

中小企業税制の検討

——安倍政権下での中小企業税制の評価——

阿部 徳幸

(関東学院大学)

要 旨

安倍政権は、2014年4月から消費税率8%への引き上げを決定した。これによりわが国税制は消費税を中心に構成されることになる。ただし、この消費税制には多くの問題が内在する。その代表例が滞納問題である。政府は消費税の性格を「納税義務者は事業者だが、事業者には負担を求めるものではなく、最終的に消費者が負担するもの」と説明する。だがこれはあくまで政府が予定する消費税の理想像に過ぎない。事業者が負担しないのであれば消費税の滞納は原則発生しない。なおこの問題は消費税制そのものの欠陥に基づくものであり、この欠陥とは「転嫁」の問題である。しかしどのような策を講じても政府が予定するような「転嫁」は不可能である。事業者には「転嫁」に対する権利もなければ義務もないからであり、「転嫁」は経済的「力」関係に基づくものだからである。この消費税率引上げにより多くの中小企業はその事業がさらに困窮することになる。

わが国憲法は租税立法のあり方について「応能負担原則」（憲法14他）を要請する。「応能負担原則」とは各人の負担能力に応じて平等に負担するということである。かつて所得水準の大幅な上昇と所得配分の平準化・社会保障制度の飛躍的拡充を理由に、垂直的公平（累進化）から水平的公平（フラット化）への移行がいわれ消費税が導入された。

安倍政権の税制改革はこの税制のフラット化を推進し、強い者はより強く、弱い者はさらに弱くするといった格差をさらに拡大するものであり、不公平税制として位置づけられる。同政権は日本の景気回復には地域社会の活性化、地域に根付く中小企業の活性化が必要という。多くの中小企業はそのオーナー株主の生存権（憲法25）の延長線上に存在する。この生存権の税法的表現が税制の累進化（富と所得の再分配）である。地域社会の活性化には応能負担原則に基づく税制の累進化の復権が不可欠となる。さらにわが国財政を見てみると借金依存体制となっている。この解消には歳入・歳出両面からの手直しが必要である。現代税制に求められる機能として「再分配」のほか「財源調達」・「景気調整」がある。ただしこの二つのいずれの機能も税制の累進化のもとに求められるものである。現在、わが国税制はこれらいずれも機能していない。これは税制のフラット化が起因する。抜本的な税制改革をいうのであれば、消費税をその中心に据えず累進課税制度を復権すべきである。

キーワード

消費税 滞納 応能負担原則 不公平税制 生存権

1. はじめに

2013年10月1日、安倍総理は記者会見の席上、14年4月1日から消費税率（地方消費税率を含む、以下同じ。）を8%へ引き上げることを明言した。安倍政権の税制改革といえば消費税率の引き上げは無視できない。しかしこの消費税率の引き上げは、野田民主党政権（当時）下における「社会保障・税一体改革」の一環として、12年8月成立した「社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための消費税法の一部を改正する等の法律」（以下「抜本改革法」という。）に具体的に明記されたものであった。またこの抜本改革法策定も旧自・公政権のもと閣議決定された「中期プログラム」¹⁾ (08.12.24) において、「2009年度（平成21年度）の税制改正に関する法律の附則において、…税制抜本改革の道筋及び基本的方向性を立法上明らかにする」とされたことを踏まえ、09年度税制改正法附則104条に消費税を含む税制の抜本的な改革の道筋と基本的方向性に関する規定が設けられたことに端を発する。すなわち同条1項は、「政府は、（…中略…）平成20年度を含む3年以内の景気回復に向けた集中的な取組により経済状況を好転させることを前提として、遅滞なく、かつ、段階的に消費税を含む税制の抜本的な改革を行うため、平成23年度までに必要な法制上の措置を講ずるものとする」規定したのであった。つまりこの規定の意味するところは、経済状況の好転を前提に12年3月31日までに、消費税を含む税制の抜本的な改革について具体的な改正内容を定める法案を国会に提出することを政府に義務付けたのである。これに基づき当時の野田政権は、抜本改革法案を同年3月30日に国会に提出した²⁾。かつて野党民主党は、この自・公政権が打ち出した「中期プログラム」に基づく09年度税制改正法には反対の立場を鮮明にしていた。その後、民主党は国民の大きな期待のもと政権交代を成し遂げた。09年度税制改

正法ことさら附則104条について野党民主党は反対の立場をとっていたのであれば、政権奪取後これを廃止若しくは停止とすることは可能であったはずである。しかし野田民主党政権はこの「抜本改革法」を成立させた。まさしく民主党の迷走ぶりを如実に物語る一幕である。安倍政権の税制改革は、その根拠を抜本改革法に求め、この抜本改革法もまた旧自・公政権による「中期プログラム」に根拠が求められる。それは安倍政権のもと作成された与党「平成25年度税制改正大綱」（13.1.24）（以下「25年大綱」という。）において、「平成21年度税制改正法附則、税制抜本改革法、さらに三党合意を尊重し、税制の中長期的課題に取り組んでいく」³⁾ という文言からも明らかである。つまり安倍政権下における税制改革とは、「中期プログラム」とそれに続く09年度税制改正法路線に基づくものであり、その具体的第一弾として示されたものが25年大綱とそれにに基づく13年度改正税法であり、さらには与党「平成26年度税制改正大綱」（13.12.12）（以下「26年大綱」という。）ということがいえよう。なおこの26年大綱には「民間投資活性化等のための税制改正大綱」（13.10.1）（以下「投資活性化大綱」という。）も含まれる⁴⁾。

本稿の目的は安倍政権下での中小企業税制の評価をすることにある。このように消費税率の引き上げは直接には安倍政権のものではない。ただし中小企業との関係でいえば消費税問題を無視することはできない。ここでは消費税をその題材の中心に据え、安倍政権の税制改革を検討してみたい。

2. 消費税制の問題点

(1) 消費税率引き上げとその目的

消費税率引き上げを盛り込んだ抜本改革法は、このほか消費税法1条の「趣旨」規定を「趣旨等」と改め、2項として次のような条文を加えた。すなわち「消費税の収入については、地方

交付税法に定めるところによるほか、毎年度、制度として確立された年金、医療及び介護の社会保障給付並びに少子化に対処するための施策に要する経費に充てるものとする」である。世論一般の感覚として今回の消費税率引き上げはやむを得ないものと認識されているようにも思える。それは、わが国は今後ますます少子高齢社会が進み、社会保障関連費支出がかさんでくる。現状、この社会保障関連支出の多くは借金により賄われている。さらにわが国は天文学的な借金を抱えている⁵⁾。今後増え続ける社会保障関連費のうちいくらでも借金に頼らず増収により賄うべきである。そのためには景気に左右されない安定増収が見込める消費税率の引き上げはやむを得ないといった感覚ではないだろうか。ただしこの消費税率引き上げを公約に参議院選挙に臨んだ菅民主党権（当時）は惨敗した。これは消費税率引き上げに対する国民の反発というよりはむしろ、政府に対する不信感が招いた結果ではないだろうか。そのためか抜本改革法では趣旨等規定を改め増税分は社会保障関連費にしか使用しないとしたのであろう。ではこの規定の新設により消費税率引き上げに伴う増税分は社会福祉目的税化してしまうのだろうか。のちに検討するが、わが国憲法のもとすべての税は福祉目的税として位置づけられる。このように特定の財源のみを社会福祉目的税に限定してしまうとこれ以外は福祉目的に使わなくとも良いことにもなりかねない。さらに政府は、「社会保障・税一体改革」というものの、「受益と負担の均衡がとれた持続可能な社会保障制度を確立するための社会保障制度改革を総合的かつ集中的に推進する」と宣言するのみで、現状社会保障改革の具体策は何ら示されていない⁶⁾。なお注目すべきは抜本改革法附則18条が「消費税率の引上げに当たっての措置」としてその2項で、「税制の抜本的な改革の実施等により、財政による機動的対応が可能となる中で、我が国経済の需要と供給の状況、消費税率の引上げによる経済への影響等を踏まえ、成長戦略

並びに事前防災及び減災等に資する分野に資金を重点的に配分することなど、我が国経済の成長等に向けた施策を検討する」と規定することである。これは増税分の増収を社会保障関連費以外の分野にも使用することを意味する。増税分すべてを福祉目的税化することにも問題があるが、これはまさしく国民に対する背任行為である。しかも本法ではなく附則において規定した。これでは国民はますます政府に対して不信感を募らすことになるだろう。

(2) 消費税制の問題点

消費税は景気変動に左右されない安定した財源が見込める税だといわれる。政府はデフレ不況による増収減収からわが国は巨額な財政赤字を背負っていると強調するが、同時に財務省は97年度から04年度までの増収減12.2兆円のうち7.6兆円の要因を不況ではなく税制改正によるものと認めている⁷⁾。つまり、たび重なる減税が原因だということである。そしてこの減税は総じて大企業・高所得者に向けられたものであった。消費税率1%引き上げにより見込まれる増収増額は2兆6千億円とも8千億円ともいわれる。しかし、この不公平税制の解消により国税・地方税併せて21兆6,190億円の増収とする試算もある⁸⁾。財源不足をいうのであれば、まずはこの不公平の是正のうえで広く一般庶民にその負担を求める消費税へと向かうべきではないだろうか。さらにこの税率引き上げには「条件」があったはずであった。抜本改革法附則18条1項では、経済成長率が名目で3%、実質で2%上昇を条件としていたはずである。しかし、同附則はどの時点でこれを判断すべきか明らかにしない。現在、いわゆるアベノミクスのもと好況感がいわれている。確かに円安は進み株式相場も好転した。しかしこれはムード先行の好況感であり一部にとっての好況感に過ぎない。この事実は26年大綱も認めるところである⁹⁾。この実態を伴わない好況感を前提とした消費税率引き上げではルール違反である。税率引き上げは

その直前まで慎重でなければならない。なぜならそもそも今回のこの消費税率引き上げは「社会保障・税一体改革」の一環としてなされるものであり、原則、福祉財源確保のための増税である。しかし、社会保障改革の中身は全く決まっていない¹⁰⁾。さらには、この消費税制は多くの問題を是らんだ制度だからである。

(3) 逆進性問題

消費税には「逆進性」という致命的な欠陥がある。この欠陥はいかなる手段を講じても治癒できない性格のものである¹¹⁾。消費税はすべての者に一律5%の負担を求めるものであり、その分、高所得者にはやさしく低所得者には厳しい税とすることができる。第一生命経済研究所の試算によれば、消費税率が10%となった場合、年収250万円未満の4人家族では現在より約12万円の負担増となる一方、年収800～900万円の世帯ではそれが19万円となり年収の開きほどには負担の差はない。わが国憲法は「法の下での平等」を強調する(憲法14)。つまりこの「逆進性」から消費税は憲法14条違反の疑いを拭いきれない怪しい税制ということになる。ただしこの逆進性について東京地判平2.3.26(判時1344号115頁)は、「所得の再分配等による実質的平等実現のための政策は、租税制度のみに限っても、所得税、住民税等を含めた全体の負担の中で検討されるべきであり、ひいては、各種社会保障等をも含めた総合的な施策によつて実現されるべきものである。したがって、右各種政策の一部に過ぎない消費税法の課税のあり方のみをとらえて憲法14条の一義的な文言に違反するとは到底いえるものではない」という。しかしこの憲法が要求する法の下での平等は具体的な権利を保障する裁判規範である¹²⁾。したがって租税政策全般にわたり、さらにはこれに各種社会保障等を含めた中で平等が確保できれば良いものではなく消費税法自体の合憲性が検証されなければならない。なおそこではこの法の下での平等が自由権的基本権の代表格であることか

らしても厳格な審査が求められることになる。ただし租税立法のあり方と憲法14条の関係について、例えば最判昭60.3.27(民集39巻2号247頁)は、「国家財政、社会経済、国民所得、国民生活等の実態についての正確な資料を基礎とする立法府の政策的、技術的な判断にゆだねるほかは、裁判所は、基本的にはその裁量的判断を尊重せざるを得ない」と判示し、さらに「その立法目的が正当なものであり、かつ、当該立法において具体的に採用された(内容)が、右目的との関連で著しく不合理であることが明らかでない限り、その合理性を否定することはできず、これを憲法14条1項の規定に違反するものということとはできない(かっこ書き筆者)」という。ただし、前記東京地判平2.3.26とは消費税率3%時代のものである。税率が10%となり消費税がわが国租税の中心的位置を占めることになる場合においても同じことがいえるのであろうか。さらには現状、社会保障政策については何ら具体的なことは決まっていないこととの関係はどう考えればよいのであろうか。仮に東京地判平2.3.26に従うとしても具体的に示された社会保障政策と対比の上で逆進性の問題は検討しなければならないはずである。消費税率引き上げは社会保障制度改革の内容と併せて検討されなければならない。

この逆進性の問題はわが国に限ったものではない。これは附加価値税の先進国である欧州諸国でも同じである。しかし欧州諸国ではこの問題をいくらかでも回避するための試みとして、食料品をはじめとした生活必需品に軽減税率を採用するなどその対策を講じている¹³⁾。しかし各国の例を参考にしても何をもって食料品とするのか、さらには何を軽減税率対象品目とするのかといった問題が残る。そのうえこの問題が政治的材料に利用されればこれが利権の巣窟にもなりかねない¹⁴⁾。26年大綱ではその導入を明記したもののこの軽減税率導入には消極論が多い¹⁵⁾。また軽減税率採用による税収減の穴埋めも問題とされる¹⁶⁾。税収減と人権侵害を同列に

表1 過去5年間の消費税滞納金額の推移

(単位：百万円)

	2007年度	2008年度	2009年度	2010年度	2011年度	2012年度
件数	670,356	683,430	667,696	638,559	626,487	588,689
金額	398,442	411,793	374,169	339,842	322,032	318,041
割合	45.1%	45.8%	50.0%	49.7%	53.0%	53.5%

*割合は新規発生滞納国税全体の金額に占める消費税滞納額の割合

対比すること自体に大きな疑問も覚えるが、むしろ本質論とすれば軽減税率により逆進性の緩和が可能かということにある。後にみるように消費税の法的性格は価格（price）の一部であるとすれば、モノの価格を決めるのは市場である。自由経済のもと軽減税率によりモノの価格が必ず下がるとは言い切れない。

そもそも消費税とは社会保障財源を確保するため導入されその税率も引上げられてきた。この社会保障・社会福祉とは、個人の責任や自助努力だけでは対応できないリスクに対し、社会全体で取り組む仕組みである。それを社会的弱者に厳しい税で対応しようとする事自体ナンセンスとしかいいようがない。

(4) 消費税の性格

消費税の滞納が止まらない。12年度の新規発生滞納だけをみても58万8千件、金額で3,180億円である。これは滞納国税全体の件数で40.8%、金額で53.5%となる。ダントツのトップといった状況にある(表1)¹⁷⁾。さらにこの傾向は免税点(消法9)が1,000万円に引下げられた年の翌年(05年)から続いている。消費税の国税収入に占める割合はおおよそ34%¹⁸⁾であることからその滞納も同率程度で推移するなら事情は理解できる。しかし、実態はその倍近くの数字で推移している。滞納問題は当然に納税義務者のモラルにも関係してくるが、これだけの件数そして金額の滞納が長期にわたり発生し続けているということはモラルの問題では済まされず、むしろその制度自体に欠陥があるとしかいいようがない。

政府はこれまで消費税の性格について、「納税義務者は事業者だが、事業者に負担を求めるものではなく、最終的には消費者が負担するもの」と説明してきた¹⁹⁾。しかしこのとおりであればこれほどまでの滞納が発生することはない。なぜなら事業者に負担がないからである。負担がないにもかかわらずこれほどまでの滞納が発生するということはやはり納税義務者のモラルの問題なのであろうか。繰り返しになるがこれほどまで長年にわたりかつ大量の滞納が発生するという現実からすれば制度的欠陥としかいいようがない。そしてこの欠陥とはつまり政府広報とは裏腹に事業者「も」負担しているということに尽きよう。政府のいう納税義務者は事業者しかし担税者は消費者、この図式は政府が理想とする消費税のイメージにしかすぎなかったのである。そもそも消費税法において「担税者」なる言葉はどこにも登場しない。また消費税法は消費税相当額を「預かれ」ともっていない。端的にいうと消費税法は消費税相当額を預かっていようがいまいが「売上」の5%を消費税として納めなさいと規定するにすぎないのである。

日々われわれが消費者としてモノを消費する際、負担が求められるあの消費税相当額とは実は「価格」の一部なのである。これは前記東京地判平2.3.26の判決文が、「消費者が事業者に対して支払う消費税分はあくまでも商品や役務の提供に対する対価の一部としての性格しか有しない…」ということからも明らかである。しかし、多くの一般消費者はこれを本体価格プラス消費税額として理解している。このような誤解を生じさせた大きな要因として政府の消費税滞納対

策ということができよう。滞納が膨れ上がれば消費税は事業者も負担していることが明らかになる。事業者も負担しているとすれば「納税義務者は事業者、担税者は消費者」と政府の予定する消費税は「間接税」であるという図式が崩れることになる。この図式が崩れれば消費税制導入当初の膨れ上がる社会保障関連費を広く国民全体で支えあうという図式も同様に崩れ落ちる。そこで政府は消費税相当額を「預り金的」性格として位置づけ滞納税金の回収とその発生防止に努めてきた。このように消費税とは多くの国民の誤解のもと構築されてきた制度なのである。また消費税相当額がその価格の一部であるとの前提のもとでは、「消費者から預かった消費税が、国庫に入らず事業者の懐に入るのはおかしい」とする、いわゆる「益税」問題は法律上存在しないことになる。益税問題も政府による消費税増税のためのプロパガンダに過ぎない。零細事業者はこの益税問題を根拠に消費税法上悪者に仕立て上げられた感は否めない。繰り返しになるが今後わが国税制は消費税がその中心に位置することになる。税制とはその国の民主主義のバロメーターともいえよう²⁰⁾。憲法84条のいう租税法律主義とは財政民主主義の視点からの要請である。同時に30条のいう租税法律主義とは、財産権の侵害としての性格を払拭しきれない租税について、これを正当化する意味で納税者の「同意」を前提に自由権的基本権のひとつとして規定したものである²¹⁾。そこでは正確な内容を前提とした「同意」が要請されるのは当然ことである。政府には租税制度についての正確な内容のもとでの広報の責務がある。現状政府はその先頭を切って誤解の方向へベクトルが向くように推し進めている感が拭えない。このような国民の誤解のもと構築されてきた制度がその中心に位置することは、わが国財政民主主義にとって砂上の楼閣のごとく先々が危ぶまれてならない。

(5) 消費税転嫁対策法

政府は消費税率引き上げに向けた対策に力点を置く。特に消費税相当額の「転嫁」問題には力を入れている。たとえば「消費税の円滑かつ適正な転嫁等に関する対策推進本部」を設け、さらには「消費税の円滑かつ適正な転嫁の確保のための消費税の転嫁を阻害する行為の是正等に関する特別措置法」、いわゆる「消費税転嫁対策法」を策定するなどその法的対応を図る。これらの一部は「春の生活応援セール」は『マル』、しかし「消費税還元セール」では『バツ』といった報道がなされたところである。

そもそも消費税法は「転嫁」を保障していなかった。転嫁するかどうかは事業者の自由である。事業者にとって転嫁の権利もなければ義務もない。しかし転嫁がうまくいかなければ事業者自らも負担することになり、場合によっては「滞納」となってしまう。また滞納が多くなれば消費税を事業者も負担している実態が露呈してしまい、政府が求める「広く一般が負担する公平な税」という消費税の理想像はもろくも崩れることになる。

ではこのような政府の取組みにより転嫁はうまくいくのだろうか。答えは明白である。「NO」だ。そもそも消費税相当額とは価格の一部だからである。価格を決めるのは市場である。そして市場の判断にしたがい価格を下方修正した瞬間に事業者も消費税相当額を自己負担することになる。すなわち適正利益を確保することができなくなる。それは事業者には転嫁の権利もなければ義務もないからである。例えば1977年7月から附加価値税を導入した大韓民国(以下「韓国」という)の場合、附加価値税法に「取引徴収」(韓国付加価値税法31)という規定がある。そこでは「事業者が財貨又は用役を提供するときは、課税標準に税率を乗じて計算した附加価値税額を、その供給を受ける者から徴収しなければならない」と規定する。韓国附加価値税法はこのように事業者に附加価値税の徴収を義務付ける規定をおく。しかしこの規定の解釈につ

いても学説上の対立がある。一方は事業者に対し、国との関係で附加価値税を転嫁する義務を、また取引の相手方との関係では附加価値税を徴収する権利をそれぞれ認めたものであるとする立場（権利義務説）²²⁾であり多数説を占める。他方は税の転嫁を謳った単なる宣言規定に過ぎないとする立場（宣言規定説）である²³⁾。ただし憲法裁判所は宣言規定説に立つことを明らかにした²⁴⁾。このように韓国の場合「取引徴収」といった明文規定があるにもかかわらず、事業者の転嫁の権利と義務の有無について錯綜している。翻ってわが国の場合韓国のような明確な規定はない。転嫁の権利と義務を税制改革法11条にもとめることもできるが、その文言は漠然としたものであり根拠に乏しい²⁵⁾。裁判例においても「税制改革法が、『事業者は、消費税を消費者に転化するものとする。』と定めているのみで、税制改革法はもとより消費税法においても、事業者に転嫁義務を課した規定はなく、また転嫁するとしても、それをいつからとするかについての定めもおいていない」²⁶⁾という。したがって韓国のような明確な規定がないわが国消費税法においてはことさら転嫁は事業者の判断に委ねられているといわねばならない。しかし多くの事業者は、「消費税等を請求書で別に記載して請求している」ことからきちんと転嫁できていると錯覚していないだろうか。かりに請求書で消費税等を別建て請求していても政府が予定する転嫁とは本質的に異なる。なぜなら適正な転嫁とは事業者が負担しないことを意味するからである。事業者自らも負担しているから滞納となるのである。現状この請求書に記載された売上代金とは利益のほとんど得られないいわばカツカツの金額のはずである。現在、全法人の72.3%が赤字である²⁷⁾。適度な利益を盛り込んだ売上金額であればこのようなことにはならない。さらに通常利益がなければ税は発生しない。ただし消費税は別である。消費税は赤字であっても納税額が発生する場合がある。これは仕入税額控除（消法30①）の対象となる

課税仕入れ項目と法人税法若しくは所得税法における損金若しくは必要経費の範囲の違いが起因する。赤字決算の場合、資金繰りが苦しくなるのが一般的である。そのうえに消費税の納税が追いかけてくる。赤字であっても納税は済ませなければならない。消費税の滞納を免れるためにはこれまで貯めてきた虎の子の預金を取り崩さなければならないことにもなる。そしてこの状況が数年続いた場合その事業者はどうなるのであろうか。良くて「廃業」、悪くすれば「倒産」、現実には「その先」という報告もある²⁸⁾。消費税率引き上げはこれにますます拍車を掛けることにつながらないだろうか。繰り返すが現状全法人の72.3%が赤字であった。このように消費税とは事業者にとっても大変に恐ろしい税制なのである²⁹⁾。

97年の消費税率5%へ引き上げの際、百貨店をはじめとした小売業者は増税による消費の冷え込みに対処すべく「消費税還元セール」などといった値引き販売を行った。この値引き販売のもと納入業者への「買いタタキ」が問題となった。納入業者は消費税相当額を自ら負担せざるを得ない。そして負担できない部分は滞納となってしまった。5%への税率引き上げ後消費税の滞納は一気に増加した。バトン・リレーのごとく次々と転嫁されるべき消費税、このバトンが途絶えてしまったからである。本来、消費者が負担する予定であった税を事業者も負担した結果である。政府のいう「消費税とは、消費一般に広く公平に課税する間接税」という前提が崩れ落ちてしまったのである。政府はかつてのこのような事態を懸念し対策を打ち出した。これがいわゆる「消費税転嫁対策法」であり納入業者への「買いタタキ」防止対策なのである。そして前記キャッチ・コピーはその具体例の一部である。

国税庁は消費税を「取引の各段階ごとに5%の税率で課され、事業者が販売する商品やサービスに含まれて、次々と転嫁される税金」と説明する。ただしここでいう販売は「適度な利益

をのせた価格」でなければならなかった。しかしたとえ大手であっても一般消費者と対峙する小売業は日々1円刻みの価格競争にさらされているのが現実である（大手スーパーの新聞折り込みチラシを想起せよ）。いわば規模の大小に係わらず小売業全体が一般消費者との間で価格競争という名の「買いタキ」を受けているのである。一般消費者からこのような「買いタキ」がなされる現状、関連する流通過程のすべての段階それぞれにおいてある程度の買いタキは甘受せざるを得ない。また一つのエリアでこの価格競争がはじまれば他もこれに追随せざるを得ない。これが自由主義であり資本主義の宿命である。つまり政府の講ずる法的措置によっても確実な転嫁は不可能なのである。そもそも確実な転嫁など強制することはできないのである。繰り返すが事業者には消費税法上転嫁に対する権利もなければ義務もないのである。

では政府の求める転嫁とは本当に実現不可能なものなのであろうか。価格決定は市場における経済的「力」関係に左右される。そこでは企業規模の大小にかかわらず市場における独占的地位を占め、価格決定権をもつ事業者だけが政府のいう「転嫁」が可能なのである。では果たしてこのような事業者はわが国にどのくらい存在するのだろうか。ここではそのほとんどの事業者がその事業規模に関わらず政府が予定する確実な転嫁は所詮不可能ということになる。したがって滞納回避のためには消費税を自己負担しても持ちこたえられる体力が求められることになる。その体力とはまさしく「利益」である。すなわち消費税制が円滑に持続するためには「景気回復」が必要不可欠なのである。今回の税率引き上げの条件に景気回復があったはずである。この景気判断はぎりぎりまで待たねばならなかった。なお26年大綱は、納税環境整備の一環として「猶予制度の見直し」³⁰⁾をいう。仮にこれが消費税率引き上げに伴う新たな滞納への取り組みだとすれば本末転倒である。

(6) 不公平税制としての消費税

消費税とは滞納と隣り合わせの大変に恐ろしい税であることは確認できた。ではこの滞納を未然に防ぐ方法はないものだろうか。その方策のひとつとして利益の確保ということを挙げた。しかしこれは現状からして机上の空論であり実現可能な手段とは言い難い。では納税額を少なくするという手法はどうであろうか。消費税納税額は課税仕入れを多くすればその分減少する。直接雇用の従業員に対する人件費は課税仕入れに含まれず仕入税額控除の対象とならない。ただし、従業員を「派遣社員」とした場合、その人件費相当額は人材派遣業者に支払われそれは仕入税額控除の対象となる。その結果消費税納税額はその分少なくなる。就業形態の多様化のもと登場した「派遣社員」。現在「派遣社員」という雇用形態も一般的となりまた「人材派遣業」といった業種も主要産業の一つとなっている。しかしその反面、非正規雇用、ワーキングプアといった「格差」が社会問題のひとつとなってしまった。実はその一端を担ったのが消費税制だったのである。

さらには最近、パート・アルバイト従業員においてもその就業形態に変化がみられる。これまでパート・アルバイト従業員はその賃金を給与所得（所法28）として受け取ってきた。これを雇用契約から請負・委託契約等に変更し報酬料金として支払われる傾向がみられる（この変更が所得税法上問題か否かはここでは触れない）。これによりパート・アルバイト従業員の人件費を仕入税額控除の対象とするのである。確かにこの操作により雇用側事業者の消費税納税額は減少することになる。一方主婦層を中心としたパート・アルバイト従業員はこれまでの給与所得であれば年間収入103万円までは所得税が無税であった。かつその配偶者の所得税計算において配偶者控除（所法83）の対象でもあった。しかしこの変更により同じ年間収入103万円であっても事業所得（所法27）もしくは雑所得（所法35）として必要経費（所法37）如何に

表2 有力20社の最新輸出還付金額の推算 (単位: 億円)

企業名	事業年度	金額
トヨタ自動車	2012年4月～13年3月	1,801
日産自動車	同	906
住友商事	同	665
ソニー	同	635
三井物産	同	624
本田技研工業	同	563
丸紅	同	537
三菱商事	同	532
マツダ	同	504
キャノン	2012年1月～12年12月	465
三菱自動車	2012年4月～13年3月	411
新日鐵住金	同	392
豊田通商	同	358
東芝	同	355
パナソニック	同	336
伊藤忠商事	同	270
村田製作所	同	220
任天堂	同	173
三菱重工業	同	158
日立製作所	同	117
合計		10,022

より所得税額は発生することになる (なお通常必要経費とされるものはほとんどないはずである)。さらにこの場合その配偶者の配偶者控除の対象ともならないことにもなる。このように一般消費者は、消費税により消費税はもとよりそれ以外でも思わぬところで新たな税負担を強いられることになってしまっている。

そもそもこの消費税のような一般消費税の導入がわが国においていわれる理由を当時の税調の答申³¹⁾により概観してみると、そこでは所得水準の大幅な上昇と所得分配の平準化・社会保障制度の飛躍的拡充がいわれる。そのうえで税制に対する国民の関心は勤労意欲とも併せて垂直的公平 (累進化) の確保から水平的公平 (フラット化) の確保へと移行している旨をいう。

しかし、消費税制施行から四半世紀経過した今日、所得水準の大幅な上昇・社会保障の充実といった前提は崩れ去った。これらを前提とした消費税制であるならば即刻廃止しなければならない。

一方、「課税売上」が減少しても消費税の納税額は少なくなる。輸出業者の場合、課税売上のほとんどが輸出売上でありゼロ税率 (消法7) 適用となり消費税は還付されることになる。国税庁統計資料によれば、11年度の消費税申告納税額は1兆6,294億円であり、ほか還付税額は2兆5,237億円 (いずれも地方消費税を含む) となっている³²⁾。なお13年度と年度は異なるが、実に1兆22億円もの還付金額が20社の有力輸出企業によって独占されているとの推算 (表2)³³⁾もある。消費税とは「滞納」と隣り合わせの厳しい税制であった。しかし輸出業者にとってはオートマチックに還付されるとても優しい税制なのである。単純計算すれば税率が「倍」になれば「倍」の金額が還付されることにもなる。仮にこの還付制度は消費税の仕組みからしてやむを得ないとしても、どこか違和感の残る不公平な制度のように思えてならない。むしろ輸出業者に還付税金という名の補助金を提供する輸出奨励税制と位置づけるべきであろう³⁴⁾。

3. 共通番号制度

社会保障・税一体改革の一環として共通番号制度も導入されることとなった³⁵⁾。この制度を政府は、複数の機関に存在する個人の情報を同一人の情報であるということの確認を行うための基盤であり、社会保障・税制度の効率性・透明性を高め、国民にとって利便性の高い公平・公正な社会を実現するための社会基盤 (インフラ) である³⁶⁾と位置付ける。さらにその効果として以下の6つを挙げる³⁷⁾。すなわち①より正確な所得把握が可能となり、社会保障や税の給付と負担の公平化が図られる。②真に手を差し伸べるべき者を見つけることが可能となる。③

大災害時における真に手を差し伸べるべき者に対する積極的な支援に活用できる。④社会保障や税に係る各種行政事務の効率化が図られる。⑤ITを活用することにより添付書類が不要となる等、国民の利便性が向上する。そして⑥行政機関から国民にプッシュ型の行政サービスを行うことが可能となるである。しかしこれまでみたように社会保障改革は一向に進んでいない。また消費税率引き上げによる逆進性緩和措置として民主党政権時には給付付き税額控除³⁸⁾の導入がいわれていた。しかし26年大綱では「簡素な給付措置（臨時福祉給付金）³⁹⁾」と変更されている。給付付き税額控除の実行には所得把握が不可欠であり、それには共通番号制度が基盤となるとの論調であった。しかしこの番号制度では当初予定されていた預金情報・医療情報は連携されないこととなった。つまり当初目論んでいた社会保障・税制度の効率性・透明性を高め、国民にとって利便性の高い公平・公正な社会を実現するための社会基盤（インフラ）としての機能は持ちえないこととなったのである。結果としてこの番号制度は行政事務の効率化のためだけに使用されることになる。わが国には既に住民基本台帳法に基づく住基ネットがあり、国民一人ひとりに付番がなされている。しかしこの制度も普及はしていない。この住基ネットを活用すれば本来新たな番号制度は不要なはずである。何のための番号制度なのだろうか。この制度を維持するには巨額な維持費が必要となる。新たな公共事業のひとつのように思えてならない。

なお既に番号制を導入している韓国⁴⁰⁾では、05年1月から現金領収証制度を導入している。同制度は、消費者が商品購入時に番号を加盟店に提示すると加盟店は端末機から現金領収証を発行し、この決済内容が国税庁に自動的に通知されることにより国税庁が現金取引内容を把握・管理できる制度である⁴¹⁾。現状わが国における番号制度が本来予定していた機能を果たしえないとしても、波及効果として韓国同様の利

用も可能となる。この場合国民一人ひとりのプライバシー（憲法13）は丸裸にされ、国家による監視社会の完成にまた一歩近づくことにもなる。例えばイギリスでは前労働党政権が、野党や人権団体が国家が国民を「データレイプ」する監視ツールはいらないと大反対したにもかかわらず、08年から「国民ID（番号）カード制」を実施した。しかし10年5月に誕生した新（保守党・自民党連立）政権は「恒常的に国民の人権を踏みにじる制度である」として廃止することとした⁴²⁾という経緯がある。わが国はイギリスとは全く逆の方向へ進むことになった⁴³⁾。

さらにこの共通番号制度を利用すれば消費税におけるインボイス制度は容易に導入が可能となる。すべての事業者に通番が付番されるのであるから免税事業者が経済過程から排除されるという懸念はなくなる。さらに電子インボイスへと進めば事業者間取引を国税庁はすべて把握することとなり、一般消費者との現金取引も先の現金領収証制度により把握可能となる。結果、消費税における事業者免税点はますます縮小の方向に、簡易課税制度（消法37①）は廃止の方向で進んでいくことになろう。消費税を事業者も負担するという側面からすればそれは直接税的側面ということになる。そして直接税的側面からこの免税点制度及び簡易課税制度を考えれば、応能負担原則（憲法14他）に基づく中小事業者税制と位置付けられる。安易な廃止・縮小議論は慎まなければならない。さらにこのインボイスには当然に「消費税額」の記載が求められることになる。この場合、消費税の「預り金的」性格がさらに強調されることになろう。中小企業はここでもさらなる消費税負担に悩まされることになる。

4. 日本国憲法と税制

わが国憲法は実質99の条文からなる。逆説的にみればたった99個の条文によりこの国のあり方が定められていることになる。そして憲法は

このうち2個の条文（憲法30・84）を使い税につき規定する。これはそれだけわが国憲法が税を重視していることを物語る。そもそも憲法とは一国の法秩序の頂点に位置する根本法である。税の問題は一般的に財政の視点から議論されることが多い。しかし実は税の問題は憲法上の問題であり、本来憲法論の視点から議論されなければならない問題である⁴⁴⁾。したがって、税のあり方すなわち租税立法のあり方、さらには税の用途の問題について、本来、憲法理念のもと議論がなされなければならない。そして、このことを強調しなければならないこと自体、わが国租税制度のあり方そのものに内包された問題であることを意味する。憲法を前提としない税制議論、これはまさしく無益でありむしろ有害ともいわねばならない。ではわが国憲法は租税立法のあり方についてどのように定めているのであろうか。わが国憲法は租税立法の原則として「応能負担原則」をいう。応能負担原則とは、つまり、各人の能力に応じて平等に負担するということであり、直接的には憲法14条から導かれる原則である。さらには13条・25条及び29条などの理念も交え応能負担原則は追求されねばならない。

わが国憲法は直接的に税の用途についての規定をおかない。しかしわが国憲法の全体的構成からして税の用途についても憲法は何らかの予定をしているはずである。たとえば憲法前文は、「全世界の国民が、ひとしく恐怖と欠乏から免かれ、平和のうちに生存する権利を有することを確認」している（平和的生存権）。憲法9条は「国権の発動たる戦争と、武力による威嚇又は武力の行使」の永久放棄を、武力の不保持並びに交戦権の否認と一体で規定する。また憲法25条は、「健康で文化的な最低限度の生活を営む権利」として生存権を明らかにする。これらの規定からもわかるようにわが国憲法は平和と福祉を重視する。したがってわれわれは、このように憲法が予定する平和と福祉のみに税が使われることを前提に、さらにはその限度で納税の

義務を負うことになる⁴⁵⁾。つまりわが国憲法はすべての税を「福祉目的税」としてとらえていることになる。

この原則に照らし現状をみてみたい。13年度予算総額92兆6千億円の内訳⁴⁶⁾として、公共事業関係費を12年度比15.6%増の5兆2,853億円計上し、安倍政権の「人からコンクリートへ」志向がさらに鮮明になった。また防衛関係費は4兆7,538億円（対前年400億円、0.8%増）であり、12年度補正予算に13年度予算を加えた15ヵ月予算では4兆9,600億円となる。そしてそのしわ寄せは社会保障費に向けられた。生活保護費の削減である。憲法理念と逆行しているといわざるを得ない。

5. 安倍政権下での中小企業税制

(1) 安倍税制改革の性格

消費税率を引き上げれば税収は増加し、社会保障財源は確保でき財政再建にもつながるのだろうか。朝日新聞⁴⁷⁾はこの疑問に対し、97年4月の消費税率5%に引き上げにより97年度の税収は52兆円から53.9兆円へ増加したが、翌98年度は49.4兆円へと激減した。97年度から消費税収は毎年10兆円程度で安定しているが、税収総額は97年度の53.9兆円を超えたことがない。消費税増税を実施しても税収総額が増額するとは限らないという。さらに同紙はこの原因を景気悪化と大企業・富裕層を中心とした減税政策によると分析する。税制のフラット化である。フラット税制の要請された社会的背景が崩壊していることは確認した。現在財政政策において求められているのは「富と所得の再分配」である。憲法が要請する応能負担原則の復権である。ここでは税の中心は「所得」に課税する法人税・所得税といった所得課税でなければならない。所得の多い人ほど高率の税を納める超過累進課税制度を強化してさらなる分配の平等化を図る必要がある。

26年大綱は法人実効税率について今後も引き

続き検討する旨をいう⁴⁸⁾。消費税率の引き上げを目前に控えたこの時期、法人税の引き下げでは国民世論の支持が得られないため、今回は税率引き下げを見送ったということを強調したのであろうか。ただし、東日本大震災からの復興を最優先課題としながらも復興特別法人税は1年前倒しで廃止する⁴⁹⁾。好循環実現のための経済対策を理由に法人税率の引き下げは実施されるのである。現代における法人企業は個人とは別個の継続企業 (going concern) としての社会的存在 (social entity) である。しからば法人は所得課税上、独自の課税単位ないし課税主体⁵⁰⁾ であり法人にも超過累進税率を適用す⁵¹⁾ べきである。たとえばアメリカの場合、普通法人の連邦法人税では15%~39%の超過累進税率を採用している (I.R.C.11 (b))。消費税は国際比較のもと税率の引き上げがいわれる。これが正当化されるのであれば、このアメリカ同様の税率構造をわが国において採用することも国際比較を根拠に正当化されなければならない。しかし、国際競争力等を根拠に法人税率の引き下げが繰り返しなされてきた。現在法人税率は28.5%の比例税率 (中小法人は800万円までの所得は軽減税率を採用) (法法26①・②) である。所得金額が数十万円でも数兆円でも同じ税率が課される。さらに特に巨大法人の場合、これとは別に企業優遇税制といった租税特別措置により課税対象となる所得そのものが狭められている。たとえば投資活性化大綱がいう「民間投資の活性化」・「民間企業等によるベンチャー投資等の促進」・「収益力の飛躍的な向上に向けた経営改革の促進」などもこれに当たる。この企業優遇税制の全廃等による増収試算額が先の21兆6,190億円である。なお超過累進税率の採用により中小企業はさらなる減税となり中小企業の活性化にもつながる。具体的には所得税と連動した税率構造とすべきである⁵²⁾。さらに税率だけにとどまらず税制全体において応能負担原則に基づく超過累進課税制度が要請される。先にみた97年度から04年度までの税収減

12.2兆円のうち7.6兆円が税制改正によるものであることを忘れてはならない。

安倍政権は、わが国が直面する最重要課題をデフレ脱却及び日本経済再生との認識の下、「大胆な金融政策」、「機動的な財政政策」そして「民間投資を喚起する成長戦略」、いわゆる「三本の矢」による政策を講じてきた。この「三本の矢」のもとにおける具体的税制改革が25年大綱であり、投資活性化大綱そして26年大綱である。しかしこれらいずれの政策税制を酷使しても三本の矢のいう「成長戦略」とは結びつかない。これらいずれの政策税制も「力」のあるものに対して効果の生ずる政策であり、「力」を蓄えたいうえでなければ利用できない制度として構築されているからである。つまり安倍税制改革も強者優遇の不公平税制ということができよう。

(2) 25年大綱の検討

ここでは25年大綱の内容についてふれてみたい。

個人所得課税では所得税の最高税率を5%引上げ45%とするものの、課税所得4千万円超に適用される税率であり課税所得4千万円超の場合一律45%となる。つまり富裕層への優遇税率は温存されたままということである。投資家優遇税制も従来通りである。上場株式などの売買益や配当に対する税率を現状の10%から14年1月1日以降20%に引き上げるとはいうものの所詮20%である。さらに年間100万円以下の少額投資の売買益や配当を非課税にする日本版ISAの導入である (少額投資非課税制度、通称NISA)。日本版ISAといわれてもよく分からないが、つまりは利子・配当・株式譲渡益にほとんど課税しない「投資家優遇税制」である。

資産課税についても相続税の基礎控除の縮小により、相続税は富裕税としての性格から大衆課税へと変身することになる。一方富裕層に対しては小規模宅地の評価減特例が最大240㎡から330㎡へ引き上げられる。また相続税の最高税率も50%から55%へと引き上げられるがこれ

も所得税同様、優遇税率は温存されたままである。かつて相続税率は02年まで、10%からはじまり課税価格20億円超で70%の9段階税率であった。しかし03年からは同じ10%からはじまるものの、5千万円超1億円以下で30%、1億円超3億円以下40%、3億円超50%とフラット化された。相続税に再分配機能の復権を求めるのであれば、基礎控除の縮小といった課税ベースの拡大よりも税率の累進性の強化を図るべきである。さらに贈与税においては1,500万円までの教育資金の一括贈与非課税措置を導入する。これにより親若しくは祖父母に資力があれば教育を受ける機会が増大することになる。更なる格差社会を助長することにつながらないだろうか。

法人課税はどうであろうか。設備投資や人件費を増やした法人に対しては法人税を減税するのである。ではいったいどのような法人がこの設備投資を増設し、人件費を増額することができるのだろうか。これらが強者優遇の不公平税制と指摘する理由であり、このような政策税制では成長戦略とはならないとする理由でもある。さらに25年大綱を概観すればそれは消費税率引き上げに向けた地ならし税制ということもできよう。具体的には所得税における住宅ローン減税の延長であり、自動車取得税と自動車重量税の減税である。そしてこれは地ならし減税であるとともに住宅関連産業及び自動車関連産業支援税制としても位置付けられる。

(3) 26年大綱の検討

投資活性化大綱さらに26年大綱はどうなっているのだろうか。

投資活性化大綱では先のとおり民間投資の活性化税制・民間企業等によるベンチャー投資等の促進税制・収益力の飛躍的な向上に向けた経営改革の促進税制などをいう。しかしこれらも25年大綱における法人税制同様、強者優遇税制にしか過ぎない。これら政策税制は「産業競争力強化法」を前提とする。いわば産業競争力強

化法の後押し税制である。経産省は同法の概要を、「日本再興戦略の実行を図るため、『集中実施期間』（5年間）を定め、政府全体で計画的取組を進める<1> 実行体制を確立。分野横断的措置として、<2> 規制改革推進のための新たな制度、<3> 産業の新陳代謝の促進を図るための制度を創設。加えて<4> その他の産業競争力強化関連施策を推進（日本再興戦略に則って競争力強化のために行われる関連施策の特例を規定等）」と説明する⁵³⁾。そこでの税制はこの<3> 産業の新陳代謝との連動というかたちで関わってくる。さらにこの<3> 産業の新陳代謝の具体的内容として、①ベンチャー投資の促進、②事業再編の促進、そして③先端設備投資の促進を掲げる。それゆえ投資活性化大綱は、民間投資の活性化税制・民間企業等によるベンチャー投資等の促進税制・収益力の飛躍的な向上に向けた経営改革の促進税制などを掲げるのである。投資活性化大綱はその項目のひとつに「中小企業対策⁵⁴⁾」を掲げるものの、同法では地域中小企業の創業・事業再生の支援強化は、<4> その他の産業競争力強化関連施策に含まれるにすぎない。つまりこの投資活性化大綱に掲げられた税制とは、強い者をより強くする税制なのである。そして投資活性化大綱に掲げたこれらの施策は産業競争力強化法の後押的役割にすぎず、これら施策をもって全体的な成長戦略とは結びつかない。本来成長とは、力の弱い者も含めた全体的な底上げとしての成長でなければ意味がない。さらに経産省は同法を、「我が国の産業競争力強化のためには、日本経済の3つの歪み、すなわち『過剰設備』、『過小投資』、『過当競争』を是正していくことが重要であり、本法律は、そのキードライバーとしての役割を果たすものであります。具体的には、『企業実証特例制度』による企業単位での規制改革や、収益力の飛躍的な向上に向けた事業再編や起業の促進などの産業の新陳代謝を進めることで、我が国の産業競争力を強化します⁵⁵⁾」とも説明する。26年大綱は「地域経済の活性化」

と題して、「日本経済の真の再生には、地域経済の活性化を図る必要がある。このため…地域経済を支える中小企業を支援する観点から、中小企業投資促進税制を拡充することなどを決定した⁵⁶⁾」といい中小企業対策もいう。日本経済の真の再生には地域経済の活性化が求められ、そのためには中小企業が活性化されることが最重要課題であることには異論がない。しかし地域社会に密着した中小企業に「産業競争力強化」が、「過剰設備」・「過小投資」そして「過当競争」の是正が当てはまるのだろうか。確かに中小企業といえども様々であり、一概に当てはまらないとは言い切れない。ただし現実には「力」の弱い中小企業が圧倒的に多数を占めるはずである。その証左が赤字法人の割合であり消費税の滞納状況である。なおこの3項目さらには「新陳代謝」という文言が「力」の弱い中小法人に対して市場からの退場を宣告しているようにも思えてならない。繰り返すが、安倍政権のいう「三本の矢」における「成長戦略」とは、強い者をより強くするだけの成長戦略なのである。

(4) 応能負担原則による税制の再構築

わが国憲法は基本的人権のひとつとして「生存権」(憲法25)いう。この生存権については一般的に社会権条項としてのプログラム規定説が有力であり、そこでは生存権を国の努力目標とする。しかし、同条項の自由権的側面を強調すればそれは国の努力目標に留まらない。ただし法人企業といっても大企業と中小企業ではその社会的存在意義は異なる。多くの中小企業の場合、オーナー株主の生存権の延長線上にその企業は存在することから生存権の対象として位置づけられる。一方、大企業は生存権の対象となることはない⁵⁷⁾。憲法が要求する生存権は税制上、応能負担原則により表現されることになる。そもそも現状中小企業の要望とは設備投資の促進なのだろうか。逆説的にいえば中小企業における活性化とは設備投資により達成するものであろうか。設備投資により生産性を向上す

れば黒字へと必ず変換する保証はない。そもそも地域社会に密着する中小企業、ことさら零細企業にとって生産性の向上とは何を意味するのであろうか。

一般的な税法の参考書をみると、現代国家における租税の機能として、①公共サービスの資金調達、②再分配、そして③景気調整が挙げられる⁵⁸⁾。わが国はバブル経済崩壊以降、景気浮上策としてこの租税に内在する景気調整機能に期待を寄せさまざまな試みがなされてきた。しかしその効果はいずれもうまくいかなかった。その原因はどこにあるのだろうか。租税の機能に景気調整を求める場合、そこには税制の累進的構造が前提となる⁵⁹⁾。そこでは累進的税制がゆえに結果として景気調整作用が働くのであり、累進的構造を失った税制に景気調整機能を求めることは無理である。さらにいえば資金調達機能そして再分配機能のいずれも税制の累進的構造がゆえに見出される機能なのである。現行のわが国税制をみればこれらすべての機能は失われつつある。税制のフラット化が原因である。その解決策としては、わが国憲法が租税立法のあり方として要求する応能負担原則に基づく税制の再構築である。さらにこの応能負担原則を前提とした中小企業税制の構築である。これにより多くの中小企業にとっては更なる減税となり、26年大綱という地域経済の活性化、そして地域経済を支える中小企業を支援することにもつながる。現状この応能負担原則と全く逆の方向へ税制を導くのが消費税制であることは否めない。09年度税制改正法附則104条は、「税制の抜本的改革」をいていたはずである。

6. おわりに

消費増税を実施しても税収は必ずしも増加しない。むしろ消費税により、ことさら中小企業者はその事業が困窮し、世の中には格差が蔓延した。一部識者は財政安定のために消費増税は不可避であることを強調する。しかし安定財政

のための手段は歳入と歳出の両面の見直ししかない。消費税率引き上げを折り込んだ14年度政府予算案(13.12.24閣議決定)によれば、国債を除く歳入は約54兆円である。一方同じく国債の元利合計を除く政策予算は約72兆円と歳入をはるかに上回る。この収支を改めない限り借金はどんどん増加する一方である。

わが国憲法は税の取り方そしてその使い方の両面において規定していた。税の取り方については応能負担原則であった。またその使い方についてはすべて福祉目的を要請する。これは「人」が「人」として生きる「自由」,そして「権利」の「税」における一表現である。一方、多国籍巨大企業は同じ「自由」を資本の自由・市場の自由に置き換え地球規模で利潤を追求しその拡大を図る。しかしこの自由とは、世界における圧倒的多数を占める民衆の生存権と対立構造を呼ぶ。この対立構造に基づく矛盾の現れが現在の日本の姿であり、世界各国の情勢である。そこでは、その結果が「格差と貧困化」として現れ、さらに増幅されようとしている。

生存権とは基本的人権の一つである(憲法25)。生存権の税法的表現が応能負担原則である。基本的人権は、人類の多年にわたる自由獲得の努力の成果(憲法97)であり、侵すことのできない永久の権利として、現在及び将来の国民に与えられる(憲法11)ものである。われわれは、不断の努力によって、これを保持しなければならない(憲法12)。中小企業及び地域経済の活性化のため税制に求められる最重要課題は「富と所得の再分配」である。今こそ憲法が要求するかたちに立ち返り、税制の抜本的改革が求められる⁶⁰⁾。

- 1) 正確には、「持続可能な社会保障構築とその安定財源確保に向けた『中期プログラム』」
- 2) 抜本改革法までの経緯については、『平成25年版改正税法のすべて』954頁以下が詳しい。
- 3) 平成25年度税制改正大綱1頁
- 4) 26年大綱には、投資活性化大綱も含まれること

- が明記されている。「26年大綱」1頁
- 5) 財務省は、13年9月末現在、国債や借入金、政府短期証券をあわせた「国の借金」残高が1,011兆1,785億円であると発表した(日経新聞13.11.7朝刊)。
 - 6) 「消費税率及び地方消費税率の引上げとそれに伴う対応について」(13.10.1閣議決定) http://www.mof.go.jp/comprehensive_reform/251001.pdf (13.12.25閲覧)
 - 7) 税調・第19回基礎問題小委員会(9月28日)資料「中期的な税収減(9年度→16年度)とその主な要因について」http://www.cao.go.jp/zeicho/siryoku/pdf/kiso_b19a.pdf (13.12.25閲覧)
 - 8) 「不公平税制の是正による増収試算【財源試算2013年度(国税及び地方税)】」不公平な税制をたぐす会編『福祉とぜいきん第25号』44頁
 - 9) 「26年大綱」1頁。そこでは「景気回復の実感は中小企業や地域経済には未だ十分に浸透していないと指摘されている」という。
 - 10) 社会保障改革については、13年11月15日、衆院厚生労働委員会で、社会保障制度見直しの手順などを定めたプログラム法案を採決し、与党の賛成多数で可決した段階に過ぎない(東京新聞13.11.16朝刊)。
 - 11) 北野弘久・湖東京至『消費税革命』70頁(こうち書房1994年)。ここではフランス国立統計経済研究所の機関誌に公表された「家計消費における付加価値税」と題する報告書では、「付加価値税はいかなる手段をもってしてもその不公平性を直すことは不可能」だと結論付けた旨を紹介している。
 - 12) 伊藤正巳『憲法第3版』(2004年 弘文堂) 239頁
 - 13) 諸外国における軽減税率の取組みについては、例えば税調第21回企画会合(07.11.2)資料 <http://www.cao.go.jp/zeicho/siryoku/pdf/k21kai21-3-6.pdf> (13.12.25閲覧)
 - 14) 消費税導入前、売上税の導入が予定されていた。この売上税は廃案となったが、その要因のひとつとして非課税品目が53もあったことが挙げられている。武田昌輔監修『DHC コンメンタル消費税法』8002頁(第一法規)
 - 15) 村井正教授は、消費税は累進的ではなく高所得者に重く課する税ではないということは認めざるを得ないものこのれをもって逆進的ということに疑問を呈し、そのうえで軽減税率を導入したとしても、逆進性の緩和に資するどころかむしろ消費税の仕組みをますます複雑にするとともに仕入税額控除を使い難くするという弊害が生ずると指摘し、軽減税率導入の反対をいう。村井「我が国消費税制の課題と展望」『税理2013年9月臨時増刊号』所収
 - 16) 自民党は与党税協で、公明党が求める軽減税率の導入を減収・事務負担を理由に導入困難とする見解を示している(朝日新聞13.11.28朝刊)。
 - 17) 『国税庁統計情報』「統計年報・4 国税徴収・国税滞納・還付金」により作成。ただし地方消費税

- は含まない。
 国税庁統計情報については、<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/chousyu2012/choshu.htm> (13.12.25閲覧)
- 18) 13年度租税及び印紙収入の予算額は468,190億円、うち消費税は160,460億円であり、全体に占める消費税収の割合は34.2%となっている。
 平成25年度予算については、http://www.mof.go.jp/tax_policy/reference/budget_explanation/index.html (13.12.25閲覧)
- 19) 国税庁『消費税のあらまし平成25年6月』2頁、なお同パンフレットは国税庁HPで閲覧できる。
<http://www.nta.go.jp/shiraberu/ippanjoho/pamph/shohi/aramashi/pdf/002.pdf> (13.12.25閲覧)
- 20) 租税と民主主義の概略について、阿部徳幸「租税と民主主義－財政民主主義の過去、現在そして未来－」糠塚他編『民主主義を考える』所収(2010年 関東学院大学出版会)
- 21) 憲法30条の租税法律主義の意義について、阿部徳幸「租税法律主義の現状と司法権の役割」『獨協法学第74号』(2008年) 所収
- 22) 高正臣『韓国税法の概要と争点』(税務経理協会 2009年) 120頁
- 23) 高前掲(注19) 122頁
- 24) 高前掲(注19) 140頁
- 25) 税制改革法11条1項 事業者は、消費に広く薄く負担を求めるといふ消費税の性格にかんがみ、消費税を円滑かつ適正に転嫁するものとする。その際、事業者は、必要と認めるときは、取引の相手方である他の事業者又は消費者にその取引に課せられる消費税の額が明らかとなる措置を講ずるものとする。
- 26) 大阪地判平5.3.2 判時1454号64頁
- 27) 11年度の法人数257万8,593社から、連結子法人の数(8,103社)を差し引いた257万490社のうち、欠損法人は185万9,012社で、欠損法人の割合は72.3%となっている。「国税庁統計情報平成23年度標本調査結果(税務統計から見た法人企業の実態)」より。
<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/kaishahyohon2011/kaisya.htm> (13.12.25閲覧)
- 28) 消費税滞納による中小零細事業者の実情を報告するものとして、例えば斎藤貴男『消費税のからくり』40頁以下(講談社現代新書 2010年)
- 29) 湖東京至元教授は、本稿にて検討した転嫁問題とそれから生ずる滞納問題との関連で、「こんどの消費税は、命までもっていきますよ」と消費税率引き上げに警鐘を鳴らす。湖東他『税が悪魔になるとき』94頁(新日本出版社 2013年)
- 30) 26年大綱107頁
- 31) 税調『税制の抜本的見直しについての答申』(昭和61.10.28)「四、間接税 1. 基本的考え方、(1) 間接税のあり方」
- 32) 国税庁統計情報「3 間接税 消費税」http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/shohi2011/pdf/07_kazeijokyo.pdf (13.12.25閲覧)
- 33) 湖東京至元教授の推算による。(全国商工新聞 13.9.30)。
- 34) 同旨のものとして、湖東他前掲(注27) 83頁。
- 35) 正式名称は「行政手続における特定の個人を識別するための番号の利用等に関する法律」であり、かつての民主党政権時「マイ・ナンバー」とのニックネームが付された。マイ・ナンバー時代のものもあるが、この共通番号制の問題点を指摘するものとして、石村耕治「共通番号の悪夢－超監視国家を許してはいけない」『世界』2011年9月号所収
- 36) 内閣官房社会保障改革担当室「社会保障・税番号制度について」(13年8月) 1頁
- 37) 内閣官房社会保障改革担当室前掲(注34) 1頁
- 38) 同制度については例えば森信茂樹『給付つき税額控除』(中央経済社 2008年10月)が詳しい。
- 39) 26年大綱39頁
- 40) なお韓国では、給付付き税額控除に類似の勤労奨励税制を導入している。同制度を紹介するものとして例えば、栗原克文「給付付き税額控除制度の執行上の課題について」『税大ジャーナル18号』所収
- 41) 原山道崇「韓国の税務行政と税制の概要」『税大ジャーナル11号』所収
- 42) 石村「社会保障・税番号大綱からよむ共通番号制」『税経新報595号』所収
- 43) 番号制度と人権について例えば、阿部徳幸「社会保障・税番号の検討」『税制研究No61』所収
- 44) 北野弘久『税法学原論(第6版)』第1章(青林書院 2009年1月)
- 45) 北野はこれを「納税者基本権」という新たな人権の一つとしてとらえ、憲法30条のいう租税法律主義の究極的な姿はこの「納税者基本権」の実現にあるという。北野前掲(注44) 第4章
- 46) 13年度再出予算の概略については、財務省「平成25年度予算のポイント」http://www.mof.go.jp/budget/budger_workflow/budget/fy2013/seifuan25/ (13.12.25閲覧)
- 47) 朝日新聞2012.3.29朝刊
- 48) 26年大綱2頁
- 49) 26年大綱74頁
- 50) 北野弘久編『現代税法講義(5訂版)』81頁(法律文化社 2009年5月)(北野担当)
- 51) 法人税制に超過累進税率の導入を言及するものとして、阿部徳幸「『連結納税制度導入論』についての税法的検討」北野先生古稀記念刊行委員会編『納税者権利論の展開』(勁草書房 2001年6月) 所収
- 52) 現状所得税の税率は5～45%までの7段階である。消費税導入前の88年当時は10～60%までの5段階であった。所得税率をこれに近付けたうでの連動性ということにもなろう。
- 53) 経済産業省「産業競争強化法の概要」(13年12月)
http://www.meti.go.jp/policy/jigyousaisei/kyousouryoku_kyoushouka/pdf/20131206_002.pdf

(13.12.25閲覧)

- 54) 投資活性化大綱 9 頁
- 55) 経済産業省HP「『産業競争力強化法』が成立しました」http://www.meti.go.jp/policy/jigyousaisei/kyousouryoku_kyouka/ (13.12.25閲覧)
- 56) 26年大綱 3 頁
- 57) 北野編前掲 (注50) 83頁 (北野担当)
- 58) 例えば金子宏『租税法第18版』1 頁以下 (弘文堂 2013年)
- 59) 金子前掲 (注58) 6 頁
- 60) 26年大綱でも「税制抜本改革の着実な実施」を掲げる (同 3 頁以下) が、その内容は、①車体課税、②地方法人課税の偏在是正、③給与所得控除の見

直し、そして④軽減税率をふれるのみであり、本稿で触れた内容とは根本的に異なる。なおここで給与所得控除の見直しについて少々触れてみたい。26年大綱ではその性格を、給与所得者の勤務関連支出、概算経費控除と位置付ける (同 6 頁)。しかし、給与所得控除の本質は、①必要経費の概算控除分、②担税力控除、③把握控除、そして④利子控除を総合して構築されたものである。給与所得控除を見直すのであれば、その中身をこの四つに分解したうえで、必要経費の概算控除部分だけを抽出し検討しなければならない。

(2013.12.25脱稿)