

社会保障に係る租税法・財政法（七）

手塚 貴大

- 一 本稿の検討の視角
 - (一) 社会保障をめぐる諸問題
 - (二) 社会保障制度の持続可能性―鍵概念の提示―
 - (三) 社会保障政策の意義―その属性から得られる政策的含意―
- 二 社会保障政策の公的性格
 - (一) 社会保障政策の属性と政策的含意
 - (二) 社会保障の制度設計―指針の獲得―（以上、四一巻三号）
- 三 医療・介護政策と法―財政制度との関係―
 - (一) 医療財政の基本構造
 - 1 医療と財政―診療報酬制度の意味するもの―
 - 2 混合診療―医療財政の関連問題①―
 - (1) 混合診療の意義
 - 3 混合診療の解釈論的問題（以上、四二巻一号）
 - (2) 混合診療の政策論的問題
 - (3) 診療報酬改革―医療財政の関連問題②―（以上、四二巻四号）
- 四 医療提供と効率化の可能性―医療財政との関係―（以上、四三巻三号）
- 五 社会保障と租税法―租税制度は社会保障政策に貢献できるか？―
 - (一) 社会保障政策における租税法と総合政策の視点（以上、四五巻三号）
 - (二) 所得税（以上、四六巻一号）

- (三) 消費税
- (四) 相続税 (以上、本号)
- 五、社会保障と財政法
- (一) 社会保険方式の法構造
- (二) 社会保障政策の体系
- 六、貧困対策と法—セーフティーネットの構築と格差是正—
- (一) セーフティーネットのあり方
- (二) 格差是正のあり方

(三) 消費税

1 消費税の構造と逆進性

周知のように消費税は、税収の安定性、諸外国の経験等を見ると特にそうであるが、社会保障政策と密接に結びついている。⁽⁵³⁾ 消費税法一条二項によれば、消費税収は社会保障費として充てられ、福祉目的税化している。これについては、批判があるが、ともかくわが国の消費税はそうした形態を採るのである。消費税の福祉目的税化については、消費税が基幹税であること等に着目し、目的税化に馴染まないとする議論がある。⁽⁵⁴⁾ それと並んで、消費に担税力を観念することは可能であるが、そうした担税力の承認は税収の使途と併せる形でなされたわけではないことも付言できる。

(53) 石弘光「社会保障と消費税の役割」税研三三卷二号三二頁。さらに、上村敏之「消費税は社会保障の充実に活用を」税研三七卷六号三四頁。

以上の目的税としての消費税に係る批判は措くとして、消費税には逆進性があるとされる。この消費税の逆進性であるが、消費税により低所得者には税負担は重くなるのであるけれども、それは消費のみに着目した議論ではない。すなわち、消費額に応じた一定の税率による課税がなされるのであって、税負担は消費額に応じて比例的になる。ところが逆進性の議論は、消費の基になる所得まで含めて論ずるのである。⁽⁵³⁵⁾ すなわち、所得のうち一部を消費に充てた場合、その消費量が消費の基である所得の多寡に関係なく同一の税負担に服するために、所得総額の違いが消費税負担には反映されない。これを逆進性と見るのである。

この点、担税力の指標としての所得および消費を明確に分割して考えれば、この議論は成り立たない。換言すれば、所得税は主観的担税力に配慮して課税する租税であるけれども、消費税はそうした事情は斟酌しないで課税する租税であると考えられるわけである。⁽⁵³⁶⁾ つまり、消費税は所得ではなく、消費に担税力を見出すため、消費の素である所得は捨象し、消費された財・サービスの価値の高低が、同時に担税力の高低を示すことになる。そして具体的制度設計としては、高所得者も、低所得者も、同一の財・サービスを購入するならば、その点に現れる担税力は同一である点に着

(534) 例えば、石・前掲注(533)三三頁では、その他にも、消費税の負担と福祉支出の受益との間に直接的関係がないというそうしたリッジの欠如、支出固定化の懸念が示されている。同様の問題意識は、宮島洋「社会保障と租税政策」税研二三卷二号一七頁にある。所論によると、なお存在する増税の余地が消費税について社会保障財源として活用するという期待を生み出す旨述べる。但し、前叙のリッジの議論については、上村・前掲注(533)三四頁のように、消費税を負担する者が広いことを以て社会保障財源に資する旨を指摘する立場もある。その他には、西山由美「消費税率の引上げ〜望ましい制度設計のあり方〜」税理二〇二二年一月号二二―二三頁。

(535) 手塚貴大「消費税制の構造と改革(一)―租税法の視点と検討―」自治研究九六卷五号六六頁。

(536) この点、手塚・前掲注(535)六五頁以下。

目し、消費税課税の段階で税負担に差異を設けることはできない。

しかし、主観的担税力を巧く斟酌することができないという消費税のこうした性質に着目するのではなく、別の議論も考えられる。それは前叙の逆進性を重視するのである。消費税の負担について、逆進性を肯定する場合には、それを租税体系の何処かで調整するという選択肢もありうる。軽減税率にはその機能を認めない、換言すれば、消費税の枠内でその作業を行わないとすれば、所得税制を選択肢とすることは可能であろう。大雑把な整理ではあるが、端的には、低所得層の所得税軽減がありうる（所得税が課税されていない層は別途の選択肢がありうる）。次に、高所得者についての所得税増税もありうるかもしれない。すなわち、これを以て低所得層への公共サービスに充てるわけである。結局はこの手法が目下のところ採用すべき選択肢であろうけれども、これは必ずしも直截な選択肢ではないし、加えて、先にも見たように、グローバル経済のもとにおいては限界もある。ここでは低所得者の負担軽減の方途について考えたい。逆進性は消費の基である所得も視野に入れて消費税を設計することになるが、この場合には 2 つの方法が考えられる。一に、所得税および消費税の特質を重視して、主観的担税力の配慮を所得税のレベルで行うことである。例えば、一定の基準で識別した低所得者に対して消費税相当額を所得税額から控除することも考えられる。但し、この場合、（差し当たって納税義務者にレシートの保存義務を課す等の方法を通じて）ある納税義務者の負担した消費税額を正確に把握する必要があること、還付する方法の問題が出てくる⁽⁵³⁷⁾。また、所得税の納税を行っ

(537) 手塚・前掲注 (535) 六六頁。

(538) 金子・前掲注 (466) 八三五頁。

(539) なお、増井良啓「租税体系について」金子宏／中里実／J. マーク・ラムサイヤー編『租税法と市場』（有斐閣、二〇一四年）九〇頁は、この還付措置が所得税制で配備される必要性はないとする。

ていない者には給付措置が採られることになろうか。二に、以上の制度に実効性の点で困難があるとすれば、やはり軽減税率が出てくるわけである。但し、軽減税率の採用により、それを防止する軽減税率を通じて逆進性対策となしうるのであるか。これを次に検討することとする。

2 軽減税率の可能性？―選択肢としての軽減税率がもたらすもの―

(1) 逆進性解消の意義

周知のように消費税における軽減税率（消費税法二九条二項（令和五年一〇月一日以降。それ以前は所得税法等の一部を改正する法律（平成二八年法律第一五号）附則三四条一項）は、一定の財・サービスについて標準税率よりも低い税率を提供する制度である。例えば、その際に如何なる財・サービスに軽減税率を適用するかを決定すること自体非常に困難である。差し当たって食料品をその適用対象の一つとして仮定しよう。確かに、標準税率の適用される財・サービスと比べて軽減税率の適用される財・サービスは消費税負担が低い。しかし、注意すべきは、高所得者にも軽減税率の恩恵は及ぶということである。この意味するところは、消費税における逆進性対策としての軽減税率の意味を改めて再考すべきことを促すことかもしれない。軽減税率の恩恵が高所得者に及ぶことは、消費税負担のレベルで垂直的公平が実現されないことを指す。確かに、消費税負担はそもそも水平的公平である。何故なら、仮に軽減税率が適用される財・サービスを高所得者および低所得者の両者が購入した場合には、同じ軽減税率が適用されつつ消費税負担が生じるからである。しかし、それは消費レベルに着目した議論であって、逆進性の議論は所得レベルにまで立ち返ることになるのであるから、やはり水平的公平の維持では逆進性対策とはならない。換言すれば、同一

の財・サービスの消費であっても、高所得者および低所得者の間で消費税負担が異ならないと逆進性の解消とは言いえないとも考えられる。勿論、消費額の多寡のみを基準とすれば、その税負担は垂直的公平を実現することになる。

以上に基づけば、軽減税率は所得税のレベルで消費税負担の調整が行わないことによる次善の手段であるとも考えられる。

(2) 軽減税率の機能

では、以上の議論を前提として、既に触れた逆進性は措くとして、軽減税率の性質・機能⁽⁵¹⁾を検討する。軽減税率の制度設計の際に議論されることは、一に、逆進性対策としての効果が必ずしも十分でないとする、その背後に別の要請があるのかも考えられる(政治的配慮。例えば、集票を企図した人気取り)。

二に、軽減税率の対象となる財・サービスは何かである。例えば、その適用対象が生活必需品に限定されるのであれば、特に低所得者について消費税負担が過重とならないようにするための措置であることになり、その点で担税力に合った課税を実現する税制となりうる。但し、軽減税率の適用対象については、その適用対象なるべく財・サービスに関連する業者による政治的圧力活動があることにより、その適用対象が不合理になる可能性もある⁽⁵²⁾。その点で軽減税率の採用に踏み切る場合に、その内容の合理性を担保するのは同じく政治の力であることになる。しかし政治判断により租税政策の内容上の合理性は確保できるか否かは性質上明らかではない。

三に、先にも指摘したように、軽減税率の適用に際して、納税義務者の所得の高低に関係なく妥当する点に着目す

(51) これについて、例えば、金子・前掲注(46)八三五頁、酒井貴子「近時の消費税法改正とその課題―軽減税率と適格請求書等保存方式を中心に―」租税法研究四九号二二頁以下がある。

(52) この点、手塚・前掲注(33)七七頁。

れば、これは所得税のもとでの（基礎控除と同様の思考に基づく）人的控除と同性質の制度ということになるのか。これによれば、かような人的控除は最低生活費非課税の原則というあらゆる個人に妥当する考え方を基にしているため、軽減税率は低所得者に対する消費税負担の調整という機能を持ちうる。さらには主観的担税力の配慮を消費税制のもとで行っているとも言えよう。ところが、ここでは、消費税のレベルにおいて、所得税制のもとで配備すべき制度が設けられていることになり、そもそも消費税制において、所得税制のもとにおけるのと同様の思考で担税力を斟酌すべきという、そうした思考を消費税制はそもそも排除するものではないのか、という議論はできるかもしれない。本来であれば、主観的担税力の配慮という所得税制のもとに配備すべき制度を消費税制のもとに配備するという視点に着目すると、それは異質物であるということになる。加えて、軽減税率の適用範囲は限定されており、制度上の首尾一貫性を欠くようにも考えられる。したがって、所得税のレベルで主観的担税力の考慮をしたほうが良いであろう。軽減税率の欠陥は既に指摘されており、所得税のレベルでより良く機能性を発揮する制度については、所得税のレベルでの実施が望ましい。またコスト・ベネフィット分析を当てはめても軽減税率は種々のコストが嵩むであろう。

（3） 社会保障政策と消費税との結びつき―消費税制における軽減税率の意義等―

さらに消費税収が社会保障政策に充当されているという点を如何に解すべきか。税収の多い基幹的税目の目的税化は必ずしも通常のことではないという批判もあるが、財政面を見ると、社会保障政策を通じて低所得者に対する税収の還元がなされていれば、一般的な合理性も首肯できるし、ひいては逆進性対策になりうる。要するに、所得再分配を論ずる上では、税制面のみに着目するのではなく、財政面にまで視点を広げる必要があるとの言明が活きてくる。⁵⁴⁾

（543） この点、手塚・前掲注（535）七六頁以下。

（544） 増井・前掲注（459）三頁。

但し、この議論には次の留意が必要である。すなわち、一に、財政面で再分配政策が十分機能すれば、軽減税率は税制の複雑性のみをもたらすとも言いうる。換言すれば、税収獲得の際に軽減税率はむしろ税収喪失となり、それを財政の効果を失わしめる。二に、社会保障目的税としての消費税であるけれども、わが国では社会保障費の配分が高齢者に相当程度に傾斜しているという後に見る指摘を直視すると、低所得者が高齢者に多いことは措くとして、財政を通じて逆進性対策は十分には機能しないと見る余地もある。以上を見ると、財政作用の合理性を確保することを通じて軽減税率は不要となる性質のものかもしれない。それと並んで、本稿でも随所で触れたが、端的には年齢を基準とした社会保障政策ではなく、資力を基準としたそれに切り替える必要がここでも認められるのである。

これに関連して、消費税収は、その用途である社会保障関係費としては不十分であるとされる⁵⁴⁾。では、如何なる政策が別途あるのか。社会保障費の増加傾向がある以上、社会保障政策の単純な拡充は現実的でなく、困難はありつつも、⁵⁵⁾ここで前叙の社会保障費、さらには社会保障政策の効率化の必要性が改めて認識されるべきである。これは、消費税の増税に対する批判として存在する、(消費税の社会保障財源化といった)いわゆる財務統制緩和論⁵⁶⁾、消費税負担の逆進性から来る社会保障費の増加という財政健全化に係る問題⁵⁷⁾に込めるものである。ここでの効率化は一般論に

(54) この点、手塚貴大「財政と社会保障政策―医療・介護の給付構造と財政との関係―」洪谷雅弘他編『水野忠恒先生古稀記念論文集 公法・会計の制度と理論』(中央経済社、二〇二二年)二三八頁。

(546) 香取昭幸『社会保障論Ⅰ【基礎編】』(東洋経済新報社、二〇二二年)三四四―三四五頁。特に、近時は、社会保障費と地方交付税交付金の伸びが目立つとする。

(547) 香取・前掲注(546)三四九頁。

(548) これについては、宮島・前掲注(534)一七頁。

(549) 宮島・前掲注(534)一七一―一八頁。

尽きるものではなく、再分配機能を高めるべく真に公的支援を必要としている者を選別し、彼らに集中的に社会保障サービスを供給することの必要性が示されている。それを以て消費税の逆進性対策を実効的にすることを考えるべきかもしれない。すなわち、消費税の税収を社会保障費に充てることは首肯できるとしても、さらなる制度改革が必要であることが分かる。

3 消費税改革のプロセス―その導入に係る政治の論理と税制改革との関係も含めて―

社会保障財政の問題は、給付拡大期から意識されていた。⁽⁵⁰⁾ その政治的回答の一つが消費税導入だった。⁽⁵¹⁾ こうした新税の導入はかなりの苦難を伴ったわけであるが、租税理論の点では、担税力の適切な把握の実現に積極的な評価を与えることができる。ここで、改めて、担税力の指標にバランスよく課税するべきとするタックス・ミックス論へ着目すると、その所得税に偏向性のある租税体系を改め、消費にも適切に課税することは必要なものと言えるわけである。消費税導入の際の論理の一つとして、納税義務者間の所得捕捉率の差異があり、それを都市中間層が切実に感じているとされ、該当層を支持基盤に組み込もうと当時の政権党であった自民党が考え、所得税減税の実施とともに消費税導入が指向されたという以下のような整理がある。給与所得者が中心である都市中間層は、所得捕捉率が高く、反対

(50) 例えば、山口二郎『大蔵官僚支配の終焉』（岩波書店、一九八七年）二二二頁以下、二四八頁以下。

(51) 手塚貴大「消費税制のダイナミズム―その生成と展開―」租税法研究四五号四八頁。

(52) これについては、金子・前掲注(46)八九頁。該当箇所では所得税中心主義に係る主張がある。尤も、所得、消費、資産の間で税負担をバランスよく配分すべき、と言われるが、具体的なバランスのあり方は、明確ではない。所得税中心主義の時代もあったであろうが、税負担の配分を消費にシフトさせることを通じて税収確保を行う、というバランス論の内容の変遷がありうる。加えて、増井・前掲注(53)七八頁以下で、タックス・ミックス論の限界が示唆されている。

(53) 宮本・前掲注(42)四六頁、一一四頁以下。

に農村では捕捉率が低いため、都市中間層は重い重税感を感じていた。かかる税負担の不公平感を除去すべく、所得税の減税を行い、消費税の導入により農村の納税義務者にも応分の税負担を求め、という税制改革が考案されたわけである。とはいえ、農村に対しては別途財政移転を通じてその補償がなされていたという。さて、こうした戦後の税制改革と福祉政治についての分析は示唆的である。というのも、消費税導入前後において、自民党は都市と地方とのバランス（ここでのバランスとは、都市中間層の税負担の軽減を実現しながら、地方に公共事業を通じて利益誘導を行うことを指そうか。勿論、地方の中には所得捕捉率の低い、新たに消費税を負担する事業者等も含まれよう）を意識しながら税制改革を実行することを企図していたというのであり、それはタックス・ミックス論との親和性を持つと言えるからである。すなわち、やや強引ではあるが、この“バランス”に着目しつつ、タックス・ミックスを再定位するならば、税負担がバランスを持つため、タックス・ミックスを指向する税制改正については、（その指すところが常識的な内容であることもあつてか）政治的合意調達の可能性が少なからずあり、一見すると、タックス・ミックス論はかような性格を有する税制改革の原理であるとも考えられる。

とはいえ、政治状況を仔細に見ると、タックス・ミックス論のみでは政治的合意調達は必ずしも容易ではない。すなわち、消費税導入の可否は、まさにその当時の政治経済の状況に依存していたと考えられるからである。具体的に以下のようになる。すなわち、財界の法人税負担の引下げの要求、さらにはサラリーマンの重税感の問題を利用して、大蔵省が間接税導入の対価として、それらを受け入れたということである⁽⁵⁵⁾。それは、このように、利害関係者の妥協

(554) なお、財政改革と政治状況依存性との関係については、手塚・前掲注(545)二三九―二四〇頁。これは税制改革にも通じる見方であると考ええる。

(555) 宮本・前掲注(492)一一五―一一六頁。

を伴う政治的取引が消費税導入を帰結したという理解である。そして、前叙の整理によると、農村部に消費税収のターゲットはあったわけであるが、財政移転を通じて、その負担は相殺されている。加えて、わが国の消費税導入によって実現された、タックス・ミックス論に言うところのバランスはなお十分なものに止まると考えられる。すなわち、前叙の消費税導入の顛末に着目すると、捕捉率の差異の是正は必ずしも十分とは言えないかもしれないが、さらには導入された消費税は、導入を円滑にするための、随所に特例的措置（税率の程度、インボイスの不採用、中小企業対策等）を伴うものであった。これでは担税力をよく把握しているとは必ずしも言えず、厳密に見ると、タックス・ミックス論が真に合意するところとはおそらく言えない。換言すれば、租税立法者は消費税の導入を以て所得捕捉率の格差を放置することを正当化すべきではないし、政治的合意調達の実現は、租税原則に照らして完全な税制の実現を意味するものではない。

では、こうした税制の漸次的改善を織り込むような税制改正のプロセスを否定的に切つて捨てるべきであるか。確かに、漸次的改正の実施は政治の論理が支配する立法過程の領域と割り切ることもありえようが、本稿はそうのようにすべきとは考えない。この点を次に検討することとしたい。

消費税についても簡易課税制度等により課税ベースの侵食の存在が指摘される⁽⁵⁶⁾。確かに課税ベースの侵食は、税収獲得という機能性の観点から見ると問題であるが、消費税導入に伴いなされた戦略的判断に基づくものと考えられるべきでもある。後に見るように、わが国における消費税導入が困難を極めた要因として指摘されるものとして、消費税導入の直接的メリットが納税義務者に見えづらいついというわが国における事情があったとされるのであって、かような事

(56) 例えば、西沢・前掲注(44)七八頁。

情によれば、この問題の克服には（相当程度の中小企業対策をはじめとする種々の新税導入・滑化措置を含む）大きな政治判断が必要である。これは確かに一見すると租税原則を不十分な形でしか具体化できていない税制であると評価できかもしれない。しかし、直後に述べるような諸点で、それは本稿が採る立場ではない。

筆者の見るところ、端的には、租税原則に照らした税制の評価は長期的時間軸をも併せてなされるべきものである。⁽⁵⁷⁾ すなわち、前叙の消費税導入の経緯およびその後の租税政策の展開について言えば、課税ベースの侵食措置が適時に順次解消されるか否かが問題であり、その点への着目を以て税制の評価はなされるべきであろう。一時点で完全な税制が出来上がっていないなければならないとするのは、租税立法者に不可能を強いるに等しい。そもそも租税原則の意味内容は（ある具体的な税制を観察し、それと租税原則との距離を測りつつ評価を行うという点で）時点的に観念されてきたが、今後は税制改正過程も含めたものとして考えていくべきであって、このことは、差し当たり、それは原則から乖離する、正当化可能な例外事情があるか否かという枠組みで捉えることは可能であると考えられる。

尤も、以上の議論は次のような問題を持ちうる。すなわち、政治的考慮により、租税原則の指示する税制から乖離することを認めると、租税原則の機能を租税立法者自らが否定することと等しい。すなわち、事後的な制度改善が必ずしも行われるとは限らないし、仮に、改善が叶ったとしても、相当程度の（特に、時間的な意味での）政治的コストを要する可能性がある。この点、何らかの方法で事後的な税制の確実かつ適時の見直し・改善が仕組まれる必要がある。おそらくは、見直し規定の配備もありうるころではあるが、例えば一定期間経過後に予め制度設計された本則的課税が実現されるという内容を持つそうした経過規定が最も有効であると考えられる。加えて、立法に際して原

(57) 手塚貴大「消費税制の構造と改革（2・完）―租税法学の視点と検討―」自治研究九六巻七号七七頁以下。

則からの乖離を正当化する根拠をどの程度厳格に求めるか、という態度を以ても、租税原則の機能を維持することはなお不可能ではないかもしれない。とはいえ、総じて租税立法者の自己規律に拠る租税原則の機能性維持は以上のような限界を伴うものであろう。したがって、（消費税制に限定されることはないであろうが）租税立法過程の構造的特徴として、政治的考慮と租税原則の（適時の）実現との間には以上に述べたような緊張関係がある。そして、性質上、往々にして前者が後者を上回る可能性があると言いうる。

なお、わが国の社会保障に係る受益と負担との関係について、その現状がいわゆる中福祉・低負担であるならば、保険料はともかく、特に消費税の引上げは（諸外国と比してまだ税率に引上げ余地があるため）有力な手段である。⁽⁵⁶⁾ 但し、租税理論の観点からは課税ベースのあり方とは異なり、適切な税率の水準については定量的に示すことが困難であり、そこで一つの指標となりうるのは諸外国の例となる。⁽⁵⁷⁾

また、周知のように、わが国は消費税の導入、さらには引上げに（特に、時間的）コストがかかったが、この原因として消費税導入の対価が有権者に必ずしも明確ではなかったという指摘もある。⁽⁵⁸⁾ 所論によると、第一次石油危機後

(58) 例えば、香取・前掲注(546)一七七一―一七八頁は、社会保障費の国債依存を指摘する。

(59) 上村・前掲注(533)三五頁は、わが国の社会保障支出の対GDP比が、その高齢化率に比して低い旨を指摘する。所論は、その原因の一つに消費税負担がわが国においては低いことを推測する。それを前提とすれば、本文中のように引上げは実施可能である。所論は、続けて、社会保障政策の国債依存を回避するべき旨も指摘するが(三五―三六頁)、増加した税収を如何なる支出に充てるかも増税戦略の成否に繋がる事項であらう。

(56) 尤も、宮島・前掲注(534)一七一―一八頁は、諸外国における消費税率の高さはその軽減税率の多さと併せて考えるべき旨を指摘する。右の指摘に拠れば、わが国における標準税率のさらなる引上げも軽減税率との兼ね合いで上限を設定する必要があるであろう。

(57) 田中拓道／近藤正基／矢内男生／上川龍之信『政治経済学』（有斐閣、二〇二〇年）二〇一頁。

に財政赤字が生じるようになる一九七〇年代以前に付加価値税を導入していた国では、その後の付加価値税の課税強化に政治的反対が比較的少なく、租税負担と財政支出が増大しているが、第一次石油危機の後に付加価値税を導入している国では、その反対にそれに対する政治的反対が強く総課税負担を増加させることができていないとされる⁽⁵⁶²⁾。この理由は、政府による付加価値税導入の提案が、有権者にとっては、見返りのない負担増加と受けとめられるということである⁽⁵⁶³⁾。この指摘に基づけば、タックス・ミックス論の政治的遡求力は、この文脈においては、必ずしも十分ではなく、今後も同様な政治的コストの発生が予測されうる。何故ならば、本稿の文脈により、社会保障政策を例とすれば、今後も消費税の引上げに際しては税収相当の給付の拡充は期することはできず、給付と負担との差異を埋めるために、そして国債償還のために税収が使われる可能性があるからである。これを回避するには、財政健全化という政策が（国民の合意も含めた）政治的意思決定にとって規範化される必要がある⁽⁵⁶⁴⁾。とはいえ、その規範化は、容易ではない。消費税引上げ、広くは増税の条件は如何なる場合に成立するかという点は別稿で若干ではあるが検討してみたいと考える⁽⁵⁶⁵⁾。

(四) 相続税

(562) 田中／近藤／矢内／上川・前掲注(561)二〇一頁。

(563) 田中／近藤／矢内／上川・前掲注(561)二〇一頁。

(564) 規範化の現状の一端は、例えば、参照、森信茂樹「必要なことは消費税減税ではなく「受益」と「負担」の国民的議論」税研三七

1 相続税の機能

相続税は、周知のように、相続に際して相続財産の移転が生じ、相続人のもとでの富の増加に着目して課税されるわけである⁽⁵⁶⁵⁾。ここで相続税の役割を改めて検討すると、再分配の強力な手段ともなりうると考えられる⁽⁵⁶⁶⁾。すなわち、

(565) そのためには、いわゆる独立財政機関がその方途の一つかもしれない。この点、例えば、小黒一正『日本経済の再構築』（日本経済新聞出版社、二〇二〇年）三五二頁以下。詳細は別稿で検討するが、財政民主主義のもとでは、財政作用の内容は最終的には国民の判断に依存するため、将来世代への財政負担の先送りをしないという判断をするために、結局のところ、国民の意思に遡及する素材が必要であろう。それが、財政に係る客観的なデータであり、それを基に国民、議会の判断を行っていくことが想定されている。また、神山弘行「財政問題と時間軸―世代間衡平の観点から―」公法研究七四号一九七頁以下を見ると、そこで触れられる財政政策に係る種々のデータおよびその利用・加工の実態を直視すると、政治機関である国会ではなく、独立⁽⁵⁶⁷⁾機関にかかる作用を委ねることは理解できる。そうした客観的データが分かりやすく、国民に提示されることも必要であろう。かようなデータの名宛人は、この文脈では、国民であり、その政治的意思決定のありようへの遡求力の有無は、当該データの（名宛人にとつての）理解可能性という意味での）存在形式に依存していると言えよう。

そして、以上の議論は、専ら財政改革においてなされるが、以下に述べる要領で税制改革においても応用可能であろう。本文においても述べた、租税立法過程の整備という論点について、それを以て租税政策の内容を厳密に規律することは難しい。すなわち、周知のように立法裁量が多く承認されており、その都度正解とされる一義的な内容の税制改正はできない。しかも、そもそも立法裁量の承認は租税立法の専門性・技術性を根拠とするが、そこに政治性を併せ読み込むことが現実と親和する。それを前提に立法過程において租税立法者、ひいては国民の政策選好を制御することはなかなか容易ではない。しかし、独立財政機関は、この点有効なその制御手段となりうる。というのも、現実の政策形成の基点となるデータに客観性が欠如するのであれば、反対に、独立財政機関によるデータの加工・利用・分析はその性質上客観性を有するからである。そして、そこから導出される（必要な税収を確保するための）税制改革像をベースとして租税立法者が改革を実施することが前叙の裁量性と両立する租税立法過程像と言えるかもしれない。もし、データから導出される税制改正像と異なる税制改革が実施される場合には、その理由を租税立法者に提示させるよう制度化すること、も制度設計の途である。これには租税立法者をして中長期的な税制改革をも考察することを促そう。

一定以上の資産の蓄積がある者に税負担をかけることができるのであって、特に死亡時に相当程度の資産の蓄積がある場合には、(相続税収に係る税収全体に占める割合に着目すると、そうではないが)税収面でも、富の再分配の面でもそうである。親世代の蓄積した資産が、労力なく次の子世代に移転するわけであるから、子世代において相当程度に機会の平等を侵害すると言えよう。それ故、相続財産の蓄積がある場合には、それにつき相続税を通じて国庫に収入し、特に低所得者に再分配することが求められる。⁽⁵⁶⁾

(566) この点、近時の研究として、田中雅子「増税の合意形成―連立政権時代の政党間競争と協調―」(日本評論社、二〇二二年)がある。所論によると、(自民党)単独政権期には党内規律を確保すること、連立政権期には、多次元交渉および補償の実施が増税の条件である。すなわち、前者については、中選挙区制のもとでは党内規律を確保するのは容易ではなく、例えば、消費税導入については、特例を極力縮小し、反対派の意見を聞くことを通じて結束を強化することがなされたという。後者については、与党各党の政策、支持基盤に配慮し、交渉・譲歩し、補償という名の便益を与え、意思の統一を図ることを指す。両者とも反対派に対して何らかの便益を与える点では共通しており、加えて、所論は専ら政治レベルを想定して展開されているように思われるが、結局有権者・国民も政治の背後にある支持基盤と位置づけ、実質的に同一視することも不可能ではないであろう。したがって、所論の射程は広いと見てよい。

(567) 金子・前掲注(46)六八九頁、六九二頁。

(568) 例えば、岩崎政明「相続税改革の法学的検討」税経通信六三卷一一号二四頁。

(569) 政府税制調査会・前掲注(44)一四頁。

(570) 佐藤英明「相続税率の法理論―若干の論点整理―」日税研論集四九号六〇頁。

(571) なお、渋谷雅弘「相続税・贈与税の改正と問題点」ジュリスト一四五号四二―四三頁では、諸外国に比し、日本の税収全体に占める相続税・贈与税の割合は少ないわけではなく、相続税の課税割合も極端に少ないわけではないとする。

(572) 首藤重幸「日本における相続税の現状」日税研論集五六号一四頁では、社会保障に係る税収獲得の手段に相続税が位置づけられる可能性が示される。

(573) 政府税制調査会・前掲注(44)一五頁。

ここで、詳細は略するが、近時のわが国の相続税政策について見ておこう。⁽⁵⁷⁴⁾ 前叙の特徴を持つ相続税制については、累次の税制改正大綱において引上げの必要性が指摘されてきた。その背景事情としては、贈与税の引下げを併せつつ、資産の移転を促進させる必要性、さらには、消費税の引上げのための布石というものがあつた。まず、資産の移転時期の中立性を実現する観点から、平成一五年度改正で（いわば相続税の予納としての機能する）⁽⁵⁷⁵⁾ 相続時精算課税制度が導入された。さらに、平成二五年度改正により、相続税の基礎控除の引下げ（三〇〇〇万円および法定相続人の数に六〇〇万円を乗じた数の合計額）⁽⁵⁷⁶⁾ 最高税率の引上げ（五〇％↓五五％）、贈与税率の引下げ（租特法七〇条の二の五）⁽⁵⁷⁷⁾ がなされた。⁽⁵⁷⁸⁾ なお、前叙の背景事情は重要である。何故なら、（既に消費税に係る検討を行った箇所でも触れたが）

(574) この点、水野忠恒「相続税の根拠と課税方式の変遷」税研二三卷六号三四頁。さらに、岩崎・前掲注(568)二九頁は、格差固定の防止、老後扶養の社会化への財政的手段として、相続税を捉える可能性を示す。首藤重幸「資産税と再分配」租税法研究四四号四七―四八頁では、わが国の再分配政策についてその恩恵が高齢者に傾斜していると改めて指摘する。

(575) 詳細は、加藤浩「資産課税改革の動向と展望―相続税・贈与税に係る論点をめぐって―」レファレンス六三卷一〇号三三頁以下に詳しい。

(576) 渋谷雅弘「相続税・贈与税の一体化課税の是非」税研二五卷六号五〇頁。

(577) 本文中のように、相続税については、再分配を指向する税制改正を近年（平成二五年）経験している。この点、政府税制調査会・前掲注(442)一六頁によると、該当の税制改正の効果や踏まえて今後の相続税改正を考へるべきとする。同改正については、手塚貴大「平成二五年度税制改正（大綱）について―その概要と租税法の見地からの評価―」広島法学三七卷一―二五二頁以下。但し、増井・前掲注(539)八五頁では、再分配の必要性が相続税制を即座に論証するわけではないとする。この場合、再分配の財源調達の問題が生じる。

(578) 金子・前掲注(466)七二二頁。

(579) 金子・前掲注(466)七二八―七二九頁。

消費税引上げのための相続税改革という事情は、税制改正をプロセスとして観察することの必要性を示しており、加えて、タックス・ミックス論が税制の設計に与える示唆とも関係があると考えられるからである。

そもそも、国家が租税を通じて再分配を行おうとする場合、その範囲あるいは程度はその都度決定されるものである。この点、相続税をその手段として利用することも当然に考えられるわけである。とはいえ、後に見るように、重要な問題提起として、そもそも相続税廃止の傾向もまたある。ここでは、いくつかの根拠が考えられるが、わが国の相続税の現状と租税政策を直視すると、相続税の税収は多くはないという問題がある。確かに、税収の確保が十分にしか行えない税目は税制の複雑性をもたらすのみであるという言い方もできるかもしれないが、相続税についてはかように考えるべきではない。そもそも相続税の納税義務者が少ないのは（改正されたとはいえ）基礎控除等の構造的な問題があるためであって、いわば租税立法者の判断として相続税収が抑制されているという評価も不可能ではない。また、特定税目のみを以て再分配効果を強化するという途はないのであって、改めてタックス・ミックスの視点の重要性に着目すべきである。

例えば、後に見るように、格差の拡大傾向が見られる場合には、税制全体を再分配強化の方向に向ける必要が生じる。

(580) この点、渡辺裕泰「相続税廃止の世界的潮流と日本」税経通信六七巻六号一七頁以下。

(581) 首藤・前掲注(572)六頁。

(582) とはいえ、渡辺・前掲注(580)一八頁は、わが国における相続税の納税義務者数の推移を踏まえ、そもそも、その納税義務者は少ないはずであるとす。

(583) なお、首藤・前掲注(572)一六頁によると、各相続人の相続前の資産の多寡に応じて、基礎控除に差を設ける可能性が示唆される。このように、基礎控除のありようについては、工夫の仕様がある。

(584) 佐藤・前掲注(570)六〇頁。

2 相続税の改革

(1) 相続税の性質とその示唆

周知のように、相続税の類型として、遺産税および遺産取得税があり、それぞれに歴史がある。明治期以降、遺産税方式であったが、シャウプ勧告により遺産取得税方式に変更された。結局、わが国では両者の折衷型が採用されているが、遺産税については、確かに、資産の引き継ぎの社会化といった制度趣旨の他に、被相続人の生前の財産を清算し、それを以て社会保障費に充てるという理論構成はありうるし、遺産取得税についても、富の集中防止と並んで、相続人の担税力の増加分を把握し、相続人のもとで課税するという理論構成になる。相続税の仕組みとして何れを採用するかに応じて社会保障の財源調達に影響を与えるか否かは不明であるが、たとえ、後者に拠った制度設計がなされても、相続税収を社会保障費に充てることが排除されない。

そこで再分配機能を高めるべく相続税の改革⁽⁵⁸⁷⁾が考えられる。差し当たって、高い基礎控除がその対象であったけれども、相続税の納税義務者の数、税収が少ないままならば、所得税・消費税と異なり基幹税ではないとしても、全体として再分配は不十分にしか効かないことになる。そこで考えられるのが、改革案としては、基礎控除の全廃、累進税率をやめ、比例税率にする⁽⁵⁸⁸⁾というものである。これにより、納税義務者は増えるであろうから、その分税収も増

(585) 両者の内容については、渋谷雅弘「相続税の本質と課税方式」税研二三巻六号二三二―二四頁。

(586) 岩崎政明「相続税を巡る諸問題」水野正一編著「改定版 資産課税の理論と課題」(税務経理協会、二〇〇五年)一七九頁以下。

(587) 高野幸大「相続税の存在意義等の法的検討」日本租税理論学会編「相続税制の再検討」(法律文化社、二〇〇三年)五八頁以下に、わが国の相続税改革(の背景理論)に係る経緯が示されている。

(588) 鈴木亘「社会保障亡国論」(講談社、二〇一四年)一三九頁以下。

加することが期待される。これについては、正当化事由として、次のような諸事情が挙げられよう。一に、既に触れたところであるが、そもそも高齢者の資産蓄積は、若年世代の負担のもとに蓄積されているため、それに相当する部分を課税により国庫が収納しても論理的には問題はない。二に、相続税を比例税率化することは相続税による歪曲効果の削減が期待される。ここで現行法のように、累進税率を適用し、高い基礎控除を配備すれば、納税義務者の数は限定され、そうした者に税負担が集中する。ところが、前叙の改革案によれば、納税義務者の数の拡大が期待され、税負担も比例税率により過重ではなくなる。必ずしも明確ではないが、こうしたある種の抑制的課税により生前の富の蓄積へのデイスインセンティブを抑えつつ、相続税課税も確保するという戦略があるとも考えられる。

但し、相続税は所得税の補完税と言われているところ、それを前提とすれば、所得税と相続税との間には同性質性が観念され、両者の課税方式にも共通性が存在するはずである。この点、基礎控除を伴わない比例課税としての相続税は所得税とは相当程度に異質であるとも考えられ、この改革案は相続税の性質に変容を加えるものであると評することができるとは思えない。また、生涯所得を消費と観念すれば、消費しきれなかった分に基礎控除を伴わない比例的相続税を課税するのであるから、この点を切り出してみれば（税率にも拠るであろう）まさに相続財産に消費税が課税されていることと同じである。そこで、これについては相続税を比例税率による消費税に接近させる試みとも理解できる。そして、相続税収につき再分配を実施する趣旨から、それを社会保障費に充てれば、税収面も含めて相続税は目下の消費税へ一層接近する。これは相続税の増税に繋がる余地を持った構想といえることができよう。但し、相続税が所得税の補完税であるとした場合、その理論構成上、（明確な基準は措きがないが）税負担に限定が設定され、増税幅は乏しいものになりうる。加えて、相続税の課税の趣旨に、（例えば、租税特別措置により）所得税の段階で不十分にしか課税されていない所得に対して相続税を課税することにより、そうした課税漏れを相続税の段階で調整・

相殺することを読み込むとすれば、本質的にはかような作業は所得税のレベルで実施されるべきであるという反論がありえるし、⁽⁵⁸⁹⁾ そもそもかような識別自体厳密には困難でありうる。このように課税を正当化する事情に基づいて（十分な所得課税のみがなされた相続財産を識別するという形で）ある程度精確に課税要件を設計できない場合には、相続税課税自体が難しくなりうる。

そもそも、所得税と相続税との関係に着目した場合、いくつかの考えた方は提示されているものの、⁽⁵⁹⁰⁾ 相続税（贈与税も含まれるが）を所得税と分けて課税することの意義を明確にすることは難問である。仮に、相続財産を相続人の所得税の枠組みで捉えるならば、一時所得としての課税がありうるが、一時所得については、特別控除の適用はあるが（所得税法三四条三項）、それ以外の特段の税負担軽減措置は存在しない。したがって、現在のように、相続に際して相続税が課されるケースが極めて少ない現状は改革の余地があるとの見方もできよう。⁽⁵⁹¹⁾

(2) 相続税のあり方の問題

相続税の改革を論ずる上では、租税法系上は相続税の位置づけが問題となるであろう。相続税に果たして如何なる役割を与えるのか、という点が一つの示唆を与えてくれるように思われる。前叙のごとく、相続税の位置づけを、所得税の補完税として捉えるならば、所得税が十分に課税できれば、相続税はその分課税を抑制してもよいが、そうでなければ、むしろ相続税を増税すべきであるという結論に行き着きやすいと考えられる。目下の所得税収についてど

(589) 佐藤・前掲注(570) 六六頁。

(590) この点、佐藤・前掲注(570) 六七頁以下による整理、さらには、岩崎・前掲注(586) 一九三頁以下を参照。

(591) この点、淵圭吾「贈与税の位置づけ」税研二九卷三号二九頁では、贈与税についてはあるが、一時所得と比して課税が甘いとする見方を示唆する。

のような評価を下すべきにも関係するが、相続税の（ある程度の）増税は正当性があると考えられる。この点に付言すれば、所得再分配の必要な程度を設定し、その枠内でタックス・ミックスのあり方を探るべきだということが言えよう。このタックス・ミックスという視点は重要である。先の相続税の引上げが、消費税の引上げの布石であったという事情について、それは当てはまる。しかも、そこに税負担のバランス論のみではなく、（消費税引上げに係る）政治的合意調達の実現という要素を読み込むことができよう。さらに、既に指摘したが、相続税に係る基礎控除の意義からも議論ができそうである。すなわち、基礎控除を廃止した、前叙の相続税の改革案を敷衍すると、相続税はむしろ消費税に類似の租税、さらには（所得の蓄積の結果としての相続財産のうち）消費に充てられなかった部分に対する租税という見方のもとで消費税に対する補完税としての租税とも性質決定できそうであり、中立的な相続税制の構築が可能となりうる。

確かに、高齢者課税の強化は一つの選択肢であって、後に触れる社会保障の全世代対応型化の議論とも無関係ではない。しかし、（目下フローを生み出さない）資産の蓄積に対する課税強化は（相続税・贈与税を除き）採るべきでないかもしれない。何故なら、フローの不足は変わらず、課税ベースの問題を前提とすれば、やはり担税力を把握すべきは所得課税ではないかと考えられる。とはいえ、所得課税については捕足の問題がなお解消されていないとも指摘されており、前叙のフローの問題を考える必要のない相続はやはり税収獲得のための重要なタイミンングであると考えられる。この点、相続税廃止の世界的傾向との関係が問題となるのであり、特に、わが国では相続税の課税ベースは狭く、税負担が過重とはならず、そもそも所得税との関係で相続税を議論すれば、所得段階での課税漏れを相続段

階の課税でカバーすることは課税システム全体で見ればなお合理性があると考えられる。果たしてタックス・ミックス論はかような担税力の補正可能性の違いを考慮に入れつつ、租税体系の構築を指示するものか否かはともかく、以上のように資産課税の重要性も論証可能ではある。

そうした議論を踏まえた上で、ここで触れるべきは、近時議論の対象となっている相続税廃止の論理と、税収獲得の観点からの理論的反駁である。相続税の廃止の論拠として、いくつか挙げるとすれば、学説の整理に拠れば、二重課税の可能性、さらには納税義務者が少ない等がある。⁽⁵⁹³⁾ さて、二重課税の議論については、担税力の指標として資産は確立されたものであって、この点、消費課税を視野に入れば、消費が所得を原資とする以上、消費課税は所得との関係で二重課税となる。とするならば、二重課税論は相続税廃止を積極論証しないとも考えられるのであって、加えて、これを論拠とすると消費税の廃止に行き着いてしまうことになる。そして、納税義務者の数の問題については、前叙の論拠はあくまでも現状肯定を前提としたものであって、例えば、税制の設計次第では、納税義務者の数を増加させることができるとも考えられる。換言すれば、（実現可能性はともかく）租税政策のありよう如何で相続税も税収源とすることは不可能ではないのである。

さらに続けて相続税廃止は所得税における税収獲得が十分であるとの条件のもとでの租税政策である。⁽⁵⁹⁴⁾ この点、わが国に当てはめてみると、一概には言えないが、本稿の見た所得税に係る課税ベースの浸食が相当程度にある以上、目下相続税の廃止論には容易に与しえないのではないかと考えられる。加えて、所論は、仮に相続税の廃止の選択がなされた場合には、相続財産に係る所得課税が予定される旨説くものと考えられる。⁽⁵⁹⁵⁾ そうすると、場合によっては、

(593) 森信茂樹『日本の税制』（岩波書店、二〇一〇年）二五一頁。

(594) 柴由花「相続税の必要性」日本不動産学会誌二三巻四号九二頁。

所得税を通じた相続財産に係る課税が相続税のもとにおけるのに比し、過酷となることも考えられるとする⁽⁵⁹⁵⁾。したがって、相続税の課税により、(所得税の) 税負担を相応に緩和する⁽⁵⁹⁶⁾という政策が採用されるべきことに傾くが、これは、見方を変えれば、税負担が過酷となることに対する一部の納税義務者の政治的反発を踏まえた上での帰結としての租税政策であると考えることもでき、さらには、税負担を所得税と相続税との間で相応に振り分けるといふ視点からすると、(やや強引ではあるが) タックス・ミックス論に基づく政治的合意調達の可能性が示されているとも言いうる。続けて、所論を踏まえて議論を以下のように敷衍することができかもしれない。すなわち、相続税廃止という選択肢を採った場合、資産という担税力の指標に課税を行うことができないため、その分を所得または消費に係る課税を通じて補う必要があるかもしれない。これは所得税、消費税の増税に繋がるのである。こうした租税政策は、特に、消費税の逆進性を直視すると、相続税廃止という与件のもとでの所得再分配のあり方としては十分に合理性を認めることはできない。また、消費税がなされた場合には、その代償措置として、複数税率を存続させる、さらには拡張させるといふ判断も行われやすい政治環境も作り出される。以上によれば、相続税廃止は目下のわが国の財政状況および政策課題を直視すると、税制のバランスを失することになる可能性がある。とはいえ、相続税に関して、税収を極端に増加させることは、所得税との関係で言われるところの補完性から難しいとしても、(同一の階層内での再分配に止まる等の、不十分なものかもしれないが) 富の再分配という目的あるいは効果を以て、相続税の課税がなされるという見方がありうる⁽⁵⁹⁷⁾。以上を総合すれば、相続税廃止は、所得税、消費税のありようを睨みつつなされる将来的

(595) 柴・前掲注(594) 九一頁、九六頁。

(596) 柴・前掲注(594) 九六頁。

(597) 柴・前掲注(594) 九六頁。

な租税政策の選択肢であろう。

また、相続税について、充実した社会保障が老後扶養を社会的に支え、高齢者の資産の維持形成に寄与し、さらには、社会保障給付の財源として公債が大きなウェイトを占めることを直視して、社会保障費に充てるために、相続税増税を支持する立場もありうる。⁽⁶⁰⁾これは社会保障財政の面に着目すれば、一見首肯できそうである。確かに、相続税は税収獲得という面で潜在的には優れた税目であるとする見方もあるかもしれない。しかし、これは、いわば相続税の（少なくとも一部）目的税化の議論に行き着くことには留意すべきである。すなわち、消費税の福祉目的税化に係る批判が妥当すると言いうる。

(3) 補論―贈与税について―

ここで、本稿の検討事項との関連するものにつき、極めて限定されたものになるが、贈与税についても言及しておこう。そもそも贈与税は相続税の補完税として発展してきた。⁽⁶¹⁾その結果、わが国においては、贈与税は相続税と比し、税負担は重めに設定されていた。しかし、近時では、そうした基本的な贈与税の仕組みとは異なり、経済活性化も併せた資産移転時期の中立性の観点から、相続時精算課税制度が⁽⁶²⁾配備され、贈与税と相続税とを統合する政策も採用された。さらには、住宅資金、教育資金、結婚・子育てについて、直系尊属から贈与を受けた子・孫の贈与税につて、

(598) 佐藤・前掲注(570) 六五頁。

(599) 政府税制調査会・前掲注(442) 一六頁。

(600) 金子・前掲注(466) 六九〇頁、神山弘行「贈与税と相続税の関係に関する覚書」税研三一巻四号三〇頁。

(601) 岩下忠吾「現行法における生前贈与に対する贈与税」税研二九巻三号四六頁以下。

(602) 金子・前掲注(466) 七二九―七三一頁。

特に非課税額に係る特例措置（順に租税特別措置法（以下、租税法）七〇条の二、同七〇条の二の二、同七〇条の二の三）が配備された。⁽⁶⁰³⁾ これらには、直系尊属が死亡するよりも前に、若年の次世代に資産が移転すること、およびその支出による経済活性化が期されている。⁽⁶⁰⁴⁾ 確かに、これらについては、所期の効果として資産の早期移転による現役世代の経済力に係る負担軽減があると言えよう。加えて、その程度はともかく、これにより消費が上向く可能性もある。しかし、これらの税制については、いくつかの批判がある。例えば、贈与税の引下げは、それが相続税の補完税であるところ、相続税を引上げ、贈与税を引下げる政策は体系的に問題があること、⁽⁶⁰⁵⁾ 教育資金の一括贈与につき、教育支出は徐々に行われる性質を持つため、贈与資金の大半が取り敢えずは貯蓄に充てられること、教育資金の階層間での差異は（教育が貧困解消の手段でもあるため）性質上格差を継承させること、⁽⁶⁰⁶⁾ さらに（高齢者が資産を多く所有しており、それを若年世代に移転させることに世代間の不公平解消を期待しても、特例による税収喪失を国債で贖うことになれば結局は）世代間の不公平を拡大すること⁽⁶⁰⁷⁾ といった批判がある。この点、差し当たって政策税制の評価として、目的の正当性と手段の合理性を措定するとして、⁽⁶⁰⁸⁾ 右の税制を見てみると、経済活性化という目的の正当性は肯定できても、所論によると、所期の効果が得られず、さらに負の副作用も見込まれるならば手段は相当でないと考えられ

(603) 詳細は、金子・前掲注(46) 七三一頁以下。

(604) この点、加藤浩「相続税の改革に当たっての考え方」レファレンス七八五号一頁以下、同「資産移転と課税―若年世代への資産移転の促進と相続税・贈与税―」レファレンス八二〇号一頁以下。

(605) 井手英策「格差是正か、経済対策か・贈与税をめぐって」税研二八巻六号五〇頁。

(606) これについては、政府税制調査会・前掲注(44) 一七頁にもある。

(607) 國枝繁樹「経済活性化のための贈与税非課税制度の問題点」税研二九巻三三三頁以下。

(608) 谷口・前掲注(45) 二二頁。

る。⁽⁶⁰⁾ 加えて、前叙の贈与税の特例についてはいずれも適用対象が減少傾向にあることが指摘されている。⁽⁶¹⁾ その要因としては、各種手続の煩雑性、事務負担が指摘されるところではあるが、それは、結局、そうした事項に手慣れた富裕層のみが利用するという問題に繋がることかもしれない。さらに、特例適用に際しては、受贈者のもとで合計所得金額に上限があるところ、それが不相当に高めに設定されており（住宅資金・贈与を受けた年分の合計所得金額が二〇〇〇万円以下（租税法七〇条の二第二項一号（括弧書きを除く）、教育資金、結婚・子育て資金・贈与の日の属する年の前年のそれが一〇〇〇万円以下（租税法七〇条の二第二項、同七〇条の二の三第一項）、その結果、金銭的に余裕のある若年世代にも贈与税の特例適用があり、それが贈与目的に必ずしも支出されないという可能性の指摘もある。⁽⁶²⁾ 以上の諸事情を踏まえて前叙の贈与税の特例について評価を試みるならば、適用対象も少なく、政策効果も乏しく、負の副次的効果も伴うそうした税制を複雑化させたのみの制度であるということになるか。

次に、以上のような批判的評価の他に、次のような肯定的評価もできる。まず相続税と贈与税との関係について、確かに、贈与税引下げは相続税回避の防止という目的を踏まえると、その効果を減殺する可能性はあるが、前叙の贈与税の特例については適用対象は限定的である。加えて、相続時精算課税制度は強制適用ではなく、前叙の如く、そ

(60) 谷口・前掲注(45)二一頁によると、実効性、公平性も評価観点に容れ、租税立法者は謙抑的にその裁量権を行使すべきとする。

(61) 詳細は、藤卷二男「相続税・贈与税における各種特例についての検討」税研三七卷二号五六頁以下。

(62) 藤卷・前掲注(61)五八頁。

(612) この点は、日本税理士会連合会税制審議会「相続税の機能と今後の税制のあり方について―平成30年度諮問に対する答申―」（平成三〇年二月二〇日）四頁にある。また、同「資産移転の時期の選択に中立的な相続税・贈与税について―令和3年度諮問に対する答申―」（令和四年二月二日）三一―四頁も参照。

(613) 藤卷・前掲注(61)五七―五八頁。

これは実質的に相続税の予納制度である。それ故、そもそも贈与税にも政策実現の観点から制度設計を行う余地はあり、それはなお相続税の補完税としての性質を全体としては失っていない。問題は、贈与税の特例の政策効果のみに尽きることになる。本稿で見た種々の贈与税に係る特例の目的は経済活性化にあり、その目的自体は正当であるとしても、その副次的効果である格差の固定化は政策的に要対応事項となる。ここで選択肢の一つとして贈与税の特例の廃止を検討することもありえないが、贈与者の有する資産について、既に参照した批判はあるけれども、その資産移転・有効活用による若年世代の経済力に係る負担の緩和は捨て難いものがある。したがって、ある政策の（やむを得ざる）副次的効果を別の政策を採用することによって調整する必要がある。ここでは、具体的には、別途（例えば、支援が必要な家庭を対象とした）格差是正策を配備すること、または贈与税の特例に係る非課税額を引下げること等を実施し、そうした異なる目的を有する複数の政策が持つ効果を調整することを以て、贈与税の特例もなお合理性を維持できると見る余地がある。

3 社会保障と税制の関係―検討のまとめ―

ここで、社会保障政策と租税政策との関係について、簡単に触れておく。一に、社会保障政策における何某かの目的に適合するように租税政策を構築する場合の、税制の具体像のありようである。さて、租税法による税制の配備を通じた税収獲得について議論する際の、税制の具体像は、社会保障政策との関係のみで議論するものではない。結局は租税原則の具体化から導かれる帰結としての税制の具体像の解明が必要であるし、ここで改めてみると、例えば、就労ディスプレイセンティブの排除のための（配偶者控除の廃止という）税制改正は、全面的に与すべきかものである

(614) 藤巻・前掲注 (610) 五七頁。

(615) 同旨か、神山・前掲注 (600) 三五―三六頁。

うかという問いについては、例えば配偶者控除という一つの税制の中の、（最低生活費非課税、就労形態間の税負担調整等という）承認されうる機能・役割を見ると、そうした改廃は（本稿の文脈で言えば、就労インセンティブの創出のような、主として社会保障政策に基づく）一元的基準で割り切れるものではないと考えるべきであろう。しかも、税制改正・制度設計に際しては政治の論理との相克が問題となるのであって、理論的な到達点としての税制の具体像の実現はそう容易ではない。

それに付言すれば、所得捕捉率の向上は常時何らかの手段を開発・投入して追求すべきであることは措くとして、課税ベースの拡大は、一般論として首肯しうるが、各所の改正は慎重になされるべきである。すなわち、この一般論が妥当するのは、政治的事情により課税ベースの縮小が生じている箇所であって、逆に、例えば、ある収入について課税ベースからの除外が憲法の要請に基づく場合、いわゆる制度後退原則の適用を試みる等により、その課税ベースへの取り込みは原則として何らかの正当化事由を要するべきであり、加えて、給与所得控除に係る必要経費相当部分が過大ではないかといった既存の所得控除額が過大であるとする場合には、それが過大であることを証明する事情（昨今の呼称を拝借すれば、エビデンスとでもなるうか）を要しよう。加えて憲法論をベースにして、例えば、所得控除を論証することは可能であるが、しかし、それに係る具体的金額については、極端なケースを除いて、政策的判断として憲法問題は生じない。この点でも、エビデンスとしての経験的事実を精確に把握することは重要であり、そして、これは同時に憲法論の限界でもある。

二に、本稿でも見たように、社会保障財政と消費税制との関係が目下の議論の中心であるかもしれないが、所得税

との関係を改めて指摘するものもある。例えば、機会の平等を指向する課税に与する立場がありうるが、先行研究の整理に依拠しつつ、かような機会の平等に対して、資源の平等を觀念しつつ租税政策を議論する立場がある。所論によると、遺伝、両親によるケアおよび配慮等に基づく、人間の生まれつきの金融資産および将来の稼得能力という、⁽⁶¹⁷⁾ 生来の特質に課税することにより、各人の出生前の差異の解消を企図するという。この生来の特質に対する課税の具体的仕組みは必ずしも明確ではないところもあるけれども、続けて、観察可能な個人の特性（IQ や学歴）を用いて、そうした稼得能力の測定を試みるというが、所論も述べるように、前叙の個人の特性に拠って将来の稼得能力は正確には測りがたいし、⁽⁶¹⁸⁾ 私見によれば、的確な将来予測に基づく所得課税は、実現主義に依拠する現在の租税制度のもとでは、行い難いように思われる。また IQ や学歴が高い正確性を以て必ずしも稼得能力の計測を可能とする代理変数であるとは言いがたい面もあると思われる。この点、将来の所得を予測すると構成するのではなく、将来予測を伴わない形で資産価値として生来の特質を計測すると理論構成しても（そうした資産評価の困難さから）事情は変わらないと考えられる。加えて、（金融資産に対する課税はともかく）稼得能力を一定の方法で金銭化し、課税を通じてその一部を国庫が収入しても、納税義務者が有する生来の特質の実体たる人的資本そのものは不変であると思われるところ、それに係る量的調整、それに伴う複数人間での生来の特質の均霑化は行いえないようにも思われる。

そこで、以上のような機会の平等について、租税制度を通じて実現することは困難であるため、所論は、資源の平等、内的資源と外的資源の概念を定立し、次のように議論を進める。⁽⁶¹⁹⁾ 外的資源とは、物理的な資源であり、内的資源とは、

(617) 以下、宮本章史「グローバル化時代における個人所得税の思想―ドゥオーキンの「資源の平等」論を導きの糸として―」諸富編著・前掲注(467)八七頁以下。

(618) 宮本・前掲注(617)グローバル化八八頁。

身体的・精神的能力といった生来のハンディキャップの差をもたらさうとした資源である。仮に、内的資源が同じであれば、結果の差は肯定されるべきであるが、内的資源が異なる場合には、資源の平等の視点に基づき、その差を補正するべきであるという。例えば、耳が聞こえなくなるリスクがある場合、それに備えて保険制度を整えることにより、そうした選択不可能な悲運に由来する内的資源の差を補正するため、耳の聞こえない人には一層多くの現金給付、つまり外的資源が与えられる、という。では、以上の議論についていかなる評価をなすべきか。以上の議論は、社会保障制度の制度化を正当化する議論ではある。しかし、現実社会における社会保障制度の適用対象となるリスクのすべてが内的資源の差異に基づくものか否かは必ずしも明確ではなく、内的資源に依拠しつつ、制度設計者が社会保障の対象となるリスクを制度に取り込む際の（種々のリスクは差し当たり内的資源の差異に基づくという）擬制的思考に基づくことにより、広い範囲でリスクが社会保障制度の対象となりうる。但し、機会の平等論に基づく自由放任の社会よりは、資源の平等論に基づく社会のほうが、わが国のそれには親和的である。しかも、制度設計時の民主主義による意思決定を前提としても、わが国の国民および議会は資源の平等を基点とする制度設計を是とするであろう。ここで、そうした資源の平等に基づく制度の財源調達として所得税が想定されているのは何故か。おそらくは、社会保障料、他の税目による財源調達も排除されてはいないであろうが、立論の基点となっている内的資源の差異は各自の所得稼得活動に影響を与え、以てその差異が生み出す所得（の差異）を基に外的資源の再分配を行うことが直截かつ論理的であるという見方が背後にあるのかもしれない。

次に、逆進的な社会保障負担を均すためには、累進的な所得税制に着目すべきというものがある。所論によると、

(619) 宮本・前掲注(617)グローバル化八九頁以下。

(620) 神野直彦「社会保障における所得税の役割」税研二三卷二号三六一―三七頁。

二元的所得税のもと、スウェーデンは高所得者に対する税負担が増加し、累進性が回復したとしている。⁽⁶²¹⁾ これにより、社会保障財源の（一部でも）カバー確保できれば、逆進的な（社会保険料、税負担を併せた）公的負担に係る調整がなされうる。そうした税制のあり方は、課税ベースの拡大および税率のフラット化というグローバル経済のもとにおける税制と整合するのであり、その文脈の中で年金税制の強化を通じた世代内・世代間の公平実現が指向された。⁽⁶²²⁾ 年金課税強化が持つ意味は、以上のような租税理論の観点に尽きるものではなく、（なお選挙権を有していない、さらには出生していない）将来世代の負担に係る（一定程度の）軽減にも繋がる点でも、社会保障財政の持続可能性に繋がる重要な意味を持つ。⁽⁶²³⁾ したがって、以上の諸事情を踏まえれば、所得税については課税ベースを広げつつ、税収獲得を期する必要がある。

三に、特に、社会福祉・社会保険との兼ね合いでも、垂直的公平を維持した税制が必要であることは指摘可能である。社会福祉との関係では垂直的公平な税制が適合するのは当然であるし、社会保険についても社会保険料の逆進性解消、ひいては社会保障制度を通じた所得再分配を実現する点に着目すべきであると言えよう。すなわち、租税法（・財政法）の機能として収入調達があることは言うまでもないが、ここで、社会保険料との差別化を踏まえ、総じて社会保障のための税収調達を意識すれば、担税力に着目した税制が最も優れた税制であると考えられる。何故なら、（租税財源の社会保障給付の安定性維持は勿論のこと）やや無理な議論ではあるかもしれないが、税収を社会保険政策に投入す

(621) 香取・前掲注(546)三五四―三五七頁では、わが国の超高所得者（年収一億円超）については、資産所得が中心の収入であるため、超過累進税率のもとでも、適用税率が下がるといふ現実を指摘する。

(622) 宮島・前掲注(534)二三卷二号一九―二〇頁。

(623) 宮島・前掲注(534)一九頁。

ることにより、社会保険給付の充実という実利を得つつ、一部の社会保険料（例、国民年金保険料）に見られる逆進性を解消することに繋がらうるからである。社会保険料の引き上げは、福祉の増加に対する優れた対応策とは言えないという⁽⁶²⁴⁾。所論によると、社会保険料の引上げの帰結として、高齢者の政治的発言力がますます強くなり、それらの世代の便益を支える財源に社会保険料が使用されると、無駄な歳出が増加するという。おそらくは、所論を敷衍するならば、社会保険料は社会保障政策に伴う支出が高齢者に傾斜している場合には、それが特定財源と同性質となり、ひいては社会保障政策の持続可能性に悪影響を与えかねないことにならうか。そして、公的負担の累進性回復という帰結は租税原則と整合性を有するものであり、特に、何某かの、社会保障政策の財源調達に特殊の原則を定立しつつ、税制の設計を行う必要があるわけではない。この点、租税政策と財政政策との結びつきは何とか確保可能であり、税収は社会保障政策の原資としても有用であるけれども、財政健全化⁽⁶²⁵⁾という一般的目的にも投入すべきものであり、その点も含めて、各個の課税ベースの適正化、加えて、特に消費税率の引上げについて実現を図る必要がある。したがって、（政治の論理との相克という税制改正に付着する傾向の克服はなお難問であり続けるとしても）⁽⁶²⁶⁾ 実効性ある税制改正のプロセスを如何にして構築するかという租税法・財政法とは異なる領域の知見を容れることも併せて、租税法

(624) 井堀利宏「社会保障財源における保険料と税の役割」税研三三卷二号三三頁。

(625) この点、歳入歳出の均衡を求める財政規律の原則である、ペイ・アズ・ユー・ゴー原則が知られる。参照、神山弘行「アメリカカ所得税制の最近の動向と課題」租税法研究三九号一六頁、一八頁。このペイ・アズ・ユー・ゴー原則の意味内容はまったく正当であるけれども、所論によると、この原則は歳入の構造について語るところがないという。したがって、所論を敷衍すれば、仮に財政規律の確保のため、ペイ・アズ・ユー・ゴー原則が政治により措定されたとしても、その維持可能性のみではなく、本稿で言えば、租税原則をよく実現する税制による歳入が見込まれるとは限らない。すなわち、税負担の配分が政治により歪曲される可能性はなお排除されていない。

も社会保障政策に貢献するところはある。

(626) 神山・前掲注(625)二一―二二頁では、アメリカにおけるペイ・アズ・ユー・ゴー原則の実施のために行われた、税収回復を企図する税制改正の手段として、租税特別措置の適用範囲の見直しに伴う税制の複雑化、さらには、年金課税の前倒しによる税収の見かけ上の回復が指向されたという。この事情からは、必ずしも明確ではないが、租税特別措置の廃止、純増税といった租税政策が政治の抵抗もあって容易ではない背景としての可能性が読み取れようか。