

日韓比較の視点から見た韓国租税構造の変遷に関する考察

横浜市立大学国際商学部教授・ERINA 共同研究員

クック・ジュンホ(鞠重鎬)

要旨

本稿では、終戦直後の韓国の租税構造、大韓民国樹立後の税制変遷の経過、データに基づく租税構造の変化を取り上げ、日韓比較の視点から韓国租税構造の変遷の特徴を浮き彫りにする。日本の租税制度を朝鮮半島に移植した植民地期の影響もあり、敗戦直後の日韓の国税税目はほぼ一致する。GHQの支配を受けていた戦後の日本では、包括的所得課税を柱とするシャウプ税制が実施され、所得課税中心税体系が整うようになった。1989年消費税導入という「抜本的税制改革」の後、日本は少子高齢化に伴う社会保障財源を賄うため、消費税の割合の高くなる税体系へと変えていく。韓国では1977年付加価値税を導入した後およそ20年間、消費課税(付加価値税)中心の税体系となるが、長い期間にわたる経済成長とともに所得課税の割合が高くなる。最近では日韓国税構造の間に「国税体系の収束現象」が見られる。収束現象が見られる要因としては、日本よりも長く続いた韓国の高度成長期、韓国の付加価値税率(10%)の据え置き、日本の所得税減税や社会保障財源を賄うための消費税率の引き上げ、かつ日本政府税制調査会の所得・消費課税のバランス方針などが挙げられる。

キーワード：租税構造、収束現象、韓国、日本

JEL classification: H11, H20

1. はじめに

朝鮮(韓)半島が日本の植民地であった1910~1945年の間は、朝鮮半島に日本の制度が移植された時期でもある。そのような歴史的経緯もあり、終戦直後1945年当時の日韓の租税構造を比較すると、両国の税目はほぼ一致する体系となっている。1948年大韓民国政府樹立後韓国が租税体系を整える際、日本の税体系を参照したことは否めない。その反面、日本は1989年消費税を導入したが、韓国は日本よりも12年早い1977年、一般消費税としての付加価値税を導入した。この例からもわかるように、両国は戦後それぞれの立場で税制改革を歩んで来たこともまた事実である。本稿では、日韓比較の視点から韓国の租税構造の変遷について考察し、その変遷の特徴を探る。

敗戦後、連合国軍総司令部(GHQ)の支配下にあった日本へ、シャウプ税制使

節団が来日し、GHQの全幅的なサポートの下、包括的所得課税(Comprehensive income taxation)の考え方に沿った、戦前とは格段に異なるシャウプ税制の実施に至った¹。日本とは違って、韓国ではシャウプ税制のような改革は行われなかった。しかも1950年6月に勃発した朝鮮戦争の影響もあり、韓国は戦時税制の運用を余儀なくされた。1961年の税制改革によって平時税制に戻ったが、所得水準が低く課税ベースの把握や税務行政も脆弱であった。韓国の租税構造を抜本的に変えた改革は、1977年付加価値税の導入と言える。その改革によって、韓国は税務行政もステップアップし、消費税中心の税体系が整うことになった。

上述のように戦後の日韓の税制変遷の歩みは大きく異なる。終戦直後ほぼ同じであった両国の租税システムが、その後しばらくの間非常に異なる国税システムとなる。1962年経済開発計画の実施以降1997

年アジア通貨危機の以前まで、韓国は高い経済成長を成し遂げる²。経済成長が高いことは、それだけ所得税税収も高くなることを意味する。日本よりも長く続いた韓国の高度成長期は³、付加価値税の税率が導入時の10%と据え置かれたこともあり、韓国は日本とは逆に、所得課税の割合の上昇をもたらした。

鞠(2019)に指摘しているように最近では、両国の国税構造の相似点が多く見られ、「国税体系の収束現象」という興味深い現象も現われる⁴。日韓における国税体系の収束現象が起きる背景には、1990年代初バブル経済の崩壊後、日本の経済成長の低迷とともに少子高齢化の進行が挙げられる。少子高齢化による社会保障関連支出の増大に対処するため、政府税制調査会(2000:2002)も所得・消費課税のバランスに舵を切っていた。日本は1989年3%税率をもって一般消費税を導入した後、その税率を引き上げて来、現

¹ 戦後日本の税制変遷については、宮島(1989)、佐藤・宮島(1991)が詳しい。シャウプ税制に関する文献としては、General Headquarters(1949)、大蔵省財政史室編(1977:1978)、シャウプ税制研究会編(1985)、井上編(1988)、Ishi(1989)、石(2008)などが挙げられる。

² とはいえ、オイルショックのあった1973年や政情不安(1979年10月朴正熙(パク・チョンヒ)大統領が殺害される事件によるもの)の1980年は経済成長も落ち込んだ。

³ 日本は1950年代半ばから第一次オイルショックのあった1973年までが高度経済成長期である。

⁴ 鞠(1996)では戦後の日韓の税制比較について、所得・消費・資産課税の分類に従って議論しており、Kook(2001)では租税負担の弾力性と最適課税論のフレームワークに基づき、日韓税制比較を行っている。

在は韓国と同じ10%の税率である。消費税の引上げの結果、戦後所得税中心の日本の租税構造は、所得税と消費税の割合が同程度となった。

本稿では直接に税収データも用いながら、韓国租税構造の変遷の特徴を浮き彫りにする。その議論のため、第2節では終戦直後の1945年当時の韓国の租税体系を提示し、第3節では税制変遷について概観する。第4節では、国税構造の変化をデータに基き韓国租税構造の変遷を示す。最後の第5節はまとめである。

2. 終戦直後の韓国の租税構造

終戦直後韓国の租税構造がどのようになっていたかについて見てみよう。表1は、1945年当時の韓国の租税構造を、直接税と間接税等に分けて示したものである。

1948年8月に大韓民国（韓国）政府が樹立したことからすると、表1は韓国政府樹立前の税体系となる。表1を参照し、終戦直後における韓国の租税構造がどのようになっていたかについて考察しよう。

まず、指摘できるのは、1945年当時の韓国の租税構造は、間接税等が中心となっていることである。表1の上段に見るように、直接税対直接税等の比率は41.3%対58.7%であり、およそ4対6の割合で間接税等の割合が高いことがわかる。その理由は、税収増大のための酒税、遊興飲食税の強化措置があったこと、企業関連税制がほとんどなかったこと、及び所得課税ベースの相対的な枯渇によるものと言えよう（鞠、2019）。韓国とは異なり、終戦直後の日本の租税構造は直接税中心であった。大蔵省（1947）『財政金融統計月報』に基づき、日本の直間比率を求めると、70.9%対29.1%であり、およそ7対3の比率で直接税の割合が高くなっている。

次に、上記の直間比率と関連するが、終戦直後の韓国では特定の個別商品への課税への依存度が高いことである。表1の右側を見ると、酒税一つに28.3%の税収が得られており、朝鮮銀行券発行税が10.7%を占めている。朝鮮銀行は1911年に設立された。石川（2002、p.127）によると、当初は朝鮮半島内に限られた朝鮮

銀行の店網が満州・東部シベリア一帯にも広がり、朝鮮銀行券の流通範囲も朝鮮半島を越えて拡大したという。その背景として、当時日露戦争以降東北アジアにおける日本の関与が増すことになり、物流拡大に伴う金融制度の基盤整備の拡大政策が挙げられよう。石川（2002、p.144）は朝鮮銀行券の流通拡大もその一環として捉えている。石川（2002）の見解を逆に捉えたと、表1の朝鮮銀行券発行税の税収が10.7%を占めるとしても、朝鮮半島内での税収基盤はそれほど大きくなかったことを示唆する。

最後に、1945年当時の韓国には企業関連税が現れないことである。表1の税目を見ると、戦後直後、法人税、営業収益税、配当利子特別税、及び有価証券移転税が存在しない。しかし、大蔵省（1947）『財政金融統計月報』を見ると、日本にはこれらの税目が登場する。韓国の財務部（1979）『韓国税制史（上）』（pp.129-130）によると、1941年12月時点で、製造業部門の会社数は、韓国人が814社（41.4%）、日本人が1,150社（58.6%）であるが、納入資本金は、韓国人系が9.1%、日本人系が90.9%である。しかも製造業部門に従事した技術者数の80%は日本人であったという（1944年）。つまり、韓国に企業関連税が現れない理由として、1945年以前の企業の技術者や納入資本金がほとんど日本人であったため、韓国において改めて企業関連税制を設ける実益がなかったからではないかと考えられる。

3. 大韓民国政府樹立以降の税制変遷の概観

社会構成員の選好の多様性によって租税システムも形成・変化されていく。終戦直後における日韓の税目がほぼ一致していた国税体系は、時間の経過とともに互いに異なる税体系を形成することとなる。韓国の租税構造も税目の変更を伴いながら、1945年のそれとはまるで別物のように変わっていく。表2は韓国の主な税制改革をまとめたものである。

表2より、1948年大韓民国政府樹立後、租税構造の変化も激しかっただろうことが推察できよう。1945年戦争終結とも

表1 1945年当時の韓国の租税構造

税目	金額(千圓)	割合(%)	税目	金額(千圓)	割合(%)
直接税	154,851	41.3	間接税等	220,381	58.7
所得税	76,614	20.4	酒税	106,325	28.3
法人税	-	-	清涼飲料税	226	0.1
特別法人税	706	0.2	砂糖消費税	19	0.0
地租	17,367	4.6	織物消費税	2,464	0.7
営業収益税	-	-	品物税	18,422	4.9
資本利子税	6,589	1.8	遊興飲食税	27,912	7.4
法人資本税	4,927	1.3	取引所税	194	0.1
配当利子特別税	-	-	通行税	9,131	2.4
利益配当税	37	0.0	入場税	9,211	2.5
公債及社債利子税	11	0.0	関税	105	0.0
相続税	2,230	0.6	とん税	1	0.0
鉱業税	247	0.1	朝鮮銀行券発行税	40,279	10.7
営業税	11,105	3.0	建築税	409	0.1
臨時利得税	35,018	9.3	電気ガス税	1,012	0.3
有価証券移転税	-	-	広告税	215	0.1
			馬券税	2,443	0.7
			特別行為税	2,013	0.5
合計	375,232	100.0%			

出所：財務部（1979、上）、p.158を参照し筆者作成
注：1945年10月から1946年3月までのデータである。

表2 韓国の主な税制改革

年	主な出来事や税制改革の内容
1945	米軍政(部分的な改革)
1948	大韓民国政府樹立。1948~1952年に主要税法の制定
1949	地方税法の制定(実施は1952年)
1950	韓国(朝鮮)戦争(~1953年)。戦争中は臨時土地取得税が中心
1953	戦争終了後は物品税等の間接税が中心
1961	平時税制への全面改革
1965	資産再評価税(1958年1年間の時限法として導入)を永久税化
1973	住民税(地方税)の新設
1975	防衛税の実施(1990年廃止)
1977	付加価値税(税率10%)の実施(導入決定は1976年)。物品税などの廃止
1984	地方税としてタバコ販売税を導入
1989	土地税制の大幅な改革。土地超過利得税法の制定(1998年廃止)
1991	教育税(目的税)の時限を撤廃し永久税として実施
2001	電話税の廃止。地方税分教育税(国税)を地方教育税(地方税)に転換
2005	総合土地税の廃止と総合不動産税の実施 地方交付税を内国税(関税と目的税以外の国税)の15%から19.13%に引上
2007	不当利得税の廃止
2008	給与付き税額控除(EITC:韓国では「勤労奨励税制」という)の実施
2010	事業所税と農業所得税の廃止。住民税を改編し地方所得税を導入 付加価値税(国税)額の5%を財源とする地方消費税を導入
2015	子女奨励税制(CTC)を導入

出所:財務部(1979、上)、企画財政部(各年)を参照し筆者作成

に、日本はGHQ(連合軍総司令部)の支配の下、1949年シャープ税制改革使節団による全面的な税制改革が行われた。それに対し、韓国の米軍政期(1945~1948年)には、1945年解放以前の日本税制の部分的な改革に止まっていた。大韓民国政府樹立以降、韓国は税法を制定し始め、その後数多く税制改革を行い、戦前の日本税制とは大きく異なる租税構造に変えて行く。

1950年は朝鮮(韓国)戦争が始まる年ではあるが、韓国独自の税法の実施が始まる年でもある。ところが、同年6月に勃発した朝鮮戦争は税制を戦時税制の体系とさせ、国家経済の不安定に対応するためのものとなった。韓国政府は、1951年9月臨時土地取得税法を制定し、懸念されていたインフレへの対処策を講じた。同法に基づき、田畑からの収穫量(物納)や特

殊作物の生産からの収入金額(土地取得)を課税標準とした臨時土地取得税が実施された。臨時土地取得税は、通貨膨張の防止とインフレ対策が主な目的だったため、物納が中心となる租税体系であった。

1953年戦争が終わった後の1950年代韓国の税制を見ると、物品税などの間接税が中心であるが、戦時税制の不安定性が反映され税収の変動性も高かった。戦時税制が平時税制となるのは1961年の時である。1961年5月クーデタによって政権の座についた朴正熙氏が、強力な権限を発揮し税制改革を行うとともに、翌年からは経済開発計画を実行に移した。戦時税制の清算に踏み込み平時税制としたのも、経済開発計画を遂行するための一環として必要であったとも言える。

経済開発計画を実行に移した韓国は、

1962年から1976年までの税収は比較的安定していたが、経済開発に必要な財政需要が税収を大きく上回っていた。韓国では1958年1年間の時限法として、財産再評価税が導入されていたが、1965年同税を永久税に転換した。同税は、企業が保有する固定財産の評価利益に課税したものである。資産再評価税の実施により、非営業利益の大半が税金として徴収されることになった。その後も土地などの固定資産に係わる課税措置がなされてきたが、そもそも国税を財産(固定資産)税に頼ることに限界が大きかった。

所得税や法人税の整備においては、日本の税制を多く参照した。韓国(朝鮮半島)の一般所得税は、日本植民地時代の1934年に導入された。韓国で所得税法が制定されたのは、大韓民国政府樹立翌年の1949年のことである。その後、1974年12月超過累進課税の総合課税体系を整えることになる。所得税の納税意識を高めるためには、申告納税制度や金融所得課税も欠かせない。韓国は1995年帰属分より申告納付制度を導入するとともに、1996年帰属分より金融所得総合課税を実施した。2008年には給与付き税額控除(EITC:韓国では勤労奨励税制と言う)を施し、2015年には子女奨励税制(CTC)も導入した⁵。

韓国の法人税も日本植民地時代の1916年8月に実施したのがその始まりである。1920年からは朝鮮所得税令によって所得税として課されたが、1934年一般所得税実施の際には、第1種所得として分類されていた。その後、所得税法と同じ年の1949年に法人税法が制定され、独立して課税することになった。韓国の法人税は、1982年に申告納付制度に転換された後、高い経済成長とともに税収が急増した⁶。

所得税や法人税と違って、韓国の付加価値税は、ヨーロッパの制度を参照し、日本の消費税よりも12年早く導入することになった。付加価値税の導入以降およそ20年間韓国は消費課税中心の租税構造となり、所得課税(所得税・法人税)中心の日本の

⁵ 現行の韓国の所得税は、利子・配当・事業・勤労・年金・その他所得に対しては「総合累進課税」方式、退職・譲渡所得に対しては「分離課税」(源泉徴収)の形として運用している。韓国所得税の税率区間は、6%、15%、24%、35%、38%、40%、42%という7つの税率区間を持つ仕組みである。

⁶ 現行の韓国の法人税の課税所得は、①各事業年度、②精算所得、③土地等の譲渡所得、④企業の未還流所得(投資、貸金、配当に使われていない所得)からなる。

租税構造とはその違いが目立っていた。付加価値税は1977年10%の税率で導入され、国税基幹税の位置を占めて来たが、現在も10%の税率のままである⁷。そのような付加価値税率の据え置きもあり、最近はその所得の増加とともに、消費課税の割合が徐々に下落する傾向を見せてきた。

韓国では、北朝鮮との対峙という不安定要因もあり、自主国防を訴えながら防衛サービスの堅実に向け、目的税として防衛税を実施したこともある。防衛税は国土防衛のため、所得税・法人税・登録税・酒税・財産税に上乗せして賦課した税であり、1975年7月に導入され1990年12月に廃止された。

1980年代後半の日本はバブル期の最中だったが、韓国では地価上昇に伴う土地課税問題が浮き彫りとなっていた。そこで、土地開発事業や他の社会経済的要因による開発利益（不労所得）を対象に、高い税率（50%）を課し、1989年国税として実施したのが土地超過利得税である（1998年廃止）。2005年には、特定価格を超える一定規模以上の保有不動産に課税する総合不動産税が実施された。同税は既存の総合土地税を廃止し、その形を変えたものである。不動産の異常な値上がりや保有に税金を課すことで、不動産投機に対処し不動産価格の安定を図ることが、総合不動産税のねらいであった。

税制改革を行う背景には、社会構造の変化や構成員の選好体系の反映がある。Kook (2001) では、韓国が日本よりも1945年当時の租税システムを格段に変えたことは、日本が移植した租税体系を変更しようとする韓国の社会構成員の選好が、強く反映されたと指摘する。

4. 国税構造の変化

第2節では終戦直後の韓国の租税構造を考察し、第3節では大韓民国政府樹立以降の税制変遷を概観した。本節では韓国の国税構造の変化をデータに基づいて調べる。表3は、韓国の国税体系を対

表3 韓国における国税構造の推移（徴収実績）

	1990	2000	2010	2018	2018-1990	
直接税	所得税	18.2%	18.9%	21.2%	29.3%	11.1% p
	法人税	12.7	19.3	21.1	24.1	11.4
	相続・贈与税	1.2	1.1	1.8	2.5	1.3
	資産再評価税	0.4	0.6	0.0	-	-0.4
間接税等	付加価値税	27.4	25.1	27.8	23.8	-3.6
	特別消費税	7.5	3.2	2.9	3.6	-3.9
	酒税	4.0	2.1	1.6	1.1	-2.9
	印紙税	0.8	0.4	0.3	0.3	-0.5
	関税	10.9	6.3	6.0	3.0	-7.9
	その他	2.7	6.2	4.6	3.6	0.9
目的税	交通税 ¹⁾	-	9.1	7.9	5.2	5.2
	教育税 ²⁾	2.0	6.3	2.6	1.7	-0.3
	防衛税 ³⁾	11.9	-	-	-	-11.9
	農漁村特別税 ⁴⁾	-	1.4	1.6	1.1	1.1
	総合不動産税	-	-	0.6	0.6	0.6
合計	100%	100%	100%	100%	-	
(兆ウォン)	25.4	92.4	177.7	294.2	-	
国税収入の対 GDP 比	12.8%	14.5%	14.0%	15.5%	2.7% p	
(参考：日本の国税)						
所得税	41.4%	35.6%	29.7%	30.3%	-11.1% p	
法人税	29.3	22.3	20.5	19.4	-9.9	
消費税	7.4	18.6	23.0	27.9	20.5	
国税収入の対 GDP 比	13.8%	10.0%	8.7%	11.4%	-2.4% p	

出所：企画財政部（各年度）；韓国国税庁（各年度）；韓国関税庁 HP (<http://www.customs.go.kr/>) 2020年5月2日アクセス；韓国国家統計ポータル (<http://kosis.kr/>) 2020年6月19日アクセス；吉沢（2018）；内閣府「国民経済計算」 (<https://www.esri.cao.go.jp/jp/sna/>) 2020年6月19日アクセス

注：1) 1990年は交通税であり、それ以外は交通エネルギー環境税である。2) 教育財源を確保するために、特別消費税・交通税額・酒税の税額や、金融・保険業者の収益金額を課税ベースとして課される税である。3) 国土防衛のため、所得税・法人税・登録税・酒税・財産税に上乗せして賦課した税である。1975年7月に導入され1990年12月に廃止。4) 農漁村の競争力強化のために、租税減免額、貯蓄減免額、証券取引金額、取得税額、総合土地税額、レジャー税額、及び特別消費税額を課税ベースとして課される税である。

象に、1990年、2000年、2010年、2018年を取り上げ、各税目の国税に占める割合や国税収入の対 GDP（国内総生産）比を時系列に示したものである。表3では日本との比較のために、日本の所得税、法人税、消費税の割合、および国税収入の対 GDP 比を下段に加えている。1990年を始めたのは、日本が「抜本的税制改革」のことで、消費税を導入したのが1989年4月であり、消費税（付加価値税）も含め日韓比較をたどるためである⁸。表3の右側には、2018年の値から1990年の値を差し引き、およそ30年の間各税目の割合がどの程度変化したかを表している。

表3に見るように、韓国の国税基幹税の構成変化を見ると、所得税は1990年18.2%から2018年29.3%へと11.1%ポイント(p)、法人税は同期間中12.7%から24.1%へと11.4%pも上昇する。その反面、付加価値税は1990年27.4%から2018年23.8%へと3.6%p下がっている。また、基幹税とは言えないが、1990年当時の韓国は関税が10.9%、防衛税が11.9%も占めていた。それが、1990年12月には防衛税が廃止され、関税の割合は徐々に下落し2018年には3.0%に留まっている。即ち、2018年時点では防衛税の収入はなく、収入確保としての関税の役割も低下し、その減少分は所得税と法人税割合の上昇

⁷ 日本の消費税と韓国の付加価値税との比較や日本の消費税改革に与える示唆については鞠(2009)を参照されたい。

⁸ ちなみに、1990年は韓国で防衛税が廃止された年でもある。

に繋がっている。

一方、表3の下段を参照し、1990年以降を対象に日本の国税に占める基幹税の割合を見ると、所得税は1990年41.4%から2018年30.3%へと11.1%p、法人税は同期間中29.3%から19.4%へと9.9%pも下がっている。つまり、日本の所得税と法人税の動きは韓国と逆になっている。一方、日本の消費税の場合は、1990年7.4%から2018年27.9%へと20.5%pも上昇していることがわかる。所得税や法人税の割合の減少分をちょうど消費税が吸収した形である。

日本では1973年を「福祉元年」と呼ぶが、その年に高度成長は終わりを告げ、それまでの所得税中心の税体系では、社会保障財源の充実確保が難しくなった。そこで、一般消費税を導入しようとする動きが活発になり、やがて1989年3%の税率で消費税が導入された。いわゆる「抜本的税制改革」である。消費税率は1997年5%、2014年8%、2019年10%へと引き上げられた。日本の段階的な消費税率の引上げとは違って、韓国は未だに導入時の10%のまま付加価値税率を維持している。日本よりも長い期間(1962~1997年)に渡り、高度経済成長を成し遂げた韓国では、税収に占める所得課税の割合も上昇してきた。

日韓の間には所得税・法人税・消費税(付加価値税)の基幹税は、逆の動きとなっている。日本は韓国に比べ所得税や法人税の割合が下がり、消費税の割合が上がったのに対し、韓国は日本とは反対に、所得税と法人税の割合が大幅に上がり、付加価値税(消費税)の割合は相対的に下がってきた⁹。日本の所得税と法人税の割合が低くなった要因としては、不況による企業業績の低迷が続いたこと、2007年地方への税源移譲の一環に伴う所得税の道府県民税への一部移譲、法人税率の引き下げの影響が挙げられる。消費税の場合、その税率を引き上げたことが消費税の割合を高くした最も重要な要因である¹⁰。その背景には、少子高齢

化の進行による社会保障関係費の膨らみがある。

表3の国税収入の対GDP比を見ると、韓国は1990年12.8%から2018年15.5%へと2.7%p上昇するのに対し、日本は同期間中13.8%から11.4%へとむしろ2.4%p下落する。この結果からわかるように、1990年の時点では日本の国税収入の対GDP比が韓国のそれよりも1.0%p(=13.8-12.8)高かったのに対し、2018年にはむしろ韓国が日本よりも4.1%p(=15.5-11.4)も高い。それだけ1990年以降日本の国税収入がGDPに比べ伸び悩んでいたことを物語る。ちなみに、2008年に起きたグローバル金融危機の影響が残っていた2010年は、日本の国税収入の対GDP比が8.7%までに下落している。

韓国の経済成長に伴う所得課税の相対的割合の上昇や、日本の消費税率引上げによる消費課税の割合の上昇という影響もあり、両国の所得・消費課税の比重の差が縮まり、国税体系における所得税・法人税の位置付けが似通うことになったと言えよう。2018年国税収入に占める基幹税の割合を見ると、日本は所得税が30.3%、法人税が19.4%、消費税が27.9%で、韓国は所得税が29.3%、法人税が24.1%、付加価値税が23.8%であり、両国の間にそれほど大きな差がないことが見て取れる。戦後非常に異なった形をもって維持して来た日韓税制において、「国税体系の収束現象」が見られるわけだ。

日韓の国税体系の収束現象をもたらした要因として、消費課税中心だった韓国は、日本よりも経済成長率が高かった時期が長く、日本との所得格差の縮小とともに所得課税(所得税・法人税)の割合が上昇したのに対し、所得課税中心だった日本は、景気低迷や少子高齢化の進展に伴い、消費税の割合が上昇したことが挙げられる。

5. 終わりに

本稿では、日韓比較の視点から韓国

租税構造の変遷を、終戦直後の租税構造、大韓民国樹立後の税制変遷の経過、データに基づく租税構造の変化を中心に取り扱った。租税制度は、外部の影響を受けながら、その構成員の選好を反映し整えられる。1910年から1945年まで、韓国は日本による植民地支配という出来事もあり、敗戦直後の日韓の税目はほぼ一致する。とはいえ、当時の立ち位置の違いもあり、日韓の税目毎の割合には大差が見られる。日本は、直接税対間接税の比率がおおよそ7対3という直接税中心だったのに対し、韓国のその比率はおおよそ4対6という間接税中心となっていた。また韓国は酒税や朝鮮銀行券発行税の割合が高く、法人関連税制は整っていない、という実態であった。それだけ当時の韓国の課税ベースが乏しかったとも言える。

戦後、日韓の租税構造を巡る動きは、異なる道をたどる。1945年から1952年までGHQ(連合国軍総司令部)の支配を受けた日本は、戦前の税体系ががらりと変わることになる。GHQが後ろ盾になっていた「シャウプ税制使節団」が、1949年に戦前とは格段に異なる税制勧告を行い、1950年に実現させたためである。シャウプ税制の考え方は、包括的所得課税を柱としていた。つまり日本の戦後の国税体系は所得課税が中心であった。1990年代初バブル経済崩壊後は消費税の割合が高くなり、今は政府税制調査会(2000:2002)が訴えていた所得・消費課税のバランスは取れるようになったが、経済成長率は低いままである。

韓国は1950~1953年の朝鮮戦争という悲劇が襲い、インフレーションの影響の少ない土地取得税中心の戦時税制だった。朝鮮戦争による疲弊や南北分断などの政治的混沌もあり、韓国の経済成長は日本よりもかなり遅れることとなった。韓国が平時税制に戻ったのは、1961年の税制改革の時からである。当時の朴正熙という強力な権力者の下、経済開発5カ年計画を着実に進めた。税制面においても、経済発展を支える税体系となっていた。

⁹ 一方、韓国の国税体系は、目的税(特定財源)の構成において、日本のそれと大きく異なる。日本の特定財源が国税に占める割合は2018年5.8%である(吉沢、2018)。韓国の目的税の構成を見ると、交通税、教育税、農漁村特別税などの税目となり、これらの目的税が国税に占める割合(2018年8.6%)は、日本の特定財源よりも高くなっている。1990年目的税の割合は13.9%(防衛税11.9%、教育税2.0%)にもなる。

¹⁰ 2019年10月より、日本の消費税率が10%に引き上げられたこともあり、消費税の割合はさらに高くなった。

韓国の所得税や法人税においては日本の影響が強く残るが、韓国は日本の消費税より12年も早く、一般消費税として付加価値税を導入した。朴正熙当時大統領の強い権限も発揮され、ヨーロッパ税制を主に参考とし、1977年10%税率の付加価値税を導入し安定財源が確保できた。同税の導入により、1970年代後半以降から1997年アジア通貨危機が起きるまでおよそ20年間、韓国は消費課税（付加価値税）中心の税体系となっていた。

1960年代初頭から日本よりも長い期間に渡り、高度経済成長を成し遂げた韓国では、税収に占める所得課税の割合も上昇してきた。韓国は未だに1977年導入

時の10%のまま付加価値税率を維持しているため、現在は日本の消費税率と同じ税率である。これらの一連の経緯も働き、2018年国税収入に占める基幹税の割合に基づく、日韓における所得税、法人税、消費税の割合に大差はない状況である¹¹。互いに異なる税制変遷をたどってきた日韓の間に、最近「国税体系の収束現象」が見られると評価できよう。

日韓の国税体系の収束現象をもたらした要因としては、日本よりも長く続いた韓国の高度成長期、韓国の付加価値税率の据え置き、日本の所得税減税や社会保障財源を賄うための消費税率の引き上げ、かつ日本政府税制調査会の所得・消費課

税のバランス方針などが挙げられる。要するに、所得課税中心だった日本は、消費税の割合が高くなり、消費課税（付加価値税）中心だった韓国は、所得課税の割合が高くなる変遷過程を経て、両国の国税体系の収束現象が見られるようになった、という発見はそれなりの意義があろう。

紙幅上、韓国の地方税構造については議論していないが、日韓の地方税構造は国税とは異なり、収束現象は見られない。その要因として、地方税の場合、地域住民の選好の差が大きく反映される傾向があるため、国税体系のような収束現象は起きにくいことが指摘できよう。

¹¹ OECD の対 GDP 比各課税の負担率を用いても、日本は消費課税の負担率が高くなっている反面、韓国は所得課税の負担率が高くなっている。OECD (2019) 参照。

<参考文献>

- シャープ税制研究会編(1985)『シャープの税制勧告』(福田幸弘監修)霞出版社。
 井上一郎編(1988)『シャープの税制勧告<新聞資料編>』(福田幸弘監修)霞出版社。
 韓国関税庁 HP (<http://www.customs.go.kr/>)2020年5月2日アクセス。
 韓国国家統計ポータル(KOSIS)「(<http://kosis.kr/>)2020年6月19日アクセス。
 韓国国税庁(各年度)『国税統計年報』(<http://www.nso.go.kr/>)2020年6月19日アクセス。
 企画財政部(以前は、財務部、財政経済部)(各年度)『租税概要』。
 鞠重鎬(1996)「戦後における日韓の税制比較」『アジア研究』アジア経済研究所 第37巻第11号、pp. 21-42。
 鞠重鎬(2009)「韓国の付加価値税への取組みと日本の消費税改革への示唆」『横浜大論叢』第60巻第2-3合併号(千賀重義教授退職記念号)、pp. 301-338。
 鞠重鎬(2019)「基幹税の構成から見た日韓租税体系の収束現象」『東アジア経済経営学会誌』第12号、pp. 45-56。
 吉沢浩二郎編著(2018)『図説日本の税制』財経詳報社。
 宮島洋(1989)『租税論の展開と日本の税制』日本評論社。
 行政安全部(2018)『地方財政のしおり』。
 左藤進・宮島洋(1991)『戦後税制史』税務経理協会。
 財務部(現、企画財政部)(1979)『韓国税制史』(上)(下)。
 政府税制調査会(2000)『わが国税制の現状と課題—21世紀に向けた国民の参加と選択—』、2000年7月。
 政府税制調査会(2002)『平成15年度税制改正についての答申—あるべき税制の構築に向けて—』、2002年11月。
 石弘光(2008)『現代税制改革史』東洋経済新報社。
 石川亮太(2002)「1910年代満州における朝鮮銀行券の流通と地域経済」『社会経済史学』68-2(7月号)、pp. 127-144。
 大蔵省(財務省)(1947)『財政金融統計月報』(租税特集)。
 大蔵省財政史室編(1977)『昭和財政史—終戦から講話まで—(7)租税』東洋経済新報社。
 大蔵省財政史室編(1978)『昭和財政史—終戦から講話まで—(19)統計編』東洋経済新報社。
 内閣府『国民経済計算』(<https://www.esri.cao.go.jp/sna/>)2020年6月19日アクセス。
 General Headquarters (1949), *Report on Japanese Taxation by Shoup Mission*, Supreme Commander for the Allied Powers, Tokyo。
 Ishi, Hiromitsu (1989), *Japanese Tax System*, Oxford, Clarendon Press。
 Kook, Joong-Ho (2001), "A Comparative Study of Tax Systems between Korea and Japan" *The Korean Journal of Public Finance*, The Korean Society of Public Finance 15-2, pp. 251-286。
 OECD. *Revenue Statistics – A Comparative Tables*: <http://stats.oecd.org/viewhtml.aspx?datasetcode=REV&lang=en> (2019年10月2日アクセス)。