

# 租税原則における「中立」の意義

土居丈朗

(慶應義塾大学経済学部)

<https://j.mp/TakeroDoiJ>

# 日本の税制の基本原則

政府税制調査会答申 「わが国税制の現状と課題－21世紀に向けた国民の参加と選択－」（2000年7月14日）

## ➤ 公平

### • 水平的公平

等しい負担能力のある人には等しい負担を求める

### • 垂直的公平

負担能力の大きい人にはより大きな負担をしてもらう

## ➤ 中立 → 効率性（パレート最適）

税制ができるだけ個人や企業の経済活動における選択を歪めることがないようにする

## ➤ 簡素

税制の仕組みをできるだけ簡素なものとし、納税者が理解しやすいものとする

# 「中立」の原則と経済学における効率性

## ■「中立」の原則

- (他の条件を所与として) 重課した課税対象と軽課した課税対象があるとき、重課された対象は不利になりそれが関わる経済取引が阻害される。その意味において、租税が人々の経済活動の選択を歪める。
- この資源配分の歪みの原因は、(相対)価格の変化による(代替効果)
- 「中立」の原則: 資源配分の歪みを小さくすることが望ましい

## ■パレート最適 (パレート効率性)

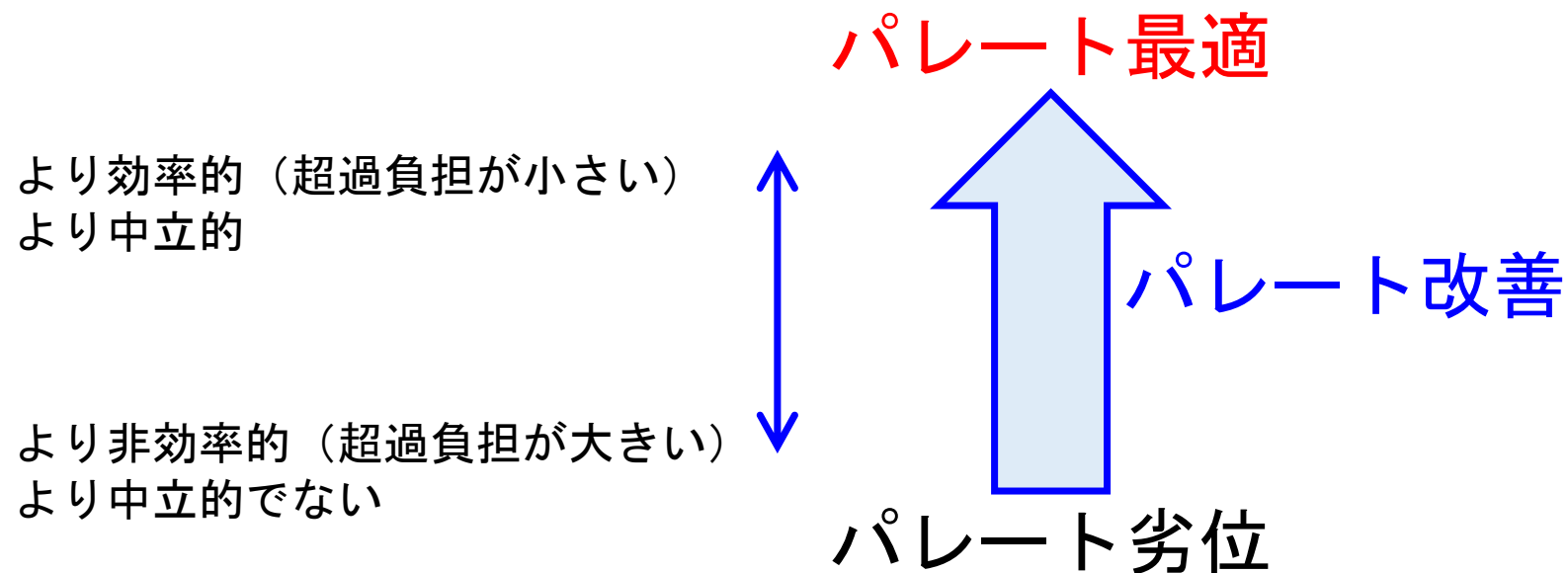
- 誰かの状況を悪化させずに、もはや他の誰かの状況を改善することができない状態。資源配分をこれ以上改善することができない状態。
- 資源配分の歪みの度合い = **超過負担** (死荷重、死重損失)

➤ より中立的な租税 = 歪みがより小さい租税 = 超過負担が小さい租税

<参考>

# パレート改善

- 資源配分が「効率的」という意味



# 超過負担の大きさ

経済理論に基づく

➤ 超過負担の大きさは、

- 税率の2乗に比例する
- 需要の価格弾力性（の絶対値）に比例する

※需要の価格弾力性：価格が1%上がったときに需要量が何%減るかを示す

需要の価格弾力性が低い財とは、必需性が高い財（価格が上がっても需要量を減らせない）

➤ 税率が2倍になると、超過負担の大きさは4倍になる

<参考>

# 超過負担の大きさの導出 (近似)

➤ 超過負担の大きさは、

- 税率  $t$  の 2 乗
- 需要の価格弾力性 (の絶対値)  $|\varepsilon_D|$  に比例する

• 超過負担 =  $\Delta egi = \frac{1}{2} \times \text{線分 } gi \times \text{線分 } Q'Q^*$

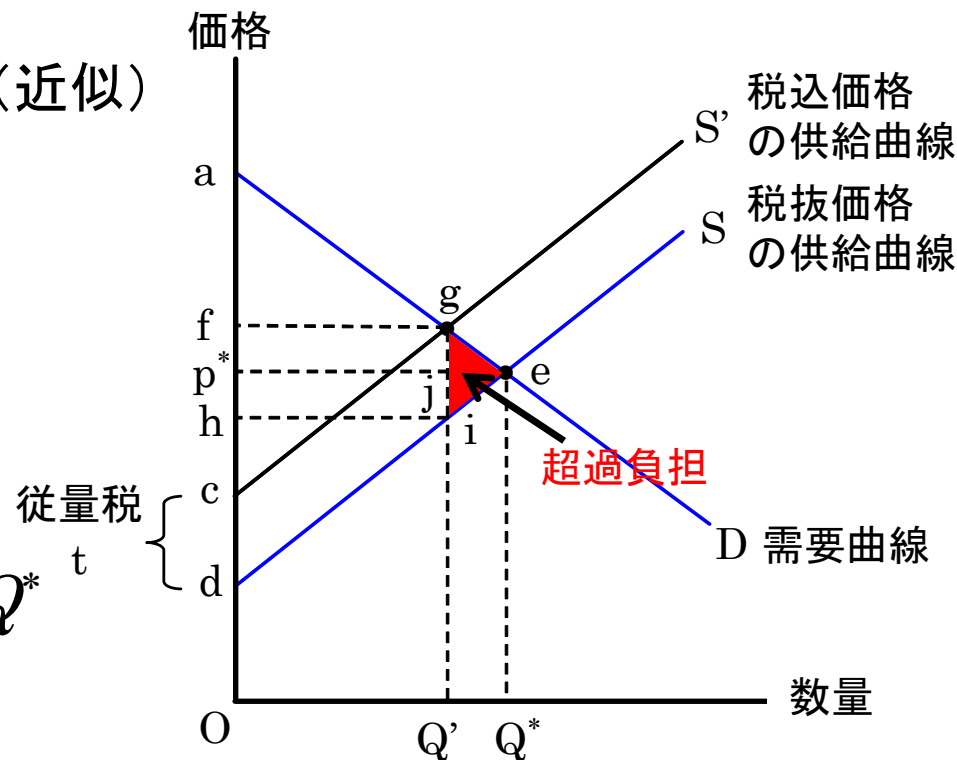
$$= \frac{1}{2} \times t \times \Delta Q$$

$$= \frac{1}{2} t Q^* |\varepsilon_D| \frac{\Delta p}{p}$$

$$= \frac{1}{2} t^2 \frac{Q^* |\varepsilon_D|}{p}$$

←  $|\varepsilon_D| = \frac{\Delta Q / Q}{\Delta p / p}$  (需要の価格弾力性)

←  $\Delta p \doteq t$



出典：土居文朗『入門公共経済学 (第2版)』  
日本評論社 <https://bit.ly/DoiPbE2>

# シャウプ勧告における「中立」の原則（1）

- シャウプ使節団日本税制報告書（第1次1949年8月27日、第2次1950年9月21日）
- シャウプ勧告がわが国税制に与えた歴史的意義・・・金子(2000)
  - ①民主主義的租税観、②公平の原則、③税制の中立性、④簡素な税制の必要性、⑤地方分権の推進と地方自主財源の必要性、⑥税務行政の改善
- ただし、「中立的な租税(neutral tax)」との記述は1か所のみ・・・系(1996)
  - 第八章 贈与税および遺産税 A節 租税形態

Under the accessions tax, it makes no difference in total tax, whether the gift is made during life or at death. The accessions tax is thus **a neutral tax** in this sense; the present gift and death tax combination is not. （＜邦訳＞取得税では、贈与が生前中になされようと、死後になされようと、税総額には何ら変りない。従ってこの意味においては、取得税は中立的な租税であるが、現行の贈与税と相続税との組み合わせは、そうではない。）

→ 相続税・贈与税に関して、贈与と遺産の受領者に対する累積税である「取得税」は資産移転が生前中になされようと死後になされようと、税負担に変わりないという意味で「中立的な租税」である

<参考>

# シャウプ勧告における「中立」の原則（２）

## ・ 効率性（efficiency）に関する言及

第一章 日本の租税制度 H節 公平

It can usually find at least a dozen different combinations of taxes for raising a given total of tax revenue, all of them administratively practical, and none of them likely to hamper total production in the economy much more than the others. （<邦訳>一定の税收総額を確保するためには、そのどれを比べて見てもさして経済の全生産力に支障をきたすことのないまた実際の運用上に差し支えのない税種の配合の仕方は少くとも十二以上は探せるものである。）

→ 一定の税收を得るのに、国内総生産（GDP）をできるだけ阻害しないように課税する

第五章 所得税—その他の問題 A節 高額所得の課税

First, and most important, the combination of income tax and net worth tax would have far less effect on incentives and on production and investment than would an income tax designed to have the same degree of progression standing alone. （<邦訳>第一に、最も重要なことは、所得税と富裕税との結合は、所得税一本にしてこれを同程度の累進税を課する場合と比較して、生産と投資意欲に対する影響ははるかに小さいであろう。）

→ 所得税と富裕税を組み合わせ、所得税の最高税率を引き下げることで誘因を削がないようにする



<参考>

# シャウプ勧告における「中立」の原則（3）

## • 効率性（efficiency）に関する言及（続）

### 第六章 法人 A節 普通法人税

Ordinarily, therefore, it is not proper to impose a substantially heavier tax on business done in the corporate form than on business done through an unincorporated enterprise, or vice versa. Any such differential will in fact, tend to impair **the efficiency** with which the economy is operated by inducing a movement away from that form or organization which is most efficient in production towards that form of organization that is given the lighter tax burden. （<邦訳>従って普通には、個人企業形態による事業よりも甚だ重い税を法人形態による事業に課すことは適当でない、またその逆も適当ではないのである。このような差別待遇は、実際生産に最も能率的な形態または組織から離れさせ、税負担のより軽い形態または組織の方向へ向わせる動きを惹き起すことによって経済活動の能率を害する傾向があるのである。）

## ■ 参考文献

- 金子宏(2000)「シャウプ勧告の歴史的意義」, 租税法学会編『シャウプ勧告50年の軌跡と課題』 租税法研究第28号, 有斐閣.
- 系重家(1996)「課税の中立性とシャウプ勧告」, 『税務大学校論叢』 第26号, pp.55-155.
- シャウプ使節団編(1949)『シャウプ使節団日本税制報告書 第1』, 大蔵省主税局.
- 玉岡雅之(2019)「租税原則の回顧と展望」, 『租税研究』 2019年6月号, pp.124-147.

<参考>

# ピグー『財政学』

初版：1928年、第3版：1947年

## ●課税の原理(Principles of Taxation)

- 最小犠牲原理(least sacrifice)：政府の全ての活動はその市民の(総)厚生をできる限り最大化すべき ← 厚生経済学の影響
- 均等犠牲原理(equal sacrifice)：同様の状況下にいる同様の人々に等しい犠牲を課すべき

最小犠牲原理に合致する租税体系は、同様の状況下にいる同様の人々の間での均等犠牲原理とも常に必然的に合致する

政治家や実務家にとっては**最小総犠牲**こそが課税における唯一の究極原理

➤ 最小犠牲原理 ≡ 効率性 (中立の原則)

➤ 均等犠牲原理 = 公平の原則

## ■参考文献

- Pigou, A.C., (1928) *A Study in Public Finance*, Macmillan and Co., Ltd..
- Pigou, A.C., (1947) *A Study in Public Finance 3rd ed.*, Macmillan and Co., Ltd..
- 本郷亮(訳) (2019) 『ピグー財政学』, 名古屋大学出版会.

© Takero Doi.

<参考>

# マスグレイブ・マスグレイブ『財政学』

初版：1973年、第5版：1989年

## ● 「望ましい」税構造の条件（初期6条件→後に7条件）

- 十分性：歳入（税収）は十分であるべきこと
- 公平：租税負担の配分は公平であるべきこと
- 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
- **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。そのような干渉は「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
- 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
- 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
- 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

説明は、政府税制調査会答申「わが国税制の現状と課題—21世紀に向けた国民の参加と選択—」（2000年7月14日）による

### ■ 参考文献

- Musgrave, R.A. and P.B. Musgrave, (1973) *Public Finance in Theory and Practice*, McGraw-Hill, Inc.
- Musgrave, R.A. and P.B. Musgrave, (1989) *Public Finance in Theory and Practice 5th ed.*, McGraw-Hill, Inc.
- マスグレイブ・木下和夫監修・大阪大学財政研究会訳 (1983) 『マスグレイブ財政学』, 有斐閣.

<参考>

# “Tax Reform for Fairness, Simplicity, and Economic Growth” The Treasury Department Report to the President (1984年11月27日)

「公平・簡素及び経済成長のための税制改革：アメリカ財務省の大統領に対する報告書」

- 抜本的税制改革の目的の筆頭に、**経済的中立性 (economic neutrality)** を挙げる
- In short, an ideal tax system would be as **neutral** as possible toward private decisions. Any deviation from this principle represents implicit endorsement of governmental intervention in the economy an insidious form of industrial policy based on the belief that those responsible for tax policy can judge better than the marketplace what consumers want, how goods and services should be produced, and how business should be organized and financed.

# 税制調査会答申でたどる「中立」の原則（1）

## ◆ 「財政体質を改善するために税制上とるべき方策についての答申」

（1980年11月7日）

- <p.14> 我が国の場合、（中略）酒、たばこ、自動車、揮発油、軽油といった個別の品目に対する課税がこれまで間接税の大宗を占めてきていることによるところが大きい。このような傾向は、（中略）税体系全体として、制度、執行面にわたり、実質的な負担の公平を期していくという観点から問題があると思われ、（中略）必ずしも適切でないと思われる。したがって、今後、こうした課税ベースの広い間接税に着目する必要があるだろう。
- <p.15> こうした広く消費に着目する間接税は、個別消費税のように、価格機構への介入が特定の産業に偏ることがなく、**経済に対して中立的**であること、また、消費が均質化、多様化している最近の状況の下において、消費の実態に応じてより公平な負担を求めることが可能となる等、評価すべき性格を備えている点に注目する必要があるだろう。

# 税制調査会答申でたどる「中立」の原則（2）

## ◆ 「税制の抜本的見直しについての答申」（1986年10月28日）

- <要約 p.4> 抜本的見直しを進めるに当たっては、「公平」、「公正」、「簡素」、「選択」、「活力」を基本理念とし、これに加え**中立性の原則**や国際性の視点にも配慮する。
  - <本文 p.16> 当調査会は、（中略）「公平」、「公正」、「簡素」、「選択」、「活力」を基本理念として税制全般にわたる抜本的見直しを行った。その際には、あわせて**「中立性」の原則**や最近における経済取引の国際化、自由化の著しい進展に即応し、「国際性」の視点にも配慮したところである。
- <本文 p.21> 現行間接税制は、（中略）課税されるものと課税されないものとの間に負担の不均衡が生じ、**税制の公平・中立という観点**から大きな問題となっている。（中略）現行間接税制が抱えているこのような問題を解決するには、消費一般を原則的に課税対象とする方式へと転換を図り、幅広く薄く負担を求めることを基本方針とすべきであると考えられる。

# 税制調査会答申でたどる「中立」の原則（3）

## ◆ 「税制改革についての中間答申」（1988年4月28日）

- <p.7>3. 税制改革にあたっての基本的考え方 (1)税制改革の基本原則  
税制の理念ないし原則としては様々な点が挙げられるが、今回の税制改革にあたっては、最も基本的な理念として、**公平、中立及び簡素の基本原則**に従うとともに、社会共通の費用を広く薄く分かち合う視点が重要であると考ええる。
- <p.8>② 税制が個人や企業の消費活動、事業活動に対して極力介入を避け、**産業・経済に対して中立性を保っていくこと**は経済全体としての活性化にとって極めて重要であると考ええる。

## ◆ 「税制改革についての答申」（1988年6月15日）

- <p.1>今後とも、**課税の公平・簡素・中立の原則**にのっとり、中間答申で指摘した点を中心に所得課税・資産課税等を通じた不公平税制の是正に努めるほか、よりよき税制の姿を求めて不断の努力を行う必要があることは言うまでもない。

# 税制調査会答申でたどる「中立」の原則（４）

## ◆「今後の税制のあり方についての答申－『公正で活力ある高齢化社会』を目指して－」（1993年11月19日）

- <p.4>昭和63年6月の「税制改革についての答申」の趣旨にのっとって行われた先般の抜本的税制改革は、所得水準の上昇・平準化、消費の多様化・サービス化等の経済社会状況の変化を踏まえ、**公平・中立・簡素の基本理念**に基づき、社会共通の便益を賄うための基礎的な負担はできるだけ国民が広く分担し合うことが望ましいとの考え方の下に、所得・消費・資産等の間でバランスのとれた税体系を構築する観点から、税体系の中で消費課税をより適切に位置付けるとともに、勤労所得に対する負担の軽減を図る一方で資産性所得に対する課税の適正化を目指すものであった。
- <p.13>(3) 見直しの視点 ③国民一人一人の活力が十分発揮される税制  
高齢化社会を支えていくためには、安定的な経済成長を持続していくこともまた重要である。そのためには、国民一人一人がその活力を十分発揮することができるよう個人所得課税の累進構造を緩和することなどにより、**個人の労働と余暇の選択に対して中立的な税制を構築していくことが必要である。** 16



# 税制調査会答申でたどる「中立」の原則（5）

## ◆ 「これからの税制を考える－経済社会の構造変化に臨んで－」（1997年1月24日）

- <p.2> 税制については、**公平・中立・簡素**という、租税の基本的考え方に基づき、経済社会の構造変化に対応して、より望ましい姿を考えていく必要があります。
- <p.9> 効率性を重視した行財政改革を前提とした上で、政府活動に必要な税収額を「誰が、どの程度、どのように負担していくか」を決めるための基本が、**公平・中立・簡素の原則**です。こうした三つの原則については、常に全てが同時に満たされるものではありません。例えば、簡素性のある程度犠牲にして公平性を重視するあるいはその逆の場合もあります（いわゆるトレードオフの関係）。

# 税制調査会答申でたどる「中立」の原則（6）

## ◆ 「これからの税制を考える－経済社会の構造変化に臨んで－」（1997年1月24日）：続

- <p.11>21世紀へ向けて真に自由で活力ある経済社会を構築していくために、個人や企業が自由な創造力を十分発揮でき、自己の裁量と選択により経済活動、投資活動を行えるような環境を整備していくことが重要です。こうした観点から、規制緩和や非効率な商慣行の是正といった経済構造改革が進められています。

税制においても、それが誘導的あるいは阻害的に働き、国民の経済活動に歪みをもたらすことを排除しなければなりません。「中立」の基本原則がこれまで以上に重視されています。経済活動に対し中立的な税制を築いていくことが、中長期的には、個人、企業の経済活動の「活力」を引き出し、それがひいては社会の活性化につながるものと考えます。

- <p.12>金融取引のように、ボーダーレス化が特に進んでいる分野では、**税制の中立性の確保**が国際的な整合性という観点からも重要であると考えられます。

# 税制調査会答申でたどる「中立」の原則（7）

- ◆ 「女性の働き方の選択に対して中立的な税制の検討にあたっての論点整理」（2014年6月11日）
- ◆ 「働き方の選択に対して中立的な税制の構築をはじめとする個人所得課税改革に関する論点整理（第一次レポート）」（2014年11月7日）
- ◆ 「経済社会の構造変化を踏まえた令和時代の税制のあり方」（2019年9月26日）
  - 資産再分配機能の適切な確保と **資産移転の時期の選択に中立的な税制の構築**

# 垂直的公平と中立のトレードオフ

## ■例：所得税の累進課税

### • 高所得に対して高率の課税

= 垂直的公平性をよりかなえる課税

→ 高率になるほど課税後賃金(率)が課税前賃金(率)より低くなる

= それだけ賃金(率)が大きく変化

→ (相対)価格の変化が大きいと超過負担が大きくなる

= より中立的でない(歪みがより大きい)課税  
歪みのある課税 (distortional taxation)

➤ 垂直的公平と中立は、しばしば両立しない(トレードオフ)

# 最適課税論

- 最も効率的（中立的）な租税は一括固定税（人头税）だが、一括固定税（人头税）が利用不可能なときに、次善（セカンド・ベスト）の意味で最適な税制を検討した理論
- 一括固定税＝所得効果のみ生じる税＝超過負担が生じない税  
＝中立の原則に最も適う税
- しかし、一括固定税（人头税）の大規模な課税は、現実的には困難
- 次善の意味で効率的な税＝超過負担がより小さい税 を追究

# ラムゼイ・ルール

## ➤最適課税論

- 一括固定税（人頭税）が利用不可能なときに、次善（セカンド・ベスト）の意味で最適な税制を検討した理論

## ◆逆弾力性の命題

- 各財の需要が相互に独立である場合、各財の税率は各財の需要の（自己）価格弾力性に反比例して決めるのが望ましい。
  - 需要の価格弾力性が低い財ほど、高い税率を課すと超過負担を小さくできて、中立の原則にかなう

# 一定の税収を得るためにより中立的な課税

- 行政サービスを提供するためには一定の税収が不可欠
- しかし、課税額が多いほど経済活動は阻害される
  
- その税収を得るのに、経済活動をより阻害しない税目を選ぶ  
= 中立の原則にかなう課税
  
- 経済理論に基づくと、一定の条件の下では、  
累進所得税や法人税と比べて、(一般)消費税が、より中立的な課税  
→ 消費税で税収を得た方が、経済成長率をより下げにくい
- 消費税(付加価値税)は、輸出免税制度があるため、国内企業と国外企業との間の中立性を保つ仕組みがある

# 経済成長と税制

- 税収構造が経済成長率に与える影響
  - 消費税は、税収に占める割合が高まるほど、経済成長と親和的に
  - 所得課税(個人・法人)は、税収に占める割合が高まる程経済成長を阻害

税収に占める構成比	個人所得課税	法人所得課税	消費課税
係数の推定値	-1.13	-2.01	0.72

被説明変数: 1人当たり実質GDP成長率(対数値の階差)

これらの係数は1%有意水準で有意

標本: 1971~2004年、OECD加盟国21ヶ国(オーストラリア、オーストリア、ベルギー、カナダ、スイス、ドイツ、デンマーク、スペイン、フィンランド、フランス、イギリス、ギリシャ、アイルランド、イタリア、日本、オランダ、ノルウェー、ニュージーランド、ポルトガル、スウェーデン、アメリカ)

出典: OECD, 2010, "Tax Policy Reform and Economic Growth," *OECD Tax Policy Studies* No.20.

Arnold, J., 2008, "Do Tax Structures Affect Aggregate Economic Growth?: Empirical Evidence from a Panel of OECD Countries," *OECD Economics Department Working Papers* No.643.

これ以降にも、上記の同様の結論を支持する研究が多数刊行



# 所得課税と消費課税の役割分担

- 消費課税は、効率性をより実現できるが、垂直的公平性は実現しにくい税
- 所得課税は、垂直的公平性を実現できるが、効率性を阻害する恐れのある税
- これらのバランスを考えれば、**効率性を実現すべく消費課税、垂直的公平性を実現すべく所得課税を行うという役割分担が必要**
- 所得課税と消費課税のどちらをどれだけ課税するかは、必要な税収を確保するために、効率性と公平性のどちらをどれだけ重視するかで判断する
- 消費課税で累進課税の実現を期待することは、そもそも無理な話
- 消費税の低所得者対策は、消費税制だけで閉じた形で対応せずとも、所得税制等も含めた総合的に対応

# 異時点間の課税政策

## • 課税平準化政策 (tax smoothing)

➤ 現在から将来にかけて増減する政府支出を所与として、資源配分に歪みを与える租税が存在するとき、異時点間の税率は、時間を通じて一定の税率で課すのが、課税に伴う**超過負担を最小化**にできて望ましい。

➤ 課税に伴う超過負担を抑制 → 異時点間の資源配分を効率化

※課税に伴う超過負担の大きさは、(限界) 税率の2乗に比例する

➤ **必要な税収を確保すべく早期に増税して以後税率を上げない方が、増税を先送りするよりも、中立の原則にかなう** (中長期にわたり経済活動を阻害しない)

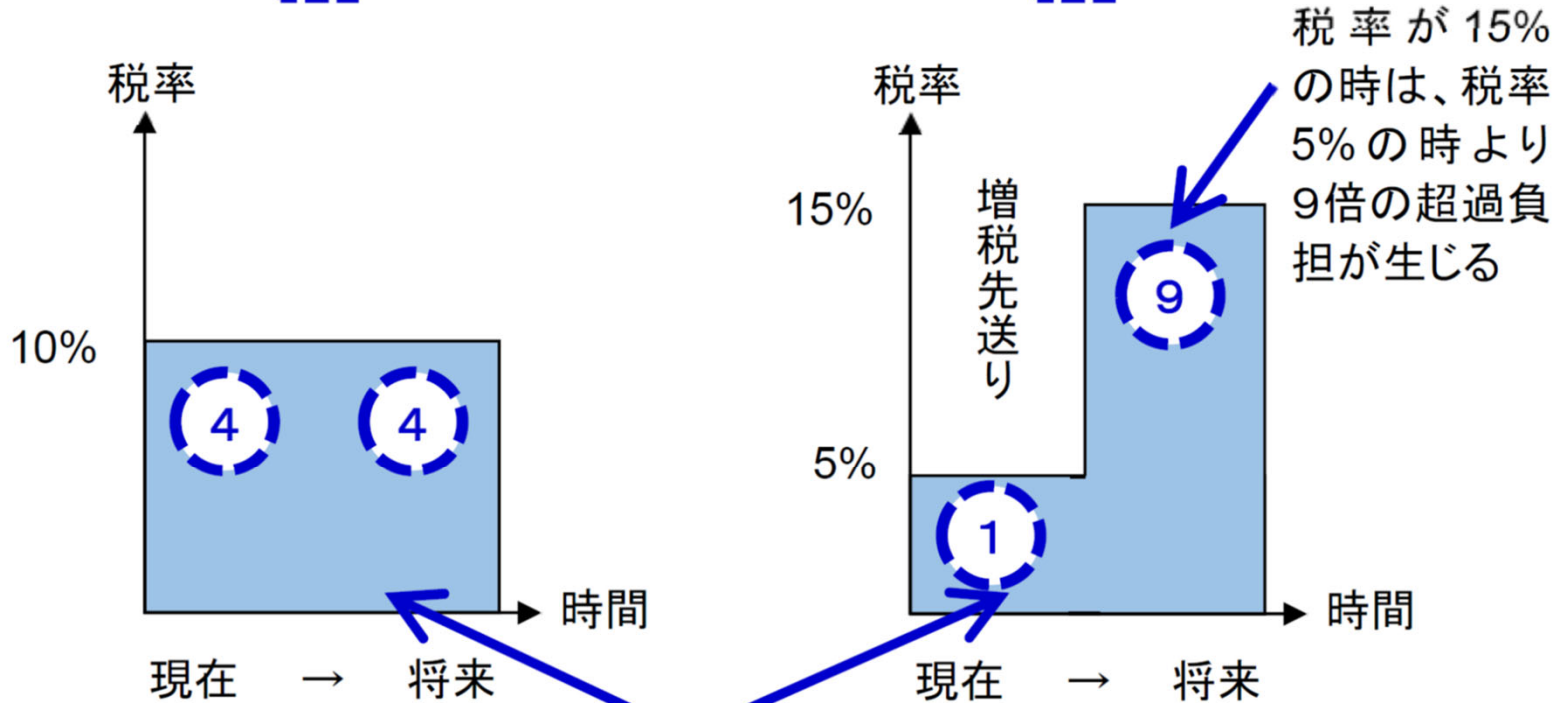
Barro, R., 1979, "On the Determination of the Government Debt," *Journal of Political Economy* vol.87, pp.940-971.

# 課税平準化政策のイメージ

(利率が0%で、税率5%のときの超過負担を1と基準化)

**better**  
超過負担:  $[8] = 4 + 4$

**worse**  
超過負担:  $[10] = 1 + 9$



同じ(割引現在価値化した)要調達額

出典: 土居丈朗『入門財政学(第2版)』  
日本評論社 <https://bit.ly/DoiPbF2> 27

# ピグー税（１）

- 外部性を市場を通じて解消（内部化）することができる租税
  - ※外部性：ある個人や企業が他の個人や企業に対して、市場を通さずに及ぶ便益（外部経済）や損害（外部不経済）
- 家計が消費する財を、企業が市場を通じて供給する際に、市場を通さずに生じる外部費用＝家計の損失（例：温室効果ガスや有害物質に伴う被害金額）が生じる場合
- 政府が介入しなければ、外部費用を企業は認識せずに供給量を決定
  - 過剰に供給し、外部費用が生じるのに伴い超過負担が生じる
- 政府が、（限界）外部費用に相当するピグー税を企業に課すと、企業は外部費用を認識して供給量を決定
  - 供給量が抑えられるのに伴い超過負担が縮小＝より中立的に

# ピグー税（2）

- 「市場の失敗」を是正する課税・・・中立の原則にかなう
- 地球温暖化という外部不経済に対して内部化する税として、環境税
- 温室効果ガスに含まれる炭素（CO<sub>2</sub>）の量に比して課税する炭素税
- 政府が、市場における外部費用の構造を正確に把握できない場合
  - 試行錯誤しながら、ピグー税を課税しつつ、適切な税率（税額）を模索（課税しないよりも課税した方が超過負担が小さい）
  - ボーモル＝オーツ税