

租税負担の配分をめぐるシヤウプ勧告と  
税制改革の比較研究

——公平負担の要請と財政収入確保の要請——

角 田 伸 広

(国税庁  
長官官房付)

## 第一章 序論——問題の所在

参考文献

### 1 租税負担の配分

#### 2 問題の提起——公平負担の要請と財政収入確保の

要請

## 第二章 シャウプ勧告における租税負担の考え方

### 1 シャウプ勧告の評価

#### 2 公平負担の観点からの評価

#### 3 財政収入確保の観点からの評価

#### 4 双方の観点からの検討の必要性

## 第三章 現行の租税制度と経済社会の変化

### 1 現行の租税制度の特徴

### 2 経済社会の変化と公平負担の要請

### 3 財政需要の増加と財政収入確保の要請

### 4 総括——双方の要請に適合する租税負担の配分

## 第四章 結論

### 1 結語

### 2 租税負担配分の今後の問題

## 第一章 序論—問題の所在

### 一、租税負担の配分

租税負担をどのように配分するかについての問題は、国家と国民との接点である租税制度を考えるに当たって、最も重要な問題の一つである。民主主義社会において、租税負担の配分は国民の意向の下に適正公平に行わなければならない<sup>(1)</sup>。国家のし意的な負担配分は決して行つてはならない。

適正公平な租税負担をどのように配分するかについては、従来から利益説 (benefit approach) と能力説 (ability-to-pay approach) の対立がある<sup>(2)</sup>。第一の利益説は、絶対王政の下で国家のし意的な負担配分を行わせる根拠となつたポードン以後の公需説に対する主張であつて、ロックやホップスらの十七世紀の政治思想家によつて理解されていた<sup>(3)</sup>。国家契約論から導出され、アダム・スミスの租税原則の第一原則である公平の原則に取り入れられた<sup>(4)</sup>。利益説は自由放任主義の下で、国家が国民経済に必要以上の影響を与えないようにするための根拠とされたが、国家から受ける利益を測定することは困難な場合が多く、実際の租税負担配分においては、適切な基準設定を行い得るとはいふ難い<sup>(5)</sup>。ただし、最近においては、マスメディアやブキャナンらによつて、公共財との関係において適切な租税構造の立案に對する一つの指針として再評価されている<sup>(6)</sup>。

第二の能力説は、同じくスミスから出發しているが、その主張するところは租税負担の配分を政府支出とは無関係に支払能力に応じて行うというものである。ここでいう支払能力とは租税を負担する能力、すなわち担税力のこと

で、能力説では租税負担の配分を担税力に依じて公平に行うことを求めており、等しい担税力を持つものには等しい負担水準を、より大きな担税力を持つものにはより大きな負担水準を適用すべきことを主張している。能力説は利益説に比較して実際に運用の可能な理論であり、また一般的正義・公平の観念に合致するため、今日では人々の一般的支持を受けている。さらにこの理論は現代の福祉国家の理論の財政面への反映であり、財政制度の再分配機能を重視する考え方であるといえよう。<sup>(7)</sup>

それでは、担税力に依じた租税負担の配分を行うための担税力の指標を何に求めればよいであろうか。この問題は従来から、課税ベース選択の問題として、租税体系論の重要なテーマであった。歴史的にみると、近代以後、消費を課税ベースとする内国消費税 (excise)<sup>(8)</sup> から、所得を課税ベースとする所得税 (income tax)<sup>(9)</sup> へ移行し、わが国でも所得を包括的にとらえた課税ベースを選択している。<sup>(10)</sup>

現在、課税ベースとしての所得についてはサイモンズの包括的な所得概念が採用されている場合が多いが、それは所得を(1)消費のために行使された権利の市場価値と、(2)一定期間における財産権の価値の変化の合計と定義している。ここで定義される包括的所得の概念は特定の所得項目を非課税の対象とせず課税ベースを極力大きくするほうが課税の公平が実現されるという考えと結びつく。<sup>(11)</sup> そしてこれは、一定期間に体験しかつ獲得した経済的利得を、すべて所得に含めようとするものであり純資産増加説とも呼ばれている。ただし現実の租税制度では、課税上の種々な特例によって、徴収されるべき税収を徴収していない現象 (税収のイロージョン)<sup>(12)</sup> が起こる。わが国ではシャープ勧告において、包括的所得を課税ベースとする直接税を中心とした租税制度を採用したが、その後の税制改正の過程において、様々な特例を設けていったため、税収のイロージョンの発生が著しく、租税負担の公平の見地からこの問題の

解決が望まれている。

さらに近年になって、担税力の指標として所得より支払に求めるべきだという考え方が注目されている。カルドアの行ったこの提案はミード報告に受け継がれており、所得税中心の直接税法系から支出税中心の直接税法系への改革を主張している。ミード報告では、課税所得について従来行われていた包括的所得税における所得の定義、すなわち既に述べたサイモンズらによる資産価値を一定にしたときの消費可能額という定義（定義A）が、資本利得・損失や一時所得を所得に含めてしまう欠点を指摘している。そして、所得の適切な定義（定義B）として、将来無限に同じ消費水準の維持を可能ならしめるであろう資産を保有しながら達成可能な消費額という定義の採用を主張している。すなわち、長期間恒常的かつ安定的な経済力を示すものを担税力の指標とすべきことを主張しているのである。そして租税法系の中心として、所得税を定義Aへ近づけていく選択よりも、定義Bを近似的に充たす直接税である支出税の選択を提唱しているのである。<sup>(13)</sup>近年の税制改革論議の中で、所得ベース課税から消費ベースへの移行を主張する背景の一つとして、ミード報告は重要な意義を持っている。

- (1) これは租税正義の問題であり、租税負担の配分における公平 (equity, Gleichheit) は租税正義の中心的要素である (金子宏「租税法における所得概念の構成」、『法学協会雑誌』八三巻九・一〇号六頁)
- (2) 利益説及び能力説に関する経済理論的分析については、Allan, C. M. [1971], *The Theory of Taxation*, Middlesex; Penguin, Books. (深沢・日向寺訳「租税の理論」東洋経済新報社、昭和五十一年)を参照。
- (3) Richard A. Musgrave and Peggy B. Musgrave [1973], *Public Finance in Theory and Practice*, New York; McGraw-Hill. (木下和夫監修・大阪大学財政研究会訳「財政学」有斐閣昭和五八年)二巻三一〇頁。
- (4) アダム・スミスは、第一原則において、「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。」と述べている (Adam Smith, *An Inquiry Into The Nature And Causes of The Wealth of Nations*、「大内兵衛・松川七郎訳」諸国民の富」岩波書店、昭和四四年、二巻一八六頁)。ここで利益は享受する保護によって測られ、さらに能力の尺度でもある所得と関連づけられており、この点で、スミスの考え方はある意味では利益説と能力説の結合であった (前掲・Musgrave・財政学、一巻三二〇頁)。

なお、利益説の財政学史的な系譜と厚生経済学的手法によるサミュエルソンの再定式化については、貝塚啓明「財政支出の経済分析」創文社、昭和五六年を参照。

- (5) 利益説は、ヘンリー・サイモンズが説くように、貴族や僧侶が租税を納付することなしに不当に大きな利益を国家から与えられていたことに対するアンチテーゼとして市民革命の達成の上で積極的な意味を持っていた (Simons, H., *Personal Income Taxation*, 1937) ともいえるが、むしろ、自由放任の経済理論を基礎とし比例税率を根拠づけるための理論として理解するのが正しいと思われる (金子宏「市民と租税、現代法と市民」、『岩波現代法講座八巻』三二九頁)。

- (6) マスグレイブが指摘しているように、政治過程は租税政策と支出政策の両方の決定を含み、民主主義体制の下では、利益説の適用に近づく傾向がある。大多数の人々は両面を比較して自分達が利益を受けない計画案に対して支持することはないだろう。また、われわれは特定の支出決定に特定の説を結びつけることによって、より合理的な決定プロセスに到達しよう (前掲・Musgrave・財政学、一巻一八九頁以下)。

- (7) 前掲・金子・租税法における所得概念の構成・四頁。  
なお能力説の財政学史的な系譜と厚生経済学的手法によるビグラーの再定式化については、前掲・貝塚・財政支出の経済分析を参照。

- (8) 消費を課税ベースとして採用した意義は、国王の封建的課税を撤廃し、国家財政を国民的基礎の上に立たせ、増加する財政需要に対応できる、いわば財政収入確保を優先させたものであり、一七世紀末の国債制度の成立とあいまって、近代的財政展開の枢軸をなしたといえる (長谷田泰三「英国財政史研究」勁草書房、昭和二六年)。

- (9) 近代的所得税の起源・その原型は、英国が対仏戦争の最中に採用した所得税 (Income Tax) にある。この所得税はウイ

リアム・ピットが放漫な公債政策の後に、地主階級と商工資本家階級の富に比例して課税することによって戦費を調達するという性格を持っていた。従って直接的な背景としては、財政収入確保の要請が依然としてあげられると思うが、注目すべきことは所得を課税ベースとした背景に、当時産業革命の進行過程において成長してきた商人及び資本家階級について、従来は課税が全く行われていなかったのに対し、新しく納税義務者として指定した点である（佐藤進「近代税制の成立過程」東京大学出版会、昭和四〇年、一一〇頁）。ここにいたって課税ベースの選択に当たって、財政収入確保の要請だけでなく、公平負担の要請も考慮されるようになったといえよう。

(10) 財政学上所得を課税ベースとする根拠は、公平負担の観点から論じられることが一般的であるが、歴史的にみた場合必ずしもそれだけに限られているとはいえず、財政収入確保を重要な根拠としている場合も多い。もちろんその時の財政情勢によつて、財政収入確保よりも公平負担の観点を重視する場合もあり一概にはいえないが、課税ベースの変更を考えると、財政情勢が悪化している場合が多いことを考えると、財政収入の観点を課税ベースの選択に当たって軽視することはできないと思われる。なお、この点は本稿の主要なテーマであるので、本論で詳細に検討する。

(11) 石弘光「財政理論」有斐閣、昭和五九年、一〇三頁。

(12) この問題は税収のイロージョン (Tax Erosion) の問題であり、租税負担配分の公平の問題との関係で、現在米国において盛んに研究されている。なお、この問題の数量的な実証分析については石弘光「租税政策の効果」東洋経済新報社、昭和五四年を参照。

(13) 貝塚啓明「ミード報告」の問題点」(経済学論集) 東京大学出版会、昭和五四年、四五卷(三号) 前掲・石・財政理論。

## 二、問題の提起——公平負担の要請と財政収入確保の要請

租税負担の配分において、どの課税ベースを採用すれば最も望ましい負担配分を行うことができるのかという問題は、上述の通り租税体系論の重要なテーマであったが、従来の財政学の立場は、この問題を租税制度の固有の問題と

してとらえて歳出の問題と関連させて検討していくことは余りなかったため、考察の対象を租税制度と国民経済との関係に絞り、歳出も含めた財政制度全体と国民経済の関係を併せ検討することは余り一般的には行われていなかった。もちろん歴史的に見て、近代以前においては国王の恣意的な歳出を賄うという財政収入確保の要請が優先され、租税負担の配分が歪められていたため、それに対する反省から現在の租税体系論は発達してきているのであるから、歳出との関係で財政制度全体の観点から検討を行おうとしなかったのも仕方がないが、現在のように民主主義体制の下では、歳出も国民の財政需要に適合して決められるのであるから、財政需要との関係で租税制度について検討しても不適正な租税負担の配分が行われるとはいえない。

このような考え方は、租税制度及び租税政策を、経済活動と財政政策との関係や、公共選択の見地から検討することであり、マズグレイブは、「総需要及び経済活動に及ぼす財政政策の純効果は財政過程の租税面、歳出面の双方に依存している。従って、安定化の見地から見ると、適切な課税及び歳出水準は相互関係で決められる必要がある。……次に歳出計画の選択は結局個々の消費者の選好に従うものでなければならぬが、課税過程こそこの選好に沿うことを可能にする用具である。」<sup>(15)</sup>と述べて、租税制度を歳出面と関係させて検討すべきだと主張している。さらにブキャナンらは、ケインズ以降の裁量的財政政策による支出政策と課税政策との分離が、不均衡予算を生み出し、財政赤字を悪化させているのであるから、税制改革に当たっては、予算均衡を目的とする支出及び収入の相対的な制限を考慮に入れた、財政制度全体としての検討が必要になると主張している。<sup>(16)</sup>

前述のように、租税制度の問題を考える場合には、租税制度固有の観点からの考察だけでなく、財政制度全体の観点から歳出の側面すなわち財政需要の側面と関係させて検討することが今日では求められているが、現在わが国の税



制改革論議では、税収中立性を前提に租税制度固有の観点から公平負担の要請のみを強調することが多く、財政需要の側面と関係させて検討することは少ない。そのため、この問題を検討して、双方の観点から租税負担配分のあり方を検討することは必要性は極めて高いと思われる。

そこで本稿においては、租税制度固有の観点から公平負担の問題を取り上げ、さらに財政制度全体の観点から財政需要の増加傾向に対する財政収入確保の問題を取り上げて、公平負担の要請と財政収入確保の要請の双方に適合できる租税負担配分のあり方を、考察していきたいと思う。<sup>(17)</sup>

また、本稿の考察方法は、わが国の租税制度論的分析であり、租税理論的分析については、制度の理解に当たって随時取り上げることがするが、理論的な分析を主目的とするものではない。

そのため本稿の構成は、まず第二章で、現在のわが国の租税制度の原点となっているシャウプ勧告で採られた所得を課税ベースとする直接税中心主義について、公平負担と財政収入確保の観点から評価し、わが国の租税制度においても双方の観点から検討の必要があることを確認する。そして第三章では現行の租税制度の問題点を経済社会の変化からくる公平負担の要請及び財政需要の増加からくる財政収入確保の要請の双方から分析し、双方の要請に適合する租税負担配分のあり方を検討していくこととする。

(14) この考えは歳出水準を一定と仮定し、それに対応する歳入水準は税制改革の前後で一定とする増減税同額という税収中立性を前提として租税負担の配分を検討する考え方と関係する。

また、この点につきマスグレイブは「税制改革論者は、主に、租税構造の公平性を改善し、それを公正な租税負担配分の内容に関する一般に認められている考え方に近づけることに関心をもっている。」と述べて、租税制度の検討が歳出政策とは一般に切り離して考えられていたことを指摘している(前掲・Musgrave・財政学、一巻五一頁)。

(15) 前掲・Musgrave・財政学 一巻五二頁。

また、マスグレイブは公共選択の問題として、租税政策と支出政策との関連を強調しているが、その点については(6)で既にふれた。

(16) ブキャナンの議論は、政治学及び経済学の双方から公共選択の問題を取り上げ、現在の租税制度の問題を考えるに当たっては、財政全体の観点から歳入・歳入の双方を関係づけて考察すべきことを主張している (James M. Buchanan and Gordon Tullock, The calculus of Consent: Logical Foundations of Constitutional Democracy, Ann Arbor, University of Michigan Press, 1962, 宇田川監訳「公共選択の理論—合意の経済論理」東洋経済新報社、昭和五四年、James M. Buchanan and Richard E. Wagner, DEMOCRACY IN DEFICIT-The Political Legacy of Lord Keynes (Academic Press, Inc., New York, 1977、深沢・菊池訳「赤字財政の政治経済学」文真堂、昭和五四年、Geoffrey Brennan and James M. Buchanan, THE POWER TO TAX-Analytical foundations of a fiscal constitution, Cambridge University Press, 1980、深沢・菊池・平沢訳「公共選択の租税理論—課税権の制限—」文真堂、昭和五九年)。

(17) 各種の租税原則の中で双方の問題と関係すると思われるものは以下の通りである。

(租税制度固有の)

(公平負担の要請)

アダム・スミスの第一原則「公平の原則」

アドルフ・ワグナーの第三原則「公正の原則」の中の「普遍の原則」及び「公平の原則」

F・ノイマルクの第二原則「倫理的・社会政策的原則」の中の「普遍性の原則」、「公平の原則」、「給付能力比例の原則」及び「所得・財産の再分配の原則」

マスグレイブの第一条件「税負担の配分は公平でなければならない。各人は公平な分担を支払わねばならぬ。」

アドルフ・ワグナーの第一原則「財政政策上の原則」の中の「十分の原則」及び「弾力性の原則」

F・ノイマルクの第一原則「財政政策上・国庫収入上の原則」の中の「租税収入十分性の原則」及び「伸長性の原則」

財政制度全体の  
財政収入確保の  
要請

マズグレイブの第四条件「税構造は、安定と成長の目的のための財政政策の適用が容易になるようなものでなければならない。」

なお、租税制度を新たに構築するいわゆるタックス・デザインの場合には、各種の租税原則すべてを検討すべきであるが、現行の租税制度を改革するいわゆるタックス・リフォームの場合には、現行の租税制度の中で、租税原則からみて不十分と思われる部分を重点的に検討し、その上で租税原則全体の調整をすべきである。従って諸原則間の重点の置き方としては、まず現行制度の最も問題となっている部分に重点を置くべきであり、公平負担及び財政収入確保はわが国租税制度の中で、現在最も問題となっている部分であり、双方の要請に適合した改革をまず第一に検討すべきであろう。

## 第二章 シャープ勧告における租税負担の考え方

### 一、シャープ勧告の評価

シャープ勧告に対する評価に当たっては、評価の対象を総論的な租税体系に関する部分とするか各論的な税法それぞれの部分にするかという問題があるが、本稿では検討の対象を租税体系に関する部分すなわち租税負担配分における、所得を課税ベースとする直接税中心主義の評価に絞って検討していくこととする。従って個人所得税、法人所得税及び間接消費税に関する部分を検討の中心とする。

次にシャープ勧告における租税制度をどのような観点から評価していくかという問題があり、主に三つの観点から

の評価が考えられる。その第一は、租税制度固有の問題として公平負担の観点から評価するものであり、その第二は、財政制度全体の問題として財政需要の増加傾向に適合した財政収入を確保する観点から評価するものであり、その第三は、経済政策的な観点から資本蓄積との関係で評価するものである。第一の観点及び第二の観点からの評価については次節以下で詳細に検討するが、第三の観点からの評価も本稿の主題と間接的に関係し、かつシャープ勧告の評価としては重要な側面であるから、本節で参考までに取り上げることとする。

シャープ勧告の経済政策的な評価には大きく分けて、三つの説があり、いずれも法人擬制説を基にした所得税と法人税の取扱いを中心に、租税特別措置及びキャピタル・ゲイン課税との関係を論じている。<sup>(18)</sup> 第一の説は、シャープ勧告においては、租税負担の配分面において明白な不平等をもたらす各種の優遇措置の導入によって税制を成長促進政策のために利用しようという考えはなかつたとして、その後の租税特別措置による成長促進政策は、シャープ勧告の主旨に反するものであるとする藤田晴教授らの説である。<sup>(19)</sup> この考え方によれば、シャープ勧告は公平負担の観点からは高く評価できるが、経済政策的な観点からは、成長促進的な租税制度を勧告したものではなかつたと評価される。<sup>(20)</sup>

第二の説は、シャープ勧告では企業課税上所得税や法人税について弾力的な取扱いがされているが、それはキャピタル・ゲイン課税を完全に実施することを前提としているのであり、その意味において所得税及び法人税の弾力的取扱いによる資本蓄積的な側面と、キャピタル・ゲイン課税の完全実施による総合累進課税の側面との調和が考えられていたとする林栄夫教授の説である。<sup>(21)</sup> この説によれば現実の租税特別措置の拡大過程は、総合累進課税の崩壊過程と位置づけられている。<sup>(22)</sup>

第三の説は、実現の不可能なキャピタル・ゲイン課税を持ち出すことによって、企業課税上、所得税及び法人税の

軽減措置を導き出し、その後の租税特別措置の拡大を生んだとする加藤睦夫教授の説である。<sup>(23)</sup>

以上のような、経済政策的な観点からの評価の三つの説は現在でもなお一致はみられず、わが国の戦後の経済成長と租税政策との関係を検討するに当たっては、重要な論点と思われるが、現在の税制改革においては、租税制度を経済政策目的に使わず、国民経済に対して中立であるべきだとの要請が強いため、本稿では経済政策的な観点から資本蓄積の要請について詳細な検討を行わなかった。

(18) 経済政策的な観点からの評価を三つの類型に分けることについては、宮島洋「シャープ勧告の再検討——一九三〇年代におけるアメリカ租税政策との関連で——」(『経済評論』日本評論社、昭和四七年四月号)を参考にした。

(19) 藤田晴「租税政策(小宮隆太郎編『戦後日本の経済成長』岩波書店、昭和三八年)。

なお、シャープ勧告に基づいて実施された「資産再評価」については、企業資本蓄積を促進するのに重要な役割を演じていたと藤田教授も述べている。

(20) なお、同様にシャープ勧告自体は租税制度固有の観点から理論的な租税制度を勧告したと評価できるが、その後の改正過程で歪められていったとする見解として、前掲・石・租税政策の効果を参照。

(21) 林栄夫「戦後日本の租税構造」有斐閣、昭和四三年。

(22) 前掲・宮島・シャープ勧告の再検討。

(23) 加藤睦夫「租税」(『財政学講座』有斐閣、昭和三九年、三卷)。

## 二、公平負担の観点からの評価

シャープ勧告で採られた所得を課税ベースとする直接税中心主義に対する評価は一般には三つの側面から行われている。<sup>(24)</sup>

## (1) 恒久的かつ安定的な租税制度としての直接税と間接税の比較

シャウブ勧告では勧告の目標を恒久的かつ安定的な租税制度の確立に置いており、それは序文において、

「本使節団の主要な目的は、日本における恒久的な租税制度の構図を画くことである。したがって検討の重点は本年〔昭和二四年〕度及び明年度〔昭和二五年〕における財政上の問題をこえたところにおかれている。」<sup>(25)</sup>

と表明されている。<sup>(26)</sup>そして、恒久的な租税制度として、近代的な租税制度の確立をめざし、所得を課税ベースとする直接税に大きく依存する租税制度を勧告したのである。さらに勧告の序文において、わが国の長期的な租税制度の確立計画としては、二通りの選択があったことを示唆している。すなわち、

「注意深く保存された資料および困難な問題についての理性的な分析によらずに、所得、富および事業活動といった外形基準によってやや粗っぽい租税制度を勧告することもできた。」<sup>(27)</sup>

として、「やや粗っぽい租税制度」を前近代的な間接税制度に依存する体系と考えていた。そして勧告が、間接税に依存する体系を採用しなかつた理由としては、まず第一に、

「このような租税制度は必要な歳入を確保することができたとしても、同時に納税者間の甚しい不公平を永続させ、市民の責任感を鈍らし、その上地方政府の安易な国家財政依存を継続させ、さらに生産および分配に経済的悪影響をもたらしかねない。」<sup>(28)</sup>

としており、公平負担の原則を納税者に強く認識させることが民主的な租税制度の構築のためには最も重要であると指摘している。そして第二には、

「われわれは直ちに現在直面している租税法規の公平かつ効率的な施行および日本の納税者の納税に対する高度

な協力の獲得の難しさは必ずしも取り除くことができないものではないとの確信を得るのである。<sup>(29)</sup>」  
として、所得税の本格的な実施が不可能ではないとみていることがあげられる。<sup>(30)</sup>

このように勧告では消費を課税ベースとする間接税よりも所得を課税ベースとする直接税を中心に租税負担を配分すべきことを提案しているが、このような結論を下した背景としては、どのようなことが考えられるであろうか。この問題を考える手懸りとしては、シャウプ使節団の有力なメンバーであったカール・S・シャウプ<sup>(31)</sup>コロンビア大学教授及びウィリアム・C・ヴァックリ<sup>(32)</sup>コロンビア大学教授が、昭和一二年当時の米国税制の研究と改正の勧告を行つた「Committee on Taxation of the Twentieth Century Fund, Facing the Tax Problem, A Survey of Taxation in the United States and a Program for the Future, 1937, The Twentieth Century Fund, New York」(二〇世紀基金租税委員会「当面する租税問題—合衆国税制の研究および今後のプログラム—」)がある。その中で米国税制の現状分析から、「税負担の公平な配分という見地からすれば、商品やサービスへの課税は(ハイウェイ関係の税と規制のための税を除いて)とくに拙劣なものである。それらは公正が問題となる限り、所得税のようなよりすぐれた税が利用不可能な時のみに用いられる」とほぼ全面的に消費税がしりぞけられている。<sup>(33)</sup>そして、公平負担の原則を徹底するために、行政能力が許す限り所得税の課税ベースを拡大し、その分消費を課税ベースとする間接税の比率を低下せよと提案していたのである。もちろん、この行政能力の点で、昭和一二年当時の米國と昭和二四年当時の日本とは、著しい違いがあり、シャウプ勧告では税務行政の問題をかなり重点的に取り上げて、適正な税務行政の実施が公平負担の原則の達成に不可欠なものと考えていたが、いずれにしても恒久的かつ安定的な租税制度として消費を課税ベースとする間接税よりも所得を課税ベースとする直接税を中心に租税負担を配分すべきことを米

国の租税制度に対する研究成果及びわが国における使節団の調査結果から導き出したものと思われる。

(2) 包括的所得税制度による完結した体系のなめとしてのキャピタル・ゲイン課税

次に特徴の第二点としては、勧告全体が一つに完結した体系をめざしていたことである。この考え方は、序文にお  
 52、

「ここにわれわれが勧告しているのは、ワン・セットの租税制度であつて、相互に関連のない多くの孤立した諸措置ではない。一切の重要な勧告事項はもちろん、細かい勧告事項の多くも、相互に関連をもっている。もし、重要な勧告事項の一部が採用されないとすれば、他の部分は、その結果価値を減じたり、場合によっては有害のものとなさなろう。したがつて、われわれは、勧告の一部分のみを取り入れることによって生ずる結果について責任を負う考<sup>(32)</sup>はない。」

と表明されている。租税制度というものは、各租税が相互に有機的な関係を持っているものであり、またその有機的な関係を前提として、各租税の取扱いが決まるものであるから、勧告では、所得税及び法人税を公平負担の観点から租税体系の中心に置くことにつき、各租税間の有機的関連性を重視してキャピタル・ゲイン課税の必要性を強く主張したのである。そして、近代的累進所得税制度を確立するために制限的所得概念(所得源泉説)<sup>(33)</sup>に反対し、キャピタル・ゲイン課税の根拠となつている包括的所得概念(純資産増加説)<sup>(34)</sup>を採用している。すなわち、

「この勧告では、キャピタル・ゲインを全額課税し、キャピタル・ロスを全額控除することとしている。そうであるならば近代的累進所得税を有効なものとすることはできないからである。現行法規定では、キャピタル・ゲインの五〇%しか課税所得に算入されていない。これはおろかにも思惑的投資に特惠を与えるものであつて、正常



な利子、配当または法人組織化されていない事業の正常な利潤という形で果実を生ずるような投資を犠牲として  
いるものである。往々キャピタル・ゲインは、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。重要なことは、キャピ  
タル・ゲインは所有者に対して、利子又は配当が与えらるると全く同様の経済力の増加を与えるということである。  
だがそれ以上重要なことは、狡猾な脱税者が、その利益を実現する法的形式を変えることによって、他の形態の  
所得をキャピタル・ゲインに容易に変更することができるという点である。事実、米国における経験に徴して十  
分明らかであるが、キャピタル・ゲインが課税されないか、または低率の課税しか行われていない場合には、多  
くの富裕な、そして抜目のない投資家が高額所得を得ながら、ほとんど課税されないで巧みにのがれることにな  
るのである。<sup>(35)</sup>」

と説明し、公平負担の観点からの重要性を強調している。さらにその直後の一文で、

「個人所得税および法人税に対するわれわれの勧告は、キャピタル・ゲインの全額課税、キャピタル・ロスの全  
額控除というに基づいている。もしキャピタル・ゲインおよびキャピタル・ロスの全額制が採用されないと  
したら、われわれは法人税の軽減をはるかに縮小し、法人の行方あらゆる種類の分配所得に対して所得税の取扱  
いを一層きびしいものとするように勧告するであろう。さらに、その他いくつかの制限を勧告しなければならな  
いが、そのように制限をしてみても得られる効果は一層不公平な税制となってしまうのである。キャピタル・ゲ  
インの全額課税、キャピタル・ロスの全額控除は、われわれの勧告の中で最も強調されているところである。」<sup>(36)</sup>

として、租税制度の中の各租税間の有機的関連性を重視した結果、キャピタル・ゲイン課税がシャープ税制を支える

要であると説明している。

(3) 公平負担の原則の税制改革における役割

以上のような考え方を支え、税制改革全体を通じて最も重視しなければならないものとして、シャープ勧告では公平負担の原則をあげている。すなわち、

「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あげられるものではない。また、納税者によってそれが公平なものであることが認められるものでなければならない。租税の公平とは、一面、法に則して税務行政が行われることであり、他面、税法が公正に制定されるということである。税務行政各方面における公平の確保については、これを税務行政担当者にまかせるが税法の規定が公平なものとなることを保証するのは、われわれの任務の主要目的の一つである。われわれが公平の追求に重点を置いていることに對し、驚きを与えていることが少なくない。しかし、永らく税の分野に携ったもので、およそ税負担の配分が公正であるか否かというテストに耐えられるはずがないような勧告は受け入れられないということに気付かぬ者はないであろう。……とにかく、公平についてのある構想を自分の指針として持っている限り、税制使節団は途方に暮れるであろうことをここで指摘しておきたい。ある一定の税収総額を確保しようとする場合、運用上実際的であり、かつ、いずれも経済の総生産を阻害しないような租税の組み合わせを少なくとも一ダースほど考えることができる。」<sup>(37)</sup>

と述べており、可能な選択肢のうち、所得を課税ベースとする直接税を中心に租税負担の配分を行った最大の理由は、公平負担の原則を重視したことによると強調している。

(24) シャープ勧告の評価に当たっては、鈴木武雄・安藤良雄監修、大蔵省財政史室「昭和財政史―終戦から講和まで―」東洋

経済新報社、昭和五二年、第八巻を参考にした。

(25) 福田幸弘監修「シャープの税制勧告」霞出版社、昭和六〇年、三頁。

(26) もっとも、その一文の直後に、「われわれの勧告が一九四九〔昭和二四〕年度および一九五〇〔昭和二五〕年度の予算にどのような影響をおよぼすかについては、細部にわたって具体的に論ずる必要があると考える。長期計画は、一九四九年春のドッジ使節団の勧告によって最近達せられた経済安定を阻害することなく、実施され得るようなものでなければならぬ。」として、ドッジ・ライン等の当時の財政情勢の影響を受けていたことによつており、財政制度全体の観点からの検討も行っていたことに言及している。

(27)、(28)、(29) 前掲・福田・シャープの税制勧告・三頁。

(30) わが国において所得税を租税体系の中心に置いたのは昭和一五年の税別改革で、日華事変が継続している戦時体制下で、主に以下の四つの目的があったとされている。

一 国民の負担力に応じた税制の樹立。

二 経済政策との調和。

三 収入の増加及び弾力性ある税制の樹立。

四 税制の簡易化。

(大内兵衛・青木得三監修、大蔵省財政史編集室「昭和財政史」東洋経済新報社、昭和三二年、第五巻P五二五) シャープ勧告では、このように様々な観点から導入された所得税中心主義を、公平負担の観点を強調することによって、一層の徹底を図ったと解することができる。

(31) 林健久「シャープ勧告と税制改革」(戦後改革Ⅱ七「経済改革」東京大学出版会、昭和四九年、二二八頁)。

(32) 前掲・福田・シャープの税制勧告・四頁。

(33) 制限的な所得概念としての所得源泉説は、ビルザックやロッシャーらの生産力説、ヘルマンやブレインらの反覆説、イマンの継続的源泉説等があるが、どの説によってもキャピタル・ゲインは所得の範囲から除かれている。

なお、この点については、前掲・金子・租税法における所得概念の構成を参照。

(34) 包括的な所得概念としての純資産増加説はシャントツ、ヘイグ、サイモンズらによって主張された、キャピタル・ゲインも含む経済力の増加すべてを所得の範囲に入れたものである。

なお、この点についても、前掲・金子・租税法における所得概念の構成を参照。

(35) 前掲・福田・シャウプの税制勧告・一一七頁。

(36) 前掲・福田・シャウプの税制勧告・一一八頁。

(37) 前掲・福田・シャウプの税制勧告・三八頁。

### 三、財政収入確保の観点からの評価

財政制度の中で、歳入の中心となる租税制度は、その改革に当たって財政制度全体の観点から、財政需要に見合う財政収入を確保する要請に影響される場合も少なくないが、シャウプ勧告においても背景となった財政情勢との関係を見無視することはできない。そのため、財政収入確保の要請にシャウプ勧告がどのような影響を受けた財政情勢との関係運営にいかに関与していたかを考察することは、シャウプ勧告の採用した所得を課税ベースとする直接税中心主義が、わが国経済の成長に応じて、財政収入を安定的に確保できる性格を持っており、財政需要と租税負担のバランスをとっていたことを再評価できる点で意義があると思われる。

#### (1) 財政を取り巻く状況―戦後経済の混乱とインフレーション

終戦時に戦前時の一〇%前後まで落ち込んだ工業生産水準は、一年を経過してようやく三〇%まで回復したにすぎなかった。消費・生産財の不足と財政の赤字によって、インフレーションは悪化していったが、総司令部(GHQ/SCAP)は、昭和二二年に入るまでは経済運営について中立的な立場に立っていたが、その後、経済運営に対する<sup>38)</sup>

S.C.A.Pの介入は次第に強化されていった。<sup>(39)</sup>そして、当初わが国では、中間安定論<sup>(40)</sup>に基づく米国の援助依存の経済対策を行っていたが、昭和二三年五月派遣された「円レート政策に関する特別使節団」によるヤング報告の後は、「一挙安定」<sup>(41)</sup>の重要性が強調されるようになっていった。そのような状況下で、経済の「一挙安定」をはかるために行われたドッジ・ラインは「経済安定九原則」(Nine Point Economic Stabilization Program)の具体的な実施過程としての意味を持っていた。<sup>(42)</sup>

### (2) 経済安定九原則と超均衡財政

経済安定九原則を実施するためのS.C.A.Pの財政顧問となったジョセフ・M・ドッジ (Joseph M. Dodge) は、昭和二四年度予算案の組替えに着手し、一般会計、各特別会計、政府関係諸機関、地方公共団体にわたる予算項目から、かくれていた債務や補給金を明るみへ出し、名実ともに「総合予算の真の均衡」(true balance in consolidated budget)を達成しようとした。そして、純計で一、五〇〇億円に達する黒字を計上し、その大部分を復金債等の債務償還にあてたのである。その結果、予算の規模は日本政府原案に比して二割以上拡大し、拡大した歳出は税収によってまかなうこととされた。<sup>(43)</sup>

### (3) 超均衡財政とシャープ勧告との関係

シャープ博士は、来日直後のシャープ声明において、勧告案の目標の第一に、経済安定九原則に明示された政策の線にそって経済安定の達成に資することをあげており、<sup>(44)</sup>勧告の序文においても、

「長期計画は、一九四九年春のドッジ使節団の勧告によって最近達せられた経済安定を阻害することなく、実施され得るようなものでなければならぬ。」<sup>(45)</sup>

としており、ドッジ・ラインの超均衡財政を租税収入の面から支え得る税制の勧告を行ったと思われる。そして、当時インフレーションによって極めて重くなっていた所得税の負担水準を、税率引き下げ及び控除引き上げによって軽減させたものの、小幅に留まったことは、超均衡財政を支える租税収入の確保のために、所得税の負担水準の上昇は、ある程度やむを得なかったとするものであり、この点で所得税による租税収入の増加を期待していたものと思われる。

#### (4) 所得税による自然増収の機動的財政運営への貢献—租税の弾性値の問題

シャープ勧告で採用された所得を課税ベースとする直接税中心主義は、その後の財政運営にどのような貢献をしたか。わが国経済は、昭和三〇年代から高度成長期に入ったが、その後第一次石油危機直後の昭和四九年度までは毎年歳出規模よりも租税収入が上回る、いわゆる自然増収の状態が続いた。

これは、一般に国民所得の上昇に対する所得税収入の弾性値が、消費税等の他の税目よりも高かったということによる。この根拠としては所得税の課税ベースが広がった上に、累進税率制度をとっていたために、高度成長による国民所得の名目的な上昇（実質的な国民所得の上昇プラス物価上昇）によって、適用税率を上方へシフトさせていき経済成長率を上回る税収増が得られたと説明されている。<sup>(46)</sup>成長率の大小と自然増収との関係について、課税ベースとの実証分析を行ったものはあまり多くはないが、この点で注目できる先駆的業績として、石弘光教授の「租税収入の成長分析」があげられる。その中で、自然増収の税目別の考察を行った場合に、「所得税は成長率の大小に拘わらず最も安定しかつ重要であること、これに比べて法人税はかなりの自然増収を期待しうる構造にはなっているが、相対的に高い五％をこえる成長率でないと増収は不可能であること、消費税は成長率がある程度まで低下しても増収にな

る。」<sup>(47)</sup>と分析している。わが国の高度成長期には、常に5%以上の成長率を達成していたのであるから、所得税及び法人税の自然増収が非常に重要な役割を持っていたことになる。<sup>(48)</sup>

このようにして生み出された租税収入によって、わが国の財政は国民の財政需要に適合した運営を行うことができ、自然増収分を物価調整減税だけでなく各種の政策減税<sup>(49)</sup>に活用できたため財政の機動的運営への貢献度は高かった。その点でシャープ勧告の採用した所得を課税ベースとする直接税中心主義は高度成長期には財政需要に見合う財政収入を確保する観点から高く評価できるのである。

(38) 前掲・大蔵省財政史室・昭和財政史・三卷・二四二頁。

(39) 前掲・大蔵省財政史室・昭和財政史・三卷・二六二頁。

(40) 中間安定論は当時大蔵省及び経済安定本部の見解であった(鈴木武雄「現代日本財政史」東大出版会、昭和三五年、中巻一〇九頁以下)。

(41) 一挙安定論の主張についても、前掲・鈴木・現代日本財政史・中巻・二二七頁以下を参照。

(42) 経済安定九原則は、独立した決定ではなく、冷戦の影響による対日占領政策の転換に伴う新たな総合政策を集成した「アメリカの対日政策に関する諸勧告」(Recommendations with respect to U. S. Policy toward Japan, NSC-13-2)の第(15)項、「経済復興と経済安定」を達成するためのものであった(前掲・大蔵省財政史室・昭和財政史・三卷・四〇一頁)。従って、他の様々な政策に優先する最重要課題としての性格を持ち、シャープ勧告もこれに従った勧告として制約を受けていたと思われる。

(43) 前掲・大蔵省財政史室・昭和財政史・三卷・四一頁七以下。

当時の高い租税負担率から所得税の減税等が求められていたが、ドッジ予算ではかえって徴税の強化、租税負担率の大幅な上昇が予定された。

(44) 経済安定九原則では第一番目の原則において、収税数量を促進強化し、脱税者に対しては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としている。

(45) 前掲・福田・シャウプの税制勧告・三頁。

(46) 所得税の課税ベースを広くとることは、一般に公平負担の要請からとされるが、財政収入確保の要請とも矛盾するものではない。

さらに、累進税率制度は垂直的公平のために採用されているが、国民所得の名目的な上昇によって、租税収入を成長率に増加させる性格を持っている。

(47) 石弘光「租税収入の成長分析」(「一橋論叢」昭和四一年五月号、五六頁)。

その後、石教授は、「経済成長と税収発生メカニズム」(「一橋論叢」昭和五一年八月号、九七頁)において、高度成長期(昭和三八〜四八年度)の法人税の果たした役割を指摘するとともに、低成長経済への移行に伴い、自然減収(歳入欠陥)になる可能性があることを分析している。

なお、以上の議論をまとめたものとして、前掲・石・租税政策の効果・第五章・経済成長と税収発生メカニズム自然増収の成長分析―を参照。

また、わが国の所得税及び消費税の税収の国民所得の上昇に対する弾性値について実証分析を行ったものとして、能勢哲也「成長・インフレ過程における租税構造と再分配」(「現代財政論の再検討」有斐閣、昭和五三年)を参照。この中で、高度成長期における所得税の弾性値は二・〇から二・四の間で安定的な値をとっていたのに対し、消費税の弾性値は、〇・五から〇・六の間をとっていたと指摘している。消費税の場合には課税ベースが狭かったため弾性値が非常に低かったが、課税ベースを拡大した一般売上税であれば、弾性値も上がるものと思われる。

(48) 最近のわが国経済は、常に五％以下の経済成長率であることから考えれば、所得を課税ベースとする直接税による自然増収を高度成長期ほど期待できない状況になっているのである。

(49) 累進税率構造は、国民所得の上昇に応じて租税負担率も上昇させることになるから、それによって生まれるフィスカル・ドラッグ(財政障害)を取り除くためにも、減税政策は必要であった(前掲・石・租税政策の効果・第三章・インフレーションと租税負担)。



なおフィスカル・ドラッグの対策としての減税政策の効果については、石弘光「インフレ・経済成長・租税構造」(大川政三・石弘光編「財政学研究」春秋社、昭和五十一年、第七章)を参照。

#### 四、双方の観点からの検討の必要性

前述のように、シャープ勧告において所得を課税ベースとする直接税を租税体系の中心に置いたことについては、租税制度固有の問題として公平負担の観点からだけでなく、財政制度全体の問題としての財政収入確保の観点からも評価できよう。このように租税負担の配分においてどの課税ベースを選択したかについて、双方の観点から検討することは、従来の租税収入一定という前提のもとに展開された課税ベースの質的な分析に加え、税収調達力の大小という量的な分析も取り込むことを意味する。

現在の税制改革が必要となった背景には、シャープ勧告の採用した所得を課税ベースとする直接税中心主義が双方の観点から評価されていた性格を失ってきたことが大きく関わっている。すなわち、公平負担(特に水平的公平)の要請に適合できる包括的所得税からかけ離れていった側面及び財政収入を安定的に確保できなくなっていた側面である。前者の公平負担の要請からの検討は強調されることが多いが、後者の財政収入確保の観点からの検討は現在の税制改革ではあまり行われてはいえない。税制改革をシャープ勧告以来の抜本的な改革と位置づけている以上、所得を課税ベースとする直接税中心主義について双方の観点から現在の経済社会に適合しているかどうかを分析し、その上で改革案を検討すべきである。たとえ一方の要請のみに適合する改革案が採用されたとしても、それは不完全なものであるから、また新たにもう一方の要請に適合する改革が必要とならう。その点で現在の税制改革におい

て、租税制度固有の問題としての公平負担の観点からだけでなく財政制度全体の問題としての財政収入確保の観点からも検討することの必要性は非常に高いと思われる。

### 第三章 現行の租税制度と経済社会の変化

#### 一、現行の租税制度の特徴

前章では、シャープ勧告の採用した所得を課税ベースとする直接税中心主義について、租税制度固有の問題としての公平負担の観点からの評価と財政制度全体の問題としての財政収入確保の観点からの評価とを比較検討し、双方の観点から検討することが、税制改革に当たって必要であることを述べたが、本章では、まず現在の税制改革の背景となっている現行の租税制度の特徴について概観し、その上で前章で用いた双方の観点からの分析を応用して、改革の方向を検討したいと思う。なお、現在の税制改革では現行の租税制度全体にわたった詳細な検討を行っているが、本稿では租税負担の配分のあり方について現在とくに問題となっている所得税、法人税及び消費税に検討の中心を置くこととする。

わが国の租税制度の特徴としては、所得税及び法人税のウエイトが高く、消費税のウエイトが低い<sup>(50)</sup>という点で、所得を課税ベースとする直接税中心主義をとっており、租税収入のウエイトだけ見ればシャープ勧告で採られた租税負担配分の考え方を継承して、今日にいたっている。しかし、その制度の内容としては、シャープ勧告の延長と思われるものと、当初予定していなかったと思われるものがある。

まず初めに、シャウプ勧告の延長と考えられる第一の側面として、所得税の最高税率の引き上げと税率の累進度の強化があげられる。これは、シャウプ勧告では八段階で二〇%から五五%までの累進税率構造が定められていたが、その後の税制改正で、富裕税を廃止し、最高税率を引き上げ、累進度を高めていった結果、<sup>(51)</sup>現在では十五段階で二〇・五%から七〇%までの累進税率構造となっている点である。<sup>(52)</sup><sup>(53)</sup>

さらに第二の側面として、奢侈品消費への課税等を目的として、課税ベースを限定していた消費税について、課税物品を拡大していったものの、依然として限られた範囲内のみ課税しているため、ウェイトが次第に低下してきている点<sup>(54)</sup>があげられる。

次に、シャウプ勧告の予定していなかったものとして考えられる第一の側面として、所得税の課税ベースの縮小があげられる。シャウプ勧告では、公平負担の要請に応えるために、包括的な所得概念を採用し、所得を分類しても、最終的には総合して課税していた。ところが、その後の改正過程において、まず昭和二六年に利子の源泉分離選択課税が復活し、利子の総合課税が崩れている。そして、昭和二八年には課税利子に全面的な源泉分離課税が導入され、さらに体系の要であった有価証券のキャピタル・ゲイン課税が廃止された。その後昭和四六年に現在の利子課税制度の骨格が作られ、総合課税を原則としつつ、定期性預金などの利子の源泉分離課税の選択、普通預金などの利子の申告不要制度が導入された。さらに、非課税利子についても、限度額が大幅に引き上げられている。また配当についても、昭和四〇年の改正で、総合課税、源泉分離選択課税及び申告不要という現在の三方式の課税制度が成立した。<sup>(54)</sup>

さらに第二の側面として、法人税の特別措置の増加と、法人税率の上昇があげられる。これはシャウプ勧告におい

て、特別措置を認めずに税率を一本化して法人の活動に中立的にしていたものが、各種の経済政策目的のために、特別措置を認めて課税ベースを縮小していった結果、その減収分を補うため税率の上昇及び複数の税率適用を行ったといわれている。<sup>(56)</sup>

また、第三の側面として、高度経済成長から低成長経済への移行に伴って、慢性的な歳入欠陥が生じ、国民の財政需要と租税負担の間にアンバランスが発生している点があげられる。シャウプ勧告では所得税に対し、「政府を支えるための主たる手段」として期待していたが、<sup>(57)</sup>所得税の負担増には限界があり、現在では国民の財政需要に見合った租税負担を所得税だけに期待するのは不可能となっている。

以上のようなわが国の租税制度及び負担構造は、現在の経済社会に適合できない面がある。そこで本章では、次節以下において所得税の累進度と課税ベースの問題、法人税の特別措置と負担水準の問題及び個別消費税の問題を租税制度固有の問題として公平負担の観点（必要に応じて中立性の観点も用いる）から検討し、さらに財政需要と租税負担のアンバランスの問題を財政制度全体の問題として財政収入確保の観点から検討する。

なお、前者の租税制度固有の問題として公平負担の観点からの検討は、現在の税制改革の考え方を示した、昭和五八年十一月の「今後の税制のあり方について」の政府税制調査会等答申における、

「税制全体を産業・就業構造の変化、所得の平準化、人口構成の老齢化、消費の多様化・サービス化等の社会・経済情勢の変化に対応して見直すことは、税制をより公平、かつ経済に対し中立的なものとする観点から、それ自体として必要である。」

という考えに基づくものである。

そして、後者の財政制度全体の問題としての財政収入確保の観点からの検討は、昭和四四年の一般消費税導入にかかる税制改革の考え方を示した昭和五二年一〇月の「今後の税制のあり方について」の政府税制調査会答申における、

「今後国民経済の健全な発展を前途として、福祉その他の公共サービスを確保しつつ、国、地方を通じる財政収支の不均衡の是正を図るためには、一般的な税負担の増加を求めざるを得ないという考え方の下に、既存の税制について総点検するとともに、考えられる新税の仕組みについての検討を行う」という考えに基づくものである。<sup>(57)</sup>

(50) 昭和六一年度(補正後)で、国税収入に占める所得税の割合は四〇・六%、法人税の割合は二九・〇%、消費税等を含む間接税の割合は二七・一%となっている。

(51) 累進税率構造は垂直的公平の要請に應えるものであり、シャープ勧告の基本理念とも合致するものであるが、シャープ勧告よりも累進度が高まっていた原因としては、所得税の課税ベースの縮小と総合課税の後退に見合う税収を確保するために行ったと一般には説明されている。

(52) 現実には高所得者層ほど分離課税等によるイローションが大きいため、累進度はそれほど高くないと思われるが、この点については所得階層別のイローションを分析した、前掲・石・租税政策の効果・第一章・課税の公平と租税構造を参照。

(53) 累進度が最も高かったのは、昭和四九年度から昭和五八年度までで、一九段階で一〇%から七五%までの累進税率構造であった。

昭和五九年度の税制改正から現行通りとなっており、いわゆる税率のフラット化がこの時初めて実施されたが、この点については、宮島洋「租税論の展開と日本の税制」日本評論社、昭和六一年、第一部現代日本の税制―沿革と現状―を参照。

(54) このような改正過程は資本蓄積の促進を目的として行われており、課税ベースの縮小及び総合課税の後退となった(前掲

・宮島・租税論の展開と日本の税制・二二九頁。

なお、わが国の所得税の課税ベースについて、税務統計と国民所得統計との対比から、統計的に分析したものとして、貝塚啓明「所得税制のタックス・ベース」(林健久・貝塚啓明編「日本の財政」東京大学出版会、昭和四八年)を参照。

さらに、所得税の課税ベースについて、税収のイロージョン現象として正面から取り上げたものとして、前掲・石・租税政策の効果を参照。

(55) 前掲・宮島・租税論の展開と日本の税制・二二三頁。

(56) 前掲・福田・シャウプの税制勧告・七三頁。

(57) このように分析の観点が分れることについて、総合研究開発機構(NIRA)の「長期的な税制のあり方に関する研究」(第一段階報告、昭和六〇年九月)では、短期的には税制それ自体の仕組みの見直しを行うために、税収中立性が必要だが、中長期的には高齢化の進展や国際的責任の増大からくる租税負担増を前提にした議論を行っていかなければならないとしている。

## 二、経済社会の変化と公平負担の要請

経済社会の変化には様々な側面があり、他方、租税制度にも様々な側面があるが、それぞれが一对一の対応関係をもって、関係し合うこととはまれで、一般には経済社会の変化の一つの側面は租税制度の様々な側面に影響し得るし、逆に租税制度の一つの側面も、経済社会の変化の様々な側面から影響を受ける。税制改革においてはこのような様々な組合せのすべてを考慮するのは不可能なため、影響の強いものに絞って検討を行っており、本節でもこのような考えから、前節で取り上げたわが国の租税制度の特徴のそれぞれと、それに最も関係が深いと思われる経済社会の変化の各側面とを対応させて検討していく。

(1) 所得税の累進度と所得の平準化

わが国は戦後の経済成長を通じて所得水準が上昇し、同時に所得階層別分布の平準化が進んでいるが、これは一月当たりの平均実収入の格差を表わす指標として、家計調査による五分位別実収入の第V分位と第I分位との比率が、シャープ勧告当時の五・八から、昭和六〇年には二・九になっていることからうかがえよう。<sup>(58)</sup>このような所得分布の平準化は、戦後の財閥解体と農地解放による富の平準化、年功序列終身雇用型賃金体系、経済の高度成長による労働需給の逼迫による若年労働者賃金の上昇、産業間・地域間格差の縮小、累進的所得税及び相続税の所得再分配効果、社会保障の充実等によるといわれている。<sup>(59)</sup>そして現在では、所得税の累進税率構造による所得再分配機能の重要性は、主に三つの理由から低下していると思われる。

第一に、現状で所得がこれほど平準化しているのに、さらに再分配を求めることは、結果の公平をあまりに重視し過ぎて、各個人の勤労の成果までも歪めることになり、労働のインセンティブに悪影響を及ぼすことになる。同時に、租税回避へのインセンティブを高めることになる。

第二に、現在のように所得が平準化した社会では、垂直的公平よりも水平的公平が重視され、同一の所得階層内の公平を確保するために、課税ベースの拡大が要請される。現行の所得税の累進度が強化された原因としては、課税ベースの縮小による税収減を補うという側面があるが、今後、課税ベースを拡大していく傾向にある以上、累進度を強化して税収減を補うということの必要性が低下しており、累進税率構造も課税ベースの拡大との相互関係で決定されることになる。

第三に、所得の再分配は現在では社会保障給付などの歳出面での効果も大きく、財政制度全体として再分配機能を

持つていけばよいのだから、租税制度に必要以上の再分配機能を期待することはないとと思われる。

こうしたことから、現在では所得税の累進税率構造による所得の再分配機能は見直されてきているが、さらにわが国特有の問題として、所得の高い者が必ずしも担税力が高いとは限らないという点が指摘されている。すなわちわが国では資金体系が年功序列型であるため、家計での責任が最も重くなる中高年の時期に租税負担が高くなる仕組みになっているが、この時期には様々な家計の支出を行う必要があり、高い租税負担に耐えられる状況ではないため、勤労者のライフ・サイクルに合わせて租税負担を一定にするべきだという主張がなされている。

以上のように、所得の再分配の見直しと、ライフ・サイクルに適合した租税負担という双方の見地から、所得税率のフラット化が主張されているのである。<sup>60)</sup>

## (2) 水平的公平の確保と所得税の課税ベースの拡大

上で述べたようにわが国では水平的公平の要請が強いため、まず第一に現行の所得税については累進税率の強化よりも課税ベースの拡大が求められている。シャウプ勧告では包括的な課税ベースが採られていたが、現在の税制改革における税制調査会の論議でも利子課税及びキャピタル・ゲイン課税の問題が指摘されている。

利子課税制度については、利子所得課税の是非あるいは総合課税か分離課税かの選択の問題が考えられる。まず利子所得課税の是非については支出税あるいはライフ・サイクル課税の立場からは非課税とすべきであるが、包括的所得概念からは課税すべきと考えられる。水平的公平の要請が強まっているわが国では、社会政策的見地からの非課税貯蓄について、課税ベース拡大の要請から課税することも一つの選択として考えられよう。またわが国特有の問題として貯蓄率の高さ並びに非課税貯蓄が悪用されている現状からすれば、貯蓄を優遇する税制を維持していくことに関



しては疑問を感じる。

また総合課税か分離課税かの選択については、包括的所得概念を採れば総合課税とすべきであるが、そのためには納税者番号制の導入が必要であり、利子所得の捕捉を確実にしなければ水平的公平を確保できない恐れがある。従って、納税者番号制が導入されない場合には次善の策として分離課税によって確実に課税する必要があるが、将来の方向としてはやはり包括的所得概念を採っている以上、納税者番号制を採用して総合課税とする方向が望ましいであろう。<sup>(61)</sup>

次にキャピタル・ゲイン課税については、現行では譲渡所得課税の制度はあるが、有価証券キャピタル・ゲイン課税は原則非課税とされている点が増えられる。この問題についても水平的公平を重視する包括的所得概念を採れば課税すべきであるが、執行上の問題を主要な理由として非課税となっている。しかしわが国では現在有価証券市場が拡大しており、有価証券キャピタル・ゲインを課税対象としていないことについては非難が多く、今後課税を強化していくべきであると考ええる。<sup>(62)</sup>

以上、主に利子所得及びキャピタル・ゲイン課税の問題について取り上げたが、その他にも課税ベースを制限する各種の特例措置があり、水平的公平の確保の要請から、課税ベースを総合的に拡大して包括的な所得ベースに近づけていくことが求められている。

### (3) 法人税の特別措置と負担水準の問題

わが国の法人税制は、シャープ勧告後の改正過程において、租税特別措置による成長促進効果を重視して、企業活動に対して非中立的効果を及ぼすものとなっている。<sup>(63)</sup> 租税特別措置が短期的に企業の成長促進につながることも否定

できないが、企業活動の意志決定に租税制度が干渉することは、企業の健全な育成及び企業間の公平確保の観点から長期的にはマイナス効果となる点が現在では指摘されている。さらに租税特別措置の拡大による減収分を補うための法人税率の上昇によって、黒字の法人のみが過大な負担となっていることから、企業活動の拠点を海外に移すといういわゆる経済の空洞化現象を防ぐために、一部の企業だけに限定された法人税の過大な負担を引き下げていき、バランスを取っていかうという考えが提案されている。そのため租税特別措置の縮小による課税ベースの拡大、法人税の負担水準の低下及び赤字法人の課税問題等が検討されている。

#### (4) 個別消費税の限界と消費の多様化

わが国の経済社会は、長期に及んだ高度経済成長と二度にわたる石油危機後の安定成長を経て、産業構造・就業構造の変化が進み、知識集約化・サービス化の流れの中で、第三次産業のウェイトが拡大しており、消費水準も全体として高度化するとともにその内容も多様化・サービス化の進展がみられる。それに対して現形の消費税は適切に対応していないという指摘がなされている。その理由としては第一に、奢侈品課税等を目的としていた現行の物品税について、奢侈品の定義自体があいまいであったため課税物品の指定に不公平が生じていることによる。<sup>(64)</sup>第二に、現行消費税が個別消費税であったため消費の多様化に対応しきれず、新商品が出現した場合には新たに立法上の措置が必要であり、消費の多様化・サービス化に対応するには制度的に限界があったことによる。

このような理由から、現行の個別消費税制度を消費の多様化に適切に対応できるよう改革していかねばならない。課税ベースを拡大して消費全体を課税対象とする一般売上税の導入には、以上のような個別消費税の合理的見直しという側面が一般には強調されている。<sup>(65)</sup>

以上、わが国の経済社会の変化に税制を適合させる問題を公平負担の観点から分析してきたが、一般的な方向としては水平的公平を重視するために課税ベースの拡大及び偏りのない負担構造が求められており、その点でいわゆる薄く広い負担分配がわが国の経済社会に適合した租税負担分配のすがたであると思われる。

(58) 大蔵省主税局総務課監修「税制改革のポイント」財経詳報社、昭和六一年、一〇頁。

さらに、全国勤労者世帯の家計調査によるジニ係数の推移からも同様のことがうかがえるがこの点については、水野正一「税制の基本的改革の方向―総論」(日税研論集) 日本税務研究センター、昭和六一年、第一号(二三頁)を参照。

(59) 前掲・水野・税制の基本的改革の方向・二二頁。

(60) 所得税率のフラット化をどの程度にすべきかについては、意見の一致はみられないが、課税ベースの問題と合わせて検討する必要があり、例えば、カナダのカーター報告では比例税率をとっても、所得の累進課税となる点を指摘している(前掲・宮島・租税論の展開と日本の税制・一一頁)。

(61) (62) 前掲・水野・税制の基本的改革の方向・五七頁以下。

なお資産課税については、資産そのものに対する課税である相続税等や資産の増加分に対する課税であるキャピタル・ゲイン課税が考えられるが、資本主義社会の下では資本蓄積が重要な課題であるため、資産の減少をもたらす資産そのものに対する課税は、相続税等の例外を除いて一般には課税されないと説明されている。

そのため資産課税の強化とは、一般には資産所得課税の強化すなわちキャピタル・ゲイン課税の強化を意味しており、その意味において包括的所得概念を採用した場合の所得税の課税ベース拡大と同義である。

(63) 経済的中立性を重視する必要性については、米国において盛んに強調されており、米国の税制改革もこの要請に基づいて行われたが、その点については米国税務省編「公平・簡素および経済成長のための税制改革」一九八四年(塩崎潤訳、今日社、昭和六〇年)を参照。

(64) 課税物品と非課税物品との不公平の問題は、主に次の点に現れている。

一 大量生産方式の耐久消費財に課税対象が集中している点。

二 代替的な物品の間で課税のインバランスが顕著な点。

三 税率構造が複雑かつ差別的な点。

特に第三の点に海外からの批判が集中している（前掲・宮島・租税論の展開と日本の税制・三一八頁）。

(65) 財政当局としては、一般売上税導入の目的をこのような見地から強調することが多いが、それとは別に企業課税という見地から主張している場合もある。すなわち、現在の法人税では五五％にもぼる赤字申告法人の課税が行われていないため、四五％の赤字申告法人に過大な税負担を求めていることになるが、これは企業の純利益に課税しているためであるから、売上にも着目した租税としての一般売上税を導入して、法人税のウェイトを下げれば、赤字申告法人の課税も行うことができるという考え方である（水野勝大蔵省主税局長「ゆがみのない安定した税制をめざしと」ファイナンス、昭和六二年四月号）。

### 三、財政需要の増加と財政収入確保の要請

わが国の一般会計歳出総額に対する租税及び印紙収入の割合は、高度成長期の昭和四五年度には八九・一％であったものが、第一次石油危機後の昭和五〇年度には六五・九％と低下し、第二次石油危機後の昭和五四年度には六一・二％になっている。その後昭和六二年度には当初予算七六・一％と回復してきているが、わが国の租税制度は低成長期に移行してから自然減収（歳入欠陥）を生じさせていることがわかる。そこで本節では、高度成長期から低成長期へ移行したわが国経済によって、財政収支の状況がいかに変化したかを分析し、これに対して租税制度がいかに対応していくべきかについて検討していくこととする。

#### (1) 石油危機後の低成長経済の歳出及び歳入への影響

昭和四八年秋の第一次石油危機以降、財政は景気の回復と国民生活の安定を図るために機動的な施策を展開し、わ

が国経済を「高度成長」から「安定成長」へ円滑に移行させるうえで大きな役割を果たしており、特に昭和五〇年度から昭和五三年度までは景気回復を目的とした予算編成を行って内需振興に財政が積極的役割を果たしてきた。<sup>(66)</sup>このような歳出の増加傾向に対し、歳入の中心となる租税収入は経済成長率の低下によって伸び悩むこととなった。

租税収入の伸びが低かった原因としては、まず第一にわが国の租税制度の中心である所得税の累進税率構造が、国民所得の上昇に対する租税の弾性値を高くしていたため、景気の影響を受け易く、高度成長期には自然増収を生み出すが低成長期には歳入欠陥を生み出す構造となっていたためと説明されている。<sup>(67)</sup>第二には、高度成長期に様々な政策目的から導入された特例措置が現在もかなり残っており、徴収されるべき租税が徴収されていない税収のイロージョン現象が起きているためと思われる。そして第三には、低成長期においては企業の成長もあまり期待できないために、限られた利益の中で租税に向けられる部分をなるべく減らしていこうといういわゆるタックス・プランニングが行われることによる。そして、コンプライアンスの低下による租税回避行為の増加や赤字申告割合の上昇などから租税収入の増加が困難になってくるのである。<sup>(68)</sup>

このような状況下で、財政収支を均衡させるためには歳出の削減とともに歳入の増加も必要であり一般消費税の導入は租税収入の増加を主要な目的として提案された。<sup>(69)</sup>しかし国民の選択としてはまず歳出削減のみで対応していくべきだとの意見が大勢を占めたためいわゆる「増税なき財政再建」の名のもとに歳出削減の部分だけが行われることとなった。<sup>(70)</sup>

## (2) 歳出削減の限界と新たな財政需要

歳出削減の進展により、昭和六二年度当初予算において、公債依存度は一九・四％となっており、昭和五四年度

(当初)の三九・六%からは相当改善されてきているが、今後も歳出削減だけで対応していけるかについては疑問が残る。

さらに、昭和六二年一月の大蔵省「財政改革を進めるに当たつての基本的考え方」において、昭和六二年度予算と今後の財政改革の進め方について、「昭和六二年度末公債残高は約一五二兆円に達すると見込まれており、その利払等に要する経費は公債発行額を超え、主要経費中最大の歳出項目として、一般会計歳出の二〇・九%を占めるなど、今日の財政をめぐる環境には一段と厳しいものがある。……我が国財政は、累増する公債残高を背景に、中長期的にみても一段と厳しい状況にあり、かつての高度成長期のような高い税収の伸びが期待し難い一方で、高齢化の進展や、我が国に期待される国際的責任の増大等、内外諸環境の変化に対応するための財政需要が見込まれるところである。」として、短期的には国債費の増加傾向、中長期的には高齢化の進展及び国際的責任の増大によって、財政需要が増加傾向にあることを指摘している。

例えば人口の高齢化と年金制度の成熟化によって、一般政府総支出中の社会保障移転の比重が現在の約三〇%から昭和七五年(西暦二〇〇〇年)で四七%、昭和九五年(西暦二〇二〇年)で五六%となり、租税及び社会保障負担の対国民所得比は、昭和五五年では約三三%であるが、西暦二〇〇〇年には約四二%となり、さらに西暦二〇二〇年には約五五%となると推計されているが、このため財源を今後どのように国民の間に負担分配していくかを検討する必要がある。

そのため短期的な目標である財政再建を達成するだけでなく、財政需要の増加による中長期的な財政規模の拡大傾向に対し、財政収支の均衡を維持していくためには、租税収入を増加していかなければならない。

(3) 租税負担増に適合できる課税ベースの選択

上で述べた財政需要の増加傾向に対し、財政収入確保の要請から租税収入を増加させていくには、主に二つの方法が考えられる。

その第一は経済成長促進的な政策を行い国民所得を増加させることによって、現在の租税負担率を上昇させずに、租税収入の自然増によって財政収入の確保を図る方法である。米国の税制改革が大幅な財政赤字の状況下にもかかわらず、租税負担率の上昇をめざせなかったのは、経済の活力に期待し経済成長による自然増収によって財政収入が確保できると考えたからであろう。第二章で述べたわが国の経験からもわかる通り、高度経済成長へ移行できれば租税負担率を上昇させずに税収の自然増を生み出す可能性もあるが、この考え方は租税の財源調達機能が経済成長の高低で影響を受けることを意味する。わが国の経済が高度成長へ移行できるか否かについては財政の側面だけでなく国民経済全体の問題であるため、ここで結論を下すことはできないが、税制改革に当たって高度成長に移行するという極めて不明確な前提を置いて、自然増収に期待し租税負担率を上昇させずに租税収入の増加を達成しようとする考え方は、現実には適用できないものではないと思われる。

そこで租税収入を増加させる方法の第二として、低成長期においては租税負担率を上昇させていくことが考えられる。わが国の租税負担率は昭和六二年度で国税及び地方税で二四・四％（当初）であり、米国よりは僅かに低いが英国・西独・フランス等と比べるとかなり低い方で、国際的水準からみれば租税負担率の上昇が不可能なほど高水準にあるとはいえない。<sup>(73)</sup>

それでは租税負担率の上昇を行う場合にはどのような方法が考えられるであろうか。考えられるものとしては第一

に課税レート（税率）の上昇、第二に課税ベースの拡大があろう。どちらの方法を選択するかについては国民の意志に基づくものであるが、わが国では租税負担率が国際的にみて相対的に低いにもかかわらず租税に対する不満が大きい。そのため、選択肢の中で現実には適用可能なものは限られてくるだろう。なお、国民の租税に対する不満は大きく分けて二つが考えられ、租税負担の不公平感と重税感・累増感であるが、前者については公平負担の要請であり改革の方向については前節でふれたので、ここでは重税感・累増感との調整を重点において二つの選択肢について適用可能かどうか検討する。

#### イ 課税レート（税率）の上昇

第一の税率の上昇については、現行の所得税の累進税率を強化して租税負担の増加部分を累進的に配分していくか、あるいは税率を全体的に上昇させて租税負担の増加部分を比例的に配分していくという方法が考えられる。現在のように低成長経済の下で物価水準も安定しかつ所得水準が平準化している状況では、累進税率の強化よりも税率の全体的な上昇の方が租税収入の増加は見込まれるが、現行制度のまま税率を全体的に上昇させると、所得納税者の大多数を占める給与所得者の負担が一層高くなり、国民の理解が得られるかどうかは疑問である。

#### ロ 課税ベースの拡大

そこで租税負担の増加部分を国民各層に適正に配分するためには、まず課税ベースの拡大から行わなければならない。現行の所得税の課税ベースを拡大することは前節で述べたように公平負担の観点（特に水平的公平）から評価されることが多いが、租税収入を増加させる点で財政収入確保の観点からも評価できる。すなわち現在問題となっている非課税貯蓄制度の廃止、利子所得の分離課税及び有価証券キャピタル・ゲイン課税の強化等は、非課税貯



蓄の悪用や有価証券市場の成長が進んでいる状況では租税収入を確保するための課税ベースとして大きな可能性を持っているのである。利子所得から租税収入を安定的に確保するためには、納税者番号制の導入による総合課税を行うべきであるが納税者番号制が導入されない現状では、分離課税によって租税収入を確保するのやむを得ないと思われる。また有価証券キャピタル・ゲイン課税の強化については、キャピタル・ゲイン及びキャピタル・ロスを完全に把握できるかにかかっているが、そのためには執行体制の整備が必要である。改革の方向としては執行体制の整備に依りて強化していくことが望ましいが、租税収入を確実に増加させていくには執行上の相当の困難が予想される。

このように非課税貯蓄の廃止、利子所得の分離課税及び有価証券キャピタル・ゲイン課税の強化等によって所得税の課税ベースを拡大していくことが、租税収入を増加させるためには必要であるが、それだけで中長期的な財政需要の増加傾向に対応できるかについては疑問が残る。例えば非課税貯蓄の廃止及び利子所得の分離課税による税収増は、昭和六二年度税制改正（内国税関係）による増減収見込額によれば、初年度四五〇億円、平年度九、五七〇億円と見込まれており、これ以上租税収入を増加させるには分離課税の税率を上昇させなければならない。また有価証券キャピタル・ゲイン課税の強化についても、現在著しい成長をとげている有価証券市場が今後、どの程度の規模になるかについては不明確な部分が多く、中長期的に租税収入を安定的に確保できる課税ベースとなり得るかについては確信が持てない。

そこで他の課税ベースについて租税収入の増加がどの程度期待できるかについて検討すると、現行の個別消費税は課税ベースが限定されており、所得税とは逆に非課税となつている部分の方が大きいため、課税ベースの拡大だ

けで租税収入を大幅に増加させる可能性が残っている。さらに、間接税の形式を採れば負担感が直接税と比較して相対的に低いため、租税回避のインセンティブを抑制することができ、かつ将来の負担増にも対応していけると思われる。また国民所得の上昇に対する租税の弾性値が相対的に低いため、景気の影響をあまり受けず低成長期にも租税収入の大幅な増減のない安定した課税ベースとなり得る。

以上の考察から財政需要が増加し財政収入確保の要請が高まっている反面、低成長期にあるわが国において租税負担率を上昇させるためには、課税ベース拡大の余地が大きく、負担感の低い間接税方式で、かつ租税の弾性値が低く景気の影響をあまり受けにくい性格を持った課税ベースを選択する必要がある。従って消費を課税ベースとする間接税である一般売上税はこのような条件を充たすものとして、財政収入確保の要請からの改革案として評価できる。<sup>(75)</sup>

(66) 大蔵省大臣官房調査企画課長畠山蕃編「日本の財政」東洋経済新報社、昭和六一月度版、九六頁以下。

(67) 低成長経済への移行が自然減収を生み出すメカニズムについては、前掲・石・租税政策の効果・第五章経済成長と租税発生メカニズムを参照。

(68) 赤字申告割合の上昇については、前掲・水野・ゆがみのない安定した税制をめざしてを参照。

(69) このような考え方は、昭和五二年一〇月の「今後の税制のあり方について」の政府税制調査会答申において次のように表明されている。「所得税及び個人住民税の負担増加を求めめることに限界があるとすれば、今後一般的な税負担の増加を求めめる方策としては、最終的には、広く一般的に消費支出に負担を求めめる新税を導入することを考えざるを得ないと判断される。」

(70) 昭和五六年七月の臨時行政調査会「行政改革に関する第一次答申」において、財政改革の当面の方針として、

一 増税なき財政再建の推進

二 行政の見直しによる支出の合理化等

### 三 税負担の公平確保

の三点が挙げられている。

- (71) 社会保障長期展望懇談会の推計(昭和五七年七月)による社会保障移転と社会保障負担、及び租税収入の対国民所得弾性値を1・1とした場合の将来の租税負担率を用いて、その他の経常収支及び一般政府総支出のうちの社会保障移転以外の経費については、現在の対国民所得比が将来とも不変であるとした推計である(野口悠紀雄「税制改革の構想」東洋経済新報社、昭和六一年、一〇三頁以下)。

なお、同様に社会保障規模の将来展望から国民負担率の上昇が避けられないから、それを前提にした税制改革を行うべきだとする見解については、藤田晴「長寿社会の税制をめざして」(橋本徹・山本栄一編「日本型税制改革」有斐閣、昭和六二年)を参照。

- (72) もっとも、累進税率構造のフラット化も同時に行っており、税収の弾性値はわが国の高度成長期ほど高くはないので、大幅な自然増収を期待することはできないと思われる。

- (73) 国民所得に対する国税及び地方税負担率

日 本 (昭和六二年度当初)	二四・四%
米 国 (昭和六〇年度)	二五・六%
英 国 (昭和六〇年度)	四一・七%
西 独 (昭和六〇年度)	三〇・九%
フランス (昭和五九年度)	三三・九%

(大蔵省主税局「税制主要参考資料集」)

- (74) 国民の租税に対する不満については、村山調査会「税制改革に向けて―現行税制の現状と問題点の分析を中心として―(中間報告)」昭和六〇年を参照。

- (75) 一般売上税の中で最も一般的に採用されている付加価値税は、EC諸国の経験からもわかる通り、以下のような特徴がある。

一 脱税の刺激及び機会が乏しく、また脱税が行われても所得税と異なり公平問題と直接結びつくものではない。その理由としては、転嫁を前提とした間接消費税である点、課税ベースが広いため税率水準が法人税などに比較して低い点、たとえ複数税率であっても付加価値額に応じた累進税率というような構造ではない点、さらにE.C.型の場合には、インボイスによって取引企業の相互チェックや税務当局の調査が容易になる点などが指摘されている。

二 税率調達力が高い。一九七〇年代前半には激しいインフレーションにより税率弾性値の高い所得税の伸びの方が大きかったが、一九七〇年代後半になると経済成長の悪化やそれに対応する所得税減税、付加価値税増税の動きなどから付加価値税の税率調達力は明らかに上昇傾向に転じ、インフレの鎮静化が進んだ一九八〇年代になると、その上昇傾向は決定的なものとなり、付加価値税の税率調達品への依存は高まっていった。その理由としては課税ベースが比較的広いために税率の小さな引き上げによって多くの追加的税収が得られる点、価格に織り込まれるために納税意識が薄く、税率引き上げへの抵抗が小さく増税が容易な点などが指摘されている。

三 付加価値税の負担構造について、逆進的となる問題については、生活必需品や公共的または公益的サービスなどに対して政策的免税規定やゼロ税率を含む軽減税率を適用すれば概ね比例的に近い負担構造が得られると指摘されている。

四 付加価値税の導入によって、物価水準を押し上げ実質消費の低下から国民総生産の最大の構成要素である消費支出の抑制効果となる点については、例えば英国の一九七九年の経験によれば、当時の年間一二%もの高い物価上昇率のうち、四・二五%が付加価値税の増税によると説明されている。しかしこの問題については付加価値税による物価上昇は一時的である点、便乗値上げなどを金融引締政策等によって抑制できる点、物価上昇は他の様々な要因も関係しており、インフレ傾向にある場合には加速する可能性もあるが、わが国のように物価が安定している場合には、それほどインフレが加速するとはいえない点、さらに付加価値税分が一〇%価格へ転嫁されるとは限らず、技術革新や企業努力による後転や消転によって、物価上昇を抑えられる点などが指摘されている。

また、貯蓄・投資への影響による資本形成の問題や国際貿易への影響なども重要な問題と考えられるが、以上の点については、前掲・宮島・租税論の展開と日本の税制・六四頁以下を参照。

#### 四、総括——双方の要請に適合する租税負担の配分

租税制度固有の問題として、公平負担の要請及び財政制度全体の問題として財政収入確保の要請の双方から検討したわが国租税制度の改革の方向としては、水平的公平を確保しつつ租税負担率の上昇に耐えられる租税負担配分を行わなければならない。そこで具体的な提案として所得税、法人税の課税ベースを拡大し、負担水準に偏りがないように税率のフラット化及び引き下げを行って水平的公平を確保する。さらに水平的公平を確保しつつ租税負担率の上昇に耐え得る性格を持つ一般売上税を導入して、そのウエイトを上げていくのである。

租税制度は各国固有の歴史的産物であるから、税制改革の方向はまず第一にわが国の経済社会の変化や財政情勢に適合した改革案を提案しなければならないが、第二にはその改革の方向が租税理論からどのような評価を受けるかを検討しなければならない。租税理論としては包括的所得税論、支出税論及び最適課税論からの評価が考えられる。

まず包括的所得税論の立場からは、シャウプ勧告の採った包括的所得概念を理想として現行所得税及び法人税の課税ベース拡大については高く評価できる。ただし利子の分離課税については総合課税の例外となる点で、また消費税のウエイトの上昇については担税力の指標として所得ベースでなく消費ベースを採用することになる点で、包括的所得税論とは対立することになる。<sup>76)</sup>

また支出税論の立場からは一般売上税の導入については、支出税の課税ベースを近似的に充たすものとして支出税への移行の第一歩であると評価されるが、所得税及び法人税の課税ベース拡大について、特に利子課税及びキャピタル・ゲイン課税の強化については担税力の指標として適切でない資産の純増部分に課税するものであり、支出税論と

は対立することになる。<sup>(77)</sup>

最後に最適課税論の立場からは、「ヒト」、「カネ」、「モノ」の負担上のバランスから考えれば所得税及び法人税の負担水準を下げて「ヒト」への過大な負担構造を是正した側面、利子課税を強化して「カネ」への過小な負担構造を是正した側面、さらに一般売上税を導入し消費ベース課税を強化して「モノ」への過小な負担構造を是正した側面のそれぞれは、「ヒト」、「カネ」、「モノ」の間の負担水準のインバランスを是正する効果を持つとして、税制改革の方向は全体としては適切な方向にあると評価している。<sup>(78)</sup>

以上をまとめると、現在の税制改革の方向は所得税の課税ベース及び消費税の課税ベース双方の拡大であるため、包括的所得税論の立場を採った側面と支出税論の立場を採った側面が併存しており、双方の理論を折中した形のタックス・ミックスとなっているが、評価の切口を変えた最適課税論の立場からは、所得税及び消費税双方の課税ベースの拡大について積極的な評価を行っており、その点で税制改革の方向が整合性の取れたものになる。

このような租税理論からの評価の特徴としては、租税収入を一定にした場合に担税力の指標としてどの課税ベースが適切であるかという質的な分析を行っているものであるが、各理論とも租税負担率が上昇した場合に、租税負担の増加部分をどのように配分すべきかについての検討を行っているとはいえない。すなわち租税負担率が上昇した場合に、各租税理論から導出された負担配分のまま租税負担を増加させるべきか、あるいは高い租税負担率の下では負担配分も変わっていく可能性があるのかといった側面が考察されていないのである。現在のように財政需要の増加が確実な状況で租税負担を高めていくための改革を検討するためには、各課税ベースの中で租税負担率の上昇に応じて租税収入の安定的な増加が期待できるのはどれであるかといった課税ベースの量的な分析を行う必要がある。その点

で、本章で分析したように（極めて不十分な分析ではあるが）、財政収入確保の観点からの分析は重要な意義を持っていると思われる。

従って、税制改革における適正公平な租税負担配分の考え方としては、まず租税制度固有の観点から公平負担の問題等を中心に検討した上で、財政制度全体の観点から財政需要の増加傾向に見合う租税負担率の上昇に依じて租税収入を安定的に確保するための適正な負担配分を検討すべきであろう。ここまで検討してきたように水平的公平を確保しつつ租税負担率の上昇に耐えられる性格を持つ一般売上税は、公平負担の要請だけでなく財政収入確保の要請にも適合できるものであり、その課税ベースを選択することが、今後のわが国の適正公平な租税負担配分の方と方向となる。

(76) 包括的所得税論の立場からも、所得ベース課税の補完税としての間接消費税改革は支持しているが、その点については、前掲・宮島・租税論の展開と日本の税制・三二〇頁を参照。

(77) 所得ベース課税から消費ベース課税への移行における補完的支出税の役割については、古田精司「所得税、補完的支出税およびC/F法人税」（日本税務研究センター「税研」昭和六一年八号）を参照。

(78) 最適課税論の立場からの税制改革に対する評価については、本間正明「抜本的税制布草は可能か―所得税・間接税改革を論ず―」（橋本徹・山本栄一編「日本型税制改革」有斐閣、昭和六二年）を参照。

## 第四章 結 論

一五二

### 一、結 語

以上、わが国の租税負担の配分について基本的な考え方を検討し、租税制度固有の問題として公平負担の要請だけでなく、財政制度全体の問題として、財政需要の増加傾向に見合う財政収入確保の要請にも応えていく必要のあることを明らかにしたが、現在の税制改革の考え方としては以下の通りまとめることができる。

#### (1) 租税制度固有の問題と財政制度全体の問題

税制改革に当たっては、税収中立性を前提にした租税制度固有の問題として改革も必要であるが中長期的には財政制度全体の問題としての改革も必要になる。それは本稿で検討したように、以下の主に三つの根拠が考えられる。

第一は序論で述べたように、財政理論から提唱されているもので、マズグレイブが主張するように財政政策の純効果を考える場合には租税政策と支出政策の相互関係で検討すべきだという考え方に基<sup>(20)</sup>づいている。さらに、マズグレイブやブキャナンらが主張するように、公共選択の見地から国民の選択の方向は歳入と歳出を関係させて選択していく方向にあり、また、歳入と歳出とを関係させて検討すれば、国民の財政需要と租税負担とがバランスがとれて、財政収支の均衡が達成されるという考え方に基<sup>(20)</sup>づいている。

第二は、わが国の租税制度論から、シャウプ勧告の採用した所得を課税ベースとする直接税中心主義の持っていた租税制度固有の問題としての公平負担の側面及び財政制度全体の問題としての財政収入確保の側面の双方が、現状で



はうまく機能しないものとなっているため、現在の経済社会の下で双方の機能が發揮できる租税制度を構築すべきだ  
という考え方に基づいている。<sup>(81)</sup>

第三は、わが国税制改革の基本理念の比較検討から、昭和五二年一〇月の政府税制調査会答申の考え方である財政  
制度全体の問題としての財政収入確保の観点と、昭和五八年一月の答申の考え方である租税制度固有の問題として  
の公平負担の観点の双方を検討すべきであるという考え方に基づいている。<sup>(82)</sup>

(2) 双方の観点に適合する一般売上税の導入

税制改革に当たって、租税制度固有の問題としての公平負担の観点だけでなく財政制度全体の問題として、財政需  
要の増加傾向に見合う財政収入確保の観点からの検討も必要であることを前提にすれば、わが国の経済社会の情勢及  
び財政情勢に適合した租税負担配分のあり方としては、水平的公平を確保しつつ租税負担の上昇を可能にする課税ベ  
ースを選択しなければならない。

その点で、現在の税制改革の中で、一部に主張されているような水平的公平の確保だけを目標として、現行制度の  
改革は所得税の課税ベースの拡大と執行体制の整備だけで対応すべきだという説は、公平負担の観点からは評価でき  
る可能性があるとしても、今後予想される大幅な租税負担の上昇に適合できる改革案とはならない点で、中長期的な  
財政収入確保の観点からは支持することができない。

一般売上税は、水平的公平を確保しつつ租税負担の上昇を可能にする点で、租税制度固有の問題としての公平負担  
の観点だけでなく、財政制度全体の問題としての財政収入確保の観点からも評価できるものであり、導入すべきであ  
ると考える。

(79) この点については(15)を参照。

(80) この点については(6)及び(16)を参照。

(81) この点については第二章及び第三章で検討した。

(82) この点については(57)を参照。

## 二 租税負担配分の今後の問題

租税負担配分のあり方については、なお今後の検討に待つべき問題が多く、例えば中立性の観点も非常に重要な問題と考えるが、本稿では特に、従来対立が予想された国民の側の要請の公平負担の問題と国家の側の要請の財政収入確保の問題とが、民主主義体制の下では財政需要を賄う租税負担の意味を強調して一致する可能性があることを模索するため、あえて二つの観点に絞って検討した。

一般売上税の導入にはなお困難が予想されるが、租税負担の上昇によって新たな財政需要に適合することが可能になった場合、利益を得るのは他でもない国民であり、財政需要と租税負担との相互関係を認識した上で一般売上税の問題を検討していくべきであると考ええる。そこで今後の問題として考えられる二つの点を指摘する。

### (1) 一般売上税の性格

これまで検討してきたように、一般売上税には高齢化の進展や国際的責任の増大等による財政需要の増加傾向に添えていく租税負担を国民に適正公平に配分する性格がある。

従って公共選択の見地からすれば、将来の国民の側の財政需要と一般売上税の導入とは分けて考えることのできな問題であるから、国民の選択肢としては一般売上税の導入による租税負担の上昇を選択して、将来の財政需要に

じた利益を享受するか、あるいは一般売上税の導入を拒否して、租税負担をこれ以上上昇させないかわりに、将来の財政の役割には期待しないこととするか、という二つの選択肢で検討していくべき問題と思われる。

従来の税収中立性を前提とした租税制度固有の問題として、租税負担の配分を所得ベースにするか消費ベースにするかという比較からは、国民の選択肢として所得ベース課税の選択も可能であったが税収中立性の前提をとって、財政制度全体の問題として財政需要の増加と租税負担の上昇を考えた場合、国民の選択としては、一般売上税の導入を拒否することは妥当ではないと思われる。

そこで一般売上税の性格として、このような利益説的・受益者負担的な側面及び目的税的な側面を強調していくことは、国民の選択肢を明確にする点で少なからず意義のあることと思われる。<sup>(83)</sup>

ただし、一般売上税を完全に目的税化することについては、例えば、福祉目的とした場合には将来新たな財政需要が生まれた場合に、柔軟な対応ができず財政の硬直化を招くといった点や、既存の社会保障関係費と福祉目的税からの社会保障関係費との関係をどのように位置づけていくかといった点から、批判されており、なお今後の検討が待たれる。<sup>(84)</sup>

## (2) 将来の租税負担配分のバランス

今後租税負担の配分がどのようなバランスとなっていくかは、一般売上税の導入後の所得を課税ベースとする直接税と消費を課税ベースとする間接税のタックス・ミックスによる公平負担の達成の程度及び租税収入の増加の程度で変わってくるが、将来的には財政需要の増加を賄う租税負担の増加分の多くを一般売上税で対応していく必要があり、消費を課税ベースとする間接税の比重は高まってくると思われる。

さらに、英国、フランス及び西独等の経験からもわかる通り、所得税等の公平化・合理化等に伴って発生する租税収入の減少を付加価値税の税率の上昇などで補ってきたというタックス・ミックスの機動的運営や、<sup>(85)</sup>わが国の経済成長による租税収入の自然増の可能性等の影響も考えられ、今後実証的な研究が必要となってくるであろう。

最後に、これまで述べたような財政需要の増加傾向に対し租税負担の上昇は不可避であるが、財政規模の過度な拡大による国民経済への悪影響（フィスカル・ドラッグ）を起こさないようにするためには、国民の側が租税負担と財政需要との関係に一層の関心を持ち、税意識を高めていくことが必要と思われる。

(83) 一般売上税を福祉目的の税とする考えについては藤田晴「大型間接税導入は福祉目的で——二世紀をにらんだ税制改革を——」(「エコノミスト」)毎日新聞社、昭和六一年九月三〇日号)を参照。

(84) この点については、前掲・野口・税制改革の構想・一一〇頁以下を参照。

(85) 前掲・宮島・租税論の展開と日本の税制・二三五頁。

#### 参考文献

本文中引用したものの他に、以下の文献を参考にした。

#### 第一章

石弘光「税制改革をどう進めるか」(日本経済新聞社、昭和六一年)

泉美之松「税制改革とコンセンサス」(「税経通信」)税務経理協会、昭和六一年二月号)

牛嶋正「税制改革と租税原則」(「税経通信」)税務経理協会、昭和六一年四月号)

編「租税体系論」(中央経済社、昭和五三年)

大川政三「国家租税政策体系からみた租税政策——公平課税と大型間接税——」(「税務通信」)税務経理協会、昭和六一年五月号)

「租税の本質的機能と付加価値税」(「税務弘報」)中央経済社、昭和六二年三月号)

貝塚啓明「所得課税か消費課税か」(『東洋経済』近代経済学シリーズ、昭和五七年五月号)

金子宏「租税法」(弘文堂、昭和五一年)

佐藤進「ミッド報告と今後の税制のあり方」(『税務弘報』中央経済社、昭和五四年三月号)

「租税原則と租税体系」F・ノイマルクの租税原則論(『現代財政論の再検討』有斐閣、昭和五三年)

忠佐市「所得税、支出税、付加価値税」その一、完(『税経通信』税務経理協会、昭和六一年六・七月号)

福田幸弘「税制改革の視点」(『税務経理協会』昭和六〇年)

水野正一「税制改革における財源論と税法系論」(『税経通信』税務経理協会、昭和六十年八月号)

・牛嶋正編「現代財政理論」(青林書院新社、昭和五六年)

宮島洋「税制改革のあり方を考える」(『税務弘報』中央経済社、昭和六一年八月号)

Nicholas Kaldor, An Expenditure Tax, 1965. (時子山監訳「総合消費税」東洋経済新報社)

R. Goode, The Individual Income Tax, 1964. (塩崎潤訳「個人所得税」今日社)

## 第二章

石弘光「財政構造の安定効果―ビルトイン・スタビライザーの分析―」(勁草書房、昭和五一年)

「シャープ勧告から何を学ぶか」(『エコノミスト』毎日新聞社昭和六〇年一〇月一五号)

「所得税の tax erosion―所得階層別にみた―の計測―」(『一橋論叢』昭和五一年一月)

佐藤進「現代税制論」(日本評論社、昭和四五年)

宮島洋「シャープ勧告の評価」(林健久・貝塚啓明編「日本の財政」東京大学出版会、昭和四八年)

平田敬一郎・忠佐市・泉美之松「昭和税制の回顧と展望(上巻)」(大蔵財務協会、昭和五四年)

## 第三章

石弘光「財政改革の論理」(日本経済新聞社、昭和五七年)

- 「現代税制の混乱とその是正への視点」(週聞東洋経済) 東洋経済新報社、昭和五二年一月二七日号)
- 「日本税制の評価と増税問題」(東洋経済) 近代経済学シリーズ、昭和五二年一月月号)
- 「わが国税制の所得再分配機能」(東洋経済) 近代経済学シリーズ、昭和四八年一月月号)
- 泉美之松「個人所得課税の改革、税率構造(課税最低限も含めて)」(税務通信) 税務経理協会、昭和六一年二月臨時増刊号)
- 「税制改革答申の基本的考え方」(税経通信) 税務経理協会、昭和六一年二月臨時増刊号)
- 「税制改革と国際的視点」(税経通信) 税務経理協会、昭和六一年九月号)
- 「税制改革と新型間接税の導入」(税経通信) 税務経理協会、昭和六一年一月月号)
- 「第二特別部会中間報告の審議経過と論点」(税経通信) 税務経理協会、昭和六一年七月月号)
- 「第三特別部会中間報告の審議経過と論点」(税務通信) 税務経理協会、昭和六一年九月月号)
- 大川政三「税制改革の政治と経済」(税経通信) 税務経理協会、昭和六一年二月臨時増刊号)
- 「日本財政の選択―財政改革への提言」(春秋社、昭和五七年)
- 小椋正立「サブライ・サイド経済学」(東洋経済新報社、昭和五六年)
- 貝塚啓明「クロヨンと税負担緩和」(税経通信) 税務経理協会、昭和六一年二月月号)
- 木下和夫「税制改革をめぐる諸問題」(ファイナンス) 大蔵財務協会、昭和六〇年六月月号)
- 佐藤進「新しいタイプの間接税とは何か」(税経通信) 税務経理協会、昭和六一年一月月号)
- 「税調答申における公平課税」(税務通信) 税務経理協会、昭和六一年二月臨時増刊号)
- 「税調答申における特別措置の徹底見直し」(税経通信) 税務経理協会、昭和六一年二月臨時増刊号)
- 「日本の税金」(東大出版会、昭和五四年)
- 政府税制調査会「税制調査会答申集」(財経詳報社、昭和五八年)
- 総合研究開発機構(NIRA)「世界の人口動向と政策課題」昭和六〇年一〇月
- 館龍一郎監修・財政政策研究会編「これからの財政と国債発行」(大蔵財務協会、昭和六〇年)

野口悠紀雄「財政危機の構造」(東洋経済新報社、昭和五五年)

「所得税改革と利子課税」(「税経通信」) 税務経理協会、昭和六一年二月号)

「試論行財政改革」(P.H.P、昭和五六年)

「税制改革へ今こそ大型間接税の導入を―所得税中心主義の欠陥」(「東洋経済」近代経済学シリーズ、昭和六〇年五月号)

「日本財政の長期戦略」(日本経済新聞社、昭和五九年)

肥後和夫「税制改正の基本問題」(「税経通信」) 税務経理協会、昭和六一年二月号)

細見卓「法人税等の改革、税負担水準」(「税経通信」) 税務経理協会、昭和六一年二月臨時増刊号)

本間正明「租税の経済理論」(創文社、昭和五七年)

「建前から本音の税制改革論議を」(「税経通信」) 税務経理協会、昭和六一年一月号)

水野正一「赤字法人課税のあり方」(「税経通信」) 税務経理協会、昭和六一年二月号)

「財政再建」(有斐閣、昭和五八年)

「法人税等の改革、税率構造」(「税経通信」) 税務経理協会、昭和六一年二月臨時増刊号)

「法人税における特別措置の徹底の見直し」(「税経通信」) 税務経理協会、昭和六一年一〇月号)

「村山調査会に期待する」(「税経通信」) 税務経理協会、昭和六一年一月号)

宮島洋「資産所得課税の基本的な考え方」(「税経通信」) 税務経理協会、昭和六一年四月号)

「マル優、キャピタル・ゲインの問題」(「税経通信」) 税務経理協会、昭和六一年七月号)

#### 第四章

貝塚啓明「税制改革の長期的方向」(「税経通信」) 税務経理協会、昭和六〇年二月号)

藤田晴「税制改革と大型間接税の位置づけ」(「税務弘報」) 中央経済社、昭和六一年一月号)

「税制改革と社会保障」(「税務弘報」) 中央経済社、昭和六〇年二月号)