

消費税と社会保障目的税化

知原 信良

はじめに

消費税はすべて社会保障のために使われている。この事実を知らない人が多い¹⁾。消費税法においては、その用途は社会保障の経費に充てると明記されている。実際、法制度上も会計処理上も消費税の税収はすべて社会保障に関連する経費に充てられている。他方、2017年10月の衆議院総選挙において、安倍総理は消費税の増収分の用途の一部を教育無償化など新たな政策対象に変更することを提案した。消費税の引上げや用途に関連して賛否の議論が行われたが、与党が多数議席を獲得し、与党の政策提案は基本的に有権者の反対を受けなかったといわれている。有権者は消費税の用途に関する仕組みを理解したうえで安倍総理の提案を支持したかどうかは疑問が残る。

本稿においては、有権者に十分な理解が得られていないと考えられる社会保障目的税化の仕組みについて実態を明らかにするとともに、制度としての目的税の理論的分析を通じて、社会保障目的税化について納税者にとっての意義を問い直すこととしたい。

1. 社会保障支出と社会保障目的税化

(1) 日本の社会保障を取り巻く環境

消費税の社会保障目的税化について検討するにあたり、まず、わが国財政における社会保障支出の現状をみておきたい²⁾。

わが国の社会保障制度の基礎は、1961年に、全ての国民が医療保険制度と年金制度に加入する国民皆保険・皆年金が実現された際に、形づくられたものである。現在の社会保障制度は、当時と比べて、これを取り巻く環境である政治経済情勢などが大きく変化してきている。

まずは長寿化が進展し、高齢者人口が急速に増加したことから、日本の高齢化率（人口に対する65歳以上人口の占める割合）は、1970年に7%を超えて、いわゆる高齢化社会となり、2013年に25%を超えた。他方、日本の合計特殊出生率は1980年代以降急速に低下し、2015年には1.45人にまで落ち込んでおり、少子化が急速に進んでいる。また、家族形態は、核家族が主流となってきており、今後は、高齢単身世帯が増加することが見込まれる。

地域社会については、家族を補って、助け合いの機能を果たしてきたものが崩壊してきたため、子育てや介護等において地域に代わる新たな支援の体制が求められるようになった。

雇用状況についても終身雇用の正社員で働くことが中心であった「日本型雇用システム」の時代から大きな変化が見られる。非正規雇用労働者が1984年に約15%程度を占めるのに過ぎなかったものが、現在では約35%程度にまで上昇し、家計を主に支える者や若者にも、こうした働き方が多く見られるようになった。社会保障制度にはこうした変化にも対応した改革が求められている。

(2) 社会保障と税の一体改革

社会の変化に対応した社会保障の充実・安定化を図るためには、安定した財源確保が重要になるが、これを支える財政の面では、安定財源の確保と財

政健全化の同時達成が直ちに取り組むべき課題となった。こうした中で、議論が重ねられてきたテーマが社会保障と税の一体改革であり、2009年と2012年の二度の政権交代を経たものの、継続して進められてきた。社会保障と税の一体改革は、自民公明連立政権の下で「社会保障国民会議」(2008年設置)における議論を皮切りに、「安心社会実現会議」(2009年設置)に引き継がれ、2009年税制改正法附則第104条には、消費税の全額が「制度として確立された年金、医療及び介護の社会保障給付並びに少子化に対処するための施策に要する費用」に充てられることを含め税制の抜本的な改革を行うための法制上の措置を2011年度までに講ずることが明記された。

これを受け、政権交代(2009年)後の民主党政権の下でも議論が続けられ、2012年2月には「社会保障・税一体改革大綱」が閣議決定された。国会においては、この大綱を基にして、衆参両院の特別委員会において集中的な審議が行われた。これを受けて提案された関連法案として、消費税率の引上げ等を定めた税制抜本改革法³⁾、社会保障制度改革推進法、子ども・子育て支援関連の3法案⁴⁾、年金関連の2法案⁵⁾等が、両院での審議を経て2012年8月に可決・成立した。

これを受け、内閣に社会保障制度改革国民会議が設置され、2012年8月から集中的に議論が行われ2013年8月に報告書を取りまとめた⁶⁾。この報告書等に基づき、改革の全体像や進め方を明らかにする法案が提出され、2013年12月に成立した⁷⁾。この法律に基づき、社会保障と税の一体改革が具体的に進められてきている⁸⁾。

社会保障制度改革国民会議の報告書では、すべての世代を支援の対象とし、すべての世代が年齢ではなく負担能力に応じて負担し支え合う仕組みを目指すとともに、子ども・子育て支援の充実を図るなど、日本の社会保障制度を「1970年代モデル」⁹⁾から「21世紀(2025年)日本モデル」¹⁰⁾へと変換を図り、全世代型の社会保障への転換を目指すべきとされた。

社会保障をめぐる財源に関しては、先にも触れたように、急速な少子高齢化の進展等により、社会保障費の増加が避けられない状況にあり、社会保障

の安定財源の確保と財政健全化の同時達成が求められているところである。これを受けて成立した税制抜本改革法に沿って、消費税率の引上げが実施されることになった。

高齢化社会における社会保障の安定財源として、なぜ消費税の引上げが必要かについては、消費税が次の四つの特徴を有しているからだといわれている¹¹⁾。

第一に高い財源調達力を有し、第二に税収が経済の動向や人口構成の変化に左右されにくく安定しているうえ、第三に勤労世代などの特定の者への負担が集中せず幅広い国民が負担することになり、第四に経済活力に与える歪みが小さい、との四つの特徴である。

消費税率の引上げをめぐるのは、税制抜本改革法の規定によれば、消費税率¹²⁾は2014年4月に8%に、2015年10月に10%に引き上げられることになっていたが、2013年10月に、2014年4月の消費税率の8%への引上げは予定通り実施するが、10%への引上げは2017年4月に延期することを決めた。さらに2014年11月には、安倍総理は10%への消費増税の再延期と衆議院の解散を表明した。与党は総選挙で勝利し、10%への消費増税は2019年10月に延期された。

(3) 消費税収の福祉目的化と大きな「スキマ」

社会保障の財源として、消費税収（国分）の取扱については、1999年度以降、国の毎年度の予算総則において年金、高齢者医療、介護といった「高齢者三経費」に充てることとされた。2014年度からは、子育てや現役世代の医療を加えた「社会保障四経費」に消費税増収分の全てを充てることが消費税法等に明記されている。前者を福祉目的化とよび、後者の社会保障目的税化と区別している。

消費税の福祉目的化は、1998年12月に自民党が消費税の福祉目的税化を掲げた自由党との連立を結んだことで注目を集め、これを受けて1999年度一般会計の予算総則に消費税の用途に関する措置規定を置いたことに始まる。

消費税と社会保障目的税化

すなわち、消費税（地方交付税分を除く国分）の収入については、その後毎年度の一般会計予算総則において、基礎年金、老人医療及び介護の福祉予算に充てることが明記されてきた。この意味としては、消費税収が一般財源ではなくて福祉3分野に充てられることを、法律の裏付けを伴わないが予算総則の規定として初めて公式に示したことである。

なお、「予算総則」とは、歳入歳出予算などとは別に毎年度の財政運営に必要な基礎的事項について、条文形式で規定を設け、その年度の予算の一部として国会の議決を求めるものである。国会の議決を経ているが、あくまで法律ではない。

ところで1989年4月に税率3%で導入された消費税は、1997年4月に税率5%に引き上げられた。このうち国税は4%であり、新たに創設された地方消費税の1%相当（国税の消費税額に対して25%）と合わせて税率は5%となる。国税の税収のうち、29.5%は地方交付税交付金の原資とされているため、実質的な配分は国対地方が56.4対43.6（282対218）となっていた。

こうした中で、消費税収は福祉目的化の措置により、確かに高齢者三経費に充当されるようになった。しかしそれだけでは財源が足りず、残りを他の税収等により補完している。（表1）をみると、毎年度の国の消費税収から高齢者三経費を差し引いた金額（いわゆる「スキマ」）は、1.5兆円（1999年度）であったものが、2013年度には10.3兆円と大きく膨らんできている。消費税収が高齢者三経費に占める割合を「充当率」とよぶならば、充当率は、この間に83.1%（1999年度）から42.1%（2013年度）に大きく低下している。

表1 「福祉目的化」及び『「社会保障・税一体改革」による社会保障の安定財源化』の推移（兆円）

予算 (年度)	高齢者3経費 合計(A)				消費税込 (国分)(B)	スキマ (A-B)	充足率 B/A
	基礎年金	老人医療	介護				
1999	4.3	3.9	0.6	8.8	7.3	▲1.5	83.1%
2000	4.5	3.3	1.3	9.0	6.9	▲2.1	76.9%
2001	4.7	3.5	1.4	9.6	7.1	▲2.4	74.6%
2002	4.8	3.8	1.5	10.1	6.9	▲3.2	63.7%
2003	5.0	3.9	1.6	10.4	6.7	▲3.8	64.0%
2004	5.3	4.0	1.8	11.0	6.7	▲4.3	61.2%
2005	5.8	4.0	2.0	11.8	7.2	▲4.6	60.9%
2006	6.2	4.0	1.9	12.1	7.4	▲4.7	61.2%
2007	6.6	4.2	1.9	12.8	7.5	▲5.3	58.8%
2008	7.0	4.4	1.9	13.3	7.5	▲5.8	56.4%
2009	9.6	4.7	2.0	16.2	7.1	▲9.1	44.0%
2010	9.9	4.6	2.1	16.6	6.8	▲9.8	41.0%
2011	10.1	4.8	2.2	17.2	7.2	▲10.0	41.9%
2012	7.7	5.1	2.3	15.1	7.3	▲7.8	48.6%
2013	9.9	5.4	2.5	17.8	7.5	▲10.3	42.1%

予算	社会保障4経費 (注4)合計(A)				消費税込 (国分)(B)	スキマ (A-B)	充足率 B/A	
	年金(注5)	医療	介護	子ども・子育て 支援				
2014	11.4	10.9	2.8	1.9	26.9	11.9	▲15.0	44.3%
2015	11.7	11.2	2.8	2.0	27.7	13.3	▲14.5	47.9%
2016	11.9	11.3	2.9	2.0	28.2	13.4	▲14.8	47.4%
2017	12.1	11.5	3.0	2.1	28.7	13.3	▲15.4	46.4%

(注1) 各年度の金額は、当初予算額である。

(注2) 2012年度は、基礎年金国庫負担割合2分の1と36.5%の差額(2.6兆円)を除いた額である(差額は、税制抜本改革により確保される財源を充てて償還される「年金交付国債」により手当することとしていたため)。

(注3) 2013年度は、前々年度の「一般会計から年金特別会計への繰入超過額」が拡大したこと等を反映(繰入超過分は2年後に精算分として活用)。

(注4) 社会保障4経費とは、制度として確立された年金、医療及び介護の社会保障給付並びに少子化に対処するための施策に要する経費。

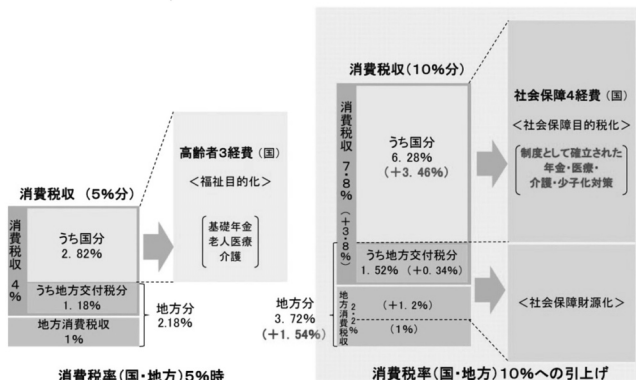
(注5) 歳出の年金の額には年金特例公債に係る償還費等約0.3兆円を含む。

(出典) 財務省ウェブサイトをもとに筆者が作成。

(4) 社会保障目的税化と消費税増収分の使途

消費税の社会保障目的税化については、スキマが大きくなってきていることから厳密にリンクすることは現実的ではないとみられていたが、2012年に民主党政権下において社会保障目的税化は、にわかに現実味を増し民主・自民・公明の三党合意の下で実現した。すなわち、2012年の税制抜本改革法により、国分の消費税収の使途について法律上全額社会保障4経費（制度として確立された年金、医療、介護の社会保障給付と少子化対策費用）に充てることが明確にされた（消費税法1条2項）。これにより、消費税の8%への引上げが実施された2014年4月以降消費税の社会保障目的税化が実現し、予算等において使途を明確化する（社会保障財源化）こととなった。また、地方消費税収（現行の地方消費税1%分を除いた分）についても、上記の社会保障4経費を含む社会保障施策に要する経費に充てることとされている（地方税法第72条の116）¹³⁾。〔図1〕参照〕

この措置の意味するところは、社会保障・税一体改革の趣旨を踏まえ、国民が負担した消費税は、年金、医療、介護、更には少子化対策という形で国民にすべてが還元され、他の経費には使われないということを消費税法上、明確にするというものである。



(出典) 財務省ウェブサイト

図1 消費税収の国・地方の配分と使途

消費税収の具体的な使途については、(図3)にあるように、税制抜本改革法に沿って10%に引き上げられると(満年度)、国・地方分を併せて、引き上げた消費税率5%分に対応するものとして約14兆円の増収が期待されており、このうち社会保障の安定化に約4%分(11.3兆円)が、社会保障の充実に約1%分(2.8兆円)が、それぞれ向けられると説明されている¹⁴⁾。

このうち、社会保障の安定化分としては、基礎年金国庫負担割合を恒久的に2分の1とするために約3.2兆円、消費税率の引き上げによる診療報酬、介護報酬、子ども・子育て支援等についての物価上昇への対応として約0.8兆円、また、社会保障の安定のため後世代への負担のつけ回しを軽減するため約7.3兆円が、それぞれ充てられる。一方、社会保障の充実としては2.8兆円分を充てることとしており、そのうち、子ども・子育て支援に約0.7兆円、医療・介護サービスに約1.5兆円、公的年金に約0.6兆円が予定されている。

2017年度について、(図2)及び(図3)を参照すると、消費税率引上げによる増収分は、全て社会保障の充実・安定化に向けることとされている。内訳としては増収額8.2兆円を2つに分ける。まず①基礎年金国庫負担割合2分の1に引上げに3.14兆円を向ける。つぎに②残額を満年度時の㊦「社会保障の充実」及び「消費税率引上げに伴う社会保障4経費の増」と④「後代への負担のつけ回しの軽減」の比率(概ね1:2)で按分した額を㊦④それぞれに向けることとしている(1.72兆円と3.3兆円)。

なお、2017年の総選挙において安倍総理が、消費税を8%から10%に引き上げる際の増収分の使途を変更する考えを示した。この考えについては、日本経済新聞に次のように報道されている。

「政府は消費税の増収分の使途について、5兆円半ばの税収のうち、1兆円を社会保障の充実に、4兆円を借金返済に充てることにしていた。首相は「おおむね半々ということになる」と述べ、借金の返済に充てる4兆円のうち2兆円弱を「人づくり革命」に充てる考えを表明。借金の返済にも残り2兆円超を充てることで「財政再建も確実に実現する」と訴えた¹⁵⁾。

消費税と社会保障目的税化

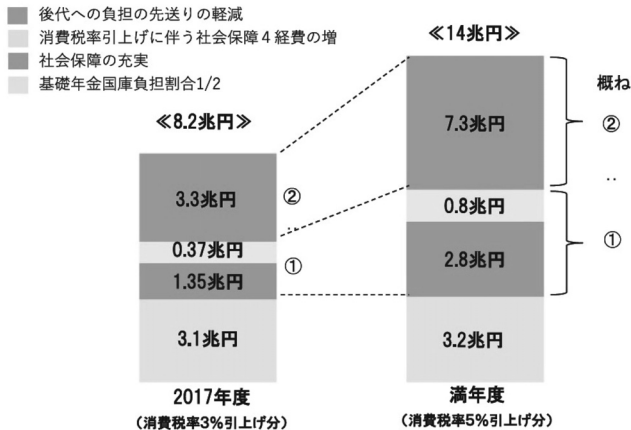
これは（図3）を参照することにより概ね確認できる。これまでの社会保障4経費のほかに教育（人づくり革命）にも充てることと、「後代への負担の先送りの軽減」として用意した借金返済資金（4兆円）のうち、半分につき人づくり革命という新規項目に充てることを示したものである。

〈29年度消費税増収分の内訳〉		〈増収額計：8.2兆円〉
○基礎年金国庫負担割合2分の1 <small>（平成24年度・25年度の基礎年金国庫負担割合2分の1の差額に係る費用を含む）</small>		3.1兆円
○社会保障の充実 <small>・子ども・子育て支援の充実 ・医療・介護の充実 ・年金制度の改善</small>		1.35兆円
○消費税率引上げに伴う社会保障4経費の増 <small>・診療報酬、介護報酬、年金、子育て支援等についての物価上昇に伴う増</small>		0.37兆円
○後代への負担のつけ回しの軽減 <small>・高齢化等に伴う自然増を含む安定財源が確保できていない既存の社会保障費</small>		3.3兆円

（注）金額は公費（国及び地方の合計額）である。

（出典）財務省『日本の財政関係資料（平成29年4月）』

図2 2017年度消費税増収分の使途の内訳



（出典）財務省『日本の財政関係資料（平成29年4月）』

図3 消費税増収分の使途の内訳 算定方法のイメージ

2. 目的税をめぐる理論的分析

(1) 目的税とは何か

金子宏教授（『租税法第22版』（2017））によれば、「使途を特定せず一般経費に充てる目的で課される租税を普通税」と呼ぶのに対して、「最初から特定の経費に充てる目的で課される租税を目的税」と呼ぶ。目的税は、普通税の反対概念として使われており、特定の政策目的のために課税される租税を指すものではない。

税制調査会答申によれば、目的税とは、「税法上、特定の公的サービスに要する費用に充てることを課税目的としている税」をいう。「税法以外の法律により、その税収を特定の公的サービスに要する費用の財源に充てる」特定財源は、目的税と区別されている。本稿においては使途を特定した租税をまとめて目的税として議論する。またこの答申では、「公的サービスの中には、個別にその受益者を把握して料金などの負担を求めることは困難であるものの、その公的サービスからの受益と特定の物品の消費などに係る税負担との間にかなり密接な対応関係が認められるもの」があり「このような公的サービスについては、その提供に要する費用を、対応する特定の物品の消費などに係る税の収入によって賄うことが、一定の合理性を持ち得る場合」がある、と述べられている¹⁶⁾。

なお、目的税と受益者負担金の違いについては、受益者負担金が受益に応じた費用負担配分に注目しているのに対して、目的税のほうはその使途が限定されるだけで、費用負担を必ずしも受益に応じて求めるものでないといわれる。

伝統的な財政学では、政府支出のための財源は普通税が基本であり、目的税は例外的手段であるといわれてきた。つまり特定の収入と特定の支出との間に特別関係をつけてはならないとするノン・アフェクションの原則を基に予算統制を図ることにしている。

わが国においては、政府のすべての歳入と歳出は単一の予算に計上されな

なければならないという総計予算主義を採用している。つまり、普通税を財源の基本にするのは、「一年度間の全ての経費を歳出とし、一切の現金収入を歳入として両建てで整理する予算の計上方法」をとっていることの現れである¹⁷⁾。財政法14条には、「歳出歳入は、すべて、これを予算に編入しなければならない」と定められており、たとえ歳入と歳出が関連するものであっても相殺をして歳出歳入のいずれかにその差額だけを計上する純計予算の方法を禁止している。このような総計予算主義をとることは「予算の全貌を明らかにし、経理を適正にし、予算の執行の責任を明らかにするうえで必要」とされている¹⁸⁾。

こうした事情から、今日では、普通税が原則であり、目的税は例外的な租税と考えられることが多い。しかし、横山彰教授によれば、「歴史的にみると、租税は目的税から普通税へと移行してきた」という経緯があるという。それは、資本主義の発達に伴って政府支出が増大してくると、財政の運営上、「使途を限定する多くの租税が併存していたのでは効率的な資源配分ができなく」なったからである。そこで全収入を一括してから政府支出に割振ることが求められるようになり、ノン・アフェクションという予算統一の原則が確立していったとされる¹⁹⁾。

(2) 目的税の一般的評価

そこで普通税と比較した目的税の一般的評価をディラン (Deran, E) らの整理にしたがい、検討してみよう²⁰⁾。

まず目的税に批判的な論点としては次の5点を挙げている。

- ① 目的税は予算統制が有効に働かないようにしてしまう。
- ② 目的税は資金の配分を誤らせる可能性がある。それは、設定した税率で想定以上に税収が獲得できると、過剰な財源に対応して公共サービスの供給も過剰となってしまうことが生じるからである。
- ③ 目的税は歳入構造を硬直化させる。なぜなら、状況変化が生じてても、議会の対応が常に適切な修正につながるとは限らないからである。

- ④ 目的税はこの財源を必要とした事情がなくなったとしても、直ちに廃止されずに仕組みが存続することにつながりやすい。
- ⑤ 目的税は使途が限定されているので、予算編成などを通じた定期的な見直し統制の及ばない可能性がある。

これらは、今日においても、当てはまる批判であるので、それぞれ付言しておきたい。①については、議会による行政府の統制を問題にするもので、その目的税の性質や範囲をどう定めるかにより程度の差はあるものの、基本的には予算原則にのっとったものである。②、③、④については、経済的な視点から指摘されており、効率性を損なうことにつながるものである。⑤については、議会情勢や行政府の組織などから生じる制度改正の困難さを指摘するものといえる。

これに対して、目的税の擁護論としては次のように整理できる。

- (a). 目的税は受益負担原則を具体化したものである。
- (b). 目的税は政府活動における望ましい支出について最低水準の財源を保証する。
- (c). 目的税は特定プロジェクトの継続を保証するので資金調達のコストを減少させることができる。
- (d). 目的税は新税導入や税率引上げに対する納税者の抵抗を克服することが容易になる。

擁護論について付言すると、(a) と (c) は経済の視点からの擁護であるが、(a) については重要な論点であり、後節で詳しく検討する。(b) と (d) はともに、行政・政治の視点からの議論であり、近年とりわけ注目されている論点である。

(3) 目的税に関するブキャナの議論

目的税の現代理論は、公共選択論でノーベル経済学賞を受賞したジェームズ・ブキャナの議論²¹⁾に始まる。ブキャナは2種類の公共財のモデルを用いて、その支出の財源調達にあたって、まとめて一般財源に求めるのが

いいのか、目的税として別々に求めるのがいいかについて検討した。

一般財源としてまとめて調達する場合には、政府が予算編成をコントロールし、2種類の配分比率を決定する。これら受け有権者の代表である中位投票者とその配分比率を与件として、予算の規模を決定する。このように有権者は予算の配分比率を変更できないという制約を受けてしまうことになる。これに対して、目的税の場合には、有権者の代表である中位投票者がどの支出について、どれだけ供給すべきかについて税率水準の設定を通じて自由に決定できる。このために一般財源よりも目的税のほうが有権者の意向に沿った効率的な配分が可能になるという。

ブキャナンの議論は、政府の失敗を重視していることから、政治過程を複数の利害関係者の交渉プロセスとして定式化したうえで、一般財源よりも、目的税のほうが有権者の意向に沿った選択を可能にするものと考えている。しかし有権者の意向が投票を通じて適切に反映するとしても、この議論は必ずしも現実的とはいえない場合がある。現実の政策決定において議員選挙を通じた間接民主制の下で政策決定が行われているために、政策事案の選好を巡り有権者と政治家に生じた大きなギャップにより、有権者の意向が政策決定に適切に反映しないことが多い。しかし、ブキャナンの問題提起により、目的税を用いる方が適切な場合があることが示され、その条件についてその後盛んに議論されるようになった。

(4) 受益と負担の調整機能

牛嶋正教授は目的税の受益と負担の調整機能に注目した。その議論²²⁾にしたがうと、民間財の場合には、市場メカニズムを通じて価格調整が働いて受益と負担のバランスをとることができる。公共財の供給においては、厳密な意味で市場メカニズムが働かないが、公共財の中には負担を通じて受益とのバランスをとることができるものがある。この場合に、受益と負担の緊密度が強ければ課税をするにしても説得力を持たせることができるが、受益と負担の緊密度が緩くなると、課税のための他の理由付けが強く求められるよ

うになる。このように、公共財においても税率の変更を通じて価格に近い機能を果たす場合がある。受益と負担の調整機能が強いものから緩いものまで並べると目的税は次の3つのタイプに区分することができる。

まず、公共財による個人に帰属する利益に着目して、この利益がある程度明確であって、本来なら料金などによって負担を求めることができるが料金徴収に高額のコストがかかる場合などに、目的税を通じて負担を求めることが受け入れられやすい。これを価格に準じた機能を果たしているとして「価格代替税」と呼ぶ。例えば、一般道路の維持管理費用については使途が充てられる揮発油税²³⁾は、市場価格ほど正確に受益と負担の関係を反映していないが、価格に準じた程度に概ね受益と負担の関係に沿っていると考えられている。

これに対して、使途を特定した目的税で供給される公共財のうち受益と負担の関係が緩いものの、何らかの利益を特定の個人が受けていると考えられる場合に、受益者に負担を適宜分担するので「負担配分税」という。土地所有者に都市基盤整備の利益が及ぶと考えられる都市計画税などがこれにあたる。

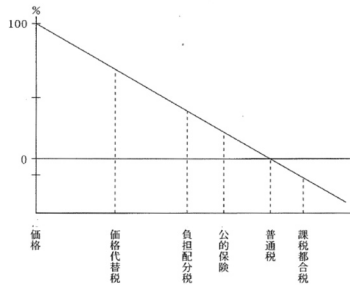
公的保険料などは、受益者が負担するものの分担割合が一定の別の基準により決められるので、負担分担税に近いものと考えられる。

目的税と対比される「普通税」は、直接の反対給付を伴わないが何らかの利益がもたらされるという意味で受益者の負担といえるものの、受益とは別の担税力基準により負担を求めている。

このように受益と負担の調整機能を基準に考えていくと、(図4)のとおり、市場価格、価格代替税、負担配分税、公的保険料、普通税という順に並べることができる。

さらに、目的税の中には、受益とは全く無関係に負担だけ求められる税目がある。先に使途が決まっていて、それに必要な財源を求める際に最も負担を求めやすいところに求める目的税である。「課税都合税」と呼ぶが、国有林野事業の赤字の埋め合わせ財源に充てられる「たばこ特別税」がこの事例である。

消費税と社会保障目的税化



(出典) 牛嶋 (2000) による

図4 受益と負担の調整

このほか、受益と負担の関係については、受益者負担の原則が成立する場合のほかに、原因者（汚染者）負担の原則が成立する場合が考えられる。原因者負担の原則とは、公害などの原因者が防止対策や補償の費用を負担するという原則をいう。この例としては、炭素税や環境税が挙げられる。牛嶋教授は、価格代替税の考え方が今後有用になっていくのは、原因者負担原則に基づくものと見通している²⁴⁾。形式上は、炭素税は確かに揮発油課税であるが、環境汚染の費用を内部化するために課される一種の排出賦課金であり、受益者負担原則に基づく道路整備のための揮発油税とは性格を大きく異にする。確かに、近年欧州を中心に炭素税が盛んに導入されているが、これらは原因者負担原則に基づくものとして、それだけで根拠付けができるので、目的税として用途を特定する必然性がない。原因者負担に基づく課税は、普通税として一般財源として使えるところに将来への展望が開けるといえる²⁵⁾。

(5) シグナル機能とコミットメント

目的税は受益者負担の原則から受益と負担の結びつきが緊密であるときに正当化できるといわれてきたが、これは逆に政府の政策決定の自由度を縛るものとして批判の対象にもなっている。最近の経済理論では、あえて政府の自由度を縛る方が社会全体の経済厚生が向上する可能性があることに注目しているといわれる。井堀利宏教授は、目的税は、受益者負担の原則からだけ

根拠づけられるのではなく、シグナル機能やコミットメントの機能に着目して、受益者負担とは別の視点から目的税の根拠づけが考えられることを示した²⁶⁾。

まず目的税の機能のうちシグナルとしての機能に注目すると、ブレットとキーンの研究 (Brett and Keen) によれば、目的税を将来の与党政治家の行動を縛る道具として位置付けることができるという。政治家が選挙において目的税化を公約すれば、選挙の後になってもこの公約を破ることができないモデルを想定して考えると、選挙の際に他の政治家と違って目的税化を公約する政治家は良い政治家であるシグナルを有権者に訴えかけることができることになる。つまり目的税を通じて有権者に向けて有権者が望むのと同じ政策を進めようとする良い政治家であるとの確信をもたせるシグナルの機能を活かせばより有権者の支持が得られやすくなるという²⁷⁾。

つぎに、マルシリアニとレンストロム (Marsiliani and Renstrom) の議論にしたがえば、目的税は、時間の経過にしたがって望ましい政策を変更するかもしれないという時間に関する不整合性を考慮すると、あえて政府の自由度を縛ることで、長期的に国民の経済厚生を向上させる場合があるという。例えば、所得格差が家計間に存在して、ガソリン税を課すと所得再分配効果が生じるときに、将来にわたって税率設定をコミットメントするのと同様の効果が目的税によりコミットメントなしに実現することができることになる。将来にわたって税率をコミットできない弱い政権であっても目的税化によりこれに準じた効果が得られることを示したものである²⁸⁾。

(6) 受益負担関係と限界的支出

先述した牛嶋教授の分析では、受益者負担の原則に着目して、受益と負担の関係の程度によって目的税の性格と実現性が異なることを検討した。ここでは、ウィルキンソン氏 (Wilkinson, M.) にしたがって、支出が比較的小規模で限界的かどうかの区別を導入し、(表2) のように4事象に分けて、それぞれの目的税のモデルにつき特徴と実現性を際立たせながら検討することと

表2 受益負担関係と限界的支出で区分した4つのモデル

	強い受益負担関係	弱い受益負担関係
広範な支出	(I)	(III)
限定的な支出	(II)	(IV)

出典：Wilkinson (1994) による

する²⁹⁾。これまでの議論を併せて、各タイプにつき具体的事例の評価を含めて整理し、実施上の課題などを検討することとする。

(I) の場合には、収入を厳格に幅広い支出に対応させる。その支出に必要な費用はすべてこの財源から賄うものとし、サービスの提供水準と税率は議会で決定する。財源が必要よりも多く集まれば、税率を引き下げる。他の収入をこの支出には充当しないこととされるので、必要よりも財源が不足する場合には税率を下げることになる。

このような収入と支出の厳格な結びつきの下では、支出対象が良いものであれば有権者の理解は得やすいと考えられる。しかし、実際に運用をしてみると、広範な支出対象であることから、その中の特定の小項目ごとに便益を受ける集団が分化していく可能性がある。受益を巡る格差が表面化してくると、集団間の財源獲得競争が生じて、議会における税率決定も容易に進まなくなる事態が予想されこの仕組みは持続しない。

(II) の場合には、収入を限定的な支出に厳格に対応させる。たとえば道路財源はすべて揮発油税で賄う。この場合、私的財の価格を通じて需給が均衡するように、公共サービスについても必要な支出額と収入額が釣り合うような税率に調整することになる。

これは、支持が最も得やすいケースであり、道路の建設・維持に充てる揮発油税が典型例として挙げられている。しかし、この場合であっても、将来、新しい技術が誕生して、民間財と同じように個人の道路利用にそれほど費用をかけずに課金ができるようになるなら、目的税として徴収する意味がなくなる。目的税とする根拠が過去に明確であったとしても状況変化により根拠が薄弱になることもある。この意味で、目的税については定期的な見直しが

重要になってくる。

(Ⅲ) の場合には、広範な支出を賄うために専らこの収入を充てるが、支出をその収入の範囲内に厳格に収めることはしないものとする。

税率を引き上げて収入の増加を図ることができる強い政治的基盤がある場合には、収入を必要な支出水準に近づけることができる。しかし、一般的に、支出の効率化を図るインセンティブがここからは得られない欠点がある。そこで支出の無駄を省く仕組みをうまく整えて着実に実行していくことができるのであればいいが、そうでなければ速やかに目的税化を解消することが賢明である。

(Ⅳ) の場合には、限界的な支出を賄うためにこの収入を充てるが、支出をその収入の範囲内に厳格に収めることはしないというものである。

例えば特定の子育て対策のためにこの新分野の支出を賄うためとして、所得税を1%増税してその増収分を充てるというケースがこれにあたる。支出と税目の間に説得的な関係があれば、有権者の受け入れが可能になる。しかし、説得力に乏しい場合にはご都合主義的な課税となる。

身近な事例で考えると、東日本大震災の復興資金等を確保するための復興特別法人税や復興特別所得税は、復興資金として限定した分野の支出に充てられているが、連帯や絆のこころへの訴えが説得力を持続することができなくなると課税都合税といつ呼ばれるようになってしまう。

3. 社会保障目的税化と用途変更についての評価

(1) 社会保障目的税化に至る経緯と評価

消費税は1989年4月に一般財源として導入されたが、消費税の創設目的については、税制改革法（1988年法律107号）第10条に、「税体系全体を通ずる税負担の公平を図るとともに、国民福祉の充実等に必要な歳入構造の安定化に資するため」と明示している。つまり、消費税は、創設時から、国民福祉の充実等に充てることを基本的に目的としている³⁰⁾。

消費税と社会保障目的税化

その後、非自民で構成される細川護熙連立内閣になり、1994年2月には消費税を「国民福祉税」に改め福祉財源の確保を図るという構想が細川総理から提案されたが、大きな反発を招いたことから直ちに撤回された。1997年4月に消費税率が3%から5%に引き上げられた後、1998年11月に与党の自民党は自由党と連立合意を結んだことから、自由党の消費税の福祉目的税化の見解を受け入れることとなった。これを受け1999年度以降の一般会計の予算総則には、消費税収を高齢者三経費に充当すること（福祉目的化）を明記することになった。

こうした中で与党の自民党の中には消費税の更なる引上げに向け社会保障目的税化を前向きに考える勢力が現れ、野党の中にも自由党などの流れをひく民主党において社会保障目的税化が好意的に議論された。2009年の政権交代のあと民主党は、菅直人内閣の下で社会保障と税の一体改革の議論を進めて、2012年野田佳彦内閣において民主・自民・公明の三党合意を受けて、消費税の10%への二段階引上げとともに社会保障4経費に用途を拡大して社会保障目的税化する法律を成立させた。

消費税の社会保障財源化については、2000年代半ばになり、政府税制調査会において、給付と負担の国民的な議論が必須であり議論が進む契機となればよいとの見方が示されるようになった³¹⁾。また、消費税に対する国民の理解を得るため、税収の用途を福祉などに限定することを法定し、特別会計を設けて厳格に管理する「目的税」化を主張する考え方が根強く存在していた³²⁾。これをめぐっては、給付と負担のリンクを厳格に行うことにより財政規律のルールを確立すべきとの考え方³³⁾もあるが、従来からの、①消費税と福祉の間に負担と受益の関係がない、②道路特定財源に見られるように、歳出の肥大化リスクがある、③他の歳出との優先順位の比較が行われず、財政の硬直化を招く、④税制全体での制度設計が困難になる、との批判的考え方に加え、⑤支出規模の拡大に応じて増税が自動的に行われてしまう³⁴⁾、⑥財源の制約が福祉サービスの無理な抑制につながる³⁵⁾、などの懸念や弊害が指摘された。ただ、消費税率を10%に引き上げたとしても

社会保障4経費に対する消費税充足率が6割程度にとどまり、スキマを直ちに埋めることは現実的ではないことから、ある程度緩やかな関係を許容せざるを得ないと考えられる。

これらに対して、消費税と社会保障支出には受益者負担のような強い関連性はないが、国民が手ごたえを感じられる形で受益還元が行われるならば十分に増税の根拠となるとの考え方もある。2012年に与党の民主党と野党の自民党・公明党が合意に至ったのは、民自両政党が、消費税の増税と社会保障目的税化について、党内には強い反対論があったものの、大筋において同じ方向を向いていたからといえる。緩やかな形の社会保障目的税化であっても、長年の懸案であった消費税改革の実現を優先させたものとみられる。これに対して、社会保障目的税化につき積極的に支持をしないが意味も乏しいとする考え方が根強くみられる³⁶⁾。

現状の社会保障目的税化を評価するならば、先述のウィルキンソン氏の(表2)の(Ⅲ)において分析したように、民主党政権においては、本来(Ⅲ)よりも(Ⅱ)を目指して、年金や子育て対策など、より特化した支出について消費税の付加税を目的税として設計しておくことも一案であった。先述のブレットらの研究を踏まえると、これにより、政治基盤が弱くても、自分たちの政策を実現していくことができるとともに、こうした個別の社会保障施策を重視しているとのコミットメントを通じて、良い政党であるとのシグナルを示すことができれば、選挙においても支持が得られただろうと考えられる。

これが安倍政権となると、次第に政治基盤を強固にしてきているので、この場合には(Ⅲ)の特徴を活用し、増税を図ってスキマを縮小することが期待されたのだが、実際は逆方向に、10%への税率引き上げを二度延期し、使途を追加したうえで借金による調達を拡大している。同時に財政健全化には消極的であるとの姿勢を強く印象付けている。

(2) 安倍総理による消費税の使途変更の提言

消費税の使途変更については、次の3つの論点に整理できると考えられるので順に検討していく。

第一は、使途の一部を振り替える先が、教育または人づくり革命とすることについては、全世代型社会保障を目指して財源を必要としていることから、使途を変更することに基本的には問題はない。ただし、全世代型社会保障は、社会保障・税一体化改革大綱にも示されたビジョンであり、これを踏まえて当初の使途配分が決められているものと考えられる。なぜ、この段階で、使途変更を求めないといけないのかという点に納得できる説明が求められる。個々の政策措置については2017年12月になり「新しい経済政策のパッケージ」において初めて必要な財源も含め具体的な姿が示されたが、大学無償化政策などお議論が煮詰まっていない論点も目立つ。確かに、消費税収増加分を利用すれば納税者によるその政策に対する認識の高まりが期待できる利点があるが、既に周知されている目的税の財源を使途変更しなくても、納税者に納得感を持てるようにすることは可能であった。さらに、選挙において、納税者（投票者）が、制限された情報のもとで政策選択を迫られることとなったのは残念である。

第二の論点は、消費税収の使途変更の重要性についてである。消費税の使途については、消費税法上に規定があることから、この規定に則っているならば政府内の対応で問題ないが、この規定を修正するのであれば、十分な議論を国会で行う必要がある。使途の内訳の項目について、もし大きく変更するのであれば、ゼロベースで積上げて説明すべきものと考えられる。それは、消費税のような大きな税収をもつ税目については、使途を特定したとしても、分化した受益集団の間で利害対立が生じるため、一般財源と同様に公平で効率的な配分が求められるからである。

もとより、受益と負担を関係づけて使途を特定する目的税化の積極的な意義が無いうえに、このような使途変更により透明性も損なっている。

したがって速やかに目的税をやめて一般財源化を図ることが賢明と考える。受益における世代間配分を高年齢から若年層にシフトさせる政策が打ち出されており、この方向の社会保障政策については筆者も基本的に支持する。しかし、用途充足の現状をみても、スキマが既に2014年当初から大きく、しかも拡大傾向にあり、10%に引き上げた後でもなお消費税充足率は6割程度と見込まれ、スキマ解消には程遠い。これでは社会保障目的税化を維持する実益がほとんどない。選挙における支持を得やすくなるといわれるが、社会保障目的税の実情が明らかにされていくにつれ、選挙で得られた支持を失いかねない。

第三の論点は、変更前の用途である社会保障制度の安定化に与える影響についてである。用途変更により高世代への負担のつけ回しとなる、借金返済財源の削減を表明したが、これは借金依存から脱却していく政策の優先度を低くみることを印象付けることとなった。借金依存からの脱却はスピードを落としても前に進むと政府は弁明するが、財政健全化目標を先送りすること自体が財政運営上のリスクの上昇要因となることは避けがたい。しかも、これにより、全世代型社会保障といいながら、投票権を持たない将来世代の社会保障をめぐっては将来にわたる安定的な運営を損なうことにならないか懸念する。納税者には、短期的な視点からの選挙対策の看板に振り回されない当事者意識の高まりが求められる。

用途変更についてまとめると、消費税は日本の税制の中で基幹税といわれる大きな税収が得られる税目であり、現状から考えると支出規模が大きく財源と支出の関係が緩い関係とならざるを得ないので、社会保障目的税化する意味合いは極めて薄い。政治基盤の弱い政権の場合には、持続的に政策を遂行するために、目的税を用いると有益なケースもありうる。しかし、基幹税である消費税と社会保障という大きな支出項目を結びつけることにはリスクが大きい。新規支出項目については、本来であれば、用途の振替えではなくて、個別支出に対応した増税・増収策を新たに提案するのが適当であろう。人づくり改革といった新たな重要事項については、目的税の特性から考えると、

むしろ消費税の一定税率増税分を充てるといった形の使途特定の方が分かりやすいえ効果的とも考えられる。便宜的に融通をもって新たな使途に次々に加えることは、目的税の意味をあいまいにするだけでなく、目的税に対する信頼性も損ねかねない。

おわりに

安定的な社会保障財源の確保は避けて通れない課題であるが、社会保障と税の一体改革の原点に立ち返り、何を削減し、何を効率化すべきかにつき、痛みを分かち合えるように国民全体の議論を促すことを最優先すべきである。高齢化の進展が避けられない中で、社会保障支出は今後確実に増大していく。消費税収を使うにしろ他の税収を使うにしろ、その使い道についてはできるだけ分かりやすいものに改めるべきであり、これにより社会保障支出の効果的なチェックが可能になる。社会保障の安定財源確保と消費税の増税を関連付けて難局を乗り越えようと企てた先人には敬意を払いたい。しかし現行の社会保障目的税化を続ける意味は乏しくなっていることから、目的税という形からは切り離すことが賢明であろう。いずれにしろ消費税収は、社会保障支出も含めた日本の財政において着実に重要性を増していく。社会保障がどこに向かうのかについて明確なビジョンを国民に分かりやすい形で提示することが急務である。これは国民が信頼を置いて納得した上で選択していくべき課題であり、その中で消費税の位置づけを改めて明確にするとしても遅くはないと考える。(以上)

- 1) 「インターワイヤード」社が2013年12月に行ったネットリサーチ（調査対象7275人）によれば、消費税が2014年4月に8%に引き上げられることは93.5%の人が知っていたが、その理由や用途は半数程度にしか周知されていない、という結果が示されている。（<http://www.dims.ne.jp/timelyresearch/2014/140123/> 2018年2月13日アクセス）
- 2) 『平成26年度版厚生労働白書』(2014) pp.250-260.
- 3) 「社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための消費税法の一部を改正する等の法律」、「社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための地方税法及び地方交付税法の一部を改正する法律」
- 4) 「子ども・子育て支援法」、「就学前の子どもに関する教育、保育等の総合的な提供の推進に関する法律の一部を改正する法律」、「子ども・子育て支援法及び就学前の子どもに関する教育、保育等の総合的な提供の推進に関する法律の一部を改正する法律の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律」
- 5) 「公的年金制度の財政基盤及び最低保障機能の強化等のための国民年金法等の一部を改正する法律」、「被用者年金制度の一元化等を図るための厚生年金保険法等の一部を改正する法律」
- 6) 『確かな社会保障を将来世代に伝えるための道筋』と題する報告をまとめた。
- 7) 「持続可能な社会保障制度の確立を図るための改革の推進に関する法律」
- 8) 社会保障と税の一体改革をめぐる報告書等については内閣官房ウェブサイトにもまとめられている。（<https://www.cas.go.jp/jp/seisaku/syakaihoshou/>）
- 9) 具体的には、男性労働者の正規雇用・終身雇用と専業主婦を前提とし、年金、医療、介護を中心とした社会保障をいう。
- 10) 具体的には、現役世代の雇用、子育て支援、低所得者・格差の問題、住まいの問題なども含んだ社会保障をいう。
- 11) 『社会保障・税一体改革大綱』(2012年2月17日) p.27；財務省ウェブサイト「消費税引き上げの理由」(<http://www.mof.go.jp/faq/seimu/04.htm>) を参照。
- 12) ここでは便宜上消費税率は国税の消費税と地方税の地方消費税を併せた税率として議論を進めている。実際の税率は、1999年4月以降消費税は4%、地方消費税は1%であったが、2014年4月からは消費税は6.3%、地方消費税は1.7%と規定されている（両方合わせて8%）。さらに、2019年10月からは消費税が7.8%、地方消費税が2.2%となる（両方合わせて10%）。
- 13) (図1) の右半分のとおり、消費税率（国・地方）が10%に引き上げられると、国税は7.8%、地方消費税は2.2%となるが、国税の税収のうち29.5%が地方交付税交付金の原資とされるため実質的配分は国税対地方が6.28%対3.72%となる。
- 14) 当初の説明では、5%相当の財源のうち、1%相当を消費税引き上げに伴う社会保障支出等の増に、機能強化として、3%相当を1%相当ずつ、制度改革に伴う増、

消費税と社会保障目的税化

高齢化等に伴う増、基礎年金国庫負担2分の1財源に、残りの1%相当を機能維持に充てるとしていた（『社会保障・税一体改革成案』2012年7月1日）。消費税増税に伴う政府の税負担分の増として見込んでいた最初の項目である1%相当分には、社会保障と関係のない公共事業負担分を外し、社会保障以外の歳出に増税分が回らないことを強調する説明に変更した。（『日本経済新聞』2012年1月21日朝刊；清水（2015）pp.399-400）

- 15) 「日本経済新聞」2017年9月26日朝刊。
- 16) 政府税制調査会答申『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）pp.278-279.
- 17) 小村（2014）、p.55.
- 18) 小村（2014）、p.56.
- 19) 横山（1995）、p.76.
- 20) Deran, E（1965）、pp.354-361；古田精司（1979）、pp.301-302；今泉佳久（1987）、pp.169-170.
- 21) Buchanan（1963）、pp.457-469；山本（2003）、pp.262-264.
- 22) 牛嶋（2000）、pp.3-19.
- 23) 揮発油税等は長らく道路特定財源とされてきたが、2008年度限りで廃止された。2009年度以降は一般財源とされている。
- 24) 牛嶋（2000）、p.13.
- 25) 原因者負担の原則に沿った課税には、環境汚染などの外部不経済を内部化するピグー課税の議論がある。外部不経済が生じる場合には、民間財のように、便益との間で市場機構により均衡する経済活動水準が定まる価格がないが、社会的便益を最大にする最適税率が求められることになる。この意味で価格代替税の議論につながっている。
- 26) 井堀.（2003）、pp.175-197.
- 27) Brett and Keen.（2000）、pp.315-340.
- 28) Marsiliani and Renstrom.（2000）、pp.123-138.
- 29) Wilkinson.（1994）、pp.125-133.
- 30) 消費税導入前に政府税制調査会において福祉目的税化をめぐる議論が行われている。1978年9月の政府税制調査会『一般消費税特別部会報告』には、新税の用途の特定化につき議論した具体的議論を「審議経過の概要」として添付されている。
- 31) 政府税制調査会は「消費税の社会保障財源化につき、選択肢の一つとして幅広く検討すべき」である（『抜本的な税制改革に向けた基本的考え方（平成20年度答申）』2007年11月20日）と従来に比べて前向きな姿勢を示すようになった。
- 32) 民主党は、社会保障目的税化に従来から前向きであり、税制改革大綱において明確に方針を示し政権獲得を狙っていた。「消費税に対する国民の信頼を得るためには、その税収を決して財政赤字の穴埋めには使わないということ」を約束した上で、

国民に確実に還元することになる社会保障以外に充てないことを法律上も、会計上も明確にすることが必要である」(『民主党税制改革大綱』2007年12月26日、p.6)。

- 33) 土居 (2005), pp.15-24.
- 34) 野口悠紀雄教授は、増収分を社会保障に充てるとは、社会保障費が増えればそれに応じて増税するとの思惑が見えるという。(野口 (2012), pp.126-131.参照)
- 35) 田中 (2000), pp.158-164.
- 36) 野口悠紀雄教授は、消費税の社会保障目的税化は財政運営を縛ることなく既存の財源を振替えにすぎず無意味なルールであるという。(野口 (2012), pp.17-23.参照)；井堀利宏教授は、消費税の社会保障目的税化には消極的という。なぜなら政治家の利益誘導を避けることができ国民の納得も得やすいが、発言力の強い特定の受益者が増えていくので必要以上の税率上げを招きかねないという。(井堀 (2005) pp.34-47. 参照)；國枝繁樹准教授は福祉目的税には特にメリットがなく、世代間負担の公平是正を損なうことがあってはならないという。(國枝 (2000), pp.60-67. 参照)

参考文献

- 井堀利宏 (2003), 『課税の経済理論』岩波書店.
- 井堀利宏 (2005), 「財政再建と消費税」『租税研究』2005年5月号, pp.34-47.
- 今泉佳久 (1987), 「目的税について」『経済学研究=ECONOMIC STUDIES』37 (2), 31-41.
- 牛嶋正 (2000), 『これからの税制 目的税』東洋経済新報社.
- 國枝繁樹 (2000), 「消費税の目的税化について」『税研』16 (2), 2000.9, pp.60-67.
- 佐藤繁、古市将人 (2014), 『租税抵抗の財政学』岩波書店.
- 清水真人 (2015), 『消費税 政と官との「十年戦争」』新潮文庫.
- 田中治 (2000), 「消費税の福祉目的税化の是非」『税経通信』55 (12) 臨時増刊, 2000.9, pp.158-164.
- 土居文朗 (2005), 「視点「消費税の社会保障目的税化」という財政規律」『三菱UFJ信託銀行調査情報』(294), pp.15-24.
- 野口悠紀雄 (2012), 『消費増税では財政再建できない — 「国債破綻」回避へのシナリオ』ダイヤモンド社.
- 藤田晴 (2003), 「第8章消費税の福祉目的税化」『21世紀を支える税制の論理 第6巻消費税の理論と課題 (二訂版)』税務経理協会, pp.157-180.
- 古田精司 (1979), 「福祉財源としての租税と社会保険料の選択」『三田学会雑誌』72.
- 山本栄一 (2003), 「第11章目的税及び特定財源の再検討」『21世紀を支える税制の論理 第6巻消費税の理論と課題 (二訂版)』税務経理協会, pp.253-277.
- 横山彰 (1995), 『財政の公共選択分析』東洋経済新報社.

- 吉田和男 (2001), 『21世紀日本のための税制改正：間接税・消費課税の改革』大蔵財務協会.
- Bird, R. and Jun, J. (2005), Earmarking in Theory and Korean Practice. *Working Paper 05-15*, Atlanta, Georgia : Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University. (<http://aysps.gsu.edu/isp/files/ispwp0515.pdf>. 2018年1月31日アクセス)
- Bös, D. (2000), Earmarked taxation : welfare versus political support, *Journal of Public Economics*, 75 (3), 439-462.
- Buchanan, J. M. (1963), The economics of earmarked taxes, *Journal of political economy*, 71 (5), 457-469.
- Carling, R. G., & Carling, R. G. (2007), *Tax earmarking : Is it good practice?*. Centre for Independent Studies.
- Brett, C., & Keen, M. (2000), Political uncertainty and the earmarking of environmental taxes, *Journal of Public Economics*, 75(3), 315-340.
- Deran, E. (1965), Earmarking and expenditures : A survey and a new test, *National Tax Journal*, 18(4), 354-361.
- Marsiliani, L., & Renstrom, T. I. (2000), Time inconsistency in environmental policy : tax earmarking as a commitment solution, *The Economic Journal*, 110(462), 123-138.
- Wagner, R. E. (1991), *Charging for Government (Routledge Revivals) : User Charges and Earmarked Taxes in Principle and Practice*, Routledge.
- Wilkinson, M. (1994), Paying for public spending : is there a role for earmarked taxes?, *Fiscal studies*, 15(4), 119-135.