

## 現代租税・税制論の検討(二)

小林 晃

### 目 次

- 一 現代租税・税制論の新傾向
- 二 再評価論の一般的特徴
- 三 いわゆる「支出税」について
  - (一) 基本的な理念と課税パターン
  - (二) キャッシュ・フロー方式(「古典的支出税」)
  - (三) 「現代的支出税」(労働所得税)
- 四 「包括的所得税」について
  - (一) 所得概念とその変遷
  - (二) 「包括的所得(税)」の概要と問題点
  - (三) 具体的改革案とその難点  
(以上、第二九卷第二号)
- 五 租税原則について
  - 歴史性・階級性——
  - (一) 自由主義と租税原則

- (二) 独占資本主義と租税原則
- (三) 国家独占資本主義と租税原則
- (四) 現代の租税原則(その一)
  - その特徴と傾向——
  - 1. 「簡素」
  - 2. 「中立」

## 五 租税原則について

——歴史性・階級性——

租税とは、国家が、その必要経費を賄うに足りる財源を安定的かつ持続的に確保するために、国民(個人・法人)から所得等の一定部分を強制的(権力的)に徴収するものであるから、そのことを国民に納得させ、あるいは正当化するための理論的な根拠を示すことが多かれ少なかれ必要となる。こうした国家の政治的要請に理論的に応えようとするのが——あるいはそうした客観的意義をもつものが、一般に租税原則(canon, principle of taxation)論にはかならない。

内容上からいえば、そこには二つの側面がある。一つは、国民は租税をなぜ支払わねばならないのか、あるいは国家は租税をなぜ徴収するのか、その理由を主として説明しようとする側面であり、もう一つは、課税はいかなる基準に則って行うべきか、いかえれば課税に際して拠るべき原則を主として説明しようとする側面である。両者は内容上重なりあう面が多いが——とりわけ公平論がそうである——、そしてまた、両者を一括して、多かれ少なかれ混同して議論されるケースもしばしばみうけられるように思えるが、以下では、前者を租税根拠論、後者を狭義の租税原

則論、そして両者をあわせて広義の租税原則論と一応区分・整理して論述する。そうした方が、論点がより明確になると思われるからである。

ところで、資本主義という社会経済体制を前提にして考えれば、国家とは一般に事実上の総資本であるから、国家の要請とは、つまるところ総資本の要請である。さらにいえば、それは、財政理論一般が基本的にそうであるように、資本主義のそれぞれの発展段階の歴史的・社会的諸条件によって規定された、支配的な形態の資本の要請をおおむね理論的に反映したものである<sup>(1)</sup>。このように租税原則なるものも、厳密にいえば、超歴史的で普遍的なものではありえず——論者の多くは、超歴史的・普遍的なものとして主張してきたことは後にみるとおりである——、それぞれに固有の歴史性を具え、また同時に固有の資本主義的階級性を具えている。

ここでの主題は、現代の租税原則論(上記の区分でいう狭義のそれ。なお根拠論については次号予定)の再検討であるが、まずそのためにも、従来主張されてきた代表的な租税原則論を再検討し、概括しておきたい。

(1) 拙著『財政学要説』、第二章参照。

### (一) 自由主義と租税原則

租税原則を述べたものとして、史上もっとも有名なのがA・スミスの四原則であることはいままでもない。スミスは課税にあたっての「四つの一般原則(four following maxims)<sup>(1)</sup>」として、次の四点を挙げている。

- 1 公平の原則(「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、いいかえれば、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」)
- 2 明確の原則(「各個人が支払う義務を負う租税は、確実でなければならぬ。つまり恣意的であってはならぬ。支払時

期、支払方法、支払金額のすべては、貢納者にも他のあらゆる人にも、明白で平易なものでなければならぬ)

3 便宜の原則 (「あらゆる租税は、貢納者がそれを支払うのにおそらくは最も多くの便宜がある時期と方法とにおいて徴収されなければならない」)

4 徴税費最小の原則 (「あらゆる租税は、それが人民のポケットから取り出すにしてもポケットの外にとどめておくにしても、その分が、国庫に納入される分以上になることをできるだけ少なくするように考案されなければならない」)

スミスが第一の課税原則としてあげている公平の原則の規定については、様々な解釈の余地を残しており、そして実際、様々な解釈が従来からなされてきたところである。ある論者によると、利益(応益)説―比例課税という見方、能力(応能)説―累進課税の萌芽という見方、全般的利益説(個別的利益と違って、この場合は、必ずしも比例課税とはいえないとされている)という見方があるとされているが、この中で佐藤教授によれば、利益(応益)説―比例課税を通説的解釈とされている<sup>(3)</sup>。

しかし、この通説的解釈には少々無理があるように思われる。あるいは、少々機械的な凶式化のきらいがあるように思われる(たとえば仮に利益説だとしても、比例税でなければならない理由は必ずしもない)。スミスの規定(文言)においては、「各人の能力に比例」(in proportion to)した課税と「国家の保護のもとに享受する収入に比例」した課税とは、別次元のものとして(あれかこれか)ではなく、「いいかえれば」(that is)として結びつけて述べられており、したがって両者は実質的に同義とみなされている(あるいは厳格に区別して考えられていない)とみた方が、素直で無理のない解釈というべきであろう。つまり、各人が国家(の保護)から享受する利益は、その収入の多寡としておおむね反映し、そしてその収入の多寡が各人の(担税)能力の多寡をおおむね表現する。したがって、各人が「政府を維持するために貢納すべきもの」は、この「能力」ないし「収入」に「比例」した課税額である。換言すれば、スミスにおいて課税の「公



「平」とは、後世の論者が名付た用語を用いれば、「応益」かそれとも「応能」かというように、二者択一的ではなく、「応益」課税であるとともに「応能」課税でもあり、両者は事実上おおむね一致するとみなされているといつてよいからである。<sup>(4)</sup>

したがって、スミスが「比例」した課税という場合も、数学上の厳密な「比例」あるいは比例税率にいう「比例(一定率)」というよりは、もっと広く漠然とした、あるいは多かれ少なかれ累進率的な課税をも包含した用語として使用しているということである。この点は、すぐあとで述べるとおり、スミスによる具体的な税目の提案内容にも示されているといつてよいであろう。

また、こうしたスミスの見解は、かれの時代いかえれば資本主義の自由主義段階における所得・資産格差は、個人についても法人についても、後の独占資本主義段階に比べればはるかに小さいといつてよく、したがって、比例的な課税でも実質的な負担の公平をおおむね確保できる(仮りに所得・資産格差がゼロの場合は、実質的公平を確保するために比例税率課税で十分であり、累進課税を必要としない)という客観的事情を反映しているといつてよいであろう。この点でも、後述するとおり、公平課税確保のためにワグナーが累進課税を主張せざるをえない事情ときわめて対照的である。

それでも、この点について様々な解釈の余地を残しており、また様々な解釈がなされてきた最大の理由は、スミスが課税の「公平」の資本主義的規定を事実上問題としていながら、実際にはそうした歴史的視点を欠除し、したがって課税原則を超歴史的に一般的・普遍的なものとして規定しようとした点に由来しているといつてよい。だが、この点のより立ち入った検討は、根拠論のところでも再論することにしよう。

ところで公平課税の原則は、現代にいたるまで各論者によって最大かつ中心的な課税原則とされてきたといつてよ

いが、スミスの場合の歴史的階級的意義は、かれの主観的意図は別として、成立・発展期の資本主義における産業資本（自由主義ブルジョアジー）の実際的要求を理論的に代弁した点にある。

つまり前資本主義（資本の本源の蓄積期）における絶対主義的封建的な特権階級（貴族・僧侶等）への免税特権や総じて恣意的な課税制度を一扫し、国家機能を維持するための必要最小限の税収は、「応能」ないし「応益」に準拠した「公平」な課税によるべきだということである。したがって、ここでの「公平」は、抽象的な公平一般ではなく、実質的にはブルジョア革命期の自由・平等の要求がそうであったように、封建的な諸特権に反対する新興ブルジョアジーの平等・公平の要求を意味する点にポイントがある。ブルジョア民主主義<sup>(5)</sup>の課税原則への適用といいかえてもよい。租税を廃止するのではなく、前資本主義的残滓を一扫して、租税と税制をブルジョア民主主義の原則のもとに新たに再編することである。この意味で第一の公平の原則は、支配を確立した自由主義ブルジョアジー（産業資本）の実際的要求の理論的反映にはかならないということである。

したがって、スミスが「公平」の原則を第一位に挙げているとしても、それは資本蓄積優先の原則を従属的地位に置いたことを意味しない。むしろ逆である。この期の資本主義にふさわしく、支配を確立した自由主義ブルジョアジー（産業資本）の立場に客観的に立って、資本蓄積にとって桎梏（障害）をなす諸特権や諸制度を一扫し、それらから資本蓄積を解放し、資本蓄積の「自由」を保証する条件を税制面において実現、確立することを意味しているからである。そのことは、スミスが利潤や賃金にたいする課税に反対し、産業資本にとって非生産的な地代、利子、奢侈品への課税を支持していることにもよく示されている。一般に、資本蓄積を最優先することは、資本主義的税・財政に共通する根本原則であり、ただその条件と内容が資本主義の発展段階の違いによって歴史的に具体的に变化するにすぎない。

あわせてスミスは、課税と税制は、上述した意味で「公平」でなければならぬだけでなく、自由主義的な経済・財政論にふさわしく、「自然的自由の体系」としての国民経済に対して「中立的」なものでなければならぬとする。いかえれば、産業資本の資本蓄積と内外市場での産業資本の「自由」な活動にたいして、国家(課税と税制)による干渉と攪乱ができるだけ少ないもの、すなわち自由主義流に資本蓄積を最もよく促進するものでなければならぬとする。

そしてスミスは、こうした性格の租税として、資本の本源的蓄積期の基幹税たる関税や内国消費税に代えて、土地税(地租)と家屋税からなる収益税(租税分類上、所得税とならび収得税に属する)を基幹税とし、利子税と奢侈品にたいする消費税を補完税とする税制を主張した。その反面、産業資本の「自由」な活動すなわち資本蓄積促進の観点から、利潤と賃金への課税に反対したことはすでに述べたとおりである。また税率構造については、スミス流の「公平」と「中立」の観点から、産業資本による生産ならびに分配過程にたいして、国家(税制)による干渉の程度が相対的に小さく、かつまた当時の事情の下では、実質的公平をおおむね確保できるといってよい比例課税を中心としつつ、軽度の累進課税を補完的に支持したとみてよいであろう。後者については、家屋税が実質的に累進課税であることを肯定的に容認していること<sup>(6)</sup>、また奢侈品への消費税が、実質的には所得にたいする累進課税として作用することに示されている。

なお、ここで一言付言しておけば、後述するとおり、その非中立性が資本主義的租税の一般的本質であって、したがって理論的に厳密にいえば、中立的な租税なるものは存在しえない。いかなる種類の租税であれ、またいかなる税率(比例、累進を含め)の課税であれ、資本主義下の租税は、なんらかの程度において(あるいはなんらかの仕方において)、自律的な市場メカニズムにたいする外部からの権力的介入を意味するからである。この意味で、多かれ少なかれ経済

的に非中立的であるところに、租税の租税たるゆえんがあるからである。したがって、比喩的に租税の「中立」性をいうとすれば、それは租税による権力的介入の程度なり仕方の相対的差異の問題として、そういうるにすぎない。したがってこの意味で、スミスが可能なかぎり「中立」的な課税として、比例課税を中心としつつ軽度の累進課税をあわせて主張したとしても、必ずしも論理矛盾するものではない。前者は「中立的」であるが、後者は「非中立的」であるというような性格のものではないからである。そして、大筋の方向と内容において、こうしたスミスの主張にほぼ沿った税制改革を象徴するのが、W・ピットによる本格的な所得税（収得税）の創設（一七九九年）であった。<sup>(7)</sup>

なお、スミスの四原則中の残りの第二から第四の原則も、絶対主義的な恣意を排した財政民主主義とりわけ公平課税という第一原則を課税ないし徴税制度（税務行政上）の面から補完する性格のものであることは、あえて解説を加える必要もないであろう。

(1) A・スミス『諸国民の富』（大内兵衛・松川七郎訳）、岩波書店、II、一、一八六頁。

(2) 山崎怜「昭和期におけるスミス租税第一原則の解釈について」（香川大学経済学部『研究年報』、一九六七年）。

(3) 佐藤進『現代税制論』、三七、四五頁。

(4) 大内兵衛、井手文雄教授もほぼ同様の解釈をされている。

「彼の租税学説は所謂利益説 Benefit theory Äquivalenz-, Interessen-, oder Genuss-theorie であり、同時に能力説 faculty theory, ability theory, Fähigkeitstheorie であり、また比例税論 proportional taxation である」（大内兵衛『財政学大綱』中巻、三二六頁）。

「スミスは、各個人が国家より享受する利益を各個人の収入に見出し、更に、その収入において各個人の担税能力を見出している」と考へてよいであろう。この意味においては、スミスは、利益説と同時に、能力説を採っているといつてよい。利益説と能力説とがスミスにおいては、一致しているのである。」（井手文雄『古典学派の財政論』、三〇一頁の注五。ただし、他方で本文二九六頁では利益説とみなされている）。

(5) 前掲、拙著『マルクス主義財政論』、第四章参照。

(6) 家屋税は実質的には累進課税であるため、完全な比例課税という尺度からすれば「不公平」であるが、「富者」が「いく分かその収入に比例する以上に」、累進的な租税負担を負うのは「不当ではない」、つまり公平であるとして、次のように述べている。

「家屋賃料費の全生活費に対する割合は、財産の程度がちがうのに応じてさまざまである。おそらく、財産の程度が最高であればこの割合も最高で、財産の程度がさがるにしたがってこの割合もだんだんと低下し、総じてその程度が最低であればこの割合も最低であろう。生活必需品は貧乏人には大変な支出のもとになる。かれらは食物を手に入れるのに困難を感じるのであって、かれらのわずかばかりの収入の大半は、これを手にいれるためについやされる。富者のばあいには、生活上のぜいたく品や虚栄品が主要な支出をひきおこすのであって、壮麗な邸宅は、かれらが所有する他のすべてのぜいたく品や虚栄品を美化したりかざりたりするのにもってこいのものである。それゆえ、家屋賃料に対する租税は、総じて富者にもっとも重課されるであろうが、この種の不公平なら、おそらくひどいように不当ということはあるまい。富者がその収入に比例するだけではなく、いく分かこの比例以上に公共的経費に寄与するとしても、あまり不当ではないからである」(前掲『諸国民の富』、II、一、二二〇頁)。

(7) Shehab, F.: Progressive Taxation, A Study in the Development of the Progressive Principle in the British Income Tax, 1953. 和田八束『現代租税論』、五九〜六〇頁。

その概要は、地代、家賃を含む不動産所得のほか四種類の所得を課税対象として、年所得六〇ポンド以下免税、六〇〜二〇〇ポンド累進課税、二〇〇ポンド超一律比例課税というものであった。

## (二) 独占資本主義と租税原則

このようにスミスの租税原則は、一言でいえば、資本の自由競争を支配的特徴とする資本主義の自由主義段階を歴史的背景として、そこにおける産業資本(自由主義ブルジョアジー)の実際的要求を理論的に代弁するものであった。しかし、資本の自由競争の必然的産物として独占資本(主要な産業分野で生産や市場を独占的に支配する少数の巨大企業)がやがて——一九世紀末から二〇世紀初頭にかけて——成立し、それが「国民経済において決定的な役割を演じる」よう

な段階へ資本主義が移行するとともに、租税原則にも新たな変化が生じる。

「自由競争は生産の集積を生み出し、この集積はまたその発展の特定の段階で独占をもたらす」。

「競争の独占へのこのような転化は、最新の資本主義の経済におけるもっとも重要な現象の一つである」。

「生産の集積による独占の生誕は、総じて、資本主義の発展の現在の段階の一般的かつ根本的な一法則である」<sup>(1)</sup>。

この独占資本の成立と支配を基軸としつつ、資本主義の新しい歴史的段階を特徴づける五つの「基本的標識」として、レーニンは次のように総括している。

(一)生産と資本の集積。これが高度の発展段階に達して、経済生活で決定的な役割を演じている独占体をつくりだすまでになったこと。(二)銀行資本が産業資本と融合し、この『金融資本』を基礎として金融寡頭制がつくりだされたこと。(三)商品輸出とは区別される資本輸出が、とくに重要な意義を獲得していること。(四)資本家の国際的独占団体が形成されて、世界を分割していること。(五)資本主義的最強国による地球の領土的分割が完了していること。帝国主義とは、独占体と金融資本との支配が成立して、資本の輸出が顕著な重要性を獲得し、国際トラストによる世界の分割がはじまり、最強の資本主義諸国によるいっさいの領土の分割が完了した、そういう発展段階の資本主義である<sup>(2)</sup>。

このような資本主義の新しい歴史的発展段階——帝国主義(独占資本主義)——を歴史的背景とする租税原則を代表するのが、A・ワーグナーの見解である。ワーグナーの租税原則は、四つの大原則と九つの小原則から構成されている<sup>(3)</sup>。

## I 財政政策上の原則

1. 課税の十分性(租税は経費をまかなうに十分でなければならない)
2. 課税の弾力性(収入不足が生じた場合、増税または自然増収で埋められるような税制が必要である)



## II 国民経済上の原則

3. 正しい税源の選択（税源は原則として所得に求め、財産・資本を侵すものであってはならない）
4. 税種の選択（国民経済上・公正上、租税は、負担するはずの者に確実に帰着するような種類が選ばなければならない。また租税転嫁を通じて生産・流通が阻害されてはならない）

## III 公正の原則

5. 課税の普遍性（すべての人と物とに課税する。ただし、社会政策上の見地から低所得者への減免税は認められる）
6. 課税の平等性（担税能力に応じた累進課税が必要である）

## IV 税務行政上の原則

7. 課税の明確性
8. 課税の便宜性
9. 徴税費の最小化

ワグナーの見解の第一の特徴は、その第一原則（Iの1）に「課税の十分性」（第二原則「課税の弾力性」は、その補完的原則とみてよい）をあげ、なによりも必要税収の確保を強調している点にある。これが以下の諸原則の大前提をなし、あるいは中心的な原則をなしている。これに対して、公平の原則は第五、六の原則におかれており、これをミスが第一原則としていたのと対照的である。何よりもこの点に、ワグナーの九原則が帝国主義段階の独占資本の意思を理論的に代弁しているとしばしばいわれる最大の理由ないし根拠がある。

すでに述べたとおり資本主義は、世界史的にみて、ほぼ一九世紀末から二〇世紀の初頭にかけて、自由競争を支配的特徴とする段階から独占資本の成立と支配を特徴とする帝国主義（独占資本主義）の段階へ移行した<sup>(4)</sup>。だがそれと

もに、この段階に固有の新しい矛盾と対立を生みだした。

「この過程で経済的に基本的なのは、資本主義的自由競争に資本主義的独占がとってかわったことである。自由競争は資本主義と商品生産一般との基本的特質であり、独占は自由競争の直接の対立物である。ところが、この自由競争は、大規模生産をつくりだし、小規模生産を駆逐し、大規模生産を最大規模の生産によっておきかえ、生産と資本との集積を、そのなかから独占——カルテル、シンジケート、トラスト、および、これらのものと融合して幾十億の金を運用している一〇ばかりの銀行の資本——がすでに発生し、また現に発生しつつあるというほどに導き、こうして、いまやわれわれの目のまえで独占に転化しはじめたのである。しかも、これと同時に、独占は、自由競争から発生しながらも、自由競争を排除せず、自由競争のうえに、これとらんで存在し、そのことによって、幾多のとくに鋭く激しい矛盾、軋轢、紛争を生みだす<sup>(5)</sup>」。

その「矛盾、軋轢、紛争」とは、より具体的にいえば、対外的には列強の間での「世界の分割と再分割<sup>(6)</sup>」をめぐる対立と抗争の激化、対内的には、独占資本の搾取と収奪にもとづく労働者、農民、中小企業等の窮乏化、そしてそれを背景とする社会・労働運動の高揚である。そして、こうした諸問題に対処するために、総資本の立場において国家の積極的役割が求められるにいたり、その結果、財政規模の膨張（「経費膨張の法則」）と財政機能の拡充が必至となった。具体的には、軍事費、植民地経営費、公債費、産業経費、社会政策費などを中心とする経費膨張がそれである。ワグナーの第一（ならびに第二）原則は、こうした経費と財政規模の膨張、財政機能の拡充に因應するための税収増加と税収確保という総独占資本の要請を反映したものにほかならないということである。

第二の特徴は、こうした「経費膨張」に対応した増収・増税が傾向的趨勢となるとしても、その際、「財産・資本」に対する課税の「不可侵」を主張して、資本蓄積の優先性を強調していることである。それを示しているのが第三、



四原則(Ⅱ国民経済上の原則)といつてよい。「税源の選択」にあたっては、「財産・資本を侵すものであってはならない」とし、また「税種の選択」にあたっては、「租税転嫁をつうじて生産・流通が阻害されてはならない」としている。このことの実質的な意義は、体制側の財政論としては当然ながら、税収の確保にあたって、資本蓄積とそれを基軸とする「国民経済」の発展を阻害したり、侵蝕したりするようなことがあってはならないという点にあるからである。ワグナー流に表現された「中立」の原則ということもできる。

そしてⅣの「税務行政上の原則」を除いて、事実上一番最後に挙げられているのがⅢ公正(公平)の原則である。この点に第三の特徴がある。この序列から明らかなとおり、スミスの場合、公平の原則が第一の原則とされていたのと同様に、資本蓄積促進と体制維持の原則が名実ともに優先され、公平の原則は従属的地位に置かれているのが特徴的である。

くわえて特徴的なことは、公平の内容において、スミスの場合とは大きな相違がみられることである。つまり、公平課税実現の方式として、スミスが比例課税を中心としたのにたいして、ワグナーは累進課税を主張した。社会政策的見地から低所得(者)への減免税を承認するとともに(第5原則)、高所得への累進税率による課税の必要性を主張している(第6原則)。このことは、第5の原則を *Allgemeinheit der Besteuerung* と呼び、第6の原則を *Gleichmässigkeit der Besteuerung* と呼び、そして両者を一括した大原則のⅢ(その内容上からいって、普通に公平の原則と呼んでいるもの)として、あえて *Gerechtigkeit* (公正) という用語を使っていることにもよく示されている。

こうした公平の内容ないし概念の変化をもたらした背景は、一言でいえば、株式会社の一般化を梃子とする独占資本の成立と支配、資本主義の帝国主义段階への移行にあるといつてよいが、具体的には次の二点を指摘できよう。その一つは、比例課税では、誰がみても公平課税の実現・確保が不可能なことが明らかとなるほどに、所得ならびに資

産格差が、法人間についても個人間についても著しく拡大したこと、またもう一つは、資本主義の矛盾（上記の所得・資産格差の拡大はその重要な一つ）と階級対立の顕在化、社会・労働運動の高揚を迎えて、体制維持の必要上、社会政策的な配慮が税制上でも避けられなくなった、ということである。ここに、比例課税から累進課税への主張の変化の背景ないし根拠があったといふことができる。<sup>(7)</sup>

またここから、今日なお支配的な租税体系の原型ともいふべきワグナー流の租税体系論が導きだされる。まず「課税の普遍性」を充たすためには、(1)所得および資産の取得——取得課税 *Erwerbsbesteuerung*、(2)資産・財産の所有——所有税 *Besitzsteuer*、(3)所得・資産の使用——使用税 *Gebrauchssteuer* を組み合わせる必要があるとし、具体的には、(1)に対応する累進課税の所得税（個人・法人）ないし収益税を基幹税とし、(2)(3)に対応する財産税と消費税を補完税とする租税体系をもっとも適切とした。なおあわせて消費課税についても、①生活必需品は除外する、②対象は少数の主要品目に限定する、③奢侈品には重課する、など社会政策的見地（実質的な累進課税）を適用する配慮を行っている。

このように累進課税（消費税へのその実質的な適用を含む）を基軸とするワグナーの「公正（公平）の原則」は、それ自体の内容としては、現代にも通用する教訓を含んでおり、公平課税を最優先の原則とすべき現代的税制改革にとっても積極的意義を少なからず有しているといつてよい。しかし、ここでワグナーがいう減免税や累進課税は、基本的には、独占資本主義のもとにおける国民間の所得・資産格差の傾向的増大と、そのもとで高揚をみせ始めた社会・労働運動への止むを得ない対処ないし譲歩という消極的意味しかもっていない。先に指摘したとおり、何よりも、資本蓄積を最優先するという大前提のもとでの減免税や累進課税であり、「公平」の原則にすぎないからである。やや具体的にいえば、一つには所得・資産格差が増大して、一律の課税に経済的に耐えられない失業者をはじめとする低所

得層が広範に生みだされたこと、二つには社会・労働運動を体制の枠内に押し止めておくためには、この程度の譲歩は総資本として止むを得ないということ（これが総じていわゆる社会政策の本質である）——こうした歴史的事情を客観的に反映したものにすぎないということである。ここにワグナーの公平課税論の歴史的意義と限界がある。

そもそも、資本蓄積の原則と負担公平の原則とは、資本主義的枠組を前提するかぎり、本質的にはいわば二律背反の関係をなすといつてよく、そしてそれは労資の階級対立関係の租税原則における必然的な反映にほかならない。この意味では、それは資本主義のもとにおける租税原則を共通して貫く一般的特徴ということもできる。

(1) レーニン『帝国主義』、岩波文庫、三〇、三四、三五頁。なお、マルクス『資本論』（岩波版）、第三卷第一部、五五二―五五三頁も参照。

(2) 前掲、レーニン、一四五―一四六頁。

(3) Adolph Wagner, Finanzwissenschaft, III, S. 304.

(4) 「独占体の歴史を基本的に総括すると、つぎのとおりである。(一)一八六〇年代と一八七〇年代——自由競争の最高の極限の発展段階。独占体はほとんど目だたないくらいの萌芽にすぎない。(二)一八七三年の恐慌以後。カルテルは広範に発展したが、なおそれは例外にすぎない。それはまだ強固でなく、まだ経過的な現象にすぎない。(三)十九世紀末の好景気と一九〇〇—一九〇三年の恐慌。カルテルは全経済生活の基礎の一つとなる。資本主義は帝国主義に転化した。」(前掲『帝国主義』三七頁)。

(5) 前掲書、一四四―一四五頁。

(6) 同上、一二六頁。

(7) こうした社会政策的見地にもとづくワグナーの累進課税論を、その後、「理論」的に根拠づけたとされるのが、限界効用理論による最小犠牲説(E. Sax, F. Y. Edgeworth)であるが、これについては租税根拠論のところの後述する。

### (三) 国家独占資本主義と租税原則

ついで狭義の現代資本主義のもとにおける租税原則をみておこう。狭義の現代資本主義(一九三〇年代世界大恐慌ない

F. ノイマルクの租税原則

- I 国庫収入上・財政政策上の原則
  - 1. 十分性
  - 2. 伸張性
- II 倫理的・社会政策的原則
  - 3. 普遍性
  - 4. 公平
  - 5. 担税力比例
  - 6. 所得・財産再分配
- III 経済政策的原則
  - 7. 個別介入措置の排除
  - 8. 個人領域への介入最小化
  - 9. 競争中立性
  - 10. 課税の積極的弾力性
  - 11. 課税の自動的弾力性
  - 12. 成長政策実現
- IV 税法上・税務行政上の原則
  - 13. 整合性と体系性
  - 14. 明瞭性
  - 15. 実行可能性
  - 16. 継続性
  - 17. 廉価性（徴税费最小）
  - 18. 便宜

し第二次大戦以降の資本主義」とは国家独占資本主義（近代経済学流にいえば「混合経済」あるいは「<sup>(1)</sup>三重経済」）にほかならないが、それは同じ独占資本主義（帝国主義）段階下の最新の局面をなすのであるから、<sup>(2)</sup>ここにおける租税原則も、<sup>(2)</sup>で述べたワーグナーの原則を基本的におおむね継承ないし踏襲しつつ、新たな特徴を加味したものとなっているといつてよ

い。その新しい特徴とは、後述するとおり、とりわけフィスカル・ポリシーの租税原則としての「経済政策的原則」である。その代表的な一例がF・ノイマルクの「一八原則（四大原則、一八小原則）」ならびにR・A・マスグレイトの六原則である。

資本主義は、第一次世界大戦から三〇年代世界大恐慌そして第二次大戦という一連の激動期を経て、国家独占資本主義と呼ぶにふさわしい新たな局面へ移行した。ここにおける重要な特徴の一つは、呼称も示すとおり、国家の経済的役割が従前に増して格段に高まったことである。国家の経済的役割が決定的に高まった独占資本主義ということもできる。このことを理論的によく反映しているのが、現代財政の四つ（ないし三つ）の役割——「資源配分の調整」「所得（資産）の再配分」「経済の安定化」「適度な経済成長の実現」（ただし、論者によっては後の二つは一括される場合がある）——に関する理論である。<sup>(3)</sup>現代の租税原則も、こうした現代資本主義の歴史的特徴を反映し、あるいは照応したものと なっていることはいうまでもない。

## R. A. マスグレイブの租税原則

- |                          |   |
|--------------------------|---|
| I 公平                     | 税負担の配分は公平であるべきこと。   |
| II 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。              |
| III 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。 |
| IV 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。                  |
| V 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。      |
| VI 費用最小                  | 税務当局及び納税者の双方にとっての費用を他の目的と両立する限り、できるだけ小さくすべきこと。            |

前掲のとおり、ノイマルクは、ワグナーの四大原則 (九小原則) をベースとしつつ、それを補強ないし修正する形で四大原則 (一八小原則) を提示している<sup>(4)</sup>。

まず以下の議論の前提として、「高度の経済発展度をもった西欧民主主義の国民経済における政治的・経済的關係」(換言すれば国家独占資本主義)を措定したうえにたって、注目すべき「現代税制の変化」として、「(a) 租税の主要国家財源としての発展、(b) 租税立法への利益団体組織の介入、(c) 租税の目的・機能におけるフィスカル・ポリシーの側面の増大、(d) 源泉徴収制の発展を中心とする徴税技術の発展、(e) 所得税の大衆課税化と一般売上税の発展、(f) 租税の景気弾力性・成長弾力性の増大、(g) 課税の中央集権化」を挙げ、そしてこれらを背景として、「租税政策の基礎原理」も変化したと指摘する。すなわち、「(a) 『干渉国家』 (Intervention-narstaat) が夜警国家の理想にとってかわることにより、中立性、節約、収入安定性といったふるい要請ないし原理が崩れた。(b) 完全雇用が経済・財政政策の主目標となり、レッセ・フェールの要請が過去のものとなった。(c) 市場経済メカニズムの結果に対する批判が増大し、分配問題の『公正』な解決は国家介入なしには不可能とされるようになった。これにより財政政策上の『公正』観が大きく変わった。(d) 同様に租税の社



会政策的目標も、最低所得保障と租税の再分配機能の重視といった形で大きく変わった<sup>(5)</sup>と述べている。

こうした「現代税制」と「租税政策の基礎原理」の変化をうけて、現代の租税原則は一般に(一)財政政策的(予算的)機能、(二)経済政策的機能、(三)社会政策的機能という三つの機能をもつとし、さらにここから具体的に現代の租税原則として、前掲のとおり四大原則、一八小原則を導きだしている。

まず、I 国庫収入上・财政政策上の原則は、ワグナーの第I原則を基本的にはほぼ踏襲したものである。ただ新しく加味しているのは、その中の第2原則に、ワグナーの場合の弾力性(Beweglichkeit)を伸張性(Steigerungsfähigkeit)という表現にかえて、一般に「経費の膨張」に「弾力的」に対応するだけでなく、フィスカルポリシーによる財政需要の変化に対応する必要を新たな原則として追加していることである。そして、この第I原則に適合した税目として、所得税と一般売上(消費)税をあげている。

II の倫理的・社会政策的原則も、ほぼワグナーの踏襲である。この中の第4原則——公平の原則(Gleichmäßigkeit)において、「同じあるいは同種の納税上の関係におかれる限り、当該の租税に関して等しい取扱い」、また「異なった関係にある人々の異なった租税上の取扱い」として、いわゆる「水平的公平」と「垂直的公平」論を展開しつつ、こうした「公平」な租税負担の基準として、「担税力(Leistungsfähigkeit)比例」の原則を第5の原則として呈示している。また担税力の適切な指標としては、所得を主要指標とし、財産と消費支出を補完的指標としたうえで、この第5原則を実現するためには累進税率課税の導入が必要であるとしている。

同じIIのなかの第6原則として、所得・財産の再分配(Umverteilung)をあげ、そのための主要な措置として、社会保障による移転支出で補完された所得税への累進課税の適用、一般財産税の導入、相続税(贈与税を含む)の確立などを指摘している。だが他方では、法人税への累進課税導入の否定、一般売上税導入の積極的肯定にみられるように

(いずれも、担税力に見合った累進的な課税という主張に反する)、公平原則を規定した第Ⅱ原則には論理の自己矛盾が顕著にみられ、論理の一貫性という点では、ワグナーの場合にくらべ大きく後退しているのが特徴的である。なお、こうした現状追認のいわば政治的論法は、とりわけ政府税調の論者たちにもみられるとおり、現代の税制論にみられる特徴的な一傾向でもある。

Ⅲの経済政策的原則は、ワグナーの場合と異なって、国家独占資本主義としての現代資本主義の歴史的特徴を、次に述べる二重の意味で、もっともよく反映した租税原則といえることができる。

Ⅲのなかの前半部分、すなわち第7～9の原則は、一言で要約すれば、見出しからも自明のとおり、「市場経済」あるいは「市場の自由な競争メカニズム」への租税による介入を排除する(ないし、「中立性」を維持する)というものである。そうした例として、個別の企業や産業への課税優遇、奢侈品を含む個別消費税、累積的売上税などが挙げられている。ここでは確かに、「個別的・非体系的」という条件づきで、「介入」の「抑制」ないし「排除」が主張されている。しかし、このように一方では、租税による「介入」の「排除(抑制)」ないし課税の「中立性」を主張しながら、他方で同時に、課税の公平、所得・資産の再分配、国民経済の安定的成長(後者については、次の第10～12原則参照)のために、租税による「介入」の「不可避」性を主張する、というのは明らかに一種の論理矛盾である。だが、これもたんなる論理矛盾というよりは、現代資本主義の歴史的・体制的矛盾、いかえれば現代の国家独占資本主義も、本来的には国家の介入を排除する「競争的市場メカニズム」の基礎のうえでしか存続できないが、しかし同時に、国家の経済的介入や規制なくしてはもはや存続できない、という現代的矛盾の客観的な反映にほかならない。

ついでⅢのなかの後半部分、すなわち第10～12原則は、「現代の財政論」が主張する「経済の安定化」ないし「適度な経済成長の実現」という現代財政の役割<sup>6)</sup>に対応した租税原則である。

そのうちの第10原則「課税の積極的弾力性の原則」(aktive Flexibilität)は、好況ないし景気過熱期の増税、不況期の減税を抗循環的な措置として弾力的に実行するという、いわゆるフィスカル・ポリシーの手段としての租税政策の発動であり、また第11原則「課税の消極的(自動的)弾力性の原理」(passive oder eingebaute Flexibilität)は、いわゆるビルト・イン・スタビライザーとしての税制による経済(景気)安定効果を指している。そして、こうした目的にとって適切な租税として、法人税、所得税、一般売上税が挙げられている。また、第12原則「成長政策実現の原則」に対応する税制上の措置として、労働量に影響を与えるもの(労働意欲の促進、労働力の流動化など)、投資促進機能をもつもの、貯蓄促進機能をもつものが指摘されている(なお、上掲のマスグレイベの租税原則も見出からして明らかとなり、基本的にはノイマルクの場合とまったく同様といつてよいが、これについては次項で主に検討する)。

こうして現代の国家独占資本主義のもとでは、資本主義の基本的矛盾の顕在化としての経済的諸矛盾の激化、不況の頻発と低成長による経済発展の不安定化、経済の国際化による国際経済戦争の激化を背景として、景気変動の調整、社会的間接資本の整備、経済成長の促進、海外経済協力・援助など、国家の「経済的役割」が一段と大きく要請されることによって、ワーグナーの時代からさらに進んで経費の膨張も一段と進行する。このため、新たに「経済政策的原則」も加って、総じて税收確保の原則の重要性が決定的な意義をもつにいたる点に現代の特徴がある。一言でいいかえれば、国家と独占資本との融合・癒着が深まるなかで、資本蓄積の原則の優先性がますます強調されるにいたっていることである。

だがその反面で、本来二律背反の関係にある資本蓄積の原則と公平(公正)の原則との矛盾がますます拡大し、また公平の原則のデマゴギー(欺瞞)性も顕となる。所得・資産の再分配、低所得者への減免税、累進課税制度などを内容とする公平の原則が、これまで課税上の方針としてはほぼ一貫して唱えられ続けてきたにもかかわらず、現実には、



個人・法人を問わず国民間の所得・資産格差は傾向的にむしろますます拡大し、また租税負担の不公平も実質的にはますます増大する傾向にあることが実証しているとおりである。

一方で、「市場経済メカニズム」のもとでは、「分配問題の『公正』な解決は国家介入なしには不可能」(ノイマルク、注の5参照)といわざるをえないまでに、所得・資産格差の不平等が拡大し、したがってそのための再分配手段としての公平課税の原則の重要性と必要性が増大しているにもかかわらず、他方で資本主義的再分配としての階級的(「社会政策的」)限界のゆえに、両者間の矛盾はますます傾向的に増大せざるをえなくなる。この結果、一般に現存の税制に「合理的」な理論的解釈を施すことを本質的特徴とする体制側の租税原則論は、個々のケースごとに、それぞれを正当化する「合理的」解釈は施すが、全体としては理論的な一貫性と体系性を多かれ少なかれ欠除——たとえば、一方で「中立」を主張しながら、他方で同時に「介入」を主張し、あるいは一方で累進課税を主張しながら、他方で同時に逆進課税(一般売上税)を主張するといったごとく——したものとならざるをえない。だがこれも、すでに述べたとおり国家独占資本主義としての現代資本主義がもつ歴史的限界と矛盾の理論的反映といふべきであろう。<sup>(7)</sup>

(1) 「現代資本主義は一つの混合経済組織である。国民生産物の大部分が民間の消費と投資との主体によって購入され、そして生産物の大部分は民間企業によって生産されかつ供給される。所得の分配はそのほとんどすべてが、生産要素の所有と市場におけるその稼得額とによって決定される。それと同時に、国民生産物のかなりの部分は公的欲求の充足のために用いられ、個人所得のかなりの部分が公共予算から発生する。また公的な租税と振替支払とは、個人所得の分配状態に重要な影響をおよぼす。さらに予算政策は、経済の民間部門の雇用と物価との水準にたいして作用する。このように現代の資本主義経済は混合組織であり、市場セクターとともに公経済といふかなり大きなまたきわめて重要な領域をふくんでいるのである。」(マスグレイブ、前掲書、三頁)

「公共セクターは、その理論的構造において市場セクターと異なるけれども、いずれも活動しつつある同一の経済のなかで密接に依存しあう二つの部分である。この相互依存関係は、二重経済組織における予算政策のもっとも重要な一つの特徴である。」

(同、七三頁)。

(2) 拙稿「国家独占資本主義論争の展開」(大内兵衛・向坂逸郎監修『大系国家独占資本主義』、第四巻、河出書房、所収、ならびに拙著『現代の改良主義批判』、十月社、第一章、同『財政学要説』、第三章など参照)。

なお、国家独占資本主義への移行の一契機——外部的契機だが——をなすといつてよい社会主義世界体制の成立に関しては、その後九〇年代初頭におけるその崩壊により一定の修正が必要であるが、国家独占資本主義の成立とその本質規定そのものまで無効とするものではない。

(3) R・A・マスグレイブ『財政理論』、I、「第一章公共家計の複合理論」、ならびに前掲、拙著『財政学要説』、第二章のII、第三章参照。

(4) F. Neumark, Grundsätze gerechter und ökonomisch nationaler Steuerpolitik, 1970.

これについては、佐藤進「租税原則と租税体系」(『現代財政論の再検討』、林栄夫先生還暦記念論文集、所収)に詳しい紹介と論評がある。なお、マスグレイブについては、前掲『財政理論』ならびに大蔵省編『日本の税制』、財経詳報社刊、平成五年度版、一六〇一七頁など参照。

(5) 前掲、佐藤論文、二二二〜二二三頁。

(6) 拙著『財政学要説』、第二章参照。

(7) 佐藤教授も、観点はやや違うが、ノイマルクについて次のような評価をくだされている(前掲書、二四〇頁)。

「国庫収入上の原則の優越の下に多元的租税原則論を展開しつつ、結局は現行制度の合理化に終わっている……『理想的税制』のあり方についても、同じく西欧諸国とくに西ドイツの現行制度の合理化がその主たる帰結となっている……。個別消費税・収益税の廃止等々をくりかえし主張している点など、注目すべき論点はあるが、全体として現行制度の合理化がねらわれている。租税原則論そのものが、そのような性格をもつ。また財政学はそれが支配的なものとなればなるほど、『支配階級の意図の弁解のことば』として利用される可能性が強いことを、この租税原則論は示しているといえよう」。

#### (四) 現代の租税原則(その一)

——その特徴と傾向——

周知のとおり、第二次大戦後の戦後税制の推移の中で、時期を画するといつてよい税制抜本改革が一九七〇年代後半から八〇年代末にかけて国際的規模で推進された。ここで現代というのは、この国際的規模で実施された税制抜本改革以降、今日にいたる時期である。たとえばアメリカ財務省の税制改革報告書(一九八四年)やわが国近年の政府税制調査会答申、これらと深い関りをもった諸文献などに明らかとなり、<sup>(1)</sup>「公平」「簡素」「中立」を「課税(租税)の基本原則」<sup>(2)</sup>として強調するのが、この期に共通する一般的特徴といつてよい。<sup>(3)</sup>ただ、「公平」「簡素」「中立」という原則はいずれも、すでにみてきたとおり、それぞれの時期に照応する歴史性と階級性をもって主張されてきたものであって、この意味ではそれ自体として何ら目新しいものではない。特徴的なのは、それらが政治的色彩を強く帯びたいわばスローガンとして——経済学的には内容乏しく無原則的に——、現代流の意味と内容(歴史性・階級性)をこめて新たに強調されている点にある。

この期の国際的な抜本的税制改革は、すでに指摘したとおり、第二次大戦後の税制の歩みの中で、新たに時期を画する文字どおり抜本的な改革——たとえば、わが国ではシャウプ税制以来としばしばいわれた——といつてよいが、そうした改革推進の直接的な背景をなしたのは、一言でいえば、実態面における戦後かつてない長期かつ慢性的な財政危機(赤字)の進行であり、理論面においては、これまで財政論の中枢をなしてきたケインズ流の「総需要管理」論とその政策の破綻であった。<sup>(4)</sup>ここにおいて、こうした事態を打開すべく新しい財政論、すなわち一連の反ケインズ理論(「供給サイド」の財政論など)が台頭し、そしてこれを理論的バックボーンとしつつ、税制面では所得税や法人税などの「減税」と間接税の増税(付加価値税の引上げないし導入など)、経費面ならびに国家財政全般をつうじる「小さな政府」

の実現（いわゆる「行政改革」）が、先進各国において挙げて追求された<sup>(5)</sup>。

こうした新しい税財政の動きのなかで、「課税の基本原則」として新たなため強調されだしたのが、「公平」「簡素」「中立」であった。抽象的にいえば——元来、抽象性が原則論そのものの特徴でもあるのだが——税制の不公平を「公平」化し、複雑な税制を「簡素」化し、介入過剰な税制を「中立」化するというのであるから、一見至極当然で何ら異論の余地ないようにみえる。だが問題は、その具体的、実質的な内容である。

こうした観点から現代の租税原則論を検討してみると、前節末尾でも小括したとおり、それは現代資本主義の歴史的境界と矛盾を反映して、全体としての理論的一貫性と体系性をますます欠除するもの——論理矛盾の形而上学的な混沌——となっていること、いかえれば、税制面に反映される総資本の意思と要請を、多元論的に、いわばケース・バイ・ケースで理論的に「合理化」する、弁護論的で空疎な政治的スローガン化の傾向をますます帯びるようになっていく点に特徴があると言わざるをえないように思われる。現代における生産力の巨大化（厳密には社会化の進展）が市場（商品）経済的枠組（生産関係）からの開放をますます強く求めているにもかかわらず、国家による「計画化」「規制」「管理」「介入」「誘導」等々——市場経済のそれとは本来矛盾する原理——によって体制維持を計ろうとする現代資本主義の歴史的地位——これが一貫性と体系性を欠いた、逆にいえば多元論的な傾向をもった現代流の租税原則論を生みだし、横行させる客観的基盤となつていってよいであろう。租税原則という名の無原則性という最近年の租税原則論にみられる新しい特徴と傾向は、こうした現代資本主義の歴史的地位の理論的一反映にほかならない。

### 1. 「簡素」

税制「簡素」化の本来的な意味は、先にみたスミスやワグナーの原則にもみられるように、課税の明確性、課税（納税）の便宜性、徴税（納税）費の最小化など、主として税務行政にかかわる原則であり、また今日でも基本的には同

様である。

このような意味の税制の「簡素」化は、用語は別として、実質的な内容としてはスミス以来主張されてきたもので何ら目新しいわけではないが、従来はどちらかといえば付随的原則として提示されているにすぎなかった。それが今日「公平」「中立」とならんで、いわば三大原則の一つとして強調されるにいたっているのは、現代の税制がいかに複雑化しているかを反映しているといつてよい。現代税制の複雑さは、あえて過去の税制と比較対照するまでもなく明らかだが、たとえばJ・A・ペックマンもアメリカの現行税制を念頭におきつつ——事情は各国とも大同小異といつてよい——次のように述べている。

「所得税に対して最も共通してもたれる不満は、租税実務家と同様、納税者や執行側にとって、所得税がひどく複雑になったということである。現在何百万人もの人たちが、納税申告をするために民間の専門機関に代金の支払をしている。内国歳入法それ自体はとも読めるものではなく、そのすべてに精通している弁護士や会計士はあまり多くない。近年、議会がいくつかの租税優遇措置を縮小しようとする一方で、同時に新しいものを付加するため、税法は長たらくなってしまうた。

複雑になる主たる原因は、議会や大半の行政当局が、ある経済的、社会的目標を遂行するのに、直接の支出というよりもむしろ所得税を用いる傾向にあることによる。現在、エネルギー利用の削減、貯蓄・投資インセンティブの増大、企業に対する身体障害者の雇用促進、民間の研究開発費の引上げ、低所得の賃金稼得者に対する租税負担の緩和およびその他の目的の促進のために、特別措置や税額控除が利用可能である。正常な租税構造からの乖離はすべて、所得税申告をいっそう複雑にし、納税者に追加的な記帳や重荷を課することになる。

この複雑さを解決するには、特別措置を廃止し、そして再び最初からやり直すことによって、税法を簡素化すること



とである<sup>(6)</sup>。

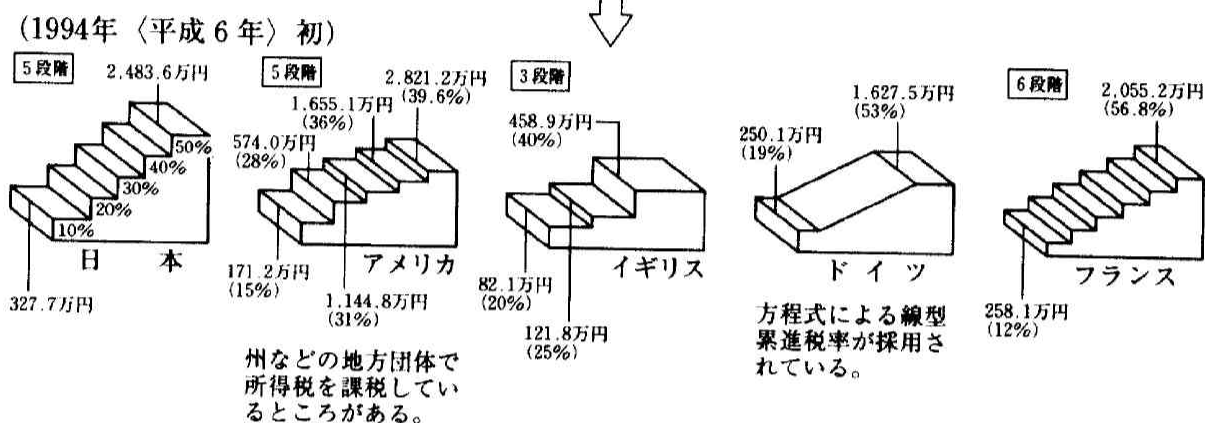
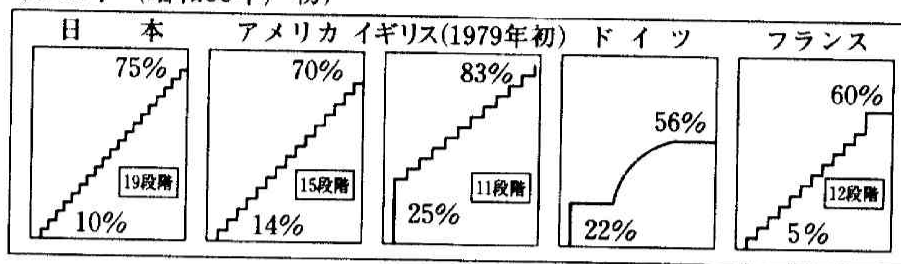
「簡素化ということに関心がよせられる背景としては、現代の税制が、経済活動の複雑化を反映して、あるいは、さまざまな利害関係調整の結果として、きわめて複雑なものとなっているという事実がある。とりわけ問題なのは、租税特別措置である。この点については程度の差こそあれ、日米両国に共通の問題点である<sup>(7)</sup>」。

みられるとおり、現代税制がきわめて複雑化していることは、誰しも承認せざるをえない実態であり、またその「主たる原因」が、本則それ自体も然る事ながら、取り分けその特例としての膨大な「租税特別措置」の存在にあることもほぼ異論のないところといってよい。だが、多くの論者たちにみられる難点は、その本質認識の曖昧さ（階級性の認識欠除）である。一言でいえば、「租税特別措置」とは、すぐれて国家独占資本主義の税制上の一産物にほかならないという認識を多かれ少なかれ欠いていることである<sup>(8)</sup>。

一言で「特別措置」といっても、そこには社会政策上の必要から採用されたものもあれば、大法人の所得・資産や巨額の個人資産・所得にたいして資本蓄積促進の観点から採用されたものもある。このうち現代の税制複雑化の主因をなすのは、とりわけ後者である。現代税制の根幹的理念たるべき租税民主主義、その中心としての公平課税の大原則に照らしてみれば、前者はほとんどが必要不可欠なもの——この意味では税制が一定程度複雑になるのもやむをえない——であるが、後者は、特別措置の大半がこれに属するだけでなく、公平課税を著しく侵害するものであり、したがって税制「簡素」化の中心的対象たるべき性格のものである。

ところが、先に引用したペックマン等の指摘の仕方に象徴的にみられるとおり、両者に本質上の区別や軽重の差が事実上置かれず、特別措置の具体的事例がただ現象的に並列的に列挙されているにすぎない。こうした難点は、さらにいえば現代資本主義の認識の曖昧さに遡る。現代税制の複雑性とその主因をなす租税特別措置が、たんに現代の

表1 各国の所得税の税率構造の「簡素」化  
(1980年〈昭和55年〉初)



(注) 日本でみると、左側の327.7万円は所得税の課税最低限、右側の2,483.6万円は所得税の最高税率50%が適用される年間収入の水準(夫婦2人の給与所得者)。以下同じ。  
出所: 大蔵省『日本の税制』, 1994年度版, 245頁。

「議会や行政当局」による「傾向」とか「経済活動の複雑化」の「反映」としてしか把握されていないことにもみられるとおり、現代国民経済が、きわめて抽象的・現象的にしか認識されず、換言すれば現代経済の歴史的特質——国家独占資本主義としての歴史性・階級性——がほとんど考慮に入れられていないからである。こういう捉え方にたつかぎり、税制複雑化の「主たる原因」が特別措置にあることは指摘しえても、それらは無差別にただ「特例」として一括され、したがって税制「簡素」化の中心の対象が何であり、重点的課題が何であるのか、またその根拠は何であるのか——税制が「簡素」であれば万事良しというものでは必ずしもなく、問題はその実質的内容である——を真に十分に明確にすることはできない。

こうした現代に特徴的な理論的難点を象徴する一事例が、税率構造(とりわけ所得税)の「簡素」化(その究極の形態が、フラット税率化すなわち均一税率ないし単一税率化)論である。

主な先進資本主義国の税率構造が、表1にみられるとおり、「抜本改革」によりほぼ時期を同じくして大幅に「簡素」化されたことは周知のとおりである。アメリカではレーガン政権下で、従来の一四〇〜七〇%の一五段階から八六年には一五〜二八%の二段階にまで「簡素」化された。もっとも現在では、ある種の揺戻し現象が生じて(注の(5)参照)、ブッシュ政権下で三段階へ、さらにクリントン政権下で一五〜三九・五%の五段階へととなっている。イギリスでもサッチャー政権下で、従来までの二五〜八三%の一段階から八八年には二五〜四〇%の二段階へ「簡素」化され、現在メジャー政権下の九二年には二〇〜四〇%の三段階となっている。ドイツではコール政権下の八六〜九〇年にかけて、従来までの二二〜五六%から最高税率の引下げと累進性の「緩和」により、一九〜五三%へ「簡素」化された。フランスではミッテラン政権下でいったんは税率引上げも行われたが、保守連立のバラデュール政権下で、従来の五〜六〇%の二段階から一二〜五六・八%の六段階へ「簡素」化されている。またわが国でも中曽根・竹下政権下で、従来までの一〇〜七五%の一九段階から、一〇〜五〇%の五段階へ「簡素」化されて現在に至っていることは周知のとおりである(この点は、後の3.「公平」の項で再論する)。

このように、九〇年代に入って欧米諸国で一定のいわば揺戻し現象が生じているとはいえ、「抜本改革」を経て以降、従前の税率構造が大幅に「簡素」化されたことには変りない。こうした「簡素」化推進にもっとも大きな国際的影響力を及ぼした論者の代表的一人が、サプライ・サイダーとしてのM・フリードマンであり、その「均一税率課税」論(Flat-rate tax, proportional flat-rate tax)がある。

「わたしは自由主義者として、もっぱら所得を再分配するための累進課税については、いかなる正当化の理由をも認めることがむずかしいと考える。これは他の人びとにあたえるために強権を用いてある人びとから取り上げるという明瞭な事例であり、したがって個人の自由と真正面から衝突するように思われる。



すべてのことを考慮して、わたしに最良と思える個人所得税の構造は、ある免税点を超える所得に対する均一税率の課税であり、この場合の所得は非常に広く定義され、控除は厳密に定義された必要経費についてのみ認められるものとする。すでに示唆したように、わたしはこの提案を法人所得税の撤廃と結びつけ、また法人企業はその所得を株主に帰属させなければならず、そして株主はそのような金額を納税申告書に記載しなければならないという要求と結びつけたいと思う<sup>(9)</sup>。

みられるとおり、フリードマンによれば、累進課税は市場メカニズムにもとづく所得の分配を国家の「強権」によって変更し、この意味で「個人の自由(資本の利潤追求の「自由」……引用者)」を侵害するものであるから承認し難く、均一税率による比例課税こそがベストだという。そしてこの意味で、現在支配的な累進課税の税率構造をできるかぎり「簡素」化すべきだと主張するのである。資本の論理と意思のストレートな表明である。ここにいう税率の「簡素」化とは、後にも再論するとおり、実質的には、最高税率の引下げと高額所得への累進制適用の事実上の撤廃(高額所得の大幅減税と不公平課税の拡大)を意味するからである。新保守(自由)主義、サプライ・サイドの財政(経済)論の階級的本質がよく示されているといつてよい。

それにしても、一方で課税の公平を強調しながら、同時に他方で、「簡素」化の名のもとに課税の不公平を主張する論理構造——ここにも、現代の租税原則(ひいては財政論一般)に特徴的にみられる論理の多元性、一貫性と体系性の欠除、ひいては弁護論的な政治的欺瞞性がきわめて象徴的に示されているといわざるをえないであろう。

一般的にいつて、税制が可能なかぎり簡素であることは、望ましくかつ必要なことである。しかしだからといって、「簡素」でありさえすれば無条件にすべて望ましいわけではない。上述のとおり、課税の不公平を侵害し拡大するような「簡素」化もありうるからである。自由にも拒否すべき「自由」(殺人の「自由」、人間を奴隷化する「自由」等)がある

のと同様である。「簡素」化の最重点課題は、何よりも不公平課税を助長するような一連の租税特別措置の撤廃でなければならぬ。

## 2. 「中立」

租税ないし税制の経済にたいする「中立」性(原則)については、次の定義にほぼ集約されているといつてよいであろう。

「税制の経済的中立性とは、個人や企業が行なう経済行動に対して税制が干渉しないことを意味しています。具体的にいえば、たとえば個人が行なう貯蓄と消費(将来消費と現在消費)、労働と余暇、消費パターン、労働機会などの選択において、その意思決定を税制が歪めてはならないということ、また企業の場合には、企業組織、投資対象、資金調達、生産方法などの選択について税制がその意思決定を歪めてはならないということを意味しています。これらは所得ベースにせよ、消費ベースあるいはキャッシュ・フロー・ベースにせよ、いわゆる優遇措置や特別措置の存在を望ましくないとする主張に通ずるといつてよいでしょう」<sup>(10)</sup>。

「課税の中立性とは、税が人々の経済活動に影響を及ぼさないことをいう。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し、資源配分を攪乱しないような税が中立性の原則からみて望ましい税である」<sup>(11)</sup>。

みられるとおり、「中立」とは、個人ならびに法人(企業)のあらゆる経済的活動とその結果にたいし税制は干渉してはならないということ、逆にいえば(あるいは、より正確にいえば)、それらは市場メカニズムとその機能に委ね、それを侵害するようなものであってはならない、ということである。したがってこれも、具体的に明示されているかどうか、あるいは表現の仕方がどうであるかは別として、内容上はスミス以来の従来の租税原則にほぼ共通に含まれているといつてよく、殊更新しいものではない。最近年の特徴は、すでに述べたとおり、いわばデマンド・サイドの経済

学(財政論)としてのケインズ理論の破綻をうけて、主にサプライ・サイドの経済学(税・財政論)の影響のもとに、租税三原則の一つとして新たに強調されている点にある。

このような意味における租税(税制)の経済的「中立」性は、資本主義の自由主義段階を歴史的背景としたスミスの場合には、一定の現実的意義をもっていたといつてよい。租税(税制)は、あるいは一般にそれを包含する国家の経済的活動は、「自然的自由の体系」としての国民経済にとって攪乱要因であり、資本蓄積にとって非生産的な「必要悪」であり、したがって国民経済は国家から「自由放任」されるときに、換言すれば国家(とその税制)が経済的に「中立」的であるときに、国民経済はもつともよく発展しうるとみなされ、また実際にもそうした歴史的条件をほぼ具えた歴史的段階にある資本主義であったからである。この意味で、租税ならびに税制の「中立」性の原則は、客観的に一応の理論的妥当性をもち、したがってまたそれなりの理論的一貫性をもって、一連の租税原則論のなかに位置を占めることができたといつてよい。

「資本主義の成立・発展期に形成されたA・スミス(『富国論』第五篇)に代表される古典派理論は、第一に国民経済について、そこには『自然的自由の体系』(system of natural liberty)が存在しており、したがって国家からの『自由放任』(laissez-faire)のもとで、各個人が利己心のおもむくままに自由な経済活動を行えば、『見えざる手』(invisible hands)に導かれて、おのずから国民経済全体の調和のとれた発展が実現されるとみなした。したがって、第二に国家は、経済の『自然的自由の体系』にとっては、むしろ攪乱要因であり、また基本的には非生産的な『必要悪』(necessary evil)であり、かくて国家の機能は、具体的には市民的自由を保証するところの、いわば外部的与件として、①国防、②司法、警察、③個人では不可能な特殊例外的な公共事業(施設)の提供という、三つに限定された『夜警国家』にとどまるべきと考えられた。

こうした国民經濟観(論)ならびに國家観(論)を前提したうえで、第三に國家財政については、その必然的帰結として、財政の規模が最小限であることを理想的目标とする『安価な政府』(cheap government)、資本蓄積に対して『中立的』な租税、國債の排除、そして『均衡財政』(balanced finance—budget)の実現と貫徹が主張された<sup>(12)</sup>。

しかしそれでもなお厳密に言えば、一般に資本主義下の租税は、すでに述べたとおり、経済的な非中立性にその本質があると解すべきであろう。資本主義的租税とは、市場メカニズムという経済的に自立的な国民經濟としての下部構造<sup>(13)</sup>にたいする、上部構造による権力的反作用——内容上は経済的だが——の一形態にほかならないからである。どのような租税ないし税制であれ、多かれ少なかれ市場メカニズムへの國家権力による経済的介入を意味するからである。

もともと租税は、内容的にみれば、国民經濟の運動にたいし比較的に促進的に作用することも、比較的に阻害的に作用することも、あるいは比較的に「中立的」に(促進的でも阻害的でもなく)作用することもありうる。したがって、せいぜい租税の「中立」性とは、本質的に非中立的な租税が、国民經濟ないし国民生活に及ぼす反作用(権力的介入)の相対的度合の差違の問題である。スミスにとっての理論的課題は、経済的に「必要悪」な「夜警國家」としての機能を維持するためにも、國家にとって必要財源としての税収確保(国民所得の分配への権力的・事後的な介入)は多かれ少なかれ不可避であるが——資本主義的國家は経済的に「寄生的」であるから<sup>(14)</sup>——、その際、どのような税制であるときに、国民經濟と国民所得の分配メカニズムへの権力的介入の度合を最小限に止めうるか、いいかえれば税制の経済的「中立」性を保持できるか、いかにあった。

このように、本質的に非中立的な租税の「中立」性という、ある種の逆説的な命題は、スミスの場合(時期)には一応の理論的妥当性をもちうるとしても、國家独占資本主義あるいは混合經濟としての現代資本主義においては、非現

実的で空虚なお題目というべきであろう。租税政策を含む国家の積極的な経済的介入や規制(その程度や内容には、いうまでもなく時期や国により差違や特殊性がある)なしには、資本蓄積と再生産を基本的に維持しえないのが現代資本主義の構造的特徴である以上、「経済活動に影響を及ぼさない」ような「中立」的租税ないし税制、「個人や企業が行う経済行動に対して干渉しない」ような租税ないし税制なるものは、基本的に背理かつ無意味であり、また本来そのような租税は原則として存在しえないからである。一方で、税制による積極的な介入や規制の必要を説きながら、同時に他方で、税制の非介入と非干渉、経済的「中立」性を税制の原則として主張するのは、明らかに論理矛盾であり、論理の自己否定というほかないからである。そして実際にも、独占資本の資本蓄積を、直接的か間接的かは別として、最大限に促進しバックアップする——この意味で、「中立」的であるのとはむしろ反対に、積極的に経済に影響を及ぼし、干渉する——点に、現代税制を歴史的に際立てる一大特徴があることは紛もない現実である。

論者たちが共通に依拠する近代経済学ベースの「現代財政論」(たとえばマズグレイブ)に照らしてみても、「中立」論がいかに不条理ないし背理であるか明らかであろう。それは、周知のとおり、「資源配分の調整」「所得の再分配」「経済の安定化」「適度な経済成長の実現」を現代財政の役割として主張するものであるが、そうした現代財政の広範で積極的な役割を推進すること、つまり国家と財政の経済的な介入と干渉なしには現代の国民経済はもはや存続しえないと主張するのが、現代経済論としての「混合(二重)経済」論であり、そしてその財源的ベースをなすのが一国の税制・租税体系にほかならないからである。したがって、「混合経済」論という大前提のもとで、税制の「中立」性が現実的意味をもちうるとすれば、それはワグナー流の意味における「中立」の原則、すなわち資本・財産にたいする課税の不可侵(資本・財産の私的所有権への侵害排除)ということ以外には本質的にありえない。そしてこれなら、それなりに論理の一貫性と体系性をもっているということができる。



ところが、現代の論者たちがいう「中立」性の原則は、すでに批判したとおり、このような意味において言われているわけではないから——いわば二元論的で形而上学的な矛盾の論理——、議論が具体的になればなるほど、それはいきおい無原則な理論的混沌性の傾向を帯びざるをえなくなる。

たとえば先に引用(注10)した論者は、「税制の経済的中立性」とは、「個人や企業の経済行動に対して税制が干渉しないことを意味する」と規定したうえで、より具体的にいえば、それは個人や企業による経済的な「意思決定を税制が歪めてはならないということ」を意味するとされている。そしてこのことは、「別の言葉でいえば市場メカニズムに対する強い信奉を意味する」として次のように述べられている。

「実際には必ずしもこの中立性という考え方が普遍的な有効性をもつとはいえません。市場メカニズムは、よく知られているように市場の失敗をもたらすケースもあり、また市場によって決定される所得分配が望ましい分配状況とは必ずしも限りません。あるいは短期的な経済不況、長期的な経済停滞といったような経済状況の不安定や構造的悪化を市場がもたらしすこともあります。したがって経済的中立性の充足を完全に支持することは実際にはむずかしいと思われ(15)ます」。

つまり、税制の「経済的中立性」を、一方で現代でも「だれもが異存のない望ましい税制の条件(16)」、現代の租税原則として肯定的に主張しながら、他方で同時に、資源配分上の欠陥、所得・資産格差の拡大、低成長と不況の頻発など市場メカニズムがうまく機能しなくなった現代の資本主義のもとでは、それを「完全に支持することは実際にはむずかしい」として否定的に主張されている。はたして、このような重大な難点をもつ命題をあえて社会科学上の「理論」として、租税原則の一つとして主張する理論的意味がどれほどあるというのであろう。あるいはどれほどの理論的有効性があるというのであろう。これが実際の意味をもつとすれば、せいぜいのところ独占資本の資本蓄積にたいする

阻害的作用を最小限にすること——この意味で「中立」化——、たとえば先述した税率構造のフラット化(実質は不公課税の拡大)にたいし、これを政治的に正当化する一「論拠」を提供するくらいのものである<sup>(17)</sup>。

このような税制の「経済的中立性」に関連する具体的な議論として、もう一つ論者たちにほぼ共通して取上げられているのが租税特別措置の問題である。これは、すでにみたとおり「簡素化」の対象としても議論されているものであるが、「中立」性を損うという観点からも議論の対象とされている。「中立」性の観点からすれば、一般論としては当然ながら、特別措置は原則的に撤廃すべきものとされているが、しかし一定の条件のもとでは例外的には必要かつ是認されるべきものとするのが論者たちに支配的な見解と云ってよい。

ある論者は、わが国の政府税調の長期答申(一九六四年)が、「経済的中立性の例外として、特別の租税誘因または優遇措置を認めるための基本的条件」として提示した内容——政策目的が「合理的」で「効果的」であること——を、「今日でもその考え方は有効である」としつつ、さらにそれを補強してこう述べている。

「現実の税制についていえば、その歴史的あるいは経済的な発展局面などを通じてみると、特別の経済的な租税誘因を必要とするケースが、むしろ一般的であったとさえいえます。……例外的に特別の租税誘因措置を認める条件は、次の二点に集約できるでしょう。①政策目的が合理的であることは当然ですが、同時に、長期的かつ確実に解決が迫られる課題で、しかも対象が個別的ないし選別的でなく普遍的であることです。②政策手段として税制上の特別措置を用いることがもつとも効果的であり、特別措置の制度化や実施方法に工夫をすれば、その弊害が明らかに効果よりも小さくとどめられることです。要するに、費用対効果の基準から税制上の特別措置がもつとも効率性が高いと判断される場合です。

以上のような二つの条件が満たされる場合には、特別の租税誘因措置の導入も合理性をもつものとして是認され、

表2 不公平税制是正による増収試算(1994年度)

項 目	目 安 金 額
	億円
1. 国 税	
① 株式時価発行差金非課税の廃止	90
② 受取配当益金不算入の廃止	1,799
③ 各種引当金・準備金の廃止	102,931
内訳	
イ 貸倒引当金 16,508 億円	
ロ 退職給与引当金 43,261 億円	
ハ 賞与引当金 29,643 億円	
ニ 特別修繕引当金 835 億円	
ホ 海外投資損失準備金 780 億円	
ヘ 異常危険準備金 1,701 億円	
ト プログラム等準備金 1,061 億円	
チ 原子力施設解体準備金 1,646 億円	
リ 使用済核燃料再処理準備金 4,653 億円	
ヌ その他 2,843 億円	
④ 特別償却、割増償却の廃止	1,170
⑤ 試験研究費の税額控除廃止	1,295
⑥ 製品輸入促進税制の廃止	220
⑦ 外国税額控除(間接控除とみなし控除)廃止	1,219
⑧ その他の大企業等に対する特別措置の廃止	1,975
⑨ 利子一律分離課税の見直し	21,466
⑩ 配当所得の源泉分離選択課税廃止	476
⑪ 配当控除の廃止	370
⑫ 給与所得控除無制限の廃止	408
⑬ 土地の譲渡所得の分離課税廃止	5,263
⑭ 有価証券の譲渡所得の分離課税廃止	3,304
小 計	141,986
2. 地方税	
① 国税(法人税、所得税)関係特例廃止による増収分	66,870
② 地方税独自の特例廃止による増収分	27,675
小 計	94,545
合 計	236,531

(注) 本表は租税優遇措置を廃止した場合に得られる増収額の総額試算(平成度ベース)である。このうち毎年新たに発生する財源と上積となる財源は、61,330 億円(国税 42,301 億円、地方税 19,029 億円)となる。

出所: CTJ フォーラム編『福祉とせいきん』第7号(1994年版)。



むしろ望ましいと評価されるでしょう<sup>(18)</sup>。

ここで租税特別措置が政策目的のいかんによって、例外的に是認されるとする場合の条件とは、要するに、それが「合理的」で「効果的」あるということである。不合理で効果がないものを是認できないことは確かである。だが問題はここでも、こうした抽象的で無内容な文言で表現された条件が実際的に意味する実質的中味である。

現存の租税特別措置には様々なものがあるが、大別すれば、独占資本の資本蓄積促進に直接間接資するもの（大法人の所得・資産や高額個人資産、所得にたいする課税優遇）と、広義の社会政策上の特別措置（中小零細企業、農漁業者、低所得者、社会的弱者にたいする課税上の特例）とに分けられる。この中で、質量ともに中心をなし、そして最大の租税原則たるべき公平課税を著しく侵害しているのが前者である<sup>(19)</sup>。

だが、階級的視点を欠いた多元論的観点からすれば、その論理と論法の性格上、こうした区別は基本的になくなり（あるいは曖昧化され）、いずれも事実上無差別に「特別の措置」として並列的に一括され、したがって、ひいてはいずれもが、それぞれの理由でそれぞれに「合理的」かつ「効果的」と評価せざるをえなくなる。資本蓄積促進の観点を基準とすれば、そのための特別措置は、蓄積促進という目的を政策的に加速するという意味で「合理的」かつ「効果的」というほかないし、また社会政策的観点を基準とすれば、社会改良を政策的に実現するという意味で、「合理的」かつ「効果的」というほかないからである。こうして、ヘーゲルではないが、存在するものは、すべて合理的である<sup>20</sup>ということになり、したがって現存する租税特別措置を無差別に事実上是認ないし追認することに、その論理（論法）上、必然的に行き着かざるをえない。もっともこの論法は、現実には、すなわち特別措置の改廃が最終的に結着する政治の舞台では、資本主義下の階級的力関係上、先に大別した二者のうちの前者が、多くの場合、優先的に是認ないし追認される結果となることはいうまでもない。

繰り返すまでもなく、近代財政(学)の基本性格からいっても、課税の公平(一般的には税財政民主主義)こそが、課税上の基幹的な大原則であって、その他のものはいかなるものであれ、それに従属すべき性格のものである。したがって、この観点を一貫させるつもりであれば、「中立」化の対象とすべきものは、まず何よりも独占資本むけの特別措置でなければならない。

だが、公平課税を著しく侵害するこの種の膨大な租税特別措置(表2参照)は、スローガン風にはこれまでも幾度となく縮小や改廃が叫ばれ続けてきたにもかかわらず、現実には縮小に向うよりは、むしろ温存強化の傾向にあるのが実態に近いといつてよい。特別措置が「課税ベースの侵食ないし脱漏(erosion)」の重大な要因として、各国で共通の問題として取りあげられながら、この面での課税ベースの拡大がいつこうに前進しない——「拡大」が実際に著しいのは、所得税の大衆課税化や付加価値税の導入、強化の面である——のも、先述した現代の論者たちの論理と論法にも、その一因——もちろん主因ではない——がないとはいえない。

(1) The Treasury Department Report to the President: Tax Reform for Fairness, Simplicity, and Economic Growth, 1984. (塩崎潤訳、今日社)、政府税調「税制改革についての答申」(一九八八年六月、八九年六月)、注(9)のJ. A. Pechman ほか。

(2) 「税制改革についての答申」(政府税調、一九九四年六月二二日)、大蔵省編『日本の財政』、九四年度版、七四頁。

(3) 「諸外国においては、一九七〇年代末から一九八〇年代にかけて、税制の大幅な改正が活発に行われました。これは、石油危機に伴うインフレや経済成長の鈍化の中で政府部門の拡大及び直接税負担の増加が生じ、その重税感や高い限界税率による活力の低下等の弊害が強く意識されるようになったこと等を背景としてと考えられます。

主要諸外国における税制改正は国によりある程度の違いはあるものの、基本的には各種租税特別措置の整理・合理化による課税ベースの拡大と所得税・法人税の税率引下げ・累進性緩和等が図られています。また、アメリカでは改革が直接税の枠内で行われているのに対し、ヨーロッパ諸国では直接税負担の軽減を図る方向が強く、このための財源として付加価値税の存在が重

きをなしている点が特徴的です。

こうした改正の背景には、税制を支える理念の変化があると思われます。まず第一は水平的公平の重視です。先進諸国においては、社会が成熟する一方経済が低成長へ移行し高齢化が進展するのに伴い、全体としての国民の負担が増大し一部の所得に税負担が偏っていることへの不満が高まってきていました。国民の関心は、異なる所得階層間の「垂直的公平」もさることながら、同等の負担能力を持つ者は同等の税負担を負うべきであるという「水平的公平」に向けられるようになってきています。こうした傾向は、課税ベースの拡大、直接税の税率引下げ・累進性緩和、付加価値税の税率引上げなどに現われています。

理念の変化の第二は簡素でわかりやすい税制をめざすというものです。各国において、各種の特別措置によって税制が複雑化し節税策が盛んに利用されて不公平を生じるといふ弊害を除去するために、税制の優遇措置の縮減等による簡素化が行われています。

第三の新しい理念は、税制を経済に対して中立的なものにすることにより経済の活性化を図ろうというものです。かつてのよりに種々の特別措置による経済・産業政策よりも、むしろそれらを縮減して課税ベースを拡大し、その財源で所得税・法人税の税率を引き下げて民間企業の活力を高め、また勤労意欲、事業意欲を刺激する方がより経済成長に資するとの考え方が広まっているのです。

なお、諸外国において課税ベースの拡大と所得税・法人税の税率引下げ・累進性緩和等の共通の動きが見られる背景として、経済の国際化の進展があります。国際化する経済のもとで、同種の所得に国ごとに異なる税制が採用されている場合には、租税の中立性が損なわれ、競争条件にも影響を与えるおそれがあります。また、ECにおいては、域内の経済統合の一環として、税制の調和が図られているところです。(大蔵省『日本の税制』一九九四年度版、二三八～二三九頁)。

(4) 前掲、拙著『財政学要説』、一八～二五、九八～一二三頁。『財政再建と税財政改革』、前掲、大蔵省編『日本の税制』、一九九四年度版、四六、二三八頁など参照。

(5) 一九九〇年代に入って、各国の税制改正の動向に、その基調は七、八〇年代と変わりないといつてよいが、一定の変化が生じつつあるようにみえる。一方で依然として間接税(付加価値税)の引上げという大衆増税が推進されている反面で、税率フラット化のいわば揺戻しに象徴される所得税や法人税の見直し(増税)が多かれ少なかれ実施されているからである。これは、一方で反ケインズ理論という新しい処方箋によっても財政危機はほとんど解消できないことと、他方では、七・八〇年代の抜本的税制改正によって大衆増税の強化と不公平課税が拡大されたことに対する国民の不満の増大に対処することを反映している

と云ってよいであろう。改正動向の具体的内容については、『財政金融統計月報』、九四年四月号、一〇九頁参照。

(6) J. A. Pechman, *The Rich, the Poor, and the Taxes They Pay*, 1986. (石、馬場訳『税制改革の理論と現実』、七六〇七七頁)。

(7) 高橋利雄『日米の税制改革と租税論の展開』、一三三頁。

(8) 北野弘久氏も、筆者とほぼ近い見解(前掲拙著『財政学要説』、一一四頁ほか参照)を示されている。

「租税特別措置というのは、租税負担公平原則を犠牲にしてもっぱら産業経済政策の観点から大資本や高額所得層の租税を減免する措置をいう」(北野弘久『新財政法学・自治体財政権』勁草書房、一九七七年、一四二頁)。

なお、わが国の租税措置の具体的実態については、前掲拙著のほか和田八束『租税特別措置』、一九九二年、有斐閣、参照。

(9) Milton Friedman, *Capitalism and Freedom*, 1962, p. 174. (熊谷尚夫ほか共訳『資本主義と自由』、一九六頁)。

(10) 宮島洋『租税論の展開と日本の税制』、二二二頁。

(11) 大蔵省編『日本の財政』、一九九四年度版、七四〇七五頁。

(12) 前掲、拙著、一五〇一六頁。

(13) 資本主義的国民経済の自立的なメカニズムと運動法則については、スミスの『国富論』を発展的に継承、止揚したK・マルクス『資本論』が基本的に説明しているとおりである。

(14) 前掲、拙著、七〇頁。

(15) 宮島、前掲書、二二二頁。

(16) 同、二〇六頁。

(17) 「米国経済は長期にわたって税制上の一連の欠陥によって阻害されてきた。高い限界税率が勤労、貯蓄および投資を減退させ、かつ発明やイノベーションに悪影響を与えている。消費に対する課税よりもむしろ所得課税への依存度が高いことが、貯蓄に対する刺激をいっそう弱めてきた。特定産業についての租税優遇措置——租税政策を通じて遂行される産業政策——が、優遇されている産業へのあまりに多い労働と資本の流れをよぶ原因となっている。反対に、他の部門への流れをあまりにも少なくしている。数多くの例の中に、新しい事業を興すことが、税制上きわめて厳しい不利な立場にあるという理由から、困難となっている。極端な場合には、税引き前のベースで貨幣的損失がある税法上優遇されている投資は、いったん節税が考慮されるなら、利益を生じうるのである。市場の諸力に対するこの種の租税的誘引による干渉の結果は、生産的投資に対する機会を失うこ

とになり、また国民生産物の不必要な犠牲をとまなうことになる。抜本的税制改革案の主要目標の一つである経済成長は、中立的租税制度に依存している。すなわち、それは自由市場経済に固有の成長に対する潜在的なものを阻害しないものである」。

「サプライ・サイダーは、高い限界税率が経済行動に与える悪影響を重視し、民間経済の意欲を高めるには、低い限界税率(できれば低い単一税率)が望ましいとみた。すなわち、勤労意欲、実物投資への誘因を高めるために所得税率、法人税率のフラット化を提案した」(高橋、前掲書、一四〇～一四五、二〇〇～二〇二頁)。

(18) 宮島、前掲書、二二二～二二三頁。

(19) 租税特別措置は、特別措置法に規定されたものだけで把えるのでは不十分であり、すでに本則に組み込みみずみのものを含めて把えなければならない。この点、くわしくは前掲、拙著『財政学要説』、第四章のV不公平税制、一一三～一三一頁参照。

(未完)