

対照表 1

本件著作物

本件書籍 (被告著作物)

1 第1章

① 2 頁 2 行～7 行

人類の歴史は戦争の歴史と言われますが、租税はその戦争と非常に強く結びついてきました。新たな租税を導入した理由の多くが戦争からです。租税が深く関わってきたのは戦争だけではありません。租税はキリストの誕生以外のさまざまな歴史的出来事と関わってきた、と言っても過言ではないでしょう。また、古代ローマの国勢調査や中世イギリスの土地台帳からわかるように、租税は行政面においても多大な貢献をしてきました。

② 2 頁 11 行～3 頁 11 行

まず、イギリスからはじめましょう。1215年に発布された「マグナ・カルタ (大憲章)」は、その後のイギリスの歴史、とくに議会の歴史に大きな影響を及ぼしました。この発布は、十字軍の遠征やフランスとの戦争によって財政が困窮していたために、ジョン王が軍役代納金をはじめとする種々の租税を強要したことが原因になっています。その後、4 世紀以上も経た17世紀に、マグナ・カルタは財政民主主義誕生の礎として本来の意味で効力を発揮しました。

17世紀には、イギリス革命と呼ばれる2つの革命が起きました。ピューリタン革命 (1640～60年) と名誉革命 (1688～89年) です。このような革命が勃発したのは、緊急事態の発生を理由に議会の同意なしに外交や課税を強行する国王とそれに反対する議会との対立が深まったためです。チャールズ1世の場合も同様でした。このような国王に対して、議会は「権利請願」を提出しました。これは、献金の強制、恣意的な課税、不法な逮捕・投獄等がマグナ・カルタによって保証された国民の権利を脅かす、という趣旨の訴えです。チャールズ1世は一度は権利請願を受諾しましたが、翌年には議会を解散し、その後の11年間にわたり議会を開かず専制政治を続けました。その間、国王は関税の強化やさまざまな罰金の取り立て等、新たな収入源の確保に努めました。結果的には、海港都市だけに課されていた船舶税を全国に広げたことが、大規模な反対運動を招きました。同時期には、スコットランド干渉に対する暴動も発生し、ピューリタン革命へと発展しています。続いて起きた名誉革命の結果、50年以

① 3 頁本文 1 行～6 行

人類の歴史は戦争の歴史であると言われることがありますが、租税はその戦争と非常に強く結びついてきました。新たな税を導入した理由の多くが戦争のための財源の調達でした。そして、歴史上の革命は租税に対する人々の強い不満が引き金となって起きたものがたくさんあります。一方、古代ローマの国勢調査や中世イギリスの土地台帳あるいは日本の太閤検地などからもわかるように、租税は行政面において多大な貢献をしてきました。

② 3 頁 13 行～4 頁 26 行

イギリスでは、十字軍の遠征やフランスとの戦争によって財政が困窮し、ジョン王が軍役代納金をはじめとする種々の租税を強要していました。そこで貴族たちは、自分たちの既得権は侵害しないことを、ジョン王に承認させ署名させた勅許状が「マグナ・カルタ (大憲章)」 (1215 年発布) です。当時の内容は市民の権利までもを保障させるものではありませんでした。しかし、やがて諸条項に新しい解釈が加えられ、4 世紀以上を経た17世紀になると財政民主主義誕生の礎として効力を発揮するようになりました。そして今日においてもイギリス憲法の一部をなすその有効性を保っています。マグナカルタはイギリスの歴史、とくに議会史に大きな影響を及ぼすことになる立憲政治の基礎となった文書です。

イギリスでは17世紀に、イギリス革命と呼ばれる2大革命が起きました。ピューリタン革命 (1640～1660 年) と名誉革命 (1688～1689 年) です。革命が勃発した原因は、いずれも緊急事態の発生を理由に議会の同意なしに外交や課税を強行する専横の国王と、それに反対する議会との深刻な対立でした。

ピューリタン革命は、ピューリタン (清教徒) によって起こされた市民革命です。議会は国王 (チャールズ1世) に対して、「権利請願」を提出します。献金の強制、恣意的な課税、不法な逮捕・投獄等がマグナ・カルタによって保証された国民の権利を脅かしている、という訴えです。チャールズ1世は「権利請願」を受諾したかに見えましたが、翌年に議会を解散し、その後11年間は議会を開かず専制政治を続けました。その間にも国王はさらに関税の強化やさまざまな罰金の取立て等、新たな財源の確保を行っています。さらに港湾都市だけに課されていた船舶税を全国に拡大しました。この船舶税の改正が、大規模な反対を招きました。同時期にスコットランド干渉に対する暴動も発生し、国王を処刑するピューリタン革命へと発展しています。

上も続いた国王と議会の争いを集約する形で、「權利章典」が成立しました。この中にも、課税には議会の承認を必要とすることが明確に記されています。このように17世紀の歴史的状況の中で、財政民主主義あるいは租税法律主義を生み出すために、マグナ・カルタはイギリス国民の自由の守り神という新しい精神をもって蘇ったのです。このことは「マグナ・カルタの神話」と呼ばれています。この中で租税が絶えず中心的な役割を演じてきたことに疑いの余地はないでしょう。

3 3頁13行～4頁14行

17世紀中頃から約1世紀近くにわたり、イギリスは覇権を巡ってフランスと戦争を度々起こしていました。当時のイギリスの植民地政策は、本国に経済的利益を与える限り、植民地の内政にはあまり干渉しないという方針に基づいていました。実際のところ、フランスとの戦争のために海軍には密貿易を取り締まる余裕はなく、税関体制も粗末でした。

ところが、イギリスがフランスとの最後の戦争となった7年戦争(1756-63年)に勝利して北アメリカ大陸を手中に収めた結果、植民地政策に大きな変化が生じました。度重なる戦争によって財政難に陥っていたイギリスは、財政を立て直すために重商主義政策を強めると同時に北アメリカ統治に必要な費用を植民地の住民に負担せよという新たな課税を試みます。その1つに、グラフトン内閣の蔵相C.タウンゼントが1767年に提案した、イギリス製品や東インド会社の産品に対する課税があります。これは外国製品の規制ではなく、税収を目的とした新しい植民地関税です。植民地においては、イギリス議会に代表を送っていないのでイギリス議会の決定に従って課税されるのは不当であり、植民地議会を過ぎない課税はいかなる課税であっても無効である、という意見が大勢を占めました。このような主張は、有名な「代表なければ課税なし」という言葉に要約されています。植民地の強い反対を招いたために、この関税は新しい内閣によって1770年に撤廃されましたが、茶税だけはイギリス議会の課税権の象徴として残されました。

1773年に、イギリス政府は東インド会社の財政破綻を救済するために、イギリスを経由せずに同会社の茶を植民地に運ぶことを許可しました。この直売はイギリスに対して輸入税を支払う必要がなくなるとともに、茶の安価な供給という点では植民地の消費者にとって有利になるように思われます。しかし、茶税反対を切り崩してイギリス議会の課税権を確立するための陰謀である、という懸念が生じました。そして、遂にインディアンのモホーク族に襲撃した若者達がボストン港に停泊していた東インド会社の船を襲撃して積み荷の茶を海中に投じる、という事件が起きてしまいました。いわゆるボストン茶会事件です。この事件に対するイギリスの制裁措置は極めて厳しく、結果的にはアメリカ独立戦争へと発展しました。

続いて起きた名誉革命も国王に反対する市民革命です。議会は国王(ジェームズ2世)の専制に対抗して新国王を迎え、新たに議会中心の立憲君主制を樹立させました。ジェームズ2世の国外逃亡によってこの市民革命は、無血で成功したため名誉革命と呼ばれています。この革命の結果、50年以上も続いていた国王と議会の争いを集約する形で「權利章典」が成立しました。この中に、課税は議会の承認を必要とすることが明記されています。

このように17世紀における歴史の中でマグナ・カルタは、国王の専制を廃し、財政民主主義あるいは租税法律主義を生み出すために、イギリス国民の自由の守り神という精神を新たに加えて蘇りました。

3 5頁2行～6頁3行

17世紀中頃から約1世紀近くにわたり、イギリスは覇権をめぐってフランスと戦争を度々起こしていました。当時のイギリスの植民地政策は、イギリス本国に経済的利益を与える限り、植民地の内政にはあまり干渉しないという方針でした。フランスとの最後の戦争となった7年戦争(1756-1763年)に勝利して北アメリカ大陸を手中に収めることができたが、度重なる戦争によって危機的財政難に陥っていました。そこで植民地政策に大きな変化が生じました。

イギリスは財政を立て直すために重商主義政策を強化すると同時に、植民地の防衛や統治に必要な費用はその植民地の住民に負担させることを議会で可決します。そこで新たに導入した税の1つに、グラフトン内閣の蔵相C.タウンゼントが提案したイギリス製品や東インド会社の産品に対する課税(1768年)があります。税収を目的として課せられることとなったこの植民地関税は、こうしてアメリカの参加なく一方的に決定され実施されました。

これに対し植民地から代表を送っていないイギリス議会の決定によって課税するのは不当であり、植民地議会を過ぎない課税はいかなる課税であっても無効である、という意見が大勢を占めました。すなわち「代表なければ課税なし」の原理でアメリカは強い抗議を行います。この関税は新しい内閣によって1770年に撤廃されましたが、茶税だけはイギリス議会の課税権の象徴として残されました。

1773年に、イギリス政府は東インド会社の財政破綻を救済するために、イギリスを経由せずに同会社の茶を植民地に直接運ぶことを許可しました。この直売は茶の安価な供給が可能になるという点では、植民地の消費者にとって有利になるようですが、しかし、茶税に対する抗議を切り崩してイギリス議会の課税権を確立するための陰謀である、という懸念がありました。そこで遂にインディアンのモホーク族に襲撃した若者たちが、ボストン港に停泊していた東インド会社の船を襲撃し、積み荷である茶箱を海中に投げ捨てるという事件が起きました。いわゆるボストン茶会事件(1773年12月)です。

この事件に対するイギリスの制裁措置は極めて厳しく、結果的にこれが引き金となってアメリカ全土に抗議運動が起こり、独立戦争(1775年)へと発展していきました。

アメリカ独立戦争は、イギリス本国と植民地であるアメリカが当事者だっただけでなく、フランス、スペイン、オランダ等も加わった国際的な戦争でした。中でもフランスは大きな役割を果たし、アメリカ独立への援助がフランスの財政危機を深刻化させた、と言われています。とは言え、フランスの絶対王政が打倒された最大の原因は、国民の生活を顧みない王室の浪費にあったことは誰もが認めています。そして、その財源を賄うために、国民は重税に苦しめられていました。

かつて、平時においては、国王はその特権によって収入を得ていました。すなわち、塩山、鉱山、河川、道路等からの収入です。課税は、戦争のような特別の場合に限られていましたが、戦争の頻発に伴って恒久的なものになりました。ルイ16世時代のフランスの租税負担率は明らかではありませんが、イギリスと比べれば低かったとされています。しかしながら、フランスの租税制度は多くの問題点を抱えていました。とくに、不公平な租税負担が指摘されています。たとえば、直接税であるタイル税は特権を持たない平民あるいは平民の財産にのみ課され、貴族や僧侶等の特権階級には免税特権が与えられていました。さらに、塩税に代表されるように、間接税の多くは生活必需品を対象にしています。この間接税においてさえ、特権階級は免税になることがありました。ここでも不公平な負担が問題になります。また、間接税は総括徴税請負人によって徴収されましたが、このような徴税人は役人ではなく、高利貸し等の私的な集団でした。一定額を超えた徴税額は徴税人の報酬となるために取り立ては当然だったようです。その他にも、制度の複雑さ、地域による負担の格差、税務行政の非効率性等、当時の租税制度の問題点をあげていくときりがありせん。このような問題点が貧しい国民の不满を募らせ、革命勃発の引き金になりました。

革命によって、かつて特権の恩恵に浴していた人々にも租税負担の義務が生じました。以後、税制上の特権階級がなくなったという点からも、フランス革命は租税の歴史において重要な意味を持っています。

アメリカ独立戦争は、イギリス本国と植民地アメリカの間だけの戦争ではなく、フランス、スペイン、オランダ等も加わった国際的な戦争でした。中でもフランスはアメリカ独立への大きな役割を果たしましたが、それがフランス自身の財政危機を深刻化させたと言われています。とは言え、フランスの絶対王政が打倒された最大の原因は国民の生活を顧みない王室の浪費にありました。

かつては、国王はその特権によって塩山、鉱山、河川、道路等から収入を得ていました。課税は戦争のような特別の場合に限られていましたが、やがて戦争の頻発に伴って恒久的なものになりました。ルイ16世時代のフランスの租税制度は多くの問題点を抱えていました。とくに、租税負担の不公平が指摘されています。免税という特権を得ている貴族や僧侶階級と、もっぱら納税義務を負っている農民を中心とした平民階級との不公平です。タイル税は平民にのみ課され、特権階級には免税特権が与えられていました。さらに、塩税に代表されるように、間接税の多くは生活必需品を対象にしていますが、特権階級はこの間接税においてさえ、免税特権を与えられていました。

また、税の徴収は総括徴税請負人によって行われていましたが、かれらは役人ではなく高利貸し等の私的な集団でした。一定額を超えた徴税額は徴税人の報酬となるために取立ては相当厳しく行われていたようです。その他にも当時の租税制度の問題点はたくさんありますが、このような租税負担の問題点が特権階級と平民階級の乖離を一層拡大させ、国民の不满を募らせ、フランス革命勃発の引き金になりました。

革命によって、フランスは「称号は市民一つでよい」とする共和国に改められ、かつて特権の恩恵に浴していた人々にも租税負担の義務が生じました。以後、身分上でも税制上からも特権階級がなくなりました。フランス革命は租税の歴史において重要な意味を持っています。

本格的な租税制度の確立は大化の改新（645年）に過ぎますが、わが国の租税制度を考える上で忘れてはならないのが豊臣秀吉の太閤検地（1582～98年）です。検地とは文字通り土地をあらためて測量することですが、豊臣秀吉以前にも支配権を明らかにするために検地は行われていました。しかしながら、太閤検地のように長さおよび面積の単位を統一して全国規模で実施されたのは、わが国の歴史の上ではじめての画期的なことでした。村落単位で測量が行われ、面積と等級による石高（収穫高）を記載した土地台帳に基づいて、より正確な課税が行われるようになりました。

当時、実際に租税を負担していたのは農民です。豊臣秀吉の後は継いだ徳川家康は、「百姓は死なぬように、生きぬように」と言ったと伝えられています。実際に、現在の租税にあたる年貢の取り立てによって、農民は最低限の生活を強いられました。当時の農民はまさに「納民」であったようです。さらに、代官の勤務評定は年貢の徴収額によって行われたために、年貢の取り立てが相対に厳しかっただけでなく、幕府や藩の財政の逼迫は年貢の徴収の強化へとつながりました。このため、口減らしのために生まれてきた子供を殺す間引きが、悪習あるいは農民による生活自衛策として、一般化していました。義民として時代劇にしばしば登場するように、死刑覚悟で將軍や領主に直訴する農民も現れましたが、実際には悲惨な結果に終わっています。また、租税の過重とその取り立ての役人に抵抗する百姓一揆や都市貧民による打ちこわしも、江戸時代を通して頻繁に起こりました。百姓一揆だけでも約3,000件が記録されています。20万人が加わったとされる久留米一揆（1754年）や陽明学者でもある幕府の役人が、しかも幕府の直轄地の大阪で起こした大塩平八郎の乱（1837年）は、少なからず幕藩体制に影響を及ぼしました。しかしながら、一揆や打ちこわしは概して一時的そして分散的なものであり、国家規模の勢力に結集することはできず、封建制度を崩壊させる革命には至っていません。

本格的な租税制度の確立は大化の改新（645年）に過ぎますが、近世では忘れてならないのが豊臣秀吉の太閤検地（1582～1598年）です。検地とは文字通り土地を測量することですが、豊臣秀吉以前にも支配権を明らかにするために検地は行われていました。しかし、太閤検地のように長さおよび面積の単位を統一して全国規模で実施されたのは、わが国の歴史上初めてのことでした。この太閤検地は、村落単位で測量が行われ、面積と等級による石高（収穫高）を記載した土地台帳を作成することによって、その農地の年貢高と負担者を明確にしました。これによってより正確な課税が実施されるようになりました。

当時、実際に租税を負担していたのはもっぱら農民です。豊臣秀吉の後は継いだ徳川家康は、「百姓は死なぬように、生きさぬように」を基準にして徴収していたようです。実際に、現在の租税にあたる年貢の取立てによって、農民は最低限の苦しい生活を強いられました。さらに代官の勤務評定は年貢の徴収額によって行われたために、年貢の取立ては相対に厳しく行われ、その上に幕府や藩の財政の逼迫は年貢の徴収の強化へとつながりました。このため、口減らしのために生まれてきた子供を殺す間引きが、農民による生活自衛策として一般化していました。死を覚悟で將軍や領主に直訴する農民が現れたり、百姓一揆や都市貧民による打ち壊しも頻繁に起こりました。百姓一揆だけでも江戸時代を通して約3,000件が記録されています。20万人が参加した久留米一揆（1754年）や、陽明学者で幕府の役人である大塩平八郎が、幕府の直轄地の大阪で起こした乱（1837年）は、少なからず幕藩体制に影響を及ぼしました。しかし、いずれも悲惨な結果に終わっています。わが国における抵抗事件は、諸外国と同様に多くの人々の血を流してきましたが国家規模の勢力に結集することはできず、封建制度を崩壊させる革命には至っていません。

1979年に誕生したイギリスのサッチャー政権は、小さな政府の実現を目標に掲げていました。地方政府についても同様です。租税負担が一部の住民に偏っている場合には、負担の痛みを伴わない他の住民は、より多くの公共サービスを提供する大きな政府を歓迎しがちです。しかし財政規模の増大が全ての住民の負担となれば、負担を軽減するために住民は規模の縮小を求めるでしょう。このようなことは私たちの身近でもしばしば起き得る現象です。たとえば、何人かで食事に行ったとしましょう。この場合に、食事の費用が一部の人の負担であれば、もっと端的に言って誰かの奢りであれば、御馳走になる人達はどうするでしょうか。食べきれないほどの料理を注文するかも知れません。あるいは、平等な負担すなわち割り勘であれば決して注文しないような高価な料理まで注文するかも知れません。このように考えると、割り勘は平等なだけではなく食事代を抑える方法としても有効でしょう。この割り勘に近い租税が人頭税だと考えて下さい。そこで、コミュニティ・チャージ（地域住民税）と呼ばれる人頭税の導入が検討されました。これは、「所得額にかかわらず、全ての国民が政府の恩恵を受けている以上はその費用を負担すべきである」という利益説に基づいた税です。このような考え方は各国の租税制度にも取り入れられ、わが国においては地方税である住民税の均等割に反映されています。しかしながら、低所得者にとって負担が重くならないように、1人当たりの税額は低く抑えられています。

1990年にサッチャー首相は、地方税のレイトという土地・建物に対する税に代えて、人頭税を導入しました。課税の減免措置がとられているとは言え、課税対象は18歳以上の全ての成人で、税額は地方政府の財政規模と納税者数によって算出されました。人頭税の導入によって、小さな家に住んでいるためにレイトを支払っていなかった人々にまで納税義務が生じました。その上、当然のことですが、家族数が多ければ負担は重くなります。このような人頭税は、個人の能力とは関係なく税額が決まり、負担の逆進性が強かったために、多くの国民の反発を生みました。その結果、11年間続いたサッチャー政権は終焉を迎えることになりました。

1979年に誕生したイギリスのサッ

チャー政権は、小さな政府の実現を目標に掲げていました。地方政府についても同様です。

租税負担が一部の住民に偏っている場合は、負担の痛みを伴わない人々によって、より多くの公共サービスを提供する政府が歓迎されがちです。そして財政規模は増大していきます。経済先進国は例外なくこの政府財政規模の膨張に頭を痛めています。しかし租税が全ての住民の負担となれば、負担を軽減するために全ての住民は財政規模の縮小を考えるようになるでしょう。

そこで鉄の宰相と言われたサッチャーは、「誰もが納税者であるならば、余分な要求を政府にしない」、「自分の食べるものは自分が支払うような税制」の原則で、人頭税を導入（1990年）しました。これはコミュニティ・チャージ（地域住民税）と呼ばれ、18歳以上の全員が課税される地方税です。地方税の「レイト」という土地・建物に対する税に代えての導入のため、小さな家に住んでいる人々あるいは借家のためにレイトを支払っていない人々に納税義務が生じました。また人頭税の税額は、地方政府の財政規模と納税者数によって算出されました。すなわち、個人の能力とは関係なく税額が決まります。家族数が多ければ負担は重くなります。その結果、レイトのときよりも負担が増える人の数が、負担が減る人の数よりも多くなりました。そのために多くの国民の反発を生みました。厳しい人頭税の結果、11年間続いたサッチャー政権は終焉を迎えます。

7 8 頁 11 行～22 行

政府は、財政支出を賄うために、公債を発行することがあります。不況時には、公債の発行が景気刺激政策として有効であることは否定できません。また、建設公債の場合には、費用と便益の一致によってフリー・ライダーの発生を防ぎ、世代間の負担の公平を達成することもできます。しかしながら、問題点も指摘されています。強制的な租税とは違い、公債発行による財政支出の場合には負担感がありません。このため、財政規模の拡大につながる財政赤字を引き起こす恐れがあります。また、自発的に購入してもらうためには、金利を高くしなければなりません。高金利政策は、経済投資をはじめとして、民間部門に大きな影響を及ぼすでしょう。さらに租税とは異なり、将来的には、債務である公債は償還しなければなりません。財政規模の拡大や財政の硬直化に加えて、とくに赤字公債の場合には公債費を賄うための増税による将来世代への負担の転嫁も起きるでしょう。

8 8 頁 24 行～9 頁 11 行

政府の収入の1つに、政府が供給する公共財・サービスの利用者から徴収する料金・手数料があります。しかしながら、国民の誰もが利用する数多くの公共財・サービスに対して、直接的な負担を課すことには限界があります。政府が公共財を供給する理由を思い出して下さい。国防に代表される純粋公共財は、消費の非排他性と消費の非競合性という性質のために、全ての国民に無差別に供給されています。このような性質を持つ財を料金化すること自体が不可能です。道路の料金化は技術的には不可能とは限りません。実際に、高速道路のように料金化されている道路もあります。しかし、料金化に伴うさまざまな費用を考慮に入れると、一般道路は誰もが無料で利用できるようにした方が効率的でしょう。また、教育のように大きな外部性を持つサービスの場合には、その便益に一致するような費用の設定は過少供給をもたらす、社会にとって必要な最適量が確保できなくなります。一般に、公共財・サービスの生活上の必要性が強く、採算を度外視した供給が求められています。このように考えると、財源調達を目的とした料金化には無理があるでしょう。

7 11 頁 23 行～12 頁 9 行

建設公債による調達は、公共財の建設費用の負担とその公共財から受ける便益の一致が可能になり、世代間の負担の公平を達成することができます。いわゆる世代間のフリー・ライダーの防止です。

また不況時には、租税収入による財源の不足を赤字公債の発行によって調達することができず、さらに公債の発行や財政支出が景気刺激政策の有効な手段として活用されています。

しかし問題点も指摘されています。強制徴収である租税とは違い、公債発行による財政支出には負担感がありません。このため、財政赤字を引き起こす恐れがあり、やがては財政規模の拡大をもたらししていきます。また、公債は人々の自発的な購入を期待しているために、金利を高く設定する必要があります。さらに租税とは異なり、将来的には償還しなければならぬ債務ですから、金利の支払いと償還のために財政の硬直化を招くことがあります。とくに赤字公債の場合には、公債費を賄うための増税によって、将来世代へ負担の転嫁が起きることが考えられます。

8 11 頁 2 行～17 行

政府の収入の一つに、政府が供給する公共財・サービスの利用者から徴収する料金や手数料があります。しかし、公共財・サービスの利用に対して、直接的な負担を課すことには限界があります。

国防に代表されるように、純粋公共財は対価に応じた便益の可分性はなく、消費の排除性も消費の競合性もない性質のために、全ての国民に無差別に供給されています。それゆえに政府によって供給されるのですから、これを料金化することは不可能です。

公共財はどうか。道路の料金化は不可能ではありません。実際に高速道路のように料金化されている道路もあります。しかし、海ホタルのある東京湾横断道路に見られるように、利用者にとって日常の生活で利用しにくいような高い料金の設定は、その道路の利用を拒むことにつながります。また、教育のように大きな「経済の外部効果」を持つサービスの場合にも、個々の便益に一致するような料金の設定では過少供給となり、ひいては社会にとって必要な最適量が確保できなくなります。

このように、一般に公共財・サービスは採算を度外視した供給が求められています。したがって、財源調達を目的とした料金化には限界があります。

9 9 頁 13 行～24 行

ここでは国有財産を広義にとらえ、国有地やそこから産出される財、さらには国営企業の民営化による政府の持ち株まで含めましょう。このような国有財産の処分すなわち民間部門への売却によって、政府は収入を得ることができ、資源の少ない国にとっては羨ましい限りですが、この方法が政府収入の中心になっている国もあります。石油で潤う中近東の国々が思い浮かぶことでしょう。さらに、名前さえ知らない読者がいるかもしれませんが、ナムル共和国という世界有数のリン鉱石産出国では、政府支出は全てこの方法で賄われています。しかしながら資源が枯渇した場合には、将来世代は租税を負担しなければならず、世代間の負担の格差が生じることになります。同じことが民営化による政府の持ち株を売却する場合にも生じてきます。確かに民営化の目的の1つには持ち株の売却による財政赤字の縮小がありましたが、公債依存度が低下したとしても、将来得られるであろう利益（配当）もなくなります。

10 10 頁 2 行～10 行

政府が財源を必要とするならば貨幣を発行して財・サービスの購入にあてるといふ考え方もあります。これは政府にとってもっとも安易な方法かもしれませんが。当然、貨幣の過剰な生産は貨幣価値を低下させ、インフレーションを引き起こします。このために非難されてきたのも事実です。しかしながら、古代ローマ時代から何世紀にもわたり、この方法は度々試みられてきました。わが国でも、1文の通貨6枚で100文分にあたる通貨を鑄造したという、「天保通宝」の例があります。94文は徳川幕府の収入になりました。貨幣の創造によって貨幣価値の下落が購買力を貨幣の所有者から政府へ移す過程は、「インフレ税」としても説明されてきました。

9 10 頁 8 行～22 行

広義に捉えれば国有財産には、国有地やそこから産出される天然資源や、さらには国営企業の民営化による政府の持ち株も含まれます。このような国有財産の売却によって政府は収入を得ることができます。天然資源の売却によって得られる収入が政府の財源調達の中心になっている国もあります。資源の少ない国にとっては羨ましいことですが、石油で潤う中近東の国々や世界有数のリン鉱石産出国のナムル共和国では、政府の財源をこの方法で十分に賄うことができます。

しかし、やがて資源が枯渇する将来世代は、政府の経費を租税によって負担しなければならなくなるでしょう。世代間の負担の格差が生じることとなります。

民営化による政府の持ち株を売却する場合はどうでしょうか。国営企業を民営化する目的にはいろいろありますが、そのうちの一つに持ち株の売却によって収入を得る方法があります。その収入を財源として財政赤字を縮小することができます。これによって公債依存度は低下します。しかし、将来得られるであろう利益（配当）もそれに伴ってなくなります。

10 12 頁 11 行～23 行

政府が財源を必要とするならば、貨幣を創造して調達し、財・サービスの購入に充てる、という考え方もあります。これは政府にとっても最も安易な方法かもしれませんが。しかし、貨幣の過剰な生産は、結局のところ貨幣価値を低下させ、インフレーションを引き起こします。

古代ローマ時代から何世紀にもわたり、この方法は度々試みられてきました。わが国でも、1文の通貨6枚で100文分にあたる通貨を鑄造したという、江戸時代の「天保通宝」の例があります。94文は徳川幕府の収入になりました。明治政府もまた近代国家づくりの財源確保の手段として「太政官札」を創造しています。

しかし、生産資産の増大を伴わない貨幣の創造は、やがて貨幣価値を下落させ、悪性のインフレーションを招きかねません。このように貨幣価値の下落によって、購買力が貨幣の所有者から政府へ移る過程は「インフレ税」と呼ばれました。

11 10 頁 12 行～20 行

資源の徴発とは、政府が必要とする資源（財や労働力）を民間部門から強制的に移転する方法です。これは租税の初期の形態と言えます。かつてわが国でも米、布、各地方の特産物による物納そして労役や兵役の義務がありました。明治時代になってから納税は貨幣に変わり、現在では相続税にのみ物納が認められています。政府の規模が大きくなり、その財政活動も多様化した中で、政府が資源を民間部門から直接調達する方法は効率的ではありません。また、このような方法は民間部門において利用可能な資源の量を減少させるために、インフレーションにつながります。しかしながら、いくつかの国においては、資源の徴発の1つに分類される徴兵制度だけは依然として残っています。

12 10 頁 24 行～11 頁 14 行

わが国のいくつかの地方公共団体は、その収入のかんりの部分を競輪、競馬、競艇といったギャンブル収入に依存しています。また、モナコ王国のようにカジノによって成り立っている国もあります。しかしながら、ギャンブル収入を政府収入の中心に置くことは、ギャンブルの是非の問題だけではなく負担の公平性や収入の安定性から考えても好ましくありません。モナコ王国は面積1平方キロメートルとして人口3万人の小規模国ゆえに成り立つ特殊な例と言えるでしょう。

罰金も政府収入の1つに数えるべきかもしれませんが、しかしながら、収入を得るために罰金を課すというのは時代錯誤であり、本来転倒でしょう。そして収入を目的として罰金を課すのであれば、その罪をはるかに超える過大な負担となるでしょう。このような方法は国民に不公平な負担を課すことになり、策ではありません。

財源調達手段として、上述のような数種の方法が考えられます。どのようなこれらの方法を組み合わせるかは自由ですが、一般には租税がもっとも重要な位置を占めています。租税が民間部門に与える影響は否定できませんが、他の方法よりは問題が少ないからです。そして租税は財源調達手段として優れているだけでなく、他にも重要な役割を果たしています。

11 9 頁 13 行～20 行

政府が必要とする財物や労働力などの資源を、民間部門から強制的に取り立てる方法です。一般に、資源の徴発は租税の初期に行われていた形態です。かつてわが国でも米、布、特産物による物納、そして労役や兵役の義務がありました。明治時代になってから租税の納付は貨幣だけになりました。現在は唯一の例外として、相続税の納付の場合に物納が認められているにすぎません。貨幣経済が発達し、政府規模が大きくなりその活動も多様化した中で、資源の徴発は効率的な方法ではなくなりました。しかし資源の徴発の一つに分類される徴兵制度は、今日でも数カ国で行われています。

12 12 頁 25 行～13 頁 15 行

世界の国の中には、モナコ公国のようにカジノによって成り立っている国もあります。また、わが国の地方公共団体の中にも、その収入の多くの部分を競輪、競馬、競艇といったギャンブル収入に依存しているところがあります。しかし、ギャンブル収入を政府収入の中心に置くことは、ギャンブルの是非の問題とともに収入の安定性の面でも問題があります。モナコ公国の面積は1平方キロメートルで人口は3万人の小規模国ゆえに成り立っている特殊な例と言えるでしょう。

罰金も、政府収入の一つです。しかし、収入を目的として罰金を課すのであれば、その罪をはるかに超える過大な負担を人々に強いることにもなりかねません。このような方法は国民に不満や怒りを与えかねず、財源の調達として得策とは言えないのではないのでしょうか。

財源調達手段として、上述のような数種の方法があり、これらをどのように組み合わせるかは政府の選択によりありますが、現在では、一般には租税が最も重要な財政調達手段になっています。租税の徴収が民間部門に与えるマイナスの影響はありますが、他の方法よりも問題は少なく、財源調達手段として優れています。

さらに租税は財源調達の他にも重要な役割を果たしています。

13 11 頁 17 行～24 行

今日の経済は公共部門と民間部門から成り立つ混合経済と呼ばれるほど、国民経済における政府の役割が増大してきました。そして民間部門では不可能な目的を達成するだけでなく、民間部門の経済活動を補完・促進するために、政府に求められる経済活動は複雑かつ多様化しています。R. A. マスグレイブは政府の経済活動である財政の目的を、資源配分上の機能、所得と富の再分配機能および経済の安定化機能の3つに分けています。財政がこれら3つの機能を果たすために、租税制度は必要不可欠です。3つの機能に対する租税の役割を簡単に説明しましょう。

14 12 頁 2 行～13 頁 1 行

自由主義経済において、適正な資源配分は自由競争に基づく価格メカニズムに委ねられています。しかしながら、価格メカニズムが全ての財に適切に機能するわけではありません。資源配分を市場の価格メカニズムに委ねると、国民生活に必要な財・サービスであっても全く供給できない、あるいはできても最適量を供給できない財・サービスが生じてしまいます。

その典型的なものが、いわゆる公共財と呼ばれるもので、国防や司法等です。消費の非排他性と消費の非競争性という性質のために、公共財は全ての国民に無差別に供給されます。消費の非排他性という性質を持つサービスの利用について見ると、利用者はその対価を支払わずにサービスを受けることができ、逆に言えば供給者は対価を支払わない利用者の排除ができません。また、消費の非競争性という性質によれば、利用者の増減は今までの利用者に何ら影響を及ぼさず、言い換えればある利用者が享受するサービスの量は他の利用者が享受するサービスの量に影響を及ぼしません。このような2つの性質を持つ純粋公共財の場合には、市場の価格メカニズムが機能しないために、民間部門による供給は不可能です。

13 13 頁 18 行～26 行

今日の経済は公共部門と民間部門から成り立つ混合経済と呼ばれるほど、国民経済における政府の役割が増大してきました。そして民間部門の供給では目的を達成することが不可能な、あるいは民間部門の経済活動を補完・促進するために、政府に求められる経済活動は複雑かつ多様化しています。

R. A. マスグレイブによれば、政府の経済活動である財政の基本的任務は、資源配分上の機能、所得と富の再分配機能および経済の安定化機能の3部門から成っています。財政がこれら3つの任務を果たすために租税制度は必要不可欠です。それではこの分類に従って各任務における租税の役割を説明しましょう。

14 14 頁 5 行～15 頁 11 行

自由主義経済においては、市場における適正な資源配分は自由競争に基づく価格メカニズムにゆだねられています。ミクロ経済の基本的な定理によれば、市場がうまく完全に機能しているときは、需給を一致させるように自動的に価格が調整されるため、私たちが必要としているものを必要な量だけ、民間企業が提供してくれます。

しかし、価格メカニズムが全ての財に適切に機能するわけではありません。資源配分を市場の価格メカニズムにゆだねると、国民生活に必要な財・サービスであっても供給が不可能な、あるいは供給できたとしても最適量を供給できない財・サービスがあります。これらは「公共財」と呼ばれています。すなわち、国全体の防衛や治安、防災などに代表される公共財は、消費の非排他性、消費の非競争性という二つの大きな性質を持っているために、その社会に住む人には無差別に供給されます。完全にこの二つの性質が成立する公共財を、「純粋公共財」と言います。

純粋公共財は消費の非排他性ゆえに、政府は対価を支払わない人を公共サービスの利用から排除することができません。逆に言えば、対価を支払わなくても、その社会に住む人なら誰でも公共サービスを享受することができます。また、消費の非競争性ゆえに、ある人がその公共サービスを多く消費したからといって、他の人の消費量が減るわけでもありません。享受するサービスの量は変わらないうのです。したがって、純粋公共財は、市場の価格メカニズムがうまく機能しないために、民間で提供することは不可能です。

教育や公衆衛生のような準公共財の場合には、民間部門でもある程度の供給が可能ですが、しかしながら市場では外部便益が評価されないために、市場の価格メカニズムに委ねると過少生産となり、最適供給量が実現できません。そこで最適量を確保するために、政府による供給が行われています。最近の政府支出から判断すると、純粋公共財よりも準公共財の伸び率が大きくなくなっています。

このような公共財・サービスの供給費用を賄うために、政府は民間部門から財源を調達しなければなりません。租税は公共部門への財源調達を通して、社会全体の資源の最適配分に貢献しています。国民経済において利用可能な資源は無限ではありません。租税は、民間部門から貨幣を徴収することによって、民間部門の需要を減少させると同時に利用可能な資源の量を削減します。そこで、「何を課税ベースにするか」、「誰を納税義務者にするか」、「どの程度の税率を適用するか」、そしてさらに「どのような目的で課税するか」といった租税の基本要素が重要になってきます。

15 13 頁 3 行～21 行

所得と富の再分配の達成にも租税は寄与してきました。自由主義経済において、所得は生産への貢献度によって決定されます。しかし、個人の努力だけではなく、先天的な能力、相続財産、教育機会等が所得の決定に大きな影響を及ぼすために、個人差が生じています。とくに自由主義経済の発展により、所得と富の不平等は拡大しました。出生の偶然によって得た巨額の財産あるいは握りの人々への所得と富の集中を放置することは好ましくありません。理想的な分配状態を定義することは非常に難しい問題ですが、極端な所得格差をある程度まで是正することは社会的に容認されています。市場が決定した所得の分配と社会が望ましいと考えた分配とは一致しないからです。

また、所得格差が大きすぎる場合には、社会不安を招く恐れがあります。かつてA. ウグナーは、資本家と労働者の対立を和らげるために、社会政策的見地から所得税に累進税率を適用することを主張しました。とは言え、実際に累進税率が適用されたのは所得再分配を行うためではなく税収を増やすためでした。

また、教育や公衆衛生のように、この二つの性質が完全には成立しない公共財を「準公共財」と言います。準公共財の場合には、民間でもある程度の供給が可能ですが、しかし民間部門で供給しようとするれば、「外部性」(この場合は外部便益)が評価されないために、市場の価格メカニズムにゆだねればその財は過少供給になり、社会的に望ましい水準から見ても最適供給量が実現できません。このように民間部門において資源配分上の非効率性がある場合には、政府が積極的に経済活動を行うことが必要になってきます。

そこで、このような政府活動の費用を賄うために、政府は民間部門から財源を調達しています。これが租税の任務です。その際には、「どのような目的で課税するか」、そのためには「何を課税ベースにするか」、「誰を納税義務者にするか」、「税率をどうするか」が問題になってきます。

言い換えれば、租税は、政府への財源調達を通して社会全体の資源の最適配分に貢献しています。そこで国民経済において利用可能な資源は有限であるため、租税として民間部門から貨幣を徴収することによって、民間部門の需要を減少させると同時に利用可能な資源の量も削減します。

15 15 頁 16 行～16 頁 16 行

資源配分上の機能と並んで政府の果たすべき重要な任務は、所得と富の再分配機能です。租税はこれに大きく寄与してきました。市場の価格メカニズムが完全に機能していて、資源が効率的に配分され利用されているとしても、必ずしも経済的に理想の状態が実現できるとは限りません。

自由主義経済において、所得は生産への貢献度によって決定されます。労働にしても、企業活動にしても、その経済活動をする以前に、その個人が何らかの資源を必要とします。すなわち、どのような質の労働サービスをどのくらい提供できるのかは、先天的な能力、相続財産、教育機会等が、後の所得の決定に大きな影響を及ぼします。その結果として人々の間での不平等、不公平な所得分配・資産分布は避けられないでしょう。さらに、たとえ機会が均等であつたとしても病気や怪我・災害などのために、結果として経済状況の恵まれない人もいます。

自由主義経済の発展によって経済全体の規模が拡大するとともに、市場が決定した所得の分配を放置しておけば、人々の間での所得と富の格差は一層拡大していきます。この格差が大きすぎると社会不安を招きかねません。かつてA. ウグナー (1835～1917) は、資本家と労働者の対立を和らげるために、社会政策的見地から所得税に累進税率 (詳しくは第2章 税率構造を参照) を採用することを主張しました。

その際、結果の均等をどのくらい重視するかは、意見の分かれるところですが、その時代その社会によっても異なりますが、経済規模が著しく拡大した20世紀には、社会全体の治安や秩序を維持し発展させるために、所得と富の再分配政策は国家の目標として定着していきました。政府主導の社会保障の思想であり、福祉国家の誕生です。

現在、累進税率は所得税、相続税、贈与税等に適用されています。この中で、わが国の所得税の累進性は、1988年の税制改革以前と比べて、かなり緩和されています。この背景には租税原則に対する考え方の変化、世界的な潮流、所得の平準化等があげられています。所得の平準化は相続税に起因するところが大きいでしょう。

16 14 頁 2 行～13 行

自由主義経済は多くの不安定要因を有し、絶えず景気変動にさらされてきました。その代表例が1929年にはじまった世界的大恐慌です。この経験から、景気変動を緩和し、失業とインフレーションを最小限度に抑えながら、経済成長を維持することが政府にとって重要な課題となりました。このような経済を安定させ、成長に導く機能をも租税は有しています。

税収の所得弾力性が大きい累進所得税や法人税について考えましょう。好況期に所得が増大すれば税収はそれ以上に増加して、総需要が抑制されます。反対に、不況期に所得が減少すれば税収は低く抑えられ、総需要が刺激されます。このように、景気変動に応じて自動的に安定化を図るために制度に組み込まれた装置は、ビルト・イン・スタビライザー（自動安定化装置）と呼ばれています。このビルト・イン・スタビライザーは租税だけではなく社会保障制度にも組み込まれています。

現在、累進税率は所得税、相続税、贈与税等に採用されています。この中で、わが国の所得税の累進性は、1988年の税制改革を境にかなり緩和の傾向にあります。これは世界的な潮流ですが、その背景には、租税原則に対する考え方の変化や所得の平準化をもたらした課税制度の寄与（とくに相続税）が大きかったことなどがあげられます。

16 16 頁 22 行～17 頁 10 行

自由主義経済は国外的にも国内的にも多くの不安定要因があり、絶えず景気変動にさらされてきました。その代表例が1929年に始まった世界的大恐慌です。この経験から、景気変動を緩和し、失業とインフレーションを最小限度に抑えながら、経済成長を維持することが政府にとって重要な課題となりました。経済活動の改善を図り、経済を安定的成長に導く機能を租税は有しています。

所得や利益に対して課税される所得課税（所得税、法人税）について考えましょう。好況期に所得が増大すれば、累進課税によって税額も増加します。したがって可処分所得の増大割合は減少し、総需要の増大は緩和されます。反対に、不況期に所得が減少すれば、税額は低く抑えられ、総需要の増大は緩和されます。

このように、景気変動に応じて自動的に安定化を図る機能が租税制度に組み込まれています。これはビルト・イン・スタビライザー（自動安定化装置）と呼ばれています。このビルト・イン・スタビライザーは租税だけではなく社会保障制度にも組み込まれています。

17 14 頁 14 行～27 行

これに対して、J. M. ケインズは政府の積極的な介入を主張しました。たとえば、好況期には、景気の行き過ぎによる有効需要の過度な拡大やインフレーションを抑えるために増税が有効です。反対に不況期には、景気を刺激するために減税が求められます。すなわち、減税によって有効需要を拡大して失業を緩和しなければなりません。減税 1 単位に対する総生産の増加を表す乗数効果は、消費性向（可処分所得に占める消費の割合） c によって決まります。減税（ $-\Delta T$ ）による総生産の変化 ΔY は、 $\Delta Y / (-\Delta T) = c / (1 - c)$ で表され、消費性向 c が 0.8 とすれば、1 単位の減税は 4 倍の総生産をもたらします。消費性向 c が低ければ、減税をしても消費される割合が低く、乗数効果は期待できません。政府支出の増大と比べて、減税の場合には、個人の所得に入ってから消費という形で需要になるために、貯蓄に対する考慮が必要です。このように租税だけではなく公債や政府支出と組み合わせる景気の安定を図るために政府が新たに打ち出す積極的な政策は、フィスカル・ポリシー（裁量的な財政政策）と呼ばれています。

18 15 頁 7 行～16 頁 8 行

各々の租税には課税ベースと呼ばれる課税の基準となります。累進課税ベースに税率を適用すると税額が決まりますが、税率によって税額は累進税、比例税および逆進税という 3 種類に分けられています。ここでは税率の簡単な説明から始めましょう。累進税率とは、課税ベースが大きくなるに従って高い税率が適用されるものです。言い換えれば、課税ベースが大きくなると、課税ベースに占める徴税額の割合（平均税率）は次第に増大します。比例税率は課税ベースの大きさに関係なく同一の税率が適用されます。累進税率とは反対に、課税ベースが大きくなるに従って税率が低くなる、すなわち徴税額の割合が次第に減少する税率が逆進税率です。これらの違いは、図 1-1 から容易にわかるでしょう。

17 17 頁 16 行～18 頁 5 行

J. M. ケインズ (1883～1946) は政府の積極的な経済介入を主張しました。それによれば、好況期には、景気の行き過ぎによる有効需要の過度な拡大やインフレーションを抑えるために、財政支出の削減や増税、金融引締めが有効な対策です。反対に不況期には、景気を刺激するために、公共事業の増大や減税、金融緩和が有効です。この対策によって有効需要を拡大し失業を減少させ、完全雇用の緩和を図ります。

このように、景気の安定を図るために、租税や公債、財政支出を組み合わせる政府が打ち出す積極的な政策は、フィスカル・ポリシー（裁量的財政政策）と呼ばれています。

$$\Delta Y / (-\Delta T) = c / (1 - c)$$

減税 1 単位に対する総生産の増加を表す乗数効果は、消費性向（可処分所得に占める消費の割合） c によって決まりますから、減税（ $-\Delta T$ ）による総生産の変化（ ΔY ）は上の式で表されます。いま消費性向 c を 0.8 とすれば、1 単位の減税は 4 倍の総生産の増加をもたらします。消費性向 c が低ければ、減税をしても消費される割合が低く、乗数効果は期待できません。そこで貯蓄に対する考慮（金融緩和）がともに必要になってきます。政府支出の増大に比べて、減税の場合にはいったん個人の所得に入ってから消費という形が必要になるためです。

18 20 頁末行～22 頁 5 行

各々の租税には、課税ベース（課税標準）と呼ばれる税額算出の基準となる金額（または数量表示）があります。この課税ベースに税率をかけると税額が出ますが、税率はその構造によって、累進税、比例税、逆進税の 3 種類があります。累進税率とは、課税ベースが大きくなるに従って、高い税率が適用されるような構造になっているものを言います。したがって、課税ベースが大きくなるほど、平均税率（課税ベースに占める徴税額の割合）もより増大していきます。これに対し、比例税率は、課税ベースの大きさに関係なく一律の税率が適用されるものです。たとえば、わが国の消費税のように売上金額の大きさにかかわらず常に 5% でかかる税がこれに該当します。

累進税率とは反対に、課税ベースが大きくなるに従って、より低い税率が適用される構造になっているものが逆進税率です。すなわち課税ベースが大きくなるほど、平均税率が減少する税率構造です。

累進税には所得税、相続税、贈与税等があり、前節で述べたように累進税は所得再分配に欠くことができません。比例税は消費税に代表されています。逆進税率あるいは逆進税の実例はありますか。人頭税や生活必需品への個別消費税さらに消費税は比例税でありながら、逆進税と誤解されがちです。この誤解の理由は、低所得者ほど所得額に占める税額の割合が大きくなり、逆進的負担は、低所得者の逆進性が生じるからです。逆進的負担は公平の点から進めると望ましくなくないために、かつてわが国では消費税導入を巡って大規模な反対運動が展開されました。

19 16 頁 11 行～17 頁 7 行

租税は直接税と間接税に分けられています。この分類方法はもともとよく用いられ、租税の転嫁の有無によって、決まります。直接税とは、法律上の納税義務者と実際の納税者の一致を課税当局者が予定している税です。したがって直接税の場合には、本来は租税の転嫁が起きません。直接税は一般に個人個人に対して査定されるので、個人の事情を考慮に入れることも、個々の課税ベースの大きさに応じて限界税率と平均税率を調節することも可能です。直接税には所得税、法人税、住民税、固定資産税等が含まれています。これに対して間接税の場合には、課税当局者は租税の転嫁によって法律上の納税義務者と実際の納税者が一致しないことをあらかじめ予定しています。間接税の代表的存在である消費税を例にとると、消費税は納税義務者が租税負担を次の取引者に転嫁させる負担の前転すなわち価格への上乗せを前提としています。

しかしながら、現実には租税の転嫁は経済的諸条件に影響され、課税当局者の計画通りになるとは限りません。固定資産税が顕著な例でしょう。固定資産税の納税義務者は固定資産の所有者です。しかしながら、借地や借家として第三者に貸している場合には、租税が地代や家賃に含まれることが多く、直接税でありながら転嫁がしばしば生じています。反対に、競争が激しい市場では、小売業者が客離れを恐れの間接税である消費税を消費者に転嫁できないこともあります。租税の転嫁については第3章で再度取り上げましょう。

ところで、累進税率が適応される税には、所得税、相続税、贈与税などがあります。前にも述べたように租税による所得や富の再分配は、累進税率によってその効果が発揮されます。

逆進税率が実際の税に適用されたことはありません。しかし、比例税率による課税の結果はどうでしょうか。人頭税やわが国の消費税は比例税ですが、低所得者ほど所得に占める税の負担割合が大きくなりますから、逆進的負担が発生します。逆進税率によりなくとも、課税の結果が逆進性を生むような税は望ましい税ではありません。かつてわが国では消費税導入をめぐる大規模な反対運動が10年間に及んで展開されました。

19 22 頁 9 行～24 頁 13 行

租税は、納税義務者と税金を実際に負担する者が同じであるか否かによって、言い換えれば租税の転嫁があるかないかによって、直接税と間接税に分けられます。

直接税とは、税の転嫁は起きず、法律上の納税義務者と実際の納税者が一致することを、立法者（課税当局者）があらかじめ予定している税です。直接税は一般に、個人の事情を考慮に入れることも、課税ベースの大きさに応じて限界税率と平均税率を調節することも可能です。たとえば、所得税は、所得を得た人が税法上の納税義務者であり、またその人が実際に自分の得た所得の中から税を負担します。その後も税は他の人の負担となっていくことが予定されていますから、直接税です。そこで納税義務者の家族構成など個人的な事情を加味したきめ細かな課税が可能になります。

これに対し、間接税は、租税が転嫁されていき税法上の納税義務者と実際の納税者が一致しないことを、立法者があらかじめ予定している税です。たとえば、酒税は、酒造業者が酒を出荷する際に納税義務が発生しますから、酒造業者はこれを所轄の税務署長に申告し納税しなければなりません。そこで、この酒造業者はこの酒税込みの代金で卸売業者に販売します。さらにこの酒税代金は卸売業者から小売業者へ、小売業者から実際にこの酒を消費する人々へ、価格に上乗せされて転嫁していくであろうと予定されていますから、間接税です。酒税の担税者である消費者には、納税義務はありません。

しかし、現実には租税の転嫁は経済的諸条件に影響され、課税当局者の予定どおりになるとは限りません。たとえば、競争が激しい市場では、間接税である酒税を消費者に転嫁しないので、企業努力によって吸収することもあるでしょう。また反対に、固定資産税の場合を考えてみましょう。固定資産税の納税義務者は固定資産の所有者です。しかし、貸地や貸家として第三者に賃貸している場合には、租税が地代や家賃に含まれる場合があります。直接税でありながら転嫁がしばしば生じています。

ところで、租税収入全体に占める直接税と間接税の比率を直間比率と言いますが、これは学問的に論じられる性格のものではなく、その国の風土、国民性、徴税技術やその他の社会的事情の結果として決まってくるものです。かつてわが国は、直間比率が65%対35%（昭和10年代）という間接税中心主義の時代がありました。シャープ勧告による税制改革以来、直接税の比率が増してきました。そして1990年（平成2）には、74%対26%という直接税中心主義が最高に表現された租税体系になっていました。今日の国際的な状況は、相対的に間接税の割合を増大させる傾向にあります。わが国の2002年（平成14）時点の直間比率は、56.7%対43.4%（消費税率5%）になっています。

一般に、アングロ・サクソン系は伝統的に直接税中心主義を、ラテン系は間接税中心主義をとる傾向があると言われています。建国の歴史が他の国と異なるアメリカは、世界の中で秀でて納税意識が高い国です。新大陸に移住しゼロから国を築き上げるためには、納税は当然であり成功の証しであると考えられてきました。このような納税意識を持つアメリカにおいては、脱税は犯罪であり社会的に非難される問題です。

反対に納税意識が極めて低いとされるイタリアは、都市国家時代が長く続く一つの国に統一されてから約100年しか経っていません。統一以前のいわゆる他国による税の取立てはかなり厳しく行われ、正直に納税をすれば生活がでなくなるものでした。当時のイタリアにおいて脱税は生きていくための手段であったと言われています。このような歴史的な経緯によって脱税が慣習化していたイタリアでは、租税制度の中心に脱税の機会がある直接税を置くことは困難であり、伝統的に間接税中心主義がとられてきました。このように租税制度には、その国の歴史や文化が表現されています。1990年代になってイタリアは他の先進国とは異なり、直接税の割合を増加させる税制改革を行っています。

ところで、わが国の税制の特徴として直接税中心主義があげられています。このことは直間比率（税収全体に占める直接税と間接税の割合）から明らかです。直間比率は徴税技術と納税者意識によって決まるとされてきました。一般に両方が高い国は直接税中心主義を、反対に両方が低い国は間接税中心主義をとってきました。したがってアングロ・サクソン系は伝統的に直接税中心主義を、ラテン系は間接税中心主義をとる傾向があります。

224 頁下から 6 行～225 頁 11 行

各国の直間比率は、課税当局の徴税技術と国民の納税意識によって、かなり差があります。一般に両方が高い国は直接税中心主義を、反対に両方が低い国は間接税中心主義をとってきました。したがって、アングロ・サクソン系は直接税中心主義を、ラテン系は間接税中心主義をとる傾向があります。

ここで納税意識について簡単に触れておきましょう。納税意識が極めて高いとされるアメリカは、独立によってゼロからスタートした国です。したがって、自分たちの国を築き上げるために納税は当然であり、成功の証しと考えられてきました。納税に対してこのような考えを持つアメリカにおいて、脱税は犯罪であり、社会的に非難されてきました。反対に納税意識が極めて低いとされるイタリアは、都市国家時代が長く続き、1つの国に統一されてから約100年しか経っていません。統一以前、いわゆる他国による課税の取立てはかなり厳しく、正直に納税をすれば生活ができなくなりました。当時のイタリア国民にとって、脱税は生きていくための手段であったと言われています。歴史的な経緯によって脱税がいわば慣習化してきたイタリアにおいて、脱税の機会がある直接税を租税制度の中心に置くことには無理があり、伝統的に間接税中心主義がとられてきました。しかしながら、1990年代になってから、他の先進国とは異なりイタリアでは税制改革によって直接税の割合が増大しています。

20 17 頁 21 行～18 頁 9 行

租税の使途によって、普通税と目的税とに分類する方法があります。普通税は、その使途が特定されず、一般経費にあてられています。これに対して、目的税はあらかじめ税収の使途が決められています。

既述したように、元来、租税は戦費調達を目的として臨時に課せられる目的税として発展してきました。しかしながら、目的税は公共サービスと納税義務者との間に何らかの受益関係がある場合にのみ認められるために、現在では租税（とくに国税）の大部分が普通税で、目的税はごく一部に限られています。わが国の目的税には、国税として道路の建設・整備を目的とした自動車重量税、揮発油税、地方道路税や発電用施設周辺の整備・安全対策を目的とした電源開発促進税がありますが、国税収入全体に占める割合は1999年度予算においてわずか3.3%にすぎません。第8章で述べますが、地方税の場合には租税原則に公益性が盛り込まれているために国税と比べて目的税の数はかなり多く、自動車取得税、軽油引取税、入湯税、事業所税、入湯税、都市計画税、水利地益税、共同施設税、宅地開発税、国民健康保険税等があります。しかし、地方税収入全体に占める割合は国税と同様にあまり高くありません。

21 18 頁 11 行～23 行

各々の租税の課税ベースは価額、数量、重量等で示されていますが、課税ベースの価額に基づいて課税されるのが従価税です。全ての直接税や消費税をはじめとして、大部分の租税は従価税に分類されています。課税ベースの重量あるいは数量に基づいて課税されるのが従量税です。従量税には、種類やアルコール度に応じて酒1キロリットル当たり課す酒税、たばこ1,000本当たり課すたばこ税あるいはガソリン1キロリットル当たり課す揮発油税等があります。従量税は、公平の観点からは逆進的負担をもたらすために、そして中立の観点からは相対価格に歪みを引き起こすために、その適用範囲はあまり広くありません。しかしながら、環境問題が関心を集めるようになってから、従量税を再評価する動きが生じてきました。外部不経済を内部化するための手段として環境税が最近議論されていますが、地球の温暖化や大気汚染といった外部不経済の程度は原因となる財の価格ではなく消費量に依存しています。このため、環境税は従量税の方が適しているでしょう。

20 24 頁 15 行～25 頁 3 行

その税の使い道があらかじめ決まっているかどうかで分類すれば、普通税と目的税に分かれます。普通税はその使途が特定されず一般財源に充てられる税金です。これに対し目的税はあらかじめ税収の使途が決められているもので、特定行政の活動財源として使用されます。

元来、租税は戦費調達のために臨時に課せられる税として発展してきました。目的税は租税負担者と公共サービスとの間に何らかの受益関係が明確にある税です。今日、今日の租税とくに国税の大部分は普通税に属しており、目的税はごく一部に限られています。たとえば、道路の建設や整備の財源となる目的税に自動車重量税、揮発油税、地方道路税があります。あるいは、発電用施設周辺の整備・安全対策など電源開発のために使用される電源開発促進税などがあります。国税収入全体に占める目的税の割合はわずか3%～4%程度にすぎません。地方税の場合には、租税原則に公益性が要求されていますので、国税と比較して数多くの目的税があります。たとえば、都市計画税、自動車取得税、軽油引取税、入湯税、事業所税、入湯税、水利地益税、共同施設税、宅地開発税、国民健康保険税などがこれに属しますが、それでも地方税収入全体に占める割合は国税と同様にあまり高くありません。

21 25 頁 10 行～26 頁 2 行

租税の課税ベースは、個々の税目により価額、数量、重量などで表示されますが、価額で表示される課税ベースの税を従価税と呼んでいます。大部分の租税は従価税に属します。また、課税ベースが重量あるいは数量単位で表示される税が従量税です。従量税には、酒税、たばこ税、ガソリンにかかる揮発油税などが属します。酒税は、酒の種類やアルコール度に応じて1キロリットル単位とした課税ベースに税率が課されます。たばこ税は1,000本当たり、揮発油税はガソリン1キロリットル当たりを基準として課されます。

近年、環境問題が議論されるようになってから、従量税を再評価する動きが出てきました。外部不経済を内部化する手段として環境税を課することが議論されていますが、地球の温暖化や大気汚染のように、環境を汚染する度合（外部不経済の程度）は汚染源の消費量に依存しています。そのために環境税の課税ベースは、従量税のほうが適していると言えるでしょう。

前章では公平について述べましたが、同様に民間部門の経済活動や資源配分に對する課税の影響をも考慮に入れる必要があります。経済の発展に伴って政府の活動が多様化した結果、混合経済と呼ばれるまでに公共部門は発展を続けました。高価な政府の誕生は租税負担率を上昇させ、租税が民間部門の活力を阻害するという懸念を引き起こしました。このような懸念が租税原則における中立性あるいは効率性を重要視する最近の傾向に現れています。このことは1980年代に行われた先進諸国の税制改革からもしきりと読み取れます。

そこで、本章では課税の中立性についてさまざまな角度から考察しましょう。まず最初にその概念を述べ、次に転嫁および超過負担による分析を行います。さらに簡素な租税にも触れます。そして最後は最速課税論を締め括ります。

政府は財政活動の財源を民間部門から調達しなければなりません。財源調達手段としてはいくつかの方法が考えられますが、第1章で述べたように、その中で租税はもっともすぐれています。租税による民間部門から公共部門への強制的な資源の移転は、民間部門における利用可能な資源が税額分だけ削減されることを意味します。しかしながら、民間部門における課税の影響は資源の削減だけではありません。その他にも課税に対してさまざまな経済行動がとられるために、資源配分に歪みが生じます。

そこで、中立性あるいは効率性とは、民間部門において効率的に資源が配分されていることを前提として、その資源配分をできるだけ歪めない租税が望ましいとすると原則です。たとえば、特定の財への重課によってその価格が上昇し、需要が減少するのは好ましいことではありません。経済活動に歪みを与えたり、経済の活性化を妨げたりする租税は可能な限り避けるべきでしょう。そこで市場の価格メカニズムだけではなく、労働と余暇や消費と貯蓄等の選択にも影響を及ぼさない租税が中立な租税と言えます。しかしながら、外部経済の存在等によって先の前提条件が満たされない場合には、租税が価格メカニズムに影響を及ぼすことによって最適な資源配分が達成されるかもしれません。このような考え方はたばこ税や酒税さらに環境税に活かされています。

課税の影響は、人々の可処分所得を減ら

すだけでなく、民間部門の経済活動や資源配分に対しても当然に影響を及ぼします。経済の発展に伴って政府の活動は拡大し多様化してきました。その結果、公共部門の発展は租税負担率を上昇させ、租税が民間部門の活力を阻害するという懸念が起きました。このことは近年の、租税原則における中立性（あるいは効率性）を重視する税制改革に現れています。

そこで、本章では課税の中立とは何かについてさまざまな角度から考察しましょう。次に、各国の税制改革に共通したもう一つの傾向である簡素な税について述べ、最後に最速課税論を紹介します。

政府は活動の財源を民間部門から調達しますが、第1章で述べたように、いくつかある財源調達手段の中で租税は最も優れた手段ですが、租税による民間部門から公共部門への強制的な資源の移転は、民間部門の利用可能な資源を税額分だけ削減することを意味します。こうした民間部門に対する課税の影響は、資源を削減させるだけでなく、課税によっては個々の経済行動が影響を受け、ひいては資源配分に歪みを生じさせることになりかねません。

民間部門における資源配分をできるだけ歪めない租税が望ましい租税であるとする課税原則が、課税の「中立」あるいは「効率」と言われるものです。市場のメカニズムに限らず、労働・余暇・消費・貯蓄などの選択にもできるだけの影響を及ぼさないような租税が中立な税です。特定のもののへの重課によって市場の経済活動が歪んだり、経済の活性化が妨げられたりすることは、可能な限り避けるべきであるという概念です。

ただし、経済の外部性がある財の場合には、課税が市場のメカニズムに影響を及ぼすことによって最適な資源配分が達成されることがあります。この効果はたばこ税や酒税、環境税などで活用されています。

租税はいつの時代においても、どこの国においても嫌われてきました。このことは J. S. ミルが租税負担を犠牲と呼んだことからわかります。納税者の誰もが、自分の納税額を重すぎると感じて、負担が軽くなることを望んでいるでしょう。たとえば、アメリカで行われた所得税に関するアンケート調査では、所得税を全く支払っていない低所得者までが所得税の負担を重すぎると答えています。このように租税は拒絶反応を起こしかねないほど嫌われていますから、租税を支払わずに済ます方法を考える人がいるとしても当然でしょう。本節では、その方法の 1 つである租税の転嫁の概念と形態を取り上げます。

租税の転嫁は、課税に対して民間部門で起きている経済現象です。たとえば、卸売売上税が導入されたとき、法律上の納税義務者である卸売業者は、課税に対してどのように対応するでしょうか。卸売業者は、負担を転嫁するために、卸売価格に税額分を上乗せするかもしれません。小売業者も同様の行動をとり、最終的には税額分を上乗せされた小売価格を支払うことによって、消費者が売上税を負担することになるかもしれません。また、卸売業者は製造業者からの仕入価格を税額分だけ値引きさせ、さらに製造業者は原材料の仕入価格を税額分だけ値引きさせるかもしれません。この場合には原材料の生産者が売上税を負担することになります。

租税の転嫁は、転嫁が起きないはずの直接税においても生じています。第 1 章でも簡単に触れましたが、固定資産税がわかりやすい例です。固定資産税の納税義務者は固定資産の所有者ですが、借地や借家として第三者に貸している場合には、所有者が実際に租税を負担することはほとんどありません。借地人や借家人が固定資産税の含まれた地代や家賃を支払っているからです。納税義務者は所有者でありながら、賃貸契約書には固定資産税の税率の引上げに合わせた賃貸料の引上げが明記されていることもあります。固定資産税の転嫁が日常化している証拠でしょう。他の直接税でも転嫁はしばしば生じています。たとえば、法人税は販売価格、従業員の賃金もしくは株主の配当に影響を及ぼしています。このように転嫁にはさまざまな形態があり、しかも実際にはそれが複雑に絡み合っています。

この最初に課税されることを租税の衝撃（インパクト）と呼び、この衝撃を受ける者すなわちここでは卸売業者が法律上の納税義務者となります。これに対して租税の負担が最終的に落ち着くことを租税の帰着（インシデンス）と呼び、帰着した者が実際の納税者となります。もしも衝撃と帰着が同一であれば、法律上の納税義務者が自ら全ての租税を負担することになり、租税の転嫁は生じません。

租税の負担は J. S. ミルが犠牲と表現しているように、いつの時代もどの国においても歓迎されないようです。誰もが、自分の負担が軽くなることを望んでいるのではないのでしょうか。租税を支払わずに済ませる方法を考える人もいます。本節では、合法的に租税を負担しない形態の一つである租税の転嫁を取り上げましょう。

租税の転嫁とは、課税の負担に対して民間部門で起きている一つの経済現象です。たとえば、小売売上税が導入されたとき、法律上の納税義務者である小売業者は、課税に対してどのような経済行動をとるでしょうか。

一つは、課税の負担を他の人にさせるために、小売価格に税額分を上乗せして販売します。税額分を上乗せされた小売価格を支払う消費者が実質的に売上税を負担することになります。すなわち、納税義務者は小売業者ですが、税を負担する人（担税者）は消費者になりました。このように課税の衝撃（インパクト）が、財の流通過程で川下に移転させる転嫁の形態を「前転」と言います。

また、小売業者は卸売業者からの仕入価格を税額分だけ値引きさせ、さらに卸売業者は製造業者、製造業者は原材料の供給業者に仕入価格を税額分だけ値引きさせていくこともあるでしょう。この場合には、原材料の供給業者が小売売上税を実質的に負担することになります。このように課税の衝撃が川上に転嫁する形態を「後転」と言います。新たな課税によって販売量が減少するような財は、後転によって前段階の取引業者が税を負担することになるでしょう。いずれにしても納税義務者が税を負担するのではなく、税が帰着した者が担税者になります。

転嫁の典型的な形態がこの前転と後転ですが、実際には前転と後転が同時に起きたり、一部が前転し残りが後転することもあります。

また、課税の衝撃と帰着が同一人であれば、法律上の納税義務者自身が税の全額を負担することになりますので、税の転嫁は生じません。その場合、課税の衝撃を受けた業者が、負担を補うために生産過程や流通過程の改善に努めるなど経営努力をすることによって、税額分の経費を削減できれば税負担はここで消滅したことになります。このような現象を「消転」と言います。

租税の転嫁は、転嫁が起きないといわれている直接税においても実際には生じています。たとえば、固定資産税の納税義務者は固定資産の所有者ですが、借地人や借家人が固定資産税含みの地代や家賃を支払っているれば、固定資産税は前転しています。法人税は、販売価格、従業員の賃金、株主の配当などに影響を及ぼしています。直接税でも転嫁はときに生じているのです。

このように租税の負担は、さまざまな形態で転嫁が起こり、しかも実際にはそれらが複雑に絡み合っています。

衝撃と帰着が異なる場合には転嫁が生じ、その典型的な形態には前転と後転があります。租税負担が財の流通過程すなわち点線と同一方向に進むことを前転と呼びます。消費者が最終的な負担者となる消費税は代表的な例です。消費税のように転嫁が1回で終わらず、次々と繰り返される現象は更転と呼ばれていきます。前転とは逆に、租税負担が流通過程すなわち点線とは反対方向に進むことを後転と呼びます。課税によって販売量が激減する財の場合には、後転によって前段階の取引業者が租税を負担することになるでしょう。前転と後転が同時に起こり、一部が前転し、残りが後転することもあります。

また、租税の衝撃を受けた業者は、負担を補うために、経営努力すなわち生産過程や流通過程の改善に努めるかもしれません。税額分の経費を削減できれば、租税負担は消滅したことになります。価格には変化がないでしょう。このような現象は消転と呼ばれています。

25 39 頁 3 行～40 頁 3 行

次に転嫁の過程を簡単に図説しましょう。図 3-2 は縦軸にある財の価格を、横軸に取引数量を表しています。そして、ある財に対して消費者が買いたいと思う需要の大きさを示す右下がりの需要曲線 D と販売業者の売りたいと思う供給量を示す右上がりの供給曲線 S が描かれています。この財は E_0 で均衡し、 P_0 の価格で Q_0 が生産されていることになります。ここで販売業者に対して租税の衝撃があったとしましょう。課税によって費用が増大したために、販売業者の供給曲線 S_1 は S_0 になり、新しい均衡点は E_1 になります。消費者は、 Q_1 を購入するために、課税によって高くなった価格 P_1 を支払わなければなりません。この P_1 から P_0 への価格の上昇分が消費者へ転嫁された租税負担を表しています。この上昇分は税額分 t よりも小さくなっていますが、これは租税が一部しか消費者に転嫁されず、残りは需要の Q_0 から Q_1 へ減少により業者が負担することを意味しています。転嫁の程度は需要と供給の価格弾力性の大きさに依存し、課税後の消費者価格が税額分 t 上昇するのは需要が完全に非弾力的な場合と供給が完全に弾力的な場合だけです。

25 53 頁 21 行～54 頁 9 行

次に転嫁の過程を図表 4-1 で説明しましょう。

縦軸にある財の価格を、横軸に取引数量を表しています。ある財に対する消費者の需要の大きさを右下がりの需要曲線 D で、販売業者の売りたいとする供給量を右上がりの供給曲線 S で示しています。その場合、この財は E_0 で均衡していますので、市場が効率的に完全機能している場合には P_0 の価格で Q_0 の量が生産されていることになります。

ここで、販売業者に対し租税の衝撃があったとします。課税によって価格が上昇し、販売業者の供給曲線 S_1 は上方へシフトし、新しい均衡点は E_1 に移ります。消費者は Q_1 を購入するためには、課税によって値上がりした価格 P_1 を支払わなければなりません。この P_1 から P_0 への価格の上昇分が消費者へ転嫁された税負担を表しています。この上昇分は税額分 t よりも小さいですが、これは税が一部しか消費者に転嫁されず、残りは需要の減少 (Q_0 から Q_1) によって業者が負担することを意味しています。どの程度が消費者に転嫁されるのかは、需要と供給の価格弾力性の大きさに依存しています。課税後の消費者価格が税額分 t まで上昇するのは、需要が完全に非弾力的な場合と供給が完全に弾力的な場合です。

課税が民間部門の経済力を弱めるのに加えて資源配分をも歪めることは、すでに何度となく述べてきました。このように課税が民間部門にもたらす微税額以上の追加的負担は課税の超過負担と呼ばれています。負担といっても金銭的な負担ではなく、課税によって最適な資源配分が歪められたために生じる資源利用の効率性の低下あるいは経済厚生上の損失を意味しています。

超過負担の説明にしばしば登場するのが、18世紀の西ヨーロッパで導入された窓税です。わが国でも戦国時代から江戸時代にかけて導入されたそうですが、その実態はよくわかりません。ところで、窓税では窓の数と大きさに応じて税額が決まります。そこで租税負担を回避するために、住人は役人が税額を査定に来る前に自宅の窓を閉め、立ち去った後に再び窓を開けていました。しかしながら調査が厳しくなると、最後には多くの住人が窓を煉瓦で塞いでしましました。納税者である住人にとって、窓を塞いだために生じる環境の悪化が追加的負担であることは明らかです。そして、この負担が課税の超過負担と呼ばれています。

わが国の例としては、鎌倉時代から戦国時代にかけて導入された棟別銭を紹介しましょう。棟別銭は家屋の棟の数に応じて課税されましたが、この負担を軽くするために考えられたのが時代劇に登場する長屋と言われています。長屋造りの構造から生じるプライバシーの侵害も、課税の超過負担に違いありません。

この課税の超過負担がゼロであるならば、資源配分すなわち個人の選択を歪めない中立な租税と言えます。厳密に考えると、完全に中立な租税は存在しません。もともと中立な租税と主張されているのが、第1章において動動に例えて説明をした人頭税です。人頭税においては人間の存在自体が課税ベースになります。租税を免れるために、生むのを止めるあるいは死ぬのを待つといったことが起これば、この場合には超過負担について考える前に人道的見地から問題になるでしょう。完全に中立な租税がないとすれば、できるだけ民間部門の経済活動や資源配分に影響を及ぼさない租税を考える必要があります。このような租税は税收確保の観点からも重要になります。そこで、中立性に適う租税を考察するために、まず余剰概念によるもっとも一般的な超過負担の分析から始めましょう。

課税が民間部門に与える影響は、経済力を弱めたり資源配分を歪めるなどの現象を生ずる以外にも、課税額以上の追加的負担を社会に与えることがあります。これを課税の超過負担と呼んでいます。負担といっても金銭的な負担が追加的に生じるのではなく、課税によって最適な資源配分が歪められるために生じる資源利用の効率性の低下あるいは経済厚生上の損失を意味しています。

たとえば、わが国で鎌倉時代から戦国時代にかけて導入された税に棟別銭があります。この税は、家屋の棟の数に応じて課税されていました。そこで税の負担を軽くするために考え出されたのが長屋です。長屋造りの構造から生じるプライバシーの侵害やその他の弊害が、棟別銭から生ずる追加的負担であり課税の超過負担と呼ばれるものです。

外国でも同様のことがあります。18世紀の西ヨーロッパで導入された窓税は、窓の数と大きさに応じて税額が決まりました。そこで人々は租税負担をできるだけ回避するために役人が税額を査定に来る前に自宅の窓を閉め、立ち去った後に再び窓を開けていました。これに対し役人が調査を厳しくすると、住民たちは窓を煉瓦で塞ぐようになりました。納税者である住民にとって、窓を塞いだために生じる環境や衛生の悪化が、窓税がもたらす超過負担です。

課税の超過負担がゼロならば、資源配分すなわち個人の経済的行動の選択を歪めない中立な租税と言えます。しかし、厳密には完全に中立な租税は存在しません。現在導入されている税の中で最も中立な租税と言われているのが、割り勘による課税の配分すなわち人頭税です。

完全に中立な租税がないとしても、できるだけ民間部門の経済活動や資源配分に影響を及ぼさないような中立な税を考える必要があります。中立性に適う租税はどのような税かを検討するために、A. マーシャルが行った余剰概念による超過負担の分析に入りましょう。

余剰概念による超過負担の分析は A. マーシャルによって行われました。まず図 3-3 を用いて、課税がない場合の消費者余剰と生産者余剰の説明からはじめよう。お腹を空かせた A という少年がハンバーガー・ショップの前を通りかかったとします。前日から何も食べていないような状態であれば、どんなに値段が高くても A はハンバーガーを買うでしょう。A はハンバーガーに高い価値を見出すからです。しかしながら、A が 2 個、3 個と追加的に食べ足していくにつれて、ハンバーガーの価値は次第に低くなります。このことを表しているのが、一般的な右下がりの需要曲線 DD です。これに対して、価格はどのように対応しているのでしょうか。A は、最初のハンバーガーに対してどんなに高くてもかまわないと思いつながら、実際には消費者価格 P_0 しか支払っていません。言い換えれば購入量 Q_0 までは、A が支払ってもかまわないと考える金額は P_0 より高くなっています。このように消費者がある財を一定量購入するために支払ってもよいと考える金額と実際に支払う金額との差が消費者余剰で、図 3-3 においては $P_0 E_0 D$ で示されています。同様に一定量販売するために生産者が必要とする金額と実際に販売する金額との差は生産者余剰と呼ばれ、 $S E_0 P_0$ で示されています。したがって、社会全体の余剰は $D S E_0$ になります。

ここで 1 単位当たり t の従量税が課されると、どのような変化が起きるのでしょうか。供給曲線は税額分 t だけ上方に移動して S_1 となり、均衡点は E_0 から E_d に移動します。そして A が支払う消費者価格は P_0 から P_d に上昇し、購入量は Q_0 から Q_d に減少します。消費者価格の上昇に対して、生産者価格は P_d から税額分 t を差し引いた P_s に下落します。この結果として、消費者余剰は $P_d P_0 E_0 E_d$ だけ減少して $P_d E_d D$ に、生産者余剰は $P_0 P_s E_s E_d$ だけ減少して $S E_s P_s$ に、そして政府の税収は $P_d P_s E_s E_d$ になります。社会全体の余剰の損失 $P_d P_s E_s E_d$ と政府の税収 $P_d P_s E_s E_d$ を比べると、前者の方が大きいことは図から明らかでしょう。その差は $E_0 E_d E_s$ です。税収は政府支出として社会に還元されますが、 $E_0 E_d E_s$ については何の補償もありません。そこで、この $E_0 E_d E_s$ が課税の超過負担と呼ばれています。

ところで、ここでは議論の対象ではありませんが、租税の使い方は政府支出による便益が徴税額と超過負担の合計より大きくなる可能性もあることを付け加えておきましょう。

図表 4-2 を用いて、課税がない場合の消費者余剰と生産者余剰の説明から始めます。アンパンの大好きな A 君は、最初の 1 個目は高くてもぜひとも欲しいと高い評価（価値）をします。しかし 2 個、3 個と数が増えるにつれて安ければ買っておいてもいいというように、その財に与える価値が低くなっていきます。このように、一般的に消費の需要は右下がりの傾向をとりまします。これでは需要曲線 D で表しています。

これに対して価格はどのように対応しているのでしょうか。A 君は、最初のアンパンには高くてもぜひ欲しいと評価しながらも、実際には消費者価格 P_0 しか支払っていません。言い換えれば、購入量 Q_0 までは A 君が支払ってよいと考える金額は P_0 より高くなっています。このようにに消費者がある財を一定量購入するために支払ってもよいと考える金額と実際に支払う金額との差を「消費者余剰」といいます。図では $P_0 E_0 D$ で示されています。同様に一定量を販売するために生産者が必要とする金額と実際に販売する金額との差が「生産者余剰」です。 $S E_0 P_0$ で示されています。したがって、社会全体の余剰 (surplus) は消費者余剰と生産者余剰の総和の $D S E_0$ になります。

さて、ここで 1 単位当たり従量税が t だけ課税されると、どのような変化が起きるのでしょうか。供給曲線は税額分 t だけ上方にシフトしていき S_1 となり、均衡点は E_0 から E_d に移動します。そして A 君が支払う消費者価格は P_0 から P_d に上昇し、購入量は Q_0 から Q_d に減少します。一方、消費者価格の上昇に対して、生産者価格は P_d から税額分 t を差し引いた P_s に下落します。その結果、消費者余剰は $P_d P_0 E_0 E_d$ だけ減少し $P_d E_d D$ になり、生産者余剰は $P_s P_0 E_0 E_d$ だけ減少して $S E_s P_s$ になります。そして政府の税収は $P_d P_s E_s E_d$ と、政府の税収 $P_d P_s E_s E_d$ を比べてみれば、社会全体の余剰の損失が $E_0 E_d E_s$ だけ大きいことがわかります。そこで、社会全体の余剰の損失が $E_0 E_d E_s$ と、政府の税収 $P_d P_s E_s E_d$ を比べてみれば、社会全体の余剰の損失が $E_0 E_d E_s$ だけ大きいことがわかります。税収は政府支出となって社会に還元されますが、 $E_0 E_d E_s$ については社会全体に生じた余分な負担 (経済厚生上の損失) です。課税の「超過負担」と呼ばれています。

ところで、ここでは議論の対象ではありませんが、実際には租税の使い方はよって政府支出による便益が徴税額と超過負担の総和より大きくなる可能性もあります。

この課税の超過負担の大きさは、需要と供給の価格弾力性によって測定することができず。さらに、消費者あるいは生産者のどちらか一方が全ての租税負担を引き受けることになり、需要あるいは供給の非弾力的な財への租税によって超過負担を回避することもできます。ここでは4つのケースすなわち需要と供給が完全に非弾力的なケース、そして反対に需要と供給が完全に弾力的なケースについて説明しましょう。

図3-4の(a)は需要が非弾力的なケースです。たとえば、主食や塩のような生活必需品の場合には、価格が上昇したとしても消費者は消費量を変えることができません。したがって、需要曲線Dは垂直に表されます。このように課税をしても需要がほとんど変化しない場合には、超過負担もあまり生じません。生産量も生産者価格も課税によって影響を受けないために、生産者余剰は課税前も後と同じです。しかしながら、消費者は消費量を減少させることができないうために、税額分だけ上昇した消費者価格 P_d を支払わなければならない。供給曲線Sが垂直に移動したために、均衡点は E_0 から E_d に、そして価格は税額分だけ上方に移動したために、均衡点は E_0 から E_d に、政府の税収分 $P_0 E_0 P_d$ は全て消費者によって負担されます。

課税の超過負担の大きさは、需要と供給の価格弾力性によって変化します。需要あるいは供給の非弾力的な財への課税は、超過負担を回避することができません。ここでは需要が完全に非弾力的なケースと反対に需要が完全に弾力的なケースについて、超過負担の大きさがいかに価格の弾力性に左右されるかを図解しましょう。

図表4-3(1)は、需要が非弾力的なケースです。たとえば、醤油や砂糖などの生活必需品は、価格が上昇しても消費者は消費量をあまり変えることができません。このように価格の変化に対して需要量を変えない財を非弾力的な財と言います。完全に非弾力的な財の需要は、需要曲線Dのように垂直に表されます。課税をしても需要量に変化しない財への課税は、超過負担も生じません。生産量も生産者価格も課税によって影響を受けないために、生産者余剰は課税前も後と同じです。消費者は消費量を減少させることができないうために、税額分だけ上昇した消費者価格 P_d を支払うことになります。そして消費者余剰は税額分だけ減少します。図説すると、供給曲線Sが税額分だけ上方にシフトしたために、均衡点は E_0 から E_d になり、価格は P_0 から P_d に上がります。租税は完全に需要者に前転されるために、政府の税収分 $P_0 E_0 E_d P_d$ は全て需要者によって負担されます。

ところで、反対に需要あるいは供給が完全に弾力的な財への課税はどのような結果になるのでしょうか。図(c)は需要の弾力性が大きな財のケースです。たとえば、ダイヤモンドのような奢侈品や代替可能な財を考えてください。このような財の場合には、価格の変動は直ちに需要に影響を及ぼします。課税による価格の上昇は需要を激減して、需要曲線は税額分だけ下方に平行移動してD₁になります。新しい均衡点E₁が生まれ、消費量はX₀からX₁へ減少しますが、消費者価格は課税前も後もP₀のままで変化しません。生産者価格のP₀からP₁への下落は、生産者が納税分P₁E₁P₀を負担することを意味しています。そこで、視点を改めて説明をすれば、課税による価格の上昇が需要を激減することを恐れて、生産者は価格を引き上げることができないために、課税後の供給曲線がSからS₁へ移動します。そこで新しい均衡点E₀が生まれ、生産量はX₀からX₁へ減少します。生産者は租税を消費者に転嫁できないために、生産者価格をP₀からP₁に引き下げ、前述したように生産者が納税分P₁E₁P₀を負担しなければなりません。この場合の超過負担は三角形E₀E₁E₂で表されます。このように消費者が消費量を自由に調整できる課税は、消費者の選択に大きな影響を及ぼすことがわかるでしょう。

これに対して図(d)に表されているのは、大量生産が可能な工業製品のケースです。製品の生産量を自由に調整することができ工業製品の場合には、生産者が税額分tを価格に上乗せするために、供給曲線がSからS₁へ移動します。そこで新しい均衡点E₀が生まれ、生産量はX₀からX₁へ減少します。ここでは消費者が納税分P₀E₀E₁P₀を負担し、超過負担は三角形E₀E₁E₂になります。

以上の分析からわかるように、課税の対象となる財の需要あるいは供給の弾力性が大きければ大きいほど、消費者あるいは生産者の選択が歪められるために、超過負担が大きくなります。さらに、このような場合には税率を引上げても、税収の増大にはつながりません。課税によって消費量が減少すれば、当然のことながら税収も減少するからです。したがって、もし一定額の税収を確保することが課税の目的であれば、課税の対象には消費者や生産者が選択を歪めることができずない財、すなわち租税を回避することができずない財が選ばれよう。このような理由から、たとえばフランスの絶対王制時代には塩のような生活必需品に課税されていました。

また、前節で述べたように、需要と供給の価格弾力性が租税の転嫁の度合を決めることも理解できたと思います。一般には消費者の需要の価格弾力性が生産者の供給の価格弾力性よりも相対的に大きければ、それだけ生産者の負担が大きくなります。

ところで、反対に需要あるいは供給が完全に弾力的な財への課税はどのような結果になるのでしょうか。需要の弾力性が大きな財のケースを図表4-3(2)で検討してみましょう。

ダイヤモンドのような奢侈品や代替可能な財は、価格の変動が直ちに需要量に影響を及ぼします。課税による価格の上昇は、需要を減少させますから、需要曲線は税額分だけ下方に平行シフトしてD₁になります。新しい均衡点はE₀からE₁へ移動し、消費量はX₀からX₁へ減少します。一方の消費者価格は、課税前も後もP₀のままで変化しません。したがって、生産者価格のP₀からP₁への下落は、生産者が納税分P₁E₁E₀P₀を負担することを意味しています。

ここで、この需要の弾力性が大きい財への課税を、視点を改めて供給曲線のほうから説明すれば次のようになります。課税後の供給曲線がSからS₁へ移動します。そこで新しい均衡点はE₀になります。生産量はX₀からX₁へ減少します。ところで、生産者は価格の上昇が需要を激減させることを恐れて租税を消費者に転嫁できず、生産者価格をP₀からP₁に引き下げます。したがって、生産者が納税分P₁E₁E₀P₀を負担しなければなりません。この場合の超過負担は三角形のE₀E₁E₂の部分です。このように消費者が消費量を自由に調整できる財に対する課税は、消費者の選択という経済行動に大きな影響を及ぼします。同様に、大量生産が可能な工業製品のように供給者が生産量を自由に調整することができずる財への課税は、生産者が税額分tを価格に上乗せするため、消費者が負担することになります。

以上の分析から、課税の対象となる財の需要あるいは供給の弾力性が大きければ大きいほど、消費者あるいは生産者の選択が歪められ、それに比例して超過負担が大きくなります。このような財に対しては税率を引き上げても、あまり税収の増大にはつながりません。課税によって消費量が減少し税収も減少するからです。そこで、税収を確保することを目的とした課税であれば、課税の対象は消費者や生産者が選択を歪めることができずないような価格弾力性のない財を選ぶことが効果的です。たとえば、フランスの絶対王制時代には塩に税を課す「塩税」を主要な財源としていました。

以上のように、需要と供給の価格弾力性が租税の転嫁の度合を決めますが、消費者の需要の価格弾力性が生産者の供給の価格弾力性よりも大きければ、それだけ生産者の負担が大きくなります。

簡素の原則とは、租税制度の仕組みをできるだけ簡素化して納税者が理解しやすいようにすると同時に、租税の回避を防いで中立性にも寄与することです。簡素の原則の背景には、「一読して難解、再読して誤解、三読して不可解」といわれるほど、複雑でわかりづらくなった租税制度があります。租税制度の複雑化を示す 1 例として、所得税法の字数を調べてみましょう。税法が創設された 1887 年（明治 20）には約 2,500 字にすぎなかったものが、1937 年（昭和 12）には 47,000 字、1983 年（昭和 58）には 860,000 字にまで増大しています。現行の租税制度は、租税法主義に基づくために、法律に定められていなければ納税する必要がありません。そこで、単純な制度であれば、抜け穴を探して租税を回避する人が出てくるでしょう。抜け穴によって一部の人々にだけ有利に働くような租税制度は、公平の見地から問題が生じます。このため、制度は複雑で難解になり、制度を理解するためには多大な労力と時間が必要になってきました。そこで、納税者の理解を容易にするという意味から、簡素の原則が重要になっています。

数ある租税の中で中立性と同様に簡素の極致としてあげられるのが、割り勘に例えられた人頭税です。食事代を平等に徴収するに、個人の所得等を考慮する必要のない割り勘はもっとも簡単な方法です。しかし、このような方法は公平と言えるでしょうか。たとえば、もし Konishiki に「割り勘で食事に行こう」と誘われたら、読者はどのように思いますか。Konishiki はたくさん食べそうだし、そしてお金持ちなのに……。ちょっと不公平な気がするでしょう。まして、いくら簡単だからといって強制的に徴収される租税の配分に完全な割り勘制度を取り入れることは不公平に違いありません。簡素が行き過ぎると、個人の支払能力や事情を無視することになり、不公平が生じてしまいます。実際に人頭税は不公平だという国民感情の高まりによって、サッチャー首相は退陣に追い込まれました。公平の原則との兼ね合いが難しいところではあります。

簡素の原則とは、租税制度は納税者にとって簡素で理解しやすいもので同時には租税回避を防げるものでなくてはならないとする原則です。課税の中立性に寄与する意味から、中立の原則に運動する部分があります。

簡素性が重視される背景には、複雑でわかりづらくなった租税制度があります。たとえば、所得税法の字数の増大を見てみましょう。所得税法が創設された 1887 年（明治 20）には約 2,500 字にすぎませんでしたが、1937 年（昭和 12）には 47,000 字、1983 年（昭和 58）には 860,000 字と増大しています。租税制度は、租税法主義に基づくために、税法の定めによって納税義務や納税額が決まります。ところが、経済の発展と多様化に伴って税法が複雑になり、さらに法の抜け穴を利用して租税回避を図る人がいればそれに対処する改正の必要が起きます。そのたびに税法は補充され、その繰り返しのうちに複雑で難解になり、租税制度を理解するためには多大な労力と時間が必要になってきました。そこで、納税者の理解を容易にするという意味から、簡素の原則が重要視されています。

ところで、数多い租税の中で最も中立で簡素な税として評価されているのが、割り勘の方法である人頭税です。たとえば、その町のコミュニティ・チャージを徴収するに、個人の所得差を考慮する必要のない割り勘は、家族の人数で負担額を決めますからわかりやすく簡単な方法です。しかし、課税の公平の点からどうでしょうか。その町の小さな貸家に住んでいる大家族と、大きな自分の屋敷に住んでいる夫婦 2 人だけの家族がいるとします。人頭税では前者のほうが税の負担がずっと多くなります。簡素な税も行き過ぎると不公平感に通じます。実際に、コミュニティ・チャージを完全な割り勘制度でしか高額で取り入れたサッチャー首相は、個人の支払能力や人的事情を無視した人頭税は不公平だという国民感情の高まりによって、退陣に追い込まれました。公平の原則との兼ね合いが問題です。

簡素な租税制度は徴税費とも密接な関係があります。徴税費については、徴税を行う公共部門の税務行政費用だけでなく、納税に伴う民間部門の納税協力費用をも含めて考えるべきではありません。税務行政費用は A. スミスの時代から重視されてきました。その算出もそれほど難しいものではありません。国税庁や税務署の職員の人員費が中心ですが、具体的には租税の説明や広報、納税者の調査、申告書の審査、さらに脱税（租税負担を欺くための違法行為）の摘発に要する費用も含まれます。1970年代になると、納税協力費用の研究もアメリカやイギリスで行われるようになりました。しかしながら、その分析は税務行政費用の場合とは比較にならないほど難しく、精神的費用まで含めると不可能に近いでしょう。算出できるのは、主として申告制度による納税者が税理士をはじめとする専門家に支払う費用に限られています。

申告納税者の多くは申告書の作成や税額の計算を専門家に依頼していますが、この費用よりも節税（租税負担を免れるための合法的行為）さらには脱税によって得られる利益の方が大きくなければ依頼する意味がありません。そこで、納税非協力費用を含めた納税協力費用と節税および脱税とは密接な関係にあり、納税協力費用の増大は脱税の摘発のために要する税務行政費用の増大につながります。逆に言えば、納税協力費用のかからない制度は税務行政費用の削減だけでなく、税収の確保にもつながります。この実現のためにも簡素の原則は重要になっていきます。

簡素な租税制度は徴税費においても言えることです。徴税費は、公共部門と民間部門の双方で発生しています。したがって徴税費の簡素化は、徴税を行う税務行政費と納税に伴う納税協力費の双方を考慮する必要があります。

税務行政費は A. スミスの時代から重視されてきました。スミスは国庫に入る純収入額と人々の給付する額との差がなるべく少ない税であることを四大租税原則の一つに入れています。税務行政費用には、国税庁や税務署の職員の人員費を中心として、租税の説明や広報、納税者の調査、申告書の審査、脱税のための摘発費用などが含まれます。

納税協力費に関しては、1970年代にアメリカやイギリスで研究が行われるようになりました。しかし、その分析は税務行政費とは比較にならないほど難しく、精神的費用まで含めると不可能に近いものです。算出できるのは、せいぜい納税者が税理士などの専門家に支払う費用に限られてきます。

納税協力費の増大は脱税の摘発のために要する税務行政費の増大につながります。言い換えれば、納税協力費の比較的にかからない制度は、税務行政費も削減され純税収の確保につながります。徴税費の少ない税は、納税協力費が少ない税でもありますので税制の簡素化は重要になっていきます。

前節までの説明から、読者は公平と中立の原則がしばしば対立することに気がついたことであろう。このことは公平と中立のトレード・オフと呼ばれ、有効な租税政策を実現する上で障害にもなっています。ここでは、所得税、個別消費税そして一般消費税を取り上げて、この問題を論じましょう。

まず、公平の原則を満たすための所得税からはじめましょう。所得税には支払能力に応じた累進税率が適用されていますが、垂直的公平を重視する場合には税率の累進性を強める、すなわち限界税率を高める必要があります。残業しながら、高い限界税率は高所得者の労働意欲の減退につながります。残業をしても所得税によって所得があまり増えないならば、仕事をする代わりに余暇の時間を増やしたいと思う高所得者は多いでしょう。社会から公平と認められた累進性の高い所得税が、労働意欲を阻害して、資源配分を歪めることになるかもしれません。他方、中立性を重視するならば、労働と余暇の間の資源配分に歪みが生じないように、累進税率の緩和、とくに限界税率を低くすることが求められています。しかし、このような所得税の場合には、垂直的公平の達成はあまり期待できません。このように1つの原則を満たすために他の原則が損なわれることが、公平と中立のトレード・オフです。

次に個別消費税に話を移しましょう。中立性の見地からは、代替効果も超過負担もあまり引き起こさないように、主食や塩のような生活必需品に課税することになります。しかしながら、このような租税は公平の観点から問題が生じるでしょう。課税によって生活必需品の価格が上昇しても、消費量を減少することができないために、消費者が租税を全額負担することになります。そして低所得者ほど所得に占める租税の割合が大きくなり、逆進的負担が生じてしまいます。このように生活必需品への課税は、中立性には適いますが、個人の支払能力を無視するために垂直的公平の観点からは好ましいものではありません。

中立な租税として高い評価を得ているのが一般消費税です。中立性を重視するならば、代替効果を引き起こさないように課税ベースを広げてより多くの財に課税しなければなりません。しかし、このような課税ベースの広い一般消費税もやはり逆進的負担をもたらすために、公平の原則に反するでしょう。逆進的負担は生活必需品の非課税制度や複数税率の設定によっていくらか緩和できますが、その反面、一般消費税の本来の利点である中立性を損なうことになります。これも、まさに公平と中立のトレード・オフです。

公平と中立の原則はお互いに相反することがしばしばあります。公平と中立のトレード・オフと言われる現象で、有効な租税政策を実現する上で障害になっていきます。本節では、所得税、個別消費税、一般消費税を取り上げて、この問題を検討しましょう。

公平の原則と中立の原則とともに満たす所得税とはどのような税でしょうか。所得税は、社会が公平であると認めた負担基準である支払能力に応じた租税負担の実現のために累進課税に仕組まれています。垂直的公平を重視する場合には税率の累進性を強めます。そこで、税率の段階を増やして限界税率を高く設定していきます。ところが、高い限界税率は高所得者の労働意欲を減退させることになりかねません。所得税を負担した後の可処分所得があまり増えないならば、仕事に向ける時間を余暇にまわそうと思う高所得者が増えていくでしょう。人々が公平であるとして認めた累進税率による所得税ですが、垂直的公平の度合によっては労働意欲を阻害し資源配分を歪めることになります。他方、中立性を重視するならば、累進税率の緩和とくに限界税率を低くすることが求められます。累進性の低い所得税では、労働と余暇の間の資源配分に歪みが生じないでしょうが、所得の再分配を目指した垂直的公平の達成はあまり期待できません。このように一つの原則を満たすために他の原則が損なわれることが、公平と中立の間で起こります。これが公平と中立のトレード・オフです。

では、個別消費税についてはどうでしょうか。

中立性の立場からは、代替効果も超過負担もあまり起きないように、醤油・砂糖・塩などの生活必需品に課税することになります。しかしこのような租税は公平の観点から問題があります。課税によって生活必需品の価格が上昇しても消費量を減らすことができないいわゆる価格弾力性の低い財への課税は、消費者が税を全額負担することになります。この結果、低所得者ほど所得に占める租税の割合が大きくなり、逆進的負担が生じます。このように生活必需品への課税は中立性には適いますが、垂直的公平の観点からは好ましくなく、逆効果さえ生じます。

一般消費税は、中立な租税として最も高い評価を得ている税です。課税ベースの広い税ですから代替効果を引き起こしません。しかし、原則としてあらゆる財を課税対象としている一般消費税も、課税の結果はやはり逆進的負担を起し公平の原則を犯すことになります。逆進的負担を解消するには、ゼロ税率から標準税率・割増税率までの複数税率を設定する方法があります。生活必需品にはゼロ税率で、奢侈品には割増税率を適用することで逆進性を緩和することができます。しかしそうすると、一般消費税の本来の利点である中立性を損なう要因になっていくでしょう。まさに公平と中立のトレード・オフです。