



Magritte, René 《The great family》 写真提供:ユニフオプレス

令和6年度 第50回日税連公開研究討論会

税はいかにあるべきか

～格差から税の正義を考える～

【期日】 令和6年10月18日(金)

【場所】 ホテルオークラ福岡4階「平安の間」

主催/日本税理士会連合会

共催/九州北部税理士会

はしがき

このたび第50回日税連公開研究討論会が、南九州税理士会、沖縄税理士会及び九州北部税理士会の共催により福岡で開催されます。この50回という記念する日税連公開研究討論会において、私たち九州北部税理士会は、税というものの原点に立ち返り「税はいかにあるべきか～格差から税の正義を考える～」というテーマで研究を進めてまいりました。

第43回の討論会では、当会は「税理士が行う租税教育等の意義と課題」というテーマを取り上げ、「税とは何か」、「なぜ税を納めなければならないのか」という根本的なところからの研究をいたしました。そこで私たちなりの一定の成果を得ることができ、それは当会においてその後も租税教育推進部、調査研究部等での会務に生かされています。そして、今回のテーマについても、前回研究からヒントを得ており、関連性のあるものとなっています。

私たち税理士は、社会貢献活動の一環として租税教室において子供たちに税について教える機会がありますが、子供たちの反応を見ているとけっこう理解してくれているように感じます。それでは、大人はどうでしょうか。税理士は関与しているクライアントなどから、税に関する様々な意見を聞かされることが少なくありません。そのようなときに、租税教室で話すような税の意義や納税の義務の話し等をしたとしても、理解してもらうことは難しいように思われます。

また、私たち税理士ほど、日常的に税に対する意見を聞いている者は少ないと思います。その意見の内容は、重税感、税の不公平感などの税そのものに関するものや、税の使途に関わるものなど様々ですが、これらの意見の多くは、税の公平・公正に密接に関係があるように思われます。したがって、納税者から真に納得を得るためには、税そのものが正義と理解される必要があるのではないのでしょうか。

このような考えの下で進めてきた今回の研究は、税の背景にある社会観、人間観まで遡って税そのものの正義について探求を試みています。この研究のためには税法だけでなく政治哲学的な議論も必要とされ、敢えて不慣れな分野にも挑んだ研究論文の作成となりました。探求も議論も不十分かもしれませんが、税というものの原点に立ち返り、敢えてこのようなテーマに挑戦した気持ちをお汲み取りいただければ幸いです。

なお、文中の意見の部分は、研究員の努力と研鑽の結果たどり着いた私見であることも申し添えておきます。

最後に、本論文集の執筆にあたりご指導をいただいた名古屋市立大学大学院人間文化研究科の伊藤恭彦教授に、心より厚く感謝をいたします。

令和6年10月18日

九州北部税理士会

会長 丸 山 二 也

引用文献の表示方法等について

公開研究討論会研究委員会

1. 文献等の出典の表示方法について

この論文集の引用文献の出典表示方法については、法律編集者懇話会編集「法律文献等の出典の表示方法」、日本税法学会「『税法学』の執筆要領」等の日本の法律学の慣例を参考にし、当委員会で協議し統一化した表示方法によった。

2. 用字用語例について

この論文集の用字用語例については、ぎょうせい公用文研究会編『最新公用文用字用語例集』（ぎょうせい、増補版、2022）によった。

研究討論の発表方法について

公開研究討論会研究委員会

1. 目的

この研究討論会は、今回選択したテーマについて各研究員が得た研究成果を発表するもので、討論を通じて一定の結論を得ようとするものではありません。

2. 発表方法

この研究資料は、次頁の4つの章ごとに、各研究員が得た15の研究成果をまとめたものであり、そのうち、特に関心が高いと思われるテーマについて、様々な観点から検証するため、当日会場において討論し発表するものです。

3. 質問及び回答

(1) この研究資料の内容について質問がある参加者は、末尾添付の質問票に質問事項を記入し、10月7日までに到達するように九州北部税理士会宛に E-mail、ファックス又は郵送にてご提出ください。

(2) 質問に対する回答は、討論会の中で行います。

(3) 質問が多く、全ての質問に答えることができない場合は、主催者が取捨選択して質問事項を決定します。

当日の討論は全て司会者の指示によって進行します。どうか討論会の円滑な運営にご協力ください。

税はいかにあるべきか ～格差から税の正義を考える～

目 次

はじめに ～想像せよとジョンは言う～	1
実行委員会委員長 高野 亮	一
第1章 税はいかにあるべきか ～理念的考察～	
第1節 社会観から税を考える ～市場社会における税のあり方～	
研究員 岡田 玲	
Ⅰ なぜいま「税はいかにあるべきか」なのか	9
Ⅱ 政府と税の関係とその基本的役割 ～税を考える出発点～	13
Ⅲ 正義の構想と税	16
第2節 日本における格差 ～その論理と心理～	
研究員 室園 和也	
Ⅰ 格差という名の魔物	31
Ⅱ 論理的問題	34
Ⅲ ロールズのモデル	36
Ⅳ 所得格差と税	37
Ⅴ 格差に関する諸問題	42
Ⅵ 日本における格差の特徴	48
Ⅶ 格差問題の解釈	52
Ⅷ あるべき社会と税	56
Ⅸ 税に携わる者として	58
コラム 税による再分配が及ばないもの	66
第3節 分配的正義 ～格差に対して税が果たすべき役割～	
チームリーダー 中園 慎二	
Ⅰ 視座を変える	67
Ⅱ 租税法理論による税の正当性	68
Ⅲ 所有権の歴史的変遷	68
Ⅳ 憲法による所有権の位置づけ	70
Ⅴ 憲法による税と私有財産制の関係	71
Ⅵ 政治哲学による所有権の位置づけ	73
Ⅶ 政治哲学による税と私有財産制の関係	74
Ⅷ 税が果たすべき役割	78
Ⅸ 自由であるための約束	86

第2章 我が国の税制における正義観

第1節 財政制度における正義

	チームリーダー	矢羽田	修
I 我が国の統治機構の構造面における正義の理念形		94
II 我が国の統治機構の権力運用面における正義の現在形		95
III 税理士の立ち位置について ～税理士法の変遷と税制改正建議～		106

第2節 我が国税制の歴史的検証

第1項 租税原則と格差

	研究員	富山	満
I 「公平・中立・簡素」の役割		113
II 基本的理念の変遷		114
III 我が国における社会保障制度		120
IV 我が国における分配的正義観		122
V 格差から見た「公平・中立・簡素」		125

コラム 政権交代と税における政治的パフォーマンス		131
--------------------------	-------	--	-----

第2項 所得税

	チームリーダー	矢羽田	修
I はじめに		133
II 「各種所得の金額」に関する近年の税制改正		138
III 「所得控除」に関する近年の税制改正		140
IV 「適用税率」に関する近年の税制改正		142
V 「税額控除」に関する近年の税制改正		146
VI 小括		147

第3項 資産課税

	研究員	稲岡	良平
I 資産課税の検証を行う意義		151
II 相続税の課税体系		152
III 相続税の歴史		152
IV 事業承継税制		158
V 金融所得課税		160
VI 格差是正の限界		162

第4項 消費税と社会保障

	研究員	富山	満	
I	消費税の歴史的変遷を検証する意義	.....		169
II	我が国の消費税の考え方の変遷	.....		169
III	社会保障の重要性と日本型福祉社会	.....		173
IV	消費税における分配的正義とはなにか	.....		176
V	「教育格差」の観点から見る消費税と社会保障	.....		178
VI	現行の消費税制、社会保障制度で格差は是正されるのか	.....		181

第5項 タックス・ミックス

	チームリーダー	矢羽田	修	
	研究員	稲岡	良平	
	研究員	富山	満	
I	税を一体として考えるということ	.....		187
II	タックス・ミックスの実績例	.....		188
III	逆進性とタックス・ミックス	.....		194
IV	税理士の役割とタックス・ミックス	.....		196

第3章 税制と社会保障制度はいかにあるべきか

第1節 正義にかなった租税体系の構想

	チームリーダー	本田	裕章	
I	一般的な租税原則における公平概念と分配的正義論における公平概念の違い	.....		199

第2節 現行税制及び社会保障に対する評価と課題の検討

	研究員	則松	佳孝	
第1項	分配を受ける側の視点から			
I	はじめに	.....		203
II	低所得者に対する日本の税制及び社会保障制度	.....		203
III	提言	.....		212
IV	小括	.....		216

第2項 分配のための租税歳入の確保の視点から

	研究員	松浦	裕介	
I	社会構想から税を考える	.....		219
II	資本所有格差を是正するための提言 ～フローに対する課税～	.....		219
III	資本所有格差を是正するための提言 ～ストックに対する課税～	.....		226
IV	小括	.....		236

コラム 担税力とは？	239
------------------	-----

第3節 格差是正のための方策についての提言

チームリーダー 本田 裕 章

I 資本主義経済国家における「自由」と「平等」のバランスの調和	241
II 再分配機能に優れた租税体系の構築と実効性のある社会保障制度の整備 ...	242
III 政治不信と税に対する不信の払拭のために	255
IV 租税教育はどうあるべきか	257

第4節 税に対する信頼性の確立、担保

研究員 金 谷 比呂史

I 正義よ お前はいま なんと清しく透明か	261
II 本当ならつれて来てみろというリクエストにお応えして	264
III 県にはそれぞれ すばらしいキャッチコピーが あるんだ	265
IV 夢は今も夢のままで	267
V 税理士なんて就いて居ない	269
VI 心に自由の種をまけ	270

第4章 税制論議はいかにあるべきか

～税制について考えるときに私たちの考えるべきこと～

研究委員会委員長 山 内 英 樹

I コロナ禍から見えてきた社会のあり方	275
II 税を語る言葉の貧困さ	276
III 税を語るうえで大事なこと	277
IV 市場社会における税	278
V 格差は世界レベルの問題である	279
VI 格差の何が問題なのか	280
VII 格差は共同の困難である	281
VIII 汝自身の社会を知れ	282
IX 「空気」によって決まっている	283
X 税制に関する規範的な議論をしよう	284
XI 冒険的企てのためには	285
XII おわりに ～税理士はいかにあるべきか～	286

表 紙

ルネ・マグリット《大家族》1963年、油彩、カンヴァス、100×81cm、宇都宮美術館蔵

はじめに ～想像せよとジョンは言う～

実行委員会委員長 高野 亮 一 (久留米支部)

はじめに ～想像せよとジョンは言う～

高野 亮 一

I 2023年11月2日、ザ・ビートルズ (The Beatles) の23年ぶりの新曲「NOW AND THEN」が世界同時発売された。

この曲は、ジョン・レノン (John Lennon) が生前に残したデモテープを元に、デミックス (音源分離) と呼ばれる AI 技術を駆使して完成されたもので、ポール・マッカートニー (Paul McCartney) によるとザ・ビートルズ最後の新曲 (The Last Beatles Song) とのことである。

「NOW AND THEN」というタイトルを和訳すると「たまに、ふと」ということになるだろうか。

NOW AND THEN	ときどき
I MISS YOU	ぼくはきみが恋しくなる
OH NOW AND THEN	ああ、ときどき
I WANT YOU TO BE THERE FOR ME	ぼくはきみがそこにいてほしいと思う
ALWAYS TO RETURN TO ME	いつでももどってこられるように ⁽¹⁾

歌詞の一部を見てみても、そのようなニュアンスの言葉と考えていいだろう。

40代以下の税理士会員には、ザ・ビートルズを知らない人も多いかもしれないが、1960年代を代表するロックバンドで、音楽シーンはもちろん様々な分野で大きな文化的影響を及ぼし続け、1970年に惜しまれつつ解散している。解散の理由は、音楽の方向性などのクリエイティブな分野での違いが、特にジョン・レノンとポール・マッカートニーの間での問題が顕著であると聞く。

そんなジョン・レノンが解散後しばらくして作ったデモテープで「ときどき、ふと」そばにいて欲しいと歌った相手が誰なのかは想像するしかないが、ザ・ビートルズのメンバーと考えるのも一つの捉え方であろう。(ジョン・レノンが残したカセットテープには「For Paul (ポールのために)」と書かれていた。)

九州北部税理士会 (以下「当会」という。) が前回の公開研究討論会 (以下「公開研」という。) を担当したのは、8年前の第43回になるが、税理士として日々のルーティンワークをこなしていると、この前回の公開研のことを、ときどき、ふと思い出したりすることがある。

前回公開研のテーマ「税理士が行う租税教育等の意義と課題」も、税理士の普段の仕事の中でふとしたことから、税はなぜ納めないといけないのだろうかとか、租税法主義とは何なのかといったことについて振り返って考えることがあることから選定されたテーマであった。前回の公開研では精一杯の努力をしたのはもちろんだが、それでもまだ検討しき

れていない、手が届いていない領域があった。それらの未完成の部分を見直し、再検討してみたいと思うことも、たまにはあるのだ。

II さて、今回の研究テーマは「税はいかにあるべきか」である。

前回公開研においては、租税教育等の検討を通して「税とは何か」、「どうして税を納めないとならないのか」について考えた。そして今回のテーマは税そのものの正義について政治哲学的な視点からアプローチし、「税は何のためにあるのか」、「税を通して私たちはどのような社会を作ろうとしているのか」について議論をすることとした。

税が公平、公正であるべきだということに賛同していただける方は多いだろう。それでは、この税の公平、公正とは何かと問うたとき、それは課税の公平のことだと答えるとしたらそれで十分だといえるだろうか。

私たちは、それでは不十分であると考えた。租税教育等により子供に税を理解させることよりも、大人に理解させることの方が難しく感じることが多い。大人は子供より税に対する知識も多く税が社会を成り立たせるために必要なものと一応は理解しているが、それでも現実の税に対する不満や怒り、政府に対する不信感をもっていることが多いのはなぜだろうか。私たち税理士は、クライアントからこのような不満の声を聞くことも少なくないだろう。そのようなクライアントに対して垂直的公平、水平的公平等といった課税の公平について説明して、それで心から納得してもらえようか。

クライアントが不満に思っている原因は、もっと深いところに根があるように思われる。税が公平でないと感じている国民の不満は、課税の公平だけでは解決できない。それは決しておろそかにはしてはならない、社会にとって本質的な問題をはらんでいるからである。それゆえ税の公平、公正を考えるためには、課税の公平の考え方の背後にある価値観までさかのぼって検討することが必要とされる。それは「税は何のためにあるのか」、「税を通して私たちはどのような社会を作ろうとしているのか」を問うことともなり、その答えは課税の公平の考え方からは得られない。私たちは今こそ税を支える正義についての哲学的な議論から始めなければならない。それは課税の正義ではなく、税そのものの正義を考えることである。

III 「分配的正義」という言葉をご存知だろうか。

分配的正義とは、社会が共有する資源や負担を各構成員に分配するときの正義である⁽²⁾。

アメリカの政治哲学者であるジョン・ロールズは、著書「正義論」のなかで分配的正義を以下のように構想している。

個人のために存在する社会というものは、各人が独力でひとり暮らしを続けるのとくらべて、ましな暮らし向きを目指す協働の冒険的企てである。それゆえ、そこには諸個人の利害の一致だけでなく衝突が顕在化する。したがって、そこに生きる諸個人は、この社会との契約に合意した以上、偶発性によって生じる社会的・経済的な不平等をもたらす有利・不利というものを互いに分かち合い、社会的最低限の暮らしを相互に支えあうこととなる。

ここでは、個人の不可侵なるもの、つまりは個人の尊厳が蹂躪されてはならない。また、どのような善い生つまり幸福の構想を持とうとも自由で合理的な人であれば、社会のメンバーとして生きるうえで必要とされる基本財（権利、自由、機会および所得と富）が、各人の功績の有無にかかわらず、社会の基礎構造を通じて分配されることとなる⁽³⁾。

社会的最低限の暮らしが保障された「個人の不可侵なるものの蹂躪」のない社会が理想的な社会であるという社会構想のもとでは、基本財の分配だけではなく「社会の基礎制度における権利と義務の割り当て方法を規定し、社会的協働の利益と負担の適切な分配を定める」規範が必要となる⁽⁴⁾。これが、ロールズの考える分配的正義である。

ロールズは、原初状態（original position）という仮定のなかで分配的正義という原理原則を考えた。これも歴史の特定の時点で実際に取り交わされた合意ではなく、思考実験である。あり得ない条件を頭のなかで創り出して、そこで人々がこうしたらこうするだろう、ということを実験することである⁽⁵⁾。

なぜ空想しなければならないのかというと、それは現実世界においては、法律・憲法・原理原則を決める際、決定者が「公平な」立場にいないからである。決める際の条件が公平でないと、決まった法律・憲法・原理原則も公平ではない。だから公平な原理を採択するためには、公平な条件を創り出さなければならない。しかし現実社会においてそれは不可能であるから、頭のなかで「公平」な条件を人為的に築き上げて、あるべき原理の姿を探ろうというのがロールズの試みである⁽⁶⁾。

原理原則を決定する際、原初状態に存在する人々が公平な結論に至るためには、どのような条件が必要となるのだろうか。この公平を担保するために用いられたのが「無知のヴェール」(veil of ignorance)である。原初状態の当事者は、このヴェールにより、自分と他人を区別するいっさいの情報（才能・体力・人種・ジェンダー・富など）から遮断されることとなる⁽⁷⁾。

もしも、自分が稼ぐ才能を持っていることを知っていれば、税金が安くなる原理を選ぶだろう。また、自分が富裕層に属することを知っていれば、所得の再分配政策を回避する原理を選択するはずである。さらに、原理原則を選択するより前に、人種的にアフリカ系に対して差別的な社会であることを認識しており、自身がアフリカ系以外の人種に属していることを知っていれば、人種差別を禁止する原理を採用することに後ろ向きであるか、この問題に関心を示さないこととなるだろう⁽⁸⁾。

人は自己の人生について合理的に考えるがゆえ、自分自身の状況について特定の事実を知っていれば、自分個人にとって有利な制度を築こうとするのが自然である。原初状態にいる人々が、特定の事実によって決定がゆがめられてしまうと、原理原則の前提である公平も必然的にゆがんだものとなる。原理原則における公平は、だれにでも受け容れられる、という意味でなくてはならない。原理原則が対象とする社会の諸制度がすべての人々に受け容れられるものであるときに、はじめて正しい制度であると言えるのではないだろうか。

ロールズの議論は、ロック、ルソー、カントに代表される社会契約論の系譜上にある。社会契約は仮定の話であるが、それはこの学派の伝統である。仮定だから、現実的な意味はないと思われるかもしれないが、むしろ仮定的だからこそ、現実にはある憲法・法律・政府が「正義にかなっているかどうか」を判断する基準⁽⁹⁾となるのである。

IV では、ロールズが構想する「個人の不可侵なるものの蹂躪のない社会」と税の関係について、政治哲学的アプローチを試みる。

われわれ個人は「市場社会」のなかで「競争」の中に我が身を置くことを余儀なくされている。この市場社会で生きていくためには、個人が持つ財やサービスを売るか、若しくは個人自らの労働力を売り賃金を獲得していかねばならない。この競争はスポーツ競技のように自由参加の競争ではなく、強制参加の競争である。その中では、勝者が生まれる一方敗者も生まれる。敗者になれば貧困や、人間としての価値を剥奪された生活が与えられることも考えられる。勝者の要因は自己の努力、敗者の要因は自己責任というのが一般的な考え方であるが、そもそも本人の責任とはいえない、いわゆる「格差」が勝敗の要因となっている側面が多分にある。資本主義・自由市場経済を選択する社会では必然的に格差が生まれ、そして拡大していく。

かように市場社会は特殊な社会であり、誰も他者への危害を意図していなくても、誰もが公正に行動していても、誰かの尊厳が破壊される可能性を常に秘めている。市場社会は人間の尊厳を破壊する潜在的な力があり、そのなかで人間の尊厳を実現するシステムが必要となってくる。しかし、市場における原動力は各人の利己心であるため、そもそも自己の利益に結び付かない活動は、よほどの博愛主義者でないかぎり個々人には期待できない。そこで、市場社会における「自己の利益の追求」と「社会全体で人間の尊厳の保障」を両立させる仕組みとして「政府」が登場した。

したがって、市場社会においてはこの市場社会を維持しつつ、人間の尊厳、つまりは個人の自由を守り、かつ所得再配分の税の機能により格差を是正することで、市場社会において必ず生まれてくる不平等、つまりは富の不公正な分配構造を矯正することにより平等を実現する、このように機能している政府こそ正当な政府である。この国家（＝政府）のあり方がそうである以上は、そのあり方に適う税こそが正義にかなうものであると考える⁽¹⁰⁾。

V ロールズが「正義論」を刊行した1971年に、ジョン・レノンが名曲「イマジン (Imagine)」を発表した。この曲は平和の賛歌として親しまれ、世界中で多くのアーティストにカバーされている。

Imagine there's no heaven	想像してごらん 天国なんてないと
It's easy if you try	その気になれば簡単さ
No hell below us	僕らの足元に地獄はなく
Above us only sky	頭上にはただ空があるだけ

Imagine all the people Living for today	想像してごらん すべての人々が 今日のために生きていると
Imagine there's no country It isn't hard to do Nothing to kill or die for And no religion too	想像してごらん 国なんてないと そんなにむずかしいことじゃない 殺したり死んだりする理由もなく 宗教さえもない
Imagine all the people Living life in peace	想像してごらん すべての人々が 平和な暮らしを送っている ⁽¹¹⁾

平和の賛歌といってもその歌詞は牧歌的なものとはいえない。この曲は人々に想像することを勧めているが、想像する内容は国家や宗教といった分断をもたらすものが存在しない状態だ。とはいえ、実際に国家や宗教を無くせと言っているのではない、存在しないことをただ想像してみよと提案しているだけなのだ。それはやってみたら簡単なこと（「It's easy if you try」）だとも曲の最初で言っている。天国や地獄のような宗教的な存在が「無い」ことを想像するばかりではない、そうすることでただ青空だけが「ある」ことを想像することができる、そしてその下ですべての人が等しくただ今日を生きていることを想像することができる。なるほど、どの国の子供の描く絵を見ても人々の上には青空がある。それを思い描くことはむしろシンプルなことではないか。しかし、人々はそれぞれ異なった意識のフィルターを通して世界を見るから、このシンプルなはずの青空が見えなくなっている。平和の賛歌と言われているが、具体的に行動することをアジテートすることはなく、ただ想像せよと静かに歌っているだけだ。

「イマジン」の歌詞は、ロールズの言う無知のヴェールを連想させる。ジョン・レノンとジョン・ロールズ、この二人のジョンの方法論には類似したところがある。それは人々が生きている十人十色の「個」としての事実をひとまず忘却した状態から始めようとするところであり、そのことにより個的なものを超えたところにある普遍的な正しさについて構想しようと試みているところである。そのような個の立場を越えた公平な視点から正義に適った社会を設計することができると考えている。

税の公平を考えるときにも同じアプローチの仕方をすることがよいと思われる。ロールズの言う「無知のヴェール」により、持てる者にとっても持たざる者にとっても等しく公平な社会のあり方を構想し、そこから公平な社会における税はいかなるものであるかと問うのだ。それが「税は何のためにあるのか」、「税を通して私たちはどのような社会を作ろうとしているのか」を考えるということなのである。

VI 今回、国家も宗教もない世界を想像するように、無知のヴェールを被って、税の正義、税はいかにあるべきかについて、格差を題材に検討した。本論文は、市場社会における政府の役割と社会構想から想定される税のあり方について政治哲学的アプローチによりその規範となるものを提示し、その規範を前提としてわが国の税制はいかにあるべきかを提言

するものである。

第1章は、資本主義・自由市場経済を選択する社会では必然的に格差が生まれること、このような市場社会は人間の尊厳を破壊する潜在的な力があり、格差の拡大が様々な社会問題を引き起こしている事実と対峙し、「あるべき社会」と「分配のあり方」を論じていくなかで「税はいかにあるべきか」について考察している。格差問題の重要度が増す現代の市場社会において、税のあるべき姿を考えるためには、税について、その徴収面のみならず分配面も含めた「税を包摂する社会システム」という視座から俯瞰しつつ、税の用途を司る政府・政治のあるべき姿、政治理念といった領域まで研究を踏み込む必要がある。したがって、本稿では、税について政治哲学的視点により検討を試みている。

第2章は、先にみたロールズの分配的正義に立脚しながら、わが国の税制が「経済格差」に対して如何に対応してきたのかという歴史的検証を、所得・資産・消費のそれぞれの部門と、それらを総合したタックスミックスの手法により確認している。ここでは、その検証にあたり、法の支配と自由に関する民主主義的意思決定が、わが国の統治機構において、いかなる権力的構造をもって制度実現がなされ、いかに制度運用がなされているのか、自由主義的な権力分立に民主主義的なコントロールを加える、いわゆる財政民主主義の観点から検討している。

第3章は、ロールズが提唱する分配的正義の第一の機能である富の再分配に着目し、税を徴収する上での正義（財政的正義）はもちろんのこと、目指すべき理想の社会の実現のため必要な支出から見た正義（狭義の分配的正義）をセットに考えること、すなわち分配的正義論に基づく「公平」概念に立脚しながら、わが国の現行税制と社会保障制度の課題について検討している。また、あるべき税制を考えるにあたり、税制の実体面の実効性を担保するものとして、税の用途に関する監視制度としての「公金検査委員会」の設置も合わせて提言している。

第4章は、税に対する納得感の醸成のためには根本的な議論が必要との問題意識が根底にあることの確認をしつつ、本論文集における研究内容を総括している。研究にあたっては伊藤恭彦の提唱する「理想的な税を実現するための規範的な基準」⁽¹²⁾、すなわち「タックス・ジャスティス（租税の正義）」にある政治哲学的な考え方によっている。税に関する規範的な議論のためには、「空気」と呼ばれるような検証不能な判断によることを排し、論理的判断の積み重ねにより透明性が確保されるべきことを提唱している。市場社会において生じる問題についてはすべての者に責任があること、それゆえ規範的な議論が必要とされることを論じる。また、税理士は、「税務に関する専門家として、独立した公正な立場（税理士法第1条）」にあり、いかなる立場に偏することなくタックス・ジャスティスを担うことができる公共的存在たりうることから、従前の税制改正を支えていた租税観や正義観にとどまることなく規範的な議論をリードしてゆくべきことを結論として提言している。

税法学や政治哲学といった学問領域を超えて、その諸学問の交差したところに税理士という私を置きながら税について考えてみる、そのような視点があって、その果てに税のあるべき姿をつかむことができる、との信念のもと日々研究を重ねてきた。

たとえ、正解が見いだせない世界であったとしても、正しい税のあり方は論じられるべきであり、むしろ論じ続けなければならない。この意味で税における正義論は、われわれ税理士にとって実践的な使命をおびた研究テーマであると考ええる。

VII ロシアのウクライナ侵攻の終焉が見えないなか、ザ・ビートルズの「NOW AND THEN」が世界リリースされる直前の2023年10月7日、イスラム組織ハマスによるイスラエルへの大規模攻撃によりハマスとイスラエルとの間の戦争が始まった。この戦争により、ガザ地区の一般市民を中心に多数の死傷者が出ている。

もう一度だけ、「ふと（『NOW AND THEN』）」、…「イマジン」に想いをはせてみよう。

世界の各地で戦火の渦が巻き起こるなか、われわれは、この不安な時代、激動の時代、あるいは危機の時代を生きていかねばならない。そんな今の時代に問われている命題は何なのかを考えると、それは「正義」という答えに辿り着くのではないだろうか。

ここで、ことの正否を論ずるつもりはないが、戦争やテロに対する報復というものは、当事者双方にそれぞれの「正義」があると考えられる。では、この相容れることのない「正義」というものを考えるうえで、すべての人間に共通する固有の価値とは一体何なのかを突き詰めたとき、その答えは「人間の尊厳」になるものと考ええる。

観念哲学的な手法で人間固有の価値、すなわち人間性を探求したイマヌエル・カントは次のように述べている。

人間だれにも、自分の隣人からの尊敬を求めることは正当である。そしてそのかわりにまた、ひとはすべての他人に対して尊敬するように義務を課せられている。

人間性それ自体が尊厳なのである。なぜならば、人間は、だれからも（他人によっても、また自己自身によってさえも）単に手段として使用されることはできず、常に同時に目的として使用されねばならないからである。そしてこの点に、まさに人間の尊厳（人格性）が存するのであり、それによって人間は、世界における人間以外の、しかも使用可能なすべての存在者に、したがって物件に優越するのである。それゆえ、かれが自己自身をいかなる価格でも売り払うことができない（それをすれば自己尊重の義務に反するであろう）のと同様に、同じ人間である他人の必然的な自己尊重を損なう振る舞いはできない。すなわち人間は、あらゆる他人の人間性の尊厳を実践的に承認するよう義務を課せられている。したがって、あらゆる他人に対して尊敬を必ず示すべきであるとの義務が、人間には存するのである。⁽¹³⁾

人間はすべて目的として扱われなくてはならないこと、つまり「物件」のように価格をつけられてはならないこと、ここにカントが言う人間の尊厳の核心がある。そしてすべて

の人間が尊厳ある存在として扱われる権利をもっており、逆に他者をそのような存在として扱う義務を全員が持っているのである。⁽¹⁴⁾

VIII ジョン・レノンが「イマジン」で歌った「青空」は、国家や民族、また年齢性別を問わず誰にでもわかるシンプルなものである。その青空の下で営まれる人々の生活も、その基本はシンプルなものであるはずだ。そのような生活において日々が平穏無事であることを願わぬ者はいないのではないか。そのためには、「私」と「あなた」が日々営んでいるそれぞれの生活を、お互いに全く等しいことだと考える想像力が必要とされるだろう。そこから「正義」が青空の様にあまねく存在し、人と人とが互いに尊敬し合うことを忘れ得ない社会がうまれるのである。そこでは全ての人々が幸せに暮らし、ともに生み出した富を公平に分け合っているのだ。そのような「正義」を考えるとところから税を考えることを試みてみたい。

願わくはこの論文集を読まれる諸兄姉も、私たちと一緒に想像して見ていただきたい。ジョン・レノンは歌っている、やってみたら簡単なこと（「It's easy if you try」）だと。

注

- (1) ジョン・レノン (original composition) 『ザ・ビートルズ1967年～1970年 (青盤)』(ユニバーサル・ミュージック合同会社、2023年) 英語版ライナーノーツより。英語詩対訳 奥田祐士『ザ・ビートルズ1967年～1970年 (青盤)』(ユニバーサル・ミュージック合同会社、2023年) 日本語版ライナーノーツ27頁。
- (2) 新村聡＝田上孝一『平等の哲学入門』(社会評論社、2021年) 18～19頁。
- (3) 神島裕子『正義とは何か』(中公新書、2019年) 69頁。
同著中『福祉国家の哲学的基礎?』を参考に内容を構成。
- (4) 伊藤恭彦『タックス・ジャスティス－税の政治哲学』(風行社、2017年) 76頁。
同著中『社会正義とタックス・ジャスティス』を参考に内容を構成。
- (5) 森田浩之『ロールズ正義入門』(論創社、2024年) 101頁。
- (6) 森田・前掲注(5) 102頁。
- (7) 齋藤純一・田中将人『ジョン・ロールズ』(中公新書、2022年) 59頁。
- (8) 森田・前掲注(5) 128頁。
同著中『公平な決定の手続き』を参考に内容を構成。
- (9) 森田・前掲注(5) 108頁。
- (10) 伊藤・前掲注(4) 45頁。
同著中「市場における競争」を参考に内容を構成。
- (11) 英語詩 ジョン・レノン『ジョン・レノン／イマジン (アルティメイト・コレクション)』(ユニバーサル・ミュージック合同会社、2018年) 英語版ライナーノーツより。対訳 山本安見『ジョン・レノン／イマジン (アルティメイト・コレクション)』(ユニバーサル・ミュージック合同会社、2018年) 日本語版ライナーノーツ9頁。
- (12) 伊藤・前掲注(4) 6頁。
- (13) イマヌエル・カント (樽井正義＝池尾恭一訳)『カント全集Ⅱ 人倫の形而上学』(岩波オンデマンドブックス、2002年) 350頁。
- (14) 伊藤・前掲注(4) 44頁。

第1章 税はいかにあるべきか ～理念的考察～

第1チーム

チームリーダー	中 園 慎 二	(八 幡 支 部)
研 究 員	岡 田 玲	(長 崎 支 部)
研 究 員	室 園 和 也	(八 女 支 部)

第1章 税はいかにあるべきか ～理念的考察～

概 要

税は払いたくない。私たちの納税者意識の高さとは裏腹に、昨今の政治不信や税逃れの現実による不公平感がそう思わせる。税に対する信頼性の欠如は、他者への無関心と自己防衛に走らせ、社会的分断を生む原因となる。私たちは市場社会に生きる上で、政府の存在目的と目指すべき社会構想を認識し、理想とする社会を目指す必要がある。税分野での正義理論であるタックス・ジャスティスは、理想とする社会の実現に必要な税のあるべき姿を構想する。タックス・ジャスティスの実現こそ、理想的な税の姿なのである。

ところが、我が国の格差は拡大をみせ、所得に限らず医療や教育といった他分野にも及び、様々な形で社会を蝕んでいる。高度経済成長期に形成された中間層は、長期の不況に伴い地盤沈下し、その下層は貧困に陥った。そして、高度経済成長という成功体験が努力への称賛と失敗への自己責任論を醸成した結果、人間心理としての格差感は劣等感を増幅させ、深刻な社会問題を引き起こしている。また、格差の拡大は上位層による富の権力化をもたらし、社会に悪影響を及ぼす。税は許されざる格差という魔物から人々の尊厳を守るシステム構築のための手段として存在しなければならない。

しかし、これまで課税の公平に対して重要な役割を果たしてきた租税法理論は、税の正義の観点からは、課税の公平性に限定された一面的な見方であった。そのため、これを補完する政治哲学の視座が必要とされる。政治哲学は所有と税の関係に新たな示唆を与える。社会的協働による公私分割に基づく税負担は、共同の資材の生産による利益の私的所有を社会的に承認し、その利益の蓄積を社会的に正当化させる。その上で税の徴収だけでなく税の用途についても考慮する2つの視座を併せ持つことにより、分配的正義は実現し、税は格差問題の解決のためにその役割を果たすことができるのである。

キーワード

不公平感、政治不信、タックス・ジャスティス、自己責任論、自己肯定感、心の問題
所有権、共同の資材、公私分割、分配的正義

第1章 税はいかにあるべきか ～理念的考察～

第1節 社会観から税を考える ～市場社会における税のあり方～

岡田 玲

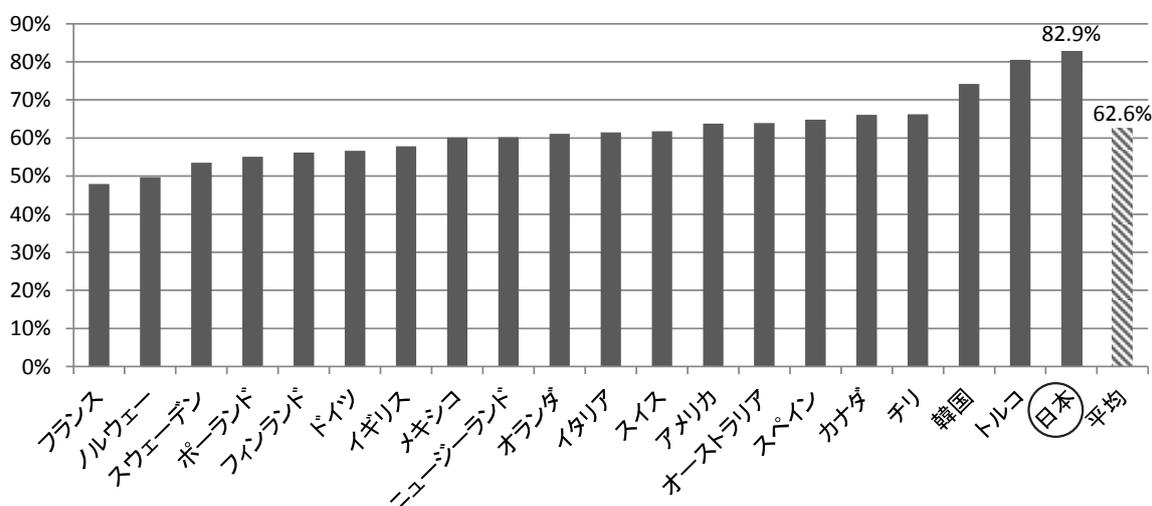
1 なぜいま「税はいかにあるべきか」なのか

「税金はなるべく払いたくない」税理士をしているとこのような声を聞くことが多い。クライアントは気遣い(?)から、この程度の言い方であるが、何かの会合で私が税理士であることが分かると「あなたはそっち側の人間なので言いにくいですが、税金なんて払うのは馬○ですよ」や「いかにグレーゾーンを攻めるかが仕事ですよ」などと、まあまあの言い方をする人も時々いる。そっち側がどっち側なのかはさておき、恐らく、日常会話の中で税をポジティブに擁護する意見になかなかお目にかかれないのは、私だけではないはずだ。無駄に税金を払わせることは、税理士にとってあるまじきことであるが、どうも払うべき税金までもが嫌われているようである。

国税庁は毎年、中高生を対象に税の作文を募集している。作文では、実体験をもとに税がどれだけ私たちにとって大切で不可欠なものであるのかが発信されている。今年も業界紙『税理士界』に、税の作文令和5年度日税連会長賞受賞作品が公開された⁽¹⁾。障害者福祉から日本文化の保護、災害時対応、公園や道路といった、いわゆる公共財⁽²⁾のために税が使われていることの事例が、心に響く文章で描かれていた。しかし、税の大切さを子どもたちから再確認させてもらう一方で「政府も必死だな」とか「子どもは純粋だなあ」などと、嫌な大人のようなことも同時に考えてしまうのは、私の性格だけが問題なのだろうか。

東京都主税局の平成28年度外部委託調査報告書に OECD 諸国の納税意識に関するデータが掲載されている(図表1)。税逃れを「決して正当化できない」とした割合が日本人は

図表1 OECD 諸国の租税意識 (Tax Moral)



出典：東京都主税局「租税に対する国民意識と税への理解を含める取り組みに関する国際比較調査・分析等委託最終報告書」

82.9%と、OECD 諸国内でも税に対するモラルの高さは最高水準だという⁽³⁾。体感では、税を否定的に理解する納税者が多いように感じるが、脱税や租税回避がいけないことは常識のようだ⁽⁴⁾。だが、このデータから読み取れる税逃れが正当化できない理由はいかなるものであろうか。税が大切だから正当化できないのか、それともズルが正当化できないのか。

人びとの税嫌いはメディアの影響もあるかもしれない。売るためとはいえ、過激な書籍名で節税策(?)を指南するものも従来から多くあり、最近では YouTube でも同様である。方法を問わず、納税額を減らせば減らすだけ賢く、真面目に納税する人は愚かだと言わんばかりである。私が頼りないから、無駄な税金を納めているかもしれないとクライアントが思ってしまうのであれば、只々申し訳ないのだが、実際にクライアントから YouTube で見たという変な節税策について実行の是非を尋ねられることがあった。ほかにも、自分に何も与えてくれない政府が、知らない誰かを利する政策のために、必死に稼いだ利益が、国家権力によって奪われていくと感じている人もいるだろう。新型コロナウイルス感染症拡大による業績悪化を支援するための持続化給付金について、それまでしっかり納税していたにもかかわらず、給付要件を完全に満たさなかったがために給付金を受け取れなかったクライアントから、不公平感をぶつけられる経験をした税理士もいるかもしれない。理由は様々あれど、いずれにしても税について良いイメージを持っている人が少数派であることは間違いなさそうである⁽⁵⁾。

このような、税に対する納税者意識⁽⁶⁾があることを前提に、税の専門家を名乗る我々税理士は改めて、どうして税を納めなければいけないのか、そのためには税がいかにあるべきかということの答えを持っておかなければならない。先行き不透明な将来のために、あるいは次の投資のために、既に金持ちであったとしてもより多くを残したいという、経営者や人の親としての気持ちを想像しつつ「納税は憲法で定められた国民の義務なんです」とか「公平に課税されますから」などと、税理士が納税者に表面的な回答をしたのでは、冷ややかな目で見られるだけである。

前述のように、筆者のミクロな視点からの税は、おおむね嫌われている。しかし一方で、OECD 諸国の中で日本人の納税者意識が極めて高いという東京都主税局の報告を紹介した。税は嫌われているのに、納税者意識が高いとはどのような調査だったのか。報告書をよく読み進めると設問に答えがあった。この報告書のデータは、WVS (World Value Survey 世界価値観調査) のアンケートが使われており、前述の税逃れの正当性について次のように尋ねている。日本語では「機会があれば、税逃れをすること」の正当性を尋ねているが、元の英文では「Cheating⁽⁷⁾ on tax if you have the chance」であり、直訳すると「機会があれば税金においてチートする⁽⁸⁾ こと」の是非を尋ねている。ここでいう「税逃れ」が、脱税に限るのか、または租税回避や意図的な滞納までもを含むのかは明らかでないが、やはりズルのことを言っており、そのニュアンスでアンケートを取ったのであれば8割を超える人が「決して正当化できない」と答えることに違和感はない。そもそも、いかさまや不正行為を正当化できるかどうかの質問であるからである。つまり、納税者意識が高いとはいってもこの質問からは、日本人の税への信頼感や納得感を担保することはできない。

令和5年(2023年)の「今年の漢字」第1位は「税」であった。増税メガネという岸田

総理のあだ名に象徴される各種増税に関する議論、インボイス制度や定額減税など税にまつわる多くの出来事があったからだという⁽⁹⁾。税にまつわる国会議員のだらしない話題も多かった。税理士でもある神田財務副大臣が固定資産税を滞納していたことは、驚きと嘆きをもって第一報を聞いた。自民党派閥の裏金疑惑も税の問題だともいわれる⁽¹⁰⁾。国会議員のチートは糾弾されるべきであるし、これらのことが私たち国民の納税意欲に、多大な悪影響を与えることは確実である。しかし、彼らの行為が悪いのであって、税そのものに罪は無い。

税逃れを許さない理由が、そのチート性への非難に偏っているうちは、税そのものの正当性の議論が十分にされているとはまだ言い難い。税が私たちみんなにとって公正なものであるのならば、税逃れを許さない理由は「私たちみんなにとって大切な政策を実行するための税収が失われるのは困るからだ」ということになるだろう。国会議員の不当な行為が税への信頼性を損ねていることは間違いないのだが、ここでは別物として考えることにする。

「税はいかにあるべきか」が本稿のテーマである。税がいかにあるべきかを考えることは、すなわち税そのものの公正さを考えることである。税のあるべき姿の表現方法として従来から「公平・中立・簡素」などの租税原則があることは良く知られている。令和5年6月の政府税制調査会答申においても7ページを割いてこの租税原則について説明されている⁽¹¹⁾。このなかでも「公平」が、最も古くから扱われ最重要視されてきた⁽¹²⁾。ここでは税の公正さについての議論であるため、特に公平原則について見ていきたい。

公平な税のあり方については、有名な租税原則である、アダム・スミスの4原則、ワグナーの4大原則9原則およびマスグレイブの7条件に含まれており⁽¹³⁾、すでに確定しているとの意見が大半であるかもしれない。しかし、これまでの税の公平性に関する議論は、課税局面⁽¹⁴⁾の公平性についてのものでしかなかった。課税(局面)の公平とは「納税者1人1人にどれだけの税負担を割りあてるべきか」⁽¹⁵⁾ということであり「税負担の公平(equity),あるいは公正(fairness),正義(justice)として論じられる問題」⁽¹⁶⁾つまり、水平的公平と垂直的公平の問題である。そして税負担の各人ごとの税負担の差異の基準に税の根拠や税負担の根拠としての利益説や能力説があることが知られている⁽¹⁷⁾。すなわち何に担税力⁽¹⁸⁾を認め、どのように課税することが公平で公正かという部分に限ったものが、あるべき税についての議論であったということだ⁽¹⁹⁾。これを聞いて、税の公平についての議論に課税の公平以外に何かあるのかと思われるかもしれない。しかし、いかに課税の方法が公平であっても、税の用途が不適切では、これがあるべき税なのだとは当然いえない。税の用途が不適切とまではいえないまでも、最終的に財政支出の目的に沿った効果が、意図したとおりに表れていないのであれば、この場合もあるべき税とはいえないはずである。そのため課税の公平は、税がいかにあるべきかの一部にすぎないのである⁽²⁰⁾。

税は、市場社会が産出した富を公私間でどのように分配するか、また民間で税負担をどのように分配するか、あるいは歳入となった税をどのような政策目的のために配分し再分配をするのかという「分配」がその本質である。課税の局面だけでなく、課税から財政支出にいたるまでの分配が、うまくいっているのであれば、理想的で公正な税といえるのだろう。しかし、現実はどうか。民間においては富の分配がうまくいかず、経済的格差は拡

大しているうえ⁽²¹⁾、社会が分断されてはいまいか。例えば、子どもがどのような親元に生まれ育つかを子ども自身がコントロールできない運で決まってしまうことを、どんなアイテムが出てくるかが分からないガチャガチャ（ガチャポン）になぞらえて「親ガチャ」という俗語がある。困難を抱えた家庭に生まれた、つまり「親ガチャ」に外れた子どもは、自身が希望する進学ができないなど、その境遇が改善せず暗い将来を嘆く一方で、「親ガチャ」を嘆く子どもには努力が足りないだとか、貧困になった理由には目を向けず、貧乏なくせに子どもを作るのが悪いという、元も子もないような自己責任論で断じられることは社会の分断といえるだろう。ヤングケアラーの問題もさまざまな調査や取り組みがなされているが⁽²²⁾、私たち国民にもまだ情報が十分に伝わってはいないし、その状況を知られたくない当事者が多いことは、社会の分断の一つかもしれない。他にも子ども食堂の運営者からは、困難を抱える家庭の子どもは、大人に遠慮し満腹になるまで食べることを躊躇するという驚くべき事実を初めて聞くことを取っても社会が分断されていることの証左となろう。

安倍元総理は、政府税制調査会に対し「公平、中立、簡素」の租税原則に従った税制で特に公平な課税についての議論を要請した⁽²³⁾。それを受けて当時の税制調査会土居丈朗委員は、「この中でも特に中立の原則、要は、税制によってできるだけ経済活動がゆがめられない、阻害されないようにするという原則は極めて重要な位置を占めていると思います」⁽²⁴⁾と述べ、「今までにも各委員が触れられましたが、法人税は多分に中立の原則にそぐわない性質を帯びていますので、できるだけ負担軽減は図っていくべき」⁽²⁵⁾と税制調査会では、税が市場の結果に変更を加える再分配政策にはやや否定的であるかのような、公平より中立優位の発言も見受けられる⁽²⁶⁾。確かに市場社会では、一人として同じ人が存在しない以上、格差は必然であるし、格差それ自体が、直ちに問題となるわけではないだろう。税理士としての力量の格差を痛感することや、クライアント企業においても社長と社員の給料に格差があることは、結果として当然のことであり、そのことが私たちの活力にもなり得るからだ⁽²⁷⁾。しかし、富や負担の分配とその後の再分配、すなわち税のあり方がうまくいっているのであれば、前述のような経済的格差に起因する社会の分断は生じにくいだろうし、ひどい格差が生じたとしても、自分で頑張れよとはならないだろう⁽²⁸⁾。中立の原則にそぐわないからといって、公平原則を劣後的に扱うのは少し違うのではないだろうか。

政府税調での発言はさておき、このまま政治不信や政治家不信を理由に税が軽んじられ、これまでのように対症療法的とも思える増税あるいは減税の議論がなされ⁽²⁹⁾ている状況を放置し続けると、私たちが生きる日本社会は、一人一人の幸せを守ることをできない社会に本当に成り下がってしまうのではないかという問題意識が湧いてくる。そうならないためにも「税はいかにあるべきか」を至急議論しなければならない⁽³⁰⁾。一人一人が自らの幸せを追求できる社会を目指すことは、個人と社会の対立ではないし、個人と個人の対立でもない。税が税の世界の中だけで「公平・中立・簡素」という、手段としての税のありかたを達成しても目的としての社会の正しさは達成できていないようである。本論文集では社会を構成する私たち皆が幸せを追求できる公正な社会を実現するために、税をいかに捉えるべきかという方法論を再構築したい。そのための題材として、日本社会におけるこの

「格差」の問題に着目することで、現在の市場社会における分配とそこでの税のあり方について、検証できると考えている。

II 政府と税の関係とその基本的役割 ～税を考える出発点～

1 市場社会の概観

前述のとおり、今が税のあり方を至急議論すべきときであり、税のあり方を再構築するために、市場社会で発生する格差問題を題材にすることとした。

わが国日本は、資本主義経済のもとでの私有財産制を採用し、私たちは（自由）市場社会に暮らしている。本論文集では、この市場社会における税のあり方についての検討をするため、まずは市場社会について概観しておく。

近代資本主義という経済システムの中で発展してきた市場では、古代の市（いち）と異なり、モノやサービスだけでなく労働力、資本または土地などの生産要素も市場で自由に交換され、自由に調達することができる⁽³¹⁾。市場においては、私たちが個々に利己的な行動をとることで、需要と供給のバランスがとれ、熾烈な競争原理によりモノやサービスの値打ちが最適な状態に維持され、私たちはその恩恵を享受できるという素晴らしいシステムである⁽³²⁾。

私たちは、この世に生まれ落ちたそのときから、誰のもとに生まれるか、どこで生まれるかに関わらず、ほとんど自動的に市場に参加している。この所与の環境の中で私たちは、自らにとってより良い生き方をより選択しやすくするために、市場を意識して生きている。例えば、経済的に豊かな生活を送りたければ、より多くの資金を得るために、市場で求められる商品やサービスを作る能力を身に付けようと自らに投資をしたり、自分や家族がより良い生活をするための商品を市場で手に入れようと努力をする。反対に私たちが、例えば自給自足の生活にチャレンジするなど、自ら市場から離脱しようとするには、相当な決意と並々ならぬ忍耐力を持ち合わせなければならず、合理的な選択をするならば、私たちは市場というシステムの中で生きてゆくしかないといっても過言ではない。このような、市場システムを軸とした社会が市場社会である。

2 社会の公共目的と政府

前述のとおり、市場社会は、私たちが自動的に参加しその中で自由に自己の利益を追求できる優れたシステムである。一方で市場社会は、私たちが生存するために必要な財やサービスの全てを供給できないという問題を併せ持っている。市場社会における民間部門は、基本的に営利目的で活動するため、経済的合理性のない活動をする動機に乏しい。そのため市場では供給できないものの私たちが生きていくために必要な公共サービスは、政府が供給することになる。警察、国防、インフラの整備、識字や科学といった義務教育、各種規制や制度の制定などの公共財が市場原理で供給されることになっては、租税教育で良く知られた「マリンとヤマト 不思議な日曜日」というアニメのような混乱状態に陥ってしまうだろう⁽³³⁾。このアニメのような事態の発生が、設定に破綻が生じていることが指摘さ

れていること⁽³⁴⁾を置いておいたとしても、これら基本的な公共財が民間部門で供給されるなら、サービス内容に濃淡が生じることは想像に難しくなく、公共財を政府（公的部門）が供給すべきであることについてそれほどの異論はないであろう。一方で、児童、老人および障害者福祉、子育て世代に対する支援、高等教育の無償化、あるいは市場社会で必然的に発生する失業や貧困といった格差への対応をどこまで政府に担わせるべきかについては激しい論争となる。論争的であるのは、私たちが納める税を使って、一見自分自身の直接的な利益にならないようにもみえる政策への合意可能な範囲が、個々人によって異なるからである⁽³⁵⁾。しかし、現在の日本においては、政府の役割が公共財の提供の範囲を大きく超えて、福祉国家としての役割を果たさなくてはならないことは、私たち一人一人の意見に差異があったとしてもある程度は合意されていると考えて良いだろう⁽³⁶⁾。政府が、税を使ってどれだけの財やサービスを供給するかは、時代や社会状況によって異なるが、市場社会における政府は「けっして自己目的ではなく、常に共同目的のための機関にすぎず」⁽³⁷⁾、市場が供給できない財とサービスを提供するという社会の公共（共同）目的を実現するために存在しているのだ⁽³⁸⁾。つまり、政府は公共財の提供を通じて私たち一人一人の自由と権利を保護するために存在することをほとんどの人が合意しているが、それ以上のこと（基本的な公共財とそれ以上のこととの境界線も未確定であるかもしれない）については、私たちが、どのような社会が理想的であるかをどのように構想するかによって、社会の公共目的は変化し、それに合わせて政府の規模や役割も変化する⁽³⁹⁾。つまり、税を考える出発点は、政府に何を担わせるかを考えることであり、税を考えることは国家を考えることそのものなのである⁽⁴⁰⁾。

3 政府の存在と税の必然性 ～年貢との違い～

前述のとおり、政府は社会の公共目的を達成するための機関として存在している。そして政府は、社会の公共目的を達成するためには、仮に小さな政府を指向したとしても、相当に多額の資金を調達しなければならないことは明らかである。日本は、いうまでもなく私有財産制が採用された、無産国家である。そして、無産国家である限り、社会の公共目的を達成するための「資金の大部分を租税に依存するほかな」⁽⁴¹⁾く、「租税は、私有財産制をとる国家においては必然的な現象であ」⁽⁴²⁾り、「『租税なくして国家なし』といっても過言ではない」とまでいえるほどである⁽⁴³⁾。無産国家の対義語は、家産国家である。簡単にイメージするなら、近代より前の日本を想像するとよい。藩士は知行地を与えられ、その面積と収穫高に応じた年貢米の支給を受ける。一千石の領地には五百から千人の領民がいて、領民は領地で農業をして生活する代わりに年貢米を拠出した⁽⁴⁴⁾。つまり年貢米は藩士が自らの領地から得る売上のようなものであった。したがって、現代の租税とは異質であり、そのため領地や領民を持たない無産国家では、政府の活動資金として、税が必然的に存在することになる。また、「『租税』は『租税国家』という言葉がほとんど重複語とも見えるほど深く国家に関係」⁽⁴⁵⁾すると表現されるほどに、無産国家における税は必然的なものであり、歳入の中核をなすものである⁽⁴⁶⁾。

4 税の強制力と租税法律主義 ～税は社会の会費か～

前述のとおり、わが国日本のように自ら収入を獲得する生産手段を持たない無産国家においては、政府活動のために税は必然的なものである。この必然的な税の性質として、公共性、権力性および非対価性が挙げられるが⁽⁴⁷⁾、「税金はなるべく払いたくない」という理由の一つとして、この中の権力性が影響していることは、想像に難くないため、税の強制力について検討しておく。

税はよく会費に例えられる。財務省のホームページには「このように、みんなが互いに支え合い、共によりよい社会を作っていくため、公的サービスの費用を広く公平に分かち合うことが必要です。まさに、税は『社会の会費』であると言えます」⁽⁴⁸⁾と説明されている。国税庁の税大講本「税法入門令和6年度版」では、「現在では、国家社会の維持のための必要な経費を、国民がその負担できる能力等に応じて支払うとされる会費のごときものとする会費説が有力に主張されている」⁽⁴⁹⁾と説明されている。会費説を支持する税大講本では「最（大）判昭和60年3月27日民集三九卷2号247頁（大島訴訟判決）も『およそ民主主義国家にあっては、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、我が国の憲法も、かかる見地の下に、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を定め（30条）、新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している（84条）』と述べている。」⁽⁵⁰⁾という、大島訴訟⁽⁵¹⁾内での判示を続けて引用しその論拠としているようである。しかし、伊藤は、大島訴訟の判示について、税にはそもそも国家権力が後ろ盾にあるということを見做してはならず、この判示をもって会費説の論拠とすべきでないことを指摘している⁽⁵²⁾。年貢の話に戻るが、政府としては、時代劇で見るとような前近代的な年貢との違いを明確にし、自発的に納入すべき性質のものであると強調したい気持ちはよくわかる。しかし、税は社会の会費のようなものと考えてしまってよいのであろうか。私たちは、日本に生まれおち、自動的に日本社会の一員となった。所属する社会が、理想的な社会になって欲しいのは当然であるが、通常自主的に国民になったわけではないため（もちろん国民としての自覚はあり、日本国籍から離脱しないという消極的な意味で事後的に国民であることを選択もしているが）、ある組織に手を挙げて参加し、特典享受のためや直接の対価性はないものの組織の運営や改善に寄与したいがために自ら進んで支払う会費とは、性質を異にする⁽⁵³⁾。高額納税者が特別会員として直接的に優遇されることはなく、むしろ累進課税により再分配機能を担っていることから、税と会費とは、まったく違うものであることは明らかである⁽⁵⁴⁾。

そのうえで税は、権力性を有している。税法で定められた課税要件を充足する限りにおいて、必ず納税義務が発生する。課税要件を充足したにもかかわらず申告納税しない場合は、「会員資格」を剥奪されるのではなく、一定の手続きを踏んだうえで課税決定され強制的に換価徴収に至る⁽⁵⁵⁾。会費の納入を停止することで会員から除籍されるわけでもなく、自ら組織を辞めさせてもくれないのである。そして、もちろん所得や資産が無いために納税をしていない⁽⁵⁶⁾人が組織から除名されることもない。したがって、税と会費とは所属する組織・団体の運営費用に拠出するという点で共通点があるものの、強制力や権力性をと

いう点で、まったく異なるものなのであるということをはっきりしておかなければならない。このように税は、その強制力と権力性から、あの暴力的に取り立てられる時代劇の年貢と類似性を強調されがちだが、政府はその間違っただけの強制力の理解を、社会の会費という表現を使って希薄化しようとしているようにも見える。

年貢の話に戻るが、納税者が税に対して抱く年貢が持つ権力性のイメージについては会費説と違う方法で否定しておかなければならない。確かに、税には国家権力による強制力をもって徴収され、そのことが税を嫌われ者にする一つの要因であるのかもしれない。しかしそれは、法律による強制である。伊藤は「民主主義を統治原理としている社会において、税の強制力は法律によって担保されている。そしてこの法律は民主主義的な手続きによって決定される。租税法律主義の原則をもつ民主主義社会では、私たちは自分たちで自分たちに課す税を決めている」⁽⁵⁷⁾として、私たちが自らを強制して税を払っていることを確認的に述べている。租税法律主義とは、我々税理士がよく知っている「課税権者に対して被課税者たる国民の同意に基づく課税を義務付ける考え方である」⁽⁵⁸⁾り、法律によらない行政庁の恣意的な課税を禁止し、その意味において国民の財産権を保障するものである⁽⁵⁹⁾。租税法律主義の原則は課税要件を明確に法定することで、いついかなる場合にどれだけ課税されるかを納税者が予測できるよう、法的安定性と予測可能性が厳格に要請されている⁽⁶⁰⁾。つまり税の強制力は、昔々の年貢のように、米の収量が少なかったとしても領民が藩士の食いぶちのためや、力関係により召し上げられてしまうというものとは、次元の異なるものなのである。

しかし、そのことをもって「間接的に自分で決めた税金なのだから、つべこべ言わず納税せよ」というつもりはない。ここで明らかにしたいことは、伊藤の言葉を借りると「税を考える最も根本的な問いは、なぜ私たちは相互に強制して税を支払うのか、その理由は何かにある。これは、なぜ私たちは政府をつくるのか、その理由は何かという問いを、政府活動の資金調達のみから言い換えただけの問いである。税を支払う理由、すなわち租税法の正当性根拠は政府の正当性根拠と根底においては同じものなのである」⁽⁶¹⁾ということだ。

III 正義の構想と税

1 税の正義 ～正義とは何か（分配的正義）～

前述のとおり、税は、私たち国民が自発的に社会貢献の気持ちで払う会費のようなものではなく、国家権力により徴収されるものである。この権力性が税の嫌悪感に一役買ってしまうものの、その強制力は一方的なものではなく、私たち国民が自らの手で選んだ国会議員が民主主義の手続きにより選択した強制力であり、互いに強制しあうことで自らの自由に制限を加えつつも互いの権利を守りあっているというべきものである。

この前提を踏まえ「税はいかにあるべきか」にとりかかりたい。本稿においては、我々税理士が普段接している税法の見地からではなく、政治哲学の見地から論じていくことを先に言うておかなければならない。税はいかにあるべきかとは、税そのものの理想形を検

討することである。そのためには、税は何のために存在し、どのような過程で負担の分配とその使途が決定されることが正しいのかを追求しなければならない。哲学は、「存在するとはどういうことか」などの問いをとおして、世界を正確に描き出して説明するだけでなくその物事がどうあるべきかを解明する⁽⁶²⁾。政治哲学は、国家についての規範的な研究であり、国家は存在すべきか、そうであるならいかに組織されるべきかという国家の正当性を探求し解明する⁽⁶³⁾。そのため、今回の研究にはどうしても政治哲学の力を借りなければならない。政治哲学は普段馴染みのない領域かもしれないが、内容は非常に身近で日常生活にも親和性があり明確に議論を導いてくれるものである。この哲学の力を借りて税のあるべき姿を探求する。ただの理想論であり机上の空論という見方もあろうが、理想を示してこそ現実との距離を測ることができ、何が問題の原因であり、どうすればその原因を解決できるのかを考え始めることができる。すなわち理想と現実の隔たりをはっきりと直視できてこそ、「税はいかにあるべきか」を議論することができるということである。未来から遡って今すべきことを考える、ビジネスでいうバックキャストिंग⁽⁶⁴⁾の手法といえば馴染みがあるかもしれない。困難は承知のうえであるが、嫌われ者である税がどのようなであれば、国民的な合意に向かえるのか、税のあるべき姿を再構築する。

これまで述べてきたように、税は、私たちが民主的に決めた社会の公共目的を政府に担わせる資金需要のために、民主主義の手続きによって立法された税法にしたがい課税され、徴収される。社会の公共目的は時代や状況によって変わるが、それにより必要な税収も変わる。税がいかにあるべきかは、社会の公共目的すなわち理想の社会がいかにあるべきかに依拠しているということだ。このことを前提として、税がいかにあるべきか、すなわち公正な税の理念について検討を進める。繰り返しになるが、政治家がいかにあるべきかは、税の信頼性を語る時に非常に重要なことは承知しているが、純粹に税そのものの理想的なあり方についてのみ検討を進めたい。

租税法律主義の要請により、課税要件は明確に法定され、その実定税法の解釈は法的安定性を備え、どのような場合にどれくらい課税されるか、つまり課税前所得に対する政府と国民の取り分は予測可能な状態でその分配が決まる。この分配は、私たちが参加する議会制民主主義の手続により、政府に担わせるべき理想の社会を追求するための資金需要に応じて決められる。もう少し説明すると、ここでいう分配とは、市場社会で生み出された富だけでなく、理想とする社会構想実現のための政府の役割とその範囲、そのためのコストについて、取り分や義務あるいは負担をどう分担するのが正しい社会のあり方になっ
ているのかを決めるということである。例えば、資本家と労働者と国との間における富の分配、税を使った多額の財政支出による公共事業、一定の世帯や個人に給付をする再分配政策などがどのような価値判断により実行されることが、正しい社会のあり方になっ
ているかを問うことである。これらの富や負担の分配のあり方を問うことは、当然価値判断を伴うものであることから、非常に論争的で国民全員が納得する絶対的な答えを出すことは困難な議論である⁽⁶⁵⁾。それでも私たちは、国家を構成する一人一人の国民として、正面から向き合わなければならないし、そのうえで具体的な政策の一つ一つが正しい社会のあり方になうものであるのかどうかを、見極めていかなければならない。

このような、負担や利益の理想的な分配のあり方を考えるための価値判断の規範を政治哲学では「正義」と呼ぶ⁽⁶⁶⁾。よく知られたハムラビ法典の「目には目を歯には歯を」は、損害に対する罰の分配を決める正義の規範である。また、「類似の諸事例は類似の仕方であつかえ」という標語は「類似の処遇」と呼ばれる哲学上の正義に関するものである⁽⁶⁷⁾。訳し方によっては「等しきものは等しくあつかえ」ということになり、「等しからざるものは等しからざるようにあつかえ」という言葉を追加すると⁽⁶⁸⁾、税の世界でいう水平的公平や垂直的公平に当てはまる。我々税理士にとっても哲学上の「正義」は、実務的に非常に身近な概念である。

このように、ここで用いる「正義」という言葉は、私たち日本人が日常的に使っている正義という言葉とは、意味合いがかなり違っていることが分かる。哲学上の正義は英語にすると「justice」である。英和辞典では「公平、公正、正当性、処罰、裁判官」⁽⁶⁹⁾などと訳される。ある出来事があったときにそのように処理することが正当なのかという価値判断をする基準といった意味合いであり、哲学上の正義の意味に近い。一般的に用いられる「正義の味方」などという場合の正義とは、善良な（邪悪でない）一般市民を敵から守るものという意味で使われているように思える。例えば仮面ライダーやウルトラマンである。日常生活を破壊する悪者をやっつけるヒーローが正義の味方である。ここでの正義は、このような善悪のことではなく、分配の規範を定める哲学上の「正義」のことである。

哲学者マイケル・サンデルによるハーバード大学での講義の様子が「白熱教室」としてNHK教育テレビで放送されたことと、書籍『これからの「正義」の話をしよう—今を生き延びるための哲学』が日本でも100万部を売り上げたことにより、哲学上の正義も一定の知名度を得たはずだ。そのサンデルの正義に関する講義のなかに暴走する列車を題材とした有名な物語がある。あなたは暴走列車の運転士である。線路上では、5人の作業員が暴走する列車に気付かずに作業を続けている。ふと、右側にそれる待避線の存在に気が付くがそちらにも作業員がいる。ただし待避線の作業員は1人だけである。あなたが列車を右に向ければ1人の作業員は死ぬが5人は助けられることに気付く、というものである⁽⁷⁰⁾。このような場合に、どのような行為が優先されるのかを問うこと、つまり、ある事実に対してどのような基準で価値判断をすることが公正であるのかを問うことが正義の議論である。ここでは、人を殺めてはいけない、という善悪の話をしているのではない。この暴走列車の例では、この線路上の6人が全く同じ属性の人間だとすると1人を犠牲にして5人を助けること、つまり少しの犠牲よりも組織全体の利益の総量が優先されるという正義は、功利主義と呼ばれる正義観である。仮に線路上の5人がごく普通の市民で、待避線上の1人がほかの5人の社会への貢献度を合計するより多くの価値を社会にもたらす天才だったとすると果たして行動は変わるのだろうか。このようなことを考えるのが正義の議論である。先ほどの功利主義では、社会全体にとっての価値の総量を比較して1人の天才を助けるということになる。仲正昌樹は、正義について「簡単にまとめて言うと、各人に正当な理由に基づいて割り当てられた『権利』が適切に保護され、紛争が起きても『法』によって正しく解決されることが『正義』だった。現代の英語では〈law〉〈right〉〈justice〉の3つの言葉に分割されているが、元は一つ概念であったわけである」⁽⁷¹⁾と平易に説明して

いる。また仲正はこのようにも言っている。『法』や『権利』と不可分に結びついている『正義』はある意味冷たい。『正義』を実現するには、個人的な感情や義理などは出来る限り排し、予め決まった法的ルールに従って問題を公正に（＝偏ることなく）処理することが求められる⁽⁷²⁾。さらに「例えば経済・社会的格差はどのような形で、どの程度まで、そして、どういう条件下であれば、正当化されるのか、社会の基本的ルールを問題にする」⁽⁷³⁾と、正義という言葉の意義を解説している。このように、本論文集で扱う正義論は、善悪や義理人情的な意味合いを含んだ、普段口語的に使う正義という言葉とは随分異なり、権利や義務の配分を規範する価値判断の基準であることが分かる。例えば、税制においては寡婦に加えてひとり親も同等に取り扱うとすることも、ある価値判断を行った結果、すなわち何かしらの正義を適用した結果である。社会保障政策においては、生活困窮者に生活保護を給付することも憲法に要請された正義を適用した結果である。

税がいかにあるべきかは、税の分野における正義の議論である。この税の正義を従来からの租税正義と区別するために「タックス・ジャスティス」と呼ぶことにする。本論文集の指導を依頼した政治哲学者の伊藤恭彦⁽⁷⁴⁾は、その著書「タックス・ジャスティス—税の政治哲学」において「市場社会において市場メカニズムによっては提供できない公共目的を定め、その目的を実現するために政府が行う財源確保と財政支出の両方を導く規範」⁽⁷⁵⁾あるいは「理想的な税を実現するための規範的な基準」⁽⁷⁶⁾であると、伊藤のタックス・ジャスティスについて説明している。このタックス・ジャスティスというあるべき税とは、以下のとおりだ。まず市場社会において政府が担うべき公共目的を私たちが定め、政府がその公共目的に沿う形で市場活動に関与する。政府が関与する市場活動のなかで産出された富すなわち「共同の資材」⁽⁷⁷⁾から政府活動の費用が支払われる。この費用が税である。この税の徴収にあたっては、市場社会で実現されるべき公共目的が考慮される⁽⁷⁸⁾。その考慮とは誰のどのような経済的成果にどのくらいの税を課税することが公共の目的につながるのか、あるいは誰のどのような状況について負担を和らげるのかという考慮である。税負担の分配や公平な課税も公共目的の関係でしか十分には定められない。そして市場社会に必要な公共目的の実現に貢献している税がタックス・ジャスティスに適う税ということになる⁽⁷⁹⁾。このように考えると税の正しさは、従来からの課税の公平を満たすだけでは不十分であることが分かる。税の世界だけで、すなわち担税力に見合った公平な負担だけで、タックス・ジャスティスが達成されることはない。仮に、富の分配が誰の尊厳も傷つけない状態を分配的正義に適う社会であるとするならば、それを実現するための政府活動を担う税も課税徴収から財政支出にいたるまで誰の尊厳も傷つけない社会正義を目指すものでなくてはならない。繰り返すが、まずは公共目的の決定が先である。そして税負担の分配を決定し、公共の目的の実現のためにどのように財政支出され、その結果どのような変化が生じたかを見届ける基準としてタックス・ジャスティスという正義規範が顔を出すのである。その規範に合致する税があるべき税である。本論文集第1章第2節以降で掘り下げた格差のことでいうならば、日本社会においてどのような格差がどのような条件下であれば正当化されるのか、そして、仮に正当化されない格差があるとすれば、それを正すことが公共の目的ということになる。格差に着目するならば、このように税を構想することが

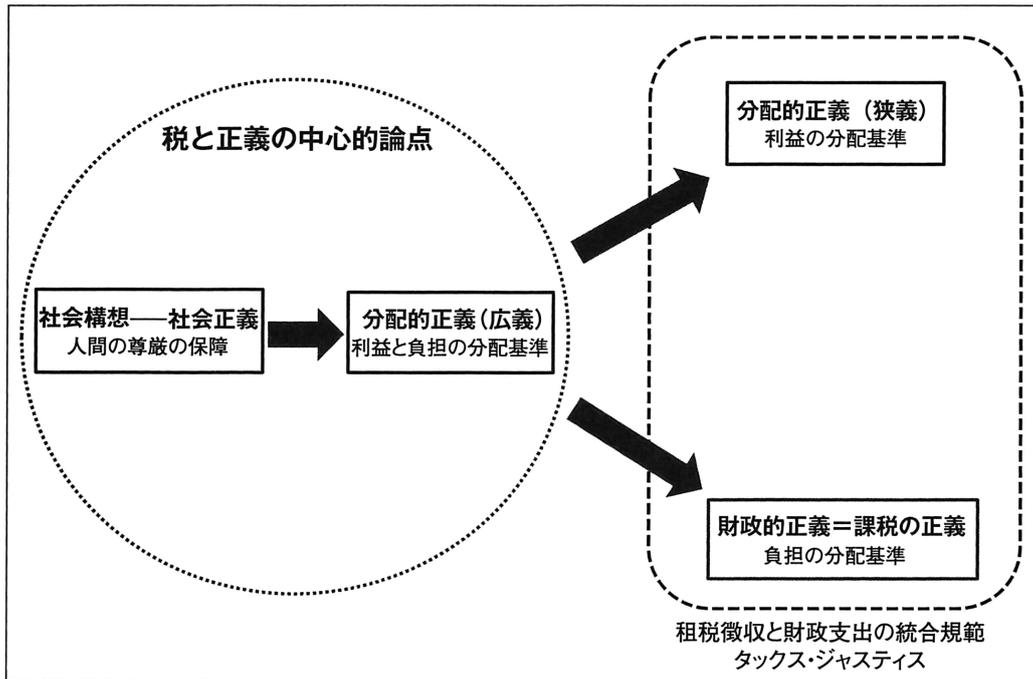
「税はいかにあるべきか」を考えるということである。

なぜ相続税が必要なのか、なぜ所得税は累進的なのか、ひとり親控除がどうして増設されたのか、配偶者控除や寡婦控除はどのような目的なのか、消費税の軽減税率はどうして必要なのか、法人税は……など、税制にはある価値判断に従い、目指すべき理想の社会の実現に向けて、個別の制度が設計されているはずであるし、そうでなければならない。富裕層にずっと裕福であり続けてもらうことが理想的な社会だと私たちが合意するのであれば、相続税は負担の分配がタックス・ジャスティスに合わないため廃止されるべきである。多大な所得を得た人が国を挙げてその能力を称えられ、反対に所得を得られない人を怠慢だと批判する社会を私たちが望むのであれば、所得税率は逆進的でどんどん格差を拡大させることが、理想的社会を実現するためのタックス・ジャスティスに適う課税方法ということになる。反対に私たち一人一人が平等なチャンスを獲得し、個人としての尊厳が守られることが、理想的な社会であると合意するならば、格差のうち許されない格差については、固定化を防ぐための再分配機能が必要となるだろう。そしてどのような制度を設計したかだけでなく、私たちが理想的であると考えている方向に社会が変化しているのかを確認⁽⁸⁰⁾できて初めてタックス・ジャスティスが達成される。繰り返しになるが、課税の公平は公共目的に適う課税という意味では非常に重要であるが、それだけが達成されればよいということはなく、私たちが理想的だと考える社会の目的が達成されて初めてタックス・ジャスティスに適う税といえることを忘れてはならない。

このように、社会で生じる事実に対して、どのように対処するのが公正であるのかということを考えるのが正義の構想であるが、当然正義には数多くの衝突がある。例えば、前述のように所得格差を解消することや、財政支出や所得控除などで高齢者支援や子育て世代への支援をすることあるいはマイノリティを税金で支援することなどが、異なる正義観をもつ人びとの間で合意できないといったことなどである。正義に適う社会構想のために政府から提案され、国会で承認された個々の政策のために、私たちには税負担が生じる。政府に何を担わせるのかを国会を通じて決めると、そのための財源すなわち税金が必要になるということだ。新たな税金を創出せず、資源を配分していた先を変更すると、それまでより不利益を被る分野も出てくるかもしれない。こういった場面においても衝突が避けられない。この衝突の中にあってもタックス・ジャスティスの考え方においては、市場社会で産み出された富（共同の資材）は、ある基準により公私分割⁽⁸¹⁾され、理想的な社会構想を実現する政府活動のために税と民間の富に分配される（利益と負担の分配基準）。税は課税の正義により公平に負担の基準が決まり（負担の分配基準）、税金は理想的な社会を実現するために使われる（利益の分配基準）。これを図にすると以下ようになる（図表2）⁽⁸²⁾。

このような公私分割や利益や負担の分配基準は「分配的正義」⁽⁸³⁾といわれている。この分配的正義は立場により衝突があるのだが、そこを調整しなければならない。分配的正義構想の違いは、市場社会をいかに理解するかに依存している⁽⁸⁴⁾。このことについて、ふたつの代表的な異なる正義構想による市場社会の捉えかたを概観し、正義観の違いによる分配的正義の衝突について理解を深めたい。

図表2 タックス・ジャスティスの規範的構造



出典：伊藤恭彦『タックス・ジャスティス—税の政治哲学』77頁

2 市場社会の理解方法その1：

再分配のための税は収奪か ～リバタリアニズム（自由至上主義）という正義～

前述のとおり、タックス・ジャスティスの一部である課税の正義は、公私間の分配をいかに行うかという分配的正義の問題である。どのような公私分割が、分配的正義に合っていると見えるかは、市場社会をどのように理解するかに依存する。市場における結果の正当性や市場で富がどのように産み出されるかの理解の仕方によっては税に対する捉え方がまったく異なることになるということを見ていく。

正義の構想の一つにリバタリアニズムがある。「自由至上主義」や「完全自由主義」などと和訳される。ジョン・ロックの自然権および契約論の考え方を基点とする正義論を展開し、ハーバード大学で顕著な業績を残したリバタリアニズムの第一人者であるロバート・ノジックは、個人の自由がまずもって守られるべきものであると考え⁽⁸⁵⁾た。ノジックは、誰かが何かを保有する条件の正しさ（保有の正義）について「獲得の正義」「移転の正義」「匡正の正義」の三段階に分けて説明した⁽⁸⁶⁾。第一段階の「獲得の正義」ではある物を原始取得した人にその権原⁽⁸⁷⁾があると考え、第二段階の「移転の正義」では、現代社会で受け入れられている方法である随意交換や贈与によってその物を取得した人にその権原が移転し、第三段階の「匡正の正義」では前の二種類以外の方法により物を保有することは不正であり処罰の対象となる⁽⁸⁸⁾。したがってノジックによると税による再分配は、獲得の正義と移転の正義を満たしておらず正義にもとることになる。また、再分配のための税が民主主義の手続きにより強制されているのであれば、民主主義手続きによりその強制をやめてしまい、最小国家にすることが望ましいという考えである。第1章第2項「社会の公共目的と政府」において、税は市場という民間部門では供給できない財やサービスを政府が社

会の公共目的と実現するために必要であることを述べたが、リバタリアン（リバタリアニズム論者）であるノジックは、そのようには考えない。例えば、人は将来のために今痛い思いをして虫歯を治療したり、老後のために貯蓄をするなど、人は自分のために犠牲を払うのであり、それと同じように社会全体の善をより大きくするために犠牲を払おうとは誰も主張しない。だから自分の犠牲によってよりよくなる社会など実体がないという⁽⁸⁹⁾。そうなるとう公共目的なんて、そもそも存在自体が怪しいということになろう。ノジックは税による再分配についてこのように述べている。「……再分配は実際のところ人々の権利の侵害を伴うから、実に深刻である」⁽⁹⁰⁾ また、勤労収入への課税についても「強制労働と変わらない。……n時間の労働の収入を奪うことは、その者からn時間を奪うようなものであり、それは彼を、他の者の目的のためにn時間強制的に働かせているようなものである」⁽⁹¹⁾ さらに「もし人々があなたを強制して、一定時間特定の仕事または報酬ぬきの仕事をさせるなら彼らは、あなたが何をすべきかと、あなたの仕事は何の目的に奉仕すべきかとを、あなたの決定と別に決定することになる。彼らがこの決定権をあなたから奪うこの過程で、彼らはあなたの部分的所有者（part-owner）となり、彼らはあなたの内に彼らの所有権を得る」⁽⁹²⁾。つまり個人は何からも支配されてはならず、個人の自由がすべてに優先して至上のものであるため、政府が基本的な公共財を提供する以外、つまりは再分配のために課税することは、憲法で保障される財産権を政府が国民から収奪・没収するものだという主張である⁽⁹³⁾。一方で自由至上主義者（リバタリアン）は貧困層に対して多額の寄附をすることは、富める者の義務であるという考え方がある⁽⁹⁴⁾。しかしそれは、自主的に移転の正義に基づきなされることであって、政府に再分配政策を担わせることは、まったくの別物であるということになろう。リバタリアンは、政府活動は最小限でなければならないと考える。市場社会にあてはめるなら、市場での富の分配（勝ち負け）は、各個人が誰の支配も受けず自由に市場で取引をした結果であり、その分配結果が変わるように政府が市場活動に介入してはいけないと考えることになろう。見えざる手による市場の結果は、利益の分配的正義にすでにならなっているのだということである。すでに分配の正義を達成した市場の結果に対し、政府が課税をもって介入することは極力避けなければいけないと税について考えるのがリバタリアニズムにおける分配的正義の構想である。

ノジックのように強制労働とまでは考えずとも、私たちの中に自分自身の労働の対価として獲得し正当な所有物となった金銭が政府によって（法定されているとはいえ）奪われるのが税だという考えがあったとしても何ら不思議はない⁽⁹⁵⁾。税金として「取られる」や「持っていかれる」などと口をついてしまうのは、リバタリアンの発想を誰しもが持っているということであろう。私たちが自分で稼いだ利益は自分だけに分配されるべきものだという正義概念は私たちの普段の生活に根付いているようにもみえる。

3 市場社会の理解方法その2：

社会的分業システム ～リベラリズム（自由主義）という正義～

リバタリアニズムにおける正義構想では、個人の自由は侵害されてはならず、各個人の自由な選択の帰結である市場の結果こそが正しい。その結果を改変することは個人の自由

を侵害することであり、税も個人の正当な所有権を侵害するものであるから税による再分配は個人の自由を不当に制限する政府による収奪だと考えるものであった。しかし、リバタリアニズムにおける市場理解に問題はないのだろうか。

リバタリアニズム（自由至上主義）における市場理解とはまた違った正義の構想がある。リベラリズム（自由主義）である。リベラリズムも個人の自由を重要視する正義の構想ではあるが、リバタリアニズムよりも若干平等に寄った考え方である。ジョン・ロールズはノジックと同時代に同じハーバード大学で教授を勤め、賛同や批判も含め現代正義論を語るうえで参照しない者は誰もいないほどの世界的な業績を残した現代正義論の第一人者である。ロールズは、アダム・スミスの分業論⁽⁹⁶⁾を基点として市場社会を捉えた。ロールズは「社会とは〈相互の相対的利益（まじな暮らし向き）を目指す、協働の冒険的企て〉（a cooperative venture for mutual advantage）なのだけれども、そこには利害の一致だけではなく衝突も顕著に見られるのが通例である。社会的な協働によって、各人が独力でひとり暮らしを続けるのと比べて、まじな生活が可能となるがゆえに、利害の一致が成立する」⁽⁹⁷⁾として、どんな所得を生む活動も社会の中で行われ、人々や企業が個々に自分勝手な活動をするのではなく、複雑に絡み合い「協働」することによってこそ可能となることを説明した。税理士業務をするにあたって、スタッフ、クライアント、会計ソフトベンダー、ビルのオーナー、通信事業者などの各関係者が複雑に絡み合っていることを思い浮かべると良いだろう。

前述したとおり、スミスは、市場では一人一人が密接にかかわって協働することで初めて富が産み出されることを説明し、この市場社会で創出された富を「共同の資材」と呼んだ⁽⁹⁸⁾。資本家がこの共同の資材の一部を利潤として受け取り、各労働者は利潤の一部を労働の対価として受け取る。資本家と労働者の取り分は、様々な要因により可変的な分配的正義の基準により分割され、各労働者間の分配も一定の基準に従って可変的になされる⁽⁹⁹⁾。そして忘れてはならないことに、この富を産み出す活動には、はじめから政府が関わっている。政府は、基本財といわれる、社会インフラ、暴力や盗みからの制度的保護だけでなく、私たちが円滑に経済活動を営むための金融システム、景気変動を調整する公共事業、経済活動を担うための優秀な人材を市場に送り込むための教育政策、外交政策や失業者への支援政策にいたるまで様々な活動を担っている⁽¹⁰⁰⁾。税理士業務にあてはめると、民間の関係者と共に、税務署や地方公共団体は、はじめから我々の業務に関わっているし、何よりも税理士制度があってはじめて我々税理士の富は産み出されていることを想像すると良いだろう。課税技術上、政府の取り分である税が最後になるから召し上げられている感覚にもなってしまう⁽¹⁰¹⁾のだが、タックス・ジャスティスが機能した社会では、私たちが目指す理想的な社会構想を実現するための正義の基準にしたがって税負担は分配されるものである（もちろん、リバタリアンが受け入れられる社会だったとしても同じことである）。

ロールズはスミスの協働の考え方を踏襲し、共同の資材の分配について、各人の公正な取り分を決定していくための原理として社会正義を位置づけた⁽¹⁰²⁾。さらにロールズは、公正な分配の基準つまり分配的正義を構想するにあたって、「原初状態」を観念した⁽¹⁰³⁾。原初状態にいる人びとは、自らの属性をまったく知らない「無知のヴェール」に覆られてい

る。つまり公正な正義の基準を決めるために集まった人びとは、自分の性別、出自、裕福なのか貧しいのか、あるいは健康なのか不健康なのかといった自らの基本情報をまったく持たない状態にあり、その状態で決められる分配の基準がもっとも公正な正義の基準だと考えるのである。原初状態の人びとは無知のヴェールを外されたとき好条件にいるかもしれないし、反対に不遇な状況にあるかもしれない。そのように考えると勝者が勝ちっぱなしで敗者が負けっぱなしの社会を原初状態の人びとは選ばず、互いの自由だけを主張しあうのではなく、互いの自由に折り合いをつけ富と負担を一定の基準で分配する社会こそが公正な社会であると結論付けた。ただ、リベラリズムも個人の自由を尊重する正義構想であるため、誰もが平等に機会にアクセスできる自由など、誰からも一切の制約を受けない保護されるべき自由が保障される。その自由は、どれだけ立場が違っていたとしても、平等に分配されなければならない。私たちが、たとえ貧乏人であっても金持ちであったとしても、どのような職業に就いていたとしても各個人に平等に分配されるものである。これをロールズは「基本財」と呼び、このような正義により長年をかけて格差の固定化を解消する正義構想を立てた⁽¹⁰⁴⁾。

また、リベタリアンが自分の生まれ持ったの才能、努力という自分自身に起因する功績により富を得たという考え方をもつのに対し、ロールズは社会的な協働において各個人の功績の範囲の幅をかなり狭く捉えた⁽¹⁰⁵⁾。例えば、才能はたまたま備わったものでありその人の功績とはいえないし、その人の努力でさえも努力できる才能や環境があったことも成功の一因であり、その人の功績にのみ起因するとはいえないと考えた。具体的に言うならば、大谷翔平がスターになれたのは、たまたま両親が丈夫な身体と明晰な頭脳を与えてくれ、たまたま本人が努力できる才能を持ち、たまたま経済的にも野球に打ち込める環境があり、たまたま花巻東高校で指導者に恵まれ、たまたま日本とアメリカで野球の人気が高く、たまたま日米の友好な関係を政府が作り、たまたまマッシー村上こと村上雅則や野茂英雄などの先人たちがメジャーへの道を切り拓いたから、アメリカで富を産み出せたというふうに考え、個人の功績のみに起因する富はほとんどないと考えた。

その結果ロールズは、市場社会で発生する格差が正当化されるのは、誰もが機会に平等にアクセスでき、発生した格差がもっとも不遇な立場の人のために有益な場合にのみ正当化されると結論付けた⁽¹⁰⁶⁾。つまり、大谷翔平がその能力をいかんなく発揮し、大型契約を勝ち取ることが正当化されるのは、彼が産み出した富が、公正な正義による分配の基準に従い、一部は税として負担され、最も不遇な立場の人に再分配される場合においてのみ正当化されるのである。

4 市場社会とタックス・ジャスティス

このように、富と負担の分配に関しては、リベタリアニズムとリベラリズムをはじめ、さまざまな正義の構想がある。リベタリアンのノジックは、自由市場に対し政府が税による再分配政策で介入することを、自分の功績により富を作り出した個人に対する自由（財産権）の収奪だと考えた。リベラリストのロールズは、格差が正当化される条件を提示し、正当化されない格差には、再分配という形で政府が介入することを正義であるとした。も

ちろん、正義にはほかにもさまざまな分配的正義の構想があり、私たちはどのような社会が理想的であるかを私たちの手によって選択しなければならず、つまりはさまざまな正義構想の折り合いが必要なのである。それでは、市場社会における正義構想はどのように考えるべきだろうか。

私たちが、市場社会にほとんど自動的に参加していることは前述のとおりである。強制参加であり、市場の失敗もあることは事実であるが、自由市場社会が優れた社会であることは間違いないだろう。しかし、労働市場において必要とされる能力を獲得できた者とそうでない者が生じるし、市場に求められる活動ができるかどうかで決定的な勝敗が決まることもある。一度市場社会から退場させられたり、必要とされなくなってしまった場合は強制参加だったはずの市場社会でうまく生きることすらできなくなってしまう。その結果、勝者は長きにわたり勝者であり続け、敗者はずっと敗者のままとってしまう。敗者は努力が足りなかったのかもしれないが、たまたま努力できる才能があり、たまたま努力できる環境を与えられた人だけが認められる社会を、無知のヴェールを被った私たちは選んで良いのであろうか⁽¹⁰⁷⁾。市場社会で尊厳を傷つけられた人びとが(ひどい場合は人間に値段を付けたり、自ら命を絶ったりもする)、立ち直す機会に恵まれず自己責任の一言で片付けられる社会であってはならないのではないだろうか。「親ガチャ」に外れ、仮に家庭環境に恵まれなかった人でも活躍のチャンスには平等にアクセスできるべきであるというのが、ロールズのいう平等の分配であったはずだ。

しかし、だからといって市場社会の勝者を引きずり下ろすことが理想の社会でもない。老舗企業が長年繁栄継続できる社会は、善い社会であろう。単に市場社会の発展が、格差の下位層の犠牲の上に成り立ってはいけないというだけのことである。私たちが暮らす日本が市場社会である以上、経済的な平等はあり得ず、格差の存在もほぼ受け入れられている。市場社会においては、この格差こそが発展の燃料にもなりうる。しかし、ロールズがいうように、誰もが必ず欲しいと思う自由、権利、機会、尊厳は平等であるべきだ。経済的格差の上位の者が政治的権力を持ち続けることで権力は固定化され、経済的格差は政治的格差に変質し、下位の者の自由や権利が軽んじられ、個人の尊厳が損傷されるような事態も起こり得る⁽¹⁰⁸⁾。国家の役割つまり税の役割もここにある。税は、富の公私における分配であり、納税者の負担の分配であり、さらには富の再分配でもある。これらの分配には、理想の社会という正義の構想が必要である。税は「公平・中立・簡素」といった税の中だけの正しさを目指すのではなく⁽¹⁰⁹⁾、正しい社会を実現するための税であるべきだ。それがタックス・ジャスティスである。

理想の社会を考えるためには、私たち国民も正義とは何かについて、しっかりとした知識が必要である。私たち国民には、責任を政府や政治家に押し付けるのではなく、政府に担わせる役割を自分の責任で選択するのだという覚悟が必要である。選挙は、ステークホルダーである私たち国民が、自らの利益のために代表者を選ぶ争いのようなものだが、公正なルール、すなわち正義の規範で社会が形作られることで、利益誘導ではない、お互いの自由と尊厳を守ることを目的とした政策を競う選挙になるはずだ。つまり、他者の平等な自由を守ることが、自らの権利を守ることにもなるということである。私たちは、利

己的でありつつも、公正な社会の一員としての振る舞いをすることで発展的で寛容な国家を形成することができる。平等な自由が認められた社会では、金持ちか貧乏人かや、親ガチャの当りか外れかなどという格差によって人がふるいに掛けられるのではなく、格差の存在を認めつつも、一人一人の尊厳が尊重される、個人が自らの自由を平等に手に入れることができる。そのような国家では、政府も正義構想を国民に示さなければならなくなるし、結果として選挙のあり方にも変化が求められることになろう。タックス・ジャスティスにおいては、課税局面の公平さはこの規範のごく一部でしかなく、理想の社会を構想し、政府に担わせることが何なのかを考えることから出発する。政府は正義の理論に従ってその役割を実行する。理想の社会を実現するための政策と財政支出までの全局面をとおしての正義を規範することがタックス・ジャスティスであり、「税はいかにあるべきか」という問いの答えである。

第2節では、タックス・ジャスティスの視点から具体的に様々な格差を分析し、「税はいかにあるべきか」を探求する。

注

- (1) 中学生の「税についての作文」日税連会長賞受賞作『税理士界』（日本税理士会連合会、2024年、第1432号）12～14頁、（2024年、第1435号）17頁参照。
- (2) 公共財とは「道路や橋、街灯や公園、美しい景観やきれいな空気、そして国防といった」ものように競合することも独占することもない財やサービスのこと。古沢泰治・塩路悦朗『ベーシック経済学—次につながる基礎固め』（有斐閣、新版、2018）99頁参照。
- (3) 東京都主税局「租税に対する国民意識と税への理解を含める取り組みに関する国際比較調査・分析等委託最終報告書」（https://www.tax.metro.tokyo.lg.jp/report/material/pdf/h2903/02/1_1.pdf [最終確認日：2024年5月7日]) もっとも図表のもととなった調査は2005年から2009年に実施されており国民意識に変化が生じている可能性もある。
- (4) ここでは税法としての租税回避の是非についてではなく、一般的な納税者のモラルに問いかけたアンケート結果についての評価である。
- (5) 玉岡雅之ほか「消費税増税、納税意欲および租税抵抗：「消費税の増税および財政再建に関する意識調査」を踏まえた taxpayer paradox の考察」公共選択73号143頁（2020年）。
- (6) 財務省河本光博主税局調査課長は雑誌インタビューで「かつてある財務大臣が『税金が嫌いな人には2種類います。それは男と女です』というジョークを……」というエピソードを紹介し、国民の税金嫌いを表現した。日経ビジネス電子版「税金は嫌われ者 税制の『納得感』をどう高めていくべきか—どうなるニッポンの財政と税（2）財務省河本光博主税局調査課長」（<https://business.nikkei.com/atcl/gen/19/00491/112400008/> [最終確認日：2024年5月7日]) 参照。
- (7) 「cheat」の意味として『ジーニアス英和辞典』（大修館書店、第6版、2023年）349～350頁参照。
- (8) 日本で使われる、チートとは、ゲーム用語で、プログラムの穴（欠缺）を突くことで、制作者の意図しない方法で極端に有利な状態でプレーすることを指す言葉であったが、現在は、不正やズルい行為の全般で用いられる。ITmediaMobile「ソーシャルゲーム時代の“チート”行為は深刻なユーザー離れをもたらすか？」（<https://www.itmedia.co.jp/mobile/articles/1411/27/news136.html> [最終確認日：2024年5月29日]) 参照。
- (9) この点については、日本漢字能力検定協会 HP（https://www.kanken.or.jp/project/edification/years_kanji/2023.html [最終確認日：2024年5月7日]) 参照。
- (10) 当初は裏金収入の所得税非課税問題や政治団体・資金管理団体の相続税非課税問題が報道されていたが、本稿執筆中にも、裏金を使って国会議員が寄付金控除を受けていたなどの新たな報道も出てきている。
- (11) 税制調査会『わが国税制の現状と課題—令和時代の構造変化と税制のあり方—』（令和5年6月）11～17頁。こ

の答申においては、税収の「充分性」の原則についても言及された。

- (12) 公平原則の成り立ちと他原則との比較について、金子宏『租税法』有斐閣（弘文堂、第23版、2019年）89～91頁参照。
- (13) 租税原則について、内閣府 HP（<https://www.cao.go.jp/zei-cho/history/1996-2009/etc/2000/p020.html> [最終確認日：2024年5月17日]）参照。
- (14) 「課税局面」とは、課税処分の場合の場面のことではなく、既存の制度が何を課税の対象としているかや、新たに課税対象を検討する制度設計の場面のことである。伊藤恭彦『タックス・ジャスティス—税の政治哲学』（風行社、2017年）はじめに5頁参照。
- (15) 岡村忠生ほか著『ベーシック税法』（有斐閣、第7版、2013年）6頁。
- (16) 岡村ほか・前掲注（15）6頁。
- (17) 岡村ほか・前掲注（15）6～10頁参照。
- (18) 担税力の意味内容は、各人の考え方により異なり、都合よく使われるマジックワードであるため、用い方には注意が必要であるという指摘がある。岡村ほか・前掲注（15）58頁参照。
- (19) この点につき藤谷武史は「租税の正統性を根底において支えるのは国家任務実現のための財源の必要性であるが……代わって租税の正統化根拠として全面に登場したのが、市民の税負担能力に応じた課税の公平であり、事実、租税法学はこの側面における議論を洗練させてきた」と述べて本来の国家任務のための資金の充足から現在の税制が遠ざかっていることを指摘している。藤谷武史「特集租税国家のメタモルフォーゼ/企画趣旨・総論」法律時報94巻5号通巻1176号7頁（2022年）参照。
- (20) 伊藤・前掲注（14）はじめに6頁参照。
- (21) 再分配前の当初所得は拡大しているが、再分配後所得は横ばいである。一方で相対的貧困率（所得中央値の半分以下である人の割合）は高まっている。日本における格差についての各種データについては、みずほ総合研究所編『データブック格差で読む日本経済』（岩波書店、2017年）参照。
- (22) こども家庭庁 HP（<https://www.cfa.go.jp/policies/young-carer> [最終確認日：2024年5月5日]）参照。
- (23) 第1回税制調査会議事録2～3頁（2013年6月24日）[安倍晋三内閣総理大臣の発言]。
- (24) 第2回税制調査会議事録30頁（2013年8月25日）[土居丈朗委員の発言]。
- (25) 前掲注（24）30頁。
- (26) アベノミクスにより格差が拡大したとの見方がある一方、再分配後ジニ係数の改善度などの各種指標における格差は、データ上はかならずしも拡大していない。みずほ総合研究所・前掲注（21）はじめにx v頁参照。
- (27) 日本における格差と、許されざる格差についての詳細な検討として、本論文集第1章第2節参照。
- (28) スマートフォンを含むIT化の進展により、以前は知られていなかった格差が、急に意識され必要以上に問題視されてしまうという指摘もある。みずほ総合研究所・前掲注（21）はじめにx ii～x iii頁参照。
- (29) 令和6年6月からの定額減税は、源泉所得税の一部にされたことで政府の業務を無償で奴隷的に担わされることになり、多くの企業の給与担当者、税理士あるいは税理士事務所職員のなかにも憤りを覚える人も多いのではないか。
- (30) 諸富徹は「租税国家の再建論議が、より大きな枠組みの中で位置づけ直され、議論される必要がある」として産業構造の転換による経済成長と増税の必要性を示しているが、まず政策の方向性（政府の任務）を明確にすべきであることを指摘している点で、タックス・ジャスティスの考え方に近似している。諸富徹「資本主義の非物質主義的展開と租税国家」法律時報94巻5号通巻1176号32～37頁（2022年）参照。
- (31) 伊藤・前掲注（14）10頁。
- (32) 公正取引委員会 HP（<https://www.jftc.go.jp/ippan/part1/market.html> [最終確認日：2024年5月7日]）参照。
- (33) この点について、林宗義「租税教育等で現在教えられていること—『マリンとヤマト 不思議な日曜日』をめぐって」九州北部税理士会日税連公開研究討論会研究委員会編『税理士が行う租税教育等の意義と課題』（九州北部税理士会、2016年）55頁。
- (34) 九州北部税理士会編・前掲注（33）58頁。
- (35) 伊藤・前掲注（14）41頁。
- (36) 金子は「現実には、いずれの国家においても程度の差はあれ、福祉国家の理念のもとに、かかるサービスは、質・

量ともに顕著な増加の傾向を示している」と述べている。金子・前掲注(12) 2～3頁参照。

また最高裁では「憲法は、全体として、福祉国家的理想のもとに、社会経済の均衡のとれた調和的發展を企図しており、その見地から、全ての国民にいわゆる生存権を保障し、その一環として、国民の勤労権を保障する等、経済的劣位に立つ者に対する適切な保護政策と要請していることが明らかである。」として福祉国家が憲法上の要請であることを憲法25条から28条の解釈として示している。最大判昭和47年11月22日刑集6巻9号586頁参照。

- (37) シュムペーター / 木村元一・小谷義次訳『租税国家の危機』(岩波文庫、1983年) 33頁。
- (38) 伊藤・前掲注(14) 16頁参照。
- (39) 伊藤・前掲注(14) 36頁参照。
- (40) 伊藤・前掲注(14) 17頁参照。
- (41) 金子・前掲注(12) 1～2頁。
- (42) 金子・前掲注(12) 1～2頁。
- (43) 谷口勢津夫『税法基本講義』(弘文堂、第4版、2014年) 2頁【2】参照。
- (44) 磯田道史『武士の家計簿「加賀藩御算用者」の幕末維新』(新潮社、2003年) 19、50頁参照。
- (45) シュムペーター / 木村・小谷訳・前掲注(37) 34頁。
- (46) 無産国家における税の必然性と民主主義的・自由主義的租税観から租税の根拠および意義を明示したものとして、山内英樹「租税と国家－租税教育で本当に教えなければならないこと」九州北部税理士会日税連公開研究討論会研究委員会編・前掲注(33) 65頁参照。
- (47) 金子宏ほか『税法入門』(有斐閣、第6版、2007年) 4～5頁参照。
- (48) 財務省 HP「もっと知りたい税のこと」(https://www.mof.go.jp/tax_policy/publication/brochure/zeisei0110/01.htm [最終確認日：2024年5月7日]) 参照。
- (49) 税大講本「税法入門令和6年度版」(税務大学校) 1～2頁。これだけでなく、政府税制調査会答申の冒頭でも「(税とは何か)」として会費説が強調されている。前掲注(11) 3頁参照。
- (50) 前掲注(49) 2頁。
- (51) 最大判昭和60年3月27日民集三九巻2号247頁。
- (52) 伊藤・前掲注(14) 18頁参照。
- (53) 伊藤・前掲注(14) 17頁参照。
- (54) 浜矩子『人はなぜ税を払うのか』(東洋経済新報社、2020年) 26頁参照。
- (55) 通法25条、徴法5章
- (56) 消費税は消費者が負担しているという前提があるが、消費者として納税しているわけではない。
- (57) 伊藤・前掲注(14) 20頁。
- (58) 谷口・前掲注(43) 9頁【10】。
- (59) 高橋秀至「租税法律主義と納税者の権利」・前掲注(33) 89～93頁参照。
- (60) 谷口・前掲注(43) 10～11頁【11】参照。
- (61) 伊藤・前掲注(14) 20頁。
- (62) ロバート・タリス / 白川俊介訳『政治哲学の魅力』(関西大学出版会、2018年) 12頁。
- (63) タリス・前掲注(62) 18頁。
- (64) バックキャストの意義として、佐々木英和『「実践向け理論的思考法」を身につけよう！第8回『未来構想』の基本手順を身につけよう！－『フォアキャスト』と『バックキャスト』－』社会教育882号(2019年) 53頁参照。バックキャスト手法の具体例として、平本督太郎『10歳からの図解でわかるSDGs「17の目標」と「自分にできること」がわかる本』(メイツユニバーサルコンテンツ、2021年) 103頁参照。
- (65) 伊藤恭彦は人間の尊厳が守られる社会が最低限「善い社会」であることを明らかにしたうえで、万人の尊厳が守られる社会の状態をイメージすることについて「社会全体で追及すべき尊厳ある生活について合意を形成することはとても難しい。さらにそこから租税のあり方を導き出す特定の正義の理念にたどり着くことは至難の業だと言える。そこで本書では正義の実現ではなく、不正義の除去という発想を取りたい。」として唯一の正義への帰着が困難であることを指摘している。一方で不正義の除去であれば多様な正義観のなかでも合意が比較的可能であることを示した。伊藤・前掲注(14) 68頁。

- (66) 神島裕子『正義とは何か—現代政治哲学の6つの視点—』（中央公論新社、2018年）まえがきiv頁参照。
- (67) 宇佐美誠ほか『正義論—ベーシックからフロンティアまで』（法律文化社、2019年）9頁参照。
- (68) 宇佐美ほか・前掲注（67）9頁参照。
- (69) 前掲注（7）965頁。
- (70) マイケル・サンデル / 鬼澤忍訳『これからの「正義」の話をしよう—いまを生きるための哲学—』（早川書房、7版、2010年）32頁。
- (71) 仲正昌樹『いまを生きるための思想キーワード』（講談社、2011年）8頁。
- (72) 仲正・前掲注（71）8頁。
- (73) 仲正・前掲注（71）12頁。
- (74) 伊藤は、L・マーフィ＝T・ネーゲル著の『税と正義』を翻訳した。原題は *The myth of Ownership-Taxes and Justice*（直訳すると「所有の神話—税と正義」）であり、彼らの税に関する正義を支持している。したがって、本稿はマーフィ＝ネーゲルのタックス・ジャスティスにも依拠している。なおタックス・ジャスティスは普通名詞であり、正義の構想の違いにより税の捉え方はさまざまである。L・マーフィ・T・ネーゲル / 伊藤恭彦訳『税と正義』（名古屋大学出版会、2006年）
- (75) 伊藤・前掲注（14）38頁。
- (76) 伊藤・前掲注（14）はじめに3頁。
- (77) アダム・スミス / 大河内一男監訳『国富論 I』（中央公論新社、改版、2020年）57頁。「共同の資材」とは、人びとの分業と協働により市場が産出した富のことである。市場は数多の分業と協働で成り立っているため市場で産出された富はすべて「共同の」ということになる。
- (78) 公共目的に適う課税のあり方に関する具体的税制の検討として、本論文集第3章第2節～第3節参照。
- (79) 伊藤・前掲注（14）38頁参照。
- (80) 税の信頼性低下についての検討および課税局面に限らない公平性確保の具体的方策として、本論文集第3章第4節参照。
- (81) 税と私有財産権の侵害との関係を、分配的正義の観点から再規範したものとして、本論文集第1章第3節参照。
- (82) 伊藤・前掲注（14）77頁。
- (83) 「分配的正義」のより平易な説明として、本論文集はじめにIII参照。
- (84) 伊藤・前掲注（14）21頁参照。
- (85) ロバート・ノジック / 島津格訳『アナーキー・国家・ユートピア—国家の正当性とその限界』（木鐸社、第1版、2023年）51頁参照。ノジックは個人が自分のためであれば犠牲を払うことがあることを指摘したうえで、「自身の善のためにある犠牲を忍ぶというような、善を伴う社会的実体などというものは存在しない。存在するのは個々の人々、彼ら自身の個々の命をもった、各々異なった個々の人々のみである」と個人が何よりも重要であることを示している。
- (86) ノジック・前掲注（85）255～260頁参照。
- (87) ここでの「権原」とは、売買のような法律行為や慣習などの法律以外のものも含む物を所有する資格であると説明される。ノジック・前掲注（85）256頁参照。
- (88) 神島・前掲注（66）97～98頁参照。
- (89) ノジック・前掲注（85）51頁参照。
- (90) ノジック・前掲注（85）284頁。
- (91) ノジック・前掲注（85）284頁。
- (92) ノジック・前掲注（85）289～290頁。
- (93) 伊藤・前掲注（14）23頁参照。
- (94) リバタリアンである森村進教授はジョン・ロックが「自然状態では余裕のある人は自分の力だけでどうにも生きていけない人のためにチャリティの義務を負う」と言っていたとしてリバタリアンが否定するのは税による再分配にであり再分配自体を否定していることではないことを説明している。森村進『正義とは何か』（講談社、2024年）234頁参照。
- (95) 伊藤・前掲注（14）24頁参照。

- (96) スミス / 大河内・前掲注 (77) 46頁。
- (97) ジョン・ロールズ / 川本隆史ほか訳『正義論』（紀伊國屋書店、改訂版、2010年）7頁。
- (98) スミス / 大河内・前掲注 (77) 46～57頁参照。
- (99) 伊藤・前掲注 (14) 33頁参照。
- (100) 伊藤・前掲注 (14) 35頁参照。
- (101) 伊藤・前掲注 (14) 37頁参照。
- (102) ロールズ・前掲注 (97) 35頁参照。
- (103) 前掲注 (83) 本論文集はじめにII参照。
- (104) ロールズが定義した基本財とは、大別すると権利、自由、機会、所得および富である。とりわけおのれの人生計画が遂行するに値するという確信、おのれの意図が実現できるという自己の才能に対する信頼や自己肯定感すなわち個人の尊厳が尊重された状態を極めて重要視している。ロールズ・前掲注 (97) 84、85、124、243、578頁参照。
- (105) ロールズ・前掲注 (97) 140頁参照。
- (106) ロールズ・前掲注 (97) 114頁参照。
- (107) サンドエルは、不平等の頂点にいる人は、自分の成功が道徳的に正当なものだと思いきみたがるとして、例えば難関大学に入学したものはその熱意と努力は認めつつも、親、教師、偶然の才能や素質あるいは社会の幸運に恵まれていただけだと運の影響の大きさを述べている。サンドエル / 鬼澤忍『実力も運のうち 能力主義は正義か？』（早川書房、2014年）32～33頁参照。
- (108) 斎藤純一『不平等を考える—政治理論入門』（筑摩書房、2017年）19～21頁。
- (109) 課税原則としての「公平・中立・簡素」が重要であることは言うまでもないし、再検証しなければならない。これまでの日本の税についての「公平・中立・簡素」を格差をとおして再検証したものとして、本論文第2章第2節第1項参照。

1 格差という名の魔物

1 不可解な現象

17世紀、イギリスの政治哲学者トマス・ホッブズは著書『リヴァイアサン』の中で、人々が国家を樹立し、生物としてのヒトが持つ自由（自然権としての自由）をそこへ移譲するという契約（社会契約）を締結した上で、圧倒的武力を後ろ盾とした権力により社会の平和が実現されない限り、自己保存のために資源を奪い合う「万人の万人による闘争」が起こり得ると説いた⁽¹⁾。裏を返せば、この時代は経済成長、主として工業化により物的豊かさが社会に行き渡れば人々に争う理由はなくなり、「生きやすい、幸せな世界」へと社会（国家）が成長してゆくと考えられていた。

現代日本における我々の生活は、物的には豊かになったはずである。テレビや車、パソコンやスマートフォンなど、今では「世帯に一つ」ではなく「一人に一つ」であることも珍しくない⁽²⁾。世界中がインターネットで接続され、物理的距離を超えて密度の濃い情報を双方向に伝達可能であるし、医療やAIといった領域における技術の発展も目覚ましいが、このような恩恵は高所得者のみが享受しているわけではない。工業は発展し、社会における全般的な生活水準の底上げは達成されてきたのである。しかしながら、我々が「生きやすい、幸せな世界」を達成したのかと問われると、どうであろうか。

国連が発表する2024年の世界幸福度ランキング⁽³⁾で、日本は51位であった。前年より順位を4つ下げたのみならず、幸福度スコア自体も下がっている。他国と比べての相対的な順位低下に止まらず、絶対的な幸福度も低下しているとの評価である。2024年には日経平均株価が史上最高値を更新⁽⁴⁾し、上場企業は2024年3月期には3期連続で過去最高益を記録しているにも関わらず、日本には何とも不可解な現象が起こっているのである。

2 サイレントキラー

NHK 放送文化研究所の「社会的不平等に関する意識調査（ISSP 国際比較調査）」⁽⁵⁾によれば、2019年において「日本の所得格差は大きすぎる」との質問⁽⁶⁾に「そう思う」、「どちらかといえばそう思う」と回答した人は全体の69.4%であった。これに対し、「所得の分配は公平か」の質問に「公平である」、「とても公平である」と肯定的な回答を寄せた人の割合は16.4%であった⁽⁷⁾。

経済学者にして疫学者のリチャード・G・ウィルキンソンは、所得格差が大きい地域ほど、貧しい層のみならず富裕層の健康にも悪影響が出る傾向にあることを突き止めた。彼は著書『格差社会の衝撃』日本語版への序文において、近年の日本でも格差が拡大していることを指摘し、「もし日本がかつての平等性を取り戻さないなら、社会問題は増大し、世界で最高の健康水準を持つという名声も失うことになるだろう。」⁽⁸⁾と記している。

また、所得と幸福度（主観的厚生）の関係につき統計調査とその分析を行った経済学者の小塩隆士は、「所得格差の存在が人々の健康感や健康にマイナスの影響を及ぼすということは、社会疫学の実証研究ですでに明らかになっている。幸福感についてもそれがある程度妥当する」⁽⁹⁾と述べている。

例えば、身体及び精神の健康に係る悪影響の一部が「疫病」によってもたらされているのであれば、政府はこの悪影響の拡大を阻止しようとするだろうし、その決定を人々も支持するだろう。では、身体及び精神の健康に係る悪影響の一部が「格差」によってもたらされているのだとしたら、政府は、人々は、どうすべきだろうか。そして我々税に携わる者は、この不可解な現象と、その原因として社会を蝕んでいるかもしれない「格差」という詳細不明の魔物を相手に、何ができるだろうか。

3 規範構想「タックス・ジャスティス」

九州北部税理士会（以下「本会」という。）が担当した第43回日税連公開研究討論会のタイトルは「税理士が行う租税教育等の意義と課題」であった。そこでは租税教育等を素材とし、我が国における税は、我々が社会体制として私有財産制・資本主義経済を選択した対価であり、その意義は「民主主義（自立と自律の精神に基づく自己賦課の理念）」と「自由主義（基本的人権の尊重）」を守ることにあると論じた。

しかしながら、この研究には「続き」があった。それは、かような社会を実際に達成するか、少なくとも「近づいている」と実感できてこそ、「税金ってなぜ納めないといけないの」という純朴な問いに対し、その意義を、成果を、説得力をもって答えられるのではないかということである。そこから「社会における税理士の役割」のように、「社会における税の役割」を今一度見つめ直してみようとの考えに至った。

これまで、税に関わる論議や研究は、主としてその徴収面に焦点が当てられており、実際に目覚ましい成果も残してきた。しかしながら今回は、分配面を含めた「税を包摂する社会システム」という視座から俯瞰する必要があると考えられた。どのような社会を志向しようとするのか、現状はどうなっているのか、克服すべき課題はあるのか、そしてその中で、税はいかにあるべきなのか。このテーマは、税の用途を司る政府・政治のあるべき姿、政治理念といった領域にまで踏み込むことになる。そうであれば、「政治」の「べき論」、すなわち「政治哲学」の視座から税を捉えてみると、そこに新たな思索の地平が開けるのではないか。

そこで本会は、名古屋市立大学教授の伊藤恭彦が提唱する規範構想である「タックス・ジャスティス」を手掛かりとし、この検討を試みることにした。「タックス・ジャスティス」では、「税は社会構想とそれを推進するための規範である社会正義に従属したもの」⁽¹⁰⁾であるとされ、税ありきではなく、社会正義ありきとの考えが示される。そして「タックス・ジャスティス」における社会正義の第一歩目は、「人間の尊厳を守る」ことから始まる。人間の尊厳とは「基本的人権の根源的価値」⁽¹¹⁾であるから、これは第43回公開研究討論会で本会が発表した内容と結果的には重なる部分があるが、主役はあくまでも（政治哲学で

あるから) 財政政策であり、税はその政策目標達成のため政府が用いる手段に過ぎないと考えるところが異なる。

普段から税に携わる者としては、「税は手段に過ぎない」とは少々刺激的な表現のようにも思われるが、「社会の役に立ってこそ税の意義は完遂する」という観点からは、至極当然のことである。税を負担する側の立場で想像してみよう。「社会の役に立つのなら負担するが、社会の役に立たないのなら負担しない(したくない)」という、おそらく「何のために税を支払うのか」という疑問の直後に湧いてくるであろう思考や感情には、「税は手段」という無意識の前提が置かれているはずである。

「タックス・ジャスティス」の名のとおり、この規範は「正義」を扱うが、その中で税の徴収面での正義とは、社会構成員における負担の分配基準を定めるものである。一方、政府支出がいかなる公共目的に基づくべきかの基準を定めるのは「分配的正義」の概念である⁽¹²⁾。この規範構想は、「何のために税を支払うのか」との疑問に対し、これまで我々がさほど注目してこなかった「社会構想」の視点から回答するという、新たな知見を提供してくれるのではないか。

以上のような考えに基づき、本会は、社会正義から分配的正義の概念を通して(逆説的に)導かれる「あるべき税の姿」とは何か、という目線で研究を進めるべく、素材として「格差」を取り上げることにした。本章第1節でも確認したとおり、資本主義経済体制を選択した日本という社会に生きる限り、誰もが強制的に参加することになる自由市場、それによる富の配分の結果生まれ(、肥大化する)ものが格差である。そして自由市場においては誰もが敗者となる可能性があり、敗北の程度に下限がない。そこでは人間の尊厳を維持することが困難な状況に陥る者も発生し得る。まずはこれを格差の拡大が引き起こす「不正義」と認識し、その抑止ないし救済に税を用いることを皆で合意(この合意が社会正義となる)することから始め、社会構想における「あってはならない」を取り除き続けることで、「あるべき社会」に近づく。税はその取組みの一環として位置付けられるべきであるとするのが、「タックス・ジャスティス」の基本的な構図である。

トマ・ピケティが証明した(後述する)ように、資本主義・自由市場経済を選択する社会では、必然的に格差が生まれ、拡大する⁽¹³⁾。その中で、人間の尊厳すなわち「自由(基本的人権)の根源的価値」が損傷されてしまう事態を回避すべく、税という手段をもって格差の拡大が引き起こす様々な社会問題と対峙し、「税金ってなぜ納めないといけないの」という純朴な問いに再びの回答を試みたい。今回の研究は、8年越しの続編である。

なお、本稿中、特に引用文においては「不平等」という文言を(原文どおりに)用いることも多いが、これには当該引用文献等の筆者や論者における一定の価値観が含まれていると思料する。したがって、引用文以外においては(事実としての)「格差」という文言で極力統一することを申し添えておく。

II 論理的問題

1 課税思想の趨勢

まずは基本事項をおさらいしておこう。我が国は経済体制として、自由市場を標榜する資本主義を選択している。財政面においては、主として租税収入により運営資金の調達を行う租税国家であり、政治的には国民主権に基づく民主主義国家である。その中において、租税は公法に定められた国民に対する無保障の資金調達手段とされている。1985年、最高裁は「およそ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」⁽¹⁴⁾と判示した。税は、我々が社会契約の最高規範として憲法に記した「目指すべき国家(共同体)」を支えるために必要不可欠な存在であると言えよう。

経済学者リーアム・マーフィーと哲学者トマス・ネーゲルは、著書『税と正義』において、「私的所有は部分的に租税システムによって定義される法定な慣習 (convention) である」⁽¹⁵⁾と定義し、私有財産制に基づく自由市場について「私たちが自分の資源を消費や投資のために使う現代経済、それは租税によって支えられた政府が提供する枠組みなしには存立することができない」構造を持つと指摘した上で、租税の公正ではなく社会的な公正が租税政策を導く価値であるべきだと主張した⁽¹⁶⁾。租税における正義として長く語られてきた垂直的公平や水平的公平といった徴収面における議論ではなく、租税システムの社会的帰結が正義にかなっているか、それが租税の評価であると結論したのである。

法学者の増井良啓によれば、「伝統的な租税論は、社会の側で自律的に形成された分配状態が存在し、国家が税制を通じて「外側から」再分配を行う、という見取り図を暗黙の前提としていた。しかし、近年の議論は、それよりも広い視点から、人々の間の資源の分配を税引後の状態で判断し、配分的正義の諸構想をあてはめるという思考形式をとっている。そしてその結果として、課税とそれ以外の政府活動を統合してとらえる諸提案が登場する」⁽¹⁷⁾という趨勢にある。

近年は我が国に限らず、世界の多くの国が経済的格差の拡大を「解決すべき社会的問題」と捉えており、その対応として、所得の再分配を重視するという政策が打ち出されている。所得の再分配は、高所得者から相対的に多額の税を徴収することによって得られた収入を、社会保障給付等を通じ低所得者に移転させることで、人々の可処分所得における公平を図ることを目的とした社会システムである。すなわち、税と社会保障は一体となって経済的格差の拡大を是正する車の両輪として働かねばならず、それゆえ、徴収と給付いずれか一方の局面のみを捉えてその社会的理念や論理、政策的効果を論ずることは適切でない。

これらの法解釈、理論及び政策論議等は、「タックス・ジャスティス」とも高い親和性を有すると推測されるが、共通項は、税は「あるべき社会を実現するための手段でなければならない」ということになるだろう。しかし、そもそも経済的格差を是正することが「あるべき社会」に近づくことになるのだろうか。また、そうであるならば、税がその手段として

期待されるのはなぜなのだろうか。

2 自由市場の宿痾

前述したとおり、自然権としての自由（いち生物としての原始的な自由）は各人の間に闘争を引き起こしてしまうおそれがある。人は本質的に自由であるべきだが、自由が万人に保障されるためには、前提として、各人が「平等」であると観念しなければならない。そうでなければ、他者の自由な振る舞いによって自身の自由が脅かされる事態を容認しなければならなくなる。各人の自由とその前提である平等を守ろうという約束が社会契約であり、その契約に従って人々は、自由概念を「自然権」から「法の下」へと置換したのである。

一方で、自由市場を持ち私有財産制を採用した社会においては、人々は自身の「法で保障された自由」な意思により経済活動を行い、収入を得て、生きるためにこれを消費し、余剰を蓄積することで資本（私有財産）を保有するようになる。保障された自由の行使である（法の下での自由を経済取引という形で行使したに過ぎない）から、各人の経済活動及びその結果（活動後の状態）は、それがどうであろうと社会的に承認されるはずである。

しかし、自由な市場では「格差」が発生し、拡大してゆく。なぜ市場がこのような現象をもたらすかについては様々な分析や議論が行われてきたが、ピケティが2013年に発表した『21世紀の資本』の中で、歴史的事実として「 $r > g$ （資本収益率 > 経済成長率）」を証明した⁽¹⁸⁾ ことにより、この議論は極めて思考停止的にはあるが、一つの結論を得たとしてよいだろう。端的に言えば、「資本主義経済は貧富の差が拡大する仕組みだった」のである。従前より「格差社会」⁽¹⁹⁾ と呼ばれて久しかった日本であったが、2014年にこの大著の邦訳版が出版されると、たちまちベストセラーとなり、税制改正論議の場面のみならず、一般市民の間においても「格差」なるものへの問題意識が発揚されることになった。

厄介なのは、「そうなること」は判明したものの、その経済学的な機序が依然として不明であることだ。「なぜそうなるのか」が解明されなければ、治療方法が確立できない（そもそも治療方法があるのか、それ以前に治療を要するのかも分からない）のである。

そうであるならば、資本主義経済を捨てることが容易ではない（少なくとも時期尚早な）我々にできることは、「放置すれば格差が拡大する」を所与とし、それに付随して発生する諸々の現象につき、「あるべき社会」に照らして是正すべき（＝あってはならない）か否かを検討し、是正が必要と判断した場合には対応策を立案し実施することである。

本稿では格差に関する問題に対し、二つのアプローチを行う。第一に、我が国における格差の現状をピックアップし、格差問題の論理面、規範的意味における社会正義の観点から考察を試みる。第二に、格差問題の心理面、その根幹に横たわる「人間の尊厳」に関する意識の問題について考察する。

III ロールズのモデル

1 公正としての正義

政治哲学者のジョン・ロールズは、著書『正義論』において社会契約論を現代的に再構築し、「公正としての正義」という見解を提示した⁽²⁰⁾。彼の課税論は税の財源調達機能よりも再分配機能を重視しているが、これは各国の租税政策論議において経済的格差の是正がなぜ正義にかなうのかという問いに対し、その理念的基盤の重要な部分を提供しているものと考えられる。

そこで、「公正としての正義」の内容を簡単に確認⁽²¹⁾しておこう。個人は健康と活力、知性と想像力等の、生きてゆく上で必要な「自然的基本財」を欲するものであるが、一方で「無知のヴェール（自分がどのような立場で生まれるか分からない）」を被った状態で社会契約を締結するとなると、利己を考えない（つまり、道徳的で公正な）個人として行動する（合理的な人間はそう行動せざるを得ない）はずであり、その中で合意されるのは「社会的基本財」の構想である。社会的基本財とは、各人の立場や選好がどうあれ、合理性と公正性に裏付けられた道徳的人格を持つ自由で平等な個人として必要な、①自由と機会、②所得と富、③自尊の社会的基礎⁽²²⁾の3つであり、これは社会を構成する市民としての基底的ニーズである。

合意された社会的基本財は、次の「正義の二原理」の中に配置される。

第一原理「人は、他人の同様な自由と両立する限り、最大限の平等な基本的諸自由を享受する権利を持つ。」これは平等な自由原理と呼ばれる。

第二原理「社会的・経済的不平等が許されるのは、（1）最も不遇な人々に最大限の利益が与えられる場合（格差原理）と、（2）経済的に恵まれた役職や社会的地位を得ることについて、各人に公正な機会が与えられている場合（公正な機会の平等原理）に限られる。」

第一原理は政治的自由を含む平等な基本的自由であり、第二原理は社会的・経済的格差を承認するための条件を決定している。これら（前提）が満たされていない状態で発生する格差は「許されざる格差」である。

格差原理は、第一義的にはスタート位置の不利を全面的に解消せよと命じてはおらず、最も不遇な人々に利益を与える結果となるのであればその不利（不平等）は許される。生まれつき恵まれた立場にある者は、生まれつき不遇な立場にある者の状況を改善する方向でのみ、その恵まれた立場を利用して利益を得られる。このことは換言すれば、最も不遇な人々の状況が改善されるのであれば、より恵まれた者は結果として、最も不遇とまでは言えない程度の別の誰かとの格差は拡大しても構わないことになるが、これは地位や能力等によって正当に分配された、許される（許された）格差であると解される。「格差＝魔物」なのではなく、「許されざる格差」こそ真の魔物なのである。

ロールズは平等な自由と自由市場経済を前提としながらも、そこに社会的条件の平等性を維持するシステムがない場合、生来の資産（才能や能力）が偶発的要因（運）により偏っ

た分布となった結果、所得や富の分配度合いまでも偏ってしまうことを指摘しており、それは「不正義」であるとしている。彼は「公正としての正義」から導かれる「社会の基礎構造（諸活動の枠組みを規定するルールの公共的システム）」を、富の配分結果が一定の範囲内に収まる限りはそれが「正義にかなっている」と言えるように構築すべきだと考えた。

そしてロールズは、そのような社会を実現及び維持するには、弛まぬ「不正義（富の分配の歪み）の除去」が必須であり、その方策として「財産や富の過度の蓄積を防止すること」及び「教育の機会均等を堅持すること」の重要性を挙げている。これらの目標を達成する手段として、税による富の再分配が要請されるのである。

2 総意的正義の具象化

ロールズは「公正としての正義」について、道徳哲学ではなく政治哲学の理論であると述べている。すなわち、この理論は絶対的善なるものを定義しているのではなく、社会の構成員が持つ多様な価値観、信条、イデオロギー等を止揚ないし調整した結果、「どのような社会的合意が導かれるべきか」という、民主主義社会における総意的正義のあるべき姿を提示している。またロールズ個人の主観を披露したものでもなく、無知のヴェールを被った（＝価値観に偏りのない）人々が各人の合理的判断の結果合意するはずの社会構造として、論理的かつ客観的に導かれたものとなっている。

ロールズは「社会の基礎構造」について、具体的な制度や政策の提示をほとんど行っていない。しかしながら、この理論が政治哲学の範疇であるならば、日本に暮らす我々にとって、各々が持つ多様な価値観等を調整した総意としての正義、すなわち日本という共同体における共通の価値観をおおむね具象化したものは、「憲法」であると言えよう。

そうであるならば、我々がそこに記した「あるべき社会」が存在する⁽²³⁾以上、「その内容は憲法に照らして正当か」ということが、格差の評価のみならず、税制を含む各種政策の立案・見直し・評価⁽²⁴⁾等において、規範的意味での「正義（社会的合意）にかなうか」の重要な判定要素となろう。

IV 所得格差と税

まずは現状確認からである。最初に、我が国における所得格差について見てみよう。ピケティが問題点として指摘したのは、行き過ぎた格差による富裕層と貧困層の二極化という社会的分断が、暴動や戦争といった社会騒乱の危険度を高めるということであった。例えばアメリカでは、2011年、富裕層への課税強化による格差是正を訴えた若者たちがウォール街を占拠する大規模デモ（Occupy Wall Street）が発生している。当時のアメリカはリーマン・ショックによる不況から若者の4割が失業していたが、一方でその原因を作った金融機関の経営者たちは相変わらず高額な報酬を享受しており、経済的格差が拡大していた。この抗議運動は世界中に飛び火し日本でも数百人規模の賛同デモが発生している⁽²⁵⁾が、その日本における所得格差はどうなっているのだろうか。

1 ジニ係数の検討

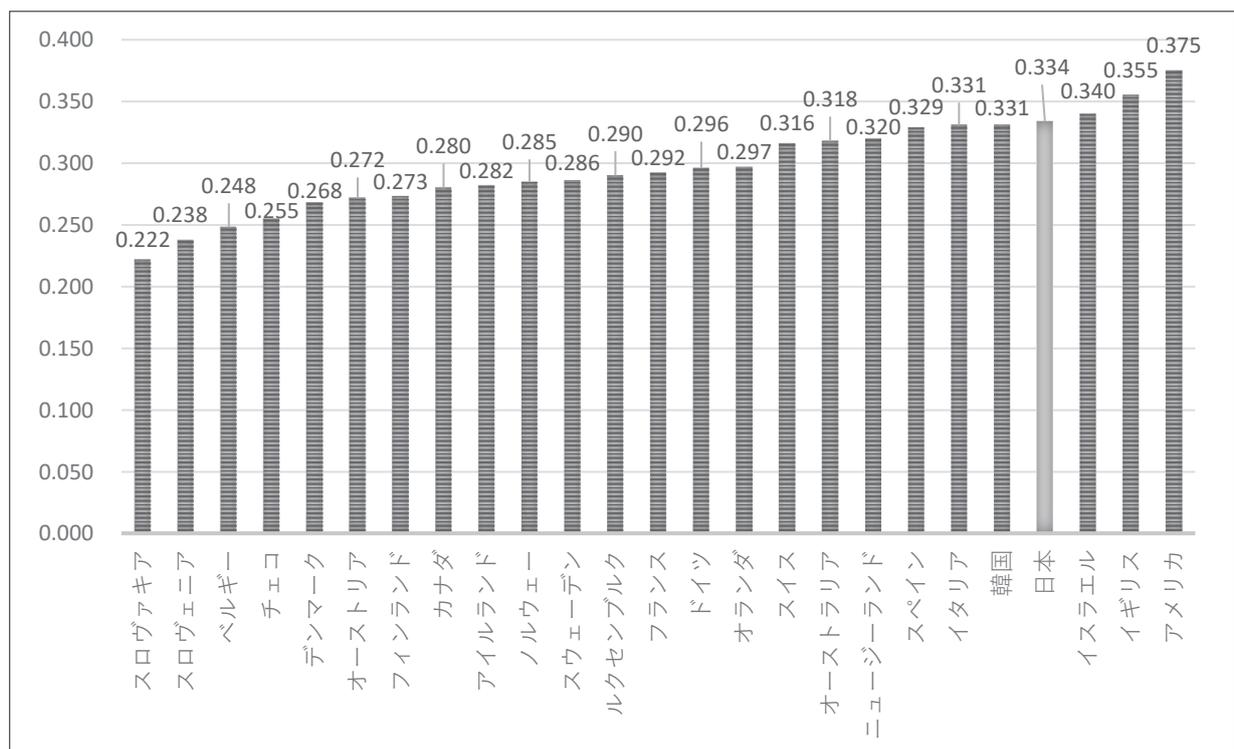
所得格差を表すものとして一般的に用いられる指標に、ジニ係数がある。0から1の値を取り、構成員の所得分布が均一な状態（格差がない状態）を0、1人がすべての所得を独占している状態（格差が最も大きい状態）を1とする。すなわち、0に近いほど格差が少ない。

この説明から推測されるように、格差を論ずるに当たってジニ係数が持ち出されることは多い。しかし、その分析の在り様は一意ではなく、見方によって異なる解釈が得られる場合もある。また、ジニ係数の形成要因はそれぞれの国における歴史や風土から算定に用いる要素・係数に至るまで様々⁽²⁶⁾であり、各国の比較をする際にも注意が必要である。それを踏まえて、日本の現状を見てみよう。

一般にジニ係数が0.4を超えると社会騒乱の危険度が高まるとされている。図表1はOECDが公表する各国の再分配所得ジニ係数である。執筆時点での最新データは「2018-2021年」区分であるが、この図表においては、各国における当該4年間のうち最新年のデータを記載している。日本のジニ係数0.334は2018年のデータ⁽²⁷⁾であるが、OECD平均である0.318を上回っている。当初所得ジニ係数は税や社会保障による再分配前の格差を表しており、再分配所得ジニ係数は税や社会保障による再分配が行われた後の数値である（当初所得及び再分配所得の詳細な内容は後述する）。日本の再分配所得ジニ係数はOECD各国の中で上位に位置している。

厚生労働省（以下「厚労省」という。）は1962年以降、おおむね3年ごとに「所得再分

図表1 各国における再分配後所得のジニ係数



出典 OECD (2023) , Income inequality (indicator) より筆者作成

配調査」を行っている。この調査は社会保障制度における給付と負担、租税制度における負担が所得の分配にどのような影響を与えているかを明らかにするもので、図表2⁽²⁸⁾は1990年から2021年までの我が国の当初所得と再分配所得ジニ係数及び再分配による改善度⁽²⁹⁾の推移である。

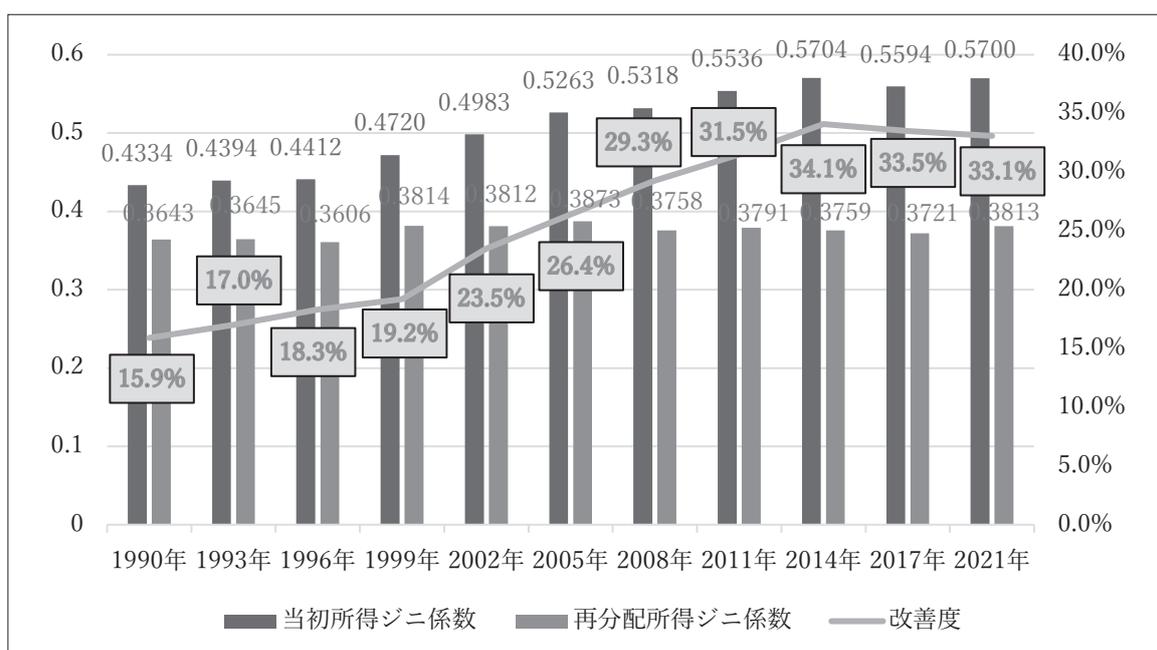
当初所得は雇用者所得、事業所得、農耕・畜産所得、財産所得、家内労働所得及び雑収入並びに私的給付（仕送り、企業年金、生命保険金等）の合計額をいい、再分配前の所得である。再分配所得とは、当初所得から税金、社会保険料（医療保険、年金保険、介護保険及び雇用保険制度による保険料（事業主負担を除く））を控除し、年金等（厚生年金保険、船員保険、国民年金（福祉年金を含む）、恩給、各種共済組合、児童手当等、雇用保険、生活保護及びその他法令に基づくものなど）の社会保障給付（現金及び現物）を加えた世帯所得である。私見では、「仕送り」が世帯所得を構成するのであれば「贈与一般」も含めるべきではないかと思料するが、それとは別に重要な事実を付言しておこう。再分配所得は当初所得から税金を控除するが、この税金に消費税は含まれていない。

さて、改めて図表2を見ると、当初所得ジニ係数が増大傾向を示していることから、やはり格差は拡大しているように思われる。一方、再分配所得ジニ係数の推移は平準化していることから、所得の再分配が機能し、比較的平等な社会が実現しているように見える。

しかし、この変化をどのように解釈するかについては識者の間でも論争が繰り広げられており⁽³⁰⁾、確固たる結論には至っていないようだ。どういうことなのだろうか。

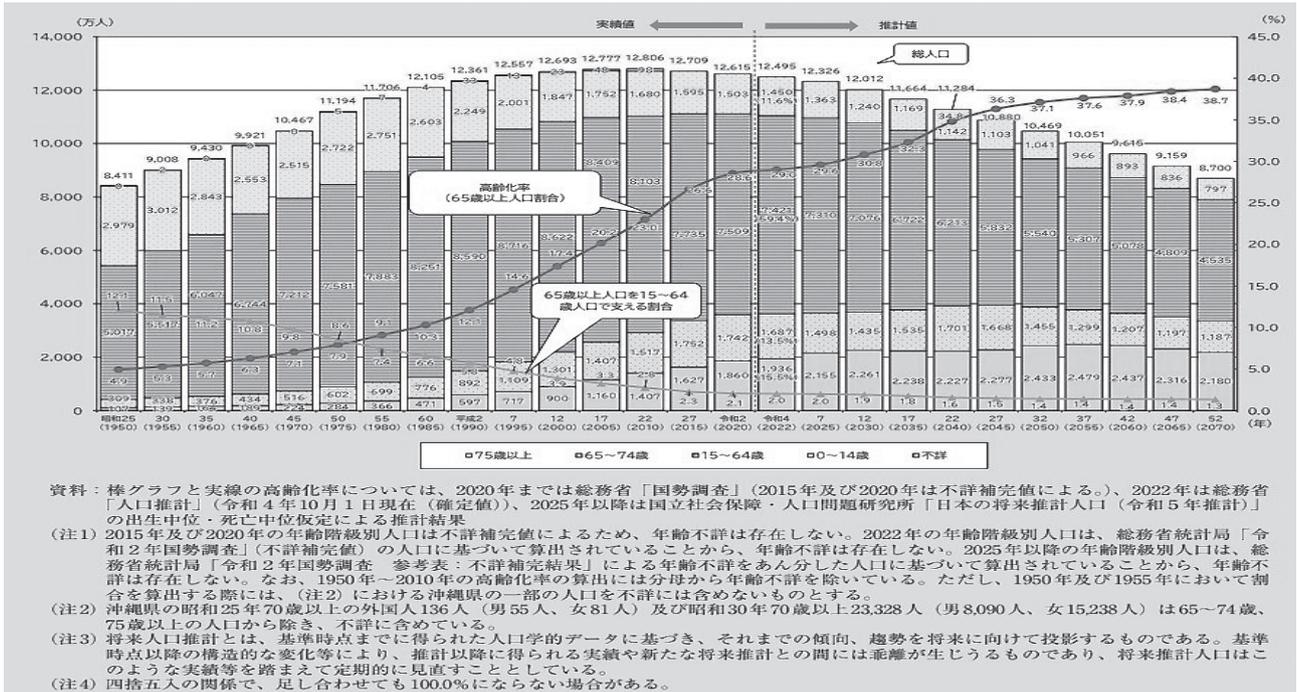
総務省の「人口推計」によれば、2022年10月1日（確定値）における我が国の高齢者人口（65歳以上人口）は3,624万人、高齢化率（総人口に占める65歳以上人口の割合）は29.0%である。図表3のとおり、高齢者数、高齢化率とも右肩上がりで推移している。

図表2 所得再分配によるジニ係数改善度の推移



出典 厚労省「所得再分配調査報告書」より筆者作成

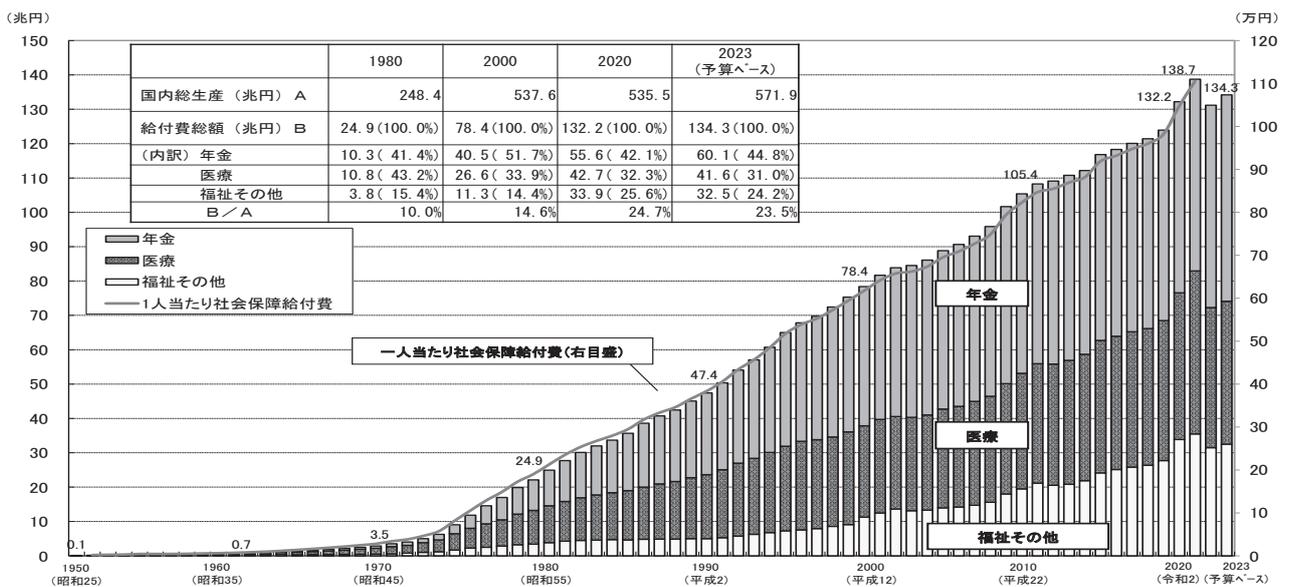
図表3 高齢化の現状と将来推計



出典 内閣府『令和5年版高齢社会白書』

また、2022年の国民生活基礎調査では、高齢者世帯の60.5%が「総所得に占める公的年金・恩給の割合が80%以上」である。この割合は2021年が58.2%、2019年（2020年は中止）が60.5%であり、おおむね同程度の水準で推移している。核家族化により家庭内福祉の弱体化が進んできたことも影響し、我が国の高齢者世帯は収入の大半を年金に頼っているケースが多いのである。

図表4 社会保障給付費の推移



資料：国立社会保障・人口問題研究所「令和3年度社会保障費用統計」、2022～2023年度（予算ベース）は厚生労働省推計、2023年度の国内総生産は「令和5年度の経済見通しと経済財政運営の基本的態度（令和5年1月23日閣議決定）」

(注) 図中の数値は、1950,1960,1970,1980,1990,2000,2010,2020及び2021並びに2023年度（予算ベース）の社会保障給付費（兆円）である。

出典 厚労省 HP⁽³²⁾

「年金頼み世帯」がそれ以外の世帯に比べて増加すれば、年金受給前の所得状況を観測する当初所得ジニ係数は悪化する。憲法第25条第1項は「すべて国民は、健康で文化的な最低限度の生活を営む権利を有する。」と定めており、低所得者に対し何らかの給付が行われることは意義のある施策だろうが、当該給付により、低所得者の中には「生命の危機」に近い状態から「健康で文化的な最低限度の生活」へ引き上げられる者がいるのであるから、この母集団のジニ係数は劇的に改善することになる⁽³¹⁾。

図表4のとおり、一人当たり社会保障給付費は上昇を続けているが、その中でも年金給付額の伸びは大きい。そもそも低所得であるかに関わらず、高齢者の数自体が増加すれば年金給付額も増加することに鑑みると、「当初所得ジニ係数は悪化するが再分配所得ジニ係数は一定水準を保つ」という現象は、人口動態の必然として説明できる部分もありそうである⁽³³⁾。そうであるならば、当初所得ジニ係数の上昇のみをもって「所得格差が拡大している」とまで言い切るのは早計であろうし、改善度が向上していることを根拠に「再分配機能が質的に強化されている」と結論することもできないであろう⁽³⁴⁾。

2 税による再分配効果

ジニ係数とその改善度について解釈を巡る議論があることは分かったが、それは量的な問題に過ぎず、ピケティが示したとおり、資本主義経済体制が格差を拡大させることは日本を含む世界中の税務資料から実証済みである。そしてそれが一定程度是正されていることも確かなようだが、では、そこに税はいかほど寄与しているのだろうか。

経済学者の梅原英治は、先述した厚労省「所得再分配調査報告書」を用いて、日本における税制の所得再分配効果について試算を行っている⁽³⁵⁾。これは同省が発表するジニ係数の改善度に占める「税による効果」部分を明らかにするもので、件の報告書の新版が発表されるたびに稿を重ねている。実は税効果部分の抽出は厚労省でも行っており、同報告書にも毎回記載されているのだが、厚労省版は2005年分において「当初所得に対する改善度」から「再分配所得に対する改善度」へと計算式が変更されているため、データの連続性に欠ける⁽³⁶⁾。そこで梅原は旧来の数式を基本に、税による再分配効果を1981年からの連続データとして導出している。

図表5のとおり、旧来の厚労省数式を基にした「税による改善度（梅原試算）」は、ほぼ一貫して下落を続けている。2014年に至ってはマイナスであるから、税は再分配どころか格差を拡大させる方向に作用していたという結果となっている。梅原は2017年に改善度がプラスに転じた理由として、直前の税制改正によって①給与所得控除に上限が設けられたこと、②配当所得等に対する課税が（所得税・住民税合計で）10%から20%へ戻ったこと、③所得税の最高税率が引き上げられたことなどを挙げているが、同時に「税による改善度がプラスになったとはいえ、0.10%はあまりにも低い数値である。」⁽³⁷⁾として改善度における社会保障給付の寄与度との差⁽³⁸⁾を指摘し、「税制の所得再分配機能の再建が日本税制にとって焦眉の課題である。」⁽³⁹⁾と述べている。

この「税による改善度（梅原試算）」は、（梅原自身もこの論文の初版で言及しているが）

図表5 税制の所得再分配効果の推移（税による改善度）

調査年	当初所得 ジニ係数	当初所得－税金 ジニ係数	税による改善度（％）	
			梅原試算	（参考） 厚生労働省
1981	0.3567	0.3355	5.96	5.4
1984	0.4034	0.3847	4.63	3.8
1987	0.4138	0.3941	4.78	4.2
1990	0.4362	0.4254	2.49	2.9
1993	0.4327	0.4179	3.42	3.2
1996	0.4424	0.4332	2.09	1.7
1999	0.4672	0.4601	1.53	1.3
2002	0.4976	0.4920	1.12	0.8
2005	0.5269	0.5243	0.50	—
2008	0.5343	0.5342	0.01	—
2011	0.5573	0.5555	0.31	—
2014	0.5747	0.5749	▲ 0.04	—
2017	0.5594	0.5608	0.10	—

（出所）厚生労働省『所得再分配調査報告書』各年版，より作成。

出典 梅原英治「日本における税制の所得再分配効果（第3版）」

消費税の影響が考慮されていない。厚労省の改定後数式も同様である。

消費税は「所得の多寡に関わらず全員からほぼ同額を徴収する税」であり、その意味で税による再分配効果に負の影響を与えると考えるのが自然であろう。消費税収は基礎年金、後期高齢者医療や生活保護給付等の公費負担に充てられている⁽⁴⁰⁾。したがってその給付は厚労省版ジニ係数改善度の計算に反映されている⁽⁴¹⁾が、負担面への考察が捨象されている⁽⁴²⁾ことから、真の「税による改善度」はマイナス領域に達しているであろうと推測される。そうであるならば、税は制度の総体として、貧しい者から富める者へと社会移転する「逆分配」を起こしていることになる。

V 格差に関する諸問題

1 貧困の現状

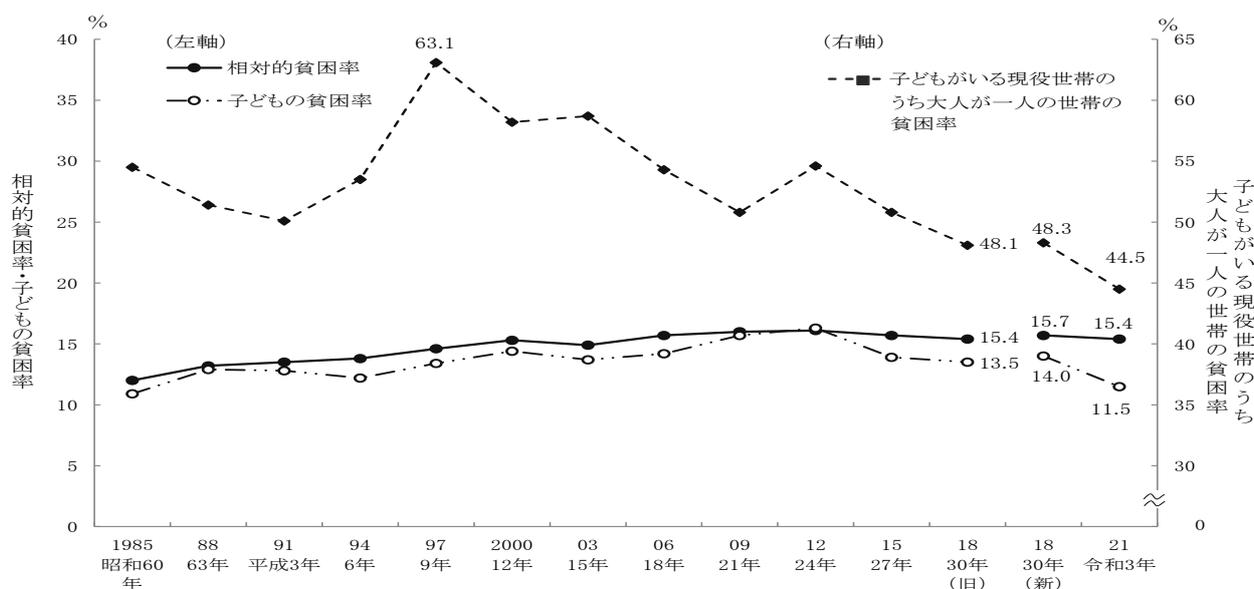
格差がもたらす諸問題のうち、最も大きなものは貧困であると言われる。多くの国の学術研究において、格差の拡大と健康・社会問題の悪化には相関関係（論者によっては因果関係⁽⁴³⁾）があるものと認識されている。この社会問題には治安の悪化が含まれる。「貧困と犯罪」若しくは「貧困と非行」は関係が強い。津島昌寛（計量犯罪学・社会病理学）によれば、「貧困は分岐的に変化しており、ストレスや地域の社会関係資本をはじめとした他のさまざまな社会的・文化的要因を介して、もしくは相互に触発し合い、犯罪行動の発生に影響をあたえていることが確認され⁽⁴⁴⁾ている。

貧困には「絶対的貧困」と「相対的貧困」があるとされる。絶対的貧困とは、人間が生きるための基底的ニーズが剥奪された状態であり、平たく言えば衣食住が不足している状態のことである。日本は憲法第13条において「すべて国民は、個人として尊重される。生命、自由及び幸福追求に対する国民の権利については、公共の福祉に反しない限り、立法その他の国政の上で、最大の尊重を必要とする。」と定めており、人間の尊厳に憲法的価値を置いている。絶対的貧困は、人々が等しく保障されたはずの「人間の尊厳」が十分に保護されておらず、「生命、自由及び幸福の追求」に関する権利が損傷されている状況であると言える。このような絶対的貧困からの救済は憲法の要請からも必定であるが、日本においては継続的にこの状況にある者はほとんどいないと考えられているようである⁽⁴⁵⁾。

一方の相対的貧困とは、世帯所得がその国や地域における等価可処分所得⁽⁴⁶⁾の中央値⁽⁴⁷⁾の半分に満たない状態のことであり、当該中央値の半分を境界値とするラインを「貧困線」という。一般に「貧困」とは等価可処分所得がこの貧困線未満である状況のことであり、ロールズの「正義の二原理」における「最も不遇な人々」も、この状況の者を想定している。貧困率とは、世帯所得が貧困線に満たない世帯員の割合である。

図表6を見てみよう。2021年の厚労省調査における日本の貧困線は127万円⁽⁴⁸⁾である。貧困率は15.4%となっているが、これはOECD各国において、先進7か国中では最も高い値である。現在の我が国は6.5人に1人が貧困状態にあり、低下傾向にあるとはいえ、ひとり親世帯⁽⁴⁹⁾ではおよそ2人に1人が貧困に陥っている。ジニ係数の改善は、日本に解決すべき貧困問題がないことを意味しない。

図表6 貧困率の状況



注：1) 貧困率は、OECDの作成基準に基づいて算出している。
 2) 大人とは18歳以上の者、子どもとは17歳以下の者をいい、現役世帯とは世帯主が18歳以上65歳未満の世帯をいう。
 3) 等価可処分所得金額不詳の世帯員は除く。
 4) 1994(平成6)年の数値は、兵庫県を除いたものである。
 5) 2015(平成27)年の数値は、熊本県を除いたものである。
 6) 2018(平成30)年の「新基準」は、2015年に改定されたOECDの所得定義の新たな基準で、従来の可処分所得から更に「自動車税・軽自動車税・自動車重量税」、「企業年金の掛金」及び「仕送り額」を差し引いたものである。
 7) 2021(令和3)年からは、新基準の数値である。

「子どもの貧困率」は近年改善傾向にあるが、これについて要因分解した三菱UFJリサーチ&コンサルティングのレポート（2023年8月14日付）によると、①低所得層の賃金が緩やかに上昇していること、②共働き世帯が増加していること、③共働き世帯における正規職員が増加していることが寄与している。また、数値で見ると等価可処分所得100万円～120万円の「貧困線より少しだけ下の層」が大きく減少し、同所得60万円～80万円という「貧困線より大きく下の層」と「貧困線を超える層」が増加している。元々貧困線以下の所得層が更に貧しくなっても貧困率は変わらないが、貧困線を超える世帯が出てくると当然に貧困率は改善するため、この影響は大きい。

一方で、「子どもがいる現役世帯のうち大人が一人の世帯の貧困率」の改善については、こちらも正規・非正規問わず親の就業率が増加していることが大きく寄与している⁽⁵⁰⁾。このことから、子どもの貧困対策には親の就業支援が肝要であることが分かる。

近年の日本の労働者人口は総数では減少傾向が続いているが、女性の労働者人口はむしろ増加傾向にある⁽⁵¹⁾。ひとり親世帯の親の就業率が増加している背景には、年々厳しくなる我が国の働き手不足という事情があり、ひとり親世帯の親が「駆り出されている」という見方もできるのかもしれないが、その考察は筆者の力の及ばないところであるから、ここでは措いておく。ただ、図表7の「平均年間就労収入」のとおり、より状況が改善して

図表7 母子世帯と父子世帯の状況

	母子世帯	父子世帯
1 世帯数	119.5万世帯 (123.2万世帯)	14.9万世帯 (18.7万世帯)
2 ひとり親世帯になった理由	離婚 79.5% (79.5%) [79.6%]	離婚 69.7% (75.6%) [70.3%]
	死別 5.3% (8.0%) [5.3%]	死別 21.3% (19.0%) [21.1%]
3 就業状況	86.3% (81.8%) [86.3%]	88.1% (85.4%) [88.2%]
就業者のうち 正規の職員・従業員	48.8% (44.2%) [49.0%]	69.9% (68.2%) [70.5%]
うち 自営業	5.0% (3.4%) [4.8%]	14.8% (18.2%) [14.5%]
うち パート・アルバイト等	38.8% (43.8%) [38.7%]	4.9% (6.4%) [4.6%]
4 平均年間収入 [母又は父自身の収入]	272万円 (243万円) [273万円]	518万円 (420万円) [514万円]
5 平均年間就労収入 [母又は父自身の就労収入]	236万円 (200万円) [236万円]	496万円 (398万円) [492万円]
6 平均年間収入 [同居親族を含む世帯全員の収入]	373万円 (348万円) [375万円]	606万円 (573万円) [605万円]

※ 令和3年度の調査結果は推計値であり、平成28年度の調査結果との比較には留意が必要。

※ () 内の値は、前回(平成28年度)調査結果を表している。(平成28年度調査は熊本県を除いたものである)

※ [] 内の値は、今回調査結果の実数値を表している。

※ 「平均年間収入」及び「平均年間就労収入」は、令和2年の1年間の収入。

※ 集計結果の構成割合については、原則として、「不詳」となる回答(無記入や誤記入等)がある場合は、分母となる総数に不詳数を含めて算出した値(比率)を表している。

出典 厚労省「令和3年度全国ひとり親世帯等調査結果の概要」

いるのは父子世帯であり、母子世帯と改善度合いに乖離があることは指摘しておこう。

憲法第25条第1項は「すべて国民は、健康で文化的な最低限度の生活を営む権利を有する。」と定めている。すなわち、社会正義からの要請は「生命の危機でなければよい」のではなく、「健康で文化的な最低限度の生活」を保障することである。そこには「頑張れない者を除く」、「不運な者を除く」、「ひとり親世帯の子を除く」といった但し書きは付されていない。「タックス・ジャスティス」に照らしても、貧困の発生は回避すべき不正義であり、「あるべき社会」からは遠ざかっている。貧困問題は、発生後の対策を講じておくことも確かに重要ではあるが、それ以前に「発生させない」という決意をもって、社会構造的な論点を含めて議論されるべきであろう⁽⁵²⁾。

2 医療格差

次に、「医療格差」を取り上げることにしよう。憲法第25条第2項は「国は、すべての生活部面について、社会福祉、社会保障及び公衆衛生の向上及び増進に努めなければならない。」と定めている。これに基づき我が国は、国民皆保険、皆年金、生活保護といった各種の社会保障制度を設けている。では、この憲法に謳われた精神が具現化され国民にあまねくサービスが行き渡っているかと問われると、そうではない。

規制緩和に端を発した雇用の流動化、長期化する経済不況に対応すべく採用された「コストカット型経営」を是とする企業行動に伴う非正規雇用の拡大から、社会保険の非加入者は増加傾向を辿り、企業で加入する公的保険制度から漏れてしまう者が多くなってきた。そのような者のすくい上げを含めた国民皆保険は、国民健康保険制度により実現されるのであるが、制度を資金面から支える国民健康保険料（税）（以下「保険料」という。）には滞納が多いという問題がある。

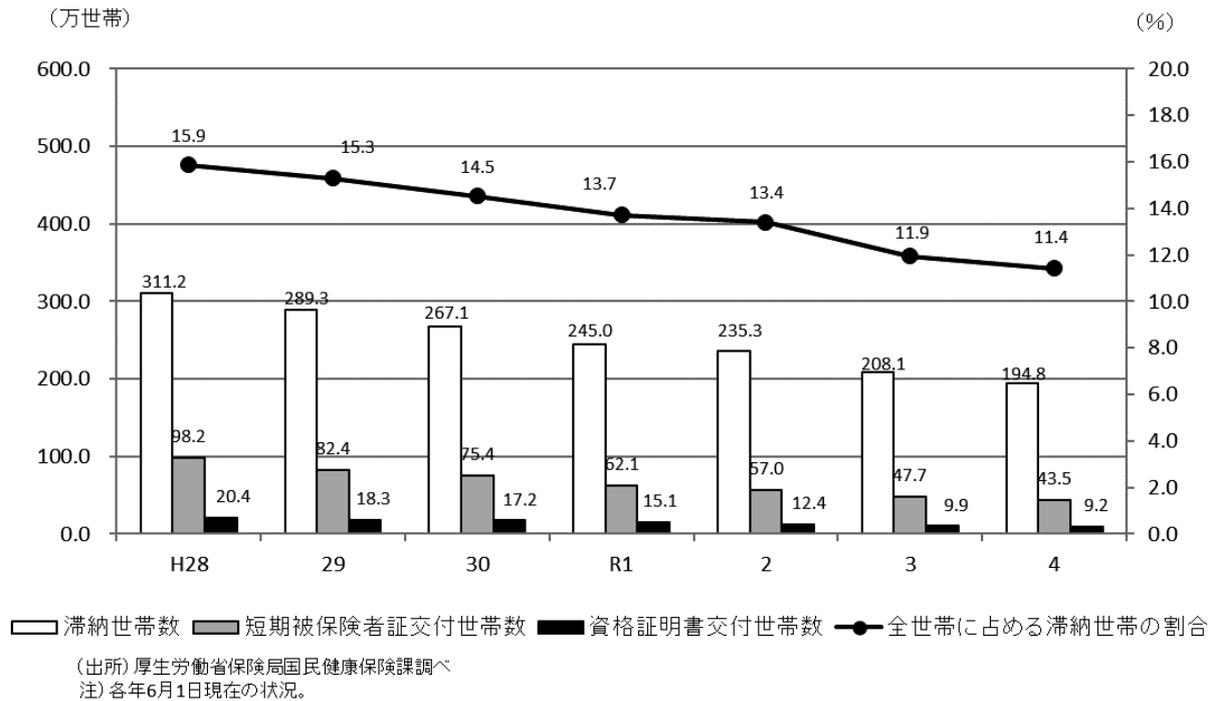
図表8は、厚労省が2023年6月30日に公表した市町村国保に関するデータのうち、保険料滞納世帯の推移を示したものである。近年における滞納世帯数は減少傾向にあるが、これは対象世帯の所得状況等が改善したというより、徴収面の厳格化によるものと推測される⁽⁵³⁾。

留意点として、2023（令和5）年1月の時点でおよそ164.5万世帯ある生活保護世帯⁽⁵⁴⁾は、もとより国民健康保険の被保険者から除外されている（医療給付は全額公費負担⁽⁵⁵⁾である）ため、この図表には示されていない。

短期被保険者証と資格証明書について説明しておこう。前者は通常（1年）よりも有効期間が短い保険証で、保険料滞納者に対し交付されることがある。後者は国民健康保険の被保険者であることは証明するが、保険給付の対象ではない。そのため、資格証明書を保有していても医療機関での自己負担率は10割である。ただし、保険料を追納した場合には、支払った医療費のうち保険適用分につき還付を受けることができる。

図表8によれば、令和4年6月における資格証明書の交付対象は9.2万世帯ある。追納すれば還付を受けられるとは言うものの、そもそも年々引き上げられる保険料を支払うこと

図表8 国民健康保険料（税）滞納世帯数等の推移



出典 厚労省「令和3年度国民健康保険（市町村国保）の財政状況について」

ができない状況にある者が、100%自己負担となることが分かっている状態で医療機関を受診しようとするだろうか⁽⁵⁶⁾。紹介状がなければ「特別の料金」が必要な大病院⁽⁵⁷⁾の受診や、負担が高額となる高度治療を受けるという選択が現実的に可能だろうか。これは「健康で文化的な最低限度の生活を営む」前提の一つである、健康の維持及び回復に対する保障を十分に受けられない「下位層」が存在する⁽⁵⁸⁾ことを意味していると言えよう。

ただ、ジニ係数のセクションで確認したように、社会保障制度の恩恵が高齢者に偏っているという現実があることから、政府はその反省を踏まえ、近年では「全世代型社会保障」についての検討を重ねている⁽⁵⁹⁾。「あってはならない」の除去につながる、有意義な議論の進展を期待したい。

3 教育格差

次に、子どもの教育に関して親の投資力が色濃く影響すると言われる「教育格差」の現状を見てみよう。憲法第26条第1項は「すべて国民は、法律の定めるところにより、その能力に応じて、ひとしく教育を受ける権利を有する。」とし、第2項で「すべて国民は、法律の定めるところにより、その保護する子女に普通教育を受けさせる義務を負ふ。義務教育は、これを無償とする。」と定めている。義務教育の無償提供は国家政府の役目であるが、保護者は子に教育を受けさせる義務があるため、第26条は学校と家庭（保護者）が一体となって子の教育に当たるべきことをその内容としている。

図表9は、文部科学省が委託事業として行った調査報告の内容である。まず用語の説明

をしておくと、Mean は平均値であり、データの合計値をデータ数で割ったものである。s.e (standard error：標準誤差) は同一の母集団で複数回の調査を行うことで得られる標準偏差の平均値のバラつきを示し、調査結果の精度を表している。

上部は小学校、下部が中学校のデータであり、義務教育における「世帯年収と子の学力」の関係を示している。学力は平均50、標準偏差10の偏差値を前提に記述されているが、これは我々が学校教育等で常々目にしてきた「偏差値」と同じものである。

小学校、中学校とも、世帯年収の増加に伴い子の学力（偏差値）が上がっていることが分かる。この格差は子ども本人の努力次第で解消されるとする見解もあるかもしれない⁽⁶⁰⁾が、同報告書では「世帯所得（富）」と「教育期待（願望）」が子の学力に与える影響についても分析している。ここでは教育期待が高まるほど世帯収入が子の学力に与える影響が大きいことが示されており⁽⁶¹⁾、最も環境が整備された子と最も環境が整備されない子との学力の開差は偏差値で最大10ポイントに達すると報告されている⁽⁶²⁾。

同報告書が「序 調査研究の概要」において、①学力という言葉は多義的であること、②全国平均値であり、個々の家庭に当てはまるものではないこと、③世帯年収と子の学力における因果関係の証明にまで踏み込むものではないこと、といったリテラシーに訴える注意書きを付していることには留意すべきであるが、それでも、機会平等を保障する義務教育の段階で、親の年収と子の学力に相関が確認されるのは事実である⁽⁶³⁾。東大生の親の年収⁽⁶⁴⁾が取り沙汰される程度には、学力と親の経済力に何らかの関係があることが読み取れそうな結果であろう⁽⁶⁵⁾。

図表9 世帯年収と子の学力

	国語						算数					
	2013年度		2017年度		2021年度		2013年度		2017年度		2021年度	
	Mean	s.e	Mean	s.e	Mean	s.e	Mean	s.e	Mean	s.e	Mean	s.e
300万未満	46.98	0.24	46.94	0.11	46.39	0.13	46.56	0.25	46.54	0.11	46.03	0.14
300万～600万未満	49.35	0.21	49.39	0.09	48.63	0.15	49.43	0.23	49.23	0.09	48.50	0.14
600万～900万未満	51.26	0.21	50.77	0.10	50.13	0.11	51.54	0.21	50.66	0.11	50.31	0.12
900万以上	53.64	0.24	52.93	0.10	52.89	0.09	53.82	0.23	53.52	0.10	53.05	0.10

	国語						算数					
	2013年度		2017年度		2021年度		2013年度		2017年度		2021年度	
	Mean	s.e	Mean	s.e	Mean	s.e	Mean	s.e	Mean	s.e	Mean	s.e
300万未満	47.34	0.19	47.12	0.11	46.93	0.10	46.41	0.21	46.24	0.10	46.19	0.12
300万～600万未満	49.64	0.17	49.55	0.09	48.78	0.09	49.19	0.23	49.16	0.09	48.59	0.10
600万～900万未満	51.14	0.20	51.12	0.09	50.39	0.08	51.69	0.19	51.37	0.09	50.45	0.08
900万以上	52.79	0.19	52.49	0.09	52.35	0.07	53.98	0.21	53.56	0.10	52.86	0.07

出典 「保護者に対する調査の結果を活用した家庭の社会経済的背景（SES⁽⁶⁶⁾）と学力との関係に関する調査研究」（国立大学法人 福岡教育大学）

政府支出ないし政策に関わることであるが、教育に係る理念の首尾一貫性も重要である。憲法第26条は「その能力に応じて」教育を受けることができると定めており、小学校学習指導要領が「児童一人一人は違う個性をもった個人であるため、それぞれ能力・適性、興味・関心、性格等の特性等は異なっていることにも意を用いる必要がある」⁽⁶⁷⁾としていることから明らかであるが、学校教育には児童生徒個々の特性に応じたきめ細かな配慮が求められる。それにも関わらず、社会の宝を育てるに当たって、「教育効果」よりも「財政上の費用対効果」、すなわちコストパフォーマンスを重視する⁽⁶⁸⁾現在の教員削減等の縮小政策⁽⁶⁹⁾は、消費税の軽減税率導入論議において、「知識に対する課税は国を亡ぼす」として新聞の軽減税率（しかし電子版は標準税率）を認めた政府決定とは正反対の理念に基づくものであり、批判を免れないであろう。

VI 日本における格差の特徴

格差の現状を幾つか見てきたが、そもそも近代の我が国における格差（ないし貧困）は、どのように発生してきたのだろうか。ここで確認しておこう。そこから見えてくる何かがあるかもしれない。

1 格差の発生

戦前の我が国は厳然たる格差社会であったが、戦時中の戦費調達を目的とした急峻な累進税⁽⁷⁰⁾、戦後の戦時補償特別税及び財産税の施行、GHQ主導による財閥解体、農地改革等種々の政策により「上位層」であった華族や大地主等の資産階級は急激に没落し、資本の集中が解除された。政治面においては労働改革等の民主化政策による平等化が図られ、経済面においては1950年に勃発した朝鮮戦争による特需を契機に、1955年には戦前同様の生産力を回復、ここから世界の歴史上類を見ないほどの高度経済成長期に入った。結果、「一億総中流」と言われた分厚い中間層が生まれ、日本は平等化と経済成長を同時に達成することになったのである。この日本型社会の特徴は「再分配後」ではなく「再分配前」の所得が平等であることで、企業における年功序列賃金と終身雇用制の採用、そして世帯では現役世代である成人男性を収入要員とし、世帯内における女性との役割分担及び家庭内福祉（子や親の扶養）をその屋台骨としていた。社会の構成単位として個人よりも世帯に重きを置き、世帯としての生活に現在及び将来への安心感を付与することで、多幸感をも担保していたのである。

しかし、この経済成長の中で、①乳児死亡率が低下し多産の必要がなくなったこと、②第二次産業への就業者が増加した一方で、第一次産業の就業者が減少し、補助労働力としての子どもを必要とする世帯が減少した⁽⁷¹⁾こと、そして新自由主義⁽⁷²⁾の影響から「個性と競争」が尊重され、それまでの画一的な結婚観や家族観に懐疑的な目が向けられるようになったことも重なり、日本は少子化と世帯分割が進んでゆく。

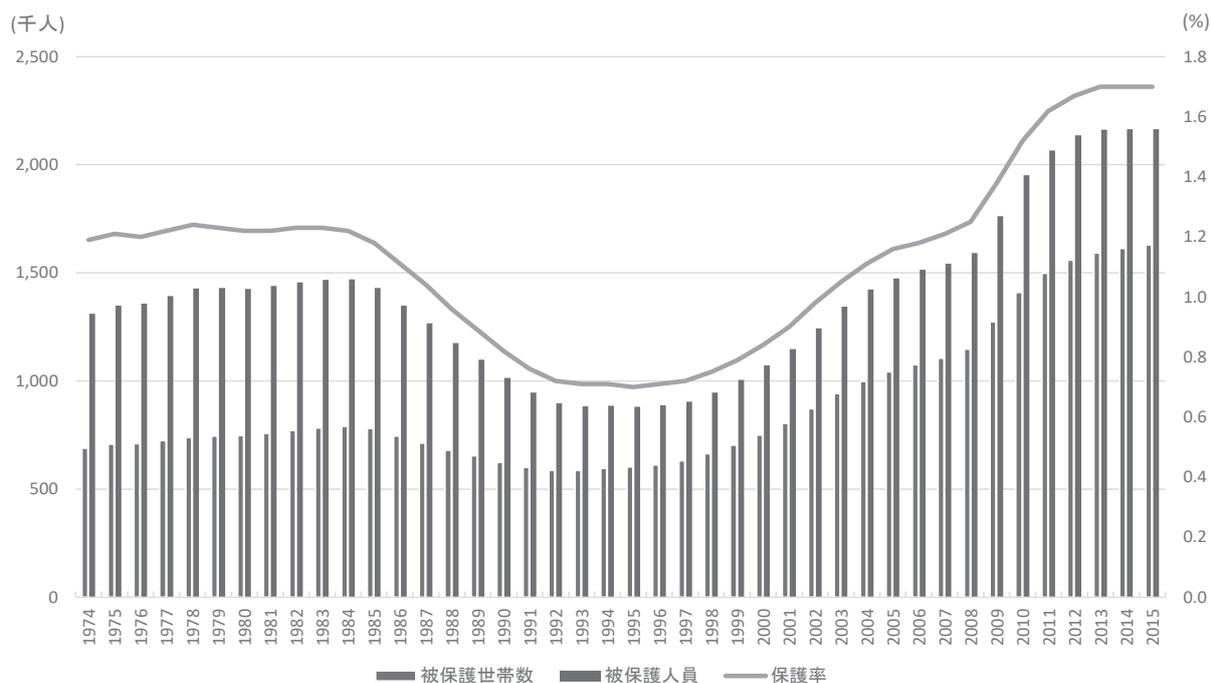
一方で、拡大を続ける貿易黒字の圧縮（及びアメリカの貿易赤字の削減）を強く迫られていた日本は、1985年、円とドルのレートを一定範囲（円高ドル安）に誘導するプラザ合意を締結、これにより経済は一気に円高不況に陥った。政府は企業の国外投資を喚起すべ

く金融緩和政策を打ち出すが、低金利に後押しされ必要以上に融資された余剰資金は行き場を失い、土地や株式への投資に回された。もはや投資と呼べる範囲を超えて過熱する投機的売買を抑えるため、次に政府が採った金融引締め策により、この投機バブルは1990年に崩壊、ここから日本は長期不況の時代に入る。右往左往の末⁽⁷³⁾、政府は世論の反対を押し切り金融機関への公的資金投入による金融システムの立て直しを図ったが、遅きに失したのである。

同時期、1990年の日米構造協議において、「1991年から10年間で430兆円の公共投資」を約束させられた日本は、「国の財政規律の堅持」を理由にこの（終わってみれば追加要求をのむ形で630兆円にまで膨らむことになる）公共投資を地方自治体に行わせた。見合いの税収を持たない地方自治体は地方債を乱発しつつ、各地で第三セクター方式を用いたレジャーランド等を建設する。地方債の利息返済については、当初は国が地方交付税交付金により資金補填していたが、小泉改革における地方交付税の大幅削減により返済資金が枯渇すると、これらレジャーランド等の多くは経営破綻し、不良債権と化した。630兆円もの公共投資は日本の生産性を上げることなく、ただ地方財政を苦境に追い込んだのみであった⁽⁷⁴⁾。

図表10のとおり、高度経済成長期が終焉を迎えた1970年代以降、生活保護率が最も低水準だったのは「1991年からの10年間」である。生活保護に係る事務は地方自治体の役目である⁽⁷⁵⁾が、その費用は（一部の裕福な自治体を除き）実質的に国が負担している⁽⁷⁶⁾。1981年の厚生省（当時）通知以降、生活保護の受給申請に係る審査は厳格化し、自治体窓口で相談者を追い返す「水際作戦」が展開されるようになった。1984年以降の急激な生活保護率の低下はこの「申請させない」という政治的思惑によるもので、内需拡大・景気対策と

図表10 被保護世帯・被保護人員・保護率の推移



出典 厚労省「被保護調査」（2011年以前は福祉行政報告）より筆者作成

称した公共事業投資の増加が呼んだ「平成景気」による所得状況改善の産物ではなかった。

一方、規制緩和による非正規雇用の増大は当時の立法府の想定を超え社会に拡散した。企業は長期不況を乗り切るべく、必要な労働力を賃金の安い非正規雇用で賄う傾向を強めていった⁽⁷⁷⁾。新自由主義の台頭により少数の「勝ち組」と多数の「負け組」が誕生しつつあったところに、未曾有の経済情勢の悪化が重なり、中間層が地盤沈下を起こしたことで日本の格差は更に拡大した。そして財政の悪化はセーフティーネット⁽⁷⁸⁾の縮小という形でこれに追い打ちを掛け、格差の下層における貧困化が進んだのである。

我が国における格差（と下層が陥った貧困）について語る際には、次のことを念頭に置いておく必要があると考える。すなわち、高度成長期において整備されてきた経済・社会基盤は、欧州各国のように「植民地から収奪した富」ではなく、日本が「自ら作り出した富」によって最大限賄われていたということである⁽⁷⁹⁾。戦後の艱難辛苦を乗り越え、人々の総力を結集した堅忍不拔の結果、自力で経済復興を成し遂げたという成功体験が、「努力すればできる（はずである）」という認知⁽⁸⁰⁾と結びつき、今日の日本における「自己責任」論の、いわば道徳的素地を形成している面があるように思われる。

2 自己責任論の台頭

1988年11月18日に公表された「国民生活白書」において、政府は、高度経済成長期には縮小傾向だった格差が1980年代には（主に地価上昇に伴って）拡大したことを指摘し、格差に対する国民の意識として「個人の選択や努力によって生じた格差については容認する傾向が強い」という調査結果を示した上で、これは格差に対する国民の意識の「成熟」を表したものと評した。「選択や努力の帰結＝自己責任」とする論調の萌芽はこの頃から見られると言ってよい⁽⁸¹⁾。

1995年、阪神淡路大震災からの復興論議において、武村正義蔵相（当時）は、「日本は自己責任を原則として成り立っている国である。私有財産制であり、家という形で財産を持つのも自由だ。その損害を公金でカバーするわけにはいかない」旨発言した⁽⁸²⁾。元々「自身で投資先を決定した結果の損失は受け入れる」という意味の金融用語だった自己責任という言葉が、「自然災害に国の責任はない」とする弁明的文脈で用いられたのである。

2004年の「ユーキャン新語・流行語大賞」では「自己責任」がトップ10入りした。この年の4月、政府の勧告にも関わらず、戦闘地域であったイラクへ渡航し、現地の武装グループに拉致され人質となった日本人へ向けられた言葉であった。ここにおいて自己責任という言葉は、自己決定の帰結を甘受するという一人称視点の意味筋から外れ、「救済する必要がないことの理由付け」あるいは「自業自得」、「因果応報」といった、第三者目線からの意味内容を強く押し出す用途で使われるようになった。

図表11は OECD が2019年に計算した「高所得者と低所得者の所得格差を減らすために最も大きな責任を負うべきは誰か？」という質問に対する各国の回答の割合である。これによれば、「低所得者自身」と回答した者の割合が最も高い国は、日本であった。他者の状況

図表11 「所得格差を是正する責任はどこにあると思うか？」という質問に対する回答

国名	政府	民間企業	労働組合	高所得者自身	低所得者自身	是正不要
スイス	48%	34%	8%	8%	1%	1%
ニュージーランド	56%	31%	6%	3%	3%	2%
デンマーク	61%	15%	21%	1%	1%	1%
オーストラリア	62%	25%	4%	3%	3%	3%
ドイツ	63%	22%	9%	3%	1%	2%
フィンランド	64%	14%	16%	4%	2%	0%
チェコ	65%	17%	9%	2%	3%	4%
日本	68%	17%	4%	3%	5%	3%
イギリス	72%	21%	2%	2%	1%	2%
チリ	73%	20%	4%	1%	0%	1%
ノルウェー	73%	11%	12%	4%	1%	0%
スロヴェニア	79%	10%	7%	3%	1%	0%
イタリア	82%	7%	7%	2%	1%	1%

出典 OECD：「Does Inequality Matter?」⁽⁸³⁾ より筆者作成

改善を願って応援する際、励ます際、あるいは慰めようとする際の声がかすべて「頑張れ」で事足り、自助努力を促す言葉と同じである日本は、「自己責任」論なるものが人口に膾炙しやすい国だったのかもしれない。

3 自己責任は演繹可能か

貧しい生まれの者が努力を重ね、その能力を開花させ成功を収める物語は、世界中で美談として賞賛される。機会の平等を保障すべきだという議論は世界でも古くから行われてきた（そしてこのことは、機会の平等が必要条件であって十分条件ではないことについての議論の機会を奪ってきた）。一方で、先述のとおり、戦後「ゼロ」になった（ゼロベースで自ら作り直したところもあるが）日本は、そこから自力で経済復興したという成功体験を社会的に共有している。自由市場による競争社会へのシフトも、頑張れば報われる社会が歓迎されたという面があるだろう。しかし、「努力すれば報われる」は、「報われないのは努力しないからである」ということにはならない⁽⁸⁴⁾。そして、努力不足という言葉には「本人の」ではなく、「社会の」という枕詞が付されるべき場合もある⁽⁸⁵⁾。

社会活動家で政治学者の湯浅誠は、自己責任論には5つの段階があるとする。すなわち、①その者には選択肢があった、②その者はその選択をしなかった、③選択しなかったのは、本人が弱かったからだ、④つまり本人の責任である、⑤それを社会の責任にするのは甘えである、というものである。彼は、「これは犯罪、児童虐待、自殺、そして生活保護者すべてに対して、これと同じ理屈で自己責任論を展開することが可能だし、実際に展開されてもいる。」⁽⁸⁶⁾と分析している。

法哲学者の瀧川裕英によれば、自己責任には自由・平等・効率という3つの意義がある⁽⁸⁷⁾。

まず、自己責任の「責任範囲」は自己決定可能な選択結果に限定される。責任範囲内において自らの運命をコントロール可能であるという意味で「自由」が保障される。

また、自己責任の責任範囲は自ら決定した結果に限定されることから、選択の余地のない属性（人種・性別・生まれ等）により生じた責任を負うことはない。本人の責に帰さない差別的取り扱いを禁ずるという意味で、自己責任は「平等」を保障する。

最後に、自己責任には「効率」の意義がある。その者を最も効率よく幸福にできるのは本人自身だからである。

以上のことから、「その者の現状は自己責任である」という命題が真であるためには、「選択の余地のない属性から生じた責任がなかった」ことが証明されなければならない。証明できない場合、自己責任であるという結論は導けない。

では、選択の余地のない属性の影響は本当になかったのか。

先述した教育格差についてはどうだろう。「裕福で親が教育投資を惜しまない家庭」の子と「貧困で親が教育に興味がない家庭」の子がいたとしよう。スタート地点の家庭環境は学力の優劣に強い相関がある（学力偏差値に最大で10の差がある）から、やがて「大学に行けるか否か」、「高賃金の職に就けるか否か」といった社会的階級の優劣に影響するであろうことは想像に難くない。この場合は「どのような家庭に生まれたか」という選択の余地のない属性が結果を左右している可能性があるため、自己責任であるとは証明できない。

次に、就職氷河期のように、学卒時に不景気であったことにより不本意な職業を選択せざるを得ず、その後の就業や賃金水準において人生設計上不利となる⁽⁸⁸⁾のはどうだろうか。この場合も「いつ生まれたか」という選択の余地のない属性が結果に影響している可能性があるため、自己責任であるとは言えない。

親の離婚から活断層の有無に至るまで、個人を取り巻く「選択の余地のない属性」は数多く存在する。それらすべての影響がなかったことを証明した上でなければ、自己責任と結論することはできないのである。

VII 格差問題の解釈

1 比較による隔絶

人間は劣等感の生き物である。社会的比較理論⁽⁸⁹⁾によると、自身が持つ能力や意思が他者と比較してどのように評価されるかという「社会的評価」は、自尊心や自己肯定感に大きな影響を与えるとされる。この点、ロールズもまた「自尊」概念を正義感覚の発達における重要な要素と位置付けており、自尊の喪失は「嫉み」となって、正義にかなう社会を弱体化させると論じている。

社会からの評価に敏感であることは、かつては共同体からの追放が死を意味した、個体としては脆弱なヒトという種に備わった防衛本能の残滓かもしれないし、より上位の評価

(序列) を獲得しようとするのは、古代においてそれが子孫を残す上で必要な「食糧の取り分」や「交配の機会」を決定する重要な要素だったからかもしれないが、ともかく、現代の資本主義社会においては、市場競争で成功した「富める者」は、そうでない者に対し比較優位を得られることから、より上位の序列(社会的地位)を勝ち取り、一方で競争に敗れた者は序列の下位に置かれる。

つまり、資本主義社会における社会的地位の優劣は、プロセスの如何を問わず結果として生じた「貧富の差」に基づくところが大きい。たとえそれが平等に保障された自由な意思に基づき、公正な取引が行われ、純粋な市場力学の帰結として必然に生まれた格差(序列の差)であっても、それに全面的な社会的承認を与えることに一抹の不安を感じてしまう(プロセスの公正性を重視するロールズもこのような「自尊」による心理作用を認めている)のは、理性ではそれを承認すべきと理解していても(否応なしに)心が受け取ってしまう「結果としての格差」から生じる格差感、すなわち「劣等感」の承認が容易ではないからである。これは人が「機会の平等」のみならず「結果の平等」にも目を向けていることを示している。そして、結果としての格差が社会的比較において劣後意識を過度に刺激し精神的厚生を閾値以下にまで押し下げると、社会的基本財である「自尊の社会的基礎」が損なわれ、「許されざる格差」と呼ばれる魔物が生まれることになる。

この「劣等感」は人文科学のみならず、社会科学の領域でも問題を誘発する。社会保障給付等の制度的手当てによって生活水準的には救済を受けられるとしても、「施す」と「施される」という関係は、容易に「支配」と「被支配」の関係へと発展する。より多くの費用を負担する者は、より少ない費用を負担する者に対し、服従と従属を主張する可能性が高くなる。有体に言えば、「税や保険料を負担しない者に発言権はない」という意見に賛同しやすくなるのだ。(プロセスの公正性を問わず)市場競争の敗者が転落する社会階級の下層は、「施しを受ける身である」という恥(屈辱)の感情により本人の精神的厚生が低い⁽⁹⁰⁾ ことに加え、「(今は)敗者でない者たち」によって「社会のお荷物」というラベルを貼られることで、非常に低い自尊心しか持ち得ない心境に追い込まれる。この心境は心の病気や自死の選択といった危険性をはらむのみならず、特に未成年の場合は「グルーミング」⁽⁹¹⁾ の標的となって犯罪に巻き込まれるケースもしばしば見受けられる。結果的に救済されていけばよいわけではなく、劣等感をもたらす自己肯定感の低下が「あってはならない社会」を招くおそれがあるのだ。

このことは税の世界でも想定可能である。たとえ社会保障の財源と銘打っていても、その大義名分で課される消費税は、「貧困層にも課税する事態を回避できない」という構造上の特性を持っている。貧困層を更なる貧困へと追いやり⁽⁹²⁾、人間の尊厳意識に大きな影響を与える自己肯定感を押し下げるといった影響を等閑視してよいだろうか。

人々は強制参加の市場経済という体制の中で競争を強いられ、(多分に運によって)少数の「勝ち組」と多数の「負け組」に分かたれる⁽⁹³⁾。そうして序列化が進行した階級社会では多くの人々が自己肯定感を低下させ、苦痛(恥・屈辱)を感じるようになる⁽⁹⁴⁾。社会階級

の下位に序列される者は「自業自得・因果応報的自己責任論」により能力不足や努力不足の烙印を押され、「(今は) 下位ではなく発言権のある人々」は、フリーライダー(ただ乗り)を非難する社会感覚に加え、失敗すること及び事実失敗し社会階級の下層に沈む者からの「逆転」を恐れるがため、「現在の地位は公正な競争の結果であるから、下層を救済する必要はない」とヒエラルキーを固定化する方向の世論に迎合しやすくなる。当の下層においては、自己肯定感が極端に低下すると、ある者は社会からドロップアウトし、ある者は犯罪の手駒に利用されるようになる。ウィルキンソンは、社会の人々は「不平等が増すにつれて、相互扶助の協力的な戦略から遠ざかり、力と侵略に基づく競争的な優位戦略に近づいていく。」⁽⁹⁵⁾と述べている。

人々は王侯貴族が支配睥睨した「身分による階級社会」を取り壊し、「能力による階級社会」⁽⁹⁶⁾へと再構築したが、格差感の拡大が「幸せでない」と感じさせるのである。

では、幸せでないと感じる時、人はどのようにして心の平穏を得ようとするのだろうか。そこに「心の問題」を軽く考えるべきでない、人の尊厳を取り巻く諸行為が生む、切実かつ現実的な理由がある。

2 劣等感を自浄する

社会心理学においては、人は無意識のうちに「世界は公正でなければならない」と考えているとされる⁽⁹⁷⁾。これは、文化人類学的見地から以下のように解釈できる。すなわち、既に述べたように、個としては脆弱な存在であるヒトという種は共同体を築くことで外敵の脅威に対抗するよう、社会性の強い動物へと進化してきた。ルールを破ることで共同体を存続の危機に晒す者の存在を許すわけにはいかないから、人は不正(種の保存にとってのリスク)を犯す者を排除するという思考を本能的に持っている。それゆえに不正をなす者は社会の構成員にとって「共通の敵」となる。

先述した「社会的比較理論」と、そこから展開される「下方比較」によれば、人間の脳は自分をより上位の者と比べる上方比較では苦痛を感じ、下位の者と比べる下方比較では快楽を感じる事が判明している⁽⁹⁸⁾。「共通の敵」を(自分より)「下方へ追いやる」という組み合わせにより、人の脳は「ルールを犯した者が制裁を受ける」ことで快楽を感じる仕組みとなっている。例えば、「悪を裁く正義の人」を自称し、不法な暴力すら行使する「私人逮捕系 YouTuber」に賛意を送る者が一定数いたという事実がある。また、ネットやSNSを通じ「(過去の出来事であっても)不正を犯した」という情報に基づき他者を誹謗中傷する行為に象徴されるが、自分より弱い(序列の低い)者として「反撃できない者」を選び、これに対して執拗な加害行為を続ける者⁽⁹⁹⁾もいる。これらの行為の根底には「制裁の快楽」が存在している。劣等感のはげ口として、更には「世界は公正であるべきなのに、不公正が蔓延している」という認知的不協和の解消手段として、高度に情報化された社会であることを利用し、この社会のどこかに「悪(不正)」を見出し(場合によっては捏造までして⁽¹⁰⁰⁾)それを攻撃するという行為が、「正義」を自称し顕在化する危険性⁽¹⁰¹⁾があるのだ。

無論、「悪」の反対概念に「正義」を置くのは誤りである。「悪」の対義語は「善」であるが、「ロールズのモデル」で確認したとおり、公正としての正義は絶対的善を説くものではない。目指す社会の在り様へ近づくために人々が心得る「共通理解」と言えるものである。正義の意味を履き違えないこと。これは政府においても各種政策の立案及び制度設計に際し心に留め置くべきであり、我々が「税はいかにあるべきか」を考えるに当たっても、忘れてはならない視点であろう。

3 富の権力化

資本主義社会における序列の上位層は、市場で得た富を「実に効果的に」用いて、自らが人々の代表として選出されるための集票装置とすることができる。あるいは国家の重要事項（例えば税制）を協議する議会に対し、政治的圧力を強めることができる。結果、権力の裏付けたる資本は税による財産権介入の影響を「上位層に優しい政策」により最小限に止め、十分な収益獲得能力を維持した状態で運用され、相続等を通じ次世代に承継される。これが繰り返されると、上位層と下位層の経済的格差は更に拡大する。

そして、上位層は法の網を潜って巧みに課税を免れる、いわゆる租税回避行為について「適切な助言を与える専門家」に依頼するだけの資力も持ち合わせている。2016年、その当時既にアメリカ有数の不動産王であったドナルド・トランプがヒラリー・クリントンと同国大統領の座を争っているとき、クリントンからの「トランプは長期にわたって連邦所得税を1ドルも納めていない可能性がある」との指摘に対し、「それは私が賢いからだ」と答えたテレビ討論会を覚えている人もいるだろう。彼は大統領に就任すると「富裕層に優しい税制」へと改革を推し進め、結果、同国の所得階層の上位0.1%が支払う税は所得の20%程度に減少したのに対し、下位50%が支払う税は所得の25%となった。富める者は更に富み、経済的格差は拡大したのである⁽¹⁰²⁾。

ロールズが政治的自由を基本的諸自由を含めたのは、経済力が往々にして権力へ転化すること、そして権力の恣意的利用が「平等な自由」にとって脅威となるからである。また、「平等な機会均等原理」は、貧しいものに這い上がるチャンスを与えるという意味だけでなく、裕福な者のみが選択できる租税回避等の機会を与えないという内容を含んでいる。「そこでロールズは経済的平等の推進が必要であると考え、その手段として租税を位置づけている」⁽¹⁰³⁾のである。

経済的な力と政治的な力の結合が社会の人々にとって好ましくない事態を誘発することを「政治とカネを巡る問題」と言い換えると、途端に身近な（不幸なことに、非常に身近な）テーマに感じられる⁽¹⁰⁴⁾。これは個人の倫理や集団における道徳に関する問題でもあるが、我々の約した社会正義に照らしても許されない事案である。

人は初期設定で相手を信じるように設計されている⁽¹⁰⁵⁾。共同体で暮らす者が何らかの判断をしようとするとき、「異常であるか」は重要な基準となる。共同体にとって異常は「警報」だからである。異常な振る舞いをしないことは、信用につながる。こうして人は、自

分も他人も異常なことをしないこと（信用）を前提に共同体の維持に努めようとする。信用を担保する社会システムは、かつての「身分」、「門戸」、「家柄」等から、「学歴」、「資格」、「役職」等に遷移してきた。そうした中で、社会における最大の信用は、人の尊厳を守る「国家」に置かれるべきである。転じて、国家を運営する政府には、その信用に応える最大の義務がある（日本国憲法前文には「そもそも国政は、国民の厳粛な信託によるもの」との一文があることから、これは自明である）。富と権力の癒着は、民間における信用失墜行為⁽¹⁰⁶⁾とは重大さが異なる「民主主義の尊厳」を脅かす事態を招きかねない⁽¹⁰⁷⁾。

富と権力が近接し結合しやすい資本主義経済体制の中で、経済力を背景とした権力の恣意的利用が民主主義の尊厳を侵食する可能性を認めざるを得ないのであれば、富の再分配を通じてその原因を取り除くことで「正義なき社会」への転落を防止することも租税国家の使命であり、税に携わるすべての者にとっての矜持でもありと言えよう。

VIII あるべき社会と税

1 分配的正義の再評価

1906年のイギリスにおいて、貴族政治に対抗するため「労働党（労働者階級による政党）」が結成された。日本が終戦を迎えた1945年、当時の労働党のマニフェスト草稿を作成したのが、社会学者のマイケル・ヤングであった。彼は1958年に著書『The Rise of the Meritocracy』⁽¹⁰⁸⁾を発表する。Meritocracy（メリトクラシー）とは英語の「Merit（業績、功績）」とギリシャ語の「Cracy（支配、統治）」を組み合わせた彼の造語で、能力主義と訳される。この本は「2034年に発生した大規模な民衆蜂起事件にまつわる歴史的経緯を紐解く論文」という体裁の空想小説であった。小説中の未来では身分による不平等の解消が実現し、真に個人の能力（主に知能）によって、ふさわしい職業・社会的地位が決まるという理想の社会が成立していた。しかし、その世界では旧時代の身分社会以上の不平等が発生していたのである。その社会は人生において数度のテスト（知能試験）を受ける機会が構成員全員に保障されている。このテストで優秀な成績を修めた者は出自に関わらず高く評価され、社会階級の梯子を登ってゆく。しかし、テストで繰り返し「低能」とラベルが貼られると、もはやその者は真に劣等であると判定され、「劣等者にふさわしい扱い」を甘受するしかなくなる。「能力にふさわしくない地位を与えられるという不幸」が取り除かれた社会は、逃げ道がなく言い訳も許さない、絶対的な階級社会でもあった。やがて「劣等というラベルを貼られた、モノ言う権利すら奪われた者たち」は不満を爆発させ、社会を変革すべく実力行使に打って出る。それが冒頭の民衆蜂起事件の正体であった。論理的には公正（であるはず）と思われた社会だったが、心理的にはそうではなかったのである。

興味深いのは、門戸や家柄に基づく階級社会を否定し、個人の能力が評価されるべきだと主張していた「他ならぬ労働党の政策ブレーン」が、このような能力主義による絶対階級社会というディストピアを描いていたということだ。

この物語は我々が正義にかなう社会を考えるに当たって、重要な示唆を与えてくれる。

すなわち、完全なる機会均等と純粹なる能力主義を貫徹しても、格差がなくなることはない。ロールズの言う「自尊」が保障されない限り、理由の如何を問わず「結果として生じた格差」に対する劣等感が社会のどこかで発生することは防げない。そして我々が人間である以上、「自尊」は「結果として生じた格差」に影響されてしまうことも避けられないのである。この循環参照を解消することは不可能であろう。そうであるならば、現実の人間社会を生きる我々は、「結果の平等」を全く無視して格差問題を語ることはできないと心得る必要がある。社会の人々の尊厳を守り、その厚生を一定以上の水準に保つ（このためにはベーシックインカムも検討の余地がある）には、市場に資源配分を任せきりにすることなく、結果としての格差が一定範囲内に収まるよう、税と社会保障による再分配を実施しなければならない。「20世紀の社会福祉国家においては、社会的・経済的弱者に対して、より厚く保護を与え、それによって他の国民と同等の自由と生存を保障していくことが要請される。このような平等の概念が、実質的平等（結果の平等）である。平等の理念は、歴史的には、形式的平等から実質的平等をも重視する方向へ推移している」⁽¹⁰⁹⁾ ののである。

2 税への期待

これまで見てきたように、「許されざる格差」という魔物を放置すると、人々は徐々に「あってはならない社会」へと誘われてしまう。これは一国のみならず、世界レベルにおいても憂慮すべき問題と認識されている⁽¹¹⁰⁾。

ロールズが言うように、個人が自身の可能性を信じられる「機会の平等」は重要である。しかしながら、これには新たな意味を加える必要があるかもしれない。『The Rise of the Meritocracy』でヤングが描いた未来世界で実現していたのは社会的階級を上げるための機会の平等であったが、同時に彼はこの小説中、「能力至上社会への反乱運動を展開する者たちの宣言文」の形で、読者に対し「すべての人が、その知能に関係なく、生得の長所や能力を発展させ、人間経験の美と深みを味わうための全能力、充実した人生を送るためのすべての潜在能力を発展させるための機会均等」⁽¹¹¹⁾ の重要性をも訴えている。

「(潜在能力の発展を含めた) 機会の平等」、「(格差を一定範囲内に収める) 結果の平等」、「自尊」、いずれも不正義を除去する社会システムに内包されるべき人間の尊厳を守るに当たっての重要な要素である。お互いの平等な自由という権利を守るため、お互いに人としての尊厳を損傷しない義務を負う。それは我々が締結した社会契約の本来の目的だったはずだ。そして我々が目指す社会の在り方についての共通言語が「正義」であり、自由な市場が「尊厳損傷システム」⁽¹¹²⁾ となるおそれがあるならば、「許されざる格差」の是正において、税にかかる期待は大きい。なぜならば、税は「市場社会において損傷されやすい人間の尊厳を守る相互の義務を具体化する制度を支える資金」⁽¹¹³⁾ であるからして、格差を是正し不正義を除去するための、最大にして替えの効かない「切り札」だからである。

IX 税に携わる者として

1 誰がために税はある

「民草」という言葉がある。語源は諸説あるが、民を「草」と同様に「どこにでもあり、何もせずとも増えてゆくもの」として、やや下に見ている印象がないだろうか。「日本語源大辞典」(小学館、2005)の「民」の項には、第一義として「君主・帝王に統治されるすべての人々。」と記載されている。我々は大日本帝国憲法における「臣民」という存在から、現行憲法において「国民」と呼ばれる存在となった。日本国憲法前文は「日本国民」という文言で始まる。GHQ 草案においては「We, the Japanese People」であり、当初翻訳では「我等日本国人民」であったものが、松本烝治・佐藤達夫ら当時の官僚の手により表現が改められたものである。People という言葉を「人民」若しくは「市民」とせず、英語で「Nation」と表記されるはずの「国民」とした理由は、松本曰く「市民主権を不明確にするため」であった⁽¹¹⁴⁾。このことから、「国民」という表現には当初、「民は国のものであり、国によって統治・管理されるべき存在である」というような意味合いが込められていたと推測される。そしてそれは税の世界においても同様であった。GHQ 草案及び政府原案に納税の義務規定は記載されていなかったが、旧憲法の第21条には「日本臣民ハ法律ノ定ムル所ニ従ヒ納税ノ義務ヲ有ス」と規定されていたことから、これをほぼそのままの形で新憲法に復活させたのである。税は「国のために」あるものだったのだ。

しかし、時代は移りゆく。現代においては、かつての「国民」概念は事実上の「市民」概念へと変容している。イギリス革命、フランス革命、アメリカの独立革命等が「国民革命」ではなく「市民革命」であるように、市民は「モノ言う民」である。我が国においても、国家政府のなすことに対し異を唱えることが難しかった戦前・戦中及び終戦直後とは異なり、「民」は民主主義を開花させ、政府と対等に議論し、政府の側から説明を尽くし協力を得るべき存在へと昇華している。税に対する考え方も同じである。現代における税は、我々の自立と自律の精神を示した自己賦課の理念に基づき(社会皆の総意として)、自ら負担するものと解されている。税は「民自身のために」あるものとなったのだ。

2 正義の味方

これを踏まえ、最後にもう一つ私見を述べ、本稿を終わりにしよう。これからの税について考える際に持つべき視点は、「次の時代」への変化を見過ごさないことではないだろうか。「市民」の次は何の「民」の時代なのだろう。それとも、「民」ではない別の概念なのだろうか。現代の若者は「限られた資本(例えば、時間や地球資源)をシェアする」ことに価値を見出し、お互いの厚生を向上させる行動規範として採用している。活気に満ちていた「市民革命の世代」からすると「覇気がない」、「欲がない」、「SNSに傾倒する」、「職探しの際に休みの日数ばかり気にする」ように映るかもしれない。しかし、彼らは「争わず」、「分け合い」、「共生し」、「時間効用を理解し」ているとも言える。これを単に「個性と競争が生んだ格差社会」を嫌気する風潮が共同体社会への回帰願望を喚起した現象と捉

えるのではなく、彼らは個人レベルで分配的正義を実践し、「自尊」の大切さに気付いていると解することはできないだろうか。そうであれば、次の時代は既に到来していると認識し、このような価値観の存在を念頭に置きつつ、今後の税の在り方に活かすという視座も必要となろう。こうした「価値観の世代間ギャップ」が新たな社会的分断の呼び水となることもある。

多様性を認める社会において、「あるべき社会」に近づくにはこれまで以上に困難が待ち受けているのかもしれない。多様性のすぐ傍には社会的分断の種が潜んでいる。

しかし、分断を乗り越える指針はロールズが示してくれた。「タックス・ジャスティス」からは、税の正義はより大きな正義から導かれるべきであることを学んだ。

そして、ここで思い出して欲しい。資本主義経済における自由市場は格差を拡大させる。また、税は私有財産制・資本主義の対価であった。日本における格差と税は時を同じくして生まれ、両者は宿命的に社会に包含される。前者は人の尊厳を損傷する危険性を持ち、一方後者は自由の根源たる基本的人権を守護する存在である。

税が我々の自立と自律の精神を示す決意表明であるように、我々は税に「意志」を宿すことができる。許されざる格差という魔物から社会の人々を守ると決意するならば、我々は税を武器として使うことができる。更に言えば、所得税をはじめとする各税目はそれぞれ異なる特徴と機能を備えており、これらを適宜使い分け、組み合わせながら対峙することも可能だろう⁽¹⁵⁾。

誕生した瞬間からそうであったはずだが、税はこれからも、あるべき社会を実現する手段であり続け、それを期待され、希望を託される存在でなければならない。そしてそのような存在を、人々は「正義の味方」と呼ぶのだろう。

注

- (1) トマス・ホップズ著（水田洋訳）『リヴァイアサン』（全4巻）（岩波書店、1954年）。
- (2) 「スマートフォンを持たない子ども」の話題については、第2章第2節第4項を確認されたい。
- (3) 国連持続可能な開発ソリューションネットワーク（UN Sustainable Development Solutions Network）。(<https://worldhappiness.report/> [最終確認日：2024年6月1日])。
- (4) 2024年2月と3月には、1989年のバブル期に記録した38,915円を超える4万円台を数度にわたって記録、更新している。
- (5) NHK放送文化研究所「世界を読み解く国際比較調査ISSP」（『放送研究と調査』第70巻第11号、2020）。なお、ISSP（International Social Survey Programme）とはNHK放送文化研究所が加盟する国際比較調査グループ。同じテーマの調査を10年おきに実施している。
- (6) ここで注意を要するのは、格差が「大きすぎるか」という質問であって、格差が「あってはならないか」という質問ではないことである。差がないことは「平等」という概念であるが、ある程度の差は（恣意的に差を設けることも含め）合理的であり認められるという考え方は「公平」という概念である。これは「平等だと思うか」ではなく、「公平だと思うか」という問いである。
- (7) この調査では、「日本の政治家の多くは、所得の格差を縮めることなど気にかけていない」という質問に「そう思う」「どちらかといえばそう思う」と回答をした人の割合は70.8%であった。
- (8) リチャード・G・ウィルキンソン著（池本幸生ほか訳）『格差社会の衝撃－不健康な格差社会を健康にする法』（書籍工房早山、2009年）4頁。

- (9) 小塩隆士『「幸せ」の決まり方 主観的厚生と経済学』（日本経済新聞出版社、2014年）273頁。
- (10) 伊藤恭彦『タックス・ジャスティス—税の政治哲学』（風行社、2017年）96頁。なお「タックス・ジャスティス」の詳細な内容は本章第1節を参照のこと。
- (11) 谷口勢津夫『税法基本講義』（弘文堂、第6版、2018年）14頁。
- (12) 分配的正義には広義のものと狭義のものがあるが、「タックス・ジャスティス」では狭義（利益の分配基準）の概念を指す。本章第1節図表2を参照されたい。
- (13) トマ・ピケティ著（山形浩生ほか訳）『21世紀の資本』（みすず書房、2014年）
- (14) 大嶋訴訟・最大判昭和60年3月27日民集39巻第2号247頁。
- (15) リーム・マーフィー＝トマス・ネーゲル著（伊藤恭彦訳）『税と正義』（名古屋大学出版会、2006年）6頁。
- (16) 所有権に関するマーフィーとネーゲルの見解については、本章第3節を参照されたい。
- (17) 江頭憲治郎＝薄井光明編『法の再構築 I 国家と社会』77～78頁 [増井良啓]（東京大学出版会、2007年）。
- (18) ピケティ・前掲注（13）。 r は資本の平均年間収益率で、利潤、配当、利子、賃料等の資本収入をその資本の総価値で除したものの。 g は所得や産出の年間増加率。
- (19) 「格差社会」という言葉の初出については、後述「自己責任は演繹可能か」を参照。
- (20) ジョン・ロールズ著（川本隆史ほか訳）『正義論 改訂版』（紀伊國屋書店、2010年）。
- (21) 「公正としての正義」のより詳細な内容は本章第3節を参照のこと。
- (22) 「自尊」は、①自分の人生計画には価値があるという確信、②自分の能力の範囲内にある限り己の意図が実現できるという自信から構成される。お互いの自尊を保護することで平等な基本的自由の保障につながるとする。
- (23) 松井茂記は『日本国憲法』（有斐閣、第4版、2022年）において、憲法は基本的人権の実体的価値を固定してはおらず、何をもち「良き社会」とするかは政治の領域であり、各人が様々異なる「良き社会」のビジョンを持つ中でどのように統治するか、そのプロセスを定めたものであるとしている。これに倣えば、ロールズの「公正としての正義」という政治哲学も、実定法上は「憲法」に映して機能させることになるであろう。翻って、（たとえ社会の基礎構造が不変であっても）「良き（あるべき）社会」の方向性を定める価値観の社会的合意は時代とともに変わりゆく可能性があり、それゆえ合意内容の変更が必要と考える者が社会構成員の過半数に達すると、「改憲」が可能になると解することができよう。
- (24) 具体的方策については第3章第4節を確認されたい。
- (25) 2011年10月15日、東京都内の複数個所や京都などで発生している。
- (26) 例えば、自家消費を所得に含める国もあれば、含めない国もある。税金支出のデータを民間側の計算によっている国もあれば、政府側の収集データを用いる国もある。
- (27) OECDの調査における日本の数値は、厚労省「国民生活基礎調査」によるもの。
- (28) 執筆時点での最新データは令和3年分（第19回・令和5年8月22日発表）。
- (29) 2021年は①当初所得ジニ係数が0.5700、②再分配所得ジニ係数は0.3813である。改善度は $1 - \text{②} / \text{①}$ で計算され、33.1%となる。
- (30) ジニ係数の拡大傾向が真に所得格差の拡大によるものか、高齢化や単身世帯の増加といった「見かけ上」の問題かについて、前者であるとする論者の代表格である橘木俊詔と、後者であるとする大竹文雄らとの間に起こった論争。時の小泉総理が大竹の見解を国会答弁に用いたこともある。
- (31) 無論、特に高齢者世帯においては貯蓄を取り崩すことで十分な生活水準を確保できており、「低所得だが（今は）貧困ではない世帯」も各年に存在するはずである。しかし、「貯蓄が底をついた世帯」もまた各年に発生しているはずであるから、「推移」の観察に当たってどれほど考慮すべき要素であるかは疑問が残るところであろう。
- (32) 厚労省 HP (<https://www.mhlw.go.jp/content/12600000/001144715.pdf> [最終確認日:2024年6月1日])。
- (33) 2023年5月の内閣府経済社会総合研究所「精度の高いウェイトを用いた所得格差の測定」（堀雅博ほか ESRI Discussion Paper No.378）では、1990年代における所得不平等の上昇のうち、人口構造と世帯構成の変化で説明できる部分を「32～57%程度」と推測している。
- (34) 国防や公教育をはじめとする各種の均一的な公共サービスが数値上「再分配」に含まれていない点を考慮すると、実質のジニ係数改善度は表面上の数値より高いと考えることもできるが、「推移」を観察する上で考慮する必要はない。

- (35) 梅原英治「日本における税制の所得再分配効果（第3版）」大阪経大論集第70巻第4号（2019年）。
- (36) 例えば、厚労省のデータでは、2002年の改善度は変更前の計算式では0.8%であるが、変更後は3.4%となる。
- (37) 梅原・前掲注（35）44頁。
- (38) 厚労省計算によれば、2017年における「税による改善度」が4.8%であるのに対し、「社会保障による改善度」は30.1%である。
- (39) 梅原・前掲注（35）44頁。
- (40) 具体的金額については後述「医療格差」参照。
- (41) 梅原・前掲注（35）によれば、厚労省の改定後数式を概説すると以下のとおり。当初所得をA、税金をB、（社会保障給付－社会保険料）をCとすると、 $1 - \{(A - B + C) \text{ のジニ係数} / (A + C) \text{ のジニ係数} \times 100 (\%)$ 。このBに税金負担としての消費税は入っていないが、Cは「社会保険料で賄いきれない社会保障給付」であるから、そこには消費税収入から支出された財源分が入っている。
- (42) 経済学者の岩田規久男も『日本型格差社会からの脱却』（光文社、2021年）において同様の見解を表明している。ただし、彼は「税による改善度」については厚労省版をそのまま用いている。
- (43) 前掲注（8）の著者ウィルキンソンは「因果関係」にまで踏み込んでいる。
- (44) 津島昌寛「貧困と犯罪に関する考察」犯罪社会学研究第35号（2010年）15頁。
- (45) 絶対的貧困に相当するであろう者も存在する。「ホームレスの実態に関する全国調査（概数調査）」（厚労省）によると、日本における路上生活者の数は令和5年1月時点で3,065人（目視による調査のため把握の正確性に疑問はあるが）となっている。また、「令和4年中における自殺の状況」（厚労省自殺対策推進室）（警察庁生活安全局生活安全企画課作成資料）によれば、令和4年の「経済・生活問題」を理由とする自殺者数は4,697人である。
- (46) 世帯（住居と生計を同一とする個人の集合）の構成員一人（無収入者を含む）あたりの資力を示す。世帯の可処分所得を世帯人員の平方根で割って調整したもの。家計収入から税金等の非消費支出を差し引いた所得と、世帯ごとの構成人数を基に算出される。
- (47) 所得を低い者から高い者へと順に並べて二等分する境界値。
- (48) 厚労省・2022（令和4）年 国民生活基礎調査「貧困率の状況」より。
- (49) 正確には「世帯主が18歳以上65歳未満で17歳未満の子どもがいる世帯」であり、世帯主が祖父母や兄姉であるようなケースも含まれる。
- (50) 「[子どもの貧困率]はなぜ下がっているのか？－統計的要因分析－」（三菱UFJリサーチ&コンサルティング、2023年）。(https://www.murc.jp/library/report/seiken_230814_02/ [最終確認日：2024年6月1日])。
- (51) 総務省統計局「労働力調査（基本集計）平均結果」によれば、労働力人口（15歳以上人口のうち、就業者と完全失業者を合わせた人口）は、2022年平均で6,902万人（前年比5万人減）。うち男性は3,805万人（22万人減）、女性は3,096万人（16万人増）。男性の労働者人口は2019年をピークに減少しているが、女性は2012年以降、2020年の僅かな減少を除き右肩上がりが増加している。
- (52) 「子どもの貧困対策の推進に関する法律」の成立が2013年と比較的近年であることも、日本がいかに子どもの貧困の実態から目を背けてきたかを物語る。戦後すぐの1947年には児童福祉法が制定されているが、である。相澤真一ほか『子どもと貧困の戦後史』（青弓社、2016年）参照。
- (53) 厚労省「令和3年度国民健康保険（市町村国保）の財政状況について」によれば、2009（平成21）年度の納付率は全国平均で85%以下であったが、その数値は毎年上昇を続けており、2021（令和3）年度には94.24%に達している。
- (54) 厚労省「生活保護の被保護者調査（令和5年1月分概数）」。
- (55) 厚労省「令和4年度 医療費の動向」によれば、公費負担医療費は2.2兆円、総医療費に占める割合は4.8%となっている。
- (56) 全国保険医団体連合会「国保資格証明書を交付された被保険者の受診率の調査結果（2008年度、2009年度について）」によれば、資格証明書保有者の医療機関受診率は、2008年度において一般被保険者の1/61、2009年度において1/73と推定されている。
- (57) 大病院とは、特定機能病院、一般病床数が200床以上ある地域医療支援病院、一般許可病床数が200以上ある紹介

受診重点医療機関を指す。

- (58) 「下位層」に係る社会問題については第3章第3節も参照のこと。
- (59) 2011年11月9日、「第1回全世代型社会保障構築会議」が開催された。同年12月24日には内閣官房に「全世代型社会保障構築本部事務局」が設置され、会議名称も「全世代型社会保障構築本部」と変更された。本稿執筆時点における最新開催は2023年12月22日（第10回）。
- (60) 行動遺伝学の分野では、「努力できる」ことにも遺伝の要素が影響するとされている。本章第3節で触れている。
- (61) 令和4年度文部科学省委託事業「保護者に対する調査の結果を活用した家庭の社会経済的背景（SES）と学力との関係に関する調査研究」（国立大学法人 福岡教育大学）34～35頁参照。
- (62) 福岡教育大学・前掲注（61）36頁参照。
- (63) 2020年3月、政府は新型コロナ対策として全国の小中学校に一斉休校を要請した。休校期間中、私立の中高一貫校の一部ではオンライン授業による対応が可能であったが、公立校では「最も環境の整っていない家庭に合わせて」、オンライン授業は実施されなかった。筆者は、これは公教育の現場における機会均等の理念は「最低限」を保障するに過ぎず、それ以上を望むならば「公教育の外」に機会を求めるほかないが、そのためにはやはり親の資力が必要となるという「学習環境の格差」が再認識された事案であると考えている。
- (64) 東京大学が実施する「学生生活実態調査」（執筆時点での最新は2021年度の第71回）によると、生計維持者の年間税込み収入が「1,050万円以上」と回答した学生の割合は40.3%、「950万円以上」が13.4%である。
- (65) 学歴と収入も相関があるため、教育格差は世代を超え再生産されるおそれがある。第2章第2節第4項を参照されたい。
- (66) Socio - Economic Status の略。児童・生徒の社会経済的指標の意。保護者の学歴・年収・職業を構成要素とする。
- (67) 文部科学省「小学校学習指導要領（平成29年告示）解説 特別の教科 道徳編」10頁。
- (68) 義務教育にコストパフォーマンスの概念を導入すると、「より安価で質のよいものを」という商品開発的発想が「もっと安く作れるだろう」という「義務教育のダンピング」を生みかねない。
- (69) 2018年のOECD調査によると、日本の教員の1週間あたり労働時間は小学校54.4時間、中学校56.0時間であり、これはOECD平均の38.3時間を大幅に上回っている。それにも関わらず、2022年11月の財政制度審議会において財務省は「教員の量的拡大路線は取らず、質の担保こそ急務である」と主張し、教員数及び教育関連予算の削減を要求している。同省はそれ以前から教員の削減を繰り返し要求しており、文部科学省がこれに抵抗する（が、抗しきれない）という図式が続いている。
- (70) 1938年時点の日本には明白な所得格差が存在していたが、1945年の終戦を迎えるまでの期間中に、所得上位1%層のシェアは20%から6%まで急落している。詳しくは Moriguchi, C. and E. Saez (2008年), “*The Evolution of Income Concentration in Japan, 1886-2005 : Evidence from Income Tax Statistics*”, *The Review of Economics and Statistics*, Vol.90 No.4, pp.724参照。
- (71) 縄田康光「歴史的に見た日本の人口と家族」立法と調査 260号（2006年）97頁参照。
- (72) イギリスのサッチャー、アメリカのレーガン、日本の中曽根をはじめとする各国政府が政治・経済政策における理念として採用した。市場への政府介入を最小限とした「小さな政府」を推奨する。
- (73) 『バブル／デフレ期の日本経済と経済政策 第1巻 日本経済の記録—第2次石油危機への対応からバブル崩壊まで—』（慶應義塾大学出版会、2009年）によれば、1992年、当時の首相宮沢喜一はこの時点で金融システムの危機を察知し、公的資金投入を模索していたが、大蔵省（当時）や当の金融界からの反対を受け挫折している。この時の反対派の主張には「阪神淡路大震災で政府は“自己責任”を盾に公的資金による私有財産への補償を拒否したのに、金融機関は救うのか」という批判が含まれていた。しかし、実際に金融機関が破綻し始めた1996年、ついに公的資金投入が決定された。
- (74) 佐々木実『資本主義と戦った男 宇沢弘文と経済学の世界』（講談社、2019年）555～556頁参照。
- (75) 憲法第25条の「生存権及び国民生活の社会的進歩向上に努める国の義務」を実現するため、国は地方自治法別表の第一号法定受託事務として、生活保護に係る事務を地方自治体に行わせている。
- (76) 現在、生活保護に係る費用の3/4は国庫（生活保護法第75条）、1/4は基準財政需要額（各地方自治体が等しく合理的かつ妥当な水準で事務作業を遂行するのに必要な経費の推計。生活保護部面では直近の国勢調査人口を

測定単位とする)に基づき地方交付税により財源補填されている。

- (77) 総務省統計局「労働力調査(詳細集計)」(2000年までは「労働力調査特別調査」)によると、1985年と2010年の比較では、非正規雇用労働者比率が16.4%から34.4%へ増加している。非農林業ベースでは、15~24歳の若年者における非正規雇用率は9.8%から25.8%へと増加している。
- (78) 第3章第3節では我が国のセーフティーネットの現状を説明している。なお、受給までのハードルは高いが、一度生活保護を受けてしまうと、以降は働こうとすればするほど生活保護を受けていることの「恩恵」がハイペースで減少するため、「貧困の罟」という本末転倒な現象が起こり得る。こちらについては第3章第2節を参照されたい。
- (79) 1946~1948年の間、当時の日本におけるGNPの5.5~13%に達する対日援助を行ったアメリカの協力も無視できない。岩田規久男『経済復興 大震災から立ち上がる』(筑摩書房、2011年)78頁参照。
- (80) 後述「劣等感を自浄する」注(97)「公正世界仮説」も参照のこと。
- (81) 翌19日の朝日新聞社説は、(おそらく日本で初めて)「格差社会」という言葉を用いて、個人の置かれた環境は公平ではなく、努力が報われるとは限らない、資産格差は相続等を通じ次世代に承継され「新しい階級社会」を生むことになるとして、白書の見解に疑問を呈した。
- (82) 第132回国会衆議院予算委員会第29号 1995年5月18日(国会会議録検索システムより)。
- (83) OECD(2021年), *Does Inequality Matter?: How People Perceive Economic Disparities and Social Mobility*, OECD Publishing, Paris. (<https://doi.org/10.1787/3023ed40-en>, [最終確認日:2024年6月1日])。
- (84) この対偶証明はヘンペルのカラス(この世界に存在するすべての「黒くないもの」を集め、その中にカラスがいなければ「カラスは黒い」ことが論理的には証明できる。このような「見たこともないもの」の性質まで証明できてしまう、極めて危うい証明方法)である。
- (85) これは「社会的排除」と呼ばれる。第2章第2節第1項を参照されたい。
- (86) 湯浅誠『反貧困』(岩波新書、第17版、2012年)72頁。
- (87) 瀧川裕英「自己決定と自己責任の間—法哲学的考察」法学セミナー561号(2001年)32~35頁参照。
- (88) 経済学者の酒井正は『日本のセーフティーネット格差』(慶應義塾大学出版会、2020年)で、初期の雇用形態がその後の雇用を規定するかについて、「学卒直後に正規雇用の職に就くと、そうでない場合と比べてその後も正規雇用である確率が40%から50%ほど高くなる」という研究結果を紹介している。
- (89) 社会心理学者レオン・フェスティンガーが提唱した。個人は自己評価に際し、他者と比較することでその確実性を高めようとする。初出はFestinger, L. (1954年)“*A theory of social comparison processes*” *Human relations*.
- (90) 経済学者にして哲学者のアマルティア・センは、“*Poor, relatively speaking*”(1983年)の中で、恥は貧困の「これ以上還元できない絶対的な核心」であるとしている。リチャード・G・ウィルキンソン=ケイト・ピケット著(川島睦保訳)『格差は心を壊す』(東洋経済新報社、第2版、2022年)235頁参照。
- (91) 特に経済的・精神的に恵まれない未成年等に「愛情を与えたふりをして」手なづけ、「自分にはこの人しかいない」と思わせ信頼を得た上で犯罪に利用したり性的虐待等に及ぶなどする。近年では「トー横キッズ問題」や「大手芸能プロダクションの創業社長による性加害問題」といった事案が有名。
- (92) 消費税の逆進性とその対応については第3章第2節を参照されたい。
- (93) 例えば、マイケル・サンデル著(鬼崎忍訳)『実力も運のうち 能力主義は正義か?』(早川書店、2021年)参照。
- (94) 作家の石井光太は、このような感情を「自己否定感=心のガン」と表現している。『本当の貧困の話をしよう』(文藝春秋、2019年)30頁以下参照。
- (95) ウィルキンソン・前掲注(8)201頁。
- (96) 能力による階級社会の危険性については、後述「分配的正義の再評価」も参照のこと。
- (97) 社会心理学者メルビン・J・ラーナーが1980年の著書“*Belief in a Just World: Fundamental Delusions*”において提示した認知バイアスで、「公正世界仮説(just-world hypothesis)」と呼ばれる。世界は公正であるから、適切な行動は適切な結果をもたらす。これによれば、例えば、貧困に陥った者も「なるべくしてなった」と解されることになる。
- (98) 不幸な者を見たり攻撃したりすると自尊心が回復するという人間心理。自己評価における心の防衛反応の一種と

される。「社会的比較理論」を受けトーマス・ウィルズが提唱した。初出は Wills, TA. (1981年) “*Downward comparison principles in social psychology*” *Psychological bulletin*.

- (99) ネット社会の恐ろしさは、大抵の場合、相手の顔や姿が直接確認できないため、ダメージが致死量に達する前に攻撃を止めるという判断ができないことである。とあるテレビ番組に出演したプロレスラーの女性が「見ず知らずの人から毎日100件の誹謗中傷を浴びた」 挙句、2020年5月、自死に追い込まれてしまった事件は記憶に新しい。
- (100) 「10人の真犯人を逃すとも、1人の無辜（むこ）を罰するなかれ」の法格言は、「冤罪による人間の尊厳損傷」を絶対に許さないという強い決意を示したものである。良識なき「私人逮捕系 YouTuber」らが再生数稼ぎのため犯罪を捏造し「無辜の人」に生涯消えないデジタルタトゥーを刻む行為は、断じて許されない、最大級の人権侵害行為である。私見であるが、「迷惑系」「暴露系」等、「～系」と称し主語を大きくすることで個別の責任を希薄化しようとするのは、「他の人もやっている。たいしたことではない」といった錯誤を恣意的に起こそうとする狙いが透けて見えることから、悪質性の高い行為であると考えられる。
- (101) 社会の注目や支持を集めたいと考える者が人々の認知的不協和を利用しようとする場合、標的は「分かりやすい不正」とは限らない。特に選挙戦において見られるようになったのが、「陰謀論」を利用した支持集めである。人々が感じている不安・不満・苦痛の原因を既存の政治勢力や対立候補ら（個人・政党及びそれらを支持するもの）が作為的に仕組んだ社会的陰謀であると主張し、一方社会には「我々は陰謀に苦しめられている同胞である」と喧伝する。対立を煽ることで故意に社会的分断を生み出し、自らを「悪と戦う正義の味方（≒教祖）」的ポジションに置いた上で、「仮想敵」に対し手段を選ばない攻撃を加える。同胞意識の裏返しである排外意識から、支持者たちは先鋭的・熱狂的・狂信的となり、異なる意見・価値観・思想を持つものを敵とみなし激しく攻撃するようになる。アメリカ大統領選においてドナルド・トランプがこの群集心理誘導を選挙戦略に用いて思惑通り（社会的分断と対立を調停不可能なほど深刻化させた上で）当選したことで、日本においてもこれを模倣する候補者や政党が出現している。
- (102) 税制改正により巨大企業が受けた恩恵は大きい。例えば、Amazon が2018年に得た収入は1兆800億円（当時）であるが、支払った連邦所得税はゼロ、還付金は140億円である。
- (103) 新村聡 = 田上孝一編著『平等の哲学入門』（社会評論社、2021年）365頁 [伊藤恭彦]。
- (104) 日本においても「政治とカネ」を巡る問題は枚挙に暇がない。例えば、2023年12月、与党内の政治団体（派閥）において、政治資金パーティー参加券の売捌きに係る余剰金を政治資金収支報告書へ記載せず数億円規模で所属議員へキックバックしていた事件が発覚し、多数の政治家が事実上更迭され、二つの派閥が解散した。世間の反感は大きく、翌年の所得税確定申告期においては、SNS 上で「# 確定申告ボイコット」を付した投稿が飛び交う事態となり、岸田首相もこのことについて「承知している」と述べた。詳しくは第3章第3節にて解説。
- (105) 心理学者ティモシー・R・レヴィンは「Truth-Default Theory」を提唱した。人は疑うに足る情報を持ち合わせない限り、他人を信じることをデフォルト（初期設定）とする。初出は Levine, Timothy R. (2014年) “*Truth-Default Theory (TDT) : A Theory of Human Deception and Deception Detection*” *Journal of Language and Social Psychology*.
- (106) 「言っていることとやっていることが違う」も信用失墜行為の一類型である。第2章で検討する。
- (107) 例えば、（特に選挙前などにしばしば見られるが）“減税”という甘美な響きの言葉を連呼し、あるべき社会を実現するための手段であるはずの税を「選挙・政争・支持率回復の手段」へと貶め私物化するなどは、「民主主義の理念」、「社会からの信用」、そして「税金ってなぜ納めないといけないの」との問いに唾棄をもって応えるも同然の行為であり、言語道断である。
- (108) マイケル・ヤング著（伊藤慎一訳）『メリトクラシーの法則』（至誠堂新書、1965年）（絶版）。復刊は窪田鎮夫 = 山元卯一郎訳『メリトクラシー』（講談社エディトリアル、2021年）。
- (109) 芦部信喜『憲法』（岩波書店、第六版、2015年）128頁。彼によれば、実質的平等は「法の下での平等」原則からただちに導かれるとまでは言えないものの、平等原則で言う「合理的な取扱い上の違い」に当たるか否かの判定に当たっては最大限考慮されなければならないとされる。
- (110) 格差を放置することの悪影響は、一国のみの問題に止まらず、世界にも及ぶと考えられている。WBCSD（World Business Council for Sustainable Development：持続可能な開発のための世界経済人会議）のレポート“*Inequality is Systemic Risk*”（BCTI, 2022年）では、世界経済の面から格差は正が必要である理由として、次の6つが示され

ている。①不安や幻滅の増幅が社会制度に対する信頼を失墜させ、将来に対し悲観的になる。②社会が一体性を失い、人々がお互いを信用しなくなる。③富裕層は生活に満足しているため政府や企業等への信用度が高いが、下位層は逆であるため、信用性の社会的分断が進む。④暴動の増加。⑤災害時の被害拡大。低所得層は感染症や気候変動災害の被害を回復しにくい。⑥地球的課題に対する取組みは全員の協力が必要だが、格差の下位層は自分のことで手一杯であるため、協力が得られにくい。

- (111) ヤング・前掲注(108) (講談社エディトリアル版) 216頁。
- (112) 伊藤・前掲注(10) 152頁。
- (113) 伊藤・前掲注(10) 183頁。
- (114) 岡本仁宏「「国民」を疑う」年報政治学62巻1号(2011年) 15～17頁参照。
- (115) 「税の組み合わせ」については第2章第2節第5項も参照のこと。

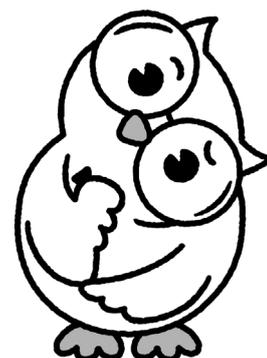
税による再分配が及ばないもの

経済学者にして哲学者のアマルティア・センは、貧困とはたんに所得の低さというよりも、「人が十分に何かをできる状態」に達していない、つまり「その人なりの不自由」のことだという。これを敷衍すると、「格差」とは「不自由度の開差」でもあるのだろう。そして様々な不自由は、所得という軸とは無関係に、多次元にわたってグラデーションを描きながら人々の間に分布しているだろう。それは健康の問題であり、情報の問題であり、年齢の問題であり、地域の問題であり、容姿の問題という人もいるかもしれないが、例えば、「時間」についてはどうだろうか。

内閣府の「令和5年版男女共同参画白書」によれば、末子年齢6歳未満の共働き世帯における妻と夫が1日24時間をどのような行動に費やしているか調査したところ、家事関連時間の77.4%は妻が担っていたという。共働き世帯における男女間の役割分担についてはここでは触れないが、妻と夫の間に「時間配分の格差」が存在する事実は疑いないようだ。

トーマス・セドラチェックとオリヴァー・タンツァーによれば、「人は時間に追われると攻撃的になる」という。このような攻撃性の増大は、家事や育児に追われる者とそうでない者との間に争いを生むかもしれない。発生した「時間の不自由」の「再分配による是正」が不可能である（消費した時間は取り戻せない）以上、そもそもそのような不自由を起こさないという方向で問題を解決するほかない。「後で何とかしよう」と思っても遅いかもしれない。

これは「税による再分配では是正が難しい格差（不自由）」の例示であり、他意はない。



1 視座を変える

私たちは誰もが幸福でありたいと願っているだろう。その幸福を生み出す根源とは何であろうか。事業家としての成功や専門家として名声による富の獲得は、経済的不安から解放され、自分らしい生き方を追求できる幸福で充実した人生をもたらすとも考えられる。しかし、富は私たちに真の幸福をもたらしているのだろうか。それは富の追求を善とする資本主義社会の価値観を盲目的に信じ、自らの社会的序列の確認を貨幣の消費により行っているだけなのかもしれない。本章第2節で分析したとおり、私たちの社会では所得格差を始め、さまざまな格差が拡大をみせている。私たちはこれらの状況を直視し、格差問題を解決する方策について、多方面から議論し国民的合意を形成していく必要がある。その中でも税はその議論の中心に据えるべき非常に重要な社会システムであり、税には果たすべき重要な役割があると思われる。これまで税理士は、税の在り方を考えるにあたり、税の職業的専門家として租税法理論に基づき、「税はいかにあるべきか」を常に探究してきた。私たちは近代に始まった資本主義社会に生きる中で、コロナ禍や世界各地での紛争を目の当たりにし、経済成長を前提とした富の追求から人間としての幸福の追求を価値あるものとする時代の転換点にいるのではないだろうか。そのような転換点において、私たちは今、税の在り方について視座を変える必要があると思われる。

21世紀は「人権の世紀」といわれている。日本国憲法ではその前文において、国民は国民とその子孫のために我が国全土にわたって「自由のもたらす恵沢を確保」し、「全力をあげてこの崇高な理想と目的を達成すること」を誓約している。この憲法前文にうたわれた原理に基づき基本的人権の尊重は、国民主権、平和主義と並ぶ基本原理とされている。基本的人権は、「人間が人間らしく生きるための権利」と説明されるが、格差について考える際には、「権利」を「正しさ」に置き換え、その「正しさ」を追究することが、格差の拡大がもたらす諸問題を明らかにし、これらの問題が解決に向かう道筋をつけることにつながるのではないだろうか。そのためには租税法理論及び隣接する学問である財政学等に加え⁽¹⁾、政治哲学の視座をもつ必要があると思われる。なぜなら、「人間が人間らしく生きるための正しさ」を追究すること、それは政治哲学における「正義」を追究することに他ならないからである。

今日の正義を考える上で避けて通ることのできない理論を示したのは、ジョン・ロールズである。ロールズは伝統的な社会契約説の再解釈を通じて正義にかなった社会構想を『正義論』に提示した。そして、リーアム・マーフィーとトマス・ネーゲルは『税と正義』において、ニューヨーク大学の租税専門教員の援助のもと、ロールズの正義理論に基づいた抽象的な議論を租税政策に落とし込む税と政治哲学との「隙間を埋める作業」⁽²⁾を行った。このことは租税法理論と政治哲学の専門研究者同士の協力のもとでの研究として評価されるものである。

政治哲学の視座から税を捉えたとき、税負担の源泉となる所有とはどのような権利なのであろうか。また、税における正義とは何であろうか。そして、その正義に基づき税が果たすべき役割とは何であろうか。本稿では政治哲学の視座から所有権の歴史の変遷をたどり、現代の所有権の位置づけ、税と私有財産制の関係について考察し、ロールズの正義理論に基づき格差に対して税が果たすべき役割について検討してみたい。

II 租税法理論による税の正当性

税はなぜ課されるのであろうか。国家が税を課すことの正当性の根拠は、国家の経済体制に深く関係している。資本主義経済体制の国家は、私有財産制を基礎として人々の自由な経済活動が行われることで、国家自体は財産を所有せず、その経済活動の成果の中から一定の税を徴収し、国家運営を行っている。このように国家運営の資金を税により調達する国家を租税国家というが⁽³⁾、その租税国家である我が国では、その基盤となる私有財産制について、憲法第29条では財産権を保障している。それでは憲法が保障する財産権から国家が一定の財産を税として徴収することの正当性は、どこにあるのだろうか。憲法は第84条において租税法律主義を規定している。租税法律主義の意義は、税が「国民の富の一部を強制的に国家の手に移す手段であるから、国民の財産権への侵害の性質をもたざるをえない」⁽⁴⁾ことを理由として、国家による「租税の賦課・徴収が必ず法律の根拠に基づいて行われなければならない」⁽⁵⁾ものとして認識することができる。このように租税法律主義は、国民の権利・財産を国家権力の行使による不当な収奪から守る役割を担っており、税は法律に基づいて課税されることにより、正当な根拠をもつものとされている。租税法理論では、税には財産権を侵害する性質があることから、法律に基づく税の賦課・徴収であることが、税の正当性の根拠になっているといえるだろう。

III 所有権の歴史の変遷

憲法第29条は財産権の保障を規定している。また、民法第206条は法律の制限内において所有者は自由に所有物の使用、収益及び処分する権利を有することを規定している。所有権とは税負担の源泉となる所有に関する法的根拠として存在するものであるが、近代において所有者として「これは私のもの」である根拠は、どこにその起源があり、どのように変遷していったのであろうか。

近代の所有権の歴史は、1789年にフランスで採択された「人および市民の権利宣言 (Déclaration des droits de l'homme et du citoyen)」(以下、「人権宣言」という。)にまで遡る。フランス革命により「アンシャン・レジーム (Ancien régime)」による支配を解かれたブルジョワジーは、自らの生活の糧である資本主義経済を発展させるために、経済分野での絶対王政の権力介入のすべてが排除され、所有権を含む経済的自由の絶対的な保障が必要であった。フランス革命に影響を与えた思想家であるジョン・ロックやジャン＝ジャック・ルソーなどは「自然権思想」⁽⁶⁾を提唱しており、特にロックは自らの労働による所有

の正当性を提唱していたことから、ブルジョワジーの利害を守るための所有権を含む経済的自由は、ロックの理論と相まって、すべての人間が生まれながらにしてもつ権利（＝基本的人権）として確立していった。このように近代の基本的人権が確立した背景には、フランス革命を生じさせた原因の一つとしてブルジョワジーの所有権の保障の確立があったことから、人権宣言における所有権は第17条において「所有（la propriété）は、神聖かつ不可侵の権利」⁽⁷⁾として規定されているのである。

ところが、その後に生じた産業革命は、労働者による手工業から大規模設備による大量生産へと生産手段を変化させ、生産手段を所有する資本家と労働力を提供する労働者との分離が進むこととなった。この所有と労働の分離により、資本家は自らが労働を行うことなく、労働者からの労働力の購入によって、生産物に対する所有権を取得することが可能となった。このような変化により、ロックの自らの労働による所有の正当性を主張する理論には矛盾が生じることとなり、フランス革命を支えた自然権思想は衰退し、最大多数の最大幸福を善とするジェレミ・ベンサムをはじめとする「功利主義思想」⁽⁸⁾が隆盛することとなった。功利主義思想は、市場社会での経済活動について形式的な意味で国家に侵害されない自由放任主義（laissez-faire、レッセ・フェール）をその価値としていたことから、所有権を含む経済的自由の絶対性は基本的人権として存在し続けたが、その他の自然権思想に由来する基本的人権は、有名無実なものとなっていった。こうして生産物の「販売」を市場社会に行う自由をもつ資本家に対して、労働力の「販売」を資本家に行う以外の方法をもたない労働者にとっては、経済的自由があったとしても他に選択肢のない状況が生まれ、資本家と労働者との間に経済的な支配関係が生じることとなったのである。

自由放任主義体制は、19世紀末から20世紀初頭において、資本家による資本の集中・独占を生じさせた。その結果、労働者は労働環境の改善を要求するために、ストライキなどの労働運動を起こすようになった。これらの労働運動は1917年のロシア革命を引き起こしたことから、資本主義国家は社会主義革命による資本主義体制の崩壊を現実的脅威として認識せざるを得なくなり、資本家の経済活動に法的規制を加えるとともに労働者保護の施策を展開するなど、国家が市場社会に関与する必要性に迫られた。その結果、所有権を含む経済的自由の絶対性は失われ、その裏返しとしての「社会権の保障」が承認されるようになったのである⁽⁹⁾。社会権の保障は、1919年ドイツの「ワイマール憲法」⁽¹⁰⁾において初めて実定憲法として規定され、その後の世界各国の憲法では、社会権を保障すると同時に所有権に制限が加えられるようになった。このように、近代における経済的自由の不可侵性の喪失と社会権の保障の承認は不可分一体の関係にあり⁽¹¹⁾、このような歴史的変遷のもと、現代の所有権は神聖不可侵性を失い、法律による制限の対象となったのである。

また、1929年に生じた世界恐慌は、市場社会に対して国家をさらに深く関与させることとなった。それは世界恐慌を克服し、資本主義体制に基づく市場社会を維持するためには、国家が関与する必要性が生じたことである。1933年よりアメリカで実施された「ニューディール政策」⁽¹²⁾は、その代表的な例であろう。国家が関与せず自国の経済力に頼った市場社会の自律的な運営・維持は、世界恐慌により困難であることが明確となった。その結果、アメリカ政府は政策の大転換を行い、自国の市場社会の運営・維持のために公共事業

を始めとする外交・経済・金融などのあらゆる政策を実施し、世界恐慌を克服しようとした。このような歴史的経緯のもと、国家が市場社会の運営・維持に関与する今日の状況が形成され、また、国家の役割としての「福祉国家」⁽¹³⁾が形成されることとなったのである。

このように、ブルジョワジーにとって自己利益を追求するための思想的論理であった「人間が生まれながらにして持つ権利」としての所有権を含む基本的人権は、一部の資本家による経済的支配から労働者を保護する論理へと変化し、現代の社会権と所有権の不可分一体の関係が形成されたのである。近代からの所有権の歴史的変遷を振り返ると、所有権は資本主義社会を発展させる原動力となった産業革命を境に大きく変遷し、社会権と共に現代社会の重要な社会的ルールとして存在しているといえるだろう。

IV 憲法による所有権の位置づけ

日本国憲法では第29条第1項において財産権を保障する一方、同条第2項において公共の福祉に適合することを求める法律上の制限が加えられている。それでは、憲法は財産権（所有権）の何を保障しているのであろうか。

長谷部恭男は、憲法の財産権保障が「個人に固有の権利」であることを根拠として、個人の固有財産を保障する考え方とそれが「社会公共の利益」にかなうことを根拠として、私有財産制という制度を保障する考え方の2つがあるとしている⁽¹⁴⁾。これらの考え方の違いをロックとデイヴィッド・ヒュームが提唱した考え方に基づいて検討してみよう。

まずは、ロックの「個人に固有の権利」として所有権を捉える考え方である。ロックは、所有権の発生について、人は誰もが自分の身体に所有権を持つことから誰の所有にも属さないものに自らの「身体の労働と手の働き」を加えることにより、自らにその所有権が発生するものとした⁽¹⁵⁾。ロックの考え方によれば、所有権は労働を通じた自然の権原により発生するものであるから、所有者自身が自発的な所有物の交換として認識しないものは、自らの所有物の中から収奪されるものとなる。そこで人々は自らの所有物をより確実に守るための手段として共同体をつくり、そして国家が成立することになる。

次に、ヒュームの「社会公共の利益」として所有権を捉える考え方である。ヒュームは、事実的命題としての「である」から、推論により「すべきである」という道徳的結論を導出できないことを示した（Hume's law、ヒュームの法則）⁽¹⁶⁾。ロックの理論に基づく国家と所有権の関係をヒュームの法則に当てはめてみると、国家に先立ち個人の財産には自然権として不可侵性をもつ所有権があったとしても、その事実を根拠として国家が個人の財産を保障すべきであるという道徳的結論は、論理的には導出できないことになる。ヒュームは個人の所有物について、他者の保有物を収奪しないとする合意により保有者が固定された後、他者の保有物を収奪しないことが正義であり、それを収奪することが不正義である観念、所有する観念、そして所有に基づく権利・義務の観念が生じることになり、所有物とは保有し続けることが社会の法律によって確立された財産であるから、なぜ他者の保有物を収奪しないことが正義なのか、その根源を示す前に所有権は確立しないとした⁽¹⁷⁾。また、人間の本性は自己利益の追求であり、これを打ち消して社会構成員（以下、「社会の

メンバー」という。)としてふさわしい感情をもつ精神を人間は持ち合わせていないとも述べている⁽¹⁸⁾。ヒュームの考え方によれば、個人の保有物について社会的合意により所有の安全が確保されること、それが大きな効用として社会のメンバーの共通認識として共有されることにより、個人の所有権も保障されることになる。

これらの考え方について、長谷部は個人の固有財産を保障する考え方と、社会公共の利益を理由として財産権を保障する考え方は、必ずしも互いに衝突するわけではないとし、その理由として、まず、個人の固有財産を保障する考え方については、個人の固有財産は、社会公共の利益を理由としても侵害できない最低限の生活保障などのために不可欠な財産と考えられ、このような財産は財産権保障の中核にあることから、法律によっても侵害できないものであるとしている⁽¹⁹⁾。次に、社会公共の利益を理由として財産権を保障する考え方については、高度に複雑化した経済社会を規制する財産法制の大部分は、各人がそれに従うことに共通の利益があるからこそ存在するものであるから、このような財産法制は社会公共の利益（公共の福祉）という観点から立法府によってその内容を定められ、変更されうるとしている⁽²⁰⁾。このように、憲法による財産権の保障は、個人の所有財産の核心部分を保障する考え方と個人の所有財産を社会公共の利益の観点から変更される可能性がある私有財産制という法制度により保障する考え方が共存していると考えられるのである。

また、長谷部は「私有財産は、その社会の実定法規の体系を前提にしてしか成り立ちえないものであり、最終的には実定法規によって承認されたさまざまな「権利の束」に還元される。つまるところ、財産権とは政府が作り出し、あるいは承認する限りで存在するものであり、政府の存在しないところに財産権は存在しえない。」⁽²¹⁾と述べている。これは、私たちが日常生活において当然の権利として主張する所有権の実体は、政府の存在があって初めて確立することになるのであり、政府が存在しなければ所有権を主張する相手が存在しないことから、自らの力で保有の確保を行う以外の方法がないことを示している。個人の財産は、国家運営を行う政府のもとで法律に基づくことにより、初めて保護下に置かれることになる。そして、その政府による所有権保護に関する立法の前段階における我が国の所有の安全に関する国民による合意こそ、日本国憲法に規定された財産権の保障なのである。このように、所有権とは社会のメンバーによる所有の安全についての合意の結果として発生するものであり、その属する社会、つまり、国家の存在があって初めて所有権は存在するものとして理解できるのである。

V 憲法による税と私有財産制の関係

憲法による財産権保障には2つの考え方が共存しており、個人の最低限の生活保障などのために法律によっても侵害できない核心部分の財産保障の面と社会公共の利益のための私有財産制という法制度としての保障の面があるとすれば、税と私有財産制の関係について、どのように捉えるべきなのであろうか。

谷口勢津夫は、税による財産権の侵害について、次のように述べている。

「基本的人権のうち租税侵害が最も直接的かつ一般的に問題になるのは、事柄の性質上、

やはり財産権（憲29条）についてであるはずである……。しかしながら、租税法律が財産権侵害を理由に違憲と判断されたことはなく、そのような議論は、学説上もほとんどされてこなかった。この点については、課税は財産権にとって「事物自然の制約」ないし「内在的制約」であり、憲法による財産権保障の範囲外の問題であるというような説明がなされることがある。その説明の意味するところは、①政治論の側面では、大嶋訴訟・最高裁大法廷判決で示された「見地」（民主主義的租税観……）に帰着し、②人権論の側面では、租税を私有財産制の中核的内容として予定する国家体制（経済面では自由主義的経済秩序）に帰着する、と考えられる。⁽²²⁾

まず、①の政治論の側面については、大嶋訴訟・最高裁大法廷判決で示された「およそ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⁽²³⁾」という民主主義的租税観の下、憲法において、国民全体の総意を反映する租税法律に基づき納税の義務（憲法第30条）を負うことが規定されている。それでは、「国家の維持及び活動に必要な経費」とは、どのような経費なのであろうか。「令和6年度一般会計歳出・歳入の構成」⁽²⁴⁾をみると、一般会計歳出については、一般歳出として社会保障・防衛関係費・公共事業が多くを占め、一般歳出以外として地方交付税交付金等、国債費で構成されている。これらの歳出を賄うために、国民は主権者として自ら選定した代表者を通じて租税法律を定め、その租税法律に基づく課税（憲法第84条）により、主権者としての国民が自ら負担すべき共同の費用として税を負担している。政治論の側面から考えると、税は国家が国民の所有物の中から収奪するものではなく、国家の維持・活動に必要な経費を国民がお互いに共同の費用として負担し合う「事物自然の制約」として憲法による財産権の保障の範囲外に置かれるものとして理解できるのである。

次に、②の人権論の側面について、谷口は「憲法は、国家の存在を前提にして、その体制として社会主義体制ではなく、自由主義体制を選択した上で、財産権を基本的人権の1つとして保障している。そのため、国家資金の調達方法として国有財産および国家の営利経済による資金調達を予定することは、原則としてできない。そうすると、国家体制の選択の段階で既に、租税による国家資金の調達が、憲法上予定されていることになる……。したがって、国家によって保障される私有財産制には、租税侵害が、その中核的内容として予め組み込まれている（内在している）、と考えられる」⁽²⁵⁾とし、憲法第30条に納税の義務規定があることについて、憲法第29条と第30条の位置関係が「暗示的」とであると述べている。このように人権論の側面から考えると、憲法は国家体制として私有財産制を選択したことにより、基本的人権の一つとして財産権を保障している。その結果、私有財産制には税負担が財産権保障の内在的制約としてあらかじめ存在していると考えられる。つまり、近代における経済的自由の不可侵性の喪失による財産権の制限と社会権の保障の承認が不可分一体の関係にあることから、社会権の保障との対応関係として私有財産制には内在的制約が存在する。そして、国家による私有財産制の保障には、税負担があらかじめ内在的制約として組み込まれており、税と私有財産制は不可分一体の関係にあることから、税負担は私有財産制を保障するための「対価」（自由主義的租税観）として理解できるのである⁽²⁶⁾。

VI 政治哲学による所有権の位置づけ

次に、所有権を規範的に考えた場合の財産権（所有権）の正当性は、どのようにして生じるのであろうか。ロックとヒュームが提唱した2つの考え方の違いに基づいて、所有権の位置づけを政治哲学の視座から検討してみよう。

まずは、ロックの「個人に固有の権利」として所有権を捉える考え方である。ロックの理論は前記IVで述べたとおりであるが、マーフィーとネーゲルは、ロックが提唱した所有権を正当化する過程について、この考え方は、何があなたの物であるか、何が私の物であるか、そして何がそうでないかを決定する自然な権原の存在を仮定する必要がある、所有者が自発的な財の交換として認識しない収奪者による収奪行為については、別の考慮によって、この自然の権原の仮定が覆されなければならないと説明している⁽²⁷⁾。この説明によると、所有を決定する自然の権原が自然権としての所有権、つまり、不可侵性をもつ所有権であるから、所有者が自発的な財の交換として認識しない収奪行為（例えば税など）は、何らかの別の考慮により不可侵性をもつとする所有権の前提を覆さなければその収奪行為の正当性は失われることになる。しかし、所有権の歴史的変遷を振り返ると、現代の所有権は社会権の承認により制限が加えられており、不可侵性をもつ権利として認識されていない。また、憲法による所有権の位置づけからみても、個人の財産の核心部分以外の財産については法制度により保障するものと考えられる。このように、ロックの「個人に固有の権利」として所有権を捉える考え方は、福祉国家を前提とした社会の所有権の考え方とは調和しないのである。

次に、ヒュームの「社会公共の利益」として所有権を捉える考え方である。ヒュームの理論についても前記IVで述べたとおりであるが、マーフィーとネーゲルは、ヒュームが提唱した所有権を正当化する過程について、所有権は自然権や各人に本来備わるような制度に先立って存在するものではなく、繁栄や安定の期待など他の価値を促進するために考案された法律や慣習の帰結とする考え方であると説明している⁽²⁸⁾。この説明に基づくと、ロックの主張した「身体の労働と手の働き」による労働そのものが所有権を発生させる根拠となるわけではなく、法律や慣習により形成された社会（社会のメンバー全員が保護された社会）において労働を行うのであるから、その結果として所有が認められることになる。そして、その社会に所有権保護という秩序が存在することにより、所有物を略奪などから相互に保護し合うことができ、自らの所有の蓄積を安全に行うことが可能となる。この考え方による所有権は、国家の存在に先立つものとする自然権のような不可侵性をもつ権利ではない。各人は社会の法律や慣習に従い、所有物の相互保護システムを成立させることで、自らの所有物が社会的な保護の下に置かれる恩恵の享受を期待しているのである。

このように、このヒュームの「社会公共の利益」として所有権を捉える考え方は、所有権を不可侵性をもつ権利として認識しないことから、所有権の歴史的変遷からみても社会権の保障と不可分一体の関係となった現代の所有権の考え方とも調和し、また、憲法による所有権の位置づけとの関連性においても、憲法は個人の最低限の生活保障等に関わる核心部分を除き、所有権を法制度として保障するものとする考え方とも調和するのである。

このように、所有権を「社会公共の利益」として捉える考え方は、福祉国家を前提とした社会にふさわしい所有権の考え方といえるだろう。

VII 政治哲学による税と私有財産制の関係

1 所有権発生のプロセス

社会の法律や慣習に従うことにより、自らの所有物を他者の所有物も含めて相互に保護し合う。その相互保護システムにより所有権として社会的な保護下に置かれる恩恵は多大なものであり、誰もがその恩恵を享受したいと思うだろう。

伊藤恭彦は、「所有を発生させる根拠は労働であるが、その労働は社会的に承認された労働でなくてはならない。承認過程は市場における交換過程に内在している。」⁽²⁹⁾と述べている。これは、ロックの理論による「身体の労働と手の働き」について、その行為自体が所有権を発生させる根拠となるのではなく、「所有を発生させる労働」として他者が承認した労働に所有権が発生し、その承認は市場の流過程における貨幣との交換として行われることを示したものである。労働による所有権が発生する過程において、所有権保護の恩恵を受けるためには、単に労働を行うだけではなく、その労働に社会的価値がなければならない。なぜならば、その労働の価値が他者から承認されることにより、その価値と同等の貨幣と交換されるからである。このことは、いかに優れた商品を開発したとしても、その商品価値が他者と比較して市場社会において承認されない、つまり、貨幣と交換できなければその商品には市場的価値がないことになる。この市場原理は高品質の商品を安価に取得できることから、貨幣を商品と交換する立場では利益となるものであるが、労働を貨幣と交換する立場では競争による敗者を生み出す原因となるものである。資本主義経済の宿命として、市場社会では常にこのような他者との競争にさらされているのである。

2 私的所有の正当性

他者から承認された労働の価値として交換された貨幣（以下、「財」という。）は、法律の保護のもとに蓄積されていく。それでは所有権発生プロセスの帰結として、財の蓄積の正当性はどこにあるのだろうか。

所有権とは民法が規定するとおり、所有者と所有物との支配関係を示す権利であることから、他者から承認された労働の価値の交換として市場社会における正当な交換過程を経た財の蓄積は、所有者にとって何ら問題なく正当なものとする考え方も理解できる。しかし、財の蓄積においては、所有権がもつ社会的性格を認識することが必要ではないだろうか。伊藤は、所有権がもつ社会的性格を「すべての他者の納得」⁽³⁰⁾として捉え、所有権には社会的正当化のプロセスが必要であると述べている。これは労働の価値は他者から承認されなければ財と交換することができない。それと同様に、各人は財の所有自体についても、財を所有する際に「これは私のもの」として社会全体からの承認を受けなければ、社会の保護下に置かれる恩恵を享受できないことを示している。そして、その社会全体からの承認とは、その社会のメンバー全員の納得に基づく合意なのである。

なぜ自らの財の蓄積のために、このような合意が必要なのであろうか。それは先に述べたとおり、社会の法律や慣習に従うことで、自らの所有物を他者の所有物も含めて相互に保護し合う相互保護システムにより、所有物が社会的な保護下に置かれるからである。ところが、この合意についてルールズは、社会のメンバーの合意に基づき経済活動を開始することとなるが、合意の初期では公正であったとしても、その後の社会的動向や歴史的偶然性が重なることで、当初の合意に基づく財の蓄積の結果は、時間の経過とともに各人の関係性や機会を変化させ、その合意はしだいに公正なものではなくなっていくと指摘している⁽³¹⁾。なぜ、公正であったはずの当初の合意が、不公正なものへと変化していくのであろうか。その原因として各人の財の蓄積スピードの違いや生まれ育った家庭環境の違いなどが考えられる。これらの違いのもと、自由な経済活動を行った結果として累積的に生じた差、それが格差なのである。格差が拡大することは、当初の合意から外れた不公正な状態として認識されることになる。ルールズは、正義理論としての「公正としての正義 (justice as fairness)」を公正な初期状態において合意されるものが「正義」であるとしている⁽³²⁾。格差の拡大を分配上の不公正、すなわち、分配上の不正義として認識するならば、その財の蓄積は社会的に正当なものとはいえないのである。

それでは、どうすれば私的所有を社会的に正当化できるのだろうか。ルールズは、これを「純粋な手続き上の正義」として、次のように定義している。

「正しい結果を規定する独立の規準がない場合であっても、＜純粋な手続き上の正義＞は成立する。独立の規準がない代わりに、精確なもしくは公正な手続きが存在しており、その手続きが適正に踏まれたならば（どんな結果であろうとも）手続きと同様に、精確なあるいは公正な結果が生じる。」⁽³³⁾

ルールズはこの手続きをギャンブルに例え、手続きが公正であり、公正な条件のもとで自由に行われるものであるならば、その分配がどのような結果に至ったとしても、その分配は公正であり、あるいは、少なくとも不公正ではないとしている。また、ルールズは、社会を「相互の相対的利益（ましな暮らし向きの対等な分かち合い）を目指す協働の冒険的企て」⁽³⁴⁾として解釈していることから、社会はお互いの利益のために存在し、その社会での財の取得はあくまで社会的協働の成果による産物なのであり、一個人の労働の成果として考えることは適切ではないのである。

このように、社会のメンバーの合意による法律や慣習が存在し、その法律や慣習が遵守される限りにおいて、自由に行った経済活動の結果としての財の蓄積は正当性をもつものとして、「公正としての正義」にかなったものとされるのである。

3 公私分割と租税法律主義

これまで政治哲学による所有権の発生から社会的承認手続に至るまでのプロセスを考察してきた。これらの考察から、税は社会のメンバーが自由な経済活動を行った結果として適正な分配上の取り分、つまり、分配上の正義をおおよそに実現させる手続として捉えられるのではないだろうか。ルールズは、税を通じた分配の目的を「租税と所有権に関する必要な調整とを通じて、分配上の取り分のおおよその正義を維持する」⁽³⁵⁾ こととし、分配

上の取り分については、「少なくとも〔財の分配・分布の〕結果が一定の範囲に収まる限りは、それが（どのような結果を示そうとも）正義にかなったものとなるように社会システムを設計すべき」⁽³⁶⁾ であるとしている。税は自由な経済活動の結果による適正な分配上の取り分を定める社会的ルールとして事前に合意されるものと考えれば、分配上の正義を実現させるためにも租税法律主義は要請されることになる。伊藤は、租税法律主義について徴税権という政府の権力を縛る規範であると同時に経済活動に法的安定性と予測可能性を与えるものであり、それに加えて、租税法が分配上のおおよその正義を実現するように政府を縛る規範としての役割があるとしている⁽³⁷⁾。また、税は私的所有を社会的に正当化させる手続としても認識することができる。社会のメンバーは、各自の自由な経済活動の結果として得られた財について、その都度、社会的承認手続を受ける必要はなく、合意された租税法律主義に基づく租税法律を社会的ルールとして受け入れ、遵守することで、おおよその分配上の正義にかなったものとなることから、社会的に承認され、所有権として正当化されるに至るということになる。

このように、税は私的所有の社会的承認手続として、また、おおよその分配上の正義の実現のための手続として捉えることができる。そうすると、私的所有の社会的承認手続を受けていない財、すなわち、税を負担する前の財については、分配上の正義の観点からは所有権としての社会的正当性をもたないことになる。このように分配上の正義の観点から所有権を捉えることにより、政治哲学による税と私有財産制の関係性が明確となるのである。

アダム・スミスはその著書『国富論』において、労働の結合の結果としての分業から社会的分業へと発展することにより、「共同の資材 (a common stock)」⁽³⁸⁾ が生産されることを描いている。この社会的分業によれば、集団化、組織化された労働によりその成果を獲得しているのであり、各人の個別的な労働の成果により獲得しているわけではない。特に高度に分業化された現代社会の経済活動において生産された共同の資材は、多岐にわたる労働の成果が一体となって生産されたものといえるだろう。

スミスは、人間には取引し、交易し、交換するという一般的性向があるとしている⁽³⁹⁾。これらの人間の一般的性向に従って生産物の交換を成立させるためには、交換する者同士お互いの信頼関係が必要となる。その信頼関係を築くためには、お互いの利益を一致させ、それを承認し合うことが必要となるため、社会のあらゆる場所で交換する者同士のコミュニケーションがとられることになる。そして、それは社会的分業の参加者の中での無数のコミュニケーションに拡大し、それがネットワークとなって社会的に結合するのである。分業から生み出された価値ある生産物は、社会的分業に参加する者同士の共同の資材となり、誰もが分業による価値ある生産物のうち、必要とするどのような部分でも、自らが生み出した価値ある生産物と交換できるようになる⁽⁴⁰⁾。そうして生産物同士の物々交換では不便であることから貨幣が使用されるのである。このように、社会が人間の才能やネットワークを社会的に結合させることで、人間一人では発揮し得ない力を発揮させているのであり、生産物のみならず各人の才能やネットワークを社会的に共同利用すること、つまり、共同の資材とすることで、文明社会である市場社会が形成されている。そして、社会のメンバーはその市場社会から多大な恩恵を受けて生きているのである。このように、ビジネ

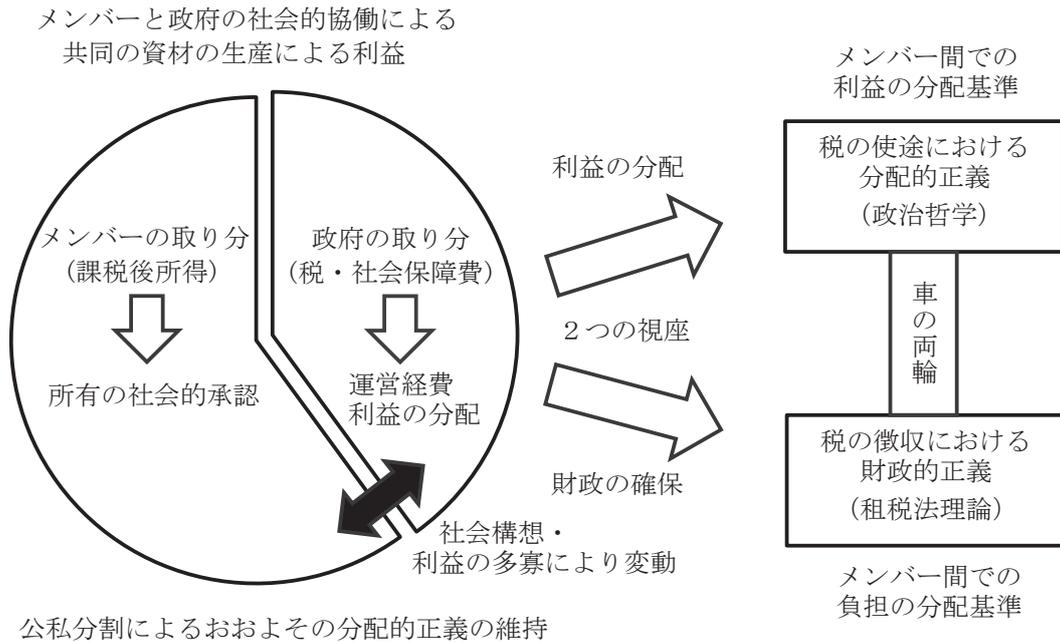
スを行うことや便利で快適な生活を送ることは、無限の助力と協同による社会的分業の結果なのである。

さらに、共同の資材の生産にあたっては政府が大きな役割を果たしている。その役割は、外交、治安維持、インフラ整備など多岐にわたっている。現代社会における経済活動は、政府の存在がなくては成立し得ないことは、前記Ⅲにおいて考察したとおりである。共同の資材を生産するための政府活動については費用が発生する。そこで、政府は共同の資材の生産者である社会のメンバーから、その費用を事後的に徴収する。つまり、各人と政府が協働した結果として共同の資材の生産による利益の政府の取り分、これが税なのである。このように考えると、マーフィーとネーゲルが「所有権は課税前ではなく、課税後に人々が支配する資格を与えられた資源にたいしてもつ権利である」⁽⁴¹⁾と述べたように、個人が行った労働の価値として取得した財の全てに対して、単純に所有権を主張できないことから、税は所有者の所有物の中から収奪されるものとはいえないのである。

社会のメンバーは政府と協働して共同の資材を生産し、政府は各人が共同の資材から得られた利益に対して政府活動の費用を事後的に税として徴収する。そして、税負担後の財が各人の所有物となる。政府活動の費用のためにどれほどの税が徴収されるかは、その社会の価値観や財政状態により変化するだろう。ロールズは、共同の資材から得られた利益を各人と政府との間で分割することについて、社会的協働による共同の資材の恩恵により、各人は社会と隔絶した生活と比較して格段に豊かで便利な生活を送ることができることから相互の利害は一致するが、しかし、共同の資材から得られた利益の分配にあたっては、各人がより多くの分配上の取り分を求めることから利害の衝突が必ず起きる。そこで、各人の適正な分配上の取り分の合意事項を確定するために社会正義の諸原理の必要性を述べている⁽⁴²⁾。その社会正義の諸原理が「分配的正義」⁽⁴³⁾であり、また、社会的協働の結果としての共同の資材の生産による利益の各人（＝メンバー）の取り分と政府の取り分の適切な分割割合を決定すること、これが課税による「公私分割」なのである。政府は課税による公私分割において、多くの利益を得たメンバーからは多く、少ない利益しか得られなかったメンバーからは少なく分割する。政府は形式的には不平等に課税することにより、まず公私分割の段階において、おおよその分配的正義を維持することで格差の拡大に対処することができるのである（図表1左側参照）。

このように分配的正義とは、メンバーと政府の社会的協働による共同の資材の生産による利益をメンバーと政府の間で公私分割を行う際の規範であるが、マーフィーとネーゲルは伝統的な社会的価値としての課税の公正について、税の枠組みは経済的効率性ととともに伝統的に公正がその価値として重視されてきたことから、同じような境遇にある人は平等に税を負担し、その基準で異なった境遇にある人は平等に税を負担する必要はないという原理が公正の基準とされてきたと述べている⁽⁴⁴⁾。この基準によると、ある人の所得水準や家族構成などの基礎的条件が同じであれば、たとえ出自が名家や裕福であったとしても、そうでない人と税の負担は同じでなければ公正ではないことになる。そして、マーフィーとネーゲルは伝統的な課税の公正としての垂直的公平の議論について、政府は課税における正義を考慮するとき、税（＝利益）の分配を考慮しないで決定することはできず、税負

図表1 分配的正義の構造



担の公平だけで考えることは誤りであるとして、垂直的公平の諸理論は近視眼的であると批判している⁽⁴⁵⁾。垂直的公平の諸理論が近視眼的というのは、課税における正義について、車の両輪であるはずの税の用途における分配的正義の実現という争点を分離させてしまい、負担の分配基準としての税負担の公平性のみを争点にしているという批判である（図表1右側参照）。

また、水平的公平についても、課税における正義は社会正義と目指すべき社会目標の一部であるべきことから、同じ課税前所得の人が同じ税負担となる基準を批判したうえで、水平的公平が人の心を掴む理由として、課税前所得を課税が始まる規範的基準として与えられるならば、同じ所得の人が同じ税負担とならないことは当然に不公正とされることになると述べている⁽⁴⁶⁾。課税前所得を税負担の規範的基準とする常識的思考を排除することにより、今まで公正とされてきたものが不公正として、また、不公正とされてきたものが公正として見えてくるのではないだろうか。

以上のように、租税法理論による課税の公平の議論だけでは公私分割後の税の用途における分配的正義を実現することはできない。社会において分配的正義を実現するためには課税の公平性のみに限定するのではなく、公私分割により政府の取り分として分配された利益の用途、つまり、課税後の税の用途についても考慮しなければならないのである。

VIII 税が果たすべき役割

1 正義の二原理が導くもの

それでは私たちはどのような社会を目指すべきなのであろうか。この問いに対して社会正義の規範を示し、その道筋を導出するものがロールズの提唱した正義の二原理にあると思われる。ロールズが生きた時代には1950年代のアメリカ社会における社会的分断があっ

た。ロールズの正義理論は、人種的分断、価値観や思想信条による分断、経済的格差による分断などの実情をふまえ、人種や価値観などの違いにより不利益を受けない社会を構想したものであり、その社会構想の内容を検討することは格差が拡大した我が国の社会においても有効であると考えられる。

ロールズは、正義の二原理を提唱するにあたり、まず「原初状態 (original position)」を設定し、次に「無知のヴェール (veil of ignorance)」を定式化している。原初状態とは、自由で平等である社会のメンバーが存在し、いかなる合意も公正とされる仮説の状態である⁽⁴⁷⁾。原初状態を設定する目的は、自らの利益追求を第一と考えるメンバーであっても、社会の基本的合意事項を決定するにあたり、他者と平等な地位にあることから、自らにとって最善の選択を行うと考えられ、どのような合意も合理的であり、正義にかなった公正な手続となることにある。次に無知のヴェールとは、社会のメンバーのある種の特定の事実を、そのメンバー自身を含めて誰も知らず、相互無関心の状態のことである。その特定の事実とは、社会的地位・階級・身分、所有資産、知力・体力などの才能、価値観、心理的思考の特徴であり、そして、さらに文明や文化レベルなどの社会的状況について誰も知らない状態が想定されている⁽⁴⁸⁾。この無知のヴェールを設定する目的は、選択のバイアスを取り除くことにある。例えば、財の蓄積が多いメンバーは社会福祉の充実よりも税負担の少ない社会構想を選択し、財の蓄積が少ないメンバーは累進度の高い税負担により社会福祉が充実した社会構想を選択するかもしれない。また、財の蓄積の少ないメンバーは嫉妬心が生じることで、財の蓄積が多いメンバーを陥れる選択を行うかもしれない。正義にかなった社会を構想するためには、このような選択のバイアスが生じてはならない。原初状態の社会のメンバーは、無知のヴェールに覆われ、相互無関心のもと、「社会的基本財 (合理的な人間であれば誰もが欲しいと思うもの)」⁽⁴⁹⁾である①自由と機会、②所得と富、③自尊の社会的基礎の平等な分配のために、正義の二原理を全員一致により採択するのである。

以上のような前提のもと、ロールズは、社会正義の構想として社会構造が充足すべき要件としての正義の二原理を提唱し、次のように定式化している。

(第一原理)

各人は、すべての人と同様の自由と両立する限りにおいて、最大限の平等な「基本的諸自由 (basic liberties)」⁽⁵⁰⁾の権利を持つべきである。(平等な自由原理)

(第二原理)

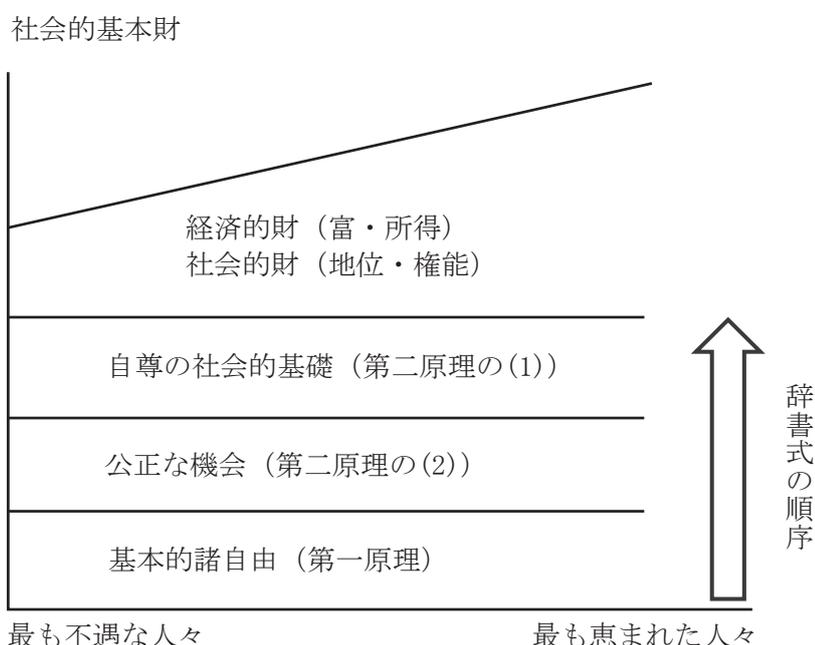
社会的・経済的不平等は、次の二条件を充たすように編成されなければならない。

- (1) 正義にかなった貯蓄原理と首尾一貫しつつ、最も不遇な人びとの最大限の利益となるように。(格差原理)
- (2) 公正な機会均等の条件のもとで、すべての人に開かれた職務と地位に付帯する(ものだけに不平等がとどまる)ように。(公正な機会の平等原理)⁽⁵¹⁾

第一原理は、平等な自由原理と呼ばれ、第二原理のうち、(1)は格差原理、(2)は公正な機会の平等原理と呼ばれるものである。第一原理は、第二原理に優先するものであり(自由の優先)、第二原理のうち、(2)公正な機会の平等原理は、(1)格差原理に優先するものとされる。第一原理の平等な自由原理は、全員に基本的諸自由を保障することで、社会

システムとして平等にこれらの諸自由を確保することを構想している。第二原理の公正な機会の平等原理と格差原理は、全員の①出身社会階級の不平等、②出身社会階級による生まれつきの才能による不平等、③運・不運による不平等に対処するもので、社会的地位を開放した上で、それでも生じた社会的・経済的不平等については所得と富の分配により調整を行い、その許容範囲を示すことを構想している。ただし、格差原理については、世代間の不平等に対処する貯蓄原理との首尾一貫性が求められている。また、正義の二原理は、効率性や厚生（利益の総和の最大化）よりも優先され⁽⁵²⁾、第一原理と第二原理についても「辞書式の順序」⁽⁵³⁾によりランク付けされており、お互いに衝突しない工夫が施されている（図表2参照）。

図表2 正義の二原理による社会的基本財の分配構造



(出典) 塩野谷祐一「ジョン・ロールズー正義の理論」(国立社会保障・人口問題研究所編、海外社会保障研究138号、2002年) 18頁の「ロールズの正義原理」に筆者が加筆した。

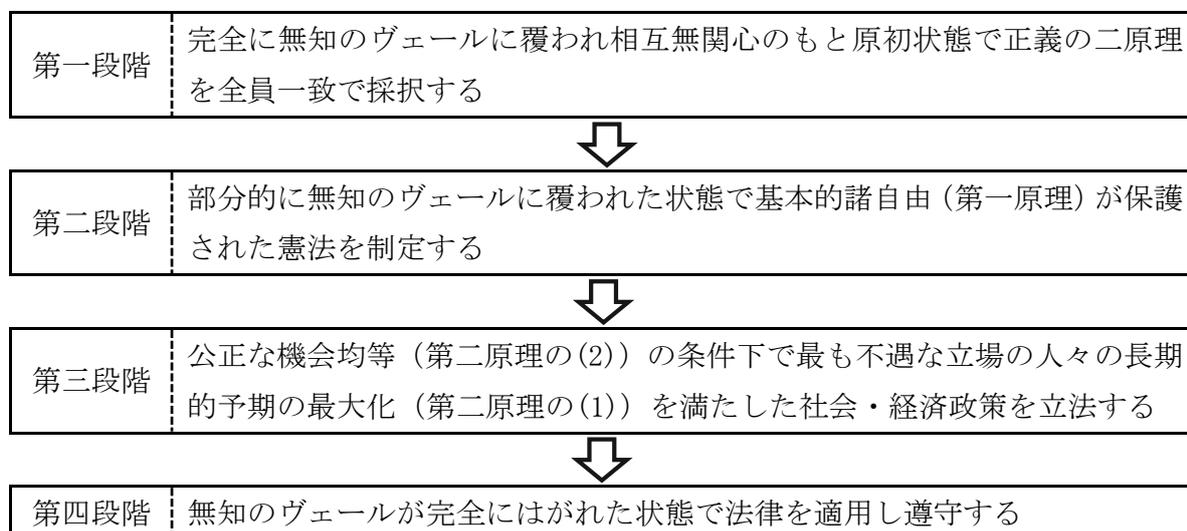
なぜ、正義の二原理は第一原理を平等な自由の確保として最優先し、そして、第二原理では公正な機会均等を優先し、最後に経済的不平等の調整を行うのであろうか。まず、第一原理の平等な自由原理は、平等な自由の確保が社会システムとして機能することを目指している。平等な自由の社会システムが整備されることにより、社会のメンバーは各自の自由な意思に基づく活動が可能となる。メンバー間において基本的諸自由に格差が生じることは許容されないのである。人間は自らを社会にとって価値ある存在として自認すること、すなわち、「自尊 (self-respect)」の感情をもつものであり、自尊の感情が保持されることによって、将来を見据えて前を向いた人生を歩むことができるものである。ところが、基本的諸自由に格差が生じることで、一部の人間に尊厳が失われる事態が生じる。人間の尊厳が失われることは人間が商品化されることを意味する⁽⁵⁴⁾。カール・ポラニーが「悪魔

のひき白」⁽⁵⁵⁾と呼んだ自然と人間を商品に転化する市場社会での貨幣取引がもたらすこのような作用は、かつて商品として存在しなかったお茶やミネラル・ウォーターが現在は当然に店頭で販売されているように豊かで便利な生活をもたらす反面、人間さえも商品化する作用があり、人間の尊厳を傷つけ、格差を生じさせ、そして社会的分断を生み出していく。このような事態を防止するために、すべての人間の尊厳は等しく保持されなければならないのである。次に、平等な自由の社会システムが整備されたとしても、出自の違いなどに起因する社会的不平等は否応なく発生し、しかも最終的には経済的不平等へと発展していく。このように第二原理の公正な機会の平等原理は、経済的不平等へと転換し得る社会的不平等を断つことを担っている。そして最後に、経済活動の結果などにより必然的に生じた経済的不平等の調整を第二原理の格差原理が担い、最も不遇なメンバーの最大の利益となる限りにおいて、メンバー間において生じた格差は許容されるのである。

また、ロールズは、基本的諸自由の中に動産を保有する権利を除く財産の所有権を含めていない⁽⁵⁶⁾。私有財産制に基づく個人財産の保有は基本的諸自由に含まれず、社会的・経済的不平等の調整の対象となる。しかし、これをもって財の蓄積の多いメンバーの財産を税によって収奪し、財の蓄積の少ないメンバーに分配することが正当化されるのではない。なぜならば、正義の二原理は原初状態の社会のメンバーが無知のヴェールに覆われ、相互無関心のもと、全員一致で合意したものである。つまり、全員が平等な地位にあり、社会的地位などの自らの特定の事実を知らず、他者への嫉妬心もない、何ら選択のバイアスがない状態で合理的判断により合意したものであるから、この合意は公正であり正義にかなっているのである。

正義の二原理は、あくまでも理想理論である。そこでロールズは、正義の二原理を現実社会に正義の諸原理を適用するための仕掛けとして「四段階の系列」を示している（図表3参照）。第一段階は、原初状態のメンバーが無知のヴェールに覆われ、相互無関心のもと全員一致で正義の二原理を採択する。第二段階は、無知のヴェールが一部はがれた状態で自らの社会のために第一原理に基づき基本的諸自由が保障された正義にかなった憲法を制

図表3 四段階の系列



定する。第三段階は、基本的諸自由が保障された憲法のもと、第二原理に基づき社会・経済政策に関する具体的な法律を制定する。そして第四段階では、無知のヴェールが完全にはがれ、制定された法律を適用し、それを遵守することで正義にかなった社会構造となるのである⁽⁵⁷⁾。憲法が基本的諸自由を保障することにより、具体的な立法段階における基本的諸自由の侵害から保護されることとなる。税は四段階の系列における第三段階に該当することから、正義の二原理において、税は第二原理の社会的・経済的不平等の是正をその役割として与えられるのである。

ヨースタイン・ゴルドルが著した『ソフィーの世界』では、ロールズが考案した面白い頭の体操を紹介している。

「未来社会のすべてのルールをつくる委員会のメンバーになったと想像してごらん……委員会はなにからなにまで考えるんだ。そして委員会が合意して、ルールにサインしたとたん、きみたちは死ぬ……でもすぐに、きみたちがつくったルールで動いている社会に生まれ変わる。でもその社会のどこに生まれるか、つまりどんな社会的立場に立つかわからないというのが、この頭の体操のミソなんだ……そういうのが公平な社会だろう。だれもが平等なあつかいを約束されているのだから」⁽⁵⁸⁾

この頭の体操での社会は、出自や性別に関係なく誰に対しても魅力的なものとしてつくられることに、主人公のソフィーは、「いいなあ、そういうの。」⁽⁵⁹⁾と返している。ロールズは、格差が自動的に調整される安定的で秩序ある社会を公平な社会として捉え、正義の二原理がその役割を果たすと考えた。そして、ロールズが示した社会構想を現実社会に当てはめる試みは、人生において回避不能な不運に見舞われたとしても、人間の尊厳を傷つけず、その後の人生の見通しに不具合を生じさせない社会、つまり、その社会に属する全員が希望を失わない社会を構想することにつながるのである。

2 おおよその分配的正義の維持・富の集中を防止する手段として

税は社会的・経済的不平等の是正に対して、どのような役割を果たすことができるだろうか。本章第2節IV2では、税制の所得再分配効果によるジニ係数の改善度が低く、さらにその改善度の算出にあたり消費税の影響が考慮されていないなどの問題が指摘されている。税は公私分割によるメンバーと政府の適正な取り分についての合意の確定事項として、おおよその分配的正義を維持する手段となり得るものである。現在の税制は、税が公私分割によるおおよその分配的正義を維持する手段として認識され、その考慮がなされているだろうか。その検討が必要であろう。

ロールズは税が果たす役割の一つとして、「段階的・継続的に富の分配を是正し、かつ政治的自由の公正な価値および公正な機会均等にとって有害な権力の集中を阻む」⁽⁶⁰⁾ことを挙げている。このねらいは租税歳入の増加を目論むものではなく、富の集中が政治的に多大な影響力をもたらすことから、富の集中により政治に対して自らに有利な政策の推進を積極的に働きかけることを阻止するためのものである。市場社会における自由競争の結果生じた富の集中による格差を放置することは、政治的影響力の増大による権力の集中を生み出し、最終的には基本的諸自由で格差を生じさせ、人間の尊厳を傷つける力をもつこと

になる。そこで、富の分配を段階的・継続的に是正することで所有を分散させ、富の集中を防止する機能をもつシステムとして税を活用することができる。現在の税制において、公私分割によるおおよその分配的正義の維持のために、税は富の集中を防止する機能をもつシステムとして認識され、その活用がなされているだろうか。その検討が必要であろう。

最も不遇なメンバーの状況を改善するために税が果たすべき役割は何であろうか。税には所得再分配機能があり、所得税・相続税・贈与税には、超過累進課税制度が採用されているが、本章第2節V1では、世帯所得が貧困線未満である相対的貧困に該当する貧困率が国民全体の6.5人に1人、ひとり親世帯ではおよそ2人に1人であるとの分析がある。税による所得再分配政策は、最も不遇なメンバーの状況を改善させる制度として、政策的に十分にその機能を発揮しているのだろうか。「富の不公正な分配構造を強制的に矯正し、正義を実現する手段として税を理解することは重要な視点」⁽⁶¹⁾である。利益の分配の視座から税の使途における分配的正義の実現のために、この点についての検討が必要であろう。

3 機会の不平等・階層化を矯正する手段として

ロールズは、才能に開かれたキャリア（職業選択）における不正義を、公正な機会の平等原理により矯正することについて、才能と能力が同一水準にあり、意欲も同程度にある人々は、社会での出発点がどのような境遇にあったとしても、同等の成功の見通しを有すべきであると述べ⁽⁶²⁾、機会の実質的平等が図られることを求めている。その機会には、教育機会・経済活動・職業選択などが挙げられるが、これらの不正義の発生原因として特に連想されるものは、教育機会の不平等であろう。市場社会は競争原理が働き、否応なく序列を生じさせる。その序列は個人の能力、努力、運が大きな要素を占めるが、運には天賦の才能、生まれた家庭環境や財産状況などが大きく影響する。本来は同じスタートラインに立つべき市場社会での競争において、教育機会の不平等により社会的序列の上位者に有利なスタートラインが与えられてはいないだろうか。

本章第2節V3では、「世帯年収と子の学力」のデータから世帯年収の増加により子供の偏差値の上昇がみられ、さらに「世帯所得（富）」と「教育期待（願望）」による学習環境の整備が子供の学力に与える影響が大きいとの分析がある。生まれ育った家庭の子供の教育に対する親の投資力は、子供の学力に大きな影響を与える可能性がある。経済力のある家庭環境において良質な教育を受けた子供は、天賦の才能を開花させ、職業選択においても有利な状況が生まれる。そしてそのような家庭環境に育った同じ境遇のメンバーが集まり、コミュニティが生まれる。それは経済力の乏しい家庭環境に生まれ、良質な教育を受けることができず、その才能を開花できなかったメンバーについても同様である。そのコミュニティが肥大化するほど、経済力及び培われてきた価値観の違いによりコミュニティは階層化され、社会的分断として顕在化していく。職業選択における有利な状況は、生まれ育った家庭の経済力の違いだけでなく、本人の努力の賜物という考え方もあるだろう。しかし、脳神経学的な働きとしての「努力」は、内向的な人が外向的であり続けることができないうことと同様に遺伝の影響も考えられ、もはや自由意志とはいえないとの考え方もあり得るとの指摘がある⁽⁶³⁾。教育機会の不平等において、努力にも遺伝的要因があると認

識することは、人生選択の結果における行き過ぎた自己責任論の回避にもつながり、税が果たすべき役割を検討する上では有効ではないだろうか。

社会的分断は、生まれ育った家庭環境により職業選択に大きな影響を与え、さまざまな不平等へとつながっていく。人生のスタートラインを可能な限り同じ位置にすることは、社会のメンバーからの納得を得ること、つまり、社会の公平性を保つためにも非常に重要なことである。税の用途における分配的正義の実現のため、そして社会的分断を回避する手段として、税の果たすべき役割は大きいのである。

4 人生の再スタートの手段として

ロールズは、格差原理が天賦の才能の分配・分布を社会の共通資産とみなし、これらの相互補完性により可能となる多大な社会的・経済的利益を分かち合おうとする合意を表すことから、生まれつき恵まれた立場に置かれた人々は、運悪く力負けした人々の状況を改善するという条件がある限りにおいて、その幸運から利益を得ることが許されると述べている⁽⁶⁴⁾。これは天賦の才能が優れていたことだけをもって、その個人のみが利益を得ることがあってはならないことを示している。ロールズは人間は誰一人として、天賦の才能をもつに値する者や恵まれたスタートラインに立つに値する者は存在しないとする。しかし、このような区別を無視・廃絶するのではなく、偶発的幸運を同じく偶発的不運に見舞われたメンバーのために機能する社会構造を編成しようとした。確かに、才能はたゆまぬ努力の結晶により開花するものかもしれない。しかし、才能は天賦のものであること、また、努力も遺伝的要因として天賦のものと考えれば、人生のスタートラインを可能な限り同じ位置にすることと同様に正義にかなうのである。市場社会には必ず経済的な勝者と敗者が存在するものである。ただし、誰がいつどのような形で極端な敗者へと転落するかは誰にもわからない。税の用途における分配的正義の実現のため、そして自らのためにもセーフティネットは必要とされるのである。

5 世代間衡平を図る手段として

世代間の正義を論じるにあたって、「世代」を明確に定義する必要がある。本稿では、「先行世代と後続世代が同一の時代に生きていない場合」を想定する。

ロールズは世代間の正義について、正義の二原理の格差原理は適用されずに貯蓄原理が適用されるとしており、その理由について、世代をまたいだ貯蓄の問題に格差原理を直接に適用してしまうと、後続世代のための貯蓄がゼロとなるか、貯蓄ができたとしても基本的諸自由が平等に行使されるように社会的状況を改善するためには不足するかの、どちらかとなる。このような帰結を避けるために各世代は貯蓄原理に従って、後続世代に貢献するとともに先行世代から貯蓄された諸資源を受け取る。後続世代が最も不運な先行世代の状況を救済する手立てはないから、格差原理は世代間の正義の課題には適用されず、貯蓄の問題は別の何らかの仕方で対処されなければならないと述べている⁽⁶⁵⁾。格差原理は、ソーシャル・ミニマムとしてどの程度の水準を必要とするのであろうか。それについてロールズは、その水準は社会での貯蓄の水準に影響されるとし、その貯蓄には「機械や他の生産

手段への純投資から、学習および教育にいたるまで、多様な形態⁽⁶⁶⁾があるとする。ソーシャル・ミニマムが高水準であると、先行世代は後続世代のための貯蓄ができないことから、後続世代はその貯蓄を受け取ることができない。他方、ソーシャル・ミニマムが低水準であると、先行世代は後続世代のための貯蓄ができるが、同一世代内での最も不遇なメンバーの状況改善に資することができない。世代間衡平を維持するためには、このようなジレンマが生じるのである。

次に、世代間衡平による先行世代の責任を考える際の特徴として「存在の依存性」⁽⁶⁷⁾が挙げられる。これは先行世代が選択した行動は、後続世代の規模や構成を変化させ、登場するはずであった後続世代が消滅し、別の後続世代が登場するというもので、先行世代が不正義な選択をとったとしても、それが後続世代の存在の根拠になるのである。さらに、先行世代と後続世代の世代間関係については、次の二つの特徴がある。一つは「影響の非相互性」⁽⁶⁸⁾である。これは先行世代の行動は後続世代に影響を及ぼすが、逆に後続世代が先行世代に対して何も反応することはできないというもので、先行世代が後続世代に対して果たすべき義務があると仮定しても、先行世代と存在しない後続世代の間には、義務と権利についての相互的關係性が生じない（義務を果たすべき相手がいない）のである。もう一つは「属性の不可知性」⁽⁶⁹⁾である。これは先行世代が後続世代の規模、構成及び文化等の価値観を知ることはできないというもので、先行世代が後続世代のために配慮したことが、後続世代にとっては意味のないこと、または悪影響さえも及ぼす可能性があることを示している。

これらの特徴をふまえた世代間衡平の議論については、世代間衡平の問題を後続世代の「権利」として論じるべきではないという見方を多くの論者が共有している点が指摘されている⁽⁷⁰⁾。その理由としては、そもそも後続世代が存在しないことから、先行世代にとって権利を行使する後続世代の意思が存在しないこと、また、「存在の依存性」の特徴により、先行世代の選択が後続世代にとって悪影響をもたらすような結果となったとしても、後続世代のメンバーの権利を侵害したとはいえないことである⁽⁷¹⁾。

以上のように、世代間衡平に関するさまざまな問題があるとしても、各世代はその時代を好き勝手に暮らして良いことにはならない。先行世代の後続世代に対する「責務」は存在すると思われる。その責務とは先行世代の行動において後続世代を考慮すること、そして、その考慮について具体的方法を検討し、実行に移すことであろう。税は先行世代が果たすべき世代間衡平の責務についての具体的方法として重要なのである。

6 グローバルレベルでの分配的正義を実現する手段として

これまで税の果たすべき役割について検討してきたものは、我が国の市場社会を前提とするものである。高度に発達し、ネットワーク化された現代の市場社会において、はたして我が国の市場社会に限定した格差の拡大に目を向けるだけで正義にかなった社会が構築できるのであろうか。社会のメンバーとは、我が国の一員であることを示すだけでなく、グローバル社会の一員であることも示すものである。また、現代の市場社会は、一国の経済だけで成立するものではない。共同の資材がもたらす豊かで便利な生活は、世界的な社

会的分業のもとに成立している。このように考えると、グローバルレベルの視座が当然に必要となり、グローバル・タックス（国際連帯税）が果たす役割について検討する必要がある出てくるのである。

グローバル・タックスは、ジェームス・トービンが1972年に為替市場において投機的かつ短期的な為替取引の抑制を目的として外国為替取引に低税率の課税を行う金融取引税を提唱したことから始まり、現在も様々な研究が行われている。そのうち、実際に実現している航空券連帯税は、2006年にフランスが最初に導入した国際連帯税であり、韓国、チリなどの複数国で導入されている。課税権者は実施国であり、航空機利用者が航空券に税額を上乗せして購入することにより課税が行われ、実施国はUNITAID（ユニットエイド）⁽⁷²⁾と呼ばれる国際機関にその税収の全部又は一部を拠出している。そして、UNITAIDはUNITAID憲章に基づき、さまざまな感染症に苦しむ途上国に高品質の医薬品等を安価に提供しているのである。我が国では、外務省が令和2年度税制改正（租税特別措置）要望事項として、航空券連帯税を含めた国際連帯税の新設の要望を財務省に行っているが、令和3年度以降は行われていない状況にある。航空機利用者がUNITAIDを通じた途上国の医薬品提供等のために税を負担することは、税の用途について、実施国の代表者による議論が反映されない点などにおいて問題があるかもしれない。しかし、この取り組みが医薬品のグローバル市場の有り様を変化させ、医薬品のグローバル市場が人間の尊厳のある生活への貢献を構想する方向へと向かったとの指摘がある⁽⁷³⁾。

政治哲学の視座から税の在り方を考えたとき、国境を越えたとしても、グローバル社会の一員である最も不遇なメンバーの状況改善に資することは、人間の尊厳を守ることにつながり、税の用途における分配的正義にかなうのである。また、航空券連帯税は、我が国の税の在り方を考える上でも、非常に参考となるであろう。課税の公平性だけに目を向けるのではなく、人間の尊厳の維持を中心に考えた税の徴収・用途の在り方として、分配的正義の観点からの税制を考えることは、正義にかなった社会の実現のための重要な視座なのである。

IX 自由であるための約束

これまで正義の二原理に基づき税が果たすべき役割について検討してきた。これらの検討において、第二原理の公正な機会の平等原理及び格差原理の内容から、財の平等な分配に対して特に目が向けられるかもしれない。しかし、ロールズが最優先しているものは、第一原理である平等な自由原理であり、平等な自由が十全に充たされない限り、辞書式の順序により第二原理には移行しない。ロールズは、平等に基本的諸自由が充たされることを最優先としているのである。それでは、平等な自由が充たされることで、私たちはどのような恩恵を受けるのであろうか。ロールズは伝統的理論である社会契約説を一般化し、精緻化することを目指したことから⁽⁷⁴⁾、その原点である社会契約を考察することが、その本質を知る上で重要になるだろう。

ルソーは、1762年に著した『社会契約論』において、次のように述べている。

「人は自由なものとして生まれたのに、いたるところで鎖につながれている。自分が他人の主人であると思いついでいる人も、じつはその人々よりもさらに奴隷なのである。」⁽⁷⁵⁾

これは当時の時代背景として、権力の正当性の根拠としての王権神授説による絶対王政を批判したものである。王権神授説は国王の権力が神から授けられた神聖不可侵なものとして、絶対的な権力のもと、国王や貴族に富が集中し、民衆が貧困に苦しむ激しい格差社会であった。そのような中、ルソーは自由の放棄は人間としての資格の放棄であり、そのような人間は奴隷と同様の状態になることから⁽⁷⁶⁾、他者による統治は結果的に自らの自由の喪失に至ると考え、他者に統治されることなく自らの自由を守り続けるためには、自らと他者を結合させたものに自らを統治させる以外の方法はないことを示し⁽⁷⁷⁾、この問題を解決する方法として社会契約を定式化した。その社会契約とは、「社会のすべての構成員は、みずからと、みずからのすべての権利を、共同体の全体に譲渡する」⁽⁷⁸⁾ ことである。人間は社会に生きる上で、鎖を断ち切り、独立して生きていくことはできない。そこで、自らと他者が結合した共同体（＝みんな）に統治されることで、その鎖を「社会の絆」に変えるのである。所有権については、社会契約により共同体に譲渡した所有権を再び共同体から返還されることで、同一の所有権を回復させることができる。さらに返還された所有権は共同体の保護を受けることとなり、譲渡前よりさらに大きな利益を享受することになる。この譲渡には一切の例外が認められないことから、その結果、全員の所有権が共同体の管理下に置かれ、他者に統治されることなく自らを統治させることが理論上可能となるのである。この社会契約説による自己統治の理念は、近代の民主主義の原点として、現代社会に大きな影響を与えている。

社会のメンバーは社会契約により、力に基づく自然的自由を喪失する代わりに、共同体の制約を受ける社会的自由と所有権を得る。これらを得ることで人間には道徳性が芽生え、義務と権利を意識した理性に基づく行動をとるようになり、自律的自由（自らが定めた法律に自らが服従すること）を新たに獲得することになる⁽⁷⁹⁾。その結果、支配と服従の相互性（同一人の支配と服従の立場の入れ替わり）が生まれることにより、道徳的にも法律的にも平等となるのである。これらの平等の根源となるものが、ルソーが社会契約における最も重要な帰結として示した「一般意志」と「人民による主権」である⁽⁸⁰⁾。一般意志とは、個人の私的利益の総体ではなく、社会共通の利益を目指し、公共の福祉という国家の目的に従って国家を導く一般性の高い意志とされ、主権者による主権の行使が一般意志の行使とされている⁽⁸¹⁾。ルソーは一般意志を正義と位置づけ、人間は個別の意志をもち、自己利益を追求するものであるから、社会契約の条件として一般意志の追求を共同体の共通の約束事としない限り、フリーライダーによる不正や共同体の他の約束事の濫用により政治体制は崩壊し、各人の自由は保護されなくなるとしている⁽⁸²⁾。これらのことから、公私分割によるおおよその分配的正義の維持のために事後的に税として徴収されること、また、徴収された税を税の用途における分配的正義を実現する手段として利用すること、これらは結合した全員に共通の利益となる公平な約束事として一般意志となり得るものだろう。このように、平等な自由が充たされた結果、社会契約という仮定の契約により私たちは他者と結合し、共同体での社会的自由、所有権そして自律的自由（＝自己決定権）を獲得する

ことができる。そして、その社会契約の条件として一般意志の追求が共同体での共通の約束事となるのである。

分配的正義とは誰のために実現すべきものであろうか。自由民主主義を政治体制とする社会において、不幸にも不遇な境遇に陥ったメンバーのために行うものとして認識することは適切ではない。それは自らが自分らしい生き方を追求できる幸福な人生を送るため、すなわち、人間としての尊厳が保障された人生を送るために行うものとして認識すべきであろう。また、分配的正義を実現することは、自己利益の追求に反する倫理的判断なのであろうか。そのような考えは近視眼的な思考と言わざるを得ない。なぜならば、ルソーのいう一般意志の追求を放棄することにより生じ得る政治体制の崩壊に伴う自由の喪失、つまり、自由民主主義から他の政治体制への転換は、共同体による社会の絆が解かれ、所有の安全の合意が白紙に戻ることを意味し、自らが蓄積した財の喪失につながるからである。もし、現代社会において、そのような事態は決して起こり得ないと考えるならば、常識に囚われた思考から自らを解放するために、無知のヴェールに覆われ、思考のバイアスを除去することが必要かもしれない。このような思考の転換は、私たちの社会が資本主義を経済体制とし、自由民主主義を政治体制とする社会であることを幸運として捉え、この幸運による政治体制の維持から得られる利益を自らの子孫に享受させたいと願うならば、分配的正義の実現は自己利益を追求した結果により目指すべき社会構造として認識されるだろう。そして、これらの思考は税を「自由の対価」と認識する「自由主義的租税観」に通じるものとなる⁽⁸³⁾。このように、私たちが自由民主主義を政治体制として選択するからには、結合した他者を尊重し、寛容性や多様性を受け入れることが必要となる。また、格差問題の解決は、共同体の共通の約束事である一般意志の追求として、主権の行使により解決していく以外の方法はなく、格差問題の解決を政治の問題とし、自らには無関係とすることはできない。自由民主主義を政治体制として有益に機能させるためには、自由民主主義の価値を信じる信念と高い倫理観が必要とされるのである。その価値を信じる信念とは、税においては公私分割により自らが負担すべき税を、自らが確定させ、自らが納付する自己賦課制度（self-assessment system）としての申告納税制度であり、自由民主主義の価値を理解し、その信念に基づいた主権の行使を体現しているものとして、「民主主義的租税観」に通じるものとなる⁽⁸⁴⁾。そして、自由民主主義にとって必要とされる倫理観として、その中核に据えるべき概念が「正義」なのである。正義とは人間の尊厳を等しく守るための公正の基準であり、税は正義に基づく人間の尊厳を守る社会システムとして構築すべきものなのである。

自由民主主義において倫理観を保つために重要なこと、それは哲学に関する教育及び自己の尊厳を守るために困らない程度の経済的余裕である。その意味において資本主義と民主主義は密接に関係している。人間は自己の尊厳が傷つけられたとき、また、経済的に困窮したときには、その状況を打破するために、個人の私的利益の実現を約束する強力な指導者を求める可能性があることを過去の歴史は物語っている。社会権を世界で初めて実定憲法とし、先進的な民主主義制度を成立させたドイツは、民主主義に対する意識の欠如から、民主的手続によりナチスを台頭させ⁽⁸⁵⁾、わずか14年で国家を崩壊させるに至った。当

時のドイツ国内の状況には、ハイパーインフレーションに伴う健全な中産階級の最貧困化と孤立化、新興財閥の大資本家による独占・集中とともに政治的発言力の増大があった⁽⁸⁶⁾。この出来事は、自由民主主義がいかに脆弱であり、また、多数決が公平で最良の結果が得られる原理として機能しない恐れがあることを示すものではないだろうか。いかに経済が発展し、AIが進化しようとも、人間の本性は不変である。ルソーはアンシャン・レジームという不条理な格差社会を変革するために、ロックが提唱した労働による所有の発生を受け入れ、法律に基づく私有財産を認めた上で、私有財産制が各人の自由を奪う政治的腐敗につながる恐れのある制度であることから、中産階級による共同体の自己統治を構想した。そして、この思想はロールズへと受け継がれ、ロールズは現代社会の正義理論として提示したのである。人間は過去の歴史において、幾度となく失敗を犯してきた。その失敗を乗り越え、その経験を未来への糧としたことで、現在の私たちの社会は成立している。現代の格差は、複雑化し、実像を捉えることが非常に困難となっている。このような現代であるからこそ、私たちは政治哲学の視座から現在が正義にかなった社会構造となっているかを再考することが必要である。私たちは市場社会を生き抜くことに必死となるあまり、共同体（＝みんな）の約束を忘れてはいないだろうか。自由と平等は決して傍らに当然に存在するものではないのである。私たちは多様な価値観を認め合い、共に支え合う正義にかなった社会への軌道修正を行うための議論を行う時期に来ている。正義にかなった幸福な社会の実現のために、税はその中核となる社会システムとして重要な役割を担っているのである。

注

- (1) 金子宏『租税法』（弘文堂、第24版、2021年）33～35頁参照。
- (2) リーアム・マーフィー＝トマス・ネーゲル著（伊藤恭彦訳）『税と正義』（名古屋大学出版会、2006年）2頁。
- (3) 谷口勢津夫『税法基本講義』（弘文堂、第7版、2021年）2～3頁【2】参照。
- (4) 金子・前掲注（1）10頁。
- (5) 金子・前掲注（1）10頁。
- (6) 芦部は自然権思想を次のように述べている。「①人間は生まれながらにして自由かつ平等であり、生来の権利（自然権）をもっている、②その自然権を確実なものとするために社会契約（social contract）を結び、政府に権力の行使を委任する、そして、③政府が権力を恣意的に行使して人民の権利を不当に制限する場合には、人民は政府に抵抗する権利を有する。」（芦部信喜著・高橋和之補訂『憲法』（岩波書店、第8版、2023年）6頁）
- (7) 初宿正典＝辻村みよ子編『新解説 世界憲法集』（三省堂、第5版、2020年）248頁。
- (8) ベンサムは政治の目的について、より多くの人々が幸福に暮らす社会を目指す最大多数の最大幸福を確保することであると、人間には苦痛を避け快楽を選ぶという本能があるから、可能な限り制限を少なくし、諸個人への動機づけを行うことにより自らの利益を追求させれば、最大多数の最大幸福という目的を達成できるとした。この思想は、それまでの政策決定においてほとんど考慮されていなかった女性や奴隷などの幸福も考慮に入れるべきであるとし、産業革命当時としては先進的なものであった。（児玉聡『功利主義入門 ― はじめての倫理学』（ちくま新書、2012年）92～93頁参照）
- (9) 浦部法穂『憲法学教室』（日本評論社、第3版、2016年）224頁参照。
- (10) ワイマール憲法では、社会権の保障は、第151条（一）に「経済生活の秩序は、すべての者に人間たるに値する生活を保障する目的をもつ正義の原則に適合しなければならない。この限界内で、個人の経済的自由は、確保されなければならない。」と規定され、財産権の保障は、第153条（一）に「所有権は、憲法によって保障される。」

その内容およびその限界は、法律によって明らかにされる。」と規定されている。(高木八尺ほか編『人権宣言集』(岩波文庫、1957年) 212~213頁参照)

- (11) 日本国憲法における社会権の保障は、第25条(生存権)、第26条(教育を受ける権利)、第27条(勤労の権利)及び第28条(労働基本権)として規定されており、その後第29条(財産権)、第30条(納税の義務)と続いている。
- (12) ニューディール政策の実施は、それまでのアメリカ政府の市場社会への関与を限定的なものとする自由放任主義的経済政策から市場社会への積極的な関与を行う国家資本主義的経済政策への大きな転換点となった。
- (13) 芦部は福祉国家を次のように述べている。「福祉国家(welfare state)は主としてイギリスで用いられることばである。その内容は必ずしも明確ではないが、おおよそ、国家が国民の福祉の増進をはかることを使命として、社会保障制度を整備し、完全雇用政策をはじめとする各種の経済政策を推進する国家であると言えよう。」(芦部・前掲注(6) 16頁)
- (14) 長谷部恭男『憲法』(新世社、第8版、2022年) 247~250頁参照。
- (15) ジョン・ロック著(加藤節訳)『完訳統治二論』(岩波文庫、2010年) 326頁参照。
- (16) デイヴィッド・ヒューム著(伊勢俊彦ほか訳)『人間本性論 第3巻 道徳について』(法政大学出版局、2012年) 22頁~23頁参照。
- (17) ヒューム・前掲注(16) 45頁参照。
- (18) ヒューム・前掲注(16) 46頁参照。
- (19) 長谷部・前掲注(14) 249頁参照。
- (20) 長谷部・前掲注(14) 249~250頁参照。
- (21) 長谷部・前掲注(14) 254~255頁。
- (22) 谷口・前掲注(3) 22~23頁【24】。
- (23) 最大判昭和60年3月27日民集39巻第2号247頁。
- (24) 財務省HP「財政に関する資料、令和6年度一般会計歳出・歳入の構成」(https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/condition/a02.htm [最終確認日: 2024年5月31日]) 参照。
- (25) 谷口・前掲注(3) 23頁【24】。
- (26) 谷口勢津夫『税法創造論』「自由主義的租税観と民主主義的租税観—私の租税教育論—」(清文社、2022年) 75頁参照。
- (27) マーフィー=ネーゲル・前掲注(2) 48頁参照。
- (28) マーフィー=ネーゲル・前掲注(2) 48頁参照。
- (29) 伊藤恭彦「分配的正義と租税法律主義—私有財産制への租税侵害の正当性—」総合法政策研究会誌第4号(2021年) 6頁。
- (30) 伊藤は所有が他者による承認を必要とする点について、キャロル・ローズによる「所有はある種のコミュニケーション」だと捉え、所有がコミュニケーション的な性格をもつとの指摘を、所有が他者の納得、すなわち社会的承認が必要であることをうまく指摘している、と述べている。(伊藤・前掲注(29) 8~9頁参照)
- (31) 「社会的諸情況と人びとの相互の関係性とは、公正に到達されかつじゅうぶんに尊重されている自由な諸合意に沿いつつ時間の経過とともに展開するべきだという、当初は魅力的な理念から出発すると仮定する。するとすぐさま必要となるのは、諸合意が自由なのはどのような場合であり、合意が到達される際の社会的諸情況が公正なのはどのような場合であるのかに関する説明である。加えて、こうした条件は初期の頃は公正だろうが、表面上は公正な多くの諸合意の累積結果は、社会の動向や歴史の偶然性と相まって、時間の経過とともに市民の関係性と機会を変化させ、自由で公正な諸合意の条件は維持されなくなる可能性が高い。」(ジョン・ロールズ著(神島裕子・福間聡訳)『政治的リベラリズム 増補版』(筑摩書房、2022年) 320頁)
- (32) ジョン・ロールズ著(川本隆史ほか訳)『正義論 改訂版』(紀伊國屋書店、2010年) 18~19頁参照。
- (33) ロールズ・前掲注(32) 118頁。
- (34) ロールズ・前掲注(32) 116頁。
- (35) ロールズ・前掲注(32) 372頁。
- (36) ロールズ・前掲注(32) 116頁。

- (37) 伊藤・前掲注(29) 10頁参照。
- (38) 伊藤恭彦『タックス・ジャスティス—税の政治哲学』(風行社、2017年) 32頁。
- (39) アダム・スミス著(大河内一男監訳)『国富論 I』(中公文庫、2020年) 57頁参照。
- (40) スミス・前掲注(39) 57頁参照。
- (41) マーフィー＝ネーゲル・前掲注(2) 199頁。
- (42) ロールズは、社会正義の諸原理が社会の基礎的諸制度における権利と義務との割り当て方を規定するとともに、社会的協働がもたらす利益と負担との適切な分配を定めるとしている。(ロールズ・前掲注(32) 7頁参照)
- (43) ロールズは、『正義論』における社会正義の第一義的な主題(正義／不正義)をなすものを、社会構造(より正確には、主要な社会制度が基本的な権利と義務を分配し、社会的協働が生み出した相対的利益の分割を決定する方式)であると述べている。(ロールズ・前掲注(32) 10～11頁参照)
- (44) マーフィー＝ネーゲル・前掲注(2) 11頁参照。
- (45) マーフィー＝ネーゲル・前掲注(2) 14頁参照。
- (46) マーフィー＝ネーゲル・前掲注(2) 42頁参照。
- (47) ロールズ・前掲注(32) 18頁参照。
- (48) ロールズ・前掲注(32) 18頁参照。
- (49) ロールズ・前掲注(32) 86頁参照。
- (50) 基本的諸自由とは以下のものを指す。「<政治的自由>(投票権や公職就任権)と<言論および集会の自由>、<良心の自由>と<思想の自由>、心理的抑圧および身体への暴行・損傷からの自由(人身の不可侵性)を含む<人身の自由>、<個人的財産＝動産を保有する権利>と法の支配の概念が規定する<恣意的な逮捕・押収からの自由>」(ロールズ・前掲注(32) 85頁)
- (51) ロールズ・前掲注(32) 402～403頁参照。
- (52) ロールズは、正義の二原理が理想理論である以上、非理想理論の極端に入り組んだ事例では、これらの優先ルールは機能しないかもしれないが、正義の諸原理がそもそも役に立たなくなるような事態の到来を防ぐために社会を編成することを試みなければならないとしている。(ロールズ・前掲注(32) 404頁参照)
- (53) 辞書式の順序とは、辞書が「あ」の列挙が終了した後に「い」の列挙が開始するように、まず第一原理を十全に充たしてから、その次に第二原理が要請される順序をいう。(ロールズ・前掲注(32) 58～65頁参照)
- (54) 伊藤・前掲注(38) 52頁参照。
- (55) カール・ポラニーが著した『大転換(The Great Transformation)』(1944年)において、ウィリアム・ブレイクの詩編『ミルトン』(1804年)から引用した言葉であり、産業革命以降に成立した市場社会が人間の社会的共同体を破壊し、自然と人間を商品にするために粉々にすることを表現したものである。
- (56) ロールズ・前掲注(32) 85～86頁参照。
- (57) ロールズ・前掲注(32) 266～272頁参照。
- (58) ヨースタイン・ゴルデル著(須田朗監修・池田香代子訳)『ソフィーの世界(下) 哲学者からの不思議な手紙 新装版』(NHK出版、2011年) 159頁。
- (59) ゴルデル・前掲注(58) 159頁。
- (60) ロールズ・前掲注(32) 372頁。
- (61) 伊藤・前掲注(38) 81頁。
- (62) ロールズ・前掲注(32) 99頁参照。
- (63) 安藤寿康『能力はどのように遺伝するのか』(講談社、2023年) 66～68頁参照。
- (64) ロールズ・前掲注(32) 136～137頁参照。
- (65) ロールズ・前掲注(32) 384頁参照。
- (66) ロールズ・前掲注(32) 382頁。
- (67) 宇佐美誠「将来世代への配慮」法哲学年報1995巻(1996年) 142頁。
- (68) 宇佐美・前掲注(67) 142頁。
- (69) 宇佐美・前掲注(67) 142頁。
- (70) 金子宏監修・中里実ほか編集『第1巻 現代租税法講座 理論・歴史』(日本評論社、2017年) 352頁参照 [宍戸

常寿]。

- (71) 宍戸・前掲注(70) 352頁参照。
- (72) UNITAID(ユニットエイド)は、低中所得国において高品質な医薬品を手頃な価格で迅速に導入することを目的として設立された官民パートナーシップであり、革新的資金調達(航空券連帯税等)を通じ、エイズ、結核、マラリアなどの医薬品等の研究・開発やアクセス改善等のイノベーションに関し、研究機関や国際機関等の活動を助成することを通じ、質の高い医薬品等が、安価に、迅速に途上国に供給されるよう支援を実施している。(外務省HP、「国際保健、ユニットエイド(UNITAID)」
(https://www.mofa.go.jp/mofaj/ic/ghs/pagew_000001_00273.html [最終確認日:2024年5月31日])参照。
- (73) 伊藤・前掲注(38) 181頁参照。
- (74) ロールズ・前掲注(32) 序文 xxi 頁参照。
- (75) ジャン=ジャック・ルソー著(中山元訳)『社会契約論/ジュネーヴ草稿』(光文社古典新訳文庫、2008年) 18~19頁。
- (76) ルソー・前掲注(75) 29~30頁参照。
- (77) ルソー・前掲注(75) 39頁参照。
- (78) ルソー・前掲注(75) 40頁。
- (79) ルソー・前掲注(75) 50~51頁参照。
- (80) ルソー・前掲注(75) 58~60頁参照。
- (81) 新村聡=田上孝一編著『平等の哲学入門』(社会評論社、2021年) 60~61頁参照 [吉田修馬]。
- (82) ルソー・前掲注(75) 47~48頁参照。
- (83) 谷口・前掲注(3) 22~24頁【24】参照。
- (84) 谷口・前掲注(3) 128~129頁【121】参照。
- (85) 著者は、もしも1929年以降の世界恐慌がなかったらナチスがこれほど党勢を拡大することはなかっただろうと述べ、世界恐慌が全国民に現状への不満と危機意識をもたらしたことを指摘している。(林健太郎『ワイマル共和国 ヒトラーを出現させたもの』(中公新書、1963年) 162頁参照)
- (86) 林・前掲注(85) 101~103頁参照。

第2章 我が国の税制における正義観

第2チーム

チームリーダー	矢羽田	修	(諫早支部)
研究員	富山	満	(小倉支部)
研究員	稲岡	良平	(福岡支部)

第2章 我が国の税制における正義観

概 要

第1章の原初状態や無知のヴェールによる正義は仮想のものと言いながら、仮想であるからこそ、生身の生活を営む私たちに正義の規範を気づかせてくれるのである。私たちはこの正義を現実社会において、いかにして実現しようとしているのか、あるいは、実現できているのだろうか。現在の成熟した社会は、人間の学名「ホモ・サピエンス（知恵ある人）」に恥じない構造であり、人生を全うしうる命の現場になっているのだろうか。第2章が担当するのは、その現在の租税制度に至る歴史的でリアリティある分析である。

自由の基本法である憲法を中心に据えた法治国家である我が国においては、租税法主義を基盤とした税法を備え、財政民主主義の枠組みの中で税制を機能させ、もって国家の財政的基盤を支えている実績があると、税を中心において考えた場合には言えるのであろう。では、憲法を中心とする我が国が統治機構として採用した自由主義的な権力分立制度は、その理念に沿った運用がなされているのだろうか。権力に対する民主主義的で実効的なコントロールは機能しているのだろうか。そういった民主主義の根本的な視点から税を見直してみたときの、権力による正義理念の浸食が税制及び国家財政に与える影響について確認・検証する。

また、そのような過程を経て法制化された実際の税法は、原初状態や無知のヴェールによる正義の視点に照らしてみると、いかなる評価が得られるものであろうか。例えば、租税原則「公平・中立・簡素」はどのような歴史背景から誕生し、現在においてもなお租税原則たり得るのだろうか。所得税は、いわゆる垂直的公平・水平的公平において優れた資質を持つと言われるが、時代の変化に応じて、その資質が維持できているのだろうか。生まれたときから生じている運命的な貧富の差や少子高齢化が進む我が国の現状に対して、相続税はどのように認識し調整をしてきたのだろうか。消費税の誕生から今日に至るまでの変容を歴史的に確認してみると、消費税に分配的正義の視点があるのか問われるべき時が到来してはいないだろうか。このような思いに触れながら、これら税がいかなる判断をもって現実の経済的格差に対峙してきたかを確認・検証する。最後に、世の中に幅広く複層的に存在する格差に、課税要件という厳格性を宿命的に有する税制が対峙する際の知恵として、タックス・ミックスの実例を確認・検証する。

キーワード

民主主義、正義の浸食、経済的格差、政府税調答申、与党税調大綱、会費のお願い文章、公平・中立・簡素、分配的正義、老老相続、変容・変質、社会保障、 $+1+1=0$ 、税理士の目線

第2章 我が国の税制における正義観

矢羽田 修

社会の多様性が市民権を持つようになったのは、いつの頃からだったろうか。SDGs、ダイバーシティ、女性活躍、性的マイノリティ、障害者雇用などの言葉に全く触れない日はなくなった。我が国とその国民とが共に豊かさを享受し、憲法のいう個の尊重がより積極的に形になったと喜ばしく捉えることができるのかもしれないが、多様性を我が国の文化の一部として包摂せんとする現代社会は、今を生きる我々に協調や連帯についての、より高い認識を不可避免的に求めているとも考えられる。その多様性が今まさに根付かんとする現代社会において、民主主義を支える倫理的価値判断の源泉となる正義を追求した哲学者が、第1章で詳細に述べられた John Rawls⁽¹⁾ (以下、「ロールズ」という。) である。

説明は重複するが、ロールズは、現代社会は共約不可能な多元的な価値が存在すること、すなわち、善の構想の多元性を指摘したうえで、それが社会対立や亀裂にならないような方策を研究した。そして、その社会統合の規範こそがロールズのいう「正義」、つまり、どのような善の構想を持つ人でも納得できる「正義」なのである。

では、そのロールズのいう「正義」はいかにして導出されるのか。ロールズは、穏やかな財の希少性を前提に、何らかの善の構想を持つ合理的な利己主義者が集合し、さらにその中で自らには「無知のヴェール」(自分の性別、年齢、能力、財産などの特定情報を欠如させる)を課す、仮想の「原初状態」でシミュレーションすることを要求している。この原初状態から導出される「正義」は、自分自身が現実社会において最低限惨めな状況にならないためのルール設定になるだろうから、結果的に誰しもが受け入れ可能なルールになると考えられているのである。

本章では、このロールズの「正義」に立脚して、我が国の税制が「経済的格差」に対して如何に対応してきたのかという歴史的検証を、所得・資産・消費のそれぞれの部門と、それらを総合したタックス・ミックスの手法により確認すること(第2節)を主眼とするが、まず、我が国の財政民主主義の流れに沿って税の立法過程とその周辺を確認すること(第1節)から始めたい。

租税国家である我が国は、法律によらない課税を禁止する形式的租税法律主義と基本的人権保障に抵触する租税立法を禁止する実質的租税法律主義の両面から、税法における法の支配の徹底を図ろうとする租税法律主義を採用している。その実質的内容を構成する憲法原則が租税平等主義あるいは租税公平主義であるが、租税負担の公平は、租税の分野における正義（租税正義）の要請の1つ（実質的正義としての配分的正義）として、立法において考慮されるべき要素であるとともに、その租税負担が国民に公平に配分されない限り、真に国民の納得や同意を得ることはできないという意味で、租税法律主義の前提条件であると考えられている。⁽²⁾

また、ロールズも、「適法性の原理は、自分たちのために最大限の平等な自由を確立しようという合理的な人びとの合意に、確固たる基礎をおいている」⁽³⁾ことを述べ、法の支配と自由のつながりを指摘している。

そこで、確認してみたい。法の支配と自由に関する民主主義的意思決定というものは、我が国の統治機構において、いかなる権力的構造をもって制度実現がなされようとし、また、いかに制度運用がなされているのであろうか。我が国の財政制度における、これらの民主主義の現状について確認する。

Ⅰ 我が国の統治機構の構造面における正義の理念形

我が国の憲法は三大原理（国民主権、基本的人権の尊重、平和主義）を有しているが、それらを大きく捉えると「個人の尊重」⁽⁴⁾という基本的な価値観によって通底しており、その個人の尊重が目的とするのは、自由権（国家からの自由）や社会権（国家による自由）などを通じた人権保障の実現である。

そのため、我が国の統治機構の理念形を示す憲法においては、尊厳損傷や許されない格差の発生など人権侵害を生ずる恐れのある「人の支配」によるのではなく、「法の支配」⁽⁵⁾による普遍的な人権保障の実現が目指されており、その統治機構を規律する基本原則である「法の支配」を支える制度として「権力分立」⁽⁶⁾と「民主主義」⁽⁷⁾とが導入されている。

法の支配は、単に国家権力を制限する法が有れば実現するというものではなく、法の内容と適用手続などの実質面と形式面の両面を貫く正しさが充足されなければ実現しない。憲法は、権力を立法・行政・司法に区別し、それを国会・内閣・裁判所へと分離して執行させる権力分立を行うことで法の支配の実現を図っている。

また、国家に正しい法を作らせ、正しく適用させるためには、国民の意思が国家の決定にきちんと反映される必要もある。国家への意見表明の権利を持ち、個人の尊重のために最も適している民主主義は、法の支配の実現のために欠かすことができない。

我が国は、財政制度における民主主義を実現するために「財政民主主義」⁽⁸⁾を採用しているが、これは、我が国の財政制度に自由主義的な権力分立の制度を利用しつつ民主主義

的なコントロールを実現しようとする趣旨で採用されるものである。

このように、我が国の統治機構の構造面は、法の支配を徹底することで、普遍的な人権保障の実現（正義）を目指すものとなっている。このような国家の将来像の策定は、食糧すら枯渇するような敗戦のどん底にあって、それでもなお国家の再建を力強く願った先人達の努力と英知の結晶そのものだと言えよう。

II 我が国の統治機構の権力運用面における正義の現在形

そもそも行政（内閣）や立法（国会）は、我が国の議院内閣制を前提とした権力分立の中では、どのような志向を持って存在する性質なのだろうか。我々国民（有権者）は、国家の主権者たる地位をどのように行使しているのだろうか。財政民主主義の監視下にある我が国の財政状況を簡単に確認した後に、財政民主主義が財政規律を守れるのかという疑問について、行政府・立法府・主権者のそれぞれの視点から確認してみたい。

また、民主主義から最も離れた存在である司法府（裁判所）が、公正無私の立場で厳格に権力分立に向き合いながら、同時に求められているものは何なのだろうか。これを租税法律主義との関係から確認してみたい。

1 我が国財政の現況

まずは我が国の財政状況について確認する。自由主義的な権力分立に民主主義的なコントロールを加える財政民主主義が適切に機能しているのならば、我が国の財政状況は自立と自律の美しい調和の中にあるはずである。

(1) 資金収支の側面

下記図表1から、国債の元利返済（国債費）は27.0兆円であるのに対し、国債による新規借入（公債金）は35.4兆円にのぼっている。我が国が財政健全化を推進し、我々現役世代が将来世代に押し付ける財政的負担を削減するべきであるとする長期的枠組みの視点からは、底積化している国債残高は本来、単年度の租税歳入による元利返済が行われていくべきであろう。国会では眼前の財政的要請なども考慮して、国債の借換え（国債残高の維持）が承認されているとしても、単年度の歳入不足35.4兆円を新規国債発行で賄っているのが我が国財政の現状なのである。我が国の財政は資金収支的に自転車操業状態に陥っていることを確認しておく。

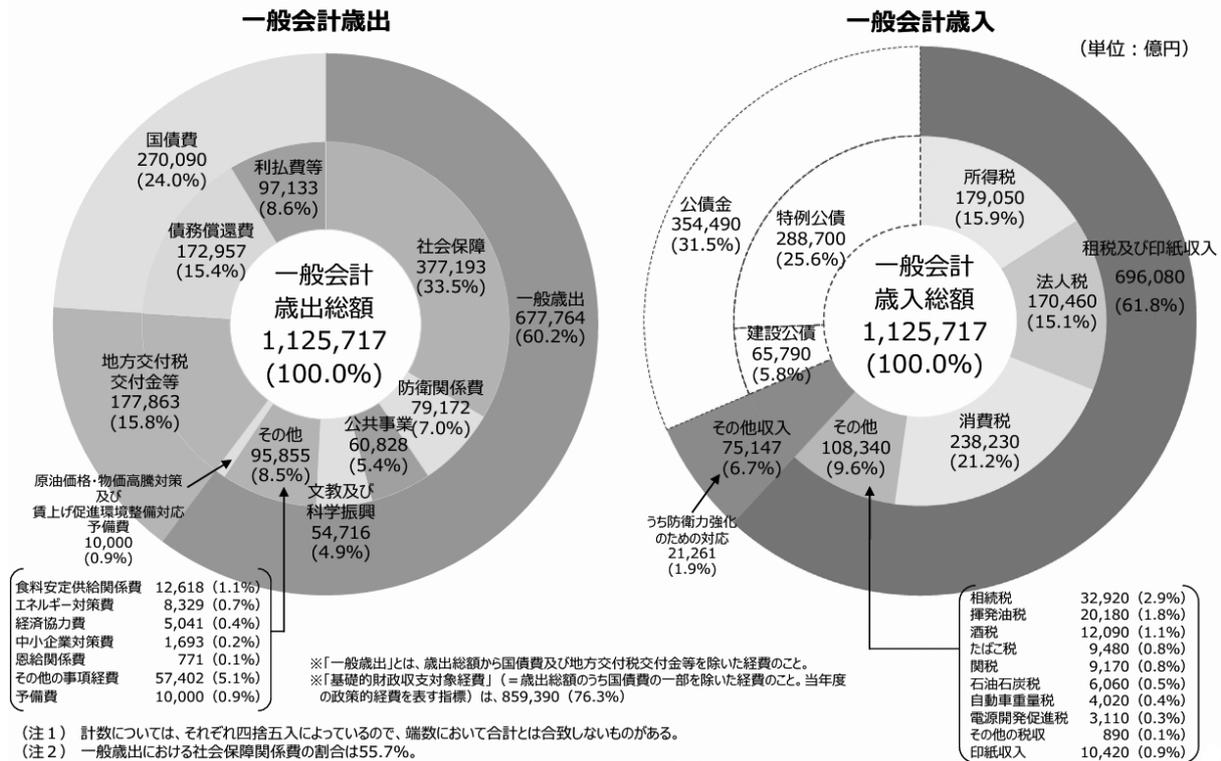
(2) 財務安定性の側面

資金収支が不足していても、財産総額が債務総額をなお大きく上回っている場合には、急場をしのぐべきとする政治的判断は尊重されるべきであろうし、国家の財務安定性には大きな問題がないと考えることも可能であろう。

しかし、下記図表2の通り、我が国の国債残高は累増の一途をたどっており、2024年度末には（予算作成の段階で）残高1,105兆円になることが見込まれている。また、その債務

図表 1 (一般会計の歳入歳出状況)

令和 6 年度一般会計予算 歳出・歳入の構成



(出典：財務省ホームページ)⁽⁹⁾

水準も対 GDP⁽¹⁰⁾ でみると、主要先進国の水準を遥かに上回っていることがわかる。我が国の GDP は長引く経済停滞により伸び悩んでおり、高齢化進展・コロナウイルス感染症による社会保障費の増大などを加味すれば(国の会計制度が単式簿記を主軸としていることからその全容を容易に把握することは困難であるとしても)我が国の財務安定性が悪化傾向にあらうことは容易に推測ができるだろう。

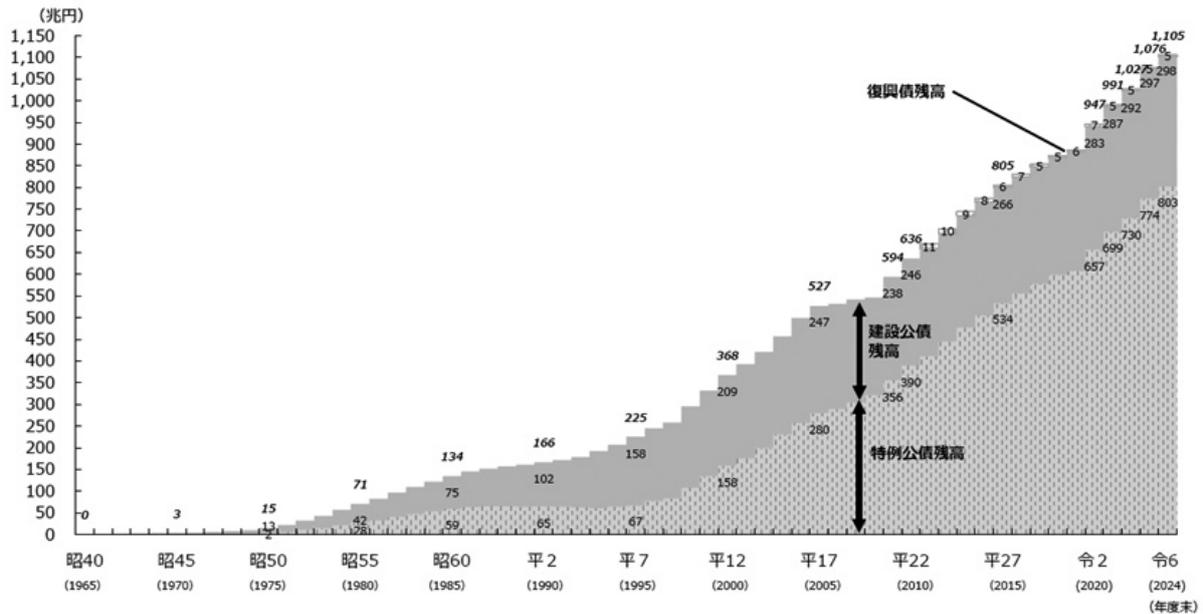
(3) 主要格付会社による評価

Moody's、S&P、Fitch の主要格付会社によるソブリン格付⁽¹²⁾ によれば、我が国は1997年にはいずれも最高評価を得ていたが、現在では上から 5～6 番目の評価とされている。主要格付会社の評価がここまで下がった主な理由は、財務安定性の悪化とその改善の目途がたたないことにあると分析されている⁽¹³⁾。主要先進国では、「EU のアキレス腱」と言われるイタリアよりは良いものの、アジア圏においても韓国や中国より劣る評価がなされていることを知っておくべきであろう。

我が国の財政状態については、主要格付会社から「もはや一流とは呼べない」現実を突きつけられている気がしてならないが、前述の資金収支と財務安定性という、フローとストックの両面において、我が国の財政状況が悪化していることに鑑みれば、主要格付会社のリスク分析は冷静で的確であると評価せざるを得ないのではないだろうか。

図表 2 (普通国債残高の累増と債務残高の対 GDP 比による国際比較)

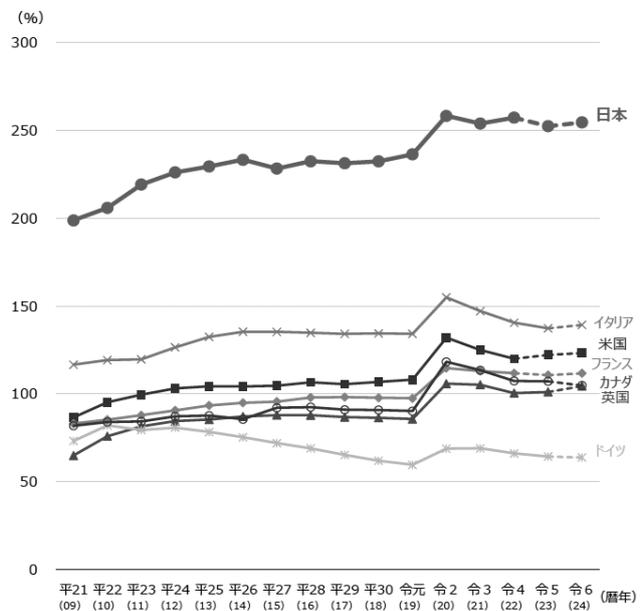
普通国債残高の累増



債務残高の対 GDP 比による国際比較

<全世界における順位 (178カ国・地域中) >

1	マカオ	0.0%	163	カナダ	107.4%
4	香港	4.3%	166	フランス	111.8%
86	韓国	53.8%	172	米国	120.0%
114	ドイツ	66.1%	175	イタリア	140.5%
134	中国	77.1%	176	シンガポール	158.2%
159	英国	100.4%	177	ギリシャ	179.5%
			178	日本	257.2%



※ 数値は令和4年(2022年)の値。

(出典：財務省ホームページ)⁽¹¹⁾

(4) まとめ

政治的決断の名のもとに積極的な財政出動が行われてきた我が国の債務残高が、身の丈である GDP と比較して大きく重いという理由で我が国の財務的評価が低下するのであれば、我が国通貨「円」の評価も連動的に下落して円安傾向となることが予想され、そうなれば経済学の原則として金利は上昇傾向となるであろう。金利上昇局面となれば、我が国には国債利払負担が比較的重くのしかかることとなり、前述の資金収支の改善には、なお

一層の支障がでてくる恐れもある。我が国財政の現況は、決して楽観できる状況ではない。

令和6年度税制改正大綱においては「デフレからの脱却」について「千載一遇のチャンス」という文字がむしろ一筋の光であるかのように躍って見えるが、物価高という国内経済現象を引き起こした真の理由は何なのであろうか。その確たる分析や、国内合意を得るための情報開示を進めて国民的議論を広く成熟させることもなく、「デフレ脱却の生みの苦しみである物価高」を我が国が景気回復の確実なレールに乗った証であるかのごとく断定し、「構造的な賃上げの実現」としては小手先の所得税等の定額減税を掲げる政治的対処に追われているようにも見える。もし万が一、物価高の理由が、既に我が国経済が世界経済から置いて行かれたと判断されたことによる我が国への失望売りに起因するものである場合、国家の将来像を描けないような政治（行政及び立法）後進国というレッテルを貼られる我が国は、先進国としては決定的な汚点をさらすことになり、世界的な失笑を買うばかりではないだろうか。

このことを「空論である」と即座に断じることができない国民が大多数であろうことが、長年にわたって我が国の経済的マインドを停滞させる理由であり、内閣及び国会が議院内閣制という強力なタグを持ちながら、政治局面においては信任を受けたリーダーシップとして生かしてないことが、国内外を問わず「安いニッポン」を定着させてしまった理由である可能性は本当はないのだろうか。次に、その現場を確認する。

2 行政府、立法府と主権者の視点

我が国の財政状況が「悪化」した原因は何か。繰り返すが、我々は財政民主主義の採用により、自由主義的な権力分立の制度を民主主義的にコントロールする優れた統治機構を有する国家に居たはずではなかったのか。なぜその構造的な正義の理念は実現されなかったのだろうか。そこには残念ながら、我が国の財政民主主義が想定した制度趣旨どおりに運営がなされているとは言い切れない現実がある。どのようにして我が国の財政規律が崩壊していくのか、その理由や過程を確認する。

(1) 行政府による正義理念の浸食 ～機能しない財政法と補正予算～

行政府によって正義理念が浸食される理由は様々指摘されているが、まず、機能していない財政法⁽¹⁴⁾の存在をあげる。もともと行政は、利益による業績評価が行われず、予算を多く獲得することを目的とするような財政赤字を拡大させるバイアス（思考の偏り）が存在しているので、そもそもその抑制のために予算制度は設けられており、財政の基本法として財政ルールなどを規定する財政法は多くの国で導入されている⁽¹⁵⁾。我が国では、財政法第4条⁽¹⁶⁾により経常経費を借金で賄うことを禁じているが、それでは財政需要を賄うことができないこと等への対処から、財政法の効力を停止して赤字国債の発行を認める特例法（特例公債法）を制定している。そのため、財政法の原則である収支均衡は結果的に骨抜きにされてしまっている。また、そのような状況であるにもかかわらず、財政法そのものの問題についての本質的議論はなされず、特例公債法の期限を延長する対処のみが繰り返されているのが現状であり、財政法が復権する目はたたない。

もう一つ、行政府によって正義理念が浸食される理由として、補正予算の多用⁽¹⁷⁾をあげておく。当初予算の策定時には一定の制限としてシーリング（概算要求基準）⁽¹⁸⁾を設けるものの、当初予算の成立後に補正予算を多用することにより、財政規律は低下してしまうのである。本来補正予算は「義務的経費が不足した場合」と「予算作成後に特に緊要性が高くなった場合」に限り認められる（財政法第29条）ものであるが、実際には義務的経費以外の経費と思われるものが補正予算には複数計上され、また、緊要性の定義自体も明確ではないため、予算制約の中で優先順位に基づく予算配分を行おうとする政治的インセンティブ（動機づけ）が働いていないのである。なお、そもそも予算制度の本来趣旨に不整合的な予備費の存在も、同様の問題があることを指摘しておく。

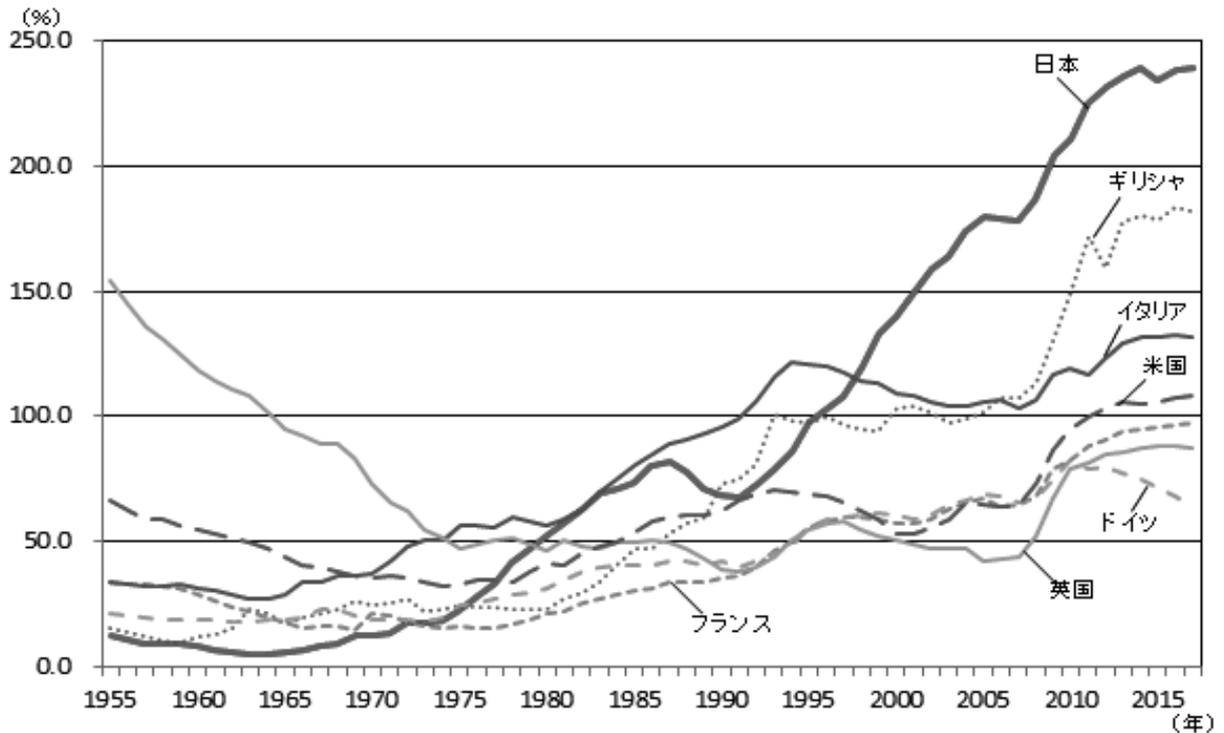
(2) 立法府による正義理念の浸食 ～事前審査制と政党政治の確立～

立法府によって正義理念が浸食される理由も様々指摘されているが、まず、与党による事前審査制⁽¹⁹⁾の存在をあげる。我が国では、一般に内閣提出議案の完成度は高く、議会審議の段階で大きな修正が加えられることは稀であり、議案の審議よりもむしろ政府対野党の論戦に注目が集まる傾向がある。政府と野党との論戦には政府の政策の問題点を明らかにする意味があり、次の選挙における国民（有権者）の選択に影響を及ぼすものではあるのだが、例えば国会審議の花形としてテレビ中継がなされ、国政全般についての論戦が行われる予算委員会では、肝心の予算案そのものについて、時間をかけて実質的な審査が行われていないのはなぜであろうか。

我が国の国会審議が衰退した直接的な原因は、我が国の政策決定過程が変質し、与党内で行われる事前審査によって、実質的な議論が終了するようになったためである。この事前審査制は、田中角栄内閣（1972～1974年）の時期までに完成し、1970年代後半は急速に国会審議の空洞化・形骸化が進行し、本会議は委員会の結論を形式的に承認するだけの場となってしまったのである。

ここで、前述の「1 我が国財政の現況（2）財務安定性の側面」で用いた図表2「債務残高の対GDP比による国際比較」（出典：財務省ホームページ）は、その上の図「普通国債残高の累増」が1965年以降を示すものであるのに対し、比較的近年の2009年以降を示すものとなっており、年代的整合がとられていないため考証に用いるには使い勝手が悪い。よって下記図表3に、内閣府「国民経済計算」、IMF「World Economic Outlook」・「Debt Database Fall 2013 Vintage」に基づいて、(株)ニッセイ基礎研究所の神戸雄堂が2018年8月1日付で作成した「主要先進国の政府債務残高対名目GDP比の年次推移」を掲載する（出典：日本生命ホームページ⁽²⁰⁾）。この図によれば、確かに1975年以降、我が国の政府債務残高対名目GDP比の推移は主要先進国と異なっており、身の丈に合わない借入依存体質へと変貌を遂げたことが窺われる。その原因としては、1971年のスミソニアン協定に基づく1ドル360円から308円への円の切り上げや、1973年の第一次石油ショックによる狂乱物価の発生のような世界経済と共存する日本経済の不可避的外的要因だけではなく、1965年に制定した特例公債法をほぼ毎年継続する「行政府による正義理念の浸食」や、1970年代半ばに事前審査制を導入して国会審議機能を衰退させた「立法府による正義理念の浸食」が、我が

図表3 主要先進国の政府債務残高対名目GDP比の年次推移



国政治の独自の内的要因として批判的に窺われるのである。

事前審査制は、議院内閣制の中で、内閣の欲する政権運営の安定化と、国会で与党だけが実質的な議案審議権を持てるという2つの理由から生じたと考えられる。まず、事前審査制で中心的な役割を果たす与党自民党の政務調査会には各省庁の所管分野に対応した部会が設けられ、各省の官僚が起草した法案・予算案は、閣議決定よりも前にこの部会での審査を経るものとされた。部会では部会所属の与党議員（いわゆる「族議員」）たちが逐条的に議案を精査し、大幅修正や棚上げになることもある。部会での審査を通過した議案は、政務調査会総会と総務会の了承を経て、全会一致による合意が得られたのち、ようやく閣議決定され国会に提出されるが、この時すでに与党議員に対しては、事前審査終了時点で合意のあった内容に沿って党議拘束がかけられている。そのような過程を経て国会に提出された議案は、すでに内閣と与党との間で意見調整が完了しているため、国会審議の場では内閣と与党とが一致協力して無修正での可決を目指すことになる。そうすると、委員会で議案の修正を視野に入れた逐条審議を実施する余地は残されておらず、結果的に野党側は、なるべく議案の審議を引き延ばし、時間切れや廃案に追い込むような政治的対応しかとれないことになり、本会議は完全に空洞化してしまうのである。与党が政府と一体になって行動する議院内閣制は、そもそも行政監視機能を発揮することに困難があるとも考えられるが、議案審議の形骸化を引き起こした事前審査制の導入は、行政府に対峙する立法府として与野党の対立を乗り越えて行動することが望まれる国会の行政監視機能を一層低下させたとも考えられるだろう。

もう一つ、立法府によって正義理念が浸食される理由として、政党政治の確立⁽²¹⁾をあげておく。国家財政の監督は、国会の最も重要な任務であった。かつての国会は一握りの納

税者の代表であったため、行政の経費削減を要求する動機があった。しかし、近代的な政党政治が確立すると、政党は自らの支持基盤への利益誘導を競うようになり、また選挙権の拡大により国会が納税者の代表から全国民の代表となった結果、政党と国会は財政支出増大を求める傾向が強くなっていった。与党の財政支出増大を求める傾向が強まれば、議院内閣制を敷く我が国では内閣も連動的に財政再建に消極的となることから、我が国の財政健全化に逆行する財政政策が選択されやすくなると考えられるのである⁽²²⁾。

(3) 主権者による正義理念の浸食 ～合理的な無知と合理的な近視眼～

主権者である我々自身が正義理念を浸食しているとする様々な指摘もあり、まず、合理的な無知の存在をあげる。合理的な無知では、有権者が合理的であるからこそ将来世代から搾取する⁽²³⁾、つまり、現役世代の有権者は合理的であるからこそ、国家による多額の借金を容認し、次世代にその借金をつけ回そうとする可能性があると考ええる。

また、合理的な有権者であるからこそ、合理的に無知である⁽²⁴⁾とも考えられている。例えばスマートフォンなどを自ら選択して購入する場合とは異なり、合理的な有権者は、選挙結果に何らの影響を与えない自らの一票の行使のために、情報を収集したり分析したりするような無駄な時間をかけることはしない。自らの一票が選挙結果を変えることを想定しないからである。有権者は非合理で愚かだから政治的に無知なのではなく、合理的で賢いからこそ政治的に無知であるという合理的な無知の考え方が、選挙の場面における民主主義を根底において揺るがしているように思える。

もう一つ、主権者である我々自身が正義理念を浸食する理由として合理的な近視眼をあげておく。例えば余命が短い高齢者の方が、若者よりも近視眼（不確実な将来に比べて確実な現在を高く評価すること）になりがちであろうことは理解ができる。日本など高齢者層の人口比が高い国では、合理的な有権者であるからこそ、ポピュリズム政策を受け入れる⁽²⁵⁾ことも、ある程度の合理性をもって説明できるのである。

また、ポピュリズム政策を受け入れるのは高齢者層に限られたことではない。情報が乏しく不確実性が高まった世界では、人は現在確実にもらえるものを、将来のものに対してより優先するようになる。賢明で計算高い有権者ほど、情報不足下では近視眼になるということは、政府への信頼が低いほど、合理的な有権者は不確実な将来に比べ確実な現在を高く評価する合理的な近視眼を生ずる⁽²⁶⁾と考えるのである。

なお、これら合理的な無知や合理的な近視眼に対しては、「財政の透明性の確保」や「長期的な将来推計の提示」など、政府による情報開示の徹底が必要であると考えられており、実際に財政の透明度が高い国ほど公的債務残高が小さく、また、選挙直前に人気取りのために財政バラマキを行うなどのポピュリズム政策も実施されないようである。

(4) 財政民主主義は財政規律を守れるか

以上のように、行政府と立法府、そして主権者の視点から、財政民主主義にほころびが生じ、財政規律が崩れていく理由と過程を確認した。権力分立や民主主義といった制度の導入で法の支配が貫徹すると考えた我が国の統治機構の構造面における正義の理念形は、

権力運用面の実施場面において様々なゆがみを生じ、なお抱えていることが確認された。では、何がいけなかったのか。その問題に政治的示唆を与える2つの事例を確認する。

まず1つ目に、政治的コミットメントの重要性⁽²⁷⁾を示すEU（欧州連合）の事例を確認する。EU諸国は、マーストリヒト条約（1993年発効）に基づき、一定の財政基準を守ることが義務付けられた。基準を守らないと共通通貨であるユーロに参加できないことから、90年代後半、各国は増税や歳出削減そして予算制度改革を行い、財政を健全化させることに成功した。ユーロに参加することは政治的に極めて重要な課題であり、そこにはルールを守るインセンティブがあったから各国は必死になって財政基準を達成したと考えられる。しかし、残念ながら長続きはしなかった。ユーロの誕生とともに、各国の赤字は拡大し、ドイツ・フランス・イタリアなどの大国も過剰財政赤字の条約違反状態に陥った。その際、条約違反に係る罰則が機能しなかったことから、ルールを守るインセンティブがなくなってしまい、政治的コミットメントが低下してしまった。とはいえ、政治的なインセンティブに基づき国家が一定の目標を共有した場合には、財政民主主義がその機能を発揮して財政規律は守られることを示した事例と言えるだろう。

2つ目として、財政制度の見直しの重要性⁽²⁸⁾を示すスウェーデンの事例を確認する。1990年初頭、金融機関の経営危機と通貨危機により、スウェーデン国債はデフォルト寸前に陥った。この経済危機が改革へのシグナルとなり、政治家に改革を促した。94年に憲法の財政関係規定を改正し、翌95年に財政法が成立、96年からは新たな予算制度が実施された。予算制度の基本的な特徴は、予算閣議によって向こう3年間の歳出総額の上限値を先決（「フレーム予算」と呼ばれる。）し、その後、通常の予算を編成する仕組みとなっている。支出シーリングの例外扱いは国債の利払費のみ（国家のコントロールが及ばない市場金利の影響を受けるためであろう）とされ、補正予算においても、ある分野の配分額を増やすには、他の分野の配分額を減らさなければならないなど、我が国の支出シーリングとは異なり厳格な運用がなされている。その結果、現在のスウェーデンは、リーマンショック以降も構造収支の黒字をほぼ維持し、一般政府の債務はマイナス、つまり貯金を積み上げる国へと変貌を遂げている。

これら2つの事例は、行政の取扱う財政法規の整備とその厳密なルール運用、そしてそれを実現する政治的コミットメントがあれば、財政民主主義は財政規律を守ることができることを示している。前述したとおり、我が国の財政制度の財政民主主義は正義の理念形であるが、それはあくまでカタチに過ぎない。行政府、立法府、主権者という政治部門の実際の参加者が、財政民主主義に刻まれた正義の理念形の趣旨をそれぞれ弃えて、使命感をもってこれを運用すれば、そのカタチに命は吹き込まれ財政民主主義は実現できるのである。そしてこの生きた財政民主主義は我が国の財政規律を理念どおりに守り、我々現役世代は胸を張って堂々と我が国の行く末を将来世代へと託すことができるのである。

3 司法府の視点

では次に、行政府や立法府と異なり、非政治的勢力として独立性が要求される司法府についてその特徴的な視点を確認しながら、司法府においても正義理念の浸食という事態が

起こりうるのかを検討したい。

(1) 司法と租税法律主義

憲法は、権力を立法・行政・司法に区分した上で、立法と行政を政治部門の参加者として民主主義の内部に位置付けた上で、司法を民主主義的コントロールからは最も離れた権力として存在させている。しかし、法の支配により権力を統制するための制度が権力分立であり、その法の支配の実効性を高めるための制度が民主主義であるから、権力分立と民主主義はともに法の支配を支える制度のはずである。立法や行政と区分して、司法について民主主義的コントロールから距離をおいた理由は何だろうか。

その理由は、国会（立法）や内閣（行政）などの政治部門とは一線を画し、「現実の力関係において異なる当事者が、対等の資格で参加でき、力関係によってではなく『純理性』の要請に基づいて公平な決定がなされる過程を確保する」⁽²⁹⁾ ためであり、この立法権や行政権と異なる独自の意義ないし理論的根拠が存する司法権を、法による統治の主要な実現者として期待された法原理機関として裁判所に帰属させる（憲法第76条⁽³⁰⁾）とともに、裁判を受ける権利をすべての人に保障する（憲法第32条⁽³¹⁾）ことで、法の支配の下で権利の実効的保護・救済の実現を図ろうとしているのである⁽³²⁾。

また租税法律主義は、自由権保障原理としての法治主義の一場面として、課税権者による恣意的ないし不当な課税から、国民の財産および自由を保護することを目的とするもので、課税の形式的正当性を担保する形式的租税法律主義（法律によらない課税の禁止）と、課税の実質的正当性を担保する実質的租税法律主義（基本的人権保障に抵触する租税立法の禁止）とからなる。この租税法律主義の目的を達成するためには、違法・不当な課税による納税者の権利侵害に対する救済が保障されなければならない（手続的保障原則）が、その中でも裁判を受ける権利の保障（司法的救済保障）は、租税法律主義の目的からの帰結であるとともに、国家機関の活動に対するコントロールという要素を、独立した裁判所により確立させようと意図するものであり、法の支配の徹底に資するものである⁽³³⁾。

以上から、裁判所（司法）は純理性の要請を強く受ける法原理機関として独立して存在していることと、租税法律主義は司法的救済保障によって法の支配が一層徹底されることを確認した。

(2) 行政と司法による租税法規の解釈の違い

租税法規の解釈において文理解釈とは、「法令の文章や用語を通常の意味に理解すること、あるいは字義どおりに解釈すること」であるが、それは、法文からはなれた自由な解釈により法律によらない課税を容認することで、租税法律主義の原則が税法の解釈を通じて崩れていくことを戒める法的意義を持つから、文理解釈は租税法律主義の要請である⁽³⁴⁾。

しかし、租税法規の文理解釈が解釈の基本であるとしても、租税法律主義の背骨となるのはそもそもの「質の高い立法力」である。規定の趣旨・目的が妥当・合理的であり、かつ、これと当該規定の文言との間にズレ・乖離がない「質の良い」租税法規であれば、その文理に忠実な解釈は妥当・合理的な結果をもたらすはずであるが、逆に「質の悪い」租

税法規を同様に文理解釈すれば、その結果が不当・不合理なものになるのは当然のことである。

この文理解釈における問題は、立法の質の問題であるから、第一次的には立法者が除去すべきである。この立法者による除去は、文理解釈の結果が課税権者（国家）にとって不当・不合理である場合に特に強く妥当し⁽³⁵⁾、また、合法性の原則の下で租税法規を多数の納税者に対して画一的・強行的に執行すべき税務行政の文理解釈の場面における問題への対処として、常に例外なく妥当するものと考えられる⁽³⁶⁾。

これに対し、司法における裁判官の文理解釈は、税務行政の文理解釈と必ずしも一致するとは限らない。「司法が『当事者間に、具体的事件に関する紛争がある場合において、当事者からの争訟の提起を前提として、独立の裁判所が統治権に基づき、一定の争訟手続によって、紛争解決の為に、何が法であるかの判断をなし、正しい法の適用を保障する作用』⁽³⁷⁾という、個々の国民を紛争当事者の少なくとも一方として想定した国家作用である以上、裁判官は『一般国民の予測可能性』よりも個々の国民の裁判を受ける権利に対応してその権利救済を重視すべき⁽³⁸⁾と考えられるからである。

つまり、「納税者は……国家のように自ら立法権を行使してその結果を除去することはできず、裁判を受ける権利を行使して裁判所に対してその結果の除去を請求し得るにとどまるので、『正義の守護者』としての裁判官は、裁判を受ける権利を実質化し司法的救済を実現するために、法創造によってでもその結果を除去し納税者の権利を救済しなければならない」のであるし、特に「文理解釈の結果が納税者にとって不当・不合理である場合には、裁判官は法創造によってでもその結果を除去すべき」と考えられるのである⁽³⁹⁾。

以上から、租税法律主義を前提にしても、実際の租税法規の解釈の場面においては、行政と司法の解釈が必ず一致するという訳ではないことを、それぞれの求められる役割の違いから確認した。

(3) 司法府による正義理念の浸食 ～正義の守護者と司法判断の行政判断化～

一方で、「国民の基本的な人権を保障するために、立法部や行政部の行動の合憲性を審査するという、政治的にもきわめて重要な司法審査権を、憲法は裁判所に与えているが、その政治的重要性にも拘わらず、否むしろ、そのゆえに、戦後日本の裁判所はこれまで、この権能の行使にあまり積極的ではなかった⁽⁴⁰⁾という司法消極主義が指摘されている。

この司法消極主義については、様々な解釈が存在するが、司法権の限界と関連付けられる「いわゆる統治行為など、法律上の係争ではあるが、事柄の性質上裁判所の審査に適しないと認められるもの⁽⁴¹⁾に係る司法消極主義については触れるつもりはない。本稿は、同じく司法権の限界と関連付けられるもののうち自由裁量行為、つまり、「政治部門の自由裁量に委ねられていると解される行為は、当・不当が問題となるだけで、裁量権を著しく逸脱するか、著しく濫用した場合でない、裁判所の統制は及ばない。」⁽⁴²⁾なぜなら、「高度の政治性を帯びた行為は、政治的に無責任な（国民によって直接選任されていない）裁判所の審査の範囲外にあり、その当否は国会・内閣の判断に委ねられている⁽⁴³⁾から、という判断に立脚する司法消極主義（以下、本節において「自由裁量行為に係る司法消極主

義」という。)について、若干の考察を加えたい。

まず我々は、前述の(1)(2)で、裁判所は純理性の要請を強く受ける法原理機関として他の権力から独立して存在するとともに、実際の租税法規の文理解釈の場面においては、正義の守護者として司法的救済を実現するための法創造が認められ得ることを確認した。また、租税法律主義は司法的救済保障によって法の支配が一層徹底されることも確認した。これらはロールズの言う「原初状態」から導かれる結果と適合する「正義」が貫かれた状態のひとつと言えるのではないだろうか。これらは司法的な「正義」の実現手法のひとつと考えられ、司法はそのために敢えて民主主義的コントロールから距離をおいていると考えられないだろうか。そうであれば、自由裁量行為に係る司法消極主義が「国民によって直接選任されていない」という(いわば形式的な)民主主義たる要素の欠如を理由に司法的統制を制限することは、はたして司法的な「正義」の実現手法と比較考量して、なお納得的なものと言えるのであろうか。我々は、前述の「2 行政府、立法府と主権者の視点」において、実際の民主主義的政治部門が必ずしも正義を実現するとは限らないことを既に確認済でもあるのだ。

法哲学者の井上達夫は、「健全に作動する民主的政治過程でさえ陥り易い多数の専制に対して、個人や少数者の基本的な権利を保障するところに、単なる多数者支配的民主主義とは異なる立憲民主主義の本領がある。立法活動や行政活動などの政治過程の民主化だけでは必ずしも保障されない、個人や少数者の人権の保障こそ、司法審査制の根本的な存在理由である。」⁽⁴⁴⁾として、裁判所が司法審査権をもつ責任を十分に果たす上では、過度の司法消極主義は問題がある⁽⁴⁵⁾ことを述べており、また、法学者で憲法学の権威である芦部信喜も、「民主主義は、単に多数者支配の政治を意味せず、実をともなった立憲民主主義でなければならないのである。このような自由と民主の結合は、まさに、近代憲法の発展と進化を支配する原則であると言うことができよう。」と述べて、形式的ではない、実質的な民主主義の成立を憲法との対比において求めている。

では税の場面において、司法消極主義が採用されたと考えられる事例はあるのだろうか。この問いに対して、谷口勢津夫は「法原理機関であるべき裁判所が、司法のそのような役割に対する期待(『正義の守護者としての司法への役割期待』)を『公然と裏切る』とみざるを得ないものがあるように思われる。」⁽⁴⁶⁾と事例⁽⁴⁷⁾を挙げて指摘し、「『現実の力関係において異なる当事者が、対等の資格で参加でき、力関係によってではなく『純理性』の要請に基づいて公平な決定がなされる過程を確保すること』を役割とする『法原理部門としての裁判所』が行うべき考慮ではなかろう。」⁽⁴⁸⁾と述べ、さらに別の視点からは、「税負担の公平から文理解釈を導く論法」は、税務行政による文理解釈の思考を裁判官による文理解釈に持ち込み、司法判断を画一化・機械化する「司法判断の行政判断化」の傾向をもたらす⁽⁴⁹⁾ものとして危惧し、「裁判官による文理解釈の『過形成』は、司法的救済保障原則の下では、除去すべきものである。そうすることによってこそ、法原理機関(法原理部門)としての裁判所が税法の分野において『正義の守護者としての司法への役割期待』に十全に応えることができることになるであろう。」と述べている。

以上から、法原理部門である司法が正義の守護者としての役割を十全に果たせず、純理

性による判断に至らなかった場合には、司法府であっても正義理念を浸食し得ることを確認した。

しかし、嘆くにはまだ早い。『「正義への企てとしての法」』の概念は、正義を法の永続的自己修正の規制理念とするというまさにそのことによって、正義の法に対する超越性が永続的に解消不可能であることを承認して⁽⁵⁰⁾ いることを井上は述べている。私は、正義に対して法が諦めないことを、法原理部門である司法府だけではなく、立法府、行政府、そして我々国民自身に対して、粘り強く期待したい。

III 税理士の立ち位置について ～税理士法の変遷と税制改正建議～

最後に我々税理士の立ち位置について、税理士法の変遷から若干の検討を行いたい。税理士法は今日に至るまで数次の改正を経ているが、その中でも昭和26年（1951年）の税理士法制定時と昭和55年（1980年）の税理士法改正時における、国会審議（衆議院大蔵委員会）に着目をしたい。

<税理士法の変遷>

税務代理士法 ⁽⁵¹⁾	税理士法	
	昭和26年制定時 ⁽⁵²⁾	昭和55年改正時 ⁽⁵³⁾
(※該当する内容なし)	(第一条 税理士の職責) 税理士は、中正な立場において、納税義務者の信頼にこたえ、租税に関する法令に規定された納税義務を適正に実現し、納税に関する道義を高めるように努力しなければならない。	(第一条 税理士の使命) 税理士は、税務に関する専門家として、独立した公正な立場において、申告納税制度の理念にそつて、納税義務者の信頼にこたえ、租税に関する法令に規定された納税義務の適正な実現を図ることを使命とする。
(第一条) 税務代理士ハ所得税、法人税、営業税其ノ他命令ヲ以テ定ムル租税ニ関シ他人ノ委嘱ニ依リ税務官庁ニ提出スベキ書類ヲ作成シ又ハ審査ノ請求、訴願ノ提起其ノ他ノ事項（行政訴訟ヲ除ク）ニ付代理ヲ為シ若ハ相談ニ応ズルヲ業トス	(第二条 税理士の業務) 税理士は……左に掲げる事務を行うことを業とする。 1 税理士業務 一 税務代理 二 税務書類の作成 三 税務相談 (※簡略に記載した)	(第二条 税理士の業務) 税理士は……次に掲げる事務を行うことを業とする。 1 税理士業務 一 税務代理 二 税務書類の作成 三 税務相談 2 付随業務 (※簡略に記載した)

「税理士法・昭和26年制定時」の改正は、申告納税制度や青色申告制度の導入など租税制度が大きく改正されたことに伴い、新たに試験制度を導入するなど、重くなった職責を果たす素質の向上を図る意図から、従来の税務代理士法を廃止し税理士法を制定したもの

である⁽⁵⁴⁾。このときの国会審議の答弁で、当時の平田敬一郎大蔵省主税局長は、新しい税理士制度について、「私は税理士の各位がほんとうにみずから勉強し、力を養われまして、税務署に対しまして、むしろ堂々たる態度で、正しい納税者の利益、権利を擁護するという意味におきまして、大いに活躍願う。むしろそれによりまして、税務行政自体が改善されて行くというところまで、活躍が期待されるような方向に行くのが理想ではないか。ことに申告納税制度のもとにおきましては、どうしてもこのような民間の機関が相当発達しまして、納税者が遠慮なく相談し、それからまた税理士の各位に、法律に従いまして正しく指導したり、書類の作成あるいは代理等をやつていただきまして^(A)、それによりましてほんとうに法律に基く公正な税務の運用^(B)と、税務官吏だけのややもすると起す独善的な弊害等を、チエツクする機関といたしましても^(C)、私は大いに今後の活躍を期待したい、そういうような意味におきまして、新しい税理士法案というものは、そういう方向に税理士の資格を上げる、地位を上げるということにつきまして、相当有効な役割を果すものではないか、かように考えておるわけであります。」(下線部(A)(B)(C)は筆者が付した)⁽⁵⁵⁾と、将来に向けた前途洋々たる希望を述べている。つまり平田は、税理士が税理士法第二条の税理士業務(下線部(A))にとどまるのではなく、「それによりましてほんとうに」形式的・実質的な租税法律主義を税務行政と一緒に運用(下線部(B))したいと願い、それゆえ税務行政の独善的な弊害等が有ればご指摘もいただきたい(下線部(C))と述べ、それが税理士法第一条にある税理士の職責を果たすことだと、まさに税理士制度の根幹にある理念を説いているように思えるのである。

また次の、「税理士法・昭和55年改正時」も含蓄のある改正である⁽⁵⁶⁾。まず第一条の後半部分の表現が、「納税道義の高揚」から「納税義務の適正な実現」へと改正されているが、これは納税者への課税が過大でも過少でもなく租税法律主義のもと適正に実現されることを表現しており、納税を道德の問題から法の支配の問題へと落とし込んだものと思われる。そうなれば、納税者の代理を行う税理士は、納税者からも税務当局からも「独立」し、自らの良心に従って公正に業務を遂行する必要が生じ、そのためには単なる税法知識の面からだけではなく、ときに全人格的な判断を要するという意味から、「税法」ではなく「税務」に関する専門家という税理士の素養が要求されてくる。さらに第一条は、「税務に関する専門家として『の』独立した公正な立場」とせず、「税務に関する専門家として『、』独立した公正な立場」と表現していることにも注意しなければならない。「税務に関する専門家」は「独立した公正な立場」を修飾する文節ではあるが、その修飾は、会計・税法・税務の知識による修飾を表す「税務に関する専門家としての独立した公正な立場」とするのではなく、それらの知識に専門家としての倫理観や期待像などの全人格的要素を加えた意味での修飾を表す「税務に関する専門家として、独立した公正な立場」であることを改めて示しているのである。さらに当時の高橋元大蔵省主税局長は、第一条後半の「納税義務者の信頼にこたえ、」と「納税義務の適正な実現を図る」も、これと同じ関係性であることを述べている。これら昭和55年改正の内容を確認すれば、税理士が旧第一条の「職責」を超えて、新第一条の「使命」に基づき行動を起こすことが期待されるのは、まさに道理

であると言えるのではないだろうか⁽⁵⁷⁾。

以上の通り、将来に向けた大きな期待の中で始まった税理士制度は、職業専門家としての使命をより一層明確にする法改正を経て今日を迎えているが、その税務の専門家として独立公正な立場にある税理士が、税理士会を通じて組織的に意見集約したものが、税制改正建議⁽⁵⁸⁾ということになろう。我々税理士は、国民納税者を代理する行政分野の職業人として、種々の税務行政機関と連携しつつ、我が国の円滑な税務行政を支えている。その中でこの税制改正建議は当然に法改正を射程とするため、立法府を納得させる説得力が要求されることになるが、これまでの税理士会の税制改正建議の経験則からすれば、税制改正が実現されるのは非常に稀であると感じている。そもそも立法府にいる議員ですら、法改正には相当の困難が伴うのだけれど、我々の税制改正建議に足りないものは何か、どうしたら税の専門家集団の集約意見が実際の法改正に繋がるようになるのかを考えた場合に、ポイントとなるのは、従来の税理士会の税制改正建議の「目線の低さ」ではなかったのだろうか。税理士の専門性ゆえ、あるいは往々にしてその生真面目な性格ゆえ、税理士会の税制改正建議は税法の枠内で、担税力や垂直的・水平的公平、あるいは公平・中立・簡素など「税専用のモノサシ」で測った正義を用いて、疑うこともなく、「それ以外のモノサシ」がゴロゴロとひしめき合う世界に、まるで「井の中の蛙大海を知らず」のように、意見を申しでないか。井の中の専門家である蛙こそ、税理士を井の外から見た姿ではなかったか。

この状況を打開するには、税理士会の税制改正建議の「目線を高く」することがまずは必要であろう。具体的な説明等は当節以降に譲るが、政治哲学者伊藤恭彦の『タックス・ジャスティス 一税の政治哲学』にある分配的正義⁽⁵⁹⁾の視点は、まさに税理士会の税制改正建議に欠いていた全人格的要素を補完し、税の専門家から公への説得力を格段に向上させる可能性や力を秘めていると私は感じている。我々税理士の立ち位置は、税制改正建議の場において今のままで良いのだろうか。是非この論文を長いけれども読み進めていただき、共感をいただければ幸いなことである。

注

- (1) John Bordley Rawls. 1921年2月21日～2002年11月24日。アメリカの哲学者。なお、ロールズの『正義論』の原題は『A Theory of Justice』であり『The Theory of Justice』ではないのだが、これは「自分の提示する正義論はあくまでも、複数ありうる正義の構想のひとつに過ぎない」とする、ロールズの謙虚な性格を表しているとされる。(神島裕子『正義とは何か―現代政治哲学の6つの視点―』(中央公論新社、2018年)20頁参照。)
- (2) 谷口勢津夫『税法基本講義 第7版』(弘文堂、2021年)10～11頁(【11】)、19～20頁(【21】)。
- (3) ジョン・ロールズ著(川本隆史ほか訳)『正義論 改訂版』(紀伊國屋書店、2010年)323頁。
- (4) 憲法第13条「すべて国民は、個人として尊重される。生命、自由及び幸福追求に対する国民の権利については、公共の福祉に反しない限り、立法その他の国政の上で、最大の尊重を必要とする。」
- (5) 芦部信喜『憲法 第八版』(岩波書店、2023年)13～14頁参照。
法の支配とは、「専断的な国家権力の支配(人の支配)を排斥し、権力を法で拘束することによって、国民の権利・自由を擁護すること」である。
- (6) 芦部・前掲注(5)311頁参照。

「権力分立は、国家権力が単一の国家機関に集中すると、権力が乱用され、国民の権利・自由が侵されるおそれがあるので、国家の諸作用を性質に応じて立法・行政・司法というように『区別』し、それを異なる機関に担当させるよう『分離』し、相互に『抑制と均衡』を保たせる制度」であり、同時に「自由主義的な政治組織の原理」とであるとされる。

- (7) 芦部・前掲注(5) 37頁参照。
民主主義についても、「国民主権（民主の原理）も基本的人権（自由の原理）も、ともに『人間の尊厳』という最も基本的な原理に由来し、その二つが合して広義の民主主義を構成し、それが、『人類普遍の原理』とされている」とし、広義の民主主義は自由と民主が結合したものであることを憲法前文を用いて説明がなされている。
- (8) 土居丈朗『入門財政学 第2版』（日本評論社、2021年）49頁。
「予算は……国や地方公共団体の財政活動の計画書といえます。この予算を、国民または住民の代表機関である国会、または地方議会が審議、承認することで国や地方公共団体の行政・財政をコントロールするところに、民主主義の眼目があります。政府の財政活動は、国民の代表で構成される議会の議決に基づいて行われるべきとする考え方を、財政民主主義といいます（日本国憲法第83条）。」
憲法第83条「国の財政を処理する権限は、国会の議決に基づいて、これを行使しなければならない。」
- (9) 財務省 HP「財政に関する資料」(https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/condition/a02.htm [最終確認日：2024年6月2日]) 参照。
- (10) 国内総生産（一定期間内に国内で生産された財やサービスの付加価値の合計額）をいう。
- (11) 財務省 HP「財政に関する資料」(https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/condition/a02.htm [最終確認日：2024年6月2日]) 参照。
- (12) ソブリン格付とは、国が発行する債券（国債）の信用力を示した指標をいう。
- (13) みずほリサーチ&テクノロジーズ HP「日本国債の格下げ、日銀の政策転換が契機に」(<https://acrobat.adobe.com/id/urn:aaid:sc:AP:896987f7-5fe1-495a-bea9-c4c2748e20d2> [最終確認日：2024年6月2日]) 参照。
- (14) 加藤創太＝小林慶一郎『財政と民主主義 ―ポピュリズムは債務危機への道か―』（日本経済新聞出版社、2017年）136頁参照 [田中秀明]。
- (15) 加藤＝小林・前掲注(14) 130頁、164頁参照 [田中]。
- (16) 財政法第4条第1項「国の歳出は、公債又は借入金以外の歳入を以て、その財源としなければならない。但し、公共事業費、出資金及び貸付金の財源については、国会の議決を経た金額の範囲内で、公債を発行し又は借入金をなすことができる。」
- (17) 加藤＝小林・前掲注(14)「財政と民主主義」138～141頁参照 [田中]。
- (18) シーリング（概算要求基準）とは、各省が予算要求できる上限額を財務省が設定して示すもの。
- (19) 加藤創太＝小林慶一郎『財政と民主主義 ―ポピュリズムは債務危機への道か―』（日本経済新聞出版社、2017年）186～200頁参照 [大山礼子]。
- (20) 日本生命 HP「新社会人のための経済学コラム」(<https://www.nissay.co.jp/enjoy/keizai/102.html> [最終確認日：2024年6月2日]) 参照。
- (21) 加藤＝小林・前掲注(19) 171～173頁、199頁参照 [大山]。
- (22) 谷口勢津夫『税法創造論 ―税法における法創造と創造的研究―』（清文社、2022年）54頁参照。
谷口は「法治主義の観点から問題とされるべきは、議会が過度の課税から納税者を保護する機能をもはや引き受けておらず、また、構造的な理由から引き受けることもできない」ことを述べ、「まさに議会制民主主義の場面において『憲法に対する挑戦としての、税法における法的思考の喪失』が問題」であることを指摘している。
- (23) 加藤＝小林『財政と民主主義 ―ポピュリズムは債務危機への道か―』（日本経済新聞出版社、2017年）25頁参照 [加藤創太]。
- (24) 加藤＝小林・前掲注(23) 27頁 [加藤]。
- (25) 加藤＝小林・前掲注(23) 25頁 [加藤]。
- (26) 加藤＝小林・前掲注(23) 29～41頁 [加藤]。
- (27) 加藤＝小林・前掲注(14) 148～149頁 [田中]。
- (28) 加藤＝小林・前掲注(14) 149～150頁 [田中]。

- (29) 井上達夫『法という企て』（東京大学出版会、2003年）172頁。
- (30) 憲法第76条第1項「すべて司法権は、最高裁判所及び法律の定めるところにより設置する下級裁判所に属する。」
- (31) 憲法第32条「何人も、裁判所において裁判を受ける権利を奪はれない。」
- (32) 谷口・前掲注（22）122頁。
- (33) 谷口・前掲注（2）10～11頁（【11】）、26頁（【27】）参照。
- (34) 谷口・前掲注（22）125～126頁参照。
- (35) 谷口・前掲注（22）153～154頁参照。
- (36) 谷口・前掲注（22）128頁参照。
- (37) 芦部・前掲注（5）361～362頁。
- (38) 谷口・前掲注（22）129頁。
- (39) 谷口・前掲注（22）154～155頁参照。
- (40) 井上・前掲注（29）176頁。
- (41) 芦部・前掲注（5）366～367頁。
- (42) 芦部・前掲注（5）367頁。
なお、この文章のすぐあとに「裁量は、権利・自由の性質上の相違により、広い場合と狭い場合に分けて具体的に考えるべきである。」と述べて、対象となる裁量の性質や範囲に応じ、立法裁量に対して司法的統制手法を割りあてる考え方が示されている。
- (43) 芦部・前掲注（5）369頁。
- (44) 井上・前掲注（29）177頁。
- (45) 井上・前掲注（29）177頁参照。
- (46) 谷口・前掲注（22）122頁。
- (47) 谷口・前掲注（22）123～125頁参照。
「タックス・ヘイブン対策税制の適用除外要件規定の適用に関して確定申告書へのいわゆる適用除外記載書面の添付をしなかった場合について、その書面添付を義務づける規定を『適用除外規定の適用要件を定めたもの』として、適用除外要件の充足の有無に関する実体判断に立ち入ることなく、適用除外規定の適用を否定する裁判例を事例の一つとして挙げている。
- (48) 谷口・前掲注（22）124～125頁。
- (49) 谷口・前掲注（22）129～130頁参照。
- (50) 井上・前掲注（29）xi頁。
- (51) 国立国会図書館デジタルコレクション HP「官報 1942年02月23日」（<https://dl.ndl.go.jp/pid/2961037> [最終確認日：2024年6月2日]）参照。
- (52) 国立国会図書館デジタルコレクション HP「官報 1951年06月15日」（<https://dl.ndl.go.jp/pid/2963878> [最終確認日：2024年6月2日]）参照。
- (53) 衆議院 HP「第091回国会 制定法律の一覧 法律第二十六号（昭五五・四・一四）」（https://www.shugiin.go.jp/internet/itdb_housei.nsf/html/houritsu/09119800414026.htm [最終確認日：2024年6月2日]）参照。
- (54) 国会会議録「第10回衆議院大蔵委員会第46号（昭和26年3月30日）」18～26頁（<https://kokkai.ndl.go.jp/minutes/api/v1/detailPDF/img/101004629X04619510330> [最終確認日：2024年6月2日]）参照。
- (55) 国会会議録「第10回衆議院大蔵委員会第47号（昭和26年3月31日）」4～8頁（<https://kokkai.ndl.go.jp/minutes/api/v1/detailPDF/img/101004629X04719510331> [最終確認日：2024年6月2日]）参照。
- (56) 国会会議録「第87回衆議院大蔵委員会第26号（昭和54年6月5日）」2～37頁（<https://kokkai.ndl.go.jp/minutes/api/v1/detailPDF/img/108704629X02619790605> [最終確認日：2024年6月2日]）及び「第87回衆議院大蔵委員会第27号（昭和54年6月6日）」1～7頁（<https://kokkai.ndl.go.jp/minutes/api/v1/detailPDF/img/108704629X02719790606> [最終確認日：2024年6月2日]）参照。
- (57) 令和6年5月7日に最高裁判所第三小法廷において、法人税青色申告承認取消処分取消請求事件（令和5年（行

ツ) 第334号) の判決(上告棄却) が下された。私たち税理士は、裁判官渡邊の補足意見と裁判官宇賀の反対意見のそれぞれを、独立した公正な立場から理解し解釈し、自らの専門性と人間性を高めることを通じて、税務の専門家としての広範な能力を社会還元し、法的使命を果たすべきことを忘れてはならない。とりわけ今回の宇賀反対意見が画期的なものであったとしても、司法の判断が尊重されるべきことに変わりはないが、立法・行政・司法・国民のすべてに関わりうる私たち税理士は、権力こそ有しないものの、独立・公正な立場から、そのすべてに意見を述べる事が可能であるという幅広い自由が認められているのである。力は弱くとも、正義を見いだし意見し、また、それを言い続けることは可能なのである。「点滴岩を穿つ」と言う。今回の裁判は、その「一滴」になったのではないだろうか。

(https://www.courts.go.jp/app/files/hanrei_jp/950/092950_hanrei.pdf [最終確認日：2024年6月2日]) 参照。(なお、裁判の内容については「週刊税務通信3801号」「税のしるべ(令和6年5月13日号)」などをあわせて参照。)

(58) 税理士法第49条の11「税理士会は、税務行政その他租税又は税理士に関する制度について、権限のある官公署に建議し、又はその諮問に答申することができる。」

(59) 『タックス・ジャスティス 一税の政治哲学』における分配的正義については、第1章第1節Ⅲ1を参照。

第1項 租税原則と格差

Ⅰ 「公平・中立・簡素」の役割

「税制のあり方を考えることは、国のあり方をどのように考えていくかということでもあります。」⁽¹⁾これは、平成12（2000）年7月の「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－」で述べられた一文である。なぜ税制のあり方を考えることが国のあり方をどのように考えていくこととなるのかについて、同答申では、「税制は国民生活、経済活動、そして社会のあり方と密接に関連するものです。……このため、国民一人一人が今後の税制議論に参加し、その上で、あるべき税制について選択していくことが重要です。」⁽²⁾と説明されており、令和5（2023）年6月の「わが国税制の現状と課題－令和時代の構造変化と税制のあり方－」においても、「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。」⁽³⁾と民主主義の考え方から要請されるものであると示されている。

しかし、我が国の行政は政治運営において代表制民主主義を採用しているが税の立法過程が閉鎖的⁽⁴⁾である側面もあり、国民にとって税については行政主導で決定されるものという認識が蔓延し、税は行政が決め納税の義務だけを負わされていると感じるために、納税することを「税がとられる」と表現されるのであろう。政治哲学者である伊藤恭彦はこの代表制民主主義によって政治を運営することの問題点を指摘している。それは、政治家として代表者に選ばれるためには広く社会全体から支持を集める必要があるため、選挙において財政的裏付けのない有権者にとって減税などの耳あたりのよい公約を掲げることとなり、その結果、掲げられた公約が果たされないことなどが政治不信や政府に対する信頼感の低さを生み、税を真剣に考え、人間本位の税制改革の障害になっている点である⁽⁵⁾。

伊藤も税を考えることは「政府は何をすべきかを考える」ことであると述べている⁽⁶⁾。しかし、政府がすべきことについて答申のように抽象的ではなく、競争が強いられる市場社会において人間の尊厳を守る、或いは人間の尊厳を損傷させないことが、政府が担うべき公共目的であり、税を考えることは政府が担う公共目的を考えることであると、伊藤は説明している⁽⁷⁾。第1章で詳しく述べたタックス・ジャスティスの観点では、市場が競争の結果生み出す経済的所有の格差は、市場の敗者にとって直接的に経済的、物質的な欠乏だけでなく的確な情報を得ることができない状態への転落と情報を十分に獲得する能力の剥奪状態におかれ、このような状態に陥った者は搾取される側になり、社会的に排除されることは、人間の尊厳が損傷されていると考える⁽⁸⁾。第2節では基本的考え方、所得税、資産税、消費税・社会保障の点から、答申等の歴史的変遷において我が国の行政が税制の

面からどのような社会正義を目指していたのかを確認したい。人間の尊厳が損傷されたことにより生じる支配・被支配のような関係は、経済的格差だけでなく、全ての格差に関連する問題であり、格差は我が国においても問題となっている。従って、格差に対して我が国の行政が税制を通して何をすべきと考えていたかを確認することにより、我が国の社会正義を検証する。

格差を図る尺度としてよくジニ係数が使われる⁽⁹⁾。日本の所得再分配前の等価当初所得（世帯の所得を世帯員数の平方根で割った所得）のジニ係数は、1996年は0.3764であったが、2017年には0.4759と、27%上昇した⁽¹⁰⁾。ジニ係数は警戒ラインというものがあり、一般的には0.4が警戒ラインとして設定されている。その数値を超えると暴動や社会騒乱が増加すると言われていたのであるが、我が国のジニ係数は2017年時点で警戒ラインを超えているのである。しかし、我が国では暴動も社会騒乱も生じていない。それは所得再分配後の等価再分配所得のジニ係数は、1996年は0.3096であったが、2017年は0.3119で、わずかな上昇にとどまっており、所得再分配後の格差はほとんど拡大していない⁽¹¹⁾からである。

我が国の行政は令和5（2023）年6月の答申において再分配後のジニ係数が改善していることを理由に、再分配による格差の改善幅が大きくなっていると分析している⁽¹²⁾。格差を是正する鍵は所得の再分配にある。税の役割の1つに所得再分配機能があるため、税が正しく機能していれば格差を是正するという点において効果があるはずである。税が正しく機能するとはどのような状態を指すのだろうか。それは我が国の行政が税を使ってどのような社会正義の実現を目指しているかに委ねられる。目指すべき社会正義とは共同体全体の幸福を最大にするという、いわゆる功利主義における最大幸福原理ではなく、基本的自由を全ての人に平等に与え、社会で最も不遇な立場にある人びとの利益になるような社会的・経済的平等、すなわちジョン・ロールズが提唱する正義の二原則に適う社会正義であるべきである。ロールズの正義に基づく社会であれば、生じた格差は社会で最も不遇な人々の利益になるものであるものであるので許容されるのである。逆にそうでなければ格差は「許されざる格差」となるのである。この社会正義は当然に人間の尊厳が保障されるものである。

平成9（1997）年1月の「これからの税制を考える－経済社会の構造変化に臨んで－」では、「税は国・地方による公的サービスの財源です。税なくしては、政府活動は機能しません。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。」⁽¹³⁾と分配的正義に言及しており、その分配的正義観は「公平・中立・簡素」の租税原則に求めると説明している。従って、我が国の行政が租税原則としている「公平・中立・簡素」の役割をどのように考えていたのかを検証することによって、我が国の行政が税を使いどのような社会を実現しようとしているのかを確認することができると思う。

II 基本的理念の変遷

政府税制調査会において「公平・中立・簡素」という原則が採用されたのは比較的近年である。どのような考え方に基づき「公平・中立・簡素」が原則化された⁽¹⁴⁾のかを知るた

めに、現在に至るまでの税制の歴史的変遷を過去の答申等を参考に確認する。

1 公債の発行

我が国の税制について、昭和39（1964）年12月の「『今後におけるわが国の社会、経済の進展に即応する基本的な租税制度のあり方』についての答申」において「戦後のわが国税制は、シャープ勧告に基づく昭和25年の税制改正によつて抜本的な変革が加えられたが、このときはじめて、国税、地方税を通じて体系的に整備された近代的税制が確立されたといふことができる。」⁽¹⁵⁾と述べられている。しかし、高度経済成長期になると、シャープ勧告に基づき体系化された税制は、「現行税制では現在の社会経済情勢に適応しがたい面が多く生ずるに至った。しかも、シャープ勧告自体にもわが国の実情に即していない点があり、また、その後の部分的改正によつて勧告の一貫性が失われたという実情もあるので、現行税制の根本的改正を行うことは、現在の急務である。」⁽¹⁶⁾との考えが示されており、「税負担に幾多の不均衡が生じ、租税に関連して社会的経済的に不健全な現象が多く生じている。これらの不均衡には、税制自体に起因するものもあり、税制が適正に施行されがたいことに起因するものもあるが、公平を生命とする税制にとつて、これは重大な問題である。」⁽¹⁷⁾とし、税制にとつて公平という概念を重要視していたことが伺える。昭和40（1965）年になると景気沈滞に見舞われたこともあり、昭和41（1966）年度に本格的な建設公債の発行に踏み切った。公債を発行した目的を我が国の行政は、「平年度3,600億円に達する大幅減税を行う等により、積極的に景気の回復を図り、あわせて立ち遅れた公共部門の拡充に特段の配慮を行った。」⁽¹⁸⁾と説明している。国家財政について「決して国債発行という安易な方法に頼つてはならない。」⁽¹⁹⁾とまで答申で述べていたにも関わらず、減税とセットで安易な方法を選択したのである。これを機に我が国の公債発行の歴史がスタートすることとなる。

また、この時期には既に租税特別措置について、「経済政策の名のもとに安易に税制を利用しようとする態度は厳に戒めるべきものと考えらる。」⁽²⁰⁾と批判的であるが、これは公平の見地から述べているものと考えられる。

2 消費税の言及

個別の税目については、「所得税が最も近代的な租税であり、この税が中心的地位を占めるような税体系が理想である」⁽²¹⁾と所得税を評価していた。しかし、昭和46（1971）年8月の「長期税制のあり方についての答申及びその審議の内容と経過の説明」において、所得税は人的控除など個別的配慮を加えたり、累進課税を行うことでより担税力に即した負担を求めることができるが、「所得税では、理論的にはともかく現実には制度や執行面で個別的な負担に差別が生じることがある」⁽²²⁾と問題点を指摘している。そして、このような差別が生じることが少ない税が消費税（この消費税は昭和46（1971）年において検討された消費税であり現行の消費税とは異なる。以下、「消費税（案）」と表記する。）であると説明している。結果として、「所得税と消費税（案）とは、この両者が適当に組み合わせられることによつて垂直的、水平的公平が確保され、全体として実質的な公平が実現される」⁽²³⁾と述べ、公平の見地から所得税の垂直的公平では十分でなく、消費税（案）の水平的公平

が必要であるという考えを示している。なお、消費税（案）の逆進性の問題にも触れているが、「税体系全体のなかで調整が可能であるし、また、社会保障等歳出面の所得再分配機能を含めて調整することも可能である。」⁽²⁴⁾と、逆進性という不平等は、税だけではなく、社会保障の所得再分配機能と併せて解決できるとしている。消費税導入よりも20年ほど前であるが、既にこの時期には消費税（案）という考え方が我が国の行政にはあったということである。

3 公債への依存

高度経済成長期を経て、我が国は福祉国家を目指すこととなる。経済成長の低下に伴い、税の多額の自然増収は期待できないとし、「歳出面においては福祉充実をはじめとする財政需要は引き続き増大するであろうから、極めて厳しい事態を迎えつつあるものと考えられる。」⁽²⁵⁾と財再悪化の要因の1つとして福祉充実の費用を挙げている。この時期には、「公債の増発によらざるを得ないことを考慮すれば、将来の国民の負担において現在の国民が利益を享受することになり、世代間の負担の公平の見地から問題があると考えられる。」⁽²⁶⁾と、公債の増発が世代間の不公平を誘発していると認識していたが、昭和50（1975）年以降、連年にわたり公債を発行し続けてきた。その結果、同年3月末における公債残高、約15兆円に対し、昭和59（1984）年3月末における公債残高は約122兆円となり、昭和50（1975）年度末に比べ約8倍に増加している⁽²⁷⁾。公債の増発を続けなければならないほど財政が悪化している原因として、我が国の行政は「特に、近年、社会保障関係費が歳出の中で大きなウェイトを占めるに至っており、年金、医療等の社会保険に対する助成がその大宗を占めているが、これらの分野においては、給付と負担の対応関係を明確にすることが給付の適正化にもつながると考える。」⁽²⁸⁾と説明している。また、歳出面において公共サービスのための支出が増加しているということは、その支出は様々な形で所得再分配機能を果たしていると考えられ、受益者において適用されるサービスの範囲が拡大していることから、間接税の重要性を「従来、所得再分配機能は税制面を中心に考えられてきたが、現在のように歳出面を通ずる所得再分配が広範に行われるようになってきている状況の下においては、間接税について、負担配分が累進的でないという観点からこれを否定する考え方は必ずしも適当でないと言えよう。」⁽²⁹⁾と逆進性を容認することになったとしても、水平的公平の重要性を強調している。

なお、令和5（2023）年度の公債残高は1,068兆円となる見込みであり、現状においても公債に依存する財務体質は改善されておらず、むしろ悪化している。

4 公平・中立・簡素の表明

所得再分配機能の観点から間接税のポテンシャルに言及した昭和58（1983）年11月の「今後の税制のあり方についての答申」では、「税制をより公平かつ経済に対し中立的なものとする観点」や、「税負担の公平性と税制の中立性を維持しつつ必要な税収を安定的に確保するため」⁽³⁰⁾など、税制について公平、中立という用語が用いられていた。

昭和60（1985）年になると「内需拡大等の政策目的自体の重要性については、これを否

定するものではないが、個別の政策目的達成のために税制を手段とすることは公平、簡素及び中立性といった基準に照らして慎重に考えるべきであり、税制の抜本の見直しとの関連からみても、新規の措置の創設等は、基本的には適当でないと考えられる。」⁽³¹⁾と政策税制に対し批判的な理由を「公平・中立・簡素」という基準を用いて説明している。「公平・中立・簡素」はそれまで個別に用いられていたが、初めて基準としてひとまとめに明文化された。そして、消費税の導入直前である昭和63（1988）年6月の「税制改革についての答申」において、「公平・中立・簡素」は課税の原則として登場するのである⁽³²⁾。

この時期、我が国の行政は増大する社会保障費を中心とした歳出に対応するため、課税対象が限定的である物品税に代えて、新間接税として売上税の導入を目指していた。我が国の行政は、「国民生活をめぐるこのような著しい環境の変化を背景として、税制に対する国民の関心が、税負担の垂直的公平への確保（所得再分配）から水平的公平の確保や勤労意欲との関係等多面的に広がってきており、社会共通の費用を賄うために国民がより幅広く公平に税負担を分かち合うことが強く求められてきていると考えられる。」⁽³³⁾と公平を強調し、国民からの要請であると売上税の重要性を説明していた。新間接税の成立は我が国の行政にとって喫緊の課題であったと考えられる。昭和61（1986）年10月の「税制の抜本の見直しについての答申」では、「抜本の見直しを進めるに当たって、『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。」⁽³⁴⁾と新たな理念を示し、売上税の導入を目指していた。

しかし、昭和62（1987）年に売上税は廃案となる。その理由を我が国の行政は「国民の不安や疑問」があり、「国民の理解を得られなかった」⁽³⁵⁾としているが、我が国の行政の説明によれば前述の通り売上税を求めたのは国民のはずである。国民が求めたのであれば、理解を得られなかったという理由などで廃案になることは考えられない。この売上税の廃案は、税制が極めて閉鎖的な空間で決まっていることを明らかにしたのである。我が国の行政が説明するように、このような立法過程を民主主義と呼ぶには些か抵抗がある。

5 簡素の強調

「公平・中立・簡素」のうち、簡素という概念は新間接税の考え方が示された時期から急に多用されている。消費税導入直前の昭和63（1988）年4月の「税制改革についての中間答申」では、「消費に広く薄く課税する消費税制度の導入と簡素・中立等の要請に応えた仕組みの工夫」、「今回の税制改革に当たっては、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」と考える、「税制はできるだけ簡素であることが望ましい。簡素で明確な制度は納税者の信頼を得るために不可欠である」と考える。」⁽³⁶⁾と税制改正の説明に頻繁に簡素という用語が使われているのである。また、間接税改革の検討基準においては、「消費に薄く広く公平に負担を求めるものであること。簡素で分かりやすく、取引慣行にも配慮したものであること。納税者、事務関係者の事務負担に配慮したものであること。産業経済に対して中立的であり、また、国際的な摩擦を招かないものであること。」⁽³⁷⁾と示され、昭和60（1985）年に明示された租税の基本理念である「公平・中立・簡素」を全て含んでいるのである。租

税原則が新間接税のために示されているかのようなものである。この点は平成5（1993）年11月の「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－」でも確認することができる。この答申の中で消費税率について複数税率が検討されるのであるが、「公平・中立・簡素といった消費税導入の趣旨からすれば、基本的には、これ（複数税率のこと。筆者追記。）を設けることは望ましくない。」⁽³⁸⁾と反対しているのである。また、平成9（1997）年1月の答申では、「個人や企業が経済活動や投資活動を行うに当たって、税制は常に考慮される要素です。税制が簡素でわかりやすいこと、透明性が高いこと、自己の税負担の計算が容易で予見可能性が高いこと、さらに納税者にとってのコストが安価であることは、国民が自由で裁量性の高い経済活動を行う上でますます重要になってきています。また、税制を簡素化することで、納税者一人一人がいくら税を支払い、いかに社会に貢献しているかを把握しやすくすることは重要な視点であると考えます。」⁽³⁹⁾と簡素の重要性が強調されている。この時期に簡素の重要性が説明されていることと、平成9（1997）年4月から消費税率が5%へ引き上げられたことは無関係ではない。簡素という概念と消費税は関係が深いのである。

6 格差の認識

新間接税として消費税が導入されると、我が国の行政の消費税への期待度が高まっていく。累進課税制度を採用し、所得再分配機能を有する所得課税・資産課税については「不公平税制」⁽⁴⁰⁾と評され、税制では「公平で活力のある高齢化社会」の実現のために租税の基本理念を「公平・中立・簡素」としつつ、安定的な税収構造について「景気変動に対する振れがより少なく、安定的な税収が期待できる消費課税のウエイトを増やしていくことが望ましい。」⁽⁴¹⁾と考えていた。

しかし、消費税導入後においても多額の公債発行に依存し、財政難は続いていた。その原因は社会保障費などを含む公共サービスの増加であった。増加の要因の一つは少子・高齢化である。少子・高齢化については、平成16（2004）年頃は「世界に類を見ないスピード」⁽⁴²⁾で進んでおり、勤労世代が少ないことで、「国税収入の歳出総額に占める割合は辛うじて5割を上回る程度しかない。その分、巨額の公債発行が続いている。」⁽⁴³⁾という状況であった。そのため、「成長無くして財政再建なし」の理念を示し、経済活性化に向けた税制を検討し、財政難解消を試みるが、「グローバル化の進展や我が国の経済停滞と軌を一にして、都市と地方、大企業と中小企業、あるいは異なった雇用形態の間など、様々な側面で、格差と呼ばれる問題が指摘されるようになった。経済停滞とも重なって、その固定化への懸念も生じており、こうした国民の懸念に真摯に対応することが大きな課題である。」⁽⁴⁴⁾と、格差という新たな問題を認識している。税制を検討する際に、格差とその固定化に注意しなければならないほど、社会問題として格差が浸透していたと考えられる。

平成20（2008）年以降も答申等で格差に言及しているが、専ら社会保障費が増大し、多額の公債を発行したことによる将来世代への負担先送りという意味で世代間格差と述べられている。近年では、令和元（2019）年12月の大綱において、「今後とも、格差の固定化につながらないよう機会の平等や世代間・世代内の公平の実現、簡素な制度の構築といっ

た考え方の下、検討を進める。』⁽⁴⁵⁾と格差について触れているものの、具体的な税制における提案はなされていないのである。

7 社会保障と税の一体改革

平成21（2009）年9月に鳩山政権が発足すると、「グローバル化や規制緩和の急速な進展に伴う競争の激化や非正規雇用の増大、税財政の所得再分配機能の低下などにより、所得階層間や世代間の利害が対立する様相を呈し、また、地域間格差も広がっており、このままでは格差が固定化するおそれがあります。』⁽⁴⁶⁾と格差拡大への危機感を示した。また、「財政赤字は将来世代への負担先送りを意味し、世代間の不公平が拡大する原因ともなっています。』⁽⁴⁷⁾と述べ、「構造的な財政赤字は、現行税制が税における『充分性の原則』、すなわち社会保障などの必要な財政需要を賄うのに必要な租税収入を確保すること、を満たせてなくなっていることを示しています。』⁽⁴⁸⁾と、税が本来持っている財源調達機能が機能していない点を指摘し、「充分性」を強調している。税の財源調達機能の不全については、税の「決定過程が極めて不透明であり、結果として一部の人や組織に恩恵を与えているのではないか」という、納税者の立場から見て公平性が大いに疑われるような形になってしまいました。』⁽⁴⁹⁾と今までの立法過程を批判し、「納税者の立場に立って『公平・透明・納得』の三原則を税制のあり方を考える際に常に基本とします。納税者の立場に立ったとき、好ましい税制のあり方は、制度が公平で、かつ、制度の内容が透明で分かりやすく、その制度に基づいて納税することについて納得できるものである必要があります。』⁽⁵⁰⁾と、新たな租税原則を示した。

また、民主党政権は税制と社会保障制度を一体的に捉えて改革する必要があると考えており、財政の最大支出項目であり、さらなる高齢化により今後も歳出の増大が見込まれる社会保障について「信頼できる社会保障制度が確立されることで、国民は安心して消費を拡大することが可能となります。このような観点から、社会保障改革とその財源確保について、消費税を含む税制全体の議論を一体的に行うことが不可欠……」⁽⁵¹⁾であると、社会保障と消費税について言及している。

その結果、平成24（2012）年6月に民主党、自由民主党、公明党の三党で社会保障と税の一体改革関連法案をめぐる修正で合意するという選択をする。いわゆる三党合意である。そして、平成24（2012）年8月には「社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための消費税法の一部を改正する等の法律」が成立し、消費税収入の用途が明確化された。

8 現在の国家機能は福祉国家

与野党政党が自由民主党に戻ると、租税原則は再び「公平・中立・簡素」となる。「公平・中立・簡素」の三原則をふまえつつ、「税制は、公的サービスの財源を安定的に賄うものでなくてはならない。』⁽⁵²⁾と述べられ、強い経済を取り戻し、経済を活性化させ歳出、特に社会保障支出に見合う税収の確保を目的にしていたものと考えられる。また、「国民負担に占める社会保険料、消費税の割合は増加しており、個人所得課税及び資産課税において

税負担の累進性を高めることで低所得者層の負担軽減を図り、再分配機能を果たす重要性が増している。」⁽⁵³⁾と、以前は不公平課税とまで批判した所得課税・資産課税の所得再分配機能を期待し、「社会保険料負担の増加を踏まえ、税負担と社会保険料負担を一体のものとして考える必要がある。」⁽⁵⁴⁾とし、「すべての世代が年齢ではなく負担能力に応じて負担し支え合う仕組みを目指して、『社会保障と税の一体改革』が進められており、今度も、こうした方向で、再分配機能を有する諸制度の改革を進めていく必要がある。」⁽⁵⁵⁾と再分配に対する考えを説明している。

我が国の行政は税が社会保障支出を補うことで再分配機能の役目を果たしていると考えているのである。令和5（2023）年6月の答申において、改めて税とは「社会共通の費用を賄うための会費」⁽⁵⁶⁾と述べ、現在の国家機能は「福祉国家」⁽⁵⁷⁾であると述べている。福祉国家であるため、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が故に社会的に望ましい再分配を実現するために租税の重要性が高まっていると説明している。我が国の行政が税を使い目指した社会とは「福祉国家」⁽⁵⁸⁾だったのである。

III 我が国における社会保障制度

福祉国家の定義は、時代背景や定義する人によって解釈は様々である。我が国の行政が答申等で示した福祉国家とはどのような国家なのであろうか。歳出増大の要因である社会保障について確認し、福祉国家の輪郭を明らかにしたい。

日本の社会保障制度には、①国民皆保険・皆年金制度、②企業による雇用保障、③子育て・介護の家族依存（特に女性に対する依存度が高い。）、④小規模で高齢世代向け中心の社会保障支出、といった特徴がある⁽⁵⁹⁾。特に1961年に実現された国民皆保険・皆年金は、すべての国民が公的医療保険や年金による保障を受けられるようにする制度である。この国民皆保険・皆年金を中核として、雇用保険、社会福祉、生活保護、介護保険などの諸制度が組み合わさって、日本の社会保障制度は構築されてきた⁽⁶⁰⁾。

1960年代の高度経済成長期以降、人々がつながりあった地域社会を背景として、国民皆保険・皆年金を中心に国民生活を支えてきた。しかし、1990年代以降は国内外の社会経済情勢の変化の中で、これまでの社会保障が前提としていた日本の社会構造は、大きく変化した。経済のグローバル化、国際競争の激化や産業構造の変化への適応を迫られた結果、給与水準の比較的低い非正規雇用の労働者が増え、企業における就業形態が多様化し、従来のような生活保障機能は低下傾向にある。また、女性の社会進出が進む中で、専業主婦が育児や介護を担うというロールモデルは既に限界に達し、少子高齢化の急速な進展に伴い高齢人口が年々増加するため、社会保障支出も急速に拡大している。このような社会の変化に対して、どのように現役世代を支援し、高齢世代を支えていくかについての検討が行われ、「社会保障と税の一体改革」が進められている⁽⁶¹⁾と厚生労働省は社会保障制度の現状を説明している。

また、社会保障の大きな目的の一つは、「『貧困』に陥る危険を予防し、貧困からの脱却を支援することにある」⁽⁶²⁾と述べている。そして、「国民一人ひとりが、希望を持ち、健や

かに安心して暮らすことのできる社会の実現を目指して、社会の変化に対応した社会的包摂の取り組みを推進していくことが重要である」⁽⁶³⁾と説明している。

社会的包摂とは、社会的排除の解消を表す言葉である。従来の貧困の考え方は、市場経済の営みそのものは不問としたうえで、その中で発生する貧困問題は自然の成り行きと理解し、貧困は、その貧困の当事者間側の問題であると理解するものであった。そこには、「自己責任」⁽⁶⁴⁾という暗黙の了解がある。これに対し、問題が社会の側にあると理解する概念が社会的排除である。社会のどのような仕組みが、孤立した人を生み出したのか、制度やコミュニティがどのようにして個人を排除しているのか、意図せずとも、社会の仕組みや制度が、人を排除に仕向けているのではないかと社会的排除の概念は、社会のありようを疑問視するものである⁽⁶⁵⁾。

我が国の行政は社会保障を通じて、最低限の生活の保障、すなわち貧困対策を目的としていたのである。第二次世界大戦後、日本の医療保険制度は崩壊寸前の状況であったため、戦後の厚生行政は貧困・失業対策が中心となるのである⁽⁶⁶⁾。1956年の経済白書では、「もはや戦後ではない」と戦後経済からの脱皮を宣言するものの、同年に初めて出された厚生白書では「果たして戦後は終わったか」と記し、生活保護水準すれすれの状態にある1千万人近くの低所得者層が復興の背後に取り残されていることを取り上げ、社会保障対策の充実を訴えているのである⁽⁶⁷⁾。このような状況下を改善すべく国民皆保険・皆年金の実現に向けて制度を構築していくのである。社会保障制度の成り立ちを見れば、セーフティー・ネットの役割を担う社会保障制度が貧困からの脱却の支援を目的としていることは当然なのである。

しかし、貧困は格差なのであろうか。経済学者で疫学者のリチャード・G・ウィルキンソンは、格差が大きい社会に住むことは、誰にとっても悪影響を及ぼしていると指摘している。格差が大きいことが、格差の底辺の人、すなわち貧困や社会的排除の状態にある人々が多いことを意味するから問題であると言っているのではなく、格差が大きいということ、そのこと自体が、社会にとって望ましくないのである。つまり、格差の下方に転落することで転落した人間は心理的打撃が大きく、強い劣等感や自己肯定感の低下を感じる。その結果、コミュニティや社会のつながりは弱くなり、強いストレスにさらされ続け、健康を害したり、死亡率が高くなったりするのである⁽⁶⁸⁾。人間の尊厳が損傷した状態である。従って、貧困は格差の一つの側面であるが、貧困と格差は分けて考える必要がある。貧困対策は格差を認めた状態で行われるものである。ロールズの正義に基づけば、そもそも「許されざる格差」⁽⁶⁹⁾が生じない社会を構築する必要がある。我が国の行政が社会保障制度を通じて行っているのは貧困対策であって、格差対策ではないのである。ここで格差と貧困対策の違いについて補足しておきたい。我が国では、日本国憲法第13条において基本的人権が保障され、日本国憲法第29条において私有財産権が保障されている。この私有財産権は自由を象徴する憲法の1つである。従って、自由主義に基づく市場経済においては私有財産権の主張が優先される。自由主義経済は競争原理が働き勝者と敗者が生まれるため、自ずと自由主義経済の中で格差が生じる。今回の研究で問題としているのは、上述の通り生じた格差のうち、「許されざる格差」についてである。そして、貧困対策とはその市場経済

において敗れ「許されざる格差」を受ける者を救う、つまりセーフティー・ネットとして「許されざる格差」が生じた後に準備されるものである。よって、自由を保障するという観点から、二次的予防である貧困対策ではなく格差是正を優先する必要があるのである。

IV 我が国における分配的正義観

我が国の行政は近年、税と社会保障を所得の再分配の名の下に同じカテゴリーで考えている傾向がある。もちろん理想的な社会の実現のために徴収の税と財政支出の社会保障を複合的に考えていかなければならないが、我が国の行政ではその区分けができていない。税と社会保障は広義の分配的正義、つまり租税徴収と財政支出によって正義にかなう社会実現を規範とするタックス・ジャスティスの観点⁽⁷⁰⁾から、税制は人間の尊厳を損傷させる構造的暴力として機能する格差⁽⁷¹⁾を少なくとも徴収において是正する制度である必要がある。それが、理想とする分配的正義観である。答申等において、我が国の行政は分配的正義を「公平・中立・簡素」に求めると説明していた。我が国の行政は格差という問題に対し、どのような分配的正義観を持ち、税制を考えてきたのであろうか。まず、公平、中立、簡素のそれぞれの性質・相互の関係性を確認する。

1 公平について

我が国の行政は公平という原則を「負担の公平性」と表現し、『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。』⁽⁷²⁾と述べ、優先度は中立、簡素よりも高いと説明している。その一方で、税負担の公平が最も重要な原則であるが、三原則は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・オフの関係にあるとも説明し、場合によっては公平よりも他の原則が重視されることの可能性を示唆している。

公平が重要な原則であるのは、日本国憲法が自由権と基本的人権を保障しており、同様に日本国憲法第14条が平等の原則を定められているからである。自由で平等な社会を実現するためには公平な社会である必要がある。これはロールズが提唱する正義の二原則にも一致する。従って、社会において財源調達機能を有する税においても担税力に即した公平が最も重要な原則と考えられているのである。

「最も近代的な租税であり、この税が中心的地位を占めるような税体系が理想である」⁽⁷³⁾と所得税は評価されていた。なぜなら、所得税は「等しきものは等しく、等しからざるものは等しからざるように」という担税力に即した公平性を保持していたからである。昭和63（1988）年には「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」⁽⁷⁴⁾と真逆の評価になったのは、高度経済成長を経て、税体系が所得課税に大きく依存することになったものの、高い累進税率の下、所得捕捉の困難性という問題から、税負担が不公平になっていたためだと考えられ、このような理由により、不公平になりつつある垂直的公平に対し、水平的公平の性質を持つ消費税の導入の提案がなされたのは、公平を重視する税制においては必然であったと考えられる。

公平についての考え方は答申等に幾度も述べられており、我が国の行政が如何に公平という原則を重視していたのかを確認することができる。

2 中立について

中立という原則は、公平と同様、昭和30（1955）年代前半の答申等において、既に中立という考え方が示されている。中立という原則は、租税法においては公平とほぼ同一視されてきた。中立の原則は、基本的には効率性を重視するものとされる。栗原一福によると、「一般に、中立（中立性の原則）の要請は、経済学によって重視され、主張されているとし、課税によって、民間の経済活動の資源配分の効率性を阻害しないこと、あるいはこれを歪めないことを求める考え方ないし原理とする。そして、中立性の概念は、その古典的で極端な形では、納税者の経済的な選択肢や決定に一切の影響を及ぼさない租税が妥当だとし、納税者の経済状況などを一切無視して一律に課税する定額制（一括税）または人頭税の主張が該当する。」⁽⁷⁵⁾と述べている。効率性を追求すると課税の定額制又は人頭税という結論に至るかもしれないが、このような課税は公平の原則から容認されるものではない。結果として、公平の原則と中立の原則は、状況によってはトレード・オフの関係にあるが、基本的に公平の原則が優先されるのである。

3 簡素について

簡素の原則は令和5（2023）年6月の答申において、「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。……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、税制の簡素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。」⁽⁷⁶⁾と説明されている。すなわち簡素は簡単な制度ではなく、理解しやすい制度を構築することで諸々のコストを削減するものであると我が国の行政は考えているのである。

この簡素という原則について、「税制改革の目標としてあまり意味がない」という批判がある。その批判は外在的批判と内在的批判と区分される。外在的批判は、公平などの望ましい税制が優先され、簡素は後退し、補助的なものにとどまるというものである。これに対し内在的批判は、簡素の概念の意味内容は多義的で、その核心がはっきりしないがゆえに、簡素を税制改革の独立の目標とすることは、スローガンとしての意味はあったとしても、実質的にはあまり意味がないというものである⁽⁷⁷⁾。

法学者である増井良啓は、この内在的批判について簡素の概念の内包は何であるのか、それは完全に他の価値に還元されてしまうものであるのかという点について考察している。そして、それらを紐解く鍵はコスト＝費用の観念であると主張している。増井によれば、内在的批判を①納税協力に関するもの、②取引に関するもの、③ルールに関するものと3つに分類できるとし、この3分類のどれかを改善することが、他のものを悪化させることがあるという問題点を指摘している⁽⁷⁸⁾。従って、『簡素』の概念の内容自体が複数の側面

に分かれ、かつそれぞれが場合によってトレード・オフの関係にたつのであってみれば、税制簡素化の目標が税制改革の指導原理として必ずしもはっきりした具体的内容を導くことができないのも、当然のことであろう。」⁽⁷⁹⁾と結論付けている。また、この3分類のうち、①納税協力の簡素さ、②取引上の簡素さについては簡素さの善ないしは複雑さの悪は結果として生ずるコストの大小によって判断されるとし、③ルールの簡素さについて同様のことが言えると増井は説明している⁽⁸⁰⁾。内在的批判の三分類を簡素化することがコスト軽減につながるのであれば、税制簡素化の目標は税制に必要なコストを最小化するという目標に還元されてしまい、簡素は税制改革の目標ではなく、単に費用削減を意味する。費用削減は、効率性を重視する中立の目標であるため、簡素は中立に自然に導かれる帰結であると内在的批判を結論付けている⁽⁸¹⁾。

しかし、増井は「ルールの過度の複雑化が租税法律主義の要請に反するという意味において、簡素化にコスト軽減をこえた意味を見出すことも可能である。」⁽⁸²⁾とコスト軽減以外の簡素の役割について言及している。ルールの簡素化がルールの明確化に代替されることで課税要件明確主義のひとつの機能であるコストの減少を導くことが可能ということである⁽⁸³⁾。

課税要件明確主義は、租税法律主義から導かれるものである。谷口勢津夫は、租税法律主義について「課税権者に対して被課税者たる国民の同意に基づく課税を義務づける考え方である。」⁽⁸⁴⁾とし、租税法律主義の目的（法の内部の目標設定という意味での「目的」）を「課税権者による恣意的ないし不当な課税から、国民の財産および自由を保護すること」⁽⁸⁵⁾と説明している。また、租税法律主義は、「課税を常に法律（議会制定法）にかからしめることによって、一般に、私人が法律に従って自己の租税負担を予測し、それに基づいて活動方針・計画を立てることを可能にし、もって私人の生活に対して法的安定性を保障する機能（法の外部の現実社会において追及される効果・作用という意味での「目的」）をも有している。」⁽⁸⁶⁾として、税制が複雑な状況下においては「租税法律主義の予測可能性・法的安定性保障機能がますます重要になってきている。」⁽⁸⁷⁾と述べている。なぜなら、「租税法律主義の本来的目的および機能からすると、租税法律主義は、課税要件の充足（すなわち課税されること）に対する予測可能性だけでなく、課税要件の欠缺（課税減免規定の適用除外要件の欠缺 [いわゆる隠れた欠缺] を含む）の利用による課税要件の充足回避（すなわち課税されないこと）に対する予測可能性をも保障するものでなければならない。というのも、この両方の予測可能性が保証されてこそ、予測可能性・法的安定性保障機能は課税の適法性保障機能と両立し得る」⁽⁸⁸⁾からである。

租税法律主義は、「租税の分野における法治主義（法の支配）の現れ」⁽⁸⁹⁾であり、明治憲法下では法原則は「法律の留保に関する侵害留保の原則を意味する」⁽⁹⁰⁾と解され、「その本来的・基本的性格の点では、行政権に対する自由主義的統制原理であり、民主主義的統制の要素が希薄」⁽⁹¹⁾であったが、現行憲法下においては、「84条において財政民主主義（83条）の具体化として民主主義的に再構成され、行政権に対する民主主義的統制の要素を明確に内包する原則として『厳格化』された」⁽⁹²⁾のである。「租税法律主義の民主主義的再構成という意味での厳格さは、課税要件法定主義として具体化」⁽⁹³⁾されており、「わが国にお

ける租税法律主義は、それが租税債務関係説と結びつくことによって、他の行政分野にみられない独特の、厳格な法治主義として確立されてきた⁽⁹⁴⁾のである。租税債務関係説とは、「納税義務を、その義務内容を定める法律要件（課税要件）の充足によって法律上当然に成立する一種の法定債務として、構成する考え方（『1個の事実に対する、課税要件と納税義務との1対1対応の考え方』）⁽⁹⁵⁾である。課税要件法定主義は、「法律によらない課税の禁止からすれば、課税要件をはじめとして納税者の実体的・手続的権利義務にかかわる事項は、すべて法律で定められなければならない⁽⁹⁶⁾ものであり、「民主主義的再構築に基づき租税立法者の規律債務を明確にし租税法律の規律密度（ここでは特に規律事項の範囲）を高める⁽⁹⁷⁾ものである。これは「法律の法規創造力の原則（憲41条）からの要請でもある。」⁽⁹⁸⁾と谷口は説明し、「税法の定めを簡素化すべきであるとの要請（課税要件簡素化主義）も、課税要件法定主義のコロラリーとして、租税法律主義の内容をなすものと考えらるべきであろう。」⁽⁹⁹⁾と述べている。

また、「法律によらない課税の禁止（形式的租税法律主義）からは、課税要件法定主義の一環として、租税法律およびその委任に基づく命令の定めを、税務行政に自由な解釈・裁量の余地を認めない、一義的かつ明確なものにすることが要請される。この要請は、租税法律主義の民主主義的再構成に基づき課税要件法定主義からの帰結としてこれと一体となって、租税立法者の規律債務を明確にし租税法律の規律密度（ここでは特に規律の明確性の程度）を高めるもの⁽¹⁰⁰⁾として、谷口は課税要件明確主義を説明している。併せて、「納税者の立場からすると、この要請が満たされて初めて、租税法律主義が予測可能性・法的安定性保障機能を十分に発揮することができることや、申告納税制度の適正な運用が可能になる。」⁽¹⁰¹⁾と述べている。

簡素は単にコスト軽減を意味すると解すれば、公平や中立に比べ優先度が低くなるが、複雑化し理解することが困難な税制が増えつつある現代において、簡素が租税法律主義における課税要件明確主義を導くことでコスト還元主義を超え、非常に大きな価値を持つのである。

V 格差から見た「公平・中立・簡素」

「公平・中立・簡素」の性質と関連性を確認してきた。「公平・中立・簡素」が原則として明記されたのは昭和63（1988）年6月の「税制改革についての答申」である。それまでは、理念や考え方として「公平・中立・簡素」は示されていた。昭和63（1988）年6月以降、一度原則は与党交代の際に変更されるが、再度「公平・中立・簡素」に戻され現在に至る。昭和63（1988）年はバブル経済期にあり、所得捕捉の困難性から所得課税・資産課税の不公平感を是正することを目的としていた。消費税導入後は、社会保障費の増大に伴い、公債が増発され続けたことによる世代内・世代間の不公平を是正することが主な目的となった。現在の目的は令和5（2023）年6月の答申において、税負担の「公平」、納税者の選択への「中立」、制度の「簡素」と表現され、公平については変わらず世代内・世代間の不公平の是正、中立は様々な働き方に対しての課税のあり方、簡素はデジタル化も含

めた納税環境整備によるコスト削減と説明されている⁽¹⁰²⁾。時代の変化に伴い、「公平・中立・簡素」の対象とするものは拡充されているが不公平を是正するという目的は変わっていないと考えられる。

では、格差という問題に対し、「公平・中立・簡素」はどのような役割を果たしてきたのであろうか。仮に格差がなかったとしても、その社会が自由で平等であるとは限らない。しかし、格差がある社会が自由と平等の観点から問題がある社会であることについて、異論はないと考えられる。

格差について我が国の行政は平成18（2006）年以降、何度となく答申等において言及している。まず、税制調査会長が「今後の税制改革についての議論に向けて」の中で「いわゆる格差については様々な議論があるが、税制においても、必要なセーフティーネットの財源を安定的に確保するとともに、社会保障制度と一体になって、税制の所得及び資産の再分配機能が的確に発揮されるように検討していく必要がある。」⁽¹⁰³⁾と述べ、社会保障と共に再分配によって格差については対応すると説明している。その後も、「グローバル化や規制緩和の急速な進展に伴う競争の激化や非正規雇用の増大、税財政の所得再分配機能の低下などにより、所得階層間や世代間の利害が対立する様相を呈し、また、地域間格差も広がっており、このままでは格差が固定化するおそれがあります。」⁽¹⁰⁴⁾、「格差の拡大とその固定化を食い止めることが重要な課題であり、そのために、社会保障制度と併せて、税制における再分配機能の回復を図る必要があります。」⁽¹⁰⁵⁾、「世代を超えた低所得化の連鎖や格差の固定化が進めば、社会の活力が一層低下するおそれもある。」⁽¹⁰⁶⁾、「若年層の低所得化や高齢世代内の経済格差など、再分配政策を取り巻く課題が変化してきている中で、誰が困っているかを改めて問い直し、セーフティーネット機能を新たな視点で考える必要が生じてきている。このため、年齢ではなく、所得や資産など経済力を踏まえた制度とし、再分配機能を高めることが必要である。」⁽¹⁰⁷⁾などと詳しく説明している年もあれば、単に「格差固定化の防止」という文言だけ使用されている年もある。

令和5（2023）年6月の答申においては、格差の現状認識として、所得格差としての貧困、学歴格差、アクセスの格差について述べられている。まず、貧困については相対的貧困率、こどもの貧困率、そして女性のひとり親世代の賃金格差から生じる貧困について言及している。次に、教育と格差の固定化について、学歴格差が世帯年収等を通じ親世代から子ども世代、孫世代まで連鎖的に引き継がれ、教育問題ではなく社会問題として捉える必要があると述べている⁽¹⁰⁸⁾が、これも所得格差から生じる貧困を問題にしていると考えられる。最後に、グローバル化・デジタル化などを背景に、労働や実物的な資本に代わり、知識、データ、AIなどに代表される無形資産の比重が高まることにより、その競争の中で勝者総取りと言われるように所得の集中化が進み、高所得者層と低所得者の間に資本リターンを得る機会へのアクセスの格差が生じ、所得格差は一層拡大する可能性を指摘している⁽¹⁰⁹⁾。

我が国の行政は格差をこのように認識している。しかし、認識しているもののジニ係数などで示されるように格差は拡大し続けているが、答申等においては格差への対応として再分配を強調している。その結果、再分配後のジニ係数では格差はあまり拡大していない

ように見える。しかし、その再分配は社会保障の再分配による効果が大きく、税による再分配の効果は薄いのである。我が国の行政が分配的正義としている視点だけでは現存する格差に対応しきれないのではないだろうか。

我が国の行政が説明している「公平・中立・簡素」は税制において重要な原則であるが、初めて原則として示された昭和63（1988）年から現在に至るまで、社会は劇的に変化してきた。バブルの崩壊、リーマンショック、スマートフォンの普及、働き方改革、AIやメタバースなどデジタル技術の進歩、そして新型コロナウイルス感染症の拡大である。このような変化により生じた格差もまた様々である。しかし、答申等を見る限り我が国の行政の格差に対する認識に大きな変化はない。一方、現在の国民の格差への問題意識はかなり高く、特に所得格差については格差を是正する責任は政府にあると回答する国民が回答者のうち68%を占めているという報告がある⁽¹¹⁰⁾。

では、格差是正のために必要な所得再分配機能を有する税のあり方を審議する我が国の行政は全くその責任を果たせていないのであろうか。冒頭で立法過程に閉鎖的な側面があることを述べたが、近年は税制における議論の透明性を高めようとする動きもある。例えば、2024年5月13日に行われた第2回税制調査会は、内閣府において審議内容が中継（2024年6月10日まで閲覧可能）⁽¹¹¹⁾され、同審議は報道によって記事にもなっている⁽¹¹²⁾。税とは国民自身の自由のために自らが自らに課すものであり、自由の保障のために税法において租税法律主義が導かれるのである。ロールズの言う無知のヴェールをかぶった原初状態において自らの自由のために税を課すという選択は正義に基づく行動である。そして、その税のあり方を民主主義にのっとり国民自身が決めることができるのであれば、格差を是正する責任は国民自身にもあるとは言えないだろうか。我が国の行政が開放的な議論を試みても、近年の投票率の低さに象徴されるように国民自身が我が国の行政との対話を放棄し、責任を我が国の行政に押し付けるだけあれば格差を是正するという議論は他人の議論で終わってしまうのである。

しかし、開放的な議論の場があったとしても、閉鎖的な議論において税制が決定される事実はある。格差が問題とされていても格差を是正するとは思えない税制、例えば事業承継税制などが施行されているのが現状である。格差に対して問題意識を持ち、是正を求める国民の声とは逆の税制を決めることは代表制民主主義が全く機能していないことになる。（上述した売上税の廃案時にも同様の問題点があったと考えられる）。我が国に長期にわたり滞留し続けている格差という問題を短期間に税だけで是正していくことは困難であるかもしれない。しかし、今一度「国のあり方」がどうあるべきかを我が国の行政も国民も考えていかなければならない。既にその時期は到来しているのである。

注

- (1) 税制調査会「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）3頁。
- (2) 税制調査会・前掲注（1）3頁。
- (3) 税制調査会「わが国税制の現状と課題－令和時代の構造変化と税制のあり方－」（令和5年6月）5頁。
- (4) NHKマガジン「あなたの税金、彼らが決める」
(<https://www.nhk.or.jp/politics/articles/feature/11140.html> [最終確認日：2024年5月29日]) 参照。「自民税調に

は、通称『インナー』と呼ばれるメンバーが9人いる。インナーは実質的な最高意思決定機関で、自民党の派閥の領袖クラスなどが務めている。特に力を持っているのは4人だ。」「自民税調の幹部は『政府税調は有識者がいろんな案をあだこうだと検討するが、好き勝手は言えど、実際に税をいじるのは我々だ』と胸を張る。」自民税調のドンと呼ばれた山中貞則は政府税調と方針が対立した際に、「政府税調を軽視しているのではないか」という記者の質問に対し、「軽視ではない。無視しておる。」と発言した。

- (5) 伊藤恭彦『タックス・ジャスティスー税の政治哲学』（風行社、2017年）123頁参照。
- (6) 伊藤・前掲注（5）17頁参照。
- (7) 伊藤・前掲注（5）53頁参照。
- (8) 伊藤・前掲注（5）51～52頁参照。
- (9) ジニ係数の説明については第1章第2節IV1「ジニ係数の検討」38～39頁参照。
- (10) 岩田規久男『「日本型格差社会」からの脱却』（光文社、2021年）3頁参照。
- (11) 岩田・前掲注（10）3～4頁参照。
- (12) 税制調査会・前掲注（3）63頁参照。
- (13) 税制調査会「これからの税制を考えるー経済社会の構造変化に臨んでー」（平成9年1月）9頁。
- (14) 金子宏『租税法 第二十四版』（弘文堂、2021年）88-90頁参照。金子は租税公平主義を「税負担は国民の間に担税力に即して公平に配分されなければならない、各種の租税法関係において国民は平等に取り扱われなければならないという原則」と説明し、「租税制度は、公平や中立性に適合するのみではなく、同時に効率（efficiency）および簡素（simplicity）の要請にも適合しなければならない。公平と効率が両立する場合には問題ないが、この両者は、しばしばトレード・オフの関係に立つ。その場合には、効率を優先させなければならないこともありうるが、しかし、原則としては公平を優先させるべきであろう。」と述べ、「公平・中立・簡素」を租税原則として説明をしていない。また、この三要素は並列ではなく、公平が最も優先されるべきであると述べている。
- (15) 税制調査会『「今後におけるわが国の社会、経済の進展に即応する基本的な租税制度のあり方」についての答申』（昭和39年12月）1頁。
- (16) 臨時税制調査会「臨時税制調査会答申」（昭和31年12月）1頁。
- (17) 臨時税制調査会・前掲注（16）1～2頁。
- (18) 税制調査会「長期税制のあり方についての中間答申 税制簡素化についての第一次答申 昭和42年度税制改正大綱についての答申 昭和42年度の税制改正に関する答申」（昭和42年2月）2頁。
- (19) 臨時税制調査会「臨時税制調査会中間答申」（昭和30年12月8日）3頁。
- (20) 税制調査会「長期税制のあり方についての答申 税制簡素化についての第三次答申 土地税制のあり方についての答申」（昭和43年7月）11頁。
- (21) 税制調査会・前掲注（15）5頁。
- (22) 税制調査会「長期税制のあり方についての答申及びその審議の内容と経過の説明」（昭和46年8月）4頁。
- (23) 税制調査会・前掲注（22）4頁。
- (24) 税制調査会・前掲注（22）4頁。
- (25) 税制調査会「昭和51年度の税制改正に関する答申」（昭和50年12月）1頁。
- (26) 税制調査会「昭和52年度の税制改正に関する答申」（昭和52年1月）3頁。
- (27) 財務省主計局「我が国の財政事情（令和5年度予算政府案）」（令和4年12月）5頁参照。
- (28) 税制調査会「今後の税制のあり方についての答申」（昭和58年11月）6頁。
- (29) 税制調査会・前掲注（28）7頁。
- (30) 税制調査会・前掲注（28）7頁・10頁。
- (31) 税制調査会「昭和61年度の税制改正に関する答申」（昭和60年12月）3頁。
- (32) 税制調査会「税制改革についての答申」（昭和63年6月）1頁参照。
- (33) 税制調査会「税制の抜本的見直しについての答申」（昭和61年10月）76頁。
- (34) 税制調査会・前掲注（33）4頁。
- (35) 税制調査会「税制改革についての中間答申」（昭和63年4月）33頁参照。
- (36) 税制調査会・前掲注（35）1頁・7頁・8頁。

- (37) 税制調査会・前掲注(35) 38頁～39頁。
- (38) 税制調査会「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－」(平成5年11月) 30頁。
- (39) 税制調査会・前掲注(13) 11頁。
- (40) 税制調査会・前掲注(32) 1頁。
- (41) 税制調査会・前掲注(38) 14頁。
- (42) 税制調査会「平成17年度の税制改正に関する答申」(平成16年11月) 1頁。
- (43) 税制調査会・前掲注(42) 2頁。
- (44) 税制調査会「抜本的な税制改革に向けた基本的考え方」(平成19年11月) 3頁。
- (45) 自由民主党・公明党「令和2年度税制改正大綱」(令和元年12月12日) 2頁。
- (46) 財務省「平成22年度税制改正大綱～納税者主権の確立に向けて～」(平成21年12月22日) 1頁。
- (47) 財務省・前掲注(46) 2頁。
- (48) 財務省・前掲注(46) 5頁。
- (49) 財務省・前掲注(46) 2頁。
- (50) 財務省・前掲注(46) 5頁。
- (51) 財務省「平成23年度税制改正大綱」(平成22年12月16日) 4頁。
- (52) 税制調査会「経済社会の構造変化を踏まえた税制のあり方に関する論点整理」(平成27年11月) 42頁。
- (53) 税制調査会・前掲注(52) 18頁。
- (54) 税制調査会・前掲注(52) 18頁。
- (55) 税制調査会・前掲注(52) 42頁。
- (56) 税制調査会・前掲注(3) 3頁。
- (57) 税制調査会・前掲注(3) 3頁。
- (58) なお、福祉国家が形成されるまでの歴史的背景については第1章第3節Ⅲ「所有権の歴史的変遷」68～70頁参照。
- (59) 平成24年版厚生労働白書—社会保障を考える— 第3章「日本の社会保障の仕組み」第2節「これまでの日本の社会保障の特徴」36頁参照。
- (60) 平成24年版厚生労働白書・前掲注(59) 36頁参照。
- (61) 平成24年版厚生労働白書・前掲注(59) 37頁参照。
- (62) 平成24年版厚生労働白書・前掲注(59) コラム「社会的包摂～新たな社会保障の方向性～」38頁。
- (63) 平成24年版厚生労働白書・前掲注(59) 38頁。
- (64) 自己責任論の詳細については、第1章第2節Ⅵ2「自己責任論の台頭」50頁参照。
- (65) 阿部彩『弱者の居場所がない社会 貧困・格差と社会的包摂』(講談社現代新書、2011年) 95頁参照。
- (66) 土田武史「国民皆保険50年の軌跡」(季刊・社会保障研究・Vol.47 No.3) 245頁参照。
- (67) 土田・前掲注(66) 246頁参照。
- (68) 阿部・前掲注(65) 96頁参照。
- (69) 「許されざる格差」の説明については、第1章第2節Ⅲ1「公正としての正義」36頁参照。
- (70) 伊藤・前掲注(5) 78頁参照。
- (71) 伊藤・前掲注(5) 88頁参照。
- (72) 税制調査会・前掲注(3) 11頁。
- (73) 税制調査会・前掲注(15) 5頁。税制調査会は所得税が近代的な租税である根拠を以下の3点であると説明している。(イ) 市場価格機構に衝撃を与えることなく、十分な収入目的を達しうることにおいて、公共目的のための資源配分の手段として適していること。(ロ) 控除と税率との組合せによる累進構造を通じて、所得再分配の機能を最もよく果たしうること。(ハ) 税収の弾力性が高く自動安定装置としての作用を通じて、高度の景気安定機能を有していること。
- (74) 税制調査会・前掲注(32) 1頁。
- (75) 栗原一福「課税思想の潮流：公平と分配を巡る変遷」税大ジャーナル10月号(2022年) 13頁。

- (76) 税制調査会・前掲注（3）13～14頁。
- (77) 増井良啓『『簡素』は税制改革の目標か』（1994年）5頁参照。
- (78) 増井・前掲注（77）6頁参照。
- (79) 増井・前掲注（77）7頁。
- (80) 増井・前掲注（77）8～9頁参照。
- (81) 増井・前掲注（77）10頁参照。
- (82) 増井・前掲注（77）18頁。
- (83) 増井・前掲注（77）17頁参照。
- (84) 谷口勢津夫『税法基本講義 第7版』（弘文堂、2021年）10頁。
- (85) 谷口・前掲注（84）10頁。
- (86) 谷口・前掲注（84）11頁。
- (87) 谷口・前掲注（84）11頁。
- (88) 谷口・前掲注（84）13頁。
- (89) 谷口・前掲注（84）13頁。
- (90) 谷口・前掲注（84）13頁。
- (91) 谷口・前掲注（84）13頁。
- (92) 谷口・前掲注（84）13～14頁。
- (93) 谷口・前掲注（84）14頁。
- (94) 谷口・前掲注（84）14頁。
- (95) 谷口・前掲注（84）14頁。
- (96) 谷口・前掲注（84）28頁。
- (97) 谷口・前掲注（84）28頁。
- (98) 谷口・前掲注（84）28頁。
- (99) 谷口・前掲注（84）29頁。
- (100) 谷口・前掲注（84）31頁。
- (101) 谷口・前掲注（84）31頁。
- (102) 税制調査会・前掲注（3）11～14頁参照。
- (103) 税制調査会長石弘光「今後の税制改革についての議論に向けて」（2006年9月12日）2頁。
- (104) 財務省・前掲注（46）1頁。
- (105) 財務省・前掲注（51）3頁。
- (106) 税制調査会・前掲注（52）39頁。
- (107) 税制調査会・前掲注（52）41～42頁。
- (108) 税制調査会・前掲注（3）60～61頁参照。
- (109) 税制調査会・前掲注（3）61～62頁参照。
- (110) 第1章第2節VI2「自己責任論の台頭」図表11参照。
- (111) 内閣府 HP (<https://www.cao.go.jp/zei-cho/> [最終確認日：2024年5月29日]) 参照。
- (112) 朝日新聞 DIGITAL HP (<https://www.asahi.com/articles/ASS5F3T17S5FULFA029M.html> [最終確認日：2024年5月29日]) 参照。

政権交代と税における政治的パフォーマンス

2009年のユーキャン新語・流行語大賞の年間大賞は「政権交代」であった⁽¹⁾。受賞者は鳩山内閣総理大臣である。この政権交代の時の選挙の投票率は69.3%であり、直近の選挙である2022年7月に行われた第26回参議院議員通常選挙の投票率である52.05%⁽²⁾に比べるとかなり高い投票率である。民主党内閣の発足の背景には、2007年に起きた「消えた年金記録問題」により当時与党であった自民党への政治不信があったと言われている。それだけに国民の関心も高く、民主党への期待も大きかったと推察される。

このような背景から誕生した民主党内閣であるが、税制において様々な改革を行った。1つは本文でも述べている通り租税原則の変更である。また、社会保障制度改革推進法案の成立、いわゆる社会保障と税の一体改革もまた大きな改革であると言える。さらに民主党は納税者権利憲章の制定も改革の1つとしていた。

納税者権利憲章とは、民主主義社会において納税者である市民は政府と行政当局との関係において基本的義務と同様に多くの基本的権利を有しており、税務当局も例外ではなく、課税・徴税に関する納税者の権利や義務を規定する法律をいう⁽³⁾。納税者権利憲章の内容は各国によって異なり、OECD加盟国のほとんどの国は納税者権利憲章を制定しているのであるが、日本は制定されていなかったのである。

民主党は税制における抜本的改革において、「税制は議会制民主主義の根幹であり、納税者の立場に立つことが基本であるにもかかわらず、これまでの税制は為政者の立場に立ったものであった。それは税務行政にも表れている。民主党は税制の中身のみならず、税務行政についても納税者の立場に立ち、根本から改革を進める」との意思を表明していた⁽⁴⁾。しかし、納税者権利憲章の制定には至らず、国税通則法を改正することに修正され、法案が成立した。国税通則法の改正では当初想定していた納税者の権利は削除され、義務だけが残されることとなった。制定に至らなかった背景は野党である自民党の反対があったことにより、安住財務大臣が政治判断でこの改革案を取り下げたからである⁽⁵⁾。

国民の期待を背負った民主党政権であったが、2009年9月から2012年12月までの約3年という短命に終わった。安住財務大臣は他の法案成立のためにやむを得ず納税者権利憲章の制定案は見送ったものの、諦めたわけではないという旨の発言をしている⁽⁶⁾が民主党政権が続いていれば、納税者権利憲章は制定されたのであろうか。その経緯を見ることができなかったことは少し残念である。

2012年12月から与党は自由民主党・公明党の連立政権となり現在に至る。最近、また政治不信に拍車をかける出来事があった。政治資金問題である。現職国会議員が政治資金規正法違反容疑で逮捕され、総理大臣が確定申告の開始に際し、法令に従った適切な申告納税を呼びかけると炎上するほどである。2009年のようにまた政権交代が起こるのであろうか。いずれにしても国民・納税者の立場としては政権交代により新しい与党の政策のアピールのため

だけに税制が利用され、その対応に追われるような状況だけは避けたいものである。

注

- (1) ユーキャン新語・流行語大賞 HP (<https://www.jiyu.co.jp/singo/index.php?eid=00026> [最終確認日：2024年5月29日]) 参照。
- (2) 総務省 国政選挙における投票率の推移 HP (https://www.soumu.go.jp/senkyo/senkyo_s/news/sonota/ritu/index.html#:~:text=%E5%9B%BD%E6%94%BF%E9%81%B8%E6%8C%99%E3%81%AE%E6%8A%95%E7%A5%A8%E7%8E%87%E3%81%AF%E3%80%81%E4%BB%A4%E5%92%8C3%E5%B9%B4,%EF%BC%85%E3%81%A8%E3%81%AA%E3%81%A3%E3%81%A6%E3%81%84%E3%81%BE%E3%81%99%E3%80%82 [最終確認日：2024年5月29日]) 参照。
- (3) 内閣府「補足資料（主要国の納税者権利憲章）」（2010年）15頁参照。
- (4) 民主党税制調査会「民主党税制抜本改革アクションプログラム」HP (<http://archive.dpj.or.jp/news/?num=14851> [最終確認日：2024年5月29日]) 参照。
- (5) TC フォーラム中央情報 第32号（2011年12月15日）8頁参照。「安住財務大臣は『現実の政治の判断の中で、党側から、これがある限りはほかのものを含めて通らないよというご指摘がありましたものですから、私は取り下げる判断をしました。』と取り下げの経緯を説明している。」10頁参照。
- (6) TC フォーラム中央情報・前掲注（5）8頁参照。安住財務大臣は「今後とも、納税者の皆さんと、それから税を徴収する側とのバランスを考えながら、必要であれば納税者の権利について法改正を目指していきたい」と発言している。



©税理士会広報キャラクター「にちぜいくん」

1 はじめに

所得税の歴史を紐解くと、まだ酒税や地租が税収の中心であった明治時代に、「新たな財源の確保と税負担の公平化を目的として」⁽¹⁾大日本帝国憲法に先立って小さくスタートしたのが始まりである⁽²⁾。太平洋戦争に敗れた後は、新たに申告納税制度を導入して、所得税は日本国憲法の施行とともに、我が国の近代化を推し進めてきた⁽³⁾。

現在では、「所得は、人の総合的担税力の標識として最もすぐれており、所得税は、基礎控除等の人的諸控除および累進税率と結びつくことによって、担税力に即した公平な税負担の配分を可能にする」⁽⁴⁾と認知されるに至り、また、我が国の租税として中心的な位置づけにあればこそ、『民主主義の対価』（民主主義的租税観）であると同時に、自由主義（基本的人権尊重主義）の下、『自由（基本的人権保障）の対価』（自由主義的租税観）でもあり、両者の不可分一体的連関によって根拠づけられ正当化されるべき負担⁽⁵⁾であり続けるように、主権者が共有する国家の理想像の実現に向けて、時代に応じた改正を加え、変遷を重ねる租税・所得税でなければならない。

本項では、我が国の税制が格差を如何に認識して対応し、分配的正義の実現を図ろうとしてきたのかを、所得税、中でも所得に対して累進課税がなされる累進所得税について確認する。具体的には、公平な税負担の配分を可能とするために重層化した所得税の税額算定過程のうち、「各種所得の金額」「所得控除」「適用税率」「税額控除」のそれぞれの段階において、近年どのような税制改正が検討され実現されたのかを、次のようなステップを踏みながら確認する。

まず、最初のステップで、政府税制調査会による答申と与党税制調査会による税制改正大綱を確認し、税制改正の局面において、実際にいかなる検討がなされ、実現がなされたのかを、「歴史的事実」として示す。

次のステップとして、その歴史的事実に対して、ロールズの正義論⁽⁶⁾にいう「正義の二原理」のうち格差原理⁽⁷⁾に照らして、「正義」にかなう税であれば最低限どのような視点が必要とされるのかを検討し、それを「格差に向けた正義の視点」として示すことを試みた。

なお、答申と税制改正大綱の確認については、次の答申（①～④）と税制改正大綱（⑤）を中心に実施した。それぞれの時代認識については簡記する。

<政府税制調査会による答申>

①昭和61年（1986年）10月28日 政府税制調査会答申「税制の抜本的見直しについての答申」（以下「昭和61年答申」という）

時の内閣総理大臣中曽根康弘（自由民主党）の諮問に、税制調査会会長小倉武一が応えた昭和61年答申は、「我が国においては、戦後の高度成長から安定成長を経て、所得水準は大幅に上昇し、産業・就業構造の変化や社会構造の流動化が進む中で、所得分布が著しく平準化してきている」⁽⁸⁾ という経済認識と、「我が国の個人所得課税（所得税及び個人住民税）の負担水準は、国際的にみてもかなり低い水準にある。それにもかかわらず、納税者の間には負担感、重圧感が強い。」⁽⁹⁾ という国民・納税者の税制に対する不満に答えるため、「税制の所得再分配機能を考慮する必要性は、過去に比べて相対的に低下してきている一方、税負担の水平的公平の確保や公共サービス提供のための所要財源を円滑かつ適正に調達することの重要性が高まってきている。」⁽¹⁰⁾ という視点を基本的考え方においたものである。前項（第2章第2節第1項）にある通り、「公平・中立・簡素」を租税原則とおき、望ましい税体系の質的变化を窺わせるもので、まさに消費税導入に向けての色合いを感じさせるものとなっている。

②平成5年（1993年）11月19日 政府税制調査会答申「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—」（以下「平成5年答申」という）

時の内閣総理大臣細川護熙（日本新党）の諮問に、税制調査会会長加藤寛が応えた平成5年答申は、「公正で活力ある高齢化社会」の実現を目指すために、「個人所得課税の累進緩和を通じた負担軽減と消費課税の充実などにより所得・消費・資産等の間でバランスのとれた税体系を構築し、社会の構成員が広く負担を分かち合うことが重要である。」⁽¹¹⁾ という視点を基本的考え方においたものである。バブル崩壊という経済局面の中で、38年ぶりに自由民主党からの政権交代を実現した8党派連立政権は、「思想信条の違う政党の連立政権は臨時・緊急の事態にしか通用しない。経済対策など懸案事項を遅らせている政治改革を早期に処理する特命政権」⁽¹²⁾ として政治改革を最大の使命に掲げており、税制に関しては基本的に前例踏襲的なものとなっている。

③平成12年（2000年）7月14日 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—」（以下「平成12年答申」という）

時の内閣総理大臣森喜朗（自由民主党）の諮問に、平成5年答申と同じ税制調査会会長加藤寛が応えた平成12年答申は、「かつて、現在より所得等の格差の大きかった時代には、垂直的公平を個人所得課税などの強い累進性により確保することが適当であるとの考え方が支配的でした。近年では、国民全体の所得水準の上昇と平準化を背景に、累進性を緩和させる方向で税制の見直しが行われてきました。」⁽¹³⁾ という税制改正の歴史的傾向を踏まえた上で、「個人所得課税の減税は既に限界に達しており、少なくともこれ以上の減税は行うべきではない」⁽¹⁴⁾、「所得格差の拡大の方向に働く可能性や、消費課税の割合が高まってきていることをも考慮すると、税制全体の所得再分配機能を維持して

いくことが必要」⁽¹⁵⁾ といった、あるべき税制について累進緩和という近年の認識から、累進性の維持へと方向転換を促すような論調がみられるものとなっている。

④令和5年(2023年)6月30日 政府税制調査会答申「わが国税制の現状と課題 ―令和時代の構造変化と税制のあり方―」(以下「令和5年答申」という)

内閣総理大臣岸田文雄(自由民主党)の諮問に、税制調査会会長中里実が応えた令和5年答申は、「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います。」⁽¹⁶⁾、「格差を巡る様々な状況の変化を踏まえると、引き続き、格差の固定化を防止するための税や社会保障を通じた再分配が重要となります。」⁽¹⁷⁾などにみられるように、格差の存在を認識し、税制全体の累進性を強化する必要性が明確に示されていることに加え、租税原則「公平・中立・簡素」と並んで租税の「充分性」が重要である⁽¹⁸⁾と示され、基礎的財政収支の黒字化など、我が国の財政健全化への対応を求める⁽¹⁹⁾ものとなっている。

<与党税制調査会による税制改正大綱>

⑤令和5年(2023年)12月14日 与党税制調査会「令和6年度税制改正大綱」(以下「令和6年度大綱」という)

自由民主党税制調査会会長宮澤洋一等から、衆議院議長額賀福志郎等へと提出された、現時点最新の税制改正大綱。あまり芳しくない内閣支持率⁽²⁰⁾を有する岸田政権下での3度目となる令和6年度大綱の内容はどのようなものであったか確認する。

さてここで、実際の税制改正に関する検討に入る前に、上記の答申で簡記した時代認識について若干の整理をしておく。

税制改正は、国家財源の調達と、市場経済における富の分配の不平等を国家の理念によって是正する富の再分配機能とを大きな目的として取り組まれるものであるが、その検討は、現状を正しく認識するところから始められなければならない。正しい現状認識があつてこそ税制改正の議論はスタートできるのであり、税制改正が正しい現状認識を踏まえた分配的正義により導かれるからこそ、国民の納得が得られるのである。

では、その趣旨から上記の答申について確認すると、①昭和61年答申では格差の縮小から累進性の緩和が、②平成5年答申では税制における前例踏襲的な政治スタンスによる累進緩和が、③平成12年答申では格差拡大の懸念から累進性の維持が、そして④令和5年答申では格差拡大の事実から累進性の強化が、それぞれ答申されていることが確認でき、それら累進性に関する答申内容については、格差の現状認識が正しく行われていることを前提にすれば、まずもって正しい方向性が示されているように思われる。

では、その前提とした格差の現状認識は正しかったのだろうか。それぞれの答申時期における格差の現状認識を、直前の調査時点におけるジニ係数⁽²¹⁾を用いて検証してみると、次表の通りとなる。

	昭和61年答申 直前の調査 (昭和59年調査)	平成5年答申 同時期の調査 (平成5年調査)	平成12年答申 直前の調査 (平成10年調査)	令和5年答申 直前の調査 (令和3年調査)
当初所得 ジニ係数	0.3975	0.4394	0.4720	0.5700
再分配所得 ジニ係数	0.3426	0.3645	0.3814	0.3813

(出典：厚生労働省HP「所得再分配調査」により作成)

さて、ジニ係数に対する全幅の信頼性の問題は措くとしても、これらジニ係数の推移が示すのは経済的格差の持続的拡大⁽²²⁾という現状認識である。第1章第2節において述べられた「一般にジニ係数が0.4を超えると、社会騒乱の危険度が高まる」や「日本の再分配所得ジニ係数はOECD各国の中で上位に位置」するという研究結果から、比較的な危機感を覚えるだけの問題にとどまらない。我が国は税制改正議論の前提であり、嘘偽りない聖域であるはずの現状認識の分野において、あるべき税制の方向性を見定める政府税制調査会の答申にまで政治（行政府と立法府）的な意思が影響した結果、恣意的な文章表現を用いた税制改正の方向性の操作が行われた可能性が有るという、国民主権者として、国家への信頼が揺らぎかねない皮膚感覚的な危機感、怒りにも似た民主主義への絶望感を覚えるのである。

つまり、こういうことである。政府税制調査会は、税制調査会令に基づき内閣総理大臣の諮問に応じて税制に関する基本的事項を調査審議する諮問機関であるが、この平成12年答申と平成5年答申は、既に述べた通り、同一人物（加藤寛）が政府税制調査会の会長として、2人の内閣総理大臣（日本新党細川護熙、自由民主党森喜朗）の諮問に答申したものである。税制調査会令によれば、内閣総理大臣が諮問する政府税制調査会の構成委員は全て、内閣総理大臣本人が任命することとなっている⁽²³⁾。行政府の長が国家の重要な税制改正に関して、我が国を代表する優秀な人材を直接集め、集中的な調査審議のもとに答申させ、もって国家税制を過たず運営するという理念は納得的だと考えることもできるだろう。

しかし政治学では、政治制度がたどった経路が政治と政策を決定する「経路依存症」と呼ばれる現象が報告されており、その実践的な意義をあえて言えば、「税制改革は過去の改革を前提にするがゆえに、大胆な改革が難しい」ことが原則的に導かれるのである⁽²⁴⁾。そうであれば、同一の政府税制調査会会長が、2つの答申において、相異なる方向性の意見具申を行ったことは、それが時間経過や経済環境変化による現状認識の差によるものなのか、それともそれ以外の理由によるものなのか、国民主権者として確認する必要があると思われるが、先に述べたジニ係数の推移から推測すると、現状認識の差と考えることには

少なからず抵抗を覚え、政権変更に伴う政治的方向性の転換が疑われることになるのであり、それは結果的に、政府税制調査会が内閣総理大臣の諮問機関であるという前提を崩壊させ、内閣総理大臣（あるいは内閣や与党といった政治部門）の「あやつり人形」としての性格が浮かび上がってくることになるのである。

そう言われてみれば、昭和61年答申に言われる「所得分布が著しく平準化」というのは、一体何に基づいた経済認識なのだろうか。辛うじて社会騒乱の起こらない範囲の所得格差の度合いに収まっているだけのことで、OECD各国の平均値と比較しても「所得分布が著しく平準化」しているとは到底認識できなかったはずである。にもかかわらず現状認識において「所得分布が著しく平準化」したとする背景には、消費税導入という政治的な目的から遡及した形で、現状認識の後ろ盾である答申に色濃く反映されてはいないだろうか。

平成5年答申においては、上表のようなジニ係数の拡大を含む「経済対策など懸案事項」の存在を認識しながら、格差対策の実施をその意味内容に含んだ税制改正を前例踏襲的に「停滞」させている。これでは政治改革の旗印を自らの政治局面に利用しただけの我田引水の行為に過ぎないのであり、「特命政権」の自認を割り引いたとしても、格差拡大に対する初期消火の判断の遅れを強く批判されても仕方がないのではないだろうか。

平成12年答申に言われる「所得再分配機能を維持していく」という方針は、当時まさに大きく進行する経済的格差拡大のベクトルからすれば、格差認識への無関心やその危機感の欠如が、政治的な対応決定を緩慢にした結果なのではないだろうか。政治的施策の必要性を一方では認識しながら、無為無策であることを自ら認めるだけでは、我が国の行政府の長から諮問を受けて、中長期的な視点からあるべき税制を提言する政府税制調査会に期待された役割は十分に果たせていないのではないだろうか。

しかし、これら政府税制調査会の答申だけを責めることは不適切かもしれない。国民に対して、未だに「税は会費である」⁽²⁵⁾ というような安易な租税教育⁽²⁶⁾ を行う国家では、いざ正しい方向へと税制改正をしようとしても、それを実現させることは困難が付きまとうからである。「民主」主義に則って、納得を求めるべき「主」である「民」に対して、その正当な理解を十分に求めることが、租税教育が未熟であるが故に、不可能となるからである。これは我が国にとって、ある種国際的な教育被格差であろう。そして、これら政府税制調査会の答申は、本来高い理念を持つことが期待されながら、実際には泥水をすすりながら書かれなければならない。その答申が、「主」への教育が不足した「非」文明国の「僕（しもべ）」が作った「会費のお願い文章」にならざるを得ないからである。「そんなことではいけない」と、8年前の公開研究討論会において、我々九州北部税理士会は研究結果を発表している。

若干の整理が長くなってしまったが、答申や大綱において示される現状認識は、その根拠とした事実を明確に示しながら、施策立案に対する丁寧な説明が加えられるべきであろう。現状分析が、政治（行政と立法）的な思惑で歪められることなど、ゆめゆめあっては

ならないし、その税制改正のスタートラインを国民と共有することが、国民と民主主義を守り育てる政治（行政と立法）の本来あるべきスタンスなのではないだろうか。

II 「各種所得の金額」に関する近年の税制改正

では次に、所得税の税額算定過程に従って、「各種所得の金額」から確認をする。

所得税は、課税所得を収入金額の形態で捉え、それを10種類に分類しているが、その中から給与所得について確認する。

1 歴史的事実

(1) 昭和61年答申

給与所得控除の水準（マクロ的にみて給与収入の約30%程度）が、実際の勤務等費用より十分高い水準にありながら、サラリーマンに種々の不満感・不公平感が強いのは、給与所得控除の性格が明確でないこと、経費の実額控除が認められないことに理由があるとした⁽²⁷⁾。そこで昭和61年答申は、「給与所得控除を『勤務費用の概算控除』と『他の所得との負担調整のための特別控除』に二等分する」と、「『勤務費用の概算控除』について、選択により実額控除制度を導入し、サラリーマンにも申告納税の途を拓く」ことを提言した⁽²⁸⁾。

(2) 平成5年答申

給与所得控除が実際の必要経費より相当高い水準にあることを認識しつつも、「中堅以下の所得者層の税負担状況」を考慮して、給与所得控除はさらに引き上げるべきと提言している⁽²⁹⁾。極めて政治的な判断と配慮が窺われる記載であると思われる。

(3) 平成12年答申

就業者に対する被用者の割合は約8割という社会認識により、給与所得者に「他の所得との負担調整」の配慮をする必要性が薄れていることと、実際の必要経費は多めに見積もっても給与収入の1割弱程度であることを示し、給与所得控除が相当手厚いことを指摘した⁽³⁰⁾。

(4) 令和5年答申

就業者に占める給与所得者の割合は約9割という社会認識により、給与所得者に「他の所得との負担調整」を認める必要性が薄れていることと、給与所得者の必要経費は給与収入の約3%程度であることを示し、給与所得控除が相当手厚いことを指摘する一方で、給与所得控除の上限見直しが近年複数回にわたり行われていることにも触れている⁽³¹⁾。

(5) 令和6年度大綱

上記答申で検討されてきた給与所得に関する問題点は、与党税制調査会の令和6年度大

綱では触れられていない。

2 格差に向けた正義の視点

市場社会で起こりうる人間の尊厳の損傷という不正義を回避することを目指して、正しい税を導く規範として「タックス・ジャスティス」⁽³²⁾を論じる政治哲学者伊藤恭彦は、個々人に尊厳のある生活をおくる権利があることを出発点にして、人間の尊厳を損傷しがちな市場社会に、各人の尊厳を相互に守るシステム（政府）を構築することで、尊厳ある生活が破壊されることを回避しようとするということと、その政府が人間の尊厳を守るために要する費用を、租税として徴収することを述べている。つまりお互いの尊厳を守ると我々が相互に負う義務について、これを政府を介した活動に転換することで生じる費用が租税という形で徴収されることを述べている⁽³³⁾。例えば、反倫理的行為である租税回避は、人間の尊厳を守るために必要な貢献をしていないという意味で人間の尊厳への背信をしていることと、人間の尊厳を守るための共同事業にはフリーライドして、人間の尊厳維持のための共同事業のうちに示されている人間の相互承認を踏みにじること⁽³⁴⁾の両面から、タックス・ジャスティスの視点において許されない。この租税回避と立場を逆に、現行の給与所得課税のあり方が、他の所得分類の課税のあり方とにおいて「正義」を共有していないとなれば、税法自体が人間の尊厳を損傷する状態を引き起こすこととなり、やはりタックス・ジャスティスの視点から許されないことになるのである。

では、所得税の税額算定過程「各種所得の金額」から、給与所得をあらためて確認してみる。

憲法に定める職業選択の自由⁽³⁵⁾は、「自己の従事する職業を決定する自由」⁽³⁶⁾を意味している。つまり、我々は自らの有する様々な資質や希望する生活スタイルなどの諸条件をもとに判断して、職業選択の自由を行使する権利がそもそも保障されている。

一方、所得税法は、その収入金額の形態によって所得分類（全10種類）を施し、それぞれの所得分類ごとに課税所得の計算方法を定めている。そしてその課税所得の計算方法は、収入金額から必要経費を控除して求めることを原則としており、行為による価値増加分である所得に対して課税を求めるものとなっている。

ここで正義にかなう視点としては、職業選択の自由を行使して得られた課税所得に対して課される所得税が、所得税法が定めた所得分類とそれに応じた課税所得の計算方法から、どのような所得分類に区分されたとしても、公平な課税として誰しものが受け入れる「正義」を有しているかが問われることになる。つまり、所得分類間の所得計算に格差や不平等がないことが要求されるのである。特定の所得分類における課税所得の計算方法が、他の所得分類における課税所得の計算方法に比して、著しく均衡を失するような状態になるのであれば、そこに「正義」は宿るはずがなく、さらには、憲法上保障された職業選択の自由についてまで、事実上の制約を加えてしまう危険性を否定できないであろう。

給与所得控除について、前述「1 歴史的事実」において答申が複数回指摘する「勤務費用の概算控除」は、必要経費実額に対し著しく過大な設定となっており、給与所得者以外の所得分類により課税を受ける者に対して大きな不平等を生んでおり、また「他の所得

との負担調整」は、給与所得者数の就業者数に占める割合が著しく増加していることから必要性に疑問がある上に、勤務費用の概算費用が過大であるため納付税額が過少となる状況に鑑みれば、他の所得との負担調整はむしろ給与所得者の税負担額を増加させる方向へと調整がなされることも考えられない訳ではない。給与所得者に対する記帳義務の付与が現実的ではないことは考慮するとしても、現行の給与所得控除の納得性・妥当性は既に喪失されており、「正義」を有しない以上は、速やかに給与所得控除の水準引き下げに関する広範な議論と意見集約が実施され、政府税制調査会による答申だけでなく、尊厳損傷回避のための税制改正が与党税制改正大綱においても結実されなければならないと考えられる。

III 「所得控除」に関する近年の税制改正

所得控除からは基礎控除を確認する。但し、関連する他の基礎的人的控除（配偶者控除、扶養控除）や配偶者特別控除についても若干程度触れることとする。

1 歴史的事実

(1) 昭和61年答申

「所得税においては、現行の課税最低限は相応の水準に設定されており、課税最低限を構成する基礎的な人的控除は据え置く。」とする一方で、世帯としての税負担軽減を図るために配偶者特別控除を導入することが提言された⁽³⁷⁾。また、一定額以下の所得を有する配偶者や扶養親族は、少額不追及の観点から二つの基礎的な人的控除を享受すること⁽³⁸⁾が認められるが、「配偶者等に所得がある場合には、その所得に応じて配偶者控除、配偶者特別控除又は扶養控除の額を調整する仕組みを導入」⁽³⁹⁾することが提言された。

(2) 平成5年答申

「基礎的な人的控除については、一定額以下の所得を有する配偶者等は自らは基礎控除の適用を受けて課税関係を生じない一方で、納税者の所得税額の計算上、更に配偶者控除等の適用が受けられることとなり、その意味でいわば二つの人的控除を享受することになっているという問題がある。」⁽⁴⁰⁾として、昭和61年答申とは異なり、二つの人的控除を享受することには問題があるという認識を示した。

(3) 平成12年答申

「一定の額までの少額の所得については負担能力を見出すには至らないと考えられることから、すべての納税者（本人）に対して適用される基礎控除」⁽⁴¹⁾と、税制上の手取りの逆転現象を解消した配偶者特別控除⁽⁴²⁾については、当時の税制を肯定評価する一方で、平成5年答申と同様に、二重の人的控除を享受する配偶者に係る控除のあり方については、検討を加える必要がある⁽⁴³⁾という認識を示した。

(4) 令和5年答申

基礎控除は、「一定の金額までの少額の所得については負担能力を見出すには至らないと考えられることから、原則全ての納税者に適用される」という認識を示す一方で、平成30年度税制改正による改正点については、「昭和22年度税制改正で創設されて以降、所得の多寡によらず一定金額を所得から控除する所得控除方式が採用されてきましたが、所得金額2,400万円超から逡減し、2,500万円超で消失する仕組み（「逡減・消失型の所得控除方式」）が採用されることになりました。」⁽⁴⁴⁾と、結果のみをフラットに言及している。

また、配偶者特別控除の導入により、「税制上、いわゆる『103万円の壁』は解消」したとの認識を示す一方で、平成29年度税制改正において、配偶者特別控除が満額適用される配偶者の給与収入を引き上げ（103万円→150万円）つつ、納税者本人の所得制限を設けることにより、高所得者には配偶者控除・配偶者特別控除が適用されない仕組みとしたことを、これまた結果のみフラットに言及している⁽⁴⁵⁾。

(5) 令和6年度大綱

上記答申で検討されてきた基礎的人的控除等に関する問題点は、与党税制調査会の令和6年度大綱では触れられていない。

社会保障制度の一環である児童手当の拡充（所得制限の撤廃と支給対象を高校生まで延長）にあわせて、16歳から18歳までの扶養控除を縮小することが示された。

2 格差に向けた正義の視点

正義にかなう視点から、そもそも人間の尊厳という基本的人権の根源的価値に裏打ちされた「生存権」は、国家の課税権に優先するのだから、人間の尊厳に値する生存のために不可欠な所得、財産および消費には、国家は課税してはならないはずである⁽⁴⁶⁾。納税者本人およびその家族が「健康で文化的な最低限度の生活」を営む上で必要な支出である最低生活費は、所得稼得の前提となる根源的ないわば「人間に値する生存のための必要経費」であり、人的担税力を減殺するものとして、所得課税上取り扱うことが、憲法上要請されるのであるから、平成30年度税制改正により基礎控除が、合計所得金額の多寡により逡減・消失する所得控除へと「変質」したことは、租税理論上も、憲法上も再検討されるべき⁽⁴⁷⁾であり、速やかに修正されるべきである。

また、平成30年度税制改正大綱では、基礎控除の見直しに関する「高所得者にまで税負担の軽減効果を及ぼす必要性は乏しいのではないか、高所得者ほど税負担の軽減額が大きいことは望ましくないのではないか」という指摘に対して、所得再分配機能を高める改正を行うことが提言されたもの⁽⁴⁸⁾だが、高所得者の所得再分配機能を高める改正ならば、逡減・消失型の基礎控除の導入に限られるものではない。所得税が、公平な税負担の配分を可能とするために税額算定過程を「各種所得の金額」「所得控除」「適用税率」「税額控除」と重層化させたのには、租税が「人間の尊厳の相互維持システムの形成」⁽⁴⁹⁾という使命を果たす以上、「人間の尊厳の維持と切り離すことができない」⁽⁵⁰⁾ことを考慮した結果なのである。逡減・消失型基礎控除の導入という「正義」なき税制改正が、税法の依って立つ根

源的価値を浸食することは言うまでもないだろう。

IV 「適用税率」に関する近年の税制改正

ここでは、適用税率とブラケット（税率適用所得区分）について確認する。

1 所得税の適用税率とブラケットの推移（単位：課税所得 万円、超過累進税率 %）

8,000超	70	60	60	50	50	37	40	45		
5,000以上	65									
4,000以上	60	55	50						40	40
3,000以上										
2,000以上	55	50	40	40	30	30	33	33		
1,800以上	50									
1,500以上										
1,200以上	45	45	40	40	30	30	33	33		
1,000以上	40	40								
900以上	35	35	30	30	20	20	23	23		
800以上										
695以上	30	30								
600以上										
500以上	25	25	20	20	20	20	20	20		
400以上										
330以上	21	20	20	20	10	10	5	5		
300以上										
200以上	17	16	10	10	10	10	10	10		
195以上	14	12								
150以上										
120以上										
50以上	12	10.5	10	10	10	10	5	5		
50未満	10.5									
課税 所得 年分	S59 ～ S61	S62	S63	H1 ～ H6	H7 ～ H10	H11 ～ H18	H19 ～ H26	H27 ～ 現在		

2 歴史的事実

(1) 昭和61年答申

「国際的にみても、最低税率は低く、最高税率は高い水準にある。また、最低税率から最高税率に至る税率の適用所得区分の刻みの数は15段階に上り、全体として、かなり小刻みな税率構造が形成されている。このような税率構造と高水準の課税最低限とがあいまって、我が国の現行の累進構造は、全体として強い累進度を持っている。」⁽⁵¹⁾と現状認識を行った上で、「大多数の納税者の集中する所得階層に対しては、思い切って累進構造を緩和してよい」⁽⁵²⁾と、累進性緩和の方向へ税率体系を変更することが述べられた。

具体的には、「大半のサラリーマンが包摂される収入階層（例えば夫婦2人の給与所得者の年収800万円ないし900万円程度までの収入階層）に対して、基本となる一本の税率（基本税率）を設けることが適当である。また、中小所得者の負担を軽減する観点から、基本税率の下に軽減税率を設けることが適当」⁽⁵³⁾とし、また「最高税率を（中略）所得税については50%とするとともに、基本税率の上に原則として10%刻みの累進税率を設けることが適当」⁽⁵⁴⁾と明確に示された。

昭和61年答申は、その後の与党税制改正大綱によって、昭和62年（1987年）分と昭和63年（1988年）分の所得税改正で速やかに導入されるとともに、その後少なくとも平成18年（2006年）分所得税までトレンドとなった所得税の累進性緩和の方向性を打ち出した答申であった。

(2) 平成5年答申

適用税率については、「我が国における所得格差は国際的に見て小さいにもかかわらず、最高税率の水準は高く、しかも所得がそれほど高くない階層から適用されるため……全体としての累進性が主要諸外国に比して強められている面がある」こと、「高すぎる限界税率の下では、生産活動の意欲を阻害しかねない」などの問題があること、「個人事業者のいわゆる『法人成り』の一つの要因として、個人所得課税の最高税率が法人所得課税の実効税率よりもかなり高いことが指摘されている」ことを指摘した。

また、ブラケットについては、「税率の適用所得の幅については、それぞれの幅がある程度長い期間における給与収入の伸びをカバーしうるように、大幅に拡大させることが適当」と指摘した。

結局、平成5年答申は、適用税率とブラケットに関して、「一層の累進緩和を図ることが適当」との認識を示し、所得税の累進性緩和の方向性は継続されることとなった⁽⁵⁵⁾。

(3) 平成12年答申

「個人所得課税の税負担は……累次の税制改正の結果、既に相当の負担軽減が図られており、その水準は主要先進国中最も低く、特に中低所得者の負担が小さいものとなっています。また、国民所得に対する負担率で見ても最も低い水準にあります。このような負担水準の現状や、厳しい財政状況を勘案すれば、個人所得課税の減税は既に限界に達しており、少なくともこれ以上の減税は行うべきではない」⁽⁵⁶⁾として、明確に所得税減税を否

定する方針を述べている。

そして、その所得税減税を否定する理由としては、「近年の所得分布の動向を見ると、少なくともかつてのような明確な平準化は見られません。むしろ、市場原理や自己責任を重視した経済活動が進展する中で、国際化、情報化の下、個人や企業の経済活動が多様化することにより、所得格差の拡大の方向に働く可能性や、消費課税の割合が高まってきていることをも考慮すると、税制全体の所得再分配機能を維持していくことが必要です。」⁽⁵⁷⁾と述べ、国家財政の理由ではなく、税の所得再分配機能の維持が理由であることを明確に示している。

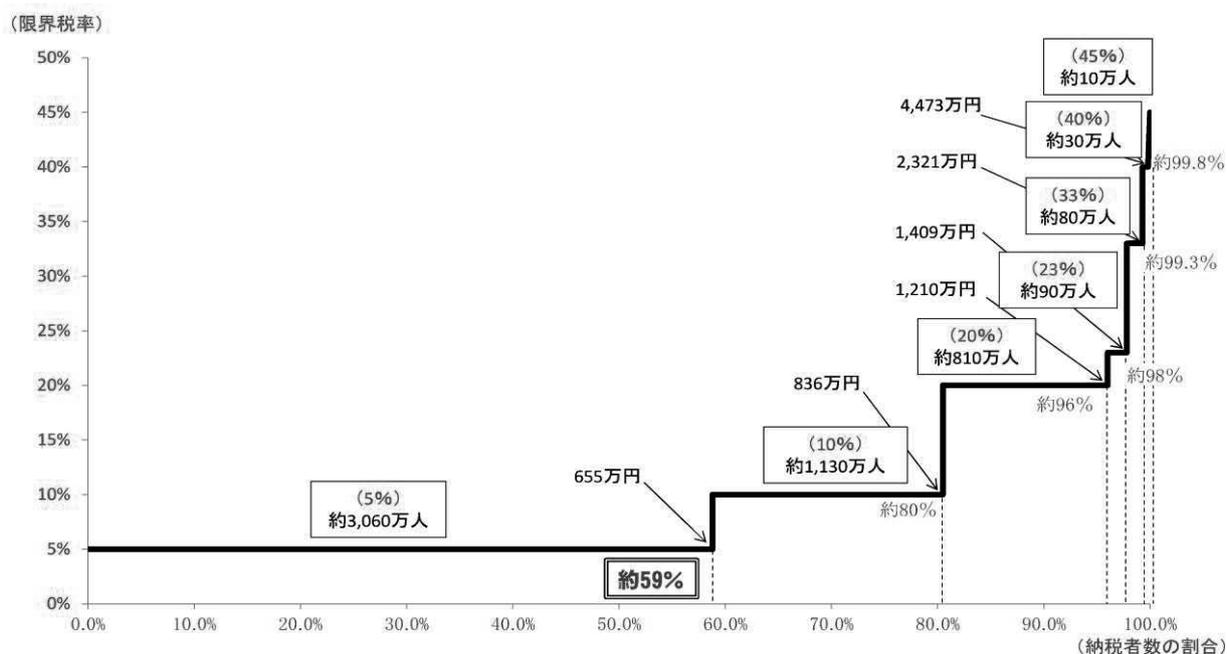
以上の通り、適用税率やブラケットの検討において、平成12年答申は、平成5年答申と全く異なる方向性が明確に示されていることを再確認しておく。

(4) 令和5年答申

消費税導入以降、累進性の緩和が行われてきたものの、所得再分配機能の低下を理由に最高税率の引上げ⁽⁵⁸⁾を行い、我が国の個人所得課税（個人住民税含む）は、OECD加盟国の中で最も高い最高税率と実効税率カーブを持っている⁽⁵⁹⁾という認識を示した。

また、適用税率別納税者分布について、「所得税における一番低い税率水準である5%ブラケットには約6割が属しており、5%の次の10%ブラケットまでには約8割」⁽⁶⁰⁾が属することを明示した。

＜納税者の分布（所得税の限界税率ブラケット別） 令和5年答申114頁＞



(注1) 令和4年度予算ベースの推計値(納税者数(総合課税分):約5,210万人)に基づくもの。

(注2) 矢印の金額は、夫婦子2人(片働き)の給与所得者で子のうち1人が特定扶養親族、1人が一般扶養親族に該当する場合の給与収入金額である。

(5) 令和6年度大綱

上記答申で検討されてきた適用税率とブラケットに関する問題点は、与党税制調査会の

令和6年度大綱では触れられていない。

3 格差に向けた正義の視点

正義にかなう視点で、適用税率とブラケットを考えるとときに、所得税という単一の税目だけでは決定困難ということに気が付く。国家運営費用としての財源が必要であることは承知していても、その財源調達に関しては、所得・消費・資産といった各経済段階において各税目が手当されており、どの段階にいくらの負担配分を行うかは、まさしく分配的正義⁽⁶¹⁾の問題であるから、単一の税目では決定することが困難であり、全体のタックス・ミックスの中で議論され決定されていくべき問題だからである。(第2章第2節第5項参照。)

しかし、そのような中でも、指摘されるべき点がある。

ひとつは、ブラケットの面から述べる。そもそも累進構造を論ずる際の「累進度」とは、所得水準の上昇に伴う実効税率の上昇度合を指すものであるが、累進構造のあり方を検討する場合には、現実にその累進構造の適用を受ける国民の所得水準や所得分布の状況を念頭に置く必要がある⁽⁶²⁾。これに対して、限界税率ブラケットのうち5%と10%、つまり下から2つのブラケット(平成19年(2007年)の三位一体改革前であれば一番下のブラケットのみ)に、納税者の80%が属するという令和5年答申の資料がある。平成27年(2015年)から現在のブラケットとなって10年弱が経過するわけだが、経済的格差に対してその存在を明確に認識し、その問題性も指摘される現在においてなお、与党税制調査会の見直し議論がかくも低調な状況なのかという疑問である。これでは、税の所得再分配機能を適正に活用しようという微塵の意思すら伝わってこない。

もう一つは、適用税率の面から述べる。平成5年答申で所得税の累進性緩和の方向性を継続することを述べた与党税制調査会会長加藤寛は、同じく会長を務めた平成12年答申では、税による所得再分配機能の維持を述べた。平成12年答申の「所得再分配機能の維持」は、消費課税の割合の高まりを前提としているから、所得税に限って言えば、所得課税の引上げによる累進強化を答申したことに等しいと言えるのかもしれない⁽⁶³⁾。しかし、その後の適用税率の推移は、前掲した表の通りである。平成19年(2007年)の改正は、所得課税を強化する意思ではなく、三位一体改革で個人住民税所得割の比例税化の影響があったのを、所得税の適用税率とブラケットによって影響が極力出ないようにクッションになって吸収したものであるし、その後の平成27年(2015年)改正も、高額所得者の最高税率のみを改正した極めて小規模な改正にとどまっている。

国民納税者の立場からも、与党税制調査会による実際の税制改正がこのようなものであると、政府税制調査会の答申が「間違いなのか」「重要性や緊急性の低い意見しか具申されていないのか」、与党税制調査会に「答申された税制改正をまとめる力がないのか」、「ただ単に、政府税制調査会を無視しているのか」、与党税制調査会は、もとより密室会議的な側面を有するので、まったくその理屈も伝わってこないし、説明責任も十分に果たされていない以上、「民主主義的無駄の塊」にしか見えてこないのである。税制は政治が決めなけれ

ばならない、として熱く誕生したのが与党税制調査会である。何を決め、何を決めずに持ち越すのか、国民に判断を仰ぐのは何であるか、そのようなことが何も伝わってこない政治だとすれば、与党・議会の当初の熱はすっかり冷めてしまったのだと認識するしかないだろう。

V 「税額控除」に関する近年の税制改正

「税額控除」では、寄付金控除について確認する。なお、現行税制に合わせて、所得控除の寄附金控除についても検討対象に含める。

1 歴史的事実

(1) 昭和61年答申

「寄付金控除は、教育又は科学の振興、社会福祉への貢献等に資するための誘因的な措置として、支出した特定寄付金のうち一定の足切限度額（1万円）を超える部分を所得控除することとされているが、この足切限度額についても、同様⁽⁶⁴⁾の方向で見直しを行うのが適当⁽⁶⁵⁾として、制度は維持しつつも、還付申告数を抑制し行政コストを削減する趣旨の改正が答申されている。

(2) 平成5年答申

特に言及なし。

(3) 平成12年答申

特に言及なし。

(4) 令和5年答申

寄付金控除（所得控除）の「あり方については、経済社会の構造変化を考慮し、制度の趣旨を踏まえつつ、『公平・中立・簡素』の観点から、検討を加えることが必要⁽⁶⁶⁾であると述べられている。

(5) 令和6年度大綱

学校法人に対する寄附について一部要件の見直し等を行っているが、政治活動に関する寄附金については「政治活動に関する寄附をした場合の寄附金控除の特例又は所得税額の特別控除の適用期限を5年延長する。」⁽⁶⁷⁾と48文字のみを記載して、令和5年答申で検討を加える必要性を指摘されながら、何ひとつ検討過程を示さずに期間延長を実質的に行った。政党等寄附金特別控除制度が、時の経過に伴って見直されるべき租税特別措置法とされている趣旨を、与党税制調査会は真摯に受け止めて、その責任を果たすべきではなかっただろうか。

2 格差に向けた正義の視点

まず、歴史を確認すると、所得税法における寄附金控除制度の歴史というものは比較的浅く、昭和37年（1962年）、税額控除による寄附金控除制度が創設されたのがその始まりであるが、「制度創設は早くから要望されていたが、理論的には寄附金は所得の処分であり控除項目ではないこと、寄附金奨励の政策的措置としても高額所得者のみを利する不公平な制度であること等を理由に、導入が見送られていた」という経緯があったようである。それでも導入に至ったのは、「公共事業の施設の整備拡充が公費に依存するばかりでなく、民間の寄附に期待している事実が相当にあること、欧米における公共事業等に対する寄附の慣行も各国の税制上の措置に裏づけられている点大きい」との理由からであった。その後、昭和42年（1967年）の改正により所得控除に改められたのは、「高額所得者への税負担の軽減というインセンティブを与え寄附の形で公益活動の促進を図る」ことや、「税額控除の算定方式が複雑であったこと、所得の多寡にかかわらず軽減割合が一定であることが寄附者にとって評判が良くなかったこと」が理由とされているようである⁽⁶⁸⁾。

ロールズは正義論の中で、社会の最も恵まれない人の利益となる不平等は、許される不平等であると述べている。そういう正義にかなった制度に合意すると考える社会文化が、ロールズの生まれ育ったアメリカには存在するのであろう、寄附文化が深く根差しているように感じる。しかし、そういった寄附の本来的意義を考慮すると、寄附金控除制度にはいくつか考慮すべき点が見えてくる。

正義にかなう視点からは、2点を指摘したい。

ひとつは、寄附金控除の対象は、本来的な寄附行為を対象としたものに限定されるべきである。伊藤は、寄附について「本来納めるべき税金を納税者自身の判断で必要な社会活動へと支払うもの」で、「政府の独占物だった税の使途の判断を社会が取り戻すこと」であると述べ、「個人が……積極的に社会形成に関与することで……市民的自治を進化させる」ことを指摘している⁽⁶⁹⁾。個人の善が自発的な寄附という形で社会形成を促進したときに、民主的な正義を宿す寄附金税制が要件を充足し適用されてはじめて、望ましい国家観に沿った寄附文化の涵養を国家としても支援することができるのではないだろうか⁽⁷⁰⁾。例えば不遇・貧困層救済とは呼べない政治資金寄附や、寄附文化の醸成というお題目のために寄附の本質を踏み外した感のあるふるさと納税制度は、本来の寄附とは一線を画すものであり、寄附本来の趣旨内容に沿った新しい寄附金税制の制度設計が必要となろう。

もうひとつは、寄附金は本来は所得の処分なのであるから、所得控除ではなく税額控除であるべきだということである。寄附金控除前の所得が課税対象所得となり、各人が累進税率を適用後に、税額控除の適用を受けるという税額算定方式が、寄附の本来的な趣旨に沿い、寄附者の本旨にも適合するであろう。

VI 小括

以上の通り、所得税について確認をした。所得税は、我が国の税の中でも、担税力に即した公平な税負担の配分を、垂直的公平と水平的公平の両面から可能にすると考えられる、

極めて重要な位置づけにある基幹税である。

しかし、格差への対応や、分配的正義のより良い実現という意味では、税の優等生であるべき所得税においてすら、その取り組みに十分という評価はできず、また、所得税単体としての取り組みにも限界があり、タックス・ミックスによる我が国租税制度全般による取り組みが必要であることが確認できた。

本項において確認した事項以外にも、格差に向けた正義の視点から所得税が検討を進めるべき点は数多く存在するものと考えられる。これまでの「公平・中立・簡素」や「垂直的公平と水平的公平」といった、負担の分配基準に応じた財政的正義に基づく税制改正要望が行われるだけでなく、伊藤の『タックス・ジャスティス ―税の政治哲学』に述べられる、より高い次元である広義の分配的正義の視点⁽⁷¹⁾ から税制改正要望を我々税理士(会)が成すことができるようになれば、税理士(会)が行う税制改正建議は、より説得力を増した新たなステージへと昇華することができるのではないかと期待している。

注

- (1) 国税庁 HP「NETWORK 租税史料 明治32年の所得税改正」(<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/sozei/network/128.htm> [最終確認日：2024年6月2日]) 参照。
- (2) 所得税法は1887年(明治20年)7月1日に実施され、大日本帝国憲法は1890年(明治23年)11月29日に施行された。
- (3) 太平洋戦争は1945年(昭和20年)8月14日に終戦。その後、所得税法は1947年(昭和22年)3月31日に申告納税制度を導入し、日本国憲法は1947年(昭和22年)5月3日に施行された。
- (4) 金子宏『租税法 第二十四版』(弘文堂、2021年)192~193頁。
- (5) 谷口勢津夫『税法基本講義 第7版』(弘文堂、2021年)23頁(【24】)。
- (6) 第1章第2節Ⅲ「1 公正としての正義」並びに、第1章第3節Ⅷ「1 正義の二原理が導くもの」参照。
- (7) ジョン・ロールズ著(川本隆史ほか訳)『正義論 改訂版』(紀伊國屋書店、2010年)84頁。
格差原理とは、「第二原理 社会的・経済的不平等は、次の二条件を充たすように編成されなければならない — (a) そうした不平等が各人の利益になると無理なく予期しうることをいう。詳細については、第1章第2節、第3節を参照。
- (8) 昭和61年答申、16~17頁。
- (9) 昭和61年答申、5頁。
なお、トマ・ピケティ『自然、文化、そして不平等 ―国際比較と歴史の視点から―』(文藝春秋、2023年)70~71頁によれば、1932~1980年の約半世紀にわたり、アメリカの最高税率は平均80%であったにもかかわらず、アメリカ経済は極めて好調であったことと、その経済成長を支えたのはアメリカの卓越した教育の優位性であったことを指摘している。
- (10) 昭和61年答申、17頁。
- (11) 平成5年答申、2頁。
- (12) 詳細は、日本記者クラブ研究会で田中秀征が講演した「鳩山政権、成功のカギは？ ―細川・非自民連立政権の教訓―」(<https://acrobat.adobe.com/id/urn:aaid:sc:AP:620426f0-c787-4ba2-ba6b-b705099817af> [最終確認日：2024年6月2日]) 参照。
- (13) 平成12年答申、16頁。
- (14) 平成12年答申、82頁。
- (15) 平成12年答申、105頁。
- (16) 令和5年答申、3頁。
- (17) 令和5年答申、63頁。

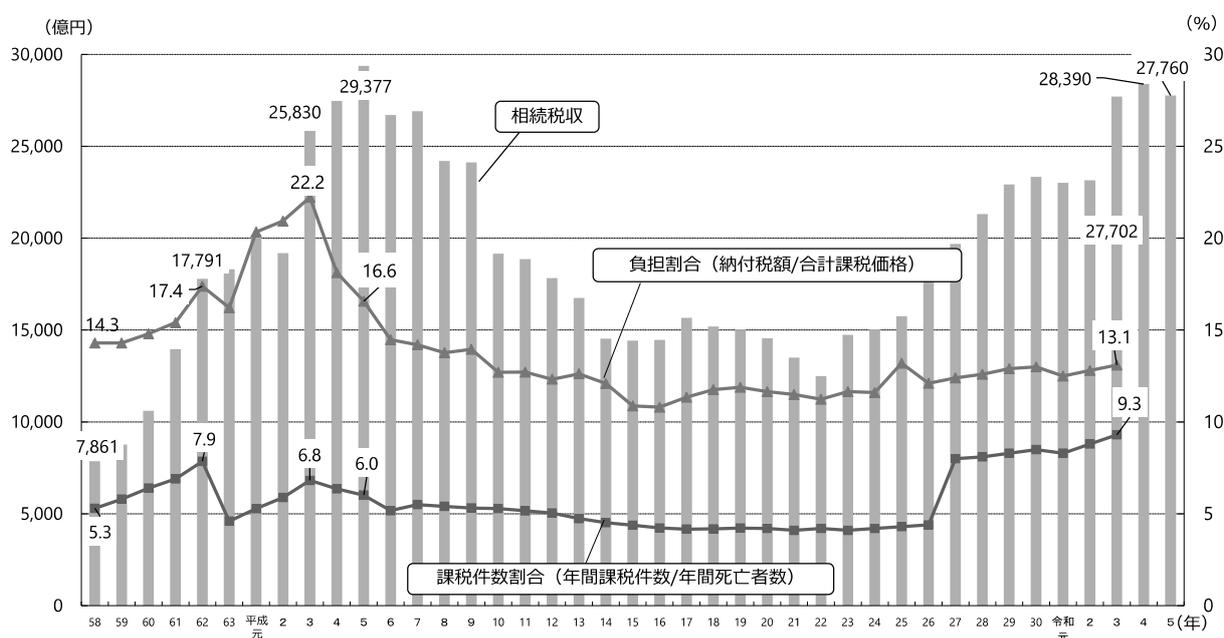
- (18) 令和5年答申、15頁参照。
- (19) 令和5年答申、82頁参照。
- (20) NHK 選挙 WEB「内閣支持率」HP (<https://www.nhk.or.jp/senkyo/shijiritsu/> [最終確認日：2024年6月2日])によれば、岸田内閣は掲載のある2013年1月～2024年5月の11年間にわたる期間のうち、最も低い支持率(23%、2024年4月ほか)と、最も高い不支持率(58%、2024年4月ほか)が報道されている。
- (21) ジニ係数については第1章第2節を参照。ジニ係数は所得格差を示す代表的な指標であるが、「当初所得ジニ係数の上昇のみをもって『所得格差が拡大している』とまで言い切るのは早計であろうし、改善度が向上していることを根拠に『再分配機能が質的に強化されている』と結論することもできないであろう」とあるように、ジニ係数は全幅の信頼を置ける指標ではないことが指摘されている。しかしながら、行政府が所得格差についてジニ係数を用いて現状把握した上で政策立案を行っていることは事実であろうため、本章においては行政府と同様にジニ係数を用いて確認を進めることとする。
- (22) 橋木俊詔『格差社会—何が問題なのか—』(岩波新書、2006年)194頁参照。
橋木は、今日の格差社会の大きな背景として、税制・社会保障の再分配効果が小さいことと、税制の所得再分配効果が低下していることを指摘している。
- (23) 税制調査会令第2条。
- (24) 伊藤恭彦『タックス・ジャスティス—税の政治哲学』(風行社、2017年)136～137頁参照。
- (25) 詳細は、第1章第1節II「4 税の強制力と租税法律主義(税は社会の会費か)」を参照。
- (26) 国税庁HP「令和5年度『税を考える週間』講演会・説明会資料」(国税庁広報広聴室、2024年)3頁(<https://acrobat.adobe.com/id/urn:aaid:sc:AP:0c7dab21-6012-4f2e-89fc-57d538d23b5c> [最終確認日：2024年6月2日])並びに、令和5年答申3頁参照。
- (27) 昭和61年答申、30頁参照。
- (28) 昭和61年答申、6頁参照。
- (29) 平成5年答申、23頁参照。
- (30) 平成12年答申、99～101頁参照。
- (31) 令和5年答申、95頁参照。
- (32) 伊藤・前掲注(24)68頁。
- (33) 伊藤・前掲注(24)66～68頁参照。
- (34) 伊藤・前掲注(24)116～117頁参照。
- (35) 憲法第22条第1項「何人も、公共の福祉に反しない限り、居住、移転及び職業選択の自由を有する。」なお、本項において「職業選択の自由」は「公共の福祉に反しない」ことを前提とする。
- (36) 芦部信喜『憲法 第八版』(岩波書店、2023年)245頁。
- (37) 昭和61年答申、7頁参照。
- (38) 昭和61年答申、39頁参照。
「二つの基礎的な人的控除を享受すること」とは、「一定額以下の所得を有する配偶者や扶養親族は、自らは基礎控除の適用を受けて課税関係を生じない一方、納税者の所得税額の計算上、更に配偶者控除又は扶養控除の適用が受けられること」をいう。
- (39) 昭和61年答申、40頁。
- (40) 平成5年答申、23頁。
- (41) 平成12年答申、92頁。
- (42) 平成12年答申、93頁参照。
- (43) 平成12年答申、94頁参照。
- (44) 令和5年答申、105頁。
なお、基礎控除に「逡減・消失型の所得控除方式」を採用した理由は、「所得再分配機能の強化に寄与する」ためであると説明されている。(平成30年度税制改正大綱、5頁参照。)
- (45) 令和5年答申、105～106頁参照。
- (46) 谷口・前掲注(5)25頁(【26】)参照。

- (47) 谷口・前掲注(5) 369～371頁(【356】) 参照。
- (48) 平成30年度税制改正大綱、4～5頁参照。
- (49) 伊藤・前掲注(24) 76頁。
- (50) 伊藤・前掲注(24) 76頁。
- (51) 昭和61年答申、25頁。
- (52) 昭和61年答申、26頁。
- (53) 昭和61年答申、26頁。
- (54) 昭和61年答申、27頁。
- (55) 平成5年答申、21頁参照。
- (56) 平成12年答申、82頁。
- (57) 平成12年答申、105頁。
- (58) 平成19年(2007年)分の適用税率の改正は、「三位一体改革」により、所得税から個人住民税への税源移譲と、個人住民税所得割の比例税化があわせて行われることとなり、それに伴って所得税の適用税率が一部変動したものの。なお、「三位一体改革」については、第2章第2節第5項II参照。
- (59) 令和5年答申、111～112頁参照。
- (60) 令和5年答申、113頁。
- (61) 伊藤・前掲注(24) 77頁参照。
この「分配的正義」は「広義の分配的正義」であり、より厳密には負担の分配基準を示す「財政的正義」を意味する。
- (62) 税務経理協会編著(大蔵省主税局総務課監修)『税制の抜本改革—税制調査会第二・第三特別部会 中間報告・関係資料集—』(税務経理協会、1986年) 102頁参照。
- (63) 橋木俊詔『資本主義の宿命 経済学は格差とどう向き合ってきたか』(講談社、2024年) 202頁参照。
橋木は、ノーベル経済学賞を受賞したマーリーズの理論を用いて、1970～1980年代(筆者注:昭和45年から平成元年の期間が想定される)の我が国の所得税率構造が、ほぼ最適な累進状態にあったとする研究結果を発表している。
- (64) この「同様」は「引き上げ」を意味している。
- (65) 昭和61年答申、41頁。
- (66) 令和5年答申、111頁。
- (67) 令和6年度大綱、40～41頁参照。
- (68) 段野聡子「寄附金控除制度の課題—アメリカの寄附金制度を基にして—」安田女子大学紀要47号(2019年) 230頁参照。
- (69) 伊藤・前掲注(24) 140頁参照。
- (70) 神野直彦『財政と民主主義—人間が信頼し合える社会へ—』(岩波書店、2024年) 103～108頁参照。
神野は、スウェーデンでは民主主義のために、国民の自発的行動によるアソシエーション(「特定の類似した関心や目的をもつ人びとが、それらを達成するために意識的に結合し形成する人為集団」)が呼びかけられ、スウェーデン国民もそれに応えて平均3つのアソシエーションに加入していることを紹介し、「社会の構成員が、共同の困難に常に関心をもって、その問題を認識し、解決するために生活者として行動しなければ、民主主義は機能しない」ことを指摘している。同時に神野は、新自由主義の「政府縮小—市場拡大」戦略で公共サービスを縮小するために、アソシエーションが利用される危険性も注意深く指摘している。
- (71) 詳細は、第1章第3節VII(特に、「図表1 分配的正義の構造」並びにその説明部分)を参照。

I 資産課税の検証を行う意義

相続税に関する最新データ⁽¹⁾を見ると、令和3年分における被相続人数（死亡者数）1,439,856人、相続税の申告書の提出に係る被相続人数134,275人（課税割合9.3%）、相続税の納税者である相続人数294,058人、税額2兆4,421億円となっている。（図表1）

図表1 相続税の課税件数割合及び相続税・贈与税収の推移



(注1) 相続税収は各年度の税収であり、贈与税収を含む（令和3年度以前は決算額、令和4年度は補正後予算額、令和5年度は予算額）。
 (注2) 課税件数、納付税額及び合計課税価格は、「国税庁統計年報書」により、死亡者数は、「人口動態統計」（厚生労働省）による。

出典：財務省⁽²⁾

令和5年度当初予算における国の一般会計歳入額のうち、相続税は約2.7兆円であり、その割合は2.4%である。所得税は約21兆円・18.4%、法人税は約14.6兆円・12.8%、消費税は約23.3兆円・20.4%である。

相続税には富の再分配機能としての役割がある。また、相続した財産が大きいほど相続税額は大きくなるので、生まれた家庭の経済状況による差を縮小させ、格差の固定化を防止する機能もある⁽³⁾。

相続税は、人が亡くなったことに起因して発生する租税であるが、亡くなられた方の10人に1人程度にしか課税されていない租税であり、その申告者数も30万人弱である。平成27年以降の相続からは基礎控除額が大幅に引き下げられ、これまでより課税ベースは広がった⁽⁴⁾が、所得税や消費税と比較しても依然として税収・納税者数ともに低いことがわかる。歳入割合2.4%（課税割合9.3%）という数値は、租税としての相続税の与える影響が、他

の租税と比し限定的であることを意味するのではないだろうか。

本編では、相続税の導入から現在に至るまでの変遷を、答申及び税制改正大綱を中心に、格差に対する相続税制の十分制の検証を行う。続いて、資産課税の一環として、事業承継税制及び金融所得課税についても確認を行う。

II 相続税の課税体系

なぜ相続税が存在し、その課税はどのように行うのか。相続税の課税方式は、一般的には「遺産税方式」と「取得者課税方式」の二種類あるとされているが、現行の相続税を考える上で重要な記載がある。平成12年7月「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－」では、「わが国の現行所得税法では、相続・贈与により取得するものは、所得税を課さず、相続税・贈与税という別体系の下で課税しています。しかし、特にわが国のように遺産取得課税方式と基本とした相続課税制度の下において、……包括的所得概念で所得を認識すれば、理論上は、相続・贈与による財産の取得も個人所得課税に取り込んで課税するという考え方があり得ます。しかし、一般的に個人所得課税が課税対象とする反復・継続的なキャッシュフローと、偶然にもたらされる所得である相続財産等とは性質が異なるので、仮に形式的に個人所得課税に取り込んだとしても、実質的には個人所得税とは別体系の課税方法を探らざるを得なくなります。このため、わが国では、所得税とは独立の税目として相続税が存置されているものです。」とあり、所得税とは別に相続税を設置する意味が述べられている。

III 相続税の歴史

相続税の歴史について、創設期から現在までを課税体系を中心にその変遷を辿ることとする。

1 相続税の創設

相続税は、そもそも日露戦争の戦費調達のため、明治38年（1905）に通行税とともに創設され⁽⁵⁾た。課税方式は遺産税方式が採用⁽⁶⁾され、申告制度ではなく、国が遺産の額と税額を納税者に通知する賦課課税制度の下で設置された審査委員会に諮問して、課税額が決定される仕組み⁽⁷⁾であった。当時の相続税は、相続を家督相続と遺産相続に分けて課税し、税率は家督相続の方が低く設定⁽⁸⁾されており、税率は、家督相続が1.2%～13%、遺産相続が1.5%～14%⁽⁹⁾であった。贈与税はなかったが、高額な贈与は相続税として課税されるなど、現在の相続税制度とは随分と異なる制度であった。

その後、日露戦争は終わりを迎えるが相続税は残ることとなり、幾度の改正を経て現在に至る。

2 戦後の税制改革

昭和20年8月15日終戦。昭和21年11月にGHQ（連合軍最高司令官総司令部）より「日本の相続税及び贈与税に関する原則と勧告」（シャベル勧告）が発せられた。この勧告では、当時の相続税法を、「日本国内における巨富の急速な蓄積とその保全とを助長している」⁽¹⁰⁾と評価しており、その理由を、①家督相続人に対する優遇課税、②税率が他の民主的工業国ほど著しく累進的とはなっていない、③贈与税の課税がない（日本の全租税構成に滲透している財閥の利益偏重を示す好例の一つである。）⁽¹¹⁾としている。

昭和22年改正では、これまで家督相続と遺産相続に分けて課税していたが、被相続人と相続人の続柄により異なる税率区分ではあるものの家督相続を廃止し、賦課課税方式から申告納税方式へと変更された。家督相続の廃止により、終戦まで続いた家優先の考え方、相続は幕を閉じた⁽¹²⁾。

また、贈与税も創設されたが、贈与者に対する課税や相続税との統合がない等の現在の制度とは異なる部分も多い。

3 シャウプ勧告

昭和24年9月15日に「シャウプ使節団日本税制報告書」（シャウプ勧告）が発表された。これは、日本の税制の包括的な改革案であり、現在の我が国の税制の基礎⁽¹³⁾となっている。

昭和24年7月「税制改正に関する中間報告」においても、相続税の問題を「相続税については、税率、基礎控除、非課税限度等について所得税について述べたと同様の問題があり、適当な改正を行うことが必要である。」「贈与税については、全体の構想にやや無理なところがあり、非課税財産特に公益法人等に対する寄附金についても実情に添わない点があるので改正すべきである。」と提起している。

シャウプ勧告を受けた昭和25年改正では、これまでの遺産税方式から累積的取得税方式（遺産取得税方式による取得者が取得した財産のすべてを累積して課税する方法）へと変更し、被相続人と相続人の続柄により異なる税率区分の廃止、超過累進税率による最高税率を90%に変更、納税義務者の範囲の見直し、相続税と贈与税の一本化等が行われた。

4 日本独自の税制へ

昭和26年9月8日サンフランシスコ講和条約の締結、昭和27年4月28日同条約発効となり、日本国は連合軍からの占領下から独立を果たした。シャウプ勧告による税制は、これを機に徐々に変化していくこととなる。

昭和28年11月の答申において、累積的課税方式から遺産取得税方式へと変更され、遺産取得税の相続税と暦年課税の贈与税へと二本立てとなった。その理由を同答申では、「相続税については、昭和25年の改正前のような遺産課税方式とすることにも理由があると認められるのであるが、相続税は結局相続人の負担になる点を考慮すれば同額の遺産の場合にも、相続人の数が多いか少ないかによつては負担に差異を設けるのが負担の公平を保つ所以であると認める。ただ、取得者課税の困難は、遺産の分割が必ずしも早期に明確に確立しないために課税上の混乱を来すおそれがある点にあるとも考えられるが、これについて

は実行上十分の配慮を加え、よく各相続人の実情に即する課税を行い得るように留意することとし、現行制度はこれを維持するのが適当であると認められる。また、累積課税制度は理論的にはすぐれた制度であるが、更に理論を徹底すれば長期間にわたる貨幣価値の変動の調整に対する技術的配慮が加えられるべきであつて、このような方式があまりにも理論に走り過ぎて実行上の困難が倍加することは明らかであるので、徴税技術上の点等からみてこの制度を廃止したことはやむを得ない措置であつたと認められる。」としている。

税率についても同答申では、「現在の相続税は戦前のような遺産課税制度ではなくて取得者課税制度であり、また財産の構成、分布の状態も変化しているから、その税率を戦前の状態そのままとすべきであるということもできないが、現在の税率では貨幣価値の下落に応ずる調整がなお不十分であるから、適宜これを緩和することが妥当であると認められる。」とし、インフレによる累進性の調整として昭和25年改正で25%～90%となった高税率は、20%～70%へと下方修正された。

5 現在の課税方式への変更

昭和31年12月の答申では、問題の所在を「……現行の取得課税方式が適正に実施されていないため、実際の相続税負担が公平を欠いているという批判、及び最近の資産の状況に照らして控除、税率に再検討を加えるべしという意見は、特に注目を要する。現行の取得課税方式では、相続税は、相続により相続人の得た所得に対する特別の所得税であるとみられる。この考えに基き、相続税の額は、相続人ごとに、その取得した相続財産の額を課税標準として累進的に定められる。したがつて、相続税の総額は、相続人が1人の場合に最も大きく、相続財産が多数の相続人によつて分割されればされるほど、少額となる。……ところで、取得課税方式は、その適正な執行が困難であり、そのため負担の不公平が生じているから、むしろ遺産課税⁽¹⁴⁾に復帰すべきとの主張がある。」とし、当時の課税方式への課題を提起している。

同答申の検討と結論では、「現行の取得課税方式を遺産課税方式に改めるべきかどうかという問題は、相続税の基本に関する問題であり、相続税の性格からみて、かるがるしく断定を下すことは適当ではない。また、控除及び税率の問題も、この相続税制の基本と関連して同時に解決さるべきであろう。……この問題については結論を保留し、今後の研究に期待することとしたい。」として結論を出すには至らず、次年度以降の課題とされた。

昭和32年12月の答申では、基本方針の中で「昭和33年度の税制改正については、相続税について抜本的改正を行う」としている。改正案の要綱は「遺産取得税体系を維持しつつ、相続税の総額は遺産額及び法定相続人の数により決定できるような体系をとるとともに、相続税の課税最低限の引上げ及び税率の緩和を行い、中小の財産階層の負担軽減を図る。」というものである。

昭和32年12月の答申では、相続税課税の意義を、「相続税制度を検討するに当つては、まず、相続税課税の本質について考えてみる必要がある。相続の開始により相続人その他の者が被相続人から承継する財産に対し、相続税を課することは、それがどのような課税方式をとるにしても、相続の開始によつて被相続人から相続人等に移転する財産に対する課税となり、その際に、相続人の取得する財産に応じその一部が課徴されることとなる。その意義は、

平成16年11月の答申では、「……相続時精算課税制度は、親子間の資産移転の促進を通じた経済活性化の効果を発揮している。若年層の住宅取得や事業承継にも活用されていることから、引き続きその一層の活用に向け制度の周知などに努めていくことが重要である。」として、相続時精算課税制度への一定の評価を示している。

7 格差是正への取り組み

民主党政権時代の「平成22年度税制改正大綱～納税者主権の確立へ向けて～」では、「相続税は格差是正の観点から、非常に重要な税です。バブル期の地価沸騰に伴い、相続税の対象者が急激に広がったことなどから、基礎控除の引上げや小規模宅地等の課税の特例の拡充により、対象者を抑制する等の改正が行われました。バブル崩壊後、地価が下落したにもかかわらず、基礎控除の引下げ等は行われてきませんでした。そのため、相続税は100人に4人しか負担しない構造となり、最高税率の引下げを含む税率構造の緩和も行われてきた結果、再分配機能が果たせているとは言えません。また、金融資産の増加などの環境の変化が見られます。今後、格差是正の観点から、相続税の課税ベース、税率構造の見直しについて平成23年度改正を目指します。その見直しに当たっては、我が国社会の安定や活力に不可欠な中堅資産家層の育成や事業の円滑な承継等に配慮しつつ、本人の努力とは関係のない大きな格差が固定化しない社会の構築や課税の公平性に配慮すべきです。」とあり、格差是正に関しての本気度が伺えるものとなっている。

実際に、平成23年度税制改正大綱では「格差拡大とその固定化の是正」として、所得税における諸控除の見直しとともに、相続税においても基礎控除の4割引き下げや最高税率引き上げなどの改正案が出されたが、結果として、これらの改正事項は見送られることとなった。翌年度の税制改正大綱では「本改正事項については、税制抜本改革における実現を目指します。」とされるにとどまった。

民主党政権は平成24年12月26日終わりを迎え、同日より自公連立政権へと戻ることとなるが、平成25年1月24日の平成25年度税制改正大綱にて、基礎控除（改正後：3,000万円＋600万円×法定相続人の数）と最高税率55%とする税率構造の見直し（図表2）が行われた。これらの改正は平成27年1月1日以後に相続又は遺贈により取得する財産に係る相続税について適用されて今日に至る。

図表2 税率構造の変遷

抜本改正前	抜本改正(昭和63年12月) (昭和63年1月1日以降適用)	平成4年度改正 (平成4年1月1日以降適用)	平成6年度改正 (平成6年1月1日以降適用)	平成15年度改正 (平成15年1月1日以降適用)	平成25年度改正 (平成27年1月1日以降適用)
10% 200万円以下	10% 400万円以下	10% 700万円以下	10% 800万円以下	10% 1,000万円以下	10% 1,000万円以下
15% 500万円以下	15% 800万円以下	15% 1,400万円以下	15% 1,600万円以下	15% 3,000万円以下	15% 3,000万円以下
20% 900万円以下	20% 1,400万円以下	20% 2,500万円以下	20% 3,000万円以下	20% 5,000万円以下	20% 5,000万円以下
25% 1,500万円以下	25% 2,300万円以下	25% 4,000万円以下	25% 5,000万円以下	30% 1億円以下	30% 1億円以下
30% 2,300万円以下	30% 3,500万円以下	30% 6,500万円以下	30% 1億円以下	40% 3億円以下	40% 2億円以下
35% 3,300万円以下	35% 5,000万円以下	35% 1億円以下	40% 2億円以下	50% 3億円超	45% 3億円以下
40% 4,800万円以下	40% 7,000万円以下	40% 1億5,000万円以下	50% 4億円以下		50% 6億円以下
45% 7,000万円以下	45% 1億円以下	45% 2億円以下	60% 20億円以下		55% 6億円超
50% 1億円以下	50% 1億5,000万円以下	50% 2億7,000万円以下	70% 20億円超		
55% 1億4,000万円以下	55% 2億円以下	55% 3億5,000万円以下			
60% 1億8,000万円以下	60% 2億5,000万円以下	60% 4億5,000万円以下			
65% 2億5,000万円以下	65% 5億円以下	65% 10億円以下			
70% 5億円以下	70% 5億円超	70% 10億円超			
75% 5億円超					
(14段階)	(13段階)	(13段階)	(9段階)	(6段階)	(8段階)

出典：財務省⁽¹⁶⁾より筆者作成（一部抜粋）

8 高齢化社会への対応

平成19年11月「抜本的な税制改革に向けた基本的考え方」では、「近年地価がバブル期以前の水準まで下落し、相続税の負担が大幅に緩和された結果、年間死亡者数のうち相続税の課税が発生する割合が4%程度まで下落するなど、その資産再分配機能や財源調達機能は低下している。」と、その現状を報告している。また「高齢化の進展の中で、相続人自身も高齢化してきており、相続時点ではすでに相続人自身の資産形成も進んでいると考えられる。このため、相続財産が相続人の生活基盤を形成するという意味合いは従来に比して薄れてきており、遺産における金融資産の増加等ともあいまって、相続税の担税力を有する層が拡大していると考えられる。さらに、今日では公的な社会保障制度が充実し、老後の扶養を社会的に支えているが、このことが高齢者の資産の維持に寄与することとなっている。そこで、被相続人が生涯にわたり社会から受けた給付に対応する負担を、死亡時に清算するという考え方に立てば、相続税は、遺産が相続される時にその一部を社会に還元することによって、給付と負担の調整に貢献できると考えられる。以上の相続税を巡る環境の変化等からすれば、これまでの改正により大幅に緩和されてきた相続税の負担水準をこのまま放置することは適当ではなく、相続財産に適切な負担を求め、相続税の有する資産再分配機能等の回復を図ることが重要である。」とあり、高齢化社会への問題意識及び富の再分配について触れている。

平成27年11月「経済社会の構造変化を踏まえた税制のあり方に関する論点整理」では、資産課税を巡る経済社会の構造変化を、「この四半世紀を見ると、経済のストック化の中で、家計資産における金融資産の額が著しく増加しており、特に、高齢者世帯ほど資産蓄積が多く、家計資産の格差も高齢者世帯において顕著となっている。その一方で、現役世代にとっては、世帯収入の減少により、所得の一部を貯蓄し、資産を掲載していくという道が細くなっていることがうかがえる。」と分析している⁽¹⁷⁾。

続いて、「また、高齢化の進展により、相続人自身も高齢者となるいわゆる「老老相続」が増加している。「老老相続」では、相続時点で既に相続人自身の資産形成が相当進んでおり、相続財産が相続人の生活基盤を形成するという意味合いは従来に比して一層薄れてきている。」として、老老相続について初めて言及している。

さらに続いて、「今日では、公的な社会保障制度が充実し、老後の扶養を社会的に支えているが、このことが高齢者の資産の維持・形成に寄与することとなっている。このため相続によって次世代の一部に引き継がれる資産には、「老後扶養の社会化」を通じて蓄積されたものという側面もある。次の四半世紀の人口動態の変化を見ると、死亡者数は増加を続けることから、今後、相続による大規模な世代間の資産移転が発生することが見込まれる。他方、出生率の低下により相続人の数は年々減少してきており、今後もそうした傾向が続くものと見込まれるため、相続人の取得する一人あたり財産額はさらに増加していくと考えられる。これらを踏まえると、相続を機会に高齢世代内の資産格差が次の世代に引き継がれる可能性が一層増してきている」とある。

平成31年度税制改正大綱では、基本的考え方の中で、「高齢化の進展に伴い、いわゆる「老々相続」が課題となる中で、生前贈与を促進する観点からも、資産移転の時期の選択に

中立的な税制の構築が課題となっている。諸外国の制度をみると、生前贈与と相続に対して遺産税もしくは相続税を一体的に課税することにより、資産移転の時期の選択に中立的な税制が構築されている例がある。一方、わが国においては、平成15年に相続時精算課税制度が導入されており、本制度の適用を選択すれば、生前贈与と相続に対する一体的な課税が行われるが、本制度は必ずしも十分に活用されていない。今後、諸外国の制度のあり方も踏まえつつ、格差の固定化につながらないように、機会の平等の確保に留意しながら、資産移転の時期の選択に中立的な制度を構築する方向で検討を進める。」とあり、令和2年度税制改正大綱にも同様の趣旨が記載されている。

令和元年9月には、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として、①資産再分配機能の適切な確保等⁽¹⁸⁾、②資産移転の時期の選択に中立的な税制の構築と格差固定化の防止⁽¹⁹⁾が述べられた。

IV 事業承継税制

事業承継の定義とは、税法学者の田中治は「事業承継の法律上の定義はないが、一般には、会社の経営を現在の経営者から後継者に引き継ぐことをいうものと理解されている。」⁽²⁰⁾と述べている。また、事業承継税制の定義について、田中は「事業承継税制の定義についても確たるものはなく、一般に、中小企業の経営者が死亡した場合に後継者の相続税負担によって事業承継に支障を来すことがないように相続税等の負担を軽減する仕組みを指している。」⁽²¹⁾と述べている。

また、今日の事業承継税制は、平成20年の「中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律」の制定を基礎とし、平成21年度の税制改正において創設されたものである⁽²²⁾。

1 制度創設

平成18年12月の答申では、事業承継関連税制を「中小企業者の事業承継に関する相続税の特例措置については、拡充すべきとの意見がある一方で、経済活力の維持への有効性といった観点から再検討する必要があるとの指摘もある。また、一般的に相続税の負担が低下している中で格差の拡大を招くおそれがあるとの指摘もある。こうした議論を受け、今後、中小企業者における事業承継の実態を把握し、課税の公平性に留意して、経済活力の維持を図るとの観点も踏まえ、事業活動の継続に対する支援の基本的な在り方についてさらに検討していく。」としている。

平成19年にも慎重でありながらも新たな制度について触れている⁽²³⁾が、平成20年11月の答申では、「まず、昨年の答申で指摘した各種特例がさらに拡充されることは、現行の課税方式のままでは、課税の公平性からみた不平等の拡大を招く。また、現行方式については、同じ額の財産を取得しても税額が異なる可能性がある（財産取得者の水平的公平が損なわれる）という問題や、一人の相続人等の申告漏れにより他の共同相続人等にも追徴税額が発生するという問題があることも、昨年の答申で指摘したとおりである。したがって、現行方式を見直し、本来の遺産取得課税方式に改めることによって、各人の相続税額が、取

得した財産に基づき、他の共同相続人等の財産取得や税務申告の状況に左右されずに算出される方式とすべきであるとの議論がなされた。他方、現行方式については……肯定的に評価する意見もあった。……いずれの方式によるにせよ、新しい事業承継税制が制度化される場合には、課税の公平性に十分配慮して、国民の理解を得ることのできる仕組みとすべきである。」として、その考え方を示している。

このように制度創設に際しては、全体的に課税の公平性に注意しながらも現行法の問題点も踏まえたいうでの資産も持つ者と持たない者の格差にも配慮する姿勢が見えている。

2 要件緩和

非上場株式等に係る相続税の納税猶予制度は使えない、個人的な肌感覚ではあるがこんな言葉をよく耳にした。特に同業の税理士との会話の中で聞いたように感じるが、平成25年度税制改正大綱では、使い勝手を高めるための雇用確保要件の緩和や後継者の親族間承継要件の廃止等の見直し⁽²⁴⁾が行われた。

平成27年度税制改正大綱では、「個人事業者の事業承継に係る税制上の措置については、現行制度上、事業用の宅地について特例措置があり、既に相続税負担の大幅な軽減が図られていること、事業用資産以外の資産を持つ者との公平性の観点に留意する必要があること、法人と異なり、対象とすべき事業用資産とそれ以外の資産の区分が明確でなく、それを客観的に区分することも困難であること、株式等が散逸して事業の円滑な継続が困難になるという特別の事情により特例が認められている法人の事業承継とは異なること等の問題があることに留意し、既存の特例措置のあり方を含め総合的に検討する。」とされた。

平成28年度税制改正大綱では、「対象とすべき事業用資産とそれ以外の資産の区分が明確でなく、それを客観的に区分することも困難であること」の部分削除されたものの、平成30年度税制改正大綱まで続けて検討事項とされた。

平成29年度税制改正大綱では、「平成25年度税制改正において雇用確保要件の見直し等を行った結果、平成27年の認定件数は改正前に比べ約3倍の水準となっている。他方、中小企業経営者の高齢化が進行していること等を踏まえれば、早期かつ計画的な事業承継の更なる促進が重要であり、今般、制度を更に使いやすくするための見直しを行う。」として、災害時等の雇用確保要件等の緩和や雇用確保要件の計算方法の見直し等が行われた。

平成30年度税制改正大綱では、「……10年間の特例措置として、各種要件の緩和を含む抜本的な拡充を行う。」とし、具体的な見直しが行われた⁽²⁵⁾。

平成31年度税制改正大綱では、前年度までの4年間続けて検討事項とされていた個人事業者の事業承継に対する支援として「この新たな納税猶予制度については、現行措置の対象である事業用の宅地に加え、事業用の建物および一定の減価償却資産を対象とし、税額の猶予割合は100%とするほか、相続のみならず生前贈与にも適用可能とするなど、思い切った措置を講ずる。なお、新たな制度については、節税的な利用の防止に資する制度を設けるなど、法人の事業承継税制に準じた制度とする。新たな納税猶予制度は10年間の特例措置とし、現行措置との選択適用とする。……節税を目的とした駆け込み的な適用など、本来の趣旨を逸脱した適用を防止するための最小限の措置を講ずる。その上で、本特例に

については、相続後短期間での資産売却が可能であること、事業を承継する者以外の相続人の税額に効果が及ぶことなどの課題があることを踏まえ、事業承継の支援という制度趣旨を徹底し、制度の濫用を防止する観点から、……引き続き検討を行っていく。」との見直しとなった。個人事業者の事業用資産に係る相続税の納税猶予制度の創設である。

V 金融所得課税

金融所得課税とは、預金や株式等の金融商品から生じた金融所得に対して課税される税である。所得区分では利子所得、配当所得、株式譲渡所得等があるが、今回は配当課税と株式譲渡益課税に絞って、その課税方法を含めて確認する。

1 配当課税

昭和22年から総合課税（源泉徴収制度）が採用されていた配当課税に分離課税が創設された。昭和37年12月の答申では、「配当所得の分離課税の要望は、貿易自由化に対処して企業の国際競争力を強化し、わが国経済の安定成長を確保するためには、企業の自己資本充実が緊要であり、さらに、戦前及び諸外国に比し著しく悪化している資本構成是正のためにも、ひろく国民大衆の資金を資本市場に導入する方策をとるべきである」との問題点を指摘している。

昭和50年12月の答申では、利子・配当に対する住民税の課税についての問題提起がなされている⁽²⁶⁾。

その翌年には、昭和52年1月の答申にて、「利子・配当所得についても、総合課税を行うことが税制として本来望ましいことは言うまでもないが、利子・配当所得を把握する体制が十分整備されないままに一挙に総合課税に移行する場合には、新たな課税の不公平を招くおそれがあることも否めないので、個人の金融資産の選択に不測の影響を与えることのないよう配意しつつ、課税の強化を図っていくことが適当である。」との提言がなされ、税率の見直しが行われた⁽²⁷⁾。しかし、「もつとも、利子・配当所得に対する適用税率が不安定であることは必ずしも望ましいことではないので……改正後の特例措置については、その適用期限を昭和55年末とし、その間はこれをそのまま据え置くこととし、これと併行して、利子・配当所得に対する完全総合課税を実現するための方策について、具体的、専門的な検討を一層推進することが必要であると考え。」として、総合課税への課題を残したものとなっている。

その後の答申でも、「利子・配当所得等については、総合課税を実現することが望ましいことは言うまでもない。」⁽²⁸⁾や「利子・配当所得課税等については、今後とも総合課税が現実的に可能となる条件をできる限り早期に整備すべきであり、……具体的に一層の検討を推進すべきであると考え。」⁽²⁹⁾や「利子・配当所得については、……これら所得の総合課税を現実に可能とする条件を整備するための具体的・専門的な検討に入った。」⁽³⁰⁾などの総合課税への言及が続く。

昭和58年11月の答申では、「利子・配当所得の性格ないし担税力に関しては、これらの

所得、特に利子所得は、二次的な所得であり、インフレによる貯蓄元本の目減りの問題にも配慮する必要があることから、課税上優遇すべきではないかとの意見がある。しかし、これに対しては、利子・配当所得のような資産所得は、勤労所得よりむしろ担税力が大きいとの考え方もあり、また、インフレによる実質価値の変動の問題にしても、貯蓄元本だけに特別な配慮を行うことは均衡を失うと考えられるので、利子・配当所得について、その担税力を根拠に他の所得に比して課税上優遇することは、基本的には適当でないとする意見が大勢であった。」として、担税力への言及がある。また、同答申では、「利子・配当課税のあり方に関連し、固定資産以外の資産については資産課税が行われていないことにかんがみ、金融資産残高に対して課税を行うべきであるとの意見があつたが、資産課税全般について今後どのように考えていくかという基本にかかわる問題のほか、他の固定資産以外の資産とのバランスをどう考えるか等、なお慎重に検討すべき問題が多いと考えられる。」として、富裕税的な考えについても触れている。

税率変更、源泉分離課税選択の廃止、上場株式等の振興分離課税の創設、NISA 制度の創設導入などの改正を経て現在に至る。

2 株式譲渡益課税

昭和22年の所得税法の全面改正により、これまでの有価証券移転税は廃止され、株式等の譲渡所得を課税対象（総合課税）とする改正が行われた。しかし、昭和28年の税制改正において、株式等の譲渡所得に対する課税は廃止（原則非課税）となった。原則非課税への改正であるが、回数多、売買株式数大、事業譲渡類似の場合には引き続き総合課税とされた。

昭和38年12月の答申では、有価証券の譲渡による所得を、「有価証券の譲渡による所得のうち年50回以上で、かつ、20万株以上の取引から生じた所得については、現在事業所得又は雑所得として課税することとしているが、この基準は、有価証券の売買の実態等からみて一応妥当なものであると考える。」と評価している。

それから約25年、昭和63年4月の答申にて、有価証券譲渡益の原則課税が再登場した。「昭和50年代以降、本格的な所得減税がほとんど行われてこなかったこと等により、サラリーマン世帯の税負担率は昭和50年の4.6%から昭和61年の9.4%へと倍増しており、また、給与所得に対する源泉所得税の国税収入に占めるウエイトも大幅に増大してきた結果、重税感が高まってきている。このように、給与所得に税負担が偏っていることに加えて、課税所得の捕捉にアンバランスがあること、資産所得に対する課税が必ずしも十分でないこと等により不公平感が募ってきており、税制に対する不満を高めている。……給与所得者を中心とする納税者の重税感・不公平感等に対処するため、昨年の減税に引き続き税負担の一層の軽減・合理化を進め、個人所得課税を税体系全体の中で均衡のとれたものとするとともに、有価証券譲渡益等現在課税対象外におかれているものを課税の対象に取り入れることとし、実質的な公平を確保することが緊要である。」として、その基本的考え方を示している。この時の課税方法は、申告分離課税か源泉分離課税の選択である。

平成4年12月の答申では、「所得課税全体のあり方については、近年、理論上の諸展開

がみられるが、「すべての所得を合算してそこに担税力の基準を見出し、それに累進課税を適用する」という基本的な考え方からすれば、……基本的には総合課税を目指すべきであると考えられる。」として、株式譲渡益課税についての考え方が示された。しかし、課税方法の検討に当たっては留意しなければならない事項があるものの「現行の分離課税を評価することができる。……現行制度は全体としては円滑な処理が行われているものと認められる。」として、合格点を与えている。

平成8年12月の答申では、「当面の方向としては、現在の所得把握体制の下でも、分離課税制度の枠組みの中で課税の適正化を検討することが適当である。」とし、平成9年12月「金融システム改革と金融関係税制－金融課税小委員会中間報告－」でも同様の内容が述べられている。その後は様々な検討はされるものの、申告分離課税への一本化、税率変更、損益通算などの改正を経て現在に至る。

VI 格差是正の限界

1 相続税

相続税には「富の再分配」の役割がある。では、なぜ再分配を是とするのか。その根拠は、昭和32年12月の答申では、被相続人の財産が「社会一般から受ける利益に基因しているもの」との考え方が示されている。各人の所得や富は「共同の資材」からの分配によるもの⁽³¹⁾であり、社会的富（「共同の資材」）からの政府の取り分が税⁽³²⁾という分配的正義に適う考え方である。

平成16年6月「わが国経済社会の構造変化の「実像」について～「量」から「質」へ、そして「標準」から「多様」へ～」では、「現在の日本人の平等に関する意識調査を見ると、年齢、職業、収入等によってバラツキは見られるものの、「機会の平等」を比較的強く志向する傾向が一般に見られる。また、努力が必ずしも評価されるとは限らないという意識はあるものの、基本的には「努力した人が報われること」に対する支持が高い。」とあり、機会の平等志向について触れている。国民の納得感を得るためには、機会の平等を担保することが大事であることがわかる。人間は誰しもが生まれてくる時には自らの親は選べない、どんな家庭環境であるかも選べない。これらは完全に運であり、生まれた本人に責任はない。努力した人が報われるためには、まずは努力できる状況である必要がある。この本人の責任ではない部分を補い、各人のスタート時点でのスタートラインを限りなく同じに揃えることが機会の平等である。そして、機会の平等は、結果の平等を求めている。各人のスタート地点が同じであれば、その結果生まれるゴール地点での差が生まれるのは当然であり、各人の努力や能力の優劣による結果の不平等は、格差ではない。しかし、結果の不平等を放置すると、次世代の機会の不平等が大きくなり、結果の不平等が格差拡大へと繋がる。結果の不平等自体が問題ではなく、その不平等を放置し、機会の平等を保てないことが問題である。そうならないために、富の再分配というリセットスイッチ的なシステムが必要となる。

しかし、歳入割合が2.4%しかない相続税の現状が適正なのかは疑問の残るところである。

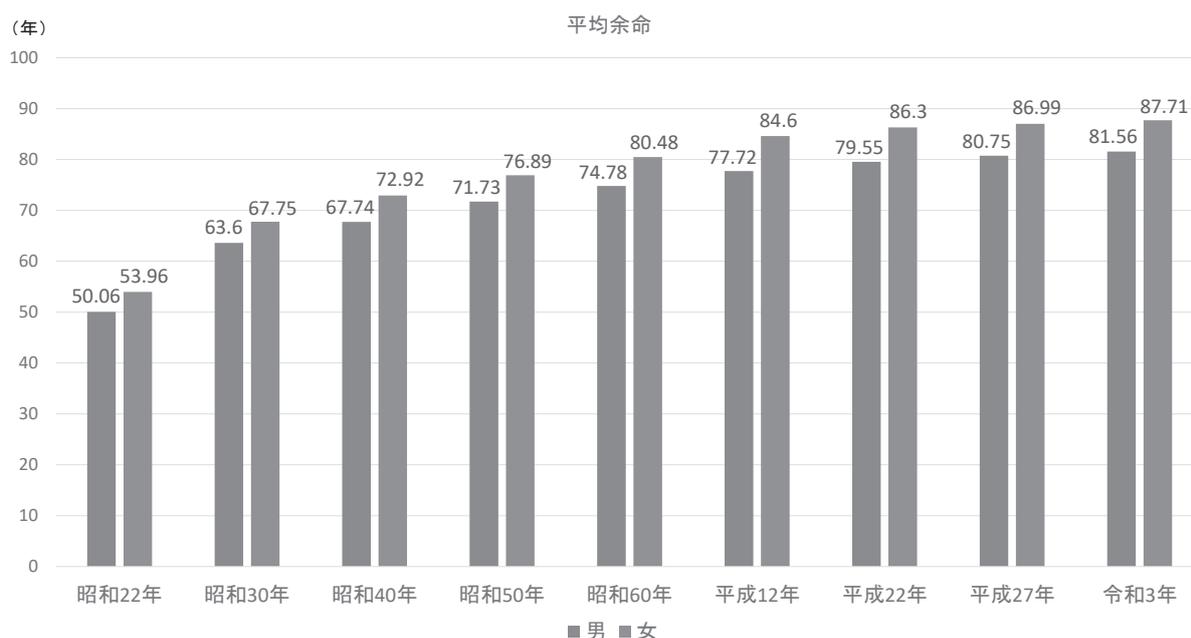
現在の相続税が格差是正に繋がっているとまでは言えないのではないだろうか。所得税・消費税・資産税のタックス・ミックスによる税制の構築が必要であることに異論はないが、遺産取得課税方式への変更、税率構造の変更や最高税率の引き上げ、財産を承継する者の状況に応じた基礎控除への見直しなどによる相続税の課税ベース変更等、まだまだ格差是正へと繋がる改正は可能である。相続税が所得税や消費税を超える税収になることはないかもしれないが、2.4%の割合を高める施策は必要であろう。

現在の日本の課税体系は法定相続分課税方式となっているが、遺産取得者課税方式の考え方を基本としている。しかし、被相続人の遺産総額に対して税額が確定する点に着目すればその性格は遺産課税方式であるとも言え、同方式は被相続人の所得税の補完機能としての役割を持つ。これに対し、遺産取得課税方式は、遺産総額に関わらず実際に取得した遺産に対してのみ課税関係が生じるため、相続人の所得に対する課税の役割を持つこととなり、相続人の状況に即した課税が可能となる。つまり、遺産取得課税方式は、取得した遺産とそれに対応する相続税額を他の遺産取得者からの影響及び他の遺産取得者への影響がない状態で、遺産を取得した本人へピンポイントに独自の課税が行うことが可能となる。このピンポイントに独自の課税は、富の再分配の精度を高めることに繋がり、格差税制の視点に立てばより役立つ課税方式であると言えるのではないだろうか。

厚生労働省発表の完全生命表で平均余命を見てみると、戦後には50年を超え、昭和50年には70年、平成27年には80年を超え、最新の令和2年では男81.56年・女87.71年、となっている。(図表3)

平均余命の上昇は、被相続人の死亡時の年齢だけでなく、相続発生時の相続人の年齢も上がっていると考えられ、老老相続が発生しやすい状況となっている。老老相続では、相続時点で既に相続人自身の資産形成が進んでいる。自ら所得を獲得し資産のある者に対し

図表3 平均余命の推移



出典：厚生労働省⁽³³⁾ より筆者作成

て、相続税での機会の平等は今更必要だろうか。被相続人の年齢が今より10歳も20歳も若い一昔前の相続では、相続人の生活保障の意味合いも強くあるだろうが、老老相続では相続人が自身で生活基盤を形成しており、相続人に対する相続財産の意味合いが随分と違うのではないだろうか。相続人の生活保障の意味合いが弱くなる老老相続では、課税ベースの拡大や税率の引き上げなどの相続税課税拡大の方向で議論を進めることに馴染みやすい。

遺産税方式と取得者課税方式の課税方式の違いは、相続人が複数の場合には誰が何を相続するかで各相続人の相続税額に差が生じる。相続人が多数であるほどにその差は大きくなる。厚生労働省発表⁽³⁴⁾の合計特殊出生率⁽³⁵⁾によると、令和4年は1.26（令和3年は1.30）である。年々減少傾向にある出生率から、日本は一人っ子の家庭が多く存在することが想像できる。相続人が子一人（一人っ子）であれば、一人が相続するために課税方式による相続税額の差は生じない。出生率は年々減少傾向にある現状では、今後は相続税について課税方式による議論は、これまでよりも意味がなくその効果も薄いものになるであろう。老老相続で一人っ子という状況は、財産を持つ者からすれば、自身の死後の相続ではなく生前の贈与により関心が向くことにならないだろうか。そうであれば、格差是正のためには相続税ではなく、むしろ贈与税での議論がより重要になるであろう。例えば、住宅取得等資金の贈与や教育資金の一括贈与の非課税などの贈与を促す制度は、格差の視点からは格差固定の政策である。格差是正の観点からは、贈与時にも富の再分配機能がしっかりと働く仕組み作りが必要である。

2 事業承継税制

事業承継税制の目的に「雇用の維持」がある。雇用の維持が大事であることに異論はない。しかし、雇用の維持を中心とするのであれば、例えば法人であれば株式を親族へ引き継ぐ（相続する）方法以外にも、社内承継やM&A等の方法でもその目的は達成可能である。要は、親族でなければ雇用が維持できない積極的な理由はない。事業承継税制と格差是正はトレードオフの関係にあり、事業承継税制を認めることは富の再分配が弱まることとなり、格差の温存を認めることとなる。事業承継で重要なのは、親族内承継ではなく、会社の承継者が誰であれその会社が継続し発展していくことである。

一方、見方を変えてみると、雇用の維持それ自体が格差対策に繋がっているとの考えもできる。事業承継できることで雇用の維持が可能であるが、事業承継できず事業廃止となれば雇用の維持は不可能となる。雇用の維持が格差対策に役立っているのであれば、事業承継税制と格差是正は完全トレードオフの関係ではなく、一部は親和性のある関係とも言える。

事業承継税制の創設に際しては、「課税の公平性」を意識していたことがうかがえる。この制度は、特定の者の税額を優遇する制度であるため課税の公平性への注意は必要であるが、同時に資産をそのままの形で移転させる制度でもある。これは富の再分配とは逆であり、機会の不平等・富の集中が生じないようにしなければならない。格差是正の観点からは、事業承継で生じる納税への対応や事業承継税制適用会社の適正化の検討が必要である。

3 金融所得課税

平成22年12月「「税目ごとの論点の深掘り」に関する議論の中間報告」には、「所得税については、本来、総合課税が理想ではあるが、金融証券税制については、金融資産の流動性、税制の中立性、簡索性、適正執行の確保などの観点から、主要国においても採用されている分離課税を維持することが適当と考えられる。」とある。

所得税は基本的には超過累進税率であるが、金融資産は申告分離課税、総合課税、申告不要制度とあり、総合課税の場合を除き税率は単一税率である。「1億円の壁」という言葉もあるように、単一税率であるが故に一定の所得を超えた高所得者は所得税の負担率が下がる傾向にある。他の所得との性格の違いを鑑みても、金融所得の高所得者層にとって低い単一税率であることの意味を見出すことはできない。令和7年分所得税からは一部改正があるものの、格差是正の観点からは金融所得の高所得者に対する低税率の見直しが必要である。総合所得と金融所得を合算し総合所得金額に応じた申告分離課税の税率の適用も検討すべきであろう。

注

- (1) 国税庁 HP 「報道発表資料 令和3年分 相続税の申告事績の概要 [令和4年12月]」 1頁。(https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2022/sozoku_shinkoku/pdf/sozoku_shinkoku.pdf [最終確認日：2024年6月2日])。
- (2) 財務省 HP 相続税の改正に関する資料 (https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/property/e02.htm [最終確認日：2024年6月2日])。
- (3) 財務省 HP 相続税について教えてください。(https://www.mof.go.jp/tax_information/qanda021.html [最終確認日：2024年6月2日])。
- (4) 基礎控除改正前の平成26年の課税割合は4.4%、改正後の平成27年は8.0%である。
国税庁 HP (https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2016/sozoku_shinkoku/index.htm [最終確認日：2024年6月2日])。
- (5) 国税庁 HP 相続税の解説書13～15行 (https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/sozei/network/159.htm [最終確認日：2024年6月2日])。
- (6) 菊池紀之『相続税100年の軌跡』(税大ジャーナル1 2005.4) 39頁 (https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/backnumber/journal/01/pdf/03.pdf [最終確認日：2024年6月2日])。
- (7) 神山敏夫『歴史から学ぶ相続の考え方』(集英社、2022年) 30頁。
- (8) 国税庁 HP・前掲注(5) 32～35行。
- (9) 神山・前掲注(7) 29頁。
- (10) 菊池・前掲注(6) 40頁
- (11) 菊池・前掲注(6) 40頁。
- (12) 神山・前掲注(7) 23頁参照。
- (13) 財務省 HP 日本の税の歴史を教えてください。(https://www.mof.go.jp/tax_information/qanda015.html [最終確認日：2024年6月2日])。
- (14) 「いわゆる遺産課税方式では、相続税は、遺産に対して課されるとみられる。相続税の課税標準としては、通常遺産の総額がとられ、遺産が1人の相続人によつて相続されようと、多数の相続人によつて分割して相続されようと、相続税の総額は同額であることを通常とする。」
臨時税制調査会「臨時税制調査会答申(昭和31年12月)」226頁。
- (15) 「相続税の課税方法としては、大別して、戦前のように被相続人の遺産総額を課税標準とする遺産税体系とシャープ勧告以後における遺産取得税体系があり、それぞれ問題があるほか、特に遺産取得税体系については、わが

国の相続の実情としても、民法上は均分相続のたてまえをとりながら、その実情はなお長子相続の慣習が根強く残っていることを考慮しなければならない。しかし……現行制度に特に顕著な弊害も生じていないことから、この際特に現行の体系を変更すべき特別な理由はないと認めた。」

税制調査会「昭和41年度の税制改正に関する答申及びその審議の内容と経過の説明・答申の審議の内容及び経過の説明（答申別冊）」（昭和40年12月）58頁。

「相続税の本質は、所得税の補完税として、富の過度の集中の排除を目的とするものである。現在の課税体系は、この考え方に立つて慎重な検討の結果採用されたものであり、とくに弊害も認められないので、これについて根本的な変更を加えるべき必要性は認められない。」

税制調査会「長期税制のあり方についての答申及びその審議の内容と経過の説明・長期答申のあり方についての答申の審議の内容及び経過の説明（答申別冊）」（昭和46年8月）171頁。

両答申ともに、法定相続分課税方式の妥当性を示している。

(16) 財務省 HP 前掲注(2) [最終確認日：2024年6月2日]。

(17) 年代別の金融資産残高は、20年間で60歳以上の保有割合はほぼ倍増している。個人金融資産1,700兆円のうち、60歳代以上が約6割（約1,000兆円）の資産を保有している。

税制調査会「経済社会の構造変化を踏まえた税制のあり方に関する論点（平成27年11月）」33頁参照。

(18) ①「今後、死亡者数の増加により相続発生件数の増加が見込まれる中、出生率低下に伴う相続人数の減少傾向が、相続人一人ひとりが被相続人から引き継ぐ財産を増加させる要因となり得る。高齢世代内における資産蓄積の偏在が、相続を機会に次世代に引き継がれる可能性も増している。こうしたことから、資産課税の有する再分配機能は引き続き重要である。……社会保障制度と通じた「老後扶養の社会化」が進展してきていることを踏まえれば、被相続人が生涯にわたり社会から受けた給付を清算するという観点からも、資産課税は重要な役割を果たすものである。」

税制調査会「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」（令和元年9月）12～13頁。

(19) ②「経済のストック化の進展に伴い、高齢世代における資産蓄積が顕著となっており、例えば金融資産保有残高は60歳以上に偏在する状況となっている。高齢化が進んだ結果、「老老相続」が増加しており、相続によっては消費意欲の高い若年世代への資産移転が進みにくい状況になっている。……平成15年度税制改正においては、暦年課税との選択制として、相続税・贈与税の一本化措置である相続時精算課税制度が導入された。この制度を選択した場合、それ以降の税負担は資産移転の時期の選択によらず一定となるため、生前贈与に対する抑制は働かないと考えられるが、必ずしも広く利用されている状況ではない。諸外国では、相続と生前贈与をより一体的に捉えて課税を行うことで、資産移転の時期の選択に対する税制の中立性を確保している例が見られる。……我が国においても、……諸外国の例を参考にしつつ、相続税と贈与税をより一体的に捉えて課税する観点から、現行の相続時精算課税制度と暦年課税制度のあり方を見直し、格差の固定化を防止しつつ、資産移転の時期の選択に中立的な税制を構築する方向で、検討を進める必要がある。他方、資産の早期移転による消費拡大を通じた経済の活性化を図るための時限措置として、各種の贈与税非課税措置が設けられているが、限度額の範囲内では家族内における資産の移転に対して何らかの税負担も求めない制度となっており、格差の固定化につながりかねない側面がある。機会の平等の確保の観点などを踏まえ、資産移転の時期の選択に中立的な税制を構築していくこととあわせて、これら各種の非課税措置のあり方についても検討していく必要がある。」

税制調査会「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」（令和元年9月）13頁。

(20) 田中治『事業承継税制の現状と課題』（一般社団法人ゆうちょ財団、個人金融2019年春号 相続と個人金融）66頁。

(https://www.yu-cho-f.jp/wp-content/uploads/2019spring_articles07.pdf [最終確認日：2024年6月2日])。

(21) 田中・前掲注(20) 66頁。

(22) 田中・前掲注(20) 66頁。

(23) 「中小企業の事業承継においては、事業の将来性に対する不安や後継者不足などの問題が生じているが、これに関連して、相続税負担についても、雇用確保や経済活力の維持の観点から一層の配慮が必要であるとの意見がある。他方、事業用資産を持たない者との課税の公平性や親族間の相続（世襲）による事業承継を支援することの必要性の観点から、十分な吟味が必要であるとの指摘もある。また、同族株式を遺産として残す者は、平均的に

みれば、相続税の課税対象者の中でも富裕層に属していることにも留意する必要がある。加えて、事業承継における相続税負担の影響等に関する実態の分析も必要である。こうした点も踏まえれば、事業承継税制については、課税の公平性等の観点からも許容できる、経済活力の維持のために真に効果的な制度とする必要がある。現行の各種特例を拡充することに関する前述の問題点にも留意しつつ、相続税制全体の見直しの中でさらに検討を進めることが必要である。」

税制調査会「抜本的な税制改正に向けた基本的考え方」（平成19年11月）27頁。

- (24) 「非上場株式等に係る相続税等の納税猶予制度、いわゆる事業承継税制は、平成21年度の創設以来、当初想定していたほどには利用が進んでいない状況にある。このため、制度を使いやすくするための抜本的な見直しを行う。」として、「具体的には、雇用確保要件について「5年間の間、毎年8割以上」から「5年間平均で8割」とする等の緩和を行う。また、利子税の負担軽減や猶予税額の再計算の特例の創設等の負担軽減や、事前確認制度の廃止、手続の簡素化等の見直しを行う。こうした抜本的な見直しを行った上で、今後、一層の普及・啓発に努め、中小企業者の利用を促していく。」

自由民主党 公明党「平成25年度税制改正大綱」（平成25年1月24日）3頁。

- (25) 「具体的には、施行日後5年以内に承継計画を作成して贈与・相続による事業承継を行う場合、①猶予対象の株式の制限（発行済議決権株式総数の3分の2）を撤廃し、納税猶予割合80%を100%に引き上げることにより、贈与・相続時の納税負担が生じない制度とし、②雇用確保要件を弾力化するとともに、③2名又は3名の後継者に対する贈与・相続に対象を拡大し、④経営環境の変化に対応した減免制度を創設して将来の税負担に対する不安に対する等の特例措置を講ずる。こうした特例措置を講じるに当たっては、租税回避が助長されないよう、制度面・運用面で必要な対応を行う。」

自由民主党 公明党「平成30年度税制改正大綱」（平成29年12月14日）8頁。

- (26) 「所得税において源泉分離課税を選択した利子所得及び証券投資信託の収益分配金に係る配当所得、申告不要制度がとられている利子・配当所得等に対して住民税が課税されていないことについて、前回の答申は、租税負担の公平を図る見地から課税すべきであると考えとし、ただ、その課税の仕組み等について引続き検討することが適当であるとしている。この問題については、申告不要制度に係るものは別として、源泉分離課税を選択したものの課税方法として、金融機関等所在の都道府県が徴収し市町村へ交付する方法、所得税の源泉分離課税の税率に住民税の税率相当分を上乗せし、国が所得税として徴収し地方団体に交付する方法等が論議されたが、住所所在の地方団体が課税することとされている住民税の性格との関連、利子・配当についての総合税負担のあり方等なお検討を要する問題があるので、今後総合課税への移行の問題とともに引続き検討すべきであると考え。」

税制調査会「昭和51年度の税制改正に関する答申」（昭和50年12月）14頁。

- (27) 「利子・配当所得の源泉徴収税率の軽減の特例（現行15%）については、これを廃止し、本則の20%に引き上げる。」「利子・配当所得の源泉分離選択課税制度については、選択税率を35%（現行30%）に引き上げる。」

税制調査会「昭和52年度の税制改正に関する答申」（昭和52年1月）5頁。

- (28) 税制調査会「昭和53年度の税制改正に関する答申」（昭和52年12月）6頁。

- (29) 税制調査会・前掲注（28）6頁。

- (30) 税制調査会「昭和54年度の税制改正に関する答申」（昭和53年12月）6頁。

- (31) 伊藤恭彦『タックス・ジャスティス—税の政治哲学』（風行社、2017年）191頁。

- (32) 伊藤・前掲注（31）36頁。

- (33) 厚生労働省 HP 第23回生命表（完全生命表）の概況 結果の概要 2頁。

(<https://www.mhlw.go.jp/toukei/saikin/hw/life/23th/dl/23th-02.pdf> [最終確認日：2024年6月2日]) 参照。

- (34) 厚生労働省 HP 令和4（2022）人口動態統計（確定数）の概況 人口動態総覧 (https://www.mhlw.go.jp/toukei/saikin/hw/jinkou/kakutei22/dl/03_h1.pdf [最終確認日：2024年6月2日]) 参照。

- (35) 合計特殊出生率は、「15～49歳までの女性の年齢別出生率を合計したもの」で、1人の女性とその年齢別出生率で一生の間に生むとしたときの子どもの数に相当する。

厚生労働省 HP (https://www.mhlw.go.jp/toukei/saikin/hw/jinkou/kakutei22/dl/15_all.pdf [最終確認日：2024年6月2日])。

I 消費税の歴史的変遷を検証する意義

令和5（2023）年度の補正予算では国の歳入のうち、消費税の占める割合は21%（約23兆円）であり租税の中で1番大きなウエイトを占めている。参考までに所得税は18%（約21兆円）、法人税13%（約15兆円）である。令和元（2019）年10月には軽減税率の導入、令和5（2023）年10月からインボイス制度の導入と、消費税は近年において最も注目度の高い税だと言える。

消費税が導入され、約35年が経過している。若い世代の人々は生まれた時から消費税が存在し、消費する物やサービスに消費税が含まれていることが当たり前である。小学校の租税教室を担当した時、筆者が小学生になった頃は消費税が無かった話をすると驚きの声が出るほど消費税は日々の生活において身近な存在である。消費税は子供たちにとって恐らく1番初めに認識する税である。お菓子を買うとき、ジュースを買うときに消費税を含む対価を負担しているのである。

消費税は、所得税、法人税、資産税と異なり獲得した経済的利益に対して課税されるわけではない。水平的公平の名の下に、薄く広く消費行為に対し負担を求めるものである。既に格差が存在していた我が国において、消費税は新しい税として導入された。第1章で述べられたように、格差は社会で最も不遇な立場にある人々の利益となるような社会的・経済的不平等しか認められない。消費税は所得に対して逆進性があると言われ、逆進性は社会的・経済的不平等である。我が国の行政は逆進性がある消費税を導入する際に、どのような理念を持ち、どのような社会を目指したのであろうか。その目指した社会に対し、消費税を導入することにより生じた不平等は許容される格差であったのかを確認するために、消費税の考え方について歴史的な変遷を検証する必要があるのである。

「なぜ消費税を払わなければならないのか」という子供たちの問いに我々は答えなければならない。

II 我が国の消費税の考え方の変遷

1 消費税導入に至るまで

我が国では間接税として物品税が導入されていた。その物品税については、「最近における消費の高級化、大量化にもかかわらず、国税収入に占める割合は伸び悩んでいる。物品税については、消費態様の変化に即応できるよう、新規に開発された物品やかつて課税が廃止された物品を課税対象にとり入れるよう努力するとしても、消費の多様化、平準化が進んでいる最近の状況の下においては、課税対象の選定等について客観的な基準を得ることが漸次困難となつてきていることも否定できない。」⁽¹⁾とし、物品税における増収を期待することは限界があると考えていた。このような状況の中、製造者消費税、EC型付加

価値税、大規模売上税、大規模取引税を一般消費税として一括して導入を検討していた。

既に昭和46（1971）年には物品税ではなく、新たな間接税の検討がされていた。内容は、「消費に対する課税では、所得税と異なり、人的控除などの個別的配慮を加えたり、累進課税を行なったりすることが事実上困難であり、所得に対する課税の方がより担税力に即応した負担を求めることができるといわれている。しかし、所得税では、理論的にはともかく現実には制度や執行の面で個別的な負担に差別が生じることがあるのに対して、消費税ではそのような差別が生じることが比較的少ない。所得税と消費税とはこの両者が適当に組み合わせられることによつて垂直的、水平的公平が確保され、全体として実質的な公平が実現されるといえよう。なお、消費税は一般的に逆進的であるといわれる。しかし、この点は、税体系全体のなかで調整が可能であるし、また、社会保障等歳出面の所得再分配機能を含めて調整することも可能である。」⁽²⁾ というものであり、名称は既に「消費税」となっている。

一般消費税や消費税は既にその性質、特に問題点として逆進性が言及されている。しかし、逆進性は税全体や社会保障を通じて是正できるものであると我が国の行政は説明している。

一般消費税やその後検討された売上税は、税体系が所得課税に偏っていることを理由に広く薄い負担を求める税制として導入を目指していたが、小売業者や消費者団体の反発、与党の公約違反の指摘などにより、導入には至らなかった。

しかし、増加し続ける社会保障費の財源確保のため、景気の変動を受け増減する所得課税ではなく、安定的な税収が見込める新間接税の導入は急務であったと考えられる。そのため昭和63（1988）年4月の「税制改革についての中間答申」では、間接税改革の検討基準として①消費に薄く広く公平に負担を求めるものであること、②簡素で分かりやすく、取引慣行にも配慮したものであること、③納税者、税務関係者の事務負担に配慮したものであること、④産業経済に対して中立的であり、また、国際的な摩擦を招かないものであること⁽³⁾ を掲げ、「望ましい間接税のあり方としては、多段階課税、即ち、事業者による財貨の販売やサービスの提供の各段階の売上に対して課税を行い、各事業者がその税額を財貨・サービスの価格に上乗せすることとし、最終的には消費者に負担を求めるという方式が適当である。」⁽⁴⁾ との考えを示し、再度消費税の導入を目指したのである。消費税導入により生じる逆進性については、「一般的な消費税制度を採用すると、社会的な援助を必要とする人々にまで負担を求める結果が生じることが考えられるが、真に手をさしのべるべき人々については、引き続き、重点的にきめ細かな配慮が行われることを望みたい。その配慮としては、具体的には、生活保護基準等の社会保障支出の水準の適切な設定等が挙げられよう。」⁽⁵⁾ と述べ、社会保障を通じて解決していくという考えを改めて示している。

この時点で消費税と社会保障は密接な関係にあるが、消費税収の用途については、「高齢化社会への対応に関連し福祉目的税又は福祉目的的な税とすることも必要ではないかとする意見があつた。これに対しては、目的税には財政の資源配分調達機能をゆがめるという問題点があるとの指摘のほか、特定の分野の財源確保を税制改革の第一義的目的とするのは問題であり、社会保障負担率の適正な上昇と社会保障給付の合理化が損なわれる危険がある」⁽⁶⁾ とし、消費税収の取り扱いには慎重であった。

2 消費税の変容

消費税が導入されると、我が国の行政は、当初は導入の目的を水平的公平に基づく課税の不平等の是正と説明していたが、次第に消費税に社会保障財源を担うという役割を付加していく。

昭和63（1988）年6月に租税原則として「公平・中立・簡素」が示されたが、平成5（1993）年11月の「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－」において、「複数税率制度の導入は、非課税取引の設定と同様に、政策的配慮の必要性和税制の中立性や制度の簡素化との間の比較考量によるものと考えるが、公平・中立・簡素といった消費税導入の趣旨からすれば、基本的には、これを設けることは望ましくない。」⁽⁷⁾と述べられており、「公平・中立・簡素」が示された時期も消費税導入の直前であり、まるで租税原則が消費税の導入のために示されたかのような印象を受ける。

平成9（1997）年4月から消費税率は5%へ引き上げられるが、その検討をしていた時期に改めて消費税の逆進性という問題点について、「一つの税目のみを取り上げて議論すべきものではなく、所得税をはじめとする税制全体の中で、更には社会保障制度等を含めた財政全体との関連で判断していくべき問題であり、我が国の税制が全体としてかなりの累進性を持つ一方、社会保障制度等の歳出面の施策が国民生活の様々な分野で整備・充実されてきていることに留意する必要がある。」⁽⁸⁾と述べ、税と社会保障で逆進性は解決できているという説明をしている。消費税の用途については、「消費税を社会保障に関する目的税化するとの考え方については、①財政の一般論として、目的税は資源の適正な配分を歪め財政を硬直化させる傾向を持つ、②既存の目的税に見られるような受益・負担の直接的な対応関係を見出し難い、③福祉が税収によって逆に制約を受けるのではないかという福祉関係団体の懸念がある、等の指摘を踏まえて判断する必要がある」⁽⁹⁾と消費税を福祉目的税化することに慎重であった。

消費税は導入当時、消費税収の用途については特に定められず、一般経費に充てる普通税であった。しかし、平成11（1999）年度の予算において消費税収（地方交付税を除く国分）を基礎年金、個人医療及び介護（高齢者3経費）に充てることを予算総則に明記する、いわゆる福祉目的化が行われた。この時点においても国は消費税の福祉目的税化については、諸外国においても消費税を目的税としている例は見当たらないことなどを理由に反対していた⁽¹⁰⁾。ここで「福祉目的化」と「福祉目的税化」の違いを説明しておくこととする。「福祉目的化」とは、予算総則において使い道を高齢者3経費に充てることと明記されたが、法律で消費税の用途が定められたものではなく、特別会計も設けられない。単に税収の使い道を示したものにすぎない。これに対し、「福祉目的税化」は法律上、課税目的として社会保障関係の特定の経費に充てることを定め、消費税収と対象経費を一般会計から切り離して特別会計で管理するものである。

なぜ、普通税として扱われていた消費税が福祉目的化されたのであろうか。それは、平成5（1993）年8月に発足した細川内閣に原因がある。細川首相は「公平で活力のある高齢化社会」の実現を目指した。その政策は「高齢化社会を支える勤労世代に過度に負担が偏らないようにするためには、世代を通じた税負担の平準化（個々人にとっては、ライフ

サイクルを通じた税負担の平準化)を図り、社会全体の構成員が広く負担を分かち合う税制」の構築、「高齢化社会においても安定的な経済成長を持続させるためには、国民一人一人がその活力を十分に発揮することのできる税制」の構築、「安心して暮らせる高齢化社会を構築するためには、社会保障などの公共サービスを適切に提供しうる安定的な税収構造を確保」⁽¹¹⁾するということであった。この政策を達成するため、細川首相は消費税を廃止し、「国民福祉税(仮称)」を税率7%で導入すると発表した。しかし、あまりにも唐突であったこともあり、政権内外から批判を受け「国民福祉税(仮称)」は撤回された⁽¹²⁾。その後、村山首相の下、消費税率を3%から5%へ引き上げることを盛り込んだ税制改革関連法が制定され、橋本内閣において「財政構造改革」の一環として消費税率は5%に引き上げられた。少子・高齢化が進展し、今後、社会保障費が急速に増加することを懸念して消費税の福祉目的税化が自由民主党の小渕首相と自由党の小沢党首の連立政権下で争点となったが、結局、福祉目的化で合意されることとなったのである⁽¹³⁾。

この時期から消費税は社会保障と一体で検討されるようになる。平成15(2003)年6月の答申「少子・高齢化社会における税制のあり方」では、「消費税は、制度創設以降、社会保障をはじめとする公的サービスの費用をあらゆる世代が広く公平に分かち合う上で大きな役割を果たしている。」⁽¹⁴⁾と述べられ、「少子・高齢化が進展する中で国民の将来不安を払拭するためには、社会保障制度をはじめとする公的サービスを安定的に支える歳入構造の構築が不可欠であることから、消費税は極めて重要な税である。」⁽¹⁵⁾と、社会保障財源の点から消費税の重要性が強調されている。

平成19(2007)年になっても少子・高齢化が社会保障給付の増大を招いている状況に変化はなく、持続可能な社会保障制度を支える財源を確保することが税制の喫緊の課題であった。その際、財源となる税収については、一定規模の社会保障の財政需要を賄えるものであること、経済の動向や人口構成の変化に左右されにくいこと、現世代の国民が広く公平に負担を分かち合うことを通じて世代間の不公平の是正に資することが重要⁽¹⁶⁾だとされており、消費税は、「これらの要請に応え得るほか、財貨・サービスの消費に幅広く等しく負担を求める性格から、勤労世代など特定の者への負担が集中せず、その簡素な仕組みともあいまって貯蓄や投資を含む経済活動に与える歪みが小さいという特徴を有する。」⁽¹⁷⁾と社会保障財源確保のための消費税という考え方が強まっていく。そもそも消費税は導入にあたり逆進性という性質を有するために「社会的な援助を必要とする人々にまで負担を求める結果が生じることも考えられるが、真に手をさしのべるべき人々については、引き続き、重点的にきめ細かな配慮が行われることを望みたい。」⁽¹⁸⁾と述べ、具体的政策として「生活保護基準等の社会保障支出の水準の適切な設定等」⁽¹⁹⁾を掲げていた。しかし、社会保障支出の補填のため消費税率を引き上げるという本末転倒な政策を選択するのである。なぜ、消費税の考え方が変容してしまったのであろうか。社会保障支出の補填のために消費税率を上げると社会的な援助を必要とするための負担が増えるため、より多くの社会保障支出を伴うのは自明の理である。そこには消費税率を引き上げる理由として、消費税制における公平さを説くよりも、大変な人を助けるためにみんなで分かち合いましょうという説明をした方が国民を説得するのが容易であり、それが大義であるかのような空気感が我が国

の行政にはあったと推察される。このように消費税の性質は「間接税における不平等課税の是正」というものから、「社会保障財源を支える」ものへと変容したと考えられる。

3 社会保障と税の一体改革

民主党政権が成立すると、消費税は「財貨・サービスの消費に幅広く等しく負担を求めるものである。このため、①勤労世代など特定の者への負担が集中せず、広く社会の構成員が負担を分かち合うことができるため、世代間の公平の確保に資する、②税収が景気の動向に比較的左右されにくく安定的である、③貯蓄を課税ベースとしないことから、簡素な仕組みとも相まって経済活動に与える歪みが小さく、経済成長を図る上で効率的である、といった特徴を有する。このような特徴を有する消費税は、社会保障制度を支える安定的な財源としての適性が高い税目であると考えられる。」⁽²⁰⁾との考えが示され、「所得再分配政策のあり方を考える上で、消費税が所得に対して逆進的である点が強調されることがあるが、所得再分配政策に関しては、消費税の負担のみに着目するだけでは不十分であり、所得税をはじめとする他の税目や社会保険料の負担、更には社会保障給付等の受益全体を考慮に入れる必要がある。所得再分配の効果に着目した場合、税・社会保障それぞれによる改善度の比較から明らかなように、税制による再分配には自ずと限界があり、社会保障制度を通じた再分配の役割が重要である。したがって、消費税の社会保障財源としての位置づけを明確にし、社会保障制度を支える安定的な財源を確保することが、再分配政策上も大きな意義を有すると考えていくことが基本である。」⁽²¹⁾と再分配においても消費税と社会保障制度は一体として捉えるという考えが示された。

消費税の用途は平成11（1999）年度以降、基礎年金・高齢者医療・介護の3経費に充てられることを毎年度の予算総則に明記しているが、高齢化の進展に伴い、これらの経費は急速に増加しており、平成22（2010）年度当初予算においては、国分の消費税収6.8兆円に対し、対象経費の合計は16.6兆円であり、歳出の方がはるかに大きいのが実情であった。消費税率を上げて消費税収を増やす必要があったが、デフレ経済下でもあったため、それも容易ではなかった。その解決策が「社会保障と税の一体改革」である。平成24（2012）年8月には民主党、自由民主党、公明党の合意、いわゆる三党合意により社会保障と税の一体改革を行うことで、消費税を福祉目的税化し、消費税率は引き上げられることとなった。

III 社会保障の重要性と日本型福祉社会

1 正義論と社会保障

我が国の消費税制と社会保障には密接な関係があることは上述の通りである。では、消費税制は我が国に生じている格差問題を解決する役割があるのだろうか。消費税が社会保障と一体となることで解決を図っているのだろうか。我が国は国家機能を福祉国家であるとしている⁽²²⁾。まず、目指すべき福祉国家について、ジョン・ロールズの正義論から福祉国家の理論を確認する。

塩野谷祐一は「『最も不遇な人々』への配慮は、社会保障制度の核心である」⁽²³⁾と述べ、

社会における個人の責任を超えた社会的および自然的な恣意の力によって生み出されるリスクに実際に直面し、不遇な状態におかれる人々は社会保障の仕組みによって救済され、この社会が生きるに値するものとして、自尊を保持することができる⁽²⁴⁾。

塩野谷は、『資本主義・民主主義・社会保障』という三層の制度全体を『福祉国家』⁽²⁵⁾と呼び、この三層に対応するものとして「平等な基本的自由・公正な機会均等・格差原理」というロールズの正義原理を当てはめ、正義原理の制度的対応物を「福祉国家」とみなすことができる⁽²⁶⁾とし、社会保障によって最も不遇な人々を救済するという社会保障だけが福祉国家の機能ではなく、格差原理の前提となる「平等な基本的自由・公正な機会均等」と置き換わる「資本主義・民主主義」と社会保障が連携することで福祉国家の機能が果たされると述べている⁽²⁷⁾。従って、格差原理に基づく社会保障は、『最も不遇な人々』ないし『社会的弱者』が遭遇しているリスクに対する『保険』⁽²⁸⁾としてのセーフティー・ネットであって、プラスの偶発要因に恵まれないばかりか、マイナスの偶発要因に襲われている人々の救済⁽²⁹⁾がロールズの正義論から導かれる社会保障制度であると説明している。

このような考え方に基づき構想された社会保障制度であるのであれば、現在生じている格差は許容される格差であり、税収が社会保障の財源として使われている消費税も格差に対して適切に機能していると判断することができる。では、次に我が国における社会保障制度の現状を確認する。

2 日本型福祉国家への批判

我が国の具体的な社会保障は、年金、医療、その他の福祉に係るものである。社会保障費の内訳は令和5（2023）年度の予算ベースでは、年金60.1兆円（44.8%）、医療41.6兆円（31.0%）、その他の福祉32.5兆円（24.2%）である。年金の割合が最も多いのであるが、年金の受給は原則として65歳からとされている。最も不遇な人々は65歳以上に多いのであろうか。

高齢者への社会保障支出が多いのは、最も不遇な人々が高齢者というわけではなく、日本型の福祉国家の仕組みに問題がある。現状からすれば、社会保障支出の規模からして、我が国は非西欧社会における初めての本格的な福祉国家となりつつあり、東アジアにおいては突出した福祉国家となっている⁽³⁰⁾。しかし、社会保障支出の規模が大きいことが必ずしも福祉国家としての成功を意味しない。なぜ、成功と叫べないのか。それは、社会保障支出が増大している中で、格差が広がっているからである。

格差が広がっている理由は、日本の社会保障支出が年金や高齢者医療など高齢者向けの支出に偏ってきたこと、そして急速に進む高齢化が、こうした支出構造と連動して社会保障支出を押し上げているためである⁽³¹⁾。

1990年代までは、日本は再分配前のジニ係数の数値も低く、大きな格差とはなっていなかったが、今日のように社会保障支出が増大するにつれて、再分配前のジニ係数の数値は悪化し、格差は拡大している。1990年代までは再分配前の格差が大きくなかった理由として、日本は再分配に代わって、当初分配の仕組みができていたからだ⁽³²⁾と宮本太郎は述べている⁽³²⁾。

当初分配とは、当初所得を決める仕組みであり、アメリカの政治学者であるジェイコブ・ハッカーが提唱した構想で事前分配とも言う。ハッカーは「課税前所得の格差の拡大を許すような規制の変更，高等教育をはじめとする公共サービス費用の増大，労働者保護の後退」⁽³³⁾などの要因を事前分配とよび、事前分配における不平等拡大を是正する施策、事前分配政策を提案している⁽³⁴⁾。従って、ハッカーが提唱しているのは「事後救済的な所得の再分配ではなく事前分配の平等化を目指す政策構想」⁽³⁵⁾である。また、ロールズが正義の理論として支持する財産所有のデモクラシー⁽³⁶⁾と事前分配政策は共通点が多い⁽³⁷⁾のである。日本はこれまで長期的雇用慣行、地方の当初所得を安定させる公共事業や業界保護など、この当初分配の仕組みが男性稼ぎ主の雇用を安定させた。日本の再分配が高齢者向けの支出に偏っていたのは、現役世代に対しては当初分配が生活保障の根幹となったからである。しかし、1990年代半ばから、経済の脱工業化やグローバル化を契機として、男性稼ぎ主の安定雇用の基盤が崩れ始めた。しかし、当初分配が維持できないとし放棄した場合、格差は拡大し、再分配でカバーすることは難しいと宮本は指摘している⁽³⁸⁾。また、本来ならば旧来型の当初分配から新しい当初分配への転換が強く打ち出されるべきであったし、あるいは生活保障という再分配の対象から、就労可能な受給者が就労できる事業の創出も検討されてしかるべきであったと述べている⁽³⁹⁾。

すなわち、分配の役割を担う社会保障制度も格差に対して機能していないため、社会保障費が増大しながらも格差は拡大し続けているのである。

3 貧困対策としての社会保障

現在、我が国の社会保障制度は貧困問題を解消することを目的としている⁽⁴⁰⁾。終戦直後は生活保障水準すれすれの国民も多く、社会保障を通じ貧困にある国民を救うことは優先度の高い事案であったが、戦後約80年の現在においてもなぜ社会保障が貧困問題の解決を目的としているのかについては、我が国の雇用システムの急激な変化により所得における格差が拡大したことが理由として挙げられる。雇用システムの急激な変化の一つは非正規雇用労働者の急増である。非正規雇用労働者が急増すると所得格差が拡大する理由について、経済学者の橘木俊詔は三つの理由を挙げている。第一に正規労働者と非正規労働者の間には、一時間あたりの賃金に格差があること、第二に非正規労働者は動労時間が比較的短いこと、第三に非正規労働者は雇用が不安定でありいつでも無業者、無所得者に陥る可能性があること、である⁽⁴¹⁾。さらに、非正規労働者が増えた理由を四つ挙げている。不景気であること、非正規労働者は社会保険に加入していないので、企業側にメリットがあること、解雇が容易であること、忙しい時間帯の時だけ働いてもらうという融通の利いた採用ができることである。この理由は企業側からの理由であるが、それに加え働く側も様々な事情により、正規雇用では働けない、或いは、働きたくないという理由があり、非正規労働者は急増しているのである。しかし、本人が正規雇用者としての労働を望んでいるにも関わらず、企業側が非正規雇用のメリットにこだわって、正規雇用しないということが実際に少なくないことを橘木は問題点として述べている⁽⁴²⁾。

我が国は非正規労働者が急増したことにより、再分配のバランスを崩し、かつ、所得格

差を起因とした貧困層を拡大させた。従って、社会保障においては格差を生じさせないという視野を持たずに、貧困対策を目的とせざるを得ないのである。

この非正規労働者の増大は規制緩和により生じたものである。そして、問題であるのは、税制改正大綱などでは格差の固定化について、問題とし、税や社会保障で対応を検討すると述べていた我が国の行政が、格差の拡大は日本が高齢化していることによる見かけ上の問題と公表し、規制緩和を行った小泉首相が国会において「格差はこの社会にもあり、格差が出ることは悪いことではない。」と発言していることである⁽⁴³⁾。小泉首相が発言した格差が「許される格差」を示していたとは考えにくい。つまり、格差についてはそれほど深刻に捉えておらず、税制における「格差の固定化の防止」も単なるスローガンでしかなかったということである。

IV 消費税における分配的正義とはなにか

格差を是正するための鍵となるのは、再分配である。我が国の行政が税を使い、どのような社会を目指して再分配を考えているかによって、その再分配が正義に適うものであるのか、そうでないのか決まる。正義の内容については第1章第3節において詳しく述べている⁽⁴⁴⁾が、この正義とはすべての人が自由で平等であり、生じた格差は社会で最も不遇な立場にある人々の利益になるようなもののみであるという社会的契約をいう。正義に適った社会実現のために、我が国の行政が市場社会で政府として担う公共目的を定め、その目的にそって我が国の行政は市場活動に関与し、できあがった「共同の資材」から政府活動の費用を徴収する。従って、この考え方によれば「課税前所得に所有権は無い」のである⁽⁴⁵⁾。

消費税は、物・サービスを対価として消費した、或いは消費するであろうと予見され負担を消費者に求める制度である。従って、消費税において課税前、課税後という概念は無いと考えられる。市場から生じた「共同の資材」から、政府活動の徴収をどの程度の割合にするのかは分配的正義観により決まる。だからこそ、その分配的正義観に正義が求められるのである。消費税は、所得に対して課税されるものではない。つまり、「共同の資材」が生まれなくても課税は生じるのである。従って、消費税において分配的正義は存在しない。その証拠に、我が国が公表するジニ係数において、再分配後のジニ係数という数値があるが、第1章第2節でも述べている通り、この再分配に消費税は含まれていないのである。すなわち我が国の行政は消費税が格差を是正するものとは考えていないということである。消費税は社会保障を通じて再分配されていると考えられているが、上述の通り社会保障において行われているのは貧困対策であるので、結果として消費税は貧困対策のために使われていることとなる。

筆者の小学校1年生の息子と本屋に行ったとき、息子がコミック本を手に取り買いたいと言ってきた。値段を聞くと本の背表紙を見て、「1,000円だ」と言い、財布には1,500円ほど入っているから買える、次の月まで欲しいものは我慢するというので、筆者は購入を許可し、レジに行かせた。レジから帰ってきた息子の顔が浮かないので理由を聞くと、「レジ

で1,100円だ」と言われたという。1,000円じゃないのかと不満げな息子にその100円は消費税だと説明すると、息子は「消費税は僕の敵だ」と言った。彼にとって、1,000円だと思っていたものが、1,100円になると財布の残金が急に少なくなったように感じたのであろう。それほどまでに消費税はダイレクトに痛税感を伴うものである。だからこそ、消費税が何の目的で徴収されるものであるのか、社会においてどのように寄与するものであるのかを認識しておかなければならない。そもそも息子に「所得」はない。

現在、社会保障と税の一体改革により消費税は福祉目的税化された。従って、社会保障のためという大義名分を掲げれば、消費税率を引き上げることができる状況にある。消費税は所得に対して逆進的であるという問題点が指摘されてきた。その逆進性に対し、国は当初、税制全体で解決するとしていたが、今は税と社会保障で解決するとしている。しかし、社会保障制度を支える社会保険料自体がそもそも逆進性という性質を持っている⁽⁴⁶⁾。すなわち、社会保障制度は消費税と社会保障の逆進性を黙認し、その財源を徴収しているのである。逆進性は正義を考える際に最も不遇な立場の人々にとって不平等となるため、容認してはならない。

消費税と社会保障の関係について検討する際に比較対象になるのは北欧である。北欧では消費税ではなく付加価値税が間接税として導入されている。北欧では社会保障が、付加価値税が高いから充実しているのではなく再分配が機能しているので充実しているという指摘がある。北欧では GDP に対する租税収入と社会保障費から算出される国民負担率は40%超と日本に比べ10ポイントほど高いにも関わらず、教育や医療・介護などで自己負担が無償になるケースもあるため実際の負担感は低いと言われている⁽⁴⁷⁾。このように再分配が北欧では強力に機能しているため、OECD のデータによる1人あたりGDPと所得格差を示すジニ係数の数値は低いのである⁽⁴⁸⁾。税の負担は高いものの国連がまとめた世界幸福度報告においてトップ10に北欧諸国が5か国もランクインするのは、充実した福祉やセーフティーネットとしての社会保障が機能しているからだと言えよう⁽⁴⁹⁾。欧州に導入されている付加価値税に課題が無いわけではない。付加価値税が消費税と異なる点は付加価値税を導入している各国においてそれぞれ複数の税率を設けていることである。問題点はその税率が異なることの根拠が明確ではなく、異なる税率が適用される業種間において公平でない点にある⁽⁵⁰⁾。しかし、不公平であっても幸福度が高いということはタックス・ジャスティスに適った社会に北欧は近いということが言える。北欧はタックス・ジャスティスに適った社会を国民が望み、その社会を実現するという目的のために、国民における付加価値税の負担が大きいという結果になっている。これは、北欧では付加価値税に分配的正義が存在することを意味する。

前述の世界幸福度報告において51位である我が国の社会保障の実情を確認する。上述の通り、日本の社会保障支出は高齢者に偏っている。しかし、高齢者の貧困率（社会保障は貧困の解消を目的としているため、ジニ係数ではなく貧困率を確認する。）はOECDのデータによると、日本の高齢者（66歳以上）の貧困率は男性が16.4%、女性が22.8%とOECD平均の男性10.1%、女性15.1%を上回っているのである⁽⁵¹⁾。貧困の解消を目的とし、その社会保障支出の多くの部分を高齢者に充てていてもなおこの現状である。惨状と言い換え

てもいいかもしれない。これは社会保障が再分配機能を果たせていないことを意味する。我が国では少子高齢化の進行により社会保障関連費が増大し財源が不足しているため、財源確保のための消費税増税という結果が先で、社会保障充実という目的を後付けしているに過ぎず、目的と結果が逆転しているのである。

徴収の点からと分配の点から確認したが、やはり我が国では消費税における分配的正義観と呼べるものは存在しないようである。

V 「教育格差」の観点から見る消費税と社会保障

納税義務は事業者にあるが、我が国の行政が述べているように広く薄い課税として消費税を考えた場合、国民一人一人が消費税を負担しているという立場で検討を行う。

上述したように、我が国が目指した社会は福祉国家であり、消費税を使い行われている我が国における社会保障は貧困対策であった。貧困対策は格差対策ではないため、消費税・社会保障は、格差に対し根本的な解決の手段となり得ないことは確認した。さらに、消費税と社会保障が格差にどのような影響を与えているのかを確認する。格差のうち、様々な格差があるが、今回は教育格差について検討することとする。

内閣府の調査によると、高校生の自分専用のスマートフォン所有率は16歳で98.4%、17歳で98.9%である。利用内容の内訳は、コミュニケーションが16歳で90.6%、17歳で89.0%と1番多く、勉強等については16歳で55.4%、17歳で53.6%であった⁽⁵²⁾。NPO法人スマホ里親ドットネットの調査によると、児童養護施設に入所している高校生のスマートフォン所有率は69.3% (648人) である⁽⁵³⁾。つまり、児童養護施設に入所している高校生でスマートフォンを持っていない高校生は全体の30.7% (287人) という事になる。内閣府の公表した調査結果からすると、児童養護施設に入所している高校生の所有率の低さが際立つ。また、同調査では児童養護施設に入所する高校生が所有する通信機器は、ほぼスマートフォンであった⁽⁵⁴⁾。通信環境については Wi-fi 環境が整っていない施設は全体の74.4% (61施設) であった⁽⁵⁵⁾。つまり、児童養護施設に入所する高校生がインターネットから情報を収集する手段はスマートフォンでパソコンなどは所有しておらず、その使用についても Wi-fi 環境など利用環境のいい場所で使用できるのは限られた一部の高校生のみであり、スマートフォンを所有していない高校生については、インターネットによる情報収集が困難である状況であることが明らかとなっている。近年、教育においてインターネットが積極的に活用されている。高校の授業においては、単語などを自分のスマートフォンを使って調べるという課題が出されるものの、スマートフォンを所有していない児童養護施設の高校生はついていくことができず、またスマートフォンを所有していないことについて「壊れている」という理由にしてクラスのやり取りに参加できず疎外感を感じているという報告がある。施設側も子供たちに持たせてやりたいが、施設に支給される生活費は月に5万円程度であり、スマートフォンの使用料を捻出できないため持たせてあげられないというのが現状である⁽⁵⁶⁾。彼らはスマートフォンを「持たない」のではなく、「持てない」のである。スマートフォンの購入も、使用も消費税の課税対象となる。消費税はこのように教育環境

において不遇な立場にいる人々にも負担を求めるのである。

教育格差については、能力主義がその解決方法として検討されている。能力主義とは、「社会は、経済的報酬や責任ある地位を能力に従って割り当てるべきだ」⁽⁵⁷⁾という考え方であるとアメリカの哲学者であり政治哲学者であるマイケル・サンデルは説明している。そして、能力主義は業績以外の基準で差別されることがないため、公正であり、自分の成功は自分に制御できない力によるものではなく、自分のおかげであるため、努力、才能、夢があれば自由に出世でき、一定の自由概念を支持すると述べている⁽⁵⁸⁾。しかし、能力主義という考え方には欠点があると、サンデルは指摘する。それは、能力主義が成功できなかった者に対し、その成功できなかった理由は境遇などのせいではなく、その者の能力の問題であると突きつける点である⁽⁵⁹⁾。これは、昨今我が国でもよく耳にする「自己責任」という考え方に通じる。自己責任という言葉は、非正規雇用の拡大の際に頻繁に使用された⁽⁶⁰⁾。職業選択の自由の中、非正規雇用で働くという選択をした者が、仮にワーキングプアになったとしても、それは非正規雇用という働き方を選んだのもその者であり、その者が努力を怠ったからワーキングプアになったのだという理屈である。米ミシガン州立大学とテキサス大学の研究グループが「努力する遺伝子」の存在を実験心理学の専門誌「Psychonomic Bulletin&Review」に発表した。この実験は850組の双子を様々な家庭環境（裕福な家庭からそうではない家庭まで）におき、クラシック楽器の練習をさせたものである。クラシック楽器は日々の努力が成果として出にくく、それが故にどれほど練習したのかを判別するのに適しているとされ実験に用いられた。その結果、異なる家庭環境にいた双子の演奏技術の差は全く発生しなかったのである。つまり、どのような環境にいても努力した時間、量に双子同士で差はなかったということになり、努力できるか否かは遺伝子レベルで決まっているということである⁽⁶¹⁾。これは実験であるため、劣悪な家庭環境にいた者もクラシック楽器を練習したが、現実的にそのような環境ではクラシック楽器の練習などは教育として行われまいであろう。能力主義は、公正で自由であるように見えるが、個人の能力を伸ばすためにより教育を提供してくれる環境とそうでない環境とではスタート地点が異なるため、公正な競争が行われているとはいえない。与えられるのは形式的な平等である。だからこそロールズは、機会の形式的平等のみが保障されている自由市場に、所得と富の分配を委ねるのは正義にかなわないとし、このような不公正を正すため、機会の形式的平等だけでなく教育の機会均等を実現することで成功への障害を取り除き、貧しい家庭の子も恵まれた家庭の子と同じ条件で競える必要があると主張している⁽⁶²⁾。

能力主義の観点から、教育格差について検討した。教育格差は貧困であるから生じているのではなく、格差から派生し教育格差が生まれ、貧困に繋がっていくのである。日本においても、世帯主の学歴が高ければ高いほど、世帯の年間収入が高いという結果がでてくる。

この結果は、教育格差が年収に影響することを証明している。そして、年収の低い世帯は子供に教育の機会を年収の高い世帯に比べ与えることができず、さらなる教育格差を生むこととなるのである。

教育格差は貧困対策を行っているだけでは是正されない。貧困対策は効果的に思えるが、

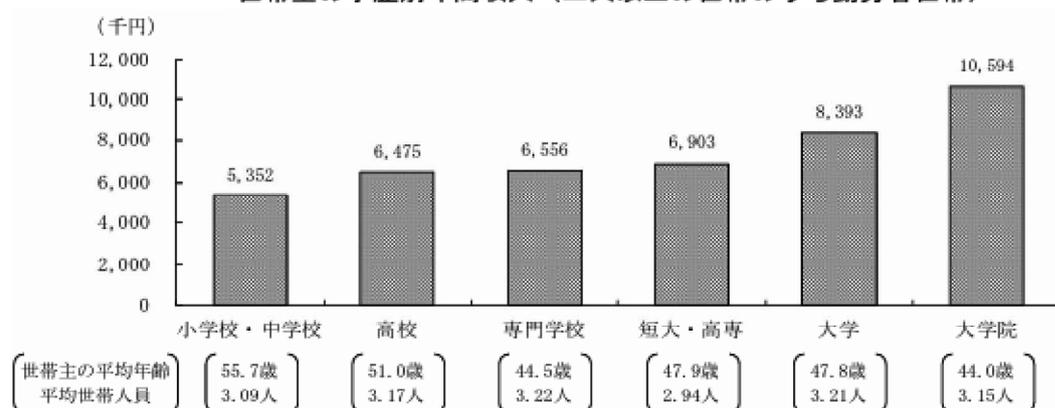
図表 1

〈世帯主の学歴別にみた年間収入〉

世帯主が高校卒業の世帯では、年間収入が647.5万円、大学卒業の世帯では、839.3万円

二人以上の世帯のうち勤労者世帯の年間収入を世帯主の学歴別にみると、高校卒業が647.5万円、大学卒業が839.3万円、大学院修了が1059.4万円などとなっており、世帯主が大学卒業の世帯が高校卒業の世帯の約1.3倍

世帯主の学歴別年間収入（二人以上の世帯のうち勤労者世帯）



出典：総務省⁽⁶³⁾

貧困を生み出す格差の問題を棚上げしているに過ぎない。従って、貧困対策を目的とする社会保障とその財源を支えるための消費税は、教育格差において格差是正の効果は薄いのである。

社会保障制度の財源となっている消費税と社会保険料は共に所得に対して逆進的である。我が国の行政は消費税の逆進性は問題だとしながら、教育という点において逆進性を拡大させている。あまり話題にならなかったが、令和元（2019）年10月から消費税10%への引上げによって得られる税収を財源として、幼児教育の無償化が開始された。幼稚園や保育所、認定子ども園等の利用料は完全に無償化されたのである。これは高所得者でも未就学児がいれば適用される。また、令和2（2020）年4月からは高等学校等就学支援金の制度が改正され、私立高校の授業料が実質無償化された。この制度の改正は世帯の収入の上限が設けられているため、貧困対策でもあり、上限までの幅が大きいので所得に対して逆進的でもあるのである。フランスの経済学者であるトマ・ピケティも「教育への公的支出に関しては、受取額の最も少ない層と最も多い層との間で二〇万ユーロ（筆者注：約2,400万円）もの開きがある。しかも最も多く受け取る人たちは、そもそも他の人より社会的に恵まれた出自であることが多い。となれば事実上、公的支出が当初の不平等を大幅に助長していることになる。」⁽⁶⁴⁾と述べており、教育への公的支出が不平等を助長していることに警鐘を鳴らしている。

VI 現行の消費税制、社会保障制度で格差は是正されるのか

ここまで消費税の歴史的変遷、我が国の消費税の考え方、消費税と社会保障との関係性を確認してきた。消費税はそもそも物品税における課税の徴収面での不平等を是正するための税制として検討され、導入された。課税対象を特定の物品に限定しなかったため、消費税は広く薄く課税を行うという性質を持つに至ったのである。しかし、消費税はその用途が福祉目的化された頃から、課税対象の不平等の是正という目的から、増大する社会保障を補う財源として、社会を国民全員で支えるという大義名分の下、社会保障に寄り添うものとして目的のすり替えが行われた。そして、社会保障と税の一体改革により、福祉目的税化され、税として徴収されるものの、他の税目とは異なり財源の用途が限定されたのである。

格差の点から見た場合に、消費税は最も恵まれない人々も徴収対象としている。他の税目は、例えば経済格差の点から見れば最も恵まれない人々からは徴収が行われず。最も恵まれない人々から消費税を徴収することが容認されるのは、消費税を徴収することが最も恵まれない人々の利益になると社会的合意が得られている場合のみである。では、この場合の社会的合意とは何であろうか。それは、どのように分配されているか、それが正義に適うものであるのか、ということである。消費税は皮肉にも福祉目的税化されたことにより、徴収と分配が明確である。分配面において、消費税は社会保障として分配されている。その社会保障が是正しようとしているのは、格差ではなく、貧困なのである。改めて述べておくと、貧困は格差の一つの側面である。現代社会においては、富める者は権力を持ちやすい。そういった面で格差の点から貧困は問題ではある。しかし、例えば、貧困がない社会であっても格差があることにより一部の人間が権力をもち、格差の下位の人間の尊厳が損傷される社会は容認されるべきでない。従って、格差と貧困は同意ではない。上述した児童養護施設に入所している高校生の場合も、貧困の点から問題があるのではなく、教育格差があることにより、その者の年収に影響し、その結果格差の上位にいる者が年収も高く、権力を持つことに繋がる可能性があるため問題があるということである。逆に教育格差の下位にいることで、非正規雇用などの働き方しか選べないのだとしたら、個人の能力や考えなどが評価されずに単に自らが行う労働力に対し機械のように一山いくらかで値がつけられ、人間が物件の如く扱われ、価格がつけられる状況に陥るのである。

令和5年6月の答申「わが国税制の現状と課題－令和時代の税制のあり方－」では、「学歴格差は、世帯年収等を通じて親世代から子ども世代、孫世代まで連鎖的に引き継がれていく可能性があり、教育問題というよりも社会問題と捉え、その連鎖を食い止める方策が求められます。このような学歴格差の問題には、特に不利益の大きな生徒に個別に対応する対症療法と、そもそもの不利益層が生じないようにする構造対応の双方による機会の公平の確保が求められます。」⁽⁶⁵⁾と教育格差に言及している。「そもそもの不利益層が生じないようにする構造」は格差について触れていると判断されるが、この構造への対応を「機会の公平の確保」と我が国の行政は説明している。しかし、機会の公平を確保するだけでは、能力主義の検討の際にも述べているように、格差は是正されないのである。この機会

の公平の確保は、目的論的平等の観点から論じられている。目的論的平等とは、端的に言えば、結果としての平等を実現するという考え方である。消費税も社会保障もこの目的論的平等に基づいている。我が国の行政は格差に対して、税制において、目的論的平等の実現により解決しようとしているのである。徴収において消費税も社会保険料も目的論的平等の観点から制度が作られている。だからこそ、逆進性という問題が生じているのだが、徴収の段階では結果としての平等が実現しているため、我が国の行政は特に消費税における逆進性が問題だとしながらも、逆進性は他の税目や社会保障と一体になって解決するなど具体的な方法に言及せず、問題を棚上げしているのである。逆進性緩和の効果が軽減税率にあるという説明もあるが、対象品目を限定しているため、逆進性の緩和という点においてほぼ効果は無い。

本来は、目的論的平等ではなく、制度設計の過程においても平等を目指し制度を構築するという義務論的平等を目指さなければならない。しかし、令和6（2024）年度税制改正大綱における消費税の改正に具体的なものは提示されていない。それどころか近年はインボイス制度を導入することで、より目的論的平等の実現に傾倒しているようにすら感じる。インボイス制度をタックス・ジャスティスの観点からすると、制度としてどのように評価できるであろうか。インボイス制度の導入が消費税制に与えた一番大きな影響は、事業者が課税事業者であるか否かを明確にしたことである。その結果、取引先が課税事業者であるのか、免税事業者であるのかの炙り出しが行われた。まるで魔女狩りである。そして、「取引はなるべく課税事業者と行うように」という顧問先の考えを聞いた税理士は少なくないであろう。顧問先もインボイス制度導入による経理事務の煩雑さからそのような考えに至ったと思われる。例えば、野菜を買うのであれば手書き領収書で適格請求書の要件を充たしているのか疑わしい農家直販の店で買うより、適格請求書の要件を充たしていると期待される大手スーパーで買った方が、単に経理事務が適格請求書であるか否かの確認にかかる時間の短縮、会計データの入力の設定などの手間が省けるという期待に基づいた判断であり、免税事業者を排除したかったという意図はないものと考えられる。しかし、結果として免税事業者はインボイス制度の導入により、自動的に適格請求書発行事業者ではないというレッテルを貼られる。そして、問題なのはインボイス制度の導入により免税事業者であることそれ自体が理由で収入を失うようなことになれば、インボイス制度の導入が市場社会での敗北を誘引することである。市場社会での敗北は貧困への転落の可能性を高め、搾取され、人間の尊厳が損傷される状態になる危険性がある。つまり、課税事業者と免税事業者の間で許されざる格差を生むのである。タックス・ジャスティスの観点からインボイス制度に求められるのは課税事業者と免税事業者の差を許される格差となるような社会的合意を免税事業者から得ることであろう。インボイス制度が導入されて間もないため、現状のみで判断することは早計であるが、タックス・ジャスティスという視点を持つておく必要がある。

消費税・社会保障は格差を是正するのかという視点で検証を行ってきた。結果、消費税は税として徴収され、社会保障の財源として充当されたとしても貧困対策によって格差があることを前提とした社会を事後的に是正しようとしているだけであり、格差を生じさせ

ないための根本的な解決手段になり得ないのである。つまり、消費税も社会保障も格差を是正する力があるとは言い難いのが実情である。消費税が景気の変動を受けないため、税収の確保が容易であるとし、安易に消費税を引き上げるようなことがあれば、格差社会と言える我が国にとって、より状況を悪化させるだけではないだろうか。今後、我が国が理想とする社会正義の実現のために税制において何をすべきかについての検討は第3章に任せたいが、第1章に述べているように視座を変えれば消費税・社会保障制度が格差是正のために寄与するポテンシャルは十分にあると期待したい。

注

- (1) 税制調査会「今後の税制のあり方についての答申」(昭和52年10月)14頁。
- (2) 税制調査会「長期税制のあり方についての答申及びその審議の内容と経過の説明(昭和46年8月)4頁。
- (3) 税制調査会「税制改革についての中間答申」(昭和63年4月)38~39頁参照。
- (4) 税制調査会・前掲注(3)39頁。
- (5) 税制調査会・前掲注(3)37頁。
- (6) 税制調査会・前掲注(3)47頁。
- (7) 税制調査会「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-」(平成5年11月)30頁。
- (8) 税制調査会「税制改革についての答申」(平成6年6月)21頁。
- (9) 税制調査会・前掲注(8)22~23頁。
- (10) 税制調査会「平成12年度の税制改正に関する答申」(平成11年12月)3頁参照。
- (11) 税制調査会・前掲注(7)2頁参照。
- (12) 梅原英治「消費税の『社会保障目的税化』『社会保障財源化』の検討」大阪経大論集・第69巻第2号(2018年7月)255頁参照。
- (13) 梅原・前掲注(12)255-256頁参照。
- (14) 税制調査会「少子・高齢化社会における税制のあり方」(平成15年6月)7頁。
- (15) 税制調査会・前掲注(14)7頁。
- (16) 税制調査会「抜本的な税制改革に向けた基本的考え方」(平成19年11月)21頁参照。
- (17) 税制調査会・前掲注(16)21~22頁。
- (18) 税制調査会・前掲注(3)37頁。
- (19) 税制調査会・前掲注(3)37頁。
- (20) 税制調査会専門委員会「『税目ごとの論点の深掘り』に関する議論の中間報告」(平成22年12月2日)14頁-15頁。
- (21) 税制調査会専門委員会・前掲注(20)16頁。
- (22) 第2章第2節第1項II8「現在の国家機能は福祉国家」119~120頁参照。
- (23) 塩野谷祐一「ジョン・ロールズ—正義の理論」海外社会保障研究 Spring2022 N0.138(2022年)19頁。
- (24) 塩野谷・前掲注(23)19頁参照。
- (25) 塩野谷・前掲注(23)20頁。塩野谷はロールズが支持した「財産所有制民主主義」を国家が事前に資産の分配の不平等を軽減し、人的資本への投資機会をより平等にすることによって、市場が生み出す不平等を小さくするものと説明し、その体制の要点を、社会主義ではないという意味で、私有財産を基礎とする資本主義を前提としながら、財産所有を民主主義によって統制するものと説明している。
- (26) 塩野谷・前掲注(23)20頁参照。
- (27) 塩野谷・前掲注(23)20頁参照。
- (28) 塩野谷・前掲注(23)20頁。塩野谷は「保険」を無知のヴェールの下では、人々は自分が実際に不遇な地位に置かれることを予想しなければならず、リスクに対する防衛として保険の掛け金を拠出することに同意すると述べ、リスクに対する防衛という意味で使用している。

- (29) 塩野谷・前掲注(23) 20頁。
- (30) nippon.com HP 日本型福祉国家の未来は？ (<https://www.nippon.com/ja/in-depth/a04203/> [最終確認日：2024年5月29日]) 参照。
- (31) nippon.com・前掲注(30) 参照。
- (32) nippon.com・前掲注(30) 参照。
- (33) 大庭大「事前分配(pre-distribution)とは何か-政策指針と政治哲学的構想の検討-」(年報政治学69(2) 2_246-2_270 (2018年) 248頁。
- (34) 大庭・前掲注(33) 248頁参照。
- (35) 大庭・前掲注(33) 247頁。
- (36) 塩野谷・前掲注(23) 20頁参照。塩野谷は「財産所有民主主義」と訳している。
- (37) 大庭・前掲注(33) 257頁参照。大庭は、事前分配政策と財産所有のデモクラシーの間に必然的な結びつきはなく、財産所有のデモクラシーから事前分配政策を理解することは事前分配政策のひとつの解釈にすぎないとしても、両者は問題認識と解決アプローチにおいて共通しており、この際立った類似性ゆえに財産所有のデモクラシーは事前分配政策の有力な哲学的対応物といえる、と解説している。
- (38) nippon.com・前掲注(30) 参照。
- (39) nippon.com・前掲注(30) 参照。
- (40) 第2章第2節第1項Ⅲ「我が国における社会保障制度」120～121頁参照。
- (41) 橋木俊詔『格差社会何が問題なのか』(岩波書店、2006年) 40～41頁参照。
- (42) 橋木・前掲注(41) 42～44頁参照。
- (43) 橋木・前掲注(41) ii 頁参照。
- (44) 第1章第3節Ⅶ2「私的所有の正当性」74～75頁参照。
- (45) 第1章第3節Ⅶ3「公私分割と租税法律主義」75～78頁参照。
- (46) 橋木・前掲注(41) 57頁参照。
- (47) 日本経済新聞 HP (<https://www.nikkei.com/telling/DGXZTS00002750S2A101C2000000/> [最終確認日：2024年5月29日]) 参照。
- (48) 日本経済新聞・前掲注(47) 参照。
- (49) 世界幸福度ランキングについては、第1章第2節Ⅰ1「不可解な現象」の脚注3を参照。なお、トップ10にランクインしている国はフィンランド、デンマーク、アイスランド、ノルウェー、スウェーデンで北歐とされる国は全てランクインしている。
- (50) 付加価値税の問題点の詳細は第3章第2節第1項Ⅱ1(1)「消費税の低所得者対策とその問題点」204頁参照。
- (51) 内閣府男女共同参画局 HP (https://www.gender.go.jp/about_danjo/whitepaper/r04/zentai/html/zuhyo/zuhyo06-02.html [最終確認日：2024年5月29日]) 参照。
- (52) 内閣府「令和元年度青少年のインターネット利用環境実態調査 調査結果(概要)」(令和2年4月) 14頁参照。
- (53) NPO 法人スマホ里親ドットネット「児童養護施設に入所している高校生のスマートフォン等の所持に関する調査結果」(2019年2月) 3頁参照。
- (54) NPO 法人スマホ里親ドットネット・前掲注(53) 4頁参照。
- (55) NPO 法人スマホ里親ドットネット・前掲注(53) 5～6頁参照。
- (56) NHK 千葉放送局 HP (<https://www.nhk.or.jp/shutoken/chiba/article/015/09/> [最終確認日：2024年5月29日]) 参照。
- (57) マイケル・サンデル著/鬼澤忍訳『実力も運のうち 能力主義は正義か?』(早川書房、2023年) 63頁。
- (58) マイケル・サンデル・前掲注(57) 64頁参照。
- (59) マイケル・サンデル・前掲注(57) 64～65頁参照。
- (60) 東洋経済 ONLINE「自己責任という言葉に踊らされる現代人の哀れ」HP (<https://toyokeizai.net/articles/-/337633?page=3> [最終確認日：2024年5月29日]) 参照。
- (61) National Library of Medicine「The genetics of music accomplishment:evidence for gene-environment correlation and interaction (音楽達成の遺伝学: 遺伝子と環境の相関と相互作用の証拠)」HP (<https://pubmed.ncbi.nlm.nih>

gov/24957535/ [最終確認日：2024年5月29日]) 参照。

- (62) マイケル・サンデル著 / 鬼澤忍訳『これからの「正義」の話をしよう いまを生き延びるための哲学』(早川書房、2011年) 244～245頁参照。
- (63) 総務省「2019年全国家計構造調査 所得に関する結果及び家計資産・負債に関する結果」(2021年5月18日) 3頁参照。
- (64) トマ・ピケティ著 / 村井章子訳『自然、文化、そして不平等 国際比較と歴史の視点から』(理想社、2023年) 55頁。
- (65) 税制調査会「わが国税制の現状と課題－令和時代の税制のあり方－」(令和5年6月) 61頁。

I 税を一体として考えるということ

我が国の所得税・資産税・消費税が格差に対してどのような認識を持ち、いかに対応してきたかを、答申等を読み解き検証してきたが、第2節第2項から第4項までに述べたように各税目は単体では格差を是正するという点において効果は薄かったのである。では、各税目単体ではなく、所得税・資産税・消費税を一体のものとして考える（以下、「タックス・ミックス」という）という視点であれば、税は格差是正に対し効果的であるのだろうか。

タックス・ミックスについて、法律学者の金子宏は、「所得に対する租税と、消費に対する租税と、それから資産に対する租税の組み合わせからなる税制」⁽¹⁾をタックス・ミックスと呼んでいると紹介し、「タックス・ミックスによってバランスのとれた税体系を構築する必要がある」⁽²⁾と述べている。金子は所得、消費、資産における税制を構築物に例え、仮に税制が消費税のみの場合には一本の柱の上に建物が建っている状態で非常に不安定であり、所得、消費、資産の三本の柱で支えられた構築物、つまりタックス・ミックスによるバランスのとれた税体系の構築が税制の安定性には一番好ましいという考えを示している⁽³⁾。

一方、我が国の行政もタックス・ミックスについての考え方を令和5年（2023年）6月の「わが国税制の現状と課題—令和時代の構造変化と税制のあり方—」において、「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。」⁽⁴⁾と説明している。

我が国は消費税導入に際し、消費税における逆進性を解決するものとしてタックス・ミックスを紹介していた。金子の例えを借用すると消費税導入前の間接税では柱が弱く、所得、資産とのバランスが悪かったのであろう。消費税導入直前の昭和63年（1988年）4月の「税制改革についての中間答申」では、消費税が所得に対して税負担が逆進的であることについて、消費税は「誰に対してでも消費の大きさに応じ比例的な負担を求めうる」⁽⁵⁾という特徴を強調し、

「戦後40余年間の国民生活をめぐる環境等の著しい変化に対応して、所得・消費・資産等の間で均衡のとれた安定的な税体系を構築するためには、間接税の持つこのような特徴が積極的に評価されなければならないと考える。そうした観点からは、消費課税のみを取り出して、『所得』を基準に負担の逆進性を論ずることは、必ずしも適当ではないと考えられる。本来、税制の所得再分配機能は、一つの税目のみを取り上げて議論すべきものではなく、税制全体をみて論じられるべき性質のものであり、また、社会保障制度等の施策が国民生活の様々な分野で整備されてきている今日においては、所得再分配機能は財政全体で判断すべきものと思われる。」⁽⁶⁾

と述べ、我が国は、税は各税目ではなく一体として考えること、そして社会保障も加え

ることで税本来の所得再分配という性質が機能するとし、タックス・ミックスという視点からも消費税導入の必要性を説明している。

各税目が格差に対して有効でない現状において、タックス・ミックスは格差是正のための最後の砦である。我が国がタックス・ミックスの観点からどのような政策を行ってきたのか、タックス・ミックスの当初の目的である消費税における逆進性は緩和されているのか、日常の業務においてタックス・ミックスという視点を持つ実務家としての税理士が果たす役割の重要性、この3点からタックス・ミックスと格差について考察し、第2章の検証を終えることとする。

II タックス・ミックスの実績例

では、我が国では具体的にどのようなタックス・ミックスが行われてきたのだろうか。タックス・ミックスは、「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」⁽⁷⁾することであるから、税制全体について検討が行われた実績例を確認すれば、おのずと見えてくるものが有るはずである。そこで、消費税導入に向けて議論された「税制の抜本改革」と、地方分権を推進するために国税と地方税の税源配分が議論された「三位一体の改革」を例に挙げ、その内容を確認してみたい。

1 「税制の抜本改革」におけるタックス・ミックスの実績例

(1) 税制改革の目的等

昭和60年（1985年）9月20日、内閣総理大臣中曽根康弘は政府税制調査会会長小倉武一に対し税制の抜本の見直しの諮問を行った。税制調査会総会において中曽根は、我が国は安定的な経済成長や国際化の進展を果たし、一億総中流という社会意識を獲得したが、高齢化社会の到来が迫り、世論調査では政府への要望として税の問題が初めてトップになるなど税制の抜本の見直しの気運が高まっているという認識を示し、税収の増減を目的とせず、税制のゆがみを除去し、安定的な歳入構造を確保することを主眼とした税制改革に資するための諮問を行った⁽⁸⁾。

(2) タックス・ミックスの方向性

税制の抜本改革におけるタックス・ミックスの方向性として、その基本指針というべきものが、諮問本体ではなく、税制調査会総会の場における内閣総理大臣挨拶で言及されている。

それは、税収の増減を目的としないことに関する、「このような税制改革におきましては、一方で負担の軽減もあれば、他方で負担の適正化も生じてまいりましょうが、これらを総合し、あくまで一体とした改革を目指さなければなりません。」⁽⁹⁾という発言である。

消費税が導入された理由は、①税収の伸びが鈍化する中で高齢化社会が到来し、財政需要が高まっていること、②給与所得者の重税感・不公平感など、所得税に対する不満に対処するための所得税減税が必要であり、その代わり財源が必要だったこと、③当時の消費

課税は個別消費税であったため、課税対象とされるかどうかで不公平が生じ、消費中立性が害される問題があったこと、の3点がある⁽¹⁰⁾と考えられるが、この消費税導入による税収増と所得税減税による税収減で、国民の税負担総額に影響を与えないことを、当時は政治的に要求されていたことが窺えるのであり、それはタックス・ミックスの方向性として位置づけられることになる。

(3) タックス・ミックスの内容

タックス・ミックスの内容としては、所得税や法人税を減税し消費税の新規導入を図るものであるが、中間報告では次のような検討内容が示されている⁽¹¹⁾。

①累進構造の緩和

個人所得課税について、国税と地方税を合わせた最高税率（当時88%）を6割台に引き下げるとともに、税率の区分の幅（ブラケット）を拡大し刻み数を大幅に削減する等、累進構造を緩和する。

②配偶者に対する特別の控除を新設

配偶者の所得稼得への貢献に配慮し、現行の配偶者控除に加え特別の控除を設ける。

③実額控除選択制度の導入

給与所得控除を「勤務費用の概算控除」と「他の所得との負担調整のための特別控除」に分け、その性格を明確にするとともに、選択により現実に勤務に要した費用の控除ができるようにし、給与所得者にも申告納税の途を拓く。

④法人の税負担水準の軽減

中期的にみて、実効税率（当時52.92%）が5割を下回るように検討する。

⑤これらの前提条件

これらの負担の軽減・合理化方策は、「いうまでもないことであるが、包括的な税制改革の中で一体として行われる必要がある。」と述べられている。

これは、消費税の新規導入という税収増が必須要件であることを念押ししているもので、この「一体」は、いうまでもなく昭和60年（1985年）9月20日の税制調査会総会における内閣総理大臣挨拶にあった「あくまで一体とした改革を目指さなければなりません」の「一体」と同じ意味なのである。

なお、税収の増減を目的としないと言いながら、何故に税収減の検討を先に行うのか？という素朴な疑問に対しては、「負担の軽減・合理化方策のとりまとめを先行させたのは……税制改革についての国民の理解と関心を深めることが重要」という何とも朝三暮四的で、我が国の租税教育の未成熟さを露呈するような考え方が示されている。

(4) タックス・ミックスの財政的効果

税制の抜本改革におけるタックス・ミックスの財政的効果は、次表の通り、税収減をもたらすものであった。これは、当時我が国に一般消費税を導入することが、政治的に非常に困難であったことと、それでもなお一般消費税を導入する政治的動機があったことを示していると考えられる。

タックス・ミックスの内容	税収減効果	税収増効果
消費税導入	－	5.4兆円
課税の適正化	－	1.2兆円
所得税	3.3兆円	－
法人税	1.8兆円	－
相続税	0.7兆円	－
個別間接税	3.4兆円	－
上記の税収への効果累計	2.6兆円	－

2 「三位一体の改革」におけるタックス・ミックスの実績例⁽¹²⁾

(1) 税制改革の目的等

地方分権の推進は、我が国の内政上、最重要事項のひとつとされていた。三位一体改革は、その中で、財政面での地方分権改革と位置付けられるが、その実現には、国税と地方税との税源配分を見直すことから着手しなければならなかった。

(2) タックス・ミックスの方向性

三位一体改革は長い時間をかけて実現した税制改革であるため、時系列でその進捗過程を確認する。

①平成5年（1993年）6月

衆参両院の全会一致で地方分権推進を決議

②平成7年（1995年）7月

「地方分権推進法」施行

③平成9年（1997年）4月

消費税率引上げ（国税3%→国税4%、地方税1%）

④平成12年（2000年）4月

「地方分権一括法」施行

⑤平成13年（2001年）1月

「経済財政諮問会議」創設。経済財政諮問会議は三位一体改革の議論の中心となる組織で、議長は内閣総理大臣であった。

⑥平成13年（2001年）6月

「今後の経済財政運営及び経済社会の構造改革に関する基本方針」（通称「骨太の方針」）閣議決定。地方財政の健全化など改革の方向性が示された。

⑦平成14年（2002年）5月

経済財政諮問会議に片山虎之助総務大臣が「地方財政の構造改革と税源移譲について（試案）」を提出。この中で、「所得税から住民税に3兆円程度、消費税から地方消費税に2.5兆円程度、合計5.5兆円を国税から地方税に税源移譲する」という金額規模が示された。

⑧平成14年（2002年）6月

「骨太の方針2002」が閣議決定された。この中で、「国庫補助負担金、交付税、税源移譲を含む税源配分の在り方を三位一体で検討」することが述べられ、「三位一体」という言葉が初めて用いられた。

⑨平成16年（2004年）6月

「骨太の方針2004」が閣議決定された。この中で、「税源移譲はおおむね3兆円規模を目指す」とことと、「個人住民税の税率をフラット化する」ことが述べられた。

⑩平成17年（2005年）11月

三位一体改革が政府・与党合意で決着した。

⑪平成26年（2014年）4月

消費税率引上げ（国税4%、地方税1%→国税6.3%、地方税1.7%）

⑫令和元年（2019年）10月

消費税率引上げ（国税6.3%、地方税1.7%→（標準税率）国税7.8%、地方税2.2%）

以上の通り、三位一体改革は、①地方分権推進を決議してから、⑩三位一体改革が政府・与党合意で決着するまで、約12年もの歳月をかけて実現した、国から地方への税源移譲なのである。

(3) タックス・ミックスの内容及びその財政的効果

タックス・ミックスの内容としては、所得税から個人住民税所得割に3兆円、消費税から地方消費税へ2.5兆円の税源移譲を図るものである。

①所得税から個人住民税所得割への3兆円の税源移譲

国から地方への税源移譲を図ることが目的であるから、所得税と個人住民税所得割を合わせた税負担額は極力変えないことが求められた。

当時の個人住民税所得割は、5%、10%、13%の累進税率構造を有していたが、地方分権を推進するためには、個人住民税においても応益性原則をより重視するべきであるとして、10%比例税率への移行が求められた。そのため、個人住民税所得割が10%比例税率へと移行することに伴う税負担増加（5%→10%）と税負担減少（13%→10%）の影響は、それぞれ所得税の税率を税負担減少（10%→5%）と税負担増加（20%→23%など）の影響を生じさせるように設定して相殺することで、税負担総額を極力変えない措置がとられた。

このように、所得税と個人住民税には課税最低限の差があるため完全な形ではないにせよ、ほぼ同様の課税標準を有する所得税と個人住民税の間では、個人住民税の応益性をより重視しつつ、所得税による所得再分配機能を強化するような、相性の良いタックス・ミックスがひとつの仕組みの形として実現できたものと考えられる。

②消費税から地方消費税への2.5兆円の税源移譲

平成14年（2002年）5月に示された片山試案で消費税から地方消費税へ2.5兆円程度の税源移譲が示されたが、こちらの実現はなかなか困難であったようである。

しかし、この税源移譲については、平成17年（2005年）11月に三位一体改革が実現した後の平成26年（2014年）4月と令和元年（2019年）10月に、消費税の税率引上げがなされていることに着目するべきであろう。つまり、平成14年（2002年）5月の片山試案の際の地方消費税率は1%であったものが、令和元年（2019年）10月に標準税率の地方消費税率は2.2%へと、1.2%の税率引上げが実現しているのである。これは、消費税から地方消費税への税源移譲というタックス・ミックスは実現が困難であったが、しかし地方税収の拡充という意味では、消費税率の引上げに合わせて地方消費税率も引上げをし、1%＝2兆円と言われる消費税税収に関して1.2%の引上げ、即ち2.4兆円程度の地方消費税収を増加させたことを意味するのであり、見方を少し変えれば、平成14年（2002年）5月の片山試案の目論見通りに、地方税収の確保が実現したと考えることもできるだろう。

以上の通り、三位一体の改革は紆余曲折を経ながらも何とか実現にこぎつけたタックス・ミックスの実績例であるが、平成17年（2005年）11月の政府・与党合意による決着というのは、実は少しほろ苦い幕引きであった。

当時、三位一体の改革にほぼ目途がたってきた国政の次なる関心事は、郵政民営化法案へと移ってしまっていたのである。この郵政民営化法案は、平成17年（2005年）7月に衆議院で可決されたものの、同年8月に参議院で否決されたため、内閣総理大臣小泉純一郎は即刻衆議院を解散し総選挙にうってでたのである。各党は三位一体改革に関する公約を継続的に掲げたものの、選挙の争点は郵政民営化の是非一本に絞られることとなり、三位一体改革はその後の議論が深まることもなく、与党の歴史的な圧勝に埋もれて、過去のも

のとして葬り去られたような扱いとされたように感じるのである。

しかし、そうであっても三位一体改革の真の意味は大きい。霞ヶ関の各省庁は予算要求で得た資金を地方に補助金として交付することで組織を動かし地方との接点を生んでいる。また、与野党の国会議員も地元の首長や地方議会議員と補助金を通じて結びつきが生じる。三位一体改革は、彼らのこういった仕事のツールを地方財源に置き換えることを意味し、地方分権を推し進めようとする革命的な変化であったはずなのだ。長い議論を経て重い腰を上げ、ようやく動き出した地方分権への改革の行く末は、我々国民主権者が見たいと思わなければ見れるものではない。民主主義とは、そういうものである。

3 タックス・ミックスに関する私見

「税制の抜本改革」と「三位一体の改革」を例に挙げて、その内容を確認しながらタックス・ミックスを考えてみると、2つの思いが浮かんでくる。

(1) 経済的格差とタックス・ミックス

経済的格差（以下、「格差」という。）は、資本主義体制を前提にすれば、必然的に生ずる自然物である。それに対して税法は、民主主義体制から生じた人工物で、無産国家の財源調達を可能にするとともに、所得再分配という格差への人道的対処の効果も期待できるように思う。期待できると限定するのには理由がある。

格差が、その発生原因や結果の程度において様々であるのに対し、税法は、課税要件明確主義等の基本的人権（財産権）保障のスタンスから、明確に絞り込まれた課税要件をおくことをそもそもの立ち位置としている。したがって、税がその機能として所得再分配機能を発揮するのは、その絞り込まれた課税要件に該当する場合に限られるのであり、そのような「汎用性の低さ」を宿命的に有する税が、社会的な様々な格差に対して、その格差の原因や程度に合わせて、税の効能たる所得再分配機能を発揮するには、単一の税目による手当ではおよそ不十分であり、効果の発現を期待するためには、タックス・ミックスという手法が要求されるであろうと考えられるのである。

例えば、令和6年度税制改正大綱にある諸施策は、格差に対する効果の発現が期待できるものであるだろうか。これを想像して声を上げることは、唯一税制改正建議権を与えられた税理士（会）に、法的に期待されていることなのではないだろうか。

(2) 「+1 - 1 = 0」と「+1 + 1 = 0」のいずれを望むか

税制の抜本改革においては、「消費税を導入し税収を上げ（「+1」と表現）、所得税を下げ（「-1」と表現）、税負担額を変えないこと（「=0」と表現）」をタックス・ミックスの前提とした。

三位一体の改革においては、「個人住民税所得割を上げ（「+1」と表現）、所得税を下げ（「-1」と表現）、税負担額を変えないこと（「=0」と表現）」あるいは、「個人住民税所得割を下げ（「-1」と表現）、所得税を上げて（「+1」と表現）、税負担額を変えないこと（「=0」と表現）」をタックス・ミックスの前提とした。

これら「 $+1 - 1 = 0$ 」に関する歴史的事実は、その時々で時代が求めた正義であった可能性は有るが、その本質的内容は、税の機能で言えば財源調達機能に軸足をおいた判断であり、数学的正当性を有し、また、政治的に要請され、前もって用意された回答であったとも言えるだろう。

掲題、次の「 $+1 + 1 = 0$ 」は、少なくとも数学的正当性を有しない。

しかし、例えば税制の抜本改革において、「消費税を導入し税収を上げ（「 $+1$ 」と表現）」るのなら、所得再分配機能を高めるために「所得税も上げ（「 $+1$ 」と表現）」るタックス・ミックスを実施すれば、「格差拡大への影響を無くすることができる（「 $=0$ 」と表現）」可能性が有るのではないだろうか。

消費税の、安定した財源を確保するという財源調達機能は、極めて優秀な特徴であり有用な税である。しかし、所得に対する逆進性という特徴は、格差に対して深刻な悪影響を有しており、所得税等の累進性を向上させタックス・ミックスでその毒を薄める必要があると考えられる。

タックス・ミックスは、「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」⁽¹³⁾ することと最初に書いたが、その前に、理想とする社会像を探り当てることが、タックス・ミックスの欠くべからざるスタートラインである。理想とする社会像の国家における共有化は、行われるべきタックス・ミックスの手法を具体化し、我々国民主権者が「 $+1 - 1 = 0$ 」と「 $+1 + 1 = 0$ 」のいずれを望むべきかの答えも示してくれることだろう。合理的な無知（第2章第1節Ⅱ2（3）参照）を克服した国民ならば、政治（行政府+立法府）が常々選択してきた「 $+1 - 1 = 0$ 」のパターナリズム⁽¹⁴⁾ を一笑に付し、政治（行政府+立法府）に誤りがあっても主権者として修正できる、そんな当たり前で、望ましくて、元気の良い立憲民主主義を我が国に実現できるのかもしれないと、「 $+1 + 1 = 0$ 」のタックス・ミックスを枕にして夢を見たいものである。

Ⅲ 逆進性とタックス・ミックス

第2章第2節第5項Ⅱで述べたように、消費税の所得に対する逆進性を解消するのであれば消費税の導入と共に所得税率を引き上げなければ逆進性は解消されない。しかし、我が国の行政は消費税を導入するとともに所得税率の引下げを行っているのである。所得税率の変遷は以下の図表1の通りである。

新間接税の導入が検討された頃から我が国は、所得税の急激な引き下げを行っている。消費税導入の直前である昭和62年（1987年）、昭和63年（1988年）の税率構造は1年で再度改正されているほどである。この所得税の引下げを我が国の行政は消費税導入のためとは説明しておらず、給与所得に税負担が偏っていること、課税所得の捕捉にアンバランスがあること、資産所得に対する課税が必ずしも十分でないことにより不公平感が募り、税

図表 1

所得	S59年～S61年	所得	S62年	所得	S63年	所得	H1年～H6年
50万円以下	10.5%	150万円以下	10.5%	300万円以下	10%	300万円以下	10%
120万円以下	12%	200万円以下	12%	600万円以下	20%	600万円以下	20%
200万円以下	14%	300万円以下	16%	1,000万円以下	30%	1,000万円以下	30%
300万円以下	17%	500万円以下	20%	2,000万円以下	40%	2,000万円以下	40%
400万円以下	21%	600万円以下	25%	5,000万円以下	50%	2,000万円超	50%
600万円以下	25%	800万円以下	30%	5,000万円超	60%		
800万円以下	30%	1,000万円以下	35%				
1,000万円以下	35%	1,200万円以下	40%				
1,200万円以下	40%	1,500万円以下	45%				
1,500万円以下	45%	3,000万円以下	50%				
2,000万円以下	50%	5,000万円以下	55%				
3,000万円以下	55%	5,000万円超	60%				
5,000万円以下	60%						
8,000万円以下	65%						
8,000万円超	70%						

筆者作成

制に対する不満が高まっているため⁽¹⁵⁾と説明している。また、所得税率の累進性が高いため、収入が増えても手取りが増えず働き盛りで収入は比較的多いものの支出がかさむ中堅所得層に特に負担累増感が強いと述べている⁽¹⁶⁾。つまり、所得税の引下げは所得税の納税者の不満を解消することが目先の目的であったと思われる。なぜ不満を解消する必要があったのか。それは、この時期の財政状況は国も地方も依然として極めて厳しい状況であったためである⁽¹⁷⁾。財政状況の改善のためには税収の増加は必須である。しかし、不満が蔓延している所得税を増税することは容易でなかったと推察される。そこで着目したのが税収の割合が低かった間接税であった⁽¹⁸⁾。個別消費課税であった旧間接税から、一般消費課税である新間接税へ移行することで納税者の目先を変え、税収を増加させる目的があったことは想像に難くない。昭和62年（1987年）の5月に売上税が廃案となっているが所得税の引下げは昭和62年（1987年）から行われている。売上税は国民的な反対により廃案に追い込まれたが、その約1年半後の昭和63年（1988年）の12月には消費税法が成立している。この短い期間で新間接税を成立させるため国民の増税反対感情を抑える必要があり、昭和63年（1988年）、平成元年（1989年）と早急に所得税の引下げを行ったと考えられる。事実、財務省において「所得税の税率は、かつては70%と、とても高い税率でしたが、消費税を導入した時以降、税の負担感を軽くすることなどを目的として、引き下げられてきました。」⁽¹⁹⁾と説明されており、消費税の逆進性をタックス・ミックスにおいて解決する意図は薄かったと考えられる。

消費税導入時の税率は3%であり、5%への引き上げ時に地方消費税が導入された。導入までの流れは第2章第2節第5項IIで述べている通りである。消費税率の引上げにより逆進性を強めたものの5%のうち1%を地方に税源移譲した。消費税の福祉目的化は5%引上げから約2年後に行われる。5%引上げ時に逆進性については税制だけではなく、社会保障を通じた財政全体で解決すると述べているため、この時期には既に消費税収を社会保障財源に使うことを想定していたと考えられる。

タックス・ミックスと消費税の関係性について、政治哲学者の伊藤恭彦は、消費税は逆

進的であるとしながらも、格差を是正するために累進度の高い所得税、相続税などで富める者への課税が強化され、集まった税が低所得者層への強力な支援に使われるのであれば、消費税の逆進性は相当程度和らぐであろうと述べている⁽²⁰⁾。本来、タックス・ミックスにより逆進性を緩和するのであれば、このような考え方に基づく必要がある。逆進性緩和のために導入された軽減税率についても、現状のような仕組みではなく、タックス・ジャスティスの視点から一部の富める者しか購入することができない商品やサービスには消費税を重く課税するというのも、人間の尊厳が損傷されない社会を実現するという構想に基づくのであれば正当化されるのである⁽²¹⁾。標準税率に対し税率を下げる軽減税率ではなく、標準税率に対し税率を上げる過重税率の導入という検討があってもいいのではないだろうか。しかし、富める者は権力を持ちやすく政治力を持つ。従って、富める者に対しあからさまな課税強化を行うことができないというのが我が国の現状であろう。現状の軽減税率の仕組みは富める者が受ける恩恵が大きいと、結局逆進性を後押ししているに過ぎないのである。

消費税の逆進性は最も不遇な人々に対し不利益をもたらすものであるため、格差に関わる問題である。第2章第2節第4項でも述べたが、社会保障は貧困を解決することが目的であり、所得の再分配機能の中に社会保障まで含めると格差の是正には寄与しないのである。

消費税の導入時から説明している内容と行った政策が異なっていた我が国の行政であるが、所得再分配の方法として性質の異なる社会保障を取り込んでしまったため、タックス・ミックスによる格差是正の機会を失ってしまったのである。我が国の行政が設計した税制では格差是正は困難であるかもしれないが、我々税理士には税制の歪みを変える力があるのである。第2章第2節第5項IVにおいて、タックス・ジャスティスという新たな視座における税理士の重要性を確認したい。

IV 税理士の役割とタックス・ミックス

税理士は税の専門家である。これは、多くの国民の共通認識であろう。日税連ホームページにも同様の記載がある⁽²²⁾。実際に税理士は、税理士業務を中心として、クライアントの依頼に応じ過大な納税が発生しないように業務を行う。法人税・所得税・消費税・資産税等の複数の税が最も少なくなるように、多くの税理士がその意味でのタックス・ミックスは意識しながら日々の業務を行っているであろう。そのために研鑽を積み税法に精通することは当然に必要であり重要である。しかし、節税技術に長けていることをもって税の専門家とは言えない。税制を俯瞰的にみることが出来る実務家としての税理士ならではの広く大きな視点で、これからの税制を考えてほしい。

税理士法第1条（税理士の使命）には、「税理士は、税務に関する専門家として、独立した公正な立場において、申告納税制度の理念にそつて、納税義務者の信頼にこたえ、租税に関する法令に規定された納税義務の適正な実現を図ることを使命とする。」とある。税理士の坂田純一は、「申告納税制度とは、納税義務者が租税法規を遵守し、第一次的に自己の

租税債務を確定するという国民主権の民主的手続である。制度創設の趣旨に照らしても税に関する民間の自由職業専門家としての税理士は、納税者の自主申告権である税法上の行為を援助し、納税義務の適正な実現を図るという極めて崇高な公共的使命をもっているものといえる。」⁽²³⁾と述べている。この申告納税制度の理念を理解できている税理士がどれほどいるであろうか。クライアントや事務所職員や家族などの身近な人、または租税教育の場で正しく伝えることができているだろうか。税理士は、申告納税制度の理念を国民に伝える伝道師でなければならない。そのためには、全国約81,000人の税理士自らがその理念を正しく理解し、自らの言葉で国民に伝えることができるようになるべきである。

税理士法第49条の11（建議等）には、「税理士会は、税務行政その他租税又は税理士に関する制度について、権限のある官公署に建議し、又はその諮問に答申することができる。」とあり、日税連及び各単位会が毎年建議を取りまとめている。日税連「令和6年度税制改正に関する建議書」においても、「税理士は税務に関する専門家として常に納税者と接しており、決算や申告業務を通じて、税制が納税者、特に中小企業に与える影響を深く認識する立場にある。したがって、税理士が、職業専門家として税制・税務行政の改善のために建議することは、我々の社会的使命である。」とある。

伊藤は、「多くの人は租税と正義の議論を、課税の正義、すなわち課税の公正についての議論だと考えるだろう。何を課税ベースにし、どの所得層にいかなる税率で税を課すのが公正なのかといった議論がその典型である。「垂直的公平」と「水平的公平」という公平さの基準を駆使して、何とか課税の公正を導き出そうとする議論が長年にわたって続いてきた。課税の公正はタックス・ジャスティスにおいて重要な論点だが、タックス・ジャスティスそのものではない。」⁽²⁴⁾と述べている。

第2章では、正義のうち「格差」に照準を絞り確認した。これまでの多くの建議項目は、「公平・中立・簡素」を意識したものであった。同時に、この3原則を疑うことなく信じてきた。しかし、形式的な公平性や課税局面だけで公正を追求することでは、税の抜本的な改革はできない⁽²⁵⁾。従来の視点に加えてもっと広く大きな視点に立つ必要があるだろう。「私たちはどのような社会で暮らしたいのか」という社会構想をしっかりと考え、そこから政府の目的と税の役割を再検討⁽²⁶⁾することでより良い税制へと繋がるのではないだろうか。

なぜ税理士資格が存在するのか。なぜ無償独占なのか。なぜ会務が存在するのか。なぜ租税教育が必要なのか。日々の業務には即効性のないこのような「なぜ」を意識したことはあるだろうか。多くの税理士は考えたことないかもしれないし興味がないかもしれない。もしも、自分には関係ない、税理士制度がなくなっても自分は大丈夫だと思っている税理士がいるのであれば大変に恐ろしいことである。税理士を取り巻く自らの環境すら考えることのできない者が、どうしてより広く大きな視点での社会構想を考えることができるだろうか。

社会を俯瞰的に捉えることができるのは税理士だけである。税制を筆頭とした各種制度をはじめとして多様な人々の経済取引・家庭環境・財布事情など、個や集団の極めてパーソナルな部分に日々触れている税理士ならではの役割の重要性を今一度確認してほしいと願う。

注

- (1) 金子宏「租税法の諸課題—わが国税制の現状と課題—」税大ジャーナル1号（2005年）4頁。
- (2) 金子・前掲注（1）4頁。
- (3) 金子・前掲注（1）4頁参照。
- (4) 政府税制調査会「わが国税制の現状と課題—令和時代の構造変化と税制のあり方—」（令和5年6月）9頁。
- (5) 政府税制調査会「税制改革についての中間答申」（昭和63年4月）36頁。
- (6) 政府税制調査会・前掲注（5）36-37頁。
- (7) 政府税制調査会・前掲注（4）9頁。
- (8) この諮問に対する答申が、第2章第2節第2項で触れた、昭和61年（1986年）10月28日政府税制調査会答申「税制の抜本的見直しについての答申」である。
- (9) 税務経理協会編著（大蔵省主税局総務課監修）『税制の抜本改革—税制調査会第二・第三特別部会 中間報告・関係資料集—』（税務経理協会、1986年）402頁。
- (10) 金子宏・前掲注（1）11頁。
- (11) 税務経理協会編著・前掲注（9）4頁、10～11頁、19～20頁参照。
- (12) 三位一体改革については、神野直彦『三位一体改革と地方税財政—到達点と今後の課題—』（学陽書房、2006年）3～124頁参照。
- (13) 政府税制調査会・前掲注（4）9頁。
- (14) 井上達夫『法という企て』（東京大学出版会、2003年）208頁参照。
井上は、「パターンリズムは、国家の個人に対する知的・倫理的優越性の前提の下に、後見的配慮という形での、国家の個人に対する強制・干渉・操縦（マニピュレーション）を要請する。そこで前提されているのは、賢明な慈父たる国家によって保護され、つけられるべき未熟な子供としての個人の像ではないか。そうだとすれば、それは、いかにして個の尊厳の理念と両立するのか。」と述べている。
- (15) 政府税制調査会・前掲注（5）9頁参照。
- (16) 政府税制調査会・前掲注（5）9頁参照。
- (17) 政府税制調査会・前掲注（5）8頁参照。昭和63年度末の公債残高が159兆円に上り、63年度予算において国債の利払費が歳出予算の19.5%を占め、また、地方財政も63年度末で約67兆円借入金残高を抱えていた。
- (18) 政府税制調査会・前掲注（5）6頁参照。我が国の行政は「稼得した所得の処分段階である消費課税のウエイトは、昭和20年代、30年代には概ね40%台であったが、その後、ほぼ一貫して低下を続け、50年度には26.8%と所得課税とほぼ同じとなった。61年度には20.0%へと更に低下し、所得課税のウエイトをかなり下回っている。」と説明している。
- (19) 財務省 HP (https://www.mof.go.jp/tax_information/qanda019.html [最終確認日：2024年5月29日]) 参照。
- (20) 伊藤恭彦『タックス・ジャスティス—税の政治哲学』（風行社、2017年）194頁参照。
- (21) 伊藤・前掲注（20）98頁参照。
- (22) 「税理士」とは「税理士法」という法律により資格を与えられた税務を専門とするプロフェッショナルです。
日本税理士会連合会 HP (<https://www.nichizeiren.or.jp/taxaccount/interchange/> [最終確認日：2024年6月2日]) 参照。
- (23) 坂田純一『新版 実践税理士法』（中央経済社、2015年）46頁。
- (24) 伊藤・前掲注（20）70頁。
- (25) 伊藤・前掲注（20）200頁。
- (26) 伊藤・前掲注（20）200頁。

第3章 税制と社会保障制度はいかにあるべきか

第3チーム

チームリーダー	本 田 裕 章	(島 原 支 部)
研 究 員	則 松 佳 孝	(小 倉 支 部)
研 究 員	松 浦 裕 介	(西 福 岡 支 部)
研 究 員	金 谷 比呂史	(福 岡 支 部)

第3章 税制と社会保障制度はいかにあるべきか

概 要

本章では、税制と社会保障制度の現状を分析し、公平な租税体系と分配的正義を実現するための課題とアプローチを探る。

現行の制度の評価と課題の分析として、まず、分配を受ける側の視点から、低所得者に対する支援策と富裕層への課税強化のバランスについて議論し、経済的格差の是正を目指すため給付付き税額控除の導入や教育格差の是正、寄付金控除税制の拡充等の具体的な改善策を提言している。次に、分配のための租税歳入の確保の視点から、主に富裕層の所得フローと財産ストックに対して、金融所得税制の再構築・金融資産税の創設・事業承継税制の見直し等を提言している。富の集中が権力の集中へと繋がり、格差の下位層にいる者の尊厳の損傷に繋がる懸念されるため、格差を是正するために政府の支出政策を見据えた適切な税の負担配分を考えていくべきことを論じる。

これらの提言を小括整理したうえで、タックス・ジャスティスの実現のためには、税制及び社会保障制度の構築に社会的正義の実現という視点が必要であることを述べている。

政治不信や税に対する不信が広がっている現状においては、政府や税制に対する信頼を回復するために政治資金の透明化や収支報告制度の改善など、監視と規制の機能強化が必要であること、税制改正については、その過程と目的の説明を義務化し、税の現場に関わる者の意見を謙虚に傾聴して社会的合意を得たうえでボトムアップ型の政策を立案すること、租税教育においては、税の本質と国家との関わりを理解させ、社会的な責任や参加の重要性、自己の意見を形成する力の育成をねらいとすべきことを主張している。

最後に税に対する信頼性の確立、担保として、税の用途等に関する透明性の確保は、税と国家に対する国民の信頼性の確立のために、そして世代間格差をこれ以上広げないために極めて重要であることを述べた上で、透明性確保のための制度設計として、諸外国の制度や我が国の地方自治体の制度等を概観し、我が国における従前の提言等の状況を踏まえ、公金検査請求訴訟（国民訴訟）制度の創設等の提言を試みている。また、このような制度の設計及び運用の担い手として、税理士及び税理士会の役割が重要であることにつき、税理士及び税理士会自身が自覚すべきであることを述べる。

キーワード

税の財源調達機能と富の分配機能・消費税の逆進性・給付付き税額控除
生活保護制度・金融所得課税・金融資産税・事業承継税制
政府や税制度に対する信頼回復・監視と規制の機能強化・説明義務化
自己の意見を形成する力の育成・税の用途等に関する透明性の確保
公金検査請求訴訟（国民訴訟）制度の創設

第3章 税制と社会保障制度はいかにあるべきか

第1節 正義にかなった租税体系の構想

本田 裕 章

I 一般的な租税原則における公平概念と分配的正義論における公平概念の違い

1 我が国の租税原則における「公平」概念の特徴と変化

「どのような税制が望ましいのか」を考えると、「租税原則」についての検討を避けて通ることはできないであろう。租税に関する研究の分野で、税制の準拠すべき一般的基準として「租税原則」を追求する試みは、これまで数多くなされてきた。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条件がよく知られているが⁽¹⁾、これらの租税原則において、様々な状況にある人々が、それぞれの負担能力（担税力）に応じて負担を分かち合う「公平の原則」は、税制の基本原則の中で最も重要なものとして位置づけられてきた。

わが国の税制に目を向けると、「公平」の概念は、各時代の経済・社会情勢などを反映して、どのような価値観や国家観を重視するかという点で、微妙に変化してきた。

戦後間もない「シャープ勧告」では、担税力を適切に考慮することができる公平にかなう税として所得税が税制の中心に位置付けられた。GHQの占領政策は、財閥解体や農地改革に象徴されるように、民主化を妨げていた戦前の日本の構造的格差をできるだけ解消することを狙いとしており、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」の確保に強い関心が向けられていたようである。

その後、高度成長期を経て、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って、1970年代には税制全体として「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った。

さらに、1980年代にはレーガン・サッチャー政権に代表される新自由主義的な思想の下で、国家の関与を減らして自由市場経済の推進を図るため、「公平」でありながら、かつ市場経済に対して「中立」的である税制の構築が重視される風潮が強くなった。当時、福祉政策に重点を置いた「大きな政府」が民間経済を圧迫していたことから、租税負担の低い「小さな政府」によって経済成長を目指す国が増えた。このことが、国際的に現在に続く極端な経済的格差社会を生じる発端となったように思われる。

そして、同年代の終盤、消費税導入の前年である1988年4月、政府税制調査会は『税制改革についての中間答申』において、税負担の「公平」、納税者の選択への「中立」、制度の「簡素」という基本原則を明記するようになった。以降、「公平・中立・簡素」の3原則は我が国における租税原則として定着するようになり、令和5年6月には、同調査会は「わが国税制の現状と課題－令和時代の構造変化と税制のあり方－」と題する中期答申におい

て、赤字国債の発行に依存している厳しい財政状況を踏まえて、歳出に見合う十分な税収を確保することが重要であり、税負担を広く分かち合う必要性から「公平・中立・簡素」の3原則に加え、租税の「充分性」も原則の一つに位置付けるようになった⁽²⁾。

さらに、近年では、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、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ること、また、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る⁽³⁾。このように、租税原則における「課税の公平」の概念とその重心の置き方は、その時代の社会情勢を反映して微妙に変化してきた。

ところで、このような「公平概念」は、現代社会に生きる我々にとって、果たして共感し納得できる考え方として受け入れられているだろうか。例えば、与党が毎年12月頃に発表する税制改正大綱において、そもそも「公平」のあり方そのものが、課税権という公権力を行使して税を徴収する、税制の設計機関としての政府目線で論じられていることに、我々は注意して意識を向ける必要があるのではないだろうか。本稿の「税はいかにあるべきか」をテーマとして考えるとき、税に対する国民目線への切り換え、すなわち視座を変えることが重要となる。

2 分配的正義論における「公平」概念

言い換えれば、租税原則における「課税の公平」は、国家財政の資金調達のために税を徴収する上での重要な基準とされてきた。従来の伝統的な租税理論における「公平」概念は、社会で自律的に形成された市場経済に基づく分配状態を前提に、そこから財産権の侵害を行うこととなる徴税という国家財政の財源調達を行う上で、社会の構成員から最大限の共通の合意を得るための基準として機能することを目的にしてきたように思われる。

しかし、近年ではより広い視点から資源の分配を税引き後の状態で判断する、分配的正義論に基づく「公平」概念が注目されるようになった⁽⁴⁾。スミス＝ロールズの市場観に基づけば、「共同の資材」を市場において生産する上で協業と分業とは個別労働を社会的労働に編成するものであり、その活動において政府は市場に最初から関与している。そのことから、租税を政府が市場経済活動に投下した財の事後的回収と見ることも可能であり、「課税前所得に正当な所有権はない」との考え方が導き出されている⁽⁵⁾。そうして集められた税が、格差の是正にとどまらず、人々が安心して生活を営むことができるよう公共目的を実現させるための手段として用いられることが最も望まれることに変わりはない。

市場における経済効率が優先され、経済的格差が広がる現代社会においては、徴税の側面だけに着目した「公平」概念では不十分である。税を徴収する上での正義（財政的正義）はもちろんのこと、目指すべき理想の社会の実現のために必要な支出からみた正義（狭義の分配的正義）をセットにして考えることが必要である。ロールズの正義論における分配的正義においては、租税の最も重要な機能は富の分配であり、財源調達機能は第二の機能として位置づけられているに過ぎない⁽⁶⁾。

税制を所与のものとして、黙々と日常業務をこなしている税理士の立場で「この税制が

分配的正義に適っているか」という視点は、現行の税理士制度そのものが想定しているものではないだろう。しかし、納税者のひとりとして「どのような社会を実現するために税は使われるべきか」というテーマに対し、税制の最前線に関わる専門家として、かつ従来の租税理論にとらわれずに、より広い視点で、現行税制の課題を検討することは有意義であると考えられる。

3 現行税制及び社会保障制度における正義の観点からの分配的正義へのアプローチ

昨今の国政選挙の投票率の低下に象徴されるように、我が国において国民が政治に無関心となっている問題の主な原因は、租税立法という財源調達システムの制定と予算執行システムの編成が同じ立法者に委ねられているにもかかわらず、あたかも、それぞれの所轄官庁と国会議員の政治マターのように、国民に知られないところで別次元の問題のようにして決定されているようなイメージがあることに起因しているように思われる。特に、政権与党からすると、議席減確定の増税を争点にした選挙は、できるだけ避けたいのが本音である。

また、社会保障制度についても、選挙においては、いわゆるシルバー民主主義を意識してか、高齢者の医療費や年金制度ばかりが焦点となり、それ以外の課題については、深く議論されていない印象が強い。

狭義の分配的正義⁽⁷⁾、すなわち理想の社会を実現するために必要な支出からみた正義については、現行の選挙制度のあり方から複雑な予算編成システムの問題まで、財政支出の決定過程に係る様々な問題を検討対象としなければならないが、時間的制約もあり今後の研究に委ねざるを得ない。検討対象としてはいささか不十分であるものの、日頃から納税者や社会福祉の現場との接点の多い税理士の立場から、本章では、狭義の分配的正義の実現可能性を見据え、現行税制と社会保障制度の課題と改善すべき点について検討してみたい。

注

- (1) 税制調査会『わが国税制の現状と課題－令和時代の構造変化と税制のあり方－』（2023年6月）11頁。
- (2) 税制調査会・前掲注（1）14～15頁参照。
- (3) 税制調査会・前掲注（1）11頁。
- (4) 税制調査会・前掲注（1）16頁。
- (5) ジョン・ロールズ著（川本隆史ほか訳）『正義論 改訂版』（紀伊國屋書店、2010年）7頁。
- (6) 栗原一福「課税思想の潮流：公平と分配をめぐる変遷」税大ジャーナル（2022年）14頁。
- (7) 第1章第1節21頁図表2「タックス・ジャスティスの規範的構造」参照。

第1項 分配を受ける側の視点から

I はじめに

「分配的正義は、ある集団が共有する資源または負担を各構成員に分配するときの正義である」⁽¹⁾。これを経済的正義に限定すれば、資源は所得や資産であり、負担は税や社会保障費となる。そして、その分配における正義が経済的正義となるはずである。しかし、市場は残酷であるため、高所得者は自己が必要とする所得以上の分配を受け一方で、低所得者は満足な生活を送る所得以下の分配しか受けられない事態が発生する。これが経済的格差である。この経済的格差の対策のために、様々な税制や社会保障の整備がされている。

税は、所得や資産の再分配を図り、所得や資産が過剰な者から不足している者へ分配を行う。社会保障は、「自助」を基本としつつ、これを補完するものとして年金・医療・介護など生活リスクを相互に分散するための「共助」として利用される。そして、「自助」や「共助」では対応できない困窮者のために、生活する必要最低限度の生活保障として生活保護制度が準備され、人々が安心して生活するセーフティネットとして機能している。さらに職業訓練は、雇用のセーフティネットとして、離職者に対しては再就職のための訓練、雇用者に対しては更なるスキルアップを行うための訓練を通し、一人当たりの労働生産性を高めることで低所得者層の底上げを図っている。

政府は、これらの財源を税や社会保障を通じて確保する。第1章第3節で確認したように、「利益の分配」と「財政の確保」が車の両輪として動くことにより、経済的格差を埋める役割が果たされる。しかし、年々経済的格差は広がるばかりである。言い換えれば経済的正義が保たれていない状況が続いている。

そこで今節では、今般の日本の税制及び社会保障制度を検討することで、現状の問題点を洗い出し、経済的正義が保たれていない原因を探ることとする。また、諸外国の経済的格差対策のための制度を紹介し、我が国で出来る税制や社会保障制度に対する新たな提言を行う。今節の前半では、主に低所得者層を中心とした分配を受ける側の視点に立ち、低所得者対策を中心にまとめ、後半では財源の確保の視点から富裕者層への課税の強化を中心にまとめ、車の両輪がいかに動いていくべきかをまとめていくこととする。

II 低所得者に対する日本の税制及び社会保障制度

1 消費税

(1) 消費税の低所得者対策とその問題点

まずは、低所得者層に直結する問題として、消費税をとりあげる。消費税は、財務省の資料によると、2019年10月に消費税率が10%に引き上げられた影響で、令和6年度予算に

において国税分で23.8兆円となり、他の基幹税である所得税・法人税を抜いて最も多い税収となった⁽²⁾。消費税は、所得に比例して税収が増減する所得税や法人税と比べて景気や人口構成の変化等に左右されにくく比較的税収が安定している。また、世代や就労の状況に関わらず「消費」という経済活動に比例して負担するという特徴がある。

その特徴のため、消費税は所得の低い人ほど税の負担割合が高くなるという逆進性が付きまとう。消費税の逆進性に対する批判として、「消費行動を一時期だけで限定して試みるからであり、生涯の消費行動で見ると、消費税の負担は所得が多くなればそれだけ多くなり、逆進的ではなく比例的な税となる」⁽³⁾との考え方もあるが、たとえ一時的な状態でも資産をほとんどもっていない貧困層が一定数いることを踏まえると、消費税の税率が上がれば上がるほど低所得者層への対策は決して無視できない問題となる。

消費税の低所得者対策は、「社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための消費税法の一部を改正する等の法律」の第7条第1項にまとめられている。その中で、低所得者に配慮する観点から、①番号法による番号制度の本格的な稼働及び定着を前提に、関連する社会保障制度の見直し及び所得控除の抜本的な整理と併せて、総合合算制度、給付付き税額控除等の施策の導入について総合的に検討すること②複数税率の導入について、財源、対象範囲、中小企業者の事務負担等を含め総合的に検討すること③税率引き上げ等の消費税法改正規定の施行から、①と②の検討の結果に基づき導入する施策の実現までの間の暫定的及び臨時的な措置として、社会保障の機能強化との関係も踏まえつつ、対象範囲、基準となる所得の考え方、財源の問題、執行面での対応の可能性等について検討を行い、簡素な給付措置を実施することが定められている。消費税率が10%に引き上げられた際にも当然低所得者対策は大きな論点となったが、最終的に食料品等に対する税率を8%に据置きするという軽減税率が採用された。食料品等に軽減税率が採用された理由としては、低所得者層の方が消費に占める食費の割合が高いため、軽減税率の恩恵が低所得者層に向かうようにという意図がある。

しかし、この軽減税率制度には批判が多い。確かに、収入比率でみれば、軽減税率の税負担効果は低所得者の方が大きくなるのは明らかであるが、絶対額で評価すると、高所得者層の方が奢侈品となる高級食材や多くの食料品を消費するため、結果として高所得者ほど軽減税率の恩恵を享受し、軽減した分の税収が失われる結果となっている。また、軽減税率制度はEU諸国等でも導入されている逆進性対策ではあるが、ノーベル経済学者ジェームズ・マーリーズ卿を座長とする税制改革の報告書である「マーリーズレビュー」によれば、複数税率を採用しているイギリスVAT（付加価値税）の問題点について①軽減税率、ゼロ税率、非課税の範囲が広いために、税収減を発生させ、C効率性（本来得られるべき税収のうち、実際にどのくらい計上されているかを示す指標）の数値が低い②食料品等に対するゼロ税率や軽減税率の適用の理論的な根拠が希薄で、非課税は、仕入税額控除の連鎖を分断し税の累積を招く③軽減税率等は、一度認められると見直しが困難④所得再分配政策としての有効性の観点からも、絶対額では高所得者に有利になるなど、軽減税率制度は効率が悪く効果が小さい⁽⁴⁾とまとめられており、イギリスを含めたEU付加価値税に対し「老化し、機能不全に陥った古い租税」と厳しい評価を行っている⁽⁵⁾。

また、軽減税率の他の問題点として「軽減税率に伴う事業者（納税義務者）の事務負担の増加」の問題もある。軽減税率が採用された際には中小零細企業の設備投資や事務負担が重くなり、会計業務が煩雑になった。さらに2023年10月からスタートした適格請求書等保存方式（インボイス方式）によって、中小零細企業にはさらなる事務負担や設備投資が課せられている状況が続いている。

(2) 海外の消費税（付加価値税）対策 ～ GST クレジット～

一方で、EU の付加価値税とは対極をなす「新しい租税」として評価されている税として、ニュージーランドの消費税（GST）がある⁽⁶⁾。ニュージーランドの GST の特徴は①単一税率であること②非課税項目を最小限にとどめていること③C 効率性が非常に高く、ほぼ100%であることがあげられ、効率よく付加価値税の税収をあげられる例として取り上げられている⁽⁷⁾。ニュージーランドでは、GST 導入の2年前から、政府により本格的な導入キャンペーンが始められた。GST は、生活必需品に対しても単一税率で課税を行う内容であったことから、低所得者にどのような影響があるか、逆進性はどれほど進むのか等の慎重な家計調査等が行われた。その結果として、食費に対する課税には、ある程度の逆進性がみられるが、高所得者層は低所得者層の倍の食費支出があるため、結局のところ全ての消費に対して課税を行うことには所得税の再分配効果がみられることを調査し、その調査に基づいて法案準備段階から国民に向けての説明が行われ、制度の信頼性を確保していったとされる⁽⁸⁾。

ただし、コストの低減や徴収効率だけで考えて、単一税率にすべきという議論に対しては慎重な判断が必要となる。消費税の標準税率がそこまで高くない場合には、ある程度許容できるにしろ、標準税率がさらに高くなるのであれば、低所得者の負担は最低限の生活を営むのも困難なほど大きくなる可能性もある。そのため、消費税に対する低所得者層に対し何らかの措置が必要となってくる。この点、諸外国においても様々な制度が用意されているが、今回はカナダの GST クレジット制度を紹介する。

カナダでは GST（Goods and Services Tax）という税率7%の付加価値税が1991年に導入されているが、付加価値税特有の逆進性の問題を解決する手段として GST クレジットが導入された。GST クレジットは、GST の負担額を軽減するために年収3万カナダドル（2024年5月31日時点において 1カナダドル114.54円）以下の世帯における GST 負担軽減を狙いとしている GST 税額控除のことである⁽⁹⁾。家族構成に応じて税務当局から税額控除額として給付を行い、GST クレジット額は2022年基準年（支払いは2023年7月から2024年の6月）では、GST クレジット額は単身者で496カナダドル、配偶者もしくは内縁関係のパートナーがいる場合には650カナダドル、19歳未満の子供一人につき171カナダドルが家計単位で最大支給される額となっている⁽¹⁰⁾。そして、この給付は年4回（7月、10月、1月、4月）支給される。

GST クレジットは適用単位が家族単位であり、確定申告書に適用を受ける旨のチェック欄を記入するだけで給付を受けられることができるため、手続きが非常に簡単である。また、GST クレジットは、家族構成と所得によってもその給付額が変化する。例えば、配偶者と

子供二人の場合であると、所得が42,335カナダドル未満であれば、992カナダドル全額が給付されるが、所得が増額するごとに比例して給付が逡減していき、所得が70,000カナダドルを超えると、給付は受けられなくなる仕組みとなっている⁽¹¹⁾。

さらに、GST クレジットは、手続きが簡単であること、現金での給付が行われることに加えて、政府がインフレ対策等を行う際に GST クレジットの金額を増額する等の手続きを行うことで、低所得者層に対する一時的な支援にも役立てられている。

(3) 税と社会保障の一体化 ～消費税の福祉目的税化～

次に、消費税に関連する問題として、税と社会保障の一体化について考察する。消費税法第1条第2項を確認すると「消費税の収入については、地方税交付税法（昭和二十五年法律第二百十一号）に定めるところによるほか、毎年度、制度として確立された年金、医療及び介護の社会保障給付並びに少子化に対処するための施策に要する経費に充てるものとする。」と規定されており消費税収の用途が条文上明確となっている。また、内閣官房のホームページには「社会保障と税の一体改革は、社会保障の充実・安定化と、そのための安定財源確保と財政健全化の同時達成を目指すものです。」とも書かれている⁽¹²⁾。つまり、消費税を社会保障財源の目的税とすることによって、社会保障の持続可能性と財政健全化を同時に達成し国・地方の基礎的財政収支を黒字化し、公債等の対 GDP 比の引下げを目指すものであった⁽¹³⁾。

この議論がスタートしたのは、民主党政権化において作られた「社会保障・税一体改革大綱について」⁽¹⁴⁾である。この中の消費税の項目において、2014年4月1日より8%へ、2015年10月1日より10%へ段階的に消費税率を上げていく事、単一税率を維持すること、消費税収は、法律上は全額社会保障4経費に充てることを明確にし、消費税を社会保障目的税化するとともに、会計上も予算等において用途を明確化することで社会保障財源化することが示された。これは、大綱の第2部の税制抜本改革の中で、「社会保障の安定財源確保と財政健全化の同時達成」のために、税制を抜本的に改革し、2020年までに基礎的財政収支を黒字化し、2021年度以降において公債等残高の対 GDP 比を安定的に低下させるために、名目3%、実質2%程度の成長の姿に近づけていくための手段とされていた。

しかし、2015年10月に実施されるべきであった消費税率10%への引き上げは2度の延長の末、軽減税率を採用することで、単一税率を放棄し、ようやく2019年10月に実施された。また、2014年度から3経費の中の老人医療を医療全体としたこと、及び子ども・子育てなど少子化対策が消費税の対象経費に加わった結果、社会保障費は消費税の増収分を大幅に上回ることになり、消費税収と社会保障費の差額（スキマ）がさらに増え続けている。財務省の資料によれば、令和5年度は、消費税収（国分）は18.8兆円と過去最大の税収を確保しているものの、社会保障4経費（制度として確立された年金、医療及び介護の社会保障給付並びに少子化に対処するための施策に要する経費）も、過去最大の32.7兆円と年々増え続けており、そのスキマはなかなか埋められてこないことがわかる。

結果として、当初の目標であった2020年度のプライマリーバランス黒字化目標の達成は不可能となった。これは、税制と社会保障制度の一体化が「消費税の増収をもとに計画さ

れた社会保障の充実が、皮肉にも財政健全化をより困難なものとする結果となった」⁽¹⁵⁾ と言える。

図表 1

「『社会保障・税一体改革』による社会保障の安定財源確保」の推移

(単位：兆円)

	社会保障4経費(注2)(A)					消費税込(B) (国分)	スキマ(B-A)	B/A(%)
	年金(注3)	医療	介護	子ども・子育て支援	合計			
	対前年比	対前年比	対前年比	対前年比	対前年比	対前年比	対前年比	
平成26年度	11.4	10.9	2.8	1.9	26.9	11.9	▲ 15.0	44.3
平成27年度	11.7	11.2	2.8	2.0	27.7	13.3	▲ 14.5	47.9
平成28年度	11.9	11.3	2.9	2.0	28.2	13.4	▲ 14.8	47.4
平成29年度	12.1	11.5	3.0	2.1	28.7	13.3	▲ 15.4	46.4
平成30年度	12.3	11.6	3.1	2.1	29.1	13.6	▲ 15.5	46.8
令和元年度	12.7	11.9	3.2	2.6	30.3	15.4	▲ 15.0	50.7
令和2年度	13.1	12.2	3.4	3.0	31.7	17.5	▲ 14.2	55.1
令和3年度	13.3	12.0	3.5	3.0	31.8	16.3	▲ 15.5	51.3
令和4年度	13.4	12.1	3.6	3.1	32.2	17.4	▲ 14.8	54.0
令和5年度	13.7	12.2	3.7	3.1	32.7	18.8	▲ 13.9	57.5

(注1) 各年度の金額は、当初予算額である。なお、消費税込については、地方交付税分を除いた金額となっている。
(注2) 社会保障4経費とは、制度として確立された年金、医療及び介護の社会保障給付並びに少子化に対処するための施策に要する経費。
(注3) 年金の額には年金特例公債に係る償還費等約0.3兆円を含む。
※ 各係数は四捨五入によっており、合計等が一致しないものがある。

出典 財務省「『社会保障・税一体改革』による社会保障の安定税確保」の推移

そもそも、公費負担のルールとしては、公費は事前に見積もったコストに基づいて支払い、各保険の財政規律を高め、給付の一律公費負担の仕組みを改めて負担の対価を保険料に反映させるべきである。その現状をないがしろにし、社会保障費の単なる足りない分の穴埋めとして消費税が使われているのであれば、本当の意味での税制と社会保障制度の一体改革とは程遠いと言わざるを得ない。公費負担の予見性の向上と抑制を図り、どうしても必要な不足分を、消費税を中心とした税で補う必要がある。また、社会保障の安定税源確保のために消費税が使われるのであれば、消費税の税収効率を最大限に発揮させる必要がある。そのためには、現在の軽減税率は廃止し単一税率を復活させると同時に、軽減税率とは異なる逆進性に考慮した制度を構築する必要がある。

2 生活保護制度と「貧困の罟」

(1) 生活保護制度の概要

次は、日本の低所得者層に対しての現金の直接給付であり、生活保障の最後の砦とも称される生活保護制度がどのような制度なのか、確認をしていくこととする。

生活保護制度は、1946年に生活保護法が成立し、1950年に現行の生活保護制度がスター

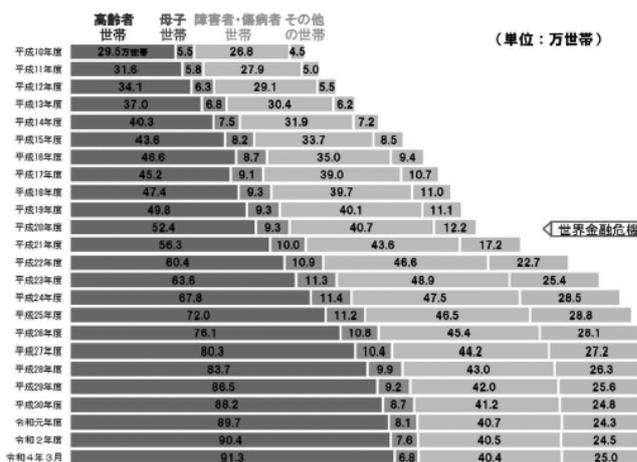
トし、2013年（平成25年）に改正されている。厚生労働省の「生活保護法改正の概要」の資料によれば、この改正は、必要な人には確実に保護を実施するという基本的な考え方を維持しつつ、さらに生活保護制度が国民の信頼に応えられるよう、就労による自立の促進、不正受給対策の強化、医療扶助の適正化等を行うための所要の措置を講ずるために行われたものとされている。しかし、実際には下記の図表のとおり、改正された2013年以降も生活保護の人数は高止まりしており、特に「その他の世帯」の世帯数及び構成割合が減少していないことが確認できる。この「その他の世帯」は厚生労働省の資料によると、稼働年齢層であり、就業しようと思えばできる世帯が大部分となっている。そして、コロナ禍以降、「その他の世帯」にあたる者が生活保護を申請するケースがさらに増えてきている。

図表 2

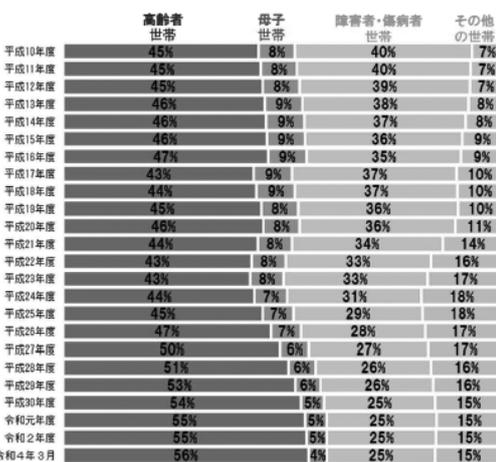
世帯類型別の保護世帯数と構成割合の推移

世界金融危機後、「その他の世帯」の割合が大きく上昇した。
「母子世帯」は減少傾向となっているが、「高齢者世帯」は増加傾向にある。

■ 世帯類型別の生活保護受給世帯数の推移



■ 世帯類型別の構成割合の推移



※ 高齢者世帯の92.3%が単身世帯（令和4年3月）。
注：世帯数は各年度の1か月平均であり、保護停止中の世帯は含まない。
資料：被保護者調査 月次調査（厚生労働省）（平成23年度以前は福祉行政報告例）（令和4年3月分は速報値）

世帯類型の定義

- 高齢者世帯：男女とも65歳以上（平成17年3月以前は、男65歳以上、女60歳以上）の者のみで構成されている世帯か、これらに18歳未満の者が加わった世帯
- 母子世帯：死別・離別・生死不明及び未婚等により現に配偶者がいない65歳未満（平成17年3月以前は、18歳以上60歳未満）の女子と18歳未満のその子（養子を含む。）のみで構成されている世帯
- 障害者世帯：世帯主が障害者加算を受けているか、障害・知的障害等の心身の障害のため働けない者である世帯
- 傷病者世帯：世帯主が入院（介護老人保健施設入所を含む。）しているか、在宅患者加算を受けている世帯、若しくは世帯主が傷病のため働けない者である世帯
- その他の世帯：上記以外の世帯

出典 厚生労働省「生活保護改正の概要」世帯類型別の保護世帯数と構成割合の推移

次に、「その他の世帯」が減らない理由、つまり稼働年齢層である「その他の世帯」の自立を阻害している理由を分析してみると、生活保護の制度が「働き損」の仕組みになっていることがあげられる。福岡市の例を取ってみると、母子家庭で高校生と中学生の子供を抱える母子世帯の場合、月額を受給できる生活保護費は約206,880円となる⁽¹⁶⁾。生活保護基準は、生活保護法第8条第2項により、「要保護者の年齢別、性別、世帯構成別、所在地域別その他保護の種類に応じて必要な事情を考慮した最低限度の生活の需要を満たすに十分なものであって、且つ、これをこえないものでなければならない」と規定されているが、母子家庭で勤労しながらこの金額の手取額を稼ぐのは容易ではない。

また、生活保護を利用しながら就労する場合には「収入認定」される仕組みとなっている。就労額が月額15,000円を超えると勤労控除により、生活保護の手当てが控除されてしまう。さらに、生活保護受給者は、税や社会保険、医療費、介護費の負担がなく、認可保育園等の保育料やNHKの受信料さえも無料となる。勤労して生活保護を脱却しようとする、これらの費用も自分で負担しなければならないことを考慮すれば、勤労意欲が減退することは想像に難くない。「働き損」の仕組みを改め、「その他の世帯」を勤労へ仕向けるための制度構築を進めなければならない。

さらに、現在の生活保護制度は「たこ壺」型の制度となっていると言われている。つまり、生活保護を受けるための入口のハードルは高いが、一度生活保護を受けるとそこから抜け出すのが難しい仕組みとなっている。

日本では、生活保護受給条件を満たしていると思われる人のうち、実際に生活保護を受けている割合は20%程度しかいないという実状がある⁽¹⁷⁾。その理由としては、生活保護を受けるための要件が非常に厳しく、例えば、預貯金等が保護基準以下でなければならないという金融機関調査や、親や兄弟等に本人への援助ができないかどうかを打診する扶養照会制度などが挙げられる。このため、日本人特有の「恥の文化」という影響もあり、生活保護を受けずに働こうとする人々が多いと言われている⁽¹⁸⁾。この結果、低賃金の非正規社員が増大し、年収200万円以下のワーキングプアと呼ばれる人たちが増大している。このワーキングプアの人たちが失業すると、職探しの期間に預貯金を取り崩され、さらなる貧困へと進んでいく負のスパイラルに陥ってしまう。そして、一度ワーキングプア世帯が、生活保護を受けると、生活保護の制度が「働き損」の仕組みになっているため、就労する十分なインセンティブが存在しない以上、いつまでも生活保護から抜け出せない状態になってしまうのである。

(2) 「貧困の罟」とワーキングプア

このように、一度生活保護を受給するとなかなかその状態から抜け出せない現象を、「貧困の罟」と呼ぶ。「貧困の罟」は、「社会扶助利用者の所得が増えて社会扶助を廃止しても、税や社会保険料、公共料金などが増えるため、社会扶助に留まっていたほうが良いと判断してしまうこと」⁽¹⁹⁾から陥ってしまうとされている。特にこの「貧困の罟」の問題は、生活保護制度だけの問題に及ばず現在の日本の税制の問題と大きく関わっていると考える。そして、前記のように「貧困の罟」以上に深刻なのは、生活保護をもらう資格がある状態にもかかわらず、そのハードルの高さから生活保護を受給せずに低賃金で働き続けているワーキングプアの就労者が増え続けていることである。

この現状を打破するためには、ワーキングプア層の「生活保護」を受けやすく、かつ、すぐに脱出できるような仕組みを作らなければならない。そして、この人々を正規雇用の仕事に就かせるような就労支援の仕組み、就労者に対しての職業訓練等の充実、さらに労働環境を見直し、ワークライフバランスを改善させることによって、一人当たりの労働生産性を高める仕組みを構築しなければならない。そのためには生活保護を受けるための窓口を広げ、生活保護と雇用保険の制度を統合するような仕組みが必要である。

まずは、生活保護を受けるための要件を緩和し、少なくとも扶養照会制度を見直し、不必要なスティグマを与えないようにして、個人の尊厳を守らなければならない。そのうえで、就労可能者に対しては、貧困な生活から抜け出すための本格的な就労活動の促進を行う必要がある。例えば、求職者支援制度の生活費を増加し、就労を条件とした所得控除や税額控除の仕組みを作る必要があると考える。深刻な少子高齢化の中、所得が多い者から少ない者への単なる所得再分配では意味がない。再分配を受ける者の一人当たりの成長を促すような税制・生活保護制度・雇用保険制度の一体改革ができなければ、所得再分配前の「パイ」は広がらずジリ貧な国家となり、さらに格差が広がっていく事は想像に難くない。

また、就労後に生活保護の状態を抜け出すための十分な就労インセンティブを与える必要がある。つまり、生活保護制度が自立を阻害する仕組みから自立を促進するための制度として変革されなければならない。現行の生活保護制度においても、就労インセンティブの一環として「就労自立給付金制度」（生活保護法第55条の4第1項）というものがある。この制度は、生活保護から脱却すると、税や社会保険料等の負担が生じるため、生活保護を脱却するためのインセンティブを強化するとともに、脱却直後の不安定な生活を支え、再度生活保護に至ることを防止する観点から作られた制度である。具体的には、保護受給中の就労収入のうち、収入認定された金額の範囲内で別途一定額を仮想的に積み立て、安定就労の機会を得たこと等により保護廃止に至ったときにその給付金を支給する制度である。しかし、この給付金も上限で単身世帯で10万円、世帯員が複数いる世帯の場合でも15万円しか支給されず、決して十分な就労インセンティブがあるとは言えない状態である。

では、このような「貧困の罟」の問題に対して諸外国にはどのような制度が用意されているのだろうか。その一つの例として、イギリスのユニバーサル・クレジットを見ていくこととする。

(3) 他国における低所得者対策 ～イギリスのユニバーサル・クレジットを例にして～

イギリスでは、ブレア政権時に「welfare to work（福祉から就労へ）」が掲げられ、社会保障制度と税制の統合が進められた⁽²⁰⁾。それまでのイギリスの労働福祉政策は、現在の日本のように現金給付を行うことにより、失業者の生活を保護する政策を行っていたが、長期間給付を受けている者が「貧困の罟」に陥っていることで、失業期間が長くなり、行政コストが膨らみ続けるという問題を抱えていた。そこで、この問題を解決するために市場原理下で雇用を流動化し、人々の労働インセンティブを引出し、職業訓練などの勤労者の教育を組み合わせ、労働者のスキルを高めた上で再就職を容易にすることにより職業生活の安定を図り、低所得者を再び市場に送り出すという「トランポリン政策」が行われることとなった。その一環として2013年に新たな低所得者や失業者対策としてユニバーサル・クレジットが導入された⁽²¹⁾。ユニバーサル・クレジットが導入される以前は、所得補助、求職者手当、雇用・生活支援手当、住宅補助の四つの社会保障給付と、勤労税額控除および児童税額控除の税額控除が個々に存在していたが、ユニバーサル・クレジットはこれらを統合したシステムとした⁽²²⁾。イギリス雇用年金省の報告書⁽²³⁾では、ユニバーサル・クレ

ジットが導入された背景として、脆弱な就労インセンティブにより就労が最終的な収入増につながらなかったことが挙げられている。旧来の制度では、週16時間未満の労働者は、勤労税額控除の対象外であったため、所得面でのメリットが享受できなかったこと、また、社会保障給付と税額控除では所轄官庁やサービス提供主体が別であり、給付の種類ごとに申請窓口が異なっていたため、申請手続きが行政、申請者ともに煩雑で非効率なシステムであったことも挙げられている⁽²⁴⁾。

この点を踏まえ、ユニバーサル・クレジットは、制度を普遍化し統合することとした。具体的には各種給付と税額控除が統合され、それに伴い適用対象を統一し、かつ、その範囲が拡大された。給付方法が世帯ごとに設定される基準額と就労収入の差額を給付するという仕組みに一本化され、制度ごとに規定されていた就労の有無や労働時間の制約を撤廃した。それに伴い、対象範囲が低所得者全体に広がり、所得格差が解消され、就労収入の増加が可処分所得に反映されやすくなり、就労インセンティブが強化され低所得者層の就労意欲が向上する期待が大きくなった。

また、受給者責任が徹底された。適用対象が拡大する一方で、受給者に対して、制度の実施主体であるジョブセンタープラス（日本のハローワーク）と就労関連活動に関する制約を締結することを義務付けた。そして、誓約内容が履行されない場合は、給付の取り消しや減額といった罰則を科すこととした。なお、受給者誓約は、就労状況や家族状況が変わる都度、新たに誓約しなければならない、これを怠った場合にも罰則が科される仕組みとなっている。これによりタイムリーな情報提供を受けることで適切で効果的な現金給付を行うことができるようになった。義務を課す一方で、就労支援の拡充も図られ、誓約によって、ジョブセンタープラスによるアドバイスや就労準備のための求職支援や雇用体験が実施され、更に就労に向けた基礎訓練や実地訓練が必要な場合はワークプログラムやヘルプ・トゥ・ワークという支援が提供されている。受給者の就労能力や扶養状況を踏まえて誓約内容が設定されることで、就職関連活動の実効性が高まり、受給者自体の実態に即した就労支援が可能となることで、職場への定着率が上昇し、低所得者層の就労に期待ができる仕組みとなっている。

さらに、所轄官庁・実施主体が一本化され、事務処理が電子化されシステムが効率化された。前記の通り、所轄官庁・実施主体は、従来は求職者手当などの給付に関しては、雇用年金省とジョブセンタープラス、税額控除に関しては歳入関税庁が担っていたが、ユニバーサル・クレジットでは所轄官庁が雇用年金省とジョブセンタープラスに統合され、申請から受給までの流れも一本化された。これに伴い、手続きが簡素化され、ミスや詐取の防止も可能になったといわれている。こうした効率化によって、事務処理が節減され、制度の公平性・公正性が担保され制度の信頼性が回復し、「福祉から就労へ」の政策が加速することが期待されている。

III 提言

1 給付付き税額控除の導入

日本における低所得者対策の問題点として消費税及び税と社会保障との一体改革の問題点及び生活保護を中心とする「貧困の罨」や「ワーキングプア」の問題を指摘した。これらの問題は、イギリスのような本格的な税と社会保障を一体化する仕組みを構築しないと解決できないのではないかと考える。日本のような、社会保障の財源が足りないから消費税をその不足分に充てるといった場当たりの税制と社会保障制度の一体化ではなく、イギリスのユニバーサル・クレジットのように、税と社会保障制度を本格的にスクラップアンドビルドするような一体化を考えていかなければならない。

そこで、まずは日本において、本格的な「給付付き税額控除」の制度を導入することを提言する。給付付き税額控除とは、ミルトン・フリードマンの考案した「負の所得税」を考え方の基礎としたもので、税額控除額が算出税額を超えるときに、その超える部分の金額を給付及び還付する制度のことをいう。現在の日本の税制では採用されていないが、平成19年11月の政府税制調査会「抜本的な税制改革に向けた基本的な考え方」では、「いわゆる『給付つき税額控除』（税制を活用した給付措置）の議論」の項目があげられ、給付付き税額控除は「課税最低限以下の低所得者に対して、税額控除できない分を給付するという仕組みであり、若年層を中心とした低所得者支援、子育て支援、就労支援、消費税の逆進性対応」という租税政策の面、及び「税と社会保障を一体的に捉え、社会保険料負担を軽減する観点から本制度を利用している国もある」と社会保障政策の面からも効果があると紹介されている⁽²⁵⁾。現在の日本の所得税制の場合、課税最低限以下の所得水準の低所得者等には税額0円になるだけで、それ以上の恩恵はないが、給付付き税額控除を採用すれば、そのような者に対して、税制の枠内で給付を行い、所得保障を実現できるということになる。

給付付き税額控除の具体的な計算方法としては

$$\text{納税額} = \text{所得} \times \text{所得税率} - \text{税額控除}$$

となり、ここで引ききれなかった税額控除の金額は、負の納税額として納税者に還付を行うこととなる。ここでいう税額控除の額が実質的なベーシックインカム金額となる⁽²⁶⁾。

給付付き税額控除は、様々な社会問題に柔軟に対応する可能性がある仕組みといえる。例えば、前節でも述べたように、カナダのGSTクレジットのように消費税の逆進性対策として利用することもできれば、イギリスのユニバーサル・クレジットのように勤労を条件に税額控除（減税）を増加させるなどをして、勤労インセンティブを刺激し、自助努力による生活水準を後押しする制度としても利用できる⁽²⁷⁾。また他のメリットとしては、①所得税制を用いて社会保障給付を行うことで、社会保障給付業務と税務執行官署を統合し、行政経費が節減できること②税務申告書の提出で給付を受けられることができるため、生活保護を受ける際の無駄なスティグマを回避できること③所得税制の枠を超えた公的制度全体

として望ましい所得再分配を追及できること等が挙げられる⁽²⁸⁾。今まで指摘した問題点を一挙に解決する手段となりうる可能性がある。

一方で、給付付き税額控除を導入する上での一番の問題点として、「リアルタイムの正確な所得の把握」がある。前節で消費税の議論の際に紹介した平成19年11月の税制調査会答申の「抜本的な税制改革に向けた基本的考え方」の給付付き税額控除の課題の中にも「正確な所得の捕捉方法」が上げられている。給付付き税額控除は所得の情報と給付が結びつくことから、リアルタイムの所得等の情報が省庁に連携される必要が出てくる。例えばイギリスのユニバーサル・クレジットでは「月々の給付額が毎月の所得金額により調整され、貧困対策・子育て支援として家族単位で給付が行われている」⁽²⁹⁾。日本において給付付き税額控除を行うためにはこのようなインフラを整えなければならない。そのためには、デジタル庁が進めているマイナンバー制度のさらなる活用が必要となる。日本では、マイナポータル制度がスタートしているもののその利用率はまだまだ低く、できることも限られている。しかし、デジタル庁では「デジタル・セーフティネット」と称し、所得と給付を結びつけるためのインフラ構築を進めているという。この動きをさらに加速化させ、マイナンバー制度を用いた日本版給付付き税額控除の議論をさらに活発化させるべきである。

令和6年度の税制改正大綱において個人所得課税の定額減税の概要が示された。令和6年分の所得税について、定額による所得税額の特別控除が行われ、国税では本人に3万円、同一生計配偶者又は扶養親族（居住者に該当する者に限る）について1人につき3万円が定額減税され、納税額が満たずに、減税の恩恵を十分に受けられない世帯の場合には、重点支援地方交付金による給付を行うことで検討することが明らかになった⁽³⁰⁾。この定額減税についてはバラマキだとか、給与の計算等が複雑となり中小企業者の負担を増加させるなどの批判もあるが、この定額減税は一種の給付付き税額控除と捉えることもできる。この定額減税を実施することによって様々な問題点が上がってくるであろうが、それを糧にして本格的な給付付き税額控除への議論が加速することを願う。

2 教育格差の縮小

次に、今の子供たちの格差を是正するために税制に何ができるかを考えてみたい。ある小学校教諭の話によれば、「夏休みや冬休みなどの長期休暇明けの始業式で一番チェックするのは、宿題でもなんでもなく、子供が痩せていないかどうか」なのだという。さらに、「長期休み中は給食が無く、貧困な家庭は十分な食事が与えられずに栄養失調気味になるから、子供が痩せてしまう。そんな子供たちに宿題をしなさいなんてなかなか言えたものじゃないよ」と実際の教育現場の貴重な意見を聞くことができた。

子供の貧困は、日常的な生活環境の世代内格差であり、その環境を自らで改善することが難しい子供にとっては所与の条件の格差となっている。そして、この格差が教育の機会、就労の機会などの同世代間での様々な格差へと連鎖し、その格差が蓄積され世代を通じて承継され、次世代への貧困の連鎖をもたらしている⁽³¹⁾。すなわち、親の収入などによる格差が子供の教育環境にも影響されてしまい、高所得者の子どもは高学歴となりやすく高所得を得やすい環境になる一方で、低所得者は進学したくても進学できずに低学歴となるた

め、就職が困難となり、生まれつきの格差が生涯埋められない事態が生じている。

この生まれつきの教育格差の強制的な是正は必要であると考え。少なくとも学びたくても金銭的な原因のために学べない子供たちは救わなければならない。教育は未来の子供たちへの投資であり、子供たちの人生を豊かにし社会における競争力を高めるためにも、最大限の配慮が必要であると考え。

現行の教育機会を均等化する手段としては、教育費負担を軽減させる奨学金がある。しかし、諸外国では奨学金の相当部分が給付型であるのに対し、日本の奨学金のほとんどは貸与型である⁽³²⁾。しかし、奨学金の貸与を受けた場合の税制上の手当は一切ない。そこで、九州北部税理士会が建議している、「貸与型奨学金の返還金に基づく所得控除」の創設をここでも提案したい。建議書の理由にも書かれている通り、現代の格差社会における初期条件のギャップを少しでも埋め、機会の平等化への一助とするための政策的税制が認められるべきであると考え。教育費を支出した者が、教育費の支出を奨学金により賄っていた場合には、卒業後に所得の稼得を行うにあたり、奨学金の返還金の有無による経済的格差を税制において調整することが、真の負担能力に応じた課税を行うためにも必要であると考え。また、さらに一步踏み込んで、教育を対象とした目的税を導入し給付型の奨学金を増やすような税制の検討も必要ではないだろうか。

3 寄付金控除税制の拡充

最後に寄付金控除税制の拡充を検討してみたい。所得税法上において、寄付金税制は、国や地方公共団体、特定公益増進法人等に対し「特定寄付金」を支出した場合には、その金額（ただし、その年の所得金額などの合計額の40%を上限とする）のうち、2,000円を超える部分を所得控除すると定められており、認定NPO法人や一定の要件を満たした公益社団法人・公益財団法人などに対する寄付については、一定の制限の下に寄付金額の40%を税額控除する特別措置が設けられている。この制度は「納税者の選択による支出に対する控除であるから、そのような支出を奨励するための優遇措置」⁽³³⁾のために設けられている寄付奨励のための特別な制度といえる。さらに、ふるさと納税制度は、この寄付金税制の一部であり任意の自治体に寄付を行った際に、寄付金の額が自身の居住する自治体の住民税等から控除される特例控除をもつ仕組みとなっている。ふるさと納税の本来の目的は、故郷や地方を思う気持ちや地域貢献を寄付という形で表すことであるといわれているが、寄付額が控除の上限額を上回らない限り所得控除及び居住する自己の自治体への納税を減額でき、寄付先の自治体から何らかの返礼品を受け取る仕組みとなっているため、節税効果が高いことも相まって本来の目的とは異なる形で年々利用率は伸びてきている。

この寄付金控除の制度は、高所得者ほど寄付金控除が増え、高所得者ほど寄付をしやすくなっていることは明らかである。特に、ふるさと納税においてはその事実が顕著であることから、所得再分配効果が失われているのではないかという指摘がある。

では、なぜ税収や所得再分配効果を犠牲にしてまでも、寄付金控除の制度を拡充すべきと提言するのか。それは、寄付金が貧困者や生活困窮者に対する支援の「即効性」と「柔軟性」という性質を持っているからである。

近年、新しい公共財の提供主体として「官」と「民」の中間に位置する公益法人やNPO法人の役割が拡大している。地域の住民やNPO等の非営利法人が主体となり、フードバンクやこども食堂・ホームレス支援等の救貧活動を行っている。これらの非営利法人の主な財源の一つとしてあげられるのが寄付金収入である。

寄付金を、「税額控除や所得控除制度を使った寄附は、本来納めるべき税金を納税者自身の判断で必要な社会活動へと支払う」⁽³⁴⁾のものであり、「政府の独占物だった税の使途の判断を社会が取り戻し、市民が税へのイニシアティブを拡げる行為」⁽³⁵⁾として捉えると、寄付金は、政府を通さずに市民が直接人間の尊厳を損傷してしまった人々に対して救いの手を差し伸べる分配的正義の手段の一つになっているともいえる。寄付金収入は、非営利法人の直接的な資金源になるため、その資金を救貧活動にすぐに使うことができる「即効性」がある。また、ふるさと納税制度に関して、「ふるさと納税で寄付金を獲得したいくつかの自治体では地域づくりの好循環が生まれ始めた」⁽³⁶⁾事実を無視することはできない。国の予算を経由せず自治体独自の「柔軟性」を発揮して、地方行政を立て直し、ひいてはその場に住んでいる人々の生活を向上させることが期待できる。

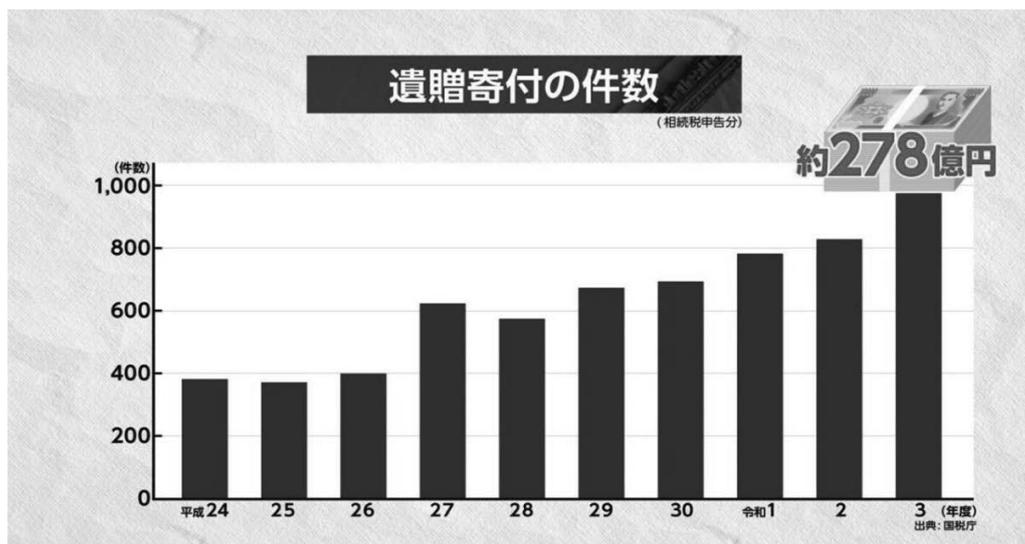
また、「人間の尊厳を維持するための各種活動は可能な限り個々人の生活現場に根ざした方が望ましい」⁽³⁷⁾といえ、「税制の観点で言えば地方税への比重を高めることである」⁽³⁸⁾との指摘もある。地方自治体と連携し、貧困者及び高齢者や障害者等の福祉サービスを利用する方を支える公益団体やNPO等の「ローカルガバナンスの担い手たち」を寄付金で支援する寄付金税制は、大きな役割があると評価できる。

さらに、災害復興等のためにふるさと納税制度を利用する者も少なくない。納税者が直接被災地域の地方自治体に支援金を流す効果としても期待が出来る。ある記事によれば、令和6年1月1日に発生した能登半島を中心とする地震による被災地を支援しようと、ふるさと納税の金額が約2週間で27億円を超えたと報道されていた。このふるさと納税は被災自治体が返礼品なしで寄付を募ったものであり、全額が復旧復興に充てられるという。返礼品がなくともふるさと納税の仕組みが十分に活用されているケースであるといえる。

最後に、新しい寄付の形として活用が期待されている遺贈寄付について述べていく。2025年には団塊の世代が75歳となり大相続時代を迎えると言われている。そのような中、死後の自分の遺産の行き先を自分自身で決める遺贈寄付に注目が集まっている。NHKの取材によると、将来遺贈寄付をしてもいいかとの問いに対し、「そう思う」と「どちらかといえばそう思う」と答えた人の割合はこの10年間で2倍になっており、43.3%と約半数が遺贈寄付をしてもいいかもしれないと考えている。下記グラフで示すように、遺贈寄付の件数は年々増加しており、国税庁が公表しているデータによれば、令和3年には973件、総額で約278億円にものぼっている⁽³⁹⁾。

遺贈寄付が増えている背景としては、核家族化が進み、家（家族）で財産を引き継ぐという価値観が変化してきていることが考えられる。子どもに財産を残したいと考える人の割合は、2007年には64.5%いたが2023年には45.4%と減少しており法定相続人以外への遺産の寄付が進んでいる。

図表 3



出典 NHK ホームページ

能登地震の震災においてはふるさと納税だけではなく遺贈寄付も活用されている。医療支援活動を行う NGO は地震発生 3 時間後に医療備品等を乗せヘリコプターを能登に出発させることができたが、そのヘリコプターの維持費や医療備品は遺贈寄付によって支えられているものだという。災害に対する支援は、政府が支出を行う「公助」がベースにあるべきだが、寄付によって様々な公益活動を行う民間団体に資金を託すことで、災害時のような支援に緊急性がある人々に迅速に対応することができるため、地域やコミュニティの人々による「共助」の力も大きいと考えられる。

さらに、遺贈寄付は資金の偏りの是正にも寄与する可能性もある。平均余命が延びた現在において、相続時の相続人の年齢が60歳近くとなっているケースが多くなっており、その結果、若年世代に比べ高齢世代に資金が多くなる傾向となっている。また、大都市への人口集中の結果、相続により子どもが働いている都市部へ資金が流れている。このような都市部への資金の偏りを是正するために、子育て支援を行う NPO 等への寄付やふるさと納税のような地方に資金が流れる仕組みとして、遺贈寄付を「税によらない再分配」として活用することもできると考えられる。今後、さらに遺贈寄付を増やしていくためには、遺贈寄付に関わる税制の整備を行い、税理士会や相続に関わる他士業が遺贈寄付をサポートする体制を整えていくことが重要である。

税制と寄付金控除のバランスを取り、税制の所得再分配の効果を維持しつつも、今困っている人々を救うための活動資金のために積極的に寄付が行われるような寄付金税制を検討する必要がある。

IV 小括

今節の第 1 項では、分配を受ける側の視点に立ち、現状の制度の問題点と諸外国の制度の紹介及び提言を行った。まずは、生活保護制度に代わるセーフティネットとして、現状

では所得税が課税されていない者に対し、所得税制内で給付を与える方法として給付付き税額控除の提言を行った。労働や子育てを条件にした給付付き税額控除を採用することで、生活保護というカテゴリーに区分され、資産調査などの無駄なスティグマを与えることなく所得税制内での支援が可能となる。また、単に就労インセンティブを与えるだけでは根本的な問題解決にはならない。就労環境や雇用条件等を改善させて労働の質を上げ、失業者や労働者に対して教育や訓練を行い、1人当たりの労働生産性をさらに高め、国全体の経済成長につなげていく必要もある。不正受給を防ぐための工夫も必要であるし、マイナナンバーを用いる際の個人情報等の安全面の課題も残されており、給付付き税額控除を実現させるための課題は多く残されている。しかし、それらを解決すれば、分配を受けるべき人が必要な分をタイムリーに分配を受けることができる新たなセーフティネットが出来上がるはずである。

また、貧困を連鎖させないためにも「子供の貧困」に焦点を当てた対策も重要となってくる。貧困がゆえに不十分な教育しか受けさせられず更なる貧困者として再生産させるような事態の重大性を認識し、子供への教育に対するバックアップを税制や社会保障で行えるような仕組みを検討すべきである。

さらに、寄付金を拡充し、新しい公共財の提供主体として「官」と「民」の中間に位置する公益法人やNPO法人の役割を拡大することで、税の使途の判断を社会が取り戻し、低所得者対策や災害復興のために柔軟性と即効性のある支援を行う必要があると考える。

注

- (1) 新村聡「平等と分配的正義の基礎概念再考」—賃金・保険・税・社会保障の制度との関連で— 岡山大学経済学会雑誌51(2020年)112頁。
- (2) 財務省 HP (https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/condition/a03.htm [最終確認日：2024年5月31日]) 参照。
- (3) 土居丈朗「抜本的税制改革に向けて—法人税改革のあり方—」21世紀政策研究所研究プロジェクト(2008年)9頁参照。
- (4) 中里実ほか「消費税の税率構造のあり方及び消費税率の段階的引上げに係る実務上の論点について」社会保障・税一体改革における消費税の実務上の論点等に関する研究会(2011年)8頁参照。
- (5) 西山由美「EU付加価値税の現状と課題—マリーヌ・レビューを踏まえて—」財務省財務総合政策研究所 フィナンシャル・レビュー102号(2011年)161頁参照。
- (6) 西山・前掲注(5)161頁参照。
- (7) 西山・前掲注(5)161頁参照。
- (8) 西山・前掲注(5)162頁参照。
- (9) 白石浩介「給付つき税額控除による所得保障」会計検査研究 No42(2010年)16頁。
- (10) カナダ歳入庁 HP — GST/HST クレジット概要 (<https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/child-family-benefits/goods-services-tax-harmonized-sales-tax-gst-hst-credit.html> [最終確認日：2024年5月31日]) 参照。
- (11) カナダ歳入庁 HP — GST/HST クレジット支払いチャート (<https://www.canada.ca/fr/agence-revenu/services/prestations-enfants-familles/credit-taxe-produits-services-taxe-vente-harmonisee-tps-tvh/credit-taxe-produits-services-taxe-vente-harmonisee-tableau-des-versements.html> [最終確認日：2024年5月31日]) 参照。
- (12) (内閣官房 HP) <https://www.cas.go.jp/jp/seisaku/syakaihosyou/index.html> [最終確認日：2024年5月31日] 参照。
- (13) 田近栄治「一体改革はなぜその目的を達成できなかったか —社会保障の公費負担ルールの策定を急げ—」社会保障研究(2021年)449頁参照。
- (14) 社会保障・税一体改革大綱について (<https://www.cas.go.jp/jp/seisaku/syakaihosyou/kakugikettei/240217kettei.pdf>)

[最終確認日：2024年5月31日])。

- (15) 田近・前掲注(13) 454頁参照。
- (16) 福岡市における令和5年度における生活保護費は、生活扶助額119,900円、児童養育加算20,380円、母子加算23,600円、住宅扶助43,000円の合計額。
- (17) 岩田規久男『「日本型格差社会」からの脱却』(光文社・2021年) 303頁参照。
- (18) 岩田・前掲注(17) 303頁参照。
- (19) 岩田正美『生活保護解体論』(岩波書店・2022年) 29頁。
- (20) 鎌倉治子「諸外国の給付付き税額控除の概要」国立国会図書館 ISSUE BRIEF 調査と情報 第678号(2010年) 4頁参照。
- (21) 星貴子「低所得者に対する就労インセンティブ強化に向けた課題」JRI レビュー Vol 11 No50(2017年) 35頁参照。
- (22) 佐藤主光「ITC の活用と税・社会保障改革 第2章 英国のユニバーサルクレジットに学ぶ」東京財団 (2017年) 13頁参照。
- (23) イギリス雇用年金省「21st Century Welfare」7頁参照。
- (24) 鎌倉・前掲注(20) 36～39頁参照。
- (25) 税制調査会「抜本的な税制改革に向けた基本的考え方」(2007年) 15頁参照。
- (26) 岩田・前掲注(17) 308頁参照。
- (27) 森信茂樹「給付付き税額控除制度の今日的意義とデジタル・セーフティネット」税研第231号47頁参照。
- (28) 知原信良「給付つき税額控除から生活支援政策を考える」杏林社会科学研究第36巻3号(2021年) 44～45頁。
- (29) 森信・前掲注(27) 48頁。
- (30) R 5年10月26日 政府与党政策懇談会資料 (https://www.kantei.go.jp/jp/singi/s_kondan/pdf/r051026_siryoku.pdf [最終確認日：2024年5月31日]) 参照。
- (31) 西洋香「広がる教育格差とその改善に向けて」香川大学 経済政策研究第12号(2016年) 98頁参照。
- (32) 西・前掲注(31) 93頁参照。
- (33) 岡村忠生『所得税法講義』(成文堂・2007年) 110頁参照。
- (34) 伊藤恭彦『タックス・ジャスティス ―税の政治哲学』(風行社・2017年) 140頁。
- (35) 伊藤・前掲注(34) 140頁。
- (36) 伊藤・前掲注(34) 139頁。
- (37) 伊藤・前掲注(34) 143頁。
- (38) 伊藤・前掲注(34) 143頁。
- (39) NHK HP (https://www.nhk.or.jp/gendai/articles/4875/#p4875_01 [最終確認日：2024年5月31日]) 参照。

I 社会構想から税を考える

第3章第2節第1項においては、貧困という不平等な状態を是正するための方策として、分配を受ける側の視点に立ち税制及び社会保障に関する検討を行った。そこではセーフティネットを構築することで、人間の尊厳が損傷されないようにするとともに、労働者への教育・訓練等の投資を通じて国全体の経済成長につなげ、また、格差が世代間再生産されないよう子どもの教育投資をバックアップする仕組みを目指すべき社会構想の一つとして述べている。私たちは、今まで税について考えるとき、課税面において課税が公平であるかどうかを議論することが多かった。公平な課税の議論も重要ではあるがそれだけでは十分ではなく、第1章第1節Ⅲで詳しく論じられているように、政府にどのような活動を担わせるのか、そのための財源を税としてどのように配分すべきか、という事をまずは考えていかなければならない。つまり、政府支出のパターンと切り離して税の負担配分を考えてはならず、税の評価に当たっては、税によって賄われた政府支出に基づいて行わなければならないということである。

また、第1章第2節においては、格差について貧困や医療、学力など様々な視点から詳しく論じた。我が国の自由市場における資本主義経済体制のもとでは、格差の発生は止めることができないものであるが、所得や富など経済的な格差が行き過ぎると権力の集中となり、持つ者と持たざる者という社会の分断へとつながっていくことになる。そして持たざる者は教育や就業、健康などあらゆる機会を逸することになりかねず、格差が固定化されることになる。このような状態を放置することをよしとすることはできないし、目指すべき社会構想とすることもできないであろう。

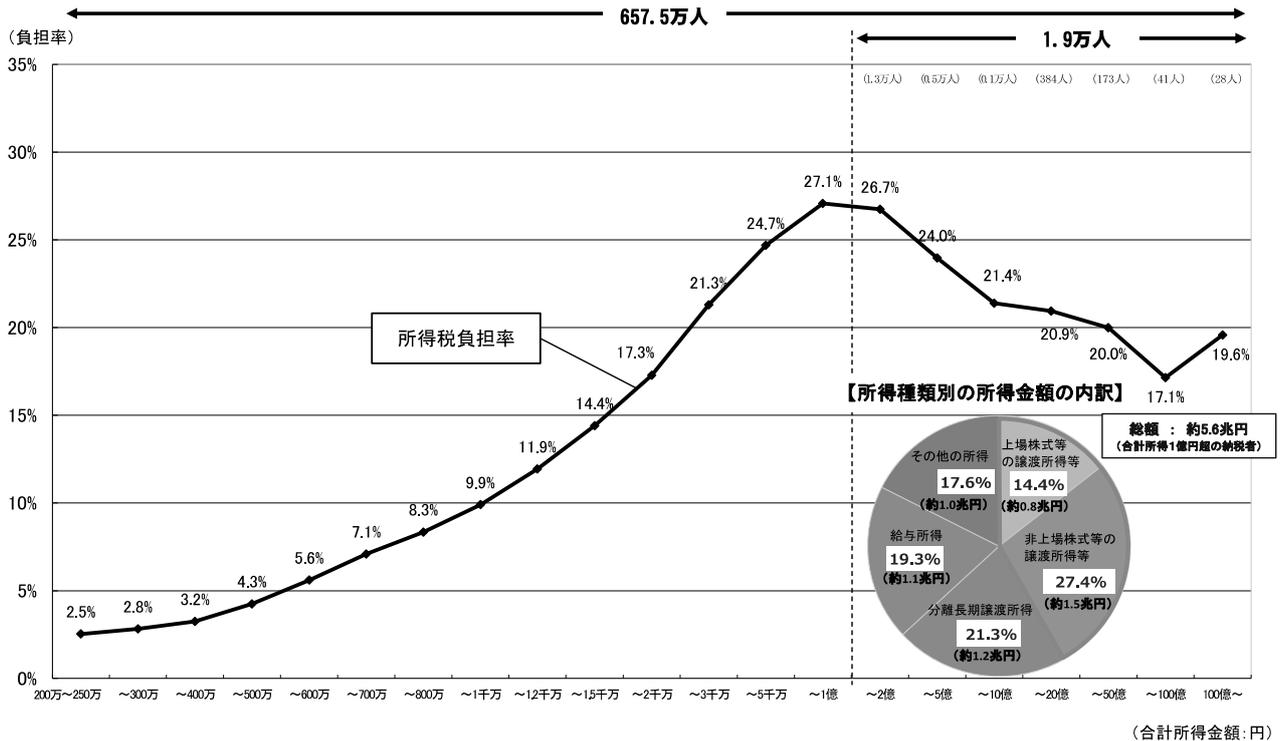
今節の後半では上記で述べたことを念頭に、第3章第2節第1項の正当な政府支出のために、また資本所有の格差や機会の不均衡への是正に対して税が行える役割、すなわち租税の徴収と政府支出を通じた税の「ゲーム・チェンジの役割 (game changer)」⁽¹⁾を論じていきたい。

II 資本所有格差を是正するための提言 ～フローに対する課税～

1 1億円の壁と極めて高い水準の所得に対する負担の適正化

岸田総理は、2021年9月16日の岸田文雄政策集の中において、「金融所得課税の見直しなど『1億円の壁』の打破」を表明している。この政策集では詳細の記載はなかったが、2023年6月30日の税制調査会「わが国税制の現状と課題－令和時代の構造変化と税制のあり方－」の中では、1億円の壁の説明とその資料及び令和5年度税制改正の「極めて高い水準の所得に対する負担の適正化措置の導入」について記載している。

図表1 申告納税者の所得税負担率（令和2年分）



（備考）令和2年分の国税庁「申告所得税標準調査（税務統計から見た申告所得税の実態）」より作成。
 （注1）所得金額があっても申告納税額のない者（例えば還付申告書を提出した者）は含まれていない。
 また、源泉分離課税の所得や申告不要を選択した所得も含まれていない。
 （注2）円グラフの「株式等の譲渡所得等」のうち「上場株式等」及び「非上場株式等」の内訳は、分離課税（株式譲渡所得、配当所得、先物取引所得）の所得金額が1000万円超である者のうち合計所得金額1億円超のものに確定申告書データにおける比率を用いて、財務省において機械的に計算したもの。

出典 税制調査会

1億円の壁は、上記図表1の通り、1億円を境に所得税負担率が低下し始めるラインを指している。高所得者層は、申告分離課税が適用される金融所得等が、全体の所得に対して高い割合を占めていることから、所得税の負担率が低下する状況となっている。

この1億円の壁に対応するため、令和5年度税制改正大綱において、極めて高い水準の所得に対する負担の適正化（以下「適正化措置」）が令和7年度から適用されることになった。この制度は、高所得者層の所得税負担率の公平性を確保する観点から設けられ、その計算は以下ようになる。

(1) その年分の基準所得金額から3億3,000万円を控除した金額に22.5%の税率を乗じた金額がその年分の基準所得税額を超える場合には、その超える金額に相当する所得税を課する措置を講ずる。

（注1）上記の「基準所得金額」とは、その年分の所得税について申告不要制度を適用しないで計算した合計所得金額（その年分の所得税について適用する特別控除額を控除した後の金額）をいい、「基準所得税額」とは、その年分の基準所得金額に係る所得税の額（分配時調整外国税相当額控除及び外国税額控除を適用しない場合の所得税の額とし、附帯税及び上記（1）により課す所得税の額を除く。）をいう。

（注2）上記（注1）の「申告不要制度」とは、次に掲げる特例をいう。

①確定申告を要しない配当所得等の特例

②確定申告を要しない上場株式等の譲渡による所得の特例

(注3) 上記(注1)の合計所得金額には、源泉分離課税の対象となる所得金額を含まないこととする(NISA制度及び特定中小会社が設立の際に発行した株式の取得に要した金額の控除等の特例において非課税とされる金額も含まない)。

適正化措置の対象となる者は、報道によれば「年収平均で30億円くらいの方」とされている。30億円が対象となる詳しい計算などの説明はないが、仮に申告分離課税の所得のみの場合であると9.9億円を超えたあたりから対象となる。

1億円の壁に対する是正措置であるはずが、対象となる所得金額が30億円くらいと報道されていることや、申告分離課税のみの所得としても約10億円を超えたところから対象となる点において、是正措置の効果に対して疑問が残る。一方で申告分離課税の金融所得税率を一律に引き上げなかったところは評価できる。金融所得税率を一律に引き上げた場合は、高所得者層だけでなくその下位層においても影響がある。特に、超過累進税率が申告分離課税の税率より下である層においては、現行よりさらに金融所得に対する税額の負担が相対的に重くなる。また、超富裕層であっても給与所得や事業所得であれば、総合課税で超過累進税率が適用されるためこの制度の対象となることはない。そのため、申告分離課税の適用により結果的に所得税負担率が低くなっている層にのみ適用されることになる。

しかし、このような投網を打つやり方は果たして良いのであろうか。租税負担率の是正という目的に対しては有効であるが、金融所得に限らず各種の租税特別措置は、ある特定の政策目標を達成するために租税上の優遇措置を設けている。その結果、租税負担率に問題が発生しているのであるならば、優遇措置自体についての見直しを行うのが本来のやり方なのではないだろうか。

2 金融所得について

金子宏は、分離課税とされている金融所得について、「資産性所得として勤労性所得よりも高い担税力を有するから、それに対して勤労性所得よりも軽く課税することは、一種の特別措置であり、公平負担の原則に反する。」⁽²⁾としている。しかし、公平負担の原則に反するとしながらも、金融所得が分離課税とされているのは、「(1) 金融資産は移動性が大きく、金融所得に勤労性所得なみに課税すると、金融資産が税負担の低い外国に移動し、かえって税収が減少するおそれのあること、(2) 外国からの資本の導入を奨励するためには、金融所得に対して軽く課税する必要があること、(3) 分離して低めの比例税率で課税するのは制度として簡素であるのみでなく、金融所得に対する課税の中立性、効率性を維持するのに必要である(好ましい)こと等にかんがみ、経済政策的に必要であるという理由」⁽³⁾からと説明している。

また、金融所得に対する課税を強化すると投資控えが発生し株式市場の下落を招くなど、金融所得課税強化に対し批判的な報道や指摘も散見される。この報道や指摘通りなのかは定かではないが、金融所得課税の見直しを掲げた岸田文雄が総裁に選ばれた後、2021年9月末から1週間で日経平均株価が2,000円超下落したことは記憶に新しい。

現行の金融所得に対する課税の取り扱い、上場株式等の配当と譲渡益に限っていえば、

上場株式等の配当は、20.315%（国税15.315%、住民税5%）の源泉徴収が行われたうえで、申告不要・申告分離課税・総合課税の選択を行うことができる。また、上場株式等の譲渡益は、源泉徴収選択の特定口座であれば20.315%の源泉徴収が行われたうえで、申告不要か申告分離課税の選択を行うことができ、源泉徴収選択の特定口座以外であれば20.315%の申告分離課税となっている。また、申告分離課税を選択した場合は、上場株式等の譲渡損失と上場株式等の譲渡益及び配当との損益通算が可能となる。

金融所得に対する20.315%の税負担率であるが、財務省の税率・税負担等に関する資料⁽⁴⁾によれば、給与収入が約1,500万円の給与所得者と同程度の負担率となっている。分離課税による比例税率によって、相対的に低所得者層には高い税率となるが、高所得者層では低い税率となっているとみることができる。金子が指摘している（1）から（3）の視点より、経済政策的に租税特別措置として優遇する必要性はあると考えられるが、優遇措置を設けることは、その適用を受けなかった人から受けた人への再分配⁽⁵⁾となる点も考えなければならぬ。日本証券業協会が2021年度に実施した証券投資に関する全国調査⁽⁶⁾では、株式保有率が年収1,000万円以上では49.0%であるのに対し、年収200万円から300万円未満では13.2%となっており、年収が多いほど株式の保有率が増加していく傾向になっている。株式保有率が高いほど分離課税の比例税率による優遇措置を受けていると考えられることから、この優遇措置は、低所得者から高所得者への再分配となっているといえる。

しかし、この点だけをもって金融所得に対する優遇措置を廃止せよ、という話にはならない。（1）から（3）の視点より、経済政策的に株式投資を促進することが正当な社会目標であり、株式所有から得られる利益について優遇することが、分配的正義の観点から無害であるならば優遇措置は問題とならない。大事なことは、他の支出政策や租税政策によって分配的正義にかなった状態なのかどうかである。富める者がさらに富むことで、その波及効果が貧しい者にも及ぶことによって経済全体が良くなる、トリクルダウン理論⁽⁷⁾が実現されるのであるならば問題となることはなかろう。

3 金融所得課税の取り扱いの検討

(1) 金融所得課税の強化の必要性と理由

我が国で導入予定の適正化措置は先に述べたように、基準所得金額から3億3千万円を控除した金額に22.5%を乗じて算出した税額が基準所得税額を超える場合に、超える部分を追加の所得税として納付することになる。3億3千万円という控除額は大きすぎるが、適正化措置の問題はそこにあるわけではない。問題は1億円の壁という所得税の負担率が低下するラインを取り上げ、投網を打つやり方により所得税の負担率を矯正し、負担の公平を図ろうとしている点にある。令和5年度の与党税制改正大綱の説明では、経済社会の構造変化も踏まえた見直しとはしているが、その内容は、「税負担の公平性の観点から、極めて高い水準の所得について最低限の負担を求める措置を導入する」⁽⁸⁾と記載している。

税負担の公平性の観点から措置を導入したとしているが、このような観点の問題について、経済学者のリーアム・マーフィと哲学者のトマス・ネーゲルは、「税の負担に関する正義を、あたかも政府支出のパターンに関する正義と切り離すことができるかのように扱う

点にある…… 実際、租税はある目標のために課せられており、課税における正義の適切な基準は、この目標を考慮に入れるものでなければならない。問題は租税が一租税の中だけで考察されて一正しく課せられているかどうかではなく、政府の主題、すなわち税によって賄われた政府支出の処理全体が正しいかどうかである。』⁽⁹⁾と指摘している。つまり、税の一部分のみの問題に対処し、どのように税の公平を図るかではなく、租税負担と政府支出の両面から社会の目標が達成できているかどうかでなければならないということである。

我が国の現状は、超富裕層世帯に純金融資産⁽¹⁰⁾が集中する傾向になっており、トマ・ピケティが指摘した「 r （資本収益率） $>$ g （経済成長率）」⁽¹¹⁾によって、今後より一層富が集中する可能性は高い。また、前節において生活保護受給世帯が高止まりしており、特に就業しようと思えばできる稼働年齢層の受給世帯が減っていないことが確認できた。他にも厚生労働省の2022（令和4）年国民生活基礎調査の概況によると、相対的貧困率は2021年で15.4%となっており、年次推移を確認するとほぼ横ばいの状態となっている⁽¹²⁾。このように富める者に富は集中しているが、貧しい者の状態は横ばいであり、トリクルダウン理論は実現されていない。このような状況下においては、金融所得に対する優遇措置は、株式投資の促進や株式市場の成長という政府目標があったとしても、分配的正義の観点から無害であるとはいえず正当化することはできない。

では、金融所得課税のあり方はどのようにすればいいのだろうか。それはマーフィとネーゲルが指摘するように、目標を考慮に入れた制度設計から考えなければならない。この場合の目標は、前節において検討された生活保護世帯や相対的貧困層への対策を行うことで、経済的格差を是正させることにあり、給付付き税額控除などの政府支出（分配）を賄うために、金融所得課税を強化する方向を考えなければならない。

ここでなぜ金融所得課税の強化によって経済的格差を是正すべきなのか、その理由について簡単に触れておきたい。OECD調査によれば所得格差が拡大すると、経済成長は低下すると報告している⁽¹³⁾。不利な状況にある個人は教育資源への投下が不十分であることが多く、人的資本の蓄積を阻害することになる。その結果、不利な状況にある個人の社会的流動性の低下をもたらし、硬直した社会ではイノベーションが起きず経済成長を鈍化させる。つまり、経済成長と格差対策はトレードオフの関係にあるといわれているが、OECDによればトレードオフの関係がなく、格差を是正すれば社会の公平化に繋がるだけでなく、経済成長の促進にも繋がるということである。経済成長が促進されれば株式市場に好影響を与えることになり、その恩恵は金融所得を稼ぐ者にも与えられることになる。ここに経済的格差を是正するための財源を金融所得課税の強化に求めることへの理由となる。

(2) 分離課税の比例税率の引き上げ

金融所得課税の強化でまず考えられるのは、分離課税の比例税率の引き上げである。引き上げ分を貧困対策などの社会保障財源のための税⁽¹⁴⁾とすることで、分配を見据えた税制になると考えられる。しかし、2021年の政府税制調査会では、「比例税率の一律引き上げは『大衆増税』になります。株式の配当や譲渡所得に対する税率（分離課税・比例税率）を5パーセント引き上げると、所得金額1億円超の高額所得者が1,555億円の増税となる一

方で、所得金額1億円以下の層は2,814億円の増税となり、富裕層よりも中低所得者層の納税額の方が多くなります。」⁽¹⁵⁾とする委員の意見がある。また、先に述べた低所得者層は株式保有率が低いとするデータがあるように、既に相対的に高くなっている税率をさらに上げることは、低所得者層の金融資産の蓄積を阻害する要因にもなりうる。

金融資産の蓄積に関しては、「貯蓄から投資へ」のスローガンのもと、個人の株式市場への参加を促進し、自助努力に基づく資産形成を支援・促進するため2014年からNISAが導入され、2024年からは非課税枠を拡充するなど⁽¹⁶⁾政策的に後押しする制度が設けられた。このような制度があることから、分離課税の比例税率を引き上げても、中低所得者層の金融資産の蓄積を阻害するとまではいえないとする意見もあるだろう。しかし、NISA制度は、口座内で生じた損失はなかったものとされることから、安定的な上場株式等への投資には向いていても、株価の変動が大きい成長企業への投資には向いておらず、投資先の選択を狭める可能性の観点から問題がある。NISA制度は自助努力による資産形成を促し、「貯蓄から投資へ」を促進させるために有効な制度であるが、金融所得に対する課税のあり方とは切り離して考えるべきである。

分離課税の比例税率の一律引き上げは、現行の金融所得に対する取り扱いを変更する必要がないことや、税収増を見込めるなど長所はあるが、経済的格差是正の目的としている中低所得者層の負担増や金融資産の蓄積を阻害することから、引き上げ分を社会保障関連諸税としても正当化することはできない。

(3) 分離課税の総合課税化

比例税率の引き上げが難しいとなると考えられるのが、金融所得に対する分離課税を廃止し総合課税とすることである。我が国の税による再分配効果は低いとされており、所得税の重要な役割である再分配機能を高め、経済的格差の是正を図るためには、金融所得についても総合課税のもとで累進税率を適用することが望ましい。しかし、主要国では金融所得について分離課税を採用⁽¹⁷⁾しており、そのような中で金融所得を総合課税へと変更することは、足の速いといわれる金融資産が低税率国へ移動する可能性が高く、金子が指摘するようにかえって税収が減少することになる。また、経済学者の國枝繁樹は資本所得への課税について、「最適な労働所得税率と一致する可能性は非常に小さいと考えられている。したがって、現在の租税理論においては、伝統的な総合所得課税は望ましい税制とは考えられていない。」⁽¹⁸⁾と述べている。

そこで考えられるのが、給与所得等の総合所得と金融所得を合算したうえで、金融所得の所得金額に対応する部分については、累進税率となっている分離課税の税率を適用する方法である。この方法によれば、給与所得等の総合所得金額の多寡に応じて、金融所得に対して累進的に課税を行うことができるため、総合所得金額が多い納税者には、高い累進税率を金融所得に課税することが可能となる。逆に、総合所得金額が低い納税者には、低い税率の適用となるため、低所得者層の金融所得の税負担を抑えることができる。しかし、我が国は納税者の大多数が年末調整により所得税の納税が完了している状況にあるため、金融所得を得るすべての納税者に確定申告が必要となる制度を導入することは、実現可能

性から難しいうえ、そのような手間を強いることで株式市場への参加者が減少することは、「貯蓄から投資へ」に逆行し、自助努力による資産形成の阻害となる。やはり、経済的格差の是正のための財源は、高所得者層に狙いを絞った対応により確保することが望ましいであろう。

(4) 一定金額を超える金融所得金額の税率引き上げ

高所得者層に狙いを絞った対応を行うとすれば、一定金額を超える金融所得金額については、申告不要を選択できないようにし、金融所得金額に応じ分離課税の税率を段階的にすることで累進性をもたせる措置を講じるべきである。これは、給与所得者の給与収入が2,000万円を超える場合には確定申告が必要となるのと同様に、金融所得金額が一定金額を超える場合には、確定申告が必要となるということである。しかし、給与所得者の場合は、給与の支払者から源泉徴収票を税務署に提出しなければならないため、給与所得が2,000万円超か把握することが可能であるが、金融所得については、金融所得金額が一定金額を超えているかどうかを確認することが容易ではない。そこで、配当や譲渡所得金額の確認が容易に行えるように、証券口座や銀行口座にマイナンバーを紐づけなければ口座開設が行えないようにする措置も同時に行うべきである。

証券口座等にマイナンバーを紐づけることに関して、抵抗を覚える納税者は多いと思われる。しかし、日銀副総裁を務めた岩田規久男は、マイナンバーの紐づけに関して、『「プライバシーが侵される』として、反対する人が少なくない。しかし、課税当局が人々の所得と資産とを正確に把握することは、公正な課税の原点である。』⁽¹⁹⁾と指摘している。また、第1章第3節VIIにおいて、社会のメンバーと政府が協働して共同の資材を生産し、政府が投下した財を事後的に回収するのが税であると述べた。このように、政府が社会的協働により得られた共同の資材から事後的に税として回収するために、それ（共同の資材）を把握する手段を制度化することは当然ともいえよう。政治哲学者の伊藤恭彦も、「社会的活動の結果、生み出された各人の資産も同じようにプライバシーの名で守られるべきかどうかには大いに議論の余地がある。』⁽²⁰⁾としている。マイナンバーを証券口座や銀行口座等と紐づけることによる各人の資産状況等の把握は、再分配政策を行う上で重要⁽²¹⁾であるだけでなく、IIIで述べる資産に対する課税を行う上でも重要となる。政府による目的外利用を危惧するのであれば、目的外利用を禁止する措置を法的に担保するなど講じる議論を進めていくべきである。

話を戻すと、分離課税に段階的な税率を設ける際には、その段階的に上がる税率については、貧困対策などの社会保障財源のための税として扱うべきである。市場社会は個人、企業、政府による社会的分業により、個人一人での労働よりも遥かに大きな社会的富を生み出すことができるが、その一方で、競争社会という側面において意図せず人間の尊厳を破壊する潜在力を秘めている。貧困という状態も人間の尊厳損傷の一形態であり、特に経済的な貧困は人間らしく生きられないという点で是正されなければならないものであろう。分離課税の段階的な税率について、貧困という経済的格差の是正の視点から制度設計を行うことで、税を通じて格差是正の実現に貢献していることになる。伊藤は、「市場は不可避

的に尊厳を損傷する場だが、尊厳損傷を抑制し緩和する仕組みに貢献することで私たちの市場での行為は倫理的に浄化される」⁽²²⁾と述べている。

(5) キャピタル・フライトへの対応

一定金額を超える金融所得金額について段階的な税率を設けることは、一律な増税ではないにしても、足の速い金融資産が低税率国へ移動する可能性を遮断できたわけではない。このようなキャピタル・フライトを生じなくさせるために、国外転出時課税制度や国外財産調書制度が整備されてきたが、税制での対応には限界がある。この点について経済学者の神野直彦は、「スウェーデンを初めとするスカンジナビア諸国は、『誰でも・いつでも・どこでも・ただで』の原則のもとに、学び直しができ、『学び』と『仕事』の作業のできる教育体系を、GDP比で日本の倍に達する教育費を投入して、ポスト工業社会へと転換していく。そうすると、キャピタル・フライトは生じなくなる。日本のように産業構造を変えないまま、単純労働化を進めると、賃金コストへの安い海外へと簡単に資本はフライトする。ところが、知識集約産業では、より高度な教育を受けた労働が存在しない限り、フライトはできないからである。」⁽²³⁾と人的資本の蓄積の重要性を述べている。先に述べたOECDも人的資本の蓄積の重要性を経済的格差の是正と経済成長との関連に絡めて指摘している。また、神野は、「教育への機会保障は、目まぐるしく変化する労働市場への参加条件を保障することになり、労働市場で分配される所得の平等化に寄与することになる。」⁽²⁴⁾とも述べており、政府による教育投資によって所得の平等化に寄与し、経済的格差の是正に対する事前的な再分配となることを指摘している。キャピタル・フライトへの対応は、国外転出時課税制度のように含み益に課税することで税負担の公平を図る視点だけでなく、教育投資によってフライトそのものをさせないようにする視点も重要である。

分離課税の段階的な税率の導入は、一定金額以下であれば、現行の比例税率による申告分離課税で所得税等の納税が完了する点は変わらない。そのため、相対的に低所得者層の税率が高いままとなっている点については是正できていない。この点を解消するには、先に述べた総合所得と金融所得を合算したうえで、金融所得金額に対応する累進税率となっている分離課税の税率の適用であるが、そのためには、マイナンバー制度を活用し、納税環境の整備を行っていく必要がある。金融所得課税に対する優遇措置は、経済政策的に設ける必要があるが、目指すべき社会はどういったものであるのか、それに対して税制が貢献できているのかの視点が必要であり、場当たりの対応によらず正当な目標を見据えた不断の見直しを今後も行っていくことに期待したい。なお、現行の申告分離課税は所得税の再分配機能を弱めているという以外にも様々な弊害⁽²⁵⁾があることも指摘しておく。

III 資本所有格差を是正するための提言 ～ストックに対する課税～

相続税は、「人の死亡によって財産が移転する機会にその財産に対して課される租税」⁽²⁶⁾であり、富の集中を排除し、経済的格差を是正する「富の再分配」機能を有するといわれている。また、相続税は、所得税における各種の優遇措置や負担軽減措置等により蓄積さ

れた資産に対し、相続開始時に課税による清算を行うとともに、相続人への財産移転を一種の所得とみて課税を行う「所得税の補完」機能も有している。相続税のもつこれらの機能を回復する観点から、平成25年度税制改正により平成27年1月1日以後の相続開始分より、基礎控除額の引き下げ及び最高税率等の見直しが行われ、相続税の課税件数、課税件数割合及び納付税額が増加している⁽²⁷⁾。

しかし、我が国の相対的貧困率はほぼ横ばいの状態で、第1章第2節IVにあるように再分配後のジニ係数(0.334)はOECD平均(0.318)を上回っており、相続税のもつ役割である「富の再分配」が機能しているとは言い難い状況である。相続税は、人の死亡による財産の移転時という一時点での課税であるため、ストック(資産)に対する「富の再分配」の役割を担うには、相続税だけでは十分であるとはいえない。そこで、富の再分配を強化するために、昭和25(1950)年から3年間実施されていた富裕税を参考に、相続税を補完する役割として富裕層のストックに経常的に課税を行うことの検討及び相続税・贈与税における事業承継税制の今後の方向性の考察を行う。

1 富裕税の検討

(1) シャープ勧告における富裕税

昭和24(1949)年8月に発表されたシャープ勧告の概要において、所得税の最高税率の引き下げと新税として富裕税の創設が提言された。この富裕税について勧告では、「少数の富裕な人々に関しては現行所得税の非常に高い最高税率をこれらの人々の正味資産に対する課税に取り換えることを勧告する。……彼の所有する正味価値(総負債控除後)に対し、毎年最低税率の富裕税を払うことになる。この税率は五百万円を超える正味価値に対する二分の一パーセントより始まる。この税率は正味価値のうち、五千万円を超える部分に対しては三パーセントに達するまで累進する。……この税収は僅かに二〇億円に過ぎないが少なくとも富裕納税者の少ない現状においては、所得税の最高税率自体が余り収入をあげないと云うことも真実である。しかしながら、納税者のあるグループは数が少ないという事実で彼等に正当な税を支払わないでいいという言訳にはならない」⁽²⁸⁾と指摘しており、当時の所得税の最高税率は85%と極めて高率であったが、高所得者層の合法的な抜け道により所得税の累進性が機能していない状況であった。

また、昭和24(1949)年9月の勧告本文では、「経済組織の支配権を少数の富者の手中に集中させる恐れのある膨大な富の集中を有効に阻止するそなえがなくてはならない。巨富の集中は、日本にとって極めて重大な危険がある。かかる集中を税制によって阻止するのでなければ、彼等は、遅かれ早かれ必ずや再起するであろう。」⁽²⁹⁾とし、富の集中を防ぐためにも富裕税の創設は必要であることが述べられている。勧告では、所得税の最高税率を高率のままにしておくよりも、所得税の最高税率を引き下げたうえで、富裕税を採用した方が優れている点を5つ挙げている⁽³⁰⁾。①所得税と富裕税の結合は、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。②所得税の最高税率を引き上げるよりも富裕税が優れているもう一つの点は、それが不当な経済力集中の発生を防止する手段として卓越した、より適当なものである。③

更に所得税と概ね純所得を課税標準とする地方住民税との調整に関する問題の解決策ともなる。④不確実な所得に対しては、自動的に軽減を行うものであるから、いかなる所得税を以てしてもものぞみえない重要な利点をもっている。⑤なんらの所得ももたらさない非生産的な方法で資産を退蔵している者に租税を課して政府の経費を分担させる。

勧告では、「富裕税の実施は、次の点で高率所得税の実施に似ている。即ち、その成果は好悪の感情なしに執行しようとする税務当局の熱意と、その国の富裕階級の社会認識—富裕階級は現代においては、何れにせよその所得の大部分を、政府支出を通じて社会全体の福祉のために醸出することを要求されており、また、社会を少数者の経済的支配に託すような巨大な財産の蓄積は許されなくなりつつある、ということの認識—の如何によるところが大きいという点においてである。」⁽³¹⁾と分配的正義に絡めて富裕税の実施の必要性を述べている。この勧告を受けた翌年の昭和25（1950）年に我が国において富裕税が創設され、詳細は省略するが⁽³²⁾、正味価値（資産－負債）に対し超過累進税率を採用し、税率は勧告通りに以下のように設定された⁽³³⁾。

500万円以下	500万円超	1,000万円超	2,000万円超	5,000万円超
免税	0.5%	1.0%	2.0%	3.0%

(2) 海外の富に対する動向とノルウェーの富裕税

富裕税は、OECD 諸国において我が国の導入以前から9ヵ国で実施されていたが、1990年代の後半から多くの国で廃止している。我が国も昭和25（1950）年から昭和27（1952）年までの3年間で廃止しており、資産把握の困難性、資産の国外流出、徴税費用の増大などが、これらの国々で富裕税の廃止に向かった理由であるといわれている。このように廃止の方向に向かっている富裕税であるが、近年の経済的格差の拡大やコロナ禍による財政赤字の拡大などから関心が高まっており、欧州レベルでは、環境・社会富裕税の創設に向けて、トマ・ピケティを含む研究者・専門家、欧州議会議員などが賛同し、立法に向けた署名が2023年9月から始まっている。欧州連合のホームページによれば環境・社会富裕税の目的は、「この構想は、欧州委員会に対し、巨万の富に対する欧州税の創設を求めるものである。これにより欧州連合の財源が確保され、加盟国が共同出資する欧州の生態系・社会的移行および開発協力政策を拡大し、永続させることが可能となる。この拠出金は、気候変動や不平等と闘うために使用され、これらの目標達成のために欧州市民が公平な負担をすることを保証するのに役立つだろう。」⁽³⁴⁾とされており、富の集中を防止し気候変動や不平等といった格差拡大に歯止めをかけようとしている。

そのような中、1882年から現在まで富裕税の課税を実施しているノルウェーの富裕税とその抱えている問題点を紹介したい。ノルウェーの富裕税は、2023年においては3段階の累進税率となっており、170万ノルウェー・クローネ（NOK）未満は0%、170万NOK～200万NOKは1.0%（国税0.3%、地方税0.7%）、200万NOK超は1.1%（国税0.4%、地方税0.7%）となっている⁽³⁵⁾。課税最低限は約2,200万円⁽³⁶⁾となっており、富裕層のみならず準

富裕層にまで課税が及ぶ広めの課税ベースとなっている。また、確認がとれる2007年以降では、最高税率は1.1%で変更はないが、課税最低限は2007年で22万 NOK⁽³⁷⁾ であり、そこから年々上昇している。しかし、富裕税の税収は課税最低限が上昇しているにもかかわらず増加している⁽³⁸⁾。

課税対象は、不動産（土地、建物等）、金融資産（現金、有価証券等）、権利、家具、自動車、自家用船舶、飛行機、競走馬、貴金属類など経済価値を持つ資産となっているが、一時的な使用权、著者や発明家自身が保有する知的所有権や特許権、技術的・商業的なノウハウなどは非課税とされている。また、現金・小切手等は3,000NOK、家庭用動産（自動車、トレーラーハウス、自家用船舶等を除く）は10万 NOK まで非課税となっている⁽³⁹⁾。課税対象資産の評価にあたっては軽減措置が設けられており、住居は推定販売価格の25%で評価されるが、1,000万 NOK を超える部分は70%での評価となる。株式に関しても上場株式であれば、課税査定年度の1月1日時点の価格の80%での評価となり、非上場株式であれば、課税査定年度の前年の1月1日時点の資産価値の80%での評価とする軽減措置が設けられている⁽⁴⁰⁾。

またノルウェーでは、「自国とのつながりのある個人を識別するために識別番号を使用」⁽⁴¹⁾ している。この識別番号は national identity number（国民識別番号）と呼ばれ、税務局がその管理を行っており、医療や教育などの公共サービスでログインする際のユーザー名として使用されるほか、銀行口座の開設、所得や資産などの個人データを税務局に報告する必要がある民間機関でも使用されている。そのため、税務局のホームページにおいて、国民識別番号でログインすると確定申告書が出来上がっており、納税者はその内容が正しいかを確認し、必要があれば加除訂正を行い提出するという流れになっている。

このようにノルウェーの富裕税は、広い課税ベースと国民識別番号を使用した納税者の資産の把握によって運用されているが、2022年12月27日の日本経済新聞電子版では「ノルウェー、富豪が国外脱出」という記事が掲載されている。記事によれば「2022年に少なくとも30人の富豪が同国を去り、より税金が安いスイスに移住」しているという。また、「22年に同国からスイスに移住した富豪の資産額は合計290億クローネ、納税額は合計5億5000万クローネ」に上るとされている。富裕税の導入は、歳入を増加させるという効果だけでなく、富裕層に限定して課税を行うため、富の再分配を促進させるが、足の速いといわれる金融資産が低税率国へ移動するという問題が生じている。

ノルウェーの2021年のジニ係数は0.285、相対的貧困率は7.9%となっており、我が国のジニ係数や相対的貧困率と比較すると経済的格差が小さいことがわかる。富裕税が導入されていることだけをもって、経済的格差の是正につながっているとまではいえないが、ノルウェーでは、小学校から大学までの授業料が公立であれば無料となっている。このような政府による教育投資が、経済的格差の是正の一助となっているのは確かであろう。先に述べた神野の教育への機会保障はやはり重要な視点であり、そのための財源を富裕税等の富裕層からの税収に求め、「富の再分配」と教育投資による「事前的な再分配」は、経済的格差の是正のみならず国家の経済成長からも重要な施策である。

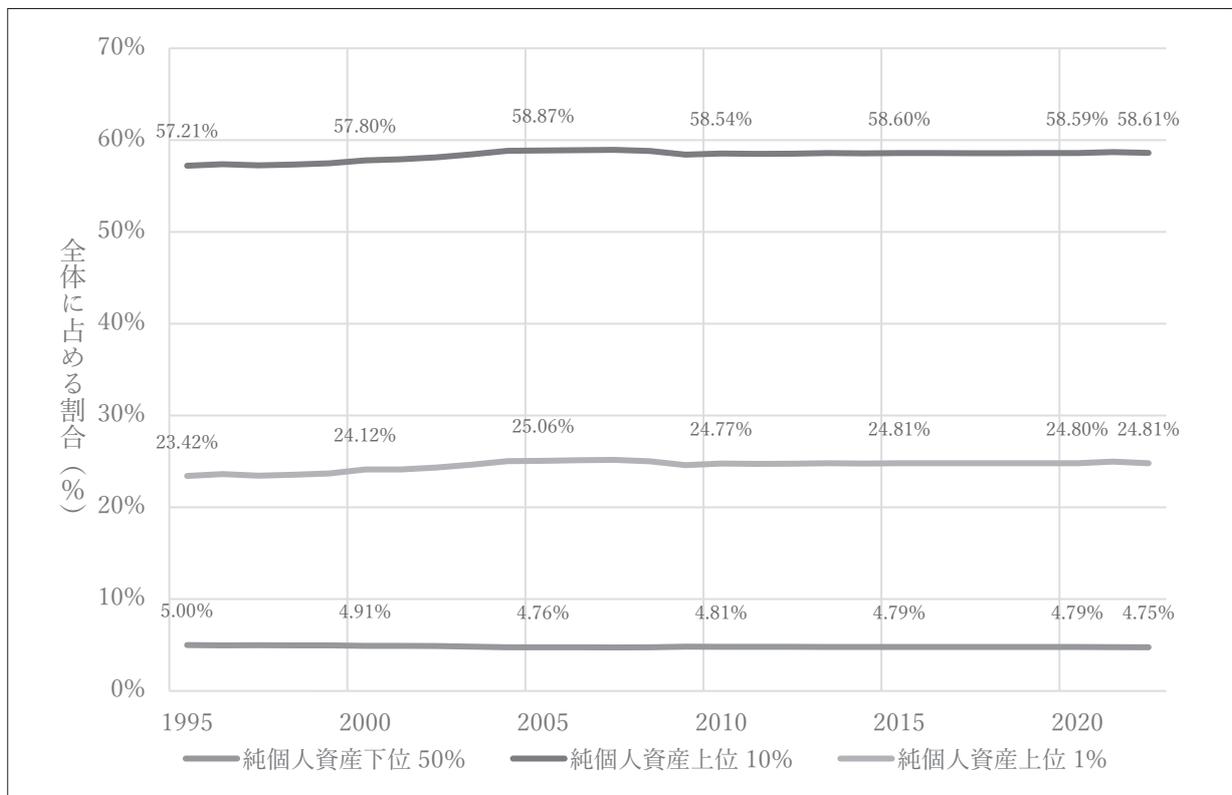
(3) 金融資産税の導入

①我が国の富の現状

我が国において移転される富については、相続税・贈与税が課税される。相続税の課税割合は令和3年分で9.3%となっており、これは富の所有者のTOP10%に課税されているとも考えられる。下の図表2は世界不平等データベース⁽⁴²⁾において、我が国の富のシェアを表したものである。1995年からの約30年間で富のシェア割合は変わらず、TOP1%が富の25%、TOP10%が富の60%、下位50%が富の5%を保有している状態が続いている。経済的格差が拡大していないという見方もできるが、我が国の富の過半数がTOP10%で保有され続けており、下位50%は5%（格差がない場合は50%のシェアであるべきところその1/10のシェア）しか保有しておらず、格差が固定されてしまっているという見方をした方が良くであろう。先に述べたジニ係数や相対的貧困率が横ばいであるという状況からも、TOP10%に課税されている現状の相続税だけでは、格差の固定化を解消することは困難であるといわざるを得ない。

格差の固定化を解消するために相続税を強化すべきとの意見もあると思われる。しかし、相続税の最高税率はすでに55%と高くなっており、基礎控除額を引き下げた場合は、TOP10%より下の階層にまで課税が及ぶことになる。

図表2 我が国の富のシェア（1995年～2022年）



出典 世界不平等データベース資料より筆者作成

②なぜ富に課税すべきか

所有する富や贈与・相続によって移転される富に課税を行うべきなのはなぜであろうか、

今までのステレオタイプの回答であれば、そこに担税力があるからということになる。確かに、富や移転された富があれば、税を担う力、言い換えれば税を支払う能力があるということではできよう⁽⁴³⁾。しかし、支払い能力があるからといって課税を行う根拠になるわけではない。マーフィとネーゲルは富に対する課税について、「富は厚生に貢献するから……—富は課税から除外されるべきではない」⁽⁴⁴⁾と述べている。厚生は広辞苑によれば、「①人民の生活をゆたかにすること。②健康を維持または増進して、生活をゆたかにすること。」とされている。マーフィとネーゲルは、富は生活のゆたかさに貢献するから課税から除外すべきではないということ述べている。

しかし、ゆたかさに貢献するからといって、富への課税を強化することに対して反論は多いと思われる。経済学者のニコラス・カルドアは、「貯蓄が社会的に利益があるから、貯蓄家により重く課税することは公正ではない」⁽⁴⁵⁾と主張している。彼は、消費税は資本の蓄積に対し経済的に中立であり、消費ベースの課税に移行することは資本の蓄積を阻害しないことから、所得税よりも消費税が望ましいことをいっている。確かに貯蓄に励む人と今すぐに浪費してしまう人を比べた場合では、前者の方が社会的に正しいように感じられ、消費ベースであれば貯蓄に対して課税を行うわけではないから、貯蓄を選択した人を不利に扱わないという点で望ましいように思われる。しかし、社会的に正しいからといって、消費ベースが優れているというわけではない。熱心に働いて消費する人と働かず怠惰に過ごしてわずかにしか消費しない人を比べれば、前者の方が社会的に正しいから消費税の課税を軽くすべき、とはならない。

貯蓄することはカルドアが指摘するように社会的に利益があり、かつ個人的にも善いことだと考えられている。そのように考えられるのは、富が安全や社会的身分、政治的な力に貢献するからであり、富をもっていれば、不慮の事故や病気により働けなくなった場合に有用であることから、安全として貢献する。また富んでいることは、全く富をもたず貧困に喘ぐ人と比べた場合に、社会的身分として貢献し、政治家に多額の寄附を行うことによって、特別の待遇を受けようとするのが可能となる場合がある。そして、富を持っている人は持っていない人に比べて、自分自身や家族に対し、教育投資の機会やより高い所得を追求できる職業につくためのスキル獲得に投資できるなど、人的資本蓄積の機会も多く持てることになる。このように富は各人のゆたかさに貢献するものであり、そのことから消費ベースの課税への移行は、富の蓄積に不平等に作用してしまうため正しいとは考えられない。あくまでも消費ベースでの課税は、所得税の補完としての位置づけが妥当であろう。

③富裕税の検討

富は各人のゆたかさに貢献するから課税から除外すべきではない、と消極的に述べてきたが、ピケティは、富の不平等が格差拡大の力になることを「 $r > g$ 」という不等式にまとめ、富の格差拡大是正のためには資本に対する課税が重要であると述べている。我が国の現状は格差が拡大しているわけではないが、ピケティが指摘する「 $r > g$ 」により今後は格差が拡大することが考えられる。

そこで、経済的格差を是正するための方策として、先に紹介した富裕税の導入を検討したい。我が国で導入されていた富裕税は、課税最低限を超える正味価値（資産－負債）に対し、超過累進税率で課税を行うものであり、ノルウェーでも同様の制度であった。そして、シャープ勧告では、社会を少数の富裕層による経済的支配に託すような富の蓄積は許されないものであり、富裕層の富は政府支出を通じて社会全体の福祉のために醸出することが要求されている、と分配的正義を促進する観点から富裕税の実施の必要性を述べていた。しかし、我が国の富裕税は3年という短い期間で廃止された。この廃止理由について、当時の渡辺喜久造主税局長は、①土地等の外部から容易に把握できるものは課税し易いが、預貯金や無記名債権は把握が難しくまた評価も困難であった②空き地等の無収益財産に課税することで、収益的利用への促進が期待されていたが、実際には必ずしも促進されたわけではなく課税に無理が生じた③財産の調査及びその評価が困難であり、徴税費に対して税収があまり上がらない、ということ述べている⁽⁴⁶⁾。これらの問題点にノルウェーの事例を追加するならば、④富が国外へキャピタル・フライトする、ということになる。

富裕税を導入するためには、上述の①から④の問題点を検討しなければならない。まず①については、IIで述べたようにマイナンバーを活用し、証券口座や銀行口座等への紐づけを義務化することや、共通報告基準（CRS）による非居住者の金融口座情報の自動的情報交換⁽⁴⁷⁾により、金融資産の把握は昭和25（1950）年当時と比べ容易になっていると考えられる。③については、1964年に財産評価基本通達⁽⁴⁸⁾が制定され60年を経過していることから、財産評価に関する精度は向上し、評価の困難性はある程度解消しており、それに伴い徴税費も抑えられると考えられる。また④については、これもIIで述べたように、整備されてきた国外転出時課税制度・国外財産調書制度や、神野が指摘する教育投資による「事前的な再分配」によってキャピタル・フライトを生じさせない施策を行っていく必要がある。

しかし、②の無収益財産に課税することにより、収益的利用を促進させることについては難しいものだと考える。都市部であれば、無収益財産である空地や空き家を賃貸若しくは売却など収益的利用を行う余地があるかもしれないが、都市部以外の例えば人口減少地域などは、収益的利用のみならず売却すらできない場合も多々あると考えられる。実際、我が国では年々増加する空き家が問題となっており、対策を行っているが解決には至っておらず、無収益財産を有効利用することについてのハードルが高い。この問題だけではないが、そのように考えると財産一般に課税を行う富裕税の導入については、解消が難しい問題があるといわざるを得ない。しかし、マーフィとネーゲルが述べたように、富は厚生に貢献するため課税から除外すべきではないし、特に蓄積された富をこのままにしておくとピケティのいう「 $r > g$ 」により今後格差が拡大していくことになるかもしれない。

④富裕税の代替案

蓄積された富が権力の集中となり格差の拡大・固定を生まないためにも、一定額以上の金融資産（預貯金・株式等）の保有に対して課税を行うことを富裕税の代替案として考えてもよいのではないだろうか。我が国では、土地や建物等の不動産の保有に関しては、固定資産税を課税しているが、金融資産の保有には課税していない。しかも、固定資産税は

借入金等の負債の有無に関わらず、固定資産税評価額に基づいて課税を行っている。しかし、ここで述べたいことは課税の公平という面から考えて金融資産にも課税すべきというわけではない。蓄積された富は、安全や社会的身分、政治的な力に貢献すると述べたが、それだけではなく、富が次世代に引き継がれることによって、持つ者と持たざる者の教育投資等の機会の差が生じ、格差が拡大・固定されることになる。このような格差拡大を防止するためにも、蓄積された富をターゲットとする税制が必要という視点から金融資産の保有に対する課税を行うべきであると考えます。

蓄積された富に対する課税は、既に所得税等の課税に服したあとの富に対する課税であるため、二重課税に当たるという批判は考えられる。しかし、伊藤は、「ある富には一度しか課税してはならないという形式的基準が仮にあったとしても、それはタックス・ジャスティスに従属するかなり下位の規範にすぎない。不平等な社会関係が構造的暴力に転換しつつある状態を是正することが正義の実質的な要請であるならば、蓄積され権力の温床となっている富に再度課税したり、毎年課税したりすることは全く問題がない。」⁽⁴⁸⁾と述べている。貧困や格差といったものの是正を目的とする社会構想（社会正義）のもと、租税支出（利益の分配）と租税歳入（負担の分配）の両輪で考えるタックス・ジャスティスを促進するためには、差し当たり二重課税は考えるべき問題ではないということであろう。

金融資産への課税の方法であるが、先に説明した富裕税のように課税最低限を設けるべきである。富裕税の課税最低限を参考にするのであれば、5,000万円あたりが課税最低限のラインになるかと思われる⁽⁴⁹⁾。ノルウェーを参考に預貯金に関しては、別途の非課税枠を設けてもいいであろうし、また、非上場株式については、所有と経営が分離されていない会社がほとんどであるため、会社の財政基盤に影響を与えないよう80%で評価するなどの対応も必要になってくると考える。税率については、富裕税と同様に低率の課税とすべきであろう。毎年経常的に資本に課税するものであり、高率での課税は資本を大きく毀損させ、キャピタル・フライトを生じさせやすくしてしまう。

課税最低限や税率について若干述べたが、これらの設定は目指すべき社会正義に対してどれだけ貢献し得るのかで判断されなければならない。しかしそれは、国家・政府がその時々で判断を決めれば良いと言っているわけではない。私たち各々が貧困や格差といった問題に対してどう向き合っていくのか、利益の分配と負担の分配はどうあるべきかを議論していかなければならない。そして、その議論は、富裕税という形態であれ、金融資産税という形態であれ、相続税の課税強化であれ、蓄積された富に対する課税についての議論をすべきであり、その歳入を恵まれない者のための教育投資等の機会の均等に資する施策のための支出に充てる議論へと進めていく必要がある。

2 相続税・贈与税における事業承継税制

(1) 中小企業の事業承継と事業承継税制

中小企業庁によれば、我が国の中小企業は全事業者の99.7%、全従業員の68.8%を占めるといわれている。しかし、2025年度までに平均引退年齢である70歳以上となる経営者が245万人おり、そのうち半分の経営者の後継者が未定であるといわれている。このままで

は、中小企業が持っている付加価値の高い技術や人材等が喪失し、650万人の雇用と約20兆円のGDPが失われる可能性がある」と指摘されている⁽⁵⁰⁾。中小企業は、我が国の経済・雇用を支える存在として重要な役割を担っており、地域経済の活力を維持し雇用を確保する観点から、中小企業の事業承継が円滑に行われるように支援する必要性がある。このような背景のもと、平成20年に「中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律（経営承継円滑化法）」が制定され、その中の税制に関する支援策として、翌年の平成21年に相続税・贈与税の納税猶予及び免除を定めた「事業承継税制」が措置されることになった。

中小企業の事業承継は、経営権の承継のみならず、法人の支配権を含めて承継しなければ継続的・安定的な経営を行っていくことが難しい。そのためには、現経営者が保有している非上場株式の引継ぎを行わなければならないが、非上場株式を相続又は贈与により取得した後継者には、相続税又は贈与税が課税される。その際の税額が大きい場合には、事業用資産の売却が必要になる場合があるなど円滑な事業承継に支障をきたし、その結果、地域経済の活力の維持や雇用の確保が損なわれることになる。そこで、事業承継に伴う税負担を軽減する特例を措置することで、税制が事業承継の妨げにならないようにするものであり、その要請に応えるため、事業承継税制は数次の改正⁽⁵¹⁾が行われている。

(2) 政策的要請と相続税等の役割との緊張関係

事業承継税制は、後継者の相続又は贈与による非上場株式の取得に係る税負担を軽減することで、円滑な事業承継を図るものであるが、瀬古雄佑の著書によれば田中治は「事業承継税制の拠り所となる地域経済の活力の維持や雇用の維持の要請と、公平な課税を追求する相続税等との間には『鋭い緊張関係がある』」⁽⁵²⁾と指摘している。期間限定の措置ではあるが、後継者が取得した非上場株式の全額を納税猶予する特例措置により、この緊張関係はより一層激しいものとなるであろう。

政策的要請と相続税の役割からの要請との対立であるが、「同族株式を遺産として残す者は、平均的にみれば、相続税の課税対象者の中でも富裕層に属して」⁽⁵³⁾おり、富の所有者のTOP10%に課税されている相続税において優遇措置を設けることは、富の蓄積に不平等に作用する可能性が高い。「同税制は『政策上の産物であり、理論的な問題の検討になじまない』」⁽⁵⁴⁾と事業承継の円滑化を図るという政策的な側面を重く見る立場からの意見もあるが、先に述べたように後継者が承継した財産に係る相続税又は贈与税の税額が大きく事業用資産の売却が必要になる場合があるなど、円滑な事業承継に支障をきたすような場合を除き、相続税においては課税による富の再分配を優先すべきではないだろうか。

(3) ドイツの事業承継税制

事業承継税制は、諸外国においても制度化されており、ドイツでは対象企業の金融資産等が一定以上ある場合や相続により承継する資産が一定以上の場合には、適用除外とする措置が設けられている。我が国の今後の事業承継税制のあり方を考えるにあたり、どのような企業や後継者を事業承継税制の対象にするべきかの参考とするために概観する。

ドイツの相続税は遺産取得課税による課税が行われており、事業承継税制は納税猶予で

はなく、保有割合が25%を超える株式等につき相続税及び贈与税を非課税とする措置が設けられている。非課税の方式は2つあり、承継資産の85%が非課税とされる通常非課税方式と承継資産の100%が非課税とされるオプション非課税方式のいずれかを選択して適用する。制度の適用に当たっては、事業の継続要件や賃金要件、受動資産割合要件が課されており、オプション非課税方式の方が優遇の度合いが大きい一方で、これらの要件がより厳しく課されるという仕組みが採られている。それぞれの方式の適用要件は下の図表3を参照してもらいたい。また、適用対象企業が所有する資産についても規制があり、一定以上の金融資産等を有する企業は、適用対象外とされている⁽⁵⁵⁾。

また、事業承継税制を適用するには、後継者の承継する資産が2,600万ユーロ以下の場合となる。ただし、承継する資産が2,600万ユーロを超える場合についても、控除率は減少するものの、一定の負担軽減を受けることができるようになっている。この場合の控除率の減少は、2,600万ユーロを超える部分について、75万ユーロ当たり1%分の控除率の引下げを行う仕組み（控除逡減モデル）となっている⁽⁵⁶⁾。

図表3 ドイツの事業承継税制の概要

	通常非課税方式 (Regelverschönung)	オプション非課税方式 (Optionsverschönung)
優遇措置の内容	承継資産の85%を非課税とする	承継資産の100%を非課税とする
事業継続要件	相続後5年以上事業を継続させること	相続後7年以上事業を継続させること
賃金要件	従業員数が16人以上	相続後7年間の支払賃金総額が相続前5年間の年平均賃金の400%を下回らないこと
	従業員数が11人～15人	相続後7年間の支払賃金総額が相続前5年間の年平均賃金の300%を下回らないこと
	従業員数が6人～10人	相続後7年間の支払賃金総額が相続前5年間の年平均賃金の250%を下回らないこと
	従業員数が5人以下	適用されない
受動資産割合要件	金融資産等については、事業用資産の10%に相当する分までが適用対象となる（ただし、所有期間が2年以下のものについては適用対象とはならない）	金融資産等が事業の市場価格の20%以下であること（受動資産が事業の市場価格の90%を超える場合には、事業承継税制の適用対象外となる）

(出典) 城田郁子「欧米主要国における最近の税制改革の動向」『財政金融統計月報』696号, 2010.4, p.11. <http://warp.da.ndl.go.jp/collections/NDL_WA_po_print/info:ndljp/pid/8430893/www.mof.go.jp/pri/publication/zaikin_geppo/hyou/g696/NDL_WA_po_696_a.pdf>等を基に筆者作成。

出典 瀬古雄佑「事業承継税制の概要及び論点」

今後の事業承継税制のあり方を考えるにあたり、ドイツの事業承継税制を概観してきたが、我が国では、後継者が相続する財産の額に関係なく、事業承継税制が適用できる。國枝は「相応の流動性が確保されている企業に関しては事業承継を特別に優遇すべき理論的な根拠はあまりない。」⁽⁵⁷⁾と述べているが、同様に多額の相続財産等を有する後継者も特別に優遇すべき理論的な根拠はないといえる。相続税の役割と政策的要請との鋭い緊張関係にある事業承継税制だが、これらの検討を踏まえ、相続税の役割という枠内だけで考えない、事業承継税制の今後のあるべき方向性について、第3章第3節IIにおいて具体的に述べていくこととする。

IV 小括

今節の後半においては、前半に述べた目指すべき社会構想の実現のために、富者に対する課税を強化する視点で述べてきた。まずは、フローに対する課税の強化として金融所得の課税について提言を行った。金融所得に対する課税の強化は、株式市場にマイナスの影響を与え、我が国の経済成長の観点から望ましくないとする意見もあると思われるが、OECDの指摘にあるように、格差が是正されれば経済成長に資するという意見もある。どちらの意見が正しいという判断を下すことは難しいが、行き過ぎた格差は、市場社会の弱者に襲い掛かり、その人たちの尊厳の損傷に繋がりがねないことからすると、格差是正の観点からの金融所得に対する課税強化は正当性があるものだといえる。

また、ストックに対する課税については、富裕税及び事業承継税制について述べた。特に富裕税に関しては、実効性の問題から疑問視する声が多分にあると思われるが、この提言の目的は、富の行き過ぎた集中は、富の遺伝的な承継そして権力の集中へとつながり、それが自由の価値と公正な機会の均等を掘り崩すことを防止することにある。貧困や機会の不均衡といった格差は、放置して良い問題とは多くの人が考えていないはずである。そう思うのは誰もが人間らしく生きたいと思っているからであり、行き過ぎた格差の放置は今日をどう生き抜くか、人間らしく生きるという最低限のことすらもできない人たちを生じさせてしまう。そのような行き過ぎた格差に対して、蓄積された富についても適切な負担の配分を考えていかなければならない時期にきているのではないだろうか。

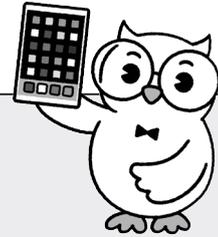
そうはいつても、政治資金に関する問題に端を発して SNS 上で「#確定申告ボイコット」が行われたように、政治が適切に支出政策を行わないのであるなら、格差是正の観点から課税を強化しても意味はなく、税を納めたくないという人がでてきてしまうことになる。そのような点から徴収された租税について、適切な分配（支出政策）が行われているのか、監視できるシステムの構築が必要になってくるのではないだろうか。

注

- (1) 伊藤恭彦『タックス・ジャスティス—税の政治哲学』（風行社、2017年）88頁。
- (2) 金子宏『租税法』（弘文堂、第24版、2021年）209頁。
- (3) 金子・前掲注（2）209頁。
- (4) 税率・税負担に関する資料については、財務省 HP（https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/income/b02.htm [最終確認日：2024年5月6日]）参照。
- (5) リーアム・マーフィ＝トマス・ネーゲル（伊藤恭彦訳）『税と正義』（名古屋大学出版会、2006年）187頁参照。
- (6) 証券投資に関する全国調査については、日本証券業協会 HP（<https://www.jsda.or.jp/shiryoshitsu/toukei/data/20211228150914.html> [最終確認日：2024年5月6日]）参照。
- (7) 3（1）金融所得課税の強化の必要性和理由でも述べているが、トリクルダウン理論は現代においては否定的な意見が多く、また OECD の実証研究においても否定されており所得格差は経済成長を損なうとされている。
- (8) 自由民主党・公明党 令和5年度税制改正大綱、14頁。
- (9) マーフィ＝ネーゲル・前掲注（5）27頁。
- (10) 純金融資産とは、預貯金・株式・生命保険等の金融資産の合計額から住宅等の購入に伴う借入金等の負債を差し引いた金額を指している。

- (11) トマ・ピケティ（山形浩生・守岡桜・森本正史訳）『21世紀の資本』（みすず書房、2014年）28頁参照。
- (12) 厚生労働省の報告によれば、相対的貧困率は1985年が12.0%であったが、2021年は15.4%となっている。また直近では16.1%（2012年）、15.7%（2015年）、15.7%（2018年）となっている。（<https://www.mhlw.go.jp/toukei/saikin/hw/k-tyosa/k-tyosa22/index.html#download> [最終確認日：2024年5月6日]）参照。
- (13) 格差と成長に関する報告については、OECD 特集（<https://www.oecd.org/els/soc/Focus-Inequality-and-Growth-JPN-2014.pdf> [最終確認日：2024年5月6日]）参照。
- (14) フランスの金融所得に対する課税は、申告分離課税と総合課税の選択となっており、申告分離課税を選択した場合の税率は30%で、その内訳は所得税12.8%と社会保障関連諸税17.2%となっている。比例税率の中に社会保障関連の財源を目的としたものが含まれている。フランスの金融所得の税率については、財務省 HP：（https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/income/b06.htm [最終確認日：2024年5月6日]）参照。
- (15) 2021年11月19日第6回税制調査会、19頁。
- (16) NISA 制度は、2023年まで一般NISA（年間投資上限額120万円までの最長5年間非課税）とつみたてNISA（年間投資上限額40万円までの最長20年間非課税）の選択適用であったが、2024年からは新NISAとして、つみたて投資枠（年間投資上限額120万円）と成長投資枠（年間投資上限額240万円）を併用可能とし、非課税保有限度額を1,800万円、非課税保有期間の制限を設けない改正が行われている。
- (17) 財務省の資料によれば、アメリカ・イギリス・ドイツ・フランスの金融所得の取り扱い、我が国と同様に申告分離課税を採用している。各国の金融所得の取り扱いについては、財務省 HP（https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/income/b06.htm [最終確認日：2024年5月6日]）参照。
- (18) 中里実ほか『第1巻 現代租税法講座 理論・歴史』（日本評論社、2017年）246頁 [國枝繁樹]。
- (19) 岩田規久男『「日本型格差社会」からの脱却』（光文社新書、2021年）300～301頁。
- (20) 伊藤・前掲注（1）192頁。
- (21) コロナ禍における政府からの給付金について、マイナンバーカードを銀行口座と紐づけることを、国民に義務付けることを怠ってきたため給付に長い時間を要する問題が発生した。また、所得に関係なく給付するという究極の不平等再分配政策であった、とする指摘がある。岩田・前掲注（19）299頁参照。
- (22) 伊藤・前掲注（1）118頁。
- (23) 増井良啓ほか「所得税の再分配機能—理論と現実 日税研論集 VOL84」公益財団法人日本税務研究センター（2023年）181頁 [神野直彦]。
- (24) 神野・前掲注（23）196～197頁。
- (25) 源泉徴収ありの特定口座で申告不要を選択した場合において、市区町村では上場株式等の配当や譲渡所得金額を把握することができないために、75歳以上の後期高齢者の被保険者で、判定基準となる合計所得金額に含まれていないために、医療費の窓口負担割合が低くなっている場合や、国民健康保険料の所得割の算定の際の総所得金額に含まれないために、国民健康保険料が低く算定されている、などがある。
- (26) 金子・前掲注（2）689頁。
- (27) 課税件数、課税件数割合及び納付税額は、平成26年分では56,239件、4.4%、13,908億円であったが、令和3年分では134,275件、9.3%、24,421億円となっている。
- (28) 梅田高樹「富裕税の創設とその終末」税大論叢15号（1982年）241～242頁。
- (29) 梅田・前掲注（28）251頁。
- (30) 富裕税の優れている5つの点に関しては、関野満夫「戦後日本の富裕税」経済学論纂（中央大学）第62巻第1・2・3合併号（2021年）69～70頁参照。
- (31) 関野・前掲注（30）71頁。
- (32) 富裕税の詳細は、岸野悦朗「富裕税の復活の可能性」南山経済研究 第33巻第3号（2019年）259～260頁参照。
- (33) 富裕税創設時の衆議院大蔵委員会の法案審議において、財産評価にあたり評価鑑定機関を設置するか、課税財産の的確な把握のために一種の貸借対照表のようなものを納税者に提出してもらうなどの質疑が行われている。梅田・前掲注（28）258～259頁参照。
- (34) 欧州の環境・社会富裕税については、国際連帯税フォーラム HP（<http://isl-forum.jp/archives/3927> [最終確認日：2024年5月6日]）参照。

- (35) ノルウェーの富裕税については、ノルウェー行政 HP (<https://www.skatteetaten.no/satser/formuesskatt/?year=2023#rateShowYear> [最終確認日：2024年5月6日]) 参照。
- (36) 1NOK = 13円で算定。
- (37) 直近10年の課税最低限は、2013年87万 NOK、2014年100万 NOK、2015年120万 NOK、2016年140万 NOK、2017-2018年148万 NOK、2019-2021年150万 NOK、2022年170万 NOK となっている。
- (38) 直近5年の税収は、2018年1,564,479万 NOK、2019年1,659,936万 NOK、2020年1,723,577万 NOK、2021年1,845,426万 NOK、2022年2,632,043万 NOK となっている。
- (39) 山口和之「富裕税をめぐる欧州の動向」国立国会図書館 (2015年) 9頁参照。
- (40) *Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven), Særlige verdsettelsesregler, § 4-10.Fast eiendom, herunder andel i boligselskap, § 4-12.Aksje, egenkapitalbevis og andel i verdipapirfond*
ノルウェーの富裕税の課税対象資産の評価については、(https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1999-03-26-14/KAPITTEL_5#KAPITTEL_5 [最終確認日：2024年5月6日]) 参照。
- (41) ノルウェーの国民識別番号については、ノルウェー行政 HP (<https://www.skatteetaten.no/en/person/national-registry/identitetsnummer/om-identitetsnummer/> [最終確認日：2024年5月6日]) 参照。
- (42) 我が国の富のシェアについては、世界不平等データベース HP (<https://wid.world/country/japan/> [最終確認日：2024年5月6日]) 参照。
- (43) 担税力に関する検討については、コラム「担税力とは？」を参照。
- (44) マーフィ = ネーゲル・前掲注 (5) 177頁。
- (45) マーフィ = ネーゲル・前掲注 (5) 123頁。
- (46) 富裕税法廃止法案の審議については、梅田・前掲注 (28) 300～313頁参照。
- (47) 「国税庁レポート2023」の44頁によれば、令和3事務年度において94の国・地域から2,500,664件の口座情報の受領がされている。
- (48) 伊藤・前掲注 (1) 190～191頁。
- (49) 当時の500万円という課税最低限は、今の物価指数で換算すると約8倍で4,000万円程度となる。
- (50) 田中治「季刊個人金融2019年春号 特集 相続と個人金融 事業承継税制の現状と課題」一般財団法人ゆうちょ財団 (2019年) 73頁参照。
- (51) 事業承継税制の改正の変遷については、第2章第3節158～160頁を参照。
- (52) 瀬古雄佑「事業承継税制の概要及び論点」国立国会図書館調査及び立法考査局 財政金融課 (2018年) 86頁。
- (53) 税制調査会「抜本的な税制改革に向けた基本的考え方」(2007年) 27頁。
- (54) 橋本守次による指摘、瀬古・前掲注 (52) 86頁。
- (55) 瀬古・前掲注 (52) 84頁参照。
- (56) 瀬古・前掲注 (52) 85頁参照。
- (57) 國枝繁樹「経済格差の世代間承継等の観点から相続税等の強化を提言 少子高齢化社会における世代間の資産移転税制のあり方」税研 (2010年) 44頁。



担税力とは？

公平な課税の原点は、担税力に即した課税であるといわれ、税負担は各人の担税力に応じて分配されるべきであるとされている。では担税力とは何かというとそれを明確に伝えることは難しい。金子宏は担税力を各人の経済的負担能力のことであるとしているが、それでも金銭的な稼ぎや資産があり税を負担することができるということまでしか分からない。そこで担税力を示す基準として、所得・消費・資産の3つが用いられて説明⁽¹⁾されており、私たちがこの3つの基準で顧問先などに納税についての説明を行っている。ではこの3つの基準により分配された税負担は公平なものといえるのであろうか。

3つの基準による税負担の配分が公平なのか、独身の二人の人物ヤハタさんとタカノさんを例として検討してみたい。ヤハタさんは1年間のうち半年働くことで1,000万円を稼ぎ、残りの半年はドラ○エウォークをしながら全国各地の目的地を巡るという余暇を過ごし、稼ぎの全てを費消している。一方のタカノさんは1年間で1,000万円を稼ぎ、その全てを日々の生活費で費消している。二人とも稼ぎの全てを費消しているため、二人の資産に対する税額はゼロとなり所得税と消費税の税負担額は同額となる。

上記の例では、担税力の基準とされる所得・消費・資産が同じであるため、同額の税負担という結果になっている。しかし、稼いだ金額と使った金額に着目すれば公平であるかもしれないが、働いた期間で稼いだ金額と余暇の過ごし方に着目した場合には、公平ではないともいえる。國枝繁樹はこの違いについて、人々は消費からも効用（主観的な満足）を得るが余暇からも効用を得ているとし、この余暇からの効用を考慮に入れていないことが原因であるとしている。そして、人々の効用こそが公平な課税を考慮するとき重要な指標となることを指摘している⁽²⁾。

では、3つの基準に効用をプラスすれば担税力に即した公平な課税が実現することになるのか。しかし余暇は主観的な満足であり、誰かと比較するためのモノサシとして使用することは難しいであろう。谷口勢津夫が担税力の意義の検討は「税制論におけるアポリアの一つ」⁽³⁾と述べているように、ここで答えを出すことは筆者の能力の範疇を超えて無理ではあるが、伊藤恭彦のタックス・ジャスティスがヒントになる。伊藤は人間の尊厳を守る、あるいは尊厳が損傷されていない社会構想は社会のメンバーの合意を形成できる可能性に言及⁽⁴⁾している。そのような社会構想は自分にとってもあなたにとっても悪いものではなく、社会のメンバーの効用が増加する。誰もが合意できる社会構想から税の負担配分はどのようにあるべきかを考えることは、担税力とは何であるのかを明らかにする糸口になるのかもしれない。

注

- (1) 金子宏『租税法』（弘文堂、第24版、2021年）89頁参照。
- (2) 中里実ほか『第1巻 現代租税法講座 理論・歴史』（日本評論社、2017年）239頁参照 [國枝繁樹]。
- (3) 谷口勢津夫『税法創造論－税法における法創造と創造的研究－』（清文社、2022年）379頁。
- (4) 伊藤恭彦『タックス・ジャスティス－税の政治哲学』（風行社、2017年）67～68頁参照。

Ⅰ 資本主義経済国家における「自由」と「平等」のバランスの調和

本章の第2節第1項及び第2項では、狭義の分配的正義の実現可能性を見据え、分配を受ける側の視点とそのための租税歳入の確保の視点から、経済的格差問題の是正に焦点をあてて検討を行ってきた。

経済学者、特にリフレ派といわれる人たちは、現在のわが国においては、経済的格差をもたらした根本原因ともいえる長期のデフレ経済から脱却し、経済成長を回復させて雇用状況を改善し、賃上げと消費支出を促し、未来を見据えた投資活動を呼び込むことが最も重要と主張する。その結果として得られる税収をもとにどう分配を行うかという問題は、処方箋として用いられる金融政策や財政政策をどのように組み合わせるかという、経済政策全体の問題ととらえている。税制改正を含む個別の経済政策には、狙いとする経済効果の反作用、副作用がつきものである。所得税の累進性を高めたり弱めたり、課税範囲を広げたり狭めたりする政策は、金融政策に対坐する財政政策の一種であり、短期的に市場経済における所得や富の分配結果を改善する方向に向かったとしても、中長期的には資本所得の海外への流失を招き、わが国の市場経済自体が衰退していく可能性も秘めている⁽¹⁾。

確かに、その社会が様々な事情で経済的自立が困難な人たちに対して所得の再分配を行う必要性に迫られているとしても、俗な言い方をすれば、自由主義経済社会では稼がないことには分配の基となるパイは拡がらない。国家財政にとって民間経済からの税収が自己資本とすれば、他人資本に位置づけられる国債に財源を求めるにしても、国債の発行元となる国家が信用に足る経済基盤を維持し、中央銀行が先見性を持った金融政策を行えなければ、国際的な金融市場におけるシビアな格付けや競争には耐えられないであろう。

稼ぎ手は、私有財産制度が保障されていることを前提に、「自由」というインセンティブと裏腹の「リスク」を冒しながら、限られた資源と自分の才覚とを有効活用して、市場の厳しい競争にさらされながら最大限の成果を上げるよう効率的に行動する。だからこそ、その後の分配のもととなる社会全体としての大きな経済成果を実現することが可能となる。

経済社会における一般幸福、すなわち構成員全員の効用合計が最大になることを重視したのが、かつてのベンサムに代表される功利主義、それに基づくピグーらが確立した厚生経済学の考え方である。ロールズの功利主義への批判は、そのような社会厚生を合計を最大化する行為が、実はその社会における少数派を犠牲にする可能性があり、最大化された社会厚生を個人間でどのように分配するかについて一義的に関心を払っていないことであつた。

「分配的正義論」の一面は、そのような経済的成果を実現する過程で必然的に生じてしまう所得や財産の格差などを、どのような基準で、どこまで許容するかという問題であり、言い換えれば、自由で民主的な国家の運営において「自由」と「平等」の（特に経済面の）

バランスをどのように調和させていくかという永遠のテーマに対する問いかけである。このバランスが崩れてしまうと、不満勢力が増大して政治は不安定となり、それまで一つの国家としてある程度の共有意識を維持していた社会が分断され、自由主義・民主主義を保障する仕組みが瓦解することにもつながりかねない。昨今のアメリカ社会の分断は著しく、2024年11月の大統領選挙に向けて政治的な亀裂がさらに深まっているのは、周知のとおりである。

我が国は、憲法21条において言論の自由を保障し、個々人が自由な意見を述べることができる民主主義国家を自認しており、経済的格差の解決策としての社会主義への移行を唱える人達の意見を無視することはしないが、近隣の社会主義国家における窮状や不自由さを鑑みる限り、民意が抑圧された閉塞感に満ちた社会よりも、開放的で個々が自由に民意を表明できる社会で、民主的手続に則った政策に基づいて改善を図ることの方が賢明な選択であると考え。戦後日本の民主主義はアメリカを手本として構築されたが、現在においてはむしろ日本が手本となって、「自由」と「平等」のバランスの調和のとれた国家を目指していかなければならない。イスラエル・パレスチナ問題を例にとると、多種多様な状況にあって、それぞれに意見が異なる人が存在していることを十分に理解し、その多様性を尊重したうえで、合意形成に向けた努力を積み重ねていくことが重要である。たとえ、最初は合意には至らなくても、互いに合意できるところから改善を試みていく。個人の尊厳を守りながら、何度も歩み寄れる場所を探していくことを続けていくことが大切ではないだろうか。

II 再分配機能に優れた租税体系の構築と実効性のある社会保障制度の整備

わが国の所得再分配政策は、一部の分野における社会保障による給付に偏っており、税制によってもたらされている効果が乏しいことが指摘されている。

格差の是正にとどまらず、人々が安心して生活を営むことができるように公共目的を実現させるための手段として、税は再分配の機能を果たすものでなくてはならない。

現行税制及び社会保障に対する評価と課題を、分配を受ける側の視点と、分配のための租税歳入の確保の視点から検討してきたが、本節ではこれらを小括する形で、分配的正義を実現するために今後どのような租税体系を構築し、実効性のある社会保障制度を整備していくことが必要かについて、改めて考えてみたい。

1. 再分配機能のための消費課税・所得課税のあり方の見直し

(1) 低所得者対策としての消費税の軽減税率廃止と給付税額控除の導入

第1章「税による再分配効果」でも取り上げているように、わが国における税によるジニ係数の改善度はあまりにも低く、また、「再分配所得」に対する消費税負担額の影響が考慮されていない⁽²⁾。「再分配所得」の中の「税金」項目に消費税負担額が加わった場合、再分配所得ジニ係数及びその改善度、殊に「税による改善度」はマイナス領域に達していることが推測される。

消費税は、所得の多寡に関わらず同じ消費を行う者に対して同じ税額の負担を求めるものであることから、食料品に軽減税率が適用されることで消費活動における低所得者の痛税感が和らぐことはあるものの、高所得者に比べて可処分所得自体が低い低所得者にとっては、可処分所得に占める消費税の負担割合が過大となりやすい⁽³⁾。また、絶対額においても高級食料品を多く消費する傾向にある富裕者層が軽減税率の恩恵を受けやすいことになる⁽⁴⁾。

消費税の逆進性をいかに改善するかという問題は、その税収を一律に社会保障費の財源に活用しているから放置してもよいという問題ではない。もともと社会保険という「共助」によって賄われることを原則としてきた年金、医療及び介護の社会保障給付に、消費税による税収の使途を拡げたことや、わが国の喫緊の課題とされる少子化に対処するための施策に要する経費に充てるために低所得者と高所得者の区別なく消費税を均一に負担すべきとするような論調や、消費税は税負担の世代間の公平に資することが可能だとか、一生涯を通じた消費行動においては比例的な税になるという説明は、現在困窮している人々の所得の再分配のために、リアルタイムで税制は何をなすべきかというビジョンが欠けている。格差是正のために、最も不遇な人々に最大限の利益が与えられるべきという、ロールズの格差原理に根本的に反しているといわざるを得ない。

「税と社会保障制度の一体改革」の名のもとに、政府活動の主たる財源となる租税負担とともに、個々人の自律に支えられた自由主義を持続可能な制度とするためには、必要かつ十分条件となる公費負担のルールが曖昧となることは許されない。公費負担の予見性の向上と抑制を図ることによって各種制度の財政規律を高めるとともに、負担の対価としての保険料等の負担義務があることを国民に再認識してもらう啓発活動を進めていく必要がある。そのための第一歩として、軽減税率を廃止して単一税率に戻し、給付付き税額控除を導入して、所得税の課税最低限以下の低所得者に対して負の所得税相当の現金給付を実現することこそが、消費税の逆進性を緩和する最も有効な方法であると考えられる。給付付き税額控除の導入上の一番の課題は「リアルタイムの正確な所得の把握」であるが、マイナポータル制度の拡充により、税の徴収だけでなく、所得と給付を結びつけるインフラ構築を進めていくことが必要である。

(2) 所得税の再分配機能の向上と投資誘因を損ないにくい金融課税制度の導入

次に、所得税自体の再分配機能を高めることが重要である。

消費税は景気変動に強く安定した税収を上げることから、政府として今後は基幹税として位置づけたいとの意向があるようだが、上述のように、消費税の税率が高くなればなるほど、低所得者の負担や逆進性は広がり、経済的格差は拡大することになる。

税制によって所得の再分配を実現するということは、「累進所得税などにより高所得者には重く課税し、低所得者には軽く課税または免税することを通じて、資本主義経済の下で分配された所得や資産の格差（貧富の格差）の広がりを是正すること」⁽⁵⁾を意味する。

すなわち、低所得者の税負担を軽減または免除し、高所得者の税負担を加重する課税方式をとること、特に、経済的格差の是正のためには、超富裕者といわれる所得階層に対し

ては、際立った経済的能力に応じた税負担を実現することが求められる。

神野直彦は、「こうした経済的能力に応じた『課税の公平』を実現した租税制度を、一般消費税のような多収性に富む租税が底上げするのでなければ、社会の構成員の合意形成は難しいと思われる。」と主張する⁽⁶⁾。これは、租税の負担能力を考慮した累進性を備えた所得税などの直接税を税制の中心に置き、消費税のような間接税が税収を底支えすることが望ましいことを示唆するものである。

日本では、1986年分の所得税の税率は、最低10.5%から最高70%までの15段階に分かれていたが、1994年には最高税率は50%に、2006年には37%まで引き下げられた。その後、所得再分配機能の回復を目的として、2015年には最高税率は現在の45%に引き上げられた。2024年現在では、最低税率5%、最高税率45%とされ、課税所得の階層により7段階の税率が適用されている。所得税の税率はその時々社会情勢を反映して変化してきたが、これらの累進税率は、あくまで各種の所得金額を合計して所得税額を計算する「総合課税方式」の対象となる所得において適用されるものに過ぎない。これに対して「分離課税方式」の対象となる所得については、土地等及び建物等の譲渡に係る譲渡所得が所有期間によって2種類の税率が適用される⁽⁷⁾のを除いて、累進性を度外視した一定税率が採用されている。さらに現行の「分離課税方式」は、「申告分離課税方式」と「源泉分離課税方式」に分かれ、「源泉分離課税方式」では、所得の支払を行うものが納税者に代わって税金を徴収し納めることとされるため、原則として確定申告は不要とされている。特に、わが国では上場株式等の譲渡所得に係る申告手続きを軽減するために、証券会社が上場株式等の譲渡損益を管理する「特定口座制度」が2003年1月から導入され⁽⁸⁾、特定口座に源泉徴収制度を選択した場合には、証券会社等が源泉徴収税額を納付することで課税関係が完結し確定申告は不要とされている。わが国は一般に「申告納税制度」を採用しているとされているが、年間所得5千万円を超える超高額所得者の所得税は、総合課税方式の累進税率よりも低い税率が適用される分離課税方式の所得項目（特に金融所得）が合計所得金額に占める割合が高いため、所得階級別に実効税負担割合を計算すると、合計所得1億円を境に右肩下がりのカーブを描くことが知られている⁽⁹⁾。これが、現行税制における、いわゆる「1億円の壁」である。すなわち、資本所得の比率が一定以上高くなる人ほど税負担率が低下する不平等性が生じているが、金融所得に勤労性所得と同様の累進課税を求めていない主な理由として、累進課税によって金融資産が税負担の低い外国に逃げてしまい、かえって税収が減少する懸念があるといわれる。そのため、いわゆるキャピタルフライトをできるだけ生じさせない、すなわち投資に対するインセンティブをできるだけ損なわない方法で資本所得への課税方式を見直していくことが求められる。

岩田規久男は、日本の税制が主要先進国の中でも資本所得や資産所得（利子所得、配当所得、株式や土地の譲渡所得など）に対する優遇度の高い国であることを指摘したうえで、段階的分離課税方式を導入することで、総合所得も資本所得も少ない人であれば、資本所得税の負担率も抑えられることを述べている⁽¹⁰⁾。

段階的分離課税方式とは、「利子・配当、株式と土地の譲渡益〔……〕などの資本所得を他の所得と合算した上で、その合算した総合所得が高くなると、その所得のうちの資本所

得に対する税率を、その総合所得の高さに応じて0%から45%（2019年時点の給与所得の最高税率と同じ。イギリスと同じ段階税率になる）まで段階的に引き上げていく課税方式」である⁽¹¹⁾。

稼得のインセンティブという面で、労働所得は包括的に一律に課税しやすい側面があるのに対し、資本所得は、投資対象となる資産の種類によって課税方式の違いを設けることで意図的な資産配分効果をもたらす側面があるため、その点についても十分検討の上、制度整備を進めていくべきである。

(3) 寄付金制度の活性化

市場経済で得られた富を改めて社会に対して還元する方法は、税による方法だけではない。得られた収入から必要なものを、寄付として直接社会に役立てる方法もある。

第2節(1)の提言③で述べられているように、今、手助けが必要な人に対して、即座に必要な公共財・サービスを直接提供するためには、税よりも「即効性」「柔軟性」に富んだ寄付制度に基づく分配方式が有効である。寄付というと、災害時の「義援金」や「支援金」という言葉が思い浮かぶが、両者の違いは一般にはあまり理解されていない。

令和6年元日に発生した能登半島地震をはじめとして、近年は大規模な災害の発生が後を絶たないが、被災者の方々へお悔やみや応援の気持ちを込めて贈るのが「義援金」である。日本赤十字社や赤い羽根共同募金も事業を行っているが、主に被災した県など自治体が受付先となっていることが多い。これに対して、NPOやボランティア団体など、応援したい団体、関心がある分野の団体を寄付者本人が選んで寄贈し、被災地の支援等に役立ててもらうのが「支援金」である。

「義援金」は、被災した自治体等が設置した義援金配分委員会によって全部が被災者に均等に分配されるため、被災者数等の正確な情報を把握する必要があり配布作業も自治体等が担当するため手続き負担が大きく、被災者に行き渡るまで時間がかかりやすい。「支援金」は、受け入れ先であるNPOなどの支援団体が、被災地からのニーズに応じて支援金の使途を決定する。そのため、支援金を受け付けた各団体は、使途を柔軟に決定し、人命救助やインフラ整備などの復旧活動に即座に活用することができる。しかし、その決定は各団体の判断と責任において行われるので、収支報告書を作成し公表するなどして使途の透明性を確保し信頼性を担保することが絶対条件となる⁽¹²⁾。

災害時に限らず、恵まれない人々に対して贈られる寄付金をより有効に活用するためには、さまざまなニーズに常時対応できる「官」と「民」の中間に位置する公益法人やNPO法人制度の仕組みを一層充実させ社会に周知させることで、よりきめ細やかで迅速な財やサービスの提供が可能となる。

ただし、税制面の取り扱いを多くの人により深く理解してもらうことも必要である。個人が法人に対して土地、建物等の財産を寄附した場合、これらの財産をその時の時価で譲渡したものとみなされ、これらの財産の取得時から寄附時までの値上がり益がある場合には、寄附を行った者が所得税の課税対象とされる⁽¹³⁾。無償の寄付であり対価を得たわけでもないのに、寄付をした側に税金が課されるということは、税法を学んだことのない者に

としては、恐らく理不尽に思われることだろう。このいわゆる「みなし譲渡課税」の特例として、これらの財産を公益法人等に寄附した場合において、一定の要件を満たすものとして国税庁長官の非課税の承認を受けたときは、この所得税を非課税とする制度が設けられている⁽¹⁴⁾。寄付をする側の一定の要件、いわゆる「一般特例」要件といわれるもの⁽¹⁵⁾には、公益増進要件⁽¹⁶⁾、事業供用要件⁽¹⁷⁾、不当減少要件⁽¹⁸⁾があるが、少なくとも税金のことを考えると土地、建物等の財産を寄附することには慎重にならざるを得ない。

令和2年度の改正で、寄付の受入れ側となる承認特例の適用対象法人が拡充され、認定特定非営利活動法人等（認定特定非営利活動法人・特例認定特定非営利活動法人）も対象となったものの、いまだハードルが高く、適用件数が少ないのも事実である。例えば「一般特例」要件については、公的な第三者機関等を設けるなどして寄付の適格性を事前審査するなどして使いやすい制度にすることなどが考えられる。

また、近年多角化されてきたクラウドファンディングのように、目的に応じた資金集めと分配を効率的に進めていくことも考えられる。同時に、いずれの方法においても、寄付の受け入れ先側に対しても信頼に耐えうるディスクロージャー制度を整備していくことも大切なことである。そうすることで、寄付金の優遇税制を現在よりもより効果的に拡充していくことも可能となるのではないだろうか。

2. 再分配機能のための資産課税のあり方の見直し

(1) 機会の平等のための相続税の役割と遺贈制度の見直し

「所得」から「消費」を差し引いたものが「貯蓄」であり、消費されずに残された「貯蓄」は、不動産や預貯金・有価証券等、さまざまな資産形態で私有財産として保持され、将来の消費や投資に充てるべく運用されて新たな機会利益を生むことになる。所得課税が一定期間に稼得された経済的利益に対するフロー課税であるのに対して、これら資産の一定の時点における財産価値に対してストック課税をすることで、「持てる者」と「持たざる者」との間の極端な格差をできるだけ縮小していくことも、分配的正義の実現のためには必要である。

わが国の税制においては、相続・贈与という資産の無償移転のタイミングで相続税・贈与税を課している。相続及び贈与による財産取得者の純財産の増加は、包括的所得概念における所得の範疇に含まれるが、わが国の所得税法第9条1項17号において非課税規定を置き、またそうして取得した資産の取得日や取得価額を引き継いだうえで、譲渡時に改めてキャピタルゲインの精算を行う課税方式をとっていることに鑑みれば、現行の相続税・贈与税の一番の目的は、富の集中を防止し再分配を促すことにあると考えられる。

戦後の高度成長期を経て、バブル経済期には、わが国の資産の格差は全国的な地価と株価の高騰という形で広がった。その崩壊後は、地価で言えば、都市部と地方部間の経済事情・土地需要の違いによる格差、株価で言えば、純資産面における会社所有不動産の地価を反映したものや収益面における産業構造の変化による好・不況業種における格差として現れるようになった。いつの時代にも、相続・贈与によって得た富をもとに経済的基盤を築き繁栄を極める者もいれば、身代を持ち崩す者、苦学して勤勉に働き功成り名を遂げて

一代で財を成す者もあれば、志半ばで挫折する者もあり、多かれ少なかれこのような経済的格差は生じていたと考えられる。しかし、戦後の憲法において法の下での平等が保障されているにもかかわらず、現在のわが国において格差の幅が極端に拡がり続けていることの要因として、実社会において「機会の平等」が保たれていないことが指摘されている。「結果」の差の多くが本来平等に与えられるべき「機会」の差に由来しており、相続・贈与によって「持てる者」に移転する財産の規模が大きくなればなるほど、その格差が次世代において固定化していくおそれがある⁽¹⁹⁾。

今後の相続税の役割として、直接的に富の集中を防止する税制として機能を発揮するとともに、再分配のための目的税に特化し「機会の平等化」のための支出の財源に資することが考えられる。特に、社会的に恵まれない者のための教育機会や雇用機会の平等化のために、意欲と勤勉さを持った無垢の個人が、それぞれの目的に沿った支援が受けられるように、金銭的な給付にとどまらず現物のサービス給付が受けられるような制度を整備していくことが重要であると考えられる。

また、分配的正義に適った遺贈制度の拡充と目的に沿った税制の緩和をしていくことも必要である。近年は、少子高齢化や家族のあり方の多様化を反映して相続の形も様々であり、戦後80年近くを経て、我が国の相続制度自体が現実問題として転換期を迎えているように思われる。昨今、相続税の申告に携わると、旧家のように日本の伝統的な「家制度」を継承するため戦前の家督相続とほぼ実質的に変わらないようなルールを脈々と踏襲している一族がある一方で、離れて暮らす老親の介護のために地方の実家に戻る人、そこで遊休地となっている田畑山林の承継と相続税の負担に悩む人などの相談を受けることがある。また、法律婚が認められていないパートナーに対して財産を残したいと思う人や、疎遠な法定相続人はいるものの、遺留分制度のおかげで自分の財産の相続をめぐって争いがおきるくらいならば、法定相続にとらわれず自己の意思に基づいて死後には財産を社会還元したいと思う人も増えているようである。相続人なき遺産は、最終的には国庫帰属財産となるが、上記の寄付金制度の活性化で述べたように、公益法人やNPO法人制度の仕組みを一層充実させ周知させることで資源の有効活用を図るとともに、制度趣旨を損なわない程度に、措法40条の非課税措置を使いやすくして、利用手続きの簡素化を進める必要があると考える。

(2) 金融資産税の導入

民間の市場原理に基づけば、財産価値は絶えず変動するものであり、未実現利益を含む一時点の財産ストックに対する課税は、過度の税負担を招くリスクが高く、理論的にも技術的にも様々な課題を有している。リバタリアンを自認するほとんどの投資家にとっては、財産税はキャピタルフライトの誘因となる決して受け入れられない税制であろう。

しかし、地方税において、資本移動がされにくい不動産に対してではあるものの、比較的低税率の固定資産税・都市計画税が主要財源となるまでに浸透していることや、2003年から導入された特定口座制度によって、富裕者層にとっては資本所得（譲渡所得や配当所得）が超高額となっても、源泉分離課税による実質的な税負担の軽減効果の恩恵を受けて

いる現状に鑑みれば、社会福祉目的と用途を明確にしたうえで、一定のルールに基づき、たとえ超低税率でも構わないので、金融資産ストックに対して税負担を求めることは、決して不合理なことではないのではないだろうか。

相続税・贈与税の一番の目的が富の集中を防止し再分配を促すことにあるとすれば、相続や贈与という無償による所有権移転のタイミングを待たず、実際の取引時価に裏付けられたリアルな富の蓄積そのものに相応の税負担を求め、即効的に社会に還元するという考え方に基づく税制もありではないだろうか。近年、相続税対策のスキームが巧妙かつ複雑化していることに鑑みれば、なおさらその感を強くしている。

(3) 事業承継税制の見直し

事業承継税制は、中小企業の円滑な事業承継を促進することで地域経済に活力を与え、雇用を確保維持することを目的としている。しかしながら、会計検査院は、会計検査院法第30条の2の規定に基づく報告書「租税特別措置（相続税関係）の適用状況等について」において、多額の資本剰余金を有する企業や年10億円を超えるような多額の課税所得のある企業、そのほか多額の特定資産を有する企業が適用対象となっていた事例⁽²⁰⁾があったことを報告している。事業承継税制を適用する一定の要件のうち、中小企業の範囲は業種別に資本金または従業員数によって定められており、例えば、卸売業は資本金1億円以下または従業員数100人以下、サービス業は資本金5000万円以下または従業員数100人以下などとされている。事業承継税制の創設趣旨からかけ離れた規模の会社でも、減資するなどして適用要件に合わせさえすれば、事務手続き等を専門家に任せることで容易に適用できる制度の実態が顕在化している。近年では、わが国を代表する大手芸能法人の創業者の不幸事問題が追及される過程で、おおよそ中小企業とはいえない当該芸能法人が、この制度を活用して相続税の納税猶予を受けていたことが明らかになり話題となったことは、記憶に新しい。

事業承継には、事業（会社）の経営と事業（会社）が保有する財産を受け継ぐ二つの側面がある。地域経済の活力の維持や雇用を確保するため、中小企業の継続・承継を支援する税制面でのバックアップを重視するべきか、富の極端な蓄積や集中を防止する観点から事業用財産を持たない者との垂直的課税の公平を重視するべきか、という相対立する考え方があがる。思うに、課税の公平を犠牲にしてまで救済すべき事案とは、負担能力を超える過度の相続税等の納税のために、持ち株そのものや事業に欠くことのできない重要な資産を売却せざるを得ないようなケースに限られ、それ以外は基本的に課税を通じた富の再配分の実現が優先されるべきではないだろうか。我が国において相続税、その補完税である贈与税が設けられている趣旨に照らせば、「相続税の基本理念として、相続による財産移転は、自己の能力や努力と無関係に財産を承継した者とそうでない者との間で、人生の初期条件（人生の外的条件）については極力同一であるべきだとの正義又は公平の概念によって規律されるべきである」⁽²¹⁾。そのためには、政策としての事業承継税制がはたして妥当なのか、目的とする効果の達成度や同時に生じる副作用などを絶えず検証していくことが必要である⁽²²⁾。

もちろん、その事業に従事する従業員の生活権の保護も尊重されなければならない。しかし、中堅企業の M&A 市場が形成されるようになった昨今において、従業員の継続雇用を確保するためにより重要なことは、細かい要件や事務手続きを付して贈与税・相続税を納税猶予・免除して無税でオーナー一族間に承継させることではなく、会社の所有者が変わっても、相続税の株式評価の高騰の要因となる付加価値等を生み出していた事業をより発展させていく方法や、成長戦略のために必要なイノベーションが生み出されるような経営改善を行うことではないだろうか。事業承継の手助けの方法は、融資等の金融支援や M&A におけるデューデリジェンス等の支援、目的に沿った補助金の給付などの他の方策でも可能であり、税制においては、やはり課税を通じた富の再分配に軸足を置くべきと考える。

では、具体的にはどのような点が改善されるべきであろうか。第一には、適用対象とする企業の規模である。中小企業の範囲を業種別に資本金または従業員数によって判定する現行方式では、会計検査院の指摘にある多額の資本剰余金を有する企業、年10億円を超えるような多額の課税所得のある企業、そのほか多額の特定資産を有する企業や相応の所得や資産がある企業など、実質的には中小企業とはいえないような大企業も適用対象とされてしまっている。

また、納税が猶予され一定の要件に該当すれば免除されるため、承継に係る租税負担の軽減面では大きな効果を有している反面、あくまで猶予であることから取消事由に該当した場合には、猶予額の一部又は全部の納税を行わなければならないリスクがある。さらに制度の適用を受けるためには、特例承継計画の提出から承継後には税務署への継続届出書、都道府県への年次報告書の提出など、義務付けられた事務手続の負担も相当生じる。優遇措置である以上、ある程度の事務負担はやむを得ないが、規模の小さな企業ほど、猶予・免除税額と猶予取消のリスクや事務負担に係るランニングコストと比較して選択するか否かを判断しなければならない。逆に、比較的規模が大きい企業の場合、猶予・免除される税額が大きいため、リスクやランニングコストがあつたとしても、専門のコンサルタントに相当の対価を支払って手続や事務代行を依頼することが可能であり、費用対効果を考慮しても適用する方にインセンティブが働きやすい。現行制度は、いわば実質的な大企業を経営している富裕層の節税策のラインナップの一つとして利用されているような気がしてならない。規模が小さく経営基盤が強固ではない企業ほど、税負担により安定的な事業の継続が揺らぐ恐れがあり、そのような企業こそ税制面でのバックアップが必要であるはずである。

実質的に大企業と認められるような企業については、基本的に特例制度の適用対象外とすると同時に、比較的規模の小さい企業に対する事業承継税制は、納税の猶予・免除制度のほかに株式等の評価額の一部を非課税（評価減）とする制度との選択ができるようにしてはどうだろうか。もちろん事業承継のための税制である以上は、ある程度の事業継続の要件は付すべきだと考えるが、納税を一部でもしながら円滑な事業承継を行えるような体制を用意すべきだと考える。

第二に、負担能力を超える過度の納税のために、持ち株そのものや事業に欠くことので

きない重要な資産を売却せざるを得ないようなケースである。

國枝繁樹は「相応の流動性が確保されている企業に関しては、事業承継を特別に優遇すべき理論的な根拠はあまりない」⁽²³⁾と述べている。逆にいえば、流動性が確保できず事業承継に伴って課される贈与税・相続税の納税資金がどうしても手当てできない場合はどうだろうか。そのようなケースで事業承継を支援する必要性があるのならば、仮に企業自体が贈与税・相続税の納税資金を準備できるようであれば、一定の要件を設け制度の透明性を確保したうえで、企業が後継者に替わって納税することを認める制度があってもいいのではないだろうか。またその際には、納税によって事業の継続が困難になることがないように、延納や分割納付などの整備も併せて行うことも必要であろう。もちろん、贈与税・相続税は後継者個人に課せられる税であり、それを企業が負担することはその後継者に対する経済的利益の供与であり、理論的には後継者に対する所得税の課税関係が生じる。役員に対する経済的利益の供与であれば、場合によっては役員給与の損金不算入となることも想定される。

しかし、現行の事業承継税制自体が円滑な事業承継を促進するという政策的要請を達成するために、事業承継税制の要件を満たせば、贈与税・相続税の納税猶予や減免を行うこと自体、特定の者の利益を認めていることとなり、自ら起業する者と事業を承継した者との間で税制面における機会の均等を欠いているといわざるを得ない。

第1章から述べているタックス・ジャスティス、すなわち社会正義の実現のために人間の尊厳を維持するシステムに対する各人の金銭的貢献として税をとらえるのであれば、経済政策に従えば納税しないで済む税制よりも、無理のない納税方法を画策することの方がより重要である。視座を変えて、贈与税・相続税をあくまで個人に課せられるべき税と捉えず、非上場株式の評価にあたってその企業が持つ収益力等が反映されていることから、その企業の付加価値に課せられる税と捉え、その付加価値の中から損金・必要経費として納税をすることも選択肢に加える柔軟な発想を、一般的な租税原理に反しているからといって疎外する必要はないように思われる。

わが国の経済成長・経済活力の維持には中小企業の事業承継は重要であるが、事業承継に対する支援は税に限った話ではなく、むしろ富の集中を排除し再分配を行う要請を負っている相続税・贈与税においては、限定的な税の利用を図るという抑制的な姿勢が求められるのではないだろうか⁽²⁴⁾。

3. 実効性のある社会保障制度の整備

(1) 社会保障制度の分類と役割

わが国の社会保障制度は、主に「社会保険」「社会福祉」「公的扶助」に分類される。

「社会保険」とは国や自治体が運営する公的保険であり、国民年金、厚生年金等の将来の年金給付を目的とした「年金保険」、健康保険、国民健康保険等の医療費の一部や高額の治療費の負担の軽減等を目的とした「医療保険」、介護を必要とする人や家族の負担を軽減する目的の「介護保険」、また広義の社会保険として「労働保険（労災保険、雇用保険）」が含まれる。

これに対して、「社会福祉」とは、障害者や母子家庭など、社会生活を送るうえでハンディキャップがある人々を公的に支援する制度であり、「公的扶助」とは、低所得者への支援（生活福祉資金貸付、住宅手当など）や貧困者に対する給付（生活保護）のように、国民の最低限の生活を保障する制度である。一口に社会保障制度といっても、「社会福祉」と「公的扶助」は、もともと税金を財源に予定しているのに対し、「社会保険」は不確実な将来のリスク等に備えるための互助制度として整備されたものであり、基本的には加入者の保険料によって賄われることを想定し設計されていた。しかし、近年の社会保障財政の悪化により、それだけでは足りず税金が投入されている。特に、わが国においては、少子化と労働人口の減少に伴って、老齢年金等や高齢者の医療費援助など、現役世代が支え退職・高齢者世代がそのサービスを楽しむという、世代間の負担と給付のバランスが偏っている現状にある。

税制面においても、社会保険料は、所得税における課税所得の計算において「社会保険料控除」として所得から控除されるものの、所得税がもともと少額である低所得者層にとっては保険料自体が重い負担であり、税額の負担軽減効果も小さい。それに対して、老齢年金等の受給者側では、受け取る年金に対して、公的年金控除により税負担がかなり軽減されている。若い世代の中には、少ない所得の中から将来いくらもらえるかわからない国民年金の掛け金を苦勞して納めるよりも、いざとなったら、より手厚い「公的扶助」に頼る方が得策だと考えている者も多いと聞く。わが国の社会保障制度が持続可能な充実したものであるためには、まず、「社会保険」「社会福祉」「公的扶助」というそれぞれの制度が、本来どのような趣旨で設けられているものかを、子供の頃から国民全体に正しく理解してもらうことに注力すべきである。そして、これらが真に信頼できるセーフティネットとして機能し続けるためには、単に不足分を税収で賄うだけでなく、世代間の負担と給付のバランスを見直すなどして、財政基盤を国民全体の合意に基づくしかりとしたものにしていくことが重要である。そのためには、いわゆるシルバー民主主義から脱却し、将来の担い手となる若い世代に対して、運悪く恵まれない環境にあっても、自立を目指し勤勉に働く意欲があれば必ず報われることを実感できるような政策を打ち出していくことが重要な鍵となる。バブル崩壊やリーマンショックによる就職氷河期以降に生じた就労難民者への支援、育児や介護を抱える女性の社会進出へのサポート、いわゆるヤングケアラーと呼ばれる若者たちに対する援助など、様々な面での対策が考えられる。

ただお金を配ればよいという政策ではなく、個々の置かれている状況や地域の実情を考慮した、痒いところに手の届いたきめの細かいサービスを直接提供することも必要である。

そのような政策を推し進めていくことこそが、人間の尊厳が損傷されない社会構想の下で、国民と政府の共同の資材の適切な分割基準に基づく再分配を実現していくことに繋がるものではないかと考える。

(2) 我が国における社会的安全網（セーフティネット）の現状

わが国における社会的安全網、いわゆるセーフティネットは、これまでも幾重にも整備されてきた。戦後間もない昭和22年に創設された「雇用保険制度」⁽²⁵⁾や昭和27年創設の「生

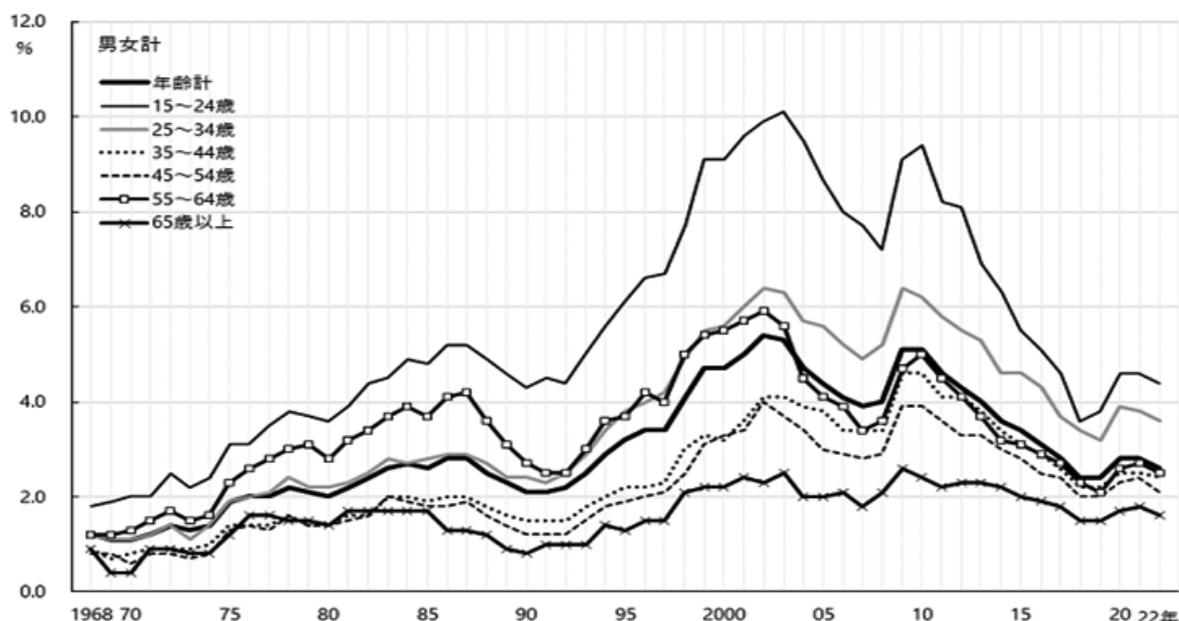
活福祉資金貸付制度」⁽²⁶⁾ は幾度もの制度改正を重ねて現在に至り、2000年代に入ると、第2のセーフティネットと呼ばれる「住宅手当制度」⁽²⁷⁾、「求職者支援制度」⁽²⁸⁾ 等が最終的な生活保護の上位網として整備され、生活困窮者の支援を担ってきた。

しかし、バブル経済崩壊後の1990年代から続く「失われた30年」と呼ばれる経済成長の停滞により、わが国の完全失業率は依然として高い水準にある。特に15歳から34歳の若い世代の失業者の占める割合が高く（図1参照）⁽²⁹⁾、高度成長期に主流であった終身雇用制度は崩壊し、非正規雇用者の増加によって雇用保険等の安全網で救えない困窮者が増え、それが貧困層の拡大にも繋がっている⁽³⁰⁾。またそのことは、被雇用者向けの社会保険制度において、定年や高齢により働けなくなった後の所得を手当てする公的年金制度や、医療費・介護費を補助する公的健康保険・介護保険制度から離脱し、それらの者を我が国の国民皆保険制度における自営者向きの制度である国民年金及び国民健康保険制度が受け入れざるをえないことを意味する。

前述のとおり、これらの社会保険制度は、本来、加入者の保険料によって賄われることを想定し設計されている。したがって、年金保険料を支払えない者にとっては、将来さらなる生活困窮が生じ、医療保険料を支払えない者にとっては、原則として高額な医療費を支払わなければ医療サービスを受けられないという事態を招くことになる。現在でも、無年金あるいは低年金による高齢者の貧困は既に社会問題となっており、また、無保険者のこどもの医療救済策が国会で審議され救済範囲は広げられた⁽³¹⁾ものの、国民健康保険料の未納者の増大による自治体の財政の圧迫が大きな課題となっている。

このように、生活保護の前段階における救済制度の網の目を通り抜けるような事案が増えてきており、その結果、将来的に最終的なセーフティネットとしての生活保護制度の役割に過重な負担が求められることが懸念されている⁽³²⁾。

（図表1）年齢階級別完全失業率 男女計 10歳階級 1968年～2022年 年平均
（2023年4月14日更新）



(3) 社会環境の変化に対応したセーフティネットの再構築と拡充の必要性

このような現状と将来の見通しに対して、我が国は社会保障に関してどのような方向を目指してゆくべきであろうか。国が保護すべき基本的機能をどこに求めるかという問題は、個人の自律と社会保障との間にどのように線を引くかということの意味する。

アマルティア・センは、「個人と社会の相対的役割は社会的価値観の問題であり、公式的な答は存在しない」と述べている⁽³³⁾。

その主張として、「アメリカでは医療保険がなくても人々は我慢しているが、ヨーロッパではこれは許されません。他方、失業率はヨーロッパでは高く、アメリカではけっして許容されないほどのものとなっています。この理由はアメリカでは個人責任が重視され、個人が所得を得て自立することが高く評価されているからです。失業はこれを否定することになるのです。その代わり、社会保障に関することは自己責任と見なされるのです。しかし、ヨーロッパでは財政上の理由もあって、次第に自己責任や自助という考え方が地歩を占めつつあることが指摘されています。」しかし、現在のヨーロッパにおける高い失業率と自助の観念とは両立しないと、「ヨーロッパとアメリカを比較して見ると、社会的責任はアメリカ人が考えるよりも重視すべきであるし、個人的責任はヨーロッパ人が考えるよりも重視すべきだとして、双方の組合せこそが政治的課題である」との考えを明らかにしている⁽³⁴⁾。

我が国は、現在のところ、社会保障（極端に高齢者保障に偏りすぎている傾向はあるが）と失業政策に関しては、アメリカとヨーロッパの中間的な立ち位置にあると考えられるが、財政的基盤については、赤字国債の発行残高が令和5年度末において1,068兆円にも上るとされており、両者よりも厳しい状況にある。財政基盤の確保は、安定的な社会保障制度の継続には不可欠ではあるが、やはり優先されるべきは、そこに暮らす国民に対して平等に生命・自由・幸福を保障し、人としての尊厳を守る「あるべき社会」の達成実現である。財政支出の内容は政治において決定しうるものであるだけに、これからの社会においては、政策議論を通じて、社会経済環境の変化に対応した、より実効性の高いセーフティネットを再構築し拡充していくことが重要である。

第2節－(1)の2で述べたように、最後のセーフティネットである生活保護制度が「働き損」や「貧困の罟」をもたらさないように、ワーキングプア層の人々が正規雇用される就労支援の仕組みや職業訓練等を充実させること、さらに労働環境を見直し、ワークライフバランスの改善を図るなど、一人一人の労働生産性を高め、同時に、働くことに生きがいを見いだせるような仕組みを構築するための方策を考えていく必要がある。

そのためには、高齢化社会問題を財政上の歳費の切りつめ問題として一方的に語るのではなく、これからの高齢者の生活水準をどの程度の水準に維持できるのか、維持すべきなのかを率直に話し合い、そのための負担のあり方についても、すべての世代において問題意識を共有した議論がなされなければならない。

厚生労働省の「簡易生命表（令和4年）」によると、令和4年の日本人の平均寿命は男性が81.05歳、女性が87.09歳である。明治20年に定められた東京砲兵工廠の職工規定で、定年が55歳とされていた頃に比べて、寿命が延びることにより人々はより長く働くことがで

きるようになってきており、労働力としてだけでなく、そのキャリアを社会において合理的に有効活用することも当然考えに入れて、現行制度の見直しを図ることも必要である。

現代は技術革新により肉体的な労働を必要とする仕事は少なくなってきており、高齢者にその経験や知的・精神的な能力を発揮してもらうことが期待できる。高齢者の雇用がさらなる若年層の失業を招くことになるという指摘もあるが、これからの時代は老若（男女）が競り合う必要はなく、シニア世代も隠居を決め込まず、若い世代の育成に携わりながら世代間のコミュニケーションを図っていくという発想が必要である。高齢者の就労が増えれば、若年層が支えるべき引退世代高齢者の数が減ることになるとともに、高齢者の勤労生活をより豊かなものにする社会の仕組みを考えていくことが大切である。

(4) 「タックス・ジャスティス」の実現のために必要なこと

本節では、第1章で取り上げた「税を通してどのような社会を作るのか、あるいはどのような社会状態を最低限避けるべきなのか」⁽³⁵⁾ という議論に対して、分配的正義を実現するための現行税制及び社会保障制度の課題についての検討を通じて、企業の経営者や従業員、個人事業者や社会福祉の現場に携わる法人の経営者など、税と社会保障の問題について、さまざまな声を聴く機会の多い税理士の視点で、意見を述べてきた。

税理士は、税制の目的について考えることがあったとしても、ふだんは税法学者が論じる「租税法」としての分野で論じられる目的の範囲でしか思考しないことが多いと思われる。しかし、「タックス・ジャスティス」という思想に触れることで、税と正義、自由主義・民主主義の深い関係を改めて再認識することができる。我々税理士は、毎年の税制改正大綱で発表される改正案に対して、改正される税制を所与のものとして抵抗なく受け入れ、次年度の税理士業務の上でいかに対応すべきかを思考するばかりではなく、今一度、税に携わる専門家として、その税制が「公正としての正義」に果たしてかなうものかという視点で考えてみることも必要ではないだろうか。

「令和6年度税制改正大綱」には、(2) 今後の個人所得税のあり方として「個人所得税課税については、〔……〕引き続き、格差の是正及び所得再分配機能の適切な発揮、〔……〕といった観点から、歳出面を含めた政策全体での対応を踏まえつつ、個人所得税課税における人的控除をはじめとする各種控除のあり方について検討を行う。」⁽³⁶⁾ とあるが、「格差の是正及び所得再分配機能の適切な発揮」のために、この大綱が「正義」についてどのように考え、どのような理念に基づいて改正を行おうとしているのかについて、考えることも必要なのではないだろうか。ロールズは、政治的平等と自由市場経済を前提としながらも、そこで暮らす人々が社会的平等性を維持できなければ、人間の持つ才能や能力そのものが偶発的要因（＝運）に左右され、その結果、所得や富の分配のあり方までも偏ってしまうことを指摘し、その状態を「不正義」としている。「正義」にかなう社会を実現し、維持していくためには、たゆまぬ「不正義（富の分配の歪み）の除去」が必要であり、その方策として、財産や富の過度の蓄積を防ぐことや教育の機会均等を守りぬくことの重要性を挙げている。税による富の再分配は、そのために必要とされているのである。

実際の税制や社会保障制度を目的とする社会の実現のためにできるだけ近づけていくた

めには、政治的側面、特に民主主義に基づく政府が適切に機能して、市場において失われた人間の尊厳を回復させる役割を果たすことが重要である。

しかしながら、昨今の情勢を鑑みると、政治不信や税に対する不信が国民の間に広がっている印象を受ける。政治や税に対する信用が十分でないからこそ、政府や税を通さない寄付を通じた給付やボランティア活動によって、現状の打開を図ろうとする動きがみられるのも事実である。あるいは、たとえ一般に形式的には民主的といわれる方法によっても、選択された政策が人々の尊厳回復を実現できるとは限らないことに留意する必要があるように思う。そのためには、第一に政治不信や税に対する不信を取り除くために必要な社会的基盤を整備していくこと、第二に、自己の権利や自由、教育や職業選択の平等な機会、生活を営むために必要な最低限の所得や富、社会的な地位や役割など、社会において自己の尊厳を守るために誰もが必ず必要とするような基本的な財（= 社会的基盤財⁽³⁷⁾）については、経済における市場原理や自己責任主義によって分かつべきものではなく、本来は社会に平等に配分すべき必要性があることを、その社会全体の構成員が改めて認識すること⁽³⁸⁾が必要である。誰しも自分がどのような立場で生まれるか分からないからこそ、相手の身の上をできるだけ慮り、そのうえでお互いを尊重しながら社会的つながりを築いていく、いわゆるロールズの言う「無知のヴェール」を被った状態で社会契約を締結するという考え方を自然に受け入れることができるようになるためには、誰かから押し付けられたわけでもなく道徳的で公正な個人として自然に行動することができるための素地が、幼少期から培われることが重要であると考えられる。

III 政治不信と税に対する不信の払拭のために

まずは、一部の若い世代が抱く政治や税そのものに対する不信感を払拭していくことが必要である。政治とカネの不透明な関係、説明不足で趣旨が伝わりにくい税制改正については、特に早急に改善が望まれる。

1 透明化のための政治資金の収支報告制度のさらなる精緻化

政治資金規正法は、議会制民主政治の下における政党その他の政治団体の機能の重要性及び公職の候補者の責務の重要性に鑑み、政治団体及び公職の候補者により行われる政治活動が国民の不断の監視と批判の下に行われるようにするため、①政治団体の届出、②政治団体に係る政治資金の収支の公開、③政治団体及び公職の候補者に係る政治資金の授受の規正、④その他の措置を講ずることにより、政治活動の公明と公正を確保し、もって民主政治の健全な発達に寄与することを目的としている⁽³⁹⁾。

すなわち、政治が金で動かされることのないよう、政治団体が受ける寄付やパーティ券収入等については、収入及び支出、資産等を記載した収支報告書を正確に作成し提出を義務付けることによって、政治活動の公正さを保つことをねらいとした制度である。

昨年、政界を大きく揺るがした「政治資金パーティ券裏金疑惑」では、20万円以下のパーティ券の購入は政治資金収支報告書への記載義務がなく、政治家個人への企業・団体献金

規制の抜け道になっていることが浮き彫りになった。もともと少額であれば報告不要とする点も時代に逆行している。たとえ少額であっても全てを正確に管理しなければ、透明性が損なわれかねない。

しかし、政治資金の会計実態は、民間の企業会計の実態とはかけ離れている。企業会計においては、収益と費用、資産と負債の増減を記録する「複式簿記」が正規の簿記とされ「公正なる会計慣行」として広く認められているのに対して、政治資金会計は、収支だけを記録する「単式簿記」が一般的である。「単式簿記」は、基本的に、現金や預金による収入と支出のみで収支計算書を作成して、収支差額と残高を報告するためだけに用いられるので、その政治団体の真の財政状態（正味財産）が把握されにくい欠点がある。また複式簿記のような貸借一致による自己検証機能が働かないため、簿外取引を行いやすく不正処理につながりやすい。会計責任者の処理能力等を理由に⁽⁴⁰⁾ 導入されていないが、近年のAI技術により進化した会計ソフトの活用等でその問題は解決できるのではないだろうか。さらに、デジタル化の進展により、ネット振込み等を活用する。取引記録の網羅性を高めるために現金の授受を避け、現金で受け取った場合でも必ず預金口座で管理することを義務付けることなども必要である。

また、企業の会計監査では、公認会計士が監査意見を表明する際に経営者が必要な書類を全て提出したことを示す「経営者確認書」の提出制度がある。すべてを会計責任者任せにせず、当然に、政治家本人も最終責任を負っていることを再認識させるとともに、政党に対しても所属議員の不正が認められた場合は政党交付金を停止したり減額したりするなど、不正に対する抑止力を高めることを検討していくべきである。

2 税制改正の過程と目的の説明義務化

法令が作成される手続、すなわち立法過程は、法案が作成され国会に提出されるまでの立案過程と、国会で提出された法案が審議され成立するまでの審議過程に分かれる。

わが国の国会における法案の審議過程は、一部の例外を除くと、議会に設置された委員会に付託され、①制度説明、②質疑、③討論、④採決の順で審議されて、委員会としての結論が出される。その結論を受けて本会議の議案となったものが委員長の報告後に採決され、両院で可決されることで成立する。

しかし、法案の実質的な中身を決めているのは、閣法（内閣が提出）であれ、議員立法（議員又は両院におかれる委員会が発議）であれ、党議拘束のかかる、党の「事前審査」であるといわれる。特に税制改正においては、政府税制調査会（政府税調）を上回る影響力を持つ与党税制調査会（与党税調）が実質的に支配していることが指摘されている。

毎年行われている税制改正の問題点として指摘されているのは、改正項目がどのような目的でいかなる過程を経て決定されたのか、正式な説明が全くなされていないという点である。その中身を決定している、いわゆる「インナー」によって構成された与党税調が閉鎖的であり情報公開がなされないため、納税者は基本的に、最終的に税制改正大綱が公表されるまで、税制調査会の税制改正に関する議論を知ることはできない状況にある。税制改正は、さまざまな関係団体の利害が絡むために、介在する政治権力を発揮する舞台とな

りやすいが、実は議員の多くが税制の核心部分について不勉強であり、勉強していても党内ではアンタッチャブルの領域とされているようでは、国会での議論は形骸化するばかりであろう。租税法律主義の要請に適った、透明性の高い税制改正プロセスとそれを国民に対してわかりやすく説明することを義務化する制度の確立が望まれる。

また、消費税のインボイス制度や所得税等の源泉徴収制度など、現行税制の中核となる事務処理の多くが、事業者（消費税における納税義務者、源泉所得税等における徴収義務者であり、実質的に納税額を負担する者）の多大な時間的・金銭的コストの負担によって成立していることも忘れてはならない。大企業に比べて小規模事業者の事務処理件数は相対的に少ないと国は見込んでいるのかもしれないが、そのような事業者ほど、専任の事務担当者を置くこともできずIT化を進める余裕もないのが実情である。そういった中、令和6年度に首相官邸の肝いりで実施された所得税・住民税の定額減税は、減税の事務処理にあたる事業者側にとっても、制度の適正な運営のために事業者への周知、確認を行わなければならない行政側にとっても、双方に膨大な社会的コストを生じるものとなってしまった。税の徴収だけでなく減税や給付金の支給にも、政策の意図を上回る社会的コストが生じうることを見落としていた結果といわざるを得ない。改めて、税の現場に関わる関係者の意見を謙虚に傾聴しながら、社会全体のコンセンサスを得たうえでボトムアップ型の政策を立案することの大切さを実感してもらいたい。

IV 租税教育はどうあるべきか

現在の国際情勢に目を向けると、2022年2月に勃発し、終息の見えないロシアによるウクライナ侵攻、イスラエルとハマスのパレスチナ・ガザ地区における宗教民族紛争、北朝鮮の核開発によるわが国への重大な脅威、米中の根深く多面的な対立構造など、今後の世界秩序を揺るがす多くの懸念要素が存在している。

2023年の終戦記念日の社説の中には、タレントのタモリが語った「新しい戦前」という言葉を取り上げ、日中戦争が泥沼に陥り、ナチスが台頭した1930年代の重苦しい世相を想起させ、戦前の実像を伝える著作を紹介するものがあつた⁽⁴¹⁾。

一冊は、『「戦前」の正体』（講談社現代新書）。著者の辻田真佐憲氏によると、戦前の正体は「神話国家の興亡」という。「明治国家は古事記や日本書紀の神話を利用して『日本は特別な国だった』という物語を創り、欧米列強に負けるはずがないと国民を扇動して富国強兵を進めたという見立てだ。神話国家の物語は無謀な戦争に行き着き、玉砕や特攻という悲劇の結末で幕を閉じる。」

もう一冊は、小野寺拓也・田野大輔共著の「検証 ナチスは『良いこと』もしたのか？」（岩波ブックレット）。「戦前のドイツのナチスで手厚いとされた失業対策なども、すべてはドイツ民族を優先する思想の下に行われ、不正や略奪と結びつく犯罪的な本質があると看破している。」

いずれの著作においても、歴史を断片的な事実で判断するのではなく、事柄の全体像をつかみ、偏った見方ではなく客観的な解釈を踏まえることの大切さを説いている。

国内情勢に翻れば、1945年の第二次大戦終戦後80年近くを経て、我が国では価値観の多様化による個人主義への偏重傾向、経済や教育及び中央と地方における格差問題の顕在化、自立が困難な若者世代の増加、少子高齢化による社会保障費のさらなる増大など、数々の問題が山積し、これらに伴う天文学的な赤字国債の累積残高は、今後の日本の動向に影響を及ぼしかねない深刻な事態に陥っている。加えて、防衛費予算については、2023年度から5年間の総額を43兆円程度とし、現行5年間の計画から1.6倍に積み増すことになる。その財源については、税外収入、決算剰余金、歳出改革以外に、法人税、所得税、たばこ税を24年以降に増税して確保することを予定し、政府・与党は増税開始を25年以降とするため税外収入などの上積みを探しているといわれる⁽⁴²⁾。

これらの記事を読んだかどうかはわからないが、この問題を取り上げて、筆者の地元のある中学生が「新しい税金って本当に必要なの？」という題で税の作文を書いた。内容は、森林環境税とその交付のあり方や、国の決算剰余金の使い道等について、この作文を書くことを通じて税金の必要性や現状について知ることができたと言ったうえで、「税について知り、しっかり自分の意見を言うことが、税金によってよりよい社会を作るために必要だと、私は考えます。」という言葉で締めくくられていた。筆者は、審査員の一人として、この作文を高く評価したが、結果として地元の商工会議所の会頭賞にとどまった。他にも素晴らしい作品は多数あったが、全体的に、税金は嫌なものと感じていたが、体験を通して税の大切さを改めて実感したという一義的な内容のものが多いように思われた。

租税教育等の真の目的は、税の本質と国家との関わりを理解させることにあり、単に納税環境整備の枠組みの中で納税推進意識を醸成したり、税の知識を植え付けたりすることにとどまらない。個々が自立し、自己の欲求の実現を目指すことができる自由な社会を保障するために、税という大切な役割を持った制度が存在していることを改めて認識させ、同時に、教育現場において、その理解のためにできるだけ有効な手法を取り入れながら、税を通じて社会の仕組みを学び、家族、地域、自治体、国家、国際社会という枠組みの中で、それぞれの人間がどのような役割を果たしていくべきかを考えさせることこそが重要である。

同時に、ひとりひとりが自分たちの負担する税が、どのような使われ方をしているかについて関心を持ち、作文を書いた生徒のように、しっかりと自分の意見を言えるようになることが一番の目的であると考え。租税教育推進協議会が主催する租税教育は、関係団体の協力もあって学校を中心に全国的な広がりを見せているが、税制が政治的な議論を経て作られるべきことも教え、自分で考え、自分の意見を主張できるような生徒が育つことを望みたい。

注

- (1) 岩田規久男『「日本型格差社会」からの脱却』(光文社新書電子書籍版、2021年) 154頁。
- (2) 第1章第2節IV 2参照。
- (3) 高額な税負担をしているクライアントから、自らの税負担の絶対額を他者と比較して、「たくさん税金を払っているのに、自分がその恩恵を得られないのはおかしい。逆に税金を全くあるいは少ししか納めていない者のため

に税が使われるのは不満である」という声をたまに聴くことがある。高額納税者こそそれに見合った給付サービスを受けて当然という考え方は、相応の対価を支払えば欲しいものは何でも手に入れることができるという市場原理主義が現代社会に染みついてしまった結果である。社会に必要な公共財・サービスを無対価で提供することこそが租税を用いた再分配の特長であること、受益者負担論や自己責任論だけでは解決できない問題が存在することが見失われがちである。

- (4) 金井恵美子「最低生活費への課税とユニバーサル定額給付」(『税法学』581号、日本税法学会、2019年) 56頁。
- (5) 梅原英治「日本における税制の所得再分配効果—厚生労働省『所得再分配調査』の検討—」(大阪経大論集、第66巻第2号、2015年) 43頁。
- (6) 神野直彦「所得税の再分配機能—理論と現実」日税研論集 vol84 (2023年) 197頁。
- (7) 租税特別措置法第31条及び第32条。
- (8) 2010年からは上場株式等の配当等を「源泉徴収あり」の特定口座内に受け入れることで上場株式等の損失と配当等との損益通算も可能となった。
- (9) 岡直樹「日本の所得税負担の実態—高額所得者を中心に—」(財務省財務総合政策研究所「フィナンシャル・レビュー」平成26年第2号(通巻第118号)2014年) 57~59頁。
- (10) 岩田・前掲注(1) 320頁。
- (11) ただし、岩田は「日本の給与所得税制では、大幅な給与所得控除を差し引いた金額から、さらに社会保険料の全額、扶養控除、配偶者控除、基礎控除、医療費控除など多くの所得控除が認められているため、かなり給与所得が高くなならない限り、20%一律課税の資本所得の税額のほうが高くなる、といった現象」が生じるため、「総合所得に対して 逡減的な資本所得非課税枠(給与所得控除に相当する)を設けること」としている。同320頁。
- (12) 日本財団 (https://www.nippon-foundation.or.jp/donation/disaster_fund/infographics [最終確認日:2024年5月6日]) 参照。「支援金と義援金の違い」
- (13) 所得税法第59条第1項第1号。
- (14) 租税特別措置法第40条第1項。
- (15) これに対して寄付を受け入れる側の法人に対しては、「承認特例」要件といわれる3つの要件が定められている。(1) 寄附をした人が寄附を受けた法人の役員等及び社員並びにこれらの親族等に該当しないこと。(2) 寄附財産について、寄附を受けた法人の区分に応じ、一定の基金若しくは基本金に組み入れる方法により管理されていること又は不可欠特定財産に係る必要な事項が定款で定められていること。(3) 寄附を受けた法人の理事会等において、寄附の申し出を受け入れること及び寄附財産について基金若しくは基本金に組み入れる方法により管理すること又は不可欠特定財産とすることが決定されていること。
- (16) その寄附が教育又は学術の振興、文化の向上、社会福祉への貢献その他公益の増進に著しく寄与すること。
- (17) 寄附財産を寄附があった日から2年を経過するまでの期間内に受贈法人の公益目的事業の用に直接供する又は供する見込みであること。
- (18) その寄附が寄附者又はその親族等の相続税、贈与税の負担を不当に減少する結果とならないと認められること。
- (19) 増井良啓「再分配の手法と税制」租税法研究第44号(グローバル時代の税制と再分配)租税法学会(2016年)3頁「資産のジニ係数は所得のジニ係数より高く、経済的に裕福な親が子供に富を移転する傾向にある。」
- (20) 会計検査院 国会及び内閣に対する報告(随時報告)会計検査院法第30条の2の規定に基づく報告書(平成29年11月)「ウ 減収見込額が多額に上っている相続税軽減措置の適用状況及び検証状況」(<https://report.jbaudit.go.jp/org/h29/ZUIJI1/2017-h29-Z1000-0.htm> [最終確認日:2024年5月6日]) 参照。
- (21) 田中治「政策税制として創設された事業承継税制の評価と改革の方向性を検討 事業承継税制の現状と評価」(税研、2012年) 35頁。
- (22) 会計検査院・前掲注20「4(2)所見」(<https://report.jbaudit.go.jp/org/h29/ZUIJI1/2017-h29-Z1060-0.htm> [最終確認日:2024年5月6日]) 参照。

「相続税関係特別措置について、政策評価や適用実態の調査の実施が義務付けられておらず、また、適用実績の把握が困難な場合もあるものの、相続税軽減措置に係る減収見込額が多額に上っていることを踏まえて、[……]事業承継税制についての検証の状況を念頭に置きつつ、関係省庁において、相続税軽減措置について、引き続きその検証等の基礎となる適用実績の把握等に努めるなどして、適用実態等からみて国民の納得できる必要最小限

のものとなっているかなどの指針等により政策評価や税制改正要望の際の検証を行い、政策の企画立案作業に活用するとともに、相続税軽減措置の透明性を向上させ、その適用に当たって国民に対する説明責任を果たしていくことが望まれる。また、財務省において、相続税軽減措置について、今後とも十分に検証していくことが望まれる。」

- (23) 國枝繁樹「経済格差の世代間承継等の観点から相続税等の強化を提言 少子高齢化社会における世代間の資産移転税制のあり方」(税研、2010年) 44頁。
- (24) 田中・前掲注 (21) 73頁。
- (25) 失業や病気などで就労が困難になったとき時のリスクをカバーする保険制度。
- (26) 低所得者や高齢者、障害者の生活を経済的に支えるとともに、その在宅福祉および社会参加の促進を図ることを目的とした貸付制度。
- (27) 離職により住まいを失った人たちに就職活動ができるよう、家賃に充てるための費用(住宅手当)を支給する制度。
- (28) 再就職、転職、スキルアップを目指す方が月10万円の生活支援の給付金を受給しながら、無料の職業訓練を受講する制度。
- (29) 独立行政法人労働政策研究・研修機構 (https://www.jil.go.jp/kokunai/statistics/timeseries/html/g0303_02.html [最終確認日: 2024年5月6日]) 参照。
- (30) 第1章第2節43頁図表6「貧困率の状況」参照。
- (31) 2010年施行「国民健康保険法」。
- (32) 林正義「社会的セーフティーネットの現状について(日本の社会的セーフティーネット:課題と展望)」税研究第748号 日本税協会(2012年) 40~45頁。
- (33) 塩野谷祐一「アマルティア・セン教授との対話:福祉・自由・福祉国家」(季刊・社会保障研究、Vol.35 No.1、1999年) 11頁。
- (34) 塩野谷・前掲注 (33) 73頁。
- (35) 伊藤恭彦『タックス・ジャスティス—税の政治哲学』(風行社、2017年) 197頁。
- (36) 令和6年度税制改正大綱 自由民主党 公明党 令和5年12月14日(2023年) 14頁。
- (37) 第1章第3節VIII 1参照。
- (38) 不平等な配分がある程度許されるとしたら、その不平等が同時に社会の底辺が底上げをもたらすトリクルダウン効果を発揮するような場合だけである。
- (39) 総務省自治行政局選挙部政治資金課「政治資金規正法のあらまし」(2023) 1頁。
- (40) 平成29年度第2回政治資金適正化委員会議事録「地方公共団体は会計に複式簿記を導入しようとしているにもかかわらず、政治団体の会計は単式簿記のままでよいのか、という思いはあるが、政治団体が記載するものという事で理解している。」「政治団体に複式簿記での会計を求めるのは、簿記の資格等の必要性もあり、現実的に難しいものと考えている。」
- (41) 日本経済新聞「社説」2023年8月15日「戦争阻む歴史を見る眼を培いたい」
「今年、その『戦前』に光があたった。きっかけはタレントのタモリさんが語った『新しい戦前』という時代認識に共感が広がったことだ。米中対立やウクライナ戦争の長期化は、日中戦争が泥沼に陥り、ナチスが台頭した1930年代の重苦しい世相を想起させる。こうした戦前の実像を伝える著作が話題を呼んだ。」
- (42) 日本経済新聞2023年6月16日。

Ⅰ 正義よ お前はいま なんと清しく透明か⁽¹⁾

1 透明性が何故重要か

(1) 奴隷教室から脱した租税教室のその先のこと

納税が、納税者にとって、侵害の側面を有することからすれば、納税への納得感に裏打ちされた税に対する信頼は、納税意識を説くだけでは改善しない。

納税意識の醸成に関して、税理士会は、従前から活発に租税教室を行ってきたところ、租税教室が単に納税の重要性を説くだけのものであれば、このような租税教室は、奴隷教室と呼ぶべきものであろう。何故なら、仮に、納めた税が、例えば極めて深刻な人権侵害を伴う行為など、国民にとって明らかに望ましくない行為の財源として使われるものであったとしても、当該行為を行う国家にとって、財政需要を充たすことは重要だからである。家計と異なって、国家は、ある政策を策定することが先決であって、徴税は、当該政策を達成するための財源を調達する一方策にすぎない。そうすると、主権者たる国民にとっては、税の用途たる政策につき直接または間接的に決定する立法者を選定することこそが重要となる⁽²⁾。租税教室を、いわゆる主権者教育に位置付けることは、至極自然なことであった⁽³⁾。当会は、以前、税理士による租税教室の意義が、納税意識の醸成に留まらないことを論じたが、このような奴隷教室から脱却した租税教室を例に挙げるまでもなく、税に対する信頼は、集められる段階における公正さ（税制の公正さ）以上に、使われる段階における公正さ（税の用途の公正さ）に依存するのである^(4, 5)。

もっとも、税に対する信頼を高める根幹であるはずの、税の用途の公正さは、主権者教育と直接関係するものではない。むしろ、税の用途の公正さは、主権者教育が効果を発揮する前提条件と言うべきものである⁽⁶⁾。そして、税の用途の公正さは、税の用途についての国民による評価なのであるから、国民による評価の根拠となる税の用途に関する情報について、その決定過程も含めて⁽⁷⁾、国民に十分与えられていなければならない。

(2) 世代間格差を解決するために

本年2024年は、台湾を初めとして、ロシア、ウクライナ、インド、EU、アメリカなど、世界70か国以上で選挙が行われる、近年稀に見る選挙イヤーである。本稿執筆時点において既に行われたのは台湾、ロシア、韓国の選挙であるところ、報道によると、その投票率は、いずれも70%程度ということである⁽⁸⁾。

これに対して、我が国では、初等教育から、（租税教室を含む）熱心な主権者教育がなされてきたはずであるにもかかわらず⁽⁹⁾、その投票率は、決して高いとは言えず、⁽¹⁰⁾ しかも若年層になればなるほど、その投票率は低下傾向にある⁽¹¹⁾。

もちろん、投票率は、社会経済的要因、政治的要因、制度的要因、個人的要因等といった様々な要因に影響を受けるものであることから、何か一つの取組を行えば、それに応じ

て投票率がすぐに上昇するものではない⁽¹²⁾。

もっとも、有権者は、「政治への信頼感や効力感があってこそ、はじめて投票に行くかどうかを迷う（つまり投票のコストやベネフィットを考え始める）」⁽¹³⁾ ものなのであるから、投票率を上昇させたいのであれば、有権者にとって、政治が信頼できるものであることや、自らの投票が政治的に有効なものであると信じられることは、重要な前提条件のほずである⁽¹⁴⁾。

しかし、我が国では、極めて不幸なことに、自民党派閥の政治資金パーティーをめぐる裏金問題など、政治の信頼性を失わせる事象は、枚挙の暇がない。

また、自らの投票が政治的に有効なものであると信じられるためには、自ら投票した先がどうなっているのか、十分な情報が与えられていなければならない。税に引き直して換言すると、税の立法や用途等に関する情報が不十分であることは、投票を通じて行った自らの決定が、政治的に有効であったかどうか不明であることを意味するのであり、このこと自体、政治不信を齎す要因の一つともなるのである。

ことほど左様に、税の用途等に関する情報が国民に与えられることは、民主国家にとって、一大事であると言わなければならない。

(3) それでは、我が国において、税の立法や用途等に関する情報は、十分国民に与えられているであろうか。

2 結論から述べれば、次に見るとおり、否である。

一般的に、近代憲法においては、国家の諸作用を、性質に応じて、立法・行政・司法と区別している⁽¹⁵⁾ ことから、本項でも、税の立法や用途等に関する情報の透明性について、立法段階におけるもの、行政段階におけるもの、司法段階におけるものに分けて見ていく。

(1) 立法（予算⁽¹⁶⁾）段階における透明性

近年、「日本では、さまざまな政策分野でエビデンスにもとづく政策設計（Evidence-Based Policy Making: EBPM）を求める声が強まってい」⁽¹⁷⁾ る。この声の高まりの背景には、少なくとも、従前の我が国の立法においては、立法事実の存否、内容が不明であり、公金を投入して設計された制度が非効率であったこともあると思われる⁽¹⁸⁾。このように、我が国においては、税に限らず、立法事実の存否、内容すら不明な立法が散見され、不存在的ないし内容不明な情報は、当然ながら、国民に対して与えられない⁽¹⁹⁾。その一方で、真実、立法事実があったとしても、その内容が国民に対して十分に与えられているとは言い難い⁽²⁰⁾。

EBPM は、本来、効果検証などの準備を政策実施前に行うことが重要であり、事後的な政策評価のために行われるものではないようであるが、我が国の場合は、人員・予算の不足から、ある施策のコストベネフィットを体系的に検証する試みはなされていないため、その時々政治のやりっ放しで終わっている状態である^(21, 22)。

我が国の立法（予算）段階において、税の立法や用途等に関する情報の透明性は、欠けていると評価せざるを得ない。

(2) 行政段階における透明性

予算執行に対する民主的コントロールにとって、最も重要なのが、会計検査院による検査と国会による決算審査である（憲法第90条）。

内閣に対し独立の地位を有する会計検査院による検査は、「法的見地から、決算内容の合法性と的確性を検査し、……予算の執行者である内閣の責任を明らかにする」⁽²³⁾ ものである。もっとも、毎年、11月になると、会計検査院の決算結果報告書が公表され、不適切支出や無駄遣いが指摘されはするものの、効果的な改善策を講じるための担保がなく、実際にも、改善策が講じられているわけではない^(24, 25)。

国会による決算審議も、両議院一致の議決は必要ではない上に、各議院の議決は、決算の効力と無関係である⁽²⁶⁾。しかも、国会による決算審査は、「政治的見地から、決算内容を批判し、予算の執行者である内閣の責任を明らかにする」⁽²⁷⁾ ためのものであるところ、国会議員に決算内容を的確に検証、批判する専門性が必ずしも備わっているわけではなく⁽²⁸⁾、また、議院内閣制を採用する我が国においては、立法府と行政府との相互チェック機能に高い期待を抱くことはできない。国会による決算審査が有効に機能しているとは到底言い難いであろう。

いずれにせよ、我が国の行政段階において、税の立法や使途等に関する情報の透明性は、欠けていると評価せざるを得ない。

(3) 司法段階における透明性

我が国の司法は、法律上の争訟⁽²⁹⁾（裁判所法第3条第1項）の存在を前提として、これを解決する限りにおいて、立法の合理性に関する事後的な検証が許されるにすぎない。

こと税金に関しては、個別の課税又は徴収処分が争われることがほとんどであるから、大嶋訴訟等のような租税立法の合理性を争点とする訴訟であっても、法律上の争訟性が問題になることは稀である。

もっとも、前記（1）において述べたとおり、我が国では、立法事実に関する情報が国民に対して十分に与えられているとは言い難いため、独自の調査能力に欠ける裁判所が、租税立法の合理性を事後的に検証するのは、事実上不可能である⁽³⁰⁾。

3 小括

前記2において述べたとおり、税の使途等に関する情報が十分に行われていないとすると、その効果を発揮する前提条件を欠いているのであるから、租税教室を含む主権者教育を熱心に実施したところで、あまり意味はない、ということになる（前記1（1））。また、主権者教育に限定せずとも、税の使途等に関する情報が十分に行われていないことは、我が国の投票率の向上にとって、負の要因にしかならない（前記1（2））。

これらは、単に、公私問わず膨大な物的・人的コストをかけた割にその効果が見込めない、というに留まらず、我が国全体にとって決して望ましくない問題である。「低投票率は投票という大切な政治的権利を行使する有権者の数が減っているという問題だけでなく、政治的不平等や政策形成の歪みを示唆する問題でもあり、「低投票率下の選挙では資源を

持たない有権者の政治的影響力が縮小するため、結果として持つ者と持たざる者の格差がさらに大きくなる可能性」を孕む問題だからである⁽³¹⁾。このような状態を放置することが不正義であることは、前記第1章第2節VIIにおいて、見てきたとおりである。

このように、税の使途等に関する情報が十分に国民に対してなされること、換言すれば、税の使途等に関して透明性が高いことは、税、ひいては国家に対する国民の信頼性の確立のため極めて重要であり、世代間格差をこれ以上広げないため必要である。このような意味での透明性を高めるためには、どのような制度設計が望ましいであろうか。以後、我が国の制度として採用できるかという観点から、諸外国の制度や我が国の地方自治体の制度等を概観しつつ（II・III）、我が国における従前の提言等の状況を踏まえた上で（IV）、本公開研究討論会としての提言を試みる（V）こととする。

II 本当ならつれて来てみるというリクエストにお応えして⁽³²⁾

1 アメリカ^(33、34)

Stanley S. Surrey 教授が提唱した租税支出不いし租税歳出 (tax expenditures) が明文化されており、これにより、予算局に対して、租税支出予算を作成し、議会へと提出すべき旨が義務付けられている。つまり、国民は、議会における審議、討論の段階から、直接支出のみならず租税支出に関する情報まで、制度的に与えられている。

また、アメリカには、我が国の会計検査院に当たる機関として、GAO (Government Accountability Office) があるところ、GAO は、憲法上独立の機関である我が国の会計検査院とは異なって議会従属型の組織である上、Accountability という名が示すとおり政府全体の説明責任を果たさせるための機関であり、決算段階においても、税の使途を監視する制度を有している。

さらには、各州によって内容に差異があるものの、後記IIIにおいて述べる住民訴訟の基となった、いわゆる納税者訴訟制度が存在していることから、国民は、司法の段階に至るまで、税の使途を監視、是正する制度を有している。

このように、アメリカにおいては、税の使途等に関する透明性は、制度的に担保されているところ、立法・行政・司法相互の不信を背景とした厳格な三権分立を採用するアメリカらしい制度設計と言えよう。

2 ドイツ^(35、36、37)

税の使途等に関する透明性を担保する制度は、筆者の調査の限りでは、見当たらなかった。

ドイツは、連邦制を採用している上、各州が自治制度に関する立法権を有しており、さらには、憲法に位置付けられる基本法において、連邦政府の構造赤字の対 GDP 比を0.35%以下に制限する、「債務ブレーキ」と呼ばれる財政均衡の義務付け条文が存在する⁽³⁸⁾ など、制度設計において日本との差異が大きいことから、日独の比較は困難である。

もっとも、とりわけ市町村議会の議員については、世襲の職業政治家が多い我が国とは

異なって、弁護士や医師等の専門職化傾向が進んでいるため、立法過程を議員に任せても、議員が、その専門性を発揮することによって、税の用途等に対する監視機能を働かせることができる。

これらの違いがあることから、税の用途等に関する透明性を担保するための別途の制度を設ける必要性は然程高くはない、とは言い得るかもしれない。

3 台湾においても、ドイツ同様、国・地方自治体の双方において、税の用途等に関する透明性を担保する制度は存在していないようであるが、政治に対する国民の関心度の高さ、議員に対する信認度の高さ等が、制度の存否に影響を与えている可能性を示唆するものである。

4 諸外国からの“輸入”の可否

以上、我が国の法制度に大きな影響を与えたアメリカ、ドイツ等の制度を概観したところ、国家機関相互の位置付けの差異、憲法における財政規律条文の存否など、そもそもの制度設計（いわばハード面）が異なることから、アメリカ、ドイツ等の制度を、そのまま我が国に借用することは、容易ではないであろう。

また、税の用途等に関する透明度の有無や程度は、議員の専門性、議員に対する国民の信認度（いわばソフト面）の違いとも相関する可能性があることから考えると、我が国の制度として参考にできそうなのは、不幸にも、議員に対する信認度が低く、投票率の低さも似通っているアメリカくらいであろう。

III 県にはそれぞれ すばらしいキャッチコピーがあるんだ⁽³⁹⁾

地方公共団体においては、地方自治法によって、次のとおり、住民監査請求制度（地方自治法第242条）、住民訴訟制度（同法第242条の2）が、公金の用途等を監視するための制度として、定められている。

1 住民監査請求・住民訴訟制度の概観

(1) 住民監査請求・住民訴訟制度の意義

住民監査請求制度及び住民訴訟制度の意義については、一般的に、「住民からの請求に基づいて、地方公共団体の執行機関又は職員の行う違法・不当な行為又は怠る事実の発生を防止し、又はこれらによって生じる損害の賠償等を求めることを通じて、地方公共団体の財務の適正を確保し、住民全体の利益を保護することを目的とする制度」と説明されている。また、住民訴訟制度に限って言えば、最一小判昭和53年3月30日民集32巻2号485頁は、「地方自治の本旨に基づく住民参政の一環として……裁判所に請求する権能を与え、もって地方財務行政の適正な運営を確保することを目的としたもの」であり、「地方公共団体の構成員である住民全体の利益を保障するために法律によって特別に認められた参政権の一種であり、その訴訟の原告は、……住民全体の利益のために、いわば交易の代表者と

して地方財務行政の適正化を主張するもの」と述べている。

なお、住民訴訟は、前記Ⅱ 1において述べた納税者訴訟をモデルにして戦後導入されたものである⁽⁴⁰⁾ ところ、最大判昭和34年7月20日民集13巻8号1103頁は、住民訴訟制度を「設けるか否かは立法政策の問題であって、これを設けないからとて、地方自治の本旨に反するとはいえない」と述べていることからすれば、制度後退論を採らない限り、その改廃に制限はない、ということになるろう。

(2) 住民訴訟制度の概要

住民訴訟を提起するためには、まずは住民監査請求をして、その結果を待たなければならない（監査請求前置主義）。また、原告適格は、住民かつ住民監査請求をした者であって、住民訴訟の対象は、違法な財務会計上の行為等に限定されている。

住民訴訟の法的性格については、「法律上の争訟」の存在を前提としない、つまり、個人の権利利益と関係なく、客観的な法秩序の維持を目的とする客観訴訟である民衆訴訟の一種（行訴法第5条・第43条、地方自治法第242条の2第11項）と考えられている⁽⁴¹⁾。

2 地方自治からの“輸入”の可否

(1) 国の制度として設けることは、憲法上不可能ではない。

前記1（1）において触れた最大判昭和34年7月20日・民集13巻8号1103頁は、「地方自治の本旨に基づいて、法律でこれを定める」（憲法第92条）と規定しているだけであることから、法定事項にすぎないことを導き出していた。

国の制度として類似の制度を設けることのみをもって、他の憲法規定と抵触することは通常考えにくいことから、国の制度として類似の制度を設けることは、憲法上不可能ではないであろう。

(2) 憲法上可能だとしても、現実的には、クリアすべき課題も多い。

もっとも、住民監査請求・住民訴訟制度を国の制度として採用すべきことについて既に活発な提言がなされ、これに対する懸念も明らかにされていることから、クリアすべき課題（懸念）の詳細は、後記Ⅳ 2に譲ることとする。

現状、住民監査請求・住民訴訟制度共に、実効的に機能しているとは言い難く、このためというわけでもあるまいが、地方議会の投票率も改善されていない。その原因として、そもそも従来より我が国においては、地方自治体の権限が限定的であることや、個々の支出のチェックに留まり、政策が実行されているかにつき、検証・検討できるわけではなく、せいぜい無駄遣いが是正できるに留まることが挙げられよう。

IV 夢は今も夢のままで⁽⁴²⁾

1 これまでの立法提言

(1) 民間レベル

(i) 世代間公平確保基本法の制定及び世代間公平確保委員会の設置

前記 I 1 (2) において述べたとおり、本年は、近年稀に見る選挙イヤーである。このような選挙年における各国は、選挙を勝利するため大衆迎合的な経済政策が実行されやすい地合いにあることから、国際通貨基金 (IMF) は、財政赤字の拡大に警鐘を鳴らしている⁽⁴³⁾。

小選挙区制度における国政選挙が頻回に行われる近年の我が国は、常時、大衆迎合的な経済政策が実行されやすい地合いにあると言える⁽⁴⁴⁾。そして、超少子高齢化社会を迎えている我が国における最も有力な有権者層は高齢者であるにもかかわらず、年齢別の投票率は、若年層になればなるほど低下傾向にあり⁽⁴⁵⁾、このまま若年層の投票率が低下の一途を辿れば、選挙における迎合対象である高齢者のために費やす支出を民主制の過程の下で削減することは、事実上困難である。実際、我が国の歳出の主要な経費は、高齢者医療を含む社会保障関係費であり、令和5年度の予算における「社会保障関係費は、36兆8889億円となっており、一般会計の32.3% (一般歳出 (一般会計歳出から国債費及び地方交付税交付金等を除いた額) に占める割合は50.7%) を締めることとなっている」^(46, 47)。経済成長の低迷期に入っている国家において、このような巨額な支出は、税だけでは賄えないため、高齢者のために費やす支出を削減しないとなれば、国債に頼るほかない。

他方で、税は、現役世代が負担し、しかも、応能原則からすれば、現役世代個々人の担税力の総和を超えて負担させられることはないものであるのに対し、国債費は、将来世代に負担させるものである上に、そもそも将来世代個々人がこの世に存在しない場合にも国債を発行し得るのであるから、応能原則のような抑制原理が存在しない。

このため、近年の低金利下においてすら、我が国の国債費は膨張する一方であり、「令和5年度予算における国債費は、25兆2503億円 (前年度比9111億円増) となっており、一般会計に占める割合は22.1%となっている」⁽⁴⁸⁾。

「我が国が世界一の「財政的児童虐待」を行って」おり、「我が国の税財政における最も深刻な不公平は、世代間の不公平である」⁽⁴⁹⁾ と言われる所以である。

國枝繁樹は、このような大衆迎合的な経済政策が実行されやすい地合いを取り除き、将来世代へのツケ払いを抑制するための方策として、世代間公平確保基本法を制定し、世代間公平確保委員会を設置すべきことを提言している⁽⁵⁰⁾。

このうち世代間公平確保委員会について、國枝は、「現在世代との利益相反を避けるため、独立行政委員会としての独立性を付与され、世代会計の作成・国会への提出、将来世代の利益の観点からの内閣・国会に対する意見・勧告等といった機能を持つことが想定されている」⁽⁵¹⁾ と述べており、このような国会に対する情報提供や意見等が、国民に対し、税の用途等に関する情報を与える機能をも果たすことになる。税の用途等の透明化にも資する提言として、高く評価されるべきであろう。

(ii) 公金検査請求訴訟（国民訴訟）制度の創設

國枝が、前記（i）における世代間公平確保基本法の制定及び世代間公平確保委員会の設置を提言した理由の一つは、「付随的違憲審査制度を採る日本国憲法の下では、現在、存在しない将来世代は訴えを起こすことができず、現在世代が将来世代に税負担を押し付けているのが明白な状況でも、司法制度を通じた救済は不可能」であるため、「司法制度の中で解決を図ろうというやり方は、将来世代の人権への配慮には有効ではない」から、というものであった⁽⁵²⁾。

その目的について、厳格に世代間公平確保のみに限定するのであれば國枝の指摘するとおりであろうが、緩やかな世代間不公平の是正をも企図した税の用途等の透明化にまで拡大するのであれば、司法制度の中での解決方法は、考えられても良いように思われる。具体的な権利侵害を前提としなくとも、客観訴訟として構築することは法理論上可能であるし、前記Ⅲ 2において見たとおり、地方自治体においては、現実には、納税者訴訟として機能している住民訴訟が存在しているのである。

このような発想の下、市民オンブズマンなど複数の民間団体は、1990年代頃から、アメリカ諸州に存在していた納税者訴訟や、我が国の地方公共団体における住民訴訟制度を借用した形での、公金検査請求訴訟制度を提言してきた⁽⁵³⁾。

その提言内容については、各団体によって若干の差異があるものの、代表的な提言⁽⁵⁴⁾では、地方自治法上、普通地方公共団体の監査委員に対して事前に住民監査請求をすべきところを、会計検査院に対して事前の検査請求をすべき旨を述べている。この意味で、会計検査院の機能強化を前提とした提言であり、この提言は、いずれも相まって、税の用途等の透明化に資するものである。

(2) 前記（1）の提言への国の態度

前記（1）において述べたとおり、税金の用途等の透明性を高めるための提言は、種々の分野、団体から活発になされてきた。

本稿では、紙幅の都合上、公金検査請求訴訟制度の創設要望に関する国会における議論を紹介するに留めるが、前記提言への国の態度は、①第一次安倍内閣下、平成18（2006）年10月26日付第165回国会参議院法務委員会会議録第2号において江田五月法務委員（民主党）と長勢甚遠法務大臣（自民党）との間に行われた質疑応答、②鳩山由紀夫内閣下、平成21（2009）年10月30日付第173回国会参議院本会議会議録第3号において松下新平参議院議員（自民党）と鳩山由紀夫総理大臣（民主党）との間に行われた質疑応答、③岸田内閣下、令和4（2022）年4月6日付第208回参議院決算委員会会議録第3号において杉尾秀哉理事（立憲民主党）と原田祐平説明員（会計検査院事務総局次長）との間に行われた質疑応答等から判るとおり、消極的なものであった⁽⁵⁵⁾（なお、各人の所属政党名や肩書は、当時のものである。）。

もっとも、興味深いことに、前記で紹介した国の態度は、いわゆる政権交代を挟んでいるところ、国会がやるべきこと、政治主導でやるべきことを理由として、公金検査請求訴訟制度の創設について消極的である与党側と、税の用途等の透明化の意義を訴え、同制度

の創設について積極的である野党側という対立構造に変化はない。このことは、税の用途等の透明性を高めることが、政府への監視制度として有効であることの証左と言えよう。

2 前記1において述べた制度が結実しない理由

公金検査請求訴訟制度が活発に、また、長期間継続的に提言されてきたこともあって、同時に、前記1(1)(ii)の代表的な提言に対しては、「①懸念される濫訴の防止ができていないか、②訴訟に前置する検査請求機関として会計検査院が適当か、③国と地方公共団体の組織の差異に留意しているか等の懸念」が示されてきた⁽⁵⁶⁾。

また、訴訟制度という建前を採る以上、裁判所が税金の無駄遣いをチェックする機関となると、司法消極主義と言われる我が国の裁判所は、行政の判断を追認しがちであるため、制度を設けてみたものの、現実としては、期待された機能を発揮しない可能性は多分にあり得るであろう⁽⁵⁷⁾。

V 税理士なんて就いて居ない⁽⁵⁸⁾

前記IV1において述べた提言を基礎としつつ、本公開研究討論会としては、これらに若干の修正を加えた次の提言を述べておきたい。

1 前記IV1(1)(i)(世代間公平確保基本法の制定及び世代間公平確保委員会の設置)を前提として

國枝が、世代間公平確保委員会につき、独立行政委員会(究極的には、憲法改正により会計検査院並みの)独立性の賦与を要求した理由は、現役世代のみの利益を重視して将来世代への負担の押し付けを厭わない政治からの独立にあった⁽⁵⁹⁾。

本稿が志向するのは、民主的な統制を重視しながらも世代間格差の是正を図るものである。國枝とは根本思想がやや異なることに留意すべきである。もっとも、自由主義の観点からにはなるものの、(世代間公平確保委員会と呼称するかはともかくとして)税の用途等を監視する機関に対し、組織体としての独立性を付与すべきであることは、結果として國枝と同様である。また、同組織体を構成するメンバーにつき、國枝は、具体的な言及をしていないが、同委員会の独立性を重んじるのであれば、その構成員は、高い専門性を有する者とすべきであるから、税理士等の税務会計の専門家を含めるべきであろう。

さらに言えば、同組織体に民主的基盤を持たせることによって、会計検査院より強力な監督権限を期待できることから、その構成員の選任方法については、任命制ではなく公選制とすることも考えられて良い⁽⁶⁰⁾(公選制でありながらも専門職化傾向にあることについては、前記II2において見たドイツの自治体議員を参照されたい)。

2 前記IV1(1)(ii)(公金検査請求訴訟(国民訴訟)制度の創設)を前提として

前記IV2において述べた各懸念に対して、日弁連行政問題対応センターにおいては、公金検査請求訴訟記制度の早期実現を図るため、次の見直しを行っている。

すなわち、①濫訴のおそれに対しては、消費者団体訴訟類似の団体訴訟制度を導入し、個人が訴訟追行の負担をするのではなく、国の違法な財務会計行為を追及する見識と能力を有する団体（適格団体）に原告適格を付与することによって図れること、②訴訟に前置する検査請求機関として会計検査院を置くと、検査の迅速性に懸念があることに対しては、各省庁に検査機関を設置することによって検査の迅速性を図れること、③国と地方公共団体の組織の差異への配慮等に対しては、防衛・外交等の国独自の分野を対象事項から除外すると共に、訴訟形態を違法確認訴訟に一本化し、違法であることが判断された後における損害賠償請求等の処理については、行政庁に委ねることによって図れること等の見直しがあるが、それである⁽⁶¹⁾。

後記VIにおいて述べるとおり、税の用途等の透明化は、税理士会の建議として取り上げるべき一大事であるとする本稿の見解からすれば、本公開研究討論会としても、同様の提言をすべきである⁽⁶²⁾。

VI 心に自由の種をまけ⁽⁶³⁾

立法・行政・司法の各過程において透明度の高い税制が、望ましいという意味でのあるべき税制であることについて、異論を差し挟む余地は然程ないであろう。また、民主主義の観点から言えば、国家作用のあらゆる局面につき民主的統制を効かせるべきなのであるから、由らしむべし知らしむべからず、という為政者以外にとっては、ミニマムスタンダードという意味でも、あるべき税制（こうでなければならぬ税制）のはずである。

換言すれば、透明度の高い税制は、税制の実体面の実効性を裏から担保するものであるため、いわば価値中立的なものであり、税制の実体面が如何なるものであっても、親和的である。

さはさりながら、第1章から本章第3節まで述べてきた「あるべき税制」を含み、いかに高邁な理想を掲げた税制であっても、これを担保する制度がなければ、画餅に帰すものであることは、想像に難くない。要するに、担保のない租税正義は、空手形になり兼ねないのである。

前記I 1 (2)において述べたとおり、本年は、近年稀に見る選挙イヤーであるところ、我が国においても、衆議院の任期満了が迫っていることからすれば、間近い将来に、国政を左右する選挙が実施されることは確実である。経済成長の低迷期に入った国では、政治的な混迷期に入るとはまああることであり、短期間での政権交代の可能性も考えられる。税の用途等の透明性を高める制度の有用性は、その価値中立性ゆえに、否定されず、それどころか、短期間での政権交代という、立場の互換性が予想される状況でこそ、その重要性はより増すものである。今後の税制改正建議において税の用途等の透明性を高める制度をも考慮すべきとする所以であるが、これまで述べてきたとおり、ひとり税制のみならず我が国全体の制度設計にも関わる壮大なテーマになるものである⁽⁶⁴⁾。

制度を提言する立場においても、実際に制度を担う立場においても、税理士、税理士会が、我が国の租税正義において果たすべき役割は、今後ますます大きなものになると言わ

なければならない。

以上

注

- (1) 椎名林檎「人間として」（作詞椎名林檎、2024年）からの引用。
- (2) たとえば、長谷部恭男『憲法 [第7版]』（新世社、2018年）9頁は、「どのような公共財をどの程度、提供すべきかは、国民が社会全体の長期的な利害を勘案しながら、投票を通じて多数決で決めるべき事柄である。」と述べている。
- (3) もっとも、その反面、租税教室は、（元来、疑わしいものではあったが）租税連脱犯を自然犯たらしむべき基礎を失っていると言える。
- (4) 伊藤恭彦『タックス・ジャスティス—税の政治哲学』（風行社、2017年）105頁は、「税はそもそも何のためにあるのかという問題からスタートしなくてはならない」と述べている。
- (5) 本会は、『第43回日税連公開研究討論会 税理士が行う租税教育等の意義と課題』（九州北部税理士会、2016年）79頁 [山内英樹]において、「納税者がその用途を決定するからこそ、納税は納税者にとって必要なものと納得され、租税に対する健全な考え方が育成されるのである。間違っても、財政赤字を解消するために納税の必要性を説くようなネガティブな教育が行われてはならない。」と述べていた。
- (6) 小野耕二「『投票率』をめぐる問題状況と対応策への政治学的視角」（名古屋大學法政論集248号（2013年）374頁-373頁は、「政治的有効性感覚の活性化」のためには、政治的意思決定メカニズムへの知識（内的有効性感覚）に加えて、政治制度への信頼（外的有効性感覚）が必要である、とされてきている。」と述べている。
- (7) ただ、税の用途（結果）を説明すれば足りる、というのではないことに留意されたい。
- (8) 台湾につきJETRO ビジネス短信2024年1月15日付記事（<https://www.jetro.go.jp/biznews/2024/01/13fc419747218454.html> [最終確認日：2024年5月7日]）、ロシアにつき朝日新聞デジタル2024年3月22日付記事（<https://www.asahi.com/articles/DA3S15892698.html> [最終確認日：2024年5月7日]）、韓国につき読売新聞オンライン2024年4月10日付記事（<https://www.yomiuri.co.jp/world/20240410-OYT1T50170/> [最終確認日：2024年5月7日]）参照。
- (9) もっとも、松林哲也『何が投票率を高めるのか What, If Anything, Can Be Done to Increase Voter Turnout?』（有斐閣、2023年）77頁は、我が国においては、啓発活動などが、「投票率向上という目的に対してどの方法がどれだけ効果的なのか……検討が行われないうまになっている」と述べている。
- (10) 上野麿里奈「主要国議会の選挙制度及び投票率の推移」調査と情報=Issue brief1161号（2021年）1頁参照。
- (11) 上野・前掲注（10）14頁別図7参照。
- (12) 那須俊貴「主要国における投票率—投票参加に影響を及ぼす要因と国内外の取組事例—（資料）」レファレンス822号（2019年）100頁参照。
- (13) 松林・前掲注（9）141頁。
- (14) ただし、三宅一郎・西澤由隆「日本の投票参加モデル」（三宅一郎・綿貫譲治著『変動する日本人の選挙行動2 環境変動と態度変容』（木鐸社、1997年）187頁）では、「日本では有効性感覚が投票に影響を及ぼさないとの報告がある。」と述べられている。
- (15) 芦部信喜『憲法 [第8版高橋和之補訂]』（岩波書店、2023年）311頁参照。
- (16) 法律と予算の不一致が発生した場合における処理について、予算の法的性格をいかに考えるかに関連して問題となり得るものの、法律の実施に予算の裏付けが必要なとき、「法律の誠実な執行義務を持つ内閣は（憲法73条1号）、執行に伴う経費を予算案に計上すべき義務を負うものと解せられ、国会も、法律と予算の一致に努めるべきである」（長谷部・前掲注（2）367頁）とされている。
- (17) 松林・前掲注（9）173頁。
- (18) 「会計検査院は、正確性、合規性、経済性、効率性及び有効性の観点その他会計検査上必要な観点から検査を行うものとする。」と定める会計検査院法第20条第3項は、平成9（1997）年改正によって追加されたものであるが、本文I2（2）において述べるとおり、改正から四半世紀以上も経過した現在においても、会計検査院による

検査が、政策設計に寄与しているとは言い難い。

- (19) 我が国では、租税立法の趣旨や経緯等について、行政官が、改正法が成立した後に出版された書籍等で抽象的に説明するだけであるところ、仮に、改正法成立前においてこの程度の説明しかなされていなければ、議会による具体的かつ十分な審議、討論を経ていたとは言い難いであろう。
- (20) 谷口勢津夫「租税法律主義の課題と展望」税研226号（2022年）40頁参照。
- (21) 小林庸平「米国に学ぶEBPM 未来志向で政策改善を支援」日本経済新聞2024年3月21日13面参照。なお、小林庸平は、同記事において、「最近でも、1人あたり4万円の定額減税や児童手当の拡充など、エビデンスが不確かなまま政策が打たれている感が否めない。」と述べている。
- (22) ただし、赤坂幸一ら編『日本国憲法のアイデンティティ The Constitutional Identity of Japan』（有斐閣、2023年）111頁〔赤坂幸一〕は、「内部的立法過程において、審議体の構成員自身がどのように考えたのかを示す審議情報が不足しており、運用の改善が必要」としつつも、「形式的な公開が自由な議論に基づく政治的妥協を不可能ならしめることにも、配慮が必要」と述べ、立法過程における透明性の徹底は、必ずしも求められていないことを指摘している。
- (23) 長谷部・前掲注（2）368頁。
- (24) 志賀櫻『タックス・イーター—消えていく税金』（岩波新書、2014年）180頁-182頁参照。
- (25) 畠田健治「公金検査請求訴訟制度の早期実現に向けて」日弁連行政問題対応センターニュース第8号（2024年）6頁参照。
- (26) 長谷部・前掲注（2）368頁、芦部・前掲注（15）390～391頁参照。
- (27) 長谷部・前掲注（2）368頁。
- (28) 赤坂・前掲注（22）112頁は、予算透明化指数が主要先進国中最低である我が国の予算の透明性を阻害している大きな要因として、特別会計（財13条）や財投債（特会62条）の存在を挙げる。
- (29) 芦部・前掲注（15）363頁-364頁は、「判例は、「法律上の争訟」の意味について、①当事者間の具体的な権利義務ないし法律関係の存否（刑罰権の存否を含む）に関する紛争であって（したがって、裁判所の救済を求めるには、原則として自己の権利または法律によって保護される利益の侵害という要件が必要とされる）、かつ、②それが法律を適用することにより終局的に解決することができるものに限られる」と述べている。
- (30) 谷口・前掲注（20）40頁は、「税法の解釈適用は、過剰包摂や過少包摂になっていないかどうかの検証もできない状態に置かれている」と述べている。伊藤・前掲注（4）96頁-100頁が指摘するように、租税の正当性については、その背後にある社会構想の正当性を考慮することが不可欠であるところ、我が国の司法府は、民主的基盤を持たないため、社会構想の正当性を判断する資格がないことから、（筆者が訴訟代理人を、山内英樹委員長が補佐人を務めた最三小判令6・5・7字賀反対意見が示唆したように、租税手続法の分野であれば、その価値中立性故に社会構想の正当性を考慮すべき要請が比較的乏しくなることから、違憲判決が出る可能性はあるものの、）少なくとも租税実体法の分野において違憲判決が出る可能性は極めて低いと言うべきであろう（このほか、拙稿税法学590号（2023年）125頁以下参照。）。このように、我が国の租税立法において、その立法過程が重要であることは、租税立法に対する司法審査に期待できないことと裏表の関係にある。
- (31) 松林・前掲注（9）187頁。我が国では、少子高齢化が進行している上、「投票率の世界にも、「高齢化」が進行」（小野・前掲注（6）369頁）していることから、「低投票率の選挙では投票者に占める高年層の比率が高くなるので、高年層の望む政策が実現されやすくなる」（松林・前掲注（9）187頁）だけである。低投票率は、とりわけ我が国においては、世代間格差の大きな要因となっており、喫緊に解決すべき問題と言うべきであろう。
- (32) さだまさし「雨やどり」（作詞さだまさし、初出1977年）からの引用。
- (33) 上村敏之「所得税における租税支出の推計—財政の透明化の観点から—」会計検査研究38号（2008年）11頁-24頁参照。
- (34) 一般財団法人自治体国際化協会（ニューヨーク事務所）「ニューヨーク州「納税者訴訟」制度—その制度と日米比較—」CLAIR REPORT32号（1991年）参照。
- (35) 片木淳「名誉職としてのドイツの自治体議員」平成24年度比較地方自治研究会調査研究報告書（2013年）参照。
- (36) 村上弘「ドイツと日本の市町村議会—選挙制度、政党化、社会的代表制」立命館法学245号311頁以下（1996年）参照。

- (37) 三宅雄彦「財政憲法の独自性？」法律時報89巻10号82～87頁（日本評論社、2017年）参照。
- (38) 債務ブレーキ条項制定の経緯については、田中秀明『日本の財政—債権の道筋と予算制度』（中央公論新社、2013年）96～101頁参照。なお、ドイツの連邦憲法裁判所（BVerfG）は、2023年11月15日、シュルツ政権がコロナ禍対策費の一部を他の使途に流用したことに對して、違憲判決を下している。
- (39) はなわ「佐賀県」（作詞はなわ、2003年）からの引用。
- (40) 宇賀克也『地方自治法概説 [第10版]』（有斐閣、2023年）392頁参照。
- (41) なお、住民訴訟のうちほとんどが、いわゆる4号請求であり、一部勝訴を含めた原告勝訴率が低いことにつき、宇賀・前掲注（40）419頁参照。
- (42) 福山雅治「桜坂」（作詞福山雅治、初出2000年）からの引用。
- (43) 日本経済新聞2024年4月21日3面「選挙イヤー財政緩むG20」参照。
- (44) 青木昌彦＝鶴光太郎編『日本の財政改革—「国のかたち」をどう変えるか』（東洋経済新報社、2004年）453頁 [國枝繁樹] は、「問題は、政治家が国民の意思に反する行動を取ろうとすることにあるのではなく、将来世代の負担を懸念する政治家といえども、現存する世代の利害に反する行動を取れば、選挙において敗北を帰するという、現代の民主主義制度の持つ欠陥に起因するより深遠なものであることを認識する必要がある。」と述べている。
- (45) 上野・前掲注（10）参照。
- (46) 関口祐司編著「図説 日本の財政（令和5年度版）」（財経詳報社、2023年）93頁。
- (47) ただし、志賀・前掲注（24）169頁は、「社会保障制度の本当の現状は、一般会計などの表面上の計数を見てはわからない」と述べている。
- (48) 関口・前掲注（46）226頁。
- (49) 金子宏監修『現代租税法講座第1巻 理論・歴史』（日本評論社、2017年）264頁-265頁 [國枝繁樹]。
- (50) 國枝・前掲注（44）456～459頁参照。
- (51) 國枝・前掲注（49）265頁。
- (52) 國枝・前掲注（49）265頁。
- (53) なお、この点についての問題意識に欠けていたためなのか、訴訟制度については所管外と考えたためなのかは判然としないが、各単位会の建議はともかく、従前の日本税理士会連合会の建議において、類似の提言は、調査の限りでは見当たらなかった。
- (54) 2005年6月16日付日本弁護士連合会「公金検査請求訴訟制度の提言」（https://www.nichibenren.or.jp/library/ja/opinion/report/data/2005_41.pdf [最終確認日：2024年5月7日]）。
- (55) なお、平成24（2012）年3月9日、第180回国会において、「違法な国庫金の支出等に関する監査及び訴訟に関する法律案」が、参議院に提出されたが、同年9月8日、廃案になっている。この際の与野党のやり取りに関しては、宇賀克也『行政法概説Ⅲ行政組織法 / 公務員法 / 公物法 [第5版]』（有斐閣、2019年）269頁参照。宇賀は、国民監査請求制度について、「憲法は国会を財政統制機関としており、国民訴訟制度により裁判所による財政統制を図ることが憲法の趣旨に適合するかという問題」と会計検査院の独立性との兼ね合いで「国民1人からの請求で検査を義務づけられることの問題」とがあると述べている。
- (56) 畠田・前掲注（25）6頁。
- (57) 志賀・前掲注（24）193～194頁参照。
- (58) 椎名林檎「丸の内サディスティック」（作詞椎名林檎、初出1999年）からの引用。
- (59) なお、不確実性が増す現代において、基本法を制定することが有用であることについては、赤坂・前掲注（22）114頁-115頁参照。
- (60) なお、教育委員準公選条例につき、宇賀・前掲注（40）347頁参照。
- (61) 畠田・前掲注（25）参照。
- (62) 税理士法第49条の11が、租税に「関する」制度についての建議答申権限を定めていることからすれば、筆者は、このような建議答申も、同条に基づいて可能であると考えているが、仮に同条に基づいて行えないのであれば、憲法第16条の請願権に基づくものとして扱えば足りる。
- (63) 「オッペケペー節」の作詞者である川上音二郎の死後100年以上経過していることから、著作権法上の問題は生じ

ない（著作権法第51条2項参照）が、彼が慧眼であることを強調するため、アメリカの著名な法学者 Learned Hand の「Liberty lies in the hearts of men and women; when it dies there, no constitution, no law, no court can save it.」（筆者訳：自由は人々の心の中にある。人々の心の中にある自由が死んだとき、憲法でも法律でも裁判所でも、自由を救うことはできない。）という言葉と共に、タイトルとして歌詞を引用したい。

- (64) 租税立法が、単にタックス・ポリシーの受け皿になるのみならず、法律問題の解決のための受け皿にもなることについては、金子宏『租税法理論の形成と解明 上巻』（有斐閣、2010年）416頁〔初出・1978年〕において既に言及されていたところである。

第4章 税制論議はいかにあるべきか
～税制について考えるときに私たちの考えるべきこと～

研究委員会委員長 山 内 英 樹 (小 倉 支 部)

第4章 税制論議はいかにあるべきか ～税制について考えるときに私たちの考えるべきこと～

山内英樹

「人間のあらゆる不幸は、彼らが明瞭な言葉と話さないところから来るのだということ、僕は悟った。そこで僕は、間違いのない道をとるように、明瞭に話し、明瞭に行動することに決めた。」⁽¹⁾ (アルベール・カミュ「ペスト」)

I コロナ禍から見てきた社会のあり方

2019年に発生した新型コロナウイルス感染症は世界的流行(パンデミック)をもたらし、我が国でも2020年に入ってから急速に感染が拡大した。私たちはそれまで自らの自由を優先し個人の幸福を追求する生活を送っていたが、このコロナ禍にあっては自らの自由を制限してまで社会を守ることが求められ、しかもそれが自らを守ることであったことから、私たちは改めて社会とともに生きていることを意識させられることとなった。

コロナ禍により意識させられたことは他にもある。私たちが暮らしている平和で安全な社会は無条件に成立し持続するものなどではなく、世界は突然に大きな変化が起こりうる不安定さを内在しているものであるということも思い知らされた。そして、そうした変化に対して集団で支えあうためにも、社会というものが必要であることも。

平和で安定した社会にあっては、ほとんどの人はあまり意識することなく社会のルールに従っている。社会秩序への信頼のもと効率性を優先していればよいからである。社会のルールが正義に適ったものであるならば、安定した社会とはそのようにあるべきともいえるだろう。

そんな私たちの平穏な生活を、コロナ禍は一変させた。私たちが選択せざるを得なかった自粛生活とは、生き延びるための出口の見えない耐乏生活であった。それは自律的なものではあったが、同時に社会から要請される他律的なものでもあった。平時では生命維持を支えるものであった経済活動がコロナ禍では生命維持を脅かすものとなり、私たちは経済活動のあり方を見直さなければならなかった。

あらためて政府のリーダーシップが求められ、コロナ対策として多くの税金が投入された。その政策には毀誉褒貶があるにせよ、世界の他の国と同様に我が国でもコロナ禍を乗り越えるのに税が大きな役割を果たしたことは間違いない。私たちは、社会や政府、そして税について改めて考える絶好の機会を得ていたのであり、実際のところそれを考えないと生きのびることはできなかったのだ。

しかし、このような未曾有な経験を経たにも関わらず、残念なことに国民の税に対する関心や納得感がコロナ禍前とあまり変化が無いように見える。コロナ対策のため2020年度の新規国債発行額は過去最大の108.6兆円となり我が国の財政は悪化している。増税論議が出てくることはある程度当然とも思えるのだが、そのことについて国民的議論が起こった

ようには見えない。国民の増税に対する嫌悪感は今までと同じ光景にしか見えない。世界的に見ても日本は低い租税負担率のわりには痛税感が強い国だと言われてきたが、いまや国民負担率は上昇する一方であり、財務省が2023年度の国民負担率は46.8%の見通しだと発表すると、インターネット上では五公五民と揶揄された。

II 税を語る言葉の貧困さ

国民にとって税がより納得感のあるものになるためには税はどうあるべきなのか、これまでよりもっと根本的な議論が必要ではないか、そのような問題意識のもとに今回の研究を行ってきた。

日本の税制について検討するにあたり、その内容以前に気になったのが、税を語る言葉の貧困さである。政府や官庁は、国民に納得感が醸成されるような丁寧な説明を行っていると見えるだろうか。言葉遣いが丁寧なだけで、そこに十分な内容が伴っていないのではないか。

コロナ禍初期の2020年3月18日にドイツのメルケル首相は国民に向けてテレビ演説を行ったが、その内容は世界で高く評価された。ニューズウィーク日本版によれば「普段は冷静な同首相がめずらしく声を荒げ、感情をあらわにして、自分の言葉で懇願するようにコロナ禍の窮状を訴えた」という。「国家によって自由を制限されるということがどれほど不愉快なことであるか、旧東ドイツ出身である首相自身が身にしみて理解している」と国民に語りかけたのだ。自由を制限せざるを得ない状況にあるからこそ、その自由の大切さを自らの痛みとともに国民に対して敢えて確認する、このようなメルケル首相の言葉は多くの国民に共感されたことであろう⁽²⁾。翻って我が国でコロナ禍においてあれそれ以外であれ、国家の合意が必要とされる重大な事柄について国民一人一人に届くような言葉が政治家から発せられることが近年あったであろうか。

税に関することにおいても同様である。総理大臣による会見で税制改正法案の成立が報告されることがあっても、たいていの場合それは手慣れた報告の域を出ないものである。税制改正法案が成立した後パンフレットは作成されるが、それもまた、マニュアルの類に等しいものである。税は生活に影響を与えるものであるから、国民にとって無関心でいられるものではないはずだ。しかし、我が国では税について語られる言葉が貧しく、そのことが税に関する大事なものを見えにくくし、税に対する納得感の醸成を阻害しているのではないだろうか。孔子は「民は由らしむべし知らしむべからず」と、人民にその道理を理解させることの難しさを言っているが、難しいことは説明しないことの原因にはならない。民主主義国家において主権者である国民が、税に関することの主権者として正しく判断することが可能であるためには「知らしむ」ことが必要なのである。にもかかわらず、我が国において実施されている租税教育の現状は「由らしむ」ことを主眼に置いているとしか思われず、それは租税教育に限ったことではないのではないだろうか。このような国と国民の関係のあり方が、税に対する納得感の不足ばかりではなく、選挙における投票率の低さといった問題までに影響しており、国民の国家に関することへの消極的な態度として現れ

ているように思える。「由らしむ」ののだとしても政府に対する国民の信頼感が必要であり、そのために「知らしむ」べきことはいくらでもあるはずである。しかし、最近でも2022年に明らかとなった自由民主党における「政治資金パーティー収入の裏金問題」に対する政府の対応一つとっても、国民の信頼を本当に得たいと考えているのかさえ訝しく思われる。

III 税を語るうえで大事なこと

情報化社会がどれほど進展しようとも、人はマニュアル的なもので納得するものではない。それよりももっと肝心なものがあるのに、それが抜け落ちているように思われるのである。その肝心なものとは、税に関して国民に共有されるべき基本的な価値であろう。さらに言うなら税も含めた社会を支えている正義はいかなるものであるか、ということではないだろうか。そのような「正義」の確認が継続的に行われ、それが国民と共有されてはじめて税とは社会を支える不可欠なものという納得感が醸成されるようになるだろう。我が国においてそのような議論はなされていてもただ伝えられていないだけなのか、それともそもそもそのような議論が十分になされていないのか。確かに現在の税制論議においても公平や公正について議論は行われている。しかし、そこでいう公平や公正は課税の公平における規範としての概念にとどまるものでしかなく、それだけでは不十分なのである。伊藤恭彦は、「税は何のためにあるのか、税を通して私たちはどのような社会を作ろうとしているのか」⁽³⁾ についての議論が必要だとしている。課税だけでなく、「課税と政府支出を通して起こる（起こす）、どのような変化が正しい（望ましい）」のか、この「変化の正しさを評価するためには、変化を通して実現したい目標が必要」だと伊藤は書いている⁽⁴⁾。そのような社会目標や理想的な社会状態を前提にした場合の「理想的な税を実現するための規範的な基準」⁽⁵⁾を伊藤は「タックス・ジャスティス（租税の正義）」と呼んでいる。私たちが本研究を通してタックス・ジャスティスをそういう意味で使用しその観点から考察してきた。それは従来租税法律主義の文脈で使われてきた「租税正義」にとどまらず、「租税体系全体を根本で支える正義、あるいは現行の租税体系を評価する正義基準」⁽⁶⁾を意味している。

第1章で検討した通り、租税国家である我が国は税によって国家財政が運営されており、租税法律主義のもと私たちは自らの意志で自らに税を課している。このことは租税の根拠論であるが、国家を営むために税が必要となるのであれば、税がどうして必要なのかを考えることは、私たちはどうして国家を営む必要があるのか考えることとなる。すなわち、税を考えることは国家を考えることであり、国家において政府は何をすべきか考えることとなるのである⁽⁷⁾。

そして国家を営むうえで最も大切なものが正義であろう。ジョン・ロールズはその「正義論」の冒頭で「正義は社会の諸制度がまずもって発揮すべき効能である」⁽⁸⁾と書いている。租税国家である我が国においては、自然権の制限と引き換えに所有権が保証されている。その所有権を保証する強制権力である国家にとって正義が第一の効能とされることは

当然のことではあるだろう。それでは、現代を生きる私たちにとっての「正義」とはどのようなものであるのか。それは、私たちが生きる社会が近代資本主義の経済システムのもと成長してきた市場社会であるというところから考えなければならない。

IV 市場社会における税

市場社会において私たちは分業すると同時に協業し、そうすることを通じて社会の構成員全員により社会で必要とされる共同の資材を生産している。市場社会では、基本的な財とサービスは市場を通して供給されるが、そのすべてが民間部門で生産されるわけではない。民間部門で生産されるものは利益の獲得が期待されるものに限られる。市場での供給には適さないが人間の生存に必要な財やサービスを供給しているのが政府である。政府のこのような活動があって市場社会において経済は回っており、民間と政府が協力して共同の資材の生産を行っているといえる。市場社会において私たちは何を共同目的として政府に担わせるかということは税を考えるうえで重要な視点である⁽⁹⁾。

市場社会といってもそこで営まれているのは経済活動だけではない。市場的人間関係だけを媒介として社会が組織化されることはできず、そこには市場を媒介しない人間関係も存在している⁽¹⁰⁾。経済学者の神野直彦は「市場社会が成立すると、経済システムが分離することによって、経済システム、政治システムと社会システムという三つのサブシステムが独立してくる」⁽¹¹⁾と述べている。図表1のとおり、このうち政治システムと社会システムは非営利の領域であり、社会システムは無償労働によって支えられている。政府は、この三つのサブシステムを調整し、一つのトータル・システムとしての社会に統合する媒介環としての役割を担っている⁽¹²⁾。

図表1 三つのサブシステム⁽¹³⁾

サブシステム	人間関係	領域	原理
経済システム	市場的人間関係	営利 金儲けをしてよい	競争原理
政治システム	強制力にもとづく 支配・被支配関係	非営利 金儲けをしてはいけない	協力原理
社会システム	人間の情緒的紐帯にもとづく 共同体的人間関係	非営利 金儲けをしてはいけない	協力原理

このような市場社会における税を考えるために検討すべき論点として、伊藤は次のようなものをあげている。

「市場によってまったく実現できない価値や不十分にしか実現できない価値はなんであるのか、その中で社会の共同目的として追求されるべき価値はどれなのか、そして共同目的

を実現するためにどのような財とサービスが必要なのか、誰がそれらを提供するのかを問う。それを踏まえ、そのうち政府が行うべきことは何であり、そのためにどのくらいの税が必要で、それを誰からどのように調達するのか⁽¹⁴⁾

共同目的のために存在している政府に何を担わせるかということが、市場社会における税を問うことになるのである。

市場社会における経済活動において、労働者、企業、政府がそれぞれの役割を分担しながら生産活動を行い、その成果を社会的富（「共同の資材」）として実現する。この社会的富からの政府の取り分が税である。社会的富をつくる上で、個人や企業が提供できないものや条件を政府が提供するが、この提供にかかった費用を政府が社会的富の中から回収するということもできる。

市場社会で政府が担うべき公共目的を定めるためにも、政府の活動を導く規範が必要であることは言うまでもないだろう。伊藤は「その目的を実現するために政府が行う財源確保と財政支出の両方を導く規範がタックス・ジャスティスである」と言っている⁽¹⁵⁾。

V 格差は世界レベルの問題である

このようなタックス・ジャスティスを現実の問題に即して考えるに際して、私たちは我が国だけでなく世界的にも社会問題となっている格差の問題に注目することとした。格差の問題とはまさに社会的富の分配における最も重要な問題だと考えられるからである。アメリカにおけるドナルド・トランプの大統領就任、イギリスの Brexit 等最近では世界中で見受けられる大きな変化や出来事の背景には格差の問題があると思われるものが少なくない。資本主義社会において格差は必然的に生じるものとしてこれまである程度は容認されてきたが、今や格差の拡大は社会に悪い影響を与えるものとして容認しがたいレベルにまでなっているように思われる。2015年9月国連で採択された「持続可能な開発目標」(SDGs)の17の目標の10に「国内および国家間の不平等を是正する」が、目標の1に「あらゆる場所で、あらゆる形態の貧困に終止符を打つ」が入っている⁽¹⁶⁾。格差の問題は我が国だけでなく世界レベルでも解決すべき喫緊の課題なのである。

我が国では戦後の高度成長の過程で1970年代には国民の9割が自らの生活の程度を「中」と考える「一億総中流社会」が実現したと言われている⁽¹⁷⁾。

「ぜにのないやつあ おれんところへ来い 俺もないけど 心配すんな」⁽¹⁸⁾

1964年の流行歌、「だまって俺についてこい」でコメディアン植木等が貧しさを茶化すようにこのように明るく歌った。植木は「そのうちなんとかなるだろう」とこの歌を締めている。総中流社会となる以前の1960年代にあっても、このように貧しさを明るく歌うことができたのである。当時は現在より貧困率は高かったがジニ係数も低く多くの国民にとって貧しさは身近なものだったのだろう。それゆえ、貧しさが流行歌のテーマともなり、それを明るく笑いとばすこの歌が広く共感を生んだものと思われる。また、復興が進む実感からくる未来の豊かさへの希望感もその土壌にあったに違いない。当時は貧しさを凌ぐ

ことができる心の豊かさが時代の雰囲気としてあったのだ。

第1章第2節に書かれているように最近の国民に対するアンケート調査で「日本では格差拡大の現象が起きていますか」と問うと、ほとんどの調査において7～8割の人が「そう思う」と答えるのだという。今や国民の多くが日本社会の格差拡大を実感する時代になっている⁽¹⁹⁾。拡大する格差について「そのうちなんとかなるだろう」と思える人が今はどれくらいいるだろう。

しかし一方、自らを「中」と考える国民は今日まで9割を超えたままであり、中流の基準自体が低下している可能性が考えられる⁽²⁰⁾。実際に我が国の相対的貧困率は上昇してきており1985年に12.0%であったのだが、2012年には16.1%までなっている。国際的にみても我が国の相対的貧困率はOECD26カ国中3番目に高くなっている⁽²¹⁾。貧困ではなく格差に注目した場合にも、我が国の格差は広がっている。OECDが公表する「各国における再分配後所得のジニ係数」によれば、我が国のジニ係数0.334でありOECD平均0.318を上回っており平均よりやや大きいことがわかる⁽²²⁾。

我が国における格差の現状については、第1章第2節で検討を行った。また、格差の問題は経済的な問題に限定されず大きな広がりをもって社会の様々な領域に影を落としている。

VI 格差の何が問題なのか

それでは格差の何が問題なのであろうか。格差そのものが問題なのか、それとも格差のもたらす影響が問題となるのか。あるいは、格差の問題には許されるものと許すべきではないものがあり、それを区別する必要があるのか。

格差そのものが問題と考え文字通りの完全な平等までを望む者は少ないのではないだろうか。第1章、第3章でも見てきた通り、我が国においても資産の保有は上位層に集中しており上位10%が実に60%程度の資産を保有している。それならば完全に平等に資産を保有することにすれば90%の者にとっては資産をより多く持てるようになるはずであるが、この国でそのような過激な意見が聞かれることはほとんどない。

成長を前提とする市場社会においては、そこから生み出される富は一定ではなく、成長を通じて格差が生まれたとしてもその成長によって底辺の者も含めて社会全体が豊かになるという考え方もあるだろう。社会の誰にでも「努力すれば豊かになれる」機会が与えられているのであれば、そのことは他者よりも豊かになれる可能性があることを意味することとなる。人は己の未来において現在よりも豊かになりたいと望むとともに、他者との比較においても豊かになりたいとも望むのである。他者より豊かになることを望むのであれば、格差の存在を容認する必要がある。格差についてこのようにポジティブに考えるなら格差にも肯定できる側面があることになり、市場社会における成長性の原動力の一つとして、このような格差感が一般的に共有されていると考えることもできる。しかし、国民がポジティブにだけ格差を捉えているのであれば、格差が拡大していることまでの認識にはならないのではないか。格差が拡大しているという実感は、格差の上位にいる者より下位にいる者が持つことの方が多いだろう。

第1章第2節で検討したように、経済的な格差から生じた様々な格差は社会の分断の温床ともなり社会問題だと広く認識されている。そのような社会問題としての格差が許容されるべきではないのは当然だろう。伊藤恭彦が指摘しているように市場は人間の尊厳を破壊する潜在的な力を持っており⁽²³⁾、それは格差を通じて現れる。どのような社会であれそれが公正なものであるなら、そこに属するすべての人間の尊厳が守られるようなシステムになっているはずだ。人間の尊厳が守られないような社会だとしたら、それはシステムとして失敗しており、そのような社会においては格差を要因とした様々な問題が生じることとなるだろう。

政治哲学者T・M・スキャンロンは、「格差に反対する理由は多数あり、それらは、格差が及ぼす影響か、格差を生む制度の不当さに由来している」と言っている。そして、「格差への反対理由が異なれば、格差との戦いに求められる政策も異なってくる」ことから、格差に対する多元的な見方について考察している⁽²⁴⁾。第1章第2節で見たように格差と考えられるものも多元的であり、相互に関連性を有し複合的なものとなっているようにも思われる。格差の社会に対する影響が大きなものとなっている今日、それが及ぼす影響も多岐にわたるであろう。

スキャンロンは、格差に反対すべき六つの理由として次のものをあげている。すなわち身分の不平等、他者による容認できないコントロール、機会の平等への妨害、政治制度の公正さへの妨害、万人のものであるべき便益の不平等な提供、十分な正当性なく不平等な所得を生み出す制度である。最初の四つは格差の帰結を根拠としており、政治的ないし社会的な不平等の問題についてである。後の二つは格差の由来を理由としており物質的な不平等についてのものである⁽²⁵⁾。格差の帰結とは格差によって社会にもたらされた差異であり、それが人間の尊厳を損傷するものであるならば容認されるべきものではないだろう。

VII 格差は共同の困難である

経済学者のヨーゼフ・シュムペーターは、「共同の困難」が生み出す財政需要から租税国家は生まれたと「租税国家の危機」で述べている⁽²⁶⁾。共同の困難を克服するために税が大きな役割を果たすことを私たちはコロナ禍において体験した。今日においても社会には多くの共同の困難が存在するが、格差の問題は其中でも解決の優先度が最も高い共同の困難といってよいのではないだろうか。

共同の困難は、外敵や疫病の様に社会の外から侵略するものばかりではない。格差問題の様に、市場社会において必然的に発生し社会の成長とともに増大する、内側から生じ形を持たないものもある。それはまさに、社会から生み出され社会とともに存在する共同の困難なのである。ただし急いで付言するなら、格差そのものが共同の困難なのではない、格差によって生み出される社会問題を意味する格差問題が共同の困難となっているのだ。そして格差問題は市場社会によって生み出されるものであるがゆえに、市場社会のメカニズムに任せたままでは解決しない。スキャンロンによればそれは「格差を生む制度の不当さに由来している」のである。

したがって、格差の問題について不当な制度そのものを問うことをせず、税による所得の再分配だけで解決しようとしても自ずと限界がある。格差を生み出す制度のメカニズムそのものを問うことをしなければならない。それは市場社会において生産される「共同の資材」をどのように分割するのかという分配的正義の問題であり、第1章において提起したのはこの分配的正義のあり方から制度を考えることに関する議論である。私たちの社会がどのような分配的正義の考え方によりどのような制度となっているのか、そしてどのような分配的正義の考え方が望ましく、そのためには制度をどのようにしていけばよいのかという政治哲学的な構想に関する議論が必要と考えた。

そうした構想を考えるためには、私たちが日々信頼してそこで生活している社会のあり方を問わねばならない。

VIII 汝自身の社会を知れ

「汝自身を知れ」とは、ギリシアのデルフォイにあるアポロン神殿に刻まれた格言であるが、分配的正義を考えるにあたり私たちは自らを省みるがごとく、自らの目を自らの社会の内側に転じる必要があるだろう。「汝自身の社会を知れ」ということだ。しかし、自分自身を偏ることなく正しく見ることほど難しいことはないのと同様に、自分が属している社会における正義のあり方を個人的な利害や事情を排して公正に考えることは難しい。それゆえ、正義について社会の合意を形成することは至難の業であり、何らかの特別な工夫が必要となってくる。ロールズが提唱した「無知のヴェール」という仮説の状態とは、この個人的な利害や事情を乗り越えるためのフィルターである。

上記のような問題意識のもとに第2章においては、我が国の税制はこの格差の問題をどのように考えどのようにして解決しようとしてきたか、そこにはどのような分配的正義の考え方が見られるのか、そしてそれが税制にどのように反映されているのかということを中心に検討を行った。税制調査会の中期答申において格差の是正という問題意識を確かに見て取ることはできる。しかし、そこには再分配を中心においた分配的正義の考え方しか見られず、「税を通して私たちはどのような社会を作ろうとしているのか」という規範的な議論まで行われているとは見えなかった。再分配といってもそれも税制の中だけの議論であり、それは税の負担に関する議論でしかない。「税を通して私たちはどのような社会を作ろうとしているのか」という課税と政府支出を通して実現しようとする社会構想から考えないのであれば再分配といっても限定的なものであることしかできない。そのような社会構想まで現状の中期答申に求めるのは難しいかもしれないが、それならば税制調査会の議論のあり方そのものを問い直すべきではないだろうか。

我が国においては税制改正に限らず財政も含めて、税に関することの透明性の不足が問題とされている。民主主義国家である我が国において、税に関する透明性が重視されていない現状は理解に苦しむところである。特に平成になって消費税が登場してからは、国が分配的正義をどのように考えているのか一段とわかりにくくなったように思われる。既に

書いた通り、国の側からのこのようなコミュニケーションの不足は税の納得感を醸成しないばかりか国民レベルで「税を通して私たちはどのような社会を作ろうとしているのか」ということを議論するための障害とさえなっている。

どうして国は税に関する透明性に関して積極的ではないのか、そのことを通じて国民からの理解を得ようとししないのか、そして国民の側もそのような国のあり方を何故これまで放置してきたのだろうか。そうした無関心ともとれる状況が我が国において社会のあるべき姿（「社会構想」）に関する議論を低調にしているように思われる。どうして国家運営がもっとわかりやすいものにならないのであろうか。

このような不透明さによって、税に関することが国民の目に届かない政治の世界だけで政治力学によって決まっている様に国民の目には映る。税制改正も国会での議論の中ではなく、実際には政治家と官僚が「密室」で行う駆け引きによって決まっていくものだと考える国民は少なくないだろう。そしてまた、選挙ともなると政治家は社会のあるべき姿についての真剣な議論とみせて、実は候補者や政党が自らを利するための道具として減税などといった甘い公約をバラまいてみせることが少なくないことから、国民は目に見えるものを信じることができなくなっている。

仮に政治家と官僚が密室で税制を決めるのだとしても、そこであるべき社会に関する論理的判断の積み重ねによる議論を通して公正な決定が行われたのであれば、むしろ国民に対してそのことを積極的に伝えることができるはずである。令和6年度の税制改正で決まった所得税・個人住民税の定額減税のように、その実施時期、実施方法ともに合理的に理解し難い税制が出現すると、国民に対して公表することが憚られるような後ろめたい事情がそこにはあるのではないかと訝しく思わざるを得ない。

IX 「空気」によって決まっている

政治における不透明さの背景には、我が国特有の意思決定のあり方が存在していると評論家の山本七平は指摘している。山本によれば、我が国においては議論を重ねて合意が形成されるよりも、皆で「空気」というある種の情緒的な雰囲気を作り出しその「空気」に従うことになるのだという⁽²⁷⁾。「総合された客観情勢の論理的検討の下に判断を下して決断している」のではなく「ある種の論理的判断の積み重ねが空氣的判断の基準を醸成し」、「議論における言葉の交換それ自体が一種の「空気」を醸成していき、最終的にはその「空気」が決断の基準になる」⁽²⁸⁾のである。税制改正においても、論理の積み重ねではなく空氣的判断の基準で決定していることがあるのならば、それを公表することは困難であるに違いない。

山本によればこの「空気」は我が国の価値基準のあり方にも見て取れるのだという。人々はその時々において「天皇」、「アメリカ」、「民主主義」を絶対的存在としてまつりあげ批判できないような「空気」が形成される。そうするとほとんどの者はそれらについてまともにも考えたことも無いにも関わらず、あたかも自明の真理であるかのように、それを担ぎ出すようになる。そうしておいて人々は慣習や常識に従って日々の生活を繰り返している

だけなのだという⁽²⁹⁾。

経済学者の佐伯啓思によれば今日ではこの価値の基準はとりあえず「グローバルな世界文明」であるが、それはこれまでの価値の基準とは違って、いくらまつりあげられても誰もそれを実感として捉えることはできない。おまけにこの「グローバルな世界文明」は、いまやあちこちにほころびを見せ、機能不全に陥っているのだという。今こそ、自前の日本の将来像を描く時だとして佐伯は文章を締めている⁽³⁰⁾。

山本が指摘するような空氣的判断は、国民性に由来する我が国特有のある種の政治的な決定のあり方なのかもしれない。最近でもこの空気によって物事が決まっていく光景が見られたように思う。令和6年度の税制改正で決定した所得税・個人住民税の定額減税について与党内で決まっていくまでの過程は、そこに空気の影響が見え隠れしたことが報道資料から見て取れる。当初は給付を主張し減税に対して否定的な声が大勢だった公明党が空気によって減税へと軌道修正されていったのだという。そして自民党内で決まっていく過程についても国民にわかるような明解さを欠いており、そこにも空気が存在していたように思えないだろうか⁽³¹⁾。

このような決断のあり方が政治的になんらかの安定性をもたらすのだとしても、そのような意思決定が重要な判断においても行われるのであれば常に危険性を孕むこととなる。意思決定において論理性より政治性を優先するということは、本来の目的を解決することよりも組織内の安定性を維持することを優先することであり、結局本来の目的が解決されないことともなるのだ。私たちが日ごろ政治に対して抱く苛立ちや失望も、そうしたところからもたらされている。

今日のように明確な基準が見えにくい不安定な社会において、このような空氣的判断に国家運営が任されるのだとしたら、看過できない危険性が高まることともなるだろう。佐伯が提唱するように、いまこそ国民レベルでの議論を重ねながら日本の将来像を描くべき時だと考える。

X 税制に関する規範的な議論をしよう

第3章においては、タックス・ジャスティスの正義観にもとづいて私たちなりに具体的な税制並びに税の用途に関する監視制度について構想してみた。もちろん、それが今すぐ実行可能なものではない「現実的な」提案ではないことは百も承知である。私たちは、第1章から一貫して理想的な税を実現するための規範的な基準に関する政治哲学的な議論をしてきたのである。このような議論をしているときに、現在ある税制のうちで税としての整合性を求めるあまり社会構想を置き去りにするわけにはゆかない。むしろ社会構想に関する規範的な議論をするのであれば、これまでの税の考え方から多少はみ出ることがあったとしてもそれは潔しとして、税の考え方を変えてでも社会をよりよいものとしてゆくべきではないだろうか。理想主義的との批判があるかもしれないが、その理想主義的なことも社会構想に関する規範的な議論においては不可欠だろう。理想と現実は違うと建前と本音の様に訳知り顔で使い分けることは、山本七平のいう「空気」に支配された態度である。

「空気」であろうが何であろうが、無批判に聖域を守るところからは現状は変わらず進歩は生まれない。

確かに税制改正大綱においても、「基本的考え方」にこの社会構想に相当することが書いてある。しかし、いざ具体的な税制改正の段になるとそれと矛盾するような内容のものが並んでいたりすると、「基本的考え方」に書いてあることは単なるお題目に過ぎないように思える。例えば、先述したように「格差の是正」ということが継続して「基本的考え方」に見られるのに、相続税の税制改正の内容になると減税や猶予にしか見えないものがやはり継続して並んでいたりする。税制改正大綱が、実現可能な税制を構想するためにある程度現実主義的なものとせざるを得なかったとしても、基本的考え方からの道筋だけは見えるものにしておいてほしいものである。

どうしてこのような矛盾が放置されるのかと訝しくも思うのだが、これも山本の指摘する「空気」から説明がつくのかもしれない。山本によれば、この空気の支配から逃れるためにはまず空気を対立概念で把握する「空気の相対化」が要請されるはずだという⁽³²⁾。私たちが規範的な議論をする場合には、空気に幻惑されることなく間違いのない道をとるように、明瞭に話し、明瞭に行動することを心掛ける必要があるのだろう。

XI 冒険的企てのためには

私たちが本論文を通して言いたかったこととは、「ある税が正しいかどうかは、その背後にある社会正義という規範、さらには社会正義を裏づけている社会構想に依存している」⁽³³⁾ということである。

社会正義については各人の考え方が異なるのは当然であり、社会正義という規範を一致させることが困難であることは間違いない。しかし、それでも私たちは社会に生きる限りは社会正義という規範を構想し続けなければならないのだ。

ロールズは次の様に述べている。

「社会とは<相互の相対的利益（ましな暮らし向きの対等な分かち合い）を目指す、協働の冒険的企て>（a cooperative venture for mutual advantage）なのだけれども、そこには利害の一致だけではなく衝突も顕著に見られるのが通例である。社会的な協働によって、各人が独力でひとり暮らしを続けるのと比べて、ましな生活が可能となるがゆえに、利害が一致する」⁽³⁴⁾

社会とは異なる人間たちが協働する「冒険的企て（venture）」であって、元来不安定なものなのである。しかし、社会を営んだ方が「ましな生活が可能となるがゆえに、利害が一致する」から社会での協働を選ぶのだ。利害が一致するといっても常に一致するとは限らない不安定さを内在しているのが社会である。だからこそ、社会正義という規範によって秩序を形成する必要がある。社会正義とは、不安定な社会を安定させ協働を可能とするための秩序をもたらすものなのである。

そして、私たちが社会で生き続ける限りは、社会正義の規範はまず自分自身を律することに適用するべきであろう。社会正義の規範によって他者を律することも秩序の維持のためには必要だろうが、社会正義の規範とは社会を繋ぐためにあるのであり、協働あつての規範なのである。他者を敵とすることなく協力するためにこそ規範がある。

私たちは敵を「外部」に作り出し、そこに自分たちの不幸や不自由の理由を求めようとする傾向がある。シュムペーターのいう共同の困難も外部の敵のことであった。コロナウイルス感染症も外部の敵ではあるが、ウイルスそのものは移動能力を持たず人間が媒介することによって感染が拡大していった。それゆえ感染拡大をさせていったのは私たち人間の社会であったといえるだろう。だからこそ、「新しい生活様式」という社会生活の変更が政府から提唱されたのであった。コロナウイルス感染症は感染が拡大してコロナ禍となったとき、私たちのこれまでの社会生活が生み出す困難となっていたのである。

格差問題という共同の困難はすでに見た通り、市場社会において必然的に生み出されるものであった。格差問題に外部の敵が存在しないのだとしたら、敵をどこに見出すことができるだろう。それが市場社会から生み出されるのであれば、市場社会を営む私たち一人一人が「敵」だということになる。市場社会における経済システムで私たちは競争するのであるから、その意味でお互いが敵であるということもできるが、格差問題における真の敵とはそういう競合する相手としての敵のことではない。格差問題を生み出し続けている原因こそが真の敵となるのである。もちろん、私たちは格差問題を生み出そうとして活動しているわけではない。しかし、格差問題を生み出し続けるシステムを何の疑いもなく継続している限りは、私たちがその原因だというほかない。

格差問題においては、格差の結果として生じた分断によって富裕層が敵だとも見做されがちであるが、それは間違っている。社会を構成するすべての者が格差問題の被害者であるとともに加害者でもありえるのだ。不公正の結果、格差によって尊厳が損傷された人たちがいるのであれば、そのような不正義がまかり通る社会の一員であるすべての者にはなんらかの責任はありるのであり、それを改めていく行動が可能な状況にあるのならなおさらだ。自己責任などという批判こそ、無責任と批判されなければならない。それならばこそ社会を共同で営むうえで、私たちは社会正義を通して自らを律していく必要があるのだ。

XII おわりに ～税理士はいかにあるべきか～

税はいかにあるべきかについてこれまで検討を行ってきたが、最後に理想的な税を実現するため税理士はいかにあるべきかについて考えてみたい。

既に述べたように社会正義という規範のもとに社会を営むためには、秩序が必要とされる。この秩序の維持のためには国民による協力が必要であるが、それが継続的に得られるとは限らないため、現実的には秩序の維持が国家によって行われることとなる。この秩序維持をどの程度まで国家に委ねたらよいかということは、常に検討されなければならない。コロナウイルス感染症拡大を抑止するような状況にあつては、私権を強制的に制限できる権威主義国家の方が民主主義国家より優れているとさえいわれたが、自由主義社会に生き

る私たちは、よほどの事情が無い限り秩序の維持を安易に強権的な権力に委ねることをよしとはしないであろう。国民の生命を守るため緊急避難的に私権を制限する必要が生じた場合でも、前に紹介したメルケル首相のような民主主義的合意の形成が必要とされるのである。

そもそも民主主義国家においては秩序維持を専ら権力に委ねるようには設計されていない。代議制民主主義のもとに法律が定立されるのであるから、そこには自ずと民意が反映されていることになる。それならば国民は税に対してもっと納得感を得ているはずである。しかし、実際には我が国は先進国の中でも国民の痛税感が高いと言われている。それなのに政治家は税に対する信頼感を高めようとする努力を怠っているように思える。近頃も税に対する信頼感を毀損するような事件が起こった。先述した「政治資金パーティー収入の裏金問題」の騒動である。このような事件があるたびに税理士は多くのクライアントから税に対する不満の声を聞き、その怒りを受け止めつつも税の正義を根気よく語りながら国民の税に対する信頼感を守っているのである。

税理士法第1条において税理士は、「税務に関する専門家として、独立した公正な立場」にあるとされている。それゆえ私たち税理士は、いかなる立場にも偏することなくタックス・ジャスティスを担うべき存在であるということが出来るだろう。とは言いながら実務家である税理士は、普段は「リアリスト」であることが求められ、税に関する知識を「道具」としてクライアントのために使っている。だからといって、クライアントの利益追求のために税法を歪めることまでは許さない、専門家としての職業倫理をもっている。それでも時には税法の解釈のうちに正義を求めて判断に苦慮することもある。そういう時は、「租税法」という学問にその答えを求めるのであるが、そこに求める答えを見つけられないこともある。そこで私たちが意識的にあるいは無意識に求めているものは、税法の中の正義ではなく社会正義なのではないだろうか。税法の解釈の先にもっと規範的な正義を探しているのではないか。

「タックス・ジャスティス」における考え方は税を規範的に考えることである。税を規範的に考えるためには税を専門的知識の中で限定的に考えるのではなく、より柔軟に考えることが求められる。それは税の向こうに正義を見ようとすることであり、その正義をささえる自由主義・民主主義を考えることである。税を規範的に考えるためには、既にある税制を所与のものとして疑問を持たずに受け入れるのではなく、タックス・ジャスティスのいう財源確保と財政支出の両方に照らして、そこに公正な正義が存するのかどうか吟味することが必要だろう。そうすることで、これまで既存の税法学を通してははっきりと見えなかったことが見えてくることもあるのだ。

そしてまた、タックス・ジャスティスの考え方から従来の税制改正建議のあり方を見直してみてもどうだろうか。これまでの税制改正を支えていた租税観や正義観にとどまらない規範的な議論を税理士による税制改正建議に込めることができたなら、そこから新たな国民レベルでの議論を喚起することができるかもしれないだろう。さらに、税制ばかりでなく税の用途等の透明化についてまで含めた建議も今後は考えてみてもよいのではないだろうか。

それでは、社会における税理士のスタンスをどのように考えればよいただろうか。それは、「公（国家）」と「私（国民）」から独立した「公共」という立場と考えるのが適当だと思料する。公共的なものの意味についてハンナ・アーレントは次の様に書いている。

「自由が出現したのは……かれらが「挑戦者」となり、自らイニシアティブをとり、そのことによってそれと知ることもあるいは気づくこともなしに、自由が姿を現わすことができる公的空間をかれらの間に創造し始めたからである。「われわれが一緒に食事をする度に、自由は食席に招かれている。椅子は空いたままだが席は設けてある。」⁽³⁵⁾

自由が出現するためには「公的空間」が必要だとアーレントは言っている。そしてそこにはあらゆる人々の席が設けてある、すなわち誰も排除されることはないということなのだ。我が国では公共工事という言葉があるように国家という公が公共を行うものと考えられがちだ。国家の役割を考えたとき、それは間違っていない。しかし、国家に公共的な役割を任せただけでは、本当の自由は守られない。

法学者の芦部信喜は次の様に書いている。

「自由の本質は権力からの自由（Freedom from State）であることに存するが、自由の基礎法であるという憲法の本質は、権力の究極の権威ないし権力が国民に存し、したがって国民の国政に対する積極的な参加（国家への自由）が確立している体制において、初めて現実化するということである。国民が権力の支配から自由でありうるためには、統治の客体の地位にあった国民みずからが、能動的に統治に参加することを必要とするからである。権力からの自由は権力への自由（Freedom to State）－参政権－を伴わなければならないのである。」⁽³⁶⁾

既にみてきたように、我が国の現在の租税制度において社会正義が正しく反映されているとは言い難く、政治力学等の他の要因によって歪められることを排除できていない。それでは国民は国政に対する積極的な参加をしているかといえば、国政選挙の投票率の低さからその程度はうかがい知られる。政治家に対する不信感とともに国家に対する信頼感も失われつつあるようであり、格差による分断の影響もあるのか、国民は利己的な消費者として「私」としての存在にとどまり、格差の拡大による社会の分断だけでなく、「公」と「私」の分断という深刻な分断もまた進行しているのではないだろうか。このようにして社会が正義を見失いつつあることが、格差の拡大と相互に影響し合っただけでなく、格差の問題は複雑化しているのかもしれない。

このような社会において税の正義を救うためには、政治力学や利己的欲望とは無縁な存在が必要とされる。そのような存在は、税理士以外には考えられないのではないか。税理士は「公」、「私」から独立した公正な存在であり、「公共」的な立場として国民とともにタックス・ジャスティスに適った租税制度を実現してゆくための基盤となる公共的空間を、社会の中に創造することが可能な公共的存在である。税理士が自らを公共的存在と任ずる

ことで、国民とともに「下から」租税の正義を形成してゆくことが望ましい。独立した公共の立場といっても、それは孤立であってはならない。税理士は、税の正義を実現するための公共的存在として国民をリードしてゆく責務を有している。

リードするとは所与の税を無批判に正しいものと決めつけ、すすんで納税すべきことを教えるようなことではない。それでは山本七平のいう「空気」の土壌をつくっているだけなのだ。税理士が公共的存在としてリードすべきなのは、これまで検討してきたタックス・ジャスティスをめぐる議論でなければならない。その議論においては各人が自らが信奉する社会像や価値観をもとに税制を提案し、相互の提案を冷静に比較し、異なる点だけではなく重なり合う部分を見つけ、それを突き合わせながら今よりもよい税制を目指すことをするのである。これまでの税の公正さの議論は、課税の公正に偏ったものであった。課税の公正はタックス・ジャスティスの重要な構成要素ではあるが、それがすべてではない。課税の公正中心の議論をしていると、どのような公正であるべきかについての合意が見失われて、結局は自分の税額が人と比べて多いか少ないか、自分が不公平に扱われるのではないかという関心に囚われることともなるだろう⁽³⁷⁾。税理士による議論においてさえ、課税と政府支出を通して実現したい目標という視点が無いまま、課税の公平中心だけの議論をしていると、減税中心の議論に眩惑されてしまうこともある。

税理士はむしろ進んでロールズの「無知のヴェール」の役割をすることで、国民一人一人の心の中に、そしてさらには政府における議論のうちにタックス・ジャスティスの考え方を根付かせる必要がある。制度を変えることは大事だが、人の心の中にある「制度」が変わらないことには本当に社会を変えることはできない。今ある社会の姿を見つめ直し、そこから理想的な社会の姿へと視野を広げて考えたとき、租税制度に関する真に「公共的」な議論が可能となるのである。

そのために、税理士はその業務を通して、そして税理士会の活動を通して国民をリードしつつサポートをしなければなるまい。それは具体的には日々のクライアントとの交流を通して、あるいは税理士会の行う広報活動を通して、さらには租税教育を通して若い国民を育てるというところまで、税理士が税に対する規範的な議論のために果たす公共的な役割は広範なものである。

私たち税理士は、どんなときも税の正義という青空を常に映し出す澄んだ水をたたえている湖のような存在でありたい。その水は尽きることなく人々を潤すのだ。

「人間は誰でも心の底に

しいんと静かな湖をもつべきなのだ」⁽³⁸⁾

(茨木のり子「みずうみ」)

注

(1) アルベール・カミュ (宮崎嶺雄訳)『ペスト』(新潮文庫、2017年) 378頁。

(2) このスピーチは後に2020年の「スピーチ・デス・ヤーレス」つまり「スピーチ・オブ・ザ・イヤー」に選ばれた。

ニューズウィーク日本版 HP「独メルケル首相演説が2020年スピーチ・オブ・ザ・イヤーに」(<https://www.news-weekjapan.jp/stories/world/2020/12/2020-27.php> [最終確認日：2024年3月31日]) 参照。

- (3) 伊藤恭彦『タックス・ジャスティスー税の政治哲学』(風行社、2017年) 6頁。
- (4) 伊藤恭彦「タックス・ジャスティス入門」税務弘報2018.1 (2018年) 106頁。
- (5) 伊藤・前掲注(3) 3頁。
- (6) 伊藤・前掲注(4) 104頁。
- (7) 伊藤・前掲注(3) 17頁。
- (8) ジョン・ロールズ(川本隆史・福岡聡・神島裕子訳)『正義論 改訂版』(紀伊國屋書店、2010年) 6頁。
- (9) 伊藤・前掲注(3) 15～16頁参照。
- (10) 神野直彦『財政学 [改訂版]』(有斐閣、2013年) 18～19頁。
- (11) 神野・前掲注(10) 27頁。
- (12) 神野・前掲注(10) 27頁参照。
- (13) 神野・前掲注(10) 27頁を参照して筆者が図表を作成した。
- (14) 伊藤・前掲注(10) 17頁。
- (15) 伊藤・前掲注(3) 38頁。
- (16) 国際連合広報センター HP「SDGs (エス・ディー・ジーズ) とは? 17の目標ごとの説明、事実と数字」(https://www.unic.or.jp/news_press/features_backgrounders/31737/ [最終確認日：2024年3月31日]) 参照。
- (17) みずほ総合研究所『データブック格差で読む日本経済』(岩波書店、2017年) 111頁。
- (18) 青島幸男作詞『だまって俺についてこい』(東芝音楽工業、1964年)
- (19) みずほ総合研究所・前掲注(17) 102頁。
- (20) みずほ総合研究所・前掲注(17) 111～112頁参照。
- (21) みずほ総合研究所・前掲注(17) 17～18頁参照。
- (22) 第1章第2節IV 40頁。
- (23) 伊藤・前掲注(3) 47頁。
- (24) T・M・スキャンロン「なぜ格差が問題なのか?」オリヴィエ・ブランシャール=ダニ・ロドリック編著(月谷真紀訳)『格差と闘え』(慶応義塾大学出版会、2022年) 62頁。
- (25) スキャンロン・前掲注(24) 66頁。
- (26) ヨーゼフ・シュムペーター(木村元一・小谷義次訳)『租税国家の危機』(岩波文庫、1983年) 22～24頁参照。
- (27) 佐伯啓思「日本の方向を決めるのは」朝日新聞2023年12月16日 13頁。
- (28) 山本七平『「空気」の研究』(文春文庫、2018年) 23頁。
- (29) 佐伯・前掲注(27)
- (30) 佐伯・前掲注(27)
- (31) 当初は減税ではなく給付を主張していた意見が大勢だった公明党内で急速に減税推進の空気が広がり始めた内幕を公明党幹部は次の様に明かした。「自民党が減税を主張する中、うちだけ後ろ向きなのはまずいという空気になっている。創価学会側からも減税を打ち出すべきだと言われている」
日本放送協会 HP「“鬼門”の税決定の舞台裏」(<https://www.nhk.or.jp/politics/articles/feature/103441.html> [最終確認日：2024年5月7日]) 参照。
- (32) 山本・前掲注(28)
- (33) 伊藤・前掲注(3) 198頁。
- (34) ロールズ・前掲注(8) 7頁。
- (35) ハンナ・アレント(引田隆也・齋藤純一訳)『過去と未来の間』(みすず書房、1994年) 3頁。
- (36) 芦部信喜『憲法学 I 憲法総論』(有斐閣、1992年) 50～51頁。
- (37) 伊藤・前掲注(4) 107頁。
- (38) 茨木のり子『茨木のり子詩集』(岩波文庫、2014年) 212～213頁。

九州北部税理士会
第50回日税連公開研究討論会研究委員会

	研究委員会委員長	山内英樹 (小倉支部)
	実行委員会委員長	高野亮一 (久留米支部)
	研究委員会委員	祝部修子 (福岡支部)
第1チーム	チームリーダー	中園慎二 (八幡支部)
	研究員	岡田玲 (長崎支部)
	研究員	室園和也 (八女支部)
第2チーム	チームリーダー	矢羽田修 (諫早支部)
	研究員	富山満 (小倉支部)
	研究員	稲岡良平 (福岡支部)
第3チーム	チームリーダー	本田裕章 (島原支部)
	研究員	則松佳孝 (小倉支部)
	研究員	松浦裕介 (西福岡支部)
	研究員	金谷比呂史 (福岡支部)

令和6年10月18日発行 第50回日税連公開研究討論会

税はいかにあるべきか
～格差から税の正義を考える～

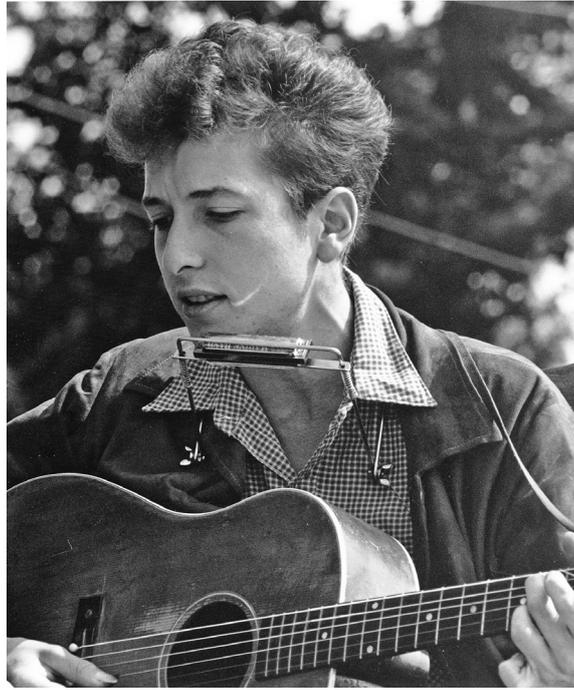
編集 九州北部税理士会日税連公開研究討論会研究委員会

発行 九州北部税理士会

〒812-0016 福岡市博多区博多駅南1丁目13番21号

TEL 092 (473) 8761 FAX 092 (481) 3878

印刷 株式会社ぎょうせい



写真提供/ユニフォトプレス

2016年にミュージシャンとして初のノーベル文学賞を受賞したボブ・ディランの最も有名な曲といえば、「風に吹かれて (Blowin' in the Wind)」があげられるだろう。この曲は一つの問いかけから始まる。

「How many roads must a man walk down Before you call him a man?
(ひとはいくつ道を歩けば 人並みあつかいされるのか)」⁽¹⁾

この「How many」で始まる問いかけは三つ続く。

この曲は、人種差別に苦しめられていた多くのアフリカ系アメリカ人を勇気づけた。ソウル歌手のメイヴィス・ステイプルズは、「黒人の不満や切望を白人の若者がどうしてこんなに強くとらえることができたのかと驚いた」と語っている⁽²⁾。そしてアメリカ合衆国における公民権運動のデモの中で必ず歌われる曲となった。公民権運動とは、アフリカ系アメリカ人に対する公民権の適用と人種差別撤廃を求めた運動のことだ。しかし、その歌詞は直接的に人種差別を糾弾したり、変革を訴えたりはしていない。いったい何が多くの人の心をとらえたのだろうか。

歌詞の1行目は差別のことを歌っているが、それは特定されない「ひと」についてである。そして、いつになったら人並み扱いするのかと問われているのは「あなた (you)」だ。このような問いかけに答えられる者がいるだろうか。この曲を聴いた者には問いだけが残ることになるだろう。

この「問いかける」ということに多くの人々は共感したのではないだろうか。この曲の2番にはこんな歌詞がある。

「How many times can a man turn his head And pretend that he just doesn't see?
(ひとはいくたび顔をそむける 見ないふりをやめるまでに)」⁽³⁾

問いかけることの反対は顔を背けることだ。この曲が問いかけるのは、差別や戦争のような人類が長い歴史の中で解決できずにいることだ。それでも顔を背けてはいけぬ、そうしないとそれはいつまでも続くのだと言っている。

問いは納得できないところから生まれ、他者に共感されることで広がっていく。誰もが顔を背けて消し去らない限り答えを得られるまで残り続ける。正しさとは、そのような問いの連なるの先に見つかるものなのではないだろうか。

答えはどうしたら得られるのか。「How many」で始まる三つの問いかけの後にはこう続く。

「The answer, my friend, is blowin' in the wind The answer is blowin' in the wind
(答えは、友よ、風のなか 風に舞っている)」⁽⁴⁾

答えは「風に舞っている」の意味について、「答えは風の中にある。紙切れのように舞っていて、降りてくることもある。だけど困ったことに、誰も答えを拾い上げようとしない。答えを知る人も少ない。そのうち答えはまたどこかに飛んで行ってしまふ」⁽⁵⁾とディランは説明している。

風の中にある答えをつかむことは難しい、それでもつかもうとしなければ答えを手に入れることはできないのである。

税はいかにあるべきか、私たちは問い続けなければならない。しかし、その答えも風に舞っているのだ。

注

(1) (3) (4) ボブ・ディラン (佐藤良明訳) 『The Lyrics 1961-1973』(岩波書店、2022年) 87頁。

(2) (5) 北中正直『ボブ・ディラン』(新潮選書、2023年) 43頁。

