

財政学の課題と構成（２）：租税論

加 藤 一 郎

The Tasks and Composition of Public Finance（２）： The Theory of Tax

Ichiro KATO

Summary

In the previous paper, “The Tasks and Composition of the Public Fiscal（１）” written by Ichiro Kato (“The Economic Journal of Takasaki City University of Economics” 44-4), the writer introduced the structure of the fifth volume of “The Wealth of Nations” by Adam Smith and examined how the ten recent Public finance textbooks were structured by each volume, keeping the objectives and tasks of public finance in mind. As a result, the writer thought it advantageous to take up “Methods and Objects of the Public Finance” in the first chapter, “Public Sector and Public Finance System” in the second chapter, and “Tax and Public Finance Reform” in the last chapter. In the chapters spanning from the third chapter through to the last, we studied in order of public expenditures, public revenues and public bonds, to comply with volume-by-volume structure of the fifth volume of “The Wealth of Nations” by Adam Smith. The points of contention to be taken up in the cost theory raised include: 1) tasks and significance of the public expenditure theory, 2) scope and tendency of public expenditures, 3) classification and function of public expenditures, and 4) public expenditure efficiency. Specific items raised on public expenditures are social security, public work and local public finance.

This paper, a sequel to the previous one, will study public financial revenue. Starting with a study on public financial revenue in general, the paper will discuss the theory on taxation. In the theory on taxation, the following points shall be studied; 1) essentials and grounds of taxes, allocation of burden and principles of taxation, 2) classification of taxes and taxation system, 3) imputation

and logical conclusion of tax, 4) influence exerted by taxation and overburden of taxes, 5) specific discussions on taxation (correspondent to the tax classification), 6) tax structure and tax burden and 7) discussion on tax reform.

はじめに

加藤一郎 [2002] において、財政学教科書の課題と構成についての検討を始めた。そこで、財政学の対象と方法¹を念頭におきつつ、アダム・スミスの『諸国民の富』の第5編の内容を紹介し、その上で最近の財政学教科書10冊を取り上げて、編別構成がどのようになっているのか見た。その目次を以下に示しておく。

財政学の課題と構成(1)：目次

財政学教科書の構想

構想の出発点

1. 筆者自身の出発点
2. 『諸国民の富』第5編

財政学教科書の立ち上がりとまとめ

1. 財政学教科書の最初の2章
2. 財政学教科書の最後の2章

財政学教科書の課題と構成

1. 財政支出
 1. 1 経費の動向と分類
 1. 2 経費論で取り上げられている具体的項目

本稿は、その続稿で財政収入等についての検討を行う。ただし取り上げるテキストは加藤一郎 [2002] を基本的に引き継ぐものの、若干の入れ替えを行う²。

1. 財政収入一般

表1に示したように、財政収入という表題で1章を設けているものは肥後和夫編 [1993] だけであり、そこでは「第4章財政収入」が設けられている。しかし、ここでも財政収入一般について論じているのは短い最初の節、「1. 財政収入の構造と変貌」だけで、大部分は租税についての論述である。章の中の1節として論じているものは、和田八束 [1995] である。「第4章租税と租税制度」のなかに、「1. 政府の収入」が設けられている。神野直彦 [2003] は節にあたる部分がきわ

表１ 租税論の構成

肥後和夫編 [1993]	第４章 財政収入 １．財政収入の構造と変貌 ２．租税の根拠、原理と租税原則 ３．租税の体系と租税の転嫁 ４．総合的累進課税体系 ５．間接税体系 ６．租税体系の転換 ７．租税構造	補遺 税制の抜本改革補遺 １．はじめに ２．抜本的税制改革とその背景 ３．所得税における公平是正と税率表のフラット化 ４．消費税の導入をめぐって ５．土地税制の改革 ６．むすび
和田八束 [1995]	第４章 租税と租税制度 １．政府の収入 ２．租税と租税体系 ３．租税原則と公平 ４．税の転嫁と帰着 ５．超過負担 ６．納税協力費 ７．直接税の歴史と構造 ８．間接税の種類とタイプ	第11章 「税制改革」の内容と問題点 １．「シャープ勧告」後の税制 ２．「税制改革」の必要性と目標 ３．「税制改革」の概要 ４．消費税の特徴 ５．消費税の問題点と「見直し」 ６．土地税制について ７．税制改革の継続と新課題
貝塚啓明 [1996]	第 部 租税 序論 租税システムの現状 第６章 税制の誘因効果 １．労働供給に対する影響 ２．貯蓄への影響 ３．投資と課税 補論 新古典派の投資理論と法人税 第７章 税制と資源配分 １．直接税と間接税 ２．超過負担 ３．超過負担の測定と最適課税の理論	第８章 租税の転嫁・帰着 １．転嫁と帰着 ２．転嫁の分析 ３．帰着分析（１）－一般均衡分析の簡単な例－ ４．帰着分析（２）－一般消費税－ ５．帰着分析（３）－法人税－ 補論 付加価値税の課税方式 第９章 公平な税制 １．課税ベースの選択 ２．所得税（１）包括的所得の定義 ３．所得税（２）－課税標準・控除・税率－ ４．所得税と法人税 補論（１）簡素な税制 補論（２）税制改革
池上惇・重森暁編 [1996]	第 部 経済システムの転換と財政改革 第５章 租税民主主義と所得税 法人税改革 １．現代税制改革の理論 ２．世界の税制改革 ３．日本の税制改革 第６章 高齢化と税制改革 １．高齢化社会と公的負担 ２．公的年金の財源政策 ３．税制改革の課題	第７章 アメリカ国際税制とその課題 １．はじめに ２．1993年アクションプログラムと「国際税制の大展開時代」 ３．国境調整課税とOECD「移転価格ガイドラインPart Ⅰ」 ４．国際的イニシャティブとアメリカ財務当局の対応 ５．おわりに
片桐正俊編 [1997]	第８章 現代の租税理論 １．租税の目的と分類 ２．租税原則と租税体系 ３．租税の転嫁と帰着 ４．課税における公平と効率	第９章 税制改革の展開と今後の方向 １．世界の税制改革の展開 ２．日本の税制改革の展開 ３．1994年税制改革と今後の方向
能勢哲也 [1998]	第10章 租税と租税体系 １．公共収入と租税 ２．租税の分類 ３．税率構造 ４．租税の帰着 ５．租税体系	第13章 法人税 １．税体系と形式的帰着 ２．課税の原理と方式 ３．実効的帰着 ４．その他の効果と中立性

	第11章 租税の理念 1. 課税の歴史 2. 租税思想の系譜 3. 租税の理想 4. 租税原則	第14章 間接税 1. 税体系と諸形態 2. 負担構造と税収の弾力性 3. 課税標準の選択 4. 間接税の帰着	
	第12章 所得税 1. 税体系と税制 2. 名目的帰着と公平 3. 実効的帰着と効率性 4. 最適所得税：公正と効率の調和	第15章 租税構造の発展 1. 政府収入の趨勢 2. 租税構造の理論 3. 日本の経済発展と政府収入 4. 最適総合課税	
林宜嗣 [1999]	第 5 章 租税の原則と経済効果 1. 税の役割と租税原則 2. 公平な租税とは 3. 課税と経済効果	第 6 章 日本の税制と税制改革 1. 日本の租税構造 2. 所得税 3. 消費税 4. 法人税 5. 資産課税	
井堀利宏 [2001]	第 8 章 課税の理論 1. 課税と労働供給 2. 課税の中立性 3. 利子課税と貯蓄 4. 投資と課税 5. 消費と課税	第10章 所得分配政策 1. 危険回避と再分配 2. 累進所得税の根拠 3. 労働供給の内在化 4. 最適な所得税 5. 非線形の所得税	
	第 9 章 税制改革 1. 労働所得税と利子所得税 2. 最適課税の理論 3. 租税改革の理論 4. 一般消費税と労働所得税 5. 課税のタイミング効果 6. 税制改革のシミュレーション分析		
神野直彦 [2002]	第 4 編 租税		
	第11章 租税原則	第14章 生産物市場税の仕組みと実態	
	第12章 租税の分類と体系	第15章 要素市場税の仕組みと実態	
	第13章 人税の仕組みと実態		
重森暁他編 [2003]	第 部 税制と税制改革		
	第 9 章 租税の基礎理論 1. 租税の本質 2. 租税原則・租税体系・租税制度 3. 転嫁・帰着・租税回避 4. 租税構造と租税負担 5. 租税民主主義と納税者の権利	第12章 法人税 1. 法人税の課税根拠 2. わが国法人税の沿革 3. 基本的仕組み 4. 課税ベースと租税特別措置 5. 法人税の転嫁 6. 企業組織再編税制と連結納税制度 7. 国際化と法人税 8. 法人企業の税負担	
	第10章 税制改革と租税理論 1. はじめに 2. 包括的所得税 3. 支出税 4. 最適課税論 5. 税制改革の構図		
	第11章 所得税 1. 所得税の意義とその批判 2. わが国における所得税の沿革 3. 所得の概念と所得税 4. 控除・課税最低限・税率 5. 課税単位 6. 課税ベースのイロージョン 7. 所得税の負担構造	第13章 消費課税と資産課税 1. 消費課税の体系 2. 付加価値税（消費税） 3. 資産課税	

めて多く、小見出しと考えた方がよいように思われたので表には載せなかったが、「第４編租税」の最初の「第11章租税原則」のなかの「政府収入における市場経済と反市場経済」で、租税の他に企業収入、手数料・使用料・受益者負担、公債などを政府収入としてあげている。

もちろん、章また節レベルでの表題にないからといって、その他のテキストが財政収入一般をまったく論じていないわけではない。貝塚啓明〔1996〕は、「第１章公共部門の現状」の「１．３租税と公債」のなかで、一般政府の経常収入と一般会計収入の表を載せ、簡単な説明をしている。片桐正俊編〔1997〕は、「第２章現代日本財政の形成と展開」の「５．転換期における財政構造の再編」のなかで財政収入の推移の表を載せている。能勢哲也〔1998〕も「第４章財政制度と予算」の「１．公共部門の財政構造」のなかで公共部門の収支構造の表を載せている。また、重森暁他編〔2003〕は、「第１章現代財政民主主義」の「１．財政とは何か」のなかで公共部門の収入には租税の他、社会保障負担、公共料金、手数料・負担金、公債などがあることを指摘している。このように、財政収入一般についての章または節を設けない場合、財政の概況や日本の財政構造について述べた最初の部分でふれていることが多い。

ともあれ、財政収入一般については、公共部門の説明の中でふれられるか、租税と関連してふれられるかであり、いずれもごく簡単な説明にとどまっている。その理由について、肥後和夫編〔1993〕は次のように説明している。「官房学の伝統を継ぐドイツの財政学においては、公共需要に対する公共収入論があり、その公共収入論の中に租税論があって、租税論以外に政務収入論があり、公経済的收入に対する私経済的收入として、事業収入、財産収入が取り上げられた。」「しかしその収入の比率が極端に少なくなり、その機能の社会経済的影響が小さくなれば、それは考察の対象から外される。自由主義国家の財政収入は租税収入と解され、はじめから租税論だけが取り上げられ、それが財政収入論に代置されたゆえんである。」（115ページ）

そして、次のように展望する。「19世紀から20世紀にかけてのこの財政収入論の租税論への転換は、20世紀の後半においてふたたび租税収入以外の収入の増加による転換が求められている。そこでは、租税の概念の転換を伴うものであり、公共負担という漠然とした表現によることも求められるであろう。総じて私経済、私生活の領域への国家の経済的介入の増大傾向を示すものであり、その介入についての強制性の程度と介入の技術的方法の問題を、どのように従来の租税論に付加するか、あるいは租税以外の財政収入論の中に位置づけるかの問題となるからである。」（同上、115～116ページ）

2. 租税論

次に租税論の枠組みについて検討していこう。ただ、租税論の枠組みを考えると、表1からもわかるように多種多様な課題と構成がある。とりあえず、以下のように分け、順に見ていくことにしよう。

イ) 租税の本質、根拠・負担配分と租税原則

ロ) 租税の分類と租税体系

ハ) 転嫁と帰着

ニ) 租税が及ぼす影響と超過負担

ホ) 租税各論(租税の分類に対応して)

ヘ) 租税構造と租税負担

ト) 税制改革論

2. 1 租税の本質、根拠・負担配分原則と租税原則

租税とは何か、政府が租税を徴収する根拠は何か、租税負担を国民に配分する原則は何かをふまえた上で、租税を徴収する際に依拠しなければならない原則が租税原則である。

能勢哲也[1998]は、租税を「中央または地方の政府が政府支出の財源を調達するために、民間部門から徴収する一方的な貨幣の強制移転」と定擬する(161ページ)。これと同様の定義は肥後和夫編[1993]、和田八束[1995]、片桐正俊編[1997]、林宜嗣[1999]、神野直彦[2002]、重森暁他編[2003]も行っている。

ただ、能勢哲也[1998]も述べているように、租税の基本目的は財源の調達であるが、現代では「経済政策的目的や社会政策的目的が重視されるようになった。」(161ページ)。また、片桐正俊編[1997]も租税の目的に、財源調達、資源配分、所得再分配、経済安定化をあげ、財源調達以外の目的を副目的としている(218ページ)。同様の指摘は林宜嗣[1999]もおこなっている(85ページ)。肥後和夫編[1993]が財政収入論の租税論への転化によって、租税論そのものの位置づけが問題になると指摘していた点が問われているのである。社会保険料などの租税以外の国民負担の増大に加え、環境税など必ずしも収入目的ではない公的負担の問題がでてきている。これらは確かに従来の租税論の枠内で扱うことは困難である³。したがって新しい租税論の枠組みをつくりだすか、租税論を含む新しい公的負担論を構築しなければならないのであろう。

次に租税負担の根拠についてである。租税が強制的に徴収されるものであるとすれば、租税負担の根拠は義務ということになる。日本国憲法第30条も「国民は法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ」と定めている。しかし、市場での自由な交換を前提として成立する資本主義社会において、一方的な感じを与える義務説には違和感も強く、政府による公共財提供の代償として租税負担をとらえようとする利益説の考え方も根強い。本稿で取り上げているテキストは、およそ全てが

この義務説と利益説の両方を紹介しているが、いずれの説が正しいかを指摘しているものはない。

租税根拠と密接に関係するのが租税負担配分原則である。義務説に立てば、租税負担は能力に応じて（能力説、応能説）ということになる。

それにたいして、利益説に立つと、厳密な意味では政府から受ける利益に応じて（利益基準）ということになる。つまり、厳密な意味での利益説は租税と公共財提供の間に個別の対応関係（個別報償関係）がなければならない。このような議論はヴィクセルやリンダールの租税価格説によって展開されているが、全ての公共財について個別の受益度を実際に測定することはできない。そこで、利益説をとりながらも負担配分は能力基準を用いる議論がおこなわれる。ここでは、公共財の一般的利益と租税負担が対応すること（一般的報償関係）が前提される。ピグー、ヒックスなどが「この考え方をとっており、実践的な財政学の中での租税思想として、相当な説得力がある。」（能勢哲也 [1998] 180ページ）とされる。

租税の負担配分基準によって、直ちに具体的な租税内容をきめることはできない。そこで、負担配分基準と、課税・徴収という現実適用についての諸条件の調整が必要となる。租税原則はその役割を担うものである（肥後和夫編 [1993] 118ページ）。能勢哲也 [1998] も、理想的な税体系を作るさいに準拠すべき基準にもとづいてどのような租税体系を作るべきかの根本原則を定式化したものが租税原則であるとしている（187ページ）。他のテキストもほぼ同様の指摘を行っている。

表２ 租税原則の変遷

アダム・スミスの原則	ワグナーの原則	ノイマルクの原則	マスグレイブの原則
	・ 財政政策上の原則 1. 税収の十分性 2. 税収の可動性	・ 国庫収入上・財政政策上の原則 1. 十分性 2. 伸張性	
	・ 国民経済上の原則 3. 税源選択の妥当性 4. 税種選択の妥当性	・ 経済政策的原則 7. 租税の個別介入措置排除 8. 個人領域への介入最小化 9. 競争中立性 10. 課税の積極的弾力性 11. 課税の自動的弾力性 12. 成長政策実現	2. 効率的な市場の経済決定に関する干渉の最小化 3. 投資促進などの租税政策による租税体系の公平侵害の最小化 4. 租税構造と安定成長政策の調和
・ 公平	・ 公正の原則 5. 課税の普遍性 6. 課税の公平性	・ 倫理的・社会政策的原則 3. 普遍性 4. 公平 5. 給付能力比例 6. 所得・財産再分配	1. 税負担の配分の公平
・ 明確 ・ 便宜 ・ 徴税費最小	・ 税務行政上の原則 7. 明確 8. 便宜 9. 徴税費最小	・ 税法上・税務行政上の原則 13. 整合性と体系性 14. 明瞭性 15. 実行可能性 16. 継続性 17. 徴税費最小 18. 便宜	5. 公正で非恣意的な税務行政と理解の容易な租税体系 6. 徴税費および納税協力費の最小化

次にどのような租税原則についてふれているかを見ると、アダム・スミスとアドルフ・ワグナーが共通して取り上げられ、さらにノイマルクとマスグレイブについてふれているものが多い。表2は、この租税原則を比較的詳しく紹介している神野直彦[2002]のものである。この表2にもとづきながら「一般的にいったドイツ系の租税原則では、財政政策上の原則が重視されるのに対し、アングロ・サクソン系の財政論では、この原則が掲げられない。」(162ページ)としている。

また重森暁他編[2003]は、「1980年代以降における税制改革の世界的な動向に共通する考え方を総括したもの」としてスティグリッツの租税原則をあげ、フィスカル・ポリシーの観点や経済効率の確保の視点が強調され、簡素さや租税制度の政治的コントロールの重要性が言及されている、と指摘している(183ページ)。

2.2 租税の分類と租税体系

「租税体系とは、租税原則とそれから派生する实际的要素を実現するための租税の組み合わせ、すなわち租税組織である。」(片桐正俊編[1997]129ページ)。同様の見解は肥後和夫編[1993]、能勢哲也[1998]、重森暁他編[2003]にも見られる。

原理的には単一の税のみの租税制度を考えることができる(単税制度)。この単税論は、封建的複税制度への批判として生まれ、消費単税論、財産単税論、土地収益単税論を生み出し、現代でもラッサールの所得単税論やカルドアの個人支出税、サイモンズの包括的所得税論等が複雑化した税制の批判原理として提起されている。しかし、現在の極度に分化した税源等を考えると担税力を単一税でとらえることは困難で、複数の租税によって構成される租税体系(複税制度)が一般に支持される(能勢哲也[1998]171ページ)。複税制度においては、どのような税源を選択し、どのような租税を如何に組み合わせるかという課題が提起される。そのために、租税の分類が行われる。

租税の分類は、肥後和夫編[1993]と和田八束[1995]が直接税と間接税の区別を中心に単に行っている。比較的詳しく行っているのは片桐正俊編[1997]、能勢哲也[1998]、神野直彦[2002]、重森暁他編[2003]である。この中で片桐正俊編[1997]と重森暁他編[2003]の分類は順序が違うがほぼ同じなので、まず、その分類を紹介すると、1)直接税と間接税(租税負担の転嫁の有無による分類)、2)資産税、所得税、消費税、流通税(経済循環過程による分類)、3)人税と物税(租税主体が租税客体かによる分類)、4)比例税、累進税、逆進税、定額税(税率の差異による分類)、5)国税と地方税(課税主体による分類)、6)その他の分類、である。

つぎに、能勢哲也[1998]は、1)直接税と間接税、2)人税と物税、3)所得、消費、資産による分類に加え、マスグレイブによる、4)生産物市場税と要素市場税(課税点[課税のおこなわれる経済循環局面]による区分:マスグレイブの分類)をあげている。神野直彦[2002]は、この生産物市場税と要素市場税という分類を軸に、租税主体と租税客体、市場税と家計税、人税と物税、直接税と間接税の分類を相互に関連させながら議論を展開している。

２．３ 転嫁と帰着

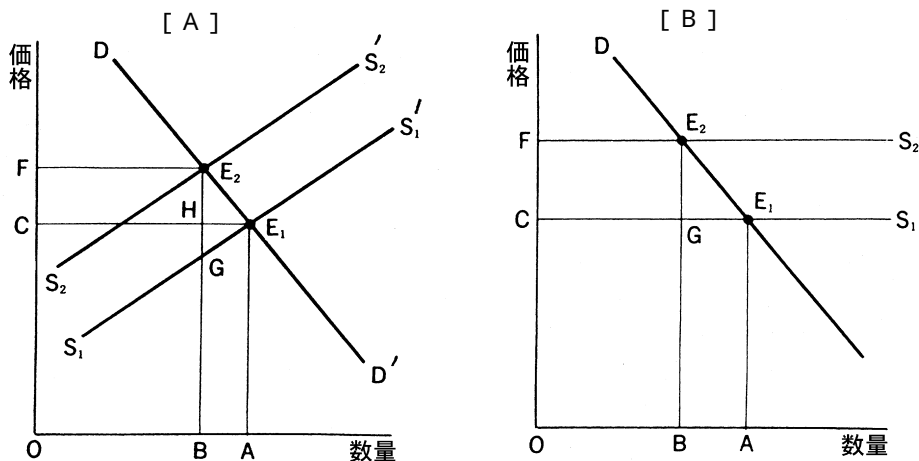
直接税と間接税の区分は、税を納めるもの（納税者）と税を負担するもの（担税者）が一致する（直接税）か、一致しない（間接税）かによる。一致しない間接税では納税者から担税者への税負担の移動（転嫁）が生じることがある。この転嫁過程を通じて税は最終負担者に行き着く（帰着）。転嫁には、売手から買手への前転、買手から売手への後転、合理化などによる消点、あるいは課税により価格が低下し、課税分を吸収する償却などがある（和田八束 [1995] 75ページ）。

転嫁をめぐる問題は、転嫁があるのかないのか、あるとすればどこにどの程度転嫁されるのか、その影響はどのようなものかという点である。転嫁の有無は、もともとは新しく生み出された富（地代、剰余価値など）に対する課税か否かという経済理論的な問題として提起されたが、現在は担税者と納税者が一致すると立法者が考えているのかどうかという、主観的な問題に置き換えられている。

貝塚啓明 [1996] は、この転嫁・帰着の問題に 1 章をさいている。そして、帰着分析は原則的には相互依存関係を考慮した一般均衡分析でなければならないとしたうえで、最初に個別消費税における部分均衡分析を行っている。いま、図 1 - [A] の需要曲線 D と供給曲線 S_1 の交点 E_1 点で価格 C が決定されているとする。ここで従量税が課されると供給曲線は S_2 になり、均衡点は E_2 となる。 E_2 点に対応して売り手の受け取る税抜き価格は BG であり、 E_2G が単位当たり税額となる。課税前の価格 C と課税後の価格の差は HG であり、この部分は売手が負担していることになる。一方、買手にとっては、課税後の価格は F であり、これと課税前の価格 C との差 E_2H を負担することになる。つまり、この E_2H だけの転嫁が生じているのである。

もし、供給曲線が価格に完全に弾力的であれば、図 1 - [B] に示されているように供給曲線は水

図 1 個別消費税の転嫁



貝塚啓明 [1996] 175ページ

平になり、 E_1 点と E_2 点を比較すれば明らかなように、買い手が税額の100%を負担することになり、完全な前方転嫁が生じる（貝塚啓明 [1996] 174ページ）。需要曲線が価格に対して完全に非弾力的な場合も、買い手が100%税額を負担することになる。非弾力的な需要曲線は必需品の場合と考えられるから、必需品ほど転嫁しやすいことになる。

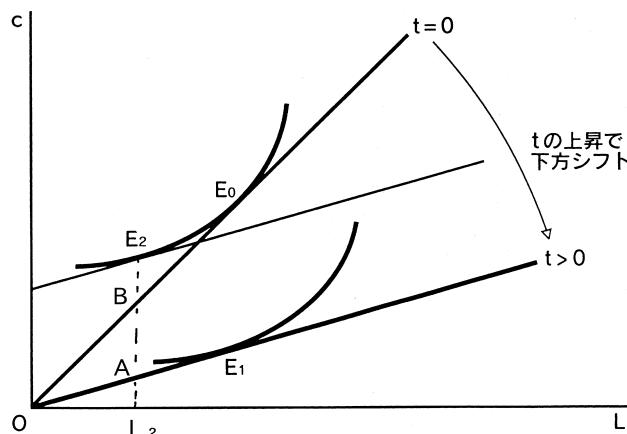
貝塚啓明 [1996] は続いて、部分均衡分析を法人税の場合について行った上で、他への波及効果を考慮した一般均衡分析にはいり、まず所得税と売上税を取り上げる。この両税は、所得税は要素市場税であり転嫁しないのに対し、売上税は生産物市場税であり転嫁するというように、部分均衡分析からすれば異なるものである。しかし、経済全体の相互依存関係を考慮した一般均衡分析をすると類似した帰着になるとする（178ページ）。

個人・法人に対する比例所得税は、 W （賃金）と利潤（ P ）にかけられる。つまり、 $W + P = NNP$ （純国民生産）を課税ベースとする。売上税は、 C （消費支出）と I （投資支出）にかけられる。 $C + I = NNP$ つまり所得税と同じ課税ベースになる。また、売上税が完全に転嫁すると、税負担は消費を行うもの、つまり所得者が負担することになる。こうして、転嫁の結果、売上税の帰着は所得税の帰着と同じになる（同上、179ページ）。ここでの帰着分析は国民経済を一括して取り扱っているが、次に貝塚啓明 [1996] は経済全体を消費財部門と投財部門、法人部門と非法人部門というように二部門に分割した場合の帰着分析を一般消費税と法人税について行っている。

2.4 租税が及ぼす影響と超過負担

課税は労働供給、貯蓄、投資等経済活動に影響を及ぼす。たとえば、所得税は労働供給に影響を与える。いま、家計の c （消費）が労働所得によってまかなわれるとする。労働所得は w （賃金率）に労働供給（ L ）をかけたものである。したがって、予算曲線は $c = wL$ となる。また、労働所得

図2 課税と労働供給



井堀利宏 [2002] 128ページ

に税率 t の比例所得税がかけられると、予算曲線は $c = (1 - t)wL$ となる。家計の効用関数を、 $U = U(c, L)$ とする。 U は c の増加関数、 L の減少関数(余暇の増加関数)である(井堀利宏[2001] 127ページ)。

図2で示したように、課税が行われていない場合($t = 0$) E_0 で c と L が均衡する。課税が行われると均衡点は E_1 に移動する。この移動は代替効果と所得効果の2要因による。代替効果は、課税によって消費に対する労働供給のメリットが減ったために起こる。 E_0 を通る効用曲線と、課税後の予算曲線と同じ傾きを持つ予算曲線との接点は E_2 で、 E_0 から E_2 点への移動が代替効果である。そして、 E_2 から E_1 への移動は相対価格一定のもとでの所得の低下による効果(所得効果)である。 E_1 は E_2 より右側にある。つまり、所得の低下を補うために消費を知り詰め、労働供給を増加させることを意味する。したがって、課税が労働供給に与える影響は、労働供給を減少させる代替効果と増加させる所得効果の大きさ如何による(同上、128 - 129ページ)。

次に、所得税をいったん課税した後、その税収を全て家計に戻すとする。つまり、課税後の予算曲線の相対価格のもとで、 E_0 点と同じ効用水準すなわち E_2 点に到達できるかという問題である。 E_2 での労働供給は L_2 で、この L_2 の労働供給で課税前には $B = wL_2$ の労働所得を得、課税後は $A = (1 - t)wL$ の労働所得を得る。所得税収額 $t w L_2$ は $(B - A)$ となる。一方、 E_2 に到達するためには、 $E_2 A$ の金額が必要であり、税収を戻すだけでは $E_2 B$ の金額が不足する。言い換えれば、いったん課税を行うと、課税前の効用水準に戻すためには、徴収した税額に追加してさらに $E_2 B$ だけ負担しなければならない。これを超過負担という(130 - 131ページ)。

2.5 租税各論(租税の分類に対応して)

個別の租税をどのように取り上げるかはテキストによってさまざまである。肥後和夫編[1993]は、租税を総合的累進課税体系と間接税体系にまず分類し、それぞれの国税と地方税について論じる。和田八束[1995]は、直接税と間接税に分けて論じているが、論じている内容はそれほど詳細ではない。

貝塚啓明[1996]は、労働、貯蓄、投資という個別経済主体に与える影響を分析する視点から各税を検討した後、伝統的には超過負担と呼ばれた、経済厚生に与える影響という視点から直接税と間接税に分類し検討している。モデルによる説明の上に、実証研究の紹介もされておりかなり詳細である。しかし、現代日本税制をふまえて議論が展開されているわけではない。能勢哲也[1998]は、所得税、法人税、消費課税と資産課税についてふれている。その叙述方法は、各税に共通するが、たとえば所得税では税構造を概説し、それに基づく負担構造とその測定から公平の概念を検討し、このとき所得の定義を議論する。次に効率の面からの考察を行い、転嫁と帰着を基礎に、労働供給、貯蓄への影響を分析する。貝塚啓明[1996]と同様に経済への影響のモデルによる説明が行われているが、日本税制の具体例をより強くふまえている。

現代の日本税制をふまえた議論が展開されているのは、重森暁他編[2003]で、所得税、法人税、

消費課税と資産課税についてふれている。表1に示されているように、たとえば所得税では、意義、沿革、概念、控除・課税最低限・税率、課税単位、イロージョン、負担構造など制度を含めた全体像が論じられている。神野直彦[2002]は、人税と、生産物市場税、要素市場税についてふれ、そのなかで所得税、法人税、消費税などの具体的租税について論じている。家計、企業という民間の経済活動(市場)との関係や海外を含めた歴史的沿革を中心に各税を位置づける作業が重点的に行われているが、現代日本税制についても指摘されている。

2.6 租税構造と租税負担

租税構造と租税負担について、各テキストはそれぞれに論じているが、独自の章あるいは節を設けているものは少ない。章を設けているのは能勢哲也[1998]だけである。能勢哲也[1998]は、政府収入の長期的趨勢をまず示し、その変化を説明する理論を紹介する。それは、1)長期には税収の成長率と政府支出の成長率が等しいとする税収の均衡成長仮説、2)戦争や恐慌といった社会的・経済的危機に対応して政府支出が高い水準に転位する(転位効果)のに対応して高い水準の税負担を国民が受け入れるという点検効果、3)課税への政治的抵抗の少ない税が選択されるという政治的実証理論、4)一国の経済発展の過程で、伝統社会では地租などの直接税が多いが、移行社会になると酒税などの内国消費税が整備され直間比率が下がる、そして近代社会では所得税などの直接税が基幹税となり直間比率が再び高くなるという、直間比率のU型仮説である。

肥後和夫編[1993]は、第4章の7節で租税構造を取り上げている。まず、明治13年(1880年)から平成2年(1990年)までの直接税、間接税の比率の推移を示し、現在まで続く所得課税中心の租税構造は昭和15年の税制改革に基点を持つことを指摘する。そして、財産課税中心の明治期には国民所得の増加率に対する租税収入の増加率(租税の所得弾力性)は0.8と低かったが、昭和15年以降は1を越え、戦後の高度成長期には国税で1.4と高くなった。この高い弾力性が減税を行いながらも租税収入を拡大させることを可能にした。しかし、1973年のオイルショック以降弾力性が低下し、増税の時代が到来している。日本の現行税制は、直接税が中心であるが、間接税が増加傾向にあるとともに、その目的税的性格が強まってきている、と指摘する(143-144ページ)。

次に租税負担率について検討している。まず、国際比較では、日本は社会保険制度が遅れ、租税負担率も低いといえる。また、所得階層別の所得税負担率を給与所得者で見ると、日本は低所得者の負担率が低いと指摘する(同上、148ページ)。

租税構造と租税負担を節で取り上げているもう一冊は重森暁他編[2003]である。ここで、表3によりながら日本の租税構造の特徴を次のようにとらえる(192ページ)。課税ベース別では、1)所得課税が基幹税の位置を占め、資産・消費課税がこれを補完している、2)しかし、近年所得課税の比率が低下し、消費課税の比率が上がってきている、3)とくに国税の所得課税の比率が低下している。この要因は、不況の長期化、減税、消費税の創設等である。課税権別では、国税約60%、道府県税16%前後、市町村税23%前後の配分構成は長期にわたりほとんど変化がないことを指摘し

表３ わが国の租税構造（2000年度決算）（特）は特別会計

（単位：億円 ％）

		国 税			道府県税			市町村税			国税・地方税合計	
		税目	金額	%	税目	金額	%	税目	金額	%	金額	%
所得課税	個人	所得税	187,889	35.6	道府県民税	36,758	23.6	市町村民税	60,444	30.3		
					個人 利子割 事業税	23,863 12,895 2,230	15.3 8.3 1.4					
		小計	187,889 65.4	35.6	小計	38,988 13.6	25.0	小計	60,444 21.0	30.3	287,321 100.0	32.6
	法人	法人税	117,472	22.3	道府県民税	8,246	5.3	市町村民税	21,762	10.9		
		法人特別税	1	0.0	事業税	39,180	25.1					
		小計	117,473 62.9	22.3	小計	47,426 25.4	30.4	小計	21,762 11.7	10.9	186,661 100.0	21.1
	計	305,362 65.2	60.5	計	86,414 17.5	64.3	計	82,206 17.3	44.6	473,982 100.0	53.7	
資産課税	相続税	17,822	3.4	自動車税	17,645	11.3	固定資産税	89,551	44.9			
	地価税	9	0.0	固定資産税（特例） 鉱区税	112 5	0.1 0.0	国有資産等所在 市町村交付金 都市計画税 軽自動車税 特別土地保有税 事業所税	858 13,180 1,249 425 3,238	0.4 6.6 0.6 0.2 1.6			
	計	17,831 12.4	3.4	計	17,762 12.3	11.4	計	108,501 75.3	54.4	144,094 100.0	16.3	
消費課税	消費税	98,221	18.6	地方消費税	25,282	16.2	市町村たばこ税	8,652	4.3			
	酒税	18,164	3.4	特別地方消費税	116	0.1	入湯税	234	0.1			
	揮発油税	20,752	3.9	道府県たばこ税	2,815	1.8	鉱産税	15	0.0			
	石油税	4,890	0.9	軽油引取税	12,076	7.7						
	たばこ税	8,755	1.7	ゴルフ場利用税	814	0.5						
	関税	8,215	1.6									
	航空機燃料税	880	0.2									
	地方道路税（特）	2,962	0.6									
	原油等関税（特）	550	0.1									
	電源開発促進税（特）	3,746	0.7									
	揮発油税（特）	6,934	1.3									
	その他	3,286	0.6									
	計	177,355 78.0	33.6	計	41,103 18.1	26.4	計	8,901 3.9	4.5	227,359 100.0	25.8	
流通課税	印紙収入	15,318	2.9	不動産取得税	5,667	3.6	法定外普通税	5	0.0			
	自動車重量税	8,507	1.6	自動車取得税	4,641	3.0	その他	1	0.0			
	有価証券取引税	0	-	狩猟者登録税	17	0.0						
	取引所税	-	-	法定外普通税	233	0.1						
	自動車重量税（課与分）（特）	2,836	0.5	その他	13	0.0						
	計	26,661 71.6	5.1	計	10,571 28.4	6.8	計	6 0.0	0.0	37,238 100.0	4.2	
	合 計	527,209 59.7	100.0	合 計	155,850 17.7	100.0	合 計	199,614 22.6	100.0	882,673 100.0	100.0	

表4 租税・社会保障負担構造の国際比較

(単位: %)

	日 本			アメリカ		イギリス	
	1990年	1999年		1990年	1999年	1990年	1999年
租税負担	22.2	16.4 (62.6)		21.1	22.0 (76.1)	30.3	30.1 (82.9)
所得課税	15.1	8.2 (68.0)		12.9	14.2 (61.1)	14.4	14.2 (47.5)
個 人 (a)	8.4	4.8 (29.3)		10.7	11.8 (53.6)	10.4	10.5 (34.9)
法 人 (b)	6.7	3.4 (20.7)		2.2	2.4 (10.9)	4.0	3.8 (12.6)
資産課税 (c)	2.8	2.9 (17.7)		3.2	3.1 (14.1)	3.1	3.9 (13.0)
消費課税 (d)	4.1	5.3 (32.3)		4.9	4.7 (21.4)	11.1	11.7 (38.9)
その他の課税	0.1	0.1 (0.6)		0.0	-	1.5	0.0 (0.0)
社会保障拠出金	9.2	9.7 (37.0)		8.8	6.9 (23.9)	6.4	6.2 (17.1)
被用者負担分 (e)	3.4	3.8 (14.5)		3.5	3.0 (10.4)	2.4	2.6 (7.2)
雇用主負担分 (f)	4.8	5.0 (19.1)		5.0	3.5 (12.1)	3.7	3.5 (9.6)
税・社会保障負担総額	31.3	26.2		29.9	28.9	36.7	36.3
(a) + (d) + (e)	15.9	13.9		19.1	19.5	23.9	24.8
(b) + (f)	11.5	8.4		7.2	5.9	7.7	7.3

ドイツ			フランス		イタリア		スウェーデン	
1990年	1999年		1990年	1999年	1990年	1999年	1990年	1999年
23.8	22.9 (60.7)		24.4	29.3 (64.0)	26.3	30.9 (71.4)	41.2	39.0 (74.7)
12.1	11.2 (50.8)		7.5	11.0 (30.7)	14.2	14.7 (54.0)	23.4	21.7 (56.8)
10.3	9.4 (41.0)		5.2	8.1 (27.6)	10.3	11.4 (36.9)	21.6	18.6 (47.7)
1.8	1.8 (7.9)		2.3	2.9 (9.9)	3.9	3.3 (10.7)	1.8	3.2 (8.2)
1.2	0.9 (3.9)		2.3	3.2 (10.9)	0.9	2.0 (6.5)	2.0	1.9 (4.9)
10.3	10.8 (47.2)		12.3	12.3 (42.0)	11.0	11.9 (38.5)	14.0	11.2 (28.7)
0.0	0.0 (0.0)		2.2	2.7 (9.2)	0.1	2.2 (7.1)	1.4	3.9 (10.0)
13.9	14.8 (39.3)		19.3	16.6 (36.2)	12.9	12.3 (28.4)	15.7	13.2 (25.3)
6.0	6.5 (17.2)		5.8	4.1 (9.0)	2.5	2.4 (5.5)	-	3.3 (5.7)
7.1	7.3 (19.4)		11.9	11.5 (25.1)	9.2	8.7 (20.1)	14.5	10.0 (19.2)
37.7	37.7		43.7	45.8	39.1	43.3	56.9	52.2
26.6	26.7		23.3	24.5	23.8	25.7	35.6	32.8
8.9	9.1		14.2	14.4	13.1	12.0	16.3	13.2

(注) 1. 租税は、国税・地方税の両方を含む。

2. 数値は租税・社会保障拠出金の対GDP比である。

3. 1999年の()内の数値は、所得・資産・消費・その他の課税については租税負担を100%としたときの内訳、租税負担・社会保障拠出金については税・社会保障負担総額を100%としたときの内訳である。

重森 暁他編〔2003〕196～197ページ

ている。さらに表4によって、租税構造の国際比較を行い、日本は、1) 所得課税の比率が高く、2) とくに法人税の比率が高い、3) それに対してフランス、ドイツ、イギリスなどヨーロッパ諸国は消費課税の比率が高い、と指摘する。

また、表4の各国の租税負担、社会保障拠出金の対GDP比率を見て、租税型のイギリス、社会保障型のフランス、ドイツ、イタリア、税・社会保障折衷型のアメリカ、日本、スウェーデンに分類する。そして、租税負担では日本は最も低く、社会保障負担もアメリカ、イギリスとともに下位集団を形成しているが、80年代以降急速に増大している。また、社会保障給付はヨーロッパ諸国に

比べ、なお大幅に低い水準にとどまっている、と指摘する（同上、193ページ）。

２．７ 税制改革論

税制改革論は、独自の章や節を設けない場合だけでなく、独自の章や節を設けている場合でもその章、節だけでなく各所で随時ふれられている。しかし、その取り扱いが各テキストで一貫している訳ではない。それは何を税制改革の基準とし、理想的な租税を何と考え、現実の税制改革とどのように関連づけるかについて、広く共通の認識ができていないからである。税制には錯綜する利害関係が関わる上、その利害関係が反映される議会を通じて決定がおこなわれるため、考え方の統一が困難なのである。

しかし、大筋で一定の共通認識がないわけではない。税制改革の基準としては公平と効率が上げられることが多い。また理想的な税の「理念型」について、重森暁他編〔2003〕は次のように指摘する。包括的所得税、支出税、そして最適課税論が、現代租税論の「理念型」である。理念型通りに税制改革を行うことはできないが、「導きの星」とすることはできる（199ページ）。理念型として位置づけているわけではないが、片桐正俊編〔1997〕も、「所得ベース課税、消費ベース課税および最適課税の選択論は財政学者の理論的関心事であるだけでなく、現実の租税政策も左右している。」（94ページ）と指摘している。そして次のように述べる。

第２次大戦後、1960年代までは負担能力の尺度として「包括的所得」をとることに広範なコンセンサスが存在した。日本の『シャウプ勧告』（1949年）やカナダの『カーター報告』（1969年）が代表例である。サイモンズの定義によれば、個人所得は、１）消費のために行使された権利の市場価値と、２）一定期間内の財産権の変化との和である。この包括的所得は、個人の経済力を全体として把握し課税するという点で優れているが、キャピタル・ゲインや帰属所得の評価など理念と現実の間に大きなギャップが存在する。そのため、1980年代以降、アメリカをはじめ各国で所得税見直しの気運が強まってきた（同上、95ページ）。

所得税の見直し気運を受けて、消費課税、今日では直接税としての支出税の主張がでてきた。支出税は経済成長に貢献する貯蓄には課税しないので、経済成長が停滞している場合に受け入れられやすい。また、支出税は一定期間における個人の支出を総合して課税するので、累進課税等が可能で垂直的公平も考慮できる。支出税の利点はカルドアによって解明され、インドとスリランカで短期間実施され、イギリスの『ミード報告』などにより再評価された。しかし、所得だけでなく貯蓄も正確に把握しなければならないという問題がある（同上、95 - 96ページ）。

課税対象の個別的特徴に応じて異なる課税方法を採用すべきだという、分類所得税や個別消費税の古くからある考え方を受けたのが最適課税論である。良税であるための条件は、公平な負担配分だけではなく、超過負担の最小化が求められる。超過負担の最小化つまり経済効率性を追求するのが最適課税論である。しかし、個別消費税の場合、超過負担が最小になるのは需要の価格弾力性の低い生活必需品であり、生活必需品に高い税率を課するという主張になる。そして所得税の場合、社会

で最も高い勤労所得を得ている人に低い税率を課すことになる（貝塚啓明〔1996〕168ページ）。つまり最適課税論による課税は公平性を損ないかねないのである。

次に、実際の税制改革の動向である。1980年代後半に、税制改革の波が世界的に普及した。この税制改革の焦点は、1）個人所得税率のフラット化や法人税率の引き下げと両税の課税ベースの拡大をセットで行う（包括的所得税の立場からの再編）、2）ヨーロッパ以外の国々へのE C型付加価値税の拡大・導入である。1980年代に税制改革の波が世界に波及したのは、1）1970年代の2度の石油危機で所得税収が停滞するとともに、社会保障費負担が増大し所得に対する過重負担が明らかになり、消費税への関心と包括的所得税への再編が目指されたこと、2）1970年代の固定相場制から変動相場制への移行を契機に、金融の自由化と国際的な資本移動が強まり、移動しやすい資本や所得への課税を軽減する傾向がでてきたからである（片桐正俊編〔1997〕215 - 216ページ）。

最後に、日本の税制改革の動向を概観しておこう。第2次大戦にいたるまでのものとしては、1）近代的租税国家の成立に寄与した1873年の地租改正、2）1887年の所得税の創設、3）間接税中心の税体系へ移行した日露・日清戦争後の税制改革、4）所得税に社会政策的配慮を加えた1926年の税制改革、5）所得税中心主義への転換を目指したが挫折した1937年の馬場税制改革案、6）戦費調達のために直接税（所得税）中心主義を確立した1940年の税制改革である（同上、263ページ）。

第2次大戦後の税制改革としては、シャウプ税制があげられる。シャウプ税制の特徴は、1）総合課税の所得税を基幹税とする、2）資産の再評価をおこないインフレへの対応策をとった、3）独立税としての地方税の強化と地方財政平衡交付金による地方財源の確保、4）自主申告制を基礎とした納税者の権利確保などである。シャウプ税制は、第2次大戦後の日本の税制の枠組みを形成したものであるが、その後次々と改変されていった。

シャウプ税制で確立された直接税中心主義は、消費税の導入にいたる1987 - 88年の抜本的税制改正によって大きく転換を始めた。抜本的税制改正によって、所得税は控除が拡大するとともに、税率が10.5%から70%の15段階から10%から50%の5段階にフラット化され、法人税の税率も42%から37.5%に低下し、相続税も軽減された。この傾向はその後も続き、所得税の税率は10%から37%の4段階になり、法人税率は30%に低下している。

一方、1989年度から税率3%で導入された消費税は、非課税業者や、簡易課税制度、仕入控除方式の採用など、厳格なE C型付加価値税とはかなり異なる側面を持っていたが、その後、非課税業者や簡易課税制度などの見直しが進み、また1997年度から税率が5%（うち1%相当分は地方消費税）にあげられるなど強化がすすみ、国税全体の約20%を占めるまでになっている。

少子・高齢化が進み、早期の本格的な成長軌道への回復が困難だとすれば、消費税を中心とする増税という方向での税制改革が想定されるのである。

（かとう いちろう・本学経済学部教授）

〔注〕

- １）加藤一郎〔2001〕を参照。
- ２）入れ替えを行う理由は、たとえば吉田和男他〔1998〕では支出と収入を一体的に取り上げており、収入を独立して取り上げていない、ということなどである。もう一冊、加藤治彦編〔2001〕をはずし、神野直彦〔2002〕と林宜嗣〔1999〕を入れた。また、重森暁他編〔1998〕は新版の重森暁他編〔2003〕に替えた。
- ３）加藤一郎〔1997〕では、環境税が従来の租税概念の中に収まりきらない要素があることを指摘している。

〔参考文献〕

- 池上淳・重森暁編〔1996〕『現代の財政』有斐閣。
- 井堀利宏〔2001〕『現代経済学入門 財政〔第2版〕』岩波書店。
- 貝塚啓明〔1996〕『財政学〔第2版〕』東京大学出版会。
- 片桐正俊編〔1997〕『財政学：転換期の日本財政』東洋経済新報社。
- 重森暁他編〔2003〕重森暁、鶴田廣巳、植田和弘編『Basic 現財政学〔新版〕』有斐閣ブックス。
- 神野直彦〔2002〕『財政学』有斐閣。
- 能勢哲也〔1998〕『現代財政学〔補訂版〕』有斐閣ブックス。
- 林宜嗣〔1999〕『財政学』新生社。
- 肥後和夫編〔1993〕『財政学要論（第4版）』有斐閣双書。
- 和田八束〔1995〕『財政学要論〔改訂版〕』文眞堂。