

◆ 書評論文 ◆

諸富徹（編著）『グローバル時代の税制改革
—公平性と財源確保の相克』（2009年）に寄せて

内 山 昭（成美大学）

1. 本書の意図と構成

本書は、諸富徹氏（京都大学）を中心とする30-40歳代の研究者が租税論研究会を組織し2005年末から2009年初にかけて行った研究を取りまとめたものである。その契機は、諸富氏がアメリカ・ミシガン大学での在外研究中に税制改革の国際的研究に触発されたことだという。この研究グループは、3年余ほぼ月1回の研究会開催とともに4回にわたる租税論ワークショップを積み重ねて、2009年末に本書の刊行にこぎつけた。

本書は全364ページ、3部13章と終章からなる。

第1部 総論

第1章 グローバル化は世界の税制をどう変えたのか

第2章 租税論シンポジウム

第3章 グローバル時代における個人所得課税の思想

第2部 グローバル化と税制の国際比較

第4章 アメリカの連邦所得税改革

第5章 アメリカの近年の資産性所得減税

第6章 アメリカにおける消費課税シフトの実態と論理

第7章 二元的所得税における再分配機能の変動分析

第8章 グローバル化による貧困の拡大と給付付き税額控除

第9章 グローバル化・少子高齢化にどう対処すべきか

第10章 日本の金融所得一体課税論と2元的所得税

第3部 グローバル化へのボーダーを越える対応

第11章 資本所得における情報交換と源泉徴収制度

第12章 経済活動のグローバル化の進展と法人税

第13章 地方消費課税と課税自主権

終章 新しい所得税改革の道標としての「修正版包括的所得税」

編者の諸富氏が本書の意図や理論的立場を示し（第1章）、執筆者の多くは所得税中心主義に立脚しているといっていよいが、八塩氏（シンポジウム・パネラー、第9章執筆）のような支出税論者も含まれる。また構成に見るように、本書は一応体系的展開を志向しているものの、内容的には税制の国際的動向、重要な論点に関する論文集という色彩が強い。

したがって本稿ではまず個別論点について検討した後、総論的な問題について論評することとする。本書の内容については、諸富氏が終章で各章の簡潔な要約を示しているので、内容の紹介は最小限にとどめることをこわっておきたい。

2. アメリカ連邦所得税の動向

第4-6章は最近のアメリカ連邦所得税の検討にあてられる。まず塚谷文武氏が1990年代以降の所得税批判論の展開とブッシュJr政権第2期の「大統領税制改革諮問委員会提案（2005年11月）」の分析をふまえて、その行方と課題を考察した。その結果、現行所得税内部において消費課税シフト（貯蓄非課税）が進行してきたけれども、間接税としての付加価値税による本来の消費課税体系への移行は具体化に至らなかった事情を跡づけ

た。他方で連邦議会での議論に見るように、グローバル化の進展と並行して拡大する所得格差、再分配の強化に対する連邦所得税の対応が不可避になってきたと強調する。アメリカにおける公平性重視という揺り戻しの動きは、国際的に21世紀の税制を構想する上できわめて重要な意味を持ち、第1期オバマ政権（2009 - ）の租税政策の方向を示唆した。効率性と公平性の葛藤の展開と日本への教訓について、塚谷氏の今後の研究に期待したい。

続く第5章では、吉弘憲介氏がブッシュJr 政権第1期における資本所得への大減税を、核心的位置にある配当減免とその政治過程を中心に分析し、その意義を評価した。配当減税は分離課税への移行、配当の一定割合の免税、軽減税率の適用によって行われ、減税規模3200億ドル（2003-2013）のうち配当減税は約3分の1にのぼる。しかもその恩恵は年所得（調整後総所得）50万ドル（約4500万円）以上の高所得層に偏在（納税者比0.4%、減税額の約55%）し、税制の公平性や再分配の弱体化をもたらすことになった。その政治過程は錯綜しているが、その実現は、グローバル化の中で民主党が資本所得課税へのオルタナティブを喪失し、対立軸を設定できなかったことが大きいとする。しかし格差の拡大、貧困の増大の中で、このような租税政策の安定性は乏しく、2009年にはオバマ政権を生み出し、普遍的な医療や福祉政策、資本所得課税の適正化が日程にのぼる。吉弘氏には今後、このダイナミズムの解明を望みたい。

次いで吉田健三氏（第6章）が、アメリカにおける消費課税シフトについて、貯蓄支援税制と関連づけてその実態と論理を考察する。ブッシュJr 政権は連邦への付加価値税導入を志向しつつも、具体的な法案化はできなかった。このため所得税（消費支出・貯蓄への直接課税）における貯蓄支援税制の拡充によって「実質的な消費課税シフト」を進行させた。これは4章と同様の評価だが、本章ではその論理について、サブライサイド経済学が成長促進の観点からその論理を提供しただけでなく、社会政策の論理がこれを強靱な

ものにしたという。すなわち、退職貯蓄などに対する支援税制、年金や貯蓄に対する租税優遇措置は経済政策よりも社会政策としての性格が強く、それだけに論理的・政治的な強靱性を有したのである。税制を通じた社会政策は各先進国においても展開されており、この現実への評価は新しい公平性の議論と深くかかわると説く。これは所得税における貯蓄優遇、または実質的な消費課税シフト研究への新しいアプローチと言える。日本を含む複数の国での検証を期待したい。

以上3つの論文は連邦所得税の基本問題に関する貴重な研究であり、所得税の国際的動向やわが国での改編を考察する際に重要な手掛かりを与える。その結果についても基本的には同意するが、つぎの用語、ないし概念問題について若干言及する。所得課税は理論的には「消費にあてられる所得（consumed income）と貯蓄（saving）への直接課税」であり、従来は総合所得税と分類所得税の2つのタイプがある。これに対して一般的な消費課税は間接税としての付加価値税と直接税である支出税から成る。塚谷氏や吉田氏が言及しているようにアメリカでは消費所得税（consumed income tax, 1984年、及び2005年税制改革報告など）と表現されることが多いが、これは支出税と同じものを指す。したがって総合所得税は「消費+貯蓄」を課税ベースとするのに対し支出税や消費型付加価値税は消費を課税ベースとする。

他方で支出税は消費所得税であり、所得税の変種（貯蓄非課税の所得税）としての性質を持つことを常に念頭に置く必要がある。以上の3章に、用語の定義に無自覚であることからくる誤りはないが、論理を一層明晰にするためには概念の厳密な定義に神経質になってほしい。3人の論者にはオバマ政権の租税政策の展開と評価に関する研究を継続していくものと思われるが、加えて所得税の一般理論化への志向性を望みたい。

3. 二元的所得税と資本所得課税

2元的所得税や資本所得課税は3つの章

(7, 10, 11 章) で考察されている。松田有加氏は第 7 章で、1991 年に税制の抜本改革の一環として導入されたスウェーデンの二元的所得税を素材に、再分配機能の変化を分析した。松田氏の指摘するように、この導入の大きな契機は 1980 年代に高度の累進所得税のもとで租税回避手段が多用され、また住宅などへの投資が税制上優遇されたため、表面税率の高さにもかかわらず累進負担や税による再分配機能が弱体化しつつあったことである。二元的所得税は負担面から見ると事実上、資本所得への税率引き下げ（30% の比例税）を制度化したといえるが、同時にこの改編は課税ベースの拡大を伴っている。他方では、児童手当や住宅手当の増額など移転給付が拡充され、再分配が移転給付に傾斜する。

松田氏は税及び移転給付による再分配の変化を統計資料にもとづいて検証し、つぎのことを明らかにした。1991 年から 2006 年にかけて、一貫して所得の不平等ないし格差が拡大したが、再分配は税によるウェイトを低下させ、移転給付のウェイトを高めた。91 年から 95 年にかけては、再分配指数の上昇に見るように再分配機能が若干向上した、95 年から 200 年にかけては低下傾向（税、移転給付とも）をたどったが、2000 年以降は安定的に推移している。スウェーデンの 2 元的所得税をめぐる再分配の変化についての研究はほとんどないことから、この研究の価値はきわめて高い。この延長線上の問題だが、スウェーデンにおける今日の再分配度は 80 年代に比べると一定低下しているが、松田氏にとってこの水準は批判されるべきか、または豊かな福祉国家を維持するうえで肯定せざるを得ないのか、見解を聞いてみたい。

金融所得一体課税論に対して支持の立場に立つ研究の多い中で、川勝健志氏は第 10 章で、スウェーデンの 2 元的所得税と対比させて批判的に考察した。課税当局（税制調査会）がこの導入の検討に着手したのは 2001 年からである。その最大の意図は「貯蓄から投資へ」、つまり預貯金のウェイトの大きい金融資産の運用を株などの証券投資にシフトさせるために課税を優遇しようとする政策的要請

にある。実際にも分離課税で金融所得はほぼ 20% の比例課税になっているが、キャピタルゲインについて他の資本所得との損益通算を認め、さらに優遇しようというものである。これに対してスウェーデンの二元的所得税における資本所得課税は、「総合所得税における資本所得課税の内在的欠陥を是正する」「不動産税や純資産税で累進性を補完する」(pp.268 - 9) などわが国の一体化課税論といくつかの重要な点で違いがあることを強調する。川勝氏は八田達夫 (1988) 氏のスーパーマル優付き資本所得一律分離課税論が興味深いとする。筆者も八田氏と同時期から総合所得税論を放棄し、同様の一律分離課税論（2 元的所得税と違って、キャピタルゲインの利子所得などとの損益通算を認めない）を主張してきた。（『会社主義と税制改革』「第 10 章 キャピタルゲイン課税の改革」1996 年）一方で同氏は「一体化課税は崩壊状態にある包括的所得税（総合所得税）をさらに解体する」(pp.268-69) と批判する。そうすると、なお総合所得税を追求するのか、二元的所得税や一律分離課税を容認して、そのもとで資本所得に応分の税負担を求めるのか、川勝氏はいずれの立場であろうか。

資本所得課税は課税システム自体の他に、捕捉徴収の精度を上げることがもう 1 つの基本問題である。特にグローバル化と IT 革命の進展によって、国際間を移動する資金量が激増し、資本所得の態様が複雑化していることから国際的な「情報交換協定」や「源泉徴収制度の整備」の重要性は一層増してきた。この面の財政学者や経済学者による研究はきわめて少ないが、徳永貴子氏（第 11 章）は決して容易ではないこの課題に果敢に挑戦した。同氏は、21 世紀とともに租税条約の改正などによって 2 国間、及び多国間の情報交換協定が広く普及し、情報交換件数が急増していることを示す。ついで、EU が貯蓄課税指令 (2003 年) において選択的に採用した「情報交換及び源泉徴収を活用した税収分配スキーム」について Keen & Ligthart (2006b) が理論的にその有効性を証明した研究をふまえ、国際課税の居住地原則の下で情報交換と

源泉徴収が課税対象、特に資本所得の確実な把握に決定的な役割を担うことを明らかにした。わが国でも信託投資を中心に個人の対外投資が件数、量とも飛躍的に増加する中で、2003年から導入された「特定口座による申告不要制度（源泉徴収システム）」が資本所得の確実な捕捉徴収システム、すなわち「残された希望の光」になり得ると評価する。同氏の税制自体及び税務に関する今後の研鑽に期待したい。

4. 所得税の給付付き税額控除論

給付付き税額控除の導入問題は近年、国際的に所得税改編及び社会保障給付の方法に関わる重要論点の1つである。これは担税力に配慮する手段として、所得控除を税額控除に転換し、税制面から再分配や貧困対策ないし低所得層への給付の手段にするというものである。

八塩裕之氏は「税制のグローバル化・少子高齢化への対処」（第9章）について、給付付き税額控除が最有力な手段になるとして次のような論理でその導入を主張する。グローバル化により、所得税の最高税率や法人税率の引き下げは不可避の国際的潮流である。他方で超高齢社会の到来によって税収確保への要請は、強くなる一方である。残された増収の方法は消費税の税率引き上げにおいても、非課税などの例外措置を極力なくして課税ベースを広げるとともに、所得税では給与所得控除を含む所得控除を廃止する以外にない。他方で所得格差の拡大や貧困の増大は再分配機能の強化を不可欠とするが、これは給付付き税額控除の導入によって行うという。この論理に同意はしないが、一貫性があり明快であることは確かである。

そして所得控除の廃止による税収増をこれにあてると国民一人当たり約7万円（4人家族で28万円）、税率10%に換算して給付開始に照応する所得額は4人家族で280万円となる。理論的に所得控除と比較して、この再分配効果ははるかに大きいことは明確であり、八塩氏自身、税務執行上の困難や税務コ

ストが大きいことも十分自覚している。これに対して、鶴田廣巳氏は「給付付き税額控除は他の社会給付を廃止してこれに代替するということであるから、福祉国家解体のソフトな路線という性格を持つ」（p77、第2章）と否定的立場を表明している。八塩氏は所得控除の廃止・消費税10%への引き上げと給付付き税額控除の導入による所得階層別の負担の変化を推計しているが、社会保障給付、生活保護や児童手当の存廃はどのように位置づけられるのだろうか。「生活保護との差別化はある程度できる」（p79）と述べているところからすると、社会保障給付との併用を考えているようにも見受けられる。この点を一層明確にすることが望まれる。

諸富徹氏は第8章でイギリスの給付付き税額控除の導入過程と構造を検討し、制度そのものに対する肯定的評価を導く。すなわち、1990年代以降失業と貧困の増大は先進諸国共通の構造問題になっているが、給付付き税額控除は税制を通じたこれらに対する最も効果的な方法であるとする。イギリスにおけるこの導入はブレア政権の成立とともに、ワークフェアの理念に沿って着手され、勤労世帯税額控除（WFTC、1999年）を経てワンセットの勤労税額控除（WTC、2003年）、児童税額控除（CTC、同）の実施によって本格的な実現を見た。

同氏はイギリスにおける研究にもとづいて、この導入が当初ワークフェアの一環として就労インセンティブの向上を主眼に置いたが、本格的実施とともに子供を持つ家庭の貧困問題に主眼を置き、「普遍的な再分配の手段へと進化した」（p220）という。そしてこの制度が必ずしも給付削減の手段として活用されとは限らず、逆に「対象を絞った上での給付拡大の手段となりうる」と批判論に反論する。さらに2003年改革について所得税と給付の一体運用に着目して、「負の所得税としての純化」、児童税額控除における就労条件の廃止を以って、「ベーシック・インカム化」したと評価する。

この就労条件の廃止は、それほど重要な意味を有するだろうか。不要であるために廃止

されたのであって、それ以上でも以下でもないのではないかと、というのはこの制度のもとでの給付は就労による賃金の増加によって通減するが、給付を加えた世帯収入自体は増加する仕組みとなっている。制度全体として、就労インセンティブをビルト・インしているのではないだろうか。またその定義にもよるが、「ベーシック・インカム化」しつつあるという意味付けにも違和感があることを指摘しておきたい。

筆者は給付付き税額控除に関する論稿をまもなく発表する予定であるが、各種給付（児童手当や障害者手当）と併用するとともに、所得控除の補完に役割を限定したものとしての導入を主張する。児童税額控除を導入する場合、子供に関する扶養控除は廃止することになるだろうが、一般的税額控除を導入する場合にも基礎控除の役割は消滅しない。いわゆる課税最低限、ないし生活費非課税原則にもとづく、一定額の基礎控除の設定は不可欠と考えられるからである。これと関わって人的事情への配慮を基本的にこの制度で行うという見解（八塩説）と各種給付（手当）や基礎控除と併存させるという見解には本質的違いがあるとか判断される。諸富氏の見解にはこの点が鮮明でないと思われるが、いかがであろうか。

5. 法人税と地方消費税

本書には租税の個別論点を扱ったものとして、他に野口剛氏のEUの法人税調和を扱った論稿（12章）と、篠田剛氏のアメリカの州小売売上税改革を検討した論稿（13章）がある。経済活動のグローバル化の進展は税制、特に法人税の調和や協調を強く要請するが、経済共同体では域内市場の発展の障害を除去するものとして重要性が高い。EUでは付加価値税の調和をはじめ、税制調和が最も進んでいるが、ここでも法人税、所得税の調和は、国民国家の課税権や国民的相違の制約から決して容易ではない。

欧州委員会は2001年に法人税調和の徹底を図るために、「ヨーロッパ法人所得税

（EU-CIT）」を含む4つの共通課税ベースの提案を行ったが、野口氏は最も現実性の高い共通・連結法人税課税ベース（CCCTB）を中心に検討を行い、EUにおける現段階と課題を析出した。ここではVan der Horst et al.などの研究にもとづいて、CCCTBがEU全体では厚生を改善し、経済成長に寄与するが、雇用や税収を若干減少させること、他方ではその果実が均等に配分されるわけではなく、イタリアやフランスなど課税ベースの狭い国は不利となることを示している。それは移転価格などを通じた租税競争を排除できるが、税収配分にかかるFA方式を用いた租税障壁を発生させることを指摘する。これらはEUの法人税調和の行方を左右する問題である。

税制、特に法人税の比較研究につきものの課題ではあるが、野口氏には今後統計データの解析や、EU各国の数値結果の持つ意味を一層掘り下げてほしい。筆者はかつてEU諸国の社会支出と法人税・所得税及び付加価値税の相関関係を分析したことがある（前出『会社主義と税制改革』第4章）が、3つの大国（ドイツ、フランス、イギリス）と3つの小国（オランダ、ベルギー、スウェーデン）に類型化して両者の異同を考察したことがある。野口氏には、税制比較研究の新しい地平を切り開くことを望みたい。

アメリカでは今日45州が小売売上税（Sales tax）を採用し、加えて州際取引には消費者が納税者となる使用税（Use tax）を課している。しかし1990年代後半以降、オンライン販売による州境を越える取引の普及によって、売上税・使用税の徴収漏れが無視できなくなっていた。2000年代に入ってから売上税・使用税簡素化協定（SSUTA）は、売上税課税州が租税協調によって売上税の構造的欠陥を解決しようという動きである。篠田剛氏によると、同協定と州法の適合化を完了した州は2006年9月現在20州で、他の25州では進んでいないが、これは州間、および小売業者の態様の違いからくる利害対立のためである。

篠田氏はマクリュアなどの研究を検討し

て、この問題をめぐる論争が売上税の合理化を重視するか、州の課税権を重視するかの違いにもとづくと総括する。ついで SSUTA をめぐる州間の対立を分析し、自州内にネクス（拠点）を持たない遠隔地のオンライン販売企業からいかに税を徴収するかに関与する州と、自州内にネクスを有する企業の多い州で、オンライン販売のウェイトの高い企業が州内外で新たなコンプライアンスに直面することに重要な関心を寄せる州との根深い対立であることを明らかにした。この現実にはアメリカの売上税がシンプルであるがゆえに、境界統制がないもとでの消費課税問題の本質を先鋭に示す。しかし他方では売上税合理化をある程度犠牲にしながらも、利害対立を調整しつつ売上税制度の改善を積み上げるアメリカの姿は、課税自主権を重視する1つの典型的なあり方であると評価する。

篠田氏が、アメリカにおける小売売上税の州際調和という複雑な課題を理論的実証的に解明したことを高く評価したい。篠田氏も指摘するようにこの問題は EU における付加価値税の国境税調整、日本の地方消費税を事実上の付加税ないし分与税から独立税的なものに変え、課税自主権を付与する課題とも直結する。筆者は地方税体系を地方所得税と事業税、資産保有税（固定資産税）を基幹税として構成すべきだと考える。地方税としての個別消費税には一定の合理性があるが、アメリカの州小売売上税は別として一般的消費税（一般売上税）を地方税の中心とすることに否定的である。篠田氏の評価はどのようなものだろうか。今後の展開に期待したい。

6. 税制改革の基本方向

編者の諸富徹氏は本書の各研究の成果をふまえるとともに、今世紀に入ってからドイツの税制改革（2001-2009）がグローバル化に向けたものとして典型的であると評価し税制改革の方向を提示する。ドイツのそれは①法人税率の40%から25%への引下げ ②所得税の最高税率と最低税率の段階的引き下げ、及び課税ベースの拡大 ③投資所得一元

課税制度の導入（25%の一律分離課税制度）、④付加価値税の基本税率の16%から19%への引き上げ、を主要内容とする。これが優れているというのは、第1に税制を低税率と広い課税ベースの組合せに移行させ、財源調達能力を高めたこと、第2に非課税であった譲渡所得（実現キャピタル・ゲイン）を新たに課税対象としたこと、を理由にあげる。

そしてドイツや北欧諸国などの事例の積極面に着目し、グローバル化に対応しうる新しいタイプの所得税を「修正版包括的所得税」と名付け、仮説的にこれが今後の税制改革の基本方向であるとする。諸富氏はその特徴を、第1に資本所得の全部、または一部を労働所得とは別に課税するという点で、「包括的所得税（総合所得税）」ではない、第2に労働所得税に主たる財源調達と所得再分配上の機能を負わせつつ、これをフローの資本所得課税とストックの資産課税で補完する、点に見出す。そして「あえて包括的」と呼ぶのは次の理由による。1つは税制総体として応能課税を実行し、包括的所得税を実質的に再建しようとしている、もう1つは株式や貯蓄（資本元本）などストックの価値増加分を課税ベースに組み込むからである。（p352）

宮本章文氏の研究（第3章）はグローバル化によって個人が直面するリスクが増大し、再分配への要請が高まるために、所得税の正当性と必要性がむしろ大きくなることを示し、この修正版を思想面から、裏付ける。この手がかりとしたのは、ドゥオーキンの「資源の平等」論（2000年）である。ドゥオーキンは羨望テストと仮説的保険市場によって、人生の異なる時点で資源の平等を保障しようとする。それだけでなく、内的資源を補完するために人的サービスの公的供給を行うことが不可欠であるとし、この文脈で累進所得税による再分配を強調する。

宮本氏はここから導かれる改革措置をいくつかあげているが、その1つとして高所得者に有利な所得控除、特に人的諸控除を廃止し、低所得者に恩恵の及ぶ給付付き税額控除に置き換えることを主張する。ところが宮本氏は他方で、経済のグローバル化で生じた所得の

不平等に抗する保険として、所得移転政策を低所得者層だけでなく、中間層まで拡充すべきことを指摘（p85）する。所得控除が高い限界税率の高所得者に有利であることは確かだが、主たるその恩恵は中間所得層が享受する。筆者は高所得層、あるいは資本所得には相対的に高い税率で対応し、基礎控除は維持すべきであるとの立場だが、前述のように課税最低限と中間層への配慮が主な理由である。宮本氏の論理には矛盾があるように見受けられるが、いかがであろうか。同氏には宮本憲一・鶴田廣巳編『所得税の理論と思想』（2001 年）の成果を継承して、所得税（消費・貯蓄課税）擁護の理論と思想に関する研究の一層の展開を期待したい。

ドイツの税制改革や北欧諸国の 2 元的所得税に、形骸化した総合累進所得税の内実を回復できる少くない積極面があることを筆者も承認する。しかしながら若干の疑問を呈しておきたい。理論上の問題として資本所得への課税を労働所得から分離して課税（二元的所得税や一律分離課税、伝統的な表現では分類所得税）する所得税のあり方は修正版と形容しても「総合所得税（包括的所得税）」とは呼べないように思われる。諸富氏がガングホーフ（2001）の 4 類型を紹介しているように、所得税の基本型は総合所得税、差別的資本課税（累進労働所得税と資本所得の分離課税）、2 元的所得税（各種資本所得に対する損益通算の容認）、フラット税に総括できる。そうすると、グローバル化に対応した所得税改編は総合所得税を断念し、差別的資本課税か、2 元的所得税のいずれかの方向と規定すべきではないだろうか。どちらの場合にも、資本所得への比例税率の高さが問題となる。筆者はグローバル化の中で、総合所得税の徹底は困難であると考え、90 年代初めから資本所得の一律分離課税やむなしの立場であり、簡便な方法による低中所得者への還付つきで税率を 20% から 30% に引き上げることを主張してきた。実はこの資本所得への還付つき一律分離課税論は日本では八田達夫（『直接税改革』1988 年）によって理論化され、提案されたものである。これまで十分な検討

が行われていないのではと危惧するが、本書では川勝健志氏が言及（本書 pp269-70）していることを付記する。

次いで今後の税制研究に際して考慮してほしい点をいくつか述べたい。第 1 に、EU 諸国などとの比較研究から日本の税制改革への示唆を考察する際、租税負担率や国民負担率の 5 - 10% 前後という大きな差異を常に考慮すべきではないだろうか。税制や税負担と社会支出・社会保障給付との関係が一層緊密になっている今日、この点は一層大切である。具体的にいうと付加価値税の税率水準や税収のウェイトにばかりとらわれるのではなく、所得税や法人税の負担率、および両者の合計負担率の差異に着目するということである。明確な差異があれば、増税するとしても差異の解消までは国際競争力やキャピタル・フライトにほとんど影響しないと考えられるからである。

第 2 に、本書は所得税の動向に焦点をあてているので、法人税（第 12 章のみ）や環境税の研究は今後に残されているが、所得税の研究は法人税との関係をふまえることが求められる。ここでは単純に法人擬制説を所与とするのではなく、法人実在説への言及をお願いしたい。筆者はグローバル化の深化の現実を前にしてもなお法人実在説を堅持し、少しの揺らぎもない。租税競争で法人税の税率がかなり引き下げられたとはいえ、法人税が基幹税の 1 つであることに変わりはない。ここから導かれる税体系の理念は所得税、法人税、付加価値税（一般的消費税）を基幹税と位置付けることであり、改編の主題はグローバル化に対応してこれらの組合せをどのようにするかになるだろう。

租税論シンポジウム（第 2 章）で、シャウプ税制に関して、総合所得税の形骸化、解体を以て「シャウプ税制そのものの解体」であるのと指摘がある。筆者はシャウプ勧告の法人擬制説に由来する法人税軽減はキャピタル・ゲイン全額課税を含む総合所得税を支柱としていたことを重視してきた。したがって総合所得税の解体は法人所得だけでなく、個人資本所得をも軽減するに至ったということ

であり、二重に高度の資本蓄積税制に道を開いたとの認識である。故加藤睦夫教授などが確定させた評価、つまりシャープ勧告の資本蓄積税制は長く日本税制の根幹において貫徹されたとの見解を、筆者は堅持している。（加藤睦夫『日本の税制』1989年） 学問上の問題も時代の思想や意識から大きな影響を受けざるを得ないが、研究者は時代の変貌に無批判に順応すべきではない、と自身に言い聞かせている。

第3に所得税における基本概念の理解について、「包括的所得税」は1つの理念型であるのに対して、これにもとづく現実の姿は「総合所得税」である。前者の課税ベースには未実現のキャピタル・ゲインや帰属所得が含まれるのに対し、実際の税法では実現所得の形をとらない資産の増加は通常課税ベースから排除され、「実現総合所得税」を建前としてきた。総合所得税は包括的所得税を理論的基礎とするとはいえ、資本所得課税の免税や分離課税は総合所得税からの逸脱として問題視する方が適切ではないだろうか。したがって第2章の議論に係わる問題としては、包括的所得税の崩壊・復帰ではなく、総合所得税の崩壊・復帰として立論してほしいのである。

第4に、2元的所得税と金融所得一体化課税は事実上同義として理解できるように思う。川勝氏が批判するように、北欧諸国の2元的所得税とわが国の一体化課税には背景や意義が大きく異なることを確認したうえで、

両者が同義であるというのは次の理由による。資本所得は大きく金融所得と不動産所得（地代、家賃）から成る。一体化課税は不動産所得を除いて各種の金融所得の損益通算を認め一体的に課税する仕組みだが、今日個人事業者としての不動産業者は皆無ではないとはいえ、アパート経営や貸家業は、一般的に法人形態で営まれる。このため不動産所得の個人所得における比重は著しく小さく、一体化課税は税務コストやコンプライアンスコストの点からこれを除外したものと考えられる。したがって一体化課税が実現すると、日本の所得税は実質上、累進労働所得税といわば準資本所得税から成る二元的所得税に限りなく近づくのである。

本書の執筆者のほとんどは30代を中心とする若手研究者である。執筆時大学院生であった方々もみな大学に職を得て、租税論、財政学の研究者として着実な歩みを続けている。やや欲を言えば、本書の各論文は専門性や完成度はかなり高いが、骨太な理論体系への志向が十分ではないのではと感じられる。体系的な研究への挑戦を祈るや切である。編者の諸富徹氏と鶴田廣巳氏をリーダーとし、本書の執筆者の多くが参加するグループは、数年を要する税制に関する壮大な研究プロジェクトに取り組んでいる。一日も早い公刊を心待ちにしているが、その成果が日本の税制改革自体や国際的な税制研究の進展に寄与されることを願ってやまない。