

2009年10月6日(火)

## 消費課税の理論の変遷についての一考察

— 転嫁と帰着を中心とする租税理論の無理論的性格に着目して —

松井吉三

はじめに

消費課税については、世界各国で、歴史的に個別消費税から一般消費税へと展開していった。消費課税は一般に間接税に分類される。間接税というのは、J.S.ミルによれば、租税の消費者への転嫁を想定したものである。租税の最終的な負担を「帰着」(ヴィクセル)というが、転嫁が一般消費者への帰着に結実するものであれば、賃金が最低水準にあり、労働者や一般消費者がいない封建時代には、租税は、すべて、地主か商人の負担となる。転嫁など問題にならない。

租税の転嫁が問題になるのは、労働者階級が出現するとともに、植民地の維持などに公債を連発して、その償還のために近代的租税が成立してからのことである。近代税制は、手を変え品を変え資本主義の確立と発展を支えたといえる。

ただし、租税理論といえば聞こえは良いが、労働者階級への租税の負担を追認することが使命であり、この意味で、現代租税理論は、その一段と進化したものである。消費課税論の分野に限れば、古典派、新古典派、最適課税論の区別が重要である。そこで、それぞれの理論について、消費課税の帰着や、課税形態、税率の選択について、要点を解説することにしよう。ただ、経済理論としてケインズも重要なので、ケインズ派の租税帰着論として、ポスト・ケインズ学派の租税帰着論の一端についても、簡単に紹介することにしよう。結論を先取りすれば、資本家の税負担は当然とする考え方から、徐々に、公平や福祉の考え方の欠如した「理論」に移行したということである。

### I、古典学派

#### 1、アダム・スミス

経済学は、ペティを嚆矢として、租税の経済に与える影響を解明する必要上始まったといわれる。

アダム・スミスによれば、租税原則どおりに、収入に応じて課税することは不可能なので消費品への支出に応じて課税することになったが、実際の課税にあたっては、「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。」(A.スミス著大内兵衛・松川七郎訳『所国民の富』岩波書店、1966年、354頁)と論述する。遠藤三郎氏によれば、「資本主義の初期段階では、資本主義的な所得の未発達から、間接税や消費税あるいは収益税を中心に、比例あるいは逆進的な税を組み合わせた税制である。」(遠藤三郎「租税本質論と現代税制」『法経論集』経済・経営篇第86号、1978年3月20頁)からである。

スミスは、消費品に対する課税を必需品と贅沢品とに分けて考察し、必需品に対する課税は、賃金により買われる生活資料の価格を上げることで、労働賃金を必ず引き上げる。且つ、必需品に対する課税は、それらが商人にとって前払いするものであり、総じて利潤とともにとりもどさなければならないために、「価格を課税額よりいく分か高くひきあげる」(A.スミス著前掲書、355頁)と論じる。スミスによれば、賃金の上昇は利潤や地代を減らすことになり、最終的には、地主や富裕な消費者などによって、割増しの値段で支払われるものにほかならない。

一方、贅沢品、例えばたばこなどに対する課税は、労働賃金を上昇させず、「被課税商品の消費者によって最終的に支払われるのであって、その場合消費者は何の代償もうけない。」(A.スミス著前掲書、357頁)ので、収入に比例する課税としては、より推奨的な租税である。

スミスの租税論は、壮大な国民経済学や政府論の一部である。民主的な国家における合理的な経費負担のあり方を展望するなかで、公共経費の受益に応じた租税負担のあり方が展開されている(「租税利益説」といわれる)。

資本主義の初期段階では、賃金水準がなお低く、植民地や戦費の調達には、その巨額の性格ゆえに、財源としては、一般的な嗜好品に対する個別消費税をおいてほかになかったものといえる。

租税自体が独立自営農民の解体を推し進めたのであるが、その中核を担ったのもまた、個別消費税だといえよう。古典学派は、個別消費税について、労働価値説に基づいて、消費者への転嫁を認めた上で、利潤への負担を必然とみなしたのである。

## 2、リカード

スミスの租税論の経済的な側面を純化して、経済学を租税転嫁論として展開したのが、リカードにほかならない。

リカードによれば、租税は、労働者ではなく、資本家が負担するものである。この背景には、資本主義の勃興期には、賃金水準が十分ではなく、個別消費税を含めてすべての租税が、賃金を引き上げ、最終的に、資本家階級の負担するものとならざるをえないという時代背景要因があったものと思われる。

19世紀のイギリスの労働者階級の生活状態の悲惨さについては、エンゲルスの著書『イギリスにおける労働者階級の状態』に鮮明に描かれているところである。当時の労働者の賃金は、生存を維持するにも心もとない水準であったから、間接消費税でさえ、負担することができないものとして、リカードの眼には映ったことであろう。スミスと同様、リカードは、商品の価値は労働時間によって決まり、労働者は長い労働時間でやっとその日の食いぶちを稼いでいると見ていたので、労働者がいく分かの税ですら負担することができることなど思いもよらぬことであったと思われる。

リカードによれば、土地の生産物に対する租税は、蓄積に対する一つの障害であって、

次のように作用する。

「第一、それは租税と同額だけ原生産物の価格を高め、従ってその消費に比例して各消費者の負担に帰するであろう。

第二、それは労働賃銀を高め、利潤を低下せしめるであろう。

さればかかる租税に対しては、次の反対論が起こるかも知れぬ。

第一、労働賃銀を高め、利潤を低下せしめることによって、農業家、商人及び製造家の所得には影響して、地主、公債所有者及びその他固定所得を受くるものの所得は之をその儘にするから、それは一個の不平等税である。

第二、穀物の価格騰貴と賃銀の騰貴との間には可なりの時間があつて、その期間中労働者は最大の困難を嘗めるであろう。

第三、賃銀を騰貴せしめ、利潤を低下せしむることは、蓄積に対する一つの阻碍であつて、土壤の自然的貧瘠ひんやと同様の作用を為すであろう。

第四、原生産物の価格を高めることによって、その生産に原生産物が参加する一切貨物の価格はたかめらるべく、従って吾々は一般市場に於て、外国製造業者と対等条件の下に相合せぬであろう。」(リカード著小泉信三訳『経済学及び課税の原理』岩波書店、1952年、161-162頁)。

現代の租税論では、租税による商品価格の上昇を転嫁といい、最終負担を帰着と云つて、両者を区別している。この分野の最初の専門的研究はリカードによつてなされたものである。

労働力を含めて、商品には生まれつき、それなりの裏付けられた価値がある(労働価値説)ことを根拠として、商品価格の上昇は賃金の上昇を引き起こすものと見る点において、スミス、リカードは同じである。また、リカードにあつても、その租税理論は、資本元本不可侵に止まつており、資本家の租税負担は当然とされている。(遠藤三郎前掲論文、21頁参照)。

### 3、J.S.ミル

ミルの租税転嫁論は、スミス、リカードと基本的に異なることはない。しかし、商品に対する租税が必ずしも労働者の賃金上昇に結びつくわけではないという警鐘を鳴らしている。スミスやリカードが主張したように、消費課税が労働者の賃金上昇を引き起こし、やがて、利潤減少になれば、社会的な損失が発生する。社会的な損失を極力少なくする租税や課税の仕組みが重要となる。そこで、ミルが考案したのが、最小犠牲という租税理念であつた。これが、後世の租税犠牲説に道を開くことになつた。ミルはまた、支出に対する課税の方が所得に対する課税よりも徴税上容易ではないかという大胆な提言をしていることでも知られる。

ミルによれば、商品に対する租税に付帯する不都合を及ぶ限り緩和し、利益を増大させるために、次の間接課税實際的七原則が考えられるという。

第一、奢侈品から及ぶ限り大なる歳入をあげること。

第二、生産者からではなく、直接、消費者から租税を要求すること。生産者課税は税額以上に価格を騰貴させるからである。

第三、大きな税収は消費が広範囲な商品に賦課されるが、そのような良い意味の奢侈品に対する課税は、低所得に対しても、中所得者または高額所得者に対しても、同じ比例的な重みの負担となるように調整されなければならない。

第四、上記諸原則に矛盾しない限り、徴税費の増大を避けるため、少数の物品に集中すべきである。

第五、消費が一般的な奢侈品の内では、他のものより先に酒精飲料を捕捉すべきである。濫用に陥りやすく、消費の抑制がより適切に行われるからである。

第六、他のもろもろの考慮事項が許すならば、課税は輸入品に限定されるべきである。農場や工場に課税するよりも困惑を招かないからである。関税は内国消費税よりはるかに欠陥が少ない。ただし、関税はその国で生産できないものに限定されなければならない。そうでなければ、関税を禁止するか、同額の内国消費税を賦課されなければならない。

第七、密輸入、密造を招くような高率の租税を賦課してはならない。

以上、「七原則」というのは、いうまでもなく、スミスの租税四原則を参考にしているからである。租税転嫁の道筋においても、基本的にスミス、リカードの租税理論を踏襲している。ミルにあっても、必需品課税が社会的損失を招く悪税として捉えられており、間接課税の部面において、スミスの第一原則である公平の原則、比例課税の原則が最大限尊重されているのが分かる。(J.S.ミル著末永茂喜訳『経済学原理(五)』、岩波書店、1963年、155-157頁参照)。

## II 新古典派

### 1、ヴィクセル

19世紀後期以後、資本の蓄積にともなって、所得水準が上昇し、所得格差が著しくなる。第一次大戦を契機として、資本主義体制の維持のために、国家経費を支弁するものとして、所得税や法人税や一般消費税が生まれる。資本の自由な拡大を最大目的とする新たな経済学が成立する。それらは、限界効用理論や一般均衡理論に基づいて、税制については、効用の損失を最小にするという観点から、一般に所得税の優位性を説くものであった。消費課税は、資本蓄積に影響するものとして捉えられた。これらは、スウェーデン学派やイギリスのケンブリッジ学派の論者に代表されるが、それらは一般に新古典派として総称されている。消費課税論における代表的な論者はスウェーデン学派のヴィクセルだといつてよい。

19世紀後半以後の近代経済学では、生産は労働と資本の統合的活動の成果であり、生産は資本によって生計維持された労働の成果だと見なされる。そこで、租税が生産物に課税されれば、両生産要素は一定の打撃を受けざるを得ない。その場合、資本投下の対象とし

て、労働と資本が選択可能である。ヴィクセルによれば、生産物への課税により、賃金水準が上昇した場合、資本家は、労働賃銀の引き上げではなく、機械を導入して、資本投下期間の延長をはかり、賃金については引き下げを敢行せざるを得ないものと想定する。

なぜ、ここで、資本投下期間の延長をしなければならないかという、賃金引き下げで資本需要が減少すれば、貸付資本家は以前と同じ利子を請求できない。貸付資本家の余剰資金による新たな資金使途発見のための努力は再び賃金の上昇を引き起こす。しかし、資本が不変でない状態では、最大の資本利潤を求めるために、資本投下期間の延長を選択せざるを得ないからである。(K.ヴィクセル著池田浩太郎、杉ノ原保夫、池田浩史共訳『財政理論研究』千倉書房、1995年、54-55頁参照)。ヴィクセルによれば、課税により生産数量が減少する場合には、利子率の変化により、3年での運用より4年での運用の方が利益を高めることができる。ヴィクセルの説例では、次のように説明されている。

「・・・3年の資本投下の生産数量 125.5、4年の資本投下のそれ 132 (両ケースでの支払われる賃金総額、すなわち資本は 100 とする) が、租税によって、例えば 1/10 だけ減った、したがって、それぞれ [約] 113 および 118.8 に減ったとしよう。この場合、年々の利子率は、3年投下のケースでは、[約]  $13 \div 3 = 4\%$  パーセント、4年投下のケースでは、 $18.8 \div 4 = 4.7$  パーセンとなるであろう。したがっていまや、以前のような3年の投下ではなく4年の投下の方がより利益のある投下期間となる。」(同上書、55頁)。

このように、スミスやリカードの想定に反して、賃金は消費課税によっては上昇しないと指摘したのがヴィクセルである。労働と資本への租税による被害の比率は、資本投下期間の延長による労働生産性上昇、それによる追加収益が逡減するか否かにかかる。

「資本投下期間の延長のもとで、上述した追加収益の度合が、以前の投下期間の近くで急激に低減するとしよう。この場合には、租税は主として資本家たちに帰せられ、そして労働者たちはこれを相対的に免ぜられる。

しかし逆に、投下期間の新たな延長毎に、ほぼ同じ追加収益が生ずることになるとしよう。この場合には、租税の大部分を賃下げの形で労働者たちに消転させることに、資本家たちは成功するのである。」(同上書、56頁)。

しかし、後述するように、現実には、賃金が増えるから固定資本への投資が行われるわけではない。固定資本への投資増大は、利潤の傾向的低落の別表現であり、労働生産力の上昇により、長い目で見れば、労働者はますます貧乏になるのである。

ヴィクセルによれば、生産物価値に対する租税は、取引の自由な拡大を阻害するものである。それが、独占企業の商品に対する個別消費税であっても、需要量減少により、企業と消費者の双方に犠牲が発生するものとして、生産物課税に対する純収益課税の優位性を説いている。

ともあれ、経済取引の自由を説く経済学にとって、純収益課税の優位性は明らかである。20世紀に入って、特定の課税形態が経済的厚生を喪失をもたらすかどうか、租税の「超過負担」という観点から論じられるようになったが、そこでも、個人所得税が個別消費税

に優るものとされる。

個別消費税と所得税との選択において、個人に同額の租税が課されたとき、個別消費税が所得税よりも大きな超過負担（死過重）をもたらすものと指摘される。個別消費税は、市場の価格メカニズムに介入して、資源の最適配分を歪め、同額税収を期待する所得税よりも、納税者の状態を改悪するものとみなされたのである。この考え方は、第二次大戦前の近代経済学の世界では、ほぼ共通の見解であった。包括的所得税の提唱者で知られる H.C. サイモンズによれば、消費課税を含む非個人所得課税について、私的投資に影響を与え、税制の改変により、たなぼたの利得又は損失を創造するものである。彼にすれば、当時の所得格差拡大傾向が明確になった時代にあつて、資本の自由で正常な取引を阻害するすべての非個人所得課税に対して、累進課税を備える個人所得税の優越性は明白であつた。

(Henry C. Simons' Personal Income Taxation" The University of Chicago Press, 1938, p.33 参照)。サイモンズによれば、累進課税が貯蓄率に影響を及ぼさないことは、反対の立場の経済学者からも指摘されているところだとして、当時の学説状況についても示唆している。(Ibid, p.21 参照)。サイモンズはシカゴ学派に属しており、当時のアメリカにあつて、代表的な自由主義経済信奉者でありながら、累進所得税の優越性を説いていることなど、戦前のアメリカの経済学界の思想が現代に比べてリベラルだったことを彷彿させる。

しかし、第二次大戦後、個別消費税悪者論は、単一の個人間比較を目指す部分均衡分析に基づいており、「技術的生産可能性」や、政府による税収の使途を考慮に入れていないものとして非難されるようになる。社会全体への影響を問題とする一般均衡理論の観点からは、所得税の場合にも同様であるが、税の帰着は、実際に相対価格の変動をもたらした場合にのみ生じるものである。したがって、個別消費税がアプリアリに納税者の状態を改悪するわけではないとみなすようになる。(山之内光躬「直接課税対間接課税論についての一考察」『早稲田社会科学雑誌』第6・7巻、1971年、74頁参照)。

## 2、ハーバーガー

一般均衡理論による租税帰着理論は、ハーバーガーを嚆矢とするものといつてよい。おなじみの法人部門と非法人部門からなる2部門2財2要素（資本と労働）の均衡市場に、法人税の課税がなされた場合の帰着を問題とするのであるが、法人部門内の資本から労働への要素代替、続いて、法人部門から非法人部門への要素移動が生じる。他方、法人部門の資本コスト増加により、法人部門の産出高が減少して、法人部門の生産要素が放出され、非法人部門へと移動する。均衡回復のための調整過程は、両部門の要素価格が一致するまで続くものと仮定されるが、ここで、仮定により、経済全体としての要素の供給が一定であるため、ある時点で終結するものとされる。法人部門では、労働に比べて資本の需要が大きい。したがって、法人税が課税された場合、法人部門では、労働に比べて資本の需要の減少が大きいほど、法人にとって極めて不利な分配状況が作りだされるものとされる。(Arnold C. Harberger, "The Incidence of the Corporation Income Tax",

Journal of Political Economy, Vol.70, No.3 (June 1962), pp.215-240 参照。並びに、長谷部秀孝「租税帰着論の展開」(『季刊創価経済論集』第13巻第2号、1983年第2号、1983年、48-49頁)参照。

個別消費課税の帰着分析についても、法人税と根本的に異なるものではない。消費課税が相対価格に影響を与えるほどに一般的なものであれば、一般均衡分析が適用され、法人所得税の特徴が強調されることになると思われる。(渡部尚志「固定資産税の帰着分析」(『成稜台論集』第13巻第3号、1981年2月、27頁)参照。ハーバーガーは、完全競争、要素の部門間移動可能性などの仮定の下で、一般均衡モデルを用いて、租税の導入による相対価格の変化を調べることにより、要素間の所得分配の変化を考察する。政府は、モデルのなかでは、消費者であって、消費者と同じパターンで2財の消費のために税収を支出するものと想定される。

現実には、損得勘定だけにより、あっちがだめならこっちに要素が移動するわけではない。可変資本に対して不変資本は増大するのが資本主義の内在的性格なのであって、これこそ、利潤率の傾向的低落の別表現なのである。この法則により、利潤の絶対額は増大する。

閉鎖経済体系のなかでの一般均衡分析は、不均衡累積下の公共経済分析として、克服できない内在的欠陥を有する。一般均衡理論は、とくに、世界的に高度成長期の終焉を迎えた時期のいわゆる資本主義の危機の下で、消費課税の拡大や所得税の大衆課税化などの大衆課税を容認する議論として発展していったものだといえよう。

### III ケインズ及びポスト・ケインズ派の租税帰着理論

資本主義が独占資本主義段階に入り、国家の経済力により、企業体制を維持せざるを得なくなるや、経済理論の裏付けとして、ケインズ経済学が登場する。ケインズ経済学では、有効需要の増加を目的とするために、投資や貯蓄を阻害しない税制というものが最良の税制となる。

さきに、古典派と新古典派の租税理論を消費課税について展望したが、ケインズ派の租税帰着学説に触れなかったのが、ここでケインズ学派の代表として、ポスト・ケインズ派の租税帰着学説の一端をここで簡単に概括しよう。

ポスト・ケインズ派理論では、貯蓄性向と投資が、賃金と利潤への所得の機能的分配を規定する。

実現された投資水準が、当期の個人と企業の貯蓄に等しければ短期均衡にある。賃金からの貯蓄性向は利潤からのそれに比べて非常に低いと仮定すれば、企業の税引後利潤は、貯蓄性向と利潤率に依存する。

均衡予算原則の下、利潤税増税分を政府が支出すれば、企業の税引後利潤率の下落を回避することができる。一方、それでは、実質賃金率の下落を避けることができない。企業のマーク・アップが維持されるかぎり、消費課税は労働者が負担することになる。交渉の

場で、貨幣賃金がいかなる程度上昇するかが租税の帰着を決定する。必需品に対する課税は、直接、実質賃金を下落させる。貨幣賃金の上昇が常に遅れがちである。逆に、実質賃金の下落が回避されれば、すべての租税は資本家階級が負担せざるを得ないことになる。

現実的な仮定を前提とする点で、ポスト・ケインズ派の租税帰着論は新古典派のそれを凌駕する。しかし、長期分析という課題が残っている。且つ、所得の機能的分配の分析に止まり、所得分配の内部構造の分析上、限界を有するものといえる。

投資水準をキーとするという意味で、ポスト・ケインズ派の租税帰着論は、公共投資を容認する理論を支えるものだということができる。

#### IV 最適課税論

20世紀末期から現在に至り、一般均衡分析に最適課税論を組み合わせるにより、課税形態や税率の選択などが論じられている。その背景には、長期にわたる低成長が続いているという事情がある。不況の長期化の下で、資本減税や高所得者への課税低下と引き換えに、税体系の一般消費税へのシフトとその強化・拡大が、世界的に展開されている。

この基礎理論をなすのが、最適課税論である。最適課税論では、必需品に対する消費課税は、納税者の経済行動に影響を及ぼさないものとして、贅沢品課税に優るものとされる。最適課税論とは、一定の税収を確保するという財政上の制約をみだしつつ、家計の社会厚生を最大化するように、税制を制御する考え方である。最適課税論の特徴は、課税したときの経済主体の行動の変化を織り込むとともに、評価の結果に「社会厚生」を用いることである。問題は、モデルとして、どのような経済モデルを想定するか、また、どのように社会厚生関数を定義するかによって、結論が変わることである。

最適課税論によれば、課税によって、経済行動なり課税ベースの変化をもたらさない最適の税として、一括税（例えば人頭税）が挙げられている。しかし、一括税の実施は無理なので、最適課税論の多くは、セカンド・ベストな税制のあり方に焦点が絞られている。また、最適課税論によれば、税率の決定にあたっては、価格弾力性の低い財（必需品や労働力が考えられる）に対しては高い税率で、価格弾力性の高い財（ぜいたく品や資本）に対しては低い税率で課税されなければならないとされる。これは、「ラムゼイ・ルール」や「逆弾力性命題」として広く知られる。ヴィクセルが指摘したように、消費が2倍になれば超過負担の大きさが4倍になることが知られている。最適課税論の論者は超過負担に注目する。必需品の消費は安定的に推移するので、必需品課税のもたらす超過負担は大きくないものと想定する。（別所俊一郎「租税理論①：租税原則・課税理論」<http://www1.meijigakuin.ac.jp/~sbessho/24tax4.pdf>、11-12頁参照。2009年9月19日アクセス）。

ラムゼイは、1930年に26歳の若さで世を去ったが、その考え方は戦後、とくに現代を含め、高度成長期以後の低成長期に差別的に資本を課税上優遇するための新自由主義的租税理論の基礎理論の一部を構成しているものといえよう。

但し、最適課税理論の最大の難点は、均質な個人から成る社会を前提としていることで

ある。現実には、多様な個人から成り立っているので、前提が違えば結論が違ってこざるをえないのである。

## V 租税論の階級的性格

現実には、賃金が上昇するから固定資本への投資が行われるわけではない。資本主義社会では、利潤が平均利潤へ転形する場合でも、その過程のなかで、競争により、可変資本に対する不変資本の割合が上昇することが内蔵されている。生産力の向上により、より少ない労働者数でより多くの機械や原材料を吸収することができるようになる。このことは、剰余価値率が変わらなければ、利潤率が傾向的に低落せざるをえないことを意味する。景気上昇期には、一時的に賃金上昇が現われるとはいえ、相対的過剰人口の増大傾向により、労賃は常に低下圧力を受ける。この意味で、マクロ的にみれば、スミスやリカードなど古典学派がいうように、労賃に税負担能力などないかのように見える。

19世紀の後半以後、資本主義が成熟段階に入り、資本家にとって、一時的な賃金の上昇でさえ、かなりの苦痛をとまなうようになったものと思われる。その時代の租税理論を提供したのが、ヴィクセルを中心とする新古典派の経済理論である。

池上惇教授によれば、ヴィクセルは、財政現象を、個々の納税者の立場から、納税と公共サービスの「自発的な交換」の過程としてとらえたものとして後世の学者（R. マスグレイブ）から評価されている。財政システムがますます深まる社会的対立に配慮しつつ、社会的な公正を実現できるであろうか。ブキャナンによれば、「財政活動における満場一致ルール確立と、公共サービスごとに支出と課税の関係を明示した包括的な予算案の審議こそ、ヴィクセルの主張の根幹であった。」（池上惇『財政思想史』有斐閣、1999年、142頁）とのことである。

もちろん、現実には、「納税と公共サービスの交換」など、大衆課税を容認するための、政府側からの屈理屈であるが、学問的性格を備えているから、厄介なものである。消転という租税転嫁論の新たな法則を発見したことについても、賃金上昇というありえない想定に基づいており、ヴィクセルの主張が極めて政治的であることに留意すべきである。

しかし、時が下って、第二次大戦後の一時期には、18～19世紀の古典学派の論者が眺めた時代と異なり、一部の先進資本主義国では、高度成長のおこぼれにより、現実には、一定の賃金上昇があり、労賃といえども一定の税負担能力を備え、したがって、大衆課税を実施できる余地が残されてきている。労賃上昇は、その後も景気循環の過程で、あつたりなかつたりするのであるが、先進諸国の労働者・国民は、発展途上国の国民を搾取したこともあって、賃金の低下圧力が弱まる一時期には、一定のおこぼれにあづかったことは間違いない。

したがって、各国で、1970年頃より、実質的に賃金課税である付加価値税が導入され、その地位上昇が目だっている。我が国においては、1980年代後半以降、高額所得者や法人に対する税の軽減が引き続くなかで、併行して、一般消費税である「消費税」が新設さ

れ、その課税強化が進行しているのである。さらに、これまた、実質的に賃金課税である「支出税」の議論も、国際的には、容易には消えない。これらの税を権威づけるのが、今日では、「最適課税論」であるが、新古典派と同様、「同質な個人」の前提など、現実とはかけ離れた仮定を基礎にしているのである。

## VI おわりに

新古典派の課税理論は、担税力を所得ではなく、消費とすることにより、より公正で効率的な租税を実現できるものとしたが、その結果が、付加価値税である。付加価値税の実質は賃金税である。

支出税も同じカテゴリーに属するが、課税ベースを消費支出とするだけで、転嫁を前提とするものではない。したがって、支出税は、ミルの分類からすれば、直接税である。実際、インドなどで一時期、試みはされたが、先進諸国で実施されたことはない。支出税についても、賃金課税を目指す点では、付加価値税と同じものである。

租税の階級的性格は、資本主義の独占化、寡占化にとともに大きく先鋭化したが、20世紀後半以後、一般消費税としての付加価値税の成立により、租税体系全体の賃金課税的色彩は一段と強まったといえよう。

我が国においても、戦後、消費課税のなかでの税種や税率の選択にあたって、ますます、大衆課税的色彩が強まっている。なかでも、個別消費課税から一般消費課税への移行と、法人税減税や所得税減税とともに、一般消費課税の強化が現代の消費課税の動向についての際立った特徴だといえよう。

今日の消費税強化のその根拠となっているのが、「最適課税論」である。最適課税論の最大の問題は、現在の格差拡大の実態をひとまずおいて、同質な個人間の比較を問題とすることである。最適課税論の行きつく先は、賃金課税にあることはいままでもない。

さらに、租税理論とは別に、税の仕組上の構成理論についても、階級的性格が強まっている。とくに、付加価値税においては、輸出優遇の観点から輸出戻し税による巨額の税収の脱漏が生じている。かかる輸出大企業の税負担の免除を付加価値税の理論や仕組みそのものが公認しているという事情がある。

租税の負担配分にあたっては、アダム・スミスの租税原則の第一原則に知られるように公平の原則が最重要である。公平というのは、現代の格差社会を念頭に置けば、財政支出とは別に、税は税として、支給能力に応じて負担するということである。

応能負担の理念に照らせば、特定の個人や企業が税を免れてよいということにはならない。これは、付加価値税の理論そのものの問題である。このような難点は、解決可能なものもあるだけに残念でならない。

このように、消費課税に限っても、租税原則論を含めて、租税理論は、理論的整合性を極めるというよりも、欺瞞的なフィクションを前提とすることによって、租税理論の階級的性格が強まり、公平の地平が後方に追いやられているものといえよう。