

■ 書評論文

累進所得税復権への橋頭堡

——宮本・鶴田編著『所得税の理論と思想』（2001年）の刊行に寄せて——

内 山 昭（立命館大学経済学部）

I. はじめに

20世紀最後の四半世紀以来、国際的に現代税制の女王たる所得税は受難の中にあり、その核心をなす累進構造と課税ベースが激しい非難にさらされてきた。そして税体系は累進所得税の後退と税制の消費税（付加価値税）シフト、大衆課税強化を一大特徴とするに至った。わが国の所得税率の構造は「87-88抜本的税制改革」以前、10.5－70%の15段階（84～86年）であったのに対し、4次の改編措置を通じて99年以降は10－37%の4段階となっている。すなわち最高税率が大幅に引き下げられ、税率構造が目立ってフラット化（トップ税率と最低税率の差異の縮小）した。課税所得1800万円超は37%という低さであるが、89～94年2000万円超50%、84～86年8000万円超70%であったから、この累進構造の緩和はとくに高所得層に対して巨額の負担軽減をもたらしたのである。

他方で、それによる弊害は紛れもなく深刻化し、欧米では90年代の進行とともに若干ながら反省、手直しを余儀なくされてきた。しかし日本でこの嵐は新世紀の現在もおお吹き荒れ、それに抗する動きや研究は決して十分でない。このような中で本書は公刊された。所得税の思想と理論を広い視野から研究した本書は、以下に示すように水準の高い優れた内容を有している。累進所得税に対する肯定否定の立場如何に関わらず、所得税や税制のあり方に関心を持つ多くの人々が読んで下さることを願って、一文を寄せる。

小論では第1に本書の特色と意義を紹介する。第2に、本書における豊富な成果や示唆を

筆者なりに整理し、累進所得税の復権に対する貢献を明らかにするとともに、今後の展開への期待をいくつか述べたい。

II. 本書のスタンスと研究方法

本書の主題は近代所得税が現代の累進所得税に成長を遂げ、第1次大戦前後から1970年代に至るまで税制の女王に君臨した過程とその根拠を示すことにある。その構成と執筆者は次のとおりである。

序章 所得税の思想に学ぶ

宮本憲一

第1章 ケネディ『イギリスにおける課税』

（1913年刊）横田茂・山崎圭一

第2章 シェハーブ『累進課税論』（1953年刊）

高山 新

第3章 サイモンズ『個人所得税』（1938年刊）

森 裕之

第4章 ドイツにおける近代所得税の発展

諸富 徹

第5章 累進所得税の意義と展望

鶴田廣巳

補 章 所得税と法人税

遠藤宏一

ここからわかるように20世紀のはじめから中葉にかけて公刊された「所得税の思想と制度の歴史」に関する英米両国の3大古典の紹介、評価とその理解を助ける3つの章から成り、これを通じて累進所得税の歴史的理論的意義を解明している。まず研究と叙述の方法において行わ

れた工夫に注目したい。3大古典の研究は、いずれも次のように展開される。

- (1) テーマないし主題の描出
- (2) 重要部分とエッセンスの抄訳及び解説
- (3) 解題による著書の評価と現代的意義

第4章はイギリスと並んで近代所得税の典型であるドイツのそれについて、その形成展開を概説し、第1次大戦前後に2つのタイプが「社会化」を遂げ、現代所得税に収斂したことを明らかにしている。第5章は本書の総括的な章にあたる。ここでは所得税の歴史的意義、累進所得税のプロズ・アンド・コンズ（賛否両論）を整理するとともに、3大古典以降の財政学における税体系、基幹税をめぐる論争の紹介、検討にもとづいて、租税民主主義の観点から累進所得税についての評価を与えている。補章は広義の所得課税の一半をなす法人税（法人所得税）の基本問題を、所得税との関係に焦点をあてて論じる。具体的には英、米、独3国において法人税が所得税から分離・自立する過程やシャウプ勧告のわが国法人税制に対する規定性を論評したうえで、法人課税の根拠や法人の税制全体における現代的役割などについての所説を述べている。

古典的大著の翻訳という仕事は、地道でねばり強い持続性を要求される。本書の著者たちは所得税の3大古典について、10年余という長期にわたってこれを継続し、研究会での討論を通して正確な翻訳を期し、評価を確定させた。それにもとづいて累進所得税が21世紀の現在も税制の太宗であるべきとの根拠を示し、その復権を主張している。著者たちの驚異的なエネルギーを支えた本書刊行の目的、そして信念ともいえるべき研究のスタンスは、どのようなものだろうか。

本書の中心目的は鶴田氏による「あとがき」で次のように述べられている。「租税思想と租税理論に関する古典的著作の検討を通じて総合累進所得税の歴史的、理論的な意義を確認し、

グローバリゼーションの時代の租税政策において改めて累進所得税の位置と役割を再生させる必要があることを示す」(p309) その最大の根拠は、それが21世紀を迎えた今日もなお「租税負担の配分を累進原理にもとづいて、最も公平かつ公正におこなうことを可能にするものは所得税を置いて他にない。その意味で累進所得税は租税民主主義を支える基幹的租税である」(p268) からである。これを若干敷衍すると、本書の公刊は累進所得税の復権による税制改革のオルタナティブを提示しようとする作業の一環であるといえる。

この文脈で編著者の一人である宮本憲一氏がもう1つの意図として強調していること、つまり「財政学、広くは経済学の若い研究者や公務員などがめまぐるしい現実を目をうばわれて展望を失わないように、租税の思想史や理論の古典にふれて俯瞰的な見方を学んでもらう」(p1) と述べていることが痛切に響く。最適所得税論や支出税論による累進所得税非難が津波のように押し寄せ、消費税シフトや累進税率緩和の動きが大勢であるとき、私たちの所得課税中心の公平で民主主義的な税制の構築に対する確信が揺らいだとしても不思議でないからである。

著者たちのスタンスは上述の目的ないし意図と重なっているが、次の2点に集約される。

第1に、鶴田氏が「所得税の方が消費課税ベースより優れていることは歴史的にも理論的にも実証されていると」(p273) というように、課税ベース選択の点から税体系の中心は支出税や付加価値税（＝一般消費税）ではなく、累進所得税でなければならないとする。

第2に、最も重視すべき租税原則は現在も依然として公平原則であるとの立場を堅持し、中立原則を優先する最適所得税論（現代的分類所得税）を否定的に評価する。これらは著者たちに共通するスタンスであり、本書の全編に貫かれているといってよい。各章の要約は序章で簡潔になされているので重複を避けながら、以下いくつかコメントする。

III. 3 大古典の研究

第1章で対象としたW. ケネディ『イギリスにおける課税』（1913）は17、18世紀、第2章のF. シェハーブ『累進課税論』（1953）は主として19～20世紀の第1次大戦までを対象時期とする違いはあるが、いずれもイギリスの所得税に焦点をあて租税とその政策思想の歴史を扱った古典的名著である。2つの大著の内容と精神は横田・山崎両氏と高山氏の優れた翻訳と解説によって生き生きと描き出され、それ自体租税史とイギリスに関心を持つものはだれでも、まことに興味深く楽しく読める。この点を念頭におきつつ、租税研究の核心についてコメントする。

ケネディの著書はピューリタン革命期からピットによる最初の所得税導入（1640～1799）までの160年間を対象とし、租税負担配分とその基底に流れる政治的社会的政策思想の歩みを分析する。これを主題としたのは18世紀の後半、とりわけグラッドストーンの時代（1860-80年代）以来広く受け入れられていた3つの課税原理、①社会の全成員による租税負担、②所得に正比例の税負担配分、③補完的租税体系、が17世紀中葉から18世紀に如何に取り扱われたかを考察するためである。

解題によると、その主要な成果は5点である。(1)全成員による税負担の原理は市民革命期（ピューリタン革命と名誉革命）に内国消費税（個別消費税）の導入によって打ち立てられたこと、(2)18世紀になると商人階級の台頭を背景に必需品非課税の学説が受け入れられたこと、(3)課税の標準として所得を用いるという観念が18世紀初頭に明瞭となり、1世紀の間の経済発展と所得分化を基礎に定着し、1799年の所得税ではかなり厳密な適用が行われたこと、(4)ピットの所得税は19世紀税制の始まりを意味したが、それは18世紀を通じて忌避されていた収入の直接評価が断行されたことによるほか、他方で早くも18世紀末に累進課税の主張（T. ペイン、1791）

が現れたこと、(5)17・18世紀の租税政策とその思想を支配したのはフリーホルダー（自由土地保有市民）の社会観であることを解明し、それを厳しく批判したことである。

シェハーブの著作の主題は累進課税の原理の確立とその具体化、換言すると近代所得税から現代所得税への脱皮に至る思想史的展開を世論の動向や議会の論争に注目して解明することにある。イギリスだけでなく、国際的に第1次大戦期から執筆時の1950年代、累進原理とそれを体現した累進所得税は「租税の理想」＝公平な税制として一般的に承認されていたが、それに至る長い困難な過程や思想的展開は十分に研究されていなかったからである。

イギリスの所得税は最初の導入から20世紀初頭までの100年余の間、累進原理にもとづかない近代所得税と規定できるが、シェハーブが白日の下にさらしたのはその胎内で累進原理が思想的に成熟して主潮流となり、政治的に実現した過程と根拠である。より具体的にいうと18世紀の前半累進原理が明確に否定された背景や根拠を説明したこと、19世紀後半から20世紀初頭にかけて社会的かつ議会において主潮流となったが、理論的にJ. S. ミルやF. Y. エッジワースの貢献が大ききこと、資本主義の発展にともなう貧富の格差の拡大や選挙法改正を背景に下院が民主化され、アスキス（1907）やロイド・ジョージ（1909）によって具体化されたことである。解題で高山氏が強調するように、その顕著な成果として2点あげることができる。1つは累進原理の内容を3つの側面、つまり最低生活費非課税、累進税率、所得種類別差別課税から把握する視点を提示し、研究全体に貫いていることである。第2はイギリスの所得税において累進原理が採用され、現代所得税に転換する過程を民主主義と結び付けて理解し説明したことである。

それでは税制のあり方を考えようとするものは、上述の点のほかは何を学ぶか、留意すべきことは何かをいくつかあげておきたい。第1に、われわれは2つの大著によって市民革命期から

現在までの税制とその思想の歩みが3期に区分できることを知る。イギリスでは(1)市民革命を基点に租税国家と近代税制が形成展開した時期(1640-1799年, 17, 18世紀的税制)―内国消費税, 関税, 地租を中心, 税制の非体系的編成を特徴とする。(2)産業資本主義に適合的な税制の展開期―比例的所得税の導入と地位上昇, 税制の体系的編成=補完的租税体系(1799-1907, 19世紀的税制)(3)高度に発達した資本主義に適合的な現代税制の成熟と定着―累進所得税を基幹税とする税体系, 法人税の自立化, 一般売上税ないし付加価値税の導入と地位上昇。資本主義化の開始時期の相違, 発展の多様性によって各国の税制にそれぞれの期間の長短と思想的歩みのタイムラグがあり, 特徴に濃淡があるのは当然であるが, 2つの著作は, わが国税制史の研究や将来の税制のあり方を考察するにあたって長期的視野が欠かせないことを教えている。さらに累進所得税の運命に関して, 現在の受難が基幹税としての役割を終えたがゆえであるのか, またはグローバリゼーションや経済社会システムの転換の中で新しく生まれ変われるのかを解明するうえで, この視点は特に要請されるであろう。

第2に, 両著が90年前ないしほぼ半世紀前に上梓されていることからくる歴史的制約に留意しておきたい。ケネディにあっては, 包括的所得概念や累進所得税が一般化していない時期ということもあり, 所得税の位置づけに厳密さを欠く。18世紀の直接税を支配した「1698年地租法」の課税標準を財産所得とみなし, ピットの所得税との間に本質的な違いがないとしている。しかし18世紀の地租は収益税または財産税と呼ぶべきものであって, 収入の直接評価にもとづく純所得(収入から経費, 損失の控除)のもとづかなければ, 所得税のカテゴリーからは除外すべきであろう。シエハーブにあっては累進課税の原理の理論的成熟と達成に対する社会主義, 社会民主主義の思想やその運動の影響, また帝国主義的戦争, とりわけこれに国民の協力を取りつける必要の側面があまり言及されて

いないが, それらはそれほど重要性を持たなかったのだろうか。これらの問題は検証する必要があるとしても, それによって両著の価値が減じるものでは決していない。

H. Cサイモンズの名著『個人所得税』(1938)は史的分析を主体とした前2著と異なり, 税制と所得税に関する理論的政策的研究の書である。全10章から成る同書は, 次の4点を主要内容とする。(1)公平負担論, 累進課税論を中心とした租税観の表明 (2)包括的所得概念 (3)キャピタルゲインの取り扱いなど所得税の個別的諸課題 (4)包括的所得税を基幹税とする税体系の構想。周知のように同書は第2次大戦期以降, 包括的所得税の理論的実践的基礎を確立するうえで最大の契機となり, 今日なお強い影響力を保持している。包括的所得概念はG. シャンツ(1891年論文)の理論を受け継いだR. M. ヘイグ(1921年論文)とサイモンズに因んで「ヘイグ=サイモンズの所得概念」と呼ばれるが, 両者の間には研究公表の時期だけでなく内容的にも無視できない重要な違いがある。

3章を担当した森氏が, それを解題で鮮明に摘出し, 「所得の定式化の相違」など5点に整理している。3点だけ紹介すると, ヘイグは所得の定義を主流派経済学の効用概念を受容して根拠づけているが, サイモンズは公平を損なう危険があるとしてこれを批判する。そして自らの定義から派生概念を排除し, 客観的で恣意的判断が最小となるように定義していることである。これが第1点。第2に前者は水平的公平に重点をおいているのに対し, 後者にとっては累進課税の根拠を所得の再分配に求め, 垂直的公平を達成しうる所得税のありかたこそ主要な課題であった。第3に前者はそうでなかったが, 後者は所得税を基幹税とする租税体系の構想, つまり所得税中心主義の理念を有し, 一般売上税(付加価値税)や法人税を否定的に評価していたことである。森氏が指摘するように, これらはC. シャウプや, W. ヴィックリーが主導的役割を果たしたシャウプ勧告の基調と軌を一にするのであり, 我々はサイモンズの租税思想

が脈々と流れていることを知る。

次に、この名著を学ぶ現代的意義を2点あげておこう。第1に同書で公平原則の重視、キャピタルゲイン課税を含む累進所得税中心の租税体系論が首尾一貫性をもって展開され、民主主義の税制はこれ以外にはありえないとしている。その基本部分は今日なお有効であり、中立原則を最重視し、公平よりも経済効率を優先する最適課税論や支出税論に比肩、対抗できることである。

第2にサイモンズの累進課税論、租税論を基礎づけている経済社会観、すなわち濃密な民主主義の思想は依然として傾聴に値する。シカゴ学派の創始者の一人でもあるかれは厳格な自由主義者であり、自由に最上の価値を認めるが、ここには正義や平等を不可欠の要素として含む。不平等の拡大は自由な社会を破壊しかねないからであり、自由な競争が効率的に機能できる法的制度的枠組みの維持は政府の責務である。そして富と所得の再分配の役割を担う累進所得税は、市場の機能を阻害せずに、市場経済に不可避の経済的不公正を是正できる健全、かつ最適手段として位置づけられたのである。

このようにシエハープとサイモンズは、それぞれの手法と内容で累進所得税と民主主義の不可分の関係を論じたが、このスタンスを一層創造的に発展させることは新世紀の初頭に税制を研究する者の責務であろう。両者の熱い精神に思いを寄せるとき、私たちが最近の動きになすところなく屈するとすれば、後世から租税論争に敗北しただけでなく民主主義を劣化、衰退させたとの非難を受けるは必定というべきである。

IV. 後半3章の意義

第4章「ドイツにおける近代所得税の発展」は、近代所得税のもう1つの母国であるドイツについてその形成発展（1878年のザクセンにおける所得税の成功、1891年のミーケルの改革）、現代所得税への転換（1920年のエルツベルガー

財政改革）、これに果たした所得概念論争（源泉説＝周期説と純資産増加説）の意義が整然とした理論構成で明快に展開されている。そしてイギリス型＝源泉課税の分類所得税、ドイツ型＝申告納税の総合的所得税という近代所得税の2つのタイプが、20世紀に入るとともに接近し、第1次大戦前後に累進課税を基本構造とする現代所得税に収斂したと結論づけている。またドイツの所得税はわが国に多大の影響を与えてきた。プロイセンのそれは所得税導入時のモデルとなったし、エルツベルガー改革は1940年の税制改革において下敷きとされたのであるが、その詳細は本文に譲る。ここでは3大古典の研究との対比を念頭において、いくつかの注目すべき点に言及する。

第1に、エルツベルガー改革においてシャンツの純資産増加説にもとづく包括的所得概念が採用されたが、課税技術などの困難からその5年後に放棄されたこと（1920～25）に対する評価である。執筆者の諸富徹氏は「この結末は包括的所得税の実施が現実にはいかに困難であるか示していること、一そしてこの改革の意義は実践によってシャンツの所得概念適用の可能性と限界を示したことにある」（p225）と述べている。他方でドイツの所得税成立、定着の根拠として① 合理的な会計制度が普及し、各経済主体が常時所得計算を行うようになったこと、② 国民的教育水準が一定の高さに達し、納税義務に対する自覚が成熟していること、③ 税務機構が整備され、よく訓練され洗練された徴税技術を持つ徴税官を有することをあげていた。したがって1920年代の包括的所得税の挫折は、3つの根拠がこれを実施するに足るところまで達していなかったことを示している。この点は第2次大戦後の所得税にしても法律的形式と実質的内容に大きな乖離があることについて、その理由を明らかにする際に有効な視点となる。

第2に、ドイツ型、イギリス型という2つのタイプが累進所得税の成立へと収斂するのは現代では支払い能力に応じた公正な課税が求められるからに他ならないこと、さらにドイツの財

政学者マイゼルのことばを掲げて累進所得税は最も民主的で人間的な租税であることを強調していることである。ここでもわれわれは、シエハープやサイモンズにおいてと同様累進所得税と実質的な民主主義との強固な結びつきを見出す。

第3に、所得税の「社会化」という用語法に疑問を感じる。それは文脈からすると大衆課税の拡大によって社会の隅々に行きわたることを意味しているようだが、内容を厳密に規定しないと不明瞭、あいまいな説明とのそしりを免れない。現代税制で基幹税となる累進所得税の理念はきわめて優れているが、その生い立ちと発展は同時に帝国主義戦争や世界戦争と結びついていること、また現実のそれは例外なく大衆課税の性格を合わせ持っている。また20世紀における福祉国家の芽生えや確立において、膨大な財政支出を支えてきたことも事実である。「社会化」「社会的性格」をキーワードとして用いるとすれば、その内容を明示して欲しいのである。

第5章「累進所得税の意義と展望」は著者グループの中心メンバーであり、中立＝効率性ではなく、税制の公平を最重視する研究者の旗手である鶴田広巳氏の手になる。これは表題からもわかるように本書を総括するまとめの章にあたるとともに、累進所得税が21世紀において基幹税であるべきことを主張した独立論文としても読める。この章の特筆すべき成果として2点だけあげる。

一つは、ブルーム＝カルヴィン（1953）やフェイガン（1959）の研究に依拠して累進所得税の根拠づけを6つに整理し、その長短や意義を詳しく検討したうえで、経済的不平等は不公正であるとの判断を基礎に、所得と富の再分配による社会的公平の達成に求めたことである。これは3大古典が内包する歴史的限界を克服することでもあり、これによってそれらの積極的な成果も一層鮮明になる。ただこの規定の有効性は高いが、社会的合意や民主主義との関係でその内容を一層豊富化する余地はあるように

思われる。

第2に所得税-支出税論争をふまえて現代的支出税、その実現可能性を高めたとされる前納勘定方式を総合的に検討し、理論上も実行上も多大の欠点、難点があること、特に公平性の点で重大な問題が生じることを明らかにした。そして支出税や最適課税論を支える中立原則＝効率性の最優先に対して、経済主体に大きな競争力の差異や経済格差が不可避となる現代では「租税の中立性はむしろ強者の論理に転化する」（p311）と断じたのである。

累進所得税が正当性を獲得、ないし回復するには現代租税理論における他の2つの主流たる支出税論、最適課税論に対して説得的批判に成功しなければならない。これを試みたものに近年では八田達夫氏の優れた業績（『直接税改革』1988、『やはり消費税はいらない』1994）などがあるとはいえ、決して十分とはいえなかった。それだけに、5章や本書全体は累進所得税の復権や所得税を基幹税とする税制再建への価値ある学術的貢献であり、たしかな橋頭堡を構築したというべきである。

「所得税と法人税」と題するの補章は遠藤宏一氏の手になり、個人所得税と密接な関連を持つ法人税について、最近の企業システムの変化や研究動向をふまえて重要な指摘を行っている。いる。その1つは、法人擬制説に依拠した2重課税調整論、法人税・所得税統合論が実際には資産所得の優遇、資産所有者間の利害調整、企業減税追求の論理となっており、公平課税とは無縁な「仮面の論理」に堕していると厳しく断罪していることである。その2は、擬制説、實在説論争の限界を打開しようとして、戸谷裕之（1994）等の議論に注目し、課税所得計算機構としての企業ないし経済・社会管理手段としての視点、法人税を企業課税の一環として見る視点の重要性を提起していることである。今後の一層の展開に期待したい。

近年の法人税改編は、国際的にも日本においても特別措置の整理、課税ベースの拡大と税率引き下げを顕著な特徴とする。それはどんな必

然性を持ってそうだったのか、その意義はどのように総括すべきだろうか。さらに企業再編税制や連結法人税（連結納税制度）の評価、グローバル化や国際的租税競争の影響、EUなどの地域統合と法人税調和の関係など法人税についても所得税に劣らず重要研究課題が山積していることを再確認しておきたい。

V. 今後への期待

以上に述べたように本書が優れた内容を持つことは、言を待たない。また共同研究がスタンスの違いや物理的制約のために容易でなくなっている今日、これを高いレベルで継続した成果であることに深い敬意を表したい。しかし著者たちの仕事は、自らいうように道半ばであり、次の2点が今後の課題であるとしている。

1つは最近の新自由主義的税制改革、具体的には所得税のフラット化と消費税＝付加価値税シフトに象徴される動向の批判と累進所得税の優位性に関する理論的実証的研究である。累進所得税を基幹税とする税体系の再建方向について鶴田氏が指摘していること、租税民主主義、つまり税制の公平性に対する国民的信任の確保

を前提に、徴税機構の整備と税務情報の収集、所得補足の努力、タックス・コンプライアンスの促進、国際的租税協力システム創設の必要性の強調に筆者も全く同感である。遠くない将来に累進所得税がグローバル化や経済社会システムの変化にあってなお優位で、しかも可能であることを明らかにし、そのデザインを提示されんことを願うばかりである。

第2に、21世紀初頭の現在すでに先進国途上国を問わず、地方分権・地方自治を支える税制の構築、つまり国から地方への税源移譲が焦眉の課題となっているが、最大の焦点は所得税の取り扱いに他ならない。わが国についていうと市町村、府県とも個人住民税＝事実上の地方所得税の拡充、その根拠づけ、税構造のあり方に対して解答を迫られている。まことに責務は重く至難であるけれども、私たちはこの難局に遭遇しえた幸運を創造的研究に転化したいものである。

公平な税制の根底的な理解とその構築を願う人々、財政学や経済学の若き研究者が本書を丁寧読み、多くのことを学んで下さることを心から望んで止まない。