

研究ノート

納税者の視点から見た日本の租税法に関する 基礎的研究（Ⅰ）

餅 川 正 雄*

概 要

本研究（Ⅰ）は、租税法の総論部分を考察の対象としている。最初に租税根拠論について、利益説と義務説の考え方を整理する。小・中学校の義務教育においては、分かり易いという理由から租税利益説で説明することが多いことを指摘する。高等学校に入る頃からは租税義務説で説明することが多くなるが、この義務説では納税と公共サービスとの関連が切断されるという問題があることも指摘する。第二に、租税原則論について歴史的に有名な18世紀の Adam Smith、19世紀の Adolf Wagner、20世紀の Richard Abel Musgrave の原則論を考察し、「公平性」の原則を実現することの重要性や租税正義の問題を検討する。

キーワード：租税利益説、租税義務説、租税原則

目 次

1. は じ め に
2. 租税根拠論の考察
 - 2.1 課税の justification としての租税利益説
 - 2.2 課税の justification としての租税義務説
 - 2.3 二つの租税根拠学説と租税負担の配分問題
 - 2.3.1 租税利益説と租税負担の配分
 - 2.3.2 租税義務説と租税負担の配分
 - 2.4 日本国憲法の民主主義的租税観
 - 2.5 小 括
3. 租税原則論の考察
 - 3.1 Adam Smith の租税原則
 - 3.2 Adolf Wagner の租税原則
 - 3.3 Richard Abel Musgrave の租税原則
 - 3.4 Paul Anthony Samuelson の租税制度の目標
 - 3.5 Nicolas Kaldor の優れた税制のための4つの配慮
 - 3.6 Joseph Eugene Stiglitz の租税制度の5特徴
 - 3.7 John Rawls の正義の理論
 - 3.8 日本における租税原則の解釈
 - 3.9 小 括

1. は じ め に

本研究は、日本における租税原理や租税制度、租税法律の内容などについて、納税者の立場から、背景にある考え方や税金の計算方法、その課題や問題点などを考察するものである。なぜ納税者である国民の立場から租税制度を考えるのかと言えば、それは「租税は、国民すべての幸福を保障するための財源である」からである。人間が幸せを求めているという根本原理を大前提とすれば、幸せであるための最低限の経済的基盤の保障、真の自由、民主主義の徹底という3つが揃ってこそ、人間の幸福が保障されると考えている。つまり、租税制度は、人間の幸福を保障するものであり、だからこそ、我々は租税に関する基礎的な知識を身に付けておくべきだということである。租税法に関する原理・原則を学ぶことは、税制改革の論点を理解するだけでなく、今後のあるべき租税制度を考えて、それを実現するためには避けて通ることができないと考えている。その理由は、近代国家の原

* 広島経済大学経済学部教授

理原則は「国民が主人公である」ということであり、経済活動の自由を保障しながらも、経済的な格差を是正して国民の幸福を保証できなければ国家の存続自体も危くなるからである。

《 研究方法 》

研究方法としては、日本の租税法に関する諸問題について、租税法律に関する専門書や研究論文を基にして、これまでどのような先行研究があるのかを整理し、それぞれの論点について納税者の視点から公平な課税の実現について考察を加え、克服すべき課題を抽出して、今後のあるべき租税制度を考えるという方法を採用する。

必要に応じて経済学（財政学等）の知見や憲法・民法その他の法律についても参照しながら、常に租税法令の基底にある租税正義としての「公平な課税の実現」とはどのようなことか、「納税者の権利保護」とは何かという、2つの大きなテーマについて考察したいと考えている。

《 問題意識 》

筆者の「問題意識」は、学校教育において、社会科や公民科の授業で租税の一般的な学習はしているものの、国民の多くが租税に関する専門知識をもたず、法律面での理解が不十分であるというものであり、断片的な知識や抽象的な理解では、経済生活上何の役にも立たないことが多いという現実から出発している。租税全般に関する一般的で表面的な理解や、形式的な分類などの知識も重要であることは否定しないが、租税法が強制法規であることを考えれば、租税法の原理・原則やその詳しい内容を知っておく必要があるというのが筆者の基本的な考え方である。

問題提起としては、「我々国民は、租税の在り方を考えるために、幅広くより深く身近な租税制度の仕組みや租税法の原理・原則を理解しておく必要があるのではないか」ということである。

日常生活においては、租税の専門知識がなくとも大きな支障はないというのが一般的な認識であろう。しかし、我々の身の回りには多くの租税が存在していることも事実である。例えば、所得税、住民税、消費税、固定資産税、相続税などは中学生でも名前だけは知っている筈であるが、その内容や計算方法までの知識は、高等学校までの学校教育においては、ほとんど学習していない。租税はその内容が問題であって、公平な課税が実現できているのかどうかは、内容を詳しく検討していかなければ、判断することはできない。そうであるがゆえに、租税法は詳細な計算方法まで、十分に学習していく過程を通して、法的な考え方（legal mind）を身に付けておく必要がある¹⁾。

《 研究の特徴 》

租税は様々な方法で課税され、国民がそれを負担している訳である。そうであるならば、国民の視点、つまり納税者の視点から租税を捉え直してみる必要があるということである。租税に関する議論は、国家財政の視点からの歳入確保の問題や税務行政の効率的な徴税の視点からの議論が多い中で、納税者の立場から考えることに意義があり、重要なことであると考えている。

本研究は、主として大学での「税法入門」や「所得税入門」などの授業内容と構成を視野に入れて、大学生が知っておくべき基礎的・基本的な項目に焦点を当て、実際の租税法令の規定に沿って考察するものである。そのため、特に配慮したことは、租税法の理解を深めたり見解を簡潔に整理したりするために必要な個所にチャート図や表を入れて、論述した内容をその都度整理したことである。

特に研究の後半では、最も身近な「所得税法」についての考察を重点的に行うことにしたい。なぜ、所得税を考察の対象として選択するのかというと、所得税が租税法の根幹（基幹税）で

あり、申告納税制度を採用しているにも拘わらず極めて複雑なものになっているからである。

現在、租税法に関する専門書は多く出版されているが、本研究で主として参考にする租税法の書籍は、次の20冊である。

〔主要参考文献〕

・ 田中二郎著（1990）『租税法（第3版）』有斐閣
・ 金子宏著（2009）『租税法（第14版）』弘文堂
・ 金子宏著（2011）『租税法理論の形成と解明 上巻』有斐閣
・ 金子宏著（2011）『租税法理論の形成と解明 下巻』有斐閣
・ 金子宏編（2010）『租税法の基本問題』有斐閣
・ 金子宏編（2010）『租税法の発展』有斐閣
・ 三木義一著（1992）『現代税法と人権』勁草書房
・ 清水敬次著（2008）『税法（第7版）』ミネルヴァ書房
・ 北野弘久著（2008）『税法問題事例研究』勁草書房
・ 水野忠恒著（2009）『租税法（第4版）』有斐閣
・ 川田剛著（2009）『租税法入門（第5版）』大蔵財務協会
・ 増田英敏著（2014）『リーガルマインド租税法（第4版）』成文堂
・ 図子善信著（2005）『租税法律関係論』成文堂
・ 石村耕治編著（2010）『現代税法入門塾（第5版）』清文社
・ 谷口勢津夫著（2010）『税法基本講義』弘文堂
・ 齋藤明著（2002）『租税法の論点』中央経済社
・ 田中章介著（1994）『判例と租税法律主義』中央経済社
・ 福浦幾巳編著（2008）『図説租税法の基礎』中央経済社
・ 山本守之（2013）『租税法の基礎理論』税務経理協会
・ 杉山嘉尚・齋藤康輝著（2000）『現代日本の法制』南窓社

2. 租税根拠論の考察

最初に、租税の意義に関する原理的考察とし

て、租税がなぜ国民に課されるのかという根本的な問題を、金子宏（2009）『租税法（第十四版）』（弘文堂）と三木和義著（1992）『現代税法と人権』（勁草書房）を参考にしながら検討しておきたい。

国民の立場から言うと“Why do we pay taxes?”ということである。

国民から租税を徴収するための課税の justification（正当根拠）については、古くから論じられてきており、大別すると「租税利益説」と「租税義務説」という二つの考え方がある。

2.1 課税の justification としての租税利益説

第1の考え方は「租税利益説」又は租税対価説と呼ばれるもので、「国家の目的は市民の身体と財産を保護することであり、租税はその対価である」とするものである。この租税利益説によれば、「税負担は、各人が国家から受ける利益の程度に対応して配分されるべきである」ということになる。簡潔に表現するならば「利益なければ負担なし」ということである。納税者の側から言えば、課税権に一定の制約を加えるという権利を保留しようとしたと考えることもできる。もともと、租税は国家から受ける利益（サービス）に対して、個々の国民が支払うものではないため、説得力が乏しいと考えられるが、国民全体が受ける利益（サービス）と、国民全体が負担する租税の総体を対比させるという観点からは、それなりの意味があると言える。

納税者の視点から考えると、租税負担と社会保障等のサービスとの関係に密接な関係を見出そうとすることになり、租税の使途にも関心を寄せることになるという利点がある。租税負担にアレルギー反応を示して租税回避を考えるのではなく、応分の租税負担は国民として当然のことであると納得して、積極的に納税協力をするということも期待できる²⁾。

ただし、租税利益説では、国家から受ける“利益の測定”という解決不可能な問題を孕んでいるため、技術的には適用できない学説と言われている。

一般的には、租税利益説は“比例税主義や間接税”に結びつくことになると説明されているが、それは租税根拠論と租税配分原則論を混同したものとと言える。両者は別個に論じなければならないと考えられる³⁾。

歴史的にはこの個人主義的市民国家観に基づく租税利益説は、資本主義が発展していくにつれて、その支持を失っていき衰退していった。その原因は、社会の分裂である。すなわち、少数の富める者と多数の貧しき者の分裂である。貧しき者は、政治への参政権も認められておらず、国家からほとんど利益を受けていないにも拘わらず多額の消費間接税を負担しているという現実の社会の矛盾があったためである。つまり、租税利益説では現実の資本主義社会を合理的に説明することができなくなったということである。他方、この租税利益説は、その内在的特質として、租税の支出の側面を視野に入れたものであった。租税というものを国家が提供する利益（サービス）の対価として捉える訳であるので、国家はその支出が納税者にとって利益になるように支出しなければならぬという主張を内包している訳である。そのため、この租税利益説は、国家（既存の権力）にとって危険な考え方であって、排斥されるべき主張だということになっていく。

納税者の視点から見ても、現実の個人への課税と個人が受けるサービスとが交換関係になく、「税は強制的に徴収されるもの」という常識的な認識と矛盾する。従って、租税利益説は、課税の正当根拠として支持されないことになる。

このような背景の下で登場してきたのが第2の「租税義務説」の考え方である。

2.2 課税の **justification** としての租税義務説

第2の考え方は「租税義務説」又は租税能力説と呼ばれるもので、「国家はその任務を達成するために当然に課税権をもち、国民は当然に納税の義務を負う」とするものである。この「租税義務説」の考え方によれば、税負担の配分は各人が国家から受ける利益の程度に対応する必要はないことになる。つまり、国家が倫理化・神聖化されて、納税の義務も無批判的な義務とされた。それだけでなく、租税の支出の側面が全く無視され、課税権に制約を加える努力も視野の外に置かれてしまった訳である。同時に、国家が永続的なものと観念され、国家の欲望もまた永続的であり、その充足手段としての租税も永続的に支払われるように組織されなければならないとなったのである。これによって、いわゆる「永久税主義」が合理化されることになる。

納税者の側から言えば、租税は国家からの一般的利益（公共サービス）に対して国家に支払う一般的報酬ということになる。納税の義務は、国家に代償を要求することができない単なる義務であると説明しても納得は得られない。なぜならば、実際に租税を負担するのは国民であり、租税は国民の生活要求が前提にあり、それを基にして税制を構築するものであるからである。

一般的には、租税義務説は、租税負担と公共サービスを切り離して考える“累進課税”に結びつくことになると説明されているが、先に述べたとおり租税根拠論と租税配分原則論を混同したものとと言える。

歴史的には、ドイツにおいて、国家が資本主義の育成に積極的な役割を演じなければならなくなると、租税も単なる利益の対価以上のものを徴収しなければならなくなったという事情がある。19世紀のドイツ財政学によって完成された“官房学的財政理論”であり、個人の意思を超越する権威的国家の歴史的・論理的必然性を

強調する国家有機体説の下で、租税を有機的全体としての国家の利益のために徴収されるもの、納税義務を個人の打算を超越した崇高な義務とみる考え方である。この有機主義的国家観に基づく租税義務説が、納税の義務の理解に決定的な影響を与え、各国の資本主義が帝国主義化していくにつれて、各国の財政学の通説となっていた。現在、この租税義務説が財政学者間の通説となっている（山本，2013，p. 21）。

2.3 二つの租税根拠学説と租税負担の配分問題

租税根拠論は、課税の根拠付けだけで終わるのではなく、租税負担の配分をどのようにすれば、公平になるのかという第二の課題を解決する必要がある。すなわち、基本的な租税構造が導出されるための租税負担の配分基準を用意しなければならない。租税利益説と租税義務説の2つの説の有効性が比較されるのは、この段階においてである。

2.3.1 租税利益説と租税負担の配分

第1の「租税利益説」は、「個々の納税者は公共財の供給から受ける利益に応じて租税負担を負わなければならない」ということであるが、納税者の受益額の測定が困難であるとするれば、租税構造を実行可能な形で導出することはできないことになる。また、租税利益説は、国家契約説が前提となっており、租税をもって国家から受ける利益の対価と考えるのは、福祉の増進を国家の目的としている福祉国家の実情に合致しないものでもある。

しかし、この租税根拠論は、政府が増税をしようとする際の説明に利用されている。

政府は「今後の高齢化によって年金・医療・介護給付の増大が見込まれるため、国民の租税負担の増加は避けられない」という説明を、消費税の増税の時にしてきた。建前では租税利益説の立場をとっていると思えるが、その根底には租税義務説を反映していると言える。国民の

多くは、増税で政府の歳入が増加しても、国民の利益として還元される部分が僅かでしかないことを知っている。従って、この説明で国民は増税を受け入れることはできないだろう。その理由は、すでに国民は所得税だけでなく、社会保険料（健康保険料・年金保険料・介護保険料）を負担しているからである。それだけでなく、住民税や固定資産税、酒税、自動車税、高速道路利用料金なども負担している。

国民の税負担について、租税制度全体を公平なものにしていくことが租税正義そのものであり、それを実現する方向で検討していかなければならないのは、自明のことある⁴⁾。

筆者は、納税者の視点から見て、「社会保障と税制の一体改革」といった、国のサービスと租税を一体として捉える利益説の方が納得しやすいと考えている。

2.3.2 租税義務説と租税負担の配分

第2の「租税義務説」は、租税の強制性が強調され、租税負担は納税者に対する経済的犠牲として捉えられる。租税義務説が租税能力説とも呼ばれることがありとおり、租税負担の配分基準として個人の「担税力（税金を支払う能力）」に求める。「個々の納税者がその担税力に応じて租税負担をするとき、課税の公平が得られる」と考える訳である。しかし、この考え方には、次の2つの曖昧な要素が内包している。その1は「各納税者の担税力を何で測定するのか」という問題である。その2は、「担税力の異なる納税者の間に租税負担の格差をどのように設定するのか」という問題である。

その1の「担税力を何で測るのか」という選択の問題については、現在までのところ「所得」と「消費」が有力な概念として残っている。このいずれを選択しても、それは担税力の代替物に過ぎないため、担税力との相当な乖離があると言える。

その2の「担税力の異なる納税者間にどのよ

うな租税負担の配分を行うべきか」という問題については、等しい担税力をもつ納税者は、等しい負担を負うことで水平的公平が満たされることは言うまでもない。問題は、担税力の異なる納税者間の垂直的公平の基準の確定をどうするのかということである。現行の我が国の個人所得税は、累進課税の形態を基本にしている。所得税法は、永年にわたって部分的に手直しを重ねてきているが、現行の個人所得税が、垂直的公平に合致したものであることが客観的に証明している訳ではない。今後、所得税の税率構造がより累進性を強めていくのか、逆に弱める方向に向かうのかについては、その時々を経済状態や経済政策の目標と深い関係をもちながらも、最終的には国民の意思として決定されるものと考えられる。

2.4 日本国憲法の民主主義的租税観

日本国憲法第30条は、租税利益説と租税義務説のどちらに立っているのであろうか。

金子宏は、日本国憲法30条の規定が、租税利益説でも租税義務説でもないという。

金子は「この規定は、おそらく、利益説と義務説のいずれかに一方的に偏するものではなく、両者を止揚する意味で民主主義的租税観を表明したものとして理解すべきであろう」と述べている(金子, 2009, p. 19)。

この民主主義的租税観とは、「日本国憲法も、国家は主権者たる国民の自律的団体であるから、その維持及び活動に必要な費用は国民が共同の費用として自ら負担すべきであるという考え方」のことである。これは、租税の根拠を人の「団体への帰属」に求めるものであり、所得の多少に関係なく消費支出の金額に応じて租税を負担する「付加価値税（一般消費税）の根拠」としては、他にないといえる⁵⁾。

日本では、1989（平成元）年に消費税が導入されたが、国民の消費税に対するイメージは必

ずしも芳しいものではない。ただし、不人気な一方で財政再建の柱としての消費税への期待も大きいと言われている（森信, 2007, pp. 12-13）。

付加価値税（一般消費税）の最大の難点は、負担の“逆進性”である。しかし、我が国では、これを社会保障給付（低所得者への無拠出の社会保障給付の充実）によって実質的に除去（消去）するという制度設計になっていないことに問題がある（大間地, 2005, p. 186）。

（この現行の消費税の問題は、多くの論点があるため、別の機会に考察したいと考えている）

国家は、公的欲求の充足のための制度として現実に存在している。私有財産制度の下では、基本的に、財貨の生産と交換を私的な経済活動に委ねられるため、結果的に国家はその財政需要を賄うために収入の大部分を租税に依存することになる。近代国家の存在を是認する限り、租税は必然的なものだと言える。

団体への帰属を課税の根拠とする議論において“会費論”というものがある（牛嶋, 1984, pp. 99-100）。会費論では、社会を自由な意思に基づいて組織された一つの任意クラブとみなして、租税を会費と同じと考える。クラブの運営は全員参加を建前として、それにかかる費用を全員が平等に分担するという考え方である。農業生産を中心とした村落を想定すれば、共同作業に参加することで費用を分担することであり、それは当てはまるのかもしれない。

現代社会は、任意のクラブ組織と違って、入会や脱退が自由でない運命共同体であり、その規模も比較にならないほど大きなものである。クラブ会費と違って租税は強制性を伴うため、負担に関する公平の問題が最大の関心事になる。また、規模が大きくなればなるほど各個人の社会への参加意識は希薄なものとなり、会費論が当てはまり難くなる。

納税者の視点から言えば、如何なる根拠があって国民が納税の義務を負うのかということ

ではなく、租税が公平に課されることが関心事である。そうであるがゆえに、我々が、真剣に検討すべき問題は、租税根拠論よりも租税原則論であり、租税政策の立案の際に配慮されるべき内容である（金子，2011，pp. 11-12）。

2.5 小 括

租税の根拠論は、次の表1に示すとおり17世紀のドイツ官房学派の唱えた「公需説」に始まり、18世紀の「利益説」，「保険説」があり、19世紀に入って「義務説」が登場した。

表1 租税根拠論の変遷

17世紀⇒公需説	租税は公の需要を満たすために課税される
18世紀⇒利益説	国民は国家から受ける利益の代償として租税を支払う
保険説	国民は被保険者として租税（：保険料）を支払う
19世紀⇒義務説	国家の財源を租税の形で負担するのは当然の義務である

* 山本守之（1998）『租税法要論〔三訂版〕』税務経理協会，pp. 8-12. より筆者作成

本研究では、租税根拠論の2つの源流としての「利益説」と「義務説」を考察した。

現代において支配的なのは、義務説であるが、アングロ・サクソン系の国々では利益説が根強く残っていると言われている。

この両者に共通しているのは租税を国民の義務としている点である（小林，2000，p. 107）。

利益説では国家から享受する利益の代償という側面を強調しているだけで、納税は国民の義務としている点では義務説との違いはない。2つの租税根拠論は、国民の常識的な租税観を理論化したものであり、「租税とは国家から受ける利益に対する返報として支払うべき国民の義務である」という点では、共通している。利益説が「利益の対価」を強調して租税の根拠を説き、義務説が一般的な「報償として義務」の側

面を強調して租税の根拠を説いているということである。

納税者の立場から見れば、利益説が受け入れ易いが、国家の立場から考えれば、義務説が説明し易いということである⁶⁾。

租税の負担は、担税力に応じて負担することが望ましく、その負担が水平的にも垂直的にも公平である。「租税正義」としての租税負担の公平を実現するためには、担税力をどうやって測定するのかという難題を解決する必要がある。その解決策を探るためには、これまでの租税原則論に関連する歴史的な議論を紐解く必要がある。そこで、財政学の分野において議論されてきた租税原則論について、約240年前の Adam Smith が生きた時代まで歴史を遡って考察する。

3. 租税原則論の考察

3.1 Adam Smith の租税原則

Adam Smith は、1776年に出版した『国富論（*An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*）』の中で、次の租税原則を打ち立てたことで有名である。

Smith にとって「公平」ということは、国家から受ける利益の度合いは収入として現れるので、その収入に比例して納税するという「租税利益説」であり、何が我々（納税者）に還元されるのか、そしてどのように租税が使われているのか、という課税される側からの租税原則（納税者のための原則）を主張したものと言える（谷山・大山，1977，pp. 28-29）。

Smith の租税体系の特徴は、税負担の大部分を地主階級に帰着させていることである。彼の主張した租税は、第一に「地租」、第二に「家賃税」、第三に「奢侈的嗜好品に対する関税」、第四に「ビール税」であった。所得税、利子税や労賃税などは悪税としている。地代課税（地代比例税）は、転嫁することなく地主が負担し、奢侈品課税は富裕な消費者（大部分が地主階級）

が負担すると考えられた。「収入比例」というのは、具体的には地主の収入に比例して租税を負担するということを意味していた。他方、工業の発展を期待していたため、利潤、利子に対する利潤課税と賃金課税は、産業や生産活動を阻害し、国民経済に悪影響を与えるものとして排除されたのである⁷⁾。

Smith の租税原則は、『国富論』の第5編「主権者または国の収入」、第2章「社会の一般財政収入の源泉」、第2節「税」において述べられている。その内容を要約して表2に示しておく。

表2 Adam Smith の租税原則

① 公平の原則

すべての国民は、各人の能力（収入）にできるだけ比例して、税金を負担するべきである。大国の国民にとって政府の支出は、不動産の共同所有者が各人の持ち分比率に応じて支払う管理費に似ている。この原則が守られていれば課税は公平であり、守られていなければ不公平だとされる。

② 明確の原則

各人が支払う税金は、恣意的（arbitrary）であってはならず、確定したものでなければならない。支払時期、支払方法、支払額のすべてが納税者（すべての国民）に明確で分かりやすくなっているべきである。各人が納税義務を負う金額が税制で確定していることは極めて重要なことである。

③ 便宜の原則

どの種類の税金も、支払いの時期と方法がともに、納税者にとって便利である可能性が高いものにすべきである。贅沢品などの消費財に課される税金は、商品を買うたびに少しずつ支払っていくが、消費者には買う自由も買わない自由もあるのだから、そうした税金で大きな不都合を被るとすれば、それは本人の責任だといえる。

④ 最少徴税費の原則

どの種類の税金も、徴収する金額と、国庫に入る金額との差ができるかぎり小さくなるように設計するべきである。

* Adam Smith 著、山岡洋一訳『国富論・下』日本経済新聞出版社、pp. 414-415. より筆者作成

Smith に代表される利益説的な公平論について、小林晃著（2000年）『現代租税論の再検討〔増補版〕』（税務経理協会）から引用しておく。

○普遍性は、文字どおりにとれば、原則として、すべての国民は所得の大小を問わず、また勤労所得か不労所得かを問わず、納税義務を負う。最低限の生活維持のための所得も、この例外ではない。

○公平は『所得に対する同一比率の課税』を意味する。すなわち、原則としてすべての国民は、所得の同じ比率分を納税しなければならない。これは比例税率あるいはすべての所得に対する同一比率（累進課税の排除）を意味し、現存する私的な資産と資本は免除され、課税は所得のみに限定される。

表2に整理した Smith の租税原則は、現在においても租税制度、租税法の依るべき原則として価値をもっているといえる。表2・①の第一原則（公平の原則）は、現在でも税務政策上、最も重要な原則であり、表2・②の第二の明確の原則と第四の最少徴税費の原則は、今日でも税務行政上の原則として極めて当然のこととされている。ただし、彼は、各人の能力に比例し、国の保護の下に受ける利益に比例して課される税が公平な税であるとし、能力に比例することが、また国から受ける利益に比例すると述べていることから考えると、公平の原則を応益課税なのか応能課税なのかということについて、未分化のまま主張されていると言える（泉、1979, pp. 58-59）。

彼は各個人が国の保護を通して享受する利益をどのように測るのかについては何も提示していない。

彼は、その利益を測定することは不可能と見做して、思い切った置き換えを行っている。それは、「個人が国から享受する利益は、その個人が得る収入の大きさに比例する」という置き換えである。この考え方は、当時としては極めて画期的なものであり、「すべての収入に対して差別なく税を課する」という提案だけでも十分であった。そのときに提案された比例所得税に対する批判が出てくるのは、John Stuart Mill の1848年出版『経済学原理（*Principal of*

Political Economy)』まで待たねばならなかった。

Smith の考え方と比較するために、John Stuart Mill の租税論、特に税の公平についての考え方について考察しておきたい⁸⁾。

Mill は、政府が各個人に与える利益、つまり公共サービスを測定することはできないとして、古典派経済学を離れて、公平の基準として犠牲説を主張した。その根拠として、「社会の各人または各階級は、政府に対していずれも同等の請求権を有するものであり、政府はその間に差別をしてはならない」、「政府が彼らに向かって要求する犠牲はいずれも、万人にほとんど同等の負担を与えるものでなくてはならない。もし誰かの負担を正当なる割合よりも小さくすれば、他の誰かが正当なる割合よりも多くの負担を被らざるを得ないだろう」と述べている（藪下，2014）。

Smith は、すべての収入に対する比例課税（受益＝負担）が公平の原則を満たすと主張したが、Mill は、租税の平等は、犠牲の平等を意味するものであると述べ、累進課税を主張するのである。その考え方の背景には、租税の本質が「強制性」にあるという認識がある。犠牲の平等とは、政府の費用を各人に出させるに当たり、その負担を銘々に割り当てることで感じる不便をいずれも同等になるように割り当てることを意味する、と説明している。所得の比例課税を肯定しながら、最低生活費の免除、勤労所得の軽減などを示し、社会政策的累進課税を根拠づける結果となったと言われている。

Mill は、“課税最低限”という概念を明確に示している訳ではないが、生きていくための最低生活水準（the necessities of life）を維持するための最低必要額（certain minimum of income）という言葉を使用しており、この所得に対しては税を賦課すべきでないと述べている。このことは、明らかに、税の公平を考えるに当たって、課税最低限の設定の考え方を持ち

込んだことになる。

Mill は、なぜ累進課税を主張したのだろうか。課税による犠牲を「税負担感（税痛）」として捉えるとき、課税の公平は納税者の誰もがほぼ同じ税負担感を抱くことによって実現する⁹⁾。

要するに、Mill の犠牲説とは、租税として「財産を等しく犠牲にされることが公平である」と考える学説である。犠牲とは課税によって受ける税負担感、つまり納税に伴って感じる心の負担（圧力：pressure）である。

この犠牲説が、租税能力説に繋がり、次に考察する Adolf Wagner によって集大成された。

3.2 Adolf Wagner の租税原則

ドイツの Adolf Wagner は、今から125年前の1890年に「租税義務説」に立った独自の4大原則と9つの小原則を打ち立てている。彼の租税原則は、国家の財政規模の膨張と財政機能の展開に対応したものである。その原則は、個人に対する国家の優越性という有機的国家観に立脚しており、徴税面からみた租税原則ということである。そのため、租税の根拠は義務説をとっている。

次の表3に示したように（1）から（4）の「租税4大原則（4分類）」のもとで、9つの小原則を示している。

表3 Adolf Wagner の租税原則

(1) 財政政策上の原則	
①	十分の原則（収入が十分であること）
②	弾力性の原則（収入が可動的であること）
(2) 国民経済上の原則	
③	税源選択の原則（税源の選択を誤ってはいけないこと）
④	税種選択の原則（租税の種類を選択を誤ってはいけないこと）
(3) 公正の原則	
⑤	普遍の原則（負担が広く一般に分配されるようにすること）

-
- ⑥ 公平の原則（負担が公平に分配されるようにすること）
-

(4) 税務政策上の原則

- ⑦ 確定の原則（租税は明確であること）
-
- ⑧ 便宜の原則（手続が便宜であること）
-
- ⑨ 最小徴税費の原則（徴税費が少ないようにすること）
-

* 田中二郎（1990）『租税法（第三版）』有斐閣，p. 36. より筆者作成

財政学者である Adolf Wagner は、租税の地位が向上したことを反映して、財政政策上の原則と国民経済上の原則を付け加えていることが分かる。彼は、第1原則として財政政策上の原則を置き、その中に課税の十分性と課税の弾力性という2つの小原則を示している。この原則の根拠は租税義務説である。また、Smith の第1原則である公平の原則を、第3原則の公正の原則の中で小原則の1つとして示している。第2原則「国民経済上の原則」は、国家の立場から税源と税種（税目）の選択を誤らないようにすることを示している。第4の原則は、「税務政策上の原則」として、確定（明確）・便宜・最小徴税費の3つの小原則を列挙していることが分かる。原則の数が多いことから、その視角が広いことは確かであるが、各原則相互の間の有機的な関連が明らかでないという批判がある。また、租税が義務であるということから、各原則がどのようにして導出されるのかも少しも明らかになっていないという批判もある。

Wagner の第1原則である (1)・①「収入十分」、②「経費弾力性」を貫徹しようとするれば、第2原則、第3原則ともに無視するか、いずれか1つを無視しなければならない。いずれの原則も貫こうとすれば、諸原則の中和作用が起こって、どの原則も実現できなくなるであろう。ただし、租税義務説に立つ Wagner の原則は課税する国家の側にとっては、有用な理論であると言える（谷山・大山，1977，p. 30）。

彼の結論は次のとおりである。

○普遍性については、文字通りにとってはならず、一国の現実の国民にとって一様であってはならない。低所得者とくに勤労所得者を課税全体から、あるいは直接税としての所得税のような特定の租税から除外することが必要となる（ここには最低生活費免除の社会的要請も含まれる）。これはそれ自体として、貧者の経済的負担を軽減し、また貧者に対する課税を富者に比べて相対的に少なくする一手段として正当化される。

○公平は、『できるだけ経済力に応じて課税する』という意味のものとなる。この経済力は、絶対概念としての所得や資産に比べて、より急勾配に増大するから、高額所得者には累進課税が適用され、比例的課税は排除される。同様な意味において、土地と資本から生ずる所得、あるいは手短に言えば資産所得は、勤労所得に対比して重課される。これまた累進課税と所得源泉による差別が求められる。また通常の租税とりわけ通常の所得課税の補完税として、たとえば奢侈品税や一般財産税、あるいは所得への付加税として真っ先に挙げられる資本収益税などが必要となろう。

さらには、この観点は、個人的な経済的稼得を表現しない偶然的利得や予期しない利益などに対する臨時的課税（資産の譲渡や株式売買への課税等々）など、特殊な諸々の租税ないしそれらを含む一連の一般的租税体系を包含する。最後に資産ならびに資本課税としての相続税もきわめて重要視されなければならない。

「公正」概念は、歴史的・相対的に決定するものであるが、Wagner の生きた時代にあっては「社会政策的公正」でなければならなかった。社会政策的な観点からは、課税の普遍性に反しても、最低生活費の免除はむしろ積極的に認められるべきであった。そして、課税の平等性は、所得と財産の分配状態に変更を加えるために比例課税ではなく、支払能力に基づく累進課税を主張することになる。その理由は、所得が増加する時に、支払能力はこれを上回って増加すると考えられるからである。租税の概念は、「公正なる所得分配」という概念と共に変化し、自由競争の下で生じる所得の格差は矯正する必要があるという見解をもっていたため、所得分配の不均衡の増加を防止できる累進税が不可避であると主張したのである。

彼の主張する公平な課税とは、何だろうか。基本的に「担税力に応じた累進的な課税」をもって公平と規定している。簡潔に纏めるならば、Wagner の租税原則論は、根拠論としては租税義務説に立ち、租税配分としては能力説（累進課税）を採用していると言える。

以上の租税原則論の考察から言えることは、租税制度の構築にあたっては、公平な課税が最も重視されるべきであるということである。その公平な課税として「比例的課税」を選択するのか「累進的課税」を選択するのかは、意見が分かれるところであろう。仮に累進的課税を選択するにしても、どのようにして累進的な税率構造（段階）を定めるのかという問題は、Wagner の研究からは解決できない。

3.3 Richard Abel Musgrave の租税原則

アメリカの財政学者 Richard Abel Musgrave は、1959（昭和 34）年の『財政理論（*The Theory of Public Finance*）』で、財政の機能を資源の分配、所得再分配、経済の安定化という 3 つに分類しているが、この 3 つはどれも市場の失敗を補う機能である。19 世紀までの国家財政は必要最低限度とされていたが、20 世紀に入り国家の財政規模が大きくなるにつれて、その役割も増大してきたことが背景にある。

Musgrave の租税原則を表 4 に示しておく。

表 4 Richard Abel Musgrave の租税原則

①	公平の原則 すべての人は公平な負担を行うべきである。
②	中立性の原則 租税は社会・経済活動などへ及ぼす影響が最小となるよう考慮される必要がある。
③	矯正の原則 中立性の原則とは反対に、民間部門における非効率性を矯正する手段として租税が使われるべきである。例えば、所得の再分配機能、経済の安定化機能などは、この原則に沿う租税の機能と言える。

-
- ④ 安定・成長の原則
財政政策的見地から、租税は経済安定と経済成長といった財政政策目的を果たす手段として容易に活用できるものである。
-
- ⑤ 確実・便宜の原則
租税は、公正であり明確であり、また納税者にとって便宜なものである必要がある。
-
- ⑥ 最小費用の原則
行政が負担する徴税費及び納税者が負担する納税費用が最小となるよう、租税や税務行政は対応すべきである。
-

* 伏見俊行・馬欣欣（2014）『税と社会貢献』ぎょうせい、pp. 11-12. より筆者作成

表 4 に整理した①から⑥の Musgrave の租税原則は、明らかに Smith の租税原則を基礎としてそれを継承していると言える。Smith と異なるのは、③の「矯正の原則」に見られるように、彼が財政支出及び課税が所得再分配機能を有することを認識し、それを前提としていることである。公平概念が水平的公平だけを意味するのではなく、所得と富の分配を是正する垂直的公平を含んでいるという点で、Smith との違いが明らかである。

彼は、課税の公平を実現するための支払能力の客観的指標として「均等犠牲」の概念を用いて検討した。この均等犠牲については、(1) 均等絶対犠牲、(2) 均等比例犠牲、(3) 均等限界犠牲が提示され、これらが、能力説の立場から累進所得税の根拠とされている。しかし、均等という言葉の正確な定義が必要になることや、支払能力の測定のためにどのような客観的指標を用いるのかが問題になる。更には、所得効用曲線の傾きについて、具体的な税率表によって個人の犠牲が測定でき、特定の均等犠牲が表現できるという仮定がなければならない。

すべての個人が同じ所得の効用関数を持つほど一般的なものでないことや、個人間の効用比較は可能であると仮定しても、その効用は相互に影響し合うことが考えられる。また、所得水準が増大すれば、個人は生活様式を変えて欲求

を増大させるかもしれないという難しい問題が存在する。

以上のような問題があるにも拘わらず、犠牲説の思想は累進課税の制度と最も良く合致する（藪下，2014，pp. 790-791）。

3.4 Paul Anthony Samuelson の租税制度の目標

20世紀に入って、資本主義が発達し、国民経済に占める財政の地位が高まるにつれて、近代理論経済学においては、租税政策を財政政策の一部として把握する考え方が誕生した。例えば、Samuelson は、租税原則として明確に述べたものではないが、1955（昭和30）年に、租税制度の goal（目標）として、表5に示した5つをあげている。

表5 Samuelson の租税制度の目標

① 最も急速な経済成長率
② 最高の現在の生活水準
③ 雇用と価格の安定
④ 社会感情としての公正感と公平感の実現
⑤ 経済的資源の利用効率の最小限の阻害

* 田中二郎著『租税法〔第三版〕』有斐閣，p. 37. より筆者作成

Samuelson によると、この5つの目標を同時に満足させる租税制度は在り得ないが、この5つの目標がすべて競合する訳ではないとする。しかし、適度な経済成長率と適度な生活水準を保つことは可能である。ただし、それらがどの程度のものであるべきかについては、経済学者は答えることができず、国民が決めるべきであるとしている。そして、これらの5つの目標をそれぞれ適度に達成するためには、租税政策を含む財政政策が金融政策と並んで重要な役割を果たすべきことを強調している。

Samuelson の主張を検討しておきたい。

表5の①「最も急速な経済成長」を実現させるためには、②「最高の現在の生活水準」を犠牲にしなければならない訳である。それゆえに、どこまでを目標にすべきかが明らかにならないことになる。国民の公正感や公平感を実現しつつ、“適度な”経済成長率と“適度な”生活水準を保つために、国民が租税政策として何を選択するのかを考えるべきだと主張している訳である。租税政策の重要性を主張したことは理解できるが、“適度な”という部分が明確にされていない以上、税制の構築において何を検討すべきか、何を配慮すべきか不明なままである。

3.5 Nicolas Kaldor の優れた税制のための4つの配慮

優れた税制を構築するためには、どのような配慮が必要になるのだろうか。この点について Kaldor は、1964（昭和39）年に、表6の4つの配慮がなされなければならないと主張している。

表6 Kaldor の優れた税制のための4つの配慮

① 公平 (個人や社会層の間に公正に租税負担を分配する)
② 経済的便宜 (課税の経済効果、すなわち税制が生産や消費に及ぼす影響を考慮する)
③ 行政 (いかに制度として税制が公平であっても、行政的に実施可能でなければならない)
④ 経済的統制 (金融政策と並んで税制が財政政策の一環として景気の調整手段として用いられる)

* 田中二郎著『租税法〔第三版〕』有斐閣，p. 38. より筆者作成

Kaldor の主張は、①の租税負担の公平を最も重視している点では、伝統的なものである。②・④にみるように、租税制度が国民経済の安定と発展に関して重要な役割を果たすという認

識が色濃く出ていると言える。これは、Samuelson の主張と似たものとなっている。

3.6 Joseph Eugene Stiglitz の租税制度の 5 特徴

Joseph Eugene Stiglitz は、1986年に『公共経済学 (*Economic of the Public Sector*)』で、租税制度は表 7 の 5 つの特徴をもったものでなければならないと述べている。

表 7 Joseph Eugene Stiglitz の 5 特徴

① 経済効率	租税制度は効率的な資源配分に干渉すべきでない。
② 行政上の簡素さ	租税制度は、管理するのが容易であり、かつ相対的に費用が安くあるべきである。
③ 伸縮性	租税制度は、経済環境の変化に対して容易に（ある場合には自動的に）反応できるようにすべきである。
④ 政治的責任	政治体制が個人の選考をより正確に反映できるように、租税制度は個人が自分たちの支払っている額を確認できるように計画されるべきである。
⑤ 公正	租税制度は、いろいろな人の相対的取扱いにおいて公正であるべきである。

* 川田剛著（2008）『五訂版租税法入門』大蔵財務協会、p. 11. より

Stiglitz の述べている①は「租税の中立性」であり、②は「簡素」、⑤は「公正」であることが分かる。

筆者は、特徴の中で④の政治的責任について注目したい。納税者は自分の支払っている税金の額が、全体としてどの程度の金額であるのかが分からないからである。住民税や所得税などは分かるけれども、消費税や酒税などの間接税については、一般には把握できていない。

3.7 John Rawls の正義の理論

ここでは、課税における正義、すなわち租税正義の問題に関連して、「正義の本質は何か」ということについて、経済学の分野の研究成果を考察しておきたい。

公共経済学の分野では、どの程度の所得再分配が社会的に望ましいのかという価値判断の問題として、“ロールズ基準”という有名なものがある¹⁰⁾。

ここでは、大野忠男著（1994）『自由・公正・市場』（創文社）を参考にして、Rawls の『正義の理論』について考察することにする。

Rawls が正義の本質と見做した“公正”とは、例えばゲームを行う場合、予め決定されたそのゲームのルールに従うことであり、相手を騙したり不正な手段を用いたりしないことである。社会経済生活の場合は、ゲームと違っている。その違いは、ルールに従う行動の結果が正当化されるためには、初期条件を規定するルールの体系として社会秩序（又は社会構造）が、不平等な便益の配分（結果における相違）を正当化できる条件を充たしていなければならないということである。Rawls の正義の理論は、社会構造が正義の原理に合致しているならば、それから期待される結果は正当化されるであろうということを前提として、すべての人に受容される形式的・抽象的な正義の原理を見出すものである。

Rawls は、正義の原理に関する議論の場として“original position（原初状態）”という仮説を設定している。彼のアプローチは、様々な正義の原理の中から当事者の合意によって最も適する合理的な吟味によって、選択された原理から導出される特定の実質的決定が何を意味するのかということを明確にすることにある。

仮説的装置としての original position は、次のような 3 つの制約が与えられる。

第一に、各人は自由かつ平等であるという制約である。各人は、その相互関係において公正でなければならない。また、各人は合理的であり、相互に関心を持たない存在であるという制約条件である。個人は自分の利益には関心をもつけれども、他人の分け前に対して“ねたみ”をもたないということである。各個人は、自己の生活プランを自由に遂行し、その計画を有利に遂行するために互いに協力するのであるが、こういう協力システムは利害の一致を前提とするものではなく、常に存在する相互間の利害の対立を調整するために、公正な正義の役割が認められるのである。

第二に、特定の目的や good の概念を排除し、“primary goods（基本財）”の概念を導入する。この基本財は、権利や自由、権力や機械、所得や富、それに selfrespect（自尊心）などの生活プランを遂行する手段として不可欠なものである。

第三に、a veil of ignorance（無知のヴェール）という制約条件である。それは、各人は自己の能力や性向について無知であり、彼自身の good の概念やその生活プランの具体的詳細について知ることなく、また選択された正義の原理に基づいて構成される社会において、どんな地位を占めるのかということを予め知り得ないということが要求される。

彼の主張を整理すると次のとおりである。

自己の利益に関心をもちかつ合理的な人が、互いに平等な原初状態において、彼らは正義の2つの原理を選択するであろう。そして、選択が合理的である限り、その結果は全員一致である他はない。しかも、こうして一回限り行われた合意が、その後における各人の行動を拘束し、そのルールを守ることが正義の命ずる人々の責務となる。

“公正としての正義”の概念は、次の2つの原理として定式化された。

○第1原理 各人は、他人に対する同様な自由と両立しうるような、最も広範な基本的自由に対する平等な権利を持つべきである。

Each person has an equal claim to a fully adequate scheme of basic rights and liberties, which scheme is compatible with the same scheme for all; and in this scheme the equal political liberties, and only those liberties, are to be guaranteed their fair value.

○第2原理 社会的、経済的不平等は次のように決められねばならない。

すなわち、それらの不平等が

- (a) すべての人の利益になることが正当に期待されること。
 - (b) 不平等に付随している地位および職務がすべての人に平等に開かれていること。
-

Social and economic inequalities are to satisfy two conditions: first, they are to be attached to positions and offices open to all under conditions of fair equality of opportunity; and second, they are to be to the greatest benefit of the least advantaged members of society.

第1原理は、第2原理に優先し、第2原理は(b)が(a)に優先する。

2つの原理の内容を考察しておきたい。

第1原理は、「自由原理」であり平等な自由である。正義が意味する平等は、平等な分け前を意味するのではなく、正義の執行において法や制度が平等に適用されるべきだということである。

第2原理の(a)の条項は「格差原理」であり、許容しうる不平等の条件を示すものである。なぜ格差原理が選択されるのだろうか。original positionにおいて各成員が無知のヴェールに包まれていて、自分の能力や目的、また社会において自分の占める地位について予想がつかず、その確率も全く分からない時の選択として「保守的態度」を取るであろうということである。Rawlsは、原初状態の合理的選択として、最低生活者（ボトム）の便益に最大のウェイトを置く、つまり最悪の事態に対して自らを保障するという点を主張した。これは不確実性の下での選択に対するマキシミン・ルール

（maximum minimorum：諸々の最小値の中の最大値）と呼ばれている。

第2原理の（b）の条項は「機会均等原理」であり、単に形式上、何人も特定の便益を持つ地位から排除されてはならぬというだけでなく、一切の恣意的な条件を取り除き（つまり初期条件の相違や運、不運の偶然の課す制約を緩和することにより）同様な才能と性向もつ人々は、これらの便益を得る同様な見込みをもたねばならぬ、ということの意味している。

3.8 日本における租税原則の解釈

我が国の税制について、歴史を振り返ると、大化の改新の時期には唐の税制、明治維新期にはヨーロッパ税制、明治初期から大正を通じてイギリス、フランス、ドイツ、アメリカという西欧諸国の税制を輸入してきた。1920年の税制改正では、プロイセン型、第二次大戦後はアメリカ税制に強く影響を受けてきた。その結果、日本独自の租税原則が成立し難い事情があったと言える。

租税原則とは、どのような租税をどのような理念に基づいて課すべきかという税制の準拠すべき一般の基準のことであり、現実の租税制度と最適な租税制度を比較して評価するための判断基準となるものである。

ここでは、租税原則について、日本ではどのような解釈がされているのかを確認しておきたい。

現在の日本で取り扱われている租税原則は、過去の租税原則を集約したものとなっている。それは、表8に示した租税の3原則と呼ばれている簡素なものであり、公には税制調査会の報告に見ることができる。この原則は、社会の中で信用され確立した存在として広く認知されているものと考えられる。

表8 現代における日本の租税の3原則

- | |
|----------------------|
| ① 公平性 |
| ② 効率性（中立性） |
| ⑥ 簡素性（徴税費と納税協力費の最小化） |

* 橋本恭之・鈴木善住充（2012）『租税政策論』清文社、p. 22. より

国民の多くは、複雑な税体系に不信感を抱きつつも、「政府の費用をやむを得ず納める」という納税意識をもっており、高齢化社会へ対応といった時代の要請という理由と共に、公平性の原則の内容の矛盾に注目することが少なかったのではないだろうか。

課税の公平性を満たすためには、水平的公平（horizontal equity）と垂直的公平（vertical equity）の二つが要求されることになる。horizontal equityとは、「等しい経済力を持つ人々には等しい取扱い」ということで「ヨコの公平」を意味する。他方、vertical equityは、「異なる経済力をもつ人々には異なる取扱い」ということで「タテの公平」を意味する（橋本・鈴木、2012、p. 23）。

公共経済学の分野では、どの程度の所得再分配が社会的に望ましいのかという価値判断の問題として、先に考察した“ロールズ基準”という有名なものがある。Rawlsは、原初状態の合理的選択として、最低生活者（ボトム）の便益に最大のウェイトを置くということを主張したことは、社会的・経済的に恵まれない人への眼差しを重視した制度設計を目指す立場をとる筆者としても納得できる。

本研究の主題の一つである個人所得課税に関して述べれば、所得税の負担がどの程度であれば、多くの国民に公平感が得られるのかを検討しなければならない。所得税の負担は「課税最低限」と「所得税率」によって定まる訳であり、この課税最低限の金額が相対的で流動的なものであることを考えてみても理論的に難しい問題

を孕んでいる。一般論として言えることは、国民の生活水準の向上に伴って、この課税最低限の金額も引き上げるべきということぐらいである。また、所得税率は、所得の増加に伴って累進的に租税負担が増加するという累進税率構造をとるべきものとされているが、どこまでの累進課税を許容すべきかを理論的に導き出すことは困難であろう。諸外国との比較が行なわれることが多いが、その国の財政需要が大前提として存在していることを無視できないことや、所得税だけでなく他の租税負担、例えば地方税の負担や社会保険料等も含めて検討する必要があるため、比較そのものに意味がないこともある点に注意する必要がある¹¹⁾。

租税3原則に基づいて、個々の税目を検討していくと、3原則の間に衝突が見られる。例えば、個人所得税について課税の公平の観点から累進課税を採用すれば、労働インセンティブに大きな影響を与えることになり、中立の原則に不適合となる。また、一般消費税の逆進性を緩和するために免税の範囲を広げたり、複数税率を設定したりすれば、簡素の原則に抵触するこ

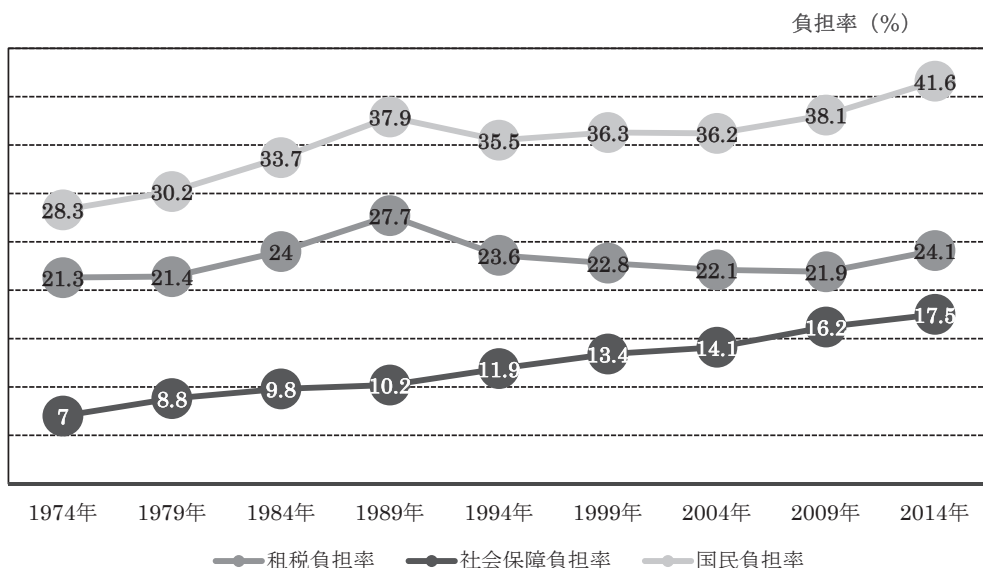
とになる。いずれの税目も租税3原則を同時に充足させるものではないということは明らかである（牛嶋，2004，p. 9）。

筆者は、納税者の視点から、図1の国民負担率のグラフで見ると、40年前の1974（昭和49）年に28.3%であったものが、2014（平成26）年には、41.6%となっており、実に13.3%も増加している。筆者は、社会保障費の支出増加が大きな課題となっている中で、一律課税となっている一般消費税を公平性の観点からどのように理解するのかという問題があると考えている。また、租税政策論としては、シンプルな税構造である flat tax の議論はどのように考えるべきかについても検討しなければならない。

3.9 小 括

ここで、租税原則論に関する内容を整理しておく。

最初に、18世紀に Adam Smith の示したイギリス流の簡素な租税原則と、19世紀の Adolf Wagner のようにドイツ流の社会全体を網羅した複雑な租税原則を考察した。租税原則は、そ



* 住澤整編著（2014）『図説日本の税制 平成26年度版』p. 11. のデータより筆者作成

図1 日本の国民負担率

の国の歴史的、文化的な要素が色濃く影響して体系化されることを確認することができた。

20世紀には、アメリカの財政学者 Richard Abel Musgrave は、財政の機能を資源の分配、所得再分配、経済の安定化という3つに分類し、財政支出及び課税が所得再分配機能を有することを示し、公平概念が水平的公平だけを意味するものではなく、所得と富の分配を是正する垂直的の公平を含んでいるということを主張した。

1776年の Smith, 1980年の Wagner そして 1959年の Musgrave の租税原則を整理すると、表9のようになる。

Paul Anthony Samuelson の租税制度の目標（租税政策を含む財政政策が金融政策と並んで重要な役割を果たす）や、Nicolas Kaldor の優れた税制のための4つの配慮（租税制度が国民経済の安定と発展に関して重要な役割を果たす）、Joseph Eugene Stiglitz の租税制度の5特徴（租税制度は個人が自分たちの支払っている額を確認できるように計画されるべきである）など、代表的な経済学者の見解を整理することができた。

日本の租税原則は「公平・効率（中立）・簡素」の3原則と言われている。この3つが反映されていない租税制度は社会的に有効ではない制度と考えられるが、実際の租税制度との乖離

が存在するのではないだろうか。現実には、我が国の租税制度は、「大きな政府」を前提としたドイツ財政学流の複雑多岐にわたる原則が支配していると考えられる。

租税政策が「正義」を考慮に入れなければならないことは、長い間当然のことと考えられてきた。租税の枠組みにおいて、伝統的に重視されてきた社会的価値は「公正」である。公正の原理とは、「同じような境遇にある人は平等に税を負担しなければならず、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」という原理であり、これが公正の基準である。歴史的には、課税における正義は、この原理の要請を解釈するという形をとってきた（伊藤, 2006, pp. 11-12）。

時代背景や国家の状況が違っていても、租税正義（justice on taxes）の実現、すなわち「公平な課税」が最も重要な租税原則であるということが分かった。Wagner が主張した「公正の原則」や Samuelson の主張した「④社会感情としての公正感と公平感の実現」は、Smith の第一原則を引き継いでいると言える。国民すなわち納税者の立場から租税を考える時に、この公正感や公平感があるということが最も重要であることは、常識的なことであろう。租税正義は、租税法を通じて実現するものであると考え

表9 課税根拠論と租税原則論のまとめ

■18世紀 租税利益説									
Adam Smith (1776年)									
租税 4 原則	① 公 平	② 明 確	③ 便 宜	④ 最少徵稅費					
■19世紀 租税義務説									
Adolf Wagner (1890年)									
租税 4 大原則	(1) 税制政策	(2) 国民経済	(3) 公 正	(4) 稅務政策					
9 小原則	① 十 分	② 弾力性	③ 税 源	④ 税 種	⑤ 普 遍	⑥ 公 平			
	⑦ 確 定	⑧ 便 宜	⑨ 最小徵稅費						
■20世紀 租税利益説									
Richard Abel Musgrave (1959年)									
租税 6 原則	① 公 平	② 中 立	③ 矯 正	④ 安定・成長	⑤ 確實・便宜				
	⑥ 最小費用								

*筆者作成

るならば、「租税原則 ⇒ 租税法 ⇒ 租税正義」という租税原則から租税法制へ、租税法制と租税正義とを結びつける一つの価値体系として理解することができる（石黒，2012）。

注

- 1) 例えば、現行の所得税法では、10種類の所得区分がされているのであるが、給与所得、事業所得、不動産所得、譲渡所得、一時所得、雑所得などの区分がどのようになっているのかを知らなければ、自分で申告納税はできない。また、扶養控除や医療費控除など14種類の所得控除の内容も詳しく理解していなければ、折角の制度であっても適用されるかどうか分からないため、確定申告書に書けないということになる。また、親などから財産を相続する場合には、相続税法が適用される訳であるが、その中に「遺贈」という形態の無償移転の規定がある。遺贈は遺言によって財産を被相続人の死後に受遺者に移転するというものであるが、これには高率の贈与税が課されるのではなく、相続税の対象になり一定の基礎控除が認められているということを知っておくことも、大切なことであろう。
- 2) 学校や税務署が実施している小学生などへの租税教育は、主として租税利益説によって展開されていると言える。
国民から納税された租税が、国民の生活のためにどのように役立てられているのかを、警察・消防・自衛隊や道路・港湾・橋梁の整備などの例を示しながら、分かり易く知らせるというのが、租税教育の主たる目的の一つになっている。
- 3) 租税利益説は、歴史的には、17世紀から18世紀の *bourgeoisie*（資本家階級）の「市民的財政理論」であり、社会契約説を基礎とする市民的国家の徴税権と、市民的国家の下で確立した私有財産権との調和論として、租税を国家が財産所有者に与える利益の対価としてみる考え方である。この「利益」は、論者によって区々である。例えば、Thomas Hobbes の場合、平和と防衛、生命の享受であり、John Locke の場合は財産権の保全である。
- 4) 増税の必要性についてのもう一つの理由として「これまで多額の（1,000兆円を超える）国債を発行してきているため、primary balance（基礎的財政収支）の均衡化のために増税が必要だ」という説明がされている。このまま放置すれば、国家が破綻する恐れがあるという趣旨の説明である。しかし、このような理由で増税を求められても納税者は理解しがたい。なぜならば、政府の借金である国債発行残高の総額が多額であるからと説明されても、その殆どは日本国民からの借金でしかなく、国家財政の危機とは言えない。そもそも、政府が国債を償還する方法は、一定の経済成長によ

る税収の増加（自然増）とインフレーションによる貨幣価値の下落によって行うべきものである。

- 5) 国民全体の租税負担と国の社会保障は、一体的なものである訳であり、公共サービスの財源としての租税を利益説と結びつける考え方は、19世紀末以降、Knut Wicksell や Lindahl といった学者たちが新古典派経済学の発展に努めたとされている。
- 6) 多くの国民は「国民である以上は、税金を納めなければならない」ということはよく分かっているが、私の場合にまで、こんなに納めなければならないというのは、納得できない」というのが普通であろう。
- 7) Smith の考え方は、国と国民の関係を大規模な土地を所有する地主と共同小作人へと置き換えて、租税を小作人が支払う地代と見做すというものである。
- 8) Mill の租税論は、1848年出版の『経済学原理 (*Principal of Political Economy*)』によって確認できる。Mill は、Smith の租税原則を第2から第4を継承しつつ、第1原則である「公平の原則」については「なお、一層十分な検討を必要とする」と留保したうえで、批判を加えている。
- 9) 例えば、年収1,000万円の甲と年収500万円の乙がいて、2人の所得税が同額の100万円でそれぞれ納税したとする。この場合、当然、甲と乙は税負担感が違う筈である。甲と乙に同じような税負担感を持たせるためには、どこまでの差を設定するのかという問題になる。仮に甲に200万円の税負担をさせた時に、乙と同じ税負担感を抱くとすれば、税率20%の比例課税（比例所得税）によって、租税の公平が確保されることになる。Mill は、ア・プリオリ (*a priori*) に、「所得税は累進課税でなければならない」と考えており、その主張を証明することはできていない。先の例で言えば、甲に乙と同じ税負担感を抱かせるために年収1,000万円に対して150万円の所得税が課税されたとすれば、税率は15%となり、逆進課税となる。しかし、Mill は、甲の税負担率は20%以上でなければならないと言い切っている。
- 10) ベンサム的な価値判断では、社か全体の効用の総計を大きくする（最大化する）ことが政府の目的になる。他方、ロールズの価値判断では、最も恵まれない人へののみ政府が関心を持ち、その人の経済状態が改善されれば（効用が最大化すれば）、他の人の経済状態がどうなっても、社会的に望ましいということの意味する。
- 11) 納税者の視点からは、国民所得に対する「国民負担率」、つまり租税負担と社会保障負担を加えた場合の負担率が問題である。2014（平成26）年度の国民負担率は、41.6%となっている。過去の国民負担率を見ると、40年前の1974（昭和49）年は、28.3%であったので、負担率の増加は、13.3%である。増加の内訳を見ると、租税負担率は、2.8%であるが、社会保障負担率が、10.5%の増加となっていることが分かる。

参 考 文 献

- 石黒英明（2012）「租税原則と租税正義に関する一考察」『上武大学ビジネス情報学部紀要』第11巻第1号, pp. 1-24.
- 泉 美之（1979）『税についての基礎知識』税務経理協会
- 伊藤恭彦訳（2006）『税と正義』名古屋大学出版会
- Liam Murphy・Thomas Nagel, (2002) “*The Myth of Ownership Taxes and Justice*”
- 牛嶋 正（1984）『社会的公正と所得課税』東洋経済新報社
- 大野忠男（1994）『自由・公正・市場』創文社
- 大間地啓輔（2005）『消費税の経済学 誰が税を負担するか』法律文化社
- 金子 宏（2009）『租税法（第十四版）』弘文堂
- 金子 宏（2011）『租税法理論の形成と解明上巻』有斐閣
- 小林 晃（2000）『現代租税論の再検討〔増補版〕』税務経理協会
- 谷山治雄・大山明雄（1977）『市民のための税金論』青木書店
- 橋本恭之・鈴木善充（2012）『租税政策論』清文社
- 森信茂樹（2007）『抜本的税制改革と消費税』大蔵財務協会
- 戴下武司（2014）「租税原則学説における公平性の概念」『政経研究』（日本大学法学部）第50巻第3号, pp. 775-800.
- 山本宏之（2013）『租税法の基礎理論』税務経理協会