

## 『課税の普遍性』と間接消費税

日本型「広く薄く負担」論の学史的検討

馬場 義久\*

### 要 約

1. 本稿では、竹下税制改革に際して、政府税調によって展開された消費税導入論のうち、「誰もが享受している社会共通の便益を賄うための基礎的な負担は、できる限り幅広く負担すべし」とし、「幅広い負担」に適合する租税として消費税導入を唱えた見解以下、第2見解と略称の、租税思想史上の理論的位置関係を明確にしたい。さらにこの学史的サーヴェイが提起する同見解の問題点をとりまとめたい。

2. 第2見解の意味内容は、次のように整理される。(1)まず公共支出便益の性格を全般的なものとして規定し、(2)したがって、その便益が国民の誰にでも及ぶという点に着目して、政府便益に対応する形で「幅広い」税負担を要請するという意味の「課税の普遍性」論を展開した。(3)そして、この「課税の普遍性」を満たす租税として消費税の導入を提唱したのである。

3. さて、「課税の普遍性」には学史上、次の二つの種類の考え方がある。(1)第一は、普遍性を文字通り、公共経費の便益に対応する形で規定する考え方(ホップズ)である。この理論によると、公共経費便益が国民の誰にでも及ぶ場合、(イ)国民皆負担と、(ロ)便益享受額に応じた負担の、二点が求められる。消費税もこの点から提唱された。(2)第二は、スミスにみられる考え方で、租税負担能力ある収入に対して普遍性を規定する。この考え方は、事実上、能力に応じた課税方式を含意するから、上述の(1)の(イ)、(ロ)はともに否定されることになる。したがって必需品課税を含む消費税は反対される。スミスがこの能力対応型の「課税の普遍性」論を展開したのは、(イ)彼が公共経費の便益を全般的なものとして規定し、その便益の個人帰属が不明であるため、便益に応じた課税方式の採用が不可能であると考えたこと、(ロ)公共支出便益の普遍的分布に対応して、国民に普遍的租税負担を求めると、彼の規範的な目標である「人民の富裕」を著しく阻害すると考えたからである。つまり便益対応型「普遍性」論を採用すべきでないを把握したのである。

4. さて第2見解は、基本的にホップズ型に属する。ただし、それは次の二点においてホップズの所説と異なる。(1)第一は、第2見解は公共支出便益を「社会共通の便益」、すなわち全般的便益と把握している。ホップズにおいては個別的便益と観念された。(2)第二に、第2見解においては公共経費項目の具体的な明示はされなかった。便益を生んでいる公共経費項目の明示がなかったのである。これに対しホップズは、明らかに軍事費を念頭に置いていた。以上の点から、第2見解の理論的位置は、やや抽象的な全般的便益説によ

\* 長崎大学経済学部助教授

〔付記〕 本稿は平成2年度文部省内地研究による研究成果の一部である。

るホッブズ型の「課税の普遍性」論と規定することができよう。

5. 「課税の普遍性」論に関する学史的サーヴェイからは、第2見解は次の点で問題点を含んでいると考えられる。

(1) まず第一の問題点は、第2見解が全般的便益の存在を根拠とする、便益対応型「課税の普遍性」論であるところから生ずる。さて、全般的便益という場合、(イ)便益が社会的な性格を有し、個人への帰属便益分が不明という意味と、(ロ)社会の構成員誰にでも便益が及ぶという意味がある。第2見解は、事実上(ロ)のみを重視し、(イ)を無視したといえる。第2見解は、(イ)を論拠にして便益対応型普遍性論を不可能としたスミスの見解を、どうふまえるのか鮮明にしなければならないであろう。

次に、(ロ)に着目しての第2見解の主張についても疑問が残る。スミスが(ロ)による国民皆負担方式に反対したのは、低所得者への課税が富裕を阻害する点に着目したからである。第2見解は、低所得者への消費税課税による労働供給阻害効果を軽視し、普遍的租税負担がもたらす経済的弊害に関する楽観論を基礎としていた。

(2) 第2見解の第二の問題点は、ホッブズ的アプローチをとりながら、ホッブズのように公共経費の具体的項目を明示しなかったことである。第2見解は、「誰もが享受している社会共通の便益」をもたらしている公共経費のための消費税という規定をしたが、この規定では、純公共財も準公共財も含まれてしまう。事実上「いま何のための消費税か」という点を明示しなかったことに等しい。

(3) 問題点(2)を前提とすると、第2見解は「広く厚く負担」することを要請するということになりかねない。特定の経費項目が明示されないまま、「社会共通の便益」という、誰にとっても高く評価されるべき便益規定がなされているからである。普遍的負担による経済的弊害に関する楽観論をあわせて考慮すると、第2見解は「広く厚く」に帰結しかねない。

これに対しスミスにおいては、公共経費項目の具体的指定に基づく納税目的の明確化と、租税の富裕阻害効果の解明という二点から、租税負担そのものに「歯止め」を求める理論構造であった。

## はじめに

1. 周知のように、わが国は竹下税制改革において、「広く消費一般に負担を求める」間接税、すなわち、いわゆる消費税を導入した。同税の導入にあたっては、その理由づけをめぐって種々の議論が展開された。以下われわれは、この種の議論のうち、政府税調による消費税導入論を紹介しながら、本稿で検討をくわえようとする中心的課題を、あらかじめ明確にしよう。

2. 政府税調〔1988〕は、「望ましい間接税制度」を検討するなかで、いわゆる消費税を導入

する論拠を主として次の三点に求めている。

第一は、今日、国民の間で関心が高まっているとされる水平的公平を、税制全体として実質的に確保するためである。政府税調によれば、個人所得税は所得把握の状況如何によっては「同じ額の所得であっても、税負担に差異を生ずるといふ水平的公平上の問題」を生む。これに対し「消費課税は、累進的な負担を求めにくい反面、給与所得者であれ、事業所得者であれ、所得把握の状況如何によらず、消費の大き

さに応じて比例的な負担を求めることができ、水平的公平に資する<sup>(注1)</sup>」と把握される。そこで所得捕捉に限界のある個人所得税を軽減し、消費にも応分の負担を求めるために、いわゆる消費税の導入が唱えられる。ここでの間接消費税導入の理由づけは、公共支出便益との連関なしに展開されている。すなわち、能力説的な公平概念<sup>(注2)</sup>に基づく水平的公平の確保の観点からの消費税導入論である。

第二の理由づけは、一転して公共支出の便益との対応関係に着目する議論である。政府税調によると、今日、国民の間で税のうけとめ方は変化してきていると言う。その1つは、前述した水平的公平の重視であった。もう1つの変化は、次のようなものである。「より基本的には、豊かで安全なこの我が国のような社会において、誰もが享受している社会共通の便益を賄うための基礎的な負担は、国民ができる限り幅広く公平に分かち合うことが望ましいという考え方も広まってきている<sup>(注3)</sup>。」そして、この種のうけとめ方が広まっているから、「消費を基準として広く薄く負担を求める間接税の役割について、より積極的に評価することが必要である<sup>(注4)</sup>」と述べられる。

この議論は公共支出の便益との関連で展開された間接消費税導入論であって、第一の理由づけとは相対的に区別されるべきものである。引用文中の「国民ができるかぎり幅広く公平に分かちあう」という表現の力点は、「幅広く分かちあう」におかれているのであり、その論拠として、公共支出便益を誰もが享受している事実があげられているのである。さらに、ここでの「公平」概念そのものにも利益説的なニュア

スを感じられる。

第三の理由は、現行の個別間接税制度が生みだしている弊害を是正するためである。たとえば、現行の個別間接税制度では、今日の消費の均質化・サービス化に対応できないこと、あるいは、すでに多くの国で広く消費に課税する間接税が導入されており、現行のままでは経済の国際化に対応できないこと、などが指摘された。

3. さて、本稿で検討をくわえようとするのは、上記のうち第二の理由づけについてである。従来 of 租税思想に対するこの見解の理論的位置関係を明確にして、そのうえで、この見解の消費税導入論としての問題点を整理しようと思う。

われわれがこの見解に注目するのは、それが「広く薄く負担する」という、最近の税制改革において重視される要請の「広く」の内容に、独特の意味を与えているからである。効率、簡素という基準に配慮しつつも、包括的所得なり消費なり規範的課税ベースを能力説的な公平概念にそって定義し、その規範的課税ベースに現実の課税ベースを接近させるという意味の「広く」は、諸外国の税制改革論議でも重視されたアプローチである<sup>(注5)</sup>。しかし、この見解での「広く」とは公共支出の便益との関連で提唱されており、この意味では日本独特の見解と言わなければならない。この種の見解と従来 of 租税思想とを比較し、前者の問題点を指摘することは、日本型「広く薄く負担」論の特質解明に資し無意味ではないと思われる。

なお、以下の行論では、政府税調によるこの第二の理由づけを、第2見解と略称することにした。

## ．第2見解の意味内容

本節では政府税調〔1988〕を基礎にして、その第2見解の意味内容をもう少し詳しく把握す

ることにしよう。なお、第2見解それ自体はやや抽象的な叙述に終わっているので、ここで

は、第2見解を直接述べた部分だけでなく、政府税調〔1988〕の他の部分での議論も参考にしながら、その意味内容を整理したい。

1. まず第一に、第2見解が想定している公共支出の種類とその便益の性格に関して整理しよう。この点について第2見解は、「豊かで安全な、この我が国のような社会において誰もが享受している社会共通の便益<sup>(注6)</sup>」と述べている。公共支出の種類が具体的に述べられているわけではない。しかし、「社会共通の便益」という表現から、便益については全般的便益を想定していると思われる。公共支出の便益は、便益の個人への帰属分が明確な個別的便益と、帰属分が不明な全般的便益とに区分されるが、第2見解は後者を想定しているようである。そして後の行論との関連で注目すべきことは、「誰もが享受している」と述べられているように、公共支出便益の普遍的分布 各人への便益帰属量は不明だが、国民皆に便益が及んでいることが強調されている点である。

2. 第二に、この公共支出による全般的便益の存在が、国民が幅広く租税を負担するのが望ましいとする見解の根拠として提示されている。前述したように「誰もが享受している社会共通の便益を賄うための基礎的な負担は、国民ができるかぎり幅広く公平に分かち合うことがのぞましい...<sup>(注7)</sup>」(傍点、引用者)と述べられた。いま、公共支出のコストを租税で調達する際に、「国民ができるだけ幅広く負担すること」を「課税の普遍性<sup>(注8)</sup>」と称すれば、第2見解は、公共支出による全般的便益を根拠にして、「課税の普遍性」を要請していると言えよう。なお、この「課税の普遍性」と能力説的な水平的公平とは相対的に区別されるべき租税原則である。前者は、その詳しい定義如何によって意味内容が異なるが、基本的には「納税義務」の範囲をできるだけ広く設定しようとする原則であり、後者は適当な「能力尺度」が同一の納税者間の税負担のあり方に関連する原則からである。

3. 第三は、「課税の普遍性」を満たす税種の選

択に関してである。この点については、すでに述べたように第2見解は、いわゆる消費税を適切な税として選択したのである。第2見解が展開されるコンテキストにおいて、その根拠をくみとると、いわゆる消費税の方が個別間接税や個人所得税に比べて、「国民ができる限り幅広く負担することが望ましい」とする要請をよりよく満たすからである。政府税調によれば、「間接税は所得に対して税負担が逆進的であるとの議論がある。間接税にはこうした面があることは否定できないが、他方、誰に対しても消費の大きさに応じ比例的な負担を求めうという特徴がある<sup>(注9)</sup>」(傍点、引用者)と述べられているのである。この消費税観が、一面で水平的公平を確保するうえで所得税より間接消費税の方が適しているとする第一の理由づけの支柱となっていることは事実であろう。しかし、それにとどまらず、間接消費税は、「誰に対しても負担を求めう」という意味において「課税の普遍性」の要請に最も適合する租税と考えられているのである。このような消費税観は、第2見解の支柱にもなっていると言わなければならない。

以上、1～3を概括すれば、第2見解は公共支出による全般的便益を根拠に「課税の普遍性」を要請し、その要請に適した租税として広く消費一般に課税する間接消費税の導入を提唱していることになる。

4. さらに政府税調は、第2見解を実施することが、「21世紀に向けてより豊かな経済・社会を築いていく上で重要」なこと、および実施しうる経済的条件が成熟していることを述べる。すなわち、能力説的な公平、効率、簡素という今回の税制改革の基本原則とは別に、社会共通の費用を「広く薄く分かち合う」視点が重要であると述べた後、次のように主張した。「租税は、国、地方の提供する公共サービスを支える財源である。この社会共通の費用を広く薄く分かち合っていくことが、21世紀に向けてより豊かな経済・社会を築いていく上で重要であり、このことは所得水準が高く、平準化している今



で規定されていることである。ホップズについては、いまみたとおりである。第2見解においてはホップズほど明示的でないとはいえ、「豊かで安全なこの我が国のような社会において、誰もが享受している便益」の存在が「幅広い負担」を求める理由とされたのである。したがって、第二に、その「課税の普遍性」の意味が、一般的な納税義務の規定にとどまっていなくても両者共通している。ともに誰にとっても価値のある公共支出便益との対応関係が重視されているから、それは事実上国民皆負担を意味するのである。そして第三に、両者の消費税の位置づけが似ている。両者ともに結局のところ、消費税は誰もが享受する公共支出便益の対価として、その導入が提唱された。なお、公共支出便益の対価という場合、ホップズにおいては、(イ)国民皆負担という側面と、(ロ)負担額を生命享受という便益の程度に応じて定めるといふ側面とを考えていた。第2見解の場合、その意図としては、「幅広く」という表現にあるように(イ)にアクセントを置いていた。だが、公共支出の便益との対応関係で消費税を導入しているのだから、事実上、便益に応じての課税という(ロ)も含意することになる。第四に、国民に普遍的負担を求める消費税の導入が、「豊かな社会」の構築に矛盾しないと考えられている。第2見解の場合、前述したように「広く薄く負担」することが、むしろ「豊かな21世紀」を築くうえで必要であると主張された。ホップズの場合、後述する理由から、これに該当する主張・分析は為されていない。しかし、彼も消費税によって、国民の豊かな生活が破壊されるとは考えなかったようである。というのは、彼によれば消費税によって守られる「生命の安全」とは、「…生命のたんなる維持のみではなくて、各人が、コモン ウェルスに危険や害をあたえぬ合法的な勤労によって自己のものとして獲得する、生命のその他のすべての満足をもいみする<sup>(注16)</sup>」からである。物質的な豊かさも消費税を財源とする公共経費によって、守られると暗に想定していたのである。

(5) だが、ホップズが第2見解と上述の点で類似しているといっても、われわれはホップズ見解の歴史的地盤をあわせて考慮する必要がある。

その第一は、彼の国家論・経費論ひいてはその消費税論が、「危機の時代」の産物であるという点である。彼の研究課題は、当時の一国内部における内乱を回避し、平和を確立するための政治理論を構築することであった<sup>(注17)</sup>。「生命の維持」という便益把握も、このような歴史的なコンテキストの中で理解する必要がある。国民皆負担を唱え消費税を支持したのも、主権者の租税収入が制限されると、軍事的権力の弱体化を通じてあの「自然状態」に復帰する危険があったからである。すなわち、彼の消費税支持論には、(イ)当時の歴史的条件にあって、国家経費が果たすべき核心的機能の把握(軍事サービスによる生命の維持)と、(ロ)(イ)を基礎として税調達の必要性・緊急性に対する認識が背景に存在したのである。このような意味で、彼の公共支出の便益把握やそれに直結する形で展開された「課税の普遍性」論は、歴史内在的な分析の所産であったのである。

第二に、彼の見解は当然のことながら「経済学の生誕」以前のものである。そこから(4)の第四で述べた、消費税の国民経済への反作用分析は、明示的な形では行えないのである。効率性、分配の観点から、消費税と他の税を比較するという作業は不可能であったと言わなければならない。

2. 次にスミスの所説をサーヴェイしよう。彼の「課税の普遍性」論が展開されているのは、有名な租税第1原則においてである。しかし、われわれはその原則自体の紹介に先立って、彼の政治経済学の目的について、ならびに経費論について概観しなければならない<sup>(注18)</sup>。スミスの「課税の普遍性」論の内容・特質は、彼の政治経済学の目的および経費観に規定されるところが多いからである。

(1) さて、スミスは自らの政治経済学の目的について、「その第一は、人民に豊富な収入または生活資料を供給すること、つまりいっそう

適切に言えば、人民が自分のためにこのような収入または生活資料を自分で調達しうるようにすること。第二は、国家すなわち共同社会に、公共の職務を遂行するのに十分な収入を供給すること<sup>(注19)</sup>と述べた。政治経済学の目的を人民と主権者双方の富裕の達成においたのである。以上の政治経済学の目的の内容に関して、以下の行論上重要な点は次の点である。まず第一に、人民の富裕とは普遍的富裕に他ならない。つまり特定階級の収入だけを豊かにすることではなく、人民全体の収入を豊かにすることが、政治経済学の目的であった。第二に、人民の富裕とは、必需品と便宜品を人民が十分に獲得できること、すなわち、人民の消費が豊かになることを意味する。第三に、主権者の富裕は人民の富裕によって達成される。なぜなら、スミスにあっては家産国家は、財源が不適當かつ不充足であることから否定されており、公共経費の主要原資は人民の収入に依存する租税に求められたからである。

以上からスミスにあっては、人民の富裕という目標は、(i)人民全体の消費を豊かにする、( )主権者の富裕を達成するという、二重の意義をもつにいたる。スミス租税論が、「人民の富裕」との関連を基軸にして展開される理由はこの点にあると思われる。同時に、このことは、彼の「課税の普遍性」論の特質にも反映されることになる。

(2) 次にスミスの公共経費観の骨子をまとめよう。彼がいわゆる「自然的自由の体系」下で、主権者に要請される公共の職務として、防衛、厳正な司法行政、ある種の公共土木事業と公共施設の建設・維持をあげたことは、よく知られている。

さて、われわれは彼の経費観に関して、次の点に注目したい。まず第一は、スミスが公共経費の便益の核心的内容を人民の富裕達成のための政治的経済的な基礎条件という点に求めたことである。人民の普遍的富裕をもたらす根本的要因として、彼が「分業の成立」をあげたことはよく知られている。だが、われわれが注目した

い点は、「分業の成立」とともに、彼が社会的再生産の基礎条件の必要性を唱え、その観点から経費項目として先述の3つを掲げたことである。人民の普遍的富裕は「統治がゆき届き」「良好な道路や交通機関」が整備されることを基礎にして実現するのである。だからこそスミスは、政治経済学の第二の目的として「公共の職務を遂行するのに十分な収入を供給する」ことを掲げたと思われる。以上スミス体系においては、自らの規範的目標＝人民の富裕を実現するうえでの、民間部門(＝分業)と公共部門(＝基礎条件)の役割分担が、その相互関係に留意しながら規定されているといえる。公共便益の核心的内容も、この観点からとらえられているのである。

第二に、したがって公共経費の便益の性格が「全般的」なものとして把握される。公共経費は人民の富裕達成のための基礎条件として機能することを求められているからである。たとえば、防衛は「その社会を他の独立の社会の暴力や侵略から保護するという義務」と把握されている。このことは、同じく防衛という公共経費を想定しながら、その便益の内容を「生命維持」というかたちでとらえて、個別的便益と性格づけたホップズと対照的である。

第三にわれわれが注目したいのは、財政需要(＝公共経費)の把握が具体的な形でなされていることである。まず前述したように、ありうべき公共経費の具体的な項目が3つ規定されている。そして、この項目規定を前提にして、その量的総額の動向を「分業の進展」との関連で考察し、山崎怜〔1965〕が明快に指摘しているように、文明社会の発展とともに公共経費総額が増大することを展望した。財政需要の絶対額増大は、スミスの立場からすれば租税負担総額の増大を意味する。したがって彼は、租税が人民の収入に与える効果の分析に力点を置かざるをえなかったのである。人民の収入は、消費の原資であり、また租税の原資でもあるからである。

(3) さて以上の経費観を基礎に、スミスは納税義務の根拠に関して次のように述べる。「社会を防衛する経費および元首の威厳を維持する

経費は、いずれもその全社会の一般的利益のために支出されるものである。それゆえ、これらの経費は、その全社会の一般的貢納によって、つまりそのありとあらゆる成員がそれぞれの能力にできるだけ比例して貢納することによって、まかなわれるのが合理的である<sup>(注20)</sup>。」同様の論理は、司法行政以下の他の経費についても展開される。

ここでスミスが言いたいことは、公共支出便益の全般的性格が一般的貢納＝租税を負担することの根拠となる、という点である。納税義務の根拠を公共経費便益の全般的性格に求めたのである。このことは、当然、個別的便益をもたらす公共経費に関しては、個別的貢納（手数料、寄付金）によってまかなわれることを要請することになる。

(4) そこでこれまでの整理を基礎に、スミスの「課税の普遍性」論をとりまとめよう。やや長くなるが、彼の「課税の普遍性」論を主張したと考えられる租税第1原則をあらかじめ引用しておこう。「あらゆる国家の臣民は、各人の能力にできるだけ比例して、いいかえれば、かれらがそれぞれ国家の保護のもとに享受する収入に比例して、政府を維持するために貢納すべきものである。一大国民の個々人に対する政府の経費は、大所有地の共同借地人に対する経費のようなものであって、これらのすべての共同借地人は、この所有地におけるかれらのそれぞれの利害関係に比例して貢納することを義務づけられているのである。この一般原則を遵奉するか無視するかということに、いわゆる課税の公平または不公平が存する。このさい一度だけはっきり述べておかなければならないのは、上述の三部類の収入のなかの一つだけにしか最終的にかげられないあらゆる租税は、他の二つの収入に影響をおよぼさぬかぎり必然的に不公平なものだ、ということである<sup>(注21)</sup>。」

この第1原則の解釈をめぐって様々の議論が行なわれたことは周知のとおりである。上述での「公平」の意味、「国家の保護」と収入の関係などをめぐってである。山崎怜〔1972〕は、こ

れらの議論を批判的に吟味しつつ、この原則においてスミスの「課税の普遍性」が提起されていることを明確にしている<sup>(注22)</sup>。ここでは、第1原則の解釈をめぐる議論の細部には立ち回らず、山崎怜〔1972〕の成果に依拠しつつ、しかも(1)(2)で述べたスミスの政治経済学の目的や経費観との関連把握に幾分力点をおいて、彼の「課税の普遍性」の内容を整理しよう。

まず第一に、スミスの「課税の普遍性」の核心的な意味は、租税負担能力のある収入にあまねく課税を求めるという点にある、と言わなければならない。(3)での引用文中で、一般的貢納と「能力」を対応させたり、第1原則中での「能力」の登場は、このことを意味する。また、第1原則の末尾での「上述の三部類の収入のなかの一つだけにしか最終的にかげられない租税は」不公平という見解は、租税負担能力のある収入にあまねく課税することを求めた見解だと思われる。以上の意味でスミスの「課税の普遍性」は、租税負担能力ある収入に対して普遍的負担を求めたものと言える。この点、公共支出便益の受益者に対して、普遍的な納税義務を訴えたホップズや第2見解と対照的である。

第二に、上述のようなスミスの「課税の普遍性」は、租税負担の配分のあり方に関して「能力に応じた」課税方式の採用を、事実上含意するのである。第1原則の冒頭での「能力に比例して<sup>(注23)</sup>」という叙述や、(3)で引用した「それぞれの能力にできるだけ比例して貢納する」という叙述は、この点を示唆するものと考えられる。納税義務の範囲を能力を基準にして規定するスミスの考え方からすれば、租税負担配分のあり方を「能力に応じて」考慮するというのは、当然と考えられる。

(5) さて、スミスの「課税の普遍性」論は、(4)のような意味で、いわば能力対応型の議論と言える。このような能力対応型の「課税の普遍性」論の提起は、スミスの政治経済学の目的設定や経費観を反映したものと考えられる。以下、この点を明らかにしよう。

まず第一に、スミスの場合、ホップズや第2

見解のように、公共経費の便益が国民の誰にでも帰属していることを理由に、国民皆負担という形の「課税の普遍性」を求めるべきでないと考えていた。なぜなら、そのような「課税の普遍性」を求めれば、彼の政治経済学の目的である人民の普遍的富裕の達成という目標に著しく矛盾しかねないと考えられたからである。便益対応型「課税の普遍性」論に基づけば、スミスによって租税負担能力なしとみられた労働貧民の賃銀に対しても課税が求められよう。さて、スミスによれば、賃銀税が労賃上昇に帰結すれば、生産費上昇（工業製品の場合）を通じてか、地代の減少（農生産物の場合）というかたちで人民の富裕を著しく阻害すると考えられた。他方、この租税が賃銀上昇に帰結せず、労働需要を減少させれば、産業の衰微、貧民のための仕事口の減少を招き、結局、人民の富裕を阻害することになる。つまり、租税負担能力なき低所得者の収入への課税は、転嫁プロセスを通じて、人民の富裕を著しく阻害すると把握されたのである。

第二に、スミスの経費把握によると、公共経費の便益に応じた課税方式を求めることは、不可能であった。なぜなら、彼の場合、公共経費便益の性格を全般的と規定していたからである。公共経費の核心的機能が、人民の富裕のための社会的な基礎条件に求められていたのである。社会的な基礎条件という便益の個人帰属分を算定することは不可能である。

したがって第1原則で登場する「収入」というタームも、山崎怜〔1972〕も指摘するように、個人の便益享受分を代理する変数ではない。収入の大きさは、スミス政治経済学によれば、むしろ、資本と労働によって規定されるのである。

(6) では、上述のような「課税の普遍性」を満たす租税は何であろうか。次に、この点に関するスミスの所説を整理しよう。

第一に、当時の税務執行の現実を無視すれば、今日で言う個人所得税が、原理的にみてスミスの「課税の普遍性」を満たす。なぜなら、それはありとあらゆる収入に対して、しか

も能力に応じて課税するからである。だが、当時の税務執行は苛酷をきわめた。たとえば、「しかし資材や、貨幣に課税するのは、非常に勝手な処置をすることなしには困難である。商売をしている人に、帳簿を見せる義務を課するのは苛酷であり、しかもそれは、彼がどれだけの財産をもっているかを、我々が知る唯一の途なのである。さうすることは自由の破綻であり、彼の信用を破滅させることによってきはめて悪い諸結果を生むであらう<sup>(注24)</sup>」(傍点、引用者)。さらにまた、「人の財産状態は日に日に変動するものであって、どのような租税にもまして耐えがたい調査をおこない、すくなくともまい年一回これを更新しないかぎり、それは臆測以上にはでられぬものである。それゆえ...その賦課額は、たいていのばあい査定者のきげんのよしあしに依存し、したがってまた、もったく恣意的で不確実なものにならざるを得ない<sup>(注25)</sup>」と指摘された。

要するに、所得調査が苛酷で賦課額が恣意的になって、「収入に応じた」課税を実施できない事情が語られているのである。ただ注目すべきことは、上の叙述で「自由の破壊」と述べられている点である。これは商人の営業活動の自由の破壊という意味であるから、税務執行の苛酷さの指摘も、「富裕」との関連でなされているのである。

そこで第二に、個人所得税を技術的に代理するものとして、あるいはスミスの用語を使えば収入方式の「人頭税」を技術的に代理するものとして、消費品に対する租税が「課税の普遍性」を満たす候補として、検討される。スミスによれば、「国家は、その臣民の収入に直接的かつ比例的に課税するにはどうすればよいかかわからないので、人民の支出に、つまりたいていのばあいその収入にほぼ比例するものと想定されるその支出に課税し、こうすることによってこの収入に間接的に課税しようと努力する。そして、人民の支出に対する課税は、それが投じられる消費品に課税することによってなされるわけである<sup>(注26)</sup>」と述べられた。

そして第三に、「ぜいたく品」に対する租税と、必需品に対する租税が、スミスの「課税の普遍性」論を基準にして比較考量され、前者が選択される。というのはスミスにあっては、必需品は「ただ生活を維持するために必要不可欠な商品ばかりではなく、その国の慣習上、最下層の人々でさえ、それなしには信用のおける人として見苦しくなってしまうような、あらゆる商品をいう<sup>(注27)</sup>」と規定され、それに対する課税は、ぜいたく品に対する租税と異なって、賃銀に対する直接税と同一の作用をするからである。

すなわち、必需品課税は労働貧民にとってさえ必要不可欠な商品の価格上昇を招くから、それは、事実上、租税負担能力なき低所得者の収入への課税に等しい。そして(5)でのべたように、税負担能力なき収入への課税は、転嫁プロセスを通じて、人民の富裕を著しく阻害するのである。他方、ぜいたく品課税は被課税商品のみ価格上昇を招くだけである。ぜいたく品に対する支出が収入に比例してなされるかぎり、ありとあらゆる収入に応じて課税するという、スミスの「課税の普遍性」論を満たすことになる。

## ・第2見解の理論的位置と問題点

さて本稿の最後として、第2見解のホッブズやスミスに対する理論的位置関係を見定めよう。そして、その作業を通じて第2見解に潜む問題点を抽出することにしよう。

1. まず の学史的回顧によって、われわれは、「課税の普遍性」に二つの種類、すなわち公共経費の便益に対応するもの(ホッブズ)と、租税負担能力に対応するもの(スミス)という二つがあることを知った。この分類によると、第2見解はホッブズ型の「課税の普遍性」論に属するといえる。したがって、 - 1 - (4)で述べたように、両者における消費税の位置づけは酷似していた。ともに消費税は誰もが享受する公共支出便益の対価として、把握されたのである。

ただ、ホッブズが公共支出便益を個別的便益と捉えていたのに対し、第2見解の方は、「社会共通の便益」と表現していたように全般的便益と捉えていた。そこで敢えて歴史的条件の相違を無視して第2見解の理論的位置を規定するならば、やや抽象的な全般的便益説によるホッブズ型の「課税の普遍性」論と表現することができよう。なお、ここで「やや抽象的な」というのは、第2見解が、公共経費の具体的項目を明示しなかった点を指している。ホッブズにお

いては、軍事費が考えられていた。

2. ところでスミスは、第2見解と同じく公共経費の便益を、全般的なものと把握しながら、能力対応型の「課税の普遍性」論を展開した。そこでスミスのこの議論の運びが、第2見解に対して提起していると思われる問題点をまとめてみよう。

(1) スミスが能力対応型の「課税の普遍性」論を展開した第一の理由は、公共経費の便益が全般的なものであって、その個人への帰属分を推定できないと考えたからである。公共経費の便益が全般的という場合、次の二つの意味がある。 (イ)一つはその便益が社会的なものであって、個人への帰属便益額が不明という意味であり、(ロ)次には、誰にでも便益が及ぶという意味である。スミスはこの両者をとらえていたようであるが、第2見解は、(イ)の認識が弱く、事実上(ロ)のみを重視したようである。便益対応型「課税の普遍性」論に基づいて、消費税を導入するという第2見解は、(イ)の点をどうふまえるのか鮮明にしなければならないであろう。この点、問題点であると思われる。

(2) スミスが能力対応型の「課税の普遍性」論を主張した第二の理由は、第一の理由を基礎としながらも、(ロ)に対応して国民皆負担を求め

ると、「人民の富裕」が著しく阻害されかねないと考えたからである。ところが第2見解の場合、「幅広く薄く」負担することが、豊かな21世紀の構築にとって重要であるとされた。

さて、スミスの場合、担税力なき低所得への課税の効果分析を根拠にして、普遍的負担が富裕を阻害すると述べたのであった。一例をあげよう。必需品課税による必需品の価格上昇に、労賃上昇が遅れる場合、労働貧民の支出増 労働貧民の有用労働に対する需要を充足する能力の減少、すなわち、労働供給の低下 人民の富裕阻害が生じるとされた。低所得者に対する実質所得の低下が「貧民が数多くの家族を養育し、ひいては有用労働に対する需要を充足する能力<sup>(注28)</sup>」を減少させると把握されていたのである。そのメカニズム把握の今日的意義はともかく、消費税 低所得者の実質所得減少 労働参加断念 富の減少というルートが考えられていたわけである。

他方、第2見解の方はどうか。政府税調〔1988〕は、「消費課税は勤労意欲、事業意欲に対し比較的中立的であるが、所得課税は、累進度がきつい場合には勤労意欲等に対し大きな影響を与えかねないとの指摘<sup>(注29)</sup>」を事実上重視した。その結果、低所得者層をも含める形で広く負担することが「豊かな21世紀」にむけて必要だ、との認識を生んだと考えられる。「消費課税は比較的中立的に勤労意欲に中立的」という判断が、その認識の基礎にあったと言ってよい。だがこの場合、主として中・高所得者への課税による労働供給阻害効果が考慮され、たとえば上述の低所得者へのスミスのルートは考慮されなかったようである。ところが、たとえば八田〔1988〕が主張するように<sup>(注30)</sup>、おおむね低所得者層に属すると思われる婦人、老人、若年者などの労働供給の方が賃金率に関して中高所得者層のそれより感応的である。低所得者層にとって消費税は、ほぼ賃金税に等しいから、その導入は賃金率を引き下げ労働供給を阻害する。すなわち、第2見解は、低所得者への消費税課税による労働供給阻害効果を、明示的に分析しないまま、「豊かな21

世紀」にとって、消費税方式が重要であると述べたのである。この点、第2見解に問題が残る。

以上、スミスの「課税の普遍性」論は、(1)(2)の二点について、第2見解に対して疑問を提起していると言えよう。

3. 次に、同じく便益対応型「課税の普遍性」論であるホッブズの所説が、第2見解に対して提起している問題点について述べよう。

前述したように、ホッブズが消費税という国民皆負担方式を提唱した背景には、当時の「危機」を解決するという問題意識があった。そこから、国家ないしは公共経費の果たすべき規定的役割(=生命の安全の維持)が歴史内在的に明確にされ、公共サービスの内容が軍事サービスと具体的に明示された。その財源調達を担うのが消費税であった。いわば、いま、何のための消費税か、という点が明確であったのである。

さて第2見解の場合はどうであろうか。率直に言って、「いま、何のための消費税か」という点に関しては、明快さを欠いていると言わなければならない。というのは、第一に第2見解が、「誰もが享受している社会共通の便益」と述べる場合に、そのような便益を生んでいると考えられる公共経費の具体的項目を明示しなかったからである。第2見解は、軍事、外交など純公共財的な支出を想定していたかもしれない。「社会共通の便益」という用語が使われているからである。しかし、今日、重要性を高めている準公共財的支出も「社会共通の便益」を生んでいると、把握することも可能である。社会保障支出の便益が受益者個人に帰属することを通じて、「社会不安」の発生が防止されているとみれば、それは「誰もが享受する社会共通の便益」を生んでいると考えられるのである<sup>(注31)</sup>。そうすると純公共財的支出も準公共財的支出も、消費税でまかなうべき経費となってしまう。つまり、いかなる公共経費のために消費税を導入するのか、という点が明確でないのである。この点、便益対応型「課税の普遍性」論を論拠とする消費税導入論としては、問題を含むと言わなければならない。

4.(1) 最後に第2見解が、「広く薄く負担」すべしという要請の帰結として、消費税導入を提唱しながら、「広く厚く負担」することに帰結しかねないという点を明らかにしよう。

それは第一に、3で述べたように、消費税でまかなうべき公共経費項目を、具体的に明示しなかったからである。「誰もが享受する社会共通の便益」という規定は、消費税のいわゆる「歯止め」としては有効でない。前述したように大半の公共支出がこの規定を満たすとも考えられる。また政府税調は、行財政改革の一層の推進を「歯止め」として期待しているが、財政改革は、「誰もが享受する社会共通の便益」を生んでいる公共経費領域に及ばないであろうし、また及ぶべきでもない。

第二に、これも2で述べたように、消費税の経済効果に対して楽観論があるからである。低所得者への消費税課税にともなう労働供給阻害効果は、事実上、無視された。第一点と第二点をあわせて考慮すれば、第2見解は「広く厚く」負担することを要請するという論理構造を含んでいるといわなければならない。

(2) これに対し、スミスの場合は、租税負担

そのものに一種の歯どめを備えていたとあってよい。まず、第一に、「人民の富裕」を達成するうえで、公共経費の果たすべき役割が明らかにされていた。富裕のための政治的経済的条件の提供という役割であった。いいかえれば、規範的目標を達成するうえでの民間部門と公共部門の役割分担が明示されていたのである。第二に、その把握を基礎に、公共部門が提供すべき経費項目が具体的に設定された。財政需要の中味を質的に規定したわけである。第三に、その経費項目の量的総額に関する展望が、「分業の進展」という社会経済情勢の変化との関連でなされた。以上、三点のことが基礎的に認識されたうえで、租税負担のあり方が検討されたのである。

したがって、スミスのアプローチにおいては、まず第一に、何のための、どのような経費項目のための納税か、という点が明確であった。第二に、租税の負担形態および負担水準が、規範的目標である「人民の富裕」に矛盾しない形で設定される。つまりスミスにおいては、納税の目的と経済効果の二点から、租税負担水準に対し「歯止め」を加えているのである<sup>(注32)</sup>。

---

(注1) 政府税制調査会[1988], 21頁。なおここでの「消費課税」は明言されていないが、間接税タイプのそれである。

(注2) はっきり述べられているわけではないが、所得タームの公平概念を想定しているようである。

(注3) Ibid., 43頁。

(注4) Ibid., 43頁。

(注5) 拙稿[1990]においては、この種のアプローチのうち包括的所得税改革論の意義を、日本の所得税改革論と対比するなかで整理した。

(注6) Ibid., 43頁。

(注7) Ibid., 43頁。

(注8) ひとしく「課税の普遍性」といっても、論者によってその意味するところが異なる。たとえば、アダム・スミスの「課税の普遍性」は、ここでの定義と大いに異なる。この点は後述する。

(注9) Ibid., 44頁。

(注10) Ibid., 22頁。

(注11) 以下のサーヴェイは全面的なものではない。第2見解との相互関係を整理するという目的のためのみ行なわれる限定されたサーヴェイにすぎない。

(注12) ホップズの所説をまとめるにあたって、島恭彦[1938]第二編、第二章、田中浩[1982]第一章、内田義彦[1971]、山崎怜[1976]を参考にした。

(注13) ホップズの場合、主権者に各人が「自然権」を譲渡したと考えられている。その見返りが公共支出であるから、その便益は個別的便益と観念された。

(注14) T. Hobbs, [1651], English Works, vol. iii (Molesworth), 1838, pp.333-334. (水田洋訳, 『リヴァ

- イアサン』, 岩波文庫(二), 288頁)。
- (注15) Ibid., p.334, 邦訳岩波文庫(二), 288頁。
- (注16) Ibid., p.322, 邦訳岩波文庫(二), 274頁。
- (注17) 詳しくは田中浩[1982]第一章, 島恭彦[1938]第二編, 第二章参照。
- (注18) 詳しくは拙稿[1989]を参照。
- (注19) A. Smith. [1776], Cannan's ed., vol, I, p.395(大内兵衛・松川七郎訳『諸国民の富』, 岩波文庫(三), 5頁)。
- (注20) Ibid., vol.1.2, p, 300(邦訳, 岩波文庫(四), 221-222頁)。
- (注21) Ibid., vol.1.2, p.310(邦訳, 岩波文庫(四), 240頁)。
- (注22) 山崎怜[1972], 138-140頁。
- (注23) 「比例して」という表現のスミスのニュアンスについては, 山崎怜[1972], 140頁参照。
- (注24) A. Smith. [1763], Cannan's ed, p.240(高島善哉・水田洋訳『グラスゴウ大学講義』, 432-433頁)。
- (注25) A. Smith. [1776], Cannan's ed, p.352(邦訳, 岩波文庫(四), 323頁)。
- (注26) Ibid., vol.1.2, p.354(邦訳, 岩波文庫(四), 328頁)。
- (注27) Ibid., vol.1.2, p.354(邦訳, 岩波文庫(四), 329頁)。
- (注28) Ibid., vol.1.2, p.356(邦訳, 岩波文庫(四), 334頁)。
- (注29) 政府税調[1988], 21頁。なお, 所得課税と勤労意欲についてのこの種の見解を批判的に検討したものととして, 八田達夫[1988], 樋口義雄[1984]を参照。
- (注30) 八田達夫[1988], 69-70頁。
- (注31) この種の見解を指摘したものととして, たとえば能勢哲也[1980], 58頁参照。
- (注32) これに対しホブズの場合, 第2見解とは異なる理由で「歯止め」を欠く理論構造となっている。この点については山崎怜[1976]を参照。

## 参 考 文 献

- [1] Hobbs.T [1651], *Leviathan*, English Works vol. , (Moleoworth), 1838, (水田洋訳『リヴァイアサン』, 岩波文庫1-4分冊1982-85年)
- [2] Smith. A [1763], *Lectures on Justice, Police, Revenue and Arms*, ed by E. Cannan, 1896 (高島善哉・水田洋訳『グラスゴウ大学講義』日本評論社, 1947年)
- [3] [1776], *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, Cannan's ed, 1950, 2vols, (大内兵衛・松川七郎訳『諸国民の富』, 岩波文庫, 1-5分冊, 1959-66年)
- [4] 内田義彦[1971], 『社会認識の歩み』, 岩波書店
- [5] 島恭彦[1938], 『近世租税思想史』, 有斐閣
- [6] 政府税制調査会[1988], 「税制改革についての中間答申」, 『税制改革要綱』, 第一法規
- [7] 田中浩[1982], 『ホブズ研究序説』, お茶の水書房
- [8] 能勢哲也[1980], 『公共サービスの理論と政策』, 日本経済新聞社
- [9] 八田達夫[1988], 『直接税改革』, 日本経済新聞社
- [10] 樋口義雄[1984] 「所得減税と主婦の労働供給」, 『季刊現代経済』59号, 日本経済新聞社
- [11] 山崎怜[1965] 「アダム・スミスといわゆる“安価な政府”」香川大学経済学部研究年報5
- [12] [1972], 「アダム・スミスと国家 『国富論』第5編にかんするノート」, 大河内一男編『国富論研究』, 筑摩書房
- [13] [1976], 「『国富論』体系と国家認識」, 経済学史学会編『『国富論』の成立』岩波書店
- [14] 拙稿[1989] 「A. スミスの『超過負担論』」, 長崎大学経済学部研究年報第5巻
- [15] [1990], 「包括的所得税の展開」, 宮島洋編著『税制改革の潮流』有斐閣。