

【招待論文】

分配的正義と租税法律主義——私的所有への租税侵害の正当性——

A Study on Distributive Justice and Tax Legal Principle

名古屋市立大学大学院 教授

伊藤 恭彦

Nagoya City University Graduate School Professor

Yasuhiko Itoh

要旨

租税法律主義は現代租税法の根幹となる原理である。政府の徴税権を縛り国民の財産を守る上で租税法律主義は重要な役割を果たしている。しかし、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の理解は一面的だといえる。本稿では市場社会における私的所有権が所有者と所有物との関係ではなく、所有者と所有物との関係を社会的承認する規範と捉え、社会的承認プロセスの中に分配的正義という規範を位置づけ、租税法律主義の別の重要性を論じる。租税はその社会で共有されている分配的正義に従って、財産の分配状態を是正する手段なのである。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。

Abstract

Tax law principle is the basic principle of modern tax law. This principle plays an important role in regulating the government power of taxation and protecting the property of the people. However, the thought that tax law principle is required because tax infringes the property rights of the people is inaccurate. In this essay, private property rights in the market society are not regarded as the relationship between the owner and the property, but as the norm for social recognition of the relationship between the owner and the property, and the norm of distributive justice plays an important role in the social recognition process. And taxes are a means of correcting the unjust distribution of property according to the distributive justice shared by the society. Through the procedure of tax payment in according with the just tax law, the property distribution of society is adjusted and each person's property is socially justified.

1. はじめに

市場社会の根幹には私有財産制がある。市場において生産物を商品として交換し、お互いの利益を向上させていくためには、「これは私のもの」「これはあなたのもの」という境界があらかじめ確定されていなくてはならない。境界を制度的に確定するのが私有財産制である。私有財産制の中核に財産権がおかれている。財産権は非常に重要な権利として理解され、人権の中心的規範として位置づけられてきた。例えばフランス人権宣言は財産権を「神聖かつ不可侵の権利」としている。また日本国憲法第29条も「財産権は、これを侵してはならない」とその不可侵性を規定している。

もちろんフランス人権宣言でも日本国憲法でも財産権の不可侵性を認めつつも、一定の限定をつけている。前者では「適法に確認され公の必要が明白にそれを要求する場合で、かつ、正当かつ事前の補償のもと」であれば財産を奪うことは可能だとしている。後者で

は「財産権の内容は、公共の福祉に適合するように法律でこれを定める」こととし、「私有財産は、正当な補償の下に、これを公共のために用いることができる」と規定されている。これは精神的自由などの他の自由権とは大きく異なる点である。

政府が私人の財産から一定額の金を徴収する租税は、「正当かつ事前の補償のもと」個人の財産を奪うことではないし、「正当な補償の下に」個人の財産を公共の福祉のため用いるものでもない⁽¹⁾。租税は個人の所有物から一定部分を直接の対価なしに徴収(収奪)するものである。租税は法律に則っていたとしても、財産権を侵害する政府の行為なのだろうか。もしそうであるならば私有財産への課税はどのような意味で正当といえるのだろうか。

この点に関して租税法研究は明確な回答を提示している。例えば金子宏は次のように述べている。

租税は、一方的・権力的課徴金の性質をもつ(租税の権力性)。租税は、国民の富の一部を強制的に国家の手に移す手段であるから、国民の財産権への侵害の性質をもたざるをえない。近代以後の国家において、租税の賦課・徴収が必ず法律の根拠に基づいて行わなければならない(租税法律主義)とされているのは、租税のこのような性質によるものである。(金子 2014:10)

改めて述べるまでもなく、租税法律主義は近代法治主義の課税と税徴収局面での規範である。国民の自由と財産を国家の恣意的な権力行使から守る上で、租税法律主義は重要な役割を果たしている。そして租税法という法律上の根拠をもつことで課税は正当化される。他方で法律に根拠をもてばいかなる課税も可能になるわけではない。租税は正当な法律に根拠づけられなければならない。租税法の正当性は、突き詰めれば、いわば法律以前の倫理であり、政府の徴税権の正当性でもある。

この点に関して、租税法研究は憲法上保障されている私有財産制と租税の正当性との関係についても一定の説明をしてきた。例えば谷口勢津夫は次のように述べている。

憲法上、租税は「民主主義の対価」(民主主義租税観)であると同時に、自由主義(基本的人権尊重主義)の下、「自由(基本的人権保障)の対価」でもあり、両者の不可分一体的連関によって根拠づけられ正当化されるべき負担である。(谷口 2018:22)

すなわち、租税は主権者である国民が共同に負担すべきという「民主主義の対価」として正当化されると同時に私有財産制を含む基本的人権の対価としても正当化される。したがって、私有財産制を政府が保障することの中には私有財産に対する租税侵害があらかじめ組み込まれているのである。

「民主主義の対価」と「自由主義の対価」という租税の正当性根拠は説得力がある。しかしながら、租税の正当性についてはさらに実質的な規範に踏み込んで検討すべき点があると思われる。第一は正当な財産権（所有権）と「租税侵害」との規範的な関係である。正当な財産に対する侵害として租税は常に正当化が求められるのだろうか。あるいは逆に「民主主義の対価」と「自由主義の対価」を支払った後の財産（所有）が正当な財産（所有）と主張できるのか。つまり租税は財産権との関係でのみ正当性が問われるのだろうか。第二は租税の現実に踏み込んだ論点である。日本をはじめ多くの国々では累進課税制に代表される、形式的な意味で不平等な課税を導入している。全員が恩恵を受けている「民主主義の対価」と「自由主義の対価」をなぜ不平等に支払わなければならないのか。主権者であることによる共同の負担と人権保障の対価としての負担から、累進課税制や応能負担といった不平等な課税や負担原則を導出することができるのだろうか。

本論では正当な財産権と正当な租税の関係について規範的な検討を行い、上記二つの論点に一定の回答を提出することを目的としたい⁽²⁾。

2. 正当な所有権の発生

私有財産制によって保障される財産権の中核には所有権、すなわちある人が外的な物を所有する権利がある。よく知られているように所有権は「権利の束（a bundle of rights）」と呼ばれるが、その古典的定式者であるアンソニー・M・オノレは、それを 11 要素からなる束として整理している。①排他的支配（占有）権、②使用权、③管理権、④所有物からの収益権、⑤譲渡、消費、消尽、破壊の権利、⑥所有物を没収されない権利、⑦相続の権利、⑧期間の欠如、すなわち恒久的な権利、⑨危害的使用の禁止、⑩強制執行への責任、⑪残余的特徴（所有権の弾力性）（Honore 1961:113-128）。この中で通常、所有権の中心に位置づけられるのは①～④、つまり外的な物に対する排他的な占有と使用である。我が

民法第206条の「所有者は、法令の制限内において、自由にその所有物の使用、収益及び処分をする権利を有する」という規定も外的な物に対する排他的な占有と使用を意味している。

それではある人がある外的な物を排他的に占有したり使用したりすることができる根拠はどこにあるのだろうか。これは正当な所有権の源泉は何かという問題である。近代において正当な所有の源泉を明快に説明したのは、周知のようにジョン・ロックである。

たとえ、大地と、すべての下級の被造物とが万人の共有物であるとしても、人は誰でも、自分自身の身体に対する固有権をもつ。これについては、本人以外の誰もいかなる権利ももたない。彼の身体の労働と手の働きとは、彼に固有のものであると言ってよい。従って、自然が供給し、自然が残しておいたものから彼が取り出すものは何であれ、彼はそれに自分の労働を混合し、それに彼自身のものである何ものかを加えたのであって、そのことにより、それを彼自身の所有物とするのである。それは、自然が設定した状態から彼によって取り出されたものであるから、それには、彼の労働によって、他人の共有物権を排除する何かは賦与されたことになる。（ロック 2010:326）

労働（「身体の労働と手の働き」）によって所有が発生するというロックの主張は有名である。ロック以降、労働が価値の源泉であり私的所有の根拠になるという思想は一つの有力な立場になっていった。もちろん無所有の自然（共有物）に対して「身体の労働と手の働き」を混合すると価値を生み出すのみならず、私的所有も発生させるという議論には問題点もある⁽³⁾。この問題点の一つをロバート・ノジックが巧みな例で論じている（Nozick 1974:175）。それは自分が所有しているトマト・ジュースを海に注ぐと海は自分の所有物になるのかという指摘である⁽⁴⁾。またジェラルド・コーエンも次のように論じている。

正当な占有に関するロックの恰好な事例の中には、労働からもたらされたものであると説明できないものもあることは、述べておく価値があろう。というのも、何が労働かをめぐって最も広い見解をとったとしても、どんぐりを少し拾ったり、小川に頭を浸したり、その水を飲んだりするのは、労働の好例とは言えないからである。もしくは、これらが実際に労働であるとすれば、妥当な占有を擁護して引用するのにふさわしい労働ではないということになろう。（Cohen 1995:75=104）

小川に頭を浸すという身体の働きによって小川は自分の所有物にはならないし、持っているトマト・ジュースを大海に注ぐという手の働きによっても大海は自分の所有物にはならない。それはこれらの「身体の労働と手の働き」が労働ではないからではなく、所有を発生させる労働ではないからである。いろいろな人の多様な「身体の労働と手の働き」を観察し、労働の中に所有を発生させる契機を見つけ出すことはできない。労働内在的に所有発生を契機があるとはいえない。あるのはロックがいうように「身体の労働と手の働き」のみである。所有を発生させる労働とそうではない労働とを区別する労働に内在した契機がないならば、その契機は人の労働の外部に求められなければならない。所有を発生させる労働は端的に周りの人々が、所有を発生させるのに適格な労働であると承認した労働である。所有を発生させる根拠はロックの主張通り労働だといえる。しかし、その労働は労働一般ではなく、所有を発生させる労働だと社会が認めている労働なのである。

所有を発生させると社会が認めている労働とはどのような労働で、どのように確定できるのだろうか。所有を発生させる労働とは、自然に対する改変によって新たな価値を生み出す労働である。大海にトマト・ジュースを注いでも大海に新たな価値は付け加えられない（海洋汚染が少々拡大するという負の価値は付け加えられるかもしれないが）。これに対して共有のリンゴの木からリンゴを摘むという労働は、高所にあったリンゴをいつでも誰でも食べられる状態のリンゴに変え、その分の価値を増殖したといえるだろう⁽⁵⁾。

市場社会では増殖した価値は流通過程を通して貨幣に変態してはじめて実現される。カール・マルクスがこの過程を「商品の命がけの飛躍」（マルクス 1968:141）と呼んだことはよく知られている。労働によって生産された財が商品として他者に購入されることが、労働によって作り出された価値が実現することである。どんなに心血を注いだ「身体の労働と手の働き」によってできあがった生産物も市場で見向きもされなければ、その価値は実現されない。市場において、ある財が商品として購入されるということは、その商品が他者（社会）によって承認されることであり、さらにはその商品を作り上げた労働を社会的に意味のある労働として承認することでもある。

所有を発生させる根拠は労働であるが、その労働は社会的に承認された労働でなくてはならない。承認過程は市場における交換過程に内在している。通常、この交換過程において問題がなければノジックがいうように社会的にも正当な所有の発生とみなされる。市場の交換過程に何らの不正もなければ、そこで起こった財の移転は正当であるとみなされる。

新たに財を獲得した者は、それによって所有の正当性を主張できたことになる。つまり、新たに獲得した財の正当性をいちいち社会に対して訴える必要はない。所有の発生は個人の労働を契機としているが、その労働は交換過程に連なる社会的文脈におかれ、そこにおける他者からの承認と不可欠なのである。

3. 正当な財産蓄積

以上のように財産取得の正当性は社会的承認された労働による価値創出と交換に求めることができる。他方で取得された財は蓄積可能である。特にロックがいう腐らない財である貨幣によって蓄積される。市場社会では財の生産と交換を上手く行い、大量の財産を蓄積していく者も現れる。財の取得プロセスに問題がなければ、蓄積された財は正当なものといえるのだろうか。各人がもっている財産に対する権利が、財産権であり、それはオノレが整理したように、ある外的な物への排他的支配権である。排他的支配権である以上、財産権は所有者と所有物との関係であって、その社会的文脈は無視してもよいのだろうか。

個々の取引の正当性と財産蓄積の正当性を考える上でジョン・ロールズの見解が参考になる。ロールズは次のように述べている。

合意が自由であり、合意に到達した社会環境が公正である場合についての説明が必要である。これらの条件が最初は公正であっても、多くの独立した表面的には公正な合意の累積的帰結は、社会的な流れや歴史的偶然性と重なることで、やがては市民たちの関係と機会を改変する可能性があり、その結果、自由で公正な合意のための条件がもはや維持できなくなる。（Rawls 2005:266）

市場社会では個々の取引が合意に基づき公正であっても、多様な取引の反復の累積的帰結として、自由で公正な取引条件を破壊する事態を生み出すとロールズは主張している。その一つは市場社会が結果的に生み出す分配上の不正義である。分配上の不正義の典型は社会構成員間での財産所有の不均衡や不平等や不平等の底辺で発生する貧困である。また経済的な力の差が政治的な力の差や社会的な力の差に転移する事態を含めてもよいかもしれない。もちろん、どのような事態が分配上の不正義なのかについては、各社会の共通の倫理観や政治文化によって異なってくるだろう。しかし、分配上の不正義が生じた時、財

産の分配状態と其中での各人の所有について、社会的正当性が問われることは間違いがない。

ジェレミー・ウォルドロンは所有の社会的正当化が必要だと考え、その理由を、次のように論じている。まず、あらゆる社会制度は、それを維持するために別の使い方ができるエネルギーと資源を使うので正当化が必要なのである。さらに、私的所有はこの点だけでなく、一見すると道徳的に非難されうるやり方でも社会に影響を与えているので、ことさらに正当化が必要なのである。その点をウォルドロンは次のように説明している。

私たちは私的所有の正当化を探究しなければならない。なぜならば、私的所有はコミュニティからそのメンバーの福祉にとって重要であろう資源に対する支配権を奪うからである。さらに生きていくために必要な資源の多様な使用から私たちの社会の多くの構成員が排除される事態の背後にある社会的力をはっきりさせることを特に求めるからである。財移転の個々の力の効果は少数者には多くの資源を残し、多数者にはわずかな資源しか残さないような形で徐々に分配が進むことにあるだろう。（Waldron 2010:14）

所有の正当化が必要なのは、所有権を安定的に維持する私有財産制のために社会的コストがかかるからだけではない。所有それ自体がある種の道徳的に問題含みの社会的帰結を生み出しうることから正当化が必要なのである。例えば少数者に多くの資源が渡り、多数者にはわずかな資源しか渡らないことは分配上の不正義の典型といえるだろう。

分配上の不正義が発生していたとしても、多くの財産を所有している者は財産取得のプロセスに問題がないから、社会的正当化は必要ないと考えるだろう。財産権はあくまでも所有者と所有物との関係であり、社会的に正当化が求められることはないように思われるからだ。この点に関しては、まず所有権の社会的性格を正しく理解しておく必要がある。所有権は一見すると所有者と所有物との関係であり、自分の所有権が侵害された時に初めて他者が登場する権利のように見える。こうした常識的な理解に対して所有権が本質的に社会的性格をもつとの指摘がある。例えば所有が他者による承認を必要とする点をキャロル・ローズは「所有はある種のコミュニケーション」だと捉えている。「所有の最初の要求はある種のスピーチのように見え、その聞き手は問題の対象物への要求に関心をもつ他のすべての人から構成されている」（Rose 1985:78-79）。所有がコミュニケーション的な性格をもつとの指摘は、所有が他者の納得、すなわち社会的承認されなければならないこ

とをうまく指摘している⁽⁶⁾。

「これは私のものだ」という所有の要求は社会全体に対してなされなければならない、それを受けて社会全体が全員の所有を守るために私有財産制度を構築している。所有は完全に私的領域内部の問題のように見えるが、リサ・オースティンが言うように「所有は徹底して公的なもの」なのである（Austin 2018:2）。オースティンは所有が公的な性格をもつゆえに、財産法は所有者とその他すべての人との関係（omnilaterality）を規定しているとしている⁽⁷⁾。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、分配上の不正義が起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。

個々人の自由な経済活動に基づく財産の蓄積と社会全体での分配的正義の実現を両立させるためには、ロールズが提示した「純粋な手続き上の正義（pure procedural justice）」という考えが参考になる。「純粋な手続き上の正義」とは以下のような規範である。

正しい結果に関する独立した基準が存在しない場合に成立する。独立した基準の代わりに正確または公正な手続きが存在し、その手続きが適正に遵守されればその結果がどのようなものであれ、それは正確または公正なのである。（Rawls 1999:75）

ロールズは「純粋な手続き上の正義」を分配問題に適用し、財の分配「結果が一定の範囲内にある限り、それがどのようなものであれ正義にかなうように社会システムを設計」すべきであるとする（Rawls 1999:74）。すなわち人々の経済活動の場である市場を背後から支える正義にかなったルールや制度を構築し、そのルールや制度を肯定し遵守している限り、結果は正義にかなうのである。財産の正当性の問題でいえば、各人はあらかじめ制定されているルールや制度に従って経済行為を遂行すれば、その結果、手にする財産は正

当なもののみなすことができるということになる。

分配結果の公正さを担保する手続き、すなわち市場を背後から支えるルールと制度の一つとして租税を位置づけることができる。ロールズは租税を通して「分配上の取り分の近似的な正義を維持する」（Rawls 1999:245）としている。すなわち、社会はその社会構成員が合意している分配的正義の規範をおおよそ実現する手続きとして租税を導入する。個々の経済行為が繰り広げられる市場をあらかじめ規制する手続きであるから、租税は経済行為以前にルールとして成立していなくてはならない。租税の最大原則である租税法律主義が要請される理由はここにある。

租税法律主義は徴税権という政府の権力を縛る規範であり、同時に経済活動に法的安定性と予測可能性を与えるものである。さらに本稿では租税法が分配における近似的正義を実現するように政府を縛る規範でもある点を強調したい。また租税は所有権の社会的正当化プロセスに位置づけることができる。各人は自らの経済活動の後で自らの所有を分配的正義の基準に照らして社会に対していちいち正当化する必要はない。あらかじめ制定されている租税法をはじめとしたルールを肯定し、それを遵守するならば、社会全体の財産分配は近似的に正義にかなっており、その中での各人の所有も正当なもののみなされるのである。

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のみなされる。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⁽⁸⁾。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。

さらに租税が政府による一方的な財産権への侵害でないとするならば、課税前所有に正当な所有権があるともいえなくなる。分配的正義の観点で正当化された所有、すなわち課税後の所有が正当な所有なのである。所有を私的空間内部の問題であると理解する限り、租税は所有への侵害としてしか感じられない。所有権を社会的規範と捉えることで、租税の正当性がみえてくるのである。

4. 現代市場社会における所有と租税

ロックが自然状態の中で描いた労働は、個別的、孤立的である。畑に出かけ一人で労働し、その果実を自らの物にする、そのような労働者像がそこにはある。もし労働がこのような個別的、孤立的であるならば「これは私のものだ」と宣言し、所有を社会的に承認してもらう行為は不必要かもしれない。だがロック的な労働者像を前提にする限り、所有の社会的性格は見えてこない。所有の社会的性格を正しく理解するためには、ロック的な個別的、孤立的労働から離れ、アダム・スミスの分業と協業の中の労働へと進まなくてはならない。

スミスが描く市場社会（「文明社会」）では各人の労働は分業の一コマとして成立しており、その分業は協業へと編成されている。つまり個別労働が協業へと編成されることで巨大な社会的労働のシステムが成立している。個別労働が社会的分業の中に位置づけられている点が、ロック的労働とは大きく異なる。そして社会的労働によってスミスのいう「共同の資材（a common stock）」が生産される（スミス 1973:30）。個人が単独で自然に働きかけ、その成果を自らのものとするのではなく、集団的に組織化された労働が自然に働きかけ、その成果を獲得している。このよう社会では、所有はロック的労働者の社会とは異なったものとなる。つまり、各人の労働の成果は他者の労働の成果と渾然一体となっており、誰かがある生産物に対して最初から絶対的な所有権を主張できるわけではない。そうではなく個人の所有は「共通の資材」の分割によって確立すると考えなくてはならない。

現実の「共通の資材」分割は多様な価値への考慮や複雑な力学によって進む。分業の中で果たした各人の功績の評価、各個人のニーズなどが考慮されるだろう。さらに市場社会は資本主義社会であり、企業と労働者という利益が相反する人々から構成されている。労働者にどれだけ賃金として与え、企業が利潤としてどれだけ確保するのか、さらには株主に配当をどれくらい支払うのかなども「共通の資材」分割においては考慮されなければならない。実際の分割は労使間の力関係、株主の力、さらには最低賃金など政府政策などによっても左右される。

さらに市場社会における経済活動、すなわち「共同の資材」生産には最初から政府が深く関与している。警察による治安活動がなければ経済活動の安全は保てない。政府による

外交は海外との生産物の取引の前提となる。民間が準備できない社会資本整備も生産の前提である。所有権をはじめとした私権の安定的な保証のためには政府が運営する登記所などが不可欠だ。さらに経済活動の水準をあげるための人材養成としての公教育も政府の重要な活動だといえる。市場社会における弱者救済や社会保障も欠かせない政府活動だとする意見もあろう。政府が行う全ての活動が直接的に「共同の資材」生産に結びついているわけではないが、現代の市場社会における経済活動は政府抜きには成立しない。

「共同の資材」生産に対して政府が行った活動は費用がかかる。政府はこの費用を一定期間の経済活動が終わった段階で民間から徴収する。これが租税である。租税をこのように理解すると、ここでも租税が財産権の侵害であると必ずしもいえないことになる。確かに一定の期間が経過した後で個人や企業から費用を回収するという点と、政府が「共同の資材」生産に対して行っている活動が全ての人の直接的利益になっていない点から、租税に対して「侵害」や「収奪」の感覚が生まれやすいのは事実だ。しかし、それを租税の本質だと捉えてはならない。

個人と企業から構成される民間と政府が共同して「共同の資材」生産が行われる。政府は「共同の資材」から自らの活動にかかった費用を租税として徴収する⁽⁹⁾。先に述べたように、その残りが多様な価値への考慮と複雑な力学によって個人と企業に分割される。政府の活動費用としての税金が「共同の資材」からどれくらい切り出されるのかは、政府活動の量と質に依存する。そして政府活動の質と量は各国政府の政策の蓄積、国民の政府に対する要求、政治文化によって国ごとに多様になるだろう。当然のことだが税金の多寡は政府活動の質と量に依存しているから、増減税は政府活動の見直しと連動している。

「共同の資材」を公私で分割する際に大きな力を発揮するのが分配的正義である。この点もロールズの主張から確認をしておきたい。

社会はお互いが有利になるための共同の事業であるが、それは概して利益の一致だけでなく利益の対立によっても特徴づけられる。社会的共同は、各人が自分だけの努力で生活する場合よりも、全員がより良い生活をするを可能にするから利益の一致が生じる。各人は自分の目的を追求するために分け前が少ないよりも多い方を選好するから、協力関係によって生み出される利益がどのように分配されるのかに無関心でいられないことを理由に利益の対立が生じる。この利益の分割を決定する多様な社会制度編成の中からの選択を行い、適正な分配上の取り分への合意を承認するために一組の原理が必要になる。これ

らが社会正義の原理である。社会正義の原理は社会の基礎的な制度における権利と義務の割り当て方法を規定し社会的共同の利益と負担の適切な分配を定める。（Rawls 1999:4）

ロールズがここで述べている社会正義の原理は本稿の言う分配的正義と同じ意味である。「共同の資材」生産という「共同の事業」に投入した金を政府が回収する。これが課税による公私分割である。政府は公私分割をするに当たって、民間を構成する個人や法人から平等に頭割りで回収するわけではない。ある人や法人からは多くの額を、別の個人や法人からは少ない額を徴収（課税）する。つまり政府は形式的な意味で不平等に課税をする⁽¹⁰⁾。

先に述べたように「共同の資材」は個別労働を編成した社会的労働によって生産される。生産に関わった個人や組織の間で「共同の資材」が分割されるが、前述のように分割は功績やニーズといった価値だけでなく複雑な社会的力学と権力関係によって決まる。政府が不平等に課税するのは、「共同の資材」生産に関わったアクター間の分割を分配的正義に従って調整するためである。不平等な課税が行われる理由はここにある。

民間で進められた分割を例えば市場法則に従った分配とみなし、その結果を尊重する政府もあるかもしれない。分割によってより多くの財を得た人や組織を優遇し、それらに軽く課税する政府もあるかもしれない。しかし、多くの政府は「共同の資材」分割において不利な立場になった人々を支援する形で課税する⁽¹¹⁾。課税方法は多様であるが、分割によってより多くの財を得た人に対して重く、あまり多くを得られなかった人に軽く課税する。政府は課税を通して所有を調整し、分配的正義を実現する。現実においては分配的正義の基準が全面にでてくるわけではなく、その社会の構成員が納得している分配的正義の原理にしたがって立法化された租税法に依拠して課税される。

課税は「共同の資材」生産にかかった政府コストの回収であるが、その回収を通して政府は分配的正義（分配上の近似的正義）も実現している。分配的正義による課税は納税者の側からすれば、先に述べたように自己の所有を社会的に正当化するための納税ということになる。

分配的正義は「共同の資材」の分割と調整を行う租税法の基底におかれる規範だが、いうまでもなく課税によってのみ分配的正義が実現できるわけではない。分配的正義の基準に従って徴収された税金は政府支出を通して社会に戻ってくる。政府支出は「共同の資材」生産のために必ずしも民間が提供できない財（公共財や価値財）のために使われる。同時

に「共同の資材」分割では実現できない分配上の正義のためにも支出される。病気、ハンディキャップ、年齢などで、そもそも「共同の資材」生産に関与できない人々の生活を維持・安定させることも重要である。それは全ての人の尊厳ある生活を守り、リスクを社会的にカバーすることである。これは公平な社会を作る上で欠かせない支出といえる。

このことは租税に関する正義を課税局面に限定してはならないということの意味している。課税の公正は分配的正義の下位規範であり、社会正義は課税の正義と財政支出の正義を通して実現されるのである。この点でリーアム・マーフィーとトマス・ネーゲルが税負担の正義を政府支出パターンと切り離して考えることを「近視眼的」と批判したことが想起されなければならないだろう（Murphy and Nagel 2002:25）。

5. おわりに

租税法律主義は近代法治主義の課税面での表現である。国家の権力行使は、仮にそれが全国民の福祉向上に貢献する良き行使であっても、法律によって縛られなければならない。租税も国家の権力行使の一つであり、租税法違反に対しては重い不利益処分が科せられる点からも法律によって厳格に拘束しなければならない。

租税法律主義の以上の意義を踏まえた上で、租税は正当な所有権を侵害するから正当化されなければならない、そのことが租税法律主義を要請するという主張は、今まで検討してきたように一定の修正が必要だと思われる。正当な所有を与件として、租税は正当な所有を侵害するという理解は、所有権の社会的正当化という文脈においたときに必ずしも正しい租税理解ではない。今まで検討してきたように所有権とは、あるものとある人との関係を全ての人が正当とみなす規範である。あるものとある人との関係が社会的に正当だと見なされているから、所有権の不可侵性が成立する。所有権の社会的正当性は取得プロセスの正当性に還元されない。社会全体での所有の分配状態の中でもその正当性が決まる。どの分配状態がその社会で正当なのかは、その社会がもつ分配的正義の規範によって判定される。

社会がもつ分配的正義の規範から正当ではない分配状態が生じた場合、所有権は調整されることになる。その手段が租税である。ある分配状態が生じてから財産権の調整を行うことは、市場社会の安定的な運行を妨げたり、各経済主体の予測可能性を奪ったりするこ

とになりかねない。そこであらかじめおおよそ分配的正義にかなう財産所有状態をもたらすように、租税法によって課税が決められているのである。このように理解するならば、租税は正当な所有権への侵害とは必ずしもいえなくなる。むしろ租税は社会全体の財産分配の状態を矯正し、分配的正義を実現する手段であり、租税法に従う納税という手続きをとれば、各人の所有は正当な所有とみなされる制度なのである。租税法律主義の意義は、それが社会全体の分配的正義を具体化する手続き的規範を定めた点にある。政府の恣意的な徴税権を縛る規範として租税法がある。その租税観は政府対個々の納税者というものだ。他方で租税には社会の個々の構成員が相互に負っている正義の義務を、政府を媒介にして実現するという面もある。社会の構成員が相互に負っている義務の一つが分配的正義の義務である。租税法は分配的正義を法律化したものである点も忘れてはならないだろう。

市場社会の前提は安定した私有財産制にある。その安定性は生産と取得のプロセスの正当性に依拠しているだけでない。社会全体が現在の私有財産制、すなわち社会全体での現在の財産所有分布の正当性への確信にも依拠している。租税を通して、すなわち課税と納税によって正当性が担保された財産が正当な財産であり、したがって、課税前の財産は未だ正当な所有とは言えないのである⁽¹²⁾。このように理解すると、誰がどれだけ所有するのかということは、分配的正義という約束事によって調整されることがわかる。その意味で所有は自然権というよりは、ディヴィッド・ヒュームが言う「約束事 (convention)」だといえる (ヒューム 2012)⁽¹³⁾。

さて急いで付言しておかなければならない点がある。それは現実の租税法が常に分配的正義を実現しているわけでないことである。本稿の議論は財産権の社会的正当性に関する規範的議論に依拠した租税論であり、政治哲学で言うところの「理想理論」⁽¹⁴⁾と位置づけられる。したがって、現在の課税が分配的正義を実現するものであり、納税者は不平を言わずに従うべきであるということは一切主張していない。現実の課税は様々な力学や場当たり的な政治的打算、選挙政治によって決まっている。そして税金を財源とする政府支出も特定利益に奉仕したり、全くの無駄遣いであったりして、それが政府不信へとつながっている。そうした政治力学の中にあるから、租税が私有財産の侵害だと多くの納税者が感じるのである。ただ本稿の観点からすると、私有財産への侵害は租税の本質や常態ではなく、租税が分配的正義を実行していない場合に生じる逸脱現象だと考えられる。

租税は理想理論では財産権を調整し社会全体の分配的正義を実現し、各人の所有を正当化するものだが、現実的には租税が政府による財産収奪や私有財産への侵害だと感じられ

てしまう。こうした事態に対して納税者主権に基づく租税法律主義の意義がある。すなわち、政治権力による国民＝納税者無視の課税と政府支出を止め、国民＝納税者の意志に従い租税立法を行うことによって、正義を実現する租税本来の役割が維持できる。もちろん、多数の納税者の意思が正しく、それが分配的正義を実現する租税を法律化できるとは限らない。そうした状況であるから政治哲学が必要になる。政治哲学はさまざまな分配的正義の構想を練り上げ、それを社会に投げかける。社会は政治哲学が投げかけた分配的正義の構想に耳を傾け、それに従って租税立法のための議論を進めるのである。

ロールズは政治哲学の聴衆を「市民全体（the body of citizens）」だとし、そこでの政治哲学の役割を「民主的な体制の制度や政策についての私たちの判断を明確にするのに役立つような、基本的な政治的観念をめぐる諸構想を——研究と省察を通じて——より深く、より有益なものに洗練していくこと」（Rawls 2007:1）だとしている。政治哲学と納税者の関係も同じである。

註

(1) フランス人権宣言では租税について第 13 条で次のように規定している。「公の武力の維持および行政の支出のため、共同の租税が不可欠である。共同の租税は、すべての市民の間で、その能力に応じて、平等に分担されなければならない」。なお租税と公的収用に関する哲学的な検討として（Biron 2018）を参照。

(2) 本論は租税の正当性と財産権の正当性を検討課題にしているが、それらの検討はあくまでも規範論的なものであって、法学とくに租税法の視点や方法からのものではない。

(3) 「人は誰でも、自分自身の身体に対する固有権をもつ。これについては、本人以外の誰もいかなる権利ももたない。彼の身体の労働と手の働きとは、彼に固有のものであると言ってよい」というロックの主張が労働による所有の根拠になっている。これは C.B.マクファーソンが「所有権的個人主義（possessive individualism）」と特徴づけた人間像である（Macpherson 1962）。ここでは自分の身体が自分の所有物であるとの前提があるが、果たして妥当な見方といえるのだろうか。ロックの前提には身体を所有する何か（精神や心）が自己の中にあるという心身二元論がある。しかし、身体は自分の外的対象のように自分の所有物といえるかどうかさらに検討が必要な問題だと考えられる。身体（顔つき、身長や体重などの体つきなど）は自分自身、すなわち自分の人格の一部だともいえる。この点については立ち入らないが、身体

を自己の所有物と捉える「常識」には哲学的な検討が必要だと思われる。

(4) ノジックは労働に内在して所有の正当性を考えるのではなく、ロックの「但し書き」に依拠して所有の正当性を論じている（Nozick 1974）。この議論が成功しているかどうかについてはコーエンの議論（Cohen 1995）を参照。この点についての理論的検討として（松井 2012）を参照。

(5) 新たな価値を生み出す労働すべてが社会的承認されるわけではない。社会的に不可欠の労働であるにもかかわらず、社会バイアスによって承認されない労働がある。家事労働はその典型である。

(6) 「ある土地に囲いをして「これはおれのものだ」と宣言する」という私有財産発生に関するジャン・ジャック・ルソーの有名な記述（ルソー 1972:85）も所有が囲いをするという労働だけでなく「宣言する」という社会的コミュニケーションを不可避とすることを示している。

(7) 財産権の社会的性格については川島武宜の次の指摘も参照されるべきである。「近代的所有権においては、所有権の私的モメントと社会的モメントとが分裂してそれぞれ外的に独立し、所有権の私的モメントは「近代的所有権」として現われ、所有権の社会的モメントは「契約」としてこれに対立するに至った（近代法体系における、観念や構成の「峻別」の論理の基礎＝出発点）。その結果、第一に、近代的所有権はもっぱら物に対する人の私的な支配として現われ、また第二に、その本質をなすところの人と人との関係がこれから分離したという意味において、所有権をもっぱら「物化」した。……要するに、所有権を人と物との関係と考えることは、所有権の観念形態に由来するところの、或いは近代的所有権の特殊＝歴史的な構造に由来するところの、錯覚或いは一面観である」（川島 1981:12）。

(8) もちろんある社会においてその構成員が単一の分配的正義に合意していることはない。複数の分配的正義の構想が対立しているのが現実である。だからこそ租税法の制定や改変において、様々な構想が競い合う民主的プロセスが重要なのである。リベラルな分配的正義の構想からの租税論として（伊藤 2017）を参照。

(9) 公私分割は分配的正義のみによってなされるわけではない。本稿では立ち入ることができないが「効率性」も重要な規範である。この点に関しては（Murphy and Nagel 2002）の特に第4章を参照。

(10) もちろん全員に対して同額の税を課す（人头税）も理論的にはありうるが、現実において採用されることはまずない。

(11) 累進課税や富移転税を通じて、経済的に有利な人に重く課税することは、弱者支援のための資金調達という点で意義があるだけではない。経済力が別の力（権力）に移転し、社会的に有害な作用をする可能性があるため、極端に大きな経済力を矯める必要もある。経済的に有利な人に課税する意義はここにもある。この点に関しては（Rawls 1999）（Bird-Pollan 2013）（伊藤 2021）を参照。

(12) 政府活動によって市場が成り立ち、市場によって各人の所得が獲得されるから、政府なくして各人

の所得は成立しない。この点からマーフィーとネーゲルは「課税前所得に所有権はない」という論争的な主張をしている。本稿は政府分配的正義が財産(所得)所有を正当化するという観点から課税前所有に正当な所有権はないと主張するものである。

(13) 正当な所有をめぐっては労働に基づく所有と約束事(コンベンション)に基づく所有という二つの考えが思想史的にも対抗している。この点に関しては桜井徹の整理が参考になる(桜井 1990)。

(14) 理想理論とはロールズによると正義の原理が厳格に遵守され、好ましい状況の下での理想状態を特徴づける理論である(Rawls 1999:216)。

Austin, Lisa M. 2018 "The Public Nature of Private Property," in James Penner and Michael Otsuka (eds.) *Property Theory: Legal and Political Perspectives* (Cambridge University Press).

Bird-Pollan, Jennifer 2013 "Unseating Privilege: Rawls, Equality of Opportunity, and Wealth Transfer Taxation," *The Wayne Law Review* Vol.59:713

Biron, Laura 2018 "'Taxing or Taking Property Rhetoric and the Justice of Taxation,'" in Martin O'Neill' and Shepley Orr (eds.) *Taxation: Philosophical Perspectives* (Oxford University Press).

Cohen, G.A. 1995 *Self-Ownership, Freedom, and Equality* (Cambridge University Press) [『自己所有権・自由・平等』松井暁・中村宗之訳、青木書店、2005年]。

Honore, A.M. 1961 "Ownership," in A.G. Guest (ed.) *Oxford Essays in Jurisprudence: A Collaborative Work*, Oxford University Press.

ヒューム、デイヴィッド 2012 『人間本性論 第3巻 道徳について』(伊勢俊彦・石川徹・中釜浩一訳、法政大学出版局)。

伊藤恭彦 2017 『タックス・ジャスティス——税の政治哲学』(風行社)。

2021 「税と平等」、新村聡・田上孝一(編)『平等の哲学入門』(社会評論社)所収。

金子宏 2014 『租税法 第19版』(弘文堂)。

川島武宜 1981 『所有権法の理論』、『川島武宜著作集 第7巻 所有権』(岩波書店)所収。

ロック、ジョン 2010 『完訳 統治二論』(加藤節訳、岩波文庫)。

Macpherson, C.B. 1962 *The Political Theory of Possessive Individualism: Hobbes to Locke* (Oxford University Press).

マルクス、カール 1968 『資本論 第1巻第1分冊』 (マルクス・エンゲルス全集刊行委員会訳、大月書店)。

松井暁 2012 『自由主義と社会主義の規範理論——価値理念のマルクスの分析』 (大月書店)。

Murphy, Liam and Nagel, Thomas 2002 *The Myth of Ownership: Taxes and Justice* (Oxford University Press) [『税と正義』伊藤恭彦訳、名古屋大学出版会、2006年]。

Nozick Robert 1974 *Anarchy, State, and Utopia* (Basic Books) [『アナーキー・国家・ユートピア』嶋津格訳、木鐸社、1989年]。

Rawls, John 1999 *A Theory of Justice: Revised Edition* (The Belknap Press of Harvard University Press) [『正義論 改訂版』川本隆史・福間聡・神島裕子訳、紀伊國屋書店、2010年]。

2005 *Political Liberalism: Expanded Edition* (Columbia University Press)。

2007 *Lectures on the History of Political Philosophy* (The Belknap Press of Harvard University Press) [『ロールズ 政治哲学史講義』齊藤純一・佐藤正志・山岡龍一・谷澤正嗣・高山裕二・小田川大典訳、岩波書店、2011年]。

Rose, Carol M. 1985 “Possession as the Origin of Property,” *University of Chicago Law Review* 52.

ルソー、ジャン・ジャック 1972 『人間不平等起源論』 (本田喜代治・平岡昇訳、岩波文庫)。

桜井徹 1990 「私的所有の道徳的根拠——労働所有論とコンヴェンションナリズム——」、
『一橋研究』15巻2号。

スミス、アダム 1973 『国富論』 (大河内一男監訳、中公文庫)。

谷口勢津夫 2018 『税法基本講義 第6版』 (弘文堂)。

Waldron, Jeremy, 2010 “Property Law,” in Dennis Patterson (ed.) *A Companion to Philosophy of Law and Legal Theory: Second Edition* (Wiley-Blackwell)。

[公開日：2021年3月23日]