

# タックス・ベースについて

## — ニコラス・カルドアの支出税を中心として —

### A Study on Tax Base

#### — mainly focusing on An Expenditure Tax by Nicholas Kaldor —

小川良之

#### 目次

- はじめに
- I 支出税
- II 消費型個人所得税
- III 直接税の構造と改正
- IV イギリス課税システム
- まとめ

#### はじめに

租税の歴史を辿ると、一つの痕跡は、紀元前のメソポタミア文明における社会生活の中に発見されている。楔形文字を発明したこの文明社会において、臣民から税を徴収した。そこでは、商いのために先ず記録計算が必要とされたのではなく、国を維持し、臣民からの貢ぎ物を管理—記録計算—するために書字が必要とされ、楔形文字が発明された。そこでは、租税の未払いをも記録されていた<sup>(1)</sup>。

翻って、今日、我が国においても、税ということが人の口の端に多くかかるようになった。事の本質は、租税が国民ひとり一人にとって、見過ごすことが出来ないほど、重課となってきている認識の現れとも言える。それは、国民一人あたりの負担率が、北欧福祉国家を別にして、日本は今以上に、近い将来確実に負担が重くなるとのフィアともとれる。内実は、強制徴収の社会保険（加えて、地方税）と国税とを合算した実質的国民負担

率上昇への危惧の現れともいえる。租税を負担する論理は、タックス・ベースの尺度はどのようなものでなくてはならないのか。具体的には所得税がベストなそれか、他により公平、中立、及び簡素な術はないのか。

所得税発祥の地、イギリスで個人直接課税として、所得課税が論拠とする所得概念、更には、測定性、公平性、効率性に欠けると鋭く批判をした人に、ニコラス・カルドアがいる。以下、代替案として自ら提唱した彼の支出税を中心として、かつその後の推移を含めて検討し、今日的意義を探る。

#### I 支出税—カルドア<sup>(2)</sup>

カルドアの主張は、「個人に対する課税は個人の支出に基づくべきであり、所得に基づくべきでない」と、する。

##### 1 支出税に関する諸家の見解

支出課税提唱の淵源をホップスに求め、その後の論者ミル、マーシャル、ピグー、ケインズ、フィッシャ等<sup>(3)</sup>に触れたカルドアは、額に汗して獲得する勤労所得に比し財産所有者に差別的利益を与えているとの主張を承認しつつも、次のように評価する。

「ミルもその他のいかなる主張者も、公平を論拠とした支出税の主張を、正当に十全に評価していなかった。」

論拠は、担税能力尺度としての所得概念に根本的欠陥があるとみる。

それはまた、貯蓄に課税することに起因するのではなく、負の貯蓄（資本からの費消）をとおして、あるいはキャピタルゲインないし他の様々な種類の収入を通して実行されている費消力を所得として捕捉し、課税することに失敗している、と認識する。この二つをあげ、後者については、所得概念をより包括的に、例えばキャピタル・ゲインや資産課徴を含める概念とすなら、公平の見地からかなり改善することが可能とする。

しかし、これとてもカルドアの云う費消力の一つの真の測定尺度となりえる所得の定義—客観的な測定—は発見し得ないとみる。それは、所得税システムのどれ一つとして、支出に基づくシステムより、一層平等に税負担を割り当てることが可能とする根拠にはなりえないからである。彼の意図する支出税は、貯蓄ないし危険負担の何れに対しても不利な差別をせず、かつ所得に賦課するより、経済の安定と成長のための統制の手段として効率的な要具とみなす。

## 2 原理上の問題—所得、支出及び担税能力

### (1) 所得課税の伝統的擁護

イギリス社会ではより公平なタックス・ベースを希求する気運が乏しく、それは、100年を超える継続的活動がイギリス社会に廃止計画が提案されていたこととは別に定着し、個人の担税能力イコール所得と同義として捉えられていることに根本的問題要因が孕んでいるとする。以下、所得税が依拠する所得概念について諸家の見解を批判的に検討する。

#### ① ヘイグの所得定義

カルドアがたびたび引用するヘイグの論考を頼りに、彼の所得概念についての認識状況を概観し、そこから当時の所得概念をカルドアに則り検討する。

遡ること、「16世紀の憲法改正条項は、源泉が誘引する所の全ての所得に課税する権限を、議会に

与えた。このことは以来かわってはいない。1913年にそれを使用したように今も使用している」。(4) ここでいう、1913年というのは、課税所得について法廷で「現代の経済学分析は、基本的に所得とは、満足ないし不可視の心理学的経験のフローである」との、心理的所得と捉えるそのことを指している。因みに、タウシック (Taussig) も、ELYも同じ点を強調し、「富は、……財のストックを、一方、Real incomeは、我々が一期間中物財(material things)ないし人的サービスの利用から誘因される満足を意味する。」とする。更に、セリグマンも、「……一連の満足感の形においてのみ、この効用を与える。これらの感覚が我々の真の所得である」とする。

しかし、ヘイグは、上記の所得定義では、課税所得の概念としては不満足なものとする。そこで、「満足を測る共通のたとえば、貨幣というような、しかし困難さがつきまとうが共通の尺度は何か」と問う。再度、タウシックの「効用のタームでなく、貨幣所得のタームによる説明と、かつ測定を達成することで満足することがベストである。---総効用及び消費者の余剰に関しては、測定することが出来ない」との主張を引用する。

ここにいたって、ヘイグの所得概念の認識が、第一段階の“効用・満足”から第二段階の“効用・満足を生み出す財・用役”へ、そして、第三段階の“期間中の受け取り貨幣”へと進化したことを示す。次にELYの「貨幣所得は消費された財及び享受された用役の価値を意味する。」との貨幣所得概念を引用する。ここにおいて、心理的所得との関わりは、「心理的な“満足”そのものは、貨幣タームで評価が受けやすい時だけ、目的的に経済的意義のあるもの」となる。

そのとき、次の実践的命題が要請されるとする。

ア 「不可視な心理的要因」を無視する。

イ 所与の期間利用される財及び用役の貨幣価値か、ないし貨幣取引を行わずに直接獲得される財及び用役を貨幣価値で補正した貨幣額自体か、のどちらかとみなすこと。

ここに、優れて心理的要因からの離脱を意識する。更に、後者の“所与の期間利用される財及び

用役の貨幣価値”が選択採用されるなら、もし、明らかに非実践的手続きである貯蓄された余剰金の認識に起因する満足の評価を試みないとするなら、それは、純粋な“消費課税”に到達するとする。このことは、全く相違する分析の結論ではあるが、半世紀前のJ.S.MILLの“貯蓄の二重課税”を想起するとし、加えて、同じ結論に達したEinaudi（エイナウディー）をあげる。後者の今一つの思考は、近代所得税法における所得定義として一般的に適用されていたもので、所得とは、欲求を満足するための人の力における増加とするそれである。そして、その力を二つあげる。

ひとつは、貨幣自体、ふたつには、貨幣タームの評価を受けやすい財及び用役とする。よりシンプルに定義すると、所得は“2時点間における経済力にたいする純増価の貨幣価値”である。それは、貨幣価値に重きを置く。

この定義は満足のフローから乖離し、満足それ自体のタームと言うよりむしろ、経済的欲求を満たすための力のタームから所得を定義している。彼がそのパワーを行使する事を選択するときよりむしろ、満足を達成するための力を受け取るとき所得の受領者に課税するという効果がある、と解し、平等感覚に背くものではないとする。

ここに至って、ヘイグは、最初の文言“貨幣価値”から、“所得は特定期間における人々の経済力にたいする純増価”と、より広い概念を措定する。それは、当時の課税所得概念の認識基準としてセリグマンが云う“分離テスト” (eisner vs macomber 事件)を必要とする法的判断を退ける。

## ② 担税能力の意味

累進所得税システムの公平概念が依拠する担税能力を考察する。カルドアは、税負担が人々の間に公平に配分される原則の選択は、究極的にはモラル的選択であり、経済的なそれではないとする。今日まで、通観するとき、課税の公平なシステムは国家によって授与された便益に従い、ないし19世紀の功利主義哲学にもとづくイギリスの伝統は、能力に応じてと、便益説から能力説へと変遷し、そして、この能力説の内包する意味の変遷へと移行してきたとみる。

J.S.ミルの1861年の所得税と財産税に関するselect committeeから「我々が完全に公平である概念を眼前に提示できないとするなら、我々は実際の適用において、正義に照らしていかほどの公平をも叶わさせることが出来ない」との文言を引用し、次のように解釈する。ミルのいう公平とは「富に比例して」課税とする。しかし、現在は意味内容が変わり、J.S.ミルの認識する公平概念は、「富に関して累進的」課税へと変容したと捉えることが肝要とする。しかし、限界効用逓減の法則から導出される犠牲説ー最小犠牲説、均等・比例犠牲説ーでは、累進性の理論的根拠にはなり得ないとして、ここでは退ける。

累進性に関わるここでの問題点を二つあげる。ひとつは、累進の程度、ふたつには、資力 (means) の意味内容である。

特に、後者に関心を置く。しかし、ここ150年間税法の改定が行われ続けているが、所得の一般的指針となる定義を含んでいないために、所得の種々のタイプに対応する課税原則相互に首尾一貫性を欠いている。そこで、課税は資力に対して累進的と表現されるが、その資力の意味内容を問うと、それは費消力ー個人の欲求を満足させる能力ないし、力ーとして、最も一般的に承認されていると捉える。

## ③ 費消力の構成

担税能力の運用尺度を費消力と捉える。世間一般の云う「お金」を、その漠然とした使われかたを子細に見てみれば、それは、次の3種類に分けられ、その結合体と見る。

ア ストック 一定時点における処分可能な財産 (wealth)。

イ フロー 定常的循環収入、配当ないし利子、賃金ないし俸給。

ウ 上記の何れにも適当に分類できないものー遺産、贈与ないしキャピタル・ゲイン等で、循環が完全に予測不可能である偶然的収入。この3種類の要素を批判的に考察する。

一つは、これら3種類のそれぞれの要素から発生する収入を公分母で約分することの困難性がある

る。すなわち、富が規則的で均一な流れの形でのみ人々に生ずるとすれば—そして、これがイギリスの所得課税の背後にあると考えられている仮定である—様々な人々に生ずるこの流れの相対的な大きさは、彼らの相対的な担税力の論理的尺度を提供することになる。ところが現実には、富の増殖の一つの形態は有形でかつ処分可能な一株、不動産等—源泉から生じるものと、他方の無形の、かつ処分不可能な人的稼得力に生じることが認識されるとき、先の対応関係—フローと担税力との対応関係—は説明不可能となる。

厳密には、人的資産をも含むことが要請されるからである。

二つは、物的資産の保有形態によって、所得の流列が相違する。それは、資産保有者の投資形態を選択する態度に依存するからである。ここには、資産価値を将来流列所得の割引現在価値という資産価値定義は、或る見地からは真実であるが、しかし、担税能力という見地からすると首肯し得ない。それは、財産にはそれ自体で潜在的な費消力を具有しているからである<sup>(5)</sup>。

三つには、所得税と資本的富に関する税とを平行して論ずべき問題として、所得と資本とに共通する一つの課税尺度（スウェーデンでは所得税と資本年間税を一定のウエイトで賦課する。）で賦課する余地を示唆するが、しかし、イギリスでは、遺産相続税の形でしかなく、費消力を表す租税となっていないことを指摘する。

主題を、個人の富の増殖の問題に移す。富の増殖とは、安定的な定期的循環的な支払いという形だけをとると仮定して、進めてきたが、この仮定を緩和すると次のような新たな問題が生じるとする。

ア 定期的及び循環的性質を持つ支払いのうちいくつかは、無期限に、あるいは将来的にも長期間継続するとは期待していない。たとえば、一時的儲けからの配当、退職時期に近い人の稼得のような、一時所得、変動所得に対しては、長期間継続すると期待される収入と同等の費消力を生み出すものと扱うことに問題がある。特に、累進課税の場合となると、

時間的に均等に分散された所得を受け取る人よりも、担税力という点で、より重く課税負担をさせられる事になる。さらに、

イ 多種にまたがる例外的、非循環的収入—相続、例外的稼得、特許権、鉱山権の販売、レース、宝くじ、キャピタル・ゲイン等—の場合は、もっと事態は深刻となる。これは、富の増加を仔細に検討すると、収入が定期的循環的なものと、この基準を緩和すると列挙される、いわゆる一時的、変動的所得と、更には例外的まさに一時的所得とに分けることが出来、受領者の費消力の拡大ということを考察するとき、皆な多かれ少なかれ、同じ範疇に入る。このことは、もし、累進課税の負担を公平に配分するとの考えからすると、全て税責務の決定にあたっては考慮されることになる。一方では、一部を考慮外とすることもまた問題が残る事になる。ここに、所得からの費消力の捕捉とその課税に大きな困難さが立ちだかる。

イギリス法を見てみると、収入の何れも提供したサービスの対価としてであれば、不定期であっても、定期的稼得と同様に課税される。しかし、取引の性質のない偶然的利益は原則として免除される。従って、実際に種々のキャピタル・ゲイン及びキャピタル・プロフィットは例え頻繁にかつ殆ど定期的に起ころうとも免除されている。カルドアは収入の種別により除外したり、含めるとするのは首尾一貫ないし普遍的原則に則っていないと矛盾を指摘し、それは、一部は、会計上の資本的支出と収益的支出の処理に基づいており、担税力測定には無縁と批判する。ここで、記憶されるべきは、「既に、一旦課税されていた収入（贈与）に課税することは二度課税されることになるとして除外されているが、この不公平な特定見解は昔の“事物”課税の制度に属する」遺物とし、人的課税のそれではないとする文言である。それは、サイモンズがいう“人への課税”であり、一般的規則に固有の必要条件を求めるなら、「政策の目的は収入の種類間の公平ではなく、人々間の公平でなければならない」とする表明への賛意でもあ

る。これは優れて“人”を意識させ、同時に、課税原則の命題、公平の概念が如何にして貫徹しているかが、タックスベース評価の視点との表明でもある。

#### ④ 発生所得と実現所得

所得課税における“担税能力”尺度としての“所得”の定義についてーヘイグ・サイモンズー分析する。

財政学者の多くは、包括的所得概念の定義ーあらゆる種類の所得を課税対象とするーを唱えてきているとみる。連邦所得税創設に際し、19世紀ドイツ所得概念論争の最後の論者とされるシャンツの基本的見解を受け入れたとされる、先に見たヘイグの定義「所得とは、二時点間の経済力の純増価」とする見解を検討する。それは更に二つの要素「消費と純資本蓄積」に分けられる。

これを一般に、 $Y = C + (W_1 - W_0)$  と定式化する。ただし、 $W_0$  = 期首の資本(財)、 $W_1$  = 期末の資本(財)、のそれぞれの市場価値。一方、サイモンズ(Simons, Henry)の定義は、所得は次からなる算術和(algebraic sum)とする。

- ア 消費に行使された権利の市場価値。
- イ 当該期間の始期と終期間の財産権の蓄積価値の変動。

この定義はいかなる種類の全ての不定期な収入も課税の範囲内となる。そして、キャピタル・ゲインが実現されたかどうかにかかわらず純キャピタル・ゲインとなる。(キャピタルロスを斟酌した後の実現、未実現にかかわらず)

カルドアはこの概念を、発生所得の範疇に分類する。そして課税基準としては問題がある、とする。それは、資本価値の変動の満足すべき尺度についての問題、すなわち、実践上の所得捕捉尺度が規定されていないからである。したがって、実現概念が発生所得にたいする作業近似値概念として代わりに主張されているとみる。いわゆる、実現所得の認識は、発生所得とは違い、キャピタル・ゲインないしロスを経済等で販売されたときに計算される。このことは、もし、資産所有者の全ての種類の変動ー販売と同様、贈与ないし遺産の移

転ーを実現として計算されるなら、認識のタイミングにすぎない事になる。このことから次のことを推論する。

タックス・ペヤの全生涯を通じてみるなら、タイミングの問題とすると、実現所得の蓄積総計は発生所得の蓄積総計と同額になるべきであり、結果として蓄積された課税責務はまた同額になるはずとの認識である。

実現所得総計 = 発生所得総計。

このシュマーレンバッハの「全体利益」と「期間利益」との関係<sup>(6)</sup>を直ちに想起するテーゼには、次のことを無視すれば、とする二つの条件があげられる。

- ア 税率の時を通じる変動。ー税率不変の仮定。
- イ (累進課税の場合) 所得捕捉の一方の尺度が、その別の尺度より一層時間的に不規則。一方では、タイミングの問題とすることから、次の意志がタックス・ペヤに働くかもしれないと危惧する。

実現所得概念を採用するとき、発生所得のそれとを比較して、税責務を繰り延べすることが考えられる。

- ア 投資家が生涯期間中、キャピタル・ゲインを実現所得としない。
- イ 価値の増加が生じた後、数年間実現としない。
- ウ キャピタル・ゲイン課税そのものが繰り延べ期間中、税責務に関するその利子から便益を得るために、タックス・ペヤにキャピタルゲインの実現を繰り延べし、逆に、ロスの実現を先手を打って早めにしたたりすることを惹起する。

ここで、カルドアはこの問題をヴィックリー提案の所得の平準化に求める。この思考は、後の支出税論者に引き継がれることになる重要な理論装置であり、唯一の満足すべき方法をヴィックリーは提示しているとみる<sup>(7)</sup>。

それは何れの特定期間の所得も、それに先立つ全ての年の平均所得に対する割合で課税されるといふ、所得の“累積平均所得”体系である。「もし、このような平均化のシステムがもたらされるなら、

定常的でない所得を包含されても、それが定常的な、ないし安定的なフローの形で発生したかのように同様な方法で取り扱われるために、もはや問題は顕現しない」と、高く評価する。そして、「現行の課税原理及び方法をドラステックに変更するならば、個人の相対的な“費消力”に応じて個人に課税するという理想的アプローチが可能である」と、みる。ただし、次の3つの事が条件とする。ひとつは、年度毎の資産課税。ふたつには、あらゆる資産の増価を内包する包括的所得課税。さいごは、所得の累積平準化を、それぞれ実施することが条件とされる。しかし、ふたつめの条件は、客観的測定可能性の問題が課税所得捕捉に際し大きく立ちはだかる。その解決策は、測定用具としての操作概念が用意されなければならない事を指摘したい<sup>(8)</sup>。

#### ⑤ キャピタル・ゲインの問題

キャピタル・ゲインを偶発的ないし非循環的なゲイン及び収入とともに、課税所得のなかに含めることについて別の問題点を指摘し、検討する。それは、キャピタル・ゲインから生じる追加の担税能力を如何に捉えるかが、問題となるからである。ただし、支出税のもとでは生じない。

ア “費消力”、いわゆるキャピタル・ゲインからのそれは勤労所得と同じ場合もあるし、そうでない場合もある。

イ 費消力の異同もゲインの源泉に起因する、このことは、

ウ ゲインの統一的取り扱いが満足な結果が得られない。

エ ゲイン別毎に、その特質によって容易に区別できない。

カルドアは“資本の増価”は多くの罪を覆い隠すという。その意味するところは、一つには、単に利子ないし配当のそれである。たとえば、

ア 現存の賃貸借契約が満期に近づくにつれ、不動産価値の年々の増加。

イ 償還期日が近づくにつれ生じる、割引発行債の価値の増加。

ウ 全ての種類の証券の価値増加－利益を事業

に再投資した結果、収益の上昇が見込まれる。

エ 鉱山ないし油井の開発にかかる増加価値。

このケースの特質を、それは偶発的というより、予め十分に予想可能なものとする。従って、普通の収益の一部と捉えることが出来るとし、この種の資本的増価は資本からの、他の所得形態と論理的に区別が出来ないものであり、所得に明確に包含されるべきであるという。

二つには、資本価値が発生する期間における市場期待の変化を反映しているケースである。もし市場が予め価格の動きを予測し得たら、発生しなかったであろうという意味で、この場合は偶発的といえる。しかし、それらが単に偶発的であるという事実をもってして、課税の取り扱いにおいて何らかの差別を正当化するものではないと、厳しく指摘する。加えて、それが純粋なウインド・フォールであろうとも、ゲインにはかわりがないとする。それは、優れて増価所得を、経済力増価をウインド・フォールを包含したそれとする。さらに、費消力－ゲインを表象する－を高めるか否かという見地から次の区別をする。

ひとつは、資産のより高い将来稼得の期待を反映するキャピタル・ゲインであり、それはさらに、二つに分けられる。

ア 期待稼得の増加が、単なる貨幣的なものか。

イ 実質的なそれか、の区別。

いまひとつは、利子率の下落（すなわち、期待した将来稼得を割り引く利子率）を反映するもの。

この二種類の間の差異を峻別することを主張する。カルドアにあっては、資産のより高い実質的稼得を反映するキャピタル・ゲインが真の富の増価とみる－それらは、非循環的、非定常的ゲインと同様に、そのゲインのいずれの受領者をも裕福にさせるからである。しかし、一般物価上昇と歩調を合わせた形の名目的資産価値の上昇は、完全に所有者をして裕福にさせないとする。ここに、「裕福さ」と、ヒックスの云う個人の経済状態の観点から判断する。そして、資本資産の増価を先の所得概念の定義“経済力純増価”と読み替えると、所得は、“消費＋資本的資産の増価”と措定され、次の問題が惹起されるとする。

ア インフレないしデフレ時においては資産からの所得と労働からの所得とを分離して論理的な課税能力の尺度を提示しえない。

イ 株主と債券保有者の後者における貨幣価値一定と前者の物価水準からの影響との差異が生じる。

ウ 変動時においては、資本資産のみでなく、貯蓄への課税に対しても統一の尺度を提供し得ない。

もう一つの問題、利子率に移る。

利子率下落を反映する資本資産増価としてのケースにおける資本的価値の上昇は、富自体を保有することで、自由に来る財や用役の量の増加を意味する。しかし、富から発生する真の所得フローの対応する増加がみられない。特に後者、キャピタル・ゲインが実現し、それが費消される、あるいは新たに幸運な投資機会を有利にするために使用されると云うことに関して、そのゲインから生じる便益のケースとはまさに同一に扱うことは不可能とする。

すなわち、利子率の上下による将来期待のゲイン・ロス認識することの不確定性を、更には、それによる費消力の測定を、実現・費消というフィルターを通すことに求める。再び、所得定義に根本的な制約が存在すると指摘する。

改めて、ヘイグは個人の“経済力の純増価”と定義し、一方、ヒックスは、“各個人が特定年において費消することが出来て、かつ、なお彼が始期であったと同様な終期での裕福さである”と、定義する<sup>(9)</sup>。

しかし、共に、それぞれの量を測定する理想的な“所得”定義は存在しないと厳しく一蹴する。それはまた、費消能力の“真”の尺度あるいは真の“経済力の増価”に関する研究は、ヒックスに倣い、きつね火のような得体の知れないものを追いかけるようなものだとする。

ヒックス自身も、彼の所得定義の“同じ経済状態”についての中身については想像以上に難しいことを認める。すなわち、“同じ経済状態”という意味が、内実が明らかになっていないからである。これはまた、ロールズの分配論における“原初状

態”の定義論争にも一脈通じるものがある。カルドアは云う、「一般物価水準が変動しつつある期間に、各個人を彼らの貨幣額で表した相対的な費消の大きさによって比較することは、十分許されることであろうーというのは、物価変動期において、一定期間の貨幣額の支出が、財貨やサービスの実質価値の等しい請求権を表象するものと思料することが許されるからである」と。その当時、キャピタル・ゲインによる富の追加排除の動きがあり、このことは、資産所有者にとって有利であり、個人的努力により、人生設計を計画している人への一つの不利な差別を創出していると見る。それは、広い範囲の課税回避に門戸を開くことを意味し、特に付加税の回避という形で顕現した。カルドアはこの付加税に対し支出税導入を提案した。

#### ⑥ 支出税に関するケース

カルドアは上記分析から、一つには、“消費+貯蓄”に課税するために公にされた何れのシステムも、個人間の公平さにたいする深刻な結果を伴って、その目的を逸脱したり、ないし達成されていない。

二つには、“費消力”の諸源泉が数多くあり、種々の源泉から生じる名目的増価を共通分母で還元することは、ある恣意的基準に基づかなければ不可能であると。個人の行動を鑑みると、人は自らの環境と将来の見通しの上に立って、自らのために、生活費を決定するよう行動する。それはまた、実際の消費に課税することは、彼自らが負担する課税額を考慮して消費活動を起こすことを惹起する。それは、フィッシャに倣えば、消費行動前課税か、消費行動後課税か、の違いであり、消費活動を自分で仕分けすればよいことになる。この事は、優れて自ら置かれている事情を斟酌し、かつ自らの共通分母で各種源泉からの所得を還元し、最終的に自らの生活水準の規模を決定する。その決定の測定は、実際の支出によることが最善とする。そこには、支出決定に至る過程は公に問わない。(いや問えるとしても不効率である。)しかし、問えないとしても、その表象が、個人の支出となっ

て現れる仕儀である。いわゆる、支出による捕捉である。ここで、直ちに、予想される支出課税にたいする4つの反対意見を、公正という見地からやや詳細に彼は検討する。

ア 伝統的な、かつ数多く主張されるもので、支出税は一つの十分な基準とは成り得ない。

というのは、人は豊かになればなるほど、彼の実際の支出は自らの支出を可能にした彼の能力によって制限されたり、ないし条件付けられると云うことが益々少なくなる。これは、「費消力」は実際の費消の重要な決定要因ではあるが、これら両者は密接な線形関係にあるわけでもなく、裕福な人の費消はその人の費消力に遅れる傾向がある。カルドアは、スタンプ卿の言葉を引用する、「もしある人があまりにも裕福でそのため自分のお金を使うことに苦労しているが、逆にお金の方はたいした努力もせずに蓄積されるなら、彼の課税は何故に“彼の支出”に制限されねばならないのか？」

この問いへのカルドアの答えは、スタンプ卿は、比例税を頭に描いているのではないかと、疑義を呈する。

しかし、累進制度の下では、費消力と費消との間の（所得と支出の間の）関係はそれ自体、その租税の累進度を決める際、考慮に入れることが出来る。

現行のイギリスにおいては所得税のもとにおいてこそ、高所得階層の捕捉が十分でない証拠があるとす。支出税に切り替えることは、その意味で、逆に累進税を緩やかにして十分税収を確保できるとする。

しかし、最も高い所得階層にとっては厳しいが、中間層にはそのようなことはないとする。

イ 様々な経済的環境下にある人々のグループではなく、種々の趣味と気質とを保持する個人個人に関連する。

すなわち、同一所得階層グループ毎にではなく、個人個人つまり、同一階層グループの中であって費消の多い個人と、少ない個人において差が出来るという事。これは、すぐれてモラル的のもので、課税を其処まで一気質・趣味一考慮するには及ばない。

ウ 個々人の生活条件から来る必要 (needs)の相違一趣味・気質の差ではなく。

例えば、タックス・ペヤの援助する家族の人数や、ハンディキャップを負う人の超過費用等、これらは、支出が同一階層所得の他の人より、必然的に生活環境及び肉体的ハンデから支出が多くなり、支出税の基では不利な扱いを受けることになる。しかし、これは税制で十分に斟酌できる一医療費控除・扶養控除等一とする、それはまた、現行の所得税においても考慮しており同様の扱いを示唆する。

エ 期間における支出の変動について一消費率の変動ではなく支出と消費の間の開きを反映して起こる。

すなわち、支出と消費の間に時間的ずれが生じるときの問題であり、耐久消費財購入の支出時と、その耐用年数期間にわたる消費との時間的不一致をどう解決するかの問題である。それは、一時期の高額支出による高額負担による弊害をどう解消するかの問題でもある。

これには、支出平準化で解決することが用意される。かくして、多くの欠陥を抱えている所得税から、支出税に転換することを強く主張する。

最後に、“実際の費消より、むしろ費消能力に基づいて人々に税を課すことの方がモラル的に好ましいものであるとすることはまさに明らかなことであろうか”と疑問を呈し、カルドアは「人々が共通のプールから取り出すその量に応じて、人々に課税するのであり、プールに貯えるその量に応じて人々に課税するのではない」。更には、「多く労働し、その労働の果実を節約し、僅かしか消費しない人が、怠惰に生活をし、僅かしか稼得をせず、その全てを消費する人に比し、何故に多く負担を課せられるべきか」とのホッブスの文言を拠り所とする。因みに、ホッブスの著書には、彼の国家観から、「前者は、後者よりもより多くコモンウェルスの保護を受けているわけではないのである。もしも人々の消費するものにたいして課税されるならば、各人は彼が使用するものについて等しく支払うことになり、コモンウェルスが私的で贅沢な浪費によって詐取されることもない。」と、



謳われている<sup>(10)</sup>。この“私的で贅沢な浪費”の文言を引用し、コモンウェルスから詐取するのはこの浪費であり、称賛に値する“労働・貯蓄・危険負担”からではないと、言葉をつづける。これが彼の言う支出税の論拠である。

### 3 更なる所得概念の考察

カルドアは、更に、所得概念を考察する。

#### (1) 消費としての所得

フィッシャは、所与の時点で存在している富のストックを資本とし、一定期間を通じての富からの便益のフローを所得という。フィッシャの特徴は、所得を消費と見なし、「一連の出来事」とする。言い換えると、人間をも資本の中に含めるとすると、所得とは単に、一定期間に亘って資本財から得られる純利益に過ぎない。

そして、“純”とは、サービス・フローから、他の資本財の維持または創造に役立つようないっさいのサービス（資本財からの流列としての利益）を除外すること、と定義づける。このことは、いわゆる、貯蓄は除外され、したがって、所得は単に消費であるとする。付言すれば、彼は所得を生計費に表象されるとみる。ウーラーによると、所得概念の構成の仕方には、“処分型”と“発生型”があると解するその見方からすると、フィッシャのそれは、前者に当たる。彼の主張する課税は、所得＝消費に賦課し、貯蓄には賦課すべきではないとなる。更には、会計に準えて、「税引前所得、税引後所得」という文言を、それぞれ貯蓄前所得、貯蓄後所得」と表現し、この最後の表現、「貯蓄後の所得」を彼が適切な所得と呼ぶ<sup>(11)</sup>。カルドアは、これに対し、この定義には無理があるとし、所得は消費プラス純貯蓄と一般的用語に倣う。所得を定義することは、実は純貯蓄を定義することと同じ事である。そして後者の問題は、さらに、「資本を不変のままに維持する事とは？」<sup>(12)</sup>の別の問いの一面とする。それは、これら3者の内の一つを解決することから自動的に導かれるとする事から来る。フィッシャの言葉を借りると、割引が基礎

をなすと押さえた後で、自然が我々に課する所の時間的評価の根本問題は常に将来を現在に移す問題すなわち未来所得の資本価値を確かめようとする問題であると捉える。それは、とりもなおさず、見積もり将来（純）所得の価値から現在価値に割り引く操作と考える。

彼の一層特徴的なのは、カルドアによると、經常所得に将来所得を加算（減算）してはならないとする、この二種類の所得を峻別することに求める。それは、将来所得は、不確実であり、従って、実現された所得を以て消費と捉えることにある。フィッシャは、所得の概念を次のように分類する<sup>(13)</sup>。

- ① 主観的所得あるいは享樂的所得  
(subjective and enjoyment)
- ② 客観的所得あるいは実質的所得  
(objective and real)
- ③ 貨幣所得  
(会計学者ベドフォードは、企業利益創出過程を分析する中で、それぞれsubjective、realizable、realizedと分類する。)

フィッシャの描く所得の第一義的目的は、心理的なそれにある。

ヒックスの云う、「行為の指針」としての所得概念とは相違する。人間行動が個人の欲求充足にあることからして、心理的所得を最上位とすることは首肯し得るとしながら、フィッシャを批判的に検討したスターリングは、彼の所得理論は、個人的所得の分析であり、そして、心理的なそれとする<sup>(14)</sup>。特定時点の資本価値に対する、期間を通じての利子として、このように導き出される所得は、来るべき「期間」について期待される所得、すなわち事前所得とみる。

実際に市場のデータから推測し、または観察できる所得は、特定期間に関する資産価値の現実の変化（期間中の配当金等の形で既に切り離されたいっさいの価値をもう一度合算し直す）であり、

消費＋現実 (actual) の資本蓄積と定義される。これはまた、発生所得 (accrued income) と呼んだもの。しかし、これには所得期間の期首と期末の

期待のいっさいの変化を含む一収益および利率の一所得の中に自動的に吸収してしまう。すなわち、(現実の価値増殖と、予想された価値増殖の差額)+(その先の将来に関する期待または不確実性の変化によって生じた資本化の修正)を包含する。従って、事後の所得は、消費+“ウィンドフォールを除いた現実の資本蓄積”となる。

フィッシュヤにあっては、ウィンドフォールを含み、利子を所得と観るリンダールは除く。カルドアは、事前の利子も、事後の利子も共に市場価格からは推測され得ない、どちらの利子においてもその利子概念は或る仮説的な評価に依存していると解する。

## (2) 事前-事後の所得

改めて、ウィンドフォール(意外の利得)とは、“事前と事後にそれぞれ将来を見積もるときの、2時点間での期待の違い”である。ヒックスは、ウィンドフォール=事後所得-事前所得、とみる。それは、事前所得は、あくまでも個人の経済状態の週末での期待に依存する。したがって、実際の週末の経済状態は事前予想に合致しないと考えるのが普通である。この差を、ヒックスは“正確に実現されないならば見込額の価値は期待されたよりも大もしくは小であろう”、そして、“だから彼はウィンドフォールの利潤あるいは、損失を受けるのである”。このように、差をウィンドフォールと思考し、下記にみる事前所得第1号にたいし、事後の所得第1号と定義する。それは、“ウィンドフォールの利得を含む所得”であり、“個人の消費価値+週間に生じた彼の見込む額の貨幣価値の増分に等しい”、とする。すなわち“消費+資本蓄積”に等しい。しかし、ヒックスの意図は所得は優れて主観的概念であるが、行為の指針として有意なものでなくてはならないからである。更に重要なことは、この所得概念は、単なる財産からの所得に限定するものではないからである。

人々自身の稼働能力の変化による見込み額の価値の増減(人的資本の蓄積または食いつぶし)をも含むからである。端的に言うなら、カルドアはここでも予見が完全でない他の全ての場合には、

事前の所得も事後の所得も、客観的に測定されず、また、市場価格から推測され得ないとする。何故なら、どちらの概念も仮説的な価値に依存しており、しかもこれらの価値は、多数の異なる人々の期待や評価が全部一致している以外は、何ら意味を持ち得ないからである。

## (3) 標準流列としての所得

ヒックスは、所得概念の中心的意味は「思慮ある行為の指針」として役立つこと一人々が彼ら自身を貧しくすることなしに消費することの出来る額を彼らに指示することにあると示唆する。そして、既に触れた周知の定義、一定期間中経済状態が同一に維持され、その間に費消可能な最大額と規定した。これは、優れて所得概念に人間行動への指針を内包する表明と捉えることが出来る。それはまた、人間行動と関わるからには、先ず以て行為に先立つ意志決定への関与を問うことにもなる。意志決定理論は心理学と経済学の交流の場となるに至ったと、経営学者サイモンが「人間行動のモデル」の中で述べる。ヒックスは、自らの定義のその概念にたいし、実務家も経済学者も共に近似概念で満足せざるを得ないとする。いうところは、ヒックスの第一号概念は、“個人の見込み収入の資本化された貨幣価値に万事を依存させようとするもの……かくて、もし、(貨幣称呼での)見込み収入の資本価値を増減なく維持すると言う期待があるとすれば一期間のうちに費消することの出来る最大額である。”

第2号は、“個人が今週に費消し得て、しかもなお、これに続く各週に同じ金額を費消しうることを期待できるような最高額”として定義する。第3号は、“個人が今週に費消し得て、しかもなお、これに続く各週に実物で同じ額を費消しうることを期待できるような、最大の貨幣額”として定義されねばならない、とする。概念が中心的定義に近づくとつれ測定上の困難さが増す。所得3号について、ヒックスは自ら、“これは幾分かの不確実性を免れない”、そして、耐久消費財の問題があると。第3号には、利子率と物価変動を考慮に入れることが要請されている。この耐久消費財

について、ヒックスの述べる所を見ると、「貯蓄は厳密には所得と支出との間の差額ではなく、所得と消費との間の差額である。所得は、定義によると、費消額ではなく、消費しうる最大額である。すなわち、耐久消費財は数期間にまたがりその効用を発揮する。このとき、かれの支出額はかれの消費よりも超過させる傾向がある。また、逆に彼の消費の或る部分が、すでに過去に購入された耐久消費財の消費であるなら、それは消費を支出より超過セル傾向がある。消費を費消と等しいとすることが出来るのは、新消費財の獲得が既消費財の使消と釣り合う場合だけである」となる。このことはさらに、釣り合うかどうかの判別等を含むことになり、ヒックスは、結局中心的概念に押し戻されることとなるとする。

ここで、ヒックスの指摘が、支出税にとって重要な克服すべき課題として提示されている。支出税の課題は、耐久消費財をどう扱うかが、後に問われることになるからである。ここでは、その指摘にとどめる。

カルドアは、ヒックスの接近法の斬新さは、所得の概念と資本の概念との間の如何なる結びつきも避けていることにあるとする。それは既に見た、フィッシャ、更には利子を所得と見たリンダールは共に、一定源泉ないし元本からの特定額の控除（加算）後の純収益とみる見方である。

カルドアの結論は、資本の価値増加に含まれるウィンドフォールの要素を排除することが出来たとしても、接近法は「資源」の実質的增加に一致する「純貯蓄」を測るための尺度を見いだすという問題を本当に解決するものではないと。ここには、次の変数について条件が措定される。

- ① 一般物価水準が一定。ただし、これとても修正するのは、その年の貯蓄または資本の価値増加分ではなく、その一年間に物価が変動した結果としての年末における資産価値総額である。
- ② 利率の変化に関する期待が資源一般の収益の変化に関する期待と一致し、かつそれ以外の何者をも反映しない。

結論は、理想的尺度は、消費+実質的資本蓄積

とする。

ただし、この実質的資本蓄積という言葉は、現実の資本蓄積に二重の修正を加えたもの、すなわち第一に（消費者財の）一般物価水準の変動に関する修正と、第二に利率の一般水準の変動に関する修正とを加えたもの、と理解されるべきものとなる。

そして、いままで論じた、ひとつは、消費+現実の資本蓄積（ヘイグにおける）。いまひとつは、消費+ウィンドフォールを除いた資本蓄積（会計上の理想）は共に、否定され、かくして、“個人の所得を定義するという問題は、実際の測定に関するどのような問題とも全く違って、原理的に解決できない問題”と結論する。

#### 4 課税と貯蓄

##### (1) 所得税と貯蓄の二重課税

J.S.MILLは“所得税にして貯蓄を免税としないものは、真に公正な所得税とはいえない”と主張した。フィッシャのいう、所得を単に消費と定義すると、所得課税から貯蓄を免除することは定義上当然出てくる。一方、所得を消費プラス純貯蓄と定義すると、貯蓄課税の免除は定義上矛盾することになる。カルドアは、一つの理想的税は、個人の費消力を、以前の個人の経済行動ないし、振る舞いを変えることなしに、減少させることにあるとする。それはまたピグーのアナウンスメント効果のない税を云う。ここに、所得税の伝統的見解と、それに対する批判を展開する。“所得税は様々な支出形態相互間に中立（neutral）であり、したがって様々な商品（物品）税が実施するその方法で経済的行動の歪みを伴うことがない。”これが伝統的概念の一つである。これに対し、カルドアは、所得税の欠点は消費の様々な形態相互間の支出の配分にあるのではなく、費消と貯蓄との間ないし、現在と将来消費の間の選択に存する。すなわち、消費における時間的要因をその根拠とする。

ミルの貯蓄二重課税主張との相違は、カルドアにあっては、ミルの発言“所得税のもとでは、貯

蓄は二度課税され、費消には一度しか課税されない。”は、貯蓄の課税を免除することは納税義務を永久的に解除することではなくて、単にその貯蓄が消費される時まで延期されるに過ぎないと解する。すなわち、彼の主張する、支出税は、貯蓄への課税を含むとするものであり、ミルの主張を変更する。所得税は二度課税し、費消税は一度しか課税しない—Pigouを含め多くの人達が主張した。支出税は納税者がその後のある期間に元金とその時まで得た利子所得と一緒に消費する限り、”納税者は貯蓄する額に対して二度課税される”からである。このことは、ミルの主張が意味のないものと一蹴するのではなく、税金が”納税者のポケットの中で成熟する”のを可能にして、まさに、所得税と相違して、支出税のもとでの税負担を延期することになるからである。支出税は利子率に等しい割合で増加する。一方、所得税は消費を一定期間延長した結果得られる純収益は、利子率マイナス限界税率でしかなくなる。そして、貯蓄非課税への反論を示す。

貯蓄免税は、富裕者に有利に働くのか？との問いに対し、次の点をあげる。

- (1) 貯蓄課税は、財産への課税ではなく、それからの増分に対する課税である。財産課税と貯蓄課税を峻別し、前者には、年次資産税を創設することが公平とする。
- (2) 貯蓄課税を富裕者にのみ目を向けがちであるが、実質は、勤労者、自営業者が稼得から退職に備えて高い割合を貯えているファンドに対する課税であること、をあげる。

## 5 実践上の問題

個人的支出税の実施可能性について以下に答える。

納税者に個人支出の正確な記録をとらせることなしに、支出を次のように捕捉する事で容易だとする。

支出＝特定種類の貨幣流入

－特定種類の貨幣流出。

フィッシャは、包括的記録が不必要であることを最初に明らかにし、また、総所得のみ関心があるときは、資本の各項目の内のいくつかを除外して、関係項目のみを表示できることを提示した<sup>(15)</sup>。

更には、この租税行政がアメリカ流の「申告納税」の慣行に従うべきかまたは、査定が納税者から直接提供される資料に依存する程度を出来るだけ制限しようとするイギリス流の制度によるべきかと言う、優れて風土を意識させる問題にも触れる。

最後に、贈与と遺贈の取り扱いに触れ、支出税の課税原則からしてあらゆる真正の一方的移転をすべて免税にする。それは受益者が負担すべきものと明言する。

## 6 要約

ホブスを理念的根拠とし、1800年代に一度論争が戦わされた、支出税をフィッシャの実践可能性にヒントを得、昇華し、提案された。

その理論の組み立ては、ヒックスが狐火を追うようなものと自ら慨嘆した「所得」概念を、その意味するところを探求し、そこから、実践可能な

表1. 支出税と所得税の課税ベース比較。

		支出税	包括的所得税
		課税ベース算入可否	
稼得所得(賃金・給料)		算入	算入
資 蓄	預入	控除	控除不可
	引出－元本・受取利子	算入	不算入
他 資 産	資産購入	控除	控除不可
	資産所得(帰属所得含)	算入	算入
	資産売却－元本	算入	不算入
	*キャピタルゲイン	算入	算入
借 入	借入	算入	不算入
	返済－元本	控除	控除不可
	支払利子	控除	控除

\* 当時、所得税に不算入。

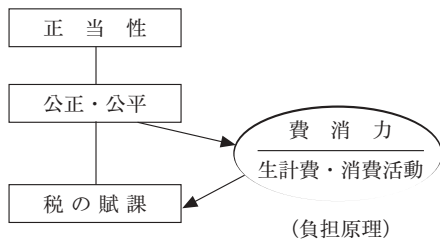
課税所得としての所得概念を丹念に批判的に検討し、ついには、現行所得概念から招来する所得税の不備を、特に、課税の「公正」の見地から、指摘し、年来の支出税をより公正に近づける消費支出測定からの準拠枠を提示した。その理論は、イギリスでは少数意見として退けられたが、その説得性から、インド等で実施に移された。

## 7 インドにおける支出税の実施と評価

### (1) 導 入

インド独立（1947）後、1951年度から第一次、二次、三次と5カ年計画が実施された。1956年7月「インド税制改革」報告書を提出。

#### 新直接税体系



－fairnessのテスト－

- ①所得税 ②資産税 ③キャピタル・ゲイン税
- ④贈与税 ⑤個人支出税

納税行政上の文書

包括申告書 自動チェックシステム  
自動報告システム

### (2) 実施の評価

1958年度までにカルドア提案の4つの新税が全て採択・導入された。

1964年支出税改正するも廃止。深沢は、インドの当時の現状をこう認識する<sup>(16)</sup>。

「国民所得の7%強の税収(中央政府及び州政府あわせて、)である。ここ5年間ほどを眺めてみても、国民生産及び所得の増加を伴うという意味での自然増がみられない。それは、西欧諸国の税体系の共通の特徴とは相容れないものであった」とし、これについて、「このように、他国に比して、著しく低いのは、低所得水準、非貨幣経済部門がかな

りの程度存在すること。国民所得に占める国際貿易の比重が低いこと。徴税の容易な大規模商工業部門の未成熟な事等」をあげる。加えて、篠原は、カルドアの意図に反し「申告書が実施されなかったため納税コストを押し上げた」とする。

### (3) カルドアの評価ーインド支出税の問題点

- ① 最もシリアスな点は、この税を、際限のないゴマカシに道を開くミニマム所得限度ー課税最低限を設定したことーにこの税の責務を拘束している。
- ② 控除ないし、免除項目がカルドア提案よりはるかに多くなっている。
- ③ 公平さに問題のある贈与税。
- ④ 支出税法及び贈与税法におけるこれらのループホールの存在、最高84%の税率。
- ⑤ 所得税について税率を最高45%までとする提案が実施されなかった。これを、ジョークとしか云いようがないと総括する。

## II 消費型個人所得税ーアンドリュース

### 1 包括的所得概念論争<sup>(17)</sup>

1970年代後半から、カルドアの支出税は、活発な論議の対象となる。それに火をつけたのが、Andrewsだと云われている。

きっかけはHarvard law review誌上での論戦にある。それは、Bittkerによる包括的所得概念への批判に端を発し、反論がMusgrave、Pechman、Galvine等によって行われた。論点は、所得概念、いわゆるシャンツ・ヘイグ・サイモンズ(S.H.S)の純資産増価説に論拠を置く、包括的所得税に関する論戦であり、同時に、支出税ー古典的支出税から現代的支出税へー復活の機会でもあった。アンドリュース主張の支出税を簡約すると、(1)インフレ期における資産課税と資産(再)評価の問題。(2)所得税、及び包括的所得概念にもとづく欠陥、不公平さの指摘。(3)支出税理論の説得性及び古典的支出税の最大の欠陥とされる実行可能性の克服。

## 2 キャッシュ・フロ・ベースの意図

包括的所得課税が依拠する所得定義は、S・H・Sのそれであり、それは、「個人消費プラス蓄積の算額である、純増価とイコール」と、する思考である。アンドリュースは、現行の税における不公平、歪み、複雑さ等は、この‘増価の蓄積要素’に本質的に関係があると見る。

そこで、個人課税所得を別なアプローチ、すなわちシンプルなキャッシュ・フロ・ベース（以下、CFBとする。）に基づいて計算される一つの代替的概念を提示した。そして、計算に反映されるのは、「個人消費、事業及び投資資産形態における蓄積」と指定する。

しかし、経済活動は、貨幣取引として十全に反映されるものではなく、真の増価型税における課税所得は、貨幣所得+非購買消費（取引に基づかない；unpurchase）と非購買蓄積を包含する。このとき、貨幣所得とは、「投資取引及び貨幣貯蓄形態における購買（取引に基づく）消費及び蓄積に関する代理変数」として、捉えられる。かくして、消費と蓄積を貨幣所得から実質的総増価に到達するために必要な二つの調整カテゴリとみなす。しかし、課税は、消費及び蓄積に関して共に、不十分とする。

前者（非購買消費）においては、実物の消費所得を反映しえていない。例えば、雇用の帰着として、ないし用役・財産からの帰属所得としての享受、更には、余暇の時間と行動の直接享受等。

一方、後者（非購買蓄積）についても、未実現資本価値の増加、及び年金権の増価というような実物における蓄積を反映し得ていない。それは「実物タームで課税を思考するとき、消費と蓄積は、税が究極的に理解され、及び評価されるべきタームにおける基本的主題の二つの顕著な要素として顕現する。」からである。

消費と蓄積調整を分析してみると、「消費」は非購買消費項目に課税し損なうことは永久に免除となり、他方、「蓄積」は本質的にはタイミング（適時性）の問題とする。たとえば、年金権が発生したとき、それに課税されなければ年金所得は後日

支給されたとき全て課税されることになる。更には、蓄積は正もしくは負のどちらにもなる。増価でさえ、非蓄積が消費を超過するなら負になる。

次に、増価に対する課税、すなわち、増価＝消費＋蓄積（マイナス非蓄積）としての実物タームによる所得税について思考するとき、反映されているものは、その最も悪い不公平、歪み、及び複雑さが蓄積の取り扱いにおける非一貫性を惹起していると断じる。

特に、増価の「蓄積」要素が困難さの根本要因とみる。それは、経常所得からの貯蓄は、十分に課税されているが、一方、既所有の財産価値の増価を通しての現物資産の蓄積は、課税所得に反映されていない。さらに、キャピタル・ゲインについても、ひとつは、実現された長期キャピタル・ゲインは、僅かに半分以下の経常率で課税され、この齟齬は実現キャピタル・ゲイン所得が、たとえ、蓄積に代え消費に向けられても、課税から一部分が永久的に免除されることを意味し、ふたつには、蓄積が既に課税され、ないし永久に免除されている富は、改めて課税されることはない、とその不公平をあげる。

更には、販売に対する計算基準及び控除基準に関して、及び減価償却資産における経常所得に対する減価基準に関して、複雑及び不完全な規定がある、とその指摘は法に基づく会計処理にも及ぶ。次に二つのことを主張する。

- (1) 増価概念により、これらの困難を除去することは、課税所得に実物蓄積のより包括的な反映を顕現させることである。すなわち、理想的増価概念に未実現所得を包含する事を強調する。それは、全ての資産評価を現時的公正な市場価値を斟酌することが要請され、それが実現されてはじめて目標とする字義が叶うからである。
- (2) CFBの提示——一方の改善策として

それは、CFBの下に、より完全に事業及び投資取引の所得税処理を委ねることを主張する。すなわち、

- ① 投資支出は実行されたとき、控除される。
- ② 他方、ローン収入は所得に含む。

事業及び投資行動からの全ての収入は、直ちにかつ十全に、課税所得に包含する。このことは、実現ゲインないし経常的所得のそれぞれの投資によって表されたときでさえ、課税所得からそれを控除することによって一貫して蓄積を処理する効果がある。このことは、課税負担が、トータル増加に対してよりも、むしろ経常的個人消費支出に対して配分される課税方法であり、事業及び投資行動からの純キャッシュ・フロが、消費支出に向けられたキャッシュ・フロの簡素でかつ実践的な尺度になるとみる。このアプローチを消費型個人所得税と命名する。

他方、貨幣所得と歴史的原価によって十分に表されるとして経済的行動を見なす限りでは、現行の個人所得税は、主として増加型税とみなす。貨幣所得は、一般に費消され、ないし貯蓄されようと課税される。しかし、貨幣タームよりむしろ実物タームの見地からすると、現行の税は増加型税というよりは、多くの点で消費型により接近しているとみなされ、実体は、ハイブリッドな課税と解される。例えば、適格年金及び利益分割プランの下で、未実現資本増価及び発生は、トータルの実物蓄積の大部分であり、最も実物的蓄積を表象する事象であるにもかかわらず、未だ課税されていない。この事象は、消費型税のモデルによって最もよく表象されるとする。

かくして、消費型個人所得税は、所得税とは全く相違するものであり、まさに、所得と支出が反対概念であるとするなら、まさに対概念とする。

これは、既にカルドアが表明した、所得の源泉の捕捉を思考する方法論から、所得の使途に、いわゆる反対サイドに視点を移したアプローチである。「蓄積」が広範に除外されるモデルは消費型個人消費税ーまた、キャッシュ・フロ個人消費税とも呼ぶ。なぜなら、それはその実際の計算を記述するからである。これはまた、既に指摘された、消費型モデルの蓄積概念から貯蓄概念への反転である。そして、「もし蓄積の項目が課税所得に反映されないとするなら、課税は見送られたのではなく、繰り延べられたに過ぎない。」

カルドア指摘の所得認識におけるタイミングと

する。それでは、個人的所得税を最も公平な税にするのは、何かといえば、個人負担が一般的に生活水準と著しく関係があることに目を向けることとする、先に見たフィッシャ理論を想起する。

### 3 蓄積に関する増価処理についての二つの問題

- (1) 実践的問題ー未実現増価を測定するために投資資産を「評価すること」と、その租税支払資金獲得に伴う「強制流動化」をあげる。
- (2) 理論的問題ー真の増価型税において解決困難なものとして、①インフレ調整。②利子率変動効果の客観的測定。③人的資産の処理ー増価原資である事には変わらない。更には、暖簾の処理にも及ぶ。

### 4 消費型個人所得税

課税は、個人所得+純非貯蓄（ー純貯蓄）として計算される。

この貯蓄、非貯蓄に対する調整が、いかに多くの困難さを引き起こすかを既に指摘した。「要求されることの全ては、一方の個人的消費活動から他方の事業及び投資活動を分離することであり、そこでCFBに基づいて分離された事業及び投資活動を捕捉することにある。」それは、二つの流れの分離、ひとつは個人的消費活動、いまひとつは事業及び投資活動を要請する。後者に関するキャッシュ・フロ会計が、消費活動に対して費消された現金の一尺度を自動的に提供するとみる。一方、経常的消費支出の正確な測定は、厄介な物の一つである現金及びローン残高に関する正確な計算を必要とされるが、実践においては、短期繰延べ、ないし加速課税で処理し、かつ相対的に少額であるため正確さを必要とせず、経常的残高を全体勘定から省くことで、何ら重要な歪みも発生しないとみる。

最後に、耐久消費財の扱いについては、購入にさいし、投資要素から消費を分離することを要請する。例を自動車の購入にとると、その購入価格よりむしろ現行の使用価値を捕捉し、その消費を配分することが本旨とされるが、簡素なCFBで処

表2. アンドリュースの改正点

例示>(1)アンドリュース改正点。(2)前納(後納)システム利用による一自動車の購買(1,000,000円:5年間で完了)。

		支出(古典)税	前納(後納)
		課税ベース算入可否	
稼得所得(賃金・給料)		算入	算入
資 蓄	引き出し一元本	算入	不算入
	受取利子	算入	不算入
産 所 他	資産購入(貯蓄)	控除	控除不可
	資産所得(帰属所得含)	算入	不算入
	資産売却一元価	算入	不算入
	キャピタル・ゲイン	算入	不算入
借 入	算入	不算入	借入
	返済一元本	控除	控除不可
	支払利子	控除	控除不可

## ① 貯蓄の利用一前納。積立後購買

一年目	二年目……………五年目
200,000	200,000
預入れ	預入れ
	預入れ・引出し
	—不算入—
納税	納税
	納税と資産購入

② 借入りの利用一後納。  
借入れ・購買後返済(平均的)

一年目	二年目……………五年目
200,000	200,000
利子(1+r) <sup>n</sup>	利子
購買・返済	返済……………返済
控除・納税	納税

理可能とする。購入価格を、使用価値の代理変数として用いる事が可能であり、逆に、増加型税より、消費型税の方が納税行政的であり、短期繰延べ処理に当たっての消費型の優位性を説く。

## 5 納税行政上の改善点一前納勘定方式の導入、

資産購買(貯蓄預け入れ)時に課税するためその後の管理が必要なく、納税行政コストが安価になり、かつ複雑とされていた納税事務が簡素になる。

## III. 直接税の構造と改正一ミード委員会

委員会は、支出税を提唱する目的をこう主張する。「累進支出税は課税から貯蓄と投資を免除し、よって、混合経済における経済成長と発展に対する一つの最高の機会を与える租税である」<sup>(18)</sup>。

## 1 支出税の形態

## (1) 累進支出税の手続き

タックス・ペヤの年間のトータルの消費支出を計算するために次のような課税算定を提示する。

まず、資本及び経常的勘定に関する年間の納税者のトータル受領額を計算し、これらのトータル“収入”から課税対象消費項目以外の全ての項目に関する全“支出”を控除する。

$$\begin{aligned} & \text{「トータル収入一トータル非消費支出} \\ & \quad = \text{トータル消費支出」。} \end{aligned}$$

このように、残高としての“差額概念”を求め、消費支出とする。これは、一方では、左辺の項目を説明概念とし、それに重きを置くアプローチである。

## (2) 支出税を適用するための4つの可能な方法

- ① トータル消費は、トータル資金収入を捕捉し、そしてそれから消費以外の他の目的に関して行った全てのトータル支出を控除。

—所得調整法—

- ② 比例的支出税は、付加価値に対する包括的、かつ統一的税率手段によって適用される。

—付加価値法—



③ 同じ結果は、100%資本控除をもつ所得税の基本的税率手段によって達成されうる。

ー100%資本控除法ー

④ 課税からの控除は、投資が最初調達される所得にたいする代わりに投資からの収益に対して控除される。ー投資収益税免除法ー

支出税率のスケジュールが累進であるべきなら、メソッド①が採用されるべきとし、この方法が、支出水準の全てを網羅するために使用されるなら、この税システムは、包括的支出税と呼ぶーUET。

しかし、支出の大部分 (long band of expenditure) が、単一の基本税率で課税されるなら、メソッド②・③が課税の基本税率に関して採用される。メソッド①を超過課税に、そしてメソッド②、③を基本税率に採用する組み合わせは、二段階支出税とするーTTET。

このように、指向する二つの方法論、包括的支出税 (UET)、二段階支出税 (TTET) の概念領域を明らかにする。

## 2 包括的支出税

(Universal Expenditure Tax、以下、UETとする)

### (1) 資産の取り扱いーUETの下で

全ての資産購買は、タックス・ベースから除外されるべき、しかし、全ての資産に関する所得収入と同様、資産の累進的UETは、さきの、支出税の所得調整法として操作される。このことは、資産の全ての購買はタックス・ベースから控除される。しかし、全ての資産に関する所得収入と同様、資産の全ての販売は、タックス・ベースに加算される。ここで、重要な概念ー資産分類ーを提示する。

#### ① 登録資産と非登録資産

UETの課税目的のために、資産は二種類に分けられる。

ア 登録資産ー特定資産。

イ 非登録資産ー全ての非特定資産。

登録資産ー登録資産における取引のみが課税所得に借記ないし貸記される。

“支出税調整”は登録資産処分を加算し、取得を控除する。

非登録資産ー非登録産における全ての取引は、計算からは除外され、簡素化、管理コストが低廉となる。イギリスにおける管理コストの弊害を取り除く事に貢献する。更には、通常の所得税処理を受け入れ、資産の購買所得の何れもが課税を条件とする。

表3. 登録資産と非登録資産の処理の相違

	登録資産	非登録資産
労働所得	算入	算入
資産所得	算入	不算入
購買	控除	控除不可
売却	算入	不算入
貯蓄ー預け入れ	控除	控除不可
貯蓄ー引き出し	算入	不算入
借り入れ	算入	不算入
借り入れ返済	控除	控除不可
支払利子	控除	控除不可

### ② 非登録資産の平準化手段

表3における非登録資産の扱いは、労働所得を除いては、全く逆となっていることがわかる。この非登録資産ーブループリントでは、前納勘定と規定されているーに生じる所得収入は、個人の所得に算入される。非登録資産に関しては、購買時控除不可、販売時不算入であり、その資産からの所得収入だけは、課税すべきと考えられるかもしれないが、しかし、コストに関する控除不可である事に鑑みて、非登録資産 (財務資産でさえ)からの所得は無税とする。(投資所得の免除④)もし、この手続きが適用され限界税率が一定でありかつ不変であるとする、登録、非登録のどちらの扱いを選択しても共に利益も不利益もないことになる。しかし、非登録資産とすることによって、累進税率のもとでの一括支出に対する課税責務平準化機能の特質を謳う。

③ 非登録借入に対する制約  
(possible restrictions)

資産管理について、特に非登録資産については、管理しないためキャピタルゲインの発生可能性を考慮したとき、そういう資産に対し一定の制約を課す慎重さを示す。

表4. UET 課税算定表

加算項目	控除項目
(1)個人所得 賃金・俸給等	(4)非消費支出 資産購買額 貸付金等
(2)資本的収入 資産売却額 借入金 貸付金回収高等	計 (5)課税支出額
(3)偶発所得 相続等 計	(一部項目省略)

#### IV イギリス課税システム—ケイとキング

ケイとキングは、著書の主要な意図をこう切り出す<sup>(19)</sup>。

「我々は、イギリス課税システムが直面する諸問題を検討するために経済的分析を使用し考究する。—所得ないし支出のどちらがタックス・ベースの主要な要素であるべきかどうかの問いに答えること。」そして、支出税にとって重要な貯蓄について、貯蓄が課税されるべき範囲はどこまでかと、問う。彼らにあってより重要なことは、貯蓄が課税上の変化に対して非常に感応的であると、示唆する証拠は殆ど無い、との認識の上に立って、「人々が貯蓄する方法は、種々の貯蓄手段が課税されるその方法に対してまさに非常に感応的である」とする。一方、現状の納税行政の問題に目を向けるとき、特に、内国歳入庁は納税行政上の改正は不可能としてしばしば事実を隠しているとまで云う。このことは、納税行政の容易さが課税政

策に対する一つの重要な制約として作用するだけに、アカウンタビリティを果たすことが、測定の基本的意図に対応する簡素で操作可能な測定を実現できると、強く要請する。

主な問題意識は、直接税の体系の効果は課税スケジュールとタックス・ベースとの相互行為から生じると捉え、先ず、イギリスのタックス・スケジュールの現状とそのデザインを支配すべき経済的原則を検討する。次に、勤労所得に適用するタックス・ベースについて及び勤労所得課税と社会保障体系間の相互行為に及ぶ。

更には、貯蓄と投資からの所得を、タックス・ベースに含めるその方法と、個人支出に課税する直接税の可能性等について論述する。

#### 1 生涯支出税 (Lifetime Expenditure Tax) の提唱

資産・所得・消費の何れがタックス・ベースとしてベストか検討する。その結果、所得、資産の何れも難点があり、消費を選択する。

課税対象は、あくまでも、「全ての収入」に課税する。ただし、課税時に、収入残が在れば控除する。これは、また課税期間中の全てを、すなわち消しつくした購買リストを要求するものではない。支出税は支出よりも支出の源泉に課税することを意図する。そして、従前通り、課税の繰延を承認し、同時に重要な概念と原則が準備される。

① 登録資産の創設。一次のものを登録とする。事業資産・譲渡証券・預金勘定（銀行、住宅金融機関、他の金融機関）。除外：銀行の当座勘定・日々の手持残高・短期貯蓄。

② 基本的原則として一年間の全ての収入に課税。

「全収入—期間中の純登録資産の購買」  
=収入残⇨“課税支出”。

借入金・貸付金は共に、下記図より明らかなように、非登録資産である限りは課税対象とはせず、かつ管理対象とはならないためモニタの必要もなく、非常に簡素化される。

図1. の矢印は、収入と支出のフローを指示している。実線をクロスしている取引が、税支出な

いし控除の実体で、それが、当該取引であり、かつ、税徴収者がモニターする唯一のものである。破線を引いてあるものは、モニタする必要はない。

これらの基準が、キャッシュ・フロに単に関連するのみである。タックス・ペヤは、実線に沿って生じる全ての純収入の単なる額で、稼得及び贈与、取引からの純余剰、及び登録資産の取引からの純収入が該当する。ライフタイム勘定は均衡するので、この勘定は一生涯を通じ全ての個人支出と他人に対する贈与の額とに等しくなる。

生涯個人勘定=生涯個人支出+贈与。

贈与の取り扱いがカルドアと相違し、自らの消費支出活動と捉える。

変化したのはまさに簡素化にあるのだと幾度となく強調する。それは、会計上の処理にも及ぶ。現在、証券の販売と、それに対応する取得原価からの差額をゲインとしているが、このとき、対応原価は過去の異なった日時原価を採用する。しかし、このゲインの算出は、多くのオプション的ないし複雑さの結果であると指摘する。(たとえば、指標relief)。いわゆる一つの分離基準にもとづく課税であると解釈する。

一方、支出税では、年度中の販売と購買の粗量を記録し、そして、純収入は、納税者の他の収入に加算する。疑問とされた事は、現行の分離基準と違って、その年度の取引と関連があるにすぎない。それは、現行の所得分離課税に対する批判と

総合課税への提案でもある。同様に、

- ① 取引行動からの課税の取り扱いは、非常に簡単で、事業のキャッシュ勘定に基づく。そして、所有主は、彼がその年度中に事業から引き出したその純額に対してのみ税を支払う。
- ② 生命保険証券は一般に登録資産として処理され、支払保険料は控除される。一方、証券からの全ての収入は課税となるが、満期における一度の課税による重課を避けるため利用するまで繰延課税の扱いを受けることが出来る。
- ③ 受贈に関しては、免除制限を条件として、稼得所得ではないため課税対象となる。
- ④ 発生利子に関しては細目は必要とされない。かわりに、登録勘定を管理する機関が追加及び引出量をタックス・ペヤ及び歳入庁双方に年度末に通知する。

従って、所得ベースから支出ベースへの移行は、原則として、増加ベースからCFBへ移行することである。それは、収入が資本項目か所得項目かと云う問題はなく、更には、特定諸項目の全てが関連する取引日時を問うこともない。特定現金支出が何時発生したかどうかの単なる問題であり、課税年度中に起こった実際の現金支出だけを測定するだけである。

図1. 個人支出税の源泉

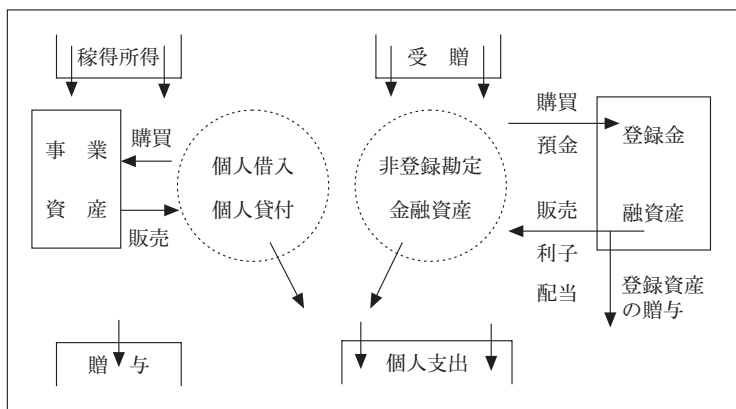


表5. 支出税申告書

収入	
賃金	年金等
事業	証券
パートナーシップ	登録勘定
贈与	生保、他
トータル	×××
支出	
人的控除	投資
事業控除	生保、他
トータル	×××
純課税支出	×××

## 2 現行イギリス課税の分析・評価

土生、Nobes&Jamesは共に、イギリス所得税の特徴は源泉徴収制度とスケジュール制度にあると認識した。KAY&KINGは、この特徴を持つイギリス所得税制度について検討することから始め、ひとつは、タックス・ベースの混乱、いまひとつは、複雑な納税行政を指摘する。特に後者については、現行の手続きについて詳細に検討し、その不公平・不効率な点をあげる。

### (1) 源泉徴収制度（PAYE制度）

イギリスはアメリカと違い、累積制度と非累積制度がある中で、累積制度を採用している。これには欠陥がある。

- ① 各自税金に関する記録を常に保管しそれはまた、職業が変わると一緒に記録を持ち歩くことになる。課税台帳を移すことが要求される。更には、紛失・置き忘れが発生、さらに、プライバシーの問題。
- ② 課税額からの控除額が変更になる場合がある。というのは、結婚・離婚等自己の状況が変わると控除額が変わるからである。それに伴う、還付更には、年末時での控除額の確認等問題が多い。
- ③ 毎年作成する必要がないことから、収入捕捉を落とししたり、過誤が生じる。
- ④ 稼得所得に課せられるもう一つに国民保険料がある。これは所得税と違う原則—非累積制度—によって行われている。更には、この負担が個人にとって大きな割合となってきた。

### (2) シェジュール制度

分離課税のスケジュールDとEが特に問題とされる。①査定上の相違—前年度ベースと現年度ベースの混淆。②パートナーシップの不公平な扱い。③納税者の扱いの相違。そして、納税行政の国民へのルール説明の不徹底さ。徴税コストの諸外国に比し、何倍にもなるとする高コスト。

このことから、彼らは、自己査定申告、コンピュー

タの導入、累積的制度の廃止と非累積制度の導入、更には、スケジュール制度も廃止の俎上に載せる。

### (3) タックス・ベースの選択

担税能力として適しているベースが何か？所得・消費・資産を仔細に検討する。まず、ホプスの説く公平、と従来の貯蓄の二重課税への疑問をそれは説得的でないとする。その意図するところは、生涯所得イコール生涯支出と説く彼らにあって、貯蓄からの利子所得は所得には変わりがなく課税所得に包含すべきとする。ただし、貯蓄からの利子課税に対して、「貯蓄課税率 Not>政府投資収益率」が正論とする。一方、ホプス公平観への批判は、一面では具体的実践的場における行動を見たとき首肯し得るが、しかし、ホプスのいう理念は、コモンウェルスの見地からであり、視点を変わると、彼らの主張も疑問なしとしない。次に所得か支出かどちらを選択するかに及ぶ。ここでは、ヒックスの所得概念及びサイモンズのそれと、包括的所得概念を検討の俎上に載せる。結局、評価、インフレ調整、年金権等、問題を多く内包しており、消費支出を選択、「生涯支出税」の提唱に至る。

これはまた、単に両概念を同一視するだけではこの主張の本質が見えてこない。従来の所得税は年度ごとの所得を捕捉し、課税することにあつた。それは、個人の所得に起伏があるとき、累進課税の下においては、長期間の所得を平準化して課税することが望まれる。個人間を、公平に扱うことにつながるからである<sup>(20)</sup>。さらに、企業課税についても、キャッシュ・フロ課税を主張する。個人とは相違し、所得流列も多額になる。それはまた、所得捕捉の正確さが求められ、それによって公平な扱いが可能と標榜する。特に、資産評価と減価償却、更には今日の減損会計問題はインフレ、デフレ時の客観的測定が困難であることを考慮するとき、一層CFBを下とすることを要請する大きな要因と首肯できる。加えて、地下経済にも有効とみる。

## ま と め

### 1 支出税主張者の特質

#### (1) カルドア主張の支出税

ホップスに支出税思考の源を求め、タックス・ベースを消費支出に求める。主張の背景は、当時のイギリス所得税の欠陥、特にその理論的根拠とする所得概念とその測定に疑念を抱き、ひいては、「公平性」さらに、「効率性」に欠けることを鋭く主張。その理論的正当性により、インド、スリランカに導入された。しかし、インド等での廃止を見るとき、当時の社会状況は別として、理論的な精緻さとは別に、特に、実践上の困難さは否めない。更には、「現行の租税がよい租税である。」との共通の観念を打破するには、ケイが指摘する、レジュームに対するフェイズ・インとカルドアの云う「税率の穏健さ」を特に記したい。(21)

#### (2) アンドリュース主張の支出税

現代的支出税としての消費型（キャッシュ・フロ）個人所得税をHarvard law review誌上に発表、当時の包括的所得税論争に一石を投ずる(1970,80年代)。それは、支出税ルネッサンスとまでもいわせしめた口火となる。消費型支出税の視点は所得の源泉ではなく、所得の使途に視点を移し、個人の消費活動及び事業活動・投資活動、特に後者の資本取引をキャッシュ・フロを下に測定する事を意図。彼の功績は、カルドアの難点とする、実践的に困難な諸課題の解決を図った点にある。特に、前納及び平準化のための繰延処理の理論化と導入にある。

#### (3) ミード委員会主張の支出税

包括的所得税の批判をとおして、包括的支出税及び所得税から支出税への移行に伴う二段階支出税構想を提案。現行体系の不備、改正案、更には社会保障と所得維持、金融機関の課税等にまで及ぶ。特に、資産移転課税について、受贈者の年齢を考慮した累積継承資産税を詳論し、その特異性を主張。くわえて、旧来のビバリッジから、ニュー・

ビバリッジを指向。

#### (4) ケイとキング主張の支出税

「生涯所得＝生涯支出」を本旨とする理論展開にある。さらに、現行所得税の複雑さ、困難さは、イギリス課税制度そのものにあると、手続きを詳細に分析・批判。特に、支出税が、通説とは、逆に困難とされた手続きも、簡素なものと同調する。ここで、検討結果をまとめると図2のようになる。

## 2 支出税の意義と今後の課題

イギリス所得税は雇用主が勤労所得から予め源泉徴収という形で控除し納税するシステムである。彼らの可処分所得は、税引き後の手取金である。そこには、裁量の余地はない。一方、支出税は純消費支出（総収入金額－非消費支出）を捕捉し、課税する。個人は、消費活動から自らの税の行方を、更には申告書の提出を通して、税痛を感得する。同時に、自己所得への将来を見据えた振る舞い（消費、貯蓄・投資）となって現れ、一定の控除をスキームする。加えて、個人の支出を詳細に記録・追跡する必要はない。この思考は、日本において、危機的状況下にある将来の年金保証、及び貯蓄の自己責任が声高に叫ばれている中、まさに生かされるべきである。消費理論は、所得理論に比し理論的に、特に公平性・効率性において説得的である。難点とされる実践性も正当に評価されていない。ケイとキングはイギリスの現状から、カルドアと同様イギリスの風土からくる申告書の性格も思料した。一方、宮島による我が国への支出税導入の観点から研究した優れた論考がある。その中で、資産の評価・管理－財務資産を含む－及び、源泉徴収制度実施について困難性を指摘した。現状は、自治体では固定資産を評価し、評価台帳を記録・保管し課税を実施している。

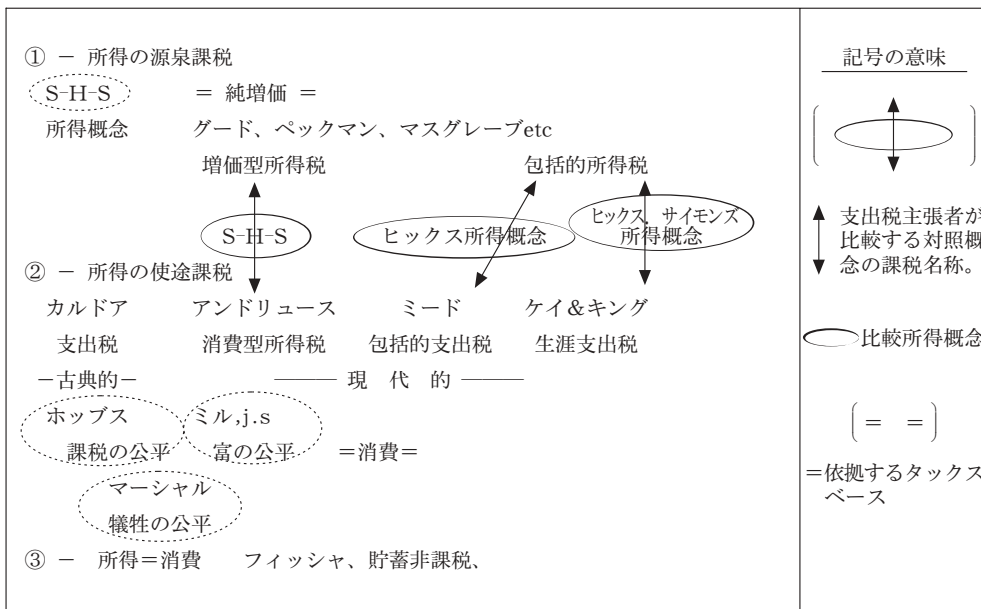
更には金融機関では、ペイオフを見据え、既に口座管理を強化している。後者についてもアンドリュースを初めとして、それぞれの主張の中に強く意識をし包含されている。また、税務官吏の信頼性はシャープ勧告時<sup>(22)</sup>とは比ぶべくもない。た

だし、資産管理等にはコンピュータの導入がイギリス同様欠かせない。今日、所得税と法人税の統合説が見られる中、カルドア主張の本旨である法人税を廃し、支出税のみとするとき、あるいは、法人税に代えて、外形標準課税を充てる事。更にはミード委員会、及びケイとキングが提唱する法人企業に対するキャッシュ・フロ課税と、考究すべき今後の課題は多い。

おわりに、カルドアはフィッシャの貯蓄促進の税制の主張に、その当時の貯蓄過剰の時代の中にあつて、彼に異を唱えたという。しかし、それに

ヒントを得たともいう。我が国は、貯蓄過剰といわれ内実は別として、消費促進一色である。それは、高投資・高収益から高消費への循環過程にあることは夙に教えられるところである。しかし、景気循環は、貯蓄以外の要因も複雑に絡み合うと、カルドアは我々に教える。進行しつつある高齢化社会を見据えたとき、日本の風土にあった、自ら将来を見据え節約し、貯蓄することへの新たな税制体系—穏健・誠実・責任を内包した—をあわせて関心の領域としたい。

図2. 所得税・支出税の推移



注

- Schmandt-Besserat, Denise, Before Writing Volume I From Counting To Cuneiform.
- Kaldor, Nicholas, An Expenditure Tax (時子山 常三郎訳 総合消費税)。
- Hansen, PaulはEduard Puffeirが既に総合消費税 (allgemeine verbauchssteuer)として1866年に明らかにしていると、Fisherの“constructive income taxation”に寄せて記述している。また、Hicks, U.K., が所得税を支出税に変えるべしと主張している。
- Haig, R.M., The Concept of Income—Economic

and Legal Aspects.

- Vatter, W.J., は資産を“用役潜在力”と定義し、AAAはこの概念規定を取り入れた。The Fund Theory of Accounting and Its Implication for Financial Reports.
- 1910年の論文“商人的会計とカメラル会計”において提示されている。宮上一男編 シュマーレンバッハ研究。
- Vickrey, W., Averaging of Income for Income Tax Purpose.
- Bedford, N., は企業利益の創出過程を分類し、操作的利益を測定する理論を提示。また、カルドアが使用す

るrisk-bearingという用語がサービスの陳腐化等の意で使用されている。Income Determination Theory。

9. ヒックス,J.R.,安井・熊谷訳 価値と資本。
10. ホップズ.T., 永井道雄訳 ホップズ。
11. Fisher, Irving, The Nature of Capital and Income.
12. Revsine,L.,は資本維持概念－歴史的原価等－提示。A Capital Maintenance Approach to Income Measurement.
13. Fisher,Irving, Income in Theory and Income Taxation Practice.
14. スターリング,R.,上野清貴訳企業利益測定論。
15. MONEY

Income	Outgo	Net Income
株 2,000	株 1,500	+500
××	×××	-×××
家具(利用)50	家具 30	+20
	総所得	×××,×××

Fisher,Irving,op.cit.。

16. 深沢 実稿“連邦税制とその問題点” 木村元一編 イン  
ド税制と経済発展。
17. Meade,J.E., The Structure and Reform of Direct  
Taxation. 詳細にイギリス租税体系を分析・提案。現  
行システムの欠陥、課税改正の稿では社会保障と所得  
維持、国民健康保険料等にも及ぶ。紙幅の都合上割愛。
18. Andrews,W.D.,A Consumption-type or Cash  
Flow Personal Income Tax.  
Galvin,C.O.,More on Boris Bittker and the  
Comprehensive Tax Base. Musgrave,R.A.,In  
Defense of an Income Concept.  
Bittker,B.I.,Comprehensive Income Taxation.  
Pechman,J.A.,Comprehensive Income Taxation.  
下記論稿は、支出税と賃金税との異同について論じ  
たもので、AndrewsはWarrenに異を唱える。  
Warren,Jr.A.C.,Fairness and a Consumption-type or  
Cash Flow Personal Income Tax.  
Andrews,W.D.,Fairness and The personal  
Income Tax :A reply to Professor Warren.  
Harvard Law Review.
19. Kay&King The British Tax System.
20. 金子茂は、消費税(支出)も所得税も共にミックスで  
考えるべきだとする。一方、貝塚啓明は、消費税を生  
涯所得を一応考えた税とし、消費プラス遺産をトータ  
ルに思考することを述べる。税研11、1999。

21. “穩健”を“中庸”と読み替えると、直ちにスミスの租  
税根拠論のもととなる同感(同情)を想起する。それ  
は政府や実定法における過度の重税は納税者の「同感」  
を得る事は出来ず、得るには中位の基準を目安とすべ  
しと、道徳情操論(米沢訳)に謳われている。我が国  
におけるシャープ勧告後の特別措置の多さはその証左  
といえないか。
22. 大蔵省財政史室編 昭和財政史7,8巻。

#### 参考文献

- 井堀利弘稿”貯蓄,投資と課税” 野口悠紀雄編 税制改革  
の新設計。
- ミード,J.E., 柴田裕ほか訳 公正な経済。  
土生芳人 イギリス資本主義の発展と租税。  
ジェムス,S.&ノブス,C.,日向寺純雄監訳 課税の経済学。  
A.E.A.,Readings in the Economics of Taxation.  
Prest&Barr, Public Finance in Theory and Practice.  
ペックマン,J.A.,石弘光ほか訳 税制改革の理論と現実。  
スティグリッツ,J.E.,藪下史郎訳 公共経済学上・下。  
Kaldor,Nicholas, Essay on Economic Policy- I ,  
Report on Taxation I・II。  
Pigou,A.C., A Study in Public Finance。  
大洲和男 イギリス財政思想史研究序説。  
篠原章稿“インドの支出税”,“生涯支出税について” 成  
城大学経済学研究。  
ツインマーマン,H.,&ヘンケ,K.D.,里中恒志他訳 現代財  
政学。  
Keynes,J.M.,The General Theory of Employment,  
Interest and Money。  
グード,R., 塩崎潤訳 個人所得税。  
小林威編 財政学。  
酒井 徹 マクロ経済学。  
ヴィクセル,K.,池田孝太郎訳 財政理論研究。  
武田隆二 法人税法精説。  
服部正治編 イギリス百年の政治経済学。  
小松芳明 各国の租税制度。  
西村和雄 ミクロ経済学。  
西尾 勝 行政学。  
田中誠二他 新株式会社社会計法。  
高木康順ほか 応用計量経済学I・II。  
マンキュー,N.G.,足立英之ほか訳 マクロ経済学II。  
宮島 洋 租税論の展開と日本の税制。  
金子 宏 租税法。  
村上伸一 価値創造の経営理論。

ヒックス, U.K., 遠藤湘吉ほか訳 ヒックス イギリス財政史。

伊藤邦雄 会計制度のダイナミズム。

Smith, A., The Wealth of Nations (大内兵衛ほか訳国富論)。

土田三千雄 理論会計学, 会計理論。

辻山栄子 所得概念と会計測定。

青柳文司 会計学の原理。

斉藤静樹 資産再評価の研究。

馬場克三 減価償却論。

黒沢清編 近代会計学大系 I。

ミル, J.S., 末永茂喜訳 経済学原理 1, 5巻。

[http://incometaxdehli.nic.in/vsincometax\\_dehli/about/welcome.htm](http://incometaxdehli.nic.in/vsincometax_dehli/about/welcome.htm)。

ソレンセン, P.B., 馬場義久ほか訳 北欧諸国の租税政策。

ラドナー, R.S., 塩原勉訳 社会科学の哲学。

和辻哲郎 風土。

中村 元 日本思想史。

カルドア, N., 笹原昭吾ほか訳 経済成長と分配理論。  
貨幣・経済発展そして

国際問題。

千葉準一 英国近代会計制度。

中川美佐子 イギリスの会計制度。

村田直樹 近代イギリス会計史研究。