

# 望ましい租税体系

——所得ベースと消費ベースの選択——

大久保 修身

(国税庁長官官房  
人事課企画係長)

- 一 はじめに
- 二 用語の説明
  - 1 包括的所得ベース
  - イ、H・サイモンズの包括的所得ベース（定義A）
  - ロ、定義B
- 2 支出税
- 三 包括的所得ベースと消費ベースの比較検討
  - 1 課税期間のとらえ方
  - 2 社会への貢献と貯蓄課税
    - イ、社会への貢献—共通のプール—
    - ロ、貯蓄課税は二重課税か
  - 3 インフレ調整
  - 4 キャピタルゲインの取扱い
  - 5 資産から生ずる収益の取扱い
- 四 支出税の執行上の問題
- 五 提 案

## 一 はじめに

現在の租税体系では、所得税が最もすぐれた課税の方法であると考えられている。経済力を表す指標として資産、消費などに比べて所得がすぐれていること、累進課税により垂直的公平、所得再分配が達成できることなどがその理由である。

しかし、最近、所得を課税ベースとする所得税及びその考えの根底にある包括的所得の概念に対し活発に検討が行われており、特に課税ベースとして所得に代えて消費を採用し、これを直接税の形で執行して累進課税を行う支出税の提案がきわめて有力になってきている。

そこで、本報告においては、まず、包括的所得ベースと支出税の用語の説明を行った後、主に公平の見地から所得ベースと消費ベースとで取扱いが異なる特徴的な点を取り上げ、包括的所得ベースと消費ベースを比較検討し、望ましい課税のあり方を探ってみる。

## 二 用語の説明

### 1 包括的所得ベース

伝統的に経済力を表す指標として最もよいのは所得だと考えられてきた。しかも、その所得はできる限り包括的なベースである方がよい。

なぜ包括的な課税ベースがよいとされるかは、次の二つの理由による。

第一は、個人の経済力の大きさを包括的に測定することが、経済力を公平にとらえるために必要だからである。実際に経済力があるにもかかわらず課税の対象とされないのでは、公平な課税とはいえない。

第二は、仮に包括的なベースの代わりに所得の範囲を狭い範囲に限定しようと試みても、最適な範囲として明確な境界を設定することが困難であり、恣意的な取扱いが生じやすく、公平性が保たれないことである。

#### イ、H・サイモンズの包括的所得ベース（定義A）

包括的所得ベースについて広く認められているのは、H・サイモンズによる定義である。

（所得）＝（生産）＋（資産の純増）

この定義による所得には、要素所得、帰属可能な所得、資本利得が含まれる。

サイモンズによれば、「個人所得とは、広くいえば社会の稀少な資源の利用に対する支配力の行使である。それは感動とかサービスとか財に関係があるのではなく、価格をもっている（あるいは価格が帰属しうるような）権利と関係している。その個人所得の測定は、(a)もしその個人が何も消費しないならば、期間の初めと終わりの間にその人の財産権の価値が増加したであろう額であるか、それとも、(b)彼の権利の価値に変化がなければ消費において行使されたであろう権利の価値を推定することを意味する。換言するならば、所得の測定は、消費＋資産の増加の推定を意味する。」（貝塚 眞 館⑨『財政』岩波書店、一九七三「一五二、一五三頁……以下、文献名は、末尾掲載の参考文献番号により記載する。」）

別の表現をすれば、「資産の食いつぶしを行わない限度での最大消費可能額」、あるいは「資産価値を一定に維持

しつ消費しうる額」が所得となる（もちろん、実際の消費額は所得と異なりうる。資産の蓄積を行った場合には、実際の消費は所得より少ないし、逆に、資産の食いつぶしを行なうなら、消費は所得より多くなる）。（野口②三二頁）

この定義では、所得は、それが労働によるものか、財産から生じたものかの区別は必要ない。実現された資産の増加のみならず未実現の増加も所得とみなされる。定期的所得と不定期的な所得の区別もされないし、また、期待されていた所得と意外な所得の区別もされない。更に、持家居住者の家賃相当額、主婦の家事労働等の帰属所得、農家の自家用消費等の現物所得、遺贈、贈与までをも含む極めて包括的な課税ベースとなる。

ロ、定義B

定義Aによる課税ベースの把握の仕方は、市場利子率の変化に伴う確定利付債券のキャピタルゲイン（あるいはロス）の扱いの点で難点がある。J・E・ミードを委員長とするイギリスの税制委員会の報告（以下、ミード報告という。）は、これについて次のように述べている。

例えば、ある資産家が一〇億円を表面利率一〇％の国債に運用して毎年一〇％の利子を得ていたとする。仮にある年に市場利子率が上昇し、その結果、国債の市場価格が九億円に値下がりしたとすると、この資産家は一億円のキャピタルロスを経験することになる。したがって、定義Aによれば所得はゼロとなり、所得税もゼロとなる。しかし、これは我々の通常感覚からいささか奇異に感じられる。（野口②二八頁）

そこで、定義Aによる課税ベースの把握の仕方に代え、次のような「定義B」の所得概念を考える。すなわち、「将来無限に同じ消費水準の維持を可能ならしめるであろう資産を保有しながら達成することのできる消費額」

（貝塚②五二頁）である。

今の例に定義Bを当てはめると、国債を持ち続ける限り毎年一億円の消費を永遠に続けてゆくことができるから、キャピタルロスの所得は無関係になり、その所得は利子所得一億円となる。

また、今の例とは逆に、国債からの金利だけで生活を支えている老人のケースで、仮に市場金利が低下した場合、国債の流通価格の上昇によりキャピタルゲインが発生するが、定義Aによる課税ベースにはこのゲインが含まれるのに対し、定義Bでは、キャピタルゲインにかかわらず確定利子分についてのみ課税されることとなり、明らかに定義Bによる課税の方が我々の公平の感覚に合致している。

この違いは、定義Aは未実現キャピタルゲイン（あるいはロス）を所得とみなすのに対し、定義Bは所得とはみなさないとところからくる違いである。そして、現実の税制も未実現キャピタルゲインは所得とみなされないから、定義Aより定義Bに近いといえる。

二つの定義は、不定期又は意外な所得についても取扱いを異にする。例えば、ある作家が一生に一度のベストセラーを出し、一、〇〇〇万円の収入を得たとする。定義Aでは彼の所得は一、〇〇〇万円だが、収入がその年限りで、一、〇〇〇万円の預金利子が年一〇〇万円とすると、定義Bによる所得は一〇〇万円となる。この場合にも、我々の通常もっている公平感覚からすると、定義Bの方がより適切と考えられるのではないだろうか。そして、実際の税制においても、変動所得に対してはある種の平均化措置が認められているから、その背景にある所得概念は、むしろ定義Bに近いといつてよい。（野口②二八、二九頁）

しかしながら、ミード報告は、定義Bが税務行政上有意な定義とならないとみている。なぜなら、定義Bによる所得は、「個人が一年間に消費できる金額で、しかも将来無限に同じ消費水準を維持することを可能とさせるような資

産と期待を年末に残すもの」とされているが、この定義は、同一の消費水準の期待の現在価値であって、将来の期待を組み込んだ所得の定義、つまり、事前的な概念であり、現実の課税標準となりうる事後的な概念ではないので、定義Bによる所得を把握することは理論上不可能であり、現実の税制の所得の定義としては役立たないと認めているのである。

## 2 支出税

支出税は、個人が得た所得を消費した段階において課税するもので、申告された消費税に対して（累進）税率を乗じて課税される。

所得税が一切の所得に対して課税されると同様に、支出税は、すべての消費支出に課税される。また、消費税は税を支払う納税者（売手）から商品価格等を通じ商品等の買手に税負担が転嫁されるのに対し、支出税は、消費した者自身が税を實際に負担する点で直接税となる。

税目	課税ベース	直間
所得税	所得	直接税
支出税	消費	
一般消費税		間接税
個別消費税		

ここで、支出税と所得ベースの課税との関係について一言触れておく。実は、支出税は定義Bによる所得概念に基づく所得税の近似的存在となっており、特に、個人が消費支出を時間的にあまり大きく変動させずに一定のレベルに保つとすると、支出税と定義Bの所得税とは一致する。なぜなら、不確実性のない世界においては、定義Bによる所得は将来消費の現在割引価値に対応し、各期の消費額に見合うこととなるからである。（野口②五二、五三頁、貝塚⑬五頁）

消費の把握の方法としては、申告制度に頼らざるをえない。というのは、源泉徴収の可能な所得税とは異なり、支出税においては消費支出の額について納税者以外の者から正確な情報を得ることは不可能だからである。

更に、申告にあたっては、消費支出額を申告するというのでは容易に過少申告が可能となるため、所得と貯蓄を申告してその差額として消費支出額を確定することとなる。具体的には、

(個人所得) ……賃金、配当、地代等

+ (資産収入) ……譲渡収入、借入等

+ (臨時的所得) ……贈与等

— (消費以外の支出) ……資産取得、貸付等

≡ (消費支出)

という式で算出される。(結城②NO.一、三四四、一八頁)

### 三 包括的所得ベースと消費ベースの比較検討

#### 1 課税期間のとらえ方

包括的所得ベースでは、継続的な所得と一時的な所得の区別はなされていないため、一定期間(通常は一年間)に発生した所得はすべて合算されてその期間の課税所得を構成する。その結果、一時的に集中して発生する所得(退職所得、山林所得等)も課税ベースに含まれることとなる。



しかし、所得を一定期間でなくより長期間に発生するものとしてとらえると、これらの変動（一時的）所得は累進税率をもつ所得税の下では課税上不公平をもたすため、現行所得税法は、このような変動所得に対し一定の平均化措置を講じ著しい不公平を阻止しようとしている。この措置は、我々の公平の感覚からすれば妥当なものと考えられるが、包括的所得税の立場にたてば、所得の平均化措置は水平的公平原則に反することとなる。それどころか、平均化措置を採用しなくても、水平的公平原則が侵されていることとなる。なぜなら、本来は所得の発生時点で課税されるべきであるにもかかわらず、収益の実現する後の時点まで課税の延期が行われているからである。（野口◎三六頁、石◎一〇四頁）

この問題を解決するには、経済力の測定を短期間に限定せず、長期間をとって恒常的な指標によること、端的に言えば、生涯支払能力でみる方が妥当だということになる。例えば、一生涯に一億円稼ぐAとBがおり、Aは若いときに財をなし、Bは何十年かかけて稼いだとすれば、累進所得税の下ではAの方が税負担は多くなる。しかし、生涯の所得で考えればこういう不公平は生じないこととなり、生涯所得が同じなら税負担も同じ方がよいという発想である。

この観点からすると、消費支出の方が所得を課税ベースとするより望ましいということになる。なぜなら、人々が合理的に消費を計画し、そのとおりに計画が実現するという保証があれば、生涯所得の制約の下で最適な消費の配分が行われるはずであり、したがって、近似的には一会計期間において消費支出に課税すればそれぞれの個人の生涯支払能力に応じて課税することとなるからである。

この種の考え方ははっきり打ち出しているのは、アメリカ財務省の「税制改革の青写真」などであるが、このよう

な考えは、人々の合理的な計画が結果として一会計期間の消費支出に実現される保証があるかという市場機構の完全性に対する評価いかに基づくことも事実であるし、また、自分の生涯所得とそれに見合った自分の年々の支出力を合理的に計算できるかという点についても疑問が残らないわけではない。

さらに、これまでの説明では、変動所得に過重に税を負担させないことが望ましいということが前提となっているが、反面、支出税では各期に平準化して課税する変動所得こそ担税力があるという考えも成り立つ場合もある。つまり、継続的に収入となる所得に比べ、予期しない形で生じた所得（例えばギャンブルやクイズの賞金）こそ担税力があるというのも、通常感覚に合致する。それをなぜ平準化してよいのかという問題があるのである。すなわち、所得の性格によって、変動所得の中にも平準化した方がよいと考えられるもの、あるいは重課すべきものに分かれるのであり、一概に変動所得の平準化がよいのかどうかいえないのである。

しかし、これらのことを考え合わせ、総合的に判断すれば、消費支出に対する課税はきつい仮定（市場機構の完全性、消費計画の精確性）をおいているのであるが、観念的には所得を一定期間に区切って把握する包括的所得税に比べると勝っていると結論できよう。

## 2 社会への貢献と貯蓄課税

### イ、社会への貢献—共通のプール—

所得は、ある人が労働によって社会に貢献したことへの対価だと考えると、これを課税上の尺度とする所得税は、社会への貢献度の大きな人ほど大きな税負担を課すこととなる。

これに対し、支出税の基本的論拠は、資源の使用に関して課税するのが真の公正であり、使用されず資源の増大

に回された所得、すなわち貯蓄は課税されるべきではないという点にある。これは、貯蓄不足に悩む国では特に説得力をもっている。また、日本が現在貯蓄超過の状態にあるからといって支出税が有効ではないとはいえない。すなわち、所得税か支出税かの問題は、真の公正とは何かという租税の基本問題にかかわることなのである。(榊原<sup>⑧</sup>一四頁)

これに關しよく引用される有名な一節を紹介しておく。それは、ホップズの『リヴァイヤサン』の中の、「社会の共通のプールから取ってくる部分に課税される方が、社会の共通のプールに貢献する部分に課税されるより正当である」というものである(実際には、この言葉はカルドアの著書『支出税』“An Expenditure Tax”(一九五五)の中で知った人が多いそうである)。(R・グールド<sup>⑨</sup>九一頁)いうまでもなく、プールから取ってくる部分は消費、貢献する部分は所得のことである。

例えば、次のような例を考えてみよう。Aは事業家であり、毎年所得のほとんどを再投資に回し、その過程で社会を進歩させる大発明をしたとする。他方、Bは親から莫大な遺産を相続したが、自らは何ら仕事につくこともなく、単に資産を食いつぶして生活しているものとする。現在の所得税制の下では、事業家のAは課税される反面、Bはいかに豪華な生活をしていても課税はされない。なぜなら、サイモンズ流の定義にしたがえばBの所得はゼロだからである。

これが我々のもつ公平の感覚に一致しないことは明らかである。通常の公平の感覚からすれば、事業を行い、その収益を再投資して社会の進歩に寄与したAには課税せず、逆に浪費しかしないBには重課することこそ公平にかなうものと判断されることにならう。消費を課税の基本尺度とするなら、まさにこうした課税がなされることとなるので

ある。(野口②五〇頁)

この場合、全く同じ所得を有する者、すなわち、資源に対する支配力を同じくする者に対し、一方がそれを消費に回したが他方は貯蓄に回したということで、課税上全く異なった取扱いをするのが果たして公平なのだろうかという疑問も生じる。しかしながら、ライフサイクル全体をとってみれば、貯蓄に回した者もいつかはその貯蓄を取り崩すか、又は相続させるかに至るから、課税を免れることはないものであって、貯蓄に課税しないことが不合理であるといえないのである。

ロ、貯蓄課税は二重課税か

貯蓄に対する課税は二重課税ではないという理解が一般的となっている。なぜなら、利子はそれ自体で所得であり、貯蓄の源となった所得とは別個の所得であるから、これに対して別個の所得税が課されるのは当然だからである。それどころか、水平的公平の原則からすれば利子所得に対して特別扱いすることなく他の所得と全く同一の課税がなされるべきである、ということになる。

では、我々が当然のこととして受け入れている少額貯蓄の非課税制度を正当化する論拠は何か。それは、ある範囲内では貯蓄に課税すべきではないという漠然とした感覚である。この感覚の背景には、イ、で説明したのと同じく、消費は悦楽であり、これに対して課税がなされるのは当然であるが、貯蓄はこうした悦楽を控えることであり、課税されるのは不当である、という考えがある。このような考えは一概に否定できない。貯蓄二重課税論が前述のように理論上排撃されるのは、包括的所得による課税の考えがその前提となっているからなのである。これに対し、貯蓄は非課税が当然であるとする感覚は、課税ベースは所得ではなく消費なのではないか、という議論に通じているのであ

る。

現在、貯蓄課税についてなされている議論の多くは、包括的所得課税を前提として現実の税制の欠陥を問題として  
いる。しかし、この問題は、所得をいかに定義するかという問題と密接にかかわっており、前述のとおり、現実の税  
制の執行上の問題以前の、税制の基本ともいえることがらである。(野口②二六、二七頁、同②)

### 3 インフレ調整

経済取引においては、物の価値は名目ベースで表示されるのが一般的である。したがって、価格水準がさほど変動  
しないときには問題は発生しないが、インフレが進行している場合にはこれに起因して税法系がゆがめられ、経済上  
の非効率や不公平が生ずることとなる。特に所得を課税ベースとする場合、次のような問題が起こってくる。

第一は、所得税の免税点、累進税率表がすべて貨幣額で規定されていることから起こるものである。インフレによ  
って免税点は実質的に切下げられるし、税率表のより高位のブラケットに移ることになり、実質的に所得税負担は増  
大する。

第二に、課税ベース自体にひずみが生じてくる。これは、本来所得ではないものが所得税の課税ベースにはいつて  
くることによる。最もはつきりした例として利子所得の課税を説明してみよう。例えば一、〇〇〇万円の金融資産を  
保有しているとき、年利一〇%とすると毎年受け取る利子は一〇〇万円で、かつ、一、〇〇〇万円の資産価値をその  
まま翌年に持ち越すことができる。しかし、もし物価が六%上昇しているとすると、この金融資産の実質価値を維持  
しようとするとき、翌年には一、〇六〇万円持ち越す必要があり、ここにインデクセーションが必要となる。この結

果、年間の消費可能額は一〇〇万円から四〇〇万円に減少することとなるにもかかわらず、所得税制下では一〇〇万円に課税することとなる。(結城◎NO・一、三四二、二〇頁)

第三は、異なる時期の市場取引価格のゆえに生ずる所得計算上の問題である。例えば、売上による利益を計算するには現在の売上高から購入価格を控除するが、その間にインフレがあると、価値の異なる通貨間の引き算となり、実質的な利益を測定することは不可能となる。また、減価償却も過少となる結果、営業利益が過大評価されることになる。

支出税にあつては、第一の問題は同様に生ずるが、所得税のとさと同じく比較的容易に解決できる。第二の問題は、支出税の場合、上述の例では課税標準となるのは一〇〇万円ではなく、実際に消費に充てた四〇〇万円となるから、回避できることになる。第三の問題についても、支出税は消費額を把握すればよいのだから、そのような問題は生じない。

#### 4 キャピタルゲインの取扱ひ

元来、包括的所得ベースの下ではキャピタルゲイン、それも未実現のキャピタルゲインが課税標準に統合されて所得税の対象となる。しかし、未実現のキャピタルゲインを課税ベースに取り込むことは次のような理由から非常に困難である。第一に、実際問題として多くの納税者の有する極めて多種に及ぶ資産を、売却されずに保有している時点で評価することは非常に困難であること、第二に、納税義務者にとって潜在的に所得が発生しているのであるが、現実に収入はないので納税が困難になる場合が生じること、の二点である。

そこで、実際には売却等により実現された段階でキャピタルゲインを把握することとなるのであるが、次のような問題が生じてくる。第一に、キャピタルゲインの実現に至るまで長い年月を経ている場合が多いから、資産の取得価格についてこの間のインフレ率により調整する必要があること、第二に、納税者はキャピタルゲインの実現に至るまで課税の猶予を受けたことによる利益を享受していることになり、この利益分の調整を図る必要があること、第三に、実現したキャピタルゲインのみに課税すると、投資家の投資対象を変更することに一種のペナルティーを課すこととなり、資本市場の非効率率につながること、第四に、実現したキャピタルゲインに課税するとしても、未実現のキャピタルゲインとして留保してしまえば税の回避ができること、である。第一、第二の調整作業は非常に煩雑であり、膨大な執行上のコストがかかる等のため、実現したキャピタルゲインを課税することにより未実現キャピタルゲイン課税と同様の効果を得ることはほぼ不可能であるといわざるをえない。

一方、支出税制度の下では未実現キャピタルゲインへの課税問題は存在しない。キャピタルゲインは所得であり、支出税にあつてはキャピタルゲインが実現され、それが支出されたときに課税すればよいからである。

## 5 資産から生ずる収益の取扱い

所得課税の現状に関する税法学者アンドリューズの評価について、貝塚啓明氏がその要旨をまとめておられるので、要約して紹介させていただく。(貝塚②七〇九頁、同①)

アンドリューズは、現行所得税の最大の問題が資産の蓄積に関する複雑、不公平かつかく乱的な取扱いにあると主張する。包括的所得ベースは、消費十財産権価値の増減と定義されるが、アンドリューズの資産の蓄積と呼ぶのは、

財産権価値の変動の部分である。典型的な例として資本利得（株式）、退職年金、定期預金を比較する。

まず、株式については、日本では有価証券譲渡益は原則として非課税となっている。課税を実施しているアメリカでも、資本利得が実現した時点で売却益の四〇％しか課税されない。したがって、納税者の側は資本利得を実現する時点を選択することができ、例えば、もっぱら内部留保の形で利潤が蓄積されていく株式があるとすれば、できる限りこれを長く保有することによって有利な取扱いを受けることができる。

次に、非適格退職年金の場合をとってみよう。掛金はその時の経費控除対象とならず、年金の支払いを受けたときに給付額から掛金を差引いた残額が課税対象となる。いま、二〇万円の掛金を二〇年間私的年金に運用し、運用利回りが年八％であると、二〇年後に運用総額は約九三・二万円（ $\parallel 20 \times 1.08^{20}$ ）になる。課税所得は九三・二—二〇＝七三・二万円であり、税率が五〇％とすると三六・六万円が残り、掛金の二〇万円を合わせて税引き後五六・六万円の年金を受け取る。

最後に定期預金の場合をとると、同じく二〇万円を年利八％で運用すると、税（五〇％）引き後の運用は年利四％となり、二〇年後には約四三・八万円（ $\parallel 20 \times 1.04^{20}$ ）の元利が得られ、両者の差異は大きい。

すなわち、年金の場合には結果的に年利五・三％（ $56.6 \text{万円} / 20 \text{万円} \parallel 1.053^{20}$ ）の運用利回りとなり、株式の八％、定期預金の四％と三者三様となる。

このような資産の蓄積に関する不完全な課税の現状を念頭におくと、包括的所得＝消費＋財産権価値の増減のうち財産権価値の増減の部分は一部しか課税されないこととなり、現実の所得税は消費と包括的所得との雑種（hybrid）となる。この種の制度的困難さを強く認識するならば、むしろ資産の蓄積には課税しない消費課税の方が水平的公平



の視点からすぐれているという考え方も成立しうる。

#### 四 支出税の執行上の問題

以上の検討をまとめると、理論上あるいは制度上は包括的所得を課税ベースとする所得税より支出税の方がすぐれていると結論することができる。しかし、支出税の長所を認めるにしても、これを実行に移すことは非常にむずかしいとされていた。なぜなら、前にも述べたとおり、課税標準たる消費支出を把握するのに家計の申告に依ってはいは過少申告となる恐れが大きく、所得と貯蓄の両者を申告させ、その差引きにより消費支出を算出する必要があるのだが、貯蓄を個々に把握することは非常に困難なためである。これが支出税導入の第一の問題である。

アンドリューズがこの問題の解決策を提示した。貯蓄の一部が把握されなくても大きな不都合は生じないというのである。

すなわち、納税者の貯蓄積増しや取崩しを計算するに際し、あらゆる資産を考慮の対象とすることは明らかに実務上不可能である。このような観点から、資産を登録 (Registered) 資産と非登録資産に区別する。消費支出の算定にあたって資産の増減が正確に申告されるのは、このうちの登録資産に限ってよい、とした。

登録資産は税務当局に登録したもので、その購入は免税支出であるが、これを処分して消費すれば課税される。これに対し非登録資産の形で貯蓄したときは、その購入は収入から控除されないのて課税支出となるが、この資産が売却されても申告は不要となり、譲渡収入が課税対象に加えられることもない。つまり、家具、自動車、少額預金の類はわざわざ資産としてその金額を把握しなくても不都合は生じないとしている。

しかし、この登録資産の考えについても、いくつか欠点が残るのである。その一つは、非登録資産を認めるとキャピタルゲインへの課税が必要となり、支出税の重要な長所がなくなってしまうことである。多額のキャピタルゲインを生む可能性のある資産を非登録資産とすると、購入時は課税所得に含まれるが、これも何倍もの値となった将来時点で売却しても課税ベースに入れなくてよいこととなっているからである。二つ目は、非登録資産から生ずる利子も課税ベースに含まれるが、そもそも資産が把握されていないのだから、その利子がどれだけあるかについても正確に把握できず、申告に頼らざるをえないことである。

第二に、より重要な問題であるが、日本の現状では、貯蓄のみならず所得そのものが正確に把握できていないといわれている。加えて、給与所得者は申告納税に不慣れであり、申告に必要な資料（例えば資産の把握に必要な貸借対照表のようなもの）の管理は困難であろう。

第三の問題は、支出税への移行時の問題である。移行以前に登録資産の形で貯蓄を行っていた者は、その取得にあつた所得について既に所得税を支払ったのにかかわらず、移行後にその資産を売却して消費にあてる際にも課税されることとなり、二重課税が発生する。これを防ぐには、移行時に所有していた資産の売却による消費については支出税のベースから控除することが必要となるが、移行時に既に所有していたか否かの確認を個々の納税者ごとに行うのは膨大な事務量がかかると思われる。

このように理論的には包括的所得ベースに比べて長所の多い支出税ではあるが、執行の点を考えると、現在、所得を把握するだけでも十分満足にゆく状態にないのにかかわらず、その上差し引かれるべき貯蓄額を把握することとしても公平な執行が期待できず、支出税の採用は現時点では非現実的と思われる。

## 五 提 案

結論として、次のような理由から一般消費税（特に付加価値税）を導入するのがよいと考える。

第一に、一般消費税は支出税と同じく消費支出を課税ベースとしているので、包括的所得ベースとの比較のところ  
で示した消費ベースによる課税の長所がほぼそのままではまることである。すなわち、課税期間のとりえ方、社会への貢献の考慮、インフレ調整、キャピタルゲインの取扱い等の点で一般消費税は所得税より勝っているといえるのである。

第二に、支出税は執行が困難であるが、一般消費税は公平な執行が可能だということである。例えば、EC諸国で採用されている付加価値税が現に定着しているのは、執行上大きな困難のないことの証明であろう。また、インボイス方式の採用によって脱税も回避されることとなり、水平的公平が担保される点も大きな長所である。とすれば、一般消費税（付加価値税）は、所得捕捉率のアンバランスに帰因する所得税の不公平性を補完する効果も大となる。（付加価値税等の一般消費税は、支出税と異なり間接税であって所得税との併用が可能である。）そして、税負担が公平に配分されることが保証されてはじめて、納税者もやむをえぬ事情下では税負担の増加に応ずることともなるのではないだろうか。

第三に、支出税は申告された課税ベースに累進税率を適用できるが、一般消費税の場合はすべての家計に一律に課税されるので逆進的だという批判があるが、それは以下の理由によって回避できるものである。理由の1は、一般消費税によってもある程度の垂直的公平は満たされることである。それは、衣料品、食料品、家賃など生活必需的な消

費支出を免税とすることによって達成できる。これは、所得税制における所得控除に対応するものであるが、所得税の場合も税全体の累進性のかなりの部分（特に低所得部分）は、超過累進税率よりはむしろ所得控除によって確保されている点を考えると、一般消費税も生活必需品の非課税措置によってかなりの累進性は確保しうるのである。（野口②一六九、一七〇頁、同③三三三頁）理由の二は、日本のように全体として国民の所得水準が向上し、かつ極端な所得の不等のない国においては、消費に担税力を認めてもその逆進性はかなり緩いものと思われることである。理由の三は、累進課税の目的である所得再分配効果は歳出面によってもかなり達成できるはずであり、公平かつ適正な申告が期待しにくい、すなわち、水平的公平の満たされない所得税によって垂直的公平を実現することには無理があると思われることである。

## 【参 考 文 献】

- ① 石弘光「一般消費税の基本的性格」『ESP』経済企画協会 一九七九、一
- ② 石弘光『財政改革の論理』日本経済新聞社、一九八二
- ③ 石弘光「不公平税制は正の視点と課税ベースの選択」『税経通信』vol.38, No.10, 一九八三、九
- ④ 石弘光「支出税をめぐって」『エコノミスト』一九八三、一一、一五
- ⑤ 石弘光「税と社会意識」『エコノミスト』一九八三、一一、二二
- ⑥ 石弘光「支出税をめぐる諸問題」『租税研究』四〇九号、一九八三、一一、二〇
- ⑦ 石弘光『財政理論』有斐閣経済学叢書、一九八四
- ⑧ 大川政三「小林威編著『財政学を築いた人々』ぎょうせい、一九八三
- ⑨ 貝塚啓明「館龍一郎『財政』岩波書店、一九七三

- ⑩ 貝塚啓明『「ミード報告」の問題点』『経済学論集』四五卷三号東京大学出版会、一九七九、一〇
- ⑪ 貝塚啓明「所得税への懐疑論—最近の税制論議の動向」『ESP』経済企画協会、一九八三、六
- ⑫ 貝塚啓明「矛盾深まる所得税」日本経済新聞、一九八三、六、一〇、経済教室
- ⑬ 貝塚啓明「所得課税と消費課税—タックスベースの選択—」『経済学論集』四九卷二号、東京大学出版会、一九八三、七
- ⑭ 貝塚啓明「水平的公平重視の税制を」『経済セミナー』日本評論社、一九八四、一
- ⑮ R・グールド『個人所得税（改訂版）』塩崎潤訳、今日社、一九七六
- ⑯ R・グールド「個人の所得及び消費に対する課税」『調査時報』vol.28, No.7, 大蔵省主税局調査課、一九八三、九
- ⑰ R・グールド「所得税の優越性」同上
- ⑱ 榎原英資「税法系の公正と支出税の役割」『週刊東洋経済』臨時増刊、近代経済学シリーズ、No.6、一九七九、七、一三
- ⑲ 佐藤進「ミード報告と今後の税制のあり方」『税務弘報』vol.27, No.5、一九七九、四
- ⑳ 野口悠紀雄「貯蓄課税に対する基本的考え方—所得税と支出税—」『貯蓄時報』No.126、日銀貯蓄推進局、一九八〇、一一
- ㉑ 野口悠紀雄『試論行財政改革』PHP研究所、一九八一
- ㉒ 野口悠紀雄『公共経済学』日本評論社、一九八一
- ㉓ 野口悠紀雄『日本財政の長期戦略』日本経済新聞社、一九八四
- ㉔ 野口悠紀雄「貯蓄課税②」日本経済新聞、一九八四、六、一三、経済教室
- ㉕ 福田幸弘「石弘光対談」どうする今後の税制』『税務弘報』vol.28, No.3、一九八四、二及び三
- ㉖ 藤田晴「福祉財源を確保する道」『エコノミスト』一九八三、一〇、四
- ㉗ 藤田晴「福祉政策と財政」日本経済新聞社、一九八四
- ㉘ 古田精司「法人税制いまだ改革すべきか」『租税研究』四〇五号一九八三、七
- ㉙ D・ブラッドフォード「支出税支持論」『調査時報』vol.28, No.7, 大蔵省主税局調査課、一九八三、九
- ㉚ マスグレイブ『財政理論—公共経済の研究—』木下和夫監修、大阪大学財政研究会訳、有斐閣、一九六一
- ㉛ マスグレイブ『財政学—理論・制度・政治—Ⅱ』同上、有斐閣、一九八三

- ⑳ 結城貢「直接税体系の構造とその変革——いっわゆるミード・レポートをめぐる——」『経経詳報』No.1338 (1980. 10. 27) ~  
No.1355 (1981. 3. 16)
- ㉑ アメリカ財務省“Blueprints for Basic Tax Reform”一九七七年一七(税制改革の青写真)