

租税負担配分の基準

—現代における租税原則の意義—

山 本 栄 一

経済学の理論は、経済事象の客観的解明をめざす実証的な (positive) 理論と、一定の価値判断を前提にして、経済の組織と運営とがいかにあるべきかを明らかにする規範的な (normative) 理論とにわけられる¹⁾。

これを租税の経済学的分析についてあてはめると、租税が経済に与える効果を主として研究課題とする、転嫁論及び租税の経済効果分析は、大体、実証的理論であり、租税の根拠とそれとの関連で負担配分のあり方を問題にする租税原則論、それらが具体的に実現する場を対象とする制度論は、大体、規範的理論に属すといえる。もちろん、制度的な解明には規範的理論をめざす前に、実際に制度がどのように仕組まれ機能しているかという実証的分析が前提され、そのための実証的理論も必要とされる。

財政は本来、政治と経済の混合した現象である。市場経済のように自動的に機能しうるメカニズムを持ちえないため、集合的な意思決定をはかる政治機構と、その意思決定に基づいて財政活動を行なうための行政機構がいずれも人為的に設定されている。

いま財政活動を、(1)貨幣を政府以外の他の経済主体から、市場のような交換によらず強制的に租税として徴収し、(2)その租税で市場から労働力、その他の経済資源を購入し、(3)無料で公共財として市場を経ないで供給する、という三つの段階に区切って考えると、(1)と(3)は市場機構を介さないという点で、

1) 今井, 宇沢, 小宮, 根岸, 村上『価格理論 I』岩波書店, 1971, 15頁。

租税負担配分の基準

経済行為でありながら政治、行政的問題であるという、財政固有の機能である。(1)は国家の強制力を背景にした、国民の国家に対する納税という義務を構成しており、(3)はその結果として、納税者たる国民に対して国家がはたす義務であり、同時に国民にとっては公共財を受けとる権利が生じている。

租税を問題にすることは、とりあえず、(1)の側面について考えることになるが、ただ(1)だけを考えていたのでは不十分である。財政学では、伝統的に経費の大きさが前提される時、ただちに収支均衡に導く財源たる税収が問題となり、財政学の基本的な対象は租税そのものであるとする考えが強かった。確かにこれは十分に意味がある¹⁾。しかし、今日、財政活動が急速に膨脹し、国民経済に占める公共部門の割合が大きくなることが求められている時、かつての安定した支出を前提にした租税論議には大きな限界があり、拡大していく政府支出の内容の検討が不可欠となってくる。そこに、公共財の理論を初めとする財政支出の経済学的分析がどうしても必要となり、財政学にその当然の位置が求められる契機がある。

(1)の収入面を考えるには、従って、(3)の財政支出面について、その内容の妥当性が検討され、各支出の量的大いさとその支出によってもたらされる公共財の特質、及び財政支出の総計が与えられる必要がある。そこには、伝統的財政学が余り考慮しなかった、財政支出の内容分析という過程が新たに加わってきている。

(1)と(3)の間に存在する、(2)の政府が市場から経済資源を購入するという段階は、政府が市場のルールに従って需要者として参加するもので企業、家計と同様、政府が消費、投資あるいは貯蓄の主体として、市場で機能する。この段階が政府支出といわれているが、これがただちに公共財の供給となるわけではな

1) 井藤博士は財政は強制獲得経済であり、それが最も顕著に具現するのが国及び地方団体の収入経済生活であるとし、経費については、数量の大小と経常費か臨時費かといった種類は、収入経済の内容を左右する一要素として対象となるのであって、経費の内容の当否は問題にならない。従って、財政の中心概念は強制獲得経済であると主張されている。(井藤半弥『財政学総論』千倉書房、1962、第4章)

い。政府が支出することによって購入したものから、公共財が供給されるからである。市場からの購入と公共財の供給が、同時的なものと、社会資本形成のように異時的なものがあることから、その違いがわかる。この場合、購入の大きさと種類は同時に(3)の供給される公共財の種類と大きさであって、それらが政治的に意思決定されることを考えれば、(2)の購入そのものは財政固有の機能ではない。

以上の(1)・(3)の段階において、経済資源を処理する意思決定が、市場のように価格という客観的なバロメーターの存在によって、資源を合理的に配分する保証がない人為的な政治機構に依存する限り、たえず合理的な資源配分を達成する規範的なものが求められる。それが(1)の租税面においては、伝統的に追求されてきた租税の根拠と負担配分の原則である。(3)の支出面については、経費の経済的な積極面を重視しない伝統的な考えにあっては、それ程考慮されず、規範的なものとしては、できるだけ不可欠最小がよいとする自由主義的財政支出の理念が前面にでていたといえる。

ただし、政府支出の大きさを決定する規範的な理論が全くなかったのではなく、政府の支出行動原理として、一方で、家計の消費行動の原理として提出されてくる効用の極大化を政府支出についても応用し、社会的効用の極大化という原理が言われた¹⁾。しかし、これは後に述べる、租税負担配分の原理としての犠牲説と同様、厚生経済学の新しい展開において批判され、パレート最適を中心とした現代の公共財の理論へと発展し、支出についての規範的理論の必要に答えることになる。

以下では、政治的な意思決定過程が、ある規範的なものを達成しうる機構と

1) 政府支出の社会的効用極大化の道は、(1)総支出については、支出からの限界効用がそれに必要な租税の限界不効用と等しくなる点で決定し、(2)各種の政府支出への配分については、各々の支出の限界効用が均等化するように支出する、という個人の効用極大化と同様に考えられた。(H. Dalton, *Principles of Public Finance*, 1st ed. (1922), 4th ed. (1954), pp. 12-16, A. C. Pigou, *A Study in Public Finance*, 1st ed. (1928), 3rd ed. (1947), pp. 30-34.)

租税負担配分の基準

なりうるかどうかという問題を一応考慮しないで、その際にたえず求められる租税の規範的理論としての、租税の根拠と負担配分の原則を検討したい。それは伝統的理論の現代的解釈の問題であるとともに、新しく展開されている公共財の理論との関係で、伝統的な原則論を把えなおすことでもある。

I 利益説と義務説——その経済学的分析

租税が賦課される根拠は何かということは、直接的ではないが、租税負担配分のあり方に関連して意味をもってくる。負担配分の基準を考察する前に、租税の根拠について、その経済的側面について考えたい。

租税の根拠は国家をどうみるかという近代の国家観と不可分である。一般に租税の根拠説として、大きく利益説と義務説の二つの流れを指摘するが、前者は、国家を市民主権のもとで個人間の約束によって成立したと考える個人主義的な近代民主主義国家観と結びついており、後者は、国家を個人を超越した有機体と考える近代有機主義的国家観に結びついている。

この二つの租税の根拠説を、徹底した形でその特質を探るに際して、次の五つの視点によって検討したい¹⁾、

(1) 課税の主体

利益説では、国家は市場と同様、基本的な経済主体である個人のための行動の手段であり、集合的に行動することを決定する個人の総体でしかない。従って、課税は国家による強制ではなく、個人間の同意と約束に基づいて成立する。

1) この見方は Alain Wolfelsperger, *Les Biens Collectifs*, Press Universtaires de France, 1969, pp. 15-24. によっている。ただし、同書では、公共財を提供する公共経済に関する二つの対照的理論として、自発的交換の理論 (*la théorie de l'échange volontaire*) と強制の理論 (*la théorie de la cortrainte*) をあげる。それぞれが、(A)公共経済の主体、(B)公共経済の目的、(C)公共経済の均衡：行動の調整、(D)公共財の性質、(E)公共経済の効率、という基本的な五つの問題にどのように答えるかを比較することを通して、両理論の特質を探っている。ここでは、視点を租税にかえて、同じ五つの問題について考えてみた。

義務説では、その社会を構成する個人を越えた、個人と区別される国家が存在し、個人はこの独立した価値の存在と体系をもつ国家に包含される。課税は国家の個人に対する一方的強制による義務として成立する。

(2) 課税の目的

利益説においては、市場で充足されない個人的欲求（マスグレイヴのいう公的欲求）を、市場にかわって国家が公共財を供給することによって充足させると考える。その意味で国家も市場も同じ個人的欲求の充足をめざしている。租税は、市場における民間財に対する価格に対比される、個人が国家を通じて受けとる公共財の対価と考えられる。

義務説では、国家の目的は個人の目的と同一ではない。市場における個人は個人的利益を追求するが、国家は個人の利益を超えた一般的利益を追求する。¹⁾ これをもう少し現実性をもたせて考えると、必ずしも国家を完全に個人から独立したものと想定しないで、個人のうちには、市場目的のように純粹に個人に固有の利益を追求する面と、個人全体に共通した無私且つ利他的な動機を、個人的な動機より優越させる面の両方の価値体系が共存しており、国家目的は後者の価値体系が優勢となる場合とすることもできる。租税は個人の目的とは別個の、国家目的による一般的利益をもたず公共財の財源と考えられる。ここには、租税は公共財供給の財源であるから、租税額全体と国家が与える利益全体、それを支出全体とみると、両者が均衡するという意味で利益説的思考が存在するともいえるが、租税が徴収される側の個人的犠牲の価値体系と、利益を与える側の国家の価値体系の尺度が異なっているため、両者の均衡は貨幣的側面ではない。

課税目的として、他に所得の再分配、経済の安定・成長があげられるが、最も根本的なものとして、公共財供給の財源調達に限って考えることとする。

1) 国家を個人の意識を超えた一般的利益(l'intérêt général)を体現するものとする。例えば、ルソーのいう la volonté general, スコラ学という la «bien commun», カントのいう l'imperatif catégorique といったもの。(Ibid. p. 18.)

(3) 課税額の決定

利益説では、公共財は市場で供給しえないとはいえ、個人に利益を与えるものであるから、各個人は受けとる利益に応じる報償として租税を支払うと想定し、市場経済の需給均衡との類比でこれを考える。市場におけると同様、個人の総体たる国家が公共財の需要総数について、単位当り公共財のそれぞれに関連して需要曲線を表明し、同時に、単位当り価格についての国家の公共財供給曲線を呈示し、その交点で公共財の必要量と租税負担額が決定される。これを図-1、図-2によってみることにする。

社会にAとBの2人だけが存在し、民間財と公共財の両方を需要するものとする。民間財については図-1のように、Aの需要曲線 D^P_A とBの需要曲線 D^P_B が水平に、各価格について需要量が総計されることによって、総需要曲線 D^P_{A+B} が算出され、それと供給曲線 S^P との交点で、民間財の価格 P^P と需給均衡量 Q^P_{A+B} が決定される。その内、Aは Q^P_A を需要し、Bは $Q^P_B (=Q^P_{A+B} - Q^P_A)$ を需要する。

公共財については図-2に示される。縦軸は、A、Bのそれぞれが単位当り公共財について支払ってもよいと考える租税額であり、同時に、公共財生産の技術的条件と国家が市場で入手しなければならない生産要素の価格によって決まってくる、単位当り供給費用を示している。Aの需要曲線は D^S_A 、Bの需要曲線は D^S_B と描かれるのは民間財の場合と同じであるが、公共財は共同で同じ財を利用するため、各公共財需要量について支払われる租税額を垂直に合計することによって、総需要曲線 D^S_{A+B} が導かれる。これと国家が呈示する供給曲線 S^S の交点で、公共財の需給均衡量 Q^S_{A+B} と単位当り租税総額 P^S が決定され、租税負担総額は $P^S \times Q^S_{A+B}$ となる。AとBは共同で公共財 Q^S_{A+B} を利用しながら、租税負担額は、Aは単位当り租税 P^S_A で、総額 $P^S_A \times Q^S_{A+B}$ を、Bは単位当り租税 $P^S_B (=P^S_{A+B} - P^S_A)$ で、総額 $P^S_B \times Q^S_{A+B}$ をそれぞれわけもつ。各個人は公共財から受ける満足に応じて財源調達に寄与したことになる。

市場においては、価格が一定のもとで需要量を変える自由があるが、公共財

図-1

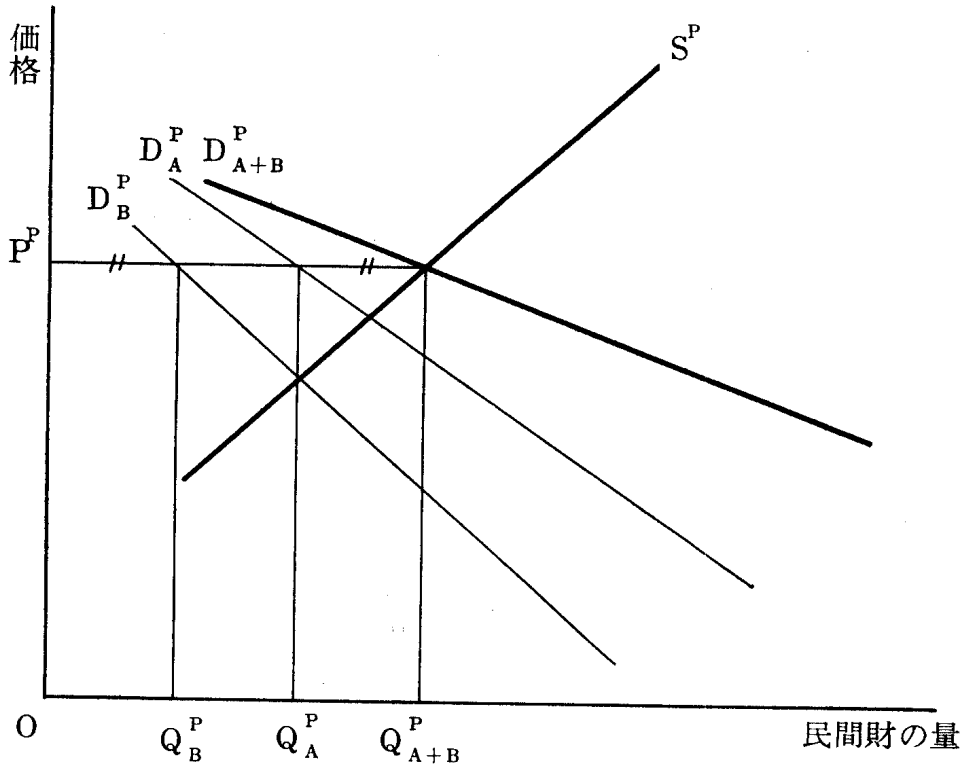
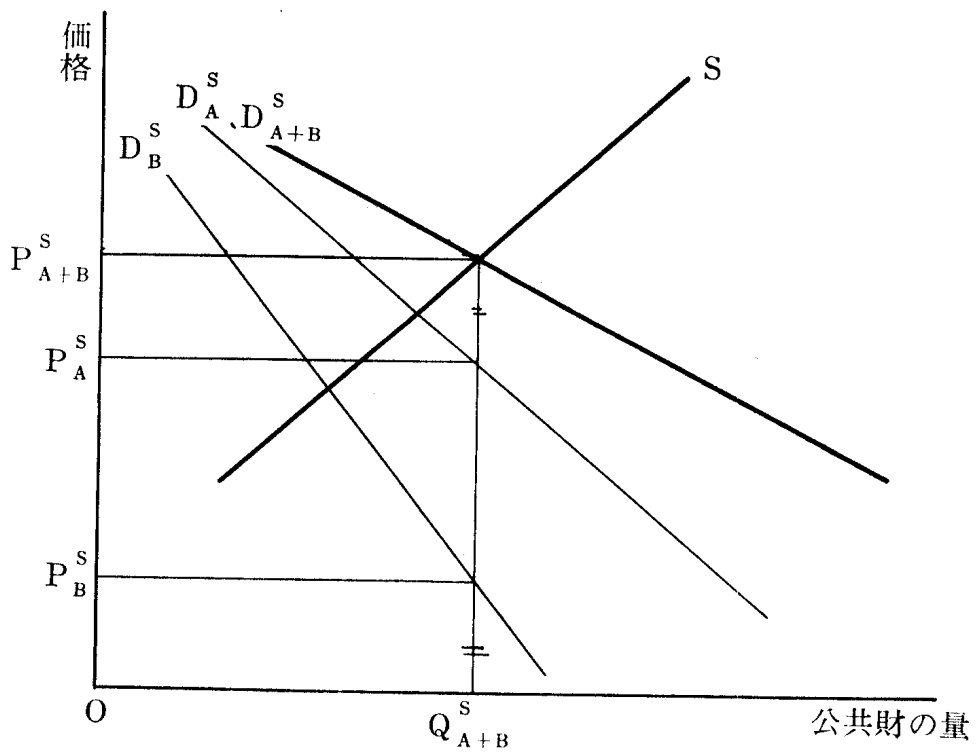


図-2



租税負担配分の基準

についても手に入れうる需要量が一定にきめられても、支払う価格を自己の効用の大きさによって変えることができる点で、各個人は自由をもち、強制による義務は存在しないと考える。

義務説では、市場との類比にかわって、完全な計画経済との類比で考えられる。公共財の供給は売買でも交換でもなく、無料で割当てられる割当経済¹⁾であり、そのための財源調達は、本質的には、個人の資源を権力的に徴収することによってなされる。公共財の需給均衡は受けとる利益に対応した、市場に類似したものによって実現されるのではなく、国家が最高の権限をもって決定するさまざまな租税によって実現される。公共財の供給と民間財の供給とは、関係はあっても混合されてはならず、公共財は表明される動機と関与する主体について、民間財から区別されると同時に、体系全体の一貫性を実現させる方法によっても区別されている。

(4) 公共財の性質

利益説では、一般に公共財の特質として論じられるものが指摘される。詳細を省くとして個人的欲求を充足させるものであるが、様々な技術的理由の結果、市場で供給不可能となり国家が関与するに至っているとみる。

義務説は、もともと本質的に社会政治的な財が存在し、その結果、供給することが国家の任務となっている財を公共財と定義づける。公共財は、時代によって不変であったり変化したりして、それ自体で存在すると想定している一般的利益に一致する財であるが、人々によって自由に決められるより、むしろ人々に強制的に与えられる財である。それ故、公共財の定義はその社会の価値体系と無関係ではない。

(5) 課税における効率性

公共経済において、市場経済におけるような、資源の最適配分の基準をどのように考えているか。そのためには、課税による資源利用の再配分が、当該集団メンバーにとって厚生²⁾の改善に役立つか否かの基準が必要である。

1) *une economie d' attribution*

利益説は、市場経済と同様、パレート最適の基準にもとづいて社会的厚生¹⁾の極大化を考える。サムエルソンによって定式化され、利益説にもとづく課税がパレート最適を達成することを明らかにした。

義務説でも、社会的厚生²⁾の極大化の理念は理論的には不可欠であるが、パレート最適という個人的厚生²⁾の増減という視点をとらない。強制による課税の義務は、唯一の目的が一般的利益を求める好意ある強制²⁾であって、国家権力が十分資格のある人に握られる限り、課税による集合的有利性は自動的に実現される。これを一般化された社会的厚生関数の型で述べるならば、独立変数に各個人によって評価される個人的厚生を超えた一般的利益を構成するものを全部考慮し、国家は最高の任務として、この関数の極大化をめざすことになる。しかし、極大化の条件は、その社会にとっての真の一般的利益に関する、国家の正しい定義を仮定するか期待する以外には、示されないといえる。

以上、二つの相対立する国家観に立脚して、租税の根拠説としての利益説と義務説を極端な形で考察したが、実際に存在する租税の一面がともに強調され、租税が経済現象であるとともに、政治行政的現象であることを一層明らかにした。このように、根拠にさかのぼって租税を理念的に把えることは、租税論における規範的理論の中心である、租税負担の配分問題の接近に大きな糸口を与える。

II 負担配分の基準

租税負担配分の原則は、大きく、負担配分根拠の原則と、課税の一般準則の二つにわけることができる。³⁾前者は、租税負担の配分に際して基づくべき根拠

- 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。
- 2) *une contrainte bienveillante*
- 3) 木下教授は租税原則論を二つに分け、租税負担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『財政学概説』三和書房，1953，97-103頁)この考えによっている。

によって、応益課税の原則 (benefit taxation principle) と応能課税の原則 (ability-to-pay taxation principle) の二つが指摘でき、後者は伝統的に租税原則と呼ばれてきたもので、負担配分に際して考慮されるべき準則であって、代表的なものとして、スミスの四原則、それを拡充したワグナーの九原則があげられる。

以上の二つの側面にわけて考察することにする。

1 応益課税と応能課税——負担の公平¹⁾

近代市民社会において租税負担が受け入れられるには、国民にとってその負担が納得しうるものでなければならない。そのための中心的基準が租税負担の公平である。ただし、負担の公平は常に一つの内容を意味していない。

何が公平な租税負担配分であるかは、何を根拠として課税するかという問題と結びつけることによって、初めてその内容が明らかになる。従って、応益課税の原則と応能課税の原則は負担配分根拠であるとともに、負担の公平を求める対照的な二つの課税方式といえる。

公共財によって受けとる利益の大きさによって、租税負担を配分すべきであるとする応益課税の原則は、すでに述べてきた個人主義的な市民社会の理念に裏打ちされ、根拠説としての利益説において明確化されているので、再論は必要でない。経済学的にも、市場の均衡分析から厚生経済学の最適分析の一環として取り扱うことができることは、近年、応益課税が理論的に優位を占めるに至っている理由である。しかし、応益課税は理論的整合性に優れていても、租税が強制による義務として課せられる必然性を十分説得しないという欠点をもっており、それは現実適応における最大の問題である。

1) 課税原則のこの二つの流れについて、学説史的にまた理論的特性について、適切かつ簡明なフォローがマスグレイヴによってなされている。(R. A. Musgrave, *The Theory of Public Finance*, Chap. 4, The Benefit Approach, Chap. 5, The Ability-to-Pay Approach) それ以上何らつけ加えるべきものをもたないが、根拠説との関連と租税原則との関連を考察しておく。

応能課税は、受けとる公共財の利益とは一応無関係に、納税者の負担能力に応じて、課税しようとするものである。根拠説としての義務説に一応関連しているが、根拠説としての利益説と負担配分の応益原則が直接的に関係している程に、両者の関係は強くない。例えば、スミスが根拠説としては利益説に立っておりながら、負担配分原則として応能課税を採用したこと¹⁾、また、カルドア (N. Kaldor) が、「ある個人が所得や財産が同じでも、支出が大きいことは、自分のために社会の資源を同じ大きさの所得や財産をもつ人より多く利用したことになり、それだけ大きい租税を支払うべきである」という時²⁾、スミスと同様、根拠説として利益説に立ちつつ、課税能力として個人の総支出をあげて、応能課税を主張している。

応能課税は、以上からもわかるように、応益課税が論理的に一貫性をもってノーマティブに呈示できるのとは対照的に、ある意味で現実的な配慮から出発している。

応益課税が現実的に適応するには、政治機構のうちに、利益に応じる負担の支払を保証するものが不可欠である。そのことはある程度実現可能であっても、全面的に徹底して現実化することは不可能であろう。そこで、課税の根拠としては、公共財から利益を受ける点に立ちつつも、負担配分には、現実に存在する所得や富といった経済力の不平等分配を根拠に、能力によるべきとする現実的要請が前面にでてくる。その際に、能力の指票である個人の所得、財産、支出の大きさは、公共財から受ける利益の大きさの大ざっぱな指標となるという応益課税的思考が残っている。ただし、この応益課税的思考はそのような判断も可能といえる程度で、理論的に厳密な分析に耐ええない。能力指標を何とか応益課税と両立させようとする背後には、公共財から受けとる利益と租税の負

1) 山本栄一「租税体系の構造——公共財の特質と租税負担配分——」『経済学論究』第26巻3号、昭和47年10月、115-116頁参照。

2) Nicholas Kaldor, "The Reform of Personal Taxation," *The Accountant*, 12 April 1958, (reprinted in *Essays on Economic Policy*, Vol. I., 1964, p. 212)

租税負担配分の基準

担配分に何らかの関係をもたせようという意識が働いている。それが応能課税を根拠説としての義務説と直接結びつかせていないともいえる。

応能課税を現実的要請という段階からさらにつきつめて考察すれば、個人にとって受けとる利益と支払う負担が量的に無関係で、それぞれ支出面と租税面で独自の負担と利益の配分が考慮されなければならないとするなら、個人的利害を越えた立場が必要となり、個人を超えた価値を体現する主体としての国家を考慮することが意味をもってくる。義務説が応能課税と結びつくのはこの点である。

応能課税による負担配分のあり方を、経済理論として客観的に導出しようとする試みは、長く犠牲説 (sacrifice principle) として展開されてきた¹⁾。個々人の相対的な厚生状態はその人の所得によって測られ、租税は所得を手放すことによる厚生犠牲 (負の効用) をもたらし、この犠牲が各個人間で等しくなるように負担配分を行なうことが望ましいとされた。ここから求められる租税総額を各個人について効用の減少が最小化するよう負担配分する道が導き出され、効用の極大化という個人的原理を負担配分の根拠とする努力が見られ、個人を超えた価値を必要とはしていない。

しかし、犠牲説で前提されている個人間効用の比較は、新厚生経済学を奉ずるグループによって否定されたこと、また、個人について所得の限界効用の逓減率がほとんど分らないことは、犠牲説に基づく負担の配分の方法に理論的説得力を欠かせる結果となっている。とはいえ、犠牲説的思考が全く無意味になっただけとはいえず、例えば、貧しい人の最後の1円を豊かな人の最後の1円とくらべる時、個人的にはともかく社会的判断からすると、豊かな人の1円の方に応能原則による課税をする根拠は大きい。個人を超えた社会的な価値判断を求める点で、ここにも根拠説としての義務説が応能課税と結びつく点がある。

ただ、応能課税を個人主義的民主国家の枠組に根拠づけることは不可能では

1) 要領のよいまとめは、R. A. Musgrave, *op. cit.*, pp. 95-98. 訳 I. 142-146頁にみられる。

ない。先の富者と貧者の最後の1円についての比較のごとく、厚生経済学的判断によらず社会的な価値判断に基づくにしても、その判断を政治機構を通じる民主制の個人的意思決定に頼っていると考えることも可能だからだ。例えば、利他的な個人の存在を仮定したり、多数決ルールによる多数者による少数者への説得の可能性を想定したり、民主制におけるリーダーシップを考慮することによってである。従って、応能課税を義務説にのみ結びつけることは、¹⁾ 応能課税を狭く解釈する結果に導くとも考えられる。

応能課税は、個人的経済力の格差による負担の格差を承認する点で、義務説的に根拠づけられようとも、利益説的に根拠づけられようとも、国家の構成員たる個人の経済的利害に全員一致が求められないことは、根拠説としての利益説的租税より、一層強制による義務としての租税の性質が強くてでてくることは事実である。

2 効率と公正

現代における課税の一般準則としては、デュー (John F. Due) のものがあげられる。スミスやワグナーのものをふまえながら、厚生経済学的展開によって、経済的厚生²⁾の極大化という視点から、まず三つの原則をあげた。

(1) 経済的効率——租税構造は資源の最適配分と利用の達成に干渉することを避け、場合によっては、最適配分を達成するのを助けるような方法で作成されねばならない。

(2) 公正——租税負担の配分はその社会の世論によって最適と見なされる所得分配の型に応じてなされねばならない。

(3) 徴税と納税協力費用が最小であること。

その後、彼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

1) 貝塚啓明『財政支出の経済分析』創文社、1971、48-49頁。有機主義国家観と応能課税の結びつきを強調することは、応能課税を極めて狭く解釈する結果を生むとする。

2) John F. Due. *Government Finance*, 3rd ed., 1963. p. 103.

租税負担配分の基準

(2) 公正——その社会が最も公正と考える実質所得分配の型の二つだけを指摘し、その際、租税原則を一層経済分析の枠組で考慮するため、先の(3)の最小徴税費の原則を、(1)の目標の中に入れて¹⁾いる。このように課税の原則をまとめることは、一般に経済政策の目標として、またノーマティブな理論における経済状態の評価基準としてあげられる、「効率」(efficiency)と「公正」(equity)の二つに集約されたこと²⁾になる。

以上二つの課税の準則を、これまで述べてきた租税の根拠、租税負担配分の根拠と関連づけたものが表-1である。

表-1 租税負担配分の基準

国家観	租税の根拠	租税負担配分の根拠 (負担の公平)	負担配分の準則	
			効 率	公 正
個人主義的 市民国家観	利益説	応益課税原則	適 合	Ⓑ
有機主義的 国家観	義務説	応能課税原則	Ⓐ	適 合

Ⓐ, Ⓑの内容については本文を参照のこと。

- 1) *ditto*, 4th ed., 1968. pp. 367 ff. デューのこの書は、3版と違って内容が大きく厚生経済学的枠組に組みかえられており、近年問題にされつつある公共経済学の成果を取り入れている。租税負担配分の原則についても、伝統的な扱いから理論的に再構成されているといえる。5th ed., 1973. pp. 233-238. についても扱いは同様である。
- 2) 通常、経済目標として、経済的進歩(成長)、完全雇用、資源配分の適正化、所得分配の公正という四つをあげるが、そのうちはじめの三つは経済の効率性の増進にかかわる問題であると考えられる(熊谷尚夫編『経済政策の目標——効率と公正をめぐる』日本経済新聞社、1972、第1章(熊谷担当)9頁参照)から、二大目標は“efficiency”と“equity”であるとされる。(熊谷尚夫『経済政策原理』岩波書店、1964、13頁)また、ノーマティブな理論において、経済状態を評価する基準として基本的なものは、資源配分における「効率」と所得分配における「公正」という二つであって、「安定」とか「成長」とかは、「効率」と「公正」の規準より低い規準と考えられてよいとする。(今井、宇沢、小宮、根岸、村上『価格理論I』前掲、15-16頁)

「効率」の原則は、租税負担をわけもつ時、市場で達成される資源の最適配分をゆがめない課税をめざすもので、課税における中立性の原則 (**principle of neutrality in taxation**) ともいわれている。課税の結果、公共部門の生産に資源を利用するために、負担された租税以上に租税によってもたらされる民間部門の実質所得に減少が生じた場合、課税の中立性はゆがめられ、超過負担 (**excess burden**) が発生したと定義される¹⁾。従って、効率の原則は課税による超過負担の発生を回避することにある。

公共財供給に際して、市場における価格に類比される応益課税は、受益と負担の一致が納税者に租税による経済行動の変化をおこさせず、超過負担を全く生み出さない点で、効率性の基準に完全に合致した課税である。しかし、応益課税でも、理論的に考えられる徹底した課税ではなく、受けとる利益の何らかの部分で反映する課税標準をもつ租税では、受けとる利益と負担の不一致によって、経済主体に行動の変化をおこして、超過負担を生ずる可能性がある。

応能課税については、受けとる利益とは無関係に、経済力に応じた負担配分が経済主体に与える影響を通して、経済行動の変化をひきおこし、超過負担をもたらす可能性は大きい。ただし、表-1の④に該当するこの問題は、応能課税と効率の基準の両立をめざして、すでに述べた通り、効用理論の枠組において犠牲説として論じられてきた経緯がある。これは挫折したまま今日に至っているといえる。全般に、効率は応益課税では合致する基準であり、応能課税では問題がより多くでる基準である。

他面、効率の原則は、経済的効率を極大化するために、租税を資源配分適正化の手段に用いることも要請する。これは必ずしも公共財供給の財源調達とし

1) J. F. Due, *op. cit.*, 4th ed., pp. 368-372. デューは課税による超過負担として、①最適の消費をゆがませる消費者超過負担 **consumer excess burden**. ②最適の要素供給をゆがませ、一人当たり所得の低下をもたらす要素超過負担 **factor excess burden**. ③生産効率を悪化させる効率超過負担 **efficiency excess burden**. ④徴税に必要な一切の費用をもたらす租税徴収超過負担 **collection excess burden** などをあげている。

租税負担配分の基準

ての租税の負担配分ではなく、市場の資源配分に介入する規制ないし誘導のための租税である。自由主義経済において、政府はできる限り市場に介入せず、自動調整機能にゆだねるべきとする課税の中立性が効率性の内容であった。しかし、現代では、市場の自動調整が十分に機能しえない条件の下にあって、租税の負担配分を通して、市場における資源の配分をより効率的に行なうことが求められる。経済政策を重視せざるをえない経済においては、中立的な租税負担配分にとどまらず、場合によって、市場に積極的に介入し、できるだけ経済的効率を高める経済的効率の極大化が、効率の原則の内容となる。

「公正」の原則は、一般的には、社会にとって望ましいと判断される個人間の公正な所得分配の達成をめざすものであるが、先にとりあげた応益課税と応能課税がめざす負担の公平との関連から、公正の原則と負担の公平が分離して考えられる場合と、重複して考えざるをえない場合のあることを考察する必要がある。

公共財供給財源としての租税の負担配分の公平を考えれば、応益課税では、納税者側の経済力の如何にかかわらず、受益に応ずる負担配分が公平であり、応能課税では、受益に関係なく経済力に応じて負担配分することが公平とみなされる。「公正」を所得分配が公正な状態であると規定すれば、「公正」の原則のためには、以上の公共財供給財源とは別に、応益課税の場合も応能課税の場合もともに、所得再分配のための課税——それは当然応能課税であるが——と振替が構想されねばならない。

マスグレイヴが財政における予算を三部門に分割し、特に配分部門と分配部門に分けて考えたことも、サムエルソンが定式化した財政支出の純粹理論も、応益、応能の両課税における負担の公平の問題と、公正の原則との関係を明らかにするのに貢献した。

マスグレイヴもサムエルソンにおいても、公共財供給については応益課税によって負担の公平をはかり、同時に、または別個に、振替支払の財源として応能課税を想定して、所得分配の公正を考慮している。公共財供給における負担

の公平と所得分配の公正の問題を明確に分離し、負担配分の基準について取りあえず経済分析による客観的判断の及ばない応能課税を、租税の一部分に限定することによって、経済学の理論的枠組の中で負担配分のあり方を取り扱うことを可能にしたといえる。

ここで一言を要するのは、いまとりあげている表-1の③に該当する問題が、近年さまざまな形で理論的展開をみていることである。応益課税を想定する理論的枠組は、すでに述べたことであるが、負担配分に社会的な価値判断を必要とする応能課税によって達成される、「公正」の原則をとり入れることができないとする立場が強いが、すでに応能課税が個人主義的民主国家の枠の中に根拠づけられる可能性に触れたように、応益課税と同じ枠組の中で「公正」分配を達成する方がさまざまに¹⁾ころみられている。この点に関しては稿を改めて考察するつもりであるが、全般として、応益課税が効率の原則に適合するほどには、適合しないのが現実であろう。これは丁度、応能課税における④の場合にくらべうる。

以上のように、マスグレイヴやサムエルソンが明確にしえたような、公共財供給のための本来の租税と、所得分配の不公正を是正する租税との区別が、応能課税においては²⁾なしえない。区別しえないということは、応能課税そのものが、公共財供給のための本来の機能と、所得の再分配という機能を混在してっており、場合によっては、所得再分配に重点をおくことで、例えば、次のような応能課税に対する見方もでてくる。

- 1) 代表的なものとして、パレート最適再分配を論じた、Harold M. Hochman and James D. Rodgers, "Pareto Optimal Redistribution," *American Economic Review*, Vol. 59, no. 4, Sep. 1969. がある。この問題をフォローするには村上教授の一連の業績が参考になる。村上雅子『最適分配の経済学』新評論、1972。同「所得分配をめぐる公正基準の検討」『週刊東洋経済臨時増刊・福祉政策特集』1972. 6。同「所得再分配の公正に関する理論」『同臨時増刊・所得分配特集』1973. 10。
- 2) このことは、サムエルソン流の社会的厚生関数による応能課税の分析によっても確認されている。(貝塚啓明『財政支出の経済分析』前掲23-25頁, 46-47頁)

租税負担配分の基準

資本主義経済における要素所得の機能的分配は、個人的分配の不公正をもたらすゆえ、租税、それも応能課税によって、最大限その是正がはかられるべきであると。しかし、資本主義の根幹の一つである私有財産制を認めながら、所得分配の不公正をもっぱら応能課税によって是正し、ひいては資本主義の所得分配の平等度を高めていこうとする理念は、応能課税に過重に期待しすぎて¹⁾いる。むしろ、そのためには、私有財産制そのものの制限に向かうということ等が選ばれるべきといえよう。

応能課税を、あたかも所得再分配のための租税と考えることは、公共財供給の財源でもあるという側面をみすごす危険がある。

応能課税について、公共財供給のための本来の租税と、所得分配の不公正を是正するための租税とを区別するのが困難であっても、あえて区別してとらえることは必ずしも無意味ではない。²⁾ 応益課税では、公共財供給においては受益と負担が一致する限り、超過負担の問題は生じないが、応能課税では、受益を

- 1) カルドアは、このような社会的あるいは経済的平等の程度をより高くする手段としての税制を、平等主義の税制 (an egalitarian system of taxation) として、応能課税とは相違することを主張している。(N. Kaldor, *op. cit.*, p. 206)
- 2) マスグレイヴはこのような区別は無意味という。「配分部門の諸問題と分配部門の諸問題との間に、区分をつけておくことが有用であるとおもう。この態度は、公共サービスからの利益の割当てを無視しすべての徴税を分配問題として考える極端な立場——それは支払能力による接近に固有の考え方である——よりも、少くとも好ましい。もしこの極端な態度をとるならば、配分部門による課税と分配部門による課税との間に区分をつけておいてもなんの利益もない。もちろんわれわれは、配分部門の租税が比例的基礎において配分されるものと考え、かつ配分部門へ納税したあとに残される所得に関連してここに規定される適正な分配状態を、分配部門の租税—振替過程がつくるものと考えてよい。あるいはまた配分部門が、公的欲求を充足するのに必要な資源をはじめに保留しておいて、分配部門は残された資源だけの分配に関係するという仮定をたてることもできる。いずれの場合にも、結果は同じである。配分部門が個々の納税者への利益の帰属について十分の成功をおさめないかぎり、二つの部門による租税の分配に区別をつけてもなんの役にもたたないのである。」(Musgrave, *op. cit.*, pp. 21 ff. 訳 I 31-32頁)

無視して負担を能力によって配分する点で、公共財の供給において受益と負担の不一致がおこり、受益以上の負担という負担の超過、負担以上の受益という受益の超過の二つの面で、公共財という実物による再分配がなされたことになる。ここには、理論的には応益課税が公共財供給という資源配分からは最適状態を保証するのに対して、応能課税が理論的にそのような保証をもたないことが明らかにされている。

ノーマティブな理論からすれば確かにそうであるが、すでに述べた通り、応能課税は租税の強制性との関係で考慮される、より現実的な課税方式であることとくらべて、理論的に徹底した応益課税は現実性を必ずしも考慮しておらない点で、公共財供給のための応益課税は余りにもノーマティブにすぎるといえる。従って応益課税に少しく現実性を帯びさせると、たちまち受益と負担の不一致が生じ、応能課税と同様超過負担が生じ、効率性を完全に満足させない。ここにおいて、応益課税と応能課税は相対的な比較のうちにおかれることになる。

応能課税を公共財供給財源として、所得再分配側面から区別することは、このようなより現実的考慮のもとで、依然としてノーマティブなものをめざす場合に意味をもってくる。

以上から次のように結論できる。公正の原則は応能課税を必ず要請する。応能課税であるかぎり、公正の原則はたえず効率の原則とトレード・オフの関係に立つ。従って、どちらの原則をどの程度優先させるかという価値判断が不可欠となるのである。

3 負担の公平と課税標準

租税負担者は、あくまで社会の構成員たる個人 (person) である。その意味で、あらゆる課税物件 (あるいは課税客体) は、特定個人に帰属しうるものでなければならないとされている¹⁾。このことは、応益課税であろうと、応能課税

1) 税法では、租税債権の成立のために必要な要件である課税要件として、①納税義務者、②課税物件 (あるいは課税客体)、③帰属、④課税標準、⑤税率をあげている。
(田中二郎『租税法』有斐閣、1968、156頁) ここで個人とは、①の納税義務者のこ

租税負担配分の基準

であろうと例外ではないが、両者にはかなり相違がみられる。

応益課税にあっては、公共財の利益に応じで租税負担を配分するのであるから、各種公共財ごとの利益に対する租税が想定される。理論的段階では、この一つ一つの租税を価格に類似したものと考えるが、少し実際的な課税方法として課税物件を考慮すると、受益を反映しうる適当なものならさまざまなものが妥当しうる。そこでは、全ての公共財に対する個人にとっての課税総額がただちに問題になるのではなく、各公共財からの利益の大きさを示しうる課税標準として、特定の物 (object) なり特定の取引 (transactions) が選択され、それによる利益に応じた課税額が決められた後に、全体の課税額が決定される。背後には、個人における支払能力の存在が期待され、前提されてはいても、個人的には支払能力と課税額には関係はない。

応益課税においても、全ての公共財からの利益を反映する課税物件を想定して、個人の総額がただちに問題となることも考えられるが、このような応益課税的思考は、すでに述べたように、根拠説としての利益説をとりながら、負担配分としては応能課税を採用することに近くなっているといえる。

応能課税では、各種公共財から受ける利益とは無関係に、支払能力に応じて全ての公共財財源の負担配分を考慮するため、支払能力を示しうる所得、財産、支出などの課税物件を選択し、課税標準が設定され、それに適応する個人が負担を分けもつ。課税は常に「個人の総額」(a man's total) とし示される。応益課税は、その意味で、物税 (tax on objects) であるのに対して、¹⁾ 応能課税は個人税 (tax on persons) といえることができる。

応能課税が効率の原則に大きく抵触するものの、所得分配の望ましい再分配

とである。なお、課税標準とは、「課税物件を金額とか物量とか件数とかの形で数量化したもの」(前掲書. 163頁)である。

- 1) カルドアは支払能力に関係ある税に、tax on persons, tax on the individual, personal taxation という言葉を用いており、支払能力と直接関係ない税として、物税 (tax on objects), 取引税 (tax on transactions) などをあげている。(N. Kaldor, *op. cit.*, pp. 204 ff.)

をめざす公正の原則に合致する課税とはいえ、客観的にどのように負担配分するかは、とりあえず、価値判断にゆだねられる。その場合にも、最低求められる負担の公平の客観的判断は課税標準の把握の仕方に関係しており、等しい人々の等しい取扱いということである。

支払能力の指標として選ばれた、個人の所得なり、財産なり、支出なりによって、等しい支払能力をもつ人は等しい負担をすべきだとする水平的公平 (**horizontal equity**) と、異なった支払能力をもつ人は異なった負担をすべきだとする垂直的公平 (**vertical equity**) が指摘されている。等しい支払能力をもっているにもかかわらず、自己の経済力を小さく評価しうる道があったり、何らかの経済力が課税標準から漏れたりするならば、本来支払能力において差異のない者の間に異なった取り扱いが生じて、水平的不公平となる。その意味で、応能課税は水平的公平が達成されなければ、垂直的公平がどのように考慮されようとも、公平な負担配分にはならないといえる。

垂直的公平には、公正の原則に応じるためにも累進税が妥当するとされている。この累進性の理論的根拠を求めて、様々の理論的展開がなされたが、今日では、社会全体の価値判断に根拠づけられている。ただ、負担の公平ないし公正を追求する累進性の程度は、経済的効率との関係で考慮される必要があり、累進度が高まると、市場経済における労働意欲や貯蓄、投資の大きさに影響し、超過負担が大きくなるという、負担の公平ないし公正と効率の矛盾に直面する。従って、累進性の程度は、この矛盾の中で、市場経済の不効率をどこまで容認するかという判断にかかっている。

このように、応能課税は、まず負担の公平のあり方、特に垂直的公平について価値判断が入ってくるとともに、その負担配分のあり方が受け入れられても効率と矛盾する結果、負担の公平ないし公正と効率のバランスを考慮する次の価値判断が必要となってくる。この価値判断のあり方が、応能課税を経済分析の枠組の外にある政治・行政的な視点の必要へと導くとともに、そうした視点を枠組の中にとり入れていくことが求められているといえる。