

令和 4 年 6 月 10 日現在

機関番号：23903

研究種目：基盤研究(C) (一般)

研究期間：2019～2021

課題番号：19K01478

研究課題名(和文) 公正な課税基準構築のための規範理論的研究

研究課題名(英文) A Normative Research on Fair Taxation and Justice

研究代表者

伊藤 恭彦 (Itoh, Yasuhiko)

名古屋市立大学・大学院人間文化研究科・教授

研究者番号：30223192

交付決定額(研究期間全体)：(直接経費) 1,700,000円

研究成果の概要(和文)：本研究では社会正義の観点から課税の意義と公正な課税原理とを探究した。その結果、課税とは単に政府が必要な経費を国民の財産権を侵食して獲得する行為ではなく、社会が信奉する社会正義(分配的正義)に従って財産の分配を矯正する行為でもあることを明らかにした。さらに課税ベースとして何を選択するのかという問題も、単に経済効率性や実務上の容易さだけではなく、社会正義と密接に関わっており、特定の社会正義の構想や社会が信奉する正義観に深く関連していることを明らかにした。

研究成果の学術的意義や社会的意義

本研究の学術的意義は、社会正義(分配的正義)論から租税体系を評価し、さらにその成果を課税の評価へと架橋した点にある。規範手研究と租税研究は、ようやく個々の租税を正義論から評価するところまで到達しているが、本研究はこの課税局面にまで正義論の射程を広げる道筋を示した。租税は市民にとってあまりに日常的なことからあり、嫌悪はしてもそれを冷静に考えることは少ない。本研究の成果は公正な租税や公平な課税を市民一人一人が考える視点を提供することにつながる点で社会的意義がある。

研究成果の概要(英文)：In this study, we explored the significance of taxation and the principle of fair taxation from the perspective of social justice. As a result, taxation is not just an act of eroding the property rights of the people and acquiring the necessary expenses by the government, but an act of correcting the distribution of property according to the social justice (distributed justice) that society adheres to. Furthermore, the question of what to choose as a tax base is not just about economic efficiency and practical reason, but is closely related to social justice, and it is related to the concept of specific social justice and the view of justice that society adheres to.

研究分野：現代政治哲学

キーワード：租税 課税 租税正義 社会正義 分配的正義 租税法律主義 課税ベース 所有権

科研費による研究は、研究者の自覚と責任において実施するものです。そのため、研究の実施や研究成果の公表等については、国の要請等に基づくものではなく、その研究成果に関する見解や責任は、研究者個人に帰属します。

1. 研究開始当初の背景

近年、政治哲学の応用研究として具体的な政策の基礎となる規範研究が世界的に進展している。租税政策や財政政策についても内外で政治哲学からの規範的研究が進められている。本研究はそうした動向を踏まえ、租税の規範的研究の一翼を担うものとして構想された。租税の規範的研究を大きく進化させたのがリーアム・マーフィーとトマス・ネーゲルの『税と正義』である。マーフィーとネーゲルの研究を踏まえ、本研究の前段となる研究、すなわち、社会正義規範と租税正義や公正課税規範に関する理論的研究を行い、その研究成果として『タックス・ジャスティス』を公刊した。今回の研究は、この研究成果をさらに応用進化させる研究である。

本研究の前段となる研究では、租税の正義や課税の公正さが社会正義に依存した規範であり、社会目標を実現するための手段にすぎないことを明らかにした。しかし、このことはより具体的な租税政策や租税デザインにおいて公正さが問われ、課税ベースの選択、税率の決定、所得控除と税額控除の対象の適切さなどを導く政策理念とはなりえない。租税が社会正義を実現する手段であったとしても、社会正義と具体的な課税規範(課税政策)を結びつける中距離規範が必要である。中距離規範がなければ、社会正義を実現するためにいかなる課税も容認されてしまうことになる。

租税の規範的研究の世界的な展開を踏まえ、特定の社会構想(社会正義)に基づく租税体系は、どのような課税の公正基準を導くかを解明しようとして、本研究に着手した。

2. 研究の目的

租税に関する研究は財政学や税法学において長年蓄積されてきた。しかしながら、租税体系(tax system)の公正基準や課税(taxation)の公正基準についての研究は世界的に見ても始まったばかりである。租税体系の公正基準や課税の公正基準について世界的に展開し始めた研究の多くは、1970年代以降に台頭してきた現代政治哲学、特に現代社会正義論研究の学術的成果をいかしたものである。租税体系全体を正義論の知見を踏まえて評価する研究として、先に挙げたマーフィーとネーゲルの著作があるが、この研究でも個々の課税の公正さ、すなわち課税ベースの選択や税率の程度を評価する規範的基準の構築には必ずしも結実していない。そこで本研究は以下のことを目的として遂行した。

第一は社会正義という社会全体を規範的に評価する基準を個々の租税政策(課税政策)を導く規範に加工するための理論的視点を明らかにすることである。この目的を遂行するために、具体的な課税政策を提言している理論の背後にある社会正義観を明確化し、どのような社会正義構想が特定の課税ベースの選択や税率設定と結びつくかを検討する。

第二の目的は租税政策立案者が奉仕している価値基準と課税基準との連関を明らかにすることである。課税ベースの選択や税率の設定は学術的(あるいは科学的)根拠に基づいてなされるというよりも、現実の政治過程での論戦や選挙政治でアドホックに決まっているといえる。現実の租税政策がアドホックに決まるとはいえ、どのような世界観・租税観をもつ租税立案者も必ず「租税法律主義」という原則を踏まえている。そこで「租税法律主義」を踏まえてはならない理由のいくつかを検討し、租税選択の背後にある社会正義観を抽出する。「租税法律主義」という誰もが踏まえるべき原則の支持理由(支持する規範的理由)の違いを学術的に検討することで、現実の租税政策と政策立案者が奉仕している価値基準と課税基準の内在的連関を提示することができると考えられる。

以上の二つの目的をもつ本研究は、社会正義というグランド規範と課税の公正という租税政策の具体的な規範基準とを結びつける中距離規範の学術的解明を行う。

3. 研究の方法

上記の研究目的を達成するために以下のような研究方法を採用した。

第一は社会正義という社会全体を規範的に評価する基準を個々の租税政策(課税政策)を導く規範に加工するための理論的視点を明らかにするために、租税政策の転換を導いた理論家の背後にある社会観(正義観)を抽出し、逆に明確な社会観(正義観)を規範的に提示している理論家が自らの信奉する社会正義を実現するためにどのような租税政策を提唱したのかを検討する。具体的には「包括的所得概念」を構築し、課税ベースとして所得を擁護したヘンリー・サイモンズの経済思想と経済哲学を検討し、彼の社会正義観を明瞭にする。さらに現代政治哲学をリードしてきたジョン・ロールズの正義観がどのような租税政策と結びつくのか、また、近年の格差拡大を念頭に機会平等の実現を目指すジェニファー・バ

ードポーランがどのような租税政策をどのような根拠で支持したのかを明らかにする。

第二は「租税法律主義」の規範的研究である。言うまでもなく、いかなる租税も新たな課税（課税の変更）も法律に則らなくてはならない。租税に批判的なスタンスをちるリバタリアニズム（自由至上主義）も租税による所得再分配の好意的なリベラル（リベラルな平等主義）という両極端の社会正義上の立場も等しく「租税法律主義」を支持している。「租税法律主義」は租税研究においても、現実の租税政策においても当然の前提であるがゆえに、なぜ「租税法律主義」が必要なのかについての根拠は深められてこなかった。そこで相対立する社会正義論がどのような理由で「租税法律主義」を明らかにし、そもそも課税の意義や課税政策の現実的決定がどのような価値前提にもとづいているのかを解明する。

以上を主として文献資料に基づく研究方法で進めるが、租税政策の現場にいる実務家（徴税官や税理士など）から意見聴取をし、租税政策や課税の現実のフォローアップをおこなう。

4. 研究成果

第一の研究目的に関する研究成果は以下のようである。「包括的所得概念」を構築したヘンリー・サイモンズ（Henry Simons）の主張から課税ベース選択と社会正義の内在的連関の一つの理論的パターンを明らかにした。

サイモンズの「包括的所得概念」は税法、財政学、租税論の教科書では必ず言及される有名な概念である。多くの説明ではサイモンズが「包括的所得概念」を考案し、それに従い累進課税制を主張したと述べられているが、サイモンズの問題関心と哲学に即するならば、サイモンズの発想は逆であることが分かる。サイモンズは、まずある理想的社会像を描き、それを達成する手段として累進課税制を位置づけ、累進課税を公正に実行するためには「包括的所得概念」という新しい所得概念が求められるという思考過程を踏んでいる。すなわち、サイモンズは自由が十分に実現された社会状態を正しいと判断し、そのためには力の拡散が必要だと考えた。人々の間に力の不平等を起す源泉が所得による経済的不平等なのである。サイモンズは所得を正確に把握するために「包括的所得概念」に至ったのである。

課税ベース選択と社会正義の内在的連関の別の理論的パターンとしてジョン・ロールズとジェニファー・バードポーランの租税論を挙げることができる。ロールズとバードポーランの問題関心はサイモンズと同じように平等の実現にある。しかし、所得に代表されるフローへの課税だけで平等が実現できるわけではない。現実の不平等は所得のみならず所得を蓄積した結果できあがった資産（ストック）の不平等でもある。所得はサイモンズが言うように「社会の希少な資源の使用に対する支配力」の典型だといえる。他方で所得を蓄積して形成される資産も資源の使用に対する潜在的支配力である。このためロールズは相続と贈与を課税ベースとした税を提唱した。バードポーランはより包括的な「富移転税」を擁護した。

以上の研究成果から課税ベース（所得、消費、ストック）のどれを選択するのは密接に理想とする社会正義構想に依存していることが分かる。現実の租税決定や租税をめぐる政治的論戦では、理想的な社会状態や正当な規範的要求は後景に退くことが多いが、以上の研究成果は課税ベースの選択において規範的な議論の明確な道筋があることを学術的に明らかにしたと言える。これは本研究の第一の研究成果である。

第二の研究目的に関する研究成果は以下の通りである。

租税法律主義は現代租税法の根幹となる原理である。税法学では、租税が国民の正当な所有権を侵害するから租税が国民の財産権を侵害するとの理由から租税法律主義が要請されると理解している。確かに租税法律主義を政府の徴税権を縛り国民の財産を守る上で重要な役割を果たしてあるが、租税が国民の正当な所有権を侵害するから租税法律主義が要請されるとの理解は一面的だといえる。

課税は国家が必要な経費を国民から収奪する行為ではない。社会正義（分配的正義）の観点からすれば、課税は国民の間にある財産所有の不平等を矯正し、望ましい社会状態を達成する手段である。私的所有は財と所有者の関係を正当化する規範と理解されがちだが、所有者と他の所有者の関係も律する規範であり、私的所有は絶えず社会的に正当化されなくてはならない。

このように所有権に社会的性格（全ての他者の納得）があることが、分配的不正義が発生している場合に各所有権の正当性が問われる根拠となる。所有権が完全に私的領域に閉ざされたものであれば、分配上の不正義がおころうがその正当化の根拠はない。

ある社会が共有している分配的正義の基準に対して、各所有権はその正当性が問われる。とはいえ所有が発生するたびに、あるいは財産が増減するたびに社会に対して自らの財産を正当化することは現実的ではない。社会全体のマクロな財産分配状態があり、その中で各人の所有が問われるから、自らの所有が正当であるかどうかの尺度を個人がもつことは不可能でもある。さらに自己の所有が正当であるかがわからなければ、経済活動も社会活動も行うことができず、市場社会は停滞することとなる。

そこで社会全体で承認されている財産の分配状態を目指す規範・ルールがあらかじめ市場社会の構成員に公示されている必要がある。租税法とその下におかれる諸規則は、市場社会に公示されている事前規範なのである。これが「租税法律主義」の意義だと理解できる。租税法に従う納税という手続きを通して、社会の財産分配が調整されると同時に各人の財産も社会的に正当化されるのである。

以上のように捉えると租税は必ずしも財産権への侵害ではなく、財産権に対して租税が正当性を求められるという関係のみではないことが分かる。人々がどんなに正しく行為をしていても市場社会で必然的に発生する分配的不正義への事前の防止策として租税法が制定されている。租税法に従うことで各人の所有は正当なものとなされる。租税は財産権への侵害ではなく、分配的正義に照らして各人の所有を正当化し浄化する仕組みでもある。

もちろんこのことはどのような税も所有権への侵害にはならないということの意味しているわけではない。租税法がその社会の分配的正義を体現しており、制定過程において社会構成員の意思が反映されていなければならない。分配的正義を体現せず構成員の意思も反映していない租税は、所有権に対する侵害に転落するだろう。

以上二点が本研究の研究成果である。社会正義と租税体系の関係を明らかにした研究成果を踏まえ、具体的な課税原理の公正さを評価するための理論的、哲学的研究を進捗させることができた。課税ベース選択のための規範の研究はできたが、税率や控除については十分に研究が進まなかった。しかし、本研究の成果を応用することで税率の公正な設定や控除対象の公正な選択に関する研究を進展させることは可能だと考えられる。今後、引き続き研究を進めていきたい。

5. 主な発表論文等

〔雑誌論文〕 計7件（うち査読付論文 0件 / うち国際共著 0件 / うちオープンアクセス 0件）

1. 著者名 伊藤恭彦	4. 巻 4巻
2. 論文標題 分配的正義と租税法律主義	5. 発行年 2021年
3. 雑誌名 総合法政策研究	6. 最初と最後の頁 1-19
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 伊藤恭彦	4. 巻 2019年4月号
2. 論文標題 持続可能な地球社会と税	5. 発行年 2019年
3. 雑誌名 税務弘報	6. 最初と最後の頁 72-73
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 伊藤恭彦	4. 巻 2019年5月号
2. 論文標題 持続可能性を阻害する税源浸食	5. 発行年 2019年
3. 雑誌名 税務弘報	6. 最初と最後の頁 150-153
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 伊藤恭彦	4. 巻 2019年6月号
2. 論文標題 国際課税の新しい枠組みと正義のリスケーリング	5. 発行年 2019年
3. 雑誌名 税務弘報	6. 最初と最後の頁 146-149
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 伊藤恭彦	4. 巻 2019年7月号
2. 論文標題 SDGsのための資金調達	5. 発行年 2019年
3. 雑誌名 税務弘報	6. 最初と最後の頁 140-143
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 伊藤恭彦	4. 巻 2019年8月号
2. 論文標題 グローバル・タックスを考える	5. 発行年 2019年
3. 雑誌名 税務弘報	6. 最初と最後の頁 134-137
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 伊藤恭彦	4. 巻 2019年9月号
2. 論文標題 世代間協同と税制	5. 発行年 2019年
3. 雑誌名 税務弘報	6. 最初と最後の頁 66-69
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

〔学会発表〕 計2件 (うち招待講演 2件 / うち国際学会 0件)

1. 発表者名 伊藤恭彦
2. 発表標題 公共政策研究において価値の問題をどのように考えるか
3. 学会等名 日本公共政策学会 (招待講演)
4. 発表年 2020年

1. 発表者名 伊藤恭彦
2. 発表標題 タックス・ジャスティス 租税の規範額
3. 学会等名 租税理論学会（招待講演）
4. 発表年 2019年

〔図書〕 計2件

1. 著者名 伊藤恭彦	4. 発行年 2020年
2. 出版社 財經詳報社	5. 総ページ数 221
3. 書名 租税上の先端課題への挑戦	

1. 著者名 伊藤恭彦	4. 発行年 2021年
2. 出版社 社会評論社	5. 総ページ数 391
3. 書名 平等の哲学入門	

〔産業財産権〕

〔その他〕

-

6. 研究組織

氏名 (ローマ字氏名) (研究者番号)	所属研究機関・部局・職 (機関番号)	備考
---------------------------	-----------------------	----

7. 科研費を使用して開催した国際研究集会

〔国際研究集会〕 計0件

8. 本研究に関連して実施した国際共同研究の実施状況

共同研究相手国	相手方研究機関
---------	---------