

# 租 税 の 基 礎 理 論

—税務教育での活用を視野に入れて—

中 村 弘

〔 税 務 大 学 校 〕  
〔 研 究 部 教 育 官 〕

# 要 約

## 1 問題意識

国税職員に対しては、これまで租税法に関する解釈論や調査手法などの技術論を中心として人材育成が図られてきた。しかしながら、そのような解釈論や技術論に入る以前に、租税の意義・根拠・歴史といった租税の入口論を修める必要があるのではなからうか。

このような問題意識の下、税務教育の現場や、ひいては納税者に対する租税教育の際に使える説得的な教育資材とすることを視野に入れて、それらを「租税の基礎理論」としてまとめることとした。

## 2 研究の概要

### (1) 租税を納めるといふこと（租税の意義・根拠）

政府が果たすべき最も重要な役割について、政府の経済理論である公共経済学では、市場の欠陥ともいえる失敗に対する補完、つまり市場（商売）としては成り立たないが、社会にとって必要不可欠なサービス（公共サービス）を国民に提供することにあるとされてきた。昨今、この政府が果たすべき役割に関して、「小さな政府」といったキーワードを軸に議論が行われているが、わが国においては総じて「小さな政府」が志向される状況にあるといえよう。しかしながら、この点に関しては、単に数値指標の大小をもって政府を評価するというのではなく、政府が担うべき公機能の中身についての精査こそが必要といふべきではなからうか。市場原理や経済効率性のみが一人歩きするような社会では、自らの生活の安定や安全は確保できないということを国民は実感しつつある。一方で、政府に対しては、ひたすら規模の縮小ということのみが叫ばれている。国民福利を確保するためには、市場ルールの整備や監視などをはじめとして、むしろ政府の機能が強靱に発揮されることが求められているのではなからうか。

さて、政府がその役割を果たすための資金とされる租税については、か

つてより利益説と義務説の二つの流れを中心としてその根拠が論じられてきたものの、いずれも定説となるには至っていない。これら二説をはじめ租税の根拠をめぐる諸説について概観してみると、次のとおりである。利益説は、社会契約説的な国家観を背景として、租税は国民が国家から受ける利益の対価とみる考え方である。しかしながら、国家と国民の関係について私的経済関係を前提として捉えている点で問題があり、政府の支出が国民の利益にならないものであれば租税を払う必要はないというような危険な考え方を内包しているものともいえる。ただし、政府による公共サービスの供給と国民の納税とが個人のレベルでは対価関係にないが、基礎的財政収支の均衡のように国家全体としてバランスがとれた状態が望ましいという観点からみれば、マクロ的には利益説にも肯ける側面はうかがえる。それに対して義務説は、国家は個人をこえた必然であり、個人は国家なくして存在しえないとする権威的国家観と結びついて、国家は当然に課税権を有し、国民は当然に納税義務を負うものとする考え方である。日本国憲法第30条の納税の義務なども引き合いに出され説かれるが、国家の権力的側面を強調しすぎるあまり、民主主義国家においては説得的とはいえない。ましてや、アリストテレスの理想国家のように、納税が義務ではあるが有徳の行為であるとして国民が喜んで税金を払うような国家は、少なくとも現時点では存在する筈もない。このようななか、近時においては両者を止揚する形で、国家は国民の自律的団体であり、その維持や活動に必要な費用は国民が共同の費用として自ら負担すべきものとして、民主主義的租税観により租税の根拠を示す考え方が有力とされてきた。このような考え方は大島訴訟判決でも示されており、租税が社会共通の費用を賄うための会費であるとの解釈を示したものともいえる。また、これらの他にも、国家を国民の生命・財産を保護する保険者に例え、租税をその保険料であるとする考え方や、国家と国民を互酬的關係として位置づけ、租税を社会的交換として捉えようとする考え方などもみられる。

これら租税の根拠に関する考え方については、いずれか一つに偏するこ

とによって説得的な結論が得られるというものではないであろう。しかしながら、現在のわが国が国民主権の民主主義国家であるという観点を重視したうえで、敢えて次のような考え方を提示しておくこととしたい。国家の活動はすべて国民福利の確保のためにあるといえる。しかしながら、国民主権の下においては、国民がその需要客体であると同時に供給主体でもあり、国家と国民は相対立する存在ではない。したがって、租税は、自らの国民福利を確保するために、主権者である国民が自らに課した「社会的責任」であり、決して権威的な国家から無理やり負わされたものではない。なお、租税に強制性が伴うのは、国民自身が等しく正直で勤勉で正義感と慈悲心を有しているとはいえないという現実に由来するものといえよう。また、国民が受ける福利は、国民各自の個人的選好によって決められるものではなく、民主主義国家においては民主的手続きを経て社会全体の選好として収斂されるべきもの、すなわち国家が与える福利は基本的に個人宛のサービスではなく社会全体の安定と安全であることから、個人の選好が充足されないからといって租税を免れることは許されることではない。しかしながら、政府の行動が国民の福利に反するものであれば、当然のことながら租税への反発が生じることとなる。主権者としての責任を国民が納得できるような政府の存在こそが、納得できる納税の大前提ということではなかろうか。

## (2) シャウプ勧告以来 60 年の歩みを顧みる (租税の歴史)

租税を考えるにあたって、その歴史から示唆を得るべく、さしあたり、わが国税制の基礎を形づくったとされるシャウプ勧告から現在に至るまでの 60 年の歩みを中心に顧みることにした。昨今、消費税をはじめとして増税論議が盛んになりつつあるが、過去においても増税にあたっては相当な苦労の跡がうかがえる。高度成長期以降において所得税減税を中心とした減税路線がとられるなか、昭和 63 年の税制の抜本改革では、売上税の失敗を経た後によく消費税の導入にこぎつけた。また、平成 6 年の消費税率の引上げにおける同様の混乱などをみても、納税ましてや増税への理解

を得ることが容易ではなかったことがうかがえる。一般的にわが国における増税は、湾岸増税の場合を除いて常に減税と組み合わせられ、レベニュー・ニュートラル、ネット減税、先行減税といった手法によりその痛みを緩和することで国民の理解を促してきた。しかしながら、現在の財政状況に鑑みればそのような手法にも限界がうかがえ、今後において国民の理解を得るにあたっては、租税の仕組みや財政の窮状を説くことは勿論であろうが、政府に対する信頼を獲得すべく、その施策の確かさと執行の公正さというものを示していくことが必要であるといえよう。

### (3) これからの租税を考える（例えば、公共サービスの担い手の拡大と租税）

小さな政府が唱えられる一方、なかなか行政依存体質を脱しきれないでいるというのが現状ではなかろうか。そもそも公共サービスは政府だけが担うものではない、つまりパブリック（公）とガバメント（官）はイコールの関係ではないといえる。近年、国民の社会貢献意識の醸成とともに、公共サービスの担い手についてNPOなどへの拡大が進んでいる。個人の多様な価値観を尊重し、かつ公共サービスの担い手の拡大に資するという観点から、公益のための拠出である租税と寄付について、相互の性格を踏まえた検討が必要であると考ええる。

## 3 結 論

「この国に生まれて良かった」と答える国民の比率が一番高い国はスウェーデンとのことであるが、租税負担率が一番高いレベルにあるのもその国である。租税が取られるものではなく、納得して納めるものとして意識醸成されるには、何よりも政府の適切な施策と公正な執行が求められる。一方、国家と国民を自同的な存在として捉えれば、脱税はおろか租税回避でさえ、自らの首を自らが絞めるような行為ともいえよう。また、それだけでなく、租税を免れるということは、国民全体に及ぼす負の外部性として、社会的責任という租税の理念にもとる、まさに国民の失敗と呼ぶべきものともいえよう。今日の社会経済におけるコンプライアンスのあり方をみると、単なる法

令遵守にとどまらず、社会貢献や顧客満足といった一段高い領域まで求められている。しかしながら、租税の世界に目を転じてみると、租税法規には違反していないということを前面にして、その間隙をついた租税回避が堂々として行われているという有様である。このように、わが国においては、「納税」という行為の社会的ポジションが決して高いものとはいえない。また、このことは将来的な国家と国民の関わり方としてもサステイナブルな姿とはいえない。このような憂慮すべき事態に対しては、現在、法制度的な側面から租税回避を抑止するための諸規定をはじめとして、サンクション体系のあり方などについても検討が行われているところである。しかしながら、それらの作業と相まって、租税に対する高い納税者意識を涵養するような租税教育といった取り組みを実践していくことが重要といえるのではなかろうか。

## 目 次

はじめに.....	83
第1章 社会経済における政府と租税.....	85
第1節 市場メカニズムの功罪.....	86
1 市場メカニズム.....	86
2 市場の欠陥.....	87
第2節 政府の役割と失敗.....	88
1 政府の役割.....	88
2 政府の失敗.....	90
第3節 小さな政府の公機能.....	92
1 小さな政府・大きな政府.....	92
2 公共サービスの担い手の開放.....	94
3 所得再分配の意義と効果.....	96
第4節 租税の根拠.....	97
1 利益説.....	98
2 義務説.....	100
3 民主主義的租税観.....	101
4 保険説.....	102
5 互酬的租税観.....	103
6 社会责任的租税観.....	104
第2章 シャープ勧告以来60年の歩み.....	106
第1節 シャープ勧告に至るまでの税制.....	106
1 江戸時代の租税.....	106
2 地租改正（明治6年、1873年）.....	107
3 所得税の創設（明治20年、1887年）.....	108
4 税務署の設置と営業税の国税移管（明治29年、1896年）.....	109
5 相続税の創設（明治38年、1905年）.....	110

6	法人税の所得税からの分離（昭和15年、1940年）	111
7	申告納税制度の導入（昭和22年、1947年）	112
8	シャープ勧告（昭和24・25年、1949・50年）	113
第2節	シャープ勧告以来60年の歩み	113
1	シャープ勧告とその実施	113
2	昭和20年代後半	116
3	昭和30年代	118
4	昭和40年代前半	119
5	昭和40年代後半	120
6	昭和50年代前半	123
7	昭和50年代後半	124
8	昭和60年代～平成初頭	126
9	平成3年～9年	127
10	平成10年～現在	129
第3章	これからの租税を考える	132
第1節	租税と寄付（公益への拠出）	132
第2節	租税と保険料（公的年金財源の入口）	135
	結びに代えて	138

## はじめに

「大きな政府」、「小さな政府」の選択論が取り沙汰されて久しいが、小泉内閣が掲げる政策目標でもある「小さくて効率的な政府」にもみられるように、近年、わが国においては総じて「小さな政府」が志向される状況にあるといえよう。

しかしながら、これまで「小さな」ということについては、必ずしも明確な座標軸が示されないまま、単に国家の歳出額や公務員数などの削減を中心とした政府規模の縮小、あるいは経済効率性といったことのみが前面に押し出されて議論が進められてきたきらいがある。勿論それらの方向性を真っ向から否定するわけではないが、最近においては、いわゆる各種偽装事件なども契機となって、改めて「小さな」というものの中身が問い直されるとともに、これまで政府が担ってきた「公益」というものについて、新たな担い手の観点を含め、改めて問題が提起される状況にあるといえよう。

さて、このように議論がなされている政府であるが、その役割を果たすための資金とされているのがまさしく租税である。わが国を含め近代資本主義国家は、その財政基盤の多くを国民からの租税によって支えられていることから租税国家とも呼ばれている。したがって、租税国家においては、政府は租税を徴収し（取り）、国民は租税を負担する（取られる）という構図が必然的に出来上がり、そのことは租税制度のみならず一般的な国民意識の中においても支配的に存在し続けてきたといえる。しかしながら、租税はこのまま「取られるもの」であり続けていいのであろうか。

わが国において、租税制度の基本として採用されているのは申告納税制度であるが、その字句において使われている「納税」という言葉は、単に租税を納めるという意味として使われ、また、この「納める」という表現についても、すでに多くの国民の感覚からして、既にかげ離れたものとなっていると思われる。しかしながら、「納税」とは、むしろ「納得して租税を納める」ことを意味するものと捉えるべきでなかろうか。しかも、この「納得」という意識が国民

から失われることになればどうであろうか。国民年金保険料やNHK受信料についての未納・未払問題をみても明らかなように、租税の世界においても納税への反発を招き、脱税や租税回避、滞納といった事態の増殖をみることは必至であろう。つまり、納税には納得という意識がリンクすることが必要といえるのである。

本稿は、以上のような問題意識の下、「取られる」租税から「納得して納める」租税への転換の足がかりとすべく、その意義や根拠をはじめとして、租税を考えるための下地となるようにまとめたものである。また、租税は、社会経済の歴史とともに、公共インフラとしてこの国を形づくってきたものともいえ、現在のわが国の姿は、租税を含めた社会の歴史の所産ともいえるものである。したがって、これらの歴史的な知見についても租税を考えるうえで有意な基礎知識といえることから、改めて社会と租税の歩みについても顧みることとした。

## 第1章 社会経済における政府と租税

租税に関する法のことを租税法というが<sup>(1)</sup>、わが国における租税法の代表的な体系書である金子宏教授の『租税法』では、租税について、「国その他の公共団体は、国民に各種の公共サービスを提供することをその任務として存在しているが、国家がこの任務を果たすためには、膨大な額の資金を必要とする。租税 (tax, Steuer) とは、かかる資金の調達を目的として、直接の反対給付なしに強制的に私人の手から国家の手に移される富の呼称にほかならない。」としたうえで、その意義について、「国家が、特別の給付に対する反対給付としてではなく、公共サービスを提供するための資金を調達する目的で、法律の定めに基づいて私人に課する金銭給付である」とされている。また、わが国で最も著名な国語辞典である『広辞苑』をみても、租税についてはほぼ同様に、「国家または地方公共団体が、その必要な経費を支弁するために、法律に基づき国民・住民から強制的に徴収する収入。」と説明されている。これら租税の定義については、最高裁においても同様の趣旨で判示されるなど<sup>(2)</sup>、現在において異論を唱える見解はおおよそ見当たらない。これらの定義からすると、租税とは、政府がその役割を果たすための資金であることがうかがえ、また、そのことについては、わが国の国民においても大方の同意が得られているであろうと思われる。そこで、租税を考えるに先立って、まず、政府の役割について考えてみることにした。

さて、日本国憲法ではその制定文において、「そもそも国政は、国民の厳粛な信託によるものであって、その権威は国民に由来し、その権力は国民の代表者

- 
- (1) 金子宏『租税法 (第11版)』(弘文堂、2006年) 1頁参照。また、「学問としての租税法は、租税に関する法の体系的・理論的研究を目的とする法律学の独立の一分野である。」ともされる。
  - (2) 大島訴訟 (サラリーマン税金訴訟) 判決として有名な最高裁昭和60年3月27日大法廷判決 (民集39巻2号247頁) では、「租税は、国家が、その課税権に基づき、特別の給付に対する反対給付としてでなく、その経費に充てるための資金を調達する目的をもって、一定の要件に該当するすべての者に課する金銭給付である」と判示されている。

がこれを行行使し、その福利は国民がこれを享受する。」と宣言している。このくだりからすれば、国政、つまり立法、行政、司法といったあらゆる国家としての役割は、すべて国民の福利を確保するためにあるといえよう。また、このことは国民に対して日本国憲法が定める基本的人権を保障することと同意に解することもできようが、その実現にあたって、市場経済と公共経済の混合経済体制を採るわが国においては、政府に対して、どのような役割を果たすことが求められているのであろうか。

## 第1節 市場メカニズムの功罪

政府の活動に関する経済理論である公共経済学では、政府（国・地方）などの公共部門（社会保障基金や公的企業を含む）の活動について、国家としての統治（立法・司法・国防・外交・警察・消防・防災・徴税など）のほか、社会資本の整備をはじめ、社会保障や教育といった様々な公共サービスの提供など、その全般を経済的に捉え公共経済と称して分析している。しかしながら、わが国のような市場メカニズムを前提とした資本主義経済体制の社会においては、本来、政府による経済活動など必要とされないはずである。そうであるとすれば、なにゆえ政府が存在し、社会経済に対していかなる役割を果たすことが期待されているのであろうか。

### 1 市場メカニズム

市場メカニズムがその理論にそって機能すれば、財（サービスを含む。以下同じ。）の需給が一致するように市場価格が自動的に調整され、社会的に必要な財が必要なだけ供給される、つまり市場価格を媒介として財の需給バランスが望ましい状態で均衡するとされている。このように市場価格を合図として企業の生産活動が調整されることにより、社会的に必要なの高い財については、市場価格が高く決定され企業にとって採算上有利であることから多くの生産資源（労働や資本）が投入される一方、逆に社会的に必要な性の低い財

に対してはあまり生産資源が投入されなくなることで、社会全体の資源配分として望ましい状態が実現するということである<sup>(3)</sup>。経済学では、このように経済全体でみて最も望ましい状態のことをパレート最適と呼んでおり<sup>(4)</sup>、アダム・スミスの著書『諸国民の富』（1776年）のなかでも、市場メカニズムによれば、各人が自己の利益を追求し自由競争を行うことにより、「見えざる手」に導かれるように社会の利益が実現する、すなわちパレート最適が実現する旨が述べられている。

## 2 市場の欠陥

しかしながら、市場メカニズムによってパレート最適が実現するにあたっては、いくつかの前提条件が必要とされている。それは、市場で取引される財が私的財、つまりその性質として排他性（財を購入するために対価を支払った人以外に、その財を消費することができない性質）と競合性（ある人がその財を消費すれば、他人が全く同じ財を消費することはできない性質）を有したものであって、しかも、その私的財について、完全競争（価格支配力のある独占・寡占企業がない）市場の下、完全情報（企業と消費者間に情報格差がない）状態で行われるということである。しかしながら、現実には、このような前提を満たした市場が存在することは不可能に近く、結局のところ市場メカニズムの理論のみによっては、パレート最適の実現が果たされないこととなる<sup>(5)</sup>。また、私的財に対して、非排他性（財の購入対価を支払わなかった人でも、その財を消費できる性質）と非競合性（ある人が財を消費したとしても、その財に対する他の人の消費を減らすことがない性質）という性質を有する公共財については、市場メカニズムの下、その供給を民間企業に任せただけでは、どうしても採算ベースでしか供給されないこととな

---

(3) 井堀利宏『ゼミナール公共経済学入門』（日本経済新聞社、2005年）10頁以下参照。

(4) 土居丈朗『入門公共経済学』（日本評論社、2002年）5頁参照。

(5) 土居・前掲注(4)6頁以下参照。

るため、社会的に必要とされる望ましい水準での供給が不可能となってしまうことにもなる<sup>(6)</sup>。この他にも、市場メカニズムについては、公害などの外部不経済や失業、能力・情報・地域・経済など様々な格差の発生といった弊害について、いわゆる「市場の失敗」として指摘されているが、これらは、むしろ市場メカニズムの本質として内在する欠陥ともいえることから、「市場の欠陥」と呼ぶ方がより適当といえるのかもしれない<sup>(7)</sup>。

## 第2節 政府の役割と失敗

前述したとおり、国民の社会生活を市場メカニズムに任せるだけでは、その欠陥の存在により、パレート最適は実現されず、公共財、とりわけ国家としての統治に資する純粋公共財（国防・警察・消防・防災など）について望ましい供給ということが期待できないだけでなく、国民生活に対して様々な弊害を生じさせることになってしまう。そこで、わが国においては、市場メカニズムを前提としつつも、その機能が適正に発揮されるよう敢えて市場に介入し、その欠陥を補完するところに政府の存在意義が見出され、また、その果たすべき役割があるとされてきた。このような政府の役割については、伝統的に資源配分の是正、経済格差の是正、経済の安定・成長といった三つの機能があげられるが、同時にその失敗についても指摘がなされている。

### 1 政府の役割

#### (1) 資源配分の是正（公共財の供給）

公共財は、市場メカニズムに任せるだけでは社会的に望ましい水準での供給がなされないことから、政府が自ら供給し資源配分を是正することに

---

(6) 井堀・前掲注(3) 14頁参照。

(7) 宮本憲一『公共政策のすすめ—現代的公共性とは何か』(有斐閣、1998年) 34頁では、市場の失敗は一時的なものではなく、市場制度そのものの発展に求められるので、市場の本質的欠陥として「市場の欠陥」と述べられている。

よって、パレート最適に近づけようとしている（パレート改善）。また、公害などの外部不経済についても、市場メカニズムにおいてはその是正コストが企業に分担されず、結果的に社会的損失となってしまうため、政府がその解消に向けて積極的に関与していくということが求められている。

## （２）経済格差の是正（所得の再分配）

日本国憲法第 25 条は、その第 1 項で、「すべて国民は、健康で文化的な最低限度の生活を営む権利を有する。」として、いわゆる国民の生存権を保障するとともに、同条第 2 項で、「国は、すべての生活部面において、社会福祉、社会保障及び公衆衛生の向上及び増進に努めなければならない。」として国の社会保障義務を定めており、福祉国家としての理念を示している。市場メカニズムによる所得分配は社会倫理的に公正なものとはいえず、経済状態の恵まれた者の所得を恵まれない者に再分配すること、つまり、事前的（遺産・能力等）あるいは事後的（病気・災害等）な理由により生じた経済格差を是正することが、福祉国家における政府の重要な役割として求められている。したがって、政府は、生活保護、医療保険、年金などの社会保障や、所得税、相続税などによる累進課税といった政策手段を通じて所得を再分配し、経済格差の是正を図ることとしている。

## （３）経済の安定・成長

市場経済は、その性質ゆえに常に変動を繰り返し、時には想定外の金融危機やエネルギー危機などを契機として、インフレや失業などといった悪影響を社会に及ぼすことがある。したがって、政府には、このような景気変動に対して財政政策や税制などを通じて景気の調整を行い、その安定と成長を図ることが期待されている。そのため政府は、財政支出の増減や増減税といった裁量的な財政政策（フィスカル・ポリシー）を通じて個人の可処分所得や法人利益の調整を行い、結果的に個人消費や設備投資を刺激することで景気の安定化を図ることとしている。なお、租税の累進的構造については、政府の積極的な財政政策とは別に、景気に連動して平均税率が上昇・下降することにより個人の可処分所得を調整するという自動景気

調整機能（ビルトイン・スタビライザー）が組み込まれているとされている<sup>(8)</sup>。いずれにしても、今日のような混合経済体制の下で財政規模が大きくなると、政府に対しては景気の安定・成長について大きな期待が寄せられることになる。

## 2 政府の失敗

市場の欠陥が指摘される一方、その補完という役割を担うべき政府に対しても、その失敗を指摘する向きがある。政策目標としては国民福利の最大実現ということ掲げつつも、現実的には利害の異なる有権者や企業など経済主体からの圧力によって妥協せざるを得ないといったことや、民主主義における政府の意思決定としては、過半数の有権者の選好が反映されているという建前をとってはいるが、有権者の監視やモニターにも限界があり、政府といえども適切に機能を発揮できるものではないということなどである。また、たとえ政府が理想的に行動しようとしても、複雑な経済環境や将来予測の困難といった様々な経済的な制約によって、必ずしも望ましい成果をあげられるものではないとする見方もある<sup>(9)</sup>。いずれにしても、政府による結果不適切な政策決定や予算執行については政府の失敗と呼ばれているが、ともすれば、政府の失敗については、政府内における不祥事をはじめ、タテ割りやコミュニケーションの悪さといったことに代表される官僚機構の非効率など、政府への批判を中心とした、やや短絡的ともとれる議論がなされるきらいがある。勿論、そのようなことも含めて政府の失敗といえようが、政府の行動が最適でないことについては様々な要因が考えられ、失敗の本質を的確に分析したうえで、その解決に導くということが重要であるといえよう。

また、現在の厳しい財政状況についても、政府の失敗の結果であるとされ

---

(8) なお、金子・前掲注(1)7頁以下では、租税制度がどの程度に自動景気調整機能を有するかは、それが全体としてどの程度に累進的であるかにかかっており、この問題について、わが国では実証研究も行われていないとされる。

(9) 井堀・前掲注(3)6頁以下参照。

るが、少子化<sup>(10)</sup>に伴う人口減少<sup>(11)</sup>によって大量生産・大量消費社会が終焉し、さらには高齢化社会を迎え年金・医療・介護などの社会保障支出の激増<sup>(12)</sup>が必至であるとの将来予測が現実視されるようになると、政府施策に対する成功への期待が一段と高まってくる。このようななか、政府においては、財政赤字（公債金収入）の削減<sup>(13)</sup>や将来へのツケともいえる基礎的財政収支（プライマリーバランス）の改善<sup>(14)</sup>を継続するとともに、予算の質の向上や効率化に向けた取り組みや<sup>(15)</sup>、「歳入・歳出一体改革<sup>(16)</sup>」といった議論などが精

- 
- (10) 合計特殊出生率（15～49歳までの女性の年齢別出生率を合計したもので、一人の女性がその年齢別出生率にしたがって子供を生んだ場合、生涯に産む平均の子供の数に相当する数値）は、1975年以降、人口置換基準（人口規模を維持するのに必要な合計特殊出生率の水準）である2.08を割り込んで、ほぼ一貫して低下傾向を辿っている。なお、2005年の合計特殊出生率は1.25（概数）で、前年の1.29よりさらに低下している（厚生労働省大臣官房統計情報部「人口動態統計」参照）。
- (11) 総人口の推移をみると、2005年の12,776万人をピークに減少局面に入り、中位推計でみても、2050年（10,059万人）、2100年（6,414万人）というように総人口の減少が予想されている（国立社会保障・人口問題研究所「日本の将来推計人口（平成14年1月推計）」参照）。
- (12) 2004年度における社会保障給付費の総額（年金・医療・福祉その他・介護）をみると、86兆円であり、以後、2015年（121兆円）、2025年（152兆円）と大幅な増加が予想されている（厚生労働省「社会保障の給付と負担の見直し」（平成16年5月）参照）。
- (13) 平成18年度予算における国債発行額は299,730億円で、平成13年度予算以来5年ぶりに30兆円を下回る水準を達成した。また、前年度の公債発行額（343,900億円）に比しても44,170億円の減額となっており、減額幅としては過去最大のものとなっている。
- (14) 基礎的財政収支（プライマリーバランス）とは、「公債金収入を除く税収等の歳入」から「過去の公債金に対する元利払いを除いた歳出」を差し引いた財政収支のことをいい、基礎的財政収支が均衡すれば、毎年度の税収等によって、過去の公債金に対する元利払いを除いた毎年度の歳出を賄うこととなる。なお、平成18年度予算における基礎的財政収支（プライマリーバランス）は▲112,114億円となり平成16年度予算から3年連続で改善されている。また、改善幅についても、前年度（3.1兆円）を上回る4.7兆円の回復を実現している。なお、政府は、2010年代の初頭にこの基礎的財政収支の黒字化を目指すこととしている（「構造改革と経済財政の中期展望－2005年度改定」（平成18年1月20日閣議決定）参照）。
- (15) 財務省主計局「予算の質の向上・効率化努力（18年度政府案）」（平成17年12月）参照。
- (16) 歳入・歳出一体改革は、一般的に骨太の方針と呼ばれる「経済財政運営と構造改革に関する基本方針2005」（平成17年6月21日閣議決定）において打ち出された

的に行われているところである。財政の現状を謙虚に認識し、政府・国民ともに失敗を繰り返さない努力が求められているといえよう。

### 第3節 小さな政府の公機能

#### 1 小さな政府・大きな政府

政府のあり方については、これまでも小さな政府か大きな政府かといった議論が行われてきた。一般的に小さな政府とは、市場メカニズムの役割を重視することにより、政府の役割は市場経済では供給されない公共財の提供など最小限にとどまるべきと考える立場であり、夜警国家の理念によるものと捉えられる。一方の大きな政府については、市場の失敗を重視して、政府は社会保障などによる経済格差の是正に積極的に関与すべきと考える立場であり、福祉国家の理念に通ずるものと捉えることができる。

わが国では1970年代以降、政府支出が拡大傾向にあり、大きな政府へと推移してきた跡がうかがえるが、このような傾向については他の先進諸国においても同様にみられることである。また、政府支出の内容をみると、国家としての統治に資する純粋公共財（立法・司法・国防・外交・警察・消防・防災・徴税等）よりも、公共サービスといえる準公共財（教育・住宅・医療・保険等）への支出が大きく拡大してきたといえ、そのことが現下の厳しい財政状況<sup>(17)</sup>を招く原因となったということも明らかにかがえる。このようななか、わが国では、現在の厳しい財政状況や今後の少子高齢化をはじめとし

---

ものであるが、歳出削減と税負担の増加など歳入面のあり方を一体的に検討し改革を進めるといふものである。平成18年4月7日に中間とりまとめが行われ、平成18年6月のとりまとめに向けて議論が行われている。

- (17) わが国の財政状況については個人の家計にたとえられるが、例えば平成18年度の財政状況によれば、1世帯月収で約40万円のところ借金返済が約15万円あるので可処分所得は25万円、そこから家計費が約37万円かかり、田舎への仕送りも約12万円しているので、不足分約24万円は借金でやりくりしている。その結果、溜まった借金の残高が約5200万円にものぼっているということになる。

た社会経済情勢の変化を踏まえ、「小さくて効率的な政府<sup>(18)</sup>」ということを経済政策目標として、行財政全般にわたる改革が進められてきている。また、このように小さな政府を目指すことについては、その方向性として多くの国民の同意が得られているものと思われる<sup>(19)</sup>。しかしながら、わが国が目指すべき小さな政府は、決して夜警国家でないことは勿論であり、たとえ「小さな」ということが一面では政府規模や公務員数の縮減<sup>(20)</sup>を意味するものであつ

- 
- (18) この方針への道筋として、「経済財政運営と構造改革に関する基本方針 2005」（平成 17 年 6 月 21 日閣議決定）では、「官から民へ」、「国から地方へ」の改革を徹底し、資金の流れを変える、仕事の流れを変える、人と組織を変えるという三つの取り組みを行うこととしている。
- (19) 一方、「小さな政府」はアメリカ型の社会経済を目指すことに他ならず、このまま「小さな政府」路線を進めていいのかとの意見もみられる。例えば、そのアメリカでは 2005 年 8 月の超大型ハリケーン「カトリーナ」による被害の拡大について、防災体制と予算が削減されたことが原因であるとして批判が集中したことを挙げる。また、貧困率についても、OECD のワーキングレポート（平成 17 年 2 月）によると、メキシコ（20.3%）に次いでアメリカ（17.1%）はワースト 2 位となっており、「小さな政府」は格差拡大社会を標榜するものとして異論が唱えられる。さらに、アメリカには、わが国と違い公的保険制度がなく格差が大きな問題となっていることも挙げられる。ちなみに日本の貧困率は 15.3%でワースト 5 位であり、ベスト 3 は、1 位がデンマーク（4.3%）、2 位がチェコ（4.3%）、3 位がスウェーデン（5.3%）といった状況にある。
- (20) 政府支出の規模（政府総支出の対 GDP 比（2001 年、OECD））について、わが国と福祉重視の北欧諸国を比較してみると、日本（38.0%）、フランス（52.5%）、スウェーデン（57.1%）という状況にあり、わが国政府は相対的に「小さな政府」であるという見方もできる。公務員数についてみても、財務省「日本の財政を考える」（平成 17 年 9 月）によれば、各国の人口 1,000 人当たりの公務員数（行政職員＋防衛）は、日本（35 人）、米国（81 人）、英国（73 人）、フランス（96 人）、ドイツ（58 人）となっており、諸外国に比べた場合、わが国の公務員数が多過ぎるとは言い切れないであろう。また、社会保障給付についても、厚生労働省「社会保障と給付と負担の見通し」（平成 16 年 5 月推計）によれば、1998 年における社会保障給付費の対国民所得比で、日本（20.4%）、アメリカ（18.4%）、イギリス（33.2%）、ドイツ（39.4%）、フランス（40.9%）、スウェーデン（47.8%）となっており、さらに日本については高齢化のピークとされる 2025 年でも 29.0%と予想されていることからみると、諸外国に比して格別高い水準であるともいえない。一方、「大きな政府」ということについても、若干の誤解があるように思われる。ダボス会議を主催している「世界経済フォーラム」や、スイスの有名なビジネススクールである「IMD」が連年発表している「国際競争力ランキング」をみても、国民負担率が高いフィンランドなどの北欧諸国が上位を占める傍ら、日本はそれぞれ 12 位、23 位と低迷を続けている。「大き

たとしても、国民生活の安定や安心を守るという政府本来の役割というものには小さくはならない筈である<sup>(21)</sup>。したがって、小さな政府であっても、その公機能については、「強さ」（例えば、情報開示をはじめとした公正な市場ルールの整備や監視など。決して権威的という意味での強さではない）や「優しさ」（敗者や弱者の救済など）といった価値観を失うことなく果たされるべきものということができよう<sup>(22)</sup>。

## 2 公共サービスの担い手の開放

そもそも公共サービスとは、国民各自が拠って立つ社会共同体の維持・発展に資するもの全てと捉えることができるが、これまでのわが国では、公共サービスは政府が担うもの、つまりパブリック（公）とガバメント（官）がイコールの関係であるとされてきた。つまり、本来は国民自らが担うべき公共サービスの多くを政府に委ねてきたということがいえよう<sup>(23)</sup>。しかしながら、そもそも公共サービスは政府だけが担うべきという理屈はなく、むしろ国民全体が相互に担うべきものといえるのではなかろうか<sup>(24)</sup>。今後は、政府

---

な政府」となり国民負担が増大すると経済活力が阻害される（逆に「小さな政府」になると経済が活性化する）との見方もあるが、そのような相関関係は懐疑的ともいえる。

- (21) 大西又裕「単なる役人批判は無意味 公益の担い手増やせ」日経ビジネス 1309号（2005年）175頁では、「本来、利潤追求の土台ともなる市場の成立は、公正なルールと公益を担う官の存在が前提となる。それを忘れて、市場原理ばかりを強調しても、我々のよって立つ社会共同体が貧弱になるだけだ。」と、官の機能を適正に強化することの必要性を指摘される。
- (22) 大西又裕『甦るニッポン 経済改革と個人の意識革命』（税務研究会出版局、1999年）98頁では、「行政のこれからの機能は、市場を中心に据えた上で、市場ルールの整備・監視という役割に掛けることのセイフティネット（危機管理や投資家・消費者保護及び弱者救済）が全てであると考えます。」とされる。
- (23) 加藤秀樹『ひとりひとりが築く新しい社会システム』（ウェッジ選書、2003年）41頁以下では、これまで地域の住民が共同で行うべき多くのことを行政に委ねてきたことは、公益は国が判断するという考えの下、そのことが国の発展にとって効率的で公正なやり方であり、また国民にとっても平等、公正なものであるということが基本的な考え方であったためであるとされる。
- (24) 寄本勝美「役割相乗型の社会システムを求めてー市民・企業・行政のパートナー

が担うべき公共サービスの内容について改めて精査を行い、そのうえで新たな担い手として、CSR（企業の社会的責任）が浸透しつつある民間や公共サービスの自発的供給主体である NPO<sup>(25)</sup>などに開放が進められていくことが必要であるといえよう<sup>(26)</sup>。なお、担い手の開放と同時に、公共サービスのコストパフォーマンス（効果極大化・費用極小化）について追求がなされるということも重要な要素であり、併せて進められていく必要があることはいうまでもない<sup>(27)</sup>。

シッパー」政経研究 41 巻 1 号（2004 年）では、「行政は公共のなかできわめて重要な領域を占めるが、公共即行政というわけではないのである。言うまでもないことだが、公共は官のみならず民、すなわち市民や民間企業によっても築かれ、支えられるべきものである。」とされる。

- (25) NPO は継続的、自発的に社会貢献活動を行う非営利団体の総称であり、株式会社などの営利企業と異なって、利益を関係者に分配することは前提としない。公は官が、私は民が担うものとする、いわゆる官民二元論が見直しを迫られるなか、今後は官民の中間的組織ともいえる NPO が重要な担い手としての役割を果たすものとして注目されている。
- (26) 「行政改革の重要方針」（平成 17 年 12 月 24 日閣議決定）では、『「今後、小さくて効率的な政府」への道筋を確かなものとするためには、与党の議論を踏まえこれまで以上に事業の仕分け・見直しなどを行いつつ、行政のスリム化、効率化を一層徹底することが必要である。』ことが示されている。なお、カナダは 1997 年度に 28 年ぶりに財政赤字を解消して以来、先進諸国で唯一財政黒字の国となっているが、その点に関して、岩崎美紀子「カナダの財政再建—歳出削減による財政再建が成功した理由」租税研究 2005 年 9 月号 79 頁以下においては、カナダも歳出削減を徹底し、政府歳出の縮小を結果しているので「小さな政府」を実現した。しかし「小さな政府」論にありがちな公共領域の縮小を是としているわけではなく、「政府の役割」を正面から見据え、公共的なことは全部政府がやらなくてはいけないわけではないということ为前提として、公共領域だけれど政府の活動領域ではない部分については、非政府アクターである民間（企業や市民）、NPO などと協働することにより、「小さな政府」といより「アフーダブルな政府」というカナダモデルを構築したものであると評されている。
- (27) 森信茂樹「大きな政府と小さな政府—大きな政府は、本当に問題なのか」時評 41 巻 8 号（1999 年）57 頁では、「政府の提供するサービスに民間の経営手法の導入、市場メカニズムが求められる時代になってきた、あるいは、政府のサービス自体を民間にゆだねていくということが、アングロサクソン諸国で実際に取られている、エージェンシー制度、PFI（プライベート・ファイナンス・イニシアティブ：民間の技術力、経営力、資金力を活用した新たな手法に夜公共サービスの提供）といったニュー・パブリック・マネジメントと呼ばれるものはこの新しい流れである。」とされる。なお、PFI については、わが国においても平成 11 年 7 月「民間資金等の活用

### 3 所得再分配の意義と効果

所得の再分配は、福祉国家の思想において重要な政府の役割とされることは既に述べたところであるが、問題は再分配といっても、どの程度に所得を再分配することが社会的に望ましいか、つまり公平であるかということである。この点については、ベンサムが説く功利主義に基づいて、最大多数の最大幸福、つまり効用総和の最大化を実現すべきとする価値観や、ロールズが説く博愛、格差原理<sup>(28)</sup>に基づいて、最も恵まれない状況にある人の幸福の最大化を実現すべきとする価値観など様々な見方があると思われる。いずれにしても、所得が完全平等になるように再分配されることが望ましいともいえるようが、完全平等となるような極端な所得再分配については、一方でモラル・ハザードによる個人の勤労意欲の喪失を招き、結果的に労働供給が阻害されるといったクラウディング・アウト効果も指摘されている<sup>(29)</sup>。したがって、現実的な再分配の程度は、公平に対するその時代の価値観、例えば、貧困や最低生活水準の認識といったことに依存せざるを得ないということになる<sup>(30)</sup>。なお、不平等の程度を示す指標である「ジニ係数」の変化をみると明らかであるが、わが国における所得再分配の効果については、租税による再

---

による公共施設等の整備等の促進に関する法律」(PFI法)が制定され、平成17年12月現在で219事業が選定(うち78事業は供用開始)されている。また、公共サービス改革法(市場化テスト法)も平成18年通常国会で成立した。

- (28) 格差原理は、ロールズの正義の二原理のうち第二原理とされるものであり、ジョン・ロールズ著、田中成明編訳『公正としての正義』(木鐸社、1979年)174頁では、「富や所得におけるすべての格差、すべての社会的および経済的不平等は、最も恵まれていない人々の利益のために作用すべきである。こうした理由から、私はそれを格差原理とよぶ。後に見るように、それは相互利益の自然的条件を表わす互酬性原理でもある。」とされ、また、同179頁では、「格差原理は、博愛の自然な意味、すなわち、それほど生活のよくない他の人々の利益になるのでなければより多くの利益をもつことを望まない、という考えに対応している。」とも述べられている。
- (29) 井堀・前掲注(3)134頁以下参照。
- (30) なお、最高裁昭和57年7月7日大法廷判決(民集36巻7号1235頁)では、生存権を立法として具体化するには、「国の財政事情を無視することができず、また、多方面にわたる複雑多様な、しかも高度の専門技術的な考察とそれに基づいた政策的判断を必要とする」と判示している。

分配より社会保障による再分配の方がはるかにその効果は大きく、そのことから、再分配効果の主役は公的年金を中心とした社会保障であるという事実がうかがえる<sup>(31)</sup>。

#### 第4節 租税の根拠

租税を納めることは、多くの国民の意識のなかに不本意なものとして存在し続けている。また、脱税はともかく、そもそも租税の納付を少なくすることには経済的な合理性があるという考え方<sup>(32)</sup>からみても、租税というものは、国民にとって厄介者として扱われているといえよう。国民がその生活を営むために物やサービスを購入するにあたっては、当然その代金を支払うことになる。その際、購入者はそれらの値段と効用とを比較し、支払った代金に見合うものであれば満足して再度の購入をも考えるが、反対に満足のいくものでなかった場合には、渋々その代金は支払ったとしても、不満を感じて再度の購入などあり得ないことになる。このように社会における経済的な交換活動においては、基本的に代金に見合った財やサービスの良し悪しを、購入者が直接判断するとい

- 
- (31) ジニ係数は、不平等の程度を示す指標とされ、0～1の間で1に近づくほど不平等であるとされる。なお、先進国では概ね0.3台である。厚生労働省の2002年所得再分配調査報告書でジニ係数をみみると、当初所得のジニ係数が0.4983で、不平等度が大きいところ、租税による再分配所得（当初所得－税金）では0.4941と、改善度は0.8%にとどまる。なお、この点に関しては、所得税の累進構造の緩和ということが少なからず影響を及ぼしているものと思われる。その上で、社会保障による再分配所得（当初所得＋医療給付＋公的年金－社会保険料）をみると0.3917となっており、改善度も21.4%となっている。なお、伊東光晴「増税を真剣に考えよう『失われた20年』の帰結」世界2006年1月81頁以下では、高齢者のジニ係数をみると、当初所得（0.8264）、社会保障による再分配所得（0.4058）で改善度は約50%となっており、高齢者のジニ係数の高さが全体の不公平度を大きく押し上げている、つまり、65歳をこえて働いて所得を得ている人と、年金だけで生活している人との間の所得格差が大きいとされる。
- (32) 品川芳宣「租税回避否認の法理と問題点－最近の学説、裁判例－」『第56回租税研究大会記録』（日本租税研究協会、2004年）4頁では、「契約自由の世界で、経済人であれば当然税金のコストが少なく済む契約を締結するのは、ある意味では合理的な話」とであるとされる。

うことで成り立っている。しかしながら、物の代金を支払うのと同じく金銭を抛出するという行為でありながら、租税の場合には、その見返りに得たものが何であるかということを個人として具体的に把握・実感することが困難であり、国民がその良し悪しを判断するということが直接的にはできない<sup>(33)</sup>。しかも、租税は、そうであるからといって納めないということが許されてはいないのである。このような租税の性質をみると、そこに厄介者とされる所以があるというだけではなく、なぜ租税を納めなければならないのかといった、租税の根拠について理解する糸口があるともいえよう。もちろん、わが国では、日本国憲法第30条において、「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負う。」と規定されており、この日本国憲法を特に否定する立場に立たない限り、租税に対して不満を抱きつつも、国民として負担しなければならないものであるという認識は、多くの国民が有しているように見受けられる<sup>(34)</sup>。しかしながら、どうして納税の義務が日本国憲法に盛り込まれているのか、つまり、なぜ租税を納めなければならないのかといった議論の答えにはなっていない。また、そのような租税の根拠を巡っては、国家観の違いなどから、かつてから様々な学説が唱えられてはいるものの、いずれも定説をみるには至っていない。そこで、以下においては、租税の根拠に関する諸説を踏まえながら、改めて租税の根拠について考えてみることにしたい。

## 1 利益説

利益説は、社会契約説的な国家観を基礎として主張されるもので、国家の目的は、国民の身体と財産を保護することであり、租税はその対価であるとされるものである。このような考え方は、すべての金銭関係を交換関係に還元して考える近代合理主義の所産であって、ホームズ裁判官の「租税は文明の対価である」という言葉にも表れているように、アングロサクソン系の国々

---

(33) 宮島洋『税のしくみ』（岩波書店、1992年）4頁参照。

(34) 泉美之松『税についての基礎知識（七訂版）』（税務経理協会、1979年）13頁参照。

においては依然として根強く残っている考え方でもある<sup>(35)</sup>。そもそも、こうした考え方は、資本主義が発達しかけた 17 世紀以降、ようやく封建社会を脱して自由で平等となった市民において、なおも存在する納税義務に対する合理的な説明として考えられ主張されていったものであるが<sup>(36)</sup>、資本主義の進展とともに貧富の差が拡大してくると、租税負担と国家からの受益とのバランスや関連性に矛盾が生じることとなり、次第にその合理性が失われていくこととなった<sup>(37)</sup>。また、租税は国家が市民に提供する利益の対価であるから、国家は租税収入を市民の利益になるように支出しなければならず、もしその支出が市民にとって利益とならないものであれば、市民は租税を支払う必要はないという主張も内包しており、既存の権力にとっては危険な考え方として排斥すべきものであったともいえる<sup>(38)</sup>。いずれにせよ、国家が行う租税の賦課徴収はもちろん、あらゆる公共サービスの提供というものは、そもそも国家の国民に対する権力行為であり、利益説は、それを私的経済関係に置き換えて主張する点で問題があるといわざるを得ない<sup>(39)</sup>。しかしながら、租税の抛出と国家からの反対給付について、個々の国民のレベルとしてではなく、一方に国民全体が納付する租税を置き、他方に国民全体が国家から受ける公共サービスを置いて比較するという立場にたてば、両者の間には一つの均衡

---

(35) 金子・前掲注(1) 21 頁参照。

(36) 島恭彦『近世租税思想史』(有斐閣、1948 年) 97 頁では、租税について当時のイギリス市民は、「租税は国民—其は個人と異議である—の自覚に基づく義務でなければならない。云いかへれば、納税の理由と必要が明確に合理的に説明され、納税する事が結局吾々自身の利益であると自覚して始めて租税を負担するのである。」と考えたとされる。

(37) 北条喜代治「租税利益説の生成」京都大学経済論叢 96 巻 4 号(1965 年) 73 頁では、「租税利益説は、資本主義経済と両立するものとして生まれ、その生成を助けたのであったが、資本主義経済が発展し、その内在的矛盾が自己をあらわにするとき、利益説はいまやその矛盾を含む資本主義体制をそのまま擁護する人々にとって、妥当性を欠く教説として論難されねばならなかったのである。」とされる。

(38) 三木義一『現代税法と人権』(勁草書房、1992 年) 6 頁参照。

(39) 武田隆夫、遠藤湘吉、大内力『近代財政の理論(再訂版)』(時潮社、1964 年) 173 頁では、「租税利益説なるものは権力行為をギヴ・アンド・テイクの関係に擬制して説明したものにすぎなかった。」とされる。

があつて然るべきとみることもできる<sup>(40)</sup>。したがって、近年における財政再建目標とされている基礎的財政収支（プライマリーバランス）の均衡というような観点から考えれば、マクロ的には利益説にも肯ける側面がうかがえるといえよう<sup>(41)</sup>。

## 2 義務説

義務説は、利益説の矛盾に対する批判から、19世紀ドイツにおける権威的國家思想と結びついて、國家はその任務を達成するために当然に課税権をもち、國民は当然に納税の義務を負うとして主張されたものである<sup>(42)</sup>。つまり、「國家は人間生活の歴史的発展にもなう必然的産物であるばかりでなく、人間生活の前提であり、個人は國家の一分子としてのみ存在しうるにすぎないが、租税とは、この國家の存立を維持するに必要な経費をまかなうためのものであり、國民が國民たることによってうける一般的利益にたいする一般的報償とでもいうべきものである。したがって、國民たる以上、租税を支払うことは当然の義務であり、租税とはそういう意味における犠牲<sup>(43)</sup>」であるという考え方であり、しだいに資本主義各國における財政学の通説ともなつていった<sup>(44)</sup>。しかしながら、利益説と違って國家による課税に制約を加える観点を捨象したうえ、租税が國家の課税権によるものとしつつも、その権力

(40) 泉・前掲注(34) 18頁参照。

(41) 水野勝『租税法』（有斐閣、1993年）23頁では、「國家の給付と國民の納税とが個人ごとには対価関係にないとしても、全体として受益と負担の間にバランスが保たれていなくてはならず、また、そのあり方が民主的に決定されていなければならない」とされる。利益説的な考え方にも意義が見出されるべきである。」とされる。

(42) 金子・前掲注(1) 21頁参照。

(43) 武田隆夫、遠藤湘吉、大内力・前掲注(39) 190頁参照。

(44) 小林晃『現代租税論の再検討（増補版）』（税務経理協会、2000年）107頁以下では、利益説も義務説も事実上は同一の内容でありながら強調点をやや異にしている、すなわち利益説が國家から享受する利益とその代償の側面を強調し、義務説が國民の國家に対する義務の面を強調していることを指摘される。また、國家から享受する「受益」に対して、利益説は個別的な「対価」として、義務説は一般的な「報償」として租税の根拠を説いており、両説は一見その理論内容を異にしているようにみえるが、本質的には大差ない内容であるといつてよいとされる。

の側面を合理的に説明することを放棄したものとして批判もなされる<sup>(45)</sup>。わが国のような民主主義国家の下においては、もはや権威的国家思想が成り立つ余地はなく、今日においては、義務説によって租税を捉えることは合理的でないとの評価が与えられることになろう<sup>(46)</sup>。

### 3 民主主義的租税観

租税の根拠については、利益説と義務説の二つの大きな流れを中心として論じられてきたが、それぞれに矛盾や不合理な側面を抱えることとなった。そのようななか、国家については、利益説の前提となる社会契約説は成り立ち得ないとしても、国民に公共サービスを提供し福祉を増進させる合目的的存在として捉えることができることから、このようなプラグマティックな国家観の下では、権威的国家思想も成り立ち得ないとして、日本国憲法第 30 条は、利益説と義務説のいずれか一方に偏するものではなく、両者を止揚する意味で「民主主義的租税観」を表明したものであるとの理解が示されている。

- 
- (45) 遠藤湘吉「私有財産と課税」『基本的人権 5』（東京大学出版会、1969 年）88 頁では、「たとえ擬制であるにせよ利益説が課税の権力性を交換というブルジョアの関係に還元して合理化するとともに、逆に、利益がなければ課税もありえないという主張によって、納税者の側に、課税権に一定の制約を加えるという権利を留保しようとしたのにたいし、義務説では、単に租税は一方向的に課せられる義務であるとしたまでのことであつたから、権力性を合理化する努力を放棄すると同時に、課税に制約を加えるという努力も、ほとんど視野の外に置かれざるをえなかつた。」とされる。
- (46) 岩田靖夫「税についてのアリストテレスの思想」『税とは何か』（別冊「環」⑦、2003 年）198 頁において、アリストテレスは、人間を自然本性的に「ポリス（共同体）に住む動物である」、言い換えれば、ポリスの受益者であると同時に、その存立の負担を担う者として、初めて人間は人間なのであり、それ故、ポリスの市民に納税の義務があることは自明であるとしたうえで、市民は徳（アレテー）に従って理性的に活動しなければならないことから、このような徳についてのアリストテレスの思想からすると、「納税とは国家の強制する義務であるから嫌々ながら税金を払うというのであれば、有徳の行為にはならないだろう。理想国家の市民はみな有徳の人でなければならないから、かれらは喜んで税金を払う人であるはずだ。（中略）すなわち、納税は最高に有徳な行為なのである。しかし、市民がみなそのような人間になるためには、公教育の重要性は測りしれないであろう。」とされる。しかしながら、少なくとも現在のところこのような理想国家が存在する筈もないであろう。

る<sup>(47)</sup>。このような考え方は、いわゆる大島訴訟（サラリーマン税金訴訟）判決である最高裁昭和60年3月27日大法廷判決（民集39巻2号247頁）においても、「およそ民主主義国家にあつては、国家の維持及び活動に必要な経費は、主権者たる国民が共同の費用として代表者を通じて定めるところにより自ら負担すべきものであり、我が国の憲法も、かかる見地の下に、国民がその総意を反映する租税立法に基づいて納税の義務を負うことを定め（30条）、新たに租税を課し又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要としている（84条）。」として示されているほか、税制調査会の答申「わが国税制の現状と課題－21世紀に向けた国民の参加と選択－」でも、租税は「社会共通の費用を賄うための会費」であると述べられており、現在のわが国における通説的な見解ともなっている。

#### 4 保険説

保険説は、利益説の発想を基に、国家を国民の生命や財産を保護する保険者に例え、租税は、被保険者である国民が払う保険料であるとする考え方である。このような考え方に対しても、利益説における批判がそのままあてはまるだろうが、さらに、この考え方によれば、国家による公共サービスは保険給付と捉えられることから、保険事故の発生を待たなければ国民の生命や財産は保障されないということにもなる。また、国家の果たす国民の生命や財産の保護というものは直接的なものであるはずであり、保険のように間接的かつ事後的に保障するものではないことなどから考えても、合理性を欠く見解と言わざるを得ない。ただし、年金・医療などの社会保障給付の資金に充て

---

(47) 金子・前掲注(1)22頁参照。また、金子教授は、「日本国憲法においては、国民主権の考え方のもとに、国家が提供すべき公共サービスの内容や再分配の程度は、国民の意思を反映しつつ、民主的な立法過程＝政策形成過程を通じて決定されることとされているから、権威的国家思想を受け入れる余地は少ない。しかし、他方、租税をもって国家から受ける利益の対価とのみ見る考え方は実情に合致しないばかりでなく、それを税負担の配分の基準として用いようとする場合には、日本国憲法が予定している福祉国家の理念と正面から衝突するおそれがある。」とされる。

られる部分の租税については、保険料と似通った性質を帯びてくるということはいえなくもない。

## 5 互酬的租税観

「互酬」(reciprocity)とは、一般的に自らが得た利益に対する返礼として捉えることができるが、この「互酬」を人間の本性に宿る原理的な働きとしたうえで、税・財政制度に関する国家と国民との関係をこうした互酬関係として位置づけることにより租税について考えようとする試みがみられる<sup>(48)</sup>。このような「互酬」としての租税は、経済的交換とは異なり、社会的交換として、返礼の強制を伴わず、信頼関係に依拠して成り立つものであると理解することができよう<sup>(49)</sup>。すなわち、国家や公共サービスに対する信頼が備われば、たとえ強制を伴わずとも国家から受けた利益に対する人間本来の精神作用の発動として納税が行われるということになり、そのような姿は、まさに国家の理想像といえるのかもしれない。しかしながら、現実には国家による公共サービスは、多様な国民の価値観や選好を最大公約数的に収斂させたうえで供給されるべきものであり、また、租税というものは国民の個別的利益に対する個別的報償ではなく、一般的利益に対する一般的報償ともいふべき性格を有しているものでもある。これらのことから考えると、国家の公共サービスに対して自発的な国民の互酬が発動されるという論理をもって、国家と国民の関係を捉え租税を説明するということは、現時点においては、

(48) 濱本英輔『「互酬」に関する一考察』碓井光明・小早川光郎・水野忠恒・中里実編『金子宏先生古稀祝賀 公法学の法と政策(上)』(有斐閣、2000年)153頁以下参照。なお、この論文について、金子・前掲注(1)21頁では、「新しい角度から根拠論の基礎を提供するもの」として紹介されている。

(49) ビーター・M.ブラウ著、間場寿一・居安正・塩原勉共訳『交換と権力』(新曜社、1974年)86頁では、「法的制裁によって強制できる経済的交換での契約義務とは対照的に、強制できる拘束的契約が存在しなくとも、社会的交換での社会的義務は履行されるのが普通である。その理由は、義務の不履行が多数の不利な諸結果をもたらすということである。(中略)彼らのあいだに互酬の規範が存在すれば、厚顔な人物への否認と彼に好意を与えたくないという感情とはいっそう補強される。」とされる。

いささか困難な面があるといわざるを得ないであろう。

## 6 社会責任的租税観

租税の根拠に関する考え方については、これまで述べてきたような諸説のうち、いずれか一つに偏することによって説得的な結論が得られるというものではないであろう。しかしながら、現在のわが国が国民主権の民主主義国家であるという観点を重視すれば、租税を「社会的責任」と捉えて、次のように考えることができるのではなかろうか。国家の活動はすべて国民福利の確保のためにあるといえる。しかしながら、国民主権の下においては、国民がその需要客体であると同時に供給主体でもあり、国家と国民は相対立する存在であるとはいえない<sup>(50)</sup>。したがって、租税は、自らの国民福利を確保するために、主権者である国民が自らに課した「社会的責任」であり、決して権威的な国家から無理やり負わされたものではない<sup>(51)</sup>。なお、租税に強制性が伴うのは、国民自身が等しく正直で勤勉で正義感と慈悲心を有しているとはいえないという現実由来のものといえよう<sup>(52)</sup>。また、国民が受ける福利は、国民各自の個人的選好によって決められるのではなく、民主主義国家においては民主的手続きを経て社会全体の選好として収斂されるべきもの

---

(50) 金子・前掲注(1) 22頁では、「国家は主権者たる国民の自律的団体であるから、その維持および活動に必要な費用は国民が共同の費用として自ら負担すべきであるという考え方」をして民主主義的租税観とされており、社会責任的租税観とは相通するものがあると思われるが、社会責任的租税観は建前としての民主主義ではなく、より国民の主権者としての使命ともいべき責任に着目した実質としての民主主義に立脚したものとみることができよう。

(51) 北野弘久『税法問題事例研究』(勁草書房、2005年) 10頁では、「課税権は、国のレベルであれ地方自治体のレベルであれ、本来プープル (people, 人々) としての国民 (国のレベル) または住民 (地方自治体のレベル) がもつ。つまり課税権の主体は国民または住民に存在する。ただ、現代の議会制民主主義のもとでは国民または住民がそれを直接行使しない。国民または住民がもつ課税権は具体的には議会を通じて行使される。一般に課税権の本質は立法権であり、課税権は立法権の一つの態様であるといわれているが、その根拠はこのように本来国民または住民が課税権を有するという点に求められねばならない。」とされる。

(52) 宮島・前掲注(33) 25頁参照。

である。すなわち国家が与える福利は基本的に個人宛のサービスではなく社会全体の安定と安全<sup>(53)</sup>であるといえることから、個人の選好が充足されないからといって、租税を免れることは許されないのである。なぜなら、自らの租税を免れるということは、反射的に社会全体の福利を後退させることにつながるからである。

---

(53) 例えば、神野直彦「税はどうあるべきか」『税とは何か』（別冊「環」⑦、2003年）17頁以下では、「安心の給付」という点に言及し、『安心の給付』というのは、いつ病気になっても医療を受けられるという安心を、社会全体が受けているんです。市場原理は、個々の支払いに対して個々の利益を得るという「対価原則」ですが、租税でやれば、全体の利益を全体で負担する「等価原則」になる。」とされる。

## 第2章 シャウブ勧告以来60年の歩み

### 第1節 シャウブ勧告に至るまでの税制

#### 1 江戸時代の租税

- 年貢（本途物成（ほんともものなり））・・・田畑に対して課される税
    - ・ 検地により土地の種類・面積・石高（収穫高）・耕作者を検地帳に登録し、これを基に年貢を徴収
    - ・ 領主（代官、藩主等）は、村の石高を基準に領地内の村に対して「年貢割付状」により年貢を割り当て（村は、百姓ごとに年貢を割り当て）、村は、年貢を取り集め領主に納入（村請制）
    - ・ 四公六民～五公五民が一般的
    - ・ 寺社領に対しては年貢を課することができなかった
  - 小物成（こものなり）・・・田畑以外（山林等）の産物に課される税
  - 高掛者（たかがかりもの）・・・村の石高に対して付加して課される税
    - ・ 六尺給米（ろくしゃくきゅうまい）、伝馬宿入用（でんましゅくにゅうよう）、蔵前入用（くらまえにゅうよう）
  - 運上（うんじょう）・・・営業に対する営業税（市場運上、問屋運上、酒造運上など）
  - 冥加（みょうが）・・・営業免許に対する免許税（酒造冥加、質屋冥加など）
  - 国役金（くにやくきん）・・・河川の修築など国家行事に際し石高に応じて臨時に課される税
  - 助郷役（すけごうやく）・・・宿場近くにある助郷に指定された村が、宿場補助のために人馬を供給
- ※ 二本松藩の「戒石銘」碑（1749年）
- ・ 「爾俸爾禄 民膏民脂」・・・役人（武士）の俸給は、人民の汗と脂の賜物である

- ・ 藩政改革の一環として、藩士の戒めとするために刻まれた碑

## 2 地租改正（明治6年、1873年）

- 「年貢」から「地租」へ（「地租改正条例」の公布）
  - ・ 年貢を廃止し、土地の収穫（石高）ではなく、土地調査の実施による土地の価格（地価）を基に課税（豊凶に関係なく課税→安定した財政収入の確保）
  - ・ 土地の所有者に対して「地券」を交付
  - ・ 税率は地価の3%（従前の年貢収入を下回らないように決定→明治10年には2.5%に軽減）
  - ・ 米による現物納付（年貢米）から金納（税金）へ（→年貢米の運搬・保管経費削減）
  - ・ 村単位に課税する「村請制」を廃止し、土地所有者に対して課税
- 地租改正事務局の設置（明8～14）・・・松方正義（後に蔵相、首相）を中心に地租改正の事業を推進
- 雑税（小物成、運上・冥加）の整理（明8）
  - ・ 1500種余りの雑税を廃止（高掛物や助郷役は、明治4年に廃止済）。煙草税則、酒類税則の制定
- 地方税制の整備（明11）
  - ・ 府県税の統一的規定を整備（地方税規則）
  - ・ 税目は、①地租の附加税（地租の5分の1以内）、②営業税・雑種税（雑税の名残）、③戸数割の三種
  - ・ 市町村税の法制化については、明治21年の市制・町村制以降
- 地租の地方への移譲（昭22）
  - ・ 地方財政の窮迫・・・第一次大戦後の反動恐慌（大9）、関東大震災（大12）、金融恐慌（昭2）
  - ・ 地租地方移譲論と反対論との激論（昭和4年に、地租の地方移譲法案は貴族院で否決・廃案）

- ・ 地租法の制定（昭6）・・・土地賃貸価格を課税標準として採用
- ・ 地方への移譲（昭22）・・・地租の課税標準である土地賃貸価格は土地台帳に基づき税務署で実施
- ・ 地方税法の制定により固定資産税（市町村税）へ統合（昭25）・・・課税標準の決定は市町村で実施。従来の土地台帳は法務府（現在の法務省）へ移管され登記制度に一元化（昭35）

### 3 所得税の創設（明治20年、1887年）

- 創設の目的（大蔵卿松方正義の「所得税法之義」）
  - ・ 海軍費需要・・・日清の軍事的緊張
  - ・ 北海道物産税（北海道だけに課された税、漁獲高が課税標準）の減税財源
  - ・ 貧富間における税負担の不公平是正・・・当時の国税収入は地租と酒造税（明13年に酒類税から改称）で8割強を占める→商工業者（特に富裕層）が税負担を免れているとの認識
- 制度の概要
  - ・ 年300円以上の個人の資産又は営業より生ずる所得（営業所得・利子・配当・給与・年金など）に課税（総合所得税方式）
  - ・ 単純累進税率（1～3%までの5段階）
  - ・ 同居家族収入は合算して課税
  - ・ 所得税調査委員会の設置（→課税標準の決定に納税者から選出した調査委員が参加）
  - ・ 法人所得（法人擬制説と法人保護論（法人はまだ幼稚産業）が論拠）・譲渡所得は課税の対象外
  - ・ 納税者は少数の高額所得者に限定（約17万人）
- その後の主な改正
  - ・ 明治32年改正・・・分類所得税を採用し、第一種所得として法人所得を課税対象に（2.5%の比例税率）。第二種所得（公社債利子）、第三種（個

人所得)

- ・ 大正2年改正・・・超過累進税率の採用、勤労所得控除（給与所得控除の前身）
- ・ 大正9年改正・・・配当を課税対象に追加（明32年の法人所得課税開始以来、二重課税排除のため株主の受取配当は課税対象外とされていた）、扶養控除の新設

#### 4 税務署の設置と営業税の国税移管（明治29年、1896年）

- 税務管理局の設置
  - ・ 国税局の前身
  - ・ 当初20局（東京・大阪・名古屋・仙台・金沢・広島・丸亀・熊本・京都・長崎・宇都宮・松本・松江・鹿児島・新潟・郡山・青森・秋田・松山・那覇）、翌昭30年には北海道（函館・札幌・根室）を加え23局に
  - ・ その後、税務監督局（明35）、財務局（昭16）、国税局（昭24）と変遷
- 税務署の設置
  - ・ 税務管理局の下部組織
  - ・ 署数・・・504署（昭和30年には北海道を加え520署に）
  - ・ 職員数・・・6,703人（平成16年度末現在定員=56,239人）
- 営業税の国税移管
  - ・ 地方税として導入（明11）されていた営業税を国税に移管し全国統一的に課税
  - ・ 外形標準課税（課税標準は売上金額・資本金額・従業員数・建物賃貸価格）や業種ごとに異なる税率（例えば、物品卸売業の売上金額(0.05%)、物品小売業の売上金額(0.15%)、土木請負業の請負金額に対して(0.2%)、製造業の資本金額に対して(0.15%)、銀行・保険業の資本金額に対して(0.2%)など）により納税者の不満が鬱積→後に営業収益税として収益課税に変更（大15）
  - ・ 当時の所得税法には規定されていない質問検査権を税務職員に付与

- ・ 建物賃貸価格の評価額や不慣れな税務調査（納税者側にも心理的な抵抗感）を巡る税務署と納税者との対立により現場は混乱（営業税反対の集会・陳情の広がり）→創設後の税務署における最初の試練
- ・ 「税務官吏服務心得」（明 29 年 11 月主税局通牒）を通達するなどにより混乱を収束
- ・ 昭和 22 年に地租等とともに地方へ移譲され、翌昭和 23 年には事業税に改正

## 5 相続税の創設（明治 38 年、1905 年）

- 日露戦争（明 37～38）の戦費調達
  - ・ 第一次非常特別法（明 37）
 

地租（税率 2.5%→4.3%（田畑）・8%（市街地）、営業税（7 割増徴）、所得税（第一種（法人）及び第二種（個人）所得について 7 割増徴）・酒造税（一石につき 50 銭増徴）等の増徴、毛織物消費税（税率 15%）、石油消費税（3 銭 2 厘／1 ガロン）の創設による約 5400 万円（ちなみに前年（明 36）の租税等収入決算額は約 1 億 6000 万円）の大増税
  - ・ 第二次非常特別法（明 38）
 

第一次に引き続き既存税の増徴、通行税（電車・船等の乗客に対し乗車距離等に応じ 1～50 銭課税）等の創設による約 5800 万円（ちなみに前年（明 37）の租税等収入決算額は約 2 億 1000 万円）の大増税
- 相続税の創設
  - ・ 日露戦時増税の一環ではあったが、恒久的な租税として位置づけ
  - ・ 相続財産の分配にかかわらず課税する遺産課税方式を採用
  - ・ 遺産相続（家族の死亡により相続開始、税率 15～100%）と家督相続（戸主の死亡・隠居等により相続開始、税率 12～100%）に対して異なる課税限度額や税率で課税（遺産相続には重く、家督相続には軽く）
- 相続財産の評価
  - ・ 船舶・地上権・永小作権・定期預金は相続開始時の時価として相続税

法に規定

- ・ 不動産（土地・建物）については、税務署・税務監督局による調査により決定
- ・ 評価額に対する異議は、相統税審査委員会に不服申立て

## 6 法人税の所得税からの分離（昭和 15 年、1940 年）

- これまで法人所得は第一種所得として所得税法に規定
  - ・ その他、法人に対しては純益に対して営業収益税（大 15～昭 15、外形標準により課税されていた営業税に替え、営業収益を課税標準とする営業収益税に改正）、資本に対して法人資本税（昭 12～昭 15、満州事変（昭 6 年）以来の軍事費の増大（当時の予算総額（昭 12 年度、約 29 億円）のうち 49%）に伴う増税策として、法人の発展に伴う資本集積を担税力と認め払込資本金及び積立金に対して税率 0.1%で課税
- 法人税法の創設（法人所得は個人所得と性質を異にしており、所得税法から制度的に分離）
  - ・ 法人所得に対して税率 18%、資本金額に対しても税率 0.15%で課税（参考）これまでの法人所得に対する税率の変遷
    - ・ 明治 32 年・・・2.5%
    - ・ 明治 37 年・・・4.25%
    - ・ 明治 38 年・・・4.5%（株主 21 人以上の株式会社等）、4.5%～12.5%（それ以外の会社）
    - ・ 大正 2 年・・・6.25%（株主 21 人以上の株式会社等（甲法人））、4%（甲法人以外の会社（乙法人））
    - ・ 大正 7 年・・・17.5%（甲法人）、4.5%～17.5%（乙法人）
    - ・ 大正 9 年・・・4%～20%（超過所得）、5%（留保所得）、5%（配当所得）
    - ・ 大正 15 年・・・5%（普通所得）、4%～20%（超過所得）
    - ・ 昭和 12 年・・・10%（普通所得）、8%～28%（超過所得）
    - ・ 昭和 13 年・・・12.25%（普通所得）、従前の税額の 10%増（超過所得）

- 所得税法のその他の改正
  - ・ 分類所得税（不動産・配当利子・事業・勤労・山林・退職の6種類に対し異なる比例税率）と総合所得税（所得合計5000円超部分に対する超過累進課税）の二本建（各種所得間の負担の均衡と所得階級間の負担の均衡を両立）
  - ・ 勤労所得・退職所得に対して源泉徴収を導入

## 7 申告納税制度の導入（昭和22年、1947年）

- 直接国税（所得税・法人税・相続税等）において申告納税制度を採用
- 日本国憲法の制定に伴う、戦後初めての根本的な税制改正
- 租税の民主化と税制の簡易平明化、自主的納税精神の涵養
- 所得税法の改正
  - ・ 分類所得税と総合所得税の二本建を廃止し総合所得税に一本化（→税制の簡易平明化）
  - ・ 所得税額表、源泉徴収税額表の作成（→税制の簡易平明化）
  - ・ 譲渡所得の範囲を株式・出資等に拡大（所得源泉説→純資産増加説）
  - ・ 所得税調査委員会（税務署長の賦課決定における諮問機関）の廃止
  - ・ 収税官吏（当該職員）の質問検査権を規定
- 贈与税の創設
  - ・ 生前贈与による租税回避への対処（相続税の補完税）
- 第三者通報制度、申告書閲覧制度の創設
  - ・ 国民の監視による公正な税務運用
- 加算税・追徴税の創設
- 査察制度の創設（昭23）
  - ・ GHQによる脱税犯の刑事訴追の励行指示
  - ・ 大蔵省主税局に査察部を、各財務局に査察官500人を配置

## 8 シャウプ勧告（昭和 24・25 年、1949・50 年）

- 昭和 24 年 5 月
  - ・ コロンビア大学のカール・シャウプ博士を団長とする「シャウプ税制使節団」が総司令部（GHQ）の要請により編成され来日
  - ・ 約 4 か月にわたり日本の生活・経済の実情を観察したうえ、あらゆる意見や資料を総合して、日本の税制改革に関する報告書を作成
- 同年 9 月
  - ・ 「シャウプ使節団日本税制報告書」を発表
- 昭和 25 年 7 月
  - ・ 再来日
- 同年 9 月
  - ・ 「第二次報告書」を発表
- ※ 国税庁の発足（昭 24 年 6 月）
  - ・ 国税庁・国税局・税務署という行政機構の確立
  - ・ 「正直者には尊敬の的、悪徳者には畏怖の的」（ハロルド・モス、国税庁開庁式挨拶）

## 第 2 節 シャウプ勧告以来 60 年の歩み

### 1 シャウプ勧告とその実施

#### (1) シャウプ使節団来日当時の背景

- 終戦直後のインフレーション
  - ・ 「経済安定九原則」（昭 23、マッカーサー）
  - ・ 「ドッジ・ライン」（昭 24、ドッジ）
    - 財政の引締めと減税ゼロの超均衡予算→インフレは急速に収束したが
    - 安定恐慌による需要不足、企業倒産、失業増加→景気後退へ
- 租税負担の激増
  - ・ 所得税納税者数

約 100 万人（戦前）→1800 万人（昭 24）

- ・ 所得税総額

約 1 億 2000 万円（戦前）→2800 億円（昭 24）

(2) 「池田蔵相（当時）からシャープ博士宛の書簡」（昭和 24 年 6 月）

- 当時の税制の現状に関する大蔵大臣の公式見解

- ・ 租税負担の実際額は重く、国民の担税力は限界に
- ・ 所得税の税率の階級区分（20%（2 万円以下）～85%（5 百万円超）の 14 階級）が急であり、企業意欲及び勤労意欲を著しく阻害
- ・ 法人税について、インフレにより著しく低くなった固定資産の帳簿価値を基準とした減価償却の結果、資本の維持・蓄積が不可能な状態に
- ・ 間接税の税率が高く、売行不振を招き、生産を阻害
- ・ 税務官吏の増加が納税者数の増加に伴わず、経済の混乱等により税務行政負担が過重に
- ・ 帳簿をつける習慣が少なく、申告納税制度がうまく機能しない
- ・ 納税倫理が著しく低調であること、租税負担が過重であること等により租税の滞納や脱税が激増

(3) シャープ勧告の基本方針

- 勧告の「概要」発表時（昭 24. 8. 26）のシャープ博士記者会見より

- ・ 日本経済の現段階において税制を立案するに当たっては、経済の安定という基本的なラインを念頭におくことが必要
- ・ 勧告した税制改正は、できる限り恒久的であり、かつ安定的なものなければならない
- ・ 税制の全般を通じて負担の均衡を得る
- ・ 税負担の公平は、税務行政の適正な執行と納税者の十分な協力によって、税制が確実に実行されるのでなければ達成できない
- ・ 地方団体の財政の基礎を確立して、地方自治の健全な発達を図る

(4) シャープ勧告（第一次）の構成

- 英文 6 万語、日本文 17 万字にのぼる膨大な報告書

- ・ 序文
  - ・ 第一章 日本の租税制度
  - ・ 第二章 国家財政と地方財政との関係
  - ・ 第三章 政府支出の予想とこれに応ずる税制改革の勧告
  - ・ 第四章 個人所得税 - 税率と控除
  - ・ 第五章 所得税 - その他の問題
  - ・ 第六章 法人
  - ・ 第七章 個人所得税及び法人税に共通する問題
  - ・ 第八章 贈与税および遺産税
  - ・ 第九章 煙草専売益金および酒税
  - ・ 第十章 その他の間接税及び関税
  - ・ 第十一章 住民税
  - ・ 第十二章 不動産税（地租および家屋税）
  - ・ 第十三章 その他の地方税
  - ・ 第十四章 所得税における納税協力、税務行政の執行ならびに訴願
  - ・ 附録A 地方団体の財政
  - ・ 附録B 所得税における不規則所得の取扱
  - ・ 附録C 固定資産の再評価
  - ・ 附録D 個人所得税および法人所得税の執行
- (5) シャウプ勧告の特徴
- 個人及び法人に対する所得税を中心とした直接税中心の税制
  - 間接税は、酒・たばこ等、比較的必需品でないものに対する課税で構成し、必需品課税的なものや合理性の少ない小さな租税は極力整理
  - 税の執行面の適正化
- (6) シャウプ勧告の主な勧告事項
- 所得税の最高税率の引下げ（85%→55%）
    - ・ 勤労意欲の阻害
    - ・ 課税の不徹底

- 富裕税の創設（5百万円超の純資産に対して、0.5～3%の税率で課税）
    - ・ 所得税（最高税率引下げ）に対する補完
    - ・ 不当な経済力集中の防止
  - 譲渡所得（損失）の全額課税（控除）
  - 事業用固定資産の再評価
  - 法人擬制説の採用
  - 相続税及び贈与税に代わる取得税（累積課税方式）の採用
  - 事業税（地方税）への付加価値税方式の導入
  - 青色申告制度の導入
- (7) シャウブ勧告の実施（昭和 25 年度の税制改正）
- シャウブ勧告を尊重し、概ね勧告に沿って税制改正を実施
  - 主な修正点（←企業・産業界の抵抗による）
    - ・ 固定資産再評価は任意（強制でない）
    - ・ 証券登録制度の断念
    - ・ 付加価値税の実施延期（→廃止）
  - ドッジ・ラインによる均衡予算を維持しつつ、税負担を大幅に軽減
    - ・ 914 億円の減税（この内 568 億円は所得税減税）
  - 税理士法の制定（昭 26）
    - ・ 税務代理士法（昭 17 制定）を廃止
    - ・ 税理士の使命、試験制度

## 2 昭和 20 年代後半

### (1) 社会経済の自立

- 朝鮮戦争の勃発（昭 25 年 6 月～28 年 7 月）
  - ・ 特需景気（米軍による軍需調達（鉄鋼・石炭・建設・繊維等）
  - ・ ドッジ・ラインによるデフレ状態からの脱却（日本経済の復興を促進）
- 企業収益の向上（特に鉄鋼・繊維）、国内消費の拡大
- サンフランシスコ講和条約・日米安保条約調印（昭 26 年 9 月）

- 占領終了（昭 28）
- (2) シャウブ税制の修正
  - 税務執行上の困難と資本蓄積促進の要請
  - 新設制度の廃止
    - ・ 富裕税の廃止（昭 28）
    - ・ 相続税の累積課税方式の廃止（昭 28）
    - ・ 有価証券キャピタルゲイン課税の廃止（昭 28）
    - ・ 付加価値税の廃止（昭 29）
  - 特別措置等の復活・拡充
    - ・ 利子所得の源泉分離選択課税の復活（昭 26）
    - ・ 配当所得に対する源泉徴収の復活（昭 26）
    - ・ 有価証券取引税の復活（昭 28）
    - ・ 税制上の優遇措置（免税、引当金・準備金、特別償却等）の創設・拡充
- (3) 所得税負担軽減の要請
  - 税制調査会「答申」（昭 28 年 11 月）
    - ・ 国力を無視した財政の膨張がインフレの原因となり、国民負担が過重
    - ・ 財政規模を圧縮し、国民負担の軽減を実現することが、最大の問題
    - ・ 所得税の重課が生産・勤労の意欲を減殺
    - ・ 所得税負担の企業への転嫁を通じて企業のコストを高め、法人税の重課と相まって資本蓄積・輸出振興を妨害
  - 租税負担率（減税の根拠）
    - ・ 日本・・・戦前（昭 9～11 平均）：12.9%→昭和 25 年：22.6%
    - ・ 諸外国・・・米（昭 25）：27.2%、英（同）：35.0%、独（同）：23.4%
  - 連年 500 億円以上の大規模減税
    - ・ 1358 億円（昭 25 年度）、605 億円（昭 26 年度）、1127 億円（昭 27 年度）、773 億円（昭 28 年度）、314 億円（昭 29 年度）、533 億円（昭 30 年度）

### 3 昭和 30 年代

#### (1) 第一次高度成長期

- 神武景気 (昭 30～32)
  - ・ 所得の向上に伴う耐久消費財ブーム (三種の神器)
  - ・ 「もはや戦後ではない」 (昭 31 年度経済白書)
- 岩戸景気 (昭 33～36)
  - ・ 技術革新による生産性の向上とそのための新投資の増大
  - ・ 「投資が投資を呼ぶ」 (昭 36 年度経済白書)
- オリンピック景気 (昭 37～39)
- 政府の経済計画
  - ・ 経済自立五ヵ年計画 (昭 31、鳩山内閣)、新長期経済計画 (昭 33、岸内閣)
  - ・ 国民所得倍増計画 (昭 35、池田内閣) →昭和 36 年以降の 10 年間で実質 GNP を倍増
- 日本経済の国際開放 (管理貿易体制の廃止)
  - ・ 貿易自由化計画大綱 (昭 35)
  - ・ IMF 8 条国への移行、OECD への加盟 (昭 39)
- 第一次高度成長期の終焉→40 年不況 (戦後最大の不況) へ
  - ・ 実質 GDP 成長率の低下 (10.4% (昭 38) →9.5% (昭 39) →6.2% (昭 40))

#### (2) 自然増収を背景とした所得税減税の継続

- GNP の伸び、高い税収の所得弾力性による税収増加
  - ・ 税負担は依然として過重であるとの認識→自然増収は減税で国民に還元すべき (臨時税制調査会答申、昭 31 年 12 月) →減税により租税負担率を 20～30%に維持 (減税がなかったのは昭 35 年 (伊勢湾台風による財政難) のみ)
- 税制調査会「第一次答申」(昭 35 年 12 月)
  - ・ 租税負担率 20%の維持

- ・ 所得税減税の継続
- 税制調査会「答申」(昭36年12月)
  - ・ 所得倍増計画の実現には、引き続き減税政策を継続
- 国税通則法の制定(昭37)
  - ・ 税法の簡易平明化・・・課税実体(課税客体・納税義務者・税率等)は各税法に、手続きに関する共通事項は通則法に規定
  - ・ 基本的法律関係の明確化・・・租税債権の成立、賦課・徴収の期間制限等を規定
  - ・ 諸制度の改善合理化・・・利子税・加算税制度、不服申立制度を改善
  - ・ 税制調査会の「国税通則法の制定に関する答申」(昭36年7月)において「実質課税の原則」、「租税回避の否認」、「行為計算の否認」の各規定について答申されるも規定を見送り

#### 4 昭和40年代前半

##### (1) 第二次高度成長期

- 40年不況
  - ・ 東京オリンピック以後の景気の冷えこみ(設備・建設投資減少等)
  - ・ 均衡予算主義から積極財政への転換(税収不足により昭40年度補正予算で戦後初の赤字国債発行)
  - ・ 建設国債の発行による有効需要の拡大(昭41年度予算)
  - ・ 積極的な財政政策による景気のでこ入れ→民間需要を中心に急速に景気回復
- いざなぎ景気(昭41~45)
  - ・ アメリカに次ぐ世界第2位のGNP(昭43)
  - ・ ベトナム戦争(昭40~)による対米輸出の増大(ベトナム特需)
  - ・ 国際収支黒字の拡大
  - ・ 新三種の神器(3C)

##### (2) 減税方針の継続と土地税制の出発

- 税制調査会「長期答申」(昭 39 年 12 月)
  - ・ 自然増収のうち 20%程度を減税にあてる
- 税制調査会「長期答申」(昭 43 年 7 月)
  - ・ 税制改正にあたって所得税の減税を重視すべき→夫婦子 3 人(標準世帯) 給与所得者の課税最低限を 100 万円に
  - ・ 高福祉は高負担をとめない、公的経済部門の急速な拡大は、無理な国民負担にはね返り、私的経済部門の発展に悪影響
  - ・ 法人税を企業独自の負担と考えるような社会的意識を認め、社会・経済の実態に即応した税制という見地から「法人利潤税」を構想(→企業の資本充実を目的とした昭 36 年の配当軽減制度(法人所得のうち支払配当部分の軽減)の導入を契機に法人税の性格が議論され、シャープ勧告以来の法人擬制説に対峙する法人実在説を根拠とした「法人利潤税」(法人の純利益に対して留保・配当の区別なく一本の比例税率で課税、個人株主の配当控除・法人株主の受取配当益金不算入は廃止など)が検討されたが成案を得ず)
- 税制調査会「土地答申」(昭 43 年 7 月)・・・土地税制の出発点
  - ・ 地価上昇(全国市街地価格指数(総合)=100(昭 30)→768(昭 40))
  - ・ 税制調査会土地税制特別部会の設置(昭 43 年 6 月)
    - 課題は、土地の供給・有効利用促進、仮需要の抑制、開発利益の吸収
  - ・ 土地の供給促進・・・長期譲渡所得に分離課税導入(昭 44)→土地成金の創出
  - ・ 仮需要の抑制(地価の抑制)・・・短期譲渡所得に重課措置導入(昭 44)

## 5 昭和 40 年代後半

### (1) 高度成長の終焉

- ニクソン・ショック(昭 46)
  - ・ 金・ドル交換停止→ブレトンウッズ体制(固定為替に基づくドル本位制)の崩壊→昭和 24 年以来続いた 1 ドル=360 円の固定レート of 終了→

スミソニアン合意 (1ドル=308円)

- ・ 景気刺激政策 (円高不況予測への対応) → 公定歩合引下げ、公共投資拡大、財政投融资追加
- 日本列島改造計画 (昭47、田中内閣)
  - ・ 地域間格差の是正→工業の再配置 (太平洋から日本海へ)・高速交通網の整備 (本四連絡橋計画など)
  - ・ 列島改造予算 (超大型積極予算 (昭48年度)、財政投融资追加)
  - ・ マネーサプライ (通貨供給量) の増加→不動産・株式投機を扇動
  - ・ 地価の高騰 (全国市街地価格指数 (総合) =100 (昭30) →1,395 (昭45) →2,812 (昭49))
- 第一次オイルショック (昭48)
  - ・ OPEC原油公示価格の引上げ (3.01<sup>ドル</sup>/バレル→5.11<sup>ドル</sup> (昭48年10月) →11.65<sup>ドル</sup> (昭49年1月))
  - ・ 石油の供給不安懸念→物価の急騰「狂乱物価」(福田蔵相)、買いだめ・売り惜しみ・便乗値上
- 戦後初のマイナス成長 (昭49年度、GNP成長率 ▲0.6)
  - ・ ハイパーインフレ対策→総需要抑制政策 (緊縮予算 (昭49、福田蔵相)、公共事業繰延べ (本四連絡橋、東北・上越新幹線等))
  - ・ 戦後最大の不況→スタグフレーション (不況とインフレの共存)
  - ・ 世界同時不況→第1回サミット (昭50、ランブイエ (仏))
  - ・ 税収不足→10年ぶりの赤字国債発行 (昭50年度補正予算)
- (2) 租税政策の継続と転換
  - 新経済社会発展計画 (昭45~50、経済審議会)
    - ・ 経済成長第一から社会保障・資本の整備へ政策転換
    - ・ 公的部門の拡充と、それに伴う租税負担の増大→租税負担率の2%程度引上げ
  - 所得税の減税
    - ・ 夫婦子3人 (標準世帯) 給与所得者の課税最低限100万円の達成 (昭45)

- ・ 夫婦子 2 人（標準世帯）給与所得者の課税最低限 100 万円の達成（昭 46）
- ・ 所得税の 2 兆円減税（昭 49、田中内閣）・・・給与所得控除の拡充
- 法人税の増税
  - ・ 昭和 27 年～41 年までは税率引下げ、昭和 42 年以降は租税特別措置の微調整
  - ・ 法人税率の引上げ（昭 45、18 年ぶり）・・・35%→36.75%  
→高福祉社会実現のための財政支出の増大、所得税減税・公債発行縮減の財源
  - ・ 法人税率の再引上げ（昭 49）・・・36.75%→40%
  - ・ 会社臨時特別税の創設（昭 49、議員立法）  
→狂乱物価による不当な超過利得に対する懲罰的課税（→2 年間の実施期間後廃止）
- 社会資本整備のための新税創設
  - ・ 自動車重量税（昭 46、道路整備）、航空機燃料税（昭 47、空港整備）、電源開発促進税（昭 49、発電施設の周辺整備）
- 貯蓄の奨励
  - ・ 昭和 45 年に利子所得の源泉分離選択制度（昭和 27 年以来 18 年ぶり）、申告不要制度を導入
  - ・ 配当所得については、昭和 40 年に源泉選択、申告不要制度を採用し、昭和 45 年には証券投信に対象を拡大
- 土地税制の改正（税制調査会土地答申、昭 48 年 1 月）
  - ・ 法人の土地譲渡益重課制度の創設（昭 48）・・・法人税に 20%の重課  
→地価上昇利益を吸収し、土地の仮需要を抑制
  - ・ 特別土地保有税の創設（昭 48）・・・保有分 1.4%、取得分 3%  
→土地保有費用を増大により土地投機を抑制し、土地の供給・有効利用を促進
- 一般消費税導入の示唆（税制調査会「長期答申」（昭 46 年 8 月））
  - ・ 間接税強化論・・・「直接税負担を軽減し、財政需要に応ずるという 2

つの面から間接税を増税」(福田蔵相)

- ・ 消費が多様化している場合には、個別消費税より一般消費税の方が適正な課税が可能
- ・ 一般消費税としては、EC型の付加価値税が中心となるべき

## 6 昭和50年代前半

### (1) 赤字財政に支えられた景気回復

#### ○ スタグフレーションの顕在化

- ・ 総需要抑制政策(昭49～)による狂乱物価の沈静化代償として、倒産・失業等の不況が定着

#### ○ 景気回復最優先予算(昭51年度～)

- ・ 公共事業費の増加を中心とした積極予算
- ・ 新長期計画(港湾・空港・住宅等)、本四連絡橋・東北・上越新幹線プロジェクト再開
- ・ 財政収支試算(中期財政展望)・・・昭和55年度には特例公債(赤字国債)発行ゼロの試算→現実には税収不足により公債依存度は増加(29.9%(昭51年度)→39.6%(昭54年度))
- ・ 臨時異例の「15ヵ月予算」(昭53年度)

#### ○ 税収不足と財政危機の深まり→国債大量発行時代へ突入

- ・ 7.2兆円(昭51年度)→13.5兆円(昭54年度)→以後、昭和61年度まで10兆円超の水準が継続

#### ○ 第二次オイルショック(昭53)

- ・ 原油価格が上昇するも、①回復局面にあった景気、②日銀による早めの金融引締め、③石油消費のGNP弾性値の低下などにより影響は穏やか

### (2) 一般消費税導入の挫折

#### ○ 「戻し税」による所得税減税(昭52・53)・・・野党(社会党など)要求による議員立法

- ・ 夏のボーナス時に還付→多大な行政経費と源泉徴収義務者の事務負担

- 一般消費税の提案と失敗（大平内閣）
  - ・ 昭和 55 年からの一般消費税の実施を閣議決定（昭 54 年 1 月）
  - ・ 消費税反対運動・・・財政再建は、歳出削減と不公平税制は正によるべき。大衆課税によるべきでない
  - ・ 「財政再建に関する決議」（昭 54 年 12 月）→消費税導入論議に封印  
「一般消費税（仮称）は、その仕組み、構造等につき十分国民の理解を得られなかった。従って財政再建は、一般消費税（仮称）によらず、まず行政改革による経費の節減、歳出の節減合理化、税負担公平の確保、既存税制の見直し等を抜本的に推進することにより財源の充実を図るべき」
- 一般消費税導入の前提として租税特別措置の見直し
  - ・ 社会保険診療報酬課税の特例の改正（昭 54）・・・日本医師会の強い反対（保険医の公共性）
  - ・ タックスヘイブン税制の創設（昭 53）・・・わが国で最初の租税回避に対する取り組み
  - ・ 企業関係租税特別措置（準備金・特別償却等）の整理・合理化・・・昭 51 年度以来 5 年間で、全体の約 85%を整理（廃止 32 項目、縮減 51 項目）

## 7 昭和 50 年代後半

### (1) 増税なき財政再建

- 財政再建元年（昭 56）
  - ・ 「財政再建に関する決議」（昭 54 年 12 月）  
→財政再建は、一般消費税（仮称）にはよらず
  - ・ 「第 2 次臨時行政調査会（第 2 次臨調）」の設置（昭 56 年 3 月）  
→「増税なき財政再建」→鈴木首相の政治公約
  - ・ ゼロシーリング（昭 57 年度）、マイナスシーリング（昭 58 年度～）の設定
- 行政改革の推進
  - ・ 「臨調第 3 次答申」（昭 57 年 7 月）→「増税なき財政再建」の堅持

- ・ 国家公務員 5 万人削減（昭 57～61）
- ・ 三公社の民営化（電電・専売（昭 60）、国鉄（昭 62））
- ・ 公債依存度は低下・・・39.6%（54 年度当初）→22.2%（60 年度当初）

## （2）不公平税制の是正

- グリーン・カード制度（実施されず廃案）
  - ・ 税制調査会答申（昭 54 年 12 月）
 

利子・配当所得については、税負担の公平を図る見地から総合課税に移行すべき。非課税貯蓄及び課税貯蓄の双方を通ずる本人確認及び名寄せのための現実的かつ有効な方策として、少額貯蓄等利用者カード（「グリーン・カード」）制度を採用することが適当
  - ・ 制度の概要（法案は昭 55 年 3 月可決・成立。カード交付は昭 58 年 1 月から）
    - ① 少額貯蓄非課税制度の利用者に対し、申請によりカードを交付
    - ② 非課税貯蓄については、金融機関、郵便局等はカードにより本人確認
    - ③ 課税貯蓄の利子及び配当については、金融機関等はカードにより本人確認を行い、支払調書にカード番号を記載
  - ・ 金融機関・郵便局における口座の分散・仮名預金などの不正貯蓄問題（→グリーン・カード対策）→制度の再検討（昭 57）、実施 3 年延期（昭 58）、制度廃止（昭 60）
  - ・ 国民の拒絶反応→預金の動きや、過去の預金分散が税務署に筒抜けになる不安感
- 脱税に係る罰則の強化（昭 56）
  - ・ 懲役刑期の延長（3 年→5 年）
- 個人事業者の記帳・記録保存制度の導入（昭 59）
  - ・ 「臨調第 3 次答申」（昭 57 年 7 月）・・・税負担の公平確保を図るため、記帳義務導入の検討を指摘
- サラリーマン税金訴訟（大島訴訟）最高裁判決（昭 60 年 3 月）
  - ・ 給与所得控除の不合理、所得捕捉率の差による不公平

## 8 昭和 60 年代～平成初頭

### (1) バブルの生成

#### ○ プラザ合意 (昭 60 年 9 月)

- ・ 密接な日米関係 (中曽根首相、レーガン大統領)
- ・ ドル高によるアメリカの国際競争力低下・国際収支悪化→ドル暴落危機
- ・ 先進 5 カ国蔵相・中央銀行総裁会議 (G5) をニューヨークのプラザホテルで開催→ドル高是正、日独による内需拡大合意
- ・ 「前川レポート」(中曽根首相の私的諮問機関「国際協調のための経済構造調整研究会」報告)

内需主導型経済を主張→マル優廃止を含めた貯蓄優遇税制の見直し、所得税減税による消費拡大

- ・ 1 ドル=240 円→約 200 円 (昭 60 年末) →円高不況 (輸出低迷) →金融緩和策 (公定歩合引下げ)

#### ○ ルーブル合意 (昭 62 年 2 月)

- ・ プラザ合意後なお 1 ドル=150 円 (昭 62) まで進行したドル安に歯止め
- ・ G7 による協調介入→金融緩和策を継続 (公定歩合 2.5% (昭 62 年 2 月))

#### ○ バブルの生成

- ・ 金融緩和による過剰な資金が、国内産業の空洞化 (円高による生産拠点の海外 (東南アジア) 移転) のため設備投資等に回らず、土地・株へ流入
- ・ 土地神話「土地は値下がりしない」
- ・ 資産倍増計画 (宮澤蔵相)
- ・ 買うから上がる、上がるから買うという地価と株価のスパイラル高騰

#### ○ 税収の増加により 15 年ぶりに赤字公債依存から脱却 (平 2 年度)

### (2) 税制の抜本的改革

[消費税]

#### ○ 売上税の導入失敗 (昭 62)

- ・ 税制調査会「税制の抜本的見直しについての答申」(昭 61 年 10 月)・・・  
新型間接税の導入→「広く薄く課税」

- ・ 売上税法案を含む税制改革関連法案の国会提出（昭 62 年 2 月）→売上税  
反対世論（公約違反、流通業界、野党）→審議未了、廃案（昭 62 年 5 月）
- 消費税の導入（昭 63）
  - ・ 税制調査会「税制改革についての中間答申」（昭 63 年 4 月）・・・消費  
税の導入
  - ・ 消費税法案を含む税制改革関連 6 法案が可決・成立（昭 63 年 12 月）・・・  
平成元年 4 月 1 日施行
  - ・ 物品税、トランプ類税、砂糖消費税、入場税及び通行税を廃止

#### [所得税]

- マル優の原則廃止（昭 62）
  - ・ マル優等を、老人・障害者等に対する利子非課税制度に改組。利子の  
20%（国 15%、地方 5%）源泉分離課税の導入
- 所得税の税率構造の緩和と簡素化（昭 62・63）
  - ・ 従来 10.5%～70%（15 段階）であった税率構造を 10%～50%（5 段階）  
に改正
- 有価証券譲渡益の原則課税化（昭 63）←証券市場の活況をうけ、現行の  
有価証券譲渡益非課税制度が不公平税制の象徴とされた
  - ・ 50 回 20 万株 → 30 回 12 万株（昭 62）、原則 20%（他住民税 6%）の  
申告分離課税、上場株式等は源泉分離課税選択可（昭 63）

#### [法人税]

- 法人税の基本税率引下げ（昭 63 年）
  - ・ 基本税率（現行 42%）を段階的に 37.5%まで引下げ
- 配当軽課税率の廃止（昭 63 年）
  - ・ 配当軽課税率（現行 32%）を段階的に廃止
- 移転価格税制の導入（昭 61 年）

## 9 平成 3 年～9 年

### (1) バブル崩壊と経済対策

- バブルの崩壊
  - ・ 公定歩合引上げ（昭 59～）、総量規制（平 2～、不動産向け融資を規制）
  - ・ 株価急落（最高値 38,915 円（平元年大納会）→23,848 円（平 2 年大納会）、土地神話の崩壊→資産デフレ
  - ・ バブル関連業種（建設・不動産・ノンバンク（住専）・銀行）はバランスシート・ギャップ調整難→保有資産売却、リストラ
  - ・ 「BIS 規制」、「早期是正措置」による銀行の自己資本比率（自己資本／貸付資産）維持 → 信用収縮、「貸し渋り」などによる融資抑制 → 中小企業の資金繰り悪化・倒産
  - ・ 国内消費、住宅・設備投資の落込み→実質経済成長率の急降下（平 3～）
- 金融システム不安
  - ・ 金融機関の破綻（東京協和、安全信組（平 6）、コスモ、木津信組（平 7）、三洋証券、北海道拓殖銀、山一証券（平 9）など）→大蔵省による「護送船団方式」の終焉
  - ・ ジャパンプレミアム（邦銀の資金調達に対するリスク金利）の上昇
- 不良債権対策
  - ・ 共同債権買取機構設立（平 5）、東京共同銀行設立（平 7、後に整理回収機構へと改組）、住専等へ公的資金注入（平 8）
- 経済対策（宮澤・細川・羽田・村山政権下）
  - ・ 「総合経済対策」（平 4 年 8 月）、「総合的な経済対策の推進について」（平 5 年 4 月）、「緊急経済対策」（平 5 年 9 月）、「総合経済対策」（平 6 年 2 月）、「緊急円高・経済対策」（平 7 年 4 月）、「緊急円高・経済対策の具体化・補強を図るための諸施策」（平 7 年 6 月）、「経済対策」（平 7 年 9 月）
  - ・ バブル対策で引き上げられていた公定歩合を 0.5%（当時、史上最低）へ引下げ（平 7 年 9 月）
- 阪神・淡路大震災（平 7）
- (2) 土地（地価高騰）対策、湾岸増税、消費税率引上げ
  - 土地基本法の制定（平元）

- ・ 「土地についての基本理念」・・・土地の公共性、公共の福祉優先、適正かつ計画に従った利用、投機的取引の抑制、利益に応じた適切な負担
- 税制調査会「土地税制のあり方についての基本方針」（平2年10月）
  - ・ 地価税の創設（平4～実施、平10～課税停止）、土地譲渡益課税の適正化（平3）、土地相続税評価の適正化（平4）
- 湾岸戦争における平和回復活動支援に係る財源措置
  - ・ 法人臨時特別税の創設（平3）、石油臨時特別税（平3）
  - ・ 法人特別税の創設（平4・5）・・・法人税の臨時的増収措置
- 震災税特法の制定（平7）・・・雑損控除・災害減免法の特例等
- 「税制改革草案」発表（平6年2月3日未明、細川首相）→白紙撤回（翌2月4日）
  - ・ 「国民福祉税（仮称）」の創設・・・税率7%、消費税は廃止
  - ・ 所得税減税
- 消費税率の引上げ（3%→5%（平9年4月1日～））
  - ・ 税制改革関連法の可決・成立（平6年11月）
  - ・ 所得税の減税（制度減税及び平7年分特別減税）

## 10 平成10年～現在

### (1) 景気回復～財政構造改革

- 景気対策（小渕・森政権下）
  - ・ 「総合経済対策」（平10年4月）、「緊急経済対策」（平10年11月）、「経済新生対策」（平11年11月）、「日本新生のための新発展政策」（平12年10月）
  - ・ 財政構造改革法の凍結（平10年12月）
- 不良債権処理
  - ・ 金融再生関連法の成立（平10年10月）・・・金融機能の早期健全化、金融機関の破綻処理、公的資金枠の確保、不良債権処理制度の整備、金融再生委員会の設置

- 金融システム改革「日本版ビッグバン」
    - ・ 金融自由化の流れ（預金金利の自由化、証券・銀行の相互乗入れ等の規制緩和）
    - ・ 1200兆円もの個人金融資産（アメリカ（1800兆円）に次ぐ）→2001年（平13）までにロンドン、ニューヨーク並みの国際金融市場として再生
    - ・ 外為法の改正（平9）・・・内外の資金移動の大幅自由化
  - 「今後の経済財政運営及び経済社会の構造改革に関する基本方針（骨太の方針）」（平13年6月）～「骨太2005」（平17年6月）
    - ・ 「小さくて効率的な政府」を目指す・・・郵政民営化、三位一体改革、市場化テスト、公務員総人件費改革
  - 「改革と展望－2002年度改定」（平15年1月）～「構造改革と経済財政の中期展望－2004年度改定」（平17年1月）
    - ・ 平成18年度までの間、政府の大きさ（一般政府の支出規模のGDP比）は、平成14年度の水準を上回らない程度を目指す
    - ・ 2010年代初頭における国・地方を合わせた基礎的財政収支（プライマリーバランス）の黒字化を目指す
- (2) 近年の主な税制改正
- 恒久的な減税
    - ・ 所得税減税・・・平成10年分特別減税（平10）、最高税率の引下げ（平11）
    - ・ 法人税減税・・・基本税率の引下げ（平10・11）
  - 有価証券取引税、取引所税の廃止（平11）
  - 資産活用の促進による資産デフレへの対応
    - ・ 土地取引の活性化・・・土地譲渡益に対する税率の引下げ（平16）
    - ・ 住宅取得支援・・・相続時精算課税制度における住宅取得資金の特例の創設（平15）
    - ・ 貯蓄から投資へ・・・上場株式配当の源泉徴収・申告不要制度、特定口座制度の創設（平15）

- 企業の競争力強化と産業の構造改革への対応
  - ・ 連結納税制度の創設（平 14）、日米租税条約の全面改正（平 16）、相続時精算課税制度の創設（平 15）、同族会社の留保金課税制度の見直し（平 18）
- 経済社会の構造変化への対応
  - ・ 個人所得課税の見直し（配偶者特別控除（平 15）、老年者控除（平 15）、公的年金控除（平 16）、定率減税縮減（平 17）、定率減税の廃止（平 18））
  - ・ 認定 NPO 法人制度の認定要件の緩和等（平 15・17・18）、寄付金控除の適用下限額の引下げ（平 18）
  - ・ 新たな会社法の制定に伴う役員給与の損金算入の見直し（平 18）
  - ・ 申告書の公示制度の廃止（平 18）
- 地方分権の推進
  - ・ 税源移譲・・・地方譲与税による暫定措置（平 17）、所得税・個人住民税の税率構造の改正（平 18）
- 税制に対する信頼性、透明性の向上
  - ・ 消費税事業者免税点の引下げ（平 15）

## 第3章 これからの租税を考える

### 第1節 租税と寄付（公益への拠出）

公共財については、その非排除性と非競合性といった性質ゆえに、経済主体が合理的経済人（利己的）であることを前提とすれば、「ただ乗り（フリーライダー）」問題<sup>(54)</sup>が発生するということが指摘されている。しかしながら、その一方で「ただ乗り」現象に逆行するともいえる「寄付」といった行動が行われていることも事実である。このような経済合理性と相容れない行動である「寄付」については、利他的あるいは相互応報的な動機付けとともに、社会の習慣や道徳といった要素による行動として説明されているが<sup>(55)</sup>、米国などに比べて、わが国ではいわゆる寄付文化なるものが比較的希薄であるとの見方がなされており、そのことは両国における寄付金額を比較してみても、現状においては明らかであるといえよう<sup>(56)</sup>。

近年、国民における公益的な社会活動への参加意識の醸成<sup>(57)</sup>と相まって、公共サービスの新たな担い手として、NPO の存在が注目されるようになってきて

(54) 負担を伴わずに公共財の供給（便益）を受けること。市場の失敗の一つともされる。

(55) 多田洋介『行動経済学入門』（日本経済新聞社、2003年）217頁参照。

(56) 内閣府経済社会総合研究所「非営利サテライト勘定による寄付とボランティアの統計的把握」（2004年12月）によれば、アメリカの寄付総額（24兆5,174億円、GDP比1.88%）は、日本の寄付総額（7,281億円、GDP比0.14%）より圧倒的に多く、さらに日本の寄付総額は、法人（5,092億円、GDP比0.1%）より個人（2,189億円、GDP比0.04%）の方が少ないが、アメリカの寄付総額は、法人（1兆5,255億円、GDP比0.12%）より個人（22兆9,920億円、GDP比1.76%）の方が圧倒的に多いことがうかがえる。

(57) 内閣府「国民生活に関する世論調査」（平成15年）によれば、「物の豊かさ」重視は39.8%（昭55）から27.4%（平14）へと減少している一方、「心の豊かさ」重視は42.2%（昭55）から60.7%（平14）へ増加しており、物から心への意識変化がみられる。また、内閣府「社会意識に関する世論調査」（平成16年1月調査）によれば、「社会に貢献したいと思う」が45.3%（昭55）から59.1%（平16）へと増加している一方、「あまり考えない」は47.4%（昭55）から36.8%（平16）へと減少しており、社会貢献意識の醸成がうかがえる。

いる。NPOは、平成7年の阪神・淡路大震災や平成9年のナホトカ号重油流出事故などを契機としてボランティア活動への支援の重要性が広く認識されるなか、個人によるボランティア活動が、しだいに市民団体として組織化されていったものとみることができる。当時のNPOは任意団体の形式によるものが多く、組織として契約の締結ができないなど法人格を有していないことがその活動の障害ともなっていたが、平成10年12月に特定非営利活動促進法（NPO法）が施行されるとNPOの法人格取得が可能となり、その後においてNPO法人の数は目覚ましい増加を遂げている<sup>(58)</sup>。NPOは、その規模<sup>(59)</sup>や活動分野<sup>(60)</sup>も様々であり、政府や自治体による行政では行き届かない様々なニーズに対してきめ細やかで機動的な対応ができるものと期待されているが<sup>(61)</sup>、このようなNPOをはじめとして、政府以外の様々な主体により公共サービスが提供され、さらにその財源として寄付が用いられるようになると<sup>(62)</sup>、寄付は租税と機能的に似通った

(58) 平成11年11月におけるNPO法人の認証数は1,005法人であったものが、平成18年1月現在では25,220法人認証を受けている（第20次国民生活審議会総合企画部会NPO法人制度検討委員会第5回（平成18年4月5日）参考資料参照）。

(59) 内閣府「NPO法人の実態及び認定NPO法人制度の利用状況に関する調査」（平成16年11月）によれば、収入規模500万円未満の規模の小さなNPO法人が全体の約半数（54.9%）を占める一方、収入規模5000万円以上の規模の大きなNPO法人も約1割弱（9.0%）存在する。

(60) 内閣府「平成17年度市民活動団体基本調査報告書」（平成18年5月31日）で活動分野をみると、「保健、医療又は福祉の増進を図る活動」（50.6%）、「子どもの健全育成を図る活動」（40.5%）、「社会教育の推進を図る活動」（36.6%）、「まちづくりの推進を図る活動」（34.6%）の順に多く、その他にも「学術、文化、芸術又はスポーツの振興を図る活動」や「環境の保全を図る活動」も定款上の活動として多くを占めている。

(61) 山内直人「NPO新税制、寄付促進効果に疑問」日本経済研究センター会報、2001.7.15号22頁参照。また、出口正之「寄附文化醸成のためには、税制と制度整備が必要」NPOジャーナル2006年1月号39頁では、阪神・淡路大震災における自治体の救援物資や義援金に係る対応を引き合いに出して、「多くの公共性は、形式合理性に依存せざるを得ない。しかしそこだけに頼っていくと、さまざまな社会的ニーズが抜け落ちてしまう。こうした社会的ニーズに対して、政府とは異なる価値観を持つ「第三者政府」として対応していくのが、『民間が担う公共』である。」とされる。

(62) 内閣府「NPO法人の実態及び認定NPO法人制度の利用状況に関する調査」（平成16年11月）によれば、NPO法人の収入に占める収入項目の割合は、その多い順に「特定非営利活動事業による収入」（62.2%）、「補助金・助成金」（13.9%）、「寄附金」

ものになるとみることもできる<sup>(63)</sup>。今後、公共サービスについて新たな担い手に開放が進み、「民間が担う公共」ということが重要視されてくると、それぞれ公共サービスの資金として拠出される寄付と租税の関係について、どのように整理すべきであるかということが問題とされよう。そのことは、いわゆる寄付金税制<sup>(64)</sup>の問題といえるが、一方では、公共サービスは誰が供給すべきかといった、政府と民間（NPO 等）との役割分担のあり方の議論でもあり、そのような観点からすれば、寄付金税制のあり方は、わが国における官と民の関係のあり方を示すものともいえる<sup>(65)</sup>。寄付も租税も公共サービスの資金として拠出されるものといえるが、寄付は個人の価値観に基づいて任意に拠出されるものである一方、租税は、社会的責任としてある種の強制性をもって拠出すべきものである。したがって、これらは機能的に似通ったものであるとしても、相互に代替可能性を有するものではあり得ない。寄付金税制は、公益的事業への寄付を推奨することを目的とした一種の特別措置であり、どの範囲で控除を認めるかについても立法政策の問題であるとされているが<sup>(66)</sup>、寄付金税制により寄付

---

(8.9%)、「その他事業による収入（7.9%）、「会費」（7.0%）」という状況になっている。

(63) 増井良啓「所得税法からみた日本の官と民 寄付金控除を素材として」江頭憲治郎・増井良啓編『融ける境 超える法 3 市場と組織』（東京大学出版会、2005年）34頁参照。

(64) わが国における現行の寄付金税制は、①国・地方公共団体に対する寄付金、②指定寄付金、③特定公益増進法人に対する寄付金、④認定 NPO 法人に対する寄付金等の区分に対応して、個人ないし法人が寄付を行った場合、各々の課税所得の計算上、一定限度の所得控除ないし損金算入ができる仕組みとなっている。こうした寄付金税制は、本来課税すべき利益を減額してでも、民間の公益的活動の発展に資するため政策的に寄付活動を支援するとの考え方に基づいているものである。このため、真に政策的支援にふさわしい公益的な非営利法人を厳格に絞り込んだ上で、税制上の優遇措置が適用されている（税制調査会基礎問題小委員会・非営利法人ワーキング・グループ「新たな非営利法人に関する課税及び寄付金税制についての基本的考え方」（平成17年6月17日）参照）。

(65) 増井・前掲注 (63) 36頁参照。

(66) 金子・前掲注 (1) 192頁以下参照。また、吉村典久「日独における寄付金控除の法的性質とその基準—政党に対する寄付金を素材として—」租税法研究 19号 71頁でも、所得税法上の寄付金控除について、「寄付の是非・金額等は納税義務者の自由意思に委ねられているのであり、いかなる意味においても『最低生活を維持するた

を行った者の租税の減額が行われるということは、反射的に他のすべての納税者の租税負担の増加をも意味するという事に留意すべきであると考え。いずれにしても今日において多様化した公益に対する価値欲求を国家としてどこまで承認するかという、まさに公益の担い手として官と民をどう位置づけるかの判断がそこにあるといえよう<sup>(67)</sup>。

## 第2節 租税と保険料（公的年金財源の入口）

わが国の公的年金制度は社会保険方式がとられており、公的年金制度の加入者がそれぞれ保険料を拠出し、それに応じた年金給付を受ける仕組みとなっている。この公的年金制度の財源論をめぐっては、これまでも保険料方式か税方式かという議論が行われてきたところであるが、社会保険料にしても租税にしても「反対給付をともしない公的な義務的負担」であるという点で共通した国民負担であり<sup>(68)</sup>、このことは、国民所得に対する租税負担と社会保険料負担

めに必要かつ不可避的な支出』とは認められ得ない。それ故、寄付金の支出については主観的純所得課税の原則に照らして所得税法上の控除を認める必要性は存在しない。（中略）寄付金控除規定は、応能負担原則から演繹される主観的純所得課税の原則に対する例外、つまり、租税特別措置（この場合は租税軽減措置）であると判断することができよう。」とされている。なお、増井・前掲注（63）48頁以下では、「寄付金控除を与えることは、一人一票の選挙過程にすべて取って代わるものではない。現在の民主的政治過程はそれとして承認したうえで、それに加え、政府財政について追加的な入力を許すものである。（中略）自発的な寄付金に国が手を貸すことは、民主主義の政治過程に追加的な入力をを与えることを促進するものといえる。これは、多様な価値観をもつ諸個人がみずから社会の構築に参加し、自発的に活動することの呼び水となるであろう。」とされる。また、その他の追加力的な制度として、千葉県市川市では、個人市民税のうち1%を納税者が選択して市民活動の支援にあてることを目的とした「市川市納税者が選択する市民活動団体への支援に関する条例」が平成16年12月に成立しており、使途選択納税制度が採用されている。

(67) 民間非営利部門をわが国の社会システムの中で積極的に位置づけ、その活動の健全な発展を促進することを目的として、法人格の取得と公益性の判断を分離し従来の主務官庁制を抜本的に見直した公益法人制度改革法が平成18年度通常国会において成立した。

(68) 宮島洋「税制と社会保険—徴収行政・体制改革こそ年金改革の重要課題—」旬刊国税解説速報44巻1614号（2004年）22頁参照。

とを合わせた負担比率について、国民負担率という政策指標として表わされることの所以でもあるといえる。しかしながら、保険料と租税についてみると、保険料は、自分自身のリスク（老後）に対する備えとして拠出するものであることから、負担と給付が連動するという性格を色濃く持つものに対して、税は、必ずしも自分自身のために支払っているわけではなく、他人の救済や社会全体の厚生のために支払うという面があることから、負担と給付の連動性が弱いといった性格の違いがある<sup>(69)</sup>。このような公的年金財源としての保険料と税については、わが国の公的年金制度が、基本的には現役世代の保険料負担で高齢者世代の給付を支えるという世代間扶養の考え方にに基づき、修正積立方式と呼ばれる賦課方式に近い運用方式がとられていることや、平成16年度の年金制度改正により、基礎年金の国庫負担割合について平成16年度以降、現行の3分の1から2分の1へと順次引き上げられるといったことなどからみると、両者の境界が曖昧なものとなりつつあることがうかがえる<sup>(70)</sup>。また、社会保障給付費に係る財源として注目される消費税についても社会保障目的税化ということが議論されているが、そうであるとすればなおさらのことといえよう。このようななか、いわゆる保険料か税かといった議論についても、公的年金は保険料と税のいずれかのみで運用すべきであるといった議論ではなしに、両者の性格の違いを踏まえてどのように年金財源としてミックスしていくかということが重要になるのではなかろうか<sup>(71)</sup>。そこで、保険料方式と税方式の問題点をみると、まず保険料方式の問題点としては、第1号被保険者とされる自営業者や

---

(69) 小塩隆士「年金と税制—基礎年金の税方式化をめぐる課題を中心に」法律時報76巻11号(2004年)49頁参照。

(70) 森信茂樹『日本の税制—グローバル時代の「公平」と「活力」』(PHP新書、2001年)135頁参照。

(71) 小塩隆士「(座談会)年金制度のグランドデザイン」法律時報76巻11号(2004年)7頁参照。また、増田雅暢「社会保障の財源の在り方—社会保険方式と税方式をめぐる—」季刊社会保障研究36巻1号(2000年)でも、「そもそも社会保障制度を設計する上で、社会保険方式にするか税方式にするかは、制度の目的や内容を達成する上での妥当性、制度を取り巻く環境の歴史的経緯等踏まえて決定されるもので、社会保障のある目的を達成するためには、このどちらかの方式でなければならないと絶対的に決定されるものではない。」とされる。

学生等の保険料は所得に関係なく定額であるという保険料負担の逆進性の問題、サラリーマンの被扶養配偶者については原則として保険料負担がないという第3号被保険者の問題、また未納・未加入者の増大<sup>(72)</sup>といった問題などが指摘される一方、税方式の問題点としては、追加財源として、少なくとも事業主負担分については家計の税負担が増加するという点、また、社会保険料控除・公的年金控除の扱いや、保険料負担と年金給付の関係が遮断されることにより、保険料を25年(300月)以上納付した者に対してのみ基礎年金を支給するという拠出要件の扱いのほか、真に必要な者に年金給付が限定されるべきとの考え方から、給付にあたっての資力審査(ミーンズ・テスト)の問題なども指摘されている。また、税方式の場合には、給付の増加を理由にしたとしても増税には理解が得にくく、結局は財政赤字の増大につながってしまうとの見方もある<sup>(73)</sup>。いずれにしても、わが国においては、最低限度の生活保障という役割の下、セーフティー・ネットとして国民皆年金を維持しつつ、また今後における少子高齢化社会において世代間扶養の考え方をもって公的年金制度を完備し続けていくためには、保険料方式のみではカバーしきれない面があり、どうしても税に頼らざるを得ないであろう。このようななか、最近では保険原理が適用可能な部分ではできるだけ保険原理を適用し、保険原理は適用できないが、社会保障の仕組みとして維持すべき部分は税方式で運営するといった、保険料と税の役割分担を明確にした考え方が有力となっており<sup>(74)</sup>、自助と相互扶助が相まったかたちでの社会保障制度として有意な考え方を示したものと思われる。

---

(72) 社会保険庁の報道発表資料(平成18年5月8日)によると、平成17年度分(17年4月～18年2月分)の国民年金保険料の納付率は66.7%となっている。

(73) 森信・前掲注(70)139頁では、「真の問題は、『税方式か保険方式か』ではなく、『保険・税方式か赤字国債か』という点にあるのである。」とされる。

(74) 小塩隆士「少子高齢化と社会保障の財源調達—『税VS保険料論争』を超えて」税研16巻6号(2001年)47頁以下では、「社会保障制度の持続可能性を高めるためには、(1)公的年金の報酬比例部分や現役世代の医療保険など、社会保障分野において保険原理が適用可能なところは、できるだけ保険原理を適用して財政に負担をかけない、(2)基礎年金や高齢者医療、介護など保険原理の適用が難しいものの、最低限度の生活保障のための必要な部分は税方式で運営する、という役割分担を明確にする必要がある。」とされる。

## 結びに代えて

「この国に生まれて良かった」と答える国民の比率が一番高い国はスウェーデンとのことであるが、租税負担率が一番高いレベルにあるのもその国である<sup>(75)</sup>。租税が取られるものではなく、納得して納めるものとして意識醸成されるには、何よりも政府の適切な施策と公正な執行が求められる<sup>(76)</sup>。一方、国家と国民を自同的<sup>(77)</sup>な存在として捉えれば、脱税はおろか租税回避でさえ、自らの首を自らが絞めるような行為であるともいえる。また、それだけでなく、租税を免れるということは、国民全体に及ぼす負の外部性として、社会的責任という租税の理念にもとる、まさに国民の失敗と呼ぶべきものともいえよう。

今日の社会経済におけるコンプライアンスのあり方をみると、単なる法令遵

- (75) 藤井威「スウェーデンにみる高福祉・高負担政策と経済成長の関係」金融財政事情 56 巻 28 号 (2005 年) 41 頁では、「この国に生まれてよかった」という比率と租税負担率との相関について示唆されている。なお、男女共同参画会議第 3 回影響調査専門調査会 (平成 13 年 7 月 16 日開催、会長：大澤真理 (東京大学教授)) においても、「岡沢憲美会長代理) 国家による税金観というのは随分違うような気がするので、日本の場合は、どうも悪代官が来て召し上げていくという感じがあって、それが自分たちの公共的な空間つくっているという意識よりも、1 年に 1 度来て、とられていくという感じが強いような気がします。(神野直彦委員) スウェーデンの藤井大使が統計をとっていますけれども、国連なんかの統計でいくと、この国に生まれてよかったという人の多い国は税負担が高いです。日本のように嫌だと言っている国は低いです。生まれてよかったと思うから税負担が高くなるのか、因果関係はわかりませんが、そういう結果は出ます。」とのやりとりがなされている。
- (76) 橘木俊昭「低い租税負担率なのになぜ増税を拒否する」週刊東洋経済 6019 号 (2006 年) 110 頁では、OECD 諸国の租税負担率 (日本 (21.5%)、アメリカ (23.5%)、ドイツ (28.9%)、イギリス・フランス (38%前後)、スウェーデン (49.3%)) から評価して、日米が「小さな政府」の典型的な国であるとし、「この現状に対して、日本国民は『税を取られすぎている』と不満を述べているので、一見矛盾があるように映る。なぜ、このような見方を国民がするのか。国民は政府支出に無駄があると理解しており、かつ税を支払っても自分たちに利益が還元されていない、あるいは公務員の厚遇という不満があるかもしれない。」とされる。
- (77) 下村芳夫「現代における租税の意義について—租税法主義の歴史的考察を中心として—」税務大学校論叢 5 号 (1972 年) 26 頁では、「福祉国家における国家作用は、国民自らがその財政負担を課することによって実質的裏づけが得られる。ここでは国家と国民とは、相対立する概念ではなく、国家こそ国民の財産権、生存権を保障する機関である、という両者の自同性を前提とする。」とされる。

守にとどまらず、社会貢献や顧客満足といった一段高い領域まで求められている<sup>(78)</sup>。しかしながら、租税の世界に目を転じてみると、租税法規には違反していないということを前面にして、その間隙をついた租税回避が堂々に行われているという有様である。このように、わが国においては、「納税」という行為の社会的ポジションが決して高いものとはいえない。また、このことは将来的な国家と国民の関わり方としてもサステイナブルな姿とはいえない。このような憂慮すべき事態に対しては、現在、法制度的な側面から租税回避を抑止するための諸規定をはじめとして、サンクション体系のあり方などについても検討が行われているところである。しかしながら、それらの作業と相まって、租税に対する高い納税者意識を涵養するような租税教育といった取り組みを実践していくことが重要といえるのではなかろうか。

なお、今回は、租税の意義や歴史に引き続く実体的な租税体系に関する理論として、所得・消費・資産といったタックスミックスによる租税の機能という点にまで考察が至らなかった。公共インフラとして今日の社会経済を形づくる租税制度は、様々な納税主体や課税客体などの組み合わせにより成り立っている。租税の根拠が社会的責任であるとするならば、それらのミクスチュアとしてはいかにあるべきか、今後の課題として考えていくこととしたい。

---

(78) 郷原信郎『企業法とコンプライアンス』（東洋経済新報社、2006年）16頁以下では、コンプライアンスという言葉の解釈について、「コンプライアンス＝法令遵守」という考え方の一方で、「企業は法令を遵守しているだけでは足りない。それ以上のものが求められる」という意味で、「法令遵守」と「企業倫理遵守」の両方ととらえる考え方や、「法令は何らかの社会的要請を充たすために定められているのであり、法令を遵守すること自体に意味があるのではなく、法令の背後にある社会的要請に応じることが重要だ」として、そもそもコンプライアンスを「遵守」という意味で理解すること自体を疑問視する考え方などを紹介されている。