

論説

「課税思想の潮流：公平と分配を巡る変遷」

前財務省大臣官房財政経済特別研究官

栗原 一 福

◆SUMMARY◆

トマ・ピケティは『21世紀の資本』において、格差の原因を $r > g$ （資本収益率 > 経済成長率）という非常に大胆な単純化によって示し、その解決策として、資本に対するグローバルな累進課税を行い、 $r < g$ とすることを提唱して、格差に関する議論に大きな一石を投じた。同書では、20世紀における税制の大きなイノベーションとして、累進的な所得税および相続税の考案と発展を挙げている。

本稿は、ピケティが『21世紀の資本』で、米国、英国、ドイツ、フランスの1900年から2013年までの最高所得税率および最高相続税率によって提示した累進課税に日本も加えて足元までアップデートし、日本を中心に、累進課税の変遷の経済社会的背景を振り返った上で、公平と分配の問題に関する課税思想の変遷を考察するものである。

(税大ジャーナル編集部)

キーワード：課税思想、公平、分配、公正、累進課税

本内容については、全て執筆者の個人的見解であり、税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式見解を示すものではありません。

目 次

I. はじめに	2
II. 累進課税制度	2
1. 戦争と税制	2
2. 第二次世界大戦後の高度成長と高い税負担	4
3. 高度成長の終焉と小さな政府	6
4. 社会保障と税負担の上昇	7
5. 所得再分配と今後の税制改革の方向性	8
III. 公平と分配を巡る議論	9
1. 公平の租税原則の変遷	9
2. 他の租税原則との関係	11
(1) 公平と簡素	11
(2) 公平と中立	12
(3) 公平と公正	13
3. 公平と分配	16
IV. 終わりに	17

I. はじめに

税は、経済社会の影響を受け、また、逆に、税が経済社会の在り方に影響を及ぼすだけでなく、税が経済社会の在り方の背景にある思想の影響も受けることは、これまでの歴史が示すところである。

トマ・ピケティは『21世紀の資本』⁽¹⁾において、格差の原因を $r > g$ (資本収益率 > 経済成長率) という非常に大胆な単純化によって示し、その解決策として、資本に対するグローバルな累進課税を行い、 $r < g$ とすることを提唱して、格差に関する議論に大きな一石を投じた。同書では、20世紀における税制の大きなイノベーションとして、累進的な所得税および相続税の考案と発展を挙げ、1章を割いて論じている。本稿では、同書が、米国、英国、ドイツ、フランスの1900年から2013年までの最高所得税率および最高相続税率によって提示した累進課税に日本も加えて足元までアップデートし、日本を中心に、累進課

税の変遷の経済社会的背景を振り返った上で、公平と分配の問題に関する課税思想の変遷を考察する。

II. 累進課税制度

一般に、担税力に応じた公平な税負担を可能にするとされている累進課税制度は、所得税や相続税において、広く採用されている。それぞれについて、1900年から2022年における最高税率を見てみると、図1と図2に示す通りであり、大きく変化していることが見て取れる。日本を中心に、その経済社会的背景を振り返ってみたい。

1. 戦争と税制

経済社会の変化のうち、税制に大きな影響を与えてきたものとして、戦争がある。日本においては、図1に示すように、所得税の最高税率が、他の4ヶ国に先駆けて上昇しているが、これは、日露戦争(1904年 - 1905年)

の戦費をまかなうためであった。所得税は、非常特別税として、その他の税とともに税率が引き上げられた。これらの非常特別税は、増税分を戦時非常の際の経費にあてること、平和回復の翌年末限りで廃止することが法律成立時に議会修正により挿入されていたため、1906年12月限りで廃止されるはずであったが、1906年度の予算編成にあたって、直接戦争の結果必要を生じた財源の一部にあてるため、当分継続させることとされた⁵⁾。なお、増税の一環として、図2にあるように、相続税が導入されたが、将来にわたる恒久財源とするため、相続税法は非常特別税法と別に、単独法として制定されている。

米国、英国、ドイツ、フランスの各国においては、所得税の最高税率は1914年までかなり低い率であったが、戦費調達のため、第一次世界戦中・戦後に急上昇がみられる。累進相続税についても同様である。

日本については、第一次世界大戦の影響で経済が好況局面を迎え、寺内・原の両内閣は積極財政を展開し、1918年と1920年の2回にわたって増税しており⁶⁾、所得税の最高税率も引き上げられた。

米国においては、第一次世界大戦後、1920年の大統領選で、共和党が「平和への復帰」を合言葉に民主党に勝利し、所得税の最高税率を引き下げた。戦勝国の英国とフランスにおいても、同様に最高税率の引き下げが行われている。日本の最高税率は引き下げられなかったが、これは、1920年の原内閣による改正は、単に税収増を目指すだけでなく、経済の発展に即して所得税収入が伸縮性をもつようにする抜本的な改正であったため、第一次世界大戦後も最高税率は引き下げられなかったものである⁴⁾。

欧米で第一次世界大戦後に一旦引き下げられた最高税率は、第二次世界大戦を待つことなく、再び、引き上げられることになる。大恐慌のためである。

米国においては、大恐慌後の不況による歳入不足に直面して、共和党政権ですら大幅増税に踏み切らざるを得ず、所得税の最高税率は、1932年に25%から63%に引き上げられている⁵⁾。

1933年に民主党のフランクリン・ルーズベルト大統領が誕生すると、1935年には、最高裁判所が、ニューディール政策の最重要法である全国産業復興法（National Industrial Recovery Act NIRA）の条文が「州政府に対する連邦議会または大統領の権限を超越している」とする違憲判決を下したことを契機に、明確に反独占へと舵を切り、その中核に租税政策が据えられ、所得税を含む直接税の累進構造の強化が図られた⁶⁾。

税率については、70%以上の税率を最初に試したのは米国であるが、概して、米国と英国の上下の振幅が甚だしいのに対して、ドイツ、フランスの振幅は比較的小さい。これについては、ピケティが、累進課税は、社会正義と個人の自由との理想的な妥協であるとしているのが興味深い⁷⁾。すなわち、巨額の所得や相続財産の維持を高価にして、その永続化を強く阻害する一方、法的禁止や収用はない。米英は、歴史を通じて個人の自由を高く評価してきたため、他の多くの国よりも累進的な税制を採用した。他方、フランスとドイツは、第二次世界大戦後に別の道、例えば、企業の国有化や、重役給与を直接定めるといった手法を採用したと指摘している。そして、相続税については、アングロ・サクソンが累進課税に惹かれていることは一層明確であるとしている。

なお、ドイツ（1946 - 1948年に90%）と日本（1948 - 1949年に85%）で所得税の最高税率が跳ね上がっているが、これは占領軍により税率が改定されたものである。それぞれ財政独立を回復後に下がっている。

2. 第二次世界大戦後の高度成長と高い税負担

日本の戦後税制の変遷を語る上では、シャープ使節団に触れない訳にはいかないであろう。第二次世界大戦後、占領軍司令部の招請により日本税制調査団の団長として来日したカール・S・シャープ博士の租税論の特徴は、租税の公平の観点からは、包括的な所得概念の下での累進課税を行うことにより、租税の公平の実現を図るものであるといえる。

具体的には、まず直接税中心主義を確認した。混乱から脱しきれない戦後の経済情勢の下では、直接税中心主義は無理であると考えた日本政府の判断に対して、日本人は所得税をこなしていく能力を持っているとの判断を基に、直接税中心主義を立て、その裏打ちのために青色申告制度が導入された。所得税率については思い切った引き下げをした。それは従来の税制が確実に実施されれば成金ができるはずがないのに、それが存在するのは、税率が実情にあわないためであるから、徴収できる税率に抑えることが合理的であるとの判断によっていたが、別に富裕税を設けて、年々の純財産価額に課税して、実質的な累進課税の効果を狙った。

シャープ勧告が、最高税率を 55%におさえたのは、高所得者の納税協力を高め、実質的に課税所得の把握に努めようとしたからに他ならない。いくら累進税率を高めても、実際に機能しなければ、税収は増加しないからである。実際の勧告は、以下のようになっており、後半部分は、富裕税の創設に関連している⁽⁸⁾。

要するに、われわれの意見では、日本の現状において、税率を 50%以上非常にたかめることは賢明でないと思う。少なくとも、もし税率をどうしてもそれ以上に引き上げるならば、この高税率が適用される納税者一人一人を徹底的に調査、

査定できる程度の納税者数が減少する所得範囲に限って行うべきである。

一方、相続税については、思い切った引き上げをして、相続財産の価額の大きさによって累進率を高め、財産を残すことに対して強い圧迫を加えた⁽⁹⁾。

シャープ税制は、1949年と1950年の二度の勧告によって形を整えたが、包括的課税の税務執行上の困難さに加えて、資本蓄積の必要性があったことから⁽¹⁰⁾、1952年の講和発効を前に、かなり大きな税制改正が行われた。所得税と相続税の最高税率の関連では、富の再分配を狙いとして、相続税について、1950年には課税価格 5 千万円超に 90%の最高税率を課すことにしていたのを 1952年の改正で、課税価格 1 億円超 70%に止めて全般に税率を軽減した⁽¹¹⁾。

1953年の改正においては、富裕税を廃止して、所得税の最高税率を 55%から 65%に引き上げている。

その後も、昭和 30 年 (1955 年) 代に高度成長を迎える中、インフレ含みの名目成長率の急上昇の下で、累進課税制度をとる所得税は自動的に税負担が増大するメカニズムとなっていたため、所得税減税が中心的な政策課題となっていた⁽¹²⁾。所得税の重税感、その階層間の配分状況が、低・中所得層に偏っていたことにも関連していたことから、1957年には、税率区分を従前の 11 から 13 へ増加し、低中所得者層の税率緩和がかなり大規模に実施されるとともに、最高税率が 70%に引き上げられている。1962年の緩和の際にも、最高税率は 75%へ引き上げられ、1980年代半ばまで維持されることになる。

相続税については、かなり累進構造が強いという日本の特徴の下、1966年以来、基本的な見直しが行われなかったため、その後における地価及び一般的な物価水準の著しい上昇を反映して、その負担が急激に増加していた

ことを背景に、1975年度には、負担軽減のための改正が行われた。その際、相続税の再分配機能も重視すべきであるとして、最高税率を70%から75%に引き上げる等の配慮も加えられた⁽¹³⁾。

なお、このような累進税率の動きの背景となった日本の高度経済成長は、当時の日本の置かれていた経済状況だけでなく、政策的要因も大きかったことは忘れてはなるまい。1960年11月に発表された池田内閣の「所得倍増計画」は、第二次世界大戦後の日本で最も有名な経済計画といえるであろう。同計画については、経済学者の都留重人と池田内閣の経済面でのブレーンであった下村治との間で論争が繰り広げられたことは良く知られているが、その後の日本経済の成長の実績をみれば、10年を待たずして倍増しており、成長論者の下村に軍配が上がった形となっている。

この論争は、政府の所得倍増計画発表の前年1959年2月に、池田勇人が「月給二倍論」を発表した際に、都留重人が噛みついたものである⁽¹⁴⁾。都留は、池田の「月給二倍論」について理論的根拠が弱く、実現しようとする時の実際上の困難が大きいことを指摘した上で、無理にも所得倍増を実現しようと積極的な刺激策を採るとインフレになりかねないことや、「所得倍増」よりも国民諸階層間の所得格差を縮めることが第一義的な問題であると訴えたのである。そして、「十年のうちに『月給二倍』が実現しなかったら、潔く桂冠する責任感があるかどうか。」と問うたのに対して、池田は、「・・・私の政策を実行してなおかつ、十年間に月給が二倍にならんようなことがあれば、桂冠どころか一生をかけている政治家をさえやめるくらいの決意をもっていることをお答えしておく。」と一蹴している⁽¹⁵⁾。

各国においても、「見えない手」による予定調和的な資本主義が発展するに従い、資本家と労働者の間の格差が生じ、格差低減のために累進課税制度が導入・発展していくことに

なるが、これは、民主主義のプロセスであるとともに、第一次世界大戦による政治的なショックの産物であった。第二次世界大戦後の約30年にわたる資本主義の繁栄期には、所得税や相続税の最高税率が非常に高率であったことに示されるように、福祉的な国家観に裏打ちされた累進課税制度が広く普及していた。

第二次世界大戦後、所得税の最高税率が概ね1980年代まで高かったことについては、神野直彦教授が以下のような指摘をしている⁽¹⁶⁾。

・・・第二次大戦後の世界の先進諸国では、むしろ租税負担の高い方が、経済成長をすると信じられていたといってもいいすぎではないのです。第二次大戦後の30年間は、先進諸国にとって「黄金の30年」と呼ばれる高度成長の時代でした。しかも、その時代は第二次大戦中に戦費調達のために実現した、高い租税負担率が継続していたので、高い税率と高い経済成長との「幸福な結婚」の時代と呼ばれたのです。

というよりも、所得税や法人税の税率が高ければ、財政の所得再分配機能が大きくなり、社会も安定して労働意欲も高まり、生産性も向上して経済成長が実現していくと考えられたのでした。これが第二次大戦後に、先進諸国がこぞって福祉国家を目指した背景となっていたのです。

このような状態は、「黄金の30年」が終わりを告げようとする、1970年代の経済成長と租税負担との間に、明確な関係がないこと、すなわち、租税負担が高くても、経済成長をする国はするという関係で示されていた。

3. 高度成長の終焉と小さな政府

ところが、1980年代には、租税負担の高い国は経済成長を実現できなくなる一方、租税負担の低い国が、高い経済成長を誇るようになった。こうした現実が、「小さな政府」を唱える新自由主義が1980年代に説得力を持って登場してくる背景となっている。福祉国家が「大きな政府」となったために、インフレが生じ、民間経済を圧迫して経済を停滞させたと批判し、「小さな政府」にして租税負担を低下させれば、経済成長が実現できると主張した。英国におけるサッチャー政権（1979年 - 1990年）、米国のレーガン政権（1981年 - 1989年）、日本の中曽根政権（1982年 - 1987年）である。

レーガン・サッチャー革命と言われる新自由主義的な思想の下、国家の関与を減らすことによる自由市場の推進の観点から、累進課税制度も最高税率の劇的な削減が図られることになる。1980年代には、租税負担の低い国が高い経済成長を誇るようになり、「小さな政府」を唱える新自由主義が説得力を持ったが、それが一因となって、現在に続く極端な経済格差を生んでいることは周知の通りである。

日本においては、1979年12月に「財政再建は、一般消費税（仮称）によらず」とする「財政再建に関する決議」が国会で採択されて以来、税制改革は、既存税制の見直し、特に不公平税制の是正を進める形で行われることになった⁽¹⁷⁾。これを受けて、1981年度の税制改正では、1兆5千億円に上る巨額の増税措置が取られたが、経済界を中心にかなりの反発を生み、増税の前にまず徹底した行政改革と歳出削減の努力が必要であるという強い認識が生まれ、それが契機となって、1981年3月に第2次臨時行政調査会（会長：土光敏夫）が設置されることになった。そして、亡くなった大平首相の後を引き継いだ鈴木内閣の下で、「増税なき財政再建」の原則が打ち出された⁽¹⁸⁾。

このような財政再建を行うという目標の途上にあるにもかかわらず、1984年には、所得税の最高税率が75%から70%に引き下げられた。これは、税制調査会の中期答申において、「高額所得階層に適用される税率については、かなり長期にわたって適用税率が据え置かれてきており、また、その最高税率は、現在、主要諸外国に比べてもかなり高い水準にあるところから、民間活力の維持・充実等の観点にも配慮し、ある程度の引き下げを行うことが適当である」とされたためである⁽¹⁹⁾。

1987年の税制改正では、所得税の税率構造に関しても大きな見直しが行われている。これは、税制調査会の答申において、所得水準の大幅な上昇が見られる中、所得分布が平準化し、大半の納税者がある範囲の所得階層に集中していることから、所得課税に求められる所得再分配の要請にも十分に配慮するとしても、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とされたことによる。所得階級区分は、（1984年に19段階から減らされた）15段階から12段階に減らされ、1988年には、さらに5段階まで減少した。最高税率については、70%から60%に引き下げられている⁽²⁰⁾。1987年度答申では、1988年にさらに50%への引き下げを盛り込んでいたが、これは、1年遅れて、平成元年（1989年）に実施された。なお、これらの最高税率の引き下げは、中低所得者の負担軽減と合わせて行われたことに留意が必要である。

このように、中曽根内閣および竹下内閣の下で、1987年から1988年に行われた抜本的税制改革は、最終的には、消費税の導入から酒税の改正まで極めて幅広いものであったが、所得税についても大きく改正されており、所得税の税率構造が大きく見直された。これは、しばしば減税が行われた高度成長期が終わり、昭和50年（1975年）代に入ってから、個人所得課税の本格的な見直しが行われなかつ

たこともあり、税体系が所得課税に大きく依存することとなり、個人所得課税の累進度がかなり強い下で負担の累増感が高まっていたことや、所得の種類間における捕捉のアンバランスが指摘されていたこともあって、税負担の水平的公平の確保に対する関心が高まっていたことが背景にあった⁽²¹⁾。その特徴は、最高税率を大きく引き下げ、税率の刻み数も1986年の15から5に減らすなど、いわゆる「フラット化」と「簡素化」を前面に押し出したものであり、当時の米国のレーガン政権や英国のサッチャー政権でなされた税制改革に強く影響されたといわれている⁽²²⁾。米国や英国においては、所得課税の重税感や高い限界税率による活力の低下などの弊害を取り除く観点から、課税ベースの拡大を図るとともに、個人所得課税の税率引き下げ・累進緩和や法人課税の税率引き下げが行われていた。

その後の日本経済は、バブルを経て、1996年度から2000年度までの期間、特に1997年秋以降は、北海道拓殖銀行や山一証券といった大手の金融機関が相次いで破綻する厳しい経済状況となり、景気対策のための所得税減税の要求が高まっていた。それを受けて、1999年には、所得税の最高税率が50%から37%に引き下げられた。一方、減税を最高税率の引き下げだけに留めると、その恩恵が及ぶのが富裕層に限られるため、同時に「定率減税」が行われた。すなわち、所得税については、税法に基づいて計算した税額から20%が軽減されたのである⁽²³⁾。

相続税の最高税率については、1975年度の改正の際、当時の所得税の最高税率や主要諸外国の相続税との比較から、70%から75%に引き上げられたが、当時75%と77%であった英国と米国の最高税率が大きく引き下げられて、日本が最も高い水準になっていたことから、1988年に70%に引き下げられた⁽²⁴⁾。その後、相続税の最高税率が諸外国と比較して依然として高いことを背景に、2003年には、

次世代への資産移転に資するため、相続税・贈与税の一体化及び税率の引き下げが行われる中で、相続税の最高税率は、50%に引き下げられるとともに、税率の刻み数を9段階から6段階へ簡素化した⁽²⁵⁾。

なお、米国においては、1990年代に、垂直的公平を回復させる等の観点から、個人所得税率の刻み数の増加、最高税率の引き上げが行われている。

4. 社会保障と税負担の上昇

21世紀に入って、図1と図2の5ヶ国のうち、所得税・相続税の最高税率を引き上げた日本、米国、フランスは、いずれも社会保障が関係していた点が興味深い。

まず、日本では、2013年度税制改正においては、2015年から、所得税の最高税率を40%から45%へ引き上げ、相続税の最高税率を50%から55%へ引き上げることとされた。その特徴は、「社会保障と税の一体改革」が掲げた通り、(消費税増税に向けた布石として)①税制全体の再分配機能を回復すべく所得税・相続税の強化を図る一方、②「経済への配慮」として住宅ローン減税を含む政策減税を拡充したことである⁽²⁶⁾。特に、相続税制度については、バブル経済期に都市部において地価が高騰し、相続税の負担に苦しむ者が続出したため、1994年まで数回の税制改正を経て、基礎控除が拡充することにより、軽減策が講じられた。しかし、その後の地価下落により、今度は相続税の負担者が減少してしまい、バブル経済以前の負担水準への回帰が志向された⁽²⁷⁾。当時の財務省の政策責任者⁽²⁸⁾は、以下のように語っている。

・・・一体改革の着実な実施ということで、所得税の最高税率の見直し、相続税・贈与税の見直し、消費税絡みの住宅税制、あるいは金融・証券税制とあるのですが、まずインパクトとして、相続税

の見直しは相当のインパクトを持っており、要はバブル期の税制をそのままにして、バブルが発生する前の税制に戻せなかったのを、今回は、そこまで完全には戻せないけれども、しかしかなり戻したという点において大きな意味があると思っています。

また、相続時精算課税や孫への贈与策が導入されている。これは、少子高齢化が進展する中、例えば、亡くなった方が90歳で、相続する方が70歳というような老々相続が数多くみられる状況を踏まえて、なるべく早い段階で、消費性向の高い世代に資金を移していく狙いもあるとされた⁽²⁹⁾。

米国においても、ブッシュ（ジュニア）政権下で、2010年での相続税（遺産税）の廃止が決定され、最高税率が徐々に引き下げられていったが、2009年に就任したオバマ大統領により、オバマケアと称される国民皆保険の導入を含む社会保障の充実を理由に、遺産税は復活となり、2014年には最高税率が35%から40%に引き上げられた⁽³⁰⁾。

フランスでは、2012年にオランド大統領が誕生すると、それまで、サルコジ大統領の下で進められてきたリベラル的な政策から、社会的格差の解消と分配に重点を置き、富裕層や大企業への負担を増加させる方向での政策転換が図られた⁽³¹⁾。すなわち、サルコジ政権下では、2012年10月1日から付加価値税（VAT）の標準税率を19.6%から21.2%に引き上げ、これと併せて、社会保険料の雇用主負担を軽減し、その減収分をVATの増額分で補う予定であった。しかしながら、オランド政権は、VAT税率の引き上げと社会保険料の軽減措置を撤回した⁽³²⁾。また、相続税の最高税率は、40%から45%に引き上げられている。

5. 所得再分配と今後の税制改革の方向性

最近の税制改革については、各国における

社会的格差の拡大などの課題に対応して行われる傾向が見受けられる。

近年の日本における税制改革の方向性を示すものとしては、2015年11月13日の税制調査会「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」が重要である。同論点整理では、①所得再分配機能の回復と②働き方の違いによって不利に扱われることのない中立的な制度の構築の2点が強調されている。

すなわち、「若年層・低所得者層が意欲を持って働き、安心して結婚し子どもを産み育てることができるようにする観点から、所得再分配機能の重要性が高まっている」との認識の下、個人所得課税については、「所得再分配機能の回復を図り、経済力に応じた公平な負担を実現するための見直しを行う必要がある」と提言しているほか、「女性や高齢者の就労の拡大、正規雇用の多様化、転職機会の増加等、働き方が多様化している。自営業主のなかでも商店主や農家等のような伝統的な自営業者が減少し、請負契約等に基づいて働き、使用従属性の高さという点でむしろ雇用者に近い自営業主の割合が高まっている」として、「働き方の違いによって不利に扱われることのない中立的な制度を構築する必要がある」と述べている。

このような問題意識に基づいて、2018年度の税制改正が行われているが、これに対しては、吉村教授が指摘しているように⁽³³⁾、所得再分配は、高所得者に相対的に多額の所得税負担を課し、それで得た税収を低所得者に社会保障等を通じて所得移転させる制度であり、低所得者への所得給付面にかかる社会保障制度等の改革が明確にされない状況では、租税という収奪面における負担強化だけで、果たして、真の意味での所得再分配機能の回復という政策目的を達成できたかどうか疑問との見解もありうるだろう。

また、所得控除は、限界税率の高い高所得

者への減税額が多くなり、逆再分配が生じるため、税額控除の方が、格差を防いで、垂直的公平の原則に適うとの主張がなされているが、2018年度の税制改正では所得控除から税額控除への転換は見送られた一方、給与所得控除や公的年金控除の引き下げ及びキャップ制と並んで、高所得者にかかる基礎控除の消失などの措置が導入されており、高所得者の負担が増加する結果となっている。

このように、今後の税制改革においては、所得再分配機能の回復が課題となるが、単に最高税率を引き上げるのではなく、歳出面や控除のあり方も含めた検討が要請されてくるであろう。

米国においては、トランプ政権下で、レーガン政権による1986年の減税以来の抜本的な税制改革における大型減税の一環として、所得税の最高税率が39.6%から37%へ引き下げられた⁽³⁴⁾。これは、法人税率の35%からOECD平均を下回る21%への引き下げなどビジネスおよび富裕層優遇の色彩の強いものであった。これに対して、バイデン政権では、大規模なインフラ投資を含む巨額の財政支出と、所得税の最高税率の引き上げを含む増税をセットにして予算調整案（Build Back Better : BBB 法案）を提案しているが、成立は不透明である。富裕層が所得の8%にしか課税されていないとして、超富裕者層（資産1億ドル（約122億円）超の資産を持つ家計）の所得に最低20%課税することを提案するなど、バイデン政権は社会的不公平の是正に前向きである⁽³⁵⁾。

また、フランスにおいては、2018年に社会保障をまかなう一般社会税が、1.7%引き上げられたことに伴い、所得税の最高税率も、53%から54.7%に上昇している⁽³⁶⁾。なお、各国が分配重視の政策に移行する中、マクロン大統領の経済政策は、所得均等や雇用創出よりも財政規律、雇用や失業手当よりも就労促進という新自由主義的な政策に重点が置かれ

ているとの評価もある⁽³⁷⁾。

III. 公平と分配を巡る議論

以上のような公平と分配に対する考え方の一つの現れとも言える所得税・相続税の最高税率の歴史的な変化を念頭に、公平と分配を巡る議論の変遷を振り返ってみたい。

1. 公平の租税原則の変遷

公平は、言うまでもなく、租税原則の一つであるが、現在、租税原則としては、アダム・スミス、アドルフ・ワグナー、リチャード・マスグレイブのものが代表的なものとして挙げられることが多い（表1）。これらは、それぞれ、資本主義勃興期、資本主義成熟期、混合経済をその時代的背景としている。

アダム・スミスの「4原則」は、資本主義勃興期の市民社会の時代の軍隊や治安維持などの必要最小限のいわゆる「夜警国家」の追求を時代的背景としている。ワグナーの「9原則」は、社会格差が拡大して、社会政策を政府の重要な任務とする社会時代となり、国家にはより大きな役割が期待されることとなった時代的背景がある。マスグレイブの租税原則は、スミスの「4原則」とワグナーの「9原則」の折衷とされることがある。これは、市場経済を基本としながら、政府が政策的に介入することが普通になった混合経済を背景としていることがその理由であるが、より本質的には、マスグレイブが、それまでの財政学の大きな二つの流れである官房学（カメラリズム）と古典派経済学を統合して、理論的な体系にまとめたことがあるように思われる⁽³⁸⁾。すなわち、16 - 18世紀のドイツにルーツを持つ官房学は、財政現象の制度的、歴史的な側面を重視して、その経済的作用・効果は考察の対象外に置いていた。これに対して、古典派経済学は、財政現象を経済的な視点から把握しようとするものであった。このようにバラバラに理論化されてきた財政学は、

ケインズ経済学の出現を契機として体系化されることになる。すなわち、不完全雇用が常態化した1930年代の資本主義経済においては、新たに政府の総需要水準をコントロールする財政政策に重要な役割が与えられるようになり、財政現象が一国全体の経済活動の中で位置づけられ、いわば、マクロ的に経済と関係づけられて把握されるようになったのである。その結果、マスグレイブの租税原則は、課税の中立性（効率性）として、市場経済への干渉を最小にするように租税が選択されるべきとして、市場経済へ配慮する一方で、十分性として、租税収入の十分な確保を掲げて国家の財政収入確保に配慮しており、折衷的なものとなっている次第である。以下、それぞれについて、租税負担の在り方も含めて、その内容をみることにする。

公平の議論は、アダム・スミスが租税4原則の第1原則として示したことにより登場した⁽³⁹⁾。これは、市場での自由競争の結果として生じる所得や財産の分配が正当なものであると考え、租税は国家に必要な収入の獲得のみが目的であるとする、自由主義的な租税の公平であった。負担については、各人が国家の保護の下でそれぞれ享受する収入に比例して負担すべきであるとの、現在の利益説の主張を行っているとして理解される。

このアダム・スミスの第1原則に対しては、「平等犠牲説」に立つジョン・スチュアート・ミルから、「政府のあらゆる業務は、人びとに対して平等であらねばならないが、同時にそれを支える租税の犠牲も平等にしておかなければならない。」との批判がなされている⁽⁴⁰⁾。ミルは、現在の能力説に立っていると理解されているが、租税負担の配分論を主張し、一定の最低限の所得を免除するとともに、比例税を提唱した。

また、市場での自由競争の結果として生じる所得や財産の分配が正当なものであるとするスミスの自由主義的な租税理論に対しては、

アドルフ・ワグナーが、有機的国家観から、批判している。すなわち、市場における自由競争によって、所得分配は公正（公平）ではなく様々な歪みが生じていることから、租税による修正・補充を行い、公正（公平）を達成しなければならないとの主張である。課税方法としては、所得・財産の大きさの増加に対して比例以上の割合で負担能力が増大するため、累進課税が公平であるとしている。分配面での不平等が生じて貧富の差が顕著になり、国家による社会政策の実施が要請されるとの時代認識である。ワグナーは、このような社会時代において国家の活動は拡大せざるを得ず、行政経費（財政需要）膨張は不可避であるとの認識の下、租税政策においては、課税の十分性を含む財政政策上の原則が最も重要であると位置づける。これにより、ワグナーの租税理論は、財政膨張を抱える各国のその後の半世紀にわたる財政政策上、指導的理論の地位が与えられることになった⁽⁴¹⁾。

リチャード・マスグレイブは、垂直的公平が、J・S・ミル以来、均等犠牲の基準に基づいて検討されてきており、税支払いが均等犠牲（等しい効用の損失）の形態で生じる時、納税者は等しい取り扱いを受けたこととする。そして、均等犠牲を、等しい絶対的、比例的、限界的犠牲の3つに区分している。

「均等絶対犠牲」：課税による効用の犠牲を各人に均等にする

「均等比例犠牲」：課税によって失う効用と所得の効用との比率を各人に均等にする

「均等限界犠牲」：課税によって各人の所得の限界効用を均等にする

そして、それぞれで考えられる垂直的公平の内容や累進課税との関連を検討しているが、所得の限界効用が低減すると想定すれば、所得税の最大の累進度は、均等限界犠牲のケースの下での課税方式となる⁽⁴²⁾。

この間、政治哲学の分野においては、ジョン・ロールズが、その著作『正義論』において、社会契約説を現代的に再構成して、経済学のベースになっている功利主義にとって代わるべき正義論を「公正の正義」として提唱しているが、ロールズの課税論が、財源調達機能に重きを置かず、分配を重視していることは、近年における各国の税制改革における議論にも、影響を与えているのではないか。今後は、税が所得階層トップでは逆進的になっていることを含め、新自由主義の遺産への対応とともに、気候変動問題やコロナ禍で顕在化した様々なグローバルな課題への対処等、世代間、南北問題の視点を持った、公平と分配の観点から、更なる課税思想の変遷が予想される。

2. 他の租税原則との関係

それでは、公平と他の一般に主要とされる租税原則（簡素・中立・公正）との関係はどうであろうか。

（1）公平と簡素

租税原則の公平と簡素の関係については、シャープ勧告において、両者の基本的な対立を念頭に置きつつ、公平を犠牲にしても簡素に偏すべき時があるとされているのが注目される。

具体的な勧告を作成するにあたって、われわれは簡素と公平の基本的な対立を常に念頭に置き、縷々、公平における精緻を犠牲にして簡素に偏することはあっても両者間の均衡を図ろうと努力した。現代の経済生活が非常に複雑になったため、極端に簡素な税法でさえ最も無関心な納税者にとっても、ゆくゆくは耐え難い程不公平なものに感じられるであろう。生まれて初めて直接納税をする多くの個人に対しては、両者択一に迷った場合、簡素を選ぶべきだというのがわれわれの見解である。納税申告用

紙および租税の算定法については、特にこの点に留意すべきである。しかし、経済的利害の複雑な富裕な納税者に対しては、あまりに簡素に偏重すべきでない。このような納税者は完備した帳簿を作る労を惜しまないだろうと想像されるからである。彼を不公平な税金から保護し、同時に合法的脱税への抜け道を閉塞するために作られた若干精緻で詳細な法律を彼は十分理解できるはずである。なお、事業を営む法人については、もし、不公平および好ましくない経済的結果を防止するためにそれが必要であるものなら、もっとより複雑な租税を賦課することが至当であると考え⁽⁴³⁾。

このように、シャープ勧告における簡素化の議論は、記帳慣行が不十分な日本に納税申告制度を定着させるために、税制の簡素化を強調した側面がある⁽⁴⁴⁾。

租税原則における「簡素」の包括的研究の我が国最初のものとしては、1980年の水野論文が挙げられる⁽⁴⁵⁾。これは、税制簡素化の類型論を先取りするものであったが、それに加えて、その後の金子論文（1982年）、畠山論文（1990年）、さらに米国での議論も踏まえて出されたのが、増井論文（1994年）であった⁽⁴⁶⁾。

増井論文では、簡素を3つの側面、すなわち、①納税協力上の簡素さ（compliance simplicity）、②取引上の簡素さ（transactional simplicity）、③ルール of 簡潔さ（rule simplicity）に分類した上で、「簡素化の目標は<コスト>の軽減という目標に還元されてしまうのではないか」との観点から検討している。①と②の両者については、簡素さの善ないし複雑さの悪は、結果として生ずるコストの大小によって判断されるとする。③についても、解釈コストだけでなく、ルール定立にかかるコストも、ルールの簡素化によって軽減できるとした上で、以下のように

述べている。

「簡素」とは、「費用最小化」という究極の目標を導くための、たかだか中間的な目標にとどまるのではないか。そうだとすれば、そもそも「簡素」は税制改革の独立の目標ではなく、単に「費用軽減」の要請に従属する下位概念にすぎないのではないか。そして、「費用最小化」は「中立」の目標の内容に他ならないから、「簡素」は「中立」のコロラリーにすぎないのではないか。

このような《「簡素」の目標は「コスト最小化」の目標に還元される》との主張を「コスト還元主義」と呼び、コストの概念を基軸に据えることにより、多義的な「簡素」概念の使用から生じる修辞上の仮象問題を回避して、実証的な議論の可能性を開き、また、数量的な思考を可能にして、複数の税制のコストの大小比較がまがりなりにも可能になるとして、積極的な意義を認めている。

ただし、コスト還元主義に強弱の型、すなわち、簡素化にコスト軽減以外の一切の価値を認めない強い主張と、コスト軽減を簡素化の主な主張とするが、他の価値の存在を否定しない弱い主張を想定した上で、③ルールの過度な複雑化は、コストの増加を超えた重大な価値の侵害を引き起こすとして、コスト還元主義の強い主張には、増井論文は同意していない。

第一に、複雑化に伴う法システムへの支持基盤のゆらぎがあるとして、租税法律主義の民主主義的・参加的側面を、費用に還元できない独立の価値と考えるならば、ルールの簡素化には、コスト削減以上の価値があるとす。第二に、個人の自立の要請として、複雑でわけのわからないルールによって租税を課され、理解しない間に租税の納付を強制されることは、個人の自由の侵害を意味するとし

て、コスト還元主義の強い主張は、租税法律主義の自由主義的・防衛的側面を弱めることにつながるとしている。そして、複雑なルールによるコストがルールの不明確さに起因するのであれば、「簡素化より明確化を」という従来の議論に、基本的な方向性として正当性を認めざるを得ないとするのである。

租税原則における公平と簡素の関係については、納税環境（申告納税制度や納税者意識等）が未整備の場合には、シャープ勧告に見られたように、簡素に比重を置かざるを得ないであろう。納税環境がある程度整った暁には、基本的にトレード・オフの関係にある公平と簡素の取り扱いが議論になり、「具体的な制度の検討に当たっては、しばしば、公平（equity）と効率（efficiency）、公平と簡素（simplicity）のトレード・オフをどのように解決すべきかが問題となったが、公平よりも効率や簡素を重視する結果となっている場合が少なくない。」⁽⁴⁷⁾との指摘もある。今後は、申告納税制度の下、納税者の利便性向上のために、ICT 技術の活用やデジタルトランスフォーメーション（DX）による納税コスト削減による簡素化が進展して、公平と簡素のトレード・オフが解消する方向に向かうことが期待される一方で、経済格差拡大を背景に分配に対する関心が高まっていることから、より公平に比重をおいた議論になる可能性が高いのではないだろうか。

（2）公平と中立

第二次世界大戦後、簡素に次いで租税原則として取り上げられたのは、中立であったかもしれない。レーガン・サッチャー革命に見られた、経済に対する税制の中立性の要求である。

一般に、租税法においては、公平と中立性の原則は、ほぼ同一視されてきたと言える。租税制度が個別の政策目的のために使われると、「その結果として税制が複雑化し、また、公平と中立性が害される」、「公平ないし中立

性の原則は、憲法 14 条 1 項に由来する『平等取扱原則』ないし『不平等取扱禁止原則』を内容とするもので、課税のうえで、同様の状況にあるものは同様に、異なる状況にあるものは状況に応じて異なって取り扱われるべきことを要求する。⁽⁴⁸⁾とされている。

そのような認識に基本的に立ちつつ、田中治教授の論文⁽⁴⁹⁾においては、「経済学という中立の概念を租税法が基本的にそのまま受け入れて用いる場合がある」との指摘がなされ、その内容について検討されている。

すなわち、一般に、中立（中立性原則）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としている。

政権を失うきっかけとなったサッチャー首相による人頭税導入の試みは、まさに、このような中立性原則の追求の結果であったといえよう。他方、田中論文では、レーガン税制改革において、中立の概念は、低税率による包括的所得課税の実現を目指して、公平の概念とかなりの程度重なり合うものとの理解を示している。そのうえで、中立性の原則の特徴およびその問題点として、概要以下のような指摘を行っている。

まず、中立性の原則は、基本的には、効率性を重視するものであって、その意味で、公平性の原則と対立する。また、中立性の原則は、基本的に、市場の側における選択や決定を妨げるものとして課税を位置づけており、租税の政策的利用には本来否定的ないし消極的である。しかし、中立性の原則が前提とする市場が、資源配分について、それほど信頼

を置きうるか疑問であるし、現実には、しばしば、市場の側から、国の経済政策、景気対策としての税制の活用が強く要請されている。さらに、経済活動の選択の自由を必要以上に強調する結果、人頭税や生活必需品に対する課税を理想とするなど、論理一貫性はあるにしても、論理的帰結が余りに極端である。

本稿で公平性を検討する一材料としている累進税率との関係では、中立性の原則は、累進税率を抑制する方向に働く。累進制度は、勤労意欲や貯蓄意欲などに歪みを生じさせるために、その累進度の緩和が必要とされるのである。言い換えれば、中立性の原則は、累進制度を支えている垂直的公平と対立し、抑制する関係にある。

なお、自由な市場が要求する効率は、しばしば公平とトレード・オフの関係にあるところ、効率を優先しなければならない場合もありうるが、原則としては公平を優先させるべきとの見解が一般的である⁽⁵⁰⁾。

（３）公平と公正

1971 年に刊行されたジョン・ロールズの『正義論』は、現代アメリカにおける政治哲学の復興として大きな脚光を浴びた⁽⁵¹⁾。また、ロールズが、『正義論』において、社会契約説を現代的に再構成して、功利主義にとって代わるべき正義論を「公正としての正義」として提唱し、価値相対主義的懐疑とイデオロギイ的批判が支配的ななかで久しく沈滞していた規範的正義論を、広範な社会的関心に支えられた学問的営為として復権させた⁽⁵²⁾との見解に対して、大きな異論はないであろう。

ジョン・ロールズの「公正としての正義」論の内容的な特徴は、すべての人々に基本的諸自由を平等に保障する「平等な自由原理」が、全体としての社会的・経済的利益の増進に優先することを強調し、個人の独自性と多様性に真剣に配慮するとともに、社会の最も不利な状況に

ある人々の利益を最大化するための社会的・経済的不平等は正当化されるとする「格差原理」によって、社会的・経済的弱者の福祉の向上をめざす分配的正義に関する独自のアプローチを提唱するところにみられる⁽⁵³⁾、とされる。

このようなロールズの立場からは、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、第二の機能との位置づけである。この財源調達を行う方法として、ロールズは、基本的に支出税、税率については比例税を支持している。ロールズが支出税を公正なものとして支持するのは、社会の共同のプールから財貨・サービスの取り出し(消費)を行なった時に課税を行うことが公正な負担のあり方に適うとの経済学者であるカルドアの影響である。カルドアは、「リヴァイアサン」から以下の文を引用することによって、共通のプールという議論をホッブスに帰した⁽⁵⁴⁾。

「賦課の平等は、消費する人格の財産の平等よりもむしろ、消費されるものの平等にあるのである。というのは、おおく労働して、かれの労働の果実をたくわえてわずかしか消費しない人が、なまけて生活してわずかしかえず、えたものをみんな消費する人よりも、おおくを課せられるべき理由は、一方が他方よりもおおくコモン・ウェルスの保護をうけているのではないことをみるとき、いったいあるであろうか。ところが、賦課が、人びとの消費するものに課せられるときは、各人はかれが消費するものについて平等に支払うのであり、コモン・ウェルスが、諸私人のぜいたくな消費によって詐取されることもない。」⁽⁵⁵⁾

租税実体論における「公正」の位置付けについて、首藤論文⁽⁵⁶⁾では、アダム・スミス4

原則の第一原則として登場した「公平」について、スミスは、公平をエクイティ (equity) として認識していたとの理解を示したうえで、スミスが、「あらゆる国家の臣民は、各人の能力にできるだけ比例して、すなわち、国家の保護のもとにそれぞれ彼らが享受する収入に比例して、政府を維持するように納税すべきである」と述べていることを紹介している。能力 (ability) という言葉が使われているため、スミスの公平原則を能力説の観点から理解する立場もあるとしつつ、一般的には、<租税根拠論>としての利益説(課税の根拠を公共サービスに対する対価とみる)の立場から、能力(=収入)に比例した比例税率による課税の考え方が示されているとする。つまり、租税原理としてのエクイティ (equity) は、歴史的概念としては、自由主義国家観を基礎にした利益説に立って、比例税率による租税という内容を有する「公平」という意義を有していたと考えている。

これに対して、ワグナーの租税原則の第三原則であるゲレヒティッヒカイト (Gerechtigkeit, 「公正」) は、租税の普遍性と租税の公平性 (Steuergleichheit) の二つの原理から構成されている。ワグナーの公平という原理は、スミスのエクイティ (公平) とは異なり能力説の立場から、各人の収入(所得、財産)ではなく「給付<能力>」に比例して課税するものであり、課税は累進的でなければならず、また所得類型による租税負担能力の差異(財産所得を労働所得より重課する)を認める。このように、それぞれが基礎とする国家観(自由主義的な夜警国家と介入国家)の差異から、スミスの公平原則とワグナーの「ゲレヒティッヒカイト (公正)」の原則は、租税の根拠や配分に関する原則の内容が異なると、首藤論文では整理している。

租税原理としてのエクイティには、上述のように累進課税による社会政策的調整機能が含意されていないことから、自由主義的な国

家観が中心的な位置を占める英米においても、租税に富の再分配機能を持たせることが必要となるに従い、エクイティの用語を維持するために、水平的公平 (horizontal equity) と垂直的公平 (vertical equity) という用語を使わざるをえなくなったのではないか。ともあれ、本来の水平的な意味での公平(エクイティ)概念が垂直的な公平を含むものに拡大されていく中で、租税の再分配機能に着目した垂直的公平に関する適正な基準を示す原理として、フェアネス (fairness) の語が選択されたのではないかと思われる。

首藤論文においては、実際の用法としては、米国財務省のレーガン大統領への報告書(1984年11月)や、マズングレイブ『財政学』においても、エクイティとフェアネスの使い分けに明確な概念的な差異があるとは思われないとしつつ、スミスの租税に関する議論にはフェアネスの用語は登場していないことから、租税に関わるエクイティとフェアネスの用語の使い分けには、公共経済学での公正の議論、そして、ロールズの公正理論、さらには米国の政治過程での租税に対する民主党と共和党の政策的対立(と、そのアピール方法)などの要素が影響しているのではないかと指摘して、将来の検討課題としている。

さて、日本において、一般に、公正という用語が大きなインパクトを持って注目されたのは、公共経済学が公正という概念に着目し、その影響を受けながら新たな視点で公正の概念を展開したジョン・ロールズの考え方が日本に紹介されてからとされることが多い⁽⁵⁷⁾。

税制改正においては、2002年6月に、経済財政諮問会議の「経済財政運営と構造改革に関する基本方針2002」が「公正・活力・簡素」を挙げ、政府税制調査会の「あるべき税制の構築に向けた基本方針」が「公平・中立・簡素」を挙げていた。

諮問会議基本方針においては、21世紀にふさわしい税制改革は、広く、薄く、簡素な税

制を構築することが必要であるとし、公正については、「自立と再挑戦を支えるセーフティネットを構築した上で、『公正』を追求し、“結果の平等”より“機会の平等”を重視する」とされていた。その背景には、少子高齢化社会の到来の中で、行政サービスを受しながら租税を負担しない層が広範に存在する状況を不公正であると把握し、その層に適正な負担を求めることが租税領域における公正であると考えられていたと推察される⁽⁵⁸⁾。税調基本方針においても、個人所得税の現状認識として、税負担水準(税収の対国民所得比)が極めて低く(「狭く薄い」、基幹税として果たすべき財源調達や所得再分配などの機能を喪失しかねない状況にあるとするとともに、この状況を「空洞化」と呼んでいた。

そして、諮問会議基本方針が、租税の公正の問題の一つとして扱う高齢者の租税負担の強化に関しては、税制調査会答申「わが国税制の現状と課題」(2000年7月)で、以下のように、租税の公平の問題とされていた。

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

垂直的公平とは、負担能力の大きい人にはより大きな負担をしてもらうということです。これは、個人所得課税などの累進構造などによる再分配機能をどの程度発揮させるかということにかかわってきます。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。今後については、所得等の格

差がどのように変化していくか、それに対する国民の受け止め方はどうかについて、注視していく必要があります。

世代間の公平については、異なる世代を比較した場合の負担の公平が保たれているかという観点と、それぞれの世代の受益と負担のバランスが保たれているかという観点との両方から考える必要があります。少子・高齢社会においては、人数が相対的に少なくなる勤労世代だけが税負担を行うこととなれば、その負担が過重となり経済社会の活力を阻害してしまいかねません。このため、高齢者であっても個々人の経済事情・負担能力に着目し、経済力のある人はそれに見合った負担を行っていくことが重要になると考えられます。また、現世代が公的サービスを賄うための十分な租税を負担せず、その結果、公債という財源調達手段へ依存する場合、それが世代間の公平を損なうことになるという問題があります。公債は、参加と選択の機会のない将来世代に負担を求めるものですが、現世代が負担を伴わない公的サービスを受けることが恒常化すれば公債が雪だるま式に累増し、将来世代の一人一人に重い負担がかかることとなり、将来の経済社会の活力や発展に悪影響を与えます。特に、急速な少子・高齢化の進展の下では、このような意味における世代間の公平を確保することが極めて重要であり、現世代は、後世代の負担に対して従来以上に配慮していくことが求められます。」

このように、諮問会議と政府税調は、租税の公平の問題として高齢者の負担増に言及して、表面的には同様の議論をしているが、諮問会議の基本方針において、「結果の公平」から「機会の公平」へと変更し、租税に留まらず、公平の枠組全体の変換を図っていること

が注目される。ただし、上述の米国における議論と同様に、公平と公正は、明確に使い分けられておらず、今後、分配に重点を置いた議論が展開する場合は、公共経済学での公正の議論、そして、ロールズの公正理論などを踏まえた議論が必要となってくるのではないかと考えられる。

3. 公平と分配

累進課税制度の最高税率を例に振り返った中で、近年の税制改革が、日本を含めて、例えば社会保障改革とセットで行われているのは、公平に対する考え方の変化を反映しているともいえる。すなわち、公平を巡る議論は、負担面だけから論じるのでは不十分であり、分配面を含めて論じられなければならないとの立場である。

マーフィとネーゲルは、所有の本質は、通常考えられているような絶対なものではなく、租税によって支えられた政府が提供する枠組なしには存立できない法的な構築物であるとす。その上で、税制の評価は税負担の公平ではなく、社会正義であるべきだとして、以下のピグーの言葉を引用している⁽⁵⁹⁾。

人々の経済的な厚生は、所有、契約、遺贈に関する法を含む全法体系に依存しているのもあって、単に税に関する法のみ依存しているのではない。税に関する法がさまざまな人々の満足に平等に影響を与えるべきことを支持しつつ、他方で残りの法体系が人々に非常に不平等に影響を与えることを許容するのは、全く恣意的であると思われる。

すなわち、課税における正義として何を考慮するかは、政府がその資源をいかに配分するかについて考慮することなしに決めることはできないとの立場である。

増井教授は、このような見解を含む進展を

踏まえて、近年の議論は、人々の中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であるとし、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と指摘している⁽⁶⁰⁾。

また、例えば、GAF A (Google, Apple, Facebook, Amazon) を始めとする多国籍企業によるタックスプランニングが、違法ではないにしても、利益の配分に関して正義に反すると糾弾されて、サービスの消費地における納税を余儀なくされている現状は、公正と分配の概念が租税の表舞台に登場しているとも言える。この点、首藤論文の、違法でないにしても「租税正義」に反する方法で租税負担の軽減が実現されている状況を不公正と把握し、それとの裏腹の関係として、租税正義に反する方法での租税の軽減を許さないという要請を公正として把握することが可能である。しかし、このように考えるとしても、そこでいう「租税正義」とは何かということが問題とならざるを得ないが、その内容としては、当面は、ロールズの公正に関する「格差原理」

(社会の最も不利な状況にある人々の利益を最大化するための社会的・経済的不平等は正当化される)によって考えることになろうとの指摘は、今後の検討の指針になりうるであろう。

このように、公平と分配の問題は、従来の税負担に焦点を当てた議論に留まらず、社会保障制度を含む政府の支出や、市場における取引活動の発展を踏まえた総合的な観点から、正義に関する議論の成果も取り入れた開かれたものにしていくことが必要になってくるのではないかと考えられる。

IV. 終わりに

ピケティは、『21世紀の資本』において、「課税は技術的な問題ではない。それは何より政治哲学的問題あり、あらゆる政治課題の

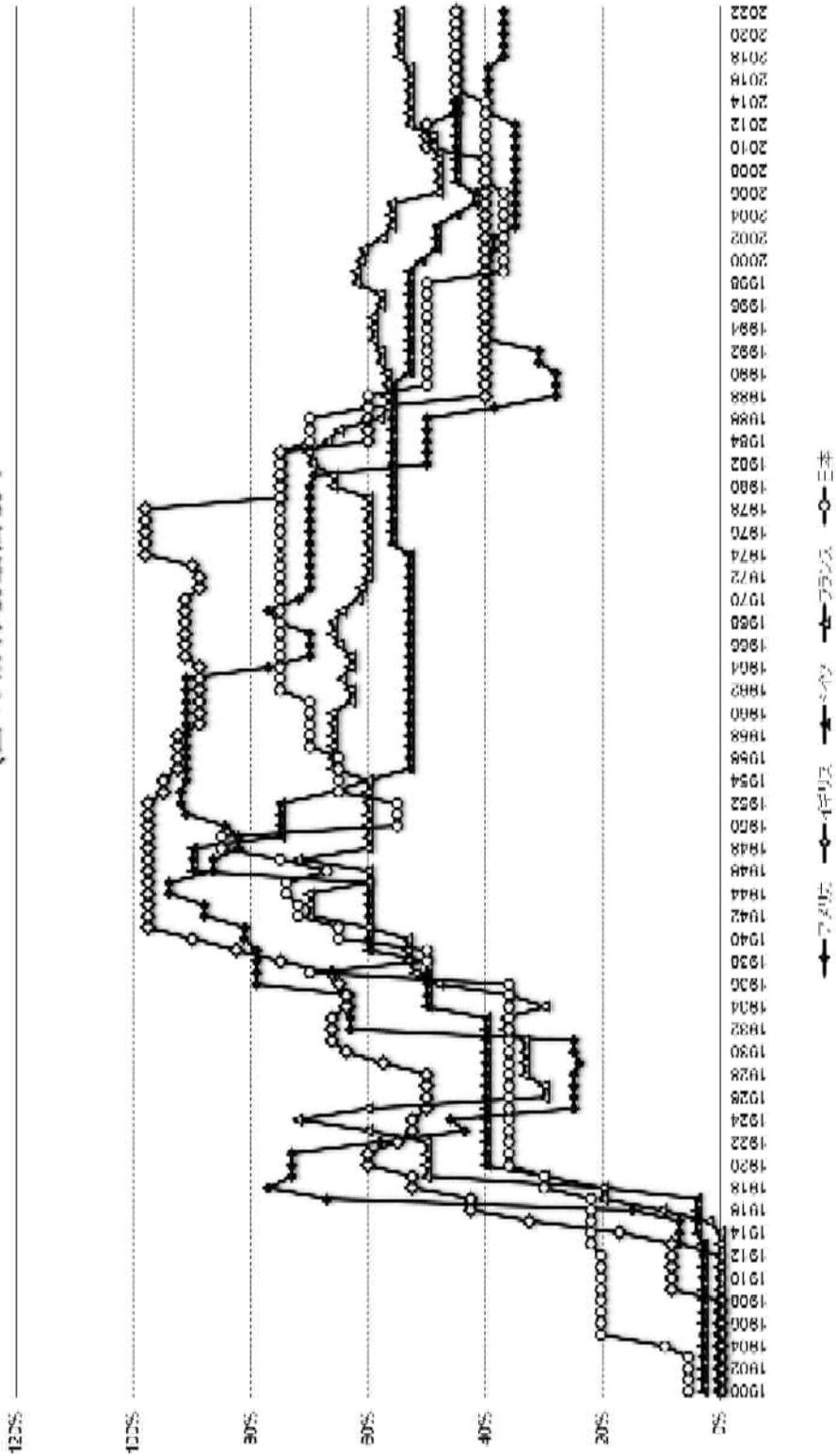
中で最も重要なものとする言える。」⁽⁶¹⁾と述べている。税が原因で大きな政治的な変動があったのは、フランス革命、アメリカ独立戦争、そして日本における消費税導入を始め、枚挙に暇がない。

また、40年以上にわたり、政府税制調査会を始めとする数多くの主要な審議会に参加して、政策形成の現場を経験された石弘光教授は、「時間がかかるがやはり最後に決着するのは筋の通った理論を背景にした意見である。」として、理論の重要性を述べられている⁽⁶²⁾。

本稿においては、税に関する租税原則の中でも一般に最も重要とされる公平の法理について、公平と分配に対する思想の現れといえる所得税と相続税の累進課税の最高税率を題材に、我が国を中心にその変遷を主に経済的側面に焦点を当てて概観した。その上で、その背景にある公平の考え方、また、公平と他の租税原則との関係を議論することにより、課税思想の潮流を追ってみた。その結果、公平の意味する内容が、経済社会の変化と共に変わる一方で、その変化に基づく税制の変化を通じて、経済社会のあり方に大きな影響を及ぼしてきたことが見て取れた。現実の経済社会の動きをダイナミックに反映して、租税制度は大きく変動するが、その背景にある理論や課税思想を明確に理解し、議論を進めて検証していくことが、経済社会の発展を反映して、時代と共に変わる、そして、経済社会を変え得る、より良い租税制度の構築に不可欠であろう。また、公平と分配の議論は、従来の税負担に焦点を当てた議論にとどまらず、政府の支出面、さらにグローバル化の進展による取引関係の変化などを踏まえた幅広い視点からの検討を要請するようになっており、その中において、税制がどのように積極的に貢献できるかをしっかり議論していくことが必要となってきたと考えられる。なお、そのような総合的な視点からの税制の議論においては、ワグナーやマスグレイブが強調す

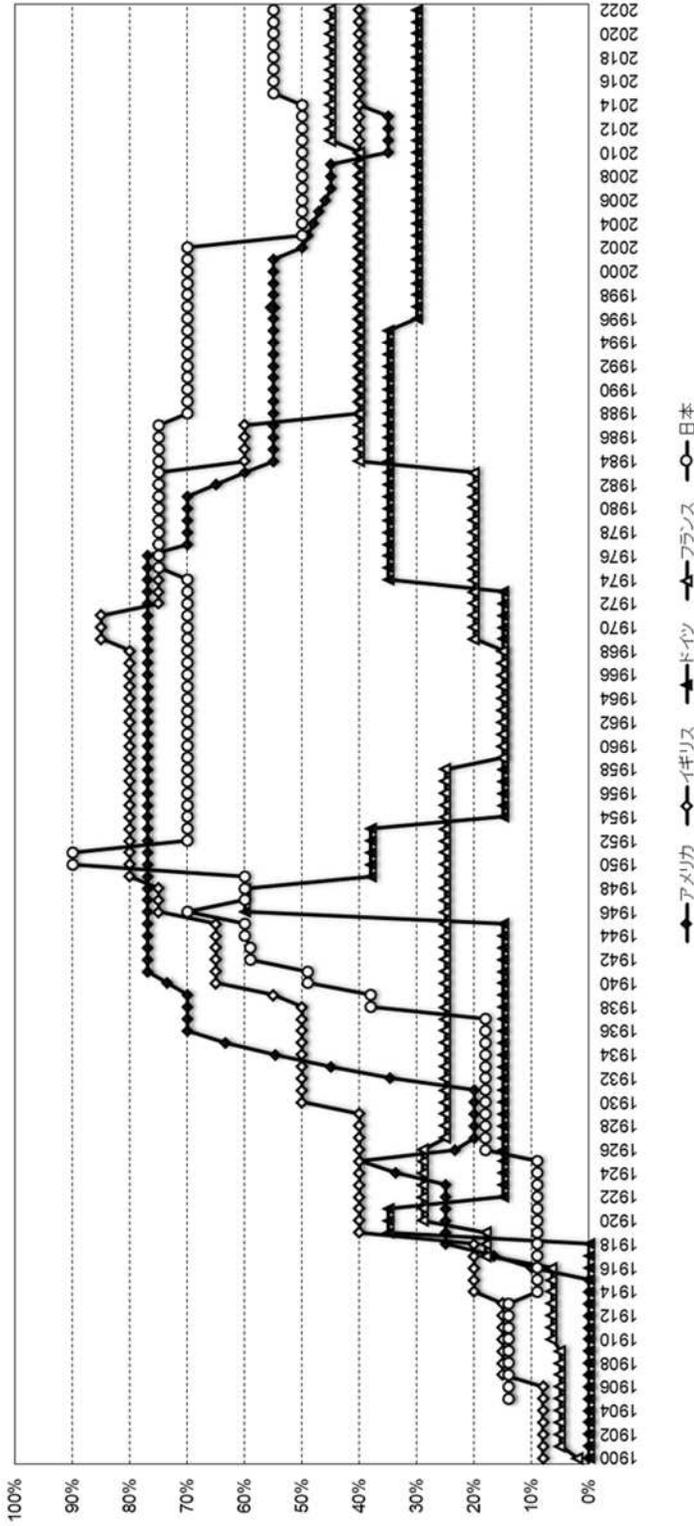
る充分性の租税原則や、租税法律主義の民主主義的側面の実現に不可欠な明確性の租税原則が大きな意味を持ってくるようになるかもしれないが、それは今後の検討課題としたい。

(図1) 所得税最高税率



出所と時系列データ：アメリカ、イギリス、ドイツ、フランスの1900 - 2013年については、<http://piketty.pse.ens.fr/capital21c>
 その他のデータについては、アメリカ：Internal Revenue Code (国内歳入法)
 イギリス：Finance Act (財政法)、
 ドイツ：Einkommensteuergesetz (所得税法)
 フランス：Code général des impôts (一般租税法)、
 日本：財務省

(図2) 相続税最高税率



出所と時系列データ：アメリカ、イギリス、ドイツ、フランスの1900 - 2013年については、<http://piketty.pse.ens.fr/capital21c>
 その他のデータについては、アメリカ：Internal Revenue Code (内国歳入法)
 イギリス：Finance Act (財政法)、Inheritance Tax Act 1984 (1984年相続税法)
 ドイツ：Erbchaftsteuergesetz (相続税法)
 フランス：Code général des impôts (一般租税法)、
 日本：財務省

(表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- (2000年7月)
(資料2) 租税原則

	原則	内容
アダム・スミスの4原則	(1)公平の原則	税負担は各人の能力に比例すべきこと。言い換えれば、国家の保護の下に享受する利益に比例すべきこと。
	(2)明確の原則	租税は、恣意的であってはならないこと。支払時期・方法・金額が明白で、平易なものであること。
	(3)便宜の原則	租税は、納税者が支払うのに最も便宜なる時期と方法によって徴収されるべきこと。
	(4)最小徴税費の原則	国庫に帰する純収入額と人民の給付する額との差をなるべく少なくすること。
ワグナーの4大原則9原則	(1)財政政策上の原則	イ. 課税の十分性.....財政需要を満たすのに十分な租税収入があげられること。 ロ. 課税の弾力性.....財政需要の変化に応じて租税収入を弾力的に操作できること。
	(2)国民経済上の原則	ハ. 正しい税源の選択.....国民経済の発展を阻害しないよう正しく税源の選択をすべきこと。 ニ. 正しい税種の選択.....租税の種類を選択に際しては、納税者への影響や転嫁を見極め、国民経済の発展を阻害しないで、租税負担が公平に配分されるよう努力すべきこと。
	(3)公正の原則	ホ. 課税の普遍性.....負担は普遍的に配分されるべきこと。特権階級の免税は廃止すべきこと。 ヘ. 課税の公平性.....負担は公平に配分されるべきこと。すなわち、各人の負担能力に応じて課税されるべきこと。負担能力は所得増加の割合以上に高まるため、累進課税をすべきこと。なお、所得の種類等に応じ担税力の相違などからむしろ異なった取扱いをすべきであること。
	(4)租税行政上の原則	ト. 課税の明確性.....課税は明確であるべきこと。恣意的課税であってはならないこと。 チ. 課税の便宜性.....納税手続は便利であるべきこと。 リ. 最小徴税費への努力.....徴税費が最小となるよう努力すべきこと。

マスグレイプの7条件	(1)十分性	歳入（税収）は十分であるべきこと。
	(2)公平	租税負担の配分は公平であるべきこと。
	(3)負担者	租税は、課税対象が問題であるだけでなく、最終負担者（転嫁先）も問題である。
	(4)中立（効率性）	租税は、効率的な市場における経済上の決定に対する干渉を最小にするよう選択されるべきこと。そのような干渉は「超過負担」を課すことになるが、超過負担は最小限にとどめなければならない。
	(5)経済の安定と成長	租税構造は経済安定と成長のための財政政策を容易に実行できるものであるべきこと。
	(6)明確性	租税制度は公正かつ恣意的でない執行を可能にし、かつ納税者にとって理解しやすいものであるべきこと。
	(7)費用最小	税務当局及び納税者の双方にとっての費用を他の目的と両立し得る限り、できるだけ小さくすべきこと。

- (1) トマ・ピケティ「21世紀の資本」(みすず書房、2014)。
- (2) 大蔵省財政史室「大蔵省史 一明治・大正・昭和― [第1巻 (第1期～第4期)] 433頁 (大蔵財務協会、1998)。
- (3) 大蔵省・前掲注(2)536頁。
- (4) 大蔵省・前掲注(2)539頁。
- (5) 諸富徹「私たちはなぜ税金をおさめるのか」162頁 (新潮選書、2013)。
- (6) 諸富・前掲注(5)164・165頁。
- (7) ピケティ・前掲注(1)528頁。
- (8) 大蔵省財政史室「昭和財政史 終戦から講和まで [第8巻 租税(2)・税務行政] 32・33頁 (東洋経済新報社、1977)。
- (9) 大蔵省財政史室「大蔵省史 一明治・大正・昭和― [第3巻 (第7期～第9期)] 76・77頁 (大蔵財務協会、1998)。
- (10) 大蔵省財政史室「昭和財政史 昭和27～48年度 [第6巻 租税]」7頁 (東洋経済新報社)。
- (11) 大蔵省・前掲注(8)171・172頁。
- (12) 大蔵省・前掲注(10)126頁・131頁・135頁。
- (13) 財務省財務総合政策研究所財政史室「昭和財政史―昭和49～63年度 [第4巻 租税] 316頁・324頁 (東洋経済新報社、2003)。
- (14) 都留重人「所得倍増は果たして可能か」14頁・15頁 朝日ジャーナル (1959年7月19日号)。
- (15) 池田勇人「勃興期にある日本経済―“歴史の創造”が政治家の責任―」19頁 朝日ジャーナル (1959年8月2日号)。
- (16) 神野直彦「税金 常識のウソ」64頁 (文春新書、2013)。
- (17) 財務省財務総合政策研究所財政史室「昭和財政史―昭和49～63年度 [第4巻 租税] 367頁 (東洋経済新報社、2003)。
- (18) 財務省・前掲注(17)378頁。
- (19) 財務省・前掲注(17)437頁。
- (20) 財務省・前掲注(17)441 - 443頁。
- (21) 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― (2000年7月)。
- (22) 財務省財務総合政策研究所財政史室「平成財政史―平成元～12年度 [第4巻 租税] 234頁 (2014)。
- (23) 財務省・前掲注(22)560頁・594頁・596頁。
- (24) 財務省財務総合政策研究所財政史室・前掲注(17)586頁・587頁。
- (25) 柴崎澄哉「平成15年度税制改正について」12頁 (ファイナンス、2003年2月号)。
- (26) 佐藤主光「税制改正大綱を評価する―財政学の観点から」税研169号38頁 (2013)。
- (27) 白石浩介「税制改正大綱の概要」税研169号34頁・35頁。
- (28) 田中一穂「座談会 新政権下の経済政策」ジュリスト1455号 (2013)。
- (29) 田中・前掲注(28)25頁。
- (30) 浅川哲郎「米国における遺産税の歴史的考察：事業承継税制を中心に」一橋大学博士論文 (2016)。
- (31) 渡邊啓貴「2012年フランス大統領選挙の分析―新しい大統領サルコジの敗因とオランダの戦略」国際関係論叢第1巻2号 (東京外国語大学国際関係研究所、2012)。
- (32) 服部有希「【フランス】2012年度補正予算法による付加価値税増税撤回と税制改正」外国の立法 (国立国会図書館調査及び立法考査局、2012)。
- (33) 吉村典久「税制改正大綱を評価する―個人所得課税―」税研199号42頁 (2018)。
- (34) Nikkei4946.com「トランプ減税」2018年2月1日。
- (35) 日経新聞「超富裕層に最低税率20% バイデン氏、議会に提案へ」2022年3月27日。なお、本稿は、2022年6月時点の情報に基づく。
- (36) 土田陽介「最近のフランス経済とマクロン大統領の構造改革」国際金融1313号 (外国為替貿易研究会、2018年10月1日) 4頁。
- (37) 瀬藤澄彦「マクロン大統領選挙と経済政策の総括」世界経済評論IMPACT (国際貿易投資研究所、2022年4月11日)。
- (38) 石弘光「国家と財政」105頁 (東洋経済新報社、2014)。
- (39) 首藤重幸「租税における公平の法理」日税研論集54号『公平・中立・簡素・公正の法理』7頁 (日本税務研究センター、2004)。
- (40) 石橋一雄「租税経済学」25頁 (成文堂、2001)。
- (41) 首藤・前掲注(39)9頁。
- (42) 石橋・前掲注(40)24 - 29頁。
- (43) シャウプ使節団日本税制報告書 (1949) 復元版 (日本税理士会連合会出版局、1979) 13頁。
- (44) 首藤重幸「租税における簡素の法理」日税研論集54号『公平・中立・簡素・公正の法理』93頁 (日本税務研究センター、2004)。
- (45) 水野忠恒「税制簡素化の方向」ジュリスト715号92頁 (1980)。
- (46) 増井良啓「『簡素』は税制改革の目標か」国家学会雑誌 (1994)。
- (47) 金子宏「所得税課税の方向―いわゆる『抜本的税制改革』の意義と限界―」金子宏編『所

- 得課税の研究』5頁（有斐閣、1991年）。
- (48) 金子宏「租税法第24版」8頁・89頁。
- (49) 田中治「租税における中立の法理」日税研論集54号『公平・中立・簡素・公正の法理』68頁（日本税務研究センター、2004）。
- (50) 金子・前掲注(48)90頁。
- (51) 宇野重規「ロールズにおける善と正義：リベラル・コミュニタリアン論争再訪」大瀧雅之・宇野重規・加藤晋編『社会科学における善と正義：ロールズ『正義論』を超えて』32頁（東京大学出版会、2015年）。
- (52) 田中成明「訳者あとがき」ジョン・ロールズ「公正としての正義再説」451頁（岩波現代文庫、2020）。
- (53) 田中・前掲注(52)451頁。
- (54) 首藤重幸「租税における公正の法理」日税研論集54号『公平・中立・簡素・公正の法理』123頁（日本税務研究センター、2004）。
- (55) ホッブス「リヴァイアサン・2」272頁（岩波文庫、1964）。
- (56) 首藤・前掲注(54)133頁。
- (57) たとえば、首藤・前掲注(54)123頁。
- (58) 首藤・前掲注(54)124頁。
- (59) マーフィ, L=ネーゲル, T『税と正義』28頁（名古屋大学出版会、2006）。
- (60) 増井良啓「税制の公平から分配の公平へ」江頭憲治郎・薄井光明編『法の再構築 I 国家と社会』77頁・78頁（東京大学出版会、2007）。
- (61) ピケティ・前掲注(1)514頁。
- (62) 石・前掲注(38)vi頁。

（参考文献）

1. アトキンソン, アンソニー・B『21世紀の不平等』（東洋経済新報社、2015）。
2. 金子宏ほか編「租税法と市場」（有斐閣、2014）。
3. 中里実「租税法の潮流 [第一巻] 課税問題の変遷」（税務経理協会、2021）。
4. マーフィ, L/ネーゲル, T『税と正義』（名古屋大学出版会、2006）。
5. 宮本憲一ほか編『現代租税の理論と思想』（有斐閣、2014）。
6. Sandel, Michael J. “JUSTICE: What’s the Right Thing to Do?” (FARRAR, STRAUS AND GIROUX, 2010)。