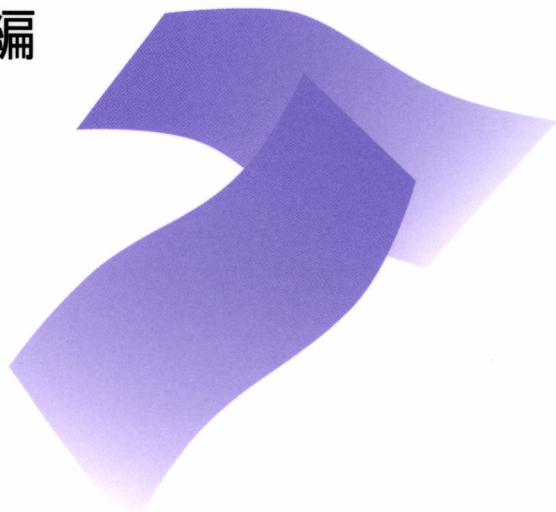


租税理論研究叢書 24

格差是正と税制

日本租税理論学会 編



租税理論研究叢書 24

格差是正と税制

日本租税理論学会 編

租税理論研究叢書 24

格差是正と税制

日本租税理論学会 編

法律文化社

「格差是正と税制」によせて

日本租税理論学会第25回大会は、2013年11月2日（土）、3日（日）の両日、同志社大学今出川キャンパスにおいて開催された。本書は、大会シンポジウムの報告と討論、および一般報告を収録したものである。シンポジウムでは「格差是正と税制」をテーマに5つの報告が行われ、活発な議論が行われた。

いうまでもなく本学会がこのテーマをとり上げた理由は、現代のグローバル経済の下において格差の拡大がいずれの国においても顕著な傾向となり、その是正が喫緊の課題となっていることによる。OECDでは多年にわたって所得格差の国際比較研究が進められてきたが、近年、連続して公表された包括的な研究においても、各国における所得格差の拡大と貧困の累積についての実態がつぶさに明らかにされた（OECD『格差は拡大しているか』明石書店、2010年；OECD, *Divided We Stand: Why Inequality Keeps Rising*, 2011）。それらによれば、1980年代半ばから2000年代半ばにかけての20年間に、国によりその程度に差はあるものの日本を含むOECD 30か国のうちの3分の2の国々で所得格差が拡大したという。社会の所得中央値の50%を基準としてそれ以下の所得しか得ていない者の割合を示す相対的貧困率をとってみると、1980年代半ばから90年代半ば、また90年代半ばから2000年代半ばにかけてそれぞれ0.6%ずつ上昇したとされる。一般に高齢者の場合に貧困のリスクが高いが、近年の特徴はむしろ青年層や子どもに貧困のリスクが高まっていることにあるとされている。2010年末までの3年間には、世界経済危機の影響により以前の時期をしのぐ勢いで格差が拡大したという。所得格差をもたらした要因には、平均的な世帯規模の減少や単身ないしひとり親世帯の増加などの世帯構造の変化もあるが、もっとも重要な要因は労働市場であり、とくにパートタイム労働者や派遣労働者などの非正規労働者が増加した国々で所得格差拡大の大きな要因となっているのである。

それゆえに、格差と貧困の拡大を解決するために求められる政策が就労機会と人間らしい生活を営むのに足るだけの所得の保障にあることは明らかであるが、同時に政府が再分配政策において果たす役割もまた重要であることはいう

までもなかろう。OECD 報告書も所得税と社会給付が家計所得の減少、格差と貧困の拡大に向かう圧力を緩和したことを指摘している。

本大会のシンポジウムでの中心論点は、格差是正に果たす税制の役割である。「富裕層に対する課税のあり方—アメリカの動向との比較を中心に」（伊川正樹氏）、「格差是正と租税法制度—日本およびドイツにおける議論を踏まえての序説的検討」（森稔樹氏）、「富裕者課税について」（安藤実氏）はこの点にかかわる報告であった。伊川報告では、日米における富裕層への課税の動向を対比、フォローしつつ、とりわけアメリカにおけるバフェット・ルールやキャピタル・ゲイン課税、国際的租税回避に対する租税手続法などの実態について紹介された。森報告は、日本とドイツの憲法学上の基本思想にまで立ち返って、両国の格差社会に向き合う租税原則の相違に焦点を当てて解明しようと試みた。安藤報告は、シャープ勧告税制とその後の経過を辿りつつ、シャープ勧告が追求しようとした富裕者課税の方向が修正されていくプロセスを明らかにすることにより、改めて富裕者課税のあり方を検討しようとするものであった。

以上の報告とはやや趣を異にするのが「TPP 参加による地域格差の拡大と地方税財政の課題」（関耕平氏・三好ゆう氏）および「租税特別措置と損金経理」（平仁氏）の2つの報告である。前者は TPP に参加した場合の生産額・所得額に波及する大きな負の影響を試算し、減少する農業所得を地方自治体が保障しようとする場合には農村地域の税財政負担が高まり、農山村の維持が困難になることを明らかにした。また、後者の平報告は本書で論文を採録できなかったが、近年、中小企業向けの優遇措置が増加している租税特別措置をとり上げ、はたしてそれがどこまで大企業と中小企業の格差是正に役立っているか、実際には格差が拡大している原因はどこにあるかを検討したものであった。

各報告とシンポジウムの詳細については本書に収録された各論文および討論をぜひ参照していただきたい。

最後に、本大会の開催にご尽力をいただいた同志社大学・田中治理事と関係者の皆様に学会を代表して心からの感謝の意を表明しておきたい。

鶴田廣巳（関西大学・日本租税理論学会理事長）

目 次

「格差是正と税制」によせて……………	鶴田 廣巳	i
--------------------	-------	---

I シンポジウム 格差是正と税制

1 富裕層に対する課税のあり方……………	伊川 正樹	3
——アメリカの動向との比較を中心に——		
2 格差是正と租税法制度……………	森 稔樹	18
——日本およびドイツにおける議論を踏まえての序説的検討——		
3 TPP 参加による地域格差の拡大と 地方税財政の課題……………	関耕平・三好ゆう	36
4 富裕者課税について……………	安藤 実	54
5 討 論 格差是正と税制……………	(司会) 望月爾・長島弘	67
(討論参加者・発言順)		
奥谷 健, 伊川正樹, 鶴田廣巳, 田中 治, 安井栄二		
黒川 功, 武石鉄昭, 森 稔樹, 湖東京至, 浦野晴夫		
関 耕平, 宮入興一, 安藤 実, 平 仁, 高沢修一		

II 一 般 報 告

ドイツ法人税における機関会社の原初形態……………	長谷川一弘	101
——1922年3月ライヒ財政裁判所の被用者説の適用——		

国税通則法改正と税務行政の課題 120

国税通則法改正の実務への影響と課題 岡田 俊明 120

税務調査手続の整備と税務調査の実態 本川 國雄 125

手つかずの徴収行政上の納税者の権利保護 角谷 啓一 130

納税者の権利と税理士法改正の課題 中西 良彦 136

——国税通則法改正と納税者の権利，税理士の職業専門家責任——

日本租税理論学会規約

日本租税理論学会役員名簿

■執筆者紹介（執筆順）

伊川 正樹（いがわ・まさき）	名城大学法学部教授
森 稔樹（もり・としき）	大東文化大学法学部教授
関 耕平（せき・こうへい）	島根大学法文学部准教授
三好 ゆう（みよし・ゆう）	桜美林大学リベラルアーツ学群専任講師
安藤 実（あんどう・みのる）	静岡大学名誉教授
長谷川一弘（はせがわ・かずひろ）	税理士
岡田 俊明（おかだ・としあき）	税理士
本川 國雄（もとかわ・くにお）	税理士
角谷 啓一（かどや・けいいち）	税理士
中西 良彦（なかにし・よしひこ）	税理士

I シンポジウム

格差是正と税制

2013年11月2・3日 第25回大会（於：同志社大学）

1 富裕層に対する課税のあり方

——アメリカの動向との比較を中心に——

伊 川 正 樹
(名城大学)

はじめに——本稿のねらい——

本稿が対象とする内容は、富裕層に対する課税のあり方を考えるにあたり、アメリカにおける最近の傾向、とりわけ“Buffet Rule”ないし“Buffet Tax”と呼ばれる課税のしくみ、ならびにその後の税制改正の概要を中心に紹介することにある。

そもそもなぜ富裕層に対して課税する必要があるのか、といえは、それは税による富の再分配機能を働かせることにより、社会における格差を是正し、課税の公平を実現するということが第1に挙げられるだろう。この観点からは、富裕層に対する課税強化と非富裕層に対する課税の緩和ないし優遇措置を講じるという手法が考えられる。またそれ以外にも、所得ないし資産を多く保有する富裕層に対して課税を行うことにより、税収を確保して財政状況の改善を図るという目的を見出すことができよう。この目的を達成するための手段としては、富裕層が有する資産または所得に対する課税を強化するという措置が想定される。

こうした観点から、本稿ではまず、「富裕層」の実態を把握した上で、日本における富裕層に対する課税がどのように意識されているかを概観する。そして、アメリカにおける“Buffet Rule”をめぐる一連の税制改正の動向を紹介する。本稿ではその具体的なあり方や施策を検討するのではなく、富裕層に対する課税のあり方を検討する際の考慮すべき問題を整理し、今後の議論のための素材を提供することを目的としている。

I 富裕層の定義とその実態

本稿での検討にあたり、まずは「富裕層」の定義から始めたい。一般的な定義として、“2011 World Wealth Report”¹⁾では、「富裕層 (High-Net-Worth Individual: HNWI)」とは、「主な居住用不動産、収集品、消費財、および耐久消費財を除き、100万米ドル以上の投資可能資産を所有する投資家²⁾」と定義されている。この定義に基づき、世界全体における富裕層人口は、2010年現在で1,090万人とされている³⁾。

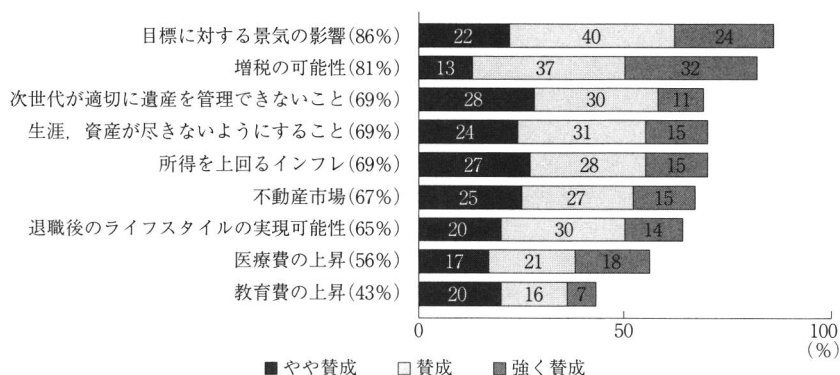
また“Global Wealth Report 2013”では、「金融資産と不動産（主に住居）の価格の合計からそれらにかかる負債を差し引いた額を『富』」と定義し、そのような純資産額が100万米ドルを超える個人を「ミリオネア」として、本稿で検討する「富裕層」と位置づけている⁴⁾。このデータによれば、同年における世界全体の「ミリオネア」は3,168万人とされている⁵⁾。

日本においては、「預貯金、株式、債券、投資信託、一時払い生命・年金保険などの純金融資産保有額（保有額から負債を差し引いた値）が1億円以上5億円未満⁶⁾」の世帯が富裕層と定義されている。そして、この定義に基づけば、2011年時点での日本における富裕層は、76万世帯とされている⁷⁾。また、上掲の“Global Wealth Report 2013”によれば、2013年の日本における「ミリオネア」は265万人とされている⁸⁾。

このように、「富裕層」の定義にはばらつきがみられるものの、おおむね100万米ドル以上、日本円にして1億円以上の資産を保有する層のことを指すものとして理解されている。そして、そうした層が相当数存在することが浮かび上がってくる。

富裕層に対する課税が与えるインパクトを考えるにあたり、興味深いアンケート結果がある⁹⁾。これによると、富裕層が抱える主な懸念事項として「増税の可能性」が最も重要なものの1つとして挙げられている（図1-1）。このことに鑑みれば、税という手段を用いて富の再分配を実施するということは少なからざる意味があるものと考えられる。

図 1-1 富裕層の主な懸念事項



Ⅱ 日本における富裕層に対する課税

次に、最近の税制改正大綱にみられる税制改正の内容のうち、富裕者に対する課税を意識していると考えられるものをみてみよう。

大綱においては「富裕者」という表現は用いられていないものの、「格差是正、所得再分配機能の回復の観点」(平成23年度)¹⁰⁾、「格差固定の防止や、富の再分配の観点」(平成24年度)¹¹⁾などの表現が、改正の基本的な考え方や給与所得控除の見直し、相続税・贈与税の改正という具体的施策の提案理由として掲げられている。

また、平成25年度大綱¹²⁾では、基本的考え方として、「格差の是正」を中期的課題として取り上げつつ、所得税の最高税率の引上げに関し、税率のフラット化が進んだ結果、わが国の経済格差拡大の傾向がみられる中で「所得再分配機能が低下」していることに鑑み、「特に高い所得階層に絞って一定の負担増を求める」と述べている¹³⁾。また、相続税についても、課税割合の低下により「富の再分配が低下している」として、基礎控除の引下げおよび最高税率の引上げが提示されている¹⁴⁾。

こうした一連の傾向をみると、昨今のわが国においても、所得税および相続税・贈与税において富裕層に対する課税強化が意識されていることがわかる。ただし、こうした動きはまだごく一部に限られていると同時に、必ずしも富裕

層に対する課税強化が改正の主たる目的として念頭に置かれているものではないと言わざるをえない。例えば給与所得控除の見直しについては、いわゆる大島訴訟¹⁵⁾以来議論が行われてきたものであるが、平成25年施行の改正はその一部に上限を設けるものであるし、所得税の最高税率の引上げについても、平成26年4月からの消費税率の引上げや同25年からの復興特別所得税による負担増等にも配慮するという全体の負担のバランスを考慮したものと言える。また、相続税の改正については、バブル期における負担増に対応した基礎控除・税率構造の見直しと税源の確保¹⁶⁾が意図されているし、贈与税の改正については高齢者から現役世代への資産の早期移転による景気浮揚という政策的な側面が念頭に置かれている¹⁷⁾¹⁸⁾。

わが国におけるこのような一連の改正の動きが、富裕層に対する課税強化という方向に進むかどうかは、今後の税制改正の動向を見定める必要がある。また、現在の改正が一部に限られていることから、今後の富裕層に対する課税の方策、またその選択肢について検証する必要がある。

Ⅲ アメリカにおける富裕層に対する課税の動向

1 Buffet Rule のインパクト

“Buffet Rule”とは、アメリカにおける投資家である Warren Buffet 氏が2011年に提唱した税制改正案¹⁹⁾を指す。同氏は、“自分は自分の秘書よりも低い税率でしか所得税を課されていない”と述べて、かかる税制のあり方に疑問を呈し、年間所得100万ドル以上の富裕層の実効税率を30%に引き上げるべきだと主張した。これを受けて国家経済会議（The National Economic Council）は、2012年4月に、年間所得100万ドル以上の世帯が納める税金の額が、中間層よりも少なくなることがないようにするという基本原則を発表した²⁰⁾。これがいわゆる“Buffet Rule”と呼ばれる税制改正案である。

同会議の分析によれば、アメリカ税制は中間層の負担の上に高額所得者にとって有利なしくみを提供してきた結果、彼らは50年以上にもわたってほぼ最低税率でしか課税されていないというきわめて不公平な状況が続いているとされている。そしてかかる状況は不公平であるばかりでなく、タックス・プラン

ニングや不正な判断の機会を提供することで経済的に非効率な結果をもたらしていると指摘している²¹⁾。こうした分析は、内国歳入庁（IRS）の統計資料を基礎とした連邦財務省の次のような検討結果を前提としている。すなわち、2009年に100万ドル以上の所得がある16万世帯では、実効税率で30%以下の連邦所得税および賃金税（payroll tax）しか納めておらず、またそうした裕福な世帯のうち22,000世帯では、実効税率で15%以下の連邦所得税および賃金税しか納めていない上に、1,470世帯ではまったく連邦所得税を納めていないという²²⁾。

こうした状況を生み出している背景には、アメリカ連邦所得税法に内在する租税支出（tax expenditure）と抜け穴を利用した優遇措置がある。その主たるものは、通常所得（ordinary income）とキャピタル・ゲイン（capital gain）との区分である。すなわち、勤労によって給与等の所得の場合には通常所得として課税されるのに対し、株式等の資本資産（capital asset）の売却または交換から得られるキャピタル・ゲイン（とりわけ長期キャピタル・ゲイン²⁴⁾）は低い税率で課税されることになる。そこで、ヘッジ・ファンド・マネージャーなどの投資家は、取引によって得た利益を長期キャピタル・ゲインとして扱うことにより、同額の通常所得に課される額よりも少ない税額しか納めていないという実態がある。

2 Buffet Rule の立法化の動き

このような Buffet 氏の提案を契機として検討された富裕層に対する課税のしくみは、「2012年課税公平法（Paying a Fair Share of Act of 2012）」²⁵⁾案として上院に提出された。同法の目的として、「高額所得納税者に対して最低限の実効税率で課税することにより、財政赤字を解消するため」ということが挙げられている。また、同法制定の趣旨として、「不公正かつ不要な税の抜け穴や租税支出を廃止し、多くの納税者や事業に対するシステムを簡素化し（中間層に対する代替ミニマム税の廃止を含む）、かつ最も富裕な納税者が公平な税を負担すること」が掲げられている。また、「本法は、高額所得納税者に対する課税を迅速かつ段階的に実現し、膨大な赤字を削減し、租税制度の抜本的な改革に資するための第一歩である²⁶⁾」とも述べられている。このように同法案の目的は、課

税の公平の実現と税収増であると言える。

こうした趣旨・目的に基づいて提案された法案において示された税は、「公平税 (Fair Share Tax)」と呼ばれ、その税額算定方法は概要、次の通りである。

I 調整総所得金額 (AGI)²⁷⁾ - 修正事前寄付金控除額 (modified charitable contribution deduction)²⁸⁾

II (①通常の納税額 + ②代替ミニマム税 + ③賃金税) - 各種税額控除額

III (AGI - 100万ドル) / 1万ドル

IV [(上記 I の額 - 上記 II の額) × 上記 III の額] × 30%

つまり同税は、100万ドル以上の所得のある富裕納税者に適用される実効税率を最低でも30%となるようにする付加税である。そして、同税の導入によって見込まれる税収増は、10年間で約4,670億ドルと試算されている。²⁹⁾

しかし、同税に対しては審議の段階でさまざまな疑義が出されていた。例えば、「Buffet Tax は何らの経済成長をももたらさない」「雇用創設にも役立つものではない」「同税により見込まれる税収増では、現下の財政赤字の解消には到底つながらない」「代替ミニマム税の代替税として十分な財源確保が実現できない」「税法の簡素化に逆行する」「さらなる政府の支出増につながる」などといったものである。³⁰⁾

上記の2012年課税公平法案は、2012年4月16日に上院で投票が行われ、51対45の賛成多数ではあったが、法案可決に必要な60票（5分の3の多数決）に達しなかったため、廃案となった。

3 2012年米国納税者救済法の制定

その後、2012年末のいわゆる「財政の崖」の回避を目的として、「2012年米国納税者救済法 (The American Taxpayer Relief Act of 2012)」³¹⁾ が2013年1月1日に可決され、同法に基づいて税制改正が実施されている。この内容は、概要次の通りである。

- ・ 中間所得層については、現行の所得税率を維持する一方、高額所得層（課税所得金額400,000ドル超（単身者）ないし450,000ドル超（共同申告書を提出する夫婦））については最高税率を引き上げる。³²⁾

- 中間所得者（調整総所得金額300,000ドル以下（共同申告書を提出する夫婦）ないし250,000ドル以下（単身者））に対しては、人的控除の段階消失（personal exemption phase-out）および項目別控除の制限（itemized deduction limitation）を廃止する。
- キャピタル・ゲインに適用される税率に、高額所得層（課税所得金額400,000ドル超（単身者）ないし450,000ドル超（共同申告書を提出する夫婦））について20%を追加する。³³⁾
- 遺産税および贈与税の免除額を525万ドルに引き上げるとともに（2012年は512万ドル）、最高税率を35%から40%に引き上げる。³⁴⁾

同法の主な内容は、(1)富裕層に対する増税、(2)中間所得層に対する減税の恒久化である。このことは、オバマ大統領が同法の成立に向けて、富裕層に対して公平な負担を求めるとともに、中間層に対する減税を維持することを意図していたという点に見出すことができる。³⁵⁾ その意味では、前記の Buffet Rule の理念が反映されていると言えるだろう。すなわち、いわゆる Buffet Tax そのものは実現していないが、富裕層に公平な負担を求めるという理念が具体化されたとみることができよう。

さらに、遺産税等について最高税率の引上げが行われたことも注目される。³⁶⁾ アメリカにおける遺産税・贈与税の現状に鑑みれば、この点も富裕層に対する課税強化とみることができる。すなわち、まず2012年における遺産税・贈与税による歳入額は144億ドルであり、連邦予算の0.6%にすぎないとされている。³⁷⁾ また、成人死亡者数に対する遺産税の申告割合は、2005年度以来1%を下回っており、2009年度ではわずか0.6%であった。³⁸⁾ これらの理由として、税率の低さ、免除額の高さが挙げられる。³⁹⁾ したがって、課税のしくみに内在する原因によって、富裕層が保有する資産の移転に際してはほとんど課税が行われていないという実態があるのである。2012年改正法が免除額をインフレに対応して拡大しつつも最高税率を引き上げたのは、富裕層に対する課税を強化することにより、富の集中の緩和、課税システム全体における累進性の維持を目的としたものとみることができるだろう。⁴⁰⁾

さらにこの法改正は、2001年改正法（Economic Growth and Tax Relief Reconcil-

iation Act: EGTRRA) による遺産税／キャピタル・ゲイン課税の変更を元に戻した、2010年改正法 (Tax Relief, Unemployment Insurance Reauthorization, and Job Creation Act of 2010: TRA 2010) を引き継ぐものである。すなわち、アメリカにおける伝統的な連邦遺産税とキャピタル・ゲイン課税の関係は、被相続人から相続人に対して遺産が引き継がれた場合、当該遺産に遺産税が課せられる一方、相続人の取得価額 (basis) は被相続人の相続開始時 (死亡時) における時価 (fair market value) とされてきた (step-up basis. IRC § 1014)。しかし、EGTRRA により、2001年から2009年にかけて徐々に免除額が拡張され、2010年には遺産税が廃止されることとされた。そして、その年に遺産を取得した場合、相続人の取得価額は、被相続人の調整取得価額 (adjusted basis) または相続開始時の時価のいずれか低い方とされた。すなわち、同法の下では2010年に限り、遺産税を課さない代わりにキャピタル・ゲイン課税について課税の繰延べが行われることと定められたのである。その後、2010年改正法により、遺産の取得に対して遺産税の課税と step-up basis rule が復活された。そして、そのしくみを引き継ぎつつ、免除額の拡大と最高税率の引上げを行ったのが2012年法という流れになっている。

遺産税・贈与税とキャピタル・ゲイン課税との関係については立法政策上の問題といえるが、アメリカにおいては伝統的にキャピタル・ゲイン課税について優遇措置が採られてきたこと⁴¹⁾に鑑みれば、遺産取得時におけるキャピタル・ゲイン課税について step-up basis rule を採用し遺産税の最高税率を引き上げるという方向性は、富裕層に対する課税の強化を意図したものと言えるだろう。

おわりに——わが国における富裕層に対する課税のあり方——

アメリカにおける昨今の税制改正の内容を中心に紹介してきたが、わが国における富裕層に対する課税のあり方を検討する上で関連する点を挙げてみよう。

1 遺産税／相続税の意義

前記のとおり、アメリカにおける遺産税・贈与税による歳入額は連邦予算の

1%にも満たず、また課税割合も極めて低いという状況がある。わが国においても、相続税・贈与税の歳入額は予算のわずか1.7%⁴²⁾にすぎず、相続税の課税割合も4.1%⁴³⁾にとどまっている。こうした状況下で、遺産税・贈与税ないし相続税といった富の移転に対する税の意義は、財源確保よりも富の再分配を通じた課税の公平の実現に認められると考えられる。

2 キャピタル・ゲイン課税と遺産税／相続税との関係

包括的所得概念の下では、保有期間中の資産の値上益であるキャピタル・ゲインも所得であり、実現した場合に課税されるというのは、日米両国の税制における基本原則である。そして、相続や遺贈による資産の移転に対しては、アメリカでは相続人ないし遺贈者が納税義務者となって遺産税 (estate tax) が課され、日本では資産を取得した相続人ないし受遺者に相続税が課される。遺産税と相続税は、遺産税方式および遺産取得税方式という課税方式の違いはあるが、いずれも遺産の移転に伴って課される税である。日米両国で違いが生じるのは、被相続人から相続人への移転に際して、被相続人の保有期間中に遺産に生じたキャピタル・ゲインに対して課税するかどうか、という点である。

日本では、所得税法60条が取得価額の引き継ぎを定めているため、通常の相続によって資産を取得した場合には、相続人が後に譲渡した際に被相続人の保有段階で生じたキャピタル・ゲインもまとめて清算して課税されることになっている⁴⁴⁾。この結果、相続により取得した不動産にかかる譲渡所得のうち、被相続人の保有期間中の増加益に対する課税は、譲渡所得税と相続税との二重課税に当たるのではないかと、ということが問題となる。⁴⁵⁾

これに対してアメリカの現行制度は、前記のように step-up basis rule を採用しているため、被相続人の保有期間中に発生したキャピタル・ゲインは相続人には引き継がれず、永遠に課税の機会が失われることになる。したがって、アメリカの場合には遺産税のみが課されるため、わが国のような二重課税問題は生じないのである。

両税に対する課税のあり方が⁴⁶⁾、課税理論上の問題か立法政策上の事項であるかは議論の余地があるが⁴⁷⁾、課税の公平の実現を目的として富裕層に対する課税

のあり方を探る場合、両税の関係や課税のしくみについても検討が必要となるう。

3 国際的租税回避への対応

富裕層に対する課税強化が行われる場合、資産や富裕者自身が国外へ逃げてしまい、その目的を果たすことができないといった事態が予想される。この点、アメリカでは個人所得税について居住者は全世界所得について無制限納税義務を負っており、また IRC 877A 条により「離国者 (expatriation)」に対してアメリカの無制限納税義務が課せられることとなっている。こうした状況下において、アメリカの納税者が国外に資産を移転することによる租税回避を防止することを目的として、一定の要件を満たす納税者について、特定外国口座に関する情報を IRS に提供することを義務づける外国口座税務コンプライアンス法 (Foreign Account Compliance Act of 2009: FATCA)⁴⁸⁾ が施行されている。こうした対応は、わが国における富裕層に対する課税を検討する上で必要な措置と言える。

4 法人に対する課税

本稿ではここまで個人納税者に対する課税のあり方を中心に検討してきたが、個人の資産を法人や信託に移転し、有利な取り扱いを受けるという事態も想定される。

アメリカでは、法人所得税の税率を35%から28%（製造業については25%）に引き下げつつ、特定業種に対する減価償却の特例等、各種優遇措置を廃止するなど課税ベースを拡大するという改革が大統領により提案されている⁴⁹⁾。この点については、個人納税者と法人との関係などより詳細な検討を要すると考えられるが、国内産業の保護や企業の国際的競争力の維持などといった政策上の配慮のほか、法人擬制説を基本とするわが国の法人税と、法人実在説的な構成をとるアメリカとの前提の違いに留意する必要があるだろう。

以上、本稿ではアメリカにおける Buffet Rule をめぐる一連の税制改革にお

いてみられる富裕層に対する課税の動向を参照してきた。わが国における富裕層に対する課税のあり方を考える場合、消費税の税率引上げに伴う逆進性への対応（軽減税率か給付つき税額控除か）や税と社会保障の一体改革、経済成長や雇用創出といった政策との関係も考慮する必要がある。冒頭でも述べたとおり、富裕層に対する課税とは、富裕層に対する課税強化と中間層に対する減税との組み合わせにより、税による富の再分配機能を通じた課税の公平の実現を目的とするものである。アメリカにおける取組みは、こうした目的の具体化に向けた1つの参考としてとらえることができる。

注

- 1) Capgemini and Merrill Lynch Global Wealth Management, *2011 World Wealth Report*. <http://www.ml.com/media/114235.pdf#search='world+wealth+report+2011'> (最終アクセス2014年5月8日)。なお、本稿の基となった報告原稿作成時点では上記2011年版を参照したが、同レポートの2013年版は、Capgemini and RBC Wealth Management, *2013 World Wealth Report* として公表されている。ただし、「富裕層」の定義は2011年度版のものと同様である。http://www.capgemini.com/resource-file-access/resource/pdf/www_2013_1.pdf#search='world+wealth+report+2011' (最終アクセス2014年5月8日) 参照。
- 2) 日本語訳は、三菱UFJメルリリンチPB証券(株)による「ワールド・ウェルス・レポート日本語版2011」4頁参照。http://www.capgemini.com/resource-file-access/resource/pdf/World_Wealth_Report_2011_-_Japanese_Version.pdf#search='%E3%83%A1%E3%83%AA%E3%83%AB%E3%83%AA%E3%83%B3%E3%83%81+%E3%83%AF%E3%83%BC%E3%83%AB%E3%83%89%E3%83%BB%E3%82%A6%E3%82%A7%E3%83%AB%E3%82%B9%E3%83%BB%E3%83%AC%E3%83%9D%E3%83%BC%E3%83%88' (最終アクセス2014年5月8日)。また、同レポートでは、「主な居住用不動産、収集品、消費財、および耐久消費財を除き、3,000万米ドル以上の投資可能資産を所有する投資家」を「超富裕層 (Ultra-HNWI)」と定義している。それによると、2010年における超富裕層の数は10.3万人である。同7頁。
- 3) 前掲注1) *2013 World Wealth Report* によれば、2012年における富裕層人口は1,200万人とされている。同4頁参照。
- 4) Credit Suisse, *Global Wealth Report 2013*, p. 7. <https://publications.credit-suisse.com/tasks/render/file/?fileID=BCDB1364-A105-0560-1332EC9100FF5C83> (最終アクセス2014年5月8日)。
- 5) *Supra* note 4, p. 24.
- 6) 株式会社野村総合研究所ウェブサイト2012年11月22日ニュースリリース, <http://www.nri.com/jp/news/2012/121122.html> (最終アクセス2014年5月8日)。
- 7) 前掲注6) 参照。なお、同資料によれば、1997年～2011年の日本における富裕層世帯数

I シンポジウム 格差是正と税制

の変遷は次のとおりである。

	1997年	2000年	2003年	2005年	2007年	2009年	2011年
富裕層世帯数 (万世帯)	80.4	76.9	72.0	81.3	84.2	79.5	76.0

- 8) *Supra* note 4, p. 47.
- 9) *Supra* note 1, p. 27, Figure 16, 前掲注2)27頁図16を修正。
- 10) 平成23年度税制改正大綱11頁。3頁も参照。
- 11) 平成24年度税制改正大綱7頁。
- 12) 同大綱については、参照、手塚貴大「平成二五年度税制改正（大綱）について—その概要と租税法学の見地からの評価」*広島法学*37巻1号235頁以下（2013年）,「特集・平成25年度税制改正大綱の要点をまとめる」*税研*169号32頁以下（2013年）等。
- 13) 同大綱の内容を受け、平成27年より、現行の所得税の税率構造に加えて、課税所得4,000万円超について45%の税率が設けられたことは周知のとおりである。
- 14) 同大綱の内容を受け、相続税における基礎控除の引下げならびに相続税および贈与税における最高税率の引上げが平成27年1月1日より実施されることは周知のとおりである。
- 15) 最大判昭和60年3月27日民集39巻2号247頁。
- 16) 前掲注12)税研・白石浩介「税制改正大綱の概要」35頁。
- 17) 平成25年度税制改正大綱4頁。
- 18) 前掲注16), 前掲注12)手塚・256~257頁。
- 19) 同氏による2011年8月14日付 *New York Times* への投書である“Stop Coddling the Super-Rich”において、この案が提唱された。
- 20) The National Economic Council, *The Buffet Rule: A Basic Principle of Tax Fairness*.
- 21) *Supra* note 20, p. 1.
- 22) *Supra* note 20, p. 5.
- 23) 通常所得 (ordinary income) とは、資本資産またはIRC1231条(b)で定義されている資産の売却または交換から得られる所得以外の所得をいう。2012年度における単身者の通常所得に適用される税率は次のとおりであった。

課税所得金額 (ドル)		税率 (%)
超	以下	
0	8,700	10
8,700	35,350	15
35,350	85,650	25
85,650	178,650	28
178,650	388,350	33
388,350		35

- 24) 1年を超えて保有した資本資産の売却または交換から得られる所得を長期キャピタル・ゲイン (Long-Term Capital Gain) とし、1年以内の場合には短期キャピタル・ゲイン (Short-Term Capital Gain) と扱われる (IRC § 1222)。2012年度における両者に

適用されていた税率は次のとおりである。なお、適用される税率の課税所得金額のブラケットは、通常所得におけるそれと同様である。

短期キャピタル・ゲイン (通常所得と同様) (%)	長期キャピタル・ゲイン (%)
10	0
15	0
25	15
28	15
33	15
35	15

- 25) Senate Bill S. 2059.
- 26) *Supra* note 25, Sec. 3. Sense of the Senate regarding Tax Reform.
- 27) 総収入金額 (gross income) から必要経費等を控除した金額を指す (IRC § 62. Adjusted Gross Income)。わが国の所得税法における「総所得金額」(所税21条1項2号参照)に相当する。AGIから項目別控除 (itemized deduction) または標準控除 (standard deduction) のいずれか、さらに人的控除 (personal exemption) を控除した課税所得金額 (taxable income. IRC § 63) に税率が適用されて税額が算出される。さらに一定の税額控除 (tax credit) がある。
- 28) 慈善寄付金控除額×高額所得者に適用される項目別控除の制限特例の適用後の額／同適用前の額。
- 29) Joint Committee on Taxation, *Estimated Revenue Effects Of S. 2230, The "Paying A Fair Share Act Of 2012" Scheduled For Consideration By The Senate On April 16, 2012*, JCX-33-12.
- 30) The United States Senate Committee on Finance, *Fact Sheet: The Do's & Don'ts of the Buffett Tax* (For Immediate Release, April 12, 2012).
- 31) Pub. L. 112-240, H. R. 8, 126 Stat. 2313. なお同法には、代替ミニマム税 (AMT) の控除限度額のインフレ調整による引上げの恒久化や高額所得者に対する医療保険改革法 (ACA) による3.8%の付加税の導入などの内容も含まれているが、本稿では省略する。
- 32) この結果、2013課税年度より適用される所得税率 (単身者) は、次のようになっている。

課税所得金額 (ドル)		税率 (%)
超	以下	
0	8,925	10
8,925	36,250	15
36,250	87,850	25
87,850	183,250	28
183,250	398,350	33
398,350	400,000	35
400,000		39.6

- 33) この結果、2013課税年度より適用される所得税率 (単身者) は、次のようになっている。

I シンポジウム 格差是正と税制

短期キャピタル・ゲイン (%)	長期キャピタル・ゲイン (%)
10	0
15	0
25	15
28	15
33	15
35	15
39.6	20

- 34) この結果、2013課税年度における遺産税および贈与税の適用税率は、次のようになった。

課税遺産額 (ドル)		適用税率 (%)
超	以下	
0	10,000	18
10,000	20,000	20
20,000	40,000	22
40,000	60,000	24
60,000	80,000	26
80,000	100,000	28
100,000	150,000	30
150,000	250,000	32
250,000	500,000	34
500,000	750,000	37
750,000	1,000,000	39
1,000,000		40

- 35) See, The Whitehouse, Fact Sheet: The Tax Agreement: A Victory for Middle-Class Families and the Economy, January 01, 2013.

- 36) 2000年以降の遺産税にかかる免除額と最高税率の推移は、次のとおりである。

課税年度	免除額 (ドル)	最高税率 (%)
2000	675,000	55
2001	675,000	55
2002	1,000,000	50
2003	1,000,000	49
2004	1,500,000	48
2005	1,500,000	47
2006	2,000,000	46
2007	2,000,000	45
2008	2,000,000	45
2009	3,500,000	45
2010	5,000,000 or 0	35 or 0
2011	5,000,000	35
2012	5,120,000	35
2013	5,250,000	40
2014	5,340,000	40

- 37) これに対して、個人所得税は55.0%、法人所得税は11.1%、賃金税31.1%、消費税

- ですら2.2%となっている。Internal Revenue Service Data Book, 2012, p. 3.
- 38) IRS, *Federal Estate Tax Returns Filed For 2007 Decedents*, p. 185, Figure C.
- 39) John K. McNulty, Grayson M. P. McCouch, *Federal Estate and Gift Taxation in a Nutshell*, 7th ed., pp. 12-13, West, 2011.
- 40) See, supra note 39, p. 13, Jeffrey N. Pennell, *Federal Wealth Transfer Taxation*, 4th ed., pp. 10-11, West, 2003.
- 41) 大塚正民『キャピタル・ゲイン課税制度—アメリカ連邦所得税制の歴史的展開』（有斐閣学術センター，2007年）11～15頁等参照。
- 42) 財務省ウェブサイト，http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/condition/001.htm（最終アクセス2014年5月8日）。
- 43) 財務省ウェブサイト，http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/property/137.htm（最終アクセス2014年5月8日）。
- 44) もっとも、所得税法59条が定める一定の場合に該当すれば、その時点でみなし譲渡課税が行われることは周知のとおりである。
- 45) この点については、東京地判平成25年7月26日 TAINS Z888-1776、東京高判平成25年11月21日 TAINS Z888-1801 が、いずれも二重課税には当たらない旨の判断を示している。また、相続税と所得税の二重課税問題については、最判平成22年7月6日民集64巻5号1277頁（長崎年金訴訟）および拙稿「相続税と所得税との関係をめぐる基礎的考察—いわゆる『年金の二重課税問題』を契機として」名城法学60巻別冊（法学部創立六十周年記念論文集）123頁以下（2010年）等参照。
- 46) わが国の譲渡所得課税の本旨である増加益清算説によれば、「資産の譲渡」を契機としてあらゆる増加益が課税の対象となることになるとともに、増加益が被相続人の保有期間中に発生したものであることから、本来その納税義務は被相続人が負うべきものとなる。しかし、相続税の納税義務は相続人が負うものであるため、両者は二重課税の関係には当たらず調整の必要はないということになる。
- 47) さらに、遺産税方式を採るアメリカでは、キャピタル・ゲインに関する納税義務および遺産税の納税義務はいずれも被相続人のものとなるという、わが国の課税方式とは前提が異なる点にも注意が必要である。
- 48) 参照、矢内一好「富裕層の税務環境と国際的税務監視の強化」税理56巻11号8頁以下（2013年）。
- 49) Department of the Treasury, *General Explanations of the Administration's Fiscal Year 2013 Revenue Proposals*, February 2012, A Joint Report by The White House and the Department of the Treasury, *The President's Framework for Business Tax Reform*, February 2012.

2 格差是正と租税法制度

——日本およびドイツにおける議論を踏まえての序説的検討——

森 稔 樹

(大東文化大学)

I グローバリゼーションと格差社会

新自由主義、およびそれに基づくグローバリゼーションが、この地球上を支配し、我が世を謳歌しているようにみえる。小野一の言葉を借りるならば「フランス・フクヤマの『歴史の終焉』が話題になったのは、冷戦終結直後の1992年のこと。共産主義に対する資本主義（民主主義）体制の勝利が喧伝され、イデオロギー対立に基づく思考様式は時代遅れと言われた。だが楽観的予想とは裏腹に、その後人類が経験したのは、新自由主義の下での経済格差の拡大をはじめ、深刻な問題の数々だった¹⁾」。

日本において「格差社会」が議論されるようになって久しい。経済格差、とりわけ所得格差の拡大への注目は、1998年に出版された橘木俊詔『日本の経済格差』（岩波新書）、および2000年に出版された佐藤俊樹『不平等社会日本』（中公新書）が契機となった、とみてよい。²⁾それ以降においても橘木自身の著書を含めて類書が出版され続けていることは、経済格差の縮小への取り組みが満足になされておらず、むしろ拡大傾向が続いていることを意味する。非正規雇用の問題、消費課税の逆進性の問題などと併せて、現代の日本における不平等度の高まりは、国家および社会を破壊しかねないという意味において、財政赤字および少子高齢化と並び、深刻にして緊急の課題である。

経済格差の拡大により、ごく少数の富裕層に所得なり資産なりが集中し、逆に貧困層が増加することによって「底抜け」または「中抜き」が進み、結局は国家・社会全体の活力をそぐこととなる。そればかりか、昨今の経済格差は生活水準における格差の固定化、いわゆる「格差の再生産」につながる傾向を強

めている。こうなると平等は名ばかりのものとなり、立憲主義の土台と言うべき国民主権・民主主義の破壊に至る。また、経済格差の拡大により、階層間の意識の分断に伴う社会の分裂ないし共同体の崩壊にもつながる。

新自由主義の浸透、それと軌を一にするグローバリゼーションの進展により、所得格差の拡大、相対的貧困率の上昇は世界的な傾向になっている。経済協力開発機構（OECD）は、2013年5月15日付で公表した「貧困層ほど経済危機の打撃が大きく、格差と貧困のリスクが増す」において、「OECDの最新の統計データによると、税や給付による格差の軽減効果を考慮に入れなければ、経済危機の始まりから2010年末までの3年間で、所得格差はそれ以前の12年間よりも拡大し」、「2007年から2010年にかけて、貧しい世帯の方が豊かな世帯よりも多くを失い、得るものが少なかったという傾向が見られます。データがある33か国中21か国において、富裕層の上位10%は貧困層の下位10%よりも収入が増えました」と指摘している⁴⁾。

そこで、経済格差の是正を図ることが求められる。もとより、完全に経済格差を解消することは不可能であるが、縮小を目指すことは可能である。そのため的手段として最も大きな役割を果たすと一般に考えられるものは社会保障制度であろうが、税制も有効な手段たりうる。現代において問題となっている経済格差は、つまるところ所得格差であり、所得再配分機能の劣化または弱体化に原因の1つを求めうるからである。

以上のような問題意識の下に、本稿においては、経済格差を是正するためにいかなる租税法制度を採用すべきであるかという問題を、法律学の立場から総論的に検討することとする。その際、比較等の対象として、日本はもとより、ドイツの状況について、若干ではあるが触れることとする。これは、筆者がドイツ公法学を研究してきたという経緯によるところもあるが、EU諸国の中で最強の経済力を誇り、また、法人税の実効税率引き下げが度々主張され、非正規雇用問題も顕在化している⁵⁾など、日本と共通または類似する点も多いことをあげることができるからである。また、2013年9月22日の総選挙でキリスト教民主・社会同盟（CDU/CSU）が第一党を守り、メルケル（Angela Merkel）が連邦首相（Bundeskanzler）の地位を保つものの、自由民主党（FDP）がドイツ連

表 2-1 ジニ係数の変化 (at disposal income, post taxes and transfers)

	日 本	ドイツ	アメリカ	スウェーデン	デンマーク
1983	—	—	0.336	0.198	—
1984	—	—	0.337	—	—
1985	0.304	0.251	0.340	—	0.221
1986	—	—	0.339	—	0.224
1987	—	—	0.340	—	0.225
1988	—	—	0.344	—	0.224
1989	—	—	0.348	—	0.220
1990	—	0.256	0.349	—	0.226
1991	—	—	0.346	0.209	0.222
1992	—	0.263	0.352	—	0.222
1993	—	0.262	0.369	—	0.223
1994	—	0.268	0.366	—	0.216
1995	0.323	0.266	0.361	0.211	0.215
1996	—	0.260	0.363	—	0.216
1997	—	0.259	0.364	—	0.224
1998	—	0.259	0.357	—	0.224
1999	—	0.259	0.354	—	0.228
2000	0.337	0.264	0.357	0.243	0.227
2001	—	0.270	0.360	—	—
2002	—	0.280	0.376	—	—
2003	0.321	0.282	0.374	—	—
2004	—	0.285	0.360	0.234	—
2005	—	0.297	0.380	—	0.232
2006	0.329	0.290	0.384	—	0.239
2007	—	0.295	0.376	—	0.246
2008	—	0.287	0.378	0.259	0.242
2009	0.336	0.288	0.379	0.269	0.238
2010	—	0.286	0.380	0.269	0.252

(出所) OECD, StatExtracts, Complete databases available via OECD's iLibrary (<http://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=IDD>), Dataset : Income Distribution and Poverty - Under EMBARGO until 15 May 2013, data extracted on 02 August 2014 13:36 UTC (GMT) from OECD, Stat. より, 筆者が抜粋の上で作成。

邦共和国建国以来堅持してきた議席を失うなど、今後の動向が注目されるからでもある。

II 所得格差の拡大 ジニ係数の変動など

これまで、本学会においても、経済格差の問題は何度か取り上げられて⁷⁾いる。本稿が屋上屋を重ねるようなもの、またはそれにも届かないものになる危険性も高いが、以下、原則として所得格差を対象を絞り、検討を進めたい。

前述のように、所得格差の拡大、相対的貧困率の上昇は日本国内のみならず、世界的な現象となっている。まず、本稿の趣旨に従い、OECD加盟34か国から日本、ドイツ、アメリカ、スウェーデン、デンマークの5か国のジニ係数⁸⁾の変化を示しておく。なお、いずれも等価所得⁹⁾による比較である(表2-1)。

日本およびアメリカはジニ係数が0.3を超えるグループに入り、所得分配の不平等度が高い部類に入る。一方、スウェーデンおよびデンマークは所得分配の平等度が高い部類に入る。この5か国のみをみても、ジニ係数の数値が高くなる傾向があることがうかがわれる。とくに近年、スウェーデンおよびデンマークでジニ係数が上昇する傾向にあることが注目される。

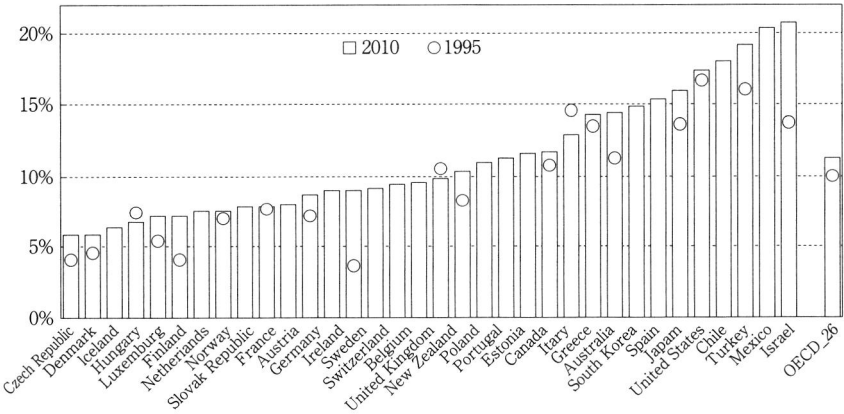
OECDが2013年5月15日に公表した「経済危機が所得を圧迫し、OECD諸国の格差と貧困を拡大」(Crisis squeezes income and puts pressure on inequality and poverty)によると、2008年の世界金融危機の影響により、2007年～2010年の勤労所得などは減少し、「減免税や所得移転等の格差軽減効果を考慮に入れないければ、2010年末までの3年間に、それ以前の12年間を凌ぐ勢いで格差が拡大した¹⁰⁾」。

相対化貧困率も上昇の傾向にある。図2-1および表2-2を参照されたい。

続いて、ジニ係数の変化により所得格差の推移を把握する調査の代表例として、他に厚生労働省が3年ごとに行っている所得再分配調査報告がある。2013年10月11日に公表された平成23年所得再分配調査報告書は、当初所得の格差が年々拡大していることを示している(表2-3および表2-4を参照されたい)。

当初所得の格差が拡大したことの原因について、調査報告書は「世帯主の高齢化や世帯の小規模化などの要因が考えられる¹¹⁾」、「世帯単位で見た当初所得の

図 2-1 相対的所得貧困率 (1995年, 2010年)



(出所) See notes to Figure 1. Information on data for Israel: <http://dx.doi.org/10.1787/888932315602>. Income poverty is defined as the share of people living in households with less than 50% of median disposable income in their country (OECD「経済危機が所得を圧迫し、OECD 諸国の格差と貧困を拡大 OECD所得分配データベースに基づく新たな結果」, 2013年 5 月15日付 (http://www.oecd.org/tokyo/newsroom/documents/20130515income_inequality.pdf) 参照)。

表 2-2 相対的所得貧困率, 上位10%対下位10%など

		1995 年	2009 年または 2010 年
日 本	相対的所得貧困率	13.70%	16.0% (2009 年)
	上位 10% 対 下位 10%	10.20%	10.7% (2009 年)
ドイツ	相対的所得貧困率	7.20%	8.80% (2010 年)
	上位 10% 対 下位 10%	6.00%	6.70% (2010 年)
アメリカ	相対的所得貧困率	16.70%	17.40% (2010 年)
	上位 10% 対 下位 10%	12.50%	15.90% (2010 年)
スウェーデン	相対的所得貧困率	3.70%	9.10% (2010 年)
	上位 10% 対 下位 10%	4.10%	6.10% (2010 年)
デンマーク	相対的所得貧困率	4.70%	6.00% (2010 年)
	上位 10% 対 下位 10%	4.00%	5.30% (2010 年)
OECD 加盟国平均	相対的所得貧困率	9.40%	11.10% (2010 年)
	上位 10% 対 下位 10%	8.90%	9.80% (2010 年)

(出所) Income distribution and poverty – OECD (<http://www.oecd-berlin.de/charts/inequality/>) に基づき、筆者が抜粋の上で作成。

表 2-3 厚生労働省調査によるジニ係数の変化

	当初所得	可処分所得	再配分所得	税による改善度	社会保障による改善度
1999 年	0.472	0.388	0.381	2.90%	16.80%
2002 年	0.498	0.385	0.381	3.40%	20.80%
2005 年	0.526	0.393	0.387	3.20%	24.00%
2008 年 (1)	0.532	0.387	0.376	3.70%	26.60%
2008 年 (2)	0.533		0.377		
2011 年	0.554	0.389	0.379	4.50%	28.30%

(出所) 厚生労働省政策統括官(社会保障担当)『平成23年所得再分配調査報告書』6頁、22頁を基に作成。なお、2008年(1)は全都道府県を対象とした場合の数値、2008年(2)は岩手県、宮城県および福島県のデータを除外した場合の数値である。

表 2-4 等価所得でみるジニ係数の変化

	等価当初所得	等価可処分所得	等価再配分所得	税による改善度	社会保障による改善度
1999 年	0.408	0.337	0.333	3.70%	15.30%
2002 年	0.419	0.323	0.322	4.30%	19.90%
2005 年	0.435	0.322	0.323	4.10%	22.80%
2008 年	0.454	0.327	0.319	4.70%	26.20%
2011 年	0.470	0.322	0.316	5.80%	28.60%

(出所) 厚生労働省政策統括官(社会保障担当)『平成23年所得再分配調査報告書』16頁を基に作成。

ジニ係数上昇の背景には、近年の人口の高齢化による高齢者世帯の増加や、単独世帯の増加など世帯の小規模化といった社会構造の変化があることに留意する必要がある¹²⁾と述べる。

また、所得再分配による改善は、一貫して社会保障(社会保険料、年金その他の社会保障給付)¹⁴⁾の貢献度が高く、租税による貢献度は低い。租税の第1の存在目的が国家の財源調達にあるとするならば、租税の再分配機能の度合、社会保障制度に対する割合をもう少し高める必要があるのではなかろうか。¹⁵⁾

その際、日本においては消費税により財源を賄うべきとする論調が強く、実際に社会保障制度改革推進法第2条第4号は、「国民が広く受益する社会保障に係る費用をあらゆる世代が広く公平に分ち合う観点等から、社会保障給付

に要する費用に係る国及び地方公共団体の負担の主要な財源には、消費税及び地方消費税の収入を充てるものとする」を「基本」の1つとしてあげている。この点に関し、鈴木準は「所得税や社会保険料は、主として現役世代が負担する公租公課」であって「今後の超高齢化社会における引退層向け社会保障を、一部の現役層だけの負担で安定的に運営できるとは到底考えられない」が「消費税であれば、国民全体が幅広く社会保障の支え手になり」、「保険料の未加入や未納の問題を改善させ」、「世代間不公平の是正に資する」と述べる¹⁶⁾。

これに対し、伊藤周平は「かりに目的税として経理区分を徹底すれば、社会保障四経費が増えれば消費税率を引き上げるしかなくなり、消費税率の引き上げができない場合には、社会保障四経費を削減するしかなくなる」と述べた上で、「社会保障の所得再分配機能を考えれば、社会保障の主要な財源は、逆進性の強い消費税ではなく、累進性のある所得税や法人税に求められるのが通常であり、日本の消費税に該当する付加価値税を有するヨーロッパ諸国で、付加価値税を社会保障目的税にしている国など存在しない」と指摘する¹⁷⁾。

加えて、世代間不公平の是正というが、とくに高齢者世代の経済格差が大きいという傾向を考慮に入れるならば、社会保障財源が消費税でなければならないという道理はない。むしろ、殊更に消費税に頼るのは、法人課税における国際的な租税競争に向けて実効税率を引き下げるという選択肢のために「法人課税から住民課税¹⁸⁾へ」という方向を採らざるをえなくなったことに理由の1つを求めうるであろう¹⁹⁾。

Ⅲ 憲法学における平等論および格差社会論

日本において経済格差や「格差社会」への関心が高まっていることはすでに述べたが、先鞭を付けたのは経済学および社会学であり、少なくとも管見の限りにおいては、これらの分野に遅れて法学がようやく関心を示してきたように思われる。

すでに述べたように、経済格差や「格差社会」は憲法問題である。また、単に経済問題であるに留まらず、政治問題であり、社会問題である。グローバリゼーションが国民主権・民主主義を破壊することは、既に少なからぬ論者から

指摘されており、中にはグローバリゼーションが「進歩的で民主的な国家を内部からむしばんでいる。『税金を払わなければ代表となる権利はない』(no representation without taxation) という昔からの政治経済原則は、現在では全く逆になって」²⁰⁾ いると論ずる見解もある。

憲法学においても同様の問題意識が抱かれていると思われる。たとえば、本秀樹は、「現在のグローバリゼーションは、日本国憲法体制実現の基盤を著しく狭隘化しており、したがって、グローバリゼーションを背景事情としてカウントするだけでなく、その構造そのものを変革しなければ、日本国憲法の実効化が全般的に——社会権保障に限らず、平和主義や民主主義、さらには自由の保障についても——困難になるものとして把握されなければならない」と述べる(傍点は原文)²²⁾。憲法学は、諸外国(アメリカ、イギリス、ドイツ、フランスなど)における取り組みを参照しつつ、新自由主義に代わる政治・経済理論の可能性を模索するという課題に取り組み始めたところであると言えよう。

それでは、憲法および憲法学に、現在進行中の経済格差や「格差社会」を是正する機能を求めることは可能か。本は、日本国憲法が「社会権保障の構想においても民主主義の射程においても、『グローバル格差社会』の民主主義的変革に開かれた可能性を有している」ものの「日本憲法学は、そうした日本国憲法のもつポテンシャルを未だ汲みつくしてはいないように思われる」と述べ²³⁾る。筆者も、現在の憲法学の状況に鑑みて、同感せざるをえない。暫定的ではあるが、私見として、憲法学が抱えている課題をあげておく。

第1に、「格差社会」の多面性を考慮しつつ、経済格差を日本国憲法のどの条文の問題として理解するか、という問題がある。

これについて筆頭にあげられるのが憲法第14条第1項であろう。同項の解釈に関し、経済格差の問題を「人種、信条、性別、社会的身分又は門地」という列举事由に押し込めて捉えるのが現実的である。周知のように、この列举事由について純然たる例示列举であるとする説と、列举事由に「厳格な合理性」の基準を用いるべきであるとする説とがあり、後説による場合には「社会的身分」の意味を明らかにしなければならない。学説においては、「社会的身分」を人間が社会において一時的ではなく占める地位と理解する広義説、生来の身分な

どのように、自らの意思によって離れることをえない固定的な地位と捉える狭義説、人間が社会において一時的ではなく占める地位であり、自らの意思によって離れることをえず、「それについて事実上ある種の社会的評価が伴っているもの」²⁴⁾と理解する中間説が存在する。経済格差や「格差社会」は多面的であり、「性別」や「門地」の側面において問題となりうるが、これらに限られないことからすれば、「厳格な合理性」を列举事由に限定する意味に乏しい。また、「社会的身分」を狭く捉える必要もない。むしろ、現出した問題の性質に応じて、列举事由を純然たる列举とした上で「社会的身分」を広義に理解することが求められるのではなかろうか。

そして、経済格差や「格差社会」が形式的平等・実質的平等の双方に抵触し、掘り崩す危険性が存在すること、および、貧困が個人の尊厳を根底から破壊することに鑑みるならば、憲法第14条のみならず、第13条および第25条も登場させなければならない。²⁵⁾

このように理解することにより、第2の問題が浮上する。実質的平等論の展開に障害となる生存権論（第25条の解釈論）の「停滞」²⁶⁾である。社会保障制度に関して堀木訴訟最高裁判決（最大判昭和57年7月7日民集36巻7号1235頁）、租税法に関して大島訴訟最高裁判決（最大判昭和60年3月27日民集39巻2号247頁）が広範な立法裁量を認めて以来、判例および実務はこの立法裁量論に依拠しており、近時では旭川市国民健康保険条例訴訟最高裁大法廷判決（最大判平成18年3月1日民集60巻2号587頁）および旭川市介護保険条例第二次訴訟判決（最3小判平成18年3月28日判時1930号80頁）²⁷⁾を例にとることができる。しかし、広範な立法裁量を安易に認めることは、格差是正の機会を失わせることになりかねない。そのため、したがって、立法裁量論を深化させ、統制の理論や手法を発展させる方向性が求められることとなる。²⁸⁾

IV 格差社会と租税法制度

租税法制度によって格差が完全に是正されるという訳ではないが、税制のあり方が経済格差の行方に影響を与えることは否定できない。また、(相対的)貧困率の上昇を放置し、促進すらするような税制は、公平性の観点から支持しえ

ない。しかし、昨今の税制改革において目指される方向を概観すると、経済格差なり貧困率なりの是正に資するとは到底言い難い。たとえば、日本においては、(最近では多少見直されているが) 所得税の累進度を低めるという方向性が採られている。このことは、間接諸税(消費課税など)の比重を上げるという方向性につながる。また、法人課税(法人税、法人住民税、法人事業税)の比重の低下、そして実効税率の引き下げが議論され続けている。

一方、ドイツにおいては、1990年代から租税制度の簡素化(Vereinfachung)が議論されており、日本と同様に所得税の累進度を低めるという方向性²⁹⁾、法人課税の比重の低下³⁰⁾、そして売上税(Umsatzsteuer)の税率引き上げが現実のものとなりつつある。また、売上税の軽減税率については廃止案も出されてお³¹⁾り、今後の日本における消費課税のあり方に関する論議にも影響を与えるものとなりうる。

しかし、税制改革がいかなる方向性をとるにせよ、租税法が国法体系の一環を占める以上、憲法の体系に沿うものでなければならないことは言うまでもない。憲法に平等原則が定められることからすれば、形式的平等と実質的平等の相違に留意しつつ、租税公平主義(租税平等主義)や租税中立主義を念頭に置き、少なくとも租税制度の根幹部分の設計に際して、具体的にいかなる課税が公平・平等の要請に資するかを考察しなければならない。

1 応能負担原則(Leistungsfähigkeitsprinzip)と応益負担原則(Äquivalenzprinzip)

公平・平等の要請に応じて問題となるのが、応能負担原則と応益負担原則である。

応能負担原則とは、「国民の租税負担がそれぞれの国民の租税を負担しうる個人的な経験的な経済的能力、つまり、国民の担税能力に相応しているものでなければならない」という原則³²⁾、すなわち、納税義務者がその負担能力に応じた納税義務を負うということである。これを課税の側に直せば、納税義務者の資力など担税力に応じた課税を行うような立法を行わなければならないということになる。

これに対し、応益負担原則は、受益者負担論的な構成をとり、能力ではなく、

納税義務者が公共サービスなどから得た利益に応じて納税義務を負うということである。

日本国憲法の規定に照らし合わせると、応益負担原則は形式的平等の議論に適合しやすい。その意味において、憲法第14条の要請には適合しうる。しかし、同条のみでは実質的平等の実現を図ることはできない。納税義務者が個人として尊重されなければならない（同第13条）ことは当然であり、それが実質的平等の出発点でもある。そして、現実には国民の間に経済的な格差が存在し、生存を脅かされる者が存在し、潜在的には誰しもがその危険性を有する以上、生存権に関する規定である第25条も実質的平等を要請すると理解しなければならない。そして、このような実質的平等の実現を租税法において図るための原則は応能負担原則以外にない。³³⁾

一方、ドイツの租税法の大勢においても、応能負担原則が憲法上の原則であると考えられている。まず、基本法第3条第1項は、単に「すべての人間は、法律の前に平等である」と定めるのみならず、課税に対し、平等権による限界を課するものと理解される。³⁴⁾

ヨッフム（Heike Jochum）は、応益負担原則が「どの市民がどの範囲において公的任務の成立に、および、それとともに公的な支出の成立に寄与するのかを確かめることはほとんど」できないから「租税負担の公正な配分を行うには相応しくない」と述べる。³⁵⁾ また、日本においても、行政サービスから受ける利益に対応するように納税義務者個人の租税負担を算定することは不可能であって「住民に対する無分別な負担の強要や人権享受の抑制につながる危険性を有している」と指摘されている。³⁶⁾

しかし、最近、応能負担原則や累進課税に対しては、批判が強く寄せられる。加藤久和は、「応能負担原則とは負担能力の大きさに応じて負担を行うべきものであるとするものである」（傍点は原文）が「負担能力をいかに測るのか、そもそも負担能力は所得でみるのか、それとも資産なのか、などの一致した見解はない」と述べる。³⁷⁾

また、おそらく昨今の税制改正等に関係する（または同調する）論者からは、応能負担原則が「きわめて抽象的な原則であり、この原則だけで租税の配分を

具体化することはでき」ず、「応能原則からは、例えば所得、財産の大きなものほど重く、消費については奢侈的なものに重く課税するとともに、最低生活費を免税するという問題も生じる」という非難が寄せられており、「³⁸⁾ 応能課税や徴収コストという、税収を自己目的とする発想がまずあり、取りやすいところからたくさん取れる制度」という非難も³⁹⁾見られるが、いずれも意味不明あるいは「言いがかり」的な議論であるとしか評しえない。

加藤の見解に対しては、確かに負担能力の測定について統一的な基準はないことを認めざるをえないが、それでも、応能負担原則の場合は、納税義務者の担税力を一定の明確性を有する基準（所得の金額や財産の保有量など）に当てはめるため、不完全ではあっても納税義務者の租税負担能力を測定しうることを指摘すべきである。加藤自身も「⁴⁰⁾ 応益原則ではその便益をいかに計測するのか」について「一致した見解はない」と指摘するが、⁴¹⁾ 応益負担の論者は受益を測定するための具体的な基準を示していない。それ故に、応益負担原則のほうが「きわめて抽象的な原則であり、この原則だけで租税の配分を具体化することはできない」。厳密に考えるならば、応益負担原則から比例税率、均等課税、累進税率のいずれをも導出しうるし、またいずれについても根拠となりえないこととなる。⁴²⁾

なお、応能負担原則に経つとしても、国や地方公共団体が供給する行政サービスから国民や住民が利益を享受するという事実を無視しえない。むしろ、この事実を前提としつつも、受益という曖昧模糊とした基準ではなく、比較的に具体的な基準である納税義務者の担税力をもう1つの核的要素と位置づけるのである。⁴³⁾

応能負担原則とは別に、累進税率制度に対する批判も多い。たとえば、累進税率は「政府による裁量の幅が大きい制度」であると批判される。また、キルヒホフ (Paul Kirchhof) は「累進税率は所得税の複雑性の主な原因 (Mitverursacher) である」と主張する。⁴⁵⁾ ドイツの所得税法第34条および第34b条による平準化措置は、累進税率により税負担が歪むために設けられるものであるが、これにより、租税法制度はいっそう複雑化する、というのである。⁴⁶⁾ また、累進税率は応能負担原則から正当化される訳ではなく、一種の租税特別措置として正当化さ

れうる、という議論も存在しており、⁴⁷⁾ kalte Progression として、名目所得が上昇すれば適用税率も上がるが、実質的には所得が上昇していないという場合に、⁴⁸⁾ 税負担のみが上昇する、という問題も議論される。

確かに、累進税率の採用によって立法裁量の度合いが高まり、税制の複雑性も高まることは否定できない。科学的な算定根拠が示される必要性は高いであろう。しかし、税率に関する裁量は比例税率の決定に際しても見られる訳であり、消費課税に際して軽減税率を採用する場合に認められる立法裁量の多さは、累進税率の比に留まらないであろう。

2 課税最低限と基礎控除 (Grundfreibetrag)

格差是正を租税、とりわけ所得税により図るのであれば、課税最低限の問題を回避する訳にはいかない。とくに所得税法第86条に定められる基礎控除のあり方が問題となる。

課税最低限という用語自体についても、見解が分かれる。金子宏に代表される考え方は、課税最低限を「所得のうちそこまでは課税されない金額という意味であり、給与所得者の場合は人的控除のほか、給与所得控除および社会保険料控除を含むものとして観念」し、「最低生活費控除とは別の概念である」と捉える。⁴⁹⁾ したがって、課税最低限は「単なる課税されない範囲」を意味するに留まる。⁵⁰⁾

しかし、この考え方には看過し難い問題がある。社会保険料控除を含むことが妥当であるか否かについて筆者は判断しかねるので脇に置くとしても、給与所得控除を含む点が問題である。第1に、給与所得控除は、所得税法第28条により、社会保険料控除などの所得控除ではなく、不動産所得（同第26条）や事業所得（同第27条）などに定められる必要経費の代替物である。このように理解しなければ、大島訴訟最高裁大法廷判決の意義すら不明になる。実額控除である必要経費でなく、定額控除である給与所得控除が採用されているのは、給与所得に必要経費を観念しうるとしても個別的な認定が困難であること、などの理由によるにすぎない。各種所得の計算方法を対比させれば、給与所得控除が一種の法定必要経費であることは一目瞭然である。⁵¹⁾

第2に、金子に代表される考え方は、給与所得以外の所得に当てはめられない。仮に事業所得者についてこの考え方を採用するならば、事業所得者の課税最低限には必要経費が入ることとなる。これでは所得の計算をするのと変わらない。そればかりでなく、中村良広が指摘するように「そもそも事業所得についてはそれを得るための経費の定型的なパターンはなく、各種の事業所得に共通の課税最低限は決めようがない⁵²⁾」。逆に、事業所得者などに給与所得控除に相当するものを認めないのであれば、事業所得や不動産所得などについては基礎控除などの人的控除以外に最低生活費を保障する術がなくなる。

以上から、課税最低限を最低生活費と同義と理解する見解が妥当である。そして、所得税法上、全納税義務者に共通して適用されるのは基礎控除であるから、課税最低限は基礎控除と理解すべきことになる。しかし、そうであるならば、現行の38万円（住民税の場合は33万円）は低廉にすぎる。また、算定根拠が不明である。社会保障の制度設計にも関わるため、根拠が明示される必要がある。この点で参考となるのが、ドイツの連邦憲法裁判所1992年9月25日決定（BVerfGE 87, 152）であろう⁵³⁾。悩ましいのは、基礎控除の額を引き上げるとして、それが所得控除に留まる限り、所得の格差を是正する機能に乏しいのではないか、という点であるが、他日に検討を行いたい。

3 最適課税論、二元的所得税

昨今、日本においても導入論が声高に叫ばれているものとして、二元的所得税がある。これは、「ぜいたく品などに対しては軽く、必需品に対しては重く課税して、労働や資源の供給が課税によって影響されることが極力少ない租税構造（逆弾力的な租税構造）を望ましいものとして追求する議論である」最適課税論⁵⁴⁾に基づき、所得を勤労所得と資本所得とに分けた上で、勤労所得は弾力性が低いとして高い税率による累進課税の対象とし、資本所得は弾力性が高いとして低い税率による比例課税の対象とするものである。

二元的所得税は、確かに資本の蓄積に資するであろう。しかし、課税ベースの観点からすればどこまで「広く薄く課税する」という方針に適合するかは疑わしい。また、弾力性のみに着目する思考は、勤労所得に対する重課／資本所

得に対する軽課を正当化することにより、結果として所得格差を拡大しうるものであり、公平性の観点から問題がある。

日本の所得税は、1947年以来、総合課税制度を原則としている。しかし、実際には利子所得について一律源泉分離課税が採られており、配当所得についても源泉分離課税が広く導入されている。そのため、原則は半ば崩壊していると考えてよい。吉田克己が指摘するように、分離課税の下においては高所得者ほど負担が軽減される結果につながり⁵⁵⁾、二元的所得税の導入と同様の結果をもたらす。その意味において、すでに日本は少なくとも最適課税論の一部分を他国に先行して実践し、二元的所得税、またはその変形をすでに導入していると考えられることもできる。

V おわりに

法学の性格によるものであるかもしれないが、経済格差の問題に関し、法学の関心ないし取り組みは経済学や政治学に遅れをとってきた。法学、なかんずく憲法学や租税法を初めとする公法学は、端緒から足を踏み入れ、深刻化する経済格差の拡大への対処法を、ようやく展開し始めようとしている、と言いうるであろうか。

筆者は、経済格差という深い迷宮を前にして困惑しつつ入口に立ち止まっている。今回はまさにそのような状態をそのまま皆様にお示しした、とお考えいただきたい。他にも取り上げるべき多くの課題はあるが、未検討のまま残しており、第一楽章の序奏部を演奏し始めたばかりの状態であることを、お詫び申し上げます。

注

- 1) 小野一『現代ドイツ政党政治の変容』（吉田書店、2012年）1頁。なお、本稿においては敬称をすべて省略した。また、書籍、論文などの副題も省略した。
- 2) 同旨、宮島洋「日本の所得分配と格差」宮島洋・連合総合生活開発研究所編著『日本の所得分配と格差』（東洋経済新報社、2002年）3頁。ただし、同頁において指摘されているように、1992年に連合総合生活開発研究所・竹内啓編著『現代の分配を考える』が公表されている（http://www.rengo-soken.or.jp/report_db/file/1221635330_a.pdf）。なお、本稿の執筆に際して引用または参照したサイトのURLは、すべて2014年8月2日の時点におけるものである。

- 3) この表現は知原信良「格差社会と税制」国際税制研究17号（2007年）30頁による。
- 4) <http://www.oecd.org/tokyo/newsroom/growing-risk-of-inequality-and-poverty-as-crisis-hits-the-poor-hardest-says-oecd-japanese-version.htm>
- 5) 関野満夫「現代ドイツの売上税（付加価値税）の改革をめぐる」『税制改革と消費税（租税理論研究叢書23）』（法律文化社、2013年）103頁。
- 6) Vgl. Hans Mittelbach, Lohn- und Kapitaleinkommen in Deutschland 1990 bis 2010, 2013, S. 7; Hans-Ulrich Wehler, Die neue Umverteilung, 3. Auflage, 2013, S. 65ff. 関野満夫「ドイツ所得税と税制改革2000」中央大学経済学論纂52巻5・6号（2012年）45頁、小野・前掲書4頁、53頁、76頁、141頁も参照。
- 7) 例として、梅原英治「経済格差の拡大と相続税改革の課題」『相続税制の再検討（租税理論研究叢書13）』（法律文化社、2003年）3頁、大畑智史「J. S. ミルにおける租税論と富の格差是正」『社会保障と税制（租税理論研究叢書20）』（法律文化社、2010年）52頁、望月爾「給付付き税額控除の現状と課題」同書69頁。
- 8) ジニ係数は、所得などの分布の均等度を示すための指標の1つである。問題点などについては、小西秀樹「所得格差とジニ係数」宮島洋・連合総合生活開発研究所編著『日本の所得分配と格差』209頁、226頁を参照。
- 9) 等価所得は、世帯の所得を世帯人員数の平方根で除して得られる。世帯によって構成人数が異なるため、調整を経て得られた所得の額である。
- 10) http://www.oecd.org/tokyo/newsroom/documents/20130515income_inequality.pdf
- 11) 厚生労働省政策統括官（社会保障担当）『平成23年所得再分配調査報告書』5頁。
- 12) 同上21頁。高齢者世帯割合が24.4%から27.0%に増えており、平均世帯人員は2.56人から2.47人に減少している。
- 13) 医療保険、年金保険、介護保険および雇用保険制度による保険料（事業主負担を除く）。
- 14) 厚生年金保険、船員保険、国民年金（福祉年金を含む）、恩給、各種共済組合、児童手当・子ども手当等、雇用保険、生活保護、およびその他法令に基づくものなど。
- 15) 所得税、住民税、固定資産税（事業上のものを除く）、自動車税および軽自動車税（事業上のものを除く）。
- 16) 鈴木準『社会保障と税の一体改革をよむ』（日本法令、2012年）166頁。また、土居丈朗「いま、なぜ税制抜本改革か」土居丈朗編『日本の税をどう見直すか』（日本経済新聞出版社、2010年）14頁、森信茂樹「二元的所得税再考」同書99頁は、消費税の利点として貯蓄への二重課税の問題が生じないこともあげる。
- 17) 伊藤周平「岐路にたつ社会保障」世界849号（2013年）110頁。
- 18) 佐藤主光「税制改正大綱を評価する」税研169号（2013年）41頁。同「地方法人税の課題と改革」税務弘報2013年6月号2頁も同旨。
- 19) 諸富徹「現代の租税論をめぐる」宮本憲一・鶴田廣巳・諸富徹編『現代租税の理論と思想』（有斐閣、2014年）3頁、鶴田廣巳「課税ベースの選択と現代租税論の課題」同書346頁を参照。
- 20) 例、神野直彦「市場を民主主義の制御のもとへ」世界849号105頁。
- 21) ニュー・インターナショナルリスト・ジャパン編集部『世界の税金（ニュー・インターナショナルリスト日本版 No. 104）』（汐文社、2008年）7頁。

- 22) 本秀樹「『グローバル格差社会』と憲法学の課題」全国憲法研究会編『憲法問題』20号(三省堂, 2009年)103頁。
- 23) 本・前掲112頁。
- 24) 芦部信喜(高橋和之補訂)『憲法〔第5版〕』(岩波書店, 2011年)135頁による。
- 25) 新井隆一『租税法の基礎理論〔第3版〕』(日本評論社, 1997年)79頁を参照。
- 26) 辻村みよ子『憲法〔第4版〕』(日本評論社, 2012年)299頁。伊藤周平『「改正」介護保険と社会保障改革』(山吹書店, 2005年)32頁も参照。
- 27) 拙稿「租税法主義・地方税条例主義の射程距離(下)」税務弘報54巻14号(2006年)129頁, 同「旭川市介護保険条例(第二次)訴訟最高裁判決」会計と監査2008年2月号30頁を参照。
- 28) なお, 筆者はドイツの公法学, とくに国法学の議論につき, 主に, 法の下での平等(一般的平等原則)を定める基本法(Grundgesetz)第3条第1項, 民主主義的・社会的連邦国家原則を定める同第20条の解釈論を参照したが, 本稿の趣旨に沿う論考を十分に見出しえなかった。今後の課題としたい。
- 29) 関野・前掲「ドイツ所得税と税制改革2000」45頁を参照。
- 30) 関野満夫「ドイツの2008年企業税制改革」中央大学経済学論纂49巻1・2号(2009年)33頁を参照。
- 31) 関野満夫「現代ドイツの売上税(付加価値税)の改革をめぐる」『税制改革と消費税(租税理論研究叢書23)』103頁。
- 32) 新井・前掲書78頁。
- 33) 新井・前掲書78頁, 北野弘久『税法学原論〔第6版〕』(青林書院, 2007年)143頁, 157頁を参照。
- 34) Vgl. Heike Jochum, Grundfragen des Steuerrechts, 2012, S. 21.
- 35) Jochum, a. a. O., S. 21f.
- 36) 岡田正則「税条例と地方税法」日税研論集46号・地方税の法的課題(2001年)11頁, 12頁。拙稿「地方目的税の法的課題」同号281頁, 同「地方消費税再考」税制研究55号(2009年)95頁も参照。
- 37) 加藤久和『世代間格差』(ちくま新書, 2011年)41頁。
- 38) 石原信雄・嶋津昭監修, 地方財務研究会編集『地方財政小辞典〔6訂版〕』(ぎょうせい, 2011年)24頁。
- 39) 棟居快行『「右肩下がり時代」における税のあり方」租税法研究39号(2011年)81頁。
- 40) 拙稿・前掲税制研究55号95頁を参照。
- 41) 加藤・前掲書41頁。
- 42) 拙稿・前掲税制研究55号95頁, 同「個人住民税の寄付金控除制度」税務弘報56巻3号(2008年)107頁(注15), 谷山治雄『ものがたり税制改革』(新日本出版社, 1998年)197頁, 武田公子「税源移譲の積み残し課題」地方税58巻7号(2007年)12頁, 15頁を参照。
- 43) 拙稿・前掲税制研究95頁。
- 44) 橋本努「乏しい『正当性』, 説得力なし」朝日新聞2013年10月2日付朝刊17面13版(「耕論 増税は決めたけど」所収記事)。なお, 手塚貴大「租税政策と財政政策」税法学569号(2013年)156頁も参照。

- 45) Paul Kirchhof, Bundessteuergesetzbuch, 2011, § 43 Rn. 40.
- 46) 手塚貴大「所得税率の比例税率化の可能性」税法学564号（2010年）110頁。
- 47) 手塚・前掲107頁。
- 48) 手塚・前掲110頁。
- 49) 金子宏『租税法〔第19版〕』（弘文堂，2014年）195頁。
- 50) 中村良広『所得税改革』（税務経理協会，2013年）30頁。
- 51) 和田八束「課税最低限の意義と適正水準」税経通信37巻2号（1982年）143頁，北野弘久編『現代税法講義〔5訂版〕』（法律文化社，2009年）73頁〔三木義一・奥谷健担当〕を参照。
- 52) 中村・前掲書31頁。
- 53) この決定の解説として，三木義一「課税最低限」『課税最低限（租税理論研究叢書4）』（谷沢書房，1994年）33頁，同「課税最低限とその法的統制」日本財政法学会編『現代財政法学の基本課題』（学陽書房，1995年）27頁も参照。
- 54) 宮入興一編著『現代日本租税論』（税務経理協会，2006年）66頁〔中嶋有美子，松井吉三担当〕による。
- 55) 吉田克己『現代租税論の展開』（八千代出版，2005年）59頁。

3 TPP 参加による地域格差の拡大と 地方税財政の課題

関耕平・三好ゆう
(島根大学) (桜美林大学)

はじめに——本稿の目的——

環太平洋経済連携協定 (Trans-Pacific Partnership Agreement, 以下, TPP という) への交渉参加を安倍首相が表明したのは, 2013年 3 月15日であった。その際に示した「関税撤廃した場合の経済効果についての政府統一試算」(以下, 政府試算という)によれば, 農産物の関税が撤廃されることで3兆円の農林水産物生産額の減少がある一方, 輸出が有利になることや輸入による価格下落によって日本全体で3.2兆円の GDP 増加が見込まれるという。

2010年の第1次産業(農林漁業)の国内生産額が11.1兆円であるから, TPP による3兆円の内産額減は深刻である。しかしこの深刻さをより具体的に把握しようとするならば, 地域ごとに異なる影響の具体像を明らかにしなければならぬ。

本稿では, TPP による農業生産・所得の減少について都道府県別に明らかにし, TPP による地域への影響の具体像に迫っている。さらにこれら試算結果に基づき都道府県財政への影響を示し, TPP 参加による地域格差の拡大と地方税財政の課題について検討する。

I 政府試算の検討と本稿における試算との関係

本節でははじめに, 本稿における試算の前提となる政府試算における過小評価問題について分析を加え, 政府試算と本稿において実施した試算との関係性について言及する。

1 政府試算における「過小評価」問題

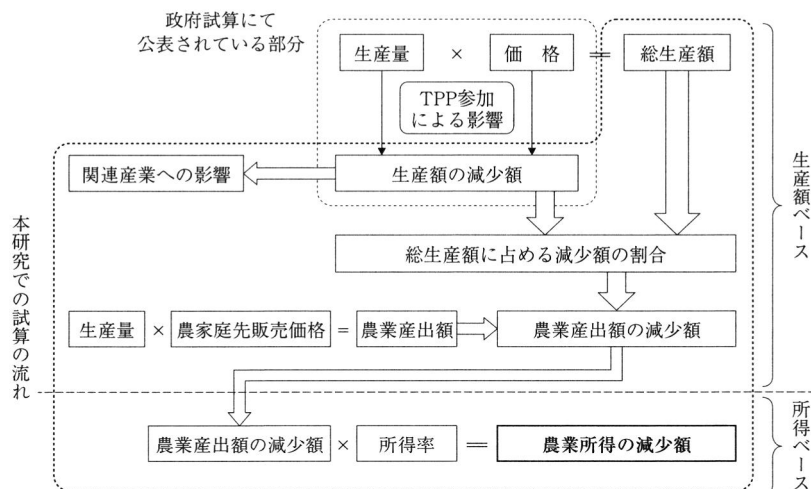
政府試算は、関税率10%以上かつ国内生産額10億円以上の農産物19品目、林水産物14品目についてそれぞれ TPP による関税撤廃の影響を試算し、3兆円の生産減という結果を導き出している。つまり、全国で10億円以下の生産額の品目、関税が10%以下の品目、輸入実績のない品目が政府試算から除かれている。しかしながら、全国で10億円以下の生産額であっても、特産化に取り組んだ地域にとっては大きなダメージとなる。関税が10%以下の品目についても同様のことがいえよう。また、現行の競争力が維持できるということを前提とした試算となっているが、TPP への参加によって市場バランスは大きく変化し、全体として縮小すると考えられる。例えば、現状では輸入実績がない品目であっても、関税撤廃を機に、安価な生産コストを強みとした海外での新規生産が開始され、日本への輸出攻勢が展開されるケースも十分に予測されうる。政府試算にはこのような影響が考慮されておらず、全体として過小評価になっているといつてよい。

さらに、政府試算では地域農業の実態における有機的連関性を考慮していない。例えば、北海道における輪作は、小麦、てんさい、じゃがいも、豆類などが基本であるが、政府試算によれば、このうち小麦、てんさい、ばれいしょでん粉の100%が輸入に置き換わると想定されている。この場合、影響が軽微であるはずの豆類等の輪作作物までもが地力の低下や連作障害によって長期的には生産不可能になる。また、北海道の十勝地方では、酪農農家で生じた牛糞等が畑作農家の肥料として利用され、畑作農家が生産するデットコーンなどが畜産部門の飼料とされるという、いわば耕畜連携によって地域の物質循環が成り立っている。こうした地域における輪作や耕畜連携の実態に鑑みるならば、たとえ一部の品目にのみ TPP の影響がとどまったとしても、歴史的に形成されてきた地域における農の営み全体の喪失につながってしまうのである。

2 本稿における試算の位置づけ

以上のような過小評価問題や限界に留意しつつ、本稿では政府試算を前提として都道府県別の試算（以下、本試算という）を行った（図3-1）。政府試算に

図3-1 本稿における試算作業の範囲



対して本試算が持つ優位性は2点ある。第1に、政府試算は農産物の生産額ベースでの影響額のみを示しているにとどまるが、本試算ではより具体的な影響を明らかにするため農家の生産所得ベースでの影響（減少）額を明らかにしている。第2に、政府試算は日本全体の影響をマクロ的に捉えるのに対して、本試算においては品目別、都道府県別に影響額を明らかにした点である¹⁾。

本試算では、品目ごと、営農部門別に減少額を算出して合算するという積み上げ型の計算方法を用い、さらに各都道府県別にこれを行った。各都道府県の実情に即してより現実的な影響額が明らかになるとともに、農業所得への影響を示したことで、各地域における深刻な影響が一層鮮明になったといえる。

II 本試算の方法と結果についての分析

1 本試算の方法

対象品目は政府試算と同様に19品目である²⁾。「生産額ベース」から「所得ベース」への計算過程は、図3-1のとおりである。まずは政府試算の想定である表3-1に基づいて、都道府県ごとの生産額ベースでの減少を把握する。政府試算で使用されているデータ諸元に基づいて品目ごとに「総生産額」（＝生産量

表 3-1 政府試算における試算の考え方

品 目 名		試算の考え方
農業統計上の 対応品目	政府試算 対象品目	
米	米	国内生産量の約3割が輸入に置き換わる。それ以外の国内生産は残るが、価格は下落。
麦 類	小 麦	国内産小麦 100%をセールスポイントとした小麦粉用小麦を除いて置き換わる。
	大 麦	主食用（押麦）及び味噌用（裸麦）は残り、ビール用、焼酎用、麦茶等は置き換わる。
豆 類	いんげん	高級和菓子用、煮豆用等を除いて置き換わる。
	小 豆	高級和菓子用を除いて置き換わる。
	落花生	殻付き（莢入り）は残り、むきみは置き換わる。
工芸農作物 (てんさい、さとうきび)	砂 糖	品質格差がなく、すべて置き換わる。
いも類 (原料用ばいしよ、 原料用かんしよ)	でん粉原料作物	品質格差がなく、すべて置き換わる。
	こんにゃくいも	TPP 交渉関係国からの輸入実績がほとんどないことを考慮。（影響はないものとする。）
工芸農作物	茶	TPP 交渉関係国からの輸入実績がほとんどないことを考慮。（影響はないものとする。）
野 菜	加工用トマト	ケチャップ等のトマト加工品は品質格差がなく、すべて置き換わる。
果 実	かんきつ類	ストレート果汁は残り、濃縮果汁及び缶詰は一部を除いて置き換わる。
	りんご	ストレート果汁は残り、濃縮果汁は一部を除いて置き換わる。
	パイナップル	缶詰は置き換わる。これに伴って缶詰用と同じ株から生産される生果用が減少する。
乳用牛 (生乳)	牛乳乳製品	乳製品では、鮮度が重視される生クリーム等を除いて全て置き換わる。飲用乳では、都府県の飲用乳の大部分が北海道産に置き換わる。
肉用牛	牛 肉	4 等級及び5 等級は残り、3 等級以下は一部を除いて置き換わる。
豚	豚 肉	銘柄豚は残り、その他は置き換わる。
鶏（ブロイラー）	鶏 肉	業務・加工用の1/2 が置き換わる。
鶏（鶏卵）	鶏 卵	業務・加工用のうち弁当等用と加工用の1/2 が置き換わる。

（出所）農水省「（別紙）農林水産物への影響試算の計算方法について」より，作成。

×価格）を計算した後，政府試算と同様の表 3-1 の想定に沿って品目ごとの都道府県別の「生産額の減少額」を試算した。データ諸元に記載がない品目については、農水省公表データを使用した。³⁾

次に，営農類型別（個別経営・組織法人・任意組織）に補助金を含む所得率（農業総生産額にしめる生産農業所得の割合）⁴⁾を，先に算出した「生産額の減少額」に乘じ，「農業所得の減少額」を推計している。

なお，生産額を算出するための価格や生産量，所得を算出するための営農類

型別の所得率など、試算にあたって必要となる項目すべては2006年～2010年の5年平均の数値を使用している⁵⁾。また、生産量については都道府県別データを用いているが、価格についてはデータの制約上、全国市場価格を使用せざるをえなかった⁶⁾。

2 本試算の結果——TPP 参加が各都道府県の農業・畜産に与える影響——

(1) 都道府県別の生産・所得の減少額とその分析

本試算結果は、表3-2のとおりである。本試算結果から言えることをいくつか指摘しておこう。

第1に、TPP 参加による全国の農業所得の減少額は4,081億円にのぼる。農業総所得（5年平均）が2兆9,258億円であり、減少割合は13.9%に相当する。全国平均の数値で見ても、大変深刻な所得減少を引き起こすことは明らかである。具体的に実態に即して考えてみよう。2012年の農水省『経営形態別経営統計（個別経営）』によれば、農業を主な収入源とする農家、すなわち「主業経営体」⁷⁾の農業所得は502万円である。これに照らすならば、TPP による減少額は70万円にも上ることになる。この減少額は、同経営体における年金等の収入87万円に匹敵し、農外収入41万円をはるかに上回る。生計費を勘案して採算ぎりぎりのところで農業生産を継続している実態を踏まえるならば、まさに農業生産の存続を脅かす大きな減少額といってよい。

第2に、農業生産額の減少について、都道府県間で差異があることがわかる。生産額減少割合でみると、全国平均の減少率が26.1%であるのに対し、最も減少率が大きいのは富山で43.8%（生産額で327億円減少）、次いで福井41.2%（同212億円）、北海道40.3%（同4,642億円）、滋賀38.7%（同260億円）、秋田37.7%（同752億円）となっている。こうした道県はいずれも米どころとして知られる地域であり、米作のウェイトが高い。後に品目別の分析で見ると、TPP 参加によって大きな影響を受けるとされている品目が米であり、このことを反映した結果と考えられる。

生産額減少額に着目すると、減少額の大きい順に、北海道4,642億円、鹿児島1,488億円、茨城1,095億円、新潟892億円、千葉891億円、青森829億円、岩手

3 TPP 参加による地域格差の拡大と地方税財政の課題

表 3-2 都道府県別品目積み上げ試算の結果

	生産額ベース					所得ベース				
	全農作物の生産額の総額			生産額の減少		全農作物 の所得額 の総額	所得額の減少額		所得額の 減少率	
	対象品目の生産額		割合	減少額	減少率		所得額の 減少額	所得額の 減少率		
	生産額	割 合								⑤ (= ④ / ①)
	(億円)	(億円)		(順位) (億円)	(順位)	(億円)	(順位) (億円)	(順位)		
全 国	96,254	52,473	54.5%	25,142	26.1%	29,258	4,081	13.9%		
北海道	11,525	7,647	66.4%	(1) 4,642	(3) 40.3%	3,579	(1) 659	(10) 18.4%		
青 森	3,183	2,482	78.0%	(6) 829	26.0%	1,050	(10) 136	12.9%		
岩 手	2,761	1,988	72.0%	(7) 768	(13) 27.8%	760	(11) 118	(14) 15.5%		
宮 城	2,080	1,581	76.0%	(10) 743	(6) 35.7%	676	(6) 151	22.3%		
秋 田	1,994	1,562	78.3%	(9) 752	(5) 37.7%	602	(9) 141	(4) 23.5%		
山 形	2,344	1,460	62.3%	(13) 681	(11) 29.1%	742	(13) 110	14.8%		
福 島	2,782	1,509	54.2%	(12) 707	25.4%	1,016	(4) 184	(11) 18.2%		
茨 城	4,740	2,103	44.4%	(3) 1,095	23.1%	1,721	(2) 212	12.3%		
栃 木	2,976	1,495	50.2%	(8) 753	25.3%	992	(7) 150	(15) 15.1%		
群 馬	2,538	1,043	41.1%	(18) 522	20.6%	709	79	11.2%		
埼 玉	2,239	990	44.2%	(17) 535	23.9%	763	59	7.8%		
千 葉	4,657	1,860	39.9%	(5) 891	19.1%	1,324	(5) 165	12.5%		
東 京	311	609	—	311	—	82	2	1.8%		
神奈川	857	533	62.2%	273	(9) 31.8%	256	17	6.5%		
新 潟	3,095	2,190	70.8%	(4) 892	(12) 28.8%	1,027	(3) 209	(9) 20.3%		
富 山	746	644	86.2%	327	43.8%	218	73	33.5%		
石 川	630	442	70.1%	217	(7) 34.4%	187	44	(5) 23.3%		
福 井	514	399	77.7%	212	(2) 41.2%	177	44	(3) 24.8%		
山 梨	913	156	17.1%	69	7.6%	341	11	3.1%		
長 野	2,558	1,143	44.7%	426	16.7%	734	47	6.4%		
岐 阜	1,348	705	52.3%	273	20.2%	382	34	8.9%		
静 岡	2,558	774	30.3%	311	12.2%	810	35	4.4%		
愛 知	3,507	1,160	33.1%	(15) 544	15.5%	1,005	50	5.0%		
三 重	1,238	744	60.1%	331	26.7%	387	23	5.9%		
滋 賀	672	528	78.6%	260	(4) 38.7%	167	34	(7) 20.6%		
京 都	789	348	44.1%	142	17.9%	226	9	4.1%		
大 阪	373	391	—	220	—	117	4	3.1%		
兵 庫	1,656	1,132	68.4%	482	(10) 29.1%	443	38	8.6%		
奈 良	508	176	34.7%	81	16.0%	148	4	2.5%		
和歌山	1,172	381	32.5%	82	7.0%	382	16	4.1%		
鳥 取	772	365	47.3%	156	20.2%	222	24	10.6%		
島 根	674	389	57.7%	184	(15) 27.3%	193	32	(12) 16.6%		
岡 山	1,423	874	61.4%	364	25.6%	384	21	5.5%		
広 島	1,186	741	62.4%	289	24.4%	335	30	9.1%		
山 口	760	456	59.9%	186	24.5%	222	46	(8) 20.6%		
徳 島	1,168	449	38.5%	198	17.0%	319	29	8.9%		
香 川	876	552	63.0%	233	26.6%	191	17	8.8%		
愛 媛	1,451	702	48.4%	220	15.2%	435	41	9.4%		
高 知	1,110	254	22.9%	122	11.0%	340	6	1.9%		
福 岡	2,437	1,118	45.9%	(14) 550	22.6%	808	63	7.7%		
佐 賀	1,420	754	53.1%	367	25.8%	477	79	(13) 16.5%		
長 崎	1,559	689	44.2%	318	20.4%	389	21	5.4%		
熊 本	3,449	1,218	35.3%	(16) 543	15.7%	998	(14) 106	10.6%		
大 分	1,500	606	40.4%	269	17.9%	429	54	12.7%		
宮 崎	3,543	1,798	50.8%	(11) 726	20.5%	934	72	7.7%		
鹿児島	4,619	3,072	66.5%	(2) 1,488	(8) 32.2%	1,146	(8) 147	12.8%		
沖 縄	1,040	393	37.8%	288	(14) 27.7%	413	(12) 116	(2) 28.0%		

(注) () 内の数字は、額の大きい全国順位である。

768億円、栃木753億円、秋田752億円、宮城743億円、宮崎726億円、福島707億円と続く。ここでは、生産額が大きい営農部門、つまり酪農や畜産が立地している地域が上位に入っている。こうした酪農や畜産といった農業生産額が大きい部門は、地域における関連産業（建設、流通等）への波及効果が大きい。そのため、ここで試算された生産額の減少は、酪農家などの畜産関係に限らず、地域経済全体に深刻な影響を及ぼすものと捉えるべきである。

第3に、所得額の減少についても地域差が見出せる。所得減少率でみると、全国平均が13.9%であるのに対し、富山が33.5%（所得の減少額は73億円）、沖縄27.3%（同113億円）、福井24.8%（同44億円）、石川23.3%（同44億円）、秋田23.1%（同139億円）、宮城22.2%（同150億円）、滋賀が20.6%（同34億円）、山口が20.3%（同45億円）となっている。

さらに所得減少額の大きい順にみると、北海道が圧倒的に大きく659億円の減少、次いで茨城212億円、新潟209億円、福島184億円、千葉165億円、宮城151億円、栃木150億円、鹿児島147億円、秋田141億円、青森136億円、岩手118億円、沖縄116億円と続く。

第4に、東日本大震災の東北被災県（岩手・宮城・福島）に注目してその影響をみてみると、岩手・宮城県ではいずれも全国平均の生産減少率を上回る深刻な影響が推定される。生産減少額でみても、岩手が全国で7位、宮城が10位の数値となっている。岩手県においては、主要産業でありより深刻な影響が予想される水産物の試算を加えていないにもかかわらず、このような大きな減少額を示している。さらに所得額ベースでの影響をみると、福島県の農業所得減少額は184億円で全国でも4番目に大きな数値を示し、減少率でも全国平均を上回っている。宮城県も6番目に高い減少額を示している。これら本試算結果は、東日本大震災が起こる以前の5年平均の数値を使用している点に注意が必要である。東日本大震災後、当該地域は困難を乗り越えてようやく少しずつ農業生産を再開している途上にある。こうした中でのTPP参加は、被災地における農業生産に多大な負の影響を与えるものであり、復興を妨げるといわざるをえない。

(2) 品目別影響額の分析

生産額や所得の減少額ならびに減少率の差異は、各地域の農産品生産や品目ごとの作付面積の違いなど、農業の生産構造の反映である。これらを明らかにするため、品目別の影響を分析してみよう。表3-3は全国の農業所得減少額の品目別の内訳を示し、さらに図3-2では所得の減少率が高い都道府県について品目ごとの所得減少額を示したものである。全国の農業所得の減少4,081億円のうち影響の大きい品目は、米の1,759億円、豚526億円、砂糖470億円、牛乳・乳製品460億円と続く。

減少率として大きい都道府県は富山、福井、秋田、新潟などであり、米の生産に特化し米への所得依存度が高い地域ほど深刻な減少率を示している。また、沖縄は砂糖の原料であるさとうきびの収益性が元来高く、農業所得の多くがこれに依拠している。米の場合と同様に、このことがTPP参加による沖縄の農業所得減少率を深刻なものにしている。

北海道の影響は多岐の品目にわたっている。ここで牛肉といった牛乳・乳製品以外の畜産による所得減少額が小さいのは、試算対象年次において極めて低い畜産部門の所得率（収益率）であったことが関係している。畜産部門の所得率が低く、結果として当該部門から得られる所得も低かったために、所得減少額は軽微にみえる。しかし、畜産部門は施設設備や飼料の経費など、生産額ベースでは極めて大きい大規模産業である点に注意が必要である。生産額の減少の面から捉えるならば、北海道において深刻な影響があることを本試算は示しており（表3-2）、このことは農家・畜産部門に限らず、畜産関係の資材購入や運輸をはじめとして地域経済に大きく波及してしまうと考えなければなら⁸⁾ない。

3 本試算の意義と留意点

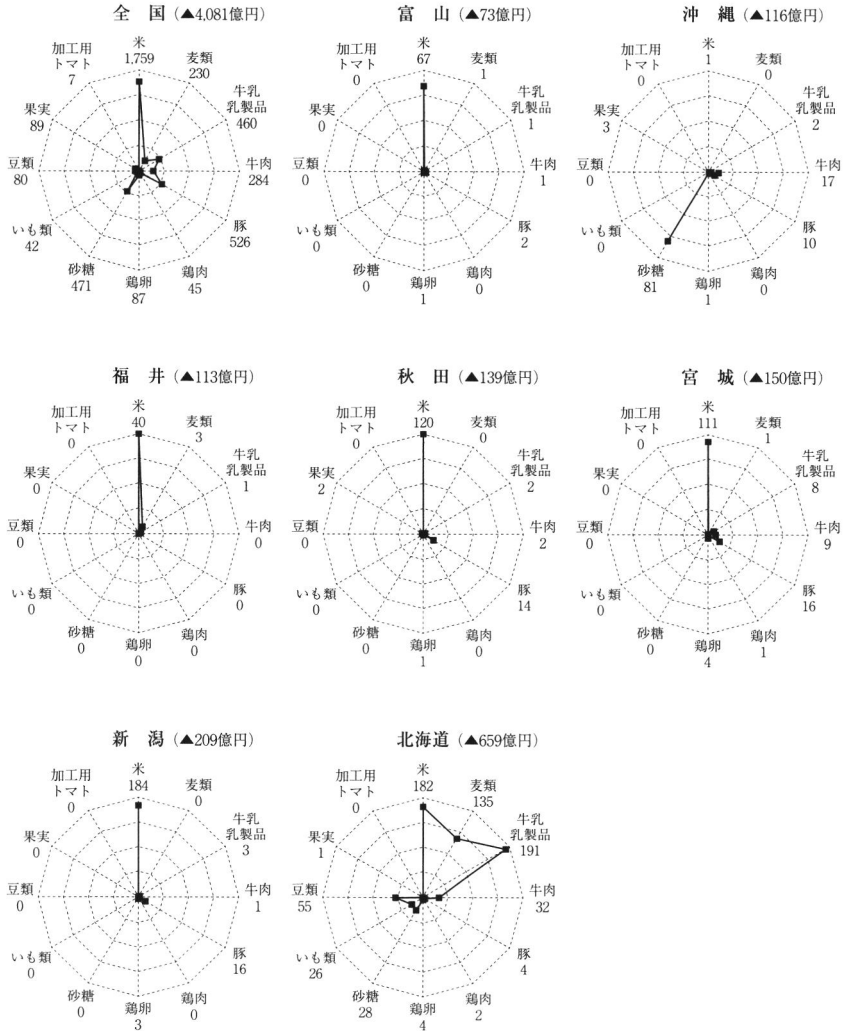
本試算結果の意義は、第1に、所得ベースで試算をしたことにある。政府試算をはじめこれまではすべて生産額ベースの試算にとどまっていたが、本試算において農業所得へと引き直した結果、都道府県別での具体的かつ深刻な影響を明らかにすることができた。

表3-3 都道府県別の品目所得減少額の内訳

	米	麦 類	牛乳 乳製品	牛 肉	豚	鶏 肉	鶏 卵	砂 糖	いも類	豆 類	果実	加工用 トマト	合 計
	(億円)	(億円)	(億円)	(億円)	(億円)	(億円)	(億円)	(億円)	(億円)	(億円)	(億円)	(億円)	(億円)
全 国	1759.0	229.6	460.2	284.4	526.0	44.8	87.3	471.1	42.2	80.4	89.4	7.1	4,081.5
北海道	182.4	134.6	190.5	32.0	3.7	1.9	4.0	27.9	26.2	54.6	0.5	0.2	658.7
青 森	46.5	0.5	2.8	9.7	43.1	3.0	3.2	-	-	0.4	26.7	0.0	135.8
岩 手	55.5	0.7	12.8	9.6	24.2	8.7	2.4	-	-	0.4	3.5	0.2	118.0
宮 城	111.2	1.2	8.1	9.0	15.9	0.7	4.1	-	-	0.1	0.2	0.0	150.6
秋 田	120.0	0.1	1.8	1.6	14.2	-	1.0	-	-	0.3	2.3	0.0	141.3
山 形	85.2	-	5.7	5.0	9.5	0.2	0.5	-	-	0.2	3.2	0.2	109.7
福 島	149.3	0.1	7.8	8.5	12.3	0.4	2.5	-	-	0.5	2.2	0.8	184.5
茨 城	101.6	2.4	18.7	4.1	73.5	0.5	6.5	-	-	3.2	0.1	1.9	212.4
栃 木	76.8	10.0	21.7	16.1	22.4	0.2	1.9	-	-	0.6	0.2	0.4	150.3
群 馬	10.4	3.1	16.6	5.9	39.5	0.7	1.8	-	-	0.4	0.6	0.3	79.5
埼 玉	33.4	3.3	6.2	2.0	12.7	-	1.6	-	-	0.2	0.0	-	59.4
千 葉	66.2	0.2	17.2	5.8	44.6	0.6	13.0	-	-	17.2	0.0	-	164.9
東 京	0.1	-	1.0	0.1	0.2	-	0.1	-	-	0.0	0.0	-	1.5
神奈川	5.6	-	3.1	0.4	4.2	-	1.7	-	-	0.5	1.2	-	16.7
新 潟	183.6	0.1	3.5	1.4	15.8	0.3	3.3	-	-	0.3	0.0	0.2	208.5
富 山	67.2	1.3	0.9	0.6	2.0	-	0.8	-	-	0.0	0.1	-	72.9
石 川	38.1	0.6	2.1	0.4	1.9	-	0.3	-	-	0.1	0.0	-	43.6
福 井	40.1	2.8	0.5	-	-	0.0	0.4	-	-	0.0	0.0	-	43.8
山 梨	7.2	-	1.2	0.4	1.2	-	0.4	-	-	0.2	0.1	0.0	10.6
長 野	19.5	0.6	6.1	3.8	3.4	0.4	0.5	-	-	0.5	9.5	2.9	47.1
岐 阜	12.7	0.5	4.8	2.3	6.3	0.3	6.7	-	-	0.1	0.2	-	33.9
静 岡	8.2	0.1	6.7	4.8	8.5	0.5	1.7	-	-	0.2	4.7	-	35.3
愛 知	2.8	0.2	9.2	6.2	24.2	0.4	6.0	-	-	0.1	0.7	0.1	49.9
三 重	10.2	0.6	0.8	2.9	5.8	0.3	1.2	-	-	0.1	0.8	-	22.8
滋 賀	27.7	1.9	1.5	2.1	0.6	0.0	0.4	-	-	0.0	0.0	-	34.4
京 都	4.5	-	1.9	0.4	1.0	0.2	0.9	-	-	0.3	0.0	-	9.2
大 阪	1.9	-	0.8	0.1	0.4	0.0	0.1	-	-	0.0	0.3	-	3.6
兵 庫	15.2	0.2	8.8	7.4	1.4	2.0	2.5	-	-	0.3	0.1	-	38.0
奈 良	0.4	-	1.7	0.6	0.5	-	0.4	-	-	0.0	0.0	0.0	3.7
和歌山	7.5	-	0.3	0.4	0.2	0.3	0.4	-	-	0.0	6.5	0.0	15.5
鳥 取	8.5	-	2.3	3.5	8.0	0.9	0.4	-	-	0.1	0.0	-	23.6
島 根	17.2	0.3	3.7	7.6	2.3	0.1	0.7	-	-	0.1	0.0	0.0	32.0
岡 山	8.0	0.4	5.1	0.8	2.1	0.8	3.4	-	-	0.2	0.0	-	20.9
広 島	13.7	-	3.7	3.3	4.0	0.3	3.9	-	-	0.2	1.3	0.0	30.3
山 口	38.7	0.4	1.2	1.8	1.3	0.3	1.3	-	-	0.1	0.7	-	45.7
徳 島	18.0	-	2.3	2.9	3.0	1.4	0.4	-	-	0.0	0.5	0.0	28.5
香 川	7.0	0.2	1.4	2.8	2.4	0.5	1.8	-	-	0.0	0.6	-	16.8
愛 媛	15.2	0.0	2.1	1.0	13.9	0.4	0.6	-	-	0.1	7.6	-	40.8
高 知	2.2	-	1.1	0.5	1.9	0.1	0.2	-	-	0.0	0.2	-	6.3
福 岡	34.4	11.4	5.6	3.5	4.6	0.5	1.7	-	-	0.0	0.9	-	62.6
佐 賀	46.2	23.0	0.6	1.6	3.1	1.0	0.4	-	-	0.1	2.5	-	78.6
長 崎	0.4	0.0	2.0	4.6	10.2	0.5	1.0	-	-	0.2	2.3	-	21.2
熊 本	41.6	3.2	16.7	20.8	17.9	0.9	1.4	-	-	0.2	3.0	-	105.7
大 分	20.5	1.2	3.6	18.5	8.1	0.8	0.8	-	-	0.2	0.8	-	54.5
宮 崎	0.2	-	6.6	12.3	42.8	8.7	0.2	-	-	0.2	0.5	-	71.6
鹿児島	13.6	-	5.7	16.4	38.2	5.3	7.3	43.4	16.0	0.4	0.8	-	147.1
沖 縄	0.6	-	2.1	17.5	10.2	0.2	1.0	81.2	-	0.0	2.8	-	115.5

(注) -は生産実績なし。0.0は5百万円以下を意味している。

図 3-2 減少率の大きい都道府県の商品別内訳



第2に、各地域における TPP の影響とその差異を明らかにしたことである。多様な農産品生産や品目ごとの作付面積の違いなどによって、当然 TPP による影響は大きく異なってくる。こうした地域的差異を加味したうえで TPP 参

加による各地域における影響度合いを具体的に明らかにしたことは、TPP 参加の是非について実態に即して議論をするうえで重要である。

ただし、第1節1で明らかにしたように、本試算は、過小評価された政府試算に倣っているため、極めて「控えめな」試算結果が導出されているという点を繰り返し強調しておきたい。

Ⅲ 都道府県財政への影響——農業所得減少分の補償と地方財政負担——

1 試算の考え方と方法

本稿第2節において、都道府県ごとの農業所得の減少額が明らかになった。本節では TPP 参加による地方財政への影響を考えるため、各都道府県の農業所得減少額と都道府県財政との関係をみていく。かつての GATT ウルグアイ・ラウンドの際の実例を引くまでもなく、TPP 参加による影響を食い止めようとする場合、また、農村における政治的統合を維持していくためにも、TPP 参加と引き換えとして農村地域に対する多くの追加的な財政支出が不可欠になると考えられる。この場合、国家財政の応分の負担による追加的な財政支出が想定されるが、昨今の「地方分権」の状況から鑑みて、国が地方任せにし、都道府県財政がその支出主体になる想定も許されるであろう。

したがってここでは、TPP 参加による農業所得の減少を各都道府県の財政支出によって補償すると仮定し、TPP 参加による地域格差の拡大と税財政の課題を考えてみたい。

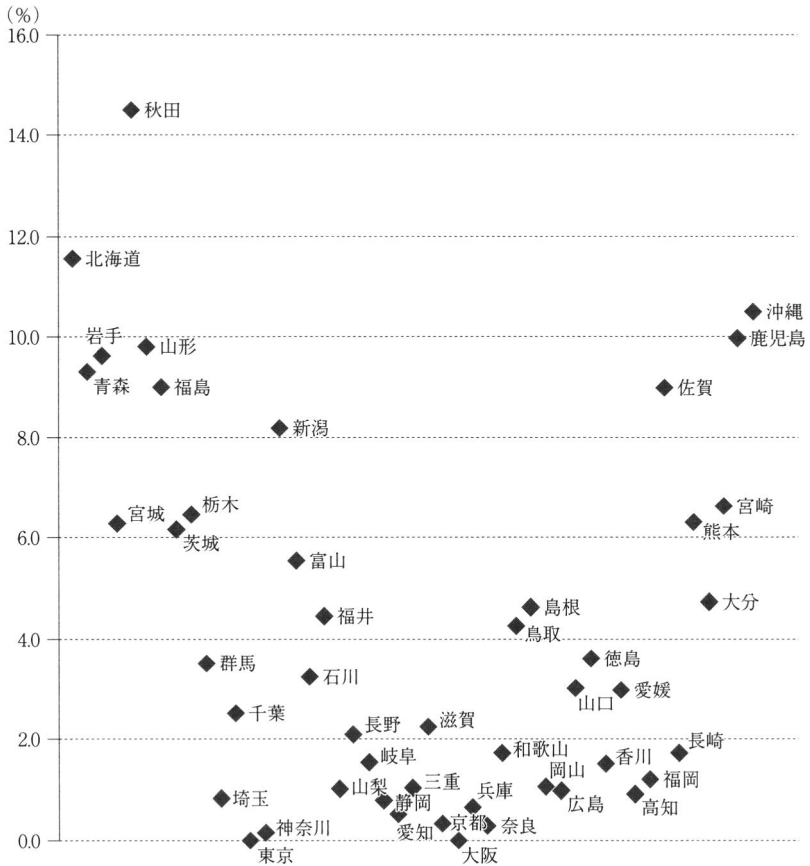
2 試算結果とその検討

(1) ケース1：自主財源による農業所得減少分の補償

ケース1は、都道府県が自主財源から農業所得への補償を実施する場合である。国が農家の所得補償にはまったく関与せず、都道府県がそれをすべて担うというもっとも苛烈な想定である。

2011年度の総務省『決算カード』に基づいて各都道府県における2011年度決算のうち、⁹⁾ 地方税、分担金・負担金、使用料、手数料を合計し、「自主財源」とした。財産収入、寄附金、繰入金、繰越金、諸収入は、とくに震災復興の特

図3-3 ケース1：自主財源で農業所得減少分を全額補償した場合の地方財政負担



殊な財政状況の影響を強く受けているため、除外した。¹⁰⁾

図3-3は各都道府県における所得補償額、つまりTPPによる農業所得の減少額が自主財源のどのくらいの割合に上るのかを示したものであり、各都道府県にとっての補償額の“重さ”を示すものである。TPPによる農家所得の減少を補償するだけで、自主財源の8%を上回る負担が必要になるのは10道県（数値の高い順に秋田、北海道、沖縄、鹿児島、山形、青森、岩手、福島、新潟、佐賀）に上る。秋田にいたっては自主財源の14.5%、北海道も11.6%と高い値を示している。さらに4.0～8.0%が必要となる自治体も10県（数値の高い順に宮城、栃木、

宮崎、熊本、栃木、富山、福井、大分、鳥根、鳥取)に上る。

もっとも地方財政上深刻な影響を示す8%を超える道県は、一般的に米どころと呼ばれる地域が多く、さらに酪農を抱えた列島北部を中心としており、東日本大震災の被災県も含む。TPP参加による農家の所得減を地方財政単独で支えようとすれば、農村地域を多く抱える道県が多額の財政支出を迫られることになるが、それら道県は脆弱な財政基盤のため、地域間の税財政上の格差はますます深刻になっていくと予想される。

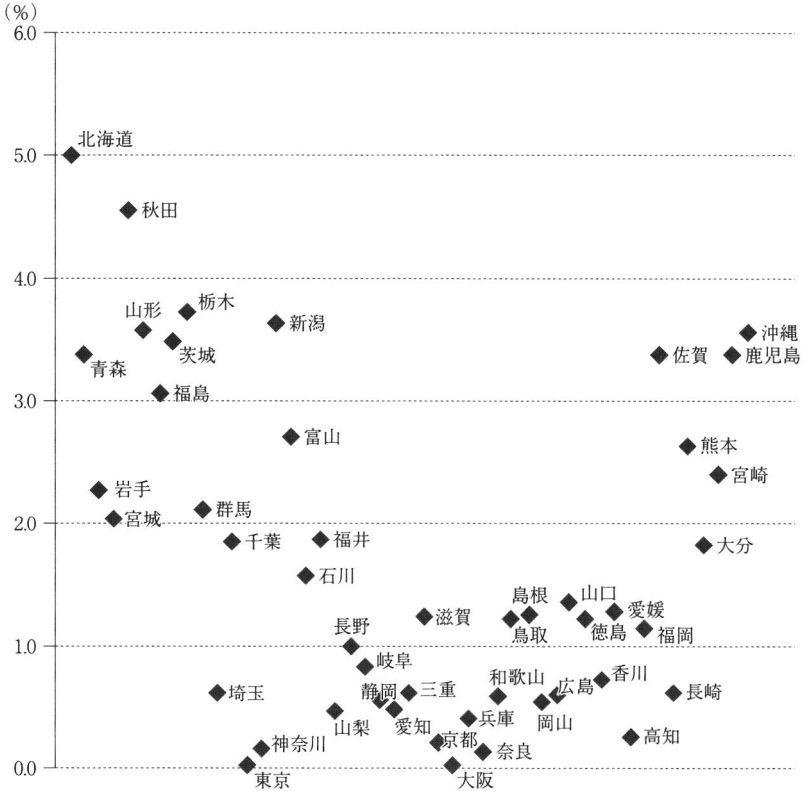
(2) ケース2：一般財源による農家所得減少分の補償

先のケース1では、震災の影響下における財政状況の中で、各都道府県が農業所得減少分の補填を自主財源で行った場合の負担の度合いを示した。しかし実際の政策的現実性を踏まえるならば、普通交付税を含む一般財源での補填も想定すべきであろう。

そこでケース2では、一般財源から農業所得減少分を補填する場合を想定した。2011年度の総務省『決算カード』に基づいて、都道府県における一般財源合計額を使用した。地方税、地方譲与税、地方特例交付金、地方交付税(震災復興特別交付税を含む)の合計額を意味する。しかし地方譲与税ならびに地方特例交付金が歳入総額の数%にすぎないこと、自主財源のうち分担金・負担金、使用料、手数料においても同じく数%であることから鑑みると、ケース2はケース1における「自主財源」に地方交付税額を加えた想定であると捉えてよいだろう。

図3-4に示すとおり、一般財源の負担がもっとも重くなると想定されるのは北海道5.0%、次いで秋田の4.6%となっている。また、3~4%が必要となるのは9県(数値の高い順に栃木、山形、新潟、沖縄、茨城、青森、佐賀、鹿児島、福島)、2~3%で6県(数値の高い順に富山、熊本、宮崎、岩手、群馬、宮城)となる。東北・北海道と九州に集中する結果となった。東北被災3県の全国順位がケース1に比べて下がっているが、これは多額の震災復興特別交付税によって一般財源が膨らんだことを要因とする。震災復興特別交付税は一般財源に区分されているとはいえ、現実には震災からの復旧・復興へ充当されるものである点を考慮すれば、東北被災3県の負担はケース1と同様に、より重いものと想

図 3-4 ケース 2：一般財源で農業所得減少分を全額補償した場合の地方財政負担



定される。

ケース 2 では国の財政調整を一定加味したとはいえ、ケース 1 でみられたような税財政上の地域間格差の招来を大幅に緩和するとは言い難い。

いずれにせよ、TPP への参加は、農業生産活動とそれに伴う所得の業種間格差を生み出すのみならず、参加後の政策対応のあり方如何によっては、都道府県財政における地域間格差という新たな問題を生じさせることにもなりかねない。

まとめにかえて——TPP 参加と地方税財政の課題——

以上本稿では、TPP 参加による都道府県ごとの影響を農業生産額および所得について明らかにし、さらに農業所得減少額と都道府県財政との関係をみることで、TPP 参加による地方税財政への影響を明らかにした。本節では本稿の試算について簡単にまとめ、その示唆するところを明らかにする。

改めて本試算結果および本稿の結論をまとめておこう。第1に、TPP 参加による農業所得への深刻な影響である。政府試算においては農業生産額への影響のみであったが、本稿ではこれを基礎にしながら、農業所得の影響にまで敷衍して試算した。

第2に、都道府県別・品目別の影響額を明らかにした。これによって各都道府県別、品目ごとの農業生産額・農業所得への深刻な影響を明らかにすることができた。このような地域差の存在は地域ごとに農業生産構造が異なっていることから自明ではあるが、改めて都道府県別・品目ごとの試算を明らかにしたことで、各地域における TPP の影響がよりリアルに把握されたといえる。本試算結果の示唆するところは、農業所得減少といったデメリットは農業・農村地域にしわ寄せ・集中されるということである。

これら本試算結果はあくまでも政府試算を前提としている点に注意が必要である。繰り返し述べているように、政府試算における影響額の過小評価問題（本稿第1節1）や、耕畜連携や輪作といった農業生産の特殊性が考慮されていないといった不十分性ゆえに、本試算もまた多くの限界を抱えている。さらに言えば、農業生産・所得減少が地域経済へと波及していく過程が本試算においては考慮されていない¹¹⁾。その意味で本試算は TPP 参加に際しての最小限度の影響額を示したものに過ぎないのである。

第3に、TPP へ参加した場合の都道府県財政への影響を明らかにした。都道府県別の試算によって得た農業所得減少額と各都道府県の「自主財源」，「一般財源」との比率をみることで、TPP 参加による所得減少を地方財政支出によって補償するという政策対応を想定し、都道府県財政ごとの負担の“重さ”を明らかにした。農村・農業を多く抱える道県財政の基盤はもともと脆弱であ

3 TPP 参加による地域格差の拡大と地方税財政の課題

補表 農業所得減少分の地方補償した場合の地方財政負担

(単位: 億円)

	自主財源 (= 地方税、分担金・負担金、使用料、手数料) a	一般財源 合計 b	歳入総額 c	自主財源 比率 d = (a/c)	一般財源 比率 e = (b/c)	TPP 参加 による 所得減少額 f	補償による財政負担増	
							ケース 1 g = (f/a)	ケース 2 h = (f/b)
北海道	5,682	13,182	25,058	22.7%	52.6%	659	11.6%	5.0%
青森	1,460	4,017	7,862	18.6%	51.1%	136	9.3%	3.4%
岩手	1,225	5,235	13,532	9.1%	38.7%	118	9.6%	2.3%
宮城	2,399	7,404	19,724	12.2%	37.5%	151	6.3%	2.0%
秋田	973	3,106	6,647	14.6%	46.7%	141	14.5%	4.6%
山形	1,118	3,080	6,084	18.4%	50.6%	110	9.8%	3.6%
福島	2,047	6,066	22,856	9.0%	26.5%	184	9.0%	3.0%
茨城	3,451	6,134	11,951	28.9%	51.3%	212	6.2%	3.5%
栃木	2,329	4,045	7,959	29.3%	50.8%	150	6.5%	3.7%
群馬	2,260	3,810	7,805	29.0%	48.8%	79	3.5%	2.1%
埼玉	7,202	9,893	16,304	44.2%	60.7%	59	0.8%	0.6%
千葉	6,560	8,955	17,027	38.5%	52.6%	165	2.5%	1.8%
東京	43,507	43,768	62,473	69.6%	70.1%	2	0.0%	0.0%
神奈川	10,332	11,978	18,610	55.5%	64.4%	17	0.2%	0.1%
新潟	2,548	5,751	11,388	22.4%	50.5%	209	8.2%	3.6%
富山	1,313	2,705	5,735	22.9%	47.2%	73	5.6%	2.7%
石川	1,338	2,786	5,948	22.5%	46.8%	44	3.3%	1.6%
福井	982	2,363	4,900	20.0%	48.2%	44	4.5%	1.9%
山梨	1,041	2,385	4,999	20.8%	47.7%	11	1.0%	0.4%
長野	2,277	4,787	8,722	26.1%	54.9%	47	2.1%	1.0%
岐阜	2,225	4,209	7,615	29.2%	55.3%	34	1.5%	0.8%
静岡県	4,470	6,450	11,239	39.8%	57.4%	35	0.8%	0.5%
愛知	9,513	10,709	21,607	44.0%	49.6%	50	0.5%	0.5%
三重	2,163	3,753	6,984	31.0%	53.7%	23	1.1%	0.6%
滋賀	1,552	2,828	4,970	31.2%	56.9%	34	2.2%	1.2%
京都	2,739	4,725	9,133	30.0%	51.7%	9	0.3%	0.2%
大阪	10,378	13,966	28,471	36.4%	49.1%	4	0.0%	0.0%
兵庫	6,009	9,605	21,603	27.8%	44.5%	38	0.6%	0.4%
奈良	1,242	2,848	4,976	25.0%	57.2%	4	0.3%	0.1%
和歌山	907	2,663	5,573	16.3%	47.8%	16	1.7%	0.6%
鳥取	548	1,950	3,584	15.3%	54.4%	24	4.3%	1.2%
島根	692	2,593	5,516	12.5%	47.0%	32	4.6%	1.2%
岡山	2,031	3,903	7,110	28.6%	54.9%	21	1.0%	0.5%
広島	3,080	5,313	9,214	33.4%	57.7%	30	1.0%	0.6%
山口	1,528	3,418	7,137	21.4%	47.9%	46	3.0%	1.3%
徳島	793	2,359	4,855	16.3%	48.6%	29	3.6%	1.2%
香川	1,113	2,354	4,299	25.9%	54.8%	17	1.5%	0.7%
愛媛	1,372	3,214	6,258	21.9%	51.4%	41	3.0%	1.3%
高知	682	2,495	4,318	15.8%	57.8%	6	0.9%	0.3%
福岡	5,161	5,491	15,905	32.4%	34.5%	63	1.2%	1.1%
佐賀	874	2,327	4,538	19.2%	51.3%	79	9.0%	3.4%
長崎	1,231	3,550	6,968	17.7%	50.9%	21	1.7%	0.6%
熊本	1,672	4,024	7,664	21.8%	52.5%	106	6.3%	2.6%
大分	1,147	2,995	5,762	19.9%	52.0%	54	4.7%	1.8%
宮崎	1,082	2,991	5,977	18.1%	50.0%	72	6.6%	2.4%
鹿児島	1,472	4,369	7,957	18.5%	54.9%	147	10.0%	3.4%
沖縄	1,099	3,252	6,321	17.4%	51.4%	116	10.5%	3.6%

り、TPP 参加後の政策対応による財政負担はこうした地方財政へ重くのしかかる。その結果、地域間の税財政上の格差はますます大きなものとなることが示唆された。

以上のような試算結果や分析を敷衍する形で、最後に地域間格差の是正と地方税財政上の課題を考えてみよう。地域間格差の是正と地方税財政上の課題について誤解を恐れずに一言でいえば、農山村地域に対する地方交付税といった財政調整制度をいかに維持・充実するのか、に尽きるといえよう。そして都市住民を含む日本国民が農山漁村を維持することの意味にどこまで目を向けるかが、この農山村向けの財政調整を強化していくうえでの基礎である。

本試算の計算過程において農業・農家の所得・生産、家計に関する詳細なデータを検討しながら改めて感じたのは、私たちの食を支える農業生産が、年金等が投入されながら採算ぎりぎりの状態でようやく維持されているという危機感である。

こうした食に限らず、私たち多くの国民・都市住民は、農村に対する物理的な依存関係があってはじめて生存をしているといっても言い過ぎではない。食糧のみならず、電気、水道、エネルギーはもちろんのこと、3.11直後に明らかになったように製造業でさえも農村に物理的に依存しながら維持されているのである。地域間格差を是正し農山村維持のための財政調整を強化・充実させていくためには、こうした「農山漁村を維持することの意味」に目をむけ、再認識することが求められるのだが、TPP 参加はこうした認識に背を向けていると言わざるをえない。

注

- 1) こうした都道府県別の影響額試算について、安倍首相は「自分たちの地域にどういった影響があるのか不安があるのは理解できるが、技術的に難しい」と述べている。また、甘利 TPP 担当大臣は同じ質問に対して「不安をあおるような試算の出し方はいかがか」と発言している（2013年5月8日の参院予算委員会）。
- 2) 本試算の対象品目は、米、小麦、大麦、いんげん、小豆、落花生、砂糖、でん粉原料作物、こんにゃくいも、茶、加工用トマト、かんきつ類、りんご、パインアップル、牛乳乳製品、牛肉、豚肉、鶏肉、鶏卵の19品目であるが、輸入実績のない、こんにゃくいも、茶は政府試算から除外されているため、本試算でもそれにならない実際は17品目について積み上げ試算を実施している。

3 TPP 参加による地域格差の拡大と地方税財政の課題

- 3) データ諸元を含め、本試算に要した資料は以下のとおりである。農水省「作物統計」、農水省「農産物の販売価格」、財務省「貿易統計」、農水省「米麦加工食品生産動態等統計調査年報」、農水省「JAS 法に基づく有機農産物格付実績」、農水省「食料需給表」、農水省「農作物価統計」、農水省「水稻の品種別収穫量」、農水省「牛乳乳製品統計」、(社)日本食肉格付協会「牛枝肉格付結果」、農水省「畜産物流通統計」、農水省「食鳥流通統計」、JA 全農「食鳥情報」、農水省「鶏卵流通統計」、農水省「農業産出額(都道府県別)」、農水省「営農類型別経営統計(個別経営)」、農水省「営農類型別経営統計(組織経営)」、農水省「生産農業所得統計」、農水省「農林水産統計年報」(各県版)、農水省「農林業経営体調査報告書」。
- 4) 補助金を含む所得を使用することの意味は、①補助金が課税ベースに入ること、②国による農家への補助金制度が現行のままであることを想定して考えること、にある。
- 5) 農作物や畜産は、年毎に生産の変動が著しいために5ヵ年平均を用いている。平均の取り方については、単純平均法を用いた。また本試算(表3-2、表3-3)における「全国」の数値については、各データ諸元において示される「全国」値あるいは全都道府県の「合計」値を用いて算出したものである点に、注意が必要である。したがって、都道府県別の影響(減少)額の単純合計と「全国」の数値は一致しない。
- 6) 市場価格が不明な品目は、北海道庁やJAの協力を得て把握した価格を使用している。本試算結果と各都道府県が実施・公表した独自の試算結果との間で数値が異なるのは、計算過程において本試算が5年平均の生産量ならびに市場価格を用いているのに対し、多くの都道府県では特定の単年度の生産量ならびに地域価格を使用していることが原因と考えられる。
- 7) 主業経営体とは「農業所得が「農業+農業生産関連事業+農外所得」の50%以上、65歳未満の農業就業者(年間の自営農業従事日数が60日以上)がいる経営体」を指す。農水省「平成24年経営形態別経営統計(個別経営)」「利用者のために」5頁。
- 8) 流通・運搬部門への影響も深刻である。北海道のトラック協会へのヒアリングによれば、運搬業務の7割が農作物であり、残り3割は公共事業関係であるという。さらに公共事業関連といっても、その内容は畑の灌漑設備用パイプ管の運搬が主である。したがって農作物の生産が衰退すれば、運送業者の仕事もほぼ皆無となる恐れがあるという。
- 9) 仮に TPP に参加するということになると、各都道府県は現在の財政状況で対応することになる。2011年3月の東日本大震災後の都道府県財政を前提に考えるため、財政データに関しては平均データを採用しないこととした。仮に加重移動平均法を用いたとしても、震災の影響が強すぎると考え、試算作業時点で直近データであった2011年度決算の単年度の数値を用いた。
- 10) 東北被災3県では各項目が2~3倍に増加しているため自主財源比率が膨らみ、突出した数値となることから、これらの項目については除外することとした。地方税についても震災関連の特例措置はあるものの、震災被害ならびに復旧・復興の進捗状況から鑑みて、時限立法とはいえ今後も数年間は継続すると考えられるためこの数値をそのまま用いている。
- 11) TPP 参加による農業生産や農業所得減少と、それに伴うさらなる地域経済への波及・影響については、土居英二静岡大学名誉教授が産業連関表を用いて、本試算と同時に試算・公表している。

4 富裕者課税について

安 藤 実
(静岡大学名誉教授)

I シャウプ勸告税制 (1949年)

1 教育的な仕事

1948年10月、マッカーサー元帥の指示を受けた連合国最高司令部歳入課の責任者ハロルド・モスが、ニューヨークのコロンビア大学に、カール・S・シャウプ教授を訪ね、日本の税制改革のため、訪日使節団長への就任を要請した。この時、シャウプ教授から使節団長受諾の条件として出されたのが、使節団員の人選を任せることの外、使節団の報告書を英文と日本語で刊行すること、しかも当然、いかなる検閲もなく、誰からも報告書の内容について指示されないことだった。

税制使節団の報告書が刊行されたのは1949年10月で、タイプで打った原稿の謄写版という形式だった。報告書本文が2巻、付録2巻の全4巻で、各ページの左側が英文、右側が日本語訳となっていた。約2万セットの報告書が日本各地に送付されたという。

シャウプ団長が、この英和対訳による報告書の刊行を求めた理由は、シャウプ自身の言葉を借りれば、この作業を「教育的な仕事と考えていた」からであった。「それぞれの勸告事項について、その理由の説明に注意が払われている。報告書が日本各地に広く配布されたのも、そのためである。われわれの明確な意図は、税制を明るみに出すこと、公衆に税制とその課題を理解するチャンスを与えることだった」。

もともとシャウプ使節団による税制改革の勸告も、戦後日本政治の民主化を求めたポツダム宣言を履行するためであり、その一環であった。したがってシャ

ウプの言う「教育的仕事」とは、民主主義を日本人に教育することであり、それに役立つような税制改革案をつくることであった。

2 最新の税制

シャウプ勧告の序文には、「恒久的税制」として立案していること、その場合、可能な2種の税制（primitiveとmodern）のうちから、modernな税制の方を選択したことが明らかにされている。modernな税制（最新の税制）とは、良く保存された納税資料とその分析にもとづく税制であるのに対し、primitiveな税制（旧式な税制）とは、外形標準に依存する税制という特徴づけが与えられている。

そして、もし「旧式な税制」を選択したならば、税負担の公平、市民の民主主義感覚、地方自治、経済活動のいずれに対しても、マイナスの結果を生むことになる」と指摘されている。とはいえ、「最新の税制」を勧告しても、日本人がそれになじむかどうかの問題である。

シャウプ使節団は、来日して実地調査を重ねるなかで、日本の所得税が抱えていた問題点、すなわち脱税の横行、恣意的な更正決定、個人事業者と給与所得者の間にある執行上の不公平などに気付くことになる。それらの解決策を求めて、使節団のメンバーは日本各地において税務職員や納税者の意見を直接聞き取り、かれらの所得税に対する熱意や記帳などの技術的能力がどの程度なのかを把握することにつとめている。

シャウプ使節団は、こういうヒアリングを続けるなかで、おのずと日本人の税金感覚に触れることになった。そこで得られた使節団の強い印象を示している一文が、勧告のなかにある。「われわれが *search for equity*（公平の追求）に重点を置いていることに対し、驚きを与えていることが少なくない」。

この「驚き」という表現は、まさにアメリカ人と日本人の税金感覚の違い、いわばカルチャーショックを示すものである。つい数年前まで、「天皇制国家の臣民」であった日本の人々の多くは、税金とは「お上に捧げるもの」と思い込まれていたわけだから、「税負担の公平」ほど、その意識から遠いものではなく、ただ「驚く」しかなかったのだと思われる。

しかしシャウプ勧告の序文には、こうした実地調査によって得られた、日本人の税金感覚に対する一定の評価が示されている。「われわれは租税法規の公平かつ能率的な施行、および日本の納税者の高度な納税協力を得るための困難は必ずしも不可避なものでないとの確信を得た」。したがって業者や富裕な納税者が「記帳を励行し、公平の問題を論究することを辞さない……という最新の税制を勧告した」と。そればかりではない。この方向を進むならば、「日本は今後数年内に、おそらく世界で最もすぐれた租税制度をもつことができよう」とまで述べている。

実際にシャウプ勧告税制は、所得税の総合課税、富裕税の新設、そして取引高税の廃止など、直接税中心主義＝「応能負担」の公平原則を貫く民主的な税制、いわば富裕者課税を目指していた。その意味では、シャウプ勧告のなかで、特に日本税制に占める資産課税（taxes based on property）からの収入が僅かなことを“the strangest”と指摘していることや、取引高税廃止に関連し、「間接税は国民を政治から遠ざける」と指摘しているのが注目される。

3 一つの租税制度

シャウプ勧告の序文には、「報告の一部分のみを取り入れることによって生ずる結果については、責任を負わない」とある。シャウプ勧告が、「ばらばらな措置」ではなく、「一つの租税制度」であることが強調されている。

マッカーサー元帥は、シャウプ勧告を吉田首相に伝達したさいの書簡のなかで、「これは全体として採り上げれば、日本の中央と地方政府の財政の基礎を健全にし得る内容をもっている」と述べているが、その返書のなかで吉田首相も、「これを全体として採り入れて初めてシャウプ博士の意図されるが如き合理的にして公正なる税制の基礎たり得ることを十分に了承しております」と答えている。

確かに勧告事項は相互に関連した1つのシステムを成していて、そのことにより「租税逃れ」を防ぐ仕組みになっていた。この仕組みの結節点となったのが、キャピタル・ゲイン（資産価値の増加分）に対する全額課税である。

シャウプ勧告では、「富裕な納税者が、合法的に多額の所得税を免れるいく

つもの方法がある。……著しいものは、課税所得からキャピタル・ゲインの50%を除いていること」「キャピタル・ゲインの全額課税こそは、われわれの勧告のなかで最も強調されているところである」など多くの指摘がなされている。

それというのも、シャウプ勧告税制の歴史的使命が、日本軍国主義の土台となった財閥による経済支配を復活させないこと、そのため個人による「膨大な富の蓄積」を防ぐことにあったからである。さらに世界的傾向として、富裕者の社会的責任が問われるようになったことも指摘されている。

しかし1950年の第2次勧告を見ると、キャピタル・ゲインの把握など所得税の総合課税に必要な、株式名義書換えの強制や銀行預金者の異常取引報告等の実施措置が欠落していた。つまり、勧告を「全体として採り入れる」としていた当初の方針が破られたということである。なぜそうなったのだろうか。米政府の意向を受けて、総司令部側に方針転換があったためである。

II シャウプ勧告税制の「修正」(1952年)

1 アメリカの政策転換

シャウプ勧告から僅か1年の間に、何があったのだろうか。米ソの冷戦体制を背景に、アジアでは、1949年の中華人民共和国成立、1950年の朝鮮戦争勃発という大きな情勢変化が生じた。それがアメリカの対日政策の転換につながった。民主化・非軍事化から日本再軍備への転換である。シャウプは後に、この対日政策の転換を、アメリカ政治の「保守化」と結びつけている。

アメリカの政策転換は、占領下の日本では謀略事件を伴った。折から労働争議中の国鉄を舞台に、下山事件、三鷹事件、松川事件などが続発するなか、広い分野でレッド・パージが強行された。松本清張は、これらの事件を「日本の黒い霧」と名付け、その背後に占領軍の謀略部隊がからんでいることを告発している。

日本の保守支配勢力は、この流れに乗じて、いわゆる逆コースの時代を演出する。そういうなか、日本側の官界・財界・学界も一体で、シャウプ勧告税制の「修正」に動いている。日本側の「修正」勢力の黒幕は、池田勇人蔵相その

人であった。池田勇人蔵相は本来、「シャープ勧告は不要」という考えの持ち主だった上、キャピタル・ゲインの把握は無理と公言していた。

大蔵当局者のそのような意向を汲んでか、日本租税研究協会の当時の大会記録を見ると、シャープ勧告税制は「そもそも日本に合わない」という理念的な反対論と、「理想的な税制だが、日本の現状に合わない」という実情主義の修正論が共同戦線を張っている。

2 理念的反対論

直接税中心主義に対する理念的反対は、間接税へのシフトという主張になる。「終戦後、全然違った社会に妥当している原則をそのまま適用された。その最後がシャープ税制。……とにかく外来的的思想、それは払拭して、あらためて出直したい。根本がそれ」(山田義見・日本勧業銀行)。「戦災、農地改革、財閥解体等により、日本国民間の富の分配関係が平等化した。現在の日本では、直接税も間接税も大衆課税の色彩が強い。当分の間は、納税に便な間接税を中心にせよ」(井藤半弥・一橋大)。「我が国の現実の経済状態は、所得税中心の税体系に適しない」(武田隆夫・東大、木村元一・一橋大)。「間接税の負担は生活費の3%ともいわれ、割合に少ない。従って所得税は軽減して資本蓄積に役立たせ、今後増徴しようという場合には、間接税を十分考慮に入れなければならない」(金子佐一郎・十條製紙)。「何とかして間接税の比率を重くする。せっかく起こした取引高税をやめる必要はなかった。織物消費税も、通行税も残してよかった。軽税を広く課するのが良い税制。シャープさんの言うことを聞いたのは、ばかなことをした」(松隈秀雄・中央酒類)。「支那事変が始まった時に、ドイツやフランスから来た人が言いましたね。お前のところは、よく取引高税、売上税なしで国の財政がやって行けるのだね、奇跡だね、と」(山田義見)。「売上税が一番よけいとれる。一番公平だ」(原安三郎・日本化薬。原は臨時税制調査会会長として、1956年12月、売上税の創設を答申。大型間接税への執念)。

「応能負担」原則を、「外来的思想」として受け入れまいとする姿勢は、日本の保守派に固有な傾向のように思われる。たとえば戦時中の1944年に、大蔵省が文部省と組んで設立した皇国租税理念調査会の場合、欧米流の権利義務の観

念は日本に合わないとして、「皇国本来の租税理念（神様に御初穂を差し上げる、上納）」を鼓吹したという事実がある。

最近でも、「自民党憲法改正草案 Q&A」を見ると、基本的人権の制限規定が、「公共の福祉」となっているのを、「西欧の天賦人権説に基づいた規定は改める」という考え方から、「公の秩序」を持ち出すという具合である。

3 実情主義の修正論

実情論は、資本蓄積絶対論から出ている。「理屈はどうでもつくのです。法人の本質の問題は、理論の問題ではなくして、その時々国民经济上の、国家財政上の必要性に基づいて決まっていく」（山田義見）。「理論は別として、現実には法人の社内保留が、資本蓄積の最も確実な方法。法人の税負担を一時的に軽減して、資本蓄積を奨励することが、将来の大きな担税力を培養する方法と考えられる」（原吉平・大日本紡績）。「株式会社の資本を蓄積してわが国の隆昌を図る。その意味において法人税を軽くして資本蓄積を図らせる。これは理論の問題でなく、政策の問題だ」（大住達雄・三菱倉庫）。「わが国の現状では、なお無記名預金と源泉選択課税は過渡的措置として必要である」（大矢半次郎・農林中央金庫）。「所得に総合することは税の理想であるとしまでも、今後しばらく眼をつむってもらう」（熊本吉郎・大和銀行）。「今日の経済が異常状態にあり、これを切り抜ける必要からは、税制が……経済の要請のために席をゆずる。……資本蓄積の推進には……税制の理論や技術は二次的に取り扱われるべきではないか」（飯田清三・証券投資協会）。「税制も財政経済政策の一環として考えるべきで、その時その時の経済上の要求にしたがっていかねばならない。今日の段階では、資本蓄積という立場から、ある程度傾斜的な税制が必要」（原吉平）。「富裕税を実施して、好ましくない影響が生じている。この財産税的な富裕税については、この際思い切って廃止する」（金子佐一郎）。「理想としては直接税中心主義だが、我が国の現状で実施すると、矛盾が多い。総合課税に例外を設けること、間接税の相対的増大、富裕税を廃止して所得税の最高税率を上げる」（円卓会議の議長として、汐見三郎・京大）。

日本租税研究協会は、シャウプ使節団の来日を機に設立されたものだが、会

員の主体は租税に関心の深い財界人で、学者、官僚などが加わっている。初代会長の汐見三郎（京都大教授）が、第1回大会の挨拶で、「研究成果を国会における法案審議に反映せしめる」と述べたように、一定の政治的影響力をもつ団体である。この協会の国税委員会（松隈秀雄委員長）は、1949年から1950年にかけて、10回の委員会を開催し、その間、大蔵省主税局、同主計局、国税庁、民自党政調会、衆参の大蔵委員会、地方行政委員会などとの研究討議、懇談を重ね、改正税法の立案・審議、実施面の改善に、同協会の意見を反映させている。

注目されるのは、シャウプ勧告税制の「修正」をめぐる同協会の大会での論議で、指導的役割を演じた松隈秀雄、山田義見、大矢半次郎などの大蔵官僚OBが、揃って池田勇人蔵相の先輩筋に当ることである。

4 シャウプ勧告税制の「修正」

実施から3年後、シャウプ勧告税制は「修正」される。富裕税が廃止となり、総合累進制の骨抜き（利子所得等の分離課税）が進行する。そして法人税に対し、租税特別措置法の活用が図られるのも、この時期である。

1951年の大会で、松隈秀雄が次のような提言をしている。「戦時中に資本の蓄積、産業の発達を図る必要から特に租税の減免を規定した例があります。それは臨時租税措置法という法律によって、特別な目的のために、一般税制に対して例外を設け、一般の負担公平理論に対して制約を加えたのであります。戦後も租税特別措置法として残っております。そこでシャウプ案は恒久的なものとして、本来の税法にこれを掲げ、最近の経済界の実情に見る特殊な問題等の解決のためには、租税特別措置法を活用することにして解決を図る」。

この松隈提言は、実施に移された。3年後の1954年の大会で、松隈秀雄が報告している。「朝鮮事変のブームによる会社経理の好転に際し、所得税減税の財源に充てるという意味において、法人税の税率35%を2割引き上げて42%にした。その後に朝鮮事変ブームは去ったが、法人税の税率は容易に引き下げられない。……政府は止むを得ず、各種の準備金、積立金の制度を拡充する等の租税特別措置を講じて、一般税率の引き下げに代えた。特別措置的減免制度の拡大強化……。米、英、西独でも特別措置は行われているが、これら3国で行

われず、日本でだけ行われている特別措置がいくつかあります。日本は資本蓄積のための特別措置が、すでにある程度行き過ぎていると思う。このため税制を複雑難解ならしめている」。

このように日本の保守的支配層が求める、所得税の総合累進課税の骨抜き、富裕税の廃止、さらには法人税の特別措置など、シャウプ勧告税制に対する「修正」が進むなか、もう1つの課題・間接税の増税だけが積み残されている形である（ここまでの参考文献として、『税制研究』第53号の「シャウプ勧告序文考」、第54号の「シャウプ勧告がめざした富裕者課税」などの拙稿がある）。

Ⅲ 消費税導入までの経過

Ⅰ 消費税導入前史

すでに述べたように、シャウプ勧告税制を「修正」する動きのなかで、大型間接税導入に対する財界人の執念が見られる。前にも上げたが、このセリフが典型的である。「欧州諸国の売上税、あれが一番よけいとれる。一番公平だ」（原安三郎・日本化薬社長）。

そしてこの原安三郎は、臨時税制調査会長であった1956年12月に、政府税調として初めて、「売上税の創設」を答申している。その理由が特徴的である。「直接税を軽減し、間接税に置き換えた方が、より公平の理念に合致する」。

しかし1950年代後半から、いわゆる高度成長期に入っていて、「個人所得税や法人税の自然増収」が多額に生じ、むしろ減税が租税政策の中心となったこともあり、「売上税の創設」は見送られる。高度成長期の政府税調答申では、総じて一般消費税の導入に否定的であり、むしろ消費税の難点が強調されている。「逆進性、中小企業の転嫁困難、物価騰貴、税務行政上の困難」などである。

こういう政府税制調査会の論調が変わるのは、1971年の答申からである。ここでは、「ヨーロッパ諸国の付加価値税をモデルに、わが国の実態に合うように工夫する」とあった。とはいえ、その実現まで、さらに20年近くを要することになる。おそらく1966年から本格的に始まった公債発行政策が、時間稼ぎになった面があると思われる。

2 一般消費税導入の挫折と第二臨調路線

1979年、当時の自民党・大平内閣が一般消費税を導入しようとして失敗に終わった。この後に登場したのが、1980年、「増税なき財政再建」を掲げた第二臨調路線である。第二臨調の会長が経団連の元会長だった土光敏夫で、行政管理庁長官が中曽根康弘という組み合わせだった。そこで打ち出された諸施策から察すると、この「増税なき財政再建」の狙いは、一般消費税の「増税」がない以上、社会保障関係費を抑制するしかないということであった。その意味では、第二臨調路線は一般消費税増税までの迂回作戦であったといえる。

そして1987年、中曽根康弘内閣が売上税の導入に乗り出す。

3 売上税と中曽根自民党総裁の「真情」

中曽根内閣の売上税については、筆者個人も特別な関わりをもった。1987年2月、中曽根自民党総裁から「税制改革に関し私の真情をお聴き下さい」と題する手紙を添えて、自民党大会での演説記録が送られてきた。どうやら、その演説が自民党内で好評だったらしく、売上税導入に向けた世論工作の意味で、広くマスコミや大学関係者に送り付けてきたのである。静岡大学でも筆者を含め、約20人の教官が受け取っている。

それを読んだ筆者は、静岡大学の経済学と税法の研究者に呼びかけ、売上税問題の研究会を開き、中曽根演説について検討してみた。その結果、公開の返書を書いて送ることにした。それは中曽根演説の内容が矛盾に満ち、白を黒と言いくるめるものだったからである。

しかもことがらは税金の問題である。これは民主主義の否定につながると思われた。不幸なことに、自民党内では、こういう演説が通用しているとしても、静岡大学では通用しない、いや日本国民にも通用しないと言わねばならない。そういう気持ちで、同じ学部の同僚、土居英二、三木義一、金沢史男そして筆者の4人が、公開の返書をもとに、静岡市内で記者会見を行ったわけである。マスコミ各社の扱いは好意的で、期待を上回る反響だった。

返書の全文は、後に『税制研究』第55号に掲載したが、ここではその一部を記す。「初めに非礼をかえりみず、率直な感想を申し述べます。あなたの『真情』

は、『逆攻勢』を意識する余り、かえって自己矛盾をさらけ出す結果になっていると言わざるを得ません。申し上げたいことはたくさんありますが、さしあたり次の三つの矛盾を指摘したいと存じます。(1)あなたはこのたびの『税制改革』の目的を、あたかも『大減税』のようにだけ印象づけたいため、『大増税』とは言えない矛盾に陥っております。(2)『税制改革』の内容は、大法人や大金持ちを優遇するものとなっているのに、あなたは『絶対金持ち優遇ではない』と主張しているため、証明できないものを証明しようとする矛盾に陥っております。(3)あなたは公約違反という重大なウソをあくまで認めようとしないうえ、『大型間接税』を『大型間接税でない』と言い張らねばならない矛盾に陥っております。以上の三点について意見を申し上げます」……この後、詳細に意見を開陳しているが、ここでは省略する。

結局、中曽根内閣の売上税導入の試みも、国民の強い反対を受けて失敗し、消費税導入は次の竹下登内閣が様々な手練手管を振るった末に、漸く実現する。

Ⅳ 消費税の導入（1989年）による日本税制の変質

消費税は、直間比率是正を理由に、直接税の税率引下げ＝フラット化（法人税率42%→37・5%、個人所得税の最高税率70%→50%）のほか、物品税（大企業製品やぜいたく品に課税）廃止の代替財源として導入された。

Ⅰ 消費税導入の理由づけ

1986年の政府税調答申に、その基本的考え方が示されている。すなわち、我が国経済社会の構造変化について、「所得水準の大幅上昇」とともに「所得分布が著しく平準化し社会全体の均質化傾向」が進んでいることが強調されている。その結果、「税制の所得再配分機能を考慮する必要性は、過去に比べて相対的に低下してきている」「税負担の水平的公平の確保が重要」「負担をできるだけ幅広く、薄く求めることが肝要」としている。

租税構造の変化も理由にされる。「過去20年余りの推移をみると、所得課税の負担率が上昇している一方、消費課税の負担率は、この間およそ半分近くに低下していることにかんがみ、税体系における適正な役割を維持する見地から、

適切な見直しが要請される」。

2 公平理念の転換

消費税導入は、租税の公平理念の転換を伴っていた。シャウプ勧告税制以来の「応能負担」の公平理念から、「租税は国民が社会共通の費用を広く公平に分かち合うもの」(1988年、竹下内閣の税制改革法案要綱)へ。この公平理念の「転換」は、税制の所得再配分機能を否定し、敵視するものといえる。加藤睦夫・立命館大教授が、「見るも無惨な税制改革」と批判しているのもうなづける。

この流れが、21世紀の今日に続いている。政府税調の答申から、いくつか引く。

2000年答申。「広く負担を分かち合う観点から、……消費税の増税と個人所得税の様々な人的控除を廃止・縮小する。……課税最低限があまり高いことは望ましくない」。

02年答申。「何よりも重要なのは、特定の人の税負担を重くするのではなく、できるだけ多くの人に何らかの形で負担してもらうことである」「法人税は基幹税からはずす。企業には選挙権がないから」(石税調会長)。

03年答申。消費税の税率二桁を書き込んだ石会長、「どうせ税を支払わねばならないなら、痛みなく取ってもらいたいというのが、日本人の性癖」。

04年答申。配偶者特別控除を廃止。

05年答申。老年者控除を廃止。「高齢者は決して社会的弱者でなくなっている」「個人所得税の最高税率を上げると、高額所得者の海外逃避や勤労意欲の減退など、社会全体の活力が失われる」。

3 政権交代

2009年の総選挙の結果、民主党に政権が代ったものの、税制のこの流れは変わらない。民主党政権は、「国民皆が分かち合う」という租税理念を、無批判に踏襲したばかりか、その選挙公約に反して、消費税増税、「税率二桁」へ踏み切っている。

民主党政権の2代目の菅直人首相、3代目の野田佳彦首相は、共に財務大臣

を経て首相に就任した経歴からか、「本気」の消費税増税論者であった。マスコミも挙って、消費税増税に首相の「勇気」を求めたのに励まされて、野田首相などは「不退転の決意」を披歴するほどであった。

こうして民主党政権がお膳立てした消費税増税は、2012年に代った自公政権の手で、この4月、8%に税率が引き上げられ、さらに税率二桁の10%が目前に迫っている。まさに消費税大增税へ向けて、大連立が出来上がっている政治情勢といえる。

4 消費税導入後の租税構造の変化と税収減

消費税導入後、所得税や法人税など直接税の減税により、国税の租税構造は大きく変化している。1991年から2009年までの約20年間で、直接税の比率の変化を、米、英、独、仏、伊など主要国と比べてみると、日本の激変ぶりが目立つ。

日73→53 米90→93 英57→60 独50→42 仏41→41 伊56→55 (%)

直間比率だけではない。税収の推移をみると、この20年の間に米英両国の2倍増をはじめ、欧州各国が順調に税収増を果たしているなか、日本だけ63兆円→40兆円へ激減した。

V 富裕者課税の提言 (2012年)

消費税増税路線に代る提案として、日本共産党が2012年2月、「社会保障充実、財政危機打開の提言」を公表した。その租税政策を見ると、2010年代末までの第1段階に、富裕層・大企業に応分の負担を求めるとして、富裕税（相続税対象額で5億円を超える資産に1～3%の累進課税）の創設、証券優遇税制の廃止のほか、法人税減税は中止し、研究開発減税、連結納税制度など大企業向けの租税特別措置を見直す、投機マネーを規制するために為替投機課税（0・01%）の新設などが並んでいる。そして2020年代以降の第2段階には、国民全体で支えるという意味で、「応能負担」原則に基づき、課税最低限を見直しつつ、所得税の累進税率を強化（1・5～15・0%）するという内容である。

思えば、あのシャープ勧告税制から半世紀余りになる。この提案は、21世紀

の今日の時点に相応しい形で、その復活を目指すものといえる。「消費税増税しかない」という風潮に抗して、富裕者課税を押し出しているのである。なお、「不公平税制をただす会」が20年余にわたり積重ねてきた、財源試算も有用と思われる。

5 討論 格差是正と税制

〔司 会〕

望月 爾（立命館大学）

長島 弘（自由が丘産能短期大学〔当時〕）

〔討論参加者〕（発言順）

奥谷 健（広島修道大学）／伊川正樹（名城大学）／鶴田廣巳（関西大学）／田中治（同志社大学）／安井栄二（立命館大学）／黒川 功（日本大学）／武石鉄昭（税理士）／森 稔樹（大東文化大学）／湖東京至（元静岡大学）／浦野晴夫（元立命館大学）／関 耕平（島根大学）／宮入興一（愛知大学）／安藤 実（元静岡大学）／平 仁（東京福祉大学）／高沢修一（大東文化大学）

司会（望月爾） それでは、シンポジウムの討論に移らせていただきたいと思います。司会を務めます立命館大学の望月です。よろしくお祈いします。シンポジウムテーマは、「格差是正と税制」です。質疑の順番といたしましては、6名の報告者の報告順になりますが、最初の税法学のお二人の会員に質問が多数集中しております。大変恐縮ですが、ご質問はなるべく簡潔に、ご発言もとくに質問の点に絞っていただくようにお祈いします。

それでは、名城大学の伊川会員への質問から入りたいと思います。伊川会員には、広島修道大学の奥谷会員よりご質問があります。奥谷先生、よろしくお祈いします。

奥谷（広島修道大学） 広島修道大学の奥谷でございます。伊川会員にはアメリカの議論につきまして、とりわけ、バフェット・ルールについて、大変興味深く詳細なご報告をいただきまして、参考

になりました。ありがとうございました。少し報告の内容にかかわる部分で確認をさせていただきたいと思うのですが、このアメリカの税制改正の議論、とりわけバフェット・ルールとそれに関する議論を踏まえまして、日本の税制としては格差是正のためにどういった方向に進むべきとお考えなのかという点、この点を最初に確認させていただきたいと思ひます。よろしくお祈いいたします。

伊川（名城大学） 奥谷先生、ご質問ありがとうございます。まず、昨日の私の報告は、主に現状と最近の議論を整理するという点に時間を割いたわけでした、その中でもとくにアメリカの最近の富裕層に対する課税の1つのインパクトとしてのバフェット・ルールを中心にご紹介させていただきました。

昨日の報告の際にお配りしました資料のなかで、検討事項として挙げたのですけれども、日米を比較した上で、そこか

らアメリカの経験なり議論をわが国の議論、それから今後の改正にどうつなげていくのか。この点につきましては、若干最後のほうで時間が足りなくなってしまうので十分言及できなかったところがありますので、少し補足する意味でも今の奥谷会員のご質問にお答えさせていただきたいと思います。

バフェット・ルールに関するアメリカの議論というのは、やはりアメリカの場合のキャピタル・ゲイン (capital gain) と通常所得 (ordinary income) の課税の仕組みの大きな違いということが前提になっています。これがアメリカの最近の議論の出発点になろうかと思っています。出発点と申しましたが、その前のブッシュ政権時代には富裕層に対する減税が続き、一方でご承知のようにイラク戦争やアフガニスタン侵攻などの戦費に関する支出が増えてきました。それによってかなり財政状況が厳しくなってきた、かつ減税の法律がそのままタイムリミットを迎えそうだという状況を背景にして出てきた議論なのだろうと思います。

そういうところでいきますと、わが国とは若干議論の背景という点に違いがあると考えられるわけですが、日本の場合に今後富裕層に対する課税をどういう方向で考えていくべきか。まずこれは大前提ですが、富裕層に対して課税を強化していくのかどうか、まずこの点の合意が必要なのだろうと思います。昨日の報告の最初のところで、富裕層に対する課税をするということの意義としては、やは

り格差是正とか課税の公平とか、それから税収の確保という点に関しましては、これは全体を増やすということもあるのですが、むしろ誰にどれだけの負担を求めるかという、負担の公平ということが含まれていると思います。こういうことを前提にすれば、やはり日本の場合でも富裕層に対して一定の負担を求めるということは、必要なことだろうと思います。それを応能負担原則と結びつけて、私自身は理解をしております。

そこで、では富裕層に対してどういう方法で格差是正に向けて税制改正を進めていくか。ここは日本の場合も「World Wealth Report」などでも紹介されているように、やはり金融資産であったり、あるいは富裕層の保有資産がかなり多いということが報告されておりますので、税制として対応するというのでいきますと、所得税のレベル、そこでは課税ベースを広げるとか、累進度を強化するということが必要になってくるだろうと思います。あわせて相続税や贈与税が富の再分配としての機能を十分に発揮していないという現状も指摘されておりますので、この点も今後必要になってくるだろうと思います。

昨日のドイツについて森会員のご報告でもありましたように、やはり税制だけの対応というのは限界があるかと思うますので、これは社会保障などの分野も含めての対応が必要になってくると思います。そうなりますとこの高所得者層、富裕層に対する課税と、それから中

間層、低所得者層に対する措置ということで、例えば給付付き税額控除ですか、基礎控除の見直しとか、そういうことも必要になってくるのではないかと思います。

また、アメリカなどではとくに意識されている金融所得に対する課税というのも、わが国の現状を見た場合には、かなり投資の促進というような観点から今のところ特例措置というのが継続しているような状態ですが、もし富裕層に対して課税をするということをもっと進めていくということになれば、金融所得に対する課税も強化するということが必要になってくるのではないかと考えます。

今のご質問に関連して、昨日ご指摘をいただいたところで、配布資料の中に誤解を招くような表現があったかと思うしますので、若干補足させていただきます。Ⅱの「日本における富裕層に対する課税」ということで、平成23年度、24年度、それから25年度の税制改正大綱の内容として、このNISAの導入ということをごここに並べて書いておきましたが、こちらは富裕層に対する課税の例として挙げたのではなくて、改正大綱の主なものとして挙げさせていただきました。ここで述べたかったのは、こういった格差是正の富裕層に対する課税というのを一方で検討しながら、かつ小規模の投資に対しての投資の促進という政策も同時に大綱の中に出てきています。このあたり、やはり現在の日本の議論というのが、必ずしも富裕層に対して課税を強化するという

ことだけで議論がされているわけではなくて、それ以外の投資の促進とか、あるいは消費税の税率引き上げに対する対応というような、さまざまな政策目的の中で議論がされているということをご紹介したいという趣旨で、こういうことを書かせていただきました。ですので、この点は富裕層に対する課税を強化するというのを一方に考えながらも、それ以外に経済成長や雇用の創出とか復興支援とか、さまざまな政策目的との兼ね合いの中で具体的に考えていく必要があると思いますので、この富裕層に対する課税、格差是正をより対応として強化していくというような合意が前提となって、こういう議論は進んでいくのではないかと考えております。以上です。

司会（望月） 続きまして、お二人から同じくバフェット・ルールについてのご質問が出ております。関西大学の鶴田会員からバフェット・ルールについての評価の問題ともう1つは関連質問ということになると思いますが、まず先のほうの質問をよろしく願います。

鶴田（関西大学） 関西大学の鶴田です。伊川会員に、今のバフェット・ルールとのかかわりですが、昨日のご報告は非常に参考になったのですけれども、このバフェット・ルールの考え方がはたしてどこまでアメリカの税制改革の中で活かされたのかということについてご教示いただければと思います。ご指摘では2012年の米国納税者救済法という形に結実したというふうに評価されているわけですね

れども、これがどこまで格差是正に役立ったと評価されているかについてお聞きしたいということで、よろしくお願いします。

伊川（名城大学） 鶴田先生、ありがとうございました。この点ですけれども、バフェット・ルールにつきましては、昨日も申し上げましたが、税制改正なり世論に一定のインパクトを与えたというような評価ということになろうかと思えます。この点、アメリカの研究者とか税の実務家などに話を聞く機会がありましたが、税制改正に直結したとまでは言えませんが、一定のインパクトがあったということではないかというような私的な意見を伺いました。

この2012年、2013年からの法改正ということですが、これはバフェット・ルールの考え方が一部とり入れられたというような評価になるのではないかと私自身は考えています。アメリカのほうでどういう評価がされているかということをもう少し参照する必要がありますが、現在の段階では申し訳ございませんが、その点は十分確認できておりませんけれども、この中でオーディナリー・インカムにしても、キャピタル・ゲインにしても、最高税率が引き上げられた点、あるいは長期キャピタル・ゲインについて一定の追加的な付加税が課されたというような点からして、このバフェット・ルールの考え方が一部導入されたというふうに見ることができるのではないかというのが私の見方です。この点は、昨日もこれは

あくまで第一歩だということを強調いたしました。今後につきましては、やはり何らかの形でこの富裕層に対して負担の公平を求めていくという動きは、少なくとも現在のオバマ政権のもとでは議論の方向性としては依然として続いていくのではないかというふうには考えております。ただ、今回は個人所得税のみの改正にとどまっていますし、今回の報告もそこに焦点を当ててご報告したわけですが、ほかの税目も絡んだ問題というのの一部そういう議論が出てきていますので、こういう方向性が今後も継続していくのではないかというふうに私自身は考えております。以上です。

司会（望月） 次に、バフェット・ルールの新自由主義税制改革の理念と考え方との関係につきまして、同志社大学の田中会員よりご質問がございます。田中先生、よろしくお願いします。

田中（同志社大学） 同志社大学の田中です。そのの質問に書いているとおりでして、とくにバフェット・ルールの評価をどうするのかという先ほどの鶴田先生のご質問と関連します。バフェット・ルールは、1986年のレーガン税制改革以降の個人所得税の改革の理念を大きく変えたと見ていいのか、あるいはそういうものを大きく変えるような風潮や支持の理解が進んでいると見ていいのか、あるいはそうではなくてたまたま何かの、バフェットさんがいろいろなことを考えた末に、ある種偶然の要素で発言してそれがマスコミに大きくとり上げられたにと

どまるのかという質問です。1986年のレーガン税制改革以来の新自由主義の改革を支えた基本理念あるいは価値と、現在ひょっとしたら新しい動向になるかもしれないバフェット・ルールの提唱を支える基本理念あるいは価値との対立と区別、あるいは関係ということ考えた場合、本当にバフェット・ルールがアメリカにおいて今後支持を得るというふうに見てよいのかどうか。このような点を伊川会員がどのように考えていらっしゃるかということを少しお教え願えればと思います。以上です。

伊川（名城大学） 田中先生、ありがとうございます。非常に重要なご指摘です。本来こういうご紹介をする上では、その点も十分検討してご紹介する必要がありますが、私が調べた限りでという非常に限られた範囲ではありますが、このレーガン改革以来、それからブッシュ政権でとくに税制改革などを支えてきた、新自由主義ですとか富裕層に対する、どちらかと言いますと優遇をするというような考え方、これを大きく変えるところまではまだ至っていないのだらうと思います。ただ、そこに、本当にこういう形でいいのかというような一石を投じた、そういう意味でのインパクトを与えるきっかけになったということは間違いないのかなというふうには思います。

バフェット氏がどこまでそういう基本理念ですとか思想的な背景を持って発言をしたのかということにつきましては、

十分確認はしておりませんが、あまりその辺の基本理念的な対立ですとか、新自由主義からの反対論というようなものは、私の見ている限りでは見られません。昨日の配布資料のなかでバフェット・ルール法案に対する批判ということで挙げましたけれども、この批判というのは主に個別具体的な批判ばかりでして、ただ、その背景にはやはり新自由主義に基づいた思想というのがあるのかもしれない。ただ、ここでも出されている批判というのが、共和党の議員であつたり、あるいはマスコミであつたりジャーナリストであつたりということから出されております。ですので、とくにこれはアメリカの財政危機を背景にして、この問題を解決しなければならないというふうにはバフェット氏が危機感を抱いて、そういう中で出てきた議論なのかなと感じております。思想的な対立に基づいた動きが出てくるかもしれませんが、そのあたりはまだ私の勉強不足でして十分把握はしていません。ただ、そういう意味では世論の風潮も一時期よりは変わってきたのかなというふうにとらえております。

司会（望月） 続きまして、キャピタル・ゲイン課税との関係につきまして、3名の会員よりご質問をいただいております。まず、鶴田会員、ご質問よろしくお願いいたします。

鶴田（関西大学） 関西大学の鶴田です。キャピタル・ゲインについて伊川会員にお聞きしたいのですが、たしか昨

日のご報告の際、検討事項というところで、キャピタル・ゲインに対する優遇措置の点で、日本は原則的に課税をしているけれども、アメリカの場合には優遇措置がつけられているという評価で、どちらかというと何か日本のほうが進んでいるというような評価だったかなというふうに受けとめたのですが、私が理解する限りでは、アメリカの場合、1913年に所得税が導入されて、それ以降基本的に1920年代くらいから、半額課税だとかそういう課税の方式は別にして、基本的に課税をしてきているというのでしょうか、いわゆる通常所得 (ordinary income) とキャピタル・ゲインと2つに分けて、キャピタル・ゲインにもそれなりの課税をするという形をとってきたかと思うのですが、日本の場合にはどちらかというと分類所得的な考え方で、戦前はずっとキャピタル・ゲインに課税していないわけです。戦後1947(昭和22)年に不動産や株式について譲渡所得に課税をするようになって、それがシャープ勧告で有価証券譲渡益の全額総合課税ということが入ってくるわけです。ところが、1953(昭和28)年にはそれが原則非課税になったまま、1989(平成元)年のいわゆる抜本税制改革までずっと非課税で来たわけです。その後、原則課税に変わりましたが、源泉分離と申告分離で、源泉分離の場合みなし所得課税になっていて、これでは所得課税と言えず、また不公平性ではないかという評価だったと思うのですけれど

も、そのあたりどういうふうを考えておられるかということについてお聞きしたいという点です。

伊川(名城大学) 鶴田先生、ありがとうございます。昨日、時間がなくなって端折ってしまいましたので、十分ご説明できなかった部分があります。私が日本の場合原則課税でというふうに申し上げましたのは、こちらが進んでいるというような趣旨ではありません。キャピタル・ゲインに対する課税を全体的に見た場合に、日本では大きく株式とそれ以外の資産とに分けているのはご承知のとおりですが、全体的な仕組みからいきますと日本の場合にはシャープ勧告以来基本的に資産が譲渡された場合には、まず基本的に所得税法33条1項で課税されます。株式は別としてはかの資産で見えますと、所得税法59条でみなし譲渡課税があります。所得税法60条の課税の繰り延べという形で、基本的には資産が移転されるとどういうケースでも値上がり益は必ずどこかで課税されるというような仕組みになっています。まずこの点について、日本が原則課税の仕組みをとっているというような表現でご紹介いたしました。

それに対してアメリカの場合は、贈与した場合には日本と同じように課税が繰り延べられるということで、受贈者のほうにキャピタル・ゲインの課税が引き継がれるという形になりますが、相続の場合には、結局現行は「ステップ・アップ・ベース (Step-up Basis)」ですので、

被相続人の死亡時の時価まで取得価格が引き上げられて、被相続人の保有期間中の増加益というのは結局キャピタル・ゲインとしては課税されないという仕組みになっていて、そのかわり遺産税のほうで課税されるというような形になっています。この点が日本とアメリカのキャピタル・ゲインに対する課税の仕組みの大きな違いだというふうに理解しています。

株式の問題になってきますと、今、鶴田先生がご紹介されたとおりでして、分離課税という形になっています。これに関しましては、先ほど奥谷会員のご質問にも一部お答えしましたが、投資の促進というような観点でこの点をやはり分離課税にしかつ優遇していくのか、それともこの点も含めて富裕層の富の拡大につながっているというふうに評価をした上で、課税を強化していくのか。そこが富裕層に対する課税のあり方になっていくだろうと考えています。

です。鶴田先生のご質問に対しましては、私の説明不足だったところがありますので、私の日米のキャピタル・ゲイン課税の評価という点につきましては、全体的なところでの制度の評価ということです。税率で比べましても、やはりキャピタル・ゲインの、とくに長期キャピタル・ゲインの税率というのがアメリカはずっと低く抑えられてきたという経緯がありますので、この点が日米比較、違いということになると思いますが、とくにどちらがすぐれているというよう

な評価をしたわけではございません。やはりここはキャピタル・ゲインの課税と相続税、贈与税、遺産税、この関係が絡んでくると思います。課税の仕組みが違いますのでなかなか一概には評価しづらい面はあるのかなというふうに考えております。以上です。

司会（望月） 立命館大学の安井会員からも、同じくキャピタル・ゲイン課税の評価の問題についてご質問が出ておりますが、この後の田中会員からのご質問への回答と一緒にお答えいただこうと思います。それでよろしいでしょうか。

安井（立命館大学） 結構です。

司会（望月） 次に、キャピタル・ゲイン課税につきまして、同志社大学の田中会員から、包括的所得概念との関係についてご質問をいただいております。

田中（同志社大学） これも質問に書いているとおりでして、そもそも論理として包括的所得概念あるいは総合課税という論理をとりながら、他面では長期キャピタル・ゲイン課税を軽減するという際に、一方では包括し、他方では排除するという、その2つの論理がどう整合するのかということです。昨日ご紹介いただいたように、課税がいつときに集中するとか、あるいはそのことによって財産所有者が処分を抑制するとかの効果がある、あるいはそれ以外に経済政策的な効果を考慮するなどの理由があるとは思いますが。とはいえ、論理として、もちろん論理だけでは制度は動きませんが、この2つの論理は互いに矛盾するし、両立し

えないだろう。アメリカの議論の大きな特徴というのは、そういう論理の整合性を重視するという考えは、なかなか登場しにくいのか、登場しにくい背景なり土壌なりがあると見ていいのか。つまり政策の過剰ということがあまりにも強過ぎるというふうに見ていいのか。この2つの一見すると違う原理を整合させるといえるのは、そもそも可能なのか、あるいは整合させようという意識はアメリカの税制改革においてはあのか、ないのか、そのあたり事実関係の意味で、もしわかりになればお教え願いたい。

伊川（名城大学） ありがとうございます。今の田中先生のご質問と安井先生のご質問も、長期、短期のキャピタル・ゲインの1年という保有期間、それから長期の場合に優遇されているその理由なり背景なりというご質問ですので、あわせて私の知っている限りでお答えしたいと思います。

日本でも、この所得分類の中で譲渡所得などの不労性の所得に対してどのように課税すべきか、とくに譲渡所得の場合には、不労性の所得である、しかし長年蓄積してきた増加益が一気に実現する、そこに課税をするということに対する課税のあり方。しかもそこに課税をするとなると、資産の封じ込め効果などの議論がありますけれども、アメリカでも同じようにまず考えられているという背景があります。

その中で、アメリカも包括的所得概念をとっているわけですし、そこにキャピ

タル・ゲインの課税を優遇するののかどうかという問題につきましては、そういったキャピタル・ゲインの持つ特徴、性質のどの点を重視するかということが議論になっているのだと理解しています。その中で、税制改革の中で、キャピタル・ゲインの課税を優遇したり、あるいは強化をしたりというような歴史の経緯を経ているわけですが、その中でキャピタル・ゲイン、とくに長期キャピタル・ゲインを優遇するときの議論としては、投資を促進するというような価値が議会の中で優位を占めて、その中で優遇措置がとられてきているということが過去の経緯から見てとれます。もちろん公平の問題などはあるとは思いますが、1つは投資促進の妨げにならないようにということが強調された結果、優遇措置がとられてきたということがあります。

もう1つ、これはキャピタル・ゲイン課税が導入された当初の時代背景ですが、所得税が恒久化されていく中で、第一次世界大戦だったと思いますが、戦費調達というようなことで増税がされたという時期と、このキャピタル・ゲインにも課税をするというような時期が重なっているときがありました。そうすると、オーディナリー・インカムに対してはかなり高い累進度で課税していく。それに対してキャピタル・ゲインをどのように課税するかとなったときに、かなりそこでこのキャピタル・ゲインの持つ性質を考慮して、優遇措置というのがまず置か

れたというところが出発点であったようです。

その後さまざまな時代背景や経緯を経ているのですが、基本的にはオーデナリー・インカムの方はかなり累進度が高まっていったという一方で、キャピタル・ゲインの方はやはり投資の促進というような価値が重視されてこれまで優遇措置がとられてきたというふうに、かなり大ざっぱな整理ですが、そういうことになるかと思います。その中でバフエット・ルールというのは、またそこに対する疑問を投げかけたという意味では、1つ大きな転換点にもなりうるのではないかというふうには思います。不完全ですが、以上です。

司会（望月） 田中先生、よろしいでしょうか。続きまして、富裕層課税の法人税や消費税との関係、あるいは富裕層への課税強化の影響という点について、3名の会員からご質問が出ております。まず法人税との関係について、日本大学の黒川会員、その後消費税について税理士の武石会員、よろしければお二人続けてご質問いただければと思います。

黒川（日本大学） 日本大学の黒川です。私の質問は先生が「おっしゃらなかったこと」についての質問ですので、大変申し訳なく思いますが、富裕層が支配している富というものは、そのかなりの部分が法人の中に留保利益等の形で蓄積されていると思うのです。富裕層への課税の問題を考える場合、これをどうするかというところまで検討しないと議論は完結

しないように思うのです。例えばご報告のアメリカの例ですと、法人税の負担はご存じのように比例税構造とは言えませんが、この法人の利益ないしは蓄積されている利益に対する課税をどうすべきかという点について、先生の基本的なご見解をお聞かせください。

司会（望月） それでは、武石会員、消費税の導入との関係のご質問をお願いします。

武石（税理士） 税理士の武石です。今回、消費税のことをとり上げていただいているのですが、アメリカは、ご承知のとおり大型間接税を導入してないわけですね。それで、アメリカの富裕層の課税、アメリカの租税に対する考え方を理解する意味でも、なぜこのような大型間接税の導入にアメリカは踏み切らないのか、このことを我々は知っておく必要があると思うのです。ぜひご教示をお願いしたいと思います。

伊川（名城大学） ありがとうございます。まず、黒川先生のご質問に対してですが、先生ご指摘のように、確かに法人、あるいはアメリカとの関係でいきますと、とりわけ信託に対する課税というのは、富裕層に対する課税の問題を考える上では避けては通れない問題だろうと思います。今回はバフエット・ルールを中心にということでしたので、その点には触れませんでしたけれども、アメリカでも最近の税制改正の議論として、法人課税の強化というのは議論には出ているよ

うです。アメリカはそういう状況だということですが、日本も含めて、とくに日本の場合には法人成りが多いという現状もありますので、個人の富が法人に移転された場合の課税を強化していくということは、富裕層に対する課税という観点からは必要だろうと思います。具体的には十分用意できていないので不十分ですが、やはり本日の議論や報告でもありましたように、さまざまな特例の見直しとか、そういう点になってくるのではないかと考えています。

それから、武石先生のご質問につきましては、アメリカの場合には連邦税としての間接税に対しては憲法上の制限がございますが、すでにご承知の方も多いと思いますが、連邦憲法上、間接税はその州の人口に比例しなければならないというような憲法上の制約がございます。さまざまな連邦税の導入が検討された中で、これは直接税なのか間接税なのかという議論が常に起こっていて、間接税と判断された場合にはその憲法の規定に対応していないということで違憲判断がされたというような歴史もございます。おそらくですが、そういうことが大きな要因となって、この大型間接税が導入されていないのではないかと思います。

ただ、個別の消費税に関しては、たばこ税などのような税はアメリカの連邦税としても存在いたしますので、消費税についてのご質問については、このような回答でということにさせていただきたいと思います。

司会（望月） よろしいでしょうか。最後に、広島修道大学の奥谷会員より、高額所得者への資産課税を強化することによる国外逃避の問題と、オーディナリー・インカムへの課税強化についてご質問がございます。奥谷先生、よろしくお願いします。

奥谷（広島修道大学） 広島修道大学の奥谷でございます。検討事項のほうでも挙げられておりますが、先の伊川先生の回答の中にもありました金融所得への課税強化をするという場合に、金融資産はどうしても国外に逃げやすい。そうした場合には、富裕層への課税という部分では必ずしも実現しにくい部分があるのではないかと。その結果として、残る国内の所得への課税強化というところでは、どうしてもアメリカでいうオーディナリー・インカム、とりわけ勤労性、労働性の所得に対する課税の強化ということになると、これは応能負担原則ですとか公平性の観点から少し問題が生じるのではないかなと思ひまして、このあたりアメリカのバフェット・ルール等とのかかわりでどういった議論があるのか、あるいは伊川先生がどのように考えていらっしゃるのかという点を教えていただければと思います。よろしくお願いします。

伊川（名城大学） ありがとうございます。ご指摘のとおり方向性にどうしてもなっていくのだらうと思います。アメリカの場合には、アメリカの国籍ないし市民権があれば世界のどこで得た所得でも課税されるという仕組みになっていま

すので、最近富裕層、あるいは超富裕層が、そもそも国外へ国籍を移してしまうというような形で税の逃避というのが問題になっているところなんです。そうなりますと、ここは税制全体のかなり大きな問題になってくると思いますし、国籍を離れてしまうと既存の税制だけではどうしようもないというようなこともあるのかと思いますが、今のところ議論として議会あるいは大統領のレベルで出されている内容としては、やはりタックス・ハイブンに対しての課税を強化していく。その中で、これは日本でも紹介されているところですが、情報公開を強化していくというような方向で、タックス・ハイブンに対する課税の取り組みというのが進んでいるような状況ですが、このままで行くと、やはり国外へ逃げられない勤労層、中間層だけが取り残されていくというようなことになりかねませんので、この点はわが国でも議論になっているところですが、引き続きアメリカでどういう議論があるか。今回は十分にご紹介できませんでしたので、今後の課題として検討させていただきたいと思います。

司会（望月） 奥谷先生、よろしいでしょうか。それでは、以上で伊川会員への質疑を終わりにしたいと思います。

続きまして、森会員への質疑に移ります。まず、森会員へのご質問として、関西大学の鶴田会員より、応能負担原則の考え方との関係につきましてご質問が出ております。鶴田先生、よろしくお願い

します。

鶴田（関西大学） 関西大学の鶴田です。森先生のご報告は随分参考になりましたけれども、1点、私はドイツについてはあまり知らないものですから教えていただきたいということで、報告レジュメで応能負担原則と応益負担原則ははたして対立的概念なのかということで疑問を提起されているわけですが、そのことは最近ドイツで所得課税において応能負担原則の考え方に大きな変化が起こっているということを意味するのか、また変化が起こっているとすればどういう背景があるのか、そのあたりについて教えていただきたいという点です。

森（大東文化大学） ありがとうございます。私のレジュメで「応能負担原則と応益負担原則は対立的概念か」と記しましたが、これは私自身の問題提起です。それをまずお断りしておきます。

今回の報告に当たりまして、ドイツの経済史等をずっと読んできたわけですが、所得課税に対する応能負担原則の考えに大きな変化があったとまではいえないと思います。ただ、今回の報告レジュメでも出てくるパウル・キルヒホフの論考ですと、応能負担原則を完全には捨ててないまでも、比例所得にしているとか、私もまだ完全に把握しているわけではないので、単純に累進税率への批判なのか応能原則への批判なのかということは一概に言えないのでわかりませんが、大きな変化ということはないということで申し上げておきたいと思います。

ただ、最近のドイツの税制の、これはほかの会員の質問の答えとなる面もあるかもしれませんが、ちょっと申し上げておきますと、確かにグローバリゼーションという影響は非常に大きいと思うのですが、私自身はまだ十分にその関連というものを見つけているわけではありません。しかし、どうも財政改革、とくに2000年の連邦財政改革などを見ますと、1990年にドイツの統一が起りまして、かつて東ドイツだった州、新五州に財政支援が行われて、旧西ドイツの州から不満が噴出したということもありましたし、またその関係で一時期ドイツは「ヨーロッパの病人」というような言い方をされ、債務が増大し、それとともに企業活動とか雇用にもかなり影響が出てきていて、本当に重病人という形でした。そして財政赤字も増えたというようなことがそれぞれ結びついて、だんだんと所得税を引き下げていくというような、いわば景気活性化策のような対応がとられました。ただ2000年の税制改革で、所得税の最高税率を下げていったところ、2005年あたりになって、「超高所得者層」というのでしょうか、そのような存在が出てきたということを申し上げておきます。

それから、私の応能負担原則と応益負担原則は対立的概念かという問題提起ですが、これはあくまで私の個人的な試論ですが、説明をさせていただきたいと思っています。

1つは、応能負担原則というのは、と

もすると、これはとくに批判説に多いのですが、行政サービスから国民や住民が利益を受けている、そういうことを強調するのが応益負担原則です。次に、応能負担原則では、あたかもそのことを無視しているかのような議論が行われていると私は考えました。しかし、本当にそうなのか。応能負担原則も、これはもう少し歴史を調べなければいけないかもしれませんが、国民とか住民が何かしらのサービスといった利益を受けていることに変わりはないわけです。その事実を無視してはいないはずだと思います。

この事実を前提としながら、しかし応益負担原則ですと「受益」という概念に結びつきます。これは一見すると非常にわかりやすいのですが、よくよく考えれば非常に曖昧模糊としています。こういったものでは基準というか物差しになりませんので、それとは異なって比較的具体的な基準で、一種の納税義務者の担税力というのを科学的な要素と位置づけているのではないかというのが私の考えです。

それから応益原則から、大体、比例税率や均等課税が導き出されて、累進税率を排除するということになると思うのですが、そこまで確たる根拠があるのかなというのが私の非常に素朴な疑問です。ですからここは、ドイツや日本でほかにもこういう議論があるのかどうか私も詳しくは存じ上げませんが、あくまでも私個人の非常に素朴な考え方として、いわば応益負担原則というものを具体化すると

どうか発展させたものが応能負担原則ではないかという、私の仮説というか、暫定的な考え方でございます。以上です。

司会（望月） 鶴田先生、よろしいでしょうか。続きまして、累進税率の税率構造につきまして、立命館大学の安井会員からご質問がございます。よろしく願います。

安井（立命館大学） 立命館大学の安井でございます。ご報告ありがとうございます。すごく勉強になりました。ただ1点、レジユメの「応能負担原則や累進課税に対する最近の批判」というところで、「累進課税制度は政府による裁量の幅が大きい制度である」というところに対して、森先生が、仮に比例税率であったとしても税率を何パーセントにするのかという点で政府に裁量があるのだから、この点はとくに累進課税に対する批判には当たらないのだ、というようなことをおっしゃっていたかと思います。私の聞き間違いであれば申し訳ありませんが、この点に関しましては、比例税率でありましたら1つの税率を決めるということになるわけですが、累進税率でありますと要は2段階以上、数段階、現在日本でいえば5段階ほどあったかと思いますが、その税率を何段階にするかとか、さらにそこをどこで区切るのかといったような、複数項目にわたって決定する必要があるということで、さらにその決定した段階による累進税率によって、真の平等が図れるのか、それにつながる税率構造になるのかということが、数学的と

いいですか、科学的に証明ができない。そういう点で、この累進課税に関しては、政府による裁量の幅が大きいという批判になっているのかなというふうに私などは考えるのですが、私の考えが間違っているのか、そのあたりのことに関しまして、森先生はどのようにお考えかということを質問させていただきたいと思います。

森（大東文化大学） ありがとうございます。ご質問の件でございすけれども、私は非常に単純に裁量ということを強調されているかなと考えました。これは実は出典が新聞のインタビュー記事なのです。それ以外にも広島大学の手塚貴大准教授の論文なども少し読みましたけれども、確かに比例税率というのは1つの税率です。累進税率の場合は、最低でも2つ、あるいは3つ、4つ、5つというふうになっていますので、その分の裁量が大きいということではそのとおりだと私も思います。

実は、安井先生のご指摘の真の平等につながる税率構造になっているのか証明できないということですが、この点を突かれれば多分そのとおりだというふうに申し上げざるをえないところもありまして、私も今記憶が定かではありませんが、ほかの方の論文にもあったような記憶があります。この点は確かに証明できません。何パーセントということになるのか。たとえそれが何パーセントということを決められていて、算定根拠があるとしても、算定根拠はとくに明かされるわけで

はありませんので、それが我々にとって正しいかどうかというのは検証のしようがないというふうに言われてしまえばそのとおりでございます。その辺は確かに考えなければいけないと思うわけです。ただ、それを私がどういうふうに克服していくかということは課題にさせていただきますのですが、ただ、いくつか累進税率構造についてそれなりに妥当な計算法があるということは論文で読んだのですが、私はあまり数学が得意ではありませんので、検証ができないため何とも言えないのですが、何かしらの形でそういうことを検証する方法はあるのではないかと思います。

もう1つ付け加えさせていただきますと、比例税率ということではあります、実はこの後の質問にもあるのですが、例えば消費税ですね。軽減税率などを定める場合でも、その軽減税率の対象品目を何にするかということについて、これはさまざまな政治的な配慮というか政治的裁量というか、そういうものも当然働きますので、例えば消費課税であっても、消費課税のようなものだから単純だから裁量はないのだと、そういうような話にはならないのではないかと趣旨も込めて申し上げました。

司会（望月）よろしいでしょうか。続きまして、ドイツの税制改革の方向性の議論を踏まえまして、日本の税制への示唆という点でお二人からご質問をいただいております。広島修道大学の奥谷会員のほうから、ご質問いただければと思いま

す。

奥谷（広島修道大学） 広島修道大学の奥谷でございます。ドイツの憲法などさまざまな観点から非常に興味深いご報告をいただきまして、ありがとうございます。3つ、基本的にまとめてよろしいですか。

ドイツと日本の税制改革の方向性というものを示していただきましたけれども、伺った限りでいいますと、ドイツでは例えばジニ係数が税制によってあまり改善されていない。そうすると、例えば所得税のほうでは「基礎控除額（Grundfreibetrag）」の引き上げがあるということにつながってくるのかなと思ったのですけれども、その一方で「売上税（Umsatzsteuer）」については税率を引き上げ軽減税率を廃止するという提案も出てきます。そういうところからいえば、ドイツとしては格差是正への対応として税制では十分にできていない部分があるので、基礎控除額を引き上げたり、あるいは売上税の税収をもって社会保障等に充てていくというようなことを考えているのかということが1つと、そういうようなところから、日本もそういった方向に進むべきとお考えなのか、日本としてはドイツの議論を踏まえてどういう方向に格差是正のために進むべきとお考えなのかということをお教えいただければと思います。よろしく願いいたします。

森（大東文化大学） ありがとうございます。今の段階での私の理解に従うならば、法人税などの実効税率の引き下げと

か、間接税の引き上げというような点、それから所得税の最高税率も若干引き上げたりしているというところでは、日独で似ている点も多いのですけれども、まず社会保障のあり方とも少し関連します。そのため、ドイツの税制が果たして格差是正に役に立っているのかどうかというのは、もう少し細かく分析していかないとわからないのですが、あまり寄与していないのかなというのが私の印象です。失業対策とか雇用や子どもの養育については、若干税制などで軽減措置を図るなどのことをやっているみたいですが、そのようなことがはたして格差是正につながっているかというのは私もまだよく分析ができていなくてわかりません。

わからない上で言うのですが、例えば法人税の実効税率の引き下げの問題がそうだと思うのですけれども、真に国際競争とか、あるいは投資の呼び込みですね。奥谷先生もご存じだと思いますが、ドイツの場合、法人課税が日本と違ってちょっと変わっています。いわゆる「人的会社」は所得税ですので、日本の合名会社とか合資会社のような法人は所得税で、株式会社や有限会社は法人税ですので、その点がまた複雑なところだったりするのですが、そういう制度状況において法人税などを引き下げて、それが本当に国際競争力に資するのか。あるいは、例えばオランダのような国々に会社が逃げているというようなことを防げるのか。それから投資の呼び込み等というこ

とについてもできるのかということ。こういうことも踏まえつつ、所得税のことも考えなくてはいけないのですが、日本はドイツを参考にすることはしても、必ずしも真似をする必要はないと思いますし、背景が違いますので、あえて言うならば法人税率の引き下げという方向で税制改革などを進めるのではなくて、やはり法人税については実効税率、国際競争重視や引き下げとかではなくて、基本的には維持する。累進税率にするか比例税率にするか、そういうことは私もまだよくわかりませんので置いておきますが、法人税ではなくてやはり所得税の累進税率の引き上げなど、そういうようなところで考慮すべきではないかと思います。

司会（望月） 奥谷先生、よろしいでしょうか。続きまして、付加価値税であるドイツの売上税との関係につきまして、同志社大学の田中会員からご質問が出ております。よろしくをお願いします。

田中（同志社大学） 同志社大学の田中です。ドイツの売上税の状況について、事実関係がもしおわかりであればお教え願いたいという趣旨で質問させていただいています。とくに日本は税制改正で消費税の税率等を引き上げると、消費者の負担が逆進的になって問題であるという、こういう議論が常に出てくるわけです。そういう議論が、ドイツの売上税の税率を引き上げる際にあるのかどうかがよくわかりません。ドイツにおいてそのような議論があるのかないのか。またその理由は何なのか。

要するに、例えば昨日ご報告があったように、ドイツの場合は、日本やアメリカと比べてジニ係数が示すような不平等の度合いがそんなに大きくはないからあまり問題にならないのか、あるいはドイツのほうが税率を引き上げていく際に少しずつ継続的に変えたために、負担感がそれほど大きくないから、あまりそういう議論がないのか、あるいはそもそも納税義務者が事業者なのだから、そんな消費者の負担がどうなるというのは、結局は物価水準の問題だとして、あまり議論にならないのか。このように、日本でよく言われるような逆進性の議論に関して、ドイツにおけるこの種の議論の存否あるいはその理由なり背景なりということでお教え願えればありがたく存じます。

森（大東文化大学） まず、最初におわびを申し上げなければいけません。実はドイツの付加価値税である売上税については、関野先生がたしか昨年のこの学会で報告されていて、私も報告原稿を参照しました。ところがいくつか問題がありまして、申し訳ないことに私の今日持ってきている資料の中には一切それがございません。ただ、この辺は議論があったということだけは覚えているのですが、どういう背景かというのは存じ上げません。申し訳ありません。この点につきましては、今回の報告を文章化して余裕があれば触れたいと思います。大変申し訳ございません。

司会（望月） 田中先生、よろしいでしょ

うか。もう1つの付加価値税の問題につきましては、元静岡大学の湖東会員からのご質問の後にお願いします。まず、湖東先生、ご質問をお願いします。

湖東（元静岡大学） 森先生、レジュメのⅣに「ドイツにおける簡素化」、この簡素化という名前の下での増税、格差の拡大ということが当然起こってきますが、こういう税制の見直しは一種のはやりで、この簡素化という名の下での税制改革、アメリカでも日本でも同じ言葉が使われたと思います。簡素化の中身は、所得税では平均税率、比例税率ですね。ドイツの売上税では標準税率への一本化、軽減税率廃止論だと思います。では、法人税における簡素化の中身は何でしょうか。私見で結構ですからご教授ください。よろしくお願いします。

司会（望月） 田中先生、お待たせいたしました。ご質問をお願いいたします。
田中（同志社大学） 今、湖東先生からご質問があったことに関して、ドイツで軽減税率を廃止するという議論は、ある意味では非常に興味深い議論だと思っています。あるドイツの税理士会の幹部の人とお会いしたときも、むしろこういう軽減税率はやめるべきだというふうにその方はおっしゃっていたので、「へえー」と思ったことがあります。このような軽減税率の廃止論は、結局、一体誰の利益を守ろうとしているのかが問題になると思います。どうもその議論は、売上税を管理し、納税する際の事業者にとっての利益ないし便宜かなとも感じられます。

事実認識としてこのような理解でいいのか、あるいはそれ以外に何らかのどなたかの利益ないし便宜を図るなどの議論があるのか。つまりこういう改革案を進めていこうとする推進力について、もしご存じであればお教え願いたいというのが一番の質問です。

あとは、今、湖東先生もおっしゃったように、やはり簡素化というキーワードというのはなかなか扱いにくい。簡素化という言葉は、一見すると合理的な発想だからいいねということになりそうですし、そのように言っている場面も多いと思いますが、やはり税制改革の場面では、今までの例でいくと、それこそ累進税率の廃止や抑制という実践的な目的を持つものとして、意図的に使われてきたという歴史があります。しかも、そもそもこういう簡素化を支える法的なルールといえますか、法的根拠があるのかないのかはつきりしない。つまり単純で合理的な精神から簡素化がいいとか悪いとかと言っているだけの話なのか、それは法的な根拠ないし基礎あるいは何らかの法的な価値を背景にした主張として今後も考えないといけない話なのか。この問題はすぐにどうのこうのという議論ではないと思いますが、簡素化の法的基礎をどう考えたらいいのか、もしお考えがあればお教え願いたい。

森（大東文化大学） ありがとうございます。湖東先生と田中先生からご質問をいただきました点につきましては、確かにすぐに私がぱっとお答えできるような

問題ではありませんが、先ほどの軽減税率の云々ということは、最初の田中先生へのご質問の答えと同じでありまして、私が今お答えするための資料等は持ち合わせません。大変申し訳ございません。

簡素化ということですと、例えばドイツで実際に改革の議論がなされているのは、先ほど申し上げましたが、法人についてです。ただ、法人といっても日本の場合とは扱いが違いますので、その点は先ほど申し上げたとおりです。ですから、人的会社については、日本で言えば法人なのにドイツでは法人ではないので、所得税で累進税率が適用されます。それから、株式会社や有限会社ですね、ドイツにはまだ有限会社がありますので、そこらは法人税が課税されるので、こちらは比例税率ですね。そういった違いがあります。それから、これはとくに市町村の財源保障という問題とも絡むのですが、営業税というややこしい税金の存在があります。これは税制改革のたびに、とくに経済界などからは、営業税の全廃というような議論も行われているようでして、そのために、市町村会議が反対しているというようなことがあります。多分このあたりも、営業税を廃止するなり何なりして、法人税に一本化しろと、そういうこととか、あとは、さまざまな優遇策などもありますので、それらの整理統合ということがあってはならないと言われております。私の持っている資料の中でも、その点がいくつか、過去の改革ですけれども、2007年ぐらいの改革

などで、その項目が挙げられています。

それからもう1つ、田中先生のご質問で、簡素化というのは法的理念、規範たりうるとすると、その根拠は何かということです。私も今回の報告を憲法の観点から行いました。確かに財政学などの租税原則では簡素化が出てまいりますけれども、憲法でその簡素化というものを合理づけるというか基礎づける条文があるのかと言われると、私には思い浮かびません。といいますのは、今回、日本国憲法も見ましたし、ドイツの基本法も読みましたが、例えば租税法律主義というのがございます。それから公平ということで、公平は平等に結びつくはずなのです。そうすると、簡素化というのは何に結びつくかという、結びつけようと思えばいろいろなところに結びつくかもしれませんが、例えばそれが租税法律主義の課税要件法定主義に結びつくかという、これもちょっと違うと思うのです。少なくとも憲法なりの根拠として独立してこれは簡素化の根拠なのと言われるものではなくて、あえて言うならば補助的な根拠であろうと思います。例えば公平というものが1つ大きな前提にあります。それから租税法律主義がもう1つ前提として、これは憲法84条や30条に求められます。そういうことに比べれば、簡素というものは法的規範というよりは補助概念、せいぜいその程度にすぎないのではないかというのが、今のところの私の回答です。この点はさらに分析してみたいとは思っております。ありがとうございます

いました。

司会（望月） 湖東先生、田中先生、よろしいでしょうか。次に、法人税の関係につきましてご質問が出ております。日本大学の黒川会員、元立命館大学の浦野会員、続けて簡潔によろしく願いいたします。まず黒川先生からご質問をお願いします。

黒川（日本大学） 日本大学の黒川です。先生の税負担の公平を権利論の視覚からとらえられる、こういうご見解には私としては大賛成です。そこで先ほどの伊川先生への質問と共通する部分も出てくるのですが、法人の税負担ないしは担税力というものは、憲法理論上どのように位置づけられ、説明されることになるのでしょうか。そもそも法人が応能負担原則の適用対象内に入るかどうかとか、法人税制をどのように設計するかということについての重要な論点については、すべて影響の出てくる点ですので、ごく簡単に構いませんので、森先生のお考えをお聞かせください。

浦野（元立命館大学） 浦野です。投資を引き寄せるために法人税を減税するという話なのですが、引き寄せる外国からの資本のかなりの部分はヘッジファンドなど短期運用を軸にした投機資金だと思うのですが、法人税を減税しても彼らの逃げ足にはあまり関係がなく、その動向がどうして法人税減税に結びつくのかよくわからないのですけれども。

森（大東文化大学） ありがとうございます。まず、黒川先生のご質問に対して

答えさせていただきます。憲法理論上どのように位置づけられるかということですけれども、今まで多分憲法の理論では、私が知る限りですが、その点についてあまり明確に論じられてはいないと思います。憲法の学説で見たことがありません。ただ、いくつかの観点からは可能だと思うのですが、まず、人権享有主体性があるということです。これはドイツの基本法では、第19条3項の例文ではっきり認めています。日本でも権利の性質によって人権享有できるかどうか決まるといって、そういう議論があります。例えば法人でしたら精神的自由権とか、財産権は享有できます。人身の自由はさすがに無理ですが、財産権ならできるということから考えれば、まずその部分から逆に税負担を説明することが第一歩として可能だと思います。

ただ、問題はその後でありまして、たぶんこれは黒川先生のご質問の根底にあるのではないかとと思うのですが、法人擬制説か実在説か、そちらのほうが次にかかわってくるのかなというふうに考えます。これは人権論からストレートに導き出せるかどうかという難問はあるのですが、あくまでも私の考えるところでは、法人擬制説を採用した場合、人権の享有主体性という議論が、結びつきが少し弱まるのではないかと。とくに法人の税負担の根拠づけということから考えると、擬制説というのはちょっと弱いのではないかと。法人税では二重課税の議論がありますので、その関係でも少し弱まるのでは

ないか。むしろ実在説的な説明のほうが実態にも合うし、人権論ということできると、法人の人権享有主体性をより強く主張できる部分はあるのかなと思っています。これは検証が必要だと思いますが、今のところ私としてはそのように考えております。

次に、浦野先生のご質問にお答えします。私が説明を省いてしまったか、誤解を招く説明をしてしまったか、まずおわびしなければいけないのは、これは一橋大学の佐藤主光先生のご発言だったと思うのですが、この文脈は確かに投資云々という議論もありますし、実はその前提は、所得再配分は国の機能なのであって、地方にそんなことをやる必要はない。だけれど、地方にも法人についてはあるのだと。これが所得再配分に結びついているかのような議論をしていまして、一方でそういう必要はないのだということも言われています。ただ、これは佐藤先生の発言ではありますが、同じような発言でも、投資を呼び込むために法人税減税は必要とする議論が多いというのは事実でございます。

一言で申し上げるなら、投資を引き寄せるための法人税減税というのはそれほど大きな意味はないと思っています。というのは、法人税を引き下げたから、では投資を引き込めるかというと、いくら法人税が安くてもほかの環境がそろっていなければどうしようもないわけですから、これはあまり決定的な意味合いにならないと思います。どなたの議論だか忘

れてしまったのですが、例えばアメリカは法人税の実効税率が高いと言われていきますけれども、それでも投資も活発で企業が進出したりしているのはなぜなのか。逆に実効税率が低い国でも、投資の逃げ場とかにはなるかもしれないけれども、それ以上のものを生み出しているわけでもない。これはなぜなのかというような議論もあるぐらいで、投資減税、投資のための法人税減税、法人税だけではないと思いますが、そういうものについては、あまり意味はないということだと私は考えております。以上です。

司会（望月） 黒川先生、浦野先生、よろしいでしょうか。あとお二人から質問が出ておりますが、最後にまとめて、税理士の武石会員から一言、先ほどの税率構造の質疑に関する補足のご発言をいただきたいと思います。武石先生、よろしくお願いします。

武石（税理士） 森先生は先ほど、自分は数学が得意じゃないということでしたが、恐らく先生はこの本はもうすでに読んでいますけれども、河野惟隆先生の『個人所得税の研究』（税務経理協会、1987年）は、超過累進税率を数理的に解析しておりますので、よろしくお願いいたします。

森（大東文化大学） わかりました。参考にさせていただきます。ありがとうございました。

司会（望月） これで森会員のご報告に対する質疑を終わりにさせていただきます。進行が拙くて申し訳ございません。

ここで税務会計学の長島会員に司会を交代いたします。

司会（長島） 司会を代わりました、自由が丘産能短期大学の長島と申します。よろしく申し上げます。4名の会員に10件ほどの質問がありますので、あと残り30分ほど、効率よく質疑を進めていきたいと思います。

まず、関先生・三好先生に対して、関西大学の鶴田会員のほうから、農水省試算と生産額のマイナスが過小評価になっている点についてご質問が出ております。では鶴田先生、よろしくお願いします。

鶴田（関西大学） 関西大学の鶴田です。関先生・三好先生のTPPの分析は、非常に詳細で、大変な手数もかかった労作だと思います。時間がありませんので端的に申し上げますけれども、分析の進め方として一応農水省試算の分析を前提に置いてもう一度地域別に分析されたということになっているのですけれども、東京大学の鈴木宣弘先生が主張されているところによると、この農水省の試算そのものが、実はTPPが実行された場合に、日本の農産物の競争力からいったらそれほど今までと変わらないのではないかとというような前提で試算されていて、その点では生産額に対するマイナス効果が過小評価されているということを指摘されているようですけれども、そのあたりはどのようにお考えだったのか。今回の試算とはあまり関係ないと言えば関係ないかもしれませんが、そういう試算

があることについてどういうふうにお考えかということだけお聞きしたいのですけれども、よろしくお願いします。

関（島根大学） ありがとうございます。過小評価の問題ですが、お答えとしましては、我々も鈴木先生のご指摘どおり政府、農水省の試算の前提が過小評価であると考えています。例えば10億円以下の生産額の品目が試算から除外されていること、税率が10%以下のものについて影響がないと試算から除外されていることなどです。過小評価になっていることを認識した上で、それを前提として計算をしています。この過小評価問題に関連して、ほかの論点として、例えば関連産業への影響や農林業による環境保全効果というところを含めて、考えなければいけないと思います。農林業が有する環境保全機能について経済学の分野では、定性的な問題として処理されていることがほとんどですが、いわば水源涵養機能といった農村が持つ環境保全的・公益的機能をどう評価すべきか、この点で考えるならば今回の試算は、相当な過小評価になっているということを強調する必要があると思います。

こうした環境保全的・公益的機能については、代替法といった金銭評価に置き換える手法があります。例えばダムいくつか分の水源涵養機能があるのかといった議論があるのですが、こうした数値は今回の政府試算においてはカウントされていない。その意味で、本当に過小に評価されている政府試算を前提とした上で、

私たちは地域ごとに、また農業生産所得に関する試算を行っているという点は、何度繰り返し強調してもいいと思っています。今申し上げた農林業・農村が有する環境保全的・公益的機能を敷衍すると、都市が農村に、物質的に依存しているという点を強調しておく必要があると思います。まさに食料生産は言うに及ばず、エネルギーや水の供給をはじめとして、都市が農村に物質的に依存しているという現実こそが、都市と農村間の経済・財政格差を財政調整機能によって補う大きな根拠ではないかと思っています。例えば、山梨県の道志村が横浜市から「仕送り」をもらうといった財政調整が部分的には行われておりますが、まだまだ本当に小さな額に過ぎません。地方交付税機能強化の根拠としての農林業・農村が持つ環境保全機能の評価は重要な論点であり、今回の政府試算でこうした公益的機能が抜け落ちて過小評価されている点について、強調しておかなければなりません。

司会（長島） ありがとうございます。今の鶴田会員からは実は2つの質問があったのですが、今のお答えは、2つ目の質問への回答も含まれていると思いますので、次の質問にいきたいと思います。

続きまして、同じく関先生・三好先生に対して、広島修道大学の奥谷会員から、TPPと他産業への影響、それから財政への影響の件でご質問があります。

奥谷（広島修道大学） 広島修道大学の奥谷でございます。非常に緻密な数値等

を出していただき、専門外の私にも大変わかりやすい報告をしていただきまして、ありがとうございます。その関連で、今回は農村のところ、農業に関する影響ということで試算が出ているかと思いますが、TPPの締結がなされた場合に他産業への影響というものをどうしても考慮しないと、農村への影響の大きさというものがうまく表現できないのではないかというのが、素朴な疑問だったわけですけれども、恐らく時間的な都合等でその辺は割愛されたのだらうと思います。質問としましては、そういった他産業への影響を考慮した場合に、所得の格差というものがより一層広がるのか。そして、それに伴う自治体財政への格差というのはさらに拡大する。この農村部への影響というものが非常に大きなものになるというふうに、今回のご報告の延長線上にそういった理解をしていいのか悪いのか、その点だけお教えいただければと思います。よろしくお願いいたします。

関（島根大学） ありがとうございます。私どもの報告では、農業の生産額・生産所得額の減少までが試算されています。おっしゃるとおりこの減少がさらに関連産業に影響していくという点は、私たちとともに試算を実施した作業チームとして、静岡大学名誉教授の土居英二先生がまさに奥谷先生ご指摘の部分を担当されました。実際に農業所得もしくは生産額が縮んだときに、それが他産業にどれほど波及していくのかということを実際に計算しております。全国的には農産物の

生産減3兆円が波及することで、最終的に3.6倍のマイナスの影響を引き起こすという結果になっています。さらに地域別・都道府県別にも土居先生が計算をして評価をしております。私どもが今回報告した数字の一部も土居先生が前提にして試算され、都道府県ごとのマイナスの波及がどれくらいかという数字を出しているのですが、今回の報告ではそこを踏まえた形での議論・展開等がまだできておりません。例えば、土居先生の結果を受けて、さらに地方財政、税収の部分でどのような地域格差が生じるのかというのは今後の分析課題になります。

土居先生の試算で興味深いのは、東京や大阪といった農業とはかわりがないように思える都市部においても、かなり大きなマイナスの波及があるという点です。意外な結果だったのですが、食品産業といった関連の第二次・第三次産業が集積していることを踏まえると確かにこの側面を見逃すことはできない、TPPというものは農村部だけの問題ではないという示唆が得られています。

司会（長島） 続きまして、湖東会員から消費税とTPPの関係についてご質問が出ております。よろしくお願いいたします。
湖東（元静岡大学） お二人ともTPPに反対という立場だと思うんです。そこで唐突な質問ですが、TPPと消費税の関係について、もしお考えがあればお聞かせください。TPPというのは貿易関税の関係ですね。消費税には輸入の際に高い税率がヨーロッパではかかりますね、

日本でも5%から8%に引き上げられます。付加価値税・消費税には輸出戻し税という制度があります。私はTPPと消費税は大いに関係があると思っているのですが、その点についてもし私見がありましたら教えてください。

関(島根大学) 湖東先生が、この間ずっとご指摘をしていらっしゃる構図に関連して質問をいただき、勉強になりました。おっしゃるとおり、消費税はいわば輸出促進的な側面があつて、これを今回上げるのであれば、とくに対アメリカとの関係で、輸出促進的な政策を打ったバーターとしてTPPに加入して関税をゼロにする、その意味でTPP参加・関税の引き下げ圧力の高まりが、実は消費税増税という問題と絡んでいるという政治的な構図があるのではないかとご指摘として受けとめさせていただきました。私どもがあまりこれまで意識していなかった全体構造についてご指摘いただき、大変勉強になりました。

我々が今回こういった計算に取り組んだのは、今お話いただいたとおり輸出産業の個別産業的な利益が、「国益」という言葉の中で曖昧模糊としながらそれが全面的に擁護された問答無用の構図が今つくられていることへの危機感からです。「国益」というものの内実をもう少ししっかり検討した上で、TPPを国民的な議論に付さなければいけない、そのためにも、TPPによる被害の側面をいかにリアリティを持って我々が受けとめ、地域的な議論を巻き起こしていくの

かが重要だと思います。ご質問をいただいたことで、今回の私どもの試算作業の意味を改めて認識をいたしました。ありがとうございます。

司会(長島) ありがとうございます。では、続きまして、宮入会員から2つ、農業所得の減少分の所得補償の件、そして「3.11」の関係で2011年度決算を使うべきではないのではないかとということについて、ご質問が出ております。よろしくお願いいたします。

宮入(愛知大学) 愛知大学の宮入です。今回の試算、地域別、目的別影響という、大変詳細なシミュレーションをありがとうございます。ところで1点目、後半の部分の財政関係の自治体財政への影響の点ですが、これは農業所得の減少分の所得補償を全部やるというふうな前提のもとで試算するということだったのですが、現実にはこれはありそうもないことではないかというふうに思ひまして、その仮定自体がどうかなというふうに思っているのです。というのは、要するに農業所得の減少分を全額補償するというのは、そもそもTPPというものの精神というか、政策のポリシーには明らかに反するからであつて、そういうことはやりっこないと思うんです。それから、仮にそうやるとしても、ベースのところでは自主財源から補償すると仮定しておられますが、これはいろいろな財源に自由に使えるという点では一般財源ということで、ことに農村部においては一般財源を、とくに地方交付税ですが、これで補償す

るというふうにしたほうがより妥当性が高く、説得的ではないかと思われます。

それと2点目、2011年度、要するに「3.11」の影響がある決算をベースにされています。これは直近ですからそれはそれでいいのですが、しかし逆にその「3.11」の影響があるという点では、少なくともその前年の2010年度の決算を一応これも試算して、その上で兩年度を比較するような方法をとられたほうがいいのではないかと考えておりまして、その辺について説明をしていただければありがたい。以上でございます。

関（島根大学） ご指摘ありがとうございます。まったくご指摘のとおりだとお話を伺っておりました。地方単独経費によって所得減少額の全額を補償することの政策的なりアリティは、現実にはそぐわない部分があると思います。現時点でさえも農業の大規模化の促進を中心として「選択と集中」の政策路線が進行していることを考えれば、現状からの減少額全額を補償する制度設計はありえないというのはおっしゃるとおりかと思います。私どもの試算結果をどのように地方財政の問題に引き落とすことができるのか、さらに検討を進めて、もう少しアリティのある前提での試算を検討できればと思います。

2点目にご指摘いただいた、自主財源ではなくて国からの交付税等一般財源で補償される想定が現実的という点についても、ご指摘のとおりです。今回お示した試算は自主財源で補償するという、

いわば最も苛烈なシミュレーションではこのようになるということです。ケース2として国と地方が半額ずつ補償するというシミュレーションもやっていますが、今回はお示ししませんでした。今後ご意見を参考にリアリティのある試算を追求したいと考えています。ご指摘ありがとうございました。

司会（長島） ありがとうございます。これで関会員・三好会員へのご報告への質問は終わります。

続きまして安藤会員に対して質問が3件来ております。まず、日本大学の黒川会員より、故北野弘久先生のシャウプ税制に対する限界の指摘を踏まえたご質問が出ております。よろしく願いいたします。

黒川（日本大学） 日本大学の黒川です。私は故北野弘久先生の門下生でございしますが、門下ではシャウプ税制につきましては1つの限界があるものと位置づけております。つまり高度に理論武装された公平の理論を軸としながら、実は全体としては資本の蓄積に資する基本構造を持つ、そういう資本主義税制としての構造が根本にあるということです。そこでは本日のご報告にあったような経緯での戦後税制の歴史は、そうした建前上の理論武装としての公平の理論、理念すらかなり捨てて、赤裸々に大資本や富裕層の要求を実現していく過程＝シャウプ税制の崩壊過程であったと、こういう基本的な認識が導き出されます。先生は、シャウプ税制そのものについては、今日はご

批判を差し挟まれなかったと思いますがこの点についての先生のご評価はどうなっておいででしょうか。

司会（長島） 安藤先生、よろしく願います。

安藤（元静岡大学） 確かに資本蓄積に資する税制という性格はあります。法人擬制説を採用して法人税を軽く課税して、最終的な税負担は個人の株主に委ねる。そういうことで総合累進課税とキャピタル・ゲインの全額課税という内容になっているわけですが、それは私も別に批判すべきものというふうには考えません。大体そういう資本蓄積税制を考えたということは、日本の民主化のために、財閥解体という政策が先にあって、この財閥解体ということ考えた法人税の軽減であったというふうに思っています。

というのは、日本の財閥というのは、三井、三菱、住友など、いずれも家族支配という形態をとっておりました。そしてアメリカは、日本軍国主義の侵略性の経済的な基盤が、そういう財閥の支配だということで、財閥の解体ということを民主化政策の柱に据えていたわけです。そういう中で、シャウプ税制の法人税というのは、株式会社、公開された株式会社を中心とした日本資本主義の再建と云いますか、ある意味で日本資本主義の改造というようなことを目指していたわけです。それをこういうふうに個人に富が集中するのを税制を通して規制する、いわば財閥に対する政策と、それから法

人による資本蓄積というものを狙っていた、そう考えております。

司会（長島） ありがとうございます。続きまして元静岡大学の湖東会員より直間比率の関係について、ご質問が来ております。よろしくお願いいたします。

湖東（元静岡大学） 安藤先生に端的にお伺いしますが、シャウプは直接税中心の税制を理想としたということがわかります。そこで、シャウプがわが国に付加価値税の導入を勧告しました。シャウプの付加価値税は法人事業税に代えて入れるものですから、当然直接税として位置づけられていました。その点では赤字でもかかる事業税、外形標準課税による事業税として考えた点は、私はあまりよろしいとは思いませんが、間接税ではないというふうに位置づけた点は評価できるかと思うのです。シャウプの付加価値税は実質的に現行消費税と仕組みが同じです。ということは、そもそもシャウプの考えた付加価値税、現行消費税は直接税そのものだと思います。そこで安藤先生、直間比率とか、あるいは大型間接税、要するに間接税として位置づけることを、この際止めたほうがいいのではないかと思うのです。直間比率という言葉さえ要らないのではないかと思うのですが、安藤先生のお考えはいかがでしょう。

安藤（元静岡大学） それをやる私の報告は成り立たなくなってしまうのですが、湖東先生のご意見は非常に貴重なものだと思います。今日は深入りできないですね。要するに一般的な用法に従って

消費税を間接税として考えているということでご勘弁ください。

司会（長島）ありがとうございます。続きまして、愛知大学の宮入会員より新古典派からの労働所得重課、資本所得軽課との関係でご質問が出ております。よろしく願いいたします。

宮入（愛知大学）愛知大学の宮入でございます。先生のご報告は、以前出されました『富裕者課税論』のいわばエッセンスを中心にしながらご報告になったということで、とくに、いわゆる保守派と言っていいのかわかりませんが、そういった人たちの応能負担原則に対する拒否というのか、アレルギー反応というのか、そういうもの、あるいは公平で民主的な課税に対する拒否、あるいは富裕課税反対というものが、シャープ勧告の税制の修正過程を通じてずっと根強くこれまで残ってきていました。それが現在の消費税増税論のいわば底流に根強くずっとあるのではないかとのご主張であろうと思います。それはそれで確かだと思います。これに対して先生は一番最後のところで、共産党の提言を例として挙げられて、これを21世紀のシャープ税制と言ってもいいような方向を志向する動きであるというふうに言われています。しかし、先生も属しておられる財政学会あたりでは、まさに新古典派的な流れを汲むいわゆる最適課税論、その亜流である二元的所得税論に依拠する議論が結構盛んでして、彼らはもっぱらこの潮流に依存しているわけです。その点では、従来

から言われてきたいわゆる労働所得軽課、資本所得重課、これがこれまで課税の公平の1つの端的な表現であったと思うのです。しかし、逆に彼らは労働所得に重課して資本所得、とりわけ金融所得に軽課する、あるいはそれをゼロにするということこそが、いわば課税の公平だと主張しています。彼らは「超過負担の極小」という言い方をしていますが、この「最適課税論」路線の上で、法人税の減税とか金融所得に対する減税とか、あるいは消費税の増税、これらは理論的にも正当化できるのだと、こういうふうな言い方をしているわけです。こういった主張に対して、先生の富裕者課税論のお立場からいって、何か有効な批判を、その本質をずばっと突くような、そういう批判構成をどういうふうに理論構築していったらいいとお考えなのか、お教えいただければありがたいと思います。

安藤（元静岡大学）ご期待に沿えるかどうかかわかりませんが、1つは、いわゆる応能負担原則に対する認識の問題があるのではないかと。この認識に何か欠けているのではないかと。というのは、応能負担原則というのは、税制を通した所得再配分だと思うのです。この所得再配分ということは、資本主義そのものの存立あるいは発展にとって必要な原則です。というのは、資本主義というものは野放しにしていると、所得配分の格差ができ、その格差がどんどん広がっていく。そういう制度だと思うわけです。そういう資本主義の本性をチェックする必要があります

ます。この場合、税制がそういう役割を果たす。私が思うのは、工場法の例があります。要するに労働時間の規制ということが工場法の問題なわけですが、これはやはり資本主義を野放しにしておくと労働時間がどんどん延長されて、結局労働者の生命や健康が害される。そのことは、資本主義そのものを阻害するということで、資本主義社会の自制的な判断で工場法をつくった。そういうふうに見ているわけですが、それと似たような役割を税制が果たす。応能負担の原則による税制が果たすべきだ、そういうふうに思っているわけです。この点についての理解が、不十分か誤っているか、それが問題としてあるのではないかと。

私は1つ、小泉内閣のときに、そのとき自民党の政調会長であった麻生太郎氏が、「金持ちからとり上げて貧乏人へ回す、そういう社会主義的発想を根底から取り除く」、と言っているわけです。ということは、所得再配分というものは資本主義そのものが持っているものではなくて、何か社会主義的なものだ、そういう理解をしているのではないかと思うわけです。現在、麻生氏は日本の財務大臣になっています。やはりそういう発想が生きているように思います。

それで、今の税の公平原則として、薄く広くとか国民みんなで負担を分かち合う、要するに応能負担に代わってそういう公平原則が幅をきかせているわけですが、その意味するものは、1つは大型間接税の導入だったわけですが、

もう1つ、課税最低限を引き下げるということも入っているのです。ですから、間接税でも直接税でも大衆負担を強化していく。そういうような路線は、今日本の主流になっています。それと闘っていくという姿勢が研究者にとって必要ではないかというのが私の考えです。以上です。

司会（長島） ありがとうございます。安藤会員への質問は以上です。続いて、平会員への質問が3件出ております。

では、最初に、元立命館大学の浦野会員より確定決算主義の廃止と格差の関係についてご質問が出ております。よろしくお願いいたします。

浦野（元立命館大学） 浦野です。先生は確定決算基準を廃止せよというお考えのようですけれども、廃止したらますます格差は拡大するのではないかと私は思います。そこでちょっとお聞きしたいのですけれども、この確定決算主義の採用は論理的必然性のあるものではないということを前提に議論を進められているのですけれども、何を論理と言うのかということです。企業会計原則の一般原則は論理ではないのですか。つまり単一性の原則というのがあるわけです。株主総会に報告する利益と、それから税務署に申告する利益と違ってはいかんとことです。減価償却する場合に、株主総会に報告する場合には定額法で利益を多くする。税務署に申告するときに定率法で利益を少なくするというようなことをしてはいかんとことのが、単一性の原則と

いうことですが、これは論理ではないということになるのでしょうか。とくにいま、政府はのれん（営業権）の費用処理を不要にしてM&A（合併買収）の活性化を成長戦略の柱にしようとしているようですが、のれん（営業権）の取扱い、利回りだけを追求する投資家だけではなく債権者や消費者、税務当局（社会保障を支える税金）などの利害関係者も含めて考えるべきことであって、それには営業権として「損金経理」、つまり確定決算基準を前提に償却させる税法上の扱いが日本人の叡智であったように思われ、「昭和40年の法人税法改正で損金経理の規定が設けられてから、損金算入を制限する機能をとり上げ、その意味の確定決算主義または確定決算原則の不当を攻撃する議論」が再び活発になってきている現在、「そうした論理にとどまる限り、論点は周延的であり、かつ、局部的であって、全体的には不毛の議論であることが意識されていない」（忠佐市「確定決算主義の原則と法第22条第4項」税経通信1979年9月臨時、17頁）という指摘は現在も妥当すると思います。ところが近年は投資を盛んにするための国際会計基準や、従業員、消費者等の利害関係者にはほとんど目を向けず、もっぱら「会社は株主のモノ」という考えを一段と強めた会社法の施行によって、公正な会計慣行を投資家のマネーゲームに有用な情報の提供と考える人が増えてきています。そこで私は公表会計でいっぱい利益があるのだったら、その利益を全部税務署に申

告したらいいじゃないかと思っており、確定決算基準を廃止すると、ヘッジファンドなどが短期の資金運用でバブルを起こし、のれん（営業権）や有価証券の時価評価で膨れ上がる公表利益を享受する大企業と株式市場等には左右されずM&Aに乗り出すこともなく事業に専念している中小企業との格差や、マネーゲームで巨大な利益を追求する人々と円安で灯油など輸出物価の値上がりに苦しむ庶民との格差はますます広がるでしょうから、確定決算基準の廃止というのは格差の拡大につながるのではないかと思います。私の意見を述べさせてもらったのですが、いかがでしょうか。

平（東京福祉大学） 浦野先生、ありがとうございます。ご指摘のように、企業会計原則であるとか、いわゆる会計原則は、私も論理のものだと思っております。ご指摘された単一性の原則に対しての考え方の違いというのが若干あるとは思いますが、単一性の原則はあくまでも帳簿は1つであるが、その後の申告調整を含めた見せ方の問題は多様性があってもよいというふうには私は認識しております。そういう意味で、私の論理の飛躍の部分がありまして、説明が不十分だったということは、ご指摘いただきまして痛切に感じたところでございますが、単一性の原則を否定するという意味での論理的必然性がないというように私は報告で紹介した中里論文にしてもその後の柳先生の議論も、そういうふうには認識しておりません。

ただし、私の考えている部分というのは、帳簿は1つであるという意味ではあるのですが、申告調整を否定するという意味で言っているわけではないので、減価償却の変更を申告調整でやるべきかどうかというのはもう1つ議論はあるとは思いますが、損金経理をしなければならぬ必然性があるかどうかの部分では、少し考えてもいいのかなというように思います。

もう1つ、ご指摘をいただいた、勝手に確定決算主義を廃止すればますます格差が広がるのではないかと。確かにそのおそれは多分にあります。私の議論でも、この最後のところの議論に行き着く前までの論調と最後のところが、自分でも論理の飛躍があるという認識はあるのですが、レジュメの前半部分までのところは、現行で確定決算主義がある。損金経理要件が課されていることによって、大企業はIFRSをアドプションすることによって、大企業優遇税制を一切とれなくなるという前提をまずとっております。そういう考えを持っておりますので、その前提のもとであれば租税特別措置は中小企業優遇税制というか、対策税制というよりも優遇税制になるだろうというふうに考えております。

ただ、ここでの議論、私のほうでも主張させていただいたように、中小企業対策税制としてやっていたとしても、損金経理要件があるがゆえに、赤字体質の中小企業が使えない状態にある。その状態では中小企業優遇にもならず、中小企

業の中の勝ち組、負け組の格差を広げていくだけということになりかねないので、その部分で損金経理要件を解除すべきだという考えもあります。ただ、ご指摘されたように大企業との格差はさらに広がってしまうのではないかとすることは、私ももう一度考えてみるつもりです。司会（長島） 続きまして、大東文化大学の高沢会員よりK-IFRSに関するご質問が来ております。よろしく願いいたします。

高沢（大東文化大学） 大東文化大学経営学部の高沢でございます。平先生、ご報告ありがとうございます。大変に勉強になりました。ご質問させていただきます。平先生が作成されました報告レジュメですが、「韓国のように自国基準を捨ててIFRSを導入することは妥当でないばかりか、会計基準に対する自己決定権を放棄することになり、国益に反すると言わざるを得ない」というご指摘なのですが、IFRS導入に伴い韓国の法人税法の改正が行われていますが、その結果については、いまだ評価が確定していないと思います。この部分のご指摘についてご教示いただければと思います。次に、2011年より韓国上場企業に対してK-IFRS（韓国版国際会計基準）が採用されていますが、その理由としては、第1に、韓国企業に対する信用が低下しており信用回復のために導入されたということと、第2に、韓国財閥の経済支配を打破するために導入されたということの2点が挙げられると思います。しかし、

「国益に反する」という表現ですが、この「国益」が韓国の国益を指しているとはいえないと思います。なぜならば、韓国財閥の経済支配を打破して韓国企業の信用度を高めるという点で、IFRS導入は韓国の国益にとってプラスに作用していると考えられるからです。また、これが日本の国益だというご指摘であれば、多くの日本企業がグローバル化を進展させているなか、海外の投資家から信用を得ることが求められますので、日本の国益であると考えてもプラスに作用していると思います。平先生のお考えをご教示賜りますようお願いいたします。

また、蛇足ですが、日本はIFRSの導入を見送っていますが、韓国の税務会計制度と日本の税務会計制度では類似性を多く指摘できるため、この動向は、将来の日本の税務会計制度のあり方についても示唆を与えることになると思います。平（東京福祉大学） 高沢先生、ありがとうございます。ご指摘のように、私の表現が不明確だった点がございますが、まず第1点、私の指摘した「国益に反する」というのは、日本の国益という意味でございます。ご指摘いただいたように、韓国の場合には韓国の社会不安というか、会計不安の部分を含めて、経済の立て直しのために韓国は自国基準を事実上捨て去ってK-IFRSを全面導入しました。これに関しては、まさに韓国の事情というか、韓国にとっては国益のある話だったというふうに考えております。その辺のご認識は一緒だと思います。

ただ、日本について認識が違う部分があるということだと思います。確かに日本においてもIFRSを導入することに関してはかなりプラスがあるかと思いますが、国際会計基準審議会が求めているフルアドプションを日本がやるべきかという部分では、私はコンバージェンスの状態でやるべきだというふうに考えているという意味で、フルアドプションを選択した韓国のやり方を日本はとるべきではないという、そういう意味での表現でございます。

実際韓国の法人税法がどのように変わるのかというのは、私も注目しているところで、ご指摘いただいたとおり制度が近い国同士でございますので、とくにフルアドプションをした国が今回の法人税法改正でどのような対応をしてくるのかというのは私も非常に楽しみに、どういう対応をすれば日本にも逆に合理的に取り組めるのかという示唆が得られるのではないかという意味で注目しております。ご指摘ありがとうございます。

司会（長島） ありがとうございます。最後に平会員に対して武石会員からご質問が来ております。よろしくお願いいたします。

武石（税理士） 今、高沢先生がおっしゃったことと、私は真逆のことを考えているのです。先ほど、高沢先生がおっしゃったとおり、韓国ではフルアドプションの採用等、世界の国々では、コンバージェンスの世界とアドプションの世界が出現しているのです。まさにこのこ

とによって、日本はどちらの方向に行くべきか、翻弄されているわけです。私が一番言いたいのは、個人株主がもうけるのは勝手にやってくださいと、それは皆さんが自己責任でそれをやるのですからいいのです。ただし、その結果、一般の庶民に株主がもうかるためにその負担増がふりかかってくるということを考えてほしいのです。平先生のご見解をお願いします。

平（東京福祉大学） 武石先生、ご指摘ありがとうございます。今回の IFRS が日本にどのような形で入ってくるのか、それによって日本の税法がどう変わるのかというところにかかわってくるとは思うのですけれども、IFRS の本質は投資家への情報開示ということが大前提としてあると思いますので、それによって税法が変わらなければいけない理由というのが、正直言ってわからないという部分が本音としてあります。その部分で、フルアドプションでいくよりもすり合わ

せをある程度した上で、日本税制独自の部分は残していくという意味で、コンバージェンスをする、コンバージェンスでとめるべきだというふうに考えているところです。それで回答になっていますでしょうか。

司会（長島） ありがとうございます。これで平会員への質疑を終わりたいと思います。

司会（望月・長島） 以上で今回のシンポジウムの報告者への質疑を終わらせていただきます。非常に充実した討論となりました。ご報告の6名の先生方、ありがとうございます。改めて皆様、拍手をよろしく願います。（拍手）

これをもちましてシンポジウムを終わりにさせていただきますと思います。素晴らしい会場をご提供いただき2日間大会運営にご尽力いただきました大会幹事の田中先生をはじめ、同志社大学の院生の皆様、ご協力いただきありがとうございます。（拍手）

Ⅱ 一般報告

2013年11月 2 日 第25回大会（於：同志社大学）

ドイツ法人税における機関会社の原初形態

——1922年3月ライヒ財政裁判所の被用者説の適用——

長谷川 一弘

(税理士)

はじめに

ドイツにあっては第一次世界大戦終了後1920年の税制改革により、従来ラント（州）税であった所得税はライヒ（国）税となった。また法人所得に対して法人税が1920年3月30日に新設された。1922年3月31日付ライヒ財政裁判の判決¹⁾において、法人税法最初の機関会社関係（Organschaft）の論理が適用された。この論理は、機関会社（Organgesellschaft）を支配会社の被用者（Angestellte）とみなしたのである。被用者とみなされた機関会社の特徴は、支配会社に対する所得従属と同時に納税義務の独立性にある。ライヒ財政裁判所は、この一見矛盾した論理をどのようにして構築したのか。

本稿においては、このライヒ財政裁判所の判決要旨から法人税法に初めて適用された機関会社関係の被用者説（Angestelltentheorie）の主たる特徴をHamburger³⁾とHoffmann⁴⁾の論考を基礎にして税務会計上の観点から分析検討する。特に当時の被用者説における機関会社と支配会社の所得算定及び所得の従属移転過程の考察から、機関会社関係理論の被用者説制度の本質を明らかにする。

I 判決内容

当該判決において争いのない事実を裁判所は、次のように述べている。「会社契約により、また当該有限会社（所在地ケルン）の商業登記簿から、当該有限会社の唯一の目的は、オランダの株式会社の酒類の販売である⁵⁾。さらに、裁判所は当該有限会社の実態を次のように述べている。「当該有限会社は商品

倉庫を持たない。商品は運送業者のもとで貯蔵をされたままである。またそれは、運送業者のところから、有限会社によって配分される⁶⁾」。裁判所は、ケルンの有限会社が倉庫をもたない取次業者であると認識した。

税務当局はオランダの株式会社にドイツ法人税の納税義務を認定した。「税務署は仮差押の事態にあるオランダの株式会社に、法人税について国内（ドイツ）において納税義務があると判断した。なぜなら、この株式会社はドイツ（ケルン）でその支配下にある有限会社を通して営業所（Betriebsstätte）を有しているからである⁷⁾」。これに対して、オランダの株式会社は抗告して次のように主張した。「この有限会社は法律上も経済上も取次業者としてみなされ、またその経営は自営事業とみなされ、抗告会社（オランダの株式会社）の営業所としてみなされるべきではない⁸⁾」。「当該有限会社は、独立した取次業者としてみなされ、決してオランダの商社（Firma）の被用者ではない⁹⁾」。しかし、この抗告は却下された。

税務当局は、ケルンの会社とオランダの株式会社の従属関係を次のように述べている。「すべての状況からして、ケルンの商社とオランダの株式会社の業務執行者との間に少なくとも暗黙の了解がもたらされている。その了解とは、すなわち当該有限会社は商品の取次締結にあつて専ら株式会社の利害を追求する、ということである¹⁰⁾」。さらに税務当局はケルンの有限会社をオランダの株式会社の営業所として見なしている。「当該有限会社が形式上も固有の法人による取次業者として出現していたとしても、すべての経済的な本質的状况、設立の沿革、事業経営、オランダの株式会社の2人の大株主による監督、利益決定、業務分担の割当等は、作爲的に有限会社の形態を通して隠蔽されている営業所としてのその有限会社の本質を指していることになる¹¹⁾」。

鑑定意見として、下級審である州税務当局の決定に対して、ケルンの有限会社の所得の属性について疑問が提起されている。「州税務局の決定理由についての内容は次のことに対して判断ができない。それは有限会社の法人税納税義務は、有限会社が独立した事業体として事業経営から所得（所得税法第7条）を取得するために肯定されるか、又は有限会社がその受取る手数料を労働からの所得（所得税法第9条）とみなされるために肯定されるか、どうかということに

ついてである¹²⁾」。

上記の点に関連して、さらに鑑定書は当該ケルンの有限会社（機関会社）の法人税納税義務について次のような観点から言及している。「また、州税務局も次のことを承認した。それは、有限会社の商号のもとにおこなわれている経営は統一的に判断されるべきである、ということである。すなわち、有限会社はその業務の責任分担分に関係なく独立してそれ自体の業務をなしていた、また別の事業部に関連してただ単にオランダの株式会社の被用者として従事していたと言うことである。さらに有限会社は、経済的に自立した企業であり、オランダの商社とともに取次事業の運営を通して事業経営から所得を生み出したか、それとも有限会社は税法上——そのような関連性の法律上の可能性を最初に前提とするが——ケルンの有限会社の商号のもとにおこなっている経営が外国法人の営業所としてみなされているオランダの株式会社の被用者とみなされるか、のどちらかである。そうであるとすれば、結局、オランダの株式会社はドイツ国内の営業所で運営されているその事業経営から所得を生み出したことになる。それ故、オランダの株式会社は法人税第1条第2項第2節により納税義務を有する。そうになると、ケルンの有限会社は有限会社の立場で事業経営から所得を生み出す（所得税法第7条）のではなく、むしろ所得税法第9条第1項の意味において労働（Arbeit）から所得を生み出すのである。また、その有限会社は法人税法第5条、所得税法第9条と関連して法人税法第1条第1項第1節（1920年3月30日法）により法人税法上の納税義務を有する¹³⁾」¹⁴⁾。上記のように、ライヒ財政裁判所はケルンの有限会社をオランダの株式会社の被用者に擬制したのである。そのことにより、ケルンの有限会社は労働から所得を生み出すという論理を創造した。

当該判決の鑑定書は、当該判決の機関会社の人的従属性について、売上税における機関会社関係の判決を援用していることを、述べている。「ライヒ財政裁判所が1920年の1月17日の判決、すなわち売上税事件について詳しく述べているように、事業経営が別の事業経営に対して人的従属性があるかどうかについて疑問がある場合には、事業経営の独立性というものが決定的意味を持つ。契約書の作成は全く決定に影響しない。すなわちそのことに影響を与えるのは

事実上具体化された経済的・社会的な立場に帰着するすべての状況だけが重要であり、個々の兆候では無い。被用者が法律上の人格であるという、このような個人的な従属性は概念上排除されない¹⁵⁾」。

さらに鑑定書は、他の法律における被用者関係の受け入れとして次のように述べている。「取次業者は販売委託者に対して従属関係にある被用者となると、法律学（商法典第383条ほか）やライヒ最高裁判所の判決は主張している¹⁶⁾」。さらに「税法または特定の税にあって、被用者関係は受け入れがたぶん可能である¹⁷⁾」。

鑑定書は、当時のライヒ租税法第4条による経済的観察法（wirtschaftliche Betrachtungsweise）による機関会社の人的従属関係を次のように述べている。「法律上の人格（法人）を事業経営の被用者として見なすことが可能であるかどうかという質問が無条件に所得税と法人税の領域に対して是認されるならば、商店主（Geschäftsherr）としては自然人又は法律上の人格（法人）または法人税法上のそのような同等の人的団体、協会、財団ないしその他の法人税法の納税義務のある形成体が考慮されるかもしれない。そのような被用者関係は、従属会社がそのような上位会社の事業上の組織体に編入されるならば、従属会社が経済的観察法によって上位会社の構成要素として見なされると言う事が認められる¹⁸⁾」。当時のライヒ財政裁判所の判決内容は、有限会社という法人を支配会社の自然人としての被用者とみなす、という擬制を構築している。それは、有限会社という法人を自然人として擬制することにより、親会社とその子会社という法人の支配従属関係を商店主と被用者の雇用支配関係に置き換えるための、理由付けに過ぎないと考えられる。

鑑定書は、機関会社の少数株主の権利犠牲のもとに機関会社理論における被用者（ケルンの有限会社）関係是認の条件を次のように述べている。「おそらく次のような状況が被用者関係の是認の意図にあっては利用されている。その状況とは、雇用主と呼ばれる事業家が機関会社の持分の全てまたは大部分を所有または支配している¹⁹⁾ということである」。

II 法人税法の改正提案

当判決の鑑定書によれば、外国企業に対する課税要件の整備を目指して法人税法第1条2項2節の改正を勧告している。「現在帝国議会に提出されている法律議案を通して、法人税法を変更し将来にわたるこの困難をすっきり取り除こうとしている。法人税法第1条第2項の後の文言『国内に営業所が設置されている営業による』には次の文言が挿入されるべきである。それは、『または常任の代理人（Vertreter）が立てられている』である。このように変更されたならば、原則に従って次のようにとりはかられねばならない。もし外国の法人がドイツ国内の自営業者（総代理商またはその他の代理商）により、または確かに非独立であるが合法的に滞在している代理人により事業を運営しているならば、その場合外国法人は納税義務を有する²⁰⁾」。

上記の改正提案の対象となった法人税法第1条2項2節は次の通りである。

1920年3月30日付法人税法第1条 納税義務者

「1 公法上及び私法上の法人ならびにすべての鉱山組合。

2 権利能力なき社団、營造物、財団およびその他の目的財産、ただしその所得が本法または所得税法により他の納税義務者の所得として課税されない場合に限る。

主たる事務所が外国に存在するときは国内における不動産より生ずる所得および国内に営業所が設置されている営業より生ずる所得に対してのみ納税義務を負担する²¹⁾」。

上記改正提案は下記の条文に反映された。それは、法人税と所得税法の両方で海外に本店がある法人事業者に対応するものであると考えられる。

(1925年8月10日) 法人税法第3条

「(1) 次の各号特定種類の所得につき納税義務（制限付法人税納税義務）を有す。

1 内国より取得する所得につき住所又は指揮の場所が外国にある場合において第2条（無制限法人税納税義務）に掲げる種類のすべての法人、財団、経営及び管理。

II 一般報告

2 (省略)

(2) いずれの所得が第1項第1号の意義における内国所得として課税を受けるかは所得税法第3条第2項によってこれを定める。(以下省略²²⁾)」。

上記条文に対応した(1925年8月10日)所得税法第3条2項は次のように定められた。

「(1) 第2条(無制限所得税納税義務)により無制限納税義務を有しないすべての自然人は内国より取得する所得(内国所得)について納税義務(制限納税義務)を有す。

(2) 第1項の意義における内国所得として課税を受けるものは次の各号に限る。

1 内国において経営される農業及び林業より生ずる所得(第6条第1項第1号)

2 独逸国内に営業所または常任代理人を有する営業(商工業および鉱業)経営より生ずる所得(第6条第1項第2号(事業経営より生ずる所得))。以下省略²³⁾」。

上記の法人税法の改正目的は外国企業に対する課税の強化を目指していると考えられる。また、そのために機関理論が適用されたと考えられる。

III 1920年当時の機関概念

前田重行は、ライヒ財政裁判所の機関理論の原点をプロイセン上級行政裁判所の判例にもとめている。「プロイセン以外の企業家がプロセイで営業する場合にも営業税を課するために、その営業が営業主と人的に雇用関係または官吏の職務的従属関係と同様な関係にある第三者によってなされている場合には、それらの者に指示権限を有する他のラントの企業家自身が営業所在地で営業するものとみなされ、このような他のラントの企業家に課税し得るとしたのである。……(省略)……そして、さらにこのような機関理論が法人の場合にも適用されることによって、プロイセン上級行政裁判所は機関理論を近代化した。法人が他の法人または自然人の機関組織に編入され、恒常的な指揮のもとに存在し、自己の計算による行為と内部関係における危険負担が排除されてい

る場合には、その法人もまた機関関係のもとに存在するとみなされたのである。……（省略）……このプロセイン上級行政裁判所の理論は、ライヒ財政裁判所によって、従属化した法人についての税法上の問題を解決するために拡大されていった。そのためには、まず私法上独立した法人ではあるが他の者に従属している事実を、税法上いかなる前提のもとに認めるかということが問題になった。すなわち、法人の従属性をいかなる関係がある場合に認めるかということである。ライヒ財政裁判所は、この関係を機関会社という概念を用いて把握した²⁴⁾。このように、初期の判例は、いわゆる被用者説、すなわち従属法人を支配企業の被用者とみなすという構成をとっていた。ドイツ法人税法は個別の法人を納税義務者としているから、ある法人の獲得した所得は原則としてその法人に帰属する。ところが、判例は、従属会社を支配会社の「機関」(Organ)として構成することにより、従属会社の所得を支配会社に帰属させ、所得の帰属に関する一般原則を打ち破った²⁵⁾。このような、所得の帰属に関する例外を認めるには、それにふさわしい根拠付けが必要である。

ライヒ財政裁判所は、1932年の鑑定意見において機関概念を次のように述べている。「すなわち、機関概念 (Organbegriff) というものが、司法においていかにして形成されてきたかということである。機関会社関係の問題について訴訟で最も引用される判決は、公式編纂集 (amtlichen Sammlung), 第22巻183頁に記載されている。そこでは、機関概念は以下のように記述されている。『非独立会社として、つまり構成員 (Glieder) (機関) を他の企業の被用者として認識するためには、大法廷の確定した判例によれば、会社が財務上、経済上、そして組織上他の営利企業に——単なる業務部門とみなすことにより——編入されなければならない。このことは、自己負担と自己責任にかかわる下位会社 (Untergesellschaft) の商取引が内部関係のなかで取り除かれねばならない。そのことは、下位会社にとって上位会社に対する対人的従属関係があるならば、上位会社はその下位会社の雇用者 (Dienstherr) として、存在しなければならないのである。その結果、下位会社は、事業上の取引関係にあっては基本的に——下位会社に対して付与されるべきある程度の活動の自由、場合によっては限定条件を伴って——雇用者の指示に服従しなければならないのである。すなわち、

下位会社は、法的に雇用者の指示に従うことを強要され、雇用者により指揮された経営において雇用者の人的干渉を受けせざるをえないのである』。この前提条件に従えば、一個の法律的に自立した会社というものは、機関として認識されねばならないので、その会社は主体的な納税義務を保持したままであり、かつそれは固有の所得をも得ることができるのである。被用者（機関）が、所得を得るかどうかについては、雇用者と被用者間の合意により、または被用者に対する雇用者の強制的な指示に左右される。それゆえ、一方で、法人（Juristische Person）はあたかも自然人（physische Person）と同じように自営業を営むことが可能であり、それゆえ固有の営業上の利益を獲得しうるし、そして他方で他の企業の被用者として行動するということである²⁷⁾。ライヒ財政裁判所は、機関会社関係を成立させるための重要な特徴として、機関会社の支配会社に対する従属性を示している。そこに示された論理は、下位会社は上位会社に財務上、経済上、そして組織上編入されなければならないということである。そして、ライヒ財政裁判所は従属下位会社といえども法律的に独立した会社であり、主体的な納税義務は保持したままであることを明確に述べている。

Hamburger は、機関会社の従属性を次のように述べている。「機関会社とは、自己の名において商人取引をなすが、その際他人の利益を擁護し、他人の指図に従って経営を行う会社である²⁸⁾」。高橋英治は機関理論の被用者説について、Hamburger の見解を次のように述べている。「学説は、まず、機関契約をドイツ民法典内の典型契約に包摂しようと試みた。Hamberger は、1927年の Emil Seckel 追悼論集において、機関契約の法的性質を、雇用契約（ドイツ民法611条）ないし委任契約（ドイツ民法662条）の範疇で理解しようとし、次のように論じた。すなわち機関契約のもとで機関会社が支配企業のために労務を提供しているという意味では機関契約は雇用契約としての面を有しており、また機関会社が支配企業の事務処理をなしているという意味では委任契約としての面も有している²⁹⁾。また、大隅健一郎は機関会社の特徴を端的に次の言葉で表現している。それは「損益の可能を欠く会社³⁰⁾」である。

Hoffmann は、ライヒ財政裁判所の適用した被用者会社（Angestelltengesellschaft）の論理が、当時の課税所得の算定上まだ十分に定着していないことを

次のように述べている。「下位会社の獲得した貸借対照表利益は、結局、上位会社の帳簿に表示されるということが実務上問題であるのか。この事態はもっぱら明確でない。なぜなら、それにもかかわらず下位会社の独立性は与えられているからである³¹⁾」。確かに、機関会社は従属性と独立性という一見矛盾した論理であると考えられる。

さらに、Hoffmann は社会習慣として機関会社関係という制度が社会的に承認されるかどうかについても言及している。「まだ別の問題もある。それは、すなわち、ライヒ財政裁判所の考え方でもたらされた被用者会社の概念における他者との株式会社の従属関係は総じて法律的に許されるかどうかである。すなわちこのような従属関係が良い慣習に従って支配的な見解と対立することがないかどうかである。ライヒ最高裁判所は一度この契約を良い慣習に違反しているとして無効を宣告した³²⁾」。

しかし、Hoffmann は限定的な条件をつけて社会的に容認されるとする。「上位会社の資本出資額が100%のような場合、所有権に基づく従属関係が与えられる。その関係はまさに単独企業 (Einzelfirma) とみなされる。すなわち、ここに良い慣習に違反すると言う抗弁は申し立てられない。それは債権者の利益が害されることがないことを前提としている。資本出資割合がより小さくなるとすればせめて90%の金額であると言えようか。その株式会社はその雇い主の指示、すなわち上位株式会社の指示にのみ追従しなければならないということならば、会社債権者のことを度外視するとして少数株主は完全に排除されるということは少数株主の権利においてしてはならないに違いないと言う事は、多分疑問とはならない³³⁾」。

IV 被用者説における機関関係の所得算定

1 判決要旨

次に裁判の判決要旨を確認する。1922年3月31日付ライヒ財政裁判所の判決要旨は、次のように述べられている。「ある有限会社は、事業経営の被用者 (Angestellte) のように労働 (Arbeit) から所得を得ることができる。このような事例は、もし純粋な民法上の考察方法で当該有限会社が自営業者 (取次業者)

として出現するような状況でさえも、可能である³⁴⁾」。上記のように、ライヒ裁判所は支配会社の支配下にある機関会社をあたかも雇用者の被用者として擬制する。すなわち、支配会社の機関会社に対する支配従属関係を、雇用者の被用者に対する雇用従属関係に擬制している。被用者説は、このような論拠により、機関会社の所得を支配会社の所得に従属統合させる制度であると考えられる。

Hoffmann は、ライヒ財政裁判所判決に採用された機関理論 (Organtheorie) の特徴を次のように述べている。「ライヒ財政裁判所により開発された機関理論は次のように認知されている。つまりある企業が法律的に独立しているにもかかわらず、別の企業に対して被用者関係が生じえること。すなわちそれは『経済的観察法³⁵⁾をもって企業の構成要素として出現する』(RHF. Bd. 9. S. 171) と言うことである³⁶⁾」。

Hamburger は、機関会社の特徴と機関理論における所得の算定について次のように述べている。「機関会社は事業を経営しないので、よって機関会社は事業経営 (1925年 8月10日付 (筆者)、所得税法28条以下) から所得 (Einkommen) を生まない。…… (省略) ……機関会社が所得を獲得した場合には機関会社の労働に対する報酬 (Entgelt)、すなわち勤労所得 (Arbeitseinkommen) である。支配者は機関会社に支払うその金額を経費 (Unkosten) として差し引くことができる³⁷⁾」。上記のように、機関会社は事業経営からでなく勤労から所得を獲得する。

2 帳簿処理

Hamburger は支配会社と機関会社の所得算定の手続きと帳簿記帳について次のように述べている。「わかりきったことであるが、機関会社はその機関活動の遂行により第三者と契約を締結する取引は、決して機関会社では帳簿記帳されないうで、支配者でのみ帳簿記帳される。機関会社は支配者に請求する報酬だけを自身の帳簿に記帳しなければならない。それは、以下のような見解であるに違いない。すなわち、取引は機関会社の帳簿を通してするべきである。なぜならば、機関会社は第三者と自身の名前で契約を締結しなければならないからである。それゆえ、機関会社は機関会社の第三者売掛金 (Außenständen) に対して同額で反対勘定科目として支配者への機関会社の債務を帳簿に記帳する

にちがいない。その機関会社の債務とは、契約引き受けの第三者売掛金を支配者に移転させねばならない、ものをさしている。しかしながら、帳簿記帳が決して基準となるのではなく、事実上の事象が基準となる³⁸⁾。上記に述べられているように、機関会社の活動収入は機関会社を通して直接的に支配会社に帰属移転されるのである。

3 所得算定

Hamburger は、外国企業の国内支店の所得算定の際に所得税法34条を類推(analog) 引用する。「国内機関会社の外国支配者は、法人税法第3条、所得税法第3条第Ⅱ項第2号により所得税の納税義務又は法人税の納税義務が存在する。なぜならば、この外国支配者はドイツ国内に営業所を有するからである。この場合、どのような所得が国内所得とみなすかということについて、法律は明確でない。それゆえ根拠を所得税法第34条にもとめる。この所得税法第34条に従って外国企業の国内支店の所得算定の際に利益が決定される。この場合にあって、所得税法第34条は直接に適用されない。なぜならば所得税法第34条は支店について規定しているからである。所得税法34条は類推引用される。なぜならば支配者の経営が考慮されている限りにおいて、機関会社は税務上にあって支店と同等に見なされねばならないからである。支配者が、機関会社を通して、経營業務を独自に機関会社の場所で営業するならば、支配者が獲得すべき所得税を算定するための利益は支配者に引き渡されるべきである。注意喚起すべき事は、機関会社ではなく、ただ支配者の営業所(Betriebsstätte)だけが機関会社の所在地で独立してあるにちがいないという事を、偽装しているのではないということである。機関会社もまた常に自身の実際上の課税所得を査定されうるのである³⁹⁾」。

Hamburger は、支配企業が機関会社に支給する金額について次のように述べている。「支配者にとって考慮すべき事は、支配者が業務を自分の名前ではなく機関会社をもって営んでいることである。また、それゆえに、もし支配者が自分の名前で営業活動をするとなると本来負担することのない追加的経費を負担することになる。これは、なかんずく機関会社が獲得する税務上の利益の

金額である。機関会社の（経費として）控除できない人税（Personalsteuer）（物税に対するもの、例えば法人税——筆者注）も含めるこの利益は、まさに、支配者の支給（Zuwendung）によるものである。この支給は、もし支配者が事業を自分の名前で営んでいたとしたならば、支給の必要がないにちがいない。この支給は、そのうえ、所得税法第34条の意味における通常の利益の算出の際に、支配者の課税所得の査定の際に差し引かねばならない。そうでなければ、正当化できない二重課税がひき起こされるであろう⁴⁰⁾」。

Hamburger は、支給をその他の賃金や給与とみなしている。「機関会社の支配者が与えるすべての支給は差し引かれる。なぜならば支給とは、機関会社がその活動に対して受け取る賃金を表しているからである。その上また、この支給は支配者が支出しなければならないその他の賃金や給与として取り扱うより他にない⁴¹⁾」。

さらに、Hamburger はこの支給に対する源泉徴収義務について次のように述べている。「法人税法に対して、機関会社も支配者も納税義務がある。機関会社の勤労所得は労働賃金（Arbeitslohn）に基づく源泉徴収を義務づけられていない。なぜならば、所得税法（1925年8月10日付（筆者））第69条、第82条は（1925年8月10日付（筆者））法人税法第24条との対応が不明確であるからである⁴²⁾」。上記のように、Hamburger は、支配者から機関会社への支給を、通常の雇用関係にある場合の労働に対する個人給与とまったく同一ではないこと、またその機関理論内容と現行法律が直接的に対応されていないことを述べている。

また、所得税法第5条（1920年）は次のように規定されていた。「課税所得には、不動産所得、事業所得、資本財産所得、勤労所得ならびにその他の収入が属するが、それが、一時的な収入であるか、反復的収入であるかを問わない、また如何なる法律上または事実上の事由により収入となるかを問わない⁴³⁾」。法人税法の課税所得に関連するこの所得税法第5条は一切の収入を包摂したもので、いわゆるシャンツの純財産増加説に立つ所得概念に基づいていた⁴⁴⁾。

4 所得の従属

Bauer は、1920年代後半のライヒ財政裁判所の機関会社関係についての判決

から、以下に述べるように、機関会社関係の基本的特徴を明らかにしている。「機関会社は、契約に従って経費を差し引いた後の所得収入（Einkünfte）を上位会社に対して移転しなければならない。機関会社が貸借対照表確定日までに、その所得収入を移転することができないならば、上位会社に対する債務としてその金額を税務貸借対照表の消極側に表示しなければならない⁴⁵⁾」。

Hoffmann は、機関会社関係にある会社間の所得算定について次のように述べている。「機関会社の所得算定にも独立会社についてと同様な原理が適用される。すなわち商人の貸借対照表が基本的に基準となる。それで1928年3月13日の判決（RFH, 23巻91頁）はドイツ国有鉄道自体には法人税納税義務が免除されるのに対して料金委託に対して、ドイツ国有鉄道の被用者として従事している登録（荷物運搬）協同組合に法人の納税義務があることを宣告した。機関会社の利益がそれ自身の所得収入とみなされるか、またいつ機関会社の利益が上位会社の所得収入とみなされるかということには今のところ疑問が残る。このことは、協定又は遵守すべき指図に基づいて獲得された所得収入を上位会社に移転すべきかどうかという事が重要である。引渡義務が存在するならば、この義務は下位会社の貸借対照表にすべての他の負債のように貸方に計上すべきである。結果として、この移転された金額は上位会社の所得収入として法人税の納税義務が存在する（RHF, 23巻92頁⁴⁶⁾」。

以上の指摘から、当時の法人税の税務申告書において、支配者ないし支配会社と機関会社の所得調整はされなかったと考えられる。この点について Hamburger は、機関会社から支配会社にもたらされる利益について次のように述べている。「支配会社は機関会社から配分される利益を課税対象にしなければならないが、それは（1925年8月10日付）法人税法第11条第3項による持株減税特典（Schachtelprivileg）が適用されない限りである。機関会社の法人税と支配会社の所得税ないし法人税を厳格に区分せねばならない⁴⁸⁾」。Hamburger の上記見解によれば、機関会社から支配者ないし支配会社にもたらされる課税利益について、機関理論の適用外の持株減税特典が適用されない限り課税対象とされるのである。

5 連結決算の不採用

Hoffmann は、ドイツ法人税においてコンツェルン貸借対照表を課税所得の算定に関連付けられないと述べている。「大きな修正の行うことの必要とされることなく、商事貸借対照表から同時に税務上の目的に利用可能となるということを、常に努力目標として考慮しなければならない。(1925年8月10日付(筆者))ライヒ所得税法(第13条)に従って帳簿を備え付ける商人は、商事貸借対照表を税務上の利益の算出の根拠として使用する。とはいえ、商事貸借対照表と税務貸借対照表が同一であるべきであると決して言っているのではない。しかし一致を目指す努力は極めて明白である」。⁴⁹⁾「それ故に税務上の利益概念を商事貸借対照表の基礎の上で成果として稼得した商人の利益と結びつけること、また商事貸借対照表作成義務をその立場で商法上の商人概念と結びつけることになる。そうなると、コンツェルン貸借対照表は税務上全く無意味となるかもしれない。なぜならコンツェルンは、商法上の企業形態、例えば、株式会社と同一では無いからである。経済上と商法上の統一概念は単純に同一であるのではなく、またコンツェルンに関連して事実上別々であるように、商法上と税務上の統一の概念また経済上の意味での企業の独立性もまた一致する必要はない」。⁵⁰⁾「とはいえ、このような場合において個別会社の貸借対照表だけが基準となるので、統一貸借対照表の意味におけるコンツェルンピランツ(連結決算書)は——アメリカとは異なり——税法上一般的に認知されない。それ故、機関理論の適用領域は実務において特別に限定される」。⁵¹⁾

また、ライヒ財政裁判所は1932年の鑑定意見において機関会社関係とコンツェルン貸借対照表に関して、次のように述べている。「機関会社関係にある会社間に真実の債権と債務が存在し得るという基本的な解釈と、機関会社が最も容易に認められるコンツェルンでこれまで形成されてきたような帳簿上の取り扱いが合致する。……(省略)……コンツェルンの場合、個々の決算書の不十分性ととりわけ主導的なコンツェルンの一部分としての個別決算書の一般大衆に対する報告形態として不十分であることは広く承知されている。特に親会社、子会社さらに例えば孫会社間が広範囲に入り組んだ状態の場合、個別計算書からコンツェルンとしての真実の財産は算定されないのである。コンツェルン貸

借対照表では、コンツェルン会社間に存在する債権と債務は相殺され、コンツェルン全体の所得と財産は単一体として表示される。しかし、それは、これまでまだ有用さを認められていないといえよう。……（省略）……アメリカ人の出資者の願望にそうよう、ドイツのコンツェルンが連結貸借対照表 (konsolidierte Bilanzen) を作成したとしても、それは、この貸借対照表が起債目的 (Anleihezweck) を満たすような意義、ならびに特に税法上の意義を有することになったとはいえない⁵²⁾。上記のように、当時のライヒ財政裁判所は、投資家に対する情報としてコンツェルン貸借対照表の有用性を認識しているが、税務上の有用性は認識していないのである。その理由は、コンツェルン貸借対照表では、コンツェルン会社間に存在する債権と債務が相殺されてしまうからであると述べている。ライヒ財政裁判所は、機関会社関係にある会社間の真実の債権と債務の存在を認識し、機関会社関係にある会社間の取引を法人の収益対象として認識している。また、当時においても所得税法の所得概念は、商法典に規定された個別法人企業の個別決算書の規定に準じている。しかし当時、アメリカ合衆国で使用されていた連結決算書による法人の課税所得の算定を、ドイツでは否定した。

V まとめ

Jurkat は「被用者説は、一番古い機関理論である。被用者説は、プロイセン上級行政裁判所の判例によってもたらされた。被用者説の場合、従属会社は、法律上また税務上独立しているので、従属会社の主体的納税義務は肯定される。従属会社の活動から生じる利益あるいは損失は、支配企業に直接帰属するものとみなされる⁵³⁾」と述べている。機関会社の特徴は、支配会社に対する従属関係と同時に納税義務の独立性にあると考えられる。

法人税法上最初の機関理論判決である当ライヒ財政裁判所の判決内容は、経済的観察法のもとケルンの有限会社をオランダの支配会社の自然人としての被用者とみなすという擬制を構築している。しかし、その有限会社は当然に自然人である必要はないのである。それは、有限会社という法人を自然人として擬制することにより、支配会社とその機関会社（従属会社）という支配従属関係

を雇用者と被用者の雇用従属関係に置き換えるための理由付けに過ぎないと考えられる。そのことにより、ライヒ財政裁判所はオランダの株式会社に対してケルンの有限会社をその営業所とみなして法人税の納税義務を課した。一方、ライヒ裁判所は、ケルンの有限会社が労働から所得を生み出すという論理を構築した。結果として、このライヒ裁判所の判決は、外国企業に対する課税の強化を図るため法人税法と所得税法の改正を国に促したことになると考えられる。

また、1920年代当時のドイツ機関会社関係における機関会社から支配者（機関の担手）への課税利益の従属移転手続きに伴う支配会社と機関会社の課税所得の算定は、連結決算書に依拠していないと考えられる。つまり、被用者説における機関会社から支配会社への課税所得の従属移転は、現在のような法人税申告書の別表を用いて機関会社から機関の担手に所得移転する構造⁵⁴⁾となっていないのである。当判決による被用者説の場合、機関会社は支配会社の営業所とみなされ機関会社の収益はすべて支配会社に帰属する。一方、支配会社の被用者とみなされる機関会社に支配会社から報酬が支払われるならば、機関会社はこの報酬を賃金所得としてみなされ、納税義務が生じることになる。その理由は、民法上の支配従属関係という構造が税法上の所得従属関係という構造に結びつけられているからだと考えることができる。すなわち被用者説の場合、機関会社の所得は、支配企業に移転するという税務上の手続きと言うより、支配という強制力を持って支配会社に直接従属するのである。まさに被用者説は、経済的観察法により支配会社の機関会社に対する支配従属関係を雇用者の被用者に対する雇用従属関係に擬制し、機関会社の所得を支配会社の所得に直接帰属させることによる支配会社を頂点とした経済的統一体を具現する制度であると考えられる。すなわち、被用者説は、独立した個々の個別企業の所得帰属の原則を打ち破ったのである。それは、まさしく現行ドイツ法人税法上の *Organschaft* の原初形態であるといえよう。

注

- 1) Reichsfinanzhof, *Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofs*, Neunter Band, München, 1922, Buchdruckerei und Verlagsanstalt Carl Gerber, S.

167-173.

- 2) Jurkat, W., *Die Organschaft im Körperschaftsteuerrecht*, Heidelberg, VERLAGSGESELLSCHAFT RECHT UND WIRTSCHAFT MBH, 1975, S. 88.
- 3) G. Hamburger, *Die Organgesellschaft*, in *Gedächtnisschrift für Emil Seckel*, VERLAG VON JULIUS SPRINGER, BERLIN, 1927.
- 4) A. Hoffmann, *Die Konzern-Bilanz*, A. Deichertsche Verlagsbuchhandlung Dr. Werner Scholl, Leipzig, 1930.
- 5) Reichsfinanzhof, NeunterBand, a. a. O., S. 168.
- 6) Ebd., S. 167.
- 7) Ebd., S. 167.
- 8) Ebd., S. 167.
- 9) Ebd., S. 167.
- 10) Ebd., S. 167.
- 11) Ebd., S. 167.
- 12) Ebd., S. 168.
- 13) 1920年ドイツ所得税法（1920年3月29日）第9条 勤労所得「イ 公私の勤務に従事する者の受ける俸給，給料，賃金，賞与，謝礼その他の給与。／ロ 学術，技芸，著作，教育に関する行為より生ずる収入および医師，弁護士，建築家，技師およびその他の自由職業より生ずる収入。／ハ 退職給，恩給，寡婦孤児年金その他の収入，又は金銭的価値がある利益で，過去の勤労に基づいて取得されるもの。／ニ 各種の一時的または継続的行為により生じる収入，特に財産管理，遺言執行に対する謝礼金ならびに株式会社，株式合資会社，有限責任会社，同業組合およびその他の人的組合の取締役および監査役の受ける賞与その他の報労金。」野津高次郎『独逸税制発達史』有芳社，1950年，451頁。
- 14) Reichsfinanzhof, NeunterBand, a. a. O., S. 169.
- 15) Ebd., S. 169.
- 16) Ebd., 170.
- 17) Ebd., 170.
- 18) Ebd., 171. 中川一郎『税法における経済的観察法の RHF/BHF 判例発達史』税法研究所，1986年，108～109頁。
- 19) Ebd., 172.
- 20) Ebd., S. 172-173.
- 21) 野津，前掲書，466頁。
- 22) 同上，711頁。
- 23) 同上，683頁。
- 24) 前田重行「ドイツ株式法におけるコンツェルンの規整」『法学協会』第84巻第12号，1967年，1683頁。
- 25) 増井良啓『結合企業課税の理論』東京大学出版会，2002年，110頁。
- 26) 同上，118～119頁。
- 27) Reichsfinanzhof, *Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofs*, Einunddreißigster Band, München 1932, Buchdruckerei und Verlagsanstalt Carl

II 一般報告

Gerber, S. 299.

28) Hamburger, a. a. O., S. 272.

29) 高橋英二『企業結合法制の将来像』中央経済社, 2008年, 17頁。Hamberger は、上記追悼論集において当該この判決を引用している。彼の研究に大きな影響をあたえていると考えられる。Ebd., S. 273.

30) 大隅健一郎『企業合同法の研究』弘文堂書房, 1939年, 293頁。さらに、大隅は機関会社の特徴について次のように述べている。「機関会社の活動は、専ら支配会社の指図に従い、支配者の利益を擁護し、これに労務を供給するにある。而して機関会社は支配者の経済範囲に属する営業行為を行うものであるから、その労務は所謂事務処理にある。従って支配者と機関会社との間の法律関係は、委任又は雇傭である。或いは機関会社が支配者によりて支配せらるる関係は、商業使用人と主人との間の関係に類似するが故に、機関関係はこれを一種の任用契約 (Anstellungsverhältnis) ということもできる (同, 295~296頁)」。

31) Hoffmann, a. a. O., S. 41.

32) Ebd., S. 41-42.

33) Ebd., S. 42.

34) Reichsfinanzhof, Neunter Band, a. a. O., S. 167.

35) ライヒ租税法第4条経済的観察法。当鑑定意見当時のライヒ租税法は次のように定められていた。第4条「租税法の解釈に当たっては、当該租税法律の目的、その経済的意義および諸事情の展開を考慮するものとする」(参考、須貝脩一・中川一郎「ライヒ租税法 (邦訳)」『税法学』第5号, 1951年, 38頁)。

36) Hoffmann, a. a. O., S. 39.

37) Hamburger, a. a. O., S. 339.

38) Ebd., S. 339.

39) Ebd., S. 340.

40) Ebd., S. 340-341.

41) Ebd., S. 341.

42) Ebd., S. 339.

43) 野津、前掲書, 466頁。上野隆也「純資産増加説の現代的意義」『国際会計研究学会年報2010年度』159頁。

44) 木下勝一「『シュマーレンバッハ時代』の企業会計制度」『経済論集』新潟大学経済学部, 第28号, 1979-II, 110頁。

45) Bauer, F., *Das Organschaftsverhältnis im Steuerrecht als Problem der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre*, INDUSTRIEVERLAG SPAETH & LINDE, BERLIN, 1930. S. 94.

46) Hoffmann, a. a. O., S. 41.

47) 1925年ドイツ法人税申告書の形式については、次の文献を参照せよ。長谷川一弘「ドイツ法人税 (1925年) の所得算定に関する研究」『政経研究』日本大学政経研究所, 第49巻第3号, 2013年1月。

48) Hamburger a. a. O., S. 339.

49) Hoffmann, a. a. O., S. 39.

- 50) Ebd., 39.
- 51) Ebd., 42.
- 52) ReichsReichsfinanzhof, a. a. O., Einunddreißigster Band, S. 302-303.
- 53) Jurkat, a. a. O., S. 40-41. 日本の文献として以下の文献を参照。大隅健一郎, 前掲書, 294~296頁。増井良啓「会社間取引と法人税法(3)」『法学協会雑誌』108巻第5号, 1991年, 671~672頁。安井栄二「ドイツ法人税法における機関理論(1)」『民商法雑誌』第132巻第6号, 2005年9月, 815~817頁。
- 54) この点については次の文献を参照。長谷川一弘『ドイツ税務貸借対照表論』森山書店, 2009年。

国税通則法改正と税務行政の課題

国税通則法改正の実務への影響と課題

岡 田 俊 明
(税理士)

はじめに

平成23年度～24年度税制改正において、いわゆる「納税環境整備」に関する大きな法改正が行われた。平成23年1月25日に上程された「所得税法等の一部を改正する法律案」は年度内に成立せず二転三転した。最終的には、納税者権利憲章の策定に関する部分を削除する等の修正につき政府提案がなされ、さらにその修正案が民主・自民・公明3党により共同提案されて11月30日に可決・成立、12月2日に施行されるという経過をたどった。

I 税務調査手続の明確化

今般の国税通則法改正は、昭和37年の同法制定以来の大きな改正となる。とりわけ、税務調査手続規定の整備については、長年の懸案であった¹⁾だけに、その改正の意義は大きい。

新たに法制化された税務調査手続は次のとおりであるが、一言でいえば、調査の入口と出口の手続が明確化されたといえる。

- ① 事前通知の義務化（通則74の9①②③）
- ② 無通知（無予告）調査の制限（通則74の10）
- ③ 調査対象の拡大の制限（通則74の9④）
- ④ 調査終了手続の明確化（通則74の11）
- ⑤ 再調査の制限（通則74の11⑥）

この調査手続の明確化は、課税庁に認められる質問検査権の行使を適正化することで、その自由裁量性を大幅に制限し、納税者の権利を具体的に保障しようとするものであり、従来の最高裁の判断にもとづく行政運営を制約する意味をもつ。すなわち、昭和48年7月10日最高裁第3小法廷決定（荒川民商事件）は、個別税法に規定されてきた質問検査権規定²⁾の意義について詳細な見解を示したものであるが、当該職員に一定範囲の裁量権を容認していた。これには比例原則が及ぶとしても抽象的な基準を示すにとどまっており、このことは司法の限界を示し、したがって、立法による解決が待たれていたのである。この点において、今般の法改正は具体的な基準を示したのであるから、当該職員の裁量権が制約されるのは当然である。

II 事前通知の意義

法定された事前通知事項は、実地の調査を開始する日時や調査を行う場所など11項目に及ぶ。法改正により事前通知が原則として課税庁に義務付けられたことは、事前通知が質問検査権行使の適法要件となったと積極的に解釈することが可能である。その場合、上記通知事項のうち1つでも欠けた場合は以降に実施される本調査が即違法となるかはともかく、その適法性が問題になろう。

通常の調査における調査権限は、事前通知事項の範囲にとどまり、通知事項以外の事項に「非違が疑われることとなつた場合」にのみ調査対象の拡大が可能になるのである（国通74の9④）。したがって、事前通知した範囲を越えて質問検査権行使は原則として許されない。納税者の予測可能性の確保とあわせて、ここに事前通知の意義を見出すことができる。

III 改正法下における税務調査手続の運用

1 事前通知の方法

国税通則法は、事前通知の方法を規定していないから、書面でも口頭でも可能である。実際の運用は、納税義務者等との日程調整を終えたうえで、口頭による事前通知が行われている。調査対象者から書面通知の要望があった場合も、原則としてこれに応じていない。その結果、通知に要する時間、内容通知の正

確性に関わって障害が生じている。書面の方が確実に納税者に内容通知されるのであるから、基本的には書面で行うべきである。³⁾

2 事前通知事項の欠落

事前通知に関しては、その通知内容伝達の明確性に極めて問題がある。主として調査担当の税務職員の不注意に起因しているとみられるが、11項目のすべてがきちんと通知されていないことが多々ある。そうすると問題は、法定の事前通知事項の一部に欠落がある場合におけるその後の本調査の適法性が問われ、調査結果としての更正処分等の無効原因たりうるかが問題となる。この点では、課税庁は現時点では無頓着であり、手続履践の不徹底さを残している。事前手続が整備されたことで保障された手続が履践されなければ、明らかに違法な質問検査権行使であり、当然に、それにもとづく課税処分も違法であり取消原因を構成するとみなければならない。

3 質問検査権規定の修正

国税通則法の改正の際、個別税法に規定されていた質問検査権規定が国税通則法に集約された。その際、新たに調査対象となる帳簿書類その他の物件につき「提示」・「提出」要求ができる旨の規定が付加され（通則74の2から74の6）、さらに「提出物件の留置き」の規定が設けられた（通則74の7）。もともと当該職員には「検査」の権限が認められており、提示・提出がなければ検査はできないから、検査のための方法が具体的に記述されたものと考えられ、当該職員に新たな権限が付与されたものとみることとはできない。⁴⁾

ところで、提示・提出要求の対象物件につき条文規定に「その写しを含む。」のカッコ書きがあり、これが何を意味するかが問題になる（例えば通則74の2①）。国税庁は、条文中の「写し」は保存簿書類がそもそも写しである場合に限定して、例えば保存されている帳簿書類のコピー物は除外する⁵⁾。しかし、このような解釈には無理があり、素直にすべてのコピー物を提示・提出要求および留置き対象と考えるべきである。

4 修正申告書等の勧奨

調査の結果は、更正等をすべきと認められる場合と認められない場合に分かれるが、後者にはいわゆる申告是認と少額非違等につき指導にとどめる場合が含まれる。前者は更正等をすべきと認めつつ、納税者の意思による修正申告書等の提出を促す道を法は予定している。

従来、修正申告等の勧奨（慫慂）が問題とされたのは修正申告等を「強要」することで納税者が不本意な申告をさせられ、不服申立の権利を奪われ回復不能になる点にあった。その動機は、更正等の処分の際の理由附記の回避にあったと考えられるが、今般の法改正ではすべての処分に理由附記が義務付けられ（通則74の14）、さらに更正の請求期間を1年から5年に伸長する改正（通則23①②）もなされたことで、この問題は解消したかにみえる。しかし、更正の請求によって必ずしも権利救済が保障されるわけではないし、この勧奨行為は行政指導であるが、それが強制されてはならないのはいうまでもない。

IV 調査と行政指導

従来、強制調査ではない質問検査権にもとづく調査は任意調査に区分され、それ以外の調査を「純粋な任意調査」のカテゴリーでとらえられてきた。しかし、課税庁の調査実務においては、従来、その区分は曖昧で、修正申告や更正処分の際の加算税の取扱いにおいても基準が曖昧であった。

国税通則法改正による調査手続の明確化により、実地調査とそれ以外の調査に、そしてそのいずれにも該当しないものに区分する必要性が生じた。国税庁は、「特定の納税義務者の課税標準等又は税額等を認定する目的で行う行為に至らないもの」は、「行政指導」⁶⁾として行うとしている⁷⁾。ところが、現実の課税実務においては混乱が生じており、納税者と課税庁とのトラブル原因となっている。「お尋ね」と称する文書による納税者照会の手法が多用されており、その書面には「行政指導」である旨が明記されていながら、書類提出がない場合は調査がありうるものが併記されるものがある。行政指導は相手方の任意の協力を求めるものであるから、このような回答の強制を伴う文書は行政手続法⁸⁾に違反するものと考えられる。

Ⅱ 一般報告

調査手続の法制化により、調査結果の内容説明（通則74の11②）、および修正申告等の勧奨の際の書面（教示文）交付（通則74の11③）の手続は、実地調査以外の調査にも適用になる。納税者による自発的修正申告等は、加算税の課否に影響する。納税者の権利保障のためには、こうした手続とその取扱い基準が明瞭でなければならない。

おわりに

国税通則法改正に関しては、ほかにも議論すべき課題、重要論点も多い。この報告では、時間の制約もあり実務上問題になっている点に焦点を当てて限定的に論じた。今般の法改正については、納税者の権利保護の観点から否定的な評価も存在する。しかし、法案の提案・審議過程においてはともかく、いったん成立した法律については、これを納税者権利保護の観点から積極的に解釈論を展開することは有益であると確信する。その1つの試みとしての報告である。

注

- 1) 近年、政党を含む各種団体から納税者権利憲章制定や納税者権利保障立法を求める提言がなされてきた。
- 2) 今般の国税通則法改正に伴う税制改正において、質問検査権規定は個別税法から国税通則法に集約され、その関係罰則についても国税通則法に規定されることとなった。
- 3) 金子宏名誉教授は、書面通知と口頭通知のメリットとデメリットを検討した上で、「通知の内容を正確に把握できるという意味でも、通知が、記録として残るという意味でも、文書による通知の方がはるかにすぐれている」としつつも、1つの方法として電子メールによる通知を提唱している（「税務調査と事前通知」『税研』168号（2013年3月）所収）。
- 4) 田中治教授は、質問・検査と提示・提出は「コインの裏表」だとし、「調査官から見れば『質問』・『検査』だし、納税者から見れば『提示』・『提出』なんだと思います」としている（「納税者の納得なしに修正申告の勧奨に応じてはならない」『税理』2013年8月号、3頁）。
- 5) 国税通則法第7章の2（国税の調査）関係通達2-1参照。
- 6) 「行政機関がその任務又は所掌事務の範囲内において一定の行政目的を実現するため特定の者に一定の作為又は不作為を求める指導、勧告、助言その他の行為であって処分に該当しないものをいう」（行手2条六）。
- 7) 国税通則法第7章の2（国税の調査）関係通達2-1参照。
- 8) 「行政指導に携わる者は、その相手方が行政指導に従わなかったことを理由として、不利益な取扱いをしてはならない」（行手32②）。

税務調査手続の整備と税務調査の実態

本 川 國 雄
(税理士)

はじめに

改正国税通則法による新たな調査手続は、平成25年1月1日から本格実施に移された。この間、国税庁は職員に対し各種の研修教材を作成、平成24年9月12日には長官通達「調査手続の実施に当たっての基本的な考え方等について」（以下「事務運営指針」という）および「国税通則法第7章の2（国税の調査）関係通達」（以下「調査手続通達」という）を発遣し、具体的な調査手続についてその実施策を具体化して周知を図った¹⁾。国税庁はホームページに、「『納税環境整備に関する国税通則法等の改正』について」を掲載し、関係パンフレットのほか「税務調査手続等に関するFAQ」を「一般納税者向け」および「税理士向け」をそれぞれ公開するなどの対応を行った。

また、本格実施後における実地調査の所要日数が相当増大することは、当初から予想されていた。国税庁は、実質的には一般調査（法人）で1日程度の増加を見込み指令したが、実地調査件数は平成23事務年度比²⁾で、概ね70%の処理となったようである。

本報告は、試行を含めたこの1年間の税務調査の実情と現時点での課題を明らかにし、納税者の権利を擁護する税務行政の実現に寄与すべく行うものである。

I 税務職員向け各種研修教材や調査手続通達等の特徴

国税庁はその内部で、職員向けに膨大な分量の研修教材等を作成・配付している。これらに共通して示されている基本的な考え方は、「手続の透明性及び

納税者の予見可能性を高め、調査に当たって納税者の協力を促すことで、より円滑かつ効果的な調査の実施と申告納税制度の一層の充実・発展に資する観点及び課税庁の納税者に対する説明責任を強化する観点から、従来の運用上の取扱いが法令上明確化されたところである³⁾というものである。

国税庁は、従来の運用上の取扱いが法制化されただけで変わらないことを強調しているかにみえるが、「調査理由の開示」の問題を除くと、税務調査の各過程において、従来、調査担当者の裁量により行われていた行為が相当制限されることは明らかである。事前通知の義務化、調査終了手続の明確化、すべての不利益処分に対する理由附記の義務化に加え、課税庁内部における再調査の適否判定・無予告調査の要否判定の厳格化、反面調査における必要性判定、争点事項⁴⁾に対する法的根拠や事実確認、推認事案における証拠の収集と保全などが求められることになり、実務上において有意な変化が期待される。

しかしながら、一方では従来の調査手法の維持と事務の効率化を意識した国税庁の意図的な法令解釈や指示も目立つ。特に、事前通知では、課税庁の権限が制限される「実地調査」を狭く限定して適用しようとしていること、反面調査については、改正通則法の当該条文に変更がないことを理由に事前通知せずに調査ができるとしていることが指摘できる。

Ⅱ 手続法制化後の調査の実態と課題

Ⅰ 事前通知の実施とあらたな課題

実施状況を見ると、当該職員が一部の通知項目を失念し、上司が納税者に謝罪して調査着手できた事例や逆に調査打ち切りになった事例がみられる。概ね「事前通知チェック表」を活用して通知されているが、調査日時・場所の変更可能なことや調査対象の拡大に関する説明を欠くケースが見受けられる。

税務代理人への通知では、「わかっているからもういい」と電話を切られるケースもあり、法令どおり手続きせず（できず）に調査に着手しているケースがある。また、家族を通じた通知の適否、相続税調査における複数の相続人全員への通知の必要性、複数の税務代理権限証書が提出されている場合の税務代理人全員への通知の必要性等々の新たな課題が表面化した。

国税庁は、家族を通じた通知については、一定の業務執行の権限を受けている者を「通じて」納税者に通知を行えるのであって、納税者に代えて行うことは認められない。専従者である妻は可能と考えられるが、単に家族であるという⁵⁾ことのみでは権限委任を受けている者とは言えないとしている。このように、法令を慎重に解釈し対応しようとする姿勢をみせている。しかし、他方で、相続税調査の事前通知については、実地調査を行う予定がない相続人に対し、法令上の事前通知は不要であり、原則として、通知が必要になった時点で質問検査権を行使する前に法令上の事前通知を行うことになる⁶⁾と説明している。相続税の調査対象になる課税標準は相続人全員に係るものであり、実地調査対象とされる特定の相続人だけの相続財産の調査を行うわけではない。また、相続人間に係争がある場合には新たなトラブルの原因になる可能性がある。国税庁が調査事務量の確保を優先させたこの論理には無理があり、是正が必要であろう。

2 法制化されなかった反面調査の手続問題

反面調査は、本調査の補完調査であり本調査の一部である以上その手続も本調査に準じて事前通知すべきである。しかも、反面調査は取引先との信用問題に直結することから、国税庁自身が「反面調査は客観的に見てやむを得ないと認められる場合に限って行うこととする⁶⁾」と制限的に考えており、単に取引があることのみをもって行ってはいけない旨を指示してきた。しかし、今般の国税通則法改正に際しては、反面調査手続について法改正前後で条文規定に変化がないことをもって、特に規制はないという態度を示している⁷⁾。納税者本人調査は原則として事前通知によるとされたのに、取引先という他人（第三者）の調査は事前通知不要というのは論理性にも常識にも欠けている。反面調査は、当然に事前通知によらなければならないと考えるべきである。

相続税調査における調査着手前の金融機関への取引照会は従前どおり実施されている。「任意の取引照会であり調査ではない」との説明がなされるが、この種の取引照会は、特定の調査対象者の取引について行われており、調査対象選定のための情報収集とはいえない。銀行に対する反面調査については、過去に国税庁と全国銀行協会との間で論争があり、最終的には「銀行調査票」を

提示して行うこととして合意をみたように、質問検査権行使以外の方法による銀行取引内容の調査は例外的なものである。⁸⁾

また、改正国税通則法は、事前通知した事項以外に調査対象を拡大できる場合を限定している。すなわち、通知していない事項に「非違が疑われることとなつた場合」にのみ制限される。しかし、実際の税務調査においては、本調査の期間を直近3期と通知したにもかかわらず、直近7期分と進行年度までを対象とし、かつ、その対象者も事業にまったく関係のない役員の家族（中学生の子）にまで広げる反面調査を実施したケースがある。

おわりに

改正国税通則法の税務職員の理解は、相当なばらつきがある。それは国税職員だけでなく、税理士においても同じことがいえる。租税の専門家である税理士等は、顧問先の権利利益の擁護のため調査等の各段階において敏感に対応すべきであり、一層の研鑽が求められよう。本報告で、国税通則法改正による税務調査手続の法制化以降の実情の一端を示したが、あらためて、納税者の権利を保障する納税者権利憲章の制定や権利保障立法の実現の必要性を痛感する。

注

- 1) 調査手続通達は、平成24年7月2日付でパブリックコメントに付されて（同年7月31日締切）、143通の意見が提出され、当初案を修正のうえ公表された。
- 2) 国税庁の事務年度は、定期人事異動期の7月から翌年6月までとされている。
- 3) 事務運営指針の第1章「基本的な考え方」参照。
- 4) 従来の課税調査で往々にして見受けられた、家事費按分等における「話し合い決着」が難しくなったとして、「推認」のカテゴリーによる調査手法開発が検討されている。
- 5) 職員向け「税務調査手続等に関するFAQ」問1～2、および平成25年5月30日東京国税局全管個人課税・資産課税部門統括官会議資料参照。
- 6) 昭和51年4月国税庁長官訓示「税務運営方針」の「調査方法等の改善」の項参照。
- 7) 「調査手続等に関する当面の事務実施要領について」（平成25年9月20日、国税庁）および「改正法概要研修」（平成24年7月、国税庁）の「⑩反面調査手続」参照。
- 8) 全国銀行協会の加盟銀行への通達文書（昭和30年7月21日全銀協・通業第154号）は、①質問・検査にあたり、税務職員は所轄署長の正式な調査承諾書を呈示して銀行の承諾を得ること、②調査が普遍的に個人別の預金調査に及んではならないこと、としている。これに先立つ昭和26年10月16日大蔵省銀行局長通達、蔵銀5363号及び国税庁通達直所1-116「金融機関の預貯金等の調査について」は、「直接金融機関について調査を行わな

ければその者について適正な課税又は滞納処分等が出来難いと認められる場合」として、「相続税、富裕税等の課税に関して、調査時の預金残高を確認する等のため必要がある場合」「所得税又は法人税の課税標準の調査に当り、所得金額の計算につき必要な帳簿書類がないなどの真実性を疑うに足りる相当の事由がある場合において、その者の業種、事業規模等から見て通常銀行取引があると認められ又は銀行取引のあることを推定するに足りる相当の事由があり、且つ、その銀行取引を調査しなければ取引の事情が明らかとならない場合」などを例示していた。

手つかずの徴収行政上の納税者の権利保護

角 谷 啓 一
(税理士)

はじめに

憲法14条に定める「法の下での平等」とは、租税面では「応能負担の原則」を意味すると解される。応能負担の原則は憲法上の要請であるから、当然に徴収手続面にも及ぶと解すべきである。

徴収手続における応能負担の徹底のためには、納税緩和の手続全般に及ぶことが重要であり、具体的には、国税通則法（以下「通則法」という）46条の納税の猶予、国税徴収法（以下「徴収法」という）151条の換価の猶予及び同法153条の滞納処分の停止などの制度のほか、差押禁止財産、延滞税の免除など、納税者の権利・利益につながる諸規定・諸制度をあげることができる。この点についてわが国徴収制度をみると、法令のほか通達・事務連絡や国会での政府答弁等も含めると、非体系的ではあるが納税緩和のための諸制度が存在する。²⁾しかし、こうした制度がありながら、近年、納税者の実情をかえりみないで、強制力の行使をいたずらに先行させる滞納処分事例が目立っている。特に、地方税、社会保険料などに行き過ぎと思われる処分事例が際立っており、結果、自殺・餓死・倒産といった悲惨な事態に追い込まれる事例も見受けられる。

今般の通則法改正による手続規定の法制化・明確化において、残念ながら、租税徴収手続面については手つかずのまま放置された。そこで、徴収法を中心とする現行徴収制度が抱える問題点を明らかにし、その上で、徴収手続上、納税者の権利を保護するために何が求められるのかを検討する。

I 滞納処分行政の最近の特徴

最近、差押えに関わって滞納者の自殺や餓死、差押禁止財産（児童手当）取立てなどの事例が表面化しており、滞納処分の行き過ぎを示す典型的なものともみることができる。

これらの滞納処分の特徴は、①滞納者の実情を斟酌せず、差押え至上主義に走る、②到底実行が不可能な無理難題を押し付ける、③納税者に有利な手続等の教示や行政指導を行わない、④滞納者の羞恥心をあおり、徴収率アップに利用する、⑤まったく別次元の「行政サービスの停止・制限」といった手法を徴収率アップに利用する、⑥法で定められている分納制度等の適用を極めて制限的に運用している、と要約できる。

II 国税徴収法とはどのような法律か

国税債権の強制的な徴収を行うための国税徴収法は、地方税、社会保険料などを含めた租税公課の滞納処分を行う一般法である。

現行の徴収法は、明治30年に制定された旧徴収法を全文改正し、昭和35（1960）年1月に施行された。現行徴収法は、私法秩序の尊重（租税と私債権との調整など）、徴収制度の合理化（第二次納税義務の整備・制度化など）等の新しい装いはあるが、「租税徴収の確保」（1条）を第一義とする観点から、徴税側に「自力執行権」を付与し、「租税の一般的優先権」を承認した。すなわち、基本部分においては、旧徴収法当時の強行性と行政側の裁量権を継承したものとなっており、「強制処分」と「緩和制度」双方の規定ぶりの違いに、「徴収法の強行性」を確認することができる。

たとえば、差し押えなどの強行規定が滞納整理の「原則」であって、猶予（分納）などの緩和措置は特別な事情のある場合に限った「納税者救済のための例外措置」という運用となっている。ここに、前項で例示したような滞納事例が一般化している根本原因と同時に、現行の納税緩和の諸規定の限界をみることができる。

Ⅲ 納税者の権利はなぜ手つかずなのか

租税徴収面で納税者間に不公平が生じる場合、公権力の作用によって、不公平の是正を図ることが求められる。他方、滞納処分は公権力の行使によって、納税者の財産権をはく奪し、時には人間の尊厳に対して重大かつ深刻な影響を及ぼす。滞納者といえども憲法上の生存権・財産権が保障されるべきであることについては論を俟たない。したがって、徴収手続面において、憲法31条に基づく明確な適正手続によって納税者の権利保護が図られるべきであるが、現実の滞納処分行政においてはこの点が手つかず状態なのである。

1 強権力行使（手続）が裁量に委ねられた経緯

徴収法の強権性と行政側に許容された裁量問題について、国税徴収法制定に携わった租税徴収制度調査会会長の我妻栄東大教授（当時）は、昭和35（1960）年1月、『国税徴収法精解』（初版）の出版に当たって次のような序文（以下「我妻序文」という）を寄せている。⁴⁾

我妻教授は、「私債権が他の債権に優先する効力を与えられる場合には、法律にその要件が極めて正確に定められている。また、その執行のために認められている強制力については、極めて慎重な規定がある。それに反し、租税債権については、優先的効力の範囲にも、その用いうる強制力の程度にも、徴税当局の認定と裁量に委かされている幅が相当に広い。このことは、単に近代私法取引制度に対する例外であるだけでなく、近代法治国家の公権力の作用としても、異例に属する」と述べ、現行徴収法は、「異例」と言わしめる、基本的な問題点を内包したまま成立に至ったことを示しているのである。

2 なぜ権利保護を含む詳細な手続規定が弱いのか

我妻序文は続ける。「にもかかわらず、調査会がこれを承認したのは、納税義務者の態度の如何によってはかような制度を必要とする場合もあることを認めたからである。いいかえれば、これらの優先的効力の主張も、強制力の実施も、真にやむを得ない場合の最後の手段としてはこれを是認せざるをえないと

考えたからである」と、現行徴収法制定のいきさつを吐露し、「従ってまた、徴税当局がこれらの制度の運用に当たっては慎重の上にも慎重を期することが、当然の前提として諒解されているのである」と述べている。

すなわち、租税徴収制度調査会が、新徴収法で滞納処分を執行するにあたって、「(徴税側が) 慎重を期する」という「暗黙の諒解事項」と引き換えに、当時の大蔵・国税官僚の意向(裁量権の拡張等)を受け入れた、とみることができる。いわば「妥協の産物」として現行徴収法が成立したことを窺わせる。こうした徴収法制定の経緯が、納税者の権利保護に関する手続規定を薄弱にさせたものといえよう。

3 忘れ去られた諒解事項

以上のような徴収法制定の経緯に照らせば、徴税側に与えられている強制力と裁量権は、悪質な滞納者など真にやむを得ない場合に対してのみ、最後の手段として行使すべきものであり、一般の(善良な)納税者・滞納者に対して濫用してはならないのである。現行徴収法は、その「暗黙の諒解事項」を折り込み済みででき上がったものであるから、徴税側は、そのことを踏まえた上で徴収法を運用すべき⁵⁾ということではなかろうか。

ところが、現行徴収法の制定から半世紀を経た今日、この諒解事項を徴税側が遵守しているとは言い難い。とくに地方税・社会保険料の徴収現場では、この諒解事項の存在すら知らされていないのが実情である。

IV 徴収手続面における納税者の権利

1 徴収制度改正の必要性

上記諒解事項が今や事実上存在しないのであれば、その見返りであったはずの「行政に委ねた幅広い裁量権等」をいったん返上させ、それに代わる具体的かつ詳細な徴収手続規定を設けるほかない。その際、納税者の権利保護の観点から規定されなければならない。ここに徴収法をはじめとする現行徴収制度を改正すべき1つの論拠を見出すことができよう。

この点に関連して、中村芳昭教授は、現行徴収制度の問題点を、徴収法をめ

ぐる周辺法制の大きな変化に着目しながら、「近年において租税債権に関する一般的優先権は、私債権にかかわる破産法、民事再生法、会社更生法などの制定・大改正が行われる中では、一層際立った特別の制度となってきた⁶⁾」と指摘し、徴収手続における納税者のセーフティネットを構築する方向での徴収法改正の必要性を指摘している。このことは、改革の重要な観点を今日的に付加するものである。

2 納税者の権利保護の観点からの適正手続の明確化へ

いかなる滞納者であっても、それぞれの実情に応じた形で滞納問題を解決し、生活や事業の再建・再生をふくめ、人間として再チャレンジする機会が与えられるべきであろう。そこで、最も基本的なことは、「税金のために、命まで奪われることがあってはならない」ということである。すなわち、「生存権を侵されない権利」（具体的には、滞納納税者の生活と事業の現況及び実情の範囲を超えてまで納税義務の履行を強制されない権利）が保障されなければならない。

その上で、具体的な適正手続規定として、①生存権不可侵の視点から、差押禁止財産の見直し、②預金口座に振り込まれた差押禁止財産（債権）が特定できる場合の差押禁止、③差押えの事前予告と聴聞制度、④督促から差押可能時期までの期間の大幅延長、⑤質問検査権行使（財産調査）における事前通知及び事前の事情聴取、⑥納税緩和制度の内容及び適用要件の大幅緩和、⑦徴収職員への適切な研修の実施及びソルマの禁止を含む職員の権利保護、⑧徴収手続上の苦情処理・権利救済機関の設置などが必要である。

さらに、通則的なテーマとして、徴収法1条の改正を含め、「自力執行権」及び「租税の優先権」の是非についての議論を呼びかけたい。

おわりに

1988年の米国の包括的納税者権利保障法成立及び1998年 IRS 改革法成立が、IRS（内国歳入庁）の、とりわけ滞納処分行政にかかる権力濫用と人権無視に端を発していることを特記したい。わが国の最近の滞納処分行政の実態は、自殺・餓死・倒産など IRS が問題とされたと同様のもの、あるいはそれを超えたも

のが表面化しているように思われる。国税の新規発生滞納額の53%を消費税が占める状況（平成23年度）下で、消費税税率8%への引上げがすでに実施され、さらに10%へと引上げの方向が決まり、地方自治体の財政難、納めきれない高額国民健康保険料（税）・国民年金・厚生年金など社会保険制度加入促進などの環境下で、徴収強化が進められている。近い将来の「大滞納・徴収強化時代」の到来を危惧する。

徴収手続における納税者の保護規定に関しては、問題が深刻化しているのに、手つかずのままになっていることを指摘した。この分野の関心と研究が深まることを期待したい。

注

- 1) 納税の猶予は地方税法では「徴収猶予」と呼ばれ、同法15条。換価の猶予は同法15条の5、滞納処分の停止は同法15条の7。
- 2) 中村芳昭監修、東京税財政研究センター編『差押え』（東銀座出版社、2012年）125～129頁参照。
- 3) 中村同上書、178～183頁参照。
- 4) 吉国二郎・荒井勇・志場喜徳郎編『国税徴収法精解』大蔵財務協会、1960年初版。
- 5) 中村前掲書、4頁参照。
- 6) 中村芳昭「国税徴収法の現状と課題」『租税法研究』第33号、2005年、1～2頁。

納税者の権利と税理士法改正の課題

——国税通則法改正と納税者の権利、税理士の職業専門家責任——

中 西 良 彦
(税理士)

はじめに

平成23年12月の国税通則法改正における税務調査に関する項目は、平成25年1月1日から施行された。

本報告は、まず、日本税理士会連合会（以下「日税連」という）の税理士法改正要望に、国税通則法改正がまったく反映されていないことを確認する。次いで、書面添付（税理士法33の2）をした税理士に対する意見の事前聴取（税理士法35）の法的性格を検討する。第3に、国税通則法改正後における納税者の権利、税理士の権利及び義務について、特に質問検査権の行使との関連において、納税者の権利擁護を前提として税理士の職業専門家責任を考える。

I 国税通則法改正と平成26年度税理士法改正要望

日税連は、「税理士法に関する改正要望書」¹⁾として公表し、平成25年度通常国会での税理士法改正の実現を目指していた。掲げられた項目は、資格取得制度の問題をはじめ、すべて、従来から議論されてきた問題であった。業際問題ではなく、制度問題だという日税連の主張は、平成26年度改正においては受け入れられず、公認会計士に対して所定の税法研修義務化が図られただけであった。²⁾

今般の国税通則法改正により、国税の調査については、国税通則法に統一的な手続規定が設けられ、その中で「税務代理人」としての「税理士」の定義と役割が調査の事前通知（通則法74の9）及び調査の終了の際の手続（通則法74の11）において明確にされた。しかしながら、日税連の税理士法改正要望項目は、

それらについてまったく触れず、単に従来からの継続要望項目を列挙しただけであったことを確認しておく。

Ⅱ 国税通則法改正と書面添付制度

税理士法における書面添付（税理士法33の2）と意見聴取（同法35）（以下併せて「書面添付制度」という）は、改正国税通則法で国税の調査に関する手続規定がより明確化されたため、その法的性格の再検討が必要である。

「意見の聴取」とは、税務職員は、計算等について所定の記載をした税理士法33条の2に規定する書面が添付されている申告書を提出した者について、事前通知をして帳簿書類を調査する場合³⁾において、税務代理権限証書（同法30）を提出している税理士があるときは、「当該通知をする前に、当該税理士に対し、当該添付書面に記載された事項に関し意見を述べる機会を与えなければならない」とするものである⁴⁾。

書面添付制度は、明文規定による税務調査の事前通知原則がないときに制定されたが、国税通則法改正がなされたにもかかわらず、改正されていない。この制度が従来と同じような意義を持ちうるのかが問題になる。

書面添付制度事務運営指針が、調査に移行する場合には、意見聴取後、通常の事前通知の手続を踏むとしているのは、単なる確認規定に過ぎない。「国税通則法第7章の2（国税の調査）関係通達」（以下「調査通達」という）⁶⁾の定義する行政指導と書面添付制度の下で調査を前提として行われる意見聴取を行政指導とすることには、矛盾があると考ええる。

書面添付制度の法的位置づけは、税務調査の事前通知が原則として義務づけられたことによって根本的に変わったと考えるべきである。しかし、国税庁、日税連等の書面添付制度の推進姿勢は国税通則法改正前と変わらない⁷⁾。

税務調査における手続規定が従来に比して明確化された結果、調査対象選定手順および調査着手順が複雑、煩瑣化したことからすると、書面添付制度により事前意見聴取が行われたあとに、事前通知の手続を経て実地調査に移行する傾向が強まると考えられる。

また、事務運営指針は、口頭（電話）により税理士に来署依頼し事前の意見

Ⅱ 一般報告

聴取を行うとする。そして、意見聴取のみで修正申告を行う必要がないと認められた場合は書面が交付されるが、修正申告等の提出がある場合においては、書面の交付を定めていない。行政手続法上の行政指導としては、不備な部分がある⁸⁾と考える。

書面添付制度は、調査事前通知原則が法制化され、結果として、法的性格の曖昧な行政指導の一形態に過ぎなくなり、制度の廃止も含めた根本的な見直し⁹⁾が検討されるべきであろう。

Ⅲ 税務代理人としての税理士

1 税務代理

税務代理とは、「税務官公署に対する租税に関する法令若しくは行政不服審査法の規定に基づく申告、申請、請求若しくは不服申立て（略）につき、又は当該申告等若しくは税務官公署の調査若しくは処分に関し税務官公署に対してする主張若しくは陳述につき、代理し、又は代行すること（税務書類の作成にとどまるものを除く。）」（税理士法2①一）である¹⁰⁾。税理士（税理士法人）は、この税理士法の規定により他人の求めに応じ税務代理を業とするとされてきた。取締法としての沿革を有する¹¹⁾せいであろうが、税法においては、税理士あるいは税務代理の定義、概念に関して具体的に示されていなかった。

通則法改正により、税務代理権限証書を提出した税理士が税務代理人であるとされた（通則法74の9③二）。そして、納税義務者だけではなく税務代理人との双方に対して調査の事前通知を行うことを原則とするとされた（通則法74の9①）。

調査の終了手続においても税務代理人は、「実地の調査により質問検査等を行った納税義務者について（略）税務代理人がある場合において、当該納税義務者の同意がある場合には、当該納税義務者への第1項から第3項までに規定する通知等に代えて、当該税務代理人への通知等を行うことができる」（通則法74の5⑤）と規定された¹²⁾。税務調査において税理士は、事前通知、調査の立会い、陳述、答弁だけではなく調査の終了手続にいたるまで一貫して納税者の税務代理人として職務を行うことが明文規定により明らかにされた¹³⁾。

2 手続の瑕疵又は違法と処分の効果

質問検査権を行使する税務職員の手続的瑕疵が、その後の更正・決定、修正申告の勧奨等の租税行政処分の効果にどのような効果を及ぼすかについては明文の規定がない。しかし、租税行政処分においても、「適正な手続きで処分しなれば処分内容が異なったものとなることは十分にありうることであるから、手続的違法が租税行政処分の独立の取消原因となると解すべきである¹⁴⁾」とされる。大阪高裁平成25年1月18日判決（TAINS Z888-1755、確定）は、青色申告者に対する更正の理由附記の不備のみを理由として原処分を取り消している¹⁵⁾。すべての更正に理由附記が求められることとなったのでこの判決の意義は大きい。

更正の理由附記の不備が違法となるとしても、調査の過程における手続法上のどの程度の瑕疵ないし違法がその後の処分を違法とすることになるのかは今後の検討課題であろう。前記大阪高裁判決の射程からすると調査終了手続における手続の瑕疵と処分の違法性とがまず争点となりえるであろう¹⁶⁾。

3 税務代理権と税理士の専門家責任

税務代理人としての税理士は、納税者の立場に立って適時、適切な助言、指導を行うとともに、調査等において担当職員が裁量的越権行為をしないように監視、注意する専門家責任がある。

税務に関する職業専門家である税理士は、一連の質問検査権行使の過程において手続上の瑕疵、違法に気づいたときには、調査官に対しそれらを指摘して是正させる専門家責任がある。税理士が税務職員の手続上の瑕疵を見過した場合には、結果として納税者に不利な処分が行われたときは、瑕疵に気づいたか否かにかかわらず税理士は損害賠償責任を問われかねない。

調査の事前通知において税務職員から所定の事前通知11項目（通則法74の9一～七、通則令30の4①一～三）のすべてが適切に通知されたかの確認、また、納税者の同意なく税務職員が事前通知になかった税目、課税年度に関する税務調査を行おうとしたときは、「新たな非違」の存在の有無についての究明（通則法74の9④）は税理士の専門家責任である。さらに、税務職員からの帳簿書

Ⅱ 一般報告

類の提示・提出要求に対しては、その必要性の説明を求めること、留置かれた場合には、帳簿書類等だけではなくそのコピー（写し）の速やかな返還請求についても同様である。

なお、改正国税通則法が定めているのは、事前通知における調査目的の通知であって調査理由の開示ではない。¹⁷⁾しかし、無予告現況調査が行われた場合、税理士は、その無予告調査実施の合理的・具体的な理由の説明を税務職員に求めるとともに、税務調査の任意調査原則を主張しなければならない。¹⁸⁾

調査終了手続としては、調査結果の内容説明（額と理由を含む）が行われることとなった。この説明に関しては納税者と税理士の双方に行うことが求められ、納税者の同意があるときは税理士に対する説明だけで終わらせることができる。税理士に対する説明だけで終わるときは、事前に十分に納税者と状況等について説明し意思の疎通を計った上で税理士が説明を受けることに留意が必要である。

おわりに

税務調査手続の一定の明確化は、納税者の手続的権利保障に資するものであり、税務職員の適正手続履践義務を求めるものである。納税者の権利保障の見地からも税理士の職業専門家責任が増大していることを税理士、税理士会、日税連は強く認識しなければならない。

注

- 1) 平成25年9月26日理事会承認。
- 2) 本報告の後、平成26年度税制改正において新設された税理士法第3条3項。
- 3) 無予告調査の場合には、この規定は無意味である。
- 4) 平成13年の税理士法改正により平成14年4月1日以後、施行されている。
- 5) 「個人課税部門における書面添付制度の運用に当たっての基本的な考え方及び事務手続等について」の一部改正について（事務運営指針）（官税180・平成24年12月19日）ほか。
- 6) 調査通達1-1及び1-2参照。
- 7) 書面添付制度の利用率は、法人税の場合で平成19年度から24年度にかけて、5.7%、6.0%、6.5%、7.0%、7.8%と推移しているが、高いとはいえない（国税庁リポート2013ほかによる）。
- 8) 行政手続法35条（行政指導の方法）。

- 9) 書面添付があった申告書に関しては、意見聴取にとどめ、原則として税務調査を行わないというような改正は、税務手続上の公平性を欠き受け入れられるものではない。
- 10) 税務代理は税務代理権限証書に記載した税目及び課税期間についても適用される(税理士法基通2-3)。
- 11) 北野弘久『税法学原論〔第六版〕』(青林書院, 2005年) 454頁以下。
- 12) 本報告の後の平成26年度税制改正で、「申告書を提出した者の同意がある場合……は、当該申告書を提出した者への通知は、……税理士に対してすれば足りる」が追加された(税理士法34条②新設)。また、国税通則法第74条の9第5項も同様に規定している。
- 13) 納税者に対する行政指導があった場合においても、当然に、税務代理権は有効であると考えられる。
- 14) 金子宏『租税法〔第18版〕』(弘文堂, 2013年) 909頁。
- 15) 判決は、「法の適用について課税庁と納税者との間で見解が対立する場合等においては、課税庁の恣意の抑制や納税者の不服申立ての便宜等の要請は、法の適用判断の過程について生ずるものと考えられる。事実関係を示すことで法の適用関係が一義的に明らかである場合等、法の適用については結論のみを示せば足りる事案が存することは否定できないが、一般的に法の適用については常に結論のみを示せば足りるとする主張は採用しがたい」として理由附記の不備による違法を認めた。
- 16) 納税者の意思に反して行われる調査は、任意調査として許される限度を超え、違法となるとされたものとして平成12年2月25日京都地裁判決(北村事件)がある。
- 17) 調査理由の開示を求めることができて、理由開示がないことのみをもって税務調査を拒否することはできない。
- 18) 税理士法基通2-3。

日本租税理論学会規約

〔1989年12月 9 日 制定〕

〔2002年11月16日 改正〕

〔2011年11月12日 改正〕

第1章 総 則

第1条 本会は、日本租税理論学会（Japan Association of Science of Taxation）と称する。

第2条 本会の事務所は、東京都に置く。

第2章 目的及び事業

第3条 本会は、租税民主主義の理念に立脚し、租税問題を関連諸科学の協力を得て総合的・科学的に研究することを目的とする。

第4条 本会は、前条の目的を達成するために、左の事業を行う。

- 1 研究者の連絡及び協力促進
- 2 研究会、講演会及び講習会の開催
- 3 機関誌その他図書の刊行
- 4 外国の学会との連絡及び協力
- 5 その他理事会において適当と認めた事業

第3章 会員及び総会

第5条 本会は、租税問題の研究にたずさわる者によって組織される。

第6条 会員になろうとする者は、会員2人の推薦を得て理事会の承認を受けなければならない。

第7条 会員は、総会の定めるところにより、会費を納めなければならない。3年の期間を超えて会費を納めない場合は、当該会員は退会したものとみなす。

第8条 本会は、会員によって構成され、少なくとも毎年1回総会を開催する。

第4章 理事会等

第9条 本会の運営及び会務の執行のために、理事会を置く。

理事会は、理事長及び若干人の理事をもって構成する。

第10条 理事長は、理事会において互選する。

理事は、総会において互選する。

第11条 理事長及び理事の任期は、3年とする。但し、再任を妨げない。

第12条 理事長は、会務を総理し、本会を代表する。

第12条の2 理事会内に若干人の常任理事で構成する常任理事会を置く。任期は3年とする。但し、再任を妨げない。

第13条 本会に、事務局長を置く。

事務局長は、理事長が委嘱する。

第14条 本会に、会計及び会務執行の状況を監査するために、若干人の監事を置く。

監事は、総会において互選し、任期は3年とする。但し、再任を妨げない。

第14条の2 理事会は、本会のために顕著な業績のあった者を、顧問、名誉会員とすることができる。

第5章 会 計

第15条 本会の会計年度は、毎年1月1日に始まり、その年の12月31日に終わるものとする。

第16条 理事長は、毎会計年度の終了後遅滞なく決算報告書を作り、監事の監査を経て総会に提出して、その承認を得なければならない。

第6章 改 正

第17条 本規約を改正するには、総会出席者の3分の2以上の同意を得なければならない。

附 則

第1条 本規約は、1989年12月9日から施行する。

日本租税理論学会役員名簿〔* は常任理事会構成理事
○ は名誉教授〕

(2014年4月現在)

理 事 長	鶴田 廣巳(関 西 大)		
事 務 局 長	高沢 修一(大 東 文 化 大)		
理 事			
〔財 政 学〕	安藤 実(静 岡 大)	岩波 一寛(中 央 大)	
	植田 和弘(京 大)	内山 昭(成 美 大)	
	*梅原 英治(大 阪 経 済 大)	坂野 光俊(立 命 館 大)	
	篠原 正博(中 央 大)	関野 満夫(中 央 大)	
	高木 勝一(日 大)	*鶴田 廣巳(関 西 大)	
	宮入 興一(愛 知 大)	宮本 憲一(大 阪 市 立 大)	
〔税 法 学〕	*阿部 徳幸(関 東 学 院 大)	新井 隆一(早 大)	
	*石村 耕治(白 鷗 大)	伊藤 悟(日 大)	
	浦野 広明(立 正 大)	小川 正雄(愛 知 学 院 大)	
	*黒川 功(日 大)	小池 幸造(税 理 士)	
	湖東 京至(税 理 士)	田中 治(同 志 社 大)	
	*千葉 寛樹(札 幌 学 院 大)	*中村 芳昭(青 山 学 院 大)	
	*浪花 健三(立 命 館 大)	水野 武夫(立 命 館 大)	
	望月 爾(立 命 館 大)		
〔税務会計学〕	朝倉 洋子(税 理 士)	浦野 晴夫(元 立 命 館 大)	
	大江 晋也(名 古 屋 経 済 大)	粕谷 幸男(税 理 士)	
	菊谷 正人(法 政 大)	*高沢 修一(大 東 文 化 大)	
	富岡 幸雄(中 央 大)	中島 茂幸(北 海 商 科 大)	
	*長島 弘(立 正 大)	畑山 紀(札 幌 学 院 大)	
	山本 守之(千 葉 商 科 大)		
監 事	小山 登(LEC 会 計 大 学 院)	小山 廣和(明 治 大)	

事務局所在地 〒175-8571 東京都板橋区高島平1-9-1

大東文化大学経営学部高沢研究室内

日本租税理論学会

(郵便振替 00110-9-543581 日本租税理論学会)

租税理論研究叢書24

2014年11月1日 初版第1刷発行

格 差 是 正 と 税 制

編 者 日本租税理論学会

発行者 日本租税理論学会

〒175-8571 東京都板橋区高島平1-9-1
大東文化大学経営学部高沢研究室内

発売所 株式会社 法 律 文 化 社

〒603-8053 京都市北区上賀茂岩ヶ垣内町71
電話 075(791)7131 FAX 075(721)8400
URL : <http://www.hou-bun.com/>

©2014 日本租税理論学会 Printed in Japan

印刷：(株)富山房インターナショナル／製本：(株)藤沢製本

装幀 前田俊平

ISBN 978-4-589-03634-6

租税理論研究叢書

日本租税理論学会編

各 A 5 判・150～250頁

18 グローバリゼーションと税制 ● 4400円

法人税減税の財源確保のため、その方策とされる消費税増税。日本の法人税は、本当に高いのか。法人課税・個人所得課税・減価償却制度など税制をめぐる様々な課題についての国際的比較・分析から税制のあるべき姿を説く。

19 税制の新しい潮流と法人税 ● 4200円

戦後最大の世界同時不況のもと、国民生活を守るべく、経済危機対策を見据えた税制措置が求められている。各国の税制、国際協調の動きを視野に入れながら、公平かつわが国に適した法人税制の進むべき道を探求する。

20 社会保障と税制 ● 3600円

消費税引き上げ論議や最小不幸社会論が喧伝されるなか、これからの日本の社会像にとって不可欠のテーマである社会保障と税制のあり方を検討。年金財源論からベーシック・インカム論まで、総合的に考察する。

21 市民公益税制の検討 ● 3700円

税制の改正および公益法人制度改革関連3法による新制度移行にともない、財政学・税法学・税務会計学の3分野から総合的にアプローチする。「税制調査会納税環境整備PT報告書に対する意見書」も採録。

22 大震災と税制 ● 4200円

税財政による災害復興制度は、震災被害からの復旧・復興をどのように支え、またどのような課題を抱えているのか。その現状と課題を示し、今後の展望を理論的・実証的に検討する。

23 税制改革と消費税 ● 4200円

社会保障の安定財源を確保する観点から、消費税率の引上げを柱とする税制改革が進められようとしている。財政学、税務会計学、税法学の研究者と実務家らが、消費税の宿罪ともいえる様々な難点を徹底的に討議する。



ISBN978-4-589-03634-6

C3032 ¥4500E

定価 本体4,500円+税



9784589036346



1923032045001

