

〈論文〉

租税原則と租税正義に関する一考察 A Study on Tax Principles and Justice on Taxes

石黒 秀明
ISHIGURO Hideaki

わが国の税制の理念的基準である「公平・中立・簡素」という租税3原則は、租税法の体系を通じて実現される（租税法律主義）。法の基本的課題が「正義」の実現であるとするならば、ここに「租税原則⇒租税法⇒租税正義」という法を媒介として税制と正義観念を結びつけるひとつの価値体系をみることができる。

租税3原則のうち、「公平」が最も重要な要請であり、独立した租税法原則として認識されるが（租税公平主義）、「中立」や「簡素」の要請は公平なる税制の実現段階での制約条件であると考えれば、それらは法理的にも副次的な意味しかもちえない。

租税法の基本原則を正義概念と関連づけると、租税法律主義は「形式的正義⇒手続的正義⇒適法的正義」に連なる「形式的体系」に、また租税公平主義は「形式的正義⇒手続的正義⇒実質的正義」に連なる「実質的体系」に、それぞれ体系づけられる。2つの基本原則が衝突する租税回避事件においては、英米法上の正義概念である「衡平（equity）」に依拠すると思われる司法的正義が実現される場合がある。

租税特別措置は租税3原則のいずれの要請にも応えるものではないが、一義的には合憲性の推定を受けることになる。それは高度経済成長を目的とした功利主義思想の産物であったと考えられるが、今後はロールズが提起した「格差原理」にもとづいた租税正義観にかなうかどうかの観点からの見直しが必要である。

キーワード 租税原則、公平・中立・簡素、租税法律主義、租税公平主義、適法的正義、形式的正義、実質的正義、手続的正義、衡平、租税特別措置、功利主義、平等主義、ロールズ『正義論』、格差原理

第1章 はじめに

税制は国・地域によって多様である。そのみならず税制は、政治的・経済的・社会的環境の変化を背景に年々転変し、そのすがたを変える。わが国でも現在、「社会保障と税の一体改革」のスローガンのもと消費税の増税論議が白熱している。このような環境の変化に伴い税制が改革されるのはやむをえないことである。しかし、そのような流動的性質をもつ税制の根底にも、なにがしかの基軸となる普遍の価値観一仮にこれを「租税正義(justice on taxes)」とよぶ—が存在するはずである。本稿の目的は、そのような税制の基底にある租税正義とはどのようなものかについて考察をおこなうことである。このようなある意味プリミティブな検討をおこなう意義は、急速かつドラスティックな社会の変化とともに近年とくに大きく改正される税制に対して、いま一度国民として批判的な検討を加えるための尺度とその価値構造体系を再確認することにある。

本稿では、議論上、わが国の租税原則が実現しようとする租税正義を、租税法を媒介として探求するというアプローチをとる。なぜならば、租税法律主義の要請により税制は法を通じて実現されるものであるし、その法の目的は正義の実現にあるとされるからである。

以下、第II章では、租税の意義と機能を概観したのちに、アダム・スミス、ワグナー、マスグレイブによって提唱されてきた伝統的な税制の理念的基準としての「租税原則」の内容とそれらに共通する要請事項、さらにわが国が依拠する「公平・中立・簡素」という租税3原則の意義をそれぞれ確認する。

第III章では、租税法の基本原則のひとつである租税法律主義の意義を確認したのちに、一般的な租税法の合憲性について判示した、いわゆる大島訴訟の最高裁判決を検証しつつ、「公平・中立・簡素」各原則がもつ法的価値、さらに租税特別措置のもつ法的意義について検討する。

第IV章では、おもな正義概念の内容を確認したのちに、租税法の基本原則としての租税法律主義と租税公平主義とそれら正義概念との関係について考察し、租税法から正義概念へと連なる価値体系の構造化を試みる。さらに租税特別措置がどのような正義観によって裏づけられるかを、ロールズの正義論の視点から検討を加える。

第V章では、第IV章までの議論を総括して本稿のまとめとするとともに、今後の課題について述べる。

第Ⅱ章 租税と租税原則

2. 1 租税の意義・特徴・機能

「租税」とはなにかという問題は、基本的に国家の本質と機能にかかわる問題であるが、仮にそれについて、わが国の憲法が前提としているとされる「国家とは国民に各種の公共サービスを提供するための合目的的存在である」というきわめてプラグマティックな国家観¹⁾をとるとき、租税とは、「国家が、特別の給付に対する反対給付としてではなく、公共サービスを提供する目的で、法律の定めに基づいて私人に課する金銭給付」²⁾と定義される。したがって、租税の特徴としては、一般に、(i) 国家が公共サービスの提供という任務を果たすために、膨大かつ必要な資金を調達することを目的とすること(租税の公益性)、(ii) 国民の富の一部を強制的に国家の手に移す手段として、国民の財産権を侵害する一方的・権力的な課徴金の性質をもつこと(租税の権力性)、(iii) 租税を負担する国民が同時に国家のサービスの受益者であるものの、その関係が直接的ではなく間接的な関係にとどまるという意味で、特別の給付に対する反対給付の性質をもたないこと(租税の非対価性)、(iv) 国民の各人の能力に応じて一般的に課されること(租税の応能負担性)、(v) 原則的に金銭給付であること(租税の金銭給付性)、が挙げられる³⁾。

租税がもつ機能は、第1に上で述べた「公共サービスの資金の調達」である⁴⁾。いうなれば、租税とは国家の公共サービスに対する国民の欲求の総和(仮に「公的欲求(public wants)」と呼ぶ)を充足するための資金にほかならない。国家がどのような公共サービスをどの程度まで提供すべきかという問題は、民主主義国家においては国民みずからが政治プロセスを通じて決定する事柄であるが、いずれの国家においても福祉国家の理念のもとに公共サービスは質・量ともに顕著な増加傾向にあり⁵⁾、それに応じて国民の税負担も増大する傾向にある。

租税の第2の機能は「富の再分配」である。これは、福祉国家の理念のもと、累進所得税や相続税などを通じてより「富める者」からより多くの租税を徴収し、それを各種の社会保障制度を通じてより「富まざる者」に再配分する機能である。どのような富の分配状態が適正なのかについては当然さまざな立場があるが、少なくとも極端な経済的不平等が好ましくないという点では世界的なコンセンサスが形成されていると考えられており、わが国においても憲法25条が掲げる生存権の保障のため、各種の社会保障政策による富の再分配は国家の必要かつ正当な任務であると考えられている。

さらに、特に経済学的見地からは、租税の第3の機能として「景気調整」が挙げられる。これは、減税や増税といった財政政策を通じて完全雇用の達成とインフレの抑制の調整を図り、もって長期的な経済発展を維持・促進していく機能である⁶⁾。つまり、景気の後退期には税負担の軽減によって民間の可処分所得の増加を図り、個人の消費と企業の投資を刺激する一方で、景気の過熱期には税負担の増加によって民間の可処分所得の減少を図り、消費と投資を抑制する。このように租税は国家の財政政策の一環として、景気調整の目的に奉仕することができる⁷⁾。

2. 2 伝統的租税原則

現代社会において上述のような意義・特徴・機能をもつに至った租税であるが、新たに制定ないし改正される制度としての租税の背後には、その準拠すべき理念的基準としての「租税原則」が存在する。これについては歴史的には、おもに公共経済学あるいは財政学の立場から、資本主義勃興期のアダム・スミス⁸⁾、同成熟期のワグナー⁹⁾、そして計画経済と市場経済の混合システムである現代の混合経済期のマスグレイブ¹⁰⁾によって提唱されたものが著名である(表1)¹¹⁾。これらはそれぞれの時代における政治・経済・社会的背景によって力点が異なるが、総じて、(i) 税収が財政需要を充足するのに十分であること(財政的要請)、(ii) 税負担の配分が公平であること(配分的要請)、(iii) 課税要件が明確であること(法律的要請)、(iv) 国民経済に対し中立であること(経済的要請)、(v) 国の徴税コストおよび納税者の納税コストの双方を最小化すること(行政的要請)、といった要請で構成されるものと考えられよう。

2. 3 わが国の租税原則

2000(平成12)年7月に税制調査会は、わが国が直面しているさまざまな構造変化のなかで、21世紀に向けて「公正で活力ある社会」を実現するため経済社会のシステム全体の根本的な改革が求められているとの認識のもとで、それに応じて税制全体を21世紀にふさわしいものに改革していくことが求められているとの問題意識から、所得課税・消費課税・資産課税等を含めた税制全般について抜本的な見直しを提言する答申(以後「税調21世紀答申」と略称する)¹²⁾を公表した。同答申はそのなかで、税制の基本原則についてつぎのように記述している。

表 1 伝統的租税原則

租税原則	項 目	内 容
アダム・スミスの 4 原則	1 公平の原則	税負担は各人の能力に比例すべきこと。いいかえれば、国家の保護のもとに享受する利益に比例すべきこと。
	2 明確の原則	租税は、恣意的であってはならないこと。支払時期・方法・金額が明確で平易なものであること。
	3 便宜の原則	租税は、納税者が支払うのに最も便宜なる時期と方法によって徴収されるべきこと。
	4 最小徴税費の原則	国庫に帰する総収入額と人民の給付する額との差はなるべく少なくすること。
ワグナーの 4 大原則・9 原則	1 財政政策上の原則	① 課税の十分性… 財政需要を満たすのに十分な租税収入があげられること。
		② 課税の弾力性… 財政需要の変化に応じて租税収入を弾力的に操作できること。
	2 国民経済上の原則	③ 正しい税源の選択… 国民経済の発展を阻害しないよう、正しく税源の選択をすべきこと。
		④ 正しい税種の選択… 租税の種類の選択に際しては、納税者への影響や転嫁を見極め、国民経済の発展を阻害しないで、租税負担が公平に配分されるよう努力すべきこと。
	3 公正の原則	⑤ 課税の普遍性… 負担は普遍的に配分されるべきこと（ただし最低生活費は免税）。特権階級の免除は廃止すべきこと。
		⑥ 課税の公平… 負担は公平に配分されるべきこと。すなわち、各人の負担能力に応じて課税されるべきこと。負担能力は所得増加の割合以上に高まるため、累進課税をすべきこと。なお、所得の種類等に応じ、担税力の相違などからむしろ異なった取扱いをすべきであること。
	4 税務行政上の原則	⑦ 課税の明確性… 課税は明確であるべきこと。恣意的課税であってはならないこと。
		⑧ 課税の便宜性…納税手続きは便利であるべきこと。
		⑨ 最小徴税費への努力…徴税費が最小となるよう努力すべきこと。
マスグレイブの 6 条件	1 公平	税負担の配分は公平であるべきこと。
	2 中立性（効率性）	租税は、効率的な市場における経済上の決定に対する干渉を最小にするよう選択されるべきこと。
	3 政策手段としての租税政策と公平性との調整	租税が投資促進のような他の政策目的を達成するために用いられる場合には、公平をできるだけ阻害しないようにすべきこと。
	4 経済の安定と成長	租税構造は経済安定と成長のための財政政策を容易に実行できるものであるべきこと。
	5 明確性	租税制度は、公正でありかつ恣意的でない執行を可能とし、また納税者にとって理解しやすいものであるべきこと。
	6 費用最小	税務当局および納税者の双方にとっての費用を、他の目的と両立するかぎり、できるだけ小さくすべきこと。

租税は、公的サービスを賄うために十分な量が必要であり、国民皆が社会の構成員として広く公平に分かち合っていかなければなりません。そのためにどのような原則により税制を構築することが望ましいかについては、従来から各種の租税原則が提唱されてきましたが、それらは結局「公平・中立・簡素」の三つに集約することができます。

「公平・中立・簡素」の意義や重点の置き方は、経済社会の構造変化に伴って変わって来ることがありますが、この三つの原則が税制を考える上での基本であることは 21 世紀においても変わらないと考えられます。

ここでは「公平」・「中立」・「簡素」がわが国の税制の基本原則であることが宣明されており、「税調21世紀答申」で示されたこれら3原則の現代的意義および相互の関係を確認すれば、以下のとおりとなる¹³⁾。

2. 3. 1 公平

「公平」の原則とは、様々な状況にある人々が、租税をそれぞれの負担能力(担税力)に応じて分かち合うという意味であり、税制の基本原則のなかで最も大切な要請と位置づけられている。ここでいう「公平」の意義は、「水平的公平」・「垂直的公平」・「世代間の公平」の3つに細分化される。

「水平的公平」とは等しい負担能力のある人には等しい負担を求めるという意味であり、いかなる経済社会状況においても変わることのない最も基本的な要請である。ただし、理論的に優れた制度であってもその執行が困難であればかえって不公平であることから、税制の検討にあたり、円滑な執行が確保できるかという観点も重要である。

「垂直的公平」とは負担能力の大きい人にはより大きな負担を求めるという意味であり、個人所得税などの累進構造などによる所得配分機能によって実現される。かつて現在より所得などの格差が大きかった時代には、個人所得税などの強い累進性によって垂直的公平を確保することが適当であるとの考え方が支配的であったが、近年では国民全体の所得水準の上昇と平準化を背景に、累進性を緩和させる方向で税制の見直しが行われてきた。今後の累進性のあり方については、所得等の格差がどのように変化していくか、それに対して国民がどのように受け止めるかについて注視していく必要がある。

「世代間の公平」とは、(i)異なる世代を比較した場合の負担の公平を求めるとともに、(ii)それぞれの世代の受益と負担のバランスを求めるという意味であり、少子高齢化時代において経済社会の活力を阻害しないよう、勤労世代のみならず、経済力のある高齢者にもそれに見合った負担を求めることが重要であり、また、現世代が公債という財源調達手段に依存して公的サービスを受け、その負担を参加と選択の機会のない将来世代にも過重に負わせることによって将来の経済社会の活力や発展に悪影響をおよぼすことのないよう、現世代に受益に相応の負担を求めることが重要である。

2. 3. 2 中立

「中立」の原則とは、経済の発展に寄与すべき公的サービスの提供のための財源調達手段

となる税制が、できるかぎり経済活動や経済の発展に支障をきたさないようにすることが大切であるとの観点から、税制ができるだけ個人や企業の経済活動における選択を歪めることのないようにするという意味である。この「中立」の原則は、政府の役割の見直しにより市場の機能の発揮による資源配分が従来以上に重視されるようになってきていることを背景に、個人や企業の潜在能力を最大限に引き出して経済社会の活力を促すとの観点から、一層重要なものとなっていくと考えられる。

2. 3. 3 簡素

「簡素」の原則とは、税制の仕組みをできるだけ簡素なものとし、納税者が理解しやすいものとするという意味である。個人や企業の経済活動の前提条件として税制はつねに考慮される要素であり、それが簡素でわかりやすいこと、自己の税負担の計算が容易であること、さらに納税者にとっての納税コストが安価であることは、国民が自由な経済活動をおこなううえで重要であり、執行側のコストが安価であることも税制における重要な要請である。さらに、そもそも国民が税制論議に参加し、望ましい税制や公的サービスのあり方、国のあり方を選択していくうえでも、税制の仕組みを国民にわかりやすいものにしていくことが重要である。

2. 3. 4 租税原則間のバランス

「公平」・「中立」・「簡素」の3つの原則はつねにすべてが同時に満たされるものではなく、1つの原則を重視すればほかの原則をある程度損なうことにならざるをえないというトレード・オフの関係に立つ場合もある¹⁴⁾。ここで「税調21世紀答申」は税制全体として公平・中立・簡素の基本原則に則しているかどうかということが、税制を考えていくうえで重要であることを指摘しているが、前述のとおり「公平」原則が税制の基本原則のなかで最も大切な要請であるとは位置づけているものの、3原則間のバランスを具体的にどうとるべきかについては明確な指針を与えていない。

第三章 租税原則と租税法

3. 1 租税法と租税原則—租税法律主義

前述したとおり、租税とは「国家が法律の定めに基づいて私人に課する金銭給付」と定義されるから、租税は具体的には憲法を頂点とした租税に関する法の総称である「租税

法」¹⁵⁾によって規定されることになる。国家と国民との関係において、法律面から一義的に税制を支配する基本原則が、「租税法律主義」である。

租税法律主義は、「国家は法律の根拠に基づくことなく租税を賦課・徴収することはできず、また国民も法律の根拠に基づくことなく納税の義務を負わない」という課税権の行使方法に関する原則（形式的原理）である¹⁶⁾。先に租税の特徴のひとつとして「権力性」を挙げたが、その特徴ゆえに近代法治国家においては租税が法律に基づいて課されることが極めて重要な要件となる。近代法治主義は、権力分立を前提として、国民の自由と財産を保護するために公権力の行使を法律の根拠にもとづいてのみ認める政治原理であるが、租税法律主義は、国家の恣意的課税からの国民の保護を目的として、国家の課税権にこれを適用したものである¹⁷⁾。わが国の憲法でも、「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負う」（30条）として国民に納税の義務を課すとともに、「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする」（84条）と規定して、租税法律主義を宣明している¹⁸⁾。

この租税法律主義の内容については、以下の4つを挙げることができる。

つまり、(i) 課税の作用は財産権の侵害であるから、課税要件（それが充足されることによって納税義務が成立するための要件）のすべてと租税の賦課・徴収の手続は法律によって規定されなければならないこと（**課税要件法定主義**）¹⁹⁾、(ii) 法律等において課税要件および租税の賦課・徴収の手続に関する定めをなす場合に、行政庁への一般的・白紙的委任を防止する観点から、その定めはなるべく一義的で明確でなければならないこと（**課税要件明確主義**）、(iii) 強行法である租税法のもとでは租税行政庁に租税の減免や不徴収の自由裁量は認められず、課税要件が充足されているかぎり、法律で定められたとおりの租税の賦課・徴収がなされなければならないこと（**合法性の原則**）²⁰⁾、そして、(iv) 公権力の行使である租税の賦課・徴収は適正な手続でおこなわれなければならない、またそれに対する争訟は公正な手続で解決されなければならないこと（**手続的保障原則**）、である²¹⁾。

以上の議論で確認されることは、「公平・中立・簡素」というわが国の租税3原則は、憲法を頂点とする租税法制によって実現されるということである（図1）。ことばを代えれば、「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」²²⁾ということである。ここに「公平」・「中立」・「簡素」のそれぞれの法的位置づけを検討する意義が生じる。

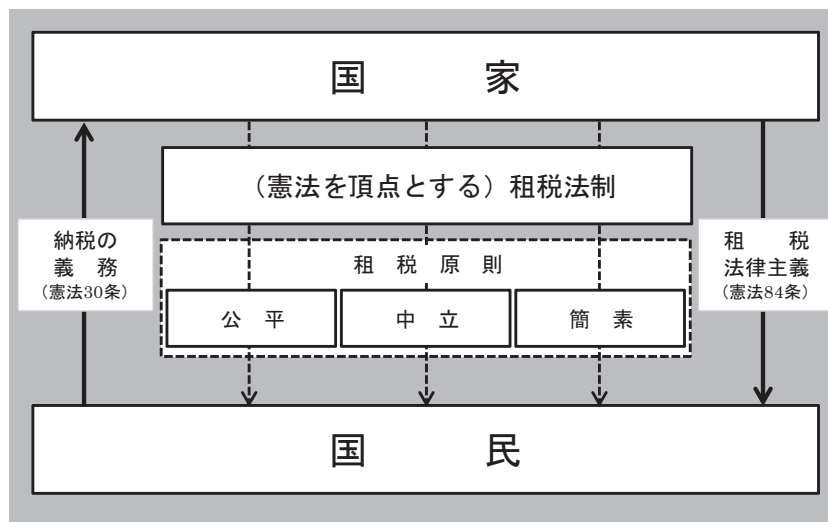


図1 租税原則と租税法の関係

3. 2 租税法と公平原則—租税公平主義

「租税法律主義」とならぶ租税法の基本原則として「租税公平主義」がある。これは、「税負担は国民の間に担税力に即して公平に配分されなければならない、各種の租税法律関係において国民は平等に取り扱われなければならない」という税負担の配分に関する原則（実質的原理）であり、直接には、憲法14条1項（法の下の平等）の命ずる原則である²³⁾。「公平・中立・簡素」のわが国の租税3原則のうちの「公平」を法的に位置づけるものということができる。

憲法14条1項は、いわゆる平等権を保障し、政治的・経済的・社会的差別を禁止しているが、この規定は、すべての差別を禁止する趣旨でなく、不合理な差別を禁止する趣旨であって、国民各自の事実上の差異に相応して法的取扱いを区分することは、その区分が合理性を有するかぎり、同規定に違反するものではないと解されている²⁴⁾。したがって、租税法が構成する差別も合理性を有するかぎり、合憲であるといえる²⁵⁾。

司法当局がこの解釈を踏襲しつつ、憲法14条1項に照らした場合の租税法の合憲性の判断基準を示した著名な判例として、いわゆる大島訴訟の最高裁判決（最大判昭和60年3月27日民集39巻2号247頁）がある。この事件は、給与所得控除のみを認め、必要経費の実額控除を認めないなどの旧所得税法（昭和22年法律第27号）の給与所得に係る規定が、給与所得者に対して事業所得者等のほかの所得者に比べて著しく不公平な所得税の負担を課し、給与所得者を差別的に扱っているとして、同規定に違反して無効かどうか争

われたものである。そこで同判決は以下のように判示している。

……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14条1項の規定に違反するものということとはできないものと解するのが相当である。

この判決は、直接には租税公平主義および給与所得に関する判例であるが、租税立法と憲法との関係という租税法の基本的問題についても判示した、租税法全体を通じて最も重要な判例のひとつである²⁶⁾。ここでは、租税法の定立が基本的には立法府の広範な裁量にゆだねられ、裁判所はその立法府の判断を尊重することとなること、つまり、わが国の租税3原則における「公平」のみならず、「中立」や「簡素」といった要請もふまえて定立されることが予定されている租税法について、そのすべての射程に対して、一義的に強い合憲性の推定を受けることが示されている²⁷⁾。

3. 3 租税法と中立原則

中立原則は一般に「効率性」の原則とも呼ばれ、おもに経済学の観点から重視・主張されてきた。中立原則の要請は、完全競争市場において租税がないときに効率的な資源配分(パレート最適)²⁸⁾が実現していることを前提として、租税の徴収によって効率的な資源配分ができるだけ妨げられないようにするべきであるというものであり、その要請をより満たす租税が、資源配分機能をよりよく果たすのに有用な租税であると考えられている²⁹⁾。このような中立原則にもとづく理想的な租税として、財の相対価格を歪めず、代替効果を

もたらさないという意味で人頭税や生活必需品への課税が挙げられる。

田中〔2004〕³⁰⁾によれば、中立の概念は、その純粋な理論としては、税制による政策誘導を排除するものであらうとされる。政策誘導はどのような形態であれ、個人や企業の選択に影響を与え、その意味でかならず歪みを生じるからである。そして、中立の概念の背後には、基本的に個人や企業の経済活動に対する自由の主張があり、租税法の立法においては、その自由の実現によって達成される権利・利益とこれによって損なわれる他者の権利・利益、その自由を認めることによって失われる税収の大きさ、当該税収減を補てんすべき者の範囲等を考慮して、合理的な政治判断に委ねられるべきものとされている。

中立原則を支える憲法上の基礎については、経済活動における自由な選択の権利として同13条の「幸福追求権」、個人が主体的に営業をすることの自由として同22条の「職業選択の自由」、さらにそれが一定の職業についた後の営業活動の自由である点に着目すれば同29条の「財産権」の行使などがその基礎にすえられる³¹⁾。しかしながら、「公平と効率が両立する場合には問題はないが、この両者は、しばしばトレード・オフの関係に立つ。その場合には、効率を優先させなければならないこともありうるが、しかし、原則としては公平を優先させるべきであらう。」³²⁾と説かれるように、また現に現在の社会において、中立原則の要請の理想形でありながら、担税力を考慮した公平原則の理念とは相容れない人頭税の導入にはまず国民的コンセンサスが得られると思われない状況をかんがみると、これらの自由または人権が、公平原則によって実現される社会的利益に優先してまで保護されるべきとする根拠は希薄である³³⁾。

実際、一般に租税法の分野においては、「(租税公平主義または租税平等主義)は、近代法の基本原理である平等原則の課税の分野における現われであり、直接には憲法14条1項の命ずるところであるが、内容的には、『担税力に即した課税』と租税の『公平』ないし『中立性』を要請するものである。」(傍点筆者)³⁴⁾と説かれるように、経済学理解とは異なり、「中立」は「公平」と同一のものととらえられてきた。筆者としては、「中立」はあくまでも「効率」と同義にとらえ、「公平」とは別の概念であると理解したうえで「公平」を「中立」に優先させるべきと考えるが、仮に租税法のような理解に立っても「公平とは別に中立の概念を立てて、その意味内容や法規範性の有無を論じることがさしたる意味はない、ということになる」³⁵⁾から、やはり「公平」の「中立」に対する優先性または絶対性が主張されることになるであらう。

3. 4 租税法と簡素原則

簡素原則は、「公平・中立・簡素」の3原則のなかでは最も重要度の低いものと位置づけられ、そればかりか、独立した租税原則として成立しえないのではないかとの意見も少なからず存在してきた³⁶⁾。

増井[1994]³⁷⁾は、税制改革の目標として税制「簡素化」がどれほどの意味をもつのかという問題意識のもと、税制簡素化に対しては、(i)仮に「簡素」を税制改革の独立の柱として立てたとしても、たとえば「公平」などほかの望ましい目標が序列的に優先する結果、簡素化の目標はあくまで補充的なものにとどまるという「外在的批判」、(ii)「簡素」の概念の意味内容が多義的で、その核心がはっきりしないため、簡素化の目標は実質的にはあまり意味がないという「内在的批判」があるとしたうえで、後者の批判に焦点をあてて、「簡素」の概念の内容はなにか、それは完全にほかの価値に還元されてしまうのかについて検討し、大要以下のような議論を展開している。

- 1) 「簡素」には、①納税協力上の簡素さ (compliance simplicity; 記帳や申告書選択、必要な計算等をなす納税者が直面する簡素性の問題)、②取引上の簡素さ (transactional simplicity; ルールの枠内で租税を最小にしようと取引を組織する納税者が直面する簡素性の問題)、③ルールの簡素さ (rule simplicity; 明文不文のルールを解釈するうえでの簡素性の問題) という3側面がある³⁸⁾。
- 2) ①は私人や課税庁の納税協力上のコスト (compliance cost) を、②は取引主体の取引コスト (transaction cost) を、そして③は法の実現過程において人びとが解釈に要する費用や租税立法過程におけるルール定立コストをそれぞれ軽減するという意味で望ましい。このように「簡素化」の3つの内容がそれぞれことごとく「コスト軽減」につきるとすれば、税制簡素化の目標は税制を動かすために必要なコストを最小化するという目標に還元されてしまう (「コスト還元主義」)。
- 3) コスト還元主義によれば、「簡素」とは「費用最小化」という究極の目標を導くための中間的な目標であって、単に「費用軽減」の要請に従属する下位概念にすぎない。そして「費用最小化」は「中立」の目標の内容にほかならない³⁹⁾から、「簡素」は「中立」のコロラリーにすぎないのではないか、というのが税制簡素化に対する最も強力な内在的批判である。
- 4) コスト還元主義は、コストの概念を基軸にすることによって多義的な「簡素」概念

の使用から生じる修辞上の仮象問題を回避し、実証的な議論の可能性をひらき、さらに数量的な思考を可能にして、複数の税制について、①納税協力上、②取引上、③ルール定立・解釈上のコストの検討を通じて、複雑さの大小比較がまがりなりにも可能になるという点にその積極的意義をみいだすことができる⁴⁰⁾。

- 5) ①納税協力上・②取引上の簡素化の意義とは異なり、③ルール定立・解釈上のそれは、コストの軽減のみにつきるものではない。ルールの簡素化は、(i) 租税法律主義の民主主義的・参加的側面から、ルールの過度の複雑化による税制に対する民主的支持の弱体化を回避すること、(ii) 租税法律主義の自由主義的・防禦的側面から、個人の自律を要請して、複雑で理解不能な租税の納付を強制されることによる個人の自由への侵害を回避すること、というコスト軽減以上の価値あるいは意味をもつ。
- 6) ルールの複雑化のもたらすその解釈上のコストやコストの増加をこえた問題は、ルールの明確さが失われることによって生じるコスト・問題であるとするならば、ルールの簡素化という目標はルールの明確化という目標によって代替されるから、「簡素化よりも明確化を」という議論⁴¹⁾に基本的な方向としての正当性を認めざるをえない。

上記 5) で指摘されているとおり、「簡素」の要請がかならずしも「コスト還元主義」に集約されるわけではないと思われるが、その主要な要請がコストの軽減にあると理解する場合には、それ自体が法的にどのような意味をもつかが問題となってくる。上記 3) で指摘されているとおり、「簡素」が「中立」のコロラリーにすぎない考えるならば、憲法 13 条（幸福追求権）、同 22 条（職業選択の自由）、同 29 条（財産権）などがその基礎にすえられることになるが、少なくとも前 2 者についてはしっかりとこない。むしろ、コストが租税について強制的・不可避的に発生するものとするならば、それらの附随コストは租税と同様のものとして、同 29 条の財産権の保護の観点から、その軽減が国家に対する国民的要請ととらえることができるのではないだろうか。ここに「簡素」に「中立」とは異なる独自の価値をみいだせるように思われる。

なお、「公平」と「簡素」の関係について、両者の価値が対立する局面を想定して両者がトレード・オフの関係にあるという見方には違和感を覚えざるをえない。租税原則のなかでは「公平」が最も重要な要請であり、一義的に税制はその要請に則って制定され、執行されるべきであることは論をまたないであろう。「簡素」はむしろ、「公平」を目標とする税制が制定・執行される際にコスト還元主義の観点から課される「制約条件 (constrained

condition)」(あるいはコスト・ベネフィットの「閾値」の判断基準)ととらえるのが適切であろう。

この点については、先に議論した「公平」と「中立」(この場合は「効率」の意味)の関係についても同様であり、仮に「租税中立主義」や「租税簡素主義」といった独立した租税法上の理念的原則を認識しえるとしても、いずれも法理上は「租税公平主義」の副次的概念にすぎないと考えられることができるように思われる。

3. 5 租税特別措置

租税特別措置 (special tax treatment) とは、租税を課される者が担税力その他の点で同様の状況にあるにもかかわらず、なんらかの政策目的の実現のため、特定の要件に該当する場合に税負担を軽減(「租税優遇措置」)あるいは加重(「租税重加措置」)することを内容とする措置のことである⁴²⁾。

わが国の租税3原則に照らせば、租税特別措置は、(i) 担税力が等しいにもかかわらず等しい負担を求めないという点で「公平」ではなく、(ii) 納税者の経済活動を一定の方向に誘導することを目的とするため「中立」でもなく、さらには、(iii) 所得税法・法人税法などの一般法とは別に制定される租税特別措置法によって定められるため、法体系の複雑化をまねき「簡素」の要請に応えるものでもない。

このような租税特別措置について、前述の「税調21世紀答申」は、税制によって経済社会を誘導しようとするにはおのずと限界があること、また一旦優遇措置が講じられるとそれが既得権益化し、政策効果の再検討が十分行われないうま優遇措置が長く継続してしまうこと、を問題意識として示しつつ、(i) そのもその特定の政策目的自体に国民的合意があるのかどうか、(ii) 政策手段として税制を用いることが本当にふさわしいのかどうか、(iii) 「公平・中立・簡素」という原則に優先してまで講じるだけの政策効果があるのかどうか、(iv) 政府による裁量的な政策誘導になりはしないか、などについて慎重な検討が求められるとし、今後、そのあり方を見直していく必要があるとしている⁴³⁾。

ただし、租税特別措置は、大島訴訟で示された最高裁の判断にしたがえば、一義的には合憲性の推定を受けることになる。このうち、特に租税公平主義あるいは憲法14条1項との関係で、ある租税特別措置が合憲かどうかは、同じく大島訴訟の最高裁の判示にもとづけば、その措置法の立法目的が正当なものであり、かつ、それにもとづいて実施される税負担の軽減あるいは重加が、その立法目的との関連で合理的であるかどうかによって判断

されることになろう。

第Ⅳ章 租税法の基本原則と正義概念

4. 1 おもな正義概念

法システムの具体的な目的は個々の法制度・法領域ごとに異なるが、その追求・実現は法システム全体についてその内容や運用の評価・指導原理となる一般的な目的によって規制され方向づけられるべきものである。このような法全体の一般的な目的が、しばしば正義と総括され、法の価値・理念・理想などの名のもとに論じられてきており、古代ギリシア以来、法と正義は不可分の関係にあって、法の基本的課題は正義の実現であるとされてきた^{44)・45)}。

租税法も法システムに組み込まれる以上、その目的は租税に関する正義、つまり「租税正義」の実現にあるといえるであろう。ここに、租税原則⇒租税法⇒租税正義という法を媒介とする税制の価値体系をみることができる。しかし、正義という観念自体があいまいで多義的であるから、法と正義、さらに租税法と租税正義の関係の考察にあたって、まず田中〔1994〕⁴⁶⁾にもとづいて、おもな正義概念についての整理・確認をしておきたい。

4. 1. 1 適法的正義

適法的正義とは、実定法の内容自体の正・不正を問うことなく、もっぱらその規定するところが忠実に遵守され適用されているか否かだけを問題とする正義概念であり、それゆえに「法的安定性」という法的価値と同一視されるが⁴⁷⁾、それは政治社会の堅固な存立や経済の円滑な作動にとって不可欠な基底的価値といえることができる⁴⁸⁾。

その具体的な意味内容は相当に多様であり、(i) 法による安定性、つまり秩序・平和の確立・維持という、権力による意思の貫徹可能性を意味する実力説的色彩の濃いもの、(ii) 法自体の安定性、つまり実定法の内容が明確に認識できかつ忠実に実現されているという、市民的自由や予測可能性と結びつくもの、(iii) 実定法がみだりに改廃されてはならないという、変更に対する保守的な安定を求めるもの、が含まれている。

4. 1. 2 形式的正義

形式的正義とは、「等しきものは等しく、等しからざるものは等しからざるように取り扱え」という古くからの定式によって表現される純形式的要請のことである。この定式自体

は等しきものをどのようにカテゴリー化するのか、そしてそれらをどのように取り扱うのかについて何も語らず、何らかのこの種の実質的基準を前提としてはじめて現実に機能するものであり、したがって形式的正義それ自体は不完全で決定的な指針を与えるものではないが、それゆえにつぎに述べる実質的正義に関するすべての具体的原理に共通する要素として、正義概念の中核的・恒久的・普遍的要素とみられている。

形式的正義は、(i) 一定の場合に人びとがどのように取り扱われるべきかを規定する準則が存在すべきであること（一定の準則の存在）、(ii) 準則は一般的な性質のものでなければならない、その適用範囲内にあると認められている者はすべてその準則によって規律されるべきであると規定しなければならないこと（準則の一般性）、(iii) その準則がその適用範囲内にあるすべての人びとに対して公平に適用されるべきこと（準則の公平な適用）という3つの普遍主義的要請を内包しているから⁴⁹⁾、実質的正義の具体的原理の内容に一定の限界を画するだけでなく、実定法の内容と実現に対しても独自の規制作用をもち、公権力行使における恣意専断を抑止し、社会生活における一定の予測可能性を確保することに役だっている。

4. 1. 3 実質的正義

実質的正義とは、実定法の一定の内容や判決などの具体的な法的決定の正当性を評価・判定する実質的な価値基準のことであり、具体的正義とも呼ばれる。実質的正義はさらに、それが問題になる社会関係の区分に対応して、下表で示されるような「配分的正義」と「交換的（矯正の）正義」に区分される⁵⁰⁾。

表2 配分的正義と交換的（矯正の）正義

配分的正義	交換的（矯正の）正義
○社会成員間の利益と負担の割当てに関する配分関係における正義	○並列個人間の利得と損失の調整に関する交換関係における正義
○公法の正義	○私法の正義
○社会保障や税制のあり方に関係する立法者の正義（法外在的）	○契約法・不法行為法における損害賠償や刑罰に関係する裁判官の正義（法内在的）

このうち、配分的正義については、「各人の〇〇に応じて」がその一般的な定式であるが、この〇〇の具体的基準として、古くから説かれてきている代表的なものが、各人の素質・

能力・技能や徳・卓越性など、個人のもつ資質・特性をさす「メリット (merit)」あるいは各人の貢献・努力・業績など、個人のおこなった成果をさす「功績 (desert)」であるが、現実にはこれらを区分することがむずかしいことから、一定の賞罰によって報いるに値する個人の何らかの特性や行為を「正当な功績 (due desert)」としてまとめて、「功績原理」として扱われることが多い⁵¹⁾。

4. 1. 4 手続的正義

手続的正義とは、決定の結果の内容的正当性に関する要請である実質的正義とは異なり、決定の過程の手続的正当性に関する要請であって、決定に至るまでの手続過程において、その決定に関わる利害関係者の各要求に対して公正な手続にのっとり公平な配慮をはらうことを要請するもので、一定のルールや手続に準拠した活動がおこなわれているかぎり、その個々の結果の正・不正はもはや問題にされない。この手続的価値は実質的正義の実現の手段にすぎないとみられがちであったが、最近では、その遵守自体が別個独立の固有の価値をもつことが一般に認められるようになってきている⁵²⁾。

手続的正義は、基本的に英米法の「自然的正義 (natural justice)」の格率⁵³⁾や「適正手続 (due process)」の観念を基礎に形成されてきたもので、決定における恣意専断を排除することによって一定の不正義を排除するという消極的機能を中心にとらえられてきた。そしてその要請は、①当事者の対等化と公正な機会の保障 (手続的公正)、②第三者の公平性・中立性、③理由づけられた議論と決定 (手続的合理性) の3側面を中心に理解されている⁵⁴⁾。

4. 1. 5 衡平

「衡平 (equity)」は、これまで議論してきた正義概念が「一般的正義」と呼ばれるのに対し「個別的正義」とも呼ばれ、実定法の一般的な準則をそのまま個別的事例に適用すると、実質的正義の観点からみて著しく不合理な結果が生じる場合に、その法的準則の適用を制限ないし抑制するはたらきをするもので、法的安定性の犠牲において具体的妥当性を確保するものである。

この「衡平」は、実質的正義に関する社会各層の多様な要求を個別的事例に即して裁判などの法実現過程に取り込みつつ、実定法的基準を創造的に継続形成していくための中核的チャンネルとされている⁵⁵⁾。

4. 2 租税法と正義概念

4. 2. 1 租税法の基本原則と正義概念

法の目的が正義の実現にあるとするならば、わが国の租税法は、租税法律主義あるいは租税公平主義という基本原則を通じて、どのような正義(租税正義)を実現しようとしているのであろうか。あるいは、それらの基本原則は、どのような正義概念によって支持されているのであろうか。

まず租税法律主義の機能について、金子[2011]⁵⁶⁾はつぎのように指摘する。

……租税法律主義は、歴史的・沿革的には、行政権の担い手たる国王の恣意的課税から国民を保護することを目的としたが、現代の取引社会において、それはどのような機能を有するのであろうか。それは、国民の経済生活に法的安定性と予測可能性を与えることであると考えてよいであろう。すなわち、今日では、租税は、国民の経済生活のあらゆる局面に関係をもっているから、人は、その租税法上の意味、あるいはそれが招来するであろう納税義務を考慮することなしには、いかなる重要な経済的意思決定をもしない。むしろ租税の問題は、多くの経済取引において、考慮すべき最も重要なファクターであり、合理的経済人であるならば、その意思決定の中に租税の問題を組み込むはずである。その意味では、いかなる行為や事実からいかなる納税義務が生ずるかが、あらかじめ法律の中で明確にされていることが好ましい。したがって、租税法律主義は、単にその歴史的沿革や憲法思想史的意義に照らしてのみでなく、今日の複雑な経済社会において、各種の経済上の取引や事実の租税効果(タックス・エフェクト)について十分な法的安定性と予測可能性を保障するような意味内容を与えられなければならない。

租税法律主義の機能を以上のように解するならば、租税法律主義は、その内容である課税要件法定主義や課税要件明確主義を通じて、国家の課税権の行使に関し、国民に法的安定性・予測可能性という法的価値を提供するものであるから、正義概念における「適法的正義」の実現を図るものということができ、その機能の成果は法の遵守・適用の忠実性によって評価されるものということができる。

また、租税公平主義の機能は、国家による国民への税負担の配分において「公平」や「平等」を保障しようとするものであるから、実質的正義概念における「配分的正義」の実現を図るものということができ、その機能の成果はその配分の妥当性によって評価されるも

のといふことができる。なお、その配分基準については、「税負担が担税力に即して配分されなければならないことは、今日の租税理論がほぼ一致して認めるところ」（傍点筆者）⁵⁷⁾とされている。

なお、租税法律主義や租税公平主義は、税制における課税要件および賦課徴収の手續きとして具現化されるのであるが、「憲法自体は、その内容について特に定めることをせず、これを法律の定めるところにゆだねている。」⁵⁸⁾つまり、憲法レベルにおける租税正義（形式的正義）は、民主主義国家たるわが国において、主権者たる国民の代表により構成された国会で審議・立法化されることを通じ、つまり一般的準則の公平な適用を要請する手続的正義の実現が図られることによって、法律レベルの租税正義（実質的正義＝具体的正義）に落とし込まれると考えてよいであろう。また、この手続的正義の要請は、法律という産物を通じて、適法的正義の要請をも生み出しているとみることができるであろう。

4. 2. 2 租税回避と衡平

租税法は本来、実質的正義（配分的正義）の実現を目指して制定されるはずのものであるから、租税法律主義と租税公平主義という租税法の基本原則は、多くの場合相互に矛盾することなく租税正義実現の役割を果たしていると考えられる。しかし、納税者がおこなういわゆる「租税回避（tax avoidance）」に直面した場合には、この2つの原則は往々にしてつぎのように衝突を起こす。

租税回避は、「（私的自治の原則ないし契約自由の原則の支配する私法の世界において）私法上の選択可能性を利用し、私的経済取引プロパーの見地からは合理的理由がないのに、通常は用いられない法形式を選択することによって、結果的には意図した経済的目的ないし経済的成果を実現しながら、通常用いられる法形式に対応する課税要件の充足を免れ、もって税負担を減少させあるいは排除する」行為と定義される⁵⁹⁾。

このような行為の結果生じた税務上の恩典に対して、租税公平主義のもつ公平や平等といった法的価値（つまり実質的正義）の実現を重視する立場⁶⁰⁾からは、取引の私法上の有効性を前提としつつ、租税法上はそれを無視し、通常用いられる法形式に対応する課税要件が充足されたものとして課税をおこなうべき（「租税回避の否認」あるいは「実質重視課税」）、という主張がなされる。その一方で、租税法律主義のもつ法的安定性や予見可能性といった法的価値（つまり適法的正義）の実現を重視する立場からは、当事者が用いた私法上の法形式を租税法上もそのまま容認し、それに即して課税をおこなうべき（「形式重視

課税)」、という主張がなされる^{61)・62)}。このように、租税法における基本原則の衝突は、同時に多様な正義概念の衝突でもあるといえよう。

「衡平」という正義概念を基底とする衡平法は、英米法諸国においてコモン・ローで解決されない分野に適用される法準則であるが、大陸法・制定法国家に分類され、特に英米諸国のコモン・ロー裁判所に対置する機関としてのエクイティ裁判所のような司法機関をもたないわが国では、租税法律主義と租税公平主義が衝突する租税回避事件⁶³⁾において、裁判所が直接かつ明白に英米諸国で用いられる衡平という尺度によって判断をおこなうわけではない。しかしどのような理由づけをするにせよ、法律の純粋な文理解釈だけに依拠せず、合目的解釈によって租税法律主義よりも租税公平主義の立場を尊重すべきと裁判官が判断した場合には、結果的にその根本的な思想にもとづき、司法による「司法的正義」が実現されるとみることができるのではないだろうか⁶⁴⁾。

ここまで租税法の基本原則と多義的かつ複雑な正義概念の関係を議論してきた。これらを緻密に整理することは困難ではあるが、租税法律主義に係る体系を「形式的体系」、租税公平主義に係る体系を「実質的体系」と命名したうえで租税原則まで含めた一連の価値体系の構造化を試みれば、下図のようになると考えられる。

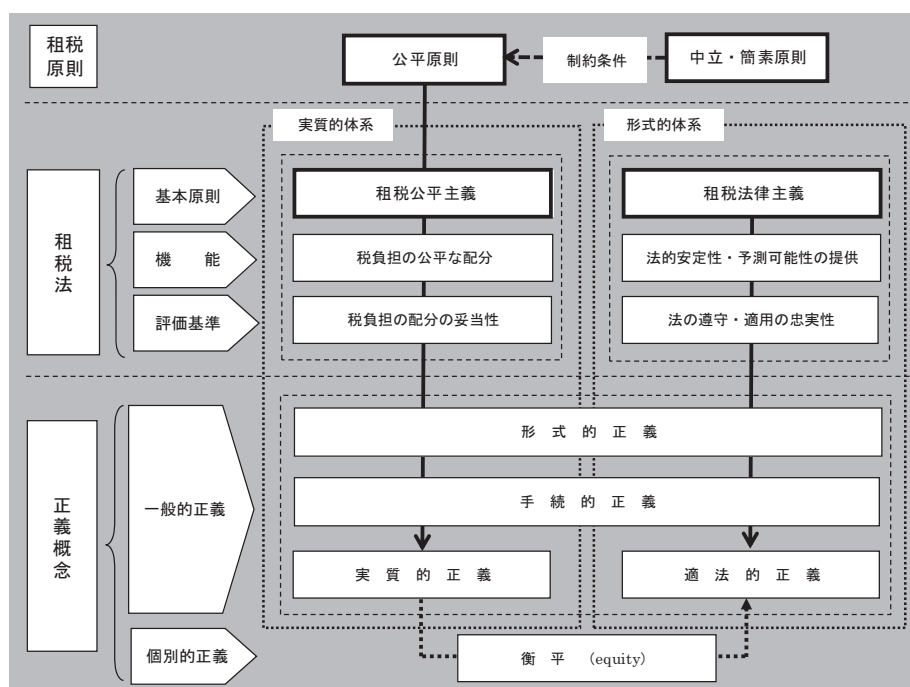


図2 租税原則・租税法の基本原則・正義概念の価値構造体系

4. 3 租税特別措置とロールズの正義論

租税特別措置、とりわけ租税優遇措置は、税務上の優遇を受ける者とそうでない者との間で税負担の格差を生み出すという点で租税公平主義に反しているものと思われる。そのような税制も、前述のとおり、目的の正当性と方法の合理性を要件として一義的に合憲性の推定を受けるわけであるが、それでは租税特別措置・租税優遇措置はどのような正義観によって支持されうるのであろうか。この問題については、ロールズ (J. Rawls) の提唱した正義論が、ひとつの示唆をあたえていると思われる。

19世紀以降、近代的な「法実証主義 (legal positivism)」⁶⁵⁾ 精神の高まりのもと、実質的正義をめぐる議論については、その内容を規定するための絶対的・客観的な基準はなく、正義を含む価値についての判断は個人によって相対的であるとする「価値相対主義」の考え方が普及していた。そして、このような思想的潮流のもとで、英米においては、ベンサム (J. Bentham) の提唱した「法は、人々の快樂の最大化・苦痛の最小化をその目的としなくてはならない」という「功利主義 (utilitarianism)」の考え方が法思想的に支配的なものとなっていた。そのなかで、ロールズの『正義論』⁶⁶⁾ によって提起された「公正としての正義 (justice as fairness)」観は、それまで価値相対主義と功利主義によって支配され停滞していた実質的正義に対する規範的議論をふたたび喚起するものとなった。

ロールズ『正義論』の骨格を盛山 [2006]⁶⁷⁾ にもとづいて示すと以下のとおりとなる。

(1) 正義の理論的意義

正義とは、秩序ある公正な社会における人々の社会的協働を可能にするものとして、協働の利益の分配の方法についての公正な基本ルールであって、公正としての正義は、社会制度の徳目 (望ましい性能) として最高位にあるもので、「善」に優先するものである。正義の具体的な内容は、「正義の原理」で示される。

(2) 正義の原理の導出方法

ある架空の状況として設定された「原初状態 (original position)」において、市民の仮想的な代表者たちが正義の原理を設定するという役目を担う。彼らは、個別的な利害と資源情報が「無知のヴェール (veil of ignorance)」で隠されているという偏りのない状況設定のもとで、望ましい正義の原理をマキシミン・ルール⁶⁸⁾ にもとづいて合理的に選択する。このような、原初状態における社会契約という構図によって、そこで選択された正義の原

理の内容が、公平で普遍的なものであることが保証される。

(3) 具体的な正義の原理

上記の設定のもとで導出される具体的な正義の原理はつぎの2原理である。

- ①(第1原理) 各人は、全員にとっての同様の自由の体系と両立しうるような、平等な諸自由に関するもっとも広範な全体的体系に対して、平等な権利をもつ。
- ②(第2原理) 社会的および経済的不平等はつぎのような条件を満たすものでなければならない。すなわち、
 - (a) もっとも恵まれない者にとって最大の利益となること(格差原理)。ただし、公正な貯蓄原理と整合的であること。
 - (b) 公正な機会の平等という条件のもとですべての人々に開かれた役職と地位に伴うものであること。

功利主義に対するロールズの批判点がもっとも端的に示されているのが、②(第2原理)の(a)(格差原理)である。功利主義では人びとの利益がどんなに不均衡なものであってもその合計が大きい社会であればよい社会だと判断されるが、格差原理では、もっとも恵まれない者の視点から利益の配分の仕方について一定の平等主義が課されており、その意味で、「ロールズの『正義論』は功利主義と比べるとはるかに平等主義的な理論になって」⁶⁹⁾いる。

戦後わが国がとってきた高度経済成長というマクロ的な目標実現のためのさまざまな租税優遇措置は、まさに「最大多数の最大幸福」という定式で表象される功利主義思想の産物であったのではないかと考える。つまり価値相対主義が支配する時代的背景のもとで、租税正義の中核をなす「公平」や「公正」といった価値が軽視ないしは無視されたまま、本来あるべき租税のすがた(たとえば公平・中立・簡素な税制)への要請に抵触するような「歪み」をかかえた数多くの租税優遇措置がこれまでに生み出されてきたように思われるのである。

ロールズの提起した問題は、まさに価値相対主義や功利主義への挑戦であった。「正義とはなにか」という、長い間にわたり議論すらあきらめられていた根源的なテーマにつき再度の熟考が即されている現代において、功利主義の権化ともいうべき租税優遇措置もまた租税正義の観点からの見直しが必要であろう。たとえば仮に、納税者の間の租税負担に格差を生じるという意味での租税優遇措置が社会的に容認されるとしても、それがはたして

ロールズのいう「格差原理」にもとづいて、社会的にもっとも恵まれない者の利益に資するものになっているのかどうかを不断に検証しつつ制度の存否・改廃を検討していくといった姿勢が、租税正義の実現に向けての適切なアプローチであろうと考える。

第Ⅴ章 おわりに

本稿では、年々転変する税制（租税原則）の基底にある普遍的な価値観としての「租税正義」とはなにかを探究することを目的に議論を展開した。その方法として、「租税原則⇒租税法⇒租税正義」という租税法を媒介とするひとつの価値構造体系を構想し、租税原則と租税法の関係、租税法と租税正義の関係をそれぞれ研究するというプロセスをとった。

結論としては、おもにつぎのことが確認できたと考える。

第1に、わが国の税制の理念的基準はいわゆる「公平・中立・簡素」という租税3原則であるが、租税法律主義の観点からそれらの要請を実現するのはあくまでも租税法という法体系を通じてであり、そのうち憲法14条1項（法の下での平等）を根拠とする「公平」を最も重要な要請ととらえ、「中立」や「簡素」はそれを実現するうえでの「制約条件」ととらえれば、仮に「租税中立主義」や「租税簡素主義」といった独立した租税法上の理念の原則を認識しえるとしても、いずれも法理上は租税公平主義の副次的概念にすぎない。

第2に、租税法の基本原則として集約される租税法律主義と租税公平主義をおもな正義概念と関連づければ、前者は「形式的正義⇒手続的正義⇒適法的正義」に連なる「形式的体系」に、後者は「形式的正義⇒手続的正義⇒実質的正義」に連なる「実質的体系」に、それぞれ体系づけられる。そして、2つの基本原則が衝突する租税回避事件においては、英米法上の正義概念である「衡平（equity）」に依拠すると思われる司法的正義が実現される場合がある。

第3に、租税特別措置は「公平・中立・簡素」のいずれの要請にも応えるものではないと考えられるが、いわゆる大島訴訟の最高裁判所の判示にしたがえば、立法府で制定される以上は、一義的には合憲性の推定を受けることになる。それは価値相対主義が支配する時代的背景のもとでの高度経済成長を目的とした功利主義思想の産物であったと考えられるが、租税正義の中核をなす「公平」や「公正」といった価値の実現のために、租税優遇措置が社会的に容認される根拠をロールズが提起した「格差原理」に求め、それが社会的にもっとも恵まれない者の利益に資するものになっているのかどうかを不断に検証しつつ制度の存否・改廃を検討していく姿勢が必要である。

以上のとおり、本稿の目的に即した一応の結論を導き出すことはできたが、「租税正義」というテーマはあまりに壮大であり、ここでの議論は試論にすぎず、一層の深層的な法理学的研究が必要であると感じている。特に、本稿の中心的なテーマが租税原則から租税法・租税正義に連なるひとつの価値構造体系の導出であったため、租税特別措置とそれを支持する正義観の解釈については、派生的であまりに表層的な議論に終始しているとの批判は甘受しなければならない。この問題に関しては功利主義とリベラリズムの両面からのアプローチによってさらに詳細に検討していく学問的価値があることを実感しており、今後の研究課題としたい。

- 1) 金子宏『租税法 (第16版)』p.3 (弘文堂, 2011)
- 2) 同上 p.8。ただし金子は、適用法規を決定するうえで租税であるかどうかを実質的に判断する必要があるとほとんど生じないため、租税を実質的に定義することは租税法の解釈・適用上ほとんど実益をもたないと指摘している (同上 pp.8-9)。以下本項の記述は同上 pp.1-11 にもとづく。
- 3) 租税の意義に関し、法人が自己に適用されるべき税率を税務当局との間の交渉・合意によって選択・適用することが認められている英領チャネル諸島ガーンジーの租税が、わが国のタックスヘイブン対策税制 (租税特別措置法 66 条の 6) の適用上、法人税法 69 条 1 項に規定する外国法人税に該当するか否かが争われた損保ジャパン事件において、最判平成 21 年 12 月 3 日判時 2070 号 45 頁は「選択の結果課された本件外国税は、ガーンジーがその課税権に基づき法令の定める一定の要件に該当するすべての者に課した金銭給付であるとの性格を有することを否定できない。また、前期事実関係等によれば、本件外国税が、特別の給付に対する反対給付として課されたものでないことは明らかである。」と判示して、当該租税が外国法人税に該当することを認めている。
- 4) 金子宏・前掲注 (1) p.2 は公共サービスを、①「純粋公共サービス」—社会的欲求 (social wants) の充足のためのサービスで、国防・裁判・警察・公共事業などのように私的交換経済の法則によって提供が困難なために国家に固有の任務とされるもの、②「準公共サービス」—価値欲求 (merit wants) の充足のためのサービスで、公教育や公営住宅の建設などのように、元来市場で提供されるがその程度を超えて国家が提供することを求められるもの、の 2 つに大別している。なお、①に関連して、公害や公共財の供給不足といった問題が市場の自動調整作用に委ねていたのでは解決されないという現象を「市場の失敗 (failure of market)」と呼ぶ。
- 5) 同上 p.2 はこの現象について、「20 世紀における国家機能の拡大と呼ばれる現象は、かかる傾向の 1 つの現れであり、また経費膨張の原則と呼ばれるものは、かかる現象と密接に関係している。」と指摘している。
- 6) 有効な経済政策＝景気調整のためには財政政策のみならずこれに金融政策を適切に組み合わせる必要があり、この両政策の組み合わせは「ポリシー・ミックス (policy mix)」と呼ばれる。
- 7) ただし今日の租税制度は、その累進的構造のゆえに減税や増税といった積極的措置をまつまでもなく、

景気を自動的に調整する「自動景気調整機能（ビルト・イン・スタビライザー＝built-in-stabilizer）」をおのずから有しているとされる。累進的税制のもとでは国民所得の変動の割合に比して可処分所得の変動の割合が小さくなるためである。

- 8) アダム・スミス (Adam Smith, 1723-1790) は「経済学の父」とも呼称される英国の経済学者・哲学者で、『国富論 (An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations)』(1776) を著して、人間の労働が価値を生み、労働が商品の価値を決めるという「労働価値説 (labour theory of value)」理論の基礎を築いた。
- 9) ワグナー (Adolf H. G. Wagner, 1835-1917) はドイツの経済学者・財政学者で、ビスマルク期の最も重要な経済学者の 1 人と評価されている。国民総生産の増加にともない国費の支出が増加するという「ワグナーの法則」を提唱した。
- 10) マスグレイブ (Richard A. Musgrave, 1910-2007) はドイツに生まれた後、米国に移住して活躍した財政学者である。主著『財政理論 (The Theory of Public Finance)』(1959) で所得の適正な分配・経済の安定・資源の効率的配分の 3 つを財政政策の目標として提唱した。
- 11) 国税庁税務大学校講本『税法入門 (平成 23 年度版)』p.10 の表をもとに作成。ここでマスグレイブの 6 条件は、「歳入 (税収) は十分であるべき」という「十分性」の条件を入れて 7 条件とされる場合もある。
- 12) 税制調査会「わが国税制の現状と課題—21 世紀に向けた国民の参加と選択—」(2000)
- 13) 以下の議論は基本的に同上 pp.15-22 の記述にもとづく。なお同上 p.20 では、これら 3 原則にもとづく税制の構築にあたって、①経済社会の活力を維持していくために 3 原則をうまくバランスさせ、偏りのない税体系を選択することが重要であること、②経済活動の国際化が進展するなかで、国際的な競争力や経済の活力維持などの観点から、租税の基本的機能である財源調達機能が適切に果たされているかどうかをふまえて、国際的な整合性の観点に留意することが必要であること、が併せて主張されている。
- 14) 同上 p.19 はこの例として、個人所得課税において、各種控除などによって個々の納税者に対するきめ細かい配慮をして個人の担税力の調整をおこなうことが公平原則に資するが、他方、制度の簡素性を損なうことになりかねない旨を述べている。
- 15) 租税法は基本的に、①租税債務 (納税義務) 関係の当事者および内容ならびにその成立・変更・消滅を規定する「租税実体法」、②租税債務の確定および徴収の手続 (租税手続) を規定する「租税手続法」、③租税に関する法的な紛争手続 (租税争訟) を規定する「租税争訟法」などから構成される。
- 16) 以下、租税法律主義の意義については金子宏・前掲注 (1) pp.69-78 にもとづく。
- 17) 歴史的にみれば、各種の負担はそれを課される者の同意を要するという原則を明確にしたという点で、英国の 1215 年のマグナカルタの「一切の盾金、もしくは援助金は朕の王国の一般評議会によるのでなければ朕の王国においてはこれを課さない」という規定が租税法律主義の萌芽とみられる。そしてその後 1629 年の「権利の請願 (Petition of Rights)」の「……陛下の臣民は、国会の一般的承認によって定められたのでないいかなる税金、賦課金、援助金、その他同様の負担も強制されることはない……」という規定、さらに 1689 年の「権利の章典 (Bill of Rights)」の「国王の用に供するための金銭の賦課は…… (中略) ……国会の同意なくして大権を口実に行われることは違法である」という規定によって、近代的意味における租税法律主義が確立したとされる。

- 18) 明治憲法においても「新ニ租税ヲ課シ及税率ヲ変更スルハ法律ヲ以テ之ヲ定ムヘシ」(62条1項)と規定されていた。
- 19) 刑法における罪刑法定主義(あらかじめ法律で犯罪と刑罰を規定しておかないかぎり、たとえそれが道徳上は許されない行為であっても、国による制裁としての刑罰をそれに対して加えることはできないという原則)になぞらえて作られた原則である。
- 20) この原則は租税法律主義の手続法的側面であり、租税法の執行にあたっての不正介入の防止や納税者間の税負担の公平の維持といった目的にこの原則の根拠がある。
- 21) 金子宏・前掲注(1) p.72は、以上の4つの原則を租税法律主義の内容として列挙したうえで、そのほかにも①公布の日より前にさかのぼって適用される立法は許されないとする「遡及立法の禁止」、②建前としては租税法律主義がとられていても、違法な租税の確定または徴収がおこなわれた場合に納税者がそれを争い、その権利の保護を求めることが保証されなければならないとする「納税者の権利保護」も租税法律主義の内容として理解すべきであるとしている。
- 22) 中里実「税制改革の背景」税務大学校論叢40周年記念論文集 p.274(税務大学校, 2008)
- 23) 金子宏・前掲注(1) pp.78-79
- 24) 最大判昭和25年10月11日刑集4巻10号2037頁、最大判昭和39年5月27日民集18巻4号676頁
- 25) 同旨、金子宏・前掲注(1) p.81
- 26) 金子宏・佐藤英明・増井良啓・渋谷雅弘『ケースブック租税法(第3版)』p.24(弘文堂, 2011)
- 27) 伊藤正巳裁判官は、補足意見のなかで、租税法の分野にあっても憲法14条1項後段所定の事由(人種・信条・性別・社会的身分・門地)にもとづいて差別が行われるときには、合憲性の推定が排除される旨を述べている。
- 28) 土居丈朗『入門公共経済学』p.5(日本評論社, 2002)によれば、パレート最適とは、家計が効用最大化行動をとり、企業が利潤最大化行動をとっている状況で、ほかの家計の効用(企業の利潤)を下げずにある家計の効用(企業の利潤)をもはや上げることのできない状態をいい、経済学ではこの状態を経済全体でみて最も望ましい状態と考える。このような状態は、家計と企業の間の市場での取引において、①取引される財がすべて私的財(排除性と競合性をともにもつ財)、②家計や企業が価格支配力のない価格受容者(完全競争市場)、③完全情報(家計も企業も同じくすべての情報を有する)、④完備市場(家計と企業の間の取引がすべて市場を通じて行われる)という4つの条件を満たす市場で価格調整メカニズムを通じて消費量と生産量が一致(需給が均衡)することによって実現するとされる。
- 29) 同上 p.58(日本評論社, 2002)
- 30) 田中治「租税における中立の法理」日税研論集54号『公平・中立・簡素・公正の法理』pp.69-70(日本税務研究センター, 2004)
- 31) 同上 p.76
- 32) 金子宏・前掲注(1) p.80
- 33) 田中治・前掲注(30) pp.76-77では、次のように述べられている。

「累進税率によって、労働そのものが他律的に不可能となり、余暇以外に途がなくなったとでもいうのでない限り、このような状態をもって権利侵害とまでいうことはまずできないであろう。このように

考えるならば、中立性の原則が問題とする『紛争状態』は、必ずしも、国家や社会利益に対抗しても守らねばならない人権の侵害という状況ではなさそうである。しかも、その中立性原則の名のもとで想定される理念としての租税は、人頭税であったり、生活必需品への課税であったりすることからすると、そのような形での中立性原則の主張は、公正さや公平さ、あるいは人権意識への緊張感を欠いた、課税への嫌悪に基づく、単純な自己の利益伸張という性格が強いように思われる。」

- 34) 金子宏・前掲注 (1) p.79
- 35) 田中治・前掲注 (30) p.66
- 36) 首藤重幸「租税における簡素の法理」日税研論集 54 号『公平・中立・簡素・公正の法理』p.87 (日本税務研究センター, 2004)
- 37) 増井良啓「『簡素』は税制改革の目標か」国家学会雑誌 107 巻 5・6 号 (1994)
- 38) David F. Bradford, 1986, *Untangling the Income Tax*, Harvard University Press. Chap.12 における 3 分類もとづく。
- 39) ここでは「中立」概念を、「公平」と同義語ととらえる租税法上の意味ではなく、経済学における「効率」の意味でとらえているものと思われる。
- 40) 増井良啓・前掲注 (37) p.140 は、このような複雑さを媒介とするコストを「複雑さのコスト (complexity cost)」とよんでいる。
- 41) 首藤重幸・前掲注 (36) p.98 は、「簡素化より明確化」という議論について、「社会・経済の複雑化により租税法の複雑化は不可避であり理由があるのであるから、簡素化には限界があり、簡素化よりも複雑化した租税法を明確化することが重要であるとのとする考え方であろう。」と解説している。
- 42) 金子宏・前掲注 (1) pp.82-83
- 43) 税制調査会・前掲注 (12) p.21
- 44) 田中成明『法理学講義』pp.176-177 (有斐閣, 1994)
- 45) ただし田中は同上 pp.177-178 で、法と正義の関係の考察にあたっては、次の 2 点に留意することが重要であるとしている。
 - ①正義の問題が法の目的の考察の中心に位置することは間違いなが、正義観念を正しさ一般と最広義に解しないかぎり、法の目的が必ずしも正義だけに限定されていないこと。その例として、法の究極的価値・目的について相対的立場をとるラートブルフ (G. Radbruch, 1878-1949) が、法の理念として正義に加えて合目的性・法的安定性を掲げ、それらの相互矛盾を体系的に論じたことが挙げられている。田中耕太郎訳『法哲学』(東京大学出版会, 1961) 第 7 章「法の目的」・第 9 章「法理念の相互矛盾」参照。
 - ②法の目的が論じられる場合、通常、法によって追求・実現されるべき道徳的・政治的・経済的等々の法外在的ななんらかの実質的目的が念頭に置かれているが、その他にも、法システムが法として存立し作動するための条件に関わる法内在的な目的や、実質的な内容・結果とは一応別個独立に法が充足すべき手続的条件に関わる手続的目的があること。その例として、フラー (L. L. Fuller, 1902-1978) が、一般的に手続＝手段関係の考察において、社会的目的を実現する制度や手続自体に内在する制約を重視すべきことを力説し、法システムについても、法の内面的道徳・法を可能ならしめる道徳としての「合法性 (legality)」をその内在的制約と位置づけ、それが法によって実現できる実質的目的の種類を限定していることに注意を喚起していることが挙げられている。稲垣良典訳『法と道徳』(有斐

- 閣, 1968) 参照。
- 46) 同上 pp.179-188。田中はここで、実定法の内容・実現について正義・不正義が論じられる場合の議論のレベルとして、まず（おそらく内容に関して）「適法的正義」・「形式的正義」・「実質的正義」の3段階に区分して各々の意義を概観し、つぎに、特に法による正義の実現に関して重要な位置を占めているとする「衡平 (equity)」と「手続的正義」の2つの観念について説明している。
- 47) 同上 p.179 によれば、適法的正義はラートブルフのように正義と対立する別個独立の法的価値と位置づけられることも多く、最近ではむしろこれが一般的である、とされる。
- 48) 後世への影響を考えるうえで最も注目すべきは、アリストテレス (Aristoteles, B. C. 384-322) が体系化した正義論である。彼は『ニコマコス倫理学』で正義を、善き生き方をする事、つまり道徳も含めた国法秩序に従う事を要請する正義である「一般的正義」と、複数の市民当事者間で問題になる正義である「特殊的正義」に分類したが、適法的正義とはアリストテレスのいう「一般的正義」であり、彼によれば、倫理的・道徳的な価値観が正義そのものであった。
- 49) D. ロイド (川島武宣・六本佳平訳)『現代法学入門—法の観念』(日本評論社, 1968) 第6章「法と正義」参照。
- 50) 注(48)で述べたアリストテレスのいう「特殊的正義」は、さらにポリスの市民間での名誉や財産などの配分に関わり各人の価値に応じて異なりうる比例的(幾何学的)平等が要求される「配分的正義」と、市民間の相互交渉における不均衡の回復に関わり関係者の価値を考慮に入れない算術的平等が要求される「調整的(矯正)正義」に区分されるが、ここでの実質的正義の2つの区分は、それらアリストテレスの特殊的正義の区分を承継発展させたものとみられている。
- 51) これに対して、「功績原理」にいう「功績」の理由が必ずしも各人の責任に帰すことのできない場合に生じる不平等を是正し、現代の社会において福祉国家の役割や社会権の人権の保障を正当化するために広く受け容れられている定式が、「各人の必要 (needs) に応じて」という「必要原理」である(田中成明・前掲注(44) p.184)。
- 52) 近代の民主主義国家において、国民の代表により構成された議会が十分に審議し成立させた法は、たとえそれが結果的には実質的正義の観点から欠陥がある法であったとしても、手続的正義の観点からは正当な法ということになる。
- 53) 「相手側からも聴くべし」・「何人も自分自身の事件について裁判官となるなかれ」など(田中成明・前掲注(44) p.186)。
- 54) これら3側面のいずれにウェイトをおくか、各手続的条件を具体的にどのように規定するかは、議論領域や論者によってかなり意見が分かれている(同上 p.186)。
- 55) ただし、衡平は適法的正義とは対立するけれども形式的正義とは対立せず、衡平を配慮して従来の判例を変更する場合でも、一般的準則の衡平な適用という形式的正義の要請からはずれることは許されず、一定の原理と整合的で一定類型の事例に普遍的に適用できる一般的な理由づけを伴っていない、とされる(同上 p.185)。
- 56) 金子宏・前掲注(1) p.71
- 57) 同上 p.79
- 58) 最大判昭和60年3月27日民集39巻2号247頁
- 59) 金子宏・前掲注(1) pp.116-117。租税の軽減ないし回避を図る行為は、その法に対するコンプライ

- アンス・レベルに応じ、高いものから順に「節税 (tax saving)」・「租税回避 (tax avoidance)」・「脱税 (tax evasion)」という 3 段階の区分がある。「節税」は「租税帆気が予定しているところに従って、税負担の減少を図る行為」、「脱税」は「課税要件の充足の事実を全部または一部秘匿する行為」と定義される (同上 pp.117-118)。
- 60) 租税回避が行われた場合にその否認が認められないとすると、租税回避をおこなった者が不当な利益を受け、通常の法形式を正直に選択した納税者との間に不公平が生じるという問題意識が根底にある。
- 61) 金子宏・前掲注 (1) p.120 はこの立場に立ち、法律の根拠なしに法形式を引きなおす権限を租税行政庁に認めることは困難であること、否認の要件や基準の設定をめぐって租税行政庁も裁判所もきわめて複雑で決め手のない負担を背負うことになることを根拠として、「法律の根拠がないかぎり租税回避行為の否認は認められないと解するのが理論上も実務上も妥当であろう」としている。
- 62) 現行のわが国の租税法においては、その一部に個別的な否認規定が設けられているが、同族会社の行為計算否認規定 (法人税法 132 条・所得税法 157 条 1 項・相続税法 64 条 1 項など)・法人組織再編成にかかる行為計算否認規定 (法人税法 132 条の 2・所得税法 157 条 4 項・相続税法 64 条 4 項など)・連結法人の行為計算否認規定 (法人税法 132 条の 3) といったやや一般的な否認規定を除いて、より包括的な租税回避否認規定は設けられていない。
- 63) 租税回避行為に対する課税の適否が争われた代表的な事件として、「相互売買事件」(東京高平成 11 年 6 月 21 日高裁民集 52 巻 26 頁)、「外国税額控除余裕枠りそな銀行事件」(最判平成 17 年 12 月 19 日民集 59 巻 10 号 2964 頁)、「パラツィーナ事件 (映画フィルムリース事件)」(最判平成 18 年 1 月 24 日民集 60 巻 1 号 252 頁)、「オープンシャホールディング事件」(最判平成 18 年 1 月 24 日判時 1923 号 20 頁) がある。近年は特に国際取引に係る租税回避問題が争われている。
- 64) 田中成明・前掲注 (44) p.191 では、以下のように述べられている。
「……一定の場合には、新たな立法措置を待たなくても、一般条項・憲法条項などの法原理の活用とか判例による法創造というチャンネルによって、衡平の実現のために実質的正義の要求を裁判課程のなかに直接取り入れることもできる。個々の事例に即してこのような形で実質的正義の要求を汲み上げ、社会的変化に対応して実定法的基準を創造的に継続形成していくことは、裁判官・弁護士などの法律家の重要な責務である。」
- 65) 規範 (〜であるべき) と事実 (〜である) の分離を法の探求における前提とすることで、正義・道徳といった形而上的な要素と法の必然的連関を否定し、経験的に検証可能な社会的事実として存在するかぎりにおいての実定法のみを法学の対象とする考え方。
- 66) John Rawls, 1971 (revised ed. 1999), *A Theory of Justice*, Harvard University Press.
- 67) 盛山和夫『リベラリズムとは何かーロールズと正義の論理ー』pp.65-66 (勁草書房, 2006)
- 68) ゲーム理論において、相手の出方によって決まる自分の利得のうち最悪のものを考え、そうした最悪の利得群のなかで、もっともましな利得をもたらすような選択肢をとる戦略 (maximum among minimums) を「マキシミン (maximin) 戦略」とよび、それによって選択肢を決めるというのがマキシミン・ルールである (同上 p.78)。
- 69) 同上 p.67

引用文献

- Rawls John. (1971 (revised ed .1999)). A Theory of Justice. Harvard University Press.
- 金子宏. (2011). 租税法 (第16版). 弘文堂.
- 金子宏, 佐藤英明, 増井良啓, 渋谷雅弘. (2011). ケースブック租税法 (第3版). 弘文堂.
- 首藤重幸. (2004). 租税における簡素の法理. 日税研論集 54号『公平・中立・簡素の法理』, 87-122.
- 盛山和夫. (2006). リベラリズムとは何かーロールズと正義の論理ー. 勁草書房.
- 税制調査会. (2000). わが国税制の現状と課題ー21世紀に向けた国民の参加と選択ー. 税制調査会.
- 税務大学校. (2012). 税法入門 平成24年度版. 国税庁.
- 増井良啓. (1994). 「簡素」は税制改革の目標か. 国家学会雑誌 107巻5・6号, 130-152.
- 中里実. (2008). 税制改革の背景. 税務大学校論叢 40周年記念論文集, 271-297.
- 田中治. (2004). 租税における中立の法理. 日税研論集 54号『公平・中立・簡素・公正の法理』, 65-85.
- 田中成明. (1994). 法理学講義. 有斐閣.
- 土居丈朗. (2002). 入門公共経済学. 日本評論社.