

# 課税所得概念について

吉 田 義 宏

## I はじめに

所得税は1799年にイギリスにおいてナポレオン戦争の戦費調達手段として史上初めて創設された比較的新しい租税である。当時のイギリス所得税は臨時的租税であったが、1842年に恒久化された。<sup>(1)</sup>その後スイス、イタリア、日本等が創設し、現今では世界各国でみられる租税となっている。所得税が重要な租税となりえたのは資本主義経済の発展とともに、①大きな税収の確保が可能なることのほか、②市場の価格機構に激しい変化をもたらすことが少なく、経済を攪乱しない相対的に効率的な租税と考えられ、③担税力に応じた租税負担の公平が実現可能で、課税標準算定の際に諸控除を設けることによって所得再分配の機能を果たしうること、④税収の所得弾力性が高く、経済変動に対して経済安定化の機能を有していること、等が挙げられる。<sup>(2)</sup>

この課税物件である「所得」について、その定義を三つに分類することが出来る。<sup>(3)</sup>

第一は個人の消費する財貨・サービスの価値の合計を所得とする説で、これを消費型所得説あるいは支出型所得説という。これに対する租税は消費もしくは支出を課税物件とする直接税で、支出税 (expenditure tax) と

(1) Seligman, E. R. A., *The Income Tax*, Macmillan, 1914, Book I, ch. 1.

(2) Due, J. F. & Friendlaender, A. F., *Government Finance*, Irwin Inc., 5th ed., 1973, p. 251.

(3) Brownlee, O. H. & Allen, E. D., *Economics of public Finance*, Pretice-Hall, 1954. (永田清『財政の経済学』東洋経済新報社, 昭和31年, 241頁参照)。

いっている。この支出税は今日、最も注目されている租税の一つである。支出税の提唱は遠くホブズ (Hobbes, T.) の「リバイアサン (Leviathan, (1651))」にまで遡るといわれる。古典派経済学者のミル (Mill, J. S.) は「所得税にして貯蓄を免税としていないものは、真に公正な所得税とはいえないのである。そして、もしもある人がこの免税を企てて、一方の手で貯蓄すると同時に他方の手で負債を負うとか、あるいは前年において貯蓄をして免税されたものを翌年費消してしまうとかいうようなことを防止するように、……およそ貯蓄を免税するという条項なしに所得税を設けてはならないものである」と述べ、所得に課税することは貯蓄に対しても課税することになり、不公平な貯蓄二重課税になるとして支出税を支持している。しかし、ミルは1861年にイギリス議会の所得・資産税委員会において、理論的には支出税が好ましいが、税務行政上からは所得税が好ましいとしている<sup>(5)</sup>。また、フィッシャー (Fisher, I.) は消費を  $C = Y - S$  ( $C$  は消費,  $Y$  は所得,  $S$  は貯蓄を表わす) とすることで支出税賦課の可能性を展開し、さらにカルドア (Kaldor, N.) はフィッシャーの支出税を発展させた総合消費税を提唱している。支出を課税物件とする論拠として、課税範囲の広さと課税標準の統一性と普遍性が得られる点で他の税 (とくに所得税) に比べて公平であること、資本市場の資源配分に対して中立的であること、等が挙げられるが<sup>(8)</sup>、実際の税制には採用されていない。この第一の支出型所得税に対して、各人が収入の形で獲得する経済的価値、すなわち経済的利得を所得とするのが以下の諸説である。経済的利得はこれをもたらず源

(4) Mill, J. S., *Principles of Political Economy*, 1848, Kelley, p. 815. (末永茂喜訳『経済学原理 (五)』岩波書店, 昭和38年, 48頁参照)。

(5) Vickrey, W., *Agenda for Progressive Taxation*, Kelley, 1972, p. 330.

(6) Fisher, I., *Income in Theory and Income Taxation in Practice*, *Econometrica*, vol. 5, 1937, pp. 1-55.

(7) Kaldor, N., *An Expenditure Tax*, Unwin Univ. Book, 1965. (時子山常三郎監訳『総合消費税』東洋経済新報社, 昭和38年)。

(8) 能勢哲也『現代財政学』有斐閣, 昭和61年, 238頁参照。

泉にもとずいて、①受取り所得（賃金・給与、利子、配当、賃貸料等要素所得や社会保障給付、贈与、遺贈等移転所得）、②帰属所得（現物給与、帰属家賃、自家消費等）、③資本利得、④余暇所得の四つに分類することが出来る。<sup>(9)</sup>以下の所得定義は概ねこの分類の組み合わせによる。

第二は循環する収入を所得とする説で、これを所得源泉説あるいは循環的所得税という。ノイマン (Neumann, F. J.) は規則的継続的収入の結果としてのすべての財貨・サービスの貨幣価値を所得している。<sup>(10)</sup> プレーン (Plehn, C.) は所得は循環的（あるいは周期的）な受取りで、繰り返し発生する消費に利用出来る富で、これには収入、循環性、支出能力の三つの特性があるという。<sup>(11)</sup> プレーンの定義では生産要素から派生する賃金・給与、利子、配当、賃貸料等の要素所得、年金や恩給等の移転所得を所得している。要素所得は市場機構を通して貨幣単位で受領されるが、移転所得は市場機構を通しては受領されない。しかし、移転所得は貨幣単位で受領されるため、所得捕捉が容易であり、所得の三つの特性を有しているために所得項目にしたものと考えられる。<sup>(12)</sup> また、プレーンは利潤と資本利得 (capital gain) には所得の三つの特性のうち一ないし二が欠けているので所得とはみなしていない。<sup>(13)</sup>

この所得源泉説では一定の源泉から周期的に受領される経済的利得を所得とし、源泉の異質性を認め、それに応じて課税標準を定め、税率を賦課するという考え方であり、一時的偶発的所得とみなされる資本利得、贈与、遺贈、僥倖所得 (windfall income) 等の経済的利得はこの所得範疇に入らない。このため、分類所得課税を可能とするものの、課税所得と非課税所得がきわめて明確となるため課税の公平の観点から問題が出てくる。

第三は一定期間における個人の経済力の純増加を所得とする説である。

(9) 牛嶋正『社会的公正と所得課税』東洋経済新報社、昭和59年、116-117頁参照。

(10) Neumann, F. J., *Grundlagen der Volkswirtschaftslehre*, Verlag, 1889, s. 227.

(11) Plehn, C. C., *The Concept of Income Taxation, as Recurrent, Consumable, Receipts*. *The American Economic Review*, vol. XIV, 1924, p. 5.

(12) Plehn, *ibid.*, p. 5.

(13) Plehn, *ibid.*, p. 10.

この説は資産増加説あるいは包括所得税といわれ、所得源泉説に対する批判論として登場した。この包括所得には規則的循環的所得のみならず、一時的偶発的所得等が含まれるため、課税の公平という観点からは理想的な所得概念とされるが、税務行政上種々の問題点を抱えている。この概念は詳しくはシャントツ (Schanz, G.) =ヘイグ (Haig, R. M.) =サイモンズ (Simons, H. C.) の包括所得概念というが、通常はヘイグ=サイモンズの包括所得概念といっている。この概念は課税目的の所得概念としては最も一般的になっている。本稿では、まず、租税負担の公平について概観し、包括所得概念の要点を整理して、その問題点の若干を把握してみたい。

## II 租税負担の公平

課税あるいは租税負担の公平の準則は租税原則において最重要な規範となっている。この公平の準則に関して基本的な論説に利益説と能力説という二つの思潮がある。これらはいずれも租税負担の根拠と租税負担の分配に関するものであるが、公平の準則はその分配と密接な関係がある。

### II-1 公平と利益説

利益説は国家は個人の欲求充足のために市場を通しては充足出来ないか、あるいはされえないような財すなわち公共財を供給しており、その受益者は便益に応じてその対価として租税を負担するという考え方である。市場経済における交換関係で租税を財の価格に類似したものとみなすため、その配分は価格に現れることになる。利益説には租税負担の根拠とその配分が便益を基準に論理一貫し、理論的整合性があり、租税負担配分が個人の選択を前提にしているため、個人主義の原理と合致し、また財政收支両面の同時決定を可能にする等の長所がある反面、便益の測定には個人の効用の可測性が必要となるが、この測定は困難であり、便益の帰属が確定しにくい。また、価格としての租税が的確に<sup>(14)</sup> 顯示されるかの疑問が残るが、便益の帰属が確定できる公共財については受益者負担あるいは手数料、

(14) 能勢哲也『前掲書』184頁参照。

使用料として賦課できる。利益説を学説史的にみると、ペティー (Petty, W.) は租税は「公共の平和に浴する分けまえと利益とに応じて、すなわち自己の資産または富に応じて、公共的経費を貢納すればよい……ある人は現実に、そして真実に富んでいるというのは、その人が食べたり、飲んだり、着たり、またはその他の方法で、实际的に、そして現実に享受しているものに応じて富んでいるのである。……各人は自分自身のために取得し、そして現実に享受するところ<sup>(15)</sup>に応じて貢納すべきものなのである」と述べている。ペティーの租税負担の根拠と配分は利益説による租税負担であり、消費に担税力を求め、それに対する課税が公平な租税負担であると結論づけている。さらにアダム・スミス (Adam Smith) は「あらゆる国家の臣民は、各人の能力にできるだけ比例して、いいかえれば、かれらがそれぞれ国家の保護のもとに享受する収入に比例して、政府を維持するために貢納すべきものである。一大国民の個々人に対する政府の経費は、大所有地の共同借地人に対する経営費のようなものであって、これらのすべての共同借地人は、この所有地におけるかれらのそれぞれの利害関係に比例して貢納することを義務づけられているのである。この一般原則を遵奉するか無視するかということに、いわゆる課税の公平または不公平が存する<sup>(16)</sup>」という。スミスにおいては政府の保護（という公共財）に対する代価として収入に比例的して租税負担をすることが公平な租税負担であるとしている。アダム・スミスのこの論述は租税負担の根拠ならびに配分論として非常に有名で、根拠論としては利益説に立脚し、配分論としては能力説に立脚するという折衷説とみられ、担税力に収入を求めているのである。利益説はさらに「自発的交換の理論<sup>(17)</sup>」として発展展開されている。

## Ⅱ－２ 公平と能力説

(15) Petty, W., *A Treatise of Taxes & Contributions*, 1662, *The Economic Writing of Sir W. Petty*, ed. by C. H. Hull, Cambridge at the Univ. Press, 1889, p. 91. (大内兵衛・松川七郎訳『租税貢納論』岩波書店, 昭和27年, 157頁)。

(16) Smith, A., *The Wealth of Nations*, 1775, *Everyman's Library*, 1966, p. 307. (大内兵衛・松川七郎訳『諸国民の富・四』岩波書店, 昭和41年, 240頁参照)。

(17) 貝塚啓明『財政支出の経済分析』創文社, 昭和46年, 第Ⅰ部参照。

能力説は人はある国の国民として存在し、その生活は国の存在に依存しており、国民は国家社会維持のために租税負担をするのは国民の当然の義務であり、国民は国のために犠牲を負うとする租税義務説から発展したとされている。それは租税負担の根拠論であり、その配分は個人の担税力に依拠して租税負担をするという考え方に立脚している。そこでは政府の給付する公共財から享受する利益とは無関係に、その財源として租税負担配分を考えるため、所得あるいは財産、支出といった客観的物的価値を課税物件として選択し、それによって課税標準を設定し租税負担をすることになるが、この説では利益説のように租税負担の根拠と負担配分とが直接的に関係しているとはいえない<sup>(18)</sup>が、現今での課税は概ねこの能力説に立脚したものが考えられている。これを学説史的にみると、ミルは「政府のあらゆる業務において、公平が原則でなければならぬ……課税の公平ということは、政治の格言としては犠牲の公平ということを意味する……それは各人が租税支払いにおける彼の分け前から感ずる苦痛が、他のすべての人がその分け前から体験するそれよりも、大きくも小さくもならないように、政府の経費に対する各人の拠出分を割り当てることを意味する<sup>(19)</sup>」。ミルにおいては租税負担の根拠は希薄であるが、その配分には犠牲の公平が強調され、客観的能力説から主観的能力説の途を開いた。彼の犠牲説はこれ以降、均等絶対犠牲説、均等比例犠牲説、均等限界犠牲説として展開され、累進課税論拠の確立となっている<sup>(20)</sup>。

## II-3 公平と課税標準

租税負担の公平の観点から担税力をとるには第一に課税物件に対する課税標準は出来るだけ広くとることが必要である。これは租税の普遍性と関

(18) 山本栄一『租税政策の理論』有斐閣、昭和50年、28頁参照。

(19) Mill, *op. cit.*, p. 804. (同邦訳、28頁参照)。

(20) Fagan, E. D., Recent and Contemporary Theories of Progressive Taxation, in Musgrave, R. A. & Shoup, C. S., eds., *Readings in the Economics of Taxation*, Irwin for The American Economic Association, 1959, ch. 3. 井藤半弥『新版租税原則学説の構造と生成』千倉書房、昭和44年、第8-9章参照。

連するところである。第二は租税負担配分に際しては垂直的公平と水平的公平という二つの準則の確立を必要とする。垂直的公平は異なる経済状態にある者は異なる租税負担をするという、異なる担税力を認めて、それぞれに異なる税率を賦課することで公平な租税負担を実現するという考え方である。他方、水平的公平は等しい経済状態にある者は等しい租税負担をするという、等しい担税力をもつ者を等しく扱うという考え方である。これについては「個人間の公平」と「業種間の公平」という二つの視点が考えられる。「個人間の公平」は課税単位を個人単位として、同一の効用水準をもつものとして判断するが、効用水準は個人単位、夫婦単位、家族単位でそれぞれで異なってくる。<sup>(21)</sup>「業種間の公平」は個々の業種にその相違点を認めるが、担税力を漏れなく把握して公平な租税負担を図ることを意味する。この準則と関連することは業種間の所得捕捉の問題である。例えば、給与所得、事業所得、農業所得に対する捕捉の格差である。給与所得課税は源泉徴収制度によってほぼ完全徴収が出来るとしても、事業・農業所得課税は申告制度による徴収であり、そこには節税あるいは脱税等の租税回避 (tax avoision) の可能性が残るため、納税倫理の確立と高揚や納税制度の整備がされなければならない。この垂直的公平と水平的公平とは課税の公平を達成するに重要な準則となるが、それにはまず水平的公平が達成されて、次ぎに垂直的公平が達成されると考えられる。等しい状態とは何か、を規定しなければ、異なる状態が明らかにできないからである。それゆえ、水平的公平のほうが、垂直的公平より重要である。現実に課税を施行するに際しても、水平的公平のほうが把握されやすい。<sup>(22)</sup>また水平的公平を達成するためには経済力の過少評価あるいは課税標準からの漏れは水平的公平の達成の障害となるため課税物件に対する課税標準は総合的包括

(21) Musgrave, R. A., *The Theory of Public Finance*, McGraw-Hill, 1959, pp. 171-172. (木下和夫監修・大阪大学財政研究会訳『財政理論・I』有斐閣、昭和36年、257-258頁参照)

(22) 小林威「課税ベースの選択」井手文雄・大淵利男・石村暢五郎・中村一雄『財政の原理と現実』千倉書房、昭和61年、129頁参照。

のであることが要件となる。こうした包括概念による所得定義の一つが包括所得概念である。

### Ⅲ 包括所得概念の特徴

#### Ⅲ－１ 包括所得概念

ヘイグは所得を一定期間における個人の欲求を充足させる経済力の増加とみなす。すなわち、その経済力は(a)貨幣自体、もしくは(b)貨幣単位で評価可能なものをいい、「所得とは二時点間における個人の経済力の純増加の貨幣価値をいう<sup>(23)</sup>」と述べている。この定義は満足の流れとしての基本的経済概念と関係する重要な側面から出発したものとみなされる。所得を満足自体の単位よりも経済的欲求充足の経済力の単位で規定している。それは受領所得課税の作用は個人がその力を行使を選択するよりはむしろ欲望充足を獲得す力を得た時が強調される<sup>(24)</sup>。サイモンズは同様な論点からさらに詳しく定義している。彼は「個人所得とは、広義には社会の稀少な資源の使用に対する支配力の行使である。それは感覚、サービスあるいは財に係わるものではなく、価格を支配する（あるいは価格が帰属しうる）権利と関係がある。その測定は(a)もし、個人が何も消費（消滅）しなかったら、期首と期末間における個人の財産権の価値の増加額の評価か、(b)財産権の価値の変更をともなわずに、消費しうる権利価値の評価、を意味する。換言すれば、それは消費と資産の評価を意味する。数量としての消費は一定の方法（経済財の破壊という）で果たされる権利の価値を示している。資産とは期首と期末の期間における権利価値の変化を意味する<sup>(25)</sup>」ので、「個人所得とは(1)消費に行使された権利の市場価値と(2)期首と期末間の資産の権利の価値の変化の代数和である。換言すれば、それは期末の『資産』に期中の消費を加え、それから期首の『資産』を差し引くだけで得られる<sup>(26)</sup>」

(23) Haig, R. M., *The Concept of Income*, in Musgrave, R. A. & Shoup, C. S., eds., *op. cit.*, p. 59.

(24) Haig, *ibid.*, p. 59.

(25) Simons, H. C., *Personal Income Taxation*, Univ. of Chicago Press, 1938, p. 49.

(26) Simons, *ibid.*, p. 50.



と定義している。このヘイグ＝サイモンズによる包括所得 (comprehensive income;  $Y_c$ ) は、

$$Y_c = C + \Delta W$$

で示することができる。ここで、 $C$ は消費、 $\Delta W$ は純資産増価を表わす。 $C$ の消費には要素所得、移転所得または蓄積された富、自家消費、所有資産や耐久消費財による使用価値、等による消費。 $\Delta W$ は個人の富の純増を意味し、純貯蓄や所有資産価値の増価による富を含む。この説は貨幣評価が可能ならゆる経済力の源泉、形態、実現・未実現（発生）、その他属性を問わないため実に幅広い概念となる。<sup>(27)</sup>

### Ⅲ－２ 包括所得と課税所得との乖離

グード (Goode, R.) はこの包括所得 ( $Y_c$ ) をさらに詳しく次式のように表している。<sup>(28)</sup>

$$Y_c = G - E + S - K + A$$

$G$ は資本資産売却額以外の粗収入で、持家住宅の帰属家賃や現物給与、遺贈を含む。 $E$ は $G$ を獲得するための費用で、支払利子、減価償却費、維持費、資産税を含む。 $S$ は資本資産売却額で、贈与や遺贈による資本価値を含む。 $K$ は資本資産の取得費用。 $A$ は一年間の保有資本資産価値の変化で、資本利得あるいは資本損失が実現した時にのみ課税されると、 $A$ はこの式から除外される。しかし、この包括所得と実際の課税所得との間には種々の乖離がみられる。例えば、国によっては $G$ の中から帰属所得、債券利子免税、政府からの移転所得、その他無償受領所得が除外される。 $S$ の中から最低期間保有された資本資産の売却額からその定率額かあるいは定額が除外される。贈与や遺贈も同様である。 $K$ はインフレなどの理由から他の所得に対して資本損失の控除に限界があるため過少評価され易く、また $A$

(27) Due & Friedlaender, *op. cit.*, p. 253. 石弘光『租税政策の効果』東洋経済新報社、昭和54年、17頁参照。宮島洋『租税論の展開と日本の税制』日本評論社、1986年、4頁参照。

(28) Goode, R., The Economic Definition of Income, in Pechman, J. A., ed., *Comprehensive Income Taxation*, Brookings Institution, 1977, pp. 24-25.

は一般的に除かれる。<sup>(29)</sup>このように包括所得概念はいわば理想的な所得概念であるが、これにもとずく課税すなわち包括所得税における課税所得と実際の所得税制における課税所得を比較してみるとそこに相当の乖離がみられるのである。

### Ⅲ－３ 課税の侵食と非課税所得の発生

この乖離の一つは課税の侵食 (tax erosion) といわれる事象である。課税の侵食とは本来課税されるべき所得が租税措置によって課税されないことをいうが、これが生じるのは国の諸政策による非課税所得の指定、課税標準算定から除外される諸控除や税額控除、各種軽減税率適用優遇措置等税制上の減免措置による非課税所得の発生にある。こうした措置は換言すると、政策目的達成を財政支出に求めないで租税措置で達成することを意味する。これを租税支出 (tax expenditure) また「隠れた補助金」という。例えば、アメリカでは1979年における租税優遇措置による税收減は個人所得税で約1,020億ドルと推計されている。推定税收は1,900億ドルで、これは2,920億ドルの潜在的税收の1/3以上を意味しており、換言すると、包括所得税では税率を全面的に1/3だけ切り下げても同一の税收が得られるということになる。つまり、同一の税收をあげるには課税標準が包括的であればあるほど、全体として税率は低くてすみ、税負担は軽くなる。逆に包括的な課税標準が侵食されると、残った課税標準にかかる税率が高くなる。従って、この侵食は税收減をもたらすのみならず、水平的垂直的公平を阻害することになりかねない。<sup>(30)</sup>また、乖離の一つは課税対象とならない、あるいはなりにくい経済的利得の存在である。その主なものに、帰属所得 (自

(29) Goode, *ibid.*, p. 25.

(30) Musgrave, R. A. & Musgrave, P. B., *Public Finance in Theory and Practice*, McGraw-Hill, 3th ed., 1980, p. 368. (木下和夫監修・大阪大学財政研究会訳『財政学Ⅱ』有斐閣, 昭和58年, 441頁参照)。わが国の租税支出については、貝塚啓明「所得税制のタックス・ベース」林健久・貝塚啓明『日本の財政』東京大学出版会, 1973年, 石弘光『前掲書』第1章, 石弘光『税制改革をどう進めるか』日本経済新聞社, 昭和61年, 114-117頁, 等を参照のこと。

(31) 貝塚啓明・館龍一郎『財政』岩波書店, 1973年, 158頁参照。

家消費、帰属家賃、現物給与等)、社会保障給付、資本利得などが挙げられる。帰属所得には農産物の自家消費、持家に帰属すると考えられる家賃あるいは社用による自動車の利用等の現物給与などが含まれるが、いずれも市場機構を通しては獲得されないため、帰属所得の捕捉は容易でなく非課税所得の対象となっている。社会保障給付は原則課税であるが、生活保護や身体障害等手当は経済的困窮という理由で非課税措置とされる。贈与や遺贈の受領機会はごく希なため、これらは別税目で課税可能である。

### Ⅲ－４ 資本利得と課税の可能性

資本利得は資産（土地、建物等の実物的資産や有価証券等の金融的資産等）の保有による価値の増加分をいう。資本利得は実現した資本利得 (realized capital gain) と発生した資本利得 (accrued capital gain) とに区別され、実現資本利得は資産の販売価格から購入価格を控除した売却益で、現金化された利得をいう。発生（未実現）資本利得は資産の販売価格のかわりに資産評価価格をとり、評価価格から購入価格を控除した差額つまり評価益をいう。こうした資本利得は資産によっては一般物価水準の上昇で生じたり、あるいは市場利子率の動向等で生じ、変動所得あるいは不規則的所得としての特徴がみられる。包括所得課税に従えば、実現・未実現の資本利得にもすべて課税されることになるが、これに対しては、平準化と損失相殺を適当に認めて課税標準に含め、インフレの影響を除去した実質単位で把握することが前提となる。<sup>(32)</sup> こうした問題の一つは $\Delta W$ （あるいは $A$ ）にあるのである。 $\Delta W$ は変動所得の代表例であり、これを含む課税標準はたえず変動する。特定期間に変動所得が集中すると累進税率によって負担が過重となる。そのために平均化措置によって公平化を図ることになるが、この平均化は期間概念から無理がある。<sup>(33)</sup> また資本利得の発生時に課税されることになると、問題はその評価と所得捕捉である。資本利得を正

(32) 石弘光『税制改革をどう進めるか』96頁参照。

(33) 石弘光『同上書』102-103頁参照。Pechman, J. A., *Federal Tax Policy*, Brookings Institution, 5th ed., 1987, pp. 116-122.

確に捕捉するには、課税上毎期間納税者の保有資産すべての評価をしなければならない。このことは物理的にみて実施は仲々困難と考えられる。そのため、現行税制は実現主義に立脚して、保有資産の売却時に保有期間中に発生した資本利得をも課税している。ところが、実現した資本利得に対する累進税率の適用は租税負担の過重回避という点から資産売却を抑えるという凍結効果 (lock-in effect) を増大させることも考えられる。また、保有資産の売却つまり現金化された時に課税されると、資産を長期にわたって保有し、個人の一生涯を通して租税回避を図ることも可能であるが、これに対しては財産相続の段階で資本利得が実現したとみなして課税することが可能である。<sup>(34)</sup> 資本利得課税を発生主義であれ実現主義であれ実施するには、税務当局は納税者すべてに対してその保有資産状態を把握するとともに毎年、その資産評価を実施しなければならないし、また所得の正確な捕捉が必要となる。

#### IV お わ り に

第二次大戦後のわが国税制はシャープ勧告にもとづいて構築された。シャープ税制は租税負担の公平、税制の合理化を重点に包括的総合的な理想的な税制であると評価されている。しかし、この税制の確立後、資本蓄積の強化拡充という政策目標は数度の税制改正をもたらした。資本利得課税は非課税となり、利子所得の源泉分離課税、増資配当免税等貯蓄や投資の優遇措置が相次いで採用され、租税特別措置が拡充され、租税支出に富む税制が確立された。シャープ税制のもつ包括的課税標準による総合課税制度は崩壊し、税制は複雑となり、また租税負担の公平という観点から強い批判がされるようになった。それらは単に政策上の措置によるものだけではなく、徴税技術上の困難にもよる。包括所得税制は理想的な税制であるとしても、資本利得課税一つを採っても所得捕捉面から税務行政面からも困難な点が指摘されるのであるが、徴税が技術的に困難であるという理由

(34) 牛嶋正『前掲書』、第5章参照。

で非課税措置とするという論理は通用しないであろうし、包括所得という所得の獲得面に着目するよりは支出面に着目するのも一つの方法である。