

## 第1部 基本的考え方と経済社会の構造変化

### I. 租税の役割と基本的考え方

#### 1. 租税の役割

##### (税とは何か)

私たちの日々の生活は、様々な公的サービスによって成り立っています。警察や消防、道路や水道といった社会インフラ、そして教育や福祉など、公的に提供されているサービスは、家計や企業の働きを支え、広く社会の構成員全体の利益に適う役割を果たしており、私たちは日々その便益を享受しています。税とは、そうした社会に必要とされる公的サービスの費用負担を皆で分かち合うものであり、「社会共通の費用を賄うための会費」と言うことができます。

##### (公的サービスと租税の役割)

国は、国民から納められた租税収入を用いて、国民の生活と財産を守るために必要な公的サービスを提供しています。公的サービスによる便益は社会の構成員が広く享受することも踏まえれば、その提供のための財源は、国民が広く租税によって負担する必要があると考えられます。

もっとも、どこまでの公的サービスが必要なのかは、最終的には国民一人ひとりが選択する問題です。政府の役割を、外交、防衛、警察、司法などに限定するいわゆる「夜警国家」という考え方もありますが、現代における国家機能は「福祉国家」と言われるように、最低限の幸福な暮らしや富の公平、経済の安定をも担うまでに拡大し、人々の暮らしに関連する様々なことへの対応まで期待されるようになっていきます。その過程で、租税に求められる役割も大きくなっています。

また、所得税や相続税の累進構造等を通じ、社会保障による現金・現物給付とあわせて、社会的に望ましい再分配を実現していくことも、租税の役割であり、近年はその重要性が高まってきています。

<参考：「公共財」と「外部不経済」>

市場メカニズムを補完する租税の役割として、「公共財」や「外部不経済」への対応があります。警察や消防、社会インフラなどのいわゆる「公共財」は、「非排除性」と「非競合性」という特徴を有しており<sup>1</sup>、フリーライダーを排除できないため、市場メカニズムに委ねる場合には、人々の日々の暮らしに必要な量が供給されないという問題があります。そのため、租税によって財源を確保し、国や地方公共団体が必要十分な量を提供する必要があります。

また、環境問題に代表される「外部不経済」とは、市場を通じて行われる経済活動の外側で発生する不利益が他の経済主体にマイナスの効果を与えることを指し、こういった「外部不経済」を市場機能や規制などだけでは抑制・停止することが困難である場合、租税によってその社会的費用を内部化する機能が期待されます。

---

<sup>1</sup> 「非排除性」とは、対価を支払わない経済主体が同じ財やサービスを消費することを技術的に排除できないか、あるいは排除することが非常に困難であることを指します。「非競合性」とは、ある経済主体による財・サービスの消費が他の経済主体による同財・サービスの消費量を減少させることなく、追加的な費用なしで全員が同時に同量を消費できることを意味します。

## 2. 租税と民主主義

こうした様々な役割を持つ税制にとって最も重要なことは、その負担を「皆で広く公平に分かち合うこと」であると考えられますが、それを誰がどうというプロセスで実現するかという問題への取組みは、民主主義の発展と深く結び付いています。

中世以降の欧米における租税制度の歴史（コラム「諸外国における租税と民主主義の歴史」参照）においては、王権などの絶対的権力による恣意的な課税権の濫用を阻止するために議会制民主主義が発展し、やがて租税法律主義が確立されていったという流れがありました。

こうした流れを踏まえ、日本でも、憲法第 84 条において「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする。」とされ、いわゆる「租税法律主義」を明記しています。あわせて、第 30 条で、「納税」は「教育」、「勤労」と並ぶ国民の義務と規定され、これによって、民主主義的に決定した負担ルールには皆が従うべきだという考え方が明確化されました。

税制のあり方についての議論に実際に参加するのは国民の代表者ですが、租税と民主主義の関係を踏まえれば、私たち国民は代表者を選出することを通じてその議論に参加するほか、様々な場で、納税者として、あるいは有権者として意見を発出し、議論に参加していくことが求められています。

ともすれば、人は、自らには多くの公的サービスを求めつつ、租税の負担はなるべく小さくしたいと考えがちですが、一定の公的サービスを賄うためには、自らの租税負担の軽減は他の人々の負担の増加を意味することを忘れてはなりません。また、民主主義の下では公的サービスの充実には合意を得やすい一方で、その負担を定める租税制度には合意が得にくく、結果として、現在の公的サービスに見合う負担の大部分を将来世代への先送りにしてしまうということが起こりがちです。租税制度の現在のあり方を選択することは、同時に将来世代の受益と負担に関することも少なからず決めてしまっている面があるということも、忘れてはならない事柄です。人口減少社会において数が少なくなっていく将来世代の利益も念頭に、税財政のあり方について議論していく必要があります。

## <コラム：諸外国における租税と民主主義の歴史>

かつて国の主権が国王などの統治者にあった時代には、統治者が恣意的に課税権を行使することがありました。イギリスでは、13世紀初めに、相次ぐフランス侵攻に失敗した失地王・ジョンが更なる戦費と軍役をイングランド諸侯に求めた際、怒りに火が付いた諸侯が王への忠誠を放棄し軍役を拒否するという出来事がありました。そして、それに屈したジョンが認めたものこそが「大憲章（マグナ・カルタ）」でした。この中で、「一切の楯金（軍役内納金）もしくは援助金は、朕の王国の一般評議会によるのでなければ、朕の王国においてはこれを課さない。」という条項が盛り込まれました。これは、統治者により課税権が濫用される税制の歴史を転換するきっかけの一つであるとともに、王の権力に歯止めをかけた立憲政治のスタートであったと考えられています。

近代になり、常備軍と行政組織を有するようになった国家が自国の富を増やす活動のために課税を行い、他方で、課税される国民が自由な企業活動を求めるようになり、国の政治への参画を求める議会制民主主義への要求へとつながっていきました。

イギリスでは、「権利請願（1628年）」、「権利章典（1689年）」を経て、租税を含む国家による金銭の徴収一切は国民の代表で組織する議会で法律として決められることとなりました。

アメリカでは、イギリスによる植民地への課税、特にあらゆる出版物やランプのカードまでを課税対象とした印紙税への不満が溜まり、1775年の独立戦争へと発展していきました。そうした経緯から、独立戦争の際、「代表なきところに課税なし」として、国民がその代表者を議会に送り、国の政治に参加できなければ、租税を納める必要はないと唱えられました。

フランスでは、「人権宣言（1789年）」において、民主主義国家にあつては、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ものであり、国民がその総意を反映する租税立法に基づいて納税の義務を負うことが定められました。

ドイツでは、国家が社会秩序形成の上で主導的な役割を果たしたという経緯もあり、19世紀には納税は市民の「義務」であるとの理解が優勢でした。いわゆる租税根拠論の「義務説」（後述）のような考え方です。しかし、法治国家原理の発展の中で、市民の自由と財産への介入には「法律の留保」が求められるとして、議会の租税承認権が認められることとなっていきました。

<コラム：租税根拠論 ～「利益説」と「義務説」<sup>2</sup>>

なぜ国に税金を納めないといけないのかという疑問を感じる人は多いと思います。国が租税を徴収する正当性については、租税の歴史とともに古くから論じられてきた問題であり、大別すると、「利益説」という考え方と「義務説」という考え方があります。

「利益説」とは、自然法（人為に関係なく、不変的かつ普遍的に効力を有する法）思想又は国家契約説（国家は自由な個人の自発的な合意に基づく契約によって成立するという考え方）を基礎として主張されるもので、国家の目的は国民の身体と財産を保護することであり、租税はその対価であるとするものです。したがって、税負担は、各人が国家から受ける利益の程度に対応して配分されるべきであるということになります。

他方、「義務説」とは、国家はその任務を達成するために当然に課税権を持ち、国民は当然に納税の義務を負うとするものです。この考え方は、「利益説」の前提が歴史的現実合致せず、またそれが税負担の配分の基準として实际的でないという認識から出発するもので、往々にして国家を歴史的・思想的必然として捉える権威的国家思想と結びついて主張されてきました。この考え方によれば、税負担の配分は各人が国家から受ける利益の程度に対応する必要はないということになります。

また、20世紀の後半以降は、上記の「利益説」や「義務説」のいずれかに一方的に偏るものではない考え方として、租税の根拠を人の団体への帰属に求める見解が理解を得られるようになってきています。日本国憲法も、国家は主権者たる国民の自律的団体であり、その維持及び活動に必要な費用は国民が共同の費用として自ら負担すべきであるという考え方（民主主義的租税観）に基づいて、納税の義務を定めていると解されます。

<sup>2</sup> 金子宏『租税法〔第24版〕』（令和3（2021）年）参照。

### 3. 租税の分類とタックス・ミックス

#### (租税の分類)

幅広い分野にわたる公的サービスの費用を賄うためには、通常、それぞれの税が持つ特徴を踏まえて複数の税を組み合わせることにより、全体としてバランスのとれた税体系を構築していくことが求められます。

現代社会では、生産活動は主として労働や資本を投入した事業活動によってなされますが、どの局面に租税の負担能力(担税力)を求めるかに応じて、租税の分類が決まります。具体的には、所得課税、消費課税、資産課税に分類されます。

所得は、個人・法人の経済力を端的に示すと考えられ、従来から担税力の指標とされてきました。個人所得課税は、個人の所得(課税前所得)に担税力を見出して課税し、累進税率や各種控除などにより個々人の担税力に対してきめ細かい配慮が可能で、垂直的公平に適う税です。法人所得課税も、個人所得課税と同様に、その所得(利益)に担税力を見出すものですが、個人と異なり組織の分割が可能であるという法人の特性に鑑み、多くの国では累進税率ではなく単一の税率が課されています。

近年は、経済力を反映する課税ベースとして消費が重視されてきています。消費課税は、消費の基となる所得等の経済力がどのように得られたかにかかわらず、消費の段階で担税力を見出す税です。消費支出は一生を通じて行われることから、消費課税は、世代や就労の状況にかかわらず国民が幅広く負担を分かち合うことができます。また、個人所得課税のような累進的な負担は求めにくいものの、生涯にわたる消費の大きさに応じて比例的な負担を求めることができます。

加えて、経済社会のグローバル化・デジタル化の進展を背景にクロスボーダーの経済活動が拡大し、企業の活動場所が流動化する中、財・サービスの最終消費地において課税を行う仕向地主義を原則とする消費課税が果たす重要性が高まってきています。

さらに、経済社会のストック化・グローバル化により、資産を課税ベースとして重視すべきという議論もあります。資産課税は、資産の取得・保有という、所得や消費で捉えきれない担税力を見出して課税するものです。我が国の相続税・贈与税では、累進税率により、富の再分配を通じた資産格差の

是正による機会の平等の確保や個人所得課税の補完の観点から垂直的公平の確保に資する税となっています。

### (タックス・ミックスの考え方)

上述のような各税目の特性を踏まえれば、租税収入が特定の税目に依存しすぎる場合には、税負担の公平な配分や経済的中立性を妨げるおそれがあります。消費税は、負担が勤労世代に偏りにくく、社会保障財源として社会全体で広く公平に負担を分かち合うことには適しており、近年は国の一般会計税収に占める割合は最大となっていますが、所得税や相続税などの累進性を有する税目に比べれば、再分配機能が十分に発揮されにくいという特徴があります。そこで、所得・消費・資産などの課税ベースを適切に組み合わせつつ、全体としてバランスのとれた税体系を構築していく必要があります。

#### [資料 1 - I - 1] 主要な税目の特徴

	税収 (令和5年度 予算:兆円)	特徴
所得税	21.0	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 担税力に応じて、累進的に負担を求めることが可能</li> <li>・ 勤労世代（現役世代）が主として負担</li> <li>・ 各種控除などにより、個々人の担税力に対してきめ細かい配慮が可能</li> </ul> ※ 資産性所得（利子、配当、株式や土地の譲渡益等）への課税については、 <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 主に（累進課税ではなく）比例税率の分離課税を適用</li> <li>・ 勤労世代に限らず資産性所得を得ている者が負担</li> </ul>
法人税	14.6	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ その国での企業の活動に応じて負担を求めることが可能</li> <li>・ 企業の国際競争力などの観点も必要</li> <li>・ 税収が景気の動向に比較的左右されやすい</li> </ul>
消費税	23.4	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 世代や就労の状況にかかわらず国民が幅広く負担を分かち合うことが可能</li> <li>・ 税収が景気の動向に比較的左右されにくく安定的</li> <li>・ 貯蓄や設備投資等の意思決定に中立的で、企業活動に与える影響も相対的に小さい</li> <li>・ 最終消費地で課税を行うとの国際的に共通したルールの下、内外の税率差による国際競争力への影響を遮断することが可能</li> </ul>
相続税	2.8	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 資産の再分配を行うことを通じ、格差の固定化を防止し、機会の平等を図る役割</li> <li>・ 納税者の勤労意欲等に中立的</li> </ul>

#### <参考：代表的な租税の分類>

##### 課税主体に着目した分類

- ・ 国 税：国が課税主体となる租税
- ・ 地方税：都道府県や市区町村など地方公共団体が課税主体となる租税

##### 納税主体に着目した分類

- ・ 直接税：法律上の納税義務者と担税者が一致する租税
- ・ 間接税：法律上の納税義務者が税負担を財・サービスの価格に転嫁し、最終的に購入者（消費者）が負担することが予定されている租税

※ 転嫁と帰着：法律上の納税義務者が税負担の全部又は一部を取引価格の引上げや引下げを通じて取引の相手方に移し替えることを転嫁と言い、税を最終的に誰が負担するかを示すことを帰着と言います。例えば、法人税の負担が、消費者、労働者、取引先、資本提供者たる株主などの各ステークホルダーにどの程度ずつ帰着するかという問題は、議論の分かれるところです。

#### 使途に着目した分類

- ・ 普通税：その税収の使途を特定せず、一般経費に充てるために課税される租税
- ・ 目的税：その税収を特定の経費に充てるために課税される租税

※ 普通税は、受益と負担の関係が必ずしも明確ではない公的サービスについて、広く負担を分かち合う観点から設けられているものです。他方、目的税は、受益と負担の関係を明確にし、特定の公的サービスの費用に充てるために課税されるものです。目的税には、特定の公的サービスを巡る受益と負担の関係性が時代によって変化し密接な対応関係が認められなくなる場合や、社会的に必要とされる公的サービスの量を機動的に調整することなく財源が既得権益化してしまう場合もあります。

#### 課税水準の決め方に着目した分類

- ・ 従価税：価額単位で課される租税
- ・ 従量税：数量1単位当たりの税率で課される租税

### **(税と社会保険料)**

税と同様に、公的サービスの財源として負担するものとして、社会保険料があります。

社会保険料は、加齢に伴う稼得能力の減退や疾病といった国民生活の安定を損なう様々なリスクに対して、事前に費用（保険料）を出し合って必要な場合に構成員で助け合う仕組みである社会保険の財源です。保険料の拠出と保険給付が対価的な関係にあり、保険料負担の見返りに給付を受けるという点において、給付の権利性が強いことが、税との大きな違いと言えます。他方、社会保険料は、税と並んで、公的サービスの提供に係る国民の負担のあり方を左右するものであることから、税制を検討するに当たっては、社会保険料との関係も念頭に置く必要があります。



## 4. 租税制度の基本原則

### (租税原則)

「皆で広く公平に分かち合うこと」を実現するための税制の準拠すべき一般的基準として、「租税原則」を追求する試みがこれまで数多くなされてきました。有名なものとしては、アダム・スミスの4原則、ワグナーの4大原則・9原則、マスグレイブの7条件があります。こうした租税原則は、各時代の経済・社会情勢などを反映して、それぞれ力点の置き方が異なりますが、結局のところ、税負担の「公平」、納税者の選択への「中立」、制度の「簡素」という概念によって整理されると解されています<sup>3</sup>。〔資料1-I-2〕

### (負担の公平性)

「公平・中立・簡素」の中でも、税制に対する国民の信頼の基礎として最も重要なものは、税負担の「公平」です。これは、租税が、必ずしも反対給付による受益が明確なものではなく、また、国民一人ひとりの納得感の下に成立するものであるからです。「公平」の原則といった場合、経済力が同等の人々は等しく負担すべきである（「水平的公平」）と大きな経済力を持つ人はより多く負担すべきである（「垂直的公平」<sup>4</sup>）という二つの概念があります。また、近年では、少子高齢化の進展とともに、どの時代に生まれたかによって生涯を通じた税負担の水準に不公平が発生する可能性があることを背景に「世代間の公平」という視点も重要になってきています。

<参考：「応能課税」と「応益課税」>

必要な租税の量を何に応じて負担するかについて、「応能課税」と「応益課税」という分類があります。「応能課税」は各々の負担能力（担税力）に応じて課税するのが適当とする考え方、「応益課税」は各々が公的サービスから受ける便益に応じて課税すべきとする考え方です。

<sup>3</sup> 『税制改革についての中間答申』（昭和63（1988）年4月）。

<sup>4</sup> 後述する中立性と矛盾しない形で「垂直的公平」を実現する方法としては、人の生まれつきの資質を担税力の根拠とする「資質税」という考え方も成り立ち得ます。これは、本人がどんな職業に就き、どんな収入を得ているかにかかわらず、本来の本人の潜在的稼得能力に着目して負担を求める考え方です。しかし、実際にはその資質（潜在的稼得能力）を計測し、数値化することは不可能で、これを制度化しようとする取組みは現実的ではありません。そのため、課税前所得から推察される本人の稼得能力を担税力として、累進課税によって「垂直的公平」を実現することには、現実的な合理性があると考えられます。

〔資料 1 - I - 2〕 租税原則

	項 目	内 容
アダム・スミスの4原則	①公平の原則	税負担は各人の能力に比例すべきこと。言い換えれば、国家の保護の下に享受する利益に比例すべきこと。
	②明確の原則	租税は、恣意的であってはならないこと。支払時期・方法・金額が明白で、平易なものであること。
	③便宜の原則	租税は、納税者が支払うのに最も便宜なる時期と方法によって徴収されるべきこと。
	④最小徴税費の原則	国庫に帰する純収入額と人民に給付する額との差はなるべく少なくすること。
ワグナーの4大原則・9原則	①財政政策上の原則	イ 課税の十分性…財政需要を満たすのに十分な租税収入があげられること。 ロ 課税の弾力性…財政需要の変化に応じて租税収入を弾力的に操作できること。
	②国民経済上の原則	ハ 正しい税源の選択…国民経済の発展を阻害しないような正しい税源を選択すべきこと。 ニ 正しい税種の選択…租税の種類を選択に際しては、納税者への影響や転嫁を見極め、国民経済の発展を阻害しないで、租税負担が公平に配分されるよう努力すべきこと。
	③公正の原則	ホ 課税の普遍性…負担は普遍的に配分されるべきこと。特権階級の免税は廃止すべきこと。 ヘ 課税の公平性…負担は公平に配分されるべきこと。すなわち、各人の負担能力に応じて課税されるべきこと。負担能力は所得増加の割合以上に高まるため、累進課税をすべきこと。なお、所得の種類等に応じ担税力の相違などからむしろ異なった取扱いをすべきこと。
	④租税行政上の原則	ト 課税の明確性…課税は明確であるべきこと。恣意的課税であってはならないこと。 チ 課税の便宜性…納税手続きは便利であるべきこと。 リ 最小徴税費への努力…徴税費が最小となるよう努力すべきであること。
マズグレイブの7条件	①十分性	歳入（税収）は十分であるべきこと。
	②公平	租税負担の配分は公平であるべきこと。
	③負担者	租税は、課税対象が問題であるだけでなく、最終負担者（転嫁先）も問題である。
	④中立（効率性）	租税は、効率的な市場における経済上の決定に対する干渉を最小にするよう選択されるべきこと。このような干渉は「超過負担」を課すことになるが、超過負担は最小限にとどめなければならない。
	⑤経済の安定と成長	租税構造は経済安定と成長のための財政政策を容易に実行できるものであるべきこと。
	⑥明確性	租税制度は公正かつ恣意的でない執行を可能にし、かつ納税者にとって理解しやすいものであるべきこと。
	⑦費用最小	税務当局及び納税者の双方にとっての費用を他の目的と両立し得る限り、できるだけ小さくすべきこと。

<参考：公平の確保に対する重点の置き方>

我が国の累次の税制改革において、租税の「公平」の確保が目指されてきましたが、その重点の置き方は、経済社会の構造変化に対応して変化してきました。

戦後の「シャープ勧告」は、担税力を適切に考慮することができる「公平」に適う税として、所得税を税制の中心に位置付けるべきとしました。当時の状況として、社会保障制度が本格化される前であったこともあり、所得再分配の観点から、「垂直的公平」の確保に関心が向けられていたと言えます。

その後、所得水準の上昇・平準化が進む中で、所得税の累進度が強いことによる負担の累増感が高まり、また、課税所得の捕捉の程度に差があることなどによる不公平感も高まっていたこと等もあり、税制全体として「水平的公平」を確保する必要性がより強く意識されるようになりました。こうした状況を背景に、平成元（1989）年には、所得税の見直しとともに、消費一般に広く公平に負担を求める消費税が創設されました。

さらに、少子高齢化の進展と財政状況の悪化を背景に、「世代間の公平」も意識されるようになりました。少子高齢化が進む中、減少していく勤労世代だけに社会保障財源の負担を求めることには限界があり、この点からも消費税の重要性が明確化されています。また、近年では、格差などの社会的課題への対応の観点から、改めて、「垂直的公平」の確保の重要性が強く認識されるようになってきています。

### **（納税者の選択への中立性）**

経済の国際化・成熟化が進展する中、納税者の選択への「中立」、つまり、租税制度が職業選択、資産移転、企業立地などの納税者の選択を歪めないようにすることも一層重要になってきています。特に、近年では、後述するような働き方の多様化などに伴い、就業形態などに対する中立性を確保していくことが今まで以上に求められるようになってきています。

なお、租税制度のあり方を考える際には、「中立」に関連する概念として、経済的効率性（コラム「経済的効率と租税制度のあり方」参照）という視点も求められます。

### **（制度の簡索性）**

税制を理解しやすいものにし、国民の納税手続きの負担を軽減することに加え、税務当局の徴収コストを抑え、租税回避行動を誘発しないためにも、制度の「簡素」も税制を検討する上での重要な要請です<sup>5</sup>。特に、近年では、

---

<sup>5</sup> 税制への正しい理解は、税制に関連する詐欺的な行為の被害に遭うことを未然に防止することへの一助にもなると考えられます。

後述するような働き方の多様化に伴い、雇用的自営・副業者など多くの個人が確定申告を行っていることもあり、簡便な方法で申告・納付ができる納税環境の整備を進めることが不可欠です。なお、税制の簡索性について検討する際には、納税手続きのデジタル化等により、国民や税務当局の負担が抑制されることにも留意が必要です。

### (租税原則と租税特別措置等)

こうした租税原則の例外措置として、経済政策、社会政策その他の政策的理由に基づき、租税特別措置等が設けられています<sup>6</sup>。

租税特別措置等は、基本的には「公平・中立・簡素」という租税原則に反しますが、特定の政策目的の実現を目指して、例外的に特定の者の税負担を軽減するものです。政策手段として税制を用いることが妥当なのか、本当に目的に適う効果的かつ効率的なものであるのか、目的が達成されれば、あるいは効果（アウトカム）が現れなければ、速やかに廃止されているかといった観点から不断の点検を行うことを制度の中に組み込む（ビルトインする）必要があります。その際、EBPM（Evidence-based Policy Making; 証拠に基づく政策立案）の考えに基づき、客観的なデータに基づく分析・検証が求められます<sup>7</sup>。

### (世代を超えた公平と租税の十分性)

「世代間の公平<sup>8</sup>」には、①現在世代の中の現役世代（勤労者）と引退した世代（退職者）とのバランスと、②現在世代と将来世代との世代を超えたバランスという二つの意味が含まれていると考えられます。特に、世代を超えた負担のバランスについては留意が必要です。先述のとおり、現在において租税のあり方を選択することは、同時に将来世代の受益と負担に関することでも少なからず決めてしまっている面があります。租税法律主義に基づく民主主義的な決定プロセスの下では、この2種類の「世代間の負担バランス」の

<sup>6</sup> 例えば、所得税では、利子の源泉分離課税や各種の申告不要制度など税制の簡素化の観点から設けられているものもありますが、住宅ローン控除など特定の政策目的の実現の観点から設けられているものもあります。法人税においても、企業による研究開発や賃上げの促進といった特定の政策目的を達成するため、研究開発税制や賃上げ税制などが措置されています。

<sup>7</sup> EBPMを効果的に実施していくためには、税務データの活用も重要です。

<sup>8</sup> 公的サービスの租税の最も基本的な機能である財源調達機能に関連するワグナーの「①財政政策上の原則」やマスグレイブの「①十分性」がありますが、これらは従来、「世代間の公平」として「公平」の概念に含まれるものと整理されてきました。

うち、投票権を持たない将来世代までも含む「世代を超えた公平」が、現在世代の関心事項である「現在世代内の公平」よりも、どうしても劣後する傾向にあると言えます。また、現在から将来にかけて時間を通じた税負担をできる限り平準化した方が、資源配分の歪みを小さくできるとの考えもあります。先進国の中で最も厳しい状況にある我が国財政の現状を踏まえれば、当調査会としては、租税制度の「公平・中立・簡素」を考える上での前提として、租税の「十分性」も、これらの3原則と並んで重要なものと位置付けるべきだと考えます。

人口減少・少子高齢化が急速に進展する中、数が少なくなっていく将来世代一人ひとりの負担の重さに従来以上に配意し、財政の持続可能性を損なわないために必要な負担を、能力に応じて広く分かち合う必要があります。ただし、公的サービスの内容や水準についても、租税を負担する国民が納得のいくものでなければなりません。こうした観点から、現在の税制が、果たして私たち現在世代と将来世代の間でバランスを確保できているのか、その状態が将来にわたって維持できるのかという不断の点検が求められます。

民主主義の歴史とは、国民が自らの税金をどのように集め、どのように使うかを自己決定するプロセスを構築するための歴史です。租税の「十分性」に配慮することは、次の世代に「自らの税金をどう使うか」の選択肢をつなぐことでもあるのです。

### （租税原則の関係性）

「公平・中立・簡素」は、相互に重なり合う部分もあるとともに、常に全てが同時に満たされるとは限りません。上述のように、税制に対する国民の納得感を確保する上では、税負担の「公平」が最も重要な原則であることは間違いありませんが、他方で、いずれか一つの原則を重視すれば、他の原則をある程度犠牲にせざるを得ないというトレード・オフの関係にある場合もあります。

## <コラム：「公平」や「正義」に関連する様々な考え方>

近代以降、民主主義の確立と資本主義の進展を背景に、経済活動によって生み出された財をどのように分配することが「公平」や「正義」に適うかという問題について、哲学・倫理学の分野で様々な考え方が展開されてきました。

ジェレミー・ベンサムに代表される「功利主義」においては、各人の効用の総和を社会全体の幸福と考え、それを最大にすること、いわゆる「最大多数の最大幸福」が、社会が求めるべき価値であるとされます。しかし、その関心は、あくまで社会全体の厚生（福利）の総量にとどまり、各人の間の個別の状況の差自体は考慮されないため、「公平」それ自体は目的とされないこととなります。

こうした功利主義の考え方に批判を投げかけ、その後の分配的正義を巡る議論に大きな影響を与えたのが、ジョン・ロールズの『正義論』です。ロールズは、個人の生来の境遇によって左右される能力や才能が富や所得の分配に影響することは「公正としての正義」に適わないと考えました。「正義」に適う社会制度のあり方として、各人が基本的な諸自由に対する対等な権利を保持すべきこと（第一原理）を述べた上で、社会的・経済的な不平等が許容されるのは、そうした不平等が公正な機会の均等という条件の下で生まれるものであり、かつ社会における最も不遇な人々の便益を最大に高めるものである場合に限られる（第二原理）と主張しました。

ロールズのこうした議論に対しては、国家が個人に課す制約に否定的なリバタリアニズム（自由尊重主義）から批判がなされています。その代表的な論者であるロバート・ノージックは、個人の能力の違いによる分配の偏りを制度によって矯正することは個人の権利を侵害するとして、国家が強制的に行う平等主義的な再分配を批判しました。

それまでの「公平」や「正義」を巡る議論が効用や財に着目したものであったのに対し、アマルティア・センは、財から効用への変換効率に大きなハンディキャップを抱えている個人も存在することを指摘し、分配された財が実際にその個人の効用の増大に及ぼす度合いを規定する「潜在能力」を平等にすべきで、人々が様々な活動を展開する機会を得るために必要なものを必要に応じて分配することが「公平」で社会的に正義であると主張しました。

所有権や再分配に関する他の諸制度と独立して、租税制度を論じることを否定的に見る論者に、リーアム・マーフィとトマス・ネーゲルがいます。彼らは、その著書『所有権の神話：税と正義』の中で、租税制度は一連の法・慣習と並んで所有権のあり方を定める制度の一部であり、租税制度に先立って課税前所得に対する所有権が存在するわけではないと主張しました。その上で、課税前の所得を前提とした担税力という概念自体に疑問を呈し、分配的公平は税制や各種の給付を含めた最終的な分配によって判断されるべきと主張しています。

## <コラム：経済的効率と租税制度のあり方>

納税者の経済活動における選択に影響を及ぼさず、経済的に効率的な税制としては、例えば、1989年にサッチャー政権のイギリスで導入された「人頭税」と言われる一括固定税が挙げられます。この税制は、所得に関係なく18歳以上の住民が一律に自治体の設定した額を負担するという仕組みで、低所得者層に相対的に大きな負担を強いるため、弱者切り捨てとの国民の反発を招き、サッチャー首相の辞任につながりました。このように、「垂直的公平」を無視した税制は、どれだけ経済的に効率的であろうとも、人々の公平感とは相いれないということが分かります。

所得分配の公平性と資源配分の効率性の基準に基づいて、ある所与の大きさの税収を複数の異なる財に課税して調達する場合、給付面での対応も含め、どのような課税体系が最も経済的に合理的かを検討する考え方を「最適課税論」と言います。社会全体の超過負担（死荷重）<sup>9</sup>を小さくするためには、直接税については勤労と資本の間で、間接税については複数の財の間で、価格弾力性<sup>10</sup>に応じて課税の軽重を判断していくことが望ましいとされています。実際には、どのような社会厚生関数<sup>11</sup>を設けるか、どの程度の複雑さを想定するか等によって望ましい税体系は変化します。

また、異時点間での資源配分に目を向けた場合、政府支出の増加を所与とし、それを増税で賄うのであれば、時間を通じて一定の税率で課すことが超過負担を最小化させることとなります。他方、現在は税率を小さく、将来は大きくすれば、個人や企業の貯蓄や投資の選択を歪め、全体として資源配分の歪みが大きくなります。したがって、経済への影響を小さくしたまま必要な税収を確保するためには、負担を安易に先送りするのではなく、必要な税収を確保するための措置を早期に講じ、そのまま将来にわたり維持する方が経済的に効率的であり、このような考え方を「課税平準化理論」と言います。

## （地方税原則）

これまで見てきた「公平・中立・簡素」と租税の「充分性」は国税・地方税共通の概念ですが、地方税はその規模や立地条件が異なる約1,700の様々な地方公共団体が課税主体として課税するものであり、国税とは異なる地方税特有の原則があります。

地方公共団体は、福祉、医療、教育、社会資本整備など住民生活に密着し

<sup>9</sup> 完全競争市場均衡で得られる社会的総余剰（消費者余剰＋生産者余剰）と比べて失った余剰の大きさを意味し、経済的効率の観点からはできるだけ小さい方が望ましいとされています。

<sup>10</sup> 財の価格が1%変化した時に供給量・需要量がどの程度変化するかを表すもので、例えば、必需品は、価格が上昇しても需要量があまり変化しないため、需要の価格弾力性の絶対値が1よりも小さくなります。

<sup>11</sup> 社会に存在する全ての家計の効用について何らかのウェイト付けをして社会全体での効用として測ったものを意味し、ウェイト付けの仕方が結果に大きく影響します。

た行政サービスを提供し、経済社会の変化に応じて生じる地域社会での様々な課題に対応しています。地方税は、地方公共団体が、このような行政を行うために必要な経費を賄うものであり、地域の共通の経費をその地域の住民がその受益や能力に応じて負担し合うものと言えます。このことから、地方税は、応益性や負担分任性（分かち合い）を有する税制が望ましいとされています。特に、応益性の考え方は、上述のとおり公平性の観点からも論じられていますが、行政サービスから受ける便益に応じて税負担を求めるという地方税の基本となる概念です。また、住民がその地方公共団体の行政に要する経費を負担し合うことは地方自治の基本として欠くことができないものであり、こうした負担分任の精神に基づく税負担は地域社会に参加する会費と言うこともできます。地方税の負担を求めるとあって、地方公共団体が、どの程度の行政水準を、どれだけの経費で実現しているのか、住民に対して情報公開を行い、説明責任を果たし、住民の参加と選択を求めることにより、責任ある地方自治が構築されます。地方税は、言わば、民主主義の学校である地方自治の基礎をなしているとも言えるものです。

地方公共団体は、地域の事情が様々に異なる中で、住民の生活に身近で基礎的な行政サービスを広く担う必要があることから、そうした経費を賄う地方税は、税収が景気変動に左右されず、毎年度の税収が安定しており、また、税源が地域的に偏在することなく、普遍的に存在する方が望ましいと言えます。加えて、地方公共団体は、地域住民の意向を踏まえ、自らの判断と責任において、超過課税や法定外税（コラム「課税自主権」参照）を活用することが可能です。このような課税自主権を活用することにより財源確保を図ることは地方分権を進める観点から望ましいものです。今後も地方公共団体が自主性を発揮して行財政運営を行うことが期待されます。

<参考：地方税の5原則>

- ① 応益性の原則 地方公共団体が提供する行政サービスから受ける便益に応じて地域住民が税負担をすること
- ② 負担分任の原則 地域社会の全ての住民が、地方税の負担を分かち合うこと
- ③ 安定性の原則 地方税の収入は景気変動に左右されず、税収が安定していること
- ④ 普遍性の原則 税源が地域的に偏在することなく、普遍的に存在すること
- ⑤ 自主性の原則 地方公共団体が自らの判断と責任において課税権を行使すること



#### <コラム：課税自主権>

地方公共団体の課税自主権の尊重の観点から、現在、超過課税と法定外税（法定外普通税及び法定外目的税）が地方税法上認められています。超過課税は、地方税法上標準税率（通常よるべき税率）が定められている税目について、その税率を超える税率を地方公共団体の条例によって設定できるものであり、令和4（2022）年度は、延べ127の都道府県、延べ1,615の市区町村が実施しています。法定外税は、地方税法上定められている税目（法定税）以外に、地方公共団体の条例によって税目を新設できるものであり、令和5（2023）年度は、34の都道府県、20の市区町村において計65件実施されており、その税収は令和3（2021）年度決算額で634億円となっています。地方分権を推進する観点からは、課税自主権の一層の活用が期待されます。

地方公共団体が地域の実情に応じた行政サービスを提供するためには、安定的な財政運営に必要となる一般財源を確保する必要があります。その際、できるだけ自らの財源である地方税によって必要となる財源を賄うことが理想であり、地方税の意義や役割等について広く地域住民の理解を得る必要があります。厳しい地方財政の状況を踏まえれば、引き続き、地方税の充実確保が求められます。一方、地域的に税源の偏在があれば、地方税の充実を図ると財政力格差が拡大することには留意が必要です。したがって、これまでも当調査会の累次の答申で提言してきたとおり、地方税の充実確保を図るとともに、税源の偏在性が小さく税収が安定的な地方税体系の構築を進め、持続可能な地方税財政基盤を構築することが必要です。

こうした租税原則を踏まえつつ、我が国税制はどのように変遷してきたのか。次章以降では、社会経済の構造変化に応じて、税体系がどのように見直されていったのか、その歴史について見ていきます。