

租税原則としての「公平」と「公正」

横浜国立大学准教授

吉村 政穂

I. 公平 (Equity)

1. 伝統的な公平概念

○ 公平・中立・簡素

税制調査会「平成 19 年度の税制改正に関する答申—経済活性化を目指して—」
(平成 18 年 12 月)

「公平」の原則とは、各人の経済力に応じて負担を分かち合うこと、「中立」の原則とは、税制ができるだけ個人の選択や企業の経済活動を歪めないようにすること、「簡素」の原則とは、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ということをいいます。

「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—」(平成 12 年 7 月税制調査会) 第一、二、2

- 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：担税力ないしは負担能力に応じた課税
- 世代間の公平：異なる世代を比較した場合の負担の公平が保たれているかという観点と、それぞれの世代の受益と負担のバランスが保たれているかという観点

(参考) 租税法における租税原則

- ① 租税法律主義 (憲法 84 条)
- ② 租税公平主義 (憲法 14 条)
- ③ 自主財政主義 (憲法 92 条、94 条)

租税公平主義の内容として、(a)担税力に応じた課税 (垂直的公平) と、
(b) (水平的) 公平ないし中立性とに分けて理解する。

2. 公平原則の直面する課題

税制の執行面は、(実体的) 公平を実現するにあたっての制約ないしインフラとして理解されてきた。

(参照) 前掲「わが国税制の現状と課題」

なお、理論的に優れた制度であってもその執行が困難であればかえって不公平であることから、税制の検討に当たり、円滑な執行が確保できるのかという観点も重要です。

しかしながら、経済取引の高度化・複雑化、そして国際化の進展により、税務執行が公平を実現するための決定的な役割を担っていることが強く認識されつ

つある。

(1) 租税法規の複雑化

——公平原則と簡素原則との接近

■ 納税者の理解を超える規定

- 適正な申告・納税の妨げとなる
- コンプライアンス・コストの配分が公平に行われているか？という問題意識

・ Paperwork Reduction Act (44 U.S.C. 3501 et seq.) : 国民の事務負担の削減、行政内部での情報共有の効率化

・ Tax Compliance Measurement Program (National Research Program)

■ 租税特別措置・人的控除等の多様化

- 自分が租税法に適合しているか、優遇措置を利用できているか認識できない。(不公平感の助長)

(2) (米国を中心とした) 市場型の租税回避商品の広がり

——納税者間での比較という視点の希薄化

■ 従来型のテイラー・メイドな租税回避とは異なる性格¹

- ・ 課税庁の気づかない「抜け道」を利用する(短期間に売りさばく)
- ・ 複雑な金融商品を利用する

- 批判の鋒先が、個別の納税者から、タックス・シェルターの「黒衣たち(Enablers)」に移っている²。

(3) 税務行政の効率化(に向けたプレッシャー)

——予想される執行の強化・変容

■ 世界的に法人税率引下げに向けた圧力が強まる中で、徴税強化に政治的関心が集まる。(Tax Gapの解消へ向けた努力)

例) 法人税率引下げと移転価格税制強化のパッケージ

- より効率的な税務行政が求められる³反面、手続的公正の強調によって国民のプライバシー、私経済領域を保護することが期待される。

■ タックス・プランニングの仲介者やコーポレート・ガバナンスとの関係に向けられる関心⁴

- 従来(二者間モデル)とは異なる執行枠組みの模索

(4) コンプライアンス・モデルの転換

- なぜ脱税をするのかという問題設定(TAG Model)⁵から、なぜ納税を行っているのかという問いかけへ。

- 自発的納税協力 (Tax compliance) を生じさせる要因の一つとして、納税者の認識が注目される。

(5) 税制の再分配機能の位置づけ

- 国家機能を通じた分配、しかも税制という一制度に限定した視点であることに伴う限界⁶。
 - ・ 社会保障・公共サービスの受益に伴う再分配効果
 - ・ 市場構造等に起因する格差
- 担税力ないし負担能力という概念の有用性に対する疑問

II. 公正概念 (Fairness) の可能性

——国民の信頼 (Public Confidence) を獲得する税制という視点

公正という概念は、同一 (所得) 階層内での比較を重視する水平的公平と対比され、課税ベースもしくは拡大垂直的公平を指すものとして用いられることがある⁷。その意味では、実体面では、公平原則の一内容である垂直的公平、あるいは簡素原則と異なる独自の意義を見出すことは難しい。

しかしながら、税制改正の目標として公正、簡素、成長を掲げた米国 1984 年改正⁸が、「公正の認識は、租税政策の目標として、公正そのものと等しく重要である。」と指摘していた点は注目に値する (Vol.1 pp.16-17)。

1. 実体面での公正

実体面における公正概念は、各人に公正な分担 (Fair Share) を求める原則として理解される。ただし、公平概念と比べて、客観性という点で優位性を主張するものではない。

(1) 代表的な2つのイメージ

- ① 各納税者が平等な基盤に立つことを求める→広く薄く
例) FairTax 法案 (H.R.25/S.1025)：一般売上税への転換を訴える
 - ・ 不法移民等、現在の所得課税の網から漏れている者に対する課税を実現する。
 - ・ コンプライアンス・コストの削減
- ② 弱者を保護するための積極的な介入を求める→再分配の要請
大企業、グローバル化に対する批判と結びつくこともある⁹。

(2) 簡素＝理解可能な税制

→公正さの認識を確保するために、各納税者が自らの (相対的な) 負担額を把握できるような税制を求める。

例) US Panel Report (2005)¹⁰ —— 明瞭で見通しのよい (Clear and

transparent) 税制

2. 執行面での公正

(1) 期待される役割

- 実体的公正（公平）から離れ、すでに決定された負担を実現していくための環境整備。
 - 公平性を担保
 - 他者が実際に負担していることを確保→自発的納税協力を促進？
- 効率的な税務行政と私的自由との調整（適正手続の保障）

(2) 具体的試み

■ 租税回避への対応

i. 事後的対応

個別事案への対処（更正処分、立法措置等）

→取引把握に係るコストが増大している現実はどう対応するか？

ii. 事前の対応

① 包括的否認規定

租税回避だけを目的とする取引について、課税の不確実性を高めることによってこれを萎縮させる。

→裁判所が適用を躊躇するような広汎な規定を創設すると、かえってこの機能が減殺されると言われている。

② 開示義務と罰則の拡張・強化（アメリカ合衆国、オーストラリア、カナダ、ニュージーランドなど）

租税回避・脱税が発覚した場合に科される制裁を強化することで、租税回避の試みが経済的に見合わない仕組みを作り上げる。とりわけターゲットとして、納税者本人だけでなく、租税回避商品の仕掛け人（プロモーター、アドバイザー等）を加える。

③ 企業の社会的責任（CSR）、コーポレート・ガバナンスの強化¹¹

■ 申告・納税支援サービスの充実

一般納税者に対しては、制裁の強化ではなく、その遵法（精神）に報いる。

例1）オーストラリア

対応的規制（Responsive Regulation）の考え方に基づく税務行政改革¹²。

制裁の多様化・柔軟化による硬軟織り交ぜた対応を試みる。

例2）アメリカ合衆国

IRS Restructuring and Reform Act of 1998以降、IRSの資源は納税者サービス（相談業務等）に振り向けられるようになっている¹³。

III. 公正概念の位置づけ

- ✦ 自発的納税協力を確保するにあたり、納税者の公正さの認識が重要な役割を担っているのだとすれば、公平な税制と国民の信認とを橋渡しする概念として公正を観念する可能性がある。
- ✦ 適正な執行を担保するために、従来とは異なった枠組み（包括的否認規定、関係者への開示義務・罰則強化など）が求められる公算が大きい。そうした執行面での変化を、公平原則の補助的側面として整理しつづけることには限界がある。
- ✦ 税務行政の効率化にあたって、納税者一般に対する制裁・手続的負担を強化することは必ずしも望ましい結果をもたらさない。その調整を図る原理として、公正概念に注目する必要があるかもしれない。

¹ See, e.g., Joseph Bankman, *The New Market in Corporate Tax Shelters*, 83 *Tax Notes* 1775 (1999).

² U.S. Senate Committee on Homeland Security and Governmental Affairs, "Tax Haven Abuses: The Enablers, The Tools & Secrecy" (Aug. 1, 2006). U.S. Senate Report, "The Role of Professional Firms in the U.S. Tax Shelter Industry," Senate Report 109-54 (April 2005).

³ Jeffery Owens and Stuart Hamilton, "Experience and Innovations in Other Countries," in *The Tax Crisis in Tax Administration*, edited by H. J. Aaron & J. Slemrod (Brookings Institution Press, 2004).

⁴ The OECD Forum on Tax Administration, Seoul Declaration (Sep. 14-15, 2006).

⁵ Michael G. Allingham and Angus Sandmo, "Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis," 1 *J. Pub. Econ.* 323 (1972).

⁶ 増井良啓「税制の公平から分配の公平へ」江頭憲治郎・碓井光明編『法の再構築（I）国家と社会』63-80頁（東京大学出版会、2007年）は、「市場における所得や富の分配そのものが問題なのだとすれば、税制だけをとりだしてその公平さを議論することに、どのような意味があるのだろうか。」との問題提起を行う。

⁷ わが国においても、税制調査会法人課税小委員会報告（平成8年11月）は、後者の用法の例として挙げられようか。

⁸ U.S. Treasury, "Tax Reform for Fairness, Simplicity, and Economic Growth: The Treasury Department Report to the President" (Nov. 1984).

⁹ 例えば、一部のNGOや宗教団体は、途上国における納税状況を問題とする。

¹⁰ The President's Advisory Panel on Federal Tax Reform, "Simple, Fair, and Pro-Growth: Proposals to Fix America's Tax System" (Nov. 2005).

¹¹ Enronなどによる一連のスキャンダルに応える形で、「タックス・ガバナンス (Tax Governance)」という概念が形成されつつある。See, e.g., David F. Williams, "Developing the Concept of Tax Governance," KPMG's Tax Business School (Feb. 2007).

¹² Valerie Braithwaite, *Taxing Democracy* (Ashgate Pub. Ltd., 2002).

¹³ Alan H. Plumley and C. Eugene Steuerle, "Ultimate Objectives for the IRS: Balancing Revenue and Service," in *The Crisis in Tax Administration*.