

内山 昭

税制改革をデザインする

消費税シフトの税制改革／消費税問題と租税民主主義／税制改革の代替戦略を考える／少子・高齢社会の財源問題－ヨーロッパの福祉国家の経験／所得税・法人税基幹主義の税制改革

会社主義と税制改革の研究

シャープ税制から中曽根・竹下税制改革へ／日本会社主義論の系譜／日本会社主義論の展開と税制研究／大会社課税の改革／キャピタルゲイン課税の改革／税制改革の国際的動向と日本／サッチャー税制改革の展開とその特質

会社主義

と税制改革

会社主義

内山 昭

税制改革をデザインする

消費税シフトの税制改革／消費税問題と租税民主主義／税制改革の代替戦略を考える／少子・高齢社会の財源問題／ヨーロッパの福祉国家の経験／所得税・法人税基幹主義の税制改革

会社主義と税制改革の研究

シャウフ税制から中富根・竹下税制改革へ／日本会社主義論の系譜／日本会社主義論の展開と税制研究／大会社課税の改革／キャピタルゲイン課税の改革／税制改革の国際的動向と日本／サッチャー税制改革の展開とその特徴

と税制改革

大月書店

内山 昭 (うちやま あきら)

1945年 福井県に生まれる。

1975年 立命館大学大学院経済学研究科博士課程修了。

1975年より九州国際大学勤務，現在，経済学部教授。

1981-82年，ケンブリッジ大学（英国），グーテンベルグ
大学（ドイツ）客員研究員。

1987年 経済学博士

1989年より日本租税理論学会理事

現住所 811-32 福岡県宗像郡福岡町手光1814-19

主な著作

『大型間接税の経済学』大月書店，1986年。

『現代日本財政論』共著，ミネルヴァ書房，1988年。

『キャピタルゲイン課税』共著，谷沢書房，1993年。

（その他論文多数）

「会社主義」と税制改革

1996年3月19日第1刷発行

定価はカバーに表示
してあります

著 者◎ 内 山 昭

発行者 平 智 享

〒113 東京都文京区本郷2-11-9

発行所 株式会社 大 月 書 店

印刷 太平印刷
製本 中條製本

電話(営業)3813-4651 (編集)3814-2931/振替 00130-7-16387

Printed in Japan

本書の内容の一部あるいは全部を無断で複写複製(コピー)することは
法律で認められた場合を除き，著作者および出版社の権利の侵害とな
りますので，その場合にはあらかじめ小社あて許諾を求めてください

ISBN4-272-11087-X C3033

は し が き

21世紀を間近に控えた今日、税制改革は再び国民的関心事になろうとしている。それは一方で「消費税シフトの税制改革」によって税負担配分の矛盾、問題点が激しくなっていること、他方で少子・高齢社会の到来、成熟社会のインフラストラクチャー整備、経済大国としての地球社会にたいする責任の増大によって、財政負担がますます大きくなっているからである。

税システムには今日、4つの考え方がある。消費税シフトあるいはタックス・ミックス、支出税主義、所得税中心主義、所得税・法人税基幹主義がそれである。本書は第4のそれにもとづく税制改革プランのデザインとそれを根拠づける会社主義の理論に関する研究である。

私は1986年に『大型間接税の経済学』という最初の著書を公刊したが、書名が示すように、わが国で現在「消費税」と呼ばれている1つの税についての経済学的研究であった。それからの約10年間、私は税システムとその改革に関する主要問題の研究に取り組み、共同の著作や雑誌にその成果を発表してきた。本書は、それらの諸論文の多くに大幅な加筆補正を行なうとともに、いくつかの章を新たに執筆して、体系的な構成のもとに1冊の本にまとめたものである。

本書における私の研究と提案がわが国における税制改革論議の材料の1つとなり、少しなりとも貢献できれば幸いである。しかし全12章においてとりあげたテーマはいずれも困難なものであり、多くの不十分さを免れていないと思われる。読者の皆さんのご批判とご教示を心からお願いしたい。

私事にわたるが、拙い本書を、1996年1月に急逝された恩師加藤睦夫先生と、

学問への憧敬を最初に教えた、越前鮎川にて小生の研究を見守りつづけている
両親、正、フジエに捧げる。

なお本書の刊行が「九州国際大学学術研究書出版助成第1号」の適用をうけたことを記し、関係者各位に感謝の意を表する。最後に、原稿執筆から本書の完成まで終始著者を励まし、大変お世話をかけた大月書店編集部 みなさんに厚くお礼を申し上げたい。

1996年2月

内山 昭

目 次

はじめに	1
プロローグ どのような政府と税制が望ましいか	1
1 税システムの問題がなぜ焦点となるか	1
2 効果的かつ積極的な政府	2
3 税制改革の代替戦略	5
4 本書の構成	7
第 I 部 税制改革をデザインする	9
第 1 章 消費税シフトの税制改革	10
1 中曽根・竹下税制改革の要点	10
2 90年代税制改革の基本動向	12
3 税制改革の戦略とその達成の度合	13
第 2 章 消費税問題と租税民主主義	21
1 国民の消費税（大型間接税）批判はなぜそんなに強いのか ——「売上税」を廃案にした1987年の経験	21
1-1 「売上税反対10ヵ月運動」の成果と教訓	21
1-2 109臨時国会における税制改革の一部実現	24
1-3 税制改革をめぐる対抗の特徴	27
2 消費税批判から税制のあり方全体を考える	31
2-1 なお最大の焦点としての消費税	31
2-2 消費税（付加価値税）と租税原則	32
2-3 税制の大きな変更は民主的手続きで	34
第 3 章 税制改革の代替戦略を考える	37
1 八田達夫氏の理論に学ぶ	37
2 累進所得税再建の意義	40

- 3 所得税中心主義の限界 43
- 4 日本税制の会社主義的性格 44

第4章 少子・高齢社会の財源問題

——ヨーロッパの福祉国家の経験—— 49

- 1 ヨーロッパ諸国における少子・高齢社会とその財源 49
- 2 直接税から付加価値税（消費税）への転換 56
- 3 少子・高齢社会と「消費税廃止論」 61

第5章 所得税・法人税基幹主義の税制改革論—— 67

- 1 改革の理念 67
- 2 税制改革のデザイン 69

第II部 会社主義と税制改革の研究 75

第6章 シャープ税制から中曽根・竹下税制改革へ—— 76

- 1 シャープ勧告と戦後日本の税制 76
 - 1-1 シャープ勧告の骨格 76
 - 1-2 高度成長期税制の特質 79
- 2 1980年代における租税負担の特徴 81
 - 2-1 増税政策の展開 81
 - 2-2 所得税 86
 - 2-3 法人税 90
 - 2-4 間接税 94

まとめ——87～88年税制改革はなぜ強行されたか 97

第7章 日本会社主義論の系譜—— 99

はじめに 99

- 1 9つの会社主義論 100
- 2 会社主義論の嚆矢 105

- 3 コーポレート・キャピタリズム論 108
- 4 法人資本主義論 112
- 5 企業主義論 117

第8章 日本会社主義論の展開と税制研究————— 123

はじめに 123

- 1 東大社研グループの日本会社主義論 124
 - 1-1 馬場宏二、橋本寿朗両氏の所説 124
 - 1-2 渡辺治氏の所説 131
- 2 日本会社主義の構図と税制研究 135
 - 2-1 バラン=スウィージーの巨大株式会社論の復権 135
 - 2-2 日本会社主義とその位置 139
- 3 日本税制研究の視点 142
 - 3-1 法人と個人への均衡のとれた租税負担の配分 143
 - 3-2 国税としての法人課税 144
 - 3-3 税率水準の決定 145
 - 3-4 フリンジ・ベネフィット（付加給付）への課税問題 145
 - 3-5 法人課税の自治体への配分 146

第9章 大会社課税の改革————— 149

- 1 日本の会社（法人企業）の数と構成 149
- 2 大会社の経済的地位と法人税負担 152
- 3 大会社優遇税制の改革（その1）
 - 減価償却，引当金，準備金 159
- 4 大会社優遇税制の改革（その2）
 - 受取配当益金不算入，税額控除 170
- 5 フリンジ・ベネフィットの課税問題 174
- まとめ 180

第10章 キャピタルゲイン課税の改革————— 183

- 1 個人のキャピタルゲイン課税の問題 184

1-1	キャピタルゲイン課税における個人と法人	184
1-2	八田達夫氏の所説	186
2	法人キャピタルゲインへの独立課税の根拠	189
3	一律源泉分離課税と有価証券増価税	196
3-1	基本的考え方	196
3-2	一律源泉分離課税	198
3-3	有価証券増価税と富裕税（純資産税）	200
3-4	税収の推計	202
	まとめ	204

第11章 税制改革の国際的動向と日本 ————— 207

1	アングロ・サクソン系諸国主導の国際的税制改革	207
2	税制改革の2つのタイプ	214
3	日本の税制改革の国際的位置	218

第12章 サッチャー税制改革の展開とその特質 ————— 221

はじめに 221

1	サッチャー税制改革の展開	223
1-1	第1段階（1979～83）——79年改革	223
1-2	第2段階（1984～87）——84年改革	226
1-3	サッチャー税制改革の仕上げ——88年改革	231
2	サッチャー税制改革の評価	236
2-1	税制の基本構造の変革	236
2-2	サッチャーリズムにおける税制改革	238
3	税負担配分の抜本的変更の本質	242

あとがき 245

主要参考文献 247

索引 253

どのような政府と税制が望ましいか

1 税システムの問題がなぜ焦点となるか

20世紀最後の5年間、税システムの問題は政治経済における最大の焦点の1つになろうとしている。1987～88年にシャウブ税制（1950年）以来の抜本的と形容された税制改革が断行されたにもかかわらず、なぜ再びそうなのか。

制度の改革には、それなりの根拠や理由がある。しかも短時日のうちに再びその改革が日程にのぼるといえるのはそれが不十分であるとともに、その達成を妨げる困難があることを示している。わが国の税制改革については、それを要請している理由として3つあげることができる。

- (1) 国民負担の増大傾向の中で、税負担の不公平や問題点が深刻化していること。
- (2) 高齢社会への対応や経済大国にふさわしい国際貢献を求められていることから、中長期的に相当規模の増税が不可避であり、国民負担率は現在の国民所得比38～39%水準から45%以上に上昇するとみられていること。
- (3) 1980年代から市場の働き、あるいは公正よりも経済的効率を過度に重視する新自由主義が経済政策に強い影響力を与え、そのもとで累進負担を基本とする税制が否定され、それに適合的な税制としてフラット（平坦な）税制が志向されていること。

80年代末の改革によって日本の税システムが原理を異にする新しい税体系に向かって大きく踏み出したことはたしかである。しかし改革の実体はそれ自体がめざした目標との間に乖離があり、また上記3つの問題への対応が十分にできたわけではない。そのために1990年代後半の今日、再び税制の改編は、最も重要な政治経済問題の1つになっているのである。

1980年代はグローバルな税制改革の時代であった。多くの国々において構造的な改革が計画され、実行に移された。20世紀において、基本性格を共有した国際的税制改編の経験は第1次、第2次の世界大戦前後の各時期に次ぐ3度目のものである。この3度目の改編は英米両国を中心としたアングロサクソン系諸国によって主導され、90年前後にほぼ完了している。したがってなお改編のさなかにある日本のケースはやや例外に属するが、それは、税制構造のフラット化（税率引下げ）と消費税＝付加価値税シフトという2つの戦略目標にたいして、その達成の度合がきわめて不徹底だからである。

日本の税制改革の中途半端性、ないし不徹底さは何に由来するか。いくつかの原因があり、複合的な構図のその説明は本書の課題の1つであるが、その最大のものは税制改革の戦略とその背後の経済観が多くの国民の支持を得られていないことだといえよう。

2 効率的かつ積極的な政府

私もまた消費税への傾斜に力点がある「消費税シフトの税制改革」に批判的である。それに代わる望ましい、しかも現実性のある改革像を提示するためには、まず政府と社会についての考え方にふれておく必要がある。というのは税制は政府の諸活動を財源面から支えるシステムであり、その負担の水準や構造は政府活動の範囲や規模に規定されているからである。

新自由主義はケインズ的有效需要政策や福祉国家の限界ないし失敗を背景に1970年代後半から80年代にかけて国際的に強い影響力をもった。それは市場機構の自律的安定性に高い信頼をおき、政府の経済への規制、介入はこれを極力排除する方が効率を増進し、経済成長に寄与できることを強調する。したがって「小さな政府」と規制緩和（「原則自由、例外規制」と表現される）が政策目

標となり、福祉国家の解体、これによる社会サービス費の切下げと高度累進課税の廃止、さらに国営企業の民営化が追求された。

たしかに有効需要政策や福祉国家に少なくない非効率があり、官僚主義の弊害を排除できなかったことなど一部、的を射た批判があったことは事実だが、新自由主義は政策の新しいフレームワークの創出に成功したとはいえず、90年前後を境にその主張はすでに色あせている。

私はその台頭の当初からこれに与せず、政府が適切な役割を果たさなければ、現代の資本主義は経済的社会的安定を確保できないと考えてきた。そうでなければ高度に発達した資本主義国ではまことにおぞましい結果が生ずる。最近のわが国では、かのバブル経済の記憶が生々しい。多くの会社や個人が株式と土地への投機熱に浮かれ、その結果経済犯罪の頻発、金融機関の相次ぐ破綻、膨大な不良債権を生み出しているのではないか。折からの金融緩和、超低金利が大きな要因であったが、加えるに株式や土地のキャピタルゲインを適切に把握する税システムの欠如がこれを加速させた。

現在から21世紀初頭を展望したとき、日本の社会および政府に求められる任務として以下の諸点をあげておきたい。それらは自立的な個人という意味での私たち1人1人の市民が深くかわかり、何らかの役割を果たしていく課題でもある。

- (1) 個々人、会社間、さらに地域間に機会の平等を最大限保障するとともに、結果の不平等をより小さくできる社会的条件や制度を整備すること。より具体的には政府と自治体が教育、労働、福祉の各分野、自然環境の保全、社会資本の整備において施策の拡充をはかる。
- (2) 国土と地球環境の保全への責任分担と多様な手段による積極的貢献。
- (3) 発展途上諸国の経済社会開発にたいする経済的人的支援と平和的手段による世界の安全保障への自主的貢献。

このような国家は単なる願望ではなく、経済の国際化や多国籍企業化、通信・交通技術の高度化の進展を背景に、EU（ヨーロッパ連合）などにみられるような「国民国家」の変質にたいする認識にもとづいている。一方では、グローバルな舞台で活動するようになっていく大会社や国際間を自由に移動する大資本にとって、自らの祖国はあいまいとなり、国民国家との利害が必ずしも一

致せず、むしろ乖離が広がりつつある。そして政府の役割は、自国の産業政策よりも国民あるいは労働力の質的水準の向上やインフラストラクチャーの整備に重点を移行させようとしている。「労働者の技能と社会資本の質的水準こそが、世界経済におけるその国独自の特質であり、他の国とは違った魅力を形成する」(Reich, R.B., *The Work of Nations*, 1991) からである。こうして私は21世紀の進行とともに、国民国家が大きく変貌し、「国民と国土へのサービスに徹する国家」「地球社会の共同運営に参加し、責任分担する国家」を現出させる展望があると考えてるのである。

政府がそのような役割を果たそうとすれば、その規模がかなりの水準にならざるを得ない。この場合問題なのは、規制すべき分野と介入を極力排除すべき分野、個人責任に属する領域と公的社会的責任のある領域を区別する基準を明確にし、「大きな政府」にともないがちの非効率や官僚主義をいかにして克服するかということにある。私は公共部門および私的部門と区別される第3の部門、あるいは社会的経済セクター (*Économie sociale*, *The Third Sector*) の確立が問題を解決しうる基本方策であると考えてる。

社会的経済の理論は1830年代に起源があるものの、20世紀以降ほとんど顧りみられなかったが、1970年代に至ってフランスを中心にルネッサンスを迎えた。それは、一方で「市場の失敗」と「政府の失敗」、他方では福祉国家の弱化、指令型社会主義経済の崩壊といった背景下の模索の中で再生し、89年の EC における社会的経済局の設置、94年の「国際第3セクター学会 (*The International Society for Third-Sector Research*)」の設立にみられるように、国際的に経済理論の潮流として確固たる地位を占めるに至っている。「社会的経済の現代的な性格はそれが連帯と民主主義の原則にもとづいた自主的で効率性の高い経済活動の領域を創り出す現実的な提案である」(Defourny, J. & J. L. Monzon, C. (eds.), *Economie sociale*, 1992, 富沢賢治他訳, 1995) とされるように、経済的効率と社会的公正の総合的な実現をめざす理論であるといえる。

社会的セクターは主に協同組合、共済組合、非営利組織から構成されている。その意味するものがフランス語で *Économie sociale* (社会的経済)、英語で *The Third Sector* (第3セクター) と表記されるように未だ国際的に名称が統一されず、各国の事情を反映して範囲、内容が必ずしも同じではないが、こ

には次のものが含まれる。各種の協同組合、教育、文化、福祉、保健医療などの機関や組織である。

日本人にとっては、公共部門や私的部門と区別される「独自の領域としての社会」という観念は稀薄であるが、この両者との関係では社会的部門とは次のように説明できよう。すなわち、その一部は政府や自治体が公的社会的责任をもち、他の一部は市場原理を活用する部門であり、費用財源の面からみると一部は財政負担、一部は利用者の料金負担によって経営される。そして費用配分の基準は、それぞれのサービスの性質によって決められる。

私が政府の積極的役割を認めるのは、社会的部門を通じた財政負担の方法を含めたうえのことである。換言すると、財政負担をすれども干渉せず（Support, but No Control）の原則によって公正と効率を損わずに、政府の責任が果たせるということである。しかしこれは重要ではあるが制度的保障であって実際にはさらに経営的責任を負う者やそこで働く人々の熱意と市民一人一人の協同への努力がなければ、十分な効果をあげられないことも事実である。

日本では教育、福祉、保健医療、文化の領域でいわゆる「国公立」の組織と公的助成を受けている「私立」のそれがあり、設備、サービス、それを利用する人々の料金水準、そこで働く人々の労働条件や給与において、民間のそれが劣悪である場合が多い。この官民格差の是正というと、公立の料金を引き上げて私立のそれに近づけるという手法が往々にしてとられるが、これは事態を悪化させるだけである。まずもって必要なのは政府と自治体の財政負担でその格差を解消することであり、社会的サービス全体の水準を向上させ、この部門で働く人々の労働条件と給与を引き上げることでなければならない。

改めて政府の役割を正当に評価しようという動きは、今日まだ大勢になっているとはいえないが、次第に強くなりつつあることを実感しているところである。

3 税制改革の代替戦略

一定水準の政府活動を前提すると、それを支えるに足る税システムが必要であるが、その検討には2つの主要問題がある。税負担の配分は公平であるか、

税源や担税力を的確に把握しているかということが1つ、もう1つは中長期的に増税が避けられない場合、どこにどの税で負担を求めるかということである。本書はこの問いへの1つの回答であり、その中心課題はわが国において80年代以降追求されている「消費税シフトの税制改革」を批判し、その代替戦略である所得税・法人税基幹主義の改革プランとその根拠を展開することにある。

税率構造のフラット化と消費税シフトを戦略としてタックス・ミックスの税体系（所得資産、消費への課税がバランスのとれた税システム）をめざす税制改革にたいして、支出税主義、所得税中心主義、所得税・法人税基幹主義という3つの代替戦略がある。支出税主義は後二者と原理を異にし、私はそれに否定的である。その最大の理由は、貯蓄非課税、つまり資産性所得、不労所得への非課税を基本とする考え方になお同意できず、また税務行政上の困難を解決していないと判断するからである。

所得税中心主義の論者は、消費税シフトの税制改革が逆進的な税制への転換であり、高所得者の税負担を大幅に軽減し、低中所得者の税負担を増大させたことを厳しく批判する。そして所得分配の不平等度は80年代以降たしかな足どりで拡大しており、それからの日本では税制による所得再分配がますます重要になっていることを強調し、累進所得税の再建を主張する。

この主張が積極的意義をもつことは当然であるが、所得税中心主義ではしばしば法人税に適正な負担を求めることに否定的ないし消極的である。アメリカなどのように、会社の利益から経営者に高額報酬、個人株主に高率の配当が支払われ、会社自体に留保される利益が相対的に小さい諸国では、会社への課税の役割は限定されている。しかし日本のように会社主義（会社組織優位の資本主義）の下で、その典型である大会社において経営者の報酬や配当率がかなり低位である反面、会社の内部留保や引当金、準備金をはじめ会社内に蓄積される利益のウェイトが大きい国では、法人税の地位は自ら高くならざるをえない。

今日、わが国の会社全体が支払う法人税の税収はかなりの規模に達しているが、担税力の大きい大会社はさまざまな税制措置の恩恵をうけていることから、その税負担はかなり低いのが実態である。私は本書において、日本会社主義の特質、日本税制の会社主義的性格、大会社課税の改革問題の解明を試みている。

所得税・法人税基幹主義では、大会社への適正な課税が累進所得税の再建と並ぶもう1つの柱として設定されているのであり、これなくしてわが国における民主的で合理的な税制を確立することはできない。

また、これを根拠づける租税原則として「担税力適合の原則」を新たに提起した。これは、税源や担税力の存在に適合的な課税や税システムを追求するためである。公平原則は同質的な主体間、つまり個人間、会社間を律するルールであり、会社と個人との間への税負担配分を根拠づける原則としては十分ではないからである。

4 本書の構成

本書は、「第Ⅰ部 税制改革をデザインする」（1～5章）と「第Ⅱ部 会社主義と税制改革の研究」（6～12章）という2部から構成される。

第Ⅰ部ではまず、87～88年の中曽根・竹下税制改革および90年代の改革動向を整理し、消費税シフトの税制改革の戦略、本質を批判的に検討した（第1章）。

第2に、「売上税」を廃案にした1987年の経験や消費税問題の分析を通して、日本では消費税＝付加価値税にたいする国民の批判がなぜ強いかということ、また租税原則や税金問題を解決する民主的手続きについて日本人が学ぶことのできた教訓を明らかにしている（第2章）。

第3に、税制改革の代替プランの1つである所得税中心主義の意義と限界、および日本税制の会社主義的性格について考察した（第3章）。

第4に、福祉国家の形成、少子・高齢社会への移行にともない、ヨーロッパ諸国における政府支出や租税負担の水準が急速に上昇したが、それをまかなう財源は所得税、法人税、社会保険料といった直接負担によって確保されたことを明らかにし、それは日本においても採用可能な方策であることを示唆している（第4章、日本財政学会第45回研究大会、1988年、における報告の改稿）。

第5に、第1～第4点をふまえて所得税・法人税基幹主義が依拠する理念や租税原則を明示し、改革プランをデザインしている（第5章）。

第Ⅱ部では会社主義の理論を展開し、これにもとづいて税制改革の基本問題

の研究を掘り下げている。

第1に、わが国戦後税制の出発点となったシャープ税制勧告とその日本税制への貫徹について概括するとともに、80年代の税負担の構造とそれが87～88年の中曽根・竹下税制改革を準備する過程を分析した（第6章）。

第2に、戦後50年におよぶ日本経済を総括する理論である会社主義論の系譜をたどり、法人資本主義論などを検討、評価した（第7章）。

第3に最近、現代日本社会を総合的に分析した東大社会科学研究所の日本会社主義論や balan=スウィージーの巨大株式会社論に学びつつ、私の日本会社主義論の構図とこれに導かれた税制研究の視点を示した（第8章）。

第4に、わが国の資本金100億円をこえる巨大会社を中心に大会社への優遇税制の実態を分析し、改革の方法および改革したときの増収額を試算、推計している（第9章）。

第5に、税制改革の主要課題の1つであるキャピタルゲイン課税の問題について、上場株式の約70%を所有する会社株主への課税の重要性、その課税方法、改革したときの税収額の試算、推計を行なった（第10章、日本租税理論学会第4回研究大会、1992年、における報告の改稿）。

第6に、今世紀3回目の経験となった1980年代の国際的税制改革が米英両国をはじめアングロサクソン系諸国の主導によって行なわれたこと、その本質的特徴、および日本の税制改革の国際的位置づけの解明を試みている（第11章）。

第7に、80年代のグローバルな税制改革における典型例であるイギリスのそれを分析した。サッチャー首相の強い指導のもとに遂行された税制改革はサッチャーリズム（サッチャーの経済政策）の最重要政策の1つであり、税制をドラスタックに変化させたがその展開過程を追い、批判的評価を試みている（第12章、日本財政学会第46回研究大会、1989年、における報告の改稿）。