

## 税法の制度について

伊藤 隆之 (いとう たかゆき)

伊藤隆之税理士事務所  
税理士



明治の財界人渋沢栄一の「入るを量りて出るを制する」の格言通り、時期・時勢により例外を認めるにしても、租税で歳出をまかなうことが財政の大原則です。今回は制度としての税制について考えていきます。

### 〔質問1〕

税法の制度の大枠について、知りたいと思います。

### 〔回答〕

高等学校『政治・経済』の教科書（東京書籍、平成25年3月26日検定済み、平成28年2月10日発行）の139-140ページには、次の記述があります。

「歳入の中心は租税（国税、地方税）である。民主主義の下では、政府は事前に議会で議決された法律に基づいて課税しなければならない（租税法主義）。租税は直接税と間接税に分けられ、国税では、所得税と法人税など納税者と担税者（実際の税負担者）が同一とされるものを直接税、消費税や酒税、たばこ税など両者が異なるものを間接税という。

戦前の日本では、酒税などの間接税が国税の60%強を占めていた。しかし戦後は、1949年のシャープ勧告によって直接税中心の税制がしかれた。望ましい租税の形についてはさまざまな見解があるが、シャープ勧告では公平、中立、簡素、の三つの原則を満たす税制が望ましいとしている。

所得格差や資産格差を是正するため、税負担の垂直的公平をはかるとともに、同程度の所得を得

ている人は給与生活者であれ、自営業者であれ、同程度の税負担をするという水平的公平<sup>\*1</sup>をはかることも必要である。

租税で歳出をまかなうことができないとき、不足分は公債（国債、地方債）の発行によってまかなわれることになる。もっとも、わが国では財政法において原則として公債発行が認められていない。これは、公債発行が財政を硬直化させたり、公債費（元金と利子の支払い）の負担に関して世代間の不公平が生じたりするためである。しかし、石油危機後の1975年、不況のために大幅な収収不足が生じたため、これ以降、毎年度特別立法によって財政法にもとづかない国債を発行せざるをえなくなった。この特別立法による国債<sup>\*2</sup>は特別国債（赤字国債）とよばれている。」

今回は、この説明を解説して、日本の税法の制度を理解します。

※1 税負担の公平化：日本の所得税は、給与生活者と自営業者や農業従事者との間で税務署による所得の捕捉率に大きな差があるといわれています。クロヨン（九・六・四）あるいはトーゴーサン（十・五・三）が税の不公平感を表す言葉としてよく使われています。

※2 国債（公債）発行：財政法第4条は「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」と定めています。ただし、公共事業費と公的機関への出資金・貸付金の財源については、国会の議決を経た上で公債（建設国債）の発行を認めています。また、第5条では、日本銀行が公債を引き受けることを原則として禁止しています（これを市中消化の原則といいます）。

【質問2】

現在の日本の租税制度の原則は何ですか。

【回答】

シャープ勧告です。しかし、その前にアダム・スミスの理論について理解することが重要です。

アダム・スミスは18世紀の道德哲学者です。道德哲学というのは、現代の用語では社会科学と人文科学を総合したもので、いわゆる「文系」全体を指します。そのスミスですが、『国富論』（正確には『諸国民の富の本質と原因の研究』<sup>\*3</sup>が題名で、1776年初版）の著者として記憶している方も多いでしょう。スミスのもう一つの著作は『道德感情論』（1759年）で、これが道德哲学に相応しい内容の総論です。『国富論』はこの道德哲学のうちの社会学・法学・経済学にあたる部分を詳しく論じています。そして特に経済学の部分がよく知られており、スミスは「経済学の父」とも呼ばれています。また、18世紀中頃には道德哲学者としても欧米で有名で、グラスゴー大学（英国の北部・スコットランド地方の名門大学で、今もあります）の道德哲学の教授でもありました。

そのスミスは、『国富論』で租税の原則を説いています。それは、『国富論』の最終の第五編です。

※3 ちなみに、『国富論』の編別構成は次の通りです。

- 第一編：労働の生産力の改良、および労働の生産物が民衆の様々な階級のあいだに自然に分配される順序について
- 第二編：貯えの性質と蓄積の用途について
- 第三編：さまざまな国民における富裕の進歩のちがいについて
- 第四編：政治経済学の体系について
- 第五編：主権者または国家の収入について

『国富論』の日本語訳は、明治時代の自由民権期以来、数多くありますが、ここでは中公文庫版（全3巻）を使います。

さて、『国富論』では租税は「国家収入」と表現とされていますが、この表現の方が分かりやすく聞こえません。

スミスは次のように言います—「この研究の第一編で明らかにしたように、個人の私的収入は、結局のところ、地代、利潤、賃金の三つの源泉から生じる。あらゆる租税も究極的には、それらの三種の収入のどれかから、または無差別にそのすべてから、支払われるにちがいない。」

ここには、租税は国民各層の「収入」という源泉から支払われる直接税と「無差別」にそのすべてから支払われる間接税から成り立つことが説かれています。

スミスは続いて「個々の租税の検討に入る前に、租税一般について次の四つの原則をまえもって述べておく必要がある」と言っています。

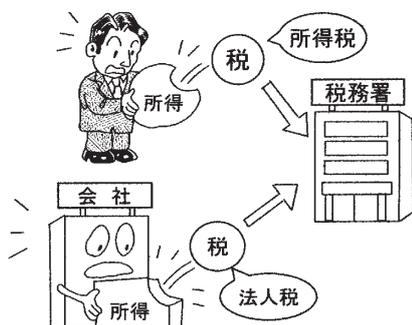
- 第一. 公平の原則
- 第二. 明確の原則
- 第三. 納税の便宜の原則
- 第四. 最小徴税費の原則

第一の公平の原則ですが、これは「すべての国の国民は、できるだけ各人の担税力に比例して、すなわち各人がそれぞれの国家の保護の下で享受する収入に比例して、政府を維持するために拠出すべきである」というものです。

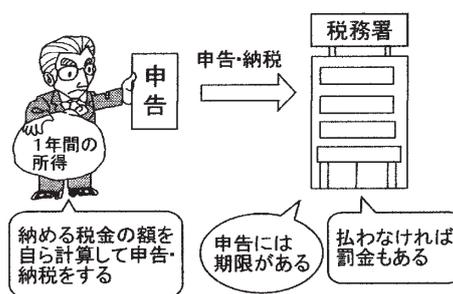
第二の明確の原則は、「それぞれの個人が支払わなければならない税は確定的でなければならない」というものです。課税が不確定であれば、徴税人が納税者を差別的に扱うこと、精錬潔白な徴税人にも「傲慢を奨励し腐敗を助長する」こととなります。すなわち、制



直接税中心に！納税している感が強い



申告納税制度充実



度が人間の行動様式を変える力をもっていると言って、人間の本性に精通しているスミスは注意を促しているのです。

第三の便宜の原則は、「すべての税は、納税者がそれを支払うのにもっとも都合がよさそうな時期と方法で徴収されなければならない」というものです。

第四の最小徴税費の原則は、「すべての税は、国民のポケットから取り出される額も、ポケットに入らぬようにされる額も、国庫に納入される額をできるだけ小さくするように工夫すべきである」というものです。この徴税費を最小にすべきだということ、つまり国庫への収入との対比で国民の負担が重くならないようにすべきだということは、次の内容を含んでいます。

第一は、多くの徴税人の俸給と役得は、租税を増大させて国民の負担を増すからです。

第二は、国民の産業を妨げる、言い換えれば、国民が生計と仕事に勤しむことに水を差すことは、ひいては財源の減少になるからです。

第三は、租税を免れようとする人に対する没収その他の罰則によって、その人たちの資本の運用で得られたはずの便益を社会から奪うからです。

第四は、国民が無用の手数、迷惑、さらには圧制にさらされるからです。

いずれももっともなことであり、18世紀中頃の『国富論』の租税論は、現代社会に十分通用する原則といってよいでしょう。また、若きスミスが国民国家の在り方として「平和と正義と軽い税」を説いたことが想起されます。

【質問3】

スミスの説明は、今の私にもなるほどと感じさせられます。では、次にシャープ勧告について説明してください。

【回答】

シャープ勧告ですが、その内容は次の通りです。

1. 直接税中心
2. 総合累進所得税推進
3. 富裕税の創設
4. 法人税は配当に対する所得税の前取り
5. 事業用固定資産の再評価
6. 相続税および贈与税を結合する累積的取得税制度の採用
7. 租税特別措置の原則廃止
8. 租税行政の改善、罰則の強化、申告納税制度の充実、青色申告制度の提案
9. 地方税の改革

このシャープ勧告は、昭和24年(1949年) — アジア・太平洋戦争終結後間もない時期 — の「シャープ使節団日本税制報告書」の通称です。翌年の第二次報告書と合わせてシャープ勧告と呼ばれています。シャープ勧告の基本方針は、①公平な租税制度の確立、②租税行政の改善、③地方財政の強化です。シャープ勧告は全体として、公平、中立(課税は経済活動をできるだけ抑制しない)、簡素な税制が望ましいとしているわけですから、スミスの考え方が生かされていることが確認できます。

特に注目すべきは、直接税の重視です。これは、教科書にもある通り、戦前日本の税制が間接税に偏り、それによって国民の租税に対する関心を希薄にさせることになったことへの反省を促すものです。戦前日本は、租税制度の点からも近代国家に相応しいものでなかったのです。

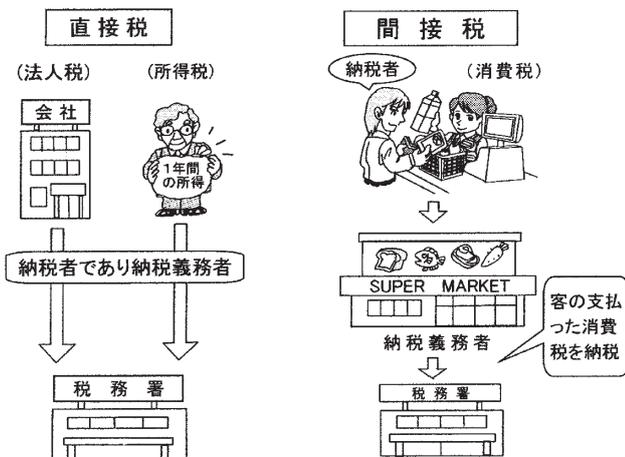
〔質問4〕

私は税金と聞くと、すぐに消費税を思い浮かべます。

〔回答〕

直接税と間接税の話ですね。租税は、直接税と間接税に分けられます。国税では、所得税や法人税など納税者と担税者（実際の税負担者）が同一と想定されるものを直接税、消費税や酒税、たばこ税など両者が異なるものを間接税と言います。

昭和63年（1989年）に消費税法が制定され、消費税3%が導入されました。その後、順次改定され、令和元年（2019年）10月1日から10パーセントになり現在に至っています。一般会計の税収の推移を見ますと、消費税の比重が増大し、現在は、法人税を上回って、所得税に近づいています。シャープ勧告が直接税中心を指示したことから見ますと、やはり大きな変更と言わざるを得ません。法人税はとりわけ、所得税もまた当然のことながら景気の変動に大きく左右されますし、少子高齢化社会への対応ということが財政上も求められますから<sup>※4</sup>、安定的な財源確保として消費税に目が向けられるわけです。しかし、消費税はすべての国民が実際の税負担者になるわけですから、〈消費増税はやむなし〉と安易に受け止めるべきではないと思われます。（なお、そうした懸念もあってのことでしょうが、食料品の譲渡などには標準税率の10%とは異なる軽減税率8%が現在のところ適用されていることはご存じのとおりです。）



※4 消費税法第1条2項には、「消費税の収入については、地方交付税法（昭和25年法律第211号）に定めるところによるほか、毎年度、

制度として確立された年金、医療及び介護の社会保障給付並びに少子化に対処するための施策に要する経費に充てるものとする」と明記されています。

〔質問5〕

私はサラリーマンですので、所得税も納めています。勤務先の事業所は、法人税を納めている、と聞いています。

〔回答〕

所得税とは、個人の所得に対する課税のことで、法人税とは、法人の所得に対する課税のことで、

法人税は、法人の利潤ないしは所得を基準として法人に課されるわけですが、この法人税の性格については、法人の利潤が分配された場合に株式配当に対して課される個人所得税との関連で議論があります。

第一は、法人を独立の担税力の主体と考えずに、法人税を個人所得税の前取りないしは源泉課税的なものとする考え方です。

第二は、法人はその構成員である株主などとは独立した一個の実体であり、それ自体として課税単位になりうるので、法人税は、法人独自の担税力に応じた租税である、という考え方です。ちなみに、法人は英語で artificial man といいますから、この意味ではこの第二の考え方も成り立ちます。

〔質問6〕

今回のまとめをお願いします。

〔回答〕

税制あるいは財政が一国の経済・社会のあり方と密接不可分であることは言うまでもありません。したがって、税法の制度がどうあるべきかということは、わたしたち主権者である国民の研究課題であることは言うまでもありません。今年も夏にはいわゆる「骨太の方針」が政府決定され、その財源論が年末まで継続し、その結果として来年度政府予算案が正式決定され、1月の通常国会の予算審議へと続くわけです。しかし、今年は「新型コロナウイルス」禍で先行き不透明です。

すでに本年度は膨大な補正予算の支出が予定されています。したがって、財源論が大きな論題となります。国の収入と支出、それを支え享受する国民にとって税制はますます他人ごとでは済まない、と言えるのではないのでしょうか。その場合にも、今回の税制の原則に基づく検討が望まれます。