

伝統的課税理論の現代的解釈^{*1}

林 正義^{*2}

要 約

日本の財政学における課税理論は、伝統的に「根拠論」と「分担論」の2つのレベルで議論されてきた。まず、なぜ国家が課税できるのかを問う根拠論では、典型的な租税根拠として「利益説」と「義務説」の2つが存在する。利益説は、17世紀から発展した社会契約説の強い影響の下、国家が国民に対し利益・便益を提供することを根拠に課税を正当化する。一方の義務説は、19世紀のドイツで発達した国家有機体説に基づくと考えられる。国家有機体説は社会契約説に対抗する形で展開された経緯もあり、義務説は利益説と対立した考えとして描かれることが多い。次に、納税者の間でどのように税を分担すべきかを議論する。分担論には「応能原則」と「応益原則」の2つがある。応能原則は「能力の大きさに応じて負担すべき」という考えであり、応益原則は「享受する便益の大きさに応じて負担すべき」という考えである。これら応能原則と応益原則も互いに対立する概念として描かれる場合が多い。

本稿では、「利益説と義務説」および「応能原則と応益原則」という一見対立する2つのペアの背後にある考えを経済理論の発展と結びつけながら解釈するとともに、各ペア内の考えが必ずしも対立するとは限らないことを示す。特に分担論に関しては、応益原則の下でも税負担の累進性が正当化され、応益原則と応能原則が結びつく場合がある。所得に応じて公共財への最大支払意思額も大きくなり、応益原則に従ったとしても高額所得者ほど高い税率に直面する可能性があるからである。この考えは、直接的な所得の移転を含む再分配政策には適用しにくいように見える。しかし、再分配制度は「事故」が起こった（＝所得が減少した）時に給付することを約束する仕組みであり、その約束を通じた「安心」という便益を提供する「保険」として理解することができる。このように再分配制度を捉えれば、保険料率（＝税率）は所得が増えるほど高くなり、応益原則が応能原則と矛盾しない場合があることを示すこともできる。

キーワード：租税原理、利益説、義務説、応能原則、応益原則

JEL Classification：H2, H20

* 1 本研究は、日本財政学会第78回大会(2021年10月)を始め、財務総合政策研究所ランチミーティング(財務省)、財政経済研究会(日本租税研究協会)、地方財政研究会(地方財務協会)などで行った複数の研究報告に基づいています。これらの機会コメントを頂いた研究者の方々に感謝いたします。なお、本稿の一部は林(2025)における議論を拡張したものです。

* 2 東京大学大学院経済学研究科教授

I. はじめに

日本の財政学における伝統的な課税理論は、「根拠論」と「分担論」の2つのレベルで議論されてきた。根拠論（「課税根拠論」ともいう）は、我々はなぜ納税をせねばならないのか、もしくは、国家（もしくは、その統治機構としての政府・課税当局）がなぜ課税できるのかを問う、国家と国民（納税者）との問題として捉えられる。この租税根拠として日本の財政学では、古くから「利益説」と「義務説」の2つが議論されてきた。利益説とは17世紀から発展した社会契約説の下、国家が国民に対し利益・便益を提供することを根拠に課税を正当化する議論である。一方の義務説は、19世紀のドイツで発達した国家有機体説に基づく。国家有機体説は社会契約説に対抗する形で展開された経緯もあり、日本の財政学では義務説は利益説と対立した考えとして描かれることが多い。

分担論（「負担分配論」ともいう）は、納税者の間でどのように税を分担すべきかを議論する。根拠論は国家と国民との問題であるが、分担論は国民（納税者）間の問題である。この租税分担に関する原則としては「応能原則」と「応益原則」の2つがある。日本の財政学では、根拠論における利益説と義務説と同様、分担論における応能原則と応益原則も互いに対立する概念として描かれている場合が多い。ここで、応能原則とは「能力の大きさに応じて負担すべき」という考えであり、均等犠牲性に始まり、現代の経済学における最適課税論につながる。一方、応益原則は「享受する便益の大きさに応じて負担すべき」という考えであり、スミスによる比例負担の議論からリンダールによる公共財負担の理論化に関連する。なお、根拠論としての利

益説と分担論としての応益原則は、国家が提供する便益（利益）を通じて関連はしているが、異なった次元の議論であることから理解できるように、同一の概念ではない¹⁾。

本稿では、現代までの経済理論の展開と結びつけながら、伝統的な課税理論において必ず扱われる、利益説と義務説、そして、応能原則と応益原則という各ベアの背後にある考えを考察するとともに、これら一見相反する各ベアの考えが必ずしも矛盾する訳ではないことを議論する。分担論に関しては応能原則と応益原則が結びつき、応益原則の下で応能原則と同一視される税負担の累進性が正当化される場合がある。スミスによる古典的応益原則とヴィクセルとリンダールによる新応益原則のいずれの応益原則にも、便益が所得に応じて大きくなるという考えがある。ここで重要となるのは、この所得水準と最大支払意思額（限界便益）との関係である。消費者理論から分かるように、公共財が正常財（所得効果が正の財）である場合、所得に応じて公共財への最大支払意思額も大きくなるから、応益原則に従ったとしても税負担が累進的になる（応能原則に従う）可能性がある。

所得移転の場合でも、課税と給付からなる再分配制度を「保険」として捉えることで、課税を応益原則に基づく保険料として解釈することは可能である。この保険としての再分配制度の便益は、「事故」が起こった（＝所得が減少した場合）に所得が維持されるという「安心」であり、これは社会すべての構成員が享受できるものである。このように保険として捉えることで、応能原則に従うとされる再分配制度を応益原則の文脈で解釈し、保険料率（＝税率）の構造も累

1) 応益原則は、根拠論の場合と同様、利益説と呼ばれる場合もあるが、ここでは分担論にかかる点を明瞭にするために、利益説ではなく「応益原則」と表記する。

進的になる可能性を示すことができる。

本稿の構成は以下のとおりである。第Ⅱ節では、課税根拠論として、利益説と義務説を取り上げ、それぞれの思想的背景となる社会契約説と国家有機体説を概観する。また、現代の再分配国家における課税を念頭に置きながら、根拠論の現代的解釈として、再分配制度を保険や利他性の観点から捉える可能性を検討する。第Ⅲ節では分担論のうち応能原則を扱い、伝統的な

犠牲説から現代の最適所得課税論までを整理し、第Ⅳ節では応益原則について、スミス以来の古典的応益原則とヴィクセル＝リンダール型の新応益原則を整理したうえで、応益原則の下でも累進的な負担構造が導かれうることを示す。最後に第Ⅴ節では、再分配制度を保険として理解する視点を通じて伝統的課税理論の現代的含意について論じることで、本稿の結語の代わりとする。

Ⅱ．根拠論

Ⅱ－１．利益説と義務説

根拠論は、課税当局の立場からはなぜ課税できるのか、また、納税者の立場からはなぜ納税しなければならないのか、という問いを扱う。税収は政府が活動するため主要な資金源であるから、国民から当該資金を調達する根拠を正当化する根拠論は、徴税を行う政府、ひいてはその政府を統治機構として有する国家の存在を正当化する根拠に大きく関係する。換言すると、根拠論では国家（政府・課税当局）と国民（納税者）との関係が問われ、そこでは国家が有する課税権および国民がもつ納税義務の正当性が扱われる。

既述の通り、財政学における主要な課税根拠としては「利益説」と「義務説」の2つがある。利益説は、17世紀から発達した社会契約説的な国家観に基づく、国家が国民に対し利益・便益を提供することを根拠に課税を正当化する議論である。一方の義務説は、19世紀のドイツにおいて社会契約説に対抗する形で発達した国家有機体説に基づく。伝統的にドイツ財政学から強い影響を受けた日本の財政学では、古くから盛んに根拠論に関する議論が展開さ

れていた²⁾ (e.g., 井藤 1935/1969)。しかし、近年の財政学では根拠論への関心は薄い。例えば、2020年から2025年の間に出版された「財政学」の教科書（新版・改訂版を含む）全22点中、3分の1である7点しか根拠論に触れていない。また、欧米においても根拠論が明示的に扱われることは多くないようだ。例えば、近代経済学的な財政学のフォーマットを決定づけた Musgrave (1959, p. 62) では根拠論を扱っていると捉えられる説明は数行のみであるし、後に出版された学部生向けの教科書である Musgrave and Musgrave (1989) では全く触れられていない。とりわけ義務説に触れられることは珍しく、研究論文のみに限定しても、根拠論を正面から扱った研究や論考は Vogel (1988) や Bizoli (2011) に限られるようだ。

Ⅱ－２．社会契約説と利益説

利益説は、国家が国民に便益（利益）を提供することを根拠として国民への課税を正当化する。Gribnau and Frecknall-Hughes (2022) が巧みに描いているように、この考えは、17世紀から18世紀にかけてイギリスやフラン

2) この影響は、しばしば「利益説 (Äquivalenztheorie, Interessentheorie, Genusstheorie)」や「義務説 (Pflichttheorie)」とドイツ語表記を用いることから窺える (山崎 1964)。

スを中心に発展した「社会契約説」に拠っている。この国家観は、啓蒙思想時代 (The Enlightenment) の思想家たち、とりわけ、イギリスのホッブズ (Thomas Hobbes, 1588-1679)、ロック (John Locke, 1632-1704)、ヒューム (David Hume, 1711-1776)、フランスのモンテスキュー (Charles-Louis de Montesquieu, 1689-1755) やルソー (Jean-Jacques Rousseau, 1712-1778)、そして、イギリス出身のアメリカ人であるペイン (Thomas Paine, 1737-1809) 等によって形成された。

社会契約説では、個々人の自然権を基礎にした「個体主義 (アトミズム)」が議論の出発点となる。国家が成立する前の状態である「自然状態」については論者によっては認識が異なる場合があるが³⁾、ホッブズの議論を用いると、それは諸個人の利己的欲望のぶつかりあいの場と見なされる。自然状態では、自己の生命や財産の保存等の人間が生まれつき持つ権利 (自然権) を十分に守ることができない。したがって、より望ましい状態を作り上げるために、人々が契約 (社会契約) を通じて国家に自らの権利の一部を譲渡し、暴力装置に裏付けされた統治機構 (政府) を作り、一定のルールに従って人々の行動を制御させることが必要となる。この自然権の中には財産権も含まれるが、財産権の一部を譲渡することは、自分の所得や資産を租税として譲り渡すことも意味する。

この自然状態とは擬制的な概念であり、思考実験として実際の状況から国家を取り除いた仮説的な状況として理解できる。そして、この仮説的な状態 (自然状態) と現実の状態を対比す

ることで国家の便益が明らかになる。課税根拠論としての利益説は、このような便益を提供する活動への資金として租税を位置づける。なお、社会契約説が形成された初期に考えられた課税根拠となる国家の便益とは、治安と秩序の維持、つまり、人々の安全保障であった。例えばホッブズは、課税を「個々の生業を営む民を、公共の剣で守る者達への賃金にほかならない」と形容している⁴⁾。このことから、Seligman (1894) が示すように、当時の利益説は「保護説 (protection theory)」とも呼ばれていた。しかし、租税の対価としての国家からの便益の範囲は、時代が下るにつれ安全の保障を超えて拡大していく。例えば、ロックはホッブズが唱えた安全の保障とともに個人の財産権の保護を強調し、ヒュームとルソーはさらに人々の生存の保障を強調した。ルソーは加えて、税は分配的正義という便益のために存在すると主張した (Gribnau and Frecknall-Hughes 2022)。

既述のように社会契約説では、契約によって人々の自然権の一部を統治者・機構 (政府) へ譲渡することによって国家が成立すると考える。この統治機構 = 政府が人々の利益に反する活動を行い、その結果、社会契約の不履行 (= 契約違反) があれば、国家の正当性が失われる。その場合、ロックが議論したように、個々人は委ねた権利を取り戻すために国家に抗い、統治機構のあり方 (政治体制) を変革したり、統治の責任者達を挿げ替えたりすることになるかもしれない。さらに、政府活動のための資金提供を拒む (納税をしない) ことで、国家は解体に至るのかもしれない。このように、個体主義を

3) ホッブズは自然状態を「万人の万人に対する戦い」としている。そこで人々は自己保存のみならず己の欲求・意志のままに自由に振る舞うため、相互の利害が衝突し、自身の欲求の充足どころか生存さえも危うくなる。ロックは、人間は本来理性的な存在であり、自然状態でも互いを尊重し合って比較的平和に暮らしていけると考えたが、自己の権利をさらに確固にするためには社会契約を通じて権利の一部を政府に委ねる必要があるとした。ルソーは、人は元来互いを思いやる感情を有しており、自然状態は完全に自由・平等で平和な理想的状態と見なしている。ただし、私有財産制においては人の間に不平等が生まれるため、自分の欲望だけを満たそうとする特殊意志を抑え、公共の福祉を目指す一般意志に従って社会を再構成することが必要と考えた。

4) Hobbes (1651, p.212) による原文は以下のとおり。"For the impositions that are laid on the people by the sovereign power are nothing else but the wages due to them that hold the public sword to defend private men in the exercise of several trades and callings."

基礎にした社会契約説的な考え方では、自然権を有する個人を議論の出発点として国家の正当性を屈折している。したがって、個人が＜先・主＞で国家が＜後・従＞であるから、次に述べる国家有機体説とは異なり、国家が存在しなくとも（概念上は）個人やその集まりである社会が消滅するとは考えられない。

Ⅱ－3. 国家有機体説と義務説

義務説は、個々人が国家から受け取る便益の有無にかかわらず、国家は課税する根拠を有するとする。つまり、人々には何があろうと納税する義務がある。しかし、同説が単に「納税義務があるから納税しなければならない」ことを求めているのならば、神野（2021）も指摘しているように、それは単に同意語反復に過ぎず、根拠を提示するものではない。

義務説を理解するには、利益説の場合と同様、それが生み出された時代背景を参照する必要がある。課税根拠としての義務説は「国家有機体説」に立脚すると捉えられている。国家有機体説は19世紀ドイツにおけるロマン主義の下で展開された。イギリスやフランスで展開された啓蒙思想に遅れて展開されたドイツ・ロマン主義は、近代的な市民社会の確立を目指す思想を忌避し、復古主義的であった。例えば、国家有機体説の主要論者であるミュラー（Adam Heinrich Müller, 1779-1829）⁵⁾は、中世的な手工業ギルドを廃止しようとするプロイセン帝国の近代化改革を批判し、前近代的な身分制に国家の基礎を見いだそうとしていた。

このような時代背景の中で国家有機体説は展開された。それゆえ同説は社会契約論を強く意

識し、そのアンチテーゼとしていた。ホッブズの議論を始めとした社会契約説は、自然を機械になぞらえる17世紀からの自然科学の影響を大きく受けており、国家を複数の部品から構成される強大な「自動機械＝人工人間」と見なしていた。これとは対照的に、国家を機械ではなく、生き物＝有機体と捉えた。この国家（や社会）を生物に例える議論はギリシャ時代まで遡ることができるが（Goggans 2004）、このドイツにおける有機体国家論は独特の発展を遂げていた（Hutter 1994, Lindenfeld 1997, Kayaalp 2004）。

その考えは次のように要約できよう。社会契約説が想定する国家は、個々人の寄せ集めに過ぎない「機械」である。この脆く壊れやすい機械に精神を吹き込むことができれば、国家は共通の精神の下で活動する自律的な生命体（有機体）に変わる。そして、体の諸器官がひとつの生命体の一部として調和しながら機能することで、その生命体本来の価値を発揮できるように、国民もひとつの精神の下で国家の部位として調和しながら機能することで、国家の価値を発揮できる。国家の問題は生物の病気に相当する。何よりも優先されるのは国家の健康であり、物事の価値は国家の健康維持と体力強化（存続と繁栄）にどれだけ貢献できるかに依存する。

このドイツの国家有機体説は、日本にも大きな影響を与えている。例えば、海江田信義⁶⁾は、その著『私議考案』において、国家を人体に例えた図（図1）を掲載し、「凡ソ國土ハ人民ノ如ク一個ノ物體ニシテ（およそ国家（国土）は人体と同じように一つの有機体であり）」と記し、続けて、「國土アルモ人民棲息シテ社會ノ秩序確立シ政治ノ機能運轉スルニアラズンバ決

5) ミュラーはドイツ・ロマン主義における政治的・経済的な思想を代表する論者である（Briefs 1941）。ミュラーに関する考察としては、竹原（1975）、藺田（1986）、Hutter（1994）、Lindenfeld（1997）、多田（1998）、伊坂（2000、第6章）、原田（2002）がある。また、Musgrave（1997）はミュラーの言説をもって当時の国家有機体説を解説している。

6) 幕末の武士・明治維新後の華族。海江田については、東郷（1999）や水田（1988）を参照。なお、海江田信義はウィーンに留学した際に、シュタイン（Lorenz von Stein, 1815-1890）のもとで30回にわたる国家学の講義を受け、図1とは別の、国家を人体に例えた国家構造図を描いている。水田（1988, p. 45）が紹介している同図には、「上下血脈一徹。一身体図ノ如シ」と記されている。

図1 海江田信義による「人體比畫並解説（人体比較図および解説）」



(出所) 海江田 (1890, pp. 81-85)

人體比畫並解説

凡ソ國土ハ人體ノ如ク一個ノ物體ニシテ國土アルモ人民棲息シテ社會ノ秩序確立シ
政務ノ機能運轉スルニアラズンハ決シテ國土ノ生氣ヲ存スベカラズ所謂國家ノ名ヲ
下スベカラザルナリ人體モ尙此ノ如シ身體ニ生氣ヲ存シテ五管具備シ其機能ノ運轉
ナクンハ決シテ人豈トハ謂フベカラズ之ヲ概言スルニ國土ニシテ生氣ヲ存セザルト
キハ尙ホ一個ノ物體ヲ委棄シタルニ異ナラズ人體ニ生氣ヲ存セザルトキハ又一個人ノ
物體タルニ過ギズシテ之ヲ委棄スルモキハ腐化消滅遂ニ形跡ヲ留メザルニ至ルベシ
只國土ニ至テハ荒廢破産ニ形跡ヲ存スルニ止マルノミ故ニ世上ノ事物有機無機其
種類多シト雖モ一旦其固有ノ元質ヲ奪ヒ其純素ヲ滅スルモキハ必ズ廢滅消耗ニ歸シ
テ又世用ヲ爲スモノニアラズ之レ國土良美ナリト雖モ人民棲息シテ之ヲ利用スルニ
アラズンハ廢墟ニ均シ人體完備ナリト雖モ生氣ナクシテ之ヲ運用スルコト能ハズン
バ土偶人ニ均シク國土ノ良美誇ルニ足ラズ人體ノ完備羨ムニ足ラザルナリ是以テ考

八十一

シテ國土ノ生氣ヲ存スベカラズ所謂國家ノ名ヲ下スベカラザルナリ（たとえ国土が存在していても、そこに人民が住み、社会秩序が確立し、政治が正常に機能していなければ、その国土は決して生命力を有することはできず、真の意味で「国家」と呼ぶこともできない）」と国家有機体説の要点を記している。

このような国家を支える租税は、国家が国民に提供する便益の対価としては捉えられていなかった。例えば、既述のミュラーは、そのような税を「崇高なる分担金 (Heilige Beiträge)」と呼んだ (Musgrave 1997, pp.151-152)。そして、それは美德であるとともに、「義務=責務 (Pflicht)」でもある。このように国家有機体説では、国家の利益が個人の利益を超越し、国民が国家の道具になることはあっても、その反対はあり得ない。つまり、社会契約説とは異なり、ここでは国家が＜先・主＞で、国民が＜後・従＞となる。

国家有機体説は、歴史上の思想としては興味深い、現代的な民主主義の下では説得力に乏

しいため、欧米における現代の財政学・租税法において明示的に扱われることは稀のようだ (Vogel 1988)。その理由は、社会契約説に基づく国家観が当然のごとく受け入れられており、それをわざわざ有機体国家説に対峙させて立論する必要がないからであろう。

II-4. 義務説の根拠と利益説

日本国憲法は「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ」(第30条)と定めている。また、最高裁による判決も「およそ民主主義国家にあっては、国家の維持及び活動に必要な経費は、主権者たる国民が共同の費用として代表者を通じて定めるところにより自ら負担すべき」(大嶋訴訟・最判昭和60年3月27日)とする。財政学や租税論の教科書では、このような規定や判例を引きながら、課税の根拠論としての義務説が日本国憲法における納税義務と関連づけて議論される場合がある。しかし、義務の存在は義務の根拠になりえない。ここでは「義務を負う」や「負担すべき」といった字面

だけを用いるのではなく、「法律の定めるところにより」や「国家の維持活動に必要な経費」という表現に注目し、法律によって定められた納税義務の向こう側に存在する「義務を負う」ことの根拠を探る必要がある。

社会契約説的（利益説的）な考えも、そのような納税義務の根拠となりうる。契約とは「複数の者の合意によって当事者間に法律上の権利義務を発生させる行為」であるから、契約によって義務が発生すると考えてもおかしくはない。そして、政府が国民のために活動する限りにおいて納税義務が生じるという契約ならば、納税の義務は利益説と矛盾することにはならない。そこで政府が国民の利益を損なうならば、ロックが議論するように政府に委ねた権利を取り戻すことになるかもしれないし、そのような事態には至らないとしても、民主主義的手続を通じて政府を担う集団を変え、利益説が想定する政府活動を取り戻すことになるのかもしれない。

その一方で、国家有機体説では、国家が有機体として繁栄することが最も重要な目標である。しかし、その場合でも、国民が納得して納税するには、国家の繁栄が自分にとって何らかの価値があると「思い込む」ことが重要である。もちろん、歴史が示すように、統治者が「国家の繁栄」と考える状態は、国民にとっては何ら価値を持たない場合もある。それゆえに、既述の「崇高なる分担金」という修辞を用いて、国家の繁栄が国民にとって価値があると国民に信じ込ませる必要があったのであろう。

II－5. 利益説と再分配

既述のように、17世紀から18世紀の欧州で国家が提供する便益は、住民の生命や財産の保護が中心であった。しかし、公共部門の役割が

飛躍的に拡大した現代においては、公共部門が提供する便益は生命や財産の保護に留まらず、大規模な再分配政策としての様々な現金給付や現物給付まで拡大している。そこでは、納税額から受給額を差し引いたネットの税額がマイナスになる、つまり、実質的には租税を負担しない人々も存在するため、利益説的な説明をもって課税の根拠を語ることは不可能であると思われるようだ。しかし、このように実質的には納税を行わない人々がいる状況でも、以下のような議論を用いて再分配制度に利益説的な根拠を見いだすことは可能であろう。

第1は、再分配制度に保険機能を見いだすことである。古くから利益説のバリエーションとして、国家を生命や財産を失うリスクに対する「保険」の提供者として位置づける議論が存在した。特にフランスでは、ティエール（Louis Adolphe Thiers, 1797-1877）、ジラルダン（Émile de Girardin, 1806-1881）、モリナリ（Gustave de Molinari, 1819-1912）、フォーヴ（Gustave Fauveau, 1834-没年不詳）などが、スミスが説いた古典的な応益原則に立脚した形で、国家を保険の提供者として描き、その対価である「保険料」として租税を捉えていた⁷⁾（Sigot 2010, Silvant 2010）。これを「保険説（insurance theory）」という（Seligman 1894）。

一般に保険とは、将来起こる不運や損失といったリスクに備えるため、事前に対価（保険料）を支払い、不運や損失に襲われた場合に補填（給付）を受ける仕組みである。このように保険には事後的な給付が伴うものの、その本来の目的は当該の給付という備えによって事前的に「安心」を得ることにある。フランスにおける古典的な保険説は必ずしも給付を前提としていた訳ではないが、現代の経済学では、Sinn

7) Sigot (2010) と Silvant (2010) は次のような文献を挙げている。Thiers, A. (1848) *De la propriété*. Paris: Paulin & Lheureux; Girardin, E. de (1852) . *L'impôt*, 6th ed. Paris: Librairie Nouvelle; Molinari, G. de (1849) *De la production de la sécurité*. Paris: Guillaumin; Fauveau, G. (1864) *Considérations mathématiques sur la théorie de l'impôt*. Paris: Gauthier-Villars.

(1995, 1996) による議論を典型として⁸⁾、多くの研究者が保険として再分配制度を捉えている (e.g., Varian 1980, Persson 1983, Rochet 1991, Strawczynski 1998, Low and Maldoom 2004, Esarey et al. 2012, Bjerk 2016)。人々がリスク回避的であるならば、保険による「安心」を通じて便益を得ることができる。民間保険では対応できないリスクに対し、安心を提供する最後の拠り所となるのが社会保険や公的扶助を含む再分配制度である。Bjerk (2016) によるラボ実験によると、所得に関する不確実性が増大するにしたがい、実験参加者の再分配に対する選好は極端になるという。この結果が示唆することは、再分配制度の背後には、将来の不運に対する備え (= 安心) という自己利益が存在することであろう。

第2は利他性である (Hochman and Rodgers

1969, Thurow 1971)。標準的な経済学では、他者の効用の変化は自分の効用に影響を与えないと仮定する。しかし、貧困の存在に不快感を持ったり、貧者がより豊かになったりすることを好ましいと思うように、人々の効用は自分の消費だけでなく、他人の効用水準にも依存する場合がある。人々の効用が他者の困窮の度合いに応じて下がるのであれば、後者の所得を引き上げるとは前者にとっても便益となる。この場合、その便益自体は外部経済として見なすことができる。重要なのは、この便益は外部経済であるが故にただ乗りが可能であるため、標準的な想定の下では個人が自発的に所得移転するだけでは移転金額は過小になる点である。したがって、公共部門による強制的な課税と給付 (= 再分配) によって、パレート改善が達成されることが期待される⁹⁾。

Ⅲ. 分担論 1: 応能原則

分担論では、特定の税額が徴収される場合、納税者の間で当該の税額をどのようなルールで負担すべきかを議論する。つまり、既述の根拠論は国家 (政府・課税当局) と国民 (納税者) との問題であるが、ここでの議論は、いったん

国民に課税することが決まった後での、国民 (納税者) の間での取り決めの問題である。この負担分配に関する主要な原則としては、「応能原則」と「応益原則」の2つがあるが、本節ではまず、応能原則について考察する。

8) Sinn (1996, pp. 259-260.) の議論は以下のとおりである。"Apart from the benefit of stabilizing the political system and avoiding social unrest, the welfare state's main achievement is the social insurance it provides in an uncertain world. Social insurance (as defined in this paper) cannot be equated with, or limited to, the activities which legally are subsumed under this term. Instead, it includes all redistributive budget flows that reduce the variance in peoples' real living standards. The risk of not having a successful career is substantial for young, and even more so for unborn, children. Knowing these risks, parents may well opt for a program of income redistribution to insure their children against bad luck in terms of missed opportunities, illness, injuries and an unfavourable endowment of innate abilities. The whole system of redistributive taxation involves social insurance, as does the provision of public goods. Every road and every school building can be seen as part of social insurance if it is financed with taxes that deviate from the benefit taxation criterion by making the rich net contributors and the poor net receivers of economic resources. In modern societies, the government budget is by far the largest risk absorption device available, generating a protection similar to, but larger than, the protection offered by private insurance companies."

9) ここで触れた「保険」と「利他性」以外のロジックに基づく議論としては Bös and Kolmar (2003) や Amegashie (2008) がある。

Ⅲ－１．応能原則

応能原則とは「個人の能力の大きさに応じて税を負担すべき」という考えである。応能原則を英語表記すると、「ability theory」, 「ability principle」あるいは「ability approach」となる。なお、「ability」の代わりに「faculty」という表現を用いる場合もある。日本の財政学では、この租税負担に関する考えは「能力説（ability theory）」や「能力原則（ability principle）」と訳される場合も少なくないが、以下では「応能原則」を用いる。

応能原則の実際の適用にあたって重要なのは、何をもち「能力」とするか、そして、どのようにその「能力」に「応じる（税額を変える）」かという点である。前者の「能力」は「担税力（税を担う能力）」と呼ばれることが多いが、その指標としては通常、「所得」の大きさが用いられる¹⁰⁾。ただし、納税者が置かれている状況の違いを考えると、必ずしも同一の所得が同一の担税力を示す訳ではない。例えば、所得が同一であっても（配偶者を含む）扶養者を有する納税者とそうでない納税者の担税力が同一とは見なせない。この問題は重要な問題であるが、以下では紙幅の関係でこの点には立ち入らず、納税者が置かれている状況が同一で、所得のみをもって納税者の担税力が表される状況を想定して議論を進める。

この仮定の下では所得で表現される担税力に応じた「税額の変え方」に関しては比例課税、累進課税、逆進課税の3とおりある。これらの違いは、平均税率（課税標準に占める税額の割合）が課税標準の変化に応じて、どのように変化するかによって判断される場合が多い¹¹⁾。こ

こで、①比例課税では課税標準が変化しても平均税率が一定、②累進課税では課税標準が増加（減少）すると平均税率も増加（減少）、そして、③逆進課税では課税標準が増加（減少）すると平均税率は減少（増加）する。

所得課税の文脈において、多くの財政学の教科書は、応能原則に沿う税制として累進課税を、そして、応益原則に沿う税制として比例課税や定額課税をあげている。しかし、応能原則を字義どおりに解釈すると、それは単に能力に応じて税額を増やせと要請しているのものであって、必ずしも平均税率の変化について条件を付けている訳ではない。比例課税では所得が増加するに伴い税額も増加するし、分担率（税総額に占める自己の納税額の比率）も同様に増加する。加えて以下に見るように、応能原則が基づく理論とされるものは、必ずしも累進課税を導き出す訳ではない。

伝統的に応能原則は、所得の限界効用の逓減を前提に、納税者が被る「犠牲（sacrifice）」の概念を用いて理論化されてきた。学説史的にこの「犠牲」の概念は、以下のように、①絶対量、②比率、③集計量として拡張されてきた。

Ⅲ－２．伝統的応能原則

まずは犠牲の絶対量を用いる議論である。ミル（John Stuart Mill, 1806-1873）は『経済学原理（*Principles of Political Economy*）』において、次のように納税者の間で犠牲が均等になるように課税すべきと説いている。

政府に対する要求の大小に応じて人々や階級を差別すべきではないように、政府が彼らに対して要求する犠牲は、それがどのようなも

10) 財政学には「垂直的公平性（vertical equity）」と「水平的公平性（horizontal equity）」という概念があるが、このうち垂直的公平性とは担税力が高い者ほど高い税額を支払うべきという、応能原則そのものを表した考え方である。この垂直的公平性は租税のみにかかる概念であるが、一方の水平的公平性はより広く財政一般にかかる概念である。すなわち、それは、同じ特徴を有する者は財政上、同じように扱われるべき、という考え方である。これを税に適用すると、担税力が同じ者は税額も同じであるべきという考え方になる。

11) なお、Musgrave and Thin（1948）は、①平均税率に加え、②限界税率、③税収の所得弾力性（所得の変化率に対する税収の変化率の比率）、④残余所得（税引き後所得）の所得弾力性（所得の変化率に対する残余所得の変化率の比率）も用いている。

のであろうとも、全員に対しできるだけ同等に強制されるべきである。(中略)したがって、政治的格率としての課税の平等は均等犠牲を意味する¹²⁾。

つまりミルは、納税者が被る犠牲の絶対量が等しくなるように課税すべきと説いた。これを「均等犠牲 (equal sacrifice) 説」という。

ここで重要な概念は「所得の限界効用」である。標準的な消費者理論では所得が増えたと効用も増えたと想定されるが、ここではこれに加えて次の2つの仮定を置く。第1は、所得が1単位増加することによる効用の増分(所得の限界効用)が所得の増加にともない減少するという仮定(所得の限界効用の逓減)である。第2は、効用水準が個人間で比較可能という仮定である。以下では、これらの2つの仮定を前提にして均等犠牲の帰結を考える。

ここで、個人の定額所得 Y に定額税 T が課されるとしよう。個人は可処分所得 $c=Y-T$ から効用 $U=u(c)$ を得る。均等犠牲 S の下で決定される税額 T は

$$u(Y) - u(Y - T) = S \quad (1)$$

を満たす。ここで所得 Y の変化に対する税額 T の反応は、 $dS=0$ として式1を全微分した結果 ($u'(Y) \cdot dY - u'(c) \cdot dY + u'(c) \cdot dT = 0$) を整理することで、

$$\frac{dT}{dY} = 1 - \frac{u'(Y)}{u'(c)}$$

と表現できる。したがって、 $Y > c$ より、所得の限界効用が逓減する ($u'(Y) < u'(c)$) ならば上記式は正の値をとり ($dT/dY > 0$)、税額は所得とともに大きくなることが分かる。そして、

各個人の効用関数の形 $u(\cdot)$ が同一ならば、この関係は異なった個人間の所得と税額の関係にも当てはまる。

上記の関係を平均税率 ($m \equiv T/Y$) で表記し、その結果 ($u(Y) - u(Y \cdot (1 - m)) = S$) を $dS=0$ として全微分すると $u'(Y) \cdot dY - u'(c) \cdot (1 - m) \cdot dY + u'(c) \cdot Y \cdot dm = 0$ となるから、

$$\frac{dm}{dY} = \frac{1}{Y} \cdot \left(1 - m - \frac{u'(Y)}{u'(c)} \right)$$

を得る。これだけでは、所得の限界効用が逓減 ($u'(Y) < u'(c)$) しても、平均税率が累進的である ($dm/dY > 0$) ことは示すことができない¹³⁾。つまり、均等犠牲は所得に応じて税額が増加するという意味で応能原則に沿ってはいるが、必ずしも平均税率で規定される累進課税につながる訳ではない。

もちろん効用関数の形を特定の形に特定化し、特定のパラメータ値を与えれば累進課税を得ることはできる。例えば、Young (1990) のように効用関数を $u(c) = -c^{1-\gamma}$ と特定化しよう。ここで γ は1より大きい値をとる定数 ($\gamma > 1$) である。この効用関数と均等犠牲 S の下での等式 (式1) より、平均税率は

$$m \equiv \frac{T}{Y} = 1 - \frac{(S + c^{1-\gamma})^{\frac{1}{1-\gamma}}}{c}$$

と表現できる。そして、Young (1990) は、アメリカのデータを用いて $\gamma = 1.61$ と推定し、当時の同国の所得税率表を再現し、この結果をもって均等犠牲説によってもアメリカの税率構造は説明できると主張した。

コヘン・ステュアート (Arnold Jacob Cohen Stuart, 1855-1921) は、「犠牲」は、ミルが提唱

12) Mill (1848/1965, p. 806-7) による原文は以下のとおり。"As a government ought to make no distinction of persons or classes in the strength of their claims on it, whatever sacrifices it requires from them should be made to bear as nearly as possible with the same pressure upon all. ... Equality of taxation, therefore, as a maxim of politics, means equality of sacrifice."

13) ミルが想定し (Young 1990, p. 253), コヘン・ステュアートも利用した (植田 1974), ベルヌイ型の効用関数 $u(Y) = \beta \cdot \ln Y - \beta \cdot \ln C$ (β および C は正の定数) の場合、式1を用いると、平均税率 $m = T/Y = 1 - \exp(-S/\beta)$ を得る。 S と β は定数であるから、所得 Y が異なっても平均税率は同一のまま (比例課税) となる。

するような絶対的な数量ではなく、個人が課税前に享受していた効用水準に対する比率として測られるべきとした（Cohen Stuart 1889）。当該比率を s と表すと、この「均等比例犠牲（equal proportionate sacrifice）」と呼ばれる原則では、

$$\frac{u(Y)}{u(Y-T)} = s \quad (2)$$

が各人に関して等しくなるように税が決定される。ただし、均等比例犠牲（2）による結果は均等犠牲（1）による結果と数量的には異なるにしても、質的には同一になる場合があることに注意しよう。例えば、効用関数を $v \equiv \ln u(\cdot)$ 、犠牲量を $S \equiv \ln s$ と再定義すると

$$v(Y) - v(Y-T) = S$$

としても表記できるから、この場合、均等犠牲と均等比例犠牲のいずれの場合でも質的な結果は同一になる。

最後の犠牲説は、エッジワース（Francis Ysidro Edgeworth, 1845-1926）による最小犠牲原則（the principle of minimum sacrifice）である（Edgeworth 1897, 1919）。ここでは、各個人の効用の総和に与える犠牲が最小になるように（＝効用の総和が最大になるように）、各個人への課税額が決定される。したがって、 N 人の個人がいる社会で個人を数字で表し、当該個人を表す添字の数字で各人の所得と税額を表すと、目的関数は

$$\sum_{i=1}^N u(Y_i - T_i) \quad (3a)$$

となる。ここで政府は総額 R の収入が必要であるならば、政府の予算制約は

$$R = \sum_{i=1}^N T_i \quad (3b)$$

となる。そして、最小犠牲原則の下では、式 3b を制約として、式 3a を最大化するように各個人の税額 T_i が決定される。この最適化問題の 1 階の条件から、異なった個人 i と個人 j に

関して、

$$u'(Y_i - T_i) = u'(Y_j - T_j)$$

が成立する。そして、両者の効用関数の形は等しいため、

$$Y_i - T_i = Y_j - T_j$$

が示唆され、最適解では課税後所得が各人とも等しい値 $c_i = \bar{c} \ \forall i$ となることが分かる。したがって、 $Y_i > Y_j$ ならば $\bar{c}/Y_i < \bar{c}/Y_j$ であるから、平均税率の関係は

$$\frac{T_i}{Y_i} = \frac{Y_i - \bar{c}}{Y_i} = 1 - \frac{\bar{c}}{Y_i} > 1 - \frac{\bar{c}}{Y_j} = \frac{Y_j - \bar{c}}{Y_j} = \frac{T_j}{Y_j}$$

となる。つまり、最小犠牲原則のもとでは課税は累進的になる。

このエッジワースによる最小犠牲説は、定額税（歪みのない税）の利用が可能な世界における、各個人の効用の総和を最大化する租税負担の分布を求めた結果としても捉えることができる。この最適化問題における目的関数はベンサム型の社会厚生関数と見なせるが、それは、ロールズが提起した「無知のベール」の下での個人の意思決定に関する Harsanyi（1953, 1955）による次のような解釈を用いても意味づけることができる。

例えば、これから生を享ける N 人が、「無知のベール」の下で自分たちが生まれた後の社会に必要な税収 R の徴収方法を設計していると仮定しよう。この N 人のそれぞれは、様々な状況にある個人のうちいずれかとして生まれ落ちる。ここで彼らは、生まれる前からどのような種類の人々がどれくらい存在するかについては理解しているが、自分がどの個人になるか（この例を用いれば、高所得者になるのか低所得者になるか）については分からない。Harsanyi（1953）は、このような状況では、人は起こるべき事象の数に応じた確率で規定される期待効用を最大化するように選択すると議論した。したがって、 N 人からなる社会では、いずれかの個人になる「確率」は $1/N$ となり、期待効用は

$$\sum_{i=1}^N \frac{1}{N} \cdot u(Y_i - T_i) \quad (4)$$

と表現できる。無知のベールの下では、各人ともこの期待効用を目的関数として共有することになり、この目的関数を最大化するように T_i を選択する（＝税制を設計する）。式 4 に定数 N を掛けると式 3a に等しくなるが、目的関数を定数倍しても最適化問題の解は変わらない。したがって、無知のベールの下で期待効用を最大化する税制は、生誕後の世界でベンサム型（式 3a）の社会厚生関数を最大化する税制と等しくなる。

Ⅲ－３．最適課税論

最適課税論で用いられる社会厚生関数は、再分配にかかる特定の価値観を表している目的関数として概念化される。広く用いられる型は既述のベンサム型ではあるが、当該の価値観が不平等を嫌う度合い（＝不平等回避度）に応じて異なる関数型も用いられる（なお、ベンサム型の社会厚生関数の不平等回避度はゼロである）。既述のように最小犠牲説はベンサム型の社会厚生関数を用いている議論としても捉えられるが、他の犠牲説の議論を含め、ここでは考慮されるべきいくつかの側面が無視されている。例えば、所得は与えられたものとして捉えられており、稼得所得の増加には労働の増加（＝余暇の減少）が伴うように、所得の獲得に必要な費用は考えられていなかった。また、課税方法も歪みが生じない定額税が前提となっていた。さらに、政府は税制運営に必要な納税者のすべての情報を把握し、歪みのない課税が可能であるとも想定されていた。

しかし、所得獲得には対価として、労働等の生産要素の提供が必要である。また、人々は税負担に応じて稼得所得とその裏側にある生産要素の供給量を変更するかもしれない。さらに政府と納税者の間には情報の非対称性が存在し、人々は税負担を逃れるように特定の情報を偽るかもしれない。これらの点を考慮して最適な税制を考察するのが最適所得課税論である

（Mirrlees 1971, Stiglitz 1982, 1987）。そこでは、稼得能力や稼得収入に応じて最適な所得税率がどのように変化するかに関心が向けられる。以下、概要を説明しよう。

まず、可処分所得 c_i と余暇 l_i を引数とする標準的な効用関数 $U(c_i, l_i)$ を考える。時間賦存量 H と（個人毎に異なる）賃金率（＝稼得能力） W_i が与えられると稼得所得は $Y_i = W_i \cdot (H - l_i)$ と表記されるので、個人 i の効用は、賃金を定数とし、可処分所得と稼得所得を引数とする関数

$$U_i = V(Y_i, c_i, W_i) \equiv U(c_i, H - Y_i / W_i) \quad (5)$$

として表記できる。一方、個人 i の予算制約は

$$c_i = Y_i - T(Y_i) \quad (6)$$

となる。ここで $T(\cdot)$ は個人 i の税額を表す租税関数である。そして、各個人は、式 6 を制約として式 5 を最大化するように (Y_i, c_i) を選択する。内点解を仮定すると、それが選択される場合、1 階の条件として、

$$-\frac{\partial V(Y_i, c_i, W_i) / \partial Y_i}{\partial V(Y_i, c_i, W_i) / \partial c_i} = 1 - T'(Y_i) \quad (7)$$

が成立する。左辺は限界代替率、右辺の $T'(Y_i)$ は限界税率である。ここでは効用関数 $u(\cdot)$ と租税関数 $T(\cdot)$ の形は個人の間で同一と仮定しているが、この個人が選択する稼得所得と可処分所得は当該個人の能力（賃金率）に応じて変化する。

政府は、各個人の労働所得（稼得所得） Y_i に課税する。各消費者の納税額は $T(Y_i) = Y_i - c_i$ であるから、税収 R は

$$R = \sum_{i=1}^N T_i = \sum_{i=1}^N (Y_i - c_i) \quad (8)$$

と表記される。ここで R は非負の定数と仮定する。税収がすべて再分配（個人間の所得移転）に利用される場合は $R=0$ となる。この場合、移転（＝給付）を受けている個人の税額は負の値をとる。

政府は各個人の稼得所得 Y_i は観察できるが、

その余暇時間 l_i （もしくは労働供給量 $H-l_i$ ），および、賃金率 W_i は観察できない。ここで各個人を数字で表し、添字の数字が大きい程、高い能力を表すように賃金率を

$$W_1 < W_2 < \dots < W_{N-1} < W_N$$

と表記する。ここで政府は、個々の消費者がどのタイプに属するかは知ることはできない。したがって、例えば、能力の高い個人が稼得所得を調節して、当該個人より能力が低い個人向けの税額を支払うことや、稼得能力が高いにもかかわらず給付を受けることがないようにする必要がある。つまり、あるタイプに属する個人が、他のタイプのために用意された制度の下で実現する稼得所得（余暇）と可処分所得の組み合わせより、自己のタイプのために用意された制度の下で実現する稼得所得と可処分所得の組み合わせを望む必要がある。この条件は

$$V(Y_i, c_i, W_i) \geq V(Y_j, c_j, W_j) \quad \forall i \neq j \quad (9)$$

という追加の制約で表すことができる¹⁴⁾。これは自己選択制約と呼ばれる。

消費者 i の効用水準を $U_i = V(\cdot)$ と表記すると、一般的に社会厚生関数は

$$\Psi = \Psi(U_1, \dots, U_N)$$

と表記できる。ここでは社会厚生関数に若干制限を加え、各消費者の効用に関して分離的な関数

$$\Psi = \sum_{i=1}^N \psi(U_i) = \sum_{i=1}^N \psi(V(Y_i, c_i, W_i)) \quad (10)$$

を想定する（ただし、 $\psi' > 0$ 、 $\psi'' \leq 0$ ）¹⁵⁾。そして、この社会厚生を最大化する税率構造 $T(Y_i) = Y_i - c_i$ は、式8と式9を制約とし、式10を最大化する稼得所得と可処分所得の組み合わせ $\{(Y_i, c_i), \dots, (Y_N, c_N)\}$ によって与えられる。

上記の設定は問題を直感的に理解する際には有用ではあるが、最適な租税関数 $T(Y_i)$ を特徴づけるには、個人の稼得能力を離散的ではなく連続的に扱うほうが解析的に都合が良い。つまり、稼得能力を連続変数 W として捉え、値 W の稼得能力をもつ消費者の分布を累積確率分布 $F(W)$ および密度関数 $f(W) \equiv F'(W)$ によって表す。離散的ケースでは、稼得能力 W_i に応じて稼得所得、可処分所得および効用水準が選択されるので、 $Y_i = Y(W_i)$ 、 $c_i = c(W_i)$ ならびに $U_i = v(W_i) \equiv V(Y(W_i), c(W_i), W_i)$ と稼得能力に紐付けした表記が可能であった。それと同様に、稼得能力が連続的に分布している場合も特定の稼得能力の値に紐付けして、 $Y(W)$ 、 $c(W)$ 、そして、 $v(W) \equiv V(Y(W), c(W), W)$ と表記できる。このことを利用すると、式8に対応する政府の予算制約は

$$r = \int_0^{\infty} (Y(W) - c(W)) \cdot f(W) dW \quad (11)$$

となり、式10に対応する社会厚生関数は

$$\int_0^{\infty} \psi(v(W)) \cdot f(W) dW \quad (12)$$

となる。なお、式11と式12では人口規模は1に基準化されている（ $\int_0^{\infty} f(W) dW = 1$ ）ので、これらは式8と式10の両辺を定数 N で割った表記に相当するものとして理解できる。最後に式9に対応する自己選択制約は

$$\frac{dv}{dW} = \frac{\partial u}{\partial l} \cdot \frac{H-l}{W} \quad (13)$$

と表現できる¹⁶⁾。

ここでも政府の予算制約（式11）と自己選択制約（式13）の下で社会厚生関数（式12）を最大化する問題として定式化されるが、この問題は最適制御問題として捉えることができ

14) ここでは能力の高い者が能力の低い者を模倣する場合だけではなく、能力の低い者が能力の高いものを模倣する可能性も考えている。

15) ベンサム型の社会厚生関数の場合は $\psi' = 1 > 0$ 、および、 $\psi'' = 0$ となる。

16) 例えば、林（2025, p.416）を参照。

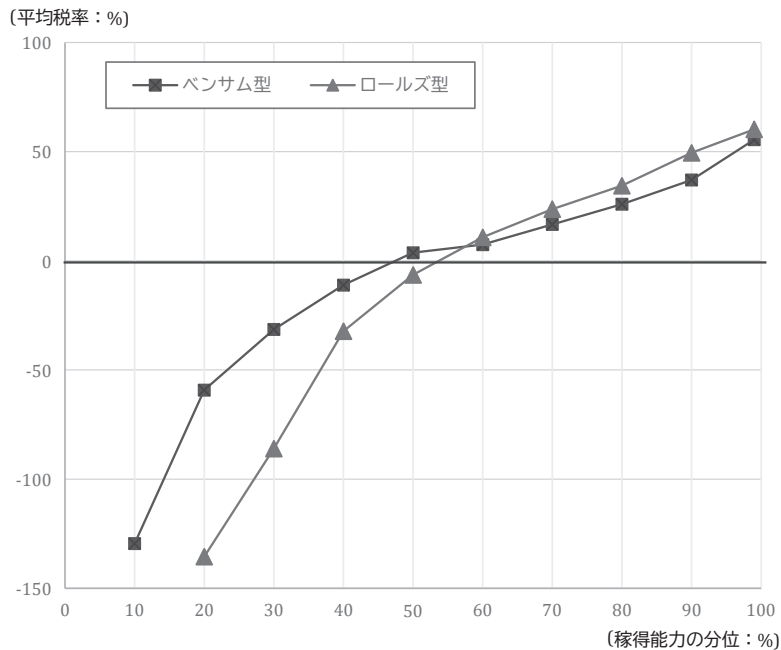
る。最適制御問題では連続時間にそった最適な変数の経路を求めることになるが、ここでは連続時間の代わりに連続して変化する稼得能力 W にそって、稼得所得 $Y(W)$ 、消費 $c(W)$ 、および、効用 $v(W)$ の最適な経路が求められる。そして、稼得所得と可処分所得の経路より、稼得能力に対する最適な税収の経路 $T(W) = Y(W) - c(W)$ 、つまり、稼得能力 W に応じた最適な租税関数が求められる¹⁷⁾。

この最適制御問題を応用した分析は Mirrlees (1971) に始まる。特に上記のモデルからは解析的に以下の結果を導出できる。①限界税率は負にはならない。②稼得能力が最も低い個人が就業している場合、当該個人が直面する最適な限界税率はゼロである (Seade 1977)。ただし、

稼得能力分布の下限に位置する者達が就業していない場合、この結果は成立しない。③稼得能力に上限がある場合、その上限の稼得能力を有する個人の最適限界税率はゼロである (Sadka 1976)。ただし、③の結果は稼得能力に上限がなければ成立しない。

このように上記の解析的な結果は稼得能力の上限と下限での限界税率を特徴づける際に役に立つが、上限と下限以外の稼得能力の大小に応じた結果を解析的に得ることは難しい。したがって、最適な税率スケジュールを特徴づけるには、尤もらしい仮定の下で稼得能力の分布と効用関数の形をパラメトリックに特定化し、それらを用いて最適制御問題を数値的に解くことで最適税率を数量的に求める必要がある。現在

図2 最適な平均税率



(出所) Tuomala (2016, Chapter 5, Figure 5.5d-e)

(注) 稼得能力の分布には形状パラメータ $\theta=2.5$ 、尺度パラメータ $m=e^{-1}$ のチャンパーノウン分布、効用関数には代替弾力性 $\delta=0.5$ のCES関数を用いている。

17) 最適制御問題の用語を用いると、稼得所得 $Y(W)$ は統制変数、効用 $v(W)$ は状態変数として位置づけられる。この2つの経路が得られれば、可処分所得 $c(W)$ の経路は効用関数 $v(W) \equiv V(Y(W), c(W), W)$ の経路を用いて算定できる。

まで多くの研究によって様々な数値計算が行われてきたが、CES型の効用関数を用いる場合、Brewer et al. (2010) や Tuomala (2010, 2016) が示すように最適な限界税率は稼得能力に沿って大きく変化する訳ではない。これをもって Boadway (2012) は、最適な限界税率の構造は比率に近いと議論している。ただし、例えば、効用関数を二次関数として特定化する場合 (Tuomala 2010) や、上位能力者の比率が増える (=パレート分布で近似すべき能力の閾値が低くなる) 場合 (Miao 2025) では、最適な限界税率の累進度は増大する。

ただし、ここでは租税関数 $T(Y)$ の形に制約は課されていないため、限界税率が累進的でなくても、それは必ずしも平均税率が累進的でないことを意味しない。実際、租税の負担として累進度を考える場合は、限界税率よりも平均税率が重要であろう。数値計算による研究では (数値計算を行っているが故に) 最適な平均税率も算定できる。稼得能力の分布にチャンパーノウ

ン分布、効用関数にCES関数を用い、ベンサム型とロールズ型の社会厚生関数を前提としている Tuomala (2016, Chapter 5) の研究では最適な平均税率も算定されている¹⁸⁾。

図2では、縦軸に最適な平均税率 (単位%)、横軸には稼得能力分布の分位を測ることで、その数値計算の一部を再現している (既述の理由で上限と下限の値は算定されていない)。この算定においては、チャンパーノウ分布については形状パラメータ $\theta=2.5$ 、尺度パラメータ $m=e^{-1}$ とし、CES型効用関数の代替弾力性は $\delta=0.5$ と設定されている。ロールズ型ではベンサム型より再分配の程度は大きくなるが、この例では、最適な平均税率はどちらの型の社会厚生関数であっても、90%分位以上で40%を超える。また、最適な平均税率が負となる (=給付が与えられる) 稼得能力の値は、ロールズ型では約50%分位以下、ベンサム型では約40%以下となる。

IV. 分担論2：応益原則

応益原則は「個人が享受する便益の大きさに応じて税を負担すべき」と考える。応益原則という日本語表記の元となった英語表記は「benefit theory」, 「benefit principle」あるいは「benefit approach」である¹⁹⁾。日本の財政学では、特に前者2つの英語表現に従って、応益原則を「利益説 (benefit theory)」もしくは「利益原則 (benefit principle)」と訳す場合もある。前者の「利益説」という訳は既にみたように根拠論をさす場合にも利用されるため、以下では

「応益原則」という訳語を充てることにする。

応益原則には、大きく、スミス (Adam Smith, 1723-1790) による古典的な見方 (古典的応益原則) と、ヴィクセル (Johan Gustaf Knut Wicksell, 1851-1926) やリンダール (Erik Lindahl, 1891-1960) に始まる現代的な見方 (新応益原則) がある。

IV-1. 古典的応益原則と保護説

スミスは『国富論』において以下のように議

18) ロールズ型の社会厚生関数は社会のなかで最も厚生 (効用) が低い者の厚生が社会厚生そのものとなる。すなわち、 $\Psi = \min \{U_1, \dots, U_N\}$ と与えられる。

19) 経済学では通常「benefit」は「便益」と訳されるのであるが、日本においては伝統的に「利益」という言葉が充てられてきた。もちろん、この「利益」とは生産者理論における「利潤 (profit)」や企業会計における「利益 (profit)」ではない。

論している²⁰⁾。

どの国家の臣民も、ほぼ可能な限り、それぞれの能力に応じて、つまり、国家の保護のもとでそれぞれが享受する所得に比例して、政府を支援すべく納税せねばならない。

このように、スミスは、国家による保護の便益は保護される収入（＝能力）に比例するから、収入に比例して納税せよと説いた。ここから、この原則は「保護説（protection theory）」と呼ばれることもある。このスミスによる古典的応益原則は、効用（便益）が可処分所得に比例する場合における保護に対する「最大支払意思額（maximum willingness to pay）」に応じた納税としても解釈することができる。

ここでも可処分所得 c から効用 $u(c)$ を得る個人を想定する。この個人は所得 Y を稼得するが、国家保護（警察や司法）が存在しない場合、確率 π で当該所得をすべて強奪され（ $c=0$ ）、確率 $1-\pi$ で所得をすべて保持する（ $c=Y$ ）ことができる。したがって、国家保護が存在しない場合、この個人の期待効用は

$$\pi \cdot u(0) + (1-\pi) \cdot u(Y) \quad (14)$$

と表せる。その一方で、国家保護が存在する場合、自分の可処分所得は確実に保護されるが、この保護活動費として金額 T を納税しなければならない。この場合、所得をすべて強奪され、 $Y=0-T=-T$ となる確率はゼロであり（ $\pi=0$ ）、所得は確実に保護されるとすると、期待効用は

$$0 \cdot u(0) + 1 \cdot u(Y-T) = u(Y-T) \quad (15)$$

と表記できる。国家が存在しない場合の期待効用（式 14）と国家が存在する場合の効用（式 15）の関係が、

$$u(Y-T) \geq \pi \cdot u(0) + (1-\pi) \cdot u(Y)$$

を満たす限り、この個人は国家の保護の対価として納税をすることで便益を得る。ここで、この個人が国家の保護に対する最大支払意思額（最大限支払っても良いと思う税額）を $T=T^*$ と表すと、それは

$$u(Y-T^*) = \pi \cdot u(0) + (1-\pi) \cdot u(Y) \quad (16)$$

によって与えられる。ここでスミスが主張するように、効用が可処分所得に比例する場合、つまり、 $u(c) = \beta \cdot c$ となる場合（但し、 $0 < \beta$ ）、式 16 は $\beta \cdot (Y-T^*) = \pi \cdot \beta \cdot 0 + (1-\pi) \cdot \beta \cdot Y$ となるから、これを T^* について解くと、

$$T^* = \pi \cdot Y$$

を得る。つまり、納める税額は所得に対して比例となる。また、その比例の度合い、つまり、比例税率は、国家の庇護が存在しない場合に所得がゼロになる確率 π に等しく、その確率が増えるほど増加する²¹⁾。

上記のように、保護説的な考え方にに基づき、期待効用を用いて説明できる古典的応益原則においては、生命や財産を失うリスクに対する「保険」の提供者として国家を位置づけている（Seligman 1894）。第Ⅱ節において触れたとおり、フランスにおける思想家達は、国家を万が一の時に国民を保護する保険の提供者として明示的に描き、その保険の対価である「保険料」として租税を捉えていた。このような保険説の代表的論者であるティエールやモリナリは、ここで示したように、税率（＝保険料率）は比例になると議論していた。ただし、いま 1 人の保険説の代表的論者であるフォーヴは保険からの便益は高額所得者のほうが大きいと指摘し、他の論者よりも一貫性のある数理分析を用いて

20) Smith (1779/1976, p. 200) による原文は以下のとおり。“The subjects of every state ought to contribute towards the support of government, as nearly as possible, in proportion to their respective abilities; that is, in proportion to the revenue which they respectively enjoy under the protection of the state.”

21) 効用関数の形が $u(Y) = Y^a$ である場合も（但し、 $0 < a < 1$ ）、式 16 は $(Y-T^*)^a = \pi \cdot 0^a + (1-\pi) \cdot Y^a$ となるから、 T^* ここでも比例税 $T^* = [1 - (1-\pi)^{1/a}] \cdot Y$ を得る。

「保険料」は累進負担となると主張した (Silvant 2010)。もちろん、式 16 を用いた議論においても、異なる効用関数を利用すれば、税率は必ずしも比例になる訳ではない。

IV-2. 新応益原則

ヴィクセルとリンダールによる応益原則は、公共財が存在する社会を前提に、公共財に対する限界的な最大支払意思額に応じて納税することを説く。ここで、最大支払意思額は公共財からの限界便益をさすから、限界的に公共財からより多くの便益を受けている者が、より高い税を支払うことになる。彼らの議論は、公共財を最適に供給する「リンダール機構 (Lindahl mechanism)」として広く共有されている (Lindahl 1919)。以下、簡単に復習しよう。

リンダール機構では、 N 人からなる社会において政府が数量 G の公共財を供給する問題が取り扱われる。ここで政府は、各個人に公共財の供給に必要となる費用を分担させる。個人 i ($i=1, 2, \dots, N$) の分担率（公共財の総費用に占める i の分担金の割合）を θ_i と表す。まず政府は、この分担率 θ_i が特定の値をとるときに個人 i が消費したいと考える公共財の数量 G_i を得る。この数量は個人 i の公共財需要量であり、以下のように与えられる。個人 i の効用関数を可処分所得 c_i と公共財の数量 G_i を引数とする関数 $u(c_i, G_i)$ で表す。公共財の単位費用を p とすると公共財の総費用は $p \cdot G_i$ と表され、それに分担率 θ_i を掛けた値 $\theta_i p G_i$ がこの個人が支払う税額となる。したがって、 Y_i を所得とすると可処分所得は $c_i = Y_i - \theta_i p G_i$ と表記されるから、 θ_i を所与とする場合の個人 i の公共財需要を決定する一階の条件は、

$$\theta_i p = \frac{\partial u(c_i, G_i) / \partial G_i}{\partial u(c_i, G_i) / \partial c_i} \quad (17)$$

となる。式 17 と予算制約 $c_i = Y_i - \theta_i p G_i$ から公共財の需要関数

$$G_i = G(\theta_i p, Y_i) \quad (18)$$

が導出される。リンダール機構では、分担条件 $1 = \sum_{i=1}^N \theta_i$ を満たしながら、各人の公共財需要量 G_i がすべて同一になるように分担率 θ_i が調整される。この調整が完了した各人の分担率を $\{\theta_1^*, \theta_2^*, \dots, \theta_N^*\}$ と表し、等しい値を示す調整後の公共財需要額を G^* とすると、各人の公共財の需要関数の関係は

$$\begin{aligned} G^* &= G(\theta_1^* p, Y_1) = G(\theta_2^* p, Y_2) = \dots \\ &= G(\theta_N^* p, Y_N) \end{aligned}$$

となる。この公共財の数量と分担率の組み合わせ $\{\theta_1^*, \theta_2^*, \dots, \theta_N^*, G^*\}$ が「リンダール解」である。

このリンダール解として与えられる公共財の数量は、以下のように、最適な水準であることを示すことができる。各個人について式 17 は常に成立しているため、これを N 人分足し上げると $\sum_{i=1}^N \theta_i^* p = \sum_{i=1}^N [\partial u(c_i, G^*) / \partial G_i] / [\partial u(c_i, G^*) / \partial c_i]$ を得る。この左辺は $\sum_{i=1}^N \theta_i^* p = p \cdot \sum_{i=1}^N \theta_i^* = p \cdot 1 = p$ となるので、

$$p = \sum_{i=1}^N \frac{\partial u(c_i, G^*) / \partial G_i}{\partial u(c_i, G^*) / \partial c_i}$$

を得る。この等式の左辺が示す公共財の単位費用は公共財の限界費用でもあるから、この結果は、公共財の最適供給を示すサミュエルソン条件を示している。

一般に、応益原則では、公共財から個人が受ける便益の所得等価 (income-equivalent value of an individual's benefit) として税額を捉える。リンダール機構における便益の所得等価は、式 17 を用いて特徴づけることができる。式 17 の左辺は個人 i の公共財費用の分担率に公共財の単位費用を掛けた公共財の個人価格である。右辺は可処分所得に対する公共財の限界代替率であり、公共財の限界便益を表している。したがって、式 17 は、公共財の個人価格が与えられた場合に当該個人が一番欲しいと思う公共財の数量を規定するとともに、公共財 1 単位の増加によって増加する自己の分担額 ($\theta_i p$) とその 1 単位の増加から得られる便益 = 限界便益 = 最

大支払意思額が釣り合っていることを示している。そして、公共財の単位費用 p はすべての個人に対して共通であるから、公共財費用の分担率 θ_i は当該公共財からの限界便益 $(\partial u / \partial G_i) / (\partial u / \partial c_i)$ に比例することも理解できる。つまり、公共財供給において式 17 が成立していれば、公共財 1 単位当たりの便益の所得等価として税負担を捉えることができる。ただし、この「応益」とは限界的な意味での応益であり、公共財の総量から得られた便益ではないことに注意が必要である。

このようにリンダール機構では税負担が限界便益に応じることになるが、それは「応益原則」における唯一の分担ルールではない²²⁾。当然、限界便益ではなく「便益の総量 (inframarginal valuation)」に従った「応益原則」も定義できる。Moulin (1987) は、追加的な公共財からの便益ではなく、今までの公共財数量すべてからの便益に応じて配分する方法を明示した。ここではまず、公共財の総便益が丁度公共財の総費用に等しくなる数量 $\bar{G}$ を識別し、その数量から公共財の供給量 G^* までの数量 $G^* - \bar{G}$ が与える個人便益を用いて、総費用の分担率と便益の所得等価が算定される。なお、Sherf and Weinziel (2020) による比較的単純な数値例によると、総便益を用いた Moulin (1987) による分担率は、限界便益を用いたリンダール解における分担率と殆ど異なることはない。直感的には、最適な公共財数量での個人間の限界便益の差が、それより少ない公共財の数量でも大きくは異なる場合を考えれば良い。この

場合、限界的な応益原則による分担率と総量を用いた応益原則による分担率の差は小さくなることが理解できるであろう。

Ⅳ－３．所得水準と受益

リンダールの議論においては公共財の限界便益（限界代替率）をもって「便益」とする。ここで公共財が正常財である（正所得の増加に応じ公共財需要が増加する）ならば、所得の増加によって限界便益も増加する。実際、リンダール自身も下のように指摘している²³⁾。

（公共財を提供するための）公共支出は、社会の成員がもつ特定のニーズを充足させる際に共通して費やされる経費である。この充足が（公共財の便益として）評価される場合、その貨幣評価額はすべての成員にとって同一であるわけではなく、それは（個人によって異なる）特定の要因によって条件づけられる。その要因のうち最も重要なのは個々人の客観的な強みや経済力であり、そのような要因は所得とある程度の正の相関をもつ。概して、それらの（公共財の限界的）評価額は所得とともに増加する [注：括弧内は著者捕捉]。つまり、リンダール自身も、公共財需要の所得効果が正であると認識していた。

これは、所得が大きいくほど公共財費用の分担率が大きくなることを意味している。この点を、図 3 に示した Johansen (1963) 式のダイアグラムを用いて説明しよう。ここでは A と B からなる 2 人社会を想定し、それぞれの公共財の需要関数 $G_i = D(\theta_i p, Y_i)$ を描いている。公共

22) Sherf and Weinziel (2020) は本文中で触れた分担方法に加え、Brennan (1976) と Hines (2000) による分担方法も議論している。この 2 つの方法では、異なる価格を用いる本文中の分担方法と異なり、各人に共通した（＝同じ値をとる）公共財の価格を用いている。Brennan (1976) は、最適な公共財水準 G^* の単位費用を均等に負担する水準を公共財の個人価格とすべしと議論した。一方、Hines (2000) は、公共財水準 G^* の総費用を丁度賄える共通の公共財価格を設定し、その価格で公共財を私的財のように自由に購入した場合の個人厚生と、当該価格なし（＝タダ）で G^* を購入した場合の厚生之差に応じて分担率を決定するとした。

23) 原文は以下のとおりである (Lindahl 1928/1967, p. 221)。“Public expenditures are costs common to the satisfaction of certain needs of the members of society. We have seen that the money value of these satisfactions is not equal for all, but is conditioned by factors the most important of which - objective advantage and economic capacity - have a certain positive correlation with income. By and large these values rise with higher income.”

財への限界便益（最大支払意思額）は、公共財の需要関数 $G_i = D(\theta_i p, Y_i)$ を所得 Y_i を固定しながら価格 $\theta_i p$ について解いた逆関数によって表される。この逆関数は図の横軸で測られている公共財の数量を引数とするから、限界便益はそれぞれの横軸（A は下側、B は上側）と需要曲線（A は右上がり、B は右下がり）との間の垂直方向の距離によって表される。図にある 2 つの黒の曲線は両者の所得と効用関数が同一の場合を描いており、A と B とともに、リンダール解における分担率は $1/2$ 、各個人が直面する公共財の単位価格は $p/2$ である。

ここで A の所得 Y_A が増加する場合を考える。公共財が正常財ならば、これによって A の公共財需要は増加するから、A の需要曲線は右方向へ移動し、例えば、灰色の曲線となる。ここでは、所得の増加によって所与の公共財の数量にかかる限界便益（最大支払意思額）も増加する。その結果、新たなリンダール解は L_D で与えられ、以前よりも公共財の最適な数量が増加するとともに、A の分担率が B のそれより大きくなる ($\theta_A^* p > \theta_B^* p \rightarrow \theta_A^* > \theta_B^*$)。つまり、

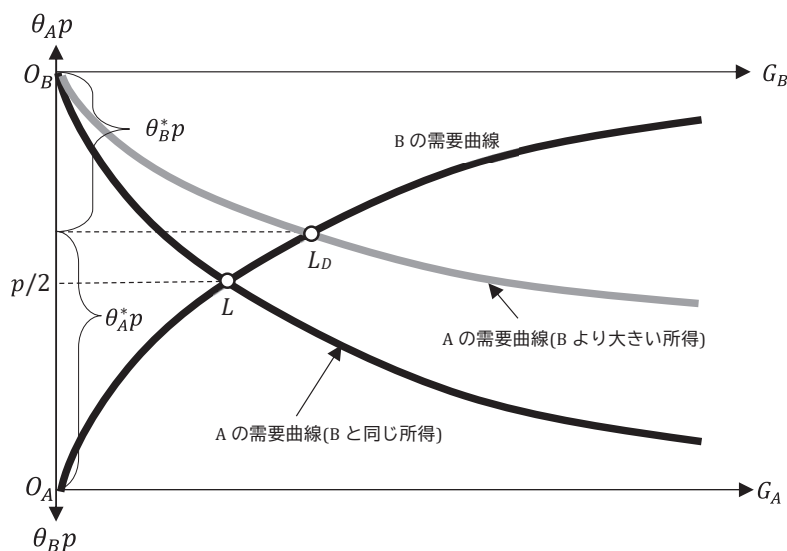
所得水準が高い者ほど高い分担率に直面する。
ここでは所得に応じて限界便益が増えるため、
これは応益原則に従った当然の結果である。

この結果は公共財が正常財であることに依存する。仮想的市場評価法（CVM: contingent valuation method）を利用して、公共施設への最大支払意思額を推定する作業が数多く行われているが、多くの研究は所得が正の効果を有することを示している。したがって、ここでは応益原則に従うが故に、高所得者が低所得者より大きな税負担をすることになる。

しかし、上記で判明するのは分担率（公共財の総費用に占める個人負担のシェア）の大小であって、当該個人の所得に占める税負担のシェア、つまり、平均税率の大小ではない。例えば、 $Y_A > Y_B$ より $\theta_A^* > \theta_B^*$ となっても、これだけでは $\theta_A^* p / Y_A > \theta_B^* p / Y_B$ かどうかは分からない。

そこで以下では、このリンダール解における平均税率と所得の関係について考えよう。表記を単純化するため、公共財の価格を $p=1$ とし、公共財の需要関数を $G_i = D(\theta_i, M_i)$ と表す。これにより、公共財需要の所得弾力性は

図3 所得の違いと分担率の違い



(出所) 林 (2025)

$$\epsilon_{Y_i}^G \equiv \frac{\partial D_i}{\partial Y_i} \cdot \frac{Y_i}{G}$$

また、公共財需要の価格弾力性は

$$\epsilon_{\theta_i}^G \equiv -\frac{\partial D_i}{\partial \theta_i} \cdot \frac{\theta_i}{G}$$

と定義される。これら2つの値は、公共財が正常財であれば正となる。Snow and Warren (1983) は、社会の規模が十分大きい場合、個人 i の所得変化 (dY_i) と当該個人の平均税率の変化 ($dm_i = d(\theta_i^*/Y_i)$) の関係が

$$\frac{dm_i}{dY_i} = \phi_i \cdot \left(\frac{\epsilon_{Y_i}^G}{\epsilon_{\theta_i}^G} - 1 \right) \quad (19)$$

と与えられることを示している。ここで ϕ_i は正の値をとる変数であるから、所得水準と平均税率の関係は、公共財需要の価格弾力性と公共財需要の所得弾力性の相対的な大きさに依存することが分かる²⁴⁾。つまり、公共財の所得弾力性 $\epsilon_{Y_i}^G$ が価格弾力性 $\epsilon_{\theta_i}^G$ より大きい(小さい)場合、式19は正(負)となり [=所得に応じて平均税率が増加(減少)し]、リンダール解での平均税率は累進的(逆進的)となる。また、双方の弾力性が等しい場合、式19はゼロとなり [=所得が変化しても平均税率は変化せず]、リンダール解での平均税率は比例的となる。しばしば、「応益原則に従う場合、税率は比例になる」と主張されることがあるが、この結果からは、応益原則に従う場合でも、税率は比例だけではなく、累進的や逆進的になることが分かる。

公共財もしくは公共サービスの需要関数を推定し、所得と価格の弾力性を算定した研究は複数存在する。残念ながら日本を対象とした信頼できる分析は少ない。したがって、ここではアメリカの有名な研究を紹介しよう。例えば、Borcherding and Deaton (1972) による、

1962年のデータを使ったアメリカの州・地方政府の部門別歳出を対象とした研究では、すべての歳出部門ではないが、高等教育、高速道路、警察、消防、公園・レクリエーションといった分野で、価格の弾力性よりも高い所得の弾力性が推定されている。また、Bergstrom et al. (1982) は、1970年代に行われたアメリカ・ミシガン州における約2,000人を対象とするサーベイデータを用いて、教育区による学校サービスの需要関数を推定している。推定は4つのパターンに従って行われているが、この4つの推定のうち3つで所得弾力性が価格弾力性を上回っていることが示されている。

Ⅳ－4. 応益原則と稼得能力

Weinzierl (2018) は、スミスによる古典的応益原則における「それぞれの能力に応じて」の部分「稼得能力に応じて」と再解釈し、新応益原則の文脈でスミスが提示した比例課税が成立するか否かを検討している。

標準的なモデルでは、公共財の便益は、公共財 G_i が直接消費される(公共財の消費量が直接効用関数に表れる)ことで発現するが、ここでは個々人の稼得能力 W_i の増加という形で描かれる。つまり、

$$W_i = f(a_i, G)$$

および $\partial f(a_i, G) / \partial G > 0$ と仮定する。ただし、 a_i は個々人の属性を表すパラメータである。そして、可処分所得 c_i と余暇消費 l_i を引数とする効用関数 $u(c_i, l_i)$ を想定する。この関数は公共財を引数としていないことに注意したい。ここで稼得所得は $Y_i \equiv W_i \cdot (H - l_i)$ と表記され、さらに、リンダール機構による公共財の供給を前提とするから、可処分所得は $c_i = Y_i - \theta_i p G$ と表記される。上記により、効用は

24) Snow and Warren (1983) は一般的な需要関数の形を前提にこの結果を導出しているが、その分析は若干込み入っている。そこで簡単な例として、2つの弾力性が定数で、それら値が個人間で等しい ($\epsilon_{Y_i}^G = \epsilon_{Y_j}^G$, $\epsilon_{\theta_i}^G = \epsilon_{\theta_j}^G$) かつ、個人 i の公共財の需要関数が対数線形 $\ln G_i = \rho - \epsilon_{\theta_i}^G \cdot \ln \theta_i + \epsilon_{Y_i}^G \cdot \ln Y_i$ として表現できる場合を考えると、リンダール解では $\ln(m_j/m_i) = (\epsilon_{Y_j}^G / \epsilon_{Y_i}^G - 1) \cdot \ln(Y_j/Y_i)$ となり、同様の結果を得ることができる(林 2025)。

$$U\left(Y_i - \theta_i p G, H - \frac{Y_i}{f(a_i, G)}\right) \quad (20)$$

と表記される。リンダール機構で個人 i は分担率 θ_i を所与にして、効用（式 20）を最大化する公共財の数量 $G = G_i$ を表明する。そこでは次の 2 つの 1 階の条件

$$\theta_i p \frac{\partial U / \partial c_i}{\partial U / \partial l_i} = \frac{Y_i}{[f(a_i, G)]^2} \cdot \frac{\partial f(a_i, G)}{\partial G_i}$$

$$f(a_i, G) = \frac{\partial U / \partial l_i}{\partial U / \partial c_i}$$

が成立し、ここから個人 i の公共財需要量 $G_i = \gamma(\theta_i \cdot p, a_i)$ を得る。リンダール解では各人の公共財需要量 G_i が、

$$G^* = \gamma(\theta_1^* p, a_1) = \gamma(\theta_2^* p, a_2) = \dots = \gamma(\theta_N^* p, a_N)$$

と同一になるように分担率 θ_i が調整され、公共財の数量 G^* は最適となる。このリンダール解 $\{\theta_1^*, \theta_2^*, \dots, \theta_N^*, G^*, Y_1^*, Y_2^*, \dots, Y_N^*\}$ でも上記 2 つの 1 階の条件は成り立つから、それらから得られる方程式

$$\frac{\theta_i^* p G^*}{Y_i^*} = \frac{\partial f(a_i, G^*)}{\partial G_i} \cdot \frac{G^*}{f(a_i, G^*)} \quad (21)$$

も成立する。式 21 の左辺は個人 i の所得に占める公共財の分担額、つまり、平均税率（ $m_i \equiv \theta_i^* p G^* / Y_i^*$ ）であり、その右辺は稼得能力の公共財弾力性（公共財数量の 1% 変化による稼得能力の % 変化）である。つまり、リンダール解における平均税率 m_i は稼得能力の公共財弾

力性で表現され、その値は個人属性 a_i に応じて異なることになる。

ただし、稼得能力関数 $f(a_i, G)$ が分離可能な場合、つまり、 $f(a_i, G) \equiv h(a_i) \cdot g(G)$ と表現される場合、式 21 は

$$m_i = h(a_i) \cdot g'(G^*) \cdot \frac{G^*}{h(a_i) \cdot g(G^*)} = \frac{g'(G^*)}{g(G^*)} \cdot G$$

となる。ここで、平均税率（稼得能力の公共財弾力性）は個人属性 a_i から独立となり、公共財の量 G^* は各個人とも同じ値をとるから、平均税率 m_i もすべての個人で同一になる。つまり、公共財が稼得能力に影響を与える場合、その稼得能力関数が分離可能であれば、平均税率は比例となる。これをもって、リンダール解の文脈で、スミスによる古典的応益原則（比例課税）が提示されることになる。

この稼得能力関数の分離可能性の成否、加えて、稼得能力の弾力性の大きさについては実証分析の結果を待つべき課題である。例えば、個人属性 a_i が人的資本であるとしよう。そして、人的資本が増加すると稼得能力も増加し（ $\partial f / \partial a_i > 0$ ）、人的資本の蓄積に応じて公共財の影響が大きくなる（ $\partial f^2 / (\partial G \partial a_i) > 0$ ）場合、平均税率（稼得能力の公共財弾力性）が人的資本の水準に応じて増加することは十分考えられる。この場合、人的資本の規模に応じて所得も増加するであろうから、税率は累進的になっても不思議ではない。つまり、先の所得効果にかかる結果のように、ここでも条件が揃えば応益原則と応能原則の双方が同時に成立する。

V. 応益と再分配 —むすびにかえて—

多くの財政学の教科書や研究書において、応益原則を用いて弱者に対する再分配政策を考えることは難しいと議論される。この考えは、しばしば次のようなミルによる古典的な言説を引

用する。

政府の保護から様々な人々が得る便益を計測するためには、その保護が失われた場合に最も苦しむ人々のことを考えなければならない

だろう。そして、この問いに解答があるとするれば、その最も苦しむ人々は先天的もしくは後天的に精神や肉体が最も弱い人々に違いない。(中略) 自助や自衛の能力が最も備わっていない人々は政府による保護を最も必要とするから、ここで考えている正義(=応益原則:筆者注)に従えば、そのような人々が政府からの保護の対価を最も多く支払うことになる。しかし、これは分配的正義の考えとは正反対の結果である。本来の分配的正義は、自然がなした不平等や不当をなぞることではなく、それらを矯正することにある²⁵⁾。

この考えは一見尤もらしく、多くの財政学者や経済学者の間で広く共有されていると言って良いかもしれない。しかし、ここでは今までの議論を復習しながら、この言説を疑うことで、本稿の結びに代えることにしよう。

消費者理論を用いた最大支払意思額は、「人々がどれだけ強く欲しているか」という〈気持ち〉だけではなく、「人々がどれだけ最大限払えるか」という〈財布〉によっても規定される。公共財が正常財であれば所得の減少にともない需要曲線は左側にシフトする。これは所得の減少とともに任意の公共財の数量から生まれる限界便益が減少することを意味している。そして所得が限りなくゼロに近づけばすべての公共財の数量において限界便益もゼロに近づく。例えば、必需品と公共サービスの消費を考えよう。公共サービスが必需品を代替できない場合、所得が減少し続けると、消費者の公共サービスに対する最大支払意思額はゼロに近づく筈である。この場合、当該の消費者以外の所得が変化しないならば、当該の消費者のリンダール解における分担

率は限りなくゼロに近づく。このように考えると、応益原則に従う場合でも困窮者は実質的に税を支払う必要はない。

しかし、困窮者が単に税を払わないことに加え、給付を受け取ることについても応益原則を用いて説明できるであろうか。根拠論の議論(Ⅱ-5)では、課税と移転の関係を「保険」として捉える考えを紹介した。このような類推では、租税はリスクの実現前に支払われる保険料、給付はリスクの実現後に移転される保険給付として捉えられる。この給付は事後的に発生する事象であり、保険本来の目的である「安心の提供」という便益の付随的帰結にすぎない。つまり、ここでは課税と移転からなる再分配制度全体が、国民をリスクから守り、安心という便益を与える保険制度になると解釈できる。このように考えると、根拠論として利益説を用いる場合でも再分配は正当化できる。

この保険としての再分配制度を前提として、分担論的に税率構造(保険料率構造)も分析されてきた。既に触れた、古典的なフォーヴの数値分析は保険料率(税率)が累進的になることを示したが、現代的な理論研究においても保険のロジックを用いて累進所得課税の可能性が示唆されている。まず、Varian(1980)は、将来の所得が特定の確率分布に従って決定する状況を考え、リスク分布やリスク回避度によっては税率が累進になることを指摘している。また、Persson(1983)は同様の理論的設定の下で労働供給を内生化した場合でも同様の結果になることを示している。さらにStrawczynski(1998)は、2つのブラケットを有する所得課税を前提とすると、上位ブラケットの限界税率が下位ブ

25) これは意訳である。ミルによる原文(Mill 1848/1965, p.808)は以下のとおりである。“If we wanted to estimate the degrees of benefit which different persons derive from the protection of government, we should have to consider who would suffer most if that protection were withdrawn: to which question if any answer could be made, it must be, that those would suffer most who were weakest in mind or body, either by nature or by position. ... If there were any justice, therefore, in the theory of justice now under consideration, those who are least capable of helping or defending themselves, being those to whom the protection of government is the most indispensable, ought to pay the greatest share of its price: the reverse of the true idea of distributive justice, which consists not in imitating but in redressing the inequalities and wrongs of nature.”

ラケットのそれより大きくなる（＝税率が累進構造をもつ）ことを示した。同様に、Low and Maldoom（2004）も既存研究を発展させ、所得課税の累進度には予備的動機とリスク回避度が影響を与え、不確実性が大きくなるほど累進度が大きくなることを示している。

再分配制度を保険として捉えるこれらの研究は、リスクが実現する前ならば税（保険料）を支払えるほどの所得を有する個人を前提としている。しかし実際は、長い困窮の下で一度も税を支払っていない人々も存在するであろう。そのような人々を前提とする場合は、保険の類比を用いることは適切ではないかもしれない（e.g., Vaubel 2012）。

この批判に対しては、無知のベールを用いた議論を応用できる。つまり、多くの論者が説く

ように、課税と給付を通じた再分配は、これからこの世へ生まれてくる人々が、生を享ける前の無知のベールの下で合意する保険として再解釈できる（e.g., Harsanyi 1953, 1955, Buchanan and Tullock 1962, Rawls 1971, Buchanan 1976, Wessels 1993, Sinn 1995, Thum and Weichenrieder 2000）。無知のベールの下では、税や保険料を支払うことはないが、生後の社会において事後的に受けとる給付や納める租税の金額を、無知のベールの下で支払うべきだった保険料を差し引いた（給付の場合）、もしくは、付け加えた（課税の場合）金額として擬制できる。つまり、無知のベールの下であれ、現実社会においてであれ、保険として課税と給付の制度を捉えれば、応益原則の観点からも再分配制度を解釈することは可能であろう。

参 考 文 献

- 伊坂青司（2000）『ヘーゲルとドイツ・ロマン主義』御茶の水書房
- 井藤半弥（1935/1969）『租税原則学説の構造と生成：租税政策原理』巖松堂書店
- 植田政孝（1974）「累進税のための効用関数に関する覚書」『桃山学院大学経済経営論集』16（1）、87-101
- 海江田信義（1890）『私議考案』（記：寺師宗徳）（国立国会図書館デジタルコレクション：<https://dl.ndl.go.jp/pid/783134>）
- 神野直彦（2021）『財政学』第3版、有斐閣
- 藺田宗人（1986）「ロマン主義国家論の一断面：ノヴァーリスから A. ミュラーへ」『ドイツ文学』76）、14-23
- 竹原良文（1975）「アダム・ミュラーの実際政治論：ドイツ・ロマン主義政治思想」『法政研究』42（1）、1-29
- 多田真鋤（1998）「ドイツ精神史における反近代主義」『横浜商大論集』32（1）、1-28
- 東郷尚武（1999）『海江田信義の幕末維新』（文春新書 79）文藝春秋社
- 南原繁（1973）『南原繁著作集第3巻：自由と国家の理念』岩波書店
- 長谷部恭男（2010）「カントにおける法と道徳」『新世代法政策研究』8、57-75
- 林正義（2025）『財政学：課税と給付の経済学』有斐閣
- 花戸龍蔵（1954）『財政思想史（古典編）』千倉書房
- 原田哲史（2002）『アダム・ミュラー研究』ミネルヴァ書房
- 水田洋（1988）『知の風景：続・近代ヨーロッパ思想史の周辺』筑摩書房
- 山崎怜（1964）「ケイムズ卿の租税根拠論（Ⅰ）」『香川大学経済論集』37（2/3）、211-249
- Amegashie, J.A. (2008), "Incomplete property rights, redistribution, and welfare." *Social Choice and Welfare* 30(4), 685-699.
- Bergstrom, T.C., Rubinfeld, D.L., Shapiro, P. (1982), "Micro-based estimates of demand functions for local school expenditures." *Econometrica* 50(5), 1183-1205.

- Bjerk, D. (2016), "In front of and behind the veil of ignorance: An analysis of motivations for redistribution." *Social Choice and Welfare* 47(4), 791-824.
- Boadway, R. (2012), *From Optimal Tax Theory to Tax Policy: Retrospective and Prospective Views*. The MIT Press.
- Borcherding, T.E., Deacon, R.T. (1972), "The Demand for the services of non-federal governments." *American Economic Review* 62(5), 891-901
- Brennan, G. (1976), "The distributional implications of public goods." *Econometrica* 44(2), 391-399.
- Brewer, M., Saez, E., Shephard, A. (2010), Means testing and tax rates on earnings. In: Institute for Fiscal Studies (Ed.) *Dimensions of Tax Design: the Mirrlees Review*. Oxford University Press, 90-173.
- Briefs, G.A. (1941), "The economic philosophy of Romanticism." *Journal of the History of Ideas* 2(3), 279-300.
- Buchanan, J.M. (1975), "Taxation in fiscal exchange." *Journal of Public Economics* 6 (1/2), 17-29.
- Buchanan, J.M., Tullock, G. (1962), *The Calculus of Consent*. Michigan University Press.
- Cohen Stuart, A.J. (1889), On progressive taxation (translated from Dutch by Johan C. Te Velde, and reprinted in: R.A., Musgrave and A.T. Peacock, Eds. *Classics in the Theory of Public Finance*, Macmillan, 1958).
- Diamond, P. (1998), "Optimal income taxation: An example with U-shaped pattern of optimal marginal income tax rates." *American Economic Review* 88(1), 83-95.
- Esarey, J., Salmon, T., Barrilleaux, C. (2013), "Social insurance and income redistribution in a laboratory experiment." *Political Research Quarterly* 65(3), 685-698.
- Edgeworth, F.Y. (1897), "The pure theory of taxation." *Economic Journal* 7(28), 550-571.
- Edgeworth, F.Y. (1919), "Methods of graduating taxes on income and capital." *Economic Journal* 29(114), 138-153.
- Goggans, P. (2004), "Political freedom and organic theories of states." *Journal of Value Inquiry* 38(4), 531-544.
- Gribnau, H., Frecknall-Hughes, J. (2022), The Enlightenment and influence of social contract theory on taxation. In: van Brederode, R.F. (Ed.) *Political Philosophy and Taxation: A History from the Enlightenment to the Present*. Springer, 51-101.
- Harsanyi, J.C. (1953), "Cardinal utility in welfare economics and in the theory of risk-taking." *Journal of Political Economy* 61(5), 434-435.
- Harsanyi, J. (1955), "Cardinal welfare, individualistic ethics, and interpersonal comparisons of utility." *Journal of Political Economy* 63(4), 309-321.
- Hines, J. R., Jr. (2000), "What is benefit taxation?" *Journal of Public Economics* 75 (3), 483-492.
- Hobbes, T. (1651), *Leviathan, or the Matter, Forme, & Power of a Common-Wealth Ecclesiasticall and Civill*. ("LEVIATHAN - Project Gutenberg") London, Printed for Andrew Grooke, at the Green Dragon in St. Pauls Church-yard (Prepared for the McMaster University Archive of the History of Economic Thought by Rod Hay)
- Hochman, H. M., Rodgers, J. D. (1969), "Pareto optimal redistribution." *American Economic Review* 59(4-Part I), 542-557.
- Hutter, M. (1994), Organism as a metaphor in German economic thought. In: Mirowski, P. (Ed.) *Natural Images in Economic Thought: "Markets Read in Tooth and*

- Claw*” Cambridge University Press, 289-321.
- Johansen, L. (1963), “Some notes on the Lindahl theory of determination of public expenditures.” *International Economic Review* 4(3), 346-358.
- Kayaalp, O. (2004), *The National Element in the Development of Fiscal Theory*. Palgrave Macmillan.
- Kovenock, D., Sadka, E. (1981), “Progression under the benefit approach to the theory of taxation.” *Economics Letters* 8(1), 95-99.
- Lindahl, E. (1919/1967), Just taxation: A positive solution. (translated from German by E. Henderson) In: Musgrave, R.A., Peacock, A.T., (Eds.) *Classics in the Theory of Public Finance*. McMillan, 168-176.
- Lindahl, E. (1928/1967), Some controversial questions in the theory of taxation (translated from German by E. Henderson) In: Musgrave, R.A., Peacock, A.T., (Eds.) *Classics in the Theory of Public Finance*. Macmillan, 214-232.
- Lindenfeld, D.F. (1997), *The Practical Imagination: The German Science of State in the Nineteenth Century*. The University of Chicago Press.
- Low, H., Maldoom, D. (2004), “Optimal taxation, prudence and risk-taking.” *Journal of Public Economics* 88(3/4), 443-464.
- McGee, R.W. (2004), *The Philosophy of Taxation and Public Finance*. Kluwer Academic Publishers, Boston.
- Miao, D. (2025), “Optimal labor income taxation: The role of the skill distribution.” *Social Choice and Welfare* 64(3), 393-425.
- Mill, J.S. (1965/1848), *Principles of Political Economy with Some of Their Applications to Social Philosophy* (Introduction by V.W. Bladen, Textual Editor, J.M. Robson) University of Toronto Press, Routledge & Kegan Paul.
- Mirrlees, J.A. (1971), “An exploration in the theory of optimum income taxation.” *Review of Economic Studies* 38(2), 175-208.
- Mirrlees, J. A. (1974), “Notes on welfare economics, information, and uncertainty.” In: Balch, M., McFadden, D., Wu, S. (Eds.) *Essays on Economic Behavior under Uncertainty*. North-Holland, 243-258.
- Moulin, H. (1987), “Egalitarian-equivalent cost sharing of a public good.” *Econometrica* 55(4), 963-76.
- Musgrave, R.A. (1959), *The Theory of Public Finance: A study in Public Economy*. New York: McGraw-Hill Book Company.
- Musgrave, R.A. (1997), “Public finance and Finanzwissenschaft traditions compared.” *FinanzArchiv/Public Finance Analysis* 53(2), 145-193.
- Musgrave, R.A., Musgrave, P. (1989), *Public Finance in Theory and Practice*. 5th Ed., New York: McGraw-Hill Book Company.
- Musgrave, R.A., Thin, T. (1948), “Income tax progression: 1929-48.” *Journal of Political Economy*, 56(6), 498-514.
- Persson, M. (1983), “The distribution of abilities and the progressive income tax.” *Journal of Public Economics*, 22(1), 73-88.
- Rawls, J. (1971), *A Theory of Justice*. Harvard University Press.
- Sadka, E. (1976), “On progressive income taxation.” *American Economic Review* 66(5), 931-935.
- Saez, E. (2001), “Using elasticities to derive optimal tax rates.” *Review of Economic Studies* 68(1), 205-229.
- Saez, E. (2002), “Optimal income transfer program: Intensive versus extensive labor supply response.” *Quarterly Journal of Economics* 117(3), 1039-1073.
- Salanié, B. (2011), *The Economics of Taxation*. 2nd Ed. The MIT Press.

- Schaffer, A. (1916), "Louis Adolphe Thiers." *The Sewanee Review* 24(2), 201-213.
- Seade, J. K. (1977), "On the shape of optimal tax schedules." *Journal of Public Economics* 7(2), 203-235.
- Seligman, E.R.A. (1894), "Progressive taxation in theory and practice." *Publications of the American Economic Association* 9(1/2), 7-222.
- Sigot, N. (2010), "Utility and justice: French liberal economists in the nineteenth century." *European Journal of the History of Economic Thought* 17(4), 759-792.
- Silvant, C. (2010), "Gustave Fauveau's contribution to fiscal theory." *European Journal of the History of Economic Thought* 17(4), 813-835.
- Sinn, H.-W. (1995), "A theory of the welfare state." *Scandinavian Journal of Economics* 97(4), 495-526.
- Sinn, H.-W. (1996), "Social insurance, incentives and risk-taking." *International Tax and Public Finance* 3(3), 259-280.
- Smith, A. (1779), *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, Vol. 2: *Glasgow Edition of the Works and Correspondence of Adam Smith* Vol. 2b, Edited by R.H. Campbell and A.S. Skinner as General Editors and by W.B. Todd as textual editor, Oxford University Press 1976 (Prepared for E-Book by Liberty Fund, Inc, under the license from Oxford University Press at the Online Library of Liberty website: Downloaded on September 23, 2021 from http://www.rosenfels.org/pll-v5/pdf/Smith_0141-03_EBk_v5.pdf) .
- Snow, A., Warren, R.S., Jr. (1983), "Tax progression in Lindahl equilibrium." *Economics Letters* 12(3/4), 319-326.
- Stiglitz, J.E. (1982), "Self-selection and Pareto efficient taxation." *Journal of Public Economics* 17(2), 213-240.
- Stiglitz, J.E. (1987), Pareto efficient and optimal taxation and the new new welfare economics. In: Auerbach, A.J., Feldstein, M. (Eds.) *Handbook of Public Economics* 2, 992-1042.
- Strawczynski, M. (1998), "Social insurance and the optimum piecewise linear income tax." *Journal of Public Economics* 69(3), 371-388.
- Thum, C., Weichenrieder, A.J. (2000), "Distributional impact of public goods provision: A veil of ignorance approach." *Scandinavian Journal of Economics* 102(4), 737-746.
- Thurrow, L. C. (1971), "The income distribution as a pure public good." *Quarterly Journal of Economics* 85(2), 327-336
- Tuomala, M. (2010), "On optimal non-linear income taxation: Numerical results revisited." *International Tax and Public Finance* 17(3), 259-270.
- Tuomala, M. (2016), *Optimal Redistributive Taxation*. Oxford University Press.
- Varian, H. (1980), "Redistributive taxation as social insurance." *Journal of Public Economics* 14(1), 49-68.
- Vaubel, R. (2012), "Redistribution as income insurance." *Public Choice* 152(3/4), 389-392.
- Vogel, K. (1988), "The justification for taxation: A forgotten question." *American Journal of Jurisprudence* 33(1), 19-60.
- Weinzierl, M. (2018), "Revisiting the classical view of benefit-based taxation." *Economic Journal* 128(612), F37-F64.
- Wessels, J.H. (1993), "Redistribution from a constitutional perspective." *Constitutional Political Economy* 4(30), 425-447.
- Young, H.P. (1990), "Progressive taxation and equal sacrifice." *American Economic Review* 80(1), 253-266.