

名青税的タックス・ミックス

名古屋青年税理士連盟研究部

I はじめに

II 概説

III 所得課税

IV 消費課税

V 資産課税

VI タックス・ミックス

VII おわりに

I はじめに

国その他の公共団体は、国民に各種の公共サービスを提供することをその任務として存在している¹とされ、これら公共サービスにかかる資金は本来、租税によって賄われるべきである。

しかし、日本ではバブル崩壊以降、国家の歳出総額に占める租税収入の割合が著しく低下し、財政状況が悪化の一途をたどっていることは周知の事実であり、財政の健全化と経済成長の両立が叫ばれて久しい。

平成 25 年 6 月 24 日第二次安倍内閣税制調査会冒頭の諮問において、安倍晋三内閣総理大臣は「税制については、グローバル化・少子高齢化の進展等の経済社会構造の変化に対応して、各税目が果たすべき役割を見据えながら、そのあり方を検討することが求められている。その際には、「公平・中立・簡素」の三原則の下、民需主導の持続的成長と財政健全化を両立させながら、強い日本、強い経済、豊かで安全・安心な生活を実現することを目的として、中長期的視点から、検討を行うことが必要である。以上の基本的な考え方の下、あるべき税制のあり方について審議を求める。」として、持続的経済成長と財政健全化の両立を目的とした税制のあり方を模索している。

ここで注目すべきは、上記の目的を達成すべき税制は「公平・中立・簡素」の三原則の下に置かれなければならないということであり、経済社会構造の変化に対応して、各種税目が果たすべき役割を見据えながら検討することが求められているとしている。あるべき税制の構築に向けての基本方針として、おおむね的確な指摘であると思われる。

税制に求められる政治的、経済的目的は時代と共に変遷していくが、「公平、中立、簡素」という三原則の下、時代の要請する目的を達成する為の手段を思料することが必要である。

わが国の税制は、シャウプ勧告の下における「所得課税中心主義」から、「タックス・ミックスの時代」に入った²との意見がある。われわれは、ここでタックス・ミックスなるものが「公平、中立、簡素」の原則を維持しながら、時代に要請される目的実現のために適切な「手段」であるか、否か、検討を行いたい。

検討に当たっては、租税の根拠と役割、また課税の原則など、租税についての概要を確認し、税体系全体での課税のバランスについて、「所得課税」「消費課税」「資産課税」毎にその特徴と、今後考えられるあり方について考察する。

¹ 金子宏著『租税法（第 19 版）』弘文堂 2014 年 1 頁。

² 金子宏「今後の税制のあり方と税理士が果たすべき役割」日本税理士会連合会『70 周年記念誌』、2013 年 77 頁。

II 概説

1 租税の根拠と役割

(1) 租税の根拠

まず、租税がなぜ課されるのか、租税の根拠を考えたい。租税の歴史とともに昔から論じられてきた問題である。

大きく分けて以下の二つの考え方がある。

① 利益説（又は対価説）

租税をもって市民が国家から受ける利益の対価を見る考え方である³。

国家から利益を受けるためそれに応じて租税を支払うということになる。

② 義務説（又は犠牲説）

国家はその任務を達成するために当然に課税権をもち、国民は当然に納税の義務を負う、と説く⁴。

この考え方によれば、国家から受ける利益に対してではなく、国家が存在しその義務を果たす限り、租税は存在し続けることになる。

また、日本国憲法 30 条において、「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負う」とある。この規定から読み取れることは、租税の根拠として、利益説と義務説のいずれかに偏るものではないということだ。

(2) 租税の役割

次に、租税の役割とは何かを考えたい。以下の三つのことが挙げられる。

① 公共サービスを提供するための財源の調達

国や地方公共団体は、国民や住民に様々な公共サービスを提供しており、その費用は基本的に税によって賄われている。

② 所得の再分配

³ 金子前掲注(1) 19 頁。

⁴ 金子前掲注(1) 20 頁。

所得の格差を是正する役割のこといい、累進課税は所得の高い人には多く課税し、所得の低い人には少なく課税することで所得の格差を是正する働きを持つ。

③ 景気調整機能

累進税率の導入している場合、景気が良ければ各自の所得が上昇し、高税率が適用され、その結果、全体の可処分所得は減少することになる。景気が落ち込んでいれば所得も落ち込み、適用される税率は低くなり、可処分所得は割合としては大きくなる。可処分所得の増加は景気を刺激することになり、景気を調整する機能に繋がると考えられる。

しかし、これらの役割や機能は、現在われわれが置かれている状況とは異なっている。

まず、財源調達機能であるが、そもそもの公共サービスについては、行政の簡素化・効率化も十分ではなく、本当に必要な公共サービスとは何であろうか。では、必要な公共サービスの範囲や水準はどのように決められるだろうか。本来であれば、国民に選ばれた政権が決定し、これを賄うに十分な規模の財源を調達すべきだろう。

次に、所得の再分配機能であるが、行きすぎた再分配は経済効率を低下させると批判されることがある。我が国においては、規制緩和・自己責任の重要性が指摘され「結果の平等」より、「機会の平等」が志向され、その結果、累進税率の緩和・引下げが行われた。また金融所得については、分離・低率課税の方向に向かった。その結果、所得再分配機能は大きく低下したと言われている。

次に、景気調整機能については、不況期には減税を行うことにより、国民の可処分所得の増加を通じて景気を拡大させ、好況期には増税を行うことにより超過需要の発生を防止し、インフレの発生を防ぐ政策をとることであるが、実際に好況期に増税が行われたことはまずない。

2 課税原則

では、どのように税を課すべきなのだろうか。どのような理念に基づき税を課すかといった一般的な基準があり、それを課税原則という。

課税原則の具体的な内容は時代とともに変わってくるが、一般的には以下のことが挙げられる。

(1) 公平

課税を考える場合の最も重要な原則といえる。しかし、何が公平か、何をもって公平かということになると、人によって変わってくる。

しかし、公平で考えられることとして、より経済力が大きい人は多く負担すべきという「垂直的公平」と、経済力が等しい人は等しく負担するという「水平的公平」がある。

どちらの公平を重点におくか、といったことも議論になるが現在においては、垂直的公平から、水平的公平へと重点が移りつつある。

また、水平的公平においては後述するが、クロヨンの問題がある。

(2) 中立

公平と並んで重要なことが中立であり、税の体系や仕組みが経済活動にできるだけ影響を与えないようにしていく必要がある。

(3) 簡素

国民の理解や納税負担の軽減など、租税制度の簡素化は必要となっている。公平を追求した結果、税制が複雑となり、かえって不公平になることがある。

3 租税理論

どのように税を課すかという理論の次にあるのは、租税を課す根拠である。近代以前から近代国家において確立したといわれているものとして、租税法の基本原則である、租税法律主義と租税公平主義の二つがある。この二つは相互に関連しながら発達してきた。前者が課税権の行使方法に関する原則であり、後者は税負担の配分に関する原則とされる。

(1) 租税法律主義

では租税法律主義とはなんだろうか。

租税は、公共サービスの資金を調達するために国民の富の一部を国家の手に移すものであるから、その賦課・徴収は必ず法律の根拠に基づいて行わなければならない。換言すれば、法律の根拠に基づくことなしには、国家は租税を賦課・徴収することはできず、国民は租税の納付を要求されることはない。この原則を租税法律主義という⁵。

租税の賦課・徴収は公権力の行使であるから、租税法律主義は、法治主義の一環としての意味があるが、歴史的に見ると近代法治主義の確立のうえで、先導的・中核的役割を果たしてきている。日本国憲法において「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更する

⁵ 金子前掲注(1) 71 頁。

には、法律又は法律の定める条件によることを必要とする」(84 条)として租税法律主義を宣明している⁶。

租税法律主義の内容としては、下記のものが挙げられる。

- ① 課税要件法定主義
- ② 課税要件明確主義
- ③ 合法性原則
- ④ 手続的保障原則

(2) 租税公平主義

租税公平主義とは、税負担は国民の間に担税力に即して公平に配分しなければならない、各種の租税法律関係において国民は平等に取り扱われなければならないという原則をいい、租税平等主義とも呼ばれる⁷。

税負担が担税力に応じて配分されなければならないことは、今日の租税法においては一致していると言ってよい。18,9 世紀には、自由主義経済思想の影響のもとに、利益説ないし対価説と呼ばれる考え方が主張され、税負担は各人が国家から受ける保護や利益に比例して配分されるべきである、と考えられていた。しかし、20 世紀になると租税を納付することは国民の当然の義務であり、税負担は各人の担税力に応じて配分されるべきである、という考え方が支配的になった⁸。

3 税制の歴史⁹

租税の根拠や課税原則といった租税について述べてきたが、ここでそもそも我が国の税制はどのような歴史をたどってきたか、森信茂樹著「日本税制何が問題か」を参考に、振り返ってみたい。

(1) シャウブ税制以前

日本の近代的な租税制度は、1837 年に公布された地租改正条例に始まる。

明治期は、証券印紙税、たばこ税、酒類税等の新たな税制が導入されるとともに、従来から存在していた種々の雑税が整理され、税制の近代化が進んでいった。

⁶ 金子前掲注(1) 73 頁。

⁷ 金子前掲注(1) 81 頁。

⁸ 金子前掲注(1) 81 頁。

⁹ 森信茂樹著『日本の税制何が問題か』岩波書店 51 頁～56 頁。

その後、国家機能の充実や戦争の勃発により財政が需要を圧迫すると、既存の税の税率引上げや、新税の導入が行われた。1887 年の所得税導入、1899 年の法人への所得税の課税開始、1905 年の相続税導入、1940 年の法人税の独立などは、このような財政需要に応えるものであった。

(2) シャウプ税制から始まる戦後

戦後のわが国の税体系は、1949 年にカール・シャウプ博士を中心とする使節団により作成された「シャウプ勧告」に基づき構築されたことから「シャウプ税制」と呼ばれる。

シャウプ税制の理念は、直接税を中心に据えた恒久的、安定的かつ近代的な税制を構築することで、次の 3 つを柱としていた。

- ① 包括的な所得税を中心とした租税体系の確立
- ② 青色申告制度の導入などの申告納税制度の整備
- ③ 地方財政の充実

(3) シャウプ税制の手直し

シャウプの包括的所得税の考え方に基づく所得税を中心とした税体系は、その後、執行上の観点と、戦後復興期の社会経済の実情に合わせるという観点の二つの方向から手直しが行われていった。主として金融所得の課税ベースを縮小する方向での税制改正が行われていった。

(4) 抜本的税制改革～消費税の導入～

① 実質的公平の確保と世代間の公平性

最も重要な課税原則である公平性には「垂直的公平」と「水平的公平」があるが、所得水準の上昇・平準化と租税負担の増大に伴い「水平的公平」がより重要となってきた。一方、個人所得課税には、所得補足の困難性という問題が常につきまとい、多種多様な所得や納税者間で「水平的公平」を確保しようとしても限界がある。

② 経済活動への中立性の確保と簡素性の向上

民間の経済活動にゆがみを生じさせない、中立的な税制の構築という要請もまた強くなってきていた。その意味はいくつかあるが、所得税における中立性と、消費行動への中立性としての消費税の導入である。

また消費税には大きなメリットがある。消費税は国民全てが広く負担を分かちあうという性格の税であるため、「世代間の公平」に適しているのである。

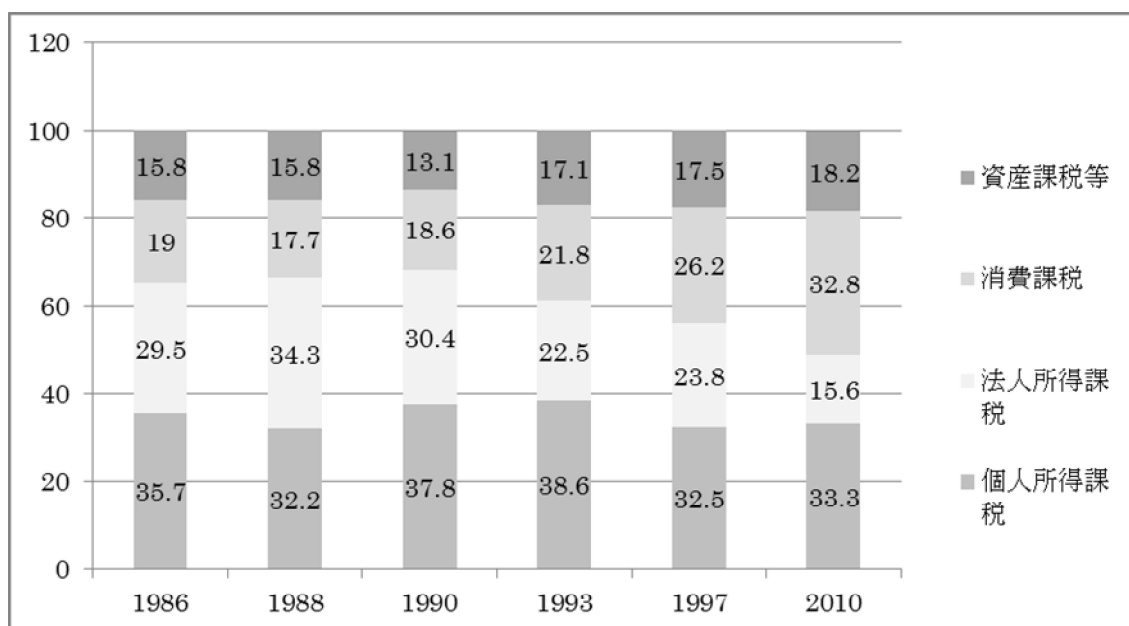
簡索性においても、消費税は各人の担税力等を考える必要がないので、税制は簡素になり、納税者にとって、公平性を高めることになる。

4 租税のバランス～タックス・ミックスの必要性～

我が国の税体系を、課税ベースで分類すると、所得課税・消費課税・資産課税の三つに分けることができる。所得課税は人の経済力を示し、最もわかりやすい指標である。消費課税は経済力を反映する課税ベースとして重視すべきであるとの考えかたである。資産課税は所得課税・消費課税の補完という考え方である。

現実の税制は、これら所得・消費・資産を担税力とした税目が、補完しあいながら相互に租税全体として一つの体系をなしている。そのような体系を税体系という¹⁰。

税体系の変化を見たものが下記資料となる¹¹。



現在の税体系は所得課税を中心にしつつも、消費課税にウェイトを移してきている。

このように税体系を考えるうえで、必要な概念として「タックス・ミックス」がある。

所得・消費・資産課税にはそれぞれ長所と短所があり、そこで各課税ベースを最適に組み合わせ、バランスのとれた税体系を構築するという「タックス・ミックス」の考え方が必要になってくるのである。

¹⁰ 森信前掲注(9) 71 頁。

¹¹ 出所 財務省資料。

では、いかに組み合わせるかべきか、といった議論がでてくるがそれには各税目について検討が必要である。そこで所得課税・消費課税・資産課税について個別に検討を試みる。

III 所得課税

1 まえがき

税とは何か。金子宏教授によれば「国家が、特別の給付に対する反対給付としてではなく、公共サービスを提供するための資金を調達する目的で、法律の定めに基づいて私人に課する金銭給付である」¹²としている。また、近代国家においては一般的に「税は公的欲求（財政需要）の充足のために資金獲得の手段であり、一方的権力的課徴金の性質をもつ」とされ、「直接の反対給付の性質がなく」、「国民の能力に応じて課税される」ものと考えられている¹³。税の機能には、①公共サービスの提供、②所得の再分配機能、③景気の調整機能、④政策目的の達成という面が存在すると考えられている。

では、このような性格をもつ租税にはどのような種類があるだろうか。ワグナーは、租税を i) 獲得課税、ii) 所有課税、iii) 使用課税という3分類に区分をした。「現在ではこれに流通税を加え、収得税（収益税、所得税）、消費税、流通税、財産税と区分するような分類が行われている」とされている¹⁴。これら①所得課税（所得税、法人税）、②消費課税（消費税）、③資産課税（相続税、贈与税）④流通課税（登録免許税、印紙税）という分類は、①～③につき「税負担の尺度となる課税ベースを経済活動のいかなる局面に求めるかに着目した分類であり、国際的な統計でも用いられ」¹⁵ている。

① 所得課税	② 消費課税	② 資産課税
個人の所得は、消費や貯蓄などに向けられる支払能力の源となるものである。この所得に租税の負担能力（担税力）を見出して課税するものが個人所得課税であり、所得税・個人住民税がある。また、法人の事業活動等から生じる所得に課税する法人税・法人住民税などの法人所得課	財・サービスの消費が所得を得たり資産を取り崩したりすることにより得られる経済力の行使であることに着目し、財・サービスの消費に担税力を見出して負担を求めるのが消費課税である。消費税・地方消費税、酒税、たばこ税、揮発油税などがある。	資産を取得したり保有したりしている場合、所得の稼得や財・サービスの消費に着目した場合には捉えきれない担税力に着目し、資産に対しても課税が行われる。無償で資産を取得した場合に課税を行うものとして相続税など、資産を保有している場合に課税を行うものとして固

¹² 金子前掲注(1) 8頁。

¹³ 伏見俊行『税と社会貢献』ぎょうせい 2014年 4頁。

¹⁴ 山本守之『租税法の基礎理論』税務経理協会 2008年 29頁。

¹⁵ 内閣府 HP 税制調査会諮問・答申・報告書等。

<http://www.cao.go.jp/zeicho/tosin/zeichof/z003.html>

税がある。		定資産税、都市計画税などがある。このほか、資産が移転するときなどに課される登録免許税、不動産取得税などがある。
-------	--	---

これらの類型から、ここでは所得課税について検討を加えていくこととする。

所得課税とは、文字通り所得に課税される税のことである。所得課税における「所得」という概念は、得られた収入全ととするものや、増加した財産とする考え方、あるいは消費により得られた効用とするような考え方もある。それらを区分すればおおよそ下記の通りとなる。

(1) 消費型（支出型）所得概念

「各人の収入のうち、効用ないし満足の源泉である財貨や人的役務の購入に充てられる部分のみを所得と観念し、蓄積に向けられる部分を所得の範囲から除外する考え方」¹⁶をいう。

(2) 取得型（発生型）所得概念

「各人が収入等の形で新たに取得する経済的価値、すなわち経済的利益を所得と観念」する考え方¹⁷で、日本はもちろんのこと、諸外国でも多く採用されているこの概念において、その所得というもののとらえ方によって更に次のような類型に分けられる。

① 包括的所得概念（純資産増加説）

「人の担税力を増加させる経済的利得はすべて所得を構成する¹⁸」とする考え方。一時的、偶発的であろうと担税力を増加させるものを課税対象とする事からすべての利得を課税対象とすることとなり、それらを「累進課税の適用のもとに置く事により所得の再分配機能が高められる」と同時に「所得の範囲を広く構成することにより所得税制度がもつ景気調整機能が増大する」と考えられている。等式に置き換えれば下記のようなになる。

「所得＝消費＋純資産増」¹⁹

¹⁶ 金子前掲注（1）177頁。

¹⁷ 金子前掲注（1）178頁。

¹⁸ 金子前掲注（1）179頁。

¹⁹ 宮島洋『租税論の展開と日本の税制』日本評論社 1986年。

しかし未実現のキャピタル・ゲインも課税対象となってしまうことや、帰属所得の算定が困難だということ、生涯消費よりも生涯収入の方が大きくなり資産所得の一部が二重課税になる恐れがあること等の問題もある。

② 制限的所得概念

反復的・継続的な収入のみを所得と考える。臨時的・偶発的な利得、例えば、利子・配当・地代・利潤・給与等を所得に含めないとする²⁰。

③ 市場所得概念

所得を、「市場における経済的活動により稼得された利得」と定義する。包括的所得概念の場合、所得の範囲が広すぎるため実行可能性において困難が伴うため、市場所得説では、不確定要素（未実現のキャピタル・ゲインや帰属所得）を排除し市場を通じて稼得された利得のみを所得と解することとした²¹。

2 所得税の導入・改正経緯

歴史的には、賦役、地租、年貢等を経て、20世紀に入って、所得を課税ベースとする所得税が世界的に普及する。これは、「所得」が、人の経済力を測る指標として最もわかりやすいという点と、累進という構造をとることにより、所得の多い人からより多くの負担を求めるという、垂直的公平の観点が重要視されたためである。とりわけ戦費の調達として、優れた徴税能力を発揮する所得税は、先進諸国において基幹税としての位置づけをうけてきた。

国内における個人所得課税の沿革を顧みると、所得税は1887（明治20）年に課税対象所得を利子、配当、給与等、年金及び資産営業所得に限定し、同居家族所得合算、単純累進税率を採用した制度で導入された。1899（明治32）年には、所得を第一種所得（法人課税）、第二種所得（公社債の利子）及び第三種所得（個人課税）とする分類所得税が導入された。1913（大正2）年には、超過累進税率が採用された。1940（昭和15）年には、法人税が所得税法から独立し単独の税法となったほか、所得税を比例税率で課税する分類所得税（不動産所得、配当利子所得、事業所得、勤労所得、山林の所得及び退職所得）及び一定額を超える所得について超過累進税率で課税する総合所得税とする改正が行われた。1949（昭和24）年にはシャープ勧告に基づく改革により、包括的な課税ベースに対する総合課税や申告納税を中心とする制度が施行された。シャープ税制の基本的考え方は、経済力（担税力）を表す最もふさわしい指標として「所得」を選択したこと、その一方で、「消費」は

²⁰ 金子前掲注（1）178頁。

²¹ 岸田貞夫・郷原廣行『税法としての所得概念』税務経理協会 2012年 48頁。

「所得」のように包括的な指標ではないことから基本的な課税ベースから排除され、「間接税は所得税を補完するもの」という位置づけとされたことである。また、法人と個人の所得はなるべく統合する（法人税は、所得税の前取りなので後で調整する）という考え方であった。

シャウプの包括所得税の考え方に基づく所得税を中心とした税体系は、その後、執行上の観点と、戦後の復興期の社会経済の実情に合わせるという観点の二つの方向からの手直しが行われ、変質していった。シャウプ税制の主な改正点としては、源泉分離選択課税の復帰（1951年）、源泉分離課税の導入、富裕税、累積的所得税制度、有価証券譲渡益課税の廃止（1953年）、さらに、利子非課税、一部の高額所得者のみ総合課税（1955年）というように金融所得の課税ベースを縮小する方向での税制改正が行われていった。また、所得税率はシャウプ当時の20～55%8段階から、1982（昭和57）年には10～75%19段階に引き上げられていった。

1987（昭和62）年及び1988（昭和63）年の抜本的税制改革においては、消費税の創設とともに、個人所得課税について、税率の累進緩和（税率を15段階から5段階、最高税率を70%から50%への引下げ）、人的控除の拡充、マル優制度などの原則禁止と利子所得の源泉分離課税化、株式等譲渡益の課税が行われた。その後、1994（平成6）年の税制改革をはじめとして、税率構造の見直しや、個人所得課税の負担軽減などが行われ、平成11年度からは、景気に最大限配慮して、最高税率の引下げ、20%の定率軽減などが実施された。2013（平成25）年1月から2037（平成49）年12月までの時限措置として、所得税額に対して2.1%の復興特別所得税が課され、2015（平成27）年分の所得税から最高税率の引き上げ（平成25年度改正）が行われる。

3 所得税の性質

(1) 個人所得税

① 公平性の観点

所得税は、人の総合的担税力の標識として最もすぐれた所得を基準としており、基礎控除等の人的諸控除および累進税率と結びつくことによって、担税力に即した公平な税負担の配分を可能にし、公平負担の要請に最もよく適合していると一般にいわれる²²。

公平には、さまざまなものが観念できる。まず、負担能力の大きい人に、より大きな負担をしてもらうという垂直的公平である。個人所得税は、税率を累進にしたり、各種控除を設けることによって、垂直的公平に優れた税制を達成しているとの評価が可能である。

²² 金子前掲注（1）175頁。

次に、等しい負担能力のある人には等しい負担を求めるという水平的公平である。国民全体の経済状況が改善され、人々が豊かになっていく中で、公平の重点は、垂直的公平から水平的公平に移ってきた。

この点で、俗にクロヨンといわれる、事業所得者や給与所得者など各種所得間の所得捕捉・執行の不均衡の問題がある。この問題を理論的に説明すると、所得税を算定する基準となる所得概念が税法で認められた法的概念であって、その認定・判定が困難ということから生じる問題である。消費税は、消費という事実行為を基準とすることから、その認定・判定は比較的容易といえる。なお、消費課税は、世代間の公平の要請も満たす税制であると指摘できる²³。

② 中立性の観点

本来、税制は、経済活動に歪みを与えないようにして、限られた貯蓄・資本を効率よく経済成長につなげるべきという中立性の観点からは、所得税は中立性に問題がある税制との評価が可能である（なお最近では、中立という言葉の代わりに効率という言葉が使われることも多い）。すなわち、復興期・高度経済成長期にかけて導入された優遇税制が今日まで継続しており、産業間・業種間・商品間・取引間で中立的な税制とは、かけ離れた税制となっているのである。今後は、各種租税特別措置を整理統合することにより、課税ベースの拡大を実施し、中立性を図るとともに、水平的公平性や財源調達機能を回復していくことが求められる。

③ 簡素性の観点

平成9年1月税制調査会答申に、「税制が簡素でわかりやすいこと、透明性が高いこと、自己の税負担の計算が容易で予見可能性が高いこと、さらに納税者にとってのコストが安価であることは、国民が自由で裁量性の高い経済活動を行う上でますます重要になってきています」との記載もあるように、税制が簡素であることは、納税者の経済活動に大きな影響を与える。しかしながら税制の簡素性は、多くの場合公平性（さらには効率性）とトレードオフの関係にあり、現行の所得税は、簡素なものということは到底いえない状況となっている。

すなわち、所得課税には、個人ごとの事情を考慮した細かい制度設計が可能であることから、公平性の観点から納税者のさまざまな事情が考慮される（あるいは、考慮できてしまう）結果、税制はますます複雑になる。複雑な税制は、執行の困難を招来し、結果的に公平性を損なうという問題をも内包する。簡素であることが税務執行面での公平に直結す

²³ 森信前掲注(9) 11頁。

るという問題意識を持つべきであり、納税者・税当局にとってコストの低い税制が望ましいというべきである。

(2) 法人税

法人の性格は古くから大別して次の2つの考え方があり、従来は法人税のあり方についてもその2つの考え方を対立させて論理を展開することが多かった。

(a) 法人擬制説

法人は個人（株主）の集合体であるとみる考え方。法人擬制説によれば、法人の所得は株主に帰属するものであり、法人税は個人所得税の前取りとなる。そうすると、法人が配当した際、個人の配当所得に対して個人所得税を課すことは二重課税となる。

(b) 法人実在説

法人は個人とは別個の独立した存在であるとみる考え方。法人実在説によれば、法人税を独自の租税として法人の担税力に着目して課税される。日本の戦後の税制に大きな影響を与えたシャウプ勧告では、その当時（昭和24年）は法人の数も少なく、個人所得税を中心に考えられていたと思われ、法人擬制説を採用して法人税を個人所得税の前取りとしている。しかし、法人の活動が多様化し、グローバル化の進展、金融・投資活動が多様化した今日では、上記のどちらが正しいかによって法人税のあり方、本質を捉えることは困難であると考えられる。また、経済がグローバル化する中で、日本の税制として公平・中立だけでなく、国際的な視点からも整合性が取れ、かつ、企業活動に対して歪みの少ないことが重要になってきている。なお、公益法人等に係る公平・中立の問題などについても議論が多いところであるが、本稿では対象としない。

以下、法人税を公平性・中立性・簡索性の観点から検討する。

① 公平性の観点

法人税は個人所得税が採用する超過累進税率と異なり、創設当時から一貫して所得に一定の率を乗じて算出する方法で課税される。従って、応能負担の観点から垂直的公平性に優れるとされる個人所得税と比較すると、所得の多寡にかかわらず同じ負担率を求める法人税は垂直的な公平性は一定程度失われると考えられる。ただし、法人擬制説的な考え方をとり、法人税を個人所得税の前取りと捉えれば、法人税に垂直的公平を求める必要が乏しいとも考えられる。

② 中立性の観点

前述のとおり、法人の企業活動が多岐にわたり、グローバル化が進む中で中立性を保つことは非常に困難である。法人税における中立性の向上のためには、課税ベースの適正化が必要であると考えられる。しかし近年の税制改正は、専ら税率引き下げに伴う財源確保としての課税ベース拡大に焦点が当てられており、中立性確保の視点は欠乏していると言わざるを得ない。また、近年では合併を始めとする組織再編成が国内においても一般的な行為となってきた。組織再編税制では適格か非適格か、または繰越欠損金が引き継げるか否かにより課税が大きく異なることになるが、平成 13 年の組織再編税制創設時から中立性の確保に資する行為計算否認規定や繰越欠損金の引継制限の制度などを導入し、更に毎年のように税制改正が繰り返されている。

国際的には、法人税率の違いから本店所在地を異動する多国籍企業は後を絶たず、各国の税制改正では法人税率の引き下げなどによる企業の誘致合戦の様相を呈している向きもある。税を純粋に「コスト」と考えるアメリカなどの国々から見れば、税引き後利益が重要なのであり、法人税の負担が低い国へ“逃げる”ことも企業として当然の行為といえるだろう。しかし税率の高低により企業の行為が決定されることは中立性の観点からは望ましくないといえる。

③ 簡素性の観点

企業活動の複雑化に対応して公平性・中立性を求めることで、簡素とは程遠い税制となっている。個人所得税や他の税目と同じく、法令の解釈のため、実務上は国税庁の通達に大きな影響を受けて税制を適用する場面が多いことから簡素性に乏しいことがわかる。

①公平・②中立・③簡素の原則の例外とされる租税特別措置について、研究開発税制を始め数多くの特別措置が適用期限の延長を繰り返しており、恒久的ともいえる状態となっている。租税特別措置は、政策目的の時限立法であり、公平性、中立性、簡素性のすべてに反するものであり、恒久化している現在の状態は改められなければならない。

4 最近の税制改正の動向

個人所得課税は、「所得」という経済活動に幅広く関わり、大きな規模の課税対象を持ち、相当の税收水準の確保が可能であり、また、個々の納税者の税負担能力（担税力）に応じて税負担を求めるものであることから、税制全体の中で基幹的な税目となっている。経済活動を通じて所得を得た国民が、所得に応じて公的サービスの財源を支えあっていくことは今後とも重要であり、個人所得課税は引き続き基幹税として税体系において中心的な役割を担うべきであると考えられる。個人所得課税の税負担は、前述のとおり、累次の税制改正の結果、既に相当の負担軽減が図られており、その水準は主要先進国中最も低く、特

に中低所得者の負担が小さいものとなっている。また、国民所得に対する負担率で見ても最も低い水準にある。

このような負担水準の現状や、厳しい財政状況を勘案すれば、個人所得課税の減税は既に限界に達しており、少なくともこれ以上の減税は行うべきではないと考えられる。

個人所得課税は累次の税制改正を経て複雑な制度になっているとの指摘がある。納税者の事情などに配慮するため、また、政策的な要請に対応するために、きめ細かい措置を講じると、その反面で、税制は複雑なものになる。複雑でわかりにくい制度の下では、納税者の事務負担・費用が大きくなり、また、税務行政の効率化を損なうことになりかねない。さらに複雑な制度を利用した租税回避行為の誘因となるおそれもある。個人所得課税は広範な経済取引や多数の納税者に関わる税目であるだけに、納税者に分かりやすい簡素な税制が求められる。簡素化は不断の課題であるが、個人所得課税の抜本的な見直しに当たっては特に配慮する必要がある。

①公平・②中立・③簡素の原則の例外とされる租税特別措置について、研究開発税制を始め数多くの特別措置が適用期限の延長を繰り返しており、恒久的ともいえる状態となっている。租税特別措置は、政策目的の時限立法であり、公平性、中立性、簡素性のすべてに反するものであり、恒久化している現在の状態は改められるべきである。

IV 消費課税

1 まえがき

平成 27 年 1 月 14 日において、平成 27 年度税制改正大綱が閣議決定され、当初、平成 27 年 10 月 1 日から、消費税²⁴の税率を 10%に引き上げられるとされていたものが、平成 29 年 4 月 1 日から景気判断条項を付さずに、当該引上げが実施することとされた。

平成 26 年度与党税制改正大綱では、「消費税の軽減税率制度については、「社会保障と税の一体改革」の原点に立って必要な財源を確保しつつ、関係事業者を含む国民の理解を得た上で、税率 10%時に導入する。」という方針が決定された。これは、平成 24 年 6 月 26 日付の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等の一部を改正する等の法律案に対する修正案において、「7 条 1 号ロ 低所得者に配慮する観点から、複数税率の導入について、財源の問題、対象範囲の限定、中小事業者の事務負担等を含め様々な角度から総合的に検討する」という法律が追加されたことに起因すると考えられる。閣議決定された平成 27 年税制改正大綱では、軽減税率制度の導入には触れていないが、与党税制改正大綱において、関係事業者を含む国民の理解を得た上で、税率 10%時に当該制度を導入することが言及されている。

消費課税に関する問題のうち、現在、最も注目を浴びているのは、複数税率である。適用税率の問題は、最終的には、消費者に消費税をいくら負担してもらうのかという問題に帰結し、軽減税率の適用がある商品を販売できれば、軽減税率適用事業者の価格競争力があがることになり、競争中立性を歪めることになる。

そのような意味では、非課税も同様である。非課税は、その事業者が消費税に関して国とは何の関係も持たないことを意味する²⁵。つまり、免税事業者や非課税取引を行うものは、消費税が課されないが、一方で、仕入の際に支払った消費税の還付も受けられないということである。これらの事業者は、税務当局に対して登録をする義務もなければ記帳する義務もなく、いわば消費税の枠外に立つことになる²⁶。ゼロ税率は、国境関税調整のためにのみ適用される税率であり、仕向地課税の原則に従うとき、輸出の消費税は免除され、輸入に消費税が課されることになるから、現在のような取り扱いになっている。ゼロ税率適用の真意は、輸出を行う場合、国内で課された消費税をゼロにリセットし、国内産品と国外産品に課される消費税を同額になるようにして、国際間の競争中立性を確保するところにある。

²⁴ 特に指示がない限り、「消費税」という語は、一般消費税または付加価値税を指すものとする。

²⁵ 木下和夫編『付加価値税—その理論と実務』財経詳報社 1975 年 81 頁。

²⁶ 木下前掲注(25) 81 頁。

法には、「経済の先行性と法の後行性のアンチノミー」²⁷という永遠に解決できない課題がある。この課題から、時代の変化とともに、かつて組み合わせたタックス・ミックスの変更を要求されることは容易に想像できる。タックス・ミックスは、垂直的公平と水平的公平のバランスをとるための「かくあるべし」というパッケージである。いままさに、消費税率の上昇とともにその判断が求められており、消費税のタックス・ミックス論点は、消費課税の中に、低所得者対策等の政策を取り込むか否かである。消費税の非課税項目も、タックス・ミックスの一つである。

2 消費税の理想と現実

消費課税の存在意義は、消費という形であらわれる個人の担税力にも着目して、これにも応分の負担を求めることによって、個人の負担を求める基準を多角化し、これによって全体としてより公正な課税を実現しようとするところにある²⁸。

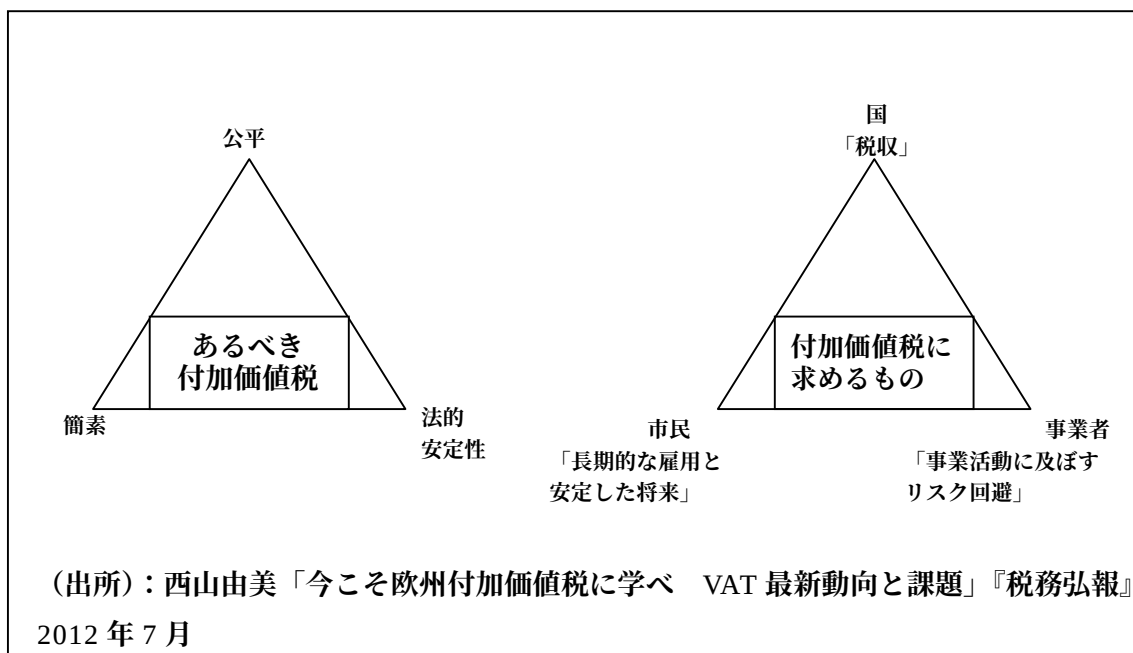
つまり、理論がいかに正しいとしても、そのまま制度にすることは難しいのである。また、制度が複雑になると税務執行上のコストがかかり、予算の関係から、十分な公共サービスを提供することが困難になるので、その問題も無視できない。したがって、税制を構築するにあたっては、公正かつ効率的なフレームワークをつくらなければならないが、その構築には様々な調整が必要とされる。

消費税の理論と制度を考える場合、以下の2つのトライアングルを念頭におく必要があり、これを踏まえて、消費税のタックス・ミックスを理論と制度の両輪から考えなければならない。

²⁷ 村井正編著『入門 国際租税法』清文社 2013年 12頁。

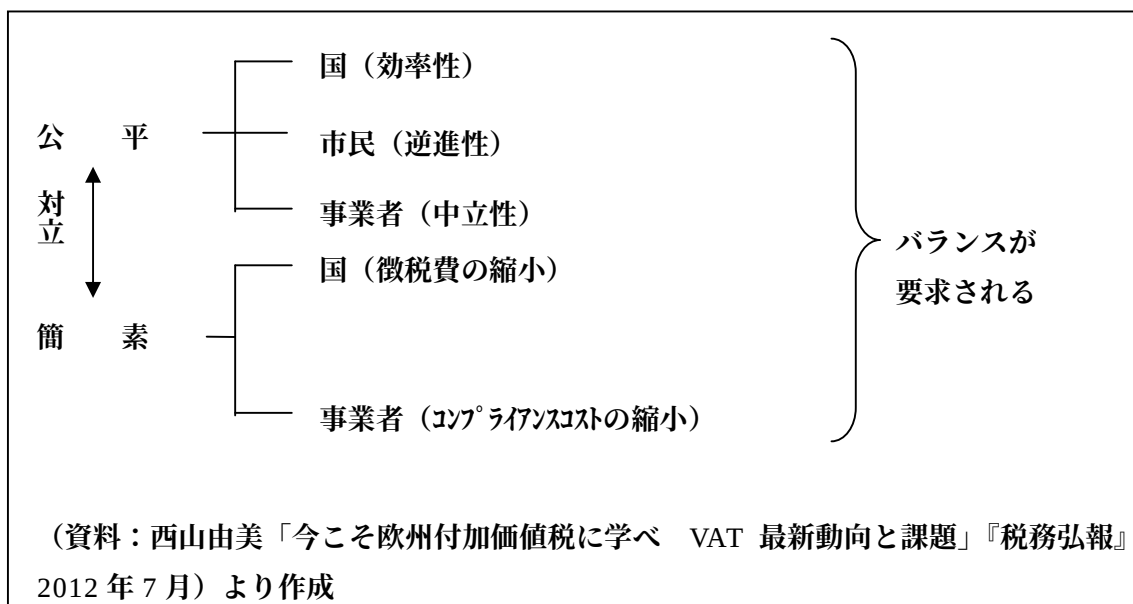
²⁸ 木下前掲注(25) 11頁。

【図1：理想と現実のトライアングル】



上記2つのトライアングルは、以下のような関係にある。

【図2：あるべき付加価値税に対する制約】

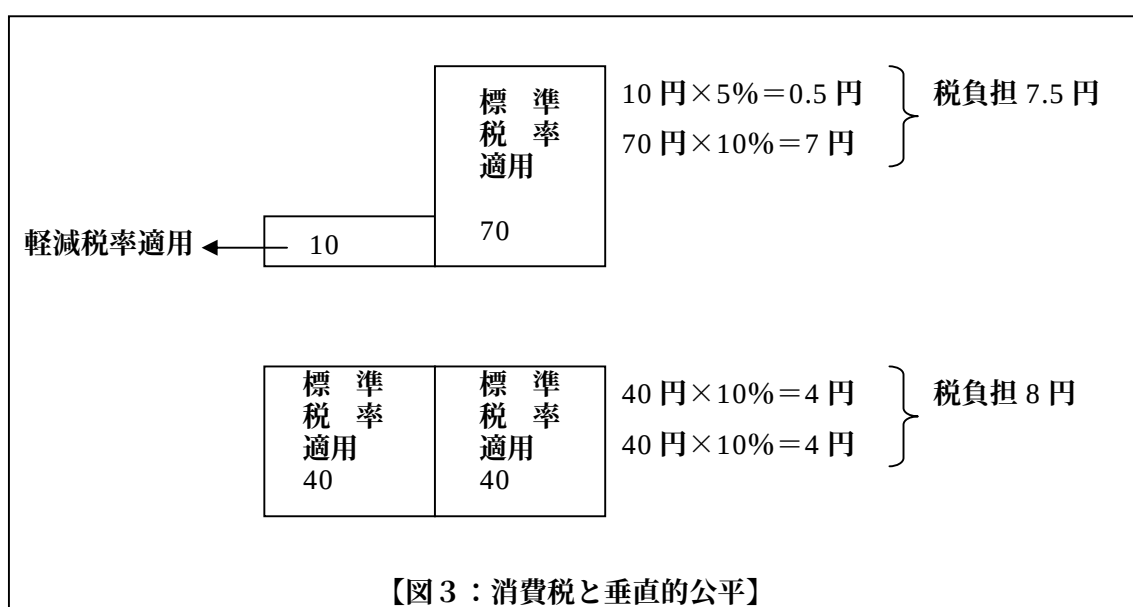


すなわち、理論的には、効率よく税が運用され、逆進性が排除され、事業者間の競争中立性が確保される制度設計が望ましいが、それを寸分たがわず設計しようとするれば、税制が複雑になり、税金や事業者のコンプライアンスコストに跳ね返る。

ここで、消費税の逆進性について検討する必要がある。消費課税において、国民の生活を考慮しなければならないという制約が、「消費税の逆進性」などという言葉を作り出している。税の性格に照らせば、逆進性は、本来、消費税において使用することは適切ではなく、消費税は、最終的な消費者の負担する税負担の割合がどの商品についても等しくなっていることが理想である²⁹。また、消費額は、消費者自身が決めるのであるから、場面によっては、逆進性は調整される³⁰。

消費課税における消費力は、応能とはいえない。なぜなら、将来を考えた場合、消費時点に使う金額が大きいとしても、負担能力が大きいとは必ずしも言えないからである。

例えば、所得税と同じように、消費税に垂直的公平（応能負担）の概念の存在を認めた場合、以下のようなだろう。前提として、収入のすべてを消費に使うものとする。



個別消費税を念頭においた場合、消費の大きさと担税力の大きさとが正比例し、これらの両方が大きい者は、高価な財や役務を購入するという前提に立てば、比較的安価な食料品を軽減課し、高価な食料品を重課すれば、垂直的公平を図ることができる。しかし、図3からわかるとおり、生涯の収入が同じ 80 であるにもかかわらず、税負担は、それぞれ相

²⁹ 村井正、水野忠恒、西山由美「消費税制をめぐる論点 座談会 我が国消費税制をめぐる諸問題と国際動向」『税理』Vol.56 No12 2013年 5頁。

³⁰ これは、裕福な者は標準税率が適用されるものを購入し、そうでないものは軽減税率が適用されるものを購入することを前提としている。一部の食料品に複数税率が適用される場合において、標準税率と軽減税率の両方が適用される原材料を組み合わせた場合の適用税率の線引きについて、欧州では、その供給される主たる構成要素に適用税率がひっぱりられるという解釈がある。しかし、事業者はできるだけ安く提供したいと考えることから、事業者の工夫次第で、いかようにも逆進度合は変化する運命にある。

違っていることがわかり、税負担の公平を図ることができていない。しかし、一般消費税の中で逆進性に配慮する形で複数税率を導入すれば、物品税が存在していたころの税率選定の線引き問題が再度、登場することになることを忘れてはならない。一般消費税は、すべての取引に影響するため、個別消費税の時に生じた問題よりも、その問題はより深刻化する。

現行の所得税制度では、イレギュラーな所得である変動所得に対する租税負担の平準化措置を設けているが、これは、消費税の存在を無視するものであり、所得税制度の中で自己完結的に、生涯所得と垂直的公平とのバランスを図っている。また、包括的所得税の立場に立てば、所得の平準化措置は水平的公平原則に反することになるから、消費支出の方が所得を課税ベースとするよりも望ましく、自己の獲得した所得の範囲で、人々は合理的な消費を実行するとすれば、おのずと、生涯所得の制約の下で最適な所得の消費の配分が行われるはずである³¹。

しかし、消費者は、必ずしも合理的な消費を実行するとは限らない。いわゆる「浪費」は、物が豊かなわが国においては、ストレス発散の手段として行われる。これを踏まえれば、例えば、法人税の交際費の損金不算入³²のように、「冗費の節約」から税を課す制度が家計に適用されない限り、消費にのみ、税負担の公平性を担保させることは不可能であろう。

したがって、租税負担の公平を図る場合に、所得課税か消費課税のいずれが最適であるかという議論は、大量消費社会においては建設的ではなく、必然的に「バランスのとれた税制」が必要とされるのである。

3 消費税法の創設、改正の根拠等

消費税に関する議論を始めるに際し、消費税導入当時および平成 26 年改正の消費税増税時のタックス・ミックスのあり方を判断する材料として重要であるため、以下、資料の中から一部をとりあげる。

³¹ 大久保修身「望まし租税体系―所得ベースと消費ベースの選択―」『税務大学校論叢』17号 1986年5月 365頁。<http://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/ronsou/17/142/ronsou.pdf> (平成 26 年 8 月 31 日訪問)

³² 租税特別措置法 61 条の 4。

(1) 税制改革法³³

第2条 今次の税制改革は、現行の税制が、産業構造及び就業構造の変化、所得の水準の上昇及び平準化、消費の多様化及び消費におけるサービスの比重の増加、経済取引の国際化等を反映して著しく変化してきた現在の経済社会との間に不整合を生じている事態に対処して、将来の展望を踏まえつつ、国民の租税に対する不公平感を払しょくするとともに、所得、消費、資産等に対する課税を適切に組み合わせることにより均衡がとれた税体系を構築することが、国民生活及び国民経済の安定及び向上を図る上で緊要な課題であることにかんがみ、これに即応した税制を確立するために行われるものとする。

第4条 今次の税制改革は、所得課税において税負担の公平の確保を図るための措置を講ずるとともに、税体系全体として税負担を公平に資するため、所得課税を軽減し、消費に広く薄く負担を求め、資産に対する負担を適正化すること等により、国民が公平感をもつて納税し得る税体系の構築を目指しておこなわれるものとする。

第10条 現行の個別間接消費税制度が直面している諸問題を根本的に解決し、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、消費に広く薄く負担を求める消費税を創設する。

2 消費税は、事業者による商品の販売、役務の提供等の各段階において課税し、経済に対する中立性を確保するため、課税の累積を排除する方法によるものとし、その税率は100分の3とする。この場合において、その仕組みについては、我が国における取引慣行及び事務負担に極力配慮したものとする。

3 消費税の創設に伴い、砂糖消費税、物品税、トランプ類税、入場税及び通行税を廃止する。

第11条 事業者は、消費に広く薄く負担を求めるという消費税の性格にかんがみ、消費税を円滑かつ適正に転嫁するものとする。その際、事業者は、必要と認められるときは、取引の相手方である他の事業者又は消費者にその取引に課される消費税の額が明らかとなる措置を講ずるものとする。

(2) 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等の一部を改正する等の法律³⁴

³³ 昭和63年法律107号。

³⁴ 平成24年8月22日法律第68号。

この法律は、世代間及び世代内の公平性が確保された社会保障制度を構築することが我が国の直面する重要な課題であることに鑑み、社会保障制度の改革とともに不断に行行政改革を推進することに一段と注力しつつ経済状況を好転させることを条件として行う税制の抜本的な改革の一環として、社会保障の安定財源の確保及び財政の健全化を同時に達成することを目指す観点から消費税の使途の明確化及び税率の引上げを行うため、消費税法（昭和六十三年法律第百八号）の一部を改正するとともに、その他の税制の抜本的な改革及び関連する諸施策に関する措置について定めるものとする。

(3) 消費税の目的税化

平成 26 年度予算では、一般消費税は消費税収全体の約 68.9%を占めており、年々増加する社会保障給付の財源となっており、今後も増加すると見込まれている³⁵。また、消費税の福祉目的税化により、国税の大半が、高齢者 3 経費に使用されることになった。また、10%引き上げ時には、7.8%のうちその大半について、少子化対策を含めた社会保障 4 経費に使用することを予定しており³⁶、地方税に配分された消費税は、旧消費税率の 5%のうちの 1%部分を除き、社会保障財源化することが予定されている。

4 歴史的経緯（個別消費課税から一般消費課税へ）

わが国の消費課税では、昭和 23 年に、取引高税（累積的多段階一般消費税）が創設されたが、事業者の間で評判が悪く、昭和 24 年 12 月に廃止された。前段階控除制度のある一般消費税に関する議論に関して、税制調査会において、昭和 40 年代前半から導入時までに取り上げられた消費税の立法理由としては様々あるが、古い年代順に箇条書きにすると次のとおりである。

- ・税負担の実質的公平
- ・消費の大衆化による個別消費税の不公平課税
- ・福祉・公共サービスの充実と、大量公債等からの脱却の手段
- ・税の自然増収に多くを期待しえない。大量の公債に依存。財政再建の必要あり。福祉その他の公共サービスの確保は国民の負担により裏付けられるべき。
- ・税制に対する国民の関心が、税負担の垂直的公平の確保から水平的公平の確保や勤労

³⁵ <http://www.mhlw.go.jp/seisakunitsuite/bunya/hokabunya/shakaihoshou/dl/05.pdf> (社会保障給付費の推移：平成 26 年 8 月 3 日訪問)

³⁶ http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/consumption/404.htm (消費税収の国・地方の配分と使途：平成 26 年 8 月 3 日訪問)

意欲との関係等多面的に広がっている。公平、公正、簡素等の税制改革の基本理念と現行の個別消費税課税とのかい離。

- ・ 景気動向等を反映して多くの自然増収を期待することは困難。国債発行額を可能な限り抑制し財政の対応力の回復を図ることが必要。
- ・ 社会経済情勢の著しい変化に即応するための抜本的見直し
- ・ 経済の活性化を図り、長寿・福祉社会をより確実なものに
- ・ 現行個別消費税体系の矛盾を税制すべし
- ・ 財政の巨額の公債残高と高齢化社会への対応要請

わが国では平成元年に入るまで、個別間接消費課税が中心であったが、経済の高度化、国民生活の多様化が進み、その税の持つ欠点が浮き彫りとなった。また、財政の巨額の公債残高と高齢化社会への対応要請等により、平成元年に、現在の一般消費税が導入されるに至った。

5 個別物品又はサービス課税、嗜好品課税、特定財源等

一般消費税は、すべての取引に課すこととされており、その個別消費税との二重課税が生じる。そこで、物品税、トランプ類税、砂糖消費税、入場税及び通行税は廃止されたが、酒、たばこ消費税については、税負担調整のうえ、消費税を併課することとされた。

また、揮発油税と軽油引取税では消費税との取扱いが異なる。これらの違いは、納税義務者がメーカー等あるいは利用者のいずれであるかに起因し、前者は製造コストであるとして租税と認識せず本体価格を構成するものとして消費税が課される。後者は利用者が負担すべき租税であることから、消費税は課されない。

6 各種消費税の比較

(1) 個別消費税³⁷

① 長所

個別消費税は、消費者が判断して税を負担することから、購入の選択を通じた税負担の回避をすることができるという意味で、選択的中立性が図られる。

② 短所

³⁷ 個別消費税には様々なものがあるが、嗜好品課税や奢侈品課税の代表例として、この2つを取り上げた。

例えば、嗜好品課税には、過度な消費は望ましくないという社会政策的な判断が影響している³⁸ことから税率が高くなりやすい。経済が高度化するにつれて、課税の境界線が曖昧になる。物に対する課税とサービスに対する課税のいずれかに偏るため、それらの間で税負担の不公平が生じる。

(2) 取引高税

① 長所

個別消費税と比べれば、すべての財や役務に課税されることから、経済が高度化したとしても、制度の簡素性が維持される。また、課税対象の選定に迷うことがなく、財と役務に対して、公平に税を課すことができる。

② 短所

仕入に係る消費税が控除されないことから、支払った消費税が企業にとってのコストとなる。これを回避するために、事業の垂直的統合が生じ、競争中立性が阻害される。また、取引高税は、輸出入に際し適正な国境税調整が困難である。

(3) 付加価値税

① 長所

原則として、すべての財やサービスに課税されることから、個別消費税と比較すると、課税されるものと課税されないものの区別が容易である。また、国からすれば、制度の中に政策を柔軟に取り込むことが可能であり、消費者の意見を反映させた制度にすることが可能となる。仕入税額控除の存在により、税の累積を排除でき、また税の影響による事業の垂直的統合の防止に貢献する。国境税調性を行うことも可能である。

② 短所

税率の変更が行われ、または非課税扱いが増加した場合には、企業の事務負担が増加する。また、非課税は、企業の状況によって、損得のいずれかに振れる。例えば、多額の仕入税を支払っている企業は、その消費税を取り戻したいと考えるが、営業活動から生じる売上げが、非課税売上中心である場合には、控除できない消費税が発生する。消費税は、本来、すべての事業者にとって中立的でなければならないはずであるが、非課税扱いが増えることにより、競争中立性が阻害される。また、非課税に関して、売上価格の設定にお

³⁸ 木下前掲注(25) 33頁。

いて国の制約がない場合には、企業負担分の消費税を売上げに上乗せする行動を誘発する恐れがあり、政策的配慮が結果として無意味なものになりかねない。軽減税率を適用した場合には、税率の選定が困難な取引が生じたとき、簡易課税制度で生じている課税区分に関する争いのような事態が多発すると考えられる。

7 社会保障費の不足と複数税率

(1) 複数税率と現在の論調

複数税率は、低所得者対策という大義名分のもと、逆進性の観点からその導入が主張される。現在、軽減税率の導入を避けて通れず、消費という生活上の経済活動に対する税負担の要求度合によると考えられたり³⁹、複数税率の導入を反対し、協議会資料として複数税率の線引きに関するもの⁴⁰を出したことは、軽減税率の導入をあきらめてもらうための資料ではないか⁴¹という意見もある。

軽減税率は、給付付き税額控除以上にバラマキでお金持ちを中心に税金を軽減すると指摘される⁴²。一方で、複数税率は、消費者が軽減税率という形式で間接的に受ける当該還付の用途を限定し、政策が決定した方針と関係のない還付が行われないという意味において、国が税の無駄遣いと指摘されにくい環境を作り出すことができる。

複数税率を擁護する側は、消費税の性格を無視して逆進性を説き、複数税率を反対する側は、消費税の中立性という性格を全面に打ち出して、お互いが議論を尽くす。これらの問題は、国民の意見をどれだけ立法に反映させるかという問題である。すべての情報を国民に提供して、法律を運用する側と税を支払う側との妥協案を考えなければ、両者の議論は並行し、永久に答えを導き出すことはできない。そのように考えると、今のところ、①複数税率のみの導入、②複数税率と給付付き税額控除との折衷、③給付付き税額控除のみの導入の3つのパターンが考えられる。その背景には、マイナンバー制度の運用状況や企業の経済活動、消費者の消費態様等を加味して、セカンド・ベストを採用することも制度上はやむを得ない。

³⁹ 林宏昭「論壇 消費税の論点」『税研』 Vol30-No.2 2014年7月 27頁。

⁴⁰ http://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/zeicho/2014/_icsFiles/afieldfile/2014/06/12/26zen9kai4.pdf (平成26年8月30日訪問)

⁴¹ 金井恵美子、熊王征秀「特集／消費税 軽減税率 導入インパクト 白熱対談」『税務弘報』2014年9月 41頁。

⁴² 森信茂樹「特集／消費税 軽減税率 導入インパクト インボイス導入と軽減税率の代替案」『税務弘報』2014年9月 18頁。

欧州では、非課税項目が多くなり過ぎ、また課税ベースが侵食された結果、ギリシャ危機後、EU 加盟国が財政問題や失業問題に苦しむようになり、税収の効率性が重視されている⁴³。たとえば、複数税率に関して、次のような判例⁴⁴がある。

- ・ティーケーキは、ケーキ（軽減税率）か、ビスケット（標準税率）か。
- ・軽減税率適用品と標準税率適用サービスを複合的に提供した場合の適用税率。
- ・軽減税率適用品を包んだ容器・包装が高価な場合の、当該容器・包装の適用税率。

上記の判例は、氷山の一角であり、複数税率を導入すれば、事業者には適用税率を低く抑えようとするバイアスが働くことから、そのパターンは無限である。先にふれた「経済の先行性と法の後行性のアンチノミー」を念頭におけば、複数税率が導入されれば、税制が加速度的に複雑化することは容易に予想できる。

(2) 複数税率の導入と将来への影響

消費税は目的税化され、膨らむ社会保障費に充てることとされたのであるが、一方で、与党は、消費税の逆進性を取り上げて、複数税率の導入を検討している。これは、論理的に矛盾する。社会保障費を賄おうとすれば税収を上げざるを得ないが、消費税の逆進性の緩和をすれば税収は低下するのである。自由民主党・公明党が公表した資料によれば、すべての飲食料品に複数税率を導入した場合、1%あたり 6,600 億円の減収になるとされる。仮に、最も狭く複数税率の範囲をとらえた場合でも、1%あたり 200 億円の減収になるとされる。26 年度予算では、社会保障 4 経費をすべて消費税で賄うには、20.8 兆円不足すると試算されている⁴⁵。すべての社会保障費を消費税で賄うことは想定していないとしても、国債を発行して社会保障費を賄えば、借金を将来に先送りするだけである。

将来を見据えた場合、複数税率は、標準税率の上昇を引き起こす可能性がある。仮に、複数税率を採用した場合には、税収が落ち込み、その税収減を賄うために標準税率の引き上げを検討せざるを得なくなる。つまり、消費税の社会保障費の目的税化と複数税率をセットで考えた場合、将来、標準税率の引き上げを見据えているからこそ、軽減税率の議論をしていると考えれば、すべて合点がいく。

⁴³ 村井正、水野忠恒、西山由美「消費税制をめぐる論点 座談会 我が国消費税制をめぐる諸問題と国際動向」『税理』Vol.56, No12 2013 年 9 月臨時増刊号 4 頁。

⁴⁴ これらの判例については、西山由美教授が（EU 付加価値税の現状と課題-マリーズ・レビューを踏まえて-）『フィナンシャル・レビュー』通巻第 102 号（2011 年）で解説している。

⁴⁵ http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/consumption/122.htm（平成 26 年 8 月 18 日訪問）

消費者が複数税率で恩恵を受けたいと願い、将来、消費者が自ら恩恵を受けた消費税減税分は、医療費の負担額の上昇という形なのか、働く人たちに対する負担の押しつけという形になるのかはわからないが、いずれにせよ、社会保障費を何らかの形で負担することにつながる。将来、標準税率が上昇することが想定されるのであれば、単一税率のまま標準税率の上昇を抑えたほうが、頻繁な税率の上昇を抑えることが少なからずできるであろう。

ニュージーランドの消費税では、15%の単一税率を採用している。そこには、国民に対する丁寧な説明があったとされている⁴⁶。日本では、そのような説明があるとは言えず、むしろ、単一税率による負担増をおおるかのような風潮が一方で存在する。複数税率を導入すると、生活必需品に係る消費税が安くなるため、国民の税負担が減少することから、導入賛成の声が上がるのは当然である。

しかし、上述のようなその一歩先の説明を国民にすればどうだろうか。今ほど、複数税率の導入に賛同する者は、今ほど存在しなくなるかもしれない。また、わが国は消費税導入当初から単一税率であるがゆえに、当然のことになっていることがある。それは、事業者の経済活動を活性化させる土台が存在していることである。つまり、ある商品を開発する場合には、様々な原材料のミックスを余儀なくされることもあり、このミックスの過程で消費税率に関する判断に悩まずに済む。そのさいたるものが、日本に存在する多様な食文化である。諸外国では、組合せによっては負担する消費税が変わることもあり、またはその消費税上昇分を事業者が負担する場合もある。経済活性化の観点からすれば、そのような判断にコストを投下するのであれば、新商品開発に力を注ぐ方が、よっぽど効率的である。

しかし、一度、導入するという言葉を口にした限りは、今さら取り消せないのが、政治の世界であり、そのような意味から、税制は政治の世界で決まる⁴⁷といえる。軽減税率導入に対してネガティブな説明は、与党（特に、政権公約として掲げている公明党）から期待することができず、野党か若しくは税理士が声を大にして、国民に常にメッセージを送り続け、複数税率の導入の是非をよく考えてもらわなければならない。また、仮に、複数税率を導入すれば、業界の力関係で軽減税率の項目が決定される⁴⁸ことから、真に中立的な税制を維持できなくなることも忘れてはならない。

8 小規模な事業者にかかる制度と滞納消費税への対応策

⁴⁶ これについては、西山由美教授が、(EU 付加価値税の現状と課題-マリーズ・レビューを踏まえて-)『フィナンシャル・レビュー』通巻第 102 号 財務省財務総合政策研究所 (2011 年) で、解説している。

⁴⁷ 西山前掲注(44) 5 頁

⁴⁸ 西山前掲注(44) 6 頁

比較的規模が小さい事業者には、事務負担や税務執行面に配慮する観点から、簡便な措置が用意されている。具体的には、免税点制度、簡易課税制度がある。消費税は、導入されてから約 25 年が経過し、今や消費税を転嫁することが周知されており、小規模の事業者に対する簡便措置を取り外す時期が到来しつつある。

簡易課税制度は、仕入税額控除を行うにあたって、課税仕入れの記帳義務がなく、いわば推計課税のようなものである。現在は、白色申告者について、記帳をしないことにペナルティはないものの、記帳義務があり、課税仕入れの内容等を記帳させる環境が整いつつある。これが進めば、簡易課税の役割も薄れる。

この免税点制度と簡易課税制度の存在が、消費税をより複雑にし、租税回避スキームを生み出す環境を作り出している。取引が複雑化している現在においては、簡易課税制度は、いよいよ、廃止する時期に差し掛かっている。

また、滞納への対応も必要である。消費税の滞納は、近年減少しているが、税率が上昇すれば滞納額が増加する傾向にある⁴⁹ため、対策を打つ必要がある。その方法として、源泉所得税と同様の方式で、消費税を課す方法が考えられる。経済学的には、給料は付加価値を構成するため、これに一定の税率を乗じて納付してもらうのは合理的である。中間納付という観点から、適用税率の 50%の税率を給料の額に乘じることはそれなりに、意味があると考えられる。具体的には、前事業年度よりも、中間申告対象期間中の給与の額が一定水準を上回った場合には、前課税期間の実績数値に加えて、一定額を追加納付するという制度を導入すれば、業態の変更による消費税の滞納を防ぐことが可能となる。

9 現実的な問題の解決

消費税には、解決しなければならない根本的な問題がいくつかある⁵⁰。しかし、それを解決するには時間がかかる。消費税は、消費行為に課され、「水平的公平ありき」の理論であり、消費者における消費税の税負担は、どのような商品を購入したとしても等しくなっていることが理想である⁵¹。しかし、政治では逆進性が取り上げられ、市民の関心を引き付けようとする。ここで、理論と制度の均衡をいかに図るかという、現実的な問題が登場するのである。そこで、事業者と消費者のそれぞれの立場から、改めて、制度のあり方を考える必要がある。

⁴⁹ http://www.nta.go.jp/kohyo/press/press/2014/sozei_taino/sozei_taino.pdf (新規発生滞納額の推移：平成 26 年 8 月 26 日訪問)

⁵⁰ たとえば、役務の定義や、財と役務との混合取引を行った場合の供給地、タックス・カスケディング問題などである。

⁵¹ 村井、水野、西山前掲注(43) 4 頁。

(1) 事業者の立場

国は、中小企業者に対する配慮や事務負担の配慮などとうたい、事業者に配慮しているかのような言い回しで、当該事業者には納税義務の免除や簡易課税制度を与えているが、これでは、配慮した制度とは言えない。国は、事業者には事務負担をお願いする立場であるから、例えば「事務コスト控除」を新たに創設し、その執行コストを直接的に、目に見える形で返す必要があろう。消費税は、消費者が負担するから、消費者の理解を得ることは必要ではあるが、事業者の協力により、成り立つ制度であることを忘れてはならない。そのような意味では、消費税の計算をより簡素にしたうえで、上記に提示した「事務コスト控除」の額を増減させて調整することで、税の複雑化をある程度抑制することができると思われる。小規模零細事業者に配慮するのであれば、ここまで配慮してこそ、国は、事業者からの信頼が得られ、納税意識が高まるのではないだろうか。

(2) 消費者の立場

消費者は、納得していれば、税率を上げることに異論はないだろう。漠然と、重税感だけが消費者の脳裏をよぎっている。増税は、消費者の立場からすれば、誰の目から見ても嫌なものである。

租税は、公共サービスに係る負担の割り前であるから、国民は、必要であるか否かに関わらず、納税義務を負う。国は、消費者に対して、それ相応の満足を提供しなければ、制度が受け入れられないが、目先の満足だけを提供しても、問題を将来の世代に繰り越すだけであり、いずれ、制度の再検討を余儀なくされる。

そこで、複数税率の導入の有用性を考えなければならない。しかし、平成 26 年度与党税制改正大綱の複数税率の検討では、非常に稚拙な議論が行われている。事業者の提供物が何に該当するのかという議論は、例えば、簡易課税制度という特例ではやむを得ない。しかし、原則課税にそのような議論を持ちこむことは、結果的に、消費者自身の選択の幅を狭める。

日本の消費税法の母法である付加価値税を生み出した欧州では、複数税率による制度の腐敗が進んでいるという指摘さえある。それにもかかわらず、複数税率にこだわる意味はどこにあるのだろうか。

消費税に対する消費者の重税感は、金銭を返す方法如何で変わる。例えば、金銭あるいは物という選択もあろうし、将来の福祉サービス提供の担保という意味での返し方もある。目先の金銭あるいは将来のサービス提供のいずれが消費者に許容されるかは、国に対する彼らの信頼度にかかっている。国は、国民の思いやりを増幅し、租税に対する拒否反応を和らげることをしなければ、その場しのぎの改正に落ち着く。

所得という担税力の指標から、消費の大きさを推測するならば、消費税制による一定の税負担格差を所得税制にフィードバックして、その差を埋めるべきである。それを行わずに、消費税制で当該格差を調整しようとするれば、税制が複雑化し、その複雑化から新たな税制の歪みが生じ、その歪みは新たな租税回避事例を生み出す前提を作り出す。

10 総括

経済が高度化・複雑化した現代においては、一般消費税を採用することが適切であるが、逆進性の問題がクローズアップされやすい。これを克服するために、現在の消費税法をいかにすれば消費者は納得するのかを考えなければならない。

また、事業者は、最終的な消費税の負担者として予定されていないが、納税義務者である。彼らを抜きにして消費税を運用することはできない。そこで、制度の歪みが引き起こす税の累積問題や、中小事業者の納付時の資金繰りの問題に対処しなければならない。

本筋からいえば、消費税の担税力は、消費者における消費の選択行動を通じて調整されるべきであって、資産やサービスに対する適用税率が、積極的に担税力の調整弁となる必要はない。消費税は間接税であり、企業の事業活動に中立でなければならず、税率の細分化によって、企業の活動に影響を与えてはならない。また、消費税は、広く、薄く税を課すものであるから、高税率になってはならない。高税率であるか否かは、消費者の理解が得られるか否かにかかっているが、消費税が「広く、薄く」という建前になっている以上、理解が得られなければ、消費税率を上げてはならない。また、もともと、導入当時の税制改革では、低所得者にもある程度の税負担を求めることがその目的にあり、低所得者層には負担を求めない仕組みづくりが目指されたわけではなく⁵²、消費税は、課税最低限がない税制である⁵³以上、そこに逆進性の解決策を求めるのは、どのような商品消費しても同じだけの消費税を負担すべきという理論的な考え方と矛盾している。

所得課税と消費課税に関して、いずれを重課し、あるいは軽課するかの判断は、経済情勢を加味して判断すべきであるが、経済が右肩下がりの時代は、所得課税の税収が下がることから、消費課税の重課が余儀なくされる。ただし、国は、税収を上げる対策と消費者への配慮とのジレンマに見舞われる。所得課税、消費課税のいずれか一方の単一税制で、経済が複雑化した現代に対応することは不可能である。

所得課税を中心としたタックス・ミックスであれば、消費税においては、簡索性が追及されるべきである。それは、消費課税における中立性をないがしろにすることを意味しない。中立性は、消費税制度の土台であり、国が様々な施策を講じて充足させるべきものである。ただし、簡素にして消費者に対する課税を強化せよということでもない。所得課税

⁵² 林前掲注(39) 27 頁。

⁵³ 林前掲注(39) 27 頁。

の申告手続きの手間や課税状況とのバランスを考慮して、消費者の重税感を軽減する措置を導入することが必要なのである。

また、税法が、経済活動をベースとして課税要件を構成する以上、処理の混乱を避けるために、税法相互間の不整合な処理は、可能な限り排除しなければならない。所得課税による垂直的公平と消費課税による水平的公平という両者の性格をうまく活かしながら、その上で実務を考慮することで、その国の風土に適した税制の構築が可能になる。

平成 27 年度税制改正では、国境を超える取引、すなわち、電子通信役務提供や、国外事業者による芸能・スポーツ等の役務提供に係る消費税の課税方式の見直しが行われている。これらの改正は、消費税の課税実務が抱えている問題に対処したものであり、タックス・ミックスとは直接に結びつかないが、タックス・ミックスをよりよく機能させるための基礎が固められたという見方はできる。

(参考資料)

方針・統計資料等

税制調査会に対する総理大臣の諮問（平成 25 年 6 月 24 日）⁵⁴

税制については、グローバル化・少子高齢化の進展等の経済社会構造の変化に対応して、各税目が果たすべき役割を見据えながら、そのあり方を検討することが求められている。その際には、「公平・中立・簡素」の三原則の下、民需主導の持続的成長と財政健全化を両立させながら、強い日本、強い経済、豊かで安全・安心な生活を実現することを目的として、中長期的視点から、検討を行うことが必要である。以上の基本的な考え方の下、あるべき税制のあり方について審議を求める。

消費税の使途⁵⁵

社会保障・税一体改革により、消費税率引上げによる増収分を含む消費税込（国・地方、現行の地方消費税を除く）は、全て社会保障財源化（平成 26 年度予算～）
具体的には、年金・医療・介護・子ども子育て支援。

消費課税の概要（国税収入）26 年予算額 ⁵⁶

消費課税計（41.5%）

うち消費税：資産の譲渡等（28.6%）

うち個別間接税（12.9%）

⁵⁴ <http://www.cao.go.jp/zei-cho/shimon/shimon.pdf>

⁵⁵ http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/consumption/122.htm

⁵⁶ http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/consumption/100.htm

酒税（2.5%）
たばこ税等（2%）
揮発油税（5.3%）
自動車重量税（1.2%）
航空機燃料税（0.1%）
電源開発促進税（0.6%）
石油石炭税（1.1%）

26 年予算税目内訳⁵⁷

所得課税（51.3%） ⇒ 所得・住民・事業税（法人および個人）
消費課税（33.9%） ⇒ 消費税・揮発油税その他
資産課税（14.9%） ⇒ 固定資産税・都市計画税・相続・贈与税その他

所得・消費・資産等の税収構成比の推移（国税+地方税）⁵⁸

昭和 63 年を起点とした場合、資産課税は縮小し、所得課税は縮小、消費課税は拡大傾向

直間比率の直間比率⁵⁹

2010 年実績値で、66（直接税）：34（間接税）となっている。
なお、ドイツは 50：50、フランスは 53：47

所得・消費・資産等の税収構成比の国際比較（国税+地方税）2010 年比較⁶⁰

日 本：個人所得課税（31.6%）、
法人所得課税（19.7%）、消費課税（31.7%）、資産課税（17%）
ド イ ツ：個人所得課税（40.2%）、
法人所得課税（6.9%）、消費課税（49.1%）、資産課税（3.8%）
フランス：個人所得課税（27.7%）、
法人所得課税（8.1%）、消費課税（41.2%）、資産課税（23%）

OECD 諸国における所得・消費・資産課税等の割合の国際比較（国税+地方税）⁶¹

⁵⁷ http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/condition/001.htm

⁵⁸ http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/condition/012.htm

⁵⁹ http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/condition/015.htm

⁶⁰ http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/condition/016.htm

⁶¹ http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/condition/017.htm

2011 年、34 加盟国比較

日本：個人所得課税（19 位）

法人所得課税（4 位）

消費課税（30 位）

資産課税（3 位）

国民負担率（租税負担率+社会保障負担率）の推移⁶²⁶³

社会保障費の内容については、財務省が社会保障 4 経費として、年金・医療・介護・少子化対策を上げている⁶⁴。

国民負担率は 21 年ころから年々増加。特に社会保障負担率は右肩上がりで、租税負担率に迫る勢い。2010 年値では、租税負担率（22.1%）、社会保障負担率（16.3%）。1970 年値では、租税負担率（18.9%）、社会保障負担率（5.4%）であった。

対国民所得比の国民負担率（租税負担率+社会保障負担率）の内訳の国際比較⁶⁵

日本の国民負担率は 39.8%、ドイツの国民負担率は 51.2%、フランスの負担率は 62.1% 国民負担率においては、ルクセンブルグをみると 84.3%、デンマーク 67.8%という高水準

66

一般会計税収、歳出総額及び公債発行額の推移⁶⁷

歳出に占める税収の割合が、近年増加傾向にある。これは、国債依存度が低下していることを意味する。

⁶² http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/condition/019.htm

⁶³ http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/condition/241a.htm

⁶⁴ 社会保障制度に関する資料として、

<http://www.mhlw.go.jp/stf/shingi/2r9852000001r86x-att/2r9852000001r8r8.pdf> 参照
（平成 26 年 8 月 30 日訪問）

⁶⁵ http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/condition/020.htm

⁶⁶ http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/condition/238.htm

⁶⁷ http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/condition/003.htm

V 資産課税

1 まえがき

資産課税に着目してタックス・ミックスを考察する。その前に、資産課税とは何か、どのような税目があるか確認をしたい。

資産課税は、所得の稼得や財貨・サービスの消費では捉えきれない税負担能力について着目して課されるものである。

また、資産課税と一括りに言っても、その課税根拠を資産の取得に着目したものもあれば、保有に着目したものもあるなど、様々な税目から構成されている。

具体的には、相続または遺贈によって取得した財産に課税される相続税があり、また資産を保有している場合に課される固定資産税などがある。なお、利子・配当課税のように資産の保有に伴う収益に対する課税や、土地・株式等のキャピタル・ゲインに対する課税は資産性所得課税と言われる。

平成 27 年 1 月 1 日以後発生した相続に係る相続税については、既に基礎控除が大幅に引き下げられ、累進税率の最高税率も一段階増え 55% という新税率での課税が施行されている。

租税の役割の観点から相続税にもっとも期待される役割は、所得の再分配機能である（富の再分配）と考えるが、相続税がどのような役割を果たし、どのような効果があるのかを相続税の意義から変遷などとともに、相続税についてタックス・ミックスの観点から検証を行い、どのようになっているか、どのようにあるべきかを考えてみる。

2 相続税とは

相続税は、死亡した人（被相続人）の財産を相続又は遺贈（贈与をした者の死亡により効力を生ずる贈与を含む）により取得した配偶者や子など（相続人等）に対して、その取得した財産の価格を基に課される租税である、とされている⁶⁸。

また、なぜ相続税が課されるのか。考え方がいろいろあるが代表的なものは次の通りである。

(1) 所得税の補完機能

⁶⁸ 税務大学校講本相続税法（平成 26 年版）。

被相続人が生前において受けた社会及び経済上の要請に基づく税制上の特典、その他による負担の軽減などにより蓄積した財産を相続開始時点で清算する、いわば所得税を補完する機能である。

(2) 富の集中抑制機能

相続により相続人等が得た偶然の富の増加に対し、その一部を税として徴収することで、相続した者としなかった者との間の財産保有状況の均衡を図り、併せて富の過度の集中を抑制する。

3 相続税の種類

(1) 遺産税方式

人が死亡した場合にその遺産を対象として課税する制度である。

この制度は、英米系の国々で採用されており、人は生存中に蓄積した富の一部を死亡にあたって社会に還元すべきである、という考え方に基づいている。課税のためには、個別の相続人等が取得した財産ではなく、遺産全体を把握すればよいので、徴税上簡便である。

(2) 遺産取得税方式

人が相続によって取得した財産を対象として課税する制度である。

この制度は、ヨーロッパ大陸諸国において採用されており、偶然の理由による富の増加を抑制することを目的としている(実質的に所得税を補完している)。したがって、遺産が分割して相続されるほど、累進課税の上では全体の税負担が少なくなり、遺産分割を促進させるため、富の集中の排除という趣旨により沿うこととなる。

(3) 現行の我が国の課税方式（法定相続分方式）

現行の課税方式である法定相続分方式は、遺産税方式と遺産取得税方式を折衷した方式である。この方式は、相続税額について、各相続人が民法所定の相続分に応じて財産を相続したと仮定した場合の総税額を計算し、各自取得した財産の価額に応じて按分してそれぞれの相続税額が算出される。したがって、相続税の総額は、遺産がどのように分割されてもほぼ等しくなる。

4 相続税の変遷

(1) 相続税の創設

相続税は、明治 38 年に日露戦争の戦費の調達を目的から創設された制度である。当初は遺産税方式が採用され、相続財産価格を課税標準とし、超過累進税率で課税されていた。当時の「家」制度の影響で、家督相続と遺産相続とで税率表が異なっており、また、被相続人の家族たる直系卑属が家督相続をした場合に税負担が最も少なくなる制度となっていたなど、複雑であった。

(2) シャウプ勧告に基づく改定

昭和 25 年に遺産取得者の担税力に応じた公平な課税を行い、遺産分割を促進し、富の集中を抑制するため、遺産税方式から遺産取得税方式に改定された。

この改定により、相続、遺贈又は贈与により財産を取得した者に対し、その一生を通じた累積課税方式が採用された（相続税と贈与税の統合）が、昭和 28 年の改正で、税務行政上の煩雑さから一生累積課税方式は廃止され、相続税と贈与税は分離された。

(3) 昭和 33 年改正

現行の課税制度である法定相続分課税方式に改正された。

この改正理由として、遺産の分割という習慣がまだ熟していないこと、遺産分割の状況の調査が困難であること、農業・中小企業の資産など分割困難な資産について相続税の負担が過重になりすぎることを防ぐことが挙げられる。

5 相続税の現状

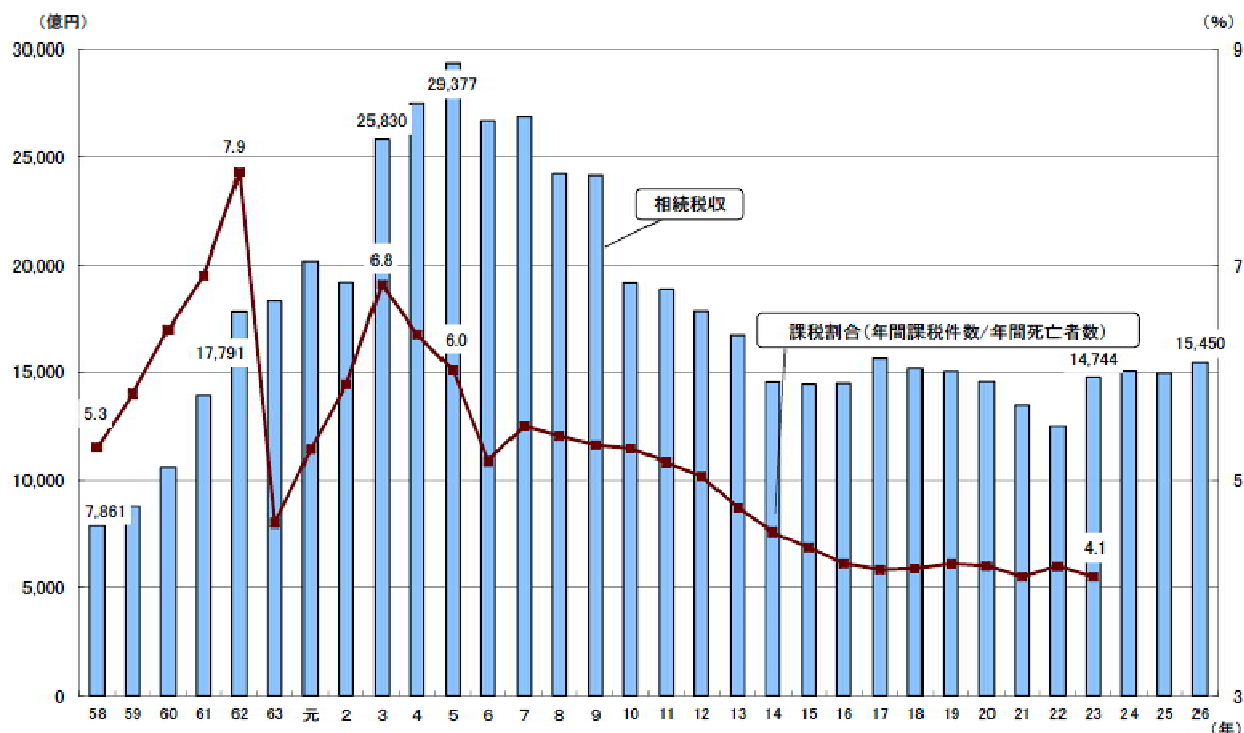
下記資料⁶⁹にもある通り、相続税の課税割合（亡くなった人数に対して、相続税負担が発生する件数の割合）は、平成 24 年は 4.2%となっており、平成 5 年の 6.0%から、基礎控除の拡大等により、低下したままとなっている。

これは、相続税の持つ再分配機能が低下していることを意味していると考えられる。

⁶⁹ 財務省ホームページより。

https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/property/141.htm

相続税の課税割合及び相続税及び贈与税収の推移



(注1) 相続税収は各年度の税収であり、贈与税収を含む(平成24年度以前は決算額、平成25年度及び平成26年度は予算額)。

(注2) 課税件数は「国税庁統計年報書」により、死亡者数は「人口動態統計」(厚生労働省)による。

6 タックス・ミックスにおける相続税

税制全体の中で相続税が果たす公平性について考えてみたい。

より大きな経済力をもつ者がより多く負担する垂直的公平と、経済力が等しい者は等しく負担する水平的公平という基本的考え方がある。相続税には、大きく分けて遺産取得税方式と遺産税方式の2つの方式があるが、どちらの方式も、一般的には、それぞれの納税義務者を基準として垂直的公平・水平的公平が確保されていると説明されている。

我が国は遺産取得税方式をベースとして遺産税方式をミックスした法定相続分課税方式を採用されており、これは両方式の欠点を補うために採用されたということだが、公平性の観点からは中途半端な状態になっていることは否めない。

仮に、Aという相続において5億円のうち1億円を相続した場合と、Bという相続において2億円のうち1億円を相続した場合を比較すると、同じ金額を相続したにも関わらずAのほうが相続税額が多くなり、もともとの遺産額の多寡により税負担に違いが生じるこ

とになる。二つ以上の相続を比較すると、相続人の間の水平的公平は保たれていないと考えられる。

相続人間の負担に着目すれば水平的公平が保たれているかどうか問われるが、納税者全体で見た場合には、より多くの資産を取得する富裕層に担税力を認め、累進課税を行うことによって、垂直的公平に資する富の再分配機能の確保が重要である。

再分配機能の確保について、基礎控除引き下げによる課税ベースの拡大は、富裕層以外に課税を行うことになり、中流層の負担が過大になる可能性もあるため、引き下げ額の設定には慎重な議論が必要である。富の再分配機能の向上には、より高い累進構造が要求されると考える。

7 今後の相続税のあり方

相続税のあり方はどうあるべきか。

平成 27 年 1 月 1 日以降の相続税では、最高税率の 55%への引き上げと、基礎控除引き下げによる課税ベース拡大が同時に改正された。今後は、富の再分配機能強化へ期待を充足するため、税率構造により多くのブラケットを追加し、最高税率のさらなる引き上げが必要かどうか、検証が必要ではなかろうか。

また、2007 年 11 月の政府税制調査会答申で現行方式の問題点に対する指摘があった事を受けて、課税方式のあり方に関する議論が本格的にスタートした。2008 年 1 月の平成 20 年度税制改正の要綱では、「相続税の課税方式をいわゆる遺産取得課税方式に改めることを検討する」として、議論の方向性が示された。

現状、課税方式の議論について目立った進展は見られないが、再分配機能の向上や租税の原則である公平性について考える場合、課税方式も併せた議論が行われるべきであろう。

VI タックス・ミックス

前章まで、課税の原則と「所得課税」「消費課税」「資産課税」の関係性や、それぞれの立場から特徴やタックス・ミックスについて考察してきた。

タックス・ミックスは、手段であって目的とはなりえない。タックス・ミックスについて、最近でも「タックス・ミックスというのは、国の租税収入において一つないし同種の租税が圧倒的ウェイトを持つのではなく、所得に対する課税、消費に対する課税及び資産に対する課税が適度のバランスを保っている税制である」⁷⁰などの説明がなされているが、タックス・ミックスという言葉自体に、必ずしもはっきりとした定義があるわけではない⁷¹。

われわれがタックス・ミックスそのものに対する議論にためらいを感じるのは、それが目的達成のためのいわばツールであって、目的達成のためには、タックス・ミックスはいかようにもその姿を変えてしまうだろうことを懸念しているからかもしれない。

まず実際に、これまであったタックス・ミックスの議論を振り返ってみる。

1 タックス・ミックスに関する議論の変遷

(1) 直間比率是正論

タックス・ミックスに関わる議論が活発化したものとして、まず思い浮かべるのは、昭和の後半に行われた消費税法制定前後の、直間比率の是正について言及した議論である。昭和 61 年の税制調査会では『税制の抜本的見直しについての答申』の中で「今後の税制のあり方を考えていく際には、個々の税目を単独にとらえるのではなく、それらは相互に密接に関連しながら全体として一つの体系を成していることに留意する必要がある、税負担の公平な配分という面からも、国民経済に及ぼす影響という面からも、税体系のあり方は重要な意味をもつものである。」と述べている。当時の税体系は、個人所得課税、法人税等の直接税が基幹税であり、個別消費税を中心とする間接税でこれを補完する構成をとっていた。さらに同答申は「喫緊の課題である中堅給与所得者層を中心とする個人所得課税の負担軽減を図るための財源として、我が国においてなお十分な展開を示していない間接税に依存することは、バランスのとれた税体系を構築する見地からも適当であると考えらる。」と述べ、それまでの税体系のありかたを、税負担の公平な配分の観点から、特に中間層の負担軽減を目的として一般消費税の導入による直間比率の是正によるタックス・ミッ

⁷⁰ 金子前掲注(2) 77 頁。

⁷¹ 渡辺智之「タックス・ミックスについて」『税研』128 号 2006 年 89 頁。

クスによって解決しようとしたのである。この点について「同答申が一般消費税の創設という重要な帰結を導き出すための、論理的な布石となった」⁷²との評価がある。

(2) 税と社会保障の一体改革

バブル崩壊を経て日本の財政状況が悪化しているという状況の中、21世紀初頭に、少子高齢化・グローバル化を見据えた税制のあり方として「所得・消費・資産等に対する課税を適切に組み合わせることにより、全体として偏りのない税体系を選択していくことが必要」⁷³との認識が現れた。この認識はその後のいわゆる「税と社会保障の一体改革」でも踏襲され、社会保障全体の財源は「所得・消費・資産」のバランスの取れた税制全体で確保し、その中でも消費税の重要性が強調された。具体的には、社会保障財源を確保する必要性から、急激な少子高齢化と労働人口の減少という現実と直面し、これまでの社会保険料や個人所得税の負担の中心をになう労働世代だけでなく、高齢社会の社会保障の受益の中心をなす高齢世代にも、消費する範囲でひとしく負担する消費税によって負担を求め、負担配分の均衡、受益と負担の均衡の観点から、より広く薄い負担の公平の実現を目的として、「タックス・ミックスにおいて消費税の比重を上げる」⁷⁴という手段が選択された。

2 現実の課題とタックス・ミックス

(1) 税収の総量確保の観点

現在の日本の財政赤字は、われわれに待ったなしの増税の現実を突きつけている。従って、相当規模の税収の総量確保は避けて通れない問題である。平成25年度の国と地方の総税収は合計で83兆円余であった。このうち消費税5%分の税収は13兆円余で、仮に83兆円余を消費税だけで賄おうとすると、その税率は単純計算で30%を超える⁷⁵。さらに財政健全化の要請なども考えると、少なくとも現時点では、結論として複数税目によらざるを得ないということになる。さらに、相当程度の税収が確保でき、かつ、税収の安定性に優れている税目がその中心となる。消費税と所得税がその要請に応えうる⁷⁶。法人税に

⁷² 増井良啓「租税体系について」金子宏＝中里実＝J.マーク・ラムザイヤー編『租税法と市場』有斐閣 2014年 75頁。

⁷³ 平成12年税制調査会『わが国の現状と課題—21世紀に向けた国民の参加と選択』。

⁷⁴ 増井前掲注(72) 80頁。

⁷⁵ 増井前掲注(72) 84頁。

⁷⁶ 藤巻一男「所得税・消費税・法人税の負担の在り方と社会的信頼感の熟成について—日本人の納税者意識に関する社会調査の分析結果を踏まえて—」新潟大学大学院現代社会文化研究科 2013年9月 59頁～67頁を参照。

については、特に税収の面で、長くわが国税制の中心であるが、国際化の進展や社会環境の変化にともなって、様々な政策課題や景気動向の影響を受けやすいという特徴があり、税収の安定性という観点から、他の税目とバランスを取りながら、その位置づけが議論されることになるであろう。

富裕層に対する資産課税について、富の再分配機能への期待から、その負担を重くしようという意見がある。富の偏在を抑制し、機会の平等の実現による格差社会是正のため、重要な視点であると評価できるが、資産課税重課への過度な期待は、今後のマイナンバー制度の導入を受けて、例えば預金残高などストック財産への課税拡大など、新たな税制上の問題も考えられることから、慎重な議論が必要であると考えらる。

(2) 公平・中立・簡素の観点

税収確保という命題に対して、その規模等の観点から所得税と消費税によるタックス・ミックスが要求される。同時に公平・中立・簡素の観点から、所得税と消費税の負担のあり方を考察する。

消費税は、現行の単一税率と請求書保存方式が維持されれば、簡素性は確保される。しかし、税率の引き上げによって、逆進性への対処のため軽減税率などの制度的措置を講じれば、長所である簡素性が失われる。さらに現在議論されている軽減税率導入は、その適用を巡って関係業界の既得権益と結びつき中立性も損なうであろう。また、軽減税率導入によって、恣意的に適用税率を低く抑えようとした不自然な取引形態の出現など様々なバイアスが働くことも予想され、結局は公平性も犠牲になってしまうであろう。われわれは、軽減税率に反対ありきで議論しているわけではないが、消費税のこれ以上の税率の引き上げがあれば、いわゆる逆進性も無視できなくなる。しかし、消費税の長所である簡素性や中立性を損なわず、税制全体で活かすタックス・ミックスの思考から、消費税については単一税率を維持し、逆進性の観点からこれ以上の税率の引き上げには慎重であるべきである。なおそれでも税率の引き上げが必要であるならば、国は丁寧な説明と議論を尽くすべき義務があり、消費者の重税感を軽減する措置を導入することが必要なのである。

所得税は、一般に垂直的公平の観点から優れていると評価されている。しかし、度重なる大規模な減税措置によって、その再分配機能を低下させているのが実態である。既に述べたクロヨンといわれる所得の捕捉率格差へ配慮した水平的対応や、金融資産の国外流出を防ぐための金融所得の一律分離課税などにより、所得税はフラット化し、再分配機能を低下させてきた。所得課税内においても、中立性の観点や、簡素性の観点、水平的公平の観点について、当然改善の努力を続けることも大事なことではある。しかし、タックス・ミックスの観点からは、所得税は、その特徴である所得の再分配機能と租税収入の調達力を高めるため、所得税の累進性を再評価すべきである。

法人税は近年、国際比較の観点からまず税率の引き下げを前提として、当面の税収確保のために課税ベースの拡大が行われているのではないだろうか。公平・中立・簡素の基本原則を踏まえたうえで課税ベースの適正化を考えた場合、原則として企業の規模や業種等に関係なく課税ベースは同一にすべきである。その上で、企業活動の活性化の結果、税収が増加するような、税率設定をはじめとした制度設計を模索しなければならない。

相続税については、その税収規模にかかわらず、富の偏在を抑制して、機会の平等を確保する役割にその存在の価値があると言える。富の再分配機能をより発揮するために、税率構造に、今よりも多くのブラケットを追加し、最高税率引き上げも検討すべきであろう。ただし、資産課税強化の範囲が、取得や譲渡という資産の動的フローを捉えて課税される相続税や譲渡所得課税のみでなく、静的ストック状態への課税である固定資産税等にくわえ、預貯金等への直接的な財産課税等については、慎重な議論が必要である。

所得・消費・資産に対する課税の各々には、相対的に見れば、それぞれ長所と短所が存在する。それぞれの長所を最大限に活かしながら、税制全体で各々の短所をカバーするような思考がタックス・ミックスには重要なのである。

VII おわりに

「Ⅰ はじめに」で述べたとおり、税制調査会における基本方針は、租税についてその原則論を踏まえた上で、現実的な対応も模索しているという意味での的確であったと思われる。

しかしながら、その後の税制改正論議の推移を観察していると、単なる財源探しのようない意見が散見され、あるべき税制のあり方は忘れられているようである。

われわれは、税収の総量確保という命題から目をそらさず、あくまで税制の基本原則である「公平、中立、簡素」にこだわって、考察をすすめてきた。

その手段として、所得課税、消費課税、資産課税のタックス・ミックスを題材としたのであるが、ますます複雑化し、まだ誰も経験したことのない超高齢社会に向けて、あるべきその組み合わせについて、今後より一層の研究が必要であり、重要となってくる。

タックス・ミックスをテーマにした研究を通して、あるべき税制への道筋は、時代と共に変遷し、無数の組み合わせが考えられることを痛感した。大変難解なテーマではあったが、われわれは税の専門家として、税制の根底に流れる原理原則を忘れず、国民が豊かになる税制を模索し、今後さらに積極的な取組が重要であると考えている。今回の研究をそのきっかけにしていきたい。

2014 年度 名古屋青年税理士連盟研究部

安 藤	雅 康	(中 村)
磯 崎	正 典	(千 種)
伊 東	德 恭	(中 村)
岩 山	将 之	(昭 和)
梅 田	俊 樹	(熱 田)
大 澤	憲 明	(中)
小木曾	駿 介	(東)
小 栗	大 樹	(北)
木 村	幹 雄	(熱 田)
坂 浦	健太郎	(中)
坂 口	美 穂	(半 田)
新 開	章	(熱 田)
鈴 木	憩 多	(熱 田)
妹 尾	明 宏	(西)
田 中	亮 太	(北)
土 屋	広 高	(昭 和)
兵 藤	弘 隆	(千 種)
牧 野	孝 則	(東)
丸 山	和 秀	(中 川)
向 井	正 義	(熱 田)
森 田	清 則	(中 村)
山 田	真 也	(千 種)
山 田	英 裕	(千 種)
山 本	和 紀	(中)