



IIPS

Institute for  
International Policy Studies

▪ Tokyo ▪

## 給与所得者に対する所得税をめぐる諸問題について

・ 平和研レポート ・  
主任研究員 田中秀治

*IIPS Policy Paper 335J*  
*July 2008*

財団法人  
世界平和研究所

© Institute for International Policy Studies 2008

Institute for International Policy Studies  
6<sup>th</sup> & 7<sup>th</sup> Floor, Toranomon 30 Mori Building,  
3-2-2 Toranomon, Minato-ku  
Tokyo, Japan 〒105-0001  
Telephone (03)5404-6651 Facsimile (03)5404-6650  
HP: <http://www.iips.org>

本稿での考えや意見は著者個人のもので、所属する団体ものではありません。

## 目次

はじめに

1. 税の機能と所得税の位置づけ	
(1) 租税の果たす役割	1
(2) 所得税の位置づけ	1
2. 給与所得者に対する課税	
(1) 給与所得者に対する課税の特色	2
(2) 給与所得者に対する課税の状況	3
3. 所得税に関する考え方と制度の整理	
(1) 税の基本原則	4
(2) 所得税の基本的考え方	4
(3) わが国（個人）所得税の特徴	5
(4) 所得税の源泉徴収	6
(5) 給与所得に関する制度の概観	6
(6) 所得税制改革の経緯（給与所得関連）	8
4. 給与所得をめぐる主な論点とその検討	
(1) 源泉徴収の合憲性	9
(2) 給与所得控除の性格と必要経費の実額控除	9
(3) 年末調整をめぐる議論	15
(4) 源泉徴収をめぐる法律関係と過誤納付の争い方について	18
(5) 総合課税論	19
(6) 所得税の所得再分配機能と社会保障の関係	21
5. 給与所得のあり方に関する提言	
(1) 所得税の基本的考え方について	22
(2) 給与所得の取扱い	23

おわりに



## はじめに

所得税は、各国において基幹的な税目の一つとされている。わが国においては、抜本的税制改革により消費税が導入された結果、所得税の税収に占める構成比こそ低下しつつあるとはいえ、依然として重要な税目の一つである。

その中でも、給与所得者に対する所得税は、税を考える上で極めて重要な位置を占めている。給与所得に対する課税が税収の面で重要であることはもちろんであるが、対象となる人数が多い一方で、源泉徴収とこれを前提とした年末調整によって、多くの給与所得者にとっては納税関係の手続が知らぬ間に自動的に完結している状況となっていることは、税の制度と執行を考える上で様々な論点を提示することにつながっている。実際にも、このような制度の是非を含め、給与所得者に関する税制について、各方面からの提言がなされている。本稿においては、制度の沿革も踏まえつつ、給与所得者に対する課税のあるべき姿について制度・執行の両面から検討することとしたい。

## 1. 税の機能と所得税の位置づけ

### (1) 租税の果たす役割

租税の果たす機能として、財源調達機能、所得再分配機能、景気調整機能（ビルト・イン・スタビライザー）の3点が挙げられることが多い。

この中では公共サービスの財源を調達する機能が最も根幹的な機能であり税の存在意義でもあるが、特に所得税に関しては相続税等とともに所得再分配機能も期待されるし、所得税制のあり方を考えるにあたっては所得再分配機能も軽視できない。また、景気調整機能については、税制を変えることによって景気に影響を与えるという積極的な側面もあるが、その効果には限界もある。むしろ、税制のデザインが景気に影響を与え得るものであることを前提とした上で、経済活動に可能な限り中立的な税制を構築すべきではないかという観点からの検討が主となっている。

### (2) 所得税の位置づけ

わが国の所得税は明治20年（1889）年に導入された。それまでは地租、酒税が中心であったが、納税者の所得把握が可能となったことから、所得課税が税収において大きな比重を占めるようになった。

個人所得税は、当初は限られた富裕層に対する税であったが、昭和15年の税制改正において大衆課税へと方向転換し、昭和24年のシャウブ勧告が直接税中心主義を打ち出したこともあって、所得税の比率は高まった。その後の抜本的税制改革により消費税が導入されるとともに所得税の税率構造が見直

されたため、直接税の比率は下がった。しかし、所得税収は約 16.5 兆円と税収の約 30%を占めており、いわゆる直間比率も概ね 6:4 と、所得税が依然として重要な位置を占めていることに変わりはない。

これは、所得税に以下のような特徴があることによるものである。

- ・ 所得は個人の総合的な担税力を示す指標である
- ・ 各種控除により個人の事情を反映しうる
- ・ 累進税率の採用等により、所得再配分を行うことが可能
- ・ 公共サービスの対価は国民が可能な限り能力に応じて負担すべきとの考え方によく適合する
- ・ 税収確保が比較的容易

## 2. 給与所得者に対する課税

### (1) 給与所得者に対する課税の特色

所得税の中でも、給与所得者に対する所得税については、支払者による源泉徴収を義務付けるとともに、年末調整制度を設けることにより、個々の納税者が申告・納付手続を行うことなく課税関係が完結するような制度がとられており、その概要は以下のとおりである<sup>1</sup>。

- ・ 給与支払者による源泉徴収  
給与支払者は、毎月の給与（及び賞与）支給に際して、源泉徴収税額表の定めるところに従って、源泉徴収を行い、翌月 10 日までに納付しなければならない。
- ・ 給与支払者による年末調整  
給与支給者は、各年の最終給与支給に際して、それまでに源泉徴収を行った額と各種控除等を考慮した税額の差異を調整しなければならない。  
なお、源泉徴収票については、給与支払者から税務署への提出が義務付けられている（法定資料）。
- ・ 確定申告が必要となる場合  
年末調整が行われる結果、給与所得者は所得税について通常、納税者本人による特段の手続を要することなく手続が完結するが<sup>2</sup>、例外として確定申告が必要となる場合がある。その主なものは以下のとおりである。

<sup>1</sup> 詳細については後述することとし、ここでは概要をまとめた。

<sup>2</sup> 理論的には、給与支払者に年末調整を義務付けるとともに、給与所得者に実額での必要経費控除を認めないことが、年末調整で手続が完結することの前提となるが、これについては後述する。

- イ) 合計所得金額が2,000万円を超える場合
- ロ) 2ヶ所以上からの給与所得がある場合
- ハ) 給与所得以外に20万円以上の所得がある場合

(2) 給与所得に対する課税の状況（平成17年度決算ベース）

給与所得に対する課税の状況を含む、所得税の課税状況を具体的な数字で示すと、以下のとおりである。

〔税収の状況〕

- ・ 平成17年度の税収総額：50兆2,498億円
- ・ 源泉所得税：12兆1,860億円
- ・ 申告所得税：2兆4,970億円
- ・ 法人税：12兆4,730億円
- ・ 消費税：10兆4,680億円
- ・ 揮発油税：2兆1,730億円

税収の面では、直接税が大きな位置づけを占めており、その中でも源泉所得税の果たす役割は大きい。

〔源泉徴収の状況〕

- ・ 給与所得：386万件 10兆5,407億円
- ・ 利子所得等：4万件 4,880億円
- ・ 配当所得：129万件 2兆4,966億円
- ・ 報酬料金等所得：308.3万件 1兆3,406億円

※ 件数は源泉徴収義務者数

様々な所得に対して源泉徴収が義務付けられているが、税収及び徴収義務者の数の両面からみると、給与所得は源泉徴収制度の中でも重要性が高いことが読み取れる。

〔所得税納税者の状況〕（平成18年分）

- ・ 総人口：1億2,776万人
- ・ 就業者数：6,356万人
- ・ 所得税確定申告数：2,349万人
  - うち還付申告 1,225万人
  - 納税申告 823万件
    - うち事業所得者 190万人
    - 給与所得者 274万人

還付申告件数のうち、およそ半分が年金受給者であり、残りの半分が給

与所得者の医療費控除等であるとするれば、給与所得者のうち 600~700 万人が還付申告の対象ということになる。これと納税申告者数を合わせた約 1,000 万人が、確定申告を行っている給与所得者ということになる。就業者数を勘案すると、給与所得者のおよそ 7 割は確定申告を要せずに課税関係が完結していると考えられる。

### 3. 所得税に関する考え方と制度の整理

#### (1) 税の基本原則

論者によって分析の角度や分類の方法は様々であるが、概ね共通して掲げられている税の基本原則としては、公平性、中立性、明確性、経済活動の活力といったものがある。

例えば、アダム・スミスが掲げた 4 原則には、①公平の原則、②确实性の原則、③支払の便宜の原則、④最小徴税費の原則が含まれている。

また、19 世紀ドイツの財政学者であるワグナーは、4 大原則として、①財政政策上の原則、②国民経済上の原則、③公平の原則、④税務行政上の原則（明確性・便宜性・最小徴税費）を掲げている。

現代における租税原則として、マスグレイブは、①公平の原則、②中立性の原則、③政策手段としての租税政策と公平の調整、④経済の安定と成長の原則、⑤明確性の原則、⑥費用最小の原則の 6 条件を掲げている。

#### (2) 所得税の基本的考え方

##### ① 所得の定義：

所得の定義方法には様々な考え方があり得る。米国やわが国においては、理想的には包括的所得概念に基づいた制度を構築することを望ましいとしつつも、これを貫徹することは実際には困難であり、実際には制限的所得概念の考え方を基にした定義が採用されてきている。

i) 消費型・支出型所得概念：消費されることによって効用の得られる価値を所得として捉える考え方であり、二重課税の排除等理論的には一貫しているが、一般的な感覚には合致しにくく、執行も困難であることから採用されていない。

ii) 発生型・取得型所得概念

a) 制限的所得概念：収入金額を所得として捉える考え方であり、極めて厳格な考え方の中では一定の源泉から生じた所得のみを課税の対象とし、一時的・偶発的な所得は課税対象から除かれてきた。

b) 包括的所得概念：担税力を増加させる純資産の増加はすべて所得として定義する考え方であり、担税力の指標としては優れている面があ

る。公平性の確保や所得再配分にも馴染みやすい一方で、ライフサイクルの中での負担の不均衡、貯蓄・投資に対する二重課税の問題も指摘されている。

## ② 収入と所得（必要経費）

### i) 税額計算の基本的考え方

税額計算の基本的考え方を計算式で示すと以下のようになる。

〔収入〕－〔必要経費等の控除〕－〔所得控除〕＝課税所得金額

〔課税所得金額×税率〕－〔税額控除〕＝最終税額

### ii) 必要経費

10の所得区分のうち、不動産所得、事業所得及び雑所得の3区分についてのみ必要経費が認められている。

売上原価等の収入を得るために直接要した費用や、販売費・一般管理費等の営業費用が必要経費となることに問題はないが、家事費及び家事関連費の取扱いは、給与所得との衡平の観点からも大きな問題となる。

生活のための支出である家事費は必要経費とは認められないが、生活のための消費出としての生活と事業上の必要経費としての性格を併せ持つ家事関連費については、原則として必要経費に算入されないが、一定の要件を満たす場合に必要経費への算入が認められる。

## (3) わが国（個人）所得税の特徴

### ① 申告納税方式

申告納税方式とは、納付すべき税額が納税者の申告によって確定することを原則とし、申告がない場合又は申告にかかる税額が行政庁の調査したところと異なる場合に限り行政庁の処分<sup>3</sup>によって税額を確定する方式である<sup>4</sup>。

民主主義的租税制度を構築する観点からは、納税者が自らの責任において所得及び税額を計算し、かつ納付する制度が望ましいとされる。申告納税制度の十全な機能を期するためには、明解な税制を構築するとともに、行政においても納税環境の整備が求められる。

<sup>3</sup> 申告がない場合には決定処分が、税額が異なる場合には更正処分が行われる。

<sup>4</sup> 申告納税方式以外のものに、賦課課税方式と自動確定方式がある。賦課課税方式はわが国において戦前採用されていた制度であり、所得税調査委員会等の審議を踏まえて課税庁が税額を決定し納税者に通知していた。自動確定方式の下では、課税年度の経過により、何らの行為を待つことなく、定められた税法に従って税額が客観的に確定することになる。

② 総合課税

包括的所得概念を前提として、全ての所得を合算して算出される総合所得に課税する方式。

わが国の所得税は、沿革的にはドイツ法の影響を受けて所得区分を行ってきている。しかし、シャウプ勧告の強い影響もあって、欧州型の所得分類を行いつつも、雑所得の区分を設けていることから、理論的には包括所得概念を採用していると位置づけられる。

(4) 所得税の源泉徴収

① 意義

本来の納税義務者が支払うべき税額の納付について、所得の支払者である第三者に一定の税額を納付させる制度<sup>5</sup>。

租税の確実かつ正確な徴収のために有効で効率的な制度となっており、行政コストのみならず個々の納税者におけるコストも低減され、また「痛税感」を払拭する機能も果たしている。

海外に対する支払いなど、個々の納税者に納付させることが困難な場合にも用いられる。

② わが国における源泉徴収制度の特徴

a) 広範囲にわたる源泉徴収

わが国の所得税制度においては、給与・利子・配当のみでなく、退職所得、公的年金等、報酬その他広い範囲にわたって源泉徴収が義務付けられている。

b) 給与所得者に対する精密な源泉徴収

給与所得者に対する源泉徴収制度が極めて精密にできている。その結果、各月の給与支払時に源泉徴収される額が、年間の税額と大きく異ならないようになっていくとともに、過不足が生じた場合には年末調整の方法で精算することとして、大多数の給与所得者について申告義務を免除し、源泉徴収によってすべての課税関係を終了させている。

(5) 給与所得に関する制度の概観

① 給与所得の意義

---

<sup>5</sup>源泉徴収には源泉課税（とりきりとなるもの）と、予納としての源泉徴収があり、両者は理論的には別のものであるが、厳密な区別には制度上も実務上も実益は乏しい。

俸給、給料、賃金、歳費及び賞与並びにこれらの性質を有する給与に係る所得：いくつかの形態が例示的に列挙されているが、包括的な定義となっている。

〔一般的なメルクマール〕

- ・ 雇用契約又はこれに類する原因に基づくこと
- ・ 労務の提供が自己の危険と計算によらず、他人の指揮監督ないし組織の支配に服してなされる場合の対価であること
- ・ 他人から受ける報酬又は対価及び実質的にこれに準ずる給付であること

## ② 年末調整と給与所得控除

給与所得については、確定申告の方法によって必要経費を収入から控除することが認められていない<sup>6</sup>一方で、給与所得控除の制度が設けられている。

給与所得について、年末調整によってすべての課税関係を終了させるためには、個々の納税者による必要経費の実額控除を認めないことが前提として求められる。

## ③ 特定支出控除

一定の項目に関する支出が給与所得控除の額を超える場合には、給与支払者の証明等を要件として、確定申告を行うことによって実際の支出額を控除することが認められている。

- ・ 通勤のための交通費（経路が経済的かつ合理的であり、一般の通勤者につき通常必要であると認められるもの）
- ・ 転任に伴い、転居のため通常必要と認められる支出
- ・ 職務の遂行に直接必要な技術または知識を習得することを目的として受講する研修のための費用
- ・ 職務の遂行に直接必要な資格を取得するための費用（当該資格を有する者のみが特定の業務を営むことができるとされているものを除く）
- ・ 単身赴任の場合の留守宅との間の旅行に通常要する支出

給与所得控除は、実額控除をめぐる訴訟の動向等を踏まえて昭和 62 年に創設されたが、対象が限定されていること、手続が厳格であること、これらの費用については使用者が負担することが多いこと等から、ほとんど利用さ

---

<sup>6</sup> そもそも給与所得に必要な経費を観念できるかについても争いがあるところではある。

れていない<sup>7</sup>。

(6) 給与所得を中心とした所得税制改革の経緯

所得税は、明治 20 年の導入以来、累次にわたる制度改正を経てきている。以下、給与所得に関する制度改正を中心に経緯を整理する。

① 明治 20 年の税制改正

- ・ 総合累進所得税としての所得税（個人・法人）の導入

② 明治 32 年の税制改正

- ・ 所得を 3 種に分類し、それぞれ異なる方法で課税することとした
- ・ 利子所得に対する分離課税の原型を作るとともに、源泉徴収制度の原型が作られた<sup>8</sup>

③ 大正 2 年の税制改正

- ・ 超過累進税率の導入
- ・ 勤労所得について定率 10%（頭打ちなし）の勤労控除を創設

④ 昭和 15 年の税制改正

- ・ 分類所得税と総合所得税の 2 本建ての制度を導入
- ・ 勤労所得の基礎控除を引き下げ（所得税の大衆課税化）
- ・ 勤労所得が源泉課税の方法で徴収されることとなった（ただし、とりきりの源泉課税としてであった）

⑤ 昭和 22 年の税制改正

- ・ 申告納税制度を導入
- ・ 総合累進所得税を採用（ただし利子所得は例外とされた）
- ・ 所得税の源泉徴収は、原則として、確定税額を申告・納付する際に精算することを前提として、所得税を前取りする制度となった
- ・ 年末調整制度の導入

---

<sup>7</sup> 利用実績は毎年 10 件程度に過ぎない。

<sup>8</sup> この改正において、公社債の利子については他の所得と区分した上で低い比例税率で課税することとされ、併せて導入された源泉徴収の方法により納付することとされたが、源泉課税制度の導入は分離課税によって軽減税率を導入することで公社債への投資を促進することよりも、課税技術上の理由が主たる動機となっていたと考えられている。

- ⑥ シャウブ勧告（昭和 24 年）
  - ・ 被用者に対する源泉徴収税額の通知
  - ・ 適正な源泉徴収を確保するための税務行政の強化
  - ・ 年末調整を最小限度にとどめること
  - ・ 年末調整を将来的には税務署に移管すること
  - ・ 勤労控除の廃止
- ⑦ 昭和 28 年の税制改正
  - ・ 勤労控除を給与所得控除に名称変更
- ⑧ 昭和 62 年の税制改正
  - ・ 特定支出控除制度の導入

#### 4. 給与所得をめぐる主な論点と検討

##### (1) 源泉徴収の合憲性

特定の所得について源泉徴収制度を採用することが、憲法 14 条に違反するのではないかが争われた事案において、最高裁判所は徴収確保の必要性が認められ、源泉徴収を採用することが不合理でないと認められる場合には、納税義務者と特別の関係があり、租税の徴収に便宜である者に特別の義務を課することは憲法 14 条に違反しないとした（最判昭 37.2.28）。

この趣旨は、いわゆる総評サラリーマン訴訟（最判平成元 2.7）において改めて確認されているところである。

源泉徴収制度は、世界各国においても幅広く採用されている制度であり、わが国においても、源泉徴収制度自体が違憲であると判断される可能性は極めて低いため、この点についてはこれ以上の検討は行わない。

##### (2) 給与所得控除の性格と必要経費の実額控除

現行法制上、給与所得については給与所得控除が認められている一方で、給与所得を稼得するに要した経費を控除することは、特定支出控除に該当する場合を除いて、理由の如何を問わず認められていない。

そのため、給与所得者に関する必要経費を検討するに際しては、まず給与所得控除の性格が問題となる。

給与所得控除の性格については、判例、学説等を通じて以下のような整理がなされており、必要経費の概算控除と他の所得との負担調整という 2 つの性格を併せ持つものと理解する考え方が一般的である。

- a) 給与所得に係る必要経費の概算控除
- b) 他の所得との負担調整
  - b-1) 本人の死亡等によって発生が途絶えるため、他の所得に比して担税力が乏しい
  - b-2) 源泉徴収により徴収されるため、他の所得に比して相対的により正確に捕捉されやすい
  - b-3) 申告納税の場合に比べて、平均して約 5 ヶ月早期に納付することになるので金利を調整する必要がある

給与所得について実額に基づく必要経費の控除が認められていないことが、事業所得との間で取扱いを異にするものであり、憲法 14 条に違反するのではないかが争われた代表的な事案として、いわゆる大島訴訟がある。本件訴訟において、最高裁は以下のような整理を行っている（昭和 60 年 3 月 27 日大法廷判決）。

[給与所得者と事業所得者の取扱いについて]

- ・ 給与所得控除には、給与所得者の勤務に伴う必要経費を概算的に控除するとの趣旨が含まれていることが明らかであり、この制度は必要経費の控除について事業所得者と給与所得者を区別するものである。

[裁判所の判断基準について]

- ・ 国民の租税負担を定めるについて、・・・総合的な政策判断を必要とするばかりでなく、課税要件等を定めるについて、極めて専門技術的な判断を必要とすることも明らか。したがって、・・・立法府の政策的、技術的な判断にゆだねるほかはなく、裁判所は、基本的にはその裁量判断を尊重せざるを得ない。
- ・ 所得の性質の違い等を理由とする取扱いの区別は、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区別の態様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ができず、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。

[立法目的について]

- ・ 給与所得者は事故の計算と危険とにおいて業務を遂行するものではなく、提供した役務の対価として使用者から受ける給付をもってその収入とするものであるところ、右の給付の額はあらかじめ定めるところによりおおむね一定額に確定しており、職場における勤務上必要な施設、器具、備品等に係る費用のたぐいは使用者において負担するのが通例である。
- ・ 給与所得者が勤務に関連して費用の支出をする場合であっても、各自の

性格その他の主観的事情を反映して支出形態、金額を異にし、収入金額との関連性が間接的かつ不明確とならざるを得ず、必要経費と家事上の経費またはこれに関連する経費との明瞭な区分が困難であるのが一般。

- ・ 給与所得者はその数が膨大であるため、各自の申告に基づき必要経費の額を個別的に認定して実額控除を行うこと、あるいは概算控除と選択的に右の実額控除を行うことは、技術的及び量的に相当の困難を招来し、ひいては租税徴収費用の増加を免れず、税務執行上少なからざる混乱を生ずることが懸念される。
- ・ 各自の主観的事情や立証技術の巧拙によってかえって租税負担の不公平をもたらすおそれなしとしない

[目的との関連で制度が合理性を有するかどうか]

- ・ 給与所得に対して他の所得との関係で何らかの調整を行うかは所詮立法政策の問題であり、所得税の性格又は憲法 14 条 1 項の規定から何らかの調整を行うことが当然に要求されるものではない。
- ・ 憲法 14 条 1 項の規定の適用上、給与所得に係る必要経費の控除のあり方が均衡のとれたものであるか否かを判断するについては、給与所得控除を専ら給与所得に係る必要経費の控除ととらえて事を論ずるのが相当。

[給与所得と事業所得の捕捉率について]

- ・ 所得の捕捉の不均衡の問題は、原則的には、税務行政の適正な執行により是正されるべき性質のものであって、捕捉率の較差が正義衡平の観念に反する程度に著しく、かつ、それが長年にわたり恒常的に存在して租税法制自体に基因していると認められるような場合であれば格別、そうでない限り、租税法制そのものを意見ならしめるものとはいえない。

本判決において、給与所得に関して実額による必要経費の控除が認められていないことは必ずしも憲法に違反するものではないとされたが、判決における指摘や、本件訴訟を機に繰り広げられた議論を踏まえて、昭和 62 年の税制改正で特定支出控除が導入された。しかしながら、利用状況は極めて低調である。

給与所得控除に関する議論には、

- イ) 給与所得控除の性格として概算控除以外の調整部分を認めるべきか否か
- ロ) 給与所得についても実額控除を認めるべきか否か

との 2 つの点についての議論があることに留意が必要である。

さらに給与所得について実額控除を認めるべきとの立場からは、実際の方法について様々な提案がなされている。以下で具体的に検討することとした

い。

給与所得控除には概算控除以外の調整を認めるべきではないという議論は、調整の根拠として挙げられる3点のそれぞれについて反論を投げかけている。

まず、担税力の差異については、資産性所得も納税者の関与できない事情により稼得所得が左右されることに変わりはなく、さらに、納税者の死亡や病気によって収入の減少が起こることはむしろ事業所得の場合の方が顕著であると批判される。

次に、捕捉率については所得によって捕捉率に差があることを前提とした制度を構築することはあってはならないことであるとの批判がなされている。

また、金利差の調整との議論に対しては、他の所得についても予納制度があるため実際に問題となる額は無視しうるのではないかとの批判がある。

金利差が無視し得るものであることについては、首肯する余地があるが、担税力の違いや捕捉率の較差の調整は、まさに政策判断としてあり得るところであろう。たしかに捕捉率の較差があることを前提とした制度が存在することは決してあるべき姿ではないが、申告納税制度の下においても非違事案は数多く存することは事実であり、実地調査件数・比率や必要経費等の事実認定に関する執行面での限界に鑑みれば、事業所得について100%に近い捕捉を行っていくことは極めて困難である。もとより執行当局においては所得の正確な捕捉に向けて絶えざる努力を積み重ねていく必要があることは言うまでもないが、較差があることを踏まえて給与所得について一定程度の控除を設けることは、給与所得者における税の実質的公平感を確保し、もって遵法意識を高めるためにはむしろ望ましいことではないだろうか。

なお、この点に関連して、給与所得控除に較差調整的要素があることを認めた上で、概算控除に相当する部分を明示すべきとの議論があるが、統計等に基づいて控除の水準を適切に決めていくことは必要であるものの、あくまでも概算は概算であり、調整は政策的観点から行うものであることを踏まえれば、あえて切り分けることが望ましいとまでは言えないのではないかと。

給与所得についても経費の実額控除を認めるべきとの主張において、その具体的な方法としては、給与所得控除と確定申告による実額控除の選択制が望ましいとの主張が多い。

給与所得に係る必要経費はそもそも観念しうるのかとの議論もあるが、給与所得について何らかの必要経費がある存在すると考えるのが大勢であり、給与所得者にとっても家事費とは区別されうる所得を得るために必要となる支出が存在することは否定できない。

かかる支出を実額によって控除することが必要か検討するために、まずどのような支出が給与所得を稼得するために必要となる費用に当たるか検討する必要がある。

- ・ 通勤費、出張旅費、背広等の被服費
- ・ 職務に関連した研修費用、書籍費、コピー代等
- ・ 自宅等からかける電話代、クリーニング代、勤務上の交際費等

具体的には以上のような経費が想定されるが、これらの経費のうち、通例被用者の側で通例負担しているものとしては、被服費及びクリーニング代程度であり、大半はそもそも使用者によって負担されていることは、先に紹介した最高裁判例も指摘するところである。

なお、最高裁判例では、必要経費と家事関連費の明瞭な区別が困難であること及び主観的事情や立証技術の巧拙によって不公平をもたらすことを指摘しているが、これは給与所得に特有の問題ではなく、事業所得にも当てはまることであり、給与所得に係る経費の実額控除を否定する論拠足りえないと考える<sup>9</sup>。

そこで、給与所得者についても実額控除によるべきか改めて検討するに当たっては、最高裁判例の指摘するもう一つの点に注目すべきである。そこでは、申告件数の増加等による執行上の混乱、徴税費用の増加に言及されている。申告件数の増加等については、執行上対応可能であると考えられるが<sup>10</sup>、その場合には徴税費用が増加することは否定できない。

給与所得に関する必要経費は、事業所得に比して類型化になじみやすいこ

---

<sup>9</sup> 特に後者については、仮に立証技術の巧拙によって負担の公平が生じることが望ましくないと真に考えるのであれば、事業所得についても売上高等を基準として概算計費率を用いた推計課税の方法によることが望ましいことになり、申告納税制度の否定につながりかねないものであり、説得力を欠く。

<sup>10</sup> この点については、年末調整を巡る議論の中で詳しく検討する。

とに加え、概算経費控除としての給与所得控除を認めれば、あえて確定申告を行ってまで実額控除を行う必要性を感じない納税者にとっては、年末調整によって課税関係が終了するため、納税者及び行政の双方にとっての費用負担を軽減することが可能である。従って、すべての給与所得者に実額による経費控除を求めることは行き過ぎではないだろうか<sup>11</sup>。

そこで、給与所得控除による概算控除と確定申告による実額控除の選択制をとることが望ましい。その際、現行の特定支出控除の適用状況が極めて低調であることを踏まえて、十分に活用されうる制度とする必要がある。そのためには、確定申告による実額控除を選択した場合には給与所得控除の適用がないものとするのではなく、実額控除を選択した場合でも、給与所得控除の適用を併せて認めることとし、実額控除をいわば給与所得控除の上乗せ控除とすることが望ましいのではないかと<sup>12</sup>。この前提として、実額控除の対象は全ての支出に及ぶものではなく、一定の特別な支出に限る必要がある<sup>13</sup>。

なお、確定申告による実額の上乗せ控除を選択する場合には、給与所得者についても一定の帳簿の記録・保存を求めるとともに、上乗せ部分の経費については、給与所得を稼得するために必要な支出であることについての証明責任を納税者の側に負わせることも検討すべきである。

給与所得控除のうち、概算経費部分の具体的な水準を考える際には、給与所得の多寡に応じたものとする必要があるものの、定率控除の方法のみによる場合には逆進的となることも踏まえ、控除額の上限を設ける等の措置を講

---

<sup>11</sup> 実額による経費控除は、年末調整の有無に関らず、確定申告を行うことが前提となる。そのため、給与所得における概算経費控除を否定した場合には、全ての給与所得者が確定申告を行うことが必要となるが、現実的には完全な履行が期待できず、無申告者への対応が必要となる。かかる現実を踏まえて、必要となる税金を確保するためには、源泉徴収税額を高くしてほとんどの場合に還付となるようにすることとなるであろうが、そもそもそのような制度が望ましいかは疑問である。

<sup>12</sup> 給与所得控除に概算経費控除以外に較差調整の政策的要因が含まれることを認める立場からは、実額経費控除の方法によったとしても調整部分の控除を認めることとする方が理論的にはより整合性のとれたものとなるであろう。この点で、現行の特定支出控除の対象を拡大する考え方は、給与所得控除と特定支出控除の二者択一を求める点で問題がある。

<sup>13</sup> このような制度は実質的には実額控除を認めたものといえないのではないかと批判もあり得るが、実額控除を巡って実際に争いとなる支出は、大学教授の学会への参加費用や研究用書籍、音楽教師の楽器等、ある程度類型化された支出であることから、現行の特定支出控除に比して実額控除により近い制度となるものと考えられる。

じることが望ましい。

給与所得控除のあり方について、平成19年11月の政府税調答申では、「就業構造の変化、雇用形態の多様化を踏まえ、給与所得控除の性格について今日の経済・社会状況に適合するよう再構築することが求められている」「給与所得控除の勤務費用の概算控除の部分については、給与所得者の勤務の実態をより正しく反映する仕組みが望まれる。具体的には、実額に基づく控除の拡充を図る見地から特定支出控除の対象範囲等を検討するとともに、給与所得控除について控除額に上限が設けられていない仕組みを見直すことが適当である」とされており、本稿における提言はこの方向をより踏み込んだものと位置づけることができるのではないかと。

### (3) 年末調整をめぐる議論

年末調整を廃止し、給与所得者全員が確定申告をすべきとする議論がある。また、給与所得に係る必要経費の実額控除を認めるべきとの立場から、年末調整と確定申告の選択制を導入すべきとの議論がある<sup>14</sup>。

年末調整を廃止すべきとの論拠として以下の諸点が考えられる。

- ① 支払者の事務負担
- ② 申告納税制度の本旨に立ち返り、納税者の意識を覚醒させる
- ③ 被用者が雇主に対して家族情報を提供する必要があり、プライバシーの問題が発生する<sup>15</sup>
- ④ 給与所得者全員に実額控除を求めることの理論的帰結<sup>16</sup>

他方、年末調整廃止論に対しては、執行上の困難さ、徴税コストの増嵩といった問題が指摘されている。

---

<sup>14</sup> 年末調整を行うか否かと実額控除を認めるか否かの選択には、論理的なつながりはなく、年末調整によって課税関係を完結させるためには実額控除を認めない制度を採用することが前提となるという関係があるにとどまる。ただし、仮に給与所得控除から概算経費控除としての要素を全て排除し、給与所得に係る必要経費は全て実額控除によるとした場合には、原則として全ての給与所得者が確定申告を行うこととなるため、年末調整を行う実益はなくなることになる。

<sup>15</sup> 例えば、扶養家族に身体障害者がいることを一定の人的控除の適用を求める場合には支払者に知らせる必要がある。

<sup>16</sup> 厳密には年末調整を行った上で、さらに確定申告を行うこととすることも可能ではあるが、この場合年末調整を行う実益が全くなくなるため、年末調整の廃止は必定であろう。

この問題について考えるに当たっては、まず、年末調整を廃止して、その結果として給与所得者全員に確定申告を求めることが、実務上果たして可能か検討する必要がある。

仮に、すべての給与所得者に確定申告を求めることとすれば、所得税の確定申告の件数は、最低でも約 6,000 万件となり、現状のおよそ 3 倍に達すると見込まれる。これは極めて膨大な数字であるが、電子申告の利用拡大や国税庁 HP における所得税確定申告書作成コーナーの利用拡大といった IT の活用を進めていくことを前提とすれば、処理することだけを考えた場合には決して不可能な数ではないと考えられる。

もちろん、その前提として、以下のような点にも留意する必要がある<sup>17</sup>。

- ・ 制度や申告方法について分かりやすいパンフレットを用意することを前提として、従来型の納税相談は原則として行わないといった税務行政の役割の見直し。
- ・ 税理士の活用
- ・ 電子申告の利用等についてインセンティブを拡大する

これらの方策は、税務行政が現在目指している方向とも概ね合致している。しかしながら 6,000 万件の確定申告は、当局の人員等に鑑みれば過大すぎると思われる。そのため、仮に全員確定申告を実施に移した場合には以下のような事態が生じることが懸念される。

- ・ 還付作業の停滞による還付までの所要日数の増加
- ・ 十分な調査、チェックが不可能となり、不正還付の横行を許す
- ・ 確定申告事務に事務量が割かれることによる実地調査割合の低下
- ・ 簿書保存スペースの不足
- ・ 遠隔地に簿書を保管する場合における紛失等のリスク
- ・ 徴税費用の相当程度の上昇

次に、年末調整廃止論の論拠とされる各点について検討する。

まず、年末調整廃止論のうち、①支払者の事務負担については、定量的分

---

<sup>17</sup> さらに進んで、法人の決算期のように、個人所得税についても課税年度を例えば誕生日を基準にしてずらすことによって申告時期を分散させ、事務の平準化を図ることも考えられる。仮に年末調整を廃止するのであれば、源泉徴収義務者における事務負担は過重にはならないと考えられる。

析は容易ではないが、経済界からの事務負担を問題視する提言等は現状では見当たらない。

③のプライバシーの問題については、雇主に家庭状況を知らせたくないとの選択は尊重すべきであるが、現実的には雇主の側では各種手当を支給する関係上、家族状況を一定程度把握していることが一般的であり、年末調整と確定申告の選択を可能とする論拠とはなっても、年末調整そのものを廃止する論拠としては薄弱である<sup>18</sup>。

結局のところ、年末調整廃止論は、納税者の意識向上を主たる論拠とするものであり<sup>19</sup>、精神論にとどまるものに過ぎないのではないかと。個々の納税者が、納税者としての意識を高め、国家財政のあり方について関心を高めることは重要であるが、確定申告のコストを望まず、年末調整によって課税関係が完結することで支障を感じていない納税者にまで確定申告を強要することは行き過ぎではないだろうか。このことに年末調整を廃止することによるコストに見合った便益があるとは考え難い。

以上の検討を踏まえれば、望ましいあり方としては、給与所得に関する年末調整制度は現状のまま維持し、原則的には給与所得者については年末調整で課税関係が完結するようにすべきであると考えられる。

ただし、先に述べた実額控除の拡大等を行えば、確定申告件数は増加していくことが予測されるので、より分かりやすいパンフレット等の作成や、電子申告等 IT の活用に努めることで、納税者と行政双方の負担を可能な限り軽減することが必要である。

また、年末調整で完結する場合であっても、給与支払等の際に納税額（源泉徴収税額）が明確に納税者に伝達されることを引き続き確保していくことが必要である。

#### (参 考)

##### ○ 平成 17 年 6 月の政府税調「論点整理」

「給与所得者が自ら確定申告を行うことは、社会共通の費用を分かち合う意識向上の観点からは重要である。税務執行面にも配慮しつつ、こうした機会を拡大していくことが望ましい」

---

<sup>18</sup> 雇用主に対して家庭事情等をどうしても明らかにしたくない場合には、現行制度上も確定申告によることも可能である。

<sup>19</sup> 全ての給与所得者に実額控除を求めることが望ましくないことは既に述べたところ。

「年末調整のあり方についても、諸控除の適用のために必要となる個人情報の取扱いとの関係にも留意しつつ、引き続き議論を行っていく必要がある」

「確定申告を求める機会を拡大していくのであれば、申告を行うメリットとして、適切な源泉徴収と組み合わせて、確定申告にあたって還付を受けられるといった仕組みとすることも考えられよう」

- 日本経団連「今後のわが国税制のあり方と平成 20 年度税制改正に関する提言」(平成 19 年 9 月 18 日)

納税体制に関しては、特に給与所得者について、給与所得控除の実額控除制度を充実させることなどを通じて、自ら申告を行い納税意識の高揚を図る必要がある。その際、徴税コストが増大しないよう、簡易な電子申告などの導入により効率化を同時に進めるべきである。

- 日本税理士会連合会「平成 20 年度・税制改正に関する建議書」(平成 19 年 6 月 27 日)

- ・ 給与所得者に対する課税については、年末調整と確定申告との選択制とすること。特定支出控除を拡充し給与所得者が確定申告を行う機会を増やすこと。
- ・ 高額給与所得者の給与所得控除額については、一定の限度額を定めること。
- ・ 金融所得課税の一体化に当たっては、①高額所得者のみに有利な制度とならないこと。②複雑な税制とならないこと。③納税者番号は選択制としないこと。

- 米国大統領選挙におけるオバマ候補の主張(07 年 9 月 18 日)

米国の個人は所得税の確定申告書を記入するのに 28 時間以上を要している。IRS(米国歳入庁)は給与や利子の支払調書を支払者から直接入手しているので、IRS があらかじめ印刷を済ませた申告書(pre-filled tax forms)を納税者に送付し、内容に異論がなければサインして返送するだけで済むようにして、全てを 5 分以内で終了させることができるようにする。

これによって、米国民全体で 2 億時間の作業時間と税理士に支払う費用 20 億ドルが節約できると見込んでいる。

- (4) 源泉徴収を巡る法律関係と過誤納付の争い方について

源泉徴収義務者と国の間には、直接の納税義務が生じる。

源泉徴収義務者に対する「納税の告知」を争うことはできるが、この告知は税額を確定させるものではなく、源泉徴収税額は給与等の支払の事実をもって自動的に確定する。

支払者が過大に源泉徴収を行った場合であっても、受給者が確定申告において過剰に納付した部分を取り戻すことはできない。

そのため、源泉徴収義務者に争う意図がない場合や倒産した場合等の、受給者による争い方が問題になるが、技術的な側面も強いため、ここでは問題があることを指摘するにとどめることとしたい。

## (5) 総合課税論

総合課税は、理論的には所得税の機能を最大限に発揮させるものであると考えられる。

総合課税論をとりつつも、所得区分を是認する考え方からは、勤労所得に比して、資産性所得は担税力が相対的に高く、捕捉も困難であるため、別異の取扱いをすることは肯定されうるであろう。しかしながら、現実的には実際には担税力が高い不労所得である利子所得・配当所得が源泉分離課税とされ、かつその税率が最高税率を下回っている。これは、結果として富裕層を優遇するものであるとの批判があり、総合課税を徹底すべきであるとの有力な論拠となっている。

また、金融資産性所得の間でも、課税要件が不統一であることや損益通算が認められないことが、金融市場に歪みをもたらしていると指摘されている。

こうした不都合を回避するために、金融課税の一体化を図る必要性が訴えられており、特に納税者番号制度の導入による金融資産性所得の把握と事業・給与所得等との一体化の必要性が主張されている。

納税者番号制度は、わが国においてはこれまで主として金融所得課税の一体化の議論と関連して取り上げられてきている。納税者番号制度を導入することにより、資産性所得の把握・名寄せの精度が著しく向上することが期待できる。他方で、納税者番号制度を導入したとしても、小売業者と消費者の間の取引において番号を使用することとした上で消費者からの代金支払資料を税務当局に提出させる制度を実施することは困難である。そのため、納税者番号制度は給与「収入」と事業「収入」の捕捉率の較差を是正するためのツールとしての機能は期待できない。納税者番号制度が万能のものでないことには留意が必要である<sup>20</sup>。

総合課税は、シャープ勧告が強く主張し、これに影響されたわが国の所得税制も建前上は総合課税の形をとっている。ただし、所得区分を設けた上で、執

<sup>20</sup> 民主党の提言では、「所得の補足を進め、『必要な人に適切な給付』を確実に実施するため、税と社会保障共通の番号制度を導入する」としているが、どのような制度をどのように運用することを念頭に置いているのか明らかではない。

行上の要請や投資促進等の観点から、源泉分離課税制度も活用されてきており、総合課税の理念が貫徹されているとは言い難い制度となっている。

80年代後半から90年代にかけて、デンマーク、ノルウェーをはじめとする北欧諸国において、いわゆる二元的所得税 (dual income tax) といわれる体系の下で、資産性所得と勤労所得を区別して、資産性所得の負担を軽減する税制が採用された。その背景には以下のような事情がある。

- ・資産性所得に対する重課は資本の国外移転につながる
- ・北欧では利子控除が認められている
- ・北欧における貯蓄率の低さ

北欧諸国の特殊事情が背景にあることも事実ではあるが、資産性所得は担税力が高いという考え方に疑問を投げかけたことは重要。

さらに、最適課税論の下では、課税による資源配分の効率性に対する影響と所得分配の公平性等を考慮し、両者の調整を図りつつ、望ましい税制のあり方を探求していくことになる。とりわけ、資産性所得と勤労所得を区別することが重要になる。

わが国の税制は、総合課税を建前としているとはいえ、実質的には最適課税の考え方を採用した結果となっていると捉えることも可能である。

およそ全ての所得を合算した合計額を総所得とする総合課税の考え方は、一般的・直感的な総所得、ひいては所得税の課税標準の考え方に馴染むものであり、その根底にある再配分の必要性、資産性所得により担税力があるとの見方にも意義は認められる。

しかしながら、総合課税は現実的には理想論であり、総合課税を出発点にした場合、ほとんどの政策的なあるいは執行面での措置はディストーションに他ならない結果となってしまう。

これは、柔軟な税制を構築する妨げになるのみならず、金融サービスや資金の日本から国外への移転を促進させることで、結果的にはわが国の経済成長を鈍化させ、国民の負担増にもつながっていく可能性もある。

わが国所得税は、既に所得区分の考え方を有しており、総合課税と二元的課税のどちらにも進みうる状況にある。スローガンとしての総合課税を掲げてそれに囚われることなく、各所得区分についてどのような課税を行っていくことが望ましいかを、様々な側面から考慮して柔軟な税制を構築していくことが必要である。

## (6) 所得税の所得再分配機能と社会保障の関係

所得税の所得再分配機能をさらに進めて、担税力に影響を与える人的要素を考慮した税額控除を拡充するとともに、算定された税額がマイナスになる場合には、この額を給付（還付<sup>21</sup>）することとする、いわゆる「給付付き税額控除」の採用の可否が議論されている。

このいわゆる「給付付き税額控除」について、平成19年11月の政府税調答申では、以下のような問題点を指摘している。

- ・ 社会保障政策の観点から、既存の給付や各種の低所得者対策との関係を踏まえて整理を行う必要がある
- ・ 資産保有状況等と無関係に、ある年の所得水準に基づいて給付することが適切か
- ・ 財源をいかに確保するか
- ・ 給付に当たって適正な支給の方策、とりわけ正確な所得の捕捉方法をどう担保するか

これらの指摘はまさに正鵠を射たものであると思われるが、なお以下の点を指摘しておきたい。

適正な支給の方策について、政府税調答申では所得捕捉のみが掲げられている。さらに、税務当局は社会保障給付の要件として考えられるような情報を保有しておらず、とりわけ課税最低限を下回る国民については当該申告を行った者が実在するか否かすら知りうる立場にないことに留意する必要がある。

仮に包括的な社会保障政策を給付付き税額控除で行うとすれば、人的要因も各種控除として取り込まざるを得ないと思われるところ、扶養関係などを偽った不正受給が頻発することが懸念される<sup>22</sup>。

支給業務を還付のメソッドを通じて税務当局に行わせることについては、そもそも税務当局は適正な税の執行・徴収を預かる組織であって目的を異にしている。社会保障の実施は単に金銭の給付にとどまるものではないため、税務当局が支給業務をいわば片手間的に行うことは望ましい姿ではないと思われる。

---

<sup>21</sup> 源泉徴収税額がない、またはこれを上回る給付となる場合には、もはや還付とは言いがたいであろう。

<sup>22</sup> いわゆる負の所得税を導入したイギリスでは、不正受給が相次ぎ、その検証過程においてスキャンダルが生じ、歳入庁長官が辞任する事態に陥っている。

なお、本稿では総合課税主義をとらないため、この立場からは、各個人の総所得金額を重視されず、これを基礎とした「いわゆる給付付き税額控除」の考え方も馴染みにくい<sup>23</sup>。

## 5. 給与所得のあり方に関する提言

### (1) 所得税の基本的考え方について

- ① 申告納税制度は、民主的な税制の根幹をなす制度であり、今後とも税の基本原則として堅持していくことが望ましい。
- ② 総合課税主義に徒に拘泥することなく、所得ごとの担税力に応じて柔軟な税制を構築すべき

### (2) 給与所得の取扱い

大多数の納税者にとって年末調整で課税関係が完結する現行制度は納税者と執行部門の双方にとってメリットがあるものであり、維持することが適当である。

同時に、社会経済情勢の変化に対応して、就労形態も変化しており、実額による必要経費の控除を認める必要性は高まっている。また、執行面においても IT 化の進展により対応は十分可能であることから、給与所得者にとっても実際の必要経費に基づく所得控除の機会を可能な限り確保することが望ましい。

その具体的な方策としては、現行の特定支出控除のように定率の給与所得控除と特定支出控除の選択制とするのではなく、すべての給与所得者に一定の給与所得控除を概算経費控除として認めた上で、特定の範疇の支出については確定申告を要件として所得控除を認めることが適当である。

また、この実額控除部分については、経費の支出及び給与所得との関連性があることについて、納税者に立証責任を負わせることを検討すべきである。

### (参 考) 民主党の税制改革に関する提言

民主党の税制調査会は、昨年 12 月 26 日に「税制改革大綱」をとりまとめ発表した。この中には、給与所得者に対する所得税課税に関して以下のような提言が盛り込まれている<sup>24</sup>。

---

<sup>23</sup> 最適課税の考え方の下でも総所得金額を問題とすることは理論的には可能であるが、実益はなく、さらにこのような観念的な総所得金額から一定の税額控除を行い、マイナスになる場合にのみ給付（還付）を行うという考え方は採用し得ない。

<sup>24</sup> a)から f)までの小見出しは整理のために筆者が付したものであり、各項目の表現につい

- a) 所得税に給付付き税額控除制度を導入する
- b) 所得税に関する人的控除を所得控除から税額控除に転換する
- c) 給与所得控除のあり方を見直し、特定支出控除を抜本的に見直してより使いやすい形にすると共に、給与所得控除の適用所得上限を設ける
- d) 「総合課税」が望ましいが、当分の間は金融所得について分離課税とした上で、損益通産の範囲を拡大していく
- e) 給与所得者の年末調整を廃止し、原則、納税者全員が確定申告を行うこととする<sup>26</sup>
- f) 税と社会保障共通の番号制度を導入する。社会保険庁を国税庁に統合する「歳入庁」を創設し、税と社会保険料を一体徴収する。

この提言は、納税者の意識を向上させるという観点から検討されており、給与所得についても、特定支出控除の見直しなど、注目すべきものである。しかしながら、総合課税の実現を目標としている点や年末調整の廃止などの提言については、理想論の側に寄っているのではないかと思われる。実務的な側面も考慮するとともに、特に総合課税論については各国における最適課税に向けた議論の動向にも留意する必要があると考える<sup>27</sup>。

おわりに

所得税は、明治 20 年の導入以来、わが国における基幹的税目としての役割を果たしてきているが、その基本的枠組みは昭和 22 年改正で成立したものが維持されている。その後、特定支出控除の制度が導入されたが利用状況は極めて低調であり、経済社会の変化に対応した見直しを行う時期に来ているのではないか。

その際、給与所得者は人数の面でも税収の面でも大きな割合を占めているが、その発言力、影響力は概して乏しいことに留意が必要である。あるべき制度を

---

でも筆者において若干の整理を加えている。

<sup>25</sup> なお、これらの提言はいずれも「平成 20 年税制改正への対応」としてではなく、「各税目における将来の方向性」と題する章の中で示されている。また、項目 a)ないし d)が「所得税・相続税」の中で論じられているのに対して、項目 e)及び f)は「納税環境整備」の中で論じられていることが注目される

<sup>26</sup> 年末調整を廃止する論拠としては、納税者としての意識や税金の用途に対する監視意識を高めることが挙げられているのみであり、給与所得の実額控除との関係は明示的に言及されていない。

<sup>27</sup> 税制に補助金・給付金的な考え方を持ち込む点についての問題は、先に紹介した政府税制調査会の答申において整理されている。

考えるに当たっては、このような層に対する課税のあり方を適正にしていくことが、納税意識を高め、公に対する信頼感を増すことにつながることを念頭に置かなければならない。

(主要参考文献)

- 金子宏、租税法（第十二版）、弘文堂法律学講座双書、2007年
- 金子宏編著、所得税の理論と課題（二訂版）、税務経理協会、2001年
- 金子宏、わが国の所得税と源泉徴収制度—その意義と沿革—、日税研論集第15巻、1991年3月
- 国税庁、第131回国税庁統計年報書、国税庁、2007年
- 政府税制調査会答申（各年）
- 高木勝一、日本所得税発達史、ぎょうせい、2007年
- 水野忠恒、租税法（第三版）、有斐閣法律学大系、2007年
- 水野忠恒・中里実・佐藤英明・増井良啓編、租税判例百選（第4版）、有斐閣、2005年

田中 秀治 (たなか ひではる)

東京大学法学部平成 3 年卒業。ケンブリッジ大学法律学修士 (LL.M.)。財務省、外務省 (在インド日本国大使館)、国税庁、金融庁を経て、平成 18 年より世界平和研究所主任研究員。

連絡先 : [tanaka@iips.org](mailto:tanaka@iips.org)