

税制理想的改革案

中野百々造

はじめに

我が国では、国及び地方団体を課税主体とする、数多くの税金があり、税金は、租税法をもって税制の一環として存在し、財政収入を賄うものと位置付けられているが、これらの税金のうちには、憲法の規定に反するもの並びに税金の賦課徴収の理念である租税原則に反するもの及び税務執行における徴税経済の見地からみると有用でないものが少なからず認められることから、この小論は、国税と地方税を一元化するとともに、単一所得税制度を採用することを論述するものである。

第一 論述の骨格

論述の骨格を述べると、次のとおりである。

- I 国税と地方税の一元化
- II 財産税、個別消費税、流通税の廃止
- III 単一所得税制度の採用

第二 改革案税制の特徴点

改革案は、憲法の規定にいささかも抵触するものではなく、租税原則に合致したものであり、改革案による税制は、単一所得税制度となるものであって、経済取引に中立するものであり、税金の徴収は特別徴収制度を採用することにより、国税の徴税経費は、大幅に節約されることになる。

地方税の徴税経費が皆無となるとともに、地方税の各地方団体に対する税金配分額が妥当なものとなるものである。

改革案による税制の下における国及び地方団体の租税収入額は、現行税制のそれと極端に増減するものではなく、平成17年度の国税、地方税の金額によって比較すると、おおむね同額であると見込まれるものである。

第三 改革案の詳細

以下、上掲について、項を改めて、詳細に論ずることとする。

I 国税と地方税の一元化

1 一元化の概要

税金の課税主体は、国（税務署）に一元化し、国に徴収決定された税金収入金（歳入）

は、これまでの国及び地方の歳入実績を踏まえて、これらの行政地域の面積、人口、行政の必要経費等を勘案した配賦比率をもって、国及び地方に配分するものとする。

具体的な税法の整備は、地方交付税又は地方譲与税（国が課税して各地方団体に譲与等するもの）若しくは地方消費税の申告納税方式（国税の消費税の付加税とした上、その納税事務を国に委託し、各都道府県に国民消費統計に応じて按分する方式）と同様の方法を取り入れる方式によるなどによって行うものとする。

2 その効果

(1) 徴税費用の節約

これによって、徴税職員は、国税約5万人、地方税約7万人であるが、地方税の職員の人件費及びその他の徴税経費は、必要ないこととなる。

(2) 納税費用の節約

納税者の地方税の納税義務の履行費用が節約される。例えば、現行においては、会社は、儲けに関して課せられる法人税、住民税、事業税について、毎事業年度ごとに、国（税務署）、都道府県（県税事務所）、市町村（税務課）のそれぞれに、各1部計4部の申告書を作成して、これを持参し、又は郵送して、提出しているわけであるが、地方消費税と同様の申告納税方式を採用した場合であっても、改革後は、1部となる。

(3) 現行税制による地方各団体の税金収入の帰属の是正

現行住民税は、個人住民税は、その個人の住所地、法人住民税は、その法人の本店所在地を、基本的には基準として、その税金収入が帰属することとされるため、個人の住所、法人の本店所在地が集中する主要都市団体と地方都市団体とのその税金収入の金額に著しい格差が生じており、その是正策が検討されているが、所得の源泉地を基準としその帰属先を決定する案は、給与所得については勤務地（所得税法161参考）となり格差はさらに増大するし、事業所得については、国際課税においては所得の源泉地を個々の取引に遡って個別に認定（例えば日本国内で商品について付加価値（製造）行為のない場合には、その商品の販売地が外国であるときは、国外所得とする（法人税法施行令142、176参考。））していることなどを考慮しても、その是正策は原理的にも実践的にも至難といえるのに対して、改革案によればこの問題は解決されることになる。

3 条例課税からみた改革案の検討

現行税制にあっては、地方税は、地方団体の自治権の一環として憲法によって地方団体に課税権があるとして、地方団体の条例の根拠に基づいて行わなければならないと解されているため、改革案についてこの点の検討をする必要があるので審理すると、税金は、租税法律主義（憲法84）により、国会の定める「法律」をもって課税要件を定めなければならないもの明確に規定されており、具体的な税金の賦課徴収権は、憲法は認めておらず、法律によつてのみ規定されなければならないことは、御一新において大日本帝国憲法が幕藩体制における諸税を整理するべく租税法律主義を宣明したことに思い致せば、統一国家としては当然の法理であって、現行地方税の執行自体がむしろ憲法に違背するものとして排斥されるべきであるから、改革案は、その地方団体に配分される金額の使途（歳出）について容喙するようなことがある場合は地方自治の本旨に反するものとして非難されることは格別、この点については、憲法上の問題は全くないものというべきものである。

むしろ、現行法人税法及び所得税法は、法人税及び所得税の付加税を課することができ

ないと規定している（法人税法158，所得税法237）ところ，現行の住民税及び事業税は，実質的には，法人税及び所得税の付加税と認められるので，むしろその違法性を排除させるためには，一元化が必要なものというべきものである。

Ⅱ 財産税，個別消費税，流通税の廃止

税金は，講学上，担税力の存在ないし課税対象物件に着目して，取得税（所得税，法人税），財産税，消費税，流通税に分類されている（金子宏，租税法（第十二版），15頁）が，財産税，個別消費税，流通税は，基本的には，担税力を示す所得（純資産の増加額）を課税標準とするものではなく，憲法は，「財産権は，これを侵してはならない。」（憲法29）と規定していることから，財産権不可侵（憲法29）に抵触する違憲のものであり，租税原則に照らしても妥当なものとは認められないので，これらは，廃止するものとする。租税原則（税金の賦課徴収する課税主体（国又は地方団体）に課せられる原則）は，法源としては認められるものではないが，アドルフ・ワグナー（ドイツの経済学者，1835～1917）は，租税原則の一つとして，税源選択の原則を挙げ，資本や財産を税源（租税の支払われる源泉となるもの）とすることは，「金の卵を生むニワトリを殺す愚」となるので，原則的には所得を税源とすべきであるとしている（拙著，税務会計&税金総論，17頁）。

財産税，消費税，流通税の廃止について，分別し敷衍して述べると次のとおりである。

1 財産税の廃止

財産税は，固定資産税，自動車税等であり，相続税もこれに含める見解もあるが，これらの税金は，担税力を示す所得（純資産の増加額）の存否に拘わらず課されるものであって，憲法では財産権不可侵とされている（憲法29）ので，違憲なものである。例えば，無所得者が固定資産税の納税において困窮し，滞納処分によってその財産を失うことになるようなことを想起すればこの違憲であることの趣意は明らかである。

日露戦争（1904～05）の戦費調達を目的として創設（明治38年法律10号）された，相続税は，相続人が被相続人から包括承継した財産を課税対象とするものであるが，死者（被相続人）の財産は，国家が没収することなく，その血族に帰属させることは，永く歴史的に認められている普遍の理念ないし人類の知恵であって，相続税は，憲法に定められている財産権不可侵（憲法29）に抵触するものである。なお，諸国では，人は生存中に稼得し蓄積した富は死亡にあっては社会に還元すべきであるとか，偶然に取得した富の増加は抑制する必要があるという考え方に基づいて，相続税の課税制度が認められているといわれているが，我が国では，このような考え方は認められるものではない。また，三代相続が続くと相続税により富家も貧家となるといわれているが，我が国の歴史が教えるところによると富家が天変地異の大事などに際してはその富財を投げ捨つてまでしてこれに対処する例などは多くみられるところであり，経済理念としても，資本を分散することは，経済を縮小する要因となるものであって，認められるものではない。相続税を累進税率により賦課すれば財産ないし所得の再配分になるという所論は，財産ないし所得の再配分は，歳出の課題であることを看過した全くナンセンス（無意味）なものである。

また，現行相続税は，課税価格から控除する基礎控除の金額は，5,000万円と1,000万円に相続人の数を乗じた金額の合計額とされており，その執行の実態を仄聞すると，相続

100件について、相続税の納税を要するものとされている件数は、おおむね5件程度であって、いわば大口財産家の相続についてのみが課税されているところ、憲法は、「すべて国民は、法の下に平等であって、社会的身分により、政治的、経済的又は社会的関係において、差別されない」（憲法14）と規定しており、法の下での平等は、法律を不平等に適用することを禁止するだけでなく、不平等な取扱いを内容とする法の定立を禁ずる趣旨と解すべきであり（宮沢俊義・憲法Ⅱ（法律学全集）. 269頁）、社会的身分という言葉はその文字どおりにひろく社会生活において人の占めている身分と解し、金持、貧乏人、資本家、労働者、中小企業者、さらにある地域の住民たる地位などを意味するとする説もある（同著書283頁）ので、現行相続税については、金持、土地持苛めとなるものであって、法の下での平等にも違背する違憲のものである。

2 流通税の廃止

流通税は、登録免許税、印紙税、不動産取得税等であるが、これらの税金は、税金を納める資金（担税力）の存否に拘わらず課されるものであって、憲法では財産権不可侵とされている（憲法29）ので、違憲なものである。政府の税制調査会（内閣総理大臣の諮問に依じて租税制度に関する基本的事項を調査審議する機関）は、「税制については、公平・中立・簡素という、租税の基本的な考え方にに基づき、経済社会の構造変化に対応して、より望ましい姿を考えていく必要がある」としている（平成9年1月24日）ところ、この中立ということは、効率的な取引市場への影響を避けるものとするということであって、現行流通税は、経済取引に不要な負担を強いるものであって、廃止する必要があるものである。

3 個別消費税の廃止

この項で述べる、個別消費税は、講学上、個別消費税といわれている、酒税、たばこ税、揮発油税、石油ガス税、航空機燃料税等であるが、これらは、担税力とは無関係に課されるものであり、憲法の財産権不可侵（憲法29）に抵触する違憲なものである。また、例えば、石油ガス税、揮発油税が存在しない諸国においては、製品の製造原価（コスト）は、石油ガス税、揮発油税の額だけ軽減されることから、価格競争において、優位となり、要するにこれらの税金は、経済活動において中立ではなく、我が国の企業は、個別消費税の課税によりコスト高となって不利を強いられるということである。リチャード・マスグレイブ（米国の経済学者）は、租税原則の一つとして、「租税制度は、効率的な市場への影響が最小となるように選択されなければならない。」としており、個別消費税は、経済取引に中立ではなく、商品価格の形成に甚大な悪影響を及ぼすものであって、廃止する必要があるものである。

（注）揮発油税の法案提出理由書によると、揮発油税は、創設趣旨は、歳入目的ではなく、「揮発油に課税し燃料国策の遂行に資するが為揮発油税法を制定する必要あり」とされており（財政、昭和12年3月号. 364頁）、現行揮発油税のような目的税的な性格もなかったものである。揮発油税は、その生誕において、租税原則などは念頭になく、現状においても適正な価格形成を歪める、租税原則に反する典型的な税金とみられるものである。

税金による経済制度の制御は、経済政策、産業政策、金融政策などの遂行において欲せられ好まれ試みられるものであるが、対象となる経済は生きており、その制御を

する経済理論は、日々陳腐化するにも拘らず、固執的ないし恣意的にこれにより、惨憺たる結果を招来することは多く見聞するところであり、寡聞であるが、成功例は聞いたことがない。税制の構築は経験の知恵である租税原則に副って財政資金の調達を専一に努めることが肝要であり、そのことがむしろ経済理念に副う所以となるということである。

4 現行消費税の位置づけ

現行消費税について言及すると、現行消費税は、講学上、消費税に分類する見解が多いが、しかしながら、現行消費税は、基本的には、課税売上から課税仕入を控除した残額に消費税率を乗じて計算するものとされており（消費税法28, 29, 30, 地方税法72の82, 72の83）、付加価値の計算方法としての控除法を適用して算定しているものということができ、付加価値（事業者がその行う事業において国民経済に新たに付加した経済価値）を課税標準とする付加価値税と認められるものである。なお、現行消費税（国税である消費税4%及び地方税である地方消費税1%計5%）においては、簡易課税制度が導入されているが、簡易課税制度にあつては、第一種事業（卸売業）は、課税売上高の0.5%、第二種事業（小売業）は、課税売上高の1%、第三種事業（農業、林業、漁業、鉱業、建設業、製造業、電気・ガス・熱供給業、水道業）は、課税売上高の1.5%、第五種事業（不動産業、運輸・通信業、サービス業）は、課税売上高の2.5%、第四種事業（その他の事業）は、課税売上高の2%が、消費税額となる（消費税法37, 地方税法72の82）ので、これに限定するときは、消費税は、取引高税の要素を有するものとなる（金子宏・租税法（第十二版）. 510頁参照）。概算的の誹りはあるが、各事業の平均値によれば、1.5%（第三種事業の場合と一致する。）の取引高税ということになるということである。

付加価値を国民経済の全体（国家）として合算したものが国民所得であるわけであることから、本論においては、現行消費税を、所得税に該当するものと位置付けて、基本的には、これを存置することとして、ただし、現行消費税法の規定は、例えば課税標準を「消費所得金額」に改めるなどの名称の改正を施した上、後掲Ⅲで述べるとおり、現行消費税法を抜本的に改正するべくこれを、基本的には、所得税の体系に包摂（納税義務者は、商品の購入者、その納税申告は、特別徴収義務者としての、事業者において行う。）して、消費所得税の税率は、10%と規定し、仕入税額控除は廃止し、現行の課税売上高を消費所得金額と改称して、消費所得税を創設して、消費所得金額の10%の課税方式に改めるものと改めるものとする。

（注）統一前の西ドイツの個人所得税において、所得税でありながら、消費を課税標準する課税があった。これは、通常の方法で算定した課税所得金額に比べて、納税者の消費支出額が著しく過大（課税所得金額の2倍を超えているとき）である場合には、課税所得金額ではなく、消費支出額に基づいて個人所得税を課することとするものである（渡辺喜久造・税の理論と実際。実際編（I）（日本経済新聞社）. 131頁）。これは、実際の所得金額の捕捉が十分でないような場合には、消費支出額を所得税の課税標準とするものであって、消費支出は、稼得所得からなされるものであるとの前提で規定されているものと考えられるものである。

Ⅲ 単一所得税制度の採用

講学上の所得税は、現行税法にあっては、所得税と法人税がこれに含まれるものであるが、改革案あっては、所得税のみの単税制度の採用ということになる。

(注) 単税制度は、フランソワーズ・ケネー（フランスの経済学者、1694～1774）の単一地租論が著名であるが、実際には採用されてはいない。中国の唐の時代の「兩税法」（780年施行）の税は、単一税である。

Ⅲ－1 所得税の賦課及び徴収の概括

所得税の賦課及び徴収の骨格は、次のとおりである。

1 所得税の種類

所得税は、名称を消費所得税と改めて、その納税義務者は、資産又はサービスの購入者（消費者）とし、消費所得金額を課税標準として、消費所得金額は、具体的には、資産又はサービスの購入価額と規定し、その賦課徴収については、資産又はサービスを譲渡又は提供する事業者を特別徴収義務者として、徴収するものとする。

(注) 消費所得金額は、国民所得の計算における支出国民所得に対応する金額である。ただし、誤解のないように付言すると、例えば、内閣府の国民経済計算年報の国民所得の金額は、国連の国際基準（93SNA）に基づき、各種の統計資料の計数を理論的に体系付けて推計したものであり、これに対して、税法の所得金額は、個別の納税者の取引（購入契約）によって増減した権利、義務の裏付けのある課税要件事実について、税法を適用して算定されるものであり、両者の概念ないし定義及び金額は、大観的には参考となることはあっても、全く異なるものであることに留意が必要である。

2 消費所得税の課税方式

イ 課税方式

消費所得税は、消費所得金額に対して、10%の税率を乗じて算定する。

消費所得金額は、現行消費税法における事業者の「課税売上」の金額をいう。

現行消費税法は、法律の名称を「消費所得税法」と改めた上、消費所得金額は、現行消費税法における事業者の「課税売上」と規定し、その他所要事項について規定を整備する。

ロ 具体的な課税方式

具体的な課税方式は、現行地方税のゴルフ場利用税、入湯税と同様の特別徴収の方法（納税義務者は、ゴルフ場の利用者、入湯客であり、特別徴収義務者として、これらの税金を徴収して課税団体である各地方に納入するのは、ゴルフ場の経営者、浴場主とされている。）とし、消費所得税の納税義務者は、消費者とし、特別徴収義務者を事業者として、具体的な課税方式の規定を構築するものとする。

ハ 消費所得税の税金収入額の配分帰属

国及び各地方団体（都道府県及び市町村）に対する消費所得税の税金収入額の配分額は、国及び各地方団体の既往10年間の財政収入額、人口、領域面積などを総合勘案

して妥当と判定される配分割合（5年ごとに見直すものとする。）を法律をもって規定又は政令に委任するものと規定するものとする。

Ⅲ－２ 改革案による国税及び地方税収入の増減

改革案による国税及び地方税収入の増減を見積もると、概算では次のようになる。

改革案による税制の下における国及び地方団体の租税収入額は、現行税制のそれと極端に増減するものではなく、平成17年度の場合について比較してみると、おおむね同額となる（国民所得（約367兆円）に対する租税負担率は、23.7%）。

すなわち、平成17年度の国税収入（決算額）及び地方税収入（地方財政白書）並びに消費税額及び地方消費税額は、下掲※のとおりであるが、その消費税額及び地方消費税額の合計金額は、上掲のⅡの4で述べた1.5%（現行の消費税の簡易課税制度にあっては、消費税は、1.5%の取引高税であると述べているその率である。）に対応するものとし、この1.5%と改革案の消費所得税率10%との対応率により、改革案による、消費所得税額を推算すると、消費所得税額は、約87兆円となり、平成17年度の国税と地方税の合計額は、約87兆円である（平成19年版改正税法のすべて、773頁）から、おおむね同額となるということである。

※

[改革案による減少額]		[改革案による増加額]	
1 国税	52兆2,905億円	消費所得税	約 87兆6,100億円
2 地方税	34兆8,044億円		
計	87兆 949億円		
[現行消費税及び地方消費税の金額]			
消費税	10兆5,834億円	[消費所得税の推算]	
(平成17年決算額)			
地方消費税	2兆5,581億円	$13兆1,415億円 \times \frac{10\%}{1.5\%}$ (増加倍率0.6666.)	
(平成17年地方財政白書)			
計	13兆1,415億円	≒ 87兆6,100億円	

[抄 録]

我が国では、国及び地方団体を課税主体とする、数多くの税金があり、税金は、租税法をもって税制の一環として存在し、財政収入を賄うものと位置付けられているが、これらの税金のうちには、憲法の規定に反するもの並びに税金の賦課徴収の理念である租税原則に反するもの及び税務執行における徴税経済の見地からみると有用でないものが少なからず認められることから、本論では、現行税制について多面的に検討した上、廃止すべき税金、補正すべき税金を列挙した上、現行税制の改革案を論述するものである。

論述の骨格を述べると、次のとおりである。

- I 国税と地方税の一元化
- II 財産税、個別消費税、流通税の廃止
- III 単一所得税制度の採用

改革案による税制は、単一所得税制度となるものであって、経済取引に中立するものであり、また、地方税の各地方団体に対する税金配分額が妥当なものとなり、かつ、地方税の徴税経費が皆無となるものである。

改革案による税制の下における租税収入額は、現行税制のそれと極端に増減するものではなく、平成17年度の国税、地方税の金額によって比較すると、おおむね同額であると見込まれるものである。