

租税原則としての〈公平〉

政府税制調査会

2022年6月9日

藤谷武史（東京大学社会科学研究所）

本報告の概要

租税公平主義・租税原則としての〈公平〉についての整理

- I. 政府税調：平成12年中期答申が〈公平〉を詳細に検討
→ 本報告にとっての一つのベンチマークとなる
- II. 法的観点（特に憲法との関連）からみた〈公平〉・租税公平主義に関する若干の概念整理
- III. いま改めて租税原則としての〈公平〉を論じる意味について

I. 政府税調答申における〈公平〉

※「公平の内容は時代に応じて変化」（平成9年答申）

• 昭和61年・63年答申

- 所得税＝垂直的公平に資するが水平的公平に難ありとの評価（＋勤労世代の重税感・不公平感）

• 平成5年答申

- 所得水準の上昇・平準化・社会保障の充実→水平的公平の重要性が相対的に上昇 ⇒ 水平的公平に優れた税としての消費税

• 平成9年答申

- 少子高齢化の進展＝財政事情の悪化、が前面に
- 「水平的公平の重要性⇒消費税＞所得税」
- 「世代間の公平」という視点が初登場（内容的にはH5答申と同様）

I. 政府税調答申における〈公平〉

• 平成12年答申 における〈公平〉に関する記述

- 「公平」 = 各人が各々の負担能力（担税力）に応じて税負担を分かち合うという意味。
- 公平 = 水平的公平 + 垂直的公平 + 「さらに、近年では世代間の公平が一層重要となっています。」
- 所得課税・資産課税 → 垂直的公平
- 消費税 → 水平的公平・世代間の公平（+ 歳入の安定性・十分性）

※ 〈公平〉概念の重心移動

- 昭和62・63年度の抜本税制改革について： 「消費課税については、税体系全体を通じた実質的な税負担の公平を図るとともに、高齢化の進展などにより増加する公的サービスの提供に必要な歳入構造の安定化に資するため、消費一般に対して広く公平に負担を求めていくことが必要」 「社会共通の費用を賄うための負担はできるだけ国民が広く公平に分かち合うことが望ましいとの考え方」

I. 政府税調答申における〈公平〉

- 平成12年答申 における〈公平〉に関する記述（続）

- 「『公平』に対する様々な考え方」として分配的正義の諸理論を紹介
- これは租税の〈公平〉そのものではない。

「税制の公平から分配の公平へ」

税制は分配的正義を実現するための制度の一部

※「税制の検討の視点＞経済社会の構造変化＞所得分布の動向」という位置での叙述であることは整合的。

- その後の答申における〈公平〉の扱い

- 「公平、中立、簡素」の枕詞化
- 「中立性」とほぼ同義に使われる場面も。
- 例) 「老後の生活に備えるための自助努力を支援する公平な制度のあり方」

II. 法的観点からみた〈公平〉

憲法14条1項 すべて国民は、法の下に平等であつて、人種、信条、性別、社会的身分又は門地により、政治的、経済的又は社会的関係において、差別されない。

・ここから税制の設計（立法）における「租税公平主義」が導かれる。

A) 公平な税負担の分配 = 能力に応じた税負担 ⇔ 利益説

→ 基準(課税物件)の問題 + (累進)税率の設計 ⇒ 「垂直的公平」

※ 伝統的通説（金子宏『租税法』）が言うように「所得が最も優れた担税力の尺度」かどうかは、議論の余地あり（後述）

B) 税負担分配の基準に照らして等しい者に等しい課税を行う
= 「水平的公平」

⇒ 法的に問題となり得るのは(B)

※(A)は極端な場合のみ → むしろ憲法25条・29条との関係

II. 法的観点からみた〈公平〉

- 税制の設計 = 具体的な課税要件の設定の本質は線引き = 区別の問題。
- 憲法14条は絶対的平等の保障ではなく、合理的理由のない区別 = 差別を禁止
- 課税要件上の区別に関する広範な立法裁量(最高裁判例)
 - 複数の筋道立った〈公平〉の存在 → 「唯一の正解」はないため、憲法は民主的政治過程の選択に委ねている。
 - ただし、
 - ① 14条1項後段列举の事項についての平等な取扱いは民主制の下での本質的な要求ゆえ(租税立法の場合も)厳格な合理性が問われるという理解が有力。例) 人格の本質に関わる属性や価値観の平等な尊重に関わる区別
 - ② それ以外の区別についても、国は租税立法が「不合理な区別を設けるものではないこと」を弁証する責任。特に、立法目的に照らしてその区別は合理性を欠くものでないか、という視点。

Cf. フランス・憲法院(憲法裁判所)2009年12月29日判決 (炭素税が温暖化対策という公益目的から正当化しがたいほどに広範な減免対象を設けているがゆえに、租税平等原則(DDHC 6条)違反、と判断)

II. 法的観点からみた〈公平〉

複数のレベルで機能する〈公平〉概念

- A) 税制の基幹的部分(例: タックス・ミックス、累進税率構造)の設計については、憲法は政治過程における〈公平〉の判断(国民に対する説得)に委ねる。
- ※あからさまに公平性を欠く税制は実現しない、という政治過程への信頼
⇒説得力ある〈公平〉論によって税制改革を正当化する必要
@租税法律主義 = 租税の民主主義的契機にbuilt-inされている。
- B) 基幹的選択に対する個別の制度(区別)の首尾一貫性(合理性)を問う。
- ・政治過程では必ずしも是正されない、少数者の不利益 → 司法の役割
 - ※ 政治過程で過剰に代表される組織化された少数者の利益(集合行為論)に対しては有効な法的統制の手立てがない(例: 租税特別措置)
→ 透明性・可視化の方策

II. 法的観点からみた〈公平〉

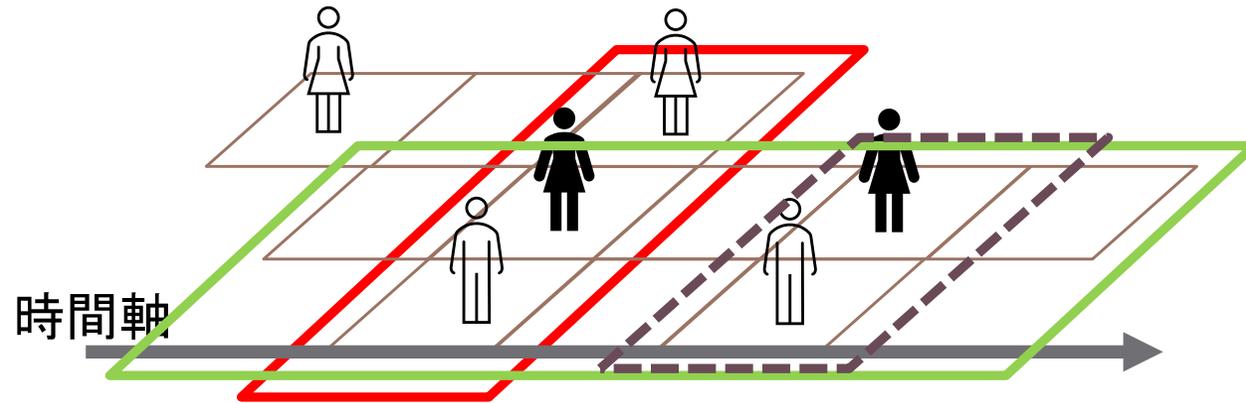
法的な視角からの〈公平〉論の限界

- 公法としての憲法/租税法 = 課税/税制という国家作用/法制度の下で、名宛人とする個人がどのように扱われているか、に焦点
 - 課税の間接的な作用（金銭負担のみならず厚生損失、課税の名宛人のみならず取引相手方にも影響）を視野に入れることは難しい。
- これら要素を（経済学の道具立てを用いて）考慮に入れた税制を設計することは、税制の効率性を高めるものであり好ましいと思われるが、金銭タームで観察可能な指標（所得・消費・資産（価額））を超えた、ヨリ精密な指標（例えば効用）を「公平な」税制の指標として取り入れるのであれば、それを首尾一貫したやり方で行うことが、法的な〈公平〉論（→(B)のレベル）からは要求される。
 - カテゴリーごとの「平均的な」課税扱いは許容されるか？
 - データを用いたプロファイリングの許容性？

III. いま、租税の〈公平〉を論じる意味？

- (A)のレベルで、筋道の通った〈公平〉は複数あり得る。
 - 租税の〈公平〉をその従たる部分とする分配的正義の構想も複数が拮抗。
 - この複数性を認めることは、「何でもあり」の価値相対主義ではないことに注意。いずれの観点からみても不公平・不正義と評価される税制は無数に存在し得るが、それらは排除されなければならない。そのレベルでの、民主的政治過程の統制原理としての〈公平〉や正義は引き続き有用。
 - 規範的な議論は、概念演繹的な整合性＋我々の道徳的判断(現実の制度や社会通念と等しいとは限らない)への当てはまりの良さ、によって優劣。
 - 「所得が最も優れた担税力の尺度」と言えた前提は何であったか。
 - 「むしろ消費の方が公平な課税の指標としても優れる（例：単年度所得よりも生涯所得(≡生涯消費)の方がある個人の相対的状况をよく表す)」という議論が1970年代以降に説得力を高めた背景は？
- ⇒それぞれの〈公平〉が前提とする文脈（例：経済社会の構造変化）を視野に入れる必要があるのではないか。

III. いま、租税の〈公平〉を論じる意味？



所得：各個人の“当該年度の”経済的
価値の獲得（～金銭納付可能額）
※実現主義の問題

- 「“その年の”財政を支える税収を社会のうちの誰の負担に求めるべきか」
- 「所得分布」それ自体を平準化したい

消費：生涯消費 \div 生涯所得を(変動の
大きな所得よりも)よく反映
※通常人のtime horizonの限界？

- 財政の継続性（+公債発行の常態化）→
財源をその年の当該社会における経済的
価値の増分で賄う必要はない。
- 「自助努力による老後への備え」と親和
的な税制＝国家財政が直接・間接に担うべ
き役割の変化

「世代間公平」＝退職世代にも税負
担を求める手段としての消費税

III. いま、租税の〈公平〉を論じる意味？

- シャープ勧告後の税制で、〈公平〉が論じられた文脈
 - 「担税力（応能課税）」の前提＝利益説からの離脱（義務説から民主的租税思想へ）
 - 公共財の供給に関する決定から租税が切り離されたことがポイント
 - 所要の財源をどのように公平かつ効率的に獲得するか Cf. 最適課税論
 - 当時の財政の時間軸 社会保障の本格化前
- 昭和の抜本税制改革～〈公平〉概念の拡張
 - 所得水準の平準化→「所得」と「消費」の垂直的公平からみた差異は小さくなった。むしろ所得税の水平的不公平が深刻に。
 - 「世代間の公平」と消費税の結びつけられ方には注意を要する。
- 少子高齢化と社会保障の財源確保
 - 財政の長期的なコミットメント（社会保障財源）と「消費課税」

III. いま、租税の〈公平〉を論じる意味？

- 租税の〈公平〉を純粹に租税論としてのみ論じることの限界
Cf. 「分配の公平そのものを論じるべき」との正論とは別に。
 - 経済社会の構造変化→国家財政の役割の変化を意識した〈公平〉論の必要性 = 民主的政治過程における「この租税」の正当性の説得
- いくつかの側面（思いつくままに）
 - ① 働き方・生き方の多様性：〈公平〉→中立性への接近
 - ② 財政規模は今後膨張？ 財政規模に適合的な税制の〈公平〉
例) 老後の備えに関する自助努力を促進する税制 “貢献”による減免の正当化？
 - ③ 「所得格差そのもの」が問題？→シャープ税制とは異なる〈公平〉論：
政策手段としての租税 民主的政体にとっての「平等」の価値
 - ④ 炭素税の税率引上げ（Cf. G X 経済移行債と「将来の財源裏付け」）に伴う垂直的公平の問題 税源の用途までも加味した〈公平〉論の必要
 - ⑤ 人の移動のグローバル化+「人への投資」⇒〈公平〉を測る時間軸も、一つの国家への帰属を前提としたもの？だとすれば再考が必要。
 - ⑥ 税制の「世代間の公平」をこれ以上広げる余地はあるか？