

付加価値税，所得税と法人税

— 三税の連関とあるべき税体系 —

田 近 栄 治

1. はじめに

消費税，所得税と法人税は国の重要な財源となっている。2020年度の国の予算では，税収総額は63.5兆円，そのうちこの三税からの税収の合計額は53.3兆円で，全体の84%に達している。このように国の財政に欠かすことのできない三税であるが，それぞれの税率，負担の重さ，公平性や経済効果について多くの議論がなされているだけで，三税の間の連関についての議論はほとんどなされていない。

消費税は，国際的には付加価値税と呼ばれている。またその実態も，多段階におよぶ経済活動で生じる付加価値をリレー方式で課税するものなので，付加価値税と呼ぶ方が適切である。本稿は，消費税を付加価値税と呼んだうえ，付加価値税，所得税と法人税の連関を明らかにして，あるべき税体系を示すことを目的としている。具体的には，二つの産業からなる経済モデルの生産・分配・支出の循環を示し，そこに付加価値税を導入することを通じて，三税の連関を明らかにする。

この検討を経て，付加価値税は，企業の利潤と賃金（雇用所得）への一律課税であり，それがまた消費課税となることを示す。三税のこの連関を踏まえて，あるべき税体系とは，安定的な財源である付加価値税を基層に置き，その上に税制を支える二つの柱として所得税と法人税を配置し，それぞれに独自の役割を担わせるべきであることを主張する。

以下第2節では、A産業とB産業からなる経済の循環を示す。それを踏まえて、第3節ではこの経済に付加価値税を導入して、付加価値税と所得税、法人税の関係を明らかにする。第4節は、付加価値税の二つの重要な側面である、税収の安定性と負担の逆進性について述べる。第5節では以上を踏まえて、三税の組合せによるあるべき税体系の構築について論じる。第6節は、本稿では論じることができなかった課題について述べる。

2. 経済の循環

2.1 付加価値

付加価値税、所得税と法人税の連関を明らかにするために、A産業とB産業とからなるモデル経済を作る。イメージ的にはA産業は消費財産業、B産業は製造業で、A産業の主たる活動の場は国内であり、それに対して、B産業は活発に輸出を行っている。この経済の姿は、表1「A産業とB産業からなる経済の産業連関表」に示した。

表の列は「投入」関係を示す。A産業を列に読むと、その最下段に国内生産額が、400であることがわかる。これは、この列を上から見ることで、A産業の生産物(以下、A財)を50、B産業の生産物(以下、B財)を50を中間投入財として用いていること(すなわち、二つの産業から仕入れていること)もわかる。A産業はこれに加えて、中間投入財と対比して本源的生産要素と呼ばれる、労働や資本を投入し、それぞれはその対価として、賃金と利潤を得ている。このほか土地も使われ、地代を得ているが、ここでは地代は利潤に含めることにする。以上はA産業の列の意味するものであるが、B産業の列も同じように読み取ることができる。

次に表を横に読む。これは、「産出」関係を示している。A産業の右端には、国内生産額が再掲されている。最初の方に戻ると、A産業は自分のところで作ったA財をみずからに50、B産業に100、それぞれ中間投入財として販売したことがわかる。以上に加え、A財は国内消費、国内投資

付加価値税，所得税と法人税

用，そしてその一部は輸出用に販売されている。一方，海外から輸入もしているが，これは国内で作ったものではないので，この分は差し引かれる。B産業の行もA産業と同じように構成されている。以上をもとにして，この経済の付加価値，所得と最終需要の額を求め，経済活動がどのように循環しているかを示す。

付加価値から始める。その定義は，産業連関表の「列」の関係を表現し直したものであり，以下の通りである。

付加価値 = 売上（生産額）から中間投入財にかかるコストを引いたもの
 = 本源的生産要素である，労働や資本や土地が生み出した価値

ここで，

労働の生み出した価値 = 労働者は，賃金として受け取る

資本の生み出した価値 = 資本は，利潤として受け取る。上に述べたように，地代は利潤に含まれているとする。

以上に基づいて，表1の二つの産業の付加価値を求める。

表1 A産業とB産業からなる経済の産業連関表

	A産業	B産業	消費	投資	輸出	輸入 マイナス	国内 生産額
中間投入							
A産業	50	100	200	100	50	100	400
B産業	50	300	150	150	200	50	800
付加価値							
賃金	200	200					
利潤	100	200					
国内 生産額	400	800					

(出所) 筆者作成。

A産業の付加価値

$$\text{売上} - \text{中間投入財のコスト} = 400 - (50 + 50) = 300$$

B産業の付加価値

$$\text{売上} - \text{中間投入財のコスト} = 800 - (100 + 300) = 400$$

二つの産業の付加価値合計額は、国内総生産 (Gross Domestic Product, GDP) と呼ばれている。表1で示された経済では、次の通りである。

$$\begin{aligned} \text{経済全体の付加価値} &= \text{A産業の付加価値} + \text{B産業の付加価値} \\ &= 300 + 400 = 700 \\ &= \text{国内総生産 (GDP)} \end{aligned}$$

ここで注意しておくべき点は、総生産 (GDP) の利潤のなかには減価償却費も含まれているということである。それは、中間投入財には、資本の価値の減耗額である減価償却費が入っていないためである。この点は本稿で以下検討する、企業のキャッシュフローと対比する上で重要である。

2.2 所得と最終消費

表1の「列」から経済の付加価値合計額 (GDP) を求め、それは、労働と資本がそれぞれ賃金と利潤として受け取った額の合計となることをみてきた。この関係に基づいて、国内総生産から国内総所得を次のようにとらえることができる。

付加価値税，所得税と法人税

$$\begin{aligned} \text{GDP} &= \text{【経済全体で生み出した】 賃金 + 利潤} \\ &= \text{A産業の賃金 (200) + 利潤 (100) + B産業の賃金 (200) + 利潤 (200)} \\ &= 700 \\ &= \text{国内総所得} \end{aligned}$$

次に最終需要に進む。国内総所得は，家計，企業に帰属する。また税金など所得移転を通じて，家計や企業所得の一部は政府にも帰属する。家計，企業や政府はその所得から消費や投資を行う。所得の一部は貯蓄となるが，貯蓄は資本市場を経由して投資となって経済に循環する。需要のなかには，輸出，すなわち海外からの需要も加わる。一方，すでに述べたように，（海外で生産された）輸入は控除する。

したがって，

$$\begin{aligned} \text{国内総生産 (GDP)} &= \text{国内総所得} \\ &= \text{国内消費 + 国内投資 + 輸出 - 輸入} \end{aligned}$$

となる。ここで

$$\text{国内最終需要} = \text{国内消費} + \text{国内投資}$$

とすれば，

$$\text{GDP} = \text{国内最終需要} + \text{輸出} - \text{輸入}$$

A産業とB産業とからなる表1の経済では，この関係は以下の通りである。

$$\begin{aligned} \text{GDP} &= \text{国内消費} (200 + 150) + \text{国内投資} (100 + 150) + \text{輸出} (50 + 200) \\ &\quad - \text{輸入} (100 + 50) \\ &= 700 \end{aligned}$$

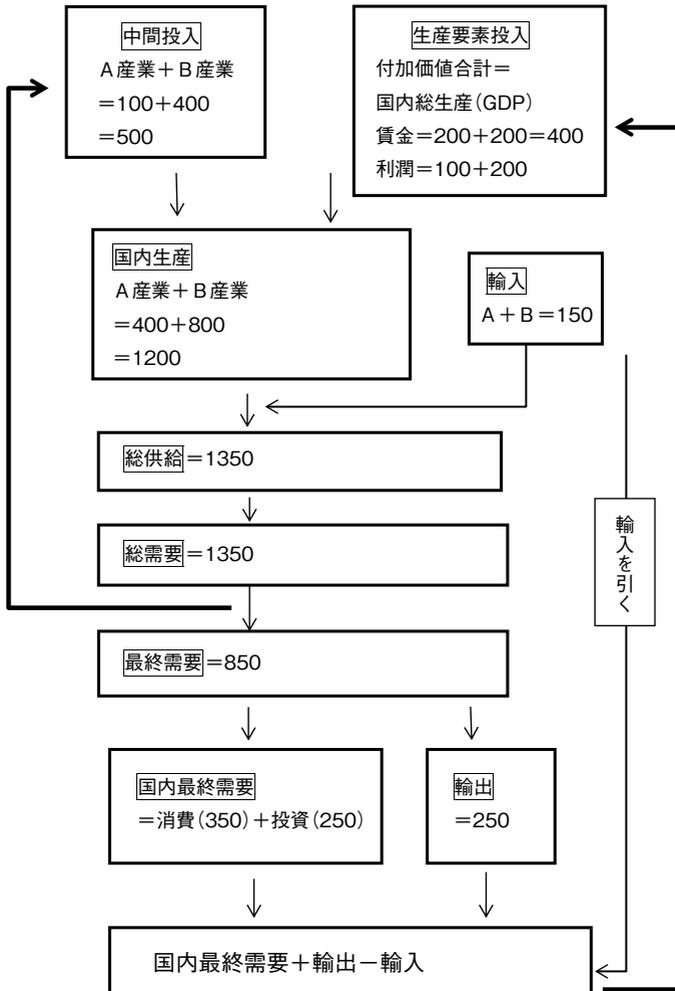
以上がこの経済の「生産=>所得=>消費・投資=>生産=>……」, すなわち経済循環である。下記の図1は、それを表したものである。この図は、A産業とB産業が中間投入財と本源的生産要素である労働と資本と投入し、ひとまず生産活動を終えたところから始まる。それによって付加価値が生まれ、それを労働と資本は報酬として受け取っている。図中の数字は、すべて表1に対応している。

つぎに国内生産に輸入を加えたものが総供給となり、それは経済の均衡メカニズムを通じて（売れ残ったものは在庫投資となるなどして、事後的には）総需要と等しくなる。経済は次のステップを開始する。その第1は中間投入財の準備である。図で矢印が左から上に伸びた部分がそれに対応する。

総需要から中間投入を除いた部分は、最終需要であり、国内部分と輸出となる。経済は、それから海外で生産された部分である輸入を除いた国内需要を満たすべく次のステップへと進む。それは図の下段から右、そして上に伸びる矢印で示されている。このようにして、経済は生産、所得、消費・投資の循環を繰り返していく。

付加価値税，所得税と法人税

図1 A産業とB産業からなる経済の循環



(出所) 総務省 (2020), 「図1—1, 平成27年 (2015年) 産業連関表からみた財・サービスの流れ」 (p. 5) に基づいて筆者作成

3. 付加価値税

3.1 付加価値税の課税ベース

この経済に付加価値税 (VAT: value-added tax) を導入する。付加価値税の課税ベース (課税対象) は、課税事業者の「売上額 - 仕入額」である。税額は、これに付加価値税率をかけたものであるが、実際の課税では、これを分解して

売上額への課税 - 仕入税額 = 売上税額 - 仕入税額控除

が各事業者に課させる。この仕組みは、売り手となった事業者が自ら売上税を課す一方、仕入業者がすでに課した売上税を控除するという事業者間の税連鎖であることから、「多段階付加価値税」と呼ばれている。

実際の付加価値税では、

控除対象仕入額 = 中間投入額 + 国内投資額 + 輸出 - 輸入

である。これを踏まえて課税事業者の付加課税の課税ベースを示すと以下のようなになる。

付加価値税の課税ベース

= 売上額 - 中間投入額 - 国内投資額 - 輸出 + 輸入

= (売上額 - 中間投入額 - 国内投資額 - 賃金) + (-輸出 + 輸入) + 賃金

ここで、企業のキャッシュフロー額と国境調整額を以下のように定義する。

企業のキャッシュフロー額 = 売上額 - 中間投入額 - 国内投資額 - 賃金

付加価値税，所得税と法人税

国境調整額 = - 輸出 + 輸入

これより，

付加価値税の課税ベース = 企業のキャッシュフロー額 + 国境調整額 + 賃金

となる。さらに，内容に即して

企業の国境調整済みキャッシュフロー額
= 企業のキャッシュフロー額 + 国境調整額

と定義する。ここで定義した企業の国境調整済みキャッシュフロー額では，企業のキャッシュフロー額から輸出額が除かれ，輸入額が加えられることから，国内取引で生じたキャッシュフロー額を指していることがわかる。これより，企業の国境調整済みキャッシュフロー額は消費地点における課税，ないし「仕向地キャッシュフロー (Destination-based cash flow: DBCF)」と呼ばれている。以上の用語を用いると，

付加価値税の課税ベース
= 企業の国境調整済みキャッシュフロー額 (DBCF) + 賃金

となる。このように付加価値税の課税ベースは概念的には，企業の利潤に対応する部分と労働の対価である賃金（雇用所得）とからなっていることがわかる。より具体的には，それを国内取引の範囲で切り取ったものである。

一方，付加価値と最終需要の関係から，

付加価値税の課税ベース

$$\begin{aligned} &= \text{売上額} - \text{中間投入額} - \text{国内投資額} - \text{輸出} + \text{輸入} \\ &= \text{国内総生産額} - (\text{国内投資額} + \text{輸出} - \text{輸入}) \\ &= \text{国内消費額} \end{aligned}$$

となる。この関係から、日本では付加価値税は消費税と呼ばれている。以上をまとめると、

付加価値税の課税ベース

$$\begin{aligned} &= \text{企業の国境調整済みキャッシュフロー額 (DBCF)} + \text{賃金} \\ &= \text{国内消費額} \end{aligned}$$

となる。

3.2 モデル経済での付加価値税の課税ベース

ここでは、表1のA産業とB産業を課税事業者とみなして、モデル経済における付加価値税の課税ベースを求める。以下、アプローチ1では、課税ベースを「企業の国境調整済みキャッシュフロー額+賃金」によって計算し、アプローチ2では「国内消費額」によって計算する。

アプローチ1：企業の国境調整済みキャッシュフロー額+賃金

A産業の課税ベース

$$\begin{aligned} &= (\text{売上額} - \text{中間投入額} - \text{国内投資額} - \text{賃金}) + (-\text{輸出} + \text{輸入}) + \text{賃金} \\ &= (400 - 100 - 100 - 200) + (-50 + 100) + 200 = 0 + 50 + 200 \\ &= \text{企業の国境調整済みキャッシュフロー額 (50)} + \text{賃金 (200)} \\ &= 250 \end{aligned}$$

付加価値税，所得税と法人税

B産業の課税ベース

$$\begin{aligned} &= (\text{売上額} - \text{中間投入額} - \text{国内投資額} - \text{賃金}) + (-\text{輸出} + \text{輸入}) + \text{賃金} \\ &= (800 - 400 - 150 - 200) + (-200 + 50) + 200 = 50 - 150 + 200 \\ &= \text{企業の国境調整済みキャッシュフロー額} (-100) + \text{賃金} (200) \\ &= 100 \end{aligned}$$

B産業の場合から明らかなように，企業の国境調整済みキャッシュフロー額は，所得と違って，投資額が全額控除されるので，投資額が大きくなったり，あるいは，輸入に対し輸出額が大きい場合には，マイナスとなる。B産業は，800の売上のうち，輸入を引いたネットの輸出は150だったので，国境調整済みキャッシュフロー額はマイナス100となった。付加価値税の課税ベースは，以上求めたA産業とB産業の課税ベースを合計して求めることができる。

付加価値税の課税ベース

$$\begin{aligned} &= \text{A産業の課税ベース} + \text{B産業の課税ベース} \\ &= 250 + 100 \\ &= 350 \end{aligned}$$

アプローチ2：国内消費額

$$\text{A産業の国内消費額} = 200$$

$$\text{B産業の国内消費額} = 150$$

より，

付加価値税の課税ベース

$$\begin{aligned} &= \text{A産業の国内消費額} + \text{B産業の国内消費額} \\ &= 200 + 150 \\ &= 350 \end{aligned}$$

このように二つのアプローチのいずれによっても、モデル経済の付加価値税の課税ベースは、350、すなわち国内消費額となる。

4. 付加価値税の二面性 — 税収の安定性と負担の逆進性

以上、「生産・所得・最終需要（消費・投資）の循環」を踏まえて、付加価値税の課税ベースを明らかにし、モデル経済における付加価値税を実際に計算した。そこで明らかになったように、付加価値税の課税ベースはキャッシュフローで表された企業利潤と賃金であり、それはまた、国内消費額と等しい。実際の付加価値税は間接税として執行され、複数税率や非課税品目などによって複雑になっているが、その原型はこの課税ベースに定率課税をしたものである。

ここから直ちに明らかなように、付加価値税はその課税ベースの大きさから、安定した税収を上げることができる。しかし、その課税ベースの広さから、適切な対策を行わない限り負担の逆進性が避けられない。以下では、付加価値税の税収安定性と負担の逆進性への対策の二つの側面について考える。

4.1 税収安定性

日本では、付加価値税を「消費税」と呼んでいるが、これは上で示されたようにその課税ベースの性格から適切であり、またこの税を広く国民が知るうえで有益である。ただすでに述べてきたように、この場合の消費には、日本で作ったもののうち海外での消費は含まれず、他方、輸入品には課税される。すなわち、国内消費が課税対象となっている。

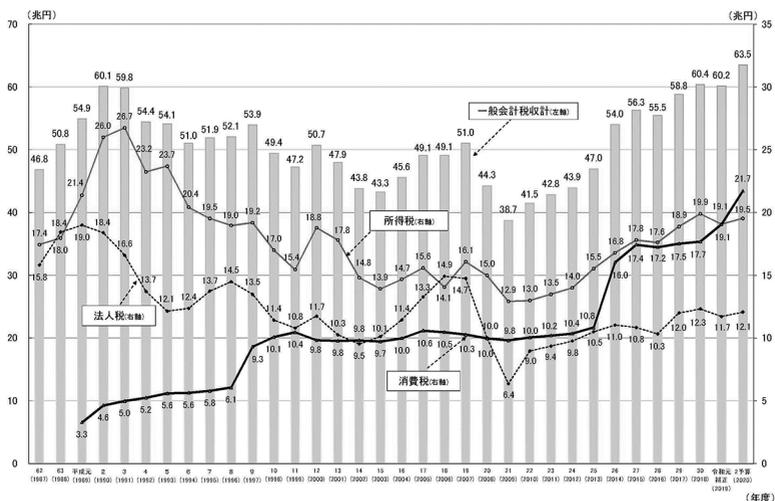
民間と政府最終消費からなる国内消費額を「国民経済計算」からみると、2017年度において410兆円（民間消費303兆円、政府消費107兆円）である。この年度の国・地方を合わせた消費税収入は22.2兆円、税率は8%であるので、国内消費額に占める付加価値税の割合は5.4%、消費税率1%で

約 2.8 兆円の税収が上がっている。

視点を少し変えて、付加価値税である日本の消費税の実力を測定する。もし、消費税が国内消費を完全に課税対象にカバーしていれば、国内消費額である 410 兆円の 8% の税収があがる。しかし、その割合は 5.4% なので、日本の消費税は完全な場合と比べて実力は $67.5 (= 5.4/8) \%$ ということになる。制度上、非課税品目や業者が存在すること、また金融に関わる付加価値税が完全に課税対象から落ちていることを考えると、相当の実力であると言ってよいであろう。今後、インボイスが制度化され、非課税業者も少なくなるなかで、消費税の実力にどのような変化が生じるかは、消費税の運用実績を知るうえで興味深い。

消費税の税率は、1989 年 4 月の創設時では 3% であった。その後、1997 年 4 月に 5%、2014 年 4 月に 8%、2019 年 10 月に 10% に引き上げられている。このうち、8% から 10% への引上げ時には、10% の標準税率に対して、8% の軽減税率が導入された。こうした税率引き上げも背景にあるが、図 2 に示されているように、他の税と比べて景気の影響を受けることも小さく、安定した税収をあげている。現在では、国税のなかで、所得税や法人税よりも大きな収入をあげている。

図2 国の一般会計の税収推移



(出所) 財務省, 2020a, 「一般会計税収の推移」。

4.2 負担の逆進性とそれへの対応

安定した財源のいわば影の部分として、付加価値税の持つ負担の逆進性がある。間接税として課される付加価値税は、消費への一律課税である。かりに付加価値税率が10%であれば、この税率はすべての個人に適用され、負担能力への配慮がない。低所得者にとって負担の重い、逆進的な税金である。

この付加価値税の負担の不公平の是正については、多くの議論がなされ、またいくつかの対応がなされている。実際、付加価値税の逆進性への対応として、標準税率を定めつつ、食品や新聞などへの軽減税率を設ける仕組みや、低所得者への税還付などが各国で施行されている。付加価値税の逆進性対策としての軽減税率と税還付の違いは、負担の不公平を間接税の範囲で対応するか、付加価値税で起きている問題を所得税で対応するかである。

付加価値税，所得税と法人税

この問題については、すでに多くの議論がなされ、論点は明らかになっていると言ってよい。すなわち、逆進性対策として軽減税率の特徴は、わかりやすいことである。毎日必要な、生活に欠かすことできない品物の税負担を軽くすることで消費者は、買物の度に負担が軽減されていることを実感する。

しかし、これもすでに繰り返して指摘されているように、軽減税率の対象となる食品などは低所得者も高所得者もみな購入する。高所得者のほうがより多く消費するような場合には、かえって不平等にも思われる。また、個人、個人の嗜好の違いまで考えれば、軽減税率は付加価値税の逆進性を軽減するかどうかは不明である。

これに対して、付加価値税の税率は一律にしつつ、負担調整を低所得者に対する税還付や補助金の支給を通じて行うことも考えられる。すなわち、間接税の負担の不公平の是正を直接税によって行う。この場合には、個人の課税所得に賃金や年金などのほか、利子・配当やキャピタルゲインなど資本所得まで含めるのか、所得の捕捉は的確か、税還付や補助金支給は適切に行えるかなどの問題が生じる。しかし、負担能力を反映させる所得を定め、執行体制を整えることができれば、付加価値税負担軽減のためには、税還付や補助金支給のほうが、軽減税率より公平である。また、この場合は税率を一つに絞ることができるので、付加価値税の執行上、複数税率となる軽減税率の場合よりはるかに効率的である。

5. 付加価値税と直接税の組合せによる税体系の構築

5.1 目指すべき税体系の全体像

すでに述べてきたように、付加価値税は、各課税事業者が売上税額から仕入税額を控除する、多段階の間接税として執行されている。日本でも、財務省は「消費税（付加価値税、筆者挿入）の多段階課税の仕組み」として、以下のような説明を行っている（財務省、2020b）。

- 消費税は、財・サービスの消費が行われることに着目して課税される税
- 消費税の実質的な負担者は消費者であるが、納税義務者は事業者
- 全国にわたる製造、卸、小売り等の各取引段階の事業者が納付する消費税額の合計は、消費者が負担する消費税額に対応

しかし、すでにみてきたように、付加価値税の課税ベースについては、以下の関係が成立している。

付加価値税の課税ベース

$$\begin{aligned} &= \text{企業の国境調整済みキャッシュフロー額 (DBCF)} + \text{賃金} \\ &= \text{国内消費額} \end{aligned}$$

ここで、企業の国境調整済みキャッシュフロー額 (DBCF) への課税を簡略化して法人税、賃金(雇用所得)への課税を所得税と呼ぶことにすれば、多段階課税として仕組まれた消費課税としての付加価値税は、法人税と所得税を合成した税となることがわかる。これをさらに言い換えると、

付加価値税 = 法人税と所得税の一律課税

という関係が成立する。すなわち、付加価値税は、消費課税であると同時に、法人税と所得税の税率を同一とする制約を課した特別な直接税であるとも言える。そこで次の課題は、この関係に基づき、付加価値税、法人税と所得税の全体をどう構想するかである。各税の特色や役割を踏まえて、それを示したのが図3である。

前節で、付加価値税がわが国において安定財源として重要な役割を發揮していることを示した。この図では、付加価値税を基層に配置し、この点を反映させている。次に付加価値税における一律課税から解放された法人

付加価値税，所得税と法人税

図3 付加価値税，法人税と所得税の全体像

法人税	所得税
超過利潤（レント）への課税	負担の公平の実現
付加価値税 企業キャッシュフローと賃金への一律課税	
安定財源として税収確保	

（出所）筆者作成。

税と所得税は，税収確保に加えて，それぞれ企業や個人の経済行動を歪めることなく，独自の役割を果たすべきである。そうした役割として，法人税では超過利潤（レント）への課税，所得税（雇用所得への課税）では負担の公平の実現がある。以下では，それぞれについてみていくことにする。

5.2 超過利潤（レント）課税としてのキャッシュフロー課税

超過利潤とは，企業の毎年の売り上げからその活動にかかった，中間投入財（仕入）の費用や賃金と並んで，資本費用を引いたものである。資本費用も含めて，かかった費用はすべて引いているので，残ったものは純利潤，すなわち，通常の利潤を超えた超過利潤となる。

このうち資本費用は，企業投資に伴う機会的（逸失）利潤である。その理由は，企業は投資を行うことで，もしその投資を行わなかった場合に得られた利潤を喪失しているからである。通常の投資の利潤率をなんらかの利子率とすると，投下した資本に利子率をかけたものが資本費用になる。これは毎年発生するものであるが，その現在価値を求めると投資費用自身となる（田近，2019）。したがって，「売上－中間投入額－投資－賃金」が超過利潤となる。これはまさに，企業のキャッシュフローと一致する。

政府は企業の超過利潤であるキャッシュフローに課税することで，その最大化を図る企業活動に歪み与えることなく，税収を確保することができる。また超過利潤は，つねにプラスであるわけではない。売上が減ったり，コストが増大したり，企業が積極的に投資を行う場合には，キャッシュフ

ローはマイナスとなる。こうした場合に政府は、過去に払った税の繰戻還付にせよ、将来払う税の繰越減免を通じてにせよ、税金をマイナス（還付）とすることで、企業の税負担を軽減する。こうして超過利潤に課税することで、政府は企業のいわばパートナーとなって、企業と歩みをともにすることになる。このような超過利潤課税によって政府は、企業活動を歪めることなく、得られた利益の一部を社会に役立たせることができる。これが法人税の果たすべき重要な役割の一つである。

5.3 源泉地ベースのキャッシュフロー法人税

企業のキャッシュフローへの課税は、以上述べたように企業利潤を社会還元させるための重要な役割を担っている。本稿ではこれまで、キャッシュフロー法人税として、付加価値税の課税ベースを構成していた、(課税ベースから輸出を引き、輸入を加える)「国境調整済みキャッシュフロー税(DBCFT: Destination-based cash flow tax)」をみてきた。すでに議論したように、これは国内消費への課税となっている。

しかし、企業のキャッシュフロー課税であるなら、むしろ国内生産に着目して、課税ベースに輸出を加えて、輸入を引くことも考えられる。これは、仕向地に代わる源泉地(生産地)ベースのキャッシュフローである。以下では、この型のキャッシュフロー法人税について、付加価値税の課税ベースとの関係を通じて述べる。

まず、新たなに付加価値税の控除仕入額を次のように定める。

控除対象仕入額 = 中間投入額 + 国内投資額

この場合、付加価値税の課税ベースは、次のようになる。

付加価値税，所得税と法人税

付加価値税の課税ベース

$$\begin{aligned} &= \text{売上額} - \text{中間投入額} - \text{国内投資額} \\ &= (\text{売上額} - \text{中間投入額} - \text{国内投資額} - \text{賃金}) + \text{賃金} \end{aligned}$$

ここで、「売上額－中間投入額－国内投資額－賃金」は，輸入にかかったコストを引き，他方，輸出は課税することから，源泉地（生産地）ベースで捉えたキャッシュフローとなっている。そこで，

源泉地ベースのキャッシュフロー額

$$= \text{売上額} - \text{中間投入額} - \text{国内投資額} - \text{賃金}$$

とすると，

付加価値税の課税ベース

$$= \text{源泉地ベースのキャッシュフロー額} + \text{賃金}$$

となる。

これに近い課税ベースは興味深いことに，付加価値税のないアメリカで主張されている。Hall and Robushka (2007) らは，法人税の課税ベースを「源泉地ベースのキャッシュフロー額」とし，さらに，法人税率と賃金税の最高税率を等しく設定することを主張し，この税制を Flat Tax と名付けた。付加価値税のない国で，法人税と賃金税の合成によって，付加価値税に接近しようとする試みであると言ってよいであろう。その後もアメリカでは，法人税改革のなかで，「国境調整済みキャッシュフロー税 (DBCFT)」の提案がなされるなど，直接税を保ったまま，付加価値税への接近の議論が続いている (Republican Party (United States), 2016)。

5.4 負担の公平を実現する所得税

付加価値税を基層においた税体系において、法人税の果たすべき役割について論じた。ここでは所得税の役割について考える。所得税においても税収確保が重要な役割の一つであるが、同時に負担の公平を実現しなければならない。この点については、付加価値税の持つ逆進性対策として、軽減税率に代わって、税還付や補助金支給が適切な機能を発揮することを指摘した。

以上は、付加価値税の逆進性緩和についてであるが、低所得者の税・社会保険料負担の軽減の方法として、あるべき所得税の観点からも、税還付が重要であることが示されている。そこでの議論の筋道は以下のようである。

あるべき所得税とは、人々の働くインセンティブをできるだけ阻害することなく、所得の低い人々の税負担を的確に軽減する税制だと考えることができる。そのための具体的な方法は、所得税の課税ベースをできるだけ広くし、(働く意欲を減退させる)累進税率をできるだけ低く抑えつつ、負担軽減は税還付によって簡潔に行うことである(田近, 2018, 2017)。実際、それを証明するかのように、勤労税額控除制度や子育てのための税額控除制度などによって、世界各国で税還付による負担調整が行われている。わが国でもあるべき所得税として、こうした税制を目指すべきである。

6. おわりに

以上本稿は、A産業とB産業とからなるモデル経済の循環のなかに付加価値税を導入し、これまで別個のものとして論じられてきた、付加価値税、法人税と所得税の全体像を探った。そのあるべき姿は図3に示したように、付加価値税を基盤に据え、それを法人税と所得税があたかも両脇で支えるというものである。そして、付加価値税は安定税収の確保、法人税は超過利潤への課税、所得税は公平な負担の実現という役割を発揮するべきであ

ることを論じた。

最後に本稿で触れなかった課題について述べる。残された第1の課題は、資本所得（資産性所得）の課税をどう扱うかである。付加価値税は消費課税としての側面と企業のキャッシュフロー課税と賃金税としての側面を持つが、いずれにせよ、貯蓄課税を前提としていない。その結果、利子、配当、キャピタルゲインへの課税は対象外である。これまで多くの議論がなされてきた問題であるが、その現代的な側面に焦点あてつつ、検討する必要がある。

第2の課題は、課税の国際的な側面である。付加価値税はすでに述べたように、仕向け地課税（destination-based tax）で輸入に税を課し、輸出に税を課さない仕組みである。しかし、電子経済が進む中で、間接税によっても、法人税によっても、プラットフォームを介するビジネスなどへの課税自身が困難となっている。課税方法のあり方を含めた検討が、国内外で重要な課題となっている。

第3の課題は日本独自とも言えるものである。すなわち、社会保障財源としての消費税についてである。本稿で議論してきたように、付加価値税は法人税と所得税から独立した税ではなく、それ自身、法人税と所得税を兼ねたものである。そのなかで、目的税的に社会保障財源に付加価値税を対応させることにどれだけの意味があるかは、もっときちんと検討する必要がある。また、社会保障の財源確保が重要だとしても、社会保障への国・地方自治体の関与のあり方や適切な公費負担額についても同時に検討を進めなくてはならない。

参考文献

財務省資料，2020a，「一般会計税収の推移」

https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/condition/a03.htm

財務省資料，2020b，「消費税に関する基本的な資料」

- https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/consumption/d04.htm
総務省, 2020, 『平成27年(2015年)産業連関表』, 「第1部 平成27年(2015年)産業連関表の推計結果の概要」
https://www.soumu.go.jp/main_content/000680592.pdf
- 田近栄治, 2019, 「資本所得の中立的課税をどう実現するか—企業サイドと投資家サイドを通じた分析—」, 『経済研究』(成城大学), 226号, pp. 99-121
<https://www.seijo.ac.jp/education/faeco/academic-journals/jtmo420000001iji-att/26-3tadika.pdf>
- 田近栄治, 2018, 「公平・効率な所得税改革に向けて—広い課税ベースと税額控除の組合せ—」, 東京財団, https://tax.tkfd.or.jp/?post_type=article&p=649
- 田近栄治, 2017, 「所得税改革をどう進めるか—所得控除額カットのステルス増税効果」, 東京財団, https://tax.tkfd.or.jp/?post_type=article&p=582
- Hall, Robert and Alvin, Rabushka, 2007, *The Flat Tax*, Hoover Institution Press.
- Republican Party (United States), 2016, *A Better Way- Our Vision for a Confident America*, June 24.
https://web.archive.org/web/20170116171856/https://abetterway.speaker.gov/_assets/pdf/ABetterWay-Tax-PolicyPaper.pdf