

宮 島 洋

『租税論の展開と日本の税制』

日本評論社 1986.9 xiv+368 ページ

この書物は、税制の制度的側面を重視しながら租税理論を展開し、現実の税制改革に租税理論を適用したすぐれた書物である。税制に関する政策的提案は、租税理論への的確な評価のみならず、現実の税制についての正確な理解を不可欠とするが、この両者を合わせもつことは容易ではない。著者は、この点で例外的といえる存在であり、特に制度の正確な理解と評価という点で際立っていて、この書物においても著者のこの長所が反映されている。

この書物は、3つの部分、すなわち、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」から成り立っている。第1部は包括的所得税、支出税、付加価値税、資金ベース法人税、ホール・ラブシュカの提案になるフラット税、分類所得税、最適課税論がそれぞれ検討される。その検討の視点は、租税理論とともに、税務行政上の難点などを重視した評価が加えられている。

第2部は、シャープ勧告からの税制の歴史的な経過が簡明にしかもその基本的な変化がたどられ、所得税の現状分析が克明になされる。第3部は、税制改革の目的と方法についての原則的な議論、イギリスとアメリカの税制改革の動向、日本の税制改革論議の評価と著者の改革プランが説明されている。以下、順序にしたがって論評

を加えることとしよう。

第1部第1章「包括的所得税」は、所得税の理念の簡潔な説明であり、とくに最近における脱税・節税などによる執行面の不備が指摘されていることは適切である。なお、所得税の脱税・節税については、アメリカにおける諸研究などがさらに言及されることが望ましかった。包括的所得税の母国であるアメリカにおいてかくも所得税への評価が落ちたことは最近の税制改革の背景として見逃すことができないからである。

第2章「支出税」は、支出税に関する要をえた説明であり、わかりにくさを伴っている支出税構想の理解に役立つであろう。支出税の便法として用いられる前納勘定に伴うループ・ホールの存在、申告納税への依存度の高まりなど支出税がかかえる問題点の指摘はもつともである。しかし、支出税支持論者である評者からみると、支出税の長所である発生ベースではないキャッシュ・フロー・ベースでの支出額算定は、発生主義をとる所得税よりも申告納税としてみても税務執行上すぐれていることが強調されるべきであると思われる。

第3章「付加価値税」においては、その執行について、特に脱税などについて問題が指摘されていて有益である。第4章「資金ベース法人税、フラット税、分類所得税、最適課税論」においては、資金ベース法人税に対する著者の評価が面白い。たとえば、イギリスやアメリカの既存法人税が資金ベース法人税に近い性格を備えているという解釈などである。評者は、しかし、既存法人税の体系が法人の経済行動に対して中立的でないことが最大の問題であり、より中立的な法人課税を求めることが政策的に重要であると考え、この点からすれば資金ベース法人税は、魅力的な特徴をもっているのである。なお、最適課税論の評価については、最近の理論の展開が多少とも説明されていた方がよかったと思われる。現実の税制改革の根拠づけとして最適課税論がどこまで説得力をもつかは疑問であろう。

第2部第6章「戦後税制の歴史的特徴」はこの書物のなかで出色のものといえよう。普通いわれているシャープ勧告の解体過程の説明と違って事業所得の給与所得化、税務執行体制の不備、遺産・贈与税の変質など幅広い視点から戦後の税制の変質が説明されている。現在の税制改革議論を行うときにも、税制の歴史的発展を踏えることは重要であり、その際この章は、必読の文献となろう。

第7章「所得税の現状分析」においては、資産所得課税、給与所得課税、累進税率構造とクロヨン問題が扱われている。このなかでも、給与所得に関する青色専従者

給与と事業主報酬、給与所得控除とクロヨン問題に関する説明はすぐれていてこの種の制度の役割が的確に指摘されている。なお、年金給付課税は、昭和62年度改正によって給与所得から雑所得へと分類がかわり、その問題点の1つが解決されたことを付記しておきたい。

第3部第8章「税制改革の目的と方法」は、税制改革の原理的な側面を扱っている。このなかで望ましい税制の要件として公平、経済的中立性、簡素の3つの要件が挙げられている。この3つの要件のうち、最後の簡素については、他の2つの要件との関係が重要である。確かに著者のように簡素さの要件は、独立に扱うことは可能である。しかし、公平の要件のなかで著者がふれている実質的公平さは、簡素さとのかかわりが深い。たとえば、租税特別措置などによって税制が複雑化すると、節税や脱税の誘因になり、実質的公平さが損われる。所得税に対する最近の批判は、アメリカ・イギリスと日本では異なった事情があるとはいえ、税制の複雑さが税務執行上の困難さをもたらし、実質的不公平が生じていることに向けられている。フラット税の提案は、あたかも垂直的公平を阻害するようにみえるが、節税・脱税の動機を削ぐという点では、垂直的公平に役立つこともありうる。具体的には、アメリカのレーガン改革は、このような効果をもったといえよう。

第9章「イギリス、アメリカにおける税制改革の動向」は、最近のイギリス、アメリカの税制改革の的確な紹介がなされている。レーガン改革は、この書物の印刷中にすでに完了したので、版を更められる機会に説明が補足されることが望ましい。アメリカの税制改革は、立派な税制改革であったが、政治的には奇蹟の税制改革であったのであり、政治経済学的な解釈が必要となるであろう。

第10章「わが国の税制改革論議の検討」は中曾根税制改革における税制改革論議の論評である。著者は、直間比率是正論、財政再建論、タックス・サミット論、内需拡大論のいずれに対しても懐疑的であり、またより基本的な論点として消費ベース課税論に対しても批判的である。

消費ベース課税論は、主として支出税を論拠とした消費費賛成論である。すなわち、支出税は直接税として消費支出に課税するものであるが、現実の税制としては、元来の支出税に忠実なタイプの方式、近似的な課税方式としての前納勘定方式(非登録勘定方式)、完全予見の下で支出税に等価な労働所得税、タックス・ベースとして近似的な付加価値税という4つの方式がある。著者は、

このうち前納方式と労働所得税には反対であり、強いていえば『ミード報告』が提唱した比例税率の支出税に対応する付加価値税とその上に積み重ねた累進支出税の2段階支出税プランに賛成している。しかし、著者は、当面の税制改革にとっては、第2章にも説明されたように支出税構想に反対である。もっとも高齢化社会への対応には消費ベース課税が所得課税よりも優れた点があることが最後のところで承認されているのであり、首尾一貫しない印象を与える。

終章「税制改革の基本方向——定性的プラン」は著者自身の税制改革案である。著者の改革案は、「課税ベースや課税方法の組み合わせというタックス・ミックスの考え方をとり、その中で第1に基幹税としていかなるタイプの租税を税制の支柱に据えるべきなのか」という点を中心となっている。そして基幹税として消費ベース課税を採用することは、現在問題となっている現実の所得税の不公平さを追認することに他ならないのであり、基幹税としては包括的所得税を採用すべきであるという。また、タックス・ミックスとしては、所得税と間接税のミックスを認め現行の物品税中心の間接税をより合理的な小規模 EC 型付加価値税としてその導入に踏み切るのはやむをえないとみる。

著者のいう税制改革案は、次善の策として間接税の合理化を認めているが、最善の策としてはむしろ包括的所得税への回帰を主張している。この点では、タックス・ミックス論ではなく、むしろ包括的所得税の実現こそが目標であるといえよう。

消費ベース課税については、現在の所得税への批判が賃金所得税であることに対してであるとみて否定的である。確かに資本所得への非課税、あるいは税負担軽減が日本の所得税の特徴であるが、クロヨン問題・高い累進度なども大きな問題点である。かりに著者のいうように所得税を改善したとして、長い時間をかけてそれがアメリカの所得税に近い形になったとしたときに帰属家賃非課税、年金課税、発生ベースの資本利得非課税など依然として残らざるをえない消費税との混合から生ずる不公平をどうするかが問題であろう。さらにいえば、所得税は簡素さや税務執行上から生ずる脱税・節税からかなりの不公平さが残ることを否定しえない。支出税支持者からみると、所得税改革によってえられたプラスは、やがて消え去り、その段階で支出税との選択が問題となってくるようにみえる。

以上、この書物の内容について、小さい論点から大きい論点に至るまで賛否両論を含めて感想を述べた。評者

が支出税支持者であることから論評にやや偏りが生じた点は割り引かれてよいかもしれないが、最初に述べた通り、この書物が出色の内容のものであり、税制を勉強しようとする者にとって必読の書物であることをもう一度強調しておきたい。
〔貝塚啓明〕

