壇論

税理士にとっての租税平等主義の重要性と判断基準
～租税平等のより良い判断のために～

北出　容一
【麻布】

Ⅰ　問題の所在

1　租税平等主義とは

(1)　租税平等主義とは、ⅰ税負担が、担税力に即して国民に公平に配分されなければならず（担税力に即した課税）、ⅱ国民が、各種の租税関係法律において平等に取り扱われなければならない（租税の公平）、という原則である。これは、直接的には、憲法14条1項（法の下の平等）が命ずる原則である。

(2)　ⅰの担税力とは、各人の経済的負担能力であり、担税力の基準として、所得・財産・消費の3つが掲げられる。ⅱの租税の公平は、同様の状況にあるものは同様に（水平的公平）、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（垂直的公平）を要求する（以上文献①）。

2　例えば、消費税の軽減税率廃止単一税率化、中小企業者等の法人税率の特例、インボイス導入に伴う特例等は、租税平等主義と密接な関わりを持つ。

例えば、新設・改正されたばかりの法令について、税務否認や当局・裁判所との見解の相違を避けるために有益なのは、租税平等主義に適する法令解釈と適用である。

3　ところが、租税平等原則の判断基準を正面から論じた論文は少なく、その判断基準の具体化の必要が指摘されている（文献②）。

4　そこで、本稿では、税法・税務の担い手にとって切実な問題である「租税平等主義に関する判断基準の大枠」について、検討を加えることとする。

Ⅱ　相対的平等の適用場面と判断基準

憲法14条の「平等」の観念については、相対的平等と実質的平等を明瞭に区別する必要がある。まず、相対的平等について検討する。

1　相対的平等とは何か。

相対的平等は、法令が、ある個人・法人に対し、区別的取扱をしている場面で問題となる。

例えば、何らかの政策目的のために税負担について区別的取扱をする租税特別措置の法令が存在する場合に、合理的区別を許容し、不合理な区別を平等原則違反とするのが相対的平等である。

2　相対的平等の判断基準

(1)　相対的平等において、問題は、合理的区別か否かの判断基準である。憲法学の通説は、人権を制約する法令の合憲性判定基準に準じ、その判断基準を具体化している（文献⑦）。

(2)　合憲性判定基準の用語例・表現は、論者・判例によって様々であるが、「主要な憲法判例のあてはめ部分の傾向」に鑑み、合憲性判定の考慮要素を整理すると、当該法令の区別的取扱が合憲か否かは、①当該立法目的自体が憲法の理念に鑑み重要ないし正当であること、②当該区別がなければ当該立法目的が阻害されること、③当該区別が当該目的実現に効果があり逆効果の方法（経済的弱者保護を目的とするのに高額所得者が利益を受けてしまう、地方財政の健全化を目的とするのに税収の東京一極集中が拡大する等）ではないことを前提に、④当該区別によって得られる利益（生存権保護の利益、特措法の政策目的に係る利益）と失われる利益（当該区別によって生じる不利益）の均衡がとれているか否か、⑤当該目的を達成する現実的で実効的な、より不利益や弊害の少ない実効的で現実的な他の手段（例えば、軽減税率や定額減税に代わる社会的弱者への給付）があるか否かを吟味して判断される。

(3)　上記と類似の判断基準（目的・手段の有効性・バランス・他の対策）は、租税優遇措置が憲法14条に反しないかの基準、税制改正における租税特別措置の見直しの基準に示されている（文献①95頁、文献⑥3頁）。

(4)　重要なのは、特に③から⑤についてであり、観念的な考察ではなく、立法事実に即して判断されるべきことである。

立法事実とは、当該立法の合理性を支えるⅰ社会的事実（例えば、少子高齢化進行の状況及び予測、地震のリスク、人口や税収の東京一極集中）、ⅱ経済的事実（例えば景気の動向・国や地方の債務残高、大企業と中小企業等の賃金格差等）、ⅲ歴史的事実（例えば、社会福祉のための給付を円滑になし得た実例、諸外国での実例。文献③参照）等である。

Ⅲ　実質的平等の適用場面と判断基準

1　実質的平等とは何か。

(1)　実質的平等は、事実の面で不平等があるにも拘わらず、法令が均等に扱う場面（法令が区別をしていない場面）で問題となる概念である。

(2)　税法的に言えば、実質的平等とは、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（垂直的公平）であるにも拘わらず、法令が均等的扱いをする場面（例えば累進課税ではなく人頭税や低い比例税率を採用している場面）において、十分な垂直的公平を図ることを要請するものであると言い得る。

(3)　立法府・行政府にとっては、税務に係る実質的平等（垂直的平等）の実現は、極めて重要な憲法上の責務であると解するべきである。

但し、実質的平等の実現に際し、これによって不利益を受ける者の経済的自由等、対立する自由との調整が図られなければならない。

問題は、対立する自由との最も適切な利益調整を図りつつ、実質的平等をより良く実現するための判断基準である。

2　実質的平等（垂直的平等）の判断基準の大枠

(1)　実質的平等は、法令が均等の扱いをしてきたところに、これから事実的実質的違いに対応した合理的区別をしようとする場面であるから、上述の相対的平等における合理的区別か否かの判断基準を応用することができる。

(2)　ただ、相対的平等の場面では、既に存在する法令の「ある特定の区別」について、合理的か否かを審査すれば足りたのに対し、実質的平等は、これから立法措置等を講ずる場面であることから、「実質的に異なる状況に対応し得る手段」は、複数あるいは多数存在し得る。

(3)　そこで、実質的平等に適する合理的手段、異なる状況に応じた正しい取扱を判断する基準の大枠は、

ア　立法目的の正当性（当該異なる状況に対応するべき正当な理由）があることを大前提に、

イ　諸外国の立法例等を参考にし「異なる状況に対応し得る手段」の主要な実例を十分収集し、あるいは行政府・立法府が自ら独自に考案し、

ウ　それらの各手段について、①真に効果があるか、逆効果ではないか（文献③24頁から27頁を参考）、②異なる状況に対応し得る実効性と費用等の現実性の程度、②当該手段により得られる利益と失われる利益の程度を総合考慮した上で、

エ　立法当時の経済状況・社会状況等をも勘案しながら、「もっとも適切な手段」を選択し、

オ　その法令の実際の運用状況を観察・分析し、経済状況・社会状況の変化に対応して、「選択した当該手段」の改変を続ける（文献③37頁）、

という流れになる。

(4)　ただ、上記イの検討すべき対応手段の候補は、①税法の枠内に留まらず、②給付等の社会福祉、③年金等の社会保障の手段を含めて広く収集・検討（文献⑤）されるべきである。

(5)　また、上記ウの区別に対応する各手段の実効性・現実性は、①税法、②社会福祉、③社会保障の制度と実情に精通した多方面の専門家の知見（文献③50頁注(33)を参考）、④関連する立法事実（社会的事実・経済的事実・実例等）を過不足なく踏まえて判断されなければならない。

Ⅳ　得られる利益と失われる利益の衡量の留意点

1　相対的平等の場面にせよ、実質的平等の場面にせよ、当該区別によって得られる利益と失われる利益を衡量するにあたっては、①対立する権利・利益自体（生命・健康と財産権）を衡量するのみならず、②当該区別をすること・しないことによって当該権利・利益に生じる不利益の重大性の程度（健康が損なわれる程度、経済的不利益の程度）、③一旦生じた不利益の回復困難性の程度をも、立法事実に即して丹念に衡量する必要がある。

2　例えば、一人世帯の高齢者の顕著な増加が予想されるところ、重度の要介護状態となった経済的弱者に対する社会福祉が不十分になった場合には、①生命健康という最も重要な利益に、②重大で、③回復し難い不利益・悲惨な状態を生じさせ得る。

消費税等、社会福祉の財源に関連する税制において租税平等主義を検討する際には、このような「利益衡量の判断基準」も特に重要となる。

【参考文献】

① 金子宏「租税法（24版）」（弘文堂）88頁以下
② 吉村典久「租税平等主義（憲法14条）」日税研論集77号は、租税平等の判断において比較対象選定の重要性等を検討
③ スタンレー・サリー（田島裕訳）「政府の政策目的の実現のための手段としての租税誘因措置-政府の直接支出との比較-」租税法研究1号3頁以下は、租税誘因措置のアメリカの実例について論じたものであるが、広く実質的平等実現の各手段の利害得失の判断、相対的平等の合理的区別の判断の参考・ヒントになる。
④ 吉村典久「所得控除と応能負担原則」金子宏編「所得課税の研究」1991年248頁以下
⑤ 増井良啓「再分配の手法と税制」租税法研究44号
⑥ 畠山武道「租税特別措置とその統制-日米比較」租税法研究18号
⑦ 芦部信喜「憲法（第6版）」（岩波書店）129頁（憲法学説の通説的見解）