

租税法の経済的意味

橋 本 喬

1. 序
2. 租税法と経済法の関係
3. 租税法の装置的機能
4. 租税法経済規制の意味
5. 結

1. 序—税制的経済規制の出現

租税は、本来、中立的制度とされてきた。租税は、本源的には、財政需要（公的欲求）¹⁾ の充足のための、その財源調達手段であるが、近時この機能のほかに、経済的経済政策的規制の機能が付加され、漸次その度合は増大する傾向にある。租税制度自体は、法律と行政権による直接的権力的作用を営むものであるが、現代はこの作用のほかに、その制度を通じて、間接的に経済規制を行なうのである。直接的には租税制度でありながら、間接的には「経済規制の装置」として機能しているのである。租税特別措置は、その典型的な例である。

租税については、アダム・スミス以来、制度を律する基本的考え方—租税原則—が存在する。租税原則において、公平負担の原則——同じ経済的地位にある者は、同じ租税負担を負う²⁾——は基本的なものとされる。しかるに、現代の租税には、特定の政策目的をもって、特定者の経済状態に介入し、実定的に特権関係・非平等的関係の創出を図る税制（特別措置など）が存在する。これは、公平原則と異質のものであろう。すなわち、個人或いは法人の所得に対し、十分な負担能力があるにも拘らず、税を軽減・免除することは、公平の原則から離れることは明白である。これは、伝統的な租税原則・租税法の観点から、単純に説明できるものではない。その背景にあるところの、経済的観点・経済

政策的目的、その方法手段における経済規制が考慮されなければならない。

しかるに他方、経済政策・経済規制の法体系として、「経済法」が存在する。経済法は、主として資本主義経済の市場的失敗に起因し、——経済生活を私法的自治の下に、自由な平等・対等関係で創出する法関係ではなく、「経済的・実力的に不平等の地位にある者の間での、法律関係の結成を、関係者の自治に委ねるのではなく、全国民経済の立場から不可として、公権力をもって、干渉する」、「……これに拘束・制肘を加えて、その政治目的・立法目的に沿うて方向変えをさせようとするものである。」³⁾——とされる。それは、市民法の市場経済機構に対する干渉の機能を担当し、経済的自由平等の規制にはかならず、実定法的には、特権的非平等的関係の創出をも内包する。

租税法と経済法をこのように考察するとき、明らかに両法体系の間に、法目的において同質の領域を見ることが出来る。現実には、経済規制という同一目標の前に両法体系は重複しているのである。しかるに、今日、このような認識は必ずしも明確ではない。租税法の経済規制の意味——租税制度の或る部分について、租税原則と経済法原則（指導原理）はいかに関与するか——を究明しようとする理由である。

1) R. マスグレーヴ、木下和夫訳、マスグレーヴ財政理論 I, p.12-40. 参照。

Richard A Musgrave は、従来の財政需要の言葉に替え、公的欲求 public wants を使用する。

2) 田中二郎著、租税法, p. 40-41。

忠 佐市著、租税法要綱, p. 24-25 参照。

金子 宏著、租税法, p. 77 参照。

金子 宏著、「税制と公平負担の原則」, ジュリスト No.506 (1972. 6.1)。

金子 宏著、「市民と租税」(現代法と市民, 現代法 8 巻, p.328-329) 参照。

新井隆一著、租税法の基礎理論, p.85-89 参照。

中川一郎著、税法学体系, p. 76-82 参照。

佐藤 進著、現代租税論, p. 36-45 参照。

清水敬次著、税法, p. 34-37。

同 著、「税法と平等原則」, 法律論叢90巻 4・5・6 合併号, p. 141。

3) 高田源清著、日本経済法 (上), p. 6, p. 9。

同 著、産業法概論, 上巻, p. 6-7。

金沢良雄著、経済法 (法律学全集 52), p. 17-22 参照。

今村成和著、「経済法概念」, ジュリスト No.300 (1964. 6.15)。

2. 租税法と経済法

1) 経済法生誕の背景

近代の経済は、私有財産制を基本とし、個々の経済主体がその必要を満足し合う市場機構を基盤とする。本来、市場機構の中では、経済生活の多くの部分が、政府の直接介入なしに営まれており、多くの商品・サービスが多くの人々の自由な意思により、中央からの指示や統一的計画なしに生産され提供されている。そしてこのような市場機構は、経済主体相互間に競争関係が存在すること、その関係を通じて、価格と数量が動き、需要と供給の一致が達成されること、が特徴となっている。

アダム・スミスは、経済社会の中に見られるこのような秩序を知って、大きく心を動かされたようである。1776年、「諸国民の富」を著わし、その中で「見えざる手」の原理を提案した。すなわち、個々人が利己心に立って私益を追求する行為が、あたかも神の「見えざる手」に導かれているかのように全体にとっても最善の利益を達成するとし、市場の機能を神の摂理になぞらえた。そして国家は、封建的な特権に結びついた独占を排除するように行動することは求められるが、民間の自由な営利活動に干渉すべきではない、と説いたのである。

しかし現実の経済では、市場機構が、十全に機能していたわけではなかった。後進国ドイツでは、アダム・スミスのイギリスとは少しく事情が異なるものがあった。政治的に領邦国家の遺制の上に、経済的国富に乏しいドイツにとって、必然に求められたものは、国民的規模における工業生産力の増大、貿易の保護振興であった。政府による産業保護、保護貿易の政策は、至上命令として遂行された。そこに既に「経済法」があったのである。フリードリッヒ・リストは、その思想的体现である。このようなドイツの事情は、市場機構の内在的要因に基づくものではない。一口に言って「市場の失敗」ではなく、「市場の未熟」に起因するものということができる。同様の事は、我が国においても例外ではなかった。明治維新後、富国強兵、殖産興業という国是には、国民の絶対的合

意が前提されていたことは、何人も否定し得ないものである。これら日独の事情は、「経済法」概念の創設が第一次大戦後のドイツにおいてであり、さらにそれが比較的ストレートに、我が国に受容され定着した歴史的背景を説明するものといえよう。

加えて近代の経済は、市場機構の宿命的病弊として、景気変動の深刻化、失業・貧困の構造化のほかに種々の新しい問題をかかえることになった。一口にいて、それは「市場の失敗」といわれるものである。たとえば、現実の経済には、少数の供給者が多数の需要者と相対しているところの独占或いは寡占の市場が存在する。この市場では、市場機能は十分に働かず、それと反対に供給者の要求する高い独占・寡占価格が一方的に需要者に押しつけられ易くなる。この価格は下方硬直性を持つのが特徴である。他方、公害・環境汚染の深化、都市問題の深刻化、社会資本ないし公共財の不足といった事態が認識されるにつれ、市場機構の失敗は一層明確になった。

市場機構の失敗に対して、必然的に市場機構に対する社会的制御、さらに市場関係を越えた社会的公共的供給体制の必要性が高まってきた。1930年代の世界的不況は、資本主義の経済体制に意識的な変革を加える大きなはずみとなり、政府の経済的規制に寄せられる期待は増大した。その典型的な試みとして、合衆国のルーズヴェルト大統領の実施したニュー・ディール政策がある。また経済学思想の面では、市場機能に対する政府の積極的介入を根拠づける理論が現われ、各国の経済政策に大きな影響を及ぼすことになった。過去百年間、正しいとされていた自由放任主義は放擲された。夜警国家・安価な政府の観念は打ち砕かれ、有効需要造出のための公共投資の増大、政府による景気振興策の必要が認識された。社会的公正は正のための所得再分配政策は増強され、財政政策の基本は、均衡財政政策から伸縮財政政策に転換した。こうして資本主義は、政府の関与する公経済の比重を高めて、いわゆる混合経済体制となり、経済体制の変容は明確になったのである。

市場の未熟に加えて市場の失敗——ここに経済法生誕の基盤がある。市場をその母とし、規制はその父として経済法は発現するのである。

2) 経済規制の本質と内容

市場経済機構を基盤に成立する法は、私有財産と契約の自由を基本とする市民法・私法である。近代社会は、この市民法・自治原則の支配により調和が保たれるという合意があった。しかし「市場の失敗」に直面して、市民法はその限界を明らかにした。本来、市民法の体系は、国家からの自由と自治の原則に委ねられ、個人的欲求の充足をもって満足するのを限度とする。そこに、公共的需要を満足せしめる法体系を基本的に欠いていたといえる。ここに、市民法の原理で充足し得ない領域を対象として、「見えざる手」に替って国家の「見える手」を行使する「経済法」誕生の基盤が存するのである⁴⁾。かくて、第一次大戦後、ドイツにおいて、次いで日本においても、経済法概念は明確に認識されることになった。

経済法が、市場経済体制の修正、変容する資本主義経済の法として、また、国家・政府による経済規制の方式手段として発達してきた歴史的社会的事情をみると、経済法の本質的要素として、その対象と機能の2つの点が捉えられなければならない。

先ず第一に、経済法の対象が、私法的平等関係の修正として、社会法的非平等的な特権関係の創出であることが注目される。このような経済法関係は、憲法の平等原理条項(14条)との関連で問題となる。特定の産業・企業の保護あるいは特権的關係は、それ自体では、市民法的平等原理・自治原理の否定である。そこで、これが、憲法秩序と背反せず共存し得るのはどういう理由に基づくものであるかが明らかにされなければならない。

経済法は、一般に市民法秩序に対する新たな法創設、人為的立法という性格を有することから、法尊重の意識、違反に対する批判も薄くなりがちである。そこで一般に、条文において、その立法趣旨が明確に説明される。色々の経済諸法規は、第一条に立法の趣旨、規制の目的を宣明している。そしてそこに宣明されるものは、当該法規の立法趣旨・規制目的が「国民経済的立場」に立っているということである。独占禁止法では、「……以て、一般消費者の利益を確保するとともに、国民経済の民主的で健全な発達を促進することを目的とする

(1条, 本文後半)」とされる。経済法の立法・執行の実際において, 具体的には特定産業・企業が規制対象であっても, その立場には全国国民経済的⁵⁾ 公共的理念が働いているのである。国民経済において, その構成要素をなす企業・政府あるいは家計の各経済主体は, 生産・分配・消費あるいは貯蓄・投資の国民所得の循環過程の中で相互に依存し合い, 影響し合って存在するのであり, それ故にこそ, 市場の未熟, 市場の失敗が問題とされるのである。国民経済の部分の問題は, 結局は全体の問題であり, それはたとえば, 1個人の罹患するある種の病気は, その個人の特定部分の病気であると同時にその個人全体にとっての病気であるのと同じである。このような意味で, 経済法は, 実定法としては, 特定産業或いは企業の利益関係を規定するものであっても, 政策目的の上から, 国民経済の一般的政策利益を追求するものとして認識される。憲法の平等条項への妥当性はこのように説明することができる。

次に経済法においては, 経済に対する国家・政府の規制という機能的内容が本質的なものである。近代市民社会は, 「国家から」の自由を基本とする自由原理——契約の自由と私的自治の原則を座標とする。そこに, 国家権力の行使は最小限に制限される。市場経済のメカニズムは, 「見えざる手」による調和を原則とし, 重商主義政策にみられたような国家の干渉は排除されたのである。しかし, 市場機構の失敗に直面して, 市場機能を修復し, 公共的国民経済的利益の増進を計るという配慮から, 非市場的強制・指導が要求されることになる。見えざる手に替って, 国家・政府の「見える手」の発動—経済規制—が要請されるのである。

規制方法の第1は, 権力的強制的規制である。法律によるもの, 行政権の発動によるもの, さらに, 立法による私法関係への強制的規制がある。第2は, 非権力的規制で行政指導による方法である。さらに広義に考察すると権力的強制的規制を, 間接的に「制度的装置」を利用して行なわれるところの, 第3の方法たる税制的規制がある。しかしこれは, 租税法の範疇に属する。

国家の干渉・介入を表わすのに, 戦後は「規制」の語の使用が一般化している。戦前・戦時は「統制」の語が使用された。統制の観念は, 第一次大戦の後の世界的不況・恐

慌を契機とする各国経済の「統制経済」体制への進展過程で、内在的に出現したものである。資本主義の初期段階、国家と市場機構とは、完全に切り離されていたわけではない。市場経済体制を維持するため、国民経済の自由な循環過程を妨害する事情を排除するような、或いは市場経済機能を補完するような統制は存在したのである⁶⁾。たとえば、特許法（大正10年）実用新案法（大正10年）・貨幣法（明治30年）がある。これらの統制は消極的統制といえることができる。しかし、第一次大戦は、経済法に新紀元を開かせることになった。大戦後の構造的危機は、経済諸法の統制観念に積極的な意味を与えることになった。我が国においては、重要産業統制法（昭和7年）、工業組合法（昭和12年改正）の諸立法がなされ、これらは「経済統制法」の一般的用語で総称されるようになった⁷⁾。

第二次大戦後は「統制」の語に替って「規制」の語が用いられるようになったが、「統制」が多分に国家主義的戦時的色彩を帯びた概念であるのに対し、規制は自由主義民主主義的政治体制の下で使用され、その背景基盤は大きく異なっている。したがって、その意味は必ずしも同じとはいえない。規制は統制に比べ意味は広いと思われる。高田博士は、戦後、「拘束」の語を使用されたが⁸⁾、これは強制的統制だけでなく、「調整」の手段、さらに、その政策的効果までも「誘導」という考慮をも含むところの幅広いものであると考えられる。規制の語は、この拘束の概念に相当するものとして使用することとする。

経済規制を如上のように考えるとして、規制の方式手段は具体的に、法律による直接規制、行政権の行使による直接・間接の強制、或いは法律により私法の原則・領域に、変更・修正を加える方法、さらに、法的権限に基づかないで、行政機関により行われる「行政指導」がある。これらの規制手段の中で、我が国で最も多く採られた方式は、法律の直接強制に拠らないで行政権の発動に基くものである。法律において「一般条項」とか「白地規定」といわれる規定⁹⁾により、その実施を行政権に委任する方式である。これは変動性ある規制対象に対し、経済法・経済規制を機動的に対応させるための方法である。しかし、「立法の固定性と不完全を補うに役立つ長所を有するが、反面政府その他の行政官庁の権限を強くし、往々にして統制官僚弊を招来する危険をはらむものである。¹⁰⁾」といわれる。

また、経済規制には非権力的規制が増大している。これは、国家・政府が権力的に行政権により強制的規制を加えるのではなく、国家・政府が、内在的に経済主体として、市場機構そのものの中に参入したり、或いは国家が外在的に補助金等を通じて私経済を援助したり、勧告・通達を行なったり、また、助言・要望により行なわれる。つまり「国が、みずから、非権力的・私法的手段によって、経済に介入し、これを規制する場合、あるいは、国家（行政府）が、非権力的に行政指導を行なう¹¹⁾」というものである。今日、この種の規制は国民合意を重視する市民意識にもなじむもので、民主的国家の経済法秩序として受容性を持つとみられる。

経済法は、規制—統制と調整そして誘導—の法である。市民法秩序・市場経済メカニズムに介入し、「資本主義経済法則の自然的動向に抗してこれを堰き止め、またはこれを一定方向に方向転換させようとするものである。それ故に、この経済法の実施には、強力な政治力を不可欠とする。」¹²⁾ ことは否めない。ナチス・ドイツ、戦前・戦時の我が国においては、経済統制は、強力な中央集権的政治体制の下で実施された。強力な政治権力は、経済法存立の要件の1つとあってよい。しかるに、太平洋戦争の終結、ポツダム宣言の受諾により、戦前型の中央集権的政治体制は崩壊した。経済法は、新しい基盤条件に直面したのである。

現行憲法は、財産権を含む基本的人権の尊重を基本原則とする。財産権の尊重は、帝国憲法においても規定された基本的事項であるが、現行憲法においては「公共の福祉」という調整規定が存在するとはいえ、自由権の基本的人権の尊重を骨格とする憲法体制の中で、相対的にその絶対性は強化されているといえる。一方、国民の権利意識の高揚、国家意識の低下の中で、国家的公共的作用の環境条件は変質しているのも現実である。したがって、経済法の規制の実施に当たり、一方的権力の強制には困難の度が増しているのである。ここに「経済法の実施を実効あらしめるためには、こうした政治権力の統一性と強力性のみでは不可能であり、一般国民ならびに経済人の経済法への協力援助が不可欠である」¹³⁾ といわれる所以である。要するに経済法の実施には国民的合意が必要であるということである。国民の合意を前提として、効果的な経済規制を考える場合、望ましい方式手段は、権力の強制方式よりも、非権力的調整あるいは誘導の方式であろう。具体的には通達・勸告あるいは助言、またそれらに相応する自主的調整的規制という形の内面的操作指導が、行政官僚、関係機関により遂行される。有能な官僚を含む国民的資質条件が関与するところ大である。我が国の場合、伝統的にこのような人的条件に恵まれており、この種の規制方法が増加している所以でもある。

この経済規制の方法的拡大として今日、注目されるのは、租税制度を通ずる規制である。租税は、本来、公共的需要を充足するため、その必要資金として

調達されるものである。しかし近時においては、公共的需要充足の必要量を超えて、特定の経済目的に奉仕する租税、更に富の再分配政策、景気変動政策のため徴収される租税が増大している。「市場の失敗」に対する、社会的制御、公共的供給の機能が体制化する事態に立ち至った。ここに生じたのが、新しい役割を持つ租税と租税原則との関連である。租税制度については、アダム・スミス以来、その基本的原則として、租税公平負担の原則が存在した。スミスからワグナーへ、さらにサムエルソン、カルドアへという租税原則の発展¹⁴⁾の中で、公平原則の地位の変化は認められるにしても、依然として基本原則たることを失わない。租税には反対給付が存在しない以上、公平原則に最低限の要請といえよう。しかるに、近時増大する新型の税制——たとえば租税特別措置法——は明らかに公平原則とは相容れないものである。租税特別措置において、租税原則が貫徹されないことは、当然に別種の原則を招来せしめることになる。租税特別措置——税制的経済規制の意味は、究明さるべき問題であろう。

3) 経済規制の現代的意味

これまでわれわれは、経済規制について、それが歴史的に「市場の未熟」或いは「市場の失敗」に起因し、国家的社会的に、必要・有用なる存在とする観点で考察して来た。しかし近年、経済規制に必ずしも好意的評価をゆるさない新しい事態を迎えている。すなわちそれは、政府支出の増大、そして支出増大に伴って惹起される諸問題——インフレの高進、モラルの低下、租税負担の増大等々、の諸問題の続出に関連している。

今日、経済的に大衆消費を挺子として伝統的社会から離陸し成熟の段階に到達した「大衆社会」的状况の中で、大衆は政治選択における多数決と、経済における完全雇用と購買力を武器として、史上類のない豊かさと社会権力を手中に収めた。下剋上の風潮の中で、大衆は間断なく支出の増大を求め、大衆政府はそれに迎合することが恒常化している現実である。そこにおいて、経済規制は「一般利益」と称されながら実態は「特殊利益」の追求が潜行しているのである。表面上の国家の「見える手」の裏面に、国家の「見えざる手」があり、

両面の相違が普遍的になり、広範囲に拡がって来た¹⁵⁾ことが認識される。

さらに恒常的現象は、政府支出の増大に惹起される慢性的インフレの問題である。マクロ的にせよミクロ的にせよ、政府支出は緊縮硬直性を持ち、増加の一途を辿る。しかるに政府支出は政府収入に制約されるのであり、租税負担の増加を随伴する。今日、租税制度の重要性に鑑みていわれる所の「租税国家」は、“増税国家”の現実となる。経済規制を中心に経済法と租税法が連動する実態がここにある。

西欧諸国の場合、明白に一般利益の実現に失敗し、政府の巨大化、租税負担の増大は、納税者の反乱を発生させた。英国におけるサッチャー政権の場合、スウェーデンの社会党の敗北、米国の反税運動等々が挙げられる。「政府の失敗」・経済法の不始末が租税法の領域で処理を迫られる図である。

国家の見える手による政府支出の増大が、恒常的インフレを招くことに加わる新しい問題は、このインフレ自体が納税者反乱の反応として発生することである。すなわち——「政府支出の増大をまかなうために増税を議会で決定することが、政治的にますます魅力のないものとなってきたのにつれて、立法者はこのような財政支出の増大をインフレ、すなわち議会における議決を必要とすることなしに国民に賦課することができる隠された税、いいかえれば民主主義的代表制を経ない課税という手段によってまかなうようになってきた。」¹⁶⁾——のである。これは経済法的租税展開といえる。

経済法の過剰展開——揺り籠から墓場まで——は、個人の自立心を失わせ、結局は経済の発展を停滞させる。福祉政策の大半は、制定されるべきではなかったとして、M. フリードマンは、各種個別の政策に代えて、現金による所得補償——「負の所得税」制度という単一の包括的なプログラムを提案する（後述する）¹⁷⁾。経済法領域に対する租税法的展開である。

4) 高田源清著、産業法概論、p. 38-40。

同 著、経済法、p. 18-22 参照。

同 著、日本経済法（上）、p. 7-8。

金沢良雄著、経済法（法律学全集 52）、p. 21, p. 29, p. 30。

同 稿、「経済法」、ジュリスト No. 217, (1961. 1. 1)。

奥平康弘稿,「行政権と経済」(現代法と経済, 現代法 7 巻, p. 365-395) 参照。
吉永栄助稿,「企業の市民社会的構造」(菊池勇夫教授六十年祝賀記念論文集, 労働法と経済法の理論, 所収),「経済法と市民社会との関係は, 経済法の成立の縁由から見ると相反関係もしくは敵対関係にあった」。

- 5) 高田源清著, 日本経済法 (上), p. 5-6, 「全国民経済的立場からする法であるとする。故に前記の国民経済組織が成立した後の法でも, この全国民経済の利益を守ることを目的としない法は経済法に属さない。そして, ここに全国民経済の利益とは, 純然たる個の立場でないのみならず純然たる国家の立場からでもなく, 多数の私経済と公経済の統合包摂ともいうべき固有の利益と解する。全体主義国家では, 国家利益の前に, 個の利益は無視されるが, 民主主義国家では, 個の経済の比較的多数の共通利益こそ, 全体利益であるとする民主的・相対的な総体主義と言ってもよいかと考える。」

吉永栄助著, 経済法学の基礎理論 [第 1 巻], p. 76-78。

この中で, 経済法学は, ドイツの Freiburg 学派の学説の継受であることが指摘され, この学派において, 経済法は, 「経済秩序の形成」に関して捉えられ, 「経済体制法」, 「経済政策実現のための法」, 「経済序形成の法」, 「経済指導に関する法」として定義されるとされる。

- 6) 高田源清著, 日本経済法 (上), p. 7 参照。
同 著, 経済法, p. 177-178, p. 181-187。
金沢良雄著, 経済法 (法律学全集 52), p. 46。
- 7) 高田源清著, 経済法, p. 33 参照。
金沢良雄著, 経済法 (法律学全集 52), p. 32-33 参照。
- 8) 高田源清著, 日本経済法 (上), p. 6 参照。
- 9) 高田源清著, 日本経済法 (上), p. 13 参照。
同 著, 経済法, p. 33 参照。
- 10) 同 著, 日本経済法 (上),
同 著, 経済法, p. 31-34 参照。
同 p. 38-44 参照。
同 p. 56-58 参照。
- 11) 金沢良雄著, 経済法 (法律学全集 52), p. 42-45。
同 稿, 「経済統制法の現代的課題」, ジュリスト No. 555 (1974. 3. 1) 参照。
- 12) 高田源清著, 日本経済法 (上), p. 117, p. 14, 15 参照。
同 著, 経済法, p. 72。
- 13) 高田源清著, 日本経済法, p. 117, p. 14, 15 参照。
同 著, 経済法, p. 72。
- 14) 田中二郎著, 租税法, p. 31-33 参照。

スミスの課税 4 原則の後, 1890 年, ワグナーの 9 原則が生まれた。スミスの原則になかった財政政策上及び国民経済上の原則が新たに加えられたのが特徴的である。20 世紀に入り, 資本主義経済の発展に伴い, さらに新しい考え方が付加された。サムエルソンは租税制度の目標として, ①最も急速な経済成長率, ②最高の現在の生活水準, ③雇用と価格の安定④社会感情としての公正感と公平感の実現, ⑤経済的資源の利用効率の最少限の阻害, の 5 つを挙げる。また, カルドアは, すぐれた税制として, 4 つの配慮を提起する。即ち①公平②経済的便益③行政④経済的統制——である。

結局、現代の税制は、公平原則を重視しながら、国民経済や財政における租税の機能を重視するに至っている。

池田浩太郎稿、「財政および財政学の生成と現状」（大川政三編，財政論 p. 13-27）参照。

佐藤 進著，現代税制論，p. 36-45。

15) M. フリードマン，西山千明訳，選択の自由，p. 442。

16) 同上

17) 同上

3. 租税法の装置的機能

1) 租税の経済的機能

租税の本来的機能は、既述のように、国家の財政需要に必要な資金の調達手段にある。国家その他の公共団体は、国民に各種のサービスを提供することを任務とする¹⁸⁾。マズグレーヴは、この国民のサービス欲求を「公的欲求」(public wants)¹⁹⁾と表現するが、公的欲求を充足するため国家は資金を必要とするのである。それは国民から調達される。これが本来の租税である。今日、租税は国家収入の大部分を占め、「租税国家」と呼ばれるほど、その重要性は大きくなっている。

公的欲求は、2つの部分より構成される。1つは社会的欲求 (social wants) といわれるもので、軍事・警察或いは公教育・保健衛生等、基礎的サービスに係るもので、市場経済のベースには全く載らないものに対する欲求である。この欲求に対する充足手段は、国家・公共団体以外それを提供できるものは存在しないもので、「夜警国家」においても最小限必要とされるものである。もう1つは、価値欲求 (merit wants) といわれるもので、本来は市場経済のベースでも提供可能のものであるが、公共的観点から市場経済水準を超えて提供が望まれる場合の欲求である。学校給食、公営住宅の建設、社会保障関連サービス等が挙げられる²⁰⁾。

市場機構の失敗により、増大しているのは価値欲求である。価値欲求の増大に応じ、国家・政府による社会的制御・公共財の供給は増大している。そのため、必然に、租税機能の増大も著しい。租税政策或いはフィスカル・ポリシー

という言葉が示すように、今日の発達した資本主義経済・混合経済体制の中で、租税の機能、その国民経済的経済規制の役割は、以前とは比較にならぬほど増大している。租税制度が、国民経済に対する制御・規制手段として機能するには、2つの態様がある。1つは、国民経済的效果を目標として、経済政策的・社会政策的な一般規制を行なうものであり、もう1つは、特定産業或いは部門の保護育成または抑制を目指して行なわれる特定の措置（租税特別措置）である。

租税が、経済的規制、社会的制御の手段として機能する場合、それは1つの制度的装置といえる。それに利用される租税には、主に所得税、法人税、消費税さらに関税等がある。

所得税は、個人の所得に対する租税であり、広義の所得課税に含まれる法人税は、今日、我が国では、所得税から除かれる。所得とは、「各人が収入等の形で新たに取得する経済的価値、すなわち経済的利得」²¹⁾であるが、この経済的利得の概念には、利子・配当・地代・利潤・給与等の「反覆的・継続的利益」のみに限定する考え方（制限的所得概念）と、譲渡所得・山林所得・一時所得・或いは雑所得等の「一時的偶発的利得」も含めて、人の担税力を増加させる経済的利得はすべて所得とする考え方（包括的所得概念）とがある。我が国の所得税法は、戦前は前者の考え方に立っていたが、戦後はアメリカ合衆国の影響で、後者の包括的所得概念に移行している。

所得税は、歴史的には、1799年、イギリスにおいて、ナポレオン戦争の戦費調達のため創設された租税である。わが国では明治20年（1887年）に創設され、経済の発展に応じて税収量は増大し、戦後は租税の中の王座を占めるに至っている。所得税がこうになった理由は、先ず、各人の所得を課税対象とするために、その範囲が国民全体に及び税収量が大きいことが挙げられる。第2に、累進課税方式により、担税力に応じた負担（応能負担）が可能であり、公平負担の原則（この場合、垂直的公平）に合致する事。第3に、所得税は、課税標準の算定について、各種の控除を行ない、納税者個別の担税力を考慮した課税を行なうことができる事。第4に、税収量が大きいことから国民経済における

租税機能の比重が高く、それによって所得再配分、景気調整等の経済政策の遂行が可能である事、である²²⁾。

以上の理由から、所得税の経済的機能は必然的に招来されるのである。租税の果たす経済的機能の主要な指標として、納税義務者（課税単位）、実質所得者課税（課税範囲）、所得控除、必要経費、税率（税額の計算）等がある。

所得税の課税単位として、個人、夫婦、家族がある。新憲法施行以前、わが国の所得税制は家族を課税単位としたが、現行制度は個人単位主義に移行している。この所得課税単位制度の如何は、家族制度に影響するところが大きく、たま個人消費支出の性向に無関係ではないと考えられる。

課税所得の範囲の問題として、前に述べた、制限的所得・包括的所得の概念のほかに、課税所得の「非課税」（たとえば郵便貯金利子、給与所得者の旅費、通勤手当等）、形式上の名義人に拘らず実質上の所得享受者に課税する「実質所得者課税」（所得税法12条）等がある。

所得控除は、納税者の個別的経済事情とくに最底限度の生活の保障或いは社会政策的配慮からの担税力の差異に着目して、個人の所得金額から一定額を控除制度の内容の如何は、国民の経済生活を規制することになる。代表的なものとして、基礎控除、配偶者控除、担税力の観点から創設された医療費控除、雑損控除、社会政策的観点からの障害者控除、老年者控除、寡婦控除、勤労学生控除がある。さらに政策的な支出奨励の目的からの、生命保険控除、損害保険料控除、寄附金控除などがある。

また、必要経費の問題がある。現行法上、不動産所得、事業所得、山林所得、雑所得に限定されて、所得金額の算定に当り、収入金額から控除する金額について「必要経費」という概念がある（所得税法27条1項）。必要経費は、所得を得るために支出されるコストであるが、これを控除額に含めることは、所得（利得）計算の正確性維持のために絶対必要なことである。そして控除内容の如何は、経済生活・経済活動を規制することになり、その内容の不適正は社会的政治的問題ともなる。たとえば今日、給与所得に対する必要経費は認められておらず、給与所得者の間に、不公平な負担という不満の声は絶えない。「大島サラリーマン訴訟²³⁾」はこの不合理は正を目指したものであった。

税率（所得税法の場合89条）における、比例税率或いは累進税率の選択如何、さらに免税点の設定如何は、勤労意欲、投資需要、資本蓄積、財産形式、景気変動等に影響を及ぼす²⁴⁾。とくに累進税率は、所得再分配や景気調整に大きな役割を果たし、社会政策的・経済政策的意義は大きい。

相続税・贈与税は、人の死亡或いは贈与によって、財産が移転する際に課されるものである。相続税・贈与税の課税税率は、今日、累進税率が一般的であ

り、これは富・所得の一部集中を排除する効果があり、また財産の評価の問題も含めて、富の再分配のための制度的装置として、社会政策的意義は大きい²⁵⁾。

法人税は、広義には所得税の範囲に属するものであるが、今日、個人所得と分離して、独立に、企業利潤（所得）への課税—法人税（法人所得税）を設ける国が多い。資本主義経済の発達に伴ない、会社企業・株式会社は増加し、法人税は税収の中で大きな部分を占めるに至った。法人税の性質については、①法人を完全な担税力の主体とせず、法人課税を個人所得の前取り・源泉課税とみる考え方と、②法人を個人（株主）とは別個に独立した、担税力の主体として課税する考え方、の2つがある。前者の考え方に立てば、二重課税の問題が起る。所有と経営の分離が著しく、巨大企業の発達した、現代の経済社会では、後者の考え方が強まっている²⁶⁾。

さらに税率（法人税法60条）の問題がある。税率をいかに定めるかで、企業の経営成績が決まり、産業の消長が左右される。高率の法人税は、社会留保・自己金融を抑制し、増資を妨げ、結果として負債・他人資本中心の経営に陥らせることになる。自己資本比率の低いことは、企業の脆弱性を示す指標の1つとして批判されており、その是正を求める声は絶えない。また、法人税は、所得税との関連で、その軽重関係の如何により、法人企業か個人企業かという企業形態選択の要因となり²⁷⁾、ひいては租税徴収量にまで影響を及ぼすことになる。個人企業の「法人成り」の問題、同族会社の行為・計算の否認（所得税法157条、法人税法132条）等々の問題の生まれる理由である。

さらに法人税法は、受取配当（23条、24条）、資産評価損益（25条、29条～33条）、各種の圧縮記帳（42条～51条）、各種の引当金（52条～56条の2）等々の規定を設けるが、これらの如何は企業・産業の消長を左右する。

消費税は、「財貨やサービスの消費に担税力を認めて課される租税である。」²⁸⁾ それは、通行税、料理飲食等消費税、娯楽施設利用税等の直接消費税と、物品税、酒税、関税等の間接消費税に分けられる。消費税は、国民の消費生活に直接関連するだけに、社会的に経済的に影響するところが大である。とくにそれは、間接消費税における「税の転嫁」の形で現われる。租税負担は価格に移転して、納税者の企業・産業への圧迫また奨励的作用を果たす反面、消費支出・購買力は価格に吸収されて、いわゆる「大衆課税」となる。納税義務者、課税

物件、課税標準さらに税率或いは課税緩和措置の如何は、経済的社会的にまた政治的にも大きな問題となる²⁹⁾。

間接消費税の一種として、関税制度がある。関税は輸入貨物に対して課されるが、貨物の種類により従価税と従量税の別、目的から分類して、国内産業の保護振興を目的とする財政関税とがある。前者は一国の経済・貿易政策を反映するもので、その性質からして、全く経済法的経済規制の機能を果たしているといえる。保護関税は、歴史的に、各国において重要な地位を占めていた。関税率は、その高低によって輸入量が規制され、それは国内産業の消長を決定的にする。第二次大戦後、関税の重要性に鑑み、国際経済の安定と発展を図るため、「関税及び貿易に関する一般協定」(GATT)結ばれたがこれは、関税による経済規制の国際化ということができる。しかるに1970年代における外国為替取引の変動相場制移行により新しい局面を迎えている。

さらに地方税がある。地方税には、種々のものがあるが、とくに事業税、固定資産税、住民税、各種の消費税等は、経済政策を反映しこ租税装置を通じて、間接的には経済規制を行なっているのである。

現代租税の新しい機能は、租税制度を経済成長、景気調整、物価安定、雇用促進等の経済の一般的規制・調整のために使うことである³⁰⁾。市場経済機構への国家による規制の増大は、租税負担の増大、租税支出の増大と平行する。財政規模の大型化に伴い、財政の国民経済に対する比重は高まり、経済活動を調整することが可能となる。不況時には、累進税率による租税収入の減少と失業保険等の社会保障関連費或いは農産物価格補助金等を中心に政府支出が増大することにより、有効需要は減退せず、また好況時には、累進税方式による徴収税額の自動的増大と政府支出の削減により、過大な投資と消費を抑制することになる。このように今日、財政制度は、国民経済における1つの装置——ビルト・イン・スタビライザ——となっており、これが現代経済の特徴の1つである³¹⁾。

租税制度が1つの装置的構造をなすとき、装置を意図的に利用しての政策遂行が可能となる。景気の振幅を統制し、安定した成長を持続するために、税率の変更による一般的な減税或いは増税の方法がある。また、需要と供給、投資と貯蓄の刺激或いは抑制のための特別の操作的制度も考えられる。

経済政策的租税機能については、今日、各国政府が取り組み始めているが、たとえば米国においては、1961年に登場したケネディ大統領は、租税教書 tax message の中で、——租税制度がフィスカル・ポリシーの武器として積極的に利用されるべきことを強調し、具体的には、租税制度をより公平なものとするために、各種の特別措置を整理することを提案する一方、投資と消費を刺激し経済成長を促進するために、投資税額控除 (investment credit) の採用と所得税の一般的減税とを提案した。——このうち、投資税額控除 (1962年)、所得税の一般的減税 (1964年) は実現された³²⁾。英国においては、直接税は年税主義が採られており、経済変動に応じて税率が年毎に変更される。投資刺激策として、初年度に多大の償却をする方法が 1945年以来採られている。また 1961年財政法によりレギュレーター (regulator) の制度が創設された。これは、景気変動に即応し、関税・消費税・仕入税等の税率を機動的に変更できる権限を大蔵大臣に与えるものである³³⁾。西独では、1967年、「経済安定・成長促進法」が制定され、その中に、その中に、投資税額控除、償却制限制度、一般的減税・増税の3つの税制措置を規定し、更に、「景気調整準備金」Konjunkturausgleichsrücklage) 制度が設けられた³⁴⁾。

わが国では、景気調整税制としては、延納にかかわる利子税の特例 (租税特別措置法66条の4) のほかは、まだ本格的なものは見られない³⁵⁾。

以上のように、租税制度は、近年、経済政策的規制の装置手段として利用され始めている。しかし、当初、経済規制装置として利用された形態は、特定の個別的な特別措置の制度であった。前後したが、次に租税特別措置をみてみる。

2) 特定の経済規制 — 租税特別措置 —

特定の経済政策的目的の実現のための税制は、租税特別措置といわれる領域である。現行法では、租税特別措置法を中心に、税制上の特別規定・例外規定として、約 130 種類の特別措置が行なわれている。税負担の軽減を内容とする租税特別措置を租税優遇措置といい、税負担を過重する租税特別措置は租税重課措置といわれるが、前者は、納税者の経済活動を目的の方向に誘導しよう

とするものである。租税誘因措置ともいわれる。具体的措置として、軽減、免除、控除、償却、準備金設定、非課税、不算入等の方式がある。これらの制度は、その理由として納税者の担税力の減少・喪失を考慮する場合のほか、開発事業の助成、輸出振興、資本市場の育成、貯蓄・資本蓄積の促進等、産業経済政策の観点から行なわれる場合が多い。概観すると次のようである³⁶⁾。

資本市場の育成、貯蓄・資本蓄積の促進のためのものとして、利子所得税率の源泉分離選択制度による軽減（3条、3条の3）、少額国債利子の非課税（4条）、勤労者財産形成貯蓄の利子所得の非課税（4条の2）、納税準備預金利子の非課税（5条）、証券投資信託収益配当所得の源泉分離課税による税率軽減（8条の2、8条の3）、株式の配当所得に対する源泉徴収税率の軽減（9条）、配当等に充てた所得に対する法人税率の軽減（42条）等。

社会資本の充実、住宅建設の促進のために、新築貸家住宅の割増償却（14条、47条）、給与所得者が住宅等の譲受けや住宅資金の貸付等を受けた場合の非課税（29条）、長期譲渡所得の課税特別（32条）、収用・交換処分・換地処分等に伴い資産を取した場合の課税の繰延等の特例（33条～34条）、居住用財産の譲渡所得の特別控除（35条）等々。

科学技術の振興及び産業の育成を図るものとして、試験研究費の額が増加した場合の特別控除（10条、42条の3）、新鉱床探鉱費の特別控除（23条、58条の3）。科学技術・産業設備の近代化のために、特定設備（11条、43条）、公害防止施設（12条、52条の2）、工業用機械等（12条の2、45条）などの各種の特別償却の措置等。

内部留保の充実、企業体質の強化のために、価格変動準備金（19条、53条）、公害防止準備金（20条の2、56条）、異常危険準備金（57条の4）等。

輸出の振興等のために、輸出割増償却（36年創設、39年廃止）、海外市場開拓準備金（20条、54条）、技術等海外所得の特別控除（12条、58条）等々。

これらの租税制度は、一般的経済規制においても特定の経済規制においても、1つの規制装置—誘因措置の道具として機能しているといえる。これらの規制装置を通じて、政策実現が行なわれるのであるが、その中味・素材という点では、明らかに経済政策、産業政策であり、租税法の対象というより経済法の対象にほかならない³⁷⁾。経済法が、租税法という枠組の中の素材として、その経済規制を展開するといえるのである。この際、経済法原理は、租税制度の中にいかに参入するのか、その公平原則とどう調和できるのかが明らかにされなければならない。

3) フリードマンの提案

M・フリードマンは、経済法展開の恒常的部分を占める福祉政策の廃止を求めて、それに替るものとして「負の所得税」制度を提案する。

——「負の所得税」の基本的考え方。現行の正の所得税制度における所得<控除分の場合、所得税は支払われない。負の所得税制度においては、その控除分の一部を逆に政府から受ける。実務上、政府から補助金を受けることになる。

この制度の主要な目的は、「すべての家族に対して最小限の所得を保障するための簡単明瞭な手段を提供することであり、しかもその際、同時に巨大な官僚機構の発生を回避し、個人の責任をできるだけ大幅に維持し、政府の福祉援助を受けるよりは自分で働き、稼ぎ、税金を支払うように個人を誘導する誘因を保持しておく」ことを目的とする。

負の所得税制度は、現行の福祉制度に代置する限り、現行の福祉体制に対する満足のいく改善策といえる。利点の1は、受益者にとって最も有益の形である現金で援助を提供する。方法も一般的で受益者が老人とか、病人とかの色々な受給資格とは全く無関係である。

また負の所得税は、現行の福祉行政担当の官僚機構を不要とし、助成金と現行の租税制度とを統合する。しかし負の所得税制度を実行しても、なんらかの理由で自分を自分で管理できないいくつかの家庭に対しては、依然として個人的な援助や指導が必要となることだろう。

負の所得税制度の下では、社会保障制度はどうなるか。最善の解決策は、負の所得税制度を制定するとともに、他方では社会保障制度をすでに約束した義務を除いて次第に解体していくことである³⁸⁾。——

フリードマン自身が、すばらしい夢といっているように、この提案は、実現の可能性は全くないといわれる。しかしニクソン、フォード、カーターの三大統領がこの政策を考慮し、歪められた形であるが、連邦議会に提案された事実は記憶されるべきであろう。フリードマン提案は、主として福祉制度の代替案であるが、法人制度と連結して経済政策領域の制度の創設も考慮されてよいだ

ろう。今後の課題である。

- 18) 金子 宏著, 租税法, p. 1.
佐藤 進著, 現代財政論, p. 4。
北野弘久著, 税法学の基本問題, p. 16。
- 19) R. マスグレーヴ, 木下和夫訳, 財政理論 I, p. 1。
- 20) R. マスグレーヴ, 同上書, p. 12-20。
木下和夫著, 財政政策入門, p. 48-52。
- 21) 金子 宏著, 租税法, p. 148。
小林 威稿, 「租税論」(大川政三編・財政論所収), p. 132-133。
- 22) 田中二郎著, 租税法, p. 363-365 参照。
- 23) 北野弘久著, 現代税法の構造, p. 360-379, (第18章 大島サラリーマン訴訟の意義と検討)
北野弘久著, 税法学の基本問題, p. 173-182, (大島訴訟の憲法的評価) 参照。
- 24) 高田源清著, 経済法, p. 448~449 参照。
小林 威稿, 「租税論」(大川政三編, 財政論所収), p. 132 参照。
金子 宏著, 租税法, p. 148-150 参照。
田中二郎著, 租税法, p. 363-364 参照。
- 25) 高田源清著, 経済法, p. 449 参照。
金子 宏著, 租税法, p. 248。
北野弘久著, 現代税法の構造, p. 162-170。
岡野鑑記著, 国家租税構造論, p. 209-210。
田中二郎著, 租税法, p. 426。
- 26) 金子 宏著, 租税法, p. 184-185 参照。
田中二郎著, 租税法, p. 398。
- 27) 高田源清著, 経済法, p. 449 参照。
田中二郎著, 租税法, p. 398-401。
北野弘久稿, 「租税法」(現代法と経済, 現代法 7 卷所収, p. 315-319)
米原淳七郎稿, 「租税の経済的機能」(租税法基礎理論, 租税法講座 1 所収, p. 46-49) 参照。
- 28) 金子 宏著, 租税, p. 185-186 参照。
高田源清稿, 「産業に対する税法政策」, 九大産業労働研究所報 9 号。
- 29) 高田源清著, 経済法, p. 450-451 参照。
金子 宏著, 租税法, p. 283-284。
岡野鑑記著, 国家租税構造論, p. 145-146 参照。
- 30) 高田源清著, 経済法, p. 450-451。
岡野鑑記著, 国家租税構造論, 152。
小林 威稿, 「租税論」(大川政三編, 財政論所収), p. 155-159。
- 31) 都留重人訳・ハンセン, 財政政策と景気循環, p. 125-137 参照。
松野賢吾著, フィスカル・ポリシー, p. 112-143。
金子 宏稿, 「経済政策手段としての租税法」, 法律時報 46巻 7 号。
岡野鑑記著, 国家租税構造論, p. 164-173。
- 32) ウォルター・W・ヘラー, 内田忠夫/富永孝雄訳, 景気調整と財政政策, p. 122 参照。

- 深谷昌弘稿,「フィスカル・ポリシー」(大川政三編,財政論,p.282-283所収)。
33) 金子 宏稿,「経済政策手段としての租税法」,法律時報 46巻7号。
34) ~35) 金子 宏稿,同上。
36) 和田八束稿,「租税特別措置の現状と課題」,ジュリスト No.506。
北野弘久著,現代税法の構造,p.53-66参照。
田中二郎著,租税法,p.49-50。
岡野鑑記著,国家租税構造論,p.189-193。
金子 宏稿,「市民と租税」,(現代法と市民,現代法8巻,p.334-338)。
37) 高田源清著,日本経済法(上),p.80。
金子 宏著,租税法,p.36参照。
38) M. フリードマン,西山千明訳,選択の自由,p.190-196。

4. 租税法経済規制の意味

1) 租税公平原則の限界

近代国家においては、租税の賦課・徴収は、必ず法律の根拠に基づかなければならない(憲法84条・租税法律主義)が、その法律に基づいた租税制度という枠の中で、中身の問題として税負担の問題がある³⁹⁾。租税制度における公平負担の原則は、アダム・スミスの課税原則以来、基本的なものとされている。公平負担の観念は、近代法の基本原則である平等主義(憲法14条)の租税領域における発現である。

租税公平負担の原則とは、同じ経済的な地位にある者は同じ租税負担を負う、ということであるが、その内容には歴史的変遷が見られる⁴⁰⁾。19世紀以前、アダム・スミスの考え方では、税負担は比例税が妥当なものと考えられた。スミスによると、「あらゆる国家の臣民は、各人の能力にできるだけ比例して、いかにせよ、かれらがそれぞれ国家の保護のもとに享受する収入に比例して、政府を維持するために、貢献すべきものである。」⁴¹⁾(大内・松川訳,諸国民の富)とされた。いわゆる水平的公平が公平原則の内容であった。しかるに19世紀末になると、ワグナーの租税原則に見られるように、租税負担は各人の担税力に応じて国民の間に配分されるべきだ、という考え方が強まった。いわゆる垂直的公平の観念であり⁴²⁾、累進税率はその構造である。水平的公平から垂直的公平(応能負担)へという公平原則の変遷は、平等主義との関連で問題を惹

起する。すなわち、累進税率は、平等主義・公平原則に反しないかということである。

日本国憲法は、第30条に「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ。」と規定するが、税負担の規準については別に定めない。しかし国民の生存権と国の社会保障義務を規定する第25条は、当然に国家による必要資金の調達確保を予定し、そのために累進税による富の再分配を不可欠の前提としている、と考えられる。この点から垂直的公平の観点は、極端な累進税率方式を採る場合は別として、一般的には合理的な再分配を行なうものである限り、憲法14条1項の平等主義原則に反するものではないといえよう⁴³⁾。

さらに平等主義との関連では、租税特別措置は新しい局面を示す。特定の産業・部門の利益に奉仕し、特定の経済政策目的の実現を目指すところの措置は、市民法的平等関係に対して、特権的非平等的関係を創出することに外ならず、公平原則に合致しないということである。特別措置は、納税者に対し、それが経済的負担能力を有するにも拘らず、税を免除し、或いは適正税率より低い税率を適用して正常な租税負担を軽減するものである。したがってそれは、垂直的公平の観点からだけでなく水平的公平の観点からも、伝統的な租税公平原則を犠牲にするものといえよう⁴⁴⁾。

我が国において、租税特別措置が増大し始めたのは、昭和26年以降である。特定の政策目的に応じて、一見無秩序に、種々雑多な租税誘因措置が織り込まれている。「シャープ税制の崩壊」⁴⁵⁾として捉えられるものである。臨時税制調査会或いは税制調査会は、昭和31年、35年、39年と、度々、特別措置の整理・合理化或いは再検討の必要性を答申しているが、それにも拘らず、各種の特別措置が増大した。それと共に、特別措置に対する評価も大きな変化を見せている。すなわち、35年の答申は、「負担の公平の原則を犠牲にしながら特別措置を講じなければならないという場合は、よほど特殊な場合となるであろう」⁴⁶⁾として、特別措置の存在は好ましいものではないとする否定的な立場を貫いているが、39年答申では、「租税特別措置が認められるのは、まず、税制以外の措置で有効な手段がないかどうかを検討し、他に適当な方法が見出せない場合に

限られるべきである」とし、さらに特別措置許容の要件として、「この場合においても少くとも、(i) 政策目的自体の合理性の判定、(ii) 政策手段としての有効性の判定、(iii) 付随して生ずる弊害と特別措置の効果との比較衡量などのテストを厳格に経た上でなければならないと考えられる。」⁴⁷⁾ という提言がなされた。35年答申に比べ後退が見られる。さらに43年答申になると、内容は基本的に変わり、「租税特別措置は特定の政策目的を達成するための手段として租税の傾斜的誘因効果を期待しようとするものであって、経済政策の一環としての意義をもっている」⁴⁸⁾ として特別措置を積極的に肯定し、さらに「特にその効果について不断に検討を加えることにより、制度の流動的改廃を行う……」とその展開を強調するに至ったのである。

特別措置に対するこのような評価の変化は、租税公平原則の価値を変質させる。租税については、公平負担の原則は、これまで伝統的な概念であった。しかし租税特別措置の存在は、公平原則の機能しない租税の存在を明確にする。特別措置の目的は、「経済政策的目的を特定の経済部門ないしは国民層に対する租税の軽減免除という誘因手段で達成しようとする」⁴⁹⁾ ことであるが、その内容は、前にもみたように、我が国の場合、貯蓄の奨励、環境の改善、地域開発の促進、資源開発の促進、技術振興・設備の近代化、内部留保の充実、企業体質の強化、輸出の振興その他の、多種多様な約130種類の措置を網羅して、経済法的・経済政策的目的の実現という性質を持っている。経済法的・経済政策的目的は、市場経済機能の失敗に対する規制であり、経済現状の修正である。その際、租税負担の公平ということは、政策実施以前と以後における社会経済実態の変化・革新を予定しないことであり、経済法的・経済政策的には、全く意味がない。租税原則における、伝統的な「負担の公平」の観念を見ると、それはまず、租税負担支出額の比例的平等（水平的平等）、さらに租税負担資本（所有財産）の平等を考慮に入れた累進的応能負担（垂直的平等）を意味する。租税特別措置が、その担税力に反して、税負担の軽減もしくは留保を行なうものである以上、公平負担の観念とは相容れない。本来の租税と別して、公平原則の機能しない租税——政策的租税（仮に名付けて）——を認識する必要がある。

ろう。本来の租税は、形式的にも内容的にも租税原則・公平原則の通ずるものであるが、「政策的租税」は、それにより、経済法・経済政策が実現されるものであって、両者は、異なる原則・理念に立脚する租税であるといえる。新しい視点が必要といえよう。

2) 政策的租税と「隠れた経済法」

租税特別措置における租税を「政策的租税」と概念するとして、その内容が吟味されなければならない。特別措置は、手続方法としては、課税軽減と課税留保とに大別される。軽減の例として、利子・配当所得の軽減優遇措置（3条、3条の3、4条、4条の2、5条、8条の2、8条の3、9条等）、法人税における配当軽減（42条）、各種の特別控除（10条、42条の3、21条、58条等）がある。後者の例として、各種の特別償却制度（14条、47条、11条、43条、12条、52条の2、12条の2、45条等）、準備金制度（価格変動準備金19条、53条、公害防止準備金20条の2、56条、異常危険準備金57条の4）、圧縮記帳制度等がある。

これら政策的租税に対して、「隠れた補助金」⁵⁰⁾ という見方がある。機能的側面からの租税の観察であり、この見方は肯定することができる。ところが、通常の「目に見える補助金」の場合、それは明らかに、法的には、経済法の実施手段である。見える補助金は、政策効果に応じ、補助金のあり方・交付額等を加減変更することができること、国会のコントロールの下に置かれることなどの利点を持つ反面、手続が煩雑であり、行政的干渉の弊害、さらに企業意欲を喪失させる短所を持つ⁵¹⁾。経済法規制の限界として、一般的に指摘される点である。

この経済法の一般的展開（補助金政策）の補完として登場するのが、税制による経済規制（租税特別措置）に外ならない。これは、その適用を受ける法人・個人が、受けない法人・個人より、税引後の利益率が相対的に高くなり、結果として政府が補助金を出したのと同じになるので、「隠れた補助金」による「隠れた経済法」の展開ということができる。これが採用される利点は、①手続が簡単であるので、どんな法人・個人も、要件を満足すればその適用を受け

られること、②行政官僚による具体的個別的干渉がないこと、③所得が大きくなれば、その効果も大きくなるので、企業努力を刺激すること、④特別償却・準備金制度のように、企業会計のシステム並びに経理関係担当者、或いは政府の税務行政機関等を、全面的に利用できること（税制的装置）により、きめ細かい政策の実施が可能であること、などである⁵²⁾。

これらの「隠れた補助金」と税制的装置による経済規制の展開は、形式的には、租税法の展開とはいえ、実質的には、経済法の展開にほかならない。すなわち、それは「隠れた経済法」の展開なのである。

政策的租税の存在根拠は、“公共的・マクロ的”視点にある。特定産業・特定企業のための立場からは、政策的租税の根拠を説明することはできない。特定産業・企業に対する租税優遇措置が、その特定産業・企業をして市場的競争能力を獲得せしめ、結果としてマクロ的社会経済的に「市場的平等」を実現せしめるところにおいてこそ是認せられるのである。この意味で、政策的租税は「市場的租税」ということができる。

市場的競争能力——市場的平等の獲得・実現を目標とする市場的租税は、第1の特徴として「時限的」的性質をもつ。また課税額の「市場性」も基本的なものである。政策的租税はこれらの条件性が本質的に具有されているところに、政治・行政水準の質が重要な意味を持って来る。

3) 政策的租税の質的条件

経済規制が、その政策効果を十分に確保し得る基盤的条件として、政策執行者—政府・官僚と経済界・国民の質的水準の問題がある。優秀な行政・政策能力を俱えた、「精兵・簡政」の官僚・政府であれば、比較的少ないコストをもって優れて大きい政策効果を期待することができる。戦前、「天皇の官吏」としての使命感に溢れた有能な官僚をもち、戦後は、公務員として大きな変革を強いられたとはいえ、その行政的遺産を継承しているわが国の場合、その行政・政策能力は、諸外国に比し驚くほどの高さ—能率と公平さ—を保持している。また官僚・政府を支える国民の資質、そして社会の特質の問題である。世界希

にみる教育水準の高さ、社会的安定性が大きな支えとなっていることが考慮せられてよい。政策的租税は、優秀な行政力・国民を基盤に有終の美を飾るものといえる。

しかるに天皇の官吏から国民の公務員・公僕への地位の変化、戦後の個人主義教育と大衆社会的状況がもたらしつつある「教育の放恣化・低俗化」は、新しい事態を迎えつつある。すなわち、行政水準の低下、国民資質の低下が指摘されることである。いつまでも戦前の遺産を喰うことはできないであろう。

まして諸外国の場合、わが国に比して歴史的に政府・国民の質的水準が高いものでないがために、行政の質の低さ、政府支出の効率の悪さ、巨大な支出に伴う租税負担の不合理的増大が、大きな体制問題として認識され始めている⁵³⁾。わが国の場合を含めて対応を迫られる大事である。

考察するに「市場の威力」⁵⁴⁾は、アダム・スミス以来、決して消失しているものではない。「市場の未熟」の場合にせよ、「市場の失敗」の場合にせよ、国家・政府が市場調節機能に替ってこれを規制するにおいては、その規制機能の及ばない効果が、市場機能に放任する場合よりも優良である場合でなければならない。そうでなければその規制は「過剰規制」となるのである。先進諸国における現行経済政策・福祉政策の大半は廃止すべしと提案される所以である⁵⁵⁾。

この意味において、租税法は次の内容となる。すなわち「過剰規制」と同じく「過剰課税（過剰輕課・重課）」も負の効果をもたらすということである。「国家の見える手」は、市場の見えざる手のみならず、「国家の見える手」とも併せて考慮しなければならない。そこに「政策的租税」は存在の根拠を見出す。

39) 金子 宏、「市民と租税」（現代法と市民，現代法9巻，p. 328-329）参照。

新井隆一著，租税法の基礎理論，p. 85-86。

40) 田中二郎著，租税法，p. 41。

新井隆一著，租税法の基礎理論，p. 86-89。

金子 宏著，租税法，p. 77-99。

清水敬次著，税法，p. 34-35。

41) スミス，大内・松川訳，諸国民の富，5編2章2節，租税について（岩波書店刊）p. 1185。

42) 田中二郎著，租税法，p. 41。

43) 金子 宏著，租税法，p. 79 参照。

田中二郎著，租税法，p. 164。

新井隆一著，租税法の基礎理論，p. 56-58。

- 44) 北野弘久著，現代税法の構造，p. 52-54 参照。

＜税制調査会の定義＞

「租税特別措置は，……すくとも次の二つの要素を抽出することができる。(1)経済政策的目的達成のため誘因手段であること，(2)負担公平原則を犠牲にするものであること。」

- 45) 北野弘久著，現代税法の構造，p. 5-38，p. 54。

佐藤 進著，現代税制論，p. 254-270。

- 46) 税制調査会，「当面の税制改正に関する答申」（答申別冊），昭和35年12月。

和田八束稿，「租税特別措置の現状と問題」，ジュリスト No. 506，1972. 6. 1。

- 47) 税制調査会，『「今後におけるわが国の社会，経済の進展に即応する基本的な租税制度のあり方」についての答申』（答申別冊），昭和39年12月，前掲論文（和田八束）参照。

- 48) 税制調査会，「長期税制のあり方についての答申」（答申別冊），昭和43年7月，前掲論文（和田八束）参照。

- 49) 北野弘久著，現代税法の構造，p. 53。

- 50) 金子 宏，「市民と租税」（現代法と市民，現代法9巻，p. 334-336）参照。

- 51) 北野弘久著，現代税法の構造，p. 66-67。

- 52) 同，p. 66-67，p. 70 参照。

- 53) M. フリードマン，西山千明訳，選択の自由，p. 441一。

- 54) 同上書，p. 13一。

- 55) 同上書，p. 190。

5. 結

市場の未熟，市場の失敗のいずれは縁由するにせよ，政府による経済規制の増大は，現代国家の体制的特徴といえる。経済規制の法体系として経済法が生まれ，さらに租税法も経済規制の機能を担当するに至る。

経済規制の持つ致命的欠陥は，政府支出の緊縮硬直性に在る。政府による規制は過剰規制となり，ついには「政府の失敗」となり易い。M・フリードマンは，次のように A. V. ダイシーの所説を引用する。

——「国による干渉，とりわけ立法という形で干渉がもたらすよい影響は直接的であり，直ちに効果を現わすものであり，いわば目につくものである。これに対して国による干渉がもたらす悪い影響は次第にしか発生してこないものであり，間接なものであり，人びとの目にふれないところに存在している。こうして多くの人びとは必然的に政府の干渉を不当に大きな好意をもってながめることになってしまうのだ⁴⁾」——⁵⁶⁾

政府支出は、国家・国民の“不当な支持”を受けて一方的に増大する。結局は「政府の失敗」として認識され、不満を喚起する。租税法よ、この経済法的限界、「政府の失敗」に継起して経済規制の機能を発現するのである。租税法の経済機能は、国民経済においてはビルト・イン・スタビライザーとして機能する。また個別経済の側面においても、租税特別措置法等により特定的特権関係を創出する。ともに租税法・税制の経済的装置として機能するのである。

政府支出の増大を抑えながら経済規制の機能を維持するという点で、フリードマン提案の「負の所得税」制度は注目される。まだ提案の域を出ないものの、政府支出と課税の制限の要求が高まりつつある現代国家の中で、その必要性は無視できないものといえよう。

租税法規制のフィロソフィーは、伝統的な租税公平原則を容認しない。政策的租税については、特定産業・企業への市場的競争力賦与を目標とする、市場的観点からの考察が必要であろう。「市場的平等」を実現せしめるという点で、政策的租税——「市場的租税」と一般的經常的租税とを区別する必要があるだろう。

さらに政策的・市場的租税にとって、行政の質、国民の資質の水準は、その基盤条件をなすことは、十分に確認されなければならない。

56) M. フリードマン、西山千明訳、選択の自由，p. 456。