

〈研究ノート〉

財政学ノート (3)

小林 晃

9

全体としての国家財政のなかで、いわば扇の要をなすのが一般会計であり、普通に国の予算という場合これを指す。そして、この一般会計の収入のなかで圧倒的部分を占めるのが租税（税金）である。

租税（taxes）とは、一般的に言えば、国家がその活動に要する経費を賄うために、公権力にもとづいて民間から強制的に、そしてまた直接の反対給付なしに一方的に——商品経済の一般原則の例外として——徴収した国家の収入である。⁽¹⁾これによって国家は、国家としての活動を維持するに必要な経済的基礎を確保する。なお、所得税をはじめとする国税や住民税をはじめとする地方税など通常の租税のほか、各種の社会保険料（年金、医療、雇用・失業など）もその性格からして租税の一種とみなしてよく、そして実際今日では、前者を租

税負担（率）、後者を社会保障負担（率）、両者をあわせて国民負担（率）として把握されている（第5表参照）。広い意味で租税負担という場合は、この国民負担をさすと考えてよい。

そして、この租税は、資本主義財政における国家収入の

第5表 国民負担率の推移（対国民所得比）

年 度	租 税 負 担 率	社会保障 負 担 率	国 民 負 担 率
1970	18.9	5.4	24.3
75	18.3	7.5	25.8
80	22.2	9.1	31.3
85	24.6	10.7	35.3
86	25.5	10.9	36.4
87	27.4	11.0	38.4
88	27.4	11.1	38.5
89	27.3	11.5	38.8
$\frac{70}{89}$ 伸び率	144.4	213.0	159.7

決定的支柱をなしている。マルクスも、「租税は、政府機関（国家）の経済的基礎であって、それ以外の何物でもない」⁽²⁾、「租税は、経済的に表現された国家の定在である」⁽³⁾と指摘している。このように租税が、資本主義国家財政の収入の支柱をなし、「国家の経済的基礎」「経済的に表現された国家の定在」とよぶにふさわしい決定的な重要性をもつのは、偶然なことでも、一時的なことでもない。それは資本主義社会の客観的構造そのものに必然的に由来する歴史的特色である。資本主義社会においては、主要な生産手段が、国家ではなく、個別の資本家階級による私有財産として所有・支配されており、したがって本来の経済活動はいわば国家の外で「私経済」として営まれ、このために資本主義国家は、経済的にみれば「寄生的」⁽⁴⁾国家であることに必然的に由来するからである。だから、ブレーゲリも次のようにのべている。

「租税が資本主義国家の収入において、もっとも重要な地位を占めている事実は、けっして偶然なことではない。すべての経済的な管制高地を自己の手に集中している社会主義国家が決定的な生産手段の所有者であり、その収入を主として社会主義企業の利潤からくみとっているのとは反対に、資本主義国家は、主要な生産手段を自己の手ににぎっておらず……国营企業からの収入は、国家支出をまかなうためには、まったく不十分である。だから、資本主義国家は……必要な資金を、国营企業のそとでつくりだされている国民所得の一部分を租税という形ですいあげることによって調達せねばならない。したがって、資本主義の条件のもとでは、租税が国家予算の収入において、第一級の意義をもつことは、客観的必然性である」⁽⁵⁾。

事実、わが国の一般会計予算においても、年度によって変動はあれ、租税収入が歳入総額のなかで圧倒的な比重をしめていることは一見して明らかである（第6表）。さらにこれに、「公債金」収入を“先取り”された租税とみなして——というのは、資本主義的公（国）債は、将来なんらかの租税によって償還するほかなく、この意味で“先取り”された租税として、租税の特殊な一形態とみなすこともできるから——合算すれば、歳入総額

第6表 一般会計歳入構成(%)

	1934～ 36年	1955	1965	1970	1975	1980	1985	1990
租税及び印紙収入	44.7	70.0	80.8	86.3	64.0	62.0	70.7	87.6
専売納付金	8.8	10.1	4.4	3.2	1.6	1.8	0.0	0.0
官業益金及び官業収入	2.4	1.2	0.4	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
政府資産整理収入	0.9	0.8	0.7	0.3	0.1	0.1	0.3	0.2
雑収入	10.6	4.4	4.5	3.8	3.7	2.5	4.8	3.7
公債金	29.5	—	5.2	4.1	24.6	33.5	22.8	8.4
前年度剰余金受入	3.1	12.8	3.6	2.3	6.0	0.1	1.3	0.1
歳入合計	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0

(注) 1985年度までは決算額, 1990年度は当初予算額。1934～36年の税収比が小さいのは、第2次大戦(太平洋戦争)突入直前の準戦時下で、巨額の軍事費(歳出税額の44.8%)を赤字国債で賄ったことの反映である。

(資料) 大蔵省『財政金融統計月報』

中にしめる租税の実質的比重は文字どおり圧倒的であるといつてよい。

なお、租税を中心とする一般会計の収入構成を、予算区分にしたがって簡単なコメントつきで示せば以下のとおりである。

①租税及印紙収入(後者は流通税の一種), ②専売納付金(アルコール専売事業特別会計納付金), ③官業益金及官業収入(国の事業のうち専売以外のものから生じた益金・収入で、そのうち特別会計の利益金が官業益金, 一般会計の事業収入が官業収入), ④政府資産整理収入(国有財産処分収入及び回収金等収入), ⑤雑収入(国有財産利用収入, 日銀及び中央競馬会等からの納付金等), ⑥公債金(国の借金), ⑦前年度剰余金受入。

- (1) こうした租税の定義は、法律のないし現象的なそれであつて、本質規定としては十分とはいえない。

前頁で述べたとおり、資本主義の国家は経済的にみれば本質的に「寄生的」(ないし不生産的)であるから、原則としてその税源を上部構造としての国家のいわば外にある、下部構造としての本来の経済(私経済)に求めるほかないことは自明である。だが同時に、その場合、けっして無条件ではないこともまた自明であろう。つまり、資本主義国家は、その税源を本来の経済に原則として依存し「寄生」するよりほかはないが、いいかえれば、社会的総生産物(生産物価値)の配分に第二次的・権力的に参加するよりほかはないが、その場合、

無条件ではなく、量的にも質的にも一定の限定をうける。この際の条件ないし限定というのは、要するに、資本主義社会の維持・発展、したがってその基礎をなす国民経済の拡大再生産を維持し保障する、ということである。

資本主義国家は、この条件をみだし、この限定の枠内でしか、理論的原則的には課税することはできない。もしかりに、この条件を無視し、この限定を超えるとすれば、資本主義社会の維持・発展を本質的・階級的使命とし、そしてそのためにこそ課税するはずの国家が、資本主義社会が依って立つ経済的基礎を自から破壊し（先の条件と限定を無視した課税——生産物価値の権力的引上げ——による再生産の破壊ないし縮小再生産など）、したがって資本主義国家の本質的・階級的使命を自から否定するという、自己矛盾（否定）におちいる結果になるのであろうからである。

したがって、以上のような観点から厳密に理論的にいえば、資本主義的租税とは、社会的総生産物価値の配分への第二次的・権力的な参加を意味し、そしてその税源は、総生産物価値 $W = c + v + m$ （不変資本＋可変資本＋剰余価値）のなかの m 部分の一部（拡大再生産用フンドと資本家の個人的消費部分とを控除した残りの m 部分）、国民所得範疇でいえば、剰余価値 m の分配形態としての利潤、利子、配当、地代などであり、またそれ以外にはありえないということである。資本主義社会において生産される総生産物価値 W のうち、不変資本 c は、当該年度に消費された生産手段の補填にあてられるべき価値部分であり、また可変資本 v は、同様に労働力の再生産にあてられるべき価値部分であり、そしてこの二つの条件が確保されてはじめて単純再生産が維持される。そして残りの剰余価値 m 部分は、拡大再生産が維持されることを条件とするかぎり、その一定部分は、多かれ少なかれ追加的な生産手段と労働力としてふりむけられなければならないからである。こうして、理論的に税源たりうるのは剰余価値 m の一部分となる。だからマルクスも、理論的には、資本主義的租税を、剰余価値の分割された「転化形態」（マルクス『資本論』、向坂逸郎訳、岩波書店、第1巻707頁、第3巻第1部、58頁、224頁）と規定している。

このように、資本主義的租税の源泉は、理論的には、剰余価値 m 部分以外にはありえないのであるが、しかし現実には、 m 部分のみならず、 v 部分（賃金）にも、さらには小商品生産者である農漁民・小企業者の所得（これは、理論的にも実際的にも、事実上 v である）にも課税されている。国家の活動に必要な財源を、資本にとって最小限の負担において確保するためにである。そしてそのための論拠となっているのが、価値論ぬきのいわゆる「三位一体の定式」（『資本論』第3巻第2部、1017頁）としての国民所得（national income: NI）論である。これによると、価値生産物（あるいは「付加価値」）は労働・資本・土地の三要素によって生みだされ、そしてそれが、労働の提供者には賃金として、資本の提供者には利潤（ないし利子）として、土地の提供者には地代とし

て、「分配」されるという。こうした現象のみをみて本質をみない「俗流」的国民所得論に拠って、 m 部分も v 部分もその真の源泉と質的相違（もっぱら、労働者の労働によって生みだされた価値のうち、労働者みずからが受け取る部分が v 、搾取される部分が m という）がまったく消しさられ、一様に“所得”ないし“収入”として一括され、したがって両者とも無差別に税源として課税される。

事実、わが国の所得税法でも、所得税（現行法では、個人所得にたいして課税される国税をいい、法人所得にたいして課税される法人税や住民税と区別されている）の課税対象所得が、次の10種類に分類されている。(1)利子所得、(2)配当所得、(3)不動産所得（土地、建物など不動産の貸付から生じる所得）、(4)事業所得（農業、漁業、製造業、商業、自由業など事業による所得）、(5)給与所得、(6)退職所得、(7)山林所得（山林の伐採、譲渡による所得）、(8)譲渡所得（土地、建物、機械ならびに有価証券など資産の譲渡による所得）、(9)一時所得（(1)～(8)以外の一時的所得で、競馬、競輪などの払戻金、懸賞の当せん金など）、(10)雑所得（(1)～(9)以外の所得で、非営業資金の貸付利子、作家以外の方が受けとる原稿料など）、がすなわちそれである。

こうして、資本主義的租税の理論的源泉と現実の課税の実態とをあわせ考えれば、資本主義的租税は、資本にとっては利潤の確保（搾取）を永続するための「保険」金（マルクス・エンゲルス全集、第7巻、295頁）をなす。だが労働階級にとっては、国民共通の必要を充足するための拠出金（分担金）という外観をとった、「総資本」としての国家による「副次的搾取」（『資本論』第3巻第2部、767頁）、あるいは第二次的・追加的（職場・生産点での第一次的・基本的な搾取にプラスした）搾取の一形態（マルクス「フランスにおける階級闘争」、全集第7巻、81頁）をなす。あるいはまた「総資本」たる国家は、租税を「政治的分配手段」（エンゲルス「フランスにおける階級闘争への序文」、全集、第22巻、507頁）として、国民所得の「再分配」——所得の不平等是正という外観をとりつつ——を推進する点を考慮すれば、資本主義的租税は、国家による「所得の再分配」という形式をとった総資本による「追加的搾取の特殊な一形態」（ブレーゲリ、前掲書、63頁）ということもできる。

(2) マルクス「ゴータ綱領批判」、新潮社選集、第9巻、154頁。

(3) マルクス「道徳的批判と批判的道徳」、大月書店全集、第4巻、365頁。

(4) マルクス「ルイ・ボナパルトのブリュメール一八日」、全集、第8巻、192頁。
「フランスにおける内乱」、全集、第17巻、317頁。

(5) ブレーゲリ『租税、公債、インフレーション』、上巻、52頁。

10

国家が具体的な課税の対象とするのは、大別して所得、財産、流通、消費（支出）である。そして、これらを課税の対象とした種々の種類の租税が組みあわされて、一国の租税制度——租税体系が構成されている。

国家（課税当局）が租税を賦課、徴収できるためには、税源を具体的に把握し、それを一定の形で金額化ないし数量化し、さらにそれに適用する税率を確定しなければならない。税務用語でいう課税客体ないし課税物件（tax objects）、課税標準（tax base）、税率（tax rate）が、すなわちそれである。課税客体（課税物件）とは、課税の対象（直接に所得もしくは所得の所在を間接的に表現するとみなしうる一定の物件や事実）であって、具体的には、所得税における所得、酒税における酒、固定資産税における固定資産などがそれである。だが、これから一定額の税額を実際に算出するためには、課税客体（課税物件）が数量化ないし金額化されなければならない。具体的には、所得税における年間所得金額、酒税における酒類の数量と価額、固定資産税における資産の評価の価額などがそれで、これが課税標準とよばれる。こうして課税客体と課税標準を確定したあと、必要経費や所得控除（必要経費の代替分）を差し引いて課税所得ないし課税評価額を決定し、最後にそれに税率を乗じて税額が算出、決定される。なお、税額控除が適用される場合には、先に算出された税額から、さらにこの控除分を差し引いた残額が最終的な納税額となる。

なお、適用される税率にはいろいろなものがあるが、代表的なのは次の3つである。(1)累進税率（progressive tax rate）——課税標準が大きくなるにしたがって、税率が累進的に高くなっていくもので、わが国の所得税や相続税の場合がそうである。これには単純累進（たとえば課税所得100万円の場合には1%で10万円、200万円の場合には2%で40万円、300万円の場合には3%で90万円等々という納税額となる）と超過累進（300万円の場合には、 $100 \times 0.1 + \langle 200 - 100 \rangle \times 0.2 + \langle 300 - 200 \rangle \times 0.3 = 60$ 万円となる）とがある。

普通に累進税率といえば後者をさす。(2)逆進税率 (regressive tax rate) ——(1)とは逆に、課税標準が大きくなるに応じて、税率が低くなっていくもので、制度(税法)上は存在しないが、一般に生活必需品を中心とする間接消費税が実質的にそうである。大型間接税としての消費税がとりわけそうであることはいうまでもない。(3)比例税率 (proportional tax rate) ——(1)(2)と異なり、課税標準にたいして適用される税率が均一の一定率(課税標準の大小にかかわらず同じ税率)のもので、わが国の法人税の場合(ただし、あとでみるように二段階の比例税率)や資産所得課税などの特例としての一律分離課税がそれである。なお、現行消費税は実質上は(2)であるが、制度上はここに含められる。

このうち累進税率は担税力(所得や資産)の大小に応じた応能課税という点で、課税の公平——「垂直的公平」——を実現するきわめて有力な手段としての意義をもっている。これにたいして逆進税率は、累進税率とはまさに逆に所得に逆進する税率であって、公平課税を侵害するものであることは言うまでもない。また比例税率は、担税力が国民間でほぼ相等しい状態にあるような場合には公平課税——「水平的公平」——でありうるが、所得・資産の大きな格差が存在する現実を考えれば実質的には所得逆進的に作用するといってもよい。すでに述べたとおり、制度上は比例税率といってもよい現行の消費税が実質的には所得逆進課税であるのも、このためである。

以上の事柄をふまえて、参考のために、所得税と住民税(個人)の場合の具体的な税額算定を例示しておこう。ただし以下は、①夫婦子供2人の標準世帯、年収500万円、②税率、給与所得控除、ならびに基礎、配偶者、扶養の人的3控除は1986年分(現行は後述参照)、③全額控除の社会保険料控除は30万円(なお、これに給与所得控除、人的3控除を加えたものが、給与所得者の必要経費の代替分としての課税最低限)という前提のもので算定例である。

(1) 所得税の算定例

税額＝課税所得（収入金額－控除額）×税率

a 給与所得控除額＝

$165 \times 40\% + (330 - 165) \times 30\% + (500 - 330) \times 20\% = 149.5$ (万円)

b 課税所得額＝

$500 - 149.5$ (給与所得控除) $- 30$ (社会保険料控除) $- 33$ (基礎控除) $- 33$ (配偶者控除) $- 33$ (扶養控除) $\times 2 = 188.5$ (万円)

c 所得税額＝

$50 \times 10.5\% + (120 - 50) \times 12\% + (188.5 - 120) \times 14\% = 23.24$ (万円)

(2) 住民税（市町村民税・道府県民税）の算定例

税額＝所得割（所得の大小に応じた金額）＋均等割（所得の大小，有無にかかわらず一定額）

I 所得割

a 課税所得額＝

$500 - 149.5$ (給与所得控除) $- 30$ (社会保険料控除) $- 26$ (基礎控除) $- 26$ (配偶者控除) $- 26$ (扶養控除) $\times 2 = 216.5$ (万円)

b 市町村民税（特別区民税）所得割額＝

$20 \times 2.5\% + (45 - 20) \times 3\% + (70 - 45) \times 4\% + (95 - 70) \times 5\% + (120$

〈給与所得控除額〉

収入金額	給与所得控除額
165万円以下	収入金額×40% (57万円未満は57万円)
165万円超 330万円以下	収入金額×30%
330万円超 600万円以下	収入金額×20%
600万円超 1000万円以下	収入金額×10%
1000万円超	収入金額×5%

〈所得税の税率〉

課税所得	税率
～ 50万円	10.5%
～ 120万円	12%
～ 200万円	14%
～ 300万円	17%
～ 400万円	21%
～ 600万円	25%
～ 800万円	30%
～ 1000万円	35%
～ 1200万円	40%
～ 1500万円	45%
～ 2000万円	50%
～ 3000万円	55%
～ 5000万円	60%
～ 8000万円	65%
8000万円超	70%

$$-95) \times 6\% + (216.5 - 120) \times 7\% = 11.755 \text{ (万円)}$$

c 道府県民税（都民税）所得割額＝

$$150 \times 2\% + (216.5 - 150) \times 4\% = 5.66 \text{ (万円)}$$

d 住民税所得割額＝11.755＋5.66＝17.415（万円）

II 均等割

（人口50万以上，標準税率）

$$\text{市町村民税 (2,500)} + \text{道府県民税 (700)} = 3,200 \text{ (円)}$$

III 住民税合計

$$\text{所得割 (174,150)} + \text{均等割 (3,200)} = 177,350 \text{ (円)}$$

そこで次に，以上のような方法で課税される租税の具体的な種類と体系についてみておこう。租税の分類は，その基準のとりかたいかんによって種々の仕方があるが，代表的なのは次の3つである。

第1は，課税主体（課税権者）が国であるか地方公共団体であるかの相違によるもので，国税（national taxes）と地方税（local taxes）に分類され

〈住民税所得割の税率（万円，％）〉

市町村民税 (特別区民税) ①			道府県民税 (都民税) ②			①＋②		
課 所	税 得	税 率	課 所	税 得	税 率	課 所	税 得	税 率
～ 20		2.5				～ 20		4.5
～ 45		3				～ 45		5
～ 70		4				～ 70		6
～ 95		5				～ 95		7
～ 120		6	～150		2	～ 120		8
～ 220		7	150超		4	～ 150		9
～ 370		8				～ 220		11
～ 570		9				～ 370		12
～ 950		10				～ 570		13
～1900		11				～ 950		14
～2900		12				～1900		15
～4900		13				～2900		16
4900超		14				～4900		17
						4900超		18

〈住民税の均等割〉

市町村民税 (特別区民税)	標準税率	制限税率
人口50万人以上 (都23区含む)	2,500円	3,200円
人口5万人以上 50万人未満	2,000円	2,600円
人口5万人未満	1,500円	2,000円
道府県民税 (都民税)	700円	——

る。国税では所得税，法人税および間接消費税が3大税目をなし，各々が全体のほぼ3分の1ずつを占めている（第7表参照）。地方税は都道府県税と市町村税とに区分され，前者では住民税（道府県民税）と事業税が，後者では住民税（市町村民税）と固定資産税が主要な税目をなしている。

第2が，直接税（direct tax）と間接税（indirect tax）の分類である。このうち直接税は，納税者（税法上の納税義務者）と実際に税を負担する担税者とが同一人である場合，すなわち租税負担の転嫁（shifting of tax）が生じないと予定される租税（所得税，法人税など）とされ，これにたいして間接税は，納税者と担税者とが相異なる場合，すなわち租税の転嫁が生じる（納税者＝製造・販売業者，担税者＝消費者）と予定される租税（間接消費税）とされている。しかし現実には，たとえば大法人（独占資本）にたいする法人税にみられるように，租税負担の転嫁が生じないとされる直接税であるにもかかわらず，その税負担が独占価格をつうじて，かなりの部分消費者（賃金労働者，小零細業者，農漁民など勤労国民）に転嫁されている事実がしめすとおり，この分類も実際にはきわめて形式的な分類といわなければならない。⁽¹⁾

この分類を国税についてみれば，直接税としては，所得税（income tax），法人税（corporation tax），相続税（inheritance tax, death duties）などがあり，間接税は，内国消費税（excise tax, consumption tax）と，輸入品にたいする消費税としての関税（custom duties, tariff）に大別される。なおまた，

第7表 国税の構成(%, 億円)

区 分			1985	1989
国 税 合 計			100.0 (391,502)	100.0 (532,861)
直 所	接 得	税	72.8	72.1
		税	39.4	34.1
	源 泉	分 分	31.3	26.4
	申 告	分 分	8.1	7.7
法 相	人 統	税 税	30.7	34.5
間 接	税	税 等	2.7	3.6
① 消 費	費	税	27.2	27.9
		税	—	8.5
② し好品課税	酒 ば こ	税 税	4.9	3.4
	た 糖 消 費	税 計	2.3	1.7
	砂 糖 消 費	税 計	0.1	0.0
	小 物 品	計	7.3	5.1
③個別物品又はサービス課税	入 場	税 税	3.9	0.0
	ト ラ ン プ 類	税 税	0.0	0.0
	通 行	税 計	0.0	0.0
	小 行	計	0.2	0.0
		計	4.1	0.0
④ 流通税等	印 紙 収 入	税	3.6	3.5
	有 価 証 券 取 引	税	1.7	2.1
	取 引 所	税	0.0	0.1
	日 銀 券 発 行	税 計	—	—
	小 揮 発 油	計	5.4	5.7
	地 方 道 路	税	4.3	3.4
⑤ 特定財源等	石 油 ガ ス	税	0.8	0.6
	自 動 車 重 量	税	0.1	0.1
	航 空 機 燃 料	税	1.5	1.4
	電 源 開 発 促 進	税	0.2	0.1
	石 油	税	0.6	0.5
	小 計	計	1.0	0.8
		計	8.4	6.9
⑥ そ の 他	関 税, 原油等関税	税	1.9	1.6
	とん税, 特別とん税	税	0.0	0.0
	小 計	計	2.0	1.7

(注) 1. 1985年度は決算額, 1989年度は当初予算額である。

2. 消費税は, 1989年4月1日から実施され, それに伴い砂糖消費税, 物品税, 入場税, トランプ類税及び通行税は廃止された。

出所: 「財政金融統計月報」

間接消費税は, 酒税, たばこ税, 物品税などの個別消費税(特定の物品・サービスにのみ課税)と「消費税」, 「売上税」, 「付加価値税」など一般消費

第8表 租税体系

国 税			地 方 税		
○所 得 税	}	収 得 税	○県・市町村民税	{	(住民税)
○法 人 税			○事 業 税		
酒 税	}	支 出 税 (消費税)	たばこ消費税	{	料理飲食等消費税
たばこ消費税			電 気 税		
物 品 税			ガ ス 税		
消 費 税			不 動 産 取 得 税		
印 紙 税	}	流 通 税	自 動 車 取 得 税	{	○固 定 資 産 税
有価証券取引税			○都 市 計 画 税		
○相 続 税	}	財 産 税			
○贈 与 税					

(注) ○印は直接税，無印は間接税。

税（物品・サービスのすべてに課税）とに大別される。⁽²⁾

租税分類の代表的な第3は，所得循環の局面の相違による分類とされるもので，(1)所得が収得される局面，(2)所得が支出される局面，(3)両者を結ぶ流通の局面，(4)所得が財産の形態をとる局面に分けられ，以上の各々に対応して，(1)収得税 (receipt tax)，(2)支出（ないし消費）税 (expenditure tax)，(3)流通税 (transfer tax)，(4)財産税 (property tax) に分類される。以上みてきた3つの代表的な租税分類を組みあわせて，租税の種類を全体として包括的な形（租税体系）でしめせば，第8表のとおりである。

(1) 「ウィッグ党の財政とは……見かけはいいが，価値のない，まわりくどい，ぎはぎ細工で，徐々にではあるが確実に富裕な者の負担を軽減し，貧乏な者の負担を増大させる。所得税は働く者に影響がないなどというのは，まったくばかげたことである。なぜなら，雇い主と雇い人から成っている現在の社会制度のもとでは，中間（ブルジョア）階級の人たちは，労賃を引き下げたり価格をつり上げたりしてふつう増税の負担からまぬかれるからである」(マルクス「ポンド，シリング，ペンス，または階級予算，それによって救われるのはだれか」，マルクス・エンゲルス全集，第9巻，62頁)。

(2) いわゆる「直間比率」をめぐる問題については後述参照。

11

前節で、租税の種類と体系について概観したので、つぎに現在わが国の主要な租税の一般的な仕組みと特徴について簡単にみておこう。

I 国 税

(1) 所 得 税

所得税とは個人の所得に課税される租税であり、法人の所得にたいする法人税とは区別される。税務上にいう所得とは、一般に収入金額から必要経費もしくはその代替額（たとえば給与収入における給与所得控除）を差し引いた金額をさす。現行では、第9表にみられるとおり、個人所得は10種類に分類され、それぞれの方法で所得が算出される。

さらに、この算出された所得額から、各種の所得控除を差し引いたものが課税所得となる。その所得控除には、(一)一般的な人的控除として、基礎控除（35万円、1990年分、以下も同じ）、配偶者控除（35万円、ただし70歳以上の老人、障害者等は別）、扶養控除（1人当り35万円、ただし老人、障害者等は別）があり、そのほかに(二)特別な人的控除として、障害者、老年者、寡婦（夫）、および勤労学生控除（27万円ほか）ならびに配偶者特別控除（35万円、1987年創設）、公的年金等控除（最低控除額120万円、1988年創設）、退職所得控除、(三)特別な支出にかんする控除として、雑損、医療費、生命保険料、損害保険料、社会保険料、小規模企業共済等掛金、寄付金控除がある。

こうした所得控除を差し引いた課税所得金額にたいして、税率をかけて算出税額が算定される。

そして最後に、この算出税額から、配当控除、外国所得税額控除、住宅取得控除などの税額控除を差し引いたものが納付税額となる。以上のような納付税額の計算過程については、すでに前節で一般的な算定例として示しておいたとおりである。（なお、所得税の所得控除、税額控除、税率等の推移と現行の詳細については、大蔵省『財政金融統計月報』の租税特集号を参照）。

第9表 所得の種類と算出方法

種 類	内 容	算 出 方 法
利 子 所 得	預貯金, 国債などの利子の所得	収入金額＝所得金額
配 当 所 得	株式, 出資の配当などの所得	(収入金額)－ $\left\{ \begin{array}{l} \text{株式などを取得するための} \\ \text{借入金の利子} \end{array} \right\}$
事 業 所 得	商工業, 農業など事業をしている場合の所得	収入金額－必要経費
不動産所得	土地, 建物などを貸している場合の所得	収入金額－必要経費
給 与 所 得	給料, 賃金, ボーナスなどの所得	収入金額－給与所得控除額
退 職 所 得	退職手当, 一時恩給などの所得	$(収入金額 - 退職所得控除額) \times \frac{1}{2}$
譲 渡 所 得	土地, 建物, 自動車などを売った場合の所得	$[収入金額] - \left\{ \begin{array}{l} \text{土地建物な} \\ \text{どの取得費} \end{array} \right\} - [\text{特別控除額}]$ ・譲渡費用
山 林 所 得	山林の立木などを売った場合の所得	収入金額－必要経費－特別控除額
一 時 所 得	競馬・競輪の払戻金, 賞金, 生命保険金など, 一時的な所得	$[収入金額] - \left\{ \begin{array}{l} \text{収入を得る} \\ \text{ために支出} \\ \text{した費用} \end{array} \right\} - [\text{特別控除額}]$
雑 所 得	公的年金, 印税, 原稿料, ギャラなど, 上記所得に当てはまらない所得	収入金額－必要経費

(注) 雑所得中の年金は, 収入金額－(定額控除＋定率控除)

出所: 和田八束『日本の税制』38頁。ただし, 上記の注はか一部補強手入してある。

なお, 同じ個人所得のなかでも利子所得, 配当所得, 譲渡所得など資産所得については, 種々な特例措置が施されているが, これらは不公平税制として一括して後述する。

第10表 所得税の税率 (1990年)

課 税 所 得	税率
300万円以下の金額	10%
300万円を超える金額	20%
600 "	30%
1,000 "	40%
2,000 "	50%

第11表 給与所得控除 (1990年)

収 入 金 額	控除額
165万円までの金額	40%
330万円までの金額	30%
600万円までの金額	20%
1,000万円までの金額	10%
1,000万円超の金額	5%
最低控除額	650,000円

(2) 法 人 税

法人税とは、株式会社など法人の所得に課せられる租税である。

法人の種類と課税様態を示せば以下のとおりである。(一)普通法人(株式会社、有限会社、医療法人、日本銀行など)——すべての所得に課税、(二)協同組合等(農協、商工組合、消費生協、信用金庫など)——すべての所得に課税、(三)公益法人等(日赤、宗教法人、学校法人、財団法人など)——収益事業による所得のみ課税、(四)人格のない社団等(PTA、学会、同窓会、労音など)、同上、(五)公共法人(地方公共団体、日本育英会、NHK、公庫、公団など)——非課税、(六)外国法人——日本国内で生じた所得に課税。これらの中で法人税の中心をなすのは、いわゆる営利法人としての普通法人であることはいうまでもない。

法人税の課税対象となる法人所得(各事業年度)は、一般には、益金－損金＝所得として算出される。ただし、この税法上の所得と企業会計上の決算利益とは若干異なっている。

後者の決算利益は、益金(売上収益、資産譲渡収益、その他の益金の合計額)－損金(原価、支払給与、水道光熱費など諸費用の合計額)として計算される。さらに、この金額に、税法上特別に規定された益金ないし損金を加算ないし減算(「益金不算入」、「益金算入」、「損金不算入」、「損金算入」)したものが、税法上の法人所得となる。そしてこれに税率を乗じ、一定の税額控除を差し引いて、納税額が算定される。

第12表 法人税の税率

(イ) 普通法人						
資本金 1 億円以下のもの						
	(年800万円以下の所得)			(年800万円超の所得)		
	1988年度	1989年度	1990年度	1988年度	1989年度	1990年度
留 保 分	30%	29%	28%	42%	40%	37.5%
配 当 分	24%	26%		32%	35%	
資本金 1 億円超のもの						
	1988年度	1989年度	1990年度			
留 保 分	42%	40%	37.5%			
配 当 分	32%	35%				
(ロ) 公益法人等及び協同組合等						
	1988年度	1989年度	1990年度			
留 保 分	27%	27%	27%	(配当軽減税率は、協同組合等のみ)		
配 当 分	22%	25%				

なお上記の「益金不算入」、「損金算入」等の多くは、とりわけ大法人にたいする課税優遇措置の有力な手段となっているのであるが、これについても不公平税制として一括後述する。

ちなみに、法人企業（普通法人）は、1987年現在で約178万社存在しているが、そのうち法人税納入の利益計上法人は84万8000社で、残りの52.5%を占める93万5000社は決損法人として法人税を負担していない。しかも、こうした過半数もの法人が税法上“赤字”で納税ゼロという構造は、第13表にみられるとおり、好不況と無関係なものとなっており、重大な問題点である。とりわけ問題なのは、大法人である資本金100億円以上の519社のうち96社、同50億円以上の469社のうち108社、同10億円以上の2,232社のうち600社もが法人税ゼロであることである。（『法人企業の実態』1988・12,156頁）。これは後述する税法上の特別措置により、本来課税されるべき益金が「益金不算入」ないし「損金算入」等により不当に圧縮（損金化）され、合法的に脱税されている結果による面が大きく、今後なさるべき不公平税制是正の重要な一環をなしている。

第13表 利益計上法人数と欠損法人数

区分	法 人 数			欠損法人割合 (A) / (B)
	利益計上法人	欠損法人(A)	計 (B)	
	社	社	社	%
1977年分	667,744	644,480	1,312,224	49.1
1978	690,845	658,490	1,349,335	48.8
1979	734,222	667,838	1,402,060	47.6
1980	750,637	698,912	1,449,549	48.2
1981	750,537	748,351	1,498,888	49.9
1982	724,300	816,999	1,541,299	53.0
1983	713,828	864,624	1,578,452	54.8
1984	725,075	899,186	1,624,261	55.4
1985	739,745	920,265	1,660,010	55.4
1986	777,653	923,989	1,701,642	54.3
1987	848,002	935,432	1,783,434	52.5

出所：国税庁『法人企業の実態』1988・12, 13頁。

(3) 間 接 税

所得税、法人税などの直接税とちがって、間接税は租税の転嫁が行われる租税である。税法上の納税者は製造・販売業者であるが、その税負担は最終消費者に転嫁され、消費者が担税者となる。具体的には、物品・サービスの消費・流通にたいして課税され、その価格に上乗せされる租税である。そしてその中心をなすのが間接消費税である。間接消費税は、一般に個別消費税と一般（大型）消費税とに大別される。（第14表参照）。

個別消費税は、個別・特定の物品・サービスにたいして、個別の税率で課税される消費税である。（第7表参照）。

その代表例が旧物品税である。1989年4月の消費税導入により廃止されたが、今後の税制再改正を考えるうえで重要な問題となるので、概要をみておきたい。物品税は、第1種（小売課税）と第2種（製造課税）に大別され、そのうち第1種には、貴石、真珠、貴金属、毛皮製衣服類、じゅうたん等いわゆる奢侈品が含まれ、比較的高い税率で課税されている。第2種には、一部奢侈品から生活必需品まで約80品目を含み、自動車、ゴルフ用

第14表 間接消費税の種類とタイプ

個別消費税		旧物品税・酒税等		個別の物品・サービスに個別に課税する
一般(大型)消費税	単段階課税型	製造業者売上税		製造物品の販売の段階で課税する
		卸売売上税		小売業者に対する物品の販売の段階で課税する
		小売売上税		消費者に対する物品の販売またはサービスの提供の段階で課税する
	多段階課税型	累積方式	取引高税	製造, 卸, 小売の各取引の段階で課税するが累積課税を排除する措置は講じない(注1)
			E C 型付加価値税(インボイス方式)	仕入先から交付を受けた税額別記のインボイス(送り状, 納品書等)に基づき仕入税額控除を行う方法
			売上税(税額票方式)	仕入先から交付を受けた税額票に基づき仕入税額控除を行う方法(注2)
			消費税(アカウント方式)	インボイスや税額票を用いることなく帳簿上の記録に基づく計算のみで仕入税額控除を行う方法(注3)

- (注) 1 1948年9月から翌年12月まで1年4カ月にわたって実施された旧取引高税はこの類型に属する。
 2 1987年5月廃案になった中曽根内閣下の売上税がこれに該当する。
 3 1979年12月法案の提出に至らなかった大平内閣時の一般消費税ならびに1989年4月竹下内閣の下で導入の消費税はこの類型に属する。
 出所: T K C 税務研究所編『詳解・消費税』47頁(ただし, 内容は引用者により補強修正)。

具, モーターボート, 電気製品, 楽器, 写真機, 家具, 時計, 化粧品, 飲料水, コーヒーなど5~30%の税率で課税されている。物品別にみた主な税収は第15表のとおりである。

このほかの個別消費税としては, 古くから重要な税目をなしてきた酒税, たばこ税等し好品課税のほかに, 税法により用途が定められた特定財源(目的税)がある。課税物件はいずれも燃料等であるが, 道路整備を目的とするもの(揮発油税, 地方道路税, 石油ガス税, 自動車重量税), 空港整備を目的とするもの(航空機燃料税), 石油, 石油代替エネルギー対策を目的とする

第15表 旧物品税の構成 (1988年度)

品 目	税 額	構 成 比
	億円	%
1. 乗 用 自 動 車 等	8,656	43.2
2. ル ー ム ク ー ラ ー	1,340	6.7
3. 貴 石 製 品 類	989	4.9
4. テ レ ビ ジ ョ ン 受 像 機 等	786	3.9
5. ラ イ ト パ ン	646	3.2
6. ビ デ オ テ ー プ レ コ ー ダ ー 等	637	3.2
7. 電 子 レ ン ジ, 掃 除 機, 洗 濯 機 等	503	2.5
8. 冷 蔵 庫 等	491	2.5
9. 化 粧 品 類	491	2.5
10. カ ー ク ー ラ ー	445	2.2
小 計	14,985	74.8
そ の 他	5,055	25.2
合 計	20,039	100.0

資料:「国税庁統計年報書」

もの(電源開発促進税,石油税)に大別される(第7表参照))。

なお,株式,国債など有価証券の譲渡(売買)にたいして課税される有価証券取引税,商品の売買取引にたいする取引所税,契約書の作成にたいする印紙税,登記・免許等にたいする登録免許税などの流通税も,間接税の重要な一部をなしている(第7表参照)。

上述の個別消費税と異って,一般消費税は,文字どおり個別的ではなく一般的に,すなわち原則としてすべての物品・サービスにたいして,奢侈品から生活必需品にいたるまで例外なく,原則として同一税率で課税する大型間接税である。

第14表にみられるとおり,一般消費税は,課税方法の相違により単段階課税型(取引のある一段階のみ課税)と多段階(付加価値)課税型(取引のすべての段階で課税)とに大別され,そのうち後者はさらに,累積排除方式(前段階の課税分を控除する——第7図参照)と累積方式(控除せず累積)とに分けられる。また,このうちの累積排除方式は,前段階課税分の控除の仕方に

第16表 「消費税」の概容

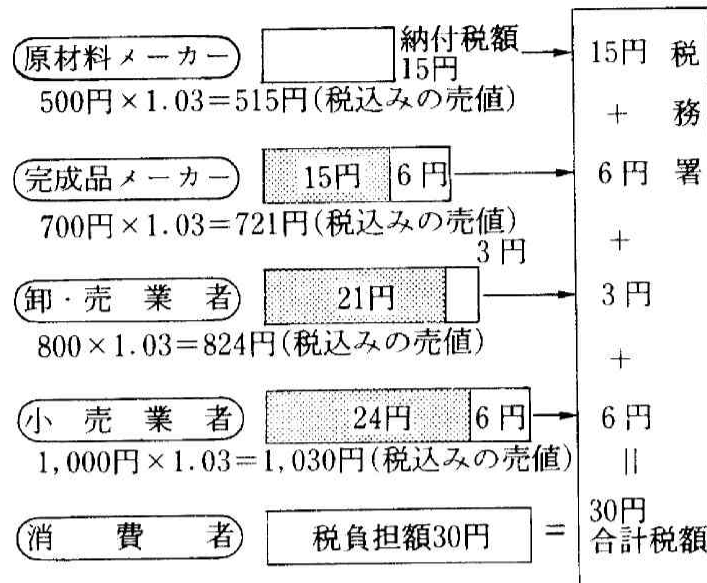
類型	一般消費税型 (帳簿方式)
税率	3%
免税点	年間売上高3,000万円
限界控除	3,000万超6,000万円
簡易課税制度	5億円以下(注)
申告納付	年2回
非課税取引	輸出(免税) 土地 有価証券等 支払手段・両替 資金貸付等 公営競技・宝くじ 郵便切手・印紙 国際為替等 戸籍等証明手数料 社会保険医療 社会福祉事業の一部 学校教育 (11項目)
地方財源	5分の1を譲与税 5分の4の24%を交付税

(注) みなし仕入率は卸売90%, 小売その他80%

よって、EC型のインボイス方式，税額票方式，帳簿・アカウント方式とに分けられる。

この区分でいえば，1989年4月導入のわが国の「消費税」は，①多段階（付加価値）課税型，②累積排除方式，③帳簿・アカウント方式の一般（大型）消費税となる。その仕組みの具体的な概要は，第16表ならびに第7図に示すとおりである。なお，その中の特例としての簡易課税制度ならびに限界控除制度の要領は，第17表ならびに第8図にみられるとおりである。なお，ここでは他の租税と同様に消費税の仕組みの解説にとどめ，消費税

第7図 付加価値税（累積排除方式）の仕組み



(注) 税率3%。課税前の売値を原材料メーカー500円，完成品メーカー700円，卸売業者800円，小売業者1,000円とした場合。

をめぐる問題点については、全体としての不公平税制の一環という観点から後述する。

Ⅱ 地 方 税

課税主体のいかんにより、

租税は国税と地方税に大別されることをすでにみたが、両者の配分状況をまず一瞥しておこう。それを示したのが第18表である。

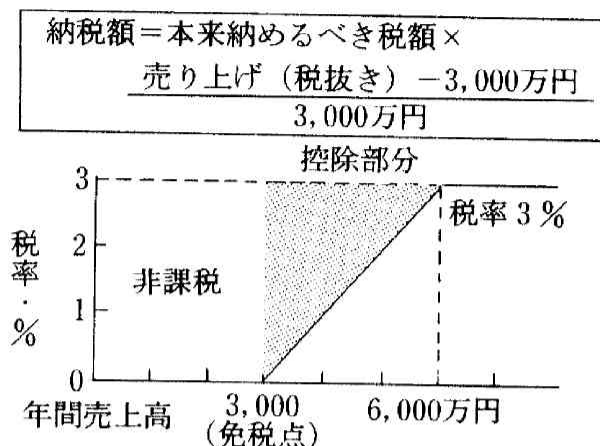
租税の徴収段階（国と地方への配分前）でみると、おおまかに国7割（89年度で65%），地方3割（同，35%）となっている。しかし、いったん国税として徴収したなかから、(一)地方交付税（従来は所得税，法人税，酒税の32%であったが，89年度税制抜本改正により，このほかに新設の消費税の5分の4の24%，国のタバコ税の25%が追加された），(二)地方譲与税（地方道路譲与税，石油ガス譲与税，自動車重量譲与税などの目的税），(三)国庫支出（補助）金という形で，国から地方公共団体に配分される。また逆に，地方は国直轄事業へ

第17表 簡易課税の計算式

〔税率3%，みなし仕入れ額を
売上高の80%とした場合〕

$$\begin{aligned}
 \text{納税額} &= (\text{売上高} - \text{みなし仕入れ額}) \times \text{税率} \\
 &= (\text{売上高} - \text{売上高} \times 80\%) \times 3\% \\
 &= \text{売上高} \times 20\% \times 3\% \\
 &= \text{売上高} \times 0.6\%
 \end{aligned}$$

第8図 限界控除制度



(注) グラフのように、税率がだんだんふえていく形になる。

の地方分担金などの形で税収の一部を国へ配分する（支払う）。このような税収の出入が国と地方のあいだで行われるために、租税の徴収段階（配分前）とその最終的な支出段階（配分後）とでは、租税の配分割合が大きく異なることになる。すなわち、前者では、すでにみたとおり国と地方の割合はおおよそ7割対3割であるのが、後者ではほぼ逆転して、国の2～3割にたいし地方は7～8割となる。（第18表中の $\frac{a}{T}$ 、 $\frac{f}{T}$ 参照）。

このように、地方は一方で租税総額の7～8割を使いながら、他方でいわば自前の財源は租税総額の3割程度しか与えられず、大部分を国からのいわばヒモつき財源に依存せざるをえない仕組みになっているといえてよい。

このことは、第19表の地方歳入構成をみても明らかであって、地方自治体はその権限にもとづいて徴収する自主財源（ほとんどが地方税）は3～4割にすぎず、あとは国庫支出金，地方交付税，地方債（発行額，用途ともに中央自治省の許可が必要）など国への依存財源に大部分頼らざるをえない構造になっている。いわゆる“三割自治”としばしばいわれるゆえんである。しかも，自主財源としての地方税も，その大枠は国会で地方税法として決定され，地方の権限の及ぶ範囲はきわめてかぎられている。このように，地方自治といっても，それを保障する経済的裏付けはきわめて薄弱で，国（中

第18表 国・地方公共団体間における租税の実質的配分

(単位：億円，%)

		1975	1980	1989
国	国 税 A	145,043	283,688	532,861
	地方交付税 B	33,511	75,809	137,293
	地方譲与税 C	2,482	4,401	14,534
	国庫支出金 D	58,823	105,782	100,944
	地方から国への負担額 E	2,668	4,601	9,858
	国の純計(A-B-C-D+E) F	52,895	102,297	289,948
地方公共団体	地方税 a	81,548	158,938	286,461
	地方交付税 B	33,511	75,809	137,293
	地方譲与税 C	2,482	4,401	14,534
	国庫支出金 D	58,823	105,782	100,944
	地方から国への負担額 E	2,668	4,601	9,858
	地方の純計(a+B+C+D-E) f	173,696	340,329	529,374
租税総額(A+aないしF+f) T		226,591	442,626	819,322
地方公共団体	配分前(徴収段階)における割合 $\left(\frac{a}{T}\right)$	36.0	35.9	35.0
	配分後(最終支出段階)における割合 $\left(\frac{f}{T}\right)$	76.6	76.9	64.6

(注) 1. 75, 80年度は決算ベース。89年度は予算，計画ベースである。

2. 地方から国への負担額は，国直轄事業負担金に係る国への現金納付額および国に対する交付公債の元利償還額の合計額である。

(資料) 前掲『財政金融統計月報』租税特集より作成

央)により大幅な制約をうけているところに，現代日本の地方財政の最大の問題点があるといつてよい。(小林晃『現代財政論』，第3版，第8章第2節参照)。

(1) 住 民 税

上述した枠組みのなかで，自主財源としての地方税にはどんなものがあるのか，その主な種類と仕組みをみておこう。

第20, 21表にみられるとおり，都道府県と市町村に共通する重要な税目が住民税(都道府県民税と市町村民税の総称)である。これには個人住民税

第19表 歳入純計決算額の構成比の推移

区 分	1981 年 度	83	85	86	87	88
	(%)	(%)	(%)	(%)	(%)	(%)
地 方 税	34.6	37.1	40.6	41.0	42.1	44.3
地 方 譲 与 税	0.9	0.9	0.8	0.8	0.8	0.8
地 方 交 付 税	17.4	16.6	16.4	16.4	16.3	16.5
小計(一般財源)	52.9	54.6	57.8	58.2	59.2	61.5
国 庫 支 出 金	22.0	20.2	18.3	17.3	16.2	14.7
地 方 債	9.8	9.8	7.8	8.8	9.2	8.3
そ の 他	15.3	15.4	16.1	15.7	15.4	15.5
合 計	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0
歳 入 合 計	(億円) 501.033	(億円) 534.619	(億円) 574.726	(億円) 600.748	(億円) 646.619	(億円) 680.095

(注) 国庫支出金には、交通安全対策特別交付金及び国有提供施設等所在市町村助成交付金を含む。

と法人住民税とがある。

個人住民税は、第22表にみられるとおり、都道府県、市町村別に均等割と所得割からなり、うち前者は所得のいかんにかかわらず均等ないし均一に課税され、後者は前年の所得を課税対象として、所得に応じて課税される。後者の所得割は、国税の所得税と基本的に同じ仕組みの課税になっており、所得税の地方版といってもよい。なお、利子所得にたいする20%の分離課税のうち5%分（残は国税）が、新たに県民税として1983年度より導入された。

また、法人住民税は、第23表にみられるとおり、都道府県、市町村別に均等割と法人税割からなり、前者は資本金（ならびに市町村の場合は従業員規模も加味）を基準に5段階の税率で課税され、後者は国税の法人税額にたいする一定率（標準税率で都道府県5.0%、市町村12.3%）で課税されている。

第20表 道府県民税の構成

(1987年度決算, %)

普 通 税	91.0
道府県民税	28.8
{個人 {法人	20.3
子割	8.4
—	—
事業税	39.4
{個人 {法人	1.3
人	38.2
不動産取得税	4.5
道府県たばこ税	3.0
ゴルフ場利用(入場・娯楽 施設利用)税	1.0
特別地方消費(遊興飲食・ 料理飲食等消費)税	4.7
自動車税	9.2
自動車区	0.0
狩猟者登録(狩猟免許)税	0.0
固定資産税(特例)	0.2
法定外普通税・その他	0.2
目的税	9.0
自動車取得税	3.7
軽油取引税	5.3
その他	0.0
旧法による税収入	—
合 計	100.0

第21表 市町村民税の構成

(1987年度決算, %)

普 通 税	92.3
市町村民税	51.5
{個人 {法人	34.7
人	16.8
固定資産税	32.3
{土地 {家賃	13.4
却資	12.5
産	6.4
軽自動車(自転車, 荷車)税	0.5
市町村民たばこ税	4.1
電気税	3.2
鋳材・産引	0.0
木村	0.0
特別土地保有税	0.5
法定外普通税・その他	0.1
目的税	7.1
入湯税	0.1
事業所	1.6
都市計画	5.4
その他	0.0
旧法による税収入	—
国有資産等所在市町村	—
{交納 {交付	0.3
付金	0.3
合 計	100.0

(2) 事業税

住民税について大きな比重を占めているのが、都道府県では事業税、市町村では固定資産税である。これら三つの税目だけで、都道府県の場合(住民税, 事業税)で地方税収総額の約70%, 市町村の場合(住民税, 固定資産税)で同じく約80%を占めている(第20, 21表参照)。

事業税は、事業そのものを対象に課税されるもので、個人分と法人分とがある。第24表にみられるとおり、個人事業税は、4種類の事業に区分され、前年中の個人事業所得にたいし3～5%の税率で課税されている。また、法人事業税は、電気、ガス、保険事業にたいしては収入金額にたいして1.5%, その他の事業では、普通法人、特別法人について、所得金額にたいし6～12%の段階的税率で課税されている。

第22表 個人住民税の税率（1990年度）

所得割	(1) 道府県（標準税率）	
	500万円以下の金額	2%
	500万円を超える金額	4%
	(2) 市町村（標準税率）	
	120万円以下の金額	3%
	120万円を超える金額	8%
均等割	500	11%
	(1) 道府県（標準税率）	700円
	(2) 市町村（標準税率）	
	人口50万以上の市	2,500円
	人口5万以上50万未満の市	2,000円
	その他の市町村	1,500円

(注) 制限税率は、市町村民税の所得割が標準税率の1.5倍、均等割が各々2,000円、2,600円、3,200円である。

(3) 固定資産税

固定資産税は、土地・家屋・償却資産（機械、設備）にたいして課税される租税であり、これら固定資産の評価額に税率（標準税率1.4%、制限税率2.1%）をかけて税額が算出される。なお、都市計画事業の財源（目的税）として、土地、家屋の固定資産税に上乗せする形で都市計画税（0.3%の制限税率）が課せられている。また関連する市町村民税として、土地の投機的取得を抑制する目的をもつとされる特別土地保有税が一定の免税点（東京の場合2,000m²）を超える場合に、取得価額の1.4%で課税されている。

固定資産税の免税点は、土地15万円、家屋8万円、償却資産100万円とされているが、これでは事実上免税点なしの一律課税といってよく、その他にも資産の大小を問わぬ均一課税の問題、資産再評価の問題、市街化区域内農地の宅地並み課税の問題など、問題点が多い。（これらの問題点についても不公平税制の一環として後述）。なお、住宅用地については、一般住宅用地について評価額の2分の1を、さらに200 m²以下の小規模住宅用地

第23表 法人住民税の税率 (1990年度)

区 分	道府県民税	市 町 村 民 税
均 等 割	(1) 資本金50億円超 年額 75万円	(1) 資本金50億円超 年額 従業員50人超300万円, 50人以下40万円
	(2) 同, 10億~50億円 年額 50万円	(2) 同, 10億~50億円 年額 同上, 175万円, 40万円
	(3) 同, 1億~10億円 年額 10万円	(3) 同, 1億~10億円 年額 同上, 40万円, 15万円
	(4) 同, 1千万~1億円 年額 3万円	(4) 同, 1千万~1億 年額 同上, 15万円, 12万円
	(5) 同, 1千万円以下 年額 1万円	(5) 同, 1千万以下 年額 同上, 12万円, 4万円
法人税割	5.0% (6.0%)	12.3% (14.7%)

(注) 法人税割の () は、制限税率である。均等割の制限税率は標準税率の1.2倍。

第24表 事業税の税率 (1990年)

	分 類	税率
個 人	第1種事業 (通常の商工業)	5
	第2種事業 (畜産・水産業)	4
	第3種事業 (自由業・サービス業)	5
	第3種事業中助産婦業等	3
法 人	普通法人	
	年350万円以下	6
	年350万円超700万円以下	9
	年700万円以上	12
	特別法人 [協同組合・信用金庫・医療 法人等]	
	年350万円以下	6
	年350万円超	8
	収入金額を標準とするもの (電気・ガス・生保・損保業)	1.5

については4分の1を課税標準とするとする特例が設けられている。

12

租税とは国民（個人，法人）から所得や資産の一部を強制的（権力的）に徴収するものであるから，そのことを国民に納得させ，あるいは正当化するための理論的な拠を示すことが国家にとって多かれ少なかれ必要となる。また国家は，必要経費をまかなうに足る税収を安定的に確保するためにも，それを必要とする。

こうした国家の要請に理論的に応えようとするのが，一般に租税（課税）根拠論あるいは租税（課税）原則論にほかならない。国家とは事実上の総資本であるから（拙稿(2)の6参照），国家の要請とは，つまるところ総資本の要請である。さらにいえば，それは，財政理論一般がそうであるように（拙稿(2)の5参照），資本主義のそれぞれの発展段階における歴史的・社会的諸条件と，そこにおける支配的な資本の要請とをおおむね反映したものであることができる。これを理論的に一般化したものが，租税根拠論あるいは租税原則論にほかならない。

(1) 利益説と義務説

租税をなぜ支払うのか，なぜ支払わねばならないのか——その理由ないし根拠を説明しようとするのが租税（課税）根拠論である。そしてそういうものとして，従来から今日にいたるまで支配的な二つの見方をなすのが租税利益説と租税義務説⁽¹⁾である。だがこれは，結論からいえば，科学的な理論というよりは，多かれ少なかれ国民的な「常識」となりがちな「総資本の観念」に，理論的性格を付与し，それによって課税——とりわけ大衆課税——を理論的に正当化しようとする資本のイデオロギーといえてよい。

一般に承認されている定義にしたがえば，利益説とは，租税を国家から享受する利益の対価だとする見方であり，したがって，租税負担は支払能力（応能）ではなく，国家から受ける利益に応じて（応益）なされるべき

だとするものである。

これにたいして義務説とは、租税を国家存立のための当然の義務とする見方であり、したがって、租税負担も国家から受ける利益を基準として（応益）ではなく、支払能力に応じて（応能）なされるべきだとするものである。

だが問題の第1は、この二つの見方は一見まったく相異った対比すべき内容のもののようにみえるが——そしてしばしばそのように説かれてきたが——、実際には両者の境界線はきわめて曖昧であり、ただ力点のおき方を異にただけで、事実上ほとんど同一の内容を述べているにすぎないことである。そして、その力点のおき方の違いは、あとで述べるように、資本主義の発展段階の違いを、ある程度まで反映しているにすぎないということである。

利益説の代表者とされるA・スミスならびに義務説の代表者とされるA・ワグナーは、それぞれ次のように述べている。

「あるゆる国家の臣民は、各人の能力にできるだけ比例して、いいかえれば、かれらがそれぞれ国家の保護のもとに享受する収入に比例して、政府を維持するために貢献すべきものである。一大国民の個々人に対する政府の経費は、大所有地の共同借地人に対する経営費のようなものであって、これらのすべての共同借地人は、この所有地におけるかれらのそれぞれの利害関係に比例して貢納することを義務づけられているのである⁽²⁾」。

「租税とは、財政上の意義においては、公共諸団体——国家その他の権力団体——の一般的経費をみたすために、それらの団体が、その主権——直接の国権またはそれから派生する権力——によって、それらの団体の全般の施設にたいする一般的報償として、一般的な原則と標準とによって一方的に定める方法と金額において、個別経済（個人）から徴収するところの賦課をいう⁽³⁾」。

みられるとおり、義務税（租税＝義務，租税負担＝応能）とは普通区別して説かれている利益説の立場をとるとされるスミスの場合も、「貢納」は

「臣民」の「義務」として把えられており、またその際、租税負担も「収入に比例して……貢納すべきもの」(応能とも解釈できる)と述べている。このかぎりでは、スミスの主張はほとんど義務説と変わらない。他方ワグナーの場合も、租税を一面的に“義務”としてのみ把えているわけではない。「国家その他の権力団体の全般の施設にたいする一般的報償」として、いいかえれば、国家から享受する利益にたいする返報として把えているからである。このかぎりでは、ワグナーの主張は利益説ということもできる。

このように利益説と義務説は、一見その理論的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といってよい。要するに一言でいえば、租税とは国家から享受する利益にたいする返報として支払うべき国民の義務である、ということである。ただ両説の違いは、それを力点をやや異にして、あるいは強調点を異にして述べているにすぎないというべきであらう。つまり、租税の根拠を説くにあたって、事実上は同一の内容でありながら、一方が国家から享受する利益とその代償の側面を強調し、他方が国民の国家にたいする義務の側面を強調しているということである。

こうみてくると、両説ともに、きわめて「常識」的な国民の租税観(実は「総資本の観念」)を「理論化」したまでにすぎないといってよい。

問題点の第2は、利益説にせよ義務説にせよ、いずれも国家は国民の共通利益のために存在し、その実現のために租税を徴収し、そのために租税を使用する、という自明なようにみえて非科学的な大前提(国家論)のうえに立っていることである。いいかえれば、国家の本質をなす階級性をまったく無視して、超階級的で「中立」的な「第三者」機関という外観(現象形態)を本質と取り違えていることである。この点では、社会契約説的な国家論も、有機体説的な国家観も、福祉国家論もなんら変りない。(この点の批判については、拙稿(2)の5, 6参照)。こうした国家観にたつかぎり、租税とは国家から享受する利益にたいする「対価」「代償」「報償」等々という見方が導きだされるのは当然かつ必然である。

また、スミスにせよワグナーにせよ、その立論の前提としている資本主義の国家は、すでに述べたとおり ((2)の6, (3)の9参照), 経済的に「寄生的」な国家であるから、国家の存続のためには租税を国民の「義務」とすることも論理必然的な帰結となる。そうでなければ、資本主義の国家は、その経済的基礎(必要財源)を原則として確保しえないからである。こうして、利益説も義務説も、本質的には同一内容のものであるのは、このような本質的に同一の国家論に事実上たっていることにも由来しているといっている。

問題の第3は、利益説と義務説は、資本主義の発展段階(前者は自由主義段階、後者は帝国主義ないし独占資本主義段階)をある程度まで反映しているという点についてである。ここであえて、ある程度までというのは、こうした対応関係を強調しすぎると、機械的な形式論的誤りに落ち入るからである。⁽⁴⁾

たしかに、利益説は、国家による租税の徴収——負担という権力行為を、貨幣・交換関係として擬制視する点において、自由主義段階の資本にふさわしい租税観と一応はいつでもよいであろう。だが、貨幣・商品(交換)関係は発展段階の相違を超えて資本主義全体に共通する一般的属性であり、したがって、こうした観念は自由主義に固有なものというよりは、むしろ絶対主義的な租税観とは対照的に、全面的な商品・貨幣経済としての資本主義一般にふさわしい観念と解する方が、理論的により正当だからである。同様に、義務説は、国家の「経済的役割の増大」、国家経費の膨張に対応して、租税増徴の必要に迫られる帝国主義(独占資本主義)段階の国家にふさわしい租税観を一応は反映しているといっても必ずしも間違いではない。だが、租税を義務視する見方は、上述したとおりスミスの利益説においても共通しており、したがってそれは帝国主義に固有なものというより、資本主義的租税観に一般に共通する一側面と解した方が、やはり理論的に正当だからである。

こうして、従来しばしば段階的に区別して論じられがちな利益説と義務

説も、実は両者あいまってワンセットをなす資本主義的な——発展段階の相違を超えて共通する——租税根拠論の二側面とむしろ解すべきものである。したがってまた、それらは基本的には、資本主義のもとにおける租税負担——その本質的特徴をなす大衆課税と不公平税制——を理論的に正当化する資本主義的イデオロギーというべきであろう。

実際、今日でも例えば、利益説（応益課税）は住民税の均等割の根拠として、また義務説（応能課税）は、賃金・給与を利潤の分配諸形態と無差別に「所得」として——労働力の両生産費すなわちコストであるにもかかわらず——課税する根拠として、いいかえれば大衆課税を正当化する論拠としての役割を果たしているといつてよい。なお今日、国民的立場にたった税制改革、不公平是正と公平課税の要求基準として“応能課税”を主張する場合は、この節での議論とは当然区別して理解されねばならないことはいうまでもない。この点については、税財政改革の課題を述べるなかで後述する。

(2) 租税（課税）原則

租税をなぜ支払うのか、その理由を説明しようとするのが租税根拠論であるのにたいして、課税に際して則るべきいわば準則を説明しようとするのが租税原則論である。そういうものとして最も有名なものが、そして資本主義の自由主義段階を代表するとされるのが、A.スミスの四原則である。スミスは「4つの一般原則⁽⁵⁾」として次の4点をあげている。

1. 公平の原則（「あらゆる国家の臣民は、各人の能力にできるだけ比例して、いいかえれば、かれらがそれぞれ国家の保護のもとに享受する収入に比例して、政府を維持するために貢納すべきものである」）
2. 明確の原則（「各個人が支払う義務を負う租税は、確實でなければならない、つまり恣意的であってはならない。支払時期、支払方法、支払金額のすべては、貢納者にも他のあらゆる人にも、明白で平易なものでなければならない」）

3. 便宜の原則（「あらゆる租税は、貢納者がそれを支払うのにおそらくはもっとも多くの便宜がある時期と方法とにおいて徴収されなければならない」）
4. 徴税費最少の原則（「あらゆる租税は、それが人民のポケットからとりだすにしてもポケットのそとにとどめておくにしても、その分が、国庫に納入される分以上になることをできるだけすくなくするように考案されなければならない」）

第1の原則はすでに根拠論として既述したところでもあるが、租税原則論の観点からは公平の原則として取りあつかわれているものである。すなわち、国民は「各人の能力にできるだけ比例して」、いいかえれば「国家の保護のもとに享受する収入に比例して」（国家からの受益と各人の収入は、おおむね比例すると理解されている……引用者）、「貢納すべきもの」とされている。みられるとおり、スミスの場合は、上の引用者の注書きでも明らかなおとおり、「公平」とは「応能」による課税を意味するとともに「応益」ともされ、両者は原則として一致するとみなされているといつてよい。

公平課税の原則は、後述するとおり、現代でも最重要な原則というべきものであるが、スミスの場合の歴史的階級的意義は、成立・発展期の資本主義における産業資本（自由主義ブルジョアジー）の実際的要求を理論的に代弁していた点にある。

前資本主義（資本の原始的蓄積期）における絶対主義的封建的な支配階級への免税特権や総じて恣意的な課税制度を排除し、国家機能を維持するための必要最小限の税収は、「応能」ないし「応益」に準拠した「公平」な課税によるべきだとするのである。したがって、ここでの「公平」は、抽象的に公平一般ではなく、実質的に封建的な諸特権にたいする新興ブルジョアジーの平等・公平の要求を意味する点にポイントがある。ブルジョア民主主義の租税原則への適用といいかえてもよい。この意味で第1の公平の原則は、自由主義ブルジョアジー（産業資本）の実際的要請の理論的反映にはかならないということである。

したがってスミスが「公平」の原則を第一位に挙げているとしても、それは資本蓄積優先の原則を従属的地位に置いたことを意味しない。むしろ逆である。この期の資本主義にふさわしく、自由主義ブルジョアジーの立場に客観的に立って、資本蓄積の原則を最優先したことを意味している。

あわせて課税は、こうした意味で公平でなければならないだけでなく、経済的には、自由主義的な経済・財政論にふさわしく ((1)の4参照)、「自然的自由の体系」としての国民経済にたいして「中立的」な、いいかえれば産業資本による資本蓄積をできるだけ攪乱することの少ない（自由主義流に資本蓄積をもっともよく促進する）ものでなければならないとする。そしてスミスは、こうした租税として、資本の原始的蓄積期の関税や内国消費税にかえて、収益税（地租，家屋税）と奢侈的消費税を主張した。なお、スミスの4原則中の残りの第2から第4の原則も、絶対主義的な恣意を排した公平課税という第1原則を課税ないし徴税制（税務行政上）の面から補完する性格のものであることはいうまでもない。

ついで、独占資本の成立と支配を特徴とする帝国主義（独占資本主義）段階を代表するとされるのが、A.ワグナーの9原則（4大原則9小原則）である。

I 財政政策上の原則

- 1 課税の十分性（租税は経費をまかなうに十分でなければならない）
- 2 課税の弾力性（収入不足が生じた場合、増税または自然増収で埋められるような税制が必要である）

II 国民経済上の原則

- 3 正しい税源の選択（税源は原則として所得に求め、財産・資本を侵すものであってはならない）
- 4 税種の選択（国民経済上・公正上、租税は、負担するはずの者に確実に帰着するような種類が選ばなければならない。また租税転嫁をつうじて生産・流通が阻害されてはならない）

III 公正の原則

- 5 課税の普遍性（すべての人と物とに課税する。ただし、社会政策上の見地から低所得者への減免税は認められる）
- 6 負担の平等性（担税能力に応じた累進課税が必要である）

Ⅳ 税務行政上の原則

- 7 課税の明確性
- 8 課税の便宜性
- 9 徴税費の最小化

ワグナーの見解の第一の特徴は、その第1原則（第2原則もほぼ同主旨）に「課税の十分性」（「課税の弾力性」）をあげ、なによりも必要税収の確保を強調している点にある。これにたいして、公平の原則は第6の原則におかれており、これをスミスが第1原則としていたのと対照的である。この点に、ワグナーの9原則が帝国主義段階の独占資本の意思を理論的に代弁しているとしばしばいわれるゆえんがある。

周知のとおり資本主義は、ほぼ19世紀末から20世紀の初頭にかけて、自由競争を支配的特徴とする段階から独占資本の成立と支配を特徴とする帝国主義（独占資本主義）の段階へ移行した。⁽⁶⁾ それにともなう、対外的には列強のあいだでの「世界の分割と再分割」をめぐり⁽⁷⁾ 対立と抗争の激化、対内的には、独占資本の搾取と収奪にもとづく労働者、農民、中小企業等の窮乏化、そしてそれ背景とする社会・労働運動の高揚に直面した。そして、こうした諸問題に対処するために、総資本の立場において国家の積極的役割が求められるにいたり、その結果、財政規模の膨張（「経費膨張の法則」）と財政機能の拡充が必至となった。具体的には、軍事費、植民地経営費、公債費、産業経済費、社会政策費などを中心とする経費膨張がそれである。ワグナーの第1（ならびに第2）原則は、こうした経費と財政規模の膨張、財政機能の拡充に応えるための税収増加と税収確保という総独占資本の要請を反映したものにはほかならないということである。

第二の特徴は、こうして増税は傾向として避けられないとしても、その際、「財産・資本」にたいする課税の“不可侵”を主張して、資本蓄積の優先性を強調し、反面、大衆課税による税収確保を事実上容認していることである。それを示しているのが第3、4原則といってよい。

そしてⅣの「税務行政上の原則」を除いて、事実上いちばん最後の第6

の原則として挙げられているのが公平の原則である。この点に第三の特徴がある。スミスの場合と対照的に、資本蓄積促進（裏を返せば大衆課税強化）と体制維持の原則が名実ともに優先され、公平の原則（大衆課税の軽減もしくは廃止）は従属的原則とされていることである。

たしかに公平の原則の具体的内容として、低額所得者への減免税、応能による累進課税があげられてはいる。そしてこれらは、それ自体としては今日でも、課税負担の公平を求める国民的要求の一環として積極的意味をもっている。しかし、ここでワグナーがいう減免税や累進課税は、独占資本主義のもとにおける国民間の所得・資産格差の傾向的増大と、高揚をみせ始めた社会・労働運動へのやむをえない対処ないし譲歩という消極的意味しかもっていない。何よりも、資本蓄積を最優先するという大前提のもとでの減免税や累進課税であり、「公平」の原則にすぎないからである。やや具体的にいえば、1つには所得間格差が増大して、一律の課税に経済的に耐えられない失業者をはじめとする低所得層が広範に生みだされたこと、2つには社会・労働運動を体制の枠内におしとどめておくためには、この程度の譲歩は総資本としてやむをえないということ（これが総じていわゆる社会政策の本質である）——こうした事情を反映したものにとすぎないということである。

こうして、資本蓄積の原則と負担公平の原則とは、二律背反の関係をなすといってもよく、そしてそれは労資の階級対立の租税原則における反映にほかならない。この意味では、それは資本主義のもとにおける租税原則を共通して貫ぬく一般的特徴ということもできる。

ついで狭義の現代資本主義のもとにおける租税原則をみておこう。すでに述べたとおり、現代資本主義とは国家独占資本主義にほかならないが、それは同じ独占資本主義（帝国主義）段階下の最新の局面をなすのであるから、ここにおける租税原則も、ワグナーの原則に若干の新たな特徴を加味しつつ、基本的にはそれを大むね継承しているといってもよい。その代表的な一例が、F.ノイマルクの18原則（4大原則、18小原則）である。

I. 国庫収入上・財政政策上の原則

1. 十分性
2. 伸張性

II. 倫理的・社会政策的原則

3. 普遍性
4. 公平
5. 給付能力比例
6. 所得・財産再分配

III. 経済政策的原則

7. 租税の個別介入措置排除
8. 個人領域への介入最小化
9. 競争中立性
10. 課税の積極的弾力性
11. 課税の自動的弾力性
12. 成長政策実現

IV. 税法上・税務行政上の原則

13. 整合性と体系性
14. 明瞭性
15. 実行可能性
16. 継続性
17. 廉価性（徴税费最小）
18. 便宜

これを要約的に総括しながら、あるテキストはこう述べている。

「現代の租税政策は、①公共サービスの範囲拡大を伴う財政規模の増大に対応した税収の確保、②税負担の水平的公平に加えて所得再分配政策から要請される垂直的公平、③安定・成長政策に適合した租税の経済効果（ないしは阻害的効果の除去）などの多様なしかも相互の不整合性が目立つ課税目的の調和をはからなければならない、というきわめて困難な課題に直面⁽⁸⁾している」。

現代の国家独占資本主義財政のもとでは、ワグナーの時代からさらに進んで、景気調整的機能、「社会的間接資本」整備、成長促進の優遇税制など、国家の「経済的役割」がいちだんと大きくなることによって、経費もいちだんと膨張し、そのために税収確保の原則（上掲引用文の①、ノイマ

ルクの原則のⅠ), ならびに経済政策的原則(同様に, ③とⅢ)の重要性がいちだんと増大した点に特徴がある。一言でいいかえれば, 資本蓄積の原則の優先性がますます強調されるにいたっていることである。

当然ながらその反面で, 本来二律背反の関係にある資本蓄積の原則と公平の原則との矛盾がますます拡大し, また公平の原則のデマゴギー(欺瞞)性も顕となる。所得の再分配, 低所得者への減免税, 累進課税制度などを内容とする公平の原則が, これまで方針上は一貫して唱えられ続けてきたにもかかわらず, 現実には, 国民間の所得・資産格差は傾向的にむしろますます拡大し, また後述のとおり, 租税負担の不公平も実質的にはますます増大する傾向にあることが実証しているとおりである。先のテキストの引用では, 「現代の租税政策(原則)」の特徴を「多様なしかも相互の不整合性が目立つ課税目的の調和(統一)」ときわめて抽象的に述べられているにすぎないが, その具体的な意味は, 上述のような矛盾とデマゴギー性を実質的内容とする「不整合性の統一」と理解すべきであろう。

こうした現代の特徴は, ほぼ1970年代半に始まる世界的な長期財政危機の進行以降, いわゆる税制抜本改革推進のなかでいっそう露骨に現われてくる。たとえば, 大蔵省編『日本の財政』は, 現代の支配的な租税原則として「公平, 簡素・中立」をあげて次のように述べている。(ただし, その中の「簡素」についての解説がない)。

「租税のあり方を示すものが租税原則であり, 多くの経済学者や財政学者が論じ, 公平, 簡素, 中立などがあげられているが, ここでは公平と中立につき説明することとする。

① 公 平

税負担は各人の負担能力に応じて公平に配分されなければならない。この場合, 負担の公平には『垂直的公平』と『水平的公平』とがあるといわれている。垂直的公平は, 『担税力(経済上の負担能力)が大きい者ほど大きい税負担を負うべき』とする原則であり, 水平的公平は, 『等しい担税力を有する者は等しい税負担を負うべき』とする原則である。

社会保障制度の充実とともに、税制において所得の再分配を図る垂直的公平の意味は次第に変化してきている。生活保護費や年金は国や地方公共団体が家計に現金を給付するという意味で『逆方向の税金』ともいうべき性格のものであるから、単に税制のみならず社会保障支出も併せて垂直的公平の問題を考えてみる必要が生じている。

水平的公平は、垂直的公平を図るうえでの前提となるものであり、誰もが合意できる公平概念である。何を指標として担税力を判断するのかについては、必ずしも一義的に決まるものではないが、一般的には、所得、消費、資産に着目される場合が多い。

② 中 立

課税の中立性とは、税が人々の経済活動に影響を及ぼさないことをいう。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し、資源配分を⁽⁹⁾攪乱しないような税が中立性の原則からみて望ましい税である」。

上掲引用文がいう「現代の支配的な租税原則」のうち、まず「簡素」の原則についていえば、日本ならびにその他の先進資本主義国で、近年の「税制抜本改革」の一環として実現されたことであるが、たとえば所得税における累進課税の「簡素」化が象徴的な事例である。わが国の場合、1983年度において、60万円以下の10%から8,000万円超の75%まで19段階あった税率構造が、1989年度以降、300万円以下の10%から2,000万円超の50%の5段階へ「簡素」化された。(次節の第30表参照)。これによって確かに税率構造が形の上で「簡素」化(ないし「フラット」化)されたにちがいないが、しかしその実際的意味は、次節で詳述するとおり、最高税率の大幅引下と高額所得への累進制適用の事実上の廃止である。したがって、税率構造の「簡素」化とは、実質的には高額所得への大幅減税による不公平税制の拡大にほかならない。

また、「中立」の原則についていえば、その意義自体はスミスの場合と同様といってよいであろう。だがスミスの場合は、自由主義段階を背景として、一定の現実性をもっていたといってもよいが、現代資本主義のもとで

は非現実的で空虚なお題目というべきであろう。というのは、租税政策をはじめ国家の経済的な介入やバックアップなしには資本蓄積と再生産を維持しえないのが現代資本主義である以上、「経済活動に影響を及ぼさない」ような「中立」的租税ないし税制なるものは、論理矛盾であり、原則として存在しえないからである。そして実際にも、後述するとおり、独占資本の資本蓄積を税制面から最大限に促進する——この意味で、むしろ積極的に経済に影響を及ぼす——ところに、現代税制の一大特徴があるからである。

「公平」の原則についても同様である。上掲引用は、「社会保障制度（逆方向の税金）の充実」によって、「垂直的公平」を税制のみで考えるのは現代では不適切だという。いいかえれば、社会保障の「充実」（これ自体、わが国の実態をみればきわめて欺瞞的だが）によって、低所得者には十分税金が還元されている（逆方向の税金）うえに、“過度”な累進課税を実施することは、かえって新たな“不公平”を生むから税率構造の「簡素」化が必要だといわんとしているのである。「公平」を論じながら、事実上、不公平の拡大（「簡素」化）を正当化するものといわざるをえないであろう。

また、「水平的公平」についていえば、上掲引用は、これを「誰もが合意できる公平概念である」としている。たしかに抽象的にそれ自体を考えれば「誰もが合意できる」としても、実態として、現代資本主義下の資産・所得の国民（個人・法人）間における大きな不平等と格差、したがって担税力の不平等と格差が現実存在する点を考慮にいれば、これまた、ほとんど現実性をもたない空虚なお題目というべきであろう。逆にいえば、そうした不平等や格差がほとんどない場合にのみ、はじめて現実的意味をもつにすぎないということである。ましてや、一部の財政学が、「水平的公平」をもって大型間接税（消費税）導入の一論拠とするなどは論外である。

課税が真に現実的に公平であるためには——そしてこの課税の公平は、従来から今日にいたるまで最大で中心的な租税原則といってよいが——

第一に現実に存在する資産・所得の不平等な格差を前提として、したがって第二に、そうした格差すなわち担税力に応じて負担する課税（従来から用いられている用語をあえて使えば、応能課税、垂直的公平といってもよい）であるべきであろう。詳しくは後述するが、やや具体的にいえば、第1に一定限（「健康にして文化的な最低限度の生活を営む権利」⁽¹⁰⁾を維持する水準）以下の資産・所得にたいする免税ないし非課税、第2にそれを超える分についての超過累進課税、そして第3に分離・低率課税などの課税の特例を原則として認めない総合課税——これが現代資本主義の枠内で、真に現実的な公平を実現する一般的租税原則といわなければならない。

- (1) たとえば、大蔵省編『日本の財政』、1989年度版、37～39頁みよ。
- (2) A.スミス『諸国民の富』（大内兵衛・松川七郎訳）、岩波書店、Ⅱ、1,186頁。
- (3) Wagner, A, „Finanzwissenschaft“ Bd. IV.2. Aufl., 1890. S. K. I.
- (4) たとえば前掲、武田・遠藤・大内『近代財政の理論』（172～174、189～191頁）にも、このような傾向が強くみられる。
- (5) A.スミス、前掲書、Ⅱ、1,186～1,189頁。
- (6) レーニン『帝国主義論』、岩波文庫、37頁。
- (7) 同上、126頁。
- (8) 佐藤進・宮島洋『財政』、東洋経済新報社、108頁。
- (9) 前掲『日本の財政』1989年度版、77～78頁。
- (10) 憲法第25条「すべての国民は、健康で文化的な最低限度の生活を営む権利を有する」。