

目的税をめぐって

山本栄一

I はじめに

先に筆者は「租税の自発的交換理論」と題して、サムエルソンの租税理論を¹⁾検討した。そこにおいて現代経済に占める公共部門の拡大が、サムエルソン流の租税観、それは必ずしもサムエルソンによって創始されたものではなく、長い歴史をもつものであるが、その租税観を新しい観点から注目させていることを考察した。サムエルソンは一般に応益原則と呼ばれる租税の負担配分原理によってモデルを展開したが、それは現実適用といった問題とは一応離れたノーマティブな分析にとどまっていた。

一方現実を見る時、所得税中心体系であれ、間接税中心体系であれ、税負担配分は応益原則によっているというより、支払能力による課税であると言える。勿論、地方税制において応益原則の適応が言われ、一部組み込まれているものの、中心はやはり応能原則による負担配分にあると思われる。

こうした中であって、近年いわゆる受益者負担とか目的税の論議がかなり盛んになされ、その実現がはかられる傾向にあるのは、サムエルソンの論議がノーマティブであるのに対して、同じ応益原則に立つ^{ポジティブ}実際の且つ政策的な態度表明であって、ここに現代の租税ないし財政に関する中心問題の一つを見ることができらるう。

一般に目的税は、近代財政制度としての予算制度における予算統一の原則にもとるとして、特別な事情がある場合を除いて、これを排除する方向にあっ

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)

目的税をめぐって

¹⁾ た。しかし現実には目的税が主張され、受益者負担が考慮されてきたことは、こうした予算原則が必ずしも万能ではなく、むしろ今日ではその実体が検討される必要を示しているようである。

本稿はこうした背景をもって考慮されて来た目的税を、まず現状について概括し、続いてサムエルソン流の租税観とのからみ合いで基本構造を考察し、目的税に関する二、三の論議を検討して行くことにする。最後にブキャナンが目的税という形態の税が一般財源を調達する普通税との比較において如何なる特質をもつかを知ることをできるモデルを展開しているのを、少しく考察することにしたい。

II 目的税の位置

1. アメリカの場合

目的税を考える上で特に参考となるのは、アメリカの地方財政のあり方を見ることであろう。知られている如く、アメリカの自治体成立は、日本の如く近代民主政体が旧来の政治体制に代わって出現してくるのとは違って、開拓が進むにつれてコミュニティが形成され、そこに自治体の必要が生れるという、ある意味で民主政治を歴史の上で実験したとも言える結果、成立してくるのである。財政面から言えば、租税はそのコミュニティ住民が共同に利益を受けることを目ざして、公共サービス生産を行う財源として支払われる。言い換えれば、租税の支払と公共サービスからの受益関係が明確なところに財政主体としての自治体が成立したと言えるだろう。今日 districts (地区) と言われる行政体がいわゆる総合的な行政体である市町村とは別に、ある特定の公共サービス提供のために課税権をもったものとして存在するのは、住民の受益意識、自治体を

1) 佐藤進教授はフェッヒャー (H. Fecher) の説に依りつつ、目的税が予算統一の原則に反するというより、目的拘束禁止原則によって不可とされてきたことを述べておられる。(『現代税制論』第2章4, 目的税の発展とその合理化98—100頁(昭和45年2月, 日本評論社))

第1表 アメリカ各州の税収に占める目的税の比率による分布 (1954 と 1963))

比 率	州 の 数	
	1954	1963
80.0—89.9%	4	4
70.0—79.9	6	6
60.0—69.9	6	6
50.0—59.9	8	8
40.0—49.9	14	14
30.0—39.9	4	4
20.0—29.9	2	2
10.0—19.9	1	1
0.0—9.9	2	5
なし	1	0
計	48	50

構成する主体が市民なり住民なりであるといった意識が明確になされて来た歴史的所産であろう。ある公共サービスの供給に応じてある税が支払われるという、直接的対応のある税制が目的税であるなら、このようなアメリカの状態の下では目的税は必ずしも例外的とはいえない。

第1表はアメリカの州政府が各州の総収入の内、支出目的をイヤマークした¹⁾ 税収の占める割合によって、州の数の分布を示したものである。一体に目的税はアメリカでは連邦や地方政府よりも州政府段階でより広範に用いられているようで、24州が税収の内50%以上をイヤマークしており、全州について平均すれば、1954では51.3%、1963年では41.1%にも達している。その内ハイウェイにイヤマークされている部分が約半分程、1963年では全州税額の22%を占め、²⁾ 残りは教育、公共福祉、社会保障、公債等かなり広範な用途に当てられている。

1) James A. Maxwell, *Financing State and Local Government*, revised ed., The Brookings Institution, 1969, p.216. より.

2) アメリカの目的税の現況については、J. A. Maxwell, op. cit., Chap. IX, *Earmarked Revenues and Capital Budgets*, pp.207-227 を参照.

目的税をめぐる

これらの目的税が全て税負担とその経費によって供給されるサービスとの間に直接の受益関係があるとは限らない。なぜなら目的税は予算の上で、特定の支出目的にあてられた租税に過ぎないからである。しかしアメリカの様な国柄では、ある特殊なものを除いて、依然として目的税の負担配分に受益関係が重視されていることは間違いない。ただし連邦の段階では、1956年に州間道路建設のために目的税が設定されるまで、予算統一の原則がかなり強く守られ、現在もその方針に大きな変更はないと見てよい。

このように見ると、アメリカでは受益関係がかなり明確な公共サービスは、受益に応じた税負担を行うことが望ましく、そうした税負担方法を保証する制度として目的税は決して無理でも不合理でもなく、充分必然性があった訳である。

2. 日本の場合

この間の事情は日本についてもある程度あてはまる。今日、我が国における目的税を列記すれば次の通りである。

国税—地方道路税・特別とん税

地方税

道府県税—軽油引取税・入猟税

市町村税—入湯税

以上は課するものとする税であるが、更に次のものは課することができる税である。

道府県税—水利地益税

市町村税—都市計画税，水利地益税，共同施設税，国民健康保険税

これらの内、国税はともに全額譲与税として、地方道路税は道府県と指定市に、特別とん税は港湾が所在する市町村へ目的指定財源として譲与されるため、国税も含めて全て地方財政における目的税と言える。二、三の税種を除いて余り重要ではない。しかしそれらを共通していえる事は、税負担とその財源によ

って供給される行政サービスに受益関係が存在している点である。ただし特異で、現在問題視されているのが国民健康保険税である。本来保険料といった受益関係の極めて明白なものに、所得課税的、即ち再分配的配慮が加わった税であって、これは国民全体の社会保障、所得再分配政策から検討し直されるべき性質の目的税と言われている。

これらの日本の目的税は受益に関係なく単に使用目的のきまっている税という意味のものではなく、全て何らかの受益関係をもっている¹⁾。

ところで、法律的には目的税ではないが、道路整備財源に充てられる次の諸税が存在する。

国税—揮発油税，石油ガス税

道府県税—自動車取得税

これらは税収そのものを道路整備財源にしているのではなく、収入に相当する金額をそれに充てるということで、本来の目的税と区別して「目的税的な税」と呼ばれている²⁾。しかし目的税と実質的差異があるとも思えず、一般的に目的税と考える³⁾よいだろう。

日本に限らず、目的税が特別に注目をあびてきたのは、自動車交通の急速な発達にともなう道路建設の財源調達にからんでいる。我が国の45年度国の予算

1) 荻田保『地方税財政制度』（2次改訂版）88頁（昭和40年3月学陽書房）

2) 泉美之松『税についての基礎知識』11頁（昭和43年税務経理協会）。例えば、揮発油税は国の道路整備計画によって、揮発油税収入相当額をその計画にあてるとし、昭和29年度より現在の第5次5ヶ年計画（昭和46年度まで）までその都度この処置がとられて来た。このことは目的税として固定的性格を与えないで、それまでであった揮発油税を昭和29年に目的税的に用い、一種の暫定的処置としてその後継続して来たと見られる。

3) 宇田川教授は日本の目的税の中心はむしろこれらの「目的税的な税」にあるとしてそれを考察の対象にしておられる。（宇田川璋仁「道路投資と目的税」『エコノミア』No.26, 1965年12月）

目的税をめぐって

を見ると、道路整備財源としてイヤマークされている税額は

揮発油税	4,962 億円 (7.0)
石油ガス税	273 億 (0.4)
地方道路税	898 億 (1.3)
<hr/>	
以上合計	6,133 億 (8.7)
租税及び印紙収入	71,335 億 (100.0)

以上の如く、総税収入の1割近いことがわかる。¹⁾

日本においては、一般に道路の目的税を除けば、ほとんど少額のものばかりで、予算統一の原則は国・地方ともかなり厳格に守られている。この点は日本がアメリカのような自治体の成り立ちを持たず、目的税を当然視するような住民意識や受益意識が明確にされてこなかった。更に言えば、外面は近代民主制でありながらも、政府と住民の間を支配—被支配で意識することが強かった結果であろうと思われる。勿論目的税がもっている予算上の欠陥の故に、むしろ目的税が大きな位置を占めている場合、これを縮少することはある場合望ま

- 1) 道路財源として目的税がいかに利用されてきたか、更に道路財源の必要がいかに緊急であったかを知るために、道路目的税が生れた年度をしるす。

29年度 前年度できた「道路整備費の財源等に関する臨時措置法」にもとずき、この年度から揮発油税収入に相当する金額を国の道路整備費とし、地方団体の道路費のためその1/3相当額を揮発油譲与税として地方に譲与した。

30年度 揮発油譲与税を廃し、地方道路整備財源のための目的税として地方道路税を設けた。税としては揮発油税の一種の付加税形態をとっている。

31年度 揮発油と均衡をとる意味で、同じく自動車燃料である軽油について地方道路財源の目的税として軽油引取税を課す。

41年度 揮発油から石油ガスへ燃料の転換が生じてきたため、石油ガス税を設け、税額相当額の1/2は国の道路財源に、残り1/2は石油ガス譲与税として地方に譲与。

43年度 地方道路財源、特に市町村道路財源として道府県税として自動車取得税を課し、その収入の一定割合(70%)を市町村道路目的財源として交付する。

れてはいる。それ故目的税が多ければそれだけ住民自治的・民主的であるとは速断できないが、我々の生活周辺に必需である公共サービスについて、目的税的な意識、即ち税の支払い一つ一つが公共サービス一つ一つの受益に繋がるという意識の存在は住民自治・民主政治の土台であると言えるだろう。

3. 目的税と受益者負担

既に記した様に我国では、受益者負担という考えが一般化している。しかし大雑把な概念の一致はあるものの、必ずしも同じ使用方法がなされている訳ではない。

通常「受益者負担」とは、いわゆる市場経済の機能が働かない公共部門の内、行政と受益の関係がかなり明確に把握でき、公共サービスを供給する財源の内、これらの受益関係によって負担を配分する。しかもその費用の全部でなくても一部でもそのような方法で負担を配分することを指している¹⁾。それ故、この中には先に述べた受益関係のある目的税及び目的税的な税を初めとして、地方財政では企業会計における料金といったものから、使用料、手数料、受益者負担金等²⁾全て含むと言える。

ところで、このような受益者負担の考えは少し広すぎるため、目的税を考える上からも、その中にある性質の異なったものに注意を払う必要がある。謂ゆる受益者負担には受益一負担関係の多少によって、市場価格に近いものから租税そのものまで存在することを問題にしなければならないだろう。

この点に関して、経済審議会社会資本研究委員会報告は次のように概念を整理する³⁾。即ち、受益者負担は料金に限られて用いられるべきであり、特定財源

- 1) 柏井象雄「いわゆる「受益者負担」の問題」『経済学論究』23巻第1号、1頁（昭和44年4月）
- 2) 「受益者負担金」とは地方公共団体がつくる特別の施設、例えば道路、下水道等の新設、改良などによって特に利益を受ける人々から徴収する、受益を限度とした分担金を言い、ここでいう広い一般的な概念ではなく、地方財政の公課の一つである。それ故これは狭義の受益者負担とも言える。
- 3) 経済審議会社会資本研究委員会編『これからの社会資本』27頁。（昭和45年4月）

目的税をめぐって

は、所得税収入等を中心とする一般財源に比べればやや受益＝負担関係が強いと言えるが、負担配分の基準が受益であると言い難く、一応受益者負担の範囲から除外するのが適当であると。確かに現在受益者負担が問題とされるのは租税の形態であるより料金といった価格に類似した形態についてであることから、むしろこの整理に従うのが良いと思える。

特定財源化する予算の方法が目的税であってみれば、目的税が理論的に価格に類推して考えられても、現実には料金とは異なっているとして論を進めるのが、「受益者負担」論が盛んになってきた現在における目的税の問題を明確にするように思える。その意味で目的税は受益関係に基づく、特定財源確保の方法をとる課税方式であるとして論を進めることにする。

III 目的税の基本構造

——サムエルソン・モデルとの関連において——

サムエルソンは公共部門の財源調達を根本的に市場における価格との類推で考察を進めた。その背後にある論理は経済効率 (economic efficiency) の追求、ひいては厚生極大化であった。

現在の様に財政の役割が重視せられる中であって、市場経済の効率性を如何に財政部門に反映させることができるかは、資本主義経済にあっては重要な問題である。従来は財政の効率の問題を、財政が市場の価格関係を何らかの意味でゆがめるといふ、謂ゆる財政の中立性 (fiscal neutrality) の問題として扱えるのが一般的であったが、今日では膨大な公共部門で充たされるべき欲求を、如何に稀少の資源で最大の効率をあげて充たすかという、各種公共サービス提供のための資源配分とそれに対応する費用負担配分の問題を包むに至っている。

サムエルソンはこれに対して一つのノーマティブな回答を与えたと言えるだろう。しかしこれを現実化することは、論理の前提を考えれば困難というよりも無意味と思えるが、応益原理の実体化をはかるとともに、今日問題となって

いる財政の効率化をはかる方策としての目的税を考察するのに、サムエルソンのモデルを手掛りとする¹⁾ことができる。特にその租税の位置に注目したい。

このモデルによると、公共財と言えども市場における民間財と同様、消費者主権が支配しており、それ故、各々の公共財についても市場価格に類似した租税価格 (tax-prices) を想定する。その結果各人の公共財に関する需要関数を知る事が出来るとして、次のように示す。

$$x_{n+k} = D_{n+k}^i(P_1, \dots, P_n; P_{n+1}^i, \dots, P_{n+k}^i, \dots, P_{n+m}^i; L^i) \quad \dots\dots(1)$$

(P_1, \dots, P_n は民間財 x_1, \dots, x_n の市場価格; $P_{n+1}^i, \dots, P_{n+m}^i$ は社会構成人 s 人の内第 i 番目の人が x_{n+1}, \dots, x_{n+m} の公共財につける租税価格; L^i は i 番目の人の所得; D_{n+k}^i は x_{n+k} なる公共財についての第 i 番目の人の需要関数)

この場合、公共財 x_{n+k} は s 人によって共同で需要され、租税価格は公共財 x_{n+k} に関する限り s 個存在することになる。このように租税価格が x_{n+k} 財の1単位について構成員の数だけ存在するのは、市場において需給される財と異なって、公共財は一度ある量が供給されれば財を分割して排除原則を働かせることが出来ないため、各個人は公共財については効用に応じて価格を設定することによる²⁾。これがその公共財に対して支払われる租税となる。

今、実現性の問題から離れてこうした租税が課せられたとしても、徴税には二つの方法が考えられる。一つは公共サービス全体について一括して支払う場合で、第 i 番の人の租税総額は、

$$P_{n+1}^i x_{n+1} + \dots + P_{n+k}^i x_{n+k} + \dots + P_{n+m}^i x_{n+m} = T^i \quad \dots\dots(2)$$

(T^i は i 番目の人の租税総額)

となる。ただしこの場合、ある人と他の人が租税総額が一致した時に、受ける効用の大きさは同じであっても、公共サービスのそれぞれにつける効用の大き

1) 山本, 前掲論文, はこの点を少し詳しく論じている。ここでは大雑把に必要な部分だけを問題にする。

2) この価格の符号は必ずしも正でないことについて, 山本, 前掲論文243頁を参照。ここでは一応全部正の記号をもつことにする。

目的税をめぐって

さが同じとは言えない。あたかも市場において一定の予算内で買う財の総効用が個人間で同じでも、財の種類と量が全く一致するとは限らないのに似ている。

それに対してもう一つの支払い方法は、第 i 番目の人が公共財 x_{n+k} に対して支払う税を個々に支払って行くやり方で、その場合一つ一つの税は

$$P_{n+k}^i x_{n+k} = T_{n+k}^i \quad \dots\dots(3)$$

となる。

前者の方法を一般財源調達法 (general-funds financing) ないし普通税と呼び、後者を特定財源調達法 (special-funds financing) ないし目的税と呼ぶことができる¹⁾だろう。

サムエルソンのモデルにおいては、こうした実際的問題を考慮の対象としていないため、(2)式による方法であろうと、(3)式による方法であろうと、全て価格に類似した税として考えられており、どちらであっても問題はない。しかし、モデル的な段階から少し現実の場に視点をおろせば、(2)式のような形態で応益性を保持することは極めて困難であることが分る。それよりむしろ(3)式のように、個別公共サービス毎に一つの会計を用いることが応益性を保持しうる。この点で目的税は制度的に応益性を保証していると言える。

更に、サムエルソンは租税負担の配分は以上の方法で行う上で、所得の分配を「適正」にする所得振替的な税をモデルに挿入し、応益原理一般が受ける非難を回避しようとしている。その結果、公共部門での資源の効率的利用が達成され、厚生極大がはかられることを示そうとした。一般に言われる効率 (efficiency) と公正 (equity) の統合をはかった訳である。

現実の租税も常に効率と公正の間であって、政治的判断のもとにさらされている。しかし、ここでしばらく所得分配状態に関する公正の論議を少し後に廻すとすると、目的税はサムエルソン・モデルから推せば、全ての公共サービスについてなされるべきであると言えようが、実際の判断はむしろ予算の内一部

1) J. M. Buchanan, "The Economics of Earmarked Taxes," *The Journal of Political Economy*, Vol. 71, Oct. 1963, pp. 457 ff.

の、受益関係の明白なものに限るべきであるとし、予算統一の原則が基本的に支持されて来た。この事実は目的税の欠点が長所以上に重大であった事を意味しているように思える。

従来、目的税の欠点として指摘されているところをあげれば、主に次の二つの点を集約できる¹⁾。

(1) 目的税が一旦設定されれば、住民選好を表出する場とされる議会の統制をまぬがれる。この結果、事態の推移とともに、ある場合は支出不足を生じ、ある場合は税収の過多を生じるなど、不効率が生じてきても、その事の認知を遅らせる。それだけ予算における伸縮性を少くし、予算全体から見る選好の表明をできるだけうまく反映する阻害要因になりうる。

(2) 目的税がめざす、公共サービスの特定の利用者によって受ける便益と、その人から徴収される税の連関をどの程度までうまく行なえるか。この最も確実な連関は保険数理的 (actuarial) な関係にある場合であって²⁾、それ以外はサムエルソンが言う程に、価格に類似する租税を想定することは困難であろう。従って受益関係による租税と言っても、いきおい恣意と試行錯誤をまぬがれず、ある場合、目的税であるが故にその公共財の適正な配分を一般財源でまかなう以上にそこなう可能性がある。

以上の批判、特に第(2)の批判は目的税にとって本質的な問題であり深刻である。しかし、こうした批判にもかかわらず、目的税が今日一部で利用される必

1) 目的税の長所、欠点については、James A. Maxwell, op. cit., pp.213-216, William J. Shultz and C. Lowell Harriss, *American Public Finance*, (8th ed.) Prentice-Hall, New Jersey, 1965, pp.191-192, John F. Due, *Government Finance: Economics of Public Sector*, 4th ed, Richard D. Irwin, Inc., 1968, p.58 を参照。この内、Shultz & Harriss は特に目的税についての伝統的非難を強調している。

2) Shultz & Harriss, op. cit., p.192. 学者が一般に収入をイヤマークすることを支持している唯一の場合であって、老令遺族保険等で支払われる pay-roll tax について妥当すると主張。

目的税をめぐる

要が言われるのには、先のサムエルソン・モデルが示すところの効率の問題の追求に加えて、現代における財政規模の膨脹を支える税負担増加の説得方策としての目的税設定をあげうる。ある特定サービス受益者に還元されることを約束した税負担増加は、受益者をして支払いを納得させる。これは高負担財政を志向している場合、特に意味をもってくる。サムエルソンのモデルを「租税の自発的交換理論」と呼びうるが、このような納税意欲の高まりがあればある程自発的交換に近ずき、それだけ個人の効用を大きくする効率化の方向とも一致していると言える。

ところで、先の第(2)の批判に関連して、受ける便益と租税の連関はどうであろうか。

サムエルソンはモデルにおける租税価格を決定する際、公共財の性格としてある極端な場合を前提していた。即ち、公共財は需要の結合性、非排除性をもつ上に、二人ないしそれ以上の個人の選好関数に同時に入ってくるという意味で消費外部性が存し、しかも消費外部性 (consumption externality) を等しい消費 (equal consumption) と解しうるような財と定義づけた¹⁾。こうした公共財は実際には、国防等ごくわずかのものをあげうるに過ぎない。現実には、公共財の提供が広く社会全般の利益につながる消費外部性をもたらす反面、かなりの利益が個々の利用者個人に帰着する公共財が多い。自動車道路、教育、それも上級教育になる程その傾向があり、更に保健衛生等、個々に吟味すれば公共財の内、多くはこうした範疇に入るだろう。

今、個人に直接帰着すると思える公共財からの便益を直接便益 (direct benefit) と呼び、外部性の結果生じる公共財の便益を間接便益 (indirect benefit) と呼ぶことにしよう。その意味からすると、サムエルソンは専ら間接便益が存在する公共財を考慮に入れた極端な場合を考えた訳である。しかし、より一般的にはその割合はともかくとして、直接便益と間接便益の混合した公共財を想定しうる。更に、直接便益が圧倒的割合を占める公共サービスは、市場において供給され

1) 詳しくは、山本、前掲論文、232頁—234頁を参照。

る民間財と区別が明らかでなくなり、料金の支払いが可能となる¹⁾。

サムエルソンは間接便益が専らの場合についても目的税を考慮しており、徹底した応益原則ではそれも当然であるが、実際の財政においては、サムエルソンが描くような、所得分配是正のための税と、公共財供給財源としての税との区別が可能でないから、広く社会全般にほぼ等しく便益が与えられる公共サービスについては、支払能力原則に依っている一般財源調達法としての租税に頼るべきであろう。他方、個人に便益が直接帰着すると判断できる部分がかかなり明瞭な公共サービスについては、特定財源調達法である目的税が用いられるべきであり、その際に間接便益に相当する公共サービスの部分は一般財源調達としての普通税からまかなわれるのが妥当と思える。

以上は目的税設定の基本的原則として受け入れられるものであろう。ただ、問題は目的税の第(2)の批判である、目的税でまかなわれる公共サービスの規模とその負担配分については、これでは答えられていないことである。現在、費用—便益の分析手法が開発されつつあるから、ある程度の見通しをつけることができようが、実際に目的税的発想が盛んになされていても、受益関係を適確に把握できない限りその使用が極めて限定されてくる。その意味で自動車道路建設のための目的税は現実に用いられ、また目的税設定を支持する数少ない例である²⁾から、以上の問題がどのように追求されているかを簡単に見ておきたい。

問題を三つに分ける事ができる。(一) 全体の自動車道路建設のための予算額、(二) その内目的税と一般財源でまかなわれる割合、即ち間接便益をどれ位と見積るか、(三) いかに直接便益に応じて目的税の負担配分を行うかの三つである。

1) ただしマスグレイヴの定義によると、市場で充たされる可能性がある欲求でも、公共性の立場からむしろ介入するのが望ましい公的欲求 (public want) を価値欲求 (merit want) と呼び、その場合はここでいう料金の成立を否定し、一般財源としての租税でまかなう事が望ましい。この事は所得の再分配という見地からの考慮とからみ合っている。(Musgrave, *The Theory of Public Finance*, Chap. 1)

2) デューもイヤマークされてよいと思える場合としてこれをあげている。(John F. Due, *op. cit.*, p. 58)

目的税をめぐって

(一)(二)については、カフオグリス (M. Z. Kafoglis) の図式が参考になる¹⁾。ただし、これはあくまで一つのモデルとして提示されたものであり、一般財源によって費用の一部がまかなわれてもよい根拠を示している、それがどれ位かは明らかでない。結局道路建設の過程で社会全般にこうむる外部経済の大きさに対する政治的判断によって、一般財源からの負担額を決定せざるをえない。経済発展途上では道路建設による外部経済も大きいと思えるが、ある程度まで発展を遂げ道路建設の目標が達成されれば、外部経済も小さく見積られ、一般財源の負担額も小さくなるという風が大雑把には言える。更に道路建設の規模そのものも社会的 needs の緊急度と経済全体に占める重要さから政治的に決定されてくる。

(三)については、負担配分の基準である便益をどのように判定するかに関して二つの方法が言われている²⁾。一つは、自動車利用者に対するハイウェイより生ずるサービスの価値を見積って負担基準とする「サービス価値」原則 (“value-of-service” principle) であり、他は、個々の自動車利用者がハイウェイを利用することによって生み出す損傷等の費用を負担基準とする「サービス費用」原則 (“cost-of-service” principle) である。どちらかの原則が中心となっていると言うよりは、両者が結び合って負担配分基準ができていると思われる。例えば、間接便益について一般財源よりの繰り入れを考える場合、「サービス価値」原則によってその便益の大きさを考慮しており、同種類の自動車について普通の車と営業用のそれを区別して、各種自動車税や自動車免許税を異ならせる場合も、営業用の方が受けるサービス価値が大きいとする「サービス価値」

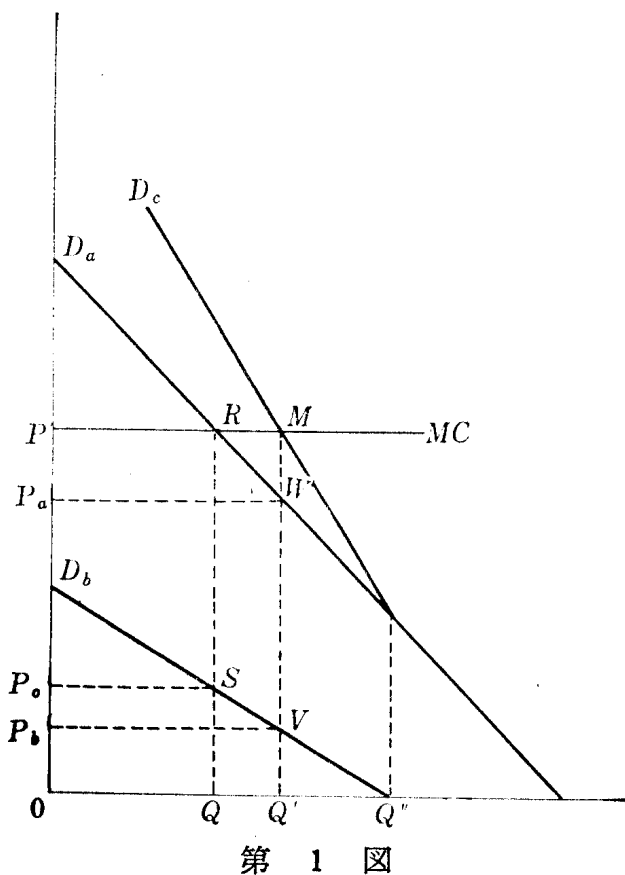
1) この節の終りに補註としてしるす。なお、宇田川教授はこの図を利用して、日本の道路財源としての目的税のあり方を論じられている。(宇田川璋仁, 前掲論文, 362—370頁)

2) Shultz & Harriss, op. cit., Chap. XVIII, “Motor Vehicle License and Fuel Taxes,” pp.331-339, Milton Z. Kafoglis, “Local Service Charge: Theory and Practice,” (Harry L. Johnson ed., *State and Local Tax Problems*, The University of Tennessee Press, 1969) pp.167-171 参照。

原則によっていると思われる。通常、ガソリンの自動車燃料としての消費量が道路利用に比例しているため、ガソリン消費税を道路財源とすることは「サービス費用」原則にかなっており、又、自動車の重量、大きさ、タイヤの種類などにより自動車税、自動車免許税をちがわせるのも、それらの相異によって道路損傷の程度が異なるからで、「サービス費用」原則が適用されていると見られる。

ついでに記せば、自動車が逆に社会に負担を負わせる外部不経済をもたらしている場合についてである。廃棄ガス、騒音等と自動車混雑に関して、自動車利用者からの税を一般財源に繰入れることを考える必要がある。もちろん廃棄ガス等は税による規制以外のことを考えねばならないだろし、混雑も同様であろう。ただガソリン税の引き上げでは、ガソリンの需要弾力性が小さいと思われるのであまり効果がないが、諸々の自動車税・免許税を増やすことによって、ある程度の効果を期待できる。更に混雑の原因が同じく輸送機関たる鉄道とくらべて、自動車に関する負担が軽いことから来ているなら、この点からの課税も考慮しなければならぬ¹⁾。

(補註) カフォグリスの図解²⁾



1) Shultz & Harriss, op. cit., p.338. 都留重人『現代経済学』第1章序説に代えて一國鉄運賃値上げと経済学—(筑摩書房昭和44年6月)参照。

2) Milton Z. Kafoglis, "Highway Policy and External Economies," *National Tax Journal*, Vol. XVI, No.1, March 1963, pp.68-80.)

目的税をめぐって

第1図は次のように定義されている。

縦軸：費用を示す貨幣額

横軸：自動車道路単位

$P=MC$ ：道路1単位の費用であり且つ負担されるべき額であって、一種の供給線（道路は費用一定の下で生産され、限界費用と平均費用が一致すると見なされる）

D_a ： A という個人の自動車道路利用に対する需要

D_b ： A が自動車道路を用いることによって外部経済の利益を受ける B という個人の A の道路利用に対する需要（ A の道路利用が B の利益になるのであって、道路の存在そのものが利益になるのではない）

D_c ： D_a の需要と D_b の需要の合計（需要の結合性がある財は、そうでない財が水平に合計するのに反して、垂直に合計することによってえられる）

供給線 P と需要線 D_a の交点で、 A の道路必要量 OQ が決定され、その負担額 $QRPO$ もおのずと決まる。その場合、 B は A が OQ を需要する限り、受ける利益に対して単位当り SQ という費用負担をして良いと考えているから、 QSP_0O の費用を負担せずに利益を受けることになる。（この利益をwindfall rentと名付けている。）そこで、 B が負担額の分担を行うことにすると、 A の単位当り負担額は少くとも P よりさがり、需要量が増加し、 P 線と D_c 線の交点 M において A と B の結合需要量と供給量が OQ' で一致する。その点において、 A は $Q'WP_aO$ を負担し、 B は $WMPP_a(=Q'VP_bO)$ を負担する。図の場合のように、 OQ' より少い道路量が決定されれば、 A と B は負担を分担するが、もし OQ' より道路必要量が多くなれば、もはや B は利益に対する負担の分担を行なわない。

A と B を個人ではなく、 A, B を典型的な例とする一般の人々とするならば、問題を現実にあてはめ、 A の負担は自動車道路利用者からの税、 B の負担は一般財源からの負担という具合に理解できる。

この図は外部経済が生じる他の公共サービスの場合にも応用できる。現にカ

フォグリスはこれをバス輸送とそれによる混雑緩和という外部経済発生の場合の負担問題にもあてはめている。¹⁾

IV 目的税と普通税との対比

—ブキャナンのアプローチ—

すでにⅢ節で見た如く、目的税は公共サービスの費用負担を受益関係で配分するのに適した租税形態であると言える。それでは、目的税ではなく普通税ではどうなのか。これはほとんど手掛りのない問題であるが、ブキャナン (James M. Buchanan) はかなり大胆な仮定をして、ある程度この問題に答えようとした。²⁾ 以下その大筋を追って検討を加えたい。

ブキャナンもサムエルソンと同じく租税を公共財に関する個人の受益に応じて支払われる価格と考え、予算当局はこれらの個人の意思を反映さす代行機関にすぎないと想定している。その意味で、個人はある公共サービスの提供と租税の支払いに関して、賛成投票したり反対したりする選好の意思表示者である。こうした各個人の選好を表示する方法としては、一人の代表者を設定すること

1) Kafoglis, "Local Service Charge: Theory and Practice," p.170. 次のように解釈する。

横軸: バスによって輸送される乗客

P : バス料金

D_a : バス輸送の私的需要

D_b : バス乗客数の関数として示される運転者に生ずる(時間と不満の)節約

D_c : $D_a + D_b$

P と D_c の交点において、バス料金は P_a となり、残り $WM (= Q'V)$ は混雑緩和による利益に対して自動車運転者やその他の間接受益者から特別税、特別料金などを徴収するか、その分を一般財源から補助することによって負担する。

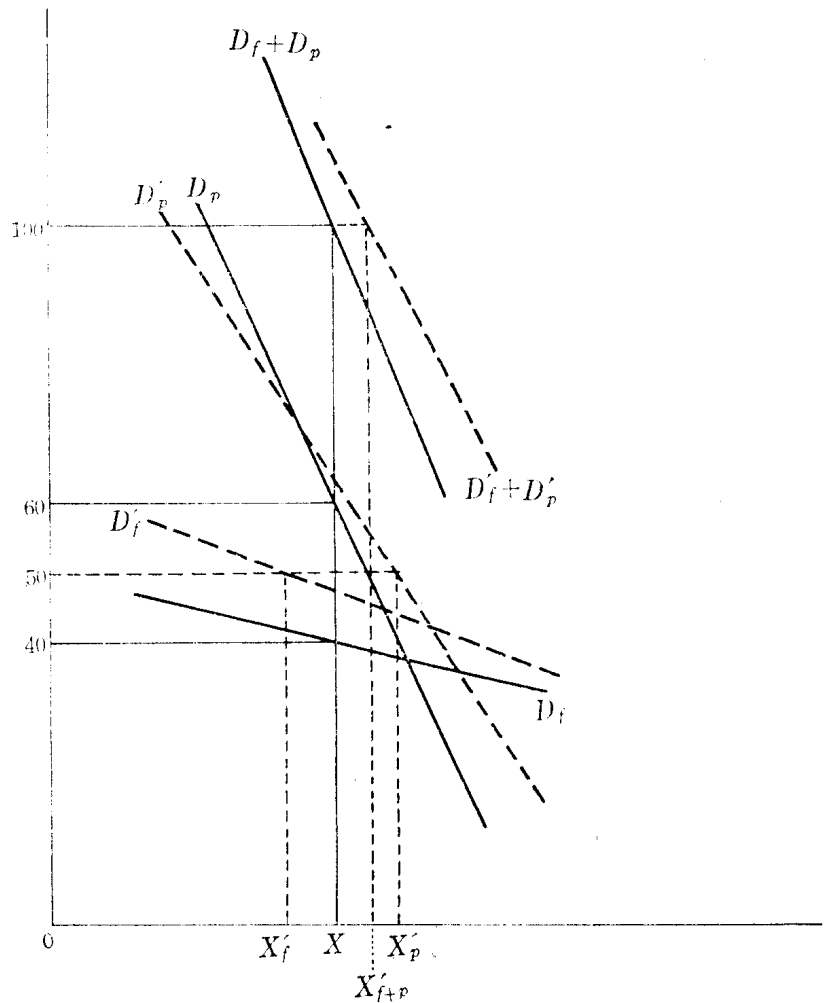
2) James M. Buchanan, op. cit., pp. 457-469. なお J. M. Buchanan, *Public Finance in Democratic Process*, The University of North Carolina Press, 1967, pp.72-87. Chap. 6. Earmarking Versus General-Fund Financing: Analysis and Effects に少し要約した形で、補注をつけて再録されている。

目的税をめぐって

により、彼の選好を社会の集会的平均と見なす。(これを reference system of the individual as voter-taxpayer-beneficiary と名付けている。)

この人がどのようにしてある公共財の必要量をきめるかは、カフオグリスの図解と全く同一である。公共財に対する単位当り費用負担(=租税価格)に応じた需要表の提示と、公共当局によるその公共財を生産するに必要な単位当り費用に基づく供給表の提示とが合致するところ

で公共財の必要量が決定される。生産もカフオグリスの場合と同様費用一定であり、限界費用と平均費用とが一致している。公共財の単位当り費用負担、即ち租税は一定となる訳で、サムエルソンの想定と同様均等消費とすれば、定額税(lump-sum tax)がその場合適合するだろう。²⁾このような想定の下で、ある公共サービスの提供がなされるためには、



第 2 図

- 1) この点はカフオグリスが A という人を設定したことに同じと考えられる。
- 2) これに関連して少し付け加えておくと、サムエルソンのモデルでは租税価格は各個人が公共サービスからの受益、即ち効用に応じて各個人にふさわしい額がきめられているのに対し、ここでは少し現実的に、費用負担という観点から受益を一定と仮定して、単位当り租税額を一定としている。

目的税が適していると言える。

次に二つの公共サービスが提供される場合、両方ともに目的税によってまかなわれるなら、新たな問題は起らないが、もし二財の一般財源として普通税が課せられる場合、依然として目的税の場合と同様の公共サービス支出を確保できるかどうか問題となる。この点を見るために第2図が描かれている。

縦軸は円で示した貨幣額。横軸は普通税によって二つのサービスを結合して需給することを考慮して、1単位を100円で利用できる二つのサービスの組合せとして示す。ここでは、二つのサービスを消防と警察とし、消防1単位は40円の支出で個人に利用できる量とし、警察1単位は60円の支出で個人に利用できる量としており、100円で消防と警察が1単位ずつ利用できる。この合計100円を横軸の1単位としている。 D_f は消防の需要を示し、 D_p は警察の需要を示し、 $D_f + D_p$ は二つの需要の垂直和であって、単位当り100円で利用できる二つのサービスを組合せた需要を示す。供給は費用一定で、目的税の場合、消防については1単位40円、警察60円、普通税は1単位100円を負担する。

図に示される如く、 $D_f + D_p$ 線と100という普通税の線との交点で公共支出 X が決まるが、それは目的税で個々に税を課した場合、即ち D_p 線と60という警察の目的税の線との交点、及び D_f 線と40という消防の目的税の線との交点での支出額と同じになっている。このような場合は目的税であっても、普通税であっても、個人の需要に応じた支出額が達成され、制度上の差異はない。これは普通税が40-60の比率で消防と警察に配分された結果であるから、この比率を「完全均衡、予算比率 (“full equilibrium” budgetary mix) と呼んでいる。

普通税の配分においてこの比率に従わないなら、目的税が保証するような個々のサービスにおける最適必要量を作り出さない可能性を予想できる。

そこで、先の需要条件をそのままにして、予算比率を消防50、警察50といった割合に変えることにする。需要曲線は当初のものを書き換える必要がある。

目的税をめぐる

その結果、 D'_f , D'_p , $D'_f + D'_p$ が導かれる¹⁾。負担額も 50円であるから、消防については 5/4 単位当りであり、警察については 5/6 単位当りについてみることになる。先の完全均衡の 40-60比率や目的税による最適サービス量 OX は今度は消防が OX'_f 、警察が OX'_p によって示される。この場合の結合需要曲線 $D'_f + D'_p$ と合成供給曲線たる租税額 100 の交点でのサービス生産量は X'_{f+p} であり、完全均衡に対して「結合均衡」(tie-in equilibrium) と呼び、完全均衡とくらべると、消防にとっては $X'_{f+p} - X'_f$ だけ支出単位が多くなり、逆に警察は $X'_p - X'_{f+p}$ だけ支出単位が少なくなる。(ここで単位にそれぞれ50円をかければ支出額がでる。)

目的税から普通税に移行し、しかも予算の比率が完全均衡から離れば、一方の需要を過大に評価し最適より大きなサービス量を生産するのに対し、他方の需要を過少に評価しより小さなサービス量を生産することになり、目的税が保証しえた個人の需要を尊重したサービス規模をゆがませ、選好フロンティアをより好ましくない方向におもむかせている。更に図が示すように、 X'_{f+p} は最適生産量であった X より大きくなっており、一方のサービス拡大と他方のサービス縮少とが相殺されるにとどまらず、予算規模全体を拡張する働きももっている。消防と警察のそれぞれ1単位につき合計100円の税の徴収と、その徴収税額の配分方法を自由裁量で色々変化させることによって生じた経済的不効率と考えられよう。

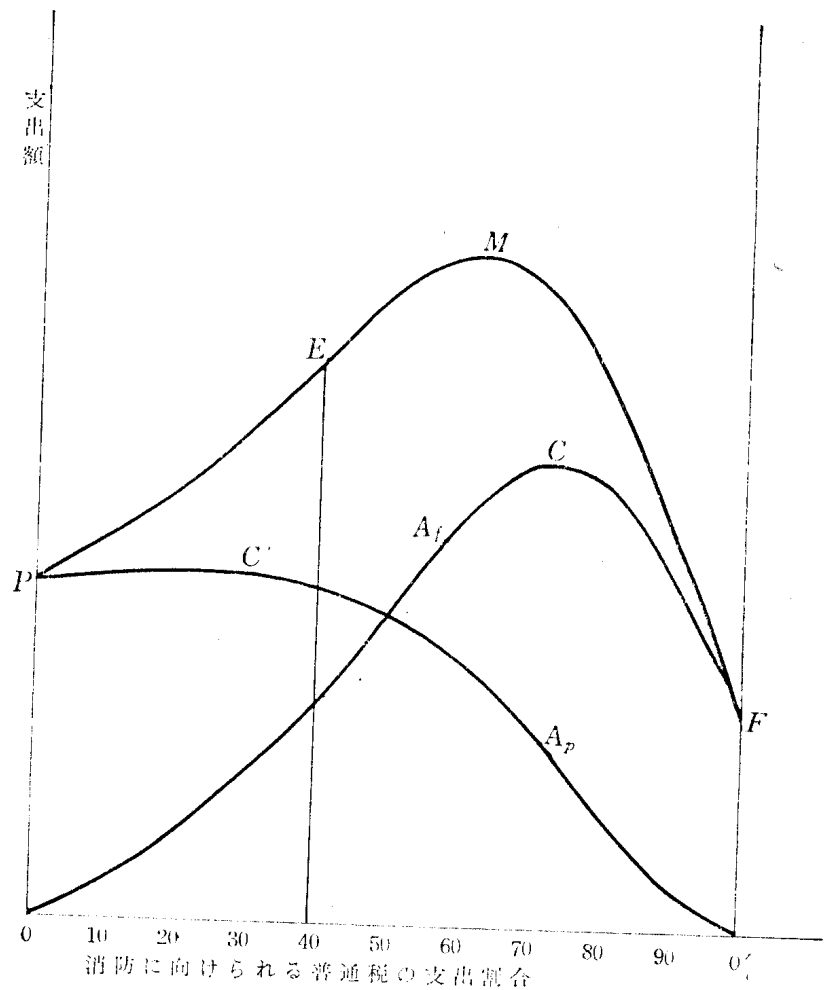
このような普通税に移行することによる経済的不効率がどのように生じるかを見るために、予算比率を更に種々変化させた結果を第3図に集約した。需要

1) 図の需要曲線はブキャナンの仮定した需要方程式から導かれている。 *Public Finance in Democratic Process*, pp.85-87. (Numerical Appendix to Chap. 6.) を参照。

ここで需要条件が変化しないという事は、予算比率40-60の時 X が4,000円とすると、消防の需要額は4,000円 \times 0.4=1,600円。これが予算比率50-50になっても変化せず、 $X'_f \times 0.5 = 1,600$ 円 $X'_f = 3,200$ 円であることを示している。このようにして需要曲線をかきかえる。

条件は40—60比率に想定したまま維持されるものとする。縦軸は予算額ないし支出額であり、横軸は普通税徴収額の内消防に割当てられる比率を示している。

一番上の曲線が総支出の線であり、E点が完全均衡の総支出を示し、消防と警察をそれぞれ目的税でまかなった場合の総支出額に等しい。それより右、即ち消防に有利に予算比率が増えるにつれて総



第 3 図

支出は増えつづける。この理由は消防の需要弾力性と警察の需要弾力性の関係からで、ここでは消防の方が警察より需要の弾力性が大きく想定されていることによる。弾力性の大きいサービスに対して有利に予算割合が増えるにつれて、そのサービス支出を増やすのみならず、総支出をも大きくする。ただし、それはM点で極大に達し、やがて減少する。これは第3図を見ると分るように、需要の弾力性の両サービス間の関係は、予算比率が消防に有利になるにつれて相対的に変化し、やがて逆転する事を予想させることから説明がつく。即ち、M点において消防の弾力性は警察の弾力性より小さくなり、総支出を減らしはじめるのである。E点より左では、予算割合は警察に有利になるが、警察の需要弾力性は消防のそれより小さいため、総支出を減らす。右端と左端は、それぞれ

目的税をめぐる

れ消防のみに、又警察のみに予算を配分する場合であるから、これは目的税の場合、即ち完全均衡の場合と同じ支出額であって、 $OP+O'F$ は E の高さに等しい訳である。

この総支出、言い換えれば普通税として支払われた総額が消防と警察のサービスに実際どのように配分されるかは、消防については A_f 、警察については A_p において示される。

消防では最適支出を保証する40—60比率から、消防に有利に割合が変化するとつれて支出額が増え最大 C にまで達する。逆に予算割合が不利になると支出額も減る。この事は同時に警察についても言え、警察に有利に割合が変化すれば支出は増大し、最大の支出額 C' に到達する。ただし、どちらがより大きく支出が拡大するかは、前に言った総支出を増大させるのに関係があった相対的な需要弾力性の大きさに関係しており、警察の支出拡大が消防にくらべてずっと小さくなるのはそのためである。

以上の結果からいくつかの推論が導き出せる。

① 目的税から普通税への移行は、完全均衡比率によって税収を配分しない限り、個人の選好をゆがめ、どちらか一方のサービス需要者に対し他方のサービス需要者の負担によって利益（ブキャナンは「納税者余剰」(taxpayer's surplus) と呼んでいる）を与える。

② ①の結果が知りえる、即ち、公共サービスの需要弾力性と予算比率を知りうるならば、ある政治的グループはこの納税者余剰を求めて目的税から普通税に移行したり、逆に自己に不利になるため普通税から目的税に移行することを主張することが起りうる。例えば、需要の弾力性が大きい公共サービスを必要とするグループは、目的税から普通税に移ることによって自己に有利になる可能性が大きいため、この事を主張する。逆に弾力性の小さい公共サービス需要者達は目的税から普通税に移行しても、えられる可能性のある納税者の余剰の大きさがそれ程大きくなく、一般に損失をこうむる可能性が大であるため、普通税への移行に反対したり、普通税から目的税に代わるよう主張したりする。

③ 目的税から普通税への移行は総支出を拡大する可能性をもっていることに注目して、例えば、減税を主張している納税者のグループは、普通税への移行が税負担の増大をもたらす可能性をもつため、目的税にとどまるか、普通税から目的税に移行するという主張をする。又公共部門の拡大を考えている官僚グループは直接、納税者グループと逆の主張をなすかも知れない。

ブキャナンの分析は本人が「何らかの理論は何もないよりまし (some theory is better than nothing)」と言っているように、ほんの手掛り程度のもつと云える。目的税が公共財の資源配分効率という点で秀れている事だけを論証したのでは、旧来のものと変らない訳だが、普通税と対比させてある見通しをつけた点に注目すべき点が認められるだろう。ただ、目的税が各個別公共サービス毎に意思決定をしなければならない税制であるから、そのための費用が合計すれば大きくなる可能性があり、その点から一般財源調達法による普通税によって、総合予算配分における合理的な方法、即ち出来るだけ住民選好を反映させる方法によって配分する方向も否定される訳ではない。

アメリカのように districts といった行政体が発達した国では、ブキャナンが行なうような目的税か普通税かと言った論議も重大な意味をもっているのだろう。我が国においても、少なくともこうした視点をもった、予算統一の原則といった思考にしばられない論議が進展することが、財政民主々義、住民選好重視を実体化する助けとなると思える。

V 結 び

目的税は一般に軽視されつつ、財政規模の拡大に伴う税負担の上昇の中にあつて、主に自動車道路財源の調達において注目されて来た。しかもそれには以上検討して来た諸点から、充分合理的であると納得させる根拠がある。また、先にも記したことであるが、高負担財政においては、いわゆる「税痛」と言われる問題をもたらす。これに対処する道としては、税負担について納税者を何

目的税をめぐる

らかの方法で納得させるか、負担の痛みをやわらげ感じさせにくいようにするか、など考えることが出来る。前者の道が目的税や受益者負担であり、後者が間接税への移行である。両者とも今日緊急の課題として様々に取り上げられており、この面から目的税の役割も評価すべきであろう。

しかし受益者負担を一応料金としてとらえたため、ここでは触れなかったが、この受益者負担にしても、本稿で考えた目的税にしても、現状の経済の中でその位置を益々大きくする事は、財政の効率と負担の公正といったかねあいを考えねばならないとは言え、問題がある。サムエルソンは彼のモデルにおいて、公共財の提供に対する負担配分原則として応益原則を主張しそれを極端にまでつきつめたが、その社会が公正と認める所得分配を達成するための振替税を組み込んでいた。

目的税ができるだけ大きくなる事を好まない傾向があるのは、予算統一の原則を守ろうとする行政上の配慮にまして、受益による負担の公正が支払能力による負担の公正に決して取って代わられない現状にもよっている。目的税はあくまで支払能力による税負担の補助手段にとどまらざるをえないからだろう。特定の公共財において受益を把握するかなり正確な方法が開発されたとしても、目的税が一般化する事の前に、所得分配についての処置が十全になされることがなければ、社会的合意を得るのが難しいと思える。

(1970・7・25)