

租税法

増井 良啓

「公共学への序曲」と題されたこのシリーズでは、法哲学・政策学・比較政治・法社会学・比較社会学・都市計画等の分野の人々が連載をつづけてきたが、これらにらんで租税法をとりあげようというのには、編集者のセンスの良さをうかがわせるものである。これにこたえるべく、本稿では、租税法という研究分野について私の見通しを語ることにしたい。

租税法がひとつのまとまりをもつ研究対象として認知されたのは、それほど古いことではない。このことは、明治初頭から国家学ないし経済学の重要な一分野として租税論の研究がなされたことと、対照的である。このような事情を反映して、一九七六年初版の著名な体系書は、次の文章からはじまっている。

「租税法は、法律学の他の分野に比べると、新しい学問分野である。戦前においても、若干のすぐれた研究があったが、その研究と教育が本格的に行なわれるようになったのは、一九五〇年（昭和二十五年）ごろからのことである。それ以来、まだ四半世紀あまりの年月しか経過していないが、その間、租税法は急

速な発達をとげ、今日では、法律学の世界において独立の法分野として認められるに至っている。租税法を専攻する研究者の数も若実に増加しつつあり、また、租税法の講義を行なっている大学も相当の数に達している。租税法が、短時日のうちに、このように急速な発達をとげたのは、戦後における税負担の増大と大衆課税状況の進行に伴って、租税がわれわれの生活と密接な関係をもつようになり、その結果として、租税をめぐる法的紛争が激増し、理論的解明を必要とする法律問題が次々と生み出されつつあるからである。国民の権利意識の伸長と経済の複雑化に伴って、租税法の重要性は今後ますます大きくなるであらうと思われる。」（金子宏「租税法」はしがき一頁（一九七六）

租税法研究の進展について研究者自体がどのように自己認識してきたかは、「租税判例百選」の編集者の叙述の変遷からもたどることができる。ちなみにこの「租税判例百選」とは、文字通り租税法の分野における重要判例を百前後選んだ書物である。法律家は、日常的な作業として、具体的な紛争事例に対して裁判所がどのように

法を解釈・適用し、いかなる解決を与えたかを検討している。この伝統を生かして、一定の法分野について著名な判例を系統的に収集したうえで「判例百選」などと銘打ち、多くの執筆者が解説を加え、もって教育の用に供しているわけである。この書物は定期的な版を改めるので、そのときどきの状況をふりかえるためのちょうど良い素材になる。

さてこの「租税判例百選」を年代順にならべてみると、租税法をめぐる研究状況がここ三〇年程度で大きく変わったことがわかる。すなわち、一九六八年の第一版は、「わが国における租税法の研究は、従来きわめて未発達であった。……国際社会に例をとるならば、先進の法分野に対し、租税法は、豊富な資源をかかえながら開発の遅れている後進国にもたええることができるであろう。」と述べていた（金子宏編「租税判例百選」はしがき（一九六八））。一九八三年の第二版はこれを引用しつつ、「租税法は急速に後進国の域を脱し、中進国の仲間入りを果たしつつあるといってもよいように思われる。ただし、その発達が依然として著しくおこなれていることは否定できず、租税法の研究に従事している人々のいっそうの努力が期待される。」とした（金子宏編「租税判例百選（第二版）」はしがき（一九八三））。一九九二年の第三版になるとやや文調がかわり、「最近における租税法の解釈論的研究の発達は、租税法の専門家の増加によるところが大きい。……アメリカ合衆国を租税法研究の先進国であるとすれば、現在のわが国は、ドイツ、イギリス、カナダ等とならび、アメリカを追う地位にあるといつてよいのではないかと思われる。」となっている（金子宏・水野忠恒・中里実編「租税判例百選（第

三版）」はしがき（一九九二）。引用文に表出する進化論的発想に私は必ずしも同意できないが、しかししたしかに、このような比喩を用いさせるに足る重要な領域拡大や重点変化があったと感じる。

まず前提として、動態的な法形成過程という視点からみるとき、租税法は多くの現実的争点を生んできた。人の生活の経済的側面には必ず何らかの税金がからむ。現行法規の下で新しい問題が生ずると、その争点をめぐる納税者と税務署との間の紛争が裁判所で裁かれ、新しい通達が発せられ、あるいは新しい立法を生み出す。逆に税制改正によって従来の法律が変更され、それにあわせて新しい解釈や執行のルールが生み出される。このような継続的過程の結果、猛烈な量の錯綜したルールができる。素材の豊かさには事欠かない。

このような前提条件の下で、いろいろな方向の研究がすすめられてきた。私が特に重要と感じるものは、次の三点である。第一は、財産権に関する諸規律との相互関係の研究である。てみじかに研究史をたどれば、ドイツの学説の影響をうけ日本でも「租税法と私法」という問題領域の存在が知られるに至り、租税法規の解釈方法論として展開した。その後、視点は単なる解釈方法論をこえて、私的取引における租税効果を個別具体的に検討する方向にむかった。これは米国の租税法が商取引法と密接な関係のもとに研究・教育されていることを自覚的に意識した展開であり、ビジネス・プランニングやエステイト・プランニングの研究を始動させた。この関係ではさらに近年、洗練されたファイナンスの理論を用いた検討の必要性が指摘されており、金融市場の規制緩和にともない今後成長の期待で

ざる分野である。このような展開の結果、租税法の研究者はほとんどあらゆる経済取引に対応する必要に迫られている、といっても過言ではない。しかし事態は租税法とその他の諸規律との「交錯」にとどまらない。土地や年金、保険、預貯金といった人々の重要な資産の価値に対する効果という面からみたと、財産権を内在的に形成する「まっさらの」所有権、対、財産権を外在的に制約するものとしての規制ないし租税といった、単純な二分法自体が、融解しているからである。

第二は、租税法の国際的側面の研究である。経済学者が経済活動のグローバル化を指摘し、政治学者が相互依存の時代に入ったと説いてから、すでに久しい。しかし課税ルールは主権国家ごとに分断され、それぞれの隔たりはなおほげしい。各国でルールが異なるため、場合によっては、納税者が同じ取引について別々の国から何度も課税されたり、あるいは一度も課税されないままおわることもある。この問題については国際連盟の時代からさまざまな解決が模索され、日本でもさまざまな国内法上の措置が導入されたり、四〇をこえる二国間租税条約等が締結された。しかし紛争処理のための超国家的機関は整備されず、かえって近年米国のように財政重商主義をあらわにする大國もでてきた。しかも継続的な検討にかかわらず、どのような基準で税収を国家間に配分するかといったもとも基本的な問題についても、南北の国々の間で意見が分かれる。その意味で、租税法の国際的側面は、現実的な解の待望される挑戦的な課題である。この点について、多くの識者は各国の租税制度の調和化に希望を託している。もっとも調和化が実現するためには、各国

こういった新しい挑戦をふまえて、個別具体的な執行事例の検証に耐える真に強靱な基礎杭を再構築することが、将来の世代の研究者にかされた最大の課題であろう。

租税は社会共通の費用の分担方法であるから、租税法はオオヤケの問題に接点を有する。そこに、法技術の問題が、もうすこしひろい問題と関連をもつ理由がある。ある論者は約六〇年前にこう述べている。

「もし租税に対する社会的感覚を失つたならば、租税は単なる法規の集積と解され、租税の発展とは単に租税法の改正である」と云ふ風に見られるであろう。さうすれば、租税制度は専ら法律技術家のせまい技術的見地の対象となるだけであつて、さう云ふ技術家の専門的知識のみが租税論と考へられる様になるに相違ない。これに反して、社会的、歴史的存在としての租税を考へるならば、狹隘な技術的見地から到底観察せられない様な広範な領域が存在し、其処から常に新しい租税思想が生れて現実の税制の発展に積極的に働きかけてゐるのだと云う事が明らかになるだらう。」(島恭彦「近世租税思想史」三頁(一九三八))

引用にあたり旧字をあらためた。

引用文では「技術」と「思想」が対置されているが、私としてはむしろ、真剣に技術の開発にとりくむからこそ思想や歴史の大切さが身にしみるのである、その意味で法技術の問題はより広い文脈と不可分に関係しているのだ、と考えたい。

(ますい・よしひろ 東京大学大学院法学政治学研究科助教授/租税法)
* 一二月号は、山田高敬先生(政治学)です。

に散在するアクターが外国法を正確に理解し、執行面までふくめた機能的比較を行うことが必要になる。これが、外国法研究ないし比較法研究に期待される新しい課題である。

第三は、立法政策の基礎的研究である。もともと日本の大学の法学部に租税法の講座がおかれたのは一九五〇年のシャウブ勧告第二次報告書をうけたものであった。そこに育った第一世代は一九六〇年代に、米国の議論と同時進行する形で、所得概念を基本とする画期的な研究プログラムを展開した。包括的所得概念を機軸とするこの規範的な言説体系は、所得税法のさまざまなルールの統一的な観点から存在意義を付与し、解釈論・立法論の基礎づけをおこなった。所得とは何かを問うことは、人の効用や物の価値といった最も基本的な概念の高度な探究を必要とするものであり、それ自体がひとつの魅力ある知的世界を構成する。さらにこの研究プログラムは、タイミング・控除・課税単位・納税者情報等多くの関連研究を生みだし、さらに法人税法・相続税法等の主要税目をもつつみこむ勢いを示した。一点注意すべきは、この体系が、現実の日本の税制ないしその運用実務を根拠づけるばかりでなく、場面によってはそれらと微妙な対抗関係にたっていたことである。たとえば、包括的所得の擁護は、利子所得非課税措置や各種租税特別措置を批判する意味をもっていたのであり、実際にもルール変更の過程に影響した。むろん時代が下るにつれ、右の体系に対抗する形で消費税主義にもとづく議論が展開され、あるいは最適課税論を応用した議論が公表された。市場や組織のはたらきに関する理解が深まるにつれ、課税ルールの機能や意味について、もの見方が大きく転回する。

現代の租税理論

山田雅俊 租税負担の増大に伴い望ましい租税制度の要請が強い今日、所得税と消費税に互る最適課税理論を、最新の研究を踏まえて体系的に考察。 A5・三〇三頁・五〇〇〇円

租税の経済理論

本間正明 一般均衡論の視点から租税政策の役割と国民経済への影響を市場経済の下に説明、財政理論の新方向を示す画期的業績。日経賞受賞。 A5・三〇三頁・三八〇〇円

公共学への序曲

1 (373号)	無知からの論法	亀本 洋
2 (374号)	政策評価をめぐる社会科学と行政	田辺 国昭
3 (375号)	地域コミュニティと公共的社会形成	名和田是彦
4 (376号)	「国民」政党の復活? ——トニー・ブレアとサッチャリズム——	豊永 郁子
5 (377号)	公共性と専門職	尾崎 一郎
6 (378号)	自己パターナリズムと法	小林 公
7 (379号)	公共性の原風景をめぐる ——社会的装置としての公共性——	佐藤 俊樹
8 (380号)	社会資本整備をめぐる利害対立	谷下 雅義
9 (381号)	租税法	増井 良啓