

新型コロナウイルス感染症対策における 日本と諸外国の租税政策の比較研究

加 藤 隆 宏

Abstract

The purpose of this paper is to consider the Japanese tax policies in the fiscal package during the COVID-19 pandemic. In this paper, it is pointed out that tax policies can play an important role in providing relief to businesses and households by being mixed with spending measures and a key role as automatic fiscal stabiliser. In conclusion, on the Japanese tax policies, this paper suggests: i) necessity to prepare a comprehensive tax policy package including tax increase measures and ii) importance to maintain tax bases broad enough to provide adequate fiscal measures for the next economic shock such as the COVID-19 pandemic.

Keywords: tax policy, spending measure, COVID-19

1. はじめに

2020年初頭から世界的に拡大した新型コロナウイルス感染症は、世界的なパンデミックを引き起こし、多くの人命が失われただけでなく、社会経済活動や人々の生活様式にも大きな影響を与えた¹。こうした近年、前例を見ない状況に対して、各国・地域政府は医療や公衆衛生関連の政策にとどまらず、様々な社会政策や経済政策を行う必要に迫られた。その後、2023年5月には、新型コロナウイルス感染症に関する緊急事態宣言が終了し²、各国・地域の対応も新たな段階に入っているが、今後の再流行や新たなパンデミックに備えて、今回の新型コロナウ

1 2020年1月30日、世界保健機構（WHO）は、新型コロナウイルス感染症の世界的拡大についての国際的な懸念に関し、公衆衛生上の緊急事態を宣言した。日本では、1月28日に新型コロナウイルス感染症が法律による強制措置も可能になる「指定感染症」に指定され（感染症法上の措置）、3月13日には新型インフルエンザ等対策特別措置法の改正により新型コロナウイルス感染症も同法の対象とされた。その後、4月7日に東京都、大阪府など7都府県に、4月16日には全都道府県を対象に緊急事態宣言が発出された（これ以降、地域によっては2021年1月、4月、7月と緊急事態宣言が出された）。

2 2023年5月5日、WHOは、3年3か月に及んだ新型コロナウイルス感染症に関する緊急事態宣言を終了した。日本でも、5月8日、新型コロナウイルス感染症は通常のインフルエンザと同じ「5類感染症」に移行した。

ウイルス感染症に対する政策を見直すことが重要である。そこで、本論文では、今回の政策の中でも、とりわけ租税政策に焦点を当てて考察する。

本論文の構成は、まず、第2章で新型コロナウイルス感染症拡大への対応を概観し、続く第3章で経済面の対応の中心となった財政政策について触れ、財政政策の一部である租税政策の役割について明らかにする。第4章では、本論文の検討対象の中心である日本の租税政策を取り上げ、第5章ではOECDのレポート『Tax Policy Reforms 2021: Special Edition on Tax Policy during the COVID-19 Pandemic』（OECD 2021）を参照しながら各国・地域の租税政策を整理する。その上で、第6章で日本の租税政策について、各国・地域での対応と比較しながら考察を行い、今後の課題についてまとめる。

2. 新型コロナウイルス感染症への対応の概要

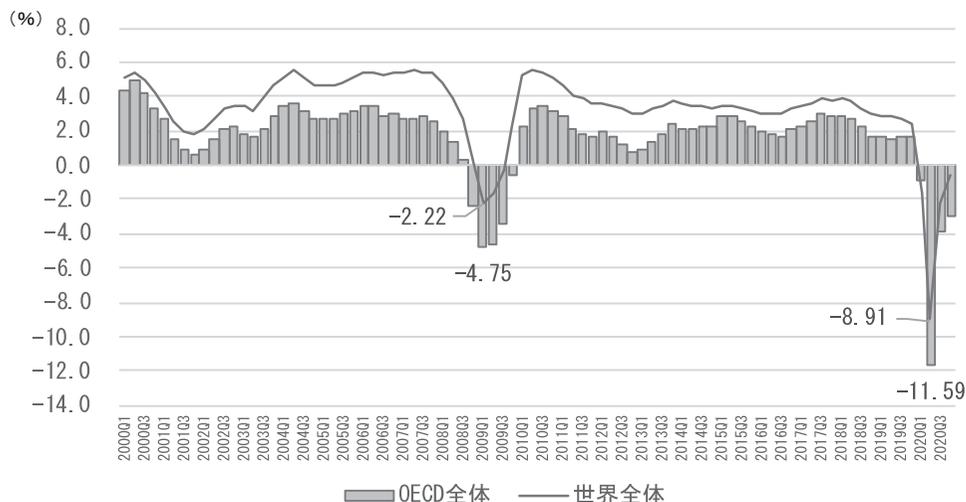
(1) 新型コロナウイルス感染症の経済・財政に対する影響

新型コロナウイルス感染症は人々の生活や社会経済に大きな影響を与えた。新型コロナウイルス感染症対策における財政政策や租税政策について見る前に、新型コロナウイルス感染症拡大による影響のうち、世界各国・地域の経済や財政に対する影響を確認しておく。

(ア) 経済への影響

新型コロナウイルス感染症の拡大を防止するために世界各国・地域で行動制限などが行われたことから、経済活動は停滞を余儀なくされた。その結果、経済成長率も大きく低下した。OECDのデータによると、新型コロナウイルス感染症の最初の拡大時である2020年第2四半期には、

図1. 実質 GDP（四半期）経済成長率の推移

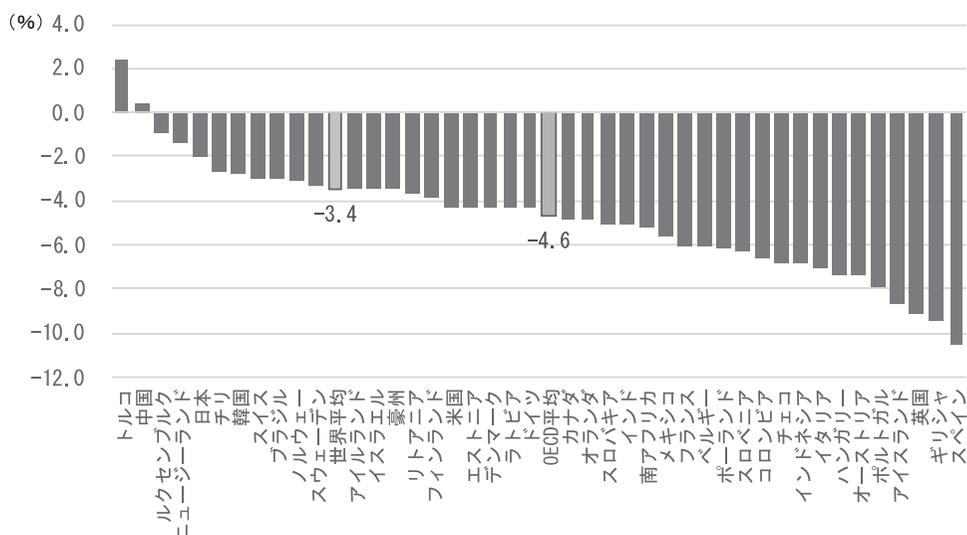


(出典：OECD (2021), Tax Policy Reforms 2021: Special Edition on Tax Policy during the COVID-19 Pandemic, Figure 1.1)

OECD 全体又は世界全体で見ても世界金融危機時（2009年第1四半期）を大きく上回る落ち込みを見せた。世界金融危機時には世界全体で▲2.22%、OECD 全体で▲4.75%だったのに対して、今回の経済成長率の落ち込みは世界全体で▲8.91%、OECD 全体では▲11.59%となっている。（図1参照）。

さらに国・地域別に見た経済への影響について見ると、新型コロナウイルス感染症の拡大状況、医療体制、ワクチン接種の進展状況、行動制限の程度等、国・地域によって具体的な状況が異なってくるものの、ほぼすべての国・地域において、新型コロナウイルス感染症拡大前の予測よりも経済が落ち込んだことがわかる。OECD 平均では▲4.6%、世界平均では▲3.4%の落ち込みとなっている（図2参照）。

図2. 新型コロナウイルス感染症前の GDP 成長率予測値との比較（2020年第4四半期）



（出典：OECD（2021）, Tax Policy Reforms 2021: Special Edition on Tax Policy during the COVID-19 Pandemic, Figure 1.2）

（イ）租税収入の変化

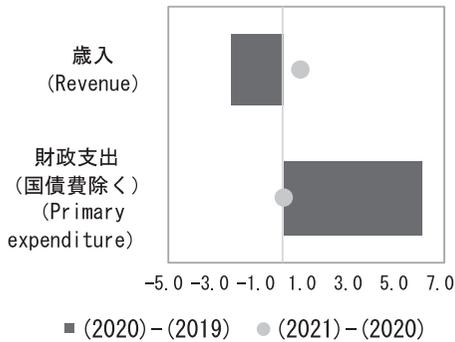
2020年に、経済活動の停滞等によって多くの国・地域で歳入は減少したが、歳入の減少割合は先進国よりも途上国で大きかった。その一方で、翌2021年には租税収入が急速に回復し、新型コロナウイルス感染症拡大前の水準を上回ったことがわかる（図3、表1参照）。

こうした租税収入の変化の背景には、租税の持つ自動景気調整機能（自動安定化装置、ビルト・イン・スタビライザー）³が働いたことを指摘することができる。

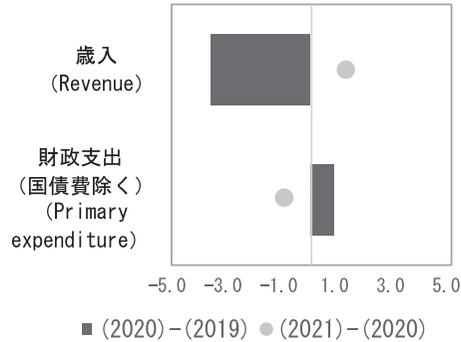
³ 自動景気調整機能（自動安定化装置、ビルト・イン・スタビライザー）とは、財政の中に制度的に組み込まれている機能で、景気の変動に対して自動的に作用して経済を安定させる効果を持つ。租税の累進的構造や失業保険などの社会保障給付にはこのような機能がある。租税の累進的構造については、景気後退期には平均税率が低下するため、国民所得の減少率よりも国民の可処分所得の減少率は小さくなり、反対に、景気過熱期には平均税率が上昇し、国民の可処分所得の増加率は国民所得の増加率よりも

図3. 税収と財政支出の変化（2019-2020-2021, 対GDP比, %）

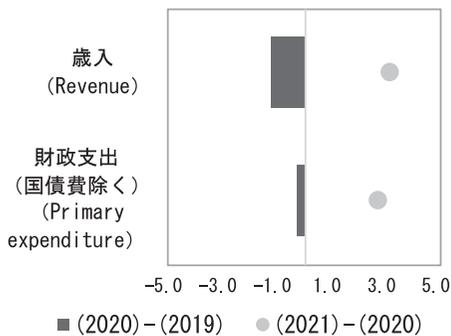
① 先進国・地域



② 新興国・地域及び中所得国・地域



③ 低所得発展途上国・地域



(注)「歳入」と「財政支出(国債費を除く)」については以下の通り。

- ・ (2020)-(2019) : 2020年の対GDP比から2019年の対GDP比を差し引いたもの
- ・ (2021)-(2020) : 2021年の対GDP比から2020年の対GDP比を差し引いたもの

(出典 : IMF (2021), Fiscal Monitor: A Fair Shot, April 2021, Figure 1.6B を筆者一部修正)

表1. G7国の租税収入(自国通貨建)の推移(2019年=100)

	2020	2021
日本	101	107
米国	101	115
カナダ	100	111
英国	95	107
フランス	96	103
ドイツ	96	106
イタリア	93	102

(出典 : OECD, Global Revenue Statistics Database, Total Tax Revenue in national currency を基に筆者作成)

(ウ) 財政収支の悪化

新型コロナウイルス感染症対策に伴う財政支出の増大や税収の減少等により、各国・地域の財政収支は急激に悪化した。2020年の財政収支(対GDP比)は、先進国・地域の平均で▲10.2%、新興国・地域の平均で▲8.6%、低所得発展途上国・地域の平均で▲5.0%となっている(表2参照)。

表2. 一般政府の財政収支の推移(対GDP比, %) ※2023年以降は予測値

	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025
世界平均	-2.9	-3.6	-9.6	-6.6	-4.7	-5.0	-4.6	-4.5
先進国・地域	-2.4	-3.0	-10.2	-7.5	-4.3	-4.4	-4.2	-4.1
日本	-2.5	-3.0	-9.1	-6.2	-7.8	-6.4	-4.0	-2.9
米国	-5.3	-5.7	-14.0	-11.6	-5.5	-6.3	-6.8	-7.1
カナダ	0.4	0.0	-10.9	-4.4	-0.7	-0.4	-0.4	-0.3
英国	-2.2	-2.2	-13.0	-8.3	-6.3	-5.8	-4.4	-4.2
フランス	-2.3	-3.1	-9.0	-6.5	-4.9	-5.3	-4.8	-4.5
ドイツ	1.9	1.5	-4.3	-3.7	-2.6	-3.7	-1.9	-0.9
イタリア	-2.2	-1.5	-9.7	-9.0	-8.0	-3.7	-3.3	-2.3
新興国・地域	-3.5	-4.5	-8.6	-5.2	-5.2	-5.8	-5.3	-5.0
中国	-4.3	-6.1	-9.7	-6.0	-7.5	-6.9	-6.4	-6.3
インド	-6.4	-7.7	-12.9	-9.6	-9.6	-8.9	-8.3	-7.9
ロシア	2.9	1.9	-4.0	0.8	-2.2	-6.2	-2.8	-1.8
ブラジル	-7.0	-5.8	-13.3	-4.3	-4.6	-8.8	-8.2	-6.6
メキシコ	-2.2	-2.3	-4.4	-3.9	-4.4	-4.1	-2.7	-2.7
南アフリカ	-3.7	-4.7	-9.6	-5.6	-4.5	-5.9	-6.1	-6.7
サウジアラビア	-5.5	-4.2	-10.7	-2.3	2.5	-1.1	-1.2	-0.8
低所得発展途上国・地域	-3.3	-3.5	-5.0	-4.7	-4.2	-4.2	-4.0	-3.8

(出典：IMF (2023), Fiscal Monitor: On the Pace to Policy Normalization, April 2023, Table 1.1を基に筆者作成)

(エ) 政府債務残高の増大

新型コロナウイルス感染症対策に伴う財政支出の財源は、国債などの政府債務の増大で賄われた場合が多く、各国・地域の政府債務は大幅に増大した。2020年の世界全体の政府債務残高(対GDP比)は99.7%に達し、新型コロナウイルス感染症拡大前よりも15%上昇した(表3参照)。このような政府債務残高の急増について、先進国・地域及び一部の新興国・地域では、中央銀行の低金利政策と国債購入によって、政府債務残高の増大が容易だった一方で、多額の政府債務残高を抱えている又は国債の海外保有率や外貨建て割合が高い新興国・地域や発展途上国・地域においては、借入れの制約に直面したと指摘されている(IMF 2021, pp.1-3)。

また、政府債務残高増大の要因としては、前出の図3からわかるように、先進国・地域では財政支出の増加と歳入の減少であるが、新興国・地域及び中所得国・地域、低所得発展途上国・地域では主に歳入の減少である。

表3. 一般政府債務残高の推移（対GDP比，%）※2023年以降は予測値

	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025
世界平均	82.8	84.3	99.7	95.5	92.1	93.3	94.6	96.1
先進国・地域	102.9	104.0	122.9	117.4	112.5	112.4	113.6	115.0
日本	232.4	236.4	258.7	255.4	261.3	258.2	256.3	257.6
米国	107.4	108.7	133.5	126.4	121.7	122.2	125.8	129.1
カナダ	90.8	90.2	118.9	115.1	106.6	105.1	102.2	99.2
英国	85.2	84.5	105.6	108.1	102.6	106.3	109.7	112.8
フランス	97.8	97.4	114.7	112.6	111.1	111.4	112.4	112.8
ドイツ	61.3	58.9	68.0	68.6	66.5	67.2	66.5	64.4
イタリア	134.4	134.1	154.9	149.8	144.7	140.3	140.0	138.5
新興国・地域	52.7	55.1	64.8	64.3	64.6	67.5	69.8	72.2
中国	56.7	60.4	70.1	71.8	77.1	82.4	87.2	92.0
インド	70.4	75.0	88.5	84.7	83.1	83.2	83.7	83.8
ロシア	13.6	13.7	19.2	16.5	19.6	24.9	25.3	25.3
ブラジル	85.6	87.9	96.8	90.7	85.9	88.4	91.5	93.7
メキシコ	53.6	53.3	60.1	58.7	56.0	55.6	55.8	56.3
南アフリカ	51.7	56.2	69.0	69.0	71.0	72.3	74.0	77.1
サウジアラビア	17.6	21.6	31.0	28.8	22.6	23.6	23.1	22.3
低所得発展途上国・地域	41.7	42.8	48.4	48.4	48.2	48.3	46.8	45.8

（出典：IMF（2023）, Fiscal Monitor: On the Pace to Policy Normalization, April 2023, Table 1.2を基に筆者作成）

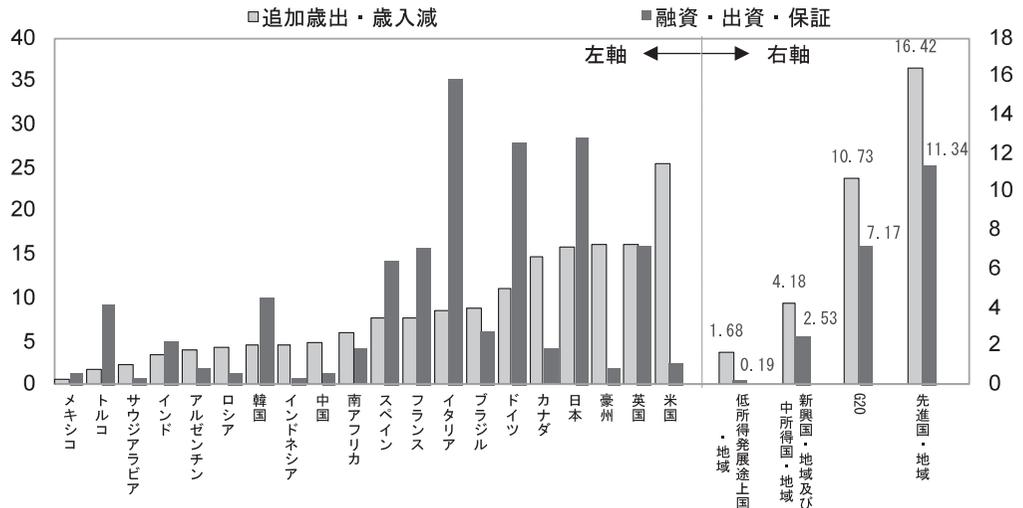
（2）新型コロナウイルス感染症拡大に対する各国・地域政府の財政面での対応

（ア）全体の概要

新型コロナウイルス感染症の拡大に対して、各国・地域政府はこれまでに例を見ない規模の対策を実施した。IMFによると、2021年3月にかけて全世界で16兆ドルが新型コロナウイルス感染症対策に費やされ、このうち、追加歳出・歳入減に10兆ドル、政府融資・出資・保証に6兆ドルが充てられた（IMF 2021, pp9-10）。

グループ別に見ると、先進国・地域では「追加歳出・歳入減」, 「政府融資・出資・保証」とも大規模な対応を行なっているのに対して、新興国・地域や発展途上国・地域では規模が小さくなっている。「追加歳出・歳入減」, 「政府融資・出資・保証」の規模（対GDP比率）について、先進国・地域ではそれぞれ約16.4%, 約11.3%, 新興国・地域及び中所得国・地域ではそれぞれ約4.2%, 約2.5%, 低所得発展途上国・地域ではそれぞれ約1.7%, 約0.2%となっている（図4参照）。このように、先進国に比して新興国・地域や発展途上国・地域では対策の規模が小さくなっているが、これらの国・地域においても、先進国・地域の金融政策や財政政策の副次的効果を楽しむ点（IMF 2021, p.11）に留意しておく必要がある。

図4. 各国の新型コロナウイルス感染症対策の規模（対 GDP（2020年）比，％）



（出典：IMF（2021）, Fiscal Monitor: A Fair Shot, April 2021, Figure 1.7）

（イ）主要先進国の財政面での対応

次に、主要先進国の主な対応について概観する。

まず、日米英独仏の新型コロナウイルス感染症対策の規模は表4の通りで、対策の事業規模では米国が抜きん出ているが、対GDP比で見ると、日独英が米国を上回っている。

次に、図4で各国の対応の内訳を見ると、同じ先進国・地域の中でも、「追加歳出・歳入減」、「政府融資・出資・保証」の割合（対GDP比）はそれぞれの国の対応の内容によって異なっている。例えば、米国の対応は「追加歳出・歳入減」が中心で（約25.5%）、「政府融資・出資・保証」の規模は小さい（約2.4%）が、両者が均衡している英国を除くと（「追加歳出・歳入減」：約16.2%、「政府融資・出資・保証」：約16.1%）、日独仏では「追加歳出・歳入減」に比して「政府融資・出資・保証」の割合が大きくなっている（「追加歳出・歳入減」：「政府融資・出資・保証」は、日本は約15.9%：約28.3%、ドイツは約11.0%：約27.8%、フランスは約7.6%：約15.6%）。

表4. 主要先進国の新型コロナウイルス感染症対策の事業規模総額（2020年春からの累計額）

	日本	米国	英国	ドイツ	フランス
事業規模総額 （上段：自国通貨 建，下段：円換算）	約293兆円 —	約6.0兆ドル （約640兆円）	約7,029億ポンド （約96兆円）	約1.3兆ユーロ （約164兆円）	約6,136億ユーロ （約75兆円）
対GDP（2020年） 比（％）	54%	29%	33%	40%	27%

（出典：内閣府（2021）『世界経済の潮流2021年 I ～ポストコロナに向けて～』説明資料，4ページ）

(3) 小括

本章では、新型コロナウイルス感染症による経済・財政に対する影響とそれに対する各国・地域の財政面での対応について概観した。2020年初頭以降、新型コロナウイルス感染症は急速に拡大し、その封じ込め政策の一環である行動制限等によって、世界各国・地域の経済は大きく落ち込み、こうした状況に対して、各国・地域政府がこれまでにない規模の財政面の対応を実施した結果、財政収支の悪化及び政府債務残高の増大が見られた。

ただし、新型コロナウイルス感染症の影響や各国・地域政府の財政面の対応については、それぞれの国・地域の置かれた状況によって異なり、先進国・地域では歳入の減少と大幅な財政支出が見られたが、新興国・地域および中所得国・地域や低所得発展途上国・地域では大幅な財政支出はあまり見られなかった。また、先進国・地域においても、国・地域による状況の違いを反映して、財政政策の内容が大きく異なっていた。

3. 経済対策における租税政策、租税政策の果たす機能・役割

「2 (2) 新型コロナウイルス感染症拡大に対する各国・地域政府の財政面での対応」で見た通り、新型コロナウイルス感染症の拡大に対して、各国・地域政府はこれまで例を見ない規模、内容で様々な対応を行ってきたが、経済対策では財政政策が中心となった。財政政策の中には、財政支出と租税政策とがあるが、以下では、今回の新型コロナウイルス感染症対策における財政政策の適用対象や実施プロセスなどから租税政策の特徴について検討し、また、経済対策の外での租税政策の機能・役割についても検討を行う。その上で租税政策の重要性について明らかにする。

(1) 経済対策における租税政策

上述したように、財政政策には、財政支出と租税政策とがある。例えば、経済刺激策としては、政府は、公共事業等の財政支出を増やすか、減税などの租税政策で家計の所得を増やすことにより、総需要を拡大することができ、その目的は共通している⁴。

他方、目的は共通しているものの、財政支出及び租税政策の実施プロセスの違いや制度の特徴の違いのため、実施する適切なタイミングや適用範囲などは大きく異なってくる。

(ア) 経済対策における財政政策についての考え方

一般に、財政政策を実施する際に留意すべき考え方として、世界金融危機の際の経済対策等で示された「3 T原則 (Targeted, Timely, Temporary)」⁵が挙げられる。「3 T原則」とは、

4 効果の面では、財政支出はすべてが消費に充てられるのに対して、租税政策(減税)は個人の貯蓄の分だけ消費に充てられる部分が小さくなる(減税乗数は、限界貯蓄性向の分だけ財政支出乗数よりも小さくなる)など財政学上の違いもあるが、ここでは、役割や機能、適用場面などに焦点を当てて検討する。

5 日本の「経済危機対策」に関する政府・与党会議、経済対策閣僚会議合同会議「経済危機対策」(2009年4月10日)やEU委員会が示した「欧州経済回復プラン (European Economic Recovery Plan)」(EU

以下の3つの観点から財政政策の各施策を賢明な支出（Wise Spending）とするための考え方である。

原則1. 重点化されたもの（Targeted）…複数のメリット・効果の最大化

施策は、限られた財政資源によって経済安定化機能を最大化するように、経済課題（失業、企業や家計の信用低下、構造改革など）に資源を重点的に振り向けるべきであるとの考え方（施策の重点的な実施）。

原則2. 時宜を得たもの（Timely）…迅速執行・早期の効果発現

施策は、需要が低迷している期間の経済活動を迅速に下支えするため、時宜を得たものとするべきであるとの考え方（施策の時宜性）。

原則3. 時限的なもの（Temporary）…一時的な措置

施策は、財政の持続可能性を低下させ、結局は将来の持続的な増税が必要となるような財政状態の恒常的な悪化を避けるべきであるとの考え方（施策の一時的性）。

こうした考え方に基づいて、日本を例として財政支出及び租税政策それぞれの特徴を検討すると、以下の点を指摘することができる。

(i) 原則1. 施策の重点的な実施

今回の新型コロナウイルス感染症の影響は世界的に多くの国・地域に及んだものの、感染拡大、ワクチン接種の進展状況、行動制限の程度等によって国・地域による違いが大きい上、一つの国の中においても、地域や業種によって影響が大きく異なるものであった（図5参照）。このような状況を踏まえると、各国・地域の新型コロナウイルス感染症対策では、施策についてその影響を精査し効果を最大化すべく重点的に実施することが重要であったと考えられる。

このような重点的な施策の実施について、財政支出と租税政策とではどのような点で異なるのか検討すると、財政支出と租税政策との実施主体はどこであるかが重要である。例えば、日本では、財政支出（例：特別定額給付金⁶）は市区町村などの地方自治体、租税政策については税務当局（財務省、国税庁）がそれぞれの実施主体となるが、重点的に施策を実施する観点では、以下の理由から、税務当局が実施主体となる租税政策よりも、地方自治体が実施主体となる財政支出の方が望ましいと考えられる⁷。

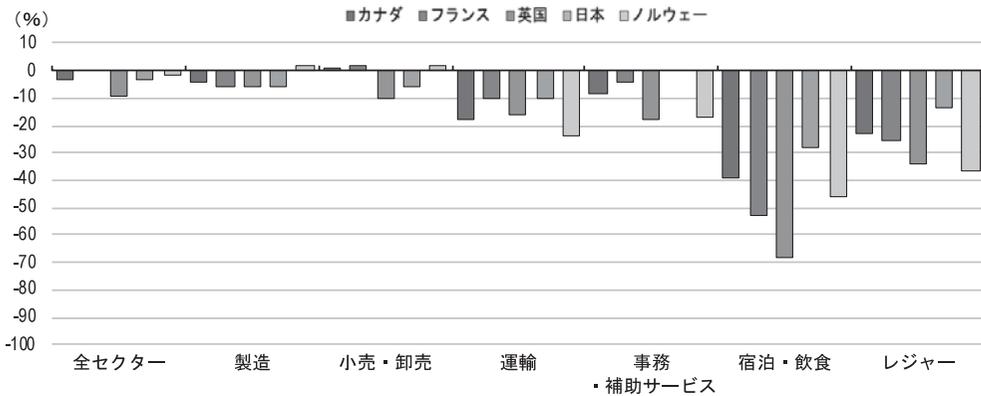
Commission) など。

なお、EUの「欧州経済回復プラン」では、3Tに加えて、4つ目の原則として、施策は好影響を増幅させ長期的な財政の持続可能性を確保するために「調和した（co-ordinated）」ものであるべきであるとの考え方も示されている。

6 「特別定額給付金」とは、全国全ての人々を対象に、簡素な仕組みで迅速かつ確に家計への支援（給付対象者1人につき10万円の給付）を行うために「新型コロナウイルス感染症緊急経済対策（令和2年4月7日閣議決定、同月20日変更）」で新たに創設された制度。

7 税務当局が税だけでなく、社会保険料の徴収も担当している国・地域もあり、その場合には税務当局が税務情報だけでなくより広範な情報も保有していることが考えられる。

図5. 国・セクター別の経済的影響の違い



(注：2020年12月（ノルウェーは2021年1月）と2020年2月の月次GDP等との比較。フランスの「全セクター」、日本の「事務・補助サービス」はデータなし。)

(出典：OECD (2021), Tax Policy Reforms 2021: Special Edition on Tax Policy during the COVID-19 Pandemic, Figure 1.4を基に筆者一部修正)

・ 施策実施に必要な情報の保有

第一に、実施主体として保有している情報の違いが挙げられる。施策の実施に際して、その対象を限定し財政資源を重点的に振り向けるには、対象を限定するために必要な情報を有しているかどうかが課題となる。この点、保有情報が納税者の税務情報に限られる税務当局ではなく、住民サービスのためにより多様な住民情報を保有している地方自治体の方が、重点的な施策の実施を行う主体としてより適した位置にあると考えられる。また、税務当局の保有情報は「納税者」に関する情報であるため、そこに含まれていない国民も多い⁸のに対して、地方自治体は住民について網羅的な情報を保有しており、施策の重点的な実施により適しているといえる。このように、保有している情報の種類の多さや網羅性を踏まえると、実施主体が地方自治体となる財政支出の方が望ましいと考えられる。

・ 施策実施に伴う法制度の複雑化

第二に、施策の実施に伴う法制度の複雑化が挙げられる。より重点的な施策を実施するには、施策の効果を最大化するように適用対象を適切に限定する必要がある。施策が本来、不要な者や効果が小さい者にも適用されることになれば、重点的な施策の実施といった観点からは望ましくない。このように施策の適用対象を適切に限定するためには、法令等で適用対象を的確に規定しなければならないが、他方で法令等の規定は複雑にならざるを得ない。

日本の税制は、申告納税制度（方式）を基盤としており、これは「納付すべき税額が納税者のする申告により確定することを原則とし、その申告がない場合又はその申告に係る税額の計

8 例えば、所得税の納税者数（総合課税分、退職所得又は山林所得を有する納税義務者（長期譲渡所得等の申告分離課税分を有する者は含まない）は5,450万人（令和3年（2021年）分）となっている（政府税制調査会 2023,p.113）。

算が国税に関する法律の規定に従っていなかった場合その他当該税額が税務署長又は税関長の調査したところと異なる場合に限り、税務署長又は税関長の処分により確定する方式」である（国税通則法第16条1項1号）。こうした申告納税制度においては、納税者は自身で租税法令を参照して、それに従って課税標準及び税額を確定することが前提となる。租税法令が複雑化すれば、納税者が参照する際のコストは大きくならざるを得ない。また、租税法令については租税法律主義（憲法第83条）の原則に基づいて、課税要件は法律で明確に定められなければならない、より限定的な制度にしようとするほど租税法令がさらに複雑化する。複雑化し過ぎた租税法令は、納税者にとって理解し難いというだけでなく、複雑化した租税法令を利用した租税回避を誘発するなどして税務当局にとってもその執行を難しくする。したがって、租税法令の複雑化は、納税者の申告・納税コスト（コンプライアンス・コスト）の増大だけでなく、税務当局の執行コストの増大にもつながることになる⁹。

なお、租税法令の複雑化については、公平な税制のためにはある程度は止むを得ないという面もあるが、申告納税制度は「国民が高い納税意識をもち、自発的に正確な申告をすること、すなわち自発的な納税義務の履行」（金子 2021,p.941）により適正に機能するものであるから、納税環境の整備だけでなく、その一環として租税法令も可能な限り簡素で明確にする必要があり、租税法令の簡素化が要請される。

他方で、財政支出については、実施主体（市区町村）が給付等を行うものであるが、行政法における基本原則である「法律の留保」（ある種の行政活動を行う場合に、事前に法律でその根拠が規定されていなければならないとする原則（宇賀 2021,p.33-49）の下では、給付等の給付行政について法律（根拠規範）は必ずしも必要とされない。例えば、「新型コロナウイルス感染症緊急経済対策（令和2年4月7日閣議決定、同月20日変更）」に盛り込まれた前出の「特別定額給付金」は、総務大臣の「特別定額給付金給付事業費補助金交付要綱」や総務省の「特別定額給付金給付事業実施要領」に従って実施されたもので、法律や条例に基づくものではなかった^{10,11}。また、申告納税制度とは異なり、給付申請者自身が施策の内容や手続きを理解しているとの前提で申請するものではなく、あくまで地方自治体（市区町村）が施策内容に基づいて申請に対して給付を行うというものであり、申告納税制度における納税者の申告・納税コ

9 この点、国税庁は、租税法令の法令解釈通達や事務運営指針等を通じて税務当局としての有権解釈を示すなどして、納税者の申告・納税コストの低減や納税者に対する法的安定性と予測可能性の保障に努めている。

10 特別定額給付金の支給義務付け等請求事件（大阪地判令和3年4月27日）

本事案では、特別定額給付金の支給に関する法律関係について、「本件実施要領（筆者注：「特別定額給付金給付事業実施要領」）は、被告大阪市が用いた内部規則であり、何らかの法令に基づくものではない。そこで、被告大阪市が、内部規則としての本件実施要領に従って行う特別定額給付金の支給に関する法律関係は、一般民事法上の権利義務関係として解釈するほかないところ、特別定額給付金の具体的な給付請求権は、申込みと承諾により成立する贈与契約を原因として発生するものと解するのが相当である。」と判示されている。

11 大森彌「特別定額給付金給付」はどのような事務か」（全国町村会ホームページ「コラム・論説（第3125号 令和2年7月6日）」

<https://www.zck.or.jp/site/column-article/20345.html>（2024年3月25日閲覧）

ストのような負担はほぼ生じないと考えられる。

財政支出と租税政策をそれぞれ実施するための法制度の必要性の違い等を踏まえると、法制度の複雑化を避けて施策を実施するためには、租税政策よりも財政支出の方が望ましいと考えられる。

以上の2つの理由を踏まえると、重点的な施策の実施には、より多くの情報を保有している地方自治体（市区町村）が実施主体となり、かつ、実施に際して法制度の複雑化を回避でき、申請者の負担も少ないと考えられる財政支出の方が適していると考えられることができる。

(ii) 原則 2. 施策の時宜性

財政政策を実施する上では、政策を実施するタイミングが重要となる。今回の新型コロナウイルス感染症対策の実施フェーズについて、OECD のレポート（OECD 2020,pp.110-111）では、以下のように示されている¹²。

図6. 新型コロナウイルス感染症対策の政策実施フェーズと財政政策・租税政策

● ウイルス感染症拡大・封じ込め



● 財政政策の対応



● 租税政策の対応



(出典：OECD（2020）、Tax Policy Reforms 2020: OECD and Selected Partner Economies, Figure 4.1)

12 ただし、それぞれのフェーズは重なり合う部分もある上、各国・地域によって状況が異なり得ることは留意が必要である。日本の「新型コロナウイルス感染症緊急経済対策」では、①感染症拡大の収束に目途がつくまでの間の「緊急支援フェーズ」と②収束後の反転攻勢に向けた需要喚起と社会変革の推進の時期である「V字回復フェーズ」とに区分している（「新型コロナウイルス感染症緊急経済対策」（令和2年4月7日閣議決定、同年4月20日変更）、p.4）。

① フェーズ1－緊急対応策

新型コロナウイルス感染症の急拡大を受けてウイルス封じ込め・抑制策が導入される時期であり、財政政策では、流動性や所得についての支援策といった緊急対応策が中心となる。

② フェーズ2－影響緩和策

公衆衛生上の危機が継続し、ウイルス封じ込め策が引き続き実施されている時期であり、財政政策では、流動性・支払い能力・所得についてのより持続的な支援策など、経済活動抑制の影響を緩和するための施策が中心となる。

③ フェーズ3－経済回復策

ウイルス封じ込め策が緩和され、経済活動が再開される時期であり、財政政策では、財政刺激策といった経済回復に向けた施策が中心となる。

ただし、経済回復に至る道りは直線的ではなく、ウイルス再拡大に対して封じ込め策が再導入される場合もあるため、政府は経済活動抑制による影響の緩和策と経済回復策を同時に実施する必要が生じる。

④ フェーズ4－新しい社会に向けた政策

経済が回復した時期であり、財政政策では、新たな感染症に対する公衆衛生リスクへの耐性の強化などを含めつつ、通常の財政政策に復帰する。

経済対策を実施する上では、こうした政策実施フェーズを意識し、フェーズごとに求められる施策を迅速かつ適切に実施することが重要となる。例えば、ウイルス感染症急拡大期に求められる緊急対応策(流動性・所得支援策)について実施が遅れると、その効果の発現が遅くなってしまい、支援が真に必要なときに効果が生じず、経済が回復し始めてから効果が現れるということになりかねない。

井堀教授(井堀 2008,p.36-37)によると、政策の実施には「政策の遅れ(ラグ)」を伴い、「政策の遅れ」は通常、認知の遅れ、実施の遅れ、効果の遅れの3つに分類できるが、財政政策については、「予算案の作成、審議、可決や税率の変更による税法改正など予算関連法案の策定、審議、可決という立法措置が必要」であり、「実施の遅れがあるものの、効果に関してそれほど遅れはない」とされる。これは、金融政策と財政政策とを比較した場合であるが、財政政策のうち、財政支出と租税政策とを比較した場合、実施プロセスが異なることから「政策の遅れ」についてどのような違いが生じてくるのか検討する。

一般的に、財政支出は、経済対策に関する閣議決定後、対策の実施に必要な経費が計上された補正予算の成立を受けた上で、地方自治体の準備期間を経て実施される。

今回の「新型コロナウイルス感染症緊急経済対策」における「特別定額給付金」を例にとると、以下の通りであり、対策の決定から申請受付開始まで1～2か月程度、給付予定額の9割の給付を終えるまでに3か月強しか要していない(表5、図7参照)。政府が新型コロナウイルス感染症対策の中心的な施策として力を入れ、迅速な実施に努めたということはあるとしても、対策の決定から実施、給付まで短期間であり、効果の遅れは比較的小さかったと評価できる。

表 5. 特別定額給付金の実施の経緯

令和 2 年 4 月 7 日	閣議決定（新型コロナウイルス感染症緊急経済対策） 「世帯主の月間収入（本年 2 月 6 月の任意の月）が、①新型コロナウイルス感染症発生前に比べて減少し、かつ年間ベースに引き直すと個人住民税均等割非課税水準となる低所得世帯や、②新型コロナウイルス感染症発生前に比べて大幅に減少（半減以上）し、かつ年間ベースに引き直すと個人住民税均等割非課税水準の 2 倍以下となる世帯等を対象として、1 世帯当たり 30 万円の給付を行う。」
4 月 20 日	閣議決定（上記対策の変更） 「医療現場をはじめとして全国各地のあらゆる現場で取り組んでおられる方々への敬意と感謝の気持ちを持ち、人々が連帯して、一致団結し見えざる敵との闘いという国難を克服しなければならない。このため、感染拡大防止に留意しつつ、簡素な仕組みで迅速かつ的確に家計への支援を行うこととし、一律に、一人当たり 10 万円の給付を行う。」
4 月 27 日	令和 2 年度補正予算（第 1 号）国会提出
4 月 30 日	令和 2 年度補正予算（第 1 号）成立
同日	総務大臣から各都道府県知事及び各指定都市長宛てに「特別定額給付金給付事業費補助金交付要綱について」発出
同日	総務省から各都道府県特別定額給付金担当部長及び各指定都市特別定額給付金部長宛てに「特別定額給付金給付事業実施要領」発出
5 月中旬 ～ 6 月初旬	各市区町村で申請受付開始

（出典：大阪地判令和 3 年 4 月 27 日の判決文における「前提事実」などを基に筆者作成）

図 7. 特別定額給付金給付済み金額の推移



（出典：総務省ホームページ「特別定額給付金（新型コロナウイルス感染症緊急経済対策関連）」

https://www.soumu.go.jp/menu_seisaku/gyoumukanri_sonota/covid-19/kyufukin.html#kigen（2024年 3 月 26 日閲覧）」に基づいて筆者作成）

また、予算規模は小さいものの予備費を活用することも考えられる。新型コロナウイルス感染症対策では、令和2年（2020年）2月13日と3月10日に、それぞれ153億円（うち予備費103億円）、4,308億円（うち予備費2,715億円）の緊急対応策¹³が講じられており、予備費を活用できる場合にはより迅速な対応が可能となる。

他方、租税政策については、毎年の税制改正プロセス（各省庁からの税制改正要望の提出、各省庁と財務省主税局の協議、税制改正大綱の策定、国会での税制改正法案の審議を経て成立まで）による場合、半年近くの期間を要するが、今回の新型コロナウイルス感染症緊急経済対策における租税政策については迅速な対応がとられた。緊急経済対策の租税政策の一つである「新型コロナウイルスの感染拡大に伴う納税猶予の特例」¹⁴（以下、「新型コロナ納税猶予特例」という）を例に実施プロセスを検討する。

まず、新型コロナ納税猶予特例は「新型コロナウイルス感染症等の影響に対応するための国税関係法律の臨時特例に関する法律」（令和2年法律第25号）（以下、「新型コロナ税法」という）による立法措置が行われたが、緊急経済対策の閣議決定と同日に新型コロナ税法が国会に提出され、国会審議後に成立しているが、以下の通り、審議期間は極めて短期間であった（表6参照）。

表6. 新型コロナ税法の成立の経緯

令和2年4月27日	法案の国会提出（衆議院の先議）
4月27日	衆議院付託
4月29日	衆議院財務金融委員会で可決
4月29日	衆議院本会議で可決（全会一致）
4月29日	参議院付託
4月30日	参議院財政金融委員会で可決
4月30日	参議院本会議で可決（起立多数）
4月30日	成立・公布

（出典：衆議院および参議院の議案審議経過情報に基づいて筆者作成）

また、新型コロナ納税猶予特例の適用対象となる国税については「令和2年2月1日から令和3年2月1日までに納期限が到来する国税」とされ、新型コロナ税法の施行日前に納期限が到来している場合にも遡及して適用することができることとされており、納税猶予措置の効果が迅速に発現するよう、一定の配慮がなされていた。

こうした点を踏まえると、租税政策についても財政支出と同程度の「政策の遅れ」で済むよ

13 予備費を活用した緊急対応策に関しては、第1弾では帰国者等への支援、国内感染対策の強化、水際対策の強化等、第2弾では感染拡大防止策と医療提供体制の整備、学校の臨時休業に伴って生じる課題への対応、事業活動の縮小や雇用への対応等に関する措置がそれぞれ講じられた。

14 納税猶予の特例措置とは、原則、全税目について無担保かつ延滞税なしで1年間、納税を猶予するものであり、詳細は次章で説明する。

うに見えるが、租税政策の実施プロセスに伴う「効果の遅れ」によって、租税政策に関する「政策の遅れ」は財政支出とは大きく異なってくる。

第一に、適用対象者に給付を行なった時点で直接的な効果が発現する特別定額給付金のような財政支出とは異なり、そもそも租税政策は納税者の課税期間や納期限によって施策の効果が発現する時点が左右される。例えば、個人の納税者の場合、適用開始の時点が、課税期間の初めの時点であれば実際に効果が出るのがほぼ1年後の確定申告時になる可能性もあり、効果の発現に時間を要することが考えられる。

第二に、新型コロナ納税猶予特例のように、すでに納期限が到来している国税についても遡及して特例を適用することを可能にしたとしても、一般的に納税猶予制度において遡及の対象となるのは「未納の国税」¹⁵であり、すでに納付済みの分については返還して猶予を求めることはできない。したがって、新型コロナ納税猶予特例の措置が示され、実施されることとなったとしても、多くの納税者が納期限の到来した国税をすでに納付済みの場合には、納税猶予の特例措置を直ちに適用できる場面は限られることとなる。令和元年分の各税目の納期限は以下の通りであり、例えば、所得税の場合、確定申告の納期限は令和2年4月16日（3月16日から1か月延長された）であったが、新型コロナ納税猶予特例の措置を含む新型コロナ税特法が成立した4月下旬の時点では、令和元年分の所得税（確定申告）をすでに納付していた納税者も多かったのではないかと考えられる。この点は、消費税及び地方消費税の個人事業者分及び贈与税についても同様に考えられる。

表7. 主な国税（令和元年分）の納期限（法定納期限）

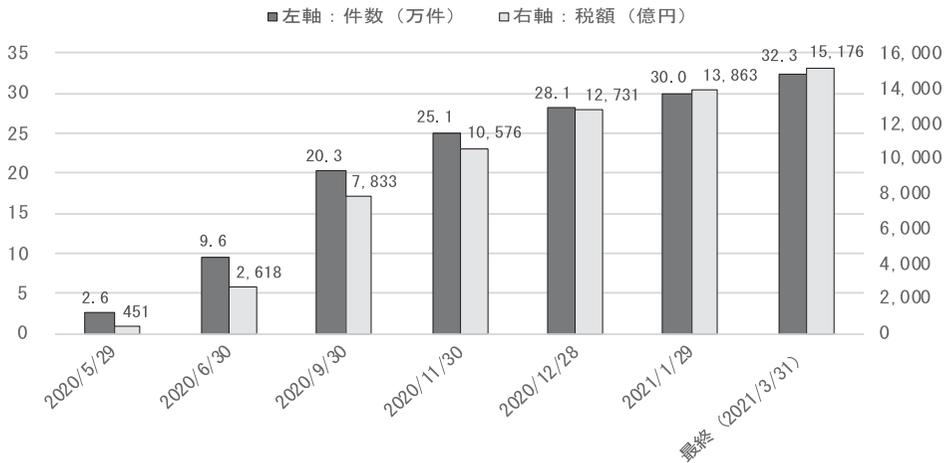
税目	納期限（法定納期限）
所得税	令和2年3月16日（月）※4月16日（水）に延長
消費税及び地方消費税	
個人事業者	令和2年3月16日（月）※4月16日（水）に延長
法人事業者	課税期間終了日の翌日から2月以内
法人税	事業年度終了日の翌日から2月以内
相続税	相続の開始があったことを知った日に翌日から10月以内
贈与税	令和2年3月16日（月）※4月16日（水）に延長

（注：納期限（法定納期限）は原則、確定申告分について記載している。）

実際、新型コロナ納税猶予特例の適用状況については、新型コロナ税特法が成立した4月末から5か月が経過した令和2年9月末時点で最終的な適用件数、適用税額のそれぞれ51.6%、62.9%でしかない（図8参照）。図7の特別定額給付金給付済み金額の推移に比べて、効果の発現が遅くなっている。図9は、特別定額給付金給付済み額の全給付事業費に占める実施割合と新型コロナ納税猶予特例の適用額の最終的な適用額全体に占める実施割合を時系列で示したものであるが、これを見ると、特別定額給付金の実施割合が早い段階で9割を超えている

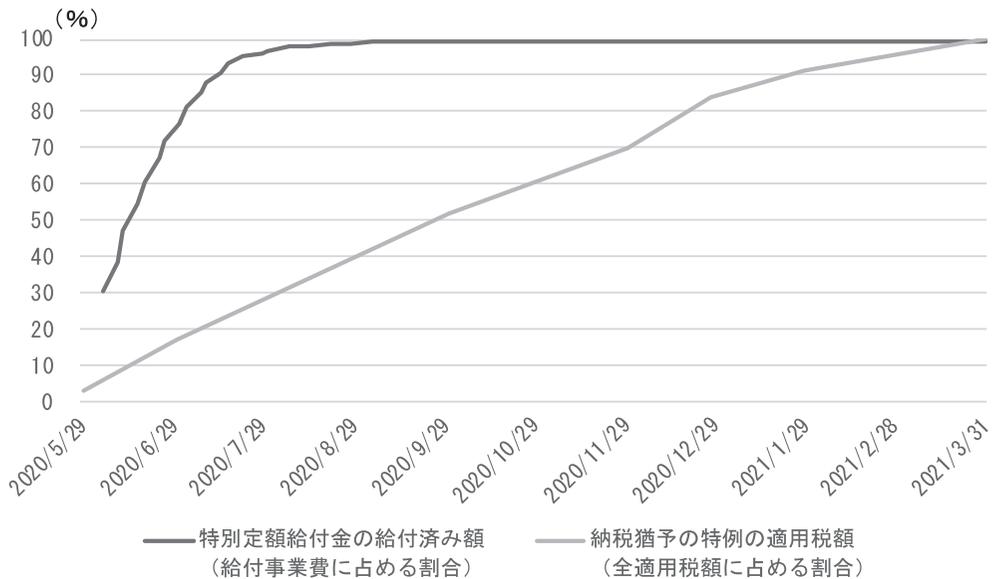
15 国税の猶予制度については、「期限内の納付が難しい場合に、申請により税務署長の許可を受けて、期限後に分割して納税ができるようになる制度」（国税庁徴収課「国税の納税の猶予制度FAQ」）であり、既に納税している分について返還を求めることはできない。

図8. 納税猶予の特例の適用状況



(出典：国税庁報道発表資料「納税の猶予制度の特例」の適用状況)を基に筆者作成)

図9. 特別定額給付金及び納税猶予の特例の実施割合



(注1：特別定額給付金の給付事業費は12兆7,344億14百万円，納税猶予の特例の全適用額は1兆5,176億47百万円)

(注2：データのない部分は，データ要素を直線でつないでいる。)

(出典：総務省ホームページ「特別定額給付金(新型コロナウイルス感染症緊急経済対策関連) https://www.soumu.go.jp/menu_seisaku/gyoumukanri_sonota/covid-19/kyufukin.html#kigen (2024年3月26日閲覧)」及び国税庁報道発表資料「納税の猶予制度の特例」の適用状況)に基づいて筆者作成)

のに対して、新型コロナ納税猶予特例の実施割合は翌2021年に入ってようやく9割を超えるようになったことがわかる。

以上、財政支出と租税政策についての「政策の遅れ」を見てきたが、給付を行うことで直接的な効果が生じる財政支出に比べて、租税政策では納税者の申告・納付プロセスの必要があって効果が間接的になるために、「政策の遅れ（とりわけ「効果の遅れ」）」がより大きくなりやすいと考えられる。したがって、施策の時宜性の観点からは、租税政策よりも財政支出の方がより適しているといえることができる。

(iii) 原則3. 施策の一時的性

今回のような大規模な経済対策の場合、財政の持続可能性や経済活動に与える影響の大きさの観点から、施策は一時的又は時限的なものにとどめることが重要となる。前章の表2及び表3で示した通り、今回の新型コロナウイルス感染症対策により、多くの国・地域で財政収支が悪化し、政府債務残高が増大した。このような状況は、財政の持続可能性を低下させ、経済活動を阻害する可能性を高めることにつながる。このため、施策が必要な時期に限って効果を発現させ、経済回復期に入り施策が不要になった段階では迅速に施策を廃止・縮小する必要がある（経済活動に対する影響に配慮して、施策を一時に廃止するのではなく、段階的に廃止していくことが望ましい）。

この点については、租税政策は法律の根拠が求められるのに対して財政支出には必ずしも求められず、比較的簡易な手続きにより施策の変更や廃止も行えることから、租税政策よりも財政支出の方が、施策の一時的な実施にはなじみやすいのではないかと考えられる。

租税政策の根拠法について、限時法（一定の有効期間を付した上で、期間経過により立法措置を要せずに当然に廃止される法律）とすることも考えられるが、今回の新型コロナウイルス感染症の拡大のように、いつまで感染拡大が続くかわからない場合に、予め感染拡大の収束を予期し具体的な期間を設定するのは困難である。

したがって、経済対策を一時的なものとするためには、必ず立法措置を講じなければならない租税政策よりも、簡易な手続きで施策の変更・廃止が可能な財政支出の方が適しているといえることができる。

(イ) 財政支出と租税政策との組合せ

「(ア) 経済対策における財政政策についての考え方」で見た通り、「3 T原則」の観点からは、租税政策よりも財政支出の方が重点的な実施、時宜性、一時性の観点から適しており、経済対策においては財政支出を主として実施すべきであると考えられる。しかしながら、以下の理由から財政支出だけでなく、租税政策も組み合わせることが望ましい。

第一に、新型コロナウイルス感染症の拡大時にも見られたが、各国・地域の異なる状況においては、財政支出だけでなく、租税政策も組み合わせより最適な対策を実施することが望ましいためである¹⁶。確かに、「3 T原則」の観点からは財政支出の方が経済対策としては適し

16 世界金融危機時のEUの「欧州経済回復プラン」においても、一般的に、財政支出の方が短期的に需要に対するプラスの影響が大きいものの、加盟国の異なる状況を踏まえて、財政支出だけでなく租税政

ているかもしれないが、新型コロナウイルス感染症の拡大時のように、施策を総動員して対応するような場合には、租税政策も含めて積極的に活用すべきである。また、租税政策は、図6にあるフェーズ3の移行・回復期以降に、より中長期的に効果が求められる施策等（例：構造改革のための優遇税制）として重要になると考えられる。

第二に、租税政策は、経済危機が収束し、通常の経済に戻る際には財政再建等の手段として必要となるからである。これまでに例を見ない規模の経済対策の実施に伴う、財政収支の悪化、政府債務残高の増大については、今後、経済が回復した際には財政再建を行う必要性が高まるが、それには租税政策は欠かせない手段となる。

以上のように、新型コロナウイルス感染症対策や世界金融危機対策のような大規模な経済対策を行う際には、租税政策は政策手段の一つとして重要であり、財政支出と組み合わせて活用することが望ましいと考えられる。

（2）経済対策の外での租税政策の機能・役割

「（1）財政政策における租税政策」では、財政支出と租税政策の関係について検討し、経済対策の中では財政支出が主となるものの、租税政策も重要な政策手段の一つとして組み合わせて実施することが望ましいとの結論を得た。加えて、租税政策は、経済対策の外においても、以下のような非常に重要な機能・役割を果たしている。

（ア）財政余力の提供

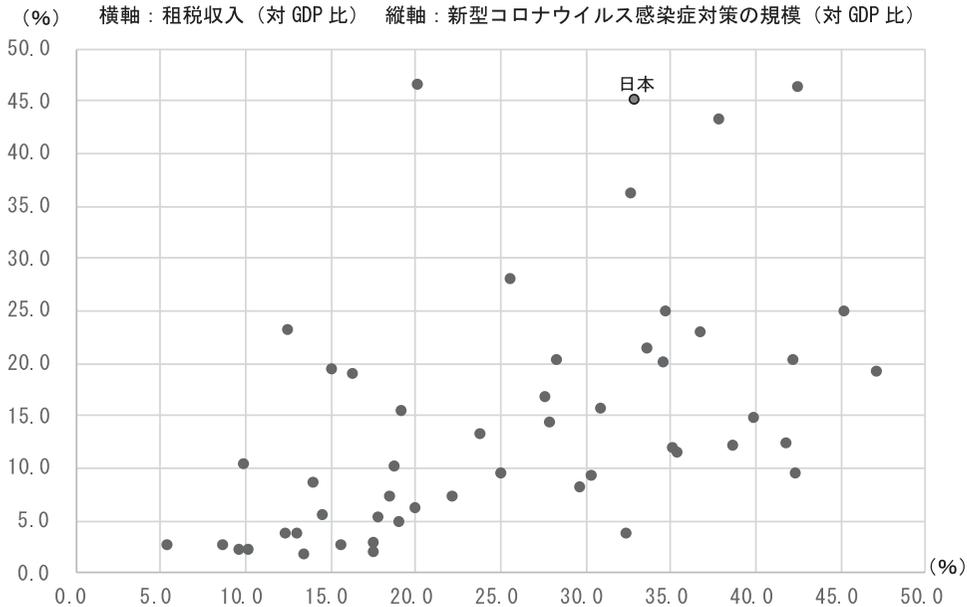
第一に、租税政策は財政余力の提供にとって重要な役割を果たす。大規模な経済対策を実施するには、十分な財源又は財源を調達できる能力（財政余力）が必要となるが、それには租税政策により常に十分な租税収入を得られる課税ベースを維持しておくことが前提となる。

図10は、租税収入（対GDP比）と新型コロナウイルス感染症対策の規模（対GDP比）との関係を見たものであるが、新型コロナウイルス感染症対策の規模（対GDP比）が大きい国・地域は、租税収入（対GDP比）も大きいという関係があることがわかる。GDPに比して課税ベースが大きい国・地域の方が、新型コロナウイルス感染症のような経済危機の際に大規模な経済対策を行う財政余力を保持することができ、経済危機時に適切な対応をとることができる。

租税の持つ機能としては、一般に、①国家の公共サービスを提供するための資金の調達、②再分配機能、③景気調整機能の3つが挙げられるが（金子 2021, pp.1-8）、十分な租税収入（対GDP比）を得られる課税ベースを維持することは①の機能を維持し、経済危機時に適切な対応を可能にする財政余力につながっている。

策と組み合わせることが示されている（EU 2008,p.8）。

図10. 租税収入（対 GDP 比）と新型コロナウイルス感染症対策の規模（対 GDP 比）



（出典：以下のデータを基に筆者作成。

新型コロナウイルス感染症対策の規模（対 GDP 比）：IMF, Fiscal Monitor: Database of Country Fiscal Measures in Response to the COVID-19 Pandemic (2020)

租税収入（対 GDP 比）：OECD, Global Revenue Statistics Database, Total Tax Revenue as % of GDP (2020))

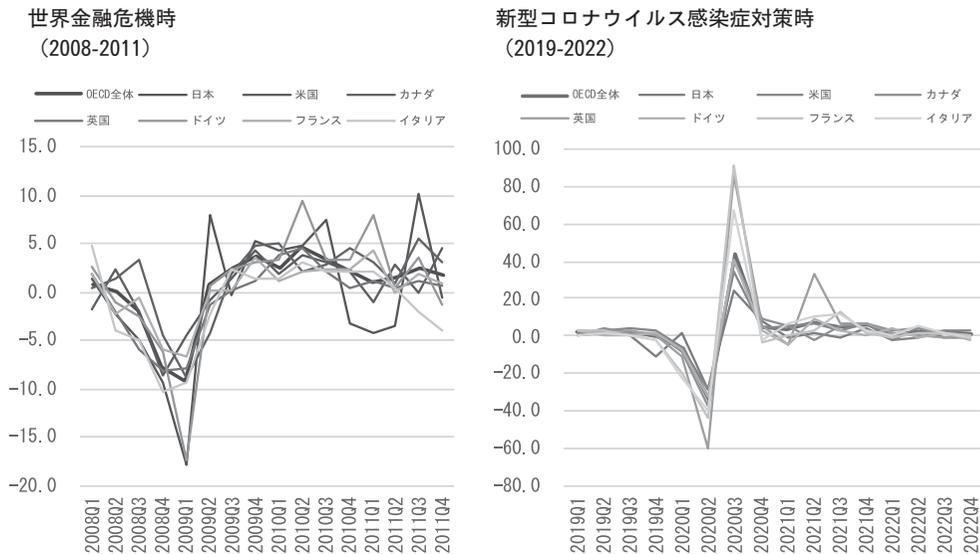
（イ）自動景気調整機能（自動安定化装置，ビルト・イン・スタビライザー）

第二に，租税の自動景気調整機能（自動安定化装置，ビルト・イン・スタビライザー）を挙げることができる¹⁷。自動景気調整機能は、「(ア) 租税収入（対 GDP 比）と経済対策の規模との関係」で言及した租税の機能のうち、「③景気調整機能」の一部であるが，経済危機時には重要な役割を果たす。

今回の新型コロナウイルス感染症拡大による経済への影響については、「図1. 実質 GDP 経済成長率の推移」で見た通り，新型コロナウイルス感染症の拡大により世界全体で経済が大きく落ち込んだことがわかるが，世界金融危機時の経済の落ち込みに比べて落ち込み幅が大きかった一方，その後の回復が早かった点を指摘できる。図11は，世界金融危機時（2008年～2011年）と今回の新型コロナウイルス感染症対策時（2019年～2022年）に，OECD 全体と G7 各国の経済成長率の変化（経済が大きく落ち込んだ時期を含めた4年間の四半期 GDP の対前期比）を示したものであるが，世界金融危機時（2009年第1四半期）に大きく経済が落ち込んだ後，その後も対前期比の成長率が0～10%で推移し，経済回復が遅れたことがわかる。これに対して，新型コロナウイルス感染症対策時（2020年第2四半期）には，世界金融危機時を大きく上

17 当該機能については、「2（1）（イ）租税収入の変化」脚注3参照。

図11. 実質 GDP 経済成長率の推移（対前期比（%），2008-2011，2019-2022）



（出典：OECD, Dataset: Economic Outlook No 114 - November 2023を基に筆者作成）

回る落込みを見せたが、次の四半期にはすでに大幅な回復を見せており、経済回復が非常に早かったことがわかる。

今回の新型コロナウイルス感染症拡大による経済への影響について見たように経済が急激かつ大幅に変動している場合、「(1) 財政政策における租税政策」で述べた「政策の遅れ」により対策の迅速な実施が間に合わないことが考えられる。しかしながら、このような急激な経済変動であっても、租税の自動景気調整機能であれば、もともと租税制度に組み込まれている機能であり、新たな対策は必要なく「政策の遅れ」も小さいことから、より迅速に機能すると考えられる。世界金融危機時や今回の新型コロナウイルス感染症対策時に、この自動景気調整機能が働いた点については以下のような指摘がなされている¹⁸。

- **世界金融危機時の EU における自動景気調整機能について**

「欧州委員会は、09年1月までに発表された各国の裁量的財政政策と自動安定化装置による財政赤字拡大の大きさについて、09年、10年において、EU 及びユーロ圏それぞれで GDP 比にして3.3%程度と見込んでいる。この内訳をみると、自動安定化機能の効果が2%程度と高く、減税、公共投資等の裁量的支出の効果が1%程度となっている。」（内閣府 2009, 第1章第3節「3. 政策対応」）

- **新型コロナウイルス感染症拡大時の EU における自動景気調整機能について**

「自動景気調整機能は2020年の巨額の財政赤字のおよそ3分の1（財政赤字（対 GDP 比）8.5%のうち2.8%）を占めると予測されている。この数字は、2020年から翌2021年にかけて

18 自動景気調整機能は租税だけでなく、失業手当などの社会保障給付などにも備わっており、ここでは租税の自動景気調整機能には限定されていない。

て対 GDP 比5.2%まで累積的に上昇する。」(ECB (2020))

こうして見ると、自動景気調整機能の働きは、財政政策に比べても大きく、経済を安定化させる上で非常に大きな役割を果たしている。自動景気調整機能は租税の持つ重要な機能であり、経済の安定化に大きく貢献していると考えられる。

(3) 小括

本章では、経済対策における租税政策の特徴や経済対策の外における租税政策の機能・役割について検討した。その結果、租税政策の特徴や機能・役割について以下のように整理することができる。

- 経済対策においては、「3 T原則」の観点から、租税政策よりも財政支出の方が望ましい。
- ただし、経済危機時には政策を総動員する必要がある上、各国・地域で状況が異なるような場合、財政支出だけでなく租税政策も組み合わせることで最適な対策を行うことができる。そして、租税政策は経済回復後の財政再建等の場面においては重要な政策手段となり得る。
- また、経済対策の外においても、租税政策は、経済危機時の大規模な経済対策を適切に行うための財政的な基礎を提供する他、自動景気調整機能は経済危機時に重要となる。
- したがって、租税政策は、経済対策において財政支出と組み合わせて実施すること、また、経済対策の外でも大規模な経済対策を行う基礎を提供し、自動景気調整機能を活用することで、非常に重要な機能・役割を果たしているといえることができる。

次章からは、こうした重要な機能・役割を果たしている租税政策について、新型コロナウイルス感染症対策の中でどのようなものが実施されたのか、具体的に示すこととする。まず、新型コロナウイルス感染症対策における日本の租税政策を見た上で、各国・地域で実施された租税政策との比較を行う。そして、新型コロナウイルス感染症対策としての租税政策の比較・検討を通して、日本の租税政策においてどのような課題があるのか、考察することとしたい。

4. 日本の新型コロナウイルス感染症対策における租税政策

本章では、まず、新型コロナウイルス感染症対策において、日本ではどのような租税政策が実施されたのか、概観する。

日本の新型コロナウイルス感染症対策の中では、経済対策の第一弾となる「新型コロナウイルス感染症緊急経済対策（令和2年4月7日閣議決定、同月20日変更）」に租税政策が盛り込まれた。続く「国民の命と暮らしを守る安心と希望のための総合経済対策（令和2年12月8日閣議決定）」及び「コロナ克服・新時代開拓のための経済対策（令和3年11月19日閣議決定）」では、その後の税制改正で検討・結論を得る項目が示されたのみである。したがって、ここでは「新型コロナウイルス感染症緊急経済対策」のみ取り上げることとする。

なお、「新型コロナウイルス感染症緊急経済対策」に盛り込まれた租税政策については、同年4月30日に成立した「新型コロナウイルス感染症等の影響に対応するための国税関係法律の臨時特例に関する法律」（令和2年法律第25号）（以下、「新型コロナ税特法」という）などの

立法措置が行われた。

(1) 新型コロナウイルス感染症緊急経済対策における租税政策

新型コロナウイルス感染症に関する行動制限等が納税者に及ぼす影響を緩和するため、緊急経済対策で示された租税政策（国税関係）は以下の通りである（財務省2020）。この他、地方税においても徴収猶予の特例等、同様の施策が示された（総務省2020）。

① 納税猶予の特例¹⁹

令和2年2月1日以後における一定の期間において、収入に相当の減少（前年同期比概ね20%以上の減）があった場合、無担保かつ延滞税なしで1年間、納税を猶予する特例を設ける。対象は原則、すべての税目であり、令和2年2月1日から令和3年2月1日までに納期限が到来する国税について適用される。

② 給付金の非課税

特別定額給付金²⁰、子育て世帯への臨時特別給付金²¹について非課税とする。

③ 欠損金の繰戻しによる還付の特例

中小企業（資本金1億円以下の法人）にのみ認められている青色欠損金の繰戻し還付について、いわゆる中堅企業（資本金1億円超10億円以下の法人）も適用できることとする（令和2年2月1日から令和4年1月31日までの間に終了する事業年度に生じた欠損金に適用）。

④ テレワーク等のための中小企業の設備投資税制（中小企業経営強化税制の拡充）

中小企業者等が、特定経営力向上設備（デジタル化設備を追加）等の取得等をした場合には、即時償却又は7%（資本金が3,000万円以下の法人は10%）の税額控除ができる。所得税、法人税が対象で、適用期限は令和3年3月31日までとなる。

⑤ 中止等されたイベントに係る入場料等の払戻請求権を放棄した者への寄附金控除の適用

政府の自粛要請を踏まえて文化芸術・スポーツイベントが中止等され、一定の入場料等について、観客等が払戻請求権を放棄した場合には、放棄した金額について寄附金控除（所得控除又は税額控除）の対象とする（対象金額の上限20万円）。

⑥ 新型コロナウイルス感染症の影響を踏まえた住宅ローン控除の適用要件の弾力化

新型コロナウイルス感染症の影響による住宅建設の遅延等により、令和2年12月末までに住宅に入居できなかった場合でも、一定の要件を満たす場合には住宅ローン控除の適用を受けられるように適用要件を弾力化する。

⑦ 消費税の課税事業者選択届出書等の提出に係る特例

新型コロナウイルス感染症の影響により、事業者の一定期間における売上げが著しく減少（前年同期比概ね50%以上の減）した場合、課税期間開始後における消費税の課税選択に係

19 「3（1）（ア）経済対策における財政政策についての考え方」脚注14参照。

20 「3（1）（ア）経済対策における財政政策についての考え方」脚注6参照。

21 「子育て世帯への臨時特別給付金」とは、新型コロナウイルス感染症が長期化しその影響が様々な人々に及ぶ中、子育て世帯については、子供たちを力強く支援し、その未来を拓く観点から、一定の年取以上の世帯を除き、0歳から高校3年生までの子供たちに1人当たり10万円相当の給付を行う制度。

る適用の変更を可能とする特例を設ける。課税選択を行った場合の2年間の継続適用要件等も適用しない。

⑧ 特別貸付けに係る消費貸借に関する契約書の印紙税の非課税

公的金融機関（政府系金融機関等）や民間金融機関（銀行、信用金庫等）等が、新型コロナウイルス感染症によりその経営に影響を受けた事業者に対して行う特別な貸付けに係る契約書については、印紙税を非課税とする。

（2）申告期限の延長等

新型コロナウイルス感染症緊急経済対策とは別に、確定申告期限の延長等が実施された。

国税庁は、新型コロナウイルス感染症に関する政府の方針を踏まえ、感染症拡大防止の観点から、申告所得税（及び復興特別所得税）、贈与税及び個人事業者の消費税（及び地方消費税）の申告期限・納付期限について、令和2年4月16日まで延長した²²。

表 8. 申告期限・納付期限の延長

	従来	延長後
申告所得税	令和2年3月16日	令和2年4月16日
個人事業者の消費税	令和2年3月31日	令和2年4月16日
贈与税	令和2年3月16日	令和2年4月16日

（3）小括

日本の新型コロナウイルス感染症緊急経済対策における租税政策について概観したが、主なものは、流動性の支援（納税猶予の特例や欠損金の繰戻しによる還付の特例等）や財政支出との調整（給付金の非課税）などが中心であり、大規模な減税は実施されなかった。また、新型コロナウイルス感染症緊急経済対策の財源は多額の国債発行により賄ったにもかかわらず、財源再建のための租税政策については示されなかった。これらの点は、今回の新型コロナウイルス感染症対策における租税政策に関する日本の特徴であると考えられることができる。

5. 新型コロナウイルス感染症対策における各国・地域の租税政策の概要

本章では、OECDのレポート『Tax Policy Reforms 2021: Special Edition on Tax Policy during the COVID-19 Pandemic』（OECD 2021）を参照し、新型コロナ感染症の発生から回復までの各段階を踏まえて、各国・地域でどのような租税政策が実施されたのか、整理する。

（1）租税政策の類型

まず、新型コロナウイルス感染症対策における租税政策については、政策実施フェーズに対

²² 国税庁は申告・納付期限の延長について、令和2年2月27日に報道発表を行った後、3月6日に申告・納付期限の延長について告示した（国税庁2020a, 2020b）。なお、申告・納付手続きのほか、税務署長に対する各種申請、請求、届出その他書類の提出も期限延長の対象とされた。

応して、3つの類型に分けることができる。以下は、図6を再掲したものであるが、租税政策の類型としては、(ア) 救済措置 (Relief) (ウイルス急拡大期及びウイルス封じ込め、抑制期に対応した①流動性・所得支援策及び②流動性・支払能力・所得支援策)、(イ) 回復に向けた経済刺激策 (Recovery-oriented stimulus) (移行・回復期に対応した③財政刺激策)、(ウ) 増税 (Tax increase) (ポスト・パンデミック期に対応した④財政再建策) となる (表9参照)。

図6. 新型コロナウイルス感染症対策の政策実施フェーズと財政政策・租税政策 (再掲)

● ウイルス感染症拡大・封じ込め



● 財政政策の対応



● 租税政策の対応



(出典：OECD (2020), Tax Policy Reforms 2020: OECD and Selected Partner Economies, Figure 4.1)

表9. 租税政策の類型

	救済措置 (Relief)	回復に向けた経済刺激策 (Recovery-oriented stimulus)	増収策 (Tax increase)
政策目的	ウイルス封じ込め政策による 経済・社会的影響の緩和	総需要・投資の刺激	新型コロナウイルス感染症対策の 財源確保
主な 租税政策	<ul style="list-style-type: none"> ・ 納税繰延 (猶予) ・ 申告期限の延長 ・ 早期の税還付 ・ 欠損金の繰戻し還付 ・ 一時的な納税免除 ・ 一時的な税率引下げ 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 投資促進税制 ・ 法人税率等の軽減 ・ 雇用促進税制 ・ 一時的な付加価値税率の引 下げ ・ 財産取引税の引下げ 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 個人所得税の最高税率引上 げ ・ 健康増進目的の物品税の引 上げ ・ 環境税の引上げ ・ 資産税の引上げ ・ 事業税の引上げ

(出典：OECD (2021), Tax Policy Reforms 2021: Special Edition on Tax Policy during the COVID-19 Pandemic, Table 2.1 (筆者による和訳))

(ア) 救済措置 (Relief)

「救済措置」としての租税政策は、ウイルスが急拡大し、ウイルス封じ込め政策による経済・社会的影響を緩和するための施策となる。具体的には、納税の猶予、欠損金の繰戻しの適用拡大、早期の還付等の租税政策となる。

これらの施策の特徴としては、納税の猶予など家計や企業にとって手元流動性を確保する重要な施策であるが、納税のタイミングが遅くなるだけであり、財政コストは大きくならないということが挙げられる。救済措置の対象を適切に限定することが必要であるが、救済措置を廃止するタイミングが早すぎると経済回復の遅れにつながりかねないため、救済措置の廃止は慎重に行うことが求められる。また、タイミングだけでなく、救済措置の廃止の仕方も一度に廃止して急激に税負担を引き上げるのではなく、段階的に廃止していくことが重要である。

(イ) 回復に向けた経済刺激策 (Recovery-oriented stimulus)

「回復に向けた経済刺激策」としての租税政策は、ウイルス封じ込め政策など、抑制期から移行・回復期に至る段階で、総需要・投資を刺激し、経済を回復させるための施策となる。具体的には、投資や雇用の促進税制、税率の引下げなどの租税政策となる。

現在のような緩和的な金融政策は経済回復を助けるが、財政政策はより直接的かつ重点的に実施できる様々な政策やチャンネルを有しているため、より効果的である。これらの施策は投資や消費を刺激するのに効果的ではあるが、施策の実施に当たっては「3 T原則 (Targeted, Timely, Temporary)」に留意する必要がある。特に、今回の新型コロナウイルス感染症の影響は産業セクターによって大きく異なっており²³、また、家計でもより大きな影響を受けたところがあるため、こうした支援を必要としているところに対して重点的に実施することで、施策の効果を大きくすることができる。

(ウ) 増収策 (Tax increase)

このタイプの租税政策は、新型コロナウイルス感染症対策のための財源を確保するための施策となる。具体的には、既存の税率の引上げや新税の創設となる。

新型コロナウイルス感染症対策は、新型コロナウイルス感染症が収束し、経済が回復に向かう中で、短期的な施策から中長期的な課題に対する施策に移行する必要に迫られるが、同時に、それぞれの置かれた状況を踏まえた上で、経済対策の財源を確保し、財政を立て直す必要が生じる国・地域も出てくる。

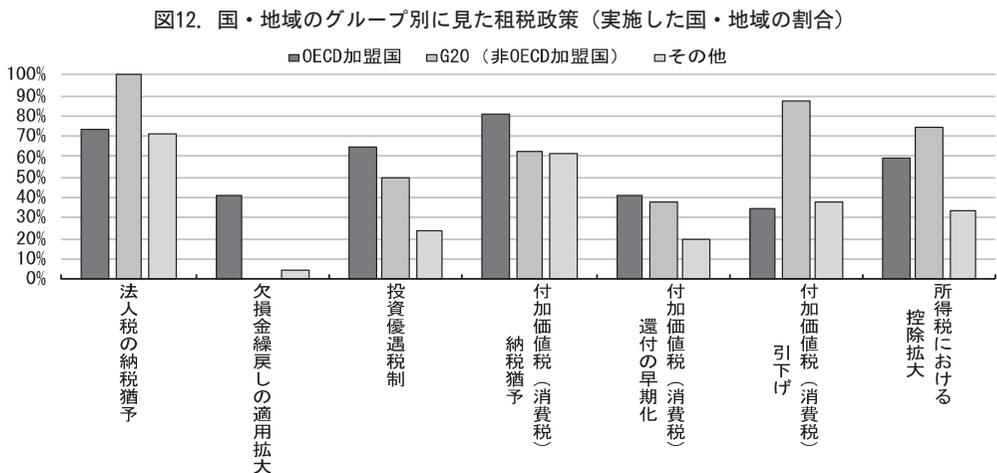
ただし、こうした税率の引上げや新税の創設については、環境関連税の引上げに見られるように、新型コロナウイルス感染症拡大前の施策の延長であるものもある一方、以前の方針を変更し、増税に切り替えたものもある。所得税の最高税率引上げなどの高所得者に対する課税強化や法人税率引上げなどはその一例である。

これらの租税政策の類型について、国・地域のグループ別(「OECD加盟国」, 「G20(非OECD

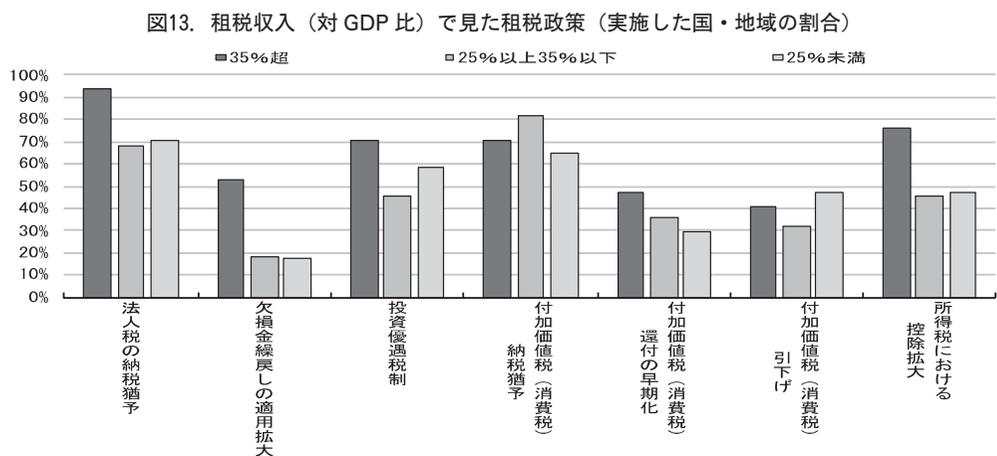
23 図5のように、宿泊・飲食やレジャーに関連するセクターは、その他のセクターに比べて行動制限などで特に大きな影響を受けた。

加盟国)」、「その他」の3グループ)に見ると、「(ア) 救済措置」に該当する納税猶予はほぼどのグループでも実施されているが、同じ「(ア) 救済措置」でも欠損金繰戻しの適用拡大はほぼ OECD 加盟国でのみ実施されていることがわかり、また、「(イ) 回復に向けた経済刺激策」に当たる施策については、OECD 加盟国は投資優遇税制や所得税の控除拡大を実施したところが多いのに対して、G20 (非 OECD 加盟国) では、付加価値税 (消費税) 引下げや所得税の控除拡大を実施したところが多いことがわかる (図12参照)。

次に、租税政策の類型を、国・地域の租税収入 (対 GDP 比) 別に見ると、租税収入 (対 GDP



(出典：OECD (2021), Tax Policy Reforms 2021: Special Edition on Tax Policy during the COVID-19 Pandemic, Figure 2.2)

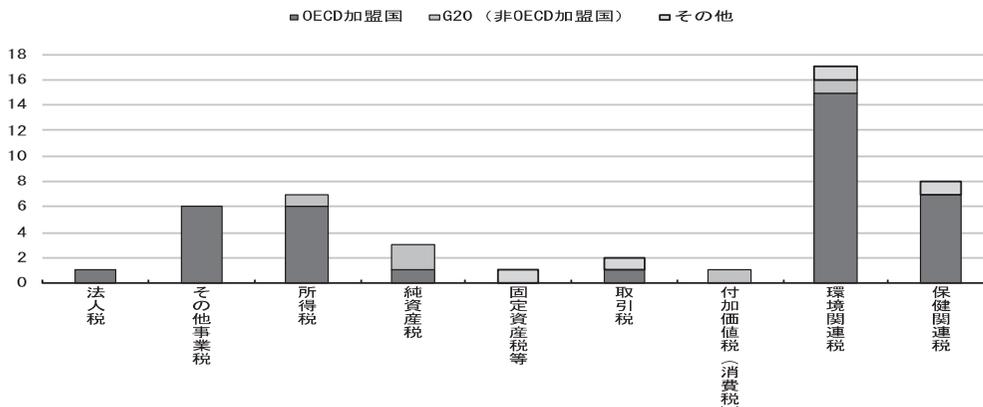


(出典：OECD (2021), Tax Policy Reforms 2021: Special Edition on Tax Policy during the COVID-19 Pandemic, Figure 2.5)

比)が高い国・地域の方が、低い国・地域に比べて多くの種類の租税政策を実施していることがわかる。特に、法人税の納税猶予、欠損金繰戻しの適用拡大、所得税の控除拡大については、租税収入(対GDP比)の高い国・地域で実施している割合が他の国・地域に比べて高くなっている(図13参照)。この背景には、租税収入(対GDP比)が高い国・地域はより多くの租税政策を包括的に実施する能力(財政余力)を有していることがあると考えられる。

「(ウ)増収策」に関する租税政策については、ほぼOECD加盟国でのみ実施されている(図14参照)。また、先述のように従前の施策の延長として環境関連税を引き上げる国・地域が多いこと、新型コロナウイルス感染症が収束し、経済が回復に向かう中で、財源確保等のための施策を実施する国・地域が出てきていることがわかる。

図14. 税率引上げ及び新税の導入(グループ別の国・地域数)



(出典: OECD (2021), Tax Policy Reforms 2021: Special Edition on Tax Policy during the COVID-19 Pandemic, Figure 2.6)

(2) 税目別に見た租税政策の概要

「(1) 租税政策の類型」で見た租税政策の類型を踏まえて、OECDのレポートで言及されている各国・地域で実施された主な租税政策について税目別に整理しておく(OECD 2021)。

(ア) 所得税

(i) 所得税の納税猶予

事業者の手元流動性を高めることを目的として、最も多くの国・地域で実施された施策であり、申告期限の延長を伴う場合も多かった。

(ii) 所得税の負担軽減

多くの国・地域で短期的な所得税の負担軽減が行われた。すべての納税者に対して基礎控除の引上げを行う国(カナダ、ドイツ、リトアニア、英国)や税額控除の引上げを行う国(チェコ、フィンランド、イタリア、ルクセンブルク、オランダ、スウェーデン)があったが、子育て世帯、エッセンシャル・ワーカー、低所得世帯など、新型コロナウイルス感染症で最も影響

を受けた納税者に対して重点的に所得税の負担軽減を行う国もあった(カナダ, ドイツ, ニュージーランド, スウェーデン, エストニア, ナイジェリア)。

(iii) 所得税の引下げ

所得税率の引下げや課税最低限の引上げは一般的に見られたわけではないが, いくつかの国で実施された(豪州, オーストリア, クロアチア, ドイツ, オランダ, 南アフリカ)。ただし, 豪州とクロアチアは従前に予定していた税率引下げを実施したものである。

(iv) 所得税の引上げ

経済対策の財源を確保するために, いくつかの国・地域では高所得者に対して適用される税率の引上げを実施した(カナダ(ブリティッシュ・コロンビア州), コロンビア, 韓国, ニュージーランド, スペイン)。また, 2か国(ロシア, チェコ)では, 比例税率から累進税率に税率構造が変更された。

(イ) 法人税

(i) 法人税の納税猶予

法人の手元流動性を高めるために, 最も多くの国・地域で実施された施策である。4分の3以上の国で実施されており, 申告期限の延長を伴う場合も多かった。

(ii) 投資促進税制

2020年半ば以降, 投資促進のための措置が実施された。法人の手元流動性を高めるとともに, 投資を促進するための即時償却措置を実施する国(豪州, チェコ, モーリシャス, ノルウェー)や加速度償却措置を実施する国(オーストリア, ベルギー, チェコ, アイスランド, イスラエル, ニュージーランド, シンガポール)があった。他に新規の機械設備に対する投資促進措置を実施した国があった(ドイツ, ポルトガル, スウェーデン, トリニダード・トバゴ, 英国)。

また, 環境関連投資を促進する税制を実施する国(デンマーク, フランス, アイスランド, スペイン, 米国)や映画産業と自動車業界(スペイン), 宿泊・飲食業(タイ)観光業(イタリア), 生命科学やグリーン技術, AIなどの先端産業(カナダ(ケベック州))など特定の産業セクターに優遇措置を実施する国・地域もあった。

(iii) 欠損金繰戻しの適用拡大

法人に流動性を供給し, 経済回復を支援する欠損金繰戻しの適用拡大は重要な施策²⁴であるが, 欠損金繰戻しの適用拡大は特にOECD加盟国で多く実施された。いくつかの国(豪州, オーストリア, ベルギー, チェコ, ニュージーランド, ノルウェー, ポーランド, 米国)では2020/21年度において欠損金繰戻しが認められた他, 英国, シンガポール, 日本, ドイツ, 南アフリカでは既存の欠損金繰戻しに関するルールの適用範囲が拡大された。

(iv) 法人税の引下げ

新型コロナウイルス感染症の拡大以降, 法人税率を引き下げる国はほとんど見られなかったが, 過去20年以上に及ぶ世界的な法人税率の引下げ傾向は中断された。

24 欠損金繰戻しの適用拡大は, 法人の今期の損失と前期の利益との通算を助け, 前期の法人税の還付を受けられるという点で, 法人の手元流動性を高めるために有効である。また, 法人税率引下げや法人税の納税猶予のメリットを享受できない欠損法人に対しても効果が及ぶという利点もある。

なお、従来予定されていた法人税率の引下げを予定通り実施する国・地域（インド、コロンビア、カナダ（ノバ・スコシア州）、クロアチア）、従来予定されていた法人税率の引下げを前倒して実施した国・地域（インドネシア、カナダ（アルバータ州））はあった。

(v) 法人税の引上げ

いくつかの国では、新型コロナウイルス感染症の影響による税収の減少を回復させるため、法人税の引上げを実施している。英国は、2023年4月に法人税率を19%から25%に引き上げ、また、オランダは法人税の最高税率の25%から21.7%への引下げを中止した（ただし、最高税率が適用される課税所得の基準は「20万ユーロ超」から、2021年には「24.5万ユーロ超」に、2022年には「39.5万ユーロ超」に、それぞれ引き上げられた）²⁵。

(ウ) 付加価値税（消費税）

(i) 付加価値税（消費税）の納税猶予

事業者の手元流動性を高めるために、付加価値税（消費税）の納税猶予は、OECD加盟国及びG20国のうち2か国を除いて多くの国で実施された。また、多くの国で申告期限の延長や申告方法の簡素化が行われた。

(ii) 付加価値税（消費税）の還付の早期化

20か国以上において、付加価値税（消費税）の還付の早期化が実施された。付加価値税（消費税）の還付の早期化は、事業者の手元流動性を高める上で重要である。

(iii) 付加価値税（消費税）の引下げ

新型コロナウイルス感染症によるパンデミックの第一波の際、OECD加盟国及びG20国のうちおよそ半数が特定のセクターに適用される付加価値税（消費税）の税率を一時的²⁶に引き下げ又は非課税とした（表10参照）。

新型コロナウイルス感染症の影響を受けた産業セクターに対する措置として、およそ半数の国が医療器具や衛生用品に対して、一時的なゼロ税率の適用又は適用税率の引下げを実施した。なお、EUは医療機器等の輸出にかかる関税を一時的に停止した他、加盟国に対してワクチンや検査キットにゼロ税率を適用する権限を認めた。また、観光・宿泊、外食、文化・スポーツのような新型コロナウイルス感染症による影響が大きかったセクターでは、適用される軽減税率が引き下げられ、例えば、ノルウェーでは宿泊、観光、文化施設入場料、公共交通に対する軽減税率が12%から6%に引き下げられた。

また、標準税率や一般的な軽減税率を一時的に引き下げる国もあった。例えば、ドイツは標準税率19%を2020年末までの6か月間、16%に引き下げ、一般的な軽減税率7%についても2020年末までの6か月間、5%に引き下げた。イタリアは、標準税率の22%から25%への引上げ予定を中止し、また、軽減税率の10%から12%への引上げも実施しなかった。反対に、ポーランドは標準税率の23%から22%への引下げを延期した。

このように付加価値税（消費税）の一時的な税率引下げは多く見られたものの、恒久的に軽減税率を引き下げた国は少数にとどまった（しかも、これらの国の軽減税率引下げは、以前、

25 その後、オランダでは、2022年に法人税率は25.8%に引き上げられている。

26 当初は3～6か月の場合がほとんどであったが、多くの場合、少なくとも6か月間に延長された。

表10. OECD加盟国及びG20における一時的な付加価値税（消費税）の引下げや非課税

標準税率	一般的な 軽減税率	外食	観光・宿泊	文化 ・スポーツ	医療器具 ・衛生用品	その他
ドイツ	中国	オーストリア	アルゼンチン	アルゼンチン	アルゼンチン	ブラジル
アイルランド (2か国)	ドイツ ノルウェー (3か国)	ベルギー 中国 コロンビア ドイツ ハンガリー 英国 (7か国)	オーストリア ベルギー 中国 コロンビア チェコ ギリシャ オランダ ギリシャ ハンガリー トルコ インドネシア アイルランド ノルウェー トルコ 英国 (13か国)	オーストリア コロンビア チェコ ギリシャ オランダ ポルトガル トルコ 英国 (9か国)	オーストリア ベルギー ブラジル カナダ 中国 コロンビア チェコ フィンランド フランス ギリシャ アイルランド イタリア リトアニア オランダ ポーランド ポルトガル ロシア スロバキア スロベニア スペイン スイス 英国 (23か国)	コロンビア ギリシャ ハンガリー 韓国 ロシア トルコ サウジアラビア (8か国)

(出典：OECD (2021), Tax Policy Reforms 2021: Special Edition on Tax Policy during the COVID-19 Pandemic, Table 2.2)

EUで合意された電子書籍に対するゼロ税率・軽減税率の適用を実施した国（オーストリア、ギリシャ、リトアニア、スペイン）のように、新型コロナウイルス感染症の経済対策とは関係がないものがほとんどであった。

(iv) 付加価値税（消費税）の引上げ

例外的に、サウジアラビアは、石油価格低下に伴う歳入の減少を補うために付加価値税（消費税）の標準税率を5%から15%に引き上げている（2020年7月）

(エ) 資産税

いくつかの国では、事業資産や資産取引に対する税の引下げが実施された。

新型コロナウイルス感染症の影響を強く受けた宿泊、小売、レジャー産業に対する事業資産に対する固定資産税については、イタリア、シンガポール、英国では免税とされた。また、英国では取引税の対象となる取引基準額が引き上げられ、チェコでは不動産取引税が廃止される

などした。

他方、税財源の必要性の高まりを背景に、純資産に対する税を引き上げたり、新たに課したりする国も見られた。アルゼンチンでは、2億アルゼンチン・ペソ（約185万ユーロ）の資産価値を保有する居住者の純資産に一回限りの課税を実施し、ベルギーでは、基準期間に平均して100万ユーロを超える証券口座に対して0.15%の税を課すこととした。また、スペインでは純資産税の最高税率（世界全体で1,070万ユーロを超える資産が対象）を2.5%から3.5%に引き上げた。

（オ）その他

OECD 諸国及び G20 国の多くでは、新型コロナウイルス感染症前から継続して、環境関連税（燃料税や炭素税）を引き上げたが、その一方で、いくつかの国は新型コロナウイルス感染症による経済的な影響の緩和等を理由として燃料税を引き下げた。

（3）小括

新型コロナウイルス感染症対策の中で、各国・地域がどのような租税政策を実施したのか概観した。各国・地域で実施された租税政策は様々なものがあるが、それは以下の理由によるものと考えられる。

第一に、新型コロナウイルスの拡大状況、医療体制、ワクチン接種の進展状況、行動制限の程度等、国・地域によって具体的な状況が異なっており、新型コロナウイルス感染症による影響は各国・地域によって様でない。例えば、すでに新型コロナウイルス感染症が収束に向かい、経済の回復期にあるような国・地域では、「回復に向けた経済刺激策」や「増収策」が実施されており、こうした違いが各国・地域の租税政策にも反映されている。

第二に、各国・地域の税制の違いが挙げられる。図13で見た通り、十分な租税収入（対 GDP 比）を得られる課税ベースを有している国・地域は、より規模が大きく広範な租税政策を実施することができる。また、例えば、個人に対して租税政策を行う場合、どの程度の割合の国民が所得税の課税対象になっているかによって租税政策の規模や範囲は異なってくる。したがって、各国・地域においてそれぞれの税目でどの程度の割合で国民が課税対象となっているかといった点の違いも、各国・地域の租税政策に反映されてくると考えられる。

6. 日本における租税政策についての考察

「4. 日本の新型コロナウイルス感染症対策における租税政策」で日本の租税政策を、「5. 新型コロナウイルス感染症対策における各国・地域の租税政策の概要」で各国・地域の租税政策を見た。本章では、日本の租税政策と各国・地域の租税政策とを比較・検討し、その上で、日本の租税政策の課題や今後の対応について考察を行う。

（1）各国における対策との比較

新型コロナウイルス感染症対策における租税政策について、日本の租税政策と各国・地域で

実施された租税政策とを比較する場合、「5（3）小括」で述べたように各国・地域の新型コロナウイルス感染症の影響の違いやそもそもの税制の違いが反映されているため、単純な比較は難しい面があるところに留意する必要はあるが、各国・地域の租税政策と比較して、日本の租税政策について以下の点を指摘することができる。

（ア）租税政策の内容

第一に、各国・地域で実施された租税政策には様々なものがあり、租税政策の選択肢は非常に多かった中、日本の租税政策は比較的焦点を絞って実施されたと考えられる。

「4（1）新型コロナウイルス感染症緊急経済対策における租税政策」で挙げた施策を整理すると表11となる。これを見ると、新型コロナウイルス感染症緊急経済対策の発表された時期が政策実施フェーズのウイルス急拡大期、ウイルス封じ込め・抑制期に該当していたこともあるが、日本の租税政策は「救済措置（Relief）」に集中していることがわかる。これは、適切な時期に適切な租税政策が実施されたことを示していると考えられる²⁷。「救済措置」としての納税猶予などの流動性・所得支援策は、2020年に企業倒産のドミノ現象の抑止に効果があったと指摘されている（OECD 2021,p.35）²⁸。

また、表11からわかる通り、日本の租税政策には、多くの国・地域で見られたような減税が含まれていない。一時的なものではあるものの、多くの国・地域では、所得税や付加価値税（消費税）の引下げが見られた²⁹ことと対照的である。「3（1）経済対策における租税政策」で見たように、「3 T原則」の観点からは、所得支援などを行うのであれば減税ではなく直接、家計に給付を行う財政支出の方が効果的であることを踏まえると、日本では、減税ではなく、特別定額給付金等の財政支出で所得支援を行なったことは適当であったと言える。付加価値税（消費税）の税率引下げについては、税率引下げ効果の事業者から消費者への波及は限定的であり、予想通りの効果をあげられなかったとの指摘もある（OECD 2021,p.35）³⁰。

27 前述した通り、新型コロナウイルス感染症対策の第2弾、第3弾では、租税政策については税制改正で検討・結論を得る項目のみが記載されており、「回復に向けた経済刺激策」などは通常の税制改正の中で検討されたことが考えられる。

28 OECDのレポートでは、2020年は従来に比して企業倒産が減少しており、新型コロナウイルス感染症対策における流動性支援策が企業の手元流動性の維持に効果的であったことを示しているとのフランス銀行のレポートなどを引用しつつ、未だ実証的な評価は少ないものの、新型コロナウイルス感染症対策における流動性支援策が2020年の企業倒産のドミノ現象の抑制に効果的であったとの証左があるとされている。

29 EUで付加価値税（消費税）の一時的な税率引下げが多く見られた背景には、世界金融危機時にEU委員会を示した「欧州経済回復プラン」（EU Commission 2008）においても財政支出と組み合わせる租税政策として付加価値税（消費税）の一時的な税率引下げが示されているように、欧州では一般的に受け止められていることが考えられる。加えて、英国のように、付加価値税（消費税）の税率について、時限的な税率引下げであれば、政府が政令で実施できるような仕組みがあることも背景にあると考えられる。

30 OECDのレポートでは、ドイツの付加価値税（消費税）の標準税率引下げにおいて、付加価値税（消費税）引下げに大きく関わる事業者には新型コロナウイルスの影響を強く受けた小売業者が多く、事業者が自身の利ざやを増やしたため引下げの効果の3分の1しか事業者から消費者に及ばなかったとのド

以上を踏まえると、日本の租税政策は、実施時期や効果に配慮して実施されたものと考えられる。

表11. 日本の新型コロナウイルス感染症緊急経済対策における租税政策の分類

	救済措置 (Relief)	回復に向けた経済刺激策 (Recovery-oriented stimulus)	増収策 (Tax increase)
所得税	<ul style="list-style-type: none"> ・納税猶予の特例 ・給付金の非課税 ・中止イベント入場料に関する寄附金控除 ・住宅ローン控除の適用要件の弾力化 	<ul style="list-style-type: none"> ・テレワーク設備投資税制（中小企業経営強化税制の拡充） 	(なし)
法人税	<ul style="list-style-type: none"> ・納税猶予の特例 ・欠損金の繰戻し還付 	<ul style="list-style-type: none"> ・テレワーク設備投資税制（中小企業経営強化税制の拡充） 	(なし)
付加価値税 (消費税)	<ul style="list-style-type: none"> ・納税猶予の特例 ・課税事業者選択届出書に係る特例 	(なし)	(なし)
資産税	<ul style="list-style-type: none"> ・納税猶予の特例 ・特別貸付けの消費貸借契約書の印紙税の非課税 	(なし)	(なし)
その他	<ul style="list-style-type: none"> ・申告期限の延長 		

(出典：「新型コロナウイルス感染症緊急経済対策（令和2年4月7日閣議決定，同月20日変更）」における租税政策を基に筆者作成)

(イ) 租税政策の規模

第二に、日本の新型コロナウイルス感染症対策において租税政策の規模がどの程度かは詳しく示されていないが、大規模な減税が含まれておらず、納税猶予や欠損金の繰戻しの適用拡大など、納税のタイミングが変わるだけで財政コストが大きくなるような施策が中心であり、租税対策の効果をあげつつ、財政コストや政策の規模を抑制するような内容であると考えられる。

納税猶予の特例については、納税を1年間猶予するというものであり、税収中立的な租税政策であるとされている。また、欠損金の繰戻しについても、施策の実施当初は税収が大きく減少するものの、将来利用可能な損失を前倒して利益と通算させているだけなので、中長期的に見ると財政コストは比較的小さいと考えられる。例えば、豪州では、2019/20年度から2021/22年度（豪州の会計年度は7～6月）の3年間、欠損金の繰戻しを時限的に認めることとされたが、2020/21年度予算案によると、基礎的現金収支ベースで、forward estimates period（4年間）では49億豪ドルの歳入減となるものの、medium-term（11年間）では39億豪ドルの歳入減と見積もられているように、損失の繰戻しは将来、利益との通算に利用可能な損失を減ら

イツ中央銀行の見積もりを示し、予想されたよりも効果がなかった租税政策として紹介している。

すことになるため、将来の財政コストは低くなるとされている(Australian Government 2020, p.21)。

(ウ) 増収策の有無

第三に、日本の租税政策では増収策が含まれていない点が挙げられる。前章で見たように、新型コロナウイルス感染症が収束し、経済が回復する中で、各国・地域の中には、悪化した財政の立直しのために増収策を実施する例が見られる。例えば、主要国を見ても³¹、米国では、法人税率引上げや連邦所得税の最高税率引上げによる富裕層を中心とした課税強化等によって財源を確保する方針が示されており、英国でも法人税率引上げや所得税の基礎控除額の物価上昇に応じた引上げの凍結等によって財源調達することとされ、財政健全化に向けた予算責任憲章(Charter for Budget Responsibility)³²の改訂も行われている。また、EUにおいても、加盟国の新型コロナウイルス感染症の影響からの回復、グリーン化・デジタル化の促進、雇用創出や経済成長の促進等を支援するためのプランである「NextGeneration EU」について、従来の財源に追加する新たな財源に関する議論³³がなされている。

「3(2)(ア) 租税収入(対GDP比)と経済対策の規模との関係」で示した通り、租税の持つ機能の一つには、①公共サービスのための資金調達がある。今回の新型コロナウイルス感染症対策では、医療体制の整備や流動性・所得支援など様々な施策がこれまでに例のない規模で実施されており、そのための財源を租税で調達することは、租税の機能から見ても当然のことと考えられるが、日本の租税政策では増収策が示されていない。

(エ) 過去の日本の経済対策との比較

「(ア) 租税政策の内容」から「(ウ) 増収策の有無」では、今回の新型コロナウイルス感染症対策における日本の租税政策について、各国・地域の租税政策との比較について考察したが、日本のこれまでの経済対策における租税政策とも比較しておきたい。

(i) 租税政策の内容、規模

まず、租税政策の内容及び規模について、世界金融危機時に実施された経済対策である「生活対策」³⁴における租税政策と比較する。

31 佐藤(2021)に詳しい。

32 予算責任憲章(Charter for Budget Responsibility)は、予算責任・会計検査責任法(Budget Responsibility and National Audit Act)に基づいて、予算責任局(Office for Budget Responsibility)の権限や政府の財政政策に関するフレームワークと財政目標等を規定している。改訂には下院の議決が必要であるが、2011年4月の制定以来、数次にわたって改訂されている。

33 従来の財源である関税、付加価値税(消費税)の一部、国民総所得に応じた加盟国の拠出金に加え、新たにリサイクルできないプラスチック包装廃棄物量に応じた拠出金やその他の新しい財源(排出量取引収入の一部、炭素に関する国境調整措置による収入、統計に基づいた法人総営業余剰(gross operating surplus)に応じた拠出金)について検討している。

34 新たな経済対策に関する政府・与党会議、経済対策閣僚会議合同会議「生活対策」(平成20年10月30日)

「生活対策」では、総額 2 兆円の定額給付金等の財政支出に加えて、住宅ローン減税の過去最大の拡充、中小法人に対する法人税率の一時的な引下げ等の租税政策が実施された。「生活対策」を受けた平成21年度税制改正による減収見込額は平年度ベースで6,850億円に達した。経済危機に対して、財政支出だけでなく、租税政策も組み合わせた経済対策を行うことは適当であるが、これまで述べてきたような「3 T原則」の観点からは問題なしとは言えない租税政策であったのではないかと考えられる。その点、今回の新型コロナウイルス感染症対策における租税政策は、「3 T原則」の観点から適当であり、厳しい財政状況を踏まえて財政コストに対する配慮も感じられ、「生活対策」における租税政策とは対照的なものであったと考えられる。

(ii) 増収策の有無

次に、増収策の有無について、前出の「生活対策」及び東日本大震災の復旧・復興対策における租税政策と比較する。

まず、「生活対策」では、全治 3 年という基本認識の下で、当面は「景気対策」、中期的には「財政再建」、中長期的には「改革による経済成長」との段階が明記されており、「財政再建」が当初から意識されていたことを指摘できる。さらに、消費税率引上げが政府・与党で議論の俎上に載っていた時期であり、また、基礎年金の国庫負担割合を 3 分の 1 から 2 分の 1 に引き上げることが決まっていたこともあって、政府の経済財政運営に関する基本方針である中期プログラム³⁵が策定され、「税制抜本改革の道筋」³⁶が明示された。また、中期プログラムでは、「税制抜本改革の道筋及び基本的方向性を立法上明らかにする。」こととされ、平成21年度税制改正に関する「所得税法等の一部を改正する法律」の附則104条にこれらを法制化した規定が設けられた。

次に、東日本大震災の復旧・復興対策においては、復興の基本方針³⁷で「復旧・復興のための財源については、次の世代に負担を先送りすることなく、今を生きる世代全体で連帯し負担を分かち合うことを基本とする。」との財源確保についての基本的考え方が示され、比較的早い段階から財源問題が議論されていた。復旧・復興の財源として、歳出削減、国が保有する資産の見直し・売却、国債発行などが候補として模索されたが、最終的に、復興特別税を創設す

35 閣議決定「持続可能な社会保障構築とその安定財源確保に向けた「中期プログラム」(平成20年12月24日)

36 「1. 税制抜本改革の道筋

(1) 基礎年金国庫負担割合の 2 分の 1 への引上げのための財源措置や年金、医療及び介護の社会保障給付や少子化対策に要する費用の見通しを踏まえつつ、今年度を含む 3 年以内の景気回復に向けた集中的な取組により経済状況を好転させることを前提に、消費税を含む税制抜本改革を2011年度より実施できるよう、必要な法制上の措置をあらかじめ講じ、2010年代半ばまでに段階的に行って持続可能な財政構造を確立する。なお、改革の実施に当たっては、景気回復過程の状況と国際経済の動向等を見極め、潜在成長率の発揮が見込まれる段階に達しているかなどを判断基準とし、予期せざる経済変動にも柔軟に対応できる仕組みとする。」(閣議決定 2010年,p.3)

37 東日本大震災復興対策本部「東日本大震災からの復興の基本方針」(平成23年7月29日決定、8月11日改定)

る臨時増税を財源とすることに決まった。復興特別税については、上記の財源確保についての基本的考え方に加えて、復旧・復興に必要なかつ十分な財源を確保する観点も踏まえて検討され、復興特別所得税³⁸と復興特別法人税³⁹が設けられた。

このように、世界金融危機時の「生活対策」及び東日本大震災の復旧・復興対策では財源確保の観点が当初から明らかに意識されており、後の消費税の引上げや復興特別税の創設につながったが、「(ウ) 増収の有無」で見た通り、今回の新型コロナウイルス感染症対策における租税政策には増収策が見当たらず、これまでの経済対策の実施時に比べて、財源確保の観点がやや後退していたのではないかと指摘することができる。

(2) 日本における租税政策の課題と今後の対応

以上、新型コロナウイルス感染症対策における各国・地域の租税政策及び日本における過去の租税政策との比較を通して、今回の新型コロナウイルス感染症対策における日本の租税政策を考察した。最後に、こうした比較や考察を踏まえて、日本の租税政策の課題と今後の対応について、二点、指摘したい。

(ア) 増収策を含めた租税政策のパッケージ化

第一に、図6で、新型コロナウイルス感染症対策における政策実施フェーズとそれに対応した財政政策・租税政策について示したが、こうした政策実施フェーズを念頭に置いて緊急対応策から増収策までの租税政策をパッケージで考える必要があると考える。

世界金融危機時の「生活対策」や東日本大震災の復旧・復興対策では、財源確保策まで含めて対策を検討していたが、今回の新型コロナウイルス感染症対策では政策実施フェーズ全体を通じたパッケージとしての租税政策は示されていない。大規模な経済対策を行う際には、対策全体のパッケージを明示することで、政府の財政政策に関する透明性を高めるとともに、政府が財政政策を適切に管理することを国民や市場に対して示して財政に対する信認を高めることができる。

また、租税政策のパッケージにおいては、増収策もしっかりと含めることが重要である。「生活対策」よりも大規模な対策であり、また、東日本大震災復旧・復興対策と同様に全国民が連帯して負担を分かち合うことがふさわしいと考えられる新型コロナウイルス感染症対策であれば、増収策まで含めること又は可能な限り早期に増収策を示すことは不可欠であったと考えられる。経済対策で緊急対応策や経済刺激策だけを示し、増収策を別々にしてしまえば、パッケージとして機能せず、上記のようなパッケージとしての効果も十分に発揮できないため、増収策までパッケージに含めることが必要である。

さらに、日本の財政状況は、今後、財政健全化を確実に進めない限り、さらに状況が悪化することが予想されるため、租税政策のパッケージ化の必要性は今後、ますます高くなると考え

38 所得税に対する付加税として、基準所得額に2.1%の税率で平成25年(2013年)から25年間適用されるものとして創設された。

39 法人税に対する付加税として、基準法人税額に10%の税率で平成24年4月1日から平成27年3月31日までの間に開始する事業年度に適用されるものとして創設された。

られる。また、今回の新型コロナウイルス感染症対策において財源確保の必要性があまり高くならなかったのは、世界的に大規模な金融緩和が実施されていたという状況に助けられた面も大きい。今後、こうした状況が継続する保証はない。

(イ) 将来の経済危機等に対応できる課税ベース

第二に、「3 (2) 経済対策の外での租税政策の機能・役割」で見たように、租税については、将来の経済社会の一時的なショックに対する財政余力を確保するための基盤となるとともに、こうした一時的ショックに対して自動的にショックを緩和するような自動景気調整機能(経済安定化装置, ビルト・イン・スタビライザー)が備わっていることを踏まえて、ある程度の課税ベースを維持しておくことが重要であると考えられる。

昨年6月の政府税制調査会の答申⁴⁰で述べられているように、「租税の財源調達機能が十分に果たせていないままの状態を存置し続けることは、将来世代へ負担を先送りしているのみならず、あわせて危機に対する脆弱性の克服も先送りしていることを意味」している(政府税制調査会 2024,p.86)。こうした脆弱性を克服するためにも、十分な課税ベースが維持できているかの見直しを行うことは避けて通れない課題である。特に、所得税については、一時的なショックの緩和策として、また、自動景気調整機能を働かせる手段として最も効果が期待できると考えられるところ、累次の税制改正の結果、課税ベースや課税対象となる納税者の範囲が小さくなり過ぎていないかをよく見ていく必要があると考える。

(3) 小括

本章では、日本の租税政策の課題と今後の対応について考察を行った。今後、今回の新型コロナウイルス感染症対策と同じような経済対策を講じることは十分にあり得ることであり、その時々で状況は異なるものの、基本的な租税政策パッケージを準備しておくことや適度な課税ベースを基盤とした財政余力を維持しておくことが必要であると考えられる。

7. 終わりに

これまで、新型コロナウイルス感染症対策における租税政策を中心に検討を進めてきた。前章では、新型コロナウイルス感染症対策における各国・地域の租税政策や過去の日本の租税政策との比較を通して日本の租税政策についての課題と今後の対応について考察したが、最近のウクライナ情勢や物価高騰に対する経済対策⁴¹を見ると、平年度ベースで約2.3兆円の所得税の定額減税が盛り込まれるなど、反対の方向に進んでいるように思えてならない。

これと関連して、IMFのレポート(IMF 2021,p.39-43及び Online Annex 2.6)で紹介されている国際比較調査グループ(International Social Survey Program (ISSP))の調査結果を紹介したい。新型コロナウイルス感染症前(2016年)の調査であるが、この調査では、世界的

40 政府税制調査会「わが国税制の現状と課題－令和時代の構造変化と税制のあり方－」(令和5年6月30日)

41 閣議決定「コロナ克服・新時代開拓のための経済対策」(令和3年11月19日)

に人々は、より高税率でより累進的な課税、歳出の見直しを通じて、基礎的な公共サービス(教育、医療など)の増加を望む傾向が示されていると指摘されている。新型コロナウイルス感染症は社会経済だけでなく、人々の生活様式にまで大きな影響をもたらしたことから、人々の社会経済に対する見方に少なからず影響を与えていると考えられる。新型コロナウイルス感染症対策では多くの財政政策が実施され、その必要性が再認識されたこと、また、新型コロナウイルス感染症の影響は社会経済的な弱者の方が大きく、経済的な格差が拡大したとの見方もあることを踏まえると、調査結果に示されているような人々の傾向は、強くなることはあっても、弱くなることはあまり考えにくい。そうであるとすれば、新型コロナウイルス感染症が収束した今は、新たなショックに備えて財政を見直す大切な時期なのではないか。今後、適度な課税ベースを基盤とした財政余力を維持すべきであるとの議論が行われることを期待したい。

なお、今回の論文では新型コロナウイルス感染症対策における租税政策の内容について触れただけで、これらの租税政策が実際にどのような効果をもたらしたのかについては検討ができなかった。上述した人々の税に対する選好の変化に関する検討も含めて、今後の研究課題としたい。

参考文献

- Australian Government (2020), *Budget Paper No.2: Budget Measures, Budget 2020-21*
- ECB (2020), “Automatic fiscal stabilisers in the euro area and the COVID-19 crisis”, ECB Economic Bulletin, Issue 6/2020 (2020.9.24)
- EU Commission (2008), “A Europe Economic Recovery Plan, Communication from the Commission to the European Council” (2008.11.26)
- EU Commission (2020), “Coordinated economic response to the COVID-19 Outbreak, Communication from the Commission to the European Parliament, the European Council, the European Central Bank, the European Investment Bank and the Eurogroup” (2020.3.13)
- IMF (2021), *Fiscal Monitor: A Fair Shot, April 2021*, IMF Publication Services, Washington DC
- IMF (2023), *Fiscal Monitor: On the Path to Policy Normalization, April 2023*, IMF Publication Services, Washington DC
- OECD (2020), *Tax Policy Reforms 2020: OECD and Selected Partner Economies*, OECD Publishing, Paris
- OECD (2021), *Tax Policy Reforms 2021: Special Edition on Tax Policy during the COVID-19 Pandemic*, OECD Publishing, Paris
- OECD (2022), *Revenue Statistics 2022: The Impact of COVID-19 on OECD Tax Revenues*, OECD Publishing, Paris
- WHO (2020), “WHO Director-General’s statement on IHR Emergency Committee on Novel Coronavirus (2019-nCoV)” (2020.1.30)
- WHO (2023), “Statement on the fifteenth meeting of the IHR (2005) Emergency Committee on the COVID-19 pandemic” (2023.5.5)
- 安藤他 (2021) 「新型コロナ危機への財政的対応：2020年前半期の記録」, 東京大学社会科学研究所『社会科学研究』, 2021年第72巻第1号, pp.129-158

- 新たな経済対策に関する政府・与党会議，経済対策閣僚会議合同会議（2008）「生活対策」（2008年10月30日）
- 井堀利宏（2008）『財政学 第3版』，岩波書店
- 宇賀克也（2023）『行政法概説 I 第8版』，有斐閣
- 貝塚啓明（2003）『財政学 第3版』，東京大学出版会
- 閣議決定（2008）「持続可能な社会保障構築とその安定財源確保に向けた「中期プログラム」」（平成20年12月24日）
- 閣議決定（2020a）「新型コロナウイルス感染症緊急経済対策」（令和2年4月7日，同月20日変更）
- 閣議決定（2020b）「国民の命と暮らしを守る安心と希望のための総合経済対策」（令和2年12月8日）
- 閣議決定（2021）「コロナ克服・新時代開拓のための経済対策」（令和3年11月19日）
- 閣議決定（2023）「デフレ完全脱却のための総合経済対策」について（令和5年11月2日）
- 加藤慶一（2009）「平成21年度税制改正案の概要」，国立国会図書館調査及び立法考査局『国立国会図書館調査と情報-ISSUE BRIEF- No.631（2009.1.29）』
- 金子宏（2021）『租税法 第24版』，弘文堂
- 神山弘行（2023）「パンデミックにおける財政措置と財源-危機対応の副作用」，有斐閣『ジュリスト』，No.1591（2023.12），pp.46-51
- 小池拓自（2012）「東日本大震災からの復旧・復興に向けた財政措置」，国立国会図書館調査及び立法考査局『東日本大震災への政策対応と諸課題』（調査資料;2011-4），pp.135-153
- 国税庁（2020a）報道発表資料「申告所得税，贈与税及び個人事業者の消費税の申告・納付期限について令和2年4月16日（木）まで延長」（令和2年2月27日）
- 国税庁（2020b）「国税通則法施行令第3条第2項の規定に基づき国税庁長官が同項に規定する対象者の範囲及び期日を定める件（国税庁告示第1号）」（令和2年3月6日）
- 財務省（2020）「税制上の措置の各項目の説明資料」（令和2年6月26日）
- 財務省（2009）「平成21年度 税制改正の解説」
- 財務省（2012）「平成24年度 税制改正の解説」
- 佐藤良（2021）「コロナショック後の諸外国の財源確保策」，国立国会図書館調査及び立法考査局『国立国会図書館調査と情報-ISSUE BRIEF- No.1158（2021.11.12）』
- 神野直彦（2007）『財政学 改訂版』，有斐閣
- 政府税制調査会（2024）「わが国税制の現状と課題－令和時代の構造変化と税制のあり方－」（令和5年6月30日）
- 総務省（2020）「緊急経済対策における税制上の措置（案）について（地方税関係）（令和2年4月）」
- 内閣府（2009）『世界経済の潮流 2009年 I－世界金融・経済危機の現況－』
- 寺崎寛之の編著『図説 日本の税制 令和4年度版』，財経詳報社
- 中田大悟（2023）「新型コロナ危機における緊急経済対応と評価」，財務省財務総合研究所『フィナンシャル・レビュー 令和5年第1号（通巻第151号）2023年2月』，pp.235-253
- 日本の「経済危機対策」に関する政府・与党会議，経済対策閣僚会議合同会議（2009）「経済危機対策」（2009年4月10日）
- 東日本大震災復興対策本部（2011）「東日本大震災からの復興の基本方針」（平成23年7月29日決定，8月11日改定）
- 日比規雄（2020）「新型コロナ対策と国家財政～国際通貨基金（IMF）の分析が我が国に示唆するもの～」，

- 参議院調査室『経済のプリズム』, No.195 (2020.12), pp.1-17
- 藤谷武史 (2023) 「コロナ禍による財政の変容と財政法の課題」, 日本評論社『法律時報』, 第95巻第8号 (通刊1192号), pp.41-47
- 増井良啓 (1994) 「『簡素』は税制改革の目標か」, 国家学会『国家学会雑誌107巻5・6』, pp.548-570
- 皆川純子 (2020) 「新型コロナウイルス感染症緊急経済対策における税制面での対応」, 衆議院常任委員会調査室・特別調査室『立法と調査 2020.9 No.427』