

## 現代租税・税制論の検討 (三)

### 目次

- 一 現代租税・税制論の新傾向
- 二 再評価論の一般的特徴
- 三 いわゆる「支出税」について
  - (一) 基本的な理念と課税パターン
  - (二) キャッシュ・フロー方式（「古典的支出税」）
  - (三) 「現代的支出税」（労働所得税）
- 四 「包括的所得税」について
  - (一) 所得概念とその変遷
  - (二) 「包括的所得（税）」の概要と問題点
  - (三) 具体的改革案とその難点  
(以上、第二九卷第二号)
- 五 租税原則について  
——歴史性・階級性——

- (一) 自由主義と租税原則
- (二) 独占資本主義と租税原則
- (三) 国家独占資本主義と租税原則
- (四) 現代の租税原則

——その特徴と傾向——

1 「簡素」

2 「中立」

(以上、第三〇巻、第二号)

3 「公平」

(イ) 現代と公平原則

(ロ) 「水平的公平」「垂直的公平」

(ハ) 批判的小括——その一——

(ニ) 批判的小括——その二——

3 「公平」

(イ) 現代と公平原則

現代的租税原則のなかでも、やはり最大の力点をおいて、ほぼ共通に強調されているのが「公平」の原則である。<sup>(1)</sup> 「公平」の原則は、スミス以来、従来から中心的かつ最大の租税(課税)原則として主張されてきたものでもあった。それが近年、事新しく強調されている背景には、次の二つの事情があるといつてよいであろう。

第一は、国民(個人・法人)間における所得ならびに資産の分配(第一次的分配)の不公平が、ますます拡大する傾向を強めていること、第二に、それにもかかわらず、所得・資産の再分配手段であるはずの現代税制は、その機能を十分に発揮するどころか、現実にはむしろ逆に不公平の拡大を助長する手段と化し、そのため税制の不公平性にたいす

る国民の不満が増大——それがどの程度に顕在的か潜在的であるかは別として——している、という事情がそれである。

まず第一の所得・資産分配の不公平についていえば、一般に資本主義のもとで、それが拡大的傾向を必然的にもつことについては、つとにマルクスの『資本論』によって、「資本主義的蓄積の一般的法則」として、あるいは「資本主義的生産自体の内在的法則<sup>(2)</sup>」として説明されているとおりである。とりわけ独占資本主義段階以降においては、こうした傾向的法則性は、少数の独占資本の成立と支配に規定されて、明白に社会構造化し、またその貫徹度も必然的にいっそう顕著となる<sup>(3)</sup>。この点ケインズも、「完全雇用を提供することができないということ(失業の慢性化……引用者)、ならびに富および所得の恣意的にして不公平な分配」を、現代資本主義の「顕著な欠陥<sup>(4)</sup>」として事実上承認していることは周知のとおりである。また、そのほか近代経済(財政)学者の多くも、理論的にはともかく実態として、所得・資産の分配における不公平と格差の拡大を、現代資本主義下の傾向的現実として承認しているといつてよい<sup>(5)</sup>。

そこで、こうした現実を現代資本主義下の傾向的実態として大方承認せざるをえない現代財政学の大勢は、国家による所得・資産の再分配を現代財政の重要な一役割として強調する。そのための重要な手段とされるのが、いうまでもなく租税と税制ならびに振替支出(社会保障関連支出)である。

「平等ないし不平等に関して、社会哲学あるいは個人的偏好はそれぞれ異なっている。しかしある限界の範囲内では時と場所とを問わず、問題のある基本的側面については程度の差はあれ、広く認められた通念があるとおもわれる。われわれの社会では、幼児には十分にミルクが与えられ、老人は保護され、極端な貧困は救済されるべきであることその他については、ひとびとの意見は一致している。それ以上の問題については意見が分れるが、民主的社会においては分配状態への干渉が要求される場合がおこることを否定するものはほとんどないであろう。したがって、分配状

態の是正が秩序ある方式で、しかも経済の効率的機能にたいしてもっとも害の少ない方法で、行われうる機構が準備されねばならない。

このような機構は、分配部門の租税および振替組織によって与えられる<sup>(6)</sup>。

だが、こうした主張と見解とは裏腹に、現代税制は所得と資産の再分配機能を十分に発揮していない。というよりむしろ、所得・資産分配における格差と不平等化の拡大を助長していると言った方が実態に近い。こうした矛盾もまた、論者たちの多くが承認せざるをえない現代資本主義の現実である。たとえば、J・A・ペックマンは、消費税（付加価値税）と給与税（Payroll tax 社会保険税〈料〉）の増大、法人税や財産税の重要性の後退を主な理由として（所得税率構造のフラット化による累進緩和が軽視されていることに難点があるが）、大半の先進資本主義諸国の税制が、全体としては実質的にむしろ逆進性を強め、その結果、課税後の所得分配は課税前にくらべ不平等をかえって拡大していると指摘し、以下のように述べている。

「アメリカ合衆国において、ここ二〇年間（一九六六～八五年……引用者）、税制は次第に累進的ではなくなってきている。このことは給与税（社会保険税……引用者）の税率が急上昇する一方で、法人所得税、そして若干程度は落ちるが財産税が重要性を失ってきたことから、生じたものである。連邦税制は主として法人所得税に重きを置かなくなったために、その累進性を低下させてきた。州・地方税は、用いられる転嫁の仮定によって比例的にも逆進的にもなるが、ほぼ同じ状況のままであった。

課税前の所得分配は、研究対象の期間（一九六六～八五年）を通じて非常に安定していた。これは二つの相反する傾向の結果によるものと思われる。第一に、市場活動からの所得分配（賃金・給与、事業所得、資産所得）は、集中度が高まった。しかし第二に、移転支払（社会保険給付、失業給付、福祉手当、メディケイド・メディケア、住宅扶助など）は急増した。

納税申告データによると、市場による所得の集中が高まったのは主として最上位の所得受領者ではなく最上位から二%の所得受領者の所得が一三%、シェアを増大させた結果であった。移転支払の増加がなぜ、市場による所得の集中の増加を正確に相殺したのかは、データによって説明しえないミステリーである。

アメリカの課税前所得分配(移転支払を含む)は大ざっぱに言って変化なく、税制がより累進的でなくなったので、課税後所得分配はより不平等になった。しかしその不平等の上昇は、相対的に小さい。もし移転支払の増加がなかったなら、課税前と課税後双方の所得分配は一九六六年の時より一九八五年にもっと不平等になったのは明らかであろう<sup>(7)</sup>。

「大半の先進資本主義諸国で累進的な税収が総税収の二分之一に満たなくなっている。OECDが最近作成した推計によると、日本、カナダおよびほとんどのヨーロッパ諸国での個人所得税と法人所得税の負担率(対GDP比率で測定)は、アメリカ合衆国とほぼ同じくらいである。しかし消費税と給与税は、ヨーロッパにおいてはアメリカ合衆国の場合よりもはるかに大きな役割を果たしている。イギリスでは消費税と給与税とで一九八二年の総収入の四六%を占めるのに対して、アメリカ合衆国ではわずかに三四%であった。フランス、イタリアといった個人所得税を効果的に課すことが不可能に思える国々では、消費税と給与税で総税収の六〇%を超える。所得税が比較的高いスカンジナビア諸国においてさえ、消費税と給与税とで総税収の四〇%を超えている。

以上の事実を考慮すると、アメリカ合衆国のデータから推測することによって諸外国の税負担分布の形状を近似的に明らかにする際、高度な数学的知識は不要である。西ヨーロッパにおける二つの主要な収入源——消費税と給与税——は、明らかに逆進的である。所得税がより重要なアメリカ合衆国においてさえ、その累進性は消費税と給与税の逆進性を相殺する程度のものである。だから、世界のどこの国においても、税制は概してたいして累進的になってい

ないといえるのである。カナダ、オーストラリア、そして日本では、租税負担は大まかにいって所得に比例している。しかし、デンマーク、スウェーデンといったありうべき例外を除けば、西ヨーロッパにおいては租税は逆進的であり、そのいくつかの国々では実際非常に逆進的であるに違いない<sup>(8)</sup>。

(ロ) 「水平的公平」「垂直的公平」

このように現代、課税の公平が事新しく強調される理由は、上述した二つの主たる事情によるといつてよいが、その際、公平の現代的尺度として特徴的に主張されているといつてよいのが、いわゆる「水平的公平」(horizontal equity)「垂直的公平」(vertical equity)論である。この点をめぐって、現代の多くの論者のあいだでは、いわば自明のこととして無反省に議論されている傾向が強くみられるが、その内容に少しく立入ってみると、そこには再検討を要する重大な難点が、あるいは批判すべき数多くの問題点が含まれている。

もっとも、この「水平的公平」「垂直的公平」論はいずれも、「応益」課税ではなく「応能」課税に事実上立脚した議論であり、このかぎりでは正当である。というのは、現代的租税原則としての公平論は、理論的にも実際的にも、基本的には応能課税の見地を基軸にして展開すべきだからである。

その第一のいわば積極的理由は、「応益」(または国家からの「受益」の大小)は概ね「応能」(または租税力の大小)に一致する——その根拠は別として、結論的にはスミス<sup>(9)</sup>の見解のある意味の再現——と見做してよいことである。科学的(階級)国家論の見地からすれば、国家の本質的使命は基本的に支配的階級の階級利益を擁護し、実現すること(経済的には、国家による資本の利潤追求の保障と促進)にあるのであるから、国家からの「受益」は、一般的・必然的に、資本家階級を頂点とする諸階級・階層の社会的地位に応じた所得・資産(租税力)の格差として概ね反映する、と考え

てよいからである。国家の経済的役割が著しい国家独占資本主義（混合経済体制）としての現代資本主義のもとでは、ますますもってそうであることは言うまでもない。そして実際、各国において程度の差はあれ、現代資本主義に特徴的な構造的一要素をなす、いわゆる「政・官・財複合」に象徴されるとおり、このことは現実にも概ね実証されているとよい。そしてまた、「所得や資産といった担税力としてであれば、様々な技術的困難を伴うとはいえ、課税標準として数量的に測定・評価することも基本的に可能である。

第二のいわば消極的理由——第一の理由とは表裏の関係をなすのだが——ともいうべきものは、かりに「応益」を公平の直接的な尺度（ないし課税標準）として採用しようとしても、国家からの「受益」そのものを直接に（第一として述べたとおり、担税力としていわば間接的にではなく）数量的に測定・評価することは、実際上一般に——特殊例外的ケースを除いて——ほとんど不可能に近いとよいことである。とりわけ現代資本主義にみられるとおり、膨大で複雑化した国家機能をもつ現代国家のもとでは尚更そうである。逆にいえば、国家からの「受益」の大小は、直接的ではなく間接的に、「所得・資産など担税力の大小として捉えた方が、より正確に近似的に表現されうることである。

こうした理由により、とりわけ現代資本主義下の課税の公平に関する議論は、「応能」の見地を基軸にして展開すべきである（「応益」は、特殊例外的ケースにおいて、「応能」による公平課税を補完する必要がある場合のみ考慮すればよい）ということ、その方が理論的にも実際のにも、より妥当かつ生産的であるというのが筆者の見解である。なお一言付記しておけば、「応益」論ないし「応益」説に立脚する公平論については、租税根拠論における主たる議論の対象として後述（本誌、第三三卷第二号予定）、再論する。

そこで本論に戻って、「水平的公平」「垂直的公平」論の批判的再検討に論点を移すことにしよう。そのためにまず、

周知のところではあるが、論者たちによるその定義を念のため再確認しておこう。

「課税において最も広く受け容れられている公平の原則は、等しい状態にあるひとびとは等しく取扱われるべきであるということである。この平等すなわち水平的公平の原則は、支払能力からの接近法にとって根本的なものであり、この接近法は等しい能力をもつひとびとには等しい課税を、異なる能力をもつひとびとには異なる課税（垂直的公平）を要求するのである。……水平的公平と垂直的公平という要求は同一の金貨（コイン）の両面にすぎない。いずれの原則をとるにせよ、これを一つの具体的な租税制度に移すためには、平等あるいは不平等の客観的指標が必要とされる。支払能力による初期の議論は能力というタームで行われたが、その後次第に所得のタームで行われるようになった<sup>(10)</sup>」。

「アメリカのマスグレイブラを中心とした現代の財政学で主張されている現代の租税原則は、……公平の点では、……同じ経済的條件の者は同じ負担を、異なった条件の者には異なった負担を、といういわゆる水平的公平と垂直的公平の確保という形で、ワグナー流の能力原則をより明晰でエレガントな主張に整序している。……もっとも、どのような課税をすれば両方向の公平を確保したことになるのかは、ワグナー以来の能力説にとっての難問であり、それはここにも当てはまる。その点には一般には支払能力を所得に求め、限界効用理論と厚生経済学的前提にもとづいて、租税を負の効用すなわち犠牲とみなす租税犠牲説に立ち、その犠牲を均等ならしめるような税が公平だとしている<sup>(11)</sup>」。

「税負担は各人の負担能力に応じて公平に配分されなければならない。この場合、負担の公平には『垂直的公平』と『水平的公平』とがあるといわれている。

垂直的公平は、『担税力（経済上の負担能力）が大きい者ほど大きい税負担を負うべき』とする原則であり、水平的公平は、『等しい担税力を有する者は等しい税負担を負うべき』とする原則である。



水平的公平は、垂直的公平を図るうえでの前提となるものであり、だれもが合意できる公平概念である。なにを指標として担税力を判断するのかについては、必ずしも一義的に決まるものではないが、一般的には、所得、消費、資産に着目される場合が多い<sup>(12)</sup>。

みられるとおり、現代流の支配的な「公平」論、すなわち「水平的公平」「垂直的公平」論の要旨は、ほぼ次の三点に整理できよう。まず第一に、「水平的公平」とは、等しい経済的状态にあるもの(ないし、その種類や形態のいかんにかかわらず、等しい担税力)に対しては等しい課税を、また「垂直的公平」とは、異なる経済的状态にあるもの(ないし異なる担税力)に対しては異なる課税を、という応能負担の原則を意味すること、第二に、前者は後者の前提ないし基礎をなし(あるいは逆のいい方をすれば、後者は前者から派生し)、両者あいまって課税の公平を規定する「コインの両面」(マズグレイブ)ないし「車の両輪」(有斐閣『経済辞典』)をなすということ、そして第三に、その際、公平・不公平の客観的指標(担税力)となるのは、一般に所得・資産・消費であり、その中でも主たるものが所得、従たるものが資産と消費である、というのがそれである。

このように、「水平的公平」「垂直的公平」とは、要するに経済的状态ないし経済的能力(所得や資産など担税力)に見合う応分な租税負担ということであり、この意味では現代的常識にも合致した月並みな内容の定義ということもできる。だが厳密(正確)にいえば、それは近代的(ブルジョア的)民主主義の中心的一内容をなす平等(公平)の課税面への適用であり、課税の公平の現代流の一表現である。あるいは、そのように解すべき性格のものである。

しかし、スミス以来、今日のほとんどの論者にいたるまで事実上そうであるが、それは自然法下の自然権の体現として非歴史的に、いいかえれば實際上、公平の資本主義的規定性を問題としていながら、超歴史的で普遍的ないわば規範として認識され、議論される傾向が強かったといつてよい。だが、課税の公平の意義と内容を正しく規定するた

めには、このように非歴史的な、したがって抽象的・一般的な認識方法に立脚するのではなく、歴史的かつ具体的に、すなわち資本主義（とりわけ現代資本主義）の諸条件のもとで、それと正しく結びつけて考察、検討されなければならぬ。そうでなければ、課税の公平を具体的に規定し、あるいは具体的に議論する場合、公平論をいたずらに複雑化して混沌の域に落とし入れ、あるいは曖昧性をいたずらに増幅することになりかねないからである。以下は、そうした「水平的公平」「垂直的公平」論にたいする批判的小括である。

い) 批判的小括——その一——

(1) 現代に支配的な公平論は、「水平的公平」と「垂直的公平」を「コインの両面」「車の両輪」と並列的ないし二元的に、あるいは両者を、「水平的公平」は「垂直的公平」の基礎（ないし後者は前者から派生）と関連づけて捉えるのが一般的<sup>(13)</sup>といってよいが、しかし正しくは、むしろ逆に「垂直的公平」が現代的な課税の公平を規定する基軸として、そしてこのような内容と意味において一元的に捉えるべきであろう。

その根拠の第一は、一般に資本主義のもとでは、担税力（所得や資産）における格差の発生と存在が多かれ少なかれ必然的であること（資本主義とは、労資の搾取・被搾取関係を基本とする社会関係であることの必然的な一反映）、とりわけ現代では、独占資本の成立と支配に規定されて、その格差の拡大的傾向が必然的となり、格差の存在と拡大が常態化し、いわば社会構造的な性格を強く帯びるにいたっていることである。このことは、すでに述べたとおり実態としてもほぼ証明されているとおりである。このように担税力における著しい格差の存在とその拡大的傾向が必然的かつ一般的常態であることを踏まえれば、現代的な課税の公平をめぐる論議においては、「垂直的公平」が決定的な意義と重要性をもっているということである。

もつとも、そうだからといって「水平的公平」がまったく無意味だというわけではない。たとえば、資産性所得にたいする課税優遇と勤労性所得にたいする重税という不公平を論ずる場合などには重要な意味をもつ。しかし、このように「水平的公平」も一定の意味をもつとしても、それを「垂直的公平」と並列的ないし二元的な関連において捉えるのではなく、担税力の著しい格差を前提とする「垂直的公平」を基軸に据えた公平論——その枠内に包摂される議論として位置づけるべきであるということである。

根拠の第二は、同種間についてはもちろんのこと異種間についても、同額の担税力にたいしては同額の負担をという「水平的公平」は、理論上、「垂直的公平」の中に包含しうるということ、あるいはその特殊なケースとみなしてもよいということ（担税力の格差がゼロの場合は、両者は一致する）である。

こうした意味において、とりわけ現代では理論的にも実際的にも、「垂直的公平」（表現を変えれば応能課税）が課税の公平（論）の基軸として位置づけられなければならない。こうした一元的观点から分析・議論されなければ、後述のとおり、公平論に重大な誤りや無用な混乱をもちこむことにもなりかねないからである。

(2) 現代の支配的公平論が、公平・不公平の客観的指標として漠然という「等しい（あるいは異なる）経済的状态」の厳密で具体的な中味は何かという問題である。これを一般に担税力と解する点では、ほぼ共通しているといつてよいであろう。ところが支配的公平論においては、先に紹介したとおり、その担税力として所得、資産、消費をいわば同列に置く傾向が強くみられる。だが、課税の公平をめぐる議論が正しく行われうるためには、その担税力をより厳密に——無差別に一括するのではなく、いわば一元的に——確定ないし限定する必要がある。

いいかえれば、一般に担税力となりうるのは所得と資産であって、消費はそれらと同列視されるべき性格のものではないということである。たしかに消費課税が存在するかぎり、消費（正確には、その数量ないし価額）は課税標準では

ある、あるいは課税標準であるほかない。そうでなければ、消費課税においては、一般に実際上課税は不可能だからである。ここで課税標準 (basis of assessment) というのは、一般的定義がいうとおり、「課税物件について、課税上の観点からとられた価値を不価格や数量(これに具体的な税率や控除が適用されて税額が算定される<sup>(14)</sup>)」を指す。しかし消費は、このように課税標準ではありえても、それ自体担税力ではない。消費支出は所得ないし資産の実現形態(消費支出は結局のところ所得や資産を元手として実現される)にほかならないからである。この意味で、消費は所得や資産と同列視すべきものではなく、担税力の表現としては、消費は間接的な指標もしくは副次的な指標にすぎない。

(3) 上述の(1)(2)で指摘したような理論的難点が、課税の公平をめぐる論議をいかに無用な混乱ないし誤りに陥れる大きな一因になっているかは、近年の税制抜本改革の焦点となった所得税の税率構造の「フラット化」「簡素化」や消費税(付加価値税)の導入をめぐる議論にも象徴的に示されている。

たとえば、ある論者は所得税率構造の「フラット化」「簡素化」の必要理由と意義について、次のように述べている。「従来の日本の所得税では、限界税率が最高七〇%まで上昇するようになっていた。アメリカでは、最高税率が五〇%にまで引き下げられていたが、一九八六年の税制改革において、税率は一五%、二八%の二段階(現在では、一定の揺り戻しがあって一五・三九・六%の五段階……引用者)に簡素化された。また、イギリスでは、形式的には累進税率をとっているが、基本税率(二五%)で納税者の九五%をカバーしているので、事実上の単一税率となっている。従来、所得税の一つの大きな機能は、所得再分配にあるとされ、そのため、高い累進税率が設定されていた。アメリカやイギリスにみられる累進構造の緩和は、所得税の本質の変化であるといってもよい。

所得税の累進度引下げが必要とされる理由として、つぎのことが指摘されている。第一は、労働意欲に与える影響である。累進度があまりに高いと、働くより余暇を楽しむほうが合理的になり、労働意欲が低下する。こうした影響

は、所得の高い人々、つまり生産性の高い人々に対してより強く働くため、社会は大きな損失を被る。第二は、所得分散との関連である。異進度が高いと、所得を世帯員間で分散することが有利になり、水平的公平が侵される。第三の理由としてあげられるのは、いかに形式的に累進度が高くとも（あるいは、累進度が高いまさにそのために）、節税や脱税が増加し、実質的な累進性が確保されないということである。

以上の諸点は、日本においてもあてはまると思われる。とくに第三点は重要であり、実際に累進課税がなされるのは、サラリーマンの給与所得が中心というのが実態であった。一九八七年と一九八八年の改革で累進構造の大幅な手直しが行なわれたのは、こうした背景によるものである。

「税率構造の見直しはサラリーマンのみを対象とする措置ではないが、前述のように、現在累進課税の影響をもっとも強く受けるのが中堅サラリーマンであることを考慮すると、これによって大きな恩恵を受けるのは彼らであるといえよう。

これらの措置により、サラリーマンの税負担はかなり軽減される。その意味では、一步前進と評価できよう<sup>(15)</sup>。

(4) みられるとおり、税率構造「フラット化」の必要理由ないし背景として、三点が指摘されている。第一の理由として、従来までのように「累進度があまり高いと、労働意欲が低下する」、とりわけ「所得の高い人々、つまり生産性の高い人々」ほどより強い影響を受けるために、それだけ「社会は大きな損失を被る」ことを挙げられている。

たしかに、「フラット化」のポイント<sup>(16)</sup>は、表1（諸外国については、第二論文所収の表1参照）にみられるとおり、最高税率の大幅引下げ（七五％から五〇％へ）と高額所得ランクにおける累進課税の事実上の適用廃止（課税所得一、〇〇〇万円で頭打ち。従来は八、〇〇〇万円）にあるというかぎりでは、「所得の高い人々」（とりわけ課税所得一、〇〇〇万円超）は、この「フラット化」による大幅減税により、「労働意欲」は大いに高まるかもしれない。だが他方、「所得の低い人々」

表1 日本の所得税率の変遷

1983年		1984年		1987年	
60万円以下の金額	10%	50万円以下の金額	10.5%	150万円以下の金額	10.5%
60万円を超える金額	12%	50万円を超える金額	12%	150万円を超える金額	12%
120	14%	120	14%	200	16%
180	16%	200	17%	300	20%
240	18%	300	21%	500	25%
300	21%	400	25%	600	30%
400	24%	600	30%	800	35%
500	27%	800	35%	1,000	40%
600	30%	1,000	40%	1,200	45%
700	34%	1,200	45%	1,500	50%
800	38%	1,500	50%	3,000	55%
1,000	42%	2,000	55%	5,000	60%
1,200	46%	3,000	60%		
1,500	50%	5,000	65%		
2,000	55%	8,000	70%		
3,000	60%				
4,000	65%				
6,000	70%				
8,000	75%				
1988年		1989年		1995年以降	
300万円以下の金額	10%	300万円以下の金額	10%	330万円以下の金額	10%
300万円を超える金額	20%	300万円を超える金額	20%	330万円を超える金額	20%
600	30%	600	30%	900	30%
1,000	40%	1,000	40%	1,800	40%
2,000	50%	2,000	50%	3,000	50%
5,000	60%				

出所：拙著『財政学要説』、税務経理協会、107頁。

つまり納税者の大半にとっては、同じ「フラット化」により、租税負担は相対的に著しく増大し、また税制全体として負担の不公平が著しく拡大することになるため、論者流の理屈に従えば、「労働意欲」はますます「低下」するはずである。くわえて彼らは、社会的富の事実上圧倒的部分の生産者であるから、社会が被る「損失」も、「フラット化」後の方がはるかに大きいと言うべきであろう。つまり、論者の理屈は実は逆のことを証明していることになる。この意味で、第一の理由はある種の詭弁というほかあるまい。

また第二、第三の理由についても問題がある。論者は、第二の理

由として、「累進度が高いと、所得を世帯員間で分散する（それにより高い税率の適用を免れる……引用者）ことが有利となり、水平的公平が侵される」といわれる。だが、これは論点のすり替えといふべきであって、累進税率の「フラット化」を正当化する理由とは何んらなりえない。累進度が高いことが必然的に所得分散（論者は、その例として、サラリーマンと対比しつつ、自営業者等における専従者控除制度、みなし法人制度の場合を挙げているが、もっと重大なのは資産所得の場合である）を生みだすわけではなく、そうした所得分散を合法的ないし非合法的に許すように仕組まれた税制の方にこそむしろ問題があるからである。したがって、税制が持つそうした側面を廃止ないし是正すれば済む問題だからである。

また第三の理由として、「いかに形式的に累進度が高くとも（あるいは、累進度が高いまさにそのために）、節税や脱税が増加し、実質的な累進性が確保されない」からだといわれている。だが、これもまったくの論点のすり替えというべきであって、税率の「フラット化」が必要な理由とは何んらなりえない。「節税や脱税が増加し、実質的な累進性（垂直的公平）が確保されない」のは、累進度が高いから必然的にそうなるのではなく、資産所得にたいする一律低率の分離課税をはじめとする夥しい数の租税特別措置（不公平税制）の存在や徴税管理体制の甘さにこそ問題がある。したがって、この点も後者を整理ないし整備すれば済む問題であり、今日公平課税を前進させるためには、この方こそが先決問題といふべきだからである。

とりわけ問題なのは、論者が「とくに重要」とされる第三の理由（累進度が高いために、節税や脱税が増加し、実質的な累進性が確保されない）を根拠に、逆にいえば「実際に累進課税がなされるのは、サラリーマンの給与所得が中心というのが実態」であることを根拠にして、「フラット化」による「累進構造の大幅な手直し」を、「サラリーマンの税負担の軽減」と公平課税の前進という観点から、「一步前進」と肯定的に評価されていることである。つまり、「フラッ

ト化」による不公平課税の拡大を公平課税の前進として、まさに逆の結論を下されていることである。このようないわば逆立ちした議論、相互に一貫した論理の脈絡を欠いた理由づけ、事柄の一面を捉らえて全体を推し量るような論法等々——こうした課税の公平論議をめぐる混乱、誤り、自家撞着が、上述した現代の公平論そのものの基本的混乱に由来していることは明らかであろう。

(5) 消費税の導入（ないし引上げ）をめぐる議論においても同様である。論者の多くは、課税の公平という観点からも（その他の理由もあるが）、その導入（ないし引上げ）を肯定的に支持されたことは周知のとおりである。それを代表するのが政府税調の答申である。同時にこれは、政府税調の現代的性格からして、今日支配的な論調にほぼ共通する見解ということもできよう。

「いかなる税目もそれぞれの長所を有する反面、何らかの問題点を有するので、税収が特定の税目に依存しすぎる場合には、その税目の抱える問題点が増幅される。したがって、税体系において、所得・消費・資産等に対する課税を適切に組み合わせる必要がある。

所得課税は、所得水準に応じ累進的な負担を求めることができ、垂直的公平に資するが、把握（所得捕捉）の状況如何によっては、実質的に公平が確保できない場合も生じうる。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である。他方、消費課税は、累進的な負担を求めにくいのが、所得把握の状況如何によらず、消費の大きさに応じ比例的な負担を求めることができ、水平的公平に資する点が指摘される。近年、水平的公平への関心が高まっているが、過去の所得課税と消費課税との比重の変化により、税制全体としては、水平的公平を確保する側面が弱まってきているということができる。

税体系において所得課税は引き続き基幹的役割を果すべきものと考えられるが、税制改革に当たっては、所得課税



において負担の公平を図るとともに、税体系全体として実質的な負担の公平に資する見地から、所得課税を軽減し、消費にも応分の負担を求め、資産に対する負担を適正化すること等により、国民が公平感をもって納税しうるような税体系を構築することが必要である。

間接税については、現行制度が直面している諸問題を根本的に解決し、国民が公平感をもって納税しうるような安定的かつ信頼感のある税制を構築するため、これを抜本的に改革し、消費一般に広く薄く負担を求める制度とする<sup>(17)</sup>ことが必要である。

この答申の主張は、要するに、「所得・消費・資産等に対する課税」の「組み合わせ」を「税体系」と捉えたうえで、「消費一般に広く薄く負担を求める」消費税は、「消費の大きさに応じ比例的な負担を求める」(すなわち同額の消費には同額の負担を求める)という意味で、「水平的公平に資する」租税である。したがって、その導入は、「税体系全体として実質的な負担の公平に資する」ことになり、「国民が公平感をもって納税しうるような安定的かつ信頼感のある税制」の「構築」を意味する、というものである。

みられるとおり、この主張のなかで所得・資産・消費が同列視され、したがって所得・資産という本来の担税力と担税力の間接的な指標にすぎない消費とが事実上同列視されていることは明らかである。このため、消費税の導入(ないし引上げ)による「水平的公平」の「改善」とは、実質的には、すなわち所得や資産という本来の担税力との関係においては、逆進的に作用し、したがって実質的には不公平課税の拡大を意味するのだが、それがまったく無視されている。つまり、消費税の導入(ないし引上げ)によって、課税の公平が「改善」されるにもかかわらず、答申は逆に「改善」されるという結論を主張している。

もっとも答申は、別のところで、「所得に対する逆進性」(課税の不公平)を、「消費一般に負担を求める間接税を導入

する場合の問題点」として一応指摘してはいる。しかし、そう指摘しておきながら、結局は消費税導入を「水平的公平」の「改善に資する」として肯定することは、公平概念の二元論的な乱用というほかあるまい。というのは、これでは消費税は不公平課税でもあり公平課税でもある、と事実上主張するに等しいからである。これに対しては、いわゆるトレード・オフ (Trade-off) という簡便な回答が用意されているのかもしれないが、それは真の回答ではなく回答の回避ないし放棄にすぎない。それは、病根にメスを入れるかわりに、症状への対症療法的な一時凌ぎで済ますに似ている。このような「論理」と論法による最大の被害者は、判断に迷わされる一般納税者(国民)であることはいうまでもない。(なお、消費税にも所得累進的な租税——たとえば奢侈品・高級品を主な課税対象とする個別消費税——が存在していることについては後述する)。

(6) 次の論者の主張は、その点でもっと丁寧である。

「異なる職業間の不公平は、所得の性質の違いから必然的にもたらされる面が強く、所得税の抱える本質的な問題であるともいえる。

こうした条件を考慮すると、間接税の比重を高めることにより、税制全体としての水平的公平度を向上させることも必要であろう。課税ベースの広い間接税では、同じ消費をする限り、税負担も同じにならざるをえない。したがって、所得源泉の違いによって税負担が異なるといった事態は生じない、つまり、いわゆる『クロヨン問題』は原理的に生じないのである。したがって、消費税を増税して所得税を減税すれば、水平的公平が改善されるものと期待される」。

「垂直的公平の点では、消費税には問題がある。これには、つぎの二つの側面がある。第一は、生活必需品に対して課税がなされると低所得世帯の負担が過重になるという問題である。第二は、税率が単一であり、かつ所得税におけ

る所得控除に相当するものがないため、累進課税が実現できないという問題である。

ただし、累進性の問題については、所得税の累進性が形骸化し、アメリカやイギリスに続いて日本でも、法定の累進税率を緩和せざるをえなくなっていることに注意する必要がある。こうした現状を考慮すると、消費税が高額所得者に対して高率の税負担を課し得ないという点は、従来考えられてきたほど致命的な問題ではない<sup>(18)</sup>。

みられるとおり、一般に同額の担税力であれば、その形態や源泉のいかんにかかわらず、同額の租税負担でなければならぬという意味の「水平的公平」の観点からすれば、消費税は「同じ消費をする限り、税負担も同じにならざるをえない」から、公平課税の改善が期待されるとされる。ここでも立論のベースとなっているのは、同じ担税力として、消費が所得や資産と同列視されていることである。消費とは、所得ないし資産からの支出であり、したがって理論的に厳密に言えば、真の担税力となりうるのは所得ないし資産である。この意味で消費を、担税力の一つとして、所得ないし資産と同列に並べることは、理論的には正しくない。したがって、消費税の場合、「同額の消費をする限り、税負担も同額になる」に違いないが、真の担税力との関係で見れば、同額の租税負担とは、明らかに担税力にたいして逆進的な負担を意味する。それ故に、消費税は、一般的本質的に逆進課税であり、課税の不公平を必然的に拡大せざるをえない。

ところが論者は、このように「水平的公平」を議論するときには、事実上、消費税の逆進性を否定(ないし看過)しておきながら、転じて「垂直的公平」を議論する段になると(前掲引用の後半部分)、「消費税には問題がある」として、その逆進性を認められている。つまり、一種の自家撞着に陥っているというほかない。

くわえて問題なのは、「異なる職業間の不公平」は「所得の性質の違いから必然的にもたらされる」という誤り(所得の性質ではなく、税制の性質からむしろもたらされるから)は、ここで問わないとしても、「所得税の累進性が形骸化し、

累進税率が緩和されている現状」では、「消費税が高額所得者に対して高率の税負担を課し得ないという点は、従来考えられてきたほど致命的な問題ではない」とされていることである。いかえれば、すでに前に批判したとおり、所得税率の「フラット化」「簡素化」ならびに広範に及ぶ租税特別措置の存在によって、累進性が形骸化している現状を事実上不問に付したうえで、所得税の税率構造もかつてに比べれば単一税率に近いものになってきているから、「高額所得者に対して高率の税負担を課し得ないという点」は、なにも消費税だけに限った問題ではなく、したがって現状では取り立てて問題にする事柄ではなくなっていると事実上述べられていることである。これは理論的な説明というよりは、現状（現行税制）の政治的な「合理化」と追認である。

こうして、いわば二重、三重の事実上の論点すり替えによって、結局は消費税がもつ所得逆進性と課税の不公平の拡大という本質的な理論問題が曖昧模糊と化してしまう。これまた上述したとおり、理論的に遡れば、現代流の公平論がもつ基本的な混乱と誤りに由来していると言うべきであろう。現代租税論の「混沌」と「昏迷」<sup>(19)</sup>を象徴的に示していると言うほかあるまい。

(7) 時代の推移との関連からいえば、現代に支配的な公平論としての「水平的公平」「垂直的公平」の中で、議論として取り分け強調され、あるいは注目されだしたのは前者の方が新しく、ほぼ一九三〇年代以降——国家独占資本主義への移行とほぼ符号——のこととされている。

「課税の公平の分析は、大部分が異なる経済状況にある人々の間での租税負担配分——垂直的公平に関連してきた。本質的に同じ経済状況にある人々の取扱いに関する問題——水平的公平の問題——は、一九三〇年代以降に注目を集めだした」<sup>(20)</sup>。

このように「水平的公平」が注目されだしたのは比較的新しく、従来あえて強調されなかったのは、その内容自

体ある意味では白明の前提であるというだけでなく、すでに(1)で述べたとおり、「垂直的公平」の中に理論上包含されたからだといってよいであろう。それにもかかわらず、三〇年代以降になって、事新しく強調され、注目をあびるに至ったのは、少なくとも次の二つの事情(理由)によるといってよいであろう。

その第一は、現代資本主義も資本主義としての基本的・本質的構造においては、当然ながら変りないものの、国家独占資本主義への新たな移行とともに、経済構造と階級・階層構成が複雑化し、あわせて国家による経済的な介入・規制が顕著に進展し——今日、一時的に流行り気味のいわゆる「規制緩和」の動きは、本質的にはケインズ理論「破綻」後の一定の反動と介入・規制の再調整にすぎず、決して自由主義(段階)への回帰ではないし、またありえない——、その一反映として、いわゆる所得の「多様化」とその源泉の「複雑化」が急速に進んだことである。たとえば、各種の資産所得や移転ないし振替所得(transfer income)がそれである。とりわけ資産所得の「多様化」によって、その真の源泉が剰余価値であり、その諸派生形態であることをますます隠蔽する事態、一言でいえば資本の「物神性」が一段と高度化したことである。このために、現象的に「多様」で様々な所得間における課税の公平性——「水平的公平」——という問題関心が、実際の問題として大きくクローズアップされるにいたったことである。

第二が、いわゆる租税特別措置による各所得間における租税負担の不公平——とりわけ資産性所得と勤労性所得ならびに大法人所得と中小法人所得間のそれ——の著しい拡大である。これも国家独占資本主義への移行に伴う国家の経済的介入・規制(誘因手段)の重要な一環として、税制が「誘因的課税」(incentive taxation)ないし「租税誘因」(tax inducement)<sup>(21)</sup>として積極的に利用され始めたことの一反映である。これに関しては、すでに各国の多くの論者によって繰返し指摘済み<sup>(22)</sup>のことであるが、たとえばペックマンもアメリカの実態について次のように述べている。

「財政学の専門家は、課税の公平概念を垂直的、水平的という二つの側面で考える。垂直的公平は異なる所得階層に

いる人々の間での税制の公平に関連する。大半の人々は所得階層間に租税負担を分配する最も公平な方法として、累進課税を受け入れる。つまり富裕者は貧困者以上に支払うのみならず、また所得のうちより大きな割合を支払うべきだと信じられている。アメリカ合衆国の税制は全体として（連邦、州・地方税を含めて）累進的だが、しかしその程度は緩やかである。

水平的公平は、同じ経済状況にある人々の間での租税負担の分配と関係をもつ。これは重要な国民的目標が租税のルートを通じて最も効率的に達成される場合（めったにこの場合はないが）を除いて、等しい所得に等しい課税を要求する。アメリカの税制は垂直的公平の基準とかわらうじて一致するけれども、かなりの程度水平的公平の原則を踏みにじている。無数にある特別控除、除外、税額控除は同じ経済状況にある人々の間で、租税負担に大きな差をつくり出している。そして国益にとって役に立たないか阻害的である」。

「アメリカ合衆国の個人所得税は、課税ベースを大幅に縮小させ、また、いかなる税率体系でも潜在的税収を減少させる無数の特別措置によって侵食（erosion）されてきた<sup>(23)</sup>」。

こうして、上述の二つの主な事情（理由）が、一見自明とも思える「水平的公平」論を、比較的近年にいたって事新しく強調させ、クローズアップさせたことは明らかであろう。だが、この「水平的公平」の意義、ならびに「垂直的公平」との関連については、すでに(1)で述べた内容において把握するべきことは繰返すまでもない。

## (二) 批判的小括——その二——

(8) 「水平的公平」「垂直的公平」をめぐる現代的公平論の論点整理のために、最後に指摘しておかなければならないのは、第一に、いわゆる第一次的分配における所得ならびに資産（担税力そのもの）の不公平の所在と理由、そして

第二に、第二次的・再分配の現代的実態としての現存する不公平課税・税制の基本的性格（本質）、所在ならびに理由を、どこに、どう見るかという問題である。これは同時に、資本主義とりわけ現代資本主義の本質認識のいかに係る問題でもある。いずれにせよ、この点が明確にされなければ、「水平的」か「垂直的」かを問わず、不公平課税・税制の是正と公平課税の実現の方向ならびに方策も明確にされえないからである。先ずは、この点に関して支配的と思われる主張を聞いてみよう。

「われわれの生活している経済社会の顕著な欠陥は、完全雇用を提供することができないことと、富および所得の恣意的で不公平な分配である<sup>(24)</sup>」。

「資本主義体制は所得と富のかなり大きな不平等によって特徴づけられることができるし、実際にもそのように特徴づけられている<sup>(25)</sup>」。

「市場経済における所得と富との分配は、相続に関する法律・生得的才能の分布・教育の機会の利用可能性・社会的可動性・および市場の構造をふくむ多くの要因に依存する。これらの要因の結果として、一定の平等度ないし不平等度をもったある分配状態があらわれる。……民主的社会においては分配状態への干渉が要求される場合（不公平、不平等……引用者）がおこることを否定するものはほとんどないであろう。したがって、分配状態の是正が秩序ある方式で、しかも経済の効率的機能にたいしてもっとも害の少ない方法で、行われうる機構が準備されねばならない<sup>(26)</sup>」。

「公平といっても、『事前の』公平と『事後の』公平という考え方があることに注意しなければなりません。事前の公平というのは、機会の均等が保障されれば、結果の不公平は努力や能力の相違から生ずるものとして是認しうるといふ考え方につながっています。したがってこの場合には、納税者が出発点においてイコール・フットイングな関係にあることがもっとも重要視されます。

これに対して事後の公平は結果の公平を意味します。このような事後の公平性が強調されるのは、第一に出発点が必要しもイコール・フッティングでないこと、すなわち贈与・遺産、人間関係、家庭環境などによって、制度的にはともかく、実質的には機会の均等が保障されないこと、そして第二にたとえ機会の均等が保障されたとしても、将来の不確実性、市場の不完全性など人びとにとってアンコントロールな要因によって結果の不公平が不可避免的に生ずることです。したがって、租税論としては主として事後の公平を重視すべきでしょう<sup>(27)</sup>。

「西欧先進諸国や戦後の日本は、政治原則として民主主義をとり、経済原則は資本主義を採用しているが、その結果、平等な権利と不平等な所得や富が混在し、両者の間に緊張関係が生まれることを回避することはできない状況にある。権利は平等に分配されているはずであるが、巨額な市場の報酬を得た人は、当然、権利を余分に入手できる。資本主義経済社会がめざす第一の目標は、自由で効率的な社会である。しかし、その結果、所得や富が不平等なものとなり、その格差は放置するなら拡大するだけである。そこで不平等の範囲と程度を縮小するための経済政策を採用すると、それが生産誘因を弱めたり、他の点で経済効率を損ったりすることになる。したがって、この過程で社会はしばしば選択を迫られることになる。つまり効率性をすこし犠牲にして平等を促進するか、平等をすこし犠牲にして、効率性をすこし増したりするか、という選択である。民主的な資本主義経済社会においては、『平等と効率』のあいだのトレードオフに常に悩まされていると言えるのである<sup>(28)</sup>」等々。

(9) みられるとおり、上述の二つの面における不公平の存在そのものについては（ただし、後者の面の不公平にかんする引用は、これまで繰返し指摘してきたことでもあるので省略）、いずれも現代資本主義下の歴然たる実態であるから、これを否定する論者はまずいないといってよいであろう。だが問題は、その所在と理由を、どこにどうみるかである。

まず第一点の第一次的分配における所得・資産の不公平についていえば、ほとんどの論者の見解にみられるほぼ共



通の特徴は、総じて現象的・皮相的ないし主観的・偶然的な諸要因による多元的な説明に終始していることである。つまり、「相続、生得的才能、教育の機会の利用可能性、社会的可動性、市場の構造」(マズングレイブ)、あるいは「贈与、遺産、人間関係、家庭環境、将来の不確実性、市場の不完全性」(宮島)など、「多くの要因」の複合的な「結果」としてしか捉えられていない。このような捉え方に立つかぎり、第一次的分配における不公平は、ケインズがいうとおり、まさしく「恣意的な不公平」にすぎないことになろう。しかし、これでは、不公平はいろいろな部面と時点に、いろいろな要因によって、いろいろな性格のものが発生し、存在するという説明以上のものではありえない。逆にいえば、不公平の本質(基本的性格)、その基本的なもの副次的なもの等々が十全に明らかにされえない。したがってまた、「所得(資産)の再分配」政策による不公平是正についても、何が基幹的で何が補完的か、その方向性と基本的内容が正しく明確にされえないことになろう。

ほぼ毎年度、大なり小なり実施される税制改正の具体的内容が、概していわゆる総花的な域を出ないこと、あるいは、これまで長きにわたって「再分配」政策が積み上げられてきたはずなのに、不公平の是正はいっこうに実現しないのも、こうした理論的難点に責任の一半がある——決定的要因は政治的力関係の方にあるとしても——といっても過言ではないであろう。不公平の所在と理由を真に明確にするためには、現象的・皮相的ないし主観的・偶然的な諸要因による多元的な説明ではなく、資本主義の基本的な社会・経済的メカニズムに由来する客観的な必然性(ないし必然的傾向)として把握されなければならない<sup>(29)</sup>。そして、この点では今なお、『資本論』(資本蓄積の一般法則)による分析を超えるような、理論的な説得力をもった説明は見当たらないように思われる。

次いで、第二点目の現行税制そのものの不公平性についていえば、現代の財政論がいう「所得(資産)の再分配」の理念と、本来は相矛盾する性格のものであることはいうまでもない。しかもこれは、たんに一時的なものでも、ある

いは特定国にだけ存在するというものでもなく、逆に長期的な傾向として各国にほぼ共通に——もつとも、程度の差や具体的な特殊性の違いがあることはいうまでもないが——みられ現象(実態)であること、またくわえて、この不公平税制は、一言でいえば、担税力の大きい資本の側に軽く、逆に担税力の小さい労働の側に重いということを、その中心的な内容としてしていることも、すでにみたとおりに、ほとんどの論者が事実上承認するところと言ってよい。

このように、この不公平も、偶然的でも一時的でもないとするれば、資本主義あるいは現代資本主義の社会・経済的メカニズムに基本的に由来する構造的、必然的な性格のものとして明らかにすべきことを示唆しているといつてよい。あるいは言いかえれば、こうした *sollen* (あるべきこと、あるはずのもの) と *sein* (現にそうであるもの) との長期的・一般的な乖離が、なぜ発生し、なぜ消滅しえないのかが、より根源的に問われなければならないということである。

ところが、論者のほとんどは、現行税制の仕組みないし制度上の問題に、その要因を求めるに止まるか——これはこれで、不公平を生み出す直接的・具体的要因として、個々の指摘はほとんど首肯でき、かつ重要であるに違いないのだが、さらに立入って、直接的諸要因のいわば背後に存在する根本的、一般的要因、いいかえれば、そもそもこうした税制の不公平が一般的かつ長期的な常態をなすのは、なぜかが問われねばならない——、あるいは決定的な説得力をもたない、内容空疎な抽象的説明に終っている場合が多いように思われる。

後者について補足すれば、「現代国家」のもとでは、「政策のプライオリティが、租税原則保持よりはその他の目的におかれてきたこと」「原則保持以外の価値判断によって租税が操作される」ことのために、『公平』を中心として組立てられている原則への侵害<sup>(31)</sup>が生ずるとか、あるいは租税原則ないし経済政策の「効率性と公平」、その「トレード・オフ<sup>(32)</sup>」のために、公平の侵害が生ずるといった説明——実際には、説明の回避ないし放棄——が、その象徴的な事例である。こうして、第一の面における不公平だけでなく、第二の面における不公平、すなわち第二次的分配(再分配)

の制度的表現としての現代税制の不公平についても、『資本論』による下部構造の分析を踏まえた国家Ⅱ事実上の総資本(総独占資本)という基本的観点と見解以外に、そのことを理論的な説得力をもって説明し、説明できるものはないように思われる。

(10) 以下は、(8)〜(9)で述べたことの一応の小括である。<sup>(33)</sup>

資本主義下の第一次的分配における所得と資産の格差(不公平)は、一時的・偶然的な性格のものではなく、構造的であって、したがって長期的、必然的性格のものである。したがって、ケインズがいうように、それは決して「恣意的な不公平」ではない。この不公平と格差は、『資本論』が説明しているとおり、経済の二要素をなす生産手段と労働力が、前者は私有財産として資本の側に(その存在・所有の現象形態は、かつてと比べ現代では複雑化していても、本質的關係は不変である)、後者は労働の側に二極分離したうえで、労働力商品の売買をつうじる経済的搾取(剰余価値の生産)関係によって結合した社会経済構造であることに必然的に由来するからである。したがって現代資本主義のもとでは、主として独占資本の成立と支配によって、こうした富(所得と資産)の両極分化の傾向は一般的にいっそう顕著となる。

一般に経済(資本蓄積)の発展と進行に伴って、独占資本を頂点とする資本の側への所得と資産の集中化が傾向的に強まり(この内部にも格差が発生、拡大するが、いずれも剰余価値 $m$ の派生形態ないし分割形態の集積)、他方で労働の側の所得と資産は、内部格差を含みつつ、絶対的には増大しようとしても、それらは可変資本 $v$ (労働力の再生産費・賃金)の転化形態の域を基本的に超えることはない(なお、小零細企業や農民など小商品生産者のケースも、これに準じて捉えておけばよい)。これが、資本主義下の、そして現代資本主義下の第一次的分配における格差と不公平の基本的な性格と傾向であり、本質的な根因である。このことは、現代資本主義下の実態によってもほぼ実施されているといつてよい。また、現代財政論の各流派がこぞって、「所得(資産)の再分配」の必要を現代財政の重要な一役割として強調していること

自体が、こうした第一次的分配における不公平の必然的な発生と存在を逆に証明しているといつてよい。

だが、こうした主張と理念 (sollen) にもかかわらず、現代税制の実態 (sein) は、むしろその逆に近い。すなわち、現代税制による「再分配」は、資本の側に厚く労働の側に薄いと言つても過言ではない実態下にある。その根因は、つまるところ、「再分配」の推進者である現代国家が事実上の総資本 (総独占資本) であることに由来している。<sup>(34)</sup> ことから、一方における資本優遇課税と他方における大衆課税の強化という、現代税制の根幹を貫ぬく本質的特徴と基本的傾向が必然的に発生する。

したがって、現代における公平課税の実現と不公平税制是正の基本は、こうした不公平の縮小と解消にあり、また資本の側と労働の側それぞれの内部に存在する不公平の解消も、副次的ではあれ重要な課題となる。そして、このよ  
うな内容と方向において、所得 (個人、法人) 課税、資産課税、消費課税等を含めた税制全体を通じて、応能・累進課税 (「垂直的公平」と言いかえてもよい) を強化し、あわせて一連の不公平な租税特別措置を整理・縮小・廃止すること (「水平的公平」の強化と言いかえてもよい) が、そのための中心的課題となる。<sup>(35)</sup>

以下は、旧拙著からの引用であるが、本稿の差し当りの結びとして掲げておきたい。

「資本主義下の租税に関する最も重要な論点というべきものは、租税負担をめぐる問題である。租税負担の資本主義的階級性——一般に『不公平税制』と呼ばれる問題——がすなわちそれである。資本主義下の租税問題は、つまるところ、この点に集約されるといってよい。

すでに述べたとおり、課税権者としての国家は、『中立的』な『第三者』ではなく、事実上の総資本 (現代資本主義のもとでは、とりわけ総独占資本) であるから、一般に原則として、必要財源いかえれば租税負担を資本の側ではなく、労働の側に可能な限り求めようとする。個別資本の次元における最大限の利潤追求という性向は、総資本の次元にお

いては、最大限の大衆負担による税収確保という傾向となって必然的に現れるからである。

このために、一般に担税力の豊かな資本の側に相対的に軽く、逆に担税力に乏しい労働の側に相対的に重くというのが——本来はこの逆であって然るべきなのだ——資本主義下の租税負担の一般的傾向となる。この意味で不公平税制は資本主義的労資関係の必然的な一反映であり、したがってまた経費とともに租税と税制も、資本主義的政治（総資本による階級支配）の数量的表現といってよい。

確かに資本主義の国家は、国民所得の一定部分を租税という形で権力的に調達し、そしてそれを様々な経費支出を通じて再び国民経済や家計へ“還元”する。この意味で国家は、形式的には、財政を通じて国民所得の『再分配』を行う。しかし、こうした形式の所得の『再分配』も、その実質は、国民間の所得（資産）の不等ないし格差を真に是正するものではありえない。結果的には、むしろその拡大を推進するといつてよい。

というのは、第一に、国家による所得の『再分配』によつても、国民間の所得（資産）の不等と格差を生みだす基本的原因そのものは取り除かれるわけではないからであり、また第二に、国家による所得『再分配』は、基本的には、社会政策的配慮にもとづく政治的手段として、消極的に実施される以上のものではないからである。資本主義下の不公平税制の核心をなす問題は、あるいはその本質的問題は、すでに述べたとおり、主として資本と労働との間の不公平、とりわけ現代でいえば独占資本（巨大法人、超高額所得者）と労働（サラリーマン、自営業者、農漁民など）の間の不公平である。ここに問題の核心がある。この意味からすれば、9・6・4は同じ労働の側の内部の不公平であつて、第二義的問題といつてよい。

こうして、資本と労働との間の租税負担の不公平をその本質とする不公平税制は、資本主義とその財政にとつて、偶然事ではなく多かれ少なかれ必然的な一随伴物をなす。逆にいえば、資本主義の枠内でどの程度まで不公平税制を

是正できるか否かは、労働の側（勤労国民）の租税問題に関する認識と政治的力量の成長いかんにかかっているということでもある。<sup>(36)</sup>」。

(1) 「課税の公平は、いつの時代にも、どの社会においても、人々がねがいもとめてきたことである。そしてまたそれは達成されることも少なかったことである。財政学において課税の公平は、A・スミスやA・ワグナーなど多くの租税原則において、時代により社会によりその意味内容にちがいはあるものの、すべての租税原則に共通に含まれる最も重要な課税の原則とされてきた。現代においても課税の公平は最も重要な原則であることに変わりはない。いやむしろ、課税の現実が不公平の度を強めていること、個人や集団の利害対立のなかで政治的過程で決まる税制が公平な課税ほど実現しにくく、また実現しにくいがゆえにより強く求められるという相互作用が強くなっていること、課税の公平について新しい内容が要請されていることなどを考えれば、これまで以上に課税の公平は重要な問題になってきているといえる。」（中桐宏文「公平課税の基本的課題」、林栄夫先生還暦記念『現代財政論の再検討』所収、二四一頁）。

(2) K・マルクス『資本論』、向坂逸郎訳、岩波書店、第一巻、八〇九〜八一〇、九五〇〜九五二頁。

(3) レーニン『帝国主義論』、拙稿「レーニンの国家独占資本主義論(上)」(大内兵衛/向坂逸郎編『唯物史観』、第二二、二三号所収、河出書房)、参照。

(4) J・M・ケインズ『雇用・利子及び貨幣の一般理論』(塩野谷祐一訳、全集第七巻、東洋経済新報社、三七五頁)。

(5) 「市場経済における所得と富との分配は、相続に関する法律・生得的才能の分布・教育の機会の利用可能性・社会的可動性・および市場の構造をふくむ多くの要因に依存する。これらの要因の結果として、一定の平等度ないし不平等度をもったある分配状態があらわれる。この状態が適正な分配状態であると考えるひともあるし、さらに強い平等度を選ぶひともあり、より弱い平等度を好むひともいるであろう。」

分配の調整が時折必要であろうしかつこの調整は分配部門の予算をつうじて行われるべきである、と結論することは容易である。しかし困難は、一体適正な分配状態とはどうあるべきかを決定することにある。この決定が市場過程によって行われえないことはあきらかである」(R・A・マスグレイブ『財政理論I』、二五、二七頁)。

「アメリカ合衆国において、市場による所得分配は、過去三〇年間により一層不平等になった。かくして社会の生産物のうち、世帯の上位一五%に発生するシェアはこの期間に着実に増加した。」

課税前の所得分配(移転的支払を含む…引用者)は、研究対象の期間(一九六六～八五年…引用者)を通じて非常に安定していた。これは一つの相反する傾向の結果によるものと思われる。第一に、市場活動からの所得分配(賃金・給与、事業所得、資産所得)は、集中度が高まった。しかし第二に、移転支払(社会保険給付、失業給付、福祉手当、メディケイド・メディケア、住宅扶助など)は急増した(J. A. Pechman, *The Rich, the Poor, and the Taxes They Pay*, 1986. 石・馬場訳『税制改革の理論と現実』、五頁、三六頁)。

なお、石川経夫編『日本の所得と富の分配』(一九九四年、東大出版会)も、賃金所得、資産所得、株・譲渡所得(キャピタルゲイン)を「最も重要」な三つの要因として、わが国の所得分配の不平等化が、また土地、金融資産を中心とする資産格差の拡大が進行していることを統計的に実証している(前掲書、二六～二七、五四～五五、六八頁)。

(6) R・A・マズグレイブ、前掲書、二五～二六頁。

(7) J・A・ベックマン、前掲書、四～五頁。

(8) 同右、二五六頁。

なお、石川経夫、前掲書も、わが国の場合について、「税による所得再分配効果に注目すると、資産所得まで含めた総所得に対しては、再分配効果がさほどみられなかった」(五五頁)と結論している。

また、朝日新聞社と米國・ハリス社による税金に関する共同世論調査(一九九四年十一月実施)によれば、「今の税金のかけ方は公平だと思いますか。不公平だと思いますか」という問にたいして、日本では七〇%、アメリカでは七三%が「不公平」と回答している。(朝日新聞、一九九四年十一月十七日)。

(9) スミスの見解については、前稿の(二)(本誌、第三〇巻第二号)、一七九～一八四頁参照。

(10) R・A・マズグレイブ、前掲書、二三九～二四〇頁。

(11) 林 健久『財政学講義』、五六～五七頁。

(12) 大蔵省『日本の財政』、一九九四年度版、七四頁。

なお、同『日本の税制』、一九九四年度版(一六頁)でも、まったく同様な記述がみられる。

「税負担の公平といった場合、①経済力が同等な人々は等しく払うべきである(水平的公平)②大きな経済力を持つ人はより多く払うべきである(垂直的公平)との二つの概念があります。

垂直的公平は、税制に求められる所得再分配機能とかわりませんが、これをどのくらい行うべきかについては、社会の全員

が一致して支持する程度を見出すことは困難でしょう。これに対して、水平的公平は時代に関係のない、極めて明確な要請です。現実には所得を生じる源となる経済的行為の違いから、その把握の度合いに差を生じているとの指摘があり、水平的公平への関心が高まっています。

(13) 「Henry C. Simons は、彼の初期の著作 *Personal Income Taxation*, University of Chicago Press, Chicago, 1938, chap. 1 においてこれらの二つの原則を厳密に対等のものとして取扱っている。彼の後期の著作 *Federal Tax Reform*, University of Chicago, 1950, p. 11 においては、水平的公平の方が主に重要であると考えられている。

A. C. Pigou は *A Study in Public Finance*, 3rd ed., Macmillan & Co., Ltd, London, 1951, p. 44 において、等しい状態にあるひとびとには均等な犠牲が課せられるべきであるという要求（これは水平的公平の核心である）と、すべてのひとびとにたいして均等な犠牲が課せられるべきであるというミルの原則（これは垂直的公平に関する種々の解釈の一つにすぎない）とをうまく区別している。(R・A・マズグレイブ、前掲書、二四〇頁)。

この記述にもみられる通り、「水平的公平」と「垂直的公平」をどのような関連において理解するかは、論者により様々である。しかし、筆者が要約したような捉え方が、今日ほぼ共通の支配的な見解をなしているといつてよいであろう。

(14) 有斐閣『経済辞典(新版)』、八二頁。

(15) 野口悠紀雄『現代日本の税制』、一五〇一六、一九頁。宮島洋、前掲書、二二五頁にも同主旨の主張が述べられている。もっとも、このような主張は論者たち独自のものではなく、欧米とくにアメリカで有力な見解の繰返しである。

(16) この点については、前掲拙著、一〇五〜一〇六、一一四〜一一五頁参照。

(17) 政府税調「税制改革についての中間答申」、一九八八年四月二八日。

(18) 野口、前掲書、二〇、八三〜八四頁。

(19) 現代租税論の「混沌」や「昏迷」が指摘されてからかなり久しい。だが今なお、そこから脱却したとは言い難く、いなむしろ、その度合をますます深めているようにさえ思われる。

「現代資本主義の租税問題のゆくえは混沌として、帰着するところをしらない」(遠藤湘吉『財政学講座』I、一九六五年、一四七頁)。「従来の租税理論は大きく塗りかえられようとしているが、新しい租税論が確立され終ったということはできない。むしろ現代の租税論は昏迷を重ねている」(佐藤進『現代租税論』、一九七〇年、五三頁)。

(20) J・A・ベックマン、前掲書、五三頁。



- (21) G. Colm, *Essays in Public Finance and Fiscal Policy*, 1955 (木村・大川・佐藤共訳『財政と景気政策』、八四頁)。
- (22) 和田八束『租税特別措置―歴史と構造―』、有斐閣、一九九二年。
- (23) J・A・ベックマン、前掲書、七二、八六頁。
- (24) J・M・ケインズ、前掲書、三七五頁。
- (25) M・フリードマン『資本主義と自由』、一八九頁。
- (26) R・A・マズングレイブ、前掲書、二五〇、二六頁。
- (27) 宮島洋『租税論の展開と日本の税制』、二〇六、二〇七頁。
- (28) 高橋利雄『日本の税制改革と租税論の展開』、一九四頁。
- (29) ケインズやフリードマンも、資本主義下の所得・資産分配における不公平の存在そのものについては実態として承認するものの、それは資本主義の社会・経済的メカニズム、すなわち生産手段の私有制を基礎とする商品(市場)経済との理論的必然的な関連において理解されていない。
- 「私自身としては、所得および富の相当な不平等を正当化することのできる社会的心理的理由は存在するけれども、それは今日存在するほど大きな格差を正当化するものではない、と信じている。価値ある人間活動を十分に実現するためには、金儲けの動機と私有財産制度の環境が必要である。その上、金儲けと私有財産の機会が存在するために、危険な人間性を比較的危害の少ない方向へ導くことができるのであって、それらの性質は、もしこの方法によって満たされないとすると、残忍性とか、個人的な権力や権勢の無謀な追及とか、その他さまざまな形の自己顕示欲にはけ口を求めようになる」。 (J・M・ケインズ、前掲書、三七七頁)。

「自由市場社会における所得の分配を直接に正当化するであろうと考えられる倫理原則は、『各人に、彼と彼の所有する生産手段とが生産するところのものに応じてあたえよ』である。この原則でさえも、その実施は暗黙のうちに国家の活動に依存している。財産権は法と社会的慣習の問題である。すでにみたように、財産権の定義と実施は国家の主要な機能の一つである。この原則の完全な実施のもとで成立する所得と富の究極的な分配は、採用される財産所有のルールによって著しく左右されるといふことが十分にありうる。

この原則と、倫理的に興味をひくようにみえるもう一つの原則、すなわち処遇の公平とのあいだの関係はどうであろうか。部分的には、これらの二つの原則は矛盾するものではない」(M・フリードマン、前掲書、一八一―一八二頁)。

(30) たとえば、中桐宏文「公平課税の基本的課題」(林栄夫還暦記念『現代財政論の再検討』所収)も、その一つである。

法人課税、個人課税、間接税等にわたって、「不公平を生ずる諸要因」を、現行税制の具体的な「欠陥」として明らかにされているが—その多くは筆者も同意できる—、それを生みだす根因については、「現代社会」における「経済や社会の機構」の「複雑」化に、税制が対応することの困難性を指摘するに止まっている(前掲書、二四三—二四六頁)。

(31) 林健久『財政学講義』、五八頁。

論者によれば、「現代国家」のもとでは、「政策のプライオリティ」が租税原則の保持以外の目的におかれるとか、「租税原則保持以外の価値判断」によって、租税が「操作」されるためとか述べられているのであるが、それでは「現代国家」は何故どのように振舞うのか、あるいは「政策のプライオリティ」とか、「価値判断」という抽象的な表現の具体的意味は何であるのか、まったく不明である。説明すべきものが何ら説明されていないからである。

こうした発想は、公平概念を一義的に規定できない「価値判断の問題」とする見解(マズングレイブ、前掲書、二八頁、宮島洋、前掲書、二〇六頁など)と同様に、ある種の不可知論に似ている。

(32) 「西欧先進諸国や戦後の日本は、政治原則として民主主義をとり、経済原則は資本主義を採用しているが、その結果、平等な権利と不平等な所得や富が混在し、両者の間に緊張関係が生まれることを回避することはできない状況にある。権利は平等に分配されているはずであるが、巨額な市場の報酬を得た人は、当然、権利を余分に入手できる。資本主義経済社会がめざす第一の目標は、自由で効率的な社会である。しかし、その結果、所得や富が不平等なものとなり、その格差は放置するなら拡大するだけである。そこで不平等の範囲と程度を縮小するための経済政策を採用すると、それが生産誘因を弱めたり、他の点で経済効率を損ったりすることになる。したがって、この過程で社会はしばしば選択を迫られることになる。つまり効率性をすこし犠牲にして平等を促進するか、平等をすこし犠牲にして、効率性をすこし増したりするか、という選択である。民主的な資本主義経済社会においては、『平等と効率』のあいだのトレードオフに常に悩まされていると言えるのである」(高橋、前掲書、一九四頁)。

「望ましい税制の条件または税制改革の目的として三つの点(公平、中立、簡素)をあげましたが、もしこの三つの条件ないし目的が互いに整合的であるならば、つまりある目的を追求すれば他の目的も同時に達成できるのであれば問題はありませぬ。ところが実際にはこの三つの目的、あるいは望ましい条件の間には、とくに公平と他の条件との間にはトレード・オフの関係が存在することがむしろ多いのです」(宮島、前掲書、二一五頁)。

みられるとおり、「一般的、社会的利益を基礎にして計算することのできる国家」「社会共通の意志が政策の中に具体化される国家」(ケインズ、前掲書、一六二、三七九頁)という、「中立的・第三者」的國家論を事実上の大前提においたうえで、「効率性」と「公平」とがきわめて抽象的に、同次元にならぶ並列的な対抗関係として、現象的にしか把握されていない。いいかえれば、「効率性」すなわち総資本による独占資本の利潤追求と資本蓄積の促進と、労働側による公平課税と税制民主化の要求と抵抗という対抗関係としての把握がない。

もっとも、この効率性と公平のトレードオフ論の誤りは、L・C・サローによって実証されている。(Equity, Efficiency, Social Justice, and Redistribution by Lester C. Thurow, in The Welfare State in Crisis, OECD, Paris 1981, p. 137. OECD編『福祉国家の危機』厚生省政策調査室・経済企画庁国民生活政策課・労働省国際労働課監訳、ぎょうせい、二二三頁、高橋、前掲書、一九五〜一九六頁)。

(33) 所得、資産の第一次分配における不公平(格差)ならびに第二次(再)分配としての税制の不公平の必然性と根拠、そしてその前提のうえでの公平課税実現の基本要件と方策については、後述の予定である。内容不十分ではあるが、差し当りは、前掲拙著の第四章V不公平税制―租税負担の階級性―、同VIの(3)課税の公平実現の基本要件を参照されたい。

(34) 現代國家の意思を基本的に規定するのは、資本総体にとって、いわばその最大公約数をなす共通利害である。労働の側の意思も、その政治的力量のいかに応じて國家意思に反映されるとはいえ、それは総資本の立場からみて政治的(体制的)安定を維持するうえで必要な、そしてその限りで許容される譲歩の範囲を、通常超えるものではない。これが、資本主義下の政治的力関係の一般的現実である。

(35) この点では、J・A・ペックマンの前掲書(二五七〜二六二頁)や中桐論文(前掲書、二四三〜二四六頁)も同意できるところが多い。

(36) 前掲、拙著、九八〜一〇〇頁。

(未完)