

東京大学社会科学研究所教授 藤谷武史氏

# 租税原則としての「公平」について考える

■とき…令和4年10月21日(金)

## はじめに

なぜ、いま「公平」をあらためて問うのか

本日は「租税原則としての〈公平〉について考える」をテーマに、お話しさせていただきます。

租税に携わる人間にとって「公平」が、重要な原理・原則であることはもはや常識であり、特段それ以上の説明は必要ないようにも思えます。また、なぜ、いまあらためて問う必要があるのかという疑問を持たれるかもしれません。

実は、当テーマについては、本年6月9日に行われた政府税制調査会（政府税調）の「外部有識者ヒアリング」において報告の機会をいただいております。本日の講演はその内容をバージョンアップさせたものです。6月の政府税調の報告にあたって、

政府税調事務局からは「中期答申の取りまとめのため、経済社会の最先端の動向把握を行っている。平行して基礎的な事項、特に租税原則についてもあらためて確認するために、〈公平〉について報告してほしい」という依頼を受けました。

その背景には、昨年9月の自民党総裁選挙で岸田文雄候補（当時）が、中間層復活のために金融所得課税の見直しに取り組む考えを示し、税率カーブが下がる「1億円の壁打破」を掲げたこと、その後、政権を担った岸田総理が掲げた「成長と分配の好循環」による「新しい資本主義」構想等があるのだろうと想像できます。

格差是正と分配に重きを置く構想は、単に岸田政権の旗印というわけではありません。経済のグローバル化がもたらした格差ないし分断が、戦後の先進国が自明の理としてきた、自由で民主的な安定した社会の土台を揺るがすようになって

いる——という危機感は、いまや先進各国で広く共有されています。

また、国際機関である経済協力開発機構（OECD）は、経済格差の拡大は経済成長にとって足かせになるという実証データと共にレポートを公表するようになって久しく、こういったことから、現在の政府の方針である「新しい資本主義」構想は、国際的な潮流と合致したとも言えます。

一方で、最近の過度な円安の進行については、日本経済の弱体化の表れとの懸念が強く語られているところです。したがって経済成長という側面も重視し、引き続き追求しなくてはなりません。

さて、まさに今朝のニュースで先月9月に就任したばかりの英国のトラス首相の辞任が表明されました。トラス政権の看板政策であった大型減税案が金融市場の混乱を招き、結果的にその撤回に追い



◎藤谷武史(ふじたに・たけし)氏  
平成11年東京大学法学部卒業、平成21年ハーバード大学SJD(法学博士)、東京大学大学院法学政治学研究科助手、北海道大学大学院法学研究科准教授等を経て、現在、東京大学社会科学研究所教授。専門は租税法、財政法。

photo.中島淳一郎

### 「道標・導きの糸」としての租税原則

税制と見なすべきものは何なのか、正解となる税制とは何なのか——これも残念ながらすぐには分からない状況です。

このような文脈から本日のテーマを「租税原則としての〈公平〉について考える」としたわけですが、ここで述べる「租税原則」とは、政府税調が繰り返し掲げてきた「公平・中立・簡素」のことです。また私は、この租税原則とは、あるべき税制の「目標そのもの」ではなく、「道標・導きの糸」としてとらえるべきと考えています。

これはどういうことかを説明するために、少々回り道となりますが、租税原則の一つとして掲げられている「中立」と「経済成長」との関係について触れたいと思います。

さかのぼって平成19年にも、私は政府税調において、「租税原則としての『成長』」をテーマに報告の機会をいただきました。当時、米国はジョージ・W・ブッシュ第43代大統領で、成長重視の租税政策が打ち出されていました。日本においても、経済成長重視の「上げ潮派」と、

込まれ、辞任へとつながりました。今回、この大型減税案が、英国国民はおろか金融市場からもノーを突き付けられたというのは、ある意味で大変興味深い事実です。財政的にも社会的にも持続可能な財政政策・租税政策ではないと見切られたということであろうと思います。

昨今の情勢を鑑みますと、我々は、不正解の政策というものについては、どうやら過去の経験から学ぶことができそうです。しかし、何が正解かはすぐには分からない——というのが、現代の宿命・

特徴なのかもしれません。言い換えると、新たな時代、新たな経済社会の現実に即した「租税の〈公平〉を問い直す作業」を、避けては通れないのではないかとこのようにとです。

先ほどのトラス政権においては、大型減税が「公平な税制」として受け入れられるかという問題をスキップして、いささか性急に進めてしまったために、おそらく不正解であろう結果となってしまいました。

では一体、いまの日本にとって公平な



「財政規律派」による綱引きの中で、日本の税制を、もっと成長重視に組み替えていくべきではないのか。そのためには「成長」を従来の「中立」という原則に置き換えていくべきではないか——という論争がありました。報告では、次のような内容を申し上げました。

税制によって経済成長が促進されるのは素晴らしいことです。しかし、「成長」は税制が究極的に達成したい目標であっても、現実の複雑な税制を評価する基準としては役立ちません。政府税調がこれまでに租税原則を掲げ、論じてきたのは、複雑化する税制が正しい方向に向かっていくかを都度評価し、反省するための基準として用いるためではないでしょうか。というのも、「中立」な状態が何かということは論理的に明確化できるため、根拠と検証の可能性をもって租税の議論を進め、政策を進めることができます。「公平・簡素」とのトレードオフがあるために完全な「中立」の達成は困難かもしれませんが、理想的な目標と現状とのギャップとして、税制改革の課題を指し示せるということなのです。

一方で「成長」は、基準としては曖昧です。「税制が理想的に成長を促進して

いる状態」が、どのようなことを指すのかが不明確であるために、税制改革の具体的指針となり得ません。その反面、税制が明らかに成長を阻害しているという状態は、その要因の把握を比較的容易に行うことができます。これはまさに、税制が経済活動をゆがめている——すなわち「中立」が害されている状態であるということなのです。つまり、「税制や他の経済政策を通じた豊かで安定した社会の実現」というものが目指すべきゴールだとしたら、そこに向かって一歩ずつ進み、辿り着くための「道標・導きの糸」が租税原則である——という理解につながります。

こういった理解に基づいて、租税原則としての〈公平〉をとらえることが本日のトピックです。一足飛びに、税制が実現すべき理想的な状況をかなえ、「これが公平な社会、これが公平な税制」と示すのは非常に難しいことです。むしろ〈公平〉とは、税制設計のあらゆる不正解や不公平を注意深く回避し、正解を指して辛抱強く試行錯誤する——そのための指針としての概念です。この概念が、一体どのように役立つのかについて考えていきます。

## I 政府税調答申における〈公平〉

ここからは、租税原則としての〈公平〉というものがどのように論じられてきたか、過去の政府税調答申を一つの手掛かりとして、歴代の流れを振り返り、整理します。

### 「公平・中立・簡素」の三原則が確立

ご承知の通り、戦後の税制の出発点となったのは、シャウプ勧告に基づき昭和25年に施行されたシャウプ税制です。シャウプ税制は、包括的所得税を中心とする、論理的に首尾一貫した公平な租税体系を目指しました。

また、今回シャウプ勧告をあらためて読み返してみると、戦後、経済復興の足かせとなっていた錯綜・混乱する日本の税制を立て直し、国民間に広がる税への不公平感や不信感を何とかしようとして、「公平」と「簡素」をいかに高いレベルで調和させるか——ということに留意していたことに気付かされました。

しかし、程なくしてシャウプ税制の包括的所得税の理念は、多数の租税特別措

置によって浸食されていきます。

これはもちろん経済復興や投資促進のためという目的があつてのことですが、公平の理念が掲げられた所得税は国民の負担感が大きく、かえって税負担の不均衡を助長しているのではないか——という懸念に配慮するための措置という要素もありました。昭和20年代・30年代の答申を見るとそのようなトーンがさらに強く伝わってきます。

高度経済成長期に入ると、国民の所得増加や物価上昇に伴い、累進税率によって税収が増加しましたが、国民の生活からすると負担増になるため、所得税の減税が、昭和30年代から40年代の議論の中心となりました。当時の政府税調答申からも、戦後復興期における社会経済の実情から、所得税中心の税体系は理想であるが現実との乖離があるというトーンが強く読み取れます。

また、昭和40年代後半には、ドルショックやオイルショックを経て低成長時代に突入しました。税収の自然増は、当てにできなくなり、赤字国債が恒常的に発行されるようになったのは昭和50年代です。少子高齢化の時代を見据え、税の財源調達力があらためて問われるようにな

つたのが、この昭和の終わり頃の状況であります。

こうした背景があり、昭和62年から63年にかけて、抜本的税制改革が行われました。改革の大きな柱は、税収における直間比率の是正、すなわち所得税中心の税体系から消費税へと軸足を移すというものでした。

昭和61年・63年の政府税調答申は、この抜本的改革を理論的にサポートする非常に重要な答申です。所得税を中心とする税制こそが〈公平〉にかなうというシャウプ税制からの大きな転換点となる税制改革を実施するにあたって、ここでは〈公平〉についての十分な議論がなされることになりました。

興味深いことに、昭和61年の答申には、「抜本の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」という記述があります。まだこの時点では「公平・中立・簡素」の三原則が確立していませんでした。

それが、昭和63年の答申においては「税制改革の基本原則」として「最も基本的な理念として、公平、中立及び簡素の基本

## 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つています」
- 所得課税・資産課税→垂直的公平
- 消費課税→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年度の抜本的税制改革について：「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」

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る」という記述が見られます。したがって、この時期に、いまの私たちになじみの深い、租税原則の三本柱「公平・

中立・簡素」が確立されたということが分かります。

### 平成12年答申が現在の租税原則の礎

本日の主題との関係で興味深いのは、租税原則としての〈公平〉というものを明確に位置付けたこの時期の答申において、すでに公平の概念のとらえ直しが起こっていたということです。

先ほどの昭和61年・63年の答申においては、所得税は垂直的公平に資するが水平的公平に難ありとの評価で、そのために勤労世代の重税感・不公平感への配慮が必要とされていました。

その後、消費税が平成元年に導入されました。平成5年の答申では、所得水準の上昇・平準化・社会保障の充実といった当時の財政状況を踏まえ、垂直的公平の問題については一定程度問題が解決し、むしろ水平的公平の重要性が相対的に上昇しており、水平的公平に優れた税としての消費税の重要性が高まっている——と説明しています。

また、平成9年の答申では、少子高齢化の進展、財政事情の悪化といった問題意識が前面に出るようになります。そこ

でも水平的公平の重要性から、所得税よりも消費税が優れているという指摘に加えて、「世代間の公平」という視点が、明確なかたちで初めて登場しました。

こういった経緯を踏まえ出されたのが、平成12年の答申です。これは現在においても日本の租税原則の礎となる重要な答申であり、租税の公平についてまとまった詳細な議論が行われていますので、その記述を見ていきます。

まず、公平とは、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であるとされています。この公平は、水平的公平と垂直的公平から成るもので、「さらに、近年では世代間の公平が一層重要となつています」という記述が見られます。「垂直的公平」に資する税制としては所得課税・資産課税が、「水平的公平」「世代間の公平」に資する税制としては消費課税が挙げられ、さらに消費課税は歳入の安定性・十分性という観点からも利点があるとされています。

ここで、重要なポイントとして「〈公平〉概念の重心移動」を指摘できます。平成12年の答申においては、先の抜本的税制改革を振り返り、「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ることが必要」「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」との記述があります。つまり、シャープ税制において、〈公平〉は所得税の特長でしたが、平成12年答申に至るプロセスの中で、公平の概念のとらえ直しが起こっているということになります。

さらに、平成12年答申では、興味深いことに、「『公平』に対する様々な考え方」というセクションがコラム的に設けられており、アリストテレスから、ジェレミ・ベンサム、ジョン・ロールズ、アマルティア・センなどの哲学者の議論も引用しながら分配的正義に関わる諸理論が紹介されています。分配的正義とは、我々が議論すべきは社会全体として分配状況が公平であるかどうかであり、税制はその構成要素の一部分にすぎないという考え方です。当然、社会保障やその他の様々な給付、あるいは法制度がもたらす分配状況への影響も考慮しなければならないとされています。

ただし、ここで述べられる分配的正義とは、政府税調が従来議論してきたところの租税原則としての〈公平〉そのものと、区別して取り扱われているという点に注意が必要です。

この点については、現在の租税法学では常識となった増井良啓教授の「税制の公平から分配の公平へ」という論文が参考になります（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』東京大学出版会、2007年、63～80頁）。ここで、増井教授は分配的正義の理論的な説得力を認めた上で、この理論は、政府が失敗する可能性に対して無警戒なものではないかという疑問も呈されています。

分配的正義はいわばソーシャルプランニング的な発想ともいえますが、現実的には、人間は失敗もしますし、自分勝手な振る舞いをすることもあります。だからこそ厳格な法や手続きにより権力を統制する必要があります。そのため、課税においても、まずはそれ自体が公平かどうかを探るためのアプローチが必要であり、租税原則としての〈公平〉を問うことは、現実社会における実践的な指針を求めることに他ならない——というのが、

私の考えるところです。

また、この分配的正義に関するセクションは、答申内の位置付けとして、「四 税制の検討の視点」——「1. 経済社会の構造変化」——「(5) 所得分布の動向」にあります。つまり、マクロ的、俯瞰的な議論において触れられている内容であるということも、租税原則としての〈公平〉そのものとは区別して取り扱われていることを示していると言えます。

さて、租税原則としての〈公平〉については、この平成12年答申が一つの到達点といえます。その後の答申においても公平について触れられてはいますが、「公平・中立・簡素」の枕詞化と表現しているように、原則の中身に踏み込んだ議論はあまり行われてきませんでした。

平成29年の答申においては、むしろ「中立性」という言葉と置き換え可能な意味での「公平」という言葉が使われる例も見られるようになりました。公平そのものの固有の意味というものが、近年、あまり強調されていないように見えます。

以上、政府税調の答申を手掛かりに租税原則としての〈公平〉がどのように論じられてきたのかについて振り返り、確認してきました。

## II 法的観点からみた〈公平〉

ここからは、法的な観点から、わが国の法制度、日本国憲法の下で〈公平〉がどのように位置付けられているかを確認していきます。

### 租税公平主義の二つの柱

わが国は法治国家、民主主義国家のため、憲法に適合した租税立法によって租税政策が実現されることが当然の要請であり、制約でもあります。〈公平〉を論じるための法的な手掛かりは、日本国憲法第14条1項です。

#### 日本国憲法第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。

この条文に「租税」という言葉は出てきませんが、学説や判例においては、当然租税にもその規範が及ぶということで、租税の設計（立法）段階、租税政策の執

行段階における「租税公平主義」という考え方が導かれてきました。

この考え方は次の二つに分けることができます。これらは先に紹介した政府税調答申と、もちろん食い違うものではありません。

◆公平な税負担の分配Ⅱ能力に応じた税負担「垂直的公平」

◆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」

一つ目は、公平な税負担の分配は、能力に応じた税負担であるという「垂直的公平」の基準です。

ここで重要なのは、担税力や能力に応じた税負担こそが公平な税制であるという考え方は、現代の私たちには常識と思えるかもしれませんが、歴史上で見た場合には決して自明のものではなく、いわゆる利益説や応益課税といわれる考え方の対比、アンチテーゼとして出てきた考え方だということです。つまり、国家財政から受ける利益に応じた税負担ではなく、国家共同体のための貢献は能力に応じて行うのが公平である——という考え方は、20世紀初頭以降になって有力になったということです。ただし、伝統的な租税法学における通説でいわれるよう

に「所得が最も優れた担税力の尺度である」かどうかについて、個人的には議論の余地があると考えています。

二つ目は、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という「水平的公平」の基準です。

この「垂直的公平」と「水平的公平」は並べられることが多いのですが、実際には相互に支え合い、論理的前提とし合う密接な結びつきがあります。「何をもつて等しいと見るのか」という尺度について考えたとき、極端な例ですが、一人一人が人間であることが等しいという基準でいえば人頭税も正当化できることになり得ます。しかし、それは我々の能力に応じた税負担という観点からは好ましくないといい、現実社会にはなじみません。このように、水平的公平の考え方は垂直的公平の考え方は相互に支え合う関係であるということについては留意しておく必要があります。

その上で、租税の公平が憲法第14条という観点から、實際上、法的に問題となり得るかということに関して、従来問題となってきたのは、もっぱら「水平的公平」の側面でした。「垂直的公平」の側面も、もちろん法的に問題となり得るの

ですが、それはどちらかと言えば、税負担能力がまったくない場面において、税を要求されるというような極端な例となります。これはむしろ生存権を保障した憲法第25条、あるいは財産権を保障した憲法第29条との関係において問題となるもので、租税の公平という観点から問題とされることは少ないと考えられます。

### 税制の設計段階における〈公平〉

税制の設計は、すべからず具体的な課税要件の設定であり、それは線引きの問題であり、区別の問題であります。ただし、憲法第14条は、何から何まで等しく扱わなくてはならないという絶対的平等を保障するのではなく、合理的理由のない区別、差別を禁止しているにすぎません。では、何が合理的理由のある区別なのか、許される区別なのかということについて、もちろん様々な考え方がありますが、わが国の最高裁判例では、この判断について非常に広範な立法府の裁量を認めています。すなわち、公平とは何か、何が公平になかった税制かということについては、複数の筋道だった考え方が当然あり得るもので、なかなか唯一の正解

はないため、憲法は民主的政治過程の選択に委ねているということです。

ただし、広範な立法裁量に任せきりであり、憲法第14条がほとんど意味のない緩い規範かといえれば、もちろんそうではありません。その理由は2点あります。

1点目の理由は、憲法第14条1項にある「人種、信条、性別、社会的身分又は門地」の平等な取り扱いが民主制の下での本質的な要求であるため、厳格な合理性が問われるということです。

民主制は単なる多数決のことではなく、その本質は政治社会の共同体を構成する構成員が皆等しく扱われるということですから。誰しもが対等な存在として扱われて社会を回す——という考え方を基本とする民主制を支える上で、人種や性別で差別されることは民主制に反するというのが20世紀以降の我々の共通理解です。そのため、租税立法の場合においても、このような事項に関して区別を行う場合には、特に厳格な合理性が問われます。

近年は、ライフスタイルや価値観の多様性が様々なかたちで議論されるようになりましたが、とりわけ人格の本質的な部分に関わる属性や価値観の平等な尊重に関わる税制上の区別については、十分

な検討が必要であり、今後ますます重要視されると考えられます。

さらに、これからの日本において少子高齢化は避けられない現実です。その上で各個人を尊重し、それぞれのポテンシャルを引き出して社会を支えてもらうということは、日本社会の今後の行く末を占う上でも非常に重要な重要性を持つと考えています。〈公平〉の考え方にはこういった重要な要素を取り込む可能性があることもあわせて強調しておきたいと思えます。

2点目の理由は、憲法第14条の「人種、信条、性別、社会的身分又は門地」以外に関する区別についても、国は租税立法が「不合理な区別を設けることではないこと」を弁証する責任があるということです。とりわけ、政策というのは立法目的に照らして、その区別が合理性を欠くものでないかが明確に説明されなければなりません。

一例として、フランスの憲法院（憲法裁判所）の2009年12月29日の判決において、炭素税について、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、租税平等原則違反であるとされています。

この判決は、一つの考え方の参考になるかと思えます。

## 複数のレベルで機能する〈公平〉概念

さて、このように租税立法、政策実現のプロセスの中で働くものとして〈公平〉の概念をとらえますと、次の二つのレベルに分けることができます。

**A 税制の基幹的部分の設計については、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**

**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**

Aについて、タックス・ミックスや累進税率構造などの税制の基幹的部分の設計において、憲法は基本的に政治過程における公平の判断に委ねています。政治家は国民に対して、とりわけ増税の場面においては説得力ある説明を行わなければならず、それによって租税立法が実現します。そのため、あからさまに公平性を欠くような税制は実現しないだろうという政治過程への信頼に憲法は立脚しているということです。

かたやBは、立法府において所得に課税する、消費に課税するという基幹的決

### 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

定がなされたのであれば、それに対応する個別の制度（区別）についても、その基幹的決定との首尾一貫性（合理性）を問うこととされています。  
なお、政治過程では必ずしも十分に是正されない少数者の不利益については、

司法が救済の役割を担うこともあり得ましょう。

逆に、少数者が組織化することによって、利益を過剰に生み出してしまっても、現実の政治ではままたまり得ます。これに対しては、法的統制の手立てがないために、透明性・可視化という方策をもって対応することが一応の処方箋となっています。

#### 法的な視角からの〈公平〉論の限界

ここまで法的な観点から〈公平〉について触れてきましたが、これについては一定の限界ないし特徴があります。

というのも、法的な公平論というものは、課税あるいは税制という国家作用が、名宛人である個人に対してどう及んでいるか、個人がどう扱われているかに焦点を絞っているためです。これは、憲法または租税法は公法であり、国家権力の法的な統制に関心を寄せていることの表れともいえますが、憲法第14条においても、国民というかたちで個人がフォーカスされています。

他方で、租税政策の前提となる経済学の観点からは、課税の直接的な作用だけ

でなく、間接的な作用も考慮すべきとされています。つまり、税負担については金銭負担のみならず、厚生損失、行動変容等においても考慮すべきという考え方ですが、法的な公平論では、それらを視野に入れることは困難といえます。

例えば消費税税においては、消費者のみが課税されていても、取引の相手方にも当然影響を及ぼしますが、個人に対する国家作用に着眼する法的統制では、間接的な作用までを問題として視野に入れることが難しいということです。

そのため、これらの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、好ましいことです。金銭タムで観察可能な指標（所得・消費・資産）を超えた、より精密な指標（例えば効用）を公平な税制の指標として取り入れることは、「理論的」には大変望ましいことだと思われまふ。もちろん、このような租税政策は法的な観点からも禁じられていません。

ただし、経済学の道具立てを用いて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方法で行うことが法的な公平論からは要求されます。

そこには様々な問題が考えられますので、果たしてこういった理想を現実の税制に落とし込めるかどうかという点には課題があり、今後、検討すべき項目だと考えます。

### Ⅲ いま、租税の（公平）を論じる意味

さて、ここまで過去の政府税調答申を手掛かりとして、また、法的な観点からみた（公平）について確認してきました。それらを踏まえた上で、ここからは「いま、租税の（公平）を論じる意味」について、お話をさせていただきます。

#### 現実を生きる我々にとって説得力があるか

先ほど、複数のレベルで機能する（公平）概念について申し上げましたが、A（税制の基幹的部分の設計）のレベルで筋道の通った（公平）は複数あり得るという点は、再度確認しておく必要があります。また、平成12年の答申で紹介されていた、租税の（公平）をその従たる部分とする分配的正義の哲学的な理論においても、複数の考え方が非常に高いレベルで拮抗

していたというのが現実です。

ただし、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という点に注意が必要です。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のですが、それは排除されなくてはなりません。そのような税制を排除するためのロジックとして、民主的政治過程の統制原理としての公平や正義は、引き続き有用だと考えます。

その上で、私たちにとって重要なことは、公平や正義の問題は抽象的なレベルだけで決着がつくものではないということです。現に、哲学や分配的正義における規範的な議論というものは、概念演繹的に首尾一貫しているかに加え、現実社会に生きる我々の道徳的な判断にフィットしたものであるかによって競い合われてきました。なお、この道徳的判断は、現実の制度や社会通念と等しいとは限りません。すなわち、抽象理論だけでなく、現実を生きる私たちにとって説得力があり、公平あるいは正義として受け入れられる議論であるかが問われるということでもあります。

この観点からすると、「所得が最も優

れた担税力の尺度である」というのがシ  
 ャウブ税制の考え方でしたが、その後「む  
 しろ消費の方が公平な課税の尺度として  
 優れているかもしれない」という議論が  
 1970年代以降に説得力を高めたのに  
 は、何らかの背景があるのではないかと  
 それは翻って、今日我々の置かれた状況  
 において、〈公平〉をあらためて論じる  
 意味があるとすれば、それは何か――と  
 いうことにもつながってくるはずで

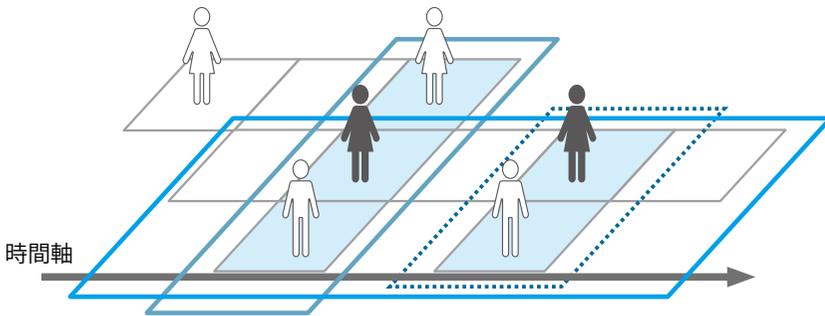
す。  
 つまり、経済社会の構造変化など、そ  
 れぞれの〈公平〉が前提とする文脈を視  
 野に入れる必要があるのではないかと考  
 えられます。

〈公平〉をとらえる複数の視角

こちらの図(下欄)は、〈公平〉をとら  
 える視角が複数あるということをも、「所  
 得」「消費」という担税力を絡めて説明  
 したものです。

横軸は時間軸で、左から右に時間が流  
 れ(横軸に並んでいるのは同一人物)、手前  
 から奥に向かっの奥行き軸は、同時代  
 をシェアしていることを意味しており、  
 3人がそれぞれのライフステージ、それ  
 ぞれのライフサイクルで生きているとい

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

- 「所得分布」それ自体を平準化したい
- 「“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」

**消費：**  
 生涯消費≒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

うことを模式的に表しています。  
 課税の観点からみていくと、「所得」  
 のとらえ方とは、この奥行き軸における  
 枠において、当該年度に各個人がどれだ  
 け経済的価値を獲得したか、言い換えれ

ば、その人がどれくらい金銭を納付する  
 能力があるかということ。では、単  
 年度所得が担税力の指標であるべきとの  
 考え方が、かつて影響力を持っていた背  
 景とは一体何でしょうか。

一つには、20世紀初頭の経済成長や産業社会において、巨大な貧富の格差が生まれた時代に、所得分布の偏りそれ自体が問題で、民主主義の脅威であるという考え方が、一定の説得力を持っていたことが挙げられます。つまり「所得分布」それ自体を平準化したい、という考え方はです。

もう一つの背景としては、第二次世界大戦です。「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、つまり将来がどうという悠長なことを言っている余裕はなく、負担能力のある人からすぐにでも取らないと回らないという背景があったものと考えられます。この「所得」に対し、「消費」のとらえ方は横軸の枠です。遺産等を除いて、大きな意味では自分の稼いだ金額と自分が消費した金額は釣り合っている——つまり、生涯消費は生涯所得をよく反映すると言えます。近年では、単年度所得よりも、生涯の所得水準・消費水準こそが、相対的な税負担能力を評価する上では優れた尺度であるということが有力に主張されるようになってきました。この点について、神山弘行教授は、単年度所得を基準に担税力をとらえる見方は決して自

明ではないと指摘されています（神山弘行「社会保障財源としての消費税——負担構造の観点から」『ジュリスト』1539号、2019年12月号、23-29頁）。

このような考え方が優勢となってきた背景としては、戦争がなく財政が安定化したことで、税制・財政のとらえ方として、目線が広がったことが考えられます。加えて公債発行の常態化もあり、財政は、継続的な存在となりました。

そのため、いわば割引現在価値の考え方と言えますが、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がなくなりました。つまり、税制・財政は続いていく、納税者の生活も続いていくという前提で、どの程度の税負担をいま課すことが望ましいかを長期的な時間軸の中で検討することこそが望ましいという考え方です。

また、平成29年の答申では「自助努力による老後への備え」についての言及があり、消費税がこの考え方と親和的な税制であるという点も挙げられます。すなわち、国家が長いスパンでの財政および経済社会の持続可能性に対して、直接的に税を取って配るといっただけでなく、間接的にインセンティブを与えるというか

たちでも後押ししていかなくてはならない——このような考え方がより重視される時代になってきた、という背景とも関連しているのではないかと考えられます。

さらに、興味深いところでは、平成12年答申において、あらためて「世代間公平」という点が強調された際に、退職世代にも税負担を求める手段として、消費税は公平にかなうという説明がなされています。これは、退職世代にも再度、同年代的負担の分かち合いを考えましょうという観点があらためてクローズアップされたということです。

仮説的ではありませんが、「公平」が様々な角度からそれぞれの時代の要請に応じて論じられていることを、この図を通じてお伝えしました。

### 社会構造変化による公平概念の重心移動

これまでの話を踏まえ、いま、租税の〈公平〉を論じる意味を考えることの必要性について述べたいと思います。

再確認となりますが、シャープ勧告後の税制で〈公平〉が論じられた文脈とは、所得の財源をどのように公平かつ効率的に獲得するかが重要だった時代に、社会

全体の税負担を、個人が国家から何の利益を得ているかということから切り離し、「税そのものの公平」を論じようという考え方だったのだらうと言えます。また、当時の税制・財政が持っていた時間軸が社会保障の本格化前であったということも関係しているのかもしれない。

しかし、その後、社会保障の充実とともに財政赤字の問題も構造化していく中で、税制・財政は長期の時間軸を持つようになり、公平概念も拡張せざるを得なくなりました。これに対応したのが昭和の抜本的税制改革であり、公平概念の重心移動につながったということです。

ただし、「世代間の公平」と消費税の結び付けられ方については、注意を要します。というのも、世代間の公平といった場合、一般的には今日の財政負担を将来世代の財政赤字に繰り越しているという問題であるためです。これは所得と消費のどちらが公平かという問題ではなく、それ以前に、そもそも今日の財政需要に見合った十分な税収を今日の我々が上げているかという問題ですので、議論の際には注意が必要となります。

さらに、財政が一層長期的なコミットメントに軸足を移すようになる中で、いま、



問題となっていているのは社会保障財源をどのように確保するかということです。そのような中で、今後、「公平」がどのような論じられ方になるかを考える必要性は高まっていくでしょう。

### 現実プロセスの中で担保されるべき概念

繰り返しになりますが、「公平」の概念とはその時代における文脈依存性が高く、租税の公平を、純粹に真空状態における租税論として論じることには限界があるかと思えます。平成9年の答申に記述があったように「公平」の位置付けは時代と共に変わっていき、租税の公平

をとらえる視点も時代と共に変化していくためです。

経済社会の構造変化に伴って、国家財政の役割も変化していくため、この変化を意識しつつ、公平がどのような文脈で問題となるのかを議論する必要があります。民主的政治過程において、税制改正が漸進的な、段階的なものであるとすると、「いま、ここでの、この租税」がいかなる意味で公平にかなうか——という正当性が一つ一つ議論され、説得されるというプロセスが重要です。

もちろん、理屈の上で筋が通った公平の考え方や尺度は複数あり得るのですが、現在、日本の社会を生きる我々にとつて公平と受け止められるか——そういった意味での「公平感」「納得感」が重要であろうと考えます。このように、あくまでも抽象的な概念ではなく、具体的な文脈、プロセスの中で働くのが公平という概念であるということを強調したいと思っています。

先が見えない時代に、税制の「正解」に辿り着くことは難しいかもしれませんが、しかし、その正解を真摯に希求し続けることにコミットする——つまり租税をめぐる公論、問答と議論による漸進的な正

## いま、租税の〈公平〉を論じる意味？

- 〈公平〉概念の文脈依存性⇒租税の〈公平〉を純粋に（“真空状態”における）租税論としてのみ論じるのではなく…
- 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「いま、ここで、この租税」の正当性の説得、へのコミットメント  
cf. 公平“感” 納得“感”
- これは「分配の公平そのものを論じるべき」との王道の議論とも親和的だが、分配的正義論自体の百家争鳴状況に鑑み、実質的「正解」の主張よりもむしろ、税制改正の中で作動するプロセス的な概念として租税原則としての〈公平〉を問う側面に焦点。  
cf. “問答”“議論”による漸進的な正当化〈正解〉を真摯に希求し続けることへのコミット＝租税法律主義の民主主義的側面の真価
- 租税をめぐる〈公論〉の重要性和、理念と論理によって公の議論を媒介／創発する者としての租税専門家の役割！

当化——これこそが、租税法主義の民主主義的側面の真価、真骨頂と言えるのではないでしょうか。

時代と共に、求められ納得される（公平）は移り変わりますが、その中で、税制は常に公平であろうとすることを諦めてはなりません。私は、〈公平〉というのは理念的なものであると同時に議論によ

って論理的に実践的に現実プロセスの中で担保されるべきものと考えています。

本日お集りの租税専門家である税理士の皆さまは、理念と論理の両方を理解した上で、公の議論を媒介し創発する役目を担われています。その意味で、租税の〈公平〉にとつて極めて重要な役割を担われているということです。

## IV まとめ

### 媒介者の租税専門家の存在が欠かせない

本日の講演では「租税原則としての〈公平〉について考える」をテーマに、政府

税調答申を振り返りながら租税原則としての公平の展開を辿り、公平概念が「重心移動」したその背景には、マクロ（経済社会）文脈依存性があることを述べました。次に、法的観点からの公平について整理し、不確実で不透明な現代社会において、「正解」そのものではなく「不正解」を注意深く避け、「正解」を真摯に求め続けることへのコミットメントを行動させるための仕掛けとして、〈公平〉という概念が法的に意味を持つことをご

説明しました。

その上で、日本社会において、なぜ「いま、ここで」租税の公平を問い、論じることが必要かつ有意義であるかについて、経済社会の現状認識を深め、今後の見通しや展望に立脚した〈公平〉概念を議論の端緒として、考察を深める可能性について申し述べてきました。

租税の〈公平〉を論じるには、様々な角度からの議論を深めることが重要ですが、これは学者や税務当局だけによって行われるのでは意味がなく、広く国民を巻き込んだものでなければなりません。そうは言っても、租税とは複雑なものですから、議論に国民全員が参加するのは難しい面もあります。

そこで、租税の公論・輿論（世論）の担い手であるとともに、市民に分かりやすく伝えていく媒介者としての「租税専門家」の存在が絶対に欠かせません。税理士の皆さまは、まさにわが国における媒介者としての役割を持つ貴重な担い手であり、人的な社会資本でございます。

このことを、心からの敬意と共に申し上げます。まして、講演を締めくくりたいと思います。本日は、誠にありがとうございました。