

現代的支出税論争 — Harvard Law Review 紙上にみる

The Argument for An Expenditure Tax in Harvard Law Review

小川良之

目次

はじめに

I. 包括的所得概念をめぐる — 現代的支出税論考発表前 —

1. ビトカ — 包括的タックス・ベース
2. マスグレーブ — 所得概念の弁護
3. ペックマン — 包括的所得税
4. ビトカ — 反論への応答

II. アンドリュース — 現代的支出税（消費型／キャッシュ・フロー個人所得税）

1. 古典的支出税と現代的支出税の比較
2. アンドリュース提唱理論

III. アンドリュースvs. ウォレン論争

- i ウォレン — 公平と消費型／キャッシュ・フロー個人所得税
- ii アンドリュース — 公平と個人所得税：ウォレン教授に対する反論

まとめ

はじめに

1970年代後半から、カルドアの（古典的）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 Harvard law review 紙上で発表されたアンドリュースの論考と云われている⁽¹⁾。

周知のように、所得税を支出税（消費型個人所得税）に代替すべしとの主張である。

本稿では、同紙上でのビトカに始まる包括的所

得概念論争から、その後続くアンドリュースの現代的支出税主張の論点と、あわせてウォレンとの論争内容を検討し、今後の税制改革への支出税の位置づけを検討する。

I. 包括的所得概念をめぐる — 現代的支出税論考発表前 —

1. ビトカ — 包括的タックス・ベース⁽²⁾

所得概念、いわゆるシャンツ・ヘイグ・サイモンズの純資産増価説（経済力）に論拠を置く、包括的所得税への論戦である。

ビトカは当時の所得税改正にあたり次のとおり批判する。

「“非優遇”ないし Comprehensive Tax Base（以下CTB）アプローチの組織的かつ厳格な適用は、既に認められてきた以上に現行税構造の広範囲に及ぶ諸変化をさらに求めている。

また、私はこれら諸変化の多くは、ヘイグ・サイモンズ定義に従っているにもかかわらず、CTBの概念にその抽象性において好意的である人にとっても受け入れ難かったと信じる。同時に、私の見解では、既に認められてきた以上に、その概念において曖昧さを増している。

これらの点で、CTBの支持者が要求していることのわずかしかが明らかにしえてない。いいかえると、いくつかの疑義がもたれている“優遇”は、それらの排除は云うに及ばず、ヘイグ・サイモンズ定義に矛盾するものではない。最後に、あらゆる経験にもかかわらず、複雑な社会で簡素な税構

造を希望し続けている人々は、私の意見では、もしCTBが簡素化に対して有意な貢献をするだろうと人々が信じるなら、二重に欺かれることになる。我々のやっかいで複雑なことの多くは、一度我々がその変更を承認するなら、CTBに最も傾倒していた支持者ですら、望ましい、ないし必要であると受け入れている決定的基準とは無関係とするか、ないしやむおえないとするかのどちらかの問題に関係する。」⁽³⁾

以下これを受けて反論する。

2. マスグレーブー 所得概念の弁護

(1) 反論⁽⁴⁾

マスグレーブは、ビトカの主張はアドホックアプローチであり、受け入れがたいと断じる。

また、税改正のベースとして増価概念が全ての問題を解決するさいに100%効果的であるかどうかを問うことは意味のないものとし、所得概念認識の必要性を説く。

- ① 基本的所得概念の認識は公平な所得税の構築にたいする必要条件であり、そして増価概念はベストな公式を提供する。
- ② 多くの主要な問題に関して、たとえ税務行政上の実行可能性を考慮することで限定されようともあるいは、状況によっては他の政策目的に取って代われようとも、適切な解決を促す。

具体的には、マスグレーブはビトカが増価概念により緊密に近接し実現することを指向された所得税改正にたいして正面攻撃をしかけてきていると二つ挙げる。

- ① 所得の増価概念は殆ど規範的価値がなく、かつ所得定義の実践には殆ど役に立たない。
- ② 包括的ベース（消費+増価）へと仕向けることは望ましくない結果へ誘導するものとして拒否され、そしてアドホックアプローチによって取り替えられるべきである。

これにたいし、マスグレーブは事実、一般化された所得概念を定義しようと試みることで得られるべきものは 何もない事は知っている。

むしろ、特定所得項目の取り扱い、そのメ

リットに関して処理されるそれぞれの項目に対して規定自体が考慮されるべきである。

更に、ビトカの議論は、テクニカル問題を検討すること、及び規範的所得税の実行がそんなにシンプルでないことに言及するさいに役に立つとし、疑義の余地が存在する事は認めつつ、ビトカは彼が指摘するケースを非常に過度に強調しているとし、大きく二つ — 原則と適用 — に分け持論を展開する。

(2) 原則 (principle)⁽⁵⁾

マスグレーブは、ビトカの論議は主に所得定義の特定ポイントの見地からであるが、基本的論議はどちらの合理的所得税システムを構築すべきかに関して、一般的な所得概念の必要性がないとするものであり、支持し得ないとする。

① 公平指標としての所得対消費

マスグレーブは税に対する人々の同意を得るにはと、二つあげる。

- ア 税は、人々にダメージを与える方法で使用してはいけない。
- イ 税は個人的差別の道具であってはならない。

そして、「税負担の公平分配はまして非独断的なそれである」⁽⁶⁾とし、公平に対する二つの要請事項を挙げる。

- ア 同等な立場にある人は同額の税を支払う。
 - 水平的公平
- イ 異なった階層の人は、それに見合った負担を。
 - 垂直的公平

マスグレーブは、ビトカは、この規範もまたよく受け入れていると思われる。しかしながら、公平ポジションの概念 — “公平の指標” — が、如何に定義されるかが問題とされ、公平は、社会が何を以て公平であると考えるかに依存し、そして社会がその問題を如何にして提示するかに係っている、とする。

続けて、所得か消費かとの問いは、ホップスの消費課税への論拠を引用しつつ本質的に価値判断のそれであり、個人所得税のカウンターパートは売上税ではなく、個人的支出税

である、と明言する。

② 支払能力の一尺度としての所得

マスグレーブは、ビトカも所得を支払能力指標とすることに賛意を表しているとする。しかし、所得が如何に定義されるべきか、ないしまさに定義されるべきなのかどうかということになると、われわれの見解は分かれるとする。

適切なタックス・ベースとして所得と消費間の選択は価値判断を伴うけれども、一旦所得代案が選択されるなら、サイモンズ所得定義を支持する明確な論拠が存在するとし、包括的所得税の論拠はまさにこのサイモンズ定義と明言する。⁽⁷⁾

翻って、ビトカが印象を持つ3つの所得概念間（後にペックマンが指摘する）の揺れがあると見るのは間違いとし、文献が明確に示すのは、“人々が抱くのは正に増価概念であり、他の二つの概念ではない”とする。

この定義により、「所得＝純財産におけるゲイン＋消費（特定期間中）」⁽⁸⁾と抑える。

重要なのはかくして定義された“トータル”所得であり、それは所得の源泉と用途との間に区別が行われるべきでない。

ゲインとは経済学者の感覚では要素費用ないし単なる移転（すなわち、贈与ないしギャンブルゲイン）を指し、稼得原因は特に問わない。肝心なのは消費、純財産増価を惹起するゲインの存在である。（このことは、純増価の全てを指す）同様に、人が現在消費のどのタイプにゲインを使用するか、ないし消費を延期するか、貯蓄する事を望むかということが受領者に残されているだけであるとする。

③ 未実現キャピタルゲイン

このゲインは所得を構成しないという事が論議されるが、この立場は支持できないとする。

このことは、ゲインを実現する代わりに価値が増加している投資を保持し続けると想像したとき、私がゲインを実現すること、そして同様の資産を再投資することと等価である。従って、実現されたときのみゲインに課税す

ることはゲインの帰着に関してよりもむしろ資産選択シフトの技術性を条件として課税することである。

未実現ゲインは、消費のために引き出されなかったがために、除外されるべきであると云うこともまた論議される事はないとし、もしそのようなことが立場であるなら、貯蓄される全ての所得は除外されべきであり、そして消費税が所得税に代替される事を意味するとする。

未実現ゲインが所得を構成すると云うことは明白である。そして未実現ゲインを非所得として原則的に見なす課税所得概念は有効な公平概念ではない、確かに、納税行政的困難さはこの原則の十全な実行を認めないが、しかし原則として何が行われるべきであるかについての認識は——一時的に、納税行政的困難さを無視して——代替的実行可能な諸解決間を選択する際に重要なものとなるとする。結論として、

「一旦その所得（消費とは相違する）見解が選択されてきたなら、所得の増価＋消費概念は担税能力の優れた尺度である。消費の選択は価値判断の問題であるけれども、所得アプローチが決定されたなら、所得の増価＋消費概念は首尾一貫した思考のmatterとして理解する。」⁽⁹⁾

④ アドホックアプローチ

ビトカは自らが依拠する所得概念を提示する事なしにCTB概念の論戦に挑むことに対し、マスグレーブは二つ問う。一つは、“タックス・ベースの一般化された概念は公平を獲得するために必要か”、二つには“ループホール圧力が基本的所得概念に言及することなしに満たされることが困難であるという明白な政治的事実を除くなら、それが欠けた中で公平な解決を明らかにすることは分析的に可能か”を。それはビトカの立場を扱う際に直面されねばならない基本的疑問とする。

そして、次の事に気づいたとする。

「それが適切なタックス・ベースを構成す

るかしらないか、そして特殊な決定に関連するための一般的原則のガイダンスなしにそのようにするかどうかを各々のケースにおいて疑問を持ちながら、家計のめいめいの特殊な特質（所得、消費、および他の特質を含む）を個々に処理する公平の基準を目に見える形にすることは非常に困難である。」⁽¹⁰⁾

かくして、所得の構成要素を決めるには所得概念が必要である事を強調し、次の結論を述べる。

「純粋なアドホックアプローチは分析的根拠に関して支持されない。担税能力及び担税所得の一般化された概念はもし税改正の公平面の有意味な討論であるべきであるなら、それは必要とされる。

これがかげると、人は国会が最初にそのように意図する際に正しかったかどうかを尋ねることなしに、現行法令が創設される時適用するために国会はどんな取り扱いを、かつ裁判所が法令にどのような解釈を与えてきていたのか、それぞれ討論するかもしれない。」⁽¹¹⁾ と、所得概念の有用性を説く。

そして、

「確かに、このことは税政策の精密な実行の際における本質的なステップである。しかし、それは税改正に関する基本ではない。一法的意図の変更を含む、現存する法令における変更を考慮する本質である。一そして、ピトカのコメントが進める根拠はない、と私は理解する。」⁽¹²⁾ と結ぶ。

⑤ タックス・ベース不完全さの垂直的面

マスグループは、課税所得の不完全な定義は同等の立場にある人は同等の税を支払わないために、水平的不公平を招来し、同時に、これが“垂直的”見地とも係わることを指摘する。

一つは、タックス・ベースの定義のある面は、中、低位の所得グループに第一に関係する。たとえば、持ち家からの帰属所得、社会保障便益、抵当・消費者ローンに伴う支払利子、及び様々なフリンジ・ベネフィットなど

の取り扱いとしての諸項目を包含するグループ。

二つには、タックス・ベースからの特定の他の免除は、そしてそれは所得の適切な定義に基づいて包含されるべきものであるが、上位所得階層に第一に重要である所得の形態に関連する。

これらは税免除証券からの利子、経営者補償の特定タイプ、特に重要なキャピタルゲインを包含するグループ。後者のグループは高率で累進ブラケット税率であるけれども、所得の特定のレベル以上になると累進は止まり、退行へ向かう。このことは、25%の最高税率でキャピタルゲインに課税することの効果の主に所為である、と分析し、状況は限定グループにはより急勾配の税率を、かつ高ブラケットな所得階層には中庸な比例税を提案する。

「結果は高所得受領者間では水平的不公平ばかりでなく法定累進税率は適用されないということで垂直的不公平もまたない。

このことはたとえ税率が高いと云うことが云われるが、問題は事柄の処理の方法に在る。

明らかに、公平は中庸な税率構造が一樣に適用されるならより良く役に立つ。これがCTB支持者がまさに提案するものである」⁽¹³⁾ とし、

「種々の所得除外ないし優遇的取り扱い—そして私はタックス・ループホールとしてそれらに言及するにやぶさかでない—が垂直的陰伏があるという事実は、それらのゆがみ効果を増加する。

同時に、それらがなぜ存在するか、をそしていかにそれらの有利さの中に、政治的圧力が勃発しているか、をそれは説明するのに役に立つ」⁽¹⁴⁾ とする。

⑥ 他の目的

ケース（事例）へ転じる前に、公平が税政策の唯一の基準ではないということを主張し、重要なことは、公平が他の目的のために場合によっては譲歩しなければならないと二つの例を挙げる。

一つは、投資控除をとおして投資を奨励する事、時にはそのような誘因を特定の産業ないし特定資産タイプにたいし限定すること。

二つには、税控除によって慈善寄付を奨励する事。

どちらの尺度も不公平ではあるが、しかし公平コストは、もし政策目的を競わせることからのゲインがより大きければ、そして競争目的を達成する他の手段が明らかに劣っているとすれば、それは正当化されるとする。

勿論、何れの優遇措置も特定の目的を達成するための事実上の補助金であるということ、更に、明白な基準に基づくそのような補助金を支給することがベターであるかどうか等は、それぞれ論議されればよく、認識されなければならないことは全てそれが公平コストに含まれ、そしてこのコストは誘因政策決定時に斟酌されねばならない事柄とする。

公平思慮は必ずしも支配しているとは云えないこの事実は、ビトカが暗に主張する“公平基準は蜃気楼である”ということには当たらないとする。

マスグレーブは、ここで“公平コスト (equity cost)”という概念を使用する。それは、投資誘因のための投資控除、慈善寄付誘因のための寄付控除を公平コストと解釈し、どちらも公平とは言えないが、正当と解する見方である。それはまた、政策目的を競い合うことからのゲインがより大きいかつ他により手段がないとき、それは、公平コストとして正当化されるとする。きわめて、実践的主張であり、それは優れて理想的包括的所得定義からの変更を目的的に容認する仕儀である。

⑦ ベース拡大 v. ベース改善

ビトカは最近の討議の多くはタックス・ベースを“広めること”の見地から、一旦広められるなら、低税率が同様の成果を十分に供与するという約束報酬を伴って、行われてきているということを指摘する。⁽¹⁵⁾

マスグレーブはこのベース改善と云うより拡大とのビトカの強調には愉快なものではな

いとし、適切なベース（すなわち、増価所得概念に対応するベース）は現実のベースより一層広いので、税改正はベース拡大を伴う。

しかしこの拡大は付随的結果であり、改正の目的ではないとする。

それはベースの拡大と云うよりは omission の点で非常に大きくなっているものであり、マスグレーブにあっては、純所得課税ではなく、国民総所得とか、売上税とか、増価構成要素でない項目を含むことによる公平を犠牲にするベース拡大を過度の拡大とし、必要とされる改正はベースを限定するというよりむしろ拡大のそれであると、増価所得概念に対応する適切ベースを主張する。

(3) ケース —適用面—

① 総所得からの除外

ア 政府移転と公共サービス

タックス・ベースに何を包含すべきかとの応答である。

CTB：社会保障便益、退役軍人年金支給等を包含する。

ビトカ：論理的には公共サービスからの他の便益の全てを包含（現金・現物）する事で首尾一貫する。そのさい、転嫁の困難性はのり超えられず、現金供与に限定すべき。

マスグレーブ：便益間に区別をし、対応する事が必要である。

利子所得、贈与、市場取引をとおしての全てのゲインを包含すること。原則は明快。

イ 人的免除 (personal exemption)

ビトカ：人的免除はCTBの概念とは一致しない。

目的が最少の所得の人を保護することにあるのなら、他を考慮せずに、全き課税と現金補助金を結合させるべきである。

マスグレーブ：補助金の取り扱いの問題を惹起する。より基本的には、免除の役割を適切に解釈していないことに起因する。

とりわけ、免除は所得定義と云うより、累進税率のマトーとして検討すべき。

すなわち、免除はゼロ税率バケットであり、負の所得税システムの基で、一組の負（補助金）税率で代替される。

加えて、相異なる免除は同質でない課税単位支払能力の差異を斟酌する事の一つの方法である。

ウ 贈与と遺贈

ビトカ：贈与・遺贈は共に受贈者の所得に包含する。

マスグレーブ：カーター委員会レポートもそれを勧告しており、ビトカに賛意を表す。

同時に、受贈者の所得に含めず、前もって贈与者ないし死者に課税 — 所得税システム外の一つの税 — することを社会が望むかどうかについての問いを一つの条件とする。

エ 帰属家賃

ビトカ：包含を要求するCTBの提案者を批判する。

マスグレーブ：ビトカは他の資産からの帰属所得に同様の原則を拡張することなしに批判しているとし、原則的には、全て（現金退蔵からの所得も含めて）の帰属所得は課税されるべき。しかし、実行可能な手続きではない。

他方、帰属家賃の課税は実行可能である。

所有者と賃貸者間との不公平、そしてそれは帰属家賃に課税しないことが、特に所得スケールのより低い末端においてアンフェアであると同時に、抵当権利控除の現行の実践が結果として生じており、そして帰属家賃に対してラフな近似値まで改善されることが出来よう。

② 人的控除 (personal deduction)

ビトカ：CTBの一般化が第一の基準として受け入れられないという更なる証拠として、CTB主張者による人的控除の許容を指摘する。

マスグレーブ：ここで線引きが必要とする。

ア 災害費用の許容控除はメディカルコスト、災害ロス、ないしその他いろいろ。

イ 慈善寄付というような所得の特定利用を誘因するために許容される控除。

グループ①の控除とCTBとの間に意見の相違を感じないとする。

目的は特定の所得源泉を除外することではなく、同等の所得及び家族規模のタックスペーヤが相異なる必要を保持している状況を斟酌する事である。

ケースの論理はそのような“災害”項目を結合し、そして一つのフロアーを条件として共同の控除を与えることを示す。

災害状況を斟酌することによって、感情を害されるどころではなく、公平目標がより十全に達成されることが出来るとする。

タイプ②の控除は別の事柄と捉える。

それらが公平に対して明確に背くけれども、もし慈善を奨励するようなライバル政策目的が公平ロスに値し、かつ税控除がこれらの目的を達成することの一つのすぐれた方法であるとするなら、適当であるかもしれないという。

実践における、慈善寄付のケースにおいて、国会が進んで採用するかどうかの疑問が生じる。

すなわち、タックスペーヤの所得と共に補助税率が上昇するような慈善贈与に補助金を与える事のシステムを採用するのだろうか。

③ 個人 — 事業ボーダーライン

ビトカ：事業費用を構成し、純所得を獲得するために控除されるべきである支出と、個人的便益を授け、かつ斟酌されるべきでない支出との間に一線を画することは困難であり、かつ増価概念は一線を画することが出来ない。

マスグレーブ：再び、あたかも全てのこの問題面は等しく困難であり、裁量的であるかのようにケースは現されており、従って、職業的災害に対する保険は享樂費用と同一の言説で引用されている。私には、前者は明確に控除として資格があり、一方後者は大いなる疑いで検討されるべきであると実践上の難しさを滲ませる。

④ 事業控除

事業控除の中の減耗控除についての応答であ

る。

ビトカ：減耗控除が優遇として分類されるなら、投資控除ないし戦争期における生産設備用加速償却もそのように分類されるべき。

マスグレイブ：この論義は間違いと断じる。

ビトカは課税政策は種々の政策間の均衡を知らなければならないという事実を見過ごしていると指摘し、共に調整は不公平であるが、投資控除は一般的な資本形成等に明白に奨励する目的に役立ち、他方減耗控除はそのような目的に役立たないと認める。しかし、マスグレイブは減耗控除は伝統的に公平を根拠として弁護されてきている。すなわち、自然資源の消尽に関する補償と認識するのである。

それは既に費消された開発コストに加えて、回復を許容することを支持する根拠ではないためにこの論議は間違ったものになるとする。

管見をいえば、会計上減価償却処理の中の減耗控除として、生産高比例法に則って開発コストを每期費用化されるものであり、優遇という範疇に分類するには、每期費用化に加えて何らかの特別の控除を認める事であり、まさに優遇以外の何ものでもない。⁽¹⁶⁾

従って、マスグレイブの“ビトカはall or nothing position”との表現となったと解される。

⑤ タイミングの問題

ビトカ：この問題を現実にあること以上に、一層複雑にかつ狭隘に顕現させている。

マスグレイブ：3つの基本的前提が存在するとし、次に挙げる。

ア 概念的には、税債務は増価が発生したとき支払義務となるべきである。

これは支払能力の一尺度として増価に対するアプローチそのものから起こるものであり、税支払いの現在価値はもし税支払が延期されるなら減額される。従って、もし相異なるタックスペーヤが相異なる延期の期間を許容されるなら、水平的不公平が生じることになる。

イ 明らかに、“毎分毎”ベースに基づいて同

時発生を限定することは実行可能ではない。

従って、会計年度の選択は任意であるけれども、常識は事業ないし政府が従う年毎の会計期間で利用が行われることを提案する。

ウ 最も重要なのは、累進所得税のもとでは債務は所得の時間的軌道 (path) に依存して相違するという事実である。

このことは税公平の意図を歪め、かくして、所得の平均化を要求する。

同様のことがフラット税率のもとで損失ないし未使用控除の繰延べを保持する。

以上の3つの原則について論を進める。

これらの原則 — 増価アプローチと一致している — が所与とするとき、

ビトカ：損失の繰延べ規定は不当な“優遇”と批判。

マスグレイブ：ビトカの不平は理解しえない。

反対に、所得はin net termで定義されるべきである。そして、繰延べを許容しないのは不規則な所得を伴うタックスペーヤにペナルティを課し、一方では堅実な所得フローを伴うタックスペーヤに恩恵を与えることとする。

ビトカ：所得平均化に関するヘイグ・サイモンズ定義の陰伏の分析を知らないとコメントをする。

マスグレイブは、所得平均化を支持する根拠は本質的に上で見たとおりとし、ふたたび、マターの原則は全く明白とし、理想的には、全ての所得は発生主義に基づいて課税され、所得の増価と共に同時に発生義務となる。かくして、課税延期からのゲインないし課税に先手を打つことからのペナルティは回避されるとみる。

同時に、平均化は不規則な所得に関する累進税率の不公平なインパクトを回避するために適用される。理想的に、平均化は年毎に適用され、かつ生涯期間に亘るが、しかし、納税行政上の実行可能性を理由に、5年を一期間として限定適用されるが、限定適用についてマスグレイブは平均化原則の変更とはみない。

また、所得は発生主義で課税されるのではなく、(再び、納税行政上の理由で) 税は事実上の、

ないし見なし実現時に支払義務となる。そのような場合、平均化は発生と云うより、むしろ実現所得の平均化を伴うと解釈する。すなわち、価値発生時に課税原因が生じ、所得捕捉時を実行可能性の観点から制約条件を付す。

かくして、事柄は明確で、一般的平均化ルールの適用には優遇の問題は存在しないと結ぶ。

⑥ 未実現ゲイン

未実現増価の問題を再び取り上げる。

ビトカ：増価概念に完全に応じる事は発生ゲインの年間課税を要求するという、まさしくこのことに注目する。そして年毎の評価の困難さを認識するが、他方、なぜ増価概念の支持者は少なくとも評価を可能にする資産の年毎の評価を好まないかを不思議とする。

マスグレーブ：これには反対はしない。ただし、評価が資産の広範囲にわたって容易に実行可能かどうか疑う。

更に、増価概念の支持者は“見なし実現”に好意を示す。すなわち、死亡時、移転時の発生ゲインに課税することを。従って、評価は多量の減少したスケールだけが必要とされる。そうすれば、納税行政手続きのタスクは非常に簡素化される。

ビトカ：課税延期の利点を伴うキャピタル・ゲイン所得を未解決のままとし、それは完全な解決ではないと指摘する。

マスグレーブ：このことは正しい、と。

しかし、優遇は多量の減額スケールに関して存在する。残っている有利さは課税義務が生じたとき、利子費用に適用することによって近似的に相殺されることが出来るとする。

ビトカはキャピタルゲインに十全に課税することの困難性を強調するけれども、一方では未実現ゲインが所得であるという事を信じさせながら、しかし課税すべきであるかどうかを不確定のままとさせているとする。

マスグレーブはビトカの最終判断の不確かさを指摘しながら、かつ、このことは重要な問題であり、かつ組織的所得概念を参照することな

しに解決されることが出来ない、と改めてビトカの自らの所得概念の表明のなさへの反論を込め結ぶ。

⑦ 課税単位：家族関係

ビトカ：課税単位の問題は所得概念では解決できない。

マスグレーブ：このタスクはどの公平指標が選択されるかに関連がないという事ではない。

まさに、課税単位定義はその論理一支払能力の基本的概念から派生される一を保有している。そしてビトカが暗に云うほど裁量的ではないとする。

更に、現行の問題点を含めて以下論を進める。

「明確に相異なる規模の課税単位の相対的処理は相異なる規模の家計を維持するコストに関連すべきであり、そして明らかに、現在の分割所得システムは夫婦単位と比較して独身に過度の課税をしている。どちらの技術がその問題を満たすためにベストかは別の問題である。しかし、現在のパターンは明白に改善されることが出来る。(独身者には別の税率スケジュールそして夫婦には強制的共同申告書 (mandatory joint return) また、課税単位の定義は少数の子供に財産所得の配分をとおして課税回避を先回りするためにデザインされることが必要である。」⁽¹⁷⁾

再度、賃金所得に対してキャピタル所得に本質的な優遇を与えており、現行法はこの点では満足するにはほど遠いとする。

ここにて、“これらの問題解決は所得概念からは直接に理解しえない”とビトカの指摘を肯定する。しかし、論理的な基準が増価アプローチの基本的論理と調和して開発されることの可能性をも指摘し結ぶ。

結 論

公平課税にかんする最小条件は税負担のランダムなループホール圧力が基本的所得概念に言及することなしに満たされることが困難であるという明白な政治的事実を除けば、所得概念が欠けた中において公平な解決を決定することは

分析的に可能であるのか、と問う。このことはビトカの立場を扱う際に直面されねばならない基本的疑問であるとマズグレーブはいう。

次の結論に及ぶ。

「純粋なアドホックアプローチは分析的根拠に関して支持されない。担税能力及び担税所得の一般化された概念は、もし税改正の公平面の有意味な討論であるべきであるなら、それは必要とされる。

これがかげると、人は国会が最初にそのように意図する際に正しかったかどうかを疑問視することなしに、現行法令が創設される時適用するために国会はどんな取り扱いを、かつ裁判所が法令にどのような解釈を与えてきていたのか、それぞれ討論するかもしれない。」⁽¹⁸⁾ このように、所得概念の有用性を説く。つづけて、

「確かに、このことは税政策を精細な実行における本質的なステップである。しかし、それは税改正に関する基本ではない。—法的意図の変更を含む、現存する法令における変更を考慮する本質である。—そして、ビトカのコメントが進める根拠はない、と私は理解する。」⁽¹⁹⁾

3. ベックマン—包括的所得税⁽²⁰⁾

ベックマンは「ビトカは、所得のサイモンズ・ヘイグ定義の含意を誤解している。

増価概念は所得を定義することを意図されており。時間間隔、課税の適切な単位、及び課税目的のために許容される個人的控除、を決定するためにデザインされていない。

従って、これらの要素に関する批判の多くは、その概念の価値評価に対しては不適切である。」⁽²¹⁾ とし、ビトカの包括的所得税の概念に関する見解は所得税ベースについての多くの多様な文献に対する鋭い論戦と見る。

(1) ビトカの指摘を挙げる。

- ① 包括的所得概念が曖昧だと結論づけた。
- ② そして、その最も強力な支持者は“その含意”から身を引いてしまった。
- ③ それは、課税における“優遇”の削減にた

いして貢献することが出来ないし、そして、真の包括的所得税は“災難”となる。

これにたいし、ベックマンは、「彼は“除外、特別規定、優遇、ループホール、及び漏洩というような用語を生じさせた包括的所得税学派のレトリック”に反論したのであり、“包括的所得”という用語が呼びかける時に使用される特定の所得概念を理解することに大いに困惑しているように思う。」⁽²²⁾ という。

ビトカは三つの可能性を示唆している。

- ① 内国歳入法第61節で定義された所得（グロス）とタックスペーヤの事業ないし利潤動機のある取引に課せられた費用、損失、不良債権、及び減価償却、との間の差。
- ② 個人所得概念の商務省定義。
- ③ ヘーグ・サイモンズの経済的所得定義（消費＋資産価値の変動）。

これにたいし、ベックマンは、(1)は、問題を混乱させるだけで、現在の法から始めて、包括的所得を組み立てようとの試みを私は知らない。(2)は、国民所得会計の目的のために考案されたものであり、所得税目的のためのそれではなく、加えて、包括的所得税の支持者にもその概念を構築した人達の両方から共に受け入れられていない。

さらに、所得の概念は次の3つの要素から中立でなければならないとする。

- ① 所得が測定されるべき時間間隔
- ② 課税の適切な単位
- ③ 所得税目的のために許容され得る個人的控除

この3つをあげ、彼はこれら3つに関してであるが、これを満たすための所得定義はないと断じる。そして、

ヘイグ・サイモンズの定義から乖離してよいとし、二つの条件をあげる。

- ① 主要な国家目標を達成せねばならず、そのための最も効率的な方法を選択するとき。
- ② 特定の項目に課税するのが実際に困難であるとき。

例えば、ヘイグ・サイモンズの定義が含意す

る、発生時点でキャピタル・ゲインを包含するとき。このことは、専門家の多くが私と同様賛意するとする。

最後に、ペックマンはこういう。ビトカは、どのような包括的所得概念を思考しているかを示さなかった。さらには、この時期に発表されたカナダ課税王立委員会 (canadian royal commission on taxation) に彼の意見ではなく、包括的所得税として、彼の列挙する諸問題が詳細に取り入れられていた、と自らの主張が承認された証左としてあげる。

ガルピンも、ペックマンと同様カナダの課税委員会レポートに触れ、そのなかで包括的所得税がCTBアプローチを取り入れ、それが実践的かつ望ましいものであり、さらには、まったく運用可能なかつ公平可能なものであると賛意を表す。⁽²³⁾

4. ビトカ - 反論への応答⁽²⁴⁾

先の論文で、ヘイグ - サイモンズの経済的所得定義が所得税改正に関する一つの有用な基準ではないと見解を表明した。

この論調に対し、マスグレーブ、ペックマン、さらに、ガルピンがそれぞれビトカのアドホックアプローチを拒絶し、税改正のための一つの有用な基準であるとして、その概念 (CTB) を弁護した。

(1) マスグレーブに対する応答

レビュー誌 (1967年) における、所得税改正の一目標としての包括的税ベースにたいし、もし税改正の最も重要なねらいが、“優遇”、“控除”ないし“特別規定”のないCTBであるなら、変更が必要とされるものが何であったらうかを見るため、所得税法の主要な本質的領域を検討したと切り出す。

そして、次の事実に刺激されたという。「第2次大戦以来最もシリアスな税改正の討論のなかで主要な組織化原則はCTB概念であった。そして、その代表者は、それらのアピールがどんなにか、魅惑的なものであろうとも、全ての“優

遇”についての情け容赦のない削除が、簡素化され、かつ改善された所得税構造への唯一の実行可能な道であると、数多く論争していた。」⁽²⁵⁾

ビトカは改めて、「マスグレーブがそれとなく触れているが、私は“分析ツール”としてのヘイグ・サイモンズ定義を拒んでいるのではない。

逆に、私はその定義を特定問題の広い範囲にわたってその含意を研究することで提言するのが正確なところである。」⁽²⁶⁾と反論する。

ビトカは続けて、そうしたとき、CTBはドラスティックな諸変更が求められ、ヘイグ・サイモンズ定義の多くの表明した擁護者にとって口に合わない物となる。この見解にマスグレーブが同意するかどうかは反論の中からは推し量れないが、しかし次のことには同意していると見る。「公共利用、贈与、遺贈、未実現増価、および資産からの帰属所得、全所得に対するアクルーアル会計、さらに分離された企業所得税の廃止。」⁽²⁷⁾

そして、明らかに、“税務行政的に実行可能な”その範囲まではこれらの諸変更賛意を示すであろう、とビトカは理解する。

また、「“理想的”、“概念的に”、“原則的”というフレーズでほとんど全ての結論に資格を与え、実践における素早い回避に門戸を開いたまま」と批判する。⁽²⁸⁾

かくして、“一般的な資本形成及び経済成長”の奨励が投資控除 - 減耗控除とは“全く相違する”と我々には思われる課税規定 - に関する目的と正当化となる。⁽²⁹⁾

その相違は、投資に対する投資控除の貢献として適用される助けとして、形容詞“一般的な (general)”にあるのか、と改めてフレーズの意義を問う。必ずしもそうではないが、と前置きし「“特定産業ないし資産のタイプ”に投資を奨励するために課税の譲歩を利用することが“望ましいかもしれない”、とするのが解ではないか (人は、もしそのような区別を承認しないなら、現存する法律の投資控除をほとんど是認する事が出来ない。つまりそれはタックスペーヤ間を区別し、かつ財産のタイプ、寿命 (life)、場所・

位置、物理的特徴、産業利用、及び他の財産の特徴を斟酌することだからである。）」⁽³⁰⁾

しかしとして、“自然資源は‘特定産業’としての資格はあるのか？”と問う。

自然資源に対する減耗控除は、(特定援助に関するケースであろうとも、) そのような援助はマズグレイブにあっては総所得にたいする税補助として事実上容認できないとする。

なぜか、多分それは次の理由による。

「減耗控除は便益を授けるからである。その便益とは国会が明白な形で進んで供与することをしないで、(そのために結果として) 民主主義のプロセスへの忠誠は補助金アプローチが[すなわち、直接現金供与] すぐれているという事を暗に示している」⁽³¹⁾ からである。

この反論は慈善寄付論議と同様、投資控除にも適用可能と見る。次いで、

マズグレイブは“災害費用に対する控除”に賛意を示す。具体的には(以前のマズグレイブの反論で見たように)

- ① 費用項目 — 災害のメディカルコスト、災害損失等々。
- ② 災害費用控除の内容の決定 — “均等な所得と家族規模のタックスペーヤが著しく相異なる必要を保持している状況”に対して何が許容されるべきかどうか。

加えて、マズグレイブが次の税許容の妥当性をテストするために提供する他の基準をメディカル費用および偶発損失に対して適用することを人は望むかもしれない、とする。

- ① 不合理性(慈善寄付の控除を討論する中で、彼がそれを理解しているように) — タックスペーヤの所得と共に価値が増加するひとの許容の不合理性。
- ② 可能性 — 国会が直接の補助金を許容することを進んでする可能性。
- ③ 代替的方法の有用性(公的、私的の保険のような)。

これらの基準を判断するとき、“災害費用”税許容は非常に高率とはならないと見る。

(2) ペックマンに対する応答

ペックマンの二つの主要な批判を挙げ、反論する。

一つは、H・S定義の範囲について、

二つには、それからの乖離に関する基準に関して、

最初の点について、

「所得は時間単位あたりの受領のフローであり、所得という用語はひとり二次元を持つ。税計算の三次元は課税単位。4次元は個人控除所得に含まれる」⁽³²⁾ との持論に対し、

ビトカはヘイグ・サイモンズ定義は、ペックマンが主張する課税単位については何も触れられていないことは肯定する。

さらに、「ペックマンを含むCTB支持者は過去において“所得概念”はこれらの問題に関して中立ではなく、更には所得を決定する際に、タックスペーヤが彼の資源を消費する方法について斟酌されるべきでないということがCTB哲学の中心的主義であった」⁽³³⁾ との過去の言説を引用し反論する。

加えて、ビトカは、所得概念にはペックマンの云う三つの次元についての説明はほとんどなく、従って、課税単位として個人を適切なそれとするが、ガルビン同様カナダの王立委員会は家族単位を取り入れていると指摘する。⁽³⁴⁾

II. アンドリュース — 現代の支出税

(消費型/キャッシュ・フロー個人所得税)

1. 古典的支出税と現代の支出税の比較

ビトカの論戦に対し、マズグレイブ、ペックマンはそれぞれ反論をし、自らの見解を擁護した。

ここにきて、アンドリュースはカルドア提案の支出税に検討を加え、論考を発表した。

ビトカと同様、包括的所得概念が依拠する増価概念とそれに伴う所得認識および課税処理への批判をとおして実行可能性のある現代の支出税を提唱した。

(1) カルドア(古典的)とアンドリュース(現代的)の相違点。

前納勘定方式の導入 — 過剰消費支出に対応

● 貯蓄—前納 借入れ—後納

		古典的支出税	前 納	
		課税ベース算入可否		
稼得所得(賃金・給料)		算入	算入	
資 産	貯蓄 その他 資産	引出—元本	算入	不算入
		受取利子	算入	不算入
		預 入	控除	控除不可
		資産購入	控除	控除不可
		資産所得(帰属所得含)	算入	不算入
		資産売却		
	借 入	元 本	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
		返済—元本	控除	控除不可
	支払利子	控除	控除不可	

宮島 洋著引用 (一部加筆)

(租税論の展開と日本の税制)

①貯蓄の利用 — 前納

購入金額 (1,000,000) まで貯蓄額を平均的に積み立てる

一年目	二年目	……	五年目
200,000	200,000		200,000
預入れ	預入れ		預入れ・引出し
			—不算入—
納 税	納 税		納税と購入・代金支払い

(後 納)

② 1,000,000の借入れと耐久消費財の購買

一年目	二年目	……	五年目
200,000	200,000	……	200,000
利子(1+r) ^N	利 子		利 子
返 済	返 済		返 済
購入・納税	納 税		納 税
—不算入—			

2. アンドリュース提唱理論⁽³⁵⁾

(1) 支出税の理念 (古典的・現代的)

後にウォレンが検討を加えるホプスの言説をここで呈示すると、

「…なぜなら、多く労働し、その労働の成果

を蓄え、わずかしか消費しない人間が、怠惰な生活をしてあまり稼がず、しかも得たものはすべて消費してしまう者よりも多く課税されれば、それはどのような理由によるのか。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。」⁽³⁶⁾

国富の費消である消費をタックス・ベースと措定し、理論展開を図る。

(2) 要約

現行所得税政策についての思考は、所得の源泉と用途とを区別をせず、個人的総所得ないし増価と同等と措定するサイモンズの純資産増価説に依拠しているとし、

この概念を、増価型個人所得税と規定する。

増価 = 個人消費 + 蓄積

しかし、貨幣所得の消費は、この公式のもとでは費消と貯蓄の二要素に分けて分析を必要としない。なぜなら、所得は、用途に言及することなしに、資金 (funds) の源泉に言及することによって独自に決定されるからである。経済活動が貨幣尺度とその取引によって十全に表されるとする限りでは、増価はその消費と蓄積要素のタームで分析ないし測定も行われる必要がない。

しかしアンドリュースは、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、そこには重要な問題が内在するとする。すなわち、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) + 非購買蓄積」を包含し、このとき、貨幣所得とは、「投資及び貨幣貯蓄の形態における購買 (取引に基づく) 消費及び蓄積に関する代理変数」を意味する。

かくして、消費と蓄積は貨幣所得から実質的総増価に達するまでに必要とされる二つの調整カテゴリを見分けるのに役に立つ概念とし、そして、課税が実物消費所得及び実物蓄積を反映しえていないとする限りでは、消費及び蓄積が内包する双方の概念目標に到達し得ていないと結論づける。

具体的には、非購買消費においては、

① 雇用の帰着、あるいは用役、財産からの帰属所得、としての享受

② 余暇の時間と行動の直接享受等
非購買蓄積においては、

① 未実現資本価値の増価

② 年金権の増価等

このように、実物タームで課税を思考するとき、消費と蓄積は調整すべき2つの要素として顕現し、かつ、その調整には分析的にいくつかの方法で相違する。

一方では、「消費」の非購買消費項目に課税し損なうことは永久に免除のmatterであり、他方、「蓄積」は本質的にはタイミングのmatterである。

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だろう。さらには、蓄積は正もしくは負のどちらにもなる。他方、消費は常に正である。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、増価＝消費＋蓄積（マイナス非蓄積）、の実物タームによる所得税について思考するとき、「最も悪い不公平、歪み、及び複雑さ」が蓄積の取り扱いにおいて非一貫性を惹起する。

現行法の下で、その効果は蓄積は勿論、消費との関連で課税の統合を損なうことがしばしばある。そのため高生活水準のタックスペーヤは限られた税を支払うということが生じる。

このように、増価の蓄積要素が困難さの根本要因とみる。

經常所得からの貯蓄は、十全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。

そして、更なる複雑さはこの不均衡に起因するとし、ここで、キャピタル・ゲインに目を転じ、指摘する。

① 実現された長期キャピタル・ゲインは僅かに半分以下の經常率で課税されている。

② 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。

法においても販売の計算基準及び控除基準、更には減価償却の經常所得に対する減価基準等に関して複雑及び不完全な規定がある。

ついで2つ提案する。

① 増価概念により、これらの困難さを除去することは、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。

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。

② キャッシュ・フロー・ベースによる改善。

ア 事業及び投資取引に関して、“投資支出は実行されたとき控除”

イ ローン、事業及び投資行動からの全ての

収入は、即時・十全に、課税所得に包含可

このことは、実現されたゲインないし經常的所得が投資として表象するとき、課税所得から控除することで蓄積を一貫して処理する効果がある。

ここで、上述の②ベースを消費型個人所得税と命名する。

彼にあつては、カルドア主張の古典的支出税は、インド等で実施されてはいたが、それは、他の税との代替案として、ないし補完的要素として位置付ける。

続けて、貨幣所得と歴史的（取得）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、現存の個人所得税は、主として増加型税である。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において、現存の税は増加型税というより多くの点で、消費型により接近しているという意味でハイブリッドであるとみなす。

例えば、適格年金及び利益分配プラン（profit sharing plan）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るが、未だ課税されていない。このことは、最も実物的蓄積を表象する事象でありながらと、強く批判する。

今一度、整理されている彼の論述を追ってみよう。

増加型個人所得税を理想的ないし包括的所得税 — 個人所得を増加を意味するものとして — と呼ぶ。

消費型個人所得税は、現行所得税とは全く相違し、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。

また、この用語から連想される曖昧さを危惧し、かれにあっては、個人消費支出活動と事業及び投資活動のうち、消費支出活動を直接追求するのではなく、後者の活動からの純産出を捕捉することに専念する仕儀である。

それでは両概念の相違はと問われれば、蓄積を包含するか否かにかかっていると明言する。それは、すぐれて、タイミングの問題であり、繰り延べにあるとする。

消費型モデルの蓄積概念から貯蓄概念への反転である。

この蓄積概念を「もし蓄積項目が課税所得に反映されないとするなら、税は見送られたのではなく、繰り延べられたに過ぎない。」という。

翻って、タイミングの相違は、事業及び投資活動にたいする会計方法の相違に対応するとする。

消費型税はキャッシュ・フロー・ベースに基づくべきだが、増加型税に関しては、会計は事業及び投資資産にたいして公正な市場価値に近似する何かを設定しなければならない。それは取りもなおさず、イギリスの現在のハイブリッド税は、どのような会計の方法を取っているかに言及することによって、はじめて両概念に関係づけて、定義されるものとなる。

会計的には、発生主義と実現主義、すなわち、発生流列による増価所得を、未実現を含む流列を、いつ認識するかというきわめて重要な問題である。それは所得捕捉のタイミングの問題と認識する。

消費概念は増価概念の主要な課題を補強する。そして、問題点を、それは消費概念も含みながら、次に指摘する。

① 自治体債の免除は両概念とも同様にその精神とは相容れない。

② 両概念は共に消費支出と実物消費を調整することは同様に困難さを伴う。

③ 用役、消費者資本、及び余暇からの帰属所得の問題、旅行及び享受のような被雇用者フリンジ・ベネフィットの問題がある。

但し、消費者資本（耐久消費財）の取り扱いには消費概念は対応を提案する。

結論として、消費モデルは優勢な増加モデルより、いかに蓄積を取り扱うかの疑問に対しベターな解決モデルとする。

増価型モデルの蓄積問題を挙げる。

① 実践的問題 — 評価、租税支払に伴う強制流動化等。

② 理論的問題 — インフレ調整、利子率変動効果の客観的測定、のれんの測定等。

Ⅲ. アンドリュース vs. ウォレン論争

i ウォレン — 公平と消費型

／キャッシュ・フロー個人所得税⁽³⁷⁾

ウォレンはアンドリュースの消費型個人所得税のモデルを次のように解する。

「アンドリュースのアプローチのもとでは、個人は、消費と蓄積の総計ではなく、消費をベースにして課税される。具体的には、キャッシュ・フロー・ベースにより、事業及び投資支出（資本的支出を含む）は行使時に控除、一方、事業及び投資収入（資本からの収益を含め）は即時に、かつ十全に課税所得に包含する。」⁽³⁸⁾

さらに、増価型より消費型がより望ましいと主張する論拠が「税務行政上の簡素さ、経済的効率および公平のすべてを思慮した結果」に起因することを確認する。

以下述べるところを要約する。

1. 過去の消費としての蓄積

アンドリュースは、蓄積を過去の消費として特徴付け、受け取られているが未だ消費されてない

所得に関する税の公平を分析する事から始め、そしてその特徴が見いだせれば二つの理由でタックス・ベースから除外する。

(1) 「一般的な歳入徴収税 (revenue-raising tax) の何れの基本的・意図的・実質的な効果も、富めない者に対する再分配を含む公共利用に対し、資源を自由に活用するために、もしそうでなければ起こり得る経済的資源の私的消費の或る部分を軽減することである。“目的は消費を軽減すること” にあり、租税の賦課に先立って消費水準との関連で“租税の負担を分配するということは推定上公平である。”」⁽³⁹⁾

ウォレンはこの論点に対し“租税負担を測定する事に関するそのベースと租税の効果を混同している。更に、タックスペーヤが、(さもなければ) 消費を予定する資源で納税されるとの仮定は増価・消費・富・ないし他の何かのベースに基づく租税を賦課する事がより公平であるかどうかを指示するものでない。”

そのことは一つには、アンドリュース自ら公平性の事柄として、消費水準と全く異なる一つのベース、世代間財産移転に関する租税を挙げていることが証左とする。

二つには、“しかしながら、もしアンドリュースが暗に云うように、消費軽減が歳入徴収税の効果ばかりでなく、またその目的でもあるなら、そのとき租税負担が消費水準に従って配分されるべきである”と云うことが推論されるかもしれない。

しかし何故に歳入徴収税の目的が、消費及び蓄積を軽減する事とは反対に、富ないし別の何かを再配分して、消費を切りつめるということが仮定されるべきなのか、”と反論する。

そして、多分消費税が“推定的に”公平であると述べることで、租税の要請される目的と効果が、他の公平な目標 — 例えば富の不均衡の緩和というような — が考慮されるときに再評価を条件とするなら、その公平の一つの試論的尺度であるということが意味されるにすぎず、結局租税に関する一つのベースの究極的な公平は、単に租税が課税される時に徴収されるものに起

因される事は出来ない、とする。

(2) 「蓄積はその期間中私的な消費のために引き出したもの以上に、資本ないし労働および双方が特定期間に、人が生産に貢献したものの超過の市場価値を一般的に意味している。そして、その超過を創出した人に課税をすべき理由が存在しない。」⁽⁴⁰⁾

アンドリュースが課税すべきでないとする唯一の説明はよく知られているホプスのそれであるとし、ホプスの疑問を次のように解する。

一つは、確かに要領を得ているが、それは蓄積に課税すべき理由が存在しないと云うことを僅かに主張しているにすぎない。

二つには、ホプスの課税に関する独創的論理 — “私的な人々の取引の行使と職業を守ること” — は現代の政府に財源を提供することの最も公平な手段を決定することに大いに役立つということでもない。

ホプスの主権は「“生命の享受 — これは貧しい者にとっても、富む者にとっても平等に高価である — ”を守るために税収を使用し、貧しい者は富裕者と同じく生命を防衛する政府に対し債務を負う、“ただ異なるのは、富裕な者のばあい、貧しい人たちの奉仕を得ているのであって、それだけに彼らは自分自身だけでなく、更に多くの人々の身体についての債務者である。”」⁽⁴¹⁾

ホプスの思考は現代の民主社会の中で広く行き渡っているそれより政府機能のかなり狭い範囲を熟慮しているばかりでなく、租税が政府から享受した便益にしたがって賦課されるべきであるということをもた仮定しているとする。続けて、

我々の社会において人が生産に貢献した以上に超過したものはその貢献者に対する損失ではなく、むしろ、アンドリュース自らが述べたように、「預金者は“彼の蓄積された所得で表明される将来の生産に対する請求権”を留保する。」⁽⁴²⁾

つまり、貯蓄は蓄積者の将来の処分に関して利用可能なものとして留まっているものであり、この点から、蓄積は結局“過去の消費”で

はない。

それは繰延消費と解すべきであり、その特質にたいしてタックス・ベースから除外すべきとするアンドリュースの賛意を今一度検証しなければならない、と結ぶ。

2. 繰延消費としての蓄積

(1) 将来消費に対する差別。

消費型所得税に賛意する“最も洗練された論拠”とアンドリュースは述べる。

「消費型所得税は、何時発生するかにかかわらず、増価型税に課すより、消費により同一負担を究極的に課すがためにより適切である」⁽⁴³⁾

消費に関する中立性について、アンドリュースにあっては二つの理由で重要とする。

一つは、所得配分の効率性を促進する。

二つには、特定の財ないしサービスを現在ないし将来にわたってその必要と趣味における相違のために一方の人より他方の人に対して税を一層重く負担させないようにする。

ウォレンはこの主張を正に正鵠を得ていると評価する。

一方、アンドリュースの差別例として取り上げるタックスペーヤの選択に困惑するとしたうえで、例示し見解を述べる。

例) 退職に備え現在所得から100ドルを貯える。

9%の複利で投資されたとき、その額は24年後800ドルになる。

$$100(1+0.09)^{24}=791\cdots\cdots 800\text{ドル}$$

$$100(1+0.09)^{24}=800(1-0.33)=533\text{ドル}$$

$$800-533=267\text{ドル}$$

増価税による24年後の手取額は、原初の100ドルに対して賦課された33%と年次価値の増加に課せられた増価税は、24年後267ドルを残すに過ぎないけれども、一方33%の消費課税は退職者に費消として533ドルを残す。

アンドリュースは消費税の“論理”は課税されずに費消するために800ドル所有している税率33%のタックスペーヤが所得と貯蓄のどのような組み合わせであろうと800ドルを生み出すために費やされたものの税引き後533ドルを保持する

べきとする。

一方、増価課税は“差別”である。なぜなら、仮定上の25年次に現在所得の800ドルを所有している他の人と比較して24年後退職者に800ドルよりも少ない額を手元に残すことになるからである。

ここで、退職者の消費行動を現時所得を保持しているタックスペーヤと比較して“退職者は消費を繰延べせず、彼らは共に25年次に消費する。”

さらに、二人のタックスペーヤは相異なる所得の流列があり、25年以前と同じオプション保持を表明しないこともありゆる、従って彼らのポジションの厳密な比較をすることは不可能である事を意味しているにすぎないとする。

退職者は、現時所得を保有しているタックスペーヤが現時の所得から消費のために支払う(ないし支払わない)かもしれない間に、貯蓄からの補填で彼の消費を支払うかもしれない(支払わないかもしれない)。しかし、例え他方が現時所得で支払い、一方が貯蓄からの補填で支払おうと、それはアンドリュースがほかに指摘したように、租税における公平は資金ではなく個人間で測定されるので、差別を確立するものではない、と指摘する。

勿論、二人のタックスペーヤは彼らが25年で同じ額を消費するので、消費に関しては同一の立場にある事の留保を付す。

続けて、“消費”を差別及び公平抽出・発見概念とすることに異を唱える。

① もし租税目的に関する公平の適切な指標が消費であるとするなら、そのとき異なる消費者を公平に扱うという増価型税を含む何れの租税も差別となる。

② 論点における循環論法を避けるために、増価型税が現在ないし将来消費に関する選好を基にしてタックスペーヤ間を差別するという発見は、消費がより公平なタックス・ベースであるという一つの先験的な前提に依存してはならない。⁽⁴⁴⁾

そして、増価型税の差別の発見は、将来の消

費に関して相対的により多くの選好を保持しているタックスペーヤを比較することで明確にさせることが出来るとし、以下検討する。

想定：二人の勤労者のどちらも最初の年に1年に100ドル稼得。

非課税社会において、各々は、その年100ドルか、24年後（複利で9%）800ドルを消費するかを選択する。24年後における消費と比べて最初の年における消費の価格は1/8である。

消費型所得税の賦課は1/8ないし67/533の割合を残したままとする。

もし一方のタックスペーヤが1年次に費消し、他方のタックスペーヤが25年次に費消するなら双方共に消費は税引き後少なくなる。しかし彼らの相対的位置は非課税の地域にいるのと同じままである。

増価型税の賦課はその割合を67/267ないし1/4に変動する。将来消費に関する一層多くの相対的選好のあるタックスペーヤは、より多く重く課税される。

従って、アンドリュースにあっては“現在ないし将来において、特定の財ないしサービスに対する必要ないし趣味”に基づいてどちらの租税も差別をしていないけれども、増価型租税は現在の消費と比較すると将来に関して比較的より多くの選好があるタックスペーヤには不利な差別になる”。

「この差別は — J.S.MILLが貯蓄への二重課税と呼んだ — 増価に対して税を課すということは投資された貯蓄に対する税引き後収益を減じるという事実を結果として生じる。

ミルの立場の論駁の長い歴史的論争の存在にもかわらず、増価型は、しかし消費型ではなく、タックスペーヤの相対的立場を変更させることは現在疑いないように思える。」⁽⁴⁵⁾

ウォレンは増価型税に関し差別性を厳しく指摘する。

しかし、ウォレンは“そのような租税が利子のグロスレート（税金が引かれない金利）に影響しないとの暗黙的假定によるため、先の例示の中で過度にそれが述べられていると思える”

と評する。

3. 消費型所得税と賃金（所得）税の等価

アンドリュースは注意深く二点挙げた、と。

① 税率が不変とすると、投資に対する租税の繰り延べは投資の以後の利回りおよび増価についての控除と等しくなる。

② 消費型税と増価型税との間の差異は本質的には繰り延べのそれである。

ウォレンはこの見解を基に考察すると、税率が不変であるとき、消費型個人所得税は全ての財産からの所得を永久に免除、すなわち賃金のみを租税と同等であるとの結論になる、と解する。

(1) 税率不変の假定 — 消費型税は税率が不変のときだけ賃金税と同等であるとの含意は、アンドリュースの最初の年の退職者にたいして33%の賃金税が適用され、67ドルだけその年の費消ないし貯蓄のために取っておくとする事から判断できる。

もし、9%で貯蓄ないし投資をしたなら、その額は、仮説的に賃金税は財産からの所得まで範囲を広げないので、24年後費消するために533ドルを生み出す。このことはまさしくアンドリュースの例における退職者に関する結果であり、ここでは消費がないために最初の年に課税されるものは何もなく、24年後に消費されたとき800ドル全額が課税される。

かくして、もし税率が不変であれば賃金税は財産からの所得まで範囲を広げないので、消費税としての、すなわち資金を貯蓄したとき税を繰り延べるといふ、同様の立場にタックスペーヤを常におくことになる。

アンドリュースは消費型所得税は賃金税とは同等ではないと反論する。

「賃金を何も稼得せず、かつ全く利子収入で生活をしている怠惰なタックスペーヤは、利子が費消されるとき税を支払わねばならないからである。」⁽⁴⁶⁾

ウォレンはこれに対し、次の例で反論する。

① 仮に利子創出資産が消費型税の賦課後稼得

賃金で購入されるなら、怠惰なタックスペーヤの消費税は、怠惰な人に利子を供給するために投下されたその人の賃金に対するより早い段階の課税と同様な結果をまさしくうみだす。

稼得賃金－消費－消費税

－残額－資産購買－消費税

- ② アンドリュースの理想的消費型税は贈与ないし遺贈による財産の移転を課税対象としない。

従って、財産の移転繰延は—財産からの所得課税の免除と等価—消費が発生するまで数世代非課税として継続する事が可能。

- ③ 仮に利子創出資産が現行所得税の下で、貯蓄済み賃金所得で購入されたなら、移行問題は現存租税の下で貯蓄控除を受けていなかった賃金稼得者のその租税に発生する。結果、消費者課税は消費モデルの支持者にとって二重課税となる。

これに対し、アンドリュースが“部分的解決として”、当該蓄積が經常所得税率で近々中に課税されたなら、消費課税から現金残高控除を暗に主張していることを承知して、文言を挙げている。

消費について、課税済み蓄積について対処すべき問題は、とにかく賃金税と消費型税との基本的等価を傷つけない、純粹に一つの移転的それとする。

最後に、ウォレンは、投資に対する繰延べと財産からの所得ないし“収益”の免除間との等価は、もし所得にウインドフォール投資利益の要素が含んでいるなら、損なわれると主張される事を予想する。

アンドリュースは確かに“単なる投資収益”と“ウインドフォール利益”とを峻別するさいの困難さを突く。⁽⁴⁷⁾

多分、後者は前者が予期し得る収益にすぎないのに比し、予期し得ない増価を意味するからである。

かくして、問題はウォレンにあっては全ての例はすぐれて“単なる投資収益”に限定された、とし、その解を述べる。

—仮定例—

総的に予期し得ない外部的理由で、初年に退職者が100ドルで購入した投資資産が直ちに二倍になったなら、9%で投資された（増価投資額）200ドルは24年後1600ドルを生み出す。

そして、その当時適用された33%の消費税は税引後1,066ドルを残す。（24年後）

初年の33%の賃金税はその年に投資すべき税引後67ドル（100－33）、予期し得ない二倍後の額は133ドル、そして9%で24年後1,066ドルを残す。

かくして、賃金税と消費税との間の等価は、たとえ免除された収益が“ウインドフォール利益”の要素を含まうとも保持されるとする。

また、「州及び自治体債利子の免除は、どちらの概念からも離脱している」、と主張するが、

しかし、アンドリュースがまた指摘するように自治体債の投資に関する控除はその利子に対する実効税率を免除するのに劣らず、ゼロまで確実に減じる。

消費概念は賃金ないし財産所得等、種々の源泉差別に対する正当性を提供しないが、課税から全ての財産所得を実行上免除し、一方個人サービスからの全ての所得を含むことになる。

この結果は、一旦、アンドリュースの提案が繰延べ消費から流列する便益に対する租税を免除するためにデザインされていることが明らかだとし、

潜在的消費（表に現れない）は人が増価創出資産に投資するその範囲に限り、時の経過と共に表が増加するので、それらの便益は財産からの所得以外の何ものでもない、財産からの所得控除の公平性を批判し結ぶ。

(2) 税率が不変でないとき

ウォレンは税率不変が前提でなくなったとき、

- ① 賃金税と消費型税は正確には等価でない。

(例示)

仮に、異なる税率が適用可能なら、100ドルを稼得し、そして1年次に33%の賃金税を支払う退職者は9%で24年後533ドルを残す。

しかし、もし24年後の消費税率が20%にすぎないなら、その税は消費のために640ドル

を残す。

- ② 年毎の税率間でのそのような不均衡は、一つは、法令スケジュールが変更があった。二つには、タックスペーヤが累進課税の下で異なった税率を蒙る、あるいは様々なタックスペーヤが含まれるために、それに対応し各々不均衡が生じる。
- ③ 消費型税と賃金税との間の唯一の適切な差異は、かくて税率が一定でないときに生じる不均衡である。
- ④ しかし、消費型税と賃金税との同一性はどちらもが増価型税より公平さが少ない事を指摘するものでない。

まったく、蓄積に関する比較的より大きな選好を保持しているタックスペーヤに対する差別がアンフェアと考えられる範囲までは前者は公平の見地からよりすぐれていると評価する。

しかし、賃金及び消費税の同一性を理解することは後者のタックス・ベースの重要な結果を一層明らかにさせるとし、「財産からの所得は、消費の年の適用可能税率が、投資済み賃金の稼得年における適用可能粗税率より高いその範囲までを除いて、租税を回避している。」とする。

このことが認識されるなら、消費型税と増価型税の相対的公平さの度合いは、財産からの全所得に租税を要求する公平な思慮と消費型税に対する公平な論点とを均衡させる事でしか解決されることが出来ないと結ぶ。

4. 蓄積と富

(1) 富の不均衡

アンドリュースは「消費型税に対して増価型税を選好する主要な理由は生活水準と同様、富における不均衡を減じるとする見解であり、現行所得税はこの点で効果のないもの」⁽⁴⁸⁾と退ける。

ウォレンは「アンドリュースがまた、たとえ富における現存の不均衡が十全に処理される事が出来ようと、個人所得としての蓄積の課税は富の問題を処理する望ましい方法ではない、」⁽⁴⁹⁾との見方を重要視する。

アンドリュースは蓄積を一定の解釈のもとで、既に過去の消費、ないし繰り延べ消費について論じ、増価型税は将来消費を差別する結果を惹起するので、望ましいものではない、と断じる。

しかし、富を“経済的幸福に添う、測定すべき一つの異なった次元”を表象する“力の源泉である”と認めてはいる。

アンドリュースは富の不均衡を緩和する方途として別により強力な遺産相続及び贈与税を要求する。

しかし、これらの移転課税は人々の現在の消費と比較して各々のタックスペーヤの将来移転の価格を引き上げ、彼らの家族に対する富移転に関し、相対的により大きな貯蓄選好を保有しているタックスペーヤに対して不利な差別を結果として生じるとみる。

アンドリュースはこの課題に目を向けないが、しかし、二つの答えが思い浮かぶ、と挙げる。

一つは、遺産相続税と贈与課税により惹起される現在の消費に対する相対的なよりおおきな選好を持つタックスペーヤに有利な差別が、増価型税に惹起されるそれ程大きくはない。— アンドリュースはこの論理に対して支持も表明しないし、申し出もしない。

二つには、将来移転は、将来消費とは質的に異なっていると思われる。

そこで、現在の消費と比較して、前者に対する不利な差別は— 後者に対してではなく— 公平のmatterとしては受け入れ可能とする。

アンドリュースが移転を“新しい世代の手中にある一種の勞せずして得たオリジナルな不均衡” (a kind of unearned original disparity in wealth in the hands of a new generation) を創出するとして、性格づけるように導くことは多分推論の類であるとし、もしそうであるなら、アンドリュースの論考におけるその陰伏的な公平バランスは世代間の富不均衡の削減が、社会的正義のmatterとして、タックスペーヤ間の結果としての差別がより重要になると云うことであり、一方、蓄積者の生涯期間中の不均衡は、社会的正義のmatterとして、タックスペーヤ間

の結果としての差別がより重要となるとみる。

アンドリュースは原初的マターとしてこの均衡を論争しないし、検討しようとはしない、と厳しく指摘する。

ウォレンにあっては、むしろ、ここで重大なことは公平の見地から増価型税に対する消費型税の優位性はその均衡の承認に依存すると解する。

従って、タックスペーヤの蓄積に対する租税を支払うことなしに、彼らの生涯期間中富の無制限の額とそれに対応する社会的力を蓄えることを不可とするなら、アンドリュースの主張は拒否されねばならないとする。

結論は「ひとたび世代が十分に不均衡を減少し得ないなら、生涯の富の公平な分配の見地か、あるいは富に課税するというプラグマティックな結論のどちらかに直接的に基づかなければならない。」⁽⁵⁰⁾

どちらのケースにおいても、ホププスの疑問に対する適切な応答は消費ではないとする。それは、稼得した人に課税するには富の一層公平な分配を達成するということの必要さを説く。

投資された貯蓄に対する税引き後収益の減額は一繰延べ消費の差別—また生涯富不均衡を緩和するために必要なものとして正当化される事が出来る。

もちろん、人はそのような不均衡を緩和することのより効果的な方法として増価税に対する資産税を選好するかもしれない。しかし、もし選択が個人所得税に関して消費モデルと増価モデルに限定されるなら、後者（増価）が公平性の見地から好ましいものとする。

しかし、アンドリュースにあっては、消費型税が選好されると主張する。

それは何れの所与の所得水準においてもより多くの富を保有している人々は自由に、より多く費消しかつより少なく貯蓄するだろうとの仮定に基づく増加型税でより、消費型税の方が富に関してより一層累進的なために好まれるのである。

ウォレンは、これに対し、この仮定が（仕方

なく）認められても仮に単一年に限定されないなら、消費型税がより累進的であるとの結論は維持されることは出来ないとする。すなわち、消費税のもとでは、高い消費者は単に彼らの投資済み貯蓄に繰延課税を支払い、他方高預金者は単に将来消費まで税を繰延べることである。

そして、仮に税率が不変なら、時を通して彼らの負担はアンドリュースが主張するように、預金者が得た繰延便益は将来消費課税負担として相応の増加で一致させられるために、同一視される。

さらに、単一年比較の持つ問題は消費型税が賃金税と同等としてみなされるときより一層明らかとする。

仮に税率が不変なら、高消費者・高預金者は共に以前の賃金に対する繰延税の額を支払う。

彼らの現在の富の額は不適切である。

事実、仮に租税が等価賃金税として構築されるなら、少ない富保有のタックスペーヤは富に関して成果を逆進的にさせて当該単一年に税を多く支払うことになる。なぜなら、富を多く保有しているタックスペーヤの方が共に等価所得とすると賃金が前者より少なく財産所得が多いからとする。

このように、富不均衡が招来する税の差別を説く。

(2) 再配分と累進税率

アンドリュースは「消費型個人所得税は増価型税と同様累進が可能である。なぜなら累進税率はどちらの基においても適用されることが出来るからである」⁽⁵¹⁾と主張。

ウォレンは以下数字を挙げ検討。

25年次に現時所得の800ドルを保有している退職者及びタックスペーヤに注意が向けられる限り、累進税率を消費税に導入することに何ら問題はない。しかし、一旦、注意が同額を稼得し、しかし現在及び将来の消費に関して異なる相対的選好を保有する、そういう二人のタックスペーヤ間の比較に及ぶとき、消費型税のもとで、累進税率は将来消費にたいして不利な差別を生じ

ると見る。

最初100ドルまで33%の税率で、それを上回る全てに対して50%税率を仮定すると—二段階税率—

最初の年に100ドルを稼得している勤労者はその年に税引き後消費で67ドルを保有する。最初の年に100ドルを貯蓄し、そしてそれを24年間9%で投資している退職者は税引き後消費で417ドルを保持するに過ぎない。

(計算式：税引き後所得=800−(0.33×100)−0.50(800−100) 800−33−350=417)

退職者は最初の年に税引後消費に67ドルを保有している勤労者と比較して彼の立場を維持するために税引後消費で533ドルを保有しなければならない。

一般的平均規定はこの不均衡のいくつかを、すべてではないが、削減する。

非租税社会において、25年次に800ドルを稼得しているタックスペーヤ、最初の年に9%で100ドルを貯蓄及び投資している退職者、及び最初の年に100ドル消費している勤労者のそれぞれの相対的立場は収益入手可能率によって決定される。

すなわち、最初の年における1ドルが24年後8ドルに値する。比例的消費税はかれらの相対的立場を維持する。

退職者は24年後に現時(通常)稼得の800ドルを保持しているタックスペーヤと同額を消費する事が出来、一方彼らは共に勤労者が最初の年に消費する事が出来たであろうその8倍を消費することが出来る。しかし、一度累進税率が導入されるなら、24年後に所得を保有している退職者とタックスペーヤの間の公平は最初の年に消費した退職者と勤労者との間の相対的立場を歪めることによってのみ維持されることが出来る。退職者とその勤労者間との唯一の相違は現在と将来の消費に関する相対的選好であるために、退職者に対する結果として生じる不利な差別—将来消費に関する相対的に一層大きな選好を保持しているタックスペーヤ—は消費モデルを始めるときに採用する事に対する最もよい主

張と一貫しないと断じる。⁽⁵²⁾

更には、消費型税は比例税に限定すべきと結ぶ。

5. 結論

ウォレンの結論は以下の通り。

(1) タックスペーヤが税を政府に支払うために消費を軽減することで税に応答することは、租税負担能力の最も公平な指標が消費であることを立証することではない。

(2) また、人が引き出すものを上回る蓄積を生産に貢献した超過分とするHobbesianの見解は、その超過分の課税を必ずしも不公平に扱うというものでもない。

なぜなら、蓄積者は彼自身の便益のためにその超過分を支配し続けるからである。

(3) 利子率に対する適切な効果を仮定すると、増価型税は投資済み貯蓄に対する税引後収益を減じることで現在及び将来消費に関する異なった選好を保持しているタックスペーヤの相対的な立場を変更する。

(4) 減額が不公平な差別とみなすその範囲までは、それは富の生涯不均衡を緩和するためには消費型所得税の無力さ(inability)に対して比較検討されねばならない、とし以下進める。

その無力さは税率不変のとき、消費型税を賃金税と同等にさせながら、財産所得をタックス・ベースから効果的に除外することを惹起する。

仮に、富の生涯不均衡の緩和が公平な租税システムの重要な目標とみなされると投資済み貯蓄に対する税引収益を減額することが、その目標を達成するために必要なコストとして大目に見られる事も考えられるとする。

さらに、累進税率を消費型税に導入することは、ジレンマを解決するのに役立ちほしくない、なぜなら、それらの効果は始めるにあたって増価型税を受け入れないとする理由と一致しないからである。

かわりに、個人所得税に関して公平のマトーとして消費と増加モデル間の選択は、より重要な公平目標として現在及び将来消費の税前相対

価格の保持と富の生涯不均衡の緩和との間の一つの選択にまで行き着く。

おわりに、人の論理的よりむしろ倫理的好み—少なくとも法的ないし経済的論理—はその選択決定に当たっての根拠を提供すると、結ぶ。

ii アンドリュース—公平と個人所得税：

ウォレン教授に対する反論⁽⁵³⁾

ウォレンが消費を軽減することが目的とし、そこから導出する理論展開を批判することに対し、“選ぶべき最終的政策は達成可能な諸目的間であり、抽象的な思考ではない。”と反論する。

そして、ウォレンは問題点を明らかにしている、と一応の評価をするが、消費型税がより公平であるとの結論を論駁し得ていないとする。

二点について反論を含め論述。

- ① 預金者と費消者との非差別定義
- ② 賃金税と消費型個人所得税との相違。

1. 預金者と即時費消者 (current spender) 間の非差別。

ウォレンは、増価型税が即時費消者と比較して将来の消費のために貯蓄をするタックスペーヤに対して差別をしていることを例示をしながら説明し、同意をする。

さらに、差別の排除は公平及び効率の双方の事柄にとって望ましいものであるとし、増価型税に欠けることを受け入れている、と解する。

預金と費消間の選択にさいし所得税の非差別化をするには全ての投資収益を控除しなければならぬと結論づける。

そのとき、“租税は単に賃金税になる”。

総所得＝所得（賃金）＋投資所得

所得（賃金）＝総所得－投資所得＝課税所得

ウォレンは、富に対する直接の租税は、増価型税と同様、確かに預金者に対して不利な差別をするという。

ウォレンの同等稼得者観 (perspective) は、一つの観点とし、アンドリュースは“消費税の公平を支持する最も強力な主張は、同等消費者観”

から得られるとする。そして“公平のマトーとして最も重要な非差別は、消費が現在の稼得者か、預金者のどちらかで支払われようとも、同等の消費者には同等の取り扱い”とする。

従って、消費型税は源泉ではなく、消費に視点を移し、消費に注がれた費消資金に適用することで直接この非差別を達成する見方である。

この観点から検討するとき、消費課税は投資収益の何れも除外を伴うものでなく、投資所得は稼得所得と同様のベースに基づいて正確に課税される仕儀である。

“公平の事柄は一般的に独自の前提を指し、その論理的な主張に従うものでなく、論理の働きは諸々の見解の中から熟知した選択を容易にするために説得しうる仮説の含意を入念に説明を付け加えることが全てである。”と解し、そして、“我々が行う必要のあることは、それぞれが租税が如何にして配分されると予定しているかについて特定の仮定を併せ持つことを認識しながら、同等な稼得者及び同等の消費者観 (perspective) の双方から検討することであり、かつ双方の含意が探求されるまでこれらの仮定間の選択を保留すべきであるということである。”⁽⁵⁴⁾

ウォレンの同等稼得者観を主張する他の主要な論理“費消と貯蓄間の稼得所得配分は選択の問題”とするが、

① 稼得所得が固定され、所与であるとの前提には、

ア 多くの人は稼得流列に影響する非常に多くの選択を保有している。(職業、次の仕事、退職時期等)

イ 貯蓄と費消との間に資金を配分する多くの人々の能力は厳しい制約を受ける。

一つには、現在費消は必需品に所得のほとんど全てを費消する。

二つには、貯蓄はしばしば将来の必要に備え、あるいは増価が経常的費消のために容易に利用出来ない形を取るためのどちらかから必要とされる(社会保障の蓄積、年金権等)。

② たとえ、選択のマトーとしても、それは公

平に対してではなく非差別の効率的な面に対して役立つにすぎない。

そして、同等の消費者への同等の課税は、少なくとも合意が探求されるに値する一つの説得しうる仮説である、と強調する。なぜなら「一般的な歳入徴収税 (revenue-raising tax) の主要な目的は実物資源の消費を軽減するために存しなければならないからである。」⁽⁵⁵⁾

ウォレンは、消費パターンの相違する同等の稼得者に対する同等の税は、財産所得の除外を必要としており、このことは同等稼得者観のもっともらしさが基づかれる仮定の土台を損なうことに通じるとする。

すなわち、同等の稼得所得者が他に財産所得があろうと同等の税を支払うとする思考だからである。アンドリュースは、同等稼得者観は本質的に同等の所得者観からの一つの偽りの抽象であると断じ、もし、貯蓄からの更なる所得の果実に課税されるなら、費消と貯蓄間の厳密な非差別を維持し損なうものであり、ウォレンもこの結論に明らかに同意する、とする。

2. 消費税と賃金税

アンドリュースは先の論考で暗に主張されていることが共に類似しているように思えたため、同等稼得者と同等消費者間との比較を注意深く区別する必要がないように思えたとまず断り、論を進める。

等価の条件を特定状況が満たされれば、等価はまさに数学的なそれであるとする。

しかし、主たる関心は特定状況が満たされないその方法に存するとし、必要な諸条件をあげる。

- (1) 全ての富が賃金からの原初貯蓄プラス (+) シンプルな投資所得に起因し、かつこの二つは分離可能でなければならない—前者は課税され、後者は除外されるからである。
- (2) 全生涯を通して、全ての稼得 (ないし全ての消費支出) に対して適用可能な単一の税率が存在しなければならない。

予想されるように事実、これらの条件のどちらも満たされそうにない、とする。

さらに、ゲインないし増価は賃金及び投資所得に限定されない。一つの例はウインドフォールゲインを挙げる。賃金のみに対する租税はウインドフォールないし投資の果実のどちらをも捕捉し得ない。

加えて、現実には投資所得と賃金を分離し、ないしウインドフォール要素を区分けする事はどちらにおいても不可能であるとする。

消費税は区分を要求しない事は当然のことながら、このことは“実践上の反論ではなく、公平の概念に関係する”とみる。

賃金税はこの点で不公平となる、なぜなら「富の増価を惹起する原初全投入量を抽出する事は困難」⁽⁵⁶⁾ だからである。

消費税はその反論はあたらない。消費税は源泉に関与せず、消費に対して費消された資金に適用するからである。

ここから、固定的、フラット税率消費税は一つの単純な賃金税と等価ではない、との結論を導く。

それはむしろ個人的努力、ないし純粋なウインドフォール、さらには純粋な投資収益以外の他のあらゆるものにそれぞれ帰着しうる原初的なゲインのあらゆる形態に対する一つの租税と同価であり、加えて、「消費税は以前に課税された投資からの純粋な果実かどうかを区分せずに自動的に控除することを制限している」⁽⁵⁷⁾ からである。

3. 蓄積と富

個人的消費税に唯一依存することにたいする最も強力な反論である。

ウォレンは富に関する消費税の不十分さゆえに増価税を選好する理由がある、と考える。とはいえ、現在の費消者と預金者間のように、より重要な消費税の非差別にたいして比較検討されべきであるとの理由である。

このことを以て、同意しないとする。なぜなら所得税は—真の増価型税においてさえ—いくつかの理由で、もっとも富の不均衡の攻撃を受けやすい欠点があると解する。

- ① 新しい富の蓄積への課税は富の不均衡是正に不十分。一 課税の賦課に先立って蓄積された全ての富を影響のないままとさせる一
- ② 増価型税を常に賦課し、ないしは遡って賦課することが可能でも、累進税率が不当に集中される。

論点は“蓄積と消費は一緒には課税されるべきではない”とする。

- ① 免除の適切なレベルと累進税率は全く異なっている。
- ② これは論理的な不十分さよりもむしろ判断の事柄とする。第一義的に人は自身の退職に備え貯蓄をする、この自明の論理から来る。
- ③ このことから、そのような人々にとって、富は本質的に繰延消費と捉える。それは、既に措定した「提供された消費に対する税は到達され、かつ維持されている生活水準を参照して決定される税率」で十全。
- ④ 課税所得に蓄積を含めるとするなら、個人課税に関する富自体を主体とする、純財産税として遺産相続税及び贈与税がより効果的。

最後に、所得と富、すなわち富は第一義的に繰延べられた消費内一退職および預金者の生涯期間中の他の特別な利用、プラス予測し得ない緊急事態に備えるためのクッションとしての貯蓄のそれであるが一 の水準について重要な範囲が存在する。

従って、その範囲内で、非差別は、より明示的で、一貫性のある消費型ベースに基づく個人的所得税を創設することで、保持されるべきであると結ぶ。

4. 論争のまとめ

アンドリュースの消費概念に依拠する公平理論構築に対する批判と、同時に増価型への比較検討も含む。批判過程の内実は部分肯定・否定を交えながら、特に賃金税と消費税との同一性・類似性を強く主張する展開例は消費税の課題を理解する手立てとなる。

管見として、ウインドフォールの展開例は、ウインドフォールが更なるウインドフォールを呼ぶ

こともあり、富からの所得流列の捕捉を考慮外とするため“公平”に著しく欠ける。根本的にはタックス・ベースに対するアプローチの視点一所得の源泉か、使途か一の相違が招来する事にある。

結びに、賃金税と消費税を等価とするペックマンに対するシードマンの見解を記す。

「所得税支持者が好む批判のひとつには、いかなる消費税も実質的には給与税であり、そして給与税は明らかに不公平であるというものがある。

例えば、ペックマンは次のように書いている。

“課税標準から貯蓄を省く税は、あらゆる資産所得を除外し、労働者所得のみを適用対象とする税と同じであると見なす事が出来る。支出税支持者の何人かは、実際のところ、簡素性と行政上の実現可能性を理由に労働者所得へ課される税を提案している。所得税を給与税と置き換えるという提案には、ほとんどの人々が驚愕するであろう、それこそが、支出税支持者が主張することの本質なのである”

シードマンはこう云う。

「…ほとんどの市民は給与税については即座に不公平であると判断するからである。」

答えは明確である。視点は源泉所得ではなく、消費にある。貯蓄からの、更には資産所得からの収入に基づく消費に十全に課税するからである。⁽⁵⁸⁾

まとめ

ビトカに端を発するCTB一今なお所得税課税の理論的支柱である一概念論争から、現代的支出税に関するアンドリュース対ウォレン論争を見てきた。

マズグレーブは租税制度の理論構築に当たり、租税負担の原則の是非はきわめて倫理的、政治的過程であり、経済学のそれではないとする。

さらに、タックス・ベースとして所得か消費かとの問いには、価値判断とする。

アンドリュースはホプスの周知の理念を基底とし、消費概念を中心に据え、課税負担能力を個々の生活水準に関連する個人の消費行動が顕現する

消費支出額を指し、斉一性のある理論を提唱した。

加えて、消費行動に賦課することは、個人消費を軽減する消費行動を促し、ひいては軽減資源を含め他の経済資源を公共利用の分配へと振り向ける事を目的とする。

最終的要請は公平・中立・簡素のテストを他税との比較検討を経て、正当性を確保する事である。

この視点からウォレンの批判はアンドリュースも主張するように消費型個人所得税に対して本質的な問題ではないと云える。

最初の支出税 —古典的— 提唱者カルドアの理論はインド、スリランカに導入されたが、数年で廃止された。

様々な理由が挙げられているが、国の税制度に自己申告制度が設定されなかったことが大きな要因として挙げられている。

グラッツはアメリカでは自己申告制度が完備しており導入には問題ないとする。

しかし、実行可能性については疑問視し、既存の税制を含め他税の比較検討手段に有用性がむしろ見いだすことが出来るとする。⁽⁵⁹⁾

一方、イギリスのケイとキングは現行所得税の複雑さ、困難さはイギリス課税制度自体にあるとし、支出税の通説とは逆に簡素なものと強調する。⁽⁶⁰⁾

アンドリュースは古典的支出税をその実行可能性から現代的支出税に蘇らせた。また、今日支出税理論を継承しリードマンがThe USA Tax “累進消費税”⁽⁶¹⁾を著している。それは個人課税と事業税とを共に視野に入れた理論構成であり、“古い税制は良い税制である”との共通の信念を打破しようとの論究である。

翻って、日本の財政危機への取り組みは公会計改革⁽⁶²⁾、税制改革が共に叫ばれている。

後者のそれにはブキャナンと同様ハーバーロードに疑義を持つ、しかし今ひとつの方途は自らの消費行動から税の支出を押し量り、税のゆくへを見届ける事が内包された累進支出税の実施を指向する見方である。

それには、一つは次の前提条件をクリアし、

- ① コンピュータ処理の導入・整備
- ② 納税者総背番号制の導入
- ③ 自己申告制度の導入

二つには支出税の特質を生かす次の政策の履行である。

- ① 課税標準の平準化 — 前納・後納
- ② 税務行政の簡素化 — 登録・非登録資産の採用

特に、後者の採用から、資産（貯蓄）・借入に関する一切の管理、記録、申告、税務当局のモニタ等が不要になり、これにより納税・徴税コストとも節減され、タックスペーヤのプライバシーも保護される。

加えて、地下マネーが明らかになる。⁽⁶³⁾

注

1. 宮島 洋著「租税論の展開と日本の税制」日本評論社 pp.26-27 1986
2. Bittker,B.I., “A ‘Comprehensive Tax Base’ as a Goal of Income Tax Reform”, 80 *Harv.L.Rev.* 1967
3. Bittker,B.I., *Comprehensive Income Taxation : A Response*, 81 *Harv.L.Rev.* 1967
4. Musgrave,R.,A., *In Defense of an Income Concept*, 81 *Harv.L.Rev.* 1967
5. 6. *Ibid.*,p. 45
7. 8. *Ibid.*,p. 47
9. *Ibid.*,p. 49
10. 11. *Ibid.*,p. 50
12. 13. *Ibid.*,pp. 50-51
14. *Ibid.*,pp. 51-52
15. *Ibid.*,p. 53
16. 馬場克三著改訂、増補「減価償却論」千倉書房1965；木村和三郎著新版「減価償却論」森山書店1969
17. Musgrave,R.,A., *op.cit.*, p. 61
18. 19. Musgrave,R.,A., *op.cit.*,p. 62
20. Pechman,J.A., *Comprehensive Income Taxation : A Comment* 81 *Harv.L.Rev.* 1967
21. 22. *Ibid.*,p. 53
23. Galvin,C.,O., *more on Boris Bittker and The comprehensive Tax Base : The practicalities of Tax reform and the aba’s cstr*, 81 *Harv.L.Rev.* 1967

24. Bittker,B.I., op.cit., 81(1967)
25. Ibid.,p. 1032
26. 27. Ibid.,p. 1033
28. Ibid.,p. 1034
「マズグレイブはH・S定義からの広範な乖離を支持するために大きなナップバックを所有していると」批判する。
29. Musgrave,R.,A., op.,pp. 57-58
30. 31. Bittker,B.I., op.cit., 81(1967), p. 1034
32. Ibid.,p. 1036
33. 34. Ibid.,p. 1037
35. Andrews,W.D., consumption-type or cash flow personal income tax, 87 *Harv.L.Rev.* 1974
36. ホップス著 永井道雄訳「リヴァイアサン」p. 351
Andrews, W.D.,Ibid., p. 933
37. Warren,Jr A.,C., fairness and consumption-type or cash flow personal income tax, 88 *Harv.L.Rev.* 1975
38. Ibid., p. 931
39. Ibid., p. 932
40. 41. Ibid.,p. 933
42. Ibid.,p. 934
43. Ibid.,p. 934 (Andrews,W.D.,Ibid., p. 1167)
44. Ibid.,p. 935
45. Ibid.,p. 936
46. Ibid.,p. 938
47. Ibid.,p. 939
48. 49. Ibid.,p. 941
50. Ibid.,p. 943
51. Ibid.,p. 944
52. Ibid.,p. 945
53. Andrews,W.D., Fairness and The personal income tax : A reply to professor Warren, 88 *Harv.L.Rev.* 1975
54. Ibid.,p. 949
55. Ibid.,p. 951
56. 57. Ibid.,p. 954
58. シードマン著八巻節夫ほか訳「累進消費税」文信堂 p.79 2004
Seidman,L.S., *The USA Tax : A Progressive consumption Tax*, The MIT Press p. 63 1997
59. Graetz,M.J., Implementing A Progressive Consumption 92 *Harv.L.Rev.* 1979
60. kay&king, *The British tax sysytem*, oxford univ. press pp. 118-119 1990
- 小川良之稿 北星学園大学大学院論集第1号 2004
61. シードマン前掲著 Seidman,L.S., op.cit.,
62. 自治体会計(資料:小川良之稿 北星学園大学大学院論集第3号)、なお、「自治体会計、特に公会計倫理教育-商業高校から大学まで-」について次の項目のもとで研究中、他日を期す。
1. 公会計の理念:「第一義的、生命の保護」、「第二義的、誠実(sincerity・honesty)」
- (1) 商業高校-商業倫理教育-
商業科目-「簿記・会計」・「情報教育」・「総合実践」「職場実習」等
- (2) 大学・大学院
- ① 大学の教職課程-商業科教育法
- ② 会計学関連教科
63. kay&king, op.cit., pp. 57-59
小川良之稿 北星学園大学大学院論集第1号 2004

<参考文献>

- 田近栄治稿 税制改革-支出税の視点、
宮島洋編 二訂「消費課税の理論と課題」
所収 税務経理協会 2003
- Musgrave,R.A., & Musgrave,P.B., *Public Finance in thory and practice*, McGraw-Hill 1984
- Graetz,M.J., Can the income tax continue to be the major revenue sources? *options for Tax Reform*, edited by Pechman Morrirston 1984
- Prest&Barr, *Public Finance in Thory and Practice*, Weindenfeld and Nicolson 1985
- Shoup,C.S., *Public Finance*, Aldine 1969
- Kaldor,N., *An Expenditure Tax*, G. Allen & Unwin 1955
- *Essay on Economic Policy-1*, Duckworth 1964
- Mead,J.E., *The structure and reform of direct taxation*, IFS/Allen & Unwin 1978
- ジェムス&ノブス著日向時純雄監訳「課税の経済学」勁草書房 1998
- Andrews,W.D., Personal Deduction in An Ideal Income Tax, 86 *Harv.L.Rev.* 1972
- ペックマン, J. A., 著 石弘光ほか訳「税制改革の理論と現実」東洋経済新報社 1988
- グード, R., 著 塩崎潤訳「個人所得税」日本租税研究協会 1996