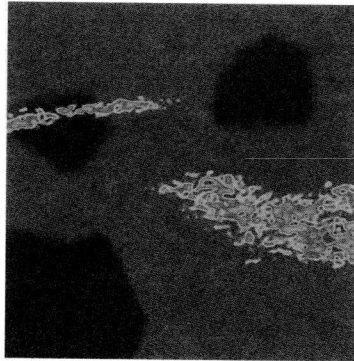


所得税の

理論と

思想

宮本憲一／鶴田廣巳●編著



所得税の理論と思想

平成 13 年 9 月 20 日 初版第 1 刷発行

編著者	宮本憲一 鶴田廣巳
発行者	大坪嘉春
整版所	株式会社アイディ・東和
印刷所	株式会社平河工業社
製本所	株式会社三森製本所

発行所	東京都新宿区 下落合2丁目5番13号	株式会社 税務経理協会
-----	-----------------------	----------------

郵便番号 161-0033 振替 00190-2-187408 電話 (03) 3953-3301 (編集部)
FAX (03) 3565-3391 (03) 3953-3325 (営業部)
URL <http://www.zeikei.co.jp/>

乱丁・落丁の場合はお取替えいたします。

© 宮本憲一・鶴田廣巳 2001 編著者との契約により検印省略
本書の内容の一部又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、著者及び出版社の権利侵害となりますので、コピーの必要がある場合は、予め当社まで許諾を求めてください。

Printed in Japan
ISBN 4-419-03808-X C1032

目 次

序 章 所得税の思想に学ぶ

本書の目的	1
租税国家と現代的租税原則	2
所得税の定義と形態	3
日本の所得税制の問題点と税制改革の課題	5
本書の構成	6

第 1 章 ケネディ『イギリスにおける課税』 —社会史的租税思想史の古典—

I はじめに—本書のテーマ— (序文・第 1 章)	12
II 本書の内容と抄訳	15
1 17 世紀の関税と直接税をめぐる政策思想 (第 2 章・第 3 章)	15
1-1 関税政策とその政策思想	15
1-2 直接税とその政策思想	16
2 市民革命期の内国消費税をめぐる論争とウィリアム・ペティ (第 4 章)	20
2-1 内国消費税の生成と発展	20
2-2 内国消費税をめぐる思想	21
2-3 ペティの租税思想	24

3	ウォルポールの税制改革をめぐる論争 (18世紀の租税観の表明とその限界―第6章)……………	26
3-1	ウォルポールの税制改革……………	27
3-2	分配問題をめぐる新しい政策思想の表明……………	27
4	18世紀の租税思想とアダム・スミス (第7章)……………	29
4-1	租税思想の四つの構成要素……………	29
4-2	アダム・スミスの租税学説……………	32
5	所得税の導入と「19世紀」の幕開け (第8章)……………	35
5-1	戦費増大と奢侈品課税……………	36
5-2	原則からの三つの乖離……………	37
5-3	1799年所得税の特徴……………	38
5-4	累進的所得税の芽生え……………	40
6	政治哲学と租税理論 (第5章・第9章)……………	44
6-1	フリーホルダーの社会観の誕生とその虚構性……………	44
6-2	フリーホルダーの社会観批判……………	48
III	解 題……………	53
1	ケネディの問題意識……………	53
2	17・18世紀のイギリスの財政制度の素描……………	54
3	租税思想史としての本書の特徴……………	56
4	本書の影響……………	59

第2章 シェハーブ『累進課税論』 — 累進原理の解明 —

I	はじめに	68
II	本書の内容と抄訳	70
1	所得税前史 (第2章)	70
1-1	17世紀における租税思想の展開	70
1-2	18世紀の租税思想の展開	72
1-3	新しい租税理論の萌芽	73
1-4	査定税から所得税へ	75
2	戦時所得税の内容とその意義 (第3章)	76
2-1	三つの戦時所得税	76
2-2	所得税の廃止とその復活の要求	80
3	平時所得税の登場 (第4章・第5章)	81
3-1	1820年代の財政状況と思想状況	81
3-2	1830年代の財政状況と思想状況	83
3-3	ピールの所得税とその批判	84
4	差別化をめぐる議論 (第6章～第10章)	86
4-1	ヒューム委員会	86
4-2	1850年代の論争	89
4-3	ハッパード委員会	91
4-4	差別化理論の再構築	94
4-5	妥協的改革の試み—グラッドストーンの所得税改革	96
4-6	所得税改革の要求	97
5	累進原理の完成 (第11章～第15章)	99
5-1	累進化への新たな関心	100

5-2	累進税への動き—超過所得税の提案	106
5-3	1906年所得税特別委員会	108
5-4	差別課税と累進税の確立—アスキスとロイド＝ジョージ	112
5-5	1919年王立委員会	117
III	解題	119
1	本書の特徴—U. K. ヒックスの財政学との関係を中心に	119
2	画期をなした経済学者—ミルとエッジワース	120
3	イギリスにおける議会の発展	123
4	19世紀イギリスの分類所得税	126
5	本書の意義	128

第3章 サイモンズ『個人所得税』 —包括的所得税の確立—

I	はじめに	132
II	本書の内容と抄訳	133
1	概観	133
1-1	租税負担の公平性に関する諸学説	133
1-2	資本蓄積に与える影響への配慮	137
1-3	租税という経済手段の意義	140
1-4	物税（従価税）に対する見解	140
1-5	租税の選択	141
2	所得の定義	142
2-1	所得概念の検討	142
2-2	個人所得の概念	144
2-3	所得概念の限界	145

3	他の諸定義とその限界	149
3-1	包括的所得概念の支持者.....	149
3-2	ドイツ所得概念論争.....	150
3-3	制限的所得概念に対する批判.....	154
3-4	実現基準.....	155
4	現物所得 (Income in Kind)	158
4-1	所得課税に関する個別問題の検討視座.....	158
4-2	現物所得の測定の困難.....	159
4-3	勤労現物所得と消費者資本の取り扱い.....	160
4-4	現物報酬.....	162
5	無償受贈 (Gratuitous Receipts)	162
5-1	無償受贈と所得税.....	162
5-2	相続課税の改革.....	164
5-3	贈与税における贈与と受贈.....	164
6	キャピタル・ゲイン (Capital Gains)	167
6-1	キャピタル・ゲインと課税の公平.....	167
6-2	実現基準の容認と平均化措置.....	168
6-3	未実現のキャピタル・ゲインと物価変動.....	169
6-4	政府歳入とキャピタル・ゲイン課税.....	170
6-5	未配当法人収益とキャピタル・ゲイン.....	171
6-6	キャピタル・ゲインと贈与・相続・遺贈.....	172
7	免税債 (Tax-Exempt Securities)	173
7-1	政府債利子と政府職員給与所得の課税免除.....	173
7-2	免税債による差別化.....	174
7-3	免税債の他の欠点.....	175
8	包括的所得税と政府間関係	175
III	解題	178

1	ヘンリー・C・サイモンズについて	178
2	アメリカにおける所得税の成立と発展	180
3	租税思想史としての本書の特徴、影響、評価	183
3-1	本書の特徴－R. M. ハイグとの比較を中心にして－	183
3-2	影 響	187
3-3	評 価－租税論の新たな発展のために－	189

第4章 ドイツにおける近代所得税の発展

I	はじめに－ドイツ所得税発展史研究の意義－	194
II	プロイセンにおける所得税の成立と展開	200
1	19世紀初頭までのドイツにおける財政システム	200
2	シュタイン・ハルデンベルク改革と所得税の導入	201
3	1820年の「階級税」導入	205
4	1851年の「階級税および階層別所得税」の導入	207
5	ザクセンにおける近代所得税導入の成功	209
III	プロイセンにおけるミーケルの改革と ドイツ帝国の成立	211
1	1891年のプロイセン所得税法	211
2	ドイツ帝国の成立とその財政システム	213
IV	ワイマール共和国の成立と エルツベルガー財政改革	221
V	むすび－いくつかの論点の再検討－	226

第5章 累進所得税の意義と展望

I	租税体系と所得税の歴史的意義	236
1	租税制度の発展	236
2	19世紀後半の租税観	237
3	近代所得税の成立	237
4	補完的租税体系と所得税	239
5	累進原理の発展	240
6	所得税の歴史的意義	242
II	累進所得税のプロズ・アンド・コンズ	
	—租税論史上における累進所得税の意義—	243
1	累進所得税に対する反対論	243
2	累進所得税の擁護論	244
2-1	経済安定説	245
2-2	利益説	245
2-3	犠牲説	247
2-4	能力説	250
2-5	経済的不平等緩和説	252
2-6	社会・政治説	254
III	課税ベースの選択—所得税か支出税か—	256
1	所得税—支出税論争	256
2	支出税と貯蓄	257
3	支出税と公平	257
4	支出税の税務行政とその簡索性	259
5	所得税から支出税への移行にともなう諸問題	263
6	論争の評価	263

IV 所得税の諸類型と租税民主主義	268
1 所得税と租税民主主義	268
2 所得税のイギリス型とドイツ型	268
3 包括的所得概念とアメリカ型所得税	270
4 累進所得税の意義と展望	272

補 章 所得税と法人税

I はじめに—法人税は「錯誤」の税か—	282
II 所得課税制度の展開と法人税の「自立化」過程	286
1 イギリス	286
2 ドイツ	288
3 アメリカ	289
4 日本における所得課税の展開と「シャープ勧告」	292
III 「固有の意味での法人税」の課税構造と機能	296
1 「仮面の論理」と化した二重課税調整論	296
2 課税所得計算機構と「法人所得」概念 —「固有の意味での法人税」確立のメルクマール—	299
IV 結びに代えて—「現代税制」の確立と企業課税—	304
あとがき	309
参考文献一覧	315
索引	327

執筆者紹介

序 章 所得税の思想に学ぶ

本書の目的

本書は租税とくに総合累進所得税の思想と制度の歴史についての古典を紹介することによって、それが市場制度にもとづく租税国家の税制として最も望ましい制度であり、これが人類の叡智の歴史的所産であって、これに代わる公平で民主主義的な税制が今のところないことを示したいのである。そして1970年代末以来の新自由主義の改革による総合累進所得税制から消費税中心税制への移行を批判する歴史的理論的基盤を提供したい。ガルブレイス (J. K. Galbraith) は『満足の文化』において、レーガンプッシュ政権の改革がかつてない貧富の対立をもたらしたことを批判して、次のように述べている。

「資本主義固有の所得の不平等をなくすための唯一有効な方法は累進所得税である。満足の時代における富裕層への減税措置ほど所得の不平等を促進したものはなかった。」

総合累進所得税制を緩和し、消費税中心の税制へ移行する根拠として、中産階級の増大によって税制による所得再分配の必要がなくなったというが、現実には所得・財産の不平等は進んでいる。消費税は課税当局からみて取り易い租税であるが、これが低所得者に負担が重く不公平で、住民の異議申立てが困難という意味で非民主主義的な課税であることは明らかであろう。消費課税は所得課税を補正する副次的な課税であって、生活必需品を含めて一般的に課税して、それを税制の中心にするのは、歴史の逆行であろう。このことを古典を通じて明らかにしたい。

本書の目的のもう一つは、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に目をうばわれて展望を失わないように、租税の思想史と理論の古典にふれて俯瞰的な見方を学んでもらうために編集したものである。

このような意図をもう少し説明してみよう。

租税国家と現代的租税原則

租税が公共部門の主たる財源になったのは、資本主義国家と市民社会の成立によっている。それは次のような歴史的契機によっている。まず第1に経済が資本主義の発達とともに実物経済から貨幣—商品経済に移行し、市民革命によって王領地などの封建的特権が廃止され、共同体が崩壊し、生産手段や生活手段が私有化され、国家が「無産国家」となり、民間経済の収入に依存せざるをえなくなったためである。それと関連して、第2に国家の行為が国王などの元首の恣意によるのではなく、市民の代表たる議会の決定あるいは、同意を必要とし、その国家活動の財源としての租税は法律により課税され、毎年の予算は議会の審議と議決が必要となったためである。そこでシュンペーター (J. A. Schumpeter) などの財政社会学者は、資本主義国家を租税国家と呼んでいる。つまり公共部門の経済の基礎は租税にあり、公共部門の拡大とともに租税のあり方が国民経済にとって決定的な意味をもってくるのである。その意味で租税はどのような原理によって動くべきなのかが、経済学にとって重要な課題となっている。その最も一般的な原理が租税原則である。

租税は商品やサービスの価格や料金ではない。国家の個人に対する商品やサービスの提供と無関係に、国家が強制的に徴収するものであり、これを支払わなければ財産の差し押さえあるいは法による処罰を受ける。その意味では市場原理を超える政治規範によっているが、国家がその必要に応じて自由にとりうるような無原則なものではない。どのような税が適正かは、理論的には租税原則にもとづいている。スミス (A. Smith) は公平、明確、便宜、経済 (徴税費最小)、ワグナー (Adolph H. G. Wagner) は財政収入十分、公平負担、国民経済 (資本蓄積) の発展、徴税技術 (明確、便宜、効率) などを租税原則として掲げた。最近では、負担の垂直的公平であるとともに水平的公平であること、明確や便宜を総合して情報公開—市民参加にもとづくこと、民間経済にできるだけ中立であること、あるいは環境への負荷が小さいことなどが求められている。このな

かで中立の原則は新自由主義のもとでは重視されているが、財政の国民経済調整の役割を否定するものであろう。

20世紀に入り、生産と生活の社会化が進み、交通、エネルギー、都市施設の社会資本や教育、医療、福祉、環境などの社会サービスの必要が増えた。他方日本を含め各国の憲法において基本的人権の確立、公衆衛生や福祉の向上、民主主義が国民の権利として求められるようになった。これらの政治・経済・社会の発展によって公共部門は拡大し、各国の租税負担は国民所得の30～70%にも達する巨大なものになっている。1970年代末から、新自由主義の潮流によって「小さな政府」が主張されて財政改革が行われたが、先進工業国の公共部門の大きさは変わらず、むしろ増えていく傾向にある。累進税制を緩和し、平均課税化し、消費課税を強化したために、負担の不公平は増大している。現代では租税政策が国民経済に与える影響は極めて大きく、それが資本蓄積のあり方に影響し、他面での国民生活への影響も過去に例のない深刻なものとなっている。日本では租税政策が支配政党の利害によって決定される傾向がある。それが恣意的にならぬように憲法の原則を履行するには租税原則のなかでもとくに負担の公平と、情報（国家の行為＝支出と租税の情報）の公開—自主申告（参加の具体的表現）などの納税者の民主主義にもとづく権利が最も重要になっている。所得税が20世紀になって租税制度の根幹になっているのは、それが後に述べるような歴史の所産であり、合理的に十分な財政収入をもたらすという性格によるが、同時に重税の下で負担の公平と納税者の民主主義的権利を保障するという現代的課題に適しているからである。

所得税の定義と形態

所得税は所得を課税ベースにする租税である。資本主義の初期の重商主義の時代には関税が国税の中心で、やがて国内消費税と土地税に重点が移った。1799年イギリスの首相ピットが所得税を採用したのが近代的所得税の始まりである。しかしこれは本文にあるように批判があり、廃止された。1824年ピールが所得税を復活した。所得税導入の当初の目的は各国とも戦費や軍事費のため

の臨時的なものであったが、以後資本主義が進むにつれて、企業は個人所有から法人、とくに株式会社になり、国民の多数がこの法人の株主、経営者と雇
用者となり、企業の経営や個人の家計が所得によって賄われることになった現
代社会では、所得は最も普遍的な税源となり、所得税が発展した。所得税は2
類型あり、イギリスでは所得源によって区別した分離課税であったのに対し、
ドイツでは総合申告課税であった。すなわちイギリスではスケジュール制で土
地および家屋の収入、借地農収益、公的利子および配当、商工業などの収入、
労働所得に分けて課税し、源泉徴収をした。これに対して、ドイツは収入から
稼得のための経費を引いた純所得をすべて合算して課税し、申告納税させた。
このような違いがあったが、20世紀にはいり社会主義政党や労働運動などの影
響、理論的には限界効用理論を適用した社会政策的租税政策がとられ、各国と
も共通して総合累進課税に移行した。

日本の所得税制の歴史を簡単にふり返ると、1888（明治20）年に国家経費の
膨張特に海軍拡張費のために個人所得に対する課税として始まった。日本の所
得税はイギリスとドイツの折衷といってもよい。租税体系は初期においては関
税などの消費課税と地租や営業税のような収益税が中心であったが、1899年に
法人所得も課税対象となり所得税は恒久的税源として成長した。1940年の改革
によって、法人税は所得税から独立し、住民税がつくられ、個人所得税は大衆
課税化した。1950年のシャープ改革によって、今日の所得税、法人税と住民税
の形態が確立した。

現代の総合累進所得税制の理念型はシェハーブやノイマルクなどによれば次
のような要件をもっている。

- (1) 課税対象、課税標準、税源が所得である。
- (2) すべての所得を対象とし、最低生活費を超える所得は合算する。
- (3) 損失等を引いた純所得を把握する。
- (4) 個人の申告にもとづく。
- (5) 差別性、累進性によって担税力に適合するものであること。

日本の所得税制の問題点と税制改革の課題

日本の戦後所得税制は個人所得税制と法人税制を区別し、個人所得税制については建前上総合累進税制をとっているが、先の要件からみれば、多くの問題点がある。すなわち、第1に資産所得については、分離課税となっていることである。利子については合算せず一律20%の分離課税である。これは貯蓄を促進するためにとられた措置である。日本は社会保障がおくれたために老後に不安があり、また住宅が個人の自力解決にまかされているので、貯蓄の動機が大きいが、さらにこの租税措置によって、先進資本主義国ではまれにみる高い貯蓄率となった。これが企業の設備投資にまわり、高度成長を支えたが、国民の消費生活の向上がおくれる原因の一つとなった。配当は一部総合されているが、二重課税除去のために控除されている。キャピタル・ゲインは完全に分離課税されている。すなわち、土地の譲渡所得は、供給促進の目的で総合されず、6,000万円以下26%、それを超えると32.5%の分離課税となっている（99年度改正により、一律26%に引き下げ）。これは台湾や韓国の場合土地価格の上昇は、政府の社会資本などの政策の結果と考えて、高率の税制によって社会還元しなければならないとしているのと反対である。また株式の譲渡所得については課税対象にはならず、株式取引税とされていたが、近年上場会社の株式については譲渡所得の1.05%の源泉課税か、26%の申告納税のどちらかを選択することとなっている。これは株式の大衆化を促進する目的とされている。バブル以前のキャピタル課税は現在よりもさらに優遇されていた。

東京都は都市問題解決のための財源構想として、不公平税制の是正を目的として所得税と住民税の実態調査を1975年に4区3市の63万人について行った。これは実態調査としては最初の貴重な成果である。当時の累進税率は10%から75%までの19段階でこれに住民税をあわせると最高税率は93%（賦課制限80%）であった。ところが、実態調査の結果をみると、最高の税負担は年所得2,000～3,000万円階層の33.6%でそれ以上の高額所得層の税率は減少し、年所得5億円を超える階層は26.3%、つまり所得1,000万円階層と同じとなっていた。

この驚くべき不公平の実態は税務統計からも予測できたのであるが、東京都の実態調査で実証された。これは分離課税などの資産所得優遇措置の結果である。

第2は所得税の多くが源泉徴収され、申告納税がごく一部であったことである。このため納税者の多くは、課税の実態を知らず、無関心であった。わずかに新税創設や税制改革が関係するときのみ反応があるにとどまっている。本来所得税などの直接税は消費税などの間接税にくらべて、住民が納税者の権利を主張することができるにもかかわらず、その機能が十分に働いていない。

第3は物価高で最低生活費が上昇しているにもかかわらず、控除が現実に合わせておらず、また勤労者の経費が十分に認められないために、ほとんどの勤労者が所得税の納税者となっている。

このように所得税（住民税を含む）は改革が必要であり、資産所得の総合累進課税化、とくにキャピタル・ゲインの全額課税が負担の公平のために必要であった。しかしその後、とくに80年代以降の改革は、はじめに述べたように反対の方向にむかった。所得税と住民税については課税最低限の引き上げと累進性の緩和（10%から50%までの5段階）がされ、アメリカのようにキャピタル・ゲインの総合化は行わず、資産課税の分離・優遇措置は継続した。代わりに消費税が導入された（当初3%、後に4%と地方消費税1%の5%）。この結果負担の不公平は増加し、改革前にくらべ所得税の税収は大きく減退した。

本書の構成

本書の中心はケネディ、シェハーブ、サイモンズの著書の紹介、重要部分の抄訳と評価である。これは先述のように最近の研究者や学生などに古典を紹介したいことや一般の市民にも税制の思想を理解してもらいたいためにこのような編集をした。さらにこれを補足するものとして、ドイツの所得税を歴史的に紹介した。また、私たちの国家経済研究会の研究意図を明確にするために累進所得課税の意義と展望、所得税と法人税の関係についての論文を収録した。

簡単に本書の構成内容を紹介しよう。