

租税方式の類型と公共選択*

横 山 彰

目次

- I 序論
- II 租税方式の類型
- III 普通税・目的税と単一税・複数税
- IV 結論

I 序論

議会制民主主義国家においては、政府がいかなる経済活動をどれほど行なうかは、議会によって決定される。この政府の経済活動に必要な資金をいかに調達するかも、また議会が決定するのである。こうして、財政に関する選択は議会が行なう。

議会を構成する成員が議員で、議員は定期的に実施される普通選挙で有権者によって選ばれる。選任された議員は、共通の利害やイデオロギーを有する議員同志で政党を形成している。さらに政党は、議会で多数派となり内閣を組織して政権を獲得しようとする。このとき、議員や政党は、相当数の有権者に満足を与えるような特定の選択行動を議会で行なう。なぜならば、議員も政党もこうした選択行動を取る限り、自らの地位を保持できるからである。しかし、これらがそうした選択行動を取らないときには、多数の有権者の立場あるいは選好により密接な選択行動を取る他の議員候補や政党に、次期選挙でとって代

* 本稿は、文部省科学研究費研究（総合研究 A, No. 433009）の一成果である。昭和55年9月箱根のシンポジウムで、古田精司（慶応義塾大学）・原豊（青山学院大学）・西野義彦（電力中央研究所）・高木新太郎（成蹊大学）・深谷昌弘（成蹊大学）の諸先生より有益なコメントを頂いた。ここに謹んで謝意を表します。

わられるであろう。もっとも生産物市場での供給者と同じく、議員や政党も宣伝・説得などのデモンストレーション効果によって有権者のニーズや選好に変化を及ぼすことが実際にはできよう。しかも、この宣伝・説得のために議員、政党がどれほどの費用を費しどれだけの便益を得ているかといったデモンストレーション効果に関する費用便益分析は、議員間や政党間でなされるロクローリング（互いに助けあい自分たちの議案の通過を図ろうとする相互援助）の分析と同様、非常に興味深いものである。しかし単純化のために、本稿ではデモンストレーション効果やロクローリングはないものとして、議会でなされた社会的意思決定は間接的であれ有権者自身が行なったものとみなそう。つまり、政府がいかなる経済活動をどれほど行ない、かつその資金をいかに調達するかの財政選択は、有権者が行なうと考えるのである。

この枠組における有権者の資金調達に関する財政選択には、次の2つの段階がある。第1の段階は、租税か公債か貨幣増刷か、あるいはそれらの何らの組合せかといった選択である。第2の段階は、租税収入をいかなる租税方式であげるか、また公債収入をどのような公債発行方式であげるかの選択である。第1段階の選択に関しては、租税と公債の経済効果の異同がリカード(D. Ricardo)の等価原理以来論じられている。さらに最近のフィスカル・ポリシーの有効性をめぐる議論も、当然、この第1段階の選択に関連している¹⁾。しかし本稿では、この選択については論ぜず、第2段階の選択のひとつである租税方式に関する財政選択をもっぱら検討することにする。

いうまでもなく、有権者がいかなる租税方式を選択するかは、選択時の経済環境と同時に、彼が租税にどのような役割を期待するかに大きく左右されよう。つまり、租税は政府の経済活動のための財源を提供する単なる手段として考えられているのか。あるいは、この他の目的にも租税は役立つことができると考えられているのか。例えば、分配を調整したり、経済成長と安定を達成し

1) リカードの等価原理に関する最近の議論は、Brennan & Buchanan [3] をみよ。また、フィスカル・ポリシーの有効性に関するこれまでの議論は、Cook & Jackson [5] の中でまとめられている。

たりするような役割も租税に期待されているのか。翻って、経費が膨脹し公共部門が肥大化することがないように、租税制度に政府活動を統制・管理するという役割をも期待しているのか²⁾。ともかく有権者が、資金調達という役割の他にも何らかの役割を租税に期待している場合には、資金調達だけをその役割と考えている場合とは違った租税方式を選択することは、確かなことであろう。

この点を踏えたらうで、まず次節では選択の対象となる租税方式の類型とそれらの相互関連を考えてみよう。この租税方式の選択問題のうち、とりわけ重要なのが普通税（あるいは一般税）か目的税かの選択と単一税か複数税かの選択である。なぜこの選択が重要かは、次節の最後に明らかにされるだろう。そこで、Ⅲ節で普通税と目的税の選択問題と、単一税か複数税かの選択問題をそれぞれ考察することにしよう。そしてⅣ節の結論では、本稿の論旨を記し、この立場から租税制度を再考すると同時に租税改革におけるいくつかの分岐点を明示することにする。

Ⅱ 租税方式の類型

租税は、さまざまな観点から分類されてきている。例えば、国税・地方税，直接税・間接税，所得税・消費税・財産税，累進税・比例税・逆進税などの分類がそうである。この他にも，特定税収を特定の用途に限定するか否かによる分類や必要な税収をいくつの課税ベースで調達するかによる分類がある。前者が目的税・普通税の分類であり，後者が単一税・複数税の分類である。さらに，従量税・従価税，独立税・付加税などの租税分類もあるが，これらは本稿では取り扱わない。なぜならば，本稿の関心は，租税分析のための租税分類ではなく，有権者の租税選択の対象となる租税方式の分類にあるからである。つまり，これらの租税方式の分類は，有権者の選択対象となるよりむしろ，有権者が何らかの租税方式を選択した結果を財政学者が分析するために行なった租税分類

2) Niskanen [16] の官僚行動モデルのように，官僚が予算最大化行動をとるという前提のもとでは，有権者は租税にこの役割を期待して租税方式の選択を行なうかもしれない。この議論をしているのが Brennan & Buchanan [2] であり，これについては次節で幾分詳しく論述する。

とみなせるのである。

したがって本節では、有権者の選択対象と考えられる租税分類を考察する。そして、これらの諸分類で示される租税方式の特徴や相互関連を明らかにするとともに、同一分類内での租税方式の選択で有権者が考慮するであろう諸点を指摘しよう。

国税・地方税

これは、課税する主体が中央政府か地方政府かによる分類である。この租税方式の選択に直面する有権者は、まずはじめに、中央政府の経済活動としてまた地方政府の経済活動として何を期待しているか自問自答しなければならない。すなわち、有権者は、中央政府と地方政府との間のいわゆる事務配分を明確にしてはじめて、その事務配分に基づく各政府の経済活動のための資金調達方法を選ぶことができるのである。すでに前節でも記述したように、本稿では資金調達は租税だけでなされるものと限定している点に注意されたい。

いま、中央政府と地方政府との間の事務配分は明確にされていると仮定しよう。このとき、有権者は次のような租税選択に直面するのである。

(i) 事務配分と税収配分との組合せに関する選択

これは、中央政府と地方政府がまさに事務配分に相応して税収をあげるか、中央政府が事務配分相当額以上の税収をあげてから地方政府へ移転するか、逆に地方政府が事務配分相当額以上の税収をあげてから中央政府へ移転するか、の選択である。この選択において、もし有権者が資金調達手段を租税の唯一の役割と考えてその他の役割を租税に期待していないならば、第1の選択肢を選ぶのは当然のことといえる。だがしかし、有権者が、資金調達手段の役割に加えて、他の役割を租税に期待しているときには、第2・第3の選択肢を選択する可能性は大きいであろう。その上、この場合にはその移転方式も併せて選択する必要が生ずるのである。

(ii) 税源に関する選択

これは、国税と地方税のそれぞれの課税対象あるいは課税ベースを選択する問題である。この選択においては、中央政府と地方政府とに異なる特定租税を

配分しそれ以外の課税を認めないのか否かを、つまり国税と地方税とでは完全に税源を分離するのか否かを、まず明らかにする必要がある。シャウプ勧告が主張しているように、国と地方とに同種の租税を課されると、有権者は各政府にどれだけの租税を支払っているか判らなくなるので、税源を分離して各政府の行政責任を明確化しようとするかもしれない³⁾。

この税源の調整を考慮した後、つぎに有権者は税源そのものを国税・地方税ごとに選択しなければならない。そのとき税源の種類だけでなくその数と組合せをも選択する必要がある。この段階で、国税・地方税の租税方式に関する選択問題は所得税・消費税・財産税、単一税・複数税の各租税方式の選択問題と統合することになる。

(iii) 租税原則に関する選択

租税の公正が応能課税原則と応益課税原則の2つの理念から認識されてきている点は、ここであえて言及するまでもなかろう。ただ、この選択において、有権者が中央政府と地方政府との間の事務配分を——すなわち、それぞれの政府の役割分担ないし政策分担を——いかに規定したかが、非常に重要なのである。財政学の標準的教科書が示しているとおりに、地方政府の主要な役割は有権者に身近かな公共サービスを実際に供給することであり、中央政府の主要な役割は分配の調整や経済の安定・成長の達成である、と有権者自身が中央政府と地方政府の役割分担を規定したと仮定してみよう。このとき、国税では応能課税原則に基づく租税方式を、地方税では応益課税原則に基づく租税方式を有権者が選択する可能性は大きいのである。そして目的税は、応益課税原則に基づく租税方式であるといわれている⁴⁾。この点で、国税と地方税の租税方式選択は、普通税・目的税のそれと重なる場合もあるかもしれない。

ところが、有権者が上記とは異なる役割分担を各政府に期待してそのような事務配分を規定しているならば、一概に国税では応能課税原則を、地方税では

3) こうした税源の重複や調整に関しては、米原〔22〕 pp. 212—4 を参照されたい。

4) 目的税が応益課税原則を満した租税方式か否かは、次のⅢ節で幾分詳しく述べよう。

応益課税原則を満す租税方式が選択されるとは限らなくなる。そこでは、中央政府も地方政府も両原則を併せもつような租税方式が選択されるかもしれないのである。

直接税・間接税

これは、伝統的に用いられている租税分類で、通常その区分は転嫁の有無に置かれている。つまり、直接税は転嫁されない（課税された経済主体がその租税を負担する）租税であり、間接税は転嫁される（課税された経済主体がその租税負担を他の主体に移しかえる）租税である、と理解されている。

ところが、直接税と間接税との区別には、この他の方法もある。マスグレイブ (R. A. Musgrave) は、次のように全部で4つの区分方法を示している⁵⁾。

- ① 間接税は転嫁される租税である。
- ② 間接税は最初から転嫁することが予定された租税である。
- ③ 間接税は人てなくものに賦課されるから、個人の特殊な経済状態や担税能力に適應できない租税である。
- ④ 間接税は単に所得に課税されない租税である。

この4つの考え方のうち、①が先に述べた通常分類基準であり、②もまた「予定」とはいえ、①と同じく転嫁の有無を分類基準にしている。だが、転嫁がどの程度るとき転嫁アリあるいは転嫁ナシとするのかを明確にできない以上、有権者は、①、②の基準による直接税・間接税の租税選択には答えられないであろう。これに対し、③と④は課税対象あるいは課税ベースをその分類基準にしている。④の基準では、所得税が直接税であり、それ以外の租税は間接税となる。したがって、④の基準では財産税の立場が問題となる。他方、③の基準では、人税が直接税であり、物税が間接税となる。人税とは、納税者＝有権者を目標としてその支払能力や個人的事情に相應して課税する租税である。また物税とは、ものという課税物件ないし課税対象を目標として、納税者＝有権者の支払能力や個人的事情とは関係なしに課税する租税である。すなわち、人税では水平的公平と垂直的公平が考慮されるが、物税では考慮されないこと

5) Musgrave [13] 邦訳 p.148.

となる。そこで、例えば個人＝有権者に課税されるカルドア (N. Kaldor) [12] の総合消費税を考えてみると、これは③の基準では直接税となるが④の基準では間接税となる。いずれにせよ、③と④の基準による直接税・間接税の租税選択は、所得税・消費税・財産税の租税選択と一致する。

また、伝統的に議論されてきた超過負担の問題は、直接税と間接税との比較においてなされてきた。その論旨は、一定額の租税を支払わねばならないとき、効用最大化をめざす消費者＝有権者は間接税よりも直接税の租税方式を選択する、というものである。しかし、このときの直接税・間接税は、①、②の基準でなく③、④を基準として分類されている。したがって、超過負担の議論は、転嫁の有無による直接税か間接税かの選択問題ではなく、課税対象あるいは課税ベースの選択問題に他ならないのである。そこで、有権者にとっては直接税・間接税の租税選択は全く意味をもたないものとなろう。この推論は、経済学者の見地からみれば直接税・間接税よりむしろ所得税・消費税のような課税ベースによる租税分類の方が重要である、というヒックス夫人 (U. K. Hicks) [9] の指摘を支持している。

所得税・消費税・財産税

これは、課税対象あるいは課税ベースの選択問題である。課税対象として、所得をとるのか、消費をとるのか、財産をとるのか⁶⁾。次に、課税対象として所得をとるとしても、①いかに所得を定義するのか、つまり、どのような所得を課税ベースとするのか、②そのとき課税ベースは単一であるのか複数であるのか、を有権者は決定しなければならない。この点は、消費や財産が課税対象となっても同じである。

はじめに、有権者が所得・消費・財産のいずれを課税対象として選択するのか、を考察してみよう。有権者がいかなる課税対象を選択するかは、彼が租税にどのような役割を期待しているかに依存する。これは、すでに論述したが、以下の議論で一層明確になるであろう。

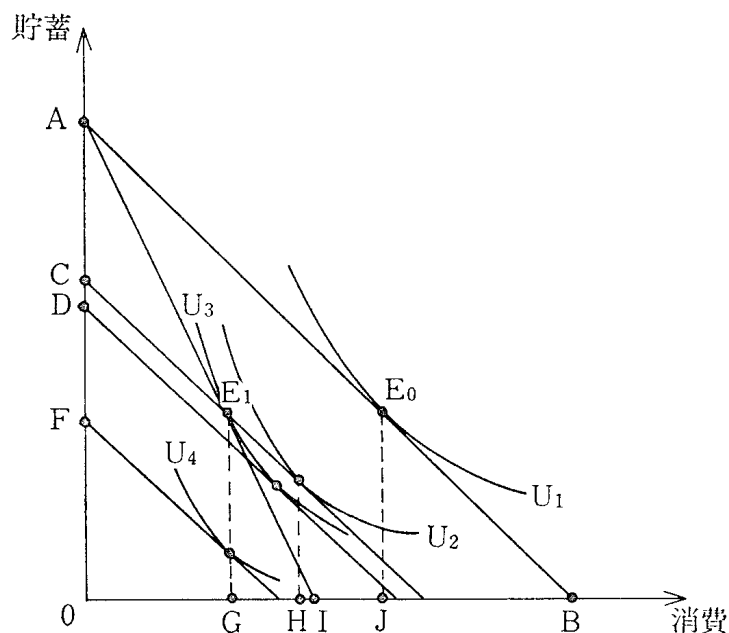
6) 納税者＝有権者が課税対象あるいは課税ベースとなる場合や事業のような行為が課税対象となる場合もあるが、本稿では所得の変移に注目して所得・消費・財産（貯蓄）を課税対象とした。

(i) 租税に、政府の経済活動のための資金調達手段としての役割を期待する場合

一定の租税支払いに直面したとき、効用最大化をめざす有権者は、どのような租税方式を選択するのか。この超過負担論の枠組が、租税に資金調達手段の役割だけしか期待しない場合の租税選択にあてはまる。超過負担論で明らかにされたことは、完全競争の部分均衡モデルにおいては、等収入をもたらす消費税よりも所得税の方を有権者が選好するという点であった。その理由は、こうした租税選択をすることで、有権者は最も広い選択範囲を享受できるからである。すなわち、消費税は有権者の消費と貯蓄の選択を歪めるから、有権者は消費税より所得税を選好するのである。図において、有権者の課税前の均衡は無差別曲線 U_1 上の E_0 である。このとき有権者は、 OB の所得のうち OJ を消費し、残りの $JB (=E_0J)$ を貯蓄している。いま、税率 IB/OI の消費税が課されると、有権者は U_3 上の新しい均衡点 E_1 に移る。それと同一額の収入 AC が税率 AC/OA の所得税によって徴収されると、有権者はより高い無差別曲線 U_2 に到達できる。

この議論は、所得税と財産税の選択にもある程度成り立つ。貯蓄は財産形成

図：課税対象の選択



の主要なもので、財産一般に対する課税は貯蓄という財産増分に対する課税も含んでいる。したがって、財産税が貯蓄課税と考えられるならば、消費税と同様、財産税も有権者の消費と貯蓄の選択を歪めることになる。

かくて、有権者が租税の役割を政府の経済活動のための単なる資金調達手段とみなす場合には、課税対象として有権者は所得を選択することになる。

(ii) 租税に、公正な分配を達成するための手段としての役割を期待する場合
この場合、有権者は公正な分配とは何かという問題にまず答えねばならない。この問題は、①公正な分配の対象が何か、②その公正な分配の対象に相応する公正な分配状態とは何か、の2つの要素からなる。有権者が課税対象として所得・消費・財産のいずれを選択するかは、彼がこのいずれを公正な分配の対象とするのかに基づいている。有権者の考える公正な分配の対象が所得でなく消費あるいは財産であるならば、公正な分配を達成する租税は消費税あるいは財産税となる。すなわち、何に関する分配が有権者の関心事になっているのか、これこそが、租税に公正な分配を達成するという役割を期待するときの課税対象あるいは課税ベースの租税選択基準となる⁷⁾。

(iii) 租税に、景気安定を達成するための手段としての役割を期待する場合
ケインズ革命以後、財政に景気安定の仕事が要請されてきた。フィスカル・ポリシーがそれである。フィスカル・ポリシー論で租税に求められることは、一定額の収入を調達することではなく、景気安定に必要な額だけ民間支出を増減することである。有権者は、このような役割を租税に期待するならば、租税を単なる資金調達手段とするときは異なる租税選択を行なうことになる。

租税の役割を単なる資金調達手段とみなす(i)の場合には、等しい税収をあげることが前提として、有権者は租税選択を行なった。ところが、この(iii)の場合には、各租税が個人消費に等しい変化をもたらすことを基礎にして、有権者は租税選択を行なうのである。先の図に、いま一度注目しよう。等収入をもたらす所得税と消費税とでは、有権者の主体的均衡点における消費水準は異なっている。その消費水準は、所得税では OH 、消費税では OG である。課税前の均

7) これに関するより詳しい論及については、横山 [20], [21] を参照されたい。

衡消費水準 OJ と比較すると、消費水準は所得税では HJ 、消費税では GJ だけ減少している。いま消費水準の減少量が等しくなるような消費税と所得税とを比較してみよう。所得税によって、消費税の場合と同じく GJ だけ消費水準を減少させるには、消費税の場合の税込 AC よりはるかに大きな税込 AF をあげなければならない。しかも、こうした所得税のもとでは、有権者はより低い無差別曲線 U_4 上で均衡している⁸⁾。

そこで、消費水準に等しい変化をもたらすことを前提にして有権者が租税選択を行なえば、所得でなく消費が課税対象として選択されることになる。また、同じことを前提にするならば、有権者は財産（貯蓄）でなく消費を課税対象として選択するのである。

(iv) 租税に、政府活動を統制・管理する手段としての役割を期待する場合

有権者が租税にこうした役割を期待すると想定して、有権者の租税選択を分析したのが、ブレナン&ブキャナン (G. Brennan & J. M. Buchanan) [2] である。彼らは、ニスカネン (W. A. Niskanen) [16] と同じく、政府官僚が予算最大化行動をとるという前提を置いている。そして、この予算最大化行動によって経費が膨脹し公共部門が肥大化しないように、有権者が租税に政府活動を統制・管理する役割を期待していると考えるのである。先の図を再度用いて、ブレナン&ブキャナンの主張を明らかにしよう。すでに考察した(i)の場合は、一定額の租税支払いが課されたときの有権者の租税選択であった。ところが、予算最大化行動をとる政府官僚がそれ以上の租税支払いを有権者に要求しない、という保証は全くないのである。(i)の場合において、消費税が課されたときの有権者の効用水準は U_3 で、その租税支払い額は AC であった。もし有権者がこの U_3 の水準までなら課税による効用減少に耐える用意があり、しかも政府官僚が自由に課税対象を選べるとすれば、予算最大化行動をとる政府官僚は AD の所得課税を実施して最大税収をあげるだろう。こうした政府官僚の予算最大化行動を制御して、公共部門が肥大化しないように有権者が課税対象を選択するならば、税収の少なさを基準にして所得より消費を選ぶことになる。また同様に、

8) この図解は、Allan [1] 邦訳 pp. 95—6 に基づいている。

所得よりも財産(貯蓄)が課税対象として選択される。しかし消費と財産(貯蓄)のいずれを課税対象とするかは、有権者の無差別曲線ないし効用関数の形状に依存している。

結局、ブレナン&ブキャナンの論点は、各租税で等しい税収をあげようとするときの有権者の効用水準の大きさを基準にするのではなく、課税後の効用水準を等しくするような各租税の税収額の大小を基準にして租税比較を行なっている点である。有権者は、政府活動を統制・管理する役割を租税に期待するならば、課税後の効用水準を一定としたとき、その課税額が最小となる租税方式を選択するのである。

また、財産税や消費税とは異なり、所得税による税収が景気変動に連動していることと政府支出の歯止め効果から、ブレナン&ブキャナンと同じ結論を導くことができる。ただ、このときには政府支出側の要因を考慮している点に注意すべきである。政府支出の歯止め効果の原因としては、増分主義的予算制度や再選を目指す政治家・政党の諸活動などがあげられよう。

以上(i)から(iv)で検討してきたように、有権者が所得・消費・財産のいずれを課税対象として選択するかは、彼がいかなる役割を租税に期待するかによって異なることになる。ただ、これまでの考察では、所得・消費・財産のどれか一つを課税対象として選択することだけしか取り扱っていない。そこでは、これらを同時に課税対象とすることが考えられていないのである。もし、所得・消費・財産の任意の組合せも課税対象の選択肢に加わると、有権者はより複雑で困難な選択問題に直面する。このときには、いままで無視しえた消費関数論争をめぐる所得と消費(あるいは貯蓄)の関係も考慮に入れねばならなくなる。こうした問題こそ、単一税・複数税の租税選択の問題に他ならないのである。

さらに、いままで所得・消費・財産といっても各々明確な定義を与えず、所得一般・消費一般・財産一般を暗黙に考えていたにすぎない。したがって、課税対象より一步深み込んだ課税ベースの選択問題が、依然として有権者に残されている。つまり所得・消費・財産のいずれかひとつを課税対象にするとして

も、その課税ベースを決定しなければならない。所得についていうならば、それは所得一般を意味しているのか、給与所得や利子・配当所得といったような個別的な所得を意味しているのか。つまり、貨幣所得なり総合所得 (comprehensive income) の1本を課税ベースとするのか否か。課税ベースが1本でないとするなら、所得を何種類に分類し何本の課税ベースにするのか。結局、①いかに所得を定義するのか、つまり、どのような所得を課税ベースとするのか、②そのとき課税ベースは単一であるのか複数であるのか、を解決しなければならない。これは消費・財産にもあてはまる。これらの解決も、やはり上記(i)から(iv)までの観点に基づいてなされるのである。

こうした課税対象と課税ベースの選択問題が、租税制度の重要な柱のひとつである。その際、課税ベースの数と組合せの選択も同時になされる必要があることは、当然のことである。そこで、所得税・消費税・財産税の租税方式の選択は、単一税・複数税の選択と結び付くのである。

累進税・比例税・逆進税

これは税率構造による分類であるが、次のように2つの定義がある。①累進税とは平均税率が高所得者になるほど高くなる租税で、比例税は平均税率がすべての者について等しい租税で、逆進税は平均税率が低所得者になるほど高くなる租税である。②ある課税ベースのもとで、それが増加するにつれより高い平均税率が適用される租税が累進税で、それとは無関係に一定の平均税率が用いられる租税が比例税で、それが減少するにつれより高い平均税率が適用される租税が逆進税である。

この定義の差は、平均税率の違いにある。通常よく用いられる定義①での平均税率は、 $T(x_i)/Y_i$ である。 X_i は第*i*個人の任意の課税ベースで、 $T(x_i)$ はその課税額、 Y_i はその個人の所得である。これに対し、定義②での平均税率は $T(x_i)/X_i$ である。したがって、定義①では $d[T(x_i)/Y_i]/dY_i$ 、定義②では $d[T(x_i)/X_i]/dX_i$ がそれぞれ正・ゼロ・負のとき、累進税・比例税・逆進税となる。もし、 X_i と Y_i が独立であるならば、この租税は、定義①では必ず逆進税となるが定義②では必ずしもそうではない。また、もし $X_i \equiv Y_i$ である

ならば、定義①と②が同値であることは明日であろう⁹⁾。

有権者が①と②のいずれの定義に基づいて累進税・比例税・逆進税を選択するかは、彼が問題とする選択対象の差によるのである。定義②では、任意の課税ベース X をとる租税の税率構造そのものが選択対象になっている。他方、定義①では $X_i \equiv Y_i$ のとき以外、課税ベース X の選択とその税率構造の選択は所得分配への影響を考えて決定しなければならない。この点は、一般消費税（消費一般に対する課税）を例にとれば明らかになろう。一般消費税は定義①によって逆進税であるといわれている。ところが、これは必ずしも成り立たない。つまり、たとえ定義①でも、一般消費税自体の税率構造や消費と所得の関係によっては逆進税にならないのである¹⁰⁾。また、定義②では明らかに一般消費税が逆進税とは断言できない。さらに所得でなく消費こそが全般的な支払能力を表わすもので、公正な分配の対象であるならば、定義②に基づく累進税率を一般消費税に適用することも驚ろくべきことではないのである。

累進税・比例税・逆進税の租税選択は、定義①のように「所得の分配」への影響を考えて行なうのか、定義②のように「課税ベースの分配」への影響を考えて行なうのか。これは、有権者が何を公正な分配の対象としているかに依存する。所得が公正な分配の対象として選ばれれば定義①に基づいて、所得以外のものが公正な分配の対象として選ばれればそれを課税ベースとした定義②に基づいて、税率構造の租税選択が行なわれる。この租税選択では、有権者は租税に公正な分配を達成するという役割を期待しているのである。

次に、租税に資金調達手段としての役割を期待した場合の税率構造の選択を検討しよう。この場合、租税を個人間の再分配手段としてではなく、租税を同一個人の異時点間の再分配手段とみなして、有権者は税率構造を選択するかも

9) 累進所得税に関するこの他の定義については、Musgrave & Thin [14], Jakobsson [11] を参照されたい。

10) 単純化のため、ケインズ型の消費関数 $C = a + bY$ を考える。このとき、定義①の平均税率は $T(C)/Y$ なので $d[T(C)/Y]dY = (bTY - T)/Y^2$ となる。したがって定義①でも $bTY - T \geq 0$ ならば、逆進税ではない。つまり、限界消費性向に限界消費税率を乗じたものが定義①の平均税率よりも大きいとか等しければ、一般消費税は逆進税ではないのである。

しれない。いま定義②で考えてみよう。たとえ、累進税・比例税・逆進税ともその将来の租税負担の現在価値が等しくとも、資本市場の機能によっては有権者はこの租税選択について無差別ではなくなる。ただし、租税負担の現在価値は、彼の主観的割引率ではなく、政府が市場で資金を借りることのできる率として定義される客観的割引率で算定されたものである。資本市場が完全でなく、したがって有権者は政府が借入れることのできる率より高い率でしか借入できなく、しかも課税ベースが時間とともに増大していくと予想しているならば、有権者は累進税を選択することになる¹¹⁾。

租税にフィスカル・ポリシーの手段としての役割を期待する場合には、課税ベースによって税率構造の選択は異なるであろう。総合消費が課税ベースであるならば、定義②での累進税が選択されることになるだろう。しかし、所得が課税ベースのときには、逆進税が選択されるかもしれない。なぜならば低所得の人びとほど限界消費性向が大きいと予想できるからである。

さらに、租税に政府活動を管理・統制する手段としての役割を期待する場合は、定義①での累進税が選ばれるであろう。これは、逆進税よりも累進税のほうが、より少ない税収しかもたらさないからである。

また、租税制度全般について累進的・比例的・逆進的である、という場合がある。それは、定義①の平均税率を $\sum_j T_j(X_{ji})/Y_i$ として考えればよい。 $T_j(X_{ji})$ は第 i 個人の第 j 課税ベースに関する租税負担額で、 $\sum_j T_j(X_{ji})$ は課税ベースについて総計した第 i 個人の租税負担総額である。このとき、累進税・比例税・逆進税の租税選択は、課税ベースの数と組合せの選択をとまなうことになる。

残された租税選択

本節では、国税・地方税、直接税・間接税、所得税・消費税・財産税、累進税・比例税・逆進税の各租税方式の特徴や相互関連を明らかにした。と同時に、有権者が同一分類内でいかなる租税方式を選択するのかを考察した。さらに、その租税選択を左右するのが、有権者の期待する租税の役割であることもみてきた。

11) Buchanan [4] ch. 15 を参照されたい。

ただし、国税・地方税を除けば、政府の経済活動の選択とは別個に租税方式の選択を考察してきたのであった。つまり、政府がいかなる経済活動をどれほど行なうかの財政選択とその資金をいかに調達するかの財政選択を暗黙に切り離し、租税を唯一の資金調達手段と仮定して、もっぱら資金調達＝租税方式の選択を取り扱ったのである。しかしながら、この2つの財政選択を分離して租税方式の選択を行なうのか、あるいは、それらを連立して租税方式の選択を行なうのか、をも有権者が自ら決定しなければならない。この決定問題が、普通税・目的税の選択問題に他ならない。本来これを決定してはじめて、課税対象、課税ベース、税率構造などの租税選択を行なえるのである。この意味において、普通税・目的税の租税選択は重要なのである。

他方、これまで論及してきた租税方式の選択はすべて、「課税ベースの数とその組合せ」の租税選択に結び付いていた。そのことは、租税制度を構成する租税が単一なのか複数なのか、さらにはもし複数であるとするならば、それはなぜか、といった問題意識を引き起す。この単一税・複数税の租税選択に直面したとき、有権者はいずれを選択するのか。租税に1つ以上の役割を期待しているときも、有権者は単一税を選択するのか。さらには、普通税・目的税は単一税・複数税と1対1の対応があるのか。

こうした、普通税・目的税と単一税・複数税をめぐる問題群が残されていると、体系だった租税制度を理論的に構築することが不可能となるのである。そこで次節では、これらの問題を検討し、有権者がいかなる租税制度を選択するかを考えてみよう。

Ⅲ 普通税・目的税と単一税・複数税

前節の最後で論じたように、租税制度を選択するとき重要となるのは、政府支出の選択と資金調達の選択は分離して行なうのか否かという問題と、課税ベースの数とその組合せの決定問題である。前者の問題が普通税・目的税の租税選択であり、後者が単一税・複数税の租税選択である。本節では、この2種類の租税選択を別個に分析してからその関連を明らかにしよう。

普通税・目的税

目的税とは、その収入の使途が特定の公共サービス供給に限定されている租税で、普通税とは、その収入の使途が限定されずに政府支出一般の財源となる租税である。歴史的にみると、租税は目的税から普通税へと移行してきた。つまり、資本主義経済の発展とともに政府支出規模が増大すると、使途を限定する多くの租税が併存していたのでは効率的な資源配分ができなく、ノン・アフェクタシオン（non-affectation）という予算原則——全収入を一括してから政府支出に割り振ることを要求する原則——が確立したのである¹²⁾。

普通税・目的税の租税選択を考察する前に、目的税と受益者負担金の差異について若干ふれておかねばならない。受益者負担金は受益に応じた費用負担配分に注目しているのに対し、目的税はその使途が限定されているだけで必ずしも受益に応じた費用負担ではないのである¹³⁾。両者の差異をよりきわ立せると、利益説の応益課税原則と合致するのは目的税ではなく受益者負担金ということである。

さて、すでに論述したように、普通税と目的税の違いは政府支出の財政選択と租税の財政選択を分離するか否かである。分離したのが普通税で、分離せず連立したのが目的税である。ただし目的税における2つの財政選択の連立は、利益説の応益課税原則における財政選択の連立より弱いのである。利益説の応益課税原則は、税収の使途を限定するだけでなくその費用負担配分の基準をも規定している。これに対し、目的税は税収の使途を限定するだけで、その費用負担配分基準は必ずしも応益課税原則とは限らないからである。この点に留意しながら、普通税・目的税の租税選択を考察しよう。

ノン・アフェクタシオン原則に基づく普通税に対する支持は、予算の構成内容を決定する権限を与えられた予算当局が個人＝有権者と何ら相違しない、とする考え方に立脚している。通常、個人＝有権者は特定の消費項目への支出に自らの所得の特定源泉を結びつけたりしない¹⁴⁾。この点は予算当局も同じであ

12) 井藤〔10〕 pp. 157—8を参照。

13) 古田〔7〕 p. 28を参照。

14) Buchanan〔4〕邦訳p. 80の脚注2)を参照。

る、と考えるのが普通税を支持する1つの立場である。また、少なくともある仮定のもとでは、租税の財政選択を政府支出の財政選択から切り離すことが望ましいかもしれない。その仮定とは、①政府支出プログラムの決定は比較的短期しか有効でないのに対し、種々の租税選択を積み上げてなされる租税制度の決定は政治-社会構造の半恒久的要素でありえる、あるいは②政府支出プログラムの将来便益の大きさが未知であるか、もしくは便益の期待値が全ての個人=有権者で等しいと予想できる、③個人=有権者にとっては、政府支出から受ける便益よりも政府支出のための費用負担つまり租税負担の方が知覚されやすい、といった仮定である。こうした仮定が成り立つ場合には、普通税方式のもとで次のような財政選択がなされる。それは、(a)予算ないし政府支出規模の選択、(b)その財源調達のための課税対象あるいは課税ベースの選択、(c)課税対象あるいは課税ベースの数とその組合せの選択、(d)各課税対象あるいは課税ベースごとの租税関数(納税者=有権者の課税額)の選択、(e)各政府支出項目ごとの予算配分率の選択である。この普通税方式に対し、目的税方式では、政府支出と租税を結びつけているので、納税者=有権者が各政府支出項目ないし各公共サービス供給の最適規模を直接コントロールできる¹⁵⁾。そして目的税方式のもとで決定すべき財政選択は、各政府支出項目ないし各公共サービスごとに、(a')課税対象あるいは課税ベースの選択、(b')その租税関数(納税者=有権者の課税額)の選択、(c')予算額ないし供給量の選択を行なうことである¹⁶⁾。

ブキャナンは、普通税による徴収が複数の公共サービスを抱き合せて一括購入する行動であるのに対し、目的税による徴収は個々の公共サービスを個別に購入する行動と考えて、普通税・目的税の租税選択を検討している¹⁷⁾。そして彼は次のような帰結を示した¹⁸⁾。①個々の公共サービスの供給量が最適となるのは普通税方式ではなく目的税方式であり、②現実的な仮定のもとでは、普通

15) 目的税の一般的評価は、古田〔7〕の中で論及されているので、参照されたい。

16) Goetz〔8〕は、普通税方式の財政選択として(a)(d)(e)、目的税方式の財政選択として(b')(c')を指摘している。

17) Buchanan〔4〕ch. 6.

18) 米原〔22〕pp. 220—4は、このブキャナンの結論を明確に定式化しているので参照されたい。

税方式での予算規模は目的税方式と比べて肥大化しやすく、③普通税方式では納税者＝有権者が実際に選好する公共サービスの組合せと異なる組合せとなりがちである。このように、ブキャナンは普通税方式に対する目的税方式の優位性を主張したのである。ブキャナンとは異なる枠組で、普通税方式と目的税方式とを比較することもできる。それは、利益説による公共財の最適供給理論を発展させ、個人＝有権者の効用関数に租税を引数として追加導入したニューマン(M. Neumann) [15] のモデルである。「もし予算が別個のいくつかの目的に役立つように設定されているならば、租税をもっぱら公共財の供給価格として理解することはできない。少なくとも分配と安定に関するかぎり、個人は租税を個々に評価するだろう。したがって、個人の効用関数の引数の中にその個人の租税負担額を1つの別個の項目として入れることは、理に叶っている。」¹⁹⁾ そこで以下においては、ニューマンのモデルを一般化し、より明確な形で普通税方式と目的税方式の相違を示すことにしよう。

まず、公共サービスが G_1, \dots, G_k の k 種類あり、私的財が X 1 種類だけである n 人世界を考える。このモデル世界で、単一税の普通税方式と複数税の普通税方式と目的税方式を検討しよう。

(i) 単一税の普通税方式

これは、ある1つの課税ベースをとる租税1本で、公共サービス供給のための全費用つまり政府支出全額をまかなう租税方式である。この租税方式のもとで、第 i 個人＝有権者の効用関数は準凹関数で、次のように書けると考える。

$$(1-i) \quad \forall i^{20)} : U^i = U^i(X^i, G_1, \dots, G_k, T^i)$$

ここで X^i は第 i 個人＝有権者の私的財消費量、 T^i は彼の租税支払い、 G_1, \dots, G_k は各公共サービス供給量である。また、租税支払いと公共サービス供給量はともに私的財数量で測定されたもの、という前提を置こう。この前提は、後の2つの租税方式のケースにも適用する。このとき第 i 個人＝有権者の個人所

19) Neumann [15] p. 377

20) \forall は「すべての」という意味の記号で、 $\forall i$ は「すべての i 」を示し、 $i=1, \dots, n$ の意味である。

得は、 $X^i + T^i$ で表わせる。さらに、本稿の最初から仮定してきたように、資金調達に租税だけでなされるものと仮定する。そのとき、予算均衡は次のように与えられる。

$$(2-i) \quad \sum_{h=1}^k G_h = \sum_{i=1}^n T^i$$

この経済の生産可能性を示す社会変形関数は、次の凹関数で示されるものとする。

$$(3) \quad F(G_1, \dots, G_k, X) = 0, \quad X = \sum_{i=1}^n X^i$$

この租税方式における各公共サービス供給量と租税のパレート最適条件は、次の制約付極大条件を求めればよい。

$$\text{Max.} \quad U^1(X^1, G_1, \dots, G_k, T^1)$$

$$\text{Sub. to} \left\{ \begin{array}{l} U^i(X^i, G_1, \dots, G_k, T^i) = U^i_0; \quad \forall i \neq 1 \quad (\text{つまり } i=2, \dots, n) \\ \sum_{h=1}^k G_h = \sum_{i=1}^n T^i \\ F(G_1, \dots, G_k, X) = 0, \quad X = \sum_{i=1}^n X^i \end{array} \right.$$

これを解くと、次の必要条件を得る。

$$(4-i) \quad \forall i: \quad U^i T^i / U^i X^i = \text{const.}$$

$$(5-i) \quad \forall h: \quad \sum_{i=1}^n \frac{U^i G_h}{U^i X^i} = \frac{F_{G_h}}{F_X} - \frac{U^i T^i}{U^i X^i}$$

ここで、 $U^i T^i \equiv \partial U^i / \partial T^i$ 、 $F_{G_h} \equiv \partial F / \partial G_h$ のように U^i や F に下添字の付いたものは、偏微分を示す。(4-i) 式は、租税の私的財に対する限界代替率、すなわち租税の限界評価がすべての個人＝有権者にとって均等になるような租税負担を各人に要求する。これは均等限界犠牲説と非常に類似しているが、その枠組は全く異なる。また (5-i) 式は、利益説に基づく公共財のパレート最適供給量に関する定式化を拡張したものである。(5-i) 式の右辺の第2項がないと、伝統的な公共財供給のパレート最適条件となる。この (5-i) 式は、各公共サービスとも、その私的財に対する限界代替率（つまり限界便益）を個人＝有権

者について総計したものが、その私的財に対する限界変形率（つまり限界費用）と租税の私的財に対する限界代替率（つまり限界評価）にマイナスをつけたものとの合計に等しくなければならないことを示す。すなわち $G_h (h=1, \dots, k)$ のパレート最適供給量は、各有権者の G_h の限界便益の合計が社会にとっての G_h の限界費用——これは限界変形率で示される資源費用と租税の限界評価から成る——と均等でなければならないのである。もし $U^i T_j^i / U^i X^i < 0$ であるならば、(5—i) 式で決定される公共財の最適供給量は利益説によって決定される公共財の最適供給量よりも小さくなる。

(ii) 複数税の普通税方式

これは、複数の租税で公共サービス供給のための全費用つまり政府支出全額を一括してまかなう租税方式である。ただし目的税方式とは異なり、特定租税収入は特定の公共サービス供給ないし政府支出に限定されていない。

このとき、第 i 個人＝有権者の効用関数は、

$$(1—ii) \quad \forall i: U^i = U^i(X^i, G_1, \dots, G_k, T_1^i, \dots, T_l^i)$$

となる。ここで、 $T_j^i (j=1, \dots, l)$ は第 i 個人の第 j 租税の課税額を表わす。また予算均衡式は次のようになる。

$$(2—ii) \quad \sum_{h=1}^k G_h = \sum_{i=1}^n \sum_{j=1}^l T_j^i$$

社会変形関数は、(1)の場合と同じく(3)式で表わされる。そこで、この租税方式におけるパレート最適条件は次の制約付極大条件を求めればよい。

$$\begin{array}{l} \text{Max.} \quad U^1(X^1, G_1, \dots, G_k, T_1^1, \dots, T_l^1) \\ \text{sub to.} \quad \left\{ \begin{array}{l} U^i(X^i, G_1, \dots, G_k, T_1^i, \dots, T_l^i); \forall i \neq 1 \\ \sum_{h=1}^k G_h = \sum_{i=1}^n \sum_{j=1}^l T_j^i \\ F(G_1, \dots, G_k, X) = 0, \quad X = \sum_{i=1}^n X^i \end{array} \right. \end{array}$$

これを解くと、次の必要条件を得る。

$$(4—ii) \quad \forall i, \forall j: U^i T_j^i / U^i X^i = \text{const.}$$

$$(5-ii) \quad \forall h, \forall j: \sum_{i=1}^n \frac{U^i G_h}{U^i X^i} = \frac{F_{G_h}}{F_X} - \frac{U^j T_j^i}{U^i X^i}$$

$$(6-ii) \quad \forall i, \forall j: U^i T_j^i = a^i$$

(i)のケースとの差異は(6-ii)式が加わった点である。この(6-ii)式は、同一有権者については各租税の限界効用ないし限界不効用が均等しなければならないことを示している。ただし、個人間では各租税の限界効用ないし限界不効用は異なるが、(4-ii)式から租税の私的財に対する限界代替率はすべての有権者に均等で、しかもすべての租税についても等しくなければならない。つまり、租税の限界評価はすべての租税、すべての有権者に関して均等であらねばならないのである。

(iii) 目的税方式

これは、特定の公共サービス供給に対し特定の租税収入が充当される租税方式で、公共サービスないし政府支出項目と租税とが1対1に対応している。

このとき、第*i*個人=有権者の効用関数は、

$$(1-iii) \quad \forall i: U^i = U^i(X^i, G_1, \dots, G_k, T_1^i, \dots, T_k^i)$$

となる。また予算均衡式は、次のようになる。

$$(2-iii) \quad \forall h: G_h = \sum_{i=1}^n T_h^i$$

社会変形関数は(i), (ii)と同じく(3)式である。この目的税方式におけるパレート最適条件は次の制約付極大条件を求めればよい。

$$\begin{array}{l} \text{Max.} \quad U^1(X^1, G_1, \dots, G_k, T_1^1, \dots, T_k^1) \\ \text{sub. to} \quad \left\{ \begin{array}{l} U^i(X^i, G_1, \dots, G_k, T_1^i, \dots, T_k^i); \forall i \neq 1, \\ G_h = \sum_{i=1}^n T_h^i: \forall h, \\ F(G_1, \dots, G_k, X) = 0, \quad X = \sum_{i=1}^n X^i \end{array} \right. \end{array}$$

これを解くと、次の必要条件を得る。

$$(4-iii) \quad \forall i, \forall h: U^i T_h^i / U^i X^i = a^h$$

$$(5-iii) \quad \forall h: \sum_{i=1}^n \frac{U^i G_h}{U^i X^i} = \frac{F_{G_h}}{F_X} - \frac{U^i T_h^i}{U^i X^i}$$

$$(6\text{—}iii) \quad \forall_i : U^i T_h^i \leq U^i T_f^i, \quad h \leq f$$

この目的税方式におけるパレート最適条件は、(i), (ii)の普通税方式のそれとは根本的な相違がある。(4—iii)式を(4—ii)式と比較すると次のことが判る。それは、(4—iii)式では各有権者の租税の限界評価は同一租税についてのみ等しいが、(4—ii)式では各有権者の租税の限界評価はすべての租税について等しいという点である。その結果、(5—iii)式は(5—i), (5—ii)とは異なる。(5—i), (5—ii)式の右辺の第2項の租税の限界評価は、すべての公共サービスについて等しい。他方、(5—iii)式の第2項の租税の限界評価は、各公共サービスごとに異なるのである。(i), (ii)の普通税方式では、各公共サービス供給の最適量は、限界変形率で表わされる各限界費用曲線を一均に一定値(租税の限界評価)だけ垂直方向にシフトさせて、それが各公共サービスの社会全体の限界便益曲線と交わった点で求められる。これに対し、(iii)の目的税方式では、各公共サービスの限界費用曲線を各公共サービスごとに異なる値(各目的税の限界評価)だけ垂直方向にシフトさせ、最適量を決めることになる。

さらに重要な点は、(6—iii)式と(6—ii)式の差異である。(6—ii)式と異なり、(6—iii)式では、同一有権者についても、租税の限界効用ないし限界不効用は租税ごとに異なるのである。これは、目的税方式では特定公共サービスごとに納税者＝有権者の租税支払い意欲が異なることを示唆している。あるいは、これはある種の公共サービスを拡大するには普通税よりも目的税のほうが支持を得やすいということを示唆している、といえるかもしれないのである。

単一税・複数税

総合所得税を支持する人ひとは、暗黙のうちに、税制改革で他のすべての租税を廃止し、総合所得に対する課税1本にすべきであると主張している²¹⁾。この主張は、単一税・複数税の租税方式の選択で、単一税を採用することを意味している。ところが、現実世界の租税制度は、複数の税源から成る複数税方式である。しかも、それは目的税体系からなる複数税方式でなく、主に普通税としての複数税方式である。つまり上述(ii)の「複数税の普通税方式」が現実の租税制

21) これは、Thurow [19] p.417 が指摘したことである。

度の柱なのである。そして、これに少数の目的税を加えると現実の租税制度となる。では、有権者は実際いかなる理由で単一税より複数税を選択したのであろうか。この租税選択においても、前節で論及したように、有権者が租税にどのような役割を期待するかが重要となる。

まず第1に、租税の役割として資金調達手段を期待している場合を考えよう。この場合は、超過負担を最小にするような効率的な租税体系が選ばれる。この役割を租税に期待する場合、前節の所得税・消費税・財産税の租税選択においては、所得税が選択された。ところが、所得税とて完全には中立的租税ではなく、個人＝有権者の労働とレジャーの選択を歪め超過負担をもたらす。そこで、レジャーと補完的な消費に対する課税を追加導入すれば、所得税だけの場合の超過負担を減じることができる²²⁾。潜在的な稼得能力に基づく一括税が現実には実施できない以上、このように超過負担を相殺してできる限り減少させるために、個人＝有権者は自らの主要な経済活動形態すべてを網羅する租税体系を選択するであろう。かくて、単一税よりむしろ複数税が選択されるのである。

第2に、租税に公正な分配を達成するための手段としての役割を期待する場合について、単一税と複数税の選択をみてみよう。横山〔21〕で示したように、このときは公正な分配の対象の数が問題である。公正な分配の対象が、何であれ総合的な支払能力ないし経済力を表わす事象ひとつならば、公正な分配を達成するためには単一税でよい。例えば総合所得税を主張する人びとは、消費プラス純資産増として定義される所得が、総合的な支払能力ないし経済力を表わす指標として最も適している、と考えているわけである。しかしながら実際、有権者がこの所得を社会的意思決定を通じて公正な分配の対象に選ぶとはかぎらないのである。その上、公正な分配の対象として、複数の個別的支払能力ないし経済力を表わす事象が選ばれるならば、公正な分配を達成するため単一税ではなく複数税が選択される。ただし、この公正な分配の対象に選択された事象間に何らかの相関がある場合には、課税ベースの数は減少してその組合せも

22) Corlett & Hague [6] を参照。

変化する可能性がある。いずれにせよ、公正な分配を達成するという役割を租税に期待する場合には単一税・複数税の租税選択は公正な分配の対象の数に依存するのである。

第3に、租税にフィiscal・ポリシーの手段としての役割を期待する場合には、この租税選択はどうなるだろうか。カルドア〔12〕は、民間支出（消費+投資）を減らす租税の効率を、純支出抑制効果（net expenditure restraining effect）または経済的効率（economic efficiency）と呼んでいる。これは政府収入増加に対する民間支出減少の比率で示される。例えば、インフレを抑制するため一定の民間支出の削減を図るとき、純支出抑制効果を最大にするような租税体系で政府収入増加がなされるであろう。しかもこの場合、租税変化が民間支出変化をもたらすスピードも考慮しなければならない。こうした観点からすると、各租税に関連する納税者＝有権者の限界支出性向の相違を勘案して、複数の個別的な支出税が選択される可能性が大きい、といえよう。

第4に、租税に政府活動を統制・管理するという役割を期待する場合を検討しよう。予算最大化行動をとる官僚は、有権者の租税抵抗を最小にするような租税方式を望むであろう。プヴィアーニ（A. Puviani）の財政錯覚（fiscal illusion）の所説によると、納税者＝有権者の総租税負担額が少数の重い租税で徴税されるより多数のより軽い租税で徴税されると、納税者＝有権者の税痛感は低くなり、有権者の租税抵抗は弱くなる²³⁾。したがって、官僚にとっては単一税よりも複数税が選択されることが望ましいのである。この官僚行動を阻止し、政府活動の肥大化を防ぐためには、有権者は狭い課税ベースをもつ単一税を選択することになるろう。

以上の普通税・目的税と単一税・複数税に関する分析から、この2つの租税選択の相互関係も明らかになる。普通税方式には単一税と複数税の2つがある。目的税方式ならば複数税方式となるが、逆は成り立たない。また、上で考察した普通税・目的税の租税選択は二者択一型の選択であった。しかし、たとえ単一税の普通税方式がすでに選択されていたとしても、特定の公共サービス

23) Buchanan〔4〕ch.10を参照。

の拡大を目指して目的税を新たに追加した単一普通税と目的税の複数租税をもつ租税制度への移行に、有権者は賛成するかもしれないのである。このことは、普通税と目的税とをもつ複数税の存在を意味している。かくて、本節での検討によって、なぜ現実の租税制度が複数税の普通税と目的税とを併せもった複数税体系となるのかは、部分的であれ解明されたといえよう。

IV 結論

議会制民主主義国家における租税制度は、間接的であれ有権者が決定する。租税制度を特徴づける主要な要素は、さまざまな租税方式の類型とその組合せにある。したがって、租税制度は、有権者が何段階かの租税方式の選択を行なった結果として把えることができる。選択の対象となる租税方式の類型は、国税・地方税、普通税・目的税、単一税・複数税、所得税・消費税・財産税、累進税・比例税・逆進税であった。しかも、ほぼこの順序に従って租税選択がなされると、租税制度の骨格が構築されるのである。これらの租税選択に直面したとき、有権者は何に基づいて決定を下すのであろうか。まず第1の基準は、有権者自身が租税に期待する役割である。次の基準は、その役割を所与としたとき、その役割達成に最も効率的な租税方式を選ぶという効率性の基準である。有権者が租税に期待する役割として、本稿では次の4つを考慮した。

- (i) 租税に、政府の経済活動のための資金調達手段としての役割を期待する場合
 - (ii) 租税に、公正な分配を達成するための手段としての役割を期待する場合
 - (iii) 租税に、景気安定を達成するための手段としての役割を期待する場合
 - (iv) 租税に、政府活動を統制・管理する手段としての役割を期待する場合
- そして、(i)から(iv)の役割を期待したときそれぞれの効率性の基準は次のようになっていた。

- (i) 超過負担の最小化ないし資源配分の効率化
- (ii) 公正な分配の対象と状態
- (iii) 民間支出削減の効果

(iv) 税収の抑制ないし最小化

こうした観点から、有権者の租税選択を考察したのである。それと同時に、租税方式の各類型の特徴とそれらの相互関連も明らかにした。

国税・地方税の租税選択は、中央政府と地方政府の経済活動分担に関わり、有権者がこの役割分担をいかに規定するかにより大きく左右されるのである。直接税・間接税の租税選択は、有権者にとっては所得税・消費税・財産税という課税対象あるいは課税ベースに関する租税選択に他ならない、という点が明白になった。そして、この課税対象あるいは課税ベースに関する租税選択では、次のような検討が加えられた。まずはじめに、課税対象として所得・消費・財産のいずれをとるのか。さらに、この三者のいずれが選択されるにせよ、①それをいかに定義して課税ベースとするのか、②そのとき課税ベースは単一であるのか複数であるのか。これらの選択問題を、上記(i)から(iv)の租税の役割に応じて考察した。また累進税・比例税・逆進税の租税選択については、その分類の定義をまず明確にし、同一の租税関数でも定義によっては異なる分類分けになることを踏えて、やはり租税の役割に応じて有権者がどのような税率構造を選択するかをみたのである。普通税・目的税の租税選択は、政府支出の選択と租税方式の選択を分離するのか否かに関するものである。普通税・目的税の租税方式は、課税対象・課税ベース・税率構造などの租税選択に先立たねばならない。つまり、課税対象などの租税選択は、普通税方式か目的税方式かで大きく異なってくるのである。この意味で、普通税・目的税の租税選択は重要であった。さらに単一税・複数税の租税選択を租税の役割に応じて考察することで、なぜ現実の租税制度が単一税でなく複数税体系であるのかを解明する手掛かりを得ることができた。

ところで、租税制度の構築においては非常に重要であるが、本稿で論及考察しなかった要素には、次の3つがある。①法人税のような機関に対する課税、②納税単位、③租税特別措置、がそれである。これらをいかに取り扱うかは、それだけで租税研究の重要な問題領域となるほどの大問題である。そこで、ここでは本稿で分析した租税選択との関連で、どのようにこれらの問題を理解してい

たかだけを触れるに止めよう。①の機関に対する課税については、本稿では、すべての租税は究極的には自然人＝有権者が負担するという考え方に立脚する。機関は租税徴収の場とはなりえるが、租税の負担はできないので、機関に対する課税は機関と経済的関係をもつ有権者に影響を及ぼすと考えるのである。したがって、機関に対する課税は、有権者にとっては所得税・消費税・財産税のいずれかに帰着するものとみなせるのである。ただし、こうした考え方に立脚するにしても、有権者は個人税・機関税の租税選択に現実世界では直面する。租税の役割(iv)の関連では、機関税の帰着が不明確なのでこの税に対する租税抵抗が小さいということだけ付記しておこう。次の②の納税単位については、本稿では有権者個人を唯一の納税単位としている。そこで、自然人＝納税者＝個人＝有権者であり、世帯を納税単位とはしていない。この結果、累進税のもとでは、世帯単位で、同額の課税ベースでありながら、租税負担額が異なる場合が生ずる。また機関に対する課税も考慮外としているので機関が納税者となることはない。もし機関に対する課税を認めると、法人＝納税者キ有権者となる。また③の租税特別措置は、一種の公共サービス供給ともみなせる²⁴⁾。すなわち、租税特別措置は租税方式の選択に政府支出の選択を組み込んだものと理解できる。したがって、政府支出の財政選択と租税方式の財政選択を連立している点では目的税方式と類似している。ところが、目的税方式は特定公共サービス供給に特定の租税収入を充当するといった1対1の連立関係であるのに対し、租税特別措置では特定租税の税額控除として複数の措置が併存する場合もあり必ずしも1対1の連立関係にはない。

現実世界の租税改革に、本稿での分析結果をすぐにそのまま当てはめることはできない。その1つの理由は、本稿では代表的な一人の有権者の選択だけしか考察していないからである。明らかに、各有権者はその置かれている社会状態、その選好や価値などに応じて異なった租税選択を行なうであろう。それは、租税制度の設定や改革において、有権者の個人的利害が異なるということであ

24) これが、Surrey [18] の 'tax expenditures' の概念である。また、Shoup [17] が、この Surrey の概念を検討しているので参照されたい。

る。これを認めると、個人的利害はどのようにして、社会全体の利益と調和しうるのか、という問題が生ずる。民主主義的な社会的意思決定における私益と公益との一致をめぐるこの問題が、衆知のアロー (K. J. Arrow) の一般可能性定理である。この定理は、一般に市民主権と合理性を前提とするかぎり、社会構成員=有権者の個人的評価から社会的選択への民主的ルートがありえない、というものである。したがって、このアロー問題を回避して有権者の個人的評価を集計し社会的選択を行なう何らかの方法を見つけ出さねばならないのである。この1つの方法は、各選択対象に対する有権者の選好強度の差異を考慮し、多数決による社会的意思決定にログローリングないし票取引を認めることであろう。この集計問題とは別に、本稿の分析結果をそのまま現実の租税改革に当てはめられない、いま1つの理由は次の点である。有権者が租税に期待する4つの役割をそれぞれ独立のものとして、各役割ごとにしか租税選択を考えなかった点が、それである。もし、有権者が租税の役割(i)から(iv)までの任意の組合せを同時に期待した場合、彼はどのような租税方式を選択するのであろうか。ある役割だけを期待して選択した租税方式が、別の役割達成目標に及ぼす影響を及ぼすのか。こうした問いには、本稿では答えていないのである。おそらく、第Ⅲ節で検討した目的税の定式化を用いれば、これに対する何らかの解答が得られるであろう。

結局、本稿の分析は、現実世界の租税制度を分析・検討する1つの視座を提供したにすぎないが、この視座から租税制度の骨格をかなり理解することができる。さらに、租税改革の方向を把握するためにも、この視座は有効であろう。すなわち、新税の導入に際しては次の諸点が問われるのである。①その租税には、どのような役割を期待するのか、②中央・地方の政府レベル間での調整は必要か、③その租税は、普通税なのか目的税なのか、④その租税の導入は、他の租税の廃止をともしない単一税を目指すものなのか、⑤その租税の課税対象あるいは課税ベースは何か、⑥その租税の税率構造はどうか、あるいはその租税を導入することが租税制度全体として逆進的になるのか否か。こうした問題の答えがそれぞれ租税改革の分岐点となることは、確かなのである。

参 考 文 献

- [1] Allan, C. M., *The Theory of Taxation*, Penguin Books, 1971. 深沢実・日向寺純雄訳, 『租税の理論』東洋経済新報社, 1976.
- [2] Brennan, G. & Buchanan, J. M., "Towards a Tax Constitution for Leviathan," *Journal of Public Economics*, 8, 1977.
- [3] _____, "The Logic of The Ricardian Equivalence Theorem," *Finanzarchiv*, Band 38, Heft 1, 1980.
- [4] Buchanan, J. M., *Public Finance in Democratic Process*, The University of North Carolina Press, 1967. 山之内光躬・日向寺純雄訳, 『財政理論』勁草書房, 1971.
- [5] Cook, S. T. & Jackson, P. M. (eds.), *Current Issues in Fiscal Policy*, Martin Robertson, 1979.
- [6] Corlett, W. J. & Hague, D. C., "Complementarity and the Excess Burden of Taxation," *The Review of Economic Studies*, 1953—54.
- [7] 古田精司, 「福祉財源としての租税と社会保険料の選択」, 『三田学会雑誌』72巻3号, 1979.
- [8] Goetz, C. J., "Earmarked Taxes and Majority Rule Budgetary Processes," *American Economic Review*, March, 1968.
- [9] Hicks, U. K., "The Terminology of Tax Analysis," *Economic Journal*, March, 1946.
- [10] 井藤半彌, 「目的税の諸問題」, 『租税財政論集第3集』(社)日本租税研究協会, 1975.
- [11] Jakobsson, U., "On the Measurement of the Degree of Progression," *Journal of Public Economics*, 7, 1976.
- [12] Kaldor, N., *An Expenditure Tax*, George Allen & Unwin, 1955. 時子山常三郎監訳『総合消費税』東洋経済新報社, 1963.
- [13] Musgrave, R. A., *Fiscal System*, Yale University Press, 1969. 木下和夫監訳, 『財政組織論』有斐閣, 1972.
- [14] _____ & Thin, T., "Income Tax Progression, 1929—48," *Journal of Political Economics*, December, 1948.
- [15] Neumann, M., "On Public Expenditure and Taxation," *Public Finance*, No. 3—4, 1973.
- [16] Niskanen, W. A., *Bureaucracy and Representative Government*, Aldine-Atherton, 1971.
- [17] Shoup, C. S., "Surrey's Pathways to Tax Reform—A Review Article,"

The Journal of Finance, December, 1975.

- [18] Surrey, S. S., *Pathways to Tax Reform: The Concept of Tax Expenditures*, Harvard University Press, 1973.
- [19] Thurow, L. C., "Net Worth Taxes," *National Tax Journal*, September, 1972.
- [20] 横山彰, 「公正な分配と効率的な移転形態」, 『三田学会雑誌』71巻6号, 1978.
- [21] _____, 「公正な分配と租税一移転体系」, 『城西経済学会誌』15巻3号, 1980.
- [22] 米原淳七郎, 『地方財政学』有斐閣, 1977.

(1980. 12. 25)