

The Design of Tax System and the Direction of Tax Reform

メタデータ	言語: jpn 出版者: 公開日: 2017-07-28 キーワード (Ja): キーワード (En): 作成者: 井上, 徹二 メールアドレス: 所属:
URL	https://saigaku.repo.nii.ac.jp/records/724

This work is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial-ShareAlike 3.0 International License.



あるべき税制と税制改革の方向

井 上 徹 二

わが国の税制の問題点を考察し、税制のあるべき姿を提示することが本稿の課題である。あるべき税制は、国民の福祉の向上に資することを目的に設計されなければならない。そのための基本は、所得税を基幹税とした直接税中心主義と、応能負担原則の徹底という理念に立脚した税制を構築することである。この基本的視座に立って以下論述したい。

第1部 税制の現状

まず、我が国の財政状況、特に財政収入の大宗である租税収入について統計上の数値を確認しながら問題点を明らかにする。

1. 国民所得と租税負担

税制を考える前提として、租税負担の現状を把握しておきたい。そのためには、国民所得の大きさ、租税負担額、租税負担率を確認しておく必要がある。

年 度	国民所得	租税負担額 (国税・地方税計)	租税負担率
平成 17 年	366 兆 6,612 億円	87 兆 949 億円	23.8%
18 年	373 兆 2,466 億円	90 兆 6,231 億円	24.3%

(国税庁統計年報平成 18 年度版, 42 頁)

わが国の租税負担率(国税・地方税計)は大体 24%程度であり、欧米の先進諸国と比較して低いと言える。諸外国の租税負担率を平成 17 年度で低いほうから並べると、アメリカ 25.0%、ドイツ 28.0%、イギリス 37.5%、フランス 37.6%、イタリア 40.1%となっている^①。

いわゆる小さな政府的な志向を持つアメリカが 25%とほぼわが国と同じ程度の租税負担率であり、福祉制度が充実しているイギリスとフランスが 37%とかなり高い租税負担率となっている。ドイツは租税負担率が 28%と低いが、社会保障費負担が他国と比べ高いので「国民負担率」という点ではフランスと同じ程度なのである。本来は、国民の負担の高低を比較するには社会保

険負担を含めた「国民負担率」によって判断する必要があるが、紙数の関係で本稿では触れない。

とりあえず、わが国の租税負担率は欧米諸国と同じかむしろ低いことは確認できる。それにもかかわらず、多くの国民が重税感、不公平感を抱いていることが問題であり、その点の解明が必要である。原因の一つが、租税の使い道である予算支出が国民の生活を支えるためのものになっていないことであるが、この点についての立ち入った考察は別の機会に譲りたい。

もう一つの原因は、現在の所得税制・法人税制・資産税制に多くの抜け道、減税特例があって、本来、納められるべき税金が納められていないために形式上の税率の高さの割に租税収入が少なくなっていて、租税負担率も低くなっていることである。こうした減税特例を受けているのは大企業、高額所得者や資産家である。しかも、その免税や税の軽減が税法上は合法的に行なわれているので、こうした税の抜け道、税の特例、免税・減税の理屈・理論を一つ一つ拾い出し批判的に検証することが重要である。具体的には、土地等や有価証券の譲渡所得の分離課税、配当所得の優遇、多くの租税特別措置法による減免税、法人税の仕組みに由来する税負担の軽減・優遇、税法上の非課税規定などについて、理論的にも実態的にもその問題点を明らかにすることである。本稿では、紙数の関係でいくつかの論点に限定してこの課題に取り組むことにしたい。

税制改正というと法人税減税、所得税の最高税率引下げなどが主張され、一方、財政危機克服の財源は消費税の増税しかありえないという議論が当然のように行なわれている。こうした誤った議論が一部の政治家・経済界・評論家・マスコミにより撒き散らされ、国民の多くも少しずつ「洗脳」されつつあるのではないかと危惧を抱かざるを得ない。こうした誤った議論への対案の提示が本稿の意図でもある。

2. 租税収入の構成

租税収入がどのような種類の税からなっているのかについて、過去との対比をしながら確認しておく。国税庁統計によると租税収入の構成は次のようになっている。

租税収入（決算額）				（単位：10 億円）
	平成 9 年度	平成 12 年度	平成 15 年度	平成 18 年度
所得税	19,182 (35.6%)	18,788 (37.0%)	13,914 (32.1%)	14,054 (28.6%)
（源泉分）	(15,402)	(15,878)	(11,392)	(11,494)
（申告分）	(3,779)	(2,910)	(2,521)	(2,559)
法人税	13,475 (25.0%)	11,747 (23.2%)	10,115 (23.1%)	14,917 (30.4%)
消費税	9,304 (17.2%)	9,822 (19.4%)	9,712 (22.4%)	10,463 (21.3%)
租税合計	53,941 (100%)	50,712 (100%)	43,282 (100%)	49,069 (100%)

平成 9 年度と最近の数値である平成 18 年度を比較して見ると、所得税収入の減収が顕著であ

る。金額で約 5 兆円の減少、比率にして 27%の減収である。この間の所得税率の最高税率の大幅引下げが大きな原因である。平成 9 年度の最高税率は 50%であるが平成 18 年度の最高税率は 40%に引き下げられている。その結果、租税収入における所得税の構成は平成 9 年度の 35.6%から平成 18 年度の 28.6%へと構成比率を下けている。

消費税が金額で 1 兆 1,000 億円増え、租税収入における消費税の構成比が平成 9 年度 17.2%から平成 18 年度 21.3%へと比率を高めている。明らかに消費税依存型への租税構成の変化である。

3. 所得税の所得種類別構成の現状と問題点

所得税は、税制における最も重要な税であることは、歴史的にも理論的にはもちろん、我が国の税制上も明らかである。所得税収入が減りその構成比も下がってはいるが依然として所得税が基幹税であることは間違いない。本稿においても所得税制を中心に考察する。

我が国の所得税法は、所得を主としてその性格により 10 種類に分類し、その種類ごとに所得金額の計算を規定している（所得種類別計算）。そこで所得税の所得種類別の納税者数とその所得金額について現状を確認しておく必要がある。

所得種類別の納税者と所得金額（平成 18 年分の申告所得税）

	人 員	所得金額		人 員	所得金額
営 業 等 所 得	2,070,420 人	6 兆 8,163 億円	農業所得	553,743 人	4,289 億円
利 子 所 得	10,142 人	98 億円	一時所得	290,715 人	3,470 億円
雑 所 得	3,815,743 人	5 兆 3,580 億円	山林所得	2,956 人	45 億円
退 職 所 得	17,975 人	1,174 億円	配当所得	327,839 人	5,520 億円
不 動 産 所 得	2,554,090 人	6 兆 7,341 億円	給与所得	3,771,671 人	17 兆 8,330 億円
総 合 譲 渡 所 得	39,523 人	363 億円			
分離短期譲渡所得	13,792 人	769 億円			
分離長期譲渡所得	268,403 人	4 兆 350 億円			
株式等の譲渡所得等	260,341 人	2 兆 3,219 億円			
			合計所得	8,232,918 人	44 兆 3,205 億円

（国税庁統計年報平成 18 年度、102-103 頁より）

申告所得税に限られているので、所得税の全体像は別個検討しなければならないが、この統計数字から明らかになる問題点を見ておきたい。

まず、雑所得の問題である。所得税法上、所得を 10 種に分類した上で他の 9 つの所得に該当しないものをすべて雑所得としている。平成 18 年度の申告者のうち 381 万人が 5 兆 3,580 億円を「雑所得を主たる所得」として申告した。給与所得、営業等所得、不動産所得に次いで大きな金額である。雑所得には、「年金所得」が含まれ、金額的にも納税人員も大半が年金所得によるものと考えられる。年金所得は比重の大きさ、所得の性質から見ても、独立した所得区分にする

必要があることをこの統計数値が示している。

次は、利子所得の問題である。利子所得の申告者はわずか10,142人（所得98億円）に過ぎない。利子所得は分離課税とされているので申告されないからである。配当所得も申告された所得は僅か5,520億円であり、多くが低率の分離課税で済まされ統計には出てこない。

平成19年度の統計によれば、分離長期譲渡所得の申告所得金額4兆1,456億円に対し申告納税額は6,075億円にとどまる。また、株式等の譲渡所得等の申告所得金額2兆1,486億円に対し申告納税額は2,238億円と僅少である。不動産や株式等の譲渡所得は担税力の強い所得である。これらの担税力の強い所得に対し10～20%という極めて低い税率を適用していることが統計上にも示されている。

利子所得や配当所得などは明らかに高額所得者にその多くが偏在していると思われる。

国税庁統計により利子・配当所得の所得階層別納税人員の分布を見ておく。平成18年度の国税庁統計：「所得種類別人員、所得金額」から拾い出すと、次のようである（93-97頁）。

所得階層	1,000万円超 3,000万円以下	3,000万円超 1億円以下	1億円超 10億円以下	10億円超
利子所得	2,212人	1,065人	480人	23人
配当所得	78,962人	28,370人	4,976人	226人

利子所得や配当所得だけで1,000万円とか1億円、さらには10億円を超える所得を得る人が想像以上に多いことに驚く。こうした超高額所得者の利子所得や配当所得に対し優遇税制を維持し、わずか10～20%の税負担で済まされている。こうした高額所得者への軽減措置により所得税の税収が減少し、財源不足の原因の1つになっている。上記の表を利用して隠された税の脱漏を試算してみる。利子所得の優遇による税の脱漏は次のように推計できる。

3,000万円超1億円以下の所得階層は1,065人であり一人当たりの所得を中位値（以下も同様）の6,500万円とすれば、所得合計は692億2,500万円となる（1,065人×6,500万円）。次の階層の1億円超10億円以下は480人で一人当たり所得5億円（中位値）を掛けて所得合計は2,400億円になる。10億円超は23人で一人当たり所得を最低の10億円で計算しても230億円となる。以上の所得合計は3,322億円となる。所得税率25%の軽減措置を受けている（利子所得は15%の分離課税であるが、総合課税すれば40%となる）ので830億円（3,322億円×25%）が税の軽減（脱漏）となり、わずか1,568人がこの恩典を享受している（一人当たり5,300万円）。

配当所得の優遇による税の脱漏を検討するために、詳細な統計数値を掲げておく。

配当所得の合計所得階級別分布

合計所得階級別区分	人 員 (構成比)	金 額 (構成比)	一人当金額
500 万円以下	141,612 人 (43 %)	22,902 百万円 (4%)	16 万円
1,000 万円以下	73,693 人 (22 %)	26,863 百万円 (5%)	36 万円
5,000 万円以下	97,296 人 (30 %)	168,003 百万円 (30%)	172 万円
1 億円以下	10,036 人 (3 %)	78,103 百万円 (14%)	778 万円
10 億円以下	4,976 人 (1.5 %)	174,489 百万円 (32%)	3,506 万円
10 億円以上	226 人 (0.07%)	81,622 百万円 (15%)	3 億 6,115 万円
合 計	327,839 人 (100 %)	551,981 百万円 (100%)	168 百万円

(出所) 国税庁税務統計平成 19 年度版, 103 頁より作成。

合計所得が 5,000 万円を超える者の配当所得金額の合計を上記の表から計算すると 3,342 億円となる。上場株式の税率は 15%に軽減されており総合課税の税率 40%の差 25%に 3,342 億円を掛けた 835 億円が税の軽減(脱漏)と推計される。税率の軽減は上場株式を対象にしており、上記の表には非上場株式の配当所得が含まれているので推計値は過大になっているが、大きな開きにはならない(所得階級 5,000 万円以下 1,000 万円超の者の配当所得 1,680 億円を除外して計算していることなどを考慮)。

また、人数の構成比 0.07%に過ぎない僅か 226 人の高額所得者(合計所得 10 億円以上の)が、配当所得合計金額の 15%に当たる 816 億円、一人当たり 3 億 6,000 万円もの配当所得を得ている。人員構成比では 43%を占める庶民階級といえる合計所得 500 万円以下の人たちの配当受取額は、配当所得金額の 4%、一人当たり 16 万円にしか過ぎない。配当所得への優遇税制の恩恵を受けているのは高額所得者であることをこの統計表が明確に示している。

第 2 部 税制改革の理念と視座

日本の将来設計をする上で税制の果たす役割は決定的である。あるべき税制の姿を真剣に検討することは極めて重要であるが、現在の税制の議論のほとんどは、消費税の増税が必要か否か、その時期をいつにするかという極めて皮相かつ危険なものとなっている。消費税が日本の税制において占める位置づけを理論的に明らかにすることは重要であるが、所得税のあり方の再評価、法人税制の抜本的見直し、相続税などの資産課税の再検討など税制には多くの課題、問題点がある。以下、少し大局的な観点からの税制改革をめぐる諸問題の考察を行うこととしたい。

1. 税制改革の流れ

戦後の税制改革を考える場合、第二次大戦の敗戦後に「シャープ税制」と呼ばれる本格的・抜本的な税制改革が行われたことに言及すべきである。しかし、紙数の制約上、本稿では、このシャープ税制の基本理念である「所得税中心の税制」「総合課税の徹底」「応能負担原則」等を税制改革の中心軸にすべきであることの指摘にとどめて、政権与党、財界が主導した「消費税依存税制」へ大きく舵を切った昭和 62・63 年の「抜本的税制改革」以降の税制改革の流れを要約的に辿っておきたい⁽²⁾。

(1) 抜本的税制改革（昭和 62・63 年）

所得・消費・資産等のバランスの取れた税体系、社会共通の費用を広く薄く分かち合う視点という考え方を旗印にして文字通り抜本的税制改正が行われた。所得税、個人住民税の累進税率の緩和、法人税率の引下げ、相続税の最高税率の引下げ（75%から 70%に）を行い、その代替財源として税率 3%の「消費税の創設」が行われた。

所得税率は、10.5%～70%の 15 段階であったが、昭和 62 年 9 月の改正で 10.5%～60%の 12 段階になり、昭和 63 年 12 月の改正で 10～50%の 5 段階にドラスチックに引き下げられた。法人税率は、平成元年に 42%から 40%に引き下げられ、平成 2 年には 37.5%となった。その結果、昭和 63 年度の税制改正による増減税は次の通りとなった（予算ベース：平年度）。

所得税の減税 1 兆 8,380 億円 法人税の減税 1 兆 1,120 億円 相続税の減税 5,840 億円
間接税等の増税（主として消費税）1 兆 8,090 億円。

(2) 平成 6 年度税制改正

「公正で活力ある高齢化社会の実現」を目指すために、「社会共通の費用を広く薄く分かち合う」視点から、税制を「所得・消費・資産等のバランスの取れた税体系」にするとした改正が行われた。所得税・個人住民税の累進税率の引き下げ・緩和、相続税の引き下げを行う一方、消費税率の引き上げ（3%から 4%に）、地方消費税の創設（税率 1%）が行われた。その結果、所得税の減税 3 兆 8,000 億円に対し、消費税の増税 2 兆 6,450 億円と地方消費税増税 7,890 億円、と大きく税収構造が変化した。所得税の比重を低め消費税への依存を強めるという変化である。また、所得税改正の中心が最高税率の大幅引下げによる高額所得者への減税であることに注意したい。

(3) 平成 10 年以降の法人税改革

企業活力と国際競争力を維持するという目的を掲げて、法人実効税率の引下げ、組織再編税制、

連結納税制度の導入等が行われた。法人税率は平成10年度に37.5%から34.5%に引き下げ、平成11年度にさらに30.0%に引き下げられた。法人事業税も平成10年度に12%から11%となり翌年には9.6%とされた。その結果、平成11年度の法人税減税は2兆3,370億円となっている。

(4) その後の税制改正

平成11年度には個人所得税率の最高税率が50%から37%に引き下げられ、定率減税を含め所得税は4兆4,500億円の減税となった。定率減税は徐々に縮減廃止されていく。

平成18年度は地方への税源移譲として、所得税率を5%から40%の6段階にする一方、個人住民税率を10%に単一税率化した。

(5) 税制改正の流れの本質

昭和の終わりから現在までの約20年間の税制を要約して明らかになったことは、シャープ勧告以来の戦後の税制の基本である直接税・所得税制を基本とした体系から、徐々に間接税・消費税依存税制への転換を図り、同時に法人税の減税を意図的に進めてきたということである。現在の税制論議もその流れの中にあり、高額所得者の所得税の軽減を維持し、法人税の更なる減税を志向し、消費税のみにすべての財源を求めることが当然視されている。所得税の最高税率の引き上げ、累進構造を応能負担の原則に沿って見直すこと、法人税率の引き上げ、さらに様々な、所得税・法人税制に潜在している不公平な制度見直し（租税特別措置法の見直しを含む）の必要性和可能性を以下考察・検討していきたい。

2. 税制をめぐる「エスタブリッシュメント陣営の主張」の本質

ラリー・エリオットとダン・アトキンソンはその共著『市場原理主義の害毒 イギリスからの眺め』において、次のような指摘をしている。「米国では、虚偽の申請で福祉給付金を騙し取る『ウェルフェア・クイーン（福祉の女王）』と呼ばれる人たちが厳しく指弾される一方で、企業が政府の援助に依存する文化は容認される風潮が蔓延している」⁽³⁾。わが国においても小泉改革と言われる市場原理主義的な政策が「構造改革」の名のもとに強行され、公的機関の民間化、自由競争万能、規制緩和こそ活力の源などが叫ばれ、リストラによる労働者の非正規化（派遣・パート化）や福祉政策の見直し・縮小が行われた。この本の中で、経済学者J.K. ガルプレイスが、「恵まれた地位にある人間は自分の地位を正当化する政治的理由を見つけ出し、ときには自分に都合の良い経済的・社会的教義をあみ出すものだ。…自分の利益を守るための立派なイデオロギーを築こうとするのは当然のことだ」と指摘したことを紹介している⁽⁴⁾。

我が国において、「自分の都合の良い経済的・社会的教義」として使われているのが、「民営化

万能論」,「国際競争力優先のための法人税減税論」,「トリクルダウン論」,「薄く広く課税論」,「消費税万能論」などである。これらの教義は、その正当性を証明することなく繰り返し主張することにより、当然のことのようによくの人に思い込ませてしまう。「宗教上の教義が証明抜きに唱えられ信じられる」と同じ働きをすることにより大きな影響力を発揮している。これらの教義は「恵まれた地位のある人間（企業）が自分の地位を守るためのイデオロギー」なのである。

税制改革の流れの概観の中で明らかにしてきたように、政権与党・財界主導の税制改革は、「活力ある社会」の実現とか「企業活力と国際競争力」の維持とかの理念、イデオロギーを前面に立てて、所得税の最高税率を引下げ、累進構造を弱体化し、法人税の減税を実現してきた。税制は財源確保の手段であると同時に、国民の経済格差を縮小し、社会の安定的発展ために負担能力のある人や企業に税負担を求める仕組みである。この税の本来の役割・仕組みを見失うことなく税制の在り方を考えなければならない。

3. 正義の税制の確立

真の税制改革は、国民のための、国民の幸福（福祉）の向上に資するものでなければならない。国民の幸せこそが正義である。租税原則を「簡素・中立・公正」などという曖昧なもの、抽象的なものにし、また、国際競争力維持のための税制、活力を高める税制などが唱えられるが、「国民の幸福に役立つのか否か」、「福祉国家の建設に資するかどうか」こそが正義の税制の規準とされなければならない。真の税制改革は正義の税制の確立でなければならないと考える。こうした原理原則を明確にするために理念的に以下論じたい⁽⁵⁾。

(1) ピグーの厚生経済学第二命題：国民所得の分配の平等化

ピグーは、「人々の幸福（厚生）を高めるのに必要な政策は何か」というテーマを追求したイギリスの経済学者であったが、1920年に著した『厚生経済学』において、高所得者の1ドルの効用は、低所得者のそれ（効用）より小さいので、高所得者に1ドル納税させそれを低所得者に移転すれば社会の福祉は増すことになる」と論じた。具体的にいえば、「数千万円の所得のある人から100万円の税を追加的に負担させ、それを年収200万円程度の低所得者10人に10万円ずつ交付することにより社会全体の福祉（幸福感）が増大する」ということである。これは、ピグーが提示した、社会全体の経済的厚生を増大する「厚生経済学の三命題」のうちの第二命題「国民所得の分配の平等化」である。さらに、ピグーは「財政の補償原理」を唱え、弱者への分配上の補償を行うべきであるとし、それを財政の根本原理とした。ピグーは、税制・財政が社会正義の確立に役立つこと、役立てるべきことを学問的に明らかにした経済学者であった。

(2) 各国憲法に見る「福祉国家の理念」⁽⁶⁾

福祉国家の理念は現代的なものである。同時に、近代国家の根本理念であったことを指摘しておきたい。フランス革命は、個人としての自由と権利を高らかに宣言し、近代国家のシンボリック偉業として歴史に刻まれている。現在のフランス第5共和国憲法（1958年制定）の前文には、「フランス人民は、1946年憲法前文で確認され補充された1789年宣言によって定められたような人権および国民主権の原理、さらに2004年環境憲章で定められた権利と義務に対する愛着を厳粛に宣言する」と書かれている。

1946年のフランス第4共和国憲法の前文には、国民の多くの権利・自由の理念とその内容が詳細に書かれているが、国民の生存権とそれを保証する国の責務について「国は、個人および家族に対して、それらの発展に必要な要件を確保する。国は、すべての人に対して、とりわけ子ども、母親、および高齢の労働者に対して、健康の保護、物質的な安全、休息および余暇を保障する。その年齢、肉体的または精神的状態、経済的状态のために労働できない人はすべて、生存にふさわしい手段を公共体から受取る権利を持つ」と述べられている。国民の福祉を保障することが国の責務であり、健康の保護、物質的な安全が保障され、生存にふさわしい手段を受取る権利があることを明確に憲法で宣言している。

1789年の「人および市民の権利宣言（いわゆる人権宣言）」の第13条（租税の分担）には、「公の武力の維持および行政の支出のために、共同の租税が不可欠である。共同の租税は、すべての市民の間で、その能力に応じて、平等に分担されなければならない」と規定し、租税の「応能負担原則」が明記されている。また、その第14条（租税に関与する市民の権利）では、「すべての市民は、みずから、またはその代表者によって、公の租税の必要性を確認し、それを自由に承認し、その用途を追跡し、かつその数額、基礎、取立て、および期間を決定する権利を持つ」と規定し、国民の「租税の要件内容の決定権」と「租税の用途追求権」を明確にしている。

ロシア憲法は、国民の自由や権利を極めて具体的に詳細に規定しており、その具体性、明確性はいかなる国も及ばない先進的なものである。憲法第39条に、「社会保障の権利」として、「各人は、老齢、疾病、障害、労働能力の喪失、扶養者の死亡の場合および子どもの養育のために、ならびに法律の定めるその他の場合に、社会保障を受けることができる」と規定する。社会保障を受けることが国民の権利であることを、憲法上明確に規定していることに大きな意義があり、その他の条項を含め、国は国民の福祉に責任を持ち、「福祉国家」が現代国家の特徴であることを鮮明にしていることに注目したい。

韓国の憲法もまた、国民の生存権、社会保障を受ける権利を明確に宣言している。大韓民国憲法第34条では、「すべて国民は人間らしい生活を営む権利を有する。国家は、社会保障および社会福祉の増進に努める義務を負う。国家は子女の福祉および権利利益の向上に努めなければなら

ない。国家は、老人および青少年の福祉向上を図る政策を実施する義務を負う。身体障害者、疾病および老齢その他の事由により、生活能力のない国民は、法律の定めるところにより、国家の保護を受ける」韓国の憲法は、国民の生存権、社会福祉の受給権を具体的、明確に規定している。

4. 税制改革の視座と論点

税制改革を考えるための現状把握、経緯、正義の税制理念などを考察してきたが、以下、当面する税制改革の方向（視座）と主要な論点について言及したい。まず、税制の基本的枠組みを明確にする必要がある。税の役割と目的が福祉国家の形成・維持であることを明確にして議論しなければならない。福祉国家の形成・維持には一定の租税収入の確保が必要であり、同時に、租税制度は国民が健康で文化的な生活が保障されるような仕組みのものでなければならないという原則・視座が重要である。この原則に合致する税制は直接税である所得税制を中心にしたものでなければならない、また、応能負担原則が貫かれる税制でなければならない。

(1) 直接税中心の税制の確立

わが国の税制上の問題点の一つとして、「欧米諸国と比べて税制構造が直接税に偏重して間接税の比率が低いこと（直間比率のゆがみ）」が挙げられることが多いので、その是非を検討する。まず、統計によって事実確認をしておく。

国税収入構成（直接税・間接税等）の国際比較〈平成 18（2006）年度〉

	日 本	アメリカ	イギリス	ドイツ	フランス
直 接 税	61.9%	93.5%	60.0%	43.4%	41.9%
間接税等	38.1%	6.5%	40.0%	56.6%	58.1%

（出所）国税庁統計年報平成 18 年度版，40 頁。

上記の比較表を見れば明確であるが、わが国の直接税と間接税の比率は、6 対 4 でありイギリスとほぼ同じである。ドイツとフランスは間接税の比率が直接税のそれを上回っており、特にフランスは直接税 4 に対し間接税 6 とわが国とは逆になっている。しかし、わが国と経済的に緊密な関係にあるアメリカは直接税の比重が圧倒的でありその構成比は 93.5%であり間接税はわずか 6.5%を占めているに過ぎない。このように、わが国の税制構造が直接税に偏重していることが国際的に異常であるかのような主張は全く事実と反したものであることを確認しておきたい。

歴史的に税制は間接税から直接税へと進歩してきたのであるが、イギリスとドイツの税制の歴史経過の一部を紹介しておきたい。所得税導入が長い論争を経て定着してきたイギリスについて、スヴェン・スティンモは『税制と民主主義』の中で次のように記している⁷⁾。「20 世紀の当初 20 年間に、イギリスの租税体系は、根本的な変化をこうむった。累進所得税，全国保険税，利得税

は、すべて、この時代の発明である」,「所得税は、支払い能力という原則をさらによく取り入れることを目的とした広範に及ぶ軽減措置の導入を通じてより累進性の高いものとされた、世界最初の工業国であると同時に、イギリスはまた、最初に所得税を課し、次いで租税を社会政策の手段として用いる方向に、つまり富の明らかな再分配という方向に決定的に動いた最初の国である」と。この著書はイギリス、アメリカ、スウェーデンの3国の税制の歴史と比較を試みたものであるが、イギリスが関税を始めとした間接税の税制から所得税を中心にした税制へと徐々に進化した歩みを上記のような表現で中間的総括をしているのである。

一方、ドイツにおける税制をめぐる論争の中で、間接税批判が行われていることも興味深いので見ておきたい⁽⁸⁾。ドイツにおいては19世紀後半において社会民主党が「間接税反対」を鮮明に掲げており、理論的にもラッサールの『間接税と労働者階級』において、「間接税は、ブルジョアジーが大資本のために免税特権を実現し、国費を社会のより貧困な階級に課するための公的手段である」と述べたと言う。当時の社会民主党も間接税を形式的に判断し全てを否定したわけではなく、経済的に負担が労働者に転嫁されるようなものを否定・批判している。間接税が高級品・ぜいたく品への課税（物品税のような）であれば、正当性があると言え、間接税の全面否定は現実的でない。又、当時の社会民主党の間接税批判の論拠は、労働者への負担過重以外に、間接税が「国民経済の発展に阻止的作用を与え」、「国民経済の費用を高め」、「間接税が生産者に価格引き上げを阻止する作用を及ぼす」ので、資本的立場においても全面的に支持しがたいことを指摘しているのは興味深い。理論的にみても歴史的にみても税制の枠組みは、直接税中心、所得税中心のものでなければならないことは明らかである。

(2) 応能負担原則の復権と総合課税の徹底

フランスの人権宣言の第13条に「共同の租税は不可欠である。それは全ての市民の間で『その能力に応じて平等に負担されなければならない』と記されている。格差の拡大が大きな社会問題になっている中で、「格差是正のための税制」に再設計することが緊急な課題となっている。所得税制の充実拡大、すなわち総合課税の徹底、累進性の強化が当面のテーマである。紙数の制約で要点を簡略に指摘したい。

格差拡大の現状確認の一つとして、所得階層別貯蓄率を統計数字で確認しておく⁽⁹⁾。

1999年の全国消費実態調査（総務省統計局）より作成されたものであるが、傾向は大きく変わらないと思われる。

所得階層別貯蓄率（世帯主年齢 40-49 歳）		年間収入階級（貯蓄率）
300 万円未満（-2.5%）	300~400 万円（12.2%）	400~500 万円（17.9%）
1,000~1,250 万円（21.9%）	1,250~1,500 万円（25.5%）	1,500 万円以上（29.6%）

所得階層の高いものほど貯蓄率が高く、資産格差がますます拡大する。年間収入が1,500万円を超えるものは可処分所得30%を貯蓄する。仮に年間収入が5,000万円あればその30%の1,500万円が貯蓄に回り10年で1億5,000万円の資産形成となる。一方年間収入300万円以下のものは全く貯蓄できずむしろ負債が増えていく（貯蓄率がマイナス2.5%）。

ペックマンは、「包括所得税」の立場から、政府から個人への移転支出（社会保障給付等）や帰属家賃、保険の付加給付等を所得とすべきと主張する。理由・原因を問わず経済力の増加分が所得であるとの見地からである。わが国の所得税法が、生活保護給付や、失業保険給付を非課税としているが、本来的には、所得を負担能力の測定基礎として課税するという所得税法の理念からすれば、原則的にその発生原因を問わず所得課税することが正しいと言える。生活保護者や失業者の経済基盤の弱さを考慮して所得控除、税額控除等を認めることは当然である。また、生活費に課税しないと言う大原則を所得税法に貫きながら、基礎控除、扶養控除の金額を大幅に増やすことにより、結果的・実的に生活保護費、失業保険給付には課税されない制度となる。

総合課税の徹底のためには、利子所得や、有価証券の譲渡所得、土地等の譲渡所得に適用されている分離課税制度を基本的に廃止することがまず重要である。

応能負担原則の観点から、所得税の課税所得からの所得控除を基本にした仕組みから、税額控除の充実という構造転換を行う必要がある。また、応能負担原則の観点からみて事業所得の計算構造に大きな問題点がある。それは、所得税法54条の規定において、事業所得の計算上、配偶者や家族の働きに対して支払われる給与の必要経費性を否定していることである。個人事業者の税負担を結果的に加重することになり、応能負担原則を踏みにじるものになっているのである。

(3) 二元的所得税（金融所得一体課税）の批判

金融課税の一体化について、税制調査会の平成16年6月15日の報告（金融小委員会報告）において次のように述べている。「現存する金融資産を効率的に活用することこそが、経済の活力を維持するための鍵である。——今まで『貯蓄』を中心に資産運用を行っていた一般の個人にとって、より一層『投資』を行い得る環境を整備する政策的要請がある」、「一般の個人の『投資』対象である上場株式や公募株式投資信託に対する投資利便性を高めるため、金融所得課税の一体化に取り組んでいくことが重要である」。

経済の活力を維持するために、個人の資産運用を「貯蓄」から「投資」に誘導することが金融所得一体課税の政策目的であるというわけである。この論理には、金融所得を一体的に扱い「低率課税」することを合理化するために、経済活力の維持を掲げるという面と、同時に、国民の資産運用を貯蓄から投資に誘導するために税制を使うという面があり、いずれも、無視できない問題がある。「税制の公平性」は重要な原則であるにもかかわらず、利子所得、配当所得、株式等

の譲渡所得への極めて低い税率での課税が行なわれていることに対し、理論的にも政策的にも批判が行なわれ、これらの所得を総合課税すべきことが主張されてきた経緯がある。こうした批判に対し、金融所得一体課税という新たな装いにより、金融資産への優遇税制を正当化している。

また、貯蓄から投資へという政策が妥当であるか否かには大いに議論があり慎重に扱うべき問題であるにもかかわらず、この政策の功罪を十分吟味しないまま、一方的な立場から金融所得一体課税の必要性を主張している。国民の生活防衛のための「貯蓄」をリスクの高い「投資」に誘導するために税制を利用することは許されない。

「二元的所得税」は金融資産一体課税とは違った面があり、上述の政府税制調査会の報告でも、「北欧型の二元的所得税については、今後、我が国の経済・財政状況や税体系を踏まえ、引き続き検討していく必要がある。」として検討課題としている状況である。しかし、金融所得や資本所得を低率に、一律に扱うという立場や発想には共通したものは明らかである。

(4) 租税特別措置法の縮減・廃止

租税特別措置法は、租税政策（経済政策・社会政策の遂行）を目的にして、所得税法、法人税法などに規定された条項に例外を設けるための法律である。例えば、投資を促進するために、特別償却、投資税額控除、研究費税額控除などの減税措置を認める規定を、租税特別措置法に設けている。税制の機能・役割は、国家財政の財源を確保することと、国民の所得再分配の2つであるが、近年は、税制が経済政策として過度に利用されており、税制のあり方を考える上で重要な問題点として検討しなければならない。

租税特別措置法について、国の会計検査院が平成14年度に「租税特別措置法（法人税関係）の実施状況について」検査を行った検査報告が公表されている。その検査報告の冒頭に、「明治以来、我が国では経済を発展させるため、資本の蓄積、貯蓄の奨励及び産業の育成、強化等が図られてきたが、これらを達成するための政策手段の一つとして特別措置が立案され、個別に立法措置が講じられてきた。これら個別に制定された特別措置の多くは、昭和13年に臨時特別措置法として制定されたが、…同法は21年に全文改正され、租税特別措置法（昭和21年法律第15号）と改称された。そして、シャープ勧告に基づく税制の改革を経て、32年に全文が改正（昭和32年法律第26号）され、その後毎年部分的な改正が行われ現在に至っている。個々の特別措置は、原則として措置法の条文ごとに定められており、措置法の条文数は全体で369箇条（平成14年4月1日現在）となっている」と記述され、その沿革や目的構造が示されている。措置法は戦前からの歴史を持ち、資本の蓄積、産業の育成強化という政策目的であることが明記されている⁽¹⁰⁾。

最近の朝日新聞の記事（2009年8月19日朝刊）によれば、「租税特別措置は、国税分で約300

項目あり、ガソリンの暫定税率などの増税を定めている措置を相殺すると、減税額は5兆1,000億円。地方税で約200項目あり、減税額は約8,900億円」と報じている。さらに、「個別の措置の新規実施や継続、廃止の判断は年末の税制改正作業で与党税制調査会などが担ってきた」、「特定の産業の競争力を強化したり、保護したりといった目的で導入される租特は、一時的な措置と位置づけられる。だが、いったん導入されると、やめるのは難しい」と記事は指摘している。本来、特別措置であり、期限を決めて立法化するのであるが、実際は、期限を再延長し恒久化されているものが多く、長期間存続している措置として、50年以上経過しているものが「船舶の特別償却」など3件、40年以上経過は「海外投資等損失準備金」など14件、30年以上経過は「医療用機器等の特別償却」など6件ある（上記記事による）。

この租税特別措置の狙いや本質について次のような指摘がある。「租税システムはいかなる個人、いかなる企業をも平等に取り扱うのが原則である。しかし租税システムの個別化が進んで来ると、租税政策のひとつであると主張して、経済団体が資本蓄積を促進する税制を特別に要求し、税制に例外を設けて投資を促進させようとする動きがでてくる。これを資本蓄積税制または投資促進のための“租税特別措置”という」⁽¹¹⁾。

確かに、現在の租税特別措置の多くは、投資税額控除、特定設備の特別償却、試験研究費支出への特別償却・税額控除など、企業の投資を促進することを奨励するためのものである。

租税特別措置によって企業が減税を受けることになるが、その減税分は補助金の交付と同じである。しかし、補助金であれば、その交付目的を個々に明確にして予算としてその内容の是非を毎年精査、議論できるが、税の特例として認められ減税の形をとるために、どこの企業にどれだけの減税（実質上の補助金）となるかは明らかにならず、大きな財政上の負担を国民に負わせながら、その有効性や誰にどれだけの恩恵を与えているのかもあいまいなままになってしまう。極めて不明瞭であり、透明性に欠陥を持つ制度である。

租税特別措置法により5兆円もの財源が侵食されていることが、財源不足が語られながら、大きな問題点として取り上げられなかった。むしろ、毎年のように財界の要望による企業減税が、「租税特別措置法の改正」という形で繰り返し行われ聖域化されてきたことに対し、この制度の抜本的に見直すという大きな転換を政治的課題として提起したことの意義は大きい。

終わりに

本稿の目的は、我が国の税制の現状と改革の方向を明らかにすることにあった。所得税の最高税率と法人税率の極端な引下げ、利子・配当・証券関連税制の優遇、租税特別措置の乱用等によって、税制の持つ財源調達機能と所得再分配機能のいずれも大きく損なわれていることを事実と統

計数値で明確にした。こうした現状を踏まえるならば、税制改革の方向は明らかである。

所得税の最高税率と法人税率の極端な引下げを見直し、利子・配当・証券関連税制の優遇を改め、分離課税を止め、総合課税の徹底、租税特別措置の全面的見直し（基本的に廃止）などによって、5兆円から10兆円の財源調達と不公平な税制の修復が可能となる。財政改革手段は消費税の増税しか無いかのような誤った論調に対して、こうした税制改革の方向を明確にしていくことが、「国民の幸せのための税制改革」の本道であることを強調しておきたい。

《注》

- (1) 『国税庁統計年報平成18年度版』42頁。国税庁のホームページより参照できる。
- (2) 中里 透・参議院予算委員会調査室編『図説 経済財政データブック（平成20年度版）』学陽書房，2008年9月，256-265頁を参照し要約した。
- (3) ラリー・エリオット・ダン・アトキンソン著グリーン浩美／阪本章子訳『市場原理主義の害毒 イギリスからの眺め』PHP研究所，2009年6月，302頁。
- (4) 同上書，302-303頁。
- (5) 井上徹二『租税法と税制』創成社，2008年4月，123-124頁。近代税制の基本的役割は「人間の幸福を保証するものとしての税制」を構築することであると論じている。
- (6) 初宿正典・辻村みよ子編『新解説 世界憲法集』三省堂，2006年11月。フランス，ロシア，韓国
の憲法についての記述の典拠にした。
- (7) スヴェン・スティンモ著，塩崎潤・塩崎恭久訳『税制と民主主義』今日社，平成8年1月，82頁。
- (8) 廣田司朗『ドイツ社会民主党と財政政策』有斐閣，昭和37年5月，174-181頁。
- (9) 大田清著「第2章 日本における資産格差」樋口美雄・財務省財務総合政策研究所編著『日本の所得格差と社会階層』23頁。
- (10) <http://report.jbaudit.go.jp/org/h14/2002-h14-0683-0.htm> (2009/8/21)
- (11) 池上 淳『財政学』岩波書店，1990年9月，224頁。

(2009年10月14日提出)