

## 持続可能な社会と税財政法の課題

田中 治  
(同志社大学法学部教授)

## 目 次

## はじめに

## I 戦後税制の制度原理—基本視点

- 1 租税の法的意義
- 2 租税の平等負担の意味（人権の側面から）
- 3 国民主権下の財政憲法（統治構造の側面から）

## II 富者負担の原則の崩壊—総合累進課税の現在

- 1 グローバル化と新自由主義
- 2 所得税における担税力と公平

## 3 消費税の比重と法的性格

## 4 法人税の法的性格と位置づけ

## III 抜本的税制改革の評価—「公平、中立、簡素」の規範性と機能

## IV 公益法人税制の理念—新しい公共の意味

## V 申告納税制度の将来像

VI 財政支出の統制手法  
おわりに

## はじめに

まず、持続可能性の概念について触れたい。持続可能性（sustainability）の概念は、1987年に国連「環境と開発に関する世界委員会」（いわゆるブルントラント委員会）の報告書において、地球規模での環境破壊への対応として提起されたものであるが、今日においては、自然環境と開発との関係にとどまることなく、その射程や対象は大きく広がり、国内、国際の両面において、社会システム、経済システム、政治システム等の持続可能性が問題となっている。持続可能性の概念は、戦争や紛争という平和的生存の危機、長期かつ広範に自然と人間を破壊する原発事故、社会保障システムの崩壊、貧困と格差の拡大、社会的排除・

差別の深刻化等の文明の危機に対するアンチテーゼとして、一層有効性を増すものと考えられている<sup>(1)</sup>。

とはいえ、この概念の定義は、対象領域や論者によって様ではない。税法の領域においてこの概念がどのような意味や役割を持つかどうかは必ずしも定かではない<sup>(2)</sup>。以下は試論の域を出ないが、本稿では、まず一般論としては、自然資源消費や環境汚染が適正に管理され、経済活動や福祉の水準が長期的に維持可能な社会を支えるための税財政はどうあるべきか、という視点から考察する。

(1) 和田肇「『持続可能な社会への転換と法』趣旨説明」法の科学45号9頁（2014年）。

(2) ごく概括的な試論として、田中治「『持続可能な社会』と税財政法」法の科学45号72頁（2014年）。

税財政の領域において、持続可能性の危機とは何か、が問題となる。さしあたり、①恒常的な税収の減少と債務の増大、②租税の公共的性格や租税負担の原則に関する明確な合意の欠如ないし希薄化の進行、を挙げることができる。その背景やそれを克服するための基本的な方向をどう考えるかについて、私の考え方をあらかじめ概括的に述べたい<sup>(3)</sup>。

①歴史的転換点は、1980年代の新自由主義による税制の展開である（1986年のレーガン税制改革、1988年等のサッチャー税制改革、1987年、88年の我が国の抜本的税制改革）。1980年代以降先進国において経済成長が鈍化し、それに伴って、税収の減少や公的財政の逼迫が強まった。

②民間活力の唱道や規制緩和の主張、福祉国家の攻撃と自己責任論の強調の下、租税の公的性への理解（富者負担の原則）はますます後退するとともに、所得格差、経済格差を広げつつも、負担の大衆化（ないし弱者への負担増）が進む。「負担と受益との見合い」との過剰な強調の中で、社会の紐帯としての租税負担の位置づけは弱まりつつある。

③政府による雇用機会の創出や社会保障も弱まりつつある。雇用は不安定になり、所得水準は伸びない。社会保険負担分を払えない者は、社会保険から排除される。稼得能力のある者の減少と巨額の累積債務の蓄積という循環過程から脱することができない。

④社会保障が安定的に持続していくというよりも、それが先細りしていくという不安を抱えながら、国民が租税や社会保険料の負担の増大を求められる状況が続くと、政府や制度への信頼を得ることは容易ではない。政治過程においては、生活や生存のために必要な制度を維持していく上で、その負担を誰がど

れだけ負担するかについての正面からの議論は十分ではない。

⑤租税負担の増大が避けられないとした場合、何に対して、誰が、どのような形で負担するかが問題となる。互いの生活条件を保障し、共存共栄の仕組みを作るために、どのような負担を負うべきかである。問題は、その際に指針となるべき公共的価値である。まず、どのような範囲を公共で担うべきかについて、見解は分かれるかもしれない。次に、負担の基準としては、一般論としては、負担の平等、公平負担ということになるだろうが、その意味内容についても見解が分かれるかもしれない。とはいえ、これらについては、たとえ個人の私的利益には反するとしても、その者が、市民として距離を置いて客観的に判断したときに自ら受容することのできるものを探ることが求められるのであろう。

より具体的に、本稿の主要な問題関心は次のようなものである。

第一に、持続可能な社会を支える上で、税財政に関わる基本的で重要な問題は、近時、税収不足と公債依存の状況が長期に及んでおり、また、その是正の方向性がそれほどはっきりしていないことである。近時の国の一般会計予算の歳出規模は約90兆円から97兆円程度で推移しているが、これに対して税収は、景気の変動による振れ幅があるものの、40兆円から60兆円弱にとどまり、約4割から5割弱は将来世代の負担となる公債金収入に依存している。また、国の債務残高は今日1200兆円を超えている。なお、歳出の点では、例えば、平成29年度一般会計予算においては、社

(3) 齋藤純一『不平等を考える—政治理論入門』(筑摩書房、2017年)は示唆的であり、興味深い。

会保障関係費が33%、国債の元利払いに充てられる国債費が24%、地方交付税交付金が16%で、これら3経費で国の歳出全体の約7割を占めている<sup>(4)</sup>。

本稿は、これらの財政状況について、法的観点から、税財政を規律すべき法原則および法の規律は何か、という視点から検討する。なお、便宜の観点から、「税制」とそれ以外の「財政」とに区分して検討するが、検討の重点は税制にある。

第二に、持続可能な社会の基礎の一つは、社会全体で支えるべき公共事務（道路、港湾等の基幹的な社会資本の整備、あるいは警察、消防等の基幹的な生活環境等の維持など）の内容と範囲に関する合意の形成とそれを賄うに足りる租税収入というべきであると考えられるところ、今後、それを支えうる基幹的な租税をどのように制度設計すべきか、である。

この問題を考える上で、税制はどのような歴史を背負っているかという視点が重要である。戦後日本の税制は、昭和25年のシャープ税制に始まる。そこでは所得税が基幹税として位置づけられ、総合累進課税が税制の基本とされた。ところが、昭和62年、63年の抜本的税制改革において、消費税の創設、所得税の累進制の緩和などが推し進められた。この抜本的税制改革の基調は今日にまで続くものであるが、この動向を是とするか非とするか、その理由はなぜか、については、見解が大きく分かれ対立している。法的な観点からこの問題をどのように考えるべきか、が問われることになる。

第三に、公益法人課税のあり方は、今後の税制のあり方を考える上で、興味深い素材である。狭義の公益法人を対象に、平成18年に公益法人法制が、平成20年に公益法人税制が

それぞれ制定されたが、その基礎にある理念、考え方は、行政改革の議論とも相まって、この国のかたちに関わる論点を提供するものである。この一連の改革は、新自由主義的改革の一環として、規制緩和や民間活力の利用、国家関与の縮小などの理念を背景とするところ、その改革において税制はどのような役割を果たすべきかが問われることになった。また具体的に、公益法人の非収益事業（本来の事業）はなぜ非課税かという議論は、法人税の一環として、公益法人税制があるところからみて、そもそも法人税とはどのような税なのか、という議論に行き着くことになる。とはいえ、この間の公益法人税制の改革は、法人税の性格に関する根本の議論に立ち返ることなく進められてきた。

第四に、実体税制のあり方とは別に、納税者の手続的権利のあり方は、納税者の税制や税務行政への信頼の程度を左右し、納税者の社会を支える意識に影響を与えるものとして、重要である。平成23年の国税通則法の改正によって、納税者の手続的権利保障への一歩が進められることになった。また、申告納税制度の担い手の範囲という視点からいえば、圧倒的多数の給与所得者が、給与に対する源泉徴収と年末調整の制度により、申告納税制度から事実上排除されている。租税負担の担い手をどのように位置づけ、その自覚をどのように高めるか、申告納税制度の将来像をどのように描くか、という問題は、重要な論点の一つである。

第五に、公債依存度を低め、公債残高を抑制する上で、財政に対する法的統制をどのよ

(4) 窪田修編『図説 日本の財政（平成28年度版）』4頁（東洋経済新報社、2016年）を参照。

うに制度化すべきか、である。財政の構造や予算執行に関する法的統制のあり方については必ずしも十分な検討がなされていない。本稿は、この論点について、必ずしも十分なものではないが、法的な観点から、いくつかの基本的な問題や改革の方向性に関して触れることにする。

第六に、制度設計において、理念と現実との相克をどのように処理すべきかは、相当に困難な問題である。理念なき改革は場当たり的になるが、他方で、現実の政治力学等を無視した理念論も現実の制度改革に結びつかない。基本的には、どのような理念や原則に立つかについて、人々の理性と感性に訴えうる議論を展開できるかどうか問われるのであろう。

なお、本稿は、私の能力および時間的制約ゆえに、概括的な論点ないし問題点の指摘にとどまらざるをえないことをお許しいただきたい。

## I 戦後税制の制度原理—基本視点

### 1 租税の法的意義

法的な観点から、租税とは何かということが重要になる。租税の意義としては、法的には、一般に、収入目的性（財政収入を目的とする）、強制性（個別の合意ではなく、法律による一方的な義務の賦課である）、非対価性（公的給付との対価関係はない）の三つの要素を基本に定義される。とりわけ、非対価性という要素は重要と思われる。この要素は、強制性という要素と相まって、租税が、市場の論理とは異なる原理によるものであること、異なる原理によるべきことを示唆している。市場においては、理念として、独立した個人

がその自由な意思によって取引をし、給付と反対給付が釣り合ったところで合意を形成することを前提とする。他方、租税の領域においては、通例、個別の公的給付と個別の租税負担が対価関係にあることを前提としないし、それを目的とすることはない。高額な納税者の家が火事になれば、消防自動車が3分で駆けつけるが、低額の納税者の場合は3時間を要するなどということはいえない。

このように、租税の領域においては、市場における対価関係を越えたところで負担が形成されるものというべきである。そうだとすれば、租税負担のあり方は、共存共栄を理念とし、相互に支え合うことを喜びとし、相互の信頼を基礎とした共同社会形成への合意と合理的な租税負担の仕組みを不可欠とする。もし社会が、他の者に対する過剰かつ敵対的な競争社会である場合には、人々の適正な租税負担をすることへの意欲は失われる。この意味で、今日もなお続く新自由主義的な思想およびこれに基づく社会の制度設計は、社会の紐帯を弱め、人々の社会不信を増幅する方向に向かうものというべきであろう。

租税負担の原理との関係でいえば、第一に、すでに述べたように、租税が市場における基本原理である対価関係とは切断されていることは特に重要である。制度論の一つとして、租税における受益と負担の均衡論がいわれることがあるが、租税の基本目的、基本性格に照らすならば、この主張は相当ではない。この種の均衡論は、市場原理（対価原理）を採用する形で租税負担の重要性およびその必要性を説こうとするものであるが、その意図自体は理解できるとしても、租税負担は対価原理を越えたところで課されることを忘れてはならない。受益と負担の均衡をいうのであれ

ば、それは租税の問題ではなく、手数料や使用料等の問題である。他方、租税は、自分が直接かつ比例的な利益を受けなくとも、社会公共の利益のために応分の負担をすることを求めるものであって、このような形で世の中の「共存共栄」を図るものである。この種の均衡論によって「公共心の覚醒」を図ることはできない<sup>(5)</sup>。

第二に、租税負担における応益性の主張も問題が多い。およそ公行政である以上、国民に利益を与えない行政はありえない。行政から何らかの受益があるから租税を負担せよというのは、租税を負担するための一般的な根拠となりうるとしても、租税負担の具体的な配分基準を与えるものではない。この理は、国税であれ、地方税であれ、特に変わるものではない<sup>(6)</sup>。

例えば、人が、道路を通行することによって具体的な利益をどの程度得ているかの技術的算定においては、人為的な条件設定と考慮要素の単純化を免れることはできないであろう。また、たとえその数額が算定できたとしても、その負担をなしえない者を排除することができない（排除すべきではない）のであれば、その算定の現実的意味はほとんどないといってよいであろう。

問われるべきは、社会全体で支えるべき共同の事務は何か、その費用を公平に負担する仕組みはどうあるべきかである。その負担の仕組みとして租税があり、租税負担の基本原則は、応能負担というべきである。人は常に富者であるわけではない。また常に貧者であるわけではない。幸運にもある時点で富者である者が、社会の共同事務を賄うために、より多く負担するという仕組みは、人間社会の相互依存、共存共栄の理念を具体化するもの

として、むしろ誇りとすべきであろう。

なお、租税負担との関係において応益性の議論が登場する制度的背景には注意が必要である。それは、公的役務の中には、公的年金のように、基本的に保険原理を採用しているものがあり、その将来の制度設計をも考えた場合に、負担と受益とを接合する保険料負担とそうではない租税負担とをどのように区分し、関係づけるかという議論が出てくるからである。とはいえ、国民が安心して暮らしていくためには、年金等の社会保障負担も、基本的には税負担と同様に、保険原理によることなく、社会全体で負担するものと位置づけるべきであろう。政府や制度への信頼があれば、相当程度の公的負担（税と社会保障負担を含む）を負うことへの納得と合意が形成されると思われる。そのようなものとして社会保障制度を構築するとともに、それを維持するための負担の増大は不可避と思われる。その場合には、自己責任の論理と思想との間で鋭い対立が予想されるが、十分な議論の上で適切な合意を形成することが期待される。

また、租税の所得再分配効果の担い手として国を位置づけ、それとの対比で地方団体を位置づける場面で、地方税は応益税であるとの説明がされることもあるが、これは租税負担の基準が国と地方団体で本来的に異なるべきことを意味するものではなく（感覚論ではなく、制度として設計するのであれば、個人

(5) 財政再建至上主義や人間への尊厳や信頼を欠いた市場主義を批判するものとして、井出英策『日本財政 転換の指針』（岩波書店、2013年）を参照。宇沢弘文『人間の経済』（新潮社、2017年）も参照。

(6) 田中治「担税力に即した個人住民税の確立」税60巻11号41頁（2005年）。

が行政から受ける受益を個別に測定し、その受益を課税標準として税制を仕組まなければならないが、それはおそらく不可能であろう)、制度を叙述し、説明するための一方法にすぎないものというべきである。さらに、将来世代の利益と無関係に現役世代が公債負担を増やし、現在の公的役務を享受し続けることへの批判と反省が強まっていることにも注意が必要である。

## 2 租税の平等負担の意味(人権の側面から)

税制のあり方を検討する際には、その制度および規範の変化に注意する必要がある。

戦後日本の税制はシャープ税制に始まる。その下では、担税力に応じた公平な課税を実現するために、①所得税を中核とした直接税中心主義、②総合累進課税、③申告納税制度、④地方財源の強化、などが制度化された。これは、戦後の統治構造の変革に照応するもので、基本的人権の尊重や国民主権の理念を税制において具体化するものであった。その後、国際関係の変化や経済社会的状況の変動等を理由に、昭和62年、63年の抜本的税制改革により、シャープ税制改革の理念や方向性とは大きく異なる改革が推し進められた。すなわち、自己責任原則や自由な市場を重視する新自由主義の考え方の下で、「公平・中立・簡素」な税制の構築が進められた。その改革は、①消費税の創設、②所得税の累進制の緩和、③法人税の負担軽減、などをその特徴とする。このような抜本的税制改革の基調は今日にまで続いている。この改革の背後には、憲法原理の明確な変更はない。しかしながら、その改革の内容と方向性は、戦後の日本国憲法が目指した方向性とは大きく異なるものがある。このような動きを是とするか、非とするか、

その理由は何か、を常に具体的に問うことが求められる。

税制改革を評価する法的基準は、税制の政策効果ではなく、憲法の諸規定を中心とした実定法のルールというべきである。あるサービスを租税負担によって提供することは、全ての社会構成員に対して、その支払能力とは無関係に人として生きる上での最低限の保障をすることを意味する。このように考えると、論理としてはまず、①社会で支えるべき公的役務の範囲とその総負担額を決める、その上で、②その総負担額を社会の構成員で公平に負担する、ということになるであろう。なお、ここでいう総負担額は、一般には、歳出予算として表現されるが、その法的性格、法的効力などについては、定説はなく、十分な検討が及んでいない。

租税負担は、課税の「平等」あるいは「公平」(租税平等主義)という要請に沿うものでなければならず、これは平等取扱いを定める憲法14条の租税法の領域における表れということができる。租税平等主義は、一般に、課税の上で、同じ状況にある者は同じに扱い、異なる状況にある者はその状況に応じて異なって扱うべきことを求める原則である。とはいえ、一般的にはこのようにいえても、課税において、具体的にある状況を比較した場合、それが同じ状況にあるとみるべきかどうか(例えば、100万円の資産所得のある者と100万円の勤労所得のある者は同じ状況にあるか)、あるいは、異なる者を異なって取り扱うべきかというルールそれ自体は妥当か(例えば、垂直的公平の妥当性、とりわけ累進税率を維持すべきかどうか)に関して、大きく見解が分かれ、対立している。

戦後日本の税制は、租税平等主義の考え方

を具現化するものであり、所得税を基幹税として、かつこれを総合累進税として位置づけるものであった。その当初は、担税力の観点からみて、資産所得を重課し、勤労所得を軽課することとした。また、垂直的公平を重視する観点から、超過累進税率に基づく負担構造を強化した。その後、種々の経済的、社会的要請の下、このような制度の組立ては、大きく変容してきた。これについては、項を改めて触れることにする。

累進税率の理論的基礎に関する法的議論はこれまで必ずしも十分ではないが、ここでは、特に、租税平等主義の理念と累進税率という制度との関係について述べる。累進税率は、一般に、より大きな支払能力のある者には、より大きな負担を求めるのが実質的公平にかなうという社会的承認を前提として初めて成り立つ制度である。例えば、100万円の所得を持つ者が10万円の税額を負担することと、200万円の所得を持つ者が30万円の税額を負担することが、相対的にみて等しい負担であると考えられるような社会状況、経済状況が成立している場合には、累進税率は支持されるであろう。また、課税による所得の再分配を通して、国家が所得分配の不平等を多少とも克服することは正しい、とする社会的承認もまた必要であろう。このように考えると、課税の公平という観点からみれば、①当該納税者の生存や生活にとっての当該所得の重要性、必要性を基準としてみた実質的公平の実現、および、②課税を通して達成される所得分配における公平性の回復、という論理によって正当化されうるのではないかと考える<sup>(7)</sup>。

しばしば、高い限界税率によってその適用を受ける納税者の労働意欲や企業意欲、投資意欲をそぐことになるといわれるが、これは

具体的に証明がされておらず、俗論の域を出ないものといつてよいであろう。どのような納税者像を想定するかに係るが、高い累進税率を受けることで直ちに拒否反応を起し、レジャーに対する選好を強める高額所得者なるものは具体的にどのような存在なのであるか。仮に、その者が失う利益があるとする、それは社会的に保護するに値するものなのであるか。仮に、社会を支える誇りや責任感に乏しい、あくなき富の形成に邁進する高額所得者なるものが存在するからといって、それゆえに累進税制は退かなければならないのであろうか。

他方、市場への信奉のあまり、国家による所得再分配への嫌悪を示す見解もなお根強い。しかしながら、この見解も問題が多い。国家の権力、政治権力から完全に切り離された市場、文字通り自由な市場なるものを想定することは非現実的である。同一の者が、一方で累進税率の緩和をいい、それと同時に、株式の売買を促進するために証券税制の優遇措置の導入をいうことなどは珍しいことではない。しかしながら、自らの利益の拡大のために、ある場合は市場の自由をいい、別の場合は国家による優遇措置の付与をいうのは、態度が一貫しない。このように考えると、市場や中立性の原則を理由とした累進税率の緩和論も、理論的な根拠があつてというよりは、その時々の方策論として提唱されているものとみることが相当である。

(7) 田中治「所得税の税率の法理論」日税研論集49号（『税率の法理論』）25頁（2002年）。

### 3 国民主権下の財政憲法（統治構造の側面から）

租税負担のあり方を規律するもう一つの重要な憲法原則は、租税法律主義（84条）である。とはいえ、現実の租税法規の定立、およびその解釈と適用の場面において、この原則は必ずしも十分に貫徹していない。

租税法律主義を生み出しこれを正当化するものは、代表制の原理であろう。それは、国民を真に代表する者のみが、立法を通して国民に租税負担を求めることができる（代表なければ課税なし）ということの意味する。しかしながら、現実の立法過程および税法の執行過程はこの理念の実現にはほど遠く、委任立法の拡大や通達等への過剰な依存の状況が続いている。課税庁は、ときには、違法とまではいえない納税者による租税負担軽減行為に対して、一般的な課税の公平を根拠に制裁的課税処分及ぶことがある（最高裁平成23年2月18日判決<sup>(8)</sup>（いわゆる武富士事件）参照）。裁判所は、ときには、実定税法の明確な根拠を示さないままで、制度の濫用論、課税の公平論、公益の要請論、といった手法を用いて課税処分を正当化することもある（最高裁平成17年12月19日判決<sup>(9)</sup>（外国税額控除余裕枡事件）、最高裁平成23年9月22日判決<sup>(10)</sup>（遡及立法事件）等）。しかしながら、租税事件に関わる課税庁や裁判所は公的な国家組織として重要な役割を果たすものではあるが、それらは国民を代表するものではなく、それらには実定税法を超えて、国民の権利義務を左右する一般的規律を定立することは憲法上認められていない、ということは特に重要である。そのような意味において、租税法律主義は現代においてますますその重要性を増している<sup>(11)</sup>。

次に、財政に関する憲法上の規律としてしばしば租税法律主義に言及されるが、この租税法律主義の原則は、財政議会主義の原則（憲法83条）の一部を構成するものである。財政議会主義の原則は、国民主権原理を財政の面において実現しようとするものであり、歳入、歳出の両面に及ぶ議会の広範な財政統制権が定められている。憲法は、財政に対するその他の統制方法として、国費支出または国の債務負担には国会の議決を要する旨（85条）を定め、内閣による予算作成と国家によるその議決という予算議決方式を定める（86条）などしている。憲法はまた、財政状況の報告義務を定める（91条）などして、国会に対してのみならず、広く国民に対して財政状況を公開することを命じている。

明治憲法は、皇室経済の自律、勅令による緊急財政処分の実行等、財政議会主義の種々の例外を認めたが、日本国憲法は、このような例外を排し、財政議会主義を中心に、財政民主主義の実現を図ろうとするものであった。とはいえ、今日の財政の現実はこの理念とは大きく異なっている。財政の構造およびその運営に対する法的統制の仕組みは必ずしも上記のような財政民主主義の原則を十分反映するものとはなっていない。財政は国民経済の動向と密接な関係を持ち、政治や政策の手段としてしばしば用いられる。しかしながら、政策的効果の有無という視点からのみ議論されがちな財政の仕組みについて、国民の権利利益の実現の観点から、財政民主主義を徹底

(8) 訟月59巻3号864頁。

(9) 民集59巻10号2964頁。

(10) 民集65巻6号2756頁。

(11) 詳しくは、田中治「租税法律主義の現代的意義」税法学566号243頁（2011年）。

するための制度設計や制度の運用を図ることは、今後の重要な課題といえることができる<sup>12)</sup>。

## II 富者負担の原則の崩壊—総合累進課税の現在

### 1 グローバル化と新自由主義

我が国において、シャープ税制の下では、課税の公平の原則を掲げて、総合累進課税を基本とする所得税を基幹税としてきた。この仕組みの変化を示すのが、昭和62年、63年の抜本的税制改革である。この抜本的税制改革により、所得税の累進性が緩和され、国民が広く薄く負担するものとしての消費税が新たに導入されるなど、大きな変化が生じた。

このような税制の改革を促したものは経済のグローバル化であり、それを新自由主義の考え方が支えたものといえることができる。1980年代頃から、国境ないし課税権の範囲を超えて広範に経済活動が展開され、税源をめぐる国家間競争に加え、富裕層や多国籍企業によるタックス・ヘイブンを利用した税負担の軽減が図られるとともに、伝統的な所得税の空洞化やそれに伴って不公平の状態が進んでいく<sup>13)</sup>。国際競争力の観点から、政策的に金融所得や法人所得に対する税負担の軽減が進められていく<sup>14)</sup>。グローバル化は、新自由主義の考え方によって福祉国家を攻撃するとともに、世界的規模の産業の再配置、先進国に

おける雇用の縮小と所得格差の増大等をもたらした<sup>15)</sup>。

このようなグローバル化の下、我が国の税制において生じた変化の第一は、所得課税における不公平性の顕在化と税収の減少である。政策的要請が優先され、総合累進課税が十分に機能しなくなり、また経済的要因や国際的租税回避も相まって、基幹税としての所得課税の地位と役割が低下した。第二に、我が国において、広く薄く負担することを合言葉に、初めて付加価値税としての消費税が導入された。第三に、法人税の負担が軽減され、国際競争力確保の観点からする税率の引下げ等を中心に政策的な改正が進められた。第四に、基礎控除額の引下げなどによって相続税の大衆課税化の動きが進むとともに、親世代から子世代等への財産移転を促すために贈与税の政策手段化が進んだ。第五に、行政の守備範囲の縮小、スリム化、効率化を反映する税制の構築が模索される（後述の公益法人税制）など、公的領域への民間活動の拡大を支援する税制等の構築が進んでいる。

### 2 所得税における担税力と公平

我が国の所得税は、原則として、各種の所得税を総合して課税するとともに、総合した所得に累進税率を適用するという仕組みを採用してきた。この制度は、課税の公平を図るものとして、シャープ税制によって導入され

12) 財政に対する法的統制の課題を論じるものとして、北野弘久『新財政法学・自治体財政権』31頁以下（勁草書房、1977年）、田中治「予算制度の研究」法律時報57巻8号38頁（1985年）。予算制度の改革の方向性を論じるものとして、田中秀明『日本の財政』（中央公論新社、2013年）。

13) 例えば、志賀櫻『タックス・ヘイブンを逃げて

いく税金』（岩波書店、2013年）。

14) 例えば、富岡幸雄『税金を払わない巨大企業』（文藝春秋、2014年）。

15) 例えば、菊池信輝『日本型新自由主義とは何か—占領期改革からアベノミクスまで』（岩波書店、2016年）、諸富徹編『グローバル時代の税制改革』（ミネルヴァ書房、2009年）。

た。近代税制においては、人的控除の仕組みと累進税率が採用されるにつき、租税は、担税力により適合する形で、すなわち、各人の総合的な所得の大きさに即して課税されるべきだとの考え方が理念として支持されるに至っている。

我が国の所得税は、一般的には、総合所得税（10種類の所得に区分した上で、8種類の所得を総合して課税する）の建て前を採用しているということができるが、その例外として、退職所得および山林所得についてはそれぞれ分離して課税する。このような分離課税の制度は、分類所得税の発想や考え方の一部をとどめるものではあるが、所得の源泉や発生態様の特性を考慮して担税力に即した公平な税負担を求めるという方向性および目的においては、総合課税と同じであるといつてよい。所得の分類に基づく分類所得税は、所得源泉の担税力の差異に着目するものであり、同様に、総合所得税は、人的事情を適正に加味した上で、総体としての担税力の差異（人の担税力の差異）に着目するものである。これらはいずれも、異なる状況にあるもの（または者）をどのように異なって取り扱うことが課税の公平にかなうのかという課題を共有するものといえる。

このように、総合所得税の意義を考える際には、第一に、所得源泉の担税力の差をどのように考えるかを問う必要がある。近代税制の理念としては、資産所得は勤労所得と比べて担税力が大きいから、資産所得重課、勤労所得軽課とすべきであるとされてきた。その理由は、必ずしも明確ではないが、勤労所得は、その有期性、不安定性ゆえに所得源泉の強度は小さいと考えるのであろう。このように考えるとすれば、給与所得控除の仕組み

は、その全てを経費の概算経費控除とするのではなく、資産所得との対比において担税力の差があることを考慮した部分（担税力考慮部分）をも含むものと解すべきであろう。

第二に、今日、担税力に対する適正な配慮というのではなく、経済政策的観点から、株式の配当、譲渡益等の資産所得を中心に、租税特別措置法によって分離課税が推し進められ、総合所得税の理念は相当に後退している。例えば、利子所得の一律源泉分離課税（住民税を併せて20%、3条等）、一定の上場株式の配当、売却益につき住民税を併せて20%の申告分離制度（8条の4、37条の10等）、一定の要件の下で配当等に対する申告不要の制度（8条の5）などが定められている。

これまで何度となく、課税の公平の観点から、あるいは課税ベースの拡大の観点から、政策税制の見直しや整理統合が強調されてきたが、その見直し等の動きは鈍く、現実には、むしろ政策税制としての税制の利用が強まっている。金融所得に対する分離課税ないし軽課の方向性を明確に示したのが、平成16年6月の政府税調による、金融所得一体課税の考え方の提唱である。この考え方は、「貯蓄から投資へ」という強い政策的要請を背景に、金融所得を一体的に捉え、株式譲渡損失との損益通算の範囲を金融所得全般にわたって拡大するとともに、このようにして算出された金融所得を20%の申告分離の対象とすることを提唱とする。今日に至る金融所得税制はこの考え方に沿うものといえるが、税制の構築において、担税力の正確な把握にとって、総合課税がどのような意味と重要性を持っているかに触れることなく、そのような政策的要請を強調さえすれば、総合課税の仕組みを排斥することができるというのであれば、それは

妥当とはいえない。

平成16年の政府税調の考え方のように、金融所得課税を20%の分離課税に集約するとすれば、最高で45%の累進税率との関係においては、課税の公平上大きな問題が生じるであろう。金融所得は比較的裕福な階層に集中するものと思われるが、金融所得への税負担を20%の優遇税率にとどめることによって、富める者はますます富むことになるであろう。総体としての支払能力に応じて税を支払い、それを通して社会を支えていこうとする仕組みはなぜ排斥されるべきか、それは妥当かが改めて問われなければならない<sup>(16)</sup>。いわゆる二元的所得税（勤労所得には累進税率で、資本所得には低い比例税率で課税する仕組み）の考え方は、政策論としてはありうるかもしれないが、これについても、勤労所得軽課、資産所得重課という実質的公平の考え方を大きく変えるものとして、憲法14条の下ではたして正当化されるかどうかを問わなければならない<sup>(17)</sup>。二元的所得税論は、結局のところ、総合課税、累進課税を弱めるための理論的役割を果たすものであろう。

他方において、所得税における累進課税のあり方も、抜本的税制改革を機に、大きく変容した。例えば、昭和49年では、最高税率として、8000万円以上につき超過累進税率75%であったが、昭和63年にはその上限が5000万円以上につき60%に引き下げられるなどの推移を経て、現在ではそれが4000万円以上につき超過累進税率45%というように、所得税の累進性は緩和されている。個人住民税においても、平成18年度の三位一体改革の一環として、その税率は10%の比例税率に改められた。このような変容をどのように評価するか。一つの視点は、累進税率の必要性と程度は、所

得の分配と格差に関する現状認識に左右されるということである。もう一つは、所得税において累進税率に軸足を置くか、比例税率に軸足を置くかは、公平の意味内容をどのように捉えた上で、その公平の価値をどれだけ重視するか、課税を通じた国家の役割をどのように考えるかに左右されるということである。

### 3 消費税の比重と法的性格

租税収入に占める消費税の比重は大きくなりつつある。それと対応するかのようには、所得税収入（法人税収入も）が減少しつつある。名目GDPの推移と比べてもなお、所得税収入と消費税収入の合算額の減少がみられるところであり、所得税率の引下げ等が税収減をもたらしているといえることができる<sup>(18)</sup>。

このように考えると、そもそも、公平で十分な税収を確保するために、基幹税をどのように考えるべきかが問題となる。次に、しばしばその強化が主張される消費税の法的性格をどのように考えるべきかが問題となる。

我が国の基幹税をどのように考えるかについては、それを考慮する際の基本的視点に関する合意がないこともあり、見解は分かれるであろう。とりわけ、所得税の持つ累進性と消費税の持つ多収性のいずれを重視するかの判断も分かれるであろう。さらに、より基本的には、絶対主義国家の下での消費税依存、消費税の重圧に対して、市民革命が勃発する、

(16) 田中治「総合課税と分類所得税」税研119号29頁（2005年）。

(17) 田中治「所得課税の原則と制度改革の視点」税理47巻12号20頁（2004年）、同「所得分類の意義と給与所得課税」租税法研究32号114頁（2004年）。

(18) 高端正幸『復興と日本財政の針路』137頁（岩波書店、2012年）。

市民革命によって収益税という直接税を中心とする租税制度が形成され、展開をみる、その後、OECD先進諸国においては、第二次大戦を前後して所得税および法人税を基幹税とする租税制度を定着させつつ、同時に、フランスが付加価値税を採用（1954年）するなどして、付加価値税の占める比重が増加しつつある、といった租税制度の歴史的展開を考慮するならば、部分的な制度改革ではなく、租税制度の構造を転換する制度改革が必要だ<sup>19)</sup>ということになるのかもしれない。

以上のようなことを考えた場合、いくつかの考慮要素のうち、担税力の把握に優れていること、納税者に税負担の自覚とその意味を考えさせること等を考慮すると、将来の方向性として、基幹税としては所得に対する課税（所得税および法人税）を中心に位置づけるとともに、付加価値税を補充的に据えることが適切と考える。とりわけ所得税は、個人の担税力を正確に把握し、公平な課税をする上では、最も適切な税目である。納税者が租税負担を自覚し、社会を意識的に支えていくことは民主主義社会の基礎を強めることになる。これまでの所得課税の抑制傾向を脱し、総合累進税を強化すれば、税収は拡大すると思われる。また、マイナンバー制度の導入が示唆するように、今後、各人の所得情報や財産保有情報がより広範かつ正確に課税情報として国に把握されていくなれば（とはいえ、どこまでそれが許されるかは議論の余地がある）、担税力に即した公平な課税という要請は、その限りでより具体化されていくものと思われる。

他方、消費税においては、仮に事業者の消費税の負担がほぼ全て消費者に事実上転嫁されているとすれば、その負担は低所得者にと

って相対的に大きくなる。消費税の多取性を考慮してもなお、低所得者に事実上の負担を負わせ、高所得者に対して相対的に小さい負担を負わせてよいというのは、公平論の視点からは容認することはできないであろう。所得税において負担を緩和する制度を作る、あるいは別に奢侈税を新たに導入するなどの制度設計もありうるが、このような議論は、制度の簡明さや執行のコスト論によって、その実現は必ずしも見通せない。このように考えると、単純に、将来の基幹税として、車の両輪のごとく、所得税と消費税とをもって充てる、というのは必ずしも適切とは思われない。

また、事実として、消費税の事実上の転嫁が十分になされない場合でも、消費税法上、事業者には消費税額の転嫁の権利も義務もない。消費税の転嫁をめぐる、いわば「ばば抜き」のように、事業者間あるいは事業者と消費者との間で対立や疑心が醸成されることは、税負担の公共性と正当性を損ないかねない。国家が市場に対して消費税の転嫁を強制することは、価格形成の自由をはじめ自由主義経済の根幹を揺るがしかねない。

なお、基幹税とまでいいうるかどうかはともかく、財産税のあり方にも注意をする必要がある。戦後日本の富裕税、相続税・贈与税は、シャープ勧告の考え方の下、富の集中を排除、抑制しようとするものであったが、その後の税制改正は、基本的に、財産税の富の集中を抑制する機能を弱めてきたものといえ

19) 神野直彦『税金 常識のウソ』236頁以下（文藝春秋、2013年）。OECD加盟国の特徴は、所得税と法人税を基幹税とする制度を補強しながら、付加価値税を拡充して、所得税と付加価値税を車の両輪とする租税制度を構築しようとしていると述べている。

よう。富の集中と偏在、格差の拡大という状況が進む中で、財産税のあり方の検討も不可欠ということが出来る。

ここで改めて、消費税の検討に戻る。上記のように考えると、単に、消費税は所得税と比べて、1%あたりの増収額が大きいから優れているとか、所得税は課税逃れの余地が大きいから不公平であるとかの理由により、消費税を当然のように基幹税化すべきであるとの議論<sup>20)</sup>は、なお検討の余地がある。なお、財源の調達に関し、今生きている世代で支え合い、将来世代に負担を残さないということが大切だと考えると、その限りにおいて、消費税を通じた負担の分散という視点は考慮されてよいであろう<sup>21)</sup>。

次に、消費税の法的性格の理解をより徹底する必要がある<sup>22)</sup>。消費税の納税義務者が誰か、消費税は何に対して課税するかについては、これまで、必ずしも共通で正確な理解は存在しない。俗論では、消費税は、消費者がこれを支払うとか、消費者が事業者に消費税を預けるとかの意識はなお根強い。消費税は消費に対して課税するという説明は、ともすれば、何に担税力があるかという視点をそらせてしまう。

消費税法の規定をみればすぐ分かるように、第一に、法律上の納税義務者は、事業者である(5条)。消費者の納税義務は法的には存在しない。事業者の転嫁の義務も権利も明定されていない。まして、消費者が消費税相当額を事業者に預ける義務などどこにも存在しな

い。なお、課税計算上は、原則として、課税売上げの108分の8相当額は売上げに係る消費税額として計算することとされており、事業者が、消費税相当額を消費者から預かっていない、あるいは完全な転嫁ができていないなどという弁明は認められない(100%転嫁の擬制)。このように、実際の取引において事業者が設定する価格は、市場における経済取引上の力関係によって形成される。消費税額相当額を預け、預かるという関係もなければ、事実として転嫁しえなかった消費税相当額を国や取引先を相手に法的に回復する道もない。消費税は、事実上、売買価格の中に税負担が埋め込まれ転々譲渡される限り、担税者たる消費者に痛税感を感じさせない間接消費税といえる。そのようなものとして消費税を受容するのか、それとも、むしろ負担感を明確に感じつつ、その負担はどのような公共とつながっているかを感じさせる直接税を重視するのか、の選択が問われることになる。

第二に、消費税の担税力は何か、についても明確な合意はない。担税力の根拠として、消費そのもの、消費能力、売上能力、付加価値が考えられるが、原理的には付加価値、というべきであろう。また、納税義務者が事業者であるところからすれば、売上能力と比べてよいかもしれない。消費税法は、資産の譲渡等を課税対象とする(4条)。資産の譲渡等は「事業として対価を得て行われる資産の譲渡」等であるところからすると、例えば、土

20) 小黒一正『アベノミクスでも消費税は25%を超える』174頁以下(PHP研究所, 2013年)。

21) 宮本太郎編『弱者99%社会』174頁〔大沢真理発言〕(幻冬舎, 2011年)。

22) 田中治「消費税改革の法的問題点」法律時報67

巻3号13頁(1995年)、同「納税義務者・課税取引と非課税取引」694頁(金子宏編『租税法の基本問題』(有斐閣, 2007年)所収)、同「消費税における仕入税額控除の存在理由と判例動向」273頁(金子宏編『租税法の発展』(有斐閣, 2010年)所収)。

地は、結果としては別の規定（6条）により非課税とされているが、この定義規定からみて、土地の売買が当然に消費税法上の担税力を持たないといえるかどうかは疑問がある。

第三に、平成26年4月の8%への消費税率の引上げ、および平成31年10月に予定されている消費税率10%への引上げに関し、消費税の円滑かつ適正な転嫁を確保することを目的として、特別措置法（いわゆる転嫁対策法）が制定されているが、すでに述べたように、消費税法は、転嫁は望ましいとはするものの、法律上の権利、義務として、事業者の転嫁の権利や転嫁の義務までは定めていない。それにもかかわらず、当該措置法は、特定事業者（大規模小売事業者等の買手）による減額、買いたたき等の行為を禁じている。例えば、取引相手が小規模の免税事業者である場合でも、それを理由に買いたたく行為は措置法の禁じる転嫁拒否等の行為に当たるとしている（同法3条1号、公正取引委員会のガイドラインである「消費税法の転嫁を阻害する行為等に関する消費税転嫁対策特別措置法、独占禁止法及び下請法上の考え方」を参照）。このように、消費税法上は事業者に転嫁の権利または義務がないのに、措置法によって転嫁の義務を課すことが何ゆえに正当化されるか（措置法上の義務の正当化根拠は何か）は不明である<sup>23</sup>。またこれまで、課税実務および一部の判決は、免税事業者には消費税法上の権利義務はないとしていた（免税事業者の課税売上高をめぐる消費税法基本通達1-4-5、最高裁平成17年2月1日判決<sup>24</sup>）が、免税事業者への転嫁に関する今回の措置法の考え方は、これとも整合しない。

#### 4 法人税の法的性格と位置づけ

第一に、法人税の性格をどのように考えるかが問題となる。これについては諸説あり、これを一元的に規定することは困難であるともいわれる。一つは、現行制度の基礎をなした昭和25年のシャープ税制が採用した法人擬制説である。これは、法人は株主の集合体であり、法人税は株主が負担すべき所得税の前払であるとする考え方である。この考え方の下で、①法人税率の単一性、②他の法人からの受取配当の益金不算入、③所得税における配当控除、④社内留保所得に対する累積課税、⑤譲渡所得の全額課税と譲渡損失の全額控除などの諸制度が立法された。この制度においては、法人所得に対して法人税を課し、さらに個人の配当所得に課税をすることは二重課税だと考える。このような法人擬制説の考え方と制度は、その後種々の修正を受け、当初の整合性や体系性を相当程度失っている。とはいえ、このような考え方は、少なくとも理論的には、なお我が国の法人税制の基礎を占めるといってよいであろう。

二つは、法人実在説である。法人税は、法人独自の担税力に着目して課される独自の課税であるとするものである。この考え方の中では、上記の二重課税は生じない。法人企業の社会的存在からみて、応能負担原則に基づき、法人所得についても超過累進税率を課すべきだとの主張もある<sup>25</sup>。この考え方は、専ら原理論ないし立法論の見地からの考察という

<sup>23</sup> 田中治「消費税法と消費税転嫁対策法との関係—転嫁の権利と義務」同志社法学・近刊。

<sup>24</sup> 民集59巻2号245頁。

<sup>25</sup> 北野弘久『現代企業税法論』363頁（岩波書店、1994年）。

ことができる。

多くの国では、アメリカなど若干の国を除いて、法人擬制説的な考えに立って、二重課税を排除する観点から、法人税と所得税を位置づけている。我が国の所得課税の歴史からみれば、今日においてもなお、法人擬制説ないし法人擬制説的な考え方に立って制度の体系性、整合性、合理性をまず検討する以外にないのであろう<sup>26)</sup>。我が国の法人課税の基本設計図をこのように理解する限り、それに従って制度を作るとともに、理論そのものの現実妥当性を検証することが必要になると思われる<sup>27)</sup>。また、法人擬制説に立つのであれば、所得の最終帰属者である個人に対する総合累進課税の徹底化を図る必要がある。

なお、しばしば、法人成りについては、税の軽減だけを目的とした法人成りが多いとか法人成りを濫用した税逃れが横行しているとかの主張がなされる。そのような主張の基礎にある事実をどう正確に認識するか、濫用とは何をいい、どのような基準で判断するのかなど、明確で冷静な検討が望まれる。法人という制度がある以上、それを自らの利益になるように利用すること自体は排除できない。これを問題とするのであれば、法人の制度の利用に関する制約条件をどのように設定するかという制度設計の問題として再考する必要がある。

それでもなお、現実的な観点から、両者の

税負担の均衡を求めるとするならば、個人事業者と一定の範囲の法人とが、その事業実態において同一であるという現状認識が当然の前提とされねばならない。仮に、両者の事業実態が同一である場合において、両者の税負担を同じにすべきであるとすれば、税制上どのように対処すべきかが問題となる。現実論としていえば、おそらく、かつてのみなし法人課税のような形ではなく、その反対に、個人事業者と同一の事業実態にある一定の範囲の法人を個人とみなして課税する方法もあろうであろう<sup>28)</sup>。特に小企業については、その実態如何であるが、仮に個人事業と同一視できる状態である場合には、その事業から生じる所得を直接的に個人に帰属させることは現実的、合理的なことかもしれない。

法人税の性格論は、通例、国税のレベルに関してなされており、地方税のレベルでは通例問題にならない。むしろ、所得を課税対象としつつも、法人住民税の組立てにおいては、法人と株主との関係は消え、法人それ自体の租税負担能力を問うものとなっている。地方税の法人住民税は均等割と法人税割から成る。法人税割は単一の比例税率である。他方、均等割は、地方団体内に事務所または事業所を有する法人等に対して、資本金の多寡に応じて2万円から80万円まで（道府県の場合）、資本金および従業者数の多寡に応じて5万円から300万円まで（市町村の場合）の範囲で、そ

26) 井堀利宏「経済政策における中小企業優遇税制の意義とあり方」税研81号28頁（1998年）。なお、大法人については、法人実在説の立場から、中小法人については、法人擬制説の立場から検討した方がより実体に近いとするものに、植田卓「中小企業税制のあり方をめぐって」税研81号25頁（1998年）。

27) 論理整合性の観点から、小法人保護の税制は、法人税と所得税の統合論議において総合的に論じるべきであるとするものに、水野忠恒「閉鎖的法人に関するアメリカの所得税制度」租税法研究13号103頁、112頁（1985年）。

28) 武田昌輔「中小企業課税の問題点」租税法研究13号31頁（1985年）。

れぞれ均等に課される（地方税法52条、312条）。

均等割に関するこのような定め方の根拠は必ずしも明確ではない。おそらく、地方税は応益課税を特徴とするという考え方の下では、資本金等の金額が事業規模を表し、事業規模の大きな法人ほど地方団体から利益を得る、といった説明がされるのであろう。とはいえ、別の説明の仕方として、資本金等の事業規模が示すであろう租税負担能力の大きさに着目して、均等割の負担の仕組みを定めたという、いわば応能的な説明も可能と思われる<sup>29</sup>。確かに、地方法人税においては、担税力に着目した法人擬制説の論理は遮断されている。しかしそうであるからといって、当然に応益的な説明しかできないということにはならないであろう。事業規模に応じて負担するという限りにおいて、応能的負担を擬制しているとみることも可能と思われる。

なお、立法論的には、資本金や従業員数が企業規模を適正に反映する指標かどうかにつき議論がありうる。

第二に、これは、法人税のみに限る話ではないが、法的地から、租税の政策的利用をどのように考えるかが問題になる。政策的な目的実現のために税制を使うことについては、一面では、それが担税力を無視して特定の者に特別の利益を与えることによって公平の要請を損なうことは明らかであるところから、税法学の立場からは、慎重であるべきだとする考え方が強い。また、その場合、一定の措置が憲法に反するかどうかは、個別に判断されるべきであって、当該措置の政策目的が合理的かどうか、当該措置がその目的を達成するために有効かどうか、それによって公平負担がどの程度に害されるか等の諸点を考察す

る必要があるとされる<sup>30</sup>。

政策税制は、単に、それによって実現される経済的、社会的な効果の存否や程度によって判断されるべきではないと考える。その理由の一つは、租税の基本的な役割に関わるものである。租税は、もともと社会全体で支えるべき共同の事業を遂行するために、その費用を公平に負担する仕組みであり、そのために、国家は税を徴収することによって、私的部門の経済的余剰を公的部門に強制的に移転する。このように、基本的に、租税は経済活動の結果として得られる成果に対して課される。その意味において、租税は、経済活動の成果を対象として、応能負担原則に基づき、国民がその負担を分担することを基本的な役割とするものといえよう。そうであるとすれば、租税は、市場における諸活動への誘因、誘導のために第一次的な役割を果たすべきものとはいえず、また、仮にその役割があったとしても、例外的、補助的なものにとどまるべきであろう。

二つ目の理由は、政府が一定の方向に誘導することが、どのような条件の下で公的な正当性を持つとというかは必ずしも明らかではないということである。租税負担の軽減はその相手方への優遇となるが、それが私的利益にとどまらず、公的な利益につながるかどうかは必ずしも明らかではない。租税の優遇措置を通して設備投資や研究開発を進め経済力が増した場合、それが競争促進的な効果を生んだ税制としては評価されるかもしれない。しかしながら、他方で優遇の対象として選択

<sup>29</sup> 田中治「住民税の法的課題」日税研論集46号118頁（2001年）。

<sup>30</sup> 金子宏『租税法（第22版）』89頁（弘文堂、2017年）。

されなかった領域や階層も同時に存在する。租税による誘導が、過剰かつ敵対的な競争社会を生み、社会の紐帯を弱め、人々の社会不安を増幅するのであれば、それは公平や公正の観点からの批判に晒されるであろう。このように考えると、政策税制を採用する場合は、達成すべき目的と意義、目指す効果、社会的な公正や公平への配慮等を明示した評価基準を明確にするとともに、政策税制を慎重かつ限定的に用いることが重要である。とりわけ、一定の階層や行為を優遇することが、公的価値の形成にどのように役立つかを明示するとともに、そのような視点からの検証が不可欠と思われる。

なお、根本的には、ある目的のために、税負担の軽減という私的利益の供与を通して、人（政府）が人（納税者）を手段として用いることの是非が問われる必要がある。税負担の軽減によって達成されるべき公的利益の実現とそのことに関わるはずの納税者の自覚と誇りはどのようにして形成されるのであろうか。あるいは、私的利益の追求によって各種の租税回避や租税負担の軽減を試みる納税者の行為に対して、政府はどのような論理と正当性をもってそれを抑止することが可能であろうか。私的利益の追及による税負担の軽減という点においてはいずれの方法によっても同じではないか、とする納税者の反論はどのようにして反駁されるのであろうか。

さらに、この種の政策税制について、経済活動への中立性を維持せよ（経済活動に歪みを与えてはならない）という類いの批判や主張はまずみられない。しかしながら、この種の場面では沈黙し、他の場面（課税の強化等）ではそれを主張するのであれば、それは便宜にすぎるものといわざるをえない。

### Ⅲ 抜本的税制改革の評価—「公平、中立、簡素」の規範性と機能

税制改正の基本理念をどのように考えるか。税制が経済政策等の政策課題の遂行手段としてしばしば用いられてきたこともあり、税制改正の基礎に十分な憲法原則あるいは規範論が置かれることはなかった。昭和62年、63年の抜本的税制改革およびそれ以降の税制改正の中心的な指導理念とされた「公平、中立、簡素」について、それがなぜ税制改正の基本理念たりうるか、の議論はほとんどない<sup>(3)</sup>。

これら三つの概念のうち、公平が法的概念であることは疑いないが、その公平の意味内容は、新自由主義の考え方の下、結果の平等ではなく機会の平等をより重視するものとなっている。次に、中立の概念は、法律上の公平とは異なる観点（税制が経済活動上の選択を歪めない、など）から、制度原理の一つとして提唱されているところに特徴がある。簡素化の概念は、その意味内容はかなり不明であり、規範的な意味を持つものとはいえないであろう。

第一に、かつての抜本的税制改正において、これら三つの概念は、相携えて、所得税における、その当時の複雑な税率区分を持った累進税率を攻撃する際の理論的基礎となった。累進税率を攻撃する者は、異なる状況にある者を異なって扱わなくてよいという新たな結論を、これら三つの概念を駆使することによって導いた。この結論は、新自由主義の下における経済活動の自由を拡大するものであ

(3) 田中治「租税における中立の法理」日税研論集54号（『公平・中立・簡素・公正の法理』）65頁（2004年）。

たが、同時に、それ以前の伝統的な公平の意味内容と富者負担の原則を打ち砕くものとして使われた。

第二に、抜本的税制改革時において主張された公平は、結果の平等ではなく、機会の平等に軸足を置くものとなっている。しかしながら、競争の前段階において、現実問題として、文字通りの機会の平等の保障があるとは必ずしもいえない。その時点での財力、経歴、人間関係などによって、スタートラインそのものが違っているとみるのが適切であろう。また、仮に機会の平等があるとした場合でも、その機会が平等に与えられたかどうかは、結果に照らして、検証する以外にないであろう。さらに、事後的に機会の不平等を是正する仕組みが備わって初めて機会の平等が与えられたかどうかを検証されるが、その仕組みは存在しない。およそ人が過去に遡って人生をやり直すことができない以上、その是正は不可能というべきであろう。このように考えると、機会の平等とは、その不平等の是正を許さない、あるいは、機会の不平等の観念すら排除する、非現実的なものといわざるをえない。機会の平等論は、高所得者の得た所得と低所得者の得た所得とは、通例、違う状態にあるというべきところであるが、それを、競争の出発点では同じであったとして、両者は違う状態にあるとはいえない（同じだ）、とするものである。このように、機会の平等論は、伝統的な公平論からする批判を、公平論の枠内で回避しようとするものである。しかしながら、機会の平等論は、機会の平等という事実の立証が困難であり、かつこれを是正する装置を欠いているという点で、説得力に欠ける。

第三に、上記の中立性概念に法的な基礎があると考えるかどうかで、考え方は異なるで

あろう。それが法であるならば、税制による経済活動の関与の排除（中立性を根拠とする排除）と税制による経済活動の奨励（政策的な租税特別措置の拡大）は両立しえない。他方、それが法でないとする、税制改正において、制度原理として中立性の主張をすること自体が正当かどうか問われてくる。それが、時々政策措置を正当化するための道具であるとする、それは立法上の指導原理でもなく、制度原理でもないというべきである。

第四に、中立性の主張による現実的な税制改正は、効果分析やシミュレーションの結果を基に、法的根拠を示すことなく、便宜的に用いられる傾向にあるが、これは適切とはいえない。論者が、自らの価値判断や政策判断から、自由な経済活動を擁護し、国家による関与が望ましくないと判断した場合に、その結論を正当化する道具として、あたかも制度原理の一つであるかのごとく中立性概念を持ち出すのは、恣意的ですらある。中立性の主張をする論者は、その主張をする際には、国家による介入策または誘導策である租税特別措置の存在については、通例言及することはない。

#### IV 公益法人税制の理念—新しい公共の意味

平成18年の公益法人法制の改正、それに続く平成20年度の公益法人税制の改正の経緯は、税制と社会との関係を示唆するものとして興味深いものがある。今回の改正は、約26万ある広義の公益法人のうち、2万5000ほどの旧社団法人、旧財団法人の制度改正に係るものであるが、そこに示された考え方は今後の税制または法人税のあり方を左右するかもしれない。なお、後に触れる、平成18年の公

益法人制度改革関連3法の制定時の考え方と、平成20年度の公益法人税制改正の中身は、改正の経緯の中で、大きく隔たったものとなっている。今回の改正の特徴と問題点について触れる<sup>32)</sup>。

第一に、今回の公益法人制度改革は、行政組織の縮小整理を推し進めようとする行財政改革の議論と不可分に結びついている。今回の改革論は、平成14年頃から表面化したものであるが、当初の議論においては、肥大化する公行政組織をスリム化し、それを新たに構想する公益法人制度によって補填しよう、税の減免という仕組みを組み入れて、民の自発性に依拠した公益活動を促進しよう、そのような民の力を応援すべく、寄附金税制を強めよう、などとするものであった。

とりわけ、その具体化は最終的には頓挫したが、当初示された構想は、公益性のある法人は、原則課税の例外として税を減免するが、その条件として外部からの規制を強める、というものであった。しかしながら、このような公益性、税の減免、規制強化の3点セットは、論理としても、制度としても違和感なく結びつくかという点、そうではない。

課税の論理からいえば、所得があるから課税をするのであって、公益性がないから課税をするものではない。公益性の有無と課税の是非は直結しない。課税の減免をすれば、その利益を受ける者に対して外部規制を強めなければならないという論理もまた、当然には生じない。

我が国の法人税法下の公益法人に対する課税関係においては、公益法人の本来の事業（非収益事業）については、たとえ剰余金が生じたとしても課税をしていない。これは、課税上の優遇措置だとして非難されることがある

が、課税の論理（法人税は所得税の前取り）からすれば、これは優遇でも何でもない。これは株式会社に対する課税と比較すればよく分かる。株式会社は営利法人として利潤の獲得を目標とし、会社の利益は株主に分配される。これに対して、公益法人は、利潤の獲得を目的とせず、利潤を個人に分配することはない。そうだとすれば、公益法人の非課税措置は、個人に行き着く所得がないために、課税したくとも課税できないという、所得税の前取りとしての法人税それ自体が持つ制約原理から来るものである。このように、課税の論理からいえば、公益法人の本来の事業（非収益事業）に課税がないのは、当該事業が公益性があることが決定的な理由ではなく（株式会社もまたその商品やサービスによって人々の生活の向上に役立つのであれば、それは立派な公益性があるといっていよいであろう）、前述したように、個人に行き着く所得がないから法人税を課税しない、ということになる。

第二に、今回の公益法人制度改革は、寄附金税制の拡充を伴っている。確かに、ごく一般論としては、公共性、公益性の高い団体や活動に、民間から多くの資金が集まるように税制が後押しすることは望ましいかもしれない。しかしながら、単純にそのようなことがいいうるか。寄附金と租税とは、その社会的役割や機能が異なるものであり、両者の関係は明確に区分されるべきである。

一つは、個人の寄附金が自発的な意志に依拠するのであれば、課税による寄附の誘発は、寄附の自発性と衝突するように思われる。寄

<sup>32)</sup> 田中治「公益法人制度の改革と税制」税務弘報 56巻13号2頁（2008年）。

附金税制によって税負担が減ってうれしいという意識と、公共性のある団体の活動を寄附を通して応援してうれしいという意識は、それほど容易に結びつくとは思えない。この両者を無理なく結びつける個人とはどのような存在か、その具体像は不明である。たとえ誰からも知られず、評価されなくとも、自分の利害とは関係なく自発的に、公共性、公益性の高い団体や活動を支えるという態度や精神が本来の寄附の姿であろう。そうだとすれば、税制を通した寄附の促進がいかなる意味で正当化されるのか、改めて問われなければならない。

二つは、寄附金は自発的な拠出を基礎とするものであって、この点で租税とは決定的な違いがある。寄附金によって公共事務を賄うことは非現実的であり、これに多くの期待をすることは決して好ましいとはいえない。社会全体で支えるべき公的事務はもともと法的な義務として課される強制的な税負担によって賄われるべきものである。そうだとすれば、公的事務の内容、程度を確定することなく、寄附文化の定着を、「民による公共」を、などと唱道しても、実効性に乏しいものといわざるをえない。

また、「ふるさと納税」も、この制度を利用することで、自らの好む自治体への寄附金を集中させ、その結果としてその者が居住する自治体への税負担を軽減させることになるが、これは、「納税者による支出先の自己決定」、「税をめぐる自治体間競争」などの表現で安易に正当化されてよいのであろうか。とりわけ、自治体間競争を主張する者は、何のための競争か、どのような公的価値を生み出すものか、について冷静で具体的な根拠を示す必要がある。住民自治のための経済的基礎を掘り崩し

てまで実現すべき法的価値があるとまではいえないであろう。ふるさと納税については、華美な返戻金への批判が強いが、問題はそれにとどまらない。本来自発的である寄附金に私的利益の契機を結びつけるとともに、その寄附金につき本来寄附者の住所地において負担すべき租税負担と見なす仕組みは、地方住民税の基本的な役割や性格を大きく後退させる。目先の利益、自分の利益になる場合には寄附をするが、自分の生活と生産の場である自治体の減収には意を用いない、といった経験の持ち主は、どのような経路をたどって互いに支え合う社会の担い手となりうるのであろうか。過度な競争と利益獲得への挑発の仕組みは、社会の紐帯と公共心の涵養にとって否定的な結果を招くのではないかと危惧するところである。

## V 申告納税制度の将来像

申告納税制度は、納税者のする申告によって納付すべき税額が確定することを原則とし、それが不正確、不十分な場合に限って、課税庁による調査、課税処分がなされる制度である（国税通則法16条）。この制度は、国民主権の原理に適合するものとして、あるいは、租税の効率的徴収の要請に合致するものとして、第二次大戦後において、従来の賦課課税方式に代えて、とりわけ国税において導入された。一般に、申告納税制度は、民主性、効率性の要請に応えるものと説明されるが、民主性の要請は特に重要である。納税者が、公行政の金銭的基礎を支える重要な行政の一端を担っているという自覚を高めることが民主性の契機の一つということができるならば、その意味においては、納税者が税額の確定権を持つことを前提とする申告納税方式は、賦課課税

方式と比べて、より国民主権主義の考え方に適合するものといえることができる<sup>33)</sup>。

申告納税制度の改革を考える際には二つの側面がある。一つは、申告納税制度の下で、納税義務の適正な履行を求める課税庁の税務調査や課税処分に関して、納税者の手続的権利をどのように具体化するかという問題である。もう一つは、税収の安定的確保という観点から組み込まれてきた源泉徴収制度や年末調整制度の存在意義をどのように考えるかという問題である。

第一の問題については、平成23年の国税通則法の改正が特筆される。同法の改正においては、税務調査手続の明確化、更正の請求期間の延長、課税処分の理由附記の義務づけの点で、大きな特徴を示すものである。納税者の手続的権利の法的基礎については種々の議論があるが、国政の上で国民は個人として尊重され、国民の権利が最大限尊重されるべきもの（憲法13条）だとすれば、国民の権利は、実体法上だけでなく、手続法上も尊重されるべきである<sup>34)</sup>。

第二の問題については、納税義務者の圧倒的多数を占める給与所得者が、給与所得に対する源泉徴収や年末調整制度により、申告納税制度に関与する機会が乏しいという事実、所得税について申告納税制度を採用することの実効性を弱めることになる。給与所得者について、必要経費の実額計算により（概算経費控除との選択を認める）、給与所得者が直接確定申告をする機会を保障することが望まれる。年末調整制度も、当初は短期間の便宜的な措置として導入されたものである。これは、税収の安定的確実な確保という点では、有効な制度といえようが、給与所得者の納税者としての自覚や意識を眠らせてしまうという負

の側面を考えると、基本的に廃止し、給与所得者による全面的な申告納税制度に移行すべきだと考える。

また、源泉徴収制度については、その存在は一定の合理性を持つものと思われる。とはいえ、国、受給者、支払者の三者の法的関係は必ずしも明確ではない。源泉徴収は、受給者の年税債務の前納、予納であって、確定申告における納税者の清算は妨げられないこと、支払者は他人の税金を徴収しているのであって、徴収の観点から支払者に対して課されている広範な源泉徴収義務の範囲は合理的な限界を持つべきことなどを立法上明示する必要がある<sup>35)</sup>。

## VI 財政支出の統制手法

一般に、公債への依存は、財政状況を悪化させ、深刻な危機をもたらす恐れが大きい。明治憲法下では、国債発行を規制する法律がなく、軍事費調達のため、市中の消化能力を考慮することなく、赤字国債や戦時国債への安易な依存がなされ、その結果、インフレ等の経済危機と国民生活の悪化を招いた。

戦後、その反省の上で、財政法は、健全財政主義の原則を明文で定め、国の歳出は、公債または借入金以外の歳入をもってその財源としなければならない旨を定めた（4条）。とはいえ、財政法上例外的に認められている建設国債や特例法を根拠とする特例公債の発行

<sup>33)</sup> 田中治「申告納税制度と租税行政手続」租税法研究22号12頁（1994年）。

<sup>34)</sup> 田中治「質問検査権の法的基礎」税理55巻13号8頁（2012年）、同「新税務調査手続の意義と課題」税理57巻7号8頁（2014年）。

<sup>35)</sup> 田中治「源泉徴収制度等の存在理由」税法学571号137頁（2014年）。

が増加するなどして、今日の膨大な累積債務の問題に直面するに至っている。このような状況下で、財政構造改革が提唱されることになる。我が国においては、平成9年において、アメリカのOBRA（包括予算調整法）にならって、橋本内閣の下で財政構造改革法が制定されたが、景気の低迷を背景に、すぐに全面凍結されたという経緯がある<sup>96</sup>。

第一に、財政構造改革の当面の課題は、単年度においてプライマリーバランスを回復すること、すなわち単年度において赤字（公債を除いて歳入を上回る歳出の額）を生じさせないことが挙げられる。したがって、巨額の累積債務の処理をどうするか、当該債務の利払いによる財政負担をどうするかなどは、当面の赤字抑制とは別個の長期的な課題である。また、財政構造改革を考える場合、貧富の格差の状態、所得の再分配機能の変容、国民の権利や生活への影響などを具体的に考察する必要がある。基本的には、財政赤字を克服することへの緊張感を強く持つ必要がある。増税や支出抑制への政治的批判を恐れる余り、将来の経済成長やインフレを期待するというのは、歴史の教訓から学ばない問題の先送りというべきであろう。

第二に、単年度における財政均衡が、将来世代に対する増税の問題性、民間投資の抑制などの悪影響、元利払いの圧力による財政の硬直化等を理由に承認されるとしても、政策手段として、意識的な財政赤字の創出は今後ありえないのか、という問題がある。多くの国において、国のレベルにおける財政赤字は、景気対策等のためにフィスカルポリシーの一環として、意識的に作られてきたという性格が強いからである。現代資本主義が、市場に対する国家の一定の介入を前提とし続ける以

上、例外的に公債の発行を通して財政赤字が創出されることはありうるであろうし、またそれが望ましい場合もありうるであろう。このように、市場の失敗に対して市場や社会を救う役割を国家が果たすことを認めるならば、形式的で単純な財政均衡論をとることはできない、といわざるをえない。財政赤字を作り出しても政府の介入を認めうる場合については、その処理手続をできるだけ法定化し、国会の審議において個別具体的にその当否を判断する以外にないであろう。このように考えると、法律的な効果を実質的にもたらす形で予算均衡の規定（税収の範囲内に支出を限定すべき旨の規定）を定めるのは形式的にすぎないように思われる。

第三に、財政均衡論は、しばしば、医療や社会保障等の領域における受給水準の抑制や削減の主張と連動する。とりわけ、義務的経費の抑制の手段として、財政均衡論が用いられる傾向にある。このような状況下においては、判断枠組みとして、財政的な考慮を実体的な価値判断に優先させることの当否が問題となる。一般論としてどこまでいえるかという難しさはあるが、生存権保障を通して社会的な安定と相互扶助の豊かな社会を作るという意味でも、可能な限り、福祉や社会保障の領域においては実体的価値判断を優先すべきであろう。他方で、財政均衡論は、必ずしも増税によることなく、社会保険料の負担、使用料、手数料等の税外負担の増大策と併せて主張される傾向にある。何が「公」で何が「私」の領域かを截然と分けるのは容易ではないが、議論を通してその丁寧な判別をするこ

<sup>96</sup> 田中治「米国における財政改革と法的統制」ジュリスト1109号11頁（1997年）。

とが求められることになる。

第四に、財政均衡の重要な目標の一つが歳出削減、歳出抑制であるとする、予算の立法過程にとどまらず、予算の執行過程に対する法的統制がますます重要になる。すなわち一方では、不用で無駄な支出を抑制する必要があるとともに、他方では、過剰で不合理な支出抑制や、根拠のない予算の執行留保に対する法的統制の仕組みを整備する必要がある。例えば、予算の執行留保の場合には、その背後に、政策的な判断が隠れていたり、執行過程を通して、立法部の当初の政策判断や価値判断の組み替えがなされる場合があるからである<sup>37)</sup>。

予算の執行過程に対する司法的統制の仕組みは、地方公共団体の財政に係る住民訴訟の形で具体化されているが、国レベルでの財政支出については、明確な制度としては存在しない。法的統制を強める見地からは、国の財政支出（租税立法を通じた税負担の軽減、排除を含めて）に対して、住民訴訟と同様に、客観訴訟として同様の制度を構築する必要があると思われる。違法な支出を抑制するために、国民が裁判所を介してそれを差し止める等の手法は、政治過程の不全性が進めば、ますますその具体化が望まれるであろう。政治的な圧力や思惑によって公金の支出等の過程が不明確であったり、支出の判断基準が不明

確であったりすることによって失われかねない政府への信頼と税負担への納得を、どのようにして維持し強めるかが問われている。

おわりに

持続可能な社会を支えるための税源を確保しそれをどのように使うかを考慮する際には、税財政の構造と歴史を踏まえ、それを規律する規範と仕組みを意識することが重要である。必要以上に競争や敵対意識が強すぎる社会や制度の下では、共存共栄の社会を成員の共通の目標として持つことは困難である。

憲法の平等条項にかなう税負担のあり方とは何か、一連の財政条項を満たす税財政制度はどうあるべきかなどの法的基準に照らして、国民が主人公としてこの社会を統治する仕組みと手続をどのように作り上げるか、という視点は、今後の税財政のあり方を考える上で特に重要だと考える。社会の構成や行動原理の一つとして、経済効果や損得を無視してよいとまではいわないとしても、逆に、何が正義か、公正かという見方を欠くならば、人間の価値や尊厳が失われかねないことを改めて認識する必要がある。

---

<sup>37)</sup> 田中治「北野報告に対するコメント（財政法改革の課題）」41頁（日本財政法学会『赤字財政と財政改革』（龍星出版、1999年）所収）。