

第1章 租 税

第1節 租 税 の 意 義

国や地方公共団体は、その構成員である国民や住民に多くの公共サービスを提供している。防衛・警察といった仕事から、道路を建設したり、洪水を防いだりといった環境の整備、更には、教育から介護に至るまで公共サービスの内容は多彩であるが、その費用の多くは税によって賄われている。

税は、国等が国民から徴収するが、一般の取引と異なり国等が提供するサービスの直接の対価というものではなく、公共サービスを提供するために必要な費用を国等が国民共通の経費として国民に負担させるものである。そこで、その共通の経費を国民の間にどのように割り振るかということが重要になってくる。自由経済社会では一般の取引であれば市場原理により適切な資源配分が行われ、価格も決定されるが、公共サービスと税との間には対価関係が明確でないことから、全く別の基準により割り振りを決める必要がある。

この割り振りが恣意的にならないよう、近代国家では法律によって定めることが要請されている（租税法律主義）。国家が維持されていくためには、国民は法律によって割り振られた負担をきちんと引き受けることが求められている。日本国憲法第30条は「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ。」と定めている。法律によらずに恣意的に負担を求められることはないが、法律によって負担を求められれば納税の義務を負わなければならない。国民が納税の義務を負うという憲法の規定は、国が存在する上で税は欠くことのできないものの一つであることを示している。

第2節 租税の根拠と配分

1 租 税 の 根 拠

国家がどういう理由で課税権を有し、国民はどういう理由で租税を負担しなくてはならないのかということが「租税の根拠」として論じられている問題である。これについては、かつては利益説が有力であり、租税は国民が国家によって財産や身体を保護されている利益に対する対価であると考えられていた。この見解は、各人の受ける利益と税負担とは比例しなければならないとすることになるが、この考え方は税負担を求めている実態と著しく差異があると批判された。

この後、国家はその目的を達成するために課税権を有し、国民は当然に義務を負うとする義務説が台頭してきた。この見解も、権威主義的な国家思想に結びつくものであるとして批判されている。

現在では、国家社会の維持のための必要な経費を、国民がその負担できる能力

等に応じて支払うとされる会費のごときものとする会費説が有力に主張されている。

(注) 最(大)判昭和60年3月27日民集三九卷2号247頁(大島訴訟判決)も「およそ民主主義国家にあっては、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)」と述べている。

2 租税負担の配分(利益説と能力説)

租税の配分原理は、中世から現代に至るまで租税論における大きな課題であった。配分原理は大別して利益説と能力説に分けることができる。

利益説は、応益原理ともいわれ、国家の供給する財・サービスによって国民各自が受ける利益に応じて租税を負担するという考え方である。これに対し、能力説は、応能原理ともいい、租税を国家公共の利益を維持するための義務とみなし、人々は各人の能力に応じて租税を負担することによってその義務を果たすという考え方である。

現実の租税体系は両説に基づいて考えられているが、国税についてみると利益説に基づいた租税は目的税(特定の経費に充てる目的をもって課される税、例えば、電源開発促進税)に限られ、実際には能力説に基づいた租税が中心になっている。

3 担 税 力

担税力とは、租税を負担するものが不当な苦痛を感じることなく、社会的に是認できる範囲内で租税を支払える能力である。能力説では、税負担は担税力に応じて配分されるのが公平であるとされるが、この担税力という概念は、社会的、政治的あるいは倫理的概念であって、統計や数値的に確定できるものではない。

人の担税力を示すものとして、一般には所得、消費、資産が挙げられる。

第3節 我が国近代租税制度の変遷

日本の近代的な租税制度は、1873年(明治6年)に公布された地租改正条例に始まる。地租は地券の発行により確認された土地所有者を納税義務者とし、収益還元方式で計算された地価の3%を徴収するというものであった。地租改正は土地所有者の確認を行うとともに、安定的な税収を政府にもたらし、全国にわたり統一的に施行されたという意味で画期的なことであった。

明治期は欧米の様々な制度が移入された時代でもあり、租税制度もその影響を大きく受けた。そして、19世紀末以降、国家機能の充実や度重なる戦争の勃発により財政需要がひっ迫すると、酒税等既存の税の税率引上げや新税の導入が行われた。1887年の所得税導入、1899年の法人への所得税の課税開始、1905

年の相続税導入、1940年の法人税の独立などはこうした事情を背景に行われたものである。また、日本経済の中心が農業から商工業に移行するにつれ、地租に代わり酒税をはじめとする間接税が国税収入の中で大きなウェイトを占めるようになり、さらに所得税の課税対象・範囲の拡大により、所得税のウェイトが高まった。

第二次世界大戦後は、アメリカの影響の下、申告納税制度や所得税の総合課税を中心とする税制（いわゆるシャープ税制）が施行され、現在の我が国の税制の基礎が形成された。

昭和62～63年（1987～88年）にかけて行われた抜本的税制改革は、高齢化社会や国際化の動き、経済のサービス化など経済構造の変化や価値感の多様化などの社会の変化等に合わせ、所得・消費・資産等の間でバランスのとれた、公平、簡素で中立的・安定的な税体系の構築を目指したものである。具体的には、所得税や法人税の減税とともに、消費税の導入をはじめとする間接税制度の抜本的見直しなどが行われた。

平成3年度（1991年度）の税制改正では、地価税の創設を含む土地税制の総合的な見直しが行われた。

第4節 租 税 の 目 的

1 公共サービスのための資金の調達

政府は、公共サービスの提供により民間部門の働きを補完し、国民全体の福祉向上を図っており、同時にそのための財源を調達する必要がある。

租税はその資金調達手段の一つとして位置付けられることから、この財源調達機能は租税にとって最も直接的かつ重要なものと言える。その際「誰が、どの程度ずつ、どのように負担するか」が重要な問題になる。これについては、従来から租税体系、租税原則という問題と関連して議論されており、その項目で詳しく述べる。

2 所得再分配

市場経済によりもたらされる所得や資産の分配は、遺産や個人の先天的能力等その出発点において格差が存在すること等から、社会的に見て望ましくない場合が少なくない。租税は所得税や相続税の累進構造等を通じ、歳出における社会保障給付とあいまって、所得や資産の再分配を図る役割を果たしている。

3 景気調整

市場経済では景気変動は避けられないところであるが、急激な変動は国民生活に大きな影響をもたらす。租税には、こうした急激な変動を抑制し、経済の安定化に寄与する機能もある。すなわち、租税は、好況期にはGDPの伸び以上に増加して総需要を抑制する方向に作用し、不況期には逆に伸びが鈍化して総需要を刺激する方向に作用することで、景気を自動的に安定化する役割（ビルト・イン・スタビライザー）を果たしている。

その代表的な租税が累進所得税であり、法人税である。

4 その他の政策目的

租税は、人口政策その他各種の国家政策に利用される場合もある。

例えば、所得税法において扶養控除の方法に工夫を加え、人口の減少を防止しようという方法が行われたことがある。また、逆に、人口抑制のために控除を抑えることも考えられる。

また、一定の寄附金に対し租税を免除する等の方法によって、慈善、学芸等の奨励を図るような文化政策も採られることがある。

このように、租税は国家が政策を達成する上においていろいろな目的に利用される場合がある。

第5節 財政に占める租税の位置づけ

我が国の財政は、収入面を歳入、支出面を歳出として各会計年度ごとに経理する（単年度主義）。歳入、歳出の内容は、一般会計予算として毎年度編成され、内閣によって国会に提出され、その審議を受け、議決を経ることになっている。一般会計予算の他、特別会計と政府関係機関の予算についても同様の手続が採られている。租税法律主義の下で、課税の要件については法律で定められるが、その法律の適用により毎年度どのくらいの税収が国庫に入ってくるかの見積もりが行われ、予算の歳入に計上される。税収は一般会計歳入の根幹をなすものであるが、歳入には税収の他に、公債金収入と税外収入などがある。

毎年度の歳入見積もりが行われるタイミングに合わせて、毎年度税制改正が行われる。

参考までに、一般会計歳入（主要科目別）の推移は1-1表に、国税の税目別収入の累年比較は1-2表に掲げた。

1-1表 一般会計歳入（主要科目別）の推移

（単位 億円、%）

区 分	年度	昭50 (決算)	55 (決算)	60 (決算)	平2 (決算)	7 (決算)	12 (決算)	17 (決算)	27 (決算)	28 (補正後)	29 (当初)
租 税 及 印 紙 収 入 ㉠		137,527	268,687	381,988	601,059	519,308	507,125	490,654	562,854	558,600	577,120
専 売 納 付 金		3,405	8,124	108	111	163	205	—	—	—	—
官 業 益 金 及 官 業 収 入		41	99	225	224	224	205	160	455	447	438
政 府 資 産 整 理 収 入		304	641	1,631	1,620	2,744	2,249	3,321	3,490	3,179	2,541
雑 収 入		7,857	11,260	25,865	27,011	43,409	40,398	43,170	47,115	46,673	50,194
公 債 金 ㉢		52,805	141,702	123,080	73,120	212,470	330,040	312,690	349,183	390,346	343,698
前 年 度 剰 余 金 受 入		12,793	9,894	7,028	13,889	27,254	53,389	40,007	58,657	2,975	556
合 計		214,734	440,407	539,926	717,035	805,572	933,610	890,003	1,021,753	1,002,220	974,547
参 考	歳 出 総 額 ㉡	208,609	434,050	530,045	692,687	759,385	893,210	855,196	982,303	1,002,220	974,547
	税 収 比 率 (㉠/㉡)	65.9	61.9	72.1	86.8	68.4	56.8	57.4	57.3	55.7	59.2
	公 債 依 存 度 (㉢/㉡)	25.3	32.6	23.2	10.6	28.0	36.9	36.6	35.5	38.9	35.3

(注) 1 平成27年度以前は決算額、平成28年度は補正後予算額、平成29年度は当初予算である。

2 係数はそれぞれ四捨五入によっているので、端数において合計とは合致しないものがある。

第1章 租 税

1-2表 国税の税目別収入の累年比較

区 分	年 度		昭和55年度		平成2年度		平成12年度		平成27年度		平成28年度 (補正後)		平成29年度 (当 初)	
	金 額	構成比	金 額	構成比	金 額	構成比	金 額	構成比	金 額	構成比	金 額	構成比	金 額	構成比
直 接 税	201,628	71.1	462,971	73.7	323,193	61.3	306,030	50.5	309,560	52.7	324,540	53.4		
所得 税	107,996	38.1	259,955	41.0	187,889	35.6	178,072	29.4	177,100	30.2	179,480	29.5		
源泉 分	82,354	29.0	187,787	29.9	158,785	30.1	147,732	24.4	146,560	25.0	148,740	24.5		
申告 分	25,643	9.0	72,168	11.5	29,104	5.5	30,340	5.0	30,540	5.2	30,740	5.1		
法人 税	89,227	31.5	183,836	29.3	117,472	22.3	108,274	17.9	111,360	19.0	123,910	20.4		
法人 特別 税	—	—	—	—	1	0.0	—	—	—	—	—	—		
会社 臨時 特別 税	0	0.0	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—		
相 続 税	4,405	1.6	19,180	3.1	17,822	3.4	19,684	3.2	21,100	3.6	21,150	3.5		
地 価 税	—	—	—	—	9	0.0	—	—	—	—	—	—		
旧 税	0	0.0	0	0.0	0	0.0	—	—	—	—	—	—		
間 接 税 等	75,138	26.5	138,087	22.0	183,932	34.9	256,823	42.4	249,040	42.4	252,580	41.6		
消 費 税	—	—	46,227	7.4	98,221	18.6	174,263	28.7	168,010	28.6	171,380	28.2		
酒 税	14,243	5.0	19,350	3.1	18,164	3.4	13,380	2.2	13,590	2.3	13,110	2.2		
た ば こ 税	—	—	9,959	1.6	8,755	1.7	9,536	1.6	9,230	1.6	9,290	1.5		
砂 糖 消 費 税	430	0.2	0	0.0	—	—	—	—	—	—	—	—		
揮 発 油 税	15,474	5.5	15,055	2.4	20,752	3.9	24,646	4.1	23,860	4.1	23,940	3.9		
石 油 ガ ス 税	149	0.1	157	0.0	142	0.0	92	0.0	90	0.0	80	0.0		
航 空 機 燃 料 税	488	0.2	641	0.1	880	0.2	513	0.1	520	0.1	520	0.1		
石 油 石 炭 税 (15年9月30日までは石油税)	4,041	1.4	4,870	0.8	4,890	0.9	6,304	1.0	6,880	1.2	6,880	1.1		
電 源 開 発 促 進 税	—	—	—	—	—	—	3,159	0.5	3,200	0.5	3,130	0.5		
物 品 税	10,379	3.7	46	0.0	—	—	—	—	—	—	—	—		
ト ラ ン プ 類 税	5	0.0	0	0.0	—	—	—	—	—	—	—	—		
取 引 所 税	152	0.1	413	0.1	—	—	—	—	—	—	—	—		
有 価 証 券 取 引 税	2,087	0.7	7,479	1.2	0	0.0	—	—	—	—	—	—		
通 行 税	637	0.2	△ 4	0.0	—	—	—	—	—	—	—	—		
入 場 税	54	0.0	0	0.0	—	—	—	—	—	—	—	—		
自 動 車 重 量 税	3,951	1.4	6,609	1.1	8,507	1.6	3,849	0.6	3,850	0.7	3,700	0.6		
関 税	6,469	2.3	8,252	1.3	8,215	1.6	10,487	1.7	9,190	1.6	9,530	1.6		
と ん 税	89	0.0	89	0.0	88	0.0	99	0.0	100	0.0	100	0.0		
印 紙 収 入	8,409	3.0	18,944	3.0	15,318	2.9	10,495	1.7	10,520	1.8	10,920	1.8		
日本専売公社納付金	8,081	2.8	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—		
特 別 会 計														
消 費 税(譲与分)(特)	—	—	11,557	1.8	—	—	—	—	—	—	—	—		
地 方 揮 発 油 税 (特)	2,783	1.0	3,608	0.6	2,962	0.6	2,637	0.4	2,553	0.4	2,562	0.4		
石 油 ガ ス 税 (譲 与 分) (特)	149	0.1	157	0.0	142	0.0	92	0.0	90	0.0	80	0.0		
航 空 機 燃 料 税 (譲 与 分) (特)	89	0.0	116	0.0	160	0.0	147	0.0	149	0.0	149	0.0		
自 動 車 重 量 税 (譲 与 分) (特)	1,317	0.5	2,203	0.4	2,836	0.5	2,641	0.4	2,642	0.5	2,539	0.4		
特 別 と ん 税 (特)	111	0.0	112	0.0	111	0.0	124	0.0	125	0.0	125	0.0		
地 方 法 人 特 別 税 (特)	—	—	—	—	—	—	20,806	3.4	17,565	3.0	20,025	3.3		
法 人 臨 時 特 別 税 (特)	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—		
所 得 税 (譲 与 分) (特)	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—		
原 油 等 関 税 (特)	1,387	0.5	1,029	0.2	550	0.1	—	—	—	—	—	—		
電 源 開 発 促 進 税 (特)	1,085	0.4	2,947	0.5	3,746	0.7	—	—	—	—	—	—		
揮 発 油 税 (特)	—	—	5,011	0.8	6,934	1.3	—	—	—	—	—	—		
石 油 臨 時 特 別 税 (特)	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—		
た ば こ 特 別 税 (特)	—	—	—	—	2,644	0.5	1,475	0.2	1,428	0.2	1,437	0.2		
東 日 本 大 震 災 復 興 特 別 税 (特)	—	—	—	—	—	—	15,581	2.6	3,714	0.6	3,764	0.6		
合 計	283,688	100.0	627,798	100.0	527,209	100.0	606,356	100.0	586,866	100.0	607,801	100.0		

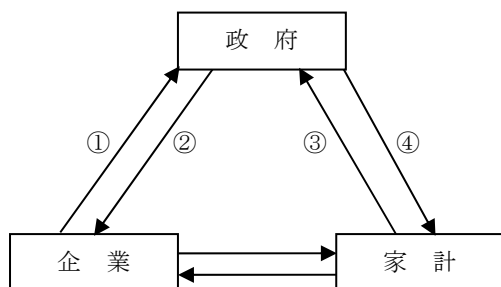
(注) 1 平成27年度以前は決算額であり、平成28年度は補正後予算額、平成29年度は当初予算額である。

2 電源開発促進税は、平成19年度より一般会計に組み入れられている。

(付) 財政について

(なお、詳しくは巻末の「補章 財政の仕組みと役割」を参照のこと。)

- 1 財政とは、国や地方公共団体等の政府が行う経済活動。政府の経済活動とは、国と地方公共団体の諸々の活動のための資金調達と支出、すなわち歳入、歳出と財政投融资（国の投資や融資）などを指している。
- 2 国の財政活動は、一般会計によるものだけでなく、多くの特別会計を通じた活動がある。
- 3 一般に財政の機能として次の三つが挙げられる。
 - ・資源配分機能
 - ・所得再分配機能
 - ・景気調整機能
- 4 政府と企業・家計との相互関係



- ① 企業→政府 租税・社会保険料の負担、公債の購入、私的財・サービスの供給
- ② 政府→企業 公共財・サービスの供給、補助金の給付、物件費等の支払い、公債の償還
- ③ 家計→政府 租税・社会保険料の負担、公債の購入、労働力の供給
- ④ 政府→家計 公共財・サービスの供給、社会保障扶助金の給付、人件費の支払い、公債の償還

第6節 租税に関する術語

租税に関しては、いろいろ専門的な用語が使われるので、その主なものについて簡単に述べることにする。

1 税 源

税源とは、租税が事実上支払われる源をいう。現代の税制においては、通常納税者の所得が予定されているが、場合によっては、相続税のように納税者の財産が税源となる。

2 課 税 物 件

課税の対象とされる物・行為又は事実をいい、所得税及び法人税は所得であり、相続税は相続財産であり、消費税では資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供である。

3 課 税 標 準

課税物件を具体的に数量や金額で示したものをいい、これに税率を適用すると、納めるべき税額が決まる。

4 納 税 主 体

租税支払の義務を有する者を納税主体といい、個人の場合もあるし、法人の場合もある。通常、納税者又は納税義務者といい、後述の担税者とは必ずしも一致しない。

5 担 税 者

租税を最終的に負担する者を担税者という。納税者と担税者は、一致することもあり、一致しないこともある。所得税のような直接税（後述）では、納税者は通常同時に担税者であるが、酒税のような間接税（後述）では、納税者は酒造業者であるが、担税者は通常一般消費者である。

6 税 率

課税標準に対する税額の割合をいう。通常は、課税標準の一定単位に対する割合として定められる。

税率には、比例税率と累進税率とがあり、前者は、課税標準の量と税額との割合が常に比を保つもので（例えば、酒税法23条）、後者は、課税標準の量が増えるに従って税率が高くなっていくもので、全額（単純）累進税率と超過累進税率とがある（例えば、所得税法89条1項）。

第7節 租 税 の 分 類

1 国税と地方税

租税を徴収する課税権の主体による分類で、課税権の主体が国である国税と、それが地方公共団体である地方税とに分類される。地方税は、更に道府県税と市町村税とに分かれる。それぞれが別個の税金であるが、同じ個人の所得に国税なら所得税、道府県なら道府県民税、市町村なら市町村民税がかかるというように、課税対象が重複している場合もある。

2 内国税と関税

広い意味の国税には、更に内国税と関税との二つがある。関税は、外国から輸入される貨物に対して課税するものであり、内国税は、国内の人又は物に課税するものである。

ところで、内国消費税（酒税等）は、外国から輸入される貨物に対しても課税されるが、これは、関税ではなく内国税である。

3 直接税と間接税

税金を負担する者が、直接その税金を納めることを予定して立法されたものを直接税といい、税金を負担する者が、税金を納める者と異なることを予定して立法されたものを間接税という。所得税は直接税の代表的なものであり、消費税・酒税は間接税の代表的なものである。

直接税と間接税の区分は、転嫁の有無によって説明される。例えば、製造者が国へ納めた税が、取引価額を通じて製造業者から卸売業者に移り、更に卸売業者から小売業者へ、小売業者から消費者へと順々に移っていくことを財政学者は「税が製造業者から卸売業者へ転嫁され、卸売業者から小売業者へ、更に小売業者から消費者へ転嫁された」といい、こうした転嫁の結果、税が消費者の負担となった場合に「税が消費者に帰着した」という。

しかし、直接税であっても、ときには、その税金を支払う法律上の納税者がその税金を負担しない

場合（例えば、製品価格にその会社の法人税分を含めて販売する場合）もある。

4 取得税・財産税・消費税・流通税

所得を得たという事実に基づいて課税するのが取得税で、所得課税といってもよい。国税である所得税や法人税、地方税である住民税や事業税がこれに当たる。財産税は、財産を保有している（財産の取得も含む。）という事実に対して課税するもので、国税では相続税や地価税、地方税では固定資産税があげられる。消費税と流通税は、正確には消費課税、流通課税というべきである。この2つは一緒にしてもいいほど性格が似ている。消費という行為と流通という行為を厳密に区別するのは困難である。はっきり区分できるのは、まずサービス分野で、サービスの消費は、サービスがもともと流通しないものであるから消費課税と言い切れるわけである。また、消費税、酒税、たばこ税、地方消費税、ゴルフ場利用税などは、明らかに消費課税になる。この区分に従って現行の租税を体系化したのが1-3表である。

5 普通税と目的税

一般の経費に充てる目的をもって課される租税が普通税である。これに対し、特定の経費に充てる目的をもって課される税を目的税という。現在の我が国の税制においては、国税である電源開発促進税が発電用施設の設置を促進するためにその収入の金額が充てられる他、地方税には都市計画税等が目的税として定められている。

6 従量税と従価税

課税標準に重量、個数、体積などを使い、税率が金額で示されるのが従量税、課税標準が金額ないし価額で示され、税率何%といった百分比で示されるのが従価税である。従価税の代表的なものに販売価格の8%（地方消費税1.7%分を含む。）が課税される消費税がある。ただ、間接税の多くは従量税で、従量税の方が相場の変動や業者間の複雑な取引条件の影響を受けることが比較的少なく、税収が安定して見込めるという利点がある。

1-3表 現行租税体系

		課税形態	普通税・目的税等の区分	租税の分類	税 目	
国	税		普通税	収得税	所得税・法人税・地方法人特別税（地方譲与税）・地方法人税（地方交付税）（注1）	
				財産税	相続税・贈与税・地価税・自動車重量税（一部地方譲与税）	
				（一般的総称としての）消費税	消費税・酒税・揮発油税・石油ガス税（一部地方譲与税）・航空機燃料税（一部地方譲与税）・石油石炭税・たばこ税・たばこ特別税・関税・地方揮発油税（地方譲与税）	
			目的税		電源開発促進税・復興特別所得税・復興特別法人税（注2）	
			普通税	流通税	登録免許税・印紙税・とん税・特別とん税（地方譲与税）	
地方	都道府県	直接課税形態 〔都道府県が直接課税するもの〕	普通税	収得税	都道府県民税・事業税・法定外普通税	
				財産税	固定資産税（大規模固定資産税）・自動車税・鉱区税・法定外普通税	
				（一般的総称としての）消費税	都道府県たばこ税・ゴルフ場利用税・地方消費税・法定外普通税・軽油引取税	
				流通税	不動産取得税・自動車取得税・法定外普通税	
			目的税		水利地益税・狩猟税・法定外目的税	
	市町村	税	間接課税形態 〔国が課税して都道府県に譲与等するもの〕	交付税	所得税 法人税 消費税 酒税・たばこ税 } の一部	
				譲与税	地方揮発油税の一部・石油ガス税の一部・航空機燃料税の一部・地方法人特別譲与税	
			直接課税形態 〔市町村が直接課税するもの〕	普通税	収得税	市町村民税・鉱産税・法定外普通税
					財産税	固定資産税・軽自動車税・特別土地保有税・法定外普通税
					（一般的総称としての）消費税	市町村たばこ税・法定外普通税
間接課税形態 〔国が課税して市町村に譲与等するもの〕	交付税	収得税	市町村民税・鉱産税・法定外普通税			
		譲与税	地方揮発油税の一部・石油ガス税の一部・自動車重量税の一部・特別とん税・航空機燃料税の一部			
			目的税		水利地益税・共同施設税・国民健康保険税・都市計画税・入湯税・宅地開発税・事業所税・法定外目的税	

（注1） 平成26年度改正により創設された（平成26年10月1日以後に開始する事業年度から適用される。）。

（注2） 平成26年度改正により指定期間が平成26年3月までと1年短縮された。

第8節 租 税 の 原 則

1 アダム・スミス、ワグナー、マスグレイブの租税原則

どのような税をどのような理念に基づき課すべきかといった税制の準拠すべき一般的基準を追求して説かれたものが租税原則である。この租税原則は配分原理を根底に置きながら、他の幾つかの点をも考慮に入れている。更に、この租税原則は時代によって、そしてその政治的、社会的、経済的背景等によって変化してきた。言い換えれば、経済の変化に対応して租税の果たす役割が変わり、それに応じて租税原則も変化する。本節では、租税論において重要な地位を占めてきた3つの代表的な租税原則を紹介する。資本主義勃興期の A. スミスと資本主義成熟期の A. ワグナーと現代の混合経済における R. A. マスグレイブの租税原則である。

	原 則	内 容
アダム・スミスの4原則	①公平の原則	税負担は、各人の能力に比例すべきこと。言い換えれば、国家の保護の下に享受する利益に比例すべきこと。
	②明確の原則	租税は、恣意的であってはならないこと。支払時期、方法、金額が明白で、平易なものであること。
	③便宜の原則	租税は、納税者が支払うのに最も便宜なる時期と方法によって徴収されるべきこと。
	④最小徴税費の原則	国庫に帰する純収入額と国民の負担する額との差はなるべく少なくすること。
ワグナーの4大原則9原則	①財政政策上の原則	イ 課税の十分性…財政需要を満たすのに十分な租税収入があげられること。 ロ 課税の弾力性…財政需要の変化に応じて租税収入を弾力的に操作できること。
	②国民経済上の原則	ハ 正しい税源の選択…国民経済の発展を阻害しないよう正しく税源の選択をすべきこと。 ニ 正しい税種の選択…租税の種類を選択に際しては、納税者への影響や転嫁を見極め、国民経済の発展を阻害しないで、租税負担が公平に配分されるよう努力すべきこと。
	③公正の原則	ホ 課税の普遍性…負担は普遍的に配分されるべきこと（ただし、最低生活費は免除）。特権階級の免除は廃止すべきこと。 ヘ 課税の公平性…負担は公平に配分されるべきこと。すなわち、各人の負担能力に応じて課税されるべきこと。負担能力は所得増加の割合以上に高まるため、累進課税をすべきこと。 なお、所得の種類等に応じ担税力の相違などからむしろ異なった取扱いをすべきであること。
④税務行政上の原則	ト 課税の明確性…課税は明確であるべきこと。恣意的課税であってはならないこと。 チ 課税の便宜性…納税手続は便利であるべきこと。 リ 最小徴税費への努力…徴税費が最小となるよう努力すべきこと。	

	原 則	内 容
マ ス グ レ イ ブ の 6 条 件	①公平	税負担の配分は公平であるべきこと。
	②中立性 (効率性)	租税は、効率的な市場における経済上の決定に対する干渉を最小にするよう選択されるべきこと。
	③政策手段としての 租税政策と公平性 との調整	租税が投資促進のような他の政策目的を達成するために用いられる場合には、公平をできるだけ阻害しないようにすべきこと。
	④経済の安定と成長	租税構造は経済安定と成長のための財政政策を容易に実行できるものであるべきこと。
	⑤明確性	租税制度は、公正でありかつ恣意的でない執行を可能とし、また納税者にとって理解しやすいものであるべきこと。
	⑥費用最小	税務当局及び納税者の双方にとっての費用を他の目的と両立する限り、できるだけ小さくすべきこと。

2 税制改革における租税原則

ここでは1988年に我が国が税制改革を行った際によりどころとした租税原則を紹介する。すなわち、負担の公平、経済への中立、そして制度の簡素という三つの原則である。こうした三つの原則については、常に全てが同時に満たされるものではない。例えば、簡素をある程度犠牲にして公平を重視するかあるいはその逆の場合もある（いわゆるトレードオフの関係）。

また、グローバル化・ボーダーレス化の時代には、税制が国際的な整合性を保っているのかについても検討していく必要がある。

(1) 公 平

税負担の公平といった場合、①経済力が同等の人々は等しく負担すべきである（水平的公平）、②大きな経済力を持つ人はより多く負担すべきである（垂直的公平）という二つの概念がある。最近では、この二つの概念に加え、世代間の公平という視点も重要になってきている。

これは、我が国では、第2次世界大戦後のベビー・ブームの存在、平均寿命の伸びや最近の極度の少子化によって、急激に人口構造の高齢化が進んだことにより、生まれた時代によって人々の一生に支払う税負担水準に不公平が発生する可能性があることを背景としている（1-4表）。

(2) 中 立

公平性と並んで、経済活動や資産選択等に対する課税の中立性を確保することが一層重要になってきている。経済の国際化・成熟化が進展するなか、民間部門の潜在力を引き出し活性化させるためにも、税体系及び各税の仕組みをできるだけ経済活動に歪みを与えないようにしていく必要がある。

(3) 簡 素

更に、現代の民主主義国家では、従来からの徴税コストを抑えるという観点に加えて、国民の理解を容易にし、納税の負担を軽減するためにも、租税制度の簡素性が重視されるようになってきている。

(4) 国際的整合性

経済社会のグローバル化・ボーダーレス化が一層進展する21世紀には、公平・中立・簡素

の基本的考え方を反映した税制が、同時に国際的な整合性を保っているのかについても検討する必要がある。金融取引のように、ボーダーレス化が特に進んでいる分野では、税制の中立性の確保が国際的な整合性という観点からも重要であると考えられる。

各国の税制はその国の歴史や文化、経済や社会の仕組みを反映して構築されてきたものである。国際的な整合性を保つということはむしろ各国間の横並びを意味するわけではない。租税負担率の水準や課税バランスも念頭におく必要がある。しかし、各税目の仕組みや負担水準が主要国間であまりにもかけ離れたものになっているとすれば、国際的な競争力、経済の活力といった観点から問題が生ずる可能性がある。

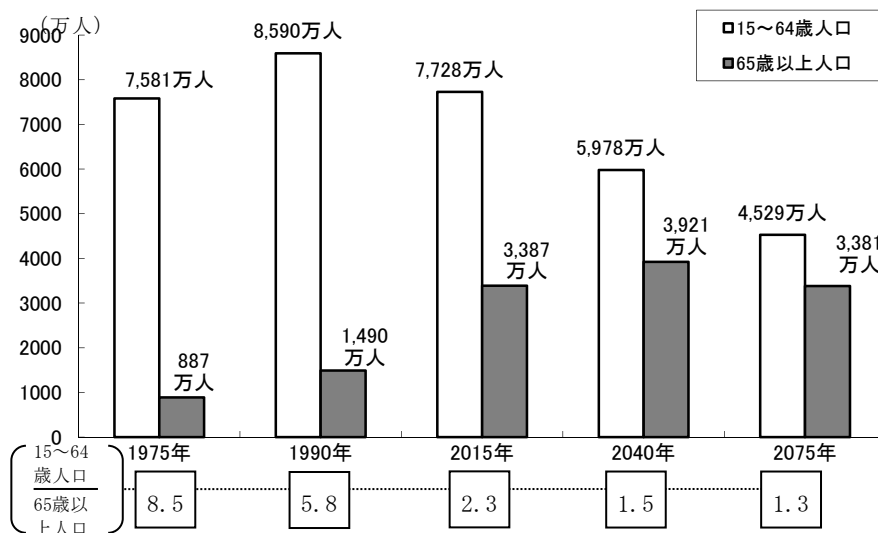
1-4表 少子・高齢化の状況

平均寿命と出生率の推移

	1975	1990	2015	2040	2075
出生率(人)	1.91	1.54	1.45	1.43	1.44
平均寿命(年)					
男	71.7	75.9	80.8	83.3	85.0
女	76.9	81.9	87.0	89.6	91.4

(注) 出生率：15歳から49歳までの女性の年齢別出生率を合計した値で、その年の年齢別出生率が今後とも変わらないと仮定した場合に、1人の女性が一生の間に生む平均子ども数(合計特殊出生率)。

15～64歳人口及び65歳以上人口の推移



(注) 2040年以降の値は「日本の将来推計人口」(国立社会保障・人口問題研究所、平成29年推計)による。

第9節 国民の租税負担

1 租 税 負 担 率

国民全体の税負担水準がどの程度であるかを見る際、国民経済活動の成果である「国民所得」との関係を見ることは、一つの有益な方法である。これを端的に示す指標として、国民所得に対する租税収入の比率である「租税負担率」がある（1-5表）。

我が国の租税負担率は世界の中では、総合的に見ると低いといえる。租税が効率的に使われているかどうかという出口の問題はあるが、それでも国の借金が増え続けているという現状から考えると、国民は今受けている行政サービスほどは税金を払っていないといえる。個別に見ると、法人税率はやや高い水準であるが、消費税は世界の水準が15%程度であるから、8%なら比較的低いといえる。所得税は、最高税率が高いため高額所得者には重い税負担となっているが、低所得者の税負担は軽くなっている。夫婦と子供二人の標準的なサラリーマン世帯の課税最低限は、261万円（給与収入）である。

1-5表 国民負担率の上昇状況等

(単位：兆円、%)

年 度	①租税負担率		②社会保障負担率	③国民負担率 (①+②)	④財政赤字 対国民所得 比	⑤潜在的な 国民負担率 (③+④)	国民所得
	うち国税分						
昭和45	18.9	12.7	5.4	24.3	0.5	24.9	61.0
50	18.3	11.7	7.5	25.7	7.5	33.3	124.0
55	21.7	13.9	8.8	30.5	8.2	38.7	203.9
60	24.0	15.0	10.0	33.9	5.1	39.0	260.6
平成2	27.7	18.1	10.6	38.4	0.1	38.5	346.9
7	23.9	14.8	12.6	36.6	9.2	45.8	370.8
12	23.5	14.1	13.5	37.0	9.8	46.8	375.2
20	23.5	12.6	15.8	39.3	9.2	48.5	364.0
21	21.3	11.4	15.8	37.2	14.5	51.7	353.4
22	21.6	12.1	15.7	37.2	12.3	49.5	361.9
23	22.1	12.6	16.6	38.8	12.0	50.8	358.4
24	22.7	13.1	17.0	39.7	10.3	50.0	359.8
25	23.2	13.7	16.8	40.0	9.2	49.2	374.0
26	25.0	15.3	17.2	42.2	7.5	49.7	378.3
27	25.5	15.4	17.3	42.8	6.1	48.9	388.5
28	25.0	15.1	17.5	42.5	7.3	49.9	393.4
29	25.1	15.2	17.4	42.5	6.9	49.4	404.2

- (注) 1 単位は、国民所得は兆円、その他は%である。
 2 平成27年度までは実績、28年度は実績見込み、29年度は見通しである。
 3 昭和55年度以降は93SNAに基づく計数であり、昭和54年度以前は68SNAに基づく計数である。
 4 国税は特別会計及び日本専売公社納付金を含む。地方法人特別税は国税に含めている。
 5 平成21年度以降の社会保障負担の計数は、平成20年度以前の実績値との整合性を図るための調整等を行っている。
 6 財政赤字の計数は、国及び地方の財政収支の赤字であり、一時的な特殊要因を除いた数値である。

2 国民負担率

国民所得に対する租税負担と社会保障負担とを併せた国民負担の比率を「国民負担率」という。

近年の我が国の国民負担率は、租税収入の落ち込みや所得税減税等によりほぼ横ばいで推移しており、現在の我が国の国民負担率は、欧米先進国の中でも決して高くない水準にあるといえる（1－6表）。

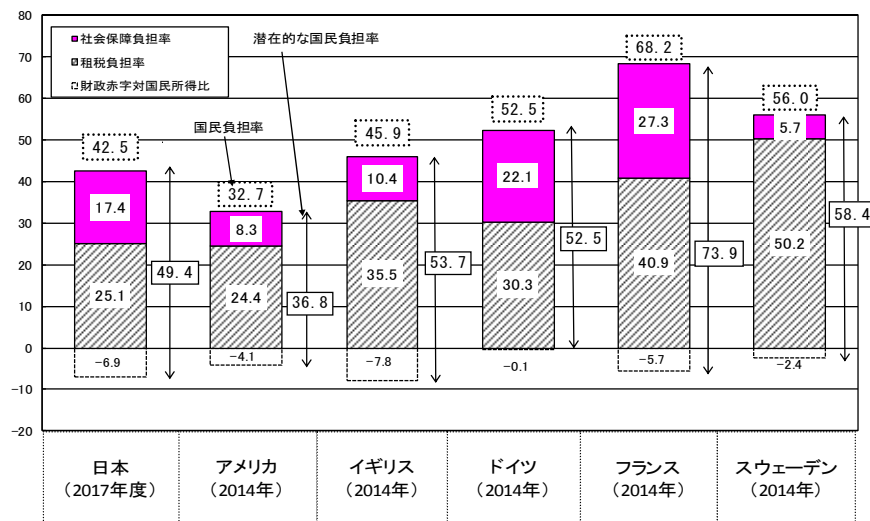
一方、我が国は、諸外国に例を見ないスピードで高齢化が進んでおり、国民負担率は長期的にはある程度上昇するものと予想される。

この国民負担率には、多額の財政赤字がカウントされていないことに留意しなければならない。平成8年7月の財政制度審議会による「財政構造改革に向けての中間報告」においても、「我が国における国民負担率は、財政赤字の分が負担にカウントされていないことから、見かけ上、相当低くなっている点を忘れてはならない。現状は、財政赤字という形で子供たちへの負担の先送りをしつつ、現在の私たちが負担を上回る行政サービス享受着している状況と言わざるを得ない。」と指摘されている。

国民負担率は平成29年度見込みで42.5%と諸外国と比べても低い水準にあることは前述したとおりであるが、これに将来世代の負担となる財政赤字を加えると、49.4%となる（1－6表）

1－6表 国民負担率の国際比較

[国民負担率＝租税負担率＋社会保障負担率]



(注) 1 日本は2017年度（平成29年度）見込み。諸外国は、2014年実績。
 2 財政赤字の国民所得比は、日本及びアメリカについては一般政府から社会保障基金を除いたベース、その他の国は、一般政府ベースである。
 3 日本は2014年度（平成26年度）では、国民負担率は42.2%、潜在的な国民負担率は49.7%、財政赤字対国民所得比は7.5%。

(注) 1 公債残高の累増

- ① 国の財政は巨額な公債残高を抱え、大変に厳しい状況にある。国の借金の残高は平成29年度末には約865兆円にもなる見込みで、これは一般会計税収の約15年分に相当する。
- ② 平成29年度の利払いは約9兆1千億円である。

2 一般歳出の推移

巨額の公債残高を抱えていることから、歳出予算の中の公債の元金返済や利払い等に充てる支出金額（国債費）は、平成29年度予算では歳出全体の約24.1%を占めるようになっている。

3 租税負担についての考え方

全体としての税の負担水準をどの程度にするかという問題は、実は税のみの問題ではない。なぜなら、どの程度財源を調達すべきかは政府が提供する財・サービスの水準によって決まるのであり、その政府の活動範囲は結局国民の要望に基づいて決まるものだからである。今後、高齢化の更なる進展等に伴い、税負担・社会保障負担を合わせた国民負担率が上昇し、経済の活力が失われてしまうことが懸念されるが、これは国民一人一人が考えていかなければならない問題と言える。むしろ税負担を考える際には、最大限効率的な行政を前提として、最小限必要な税負担を求めるとした上で、「誰が、どの程度ずつ、どのように負担するか。」が重要な問題になる。そもそも政府は誰がどの程度の利益を享受しているか厳密には計量できない財・サービスを提供しているわけであるから、各人が負担すべき水準も客観的には決められない。したがって、その分担方法は、国民全体が最も納得のいく形に決められる必要がある。そのためには、個々の人にはある程度不満が残るとしても、国民全体としてその満足度が最も高い形になるよう、幅広い視野で検討していくことが必要である。