

論 説

シャウプ勧告の再考

前税務大学校研究部教育官

神川 和久

◆SUMMARY◆

シャウプ勧告は、GHQ（連合国最高司令官総司令部）の要請によって1949年（昭和24）に結成された、コロンビア大学のカール・シャウプ博士を団長とする日本税制使節団の報告書の通称である。同年5月の来日から帰国までわずか4ヶ月の間に、全国各地を精力的に視察し、極めて短期間にまとめあげられた全4巻からなる詳細な報告書は、日本の戦後税制に大きな影響を与えたとされている。

本稿は、公表から60年近く経とうとする現在においてなお語り継がれ、引き合いに出されるシャウプ勧告について、その思想や基本理念を現代的視点から再考し、その制度設計上の特徴や限界点について検証を行った上で、我が国が目指すべき抜本的税制改革の方向性について考察を試みたものである。

（税大ジャーナル編集部）

目 次

はじめに	92
I シャープ使節団の招聘の経緯	92
II シャープ勧告における租税制度（概観）	95
III シャープ勧告における租税制度（各制度の関係）	98
IV シャープ勧告の主たる目的	99
V シャープ勧告における公平観	100
VI シャープ勧告の基本理念	101
VII シャープ勧告に基づく税制改正	102
VIII シャープ税制の崩壊	102
IX 抜本的税制改革の方向性	104
おわりに	106

はじめに

我が国において「抜本的税制改革」の必要性が叫ばれて久しいものの、何をもって「抜本的」な改革なのか必ずしも明確ではない。特に、近年では消費税の税率に関心が集中しているほか、金融所得課税一体化の議論や法人税の実効税率の見直しといった個々の税目ごとに、各方面からの意見が錯綜している観がある。

ところで、我が国の税制を語る上で、また、抜本的な税制改革において常に引き合いに出されるのが「シャープ勧告」である。何ゆえ「シャープ勧告」は、公表から60年近く経とうとする現在においてもなお語り継がれるのであろうか。それは、「税制改革の原点あるいは規範的基準をわれわれに与えてくれている。」<sup>1</sup>と評価されるとおり、「シャープ勧告」を通して税制における普遍的かつ崇高な理念を読み取ることができるからであろう。

財政再建が喫緊の課題である昨今、ややもすれば目先の財源確保にとらわれた税制改革論議に陥る危険性がある中で、本稿では、改めて「シャープ勧告」を通して「抜本的な税制改革」の理念についての考察を試みるものである。

I シャープ使節団の招聘の経緯

1 戦後の日本経済の建て直しとインフレの発生

1945年(昭和20)の終戦直後の我が国は、多大なる人的・物的損害によりまさに疲弊しきっていた。特に経済的な打撃が大きく、生産の絶対的不足などの物資の供給不足による悪性のインフレに悩まされていた。そこで、1946年から石炭と鉄鋼の増産を図る超重点型の緊急拡大型経済政策、いわゆる「傾斜生産方式」を導入した。その成果は、窯業、繊維、造船、化学などの基礎産業における増産及び機械工業の生産の向上に表れた。しかしこの「傾斜生産方式」は、産業復興に効果は認められたものの、その主たる財源を復金債の発行に頼り、その大半を日銀が引き受けたため通貨の供給過多を招きインフレ圧力が一層強まる結果となった。

2 経済安定政策

戦後日本を占領下におくアメリカ政府は、我が国のインフレ体質を打破し、経済を安定させるべく1948年(昭和23)12月に「経済安定9原則」を発表する。その内容は以下のとおりである。

① 支出を嚴重に引き締め、かつ必要と認

められる新しい収入を考えることも含めて最大限の収入を確保することによって、1日も早く総合予算の真の均衡を図ること。

- ② 収税計画を促進強化し、脱税者に対して迅速かつ広範囲にわたって徹底的刑事訴追措置をとること。
- ③ 融資は日本経済の復興に貢献する諸事業にだけ与えるよう厳重に限定すること。
- ④ 賃金安定を実現するための効果的計画を作成すること。
- ⑤ 現行物価統制計画を強化し、必要あればその範囲を拡張すること。
- ⑥ 外国貿易管理の操作を改善しかつ現行外国為替管理を強化すること、これらの措置を適切に日本側機関に移譲することができる程度まで行うこと。
- ⑦ 現行の割り当て並びに配給措置を、とくに輸出貿易を最大限に振興することを目標として、改善すること。
- ⑧ すべての重要国産原材料並びに工業製品の生産を増大すること。
- ⑨ 食糧供出計画の能率を改善すること。

上記のとおり、この「経済安定9原則」の目的は、支出の抑制と収入の確保により財政収支の均衡をもってインフレを抑制することにあった。そして、「経済安定9原則」に基づき具体的な政策立案を指導すべく、1949年（昭和24）2月にデトロイト銀行頭取のジョセフ・ドッジ氏が来日し、「経済安定計画」を推進した。この「経済安定計画」の推進過程がいわゆる「ドッジ・ライン」である。

### 3 インフレがもたらす税制上の問題点

戦後の一貫したインフレの結果、名目所得による国民負担が年々増加するとともに、企業においてはその保有する資産の簿価が時価を著しく下回ることにより適正な減価償却が行えず、資本の維持を妨げることとなった。また、インフレによる名目所得は納税者を激増させることとなり、1947年（昭和22）に

導入された申告納税制度もうまく機能しなかったこともあいまって、徴税機構も混乱していた。そのような状況下においては、必然的に納税者の納税意識の低下をもたらした公平な負担を著しく妨げるとともに、税収の確保もままならない状況であった。

### 4 税制に関する専門家の招聘

インフレがもたらす過酷な税負担は減税要求へと繋がるが、「経済安定9原則」における収入の確保の観点から、連合国最高司令官総司令部（以下「GHQ」という。）にとって減税要求は到底受け入れられるものではなかった。しかしながら、経済を安定させるためには税務行政を含めた抜本的な税制改正の必要性を認識することとなる。以上が税の専門家をアメリカから招聘するにいたる背景である。

ここで重要な点は、アメリカから税の専門家を招聘するにあたって、GHQは彼らに安定した税制の整備による税収の確保を期待していたが、日本政府はこれとは反対に、インフレによる過酷な税負担が軽減されることを期待したという日米双方で正反対の動機付けがあったことである<sup>2</sup>。

### 5 なぜシャウプ博士であったか

アメリカから誰を招聘するかについては、連合軍最高司令部経済科学局内国歳入課長であり税務行政の専門家であるハロルド・モス氏<sup>3</sup>に一任された。そもそも日本の税務行政の改善にあたって税制を抜本的に改革する必要から、卓越した税制の専門家をアメリカから招聘することを提案したのは同氏であった。

同氏によれば「サンフランシスコ、ニューヨーク等の複数の部署でこれに適切な人物について問い合わせたところ、一致してシャウプ博士の名前が挙がった」と証言されている<sup>4</sup>。これは、誰しものがアメリカにおけるシャウプ博士の実績を高く評価していたということであろう。

当時の大蔵省が紹介するシャウプ博士の経

歴<sup>5</sup>によれば、コロンビア大学経済学部教授で経済学、財政学、国民所得論の講座を担当し、「租税の経済的効果」について研究しており、1935～37年には「20世紀財団」の調査担当理事としてアメリカ税制の調査を指導し膨大な報告と勧告を行った。また、アメリカ財務省での租税調査への参画や財務長官補佐官を経験し、大統領経済諮問委員会への参画及び全国税務協会の理事長という輝かしい経歴をもつ人物であることが分かる。

## 6 シャウプ税制使節団

シャウプ博士のもと、スタンレー・S・サリー（カリフォルニア大学法学部教授）、ハワード・R・ボーエン（イリノイ大学経済学部准教授）、ウィリアム・S・ヴィックリー（コロンビア大学経済学部准教授）、ジェローム・B・コーエン（ニューヨーク市立大学経済学部准教授）、ウィリアム・C・ウォレン（コロンビア大学法学部教授）、ローランド・F・ハットフィールド（ミネソタ州セントポール収税庁税制調査局長）の人選が行われ、7名によるシャウプ税制使節団が構成される。

団員それぞれに期待される役割については、ヴィックリーとボーエンは税制の専門家（エコノミスト）として、特にボーエンは国家財政と地方財政の関係の研究者として、ウォレンとサリーは税法の専門家として、ハットフィールドは地方税及び不動産税の専門家として、コーエンは日本経済の全般的な知識保持者としてであった<sup>6</sup>。

この使節団は主に経済学、財政学の専門家によって構成されていることが特徴的に見て取れる。これは、シャウプ使節団が、租税に関する法規の立案ではなく、財政政策の見地から租税制度をして経済を安定させることを中心的な課題としていたと見ることができるのではないだろうか。この使節団の構成員個々の働きによってもたらされた勧告が「シャウプ・ミッションは、それぞれの税の歳入上における機能の位置付けと、税の社会的機能の位置付

けから、税制の全体的構造をも見通して、あるべき帰着点を導き出しているように思われる。」<sup>7</sup>と評価されるのもうなずけるのである。

また、1948年9月30日付でシャウプ博士からハロルド・モス氏に宛てた書簡<sup>8</sup>に「依頼のあった勧告は、細部にわたる具体的な租税法規の立案の責任は負わないことを確認する」趣旨の記述からも、全体的な財政上の制度設計に重点を置いていたと推測できるのではないだろうか。

## 7 シャウプ使節団の来日から勧告書作成まで

1949年（昭和24）5月10日にシャウプ博士を団長とする使節団が来日した。

同使節団は、おおむね2ヶ月に渡って日本各地において、農業、商工業などあらゆる階層の納税者と直接会うことで税負担や租税制度に関する認識などの調査を行うとともに、税務署などの税務行政の最前線に赴き、税務行政の現状を把握するなど積極的な調査活動に従事している。これは、勧告書の作成に当たり、日本の現状把握に努め、より実効性の高い勧告書を目指すというシャウプ博士の真摯な態度の表れであると評価されている。

これらの調査を踏まえ、1949年（昭和24）9月15日に「シャウプ使節団第一次日本税制報告書」（以下「一次勧告」という。）が公表される。

## 8 一次勧告に含まれる思想

シャウプ使節団の来日から公表までわずか4ヶ月という短期間で、全4巻からなる税制に関する膨大かつ詳細で多岐に渡る一次勧告を作成しえたのは、使節団員の個々の能力の高さはもちろんであるが、自らの長年の研究成果及び経験に基づく信念があったことは容易に推測できよう。

この点については、後にサリー教授が「単にある国の事情とか環境とかによって左右されるものではないような一般的な原則というもの確立しようとした……やはり相当部分

がアメリカの税制による経験から得られたということもまた否定できないところです。」<sup>9</sup>と懐述していることから確認できる。

もちろん前述のとおり、使節団は日本各地を飛び回り、我が国の現状把握に努め、それらを踏まえた内容であることは確かであるが、「ある程度の税制の理想と申しますか、そういうものを掲げた点もございます。こういう種類の理想につきましては、だれもが自分の国では実現はしたいと思っているけれども、実際にはなかなか実現されていないというような理想的な税制の原則というようなものを考えたこともあります。」<sup>10</sup>というような、理想の具現化といった部分も含んでいるのである。

これらのことは、「まさにストレートにアメリカの租税制度とそこで培われてきた租税観を、我が国に植えつけようとするものであった。」<sup>11</sup>あるいは「シャウプ使節団の日本滞在は短期間であったから、日本の主役たちが踏み切れるような条件について彼らが正しい推量をなし得るものとはまず期待されていなかったし、長期間滞在していた場合よりも使節団の団員の主観的な好みに片寄ることが多かったであろう。」<sup>12</sup>といった評価に結びつくのであろうか。

ともあれ「当時のアメリカの財政理論の主流の考え方を網羅した税制であった」<sup>13</sup>ことは間違いのないであろう。

## II シャウプ勧告における租税制度（概観）

### 1 勧告の掲げる目標

シャウプ使節団は、来日時の記事会見において、勧告の目標について次の点を表明している<sup>14</sup>。

- ① 経済9原則に表された政策に即応し経済の安定に資すること。
- ② 僅かな変更を除きここ数年間変更を要しない安定した税制を日本に作ること。
- ③ 現行制度に存在する大なる不公平を除去すること。

④ 地方自治を強化する既存の政策に財政的支持を与えること。

⑤ 税務行政を改善し及び税法の強力なる執行を促進する為になされつつある努力に便宜を与えること。

さらに勧告書序文において次のように述べている。

「ここにわれわれが勧告しているのは、租税制度であっても、相互に関連のない多くの別個の措置ではない。一切の重要な勧告事項及び細かい勧告事項の多くは、相互に関連を持っている。もし重要な勧告事項の一部が排除されるとすれば、他の部分は、その結果価値を減じ、場合によっては有害のものともなる。したがって、われわれは、勧告の一部のみを取り入れることに伴う結果については責任を負わない。」<sup>15</sup>

このように、勧告は個々の税目ごとの複数の制度ではなく、全体を通してひとつの制度と捕らえるべきものであるため、シャウプ勧告における理念を確認するうえで、主要な税目の制度設計を通した多角的な視点を要するのである。

### 2 直接税中心主義

シャウプ勧告は、直接税に軸足を置いた制度を設計している。これは、直接税と間接税の比率について「間接税に対する直接税の比率は、国民の納税義務に対する自覚の程度を概略示すものである。」<sup>16</sup>と指摘していることから分かるとおり、直接税のほうが間接税より、国民が税負担を感じ納税することで税の使途などに関心を持ち、納税意識を高め、応能負担の原則に基づく公平に合致するとともに富の再分配機能を有するためと考えられる。

そして、その最も適した税として所得税を国税の体系の中心に据えるのである。

### 3 所得税

勧告は、主に次の点において現行の所得税

の負担の不均衡及び問題点を指摘する。

①同居親族の所得を合算して課税する世帯課税制度による世帯間の不均衡、②勤労控除が認められる給与所得者と認められない農業所得者などとの不均衡、③高い税率による納税意識の低下、④富裕な納税者は譲渡所得の2分の1課税や利子所得の源泉分離課税などを通じて合法的に多額の所得税を免れているなどである。

そこでまず、同居親族の所得を合算して累進税率を適用することで、同一の担税力を有する納税者より高い税率が適用され税負担の不公平が生じること。その結果、納税道徳が悪化し、大世帯を小世帯に分解する要因となること。また、同居親族の判定の困難性や税額の按分などの手続き面が非効率であることといった諸問題を解消すべく、同居親族の所得合算を廃止し、各人の所得に対する税額を個々に納める制度を勧告する<sup>17</sup>。

また、インフレがもたらす名目所得が課税最低限を著しく引下げているため、基礎控除及び扶養控除を引き上げることでこれを調整するとともに、新たに雑損控除及び医療費控除等を創設することで最低納税者層の重い負担の除去と負担の全般的配分に配慮している。

さらに、現行の最高税率 85%を 55%まで引き下げることを勧告する。これにより納税者の協力と税務執行の水準を高め、ひいては高額所得者からより多くの税額を確保することが可能となると説明する<sup>18</sup>。

一方、富裕な納税者の合法的な「抜け道」<sup>19</sup>を塞ぐ手立てとして、譲渡所得（無償の資産の移転を含む）の全額課税と譲渡損失の全額控除及び利子所得の源泉分離課税の廃止を勧告する。

#### 4 富裕税

勧告は、所得税を補完する税として富裕税を提案する。

所得税の高率の税率は、脱税を増し納税志気をますます悪化させるとともに、勤労意欲

を削ぐなど生産力の最大限の発揮を妨げるといった弊害をもたらすため、最高税率を 55%まで引き下げることを勧告するのであるが、最高税率の引下げにより一部の富裕なものが経済組織の支配権を集中させ、富を集中せしめる危険がある。これを阻止する有効な手段として、富裕なものの純資産に毎年低率の課税を行うというものである。

#### 5 法人税

勧告は、法人に対する認識を次のように示す。「法人は、擬人 (impersonal entities) であり、他の種類の納税者ほど強い政治的な主張を唱える能力もないのである。……根本的には法人は、与えられた事業を遂行するために作られた個人の集合である。」<sup>20</sup>

したがって、個人企業形態との税負担の不均衡が生じてはならないと考える。もし両者に税負担の不均衡があるとすれば、納税者は、組織形態の選択に当たって生産の能率性よりも税負担の軽減を重視し、もって経済活動の能率を害する傾向があると指摘する。

本来法人の獲得した利益をすべて株主である個人に分配し、それを受け取った個人に対して適正に所得税が課されれば法人税は不要であると考ええる。しかし多くの法人は利益のすべてを分配するわけではないため、もし法人が獲得した利益に対して株主である個人に分配されたときにのみ課税することとすれば、個人企業形態の場合はその獲得した利益に対して一時に課税されることと比較して、法人が優遇されることとなる。これを回避するため法人の所得に対して 35%の単一税率により法人税を課す。

このように、シャープ勧告は、法人税を株主である個人の所得税の「源泉課税」<sup>21</sup>と位置付ける。

また、法人に利益が留保される部分については、株主である個人が配当または株式の譲渡により得る利益に対する課税を延期する効果を有するとの理由から、この留保利益に対

して1%（同族会社に対しては不当な租税回避を防止する目的から6%）の利子附加税を課す。

さらに、法人税を株主である個人の所得税の前取りと位置付けることにより、法人が清算するときの清算所得に対する課税を廃止し、留保利益部分は配当所得、出資部分は株式の譲渡所得として株主である個人に課税すればよいと考える。

もちろん以上の仕組みは、譲渡所得が完全に課税されるという前提で構成されるものであることを強調している<sup>22</sup>。

また、法人が他の法人から受け取る配当は、課税所得から除外することを勧告する。これは、法人相互間の二重課税を排除するため、及び出資形態に対する税制の中立性の確保、つまりある法人が支店を設立するか子会社を設立するかといった組織形態の選択に中立であるべきであるとの理由による。

## 6 固定資産の再評価

個人所得税と法人税に共通する問題として、固定資産の再評価の問題を取り上げる。

戦後我が国における爆発的なインフレは、物価水準が100倍～200倍もの上昇率を示すものであった。このインフレにより、相当程度以前に取得した資産の簿価は、時価を著しく下回ることとなる。この簿価をもとにして計算された過少な減価償却費により企業の利益が過大に算出され、企業の利益は課税の対象あるいは配当として社外に流出する。そのため、もし資産を再評価せず放置すれば、企業資本を食いつぶし、ひいては国民経済全般における資本を食いつぶす結果をもたらすのである。この固定資産の再評価による減価償却費の問題は、法人税のみならず譲渡所得を軽減させる効果も視野に入れたものである。

要するに、固定資産の再評価を通じ「インフレーションから生ずる名目利益に対する所得税及び法人税を排除することによって、資本の蓄積に対するこれらの税の悪影響をなく

する」<sup>23</sup>ことを目的としているのである。

なお、固定資産の再評価により生じる利益については、6%課税することを勧告する。これは、すでに再評価することなく資産を譲渡したものに対して、名目利益を含んだ譲渡所得に課税されている点や債券などの所有者の貨幣価値下落による実質的な損失に対して所得税上なんら考慮されていない点などとの均衡を考慮したものである。

## 7 贈与税及び遺産税

これまで我が国では、被相続人の遺産額を課税標準とし、相続人と被相続人の親等関係により税率の差異を設ける遺産税方式の相続税と贈与税を併用する制度を採用していた。

しかしながら勧告は、相続課税の主たる目的のひとつを「不当な富の集中蓄積を阻止し、合わせて国庫に寄与せしめるにある。」<sup>24</sup>とし、このための最も良い租税形態のひとつが「累積的取得税」であるとの認識を示す。

累積的取得税とは、贈与または遺贈により財産を受領した者に対して、一生を通して取得する財産の累積額に応じて課税する方式であり、贈与税と相続税を統合するものである。

勧告が、この方式を採用する理由として、①租税負担が各相続人之间により公平に分配されることになる、②相続税よりも広範に富を分散することになる、③相続税と贈与税を組み合わせたものよりも簡単である、④現行の相続税と贈与税は別個の累進税であるためこれを使い分けることによる非中立性を解消することができる<sup>25</sup>と説明する。

## 8 附加価値税

勧告は、都道府県の財源である事業税の一種として附加価値税を提案する。

この附加価値税は、個人法人を問わず全事業者（農民と小規模事業者を除く）に対して「附加価値」を課税標準として4～6%の税率を課す。

「附加価値」とは、事業者の全収入金額から、資本設備、土地、建物の購入を含む他の

事業者から購入した金額を控除したものである。つまり、原料等、他の事業者から購入したものの価値に、その事業者が附加した額であると定義する<sup>26</sup>。

そして、都道府県が事業者に対して税を課す根拠として、事業者として都道府県から受ける行政サービスの対価（応益税）を負担すべきであるとしている。

### Ⅲ シャウプ勧告における租税制度（各制度の関係）

#### 1 所得税と富裕税

前述のとおり、シャウプ勧告は国税の体系の中心に所得税を据える。そしてその特徴は、包括所得税の導入による課税ベースの拡大と総合累進課税による応能負担にある。

そもそもシャウプ勧告は、所得の概念をどのように捕らえていたのであろうか。勧告書に明確な定義付けはないが、次の表現から推測できよう。

「往々譲渡所得はある意味において、所得ではないから、所得税を全額課税すべきものではないということが主張されている。われわれはこの用語学的主張には賛同しない。重要な事実は、譲渡所得は所有者に対して利子又は配当が与えると同様の経済力の増加を与えるということである。…譲渡所得及び損失でわれわれの勧告で重要なひとつの部分は、生前中たると死亡によるとを問わず、資産が無償移転された場合、その時までその財産につき生じた利得又は損失は、その年の所得税申告書に計上しなくてはならないということである。」<sup>27</sup>

つまり、所得とは一定期間中における純資産の増加であるという純資産増加説を採っていると考えられ、今日では一般的に包括的所得概念と称されるものである。包括的所得概念のもとでは、当然にキャピタル・ゲインも所得を構成する。

この包括的所得概念は、制限的所得概念との対比において次の点で優れているとされる。

「第1に、一時的・偶発的・恩恵的利得であっても、利得者の担税力を増加させるものである限り、課税の対象とすることが、公平負担の要請に合致する。第2に、全ての利得を課税の対象とし、累進税率の適用のもとにおくことが、所得税の再分配機能を高めるゆえんである。第三に、所得の範囲を広く構成することによって、所得税制度のもつ景気調整機能が増大する。」<sup>28</sup>

このように、人の担税力を増加させる経済利得はすべて所得を構成すると考え、その所得を的確に捕捉し、負担の公平と富の再配分を達成させる仕組みを提案するに当たり、総合累進課税による所得税を基幹に据えるのである。しかしながら、所得税率の過度の累進化は納税志気が低下すること等が懸念されることから、税率の累進度を緩和し、富裕税により応能負担を補完しようとするのである。

この富裕税に期待される機能は、所得税の累進税率緩和の代替措置とともに、毎年純資産の増加額に一定の税を賦課することで、未実現のキャピタル・ゲインに課税することが可能となることである<sup>29</sup>。

シャウプ勧告がキャピタル・ゲインの捕捉こだわる理由は、キャピタル・ゲインに対する課税を軽課することは、往々にして高額所得者に対して税負担を優遇する効果をもたらすとともに、富の集中化を招き、ひいては富の再配分を達成し得ないとの認識からである。

#### 2 所得税と法人税

勧告では、法人税の位置付けを、常にその株主である個人と個人事業者との税負担の対比において語る。

法人に対する課税の根拠を「もし、法人に対しては課税されず、利益が配当されるときにのみ個人たる株主が課税されるとするならば、個人企業に比して法人企業が有利となる



ように差別待遇されることになる。個人企業の所有者は、個人所得税をその利益について一時に納付しなければならないが、法人の株主は、利益が長期間経過後に始めて生ずる配当の形で実際に分配されるときにのみ個人所得税を納めれば足りるのである。この配当が非常に長く延期されるならば、それに相当する個人所得税の延期は殆んど課税を完全に放棄するのと同様の特典となるであろう。」<sup>30</sup>と説明する。これは、法人の獲得した利益が全てその株主である個人に帰属することを前提として、個人事業者と法人の株主である個人との課税のタイミングのズレをある程度緩和するとともに、法人内部に利益を留保することにより所得税を回避するのを防ぐことにある。それゆえ、法人税は株主である個人の所得税の前取りであると観念し、所得に対して35%の単一税率でよいとするとともに、法人内部に留保された利益に対する1%の利子付加税を提案するのである。

また、仮に法人の利益が株主である個人に配当されることなく内部に留まり続けたとしても、株主である個人がその株式を譲渡した場合にキャピタル・ゲインとして捕捉されうると考える。ゆえに譲渡所得が全額課税される必要性を強調するのである。

以上のとおり、シャープ勧告は、法人税をその株主である個人に対する所得税を補完する税と位置付けている。

### 3 青色申告制度

シャープ勧告は、税の持つ富の再分配効果を最大限に発揮させるために、所得税を中心に所得を包括的に捕らえ、総合累進課税等による応能負担を基本と考えた。また、民主的な租税制度の下では申告納税制度が原則であるとの態度を明確にしている。そして、納税者が自らの所得を正確に計算し申告納税するためには、正確な帳簿の作成と記録の保存が必要不可欠であると考えるのである。

そこで、記帳慣行に乏しかった当時の我が

国において、正確な帳簿の作成と記録の保存を定着させるため、会計実務の教育の必要性和模範的な帳簿の様式を作成して納税者に提示すべしと説くとともに、正確な帳簿作成への誘引策として「青色申告制度」を創設し当該制度を選択した納税者にいくつかの特典を付与することを勧告する<sup>31</sup>。

## IV シャープ勧告の主たる目的

シャープ勧告における租税制度は、どのような意図に基づく制度設計であったかという点について、これまで様々な研究がなされてきた。その見解は、おおむねシャープ勧告が資本の蓄積を主たる目的としているか否かにより大別されよう。

### 1 資本の蓄積を主たる目的とする見解<sup>32</sup>

鈴木武雄博士曰く「近代理論、とくにケインズ派にあつては、租税が積極的に資本蓄積のための手段、あるいは少なくとも資本蓄積を妨げている諸要因に対抗する手段として考えられている。」<sup>33</sup>として、資本蓄積に税制を活用するという考えが、当時の経済学の主流であるケインズ経済学の影響であると指摘し、具体的にシャープ勧告における資本蓄積を意図する制度として次の点を挙げる。

①所得税率の引下げによる累進度の緩和及び富裕税の導入により高額所得者の購買力が資本の蓄積に向けられる、②利子所得の源泉分離課税廃止と配当所得の25%の税額控除により、高額所得者は銀行預金を通じる間接投資よりも証券市場を通じた直接投資に向かう、③法人に対する超過利潤に対する税を廃止し、所得に対して35%の単一税率により法人税を軽課する、④資産の再評価により資本蓄積を阻害する要因を除去する、⑤法人に対する住民税を廃止、⑥附加価値税の導入により設備投資に対するインセンティブが働く。

つまり、シャープ勧告における租税制度は、高額所得者を優遇し、さらに法人に対する課

税を軽減することにより法人企業への積極的な直接投資を誘引する税の仕組みであると捕らえるのである。

その結果、本来税負担はその担税力に応じた累進課税により公平な課税が実現されなければならないにもかかわらず、積極的な資本の蓄積を意図することで公平な課税が犠牲にされていると指摘するのである。

## 2 資本の蓄積が主たる目的ではないとする見解<sup>34</sup>

一方、勧告における租税制度は、あくまで公平な課税を実現することを目的とするものであるとして①所得税率の累進度を緩和し富裕税を導入すること及び利子所得の総合課税並びに譲渡所得の全額課税は、高額所得者の所得を的確に捕捉し累進性を高めるためである、②法人税の軽減と配当控除は株主の二重課税を排除するためのものである、③附加価値税の導入は事業活動を行う企業に対する応益的課税であり、これらすべてが負担の公平を意図するものであると考える。したがって、シャープ勧告は、資本蓄積を阻害する要因を除去するという意図は持っているものの、資本の蓄積が主たる目的ではないと捕らえる。今日では、この見解がシャープ勧告に対する一般的な解釈といえるであろう。

## V シャープ勧告における公平観

公平な課税は、租税法における最も重要な原則のひとつである。では、課税の公平とは何か。

「公平とは、もともとは、近代法の基本原則である平等原理の課税の分野における表現であって、同一の状況にある者は同一に、異なる状況にある者は異なって、課税上取り扱われるべきことを意味する。いいかえれば、納税者相互間の間に公平が維持されるべきことをいうのであって、英語でいう equity とか horizontal equity のことを意味していると考えてよいであろう。」<sup>35</sup>

一般的には、同じ状況にある者を等しく扱うことを意味する「水平的公平」と、異なる状況にある者に対して異なった取扱いをする「垂直的公平」の二種類がある<sup>36</sup>。

シャープ勧告においても、「いかなる租税制度もそれが公平なものでなければ成果を挙げられるものではない。」<sup>37</sup>と言及しているが、何をもって公平であるかという点については必ずしも明確ではない。そこで、以下、若干の考察を加える。

### 1 垂直的公平とその限界

シャープ勧告における租税制度は、国民が税負担を感じ納税することで税の使途などに関心を持ち、納税意識を高め、応能負担の原則に基づく公平に合致するとともに富の再分配機能を有するとの理由から、直接税、特に個人に対する所得税を中心に据える。その所得税の仕組みをみると、包括所得税の採用により課税ベースを拡大するとともに総合累進課税の徹底を勧告する一方で、所得控除の拡大や累進税率の緩和（最高税率を 80% から 55% に緩和）を勧告する。

そもそも累進税率を採用することは、垂直的公平に適うものである。したがって垂直的公平を高めるためには、単純に税率の累進度を高めればよいのではないかと考えられるが、勧告では累進税率を緩和する措置が採られる。その理由としては、「日本の現行最高税率は、納税者の協力及び税務執行の現在の水準に照らして、かなり高率すぎる……現行税率を引下げて、納税者の協力を向上せしめることにすれば、これら的高額所得者からより多くの税収を確保することが可能である。」<sup>38</sup>とする。つまり、累進税率の高率化による極端な応能負担は、「脱税を増し納税志気をますます悪化させるだけである。」<sup>39</sup>という弊害をもたらすという点で一定の限界を有すると考えるのである。

## 2 水平的公平の優位性

シャウプ博士はその著書<sup>40</sup>において、特定の財政手段を個々の場合に評価基準として、利害の衝突しない（広く合意を打ち合っている）基準を「コンセンサス基準（consensus criteria）」と定義する。このコンセンサス基準は、同じ状況にあるものを平等に取扱うことが公平または公正として一般に受け入れられている基準であるとし、課税の不明確性の減少を例示する。

一方、意見（利害）の対立があり調整する必要のある基準を「コンフリクト基準（conflict criteria）」と定義し、累進課税を例示するとともに「所得とか富とか死亡や贈与による財産の移転とかに対する租税の累進度は、税制をとりまく環境の諸事情を反映した妥協に過ぎない。」<sup>41</sup>と説明する。

また、シャウプ博士が1988年（昭和63）の来日時に開催された懇談会において次の発言が見られる。

「一般に、公平には垂直的なものと水平的なものとの2種類があるといわれています。垂直的な公平については、私はあまり関心を持っていないので、意見のひとつとして申し上げます。金持ちは貧乏人より税金を多く支払うべきです。しかしどれだけ多く払えばよいのか。これについては非常にあいまいなわけです。私は水平的公平のほうにより興味があります。たとえば納税者が他の納税者を見て独り言を言います。「あの人は税金をほとんど払っていない。いや、まったく払っていないようだ。私はあの人と同じ立場であるのに税金を多く納めている。これは不公平だ。」さて私がこのことを重要視するのは、もし多くの人がこのような気持ちになったら、税制が徐々に崩壊していくと確信しているからです。」<sup>42</sup>

以上のことから、シャウプ勧告における課税の公平の観念として、垂直的な公平よりも水平的公平を重視していたといえよう。

## VI シャウプ勧告の基本理念

「シャウプ勧告は、アメリカ租税制度に対する使節団の認識と批判的検討の産物であったのである。」<sup>43</sup>と表現されるとおり、1930～40年代にかけてアメリカの租税制度の問題点、例えば、法人に利益を留保することにより個人の所得税を回避するといった行為を抑制するために、法人に対して累進税率を適用し超過利潤税を賦課したことや、税収確保のために繰越欠損控除制度を廃止したことなどにより景気に悪影響を及ぼしたこと、また、投資に悪影響を及ぼすとの理由で譲渡所得に2分の1の分離課税を採用し、一方で遺産課税の累進度を強化したものの、生前贈与の活用により富の集中の抑制効果が思うようにならず、結果として税制全体のゆがみを拡大することとなったことなどを踏まえて、理想的な恒久的税制を構築しようとしたアメリカにおける試みの延長線上にシャウプ勧告は位置する<sup>44</sup>。

シャウプ勧告の目的は、経済の安定に資する恒久的な税制の確立であり、安定した恒久的な税制のためには公平であることが不可欠な要素であると考えた。このため、シャウプ勧告は、飽くことなき公平な課税の追求をその大きな特徴とすることとなった。

シャウプ勧告においては、何をもって公平とするかについては、垂直的公平よりも水平的公平（同じ立場の納税者に対して等しく課税すること）を重視し、水平的公平を測る基準としては、個人の所得を採用している。

その結果、シャウプ勧告の描く租税制度は、総合累進課税による所得税を中心に課税ベースを広げると同時に損失をも広く認め、富裕税、法人税、相続税等が相互に有機的に連携することで、個人の所得を的確に捕捉する仕組みとなっている。

このためシャウプ勧告における租税制度においては、法人が獲得した利益のすべてが株主である個人に帰属するものとみなした上で、

株主である個人の税負担が個人事業者の税負担と比較して等しくあるべきと考える。すなわち、法人の所得はその株主である個人に帰属し、法人税もすべて株主である個人に転嫁するという仮定の下に<sup>45</sup>、法人税は株主である個人の所得税の前払いであると捕らえるのである。

しかしながら、シャープ勧告では法人の留保利益に対する利子附加税制度に見られるように、法人の所得が株主である個人に直ちに帰属しないことも当然に認めており、法人の実体としての存在を否定するものではないし、むしろ経済発展のためには、法人の規模の拡大を容認する<sup>46</sup>。

自らの経験から、つまり、アメリカにおけるニューディール政策での法人に対する税負担の強化が、かえって景気に悪影響を及ぼしたことを踏まえ、法人に過度の税負担を課すべきではないと考えるのである。

そもそも、シャープ博士は、法人に対する税負担の強化は、製品等の価格の上昇をもたらすほか資本を侵害するおそれがある<sup>47</sup>。つまり、経済発展を阻害するおそれがある<sup>48</sup>と考えるのである。

したがって、「根本的には法人は、与えられた事業を遂行するために作られた個人の集合である。」という前提<sup>48</sup>に立ち、法人の利益が株主である個人に配当された時点で個人の配当所得として、また、利益が留保された部分は、株主である個人がその株式を譲渡した時点でキャピタル・ゲインの全額を譲渡所得として課税を行うという仕組みにより、株主である個人と個人事業者との税負担がおおむね等しくなる状況を作り出すのである。

以上のとおり、シャープ勧告における租税制度は、個人の所得をその発生した段階で的確に捕捉し、課税することで負担の公平及び富の再分配を実現しようと意図するものである。そのために、法人とはあくまで個人株主の集合体であると観念的に捕らえ<sup>49</sup>、法人の

所得を全て株主である個人に帰属させるという特徴を有するのである。

## Ⅶ シャープ勧告に基づく税制改正

シャープ使節団による第一次勧告の翌年1950年（昭和25）には、早くもこの勧告に基づく税制改正が実施された。

具体的内容も、所得税については基礎控除が引き上げられるなどの若干の修正が加えられたものの、総合累進課税の実施などほぼ勧告の内容に沿うものであった。

法人税についても、利子附加税率が1%から2%に（同族会社は6%から7%に）引き上げられたほかは勧告のとおり各事業年度の所得に対して35%の単一税率により課税し、超過所得及び資本に対する課税は廃止された。また、清算所得に対する課税も廃止するとともに、法人が受け取る配当が全額益金不算入となり、個人が受け取る配当は25%の配当控除が適用されることとなった。

このように、シャープ勧告に基づく税制がほぼ全面的に受け入れられた背景には、先に述べたとおりシャープ勧告に寄せる日本側の期待が、敗戦後の疲弊した状況下での強烈なインフレがもたらす過重な税負担を除去することにあつたためであろう<sup>50</sup>。

## Ⅷ シャープ税制の崩壊

1950年（昭和25）6月に勃発した朝鮮動乱において軍事介入したアメリカ軍は、戦地における様々な物資（兵器、石炭など）やサービス（建物建設、自動車修理など）を日本から調達することとなった。これが特需となり日本経済を急速に好転させる要因となったのである。

この特需により日本の景気が回復に向かったため、企業の業績も好転した。そこで1951年（昭和26）には早くも法人税率を42%に引き上げる改正が行われた。

また、この年サンフランシスコ講和条約が

締結され、翌 1952 年（昭和 27）に日本の主権が回復するや否やシャープ勧告に基づく租税制度が大きく変容していく。

朝鮮動乱による特需は日本経済を急速に回復させる原動力となったものの、戦後の疲弊しきっていた当時、生産能力や技術水準は著しく低下しており、機械設備等も陳腐化、老朽化していたため、特需に十分に対応する能力を有していないという問題に直面した。そこで、産業の近代化及び合理化に積極的に取り組むこととなり、そのためには企業の資本の蓄積が不可欠である。したがって税制面においてもこれを積極的に支援する方向へと向かうのである。

具体的には、1951 年（昭和 26）に法人の留保所得に対する利子附加税が、法人の内部留保の充実を阻害するとして同族会社以外は廃止された。また、所得税においては利子所得の源泉分離選択制度が復活し、1953 年（昭和 28）には源泉分離課税とされた。この利子所得の優遇は、経済発展に必要な資金配分を金融機関を通じて行わせる間接金融を中心とする我が国の歴史的な体質により、金融機関を資金面で強化する必要性があったものと思われる<sup>51</sup>。

1953 年（昭和 28）は、シャープ勧告において最も重視された譲渡所得課税について、大幅な修正が加えられた。まず、有価証券の譲渡所得課税について税務執行上その把握が極めて困難であること及び資本の蓄積つまり企業への直接投資を促進するとの理由によりこれを廃止し、軽度の税率による有価証券取引税のみが課されることとなり<sup>52</sup>、その他の譲渡所得は特別控除後の金額の 2 分の 1 に課税されることとなった。

上記のとおり、朝鮮動乱による思いがけない急速な経済の好転が、我が国の産業の近代化、効率化をもたらすとともに、それに対応すべき企業の設備投資などの資金需要を賄い、企業体質を強化するための早急な資本蓄積と

いう問題を投げかけた結果、税制による資本蓄積の促進という政策などにより、シャープ勧告における所得税及び法人税における理論的整合性が崩壊することとなったのである。

また、シャープ勧告における理論的整合性の崩壊の理由のひとつは、富裕税の廃止にみられるとおり、不表現資産の把握が困難であること、実施上煩雑な手続きを要すること、さらに遺産税における一生を通じた累積的取得方式などにおける執行上の困難があげられる。この富裕税の廃止に伴い、所得税の最高税率を 55% から 65% に引き上げることにより累進度を高める措置を講じ、累積的取得方式による遺産税の代替として相続税及び贈与税に分けて課税する方式に改められた。

1955 年（昭和 30）から 1970 年（昭和 45）まで続く我が国の高度経済成長の主な要因は「技術革新」といわれ、特に電機、自動車、産業機械、石油化学などにおける海外からの技術導入により生産性が向上し、設備の近代化等のために更なる資本の蓄積や輸出振興などの政策的措置が必要であった。この高度経済成長期は、資本の蓄積を税制面で支援するため様々な租税特別措置が講じられた時代でもあった。この租税特別措置は、大企業と中小企業の税負担の格差という新たな問題を生み出すのである。

また、法人企業に税制上の優遇措置が付与されることなどによって、個人事業者が税負担の軽減を主な目的とする法人成りが増加していることが問題視されるものの、両者の税負担を完全に同一にするという厳密な意味での負担調整は困難であるとして、同族会社の留保金課税制度以外に取り立てて根本的な対応策が採られることはなく、むしろ青色申告を選択した個人事業者に様々な特典を付与して税負担の緩和を図るという政策を選択したため、シャープ勧告に基づく税制から乖離してゆくとともに、所得税、法人税の課税ベースが侵食されてゆくこととなった。

以上のとおり、シャープ勧告における個人の所得を基準とした公平を理念とするおおむね理論的整合性のとれた税制が、主に我が国の高度経済成長を支える資本の蓄積という政策（所得税、法人税ともに減税措置を中心）に基づく税制のために骨抜きにされ<sup>53</sup>、法人税及び所得税並びに資産課税等それぞれが個別の体系を形成していったことで、我が国の税制の基本理念が不明確になったと言い得るであろう。

## Ⅸ 抜本的税制改革の方向性

シャープ勧告から得られる示唆及びシャープ勧告の制度設計の限界点等を踏まえ、これから我が国が目指すべき抜本的税制改革の方向性について若干の考察を試みる。

### 1 税制の基本理念の再確認

税制の基本理念の第一は「課税の公平」である<sup>54</sup>。公平の概念は、「垂直的公平」と「水平的公平」とがあり、それぞれに長短を有するものの、両者の長所を生かしながらバランスを取りつつ公平な税制とは何かを議論すべきである。

シャープ勧告においては、「課税の公平」を測る指標として個人の所得を採用した。それゆえ法人とはあくまで個人株主の集合体であると観念的に捕らえ、法人の所得を全て株主である個人に帰属させることで法人税は所得税を補完する税として位置付け、包括的所得概念に基づく総合課税が最も優れていると考えた。また、富裕税や遺産税などを有機的に連携させ経済的な利得であるところの所得を包括的に捕捉するという高度な制度を設計し、税による富の再分配機能を最大限に発揮させることを提案したのである。

おそらく担税力の指標として所得が最も優れているという考えは基本的に誤りではないであろう。そして、シャープ勧告は、公平な税制とは何であるかをわれわれに提示し、所

得を包括的に捕捉しうる理論的かつ体系的な税制のサンプルとして今なおその意義を有しているのである。

もっとも、「所得」を包括的所得概念により定義することが理論的に最も優れているとしても、所得の発生の時点を実現主義により認識することを原則とする以上、包括的所得概念による所得課税を貫徹することは不可能である<sup>55</sup>。また、シャープ勧告に基づく税制の崩壊要因のひとつである執行上の困難性も看過できない問題である。

しかしながら、何に基準を置いて公平な税制を構築するかということを確認することは、最も重要なことである。その意味からも所得の捕らえ方を包括的所得概念に可能な限り近づけることなどにより課税ベースを見直し、その所得に対して総合課税を行うことで水平的公平の実現を図りつつ、適度な累進税率により富の再分配機能を発揮させるという方向で検討すべきであろう<sup>56</sup>。すなわち、今後は広く薄く所得（あるいは資産）に課税するという方向性が国民のコンセンサスを得やすいのではなかろうか。

### 2 課税ベースの見直し

所得を包括的かつ的確に捕捉するためには、適正な課税ベースが前提であることは論をまたない。

我が国の税制の現状をかんがみると、上記のとおり、さまざまな政策理由等から租税特別措置が講じられており、これらの特別措置（特に課税所得を減免する措置等）が課税ベースをゆがめる一要因となっている可能性を否定できないであろう<sup>57</sup>。

適正な税負担を議論するに当たっては、設定税率の議論以前に課税ベースの適正化という視点から租税特別措置等を全面的に見直す必要がある<sup>58</sup>。特に、法人税の実効税率の議論において、租税特別措置等による課税ベースへの影響を考慮せずして、税率のみの国際比較により実効税率の高低を議論しても全

く意味をなさない。

また、所得税における所得区分のあり方<sup>59</sup>や分離課税の是非を始め、生命保険料控除や損害保険料控除などの諸控除、さらには青色申告制度における特典の是非（青色申告制度自体の是非を含む）等広い視点からの課税ベースに関する議論が必要である。

### 3 経済のグローバル化等と税制（各種税目間の連携）

これまでシャウプ勧告における税制は、われわれに多くの示唆を与えるものとして論じてきき、すべてを首肯すべきということではない。

例えば、シャウプ勧告によってもたらされた、「法人税は株主である個人の所得税の源泉税である」という考え方の根本は、法人が獲得した経済的利益がすべて配当所得及びキャピタル・ゲインにより株主である個人に帰属するものとみなした上で、総合累進課税による所得税で捕捉し負担の公平および富の再分配を達成しようとする試みであった。

しかしながら、シャウプ勧告による租税制度の中核を成すキャピタル・ゲインに対する課税を徹底した総合累進課税による所得税制が崩壊したと言わざるを得ない状況の下では、もはや、法人の獲得した利益を株主の段階で的確に捕捉することは困難である。また、仮に、シャウプ勧告による租税制度をもってしても、①法人は継続企業を前提とするため配当せず留保した利益を新たな利益の獲得のために投下すること、②法人相互の株式の持合いなどにより法人の獲得した利益が必ずしも株主である個人に帰属するとはいえないこと、③市場価格による株式の譲渡益がその法人の留保利益を反映したものとはいえないこと、④企業の海外進出あるいは日本市場の開放による直接投資の促進という経済のグローバル化により海外への所得の流出を的確に捕捉できないことといった問題点を払拭することは困難であろう。

戦後長らく我が国の産業は、外国との競争から保護されたうえで発展してきた。ゆえに、経済的利得が主に国内で循環するため、どこで経済的利得を補足するかということに対してあまり注意を払ってこなかったであろう。しかしながら、近年の企業の海外進出あるいは日本市場の開放による直接投資の促進という経済のグローバル化を踏まえると、経済的利得が我が国の課税権の及ばない海外に流出することが大きな問題となっている。特に近年は、匿名組合や有限事業責任組合など様々な事業体の組成により、その課税のルールの整備が喫緊の課題である。

このような現状を踏まえると、これからの税制を考えるに当たって、法人税の持つ意義は重要なものとなろう。これからの法人税は、「株主である個人の所得税の前取り」という位置付けによる所得税を補完するものではなく、株主である個人とは別に独自の担税力を有する出資者及び構成員から切り離された組織体に対し、その稼得した利益を課税標準として、一定の税負担を求める税であるとの考えの下で制度設計すべきであろう。

ただし、現行の法人税法のとおり、株式を公開し、不特定多数の株主が存在し、その株主も法人であったり外国人投資家であったりする典型的な大法人から、実態が個人事業とかわらない小規模同族会社までさまざまな法人を、原則として法人格を有することをもって、法人税で規律してきた我が国の法人税法は、個人事業者との税負担の不均衡等の問題が生じているなどの問題点を有するため、経済的利得を的確に補足し、負担の公平および富の再分配を実現するに当たっては、現行の法人税法を根本から見直すことが必要であると考え<sup>60</sup>。

上記のとおり、法人の所得を全て株主である個人に帰属させることは困難であるとともに、株主である個人に帰属させた段階ではすでに日本の課税権の及ばない海外に流出して

いる場合があることを考慮しなければならない。したがって、今後の税体系は、所得税のみを中心に据えるのではなく、事業活動（又は投資活動）等に基づき稼得した利得を的確に捕捉するために所得税と法人税とを機能的に使い分ける税制を構築する必要がある。

また、個人間の富の格差が拡大傾向にある中では、資産課税の持つ富の再分配機能も重要となろう。よって、相続税の課税ベースを見直すとともに、一定の資産を保有するものに対する富裕税も検討に値すると思料する。

いずれにせよ、各直接税が相互に補完しあう税体系を構築することこそ抜本的税制改革議論の中心に位置付けられるべきと考える。

## おわりに

シャープ勧告の基本理念は、課税の公平を真摯に追求し、税の持つ富の再分配機能を最大限に発揮させることであった。

しかしシャープ勧告の提案する制度は、我が国の行政機構が未熟であったこともあるが、経済環境の激変により次々と変容を遂げることとなる。急速に経済復興を遂げるに当たって、主に企業の資本蓄積を優先するという政策目的のもとで、シャープ勧告による制度全体の理論的整合性が崩壊した。

以後、法人企業が経済発展のけん引役を果たし、高度経済成長とともに、税制は主に資本の蓄積を図る経済政策を中心に議論され、その結果、課税ベースがゆがめられてきたといっても過言ではない。

近年の国際的動向を見ると、法人税率を引き下げる傾向にある。これは、企業の国際競争力の確保及び自国へ投資を誘引するという経済政策目的が主な要因であるが、一方で有害な税の競争が指摘される<sup>61</sup>。

また、近年の我が国においても、国際的動向を踏まえ法人税率を徐々に引き下げたにもかかわらず、日本の法人税率はアジア諸国と比べ高いため、更に引き下げるべきだとの声

が聞かれる。これは、企業の税負担をさらに軽減し、経済を活性化させることで税収が増加するという意図によるものなのであろうか。

さらには、「貯蓄から投資へ」という株式市場の活性化等の視点から、配当所得に対する軽課措置や金融所得を他の所得と分離した税制が議論される場合がある。

ともあれ、我が国の税制論議が経済政策に偏重することは好ましくない。

シャープ博士は、「税制は、国民の最も貴重な資源のひとつです。……納税者自身が納得して、全体としても筋が通っていてこそ公平な税制といえるのです。そこで私は、公平さということを経済成長の前に位置付けようと考えます。」<sup>62</sup>と述べられている。これはシャープ博士の信念であり、シャープ勧告からもこの考えは十分に読み取ることができる。

少なくとも、「抜本的な」税制改革と謳うのであれば、税制のあるべき根幹の理念を明確に認識したものでなければならないはずである。

われわれ国税の組織に身を置くものの責務として、国家の財源である経済的利得を的確に捕捉し、税の持つ富の再分配機能を最大限に発揮させる税制とは何かをもう一度考え直さなければならない。そして、富の再分配に当たっては、所得税、法人税、相続税などと一体となった税体系を検討しなければならない。この考えは、消費税中心の税体系への移行を模索する近年の方向性に逆行するものかもしれない。しかしながら、「シャープ勧告」で示された税制の基本理念を現代的視点から再考し、公平な税制とは何かということについて今一度議論を深める必要がある。と同時に、「結局いかに公平な税法であっても、それが納税者によって遵守されない限り、あるいは徴税当局によって適正に執行されない限り、実質的に公平な税制とはいえない」<sup>63</sup>ことから、税務行政の的確かつ効率的な執行に対する不断の努力が必要である。



- 1 石弘光『現代税制改革史—終戦からバブル崩壊まで』156頁(東洋経済新報社,2008)。
- 2 この見解の相違がシャープ勧告の評価に影響すると指摘される。大蔵省財政史室編『昭和財政史 終戦から講話まで』第7巻 租税(1) 372頁(東洋経済新報社,1977)。
- 3 ハロルド・モス氏は国税庁の発足に尽力されるなど我が国の税務行政に多大な功績を残された。同氏の我が国における貢献に関して最も詳しい研究は、獨協大学法学部小柳春一郎教授の「戦後税務行政の形成とGHQ—ハロルド・モス氏の貢献」森征一編『法文化としての租税』第3章(国際書院,2005)であろう。
- 4 小柳・前掲注(3)「戦後税務行政の形成とGHQ」142～143頁。
- 5 大蔵省財政史室・前掲注(2)『昭和財政史』437頁。
- 6 松元宏『日本型産業政策形成過程におけるシャープ勧告の役割に関する総合的研究』平成7年度科学研究費補助(一般研究B)研究報告書13～14頁(1996)。
- 7 井上一郎「税制改革論議とシャープ勧告の意義(下)」税務弘報 vol.34 No.11 76頁。
- 8 小柳・前掲注(3)「戦後税務行政の形成とGHQ」152頁 脚注35。
- 9 シャープ博士・サリー教授ほか「シャープ勧告—その成立の経緯と目的—」ファイナンス vol.8No.4 54頁(1972)〔サリー教授発言〕。
- 10 前掲注(9) 54頁(1972)〔サリー教授発言〕。
- 11 畠山武道「租税法—シャープ勧告の評価を中心として—」ジュリスト 600号 209頁。
- 12 M・ブロンフェンブレナー(塩崎潤訳)「シャープ税制改革のゆくえ第2回」財政 vol.2No.5 19頁(1958)。
- 13 金子宏ほか「シャープ勧告から21世紀へ」税研 88号1頁〔貝塚発言〕。
- 14 大蔵省財政史室・前掲注(2)『昭和財政史』441頁。
- 15 日本税理士会連合会編『シャープ使節団日本税

- 制報告書(復元版)』(以下「勧告書」という。)序文1頁(日本税理士会連合会出版局,1979)。
- 16 「勧告書」7頁。ちなみに、当時の我が国の歳入に占める間接税の割合は約50%である。
- 17 「勧告書」第4章 個人所得税—税率と控除 E世帯単位の取扱い。  
ただし、「要領の良い納税者」が「妻子を同族会社で雇用して、これに賃金を支払うという抜け道を講ずる可能性がある。」ため「納税者の経営する事業に雇用されている配偶者および未成年者の給与所得は、かれの所得に合算させるようにすべきであろう。」として、個人単位主義に一定の制限を設ける必要性を認めている。
- 18 「勧告書」第5章 所得税—その他の問題 A高額所得の課税。
- 19 「勧告書」55頁。
- 20 「勧告書」第6章 法人 A普通法人。
- 21 「勧告書」76頁。
- 22 「譲渡所得を個人の課税所得に完全に含ませることができなければ、多くの点において非理論的でなく、気まぐれでもなく、差別待遇的でもない法人税の改正案を立案することは、ほとんど不可能である。」と述べる。「勧告書」80頁。
- 23 諸井勝之助「固定資産再評価について」経済学論集第19巻第6・7号160頁(有斐閣,1950)。
- 24 「勧告書」102頁。
- 25 「勧告書」102、103頁。
- 26 「勧告書」143頁。
- 27 「勧告書」65頁。
- 28 金子宏『租税法』163頁(弘文堂,第13版,2008)。
- 29 未実現のキャピタル・ゲインに対する課税については遺産税にも当然にその機能を期待する。  
なお勧告書では、富裕税を導入する理由のひとつを「富裕税は、何らの所得ももたらさない非生産的な方法で資産を退職している者に租税を課して政府の経費を分担させるものである。」と説明する。「勧告書」60頁。
- 30 「勧告書」75頁。

31 「勧告書」第4編 附録DE節 第2款。

32 例えば鈴木武雄「シャープ勧告と資本蓄積の問題」経済学論集第19巻第6・7号(有斐閣, 1950)、武田隆夫「シャープ勧告と所得税」経済学論集第19巻第6・7号(有斐閣, 1950)、M. ブロンフェンブレナー、小菊喜一郎(塩崎潤訳)「シャープ税制改革のゆくえ第2回」財政 vol.23-8 (1958)、鈴木武雄『現代日本財政史 下巻一』第2章(東京大学出版会, 1960)、加藤睦夫『日本の税制～歴史・理論・改革』第1章(大月書店, 1989)など。

33 鈴木武雄「シャープ勧告と資本蓄積の問題」経済学論集第19巻第6・7号(有斐閣, 1950)7頁。

34 例えば宮島洋「シャープ勧告の再検討—1930年代におけるアメリカ租税政策との関連で—」経済評論 21巻4号(日本評論者, 1972)、畠山武道「租税法—シャープ勧告の評価を中心として—」ジュリスト 600号、吉岡健次ほか『シャープ勧告の研究』第3章第3節(時潮社, 1984)など。

35 金子宏「税制の公平負担の原則—所得税を中心として—」『所得税の法と政策』1頁(1996, 有斐閣)。

36 「水平的公平」については、その独自の意義を否定する見解があるが、増井良啓教授の「租税法における水平的公平の意義」碓井光明ほか編『公法学の法と政策 上巻』171頁以下(有斐閣, 2000)において、「「等しい状況」にあるかどうかを判断する基準が、外から注入されなければならないとする批判がありながらも、恣意的な差別的課税の禁止という意味を、「水平的公平」に見出すべきである」として「水平的公平」の意義が明快に論じられている。

37 「勧告書」11頁。

38 「勧告書」55頁。

39 「勧告書」55頁

40 カール・S・シャープ(塩崎潤訳)『財政学』29頁(有斐閣, 1973)。

41 シャープ・前掲注(40)『財政学』48頁。

42 金子宏ほか「カール・シャープ博士を囲んで」税研 vol.4-23 52頁〔シャープ発言〕。

43 畠山・前掲注(1)「シャープ勧告の評価」210頁。

44 宮島洋教授は「シャープ勧告の再検討—1930年代におけるアメリカ租税政策との関連で—」経済評論 21巻4号(日本評論社, 1972)において、シャープ博士がリサーチディレクターを務めたアメリカの税制に関する報告書である『Facing The Tax Problem: A survey of taxation in The United States and a program for the future』(Twentieth Century Fund, 1937)と「シャープ勧告」の比較対照により「シャープ勧告」の基本理念を考察されている。

また、関口智教授は「シャープ勧告の附加価値税の源流—アメリカ財務省報告の政策意図と現実—」地方税 49巻9号 108頁(地方財務協会, 1998)において「シャープ勧告はアメリカの財政学者であるシャープ等が、アメリカ税制における租税議論を批判的ないし発展的に継承したものであると思われる」と述べられている。

45 この点につきシャープ博士は「租税(法人税)は消費者に転嫁されないことを仮定している。」と説明される。日本租税研究協会編『カール・S・シャープ博士講演「日本の税制改革」』13頁(1950)。

46 法人の受取配当の益金不算入を勧告するに当たって「一般に子会社又は持株会社を使用すること、もしくは法人が他の法人の株式を所有することに対して差別的待遇をする理由は存しない。むしろ、このような仕組みは、多くの場合企業を運営する最も合理的且つ効果的な組織形態である。……従って、このような仕組みに対する懲罰的課税は好ましくない。もちろん、ときとしては持株会社を積み重ねること、特に支配力を集中することは好ましくない、権力の集中化及び複雑な相互関係を生ぜしめる場合もある。しかしこのような法人相互間の関係に対して一律に処罰的課税を行うことは、弊害を抑制するため賢明でないし効果的な方法とは考えられない。もし、弊害を抑制しようとするならば、より直接的であり、また、選択された方法によるべきである。」として、法人の不当な規模の拡大や独占に対して、法人税制をも

って抑制することに否定的な見解を示す。「勧告書」86、87頁。

47 Carl S. Shoup 『Incidence of the Corporation Income Tax : Capital Structure and Turn Over Rates』 National Tax Journal1(1),1948 及び『Some considerations on the incidence of the corporation income tax』 Journal of Finance 6,1951. において、法人税率の適正水準が38%程度であることを実証研究する。

48 江村稔「附加価値税における諸問題—附加価値の会計的考察—」経済学論集第19巻第6・7号(有斐閣, 1950) 181、182頁において、シャープ勧告が採る前提の根拠を「個人の所有するいわゆる資本を見ると、それは土地・家屋等々の現実の具体的財貨と株式・社債などの紙上の所有権とから成り立っている。後者の形における資本は必ずしも直接に企業の所有する設備・材料などの資産とは結びつかないが、株式・社債の保有者はそれを所有することによって企業の稼得した利益を配当金又は利子の形で受け取るであろう。従って企業は、所有の観点からすれば、たんに一定数の個人が共有の資本を保有するための手段にすぎず、企業の設備資産はことごとく窮極においては株主・社債権者の所有するところとなる。この考え方はヒックスの経済学ないし近代経済の理論的構成の最も基底をなす大前提である」とする。

49 シャープ博士は、1972年(昭和47)の来日時の講演において、加藤睦夫教授からの「(シャープ勧告における法人課税は)昭和24・5年当時どの程度の規模の法人をイメージとして考えておられたか。」との質問に対して、「法人所得の全部を配当せず、一部を内部留保として残しておくことに問題があるので、それは会社の規模の大小には関係がない。……私の基本的な考え方は、法人は個人株主の集合体に他ならない。その場合、法人段階の内部留保に対して、何らかの妥協的課税方式を考えねばならない。それが法人税制であるという考えである。」と答えている。大蔵省主税局編「シャープ博士・サリー教授講演要旨」6、7頁(1972)。

50 シャープ使節団の顧問である永田清教授は、一次勧告公表後の感想を概略次のとおり述べられている。「財政学で大いに問題になっていることや現在のアメリカ税制についての新しい問題点などを日本の税制改革において解決しようとする狙いがあり期待はある程度まで達せられた。法人重課の弊を一掃したことはアメリカ税制より一步先じた。」大蔵省財政史室・前掲注(2)『昭和財政史』505頁。

上記のとおり、シャープ勧告が実験的要素を多分に含んでいることを理解しつつ、特にこれまでの法人に対する過度の負担を軽減するものであったことが、税制改正によりシャープ税制を採用する大きな要因のひとつであったことが伺える。

51 「昭和26年改正税法総覧」7頁財政経済弘報特別第13号(財政経済弘報社, 1951)において、改正の趣旨を「貯蓄の増強を図るため」と説明されており、利子所得を優遇することで貯蓄性向を高め、銀行の資金面の強化を図る意図があったものと思われる。

52 有価証券の譲渡所得が非課税となったことで、法人の清算中に生じた利益にまったく課税が行われないこととなるため、同年、法人の清算所得に対する課税が復活した。

53 シャープ勧告による「青色申告制度」は、記帳慣行の定着を図るための誘引措置として当該制度を選択した納税者に税制上の特典を付与するものであった。この特典として、①帳簿調査に基づく更正決定、②減価償却費の計上を認める、③繰越欠損金を認める、④国税庁に対する不服申立てを認めるというものであり、我が国に記帳慣行が定着した暁には誘引措置としての特典自体不要となることを予定していた。

しかしながら、シャープ勧告の意図に反し、この青色申告者に対する特典を一種の減税措置として利用してきた結果、課税ベースのゆがみ等の問題を生じさせている現状をかんがみると、青色申告制度のこれまでの変遷自体もシャープ勧告による税制の崩壊と捕らえるべきであろう。

54 井上一郎氏は、「シャープ税制の語るもの—税制改革の理念とシャープ勧告」税務弘報 vol.35 No.1において、税制調査会昭和61年10月28日「税制の抜本の見直しについての答申」を踏まえて、「今回の首相の税制改正に向けての理念は、諮問時に明らかにしたように、「公平、公正、簡素、選択及び活力」であった。おそらく税制の基本理念は、これ以外に何が考えられようか。経済に対する中立性とか、国際性とかが合せ考えられるとしても、基本理念に対する附随理念でしかないように思われる。」と述べられている。

55 岡村忠生教授は「実現主義は、潜在的な価値の変化の認識を、人が労働を行いその対価を得るといったような客観的に検証可能な時点まで遅らせると同時に、包括的所得概念における資産の範囲を市場取引されるものに限定することにより、所得の範囲を制限している。」と指摘される。岡村忠生「法人課税の基本問題と会社法制—資金拘束とインセンティブ」税法学 559号 72頁 (2008)。

56 例えば、配当や利子または有価証券の譲渡などある程度高い所得階層に偏りのある所得が軽課(相続税・贈与税の軽課も同様)されるならば、垂直的公平が阻害されることとなり、また、同程度の所得を有するもの間で課税ベースや所得計算が異なる場合は、水平的公平が阻害されることとなる。

57 シャープ勧告における法人税の制度設計において、法人に過度の税負担を課すべきではないとして35%の単一税率を採用するが、その前提として各種特別償却や準備金などの特別措置を原則として認めず、特別の租税誘引措置を排除することで中立性に配慮している。

58 この租税特別措置のあり方については、「昭和39年12月税制調査会「今後における我が国の社会、経済の進展に即応する基本的な租税制度のあり方」についての答申」において、その考え方を次のとおり示している。

- ・ 租税特別措置は、経済政策の一環としての意義を持つものの、負担公平原則や租税の中

立性を阻害し、総合累進構造を弱め、納税道義に悪影響を及ぼす等の多くの短所を有する。

- ・ 上記短所があるにもかかわらず、租税特別措置が認められるのは、まず、税制以外の措置で有効な手段の有無を検討し、他に適当な方法が見出し得ない場合に限られるべきである。
- ・ この場合も、①政策目的自体の合理性の判定、②政策手段としての有効性の判定、③附随して生ずる弊害と特別措置の効果との比較衡量、などの厳格なテストを経なければならない。
- ・ 租税特別措置はややもすれば既得権化し易い性格をもつため、できる限り短期に改廃することが必要である。

59 近年、税制調査会等において不動産所得の是非に関して問題提起がなされている。このような議論を推し進め、現行の所得区分を根本的に見直す契機となることを期待するものである。

なお、上記議論を踏まえた不動産所得の是非等に関する研究については、日野雅彦「所得区分の在り方—不動産所得を中心として—」税大論叢 58号 (2008) 485頁以下を参照されたい。

60 個人事業者と中小同族会社との中立的な税制の在り方に関する一考察については、拙稿「法人税法上の損金と所得税法上の必要経費の範囲とその異同及び問題点—同族会社と個人事業者を中心として—」税大論叢 58号 (2008) 311頁以下を参照されたい。

61 租税法学会編『租税の競争と調和』租税法研究第26号 (1998)。

62 金子宏ほか「カール・シャープ博士を囲んで」税研 vol.4—23 52頁 [シャープ発言]。

63 宮島洋『租税論の展開と日本の税制』210頁(日本評論社、1986)。