

【論文】

税制研究序説

わが国税制の基本的な課題

中道信廣

目次

はじめに

- 一、税に対する国民意識
 - 二、税制の備えるべき基本的な要件
 - 三、わが国税制の現状とその問題点
 - 四、税制研究序説
- 結びにかえて

はじめに

税制というものは、その国の歴史によってつくられた伝統と、そこで生活する人々の社会環境とから醸成される、国民の社会意識に多くを依存しているように思われる。

イギリスにおいて、国王の無制限な権力の伸張と個人的な浪費に対し、教会、貴族、商人が連合して、それを制約するための要求をつきつけ、マグナ・カルタ⁽¹⁾が結ばれた。

フランス革命のとき、個人としての自覚をもっていた人々は、「人および市民の権利宣言」のなかで、税に対する市民の権利を明らかにした⁽²⁾。

アメリカの自主独立を尊ぶ人々は、「代表のないところに課税なし」として、本国イギリスに税を払うことを拒否し、戦争をして独立をかちとった。そして個人では律しえないような公共の用に必要な額を税として拠出し政府をつくってきた⁽³⁾。

わが国では、国民であるための義務として納税することが憲法に定められている⁽⁴⁾。

戦後、わが国の将来を民主的に再建するため、税制について、その選択を迫られたとき、アメリカから税制使節团长として来日したシャウ博士は、税負担を公平に配分し、市民意識をひきだすような所得税を最も好ましい税制とし、わが国がとりいれた個人所得税を税制の根幹とする試みは継続されなければならない旨の勧告を行っている⁽⁵⁾。

そのさい、この政策を採用してある程度の成果を収めたのは、イギリスとアメリカだけであり、フランス、ドイツおよびイタリアの税制改革の成果は時期尚早で評価を下せないとしている⁽⁶⁾。

このことは、いま私に、民主政治の基礎とされる、私たちの住所地における自治のあり方（わが国で地方自治とい

う)が、ヨーロッパ大陸諸国では団体自治を中心にしてすすめられ、イギリスやアメリカでは住民自治を中心と考えられている(註)という相関を思いおこさせる。

これら世界各国において、歴史によって育まれ、伝統によって培われた、そこに住む人々の、税に対する意識は、どのように相異してくるか、また、それはその国の税制のあり方にどうかかわってくるのか、という税の社会学というべき課題を解いてみたいのが、私の年来の、かなえられそうにない望みの一つである。

二年ほど前から、中曾根首相のもとで、シャウプ以来の抜本的な税制改革という国民的課題が論議されている。この課題がいま、わが国の歴史や社会的慣行にふさわしく、基本的な理念や望ましいあり方が本格的に論議され決定されることなく、政党間のかけひきによって、所得税の政策減税とマル優制度の原則廃止による税込中立性を保つという形で終ろうとしている。

しかし、税制の抜本的改革が多くの人々によって必要であると認識されながら、基本的な課題を殆んど未解決のままにしてしまつてよいものであろうか。

そこで、本稿では、私たちの間に税に対する関心がありあがつているこの機会に、日頃から折にふれ書きとめていたことなどを再検討し、次の四つの事項を基本的な視点として、わが国の税制を考えてみることにした。

(1) わが国の民主化にふさわしい税制として、シャウプ勧告にもとづき総合課税による所得税中心主義を採用しておきながら、その後、資産に関する所得が低率による分離課税にされるなど、租税の特別措置が進行し、不公平な税制となっているが、これでよいかどうか。

(2) 国税に占める直接税の割合がアメリカに次いで高くなっているが、これでよいかどうか。

(3) 税制の複雑さ、税法の難解さが、申告納税制度を通じてもたらされるはずの、税制の民主性や公平感の維持にとって、どのような問題点が生じているか。

(4) 財政民主主義の実現にとって、好ましい税制であるかどうか。

これら四つの視点を念頭におきながら、まず、わが国の税に対する国民意識を探り、次いで、税制の備えるべき基本的要件とされている「公平、簡素で明確、便宜」などの諸原則を考察し、また、先年行われたアメリカの税制改革のあり方と比較しながら、わが国税制の現状とその問題点を考察していくことにした。

そして、最後に、それらの考察の結果をふまえ、わが国の税制が財政民主主義を実現するのにふさわしいものとなるためには、どのようなものであるべきかを明らかにするための序説として、いくつかのてがかりを探ってみることにした。

一、税に対する国民意識

税に対して国民がどのような意識をもっているかは、税制を公平なものにしていくために、極めて重要なかわりをもっている⁽⁸⁾。

わが国では、封建時代の領主または、その代官の、年貢取立てをめぐる苛斂誅求から、いかに逃れるかが、人々にとっての生きるための知恵であったという伝統⁽⁹⁾があり、現在でも脱税事件が新聞紙上をにぎわしている。

これに対し、人々は違法、不法とか不当なこととして、憤りを感じるというより、うまくしてやったとか、もうかいたというような感じ方が強いように思われる⁽¹⁰⁾。

また、このような感じ方は、税がどのように使われているかを、自分らで監視したり、基本的な人権を守り、社会の福祉を増進するために、効率よく税を使うことを要請したりする方向に働らくこと、すなわち、財政民主主義を納税者で守ろうとするような意識に乏しい。

したがって、俗に「クロヨン」とか「トーゴーサンピン」といわれるような事態⁽¹¹⁾がなかなか是正される気配もないし、「役人天国」とかいわれるような事態も、役人の汚職も一向に改まりそうにない。このような事態に対し、納税者の積極的な抵抗も殆んどきかれぬ。

今回の税制改正にしても、サラリーマンに重税感が強く不公平になっている税制を正すことを目的としながら、不公平を是正し、公平感をとりもどすための対策らしいものは考えられていない⁽¹²⁾。

世界にはいろいろの国があり、イタリアでは、「政府は泥棒であり、泥棒にくれてやる金などない」という雰囲気⁽¹³⁾が国民の間に伝統的にあり、脱税額は年間の国家予算に匹敵するなどといわれている⁽¹⁴⁾。

アメリカでは、「かつては、市民の納税モラルを自慢しても正しかった⁽¹⁵⁾。マスコミがタックス、シェルターの問題を毎日のように取り上げ、制度の眼をごまかす類いの会話が四六時ちゅう交わされている現在、納税者は、ますます税制を不公平なものとして、税金を払う必要を疑問視し始めている。財務省が根本的な税制改革の検討を始めた主要目標の一つは、この不健全な趨勢を逆転させることである⁽¹⁶⁾。」とされている。

もともと、アメリカでは税に対する意識が強く積極的で、必要以上の額については「納税者の反乱」といわれるような組織的で積極的な抵抗を示すとともに、脱税者に対する法的な、また社会的な制裁が厳しく、これらの両面から税制に対する信頼感や公平感が保たれていたことをうかがわせる。

欧米の税制事情を調べ、「なぜ、クロヨン問題はないか」を問題にした、野口悠紀雄教授は、徴税の実態には日本と大差はないが、自営業や自由業の側の納税モラルに関して、日本と差がある可能性は否定できない。しかし、この検証は極めて困難であるとしながらも、背後の条件の違いとして、第一に社会構造の差、第二に敗政支出面での違い、第三にマクロ的な税構造の差、を指摘されている⁽¹⁶⁾。

また、佐藤進教授は、西欧先進民主国と比べてのきわだったちがいについて、納税意識の規定因をもとに類型化を試みられ、次のように指摘されている⁽¹⁷⁾。

一、日本人には、その情緒的生活態度からして、積極的納税意識が乏しく、少なくとも西欧的市民的納税意識に欠けるところがある。

二、日本人には、強制的賦課としての租税に対する抵抗意識が薄く、消極的抵抗の種々の形態がみられるにとどまるが、そのよってきたるところは、個人の独立の欠如という歴史的、民族的特質によるところが多い。

そして、そのあと、納税者のグループ化を、日本の税務行政の特色とする齊藤稔教授の説を援用され、このわが国独自の税務行政の運用によって、多くの場合、積極的租税抵抗の発現がおさえられてきたことを指摘している。

二、税制の備えるべき基本的な要件

税制が私たちにとって望ましいものであると考えられるためには、基本的にどのような条件を満たす必要があるであらうか。このことについて考察してみよう。

(1) まず第一に必要な条件は「公平である」ということである。このことの必要性について誰も異存はないであらう。

この条件は、同じような経済の状態にある者は、同じ額の租税を平等に負担すべきである。また、各自の経済状態が異なる場合には、その能力に応じて公平に、租税を負担すべきである。という二つのことを示すものと考
えられている。前者は水平的公平 (Horizontal equity) とよばれ、一つの理想として動かしがたい上に実施も
不可能ではないとされている。

後者は垂直的公平 (Vertical equity) とよばれ、これも一つの理想として、大きな価値をもつが、実際にその
目的を十分に達成することは、きわめて困難であるとされている⁽¹⁸⁾。

しかしながら、実施が不可能ではないとされる水平的公平についても、たとえば、前述したように、わが国で
はクロヨン問題が広く国民の間に知れ渡っており、不公平な状態が長く続き、なかなか改善されないでいる。

垂直的公平についてみると、経済状態に応じて適当な差別をつけることが公平であるとされるが、なにが適当
な差別かについての合意はほとんど得られていない。

ある者は所得税について比例税⁽¹⁹⁾であることが、適当であるとし、他の者は累進税⁽²⁰⁾の方が公平であると考
えている。さらに、この累進税の税率はどの程度の累進度が適当な差別かについては、いまだに理論的な決めてが
みつかっていない⁽²¹⁾。

このように「公平性」は税制の備えるべき最も基本的要件でありながら、それを十分に実現することがきわめ
て困難なものとなっている。

(2) 次いで、納税の時期や方法、納税すべき額は、その納税者ばかりでなく、何人にも簡単明瞭で明確にされてい
なければならぬ。ということに誰も異存はないところであろう。

この要件がなければ、税務当局が一方的に税を執行し、気に喰わない納税者には他より重い税を課すことも可能となるであろう。このようなことは近代的な税制の最も避けなければならないものといえる。

ところが、わが国の税制は次第に改善されてきているとはいえ、「一読難解、二読誤解、三読迷宮入り、四読了解不能」という皮肉なことば⁽²²⁾が通用しているように、税務の専門家である税理士泣かせの、複雑な税制となっている。

また、税務当局の一方的な見解を示す「通達」によって税が執行される⁽²³⁾、いわゆる「通達行政」の弊害も備えている。

アメリカの今回のレーガン税制改革では、「公平」と「経済的成長」とともに、この「簡素化」ということがスローガンにされている⁽²⁴⁾。

このように、簡素で明確な税制ということは、基本的な要件として税制が備えるべきであると考えられる。

- (3) さらに、前掲の納税の時期や方法については、納税者の資金が最も乏しい時期を狙ったものであったり、行くのがたいへんな場所で納税しなければならないようなものであることは避けるべきだということに誰も異存はないであろう。

納税にいくのに何日も仕事を休んだり、資金の乏しい時に借金して納税する必要があるなどということは、古の悪しき代官の時代ならともかく、近代の民主主義国家のもとではおよそ考えられないことである。

したがって、「納税の便宜性」も税制の備えるべき基本要件の一つとなる資格を有するものと考えられる。

- (4) また、ある種の税が、それによって国や地方自治体に入る収入よりも、そのために必要となる徴税のための費

用が多くなるような税は望ましくないと誰しも考えるであろう。

最も少ない徴税費で集められる効率的な税制、すなわち、納税者の負担が最小になるような税制は、徴税側はともかく、納税者にとっては誰しも望ましいと考えるであろう。

かくて、最小徴税費の原則といわれているものも、当然のこととして税制の備えるべき基本的要件であると考へることができる。

これらの四つの原則について、アダム・スミスは「明らかに正義にかなない有用なものであるから、どの国民もこれに多かれ少なかれ注意を向けてきた。」また、「できるだけ明確にするように、納税の時期と方法もできるだけ納税者に便宜とするように、また、租税の国庫収入の割には人民にはできるだけ、その負担の重くかからないように努めてきた。」といっている⁽²⁶⁾。

その後、経済学者や財政学者がいろいろと租税原則を論議してきたが、基本的には、この四原則をもとに組み立てたものといわれている。たとえば、チャールズ・M・アラン氏は課税標準の選択にさいして利用できる六つの基準を説明し、この点についての考え方がほとんど現在も変わっていないことを確かめてみたい学生諸君は、アダム・スミスの課税原則といかによく似ているか調べてみるとよいと記している⁽²⁶⁾。

また、田中二郎教授も、「これらの四原則は約二百年を経た現在においても、なお租税制度ないし租税法の拠るべき原則としての価値をもつものといえよう。」として評価されている⁽²⁷⁾。

アダム・スミスは、前記の徴税費の節約の原則を説明したなかで、国庫に納まるもののほか、なお多大の金を国民の手許から取り出し、若しくは手許外に留めておくことがある四つの場合を指摘している。それらは次のよ

うに、税制をめぐる現在の状況を予言しているようで注目に値する。

(1)には、多数の官吏の俸給やその役得のことがあげられている。わが国でも、現在、行政改革といわれるとき、常に多数の官吏をよゆうすること、その職権によるムダづかいや役得のことが問題とされている。

(2)には、人民の産業を妨害する場合のことがあげられている。最近では租税原則として、公平、簡素と経済的中立性の三つの原則が重視されている⁽²⁸⁾。

この経済的中立性というのは、納税者が行う経済活動に対して税制は中立であり、干渉をしないことである。現在では、本来の経済的中立性というより、積極的に経済成長や活力を生み出すための特別の租税誘因または優遇措置を認めることが行われている⁽²⁹⁾。

(3)には、脱税に関することがとりあげられている。前述したように、現在各国は頻発する脱税事件をどのように処置するかに頭を悩ましている。

わが国でも脱税事件が新聞紙上をにぎわし、それがひき合うか、ひき合わないかが議論されており、ひき合うとすれば、脱税に対する誘因はそれだけ強くなり、税制の実質的な公平は保てなくなり、不公平はますます拡大する。

脱税がひき合うような税の執行体制がとられているかぎり、いくら税制が理論的に公平に定められたとしても、現実には意義をもたない不公平なものというべきであろう。

(4)には、頻繁な臨検やいやな検査による納税者の負担のことがあげられている。現在でも同じ状況にあり、真面目な納税者の多くは金を払ってさけられるものならそうしたいと考えており、効率的な税の執行を強く望んでいる。

税制そのものの要件ではないが、最も重要なこととして、私は次のことをあげたい。

財政民主主義を實現し、憲法で保障されている基本的人権を支え、幸福の増進をはかるために、税が必要であることを考えるならば、税制を決めるにあたって、単に議会の多数決によるのではなく、国民の選択の方向を十分に汲みあげるようなシステムが確立されていなければならない⁽³⁰⁾。

三、わが国税制の現状とその問題点

戦後、わが国は前述したように、シャープ税制使節団の勧告にもとづき、所得税を中心とした直接税を税制の核とすることを選択した。シャープ博士によると、直接税の方が、各人が分に応じて負担することによって、わが国の民主化にふさわしいとされたのである。

その後、わが国経済は高度成長の好運にめぐまれ、しかもそれが長く続いたため、国も地方自治体も企業もそして個人の家計も、借金しては土地を取得し建物や住宅をつくり、それが金利の負担を大きく超える額の値上り益をもたらし、財政は所得税の税率構造による自然増収に酔い、また産業界の好況は個人の所得を大きく伸ばし、住宅ローンの支払いは苦にならなかった。

その間、わが国の税制は、毎年のように、政策減税がくり返され、新しい租税特別措置が採用または拡大されていき、利子、配当の分離課税や有価証券や建物等資産所得の分離優遇課税など、シャープ勧告によって最も重視された所得税による租税負担の公平という原則を次第に崩し、クロヨン問題の発生をもたらしした。

ところが、オイルショックを迎えると、歳入における税の自然増収はとまり、歳入欠陥を生ずる事態となり⁽³¹⁾、企業においては、借金に伴う金利の負担が業績を大きく圧迫し、赤字経営が増え、個人の家計もローンの支払負担に追

われるという事態になった。

国の財政は、高度成長期の建設国債に加え、落ち込んだ税収を補い、高騰した人件費と国債の利払いのため、昭和五十年には、財政法で禁じられている²²はずの赤字国債約二兆円が特例国債として登場し、それがだんだん増え続け²³、その利払が財政収支を大きく圧迫してきている。

大蔵省では、このような事態のもとで、歳入欠陥の発生を防ぐことと赤字国債の解消とをめざし、財政再建を強く主張し、広報²⁴をつくって国民に広く、財政再建のため財政改革が必要なことを訴えている。

かくて、従来のように所得税の課税最低限を見直したり、減税をすることによって、個人の生活権を圧迫しないように税制を変えていくことはできないできた。そのため、国民所得に対する租税負担率が高度成長期には、ほぼ十八%（地方税を含め）という水準に安定していたのが、成長がとまってからは、逆に上昇を続け、昭和六十年には、二十五%に達する水準になっていることが統計で示されている。

このような現状から抜けだす途として、景気弾性値の高い直接税依存の税制に、一般消費税を導入し、高まり続けている直間比率²⁵を低めることを試行し続けた。周知のように大平首相による一般消費税の導入の試み、今回の中曽根首相による売上税という大型間接税導入の試みがなされたが、いずれも国民の反対意思表示によって失敗してきている。

そこで、以上述べたようなわが国税制の現状において、その問題点として次の諸点が特に指摘できる。

(1) シャープ税制は、その後、次第に改変され、租税特別措置が進行し、自営業者の法人成りやみなし法人制度の採用などにより、業種による格差も拡大し、所得税は本来の意義から離れ、資産所得が国民の資産形成という大

義名分のもとに分離優遇され、給与所得に偏重⁽³⁶⁾して不公平なものになっている。

(2) 長い間、課税最低限の見直しや政策減税による調整の余裕もなく、重税感が強くなり、高度化し多様化した生活水準と課税水準の問題が強く意識されるようになっていく。

(3) シャウプ勧告により、直接税を柱とし、酒税や個別の物品税、消費税でこれを補うという税制になっているため、高度成長による所得の伸びを反映して、国税における直接税の割合が著しく増え⁽³⁷⁾、直間比率を見直す必要があると主張されるような事態になっている。

臨時行政調査会は、このような現状を次のように要約している⁽³⁸⁾。

1、課税最低限が五年間据え置かれ、所得税負担水準が上昇している。

2、国税収入に占める直接税の割合が近年徐々に高まり、五七年度には七二、四％となっている。

3、給与所得者の多くが、所得の把握差等から所得税負担について不公平感をもっている。

(4) そのほか、フランス革命のときの原点にかえるまでもなく、現憲法に明らかに示されているように、国や地方自治体における財政は民主主義のルールに則って行われなければならない。

わが国の税、財政に関する現状において、設けられている民主的な諸制度が建前はともかく、實際上、果して有効に働いているかどうか問題となっている。

小林直樹教授は、これについて、典型的な事例として次の三つをあげ、否定的に答えざるを得ないとされている⁽³⁹⁾。

1、予算の決定過程も税制のそれも、主要な部分は大蔵省に握られていること。

2、制度—技術面の問題を別にすれば、予算の配分、決定における支配政党の発言力の増大していること。
3、課税の著しい不公平が長年にわたって指摘されながら、一向に是正されないこと。

(5) また、わが国の税制の複雑さ、税法の難解さについては、すでに税制の備えるべき基本的要件の項で述べたように、定評のあるところである。

このことは、申告洩れ事件の多いことと、公平さを保つことの難しさからみて、申告納税制度の健全な発展にとって、大きな障害となっている。

(6) 直接税のうちで、法人税の位置づけがあいまいで、所得税制との関連が明らかにされていない。したがって、個人事業者と小規模法人事業者との間の税負担が不公平になっている。

四、税制研究序説

現在わが国税制が抱えている主要な問題点について、これらをどのように解決し、国民にとっての望ましい税制に変えていくことができるかを考察するための序説として、いくつかの事項について考えをすすめてみたい。

まず、わが国税制の核とされている所得税制において、各種の所得間の課税に格差があるという事実が指摘され、実証されていないながら、長らく放置されたままになっているという現状を、どのようにして公平なものに是正していくかを考えなければならない。

(一) そのための基礎的な前提として、次のことが実現されなければならないと私は考えている。

もともと税制というものは、どの国においても国民的な課題とされており、したがって、税制をつくるために、

最も必要なことは、国民の合意と選択のためのルールを確立することである。

税に対する消極的、回避的な伝統的意識の強いわが国においては、国民が積極的に税にかかわり、必要と認められる財政支出は、みんなで分担しあうという、近代的な税意識をもつようになるにはどうしたらよいかという、極めて解決困難な課題をのりこえなければならない。

まず、そのために必要なことは、税制の基本的方向を定める手順や手続は、財政民主主義の基本原則にたつて、国民の意思を十分に反映した民主的なルールのもとにおかれなければならない。

現状のように、政府税調委員と政権党の税調と特定の利害関係者の間で、主として論議され、一般の国民にとって、なかば密室のような場での審議によって、税制の基本的方向が決定されてしまうようなシステムは望ましいものとはいえない。

この点で、最近アメリカで行われた税制改革のやり方は極めて示唆に富むといえる。アメリカでは、まず、大統領が一般教書のなかで、税制の抜本的な改革の必要性を広く国民に訴え、それをうけて、財務省が「公平、経済的成長および簡素」という三つの目的ないし目標を設定し、現行の税制を徹底的に再検討し、四つの代替案⁴⁰の比較考量をしたうえで、具体的な改革案を立案した全三巻の報告書を公開している。

そして、その報告書は約六か月間、キャンペーンを行って、国民各層の間に広く浸透させ、そのあとで、大統領が改めて、この報告書を基礎にした改革案を提案し、議会がそれを審議するというシステムになっている。

わが国でも、国民的課題にふさわしく、民間に各種の税調がつくられ、それぞれ改革案をだしあい、それらが、政府税調や議会はもとより、広く国民有識者の間でも比較検討され、論議がつくされたうえで、議会でそれらをもと

に基本的な理念や方向を十分に審議し決定するということにすべきであると考える。

石 弘光教授は、税制改革のすすめ方について、欧米型と日本型とを対比させて論じたあと、「税制改革を真に国民的な課題にするため、情報の提供および収集をよりオープンにし、かつ、積極的にせねばなるまい」とされ、各界で作成公表された各種の改革案を、もっと税調での審議にとり入れ、各方面の提言を有効に活用すること、また、「一日税調」といわれるものの開催によって、納税者としての一般国民の声を直接にきくことなど望ましいとされている⁽⁴¹⁾。

このことに関連して注目されるのは、次のような論調である。税制について基本的な考え方を異にするとされる三人の学者にインタビューした、五十畑 隆氏は「税制改革は行うべきだということは三者とも一致しており、納税者共通の認識でもあるが、(どのような税制が望ましいかについて) 国民的合意はあり得ない⁽⁴²⁾」としめくり、国民的合意を得ることの困難さを指摘している。

しかし、本間正明教授は税制の専門家といわれる者の間に、大きくわけて、①総合所得税論者、②支出税論者、③最適課税論者といわれる三つの立場があり、それぞれの立場によって望ましい税制改革の処方箋が異なっているとされながらも、少なくとも、意見の合意の可能なものとして、次の三点をあげ、これだけの点で合意できれば、包括的な税制改革案を策定することは十分可能であるとされている⁽⁴³⁾。

- (1) 現在きわめてあいまいな形で設けられている租税特別措置の見直しによる不公平税制の是正
- (2) 資産所得に対する適切な捕捉、管理体制の整理
- (3) 時代に即応した非近代的な間接税体系の改革

基本的には、望ましい税制への改革は、このように国民の意思を十分に吸いあげることができるようルールが確立され、そのもとで論議がつくされるならば、技術的な細部まではともかく、大綱については、十分に合意は可能であると考えられる。

(二)、次いで、わが国の現状において、最も主要な問題である、不公平な税制をどのように是正するか。ゆがみやひずみをなくして公平さをとりもどし、納税者に税制に対する信頼感と公平感を保ち、納税モラルを確立するためにどうすればよいか考察してみよう。

アメリカ財務省の報告に「公平感を与えることは租税政策の目標として、公平そのものと同様に重要である⁽⁴⁵⁾」とされ、「等しい者に対する等しい扱い」と「所得階層間の公平」とともに、この公平感がとりあげられている。

(1) 経済的状況の等しい者には等しい扱いをという水平的公平についてみると、どのような状況を等しいとするのがまず問題となる。またその測定は所得であるか資産であるか、または消費であるかについても、従来から論争の絶えない⁽⁴⁶⁾ところである。

さらに、現実に、クロヨンとかトーゴサンピンといわれる、不公平が存在していることが実証されている⁽⁴⁶⁾ように、業種間における水平的公平を実現することも、かなり厄介な問題である。

しかし、基本課題として水平的公平が保たれないような税制では問題にならない。この解決は租税特別措置をできる限りなくして所得計算に差をつけないこと、税の執行体制や罰則を強化してでも、業種間における所得の捕捉差を許さないことによってできるはずである。

(2) 経済的状況のちがいに對して適切な差をつけるべきであるという垂直的公平を実現することは、一層困難な課

題である。

このことのために、現在多くの国で累進税率が採用されている。しかし、どの程度の累進度が公平かについて、まだ決めてがみつかっていない。

また、フランス革命の憲法制定国民議会は、租税の比例の原則に執着し、累進課税に反対していた⁽⁴⁾といわれているが、アメリカでは前述の報告書でこの比例税制は、水平的公平の基準からは高く評価されるが、垂直的または分配的公平が損われるので、望ましくないと結論されている。

水平的公平と垂直的公平を同時に満足させるためにアメリカでも苦勞しているが、より包括的な課税所得の定義とより低い最高税率での軽度累進的税率とを組み合わせることを試みている。

このようにすることによって、分配的（垂直的）公平を犠牲にすることなく、水平的公平と経済的中立性や簡素化という他の目標が同時に達成できるとしている。

結局のところ、このように課税ベースを広くし、所得を確実に捕捉することによって、水平的公平を保ち、数段階の累進税率によって、垂直的公平を満たすことにならざるを得ないものと現状では考えられる。

しかし、依然として、どの程度の累進度が公平の実現のために望ましいかを実証的に示すことが今後の研究課題として残されている。

- (3) 納税者の間に公平感を保つためには、どうすればよいか。現在のように不公平な取扱いが定着し、そのうえ、脱税（最近では申告洩れというスマートなことばで表現されている）が横行し、ワーストテンなどと毎年新聞紙上をにぎわすような事態をなくしてしまふことが先決である。

このような実態があるかぎり、いかなる税制改革がすすめられようとも、国民の間に公平感や育ちようもない。不公平の根源である租税特別措置の徹廃や脱税に対する罰則の強化や税務執行上の措置など、申告納税制度によって正直者が馬鹿をみるしくみにならないようにするための対策が緊急に必要である。

前記の報告書によると、アメリカでも、この公平感を重視し、市民の納税モラルをかつて自慢した時代のように回復させることを目標にしている。そして、納税モラルの低下は、法に従わない納税者が罰せられないことと、基本の租税構造に欠陥があることに原因があるとしている。

そして、タックス、シユルターの機会は完全に排除することはできなくても、できるだけ削減されなければならないし、脱税は税制上もつと困難であるようにしなければならぬと納税モラルを回復するための対策を指摘している。

また、より公平な租税ルールの採用は公平感の回復につながり、次には納税協力をよりよくするといった多重効果をもつことになろうとも記されている⁽⁴⁸⁾。

さらに、税の執行がおろそかだと歳入が落ち込み、納税者には不信を生み、税制が正直者が馬鹿を見る制度となり、同時に税制に対する敵意を生むことになりかねない⁽⁴⁹⁾との指摘もある。

これらに対処するため、最近、財政赤字のなかで、税務職員を三、三〇〇人増やして二億ドルの予算をつかい、税務執行を強化し、二億ドルの税収増を見込んでいとも伝えられている⁽⁵⁰⁾。望ましい税制実現のため、わが国でも大いに参考とすべきである。

三、さらに、申告納税制度を意義あるものとするために、現在の複雑でわかりにくい税制のしくみを改め、納税する

側にとって、簡素で明確なものに変えていく必要がある。

わが国の税制は、税の専門家といわれる者の間でも、複雑でわかりにくいという定評がある。現実の問題のとり扱いに当たって課税当局の意見が大いに尊重され、実践に役立てられている⁽⁵¹⁾。

このことは、民主的で公平な租税負担に好ましい制度として導入されたはずの申告納税制度⁽⁵²⁾が形骸化されたものになってしまう危険があり、改善し、簡素にすることは極めて重要である。

アメリカ⁽⁵³⁾では、税制の簡素を定義づけることは困難であるが、簡素でない事例は誰れの目にも明らかであると、簡素な税法は税金を払うという市民の責任を果たすために、長たらしい、また複雑な説明書に苦労したりすることなく、殆んど責任感ある納税者は専門家を雇うことなしに、自分の納税義務がどれくらいかについて、より確かに知っているはずである⁽⁵⁴⁾。として税制の簡素化の重要性を指摘している。

四、望ましい税制とするために、間接税制についても、また、直接税と間接税の組み合わせ方についても見直さなければならぬ。

現在、わが国の間接税は直接税を補完するものとして、特に定められた物品にのみ課税されることになっている。消費の多様化や高度化という生活状態の変化によって、従来の奢侈税としての存在根拠がうすれたといわれている。乗用車やクーラー、テレビ等の家庭用品やゴルフ等のスポーツ用具など普通に消費されている物品が課税される一方で、OA機器等の新しい情報社会に対応するサービス用機器は課税されないという不合理が生じている。

また、物品税をみると、八四種に区分された物品に、五%から三〇%までの十種類の税率が適用されるという複雑な構造になっている。

このような不合理や複雑さは解消する必要があり、そのために、間接税制は整備し、簡素化されなければならないものと考ええる。

この点について、直接税と間接税の組み合わせのあり方を変えるために、これまでに試みられた、一般消費税の導入などは、その必要性和内容について議会や国民の間で、十分な論議がされないまま、政治的に消え去ったことは重要視されなければならない。

国税収入に占める直接税の割合がわが国で最近とくに高くなっており、今回の税制改革の論議のなかでも、最大の焦点となっている。

経済学者の間では、直接税と間接税との比較において、超過負担の問題が論議され、ヒックス (J. R. Hicks) 以来、伝統的に、間接税に対する直接税の優位性が、資源の効率的配分の点から正当化されていたといわれる⁽⁵⁵⁾。

その後、この結論は、前提に依存して一般論としては成立し得ないと、リトル (T. M. D. Little) が指摘してから、超過負担は所得税と個別消費税のいずれが大きいか一般論として決めることは困難となった。したがって、直接税と間接税のいずれが望ましいかは、理論的な根拠よりも、個々の具体的なケースによる実証的な根拠によって決めるべきことになったといわれている⁽⁵⁶⁾。

アメリカ経済については、ハーバーガー (A. C. Harberger) が、この超過負担の推定を行い、所得税の方がコストが小さいという結論を示したといわれている⁽⁵⁷⁾。

このように、理論的には、直接税の優位性も立証されておらず、また、直接税と間接税との最適な組み合わせの問題も解決されてはいない。

欧米の財政学者は理想的な税制を量的に規定することを試みている。たとえば、J・F・デューは最適なタックス、ミックスとして、所得税を中心とする直接税が五〇%、一般消費税等が二五%、財産税等が一五%、酒、たばこ、ガソリン等の税が一〇%と述べていたと伝えられている⁽⁵⁸⁾。

また、F・ノイマルクによれば、理想的な税制は所得税、法人税が税込全体の約二分の一を占め、売上税（付加価値税）で全収入の約三分の一以上、四〇%以下になるようなものであるとしている⁽⁵⁹⁾。

わが国でも、このように実証的な量的測定を行うことが、今後の課題として残されている。

この場合に、税痛感を取り除き、広く薄く課税できる間接税への移行を焦点とした、直間比率の見直しを論議するにあたって、とくに考慮されなければならないのは、国税収入の約三割（所得税収入の約八割）を占める源泉所得税が税ということをとくに意識することなく、給料から天引きされているという事実である。

シャープ勧告でいわれているように、直接税が本来備えているとされる民主的な性格⁽⁶⁰⁾を取り除き、間接税化されている、この税をどう取り扱えばよいかは、直間比率を議論する場合に問題とされなければならないものと考えらる。

さらに、直接税についても、その主な構成要素である所得税と法人税の関係における法人税の位置づけの問題がある。

これについて、古くから論争されている法人擬制説と法人実在説とがあるが、そのうちのいずれの立場にたって考えるかによっても、直接税のしくみは変わってくるはずであるが、これも今後に残された検討課題である。

結びにかえて

この小論において、私は、まず、国民が税に対して、公のため必要な費用は公平に分担するという積極的な意識をもってることが、望ましい税制を実現するための基本的な前提であることを明らかにした。

次いで、もともと税制が備えておくべきであると考えられる基本的な要件はなにかを調べ、それらの要件からみて、わが国の現在の税制の主要な問題点がどこにあるかを考察した。

そのあとで、現在の税制のもつ、これらの問題点をどのように解決すべきかについて考えをすすめた。そうすることによって、どんな税制がどのようなようにつくられるのが、望ましい税制への改革であるのかを明らかにしてみようと試みたつもりである。

しかしながら、作業の過程で、国民意識やその国の政治状況や社会構造に深くかわり、社会的環境や経済的狀態に複雑にからむ税制について、その望ましいあり方や体系を考察していくことの困難さをしみじみと痛感した。

現在、わが国税制のかかえる問題点については、とりあげた事項以外にも、多くのことが考えられ、また、(1) 所得種類間または業種間における公平さの量的な測定 (2) 所得や資産等の経済力の差のもとにおける公平さの測定 (3) 生活権にかかわる課税最低限の水準の測定 (4) 法人税の位置づけと個人所得税との斉合性の問題 (5) 直接税と間接税との最適な組み合わせ (6) 相続税を含む資産課税のあり方 (7) 地方自治にふさわしい地方税制のあり方、など考察すべき多くの課題が残されている。

この小論で考察した今後の税制研究へのつながりをもとに研究をすすめ、わが国における望ましい税制や税体系を明らかにしたいと考えている。先学諸氏のご助言、ご教示をいただければ幸いである。

注

- 1 一二二五年、教会、貴族、商人が連合して国王につきつけた要求として知られる。その第十二条に「いっさいの楯金もしくは援助金は朕の王国の一般議会によるのでなければ朕の王国においてはこれを課しない……。」と定められている。岩波文庫「人権宣言集」四〇頁
- 2、一七八九年、フランス国民議会による十七条の宣言、その第十四条に、「すべての市民は自身でまたはその代表者により、公の租税の必要性を確認し、これを自由に承諾し、その用途を追求し、かつその数額、基礎、徴収および存続期間を規定する権利を有する」と記されている。岩波文庫、前掲書、一三二〜一三三頁。
- 3、一七七六年七月四日、コングレスにおいて十三のアメリカ連合諸邦の全員一致の宣言」によると、イギリス国王の悪行と篡奪の歴史的事実を敢て提示し、「自らの将来の保安のために、新たな保障の組織を創設することはかれらの権利であり、また義務である」と書かれている。岩波文庫、前掲書、一一四〜一一五頁。
- 4、明治憲法第二十一条および日本国憲法第三十条。第三十条には「国民は法律の定めるところにより納税の義務を負う」となっており、これは明治憲法と同趣旨である。
- 5、福田幸弘監修「シャウプの税制勧告」霞出版社、七四頁。
- 6、同書七三頁「Carl Sumner Shoup「日本税制報告書」Report on Japanese Taxation, by the Shoup Misson, 1949 卅九頁に記されているもの。
- 7、たとえば室井力編「地方自治」十二〜十三頁、文献選集、日本国憲法(12)、三省堂。
- 8、アメリカ財務省編、塩崎潤訳「公平、簡素および経済成長のための税制改革」に「公平そのものと同様に重要である」旨の指摘がある、十五頁。また、シャウプ博士も前掲書で「公平とともに納税者の公平感の必要性」を述べている。三八頁。
- 9、各地に頻発した農民一揆をみても、このことは明らかであるが、テレビの時代物に出てくる物語によっても知ることができ
- 10、前記のシャウプ勧告書においても「脱税が日本において重要な問題であることについてはほぼ意見が一致している」と記されている、三七頁。また、戦後できた脱税通報者に対する報賞制がすぐ取りやめられたこと、および現在優良納税者の表敬制度があるが、これに対する納税者のうけとり方について、同様のことがいえる。

- 11、総理府の昭和六十一年二月の世論調査によると、全体の約三分の一の人が、また、サラリーマンでは約四割の人が、このことばを知っており、そのうちの約八割の人はこのことばの意味、内容について知っていると答えている。
- 12、読売新聞社が昭和六十二年六月に行った世論調査によると、税負担が重いと答えた人が全体の約八十二%、給与所得者は約八十七%に達しており、不公平と答えた人は、全体の七十八%になっている。また、今回の税制改革によって実現を希望した者は、所得税の減税(約七十八%)に次いで、優遇税制の是正六十八・二%と不公平是正五十五%であり、不公平の是正問題が焦点となっている。六十二年七月一日付夕刊。
- 13、柴田光蔵著「法のタテマエとホンネ——日本の法文化の実相をさぐる——」四三頁。有斐閣選書。
- 14、前掲のアメリカ財務省の報告書九頁には「以前から、市民の納税モラルつまり、政府活動を賄うために必要な所得税を自発的に払う市民の意欲を誇ってきた」と記されている。
- 15、アメリカ財務省の前掲書の十六頁、またアメリカでは、今回の大巾な減税の前に、巨額の財政赤字に拘らず、税務官吏を二、三〇〇人増員し、会計資料の提出を徹底させ、税の捕捉率を高める措置をとり、公平感の回復に努めたといわれる。
- 16、エコノミスト一九八五年九月十七日号、十四頁〜十九頁。
- 17、「文学にあらわれた日本人の納税意識」二二九〜二四〇頁、東京大学出版会。
- 18、Charles. M. Allen "The Theory of Taxation" Penguin Books. 深沢実、日向寺純雄訳「租税の理論」二二三頁、東洋経済新報社。
- 19、今回の税制改革で、マル優制度が廃止され、一律に二〇%課税されることになったが、このように所得の多少に拘らず一定率で課税することが公平であるとされる。
- 20、現在多くの国で累進税率が採用されており、わが国では十五段階の所得税率をもっている。
- 21、臨調第三次答申では、「課税最低限、直間比率とともに、この税率構造が現行税制上問題のある重要課題である」と指摘されている。また、日米間における税率構造の差は、たとえば、本間正明、斉藤 慎両氏稿「税制改革の焦点」に示される「所得階層別税負担の日米比較」を参照されたい。経済セミナー、昭和六十二年一月号二三頁、日本評論社。
- 22、山城吾郎著「日本の税金」新日本新書18によると昭和三十九年八月五日の朝日新聞にのったことばとされている。
- 23、わが国の通達行政といわれる官僚独善的な行政の最もはげしい例が税の執行であるといわれる。ぼう大な量の基本通達や個

別通達がつけられている。

- 24、アメリカ財務省の前掲報告書の標題にみられる。
- 25、Adam Smith "Inquiry Into The Nature And Causes of The Wealth of Nations" 竹内謙三訳「アダム・スミス 国富論下」一六一頁、千倉書房。
- 26、前掲書「租税の理論」三三二頁。
- 27、「租税法」三二頁、有斐閣「法律学全集11」
- 28、たとえば、宮島 洋著「租税論の展開と日本の税制」二〇六―二一五頁、日本評論社。
- 29、アメリカの税制改革では「経済成長」が、そしてわが国の今回の税制改革では「活力」が基本理念（基本目標）の一つとされている。
- 30、今回の税制改革にあたり、中曽根首相は税制調査会への諮問文を、「国民の選択の方向を十分くみとり、望ましい税制を確立する必要がある」と結んでいる。税制調査会資料による。
- 31、当時は不況による税込不足で、昭和五十六年度は三兆円、昭和五十七年度は六兆円という巨額の歳入欠陥が生ずるのではないかといわれた。
- 32、財政法第四条に「国の歳出は公債又は借入金以外の歳入を以て、その財源としなければならない。」と記されている。
- 33、昭和四十九年末に約十兆円あったのが、昭和六十二年度末には一五二兆円になるといわれている。また、昭和五十年から昭和五十九年の十年間に、発行された国債約一一三兆円のうち赤字国債は約五四兆円である。
- 34、昭和五十五年十月に「財政再建を考える」、また、昭和五十八年八月に、「財政改革を考える」という冊子をつくっている。
- 35、直接税と間接税の比率のこと、国税収入に占める直接税の割合は、わが国で七三・八%（六十一年予算）、アメリカ八八・三%（五十九年度）、イギリス五六・七%（五十九年度）である。税調資料。
- 36、一九七八年度と一九八三年度を比較した資料によると、国民所得に対する割合でみて、所得税が四・六五%から六・一八%へ、そのうち、申告所得一・一八%から一・三四%へ、源泉所得三・四六%から四・八五%へと上昇している。また、源泉所得のうち給与所得のみでは、二・四五%から三・六五%へと税負担割合が増え、申告分の〇・一六%の増加に対し、給与分一・二〇%と給与所得に偏っていることが示されている。野口悠紀雄稿「日本の税制どこが問題か」、経済セミナー、昭

- 和六十一年十月号、日本評論社。
- 37、戦前の昭和九〜十一年の水準では三五%であったものが、シャープ税制使節団の勧告には約五〇%と記され、昭和二十五年五五%、昭和六十一年度は逆転して約七三%となっている。大蔵省資料。
- 38、昭和五十七年七月三十日付答申に「税制の基本的考え方」という一項があり、そこに記載されている。
- 39、小林直樹稿「財政法学の課題——憲法学の視点から——」による。同氏と北野弘久編「現代財政法の基本問題」所収の論文、五〜六頁、岩波書店。
- 40、1. The Pure Flat Tax. 2. The Modified Flat Tax. 3. Consumed Income Tax. 4. Sales Tax.
- 41、「審議会方式の改善を提言する」、エコノミスト一九八五年十一月二六日号、十八〜二三頁、毎日新聞社。
- 42、「いま甦る税制の抜本改革」正論、一九八七年九月号、九一〜一〇五頁、同氏はサンケイ新聞論説委員、なお（ ）内は筆者が加えたもの。
- 43、「基本的な税制改革望む」日本経済新聞、六十二年八月二八日、経済教室。
- 44、前掲の報告書十五頁、このことは、また前掲のシャープ勧告書にも、公平と同等に公平感が必要なことを指摘している。三八〜三九頁。
- 45、前述のように代表的には三つの立場があり、従来からの所得税論者、支出税論者のほかに、各種の税の最適な組み合わせを主張する新しい租税論の立場がある。
- 46、本間正明氏他三者による「最適税制」(経済企画庁経済研究所編集の「経済分析」第一〇九号)によると、昭和五十五年度の所得税負担格差を一〇対七対五と判別している。また、石弘光氏の「課税所得捕捉率の業種間格差」(季刊現代経済四二二号七二〜八三頁)によると九割、十割対六割、七割対二割、三割という格差を昭和四十五〜五十二年の九年間のデータから導いている。
- 47、山本浩三稿「フランス革命における近代的租税原則の確立」、小林直樹、北野弘久編前掲書所収、三六八頁。
- 48、前掲の財務省報告書十六頁。
- 49、同書十五頁、
- 50、福田幸弘著「税とデモクラシー」二五頁、東洋経済新報社。

- 51、税務相談所が各地の国税局に設置されているが、その利用者の殆んどが、税理士かその事務所の人たちといわれている。
- 52、山本浩三氏の前掲論稿の三六八頁によると、フランスにおいて、「憲法制定議會は詐欺を生み出す申告制に租税を基礎づけることを望まなかった」とされており、申告納税制度に反対していたことは民主性と公平性を考えるうえで注目値する。
- 53、前掲の報告書、十五頁。
- 54、佐藤進著前掲書、一三七〜一三八頁によると、日本の税務担当者達がシャウプ使節団の人たちの話をきき、アメリカではみんな税のことをよく知っていることに驚き、一種のカルチャーショックをうけたと記されている。
- 55、貝塚啓明、館龍一郎著「財政」一〇五頁、岩波書店、「現代経済学7」
- 56、同書、一〇九〜一一〇頁。
- 57、同書、一一六頁。
- 58、59、佐藤進著「日本の税金」三三〜三四頁、東京大学出版会。
- 60、福田幸弘氏は「ヨーロッパの民主主義の歴史からみて、間接税こそ、民主主義の伝統である。」といっている。前掲書五〇〜五一頁。