

所得稅の負擔配分問題

——カーター委員会報告の場合を中心として——

山 本 栄 一

I はじめに

現代の租稅体系において、所得稅中心主義はその代表的なものである。しかし、この体系が一面、財政の國民經濟に占める位置の絶對的・相對的拡大に直面して、さまざまの問題をもたらしている。何よりも注目されねばならない点は、租稅負擔配分の公平を旨とする所得稅が、現実には必ずしも公平でないとする見解が、いろいろの立場から表明されていることである。所得稅に対する非難は、現行租稅体系そのものの再検討を必要としているのである。

他面、所得稅中心主義を採用する国々において、租稅全体に対する所得稅収の占める割合が大きくなればなるほど、所得稅制が定着し、これを簡単に他の稅に置き換えたり、大幅に改革することは、当面の利害が複雑にからんで、必ずしも容易なことではない。

以上の所得稅に対する非難と、財政收入における所得稅への依存の高さとが、所得稅論議を純粹に理論的側面だけにとどめることを許さず、かなり現実的・具體的、あるいは感情的議論にまで進めねば止まなくしている。その意味で、所得稅論議は一部の専門家に独占されているのではなく、一般的な拡がりを見せていると言える。しかし、このことが、さらに一層論議を複雑にし、現実性を特に意識しない理論的・本質的議論を受け入れ難くしていることも事実である。

ところで、1966年カナダで公表された、王室稅制委員会報告 (Report of the

所得税の負担配分問題

Royal Commission on Taxation¹⁾ は、所得税中心主義を採用している国において、負担配分原則としての公平という面から、所得税中心主義の租税体系の改革案を提出したものとして、注目されている。しかもこの報告は、もともと、理論的究明だけをめざしたものではなく、具体的提言をなすという点で、先に述べたような現実性への配慮をなしつつ結論されたことを考えれば、その大胆な結論とそれに至る過程は、所得税の理論的・一般的側面と、現実的・具体的側面が、十分に集約されているとみることができる。

本稿では、所得税の負担配分問題に焦点をあて、とりわけ、所得税に期待される負担の公平問題を、委員会報告（以下カーター委員会報告）に依って検討することを目ざしている。その際、先にもみたように、所得税論議がいつも現実問題とのかかわりによってなされていることを知りつつも、理論的・本質的側面に限って問題をとりあげることにする。そのことによって、問題の所在が明確になると思えるからである。

なお、それに先立って所得税を含めた応能課税一般の負担の公平問題に関して、考えるべきいくつかの点を検討し、委員会報告に入ることにしたい。

Ⅱ 応能課税と負担の公平

1. 負担の公平と課税標準

課税の原則については、例えば、デューの提唱するもの²⁾にしる、カルドアの

1) *Report of the Royal Commission on Taxation*, Vols 6. Ottawa: Queen's Printer, 1966.

Royal Commission on Taxation は1962年9月にカナダ内閣に、租税の負担配分と租税の経済効果等を研究し、報告することを任務として設置され、Kenneth LeM. Carter を委員長とする6名の委員で構成する委員会である。その翼下に200名近いスタッフをかかえていた。1966年12月に全6巻総2,500余頁からなる報告書を提出した。それがここでいう報告書があって、一般にカーター委員会報告と呼び慣らわされているようである。

2) デューは、(1)経済的效果 (economic effects), (2)公平 (equity), (3)効率的な行政にみあった、最小の徴税と納税協力費用 (minimum costs of collection and compliance, consistent with effective enforcement) の三つの原則をあげている。(John F. Due, *Government Finance*, 3rd ed., 1963, p. 103)

ものにして、その中心に公平 (equity)²⁾ がある。デューは、公平については、「税負担の配分はその社会の世論によって最適とみなされる所得分配の型に一致させなければならない」と、注釈している。また、カルドアも公平な租税が支払能力 (ability-to-pay) によるものとしている。このようにともすると、公平な租税は支払能力課税であるとする考えが、広くいきわたっているかに見える。

しかし、課税原則にあらわれる公平な負担配分の原則としては、応能原則に対して応益原則が考えられ、この場合は、支払能力とはひとまず無関係な負担配分であっても、公平といえる。

ところで、租税負担の支払者は、あくまで社会の構成員たる個人 (person) である。その意味で、あらゆる課税物件 (あるいは課税客体) は、特定個人に帰属するものでなければならないとされている。³⁾ このことは、応益課税であろうと、応能課税であろうと例外ではないが、両者にはかなり相違がみられる。

応益課税にあっては、政府支出によるサービスの利益に応じて税負担を配分するのであるから、極端には、各種サービス毎の利益に対する各々の租税が想定される。理論的段階では、この一つ一つの税をサービスに対する価格に類似

1) カルドアは、(1)公平 (equity)、(2)適合性 (expediency)——これは課税の経済的効果を意味する、(3)行政 (administration)、以上は伝統的に考えられた原則である。これに、(4)経済統制手段 (instrument of economic control) を付加しているが、(3)までのものと性質が多少異なって、近年租税に認められたものとしている。Nicholas Kaldor, "The Reform of Personal Taxation," *The Accountant*, 12 April 1958 (reprinted in *Essays on Economic Policy* Vol. I, 1964, p. 203)

2) equity と同義語として、fairness, justice, などが用いられ、訳語として全てに共通して、公平、公正等が用いられている。ここでは「公平」を用いる。ただし、equality (平等) とは区別されるべきである。

3) 税法では、租税債権の成立のために必要な要件である課税要件として、①納税義務者、②課税物件 (あるいは課税客体)、③帰属、④課税標準、⑤税率をあげている。(田中二郎著『租税法』有斐閣、昭和43年、156頁) 本文でいう、個人とは①の納税義務者のことである。なお、課税標準とは「課税物件を金額とか物量とか件数とかの形で数量化したもの」(前掲書、163頁) と定義づけられている。

所得税の負担配分問題

したものと考えてもよいわけだが、少し实际的に課税物件を考えてみれば、適当なものならさまざまなものが妥当しうる。もちろん、その場合に、個人における支払能力の存在が期待され、前提されてはいる。しかし、特定の個人について、これらの課税総額が負担の公平の基準とはなっていない。言い換えれば、総額はそれほど問題ではない。結局、課税標準としては、ある個人の経済力なり、租税支払能力を示すものでなくとも、特定の物 (objects) でも特定の取引 (transactions) でもよい。

一方、応能課税では、支払能力に応じて負担配分を行なうことが公平である限り、支払能力を保有する個人に対して、支払能力を示しうる課税物件によって課税しなければならない。課税標準は、応益課税とちがって、おのずと限定されてくる。

「あらゆる課税物件は、特定個人に帰属するものでなくてはならない」という時、応益課税は「あらゆる課税物件」に強調があり、応能課税は「特定個人に帰属」に重点があると考えてもよいだろう。カルドアは、支払能力と直接関係する税を、個人税 (tax on persons) と呼んでいるのも、このことと関係がある¹⁾。すなわち、課税標準として、所得 (income)、財産 (property)、資本 (capital)、支出 (expenditure) などのどれが選ばれようとも、それは全て、「個人の総額」 (a man's total) なのである。

以上のごとく、応能課税では、支払能力を判断しうる課税標準の選択がひとたびなされれば、それが特定個人の支払能力の基準となって、課税されるのが原則である。ただし、一つの課税標準だけに依存せず、補完的なものを考慮することはありうる²⁾。

- 1) tax on persons, tax on the individual, personal taxation という言葉を用いている。それに対して支払能力と直接関係ない税として、物税 (tax on objects)、取引税 (tax on transactions) などをあげている。(N. Kaldor, *op.cit.*, pp.204ff.)
- 2) カーター委員会報告では、後に見るように、課税標準を一つにして、応能課税としては補完的なものを考えなかった。しかし、カルドアがインドで提案したのは、①所得税 (income tax)、②資本利得税 (a tax on realized capital gains)、③財産税 (annual tax on property)、④総合消費税 (a tax on total *)

2. 所得再分配と負担の公平

マスグレイヴが財政における予算部門を、3部門に分割して考えたことも、サムエルソンが定式化した財政支出の純粹理論も、ともに国民経済全体における最適な税負担の配分問題に答えるものである。とくに、公共財供給のための本来の租税が応益課税によって負担配分されることと、所得分配の不平等是正のために応能課税を利用することとを、サムエルソンによって、明確に区分して提示されたことは、公平な負担配分問題を考える上に、大きな進展をなした。¹⁾

応能課税においては、サムエルソンが明確にしえたような、公共財供給のための本来の税と、所得分配の不平等を是正する税との区別がなしえないこと²⁾から、少々あいまいな問題をひきおこす。言い換えれば、区別しえないということは、応能課税そのものが二つの機能、すなわち、公共財供給のための本来の機能と、所得の再分配という機能を同時にもっており、それらのどちらに重点をおくかで、応能課税に対する見方がかわってくるということである。

資本主義経済における、要素所得の機能的分配を是正する道として、租税に期待されるところは大きい。しかし、資本主義の根幹の一つである私有財産制を認めながら、所得の不平等をもっぱら応能課税によって是正し、ひいては、資本主義の所得分配の平等度 (degree of equality) を高めていこうとする理念は、³⁾ 応能課税に過重に期待しすぎている。むしろ、そのためには、私有財産制

* personal expenditure), ⑤一般贈与税 (a general gift tax payable by the recipients of gifts to replace all existing system of death duties) の5つからなっている。(N. Kaldor, *op. cit.*, p. 212)

- 1) 山本栄一「租税の自発的交換理論——特にサムエルソン・モデルについて」(経済学論究第24巻第2号昭和45年7月)とくに、231—2頁参照。
- 2) このことは、サムエルソン流の社会的厚生関数による応能課税の分析によっても確認されている。(貝塚啓明著『財政支出の経済分析』創文社昭和46年23—25頁、46—47頁)
- 3) カルドアはこのような、社会的あるいは経済的平等の程度をより高くする手段としての税制を、平等主義の税制 (an egalitarian system of taxation) として、応能課税とは相違することを主張している。(N. Kaldor, *op. cit.*, p. 206)

所得税の負担配分問題

そのものの制限に向うということ等が、選ばれるべきといえる。こうした課税の考え方は、租税の本来の機能である、公共サービス供給の財源調達を直接意図したものでないゆえに、ここで問題にする公平な負担配分とは別個に考慮されるべき課題である。

それでは、応能課税における所得再分配機能をどう考えるか。

サムエルソンが提示したように、公共財供給の財源調達のための本来の税と、所得再分配のための税とを、一応区別して考えてみると、所得再分配のための税は、他方で、振替支出がその税を財源として行なわれている。この応能課税—振替支出が、積極的に所得再分配の機能をはたすという点は、サムエルソンの場合と全く同様と考えられる。しかし、公共財供給のための本来の税を、応能課税で行なうならば、納税者の可処分所得の変化を通じて応能課税特有の分配問題を生じる。

応能課税は、直接政府サービスから受ける利益とは関係なく、支払能力に応じて本来の税負担を配分することが公平であるとされる。そこで、問題になっている負担の公平は、支出面とは切り離された租税面¹⁾についてのみであるから、ここから生じる所得分配の変化は、その意味から、所得再分配というよりは、副次的ともいえる現象である。社会で共同に需要する財の負担を、支払能力に応じて分け持つことは、積極的な所得再分配の意図からでたことではないのである。

応能課税を応益課税と同様、以上の二つの機能を分離して考えることには困難があるが、応能課税の負担の公平も、所得の再分配と一応別途に考慮される

1) この点に関して、論者によって微妙な相違がある。例えば、カルドアが課税能力として個人の総支出をあげ、「ある個人が所得や財産が同じでも支出が大きいことは、自分のために社会の資源を同じ大きさの所得や財産をもつ人より多く利用したことになり、それだけ大きい税を支払うべきである」という時、応能課税は応益課税と大ざっぱにいて共存している。(N. Kaldor, *op. cit.*, p. 212)

同じ言い廻し方は、所得についても言われ、すでにアダム・スミスにおいて指摘されている点である。

必要がここにあると思える。所得の再分配に資する負担配分の方法が公平なのではなく、それはあくまで所得再分配の税としての公平さであって、主たる問題である公共財供給のための税負担配分の公平は、それ自体で考慮されるべき事柄である。

所得再分配のための税については、さらに次に触れる。

3. 水平的公平と垂直的公平

応能課税による負担の公平は、個人の支払能力、一般的に言えば、経済力に応じて、大きな経済力をもつものが大きな負担をし、小さな経済力しか持たないものは、小さい負担、ないしは負担を受け持たないことによって、達成される。負担配分の垂直的公平 (vertical equity) といわれているものである。しかし、垂直的公平の達成には、その前提として水平的公平 (horizontal equity) が守られている必要がある。

水平的公平は、等しい支払能力、すなわち、等しい経済力をもつ人が同じ負担を配分されることによる公平である。もし、等しい経済力をもつ人の内、自己の経済力を小さく評価しうる道があったり、何らかの経済力が課税標準から漏れていたりするなら、本来経済力において差異のない者の中に、負担配分の不公平が生じる。

こうした水平的公平は、理論的段階で考える限り、極めて当然のことである。しかし、現実問題として、所得税に対して不公平だとする非難の大半は、この水平的公平に欠けるところがあることによっている。このようなことを考慮すると、応能課税による負担配分の公平は、何よりも水平的公平の達成なしには、実現しえないといえるだろう。

垂直的公平については、かつては犠牲説によって、累進性の理論的根拠を求めて細密な論議が展開されたが、今日、この点での負担配分の原則の理論的根拠となるものがない状態である。一般に、社会全体の価値判断にもとずいて、累進性が支持され、累進性の程度についても同様と考えられている。

ただ、応能課税における累進性の程度、すなわち、垂直的公平をいかに達成

所得税の負担配分問題

するかは、課税原則の一つである、経済的中立性 (economic neutrality) との関係で考慮される面をもっている。累進が高まると、市場経済における労働や貯蓄・投資に対する意欲に影響し、経済の安定・成長をゆるがす。従って、累進性の程度は、経済的中立性をどこまで確保するか、言い換えれば、応能課税による市場経済の不効率を、どの程度まで容認しうるかにかかってくる。

この応能課税は租税収入—振替支出を通じて、所得再分配を積極的に行なうが、これにともなって、累進性の程度は経済的中立性に加えて、所得再分配効果を考慮に入れる必要がある。応能課税—振替支出は、累進性が高まれば所得再分配効果を高めるが、それだけ経済的中立性を妨げることを考えれば、資本主義体制下における再分配機能には、おのずと限界が存することがわかる。

Ⅲ 水平的公平——カーター委員会報告における——

1. 基本的立場

報告の「主な関心は、現行の振替機構と公共支出を所与として、租税の配分がカナダの人々における財・サービスのフローの、公平な配分を達成するようなものであるべきだということ」にあり、「たいていの政府支出は、支払能力に応じて配分される租税によって、まかなわれるべきである¹⁾」とする基本的立場をとる。「たいていの支出」というのは、税の支払と受ける利益の間に、かなり明確な関係がとらえられる場合、ガソリン税や市町村における固定資産税²⁾といった、応益課税を一部分とることを正当と認めていることによる。

応能課税をとる背景には、応益課税による税負担配分の公平な方法がないの³⁾に対し、応能課税にはあるとする、現実性の立場に立っていると思える。

2. 包括的課税標準

1) *Report*, Vol. II. p. 10.

2) *Report*, Vol. III. p. 1.

3) *Report*, Vol. III. pp.2—3.

カルドアが主張する、応能課税としての総合消費税のような消費課税 (consumption taxation), あるいは資産税 (wealth taxation) は、それぞれ前者が貯蓄を、後者は消費を、課税標準から除外しているため、公平な負担配分の課税標準としてふさわしくない¹⁾として、従来の所得税の課税標準を一層拡大した、包括的課税標準 (comprehensive tax base) を提唱する。

課税標準としての所得の定義について、従来から、二つの考え方がいわれている。フロー概念 (flow conception) と、増加概念 (accrual conception) である。²⁾ フロー概念は経済理論でいう所得と同じと考えられるが、増加概念は、所得税における課税標準の決定に関して長く論議されてきたものであって、³⁾ 一般に、一定期間に実質資本価値を減少させないで、消費される可能性のある実質的な財・サービスの最大額と定義されている。⁴⁾

カーター委員会報告⁵⁾では、支払能力とは、経済力全体 (total economic power) を指し、納税単位がそれを行使しようとしまいと、財・サービスを個人的使用

- 1) 報告では、これらの税は包括的課税標準に統合するべきであるとし、property tax と retail sales taxes はここで問題になっている連邦の応能課税とは独自の、州及び地方の財源として認めている。(Report, Vol. III, pp. 25—30)
- 2) James M. Buchanan. *The Public Finance*, revised edition, Richard D. Irwin, Inc., 1965. pp. 278—280.
- 3) 1896年シャントツがドイツで提唱し (Georg Schanz, "Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze," 13 *Finanz Archiv* I), 1921年ヘイグがその考え方をアメリカに導入 (R. Haig ed., *The Federal Income Tax*), さらにサイモンズが体系的に展開し (Henry Simons, *Personal Income Taxation*, 1938, *Federal Tax Reform*, 1950), 今日に至っているといわれている。(R. A. Musgrave. "In Defense of An Income Concept," 81 *Harvard Law Review*, 1968. p. 47 footnote 7. これは *A Comprehensive Income Tax Base? A Debate*, Federal Tax Press, Inc., 1968. に収録されている。) アメリカでは、この概念を Haig-Simons definition of income と呼んでいる。
- 4) J. M. Buchanan, *op. cit.*, pp. 278 ff.
- 5) 以下のカーター委員会報告の概要は、一つ一つその個所を示さない。主に Vol. I, Vol. III, Vol. IV によっている。

所得税の負担配分問題

に自由にしうる力だと定義していることから、所得の増加概念が採用されていることがわかる。一定期間の所得を、消費プラス他人への贈与プラス資産の純増加、と定め、先の方針通り、個人が自己の使用に働かす経済力をできる限り所得概念に含むことによって、何らかの経済力が漏れることによる、水平的不公平の発生を防ぐというのが根本的態度である。この所得概念を包括的課税標準と呼んでいる。

従って、ひとまず論理的には次のようなものから生ずる、年間純利得 (net gains) マイナス純損失 (net losses) を、各納税単位の課税標準として総計する。

- ①個人の生産要素の供与
- ②有形ないし無形財産の処分
- ③他の納税単位からの贈与ないし遺産の受取
- ④意外の利得ないし損失の受取
- ⑤有形ないし無形財産の所有
- ⑥以上の諸源泉のさまざまな組合せ

しかも、利得の形態は次のどれでもよい。

- ㉑現金収入
- ㉒財産権ないし財産に関する利権の獲得
- ㉓代償として受けとる現物給付
- ㉔財産権ないし財産に関する利権の価値変動
- ㉕財産の占有者使用による個人的享受

これらの純利得を獲得するために必要であるとして、手放されたものは㉑～㉕のどの形態であっても、全部、粗利得 (gross gains) から控除される。その際の計算には、現金以外の貨幣価値の決定は、公正な市場価格にもとずいてなされる。

このような包括的課税標準をとれば、贈与税、遺産税、あるいは資本利得税が個別に存在しないで、全て所得税に含まれる。さらに、ここからだけでは充

分判断しえないが、法人所得税も後に述べるごとく、実質的には存在しえない。

ところで、①～⑤の形態の全ての純利得は課税標準に入れるべきであるとしても、実現可能性から検討して、ある種の形態については、この原則から離れざるをえない。

⑤のような、帰属所得に関しては、評価方法の問題と、税務行政上の問題から、課税標準から除かざるをえないとしている。

資本利得 (capital gains) についても、原則としては、年間に生じた未実現利得も課税標準に入るが、評価上の問題から、実現された利得のみを入れる。このことによって、実現を延期して課税を回避しようとすることを考慮して、個人が財産を贈与したり、自国で住むことを止めたり、死亡した時点で、資本利得が実現したと考える。

なお、政府が行なう社会保障支出、例えば家族手当なども、経済力の増加として課税標準に入る。

3. 納税単位

所得税の支払能力者は、すでにⅡの1でみたように、個人である。現行税制でも、多くはこの精神にもとずいて個人課税である。しかし、社会の主要な単位である夫婦を中心とした家族に関しても、家族内に所得稼得者が2人以上存在したり、家族内部で取引や財産の授受が行なわれる場合、個人課税を実施することから、複雑かつ不公平な負担配分問題が生じる。

この問題をある程度解消するため、納税単位として、家族と独身者の二つを認めており、それぞれ別個の税率表が設けられる。その結果、家族内の所得は総合され、個人に所得を分割する問題はなくなる。その税率は独身者の場合と違って、家族の特性を反映するよう定められる。扶養者の有無は税額控除によって考慮される。家族内の贈与は課税されず、家族構成員が家族から独立する時、家族から受ける全ての財産が、その独立者の純利得分として課税される。家族は生き残った配偶者の死で消滅する。

所得税の負担配分問題

4. 個人所得と法人所得の統合

徹底した法人擬制説が採られており、法人所得税は徴収されても、それは個人、すなわち、株主なり出資者に代わって徴収される源泉徴収税と考えて、個人に配当される所得と、その個人に帰着すると思える留保される所得に対する法人所得税分は、全額税額控除される。しかも、この税額控除は個人が支払った税額を超えた時は払い戻す、**refundable credit on corporation tax** という徹底したものである。もちろん、個人段階では、先に、配当分・留保分相当額が課税標準に付加されていることはいうまでもない。

個人所得と法人所得の完全統合は、法人に負担能力なしとする立場を貫いたもので、このことは、個人段階での株式における資本利得に対しても、すでに述べたような、完全課税の実施が不可欠となってくる。

以上のような統合は、法人税の転嫁がいわれる今日、負担の不公平になるのではないかとする疑問に対して、次のように答えている。

法人税がただちに前転して、製品価格が上昇すれば、逆進的な売上税となつて、応能原則からは不公平な課税となる。他方、転嫁しないとしても、短期的にはともかく、長期的には資本支出の減少、ひいては産出物の減少から、価格が上昇する。これは、資産 (wealth) に対する不公平な課税であった結果である。いずれも消費者が不利に陥っている。

ここで、法人税の完全税額控除が行なわれると、従来の二重課税が一扫され、一種の減税がおこり、前転している場合は、価格下落か、後転している場合は、賃金の上昇が生じ、同時に、株式価格の上昇をもたらす。他方、転嫁されない場合、株主の税引収益率が上昇し、資本支出を行なうことを促進して、産出物の増加を結果する。この後者は、伝統的になされている二重課税廃止論の概要でもある。

この二つのどちらにしても、価格下落か、産出物の増大、あるいはその両方によって、消費者が利益を受ける。ここに、転嫁の有無にかかわらず、法人税の株主段階での完全税額控除を行ないうる根拠が存在する。従って、もし株式

価格だけが上昇して、価格下落も産出物増大も起りえないなら、消費者に利益がいかないで、以上の議論は是認されない。ただし、報告では、このような例は一般的でない、むしろ例外であるとしている。¹⁾

Ⅳ 垂直的公平——カーター委員会報告における——

1. 任意目的に利用できる所得と控除制度

経済力全体が納税単位ごとに可能な限り包括され、カーター委員会のいう、包括的課税標準、あるいは所得が決定される。現行所得税は、ここから諸控除が差し引かれて、課税所得が決定されるが、報告は控除制度を大きく改変する。

現行制度は人的控除にしる、扶養控除にしる、物的生存に不可欠な支出として、所得水準に関係させることなく、一定額を認めている。しかし、こうした生存のために必ず用いられ、任意目的に用いられない支出 (non-discretionary expense) は、所得水準の上昇と比例していないにしる、所得の上昇とともに増加すると考えられる。従って、課税所得は、総所得から任意目的に用いられない支出を差し引いた、任意目的に用いられる所得 (income available for discretionary use) となる。これを式で示すと、

$$Y \times \alpha \equiv Y_d \quad \text{ただし} \quad 0 \leq \alpha \leq 1 \quad (1)$$

(Y: 総所得 Y_d : 任意目的に用いられる所得 (課税所得となる) α : 総所得の内で任意目的に用いられる割合)

となり、 α の値が所得水準の上昇とともに、大きくなると想定される。

α は独身者と家族では、所得が同じでも大きさが異なるにしても、各独身者、家族といった納税単位の特異な経済事情を完全に反映しない。そこで、任意目的に用いられない、特殊に必要な支出 (specific non-discretionary expenditures) について、控除を認める必要がある。その内には、扶養控除、医療控除、子供

1) Vの報告に対する問題点でみるように、法人税が転嫁する場合、ここでの論議の妥当性に疑問がある。

所得税の負担配分問題

をもっている妻が働く場合の控除などが考慮されているが、いずれも所得控除でなく、税額控除となっている。税額控除を用いるのは、これらに必要な支出は、任意目的に用いられる所得、すなわち、課税所得を減少させるが、次に見るように、課税所得に一定税率を課するため、控除は、任意目的に用いられる所得の大小にかかわらず、税額において変化しないためである。ただし、この税額控除は、法人税の場合と違って、税負担額より控除が多い時も、払い戻しはされない、nonrefundable tax credits である。

この報告では、所得を入手するに要した経費ないし損失は、完全に控除されるのが原則である。従来から問題になっている、給与所得についても同じ原則が適用されてもよいわけだが、一種の概算控除のような、給与経費控除 (employment expense deduction) を提案している。

さらに、高等教育費の税額控除、慈善的寄付金の所得控除のように、奨励的な控除を行ったり、税務行政上の観点から、一生を通じて一定額以下の受取贈与、あるいは住宅や農園そのものの実現した不動産の資本利得については、所得控除されるべきだとしている。後者の一定額以下の控除は、税務行政上の理由と同時に、低所得者に対する有利な取扱いである。

2. 税率構造

支払能力に応じて課税することは、(1)式 Y_a の大きさによって課税することになる。 $\alpha Y \equiv Y_a$ であるから、 α の決定方式が、公正かつ合理的な結果をもたらすか否かを定めるといえる。

すでに触れたように、 $0 \leq \alpha \leq 1$ において、任意目的に用いられる所得は、所得水準が上昇するにつれて、その総所得に対する割合 α は上昇する。上昇の仕方は、低所得層において比較的急速に上昇し、中高所得層になると、ゆるやかに¹⁾ となると想定される。しかし、所得額がある限度を超えると、その所得に

1) これを最も単純化した型で示すには、各階層の任意所得をきめる割合の一定の絶対的な差が、各階層の所得の一定割合の差に一致するようにする。例えば、任意所得の割合が 0.1 ずつ増えるのに対して、所得は 2 倍ずつ増えていく。後の例示はこれによっている。限界税率を縦軸に、所得を対数の横軸でとると、 *

ついて $\alpha=1$ となり、全額任意所得となる。

この任意所得については、額の大きさに関係なく、一定税率で租税を負担することが、応能課税の原則に適合すると考える。すなわち、

$$\alpha \times \beta \times Y \equiv \beta Y_a \quad \text{ただし } 0 \leq \alpha \leq 1 \quad \beta = \text{一定} \quad (2)$$

(β : 一定税率)

となり、右辺をみれば比例課税のように思えるが、左辺をみると、 α の値が変化するにつれて、平均税率が変化して、所得 Y に対する累進課税となっているのがわかる。

ここで、累進税率構造を達成するには、 Y に階層を設け、それぞれの階層における α が階層が昇るに伴って上昇すればよいわけで、その特徴を、(1) $\alpha=1$ 、すなわち、全額任意所得になり、最高の限界税率に達する所得を、10万ドルとする。(2) 所得階層は所得の同じ割合の変化をもつように分割、(3) 限界税率は階層間で同率ずつ上昇、(4) 最高限界税率は必要な収入額の要請に見合わせる、という4つからなるものとして、第1表のような仮定の税率表をつくり、同報告の税率構造の特徴を明確にしている。

(4)の最高限界税率の値をどれ位にするかは、条件通り、現行税収と同額の税収をあげるのに必要な率として決まってくるが、垂直的公平達成に際して、Ⅱの3で検討したように、経済的中立性という課税原則とどの程度両立させるかも、同時に考えねばならない。その結果、最高限界税率は50%と定められた。

現行での最高限界税率80%は避税に導くため、これを引き下げ、追加的所得に対して国と個人で、所得を半分ずつに分けるような税率構造が、心理的な利点をもたらし、同時に、生産と投資に対するインセンティブをそれ程そこなわない最高限界税率だと考えられることから、この50%は経済的中立性をできるだけ貫こうとした結果であることがわかる。最高限界税率がこれ位の低さにまで下げられた理由は、当然、課税標準を大幅に拡大したことによる。

* 直線で示される。(Report, Vol. II. p. 8, 37)

所得税の負担配分問題

第1表 応能課税による仮定した税率表

所得階層 ドル	各階層の 所得に対 する仮定 された任 意所得の 割合	任意所得		50%と想定された 税率での任意所得 に対する税		各階層の 所得税の 限界税率	各階層上 限の所得 税の平均 税率
		各階層 の所得 計 ドル	各階層上 限までの 累積所得 計 ドル	各階層 の租税 計 ドル	各階層上 限までの 累積租税 計 ドル		
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
0— 195	0.0	0	0	0	0	0	0.0
195— 390	0.1	20	20	10	10	5	2.5
390— 781	0.2	78	98	39	49	10	6.3
781— 1,562	0.3	234	332	117	166	15	10.6
1,562— 3,125	0.4	626	958	313	479	20	15.3
3,125— 6,250	0.5	1,562	2,520	781	1,260	25	20.2
6,250— 12,500	0.6	3,750	6,270	1,875	3,135	30	25.1
12,500— 25,000	0.7	8,750	15,020	4,375	7,510	35	30.0
25,000— 50,000	0.8	20,000	35,020	10,000	17,510	40	35.0
50,000— 100,000	0.9	45,000	80,020	22,500	40,010	45	40.0
100,000— 200,000	1.0	100,000	180,020	50,000	90,010	50	45.0

Report, Vol. III. p.11より.

最高限界税率50%を定めれば、第1表に見られるように、任意目的に用いられる所得に対する税率 β を、50%と定めたことになる。従って、任意目的に用いられる所得に対する税率 β 、最高限界税率が適用される階層の所得額、所得階層の数、及び各々の所得階層における総所得に対する任意所得の割合が定められると、第1表の限界税率(6)は、(1)×0.5によって自ずと決定される。

この表から、支払能力によって租税負担が配分される方法として、次の三つが考えられる。

- (1) 各納税単位の任意所得を計算した課税標準((2)欄, (3)欄)に一定税率を適用する方法((4)欄, (5)欄)
- (2) 各納税単位の総所得を計算した課税標準に平均税率を適用する方法((7)欄)。この平均税率は総所得の増大とともに上昇。
- (3) 各納税単位の総所得を計算した課税標準に累進限界税率を適用する方法((6)欄)

(1)の方法は一定税率で課税する制度であり、(2)(3)の方法は累進税率で課税する制度であって、課税標準を調整すれば、この表におけるように、どの方法であっても同じ結果となる。ただ、任意所得がどの階層にあっても、総所得に対して同じ割合である¹⁾と考える制度と、そうでない制度では、(1)と(2)(3)の制度は大きく異なってくるのは言うまでもない。

以上は報告における原則的な累進税率構造であって、カナダに適応するものがこれであるというのではない。この原則にできるだけ沿わせて、独身者と家族について二つの累進税率表ができることになる。

3. 負担の公平と経済的中立性

これまでの概要を通して、負担の公平は課税標準の拡大と累進税率構造により達成され、経済的中立性は同じく課税標準の拡大と累進税率の引き下げによって確保しようとしていることがわかる。

このことを少し敷衍すると、主たる所得が給与所得である人々は、小さな贈与、遺産、キャピタル・ゲインがあったとしても、課税から免れることとあいまって、課税標準はほとんど拡大しない。それに反して、資産を保有している、あるいは資産を獲得する能力をもつ、いわゆる富裕者は課税標準が拡大する可能性が大きい。報告では、全般として限界税率が引き下げられることは、富裕者にとって有利にみえるが、課税標準の拡大は税率の低下を相殺する以上の効果があると判断している。また、低所得者に対しても、累進税率に0%階

1) 任意所得の考え方を取り入れていないが、アメリカにおいて、Galvinが課税標準を拡大し、大体13%位の比例税率を提案している場合はこれに当ると考えられる。ほぼ目ざしている方向は、カナダの場合と一致しているが、累進税率を排している点で、同じ課税標準拡大の主張でも、カナダは負担の公平に重みがかかっており、Galvinは経済的中立性に重心があると思える。このGalvinの主張と、それに対する現行累進税制の擁護からの批判者Bittkerとの論争が公刊されている。(Charles O. Galvin and Boris I. Bittker, *The Income Tax: How Progressive Should It Be?*, American Enterprise Institute for Public Policy Research, 1969.)

所得税の負担配分問題

層を設けることと、控除制度で充分負担の軽減をはかりうる。従って、税負担の配分は一層応能的になされるとしている。

他方、課税標準が狭ければ差別的に課税されたものに対するコストを大きくし、市場の選択をゆがめるが、その点、課税標準の拡大は租税における経済的中立性の侵害をより一層少くし、税率の低下もそれだけ中立性をゆがめる度合が少くなると主張する。

しかし、報告はあくまで経済的中立性と負担の公平が両立しなければ、何よりも負担の公平を重視するという立場をとっている。その点からも、課税標準の拡大と累進税率の引き下げが同時になされねば、負担の公平が大きくゆるがせられる。とりわけ、包括的課税標準が報告のものから大きく改変されるなら、税負担配分という面から、この案が現行税制に対して、より公平かつ合理的な所得税であるとする主張はなりたないだろう。

なお、これまで触れなかった点で、課税標準を包括的にするのに大きく影響する、租税特別措置、あるいは、法人税における所得計算のためのさまざまな技術的問題等は、負担の公平と経済に対する効果がからんだ微妙な問題である。さらに、あらゆる経済力を包括することが、一つの期間に発生した特殊な所得に対する重課税をともなうことに関連する、所得の平均化の問題もある。これらは法人所得税に視点を与えて論ずべき問題なので触れなかった。

V カーター委員会報告における若干の問題——結びにかえて——

1. 包括的課税標準について

包括的課税標準は性質の異なった利得 (gains) を全て所得として取り扱い、それを総合するところに特徴がある。総合されれば、その中の所得の性質的差異は無視される。報告では、この所得の源泉如何にかかわらず、絶対額が同じであれば、同じ負担をすることによって、水平的公平が達成されるという。

ここには、「1ドルはどこまでも1ドルである」(a dollar is a dollar is a dollar) という立場がみられるが、これは公平な税制を目ざしていながら、不公平を生

じているのではないかという疑問をひきおこす。¹⁾ 要素所得に対してキャピタルゲイン、贈与、遺産といった形態で利得を生み出す経済状態には、相違があると考えられるからである。従って、水平的公平が、同じ経済状態にある独身者ないしは家族に、同じ負担を負わすというのであるから、利得を生み出す状況を考慮し、それが相違するならば、税の取扱いにも相違をおくことが、水平的公平達成にとっては必要であるとする、包括的課税標準に対する批判に導く。

利得の発生源の相違が支払能力の相違をもたらすというのは、ある所得源泉の1ドルと他の所得源泉の1ドルでは、支払能力が違ってくるということである。ある意味で、支払能力をその利得を獲得するのに要した努力と関連づけ、不労所得と勤労所得といった区分の必要をいっているものと考えられる。「1ドルはあくまで1ドル」ではないという考え方である。これは利得の獲得に努力したかどうかの有無に関係なく、合算される包括的課税標準と大きく違うところである。しかし、包括的課税標準と全く相容れないともいえず、所得源泉別に異なった控除制度をもうけて、ここでの批判に答えうる。

源泉別に差別した課税が、負担配分のより公平な道であるとする主張は、包括的課税標準の提唱に対峙される、大きな問題といえる。

包括的課税標準で問題になるもう一つの点は、現実性の問題である。これは税務行政上の問題がからんで、かなり微細な論議が展開される必要があるが、カーター委員会が積極的に提唱したのに対して、否定的な論議も強い。²⁾ これに

1) Francis Low-Beer, "Carter's Logic," *Canadian Tax Journal*, Vol. XV, No. 5, Sep.-Oct. 1967 (reprinted in *Public Finance in Canada: Selected Readings*, edited by A. J. Robinson and James Cutt, Methuen, 1968. pp. 23 ff)

2) 最近ではカーター委員会報告と直接関係ないが、ビトカーの批判がある。(Boris I. Bittker, "A "Comprehensive Tax Base" As a Goal of Income Tax Reform," 81 *Harvard Law Review*, 1967. これは *A Comprehensive Income Tax Base? A Debate*, Federal Tax Press, Inc., 1968 に収録) それに対する直接の反論が81頁注3)のマスグレイヴの論文である。

所得税の負担配分問題

対しては、マスグレイヴが「税務行政上の考慮を入れると、かならずしもこの増加という一般概念に徹底的に固執するわけにはいかないが、しかしこのことはなにも一貫した理論的概念の必要をなくすものではない。このような規範的基準となる概念がなければ、現実¹⁾に起るそれぞれの実際問題を取扱うにあたっての基礎がなくなるのである」とする見解が、言いうる最大のものであると思える。

2. 政府支出と税負担の公平

応能課税は、政府支出と直接的な対応関係なしになされる負担配分の原則であるから、政府支出面に対する考慮を欠落させがちである。しかし、応能課税が個人課税であって、同じ個人が移転的支出を含め、公共財の供給を通じる政府支出を受け取る大きさそのものが、租税負担と対比されて、負担の公平が考慮される必要は当然考えられる。

カーター委員会報告において、この側面が欠けており、公平についての問題の取り扱いが不完全であるとする指摘がある²⁾。また、租税と政府支出の両面によって、すなわち、予算全体によって考慮することは、公平だけではなく経済的中立性についても同様であって、一方だけのある意味の“部分均衡”接近では、公平の、あるいは経済的中立性の達成について充分のことが言えないという主張もある³⁾。

報告は冒頭の分析視点を述べる中で、この点を全く無視したのではなく、多くの面で、一方が他方にとって本質的であることは認めつつ、問題を租税にしぼったため、政府支出についての評価をしなかつたとしている。確かに、全く分

1) R. A. Musgrave, *The Theory of Public Finance*, 1959, p. 165 (大阪大学研究会訳『財政理論』有斐閣。第1分冊247頁)

2) A. J. Robinson, *Canada's Tax Structure and Economic Goals*, York University, 1967. (reprinted in *Public Finance in Canada: Selected Readings*, edited by A. J. Robinson and James Cutte, Methuen, 1968. p. 30)

3) Albert Breton, "Some Problems of Major Tax Reforms," *National Tax Journal*. Vol. XXII, No. 1, March 1969.

析がないのではなく、第6章「所得分配のための財政政策」で、租税支払に対する移転的支出及び政府支出からの利益の関係を、財政体系全体の純効果 (net effect of the whole fiscal system) としてみても、その時の租税支払超過 (net contribution) と、利益受取超過 (net benefit) を、財政帰着 (fiscal incidence) として把握し、いま問題にしている予算の両面から税負担の公平をとらえようとしている。しかし、報告において、応能課税による負担配分を考える時に、こうした分析視点が充分はめこまれていないことは事実である。

政府支出面に考慮がないからといって、カーター委員会報告の負担の公平達成は意味をなさないとは言えない。租税面と支出面を同時に考慮できる方法が最も望ましいが、より実際的かつ有用な方法として、租税側の負担の公平を考えていく時、そのことを租税面だけで分析できるように、支出側は大胆な仮定をおく、例えば、人々に一定額の支出が平等になされるという風に想定して、租税面だけの分析を意味あらしめることができる。¹⁾ カーター委員会報告もそのような分析方法をとったものとして考えるなら、充分意義がある。

3. 個人所得と法人所得の統合と法人税の転嫁

法人所得税と個人所得税の統合問題、すなわち、二重課税問題は、所得税論議の一つの大きな課題である。それを極めてすっきりした形にしたことは、報告の特徴の一つである。ところで、すでに述べた、法人税の転嫁と二重課税の解消についての論議で、少々疑わしい論旨について触れておく。

法人税の完全税額控除が行なわれると、従来の二重課税が一掃され、一種の減税がおこり、前転している場合は、価格下落か、後転している場合は、賃金上昇が生じ、同時に株式価格の上昇をもたらす。転嫁した場合でも、二重課税

1) Breton (A. Breton, *op. cit.*) が予算過程の一方だけの分析を部分均衡的で不完全であり、一般均衡的な両面の分析がなければ完全ではないとする考えるのに対し、Harberger は片側の分析が意味を持ちうる図式を呈示し、カーター委員会報告がこの図式にのって、意味をもつことを主張している。(Arnold Harberger, "In Defense of Carter: A Personal Overview," *National Tax Journal*, Vol. XXII, No. 1, March 1969, pp. 176—177.)

所得税の負担配分問題

解消が消費者に利益が及ぶというのが、報告が主張するところである。

ところで、現在、法人税転嫁論が主張される根拠は、企業が市場支配力を発揮して、利潤で法人税を負担しないという点にある。従って、もし法人段階で減税されるか、課税を止めるかするならば、価格下落なり、賃金上昇が生ずる可能性があるといえるが、二重課税廃止はあくまで個人段階でなされるから、法人段階では依然として利潤に対して課税がなされるわけで、二重課税廃止後も法人税の転嫁がおこる条件は少しも変わっていない。結局、株主と経営者が密接に結びついている中小規模の法人においては、報告にというような結果が期待されるかもしれないが、大規模法人では、法人段階で負担しない税を個人段階で控除することによって、配当に関して無税ないし税の払戻しを生じ、資本を優遇するにすぎない結果となる。

法人税転嫁論が行なわれてから、法人税そのものの考え方について大きな転換がなされ、法人税をむしろ所得税体系から独立させて考える方向さえある時に、報告が目ざす方向がかなり伝統的かつ正統的で、論理の一貫性からは問題はないかも知れないが、実際面からは、負担の不公平を促進するという重要な問題を含んでいる。

(1971. 7. 30)