

税制改革の背景

中 里 実

〔 東京大学大学院
法学政治学研究科教授 〕

目 次

はじめに	273
一 租税に関する基本的な整理	274
1 租税の目的	274
2 収入目的の追求	274
3 政策目的の追求	277
4 政策目的の評価	278
5 政策目的の司法審査	282
① 形式的統制	283
② 内容的統制	285
二 課税上の差異により引き起こされる裁定取引	290
1 法律の定めを乗り越える行動	290
2 課税上の差異と裁定取引	290
3 複雑な租税制度と裁定取引	293
4 最適課税論的な状況	293
三 他の分野との関係	295
1 課税管轄権の意味	295
(1) 国際課税	295
(2) 地方税	295
2 企業会計との関係	296
まとめ 一 租税原則の意義	297

はじめに

本稿は、平成 19 年 4 月 13 日の税制調査会調査分析部会において行った私の報告⁽¹⁾を整理して、一応の論文のかたちにしたものである。

本稿は、具体的には、租税原則の法的意味について考察し、現代において望ましい租税制度の方向性を探ろうとするものである。

(1) この報告は、<http://www.cao.go.jp/zeicho/gijiroku/kikaku7kaia.html> に掲載されている。

一 租税に関する基本的な整理

税制改革について論ずる際に、何よりもまず念頭におかなければならないのは、税制改革が法改正であるという事実である。この点を失念すると、憲法と抵触する提案や、手続的に不可能な提案がなされてしまう可能性を生み出す。経済学的に、あるいは、実務的に、どんなに望ましい提案であっても、租税制度が法律で表現される以上、法的拘束から自由になることはできない。このような基本的な点が無視されるならば、法治国家の意義も、租税法律主義の意義もないに等しいということになってしまうであろう。なお、以下の叙述の一部は、私がかつて執筆した「環境税と『租税』概念」⁽²⁾という論文と重複する部分があることをお許しいただきたい。

1 租税の目的

租税を課する目的は、財政目的（収入目的ともいう）と、政策目的に大別される。租税は、何よりも、国家活動をまかなうための収入を確保するために課される。しかし、租税は、それにとどまらず、付随的に何らかの政策目的の実現のための手段として用いられることがある。これは租税制度が家計や企業の活動に影響を与える点に着目したものである。

2 収入目的の追求

租税が租税である以上、財政目的は根本的なものである。夜警国家の時代においては、租税の賦課により国民の経済活動に影響が出たとしても、それはあくまでも効果ないし結果であって、目的ではなかった。このことを反映しているのが、Otto Meyerの「租税」の定義である⁽³⁾。

(2) 『企業の多国籍化に伴う法的諸問題に関する研究』NIRA 研究報告書 960090 号 1 頁、19-23 頁、1997 年。

(3) ドイツの 1977 年租税通則法の 3 条の前身は、1919 年のライヒ租税通則法の 1 条であるが、そこにおける租税の定義は、Otto Meyer の考え方を取り入れたものであつ

Otto Meyer は、その著書、Deutsches Verwaltungsrecht, Bd. 1, 1. Aufl. 1895 の中で、租税を、“eine Geldzahlung, welche dem Unterthanen durch die Finanzgewalt nach einem allgemeinen Maßstabe auferlegt ist”(同書 386 頁)と定義しているが、ここにいう「財政権力 (Finanzgewalt) とは、selbständig に (すなわち、支払を義務づける法関係の存在なしに) 国家収入の獲得のために人民に対して作用する公権力である (同書 378 頁) から、彼にあっては、租税の目的は、財政目的のみということになる。また、Otto Meyer は、その著書、Deutsches Verwaltungsrecht, Bd. 1, 2. Aufl. 1914 の中で、この点をさらに強調して、租税を次のように定義した (同書 331 頁)。

“Die Steuer ist eine Geldzahlung, welche dem Unterthanen durch die öffentliche Gewalt auferlegt wird schlechthin zur Vermehrung der Staateinkünfte aber nach einem allgemeinen Maßstabe”

このような Otto Meyer の定義を受けて、1919 年 12 月 13 日のライヒ租税通則法 1 条は、次のように、財政目的を前面に出した租税の定義をおいた。

“Steuern sind im Sinne der Reichsabgabenordnung einmalige oder laufende Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentliche-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einkünften allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft.”

しかし、現実には、次の 2 で述べるように、租税は、付随的に何らかの政策目的実現のための手段として用いられることがあり、上のように財政目的を強調する定義は、19 世紀の夜警国家の下においてはともかく、現在においては、不十分なものであるといえよう。日本においても、状況は、まったく

て、財政目的を前面に出したものであった。

同じである。

この財政目的の追求は、租税法にとって本源的なものであり、それ故に、憲法 30 条は、納税の義務を定めている。そして、収入目的の追求にあたっては、日本国憲法上、課税が憲法の定める人権を害さないということのほか、次のような制限が課されている。

法律に基づいて課税を行うこと（憲法 84 条）

納税者の取り扱いが平等であること（憲法 14 条）

この他にも、憲法 31 条等の趣旨から、不必要に経済効率を損なわないことが必要という考え方も成立しうる⁽⁴⁾。

なお、課税に関しては、大島訴訟の最高裁判決（最高裁大法廷昭和 60 年 3 月 27 日判決・民集 39 卷 2 号 247 頁）が、次のように判示して、司法審査に関する基準を示した。

「思うに、租税は、今日では、国家の財政需要を充足するという本来の機能に加え、所得の再分配、資源の適正配分、景気の調整等の諸機能をも有しており、国民の租税負担を定めるについて、財政・経済・社会政策等の国政全般からの総合的な政策判断を必要とするばかりでなく、課税要件等を定めるについて、極めて専門技術的な判断を必要とすることも明らかである。したがって、租税法の定立については、国家財政、社会経済、国民所得、国民生活等の実態についての正確な資料を基礎とする立法府の政策的、技術的な判断にゆだねるほかはなく、裁判所は、基本的にはその裁量的判断を尊重せざるを得ないものというべきである。そうであるとすれば、租税法の分野における所得の性質の違い等を理由とする取扱いの区別は、その立法目的が正当なものであり、かつ、当該立法において具体的に採用された区別の態様が右目的との関連で著しく不合理であることが明らかでない限り、その合理性を否定することができず、これを憲法一四一条一項の規定に違反するものということは

(4) 中里実「租税法における経済学的思考」新井隆一先生古稀記念論文集「行政法と租税法の課題と展望」371 頁、382—384 頁、(2000 年) 参照。

できないものと解するのが相当である。」

したがって、課税は、司法審査の基準に関する限り、積極的・政策的規制の場合の明白性の基準に類似するということになる。

3 政策目的の追求

財政目的と政策目的という租税の目的の二分割について、Birk は、次のように述べている⁽⁵⁾。すなわち、確かに、租税の本来の機能は収入の獲得であるが、租税は、その他に、所得配分を変え (Belastungswirkung der Steuer)、また、経済活動を変える (Gestaltungswirkung der Steuer)。この経済活動に対する影響力を目的的に用いて、国家は、介入目的を達成することができる。租税の目的をめぐる租税法における長い論争の末、今日のドイツにおいては、1977 年の租税通則法 3 条⁽⁶⁾における租税の定義が示すように、Otto Meyer の考え方と異なり、政策目的を有する租税の存在が認められている⁽⁷⁾のである。

確かに、福祉国家以前の夜警国家的な国家観が支配的であった時代には、

(5) Dieter Birk, § 3 A0, in Hübschmann, Hepp, Spitaler, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Kommentar, 10 Aufl., 1993, Rz. 43.

(6) ライヒ租税通則法にかわり、1977 年の租税通則法が制定された時に、ライヒ租税通則法制定以後の学説の進展を取り入れて、「租税」の定義に、「die Erzielung von Einnahmen kann Nebenzweck sein」という文言が加えられた (§ 3 Abs. 1 Satz 1, 2. Halbsatz) が、その際に議論が行われ、介入的な租税規範 (Steuerinterventionistische Normen) の扱いが問題となった。すなわち、そのような租税規範における規制目的 (Lenkungszweck) —それを本稿においては、「政策目的」と呼んでいる—が単なる付随目的であれば、それは収入目的を重視するライヒ租税通則法 1 条の定義にあてはまるが、規制目的が主要目的である場合 (すなわち、立法者にとって、収入獲得は問題ではなく、主に介入が問題である場合) には、それは、ライヒ租税通則法の「租税」の定義からははずれるにもかかわらず、1977 年租税通則法 3 条 1 項の定義にはあてはまる。

(7) Peter Selmer, Verfassungsrechtliche und finanzrechtliche Rahmenbedingungen, in Rüdiger Breuer, Michael Kloepfer, Peter Marburger und Meinhard Schröder (hrsg.), Umweltschutz durch Abgaben und Steuern, 1992, S. 21f.

Otto Meyer のいうように、

- ・財政権力 ⇒ 課税処分 ⇒ 財政目的
- ・一般の行政権力 ⇒ 行政処分 ⇒ それぞれの政策目的

といったかたちで要約しようとするような二分割が存在したかもしれないが、その後の租税法の歴史は、まさに、このような二分割的思考の崩壊の歴史であったといつてよかろう。1977年の租税通則法3条における租税の定義は、これを明確に物語っている。なお、19世紀的な国家観の下においては、国家は、行政権の発動を、基本的に、財政目的のためのものと、一般的な（消極的な）警察行政目的のものに二分できたであろう。しかし、福祉国家の下においては、この他に、経済介入目的の積極的な行政活動が重要性を増してきたが、これは、従来は、警察行政目的追求型の手法で行われてきた。ところが、環境税等に関しては、経済介入目的の積極的な行政活動が、財政目的追求型の手法を用いて行われることになったということであろう。

4 政策目的の評価⁽⁸⁾

租税制度を財政目的以外の政策目的実現のための手段として用いることに対しては、かつて激しい非難がなされたことがある。たとえば、ショイナーは、1952年のドイツ国法学者大会において、「租税政策は、国家の間接的な経済政策の最も広く用いられる道具であるどころか、実際には、ますます、介入主義の重要な手段となった」と述べ、それを「根本的に大変に危険な手段」であるとしている⁽⁹⁾。この議論について、村井教授は、このように「ショイナーが租税政策をもっとも危険視した理由は、本来、経済政策や社会政策を直接的に推し進める法律がありながら、これを改正することなく、実際には、租税立法を介して、経済政策を広範に改めていく傾向が認められる点

(8) この部分の叙述は、基本的に、中里実「経済的手法の法的統制に関するメモ(上)」ジュリスト1042号121頁、123-125頁、による。

(9) Ulrich Scheuner, Die staatliche Intervention im Bereich der Wirtschaft (Bericht), Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtler, Heft 11 (1954), S. 41.

にある。このように間接的に租税立法を媒介として、経済秩序なり、社会秩序を変革していくことは、憲法が認めている限界をきわめて容易に回避することになりかねない」とされる⁽¹⁰⁾。このような考え方の背後には、「租税立法という着衣を装うことによって、実質的には直接規正法の内容を変えてしまうことは、しばしばみられるが、租税法による間接的侵害が、その問題の所在をそらすものとすれば、大きな問題であろう」とか、「侵害が租税法による間接的なものであるため、侵害の程度が不明確であるところに、むしろ問題がある」と考える思考が存在するといえよう⁽¹¹⁾。シュピターラーも、租税法の原則・体系を守り租税文化を維持するという見地から、租税法を政策手段として用いることをやめるべきであると強く主張している⁽¹²⁾。

これらと一見したところ反するように見えるが、実は類似の考え方として、政策目的実現の手法として租税制度を利用することを制限的にのみ認めるという考え方が存在する。たとえば、ベッカー等は、財政目的以外の政策目的実現の手法としての租税制度の利用自体は認めるものの、それは、補助金等の他の手法では政策目的を十分に達成できない場合に限るとし、さもないと、租税法の複雑化がもたらされるとする⁽¹³⁾。同様の考え方は、日本においても存在する。たとえば、大島訴訟の第一審判決⁽¹⁴⁾は、次のように述べる。

「租税特別措置は、・・・国の経済政策の一環として重要な意義を有すると同時に、・・・負担公平の原則を多少なりとも犠牲に・・・する虞れのある性格を帯有しているものと認められる。しかして、特定の経済部門ないし国民層に対し財政上の優遇措置を講じる必要のある場合でも、規制以外の措置で有効な手段がないか否かを予め検討し、例えば補

(10) 村井正「公害課税論」23頁。

(11) 村井・前掲書（注9）24-25頁。

(12) Armin Spitaler, Wandlungen im Steuerrecht, Steuerberater-Jahrbuch 1960/61, S. 429.

(13) Enno Becker, Alfred Riewald und Carl Koch, Reichsabgabenordnung, 9. Aufl., 1963, §1 Anm. 1 Abs. 3.

(14) 京都地裁昭和49年5月30日判決・行裁例集25巻5号548頁。

助金や財政投融资等の交付等（これらの場合には、助成度および助成効果の関連が比較的具体的に示され、政策目的と助成の対象との結びつきが直接的であり、毎年の予算においてその効果等を改めて判定できる等の利点がある。）によって目的を達成しうる場合にはこれらの手段によるべきであり、また、個々の租税特別措置の合理性の有無を判断するに当たっては、当該租税特別措置の直接の政策目的が総合的な経済政策の観点から考え合理的意義を有しているか否か（政策目的の合理性、整合性）、その政策目的に対して当該租税特別措置が政策手段として有効であるか否か（政策手段としての有効性）、当該租税特別措置から付随的に生ずる弊害をカバーしてなおあり余る程の政策的効果が期待されるか否か（付随して生ずる弊害と特別措置の効果との比較衡量）等の諸点について慎重に検討をなすことを要する。」

また、租税歳出予算論を唱えるサリーの考え方も、租税特別措置よりは補助金を用いて政策目的を追求し、租税法の体系を守ろうというもので、基本的に同一方向のものといえよう⁽¹⁵⁾。

しかし、以上のような政策目的実現の手法としての租税制度の利用に批判的な考え方のあげる理由には、必ずしも賛成することはできない。上のような考え方は、租税以外の（政策目的実現の）手法の優位性を暗黙の前提とした議論にすぎないのではなからうか。このような議論において租税特別措置と比して補助金や直接的介入の方が望ましい理由としてあげられているのは、租税法の体系が乱されるといったことであり、補助金や直接的介入の方が租税特別措置よりも政策目的実現の手法として優れていることが十分に理論的に説明されているとはいいがたい。また、仮に政策目的実現の手法としての租税制度の利用をやめたとすると、租税を徴収するのは、終局的には国家目的の実現のために必要な資金を獲得するためにすぎないということになるが、

(15) Stanley S. Surrey, Tax Incentives as a Devise for Implementing Government Policy—A Comparison with Direct Government Expenditure, 83 Harvard Law Review 705 (1970).

このような財政目的のみのための租税に関する原則・体系が国家目的実現の手法に関する原則・体系と比して優先して守られるべき必然性は必ずしも示されていない。そもそも、このような議論でいくと、純粋な規制税は、許されないということになってしまうのではなかろうか（逆に、課徴金であれば、租税ではないから、許されるということになろう）。また、このような議論においては、累進所得税による所得再分配（これは、財政目的以外の政策目的といえよう）について、単に担税力に応じた措置としてすませしてしまうのであろうか。

租税特別措置や規制税におけるように、財政目的と政策目的が混在しているとしても、それ自体が良いとか悪いとかいうことにはならないであろう。重要なのは、ある具体的な政策目的実現の手法として、いかなる措置が優れているかという観点である。その意味で、上で述べたサリーの考え方は、租税特別措置と直接支出（補助金等）を一応は同一の平面で比較し、政策目的実現の手法としての両者の得失を検討しようという発想に基づくものとして、その発想自体が評価できる。しかし、その議論も、財政目的の保護（すなわち、租税法の原則・体系の擁護）を多少なりとも過大に評価しているのではなかろうか。サリーの考え方でいくと、規制税はどのように位置づけられるのであろうか。

この点、金子教授は、よりニュートラルな見解を、次のように述べておられる⁽¹⁶⁾。

「租税制度を景気調整などの経済政策の手段として利用すること自体は、憲法上禁止されていない、と解すべきであろう。確かに、憲法 30 条および 84 条で用いている「租税」という言葉は、もともとは、財源調達手段としての租税を意味していたと思われる。しかし、前述のように、今日、混合経済の下で、租税は国民経済の動向に対して種々の影響を与えること、そして今日、われわれの生活は国民経済の動向と密接な

(16) 金子宏「経済政策手段としての租税法——景気調整税制とその憲法上の限界」法律時報 46 巻 7 号 39 頁、45 頁。

関係をもっているから、国民の生活を守るために国民経済の健全な発達を計ることは、現代国家の任務の一つであると考えられること、からすると、憲法は、租税制度を副次的に財源調達以外の目的に利用することを禁止するものではない、と思われる。

もちろん、このことは、経済政策の手段として租税制度を利用することが、いかなる憲法上の制約からも自由であることを、意味するものではない。」

これは、租税特別措置は他の手法よりも劣ると機械的に決めつけずに、政策目的実現手法としての租税制度の利用の有用性を認めつつ、その法的統制を考えていくという実際のな思考方法であり、次のように説くゴドメの考え方⁽¹⁷⁾と同一方向のものといえよう。

「直接法による計画を実現するのは困難な仕事であり、それには種々の道具を併用することが必要とされる。税制上の誘導措置は、その欠陥にもかかわらず、経済介入のための強力な道具のひとつである。これを放棄することは賢明とはいえないであろう。」

私も、公共経済学的に考えて、様々な政策目的実現のための手法を用意し、目的等に応じてそれらを使い分けることが重要であると考え、このような議論に賛成する。もっとも、金子教授も、ゴドメ教授も、租税特別措置についてかなり批判的である点には留意しなければならない。

5 政策目的の司法審査⁽¹⁸⁾

租税特別措置（を含む財政税）・規制税も財政目的に奉仕する租税であるから、その限りで、それらについても、租税法主義という名の国会のコントロールが及ぶ（形式的統制）し、租税法一般における同様の裁判所による

(17) ポール・マリー・ゴドメ（小早川光郎訳）「経済計画実現のための税制上の誘導措置」自治研究 58 巻 2 号 18 頁。

(18) この部分の叙述は、基本的に、中里実「経済的手法の法的統制に関するメモ(下)」ジュリスト 1045 号 123 頁、123-126 頁、による。

憲法的統制も及ぶ（内容的統制）。しかし、それらの政策目的に関連する側面については、もう少し詳しい検討が必要であろう。以下においては、租税特別措置・規制税の主に政策目的に関連する側面につき、そのコントロールを、形式的統制（租税法でいえば、租税法律主義）と内容的統制（租税法でいえば、租税公平主義等）の二つにわけて考えてみたい⁽¹⁹⁾。ここで重要なのは、租税法律主義・租税公平主義という課税権のコントロールの枠組みを、金銭負担のかたちをとる他の経済的手法に対していかに及ぼすかという点である。

課徴金は、政策目的実現のために、それを管轄する特定の行政庁が課すものであるのに対し、租税特別措置や規制税の場合には、それらを用いて政策目的の実現をはかる主体が行政庁であるといえるか否か（もしかすると、国会かもしれない）が、一応は問題となりうる。これは、それらが行政庁の活動の介在なしに経済的・社会的効果を及ぼす（インセンティブ効果）からである。しかし、（租税特別措置や規制税の場合、財政目的の実現をはかるのが租税行政庁であるのはもちろんだが）政策目的実現という側面についても、少なくとも表面的には、課税庁の課税処分等を通じて間接的ながらも具体的な執行がなされる（もちろん、課税庁は、政策目的の実現をはかるという使命とは直接的な関係をもたないが）のであるから、やはり、政策目的実現の主体は行政庁である（課税庁である）と考えることができようか。

① 形式的統制

行政権の国会によるコントロールの手法として、法律の留保が存在する。租税特別措置や規制税についても、財政目的との関連で法律の留保がはたらく。しかし、租税特別措置・規制税の中には二重の目的が混在しているのであるから、法律の留保に関しても一応は二重に考える必要があるかもしれない。すなわち、財政目的に関連する租税法的な留保（租税法律主義）と、政策目的に関連する行政法上の一般的留保である。国会のコントロー

(19) 塩野宏「行政における権力性」岩波講座基本法学第6巻権力所収193-194頁参照。

ルの態様は、両者で異なりうる⁽²⁰⁾。すなわち、一般的傾向として、租税法における法律の留保は、行政法上の一般的留保と比べてかなり厳格なものとしてとらえられていると思われる。

したがって、仮にこのような考え方（租税特別措置や規制税の財政目的に関する側面と政策目的に関する側面とで法律の留保に程度の差があるという考え方）をとった場合、租税特別措置や規制税の政策目的に関する側面（政策目的実現のための手法としての側面）については、租税法上の留保ほど厳格ではないところの行政法上の一般的留保で足りると考えることも可能となろう。また、租税特別措置や規制税の場合、課税の減免（租税特別措置の場合）なり特別な課税（租税重課措置や規制税の場合）なりという手段により政策目的の実現がはかられるから、このうち少なくとも（租税優遇措置における）課税の減免については、補助金と同じ扱いとなり、たとえば侵害留保説の下においては一般的な留保も必要ないと考えることさえ不可能ではなからう。たとえば、東京一極集中を排除するための所得税における租税特別措置があると仮定しよう。すると、当該特別措置がないとした場合の課税については税務署長が租税法律主義の下に行政権限を発動するのに対し、租税特別措置による課税の減免の部分については、都市問題を管轄する行政庁（それが税務署長であってもかまわない）が、租税法律主義よりもゆるい留保の下に（侵害留保説をとれば、法律の留保なしに）課税の減免を行うということになるかもしれない。租税特別措置による課税の減免は、結局のところ、補助金（これについては、租税法律主義は及ばない）と実質的にかわりはなく、ただ、租税特別措置と補助金とでは、政策目的の実現が租税制度を利用してなされるか否かが異なるのみであるから、このように租税法律主義よりもゆるい留保でも問題ないと考えることもまったく不可能ではないかもしれない。しかし、憲法 84 条の趣旨からいえば、租税特別措置において政策目的の実現のために租税を利用す

(20) Hans-Jürgen Papier, Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte und das grundgesetzliche Demokratieprinzip, 1973, S. 27ff.

る以上、政策目的に関しても、やはり租税法律主義の統制に服すると考えるべきであろう。もちろん、実質的に同一のことなのに、補助金の場合には租税法律主義が及ばないのに対し、租税特別措置の場合には（政策目的に関して）租税法律主義が及ぶと解することの実質的説明は困難である（しかし、これは、むしろ、補助金に対する統制を厳格にすることにより解決していくべきであろう）。なお、規制税の場合、財政目的はあくまでも付随的なものにすぎないにもかかわらず、規制税について租税法律主義が妥当しないという議論はほとんどみられない。これは、規制税が租税特別措置（のうち、補助金と類似の租税優遇措置）とは異なる負担であるためと、規制税において政策目的実現の手法として租税制度がより直接的に利用されている（財政目的は付随的ではあるが）ためであろう。

② 内容的統制

租税特別措置（の政策目的の側面）・規制税・課徴金の憲法との調和に関する裁判所によるコントロールの方法として、一般的には、平等原則、比例原則、手続的保証原則が重要であろう⁽²¹⁾。

主に租税特別措置に関して、憲法的視点から課税権を統制する原則の問題が議論されることが多い。この点について、金子教授は、補充性の原則（国家の経済政策は、憲法の予定している経済秩序であるところの私的企業体制を補完ないし補充するにとどまるべきであって、それを基本的に変更しあるいは否定するものであってはならないという原則）と、平等原則をあげておられる⁽²²⁾。このうち、前者は、主として政策目的との関連における憲法的統制の原則であるが、後者は、主に財政目的との関連において重要な意味をもつ憲法的統制の原則であると考えられる。また、ベルシュテットは、競争の自由、平等原則、財産権の保護をあげるが、これも、ほ

(21) 高木光「当事者訴訟と抗告訴訟の関係」雄川一郎先生献呈論集『行政法の諸問題（中）』所収、366頁。

(22) 金子・前掲論文（注16）、45頁。

ぼ金子教授の述べておられるところと重なるものと思われる⁽²³⁾。

ここでは、これらの原則の中身には詳しく立ち入る余裕はない。ただ、三つの点を指摘することとどめる。第一は、規制税や課徴金に対する憲法的統制の原則に関する議論は、あまり行われていないという点である。第二は、これらの原則が、基本的には、租税特別措置以外の様々な政策目的実現の手法に関しても同様に妥当する原則であろうと思われる点である。すなわち、このような原則に関する租税法における議論は、規制税や課徴金の統制についても重要な意味を有しうるのである。第三に、これらの原則の中においては、平等原則が最も重視されているものと思われるが、たとえば（租税公平主義が重視される）租税法上の議論においてであっても、租税特別措置を平等原則の観点から議論する際には問題が存在する点に留意しなければならない。我々は、平等という視点が多少危ういものとなりうることを念頭におくべきである。まず、一口に平等といっても、その内容は単純ではなく、平等をいくつかの観点から分けることができる（たとえば、機会の平等か、結果の平等かといったように）。また、特に租税法の分野においては、平等原則（不平等取扱の禁止の原則）と公平負担原則（担税力に応じた課税の原則）との混乱を避ける必要がある⁽²⁴⁾。

次に、行政法的な視点から考える場合、何よりもまず、租税特別措置・規制税・課徴金を政策目的実現の手法の一つとして明確に位置づける必要がある。一定の政策目的を実現するための法的手法は多種多様であるが、伝統的な行政法の議論においては、補助金までは検討の対象とされてきたものの、租税特別措置や規制税や課徴金は一般に議論の対象外とされてきた。これは、（追求している政策目的との関連においては）行政庁の直接的

(23) Christoph Bellstedt, *Verfassungsrechtliche Grenzen der Wirtschaftlenkung durch Steuern*, 1962. また、vgl. Christoph Bellstedt, *Die Steuer als Instrument der Politik, Eine vergleichende Untersuchung der Steuerpolitik in den USA und Deutschland*, 1966.

(24) 中里実「経済的手法の法的統制に関するメモ(下)」ジュリスト 1045号 123頁、127頁注43参照。

な関与が必ずしも存在しない租税特別措置や規制税を、伝統的な行政法の理論において、政策目的実現のための法的手法の一つとして位置づけることが困難であったためではなからうか（また、政策目的を立法者が表明しておらず、それが課税の背後に隠されていることもあるし、立法者の動機〔掲げられた政策目的〕が不明な場合や、立法者の動機と当該政策が実際にもたらす効果が異なる場合も少なくない）。また、課徴金については、そもそもそれが実際に政策目的実現の手法として用いられることが少なかったためであろう。にもかかわらず、行政法学が、租税特別措置・規制税・課徴金を政策目的実現の手法の一つとして位置づける努力を怠るならば、行政法学は、自らの可能性を自らの手で閉ざしてしまうことになる。そもそも、支出（たとえば、補助金）が政策に直結するように、租税特別措置も（隠れた補助金として）政策に結びつくはずである（また、規制税や課徴金も同様であろう）。したがって、何らかの理論を作り出すことにより租税特別措置・規制税・課徴金を行政法的な枠組みの中で法的に統制することを考える必要がある。

しかし、ここでは、とりあえず、次の点を指摘しておく。第一に、行政手続的な統制は、租税特別措置・規制税・課徴金の政策目的実現の手法としての側面に関しては、必ずしも効果的に機能しないおそれがある（当該政策目的の実現を直接的に担当する行政庁は正面に現れてはこない点に留意）。しかし、第二に、租税特別措置・規制税・課徴金についての司法的な統制は、一定程度は可能である。比例原則が、これらの経済的手法に対する重要な統制手段となるものと思われる。政策目的の妥当性、政策目的実現のための（租税特別措置・規制税・課徴金といった）手法の必要性・有効性、目的と手段の間の比例性等に関する司法審査の可能性を認めることは、法的統制手段の限られていると思われる経済的手法については、重要であろう。しかし、経済的手法に関する司法的統制に限界がある点は否めないであろう。

そこで、このような行政法的・司法的統制の弱さを補う意味で、国会に

よる統制を強化し、政策目的との関連における租税特別措置・規制税・課徴金についての法律の留保を、租税法律主義と同様の厳格なものとし、それを足掛かりとして司法的統制を導いていくことが考えられるかもしれない（租税特別措置の政策目的実現の手法としての側面について租税法律主義と同様の厳格な法律の留保を要求することは、現実に行われていると思われるが、それは、通常は、単に租税法律主義の一環として理解されている）。このように考えれば、上で述べた、政策目的に関して租税法律主義をゆるめる議論を実質的に否定することができる。この場合、租税特別措置・規制税・課徴金については、租税法律主義とはいっても、財政民主主義的な視点からの厳格な法律の留保のみならず、（政策目的実現の手法としてのそれらの利用に関する）行政法的・司法的統制の弱さを補うという意味での国会による統制の強化という側面が混在することになる。要するに、租税法の純粋な原則・体系の維持という観点のみから議論することは望ましくないといえよう。また、このように考えた場合、政策目的に関する限り租税法の技術性を持ち出すことは妥当ではなくなるであろう（政策目的は、租税法上のものではない）から、立法裁量論の厚い壁を乗り越えることが可能となるかもしれない。もっとも、このように政策目的実現の手法としての租税特別措置・規制税・課徴金に関する国会の統制を強化することにより、結果的に（国家の統制を逸脱した場合に）司法的統制を介入させるといっても、司法的統制には、裁判システムに内在する本質的な制約が存在する（たとえば、事件性の要請等）。したがって、法的統制について考える場合には、より広い視野から考え、国会における審議手続その他の改革を考える必要性も生じてくるであろう。

いずれにせよ、政策目的について考える際には、**税制でできることとできないことの峻別**を冷静に行うことが必要である。税制でできないことを、税制の政策目的として掲げることは無意味なことである。特に、政策目的の追求にあたり不平等な取扱いを作り出すのが租税特別措置（それは、シャウブ勧告以来、望ましくないものとされてきた）であるから、あえてそ

のような取扱いを作り出して、結果として効果がないということのないように注意しなければならない。したがって、政策目的に関する国会の統制を厳格に確保する最善の方法は、一定期間ごとに政策目的のために導入された租税特別措置・規制税・課徴金の効果についての見直しを行い、有効でない場合には、それを廃止するようにすることであろう。

二 課税上の差異により引き起こされる裁定取引

次に、租税の法的な側面から経済的な側面に話をかえてみよう。上で述べた財政目的のためであれ、政策目的のためであれ、課税上の差異が存在する場合に、それを前提とする経済主体の行動（租税負担を減少させるように、市場における行動を租税制度に対応させて、変化させること）の結果として、租税制度が市場に「敗北」することがある。これが、以下に説明する租税裁定取引である。

最近、世界中のいたるところにおいて、租税裁定取引が経済活動に及ぼす影響が増大している。したがって、税制改革にあたっては、租税裁定取引の行われる可能性を常に念頭におき、できる限りそれに対応することの可能な制度を構築するように努力する必要がある。

1 法律の定めを乗り越える行動

経済学的な視点に立って考えると、法律で一定のことを定めれば、立法者が意図したそのとおりの課税が行われるとは限らない。立法技術上の制約（それによるループホールの存在）や執行の限界から、課税のできない場合が生み出され、その結果として、それを利用した租税裁定取引が引き起こされるからである。租税裁定取引の圧力は相当なもので、しばしば、税制改革の原因を作り出すほどである。

2 課税上の差異と裁定取引

（法的ないし事実上の）課税上の取扱いの差異（課税される場合と課税されない場合、あるいは、課税の重い場合と課税の軽い場合）が存在すると、それを利用した裁定取引が行われる。すなわち、課税上の取扱いの差異を念頭において納税者が自らの行動を調整し、課税される場合から課税されない場合へ、あるいは、課税の重い場合から課税の軽い場合へと、その行動をシフトさせる。その結果、市場における調整を経て、経済的に様々な効果が生

ずる。

たとえば、税引前の収益率が10%の投資プロジェクトが、AとBと二つあって、いずれも50%の税率で課税されていたとする。その状態で市場における均衡が保たれているところに、課税上の差異が導入され、プロジェクトBについてのみ、収益が非課税とされたとする。このように課税上の差異の存在する状態（すなわち、プロジェクトAに投資すると税引後収益率は5%なのに対して、プロジェクトBに投資すると税引後収益率は10%という状態）は、不均衡状態であり、長続きしない。納税者には投資先を決定する自由があるのであるから、納税者は、プロジェクトAに対する投資を引き上げ、プロジェクトBに対する投資に向かうようになる。すると、離れる投資をひきつけるべくプロジェクトAの収益率は上昇し、逆に、投資が集中するプロジェクトBの収益率は下落する。このような調整過程は、両プロジェクトの税引後収益率が等しくなるまで進行し、そこであらたな均衡が達成されることになる。以下の表では、両プロジェクトの税引後収益率が7%（これは、一つの例である）のところで、新たな均衡が達成されている。

課税	⇒	課税上の差異の導入	⇒	裁定取引後
A 5% (税引前 10%)		5% (税引前 10%)		7% (税引前 14%)
B 5% (税引前 10%)		10% (税引前 10%)		7% (税引前 7%)

ここで留意しなければならないのは、裁定取引の結果、非課税プロジェクトBにも課税の効果が実質的に及ぶという点である。上の表を見ると、非課税措置の導入された時点においては、10%（税引前10%）だったプロジェクトBの収益率は、裁定取引の結果として、7%（税引前7%）に低下している。このような効果を、暗黙の租税(implicit tax)と呼ぶ。その結果、プロジェクトAの投資に対する課税が、市場における調整の結果、非課税であるプロジェクトBにも及ぶことになり、結局、プロジェクトAに対する課税は、プロジェクトAとプロジェクトBの両方の投資家により負担されることになる。

味方を変えると、プロジェクトAに対する投資は課税されているのに対して、

プロジェクトBに対する投資は非課税であるから、確かに法的視点からみた場合には不公平にちがいないが、しかし、市場における調整の結果として均衡が達せられれば、いずれのプロジェクトに対する投資も税引後では同じ収益率となるから、経済的に見た場合には、不公平は存在しないことになるのである。ただ、課税が両プロジェクトについて等しく行われている場合と比較して、プロジェクトBに対する投資が増大するので、課税の結果として、効率的な資源配分が損なわれるので、中立性の観点からは問題が発生する。

次に、上の簡単な表からも明らかなように、人的に非課税扱いを受ける納税者は、課税プロジェクトAに投資する方が、非課税プロジェクトBに投資するよりも、収益率が高くなる。すなわち、この納税者は、いずれのプロジェクトに投資しても非課税であるので、プロジェクトAに投資すると収益率14%、プロジェクトBに投資すると収益率7%を得ることになるからである。その結果として、課税資産は非課税納税者に集中する (*tax clientele*) ことになる。このことを表現を変えると、他の者が課税される時に、特定の者のみが非課税とされれば、その者の収益率は上昇するということになる。このような状態を人為的に作り出そうとするのが、タックスシェルターの開発者である。

このように、課税上の差異は、非課税ないし課税の軽い投資への納税者の集中、あるいは、非課税ないし課税の軽い納税者への投資の集中をもたらすのである。いずれの場合も、租税制度が原因となって、本来、市場においては行われられないような取引があえて行われるようになるのであるから、それが課税の中立性を著しく害することが見て取れよう。また、それにとどまらず、そのような現象により、何よりも、国家の税収が減少させられるのであるから、その点からも、租税裁定取引は望ましくない存在である。

なお、課税逃れを生み出すテクニックは、基本的には、粉飾決算の場合と類似したものである場合が少なくない。すなわち、課税を受ける利益を、一定のテクニックを使って他の者(外国の子会社等)に付け替えて、課税を受けない利益に転換するということは、当該納税者の利益が圧縮され、当該他の者の利益が水増しされているということであるから、課税逃れと粉飾決算は、事実上、

表裏一体の関係に立つ場合が少なくないのである。

3 複雑な租税制度と裁定取引

さて、税制改革に対する租税裁定取引に影響について考える際に、特に注意しなければならないのは、租税制度が複雑であればあるほど、裁定取引の行われる機会は増加するという点である。租税制度が複雑であるということは、課税されないような場合が様々なかたちで存在するという点であるから、様々な手法を用いて、裁定取引を行うことが可能となる。

したがって、租税制度の構築にあたっては、租税裁定取引が行われる余地をできるだけ少なくするために、租税制度を可能な限り簡素なものにする必要がある。簡素な税制は、裁定取引の行われる機会を減少させ、結果的に、公平性・中立性にも資するのである。

以上、税制改革にあたって、常に念頭においておかなければならないことであるが、何よりも、裁定取引を引き起こしにくい租税制度の確立が重要な点である。

4 最適課税論的な状況

では、裁定取引を引き起こしにくい租税制度への移行をはかるためには、具体的にはどうしたらよいのであろうか。ここでは、この問題について少し考えてみよう。

戦後の税制改革の流れの中で特徴的な傾向として指摘できるのは、租税制度の力点が、**個人段階**で徴収される租税から、**企業段階**で徴収される租税へと移動してきているのではないかという点である。ここに、企業段階で徴収される租税とは、法人税や消費税のみならず、源泉徴収所得税等も含まれる（なお、社会保険料の雇用主負担部分も同様である）。これは、少額多数の納税者から徴収するよりも、高額少数の納税者から徴収する方が効率的に徴収することができるという事実を反映した動きである。

しかし、現実には、それにとどまらず、企業段階で徴収される租税の内部

におけるシフトも生じている。具体的には、配当と利子の間の課税の扱いの差異によりディスティーションの生ずる法人所得課税から、より中立的な付加価値課税へのシフトである。

三 他の分野との関係

1 課税管轄権の意味

なお、課税権者が地理的に見て複数存在する場合においては、課税には管轄権の制限があることから、裁定取引が誘発されるという点も、現実の租税制度の構築を考えていく際に、かなり重要である。

(1) 国際課税

国家の課税管轄権、なかんずく執行管轄権は、実は、国際法により厳しく制限される。その結果、たとえば、課税庁が国外で調査・徴収を行うと、国際法違反となる場合が生ずる。

また、日本国憲法 98 条 2 項により、条約が国内法律に優位するとされている結果として、日本の課税権が制限される場合も少なくない。これなどは、条約の締結に際して、留意すべき事項といえよう。

(2) 地方税

また、しばしば見逃されがちであるが、地方団体相互間においても、課税管轄権の衝突が生ずる。そして、実は、この地方団体の課税管轄権の間の衝突を調整しているのが**地方税法**であり、そのような調整がなければ、一人の納税者が、複数の地方団体から課税される事態が生ずるであろう。地方税に関する議論においては、国と地方の税源配分の問題に主眼がおかれがちであるが、地方団体間の調整も、それに劣らず重要なのである。

なお、国税は応能、地方税は応益ということがしばしばいわれるが、国税も、国際課税の視点から見れば、当然に、応益の要素をもつ（すなわち、日本が課税するのは、日本と関連のある者や課税物件に対してであるから、要するに、日本国から利益を受けている者に対して、日本の課税が及んでいることになるという点）ということにも留意しなければならない。逆に、地方税も、納税者の担税力に応じて課税されるという点においては、まぎれもなく、応能的要素を有している。したがって、単純に、国税は応能で、地方税は応益であるというように、単純化した議論は避けるべきであろう。

2 企業会計との関係

法人税においていわゆる確定決算主義が採用されている結果として、日本においては、課税において会計の果たしている役割が大きい。この点において留意すべき点がいくつかある。

第一に、しばしば用いられるところのトライアングル体制という言葉は誤解を招く表現である。正確には、**三重構造**（ないし、三層構造）である。すなわち、企業会計に基づいて商業帳簿が作成され、そのような商法を前提として法人税法における課税所得計算がなされるので、企業会計、商法、法人税法の**三重構造**（ないし、三層構造）が存在するということになる。

第二に、企業会計における時価主義の浸透に対する租税法の対応の問題がある。すなわち、一部について取得原価主義、一部について時価主義という現行の制度がどこまでもつのかという問題が生じてこよう。そのような租税制度における差異からは、また、裁定取引の可能性も生ずる。

第三に、デリバティブ等により生ずる問題点がある。デリバティブ取引は、オフバランスであるが故に、資産の存在しないところに収益が生ずるのであり、伝統的な資産と収益の関係を前提として構築されてきた課税制度がくずれる。のみならず、利益操作が容易になることにより、**裁定取引が容易になる**という問題を指摘することができる。法人所得課税の企業会計依存それ自体についても、再検討の余地があるかもしれない。

まとめ — 租税原則の意義

本稿の一の叙述から明らかなように、租税の第一義的な目的は税収の確保である。また、本稿の二における叙述から明らかなように、裁定取引の行われる可能性の高い複雑な租税制度は、経済学的に見て望ましいものではない。この二つの点から見て、現代の日本において必要な税制改革は、国家が必要とする税収を生み出し、かつ、裁定取引の行われる可能性の少ない租税制度を目指すべきであるということになる。すると、やはり、できる限り単一税率を維持しながら消費税の税率を上げることこそが最も単純な方法ということになるのではなかろうか。

なお、税制改革を行う際に、どの程度、公平、中立、簡素といった租税原則を考慮すべきかという点であるが、法的には、租税原則は標語としては重要であるが、それ以上のものではないということができよう（ただし、もちろん、公平性は憲法上の原則であるから、その意味では、当然に法的に重要である）。

そして、税制改革においては、何よりも、逃れにくい税制の確立を考えることが公平性の確保につながる（これを「公正」と呼ぶか否かは呼び方の問題にすぎないかもしれない。なお、経済効率のみからは累進税率より累退税率がいいという議論さえ存在するが、累退税率は、法的にはなかなか正当化しにくいであろう）。また、中立というか成長というかも、一定程度は言葉の問題にすぎない。経済活動を害さないということが、最低限の要請といえようか。さらに、簡素という視点は常に重要である。特に、コンプライアンスコストの削減を考えるならば、簡素な税制という視点を強調することはきわめて自然である。

いずれにせよ、いかなる基準をとるにせよ、**裁定取引を引き起こしにくい租税制度**が必要である。