

# 税制のグランドデザイン

## — 基本的な改革の視点からの試論 —

矢野 秀利

### On the Grand Design of Tax System

— A tentative plan from the view of fundamental reform —

Hidetoshi YANO

#### abstract

The purpose of this paper is to present a framework to examine the fundamental tax design and a future grand tax design with reference to studies in certain developed countries. So far, majority of the studies on the tax reforms has been approached ad hoc. This situation may have some risk from the strong political powers of many rent seekers. Therefore, it is necessary to provide an overview of the tax system as a whole in order to construct a good system. Recently we can see researches on tax design in U.S.A. and Europe. Hence we start with a discussion of the principle of taxation, for example, efficiency, fairness, simplicity, and transitional problems. After that, we propose a tentative tax system in relation to some main taxes, i.e. income tax, consumption tax, and corporation tax. We try to construct consistently the ideal features of a future tax system that is based on the consumption tax by using the two period life cycle model.

Keywords: tax base, design and reform, comprehensive income tax, consumption tax, corporation tax, principle of taxation, efficiency and equity, simplicity, dual income tax, life cycle model, expenditure tax

#### 抄 録

この論文の目的は基本的な税制のデザインを構築するためのフレームワークの提示と、先進国の多くの研究を参考にして将来の税制のグランドデザインを示すことにある。これまでの税制の研究の主流は個別的な（アドホック）なものであった。この状況では個別の利害や利得（レント）を追及する大きな発言力や権力によって税制が左右される危険性がある。それゆえ、望ましい税制を構築するためには税制を全体的に概観する必要がある。最近、欧米ではタックス・デザインを強く意識した研究が提示されてきている。そこで、まず効率性、公正、簡素、そして移行期の問題といった課税原則から議論を始めて、その後、基幹税（所得税、消費税、法人税）の相互の関係から、消費税を中心に据えた一つの将来の望ましい税制の姿の構築を試みることにしたい。分析のフレームワークには2期間ライフサイクル・モデルを用いて、

---

本稿は2011年度の大阪府地方税財政制度研究会、及び2011年7月の第50回東西合同研究会（ともに今回で終了）に提出した報告をもとに加筆、修正したものです。両研究会の大阪側の宮本憲一、斎藤慎、中井英雄、木村陽子、田中治、林宏明、玉岡雅之、戸谷裕之の各先生、東西合同研究会の東京側の林健久、貝塚啓明、林正寿、横山彰、堀場勇夫の各先生他のメンバーの方々からのコメントに感謝いたします。さらにはGuy Gilbert教授（École normale supérieure de Cachan）からは最近の税制、付加価値税の動向や考え方をご教示いただきました。

税制を統一的にみていくことにする。

キーワード：課税ベース、デザインとリフォーム、包括的所得税、消費税、法人税、課税原則、効率と公正、簡素、2元所得税、ライフサイクル・モデル、支出税

## 1 はじめに：税制への視点

これまでの多くの租税理論研究では個々の税制の規範的、実証的研究が主流であったといつてよいであろう。所得税の帰着分析、転嫁論、最適課税、法人税の転嫁・実証分析、消費税の帰着分析、最適物品税等で示されるようにアドホックな分析であり、ピースミールな政策であったようである。それぞれに優れた研究がなされてきたが、税制全体をどう考えるかはあまりにも大きな問題であるために荒唐無稽と排除されるか、大胆過ぎる試みとして躊躇されてきた。

日本の税制において税制全体へのデザインと考えられるのは、1949年のシャウプ勧告、1986-87年の「税制の抜本的改革」とそれに続く「消費税」の導入であろう。これら以外の改革、改正（案）は現状の税制をもとにしたピースミールな変更、あるいは調整である。税制の微調整を続けることはある意味ではわずかながらの利害調整であり、そこでは往々にして利害関係者やロビーストの強い働きかけで、わずかずつではあるが、個々の税制がバラバラに変更され、税制全体としてバランスを欠くものになっていく恐れがある。個別税制のベクトルは異なり、全体として望ましくない方向に税制が歪められることにもなる。このような懸念は最近の研究においても表明されてきていて、デザインという観点から税制全体を見直すべきであるという議論が出てきている<sup>1)</sup>。

本稿は、日本の税制を基本としながら今後の税制のあり方を、基幹税の配置という観点から考察する試みを示したものである。はじめに日本の税制を取り巻く制約条件、課税原則および税制分析のフレームワークを示し、次に2期間ライフサイクル・モデルを用いて基幹税を定式化する。そして消費税を中心にして、所得税との関係を考察して、一つのあべき税制の試みを示す予定である。

さて、これからの日本の税制のフレームワークを考えるにあたっての、主要な制約条件は以下の4点であると考えられる。

(1) 高度な国際競争下にある経済

オープンな国際経済の中で一国だけで独自の税制を組み立てるのは困難になりつつあり、ここからは法人税に対する日本独自の政策は困難になる。社会保険料についても同様である。所得税においても、人材の流出が進みつつあるので他の先進国とほぼ同様な税制が求められることになる。

(2) 高齢社会に耐えられる税制

高齢化に伴う財政支出と税源のあり方が制約条件になり、とりわけ勤労世代の人口減少により、財源として給与所得課税重視の政策はとりにくくなる。世代間の負担の公平のあり方が重視されることになり、税か社会保険料かの選択、および消費税の配置が大きな課題になる。

(3) 国と地方の関係性

税制を中心に全体の財源配分をどうするか。この議論の前提として「地域の均衡ある発展」を財政的に維持するのか、放棄するのか、が重要になる。また、近い将来の財源論としては法人二税と地方消費税のあり方をどうするかが課題となる。

(4) 財政のインバランスの解消

大幅な単年度財政赤字と大量の累積国債の存在である。公債の信認がどの程度維持できるのか。国債の暴落が近い将来のものであるならば、現状のような公債依存は不可能になり、そのことが税制への大きなインパクトになる。

以上の制約条件を背景としながら、税制のあるべき姿を考えてみるというのが本稿の意図である。そこでまずは税制への視点である租税原則を振りかえってみることにしたい。

税制の優良、可否を判断する基準は、古典的には様々な分類があるが、現代では3つないしは4つの観点から評価することが一般的である。すなわち、

- ① 効率性基準（経済的な中立性）
- ② 公平性基準、あるいは公正
- ③ 簡素の基準

の3つとなる。さらには、④成長、あるいは⑤移行期の問題が追加されることになる。上

記の3つの基準はそれぞれ独立しているようにみえるかもしれないが、互いにトレードオフの関係になることもある。とりわけ①効率性と②公平性、②公平性と③簡素は相反することが一般的である。簡素の基準は税率構造の簡素化も含むことがあるので、効率性の基準に含まれるとみなすことも可能であるし、あるいは、税務行政上の問題を含むので、理論的には切り離して考えるべきことかもしれない。

①と②のトレードオフにおいては、ある種の公平性の基準が社会的に決定されたものとして、そのうえで効率的な税制を組み立てるという妥協案になる。④成長はある意味では長期の資源配分の問題（効率性）として捉えられることになるかもしれない。⑤移行期の問題は、税制が大きく変更されるときには税制の変更によって大きな利害対立が発生するために利害をどのように調整するかということである。今後の消費税率の変更においては大きな課題になる。このときに移行期において単に現状からの各人（各グループ）の得失の観点から考察するのか、それともあるべき税制の観点から移行期の得失を考察するのかでは政策提言の内容は変わってくることになる。

例えば、消費税（付加価値税 VAT）を支持する人びとは、消費税は租税システムの簡素さに利点があり、貯蓄・投資の促進、そして中長期的には安定した税収の確保にかなうと考える。消費課税では包括的な一般消費税がこれに最もふさわしいとし、現行の所得税に替えて消費税を中心的な税制にすべきであると主張する。

一方、所得税支持者は、公平性の観点を重視し、消費税の逆進的税負担を最大の根拠にして消費税の拡大に反対する。また、消費税はマネー・マシーン（あるいは tax machine）として大きな政府をつくることになり<sup>2)</sup>、また、消費税では徴税・納税事務の煩雑さを理由に中小事業者の負担増が税制の簡素さに反すると主張する。これらの点が1980年代の合衆国での一連のレーガン税制改革論議において、付加価値税 VAT（消費税）の導入に消極的になった論拠であった<sup>3)</sup>。また、合衆国の場合には、申告所得税制がうまく機能しているので所得税に対する実務上の問題点は少ないし、小売売上税についても脱税等の問題も少なく、さらに税務申告の不正を事業者間でクロスチェックできる VAT の機能を必要としていないという意見もあった。合衆国の保守派には VAT がマネー・マシーンとなって財政支出の拡大になり、大きな政府をつくりだすおそれがあるので、VAT の導入に慎重になる意見もある。もちろん、所得税、支出税支持者は、VAT の負担の逆進性が問題であるとして VAT の導入に消極的になった。

## 2 課税ベース：基幹税の配置

何を課税ベースとすべきか、これは租税論の大きな課題である。古くはホップス<sup>5)</sup>、ミルの消費課税への支持もある。現代では、基幹税の選択肢としては所得、消費、資産があげられるが、このうち所得課税は、所得税と法人税で構成されることになる。米国を除けば、法人税は企業課税というよりも所得税の前取りという位置づけであると解釈しているので、さらなる分類としては、所得課税は勤労所得と資産性所得（資本所得）の2つに区分することになる。資産性所得は背後に有形の資産の保有を前提にしている場合が多いが、のれん等の無形の資産も資産所得を生み出すので厳密に資産性所得を定義付けるのは難しい。また、資産そのものへの課税は、資産の保有、資産の譲渡・相続をタイミングにしているストック課税であり、フローに毎期、賦課する所得や消費への税とは基本的に異なる。

以下では、課税ベースの選択肢は、所得への課税、消費への課税の2つになり、資産への課税はこれら2つを補完することになるという立場から説明していくことになる。

## 3 基幹税のタイミングと課税ベース

フローとストックの関係から課税のタイミングと課税ベースを理解するために、次の図1を用いる。図1は課税が存在しないときの一連の資金（所得、消費、資産）の流れである。人々は、労働所得  $wL$  ( $w$ : 賃金率、 $L$ : 労働時間) と資本（資産）所得  $rK$  ( $r$ : 資本収益率、 $K$ : 資本ストック) を所得  $Y$  として受け取り、これを消費  $C$  と貯蓄  $S$  に振り分ける。貯蓄  $S$  は資産の追加分 ( $\Delta K$ ) として蓄積され、ここからさらに次期の資本所得  $r(K + S)$  を生み出す。もちろん資本（資産）が移転されれば資産譲渡となり、譲渡所得、あるいは相続財産所得になる。

この枠組みのなかに税制を導入して、課税ベースのとらえ方を整理してみることにする。もし所得が正確に捕捉されるならば、すべての所得を合算して課税することが公平性の観点からは望ましい。そのときに適用される税率がどうであれ、とにかくすべての所得を合算して統一的な税率を賦課するという立場が、包括所得税（総合課税）ということになる。消費税、あるいは支出税を全面的に適用するのであれば、貯蓄  $S$  部分は課税されずにまた資産からの所得にも課税されずに完結する。

実際には、所得に課税し、所得だけでは税収、所得の捕捉の点で不十分、あるいは所得だけに高度の税率を賦課することは困難であるので、消費にも課税している。つまり所得税の補完措置としての消費税、あるいは消費税の補完措置としての所得税という選択肢に

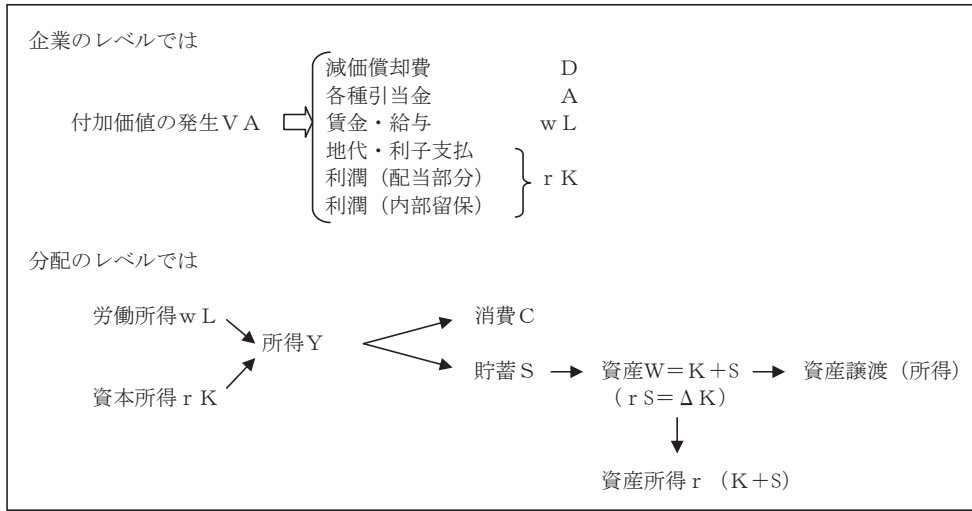


図1. マネーの流れ

なる。

次に、図1をもとに課税ベースと課税のタイミングをもう少し説明してみる。

(1) 包括的所得税：ハイグ＝サイモンズ (Haig-Simons, 以下 H-S で示す) の包括的所得概念 (発生主義)

包括的所得 (= 収入)  $R$  には労働所得  $wL$ 、資本所得  $rK$ 、そして貯蓄  $S$  から利子所得  $rS$  が課税ベースに入る。ただし、 $rS$  は次期の課税ベースになる。ここで、 $w$  は賃金率、 $L$  は労働量、 $r$  は利子率 (= 資本のレンタル価格 = 資本収益率、利潤率とみなす)、 $K$  は資本量とする。(以下、 $R_1$ 、 $R_2$  は収入  $R$  を2つに分けたときの単なる指標として用いる。)

所得の分配段階での第1期目の収入  $R_1$  は

$$R_1 = wL + rK = Y = C + S \tag{1}$$

資本  $K$  が次期へそのまま維持されるならば、資産  $W = K + \Delta K$  となり、第2期目の収入  $R_2$  は

$$R_2 = r(K + S) (= K + \Delta K) \tag{2}$$

となる。これらに包括的所得税率  $t$  を課すと、包括的所得税ではすべての発生所得を課税対象にするので

1期目には

$$T_1 = t \quad R_1 = t(wL + rK) = tY = t(C+S) \quad (3)$$

2期目には

$$T_2 = t \quad R_2 = t \times r(K+S) = tr(K+\Delta K) \quad (4)$$

生涯の税負担 T は

$$T = T_1 + \frac{T_2}{(1+r)} = t(C+S) + \frac{tr(K+S)}{(1+r)} = t \left[ C + \frac{rK}{(1+r)} + S + \frac{rS}{(1+r)} \right] \quad (5)$$

となり、貯蓄への二重課税がなされていることが示される。支出税論者からは、1期目の貯蓄課税  $tS$  と2期目の貯蓄からの利子収入  $rS$  への課税  $trS$  が二重課税として問題視されることになる。なお、包括的所得税において、 $H - S$  的概念を忠実に守るのであれば、所得  $Y$  にはあらゆる所得が、つまり実現していない所得もFRINGEベネフィットも合算されていることを意味する。この点が包括的所得税の実際的な問題点の一つとなる。

## (2) 2元所得税、あるいは分離課税 ( $t_i$ $i=1,2$ は税率)

労働所得  $R_1$  と資本所得  $R_2$  に異なる税率で課税することになるので、課税は次のとおりである。

$$\begin{aligned} R_1 = wL & \quad \leftarrow t_1 \\ R_2 = rK & \quad \leftarrow t_2 \end{aligned} \quad (6)$$

一般に、 $t_1 > t_2$

つまり、資本所得  $rK$  と労働所得  $wL$  を分離して課税し、これまでの通説としては労働所得へは資産所得よりも低い税率を適用すべきあると考えられてきた。しかし、北欧のような最近の新しい傾向の課税方式では労働所得に資本所得よりも高い税率を適用する。また、資本所得を2種類に分離して、平均的な収益率をもたらす資本所得と平均的な収益率を超えた収益の資本所得に分類して、前者には資本所得税を、後者については労働所得と合算して課税する概算所得税にするという考え方もある<sup>4)</sup>。

(3) 支出税 (直接消費税=貯蓄控除型所得税)

支出段階で課税するので課税ベースは

1 期目には

$$R_1 = Y - S (= C) \tag{7}$$

2 期には、貯蓄されたものがすべて支出されるならば

$$R_2 = rS \tag{8}$$

も支出された段階で課税ベースに入る。税率は各人の消費額に応じて累進税率で課税する考えであるが、フラットな税率を適用する考え方もある。各個人は生涯の所得を予想して消費額を生涯の税率に応じて調整していくことになる。各個人は、生涯の税負担を最低にするように消費パターンを決定することが予想される。高度な累進税率が適用され、当該個人の生涯の所得が変動する場合には、各個人の税負担調整の行動が活発になる。

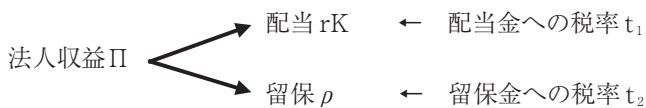
(4) 消費税 (付加価値税)

課税ベースは消費段階の消費であるので、毎期の消費額に課税する。(消費額が税込みであれば税率は  $t/1+t$  となる)

$$\begin{aligned} R_1 &= tC_1 (= Y - S) \\ R_2 &= tC_2 (= (1 + r) S) \end{aligned} \tag{9}$$

(5) 法人税

法人の収益  $\Pi$  (= 付加価値  $VA$  - 労働所得  $wL$  - 利子支払  $rK_1$  - 地代  $rK_2$  - 減価償却費  $D$ ) (各種引当金は省略。資本に対する支払である利子率、地代、利潤率はすべて収益率  $r$  に均衡していると仮定する) を課税ベースとする。つまり、この法人収益  $\Pi$  が法人税課税ベースになり、この  $\Pi$  が配当金  $rK$  と留保  $\rho$  に充てられる。



現行の法人税の課税ベースは、収益  $\Pi = rK + \rho$  への比例税率 (原則) となる。このう



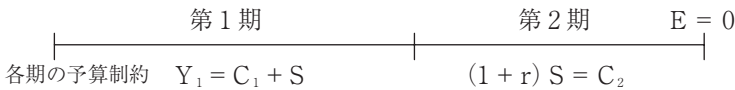
ち  $rK$  は法人税課税後、個人の配当所得となり、さらに所得税が賦課されることになる。

#### 4 2 期間モデルにおける課税ベースとタイミングの比較

上記の説明をモデルを用い説明することにしよう。以下では2期間生きる代表的個人を想定して、1期目には働いて1期目の所得  $Y_1 = wL$  を得てこれを1期目の消費  $C_1$  と貯蓄  $S$  にあてる。2期目には労働所得はなく、1期目の貯蓄  $S$  と利子所得（資本所得）をすべて2期目の消費  $C_2$  にあてはめるものとする。ここでは遺産  $E$ （これは消費税の説明で復活する予定）はないものとし、また1期間の利率（収益率）は  $r$  とし変化しないものとする。なお、以下では分析や思考のフレームワークを示すことを趣旨としているので、個人の効用関数を与えて最適消費を解き、その中で課税の効果を分析する比較静学分析や2期間モデルでの動学分析は省略する。

##### (1) 基本モデル：初期資産 $W_0 = 0$ のケース

下図のような2期間ライフサイクルモデルの中で第1期の所得  $Y_1$  を2期間の消費配分する個人を想定し、遺産は当面ゼロとする。



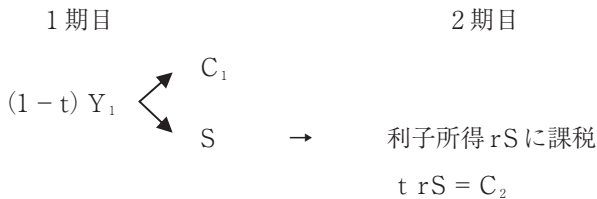
2期間の予算制約式は、税制を考慮しないときには以下のとおりになる。

$$C_1 + \frac{C_2}{(1+r)} = Y_1 \quad (10)$$

これが今後の基本式となり、この中に税制を導入していくことになる。

##### (2) 包括的所得税の場合：包括的所得税率 $t$

毎期の所得に課税することになる。



2 期間の予算制約式は

$$C_1 + \frac{C_2}{[1+r(1-t)]} = (1-t)Y_1 = (1-t)wL \quad (11)$$

このときに生涯の課税額  $T$  は

$$T = tY_1 + \frac{trS}{(1+r(1-t))} = twL + \frac{trS}{(1+r(1-t))} \quad (12)$$

つまり、1期目の所得  $Y_1$  と利子所得  $rS$  に対する課税額である。このうち利子所得についてはすでに貯蓄  $S$  には課税している ( $tY (= C_1 + S)$ )。これが貯蓄に対する二重課税という批判である。また、2期間の消費配分上、割引率に所得税率が作用しているので、人々の生涯の消費配分 ( $C_1, C_2$ ) に歪みを与えることにもなる。つまり、効率性の観点からは望ましくない効果を与える。

### (3) 賃金所得税

$Y_1$  のみに課税、つまり賃金所得  $wL$  に課税することになるので、

$$T = tY_1 = twL \quad (13)$$

$t$  の最終的効果としては労働供給の価格（賃金率）弾力性の大きさにより、税率  $t$  は労働供給に影響を与えることにはなる。

### (4) 支出税

支出した消費額に課税するので

$$\begin{array}{ll} \text{第1期目の税} & \text{第2期目の税は} \\ tC_1 = t(Y_1 - S) & tC_2 = trS \end{array}$$

つまり生涯の税負担は

$$T = tC_1 + \frac{tC_2}{(1+r)} = tY_1 = twL \quad (14)$$

となる。(13) 式との比較からわかるように支出税は賃金所得税に一致し、貯蓄に対する二重課税は回避される。労働供給については賃金税と同じ効果になる。ここから支出税は賃

金税と同じとみなすことができる。しかし、1期目と2期目の税率が異なる場合には、税負担は個人の消費行動によって異なる可能性がある。

(5) 消費税（付加価値税）：税率  $t$  が不変とすると

第1期目の消費に対して	第2期目の消費に対して
$tC_1$	$tC_2$

生涯の税負担  $T$  は

$$T = tC_1 + \frac{tC_2}{(1+r)} = t\left(C_1 + \frac{C_2}{(1+r)}\right) = tY_1 = twL \quad (15)$$

消費税は賃金税に等しくなる<sup>6)</sup>。実質的な税負担は支出税と同じになる。ただし、これは労働供給が非弾力的である限りにおいて成り立つ。消費税率が1期目と2期目で異なる場合には生涯の消費税負担と賃金税負担は異なることになる。

(6) 分離課税の問題

このモデルで考えると、所得  $Y$  が労働所得のみで構成されているときには  $Y = wL$  に対しては  $t_1$  の税率で課税し、資本所得（資産所得 = 利子所得） $rS$  に対して  $t_2$  の税率を課すことになる。

生涯の税負担  $T$  を計算すると、

第1期目	第2期目
$(1 - t_1) Y_1 = C_1 + S$	$(1 + r(1 - t_2)) S = C_2$
1期目の税は $t_1 Y_1$	2期目の税は $t_2 rS$

つまり、生涯の税負担は

$$T = t_1 Y_1 + \frac{t_2 r C_2}{(1 + (1 - t_2) r)} \quad (16)$$

このときに資本所得税率  $t_2$  を変化させると、生涯の消費パターンは変化するが、仮に  $t_2$  を上げて必ずしも貯蓄  $S$  を減少させることにはならない。

## 5 基幹税の配置と課税ベースの選択

基幹税の選択肢は所得、消費、資産があげられる。このうち所得は、所得税と法人税で構成されることになり、合衆国を除く先進諸国は日本も含めて、法人税を企業課税という観点よりも所得税の前取りに位置づけているので、先進国の大勢は所得税と法人税の統合をどうするのか、どの程度整合的なものにするのが焦点になっている。つまり、法人税だけを取り出してその問題点を議論するのではなくて、所得税との関係から法人段階での法人税率と配当分にかかる所得税率及び課税ベースをどうするかになってくる。これについては歴史的には異なる税率が適用された時期もあったが、現在では一本の税率を配当、留保に適用しているのが国際標準である。

次に、所得を勤労所得と資産所得に分けてこれら2つの所得を総合して課税するか、分類して課税するかを選択が考えられる。その時に、配当所得を他の金融所得（資本所得）と統一した形での課税を図るのか、あるいは包括所得の一項目に入れて総合課税を貫徹するのかの判断となる。世界の税制改正の状況としては、配当所得と他の資本所得（＝資産性所得）を合計して分離課税とするいわゆる2元所得税（ノルディック税制）が一つの潮流になっている。しかし、総合課税にこだわり、配当所得を他の所得と合算して（例えばインピュテーション方式）で課税すべきであるとの考え方もありうる。

また、ひとつの極端な考え方では法人税は廃止して、個人所得税の段階ですべて課税することも考えられる。留保分は非課税となるのでその分は企業の貯蓄となり、これがやがて様々な形で支出されるので、その段階で他の税によって課税することになる。例えば、企業貯蓄が設備投資等の充実になればそれは株価や配当、給与に反映されるので、その段階で課税するということである。

ただし、資産性所得は背後に有形の資産の保有を前提にしている場合が多いが、のれん等の無形の資産も資産所得を生み出すので厳密に資産所得を定義付けるのは難しい。すなわち所得の定義にまつわる問題である。これについては最も初期の段階において、マズグレイヴ（1959年）は資産の増価を所得に入れるにしても、所得を支払い能力の指標として用いることには困難が付きまとうとして「近代経済社会が成長しそれがますます複雑になるにつれて、これらの困難はほとんど拍子に増大した。法人の内部留保、棚卸資産利益、未実現の資本利得、減価償却のごとき項目の取扱いは古典派の論者には関係しなかったが、今日ではこれらの項目は課税における主要問題の一つである」<sup>7)</sup>と述べて、所得概念や課税所得概念の難しさを指摘していた。

## 6 先進諸国の税制改正の考え方

### (1) 合衆国

合衆国は所得税中心の国税（連邦税）体系であり、地方税は地方売上税、固定資産税中心の税体系であり、現状は財政赤字が深刻である。近年、所得税の弊害が指摘されつつあり<sup>8)</sup>、これに代わって、所得税の縮小と消費課税へのシフトが議論されてきた。議論の焦点は、所得税擁護派（包括的所得税への強い支持、古い世代の財政学者）、支出税支持派（比較的若い世代の研究者）、数は少ないが根強いVAT導入支持派（産業界、政界に多い）といったところが大まかな分類であろうか。これらはすべて課税ベースへの議論が中心である。支出税論者には税率のフラット化を支持する人が多いが、それ以外の人では税率のあり方についてのこだわりは小さい。また、学界には最適課税論者が多いが、彼らの関心は、税制と経済的中立性にあり、税率のあり方、とりわけ比例税率にある。

### (2) 日本

背景に膨大な財政赤字を抱えているという点では合衆国と同様である。そして租税負担率は比較的 low、消費課税の比率が小さいという点でも似通っている。日本の場合、最近では理論的な視点から税制が議論されることが少なく、現状追認型の議論が目立つ。理論的な分析においても帰着分析、あるいは規範分析が多く、税制を構築するという分析視点からの税制への提言、あり方の議論は活発ではないのかと思われる<sup>9)</sup>。

以上から考えると、日本と合衆国ともに巨額の財政赤字を抱えているので税収確保という観点からもタックス・デザインの議論をする必要がある。合衆国では、この25年ほどは盛んにタックス・デザイン、タックス・リフォームの議論が学界、政治、経済界も含めて続けられている。

### (3) 西ヨーロッパ諸国（北欧を除く）

すでに、所得税、付加価値税で十分に租税負担は高く、大きな増税の余地はなく所得税、付加価値税ともにマイナーな変更を繰り返してきた。税制の大きな変更は困難であり、むしろ焦点は法人税、あるいは資本所得への課税問題へ関心は移ってきている。財政赤字の問題は同様にあるが、各国各様であり税制と社会保険料の負担の割合、貧困層への社会的連帯税などが話題になってきている。ただし、ヨーロッパ型社会モデルが持続可能であるかどうかは不明である。

## 7 合衆国における税制論争<sup>10)</sup>

先進国で唯一といってよいVATの非導入国である合衆国においては、依然として所得をベースとする課税が最も望ましいとする意見が根強いが、他方では合衆国での抜本的な税制改正をめぐる論争としては、消費を課税ベースとする消費課税に焦点が移ってきている。現行の所得税を修正していくという議論は低調になりつつあり（所得税支持論者の衰退）、包括的所得税を目指すというよりも、むしろ消費をベースにした新たな連邦税を導入すべきであるという議論が多くなっている。一つの理由は、より理想的な所得税を構築していくと所得税制はより複雑になるということであろう。より公平な所得税をつくるのであれば、各人の所得把握と各人のおかれた状況を考慮した生計費の控除の適用を考えれば、複雑な所得税制になっていくのは明白であろう。そして次の3つが議論されている。

### (1) 連邦小売税

現行の地方小売売上税を単一の税率の連邦小売税にする。しかし、小売段階の課税のみで当初の予定の税収をあげるには、連邦小売税の税率をVATの数倍の税率を設定しなければならない。さらには連邦売上税収を国と地方で分割するという問題も解決しなければならない。また、小売のモノを生産要素として用いる場合は、転嫁のプロセスがVATに比べて複雑で分かりにくくなるという問題点がある。

### (2) 支出税

支出税として、所得から貯蓄を控除した消費額に課税する直接消費税を導入する。この場合はフラット税率もありうる。支出税はアカデミックな世界ではきわめて好評であるが、実際の租税実務の世界や経済界からはそれほどの興味はもたれていないようである。支出税支持の理由の一つには、貯蓄・投資の促進が合衆国特有の政策目標のためでもある。ただし、支出税の導入は生涯の税負担を各人の消費配分のあり方に任せることになり、短期間に巨額の所得を手に入れる人には有利に働く（累進税率を適用した場合）ので、生涯にわたる生活格差を拡大させる可能性が大きい。実施にあたっては、現行の所得税から支出税への移行期の問題がきわめて大きい。

### (3) 付加価値税

消費型の付加価値税の導入である。魅力的な税収源であり、もし多くの税収が必要にな

れば有力な候補になるが、所得税の代替としてのVAT導入はいまだ大勢にいたっていない。EU諸国においては、VATの導入がそれ以前の取引高税の欠点を改革するために編み出されたという経緯に対して、合衆国が取引高税をもたないこと、そしてすでに州レベルの小売上税をもっているという歴史的経過考慮するならば、米国がVATの導入に慎重になるのは当然であろう。しかし、依然としてVATは税制改革の有力な手段として議論が続けられている。

## 8 所得税への信頼と限界

所得税への信頼感については、課税が正確に実施されるならば公平性を実現するうえで最も有効であると考えられてきた。所得を能力の尺度とみるとときには、すべての源泉を合計してそれに累進的税率を課していくことが社会的にも許容できる公平の実現になる。このときの税率の累進度はその時々<sup>9</sup>の社会の倫理への合意によって変化することになり、1960年代から70年代の日本のように最高限界税率93%（国税75%、地方税18%）の時期もあれば、レーガン税制改正のように2段階の限界税率にもなる。極端にはフラット税の提案のように限界税率を1本にしても課税最低限を設定することによって、平均税率が累進的になるような所得税の構想も可能である。

所得税の問題は、課税ベースの包括性の実現と正確な捕捉であり、さらには累進的な税率構造もたらす経済活動へのディスインセンティブである。未実現の所得や現物給付も含めて所得の包括性をどう担保できるのか、収入の源泉ごとに異なる諸控除の存在と一部所得の分離課税の進展をどうするのか、であろう。税率については近年、累進度の緩和がなされてきているが、法人税と個人所得税の税率の格差が、個人事業者や零細・小企業者においては、恣意的な所得配分によって租税負担の回避を生み出すことになっている。

所得の把握については、日本の場合には、源泉徴収システムにより勤労者の所得はほぼ100%の把握がなされ、所得税収入においてはそのほとんどが勤労所得に依存しているために、課税ベース拡大と税率アップによる所得税の強化は、その負担増のほとんどが勤労者の税負担増になることが予想される。それゆえ、累進度の強化は職種間（源泉ごと）の不公平感を上昇させる結果になるであろう。

所得税へのより根源的な疑問としては、アトキンソン等が指摘するように、所得税は能力の尺度として本当に機能しているのであろうかということである<sup>9</sup>。所得税を能力への課税（ability tax）として位置付けているが、所得（稼得）は能力と努力の合成物であるものを評価しているのであって、努力の大きさを税制上評価できないという欠点をもって

いる。いくつかの要因の結果としての所得がどのように得られたのかを判断することは不可能に近く、その稼得の要因やプロセスを考慮してはじめて公平な課税になるはずであるが、このように要因等を観察して評価することは不可能であろう。それゆえ、せいぜい稼得に対して水平的公平を適用するしかないというのが能力説の限界である。

例えば年収400万円を株式運用で得ても、サラリーで得ても水平的公平の観点からは同じ能力として課税することになるが、この400万円を得るために費やした努力は異なる。水平的公平の適用は、結果としてどれほどの所得を得たかをもとにするということであり、稼得のプロセスは問題にしない。これをもとに垂直的公平を適用して各人の税負担を求めることになる包括的所得税制は、現実への妥協案としては大方の理解は得られるかもしれないが、努力に報いた税負担が望ましいという観点からは理解困難な税制になる。

また、労働所得には低い税負担を、資本所得にはより重い負担という素朴で常識的な所得税観は、所得税の水平的公平、垂直的公平の視点からは説明できないということである。そして、この常識的な公平感は現実の税制の変化に対応できていない。

## 9 日本の租税構造の特徴

日本の税制の特徴は大まかに見れば次のとおりであろう。

- ① 個人所得税の比重が高い（現状では第1の比重である）。
- ② 消費税収が増加し、全税収における消費税収が上昇している。
- ③ 法人税の比重が高い。しかし、法人税収は低下傾向にある。
- ④ 国税が大半を占め、地方税収は少なく、かつ税源の重複が多い。
- ⑤ 社会保険料が租税の性格を帯びつつあり、この負担が上昇している。
- ⑥ 国民負担率が上昇していくことは確実である。

①については個人所得税の比重が高いとはいえ、この20年間全税収に占める比率は大きく低下している。この比重をどうするかは依然として大きな課題である。

③について、法人税の比率は国際比較においてもやや高くなっている。しかし、これには本来、個人所得税で徴収されるはずのものが法人税収になっている側面もある。所得税+法人税の比率は国際比較でみるとそれほど小さいとはいえない<sup>12)</sup>。小零細事業者のなかでは本来、事業所得税で把握されるべきものが、法人税の範囲に入っているという日本の特性もある。

さらには租税行政上、広範な源泉徴収制度が定着していて、その結果、各事業者の協力の下で大半の徴税がなされているために、事業者の納税事務依存型の税制になっている。



そのことが勤労者の所得を正確に把握でき、結果として勤労者が大半の租税負担をする遠因になっている。他面で勤労者以外の所得把握が不明朗になっている。また、法人税においてもその税収比が諸外国に比べて比重が高くなっている原因には本来個人事業者の法人成りとなり、法人数が増えてきたこともある。個人所得（事業所得税）として課税すべきものが法人税として納められているということである。小零細法人は本来、個人事業者として個人所得税で対応すべきものであるが、一人法人の推進、資本金条件の撤廃による小事業者の法人化によって法人税の対象になっている部分が大きいということである。

今後の税制改正では、上記に列挙された日本の税制の特徴のどの部分を重視し、変更を加えていくかになる。

上記の⑤、⑥は今後の日本社会の前提条件になるので、今後の税制改正での論点は個人所得税の方向、消費税の位置付け、そして国と地方の税源配分（及びそれにもなう国から地方への補助のあり方）に絞られてくるであろう。さらには社会保険料と租税の組合せをどのようにするかである。法人税は今後とも国際水準に合わせていくことが運命付けられているので、国内の政策変数として独自に設定していくことは不可能になっていくであろう。

## 10 北欧における2元所得税DITの実情：北欧からのインパクト

### (1) 2元的所得税の考え方

課税ベースと税率の問題を同時にある方向に導いた例示としては北欧4か国の2元所得税DIT（Dual Income Tax）の採用があげられる。これは単に所得の一部（金融所得）に分離課税を適用して、総合課税の例外的取り扱いをするという考え方とは基本的に異なる。総合課税を原則としながら分離課税を例外とするという妥協的な考え方ではなくて、2種類の所得に異なる考えを適用するということである。

表1に整理されているように、1990年代に北欧4か国に採用されたものであり、個人所得には累進税率を、資本所得には（法人税率もちろん）比例税率を適用する（デンマークは例外）。そして、個人所得税の最低税率（付近）に資本所得の比例税率を設定する（スウェーデンはやや例外的）。また、法人税率を資本所得税率にほぼ合わせて、法人税率は基本的には個人所得税率の最低税率を適用するというものである。

北欧諸国の税制改正では、個人、法人ともに課税ベースの拡大と税率の引き下げを行い、グローバル所得課税（global income taxation）から2元所得税への転換をはかった。個人所得は労働所得、公私の年金所得、移転所得（公からの）が合計され、資本所得は利子、

表1. 北欧における2元所得税の実情(%)

国名	年	個人所得への限界税率	資本所得への限界税率	法人税率
デンマーク	1987年税制改正以前	48-73	48-73	40
	1987年の税制改正以後	50-68	50-56	50
	1994年の税制改正以後	38-58	38-58	34
フィンランド	1993年税制改正以前	25-56	25-56	37
	1993年税制改正以後	<b>25-56</b>	<b>25</b>	<b>25</b>
ノルウェー	1992年税制改正以前	26.5-50	26.5-40.5	50.8
	1992年税制改正以後	<b>28-41.7</b>	<b>28</b>	<b>28</b>
スウェーデン	1991年税制改正以前	36-72	36-72	52
	1991年税制改正以後	<b>31-51</b>	<b>30</b>	<b>30</b>

P. B. Sorensen, "Recent Innovations in Nordic Tax Policy: From the Global Income Tax to the Dual Income Tax", in Tax Policy in Nordic Countries, 1998, Macmillan.

配当、課税可能なキャピタル・ゲイン等が含まれる。これは従来のH-Sの思想からは矛盾するものである。欠点としては、個人事業者(に近い企業)の場合には、収益(所得)を資本所得に多く振り向けることで課税回避ができることである。伝統的な水平的公平の原則を破壊するという批判もむけられたようである。これらの点についてはさらに理論的に分析する必要がある。

現実的な要請としては、経済の国際化に伴う資本の流出を避けることというプラグマティックな観点から2元化になったということであろう。この方向は北欧にとどまらず、世界の税制の方向を大きく変えることになるであろう<sup>13)</sup>。

## (2) 2元的所得税：資本所得に対する軽減比例税を適用する論拠

### 2元的所得税をライフ・サイクルモデルで考察

生涯所得についての水平的公平からは2元的所得税は望ましいという推論が成り立つ。つまり、金融所得に課税しないとしたり、生涯の所得は各人の稼得のタイミングや支出(消費)のタイミングに関わらず税負担は同じになる可能性が大きい。少なくとも資本所得(貯蓄からの利子に対する課税)課税が各人の生涯の税負担に歪みを与える。それゆえ生涯の税負担の差を小さくする(水平的公平を実現する)ためには資本所得への税を小さくするほど(究極的にはゼロ)、同じ生涯所得の人は同じ税負担に近付く傾向になる。これについては次の例1、2で示されている。

例1では生涯所得のパターンは同一である条件で、A氏は1期目の所得のうち税引き後の所得をすべて消費し、B氏は1期目の税引き後の所得をすべて貯蓄するという対照的な

表 2. 例 1. 2 元的所得税と水平的公平：支出時期の違いによる比較

	A 氏		B 氏	
	第 1 期	第 2 期	第 1 期	第 2 期
1. 賃金所得	2000	2000	2000	2000
2. 利子所得（利子率10%）	0	0	0	100
3. (1)、(2) に税率50%の租税	1000	1000	1000	1050
4. 貯蓄	0	0	1000	-1000
5. 消費 (1) + (2) - (3) - (4)	1000	1000	0	2050
生涯の税負担（現在価値）	1952.4		2000	

割引率は課税後利子率 5 % を用いる。

表 3. 例 2. 2 元的所得税と水平的公平：稼得時期の違いによる比較

	A 氏		B 氏	
	第 1 期	第 2 期	第 1 期	第 2 期
1. 賃金所得	2000	0	0	2100
2. 利子所得（利子率10%）	0	100	0	0
3. 税率50%の租税	1000	50	0	1050
4. 貯蓄	1000	-1000	0	0
5. 消費	0	1050	0	1050
生涯の税負担（現在価値）	1047.6		1000	

割引率は10%、税引後の割引率は 5 % B 氏の所得は現在価値で A 氏と同じになるように与えている。  
出所）表 2、表 3 とともに P. B. Sorensen 上記同書 p. 7 からの引用。下記の説明も同書に依っている。

行動をとると仮定する。利子所得（＝資本所得）に対する課税があるので、同じ生涯所得（2000、2000）であっても生涯の消費額が変わってしまう。つまり、生涯の税負担が同じ所得者の間で異なるという意味で生涯の水平的公平が満たされない。

例 2 でも生涯の所得が同じ（割引価値）であるにも関わらず、所得を受け取る時期が異なる場合には税負担（割引価値）が異なる。

2 例でわかるように、資本課税（利子課税）があるときには生涯の所得が同じであっても、生涯の税負担は異なる、つまり、水平的公平が満たされないということである。

従来の伝統的な考えとして、労働所得は担税力が小さい、すなわち、稼得者の失業のリスク、疾病、労働不能になるリスクが大きいため労働所得には低い税負担を求めべきであり、逆に資本所得はリスクが小さいので重い税負担を求めべきであるということであった。しかし、資本所得も十分にリスクは大きく、また、北欧諸国は労働所得への保障的な措置があるので、労働所得よりも、むしろ資本所得の方がリスクは高い。それゆえ、資

本所得に低い税負担を求めることは受け入れられる。

以上の論拠はもちろん、当該各期の所得に限定して公平をみていく包括的所得課税の水平的公平、垂直的公平の見方からは妥当しないことになる。

## 11 税制のあり方：これからの税制の構築

税制のあり方に関する最も基本的な問題は、基幹税としての課税ベースを所得にするか消費にするか、あるいはその組合せをどうするかである。合衆国の税制改革論争で候補にあげられている、所得税（包括的所得税）と一般消費税（付加価値税）の選択、そして所得から貯蓄分を控除した消費を課税ベースとする支出税（フラット税）の3者が基幹税の検討対象になる。そして法人税をこれらの3つの税制のなかでどのように位置づけていくかが検討課題になるであろう。

### (1) 合衆国のケース

合衆国の場合には、法人税は独立税として他の税制から切り離されているので、選択肢は次の3つから成る。

- ① CIT (Comprehensive Income Tax) 包括的所得税をより完璧な形に
- ② ET (Expenditure Tax) 個人所得税の代替案として支出税を導入する
- ③ VAT (Value Added Tax) 付加価値税を導入する

①CITか②ETのいずれかを選択肢とするときには、支出税には多くの困難が伴う。これについては後の表4（注）で示されているような多くの壁を乗り越える必要がある。②ETを選択した時には付加価値税の選択は自動的に消えるであろう。つまり、消費に直接、間接の課税は新たな二重課税問題を引き起こすからである。②ETか③VATのいずれかだけが選択されることになる。

さらなる選択は、①CITと③VATの併存である。このときには、地方州税である小売段階の売上税とVATがバッティングすることになる。つまり消費税（=VAT、あるいは売上税）を連邦が取るか、州にそのまま残すのかという、消費税を巡っての国と地方の衝突が発生する。これには手を付けにくいので、現実的には①の手直しの途が続くのではないかと予想される。その場合にも資本所得を分離課税にするのか、という問題は突きつけられることになる。

## (2) 日本のケース

日本の国税体系は、ある意味でハイブリット型である。総合課税を標榜しながらも分離課税を併置し、資本所得に低税率を適用し、資本所得への考慮をしている。これに正面から2元所得税で読みかえていくことまでは踏み込んではいない。支出税は話題になるが、これを本格的に検討することはないであろうし、すでに消費税が導入されている環境で支出税の全面的な展開は不可能である。わずかに社会保険料の税制上の扱いが支出税的であるといえなくもない。しかし社会保険料についても年金保険料のみを支出税的な扱いにすべきであるのが筋であるのに、すべての社会保険料に所得控除を適用するのはいくらかの矛盾をはらんでいる。

いまだ定位置が定まらないのが消費税である。これを所得税、地方法人二税との関係でどう位置付けていくかが日本の税制改正の方向であると考ええる。

## (3) 所得税と消費税の位置づけ

### ① 法人税と所得税の関係：フラットな所得税への収斂

基幹税制の構成をどうするかに対しては、まず、法人税と所得税との間で何らかの調和を目指す必要がある。法人税を完全に労働所得から分離して課税するのが世界の趨勢になりつつある。この流れを現実的には無視することはできないであろう。他方、法人税を完全に所得税の包括課税に吸収する方向は、分離課税や2元的課税を否定することになる。所得税と法人税を包括的所得税に収斂させる方向は、所得税率と法人税率を接近させていくことが考えられる。つまり、法人税が比例税であることを考慮するならば、所得税もフラットな税率にして2つの税制の調和を図るという方向である。課税最低限  $Y_0$  をプラスで設定するならば税制の累進性は保つことができる。そのときに課税最低限を増加させればそれだけ税制の累進度は大きくなる。つまり、所得税としては、

$$T_1 = t_y (Y - Y_0) = t_y (wL + rK - Y_0) \quad (17)$$

とする。  $t_y$  は所得税率、  $Y$  は所得、  $Y_0$  は課税最低限である。

これを図示すると、

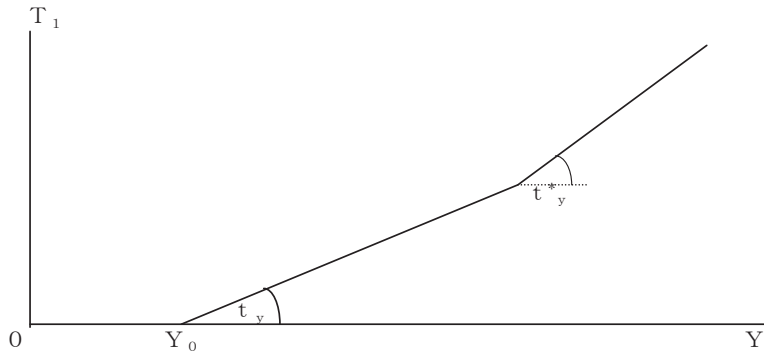


図2. フラットの所得税（線形）：2段階税率のケース

税率が1本であるならば、所得税と法人税の2つの税の間の調整は少なくすむが、税率が2本になるとかなりの複雑な調整が必要になる。

この所得税制のもとで消費税（標準税率のみ）を導入して全体の税構造を考えてよう。消費税は

$$T_2 = t_c C(Y) = t_c cY = t_c(Y) Y \quad (18)$$

$C(Y)$  は消費関数、 $c(Y)$  は限界消費性向で所得の関数

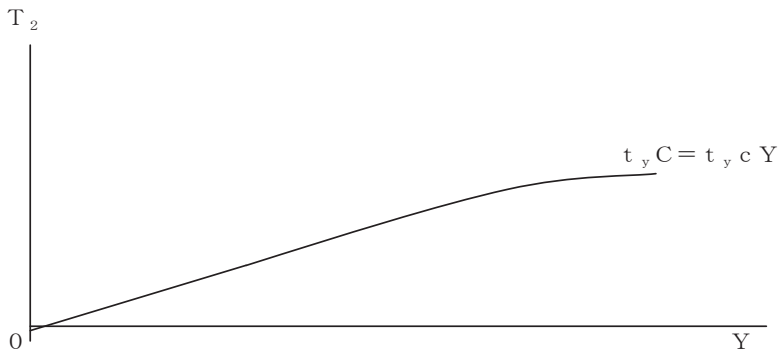


図3. 消費税の負担の変化

これに上記の所得税を重ね合わせると

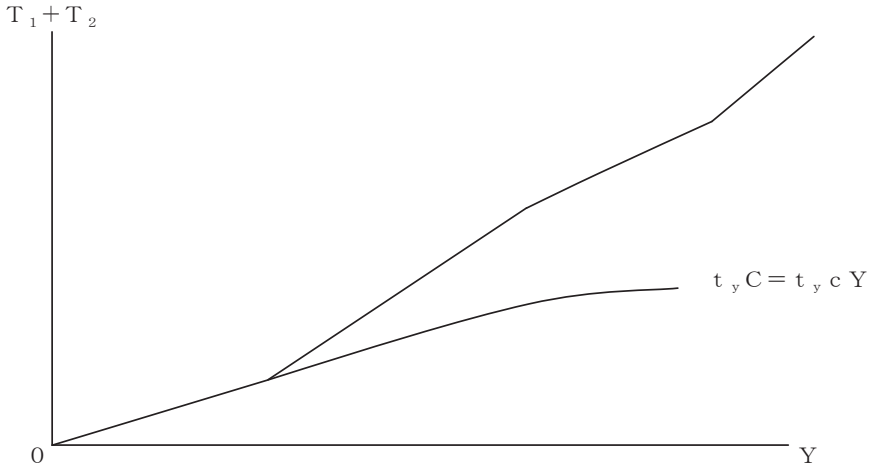


図4. 所得税と消費税の合計の負担の変化

全体としての累進度をより強くするならば課税最低限  $Y_0$  を上昇させるか、フラット税率を2段階かそれ以上にすることが考えられる。しかし、資本所得への2元的税率を考慮するならば所得税率は上限をそれほど高くすることはできないので、所得税率は30%～35%までとなるであろう。そのうえで所得税と消費税の負担率を総所得に対してある程度の累進性を保つこと必要がある。

#### (4) 消費税と遺産課税の組合せ

今後の課題は当然のことながら消費税を税体系全体の中でどのように位置づけるかである。消費税それ自体の逆進性への対応としては、多くの論者から述べられているように、複数税率に設定、消費税負担分の税額還付金方式がある。それぞれの問題点を抱えていることは周知のとおりである。ここでは、遺産税を導入してライフタイムの中で逆進性の緩和を取り上げてみよう。

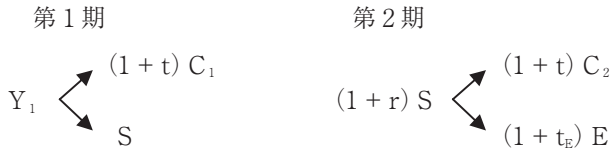
先のライフ・サイクルモデルを用いて

遺産税モデル：初期資産  $E_0 = 0$ 、 $E > 0$  のケース

初期時点では親から受け継いだ資産  $E_0$  はゼロとし、死亡時には  $E$  の財産を残すとしよう。



このモデルに消費税率  $t$  と遺産税率  $t_E$  を導入すると



に資金配分を行うので生涯の予算式では

$$(1+t)C_1 + \frac{(1+t)C_2}{(1+r)} + \frac{(1+t_E)E}{(1+r)} = Y_1 \quad (19)$$

生涯の税負担は

$$T = tC_1 + \frac{tC_2 + t_E E}{(1+r)} \quad (20)$$

もし消費税率と遺産税率が同じ高さ  $t$  であるとするならば、

$$T = tC_1 + \frac{tC_2 + tE}{(1+r)} = t \left[ C_1 + \frac{C_2 + E}{1+r} \right] = tY_1 \quad (21)$$

となり、消費税は所得への比例課税と同等になる。

この方式にはいろいろなバリエーションが考えられ、遺産税率を消費税率よりも高くすることも可能であり、このときには生涯の所得に対する税負担は累進的になる。あるいは消費税率が当該個人の生涯において上昇していく場合には、その個人の生涯の税負担率は上昇する。

このような遺産税においては、課税対象の遺産財産として何を用いるかを明確にする必要がある。例えば不動産以外の金融資産のみを対象にすることも考えられるし、さらには初期時点に受け継いだ資産を持っている場合には、その人の生涯に増加した資産についてのみ逆進性緩和のための遺産税を課することも考えられる。これは支出税における貯蓄の管理と同等の困難も予想されるが、より単純化された遺産税を構想する必要がある。なお、従来の相続税とここで想定している遺産税の関係を述べると、遺産がある場合には、まず逆進性緩和のために遺産税を一切の控除なく課税し、その残額を従来の相続税の対象にす



ることになる。

たとえば、5千万円の遺産財産があれば、これにそのときに遺産税率5%（あるいはそのときの消費税率）を賦課し、課税後の4750万円を相続税の対象にするということになる。これによって、生涯の消費税の負担率の公平性が実現される。

## （5）消費税の方向性

今後の税体系、租税構造を考えていくうえで消費税をどのように位置づけていくかが最大の課題になることは周知のことであるが、消費税の方向性については必ずしも見通しがついているわけではない。

ここでの問題意識は、消費税それ自体の問題を整理するとともに税体系全体、あるいは財政全体の中で消費税の位置を探るという2点にある。消費税のメリットは間接税体系の合理化（効率性）、税収の安定性にあると考えられる一方で、負担の逆進性、あるいは垂直的公平に問題がある。そのほかに、物価への影響、大きな政府への懸念を指摘されている。

まず、これらの問題点のいくつかについて簡単に論評し、消費税の方向性を考えてみることにしたい。

### ① 逆進性への対応

今後の税率アップを想定したときに、逆進性への対応としては複数税率（軽減税率）の配置、あるいは所得の低い層への所得給付が指摘される。複数税率については多くの研究ですでに指摘されているように、それは税制を複雑にするだけで税収の確保にも問題があるという否定的な意見が多い。また、これに対応するには現在の税額控除方式（クレジット方式）では対応が困難であり、まずはインボイス方式の導入が不可欠になる。インボイスのもとでも徴税・納税コストは大きくなる。また、軽減税率がどれほど垂直的公平へ貢献するかは疑問が残る。さらには、軽減税率の適用をめぐる利害関係者の圧力で新たな問題も発生する。その結果、消費税の持つ一般性（経済への中立性）を阻害することにもなる。

垂直的公平性をある程度確保するためであれば、税体系ではなく、財政支出の側から対応するほうが経済への中立性（効率性）からも望ましい。多くの論者が指摘しているように、消費税による物価上昇分については、生活扶助費、基礎年金の操作、そして最低賃金率をも連動して変更することも考えられる。そのうえで、これらの政策のうえに所得の低い層（例えば家族3人で200万円以下の所得層）に対しては一定率の所得給付を行うことが望ましい。

なお、消費税の物価へ影響は、日本の場合2度の経験からみると、消費税率の80%ぐらいいは物価上昇になっているが、これが消費税の影響なのか、他の要因からなのかは判別しがたい。また、金融政策がどのようにとられるのかによっても物価への効果は変わってくる。

## ② 全体としての累進性（垂直的公平）の確保

効率性や簡素を税体系の基本としながらも、分配上の公平性（垂直的公平）確保するためにはどのような租税構造を組み立てるのか、あるいは全体としてどのような財政システムを想定するかが、税のデザインの課題であろう。

ひとつの方向としては、法人税を所得税に収斂させて、そのうえで税率1本の消費税を上乗せし、所得の低い層には集中的に財政支出による現金給付を行うというものである。個人所得税では、ある一定の課税最低限を設定することで、所得税率のフラット化でも平均的な累進性は確保することができる。そして再分配としては所得を直接に給付して財政支出面からの効果を発揮させる。つまり、消費税の税率アップ等で生じる低所得層への負担の増加についても給付で対応することになる。税制は、簡素、効率を重視して、分配への是正は財政支出に任せるということになる。

このような方向性への理由は次の2つである。

- a. 税制はできるだけ簡素にして、経済への攪乱要因をできるだけ小さくした方が望ましい。
- b. 再分配を税制に頼るのは限界があり、その弊害も大きい。課税最低限以下の層に対しては所得税制による再分配効果は小さく、とりわけ低所得層への税制による再分配効果はないに等しい。それゆえ、直接的な所得の給付によって実質的な垂直的公平を図る方が望ましい。

## ③ 地方消費税との関係

現行の徴税体制は維持し、徴税は国が、地方消費税率は地方が決定することが望ましい。ただし、全国一律でない地域ごとの消費税率を設定することは可能であろうが、その場合は地域間調整が必要になる。また、地域の括り方をどうするかが課題になる。

地方消費税の各自治体への配分方法は、現行の商業統計によって案分されているが、消費税ということにこだわるならば、都道府県、市町村の住民人口数に応じて配分する方が望ましいであろう。こうなると地方消費税はある意味で人口に応じた地方交付税交付金、あるいは地方譲与税の性格になるが、これはやむを得ないだろう。

現行の地方交付税の財源に投入されている消費税を今後どうするのかは、交付税そのも

のの見直しにもかかってくるが、同時に、法人関係税（地方法人二税）との交換の問題を解決する必要がある。ちなみに平成22年度（当初見込額、『22年度地財計画』から）の都道府県の地方消費税収は2兆4887億円、法人二税の税収は2兆2274億円（都道府県民税法人税割4081億円、同法人均等割1400億円、法人事業税1兆6793億円）であるので、法人二税に見合う消費税率は、この場合には約0.9%ポイントである。地方の法人関係税全体で見ると、法人二税に市町村法人税割1兆750億円、同法人均等割4100億円を加えると合計で3兆7124兆円となり、これを消費税率に換算すると約1.5%ポイントになる。つまり、現行の消費税率（国、地方を合わせた税率5%）のうち2.5%ポイントを地方消費税とすれば、地方の法人関係税の国への移行は可能になる。

なお、地方交付税への原資となる消費税分（消費税4%×0.295）は約2兆9400億円であるが、これは国税を4%として計算しているのので、国税の税率を低くし地方の税率を高くすると地方交付税に回せる財源が減少するという問題が付随することになる。以上の計算は消費税率が合計5%という前提のもとであるので、今後は税率をどの程度に想定するかによって、地方の財政状態は大きく変わってくることになる。

#### (6) 究極の税と社会保障の一元化：ベーシック・インカム構想<sup>14)</sup>

ベーシック・インカムは一定年齢以上の国民すべてに最低所得（基本所得）を無条件に給付して、最低所得を保障するという考え方である。その代わりに現金給付型の社会保障や奨学金はすべて廃止することにする。

この一つのアイデアがフラット税率の所得課税を用いてすべての所得を対象に、稼得額1円から漏らさず課税対象にするという、フラット税型ベーシック・インカムである<sup>15)</sup>。負の所得税の改良版であるともいうことができる。ベーシック・インカム型所得税制の課税単位は個人であるので、課税単位の問題はなくなる。課税は源泉徴収で大方済むことになる。そのうえで消費税を賦課して財源の確保を進めるという組合せが考えられる。消費税の持つ短期（1年を基準にした負担）の逆進性に対してもベーシック・インカム型の所得税で対応できることになる。

そして基本所得を給付するので、各種の所得控除はほとんど不要になる。また、現金給付型社会保障の廃止にとともない、各種の給付のための組織（雇用保険、基礎年金、生活保護（扶助）、公的な奨学金等）も不要になる。そして、実物給付型の福祉のみを残すことになる。

以上は、社会保障給付と所得税制（法人税も）の一体的改革案である。この制度の検討

は財源、移行期の問題等の多くの課題があろうが、究極の改革案であると考えられる<sup>16)</sup>。

## 12 日本の税制デザインの方向性

以上の税制のデザインを参考にして、これからの中長期の日本の税制のあるべき姿へのいくつかのポイントを示して締め括ることとする。

### (1) 所得税のフラット化（1段階か2段階の税率）

一定の課税最低限を設定し、平均負担率は累進負担を維持する。地方住民税（所得割）は税制のフラット化に伴い、課税ベースは国、地方で共通の大きさにする。これは税制の簡素化の観点から勧められる。課税ベースの大きさを決定する給与所得控除も一定の大きさにして控除額の上限を固定するべきであろう。

### (2) 法人税の税率を所得税率と均衡化

効率性の基準、簡素化からいえば一つの方向である。所得税率がフラット化すれば法人税率との均衡化はそれほど困難ではない。ただし、国際的な収斂の方向は法人税率を所得税率よりも低くする傾向にあり、税率の均衡化だけでは国際的な対応は困難になる可能性が大きい。

### (3) 消費税率は税率1本のまま

消費税率の複数化は多くの厄介な問題を引き起こす。再分配という観点からは、税制よりも財政支出で逆進性をカバーすべきであるという常識的な方向になるであろう。ただし、本格的に逆進性を是正するのであれば、本稿で提示した形の遺産所得、とりわけ金融遺産所得への課税が望ましい方向であろう。

### (4) 所得税と消費税の合計の負担率で負担の公平性を計測

税制としてはこの2つの合計が所得階層ごとに最低限、比例性を保つようにする。もちろん最低所得階層はやや逆進的負担になる可能性が高い<sup>17)</sup>。それについては所得の低い層には直接に所得給付する形での財政支出で対応する。

### (5) その他の逆進性への対応

- ① 消費税率のアップに伴う物価上昇分に対しては、生活扶助費、基礎年金、最低賃金

率の引き上げで調整する。

- ② ①以外の所得の低い層に対しては消費税負担増に伴う物価上昇分を現金給付する。

## (6) インボイスの導入

消費税の事務行政上、導入する方がしないよりは望ましい。たとえ税率が1本であつても正確な税務行政を進めるつもりであれば、クロスチェックの可能性は残しておく方がよいであろう。

以上、基幹税制を中心に税制へのフレームワークの提示するとともに、これからの望ましい税制の姿を最近の税理論、税制の実態を見据えながら説明をしてきた。やはり、多くの人にとって分かりやすい税制、そして租税行政の公正を担保する納税者番号などの整備が実際の税制改革の基本となる。

【本研究は2010年度関西大学国内研修員研究成果の一部です】

### 【注】

- 1) Feldstein (1976) ではデザインは白地に青写真を描くようなものであり、リフォームは現状を前提に漸進的な改正を指すと述べているが、日本では改革、改正、改善といった言葉は混合して使われる。現状を無視した変更はありえないが、現状にこだわれば変更は不可能になる。たとえば、ある税制の変更にもない有利になる人と不利になる人が多くの場合に生まれることになる。現状を出発点にすれば税制の変更は極めて困難になる。この場合には、本来のあるべき姿（デザイン）からどのような税制になるべきかを判断すること必要である。  
日本の80年代の「売上税」をめぐる利害対立が争点の一つになったが、この論争もデザインとリフォームにかかわる例示といってよいだろう。また、税制のデザインの大きな流れは Institute for Fiscal Studies (2010) による研究である。英国の現状をもとにして主に最適課税の観点から税制を構築して行くというものである。理論的な視点から現実の税制を説明し、そこから問題点の指摘、税制の方向を探ろうとしている。今後最も注目される研究になっていくと考えられる。
- 2) Stockfisch, J. A. (1987) は、付加価値税が大きな政府の原因であるのかを、OECD 諸国について1971年と1983年の2つのデータを用いて、付加価値税の導入済みの国と未導入国に分けて調査しているが、双方において政府部門は増大しているため、大きな政府になった要因を付加価値税だけに求めることはできないとしている。ただし、導入国の方が政府支出の伸びが高かったことは確認されている。1960年代から70年代に付加価値税を導入した国は、現行の間接税の改革を主眼に付加価値税を導入したものであり、税の累積の欠点を改革する意図であったために、税収アップを目的にしていなかったこと等がこのような調査結果になったものと考えられる。それゆえ、世界のほとんどの国が付加価値税を導入している状況では、これと異なる結果になるかもしれない。Aaron Henry J., William Gale and James Sly (1999) 冒頭の注で、「効率的な税制を持つ大きな政府よりも、厄介な面倒臭い税制を持つ小さな政

- 府は経済にとっては望ましい」と引用している。大きな政府論ではBecker and Mulligan (1998) は付加価値税の導入年数が長いほど政府規模が大きくなるということを説明しているが、政府規模の増大に付加価値税が必ずしも起因するわけではない。しかし、このような研究が付加価値税に消極的にさせる一因でもあった。Becker等の論文の紹介はRosen (2005) p.481からの引用。付加価値税のバランスの取れた説明は同書 p.473-571を参照。USA TaxについてはWeidenbaum (1996) を参照。
- 3) U.S.Treasury (1984) がその後の米国税制改革の骨格になり、世界の税制改革の一つの潮流をつくることになる。効率性基準は表題に入っていないが、成長を異時点間の資源配分の問題ととらえることもできる。米国が消費型付加価値税に消極的になった大きな要因は、この報告書における付加価値税の問題点の指摘であった。Auerbach, Alan and Kevin Hassett (2005) は総括的に最近の合衆国の税制改革、支出税、VATを紹介している。
  - 4) 八田 (2011) では所得を賃金と資産性所得に分け、さらに資産性所得を超過利潤と2次所得に分類する。2次所得は前期末の資産から期待収益率で生み出される所得とし、期待収益率を上回る資産収益部分を超過利潤とする。賃金と2次所得を本源的所得とし、超過利潤(所得)とは異なる税率を課する。この論文では2元の所得税が展望されるとともに初期からの八田の貢献が紹介されている。
  - 5) ホップス著 水田洋訳 (2006) p.272-3の《平等な租税》の見出しから「賦課の平等は、消費する人格の財産よりもむしろ、消費されるものの平等にあるのである。というのは、おおく労働して、かれの労働の果実をたくわえてわずかしか消費しない人が、なまけて生活してわずかしかえず、えたものをみんな消費する人よりも、おおくを課せられるべき理由は、一方が他方よりもおおくコモナーウェルス(国家、共和国あるいは共同体を意味する=筆者注)の保護をうけているのではないことをみると、いったいあるであろうか。ところが、賦課が、人びとの消費するものに課せられるときは、各人はかれが使用するものについて平等に支払うのであり、コモナーウェルスが、諸私人のぜいたくな浪費によって詐取されることもない。」とホップスは述べているが、所得、資産の課税よりも消費の課税が望ましいという論評は租税思想史のうえでも最も初期のものである。ただし、このホップスの租税論は消費が浪費以上の意味をもたない時代の多くの論者に共通の主張であり、ここから消費にどのような課税をすべきかまでは述べているわけではない。一般消費税のない世界の素朴なレベルにおける消費課税論であると位置付けることができる。また、ホップスにおいては、政府の公共サービスは各人に平等に与えられているので租税負担も平等であるべきであるという、利益説に近い考えを前提にしている。
  - 6) 行動分析を入れ、資本市場、生産関数を導入したダイヤモンドモデル等を用いたら消費税と勤労所得税の同一性は必ずしも成立しない。
  - 7) Musgrave (1959) p.94 (邦訳『財政理論 I』140頁)からの引用。
  - 8) Pollack (1999) は合衆国における最近の税制改革の状況について、ほとんどの税制改革は個人所得税を断念するという観点から議論されてきていると述べ、それは消費課税への好感があるとしている。個々の税制に対する修正は改革という観点からなされているが、税制改革に必要な判断は、基本的に規範的な判断を反映するものであり、この規範的な判断とは、経済学でいう厚生分析のようなものではなくて、社会観、国家観を指すものである (p.224)。また、合衆国の税制論議では政治家は公正や簡素の観点から議論し、経済学者は効率の観点から議論を進める傾向になるようだ。税制改革において利害関係者、シンクタンク、税制専門家、メディアの動きで税制改革のプロセスを描いているが、実現においては利害関係者、シンクタンクがメディアとリンクするときにうまくいくであろうことが指摘されている (p.176参照)。
  - 9) 水野 (2006) は消費税にいたる日本の税制改革の行政と政治のプロセスを詳細に伝えている。戦後の税制改正を主税局の担当者からみた実情が詳細に紹介されていて、日本における税制改正の現場を垣

間見ることができる好著であり、消費税導入までの生々しいプロセスが臨場感をもって描かれている。税制の政治経済学的研究には必読の一著である。この中でも租税理論が税制改正に少なからぬ影響を与えていることが逸話を交えながら指摘されている。消費税をめぐる対立においても当時の与党の中には所得税への古典的な支持者であるリチャード・グードの信奉者が消費税に対して反対する場面が描かれている（同書 p.243）。税制改正が現実の必要に迫られて進められていったことは事実であるが、それでも改正の理論的なよりどころとして欧米の租税理論が大きく影響しているようである。これは大蔵省の調査月報に最新の租税理論が紹介されてきたことがかつては多かったように、行政のなかで租税理論への取り組みが熱心になされてきたことを示しているといってもよいであろう。

- 10) Aaron Henry J. William Gale and James Sly (1999) p.259に租税負担の公正について負担を測る期間の問題について言及している。そこでは、合衆国での Fundamental Tax Reform の方向として所得税に変わる案3つをあげている。(Aaron 他 (1999) の pp.248-250参照)
- (1) 連邦レベルでの小売売上税 (NRST) (2) 付加価値税 VAT (3) Flat Tax あるいは USA tax (税率は一本)
- (1) では単一税率を適用し、企業間の取引は非課税となるが、公共部門は財購入時に課税される。(2) は、すべての取引に課税する前段階仕入控除型とすれば、原理的には投資財一括控除の取引税になり、最終的に消費財に税が転嫁されることになれば NRST に一致するはずである。(3) は従来の支出税の延長線上であり、付加価値に対する2段階課税とみなすことができる。企業レベルでは企業の付加価値から賃金・給与、社会保険料負担を控除したものを企業レベルの課税として、勤労者に分配された賃金・給与は個人レベルの Flat Tax の対象にする。個人レベルでは賃金・給与とその他所得を合算した所得から貯蓄分を控除した大きさを課税ベースとしてフラット税率で課税することになる。この変形として課税ベースから現行の各種所得控除も行い、さらに累進税率の適用も可能となるが、現行所得税と同様に複雑になる。合衆国において、このような抜本的とも思われる改革論争が続いている最大の理由は、現行の個人所得税に対する批判が大きいためである。支出税の提案は所得税の抜本的な改革案であり、付加価値税の提案は、所得から消費への課税ベースの変更案である。税収のほとんどを所得税に依存していることも不満の原因である。
- 11) 付加価値税と支出税の各項目ごとの特徴を簡潔にうまく列記したものが表4である。どちらかが決定的に有利であるとは言いがたい。VATについては論点がうまく整理されているので概観するには便利な表であるが、定量的、定性的分析を用いないと VAT の長短は判定しにくいであろう。

表4. VAT (付加価値税=消費税) と ET (消費所得税=支出税) のメリット・デメリット比較

比較要因	VAT	E T
1 課税ベースの包括性	非課税、免税、軽減税率への拡大に対して抵抗力が小さい	所得税と同様に諸控除の拡大のおそれ
2 公平性 (equity)	水平的公平：消費パターンによる 垂直的公平：維持にはコストがかかる	水平的公平、垂直的公平ともに容易に維持可能 水平的公平は消費パターン、税率による
3 経済的中立性	税率の多様性による 税率が1本ならば比較的中立 貯蓄に対してはプラス	税率の累進構造による VATほどは中立的ではない 貯蓄に対しては大きくプラス
4 税収確保	低い税率で極めて大きな税収 監視コストは大きい	執行上のコストは大きい
5 支払いの便宜性	発足時、コンプライアンスのために事業者 にコスト負担 消費者にはコストは発生しない	所得税と同様、あるいはそれ以上の個人 納税者の負担 これは不慣れ、複雑な申告手続きのため

6 価格とインフレ	価格は上昇するし、インフレ圧力しかし、金融政策いかにによる	ほとんど影響はない
7 脱税への誘因	事業者の脱税誘因は低い 逆に脱税マネーも支出段階で課税	所得税と同様の問題を持続 所得の過少申告は残る
8 移行期と履行上の問題	税率の変更前の需要変動 若い時に所得税、引退後に消費税負担と 2重の負担	導入前の所得税負担との整合性 過去の負債の扱いに課題
9 政治的課題	合衆国の場合には地方税の売上税をどう するか 税収を容易に上げることから政府規模の 拡大	特に障害はない

(Hubert G. Hunt, "Federal Tax Reform: analysis of two consumption taxes" p.117-118)

- 12) 所得税・法人税の比重等の表5から、日本の所得税と法人税の合計の比率は国際的には高いものではないことがわかる。しかし、法人税の比率は最も高いものになっていることが分かる。一方で社会保険料の企業負担分はヨーロッパ大陸が重くなっているのが特徴的である。

表5. 主要国の税・社会保険料の構成 (対 GDP 比率) 2005年

	日本	合衆国	イギリス	ドイツ	フランス	スウェーデン	デンマーク
所得税	5.0	9.6	10.6	8.1	7.6	16.0	26.6
法人税	4.3	3.1	3.4	1.7	2.8	3.8	4.1
保険料 (被雇用者)	5.5	3.2	3.1	7.2	5.3	2.9	1.1
保険料 (企業)	4.6	3.4	3.8	6.7	12.2	13.0	0.2
財・サービス課税 (VATも含む)	5.3	4.8	11.3	10.1	11.2	13.4	16.3
租税・社会保険料負担率 (対 GDP)	27.4	27.3	36.5	34.8	44.1	50.7	50.3
所得税+法人税	9.3	12.7	14.0	9.8	10.4	19.8	30.7
VATの標準税率 (2007年)	5	—	17.5 (2011年25% ポイントアップ)	19	19.6	25	25

出所: OECD, *Statistiques des publiques*, 2007 から作成

- 13) 東欧及びロシアのフラット化の動きは次のとおりである。90年代から東欧やロシアでは基幹税の税率のフラット化が進められてきた。概要は次の表のとおりである。これらの国にほぼ共通する課税方式は、個人所得、法人所得ともに1回限りの課税であり、重複課税の調整はしない。

個人所得課税の方式では

$$\text{課税額 } T = \text{Max} [t_1 ((W + P) - A) ; 0] \quad (22)$$

$t_1$ は所得税率、 $W$ は収入、 $P$ は公的年金、 $A$ は各種控除である。

法人所得への課税方式は

$$\text{課税額 } T = \text{Max} [t_2 ((R - CI - MS - I) - A) ; 0] \quad (23)$$

$t_2$ は税率、 $R$ は企業売上、 $CI$ は消耗の中間財(仕入)、 $MS$ は給与等支払、 $I$ は投資支出、 $A$ は各種控除である。実際には、表6で示されているように、2つの課税への比例税率の適用であり、その高さは同一が適用されるケースがほとんどである。つまり、 $t_1 = t_2$ である。



税制のグランドデザイン（矢野）

この2つの課税ルールによって、二重課税問題はなくなる。このようなフラット化が導入された理由は、

- (1) 簡素化
- (2) 税制の透明性を強める
- (3) 各種の租税特別措置の縮小
- (4) 二重課税の撤廃

であると指摘されている。

表6. 東欧・ロシアの基幹税の税率

国名	改革前の所得税率	改革後の所得税率	法人税率	付加価値税率	導入年
エストニア	16~33	26	26	18 (5)	1994
グレジア	12	12	12	—	2005
リトアニア	18~33	33	29	18 (5/9)	1994
ラトビア	25と10	25	25	18 (5)	1997
ルーマニア	18~40	16	16	19 (9)	2005
ロシア	12~30	13	37	18 (10)	2001
スロバキア	10~38	19	19	19 (10)	2004
ウクライナ	10~40	1	25	—	2004

(Laurence Boone, "Les instruments fiscaux en débat", Fiscalité et revenus, pp.90-95, La documentation Française)

この表6で特徴的なことは、東欧では東西冷戦の終結とともに市場経済に合わせた税制改正が実施され、欧米の最新の理論を適用する形で税制が構築されていて、税制のフラット化、簡素化が大胆に導入されている。これには欧米の経済学者の寄与が大きかったようである。

- 14) 生活保護の問題点は英国においても日本同様の問題点が指摘されていた。Atkinson (1969) は英国の実情を研究し、その改革案として公的扶助と社会的配当とNITを比較検討している。とくに生活保護制度が貧困の救済とは必ずしもなっていないことを報告している。ここでは英国における公的扶助の問題点を洗い出し、社会的配当で社会保障の改善を提唱している。同書p.171では今日のベーシック・インカム論の骨格が社会的配当論として示されている。社会的配当論は4つの柱からなり(1)すべての人に社会的配当を給付する(2)現存の家族給付、社会保障給付を廃止する(3)社会保険料と現存の所得税を廃止する(4)社会的配当給付の財源は社会的配当を除外したすべての所得に対して比例税率で課税する所得税でまかなう、としていて、あとは財源的な可能性であるとしている。
- 15) Atkinson (1995) はベーシック・インカムを所得税制との関連で分析した研究であり、この分野における最も優れた著作であり、本稿も基本的な考え方をこの著書に依存している。同書p.143-145では、所得税率を比例税で分析しているが、例外的には2段階、あるいは3段階の税率もありうるとして垂直的公平へのバランスを考慮している。所得税率を30%~40%に想定しているので税率が高いという印象を持つかもしれないが、年金保険料や失業保険料の負担がなくなることを考慮すれば高い税率とはいえないであろう。
- 16) ベーシック・インカムの課題や今後の問題点については、ヴェルナー(2007)の巻末で小沢修司がバランスのとれた解説をしている。ベーシック・インカムに比例所得税制を組み込んだ経済学的な分析では矢野(2009)、それを平易に解説したものとしては矢野(2010)を参照。
- 17) 逆進性については、税体系全体でみるか、生涯でみるかで見方は変わってくる。Metcalfe (1994) ではライフサイクルモデルで分析をしていて、必ずしも逆進的とはいえないとしている。

【参考文献】

- Aaron Henry J., William Gale and James Sly (1999), "The Rocky Road to Tax Reform." In Aaron Henry J., and Robert D.Reischauer, eds., *Setting National Priorities*, Brookings Institution Press.
- Atkinson, A. B.(1969, *Poverty in Britain and the Reform of Social Security*, Cambridge University Press.
- (1995), *Public Economics in Action*, Oxford University Press.
- Auerbach, Alan and Kevin Hassett, eds. (2005), *Toward Fundamental Tax Reform*, AEI Press.
- Boone, Laurence (2008), "Le expérience de flat tax", *Fiscalité et revenus, Cahiers français* N°343, La documentation Française.
- Ebrill Liam, Michael Keen, Jean-Paul Bodin and Victoria Summers (2001), *The Modern VAT*, IMF.
- Feldstein, Martin. (1976), "On the theory of tax reform", *Journal Public Economics*, 6, 77-104.
- Gillis Malcolm, (2002), "Historical and Contemporary Debate on Consumption Taxes." In Zodrow George R. and Peter Mieszkowski ed., *United States Tax Reform in the 21st Century*, Cambridge University Press.
- Hettich W. and S Winer (1985), "The Blueprint and the Path", *National Tax Journal*, No4.
- Institute for Fiscal Studies (2010), *Dimension of Tax Design-Mirrlees Review*, Oxford University Press.
- Rosen, Harvey, S. and Gayer, Ted (2008), "Expenditure Programs for the Poor", Chapter 13 in *Public Finance* eight edition, McGRAW-Hill.
- Mclure, C. H and G. R Zodrow (1994), "The Study and Practice of Income Tax Policy." In Quigley, J. H. and Smolensky, E, eds., *Modern Public Finance*, Harvard University Press.
- Metcalf, Gilbert E. (1994), "Lifecycle versus Annual Perspectives on the Incidence of a Value Added Tax", In James M. Poterba ed., *Tax Policy and the Economy* 8. MIT Press.
- Musgrave, Richard. A. (1959), *The Theory of Public Finance*, McGraw-Hill Book Company, Inc.  
(木下和夫監修・大阪大学財政研究会訳『財政理論』(1961年)有斐閣)
- Stockfisch. J. A. (1987), "Value-Added Tax as a Money Machine." In Walker C. E. and Mark A. Bloomfield eds. *The Consumption Tax*, Ballinger Publishing Company.
- Pollack, Sheldon D. (1999), *The Failure of U.S. Tax Policy*, Pennsylvania State University Press.
- Weidenbaum, Murray (1999), "The Nunn-Domenici USA Tax: Analysis and Consumptions." In Boskin Michael J. ed. *Frontiers of Tax Reform*, Hoover Institution Press.
- U. S. Treasury (1984), *Tax Reform for Fairness, Simplicity and Economic Growth*, U.S. Government Printing Office.
- ゲッツ・W・ヴェルナー (2007) 渡辺一男訳、小沢修司解題『ベーシック・インカム』現代書館
- 八田達夫 (2010) 「所得税と支出税の収束」、(『租税構造の理論と課題 (改訂版)』税務経理協会、所収第2章)
- ホップス著 水田洋訳 (2006)『リヴァイアサン岩波文庫 (二)』岩波書店
- 宮島洋 (1986)『租税論の展開と日本の税制』日本評論社
- 水野勝 (2006)『税制改正五十年－回顧と展望』大蔵財務教会
- 矢野秀利 (2009) 「ベーシック・インカムと社会保障の統合」『関西大学第社会学部紀要』第40巻
- (2010) 「ベーシック・インカムの構想と社会保障」21世紀ひょうご、第1巻9号9-18頁。  
(公財) ひょうご震災記念21世紀協会