

# 税制の公共選択研究

中央大学 総合政策学部 矢尾板 俊平

## はじめに

「自分にとって一番身近な税とは何だろう」と考えたとき、まだ所得収入を得ていない私は消費税が頭に思い付く。つまり、個人や企業が一定の所得が生じて、課される所得税や法人税などの直接税と違って、消費税などの間接税は誰に対しても課される税なのである。そこで、私はこの誰もが課税対象となる消費税という点から出発し、日本の税制の問題点を総合政策の窓から眺めていきたい。第一章では、問題意識を明らかにし、また自分の立場なり視点の持ち方を確認する。第二章で私なりの総合政策という視点を説明したい。そこから、第三章で現在の日本の租税体系を検討し、問題点を明らかにする。そして、第四章で税制の旧パラダイムについて紹介し、後の政策提言の手がかりとする。

また、今回主にこの研究において使った手法は公共選択である。この論文においては、公共選択とは何かということと公共選択の視野からどのような租税に対する研究がなされてきたかという点についてもくわしく第五章でみていきたい。それとともに、租税に関する哲学、なぜ所得に課するのが悪で消費に課するのが善なのかという点の価値哲学について第六章で触れ、政策提言の足場とし、また、社会における租税に関するゲームを作り、政府の徴税に関する権限についても第七章で考察したい。そして、税制改革の政策提言として横山（1994:3）<sup>1</sup>の「負の人頭税を併用した累進消費税」を第八章で確認し、これをベースにし第九章では様々な要素を加えて自分なりの政策提言をしたい。また、税制全体に対しても政策提言をし、第十章でまとめとしたい。

## 1、問題意識と私の視点

この章では、問題意識を明らかにし、また私の視点そしてどの立場からこの問題について研究するのかが確認したい。

現在、橋本内閣は五大改革として行政改革などを推進しているが、その五大改革の中に財政構造改革も含まれている。その財政構造改革の要点だけに絞ってみると、「赤字国債の発行停止」と「歳出の削減」そして「税制改革」であると言えよう。この不景気の情勢の中

---

<sup>1</sup> 横山彰（1994）「新しい支出税体系の検討」日本租税研究協会『租税財政論文集第6集』（pp18～32）

で緊縮財政政策を含む財政改革をするべきではなく、景気対策を優先すべしという意見も一部にある。確かに歴史的な観点から眺めれば、昭和4年に襲った世界大恐慌下の浜口内閣の蔵相井上準之助が行った財政再建政策である金の解禁などの緊縮財政は失敗に終わり、不況を深刻にしてしまったという事実があるが、現在の不景気は違う性格を帯びていると考えられる。当時の恐慌の原因は「市場の失敗」からと考えられるが、このバブル景気後の不況は「政治の失敗」によるものであると考えられる。つまり、施策の失敗である。ある一部の意見では、地価税導入をめぐる際の施策の失敗から好景気が一転して不況に突入したとも言われている。私はこれらのことから、必ずしも不況下における財政改革はすべきではないとは言えないと考える。なぜなら、施策者や財政システムそのものから発生した不況を根本から好転させるためには、やはりそのシステムを改革しなければ、その他の不況対策の政策も無駄になってしまうのではないかと考えられるからである。そこで、私が考える政府歳入に関する財政改革の重要なポイントを挙げれば、「赤字国債の発行停止」と「税制改革」である。例えば、行政者の改革というものも考えられるが、それは行政改革の領分であると認識している。そこで今回、「税制改革」に目を向けてみようと考えたのである。

さて、昨年12月に政府税制調査会は、法人税を戦後最低の34.5%に引き下げ、有価証券取引税の99年度撤廃、地価税の凍結やたばこ特別税の新設などを答申したが、この改正法案が通れば大きな減税になると予想される。しかし、これも現行制度の範囲内における改正であることを忘れてはならない。私はもっと大幅な税制度自体の改革が必要であると考ええる。今回の私の問題意識はこのような税制度自体の改革の必要性を前提として、「公平な税とは何か」そして「私たち（納税者）にとって望ましい税制とは何か」という疑問から出発した「税制改革」の問題である。

このような問題意識に基づいて「税制」を考えていくのであるが、私はどのような立場から論じるのであるかということをお明らかにしておく必要がある。まずは下のマトリックスを参照願いたい。

表1のマトリックスは総合的な政策過程の問題を明確にするために、財政制度改革の事例として消費税導入を取り上げられたものである。このマトリックスの中からこの論文における自らの立場を考えてみれば、「提案」という立場でありたいと思う。なぜならば、「立案」の立場の主体は行政者（財政制度においては大蔵省）であり、「審議」・「決定」は政府内と立法府内に任される。私が立てるであろう立場は「提案」もしくは「評価」という立場に限られる。そこで、この論文では、税制についての提案と評価を目的としている。また、この論文を書くに当たって、現実社会の外にいる第三者の立場からではなく、自らもその社会に参加していることを前提に、社会の一員として政策過程に参加する一主体でありたいと思い、また心がけたいと思う。

図表1 総合的な政策過程の問題のマトリックス

	立案	提案	審議	決定	実施	評価
主体	大蔵省	内閣総理大臣 議員・政党 学者・メディア	政府税調 政党 国会	国会	国税庁	中央・地方政府 国民・メディア 学者
時	1987年10月 - 竹下政権	1987年11月 - 第111回臨時国会 1988年7月 - 法案国会提出	1987年11月 - 政府税調へ諮問 1988年9月 - 国会審議	1988年12月 -	1989年4月 -	1989年4月 -
状況	財政赤字の累積 売上税の廃案	左にプラス 消費税反対の世論	左にプラス 消費税の経済 効果の事前情報	左に同じ	左に同じ	左にプラス 消費税の経済 効果の事後情報
目的	高齢化社会の 財源確保 税負担の公正 適正化	消費税の 導入と阻止	消費税の 是非と修正	国民 政党 利益集団	徴税	消費税の 改正と廃止
方法	国際比較 データ解析 専門家支援	説得活動 公聴会開催 計量分析 シュミレーション	討論	多数決	公示 情報提供	計量分析 アンケート調査
改革内容	消費税案1	消費税案2 消費税法案	消費税案3 左に同じ	消費税法	左に同じ	消費税 改革の手順

出典: 横山彰 (1996)

## 2、私なりの総合政策という視点

さて、本論に入る前にここでは以降の章で前提段階として用いられる私なりの総合政策という視点を明らかにしておこう。

横山 (1996:1)<sup>2</sup>では総合政策の暫定的定義を「ある社会において、「だれが、いつ、いかなる状況のもとで、何のために、いかに、どのような政策すなわち社会の意識的な方向付けを、立案し、提案し、審議し、決定し、実施し、評価するのか(あるいは、すべきなのか)」という問題意識に基づいて、現実の社会システムの中で解決すべき課題を見出し、人々と意見交換しながら、さまざまな角度から分析した知見を総合化して課題を取り巻く全体像を把握し、実現可能な解決策を探求する学問である」としている。また、私は総合政策の視点として重要な視点のひとつである「政策と文化の融合」についての小論文を書いた

<sup>2</sup> 横山彰 (1996) 「総合政策と公共選択」中央大学総合政策学部『総合政策研究創刊号』(pp23~37)

のだが、「政策の定義は社会の意識的な方向付けで、文化の定義を現在までに積み重なれた価値の総合体」と定義した後、「価値というキーワードを用いれば、政策＝価値で、文化はそれが積み重なったものであると考えられる。要するに、パレート最適を目指す政策を立案するには、その社会のベースである文化を認識しておく必要があり、そこから価値基準に基づいた政策を生むことができ、始めて政策と文化の融合がなされるのではなかろうか。」とする。私はこれより、複合的な視点の重要性を再認識し、現在における私なりの総合政策の視点を定義付けた。そして今回は税制についての論文であるのでそれに関係させながら、説明したい。既存の個々の学問、例えば財政学、公共選択、経済学などを用いて一つの視点から税制という現実問題を眺めた場合、その見える範囲は異なってくる。それぞれが見えない部分が生じてくるため、個々にみ観ていけば、全体を把握することは難しい。そこで複眼的にみていくことが必要なのである。つまり、例えば、公共選択の視点と財政学の視点を併せてそこから現実問題を眺めるといようにである。さて、そこからその視線が机上の学問とならないように常に現実問題に焦点を合わせる必要がある。そして、その問題解決方法の探究や政策提言を行うという一連の行動自体を私は総合政策と定義したい。その（問題解決方法探究の）過程の中に例えば、既存の個々の学問の視点を重ねあわせて現実問題を眺め、その問題解決方法の探究や政策提言を作り出すということや、その現実問題の背景にある文化や歴史、宗教そして地理的要因を知らなければならないのであり、そこから「政策と文化の視点」が必要となってくると考えられる。こうした前提をこの論文において使う総合政策の視点にしたいと思う。

### 3、日本の現行租税体系の検討

では、本論の税制の検討に入っていきたいと思う。新しい税制案を考えるには、やはり現行制度を知り、その問題点を知らなければならない。そこで本章では、現行租税制度を確認し、その問題点を明らかにしてみたい。また、この論文においてこれより主として論じていくのは、「消費税」である。それに加えて「負の人頭税を併用した累進消費税」の導入の際には、所得税のあり方についても考える必要がある。そのため、本章で「消費税」と「所得税」を主とした問題点についても講じてみたい。

#### 3.1 現行租税制度の分類

現行租税制度の主たる国の租税は所得税、法人税、そして消費税や酒税などが挙げられる。また、地方公共団体の租税は住民税、固定資産税、事業税、たばこ消費税、軽油引取税な

どが挙げられる。これを古田(1990:1)<sup>3</sup>の分類を基に分類を試みよう。例えば上記のような国税、地方税という分類がある。その他には、(1)直接税と間接税、(2)収得税、収有税、消費税という分類、また(3)単税制度と複税制度、そして(4)基幹税と補完税という分類がある。よく耳にするのは(1)の直接税と間接税の分類ではなかろうか。では、直接税と間接税について少々触れておくと、直接税は財政当局がその税金を負担させようと思う人から直接取りたてる税金で、間接税は財政当局が納税者以外の人に、税負担が転嫁されることを期待して課すところの税金である。すなわち、直接税は納税者＝担税者であるが、間接税は納税者≠担税者であることが、財政当局により期待されているのである。そして、現在の税制改革の焦点のひとつに「所得・消費・資産のバランス」を均衡させるバランス論に基づいた直間比率是正の論議がある。

### 3.2 消費税の是非

消費税を正当化する理由は何なのだろうか。これを加藤(1994:12)<sup>4</sup>の言葉を借りれば、「消費税は、消費に直接課税する支出税ではなく事業者の付加価値税であって、転嫁されて消費課税となっている。つまり課税ポイントと税負担の帰着ポイントが混同されやすい。そこで消費の背後にある担税力に着目して課税する場合、低所得者のように担税力のない者はどうするかということになるが、生涯所得からみるライフサイクルを考えれば消費は生涯を通じて平準化していること、そして政府の提供する便益を享受することでは負担は公平であるべきだという根拠によって、消費税は正当化されているのである。」と言える。つまり、主に生活必需品などの基本的な消費は、所得に関係なく誰もが生涯を通じて同じであるということが考えられ、租税の3原則である「公平・中立・簡素」の「公平」は十分に果たしていると言えよう。ただ、あまりにも租税の負担が重くなるような租税体系であるならば、消費税は多大な超過負担を引き起こし、「中立」の原則は果たせなくなる。

また、消費税の問題点として「益税」の問題と「逆進性」の問題が挙げられる。すなわち、事業者は消費税の負担者ではなく、徴収した税額を消費者に変わって納付する納税業者である。であるから、事業者の免税は本来好ましいものではない。しかし、実際には納税事務の費用や税務行政の手間を考慮して、ごく零細な事業者を免税とするのはやむをえないということより例外的な特別処置として行っている。この対象が非課税事業者であるのだが、本来ならば、これらの事業者はその商品においても非課税にするべきであろうが、消費税を上乗せした価格で販売するために、消費税分の利益を非課税事業者は享受できる。これが益税で、貝塚・宮島(1994:11)<sup>5</sup>によると、「免税事業者の割合からみても、国際比

<sup>3</sup> 古田精司(1990)『リーディング・やさしい財政学』中央経済社(pp100~104)

<sup>4</sup> 加藤寛・横山彰(1994)『税制と税政-改革かくあるべし-』読売新聞社(pp116)

<sup>5</sup> 貝塚啓明・宮島洋(1994)『財政学』財団法人放送大学教育振興会(pp110)

較からみても明らかに高すぎる。」のである。また、逆進性については、横山（1994:11）<sup>6</sup>の定義を参考にすると、消費税においては「所得に占める税額の割合が、所得とともにどう変化するかに基づく定義における逆進で、すなわちこの割合が所得とともに低くなる。」ということである、つまり、いかに生涯消費は平準化されるからと言っても、所得と一時点で比較した場合、どうしても所得格差における不公平が起こってしまうということは避けられないのである。

### 3.3 所得税の是非

では、所得税の問題点についてはどうであろうか。哲学的な問題点は6章に譲るとして、私は「包括的所得税」という体系に問題があると考えます。つまりこの包括的所得税は個人の全てもしくはほとんどの収入に課税する。また、収入のない妻・子供・高齢者が家族として同居している場合は控除となる。これらの計算は（私も高校時代に計算事務の時間に珠算を用いて演習したが、）複雑で、一般の税務・会計の知識がほとんどない個人事業者にとっては、困難である。このために税務署員の数を増やすなどの処置が取られれば、コストが高くなるであろうし、また税務当局の査察が緩慢となれば、脱税が誘因される。このような事態が起これば、「簡素」や「公平」の原則から外れることもありえよう。しかし、現代では所得税こそが税制の中心となるべきであるとされているからには、大きなメリットが存在する。古田（1990:1）<sup>7</sup>は、次のように述べている。

- (1) 所得税は十分な税収を確保することができ、しかも市場の価格機構をつうずる資産配分に対して比較的中立的でありえます。
- (2) 累進税率と控除とによる所得税の税負担配分が公平である。しかも税負担の転嫁がほとんどないので最終的負担が明確であり、それゆえ所得平準化効果が確実です。
- (3) 所得税の税収の所得弾力性が高度であるため、ビルトイン・スタビライザー（自動安定化装置）としての安定化機能が強く、経済安定化に貢献するところが大きい。また弾力性が高いため、国全体の貯蓄率を高め、経済成長を促進する効果もあります。

以上、古田精司（1990）『リーディング・やさしい財政学』中央経済社（pp141～142）よりこれらが、所得税を正当化する根拠である。しかし、この裏にはコスト問題、個人のプライバシーの問題などを抱えていることも忘れてはならない。

## 4、税制の旧パラダイム

---

<sup>6</sup> 加藤寛・横山彰（1994）『税制と税政 - 改革かくあるべし - 』読売新聞社（pp217）

<sup>7</sup> 古田精司（1990）『リーディング・やさしい財政学』中央経済社（pp141～142）

さて、4章においては現在までにいかなる租税理論が論議されてきたかということを知るために、税制の旧パラダイムについて確認したい。

## 4.1 包括的所得税

この旧パラダイムは先述している伝統的な課税原則である「公平・中立・簡素」に基づいて考えられている「望ましい税制」である。その「望ましい税制」とは包括的所得税、支出税、最適課税である。

包括的所得税とは前章でも述べたように全ての個人の収入（包括的所得）に課税される。つまり、

$$\begin{aligned} \text{包括的所得} &= \text{労働所得} + \text{資産所得（キャピタル・ゲインを含む）} + \text{移転所得} \\ &+ \text{その他の所得} \end{aligned}$$

と表せる。この包括的所得税を正当化する理由には、すべての所得に課税するために、例えば、専ら労働による所得に頼る人と労働はほどほどで、所有の土地売買、有価証券の売買などより所得を生み出す人がいたとして、単なる労働所得税ならば、前者が不利になり、資産所得税や移転所得税ならば、後者が不利になる。これらの不利を失くす、つまり「公平」にしようということより包括的所得を課税するものと考えられる。また、累進制度を導入することにより所得格差の不平等をも「公平」にすることも可能であるかもしれない。つまり、課税基準において公平性を保とうというのが、この包括的所得税であると言える。

## 4.2 支出税

次にもうひとつの公平課税の考え方である支出税についてみてみよう。消費税と支出税との違いは、消費税が消費に比例して、最終的に消費者に転嫁される間接税であるのに対して、支出税は個人の消費を課税ベースとした累進税率構造を持つ直接税である。支持者たちは、経済力を所得よりむしろ消費でみるべきであると言う。それは、所得は社会に対する貢献に対する報酬であって、消費はその貢献を享受するものである。よって、その享受した度合いを人々の経済力の尺度としては望ましいという考え方である。また、横山（1994:12）<sup>8</sup>では、

包括的所得税には

---

<sup>8</sup> 加藤寛・横山彰（1994）『税制と税政 - 改革かくあるべし - 』読売新聞社（pp192～193）

包括的所得は、経済力を一定期間ごとに測るので、生涯を通じた経済力を反映しない。貯蓄について二重課税がなされる。

未実現のキャピタル・ゲインや自分自身が生産し消費するいわゆる帰属所得などを実際の課税ベースに算入することが困難である。

インフレ調整が困難である。

という問題があるが、支出税ではこれらの問題はほとんど生じない。

と説明している。

以上の二つの課税論はいずれも公平性に基いている。私が考えるには、公平性という点においてはどちらとも望ましいと言えるかもしれないが、ただ税制度としてはどちらも望ましいとは思えない。それは、包括的所得税についてはその計算の複雑性については前章において既に述べた。また、支出税においても、Kaldor の提案した古典的支出税における課税ベースは、キャッシュ・フロー、つまり資金流入合計額から非消費的な資金流出額を控除して算定される。また、前納型支出税では課税ベースの計算でキャッシュ・フローにおける資金の流出・流入に関係しない（非登録）資産・負債を定め、その資産・負債に係る取引は課税ベースから控除する方式であり、いずれもその算出は複雑で困難なものであることが考えられる。また、支出税においては源泉徴収のようなコストを低減させる方式が見当たらないため、簡素原則より外れるのではないか。また、コストをどこから支払うかと言えば、やはり税金からである。すなわち、徴税のための徴税が必要となり、二重の負担を納税者が負うことになるのである。

### 4.3 最適課税論

また、中立性に基いた課税論に最適課税論があり、その理論の主たるものはラムゼイ・ルール（逆弾力性の命題）であると言える。簡単にラムゼイ・ルールについて確認したい。ラムゼイ・ルールは例えば、パンとダイヤモンドがあるとしてどちらに重く課税するかと言えば、パンに重く課税するという理論である。つまり、最適消費税体系においては、各財の需要が相互に独立である場合、各財に対して個別の税率は、自己価格弾力性に逆比例するように決定されなければならない。そして、逆弾力性の命題では価格に対して非弾力的な財に対して、より高い税率をかけるべきであることを主張している。

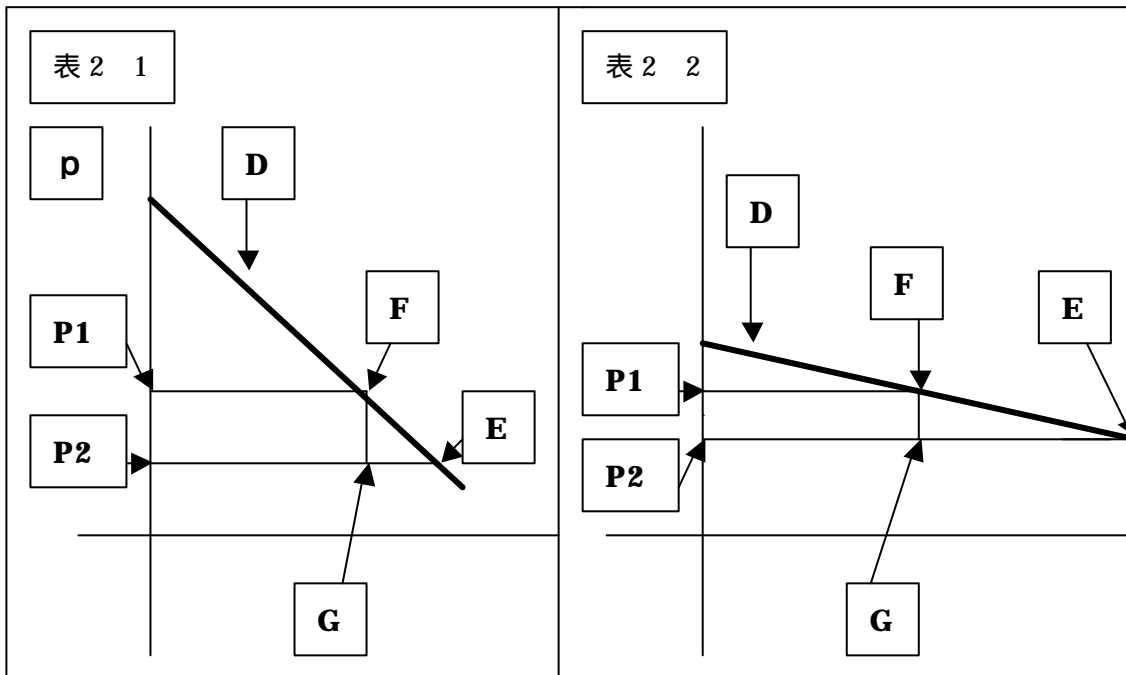
図表 2<sup>9</sup>の 1 は非弾力的な需要曲線で 2 は弾力的な需要曲線である。そして、それぞれ GEF は超過負担を示している。さて、表 2 からわかるように、非弾力的な消費財の方が、超過負担は小さくなる。つまり、非弾力的な財ほど、課税しても、超過負担はそれほど大きくなるので、高い税率をかけても、資源配分の非効率性は、あまり生じない、という理論で、非弾力的な消費財が例の中ではパンで、弾力的な消費財がダイヤモンドであり、

---

<sup>9</sup> 井堀利宏（1990）『財政学』新正社（pp120、図 8.6）

逆弾力性の命題からはパンに重く課税した方が良いということである。

図表 2 弾力性の違いによる超過負担の比較



出典:井堀 (1990)

さて、ここで基準となっている「超過負担」とは何なのかということを確認したい。これに関しては、古田 (1990:1)<sup>10</sup>がもっともわかりやすい例である。西欧では18世紀頃、窓税が広く行われていた。窓が大きければそれだけ、また窓の数が多ければそれだけ、税負担が増える仕組みである。であるから、当時は徴税使が来ると窓をふさぎ、行ってしまおうとまた開けるのが普通であった。けれども調査がきびしくなると、結局、窓を全部ふさいでしまう住民がでてきた。家の中は一日中真っ暗で不便な生活が「課税の超過負担」に相当する。また住民に超過負担は残ったけれど、政府には税収がゼロでしかない点が注目すべき点である。

また、伝統的な課税原則である「公平・中立・簡素」の「中立」の原則はまさにこの「超過負担」を最小にすべきであるというものである。つまり、中立原則においては、民間経済を攪乱しない税が望ましいとされ、税金を課すことで民間の経済活動に歪みを生じさせない、変化をもたさないような税が望ましいとされるのである。さて、他に超過負担を起こさない中立的な税の方法には何があるかと言えば、古田 (1990:1) では「すべての財・

<sup>10</sup> 古田精司 (1990) 『リーディング・やさしい財政学』中央経済社 (pp124~125)

サービスに平等に課税。例えば非課税品目のない付加価値税」や「人頭税」を挙げている。

私はこのラムゼイ・ルール（逆弾力性の命題）による最適課税論は、中立性においてはその伝統的な原則には従っているが、公平性という点でその正当性は疑わしい。なぜならば、公平性の観点から言えば、非弾力的消費に課税を重くすることは、低所得者の課税ベースに占める税額が大きくなるため、逆進するからである。これは公平性の観点からすれば、避けなければならないことである。また、次章で触れる公共選択の考え方からも最適課税論は否定される。

## 5、公共選択論

この論文において前章までは、社会に参加する一主体として、主に財政学という窓から現行租税制度やこれまでの課税論を確認し、また問題点を指摘してきた。本章では視点を換え、この論文の主たる考え方となるべき公共選択論について確認し、また公共選択論からどのような租税研究がなされてきたかを Buchanan and Brennan の研究を頼りに確認し、後の政策提言の土台を構築したい。

### 5.1 公共選択論の考え方

公共選択論とは何かということ横山（1995:1）<sup>11</sup>では、「公共選択論とはアメリカの J.M.Buchanan と G.Tullock を中心とした政治経済学で、各個人が 1 人として数えられる民主主義において、その成員すべてにかかわる集合的意思決定の過程を分析する経済学である。社会の成員すべてにかかわる集合的意思決定過程は、伝統的政治学が分析対象としてきた政治過程に他ならない。それゆえ、公共選択論は政治過程を分析する経済学である。

なぜ公共選択論が政治学ではなく経済学かということ、その分析方法が経済学的であるからである。すなわち公共選択は、利己的かつ合理的に自己利益の最大化を図る行動主体を前提とする経済学的分析方法（方法論的個人主義＝すべての社会的経済現象を個々人の意識的合理的行動のあいまった結果と認識し、個々人の行動仮説から経済現象を説明しようとする考え方で、広い意味での功利主義的原子論として理解されているもの）を採用している。伝統的政治学では、こうした私益を追求する行動主体を想定しておらず、政治過程で市民・政治家・官僚は公益を追求すべくいかに行動すべきかをもっぱら研究してきた。つまり、分析対象は同じ政治過程だとしても、分析方法では伝統的政治学が公益説をとるのに対し公共選択論は伝統的経済学と同じく私益説をとる点に大きな差異がある。」つまり、

---

<sup>11</sup> 横山彰（1995）『財政の公共選択分析』東洋経済新報社

政府は善人な支配者ではなく、リバイアサンのような暴君にもなりかねないことを指摘している。この政治家が私益追求のために動くことは、現在ならば暗黙的に知られていることであるし、また選挙に勝つために政治家なり政党は政策を立案するという事はダウズの古典においても指摘されている。公共選択論は現代社会をみるに適した視点であろう。

また、公共選択論では、「立憲段階では、各個人は、いわゆる Rawls (1971) の「無知のヴェール」に包まれており、立憲後における集合的意思決定の対象となるものについては知っているものの、そのとき置かれるであろう自分自身の立場については知っておらず不確定の状態にあると想定されている。そうした状況下で、個々人はいかに行動し社会の基本ルール、ないし基本法に合意するかを、公共選択論は明らかにする。Buchanan and Tullock (1962) によれば、立憲段階における個々人は将来の自分自身の立場が不確定であるがゆえに、各人があたかも代表的個人であるかのような立場に置かれ、自己利益の最大化を図ることで社会にとって最善の基本ルールを全員一致で選択することになる。なぜ全員一致かという、そうした基本ルールに関する合意が達成されなければ、構成員の相互利益のための共同体としての社会の存在自体が不安定になるからである。基本ルールによって、個人の権利・義務が確立し、また集合的意思決定の決定ルールが決まる。」(横山 (1995) より一部要約) という指摘がある。

## 5.2 公共選択論からの政府活動

では、実際に政府活動（もしくは政治家行動）について公共選択論を用いて観てみよう。世界恐慌後各国政府はケインズ経済政策を信頼し、その理念を基に経済政策を立案・実施してきた。国債発行や公共投資の拡大などによる政府の市場への積極的介入をケインズ経済政策のひとつと観るならば、日本も例外ではないだろう。ケインズ経済政策の最大のポイントは拡張的財政政策と緊縮的財政政策とを好況時と不況時において使い分けるという理論であろう。つまり、不況時にあっては、「減税」と「公共投資の拡大」を中心とした拡張的財政政策によって、景気を刺激し、そして好転させる。また、好況時はインフレや爆発的な好況を防ぐため、「増税」と「公共投資の縮小」を柱にした緊縮的財政政策を行う。しかし、公共選択の窓からこれを眺めれば、この使い分けは不可能である。つまり、政治家は選挙に勝つためには有権者の支持を得なければならない。そのためには有権者の好む政策を打ち出す必要がある。そこで、拡張的財政政策ばかりを実施し、有権者が嫌う緊縮的財政政策を打ち出すことはできない。という指摘が公共選択論からは可能である。現実的にもこの通りであり、そのために莫大な赤字が累積し、現在のような財政危機状況が生じている。このような点から公共選択論は現実問題を考えるには適した視点であると考えられる。

## 5.3 公共選択論からの租税研究

次に公共選択によってこれまでどのような租税研究がなされてきたかについて確認してみよう。Buchanan and Brennan では、リヴァイアサン政府を想定し、最適課税理論（主にラムゼイ・ルール）についての指摘であるが、最適課税理論は、税逃れができないような課税ベースを政府に教えているつまりリヴァイアサン政府にもっとも税収をあげやすい税はどのような税かを教えているという指摘されている。そこで、暴君となりうるリヴァイアサン政府をつなぐための鎖としての役割を税制に期待して、政府の課税権に対して基本法で制限を課そうとする考え方である。

また立憲的合意に基づき、次のような立憲的租税ルールが導き出されるとした。

課税ベースは、より包括的でない課税ベースが望ましい。

逆進的な税率表による課税は、他の税率構造に比べ最大税収をもたらさないので望ましくない。また比例税率よりも比例累進税率（限界税率が課税ベースと比例的関係にある税率構造）や累退型累進税率（最初の一定範囲の課税ベースを完全に免税とする一律免税、つまり課税最低限を持つ均一比例税率との組み合わせ）の方が望ましい。

最適消費課税のラムゼイ・ルールは最大税収を政府に許すもので望ましくなく、均一税率の物品税が望ましい。

単一期間から多期間に分析を広げるならば、資本課税と公債発行を厳しく制限することが望ましい。

こうした税収規模の制限だけでなく、さらに税収の用途に関する立憲的制限も設計される。つまり、有権者が望む公共サービスを供給すれば税収を拡大できるようなルールを、立憲段階で設計すればよい。したがって、

個々の公共サービスごとに、それと強い補完関係を持ち、その供給をまかなうに足る課税ベースを持つ目的税体系を選ぶことが望ましい。

そして Buchanan and Brennan は、「租税ルールは、人々がそのもとで適切な行動調整を行うことを予想しうる準恒久的な一連の取り決めとして考察し分析し議論すべきである」と述べ、税制は立憲的視点から検討すべきであると結論付けている。

横山（1994:12）<sup>12</sup>より

こうして、Buchanan and Brennan は立憲的合意からして、政府の入手しうる最大税収を最小とするものが望ましい税制となる。

## 6、租税に関する様々な考え方

ここでは、租税に関する哲学的な考え方を明らかにし、哲学的な観点から望ましい税制と

---

<sup>12</sup> 加藤寛・横山彰（1994）『税制と税政 - 改革かくあるべし - 』読売新聞社（pp201～203）

は何かということを考えてみたい。

## 6.1 利益説と能力説

さて、租税に関する哲学的な考え方において、どのような租税が望ましいかを考える時に、利益説と能力説との比較によって公平な税について考えられる。では、この二つの説についての例え話をみていただきたい。

例えば、租税を公共サービスに対する支出であると考えてみよう。ある村で橋を建設した。銀行からお金を借りてその建設費を支払うことにした。そして、橋は完成したが、それによって生まれた借金を返済する方法に住民は悩んでいた。そこで、村の若い者が寄り合いを開いた。太郎は「橋を使った回数で集めよう。」と、提案した。次郎は「村の者、一人につきその者のもうけ一年分の一割を集めよう。」と提案した。どちらの提案が公平であると言えるのだろうか。この場合、太郎案が利益説で次郎案が能力説である。

太郎案（利益説）

もし、交通料のように利用するたびに一定額を集めたらどうなるか。

- 1、利用頻度による不平等は解消することができるだろう。
- 2、もうけに閉める割合について格差が生まれてしまう。

次郎案（能力説）

もし、村人のもうけの一割を集めたとしたら、以下のことが考えられる。

- 1、ある人は毎日その橋を使うが、もう一人の人は月に一度しか利用しない。利用回数に格差があるのに、みんなが一割ずつ取られてしまったら、不公平ではないか。
- 2、毎日橋を使って商売しているのに、あまりお金を払いたくないから、もうけを少な目に申告する。このように所得隠しによるフリーライダーと誠実に支払う人との格差は不平等に当たらないか。また、犯罪を生み出す要因とはならないだろうか。

と、言うようなデメリットが発生する可能性がある。

また、

### （1）利益説の特徴

ギブ・アンド・テイクという意味で「公正」であるという理由で、支持されやすい。税負担と政府支出水準とが同時決定できる（ここでは均衡予算が仮定されている）。下水道財政のように誰がどれだけ負担するかといった受益者負担の問題に適用できる。

道路利用税としてのガソリン税は、ガソリン消費が道路利用度の客観的で近似的な尺度として利益説が活用されている。

### （2）利益説の問題点

税金により提供される純粋公共財はその便益が拡散されるため、利益に応じて税負担をかけようにも実際には配分のしようがない。

社会保障のための移転支出による所得再分配はギブ・アンド・テイクではないから、その点でも利益説は分配問題には無力である。

利益説に基づけば、税負担 = 政府支出という均衡予算となるため、経済の安定と成長を促進するフィスカル・ポリシーの政策をとることができない。

### ( 3 ) 能力説の特徴

政府支出と個々の税負担との同時決定を否定し、支出と税負担を別個の問題として扱う。

単年度の必要政府支出額をまず決定し、次にそれを賄うために十分な税収入額を決める。

税収入額の決定は、政府支出がもたらす便益に応じてではなく、各人の担税能力に応じて行われる。

### ( 4 ) 能力説の問題点

政策当局にフィスカル・ポリシーの考え方が受け入れられるようになると、政策当局は必要税収額だけ求めて税負担の配分を決定することはありえなくなった。

新厚生経済学が登場するとともに、個人間の効用（能力）比較可能性は否定され、同時に効用の基数性（加減乗除ができる性質）や測定の可能性も否定され、そのうえ、すべての個人の所得の限界効用が等しいという仮定も否定された。そのため、能力説は土台から掘り崩されてしまった。

能力説は金持ちに税負担を多く求めがちであるが、そうなると勤労意欲・投資意欲を阻害し、長期的にはかえって国民所得の減少をまたらしやすい。

以上、古田精司（1990）『リーディング・やさしい財政学』中央経済社（pp121～124）よりこれより私はギブ・アンド・テイクという「公正さ」からの公平こそ、公共サービスの支払いという意味の租税では適すると考え、租税の土台は利益説に基づくべきであると考え

## 6.2 所得と消費

では次に所得と消費どちらに課税するのが良いのかという価値判断について考えてみたい。私は、所得に課税ベースを置くよりも、消費に置くほうが望ましいと思う。その理由は、「所得は、労働などで何かしらの社会的価値を生産した報酬である」と考える。つまり、その社会的貢献による報酬に税をかけることは、言わば罰に等しいのではないか。それとは異なり消費は、その社会的貢献により生まれた価値を搾取するのに等しいのであるから、

これに税をかけることは望ましい。」例を使って簡単にすれば、「所得は、りんごの木を育て、果実を作り出し、それを社会に提供したことに対する報酬であると考えられる。しかし、消費とはその果実を食べてしまうことと同じである。このとき、社会に対する貢献というものはりんごで、それを作った人に多くの税金がかけられるか、それとも食べた人にかけられるかというときに食べてしまった人に多くかけられるべきである」と、考えるからである。また、現実の例でも累進所得税の弱点を示している。

ミルトン・フリードマンが、『ニュース・ウィーク』(1976年11月8日号)に次のような趣旨のエッセイを書いている。

ロンドンに行って目につくのは、ロールス・ロイスがやたらと走っていることである。それが、高価なことにもびっくりする。10年使用した中古車でも900万円以上する。

イギリス病にあえいでいるというのに、この贅沢ぶりは一体どういうことなのか。また、平等主義的なイギリスの税制、つまり、金持ちから重税をとる税制の下で、こんな贅沢がどうしてできるのか。

中略

イギリスでは財産所得に対しては、最高98パーセントというべらぼうな高率の税金がかかる。そこで、ある金持のイギリス人が、たとえば1,500万円をどう使うかという時に、二つの道がある。

一つは、国債か株式に投資することである。かりに、利回りが15パーセントだとして、225万円の現金所得が得られる。これに98パーセントの税金がかかると、手もとには4万5千円しか残らない。年々4万5千円はいつてきたところで、何が買えるだろうか。しかも、世界有数のインフレで、貨幣価値はどんどん下がっていく。

ところでもう一つの道は、1,500万円を投じてロールス・ロイスを買うことである。かなりりっぱな中古車を買える。1,500万円を投資すれば、わずか4万5千円の所得しかなかったはずであるが、これを諦めたことによってロールス・ロイスをのりまわすという贅沢を味わうことができるのである。この贅沢には税金がかからない。どちらが得か、考えてみるまでもないであろう。

ロールス・ロイスに乗っているある紳士の話では、この車は20年前に8千ポンドで買ったが、今売れば1万ポンドだという。20年間も乗り回して得た満足を考えると、8千ポンドを株に投資して、配当のほとんどを税金にもっていかれるよりははるかに得である。そして、何よりもこの満足には税金がかからないのである。個人だけではなく、法人企業も同じことを考えるので、さかんにロールス・ロイスを使っている。

こうして、極端な累進的重税の下では、贅沢が「タックス・シェルター」(税金逃れ)となる。人々は、現金の形で収益を生むものには投資せず、無税で満足を

生む贅沢に、金を使う。生産性を上げる設備投資は困難になる。

竹内靖雄（1997）『賢者と愚者の経済学』p46 - p48より一部抜粋

これらのことから必ずしも所得税は悪であるとは、言えないが以上のような考え方・実例を踏まえて税制について考える必要はあると言える。

## 7、ゲーム理論からの考察

この章ではゲーム理論を使いながら、税制について考えてみたい。

### 行列1

#### 囚人のジレンマとしての租税活動

		B	
		支払う	支払わない
A	支払う	1- (10,9)	4- (7,11)
	支払わない	2- (12,6)	3- (8,8)

### 行列2

#### チキンゲームとしての租税活動

		B	
		支払う	支払わない
A	支払う	1 (3,3)	4 (2,3.5)
	支払わない	2 (3.5,2)	3 (1,1)

### 7.1 囚人のジレンマ

例えば、租税は社会保障などの政府の公共サービスを受けるために支払い、能力説に基づいている。そして、脱税を取り締まるルールは存在しないで、政府の徴税権も弱いものと仮定する。また、公共サービスを行うとき、租税では賄えない不足分は公債等を発行して補うという前提を決めておく。その時の人々の行動を行列であらわすと、行列1のようになる。

行列1（各枠において、Aの配分は左の数値、Bのそれは右の数値で示されている）より、両者が税金を支払えば、状態はよりよくなる。しかし、各自は、自分だけ税金を支払わなければ、なおいっそう状態は良くなるのである（枠2と4）。これより行列1において、支払わないが両方のプレイヤーにとって支配戦略となる。それは、他方のプレイヤーがいかなる戦略を選択しようとも、選択者は「支払わない」という戦略から他のいかなる戦略よりも高い利得を得られる。つまり「支払わない」という戦略はすべての他の戦略を支配しているからである。よって、各人は税金を支払わないで、公共サービスをただ乗りするフリーライダーという立場を取るであろう。

しかし、誰もが同じようなことを考えることを忘れてはならない。政府の徴税権も弱く、ルールも存在しないような無政府状態の下では、両者が独自に戦略を選択すれば両者が支配戦略を選択し、枠 3 の結果が生じると予測できる。その結果は行列を観ればわかるように最悪ではないけれど、支払う方が良い効用を得られるのである。

では、枠 3 から枠 1 へパレートの移動をして、パレート改善をするにはどのようにすればよいのであろうか。例えば、政府の徴税権を強くすることが考えられる。ただ、公共選択論の見地からみれば、政府はリヴァイアサン政府であることを想定しているのだから、あまりにも強い徴税権を政府に与えるのは危険すぎるであろう。また一方では、脱税についての法律を制定して、厳しく取り締まるということであろう。しかし、これは警察権の拡大を意味し、あまりにも人々を信頼せず、また政府を信頼しすぎているために、良い方法とはいえない。のではなかろうか。それでは、どのような方法があるのかということを検討する前にもうひとつの行列をみてみたい。

## 7.2 チキンゲーム

行列 2 はチキンゲームを仮定して作られている。囚人のジレンマは、公共財が生み出す状況の特徴として、しばしば使われる。しかし公共財供給の技術は、他の種類の戦略的相互作用を発生させるのである。行列 1 の囚人のジレンマの時は、両者が税金を支払わなくとも、利得を得られた。これを、例えば政府は税金が集まらなかったときは、公債を発行するなどの方法で、公共サービスを維持すると仮定されていた。行列 2 においてはここでは税金が集まらなければ、その分、公共サービスを縮小させると考える。つまり、完全に公共サービスは税金によって賄われると仮定したい。ただ、警察などの非排除性の特色も持っているような純公共財は、政府の義務として行うという前提も加えておきたい。その時、各自とも公共サービスの費用を一人で負担しようとしてもそれ以上の利得が得られるならば、公共サービスがあることにより効用水準は、公共サービスがない場合より高い。この仮定は、もし各自が公共サービスの費用の半分だけ負担しなければならないならば、両者の効用水準がなおいっそう高くなることを保証する（枠 1）。もちろん各自は、自分が税金を支払わないで、公共サービスが受けられるのであれば、さらに効用は高くなる（枠 2, 4）。

チキンゲームは、誰も税金を支払わない時の結果（枠 3）は、両者が支払う場合（枠 1）に対しパレート劣位であり均衡ではないので、囚人のジレンマとは異なる。各個人は、たとえ自分で公共サービスに必要な全費用分の税金を支払わなくても状態はよくなるので、場合次第では、枠 3 に留まるより喜んで枠 2 または 4 へ移るであろう。チキンゲームにおいて、行側のプレイヤー A は、利得より枠を  $2 > 1 > 4 > 3 >$  と順序づける。一方囚人のジレンマでは、 $2 > 1 > 3 > 4$  と順位づけられる。両方のプレイヤーにとって、最後の二つの枠が入れ替わっているので、均衡がシフトする。

### 7.3 ゲーム理論からの結論

さてでは、両者が支払うにはいかにすべきかを考えてみよう。以上の囚人のジレンマやチキンゲームの行列から考察してパレート改善を行う方法は 3 つあるだろう。ひとつは、チキンゲームからの考察として、政府は納税額以上の利得を得られる公共サービスを保証するということである。これは、行列 2 が表していることであるが、例えば納税額以上の利得が得られれば、支払う方が有益であるので、自ら進んで、納税を行うであろう。次に、囚人のジレンマよりこの支払わないという行動自体を凍結してしまうことにある。つまり、所得税であるから、脱税をし、フリーライダーとなる機会を与えてしまうため、これらの機会を与えぬように消費税主体の税制に転換すべきなのではなかろうか。政府による徴税権の拡大となるのではないかという危惧も生まれるであろうが、確かにラムゼイ・ルール（逆弾力性の命題）のような最適課税論ならば、リヴァイアサン政府に税逃れができないような課税ベースを政府に教えているかもしれないが、納税の義務による公平性を問うのであるならば、少々の犠牲は仕方がないのではないか。そして、最適な手段は、両者が暗黙または公式に脱税をしないことに合意をし、その合意を実施する費用が、その合意の実施から彼らが手に入れる利得よりも少ないならば、枠 3 よりも枠 1 がよくなり、枠 3 から抜け出すパレートの移動を行う。このような移動をすることに関する合意は、所有権と各個人の行動に関する制約を確立する立憲契約の一形態である。これらの権利が存在することは、自発的交換のシステムを形成する立憲後契約を作るために必要な前提条件である。集合的選択の問題は、ホップス流の無政府状態からの脱却によって発生し、認識可能なグループや共同体が存在することと密接に関係している。よって、私は両者の暗黙または公式の合意を立憲的に作り出すことがパレート改善の最適な方法であると考え。つまり、政府の徴税権を拡大や規制の強化という手法ではなく、納税者がよりよい公共サービスを受けるために自発的に納税するような、強制から納税の自主性というような概念へ転換させられるようなルールの構築が必要である。

## 8、「負の人頭税を併用した累進消費税」

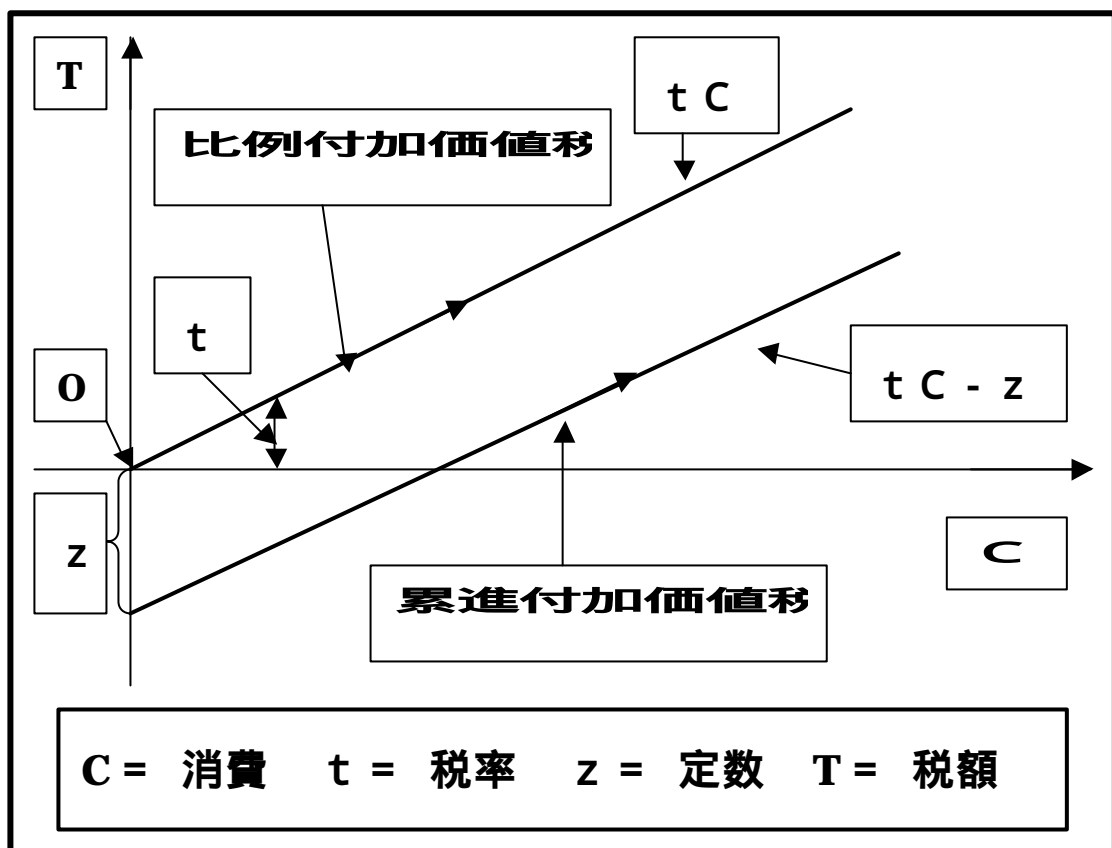
この章では、横山（1994:3）<sup>13</sup>の「負の人頭税を併用した累進消費税」または「累進 VAT（Value - Added Tax）」とは、どのようなものなのかということを確認し、次章の政策提言に繋がりたいと思う。

---

<sup>13</sup> 横山彰（1994）「新しい支出税体系の検討」日本租税研究協会『租税財政論文集第 6 集』（pp18～32）

さて、累進 VAT は消費税が抱える問題点のひとつである「逆進性」を緩和させることができる。その方式は U.S. Treasury (1984, Vol. 3 Value-Added Tax) で詳しく比較検討されている。この検討によると、所得に応じて減額される形の払戻し可能な税額控除 (a refundable tax credit) が、ゼロ税率や軽減税率による逆進性緩和方式よりも望ましいとされている。払戻し可能な税額控除方式をもつ VAT を、Kuttner(1987)は累進 VAT と読んでいる。1991 年から実施されたカナダの GST は、非課税品目やゼロ税率品目の規定を持ちながらも、この方式を採用している。横山 (1994:3) における「累進 VAT」は、払戻し可能な税額控除額が全所得階級で個人あたりの均一の累進 VAT で、累進的支出税の一種として位置づけている。

図表 3 負の人頭税を併用した累進消費税



出典:加藤・横山 (1994) より

では、「負の人頭税を併用した累進付加価値税」の説明をしたいと思う。わが国の消費税の原型は、付加価値税である。しかし、現在の消費税について二つの問題点がある。それは第三章でも確認した通りに「益税」と「逆進性」である。つまり、帳簿方式や非課税品目の適用などにより、必要以上の消費者支出を生んだり、各事業者の不正な利益の計上を

与えてしまいかねない。また、低所得者の税負担が重くなるという逆進性である。さて、ここでこれらの問題点を解決することが必要になる。ここで均一税率の消費税は、遺産と移転がなければ、比例支出税であることに注目し、課税最低限のない比例支出税は、均一税率の付加価値税つまり比例付加価値税と同値であることを確認しておきたい。純粋な比例付加価値税とするためには、非課税品目の適用を外して、「益税」の問題を解消しなければならない。また、逆進性を緩和するためには、前述の通りに税額控除が最適であろう。そこで個人の基礎消費分を税額控除の対象にすれば、基礎消費部分の比例付加価値税を相殺させることができ、逆進性の問題の緩和につながるのではなかろうか。また、これにより各所得者層に公平な累進付加価値税になるというのが、この「累進消費税」である。また、この累進 VAT では、所得税体系における資産所得の捕捉の難しさや職業による所得捕捉の差などの問題も回避できるのである。この他にもこの累進 VAT の長所は、景気対策としては、税率変更をしなくとも簡単に「負の人頭税」額（ $z$ ）を調整でき、Kaldor（1955）のいう純支出効果が所得税よりも大きく効果的である。また、家族構成に対する税制の中立性を高められる。そして、法人税や所得税にかかる納税コストを削減できるなど多く考えられるのである。

## 9、政策提言 - 税制はどうあるべきか -

本章では、これまで観てきた様々な税制に関する論議や理論などを基にして、税制はどうあるべきなのかということを考えてみたい。将来の税制において、重要な点は7章で検討されたように、納税者がよりよい公共サービスを受けるために自発的に納税するようなルールの構築が必要である。

### 9.1 納税に見合う公共サービス

例えば、社会保障などの公共サービスや公共設備の拡充などであろう。また、教育事業費などを拡充するののも一つの希望であろう。しかし、現状を把握すれば決して納税に見合った歳出を政府は行っていないことがわかる。しかし、納税に見合った利得を得るために、社会保障税や福祉税などを目的税として採用すれば、財政の硬直化を引き起こす可能性が考えられるので、適当な手段とは言えない。そこで、所得税なり消費税なりの使い道が広範な税を採用することがよいであろう。しかし、所得税は3章や4章そして6章で観てきたように必ずしも適当な税であると私は思えない。また、日本の社会は高齢化社会へと向かっている。所得税という所得をベースにした税をメインタックスとして採用しつづければ、新たな問題が発生することが予測できる。すなわち、少子高齢化により、所得税の課

税対象者（所得収入者）が減少すれば、政府の徴税額もそれにともない減少するであろう。そして、政府は公共サービスを縮小しなければならなくなる。これに対して、公共サービスを縮小させないように政府が税率の引き上げなどの増税を行おうとすれば、その負担は課税対象者つまり若い世代が受けることとなる。つまり、世代間不公平が懸念されるのである。所得収入者＝納税者という図式は、所得収入者が多ければ公平に成り立つが、少子高齢化社会においては不公平を新たに生じてしまうのではなかろうか。これに対して、消費税は間接的ではあるが、消費者＝納税者であるので所得税で懸念されるような不公平は防ぐことができる。そこで、横山（1994:3）の「累進 VAT」の理論を税制に採用することを政策提言とし、これを基に私なりの提言を取り入れてみたい。

## 9.2 消費税問題の克服

では、累進 VAT の「逆進性の緩和」については先述したが、消費税のもうひとつの問題点である「益税」についての対処方法をここでは考えてみたい。3章でも述べたが、「益税」は免税事業者が存在することが大きな原因のひとつである。また、現行の日本の消費税は「帳簿控除方式の付加価値税」であり、この方式では税額が明記されていないので、税金が業者の間の取引できちんと転嫁されているかどうか、また消費者の税負担がハッキリしないのではないかという不透明な問題が生じるであろう。そこで、累進 VAT においては現在のように商品を購入するときに消費者が支払うことにかわりはないが、EC 型の「伝票方式の付加価値税」に変更し、仕送り状に税額を別記して業者にも消費者にもハッキリとわかる「ガラス張りの税制」を目指す。また、EC 型ならば、業者間においてクロス・チェック（相互確認）ができるので、脱税の予防となるであろう。

## 9.3 負の人頭税の還付手段

また、「負の人頭税」においては、どのような方式を取ればよいのであろうか。「負の人頭税」は各世帯別に還付が最適であろう。そこで、考えられる手段は 2 つある。ひとつは納税者番号制を導入するという方法である。ただ、納税者番号制には強い反対論があり、現時点において政策に取り入れることは難しい。これはプライバシーの問題や政府の課税・徴税権が強まり、納税者が政府の監視下に入り、その支配力は増大するという問題点があるからである。ではどのようにするかと言えば、例えば、住民票を使い、主管税務署

図表 4 負の人頭税の還付手段案

	交付公債方式	所得税相殺方式
情報の出所	住民票	源泉徴収票
		確定申告書
還付場所	主管税務署	企業（源泉支払い）

		時)
		主管税務署
還付方法	住民票と引き換え	源泉徴収と同時
		確定申告と同時
個人情報開示	住民票レベル	還付対象人の決定
開示の選択権	有り	無し

出典:「交付公債方式」は横山(1994)より、「所得税相殺方式」は独自のものである。

において住民票と引き換えに交付国債を発行する方法が考えられる。また、住民票の個人情報は、納税者番号制に伴う個人情報よりもプライバシーの点で開示しやすい。また、これは、還付するためのものである。個人情報の開示の選択権を納税者が有する点が、納税者番号制と異なる点である。私は納税者番号制については慎重に議論すべきという意見を持っているが、不必要な情報の開示・漏洩の危険性が考えられ、住民票を基にした還付制度も様々な問題を抱えている。

ここで、私が提案するのは「所得税相殺方式」である。累進 VAT がメイン・タックスとなっても、法人税や所得税は大幅な減税を行うが、租税制度には残るのである。そして、特に所得税における源泉徴収方式をそのまま使用し、「負の人頭税」を還付できるであろう。源泉徴収ならば、企業はあらかじめ社員の個人情報を持っている。源泉徴収計算に必要な簡単な情報で可能であれば、新たに個人情報を開示する必要はないし、政府の課税権が強まることはありえない。源泉徴収の台帳に還付額を記入する欄とその世帯の構成人数を記入する欄を設けて、税務署に報告する。つまり、本来ならば、還付によって発生する企業 税務署 納税者というお金の流れが発生しないため、短期的な移行コストは必要であるが、長期的な主管税務署に伴う窓口業務などの人件費・事務費に関わるコストを抑えられる。また、確定申告などについては所得税計算の際に扶養家族の控除欄があるので、これを活用し還付対象者を各世帯 1 人と決め、世帯控除とすればよいのではないかと。つまり、還付とは言えども、実際は世帯構成に関する情報を税務署に報告するだけの控除方式となるであろう。ただ、この「所得税相殺方式」のひとつの欠点は、所得収入を得ることができない人つまり生活保護を受けていたり、年金で生活をしている高齢者に対する「負の人頭税」の還付方法はいかにすべきかという問題がある。確かに所得がないので所得税相殺は不可能である。しかし、生活補助金や年金などの支払いは一定の個人情報を基に行われるため、新たな情報の開示の必要性はない。生活補助金や年金などの支給時に還付額を上乗せすることができれば、解決できるのではないかと。また、世帯の中で就労者が複数いる場合は、還付対象人を固定させる必要がある。この還付対象人を複数作り、還付額を増やそうとする犯罪については、現在構想中の住民票ネットワークに還付対象人を

明記するというひとつの情報だけを許せば、防げるはずである。ただ、この方式はそのまま所得税の問題点である「一般の税務・会計の知識がほとんどない個人事業者にとっては、困難である。このために税務署員の数を増やすなどなどの処置が取られれば、コストが高くなるであろうし、また税務当局の査察が緩慢となれば、脱税が誘因される。このような事態が起これば、「簡素」や「公平」の原則から外れることもありえよう。」という問題を抱えることになる。この解決方法としては、弁護士 の制度のように公認会計士もしくは税理士にも国選制度を採用して、計算の代行者もしくは監査人を依頼できるという方法が必要なのではないか。例えば、国選の会計監査人の依頼料は可能な限り安価にし、そしてその料金は国と個人の還付金から支払われる。ここで注意したいのは、この制度によって効率よく徴税でき、また納税者は公共サービスに見合う利得を得られるであろうという点である。このように政府の課税権を強まらせることなく、効率よく納税できるためには、個人と政府の間に企業や会計士などのクッションを作ることが必要なのではないか。

また、この累進 VAT には基礎的な環境税を取り込むことができるであろう。それを正当化する理由は、「商品を生産するに当たって、必ず環境に負担をかけている。そのため、それを消費するということは、環境負担からも利益を享受している」と考えられるという点である。ただ、ペンと石油製品における環境負担の度合いは異なるため、環境税全額を累進 VAT にのせるわけにはいかない。そこで、環境税の最小税額だけを累進 VAT とりわけ「負の人頭税」にのせることが、消費者の環境税負担は軽減するのではなかろうか。

最後に所得税についてであるが、先述したように税制度から無くなることはない。しかし、現行の所得税の累進率、また、資料 2 や資料 3 を観ればわかるが、日本における直間比率や所得税の構成率は高く、不公平が生じるのではないか。そして累進 VAT をメイン・タックスにするならば、所得税を大幅に抑えなければ、納税者の手元に残るお金はわずかになる。「苛政は虎よりも猛なり（礼記）」である。租税負担率を増大させない所得税・消費税バランスの均衡が重要である。

## 10、むすび

この論文において、自らも納税者となることを想定して、望ましい税制について考え、政策提言を行った。結論としては、「所得税を抑え、累進 VAT を導入せよ」という点にまとまるのであるが、そのためには様々な解決せねばならない問題がある。例えば、5 章で考えた公共選択論からの考え方で、政府の課税権を増大させてはならないということは、「負の人頭税」の還付の問題点を指摘する。そのため、私は政府と納税者との間にクッションを設けることを提案した。また、6 章の租税哲学より消費税を用いた累進 VAT の正当化する理由を見つけようとした。7 章では、納税者の行動を囚人のジレンマとチキンゲームという二つのゲームより想定し、納税することによってそれに見合う公共サービスなどの利得を得られれば、政府の課税権を強まらせなくとも徴税することを確認し、累進 VAT を採用して

も政府の課税権を拡大させなくともよいことを正当理由とすることができた。「累進 VAT が望ましい税制である」という正当理由は、公共選択論からはこれらの政府の課税権の問題を解決できるという点で言えるであろうし、また伝統的な租税原則である「公平・中立・簡素」からも支えられるであろう。こうした見地より累進 VAT を私は望ましい税制であると考えている。ただ、この研究はここで終わりではなく、この累進 VAT の正当化理由を定義できた今より始まるのであると思います、今後も続けて考えていきたい。「公平な税とは何か」そして「私たちにとって望ましい税制とは何か」という認識は個々の環境や考え方に違ってくるものである。私は累進 VAT を中心とした税制改革の論議を深化させることを提案し、また納税者がよりよい公共サービスを受けるために自発的に納税するような、強制から納税の自主性というような概念へ転換させられるようなルールの構築への転換を目指す税制こそが、「私たちにとって望ましい税制」であるということをお稿の結論としたい。

## おわりに

本稿をゼミ合宿内で報告した際にフロアーの意見・質問として有益なコメントを頂いた北浦義朗さん、池上宗信さん、また、未熟な論文に赤入れをして頂いた小泉千夏さん、高橋研司さん、加地正樹さんに感謝申し上げます。そして、報告に際して、深夜まで自分のことのようにアドバイスを与えて頂いた石川貴理さん、改訂版を作成するため、お忙しい中、私の最終稿を添削し、貴重なご意見・ご指摘を与えて頂いた永井裕美さんに感謝申し上げます。

この論文を書き上げられたのも日頃より横山ゼミの皆様より温かいご支援を頂くとともに、公私に渡ってお世話になることができたからであります。横山ゼミ3年生、4年生、そして二期生の諸先輩方にお礼申し上げます。そして、横山基礎演習のみなさんからは中間報告の時よりいろいろな参考になる意見を聞くことができ、自分にとって大きな刺激となりました。

最後にいつでも温かく見守りつづけて頂いている横山彰先生に深く御礼申し上げます。本稿は横山先生のご研究をたよりに「自分なりの net contribution」を考えてみたいということから始まった。そもそも、私が税制に興味を持ったのは、横山先生が共著でお書きになった『税制と税政』に出会ったからであるし、財政学への興味は公共選択国際大会における様々な報告を聞く機会から得たものである。常に横山先生は私たちに刺激と興味を抱く機会を与えてくださっている。感謝を表すとともに今後も温かいご指導のほどをお願い申し上げます。

また、私事で恐縮であるが、私が何も心配しないで勉強を続けられるのも父母のおかげである、この場を借りて深く感謝申し上げます。

本稿は結論を持って終了しているが、私の税制研究はここからがスタート地点であると気

を締め直して続けてまいりたいと思う。

## < 付論 1 >

累進 VAT の概要については横山(1994)<sup>14</sup>によって、数値で示されている。そこで、ここでは朝日新聞<sup>15</sup>に掲載された記事の一部を抜粋し、理解を深める参考としたい。

「人々は消費のたびに、消費額に消費税率を乗じた税金を支払う。したがって、各人が一年間に負担する消費税総額は、各人の年間消費総額に消費税率を乗じたものである。

次に、すべての人にとって必要不可欠な食費など、一定額の基礎消費支出（例えば、1996年度予算の生活扶助標準月額をもとにした一人当たり年額を基礎消費支出とすると、63・3万円）については非課税として、その消費税額分をすべての人に還付することを考えてみよう。このとき、各人の実質的な消費税額負担は、年間消費総額からこの基礎消費支出を差し引いた額に消費税率を乗じたものとなる。」

ここでは、基礎消費基準を生活扶助標準月額としているが、クロスセクション分析によるケインズ型消費関数の推計から基礎消費を求めることができることを、横山（1994）は指摘している。

また、累進 VAT の税率を求めようとすれば、平成 9 年度より消費税率は 5%に変更されている点を考慮しなければならない。

それに加えて、消費者指数に対する現行の消費税と累進 VAT と、それぞれのモデルを比較し、実証分析を行うことも今後行いたいと思っている。

---

<sup>14</sup> 横山彰（1994）、「新しい支出税体系の検討」日本租税研究協会『租税財政論文集第6集』（pp18～32）

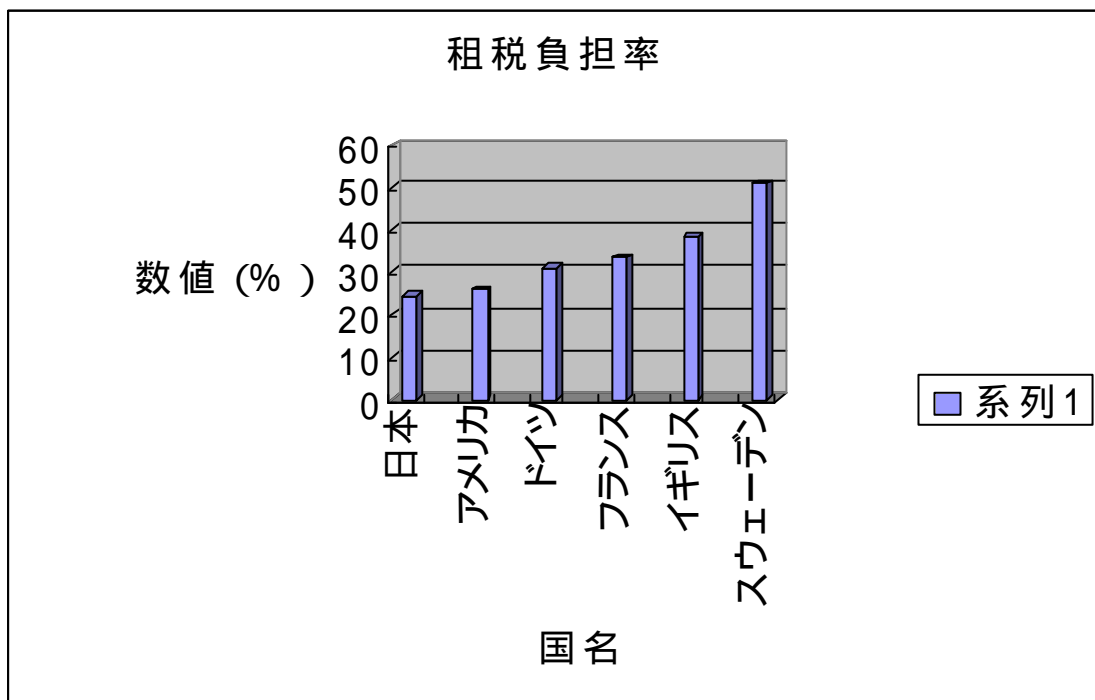
<sup>15</sup> 横山彰（1996）、「消費税から支出税に転換を」朝日新聞 1996年10月26日（夕刊）

## < 付論 2 >

図表表 5 は租税負担率を表したものである。なお、日本については、現在恒久化も検討されているので、将来的数値は大きく異なることが予想される。

「望ましい税制」を考えるならば、この租税負担率にどれだけ影響を与えないで、構成比率の再構築を行うかという問題を考慮する必要性があると言える。

図表 5 租税負担率の国際比較



出典:読売新聞 1998年4月24日付け夕刊より

### < 付論 3 >

本稿は『'97 横山基礎演習単位取得論文集』に掲載されるために、「税制の公共選択研究 - 最終稿 -」を改訂したものである。そこで、本稿に登場するいくつかの語について、簡単な説明を付け加えておきたい。

**収得税 (3.1)** ... 納税者が一定の収入を得ているという事実に基づいて課税すること。

**所有税 (3.1)** ... 納税者が一定の資産を得ているという事実に基づいて課税すること。

**単税制度 (3.1)** ... フランソワ・ケネーの「土地単税制度」によって、あらゆる税金は転嫁して結局は土地の純生産に帰着するから、土地収益に課税するのが最も能率的であるとし、土地の純生産に対する単一の税金を提唱した。ただ、この制度を用いている国はない。

**基幹税 (3.1)** ... 税体系をつくる時、大黒柱となるべき税金のこと。

**補完税 (3.1)** ... 基幹税の足りない点を補う形で税制を支える税金のこと。

**弾力性**...  $(A \text{ の変化率}) \div (B \text{ の変化率})$  のこと。B が 1% 変化したとき、その影響で A が何% 変化するかという形で、A の反応の程度を表す。

**フィスカル・ポリシー**... 財政政策のうちとくに経済安定のために用いられる財政政策のこと。

**前納型支出税**... 課税ベースの計算でキャッシュ・フローにおける資金の流出・流入に関係しない(非登録)資産・負債を定め、その資産・負債に係る取引は課税ベースから除外する。これは、ある条件下では、その課税ベースは労働所得となる。つまり、労働所得だけをとらえて累進税率を適用すれば支出税に他ならないということである。

## < 参考文献 >

- 井堀利宏（1990）,『財政学』新世社
- 井堀利宏（1995）,『財政学』岩波書店
- 大蔵省編（1997）,『財政金融統計月報』Nos,540 大蔵省印刷局
- 加藤寛・横山彰（1994）,『税制と税政 - 改革かくあるべし - 』
- 貝塚啓明・宮島洋（1995）,『財政学』財団法人放送大学教育振興会
- 竹内靖雄（1997）,『賢者と患者の経済学』ごま書房
- 田村義雄編（1997）,『図説日本の財政』東洋経済新報社
- デニス・C・ミュラー 加藤寛 監訳（1993）,『公共選択論』有斐閣
- 古田精司（1990）,『リーディングやさしい財政学』中央経済社
- ジェームス・M・ブキャナン 小畑二郎 訳（1997）,『倫理の経済学』有斐閣
- 横山彰（1994）,「新しい支出税体系の検討」日本租税研究協会『租税財政論文集第6集』  
（pp18～32）
- 横山彰（1995）,『財政の公共選択分析』東洋経済新報社
- 横山彰（1996）,「総合政策と公共選択」中央大学総合政策学部『総合政策研究創刊号』  
（pp23～37）
- 横山彰（1996）,「新しい財政制度改革の視点」『計画行政』日本計画行政学会  
（pp22～27）
- 横山彰（1996）,「消費税から支出税に転換を」朝日新聞 1996年10月26日付け（夕刊）  
読売新聞 1998年4月24日付け（夕刊）