



Title	税法学の体系に関する試論－民主主義過程における税法学の課題－
Author(s)	畠山, 武道; HATAKEYAMA, Takemichi
Citation	北大法学論集, 27(3-4), 377-425
Issue Date	1977-03-30
Doc URL	https://hdl.handle.net/2115/16224
Type	departmental bulletin paper
File Information	27(3-4)_p377-425.pdf



税法学の体系に関する試論

——民主主義過程における税法学の課題——

畠 山 武 道

はじめに

第一章 これまでの税法学の体系

第二章 納税者の地位と租税の機能

第三章 税法学体系化の基本視点——展望にかえて

はじめに

今日、税法学は、他の諸々の法律学との有機的関連を保ちながらも、一つのまとまりをもつ独立の法分野を研究対象とする領域学としてその地位を認められつつある。また近時多くの税法の研究書、教科書が出版され、研究者数も増加しつつある。しかしながら税法学は何分にも若い学問であるため、確固とした目標や体系を何人も了承しうるような形では有していない。確かに税法学の根本目標や体系化の視点を設定せずとも、日常の税法規の解釈や実定法規

の研究に不便をきたすことはない。しかしながら今日のごとく租税法規が稠密化し、納税者と課税庁の関係が複雑多様化し、それに伴って修得しなければならぬ知識量が増大すると、何を重点的に研究対象とし、講義等を通じて何を学生に優先的に伝達しなければならぬかという対象の選択が必要となるのではなからうか。それは筆者のごとく未だ税法の講義体験の少ないものさえ、日常の学生との接触の中で痛感するところである。教育現場からの問いかけは、常に、どんな学生を対象に、何を伝達するかということである。筆者の考えによれば、前者はともかく、後者の解答を引き出すために、税法知識の必要不可欠なものを補充し、余分なものを切り捨てるための一定の方法と体系が必要ないように思われる。

ところで、従来経過をみると、「方法論論争」なるものが、必ずしもその後の実定法研究や教育に実りある成果をもたらしているとは思えない。従って筆者も、税法学方法論なるものを抽象的な形で展開することはあまり好まないが、筆者の見解は、多かれ少なかれ講義を通して、また年間の講義プログラム全体を通して、無抵抗の学生に伝達されているところである。そこでそれを教室という沈黙の密室より引き出してある程度公表することは、自説の独善を修正し、公正な批判を仰ぐうえでも必要な作業でないかと考える。従ってここに述べる見解も未だ熟考されたものとはいい難く、また文献的論証にも欠けるところが多いが、一応の仮説として概説していただきたく、今後、多くの論証と実証を補充したいと考えている。

第一章 これまでの税法学の体系

筆者のみるところ、何人も了承しうるような税法学の体系は、未だ我国には存在しない。他方ドイツやアメリカの税法学は長い伝統を有し、そこには自ずと完成された体系をみる事ができる。そこで税法学の体系を考察するため

の手掛りとして、ドイツとアメリカの税法の体系書、教科書を比較検討しながら、その問題点を考えてみることにしよう。

一 ドイツ税法学の体系

ドイツの税法学は、一九二〇年代のバルやヘンゼルの登場に始まるということが出来るが、体系的にはその後、ほとんど変化がみられない。即ちドイツ税法学の体系は、全体を総論と各論に二分し、しかも総論を、序論、実体的租税法 (materielles Steuerrecht) (課税要件の一般的概括的説明)、形式的租税法 (formelles Steuerrecht) (査定、徴収手続)、租税刑事法に区分し、おのおの一般理論を説明した後に、一般理論の応用として各論を解説するというのがほとんどである。例えば最も初期の税法学の体系書と思われるバルの体系書^①は、第一章租税法説、第二章租税法総論 (租税国家法、租税法行政法—実体的租税法と形式的租税法、租税法)、第三章各論 (營業税、所有税、消費税、流通税) という体系をとり、同時期のヘンゼルの体系書^②も、序論に続く本論は第一章租税国家法、第二章租税債務法 (租税債務関係と課税要件)、第三章租税法行政法、第四章租税刑法と刑事手続、第五章各個租税 (租税実体法) という構成をとっている。またミルプトの体系書^③も若干の順序の入れ違いはあるが、基礎理論 (序論)、租税国家法、租税法行政法 (但し一般理論、実体的租税法行政法 (各論)、形式的租税法行政法という構成になっている)、租税法・刑事手続法という構成をとる点で基本的な違いはない。但しこの時期の体系書の特色は、総論と各論という言い方をすると、各論の占める比重が比較的大きいことで、例えばバルでは全体の約三分の一、ヘンゼルでは全体の約四分の一、ミルプトでは約七分の三が各論として個別税目の説明にあてられている。この点から、戦前型体系は基本的にはオットー・マイヤー型の「財政権力」の行使になぞらえて租税法法律関係を整理しつつも^④、一定程度の各論的説明をおくことで特色を

つけ、行政法各論的な取扱いからの脱皮を図っていたということができよう。⁽⁵⁾

ところが戦後のドイツの税法は必ずしもそのように進展せず、法律学としての税法は専ら総論中心、各論は裁判官や行政官など専ら実務家の担当という分解が目立つように思われる。例えば、ビュラー⁽⁶⁾、フェヒナー⁽⁷⁾などの教科書はどうか先の形態を止めているが、クルーゼ以降⁽⁸⁾、マイリッケ⁽⁹⁾、パウリツク⁽¹⁰⁾などに至ると、専ら総論のみが記述の対象とされ、各論の存在を一応想定はしているもの、おそらく将来も各論の出版の可能性はないものと思われる。そしてその結果、総論としては、例えばクルーゼにみるように、序論、租税債務法（課税要件の一般的説明）、租税行政法、租税救済法のみが残ってしまうことになる。しかしこれらの大部分は、行政法理論のアナロジーにすぎないから（例えば租税行政行為の拘束力、公定力、確定力、撤回、納税義務、行政強制などの構成をみよ）、税法学独自の研究領域は、実は、租税の概念と種別、税法の法源、税法の解釈・適用、租税回避などに限られることになり、この部分の理論化と抽象化ばかりが進行することになってしまうのである。ところでこのような各論切り捨て。総論重視の体系の欠点は我国でも既にいくつか指摘されているが、要約するとまず第一に、高度の一般理論ばかりが先行し、実生活におそらくは最も関連の深い個別法規の研究が対象外とされてしまう、第二に、そのため市民に納税者にとっての実用価値が大きくそがれる、第三に、一般にクルーゼにみたように総論部分は権力説的理解が妥当すると解されているが故に、税法学全体が権力説的な構成に傾く、第四に、総論部分では過度の法的構成が重視される結果、政策論の入り込む余地は少なく、（他の法律学との交流はともかく）財政学・経済学・会計学・社会学・政治学などの他の社会諸科学との交流が妨げられる、などの欠点を必然的に伴なう。その結果、税法学は自己の研究領域をますます狭め、自縛状態に陥らざるをえなくなったのである。

ところで今日のドイツの税法学は、次の二つの方向によって長い間の低迷から脱出しようとしているやにみえる。

第一に、経済学理論と接近し、政策的指向を加えることによってである。この点はドイツの代表的税法専門誌である『租税と経済』が、編集方針を大幅に修正し、「総合的租税学」の形成をめざして経済学者の論稿の掲載を始めたことからも判明する。第二は、(先に関連するが)少数ではあっても各論的研究の成果が徐々にみられるようになったことである。たとえば、ヴェーエの企業課税に関する体系書、ラゼナックの法人税に関する研究書は、従来の実務家の手になる簡略な解説書とは大きく異なる高水準の内容を有している。そしてそのようなドイツ税法学の今後の方向を代表するのがティプケの教科書であろう。ティプケは今日のドイツの税法学界を代表する最も精神的な研究者であり、同時に税法学体系化の最も熱心な論者であるが、総頁五〇〇頁のうち一六〇頁に及ぶ各論的記述は旧来の体系書にみられるようなおざなりなものではなく、多くの判例学説の他に財政学理論・改正論議にも十分な考慮をはらった極めて充実したものである(体系的には、総論、各論(特別租税債務法)、手続法、処罰法という順序になっている)。ティプケは全体的には旧来の税法学体系を踏襲しているといえるが、例えば経済構造に対する税の効果を統一的に理解するために「租税経済法」の項目を設けている点などは、注目すべき構成といえる。

結局、ドイツ税法学の今日の基盤は未だ十分強固なものとはいえないが、ティプケやその周辺の研究者の精力的活動に光明を見出すべきである。

二 アメリカ税法学の体系

アメリカのロースクールにおける法学教育は原則として法曹実務家養成教育であり、そのために判例研究を通じた事案の分析処理能力の養成が極めて重視されているが、その中でも税法教育の占める比重の高いことが大きな特色である。例えば、ハーヴァード・ロースクールでは、税法が会計学とともに第二学年の基礎科目に配当され、三年次に

はより高度な税法のトレーニングを目的としたビジネス・プランニング、エステート・プランニングが配当される他に、租税政策、組合課税問題の課目が別に設定されている⁽¹³⁾。従って税法のケース・ブックの数は極めて多いが、ここでは最も代表的な、サリーの著書とビットカーの著書⁽¹⁴⁾に検討を集中しよう。

サリーの『連邦所得課税』は、項目のみ記すと、第一章連邦所得税制度、第二章総所得、第三章控除、第四章税務会計、第五章財産処分からの利得と損失、第六章家族課税、第七章組合と組合員、第八章会社・株主、第九章会社の再組織という構成になっており、とりわけ、二、三、五、六、八、九章に関する記述が極めて多い。

またビットカーの『連邦所得税・連邦遺産・贈与税』の構成も、遺産・贈与税の記述が加わった結果、所得税の記述部分は圧縮されており、若干の順序の変動もあるが、構成自体に本質的な相違はみられない。

以上を概観して判明することは、我国で極めて重視される租税法の一般理論(税の意義・分類、租税法律主義の意義、税法の解釈・適用原理)に関する独立の記述がほとんどみられず、また租税法、租税争訟法に関する記述も極めて簡略なことである(サリーでは、序論的な所得税制の説明の部分で三〇頁、ビットカーでは第一部連邦所得税第一〇章課税実務と手続として七七頁)。しかしその他に租税手続や租税法に関するケース・ブックが今のところは全く存在しないから(研究書も極めて少ない)、アメリカ税法学における租税手続法の研究教育は、(実際にはそれが大きな意味をもっていなから)ほとんど無視されているといえることができるのである。しかしこの点はアメリカ税法学の任務放棄を決して意味せず、むしろいわゆる租税実体法の研究教育に精力的なエネルギーが注がれることになるのである。この点から、金子教授の指摘⁽¹⁵⁾されるように、アメリカにおける税法学は、課税権力の行使をめぐる権限体系としてではなく、徹底的に私人の行う私的行為、商取引に対する税の法律的・経営経済的な効果を分析する一種の「私的取引法」の一部として展開されていることが判明するのである。このことは裁判官のみならず、膨大な数の開

業弁護士、企業内弁護士、ロー・フーム所属弁護士、政府弁護士の養成をロースクールがその任務とする以上、ある面では当然のことであるが、そこには社会需要に応じた税法学教育の方向が示されているようにも思える。⁽¹⁷⁾

しかしこのことは我国の税理士試験にみるように、法令・通達丸暗記主義的なつめこみ教育を必ずしも是認するものではない。というのは、そもそもケース・メソッドが単なる法令・判例の丸暗記よりも、法制度の変化に対応してそれに対処しえる知識・分析技術・洞察力の研鑽を目的としたものと解されるが、サリーやビットカーのケース・ブックには租税政策論や経済理論、また立法理由や立法過程に関する極めて水準の高い記述や資料の抜粋が掲せられており、むしろ実体法重視が容易に政策論や経済理論との連携に結びつくことがそこに示されているからである。このようにして税法を私的取引法に組み入れる考え方は、税法学と他の取引法、経済法などとの関連を明確にし、更に徹底した実践教育によって、法を社会的な総合的な視野から相対的に検討することを可能にしているように思われるのである。

三 我国における税法学の体系

(1) 最後に我国の税法学の体系に目を移すと、我国ではアメリカ税法学よりもドイツ税法学の体系に従うのがほとんどである。しかもドイツの戦後の流行にならって専ら総論部分に体系的記述を集中し、各論はごく簡単に処理するか完全に省略するか(ないし未刊とするか)のいずれかだといえる。⁽¹⁸⁾

例えば我国の最初の体系書である鈴木繁『帝国租税論』(一九一九)は諸論、総論、各論という構成をとり、総論を更に租税の意義、納税義務、租税の免除、徴収、租税監督、租税行政救済、租税犯に区分するが、各論では個別税法の詳細な記述と体系化を試みている。⁽¹⁹⁾ また杉村章三郎『租税法』(新法学全集六卷行政法V)(一九三九)もその範をヘンゼルに求めつつ、課税要件の説明を総論と各論に分け、課税要件各論の中で個別税法を六〇頁(全体は一六〇頁)

にわたって分析しているのが注目される。

しかし戦後の税法の教科書は、中川一郎『税法体系（総論）』とあらかじめ断わっているようなものもあるが、杉村章三郎『租税法概論』、須貝脩一『税法講義（一）』、田中二郎『租税法』、新井隆一編『租税法講義』、北野弘久『税法講義』、清永敬次『税法』と専ら総論中心であって、そこには、ドイツ税法学の大部分の教科書にみられた個別実体法の各論の説明さえみられない場合が多い。従ってその体系的欠点はドイツの場合以上に顕著であって、講義では総論ないし一般理論と租税行政法が専ら取扱われ（むろん総論の中に各種の実体法規が素材として登場して来るのは当然である）、実際に日常生活を規制し、その行動様式に大きな影響を及ぼしている実体法が講義で体系的に講義されることは少ない。つまりこれら各個の実体法規は、総論部分で得られた一般原則や理論を個別的に適用すれば自動的に処理できる各論（応用部門）としてしか位置付けられていないのであって、若干の記述がみられたとしても、実定法規を解説しただけの極めて形式的なものに止まっている場合が多い。

これらの総論—各論的構成は、その模範を、行政領域における行政庁と私人の関係を法的には専ら権力関係、支配—服従関係としてとらえ、それ以外の夾雑物をすべて体系外に放逐して理論体系を完成した伝統的な行政法学に求めた結果と思われる。確かにこの体系は様々の実体法規が止むを得ず有している夾雑物をとりのぞき、煩雑な法規に煩わされずに高度に抽象化された学理的基礎理論を展開し、また美学的にも整然と均衡のとれた体系を構成できるといふ長所をもつ。

しかしこれら体系は端的にいつて市民の日常生活実態より遊離したアカデミズム指向型の概念法学であって、納税者や実務家の要請に答えるための実用法学的体系ではない。というのは現実には納税者、税理士、会計士、あるいは税務職員、裁判官などが日々直面し、現実的な法適用と対応をせまられているのは税法各論として処理されている個別

実体法規であつて（租税行政法や争訟法の研究教育は無意味だといっているのではない。体系内における比重が問題なのである）、総論で展開されるような一般理論や抽象的原则が現実の問題解決に資する度合は、実はかなり少ないと思われるからである。従つて税法学の知識の修得が学者に独占されており、学者相互や裁判官との間に理論交流が止まる場合にはさしあたりの問題は生じないかもしれないが、方向を転換し、一般市民に納税者やその予備軍である学生に焦点をあてて、税法の問題点を相互討論し、あるいはそのための体系を考へるとき、旧来の税法体系は極めて限られた役割しか果せないのではないかと思はれる（このことは税法に限らず、行政法においても同様と思われる）。

従つて新たな税法学の課題は、既に多くの論者が指摘するように、実体法規に関する研究を進め、その蓄積を図ることであるが、その際にも、単に実体法規を研究し、学生・市民に伝授すればよいというのではなく、納税者が最も利害関心を有しかつ真に重要度の高い法規と法理論を選別しなければならず、そのために膨大な税法規を大胆に取捨選択し、新たな観点より再構成することが求められているのである。しかし最近はいくら旧来の税法の体系を修正しようとする見解も少なくない。その一つが最近の金子宏『租税法』（一九七五年）であり、他の一つが北野教授による一連の税法方法論に関する提唱である。以下、これまでの記述では述べたりない点もあるので、前記の二つの業績を評価しつつ、若干の補足を加えよう。

(2) 金子教授の『租税法』は総頁五〇〇頁にも達する大部な点、また従来教科書であまり取り上げられなかつた諸問題をも含めて、税法全体に対するバランスのとれた記述が網羅的になされている点において、文句なしに戦後の税法学界の共有した最も重要な体系書といふことができよう。

さて、ここで注目したいのは、その体系である。金子教授も通説的な観点から租税法全体を一応、序説、租税実体

法、租税手続法、租税争訟法、租税処罰法に分類されるが、教授はその理由を、「租税法の体系は」対象的には実定租税法の全体をカバーし、内容的には租税法法律関係を理論的に整理し体系化するものでなければならぬ。また体系と
 いうるためには、各部分が有機的な関連を保っていなければならない⁽²²⁾と説明されている。しかしこの著書の最大の特色は教授が自ら「本書を執筆するに当たって、特に意を用いたのは、課税要件各論の名のもとに、所得税、法人税をはじめとする個別の課税要件についてやや詳しい体系的叙述と検討を行なうことである。〔中略〕この部分は、われわれの日常生活ときわめて密接な関係をもっているという意味でも、また法律学の他のいずれの分野の研究対象にも属さない租税法独自の対象領域であるという意味でも、租税法の中で最も重要な部分であり、租税法を独自の法分野として研究し教育する場合には、この部分を脱落させることは許されなければならない⁽²³⁾である。むしろ、この部分の研究と教育を重視することによって、租税法は独立の法分野としての地位を築きうるのではないか。このような考慮から、本書においては、課税要件各論を全体の中心に据え、それに最も大きなウェイトをおくことにした⁽²⁴⁾と述べる⁽²⁵⁾こと、租税実体法の説明に大きなスペース（全体の約三分の一にあたる二二三頁）がさかれていることである。従来の法律学者による実体法規の分析がとすれば課税要件の一般的説明や、あるいは個別条文の解釈、個別判例評釈に留まりがちであったことを考えると、教授が実体法の体系的分析にさいた努力は高く評価されるべきだろう。ところで教授は右に引用したところ以外に税法学の体系、目標、方法論に深く言及されることはないが、実体法に「われわれの日常生活ときわめて密接な関係をもっている」という評価を与え、それを体系的記述の中心に据えたこと自体が、一つの目的論的あるいは運動論的意味を有することは、改めていうまでもないだろう。つまり現代社会における租税法律主義が「各種の経済上の取引や事実の租税効果についての十分な法的安定性と予測可能性とを保障⁽²⁶⁾」することに
 あるとすれば、実体法の分析こそが市民に日常生活に必要な予備知識を与え、取引方法を選択する評価基準を与える

ことになるのであって、それは究極的には市民生活を基軸にした租税法体系の形成に結びつきうるからである。

しかしもし金子教授の税法体系化の意図を右のように解することが許されるとするなら、市民Ⅱ納税者の観点から課題をより鮮明におしだし、日常生活や取引関係を規制し、様々のエフェクトを与えるものとして税法全体を把握し、その意図を達成するためにより目的追求的・作法的に税法体系を構成することは許されないだろうか。これが筆者があえて教授とはやや別個の体系を追求したいと考える理由である。しかしそのためには何よりも様々の法規の中に埋もれている市民Ⅱ納税者の法的地位を掘りおこし、それを基軸に租税法規の全体をやや意図的に再構成しつつ分析してゆくことが一つの方法である。金子教授の体系には先のごとき大きなメリットが認められるが、実体法の分析・記述にあたっては、実定法構造を客観的・公正に分析するという態度が堅持されているように思われる。しかし教授の体系書は大部である上に、現在の法制度上の欠点もあり、実体法規の客観的な分析のみからは、日常生活人としての市民Ⅱ納税者が現在の租税法規において占める位置とその日常実践判断の基準としての税法規の実際の意義は明確になりにくいのではないか。この点にもう一つ、筆者との視点の差異を感じるのである。

(3) 最後に、国民の税法学を旗印に、税法学方法論の確立とその具体的プランを終始かわらぬ情熱で主張されている北野弘久教授の税法学方法論に若干言及したい。教授は先の金子教授と同様「租税法法律関係の中心は理論的にもまた実践的にも課税実体法であり、課税実体法の研究こそ税法学的研究の中心とされねばならない」²⁶ことをかねてより力説され、おびただしい数の論稿を発表しておられる。それら実体法の解釈・分析より示教される点も多いが、ここでは教授のユニークな税法学方法論に論点をしぼりたい。

さて何といっても北野教授の税法学方法論の最大の特色は、税法の分析にあたって法認識論と法実践論の峻別を主

張される点にある。教授によれば、まず法認識論とは法現象の客観的法則性を明らかにせんとするもので、教授の強く主張される現代資本主義法としての現代税法の構造的特質を法律学のレベルにおいてトータルに認識することを究極の目標とするものである。それに対して法実践論は法学的価値判断にもとづく一つの実践的主張であって、具体的には能うかぎり納税者の人権擁護の立場にたつて、行政や裁判、さらには立法に影響を与えうるにたる実践的な法理論をさきどりに積極的かつ説得的に提示することを目的とするものである。教授によれば、従来の税法学者は法解釈が一つの実践的価値判断であるということさえ忘失しているのであり、「従来この相異なる二つの論議を自覚的に分別することすらあまりなされなかつたために、議論の望ましい展開を妨げるといふくらいが存在した」⁽²⁸⁾のであった。

さて、既に断つたように、本箇所では北野教授の税法体系全般を批判検討する準備はないし、また可能でもない。ここでは、次章以下の論議展開との関連で、北野教授と筆者の見解の相異点のみを簡単に述べるに止めておきたい。まず社会科学において sein と sollen、事実判断と価値判断、あるいは事実判断の形で書かれた作業仮説を立て、その論理的含意を展開し、その展開された数多くの結論を事実⁽²⁹⁾に照らして検証することを作業内容とする実証的 (positive) 分析と、価値判断の形で書かれた社会全体にとつての目的と事実判断の形で書かれた社会体系の描写とからなる公理体系より出発してその論理的含意を展開しようとする規範的 (normative) 分析とを明確に区別すべきことは、古くは J・S・ミルなどの提唱にかかり、哲学においては J・E・ムア、社会学においては M・ウェーバー、経済学においては G・ミュンデル、L・ロビンズなどによって発展せしめられたところであつて、今日その区分自体に異議を唱えるものは少数であらう⁽³⁰⁾。従つて北野教授が、法認識論と法実践論の二分論を主張されるのは、法学という学問の特殊性を考慮しても、名称の適否はともかく、一応正当と考えられる。従つて税法の課題も他の社会諸科学の発展にならつて、理論的仮説の定立→事実との検証を目的とする実証的研究と、特定の価値判断に基づいて社会的目

標を設定し、現実をそれに合致させるための処方箋を講ずることを目的とする規範的研究の性質の差異を明確にしな
 がら、双方の研究をより充実させることでしかありえない。本稿の目的は、既に現実の租税法体系の客観的分析より
 も、一般市民の納税者の日常行動の税法上の判断基準を設定するために現行の税法体系をむしろ意図的に再編すべき
 ことを主張していたことより判明するように、特定の価値判断を前提とする規範的な税法の体系を形成するための
 前提となる基礎概念の再検討をおこなうことにある。北野教授流にいう実践論的理論体系の概略図を描くことが本稿
 の一応の目的なのである。⁽³⁰⁾しかし規範的あるいは実践的理論体系が所与の目的と手段の合理的組合せの選択に関する
 理論である以上、おそらくそれは税法学の分野においても複数存在しえるのであって、唯一絶対的な立場をそこに認
 めるのは不可能であろう。筆者によれば、それは市民の納税者を主権者の位置に据え、既存の租税法制度を認識し、
 問題点を発見し、評価し、代案を提示するために具体的に役立ちうる分析方法と基準を含んだものでなければならな
 い。⁽³¹⁾その内容は一般市民との遊離をさけるためにあまりに難解かつ概念操作的なものではないが、逆にあまりに
 単純素朴、概括的、観念演繹的で具体性に欠けるものであってもいけないのである。北野教授の最近の納税者基本権
 と租税概念の再構成の提唱は、筆者の視点とは若干異なるが、その点で注目すべき主張であり、今後の一層の理論的
 深化のまたれるところといえよう。

四 小括—税法学の体系と目的

既に多くの論者が指摘するように、戦後の大衆課税の伸展と申告納税制度の採用によって、一般市民は必然的に自
 己の税負担を認識し、あるいはその効果を考慮して日常生活、取引活動などを選択せざるをえなくなっている。今日
 の税法は、国家権力による金銭の強制徴収という形式をとりながらも、実は市民生活に深くコミットし、日常の行為

や取引を規制する役割を果しているのである。税法は従って市民の日常関心の対象に転化したのであって、もはや官僚や学者の独占領域に留めることはできない。しかしそのために、税法研究者は、単に市民の意識の低さを嘆息したり納税（者）意識の高揚を鼓舞したりするだけでは不十分なのであって、税法学の体系自体を（税法規自体の簡素化や平明化はさしあたりありえないと想定し）再構成し、市民の日常生活上の行為選択の具体的基準を明らかにする作業に従事する必要がある。筆者の見解を誤解をおそれずに極めて簡単に表現すると以上ようになる。この課題は税法研究者が法解釈学的技術を工夫して法条を簡易に解説することにより、あるいは巷に氾濫する税理士あるいは大蔵省関係者の解説書、パンフレットの類によってある程度達成しうるのであって、ここにとりたてて強調するほどのこともないかもしれない（但しこれら類書は、あまりに法令体系中心的で具体性に欠けるといふ点と、逆にあまりに個別的具体的技術的すぎて法令の全体像の把握を困難にしているという両面の欠点がある。従って納税者の主体的位置を確認するために、膨大な実定法規の中に埋没している納税者の地位を発掘し、日常生活サイクルに適合させて課税要件、権利義務関係などを再構成する必要がある。）。

ところで税法に対する納税者の第一の反応は、以上のような現行実定法規を所与のものとして自己の行動・活動を規律し、あるいは法律の定めに従って税額を納付することであるが、行政の客体から主権者に転化した納税者の選択可能な行為はその範囲に留まらないし、また留まるべきでもない。納税者は現行法制度の問題点を摘出し、改革案を考え、より合理的な租税制度を提案することができる。ここでの税法学の課題は従って（むろん個別的に納税者に有利な法解釈や税制改革案を提唱することも重要であるが、それ以上に）、納税者が全面的に依拠しうるような特定の価値判断とそれに照応しうる事実体系よりなる規範的な税法学体系を形成し、その中に新たに主権者としての市民Ⅱ納税者の地位を設定し、更にその目的に有用な法概念の定着を図ってゆくことであるように思われる。

従つて最後にそのような内容を有するノルマティブな税法学体系を明らかにする義務がここに生ずることになるが、その体系的全体をここに示すことは現在の筆者の能力からして不可能である。しかしそれを構想するための問題のいくつかをここに示すことはできる。まず第一に、ある程度の共通性のある規範的な理論を、そもそも独断を排除しながら体系化することが可能か否かという根本問題がある。第二に、より具体的に納税者を意思決定の主体に据えたとしても、更にそれを合理的な租税制度の選択という具体的過程に（政治的にはなく）理論的に連結させることができるか否かという問題がある。そのような過程を理論的に構成することなく、単に政治スローガンの納税者主権を叫ぶだけのことであればそれは旧来の税法学体系によつても十分可能なのであつて、そこに税法学体系の再構成の必然性は認められないからである。第三に、納税者が法律執行の客体から税制全体を構想する主体に転化した場合、租税概念はいかに変化しなければならないのかという問題がある。第四に、租税制度、租税政策の合理性を判定するのは理論的に納税者自身だとしても、「合理性」の具体的基準はいかなるものかを考察しなければならない。

以上、筆者の非力をも顧りみず、税法学体系再構成のためのいくつかの柱を立ててみた。これらの問題をしかし観念的抽象的に設定し、あれこれ思考をめぐらしても、おそらく名案は浮ぶまい。そして税法学の内部にその解答がない以上、問題解決の鍵は外に求めるしかない。このような時にこそ、他の法分野あるいは隣接諸科学に目を向け、その成果に学ぶ必要があるように、筆者には思われる。筆者はそこで、その思考の手掛りを、はなはだ不十分な知識を前提としつつも、経済学理論、殊に近代経済学理論に求めてみたい。次章は筆者が理解しえた限りでのそのアウトラインの紹介である。

(一) K. Ball, Einführung in das Steuerrecht, 1. Aufl. (1920), 2. Aufl. (1922).

(二) A. Hensel, Steuerrecht, 1. Aufl. (1924), 3. Aufl. (1933).

- (3) C. H. Mirbt, Grundriß des deutschen und preussischen Steuerrecht (1926).
- (4) この三つの教科書を平板的に並べてこのような比較をすることはあまり重要な意義をもつものではないが、ここでは内在的法理論構造の微細な差異に触れるまでには至らず、専ら外見構成的な比較に終始することにした。法学的検討としては、依然、須貝簡一『租税債務関係の理論とその展開』特四一—一〇二頁が最も優れたものである。
- (5) なせなら、ティンケの指摘するやうなドイツ行政法学は、税法を各論に位置付けながらも、それを常に無視し排除し敵視し続けたからである。K. Tipke, Die Situation des Steuerrecht als rechtswissenschaftliche Disziplin, NJW 1966, 1885 (1988).
- (6) Bühler-Strickrodt, Steuerrecht, Grundriß in zwei Bänden, Bd. 1, Allgemeines Steuerrecht, 3 Aufl. (1959), Bd. 2, Einzel Teil, 3. Aufl. (1958), 各 2 冊 allg. Teil, S. 26—27, 35—37. に税法体系に関する記述がある。
- (7) R. Fechner, Grundriß des Steuerrecht, 3. Aufl. (1960).
- (8) H. W. Kruse, Steuerrecht, Bd. 1, Allgemeiner Teil, 1. Aufl. (1966), 3. Aufl. (1973).
- (9) H. Meilicke, Steuerrecht, Allgemeiner Teil (1965).
- (10) H. Paulick, Lehrbuch des allgemeinen Steuerrechts, 1. Aufl. (1971), 2. Aufl. (1972).
- (11) G. Wöhe, Die Steuern des Unternehmens, 3. Aufl. (1975); P. Rasenack, Die Theorie der Körperschaftsteuer (1974).
- (12) K. Tipke, Steuerrecht, 1. Aufl. (1973), 4. Aufl. (1976).
- (13) ティンケには税法規の体系化に関する多くの論稿があるが、本稿とはやや論点を異にするので、今回は紹介を省略することにした。
- (14) アメリカ法学教育の紹介はいくつかのものがあるが、ここでは田中英夫『英米の司法』特に五一—一頁以下、木下毅「ハーヴァード大学における法学教育」立法学『四号』二〇—五頁以下、特に二—四頁を参照。
- (15) Surrey-Warren-McDaniel-Ault, Federal Income Taxation, vol. 1, 2 (1973); Bittker-Stone, Federal Income, Estate, and Gifts Taxation, 3d. ed. (1973).
- (16) 金子宏「租税法の体系」公法研究『二四号』二五八—九頁。
- (17) アメリカ法曹界の最近の内情を極めてよく伝える好著として飯島澄雄『アメリカの法律家』が参考になる。
- (18) むしろ各論に関する研究が全くないというのではない。例えば、田中勝次郎『改正法人税法の研究』(一九五一)には、その当

時のドイツの学説の優れた紹介と分析が含まれている。

- (19) ここでは、中川一郎『税法の解釈と適用』六五―七〇頁に紹介されたものによった。従って各個の頁数等は判明しない。
- (20) おそらく税法は毎年の改正が激しいので、頻繁な改訂をきらって、出版社が各論を書かせないという事情もあるのであろう。
- (21) 田中『租税法』(法律学全集)がその典型であらう。
- (22) 金子『租税法』二六頁。
- (23) 同書はしがき一―二頁。『租税法講座』(全三巻)も同一の考えに基づくものであろう。
- (24) なお同旨の論議を展開するものとして、金子「租税法の体系」公法研究三四号二五一頁以下参照。
- (25) 金子『租税法』七〇―七一頁。
- (26) 北野弘久『税法講義(改訂版)』一三頁、同『税法学の基本問題』二二―二三頁。
- (27) 教授の主張は処女作『税法の基本原理』以来かわるところがないが、ここでは『税法学の基本問題』序文、四七一―三頁、「租税法関係の性質」(法学教室「第二期」八号九六頁以下)を主として参照した。なおその他に、北野シュエレを自認される小山広和氏の「社会科学としての税法学の誕生と現状」税理一七卷四号一六六頁以下、同「戦後の日本税法学界の特質」税理一七卷一三号一四三頁以下、三木義一「ヘンゼル税法学の構造(一)」「(二)」民商法雑誌七二卷四一六号も参照。
- (28) 北野『税法学の基本問題』一四頁。
- (29) 今井賢一他著『価格理論(Ⅱ)』(岩波現代経済学?)九一―九六頁、東洋経済編『経済学との対話』五七頁以下所収の安井琢磨・碧海純一対談「社会科学における価値判断」、あるいは碧海純一『新版法哲学概論』一三二―八頁以下などをさしあたり参照。但し、従来、事実判断と価値判断を最も明確な形で峻別してきた近代経済学者の中から、幾つかの反省が示されていることは興味深い。例えば宇沢弘文「混乱する近代経済学の課題」(現代経済学の課題・5『近代経済学の再検討』二頁以下)、内田忠夫編『新しい経済学』(有斐閣選書)二一―六五頁など。但しそれによって、この二分論自体が無意味になるものでないことは、いうまでもない。
- (30) 従ってここでは教授の「認識論」に触れる余裕はないし、またその準備もない。しかしながら論者の中には北野理論に対する言及がなされないことをもって、「税法学界の特殊部落性」「税法学の後進性」の明証であるかの如き論説もみられるので、若干のコメントをせざるをえないだろう。

北野教授の法認識論は、例えば『現代税法の構造』にみられるように、高度の分析能力を示した極めて理論水準の高いものであるが、方法論的視角自体は必ずしも明確ではない。教授は例えば代表論文「戦後租税法の展開と特質」において、シャープ税制崩壊過程の法構造を詳細に分析され、シャープ税制の法構造が現代税法つまり国家独占資本主義段階の租税法の構造的特質を典型的に顕現していること、戦後の資本主義展開の過程でシャープの「合理性」すらが資本にとって桎梏になったこと、租税法が戦後日本資本主義の展開過程に応じた資本の側の生の声を単に法文化したにすぎないことなどを、おそらく「法則」として明らかにする。ここでは歴史的ないし法社会的、上部構造被規定論に基づく唯物論的分析方法が駆使されている。しかし租税法主義の分析にあたっては権力関係と債務関係という二つのモデルを提示し、法認識論の視角から、つまり歴史的、経験的にとらえられた存在論における租税法関係は全体的に権力関係の構造を有するものであったと結論される。また北野教授の方法論を全面的に支持される小山氏によれば、現代における立法過程の形骸化という税法現象の認識、税務行政の実態分析、税務官吏による質問探查権行使の実態分析、固定資産税が庶民の切実な税負担となっている、などの「現状認識」も法認識論の具体例ということになる。

ところで北野教授のいう法認識論の内容が、従来法律学、殊に公法学で主張されてきた法認識論とは性格を異にするものであることをまず指摘しておきたい。例えば公法学においては宮沢博士の「理論的な区別と技術的な区別」、田中博士の「類型的概念」と実定法概念」、藤田宙靖教授の「説明的・叙事的なるものと価値判断的・実践的なるもの」などの区分が著名である。論者によって視角に大きな違いはあるが、法解釈を含む実践論に対比される「理論的概念」「類型的概念」「説明的・叙事的なるもの」などは、一般に「錯雑なる法規範を体系的に認識するための手段として構成されるいわば理念型」(藤田「行政主体の概念」)田中古稀記念・『公法の理論(上)』二〇三―四頁)、「抽象的な複数のモデルの設定行為とそのモデルに従った分類」(塩野「公法と私法」(同前所収)一五一頁)などと理解されるのが普通である。従って北野教授の法認識論とは、分析対象の点でもまた分析方法の点でも全く異なっている(筆者の考えによれば租税法関係をめぐる論議は上記のような伝統的な公法学的二分論の観点から論ぜられるべき問題のように思われる(周知のようにナビアスキーの視点はそのようなものである。藤田「公権力の行使と私権利主張」)国家学会八〇巻一一・一二号六七頁)。北野教授はしかし租税法関係は歴史的經驗的存在論的にみて、権力関係とされるのであって、その点方法論を区別する必要があるように思われる)。

しかし北野教授は従来の公法学的二分論とは全く別個に社会科学の観点から「法認識論」を主張されているとも考えられるの

であって、先の点は北野説の欠点となるものではない。しかし北野教授にあっても法認識論に様々の対象物が含まれる以上、認識の対象に応じた、あるいは抽象度に応じた論理の使いわけや視角設定の変化が求められるのではなからうか。シャープ税制分析にみられる歴史的客観的法則の解明と租税法律主義の分析にみられる実定法秩序の分析と、あるいは税務行政の実態分析とでは、概念も分析方法も大きく異なるはずであって、それらすべてを法認識論としてグルーピングすることは不可能でないにしても、そこにしかるべき留意があつてよいように思われる。もし客観的法則の解明が任務の中心ならば、それは一定の抽象的な論理形式と事実に基づく検証を備えたものでなければならぬ。また実践的観点から立法・解釈作業の前提としての現状認識が当面の課題のなら、そこから歴史法則や理論を導き出すことは如何にしても不可能だからである。たとえば下山英二「資本主義経済と行政権」現代法(7)『現代法と経済』八三頁以下)のように三段階論がある程度採用するのも一つの方法だろう。また小山氏のいう程度の現実認識であれば、それは従来より「法解釈学」の範囲内で主張されていたことであつて(碧海・前掲〔註29〕一九二頁以下、尾高朝雄『改訂法哲学概論』三五〇頁)、特に解釈学より切り離して論ずる程の実益もないように思われる。

以上、北野教授の「法認識論」には示教される点も多いが、教授の今後の理論的深化を期待して、若干の疑問を述べてみた。

(31) 平井宜雄「法政策学序説(1)」ジュリ六一三号六二頁の冒頭の表現を借用。なお後述するが、本稿をまとめるにあつて、平井教授の論稿が大きな手掛りとなつた。

第二章 納税者の地位と租税の機能

さて問題の出発点は、行為主体・意思決定主体として、納税者を規範的体系の中心に理論的に位置付けることができるか否かにある。法律学的にいえば、納税者の地位を問うことは、具体的には納税者と課税庁の関係を問うことに他ならない。従来の税法体系は、課税庁に寛容であるにせよあるいは課税庁の権限濫用に厳しい批判の目を向けるにせよ、専ら権限を行使する課税庁の側より構成されたものであつて、そこでは法律に基づいて課税庁からも納税者からも独立した法律関係が客観的に存在しており、あとは法目的の実現に向けて主として行政庁のイニシアティブのもとに行政の過程が客観的に進向するのであり、納税者は(行政法学的にいうと私人の公法行為として)申告や更

正の請求を行ったり、不服申立や訴訟を提起したり、あるいは質問探査に応じたり抵抗・妨害したりする第二義的な役割しか与えられていない。そこには実現されるべき法的過程が何人からも独立して存在しており、納税者はその過程の進行係としてそこに登場し、退場してゆくにすぎないのである。税法学の体系化にあたっては、このような過程進行の付属物にすぎない納税者の地位を問いなおすことが必要である。しかしそのためには、まず旧態依然たる「上納」あるいはその裏返し「搾取苦役」的な「租税」の概念に修正を加えることが必要であろう。

一 政策手段としての租税

今日の高度に複雑化した混合経済体制の中で租税が単なる歳入調達手段たる以上に種々の機能を営んでいることは、ここに改めて記すまでもなく財政学教科書等で広く指摘されているところである。例えばマスグレイヴは租税の機能を(1)資源の適正分配、(2)所得分配、(3)経済成長・景気調整の三部門に区分し、詳細な検討を加えている。⁽¹⁾⁽²⁾ しかし例えば(1)の資源の適正分配についてみると、租税は確かに市場の供給に委ねたものでは十分な量の供給を期待できない公共財の財源として、あるいは外部経済・不経済を調整する手段として最も重要なものであるが、他に公債、料金、受益者負担金、あるいは点数切符などによって右記の問題の解決を図ることは不可能ではない。⁽³⁾ また(2)の所得分配にしても、累進課税による富の強制収奪の他に、現物給付、補助金給付、その他の公共支出計画の拡大、社会保障体制の整備、最低賃金制度の導入などが有効な働きをする。まして(3)の経済成長政策に至っては、租税を通じる財政政策の他に、金融政策、公債政策、為替政策、独禁政策、雇用対策などが大きな意味をもってくる。そうすると、従来租税の中心的役割とみなされてきたものは理論上は他の代替的手段によっても達成可能なのであって、租税を所与の目的実現のための複数手段の一つと把握することが可能となろう。確かに財源調達手段として租税以外のものがそれに

とってかわるとは思えない。しかし体系構成上の理論的想定としては、租税は人々が無条件に黙諾して納付を強いられる犠牲や苦痛ではなく、所与の目的に対して代替的であるような諸手段の一つととらえることが可能だといえよう。結局、ある目的のために租税という形式を用いるか否か、あるいはどの程度の課税をおこなうかは、特定の主権者が特定の機構を通して決定すべき問題なのである。

さて以上のように、租税の中にある政策目標を達成するための手段、という側面をみいだしてくると、そこに他の社会科学において発展せしめられてきた有力な理論、即ち近代経済学理論の一部を移入することが可能になる。というのは、経済学はかつては主として財・サービスの生産・交換・分配・消費という特定の領域に対象を集中する領域学であったが、最近ではむしろ所与の目的に対して代替的であるような諸手段の合理的選択を扱う理論科学（ヘディングリン）と考えられつつあるからであり、そこから企業経済学、都市経済学、医療経済学などの構想さえ生れつつあるからである。また租税は伝統的に経済学の一部門である財政学の最も重要な分析課題とされてきたから、その親近性は一層高いといえることができる。

しかしより重要なことは、本稿は実証的分析とは別に規範的な税法体系を考察することを目的としていることを既に述べたが、近代経済学こそ実証的分析と規範的分析を峻別し、両者の研究の高度の発展を実現してきた代表的な社会科学だからであり、本稿がまがりなりにも法律学への経済理論の応用を意図しているからなのである。従来、税法学と経済学の関係というと、経済学・財政学で得られた個別知識を租税政策の考察の際に一部活用するという程度のものに終ることが多かったが、むしろ個々の知識よりも、経済学的な理論体系全体をここに応用する可能性がここより引き出されてくることになるのである。

従って以下では、筆者の拙い知識を前提としつつ、経済理論の若干のサーヴェイをおこなってみたい。

二 政策の合理性を判断する基準

さて経済学においては、ある経済組織の合理性は、いかなる基準によって評価されているのであろうか。なおそれ以前に、近代経済学の共通目標が、稀少資源の最適分配と最大限の効用の發揮にあるという点を一応了解しよう。

近代経済学における経済組織の合理性の検討は、いうまでもなく価格市場制度の分析と評価にはじまった。まず、社会全体の資源・材の配分という観点より出発すると、生産においては稀少な生産要素を節約し、消費においても稀少な財を節約することが望まれる。ところで(1)生産要素の稀少性はそれを費消した財の市場価格に反映され、それを騰貴させる。人々はしかし限られた所得で最大の満足、効用を得ようとするから、市場価格の高い財の消費をあきらめ、市場価格の低い財を多く消費するようになる。このようにして、市場機構は、まずどのような財がどれだけ生産されるべきかを決定する。(2)次に財を生産する企業は、費用を最小化するために、稀少性の大きい市場価格の高い生産要素の使用を節約し、市場価格の低い生産要素を多く使用する。(3)最後に、稀少な市場価格の高い生産要素を多く供給する消費者には多くの所得が与えられる。このように消費者に対する所得すなわち財の処分権の分配も、市場価格機構によって決定される。⁽⁸⁾

以上のように、価格機構は、資源の適正配分機構として極めて優れた長所を有している。アダム・スミスはこの市場のメカニズムを「見えざる手」として激賞したのである。このような価格機構の合理性は、しかしV・パレートが機構の合理性判断の基準として提唱したパレート最適 (Pareto optimum) の評価をくぐることによって、一層精密に証明された。パレート最適基準は「他の消費者を不利にする(即ちその効用を減じる)ことなしには、もはや誰もより有利にはなれない(即ち誰の効用も増加できない)とき、社会はパレート最適の状態にある」というものであるが、新厚生経済学といわれる学派はこの命題を用いて、価格機構が最も合理的なあるいは無駄がないという意味で効

率的な資源配分制度であることを厳密な方式に基づいて立証し、多くの経済政策に関する提言の大前提を築いたからである。

このようにパレート最適基準は、今日の経済学に広く受容されている最適配分基準であり、経済機構の効率性を判断するための基準であるが、それが万全でないことは、既に多くの論者の指摘するところであり、むしろ今日では、効率の観点からのみ問題を考える新厚生経済学理論のわく組みの狭さが批判されている。即ち、新厚生経済学の前提は、資源を様々の生産的用途の間にどう配分すべきかという「資源配分」の問題と、各個人に国民所得のどれだけを割りあてるかという「所得分配」の問題を区分し、後者は価値判断の問題として学問対象より除外した上に成り立っている。⁽⁹⁾しかし厚生経済学理論自体が明らかにするように、パレート最適な状態は実は無数に存在しえるのであり、所得分配を所与として無数に変化しうる。しかし現在の所得分配状態が最適だという保証はないから、パレート最適基準のみから社会全体の厚生を最大化させる状態を判定することはできない。こうして厚生経済学は、「何が望ましい所得分配状態か」というより強い価値判断を導入して無数のパレート最適状態の比較を行わざるをえなくなるのである、そのためには両者の問題をも含めて究極の最適状態を決定する共通性の高い別の様々の基準（関数）を工夫しなければならぬことになる。そして今日の厚生経済学は、その問題を、ありとあらゆる経済状態に社会的評価を表わす数値を割当て、その数値の大小によってあらゆる経済状態を比較するという社会的厚生関数の概念を導入することによって一応解決している。⁽¹⁰⁾

しかし社会的厚生関数の概念のみでは問題は何ら解決しないことも自明である。つまりこのような都合の良い社会的厚生関数がはたして何らの矛盾なく存在しうるのか否か、またそれをどのようにして決定するのかという問題は依然残っているからである。しかし後者の問題は、結局、経済学者、為政者、市民などがみずからの価値序列を保有

し、それが共通性を有しないとすれば、どのような機構、どのような手続を経てそれらを集計し、特定の社会的選択基準を決定するかという問題に帰着する。従って、社会的厚生関数は、むしろそれら集計・決定のルールないしプロセスの問題として考えられることになるのである。⁽¹⁾

三 政策決定の主体——方法的個人主義

これまでは、社会状態を選択評価する基準のみを述べてきたが、では現実には政策判断をするのは誰なのか、あるいは誰であるべきなのか。

まず、問題を最初に遡って価格市場を考えてみると、人々は価格を選択の基準として、自己の望むものを売却し、あるいは購入する。市場において、売手は自己の効用の増加の予想される時にのみ売り、買手は自己の効用の増加の予想される物を買う。両者は自己の意思に反した、または効用を減ずるといふ点で不満を生ずるような取引を強要されることはない。かくして需要—供給の調整を価格を通じておこなうという市場メカニズムは、既に述べたように、パレート最適基準を満足させる資源の適正配分を実現しつつ、同時に個人の自由を最大限に保証しうるシステムであるということになる。以上のことを逆に考え、各人が自由に選択意思を表明し、しかもその選択に応じて資源の適正配分が達成されてゆくとすると、そこに消費者主権 (consumers' sovereignty) が成立することになる。⁽²⁾つまり、消費者主権とは、ある論者の整理によれば、第一に、各個人が自分にとって何が望ましいかを自分で判断し、その判断に従って、様々な財貨・サービスの相対的重要度を評価する立場におかれていること、第二に、それら相対的重要度と相対的生産費が見合うように、様々な財貨・サービスの供給量が調整され、それに伴って経済全体の資源配分が決定されてゆくということを意味するが、資本主義経済機構における市場のメカニズムは、一定程度それを保証するので

ある。従つて概念区分をおこなうと、「消費者主権」の概念は、まず「事実概念」に他ならないのである。⁽¹⁵⁾

しかし他方で、現実に消費者の置かれた「裸の王様」たる地位をみるならば、消費者の地位をこのように讚美することは不可能で、むしろガルブレイズのいうような生産者主権が市場を大きく支配しているということが出来る。従つて「消費者主権」の概念は、むしろ社会の資源配分の決定の理想的状态を示す一種の「価値概念」という方がふさわしい。⁽¹⁶⁾ この理論的仮説は、近代個人主義や民主主義思想にも合致するものであり（また既に述べたように一定の事実にも合致する）、さほど異議なく多くの人々に受け入れられているといつてよいだろう。⁽¹⁷⁾

ところで、既に述べたように、「消費者主権」の考え方は、価格メカニズムを介在させることによつて、「資源の配分」問題においては、有効な価値概念たりうるが、価格メカニズムの作用しない「所得分配」問題の領域においても、有効な概念たりうるだろうか。即ち利害関係や人々の選好基準の同一でない所得分配の領域において、「消費者主権」の概念が価値概念として十分有効であり、あるいはその効果を發揮させるべき現実的条件を整備することが可能なのだろうか。しかしこの問題設定においても、前者が積極的に肯定されるべきことはいうまでもなからう。一人の独裁者の支配する政治体制や、人々の意思よりも因習・宗教が尊重される政治体制を肯定するのでない限り、資源の適正配分の判断の場合と同様、所得分配の判断の際にも、終局的な決定者は、人々自身でなければならぬ。つまり人々は消費者として尊重されるだけでなく、所得分配に関する意見の持主としても尊重されなくてはならない。ここに消費者主権にかわつて「市民主権」(citizens' sovereignty)が成立することになるのである。但し人々はその調整を自動調整装置としての価格メカニズムに頼ることはできず、それ以外の何らかの制度（経済的でないという意味で、非経済的な、あるいは政治的な制度）を工夫しなければならぬという違いがあるだけである。

この様にして、問題は結局、本稿が社会的厚生関数を採り上げた際と同様になる。民主主義の要請の一つは、社会

的評価の形成が独裁者によって、あるいは社会の構成員の考えを無視してなされてはならないことである。従って、主権者たる人々が各々異なる価値序列を有している場合に、どのようにして一つの統合された社会全体の厚生関数を選びだすのか、あるいは選びだすことがはたして実際に可能なかどうか、これが最後に残された問題なのである。⁽¹⁸⁾

四 公共部門と市民主権

さて、これまでは、経済機構における意思決定の仕組みあるいはその決定主体の問題を、厚生経済学の理論体系に於いて、「配分問題」から「分配問題」への分析の推移という文脈の中で検討してきた。しかし実は価格機構のメカニズムは、「分配問題」以外にもう一つの欠点を有している。つまり、市場の精巧なメカニズムは、私的財に対する公共財の登場という現象によっても、その合理性を大きく制約されるからである。⁽¹⁹⁾この公共財の問題は、価格機構によって十分な解決を図ることはできず、問題の最終的解決が価格機構以外の機構に委ねられるという点で、分配問題と共通の性格を有している。公共財の分析は伝統的に財政学の領域に属し、また今日の財政理論はそれに対してある程度の分析と体系の概観を示しつつある。そこでその成果を、ここで若干検討しておくなければならない。しかしこのような厳密な観点より財政理論にアプローチせずとも、より単純に、本稿がいま体系化の必要性と可能性を追求している租税制度は、従来専ら財政学の中心領域であり、長足の理論的發展をみた分野である。そうすれば、税法学の体系を考えるうえで、財政学理論より学ぶべきものは、少くないだろう。そこでしばらく厚生経済学の観点をはなれて、財政学の立場よりアプローチしよう。

さて先に価格機構が資源と材の最適配分を達成するということを述べたが、そこに登場する財の多くは、個人が各人の選好に基づき、その消費量に比例して対価を支払うような財、即ちいわゆる私的財(Private goods)といわれるも

のであった。しかし今日我々が日常生活を維持してゆくために必要な財は、これら市場で対価を支払って入手しうる私的財に限らない。例えば、道路、公園その他の公共施設や消防、警察、国防、義務教育などのサービスがそれであり、これらは私的財に対して、公共財 (public goods) ・集合財 (collective goods) などと呼ばれる。これら公共財が市場に混入してくると、市場の適正な機能は低下せざるをえなくなり、いわゆる「市場の失敗」が発生する。¹⁹⁾

その理由は次のように説明される。つまり公共財をいかに定義するかについては様々の論議があるが、一般に、排除不可能性と消費の集団性が特色としてあげられる。²⁰⁾ 排除不可能性とは、特定の対価を支払わない消費者をその財 (サービス) の消費から排除することが不可能なし (費用的にも) 困難だということであり、消費の集団性とは、ある財が同時に多くの人々によって等量消費され、ある人が多く利用しても他の人の潜在的享受量は減少しないために、消費者がその財の消費をめぐって「奪い合い」を演ずることがないということを意味する。人々は従って公共財の選択にあたって只乗り (free rider) を企て、自己の選好を積極的に顕示しようとはしない結果、人々が自己の受取る利益に応じて自発的に対価を支払うという市場交換モデルは成立しない。もし公共財の供給を市場機構に委ねるとすれば、公共財の供給は常に不足することになるのである。²¹⁾

以上要するに、公共財の存在によって市場機構は資源の最適配分を実現することができなくなり、公共財を含む世界における資源の適正配分は、市場以外の何らかの機構によっておこなわれねばならなくなるのである。しかし既に明らかのように、公共財の理論的検討にあたっては、公共財と私的財の供給の量的調整を通じて社会的な厚生を最大化することがその課題だとすれば、公共財を含む世界における資源の配分にあたっては、パレート最適基準と社会的厚生関数の最大化という要求は満たされなければならない。²²⁾ そしてそこに財政学と厚生経済学の融合が生じ、いわゆる公共経済学が提唱されることになるのである。

では、本稿がその中心的討究課題としている租税理論において、このような厚生経済学的な再定式化、殊に「消費者主権」の概念はいかなる意味をもってするのであろうか、この点を以下でみることにしたい。しかしこの種の理論が財政学において従来全くなされなかった訳ではなく、むしろ伝統的財政学は、これらの論議に対して長い伝統を有している。それが利益説と能力説の対立である。この伝統的な二つの租税概念の再検討を通じて、税法学においてあるべき租税概念がより一層明確にならう。

五 民主主義国家における租税の概念——利益説よりのアプローチ

従来より正統的な財政学の体系書その他においては、租税の根拠に関して是对価説 (benefit theory) と担税力説 (ability-to-pay theory) の対立が説かれ、対価説は今日では専ら歴史的意義しか持ち得ず、地方税の一部に適用するにすぎないかのように評価されている。²⁴⁾しかし歴史的ないし実証科学的な側面からはともかく、規範科学的な側面からは、両者の優劣関係をかくのごとく単純に考えることは、以下に述べる理由によって適當ではない。

まず利益説は、いうまでもなく租税を公共支出の提供するサービスに対する対価であるとみなし、人々は各々が受ける利益(便益)に応じて税を支払うべきであると説く。このことは政府とタックス・ペイヤーとの関係を広義の交換関係の一種と解し、公共サービスの選択が社会の個々のメンバーの選好に結びつけてなされねばならないことを意味する。またこのアプローチでは、公共サービスと租税負担額の同時決定が可能となり、支出面と収入面を同時に結びつけて考察することが可能になるという長所もある。つまり利益説は収入と同時に支出面の分析をも重視する結果公共経済の部門に消費者主権の概念を持ちこんで、民主主義社会のもとの予算決定のノルマティブな理論を作り上げるための最も基本的な観点を提供しているといえるのである。²⁵⁾実際、公共財の理論は、パンタレオーニ、マッツォ

ラ、パローネ、ヴィクセル、リンダール、マズグレイヴ、サムエルソンなど主として利益説の系譜に属する学者達によって促進されてきたのである。⁽²⁶⁾

しかし既に述べたように、公共財を含む社会における最適配分および社会的厚生⁽²⁷⁾の最大化は、価格機構によっては達成されず、結局政治過程による決定をまたなければならぬ。しかし利益説の重要な点は、この際にも消費者主権を認めるといふ点である。即ち公共支出が社会の構成員それぞれの選好・評価に応じて決定されるべきであるという利益説の基本的発想は、市場機構に代わる政治過程自体も社会を構成する構成員の選好を反映するものでなければならぬこと、政治過程がそのような条件を満たすものに作り変えられなければならないことを要求するからである。そしてそれを実現する政治体制が、民主主義体制以外にありえないことも自明である。ヴィクセルの全員一致モデル、リンダールの自発的交換モデルなどは、民主的政治システムと公共支出の議論を結びつけんとした貴重な試みであったといふことができよう。また従来の経済学理論が、個々人の選好をもとに社会全体の資源配分を説明するディングリンの確立に意を注いできたとする⁽²⁸⁾と、政治過程を社会を構成する構成員の選好を反映するものととらえ、そこに経済学の方法を適用する余地は少なくないであろう。このようにして経済学者による政治過程の分析が、意味をもってくるのである。⁽²⁹⁾

他方、担税力説に目を移すと、担税力説では租税負担能力の観点から課税の側面が専ら論議され、租税総額つまり公共支出総額がいかに決定されるべきかについては述べる⁽³⁰⁾ところがない。つまり租税と公共支出の同時決定ということとは否定されるし、公共支出の評価も、個人的選好には結びつかず、むしろ社会全体の観点からそれと切り離して評価される⁽³¹⁾。従って担税力説からは当然には消費者主権の考え方は出てこず、市場にかわる決定機構である政治過程も、社会構成員の選好を反映するものである必然性はないという意味で、民主的である必要はないことになる。極言

すると、構成員の選好とは無関係に独裁者が社会的全体的見地から公共支出の適量を決定しても、それが直ちに誤りであるということにはならないのである。むしろこのことは担税力説が独裁的政治体制を支持するということではない。担税力説の観点からは、政治過程が民主的でなければならぬことの経済学的根拠付けが不可能であり（あるいは現在のところされていない）、民主的でない政治過程（独裁制）を排除する根拠が改めて問われなければならない³⁰ということを意味するにすぎないが。

以上のように担税力説は、支出—租税の両面を統一的に考察せず、しかも消費者主権を当然に予想しないという点で、市民Ⅱ納税者を起点としてノルマティブな観点から租税体系及び税法学を再構成しようとする筆者の問題関心にとって、さしあたりあまり魅力的なアプローチではない。

しかしこれは筆者が規範的体系の構築を図り、消費者主権になぞらえて市民Ⅱ納税者主権の一貫した流れの中で税法の体系を構成しようとする手がかりをそこに求めんとしているからであって、担税力説が、現実の政策基準としてナンセンスだという意味では決してない。既に述べたように社会的な厚生を最大化は、配分問題と「分配」問題の統合によって達成されるが、担税力説は、所得分配基準としての「公正」(Justice) に対して発言できるだけの実績を有している³¹。また公共財については、市場機構が働かず、これにかわる民主主義的な政治過程も公共部門への効率的な資源配分を保証するに十分なメカニズムでないとすると、体系的、理論的整合性の観点からはともかく、利益説が課税分野で実際に実現される可能性は極めて小さい。従ってこのような状況においては、実際には公共支出と課税の決定とをそれぞれ切り離して、公共支出の水準をあらかじめ与えられたものとして、租税配分について独自の基準を設けざるをえなくなるが、担税力説はその点についても説得的な論議を展開できるのである。

六 納税者の地位に関する総括

日常活動の行為主体たる市民Ⅱ納税者をそもそも発想の中心に定置し、単なる解釈論に止まらず法制度に具現されている租税制度を検討し、批判し、提案し、改革するための理論体系を構成する上で、納税者はいかに位置付けられるべきか、あるいはさしあたりのモデルは他に存在しないか、これが本章の課題であった。ここでは筆者のはなはだ拙い知識を前提に、そのモデルを厚生経済学、公共経済学に求めてみた。

以上を要約すると、次のとおりである。まず第一に、行為選択、あるいは政策決定の主体の問題であるが、それは消費者でなければならない。また政治体制も消費者の選好を率直に反映するものでなければならない。第二に、租税は、納税者が受取る利益に対する対価たる性格を有する。この点は第一の点と必然的に関連する。第三に、租税は、所与の目標を達成するための代替的手段の一つであって、その当否は、民主的な意思決定過程を通じて市民Ⅱ納税者自身が決定すべきである。第四に、当否判断の基準であるが、さしあたってそれはパレート最適状態と社会的厚生関数の最大化といえる。しかし既に述べたように、後者は、今日むしろ意思決定プロセスないしルールと同義である。従って手続の公正が、そこではまず重視されることになる。^{③2}

以上の観点を、租税制度の合理性を判断するためのノルマティブな理論を構成する際に、導入すべきことについて、さしあたり異論はあるまいと思われる。しかしこれらの観点を体系化の基点にすべきであるということにすぎないのならば、そのモデルをわざわざ経済学理論に求める必要はない。上記のような観点は、例えば民主権の原理、納税者基本権、民主主義の基本原則、租税法律主義、適正手続原理、参政権、社会権、政治参加のルール等々の法的、政治学的諸原理から導き出すことも十分可能だからである。しかし筆者が、このような法学的、政治学的価値概念に依拠せずあえて経済学の領域から理論構成の視点を導出したのは、次のようなねらいに基づく。まず第一に、率

直に従来経済学において発達せしめられ、今日、厚生経済学、公共経済学として結実をみつつある経済理論を、租税制度の合理性や効果を分析する際にも重視すべきだと考えたからである。従来の「法と経済」分析は一部を除き既に述べたように、経済理論というよりも唯物史観に立脚したイデオロギー批判が多く、それを具体的な政策判断の基準とはなし難い。⁹¹歴史分析や構造分析にそれらが一定の意義を有することはいうまでもないが、日常的に生起する様々の租税制度上の問題を分析するためには、今すこし異なった観点から問題を考えることも許されるであろう。第二に、これら経済理論を租税制度分析に導入することによって、一定の定量的判断が税法においても可能となるということである。法学の分野にあっては、既に述べたパレート最適よりは市場法則を絶対的に拒否した「権利」を判断基準として選択しなければならぬ場合が多い。⁹²しかし今日のごとく市民相互の利害関係が複雑化し、加害者と被害者の立場が重層してくると、「一切か無か」の判断で事態を処理することは困難であり、また権利義務関係にあっては利益衡量をしなければならぬ場合が増大してくる。なるほど法律分野においても効率がすべてであるがごとき「経済学・帝国主義」的な考え方は拒否しなければならないが、そのことは法制度・租税制度の選択にあたって効率や効果を無視すべきであるということにはなりえない。むしろ効率を重視し、統計学的方法に基づく効果測定が必要な法分野は、今後も増大しよう。⁹³経済理論を参考にした法理論の再構成は、従来経済学において高度に発展せしめられてきた様々の手法を法学に導入するための第一歩となりえよう。第三に、既に述べたように、近代経済学理論にあっては、消費者をシステムを中心として、様々の理論が緊密な体系的連関を有しながら、全体的・統一的に構成されており、システムとしての発展性があるということである。それに対して従来の法律学・税法学はともすれば全体性と体系的に欠け、市民Ⅱ納税者の地位を擁護する視点も現象的、個別的、場当りのものであって、体系的緊密さはやや弛緩している。納税者に有利な法理論をかき集めると、そこに自ずと納税者を主権者にすえ、納税者が税法現象をトータル

に認識・批判するための体系が現出してくるとは考え難い。合理的で全体的統一的な体系の中に位置づけられた目的的な概念の定位とそれに基づく分析方法の整備が何よりも望まれるのである。第四に、ハルマティヴな観点から税法体系全体を再構成しようとする場合には、既にある程度完成されたノルマティヴな理論体系を有する厚生経済学理論、公共経済学理論が極めて有益であるという点であるが、この点は幾度か触れたので、ここでは省略する。

- (1) 最近の新井隆一『行政法における私人の公法行為の理論』は、それら研究の空隙を埋める上で貴重なものであるが、そこでも私人は伝統的な行政行為の区分と効果に依りて区分整理されており(二一―二二頁)、舞台廻的な市民の地位は変わらないように思われる。確かに行政府の側から観察していると、市民は時折許可の申請、不服申立、出訴あるいは法の予定しない抵抗運動などを行う、アトム的で、不定型で散発的な、要するにとらえない抽象的存在にすぎない。従って市民は行政目的を達成する目的としてしかみられないことになる。しかし現存する市民は、全体性を有し、統一性と一貫した行動様式を備えた具体的な存在である。市民にとっては従って、彼個人の生活の中に行政府が幾度か登場し、自己のために何事かをしてくれることが重要なのであり、その基準を示すものが行政法規なのである。つまり逆に行政府の活動がバラバラに分解され、市民の生活の個々の過程に割りふられ、市民の日常性の中に吸収される。従って一人の市民にとって必要な行政法の知識とは、客観的な法秩序の論理的記述よりも、日常生活を行ってゆくうえで不可分の権利・義務を彼の生活に引きつけて体系化した、具体的に発展性のある知識であり、体系であるといわなければならない。この前提にも立てば、行政法学の任務も、おのずと、市民の生活領域毎に複雑に入り組んだ法律体系を整備体系化し、市民に法の与えるインパクトを理解ならしめ、日常的な見透しを与えるような知識と体系でなければならないということになる。渡辺洋三編『市民六法』は、その一つの試みとして評価しうるものである。
- (2) マスグレイヴ『財政理論』は、全体を以上の三部に分け、個々の部門における財政の機能を詳細に分析した大作である。なお金子『租税法』一一七頁、田中『租税法』三二頁以下。

- (3) この点は、本稿では触れない。鈴木均『外部経済と経済政策』、今井後掲(註7)一六〇頁以下、福岡・後掲(註7)四五頁以下参照。

- (4) この点は、大川政三編『財政論』(有斐閣大学双書)一七二—二二六頁の説明が明解かつ詳細である。
- (5) 富永健一「社会学的分析」(法社会学講座4巻)一四頁、同「経済社会学の視点」(社会学講座8)三一—四頁。
- (6) この種の問題は、従来「法と経済」の問題として論じられてきたが、それはマルクス経済学と法律学との関係であって、近代経済学理論との関係が問われることは全くなかった。しかも前者の場合にも専ら言及されるのは「資本論」のごく一部である。「法の物神性論」や「ヘーゲル法哲学批判」『ドイツ・イデオロギー』『国家と革命』等に依拠する「史的唯物論」上部—下部構造論」であって、それ自体マルクス経済学理論と言いつるか否か疑問なものである。平井教授の「法政策学」は、分析視角も方法もそれらとは全く異なるが、法律学と経済学理論の結合を、厚生経済学理論を縦横に駆使しつつ独自の視点を加えてまとめられたもので、極めて注目すべき試みである。
- (7) 以下の記述にあたっては、主として厚生経済学の基礎理論を簡潔に説明した今井賢一他著『価格理論(Ⅰ)』(現代経済学2)、福岡正夫編『経済学(2)厚生経済学』(有斐閣双書)を参照した。但し本稿では一般理論が概観されるにすぎないので、特に必要な場合を除き引用箇所を示さない。しかし筆者は現在のところ全くの門外漢なので、この程度の記述でも大きな誤りをおかしているかもしれない。識者の指摘を待ちたい。
- (8) 参照、新開陽一他著『近代経済学』(有斐閣大学双書)四八一—五五頁参照。
- (9) この点については平井「法政策学序説(3)」『ジュリ六一六号一—一七八頁、熊谷尚夫『厚生経済学の基礎理論』七二頁以下参照。
- (10) 社会的厚生関数については熊谷尚夫『経済政策原理』一六頁以下参照。
- (11) 今井・前掲(註7)二四〇—四一頁、福岡・前掲(註7)一四五—一六頁。
- (12) 新開・前掲(註8)五〇—五一、九一—九三頁。
- (13) 宮沢健一「消費者主権の理念とその実現条件」季刊現代経済一五号五九—六〇頁。なお、村上泰亮他著『経済体制』(現代経済学10)二八五頁以下。またバーグソンは、消費者主権を「個々の世帯の効用が不変、増加もしくは減少するにつれて、社会の厚生が不変、増加もしくは減少する」こと、と定義している(熊谷・前掲(註10)二〇頁註10)。
- (14) 宮沢・前掲(註13)五九—六〇頁、今井・前掲(註7)九七—九八頁参照。事実概念とは事実判断の結果、形成された概念であり、価値概念とは価値判断に基づく概念を意味する。

- (15) 様々の主権の概念については、青木昌彦『ラディカル・エコノミックス』七一頁以下。またガルブレイズの主張については村上・前掲(註13)二八九頁以下参照。
- (16) 宮沢・前掲(註13)五九頁は、消費者主権を経済のあるべき姿を評価する際の規範、あるいは「価値命題」とするとする。
- (17) 今井・前掲(註7)九七頁に同旨。また平井・前掲(註9)ジュリ六一六号一一六頁参照。
- (18) 今井・前掲(註7)二四〇―四一頁、福岡・前掲(註7)一五一―二頁、根岸隆「公共経済学の構想」中央公論一九七〇年八月号九五―九八頁。
- (19) またいわゆる「外部性」(外部不経済と外部経済)の存在によっても価格機構の精巧なメカニズムは毀損されるが、この点は省略する。参照、熊谷・前掲(註10)二七一―二七八頁、今井・前掲(註7)一六〇頁以下。
- (20) 公共財については、特に貝塚啓明・館龍一郎『財政』(現代経済学7)、岡野行秀・根岸隆『公共経済学』(有斐閣双書)、R・M・マスグレイヴ「市場機構と社会財供給の論理」委刊現代経済一五号一〇六頁以下、根岸・前掲(註18)九二―九五頁を参照した。
- (21) 貝塚・前掲(註20)一七七一―八一頁、その他の種々の定義については、例えば福岡・前掲(註7)七七―七八〇頁、貝塚・前掲(註20)四七一―五四頁。
- (22) 米原淳三郎「租税の経済的機能」租税法講座(1)『租税法の基礎理論』二三―二四頁。
- (23) 福岡・前掲(註7)八三頁以下。
- (24) 例えば、遠藤湘吉『税金』(岩波新書)七〇―七三頁参照。
- (25) 福岡・前掲(註7)七六頁、岡野・前掲(註20)一一―一二頁、貝塚・前掲(註20)三五―三七頁。
- (26) 貝塚・前掲(註20)三七―三九頁。その他、簡潔な学説史としてモリス・ベストン(加藤寛監訳監修『公共経済学』八四頁以下)。
- (27) 貝塚・前掲(註20)五五頁。いうまでもないことながら、このことは市場機構と同じ効果を政治過程が有している、あるいは果たしうるということを意味するものではない。アローの「投票のパラドクス」はむしろその可能性を否定しているし、現実の政治過程は多数の圧力団体や非合理的な意思の影響をうけており個人の選好が直接、政策決定に影響をおよぼすような単純なものでないことは、ここに改めて指摘するまでもないことである。しかしブレントンの「政治的交換モデル」のような興味ある分析

もみられるのであって、今後の成果に注目すべきであらう。なお、以上の点については、特にベストン・前掲(註26)一一九頁以下(特にブレトン)について、一三三―一四〇頁)参照。

(28) この点については、東洋経済編『経済学との対話』に収録された村上泰亮・富永健一および根岸隆・三宅一郎の対談が興味深い。

(29) この点については特に貝塚・前掲(註20)三八―三九頁の論議参照。

(30) 同前六一頁。

(31) 同前一四五―一六頁。

(32) 根岸・前掲(註18)一〇〇頁の指摘参照。

(33) しかし厚生経済学や公共経済学に対する経済学者自体の評価が、さほど楽観的でないようである。参照、シンポジウム「法学と経済学の接点を探る」委刊現代経済二四号一〇二頁の小宮発言。

(34) 平井宜雄「法律学と経済学」委刊現代経済二四号三七頁。

(35) この点で我々が読んでも興味深いのが、カカン(新開陽一訳)『平等か効率か』(日経新書)である。

(36) (註33) 指示のシンポジウム全体参照。なお同誌同号所収の岩田規久男「借地借家法の経済学的分析」は、我々の思考の欠点を明解に指摘するものである。

(37) この点は、平井・前掲(註9)ジュリ六一四号一二―三頁の論議が説得的である。

第三章 税法体系化の基本視点―展望にかえて

これまで、乏しい経済学的知識をもとに、近代国家における財政部門の役割、租税の意義、納税者の位置付けなどのデッサンを試みた。次の問題は従って、以上のような経済学のフレームワークを法律学としての税法学の体系化においてどのように生かすかということである。この点は法律学と経済学の対象領域と分析視角の差異などもあり、慎重な取扱いを要する問題だらう。¹⁾ またその導入の仕方も当事者間ないし集団相互間における紛争の解決を目的とする

私法領域と、紛争の発生とは一応別に、行政主体によって一方的に社会形成作用の営まれる公法領域との間では異なつてこよう。筆者のそれらの研究は未だ端初にいたばかりであつて、とうてい全般的な解答をここに示すことはできない。また最近アメリカでは「法の経済的分析」に関する研究が進み、³⁾ 我国でも平井教授がいち早く独創的な体系を明らかにしておられるが、³⁾ 残念ながら筆者のその点に関する研究も未だ端初にたどりついたらばかりである。従つてこれより述べる見解も、未だ下書き程度というべきものであつて、多くの欠点がありうるものと思われ、筆者も今後の研究をもとに絶えず修正を加えるつもりである。読者諸賢の忌憚のない御批判を期待する所以である。

一 税法学における市民主権

さて、厚生経済学、公共経済学にあつては、厳密な方法論的個人主義（消費者主権、市民主権）の上に、一切の理論が構成されていることを既にみたが、この観点は税法理論の体系化にあつても生かされるべきであらう。更に税法学が課税の公平という観点から「所得分配」問題にコミットし、公共財部門を対象領域とするとすれば、市場機構においてのみ成立する消費者主権に止まらず、市民主権の立場にまで進まなければならないことは自明である。つまり税法学における市民主権とは、税法・税制度の合理性は個人の厚生を高めるか否かという観点より判定されなければならない、制度の選択が倫理的規範や専門的技術の問題として社会より分断して外在的超越的になされるのではなく、その内部において社会構成員全体の意思決定となされねばならないことを意味する。⁴⁾ この点は既に社会的厚生関数の意義に関連して述べたところであるが、市民主権は、理論的にも、政治過程が民主的でなければならぬことを要求するのである。⁵⁾ 従つて今後は政治過程の具体的実証的研究を進めるとともに、政治過程がこれら要件を満たすための諸条件を考察し、どのような機構が望ましいかという規範的分析が重要となつてこよう。⁶⁾

この種の分析は、従来法律学では立法過程の問題として論じられてきており、貴重な成果も少なくない。⁽⁸⁾ 税法学における立法過程の研究の必要性は夙に北野教授の指摘するところであるが、⁽⁹⁾ その場合には、池田教授の指摘するように、対象範囲を単なる立法手続に限定せず、社会的法創造過程全体に拡大すべきであり、⁽¹⁰⁾ 社会過程全体における合理的意思決定過程のあり方、とその可能条件を検討すべきであろう。従来より財政学者・経済学者によってなされている投票モデル分析は、政治学的・ナイーブさの点では批判が少なくないが、⁽¹¹⁾ あくまでも規範的な観点から政治過程の分析がなされている点、および法律学と経済理論の交流を図る上からも、より積極的な配慮を示すことが望まれているように思われる。⁽¹²⁾

二 租税過程の分析—マクロ的視点

さて、市民主権の観点からは、市民に納税者の様々の意見を集合させ、一つの意思決定へと導くプロセスの規範的分析が何よりも重視されなければならないとすると、そのプロセス全体を、連続性を有する一つの過程（プロセス）として把握することが必要になる。しかる後、一連の過程を単に平板的に考察するのではなく、個々の利益状況や制度の差異に応じた適当な個々の過程への分類・グルーピングが試みられなければならない。

いわゆる法社会学的研究の進展に伴い、法現象を単純な法定立の手續や三段論法に基づく法の機械的適用と解する考え方は大きく修正され、法現象と経済的動向、法案作成の際の官僚・圧力団体の影響力、議員の行動様式、法執行の際の官僚の意識と行動様式、あるいは裁判官の出身・経歴・世界観などの分析を重視する立法過程、司法過程の研究が広く進められ、また最近に至って、論者の主張に隔たりはあるが行政過程論⁽¹³⁾が提唱されるに及んで、一応、三権の過程論が出そろうことになった。租税過程あるいは課税過程もこれらと基本的には同一の観点に立つものである。ところでこのような「租税過程」(taxing process)の提唱は、決して筆者の発明になるものではない。既に一九五二

年にR・ブローは『連邦租税過程』(Federal Taxing Process)なる著書¹⁴⁾を著し、その中で、租税政策を意欲された目的達成のための租税プログラムと定義する一方、租税政策の形成・政策実施・税務行政を前後一体不可分をなす多段階過程ととらえ、その具体的諸層を法律学、政治学、行政学、財政学、経済学等の文献を駆使して明らかにしている。その内容は、第一章 問題・衝突から公益へ、第二章 租税プログラムと圧力団体、第三章 租税に関する主な論議、第四章 連邦議会と租税政策、第五章 行政府と租税立法、第六章 租税専門家と租税政策形成、第七章 内閣歳入局の行政と実際の租税政策、第八章 裁判所と租税政策、第九章 歳入目的、第一〇章 連邦予算諸政策の発展、第十一章 種々の連邦予算政策、第十二章 租税諸提案の歳入的効果、第十三章 主たる租税論争、第十四章 租税分布と国民の繁栄、第十五章 租税分布・公平の問題、第十六章 租税の規制効果、第十七章 立法問題としての税務行政、第十八章 連邦と州の税法的関係、第十九章 租税形成過程と国家政策、を含む総頁五〇〇頁からなるが、ここでは単に税に関する形式的百科事典的記述ではなく、世論↓立法↓執行↓公益実現に至る一連の過程が、連続的にかつ重層的にとらえられている。この著書は従って我々に、税法体系化の対象と視野を単純な税務行政過程や争訟手続に限定せず、連続的で円環的な法形成過程全体を租税過程として把握することの必要性と可能性を示唆するものといえよう。

この租税過程論は、しかしここでは一応マクロ的な分析を可能にするための方法と考えておきたい。マクロ的分析とは、主権者としての市民の行動がトータルなシステム全体の中で果たす役割と行動様式及びそれに対応した機構やシステムの望ましいあり方などが、実証的あるいは規範的に分析されることを意味する(経済学に範をとるまでもなく、マクロ分析とミクロ分析の概念と方法は大きく異なり、両者を同一の概念で分析することはできない)。従ってここでは個々の納税者の税負担や利害状況それ自体は分析対象とならず、同じく個々の納税者に発生する問題であって

も、それが納税者全体ないし一定のグループにとって共通の問題を形成し、政策やシステムの合理性が一般的に問われる段階になってはじめてマクロ分析が可能になりうる。個人を超越した全体性や制度一般が問われるのではないが、個別的行動や意思が一定程度集合したときに生ずる独自の効果が分析されるのである。従来の法律学ではこの種の問題は法解釈論よりは制度論・政策論として、あるいは立法論として論じられてきたが、政治学や経済学（マクロ経済理論を意味しない）において多くの成果をみるところであり、経済学理論や政治学理論の適用・応用が可能な分野だと思われる。

さて、以上のように、租税をめぐる人々の意見の対立から始まり、立法↓法適用↓争訟を経て新たな意見対立の発生までを一連の過程としてマクロ的に把握したとしても、全体的考察一般からは極めて概括的で基本的な事項が明確になるにすぎないので、全体の過程を適度に分類する必要がある。マクロ的な租税過程はこれを様々の観点から分類することが可能と思われるが、ここでは特に納税者と課税庁の關係の変化に依りて、一応伝統的ではあるが、司法・立法・行政の区分に従い、争訟過程、狭義の立法過程、行政過程を考えてみたい。

まず立法過程であるが、この点は一で述べたように人々が異なる選好と価値基準を有する場合に、ある機構とシステムを通じてそより一つの社会的意思を形成してゆく過程全体として捉えられる。従ってそこには意見の衝突・討議に始まって、グループ形成から立法運動、法律の制定、法律の適用と修正に至る一連の過程が広く含まれる¹⁵。しかしそれでは対象があまりに拡散するので、納税者の立法運動、行政機関の立案過程、法案の作成・審議過程、議員・官僚・政党の役割などに問題を限定し、政治的システムのあり方を考える狭義の立法過程を想定するのが、出発点としては望ましかろう。経済学的にはここに、市場機構と政治機構の比較、多数決ルールの合理性、政治システムのコストの問題、政党・政治家の行動分析などが付け加わることになる¹⁶。

次に租税行政過程をもってくるのが適當であろう。しかし行政過程を法律学的に如何に定義するかは行政法学の今日的状況に鑑みても極めて困難である。但し通常の行政過程と異なり、租税行政過程は納税者と課税庁の役割が明確に区分されており、納税義務の成立から申告、更正の請求、不服申立の過程を通じて、行政過程において納税者が自主的に自己に適用される法規を解釈し、法効果ある行動をなしうるという点で、納税者の地位と役割が重視されている。従って、制定法に包含された法目的・社会目的を納税者と課税庁側が相互に意思疎通・協働しつつ、終局的に達成しようとする過程という図式を描くことが、通常の行政過程の場合よりも容易であろう。従来の税法学においては租税行政過程には租税権力関係が妥当すると安易に考えられがちであったが、むしろ租税行政過程においてこそ実定法上も対等の立場が想定されており、対等当事者間の合意やコンフリクトの過程を通して法目的の実現が図られていると考えることも可能であろう。確かに課税庁が更正決定権限等を有していることから課税庁が最終的決定者のようにもみえるが、最終的な紛争の解決は（一応）裁判官によってなされるのであり、行政過程は、一連の法過程の暫定的一面に他ならないのである（公定力や自力執行力が合理性を基準にした技術的装置にすぎないことについては、今日異論はあるまい）。ここでは従って様々の法的諸問題の他に、効率を加味した観点より、申告制度と賦課課税制度の税務行政・捕捉割合等の見地からの効率比較、サンクションとしての各種加算税の利用効率、租税刑事罰の手續コストと通告制度の比較、修正申告と更正の請求の区分の意味その他の実証的・規範的分析などが考えられることになろう。

最後に租税争訟過程であるが、この点は一般の紛争解決モデルの妥当するところであって、ここにとりたてて述べるほどのこともない。但し租税事件と他の民事・行政事件との違いに基づき事件件数、審理日程の特殊性等、独自に究明の必要な事項はいくらでも存在しよう。

三 政策の評価基準—効率か平等か

これまででは、租税を所与の目的を達成するための代替的手段の一つと解し、選択決定の主体およびその機構などをむけてきた。しかし手続やルールだけでは理想的租税制度は完成してない。規範的な分析には常に一定の価値判断が必要であり、その前提に照らして現在の制度の合理性が判断される以上、一定範囲の人々の納得しうる共通の評価基準を設定する必要がある。この点の筆者の見解も未だにまつたものではないが、一応厚生経済理論にならって、パレート最適基準に示される「効率」と、分配基準の代表例である「公正」を挙げることが許されるのではないかと考える。およそ資本主義・社会主義を問わず、社会システムを考える場合に効率と公正の問題を無視するわけにはいかない⁽¹⁸⁾。しかし租税制度の合理性の分析にあたって、公正(平等)の方はさしあたり問題がないとして(若干の点について後述)、効率については若干の異論が予想される。しかし、例えば有名なアダム・スミスの租税四原則、ワグナーの九原則のうちの「便宜の原則」「最少徴税費の原則」などは効率の観点そのまま示したものであるし、「課税の充分性」「課税の不遍性」などもここに含めえないこともない。問題は従って効率の妥当する範囲を明確に限定することであって、それを全面否定する点にはないといえる。現に、一九六六年に発表されたカナダの「カーター・レポート」は、勧告のあらゆる場面を用いて「課税の公平」を力説しているが、改革の目的を、(1)産出の極大化(資源の十分な活用、生産に対して中立その他)、(2)産出の公平な分配、(3)個人の自由と権利の擁護、(4)連邦と地方の関係強化とし、パレート最適基準に示される効率にも十分の考慮をはらう姿勢を示しているのである⁽¹⁹⁾。従来の経済学・財政学理論は、ともすれば課税においても効率の側面を重視しがちで、その点で一面的だという批判が妥当する部分もあるが、既に過程分析のところで述べたいいくつかの問題の他に、例えばそもそも租税手段によるべきか他の手段(料金、受益者負担金、罰金、公債)によるべきかの選択、税の種類を選択(直接税か間接税か、収益税か支出税か部分

的消費税か一般売上税か付加価値税か、財産税か相続贈与税か富裕税か、固定資産税か土地保有税か等々)、免税点・税率の構成、特別措置の存廃などの問題を考える際に、効率基準の果たす役割は少なくないだろう。また公正の問題を考えるにあたっては、税負担の転嫁と帰着が、税の勤労意欲に与える効果を無視することはできないだろう。

次に公正基準であるが、「公正」の問題は既にアリストテレスの「平均的正義」と「配分的正義」の区分に遡って古く、これまで様々の哲学的論議が存在し、また財政学にあっても「公正」「平等」に言及しない著書をみないといってもよい状況である。²⁹⁾従って残された余白でその点に触れることはとてもできないが、ただ一点、最近の経済学理論の中には、従来対立すると考えられがちであった(事実そうなのであるが)分配の公正と経済的効率の関係をそもそもその出発点である近代的経済人モデルにまで遡って再検討し、両者を統合しようとする試みがあることに注意しておく必要がある。³⁰⁾これらの論議は未だ思いつきの域を出ないものが多いが、正しい方向を示している点で、今後の論議の展開をみまもるべきだろう。特にロールズの『公正としての正義』は、社会契約原理の妥当する始源状態を想定しつつそこに自由の優先と差別原理という二つの原理を設定し、各個人がそれらの原理を遵守しつつ協同行為(集合的行動)に従事することによって社会的経済的利益の増進が達成されるという仮設を立てそれを論証することによって、自由・平等・社会福祉の同時達成、道徳的個人行動と社会制度の公正の統合を可能とするような普遍原理を提示しようとする極めて理論的水準の高い意欲的な大作であるが、特に「社会における不平等は、最下層の状況を向上させる場合にだけ許され、最低水準の人々の福祉を最大化する活動だけが選択される」という差別原理こそが、パレート最適基準の一面性を克服した新たな分配基準たりうるといふ主張は、効率と分配と正義をいかに調合さすかに悩んでいた経済学者の大きな反響をよんだものである。難解をもってなる理論であり、分析哲学・厚生経済学・ゲームの

理論等に精通しない我々には理解不能な点が少なくないが、今後多くの検討のまたれる文献といえよう。²²⁾

四 市民Ⅱ納税者の行動基準—ミクロ的視点

これまでは、意思決定の主体、ルール評価基準などをとりあげながら、今後税法で検討されるべきいくつかの問題を指摘してきた。しかし、これまでの論議のみでは、実は税法の体系と課題の半分しか語ったことにならない。というのは、これまでの論議は従来にいわゆる租税政策学、租税立法学に該当するものであるが、法律学としての税法の実際の研究課題の大部分は、実はそれ以外の部分、即ち税法解釈学にあるからである。従って税法解釈学の果たす役割を除外しては税法学体系が成立しないことは自明である。そこで税法解釈学の課題と位置付けを最後に述べておきたい。

さてこれまでの論議は、納税者個人の置かれた個人的状況や個別的税負担よりも、社会全体から見た望ましい制度・機構のあり方が問われるという点で、マクロ的であり、規範的な分析といえるものであった。しかしこの点も既に触れたが、個々の日常生活を営む市民にとっては制度のあり方はともかく、税法・税制度が彼の行為・取引におよぼす具体的な効果が問題となる。否、むしろ大部分の市民はこのような税法に対する即時的反応のレベルで行動しているといえよう。従ってそこでは、膨大な実定法規のうちどの部分が彼の行為や取引に関連し、具体的にどの程度の税を支払わなければならないかを算定することが最大の重要事である。彼はそこで税の効果を測定し、ある特定の行為を選択して税を支払うか、他の行為を選択して税を軽減するか、あるいは当該行為をあきらめて今の状態に留まるかという功利的判断をせまられることになる。市民にとってはいずれれを選択するかは全く自由であり、市民はその選択から一応の満足を与えるのである。一応このような真空状態を想定すると、税法は市民一人一人の行動判断の基準で

あり、個人の行動を規制するという点で社会的なルールの一つということになる。このような行動基準を前にした個々の市民の活動を一応、ミクロ的な現象ということができよう。

本稿では一応、行動の具体的基準を明らかにするために研究者が果たすべき任務の中心を法解釈学と考えておきた⁽²³⁾。従ってこれは実定法構造を市民Ⅱ納税者の求めに応じて具体的に解釈論によって再構成する作業であって価値判断を含むものではないから、規範的というよりもむしろ実定法構造の発見に近いものである。旧来の税法学は簡単にいうと、一定の客観的法秩序の存在を前提に納税者が与えられた役割を果たすことによって法目的が達成されるという構成に傾きがちであるが、納税者を中心にして法体系を再構成するという観点からは、むしろ市民の日常生活がまずあって、そこに税法が介入してくるといふ基本構成をとるべきだろう。そしてこのことによって、ミクロ的視点における納税者の行動とマクロ的視点における納税者の行動を統一的に理解できるのである。

このような観点から、従来のいわゆる実体的租税法の位置付けを試みると、実体的租税法こそ市民Ⅱ納税者の実践的行動選択の基準であり、日常生活を営む上で最も重要なものである。また自己の納税義務がそこより発生するか、あるいは全く税より自由となるかという点で、市民と納税者を区別する境でもある。市民は自己の利害得失、選好に応じて課税要件を選択するのであり、その要件に合致する限りで納税者のわく内に加わるのである。ここには従って市民以外の意思決定主体は登場せず、専ら個々の市民が完全な主役である(課税庁や裁判所は、課税要件に該当する市民の行為選択のあった時に、あるいは具体的な紛争の発生を待って登場する)。この実体的租税法の過程を何と呼ぶかは好みの問題であって、租税実体法でも特別の不都合はない。しかし右記のような位置付けに基づくと、(課税)要件選択過程、要件実現過程ないし類似の名称を与えるのが適当であらう。

さて以上のような論議は単なる言葉の言い換えにすぎず実用的意義がないようにも受けとられようが、解釈学的に

は自ずと次のような体系の結果に結びつくものと思わせる。まず第一に、実定法体系中心ないし純粹な学問体系指向型の体系は否定されるから、総則ないし基礎理論の占める部分は大きく縮小される。従って租税法の基本原則、法源論などは、解釈学的にはさほど大きな意義を占めなくなる。第二に、総論で従来論じられてきた税法の解釈・適用原理などは、一般論としての地位を解消し、個別の実定法の解釈の範囲内で論ずべきことになる。先の前掲よりすれば市民は法律に表記されていない限り特定の行為を禁止されていない。従って租税回避行為も当然になしうるのであって、法律に示されない一般論で特定の行為を禁止できないし、また体系的にも包括的な説明を与える必要はないからである。第三に、アメリカ的ケースブックの例にならって、租税実体法は市民に納税者の活動サイクルに応じて、例えば非営業の所得者、事業所得者、資産所得者などに区分し、関連する条文の包括的説明を各々加えるべきである。例えば非営業の所得者の箇所では課税所得算定の一般的必要事項（給与所得控除の他に非課税所得、所得控除、税額控除）の説明をおこない、事業所得者の箇所では総収入金額、必要経費、費用収益対応の原則などの説明をおこなうことなども可能であろう。第四に、実務上のあまりに複雑な規定や例外的にしか機能しない規定の説明は、その重要度に依じて大幅に縮減されるべきだろう。従来の体系書は読者の対象を学生を含め、裁判官、税理士、会計士、税務実務家、学者などに求めるため、自ずと記述も網羅的になったと思われるが、対象を学生、通常納税者などに限定すると条文等の大幅選択が可能となろう。

以上のような市民の選択によって納税義務が成立すると、納税者にとっては租税法、租税争訟法が重要な意義をもつてくることになる。ミクロ的分析は従って単に租税実体法の説明に留まらず、納税者にとって個別的な利害関係がある租税法と租税争訟法の法構造を具体的に説明しなければならぬ。これら租税法過程、租税争訟過程の規範的な分析視点は、既に述べたが、実定法解釈にあたっては、旧来の租税法、租税争訟法の体系と解説をそ

のまま移動させることが可能だろう。

五 ま と め

以上、税法学の任務と体系化の視点を政策論（規範的な分析）と解釈論に区別して描写してみた。以上の二つの分析は性格的には大きく異なっている。しかし規範的な視点から租税制度全体・政治過程全体の合理性が問題となるような場合はともかく、個別的な規定・制度の分析にあたっては、両者を体系的には全く異なるものとして截然と区別して論じることが不可能であるし、また労力の無駄でもある。講義あるいは体系書の記述等にあたっては、個々の条文と制度ごとに、解釈論とそれに関連する評価・改革案などの政策論が、相互に配置されるべきであろう。本稿はそのような研究の便宜や講義・教科書記述の便宜までも否定することを意図したものではない。むしろ政策論のレベルでは統一的な分析視角と概念・基準の設定が必要であることを強調するに留まっているのである。

(1) この点は、平井教授が殊に強調するところである。平井宜雄「法律学と経済学」委刊現代経済二四号三六頁以下、特に四一—四三頁。

(2) 概要を知るには、R・A・ポズナー「法の経済分析」委刊現代経済二四号五二頁以下が便利である。

(3) 平井宜雄「法政策学序説(1)〜(8)」ジュリ六—三一六—二二号。

(4) 根岸隆「公共経済学の構想」中央公論一九七〇年八月号一〇〇頁の定義を利用した。

(5) 価値概念としての市民については、松下圭一『市民自治の憲法理論』(岩波新書)はしがきxii。但し、現実的生存条件や歴史的階級的被規定性を捨象した超歴史的・抽象的・観念的形造物にすぎない「市民」を税法理論の出発点におくことに対しては批判がありえよう。しかし既に述べたように本稿の課題がポズナイヴな理論よりもノルマテイヴな理論構成を全体として目的とするものであることを考えると、このような価値概念としての「市民」を前提とすることも許されよう。またこれこそ筆者の価値判断であるが、近時の市民運動・住民運動の高揚は「市民」が単なる観念的創造物でないことを示しているように思う。

- (6) 例えば注目すべきものとして、A・ウィルダフスキー『予算編成の政治学』参照。
- (7) 今井他著『価格理論(Ⅱ)』二四五頁以下参照。
- (8) 従来の立法過程研究を総覧したものととして池田政章「立法・立法過程(宮沢選歴『日本国憲法体系(補巻2)』二頁以下および『現代の立法』二四二頁以下参照。
- (9) 北野弘久『税法講義(改訂版)』八四頁。
- (10) 池田・前掲(註8)二五頁以下。
- (11) 政治学者による論議としてはダール・リンドブロム『政治・経済・厚生』が比較的簡単に参照しうるものである。なお根岸隆・三宅一郎対談「社会的意思決定の経済学」(『東洋経済編』『経済学との対話』一〇一頁以下は、これらの論議を総覧したものとして有益である。
- (12) 比較的簡単に参照しうるものとしてマズングレイヴ『財政理論(一)』第六章、ブキャナン(山之内・日向寺訳)『財政理論』一章以下、ブキャナン(深沢訳)『財政学入門』一一一―一四章などがある。
- (13) 藤原淳一郎「行政過程論」(金子他編『行政法(上)』「法学演習講座」)六八頁以下は、その要を得た分析である。
- (14) 税法二五号五〇頁以下に須貝脩一教授の紹介がある。
- (15) 池田・前掲(註8)二六一―二八頁。
- (16) 以上については(註11)(註12)文献の他に、例えば加藤・古田『公共経済学講義』三、四、一章参照。
- (17) 「法の経済分析」が司法過程研究に集中している点について、ポズナー・前掲(註2)論文参照。
- (18) 公文俊平他著『経済体制』全体参照。
- (19) 2 Report of the Royal Commission on Taxation 10-16. 参照、大川政三編『財政学』一一三―一六頁。またシャープ(塩崎監訳)『財政学』三六頁以下もみらしたい。シャープによれば経済効率基準は利害の衝突という問題を生起しない「コンセンサス基準」である。
- (20) エコップの論議に依拠しつつ優れた論議を展開される平井・前掲(註3)ジュリ六一八号二二九頁以下、同六一九号一〇五頁以下参照。
- (21) 福岡編『経済学(2)厚生経済学』第八章の他に、特にベストン・加藤監修『公共経済学』一六五頁以下の紹介と分析が示唆に富

む。

(22) J. Rawls, 'A Theory of Justice' (1971). 理論的概要を知るためには、ロールズ「公正としての正義」委刊現代経済二二号二二頁以下、同「分配の公正」青木昌彦『ラディカル・エコノミクス』二九一頁以下)などがよい。また法哲学年報の一九七二年、七四年度版に田中成明教授の詳細な紹介がある。またベズトン・前掲(註21)一七〇―一七三、福岡・前掲(註21)一七〇―一七三頁に簡単な説明がある。なお筆者の読解は不十分なので、誤解があるかもしれない点をお断りしておく。

(23) なお法解釈自体をも優れてマクロ的観点から「社会統制のための応用科学」として把えることも可能と思われるが(碧海『新法哲学概論』二二二頁以下)、今回はその点まで検討が及ばなかった。

「あとがき」 今村先生の学恩に報いるべく、行政法の論稿の執筆を計画したが、結局税法の拙稿を、それも日頃考えていることを覚え書き的に書き記すことになってしまった。この責務はいつか果たしたいと考えている。先生の御健勝を願いつつ、先生が学長の激務から解放されエネルギーな研究生活に復帰する日がくることを切に願ってやまない。