

宮島洋著『租税論の展開と日本の税制』

(日本評論社 1986年)

藤 岡 純 一

宮島洋著『租税論の展開と日本の税制』は、包括的所得税、支出税、付加価値税、最適課税論などの現代における租税理論の検討を土台にして、現代日本の税制と税制改革の基本的方向についてのプランを示した、体系的な著作である。同書の執筆のきっかけは、「経済セミナー」での税制改革に関するインタビューであったが、内容はかなり高度なものになっている。氏のそれまでの、租税論、租税政策論、わが国の税制の歴史的研究や現状分析、税制と租税政策の国際比較などの研究成果をまとめ、氏としては初めて、「価値判断、現実性、具体性などを否応なく要求され、しばしば論理性や整合性を犠牲にせざるを得ない政策提言の場」(P. 292)に踏み込んだものである。

本書は、第1部、租税の理論と実際、第2部、現代日本の税制 — 沿革と現状、第3部、税制改革 — 論議と動向、の3部から構成される。第1部では、包括的所得税の立場から、支出税、付加価値税、最適課税論などを批判的に検討している。

1970年代に、ブループリント、ミード報告、ローディン報告など、先進資本主義国で相次いで、支出税の構想が出されるが、その出発点となったのが、1974年のアンドリュースの論文であった。この論文において、古典的支出税における実行不可能性の難点を解決しようと試みられているが、この主張の核心は、一定の条件のもとで、資産(貯蓄)・借入れ項目を適格勘定(ブループリントの用語、ミード報告では登録勘定)から除外し、前納勘定(非登録勘定)方式を導入することにあった。これによって、住

宅などの耐久財を資産カテゴリーから除外し、事実上消費扱いすることにより、帰属所得の算入問題を回避することができる。また、資産(貯蓄)・借入れに関するいっさいの管理、記録、申告などが不要になり、納税・徴税コストが節減される。しかしながら、本書では、前納勘定が全面的に採用されると、このタイプの支出税は、実は、労働(稼得)所得のみを課税ベースとする、いわゆる賃金税ないし労働所得税と同じものになること、前納勘定方式では、消費と納税の間に時間的ズレが生じ、年々の課税ベースは必ずしも消費ではなくなってしまうことを指摘し、理論とモデル提案との乖離を批判している。また、現代的支出税の実際の側面として、キャピタル・ゲイン不算入などのループホール(租税回避)の発生、遺産・贈与の取扱の問題、支出税における特別優遇措置、税務行政と脱税などについて指摘し、批判している。

宮島氏は、付加価値税について、基本的には批判的である。負担における逆進性、物価上昇、執行コストの増加、脱税の存在などについて、ヨーロッパの教訓をも踏まえながら論じている。だが後に述べるように、氏は消費型付加価値税を完全には否定していないのである。

資源配分の効率性を重視する最適課税論は、「超過負担をもたらさない課税を「中立的な課税」と呼び、これを最も重要な条件と考えてきた。この考えに立つ間接消費税の場合、弾力性の小さい必需品的財・サービスほど高い税率を、逆に、弾力性の大きい奢侈品的財・サービスほど低い税率を適用することになり、垂直的公平を全面的に否定することになる。個人直接税の場

合も、供給弾力性の小さい生産要素の所得ほど高い税率を、逆に、供給弾力性の大きい生産要素の所得ほど低い税率になり、従って、資本資産の方が労働よりも弾力的であるので、資産所得軽課論、労働所得重課論が主張され、公平な分類所得税（資産所得重課、労働所得軽課）と真っ向から対立することになる。宮島氏は、最適課税論は公平の観点から受け入れがたいと述べている。

包括的所得税については、カーター報告をモデル提案と見なして検討している。この所得税のもとでは、経済力の源泉、形態、発生タイミングの差異については全く考慮されず、同額の所得を全く同一に扱う。公平の観点から、分類所得税論による批判もあるが、「そもそも包括的所得税の累進税率構造（課税最低限を含みます）そのものが、資産所得と労働所得の分配上の特性から、労働所得軽課ないし資産所得重課の機能を実質的に果している」（P. 104）と述べている。包括所得税の問題点は、第一に、資産価値の評価、全面的インフレ調整などの理論とモデル提案との乖離、第二に、贈与・遺産の別建課税、特別優遇措置、税率の引き上げと累進の強化、執行上の難点などの、モデル提案と実際の乖離にある。この乖離を是正するために、後に、タックス・ミックスのモデルが提案される。

本書では、カーター報告を包括的所得税のモデルとしているが、他の形態のものも考えられる。カーター報告では、所得税の最高税率を引き下げ、所得税と法人税との統合が主張されているが、包括的所得税から法人税を分離する考え方も成立し、包括的所得税ならば必ず統合論であるとは限らない。また、シャープ税制勧告のように、所得税の最高税率を引き下げる代わりに、富裕税を創設して、垂直的公平を図る考え方もある。カーター報告では、公平原則を基幹に据えながらも、経済効率との調和を図っており、ここにその限界がみられるのであるが、

この点をより詳細に論じる必要があったと思われる。

第2部における最大の論点は、宮島氏が、戦後税制史のもっとも重要かつ顕著な特徴として、シャープ勧告で形成された包括的所得税の労働所得税への変質過程を挙げている点である。これは、有価証券のキャピタル・ゲイン課税の廃止、利子の源泉分離課税、少額貯蓄非課税制度、配当の総合課税（配当控除あり）・源泉分離選択課税・申告不要という3方式の配当課税制度等によって、資産所得の非課税化や分離課税化が進行したことを論拠としている。確かに、利子に対する35%の分離課税や証券のキャピタル・ゲインの事実上の非課税、土地・建物の長期譲渡所得の分離課税など現行所得税に多くの問題点があり、このことが水平的かつ垂直的公平を大きく歪めていることは事実である。しかしながら、そのことを労働所得税化と言いつつかについては疑問の余地が大いにある。土地・建物の譲渡所得については、より課税が強化された時期もあったし、利子・配当についても不十分ながら課税されている。重要なことは、より公平な税を要求する国民の声があり、これが資産所得に対する一層の軽課を押し止めていることである。「労働所得税化」という表現は、「総合所得税からの乖離」に留まらない、より本質的な転換を意味し、更に、総合所得課税の現実的可能性に対する抜きがたい疑問を想像させる表現である。宮島氏のタックス・ミックス論は、基本的に包括的所得税の立場に立ちながらも、その実行可能性に疑問を持っていることから生じる必然的な帰結であるといえる。

所得税の現状分析に関して賛成できるのは、資産所得課税の問題点の外に、給与所得控除を課税最低限に算入すべきでないという点である。給与所得控除の根拠には、(1)担税力調整説、(2)必要経費控除説、(3)所得補足率格差の調整機能説、等がある。氏は、現在は必要経費控除説が中心になっているが、これを前提とすると、給

与所得控除は他の所得控除（人的控除）とは全く性質を異にすると述べ、国際比較などには用いるべきではないとしている。特に(3)の根拠については否定的である。また、極めて高額な給与収入部分にも必要経費を認めることについて、高額給与収入は労働報酬よりも利益処分の性格の強い役員賞与のウェイトが高いという理由から、否定的な見解を取っていることについても同意できる。税率について、課税総所得が3,000万円を超えるような給与は全く例外的なものと言えるので、「わが国の現行税率表における最高税率が著しく高いという議論は実態の裏付けに欠けている」(P. 189)という指摘は重要である。

見解の異なる論点の一つに、クロヨン問題がある。これは本書でも述べられているように、所得種類間の所得把握の格差問題である。「全面的に源泉徴収される給与所得と全面的に申告納税に依存する事業所得（営業所得・農業所得）との間に無視しえない所得把握格差が存在すること、すなわちいわゆるクロヨン問題が実際に存在することは、ほぼ間違いない」(P. 194)と述べている。しかしながら、国税庁の調査では、農業所得も営業所得も、所得把握率は約8割である。しかもこれらの所得には給与所得控除（筆者は、その一部は資産所得に対する勤労所得の軽課の意味を持つと考える）が適用されないため、実効税率が給与所得に対して著しく高くなっている。これらのことを勘案すれば、所得把握に一定の差はあるが、クロヨンとして問題にするほどの大きな差ではないと考える。また、青色専従者給与の一人当たり平均140万円が高過ぎるという氏の主張にも納得できない。配偶者の就労の実態がある限り、経営の不安定性、長時間労働の実態等を考えるならば、また、民間平均給与と比較すると、低過ぎるとは言っても、高いとは決して言えないであろう。国民健康保険料の高さは、税に劣らず、自営業者の生活を圧迫している。他方で、フリンジ・ベネ

フィットの存在などのため、給与所得の把握率も100%ではない。要するに、給与所得、営業所得、農業所得などの勤労所得全体の負担が著しく増大し、本来ならばより重課されるべき財産所得（零細貯蓄の利子を除く）が軽課されている構造が問題となるのである。

本書では、著者も述べているように、法人税についての議論が不十分であるが、この検討を行えば、戦後日本税制の展開過程についての認識も異なったものとなるであろう。

第3部は、イギリス、アメリカにおける税制改革の動向を踏まえながら、日本の税制改革論議の検討を行っている。イギリスの1984年の改革とアメリカの1985年レーガン税制改革について、次のように指摘しているのは興味深い。「インフレーションが収束に向かうにつれて、また、投資促進的税制の弊害が明らかになるに連れて、消費ベース課税や資金ベース課税の動きに疑問が持たれるようになり、逆に所得ベース課税の再評価が始まった」(P. 260)。具体的には、イギリスにおける資本控除の段階的廃止、アメリカにおける投資税額控除(ITC)と早期コスト回収制度(ACRS)の廃止などである。また、共に税率構造のフラット化（経済的中立性）と課税最低限の引き上げを行っている。アメリカの場合、高額所得層の課税ベースの拡大により、現行の垂直的公平を維持しつつ、水平的公平を一層強めるという内容になっている。

本書において、税制改革の目的は、負担の公平、経済的中立性及び税制の簡素化にあるが、その場合公平とは、「現在程度の垂直的公平を確保しつつ、著しい水平的不公平を是正すること」(P. 296)を意味している。所得の平準化論には批判的であり、年金と現行所得税の再分配機能について高く評価していない。しかし、垂直的公平をより強める提案とはなっておらず、この点では、公平原則を経済中立性の原則と調和させるという政策志向がみられる。

基本的プランは、アメリカ財務省の税制改革

報告書(1984.11)に依拠するところが大きいが、とりわけ、所得税と法人税の構造改革における理念と方向性について、それを参考にしている。所得税については、税率構造をフラット化し、非課税所得、分離課税、特別控除、所得分割などを極力廃止して課税ベースの拡大を図ることを基本にしつつ、年金課税に例外的に支出税の課税方法を適用するというものである。法人税は、経済的中立性を高め、税制の簡素化を図る目的から、より明確な統合方式、法人税率の引き下げと簡素化、課税ベースの拡大、小規模同族法人の課税方式の再検討、等を行う。間接税は、所得税・法人税の機能上、執行上の欠点を是正するための補完税として位置づけ、小規模なEC型付加価値税を導入する。但し、EC型付加価値税は、その制度や執行のあり方に厳しい条件を付けるもので、大幅な所得税減税の財源として期待されているものではない。

このような税制改革の方向について、筆者は第一に、垂直的公平をより強める観点から、最高税率を引き下げる場合には、それに代えて、富裕税を導入すべきであると考え。総合所得の持つ、キャピタル・ゲイン課税の不完全さ、とりわけ未実現のキャピタル・ゲイン課税の困難さについても、この資産課税によって補完することにより、かなり解決される。所得税の補完は、付加価値税ではなく、富裕税の方が当を得ている。

第二に、たとえ小規模で限定的であっても、

付加価値税には、逆進性と多大な徴税・納税コストを伴う。氏の提案は、所得税では所得の把握と課税にある程度は必ず漏れが生じることを、一つの論拠としているが、資産所得については、バランスシートの提出や富裕税によって、かなりの程度解決する。また、営業所得の場合も、クロヨンというような所得把握に大きな差はなく、実効税率が営業所得者の方が高いことをも考慮すると、付加価値税を導入してまで、所得のチェックを行う必要性はまったくないであろう。

シャープ勧告は、「民主主義の学校」という観点から、所得税を税制の中核に据えた。今日でも財政民主主義をより発展させるという見地から、所得税・法人税を中心とする税制を維持し、現行税制の持つ問題点を改革して行くことが求められる。財政民主主義は、租税に関して、租税法定主義や公平な税の確立を求めるが、同時に重要なことは、財政民主主義を発展させる主体の形成の問題である。大衆課税の進行、徴税の強化、不公平の拡大などに対する様々な不満と、それを改革する運動が、勤労者をして、財政民主主義の担い手として登場するための条件を形成していること、納税者としての国民が税負担における公平の確立と、財政支出の民主主義的な配分を求める主体として登場するということ、これらのことについての議論の展開が必要不可欠であろう。

(ふじおか じゅんいち 高知大学)