

## 序 文

中央大学法科大学院教授 森信茂樹

本特集号のテーマは、《税制改革議論—OECDの議論やマリーズ・レビューを踏まえて—》である。わが国では、抜本的税制改革の議論が始まろうとしているが、議論に当たっては、グローバル経済下で、先進諸国がどのような税制改革を行ってきたかという経験と、最新の租税理論を参考にすることの重要性は高い。最新の租税理論については、一連のOECD報告書に加えて、昨年インターネットで公表された、マリーズ・レビューが有益である。

マリーズ・レビューは、スコットランド生まれのノーベル経済学賞受賞者J. A マーリーズ氏をとりまとめ役とし、英国シンクタンクIFSが公表したものであるが、所得課税から消費（支出）課税への転換を提言した「ミード報告」から30年経過し、経済のグローバル化が進展する中で、最新の経済理論を駆使し、実証分析に基づき抜本的な税制改革を（直接的には英国政府に）提言している。ミード報告以来の消費課税の優位性を基本に据えつつ、「公平」と「効率」のバランスの観点から、所得税、法人税、付加価値税（消費税）、環境税、税務執行など包括的な分析と政策提言を行っている。そこで、主にマリーズ・レビューを参考にしつつ、個別税目ごとにわが国の租税政策へのインプリケーションを探ろうとしたのが、本書である。以下、概要を記す。

森信論文は、「グローバル経済下での租税政策—消費課税の新展開—」と題し、先進国の最近の税制改革の動向や、マリーズ・レビューを含めた具体的な税制改革議論を紹介している。その上で、税制改革の潮流ともいえる、消費を課税ベースとする税制のメリット、デメ

リットを整理するとともに、わが国における税制改革議論において、トレードオフになりがちな「効率的な税制」と「公平な税制」の両立を目指すことの重要性を訴え、抜本的税制改革の方向性に触れている。

田近論文は、「日本の法人税をどう設計するか—課税ベースの選択と国際化への対応」と題し、課税ベースと国際化への対応の二つの観点から日本の法人税の設計を試みている。これまで、投資に中立的な税制という観点から、キャッシュフロー課税が主張されてきたが、現実の企業の意思決定は、税制の中立性に加え、国を越えた立地選択や税引き後利益の活用が主たる課題となっており、その立場から、キャッシュフローベース税制より、所得課税を維持しつつ、課税ベースを徹底的に広げることによって、税率を引き下げることの重要性を訴えている。

また、企業の課税方式として、源泉地課税方式が望ましいことも主張しつつ、無形資産を通じる所得の海外移転を移転価格税制により対処することを提言している。

土居論文は、「仕向地主義法人課税の経済分析」と題し、仕向地主義法人課税について、経済理論を用いながらその性質について考察している。仕向地主義法人課税では、負債調達と株式調達、内部留保と新株発行、法人組織と非法人組織に中立的で、国際的な企業活動に対して効率的な税制となる。他方で、消費税で輸出還付が認められているように、仕向地主義キャッシュフロー法人税の下で、輸出収益について課税ベースから外すことが可能であるが、執行上の問題や、WTOとの整合性が問題になること

を指摘、我が国の法人税の課税ベース議論には、このような性質を見極めながら対応すべきであるとしている。

青山論文は、「マリーズレビューと源泉地ベースの国際資本課税」と題し、マリーズレビュー「国際資本課税レポート」の提唱する、正常収益を超えた純利益・超過収益のみを課税ベースとする、源泉地ベースの資本所得課税方式を取り上げている。

従来の国際課税のルールは、全世界所得課税の内国法人と国内源泉所得課税の外国法人の区分と、能動的所得（事業所得）は源泉地課税、受動的所得（利子・配当・使用料）は居住地国課税というマトリックスによっている。グローバル経済の下では、所得移転の裁量性が拡大し、能動的所得と受動的所得の区分が相対化する中で、移転価格税制における独立企業原則の適用振りが変容（比較対象取引発見の困難、営業利益率に着目した所得配分手法への傾斜）し、マトリックスが大幅な修正を余儀なくされると指摘し、マリーズレビューの提示する、国境を越えた所得配分ルールの一元化・明確化と執行の簡素化を紹介している。

以上のように、法人税については、効率性の観点からの分析・提言が紹介される一方、所得税の分野では、公平の見地から所得再分配機能を強化するためのツールとして、給付付き税額控除が紹介・分析の俎上に上がっている。

佐藤論文は、「所得税・給付付き税額控除の経済学 ―「多元的負の所得税」の構築」と題し、新たな再分配の手段として、低所得世帯への移転を税制の枠内で行う「給付付き税額控除」を取り上げるとともに、格差是正・再分配を巡る既存の研究、議論を概観し、わが国の再分配のあり方について考察している。最適課税論に基づいた分析ツールの下で、制度横断的に「全

体最適」を図る方法により、就労可能世帯・有子世帯など世帯の属性に応じた給付付き税額控除と所得税の組み合わせを、課税と移転を一体化した再分配の軸として位置づけている。

小林論文は、「環境政策の経済理論と日英税制への含意」として、マリーズ・レビューにおける環境税の章の内容を紹介するとともに、日本のエネルギー税制と道路交通税制について、日本ではCO<sub>2</sub>の排出活動を広範囲にカバーする排出権取引制度が導入されていないことから、炭素税と排出権取引のあり方について主に検討する。後者については、ガソリン税の最適税率をめぐる議論に焦点を当てつつ、道路料金制度についても言及している。

消費税そのものの議論については、西山論文が、「EU 付加価値税の現状と課題 ―マリーズ・レビューを踏まえて―」というタイトルの下で論じている。

『マリーズ・レビュー』を構成する、付加価値税に関する報告書“Value Added Tax and Excises”を手掛かりに、EU 付加価値税が現在直面している課題を考察し、日本の消費税のこれからの在り方を考える上での重要な示唆を提示している。現行のEU 付加価値税の論点として「税率構造」「非課税の範囲」「納税環境の整備」を取り上げ、EU 付加価値税は、複数税率構造と広範な非課税項目にあるとし、具体事例を用いて検討している。「新しい租税」と位置付けているニュージーランドの消費税(GST)について、その導入プロセスと逆進性への対応を概観しつつ、望ましい消費税制度とは、「広い課税ベース・単一税率」と位置付けている。その際、消費課税に内在する逆進性の問題は、事前の十分な調査と国民への説明を前提とし、所得税や社会保障と連動した制度設計によって対応していくべきであるとしている。今後のわが国の消費税議論に極めて有益な視点である。