

日本の税金

— 3つのポイント —

内 山 昭

〈目 次〉

はじめに

1. 消費税導入の衝撃
2. ショップ勧告とは何か
3. 日本の経済成長と税制
4. 税金のゆくえ

はじめに

現代の「大きな政府」は、一般的に税金（租税）、公債、社会保険料、公共料金（公共サービスに伴う）を財源手段とする。現代の財政は一般会計、社会保険、財政投融资などを構成部分とし、お互いに密接な関係を持っているが、一般会計がその中核となっている。税金はこの一般会計を財源面で支えると同時に、社会保険（医療、年金、介護などの各保険）において重要な役割を果たしている。日本税制は88-89年、97-99年の改編＝税制改革を経て大きな転換を遂げた。これらの改編は消費税（付加価値税）の導入、税率引き上げ、所得税の最高税率や法人税の税率引き下げを特徴とし、ショップ税制改革（1949年）以来、約40年間曲がりなりに存続してきた税システムを解体した。21世紀が10年を経とうとしている今日も租税問題が一大争点であるのは、財政赤字の累積や高齢社会の進行のために大增税を迫られているためである。そして増税の方法は先鋭な対抗の中にある。

日本の税金を少し深く知るうえで、3つの重要なポイントがある。1つは消費税の導入（1989年）と税率引き上げ（1997年）、第2にシャープ使節団の税制勧告（1949年）と日本税制への影響、第3に税制改革についての2つの考え方と具体案である。

1. 消費税導入の衝撃

1.1 なぜ、消費税が争点となるのか

日本の消費税は、ヨーロッパ諸国をはじめ多くの国々では付加価値税（Value Added Tax, VAT）という名称になっている。ヨーロッパを旅行したことのある人は、買い物で受け取る領収書にVATが明記されていることを覚えているだろう。少し高額の商品に含まれるVATは空港で手続きをして、帰国後に払い戻しを受けた人も少なからずいると思う。消費税＝付加価値税は消費地で課税されるので、外国で購入して付加価値税を払っても、帰国後に自国で消費する場合に還付されるルールとなっているからだ。

私は消費税が導入される10年以上も前から、日本でも導入の可能性が強いと考えて、この税の研究に取り組んできた。1981年から82年にかけて1年余りイギリスとドイツに留学し、付加価値税を調査研究する機会を得た。そして1986年、この研究が一段落したので著書『大型間接税の研究—付加価値税の批判的研究』（1986年、大月書店、この研究で1987年に立命館大学から博士学位を授与される）にまとめて公開した。当時は消費税が日本ではあまり知られていないこともあって、この本は研究者だけでなく、多くの人々に読まれた。

現代税制では消費税（付加価値税）のほかに所得税、法人税が収入の多い基幹税であり、このほかに相続税（一定額以上の財産を相続するときにかかる税金）、ガソリン税、たばこ消費税などがある。府県や市町村に納付する税は地方税であり、個人住民税、法人住民税、固定資産税（家屋や土地の保有にかかる税）、事業税（事業活動を営む個人や会社に課税される）などからなる。税金のことを知る

ためには、これら一つ一つの税の仕組みやどれくらい課されているかを学ぶ必要がある。そして税金の負担が重いか軽い、公平に課税されているかを判断するためには、税金全体のシステムや負担水準をたしかめなければならない。

1980年代はグローバルな税制改革の時代であり、10年余の間にアメリカ、イギリスなどアングロ・サクソン系諸国をはじめ多くの国々で共通の性格を持つ税制の大改編が実行された。これは第1次、第2次の両世界大戦前後の税制大刷新（innovation）に匹敵し、先進資本主義諸国にとって20世紀3度目となる変革である。日本の場合も、国際的潮流と軌を一にする。これまでの所得税・法人税に重点を置く税体系は第二次大戦後の民主主義運動や民主化の高揚に照応し、福祉国家を支えてきたのに対し、近年の改編はこれに否定的で、消費税込入や税率フラット化、これによる累進負担の後退・逆進性の強化、法人負担の軽減に最大の特徴がある。¹⁾

わが国税制は「1988-89年抜本税制改革」（実施年）と「97-99年追加大改編」によって、それまでとは全く異なる姿へと変貌した。前者は堅固な税制の枠組みを構築し、後者はこれに沿った大幅な内容を加えたといえる。

<88-89抜本税制改革>

- (1) 消費税（付加価値税）の導入 89年 標準税率3%
- (2) 所得税率のフラット化
最高税率の引下げ 88年 70%—>60%, ブラケット数15—>12
89年 60%—>50%, 12—>6
- (3) 法人税率の引き下げ 89年, 標準税率40%—>37.5%,

<97-99追加大改編>

- (1) 消費税の税率引上げ 97年 3%—>5%, 特例措置の縮小（簡易課税）
- (2) 所得税の税率フラット化 最高税率の引き下げ 99年50%—>37%,
ブラケット数6→4
- (3) 法人税の税率引き下げ
98年標準税率37.5%—>同34%, 99年—>同30%,
課税ベースの若干の拡大（98年）

〔表1〕 税収構成の推移

（単位：兆円）

	国税収入	所得税	法人税	消費税	個別間接税	（社会保険料）
1960	1.56兆円 (100)	0.39 (100)	0.57 (100)	0	0.58 (100)	0.41 (100)
1970	7.07兆円 (453)(100)	2.42 (620)(100)	2.56 (449)(100)	0	1.94 (334)(100)	3.29 (802)(100)
1980	26.02兆円 (100)(368)	10.80 (100)(446)	8.92 (100)(348)	0	5.86 (100)(302)	18.16 (100)(552)
1990	58.21兆円 (224)(100)	25.99 (240)(100)	18.38 (206)(100)	4.62 (100)	7.29 (124)(100)	39.41 (217)(100)
2000	52.72兆円 (100)(91)	18.78 (100)(91)	11.74 (100)(64)	9.82 (213)(100)	10.24 (100)(140)	50.33 (100)(128)
2005	52.29兆円 (99)(90)	15.58 (83)(60)	13.27 (113)(72)	10.58 (229)(108)	10.16 (173)(99)	54.70 (109)(139)

（注） 個別間接税は個別消費税と流通税（印紙収入、トン税など）の合計である。

〔出典〕 国税庁統計年報などにより作成。

ここからわかるように、税制の改編は2つの内容を中心とする。1つは消費税（厳密には付加価値税）シフト、つまり税システムにおいて所得税や法人税のウェイトを低下させ、消費税の地位を高めることである。第2に、所得税、法人税の税率引き下げと税率構造のフラット化である。

消費税シフトはその導入、および97年の税率引き上げによって急速に進んだ。導入前の88年、国税収入52.19兆円（決算、以下同じ）において所得税のウェイトは34.4%。法人税35.3%、計69.7%を占めていたのに対し、間接税は26.8%であった。これが99年にそれぞれ31.4%、21.9%、計53.3%に対し、消費税だけで21.9%、間接税全体で42.8%となる。これ以降ほぼ同じ傾向であり、たとえば2003年、所得税30.7%、法人税22.3%、計53%に対して、消費税21.4%、間接税43.9%である。この変化は平成不況を一因とするとはいえ、明らかに税制改編が基本的要因である。抜本税制改革は混合税体系、つまり所得、資産、消費への各課税のバランスのとれた税システムをめざしている。ところが実際の税制は消費課税のウェイトが小さいので、消費税の導入や税率引き上げはこれを解決することになる。このように消費税シフトは改革の戦略に沿っていた。（表1参照）

第2の税率フラット化は所得税の最高税率引下げと法人税の税率水準（標準税率および軽減税率）の引下げ，他方で消費税の導入および税率引上げによって行われたことである。所得税の最高税率と最低税率の格差は87年に59.5%（ $=70-10.5$ ）であったが，99年以降わずか27%（ $=37-10$ ）となっている。3つの主要税の最高税率と最低税率との格差についても99年からは32%（ $=37-5$ ）であり，消費税率が10%になれば，さらにフラット化して27%となる。

：税率構造のフラット化　フラット化に最も近い日本語は「平坦化」または「なだらかにすること」である。税率のフラット化とはとくに累進税率を持つ所得税について最高税率を引き下げ，これと最低税率との差異を小さくすることをさす。フラット化の行きついた姿は単一の比例税率であり，差異は0である。1つの税率しか持たない消費税はこれにあたる。また所得税の最高税率を引下げ，消費税の税率を引き下げると，税システム全体の税率構造は一層フラット化する。

1.2 消費税シフトの税制改革

この抜本改革を消費税シフトの税制改革と名づけるのは，両面に注意を払いつつも抜本改革の焦点が消費税にあることによる。すなわち第1，第2の両面は表裏一体の関係にあり，一方で税率フラット化は減税，とくに高所得者への減税であるが，他方で消費税シフトは財源確保や増税手段として位置づけられている。ここで1点，注意しておきたい。80年代の国際的税制改革は税率のフラット化を共通の特徴としているが，消費税（付加価値税）シフトは必ずしもそうではない。日本，イギリス，カナダなどの諸国は付加価値税の導入，または一般売上税の他の形態から付加価値税への移行，その税率引き上げによってシフトしたが，アメリカのレーガン税制改革（1986）は所得税，法人税の税率フラット化に限ったからである。

消費税の持つ逆進性の要素と税率フラット化の結果，税負担配分の累進性が大幅に低下したが，これは高所得者の税負担や対所得負担率を減少させ，国民の大部分を占める中低所得層の税負担や対所得負担率の増大を意味する。この

変化は、どのような税システムの考え方にもとづくのだろうか。抜本改革の戦略路線は政府税制調査会の「税制の抜本的見直しについての答申」（1986、以下、税調「86年抜本答申」と略す）で初めて包括的に明らかにされた。この路線はその後、に策定される答申、たとえば「税制改革の答申」（1994、97—99年の追加大改編を準備した）、「これからの税制を考える」（1997）「わが国税制の現状と課題」（2000）に引き継がれていく。

わが国の税制改革は（水平的）公平、中立、簡素という3つの租税原則を重視し、これにもとづいて「所得、資産、消費への課税にバランスのとれた税体系」を構想した。この方向は現在に至るまで政府の方針として受け入れられている。ここでのポイントは3原則それぞれに込めた内容である。

公平原則の準拠に関しては水平的公平を重視するとの立場であるが、その理由は所得の平準化によって垂直的公平、別言すると税制による所得再分配機能の必要性が薄れているからだという認識にある。この点は、たとえば「今後の税制改革のあり方についての答申」（1993）の次の叙述に見られる。「所得水準の上昇・平準化と、租税負担の増大にともない、水平的公平がより重要になってきている」（同答申、10頁）所得不平等度の尺度であるジニ係数は、たしかに70年代に低下傾向を示した。しかし80年代以降現在に至るまで上昇傾向をたどったことが多くの調査によって明らかにされているし、最近は特に所得格差や貧富の拡大が国民の強い実感である。（たとえば、橋本俊詔『格差社会』2006、岩波新書、を参照）

中立の原則は税制が企業や個人の経済活動に対する介入を避け、企業間、個人間に有利、不利を生じさせないという原則である。税制によって経済活動を左右しない方が、むしろ企業や個人の活力をいっそう引き出し、経済効率をより高めるからだとされる。したがって、中立と効率というタームは税制に関してほぼ同義である。中立原則は税制改革への着手当初から一貫している原則であり、「86年抜本答申」では次のように強調されていた。「税制面からは、個人と企業の事業活動や消費行動に対し極力介入を避けて中立的に対処し、民間部門の自由な判断と選択にゆだねることが、経済全体としての活性化に資する」

（同答申17頁）

簡素の原則について政府の税制調査会（政府税調）は次のように説明している。「税制が簡素でわかりやすいこと、透明性が高いこと、自己の税負担の計算が容易で予見可能性が高いこと、さらに納税者にとってのコストが安価であること」しかし、簡素の原則に沿って実行された措置はきわめて少ない。消費税における広い簡易課税の存在は、一見簡素の原則と関係があるように見えるが、実際はそうではない。これによって消費税の算出税額は本則による本来の税額から乖離し、不透明なものとなる。この点は明らかに明確の原則に反している。適用を受ける事業者の売上高は当初（1989年）の5億円から次第に引下げられ、2004年から5000万円となっているが、この措置は中小事業者の消費税に対する反対を弱めるための政治的理由で設けられた。また所得税のブラケット数（税率区分数）が12から4に減少したからといって、仕組みがわかりやすくなったわけではなく、納税者の事務負担も減少しない。アメリカのレーガン税制改革（1986）などで税制の簡素化というのは、個人所得税や法人所得税における多くの特別措置を廃止して、人々が課税ベースと税率によって税額を容易に計算でき、また理解できるようになることをさしていた。しかしながらわが国では、とくに法人税の特別措置の整理・縮小はきわめて不十分であった。

以上のことからわかるように一連の税制改革が表向き3つの租税原則に準拠したといっても、実質的意味を持ったのは水平的公平と中立＝効率の両原則である。そして「所得、消費、資産等に課税ベースを適切に組み合わせつつ、全体としてバランスの取れた税体系の構築」（「86年抜本答申」、19頁）をめざし、個々の税は2つの原則に沿った内容に変更されたのである。この税システムが望ましいとする論理は、次のように展開される。シャープ税制改革から抜本改革までの税制は所得税、法人税を基幹税とし、個別消費税などの間接税や財産税で補完する構成をとってきた。ところが、この税システムは税負担が特定の課税ベース（所得課税）にウェイトをおいているので、弊害が多くなったとして否定される。すなわち、「税収が特定の税目に依存しすぎる場合、その税目の抱える問題点が増幅され、税負担の公平な配分を妨げ、国民経済に悪影響を

及ぼす」「30年余りの推移をみると、所得課税の負担率が上昇している一方、消費課税の負担率はこの間およそ半分近くに低下していることにかんがみ、その税体系に占める適正な役割を維持する見地から適正な見直しが要請される」（いずれも「86年抜本答申」19頁）としたのである。

ここから導かれる消費税シフトと税率のフラット化という2つの戦略は、政策当局によって「負担をできるだけ幅広く、薄く求めていく」（「86年抜本答申」17頁）「社会共通の費用を広く薄く分かち合う視点」（「88年中期答申」）と表現されていることにあたる。これは、周知のように現在（2008年時点）に至るまで継続している考え方に他ならない。この戦略目標の帰結はシャープ税制（1950年）以来、曲がりなりにも堅持されてきた所得課税中心の税体系、累進的な税負担のあり方を基本的に否定し、逆進的な税制を正当化するものである。

：累進負担（progressivity） 高所得はより高い割合で税金を負担し、低所得になるにつれてより低い割合で負担するか、免税にするすることをさす。

限界累進税率を有する所得税は累進負担に適している。

：逆進負担（regressivity） 低所得で税の負担率が最も高く、高所得になるにつれて、負担率が低下することをさす。すべての人が、同種の商品購入に際して同じ税金を負担する消費税は、逆進的な負担となる。

その根拠として当時（80年代～90年代前半）3点があげられた。第1に所得水準の平準化、つまり高所得者と低所得者との格差が縮小し、税制による所得再分配機能が相対的に低下していること、第2にフラットな税負担の配分が民間活力を維持拡充し、経済の活性化に資すること、第3に税率水準の引下げは諸外国における税負担との格差を解消し、経済社会のグローバル化への対応を円滑にできることである。これらを厳しく批判する八田達夫がいうように、中曽根・竹下税制改革（88-89抜本改革）の本質は所得税の最高税率の引下げと消費税導入による逆進的な税制への転換にあり、長期的な公的年金の財源確保、労働に対する非インセンティブの除去、水平的公平の回復が改革を正当化する根拠として用いられた。²⁾

2つの戦略、または「広く薄い税負担配分」という課税理念は、市場の働き

を全面的に信頼する新自由主義の経済社会観にもとづく。これは企業や個人の市場における自由な活動こそ、効率を達成し経済発展を可能にすると考え、政府の経済への介入、規制はその阻害要因として極力排除すべきことを主張する。したがって政策論の基調は一方で国営企業の民営化や規制、介入の縮小を行い、他方では小さな政府論によって社会サービス費（教育費、社会保障費、住宅費）のカット、抑制、高度累進課税の廃止を断行することにある。これら一連の施策は政府活動、財政支出、税制の面から「20世紀型の福祉国家」を解体する政策に他ならない。新自由主義は80年代以降、多くの国の政府が依拠するようになったが、その背景には長期の経済停滞や不況があり、福祉国家の存在や政府の規制をその主要因とする見方が大きな影響力を持ったためである。

2. シャウプ勧告とは何か

2.1 シャウプ勧告のポイント

シャウプ勧告（あとの用語説明を参照）は約60年前に作成、発表された。これは単に歴史的文書として重要であるだけでない。中央、地方の公務員や国税専門官の試験に類出するからということもあるが、現在およびこれからの税制を考える上でも輝きを失っていないからである。³⁾

税金はどここの国でも複数の税があり、それらの組み合わせ、つまりシステムをなしている。税システムはその理念の違いによって、現代には4つの考え方がある。1つは所得税中心主義である。ここでは法人の所得は最終的に個人株主の所得に帰属するとの考え方の下に、法人税に重要な地位を与えず、個人所得税を中心に税体系を構築しようとする。第2に所得税・法人税基幹主義であり、大会社が実体的存在であり、固有の担税力があるとみなし、所得税と法人税の2つを税体系の柱とすべきだとする。第3に支出税主義であり、家計支出（＝所得－貯蓄）を課税ベースとする支出税を税制の中心におき、貯蓄非課税に特徴がある。第4に混合税主義（ミックス・タックスシステム）であり、所得、

資産、消費という3つベースへの課税を組み合わせさせた税体系が最適となる。戦後の50年代から約40年間日本税制を規定してきたシャウプ勧告の理念は所得税中心主義である。90年代に実行された抜本的税制改革は混合税主義（Tax-Mix System）にもとづく。

シャウプ勧告は日本の税制を近代化し、所得課税（所得税、法人税）中心の税制を定着させる上で重要な役割を果たすとともに、総合累進課税を一大原則としていた。それは1988-89年の抜本改革までわが国税制の根底を脈々と流れてきたといえる。税制調査会の最近の答申「あるべき税制の構築に向けた基本方針」（2002年6月、以下「2002年長期答申」と呼ぶ）がその冒頭で「（現在も）税制の基本的理念、骨格は昭和25年（1950）に導入されたシャウプ税制に大きく依存している」と述べるほどである。

：シャウプ勧告（Shoup's Recommendation）日本がまだ占領下にあった1949年、連合国総司令部の要請を受けてアメリカ・コロンビア大学のC. シャウプ博士（1902-2000）を団長とする税制使節団が編成された。メンバーは後にノーベル経済学賞を受賞したヴィックリーなど7名である。同年、および翌50年の2回来日し、日本税制の実情を調査し、第1次、2次の報告書を作成し、日本政府に勧告した。とくに重要なのは第1次の「日本税制報告書」、The Shoup Mission, Report on Japanese Taxation）であり、とくに断らないときのシャウプ勧告はこれをさす。この勧告は税制だけでなく、日本における税制研究にも多大の影響を与え、貢献した。

シャウプ勧告は日本税制の全般について検討し、その論点は多岐にわたるが、税制構想の基本は次の3点に表れている。

1）所得税が現代において最も優れた税であり、税制はこれを中心に構成する。所得税は総合課税、つまり株式売買益（キャピタル・ゲイン）を含むあらゆる所得種類を合算して課税すること、税率は5～55%の累進構造（8段階）とし、最高税率を55%以上に高くすることは望ましくないとした。

2）法人税について、法人擬制説に立脚し、課税は個人段階で厳密に行われるので、企業の損益計算に対し近代会計原則に沿って可及的に緩和する。そし

て法人税は個人所得税の前取りであるので、税率は高くすべきではないとし、35%の単一税率を設定した。

3) 所得税中心主義の観点から広い課税ベースを持つ間接税、すなわち一般売上税（現在の消費税はこれの1形態である）を否定し、前年9月から実施されていた取引高税（一般売上税の1形態、1949年12月廃止）の廃止を勧告した。

精巧な論理で組み立てられたシャープ勧告には、2つの重要なポイントがある。第1は、所得税中心主義に代表される「合理的課税」の側面である。所得税は現代財政が要求する高度税収を実現する手段として適しているが、勧告は一方でこれに大衆所得税の性格を与えていた。大量の勤労者への所得税はその典型であり、給与所得への源泉徴収制度と特有の税率構造（少ない人的控除と低い所得から始まって急激に上昇する累進負担）を通じて弾力的な税収を確保しようとした。

高額所得層については、最高税率を課税所得30万円超55%（富裕税が成功した場合は、45%に引き下げる）に抑えていたものの、これに加えて500万円を超える純資産の所有者に対して0.5%から3%の累進税率を持つ富裕税（経常的財産税）の賦課を図った。注意しなければならないのは税率面での課税の優遇が同時に、厳密な所得把握と総合の上に成立していたことである。つまり勧告は所得税制度を恒久的税制の中核として確立するために、最高税率の高さよりも総合課税の徹底をより重視した。全額総合課税は、利子所得、配当所得（これには25%の配当控除を認める）、全キャピタル・ゲインを含むものであり、税務行政を改善する多様な措置（高額所得者のバランスシート申告義務、無記名または偽名預金の禁止、無記名証券の強制登録、税務調査の強化など）によってこれを保証しようとしていた。

第2のポイントは、法人課税の全面的軽課に代表される資本蓄積促進税制の側面である。法人税を軽減し、特に大会社の投資や成長に対するインセンティブの付与を勧告はどれほど意図したかについてである。ここでは個人株主に配当課税の優遇措置を講じたことよりもむしろ、会社、とりわけ大会社の内部蓄積に対する課税優遇の仕組み、具体的にいうと近代会計理論を税法に導入し、

未来費用（現在の費用ではないが将来のコストになる引当金や準備金）を大幅に損金として認める仕組みを提供したことの意義が大きい。勧告が立脚した法人擬制説は法人税軽減の理論的基礎となった。法人擬制説の根本は株式会社を株主の集合体と考え、法人所得は株主に配分されたときに、課税すればよいとする。ここでは会社の留保所得は、まだ分配されていない株主の所得と見なされ、法人税は個人株主への所得税の前取りと位置づけられるにすぎない。この考え方にもとづくと、課税ベースとなる企業の利潤計算そのものは必然的に重要な意味を持たず、大ざっぱな課税と厳密でない損益計算への道を開く。この帰結として、相対的に低位の法人税率（留保分、配当分とも35%の一律税率）、配当課税の優遇、資産再評価など、大会社の税負担を軽減する諸措置が提案されたのである。資産再評価とは戦後のハイパーインフレーションによって生じた取得価額と時価との乖離を解消するために、企業の設備資産価値を再評価したことである。これによって法人企業は大きな減価償却費の損金計上が可能となり、課税所得を圧縮できることになる。

2.2 シャウプ勧告をめぐる論争

シャウプ勧告自体、及び日本税制へのその影響の問題は今日に至るまで、税制研究の一大論点であり、2つの見方がなお厳しい緊張の中にある。1つは、勧告の本質が資本蓄積税制にあるとし、それが1980年代まで日本税制を貫徹してきたとする見方である。この見方は林栄夫、加藤睦夫に代表される。他方で、勧告は所得税中心主義の理想的税制を構想し、実現をめざしたが、その後の改編で解体したとするのが第2の見方である。ここでは法人税についても資本蓄積税制ではなく、中立税制であると見なす。代表的論者は宮島洋、藤田晴などである。前者の見方は1950～60年代に支配的であったが、80年代以降は後者の見方が多数説になりつつある。⁴⁾

宮島においては、勧告が批判の対象とした日本税制は戦後インフレーション下の特殊な税制であり、これを評価基準とすべきでない、とし、2つのアプローチ、第1に日本と同様の経済状況にあった西欧諸国との比較から企業税制の

評価する、第2に勧告がアメリカ税制の批判的継承という性格を多分に有することに着目し、勧告をその歴史的発展過程に位置づける、ことが採用される。これにもとづく分析から、法人擬制説を基礎とした法人軽課措置、資産再評価の容認、減価償却制度の弾力的取扱いなどを資本蓄積促進目的といえないとの結論を導く。そして勧告の資本蓄積に対する方針は、租税による資本侵食を防止すること、負担の公平を維持しつつ資本蓄積を促進することにあるとし、次の評価を下す。「減価償却の高速化、利潤留保の促進、特定所得の減免などによる資本蓄積の刺激という考え方は（勧告に）ほとんど見られない。それは課税所得の正確な算定、及び不当留保に対する課税強化というシャープ勧告の方針、つまり企業や大株主に対する特権的な優遇措置の排除という方針からみて当然の帰結であった。⁵⁾」

これに対して「資本蓄積促進税制」論では、前述の2つのポイントは別々のものではなく、また所得税と法人税は密接な関連を持つと評価する。すなわち、第2の側面は税制の首尾一貫性や整合性という第1の側面に支えられてその威力は倍加するという関係にある。その根拠は2点ある。第1に法人擬制説の下では、個人所得税の課税が適正に行われれば行われるほど、法人税は相対的に軽くてよいとの結論が受け入れられる。法人税は個人所得税の源泉徴収の前取りとしての意義しか与えられず、課税の完結は個人段階の所得税にゆだねられているからである。

第2に、キャピタル・ゲイン全額課税制度（キャピタル・ロスの全額控除と一体）が法人軽課の論理をいっそう強固にする。このシステムは勧告において所得税—法人税体系の中核であり、税制改革プログラムのキーストーンたる地位を与えられていた。たしかにこれが、総合所得税の実質を保障するポイントであることは確かである。だが、ここにとどまる限りは全く不十分であって、肝要なことは次の点にある。勧告が個人所得として分配されない法人利潤、つまり内部留保について個人株主段階における株式譲渡益（キャピタル・ゲインの実現形態）全額課税によってこれを捕捉できると見なしたことである。内部留保の一部である秘密積立金には、寛容な態度がとられた。それは企業会計に計上

されない、利益の過少計上による企業内部に隠された利益剰余金であるが、これに寛容であっても市場で敏感に察知され、株価の水準に反映されるとした。

内部留保の大きさが株価に反映されることは一面の真実だが、株式のキャピタル・ゲインと法人の内部留保を同等なものとして位置づけ、前者への課税で後者を捕捉できるというのは1つのフィクションにすぎない。この論理に支えられて、法人課税を優遇する諸措置は合理性の外観、外装を与えられたことになった。広い範囲に及ぶ企業の損益計算の可及的緩和（棚卸資産の経費、修繕費の取り扱い、減価償却方法の選択、貸倒引当金などの設定における企業経理の是認、これらに対する税務行政の干渉排除）、低い法人税率、住民税の免除等がそうである。

われわれは勧告の本質を「合理的税制」の点にはなく、その外観の下に明確に打ち出されている強度の資本蓄積促進税制に見出す。最大の根拠は勧告に特有の法人軽課、とりわけ大会社を優遇する資本蓄積税制は個人所得税の確立を前提とし、支柱として構築されているからである。そしてキャピタル・ゲイン全額課税制度は擬制説にもとづく法人課税の構成を最重要点で補強し、資本蓄積税制の仕上げをなすものに他ならない。

3. 日本の経済成長と税制

シャープ勧告は1950年代から80年代にかけての約40年間日本の税制に大きな影響を与えてきたが、その中身は決して単純でない。その主な理由はその後の税制改正が勧告の方式を受け継ぎ拡大させた面と、勧告を修正ないし逸脱した面が絡み合っているためである。シャープ税制がめざした資本蓄積税制、つまり税制を通じて企業の成長を最大限支援することは、法人税負担を低位に抑えることによって長期にわたって生き続けた。当初は法人税の税率が低かったし、税率が40%を超えて高くなったとしても、課税ベースが様々な措置（租税特別措置をさす）によって狭くなり、実質的な税負担は低位のままであったからである。課税ベースを狭くする諸措置は当然許容できることであり、勧告の論理

と決して矛盾しない。それは勧告が法人の損益計算を可及的に緩和することを認めているからである。

他面で勧告のいくつかのキポイントが放棄され、基本原則からの逸脱がある。第1に次の措置によって、総合所得税が解体された。利子所得、配当所得に対する源泉徴収制度がまもなく復活し、分離選択課税が導入され、有価証券譲渡益課税（キャピタル・ゲイン課税）が原則的に廃止されている。さらに日本政府が資産性所得を把握するために必要な行政措置を軽視、ないし無視する態度をとり続けたことは、総合課税の前提が整備されないことを意味した。

第2に、キャピタル・ゲイン課税の廃止や資産所得（利子、配当）への総合課税の断念は法人税を擬制説によって構成する論理の一貫性を断ち切ることになった。前述のようにキャピタル・ゲインの全額課税制度は所得総合のキポイントとされ、個人所得税と法人税の統合および法人税の構成自体のアキレス腱たる位置にある。それにもかかわらずである。

これら両面のどちらを重視するかによって、わが国税制の展開が基本的にシャープ勧告の貫徹であるという評価と、そうではなくシャープ税制の解体、崩壊であるという評価が生じた。われわれは前者がより実態に即していると考える。勧告の主要部分は、高度成長期以降の税制にその枠を拡大しつつ濃厚に受け継がれたからである。貫徹の方法は巨大企業の急成長、強度蓄積の局面にふさわしいなりふり構わないという徹底した仕方となり、その結果シャープ勧告が組み立てた個々の税制間の関連はバラバラに分解された。しかし、この逸脱や修正に見えるかなりの部分は勧告の論理構造の延長線上に位置するものであった。こうしてわが国の税システムは全体として資本蓄積税制という性格を刻印され、重化学工業の大企業群を基軸とした経済成長の重要なテコとしての役割を果たしたのである。だから1988-89年の税制改革が、シャープ以来の抜本改革と言われることにもなったのである。⁶⁾

ただ次の点には留意しておきたい。シャープ勧告自体の評価に2つの見方が存在するのは内容に2つの主要側面があり、両面が密接な関連を持つ税法系として組み立てられていること、また日本税制への影響も貫かれた側面と解体さ

れた側面があり、しかもそれらは錯綜しているためである。

シャープ税制に規定された日本税制は高い経済成長の下で、50年代後半から80年代までの期間に一定の変動を伴いながらも税収の顕著な伸張を達成した。国税収入において税収増の主役は所得税と法人税であった。60年代の10年間（60-70年）に国税収入は4.53倍に増加したが、所得税、法人税はそれぞれ6.20倍、4.49倍の伸びであった。70年代には各々3.68倍、4.46倍、3.48倍、80年代には各々2.24倍、2.40倍、2.06倍であった。これに対して90年と比較して2000年には各々0.91倍、0.91倍、0.72倍とマイナスである。また所得税、法人税のウェイトはたとえば70年に70.4%、80年に75.8%、90年に76.2%を占めていた。（前出の〔表1〕参照）

このような税制と顕著な税収増、及び税収構造には2つの重要な意義がある。1つは、シャープ税制にもとづく法人税が擬制説に立脚し、特に大法人に対して軽課であったにもかかわらず、法人税収がかくも伸張できた理由についてである。その根本的要因は日本経済において支配的地位にあった大法人の企業システムが「日本的経営」、または「会社主義」の下にあったことである。このため高い増加を示した企業収益のうち株主への配当はきわめて小さく、また経営者報酬が相対的に小さいことによって、収益の相当部分が企業内部に留保された。法人税収の伸張や高いウェイトはその結果に他ならない。

第2に所得税、法人税を基幹税とする税制は20世紀型の福祉国家に照応した税システムであり、ヨーロッパやアメリカの福祉国家の場合と共通する。日本型福祉国家は60年代から80年代にかけて形成、展開したが、これに要した巨額の費用は高い経済成長率もたらす所得税、法人税中心の税収増加によって調達されたからである。

近年の抜本税制改革が法人税や所得税の大幅減税をとめない、両税の地位を低下させると共に、経済停滞と相まって国税収入の目立った縮小をもたらしたことと好対照をなす。そして、後に示すように福祉国家の変容と税システムの転換はパラレルであり、相互に密接な関係にある。

4. 税金のゆくえ

4.1 財政の無駄と増税問題

増税をめぐる厳しい対抗は21世紀に入ってからでも政治経済の重要な争点であり続けているが、これには重要な前提がある。増税問題が出てくると、多くの人々は財政支出に多大の無駄があるのではないかとの疑問を持つ。財政の無駄とは、あまり必要でない道路や空港、公共施設を作るために税金を使うことをいう。また過去において重要な役割を持つ支出であったが、すでにその役割を終えたのに支出が継続していることもいう。さらに支出に根拠はあるが、1000億円で済む仕事に1500億円もかかる場合も税金の無駄使い、ないし財政の非効率である。なぜこのようなことが起こるかという、政治家が選挙地盤を維持するためであったり、官僚制度が自己の利害、つまり仕事が減ると人員枠も減らされるのでそれを阻止するためであったりとそのほとんどは嘆かわしい理由による。しかも政治家は地元にかかわる財政支出には執念を燃やす割に、必要な増税に対しても発言はきわめて慎重である。増税に積極的であると、衆議院や参議院の国政選挙で得票が減ることを恐れてのことである。財政の非効率は地方財政について広くあてはまる。しかもその理由が地方政府の首長や議員、自治体職員の利己的な動機にもとづくことも、国の財政の場合と同様である。

したがって、増税が日程に上るときには財政の効率化、すなわち財政支出の浪費や非効率の排除、不要な人員（公務員）の削減、配置換えを徹底して行わなければならない。しかし景気がよくなって税収入が増えるか、増税が可能になると財政の効率化が停滞しがちである。これは悲しい現実ではあるが、これを打破できないと必要な増税でさえ決してできない。近年は特に税金に対する国民の理解が改善され、監視が厳しくなっているからである。

筆者は国レベルで3兆円以上、地方レベルでも同程度の財政支出の浪費、非効率があると考えている。客観的に見て筆者が5～10兆円規模の増税が不可避

であるというのは、これらの非効率を排除した上でのことである。それが出来ないとすれば増税の規模はもっと大きくなるし、増税したとしても必要などころへの資金配分はできない結果となる。この点を重ねて強調し、確認しておきたい。

増税をめぐる対抗のゆくえは日本の経済社会システム、すなわち「21世紀型福祉国家」構築の帰趨と深く関わる。政府の税制調査会はその方針を答申「あるべき税制の構築に向けた基本方針」（2002年6月、前出の「2002年長期答申」10頁参照）、「少子高齢社会における税制のあり方」（2003年6月、以下「2003年中期答申」と呼ぶ）で示しているが、増税を不可避とする主な理由は次の2点に集約できる。

第1に、財政赤字の累積が膨大な規模に達し、増税しないと財政の維持可能性が危うくなっていることである。その規模は2009年3月末で一般会計国債の残高だけで553兆円（建設国債235.4兆円、赤字国債317.6兆円）、その他を加えた長期債務615兆円と見込まれる。このような巨額の財政赤字は景気を下支えするための公債の大量発行と、他方で長期の不況と重なる減税でもたらされた税収の停滞を主要因とする。具体的な数字でみると、一般会計の収入に占める公債収入のウェイト（公債依存度）は2002～04年40%（2004年35.49兆円、41.8%、決算）を超え、以後若干漸減するものの2008年度も30%（25.34兆円、30.5%、当初予算）以上である。歳出に占める公債費（公債利子と元金の返済費）は96年から全歳出の20%を上回り、2000年には21.96兆円、25.8%に達した。2005～06年18兆円台（2006年18.76兆円、歳出比23.5%）、2007年からは20兆円（2008年20.16兆円、同24.3%）を越える。2008年度についていうと、発行額25兆円余に対して、公債費は20兆円余（うち利子支払い9.34兆円）と約80%の大きさである。

第2に、歳出面では一般会計の社会保障費が少子高齢社会の進行によって増加し続けていることである。社会保障関係費（一般会計）は2003年に20.38兆円（歳出比、24.8%）と20兆円を超え、2006年20.55兆円（決算、同25.2%）、2008年21.78兆円（予算、同26.2%）にのぼる。一般歳出に占める割合は2004年度から40%以上となり、2005年度には43.1%、2008年46.1%（予算）に達した。社会

保障費のなかでは介護保険制度の導入とそこへの国庫負担によって2001年以来、社会保険費が77—78%（2005年77.8%、15.86兆円）を占める。それは年金、医療、介護の各保険に対する国庫負担であり、その主要部分は高齢社会の進行に伴うものである。年金、医療、介護を中心とする社会保障給付は2006年に90兆円余となったが、これは2015年に約116兆円（1.29倍）と見積もられている。（厚生労働省「社会保障の給付と負担の見通し」2006年）これらに対する給付抑制や社会保険料の引き上げはすでに限界に達し、国庫負担の増加、つまり増税以外に制度を維持する方法がないのである。⁷⁾

年金、医療、介護、雇用の各社会保険や生活保護（公的扶助）は福祉国家の骨格であり、財政の維持可能性がこれを支えている。したがって増税の規模と方法は社会保障給付のあり方や財政支出の構造を規定し、新しい福祉国家の内容や性格に大きな影響を与えることになる。

4.2 税制改革の2つのオプション

現在の政府与党が88—89年の抜本改革以来の枠組みを引き継ぐことに変わりないから、焦点は増税をどのような方法で行うかということになる。客観的に見て課税当局は、さしあたって5兆円、中長期的に10—15兆円（年額）規模の増税を想定していると考えてよい。その主な手段が消費税と所得税であることは、税制調査会の答申に明記されている。

1) 消費税の税率の10%以上への引き上げ

「歳出全体の大胆な改革を踏まえつつ、……二桁の税率に引き上げる……。これが今後の税体系見直しの基本となる。」（2003年中期答申）

2007年11月の政府税制調査会の中期答申「抜本的な税制改革に向けた基本的考え方」は増税規模、税率水準など具体的提案を明示していないが、増大し続ける社会保障の財源として消費税が最もふさわしいと次のように断言している。「消費税は、社会保障財源の中核を担うにふさわしい」「勤労世代など特定のものへの負担が集中せず、その簡素な仕組みとあいまって貯蓄や投資を含む経済活動に与える歪みが小さい」（同答申、p21）消費税を10%へ5%引き上げるこ

とによる増収は、非課税範囲の拡大や軽減税率の導入によって10兆円程度（2兆円×5%）になると推計される。

2）所得税，相続税の大衆課税の拡大

「個人所得課税を将来にわたり構築することは、国民の負担増を伴うものとならざるを得ず、……」（「2003年中期答申」）「経済社会の構造変化に対応するため、諸控除の見直しなどを図る。」（「2002年長期答申」）。扶養控除のような諸控除は課税されない所得であり、この縮小は課税最低限の引き下げを意味するから、これまで免税であった人が所得税を払うことになり、低所得者の負担を増加させる。同長期答申はまた、「累次の減税の結果、（所得税の）税負担水準が極めて低いものとなっており、基幹税としての機能を回復する」とも述べている。しかし現在の最高税率40%をたとえば50%に引き上げ、高所得者への負担増によって回復するのではなく、多くの人々への負担増、つまり大衆課税のいっそうの強化によって行うというのである。

相続税についても税調答申が述べるように、所得税と同様の方針である。「基礎控除については……「広く薄く」の観点から引き下げ（る）」「最高税率については……諸外国の例に比しても相当高いことに鑑み、引き下げる」（「2002年長期答申」）現在相続人が二人のとき、一人3500万円、2人で7000万円まで財産額が控除を認められるから、この引下げは小さな相続財産への課税の拡大、負担の強化を意味する。他方で相続税の最高税率を引き下げることになれば、多額の財産を持つ人の負担は大幅に軽減される。たとえば最高税率が10%引き下げられると一人の相続財産が3億円を超える人は2500万円以上（概算）も減税となる。

消費税の税率引き上げや、所得税の諸控除の引き下げは、強度の大衆課税による増税であり、人口の大多数を占める国民に重い負担を求める。高齢者のほとんどは年金生活であり、低所得者が多い。しかも近年貧富の格差、所得格差が拡大し、ワーキングプアや非正規雇用の低所得者が急速に増大してきた。これは各種の統計に表れているだけでなく、私たちの実感である。大衆課税の強化はこれを是正するのではなく、逆にこれを強めつつあり、社会的弱者と言わ

れる人々に特につらくあたる。このような増税の方向は日本の「激しい格差を当然視する福祉国家」への道を支える。

しかしながら、上記の方向とは本質的に異なるもう1つの選択肢、増税のオルタナティブがある。その立脚点は「所得税がベストの税である」との税体系論を堅持するマスグレイブとヨーロッパのグリーン税制改革によって与えられる。マスグレイブ（R.A）は1989年の論文「所得税の累進性を強化せよ」で累進所得税の再建を次のように主張した。アメリカにおける所得税のフラット化や法人税率の引き下げ、支出税や付加価値税の連邦への導入論は税制のあり方としても税収確保の点からも正しくない。所得税の累進税率構造の回復こそ、最良の方法である。最高税率の引き上げによる中高所得層への負担強化が、すでに行われていた課税ベースの拡大と結合すれば、必要な税収確保が可能になる。また支出税や付加価値税は否定的に評価される一方、法人税には一定の重要な役割が与えられる。所得税の累進性再建はアメリカの財政赤字問題を解決するとともに、福祉国家の存続が要請する財政需要、教育、児童福祉、環境、公的インフラ整備の財源確保を可能にする。マスグレイブに代表される税制改革の方向は「一定水準のナショナル・ミニマムを維持し、格差の小さい福祉国家」への道を切り開く⁸⁾。

炭素税や廃棄物税などの環境関連税（環境税）はもともと環境政策の手段の1つであった。しかし、化石燃料消費の増大による地球温暖化の進行をはじめ環境破壊の拡大と深まりは、同時に環境税による税収入が膨大な規模になることを伴った。グリーン税制改革（税制のグリーン化）とは環境税の導入・強化によって税制におけるそのウェイトを高め、税制自体に環境破壊の防止や環境保全に対する積極的役割を持たせようとする。先行的に税制のグリーン化を推進してきたEU諸国では、税制における環境関連税の地位が高く、環境政策としても高い有効性を発揮している。またEU諸国は国民負担率が50%を超える高い水準に達していたから、多くの場合グリーン税制改革が税収中立の下で行われ、所得税、法人税の減税、または社会保険負担の軽減と組み合わせられた。これに対して日本はEU諸国と比べて国民負担率がかなり低いから、高い税

率の環境税を導入する余地はきわめて大きく、税制のグリーン化と他の税目の減税を組み合わせる必要はほとんどないといえる。⁹⁾

このような税制改革および増税手段のオルタナティブは高所得や大資産、すなわち担税力のある個人や会社が担税力にふさわしいより大きな税を負担するとともに、中低所得層にも一定の負担増を求める。具体策は以下のように列挙できる。

- 1) 所得税の最高税率を現行の40%から1986年までの水準70%に復帰する。さしあたって98年までの50%に戻す。相続税の最高税率についても、所得税と同じ70%とする。
- 2) 分離課税となっている資本所得への課税は現行の20%から30%に引き上げる。所得税の適用限界税率 R_m が30%より低い場合、簡便な方法でその差額 [資本所得 $\times(30-R_m)$] を還付する。
- 3) 法人税の標準税率を89年の水準である40%（中小企業などへの軽減税率は30%に）に引き上げるとともに、現行の課税ベースは維持する。赤字を計上した法人は法人税を負担しないから、景気への影響はそれほど大きくない。
- 4) 消費税の税率は3%に戻すことが望ましいが、税システムの中で基幹税ではなく補完税に位置づける。消費課税は担税力のある商品・サービスへの課税強化の手法、またインターネット取引への課税方法を開発する。
- 5) 5兆円規模の環境税（CO₂税）を導入する。環境税は消費課税の性質を併せ持ち、基本的に比例税の構造を持つために、逆進負担の問題が生じる。しかし消費税と比較して許容度は相対的に高く、消費税増税より望ましい選択である。
- 6) 軽度の累進税率0.5~2%、基礎控除3億円付の富裕税（経常的財産税）を導入する。¹⁰⁾

このオルタナティブの実現は容易でないが、格差の小さい「公正で健全な福祉国家」を再建しようという人々の意志を結集できれば決して不可能でない。

注

- 1) 国際的動向については内山昭『会社主義と税制改革』1996, 「第11章 税制改革の国際的動向と日本」参照。
- 2) Hatta, T, *The Nakasone-Takesita Tax Reform : Critical Evaluation*, *American Economic Review*, Vol. 82, No. 2, May 1992, pp. 231-236.
- 3) 谷山財政税制研究所『税制研究』54号（2008年）はその全体を使って「シャウプ勧告60年記念特集」を行い、13本の論文を掲載している。筆者も「シャウプ勧告の功罪と今日の日本税制」と題する論文を寄稿した。同号参照。
- 4) シャウプ勧告に関する代表的論者の研究は次の通りである。宮島洋「シャウプ勧告の再検討」『経済評論』21巻4号, 1972年, 「シャウプ勧告の評価——企業税制について——」林健久・貝塚啓明編著『日本の財政』第10章, 1973。同教授はこの研究において、加藤陸夫、林栄夫など資本蓄積の促進に勧告の本質を見る立場を厳しく批判している。林栄夫『戦後日本の租税構造』1958, 加藤陸夫「資本蓄積の租税構造論」『立命館経済学』9巻4号, 1960, 同「租税」島恭彦, 林栄夫編『財政学講座』第3巻『日本財政の構造』1964（両論文とも加藤陸夫『日本の税制——歴史・理論・改革』1989, 所収。内山昭『会社主義と税制改革』1996, 第6章。
- 5) [宮島. 1973] pp. 229-230.
- 6) 前出の[加藤陸夫. 1989], [内山昭. 1996] は、このようなスタンスで高成長期から80年代にかけての日本税制を分析した。
- 7) 2008年度の第64回 IIPF（国際財政学会, オランダ・マーストリヒト大学）の年次大会に招待されたドイツの経済学者 Boerssh-Supan 教授（マンハイム大学）は「ヨーロッパの高齢社会にかんする神話と誤解（“Myth and Misconceptions about aging in Old Europe”）」において次のように述べている。高齢社会の問題点として、①高齢社会の経済はゼロ成長を運命づけられ、手の打ちようがない ②60才以上の労働者は若者から仕事を奪っている ③60才以上の労働者は生産性が低いが、それはイノベーションについていけず、また疾病率が高いためである ④60才以上の労働者は健康上の理由から早期に退職する必要がある、ことがあげられるが、それらは神話であり誤解にすぎない。少なくともドイツ、フランス、イタリアーではすべて否定され、事態は正反対であることが証明される。このことは高齢社会で税負担の水準が高くなっても、経済パフォーマンスに活力が失われないことを含意する。
- 8) R. A. Musgrave, “Strengthening the Progressive Income Tax : The Responsible Answer To America’s Budget Problem” *Economic Policy Institute*, Washington, DC, 1989.

- 9) グリーン税制改革については、たとえば OECD 『環境税の政治経済学』（環境省環境関連税制研究会訳）2006、特に 2、6、10 各章、参照。
- 10) シャウブ勧告は富裕税に次のような積極的評価を与えていた。「最も重要なことは、所得税と富裕税との結合が所得税 1 本にしてこれと同程度の累進税を課する場合と比較して、生産と投資意欲に対する影響がはるかに小さいことである」 「富裕税を実施する際の税務行政上の問題を検討した結果、この租税をできないほど困難な問題は存在しない」シャウブ勧告巻 I、p. 41 および p. 42.