

# 租税体系の構造

—公共財の特質と租税負担配分—

山 本 栄 一

## I はじめに

近年、厚生経済学の一発展として、公共財の理論、あるいは、財政支出の経済分析が進んできた。この時点で、伝統的な財政学は、経済学の一環としての財政理論をどのように取り込むか、という課題に立たされている。

もちろん、伝統的な財政学が経済学の一環でなかつとはいえない。アダム・スミスに始まる、そのような財政の体系化は認められる。しかし、スミスの財政論の体系は、その後の理論の歩みにおいて必ずしも生かされていない。むしろ、財政学はドイツ官房学の流れをくむ、制度論的、あるいは行政学との交渉をもつものとして発展してきた。

第一次大戦を境にして、財政規模の拡大という現実のもとに、理論的にはケインズによって、財政学はフィスカル・ポリシー論として、経済学とりわけ国民所得分析の一環に組み込まれ、大きな展開をとげた。次いで、第二次大戦後、一層の財政規模の拡大と福祉国家論の登場とともに、公共財の理論が展開される。その典型的なものとして、1954年のサムエルソンの論文<sup>1)</sup>をあげることができる。そして、今日の公共財の理論、ひいては、公共経済学とよばれるものは、このサムエルソン流の厚生経済学の発展、すなわち、規範的 (normative) 経済理論の延長にあると言える。さらに、財政支出の基準を求める、費用—便益分析の具体的開発等も、公共財理論の実証的 (positive) 分析に関する発展といえ

---

1) P. A. Samuelson, "The Pure Theory of Public Expenditure," *The Review of Economics and Statistics*, Vol. XXVII, No. 4, Nov. 1954.

## 租税体系の構造

るが、これらはいずれも支出面を対象としたものである。

ところで、これらの支出をまかなう収入面については、公共財の理論は支出面ほどに明確な理論化をなしていない。ある意味では、伝統的な負担配分原則の応益原則の適応をいうにとどまっているとも見られる。それは丁度、伝統的な財政学が支出面をいわば所与として考え、収入面での問題である租税負担配分に主力を注ぎ、支出面を看過してきたこととよく似た対照をなす。

以上からみると、伝統的な財政学における重要な課題の一つである、租税負担の配分問題は、支出面の分析の欠如を、公共財の理論の適応によって埋め合わせ、整理、検討されうると予想される。

もちろん、サムエルソン流の規範的なモデルにおける租税負担の配分方法が、一つの解答ではあるが、規範的にすぎ、現実に対する operational な理論として用いられない。より現実の問題として、operational に考えるには、公共財の理論のもう少し実証的な適応が求められる。

本稿は、このような視点に立って、租税負担の配分問題を考えようとするものである。その際、公共財の理論において予想される応益原則による負担配分にとどまらず、伝統的にいわれている租税体系論が、公共財の理論によって、どのように整理、検討されうるかを試みることに主眼をおきたい。

## II 租税体系の「理論」

公共財の理論は、積極的に租税負担の配分問題に取り組んだのではなかったが、結果的に、公共財からの受益に見合う租税負担の配分を導くことによって、現代における応益課税の復権を主張している。この税とは別に、現代政府の不可欠な機能である、所得再分配のために、租税一振替を実現させる応能課税を考慮する。以上が、公共財の理論が予定する、租税体系の概略である。

公共財の理論から導かれた租税体系論を、伝統的な租税体系論の中に取り込

---

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)において、この点を検討した。

み、租税負担配分の問題を考察するために、ここで、伝統的な租税体系論について検討を加えたい。

現実の租税制度は、単一の税制ではなく、各種の租税によって組み立てられた、一つの複雑な体系をもっている。何度かの歴史的な転換点をへて、その時代に適合すべき制度上の改革をめざした、現実的な妥協の所産といえる。それ故、歴史的な産物としての現実の租税体系が、全く合理的でも充分満足すべきものでもないことは、制度の一般的特質として、一旦、その時代に即応して導入された税制、あるいは大幅な税制改革も、時代の推移とともに、その存在価値を失ってしまうことが多いことを考えれば明らかである。だからといって現実の租税体系が全く体系として合理性をもたず、各種の租税が何らの関係もなく並列しているとはいえない。ある租税体系がその国に存在するには、置かれた歴史的環境、すなわち、社会経済及び政治的環境が基本的に求めている原則にのっとり、租税体系を組み立てたのであるから、現実的妥協をへても、なお、ある種の目的に沿った合理性をもっている<sup>1)</sup>。しばしば指摘される、英米型の直接税中心体系と、大陸型の間接税中心体系を、その例としてあげることができる。

以上のような現実の租税体系が、税制改革によって変遷する過程で、その背後から、財政理論面で役割をはたしたのが、租税負担配分の原則の考えであり、それによって導かれてくる理念的な租税体系の考えである。現実の租税体系は、確かに、税収をあげる目的のため、あるいは税収以外の政策目的のために、緊急な必要に応じて改革されていくとはいえ、納税者を具体的に説得し、新しい税制を受容させるためには、原則と理念は不可欠である。

---

1) Günter Schmolders, *Allgemeine Steuerlehre*, Berlin, 1965. (中村英雄訳『租税の一般理論』中央大学出版部, 昭和42年)を、伝統的租税体系論を考える上で参考にした。(特に第4篇租税体系の理論)租税体系の概念を歴史的租税体系と、合理的租税体系とに分け、現実の体系と理想的体系との成立と、両者の関係を論じている。(同書訳243-256頁)

## 租税体系の構造

租税負担配分の原則は大きく、配分根拠の原則と、課税の一般準則の二つに分けることができる<sup>1)</sup>。前者は、応益課税と応能課税の二つの原則、後者は、歴史的にはアダム・スミス、ワグナーの原則があげられるが、最近ではデューに代表されるように、(1)公平な負担、(2)経済的効率の極大化（経済的中立性）という2つの一般準則に集約できる<sup>2)</sup>。ここに、応益課税と応能課税の原則が、それぞれ公平と効率の準則の両立を求めて、具体的な応益課税と応能課税による租税を決定し、理念的な租税体系を導く道筋が開けてくる。

ところで、租税負担配分の原則、あるいは、それによって導かれる理念的な租税体系論が、一般的にすぎ規範的にすぎる場合には、現実的には意味をもたない。ミュルダールは課税原則の内、例えば、負担の公平が抽象的に語られることが、如何に具体性を欠き、無内容であるかを指摘している<sup>3)</sup>。その意味から、具体性を欠き、無内容といえないにしても、規範的・理念的すぎる租税体系論として、「単一税」論をあげることもできる<sup>4)</sup>。

- 1) 木下教授は租税原則論を二つに分け、租税配分の根拠に関するものと、租税制度ないし課税の一般準則に関するものとに区別される。(木下和夫著『財政学概説』三和書房、昭和28年、97-103頁) この考えによっている。
- 2) デューは J. F. Due, *Government Finance*, 3rd. ed., 1963, p.103. に三つの原則をあげているが、(柏井象雄・橋本徹・山本栄一著『財政学』有斐閣、昭和46年84-85頁参照) 同書 4th. ed., 1968. pp.367 ff においては、租税政策の目標として、(1)1人当り実質所得の可能な最高水準と可能な最高の経済成長率の達成、及び(2)その社会が最も公平と考える実質所得分配の型、の2つを指摘している。その際、3rd. ed. での三つ目の原則である最小徴税費を、(1)の目標の中に入れていいる。デューのこの書は、3版と4版で内容が大きく変っており、租税負担配分の原則についても、伝統的な扱いではなく、経済学的枠組で構成されているといえる。
- 3) G. Myrdal, *The Political Element in the Development of Economic Theory*, London, 1954, pp.156-160. (山田雄三・佐藤隆三訳『経済学説と政治的要素』春秋社、昭和42年、241-247頁)。
- 4) G. Schmolders, *a. a. O.*, 訳書250-1頁。

単一税論の特徴は、経済にとって究極的に負担しうる税源を求め、租税負担をそれに集中し、税制を改革しようとする点にある。<sup>1)</sup>ケネーの土地単一課税が代表的なものであり、18—19世紀にしばしば主張された。しかし、現実においては、経済構造が複雑化してくる時、例え、唯一の税源が負担を負うべきとしても、唯一の租税で税源の全部を捕捉することが不可能である。

単一税が実現しなくても、単一税的思考が資本主義初期において、封建時代以来の錯綜した租税群を整理するために、現実的な働きをなした点は認められる。これと同様に、現代においても単一税的思考がないとはいえない。例えば、応能課税が主張され、所得税が他の税と比較して、適格性において秀れているとし、租税負担の公平を累進所得税によって確保することを考えるなら、あたかも全ての租税を統括して、所得税とすることを意味しているような場合である。<sup>2)</sup>

このような単一税論ないし単一税的思考が、現実の租税体系に批判的根拠となりえても、積極的な租税体系の組み立てにはつながらない。公共財の理論も、その租税負担配分を抽象的な応益課税の型を考える限り、ここでいう単一税的思考にとどまるといえよう。

理念的な租税体系として問題になるのは、従って、複税制度である。しかし、理念的租税体系を導く租税体系の理論と称するものが、今日、それとして認められる形で存在しない。既に述べたように、理念的な租税体系を考える上で検討されるべきものは、租税負担配分の原則である。その場合、応益課税、応能課税にあたる各個別の税を取り上げ、それぞれが課税の原則たる、公平と効率に関してどうであるかを分析することは可能である。しかしその次に、それら

1) 島恭彦著『財政学概論』岩波書店。昭和38年、89頁。

2) マスグレイヴは次のように言う。「平等の指標として純資産の増加を採用し、等しい取扱いを行うように工夫された租税構造が、単一税としての個人所得税を指向することは驚くべきことではない。しかし、他の種々の点が考慮され、この結果は修正を受ける。」(R. A. Musgrave, *The Theory of Public Finance*, 1959, p. 176. 大阪大学財政研究会訳『財政理論』有斐閣。第1分冊、265頁)。

## 租税体系の構造

の各種の租税を一つの体系としてまとめうる理論がないわけである。

租税体系の理論がそれとして構築できない、あるいは、理念的租税体系が導かれぬ原因を考える時、一面では、租税負担配分の原則の負担の公平に関して、何らかの価値判断を前提しなければならないことと関連があると思える。もう一つの負担配分の原則である経済効率の極大化は、長く経済学体系の内で、転嫁論として、また租税の経済効果の分析として、価格論、厚生経済学において客観的結論が得られ、価値判断はその限りにおいて介入しない。

負担の公平については、価値判断に関して、応益原則と応能原則とで全く異なっている。応益原則による課税は、経済理論の枠組から演繹されるということが、公共財の理論の結論である。その意味では、価値判断を必要としない。それに対して応能課税については犠牲説の究明を通して努力がなされてきたが、経済理論からは演繹されえない、というのが今日の結論である。当然、負担の公平を求めて、支払能力による租税負担配分を如何にするべきかは、価値判断による決定が不可欠である。

価値判断について、もう一つ考えねばならないことは、公平と効率の矛盾という問題である。応益課税は理論的には、両者の両立を可能にする租税負担配分の方法である。ところが、応能課税は、すでに公平の基準において価値判断が入っており、それに基づく負担配分を前提とする限り、経済的中立性、さらには、経済的効率の極大化と大きく矛盾する可能性をはらんでいる。その場合、公平を重視するか、経済的効率のために公平を犠牲にするかという価値判断を必要とする。また、応能課税について、支払能力とは何か、何がより公平な負担配分をもたらす支払能力かを考察する時、カルドアのいうように所得か消費かを判断する基準として、経済理論が援用されるのは、公平についてよりはるかに効率に関してであって、公平な負担をもたらす支払能力を消費か所得かに決定するのは、やはり価値判断の問題といえる。<sup>1)</sup>

---

1) R. A. Musgrave, *op. cit.*, p.163. (同書訳, 第1分冊243頁)

負担の公平を検討する場合、応能課税については、規範的理論が欠如しており、価値判断にゆだねられている限り、応能課税と応益課税を含んだ、全体としての租税体系についての規範的理論、いい換えれば、租税体系の理論というものは、成立しないのは当然ともいえる。

そこで、この理論に代るものとして、現実の租税体系としてある種の合理性をもって存する、所得税を中心とした、消費税等に補完される直接税中心体系、消費課税を中心とし、直接税等に補完される間接税中心体系、あるいはこの中間的な体系を採りあげ、これをより合理的な体系に練り直すことによって、一つの理念的な租税体系とする方向が考えられる。

これは現実から出発して、「理論」を構築しようとする姿勢であるから、一つの実証的「理論」とはなりうる。もちろん、規範的にすぎるということはない。しかし現実に近いだけ、理論といえる程に一般化する保証はない。しかも、その一般化でやはり問題なのは、租税体系全体がもとうとしている租税負担配分の公平をどう考えるか、という価値判断の問題の取り扱い方である。公共財の理論は、分配の問題すなわち応能課税と、公共財の財源調達のための応益課税を分離して考えることにより、価値判断の領域を一部分に限定しえた。しかし、租税体系の「理論」は、応能課税を再分配のためだけの課税とは考えず、公共財の財源調達の手段とも考えることにより、価値判断の問題が、体系全体にかかわりをもってくる。

今日、租税負担の配分はいかにあるべきか、従って、租税体系全体がどのような負担配分をもたらすべきかについて、社会的にかなり合意しうる判断がみい出せるかどうか。この点になると、経済理論の枠を越える。しかし、あえて言うなら、一般的には、負担は個人所得に比較して累進的であることが望ましい。そのために、応能課税を体系の中心にすえる必要がある。同時に、経済の効率が著しく害されのを避けるため、公平と効率の矛盾を調整するべく、消費課税を考慮して、ある程度累進性を緩めるとともに、合理的な形態をもった応益課税で補完する。

## 租税体系の構造

このような直接税中心体系を、一つの理念的なもととするのが妥当であろう。この体系はさらに、複数の政府をもつ場合、国税と地方税の体系の分化が問題となる。国税と地方税の各体系は、主に、各行政体が供給する公共財・サービスの質的相違と、各税の課税標準の特徴との関連からきまってくる。

以上は、租税体系の「理論」と称せられるにほど遠いにしろ、理念的租税体系に至る一つの論理の道筋であろう。これを公共財の理論によって、支出面からの接近をなし、どのようにこの体系を補強しうるかを次に検討する。

### III 租税体系と公共財の特質 (I)

——アダム・スミスの場合——

公共部門の拡大に直面する現代は、公共部門が無原則に拡大する可能性をはらんでいる。この時に当って、公共部門と民間部門を区切る根拠、及び公共部門によって供給される公共財の特質とその費用の負担関係の究明が求められ、公共財の理論を発展させた。時代の様相は異なるが、アダム・スミスが生きた、重商主義から資本主義への移行の時代は、公共部門が無原則に拡大しており、私企業体制たる民間部門の拡大を可能にするには、公共部門の特質を抽出し、最少不可欠の部分を設定し、その部分についての費用の負担配分を明らかにすることが緊要であった。その意味から、スミスの『国富論』第5編、財政論の理論展開には、今日における公共財の理論展開とは、基本的に著しい類似を認めることができる。

このスミスの租税体系の考え方だけを、経済学の全体系から取りだすことは、スミスの真意を汲みとることにはならないが、現代の租税体系を考える上からも、一つの理念的なものとして、充分検討に値する。以下その骨格を考察し、現代的課題にとり組む一歩にしたい。

『国富論』第5編の表題は、収入論 (Of the Revenue of the Sovereign or Commonwealth) ではあるが、全体で3章の内、第1章は経費論 (Of the Expenses of the Sovereign or Commonwealth) から始まっている。表題通り、全体のテ



ーマは、収入面の租税負担配分の問題である。しかし、その分析に先立って、支出面の分析を行なうことにより、公共部門の分野を限定し、具体的な公共支出 (expense) から受けとる、社会全体あるいは個人の利益 (benefit) を推測し、その利益に応じた、支出をまかなうための支払 (contribution) を体系化しているのが、第1章経費論である。租税体系を支出面から整理し、一般化、理念化することを試みているといえる。

このような租税体系のもとで、租税負担を配分する原則を検討し、公平の原則によって租税を負担する結果、如何に経済的中立性が阻害されるかを、各税について分析し、経済的効率と両立しうる租税負担のあり方を求めているのが、第2章税源論 (Of the Sources of the General or Public Revenue of the Society) である。第1章で導出された租税体系によって行なわれる租税負担配分を前提にした、広い意味での租税転嫁論といえる。従って、ここでは第1章が<sup>1)</sup>取上げる対象となる。

すでに知られているように、スミスは主権者がはたすべき3つの義務をあげ、それに相応する経費を次のように示している。

- (1) 防衛費
- (2) 司法費
- (3) 公共土木事業および公共施設の経費

この(3)はさらに、次の二つにわけられ

- (3)―A 社会の商業を助長するための公共土木事業および公共施設の経費
- (3)―B 青少年の教育とあらゆる人々の教化のための諸施設の経費

---

1) A. Smith, *The Wealth of Nations*, Modern Library, (大内兵衛・松川七郎訳『諸国民の富』岩波文庫、第4冊) 第5編第1章は、全体に歴史分析と現状分析がイギリスに限らず、多岐にわたってなされている。この分析を通して、経費の特質から租税負担配分のあり方を求めており、これを章末の「結論」において、一般的、理念的に抽出したものをまとめている。(Ibid., pp. 767-8, 訳書221-224頁) 以下は、このまとめを中心として検討を加える。

租税体系の構造

これに主権者の経費が付け加えられる。

(4) 主権者の威厳を維持するための経費

ところで、主権者の義務がなぜ生じるかについては、全体に関する説明ではないが、(3)の義務に関連して、「それらは、一大社会にとって最高度に有益でありうるけれども、その利益がどのような個人または少数の個人にもその経費を決してつぐないえない、といった性質をもっており、したがってまた、どのような個人または少数の個人にもその建設や維持を期待しえないものである。」と述べている。「といった性質」とは、公共財論議における市場の失敗 (market failure) を意味していると解される。それに続いて、「この義務の遂行もまた社会のさまざまな時期により、はなはだしく異なる程度の経費を必要とするのである」と付記して、公共部門の大きさが時代とともに変化する正当性を述べる。

以上の理由から、主権者の義務として、諸経費が支出されることから生じる利益の特質を検討し、この利益に応じる負担配分を可能にする租税体系を、第1表のようにまとめることができる。これをもう少し細かく見る。

第1表 スミスの経費分類と負担配分

	公共支出からの利益の特質	該当する経費	負担配分の方法
(I)	全社会の一般的利益	(1) (4) ----- (2) (3)—A, B	全社会の一般的貢納 (特定の貢納の不足分の補填)
	(I') 地方的または州的ひろがりをもつ利益	(3)—A	地方的又は州的収入
(II)	特定の個人への直接的便益	(2) (3)—A (3)—B	特定の貢納 .....法定手数料 .....料金, 特定の租税 .....授業料, 自発的貢納

(I) 全社会の一般的利益——全社会の一般的貢納 国防費および元首の威厳を維持する経費は、問題なく全社会の一般的利益 (the general benefit)

1) *Ibid.*, p.681, 訳書57頁.

of the whole society) をもたらす。問題なのは、(1), (4)以外の経費であって、いずれも全社会にとって有益ではあるが、その経費からの直接的な利益を受ける人々が存在しており、(II)の性質を同時にもつ。一般的利益をもたらず経費については、全社会の一般的貢納 (the general contribution of the whole society) によって負担されるべきとすると、直接的利益と一般的利益とが同時に存する経費の負担はどうか。スミスは原則としては、もっとも直接的な利益をうける、その社会の特定の成員の貢納によってまず負担されるべきであるが、それだけでは維持できそうにもないか、または現にまったく維持されていないかのどちらかの場合、収入の数多くの個々の部門の不足分 (the deficiency of many particular branches of revenue) を、社会の一般的貢納によってまかなわねばならない、としている。このことは、(1), (4)以外の経費も、ある部分——その程度については明確ではないが——は一般的利益が存在することを根拠に、一般的貢納による負担を正当視していることになる。

次に、この一般的貢納はどのように負担されるものであるか。「ありとあらゆる成員がそれぞれの能力にできるだけ比例して (as nearly as possible, in proportion to their respective abilities) 貢納することによって、まかなわれるのが合理的である。<sup>1)</sup>」「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 (in proportion to the revenue which they respectively enjoy under the protection of the state), 政府を維持するために貢納すべきである。<sup>2)</sup>」とスミスは結論する。

先に示した、租税配分根拠の原則からは利益説を考えながら、一般的利益をもたらず支出をまかなう、課税の一般準則からは、能力、すなわち、収入に比

1) *Ibid.*, p. 767, 訳書 221-2頁.

2) *Ibid.*, p. 777, 訳書240頁. 前者の表現は、第1章の「結論」と第2章第2節の租税の一般原則：(1)公平であることの両方において、負担配分について述べており、この後の「いいかえ」は、租税の一般原則について、付け加えられた説明である.

## 租税体系の構造

例する、応能課税を主張する<sup>1)</sup>。マスグレイヴの言葉によれば、「能力という要素を利益原則という弱い環の中にたくみにはめ込んだ<sup>2)</sup>」ことになる。

(I) 地方的また州的ひろがりをもつ利益——地方的または州的収入  
公共土木事業のうち、その便益がある特定の場所または地域にほぼ限定されているもの (those public works of which the conveniency is nearly confined to some particular place or district) は、国家の一般収入 (the general revenue of the state) によるよりも、地方または州の収入 (a local or provincial revenue) によるほうが、つねによりよく維持されるという<sup>3)</sup>。

以上は、必ずしも一般的利益をもたらす経費との関連で述べられていないが、一般的利益ではあるが、一国全体ではなく、地域的広がりをもつ公共支出をまかなう租税負担配分のあり方である、地方税体系を国税の体系から分かつ原則を述べたものである。

例えば、ロンドンの街灯の設置、舗装、警察などは、当該地域の各個の街路、教区または区域の住民に対する地方税 (a local tax upon the inhabitants of each particular street, parish, or district) によって調達されるべきであって、ロンドンの街灯や舗装から、ほとんど利益を受けない、イギリス全体の住民に対する租税 (a tax upon all the inhabitants of the Kingdom) によってまかなうことは、現在のように十分に、しかもこれほどわずかの経費で点灯されたり舗装されたりする可能性をなくす、という。

地域的利益に対する負担の考えと同時に、地方や州の行政の管理下にある公共事業は、地方や州の収入によって、より一層効率的に運営されるという主張

---

1) 「彼は、公正の規準としての利益原則 (the benefit rule as a criterion of justice) と租税政策に対する操作上の指針としての利益原則 (the benefit rule as an operating guide to tax policy) とを混同しなかった。」(R. A. Musgrave, *op. cit.*, p.66. 訳書第1分冊95頁)。

2) *Ibid.*, p.67. 訳書第1分冊97頁。

3) A. Smith, *Ibid.*, p.689. 訳書72頁。

を行なっている。ただし、この地方税がいかに負担配分されるべきかは、具体的に語られていない。

(II) 特定の個人への直接的利益——特定の貢納 司法費は全社会の利益のために支出されるのではあるが、「この経費によってもっとも直接的に利益をうける人々 (the persons most immediately benefited by this expense) は、裁判所から自分たちの諸権利を回復してもらう人々か、または自分たちの諸権利を維持してもらう人々である。」それゆえ、これらの人々によって、さまざまのばあいに必要とされるに応じて (according as different occasions may require), 特定の貢納 (the particular contribution) によって、この場合は法定手数料 (the fees of court) によって、きわめて適切にまかなわれるとする。

公共土木事業および公共施設の経費については、国防、司法、主権者の威厳の維持、に関する公共施設等は、それぞれの経費に含まれており、ここでは、道路、橋、運河、港、のような一国の商業を助長する公共施設等の建設と維持の費用 ((3)–A) 及び、青少年の教育と社会の教化に必要な公共施設等の建設と維持の費用 ((3)–B) に限られる。従って、建設費用だけでなく、維持していく人件費等も含まれており、それは特に、教育については比重が大きく、注意する必要がある。

これらの経費は、いずれも、司法費と同様、社会全般にとって有益であり、全社会の一般的貢納によってまかなわれても不当ではないが、それ自体の経費をまかなうにたりるほどの特定の収入 (a particular revenue sufficient for defraying their own expense) を得ることができる<sup>1)</sup>。その根拠は、道路、橋、航行可能な運河、港についていえば、「この経費は、ある場所から他へ旅行したり財貨を運んだりする人々と、このような財貨を消費する人々にとっては、もっとも直接即刻に有益である (most immediately and directly beneficial)<sup>2)</sup>」結果、特

1) *Ibid.*, p.682, p.716. 訳書59頁, 122頁.

2) *Ibid.*, p.767. 訳書223頁.

## 租税体系の構造

別の負担を課すことが可能な点にある。具体的には、それらの公共施設を利用する船舶や車両に課せられる少額の通行税 (a small toll), つまり重量とかトン数に比例した通行税 (toll in proportion to their weight or their tonnage) をあげうる。この税を支払うことは、こういう公共土木工事を維持するために、みずからがこの事業に対してあたえる消耗に正確に比例して (exactly in proportion to the wear and tear which they occasion of them) 支払をなすことである。このような事業を維持するためには、これ以上公平な方法 (more equitable way) を見出すことはまず不可能とされる。また、この税は、運送業者からまえ払いされるけれども、最終的には消費者が財の価格に含まれて支払われる。しかし、運送費用の低下をもたらす結果、この負担を支払っても余りある利得が、消費者に与えられ、財貨の価格はかえって引き下げられこそすれ、引上げられることはない。

このように、通行税により公道、橋、運河が建設され維持されるなら、それらは商業が必要とするところだけ、したがって、そうすることが適当なところにしかつくりられないという問題がでてくる。スミスはこのことを充分承知しながらも、封建領主・国王・貴族等が個人的便宜や権威誇示のための勝手な事業を行なった点を批判し、そこからの脱却の論拠をここにおいて<sup>1)</sup>いる。

(3)一B の教育に関する公共施設は、これまでの論議と同様、直接の利益を受ける人々の授業料 (fees) か、あるいは教育または教化のいずれかを必要と考えている人々の自発的貢納 (the voluntary contribution) によって、全部的にまかなわれるのが、適当であるとする。この自発的貢納が問題になっているのは、この部門が伝統的に、教会等の事業であったことに関連している。

以上、スミスは全体として、租税負担は受けた利益によって配分されるべきだとする応益原則によりながら、operational な配分準則については、応能課税を一般収入の中心にすえた、租税体系を構想していたことを知ることができ

---

1) これまでの議論は、*Ibid.*, pp.682-683. 訳書59-62頁をまとめたもの。

る。次に、この体系の租税が効率との関係で検討されることになるが、スミスが資本主義勃興期にあった人だけに、資本形成を阻害する租税をしりぞけているのは時代の反映といえよう。

#### IV 租税体系と公共財の特質 (2)

##### —現代的課題—

公共財の理論を、理念的な租税体系を構成するのに用いるためには、厚生経済学的理論の展開を、より operational な形におきかえなければならないことはすでに述べた通りである。そうすると、スミスの公共支出の分析は、決して歴史的なものにとどまらず、極めて今日的な意味をもってくる。前節の分析によりつつ、現代的課題としての租税体系を考えたい。

公共財の理論そのもの、あるいは、公共財の定義については検討すべき多くのことがあるが、ここでは最低必要なこととして、公共財を次のように定義する<sup>1)</sup>。

サムエルソン等の論議から、公共財とは、大きな消費外部性（または、便益のスピルオーバー）をもたらす、共同して需要する財であって、市場の排除原則が適用不可能か、例え何らかの形で適用しえても、社会的利益が著しく害される結果、適用が不都合となっている財である。サムエルソンが当初問題にした純粋な公共財 (pure public goods) は、消費外部性あるいはスピルオーバーが便益の全体を占める財であり、それに対して、純粋な民間財 (pure private goods) は、消費外部性が全く存在せず、全て消費する個人に便益が帰着する財と定義づけられる。この両極端の性質をもつ財をはさんで、消費外部性の大きさによる排除原則の適用いかんによって、公共財から民間財までの財のスペクトルを考えることができる。

以上の論議から、消費の外部性をもたらす便益のスピルオーバーする部分を

1) 山本栄一、前掲論文、232-234頁に検討を加えた。

## 租税体系の構造

「間接便益」と呼び、消費者個人に便益が直接帰着する部分を、「直接便益」と呼ぶことにする。いいかえると、「間接便益」はある地域的な広がりをもって、住民に無差別に与えられる便益であるといえる。

この間接便益にしろ、直接便益にしろ、受け取った便益に応じた租税負担配分を考える点では、公共財の理論はスミスの場合と同じであるが、所得分配を是正するための租税一振替を考慮し、そのための租税負担を新たに加える。さらに、経済の安定、成長をこの負担配分を操作することによって達成する租税目的として付け加えうるが、この問題はここでは一まず除外して論議を進めることとする。

ところで、供給面で同じ公共財が同じ便益をもたらすことは当然としても、需要側の主体の相違によって、便益を受け取る過程が違ってきて、負担関係を考慮しなければならないという問題がある。

公共財の特徴を消費の外部性によって定義したように、家計なり個人なりが公共財を消費財と同様に、この外部性の便益、すなわち間接便益を受けとり消費する。このような公共財は、最終財ないし消費財型の公共財 (public goods of the final or consumer good type) と名づけられ、通常、公共財という時にはこのようなものを想定している。しかし、公共財はこのような最終財として需要されると同時に、かなり多くの部分は様々の生産物の生産に際して、外部経済を形成しつつ内部経済とあい助けあって、生産に寄与するものとして需要される。このような公共財を、中間財型の公共財 (public goods of the intermediate good type) と呼びうる。<sup>1)</sup>

---

1) この2つの型に公共財を分けて考えているのは、次の文献にみられる。貝塚啓明著『財政支出の経済分析』創文社、昭和46年、58-65頁。R. A. Musgrave, *Fiscal Systems*, Yale University Press, 1969, pp.239-241. ditto, "Cost-Benefit Analysis and the Theory of Public Finance," *The Journal of Economic Literature*, Vol. VII, No. 3, Sep. 1969, pp.800 ff. ここでは Musgrave の論述を主に参考にした。



このような中間財的な公共財は、例えば、かんがいからの便益が農産物を増加させ、ひいては農産物価格を引き下げたり、治水が損害を回避することによって費用を低下させたり、あるいは自動車道路の便益が、輸送時間を節約して自動車輸送の費用を減らす。また、教育投資が生産性を高めて生産費用を削減させる等、その便益をそれぞれの生産者が自己の生産物に体化させ、別の中間財あるいは最終財の費用および価格を低下させるにいたる。もちろん、この場合、これらの便益が与える効果は、費用の低下ひいては価格の下落だけでなく、時には、要素所得の増加を同時におこしたり、費用・価格に影響しないで、要素所得だけが上昇することも考えられる。

結論的に言えば、中間財型の公共財の便益は、大抵の場合、生産者を通して生産物たる民間財に入っており、時には、要素費用とりわけ利潤の増加として資本所有者に受けとられていると見なされる。

最初に指摘した通り、中間財型、消費財型といっても、それぞれ異なった公共財が存在するのではなく、同じ財が受けとられる過程が違ふことによって区別されるのであるから、中間財型の公共財も消費財型と同様、公共財の理論による負担配分の方法は、依然として、最終的に便益が帰着する人の受けとる便益に応じて、負担が配分されるべきという点は変りない。スミスとの関連で考えるなら、(3)―Aでみた、社会の商業を助長するための公共土木事業および公共施設の経費などは、主に、中間財型の公共財の供給と考えることができる。

以上の諸点から、租税負担配分で考慮されなければならない、公共財の性質を次の三点に焦る。

- (1) 公共財の便益のうち、間接便益と直接便益の分離
- (2) 間接便益のスピルオーバーする範囲の地域的相違
- (3) 公共財のうち、中間財として用いられる部分と、消費財として用いられる部分の区別

このうち(2)については、間接便益のスピルオーバーする地域的広がり、公共財の種類によってさまざまである。地域的広がりが、一国全体か、ある地域

租税体系の構造

に限られるかが、公共財を供給する主体を、中央政府に決定したり地方公共団体に決めたりする<sup>1)</sup>。また、このことが、公共サービスが地域に見合った質的な配慮によって供給されるのを可能にする。その結果、租税負担配分についても、一国全体の配分、地方的な配分といった問題がでてくる。従って、(2)については、国税と地方税の各体系の検討を必要とするが、ここでは、国税と地方税を含んだ全体としての租税体系の考察を行なうことを目指しているのだから、第2の表のような租税体系を想定しうる。この表に沿って、少し内容をみていくことにする。

第2表 公共財の特質と租税負担配分

	(a) 消費財型の公共財	(b) 中間財型の公共財
〔I〕 便益のうち全部または大半が間接便益である公共財	所得税（個人と法人） 財産税 奢侈消費税	企業課税 所得税型 財産税型 消費税型 付加価値税型
〔II〕 便益のうちかなりの直接便益をもたらす公共財	目的税 使用料・手数料 料金（独立採算における）	

（税負担配分として考慮すべきものとして、上記の他に〔III〕規制的課税，〔IV〕所得再分配のための応能課税（累進所得税，相続・贈与税）がある。）

〔I〕 便益のうち全部または大半が間接便益である公共財  
 間接便益の大きさが、公共財と民間財を区別する基本的なものであるから、多くの公共財は便益の大半が間接便益からなっている。直接便益が存在しても、間接便益と比較するとわずかである場合が多い。例えば、ある個人が、街路の建設によって、その上を歩いたり車にのって通行する直接便益と、他の人の街路の利用によって受ける、その人の間接便益とを考えてみる時、その社会の人

1) J. M. Buchanan, *The Public Finance*, 3rd ed., Richard D. Irwin, 1970, pp. 418-425.

々や車全体の往来がもたらす間接便益は遥かに大きい。

これらの特徴をもつ公共財をまかなう租税の負担配分について、消費財型と中間財型にわけて検討する。

〔I—a〕 消費財型の公共財についての租税負担配分 この型の間接便益は、  
 スミスのいう一般的利益であるから、負担配分もスミスのものが適応する。

今日において、スミスのいう一般的貢納に当るものは、所得税である。それに代わるカルドアが主張するような総合消費税も考えられるが、すでに現代における理念的な租税体系として、所得税中心主義を想定しているので、所得税がふさわしい。ただし、所得税は応能課税ではあるが、必ずしも累進的でなく比例税でもよい。この点もスミスの考え方が適応される。これに、所得再分配のための振替の財源である累進所得税が付加され、全体として累進的となる。

所得税のうち法人税については問題がある。ここでは一応、法人擬制説の立場から、利潤、キャピタルゲイン、及びそれらに対する税は全部、個人たる株主に帰着すると想定している。しかし、法人税の転嫁が可能であれば、留保利潤に対する課税は法人、すなわち株主の負担にならない。この点については本稿ではこれ以上触れない。

以上の所得税に加えて、これを補完する租税として、財産税、負担能力のある高額所得者が購買する可能性の強い、奢侈品に課税する個別消費税をあげることができる。

〔I—b〕 中間財型の公共財についての租税負担配分 消費財型の  
 公共財が、一般に「生活環境整備」にあたるとすると、中間財型のもは「産業基盤整備」といわれるものである。あらゆる産業が、民間財としての最終財を生産する過程で、間接便益が大半である公共財の供給を受けて、生産をより一層容易にされる。もしこの間接便益、すなわち外部経済を、企業が内部化することによって生じる莫大な費用を考えれば、外部性を生み出す公共財の提供が、いかに各個の企業の費用を少くし、生産性を引き上げるかがわかる。

## 租税体系の構造

このような中間財型の公共財がもたらす便益は、最終的には消費者に消費財を通して、受け取られるのが一般的であると思えるので、すでに、消費財型のもを考えていることでもあり、必ずしも中間財型の公共財をまかなう、別途の租税を考える必要がないと思える。しかし、Ⅱ節で検討したように、租税体系を考えていく上で、以上のように間接便益が大半の公共財が、全て所得税によってまかなわれることは、一方で経済効率を著しく害する可能性があり、これをある程度軽減し、所得税を補完する意味から、企業の生産活動が公共財から受ける便益を根拠に、企業課税を想定しうる。

この企業課税は、所得税、とりわけ法人税と同様に、公共財の理論から導かれる限り、租税負担配分の根拠として利益説をとっているが、具体的な課税の一般準則としての負担の公平は、法人税が応能課税の一環であるのに対して、企業課税ができるだけ生産活動の大きさに応じて、租税負担を配分しようと考ええる点で、応益課税的であるといえる。

企業活動はいろいろな課税標準によって見積ることができる。先にも指摘したように、公共財から受ける便益は、最終財に帰着するだけでなく、時には、要素所得、特に利潤、場合によっては、賃金を引き上げることもある。従って、各企業の利潤、企業の固定設備及び建物、生産高ないし売上高、付加価値額などを課税標準として採りえて、所得税型、財産税型、消費税型（又は売上税型）、付加価値税型などの企業課税が考えられる。

このうち、所得税型の企業課税は、法人擬制説に基く法人所得税とは違って、法人と個人の二重課税問題を考慮しない、法人実在説に基く、いわゆる利潤税<sup>1)</sup>である。財産税型、消費税型については、伝統的な財産税、消費課税でよいわけだが、消費課税は個別消費税ではなく、一般消費税（あるいは売上税）といわれるものである。

いずれの企業課税であっても、納税義務者は企業である。それらの税の転嫁

---

1) 日本の事業税は大体、ここで指摘した所得税型の企業課税といえる。

いかんによって、直接税となったり間接税となったりする。大まかにいえば、所得税型は大体直接税であり、財産税型、消費税型は間接税であり、付加価値税は課税方法によって、どちらかの性質を強くもってくる。

〔II〕 便益のうちかなりの直接便益をもたらす公共財

かなりの直接便益をもたらす公共財は、個人ないし法人に、受けとられた直接便益に応じて租税負担を配分することが、スミスの場合と同様、公共財の理論の結論である。その場合、スミスは「特別の貢納」と総括し、租税とそうでないものを一緒に取り扱っていた。その点を第3表で整理した。目的税以下がここでの対象になる。ただし、目的税は、受ける便益との対応関係のある、用途が指定されているものだけに限られる。

第3表 直接便益と負担の関係<sup>1)</sup>

	受けとる直接便益 の存在との対応如何	受けとる直接便益の 大きさとの対応如何
租 税 (普通税)	×	×
目 的 税 (応益的な)	○	×
使用料・手数料・特別課徴	○	×
料金 (独立採算における)	○	○

問題は、受けとる直接便益の大きさに対応した負担配分がなされるかどうか、にある。

ノーマティブな理論の枠内では、直接便益、間接便益が明確に分離され、直接便益の大きさに応じた負担配分が可能となる。間接便益については、〔I〕の租税でまかなわれ、全体としての負担配分がそれぞれの便益に応じてなされる。しかし、一步、実証的段階になると、直接便益、間接便益の評価は極めて

1) 特別課徴 (special assessment) は、わが国での受益者負担金といったもので、受益に応じた一回限りの負担である。使用料・手数料と少し性格は異なるが、一括して入れた。

## 租税体系の構造

困難であり、これらの部分の大きさに関する客観的評価の保証がない限り、〔I〕の租税からのつぎ足しが、全くでたらめではないにしても、恣意的になり、目的税、及び使用料、手数料、特別課徴の負担配分が、受けとる直接便益の大きさに対応しているとはいえなくなる。

それと比較すると、独立採算にもとづく料金徴収は、直接便益を受けとることを根拠に全額、直接便益を受けとる人によって負担される。料金徴収が可能であるということは、外部性をもった公共財ではあるが、より民間財に近い供給が可能となり、負担配分を価格に接近させた結果である。従って、料金は公共財をまかなう租税体系の外にあり、さらに、使用料・手数料・特別課徴も租税体系との関係で考慮され、体系を補完するものではあるが、体系の中には入らない。残っている目的税がここでの主な対象である。目的税が主に個別消費税の形態をとることだけ指摘し、すでに別個に検討したのでそれに譲る<sup>1)</sup>。

以上の目的税以下のものを総称して、受益者負担といわれているのは、直接便益の大きさに応じた負担配分ではなく、直接便益の存在を根拠に負担配分することを意味していると思える。

なお、第2表の欄外に〔Ⅲ〕〔Ⅳ〕として示したように、以上の他に、租税体系を考える上で考慮されねばならない租税負担配分の問題が存在する。その1は、社会の全体的な価値判断により、望ましくない経済行為を規制するための課税である。これは直接には公共財から受ける便益とは関係ないが、税収があがれば、それは一般財源、すなわち、間接便益を主にもたらず公共財をまかなう財源の補完に用いられよう。伝統的に酒・たばこに対する課税についていわれていることである。また、公害防止、独占規制、都市過度集中排除、地価上昇抑制などのための規制的課税が考えられ、これらは本来、税収をあげることをめざしていないので、より一層資源の適正利用をめざしている。この租税に

1) 山本栄一「目的税をめぐって」(『経済学論究』第24巻第3号、昭和45年10月)、同「公共財の特質と目的税」(『日本財政学会ブレティン(Ⅶ)第28回大会報告』昭和46年10月)。

よる間接的誘導規制は、法的・行政的な直接規制との比較において採用されるべきであり、いつでも採られるべきものではない。

その2は、すでに何度も言及したように、所得再分配のための租税負担配分の問題である。〔I—a〕での所得税と結びあって、累進所得税及び財産に関する相続・贈与税による租税負担配分が考えられる。

これらと関連して、マスグレイヴのいう、価値欲求を充足させる公共財、いかえると価値財 (merit goods) について触れておく。

価値財は、本来、市場において供給される財であり、その意味では消費者選好にゆだねられるが、むしろ公共財として供給されることが社会的にみて価値あると判断することによって、人々の消費者主権へ干渉して、公的に供給される財であるとされる。例えば、公費でまかなわれる学校給食、補助される低家賃住宅の供給、無料の教育などがあげられ、それらを社会的に価値ありと判断するのは、民主的社会のリーダーシップをとる者達である、というのがマスグレイヴの考え方である。<sup>1)</sup>その後、この考え方に疑問が提出され、それをめぐってマスグレイヴもこの定義について再解釈を加えている。<sup>2)</sup>

1) R. A. Musgrave, *op. cit.*, pp.13-14. (同訳書18-20頁).

2) John G. Head, "On Merit Goods," *Finanzarchiv*, Neue Folge Band 25, Heft 1, (März 1966). これに対する反論として、価値財の概念の成立困難を主張したのが次の論文。Charles E. McLure, Jr., "Merit Want: a Normatively Empty Box," *Finanzarchiv*, Band 27, Heft 3 (Juni 1968). これに対する反論として、J. G. Head, "Merit Goods Revised," *Finanzarchiv*, Band 28, Heft 2 (März 1969). Head はノーマティブな理論として、価値財の概念が成立する過程を論じたが、McLure はノーマティブな理論から出てこない概念だとする。Musgrave は *The Theory of Public Finance* 以後、1969年の *Fiscal Systems*, pp. 11-12 において、また、"Provision for Social Goods," J. Margolis and H. Gutton ed., *Public Economics*, 1969, London, pp.143-144. において、ノーマティブなモデルにおいては、価値財の概念が成立しないことを認めつつ、Head が主張するように、消費者の不完全な知識を是正のために、指導者による一時的消費強制と考えるか、McLure のいうように、価値財の概念なしで、公共財 (Musgrave は社会財という) の一般的な概念で説明しうることを述べて、彼自身必ずしもこの概念に固執しているように思えない。

## 租税体系の構造

価値財の存在を公共財の一種として認めるなら、それをまかなう租税負担配分を考え、租税体系に位置づける必要がある。しかし、最近の論議を通じて、また、本稿の課題が規範的なものより、実証的かつ operational な理論の展開を行なっている点からも、この概念をあえて設けなくても支障がないと思える。

例えば、初等教育はかなりの直接便益をもたらすにしても、それより遥かに大きな間接便益を社会全般にもたらすので、民間財としてよりも間接便益の大きい公共財として、政府による供給が望ましい。一般に価値財といわれるものは、直接便益がかなり明確に判定しうる故、民間財として排除原則を適用する面をもつが、排除原則の適用が社会全体に大きな犠牲を生じる点で、公共財であると言える。従って、時代とともに、民間財と考えられているものも、その間接便益の大きさの故に、公共財に変わりうると考えられる。そのことは同時に、直接便益が明確に判りうるものは、生産が民間でなされる可能性が大であるから、公共財であるからといって生産を政府がなさなければならないとはいえない。費用負担を租税で行なえばよいわけである。その場合、直接便益について何らかの負担を課すことは可能である。

価値財のもう一つの面は、例えば低家賃住宅の供給のように、所得再分配を実物の提供で行なっていると考えられる場合である。それ故、必ずしもこれを実物で供給しなくても、民間財として供給されたものに、家賃補助金といったものを与えることによって、目的を達成しうる。

以上の租税体系全体をかえりみる時、全体としては累進課税となっていて、本来、所得税が課せられない階層の人が、ここでいう企業課税、目的税等を負担する可能性がある、という点を考慮しなければならない。これを解決する道としては、何らかの方法でこの租税負担分を払い戻しする方法とか、例えば、逆所得税 (Negative Income Tax) のような形態で、経済状態に見合った最低の所得を保障し、この部分の負担配分を最小の負担として受け入れる、等が考えられる。ここでは、所得再分配のための租税一振替の具体的内容をほとんど検討していないが、それとの関連で考えられるべき問題である。



## V 結 び

これまでの論議を通じて一貫していることは、公共財の特質から租税負担の配分のあり方、すなわち、理念的な租税体系をさぐることであった。公共財の質的側面によって分析を進めてきたのであって、量的側面については何ら触れられていない。一国全体の公共部門の大きさ、別のいい方をすれば、一国の租税負担水準（租税負担率）の大きさがどの位であり、直接税中心主義というのなら、直接税と間接税の比率はどうであるべきか、全体の租税に占める各租税の大きさ、累進所得税の累進度、間接便益、直接便益のそれぞれが量的に測定されて、目的税等の負担配分の基準を導く等が同時に、それぞれ問題とされなければならない。

また、すでに触れたように、公共財の特質から国税と地方税のそれぞれの租税負担配分の原則を導き、上記の租税体系から国税と地方税の理念的な租税体系を構成し、それぞれの量的な配分を問題にする必要がある。

これらはいずれも、公平と効率にからんだ価値判断を含むと同時に、この論議において無視した、租税がはたす経済の安定・成長といった目標を加えることによって、問題は一層複雑化する。従って、租税体系全体の量的な問題を明確に解決する方法は、容易に見いだせない。ただいいうることは、やはり、本論文で採用したように、現実からさかのぼって理念的なものに接近するという方法によって、ある程度の問題が明らかにしうるということである。さらに、各個別の租税の負担配分問題を究明することが、同時に、体系全体の問題を明らかにする道をも備えるといえる。

(1972. 7. 22)