層拡大した。CO₂ 排出1トン当たりに換算するとガソリンの税率は鉱物油の2倍以上になる。その理由は、前者は主に家庭向けであり、後者は主に企業向けであり、産業の国際競争力維持のため必要である。炭素税の税収は用途が特定されておらず、一般会計予算に繰り入れられる。

(v) デンマーク

デンマークは1990年に地球温暖化対策を明らかにし、CO₂ 排出量の削減目標として、「2000年までに CO₂ 排出量を1988年レベルから20%以上削減する」ことを掲げたが、実際に炭素税を導入したのは EC の削減戦略採択後の92年5月15日であった。税率は CO₂ 1トン当たり 100 DKr を基本税率として、それぞれの燃料の炭素排出量に応じて換算して、税率を炭素税とエネルギー税とに分けて定めている。企業の競争力等を考慮して、VAT 登録企業に対しては、93年1月まで適用が延期され、それ以後も税額は半減されている。税収は一般会計予算に繰り入れられる。ただし、各種の補助金スキームが5年間継続されるので、その間その資金には炭素税収入が充て

(11) 飯野靖四「第II部 第7章 スウェーデン」(石弘光編 環境税研究会著「環境税—実態と仕組み—」東洋経済新報社 1993年) 108頁。

られる。

(2) 英 国

英国は先にも述べたように環境税（炭素税）には、その効果を疑問視するところから、消極的であったが、1994年11月29日、ケネース・クラーク蔵相は議会でを行った予算演説で、96年から「ごみ処理税」(landfill tax)の導入を提案した。大蔵大臣が初めて税制も環境保護に役割を担うべきであると明言したことの意義は大きい。ごみ処理場の廃棄物処理を減少させ、廃棄物の有効利用を促進する等の目的により新税創設のため、英国大蔵省は近く協議文書を発生する予定である。政府は業界の負担増を償うように、国民保険料(National Insurance Contribution, NIC)の雇主負担分軽減を考えている。環境税は有効なものが一旦導入されると、それから入る税収はかなり大きな額と見込まれている。ごみ処理税は関税・消費税庁の所管となるのでVATと考えられる。英国産業連盟(CBI)の環境部長はごみ処理税は1トン当たり8ポンドまで行くべく、毒性に従って累進的なものになるであろうと述べている。

(3) 米 国

米国は1992年の国連環境開発会議(UNCED)においても消極的な態度を取り、化学的に大気汚染の原因が明確でないと主張し、削減の目標設定も根拠が薄いとして賛成しなかった。税についても炭素税よりは排出権の取引の方が遙かに市場原理に則するとして力を入れており、事実、発達している。

(i) 租 税

a. オゾン破壊物質税

1989年1月に発効した88年のモントリオール議定書を実施するため90年に導入された。オゾン破壊物質と定義されているフロン、ハロン等の物質を対象とし、税額は1ポンド(約453グラム)について基本税額は、各物質ごとに定められた「オゾン破壊要因」を乗じて得られたものである。基本税額は、91年の1.37ドルから94年には2.05ドルに上がり、以後毎年45セントずつ上げられていく。税収は一般財源となる。1995年度は9億ドルの税収であった。

b. 法人環境所得税

1987年1月1日から95年12月31日に開始した事業年度にあたってまでの間、代替ミニマム・タックス所得(租税優遇措置により、課税所得が減るのに歯止めをかけるために設けられたもので、課税所得はこれらの優遇措置による減額を足し戻したもの)(AMTI)の200万ドルを超える部分に対し、0.12%の税率で課される。当該税は損金処理が可能である。その税収は危険物処理基金(Hazardous Substance Superfund)に繰り入れられる。

この基金は、上記の法人環境所得税のほかに、石油税、化学原材料税、輸入化学派生物税の税収

も財源となっている。当初は1991年までの時限措置であったが、1990年包括予算調整税法（Omnibus Budget Reconciliation Act, OBRA 1990）により、1995年まで延長された。

(ii) エネルギー税法案

a. 法 案

米国は先に述べたとおり、環境税に消極的であったが、クリントン政権になってから、熱心な環境保護論者アルバート・ゴアが副大統領であることから政策の転換が期待された。1993年1月20日大統領に就任したクリントンは2月17日、上下両院合同本会議で「包括的経済政策」を発表したが、その中で、太陽光発電やバイオマス（生物エネルギー）を除く石油、天然ガス、電子力発電などあらゆるエネルギー源を対象に、発熱量に応じて課税するエネルギー税導入の構想を明らかにした。

米国には現在、課税ベースの広いエネルギー税は存在しない。個別の消費税が存在するだけで、それも自動燃料に対するものを除いては僅少である。課税ベースの広いエネルギー税は財政赤字削減に役立ち、環境破壊の防止、エネルギーの保存、海外のエネルギー源への依存の軽減に役立つであろう。

政府が提案しているのは熱量を基準にした BTU 税である。British Thermal Unit（英国熱量単位）は1ポンド（約453グラム）の水を華氏1度上げるのに必要な熱量（252カロリー）である。それは化石燃料（石炭、石油、天然ガス）に100万 BTU 当たり25.7セントの基礎税率で、石油に対してはさらに34.2セントの付加税率で課税しようとするものである。アルコール燃料にも課税する。94年7月1日から税率の3分の1が実施され、95年7月から3分の2が、96年7月1日から完全な税率が適用される。家庭暖房用の石油に対する付加税率の導入については然るべく延引の配慮をする。

自動車燃料（ガソリン、特別自動車燃料、ディーゼル）には一般に連邦自動車燃料消費税が課され、その税率は、ガソリンおよび特別自動車燃料は1ガロン当たり14.1セント、ディーゼル燃料は20.1セントで、いずれも1ガロン当たり2.5セントの赤字削減付加分を含む。この付加分は95年9月30日で期限が切れる暫定的なものなので、これを恒久化する。

b. 結 末

大統領提案は94年7月1日から実施され、5年間で約714億ドルの税収を見込んでいた。提案された BTU 税はガソリンに対しては1ガロン当たり7.6セントになる。課税ベースの広いエネルギー税は下院を通過したものの、結局断念され、ガソリンその他の輸送燃料に対する消費税に後退してからでも、財政赤字削減との見合いで、ガソリン税の引き上げ幅について、9セント、7セント、6セント等種々の提案がなされた。最終的には、上院案のとおり、現行1ガロン当たり14.1セントを4.3セント引き上げ、93年10月1日から実施することになった。ただし、エタノール製品を混入した低公害タイプのガソリンについてはそれより約3セント低く抑えている。これ

による増収は5年間で243億ドルと見込まれている。なお、この14.1セントのうち2.5セントは、ディーゼル燃料1ガロン当たり20.1セントのうちのものと同様に、財政赤字削減策として暫定的なもので、95年9月末で期限が切れることになっている。

(iii) 排出権売買

地球温暖化防止のため、温室効果ガス排出規制の経済方法として、環境税の次に挙げられるのが、排出権（排出許可証）の取引制度である。これは排出量の直接規制と同様に効果の確実性が保証され、しかもその権利の自由な売買を認めれば、限界的な排出削減のコストと当該権利の市場価格が等しくなり、排出量の効率的な抑制が実現する。

排出権は、大気浄化法（Clean Air Act）の規定を遵守する過程において、1970年代の後半に「排出削減クレジット」（emission reduction credit, ERC）として生れたものである。その優れた点を発揮したのは環境保護局（Environmental Protection Agency, EPA）の関与した無鉛ガソリンの普及においてであった。鉛バンク制度は新しい体制への移行という本来の目的を果たして、予定どおり1987年で廃止された。

排出権売買の概念は、大気浄化法の1990年の改正によって電気事業による酸性雨の原因となる亜硫酸ガスの排出の削減のためにも取り入れられるに至った。許容量は1980年の水準の排出量から1,000万トン削減を確保するだけに限られ、許容量は特定の暦年で定められ、この制度の適用を受ける者の間で譲渡可能である。排出を相対的に安く減らせる電力会社は、その余りを、これ以上減らすには費用の嵩みすぎる電力会社に売るか、貸すかすればよい。許容量は最善の道に流れていき、全般の費用を最少限に止めながら法律で要求される目標を達成するであろう。

米国商品先物取引委員会（Commodity Futures Trading Commission, CFTC）は、1992年4月、シカゴ商品取引所（Chicago Board of Trade, CBT）に亜硫酸ガス（SO₂）の排出権の先物を上場する計画を認可した。1回目の93年3月の入札では規制が導入される95年の排出権についてもEPAから50,000トン、一般企業から95,010トン、合計145,010トンが入札にかけられた。同時に2000年までの排出権も130,500トン入札にかけられた。95年分に対しては106件、計321,354トンの応札があり、売り手と買い手の価格を突き合せた結果、計50,010トンの売買が成立し、落札価格は1トン当たり最高450ドル、最低131ドルだった。2回目の94年3月の入札では、95年の権利、2000年までの6年間の権利、2001年までの7年間の権利と商品が多様化した。3商品合計の入札規模330,001トンで、前年に比べ20%近く拡大した。応札数も284件と前年に比べ66%増加し、米国内で排出権売買に対する認識が一段と高まったことを裏付ける結果となった⁽¹²⁾。

例えば、イリノイ州の電力会社イリノイ・パワー社は「SO_xの排出を抑えるために高価格の低硫黄石炭を買ったり、高額な浄化設備を設置するよりも、排出権を買ったほうが低くて済む」

(12) 日本経済新聞 1994年11月29日（火曜日）。

と語っている。ただ、この排出権に対しては、一部の企業に堂々と汚染する権利を認めるようなものだと批判もある。また、環境保護団体は「EPAの手法は、米国全体で見れば総量規制にはつながるが、地域的には排出が増えるところも出てくる」と地域的に環境が悪化すると懸念を表明する。しかし、米国企業のなかには、CBTが仲介する入札だけでなく、相対で排出権を売買する動きも活発になっている。

《参考文献》

- 青木寅男「税率構造と税負担水準」武田昌輔編 第3巻「企業課税の理論と課題」、木下和夫・金子宏監修「21世紀を支える税制の論理」(全7巻)(税務経理協会創立50周年記念出版)1995年
- 青木寅男「ECの税制動向」日本租税研究協会第44回研究大会記録 1992年
- 青木寅男「環境税について」『日税研論集』第23号 1993年7月
- 青木寅男「クリントンの税制改革」『日税研論集』日本税務研究センター創立10周年記念論文集 第28号 1994年10月
- 青木寅男「英国の税制改正(1995年度)」『租税研究』第544号 1995年2月
- 石 弘光ほか編「グローバル化と財政」有斐閣 1990年
- 石 弘光編「環境税研究会著「環境税—実態と仕組み—」東洋経済新報社 1994年
- 石 弘光「税金の論理」講談社 1994年
- 大蔵省財政金融研究所編『財政金融統計月報』「租税特集」(原則として毎年4月号)
- 大蔵省大臣官房調査企画課「1993年米国予算教書等について」『調査月報』第82巻第7号(1993年7月)
- 大蔵省大臣官房調査企画課「1994年米国予算教書等について」『調査月報』第83巻第5号(1994年5月)
- 大宮僕一・大浦一郎「ニュージーランドの財政金融—1980年代中期以降の行財政・金融の改革」世界書院、1995年
- 尾崎 護「G7の税制」ダイヤモンド社 1993年
- 貝塚啓明・金本良嗣編「日本の財政システム」東京大学出版会 1994年
- 菊池 威「EC市場統合と付加価値税の調和について」亜細亜大学経済学会『経済学紀要』第18巻第3号(1994年9月)
- 「新世紀の日本法—GLOBAL時代の針路—租税法」『ジュリスト』有斐閣 第1000号(1992年5月1～15日)
- 小林 威「移転価格税制の経済学的視点」東洋大学経済研究会『経済論集』第19巻第1号(1993年10月)
- 林 宣嗣(税制研究グループ代表)「企業の国際化と税制—企業課税の観点から」『総合税制研究』第3号、1995年2月
- 永見野良三「金融の税優遇競争避けよ」(経済教室)『日本経済新聞』1994年11月12日
- 三浦正顕「国際課税の諸問題」『城西大学大学院研究年報』(財政学特集)第10号 1994年3月
- 宮島 洋「異説・中間比率は正論」(やさしい経済学、1～6)『日本経済新聞』1993年11月12日～18日
- 村上 睦「多国籍企業の国際課税における位置づけ—移転価格問題を中心として—」長浜穆良編著「変容する経営学の知」千倉書房 1995年
- 山口光秀・島田晴雄編大蔵省財政金融研究所アメリカ財政研究会著「アメリカ財政と世界経済—赤字構造の分析—」東洋経済新報社 1994年
- Blum, Walter J. and Harry Kalven, Jr., *The Uneasy Case for Progressive Taxation*, University of Chicago Press, Chicago, 1955
- Frankel, Jacob A., Assaf Razin and Efraim Sadka, *International Taxation in an Integrated World*, The MIT Press. Cambridge, Massachusetts, 1991

- Kay, John A., and Mervyn A. King, *The British Tax System*, Fifth Ed. Oxford University Press, Oxford. 1990
- 田近栄治訳「現代税制の経済学—イギリスの現状と改革」東洋経済新報社. 1990年
- Messere, Ken. “Developments in Fiscal Deficits and Tax Revenues in OECD Countries since 1989” *Bulletin for International Fiscal Documentation* Vol. 49, No. 1. (January 1995)
- Organization for Economic Co-operation and Development (OECD), *Taxing Profits in a Global Economy: Domestic and International Issues* (OECD, Paris. 1991)
- _____, *Revenue Statistics, 1965-1994*.
- _____, *Environment and Taxation: The Cases of the Netherlands, Sweden and the United States* 1994
- _____, *Taxation and the Environment: Complementary Policies* 1993
- Pechman, Joseph A., *Federal Tax Policy*, Fifth Ed. The Brookings Institution, Washington, D. C. 1987
- 坂野光俊監修・立命館大学財政学研究会訳「アメリカの租税政策」〔第5版〕(財)日本税務研究センター 1991年
- Tanzi, Vito, *Taxation in an Integrating World*, The Brookings Institution, Washington, D. C. 1995