

# 租税の政治経済学

21世紀の成熟社会にむけ

牛嶋 正

有斐閣

# 租税の政治経済学

21世紀の成熟社会にむけて

牛嶋 正

有斐閣

## 著者紹介

牛 嶋 正（うしじま ただし）  
1931年 兵庫県に生まれる  
1955年 京都大学経済学部卒業  
現在 名古屋市立大学経済学部教授  
主 著 『経済成長と企業課税』  
『安定・成長と財政』（共著）  
『財政学入門』（共編）  
『租税体系論』  
『社会的公正と所得課税』  
『現代の地方自治』など

## 租税の政治経済学

---

1990年3月20日 初版第1刷発行

著 者 牛 嶋 正

発 行 者 江 草 忠 敬

〔101〕東京都千代田区神田神保町2-17

発 行 所 株式会社 有 斐 閣

電話 (03)264-1314〔編集〕

265-6811〔営業〕

振替口座 東京 6-370 番

京都支店 〔606〕左京区田中門前町44

印 刷 大日本法令印刷

製 本 株式会社養正社

---

©1990, 牛嶋正, Printed in Japan

落丁・乱丁本はお取替えいたします。

★定価はカバーに表示してあります。

ISBN 4-641-06550-0

## はしがき

これほど多くの納税者が税制に関心を示し、わが国の税制はどうあるべきかを前向きに考えるようになったことは、これまでに経験したことがなかった。このような望ましい状況が、ここ二、三年来、政府・自民党によってすすめられてきた税制改革と、一九八九（平成元）年四月から実施されることになった消費税の導入とによってたらされたことはいうまでもない。その一つの現われとして、最近の国政選挙ではつねに税制改革が主要な争点となり、そのつど国会における勢力分野を大きく変えてきたことも明らかである。

しかし、税制改革に対する関心の広がりや議論の深まりに反して、多くの論争が、はじめから立場を鮮明にしたうえで感情論に終始しているきらいもないことはない。たとえば、今回の税制改革の柱となっていた消費税の導入についても、導入に積極的な政府・自民党は、消費税導入の必然性を美辞をもって強調し、導入に反対の立場に立った野党側の論旨は、消費税のもつ長所については全く目もくれず、もっぱら消費税の問題点を喧伝してきたのである。

たとえば、政府・自民党は消費税の逆進性をおおいかくすために、消費税は「ひろくうすく分かち合う」税であることを繰り返し述べてきた。そして、多くの納税者は繰り返しこの言葉を聞いているうちに、「ひろくうすく分かち合う」ことと、公平な課税とを同義語とみなすようになっていった。反対に、野党側は消費税の逆進性がそのまま税の不公平に通ずるというかたくなな論旨に固執してきたのである。

しかし、多くの納税者が、税制改革がすすめられている間、最も知りたいと思っていたことは、いま、消費税を導入することによって、二一世紀に確実に迎えねばならない高齢社会にふさわしい税制が確立されるかどうかであったはずである。そのことがもっと明確にされていたら、多くの納税者は躊躇なく消費税導入に賛成したはずである。しかし、そのために政府・自民党は高齢化率が一五％を超える社会の姿を明確に納税者に提示し、そこでの経済・財政の運営の方向について、また、予想される負担の増大をどのように皆で分担していくべきかについて、明示しなければならない。

これらの点についての政府・自民党の考え方が、正確に納税者に伝わっていったとは言い難い。本来ならば、これらの説明がきちっとおこなわれたうえで、「うすくひろく分かち合う」税という言葉が出てこなければならなかった。もし、そうであったとすれば、この言葉は十分に公平の原則を説明する言葉になり得たはずであり、納税者の多くは消費税導入にもっと理解を示したはずである。

このことは、今回の税制改革の当初に政府・自民党が設定した他の二つの原則、すなわち、「中立」と「簡素」の原則にもそのまま当てはまるものである。中立の原則について、なぜこれが高齢社会における税制を考えると、重要な原則になるかについて十分な説明がなかったが、このことも高齢社会のイメージを納税者に明示できなかったことと関連していることはいうまでもない。

二一世紀という将来を見据えて、長期税制の確立をはかっていくためには、わが国での今回の税制改革でおこなわれてきたように、まず租税原則を設定し、それにできるだけ適合するような税目と税構造を選んで、税制を組み立てていかねばならない。それだけに租税原則にどのような基準を選ぶかが重要となるが、それ以上に、問題となるのは二一世紀の将来を見通して、そこで描かれる社会経済情勢のイメージから、必然的に導出された基

準を租税原則とすることである。そうでなければ、設定された租税原則が形式だけのものとなり、個々の税目の改革にあたって適正な基準を十分に用意することができないことになるだろう。

本書は、今年からはじまる一九九〇年代を、二一世紀に高齢社会を迎えるための準備期間と位置づけ、経済・財政制度のなかでも中心的位置を占める租税制度について、この一〇年間で高齢社会にふさわしいように改革していくことを目指すものである。そのため、もう一度租税原則の設定から議論をはじめるが、そのまえに二一世紀の高齢社会についてのイメージをできるだけ明確にしておかねばならない。本書は、このように長期税制の確立にあたって踏まなければならない議論の手順を明らかにしながら、その手順に沿って二一世紀までに確立すべき長期税制を明確にすることを目指す。

しかし、本書は今回のわが国の税制改革を批判したり、あるいは、評価することを意図するものではない。確かに、税制改革の議論が展開されていとき、私にもその議論に参加する機会がいく度か与えられ、そのつど、私の見解を述べてきたが、本書では、もっと以前からの私の租税に関する分析や研究を含めて、約三〇年間にわたって展開してきた私の租税論の集大成として位置づけたいという気持ちが強い。それだけに、本書の出版にあたって、いまは亡き高田保馬先生をはじめ、島津亮二先生、木下和夫先生と、数え切れないほど多くの方々からいただいた御援助を忘れてはならないと思っている。

そうはいっても、執筆の過程でまだ十分に議論されていない論点や、新しい考えが浮かんできているので、本書の刊行後も、私の租税論の展開はまだまだつづきそうである。このように、私の研究生活にひと区切りをつける機会を用意して頂いた有斐閣に対して深く感謝するとともに、本書の企画の段階から刊行まで、細部にわたって適切なアドバイスを賜った編集部の伊東晋氏に心からお礼申し上げたい。なお、三つの部の扉の小さなカット

は、私の妻が各部の内容を念頭において描いてくれたことを付け加えておく。

一九九〇年一月

著  
者

# 目次

|    |             |   |
|----|-------------|---|
| 序論 | 長期税制確立と税制改革 | 1 |
|----|-------------|---|

|   |                  |    |
|---|------------------|----|
| 1 | 税制改革の二つの方向       | I  |
| 2 | 税制改革の日米比較        | 4  |
| 3 | 税制改革の必然性         | 7  |
| 4 | 高齢化・国際化・情報化と税制改革 | II |
| 5 | 本書の構成            | 14 |

|     |         |    |
|-----|---------|----|
| 第I部 | 長期税制の前提 | 19 |
|-----|---------|----|

|     |        |    |
|-----|--------|----|
| 第1章 | 租税原則再論 | 20 |
|-----|--------|----|

|   |                   |    |
|---|-------------------|----|
| 1 | 社会経済情勢の変化と租税原則    | 20 |
| 2 | 社会的公正と不変の原則       | 27 |
| 3 | コンセンサス基準とコンフリクト基準 | 30 |
| 4 | 可変の原則における中立性      | 33 |
| 5 | 租税原則間の順位づけ        | 37 |



第2章 成熟社会における社会的公正 ..... 41

- 1 成熟社会の諸条件 41
- 2 成熟社会における三つの潮流 44
- 3 成熟社会における価値基準 49
- 4 量の平等と質の平等 53
- 5 成熟社会を支えるシステム 57

第3章 成熟社会における長期税制 ..... 63

- 1 成熟社会の租税原則 63
- 2 税負担の明確化とタックス・ミックス 67
- 3 社会の高齢化と公平・中立の原則 70
- 4 地方分権を促す税制 74
- 5 長期税制の基本的枠組み 78

第Ⅱ部 長期税制の構築 ..... 85

第4章 個人課税 I ..... 86

- 1 課税根拠と税の配分基準 86
- 2 課税ベースとしての所得・消費・資産 89

|   |               |    |
|---|---------------|----|
| 3 | 所得税と支出税の思想的背景 | 92 |
| 4 | 水平的公平と等しい取扱い  | 94 |

## 第5章 個人課税 Ⅱ ..... 101

|   |                |     |
|---|----------------|-----|
| 1 | 所得・消費の概念規定     | 101 |
| 2 | 課税ベース捕捉の難易     | 105 |
| 3 | 個人課税のインセンティブ効果 | 111 |
| 4 | 垂直的公平と累進度      | 118 |

## 第6章 企業課税 ..... 127

|   |             |     |
|---|-------------|-----|
| 1 | 企業課税の根拠     | 127 |
| 2 | 現行法人税批判     | 132 |
| 3 | 課税ベースの選択(1) | 139 |
| 4 | 課税ベースの選択(2) | 145 |
| 5 | 企業課税の構造     | 150 |

## 第7章 間接税体系 ..... 154

|   |            |     |
|---|------------|-----|
| 1 | 間接税の再定義    | 154 |
| 2 | 個別消費税の課税根拠 | 157 |
| 3 | 間接税と明確の基準  | 160 |

|   |             |     |
|---|-------------|-----|
| 4 | 課税方法と転嫁の様態  | 162 |
| 5 | 一般売上税と中立の基準 | 168 |

|     |      |     |
|-----|------|-----|
| 第8章 | 資産課税 | 173 |
|-----|------|-----|

|   |            |     |
|---|------------|-----|
| 1 | 資産課税の分類と体系 | 173 |
| 2 | 資産課税の根拠    | 175 |
| 3 | 相続税の課税根拠   | 177 |
| 4 | 相続税の課税方法   | 183 |
| 5 | 地価の高騰と資産課税 | 186 |

|     |       |     |
|-----|-------|-----|
| 第9章 | 地方税体系 | 191 |
|-----|-------|-----|

|   |             |     |
|---|-------------|-----|
| 1 | 国と地方の税源配分   | 191 |
| 2 | 地方税体系の水平的関係 | 195 |
| 3 | 地方税における個人課税 | 201 |
| 4 | 地方税における企業課税 | 204 |
| 5 | 地方税における資産課税 | 207 |
| 6 | 地方税における間接税  | 210 |

|      |      |     |
|------|------|-----|
| 第10章 | 国際課税 | 215 |
|------|------|-----|

|   |               |     |
|---|---------------|-----|
| 1 | 国際課税の現状と問題点   | 215 |
| 2 | 国際課税における公平と中立 | 220 |

索

引……………巻末

|   |                |     |
|---|----------------|-----|
| 3 | 国際課税と水平分業      | 223 |
| 4 | 国際課税とタックス・ヘイブン | 227 |
| 5 | 国際課税と租税条約      | 230 |

第Ⅲ部 長期税制のアプローチ

233

第11章 漸進的税制改革……………

234

|   |              |     |
|---|--------------|-----|
| 1 | 長期税制の枠組みと構成  | 234 |
| 2 | 税制の連続性とその改革  | 241 |
| 3 | 漸進的改革のスケジュール | 246 |
| 4 | むすび          | 252 |

第12章 財政再建と税制改革の手順……………

254

|   |              |     |
|---|--------------|-----|
| 1 | 税制のひずみ・ゆがみ   | 255 |
| 2 | 財政再建のための税制改革 | 259 |
| 3 | 税制改革の手順      | 262 |

## 序論 長期税制確立と税制改革

# 1 税制改革の二つの方向

### ◆ 租税制度のひずみ・ゆがみ

経済に関する諸制度は、実態としての社会構造や経済構造のうえに構築された上部構造である。そして、経済の実態に即して営まれる個人、企業あるいは政府の経済活動が円滑におこなわれ、そこで発生する相互の対立や利害関係を明確にするという役割を諸制度は担っている。その意味では、諸制度と経済の実態との関係は、上部構造と下部構造の関係にある。したがって、上部構造としての諸制度は、下部構造に最も適合した形でつくられ、そこで営まれる個人や企業の経済活動が、望ましい方向に導かれるように設定されねばならない。そのとき、諸制度は下部構造としての経済の実態に適合したものとなる。

しかし、上部構造としての諸制度が固定的であるのに対して、下部構造としての経済の実態は変化して止まない。そのため、設定時に諸制度がもっていた適合性がいつまでも維持されるとはかぎらない。その場合、諸制度と下部構造の間に生ずる乖離の大きさは、つぎのような諸要因にもとづいて決まる。

- (1) 制度設定からの経過時間
- (2) 経済の実態の変化の速度
- (3) 制度設定時に経済の変化をどの程度見通していたか
- (4) 制度設定後、制度の部分的見直しがどの程度おこなわれてきたか

そして、両者の乖離が拡大すれば、それだけ諸制度はその適合性を失うが、その現われ方は制度によって異なる。いま、諸制度のなかで比較的中心の位置におかれる租税制度を取りあげ、不適合性の現われ方をみておこう。一般に、ひずみ・ゆがみの名でよばれている租税制度の不適合性は、大別して二つの側面をもつ。その一は、個々の税目の組合せとしての税体系にみられるひずみ・ゆがみであって、たとえば、直接税と間接税の税收弾性値の違いから、徐々に直間比率が変化し、直接税に偏った体系がつけられていくような場合である。その二は、税体系を構成する個々の税目の構造にみられるひずみ・ゆがみである。たとえば、所得税の課税最低限が物価の上昇にもかかわらず据えおかれてきたため、実質的にその水準を低下させるといった場合である。いずれにしても、これらの不適合性は経済の実態が変化し、諸制度との間にズレが生じたことにもとづくものである。

#### ◆ 後向きと前向きの改革

諸制度の改革ないし見直しは、経済の実態に対する不適合性を取り除いて、もう一度もとの適合性を取りもど

すことである。その場合、経済の実態と諸制度の間に生じたズレを修復し、適合性の回復をはかるだけで終わるとすれば、その改革は後向きの改革といわざるを得ない。これに対して、経済の実態の動きを将来にわたって予見し、それに合わせて思い切った制度の改革をおこなうこともできる。このような改革は、まさに前向きの改革であるとともに、かなり大幅な改革を伴うはずである。その場合、将来を見通すにあたつて、どの時点まで視野に含めるかが問題となる。その将来時点が現時点より遠くへ離れば、それだけ前向きの改革は抜本的改革となる。

この二つの方向の改革を租税制度についていえば、後向きの改革は、現行税制のもつひずみ・ゆがみの是正という形をとるはずであり、そこには税体系を構成する税目の構成割合を手直ししたり、税体系を構成する税目の構造に検討を加えたりといった形をとる。<sup>(1)</sup>したがつて、後向きの改革の場合、経済の実態と諸制度の間の乖離の幅にもよるが、一般的には、新税導入といった問題は考えられない。

これに対して、前向きの改革の場合、新税の導入問題が改革のなかで登場する。その場合、想定される将来の時点が現時点から遠くなれば、それだけ新税導入の可能性は大きくなるはずである。もちろん、税体系も新税導入によつて大きく変化することになるだろう。<sup>(2)</sup>

しかし、後向きの改革と前向きの改革の最も大きな相違点は、社会経済情勢の現状を肯定し、それが比較的長期にわたつて持続するとみなすのか、それとも、社会経済情勢は絶えず変化して止まず、経済の実態もひとところにとどまるものでないともみなすかといった経済の実態に対する認識の違いにあることはいうまでもない。もちろん、後向きの改革が、現在の経済の実態を肯定する姿勢に立つのに対して、前向きの改革は、経済の実態は変化して止まないという姿勢に立つものである。したがつて、税制改革がいずれの立場に立つてすすめられるかは、

そのときの経済の実態の様相に依存するところが大きいことになる。この点について、日米の税制改革を比較しながら、もう少し検討していくことにしよう。

## 2 税制改革の日米比較

公平、成長、簡素を理念とするアメリカの抜本的税制改革は、つねにわが国の税制改革に二、三年先行しながら、一九八六年に税制改革法の成立をみ、一応終了することとなった。これに対して、わが国は一九八五年九月に中曽根内閣から政府税制調査会に諮問がなされて改革の議論がはじまるが、八七年四月に売上税の廃案という事態を迎えて抜本的改革は一時中断することになり、政権交替のあと、新内閣のもとで改革論議が再開されるのである。そのため、八八年秋の臨時国会で税制改革六法案が成立し、八九年四月から実施となったが、その間、三年半の時間の経過があり、アメリカの場合に比べて、税制改革の進捗にもたつきがみられたことは確かである。このような日米両国の税制改革の進捗状況にみられる差異は、なににもとづくのであろうかを振り返っておこう。

### ◆ アメリカの税制改革における連邦議会の役割

その一つの理由として、税制改革をすすめる場合の連邦政府と議会の関係が、わが国における政府と国会との関係とかなり異なっていることがあげられる。すなわち、アメリカの場合、税制改革は議会において独自の税制改革法案を成立させる形ですすめられるため、議会は予算案と同様に議会のなかで税制改革法案の提案をおこない、それを審議する権限をもつことになる。もちろん、政府（大統領）も議会に対して税制改革法案を提案する



ことができ、実際にはそれを中心に審議がすすめられることになるが、形式的には、政府から提案される税制改革法案は多くの改革案の一つにすぎないのである。ただ、実質的な審議が政府から提案された改革案に沿ってすすめられる場合、議会における与野党の勢力分布が大きく影響することになる。

いずれにしても、議会の歳入委員会の構成メンバーは、税のエキスパート揃いであるため、大統領から提出される税制改革案がかなり修正・変更されることは当然のこととされている。おそらく、与党の勢力が強いときは、提出された改革案にほぼ沿った形で審議がすすめられ、最終的にも、提案された改革案とほぼ同じ内容の法案が成立することになるだろうし、勢力分布が逆転するときは、成立する改革法案はかなり異なった内容のものになり得る。いずれの場合も、議会において納税者の納得が得られるような審議がすすめられることだけは確かであって、その意味では、議会における与党と野党の対立というより、むしろ、大統領と議会との確執の方が表面に現われやすいと考えられる。しかし、改革の必要性が認められるかぎり改革法案はまとめられていくのである。

#### ◆ 税制改革の国会運営

これに対して、わが国における税制改革をめぐる政府と国会との関係は、政府・与党対野党という構図を形づくっている。これは、税制改革法案が予算案と同様に、国会への提出権が内閣に与えられていることにもとづく。しかも、予算案の場合と同様に、野党が国会において政府から提案された改革案を修正することは、非常に難しい状況にある。おそらく、政府は改革法案の枝葉末節については修正に應ずることもあるが、改革案の主要部分、たとえば、新税導入を取り下げるといったことに対しては、絶対に応じない。

そのため、国会内で与党が絶対多数を占めている場合、野党は自分たちの主張を税制改革に反映させることは