

加藤睦夫教授の租税理論

——批判的紹介——

内 山 昭

〔目次〕

- I. 租税論の位置と本稿の課題
 - 1. 加藤教授の研究領域
 - 2. 本稿の課題
- II. 歴史的業績としての「シャープ勧告」の評価
 - 1. 勧告の本質論
 - 2. 勧告の理論構造と日本税制への影響
- III. 現代租税論の形成
 - 1. 方法的特質
 - 2. 所得課税論
 - 3. 「高度成長」期の日本税制分析
- IV. 租税研究の新展開
 - 1. 国独資税制批判の方法論
 - 2. 税制改革論の構築
- V. 批判的コメント

I 租税論の位置と本稿の課題

1 加藤教授の研究領域

本稿は、租税論を中心として加藤睦夫教授の学説の評価に迫ろうとする試みである。租税論は、教授の学問体系の一翼をなすとともに、租税を資本主義の経済的諸関係の総体に位置づけるという方法に貫かれている。だから、われわれはまず、教授の研究全体の概観とそこにおける租税論の位置を明確にしておく必要がある。

きわめて広範囲の領域にわたる教授の学問上の営為は、首尾一貫した方法に裏付けられ、壮大な体系をなしている。その全体的評価は今後の検討に待つべきであるが、膨大な業績は、内容的にはほぼ次の五つに分類できると思われる。一つは、日本財政論である。占領期、高度成長期およびその破綻の局面、激しい変動のもとにおかれた1970年代後半から80年代後半の今日に至るまで、このテーマは系統的に追求されてきた。第二の領域は、租税論、第三は地方財政論である。第四は、現代資本主義財政論であり、いわば第一～第三の領域の研究を基礎として、形成・確立された。

第五の領域は、日本経済論ないし日本資本主義分析である。教授の財政学研究は、分析のレベルを皮相な現象的ないし制度論的把握にとどまらせることなく、問題の経済的基礎や経済的性質の解明にまで掘り下げることをつねとしている。この点をいうは易く、実際になし遂げることは至難であるが、同教授の研究においてこのレベルをこえていないものはない。その意味では、教授の財政学研究は、高い水準の経済学的内実を備えてきたとあってよいのである。しかるに教授は昭和50年代の中葉以降、財政問題の経済学的研究から一步踏み出され、日本経済論ないし、緊密化する国際関係をふまえた日本資本主義分析に正面から取り組まれるようになる。この領域の業績は、すでに論文数本に及び、現在、1970年代から1980年代を包括した日本資本主義研究をまとめる作業にあると聞く。われわれはそのあかつきには、同教授の財政学および経済学研究の一つの到達点を見出すことができるであろう。

これら五つの領域は、相対的な独立性をもつとはいえ、部分的に重なりあい、相互関連をもちつつ一つの理論体系をなしている。たとえば国と地方の税源配分論、地方税論、ひいては租税負担の配分論などは、すぐれて租税研究に属するが、同時に地方財政論の業績でもある。また教授の租税研究は、単にこれを主題とした業績にとどまらず、他の多くの論稿業績の随所で見い出される。われわれは、租税理論の評価を試みるさいに、この点をつねに念頭においておかなければならない。

2 本稿の課題

教授が租税研究の領域においても、わが国を代表する学者の一人であることは、学問上の立場を異にする人々も等しく認めてきた。それは、教授の租税に関する業績がわが国の租税研究のレベルを飛躍的に高めるとともに、今日なお強大な学問的影響力を保持しているからに他ならない。

教授の租税研究の歩みは、時期的には次の五つに分けられ、各々の代表的論稿は以下の如くである。（巻末に教授の業績一覧があるので論文・著書名、年代のみを記す）

- 第1 ①1953, 「税および徴税機構」
 ②1959, 「現行地方税体系の問題点」
 第二③1960, 「資本蓄積の租税構造論」
 ④1964, 「租税」
 第三⑤1965, 『図説・国家と経済』（雄渾社刊）
 ⑥1966, 「シャープ勧告を契機に確立された戦後地方財政制度」
 ⑦1967, 「法人課税の発展史的考察」
 ⑧1968, 「土地課税と土地税制」
 第4 ⑨1972, 「町税制度の問題点と改革の方向」
 ⑩1973 「現代税制と所得課税論」
 ⑪1974, 「租税論」
 ⑫1976, 『日本経済の財政理論』（青木書店刊）
 第5 ⑬1978, 「財政改革論」「国と地方の財政関係論」
 ⑭1982, 「民主的財政改革の道」
 ⑮1987, 「総合累進課税制度を破壊する中曽根『税制改革』」

ここからわかるように、教授の業績は租税論のほぼ全領域におよぶ。そこには、骨格、構想にとどまるものが含まれるとはいえ、その多くは未踏の課題を解決したか、その方向を示したものである。われわれは、租税理論における教授の学問的貢献と後代の研究者が批判的に摂取すべき理論の魂を明らかにするために、次の三点ないし三つの角度から、教授の業績に迫りたいと考える。

第一は、「シャープ勧告」（1949）の評価に関する研究である。その成果は、包括的かつ批判的評価を与えたものとして、現在では戦後日本税制研究の一基調となっており、この業績によって教授は学界における確固たる地位を築かれることになった。（主として業績③④⑥）

われわれは第二に、1960年代から70年代にかけて形成・確立された現代租税論の特質を明らかにする。わが国のマルクス主義的ないし批判的財政学の租税論は、大内兵衛教授によって礎石をすえられ、戦後島恭彦教授などによって発展させられた。やや思い切っていえば、教授の研究はこの系譜の理論を格段に¹⁾発展させたものだといえる。（業績①②④⑤⑦⑫）

租税研究の後半期というべき70年代以降、教授は雄大な構想をもった現代税制批判の方法論を構築し、それを基礎として民主的税制改革論を展開する。この問題はすぐれて論争的な性格をもち、最終的な決着は一定の歴史的期間を要するであろうと思われる。この紹介と私なりの評価を与えることが、本稿の第三の課題である。（業績⑧⑨⑪⑬⑭⑮）

われわれはここで次の点をことわっておきたい。教授の租税研究の立場はつねに地方税の問題を視野に入れたものであり、また地方税に関する論稿も多数にのぼる。教授の租税論全体を検討するためには、地方税の評価が欠かせない。ところが地方税論の取り扱いが複雑であり、広範囲の問題領域を含む。それは地方自治、税源配分論、事務配分論を含む国と地方の行財政関係などの諸問題と関連づけて把握せねばならない。したがって本稿では地方税について、教授の租税論の基本内容を理解するのに必要な限りでふれるにとどめ、別の機会にまとまった形で論じたいと考えるのである。

- 1) 大内兵衛教授の租税論は、『財政学大綱』（中巻、1931年）に示されている。島恭彦教授の租税論の到達点は『財政学概論』（1963年）であるとみなされる。加藤教授の所説は、両教授の成果を受継ぎ、それを発展させたものだと評価できるのである。

II 歴史的業績としての「シャープ勧告」の評価

1 勧告の本質論

シャープ税制勧告（1949年，Report on Japanese Taxation）およびそれがわが国税制に与えた影響の評価は，戦後日本税制論の最大のテーマである。加藤教授がこれに確定的な解答を与えたことは，租税理論の生成期における最も重要な業績の一つであって，その意義は，はかり知れないほど大きい。第一に，戦後から高度成長期にかけての租税構造，したがってまたその税制史の解明は，シャープ勧告をどのように評価し，位置づけるかにかかっている。第二は，第一の問題と不可分であるが，勧告は，カール・シャープ教授その人の租税理論を基礎とするとともに，勧告自体，一つの体系的な租税理論をなしていることに関連している。この体系全体の構図を描き出すことなくして，勧告の意図や個別税制の役割を把握することはできない。しかるに，シャープ勧告は雄大な構想をもち，しかもそれは教授によって論断されたように，同時に壮大なフィクションの体系でもあったために，その科学的な分析は困難をきわめていたのである。

シャープ勧告の目的は，地方税を含む「日本における恒久的な租税制度の構図を画くこと」（勧告序文）にあった。地方税に関しては，国と地方の税源配分や財政関係など地方財政全般の問題がとりあげられ，地方自治の財政基盤の確立を意図していた。

教授が同勧告をまとまった形で論じたのは，論文「資本蓄積の租税構造論—シャープ勧告の評価によせて—」（第一論文，『立命館経済学』9巻4号，1960年）と論文「租税」（第二論文，財政学講座第3巻『日本財政の構造』所収，1964年）である。両論文の基調は全く同じであるが，叙述の観点，構成を異にする。前者は，勧告のねらいたる高度の資本蓄積税制がどのような理論構成によってうちたてられているかということに焦点をあて，その角度から叙述されている。これにた

いして後者は、勧告そのものの構成に即し、所得税、法人税のそれぞれについて、両者の不可分の関連に留意しつつ、勧告の分析および勧告以降の税制改正の展開を主題とした²⁾。

シャープがめざした税制構想には、楯の両面ともいうべき主要な二つの側面がある。一つは、法人税のあり方に代表される資本蓄積税制であり、他の一つは、個人所得税の総合累進課税に示されている合理的課税の側面である。勧告を理解するキポイント²⁾は、両者の論理的関連を正當に評価することにある。これは端的には法人税と所得税の関連を基軸とする全税制の有機的相关の問題と表現してもよいが、その説明は実に至難の課題であった。

勧告税制の資本蓄積的性格は、それまでも多くの論者が認めていた。代表的なものは、25%の配当控除を中心として、法人の超過所得税の廃止、受取配当非課税などに代表される「法人擬制説」の採用、これに加えて、資産再評価による減価償却費の増大をもって資本蓄積の構造とみていた³⁾。しかし教授は、そのような理解が再評価問題を別とすると、主として配当所得の優遇策に資本蓄積の要請を矮少化してとらえるものであり、勧告に脈打つ蓄積のための税制構造を包括的に把握するものとは到底いえないとして、次のテーゼを対置する。「シャープ勧告で打ち出された資本蓄積の租税構造の核心は、法人なにかなく大法人（法人一般ではなく、なぜ大法人といわねばならないかは後述）の内部蓄積の優遇にある。」（第一論文、40～41ページ）「具体的には近代会計理論の税法への導入のための基礎構築を行った」（同、42頁）。

第二の側面たる所得税の総合累進課税について、それが配当控除その他に多くの問題はあっても、所得の総合的把握、したがって累進負担を実質化（最高税率を55%に押えたるうえのことではあるが）しようとする点で、非常に徹底したものであることは事実である。しかし、勧告の本質を把握するうえで重要なことは、所得税における徹底した態度というものが実は法人課税の緩和という勧告の中心課題と表裏一体のものとして打ち出されている点にある。肝要なことは、両者が有機的に結合していることである。この関係を正當に評価できずに、勧告が累進課税原則をあたかも孤立的に追求していると考えれば、

それは勧告の全容を見失わせるものになる。教授自身は次のように述べていた。「総合累進課税は、資本蓄積の要請と決して対立した関係にあるのではなく、したがって両者の調和にシャープ勧告の苦心の存するところを見るのではなく、資本蓄積の租税構造のなかに、否むしろそれを強化するものとしてさえも、個人所得税の総合累進課税が組込まれている。」(第一論文, 41ページ)

再説すればその要点は、資本蓄積のための租税構造の核心を法人とりわけ大法人の内部蓄積への課税の優遇に求め、これと全税制との関連を理解すべきだとしたことにある。そしてかかる租税論理が勧告において、どのようにして組み立てられているか、ということの解明に全精力を傾けたのである。

2 勧告の理論構造と日本税制への影響

教授の所説の骨格は次のように要約されている。「法人税—所得税—住民税体系、つまりいうところの所得税体系において、勧告の思想の主要な柱を求めれば、いわゆる法人擬制説あるいは法人源泉課税説、キャピタル・ゲイン全額課税制度、および個人段階の所得税の総合累進課税といった問題をあげることができる。……重要な点は、実はこの三者が一体となって、法人課税の優遇を導入する勧告の論理構造がつくりあげられているということである。つまり第一に法人擬制説というフィクション、第二にキャピタル・ゲイン課税を通じての法人の内部留保把握というフィクション、この二つの、といってもこの二つはきわめて緊密にむすびついて一つの壮大なフィクションに仕上げられているが、この二つのフィクションに基礎をおき、個人段階での所得の総合累進課税の厳密な執行を前提として、これが成立している。……さらに注意を要するのは、法人課税の優遇を根拠づける同じフィクションが、大法人と小法人の差別課税を生み出す論理として作用している点にある。」(第一論文, 42ページ)

勧告の評価を確定的にした第一のポイントは、法人擬制説のもった本質的意義を究明したことである。法人課税の擬制説的構成の役割はそれまで、古典的な二重課税問題の枠のなか、あるいはせいぜいその周辺で扱えられるにすぎなかった。ところが教授は、その精髓こそ大法人の内部蓄積に対する課税の優遇

を導くうえで甚だ都合のよいフィクションであり、かつ強力な武器であったと考える。どうしてそうなるか。擬制説の根本思想は、法人を株主の集合体と考え、法人所得を株主の所得に分解して課税関係を構成するところにある。この論理のもとで、法人の留保所得は未分配の株主の所得と観念され、法人所得はすべて株主の所得として税体系のなかに位置づけられる。勧告における法人課税の構成は、これを一般的土台として導出された。一方では、課税に関して企業の利潤計算はそれほど重要なことではなくなり、大ざっぱな課税と所得計算機構の緩和への道を開く。教授の表現によれば、「法人課税の基礎を企業の実体計算におくことをやめて、株主段階の所得の把握にその基本ラインを移し」（第一論文、46ページ）「法人は独立の課税客体でないという思想をもととして、……法人の所得計算機構にまでこの大ざっぱな課税の性格がおし及ぼされてくる」（同上、49ページ）ことになる。他方では、相対的に軽度の法人税税率、配当課税の優遇、資産再評価による減価償却費の増大など法人の負担を軽減する諸措置が提案される。

これらの諸点は、詳細かつ厳密な論理性をもって具体的に分析されているが、次の二点にかぎってふれておく。一つは、低い定率課税の問題である。一面では法人税が個人所得税の源泉課税たるにすぎないということから、税率の水準は単なる税務行政上の便宜の問題になってしまう。他面で、勧告が税率の具体的基準としたのは、平均株主の考え方であり、法人税の税率は、個人所得税の中位の税率か、さらに低い水準でよいという帰結となる。大ざっぱな源泉課税率として未配当利益を含めて35%という低率の比例税率を設定したのは、このような論理を前提としていた。第二に擬制説的課税の構成は、外資優遇の構造を内包するものであり、外資に適合的な恒久的税制の樹立をめざすという勧告の意図の一つに沿うものであった。というのは、外国法人の獲得した利潤が低い源泉税のみで、日本政府の課税外にかんたんに逃れることを可能にするからである。この問題も、教授の指摘をまっぴらしてはじめてあるべき位置にすえられた。

シャープ勧告評価を決定的ならしめた教授の第二の功績は、キャピタル・ゲインの全額課税と全税制とりわけ法人課税との有機的関連の問題を正当に位置

づけ、その虚構性を疑問の余地なく明らかにしたことである。この問題は勧告自身によって、所得税＝法人税体系の精髓であり、税制改正プログラムの礎石であるとされていたが、それまでの所説では本来の位置を与えられることなく、教授が批判されたようにいくつかの基本的欠陥があった。第一に、法人擬制説はこのキャピタル・ゲイン全額課税の裏付けをえてはじめて、その機能を有効に発揮しうるシステムになっているにもかかわらず、擬制説的な法人課税の構成が事実上この問題と切り離されてとりあげられてきた。第二に、その重要性に着目したとしても、それはたかだか個人所得税の総合累進課税の徹底としか理解されなかった。第三に、この問題を多少とも税制相互の関連でとりあげようとする場合にも、法人企業と個人企業の租税負担の調整の問題、すなわち法人形態を利用しての組織的脱税防止の手段に解消してしまうものであった。

教授にあって、この問題が勧告の全税制の核心たる役割を果たすのは、株式譲渡所得課税が企業の内部留保捕捉のシステムとして位置づけられていることによる。このことは、留保所得についても株主への課税が企業利潤課税に転化することを意味し、これによって擬制説的な法人課税はその最重要点で補強され、仕上げられることに他ならなかった。キャピタル・ゲインの全額課税による内部留保捕捉という想定がフィクションであることは、教授によって明快かつ詳細に論証されているが、それらは割愛し、フィクション規定のみ次に引用するにとどめる。「法人は株主の利潤獲得の手段であるという擬制説的な見方がシャウプによって極度に拡大され、キャピタル・ゲインという株主段階における利得の増大を把握することによって、値上りの原因である法人の内部留保の捕捉が可能であるという擬装にまで至った」（第二論文「租税」、144ページ）。シャウプ的な法人課税の特徴たる企業經理の可及的是認、低い法人税率の決定、税率緩和の重要な一環としての住民税の免除等々は、このフィクションの強力な支えを得て一層徹底したものとなる。とくに注意すべきことは、これを前提とした企業利潤算出過程の緩和措置（棚卸資産の經理、修繕費の取扱い、減価償却方法の選択、貸倒準備金の設定などにあたっての企業計算の是認）がきわめて広汎な領域に及ぶことである。それは、キャピタル・ゲインの全額課税が関所となって、經理

方法の操作による不当な脱税手段をチェックしうる、と考えることにもとづく。

われわれはこれまで、何らの限定もつけずに展開してきたが、勧告における法人課税軽減の論理構造と具体的提案は、法人一般にたいするものでなく、大小法人差別課税の論理をその基礎に内包していた。これに正当な光をあてたことは教授の第三の功績だといえるが、その所説は概略次の如くである。勧告には論理の出発点に、差別課税を生む二つの見方が存在する。一方では、法人は財源を求める立法者にとって魅力的な存在であり、ほとんど大した根拠も理論もなくして重い課税が行われているとみる。ここから、法人を不当な重税から解放する税制の恒久的土台の構築がはかられる。他方で法人形態は、個人がこれを利用して行う組織的脱税の重要な手段とみて、脱税防止の恒久的手段こそ税制の核心とならなければならないとされる。勧告は、これら二つの見方とその対策を特有の方法で法人税制に結合する。この結合は多くの矛盾を避けられないが、客観的には大小法人の差別課税の構造をつくり出したのである。

教授によれば、差別課税を必然的にもたらず理論的支柱は、第一に法人擬制説、第二にキャピタル・ゲインの全額課税による内部留保捕捉の想定、という二大フィクションに他ならない。擬制説の特質は、法人を株主の集合体に分解して課税関係を構成することにあるから、そこでは企業単位間の租税負担のバランスという考慮が一切排除される。そのために超過所得課税、つまり収益の高低による差別的税率の撤廃が提案されるとともに、小法人にたいする軽減税率適用への道がふさがれる。定率課税または比例税率は、それ自体安定的な高利潤をあげうる独占企業に有利に、浮沈の激しい中小法人に不利な逆進的性質をもつ。

さらに留保所得の累積額への利子付加税が、差別課税に転化する。それが不可避となるのは、留保所得を35%という低率課税で打切るとき、法人企業と個人企業の税負担の差が大きくなるだけでなく、法人組織を利用し、内部蓄積という形で課税を免れようとする大株主の脱税機会を増大させるからである。ここでも実際には、総合所得の大きい大株主層にたいして大衆株主が、あるいは外資などの大株主を含む大法人にたいして小法人が、概ね逆進的に大きい利子

負担を負う。このような傾向からすれば、しかも大所得に有利な「大ざっぱな」課税方法を採用したとき、中小法人の利子付加税はむしろ逡減すべき性質をもつにもかかわらず、逆に法人を脱税組織に利用する機会を塞ぐという理由をあげて、一定額をこえる同族会社の留保所得に対する年利相当6%という高い利子付加税が提案されたのである。

キャピタル・ゲイン全額課税による内部留保捕捉のフィクションが大小法人差別課税に結果する構造は、教授によって次のように説明される。一方で、株式譲渡所得の機会は大法人の株主に多く、株価の上昇も市場価格を通じて容易に把握できるから、このフィクションが大法人の場合、より一層適合するかのように見える。これを課税の前提とすれば、大法人を中心として企業利潤の算出過程を把握することはそれほど重要なことではなくなり、そこでは損益計算の可及的緩和の効果が最大限発揮されることになる。

これと反対に、中小同族法人は市場を通じた内部留保の自動的捕捉機構を欠くから、税務行政はこれらにたいしてより厳しい態度で臨まねばならないことが要求されることになる。そのうえ、キャピタル・ゲイン全額課税による内部留保捕捉のシステムが多少とも有効性を発揮するのは、創立、解散、譲渡等々のさいであるが、その機会は明らかに中小法人の場合に多い。この場合はとりもなおさず、譲渡所得の形で実現した企業の内部留保への全額課税となり、既に課税された法人税や留保利益への利子付加税と二重にならざるをえない。このような根拠をふまえて、教授は「法人源泉課税説とキャピタル・ゲイン全額課税制度を基礎として構築された法人税軽減の全体系が、同族的中小法人の場合には、必ずしも租税負担軽減の機構として十分に働かないばかりか、この二つのフィクションの結合が逆に二重課税として、差別的課税の役割を果たす」(第一論文、62ページ)ことが多い、と結論づけたのである。

教授による勧告の評価と批判の第四のポイントは、総合累進所得税=所得税中心主義の位置づけ、またはシャープ的公平の特質を明確にすることであった。この問題が重要論点の一つであることはいうまでもない。教授の考え方はこの節の冒頭で言及したが、独自の功績というべきは、勧告が構想した全税制にお

けるその役割、より具体的には資本蓄積の租税構造と公平な税制との関連がどのようにして組立てられているかを解明したことにある。所得税制度はたしかに「全国民が支払う税」として大衆課税の性格を濃厚にもたされていたが、同時にそれは恒久的税制の中核として確立するために、高額所得層を含んで税務行政の合理的ベースの保障を高度に要求された。しかし問題をこの角度からみるだけでは不十分であって、もう一つの重要側面である所得税と法人税の関係が正当に評価されなければならない。再三指摘したように、所得課税のシャウプ的構成は、個人所得税の確立と法人課税の全面的軽課を楯の両面としている。肝要なのは、後者が前者の確立を前提とし、それに支えられていることであった。課税の完結を個人段階の所得税にゆだねる法人擬制説のもとでは、個人所得税の課税が適正であればあるほど、源泉課税的前取りの性質をもつ法人税は相対的に軽度のものでよいとされる。株主へのキャピタル・ゲイン全額課税による内部留保捕捉というフィクションが、法人軽課の論理を一層発展させた点はすでにみた。まことに教授のいうごとく、「厳密な所得税の総合課税の要求は、実は法人軽課それも大法人軽課という高度の資本蓄積税制のキポイントとして設定されている」（第二論文、140ページ）のであった。

シャウプ的公平の特質も当然そのようなものとして理解しなければならない。法人所得を株主の所得に分解するシャウプにあつては、株主所得の段階で税負担のバランスを実現することこそ重要であり、株主とは独立の実体をもつ企業のレベルで負担の公平をはかるといふ思想を欠いていた。つまり勧告には個人企業の所有者と法人企業の株主との間の租税負担の均衡という思想はあっても、個人企業と法人企業との間の公平という立脚点はない。「前者における均衡の努力が実は後者における不均衡を生み出す構造となっている」（第一論文、50ページ）ところに、教授はシャウプ的公平に特有の性格を見出したのである。

シャウプ勧告は、それ以降の日本税制に非常に大きな影響を及ぼした。その影響はかなり複雑であり錯綜しているが、教授は第2論文の後半部分で、この問題を理路整然と余すところなく解明した。その総括的結論は、次の叙述につきていっている。「勧告は『合理的税制』の奥底に、本質的に明確に、強度資本蓄積

と外資支配の税制を打ち出している。勧告以降の税制は、一面ではシャープによって切り開かれた『近代的』強度蓄積の税制方式に力を得、これを受けつぎ拡大させたという性格を同時にもっている。もちろん、そのやり方は独占の強蓄積の局面にふさわしい“なりふり構わぬ”という徹底した形をとり、シャープによって用意された諸税制の関連はバラバラに分解されているが、その基盤は案外勧告税制の論理構造そのものに含まれている」(第2論文、146～147ページ)。

教授の学説は、今日すでに定説としての地位を獲得しているといつてよいが、一部の論者になお異論ないし不同意⁴⁾がある。勧告の本質が高度の資本蓄積税制にあることを否定し、とくに法人税の構造を中立的だとみなす見解が、その代表的なものである。それは現在までのところ、教授の所説にたいする疑問の域にとどまっておき、教授によって克服された諸見解にかわる新しい評価が理論化されて提出されているわけではない。そこではまた、勧告以降の税制の変化は、シャープ税制の解体過程であるか、シャープの合理的税制からの逸脱として把握されることになる。だが、そのような見方は、現実の認識を根本的に誤まるというほかはないであろう。

- 2) 第2論文「租税」は所得税と法人税のそれぞれについて勧告の意図や論理構造を明らかにするという叙述の方法をとっている。これとかかわって、教授の評価はともすれば勧告の一つの特質を一面的に強調しているのではという印象をもつ人があるかも知れない。その場合には何人も教授の第1論文を併せて一読すべきである。それは勧告の意図とそのよってたつ理論構成全体の問題を主題として解明しており、そのような印象はふっしょくされるというべきであろう。
- 3) 当時の代表的論者、林栄夫教授が念頭におかれている。同教授の『戦後日本の租税構造』(1958年)はシャープ勧告についても重要な労作であったが、そのような限界をもっていた。
- 4) 宮島洋、藤田晴両教授らが疑問や不同意を表明しているが、その限りであって、全面的な批判を展開しているわけではない。宮島教授は法人税の部分について批判を試みている(「シャープ勧告の評価」、『日本の財政』所収、1973年)が、そのポイントは「勧告された損益計算機構を可及的緩和の措置と特徴づけていること」に向けられている。同教授は、さらに近著(『租税論の展開と日本の税制』1986年)において、次のように断定している。「法人税においては原則として租

税特別措置をすべて認めず、税率を一本化した、いわば中立的法人税を勧告しています。』

Ⅲ 現代租税論の形成

1 方法的特質

加藤教授の租税研究は、ほぼ二つの時期に区分できる。その一は、1960年代を中心とする時期で、いわば租税理論の形成・確立期にあたる。ここでは、現代租税論の基礎研究とその応用たる日本税制の分析を主たる業績とする。その二は、1970年代であり、ここでは国独資税制批判の方法論および税制改革論に完成度の高い独自の理論を樹立する。

租税論への教授の主たる関心は、日本を中心として高度に発達した資本主義国の税制にあった。現代の税制は国際的には、第一次世界大戦前後から1930年代にかけて形成され、第二次大戦以降に高度の展開を遂げた。研究の出発点となる教授の基礎認識は、論文「租税」（1964年）の冒頭で次の4点にまとめられている。第一に、現代に特徴的な財政膨張に対応して租税負担が高い水準で恒常化していること。第二に、所得課税（所得税、法人税）を基幹税制とし、国によって程度のちがいをもちつつ間接諸税、財産税が前者を補完補強する構成をとっていること。第三に、所得税・法人税を中心に税制全体を通じて、租税負担の激しい大衆化が進行していること。第四に、高額所得層＝大資本家および独占的な企業への課税の優遇に集中的にあらわれる高度の資本蓄積税制、すなわち租税政策による独占の高度蓄積の促進という特徴的な構造である。教授は研究の前半期に論文「租税」（1964年、以下64年論文と呼ぶ）および『図説・国家と経済』（1965、65年論文）の第3、第4編において、現代税制論の構想、構図を示し、ついで論文「法人課税の発展史的考察（上）」（未完、1967、67年論文）、「現代税制と所得課税論」（1973、73年論文）において、基軸税制たる所得課税に関する理論をまとめられた。

これら一連の論稿には、二つの方法的特質が貫徹している。第一に、租税の生成展開の法則性を資本主義的諸関係の矛盾をはらんだ総体とのかかわりにおいて解明する。これは次のことを意味する。特定の租税や税制度の生成展開が、資本主義の発展およびそれに照応した財政のあり方を根拠とし、規定されている。しかもそれらは資本主義的生産関係の本質に由来する諸矛盾をもつから、これを反映して租税や税制度の構造は必然的に矛盾を内包せざるをえない。そして、このような諸矛盾は新たな租税の創出や再編成、あるいは税制改革の起動力となっていく。これはいわば、矛盾の摘出、総括の方法とよぶべきものであり、租税論だけでなく、財政学から日本経済論におよぶ教授の全研究を貫く方法的特質である。

第二に教授は、税務行政の経済的社会的基盤あるいは技術的条件、およびそこに内在する諸矛盾を解明する。当然のことながら、租税制度は社会の上部構造であり、国家の最も重要な権力的活動の一つである。ある租税が資本主義の現実に照応し、いかに政府の要請に応えうるかを明らかにするとしても、それだけでは租税論としては不完全である。特定の租税が定立するということは、国家が課税対象を行政的に把握し、税として強制的に徴収できるほど物質的または技術的条件が成熟していることをあらわしている。同時に税の構造自体に内在する諸矛盾は、税務行政の局面でも多かれ少なかれ発現しないわけにはいかない。これは、課税対象の捕捉と徴収のシステムが大量行政として保障される条件といいかえてもよいが、租税論の基本問題として重視すべきだということである。

2 所得課税論

われわれはここでは、教授の現代租税論のうち主として所得課税論をとりあげる。教授は間接税論や地方税論についても、これに劣らない業績を残しているが、紙幅の制約から割愛し、その本領を發揮した所得課税論の特徴を概括したいと考える。その構図はすでに64年論文などで描かれていたが、一層明確な形で理論化したのが、73年論文である。教授の所得課税論は二大支柱をもつ。

一つは、その生成発展の根拠ないし必然性の問題である。所得課税発展の背景には第一次、第二次世界大戦期の戦費急増や国独資的な支出膨張があり、それに対応するために膨大な財源の裏付けが不可避となった。そのさい税制面では、他のあれこれの税ではなく、先進諸国が共通して所得課税に依存したのは、結局のところそれのもつ多収性と弾力性に負っている。

いかにしてそうであるか。教授はまず所得税システムの登場を、それまで税制の主役であって収益税の限界の露呈と矛盾の激化に求める。収益税系統の税種は資本主義の発達とともに、当初の単純な外形基準による課税方式から収益価格や賃貸価格を課税標準とするものに、さらに人的考慮の部分的採用を含んだ所得標準の出現まで大きな変容を遂げる。このような変化は、単純な外形課税をもってしては税の負担力をまがりなりにも捕捉しえなくなったことによるが、同時に収税増加の必要、つまり税負担引上げの要請がそれを顕在化させる契機となった。そのようにして変容を余儀なくされた収益税ではあったが、それにもかかわらず、高度収税の要請にたいして明らかな限界をもっていた。物税的比例の負担構造をもつ収益税は、たとえ所得標準を大幅にとり入れたとしても所得分配形態の多様化には応じられない。

教授は所得課税制度の特質を、高度収税の要請に適合的な二要因に焦点をあてて検討する。納税者単位に計算された所得を課税標準とすることが、多収性の第一要因となる。一方では所得標準が高度に発達した資本主義における分配構造の多様化と貧富の蓄積のもとで、担税力を包括的に把握し、また高い租税負担に耐えうるより客観性のある基準となりうること、他方では同じ事情が所得の源泉における個別的な把握にかわって、納税者単位での所得の総合把握の必然性を前面に押し出すことである。

だが教授の本領は、そのような適合的側面とともに、所得標準の問題点を一層掘り下げたことにある。「所得の無概念性」の問題自体は、多くの財政学者の共通の認識となっていた。具体的には、一方で本質的に利潤ないし収入からのたんなる控除にすぎない支出を費用として計上させるかたわら（利潤の費用化）、他面では本質的に費用であるべき支出が、収入からのたんなる支出とし

て費用から除外(労働力の再生産費用)されるという理解である。これをふまえて、教授はさらに、担税力の指標となる所得はその性質によって負担力を異にするのであって、問題の焦点は、それらを同質の所得として取扱うところにあるとして次のように述べた。「資本と労働の差異を没却する無概念性の批判だけでは十分でないのであって、独占、さらにそれが国家力能と結合しそれを私的な利潤としてとりこむ国家独占資本主義的な利潤の性質が明らかにされなければならない。……今日の所得税システムが担う多取性が、主としてどのような方向に向けられた多取性であるのか、その特殊な構造を理解できるはずである。」(73年論文, 130~131ページ)

所得税システムに特有の制度である累進課税についての教授の独自性は、その経済的基礎ないし必然性と内部にはらむ鋭い矛盾を、見事な論理で総括したことにある。累進負担制度を必然化させるのは次の事情である。第一に、多額の税収が要求される段階で比例的構造をもたざるをえない源泉別課税が、税率引上げの限界に達着するとき、累進構造をもつ所得課税システム以外に税収確保の手段はないからである。所得を個別の源泉でとらえる初期の源泉別課税または分類所得税のもとでは、高度の累進負担を課することが非常に困難であり、逆に高度の負担を要求する場合には負担のアンバランスが許容できないまでに拡大せざるをえない。第二に、貧富の蓄積の進展を背景として、納税者ごとに総合される所得標準が、それを可能にする。その含意は次の如くである。納税者単位ごとに所得を総合するさい、あらゆる性質の収入が無概念的に均質化される操作をとまっている。このことはとりもなおさず、量に還元され、それに蔽われた担税力の質的相違を累進税率という量の大小で把握する必然性を用意したものとみるのである。

所得の総合を前提とした累進課税制度は、基本的には二つの力の対抗(独占と労働者階級を中心とする国民諸階層)のうえに現実形態がもたらされるが、そこには重大な矛盾がある。一方では独占利潤やその分配局面での課税においては、課税所得の把握がきわめて不完全であるとともに累進負担を制限する課税率の操作(所得の一定の高さにおいて累退比例税化)や累進税制を無効とするシステム

（法人所得にたいする軽度の比例税率，分離課税など）によって累進税制度の実質，したがってその多収性は大きく制限される。これと反対にそれは中層以下の国民大衆への課税をより合理的に追及する手段として発展させられる。その特質は，一般的には次のように規定できる。所得範疇の無概念性を基礎とし，累進税率のむしろ大衆所得捕捉のための運用（人的諸控除の実質的引下げ，低い所得水準からはじまって急激に上昇する累進税率）によって完成すると。

所得税システムが税制の中軸として定着できるのは，税務行政の条件，すなわち所得が課税所得として把握され，一定の課税率にしたがって税として強制的に徴収される条件が，矛盾を内包しつつ成熟するからに他ならない。この点もまた教授によって明快に示された。基本的な条件は二つある。第一に，多数の納税者自身の手許で資本主義的な利潤計算の制度（資本制的簿記帳）が発達し，それが税務行政の核心たる所得の捕捉と徴収のシステムを大量行政として保障する条件となる。税務当局もまた簿記帳の奨励を行政の最重要課題に押し出すが，他面では巨大化した株式会社が少数の大株主資本家によってその経営を掌握されるとともに，簿記帳は利潤の隠蔽など会計操作の技術としても高度に発展させられる。第二点は，資本の集積集中の過程で国民所得のますます多くの部分が，少数の巨大企業やそのグループを通じて分配されるようになることである。このような現代の分配構造は，課税当局が企業との連携によって所得税行政の基本部分を占める課税所得を，大量かつ組織的に捕捉することを可能にした。給与所得にたいする源泉徴収制度は，そのような条件が高度に利用された典型である。しかしながらそのような条件は，所得課税の全システムに生かされるわけではない。給与一賃金支払いへの課税とは対照的に，独占利潤の分配や資本的所得にたいする捕捉の制度はきわめて制限的にしか機能しない。その理由は，一方で会計技術的に利潤の分配が隠蔽されやすく，行政がそれと癒着しているからであり，他方では支払い源泉で捕捉される場合に例外なく軽度の均等税率とされるからである。しかもそれは，資産的所得にたいして総合累進課税をやめ，分離課税として実施されることが多いのである。

だが，現代税制の主役に君臨するかのようにみえる所得税システムは，国に

よって程度の差異があるが、その現実が内包する諸矛盾のゆえに、つねに動揺せざるをえない。その主因は、国独資的な独占保護の税制度が、もともと所得税制度にもとめられた実質的な累進負担の要求を拒んでいるからに他ならない。そして高度税収の要求がいっそう高まるにつれて激化する諸矛盾は、所得課税を含む全税制の再編成を不可避とする起動力になっていくと結論づけたのである。

67年論文は、法人課税の論理を解明したものである。近代的所得税制度は株式会社の発展と軌を一にしてきたが、そのことと並行して所得課税の不整合がますます拡大してくる。所得の人的総合および累進課税という所得課税の基本構造の中で、顕著に増大した内部留保への課税をどのように構成するかという問題がそれである。教授は法人課税の発展史を三つの時期（単独の法人源泉課税システムから、過渡期を経て固有の法人税の成立へ）に区分し、所得課税とその基盤自体に内在する矛盾の拡大こそ、その展開を促した要因だとする。教授が実際に叙述したのは第一期と第二期であり、段階的発展の必然性に分析の力点がおかれた。

その転換の核心は、たとえば次のように総括される。第1期というのは法人たる株式会社の利潤がすぐれて株主の所得としての意味をもっていたことから、所得課税の対象たる株式会社利潤は株主の個人所得の源泉として把握され、ここでは固有の意味での法人税の観念は成立していない。第2期に採用される課税方式では、一方で法人を独立の課税主体として扱う方向を漸次押し出しつつ、それと並行的に個人段階での総合課税方式を実施する。この転換を不可避とした要因は、二つの面から考察される。一つは、個人段階での累進課税の進行によって、法人レベルでの比例課税との矛盾が、所得税の課税組織を混乱させかねないほどに拡大することである。独占段階での貧富の蓄積と財政膨張にともなう税収増加の要請は、所得課税の全構造における累進負担の実質化を余儀なくするが、これと法人源泉打切り課税は両立しえなくなる。第二に株式会社の実体変化（資本的大株主層と大衆株主層への分化、利益留保分の増大と経営支配層の形成）によって、第1期の課税方式の存立する余地がなくなる。この段階になる

と株式会社は、利潤増大に対応した利潤への課税率の引上げを背景とし、そして大株主による会社支配を推進軸として、計上利益の留保だけでなく、さまざまな形の企業内留保と株主以外への利潤の分配を漸増させ、それを損金として処理しつつあるからである。

間接税論については、現代税制において間接諸税が、大衆所得税とならぶ特徴的な税構造になること、一般的間接税（一般売上税ないし付加価値税）を有しない税制において、間接税の中心となる個別消費税の条件と制約を明確にしたことなど、注目すべき成果がある。しかし、ここでは一般売上税の創設が執拗に追求される租税論理を、すでに1964年の段階で指摘したことに言及するにとどめる。それは二段構えで説明された。一方では間接諸税増徴が所得税の二重の意味での困難（納税者数の激増などによる大衆所得税の困難、高所得層や大企業の直接的負担の引き上げにたいする抵抗の強まり）を背景にしていること。そのうえでともとも制約のある個別消費税について、その増収がぎりぎりまで追求されるが、高度税収の要請が急速に強まるなかで、それが明白な限界につきあたるとき、それを克服するものとして一般売上税導入が現実の日程にのぼるといっているのである。

戦前以来わが国では、四たび一般売上税（一般消費税）の創設が試みられ失敗ないし挫折し、今また新型間接税という俗称で準備が進められている。その租税論理は、教授の64年論文「租税」において明確に把握されていた。間接税論そのものは、概ね構図を描いただけであったが、それは後続の研究者たちにとって重要な理論的指針となるのである。

3 「高度成長期」の日本税制分析

日本税制分析は、租税理論の応用であるとともに、日本財政論の重要な一環に位置づけられてきた。教授はこの領域では、占領期、シャウブ勧告以降、高成長期の各税制分析、近時の税制改革問題などに優れた業績を残された。占領期の分析も当然高い価値をもっているが、ここでは「高度成長期」税制論に焦点をあてて論評することとする。

「高度成長財政」の研究は、70年代前半における最大の業績の一つであり、事実上、批判的財政学の最も代表的な高度成長財政論とみなされている。その成果は、主として次の論文「高度成長期財政の構造」（1974年）、「日本財政論の一つの視角」（1976年、両論文とも『日本経済の財政理論』所収）にまとめられている。

教授において高成長財政の構造は、第一に高蓄積を支え導くための財政のいわば機能面、第二にそれらを裏づける財源的基盤の面から総括された。財政が高成長に果たした諸機能は、戦略産業のための公共投資の展開など五点にまとめられていたが、高度の資本蓄積税制はその一つとして重要な位置を与えられる。従来の日本税制論では、日本資本主義の全構造と十分かわらせて論ぜられることがほとんどなく、この点で租税分析としての十分な掘り下げが決定的に不足していた。したがって、税制批判の内容も一般的な大企業優遇税制批判にとどまり、日本資本主義の蓄積の主導方向にたいする有効な批判となりえなかった。教授の研究は、まず第一にこのような限界を克服するものであった。そのポイントは「高成長期の資本蓄積税制は成長の主導部門をなしていた工業部門独占（教授のいう素材型および組立型の重化学工業、筆者注）の蓄積にピッタリと接合して、またそういう内容をもった大企業優遇の税制として形成発展せしめられてきた」（113ページ）というものであり、具体的には次の二点があげられた。その一は、企業の損益計算にかかわる。とくに60年代以降、一方で租税特別措置による蓄積促進の効果を急速に拡大した量的水準で享受しつつ、同時に償却政策がその要として前面にでてくる。しかもそれは個別機械を対象とする特別償却に代わって、機械装置一般の加速度償却が軸におかれるようになること、そして輸出や技術開発奨励措置など個々の優遇税制が償却政策を中心に組み立てられたことである。第二に、法人税率引き下げの効果は、高度成長下で重化学工業が高利潤の態勢を整えたことによって、最大限に発揮された。課税所得が低位であった昭和20年代には、基本税率の引き下げはそれほどの意味をもたなかったが、高利潤態勢の確立こそ税率引き下げに本来の意義をもたせる。その一環である配当分軽減の措置も、高利潤態勢とともに増大する株式資本のウェイト、したがって法人所得から支払われる配当分の増加にみあった

ものであった。

教授の功績の第二は、膨張財政の最大の物質的基礎としての税制、つまり自然増収装置の内容を定式化したことである。教授が物質的基礎と呼ぶものは、租税の他に税外負担（社会保険料、いわゆる受益者負担とされる使用料手数料、公共料金など）、国家資金、財投原資、さらには政策支出の重点化を保障する「財政合理化」までを含んでいる。財源基盤の根幹をなす税制は、高成長期に「自然増収システム」という独特のメカニズムによって、積極政策のための財源的裏付けとなった。教授にあっては、このメカニズムは単に税財源の問題だけでなく、財投原資にまでおよぶ広範なひろがりをもっていること、さらにそこにビルトインされた政策的な増収の方式と、形式上もあからさまな増税増収の手段が合一された全体だという認識であり、税制はその最重要の一環であった。そのうえで税収面でのきわだった特徴を、一方で税法上の減税措置をくりかえしながら、他方で積極膨張財政を裏打ちする税収入の増加を達成したことだと規定する。そしてそれを可能とした税制構造が三点、法人税、所得税、間接諸税と財産税、のそれぞれについての的確に分析されたのである。

IV 租税研究の新展開

1969年から70年にかけて1年余、教授は英独仏伊を中心にヨーロッパ諸国を視察（留学の形式）された。ヨーロッパの資本主義の現実を直接、見聞調査されたことをもとに、帰国後いくつかの課題に取り組みれるが、その一つが租税論を豊富化する試みであった。教授の租税研究は、70年代を通じて新しい展開をみせる。それを簡潔に要約すれば、60年代における現代税制の批判的分析から、国独資税制批判の方法論、およびこれにもとづく税制改革論の構築へと飛躍を遂げた時期であるといえる。

1 方法論の成熟

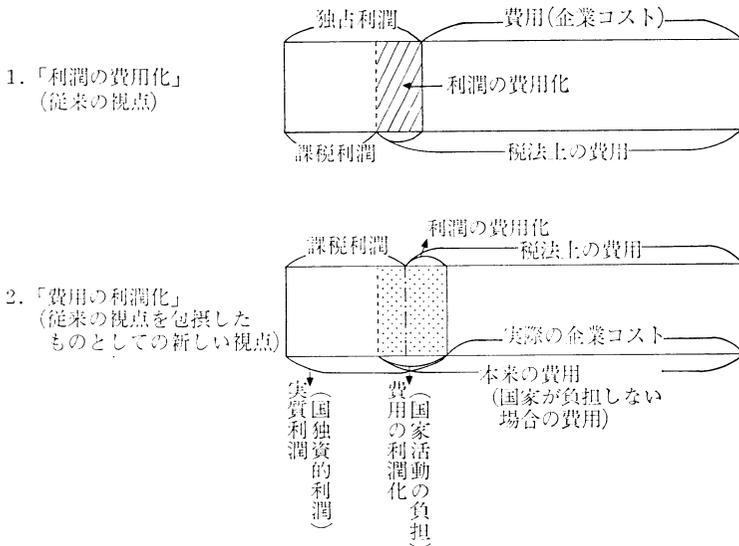
教授の研究の軌跡をたどると、74年論文ではほぼ完成する新しい方法論は次の事情を背景として形成されたことが理解される。一つは、とくに1960年代の日本や欧米の高度経済成長、それに果たした財政や税制の役割の批判的総括を基礎としていること。第二に、ヨーロッパ主要都市の調査、深刻化した日本の都市問題の分析作業である。ここでは、都市問題をかなりの程度まで解決してきたヨーロッパにおける税財政上の鍵は何であったか、わが国で都市問題を解決できないでいる税財政面のポイントは何かを探ることが、教授における問題の焦点であったように思われる。

新しい方法論は、74年論文「租税論」においてその構図が示された。教授は従来の税制批判の立脚点について、次のように説明する。一つは、利潤費用化の問題（この延長線上に投資階層あるいは高所得層への優遇、誘導の税制を含むと考え）である。その二は、「独占の高利潤にたいする累進負担の原則」（74年論文、108ページ、独特の表現に注意せよ）にかかわるものである。従来の立場をこのようにおき、その一定の意義をふまえたうえで、しかし国独資体制のなかでそのような高利潤一般の累進捕捉や、一般的な利潤隠蔽の暴露＝利潤費用化批判という立脚点だけでは全く不十分であり、そこには明らかな限界があるとする。教授が租税論豊富化の中心課題として設定したのは、二点である。一つは、国家独占資本主義と規定される今日の資本主義の蓄積様式が、所与の税制によってどれだけ捕捉され、または捕捉されていないかという観点から税制批判を行うことである。これは税制改革という実践的観点からは「国独資的な巨大な蓄積機構の、個々の蓄積の諸源泉または、その行動様式にいわば『受益』と『原因』追及の観点からメスをあてること」（74年論文、109ページ）だとする。他の一つは、右のような税制批判を財源配分論の視角からとりあげることである。これを特別に抽出するのは、現代における地方自治と税財政問題の重要性のゆえであり、配分論を欠いた租税論は今日十分な有効性をもちえないという認識からである。この点はこの節の後段で言及される。

ここでわれわれは次の点に注意しておきたい。税制批判の新しい方法がさし

あたり企業課税の問題を想定して構成されるが、それは直接的な意味でのそれ（法人税、事業税）だけでなく、当然企業から配分をうける諸個人の課税の問題を包含し、国独資下の課税システム全体の批判の方法として樹立されるということである。教授が比喩的に「費用の利潤化批判」とよぶ視点は、そのような意義をもって論理の出発点におかれた。これまでの立脚点である「利潤の費用化」問題は、利潤とその蓄積を過少評示することによって、租税、賃金その他いわゆる社外流出費用を圧縮し、それを累進的蓄積のテコとしていることの批判にその主眼をおいていた。安定的に高利潤つまり独占的利潤が存在するとき、利潤の費用化やその隠匿が大きな意味をもつのであるが、より重要なことはそのような持続的高利潤が国独資的な国家の力能、とくに財政活動（現実および将来の）の効果を独占的高利潤として実現したものだけということにある。いいかえると国家の諸活動がなければ、企業の直接的な費用負担となるべきものが、国独資的な財政諸活動に実質的にそれらの費用を負担させるために（費用の利潤

第1図 費用利潤化の視点



化) 独占的高利潤の源泉に転化するのである。このように考えると、「利潤費用化の視点」は「社会流出費用の圧縮」という観点から、より高次の概念たる「費用利潤化」に包摂されることになる。この関係を図示したのが第1図である。

この新しい高次の視点は、一言にしていえば今日の税制、とくに企業課税の問題を国独資の特殊な蓄積様式、とりわけ財政の活動を私的な利潤として内にとりこむ構造(不払費用の利潤化)とのかかわりにおいて究明するということである。現実および将来の財政活動を私的な利潤としてとりこむ関係は、相互に関連する二つの基本形態に区分される。一つは、第一次形態とされる不払費用の利潤への転化そのものである。他の一つは、二次形態つまり、この関係が擬制資本化されキャピタル・ゲインとして実現する場合である。筆者の整理では、これら二つの基本型の構造および具体的諸形態は、第1表のようにまとめられる。

第1表 不払費用利潤化の諸形態と公的負担の関係表

基本形態	価値移転または資本化のプロセス	具体的諸形態	公的負担の形式
I. 第1次形態 (不払費用の 利潤化自体)	a. 受益の直接性—独占企業の 不変資本節約 (直接的な価値移転) b. 受益の間接性—迂回的媒介 的価値移転 (1) 広義の賃金(労働力の価値) の引下げ (教育, 福祉, 生活環境) (2) 非独占部門の費用節約 (中小企業, 小生産者)	① 個別的利益 (排他的利用) ② 一般的利益 (共同的利用) ③ 個別的利益 ④ 一般的利益 ⑤ 個別的利益 ⑥ 一般的利益	税外負担 (使用料, 手数料, 料, 負担金, 料金など) 諸税制度
II. 第2次形態 (利潤の擬制 資本化によ るキャピタ ル・ゲイン)	a. 土地増価=地価値上り益 b. 株式値上り益 (有価証券一般)	⑦ 土地譲渡益 ⑧ 未実現の地価上昇 ⑨ 創業者利得 ⑩ 株式譲渡益 ⑪ 未実現の株価上昇	過金 渡制的 に 諸税 制度 負担

注: 加藤教授の74年論文「租税論」他にもとづく

第一次形態から最少限のコメントを加えておく。第一に、独占企業が財政活動の効果を入払費用として利潤化する関係は、価値移転(企業費用の節約)のプロセスの特質に応じて、直接・間接の区別が立てられる。受益の直接性とは、

価値移転が無媒介に行われる場合、つまり国家力能を内に引き入れた独占企業の不変資本節約の運動だとする。間接性とは迂回的、媒介的な関係であり、公共経済を通じて移転される価値が、いったん独占以外の諸部門に移し入れられ、それを經由して結局独占企業の費用節約＝利潤化となる関係をあらわす。その中核部分は労働力の価値の引き下げ（広義の賃金部分の節約）であり、これに広範な非独占企業群（中小企業、小生産者）にたいする公財政の負担が加わる。

第二に、直接・間接の区分がそれぞれ、さらに利用の個別性と一般性（共同性）という観点から、具体的諸形態に分類される。個別的受益にたいする負担の形態は主として、使用料、手数料、公共料金（最狭義の受益者負担といいうる）であり、一般的受益にたいしては諸税負担（一般的利潤課税、事業税、国定資産税など）が対応する。新しい方法的立場が狭義の租税制度にとどまらず、諸負担金から料金制度を含んで公的負担のありよう全体を視野にもつことは、当初から志向されていた。ここにいたって、その全姿をあらわすというべきであろう。

二次形態に関しては、まず兩次形態の関連に注意が払われる。それは「一次形態たる不払費用利潤化を前提とし、継続的および累進的にとらえられた、いわばその体制の総体を擬制資本化し、資本利得として個別資本（独占企業）の手もとに実現される利潤なのである」（74年論文、114～5ページ）そして問題の焦点には、土地の値上り益＝土地増価ならびにそれを包摂してより一般的なまたは高次の実現形態である株式会社制度を通じたキャピタル・ゲインがすえられる。

「キャピタル・ゲイン課税としての土地税制」の問題では、国家支出と土地の擬制資本化の関連（土地に関連した国家支出が位置を改良し、そこから特別の差額地代を発生させ、それが地価値上りの基礎となる）、今日の土地取扱資本の特質（流通資本、土地造成資本という二重の性格）をふまえて、土地税制批判の要点が示される。重要だと思われる若干について、敷衍しておきたい。一つは、大法人企業こそ現実に土地値上り益＝土地増価への課税の第一義的な客体だとしたことである。大手不動産資本は伝統的に大土地所有者であったが、今日では建設業、運輸倉庫通信業、製造業、総合商社などの大企業が巨大な資本力や技術力、情

報力を基礎として大ディベロッパーに成長し、造成土地（土地付住宅、マンション、都市再開発を含む）の供給において支配的シェアを獲得するとともに、開発、再開発可能な土地を大量に集中するに至ったからである。これにたいして中小の不動産資本、開発業者や原土地所有者（農民など）も、土地値上り益の配分をうけているのはたしかであるが、それらは、あくまでも第二義的位置にあるにすぎない。

第二に、土地と株式にかかわる各キャピタル・ゲインは、単純に並列される二種類のそれであるわけではない点である。土地の資本化は、ある場合には実際の土地の売買差益を経由し、他の場合にはそれとして自立することなく株式資本の形であらわれる（これが主力となる傾向にある）のであり、この意味で土地と株式は形態を異にしながらも、より高次のかつ総括的形態としての、株式資本の擬制資本化に集約されるのである。

株式を通じたキャピタル・ゲイン、およびそれへの課税の問題については、次の三点に言及しておく。第一に、株式会社を通じて資本化され、獲得される今日のゲインは、資本利得一般ではなく、国独資的な特徴を濃厚に刻印されている。国独資的な国家支出は、一次的にそれを直接間接に利用する資本、とりわけ独占企業の手許で超過利潤に転化されるが、この関係がくり返して継続される時、すなわちそれが機構化されるとき、支出の効果は擬制資本化され、キャピタル・ゲインを生み出す。現代の国独資は、国家支出の効果全体として、しかも先取的に独占企業に、株式を通じてキャピタル・ゲインを獲得させる構造を形づくってきた。第二に、企業が直接収取する資本利得の典型は、創業利得としての株式プレミアムである。それは通常、額面価格をこえる発行差額として把えられるが、多様な合併、減資差益などもこれに加えられる。問題のポイントは、このような創業利得が今日すぐれて国家力能を独占企業の蓄積として私的に転化する関係の創業だということにある。だが、現実の税制はこの創業利得を資本取引の範疇に含めることによって企業の損益から除外し、法人税の負担を免除している。そのみならず、株式のキャピタル・ゲインにたいして一般に高度の優遇税制が形成され、そのことがすべての超過利潤の資

本利得への転化を促進する関係にある点も強調された。

教授の新しい財源配分論は、上述の税制批判の方法の適用として展開される。その含意は、一方では今日の独占企業が公共支出の効果をとりこむ関係のなかに、配分論として不可欠の問題点を追及するという、他方で諸税負担が財源として充当される配分関係に適切さを欠くとき、負担関係も歪曲されるということである。地方財政に即していうと、それが必要とし、かつ現実に支出される費用の性質に応じて財源が保障されないことにあたるが、ここにこそ、自治体財政の破壊や地方税の大衆課税化を不可避とする要因があるとする。

教授は地域的配分（中央と地方、地方団体間）と並んで時期的配分という基準を提起する。それがとくにもち出されるのは、一つに公共投資の先行的性格と多様な信用財源との関係が強まっていること、第二に潜在的に社会に転化された費用があと追的に財政需要として顕在してくる問題、の重要性のゆえに他ならない。時期的配分論は、「先行投資財源の負担形態」と「あと追い支出の財源配分」のそれぞれについて展開される。前者に関しては、次の点に注目すべきである。企業立地や企業誘致の場合、社会資本への先行投資の必要は、そのための費用の先行的支弁を必要とするが、土地増価はまさにこのときに、予定される立地の利便の増進が擬制化されて生ずる。現実には国家投資よりも先取りの地価が上昇することが多いのであるが、この相関関係のなかにこそ、先行投資財源の企業負担の基盤がある。後者に関しては、土地税制をはじめとして、公共支出の結果を企業次元で捕捉する多様な負担制度が、すぐれて地方財源としての性格をもつことを解明した点に注目しておきたい。土地にかかわるキャピタル・ゲインはとくにふさわしいのであるが、それが主として現実および将来の地方財政の働きに起因していること（豊富化された応益原則）、第二にそれへの課税が税源の地域偏在を回避しうること（普遍性原則）にもとづくからであった。

われわれは、この節のまとめとして教授の方法論の一般的枠組みの特徴を再説しておきたい。筆者によれば、それは第一に、独占企業の蓄積を基軸概念として国独資的な国家活動とくに財政活動と課税制度を統一的に把握するもので

ある。このことは、国独資下の租税原則論が能力原則だけでなく豊富化された応益原則にも立脚することが必要であることを示している。第二に、国独資下の公的負担論を狭義の租税制度にとどまらせることなく、負担金、料金制度を含んだものとして総合的に考察する。ここにはきわめて広範かつ論理次元を異にする複雑な諸問題があるが、これらを首尾一貫性をもって解決しようとした。教授はこの方法的立場をもって、壮大な体系をもった国独資税制論ないし公的負担論の構築を展望したのである。

2 税制改革論の構築

教授は1970年代後半から80年代にかけて税制改革論に心血を注いで取り組む。先述の国独資税制批判の方法は、70年代初期の地方税財政改革論の探究を一つの準備作業として生まれたが、同時に、70年代後半に構築される税革論の方法となるものであった。税革論は国独資下の財政改革論の一環であり、そのようなものとして位置づけられていた。教授が税革論を展開した主な論稿としては、「町税制度の問題点と改革の方向」（1972年）、「租税論」（74年）、「財政改革論」「国と地方の財政関係論」（78年）、「民主的財政改革への道」（82年）をあげることができる。78年論文において、税革論の骨格が示され、82年論文ではいっそう具体的なものとなっていく。ここでは、税革論における地方税問題の重要性を改めて確認したうえで、80年代以降激しい論争下にある国税のそれを中心に、教授の税革論の位置と特徴を要約しておきたい。

最近の税革論には、大きく分けて三つの理論的潮流がある。一つは、所得課税（所得税、法人税）の現状がかかえている問題点が、この課税方法に固有の、解決のほぼ不可能な限界であるとみなし、所得課税の廃止を主張しないまでも、その地位を大幅に下げべきだとする。それに代わって消費課税（一般消費税＝一般売上税、または支出税＝消費所得税）中心の税体系を構想する。わが国では貝塚啓明、野口悠紀雄両教授などを代表者とする。現在なお抽象的議論のレベルにとどまっており、少数説ではあるが、所得課税の批判と新税導入の主張は徹底しており、実際の影響力は無視できない。その二は、所得課税の問題点を累

進課税の実質化の方向で解決することは困難であるかふさわしくないと考え、むしろ累進課税を緩和して税制におけるその地位をある程度下げ、代わりに一般売上税（具体的には付加価値税）を導入して、間接税ないし消費課税の地位を引き上げることを主張する潮流である。ここにはニュアンスを異にするさまざまな考え方があつた。所得（ヒト）、資産（カネ）、消費（モノ）への課税のバランスを重視する最適課税論（本間正明教授など）はその理論的立場を代表する。わが国政府のこれまでの税革構想は事実上、これを理論的支柱としているとみなしてさしつかえない。

第三のものは、所得課税の民主的再建（単なるシャープへの復帰ではない）、つまり総合累進所得税の実質的な確立と大企業への適正な課税を二大支柱とする税制改革を構想し、一般売上税＝大型間接税の導入を否定する。教授が、この潮流を理論的に代表してきたことはいうまでもない。

教授がこのような税革論を樹立されるのは、これまでみてきた現代税制論の特質からして必然的であり、また徹底した理論化は教授においてはじめて可能となったものと思われる。二つから成る中心的柱の要点を示しておく。

(1) 総合累進所得税の実質的確立

一方では最低生活費免除と勤労所得への軽課、他方では高所得、とりわけ不労の所得へのより高度の累進負担原則の適用。この原則を実現する最良のシステムが法人個人を含めた総合所得税（部分的に所得の性質による差別課税を併用）であり、そのために必要な諸控除（税額控除をより多く活用）と税率の組み合わせによってきめ細かい方策を実行する。所得の総合的把握にあたって問題となるのは、利子、配当、地代などの資産的所得および法人個人を含めたキャピタル・ゲインである。総合課税をより完全なものにするためには、税務行政の改革（その基本は、納税者の協力にもとづく申告税制度を充実すること、これまでサポーター・ジュされてきた大企業や金融機関からの必要な資料提供を保障することにある）が前提となる。所得の総合的課税制度とならんで、法人個人を通ずる資産ストックへの一定の課税をその補完税として設ける。日本の場合固定資産課税をのぞいて、貨幣資産をふくむ一般資産課税のシステムを欠く現状を改める。

(2) 大企業課税の適正化

既存税制に濃厚に残存する特惠制度の廃止。大企業の高収益（その少なからぬ部分は外部経済の結果でもある）を捕捉するために一定の段階税率を導入すること、さらに内部留保への累積課税の採用が課税の公平を達成する見地から不可欠である。これらの諸方策は公平税制の目標に沿ったものにすぎないが、その結果として大企業を中心としてかなりの税負担の増加は免れない。この場合に販売価格の引き上げなど負担の転嫁が問題となるが、民主的改革過程での大企業行動への規制の効果が、独占的な転嫁行動への歯止めとなりうる。

税制の基本にふれる改革は、1980年前後よりいくつかの先進諸国（イギリス、アメリカ、カナダ、オーストラリア、ニュージーランド、日本など）で取り組まれてきた。アメリカは、財務省報告「公平、簡素および経済成長のための税制改革」（1984年）にもとづいて、税制改革案を成立させ、87年1月より実施に移した。日本では、86年秋に「税制の抜本改革案」がまとまり、108通常国会でその成立がはかられたが、国民諸階層の強い反対をうけて一たんは挫折した。中曽根税革と呼ばれたものは、所得税の累進税率の緩和（税率区分を15から6つに、最高税率を70%から50%に引き下げ）、法人税率の引き下げ（基本税率を43.3%から37.5%に）、利子課税の再編と小額貯蓄非課税制度（マル優制度と俗称される）の廃止、売上税（消費型付加価値税）の導入という四点を柱としていた。このうち、マル優廃止と新しい利子課税（一律20%の分離課税）は、つづく臨時国会に提出され、成立をみた（87年9月）。

教授は日本を含む先進諸国の税制改革の動きについて、重要な発言を行っている。「総合累進課税制度を破壊する中曽根『税制改革』—マル優廃止の根本思想を問う」（1987年9月）がそれである。ここでは教授によってはじめて系統的に指摘されたとみられる本質評価にかかわる問題についてふれておく。それは、最近の税制改革の根本の考え方に関するものである。これまでの税制は、実態に相当の差異があれ、広い意味で法人税を含む所得税中心であると同時に、総合課税と累進負担ということを基本にしていた。しかるに各国における税革はこれを改編し、税率構造をフラット化（一律税率の採用と、したがって最高税率

の引き下げを主内容とする）することに本質の特徴があるとする。レーガンの税制改革はその典型の一つであり、所得税についてそれまでの14段階（11～50%）から2段階（15, 28%）に、法人所得税については、5段階（15～46%）から3段階（15, 25, 34%, 財務省報告は33%1本の税率をめざした）に変更することを中心内容としていた。これが意味するのは、最高税率の引き下げと累進税率・段階税率の緩和であり、これによって独占企業やそこから分配をうける高額所得層が最大の恩恵を享受することになる。レーガン政府にあって付加価値税（一般売上税）の導入は、今回こそ見送られた。しかし、この課税方法は一本の税率（比例負担）を基本構造とし、税制のフラット化の極致であるといつてよい。この意味ではアメリカにおいても、付加価値税は税革の基本思想のところ否定されているとはいえないのである。

先進国の税革に共通する本質を税率のフラット化にあるとする見方は、わが国の税革構想を統一的全体において把握することを可能にする。先述の中曽根税革案の四つの柱が、いずれも税率のフラット化に沿ったものであることは明らかである。所得税について税率区分の縮小はアメリカほど徹底していないが、税率の引き下げは法人税を含んで大幅なものである。税率を5%の基本税率のみとした売上税は、税制構造を間接税に傾斜させるとともに、完全なフラット税率をもった税制をとりこむという意義をもつ。成立をみたマル優制度の廃止の問題についても、利子にたいする一律分離課税にむしろその眼目があるとする。マル優廃止は税率フラット化の一環であり、総合累進課税否定への突破口であることにポイントがある。利子課税再編成が、所得税免除階層を含んで大衆増税であり、高額所得層の負担軽減であることの重要性はそれとしてあるが、それだけでは税革全体の構造のなかで本質を把握したとはいえないのである。

各国の税革に共通の本質が「税率構造のフラット化」にあるとの把握は、まさに卓見といわねばならない。筆者の判断ではそれは、いくつかの柱をもつわが国の税革構想の統一的理解や、国際的な税革動向の総括へのキ・カテゴリーだと考えられるのである。

V 批判的コメント

われわれは、主な業績を検討することを通じて、加藤睦夫教授の租税理論のほぼ全容を素描することができたと思う。あらゆる論点を正確に総括しているかということでは一抹の不安が残るが、筆者の最重点は教授の学問的貢献の核心を白日のもとにさらすことにおかれた。筆者によるその紹介はたしかに、教授の成し遂げた成果を前面にうち出している。しかしそこには、果たそうとして果たせなかったこと、不十分またはやや抽象的にすぎる規定や結論があることも事実である。達成された成果のうちにその限界は存する。われわれは、この観点で後続の研究者の課題を整理しようとしたのである。

教授の到達点たる国独資税制の方法論と税制改革論について、いくつかの批判的コメントを行っておきたい。一つは、前者に関して、それが依然として方法論にとどまり、国独資の税制論ないし公的負担論の体系としては未完成だということである。個別税制についても鋭いテーゼが多く提示されており、首尾一貫した税制改革論からみてもその有効性は高いと考えられるが、それを認めただけのことではある。具体的には、キャピタル・ゲイン課税を含んで所得課税論がより高度に展開されねばならない。この場合、キャピタル・ゲイン課税をつねに総合課税の枠組みで把えるのか、差別課税を併用するのか、併用するとすればどのような場合かは、必ずしも明示的ではないように思われる。わが国では高度成長期の後半以来、利子課税やキャピタル・ゲイン課税の条件や必要がとくに成熟しているとみられるのであるが、経済の国際化や自由化を視野に入れた経済的基礎の解明も理論的課題の一つであろう。国際的にみられる間接税への志向の解明も、方法的立場との関連で十分ではない。一般売上税たる付加価値税が西ヨーロッパなどではすでに、税制の重要な一部として定着したかにみえるが、その過程や構造はかなり複雑であって、日本やアメリカの場合を含めてこの点の総括が求められる。この他にも租税以外の公的負担論

（社会保険負担，使用料，手数料などの諸負担金，公共料金制度）の体系化，国独資税制論と最近のいわゆる「小さな政府論」との関係の問題，企業課税と国際競争力との関係の実証的理論的分析など，かの方法論が展望した領域は広く深い。前途遼遠の課題であるが，それらは教授が後続の研究者に託しているというべきである。

税制改革論については，今多くを語るべきではないであろう。この問題は現在激しい論争の渦中にあり，筆者もまたそれに加わっている。租税問題のつねであるとはいえ，これは特別に強い政治的性格を刻印されている。税革論そのもの，現実の動向およびその批判的分析などの理論的研究が一応の決着をみるには，一定の期間を要するということもある。ここでは税革論が深めるべき課題として，一点あげておきたい。それは教授も指摘したことであるが，独占企業への課税の適正化と民主的規制の関係の理論的整理である。さらにその延長線上には，独占企業の国有化段階での国独資税制論は，どのように位置づけられるかという問題がある。

加藤陸夫教授は1960年代から現在にかけて，租税論を含む財政学の領域で支配的影響力を発揮してきた学者の一人である。それを根源において可能にしたのは何であったか。筆者は教授の学問的特徴を次の二点に見い出したい。第一にわれわれは何よりも，業績全体に脈々と流れる批判精神をあげなければならない。それは資本主義の経済的諸関係の総体を批判的に研究するということ，その法則性を解明するにあたって従来 of 学説に厳格な批判的態度，つまりそれが何を明らかにし，何を明らかにしていないかを冷徹に評価する態度をとることを主な内容としている。およそあらゆる学問の進歩は，旺盛な批判精神の脈打つとき，最もよく成し遂げられた。これは教授の研究の軌跡にも明らかである。

第二に，この批判的精神がすぐれた独創性や構想力と緊密に結合したことである。これは教授の広く鋭い知的関心と豊富な経験を基盤とし，そこから生まれた。租税研究におけるその必然的な帰結が，堅固な論理性に裏付けられた租税理論の体系であったのである。