

新しい支出税体系の検討*

中央大学教授 横山 彰

はしがき 本稿は、平成6年3月25日開催の財政経済基本問題研究会における報告論文を改訂したものである。

で検討してみよう。最後に、本稿の要旨をまとめ、むすびとしたい。

② 包括的所得税, 支出税, 最適課税ミックス

Ⅰ はじめに

(1) 包括的所得税

わが国の税制改革をめぐる昨今の論議は、少々近視眼的になっている。景気対策としての税制の役割と、政府の経済活動に必要な財源を調達するという税制本来の役割と、所得や富の再分配手段としての税制の役割とが整理されぬまま税制論議がなされてきた。景気浮揚を目指す所得税減税の財源として消費税増税の是非が、大きな論争点の一つであった。消費税増税に反対する人々は、消費税の逆進性を主張する。消費税悪税論が横行しているが、将来的に消費税を活かす道はないのか。本稿では、現行消費税について帳簿方式や簡易課税方式などを見直し純粋型付加価値税(VAT)にして、これに「負の人頭税」を併用した「累進VAT」という新しい支出税構想を提示し、この支出税体系について検討してみたい。

現行所得税の課税ベースをみると、Haig-Simons流の経済力増加説に基づく包括的所得[消費+純資産増加=非資産所得(賃金所得+非賃金所得)+資産所得]のうち、純資産増加の一部や資産所得の一部あるいは非賃金所得の一部が課税ベースに含まれていない。包括的所得税を支持する人々は、包括的課税ベースから分離され軽課ないし非課税扱いされる所得は課税ベースの浸食と考え、これを撤廃するとともに税収に占める包括的所得税のウェートを高めるような税制改革によって、公平も最善の意味での効率も改善できると主張する。

まず第2節で課税ベースの選択に関する基本的議論を素描したうえで、第3節では従来の支出税を整理する。第4節では、新しい支出税=累進VATのアイデアを提示する。そして第5節で、この累進VATの概要について、平成5年度の政府経済見通しと予算データに基づき数値

この典型的な例は、カナダのCarter Commission(1966)報告、Surrey(1973)の租税支出(tax expenditures:租税減免のうち「標準的で一般的に認められた基準となる租税構造」からの逸脱部分で直接的な政府支出として再構築できるもの)による議論、U.S. Treasury(1984)に基づくアメリカの1986年租税改革法である。この主張によると、公平面では、所得源泉を問わず等しい包括的所得を有する者に等しい租税支払を要求できるので水平的公平が高

められると同時に、より広い課税ベースに累進税率を適用できるので垂直的公平も高まる。効率面では、所得源泉に対する差別的取扱いや優遇的租税特別措置による資源配分の攪乱を除去できるだけでなく、税制の簡素化とともに課税ベースの拡大で税率構造全体を引き下げることができるので、経済効率が高まると主張される。

(2) 支出税

他方、Carter Commission (1986) から U. S. Treasury (1984) の期間においては、Meade Committee (1978) などを中心に、Kaldor (1955) 流の支出税を目指す租税改革論が台頭した。支出税を支持する人々は、公平面では個人の支払能力の尺度として所得より消費が望ましいとする。変動所得に左右される1年ごとの所得よりも生涯所得の方が、また潜在的な経済力を示す生涯所得よりも実質的な生活水準を示す生涯消費の方が望ましい尺度とするのが、支出税本来の考え方である。効率面でも最善の意味での効率基準でいうと、包括的所得税とは違って支出税は現在消費と将来消費に関する個人の選好を歪めず中立的である。

また経済安定成長の観点からも、貯蓄を非課税とすることで資本蓄積を促進できることや、所得税よりも一定税収の増減で民間支出抑制を増減できる純支出効果 [Kaldor (1955) のいう net expenditure restraining effect] をもつことで経済効率性を高めるので、支出税は所得税より望ましいと主張される。さらに、未実現キャピタル・ゲインの把握やインフレ調整などの問題は、包括的所得税の理念をそのまま実現することを難しくするのに対し、支出税ではほとんど問題とならない。この点で支出税の優位性があるとも主張されている。

(3) 最適課税ミックス

望ましい課税についての議論には、一定の税収を超過負担がゼロでない攪乱的な租税で調達せねばならない場合に、いかなる課税方法によ

れば最も超過負担を少なくしうるのかという最適消費課税の考え方もある。これは、次善の意味での効率基準に基づく議論である。所得税か支出税かの選択問題に関連する最適課税論は、賃金所得税と利子所得税の最適課税ミックスとして分析されている。この分析では、2期間のライフサイクル・モデルが使われる。

個人は、第1期で L 時間働いて得た賃金所得 wL と一括所得 y の合計で与えられる総所得 Y を、第1期 (現在) 消費 C_1 と貯蓄 S に配分する。第2期目は働かず貯蓄の元利合計 $S(1+r)$ で第2期 (将来) 消費 C_2 を行う。いま、比例賃金所得税率を t_w 、比例利子所得税率を t_r とする。このとき、個人の最大化問題は、

$$\begin{aligned} \max \quad & U(C_1, C_2, L_0 - L) \\ \text{subject to} \quad & C_1 + C_2 / [1 + (1 - t_r)r] \\ & - (1 - t_w)wL = y \end{aligned}$$

で示される。ここで $L_0 - L =$ 余暇である。

この個人の効用最大化を前提に、政府が必要税収 R を確保するという制約、

$$t_w \cdot wL + [t_r \cdot rC_2 / (1 + (1 - t_r)r)(1 + r)] = R$$

のもとで、⁽¹⁾個人の効用を最大化するように行動するとすれば、 t_w と t_r についての1階の条件を得る。その条件から、賃金率の補償された変化が現在消費と将来消費とに等しい比例的变化をもたらすとき、比例賃金所得税のみの体系が最適となる。一括所得 y がゼロの場合、 $t_r = 0$ で $t_w \neq 0$ の比例賃金所得税は比例支出税を意味する。

比例支出税率を t_c とすると予算制約式は、 $(1 + t_c)C_1 + [(1 + t_c)C_2 / (1 + r)] = wL$ で表される。つまり $C_1 + [C_2 / (1 + r)] = [wL / (1 + t_c)]$ となるので、比例支出税は比例賃金所得税とは $1 - t_w = 1 / (1 + t_c)$ あるいは $t_c = t_w / (1 - t_w)$ の税率調整で同値となる。

こうした最適課税ミックスの分析は、賃金所得税の引き起こす攪乱を利子所得税が相殺する可能性を認め、両税の効率的な税率関係が消費と労働供給の補償された価格弾力性に依存する

点を明らかにし、差別課税が次善の意味での効率の観点から望ましい可能性が高いことを示唆した。

3 従来の支出税

これまでの支出税には、古典的（標準型）支出税と前納型支出税（＝賃金所得税）の2つのタイプがある。Kaldor (1955) 流の古典的な支出税における課税ベースは、キャッシュフロー流入合計額から非消費的なキャッシュフロー流出合計額を控除して算定される。この算定方法で重要な役割を演じるのは、Meade Committee (1978) でいう登録 (registered) 勘定ないし U. S. Treasury (1977) の適格 (qualified) 勘定である。登録資産への繰入れは課税ベースから控除されるキャッシュフロー流出額となり、登録資産の取崩しは課税ベースに加えられるキャッシュフロー流入額となる。他方、登録勘定の借入はキャッシュフロー流入額、登録勘定における借入返済はキャッシュフロー流出額となる。登録資産・負債にかかる利子の収支はキャッシュフローの計算に含まれる。

この古典的支出税のメリットは、キャピタル・ゲインに関する問題を回避できる点とインフレ調整の容易さにある。他方、その大きなデメリットは、所得のみならず登録勘定の資産・負債を把握せねばならないという税務行政上の問題を抱えていることである。この税務行政上の問題を解決したのが、Andrews (1974) の前納 (tax prepayment) 勘定方式の考え方であった。

前納勘定は非登録勘定を意味し、課税ベースの計算におけるキャッシュフローの流出・流入に関係しない（非登録）資産・負債を定め、その資産・負債にかかる取引は課税ベースから除外する方式である。いま、すべての資産・負債を前納勘定とすると、その課税ベースは労働所得となる。一括所得がない場合、最適課税ミックスで論述したように、比例支出税＝比例労働所

得税である。これは、ライフサイクルの生涯課税での話である。もし資本市場が完全ではなく税率も時間とともに変化するような現実の世界では、この等価性は成り立たない。完全な前納勘定方式をとると、年々の課税ベースは消費とは異なるものになると同時に、キャピタル・ゲインの問題が再び生ずることになる。

そこで、U.S. Treasury (1977), Meade Committee (1978), Lodin (1978) は古典的支出税に前納勘定方式を加味した形の支出税体系を検討してきた。

4 新しい支出税＝累進 VAT

ここでいう新しい支出税とは、VAT に負の人頭税を併用した「累進 VAT」をいう。VAT のいわゆる逆進性を緩和するさまざまな方式は、U.S. Treasury (1984, Vol. 3 Value-Added Tax) で詳しく比較検討されている。この検討によると、所得に応じて減額される形の払戻し可能な税額控除 (a refundable tax credit) 方式が、ゼロ税率や軽減税率による逆進性緩和方式よりも望ましいと指摘されている。払戻し可能な税額控除方式をもつ VAT を、Kuttner (1987) は累進 VAT (a progressive VAT) と呼んでいる。1991年から実施されたカナダの GST (the Goods and Services Tax) は、非課税品目やゼロ税率品目の規定を持ちながらも、この方式を採用している。⁽²⁾

本稿でいう「累進 VAT」は、払戻し可能な税額控除額が全所得階層で個人あたり均一の累進 VAT で、累進的支出税の一種として位置付けるものである。

一般に累進・比例・逆進というとき、その定義には次の2つがある。

- 定義(A): $d [T(x)/Y]/dY > 0 \rightarrow$ 累進
 $d [T(x)/Y]/dY = 0 \rightarrow$ 比例
 $d [T(x)/Y]/dY < 0 \rightarrow$ 逆進
- 定義(B): $d [T(x)/x]/dx > 0 \rightarrow$ 累進
 $d [T(x)/x]/dx = 0 \rightarrow$ 比例

$$d [T(x)/x]/dx < 0 \rightarrow \text{逆進}$$

この定義の差は、平均税率の違いにある。通常よく用いられる定義(A)の平均税率は、 $T(x)/Y$ である。ここで、 x は個人の課税ベースで、 $T(x)$ はその納税額、 Y はその個人の所得である。定義(B)の平均税率は $T(x)/x$ である。定義(A)は、所得に占める納税額比率が所得とともにどのように変化するか問題にされる。言い換えれば、課税ベースと税率構造の両方が所得分配に及ぼす効果が問題とされる。他方、定義(B)では、課税ベース x に対する租税自体の税率構造が問題とされる。非課税品目がなく均一税率の純粋 VAT は、定義(B)では比例税だが、定義(A)では逆進税となる。

定義(A)での VAT の逆進性を緩和するためになされる措置は、専ら所得分配に及ぼす効果が問題とされてきた。VAT を比例支出税の一形態として捉え、その活用を検討したのは、Meade Committee (1978, ch.10) の2段階支出税構想である。それは、納税者の支出の基礎部分には100%資本支出控除の所得税か課税ベースの広い均一 VAT のいずれかを適用し、基礎部分を越える支出には登録勘定を使って所得から支出の課税ベースを算定する標準的な支出税を適用する構想である。基礎部分に VAT を適用する場合、非課税やゼロ税率の品目範囲を減少させるとともに、社会保障給付との調整をして基礎消費部分の VAT 支払額を相殺することも論及されている (Meade Committee, 1978, pp. 208-209)。

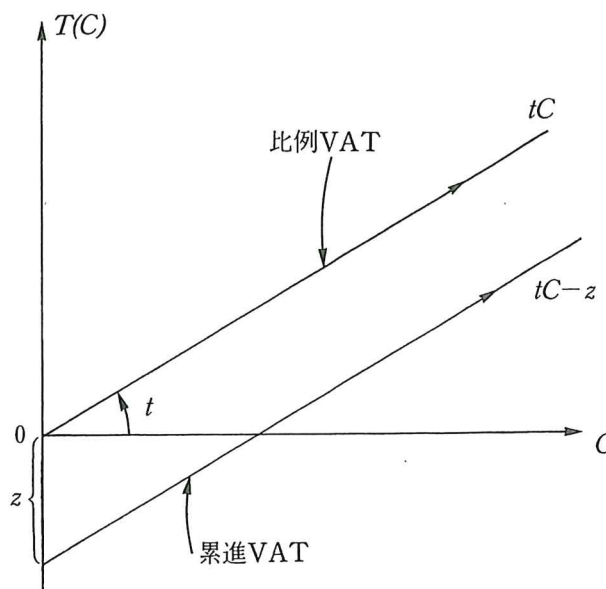
VAT に負の人頭税を併用した「累進 VAT」は、次の租税関数で示せる。

$$T(C) = tC - z$$

ここで、 C =消費、 t =税率、 z =定数である。定義(B)でいえば、 $z > 0$ のとき累進、 $z = 0$ のとき比例の消費税となる。VAT は $z = 0$ の比例消費税である。VAT に負の人頭税 ($-z$, $z > 0$) を併用すると累進消費税=支出税となる。縦軸に税額 $T(C)$ 、横軸に消費 C をとった図でみると、VAT は原点を通る傾き t の直線で表せ

る。この直線 tC を z だけ下方に平行移動させると、消費支出が高い人ほど高い平均税率が適用される累進 VAT の租税関数となる。

〈図〉



次に、ケインズ型消費関数 $C = a + b(Y - T)$ を想定し、 $T = T(C)$ が定義(A)の意味でいかなる税になるかみておこう。想定した租税関数と消費関数から

$$T = [bt/(1+bt)]Y + (at-z)/(1+bt)$$

が得られる。したがって定義(A)でいえば、 $z > at$ のとき累進、 $z = at$ のとき比例、 $z < at$ のとき逆進となる。つまり、負の人頭税額 z が、基礎消費 a に VAT の税率 t を乗じた額 at 以上であれば、本稿でいう累進 VAT はいかなる意味においても逆進的ではない。

この新しい支出税は、課税ベース C について納税者=個人ごとに把握する必要のある従来の支出税とは違い、個人の所得・資産情報は一切必要ない。消費支出した度に、税率 t の VAT が課税されるだけである。所得階層ごとに払戻し可能な税額控除額が異なる方式ではなく、すべての個人に一律 z の一括移転をする負の人頭税方式をとるので、払戻し段階でも個人の所得情報は必要ないのである。この累進 VAT の支出税では、所得税体系における資産所得の捕捉の難しさや職業による所得捕捉の差などの問題も

回避できる。この支出税体系は、理論的には個人所得税と法人所得税に代わりうるものである。

しかし、この支出税体系における大きな問題は、贈与や遺産などの移転支出が課税ベースに含まれない点である。生涯期間であれ一定期間であれ、次の関係が成り立つ。

$$\text{移転所得} + \text{非移転所得} = \text{非移転支出} + \text{移転支出}$$

U.S. Treasury (1977) は、移転支出を課税ベースに含めるかどうかで、含める支払能力消費 (ability-to-pay consumption) ベースと含めない生活水準消費 (standard-of-living consumption) ベースとに区分して議論している。従来の支出税体系では、移転支出を消費支出の一形態として扱い課税ベースに入れることもできれば、課税ベースに算入させずに別建の移転課税で処理することもできる。Kay and King (1978) は支払能力消費ベースを強調しているのに対して、U.S. Treasury (1977) は生活水準消費ベースをとる。Meade Committee (1978) も基本的には支払能力消費ベースを考えている。他方、累進 VAT では、生活水準消費ベースでしか課税できないので、移転支出は課税されない。したがって、移転された資産が処分され消費支出に向けられない限り、遺産による富の移転が非課税のまま何世代にもわたることにもなりうる。そこで、累進 VAT とは別個の何らかの資産移転税ないし資産税が、富の再分配手段として必要になるだろう。⁽³⁾

資産移転税ないし資産税については、①現行の相続税・贈与税を強化して活用するか、②富裕税のように金融資産も含めた資産（課税対象資産については登録資産勘定として資産把握をする）に対し時価評価課税をすることが重要となる。生活水準消費ベースの考え方との整合性を考えると、フローの消費支出ばかりかストックの資産保有も効用水準ないし生活水準を左右するので、登録資産時価評価課税が有力な候補となろう。

5 新しい支出税体系への道

わが国の現行所得税体系の大きな問題は、所得捕捉である。「……個人所得課税には所得捕そくの困難性という問題が伴い、多種多様な所得あるいは納税者間で実質的な公平を確保するには自ずから限界がある。これに対して、消費課税は消費という事実を捉えてこれに応じて比例的な負担を求めるものであり、水平的公平の確保に資するものと考えられる。したがって、税制全体としての実質的な負担の公平を高めるためには、消費課税のウェイトを高め、所得・消費・資産等の間でバランスをとることにより国民が公平感を持って納税しようとするような税体系を構築していくことが必要である。」と税制調査会 (1993, pp. 10-11) はいう。

わが国の税制を累進 VAT 中心の新しい支出税体系へ向けて改革するとき、その第 1 歩は、まず所得課税のウェイトを下げ消費税のウェイトを高めることである。現行消費税のまま税率アップすることは、定義(A)の意味での逆進性の問題から政治的意思決定の場で、国民から受け入れられない。そこで、VAT に負の人頭税を併用した「累進 VAT」の形に消費税を変えることが、重要となる。なぜ所得階層ごとに払戻し税額控除額を変化させる「負の所得税」を採用しないかは、支出税体系という筋論だけではない。消費税のウェイトを高めることの必要性は、いわゆるクロヨン問題やキャピタル・ゲインの問題がもたらす所得課税の不公平が、そもそも所得を捕捉することの困難さから生じているという認識に基づいている。不完全な所得捕捉に基づき、払戻し税額控除額を算定することは、不公平を助長するだけである。これに対し、ここで提案する負の人頭税を併用した「累進 VAT」は、所得捕捉が一切不要である点にその長所がある。

以下では、平成 5 年度の政府経済見通しと予算データに基づき、この「累進 VAT」の概要を

数値で示しておこう。

① 現行消費税の課税ベース

消費税(消費譲与税を含む) 課税ベース(C)

平成5年度 68,220億円 ÷ 3% = 227.40兆円

② 国民1人あたり負の人頭税額 $z = at$ の設定

クロスセクション分析によるケインズ型消費関数の推計から基礎消費を求めることもできるが、ここでは生活扶助の予算データから基礎消費を設定しよう。

平成5年度予算の生活扶助標準1級地-1の3人世帯で月額153,265円をもとに、1人あたり生活扶助年額を求めると、

$$\begin{aligned} 1人あたり年額 &= 153,265円 \div 3人 \times 12月 \\ &= 613,060円 \end{aligned}$$

から、基礎消費 $a = 62$ 万円と仮定して、 $z = 62t$ 万円と設定しよう。ここで、 $t = \text{VAT}$ 税率である。

③ 負の人頭税にかかる払戻し額総計 Σz

平成5年度総人口

$$12,480万人 \times 62t \text{万円} = 77.38t \text{兆円}$$

④ 1人あたり負の人頭税額 $62t$ 万円の累進VATで平成5年度の消費税収入予算6.822兆円を調達するとき、現行消費税の課税ベース(C)をもつVAT税率を算定すると、

$$\Sigma T(C) = \Sigma (tC - z) = t \Sigma C - \Sigma z = t[\Sigma C - \Sigma (z/t)]$$

したがって、

$6.822 = t(227.4 - 77.38) = 150.02t$ より、 $t = 4.55\%$ となる。このとき、負の人頭税額 $z = 62$ 万円 \times $4.55\% = 28,210$ 円である。注(2)でみたカナダのGSTの控除税額は198カナダドル = 15,840円(1カナダドル \approx 80円で換算)であるので、試算の負の人頭税額は、カナダのGST税額控除額のおよそ1.8倍相当である。

⑤ 1人あたり負の人頭税額 $62t$ 万円の累進VATで今回の所得・住民税減税5.47兆円を調達するときのVAT税率の引き上げ分を、平成5年度のデータで計算すると

$$5.47 = 150.02t \text{より、} t = 3.65\%$$

を得る。仮に4年間でこの減税財源を調達すると、単純計算すれば $3.65\% \div 4 = 0.91\%$ アップで足りる。この分を織り込むと累進VAT税率は、

$$t = 4.55\% + 0.91\% = 5.46\%$$

となるので、5.5%の税率で十分賄える。この0.91%分については、5年目以降、法人税ないし所得税の減税財源に振り替えることもできる。

⑥ 平成5年度の法人税収入予算額15.95兆円を前述の累進VATで調達するときの税率は、

$$15.95 = 150.02t \text{より、} t = 10.6\%$$

である。この分まで累進VATで賄うならば税率は、

$$t = 5.5\% + 10.6\% = 16.1\%$$

となる。上記⑤の0.91%分についての5年目以降の減税分を差し引けば、

$$t = 16.1\% - 0.91\% = 15.19\%$$

が、5年目以降の税率となる。包括所得税体系に比べると、支出税体系における法人税の意義は極めて低く、税収確保がその存在意義に過ぎないといわれている。さらに現行法人税の課税所得は、企業会計原則による税引前当期利益に税法上の益金と損金の算入や不算入の修正を加えて導出される。この確定決算主義は、現行法人税のさまざまな問題をもたらしている。

赤字法人の存在も、課税所得の基礎となる当期利益が、その算定過程における費用の計上いかんで縮小されうることにも関係する。消費税導入の経緯で、インボイス方式が事業者側の政治的な受容を得られなかったのも、消費税のインボイスによって正確な当期利益が税務当局に捕捉されるという危惧が事業者側の一部にあったからであろう。

現行法人税をそのままにして、現行消費税だけについて帳簿方式や簡易課税方式などを見直すことは、実質が伴わず租税回避への経済資源投入が増大することになる。そこで、税制における消費税のウェイトを上げる際には、法人税のウェイトを下げるのが合理的となる。

⑦ さらに、平成5年度の所得税収入予算額27.05兆円を前述の累進VATで調達するときの税率は、

$$27.05 = 150.02t \text{ より、 } t = 18.0\%$$

である。現行消費税収入+今回の所得・住民税減税財源分(4年間で返済)+法人税廃止分=16.1%に、所得税廃止分を加算すると、

$$t = 16.1\% + 18\% = 34.1\%$$

となる。

⑧ 負の人頭税額は、その算定の基礎となる基礎消費 a について物価スライドで毎年調整することで、税率 t を変えずに自動的に物価調整することもできるのである。

⑨ 負の人頭税の実施については、市町村の主管税務署において住民票と引換に交付国債を発行するシステム等を工夫することで比較的容易に対応できよう。ただし、この目的の住民票交付には、本人確認の作業や特別な票紙を使うなど市町村の事務権限との調整を含め、今後の検討が当然必要となる。

だが国民にとっては、住民票の個人情報、他の納税者番号に伴う個人情報よりもプライバシー等の点で開示しやすい。さらに、このシステムは税金を取るためではなく税金を払戻しするためのものなので、住民票の個人情報を開示したくない者は払戻しを受けられないだけで情報開示の選択権をもっている。この点で、納税者番号制のシステムとは大きく異なるのである。

⑥ むすび

本稿では、VATに負の人頭税を併用した「累進VAT」という新しい支出税について検討してきた。この新しい支出税の長所は、①所得税の抱える所得捕捉の困難性から生じる問題をほぼ解決できる、②現行消費税のいわゆる逆進性の問題も解決できる、③景気対策としては、税率変更をしなくとも簡単に「負の人頭税」額 z を調整できるし、Kaldor(1955)のいう純支出効果が所得税よりも大きく効果的である、④家族

構成に対する税制の中立性を高められる、⑤法人税や所得税にかかる納税コストを削減できるなど多く考えられる。他方、この支出税では、資産移転などが消費支出に振り向けられるまで移転支出に課税できないので、資産課税を併用することが必要となる。

現行の所得税中心税制で、垂直的公平と水平的公平を達成しようとする、納税者番号制のもとで所得捕捉を強化したり資産取引まで把握する必要があるために国家の課税権が強まり、国民が政府の監視下に置かれてしまう恐れがある。これに対して新しい支出税体系では、国民は政府の経済活動に必要な財源をVATで消費支出の度に支払っている、国民が政府の活動を監視する立場となり、納税に見合った公共サービスを受けているかどうかを国民がチェックすることになる。

とはいえ、この新しい支出税体系では、VATの納税義務者である事業者が消費者から預かった税金を正しく納税するシステムを強化する必要がある。と同時に、資産時価評価課税のために登録資産勘定をモニターする仕組みも工夫することが必要となるかもしれない。いずれにせよ、VATに負の人頭税を併用した「累進VAT」を中心とした新しい支出税体系をさらに検討する価値は、少なくないのである。この累進VATを中心とする新しい支出税体系の検討を深化させることを提案し、本稿の結論としたい。

〈注〉

*黒川和美、油井雄二、馬場義久、森信茂樹の各氏より有益なコメントを頂きました。また、カナダ大使館の舟越聖述氏よりカナダGSTの貴重な資料を頂きました。ここに感謝申し上げます。

(1) この左辺第2項は利子所得税収で、 $\{C_2/[1+(1-t)r]\}-C_2/(1+r)$ より得られる。

(2) カナダのGSTは税率7%の付加価値税の一種で、Canada, Department of Finance(1990)によると、次のような非課税品目、ゼロ税率品目、払戻し可能な税額控除方式をもつ。

・非課税品目

不動産(中古住宅, 住居家賃, 農地の個人用宅地への転換), 医療サービス, 教育サービス, 養護介護サービス, 司法扶助サービス, 公共部門の財・サービス, 国内金融サービス, フェリー・道路・橋の交通サービス

・ゼロ税率品目

処方薬, 医療器具, 基本的な食料雑貨類, 農産物・水産物, 輸出, 旅行サービス, 輸送サービス, 国際機関の財・サービス, 国外金融サービス

・払戻し可能な税額控除方式

所得税法第122.5条で, 当初の年当り控除額は以下のように規定されていた。ただし()の数値は, 大蔵省資料によるもので, 物価スライドされた1992年の控除額である。

個人=190 (198) ドル, 配偶者=190 (198) ドル, 子女等=各100 (105) ドルである。配偶者がいない者は, 当該個人の所得のうち6,169 (6,456) ドルを超過する部分の2%を, 最高100 (105) ドルまで追加控除できる。また, 個人の総控除額は, 当該個人とその定められた家族関係者の総所得が24,769 (25,921) ドルを超過する場合, 当該超過分の5%だけ減額される。GST 税額控除は, 申請を行う課税年度の所得税額と相殺することはできない。申請を行う課税年度の翌年以降, 4半期ごとに控除税額の4分の1が還付される。

以上のような逆進性の緩和措置を内包する GST の 1992-93の年度における純税収は, Canada, Department of Finance (1994) によると, GST 総収入188億ドル-公共部門等への GST 払戻し14億ドル-GST 税額控除25億ドル=149億ドルである。また同年度における GST の徴税コストは, 4億ドルと推計されているが, 上の数値には考慮されていない。

- (3) もし消費支出が所得だけでなく資産にも依存するような資産効果があるとすれば, 資産に応じた消費部分は VAT が課されるので, 資産課税はその分だけ軽減しうるであろう。これは, 消費関数の実証分析に係る問題である。

〈参考文献〉

- Andersson, K. and E. Norrman (1987), *Capital Taxation and Neutrality*, Lund.
- Andrews, W.D. (1974), "A Consumption-Type or Cash Flow Personal Income Tax," *Harvard Law Review*, 87, 1113-1188.
- Andrews, W.D. (1980), "A Supplemental Personal Expenditure Tax," in Pechman (ed.) (1980).
- Bradford, D.F. (1980), "The Case for a Personal Consumption Tax," in Pechman (ed.) (1980).
- Bradford, D.F. (1987), "On the Incidence of Consumption Taxes," in Walker and Bloomfield (eds.) (1987)
- Canada, Department of Finance (1990), *Goods and Services Tax: Explanatory Notes to Bill C-62 as passed by the House of Commons on April 10, 1990*.
- Canada, Department of Finance (1994), *Basic Facts, Government Revenues in Canada*.
- Carter Commission (1966), *Report of the Royal Commission on Taxation, Vol. 3, Taxation of Income*, Queen's Printer.
- Graetz, M.J. (1980), "Expenditure Tax Design," in Pechman (ed.) (1980).
- 藤田晴 (1992), 『所得税の基礎理論』中央経済社。
- 石弘光 (1991), 「VAT その後」『フィナンシャル・レビュー』No. 20, 1-10。
- 石弘光 (1993), 『利子・株式譲渡益課税論』日本経済新聞社。
- Kaldor, N. (1955), *An Expenditure Tax*, George Allen & Unwin, 時子山常三郎訳『総合消費税』東洋経済新報社, 1963.
- Kay, J.A. and M.A. King (1978), *The British Tax System*, Oxford University Press, 田近栄治訳『現代税制の経済学』東洋経済新報社, 1989.
- Kuttner, R. (1987), "The Liberal Case for a Value-Added Tax," in Walker and Bloomfield (eds.) (1987).
- Lodin, S-O. (1978), *Progressive Expenditure Tax-an Alternative?*, LiberFörlag.

- Meade Committee (1978), *The Structure and Reform of Direct Taxation*, George Allen & Unwin.
- Mieszkowski, P. (1980), "The Advisability and Feasibility of an Expenditure Tax System," in H.J. Aaron and M.J. Boskin (eds.), *The Economics of Taxation*, Brookings Institution.
- 宮島洋 (1986), 『租税論の展開と日本の税制』日本評論社.
- Musgrave, R.A. (1975), "Problem of the Value-Added Tax." *National Tax Journal*, 25, 425-430.
- 大蔵省編 (1993), 『財政金融統計月報』Nos. 492, 493, 大蔵省印刷局.
- Pechman, J.A. (ed.) (1980), *What Should be Taxed: Income or Expenditure?*, Brookings Institution.
- Surrey, S.S. (1973), *Pathways to Tax Reform: The Concept of Tax Expenditures*, Harvard University Press.
- U.S. Treasury (1977), *Blueprints for Basic Tax Reform*, U.S. Government Printing Office.
- U.S. Treasury (1984), *Tax Reform for Fairness, Simplicity and Economic Growth, 3 Vols.*, U.S. Government Printing Office.
- 横山彰 (1993), 「企業税制の問題点と今後」加藤寛編 『企業と政治経済』(21世紀へのニュー・マネジメント第3巻), 総合法令.
- 横山彰 (近刊), 『財政の公共選択分析』東洋経済新報社.
- Walker, C.W. and M.A. Bloomfield (eds.) (1987), *The Consumption Tax: A Better Alternative?*, Ballinger Publishing.
- 税制調査会 (1993), 『今後の税制のあり方についての答申——「公正で活力ある高齢化社会」を目指して——』

