

今後の税制のあり方と 税理士が果たすべき役割

東京大学名誉教授 金子 宏

I はじめに

この度の社会保障と税の一体改革関連法案の成立による消費税率の引上げは、危機的状況に陥っているわが国の財政をかなりの程度改善し、またそのシンボル効果ないしアナウンスメント効果として、わが国が財政危機の克服に強い意思を持っていることを内外に示すことによって、国際格付機関によるわが国の公債の格付けの引下げを防止し、また国際ファンドがわが国経済に混乱の種を持ち込むことを予防する効果を持ち得るであろう。

もっとも、改善とはいっても、今度の税率引上げでは、2020年までにプライマリー・バランスを黒字にするという目標には届かず、現在の国内総生産額の約2年分の累積赤字はそのまま残ることになる（注1）。したがって、わが国の財政を健全化して、子孫に巨大な債務を残さないためには、更なる増税と歳出の削減が必要である。

このような問題意識から、この小稿では、今後のわが国の税制はどうあるべきか、そして、その中で税理士にはどのような役割が期待されるかについて、検討してみたい。

II 税制のあり方

① 適正なタックス・ミックスの確保

わが国の税制は、1988年の消費税の導入によって、シャウプ勧告の下における「所得

課税中心主義」から、「タックス・ミックスの時代」に入った。いうまでもなく、タックス・ミックスというのは、国の租税収入において一つないし同種の租税が圧倒的ウェイトを持つのではなく、所得に対する課税、消費に対する課税及び資産に対する課税が適度のバランスを保っている税制のことである。

たとえば、所得税に片寄った税制においては、税負担の公平を保つことはできるが、国民の重税感が大きくなり、また景気の変動につれて税収も変動する。これに対し、消費税に片寄った税制においては、消費は、所得に比較して、景気の変動につれて大きく変動することはないから、税収が比較的安定しているというメリットはあるが、公平な税負担を保つことが困難である。したがって、所得税・消費税及び資産税の3本の柱からなる税制、つまりタックス・ミックスの税制が、税制のあり方として最も好ましい。

ところで、3で述べるように、所得税の大規模な増税は実際問題として困難であるから、財政危機のこれ以上の進行を食い止め、プライマリー・バランスを早めに回復し、さらに累積赤字の減少を図るために、今後ともその主要な財源を消費税に頼っていくほかはない。しかし、消費の金額は、所得の金額に比例して増加するわけではなく、通常は所

特別寄稿論文

得の金額の増加について消費の金額の割合は遞減するから、消費税は、逆進税の性質を持っている。したがって、消費税率の引き上げに当たっては、所得税をも含めた税制全体で適度の累進性を維持することができるような適切な対策をとる必要があると考える。

② 消費税のあり方

消費税については、その性質上、所得税におけるような基礎控除の制度を採用することは不可能である。そのため、消費税の負担は、所得の金額が最低限度の生活を維持するために必要な金額(最低生活維持費)を下回る人々にも及ぶことになる。この問題にどう対処すべきかについては、①食料品等の生活必需品について軽減税率を適用する方法と、②最低生活維持費のうち、消費税の対象となる部分の金額に対する消費税相当額の金額またはその一定割合を毎年度末に一括して現金で給付する方法とがあり得る。

このうち、①の方法では、軽減税率が低所得層のみでなく、中・高所得層にも適用されるため、制度の本来の趣旨に反する結果が生ずる。また、生活必需品の範囲を決めることが必ずしも容易でなく、軽減税率適用物品の意義と範囲について解釈・適用上の疑義が生ずることも少なくない。さらに、生活必需品の範囲の取り方にもよるが、それによる税収減が大きな規模に達することは、明らかである。

これに対し、②の方法においては、消費税の還付は、最低生活維持費の金額以下の所得しかない人々に対してのみなされるから、最低生活維持費を超える所得のある人々に利益

が及ぶことはない。ただし、この制度の下では、立法化に当たって、平均的に見て最低生活維持費のうち、どれだけの割合が消費税の対象となる支出に充てられるかを、生活実態調査等によって決定する必要があり、また、消費税相当額の全額を還付するのか、それともその一定割合のみを還付するのかが、政策判断の問題として残る。また、この方法を採用する場合には、誤った還付や不正給付を防止するため、還付を請求する者の所得の金額を正確に把握する必要があるが、それは、マイナンバー制度が採用され、正確に実施されるようになるまでは困難である。したがって、制度としては、第二の方法のほうが合理的であるとしても、その実施のためには、かなり長い準備期間が必要である。

第二の方法を所得税制度の一環として構想する場合には、給付付き税額控除の提案となる(注2)。これは、所得税と消費税を結び付けるのみでなく、税制と社会保障制度を結び付け、負の所得税にもつながる提案として注目に値する。

消費税については、そのほかにも多くの問題が残されている。例えば、帳簿方式かインボイス方式かの問題については、私は、今のところ、両者を併用する方が適当であると考えている。また、使い勝手をよくするためにはどうしたらよいかという問題をはじめ、重要な問題が少くないが、省略することにする。

③ 所得税のあり方

所得税は、租税の世界では王様のような存在である。タックス・ベースの最も広い租税

特別寄稿論文

であるから、今後とも、消費税とともに基幹税の位置を占めていくであろう。

所得税の現在の最大の問題は、高度経済成長やバブル経済の時代と異なり、度重なる景気後退ないし不況と、それに伴うリストラや失業の増大、正規社員の給与の削減等によって所得税収の伸びが鈍化し、税収全体に占める割合が30%程度に低下していることである。今後も低成長時代が続くとすると、税源として大きな伸びは期待できないであろう。

しかし、他方で、起業家や発明家をはじめとして、一部の人々の所得の伸びは著しく、所得の格差は着実に拡大しつつあるともいわれている。この点については、実態をよく調査して、必要ならば現在の税率の上に一つないし二つのブレケットを新たに設けて、最高税率を引き上げることも検討すべきであろう。

金融所得の一括分離課税は、高い累進税率の適用を避けるために、金融資産が国外に移され、そこからの税収が失われるのを防ぐことを主な目的として設けられた制度であるが、累進税率の下で高い税率で課税されるはずの所得が低い税率の適用で済んでいる、という公平の観点からの問題がある。この制度は、現在の不十分な国際的所得把握体制の下では、セカンド・ベストの制度として維持すべきであると考えるが、今後の国際的所得把握の改善・充実を待って、その存在意義について再検討を行うべきであろう。

④ 法人税のあり方

現在のわが国が直面している最も深刻な問題の一つは、産業の空洞化の問題である。20

世紀の第4四半期以降、多くの有力企業が生産の拠点を海外に移しており、今世紀に入つてから、それは中小企業にも及びつつある。移転先としては、最初は中国が多かったが、最近はベトナムやインドが脚光を浴びている。これは、そうしなければ外国企業との競争に敗れざるを得ないため、わが国の企業にとって止むを得ざる選択である。その結果起るのは、国内における雇用の減少であり、関連産業の衰退である。

法人税の負担水準は、企業にとって外国企業との競争上、最も重要な要素の一つであるから、空洞化を防ぐためには、わが国の企業が外国に移らなくても、競争上不利にならないよう税率を相当程度下げるなどを検討する必要があろう。もっとも、外国企業との競争条件としては、税負担のほか、人件費、為替レート等の問題もあるから、総合的な対策を考える必要のあることはいうまでもない。

また、わが国が東南アジア経済圏の中心としての地位を維持していくためには、欧米の企業が東南アジアに進出する場合に、中心的な統括拠点をわが国に置くように誘引することが必要である。そのためには、外国企業にとってのわが国の投資環境を思い切って改善する必要がある。複雑で時間のかかる各種行政手続の簡素化とスピード・アップ、行政指導の整理等、課題は多い。法人税その他の税負担の問題も投資環境の重要な要素の一つである。この点でも、東南アジアの国々の税負担との対比において、税率の引下げを考える必要があろう。

長期的な課題として、法人税率を引き下げ

特別寄稿論文

ても法人税収は減少しない、むしろ増加するような対策を建てるべきであろう。ただし、これは税制のみの課題ではなく、総合経済対策の課題である。

⑤ 資産税のあり方

(1) 相続税・贈与税

最近、相続税を廃止した国が少なくない。わが国でも、相続税は識者の間で評判がよいとはいはず、租税法や租税理論の専門家の間でも廃止論が多い。贈与税についても、同様である。

しかし、私は、相続税の存在意義は失われておらず、むしろ税制の一部として必要であると考えている。それは、相続税の富の偏在抑制機能を重視するからである。一部の人々が生涯の間に巨大な富を蓄積するのは、その努力による場合や好運による場合など、理由はさまざまであるが、それは祝福すべき場合が多い。しかし、一部の人々に富が偏在すると、経済的不平等の結果として社会が活力を失い、また不安定化することも確かである。したがって、それらの人々の死亡の際に、その富の一部を相続税として社会に返してもらうことには、十分な理由がある。もちろん、相続制度は私有財産制度の一部であるから、遺産の全てないし大部分を相続税として徴収することは許されない。しかし、相当部分は返してもらうべきであろう。

相続税の存在理由ないし根拠を以上のように富の偏在の抑制に求めた場合には、相続税の姿は現在とはかなり変わったものになるであろう。第一に、税率構造については、現在よりも多数のブラケットを追加し、最高税率

はかなり高くなるであろう。第二に、基礎控除は若干増額され、またブラケットの幅は拡大されて、累進構造は全体としてかなり上方にシフトすることになるであろう。

以上は、どこまでも一つの試論である。この点について、いろいろの議論がなされることを期待したい。

(2) 固定資産税

固定資産税は、市町村の自主財源であり、その税収は、法人税の税収（平成23年度当初予算で7兆7,920億円）を超える規模に達しており（平成23年度地方財政計画で8兆8,792億円）、都市計画税と合わせると、市町村の税収の50%を超えている。

固定資産税については、土地の評価基準のさらなる適正化、住宅用地に対する軽減措置（地税349条の3の2）の見直し、租税特別措置の整理・合理化等によって、かなりの增收が期待できると考える。

III 税理士が果たすべき役割

租税の実務は、今日、税制の複雑化に伴って、高度に複雑化・専門家・技術化しているが、そのような状況の下で、税理士は、税務に関するプロフェッショナル（職業専門家）として、水準の高い役務を依頼人に提供することを期待されている。税理士法によって、税理士の業務は、税務代理、税務書類の作成および税務相談、並びにこれらの業務の付随業務に限定されている（税理士法2条1項・2項）が、実際には依頼人である法人・個人の総合経営コンサルタントのような役割を果たしている場合が少くない。

特別寄稿論文

したがって、税理士の活動範囲は広く、かつ多岐にわたっているが、ここでは、その使命、すなわち基本的役割に限定して検討しておきたい。

税理士法1条は、税理士の使命として、独立・公正な立場で、申告納税制度の理念にそって、納税義務者の信頼に応え、租税法令が定める納税義務の適正な実現を図ること、と定めている。

すなわち、この規定は、簡単にいえば、税理士の基本的役割は納税義務の適正な実現を図ることである旨を定めているわけであるが、そこからは、次の二つのことがいえると考える。

第一に、この規定は、憲法30条の「国民の納税義務」の規定を受けて、①租税が国のあらゆる活動の資金であり、租税収入がなくなければ国民に対する公共サービスの提供が不可能になってしまうという意味で、租税は国家にとって必要不可欠な財源であること、および、②わが国が国民主権主義の理念に沿って申告納税制度、すなわち主権者である国民自らが自己の税額を計算してそれを申告し納付する制度を採用していること、にかんがみ、税理士は、依頼人である納税者が租税法令に定められているとおりの正しい申告と納付をするよう全面的に助言し、協力する義務を負っている旨を定めていると解すべきである。なお、この規定が、税理士は納税者の脱税行為や反倫理的行為に対しては、断固として反対すべき旨を含意していると解すべきことは、いうまでもない（なお、36条参照）。

第二に、この規定は、同時に、憲法84条の

租税法律主義（注3）の規定を受けて、税理士は、依頼人である納税義務者が違法な課税をされることのないように、その権利・利益の保護に努める義務がある旨をも定めていると解すべきであろう。というのは、①この規定は、税理士が専門家として独立・公正な立場で業務を行うべきことを定めているが、独立・公正という言葉には、租税行政の見解にも納税者の見解にもとらわれることなく、自らが正しいと考えるところに従って、という意味が含まれていると解することができるし、また、②「租税に関する法令に規定された納税義務」という表現と、それに続く「適正な実現」という表現とを合わせると、この規定は、租税法律主義の考え方を表明した規定であると解し得るからである。したがって、税理士は、課税が違法であると考える場合には、納税者にその旨を知らせ、納税者の求めに応じて適切な対応を助言すべき旨を含意していると解することができる。

このように考えると、税理士法1条は、税理士の基本的役割として、正しい納税義務の実現と、納税者の権利・利益の保護の二つを合わせて規定していると解してよいと考える。

納税者の権利・利益の保護が税理士の役割であることは、不服申し立てに関する代理が税理士の業務の一つとして規定されていること（税理士法2条1項1号）からも明らかである。現行税理士法の制定の基礎となったシャウプ勧告でも、異議申立て（protests）及び審査請求（appeals）の代理は、当然のこととして税務代理士の業務の範囲に含めら

特別寄稿論文

れていた。

もっとも、納税者の権利・利益の保護といつても、税理士の場合には、補佐人制度を除いて、その範囲は税務行政手続（税務署との交渉、異議申し立て、審査請求の代理等）に限定されていることに注意する必要がある。

以上のように、依頼人である納税者の権利・利益の保護が、税理士の基本的役割の一つであることは、現行税理士法1条の解釈論として認められるところであるが、それをより明確にするためには、税理士法の改正の際にその旨を1条の中で明定することが望ましいと考える。

（注1）平成24年8月31日付けの各紙夕刊に掲載の閣議決定参照。

（注2）給付付き税額控除については、提唱者である森信茂樹中央大学大学院教授の著書・論文を参照。

（注3）租税法律主義については、差し当たり、金子宏『租税法（17版）』70頁以下、「租税法の基本原則」、同『租税法理論の形成と解明』上巻42頁以下参照。

