

公共政策における租税政策および租税立法に係る特質 —ドイツ租税法（所得税）に見る租税政策・立法の理論—

Features of tax policy and tax legislation in public policy

— Tax legislation theory about German tax law (income tax) —

手塚 貴大
Tezuka, Takahiro

要 約

租税政策および租税立法を規律づけるものとして、租税法の観点からはその一つとして憲法が挙げられうる。ドイツ租税法における議論を見ると、憲法上の原則を具体化しつつ首尾一貫して実施することによって、租税原則を実現する租税制度が構築されると言われる。この言明の背景には連邦憲法裁判所による政策形成の可能性があると思われる。ところが、かような具体化の可能性はいくつか想定しうるものであり、加えて、一例として所得税法を参照しても、租税理論（消費型所得概念）に照らして最適な租税制度が構築されているわけでは必ずしもない。これは税務執行の考慮、さらに租税立法過程という政治的妥協の場において現実の租税政策は形成されることに拠ろう。したがって、租税立法につき憲法上の原則を基礎としつつ租税政策論を展開するドイツ租税法には原則として与することはできるが、租税法における立法過程論の構築にも歩みだす必要があろう。

キーワード：租税法，租税原則，連邦憲法裁判所，立法学，立法過程，所得税，消費型所得概念，市場所得

一 問題の所在・提起—租税法における租税原則の実際的機能と限界？—

公共政策のあり方を論ずる際には、一定の基準を定立し、それとの適合性の有無あるいはその程度に着目しつつ評価し、それが必ずしも肯定出来ない場合には、それを目指して別の公共政策を提示するという作業が行われるのであり¹、これは確立されていると思える。つまり、一般的には、基準の定立・確定と実際の公共政策との関係で公共政策のあり方は評価されるのである。

ここで租税法について考えた場合、当然に一定の基準があり、それに当てはまるあるいはそれに適った租税制度が望ましいとされる。その際には租税原則の適用が想定される²。租税原則として少なくとも公平、中立、簡素はレーガン税制改革

以降諸国の税制改革に係る公準として確立したものとと言えるが、その内実は実のところ多義性あるいは抽象性という特徴を与えることができよう。すなわち、右のうち公平を参照しつつ議論を試みれば、垂直的公平において累進税率に係る累進度を強め、それを強力に実施し、所得再分配を実施することが特に追求されることもあれば、その逆もある。これは一見して経済社会情勢あるいは政権の政策大綱等に応じて相当程度に影響を受けることであろう。そしてそれについて多くの者はとりたてて理論的に問題視しないし、奇異に感じない。むしろ経済社会の情勢に応じて租税政策をそれに適合させることを可能にするという点で積極的にそこに柔軟性を見出すことさえできよう。ところが、逆に言えば、租税原則という租税政策の基準のうち、最も重要な租税原則である公平についてさえ、その意味内容は一義的ではなく、特に、具体化の必要性に言及がなされる。

このように考えると、租税原則の重要性は一般的に否定できないが、租税原則から一義的な租税

1 例えば、足立幸男『公共政策学入門』（有斐閣、1994年）55頁以下、平井宜雄『法政策学 第2版』（有斐閣、1995年）69頁以下。

2 金子宏『租税法 第十七版』（弘文堂、2012年）70頁以下、80頁以下。

制度は導出されえない。それ故、租税原則の構造および政策形成・立法上の意義を改めて確認および検討しておく必要はあろう。そこで本稿は租税原則に係るかような問題について、紙幅の都合上極めて限定的ではあるが、学説が触れるところの基礎理論に立ち返って検討することとしたい。

そして、かような問題について、特に、ドイツ租税法における学説の議論を参考に検討するものである。後述するようにドイツ租税法は憲法と併せ租税原則の意味内容を議論する傾向があり、その点でドイツ租税法を参照の対象とする意義がある。しかし、周知のように租税原則が様々な政治的妥協により純粋に実現することなく税制改革は実施されている。とするならば、現実の租税立法過程のみを分析することの意義は租税原則の純粋な実施が困難であるという本稿冒頭の問題意識の再認識に止まる。また、特に憲法を以て現実の具体的な租税政策の形成・租税立法に係る詳細な部分まで規律づけることが困難であることは以前にも指摘した³。それ故筆者は、右の根拠および資料的制約という消極的根拠と並んで、租税原則の意味内容、その具体化のありよう、さらには複数の租税原則の関係をそれぞれ理論的に明確にする作業を行う学説に着目し、それを中心に議論したほうが、租税原則の理論構造に一層接近することを可能とするように思われる。この点、ドイツ租税法は租税原則に具体化の必要性を承認しつつ、そうした具体化の作業を行ってきた。

そこで、本稿は、紙幅の都合上極めて限定的かつ粗いものではあるが、ドイツ租税法において言及されるところの租税原則を大まかに概観した上で、その構造上の特徴を明らかにしつつ(二)、それを所得税法に係る租税政策・租税立法を具体例に選択して検討することとしたい(三)。そして、最後に本稿全体の検討から得られる示唆を総括する(四)。

3 詳細は、手塚貴大「法人税改革と租税政策論」記念論文集刊行委員会編『行政と国民の権利』(法律文化社、2011年)601頁以下。

4 Tipke, Klaus/Joachim Lang (Hsrg.), Steuerrecht 20. Aufl., Köln 2010. 以下、本文中において右書の引用箇所を表示する。その他、Tipke, Klaus, Die Steuerrechtsordnung Bd.I, Köln 2000, S. 61ff.も参照。また、我が国の先行する業績として、木村弘之亮『租税法総則』(成文堂、1998年)65頁以下。

二 ドイツ租税法における租税原則とその周辺

(一) 租税政策・租税立法の特質

ここでは前提作業としてドイツ租税法における代表的教科書⁴を選択して、それに拠りつつ、ドイツにおける租税原則論の内容を把握することとしたい。

まずドイツにおいては租税政策・租税立法につき、次のような指摘がある。「・・・租税法は法の素材として(Materie des Rechts)扱われるのではなく、政党政治の立ち位置およびグループ利益の媒体とされる。それらは多元的民主主義において公共善を排除するものである。政党ごとに主張される極めて非常に多くの社会的利益が持つその見通しのきかないほどの多様性はいわゆる“租税カオス”，課税の無秩序を決定づける。その中では、如何なる社会的グループの、如何なる利益が、いつ、如何なる程度に、如何なる租税法律の改正に影響を与えるかということが天気のように不確定であり、確定不能である。その結果は、租税“不”法だけでなく、大幅な租税“不”安定性である。課税に係る制度的不安定性は計画の不安定性を生み出し、そして納税者に対して課税は思いのままに操作可能であるとの感情を与える。」(§4 Rz.1)と。

以上の引用文からは、凡そ租税法の性質として、その内容が政治的に決定されるものであること、租税法に対して影響を与えるそうした政治的諸見解は多様を極めるために、租税法の内容自体も計り知れないものとなりかねないこと、また改正の頻度も極めて高いことを、少なくとも租税法の現状認識として読み取ることができよう。

そこで、こうした現状を直視して、曰く「・・・課税が適正な秩序および安定性を備えた法として理解され、そして構築されることに本来皆の関心がなければならぬ。それは経済秩序の効率性についての法的な観点のみならず、経済的・秩序政策的観点からの関心でもある。国家のエージェントおよび代表者(租税政策家、課税庁職員、租税裁判官)にとって、法治国家が日常的に市民と接触し、そしてその際彼らから何かを取り去る場において、その活動を正当化するという要請が生じ

ている。市民の租税“法”意識について、法治国家が彼らに対して他人の税金を支払う必要はないという確信を与えることが不可欠である。」（§4 Rz.10.）と。このように租税制度自体が秩序立って構築されていないと、租税制度に対する信頼が失われ、課税が円滑に行われ得ない。そこで、租税政策・租税立法に係る何らかの規律づけを与えることを試みるのが、直後の（二）でも述べるドイツ租税法の営為である。

（二） 租税原則および租税政策・租税立法における体系思考の意義

1 租税原則—平等原則を中心に—

ドイツ租税法において、租税原則としては、まず、平等原則（基本法3条1項）が挙げられる。これは租税理論でも、連邦憲法裁判所⁵でも一般的に承認されているが、それは応能負担原則として観念され、担税力に従った課税を要求する。ドイツ連邦憲法裁判所は、第二次世界大戦後、平等原則を参照した租税法に係る違憲審査基準を定立するものの、応能負担原則を純粋に実現すべき義務を立法者は負わないとして立法者の広い裁量を認めてきた⁶。しかし学説上これが租税法における最上位原則とされる（§4 Rz.81）。ここで最上位とは凡そ以下のことを意味する。そもそも平等原則をはじめとして合法性の原則、過剰禁止、社会国家原則等が租税法における重要な原則として観念されるが、右原則の意味内容は多義的（vielfaellig）であるとされ、租税制度の構築に際してはその具体化が求められる（§4 Rz.13）。具体化という作業を必要とする根拠は、かような原則は一般的な法観念あるいは法思想の発現であって、具体的な法効果を規定するものではなく、その点で規範あるいはルールと異なっているということである。その際、特に、平等原則の具体化としての応能負担原則が重要であり、それが先に挙げた過剰禁止、社会国家原則等の他の諸原則と相まって実現されていくという。そして、平等原則から導出される応能負担原則に係る

具体化の過程としては、憲法上のサブ原則があり、これにより所得税法を例とすれば、総合課税の原則、全世界所得課税の原則、個人課税の原則、主観的および客観的純所得課税原則が導出されるという（§4 Rz.14）。そして、次の段階として、制定法上の原則があり、具体的には、市場所得原則、名目価値原則、会計原則が挙げられている（§4 Rz.15）。要するに、特に、平等原則から応能負担原則が導かれ、また基本法1条3項および同20条3項が租税立法者に対して平等原則への拘束を指示しているので、総じて言えば、“法制定の平等（Rechtssetzungsgleichheit）の原則”が租税立法者に対して基本法の価値を実現したうでの立法活動を指示すると理解できる。

したがって随所で応能負担原則につき“体系を担う原則（systemtragende Prinzip）”と言われる（例えば、§4 Rz.13）。租税正義（Steuergerechtigkeit）という言葉も随所に現れる（例えば、§4 Rz.70）が、文脈上、これも平等原則をその意味内容として含むものであり、それが実現されつつ構築された租税制度を形容するものと言って差し支えなからう（参照、§4 Rz.70）。

2 租税法の体系性

次に、ドイツ租税法における議論の特徴としては、かような租税原則の意味内容の確定およびその具体的な租税政策・租税立法への当てはめに尽きるのではなく、次に述べるように、大まかに言えば、“租税法の体系性を維持するために、租税原則を首尾一貫して実施する”ことが目指されているのである。右の言明の法政策的意義を明らかにするため、その意味するところを以下に探る。

（1） 外的体系

外的体系の概要として以下の叙述がある。すなわち「外的体系は、素材に係る形式的な配列の方法、見通しが良くて然るべきそうした素材に係る技術的構成および秩序付けに関するものである。外的体系の要素は、法律に係る秩序概念、法律の構成および法律の編成における個々の法命題の位置である。」（§4 Rz.5）と。これは法律の体系的解釈と大いに関係しているという。曰く「外的体系から得られる法認識（Rechtserkenntnis）は適用される法律の法的成熟度に拠る。制定された法律（Gesetzeswerk）に係る概念および編成が成

5 例えば、BVerfG-Beschl. von 17. 1. 1957 —1 BvL 4/54 —, BVerfGE 6, 55ff.

6 例えば、BVerfG-Beschl. von 23. 11. 1976 —1 BvR 150/75—, BVerfGE 43, 108ff., 120.

熟した法的ドグマに基づいて立法者の意図した法律効果が一層明確に明らかになり、そして法および法ドグマの合理的発展がさらに一層許容されるのであれば、それに対応して法律家は外的体系を以て法解釈を論ずるようになり、そしてそれが可能となる。」と。

以上を要するに、法律の解釈適用を行うに際して、優れた立法技術のもとに立法された法律であるならば、法適用者がスムーズにその作業を行うことが可能であるということであろう。本稿は都合上外的体系に関する叙述をここで止める。

(2) 内的体系

内的体系の概要として以下の叙述がある。すなわち、「・・・法秩序のルールは、法共同体がその諸関係を秩序づけるそうした特定の価値づけ(Wertung)に依存している。こうした価値づけは法秩序に係る内容上または内的体系を形作る。内的体系は原則として、様々な価値づけが相互に調整され、そして法秩序のルールの中で首尾一貫して実施されるときにのみ、成立する。内的体系のかような規範的首尾一貫性は法秩序の無矛盾性をも根拠づける。」(§4 Rz.9)と。さらに続けて曰く「次いで、適正な、法共同体によって一般的に承認された法システムは、適正な価値づけに基づいてのみ発展するのであり、そうした価値づけとは、一つには法共同体に係る法倫理的なコンセンサス(rechtsethiische Konsens)を表し、二つには規律対象の事物論理性(Sachlogik)に適ったものであり、それ故、事物関連性(sachbezogen)または事物適正性(sachangemessen)を備えているものである。課税という経済的な規律対象のもとでは、経済的合理性(ökonomischer Rationalität)が事物正義(Sachgerechtigkeit)に係る決定的要素である。それに従えば法的価値づけは“価値自由に”獲得された経済学に係る知見との関係で閉じたものであるべきでなく、むしろ経済的な影響のメカニズムおよび合理的経済人(homo economicus)に係る自然の行動態様を考慮に入れるべきである。」(§4 Rz.10)と。以上の引用文からは、内的体系とは、現実に構築される租税制度の内容に関わるものである。換言すれば、ある価値づけに基づき個別具体的な租税制度が構築される。加えて、租税制度の構築に際しては、ある価値づけが第一段階の作業であり、その

首尾一貫した実施が必要であること、その際には経済学の知見を利用することも必要であることが明らかとなる。これは所得概念に係る変遷に見られよう(三(一)参照)。なお、前叙の価値づけ作業は、租税制度の構築のために平等原則を中心に据えることであろう。

なお、所論が言うところの体系について、そのベースとなるのはCanaris教授のそれである^{7,8}。詳細は省くが、租税法に当てはめると、その目的として財政目的規範、社会目的規範、簡素化目的規範が識別され(§4 Rz.20ff)、価値判断としての平等原則(応能負担原則)に適う形で実現されねばならないとなるのである。ここで平等原則に違反する規範がすべて即座に違憲と判断されるわけではなく、例えば、原則は必ずしも純化した形で実現されるのではなく、内在的制約に基づく制約には服するとされるし、後に述べるような平等原則違反に対する正当化根拠の有無を探るという連邦憲法裁判所の考え方とも整合性はなお確保さ

7 特に、参照、Canaris, Claus-Wilhelm, Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz: entwickelt am Beispiel des deutschen Privatrechts 2. Aufl., Berlin 1983, S.125ff.

8 尤も、目下、本文中で触れた体系論には批判が提起されている。私見によれば、いずれも通説を覆すものではないと考えられるが、一応触れておく。Degenhart氏は制定法と憲法との相互影響という事象に言及し、立法者が制定法の構築を行い、それが憲法の領域に継続的に入り込み、実定法上の原則として承認されるという(Degenhart, Christoph, Systemgerechtigkeit und Selbstbindung des Gesetzgebers als Verfassungspostulat, München 1976, S.,87ff.)。Peine教授は、“体系を閉じたものと理解すれば新たな目的の挿入は許されないが、実際には立法者はそれを行うが、これは立法に係る政治性ゆえである。そして新たな目的を実現する手段の創設も行われが、その際、新たな目的と新たな手段との間の相当性関係があれば、新手段の創設も許容される。”(Peine, Franz-Joseph, Systemgerechtigkeit: Die Selbstbindung des Gesetzgebers als Maßstab der Normenkontrolle, Baden-Baden 1985, S.229.)とする。Kischel氏は、“立法者が自身が構築した体系に新たな規定を付加すると、当該規定も体系を構成する要素の一つとなったり、または新たな当該規定が体系上重要な(例、新たな目的を付与する)規定となれば、従来の体系上重要な規定が新たな体系の中で異質物となる可能性を有する。その判断は平等原則を基準として行われる。”(Kischel, Uwe, Systembindung des Gesetzgebers und Gleichheitssatz, AÖR Bd.124 (1999), 174ff., 207.)とする。以上について、Degenhart氏の立場は措くとしても、後2者は、体系が持つある種の柔軟性を指摘し、その独自の意義を否定するかのようであるが、特にKischel氏については結局平等原則違反を議論の俎上に乗せる点で、Lang教授らの立場と大きくは異ならないと理解できるかもしれない。

れよう。

そして、以上の基本認識に拠れば、内的体系については、平等原則の具体化の過程が重要である。すなわち、具体化の過程で具体的租税制度が構築されるわけであるが、その際に価値づけが厳密に、換言すれば、前叙のように首尾一貫して実施されれば、租税制度は平等原則を適う優れた体系性を備えることとなるという点で首尾一貫性のドグマが生きてくる。しかし、前叙の首尾一貫性のドグマは必ずしも厳格に実施されていない。例えば、本稿二(二)1で触れたが、憲法上の原則がある程度厳格に及ぶのは憲法上のサブ原則までであって、Lang教授も「制定法上の原則は最後に租税法の内的体系を、憲法上の要請に必ずしも合致しない形態で、詳細化する。」(§4 Rz.15)とするように、制定法上の原則には必ずしも及んでいない。確かに、当該箇所でも触れられているが、先にも挙げた市場所得原則との対比において、相続・贈与も含める形態での純資産増加説に基づく所得税もありうる場所であるとされ、同じく名目価値原則については、応能負担原則に一層適合するのは現実価値原則であるとする(§4 Rz.15)。これによれば制定法上の原則に至り具体的租税制度の構築について立法者に指示するその力は弱まる。所論は「制定法上の原則は特に租税法の部分領域を法ドグマ上首尾一貫してさらに発展させることについて意味を持つ。」という(§4 Rz.15)。おそらく右の言明の意味するものは、制定法上の原則のレベルになると、租税制度の具体的構築に際しての、立法者の制度構築の余地が広まり、特に、租税法の個別領域ごとの属性を意識しつつ、それを出来る限り憲法上の原則を厳格に実施するか否かが立法者の判断に拠っていることになるというものであろう。尤も、憲法上の原則からの乖離がすべて論難されるべきではなく、税務執行の要請がよく支配することもありうるのである。

以上に示したところによると、現実の租税制度のありようも示すように、憲法上の原則の実施は必ずしも常になされるものではない。何故なら租税立法者にはなお原則の具体化の余地が承認されているからである。ここで租税原則は“最適化原則(Optimierungsgebote)”(§4 Rz.12)と理解されているが、そもそも最適化とはある租税原則

の意味内容を最もよく実現する作業を意味しよう。曰く「・・・法原則は方向を示す価値(Richtwerte)として内在する法倫理上のコンセンサスを最適に実現することを要請する。」と。しかし所論は現実的に租税政策の形成過程に着目し、租税立法の際には一つの原則を最適に実現するよりは、むしろ複数ある諸原則の調整作業が必要であるとする。曰く、「・・・法原則はそれぞれ異なる程度に充足されることを以てその特徴とするが、何故なら法秩序は原則一元主義ではなく、原則多元主義的に組成されているからである。それ故異なる法原則は通常共に作用し、補い合いまたは相互に矛盾しうるものである。法原則は形成的内容(konstruktive Inhalt)か禁止的内容(prohibitive Inhalt)かのいずれかを有している。その際形成的および禁止的の原則は共に作用する(例えば、過剰な課税を担税力に照らして禁止すること)。(§4 Rz.12)と。

右の引用文の示すことは、おそらく文脈上憲法上の原則を念頭に置いているのであろうが、個々の原則の最適化ではなく、それら複数の原則が相互に(矛盾も含めて)影響し合って、具体化され、現実の租税制度の構築に行き着くということであろう⁹。この言明は性質上憲法レベルのみではなく、憲法上のサブ原則、制定法上の原則についても同様に妥当すると言うことは不可能ではなからう。なお、この点、論者によっては、特に憲法上の原則(これも文脈上租税原則と考えられている)を“総合調整の上適用する(Aufladung)”¹⁰という言い方がされる。所論は、複数の租税原則が適用されることを以て、立法者の裁量を狭めることを企図しているのである¹¹。

9 同旨か、例えば、Walz, Rainer, Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung: Grundlinien einer relative autonomen Steuerrechtsdogmatik, Hedelberg·Hamburg 1980, S.155.

10 Stenger, Christian Phillip, Die Außergewöhnliche Belastung im Steuerrecht: Verfassungsrechtliche Grundlagen und Reformperspektiven, Baden-Baden 2008, S.97f., S.114. その他にも、Liesenfeld, Andrea, Das steuerfreie Existenzminimum und der progressive Tarif als Bausteine eines freiheitsrechtlichen Verständnisses des Leistungsfähigkeitsprinzip, Berlin 2005, S.79; Lang, Joachim, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer: Rechtssystematische Grundlagen steuerrechtlicher Leistungsfähigkeit im deutschen Einkommensteuer, Köln 1988, S.125ff.

11 例えば、Stenger, Die Außergewöhnliche Belastung (Fn.10), S.97f., S.114f.

但し、原則間での相互作用（これは租税政策の形成・租税立法の作業に他ならない）について性質上それを認識するとしても、それに一定の規律づけがなければ租税政策・租税立法は合理化しない。そこで、ドイツ租税法および判例において展開しているのが、平等原則に係る首尾一貫性（Folgerichtigkeit）のドグマである。首尾一貫性とは、連邦憲法裁判所が採る立場に拠りつつ明らかにするならば、要するに平等原則は等しきものを等しく、等しからざるものを等しからざる扱うことを求め、そこから乖離する場合には、“事物の性質から導かれる合理的な、またはさもなくば客観的に明らかな根拠を以て法律上の差別扱いまたは不平等扱いが正当化できないとしたら、かような扱いは恣意的なものともみなされ、平等扱いに反する”¹²ということである。そして首尾一貫性の欠如は前叙の体系性を損なっていることと同義である。したがって、首尾一貫性の欠如があれば、それは同時に平等原則に違反することの“兆候（Indiz）”を示す¹³とされ、そこでその正当化事由の有無が問題となる。そして、本稿で参照したLang教授も理論上それを容れるのである（§4 Rz.73ff.）。

また、これは換言すればグループの平等扱い（Gleichbehandlung von Gruppen）を実現するというのであるが、すなわち、法律の名宛人集団につき何らの合理的根拠なく差別的扱いをすることを平等原則は許さないということになる。こうした平等原則に係る理解が租税制度に対する政治的影響を防止するという帰結を導くがゆえに、そしてドイツ租税法の出発点で意識された問題解決のために主張されたものであることは明らかであろう。しかしこうした見方にも次で言及するような理論的限界が認識されている。

3 ドイツにおける租税原則に係る議論の意義

さて、繰り返しになるが、以上のような言明の

示唆することは、ドイツ租税法における租税原則に係る機能として実際の租税政策・租税立法を体系立て、政治的影響によるその歪みを排除することにあったと言えよう。そして、以上のような枠組みは“良い租税立法（gute Steuergesetzgebung）”にも当然不可欠の前提を構成するという（§4 Rz.25.）。

しかし、ここでなお、租税法の特殊性に着目しなければならぬ。すなわち、学説も認識するところであったが、前叙の二（一）における引用文にもあるように、租税法はその性質上政治的影響のもとに制定され易いのである。例えば、Lepsius教授は租税原則の首尾一貫した実施は19世紀における“非”政治的な法典編纂期の思考に繋がるとし¹⁴、さらには連邦憲法裁判所による租税法の“憲法化”は政策的に望ましくなく、憲法上必要でもない¹⁵とする。勿論、確かに端的には租税法に対する法的規律が相当程度に弛緩する傾向および可能性を有するLepsius教授の立場に与することはできないように思われる。しかし、租税原則の重要性は否定されないが、租税立法の現実に着目しつつ、例えば応能負担原則の首尾一貫した実施を主張することによって租税政策の形成過程を論じ尽くすことは極めて不十分であるという認識がある。その根拠は大きく分けて以下の2つがある。

一に、立法過程の属性である。すなわち、例えば、Schober氏は「・・・連邦議会および連邦参議院は立法者として憲法によるその利益多元的な配置構成（Besetzung）を通じて立法の枠組みについて事前の（ex-ante）予測を規定する機関である」¹⁶とする。この引用文から読み取れることとして、立法機関は多元的利益の相克の場であり、その枠内で将来に向けての公共政策を定立する作業を担っていること、それに加えて、そうした多元利益の調整の場としての立法過程という理解は憲法自体が承認していることである。この立場について、例えば、Meßerschmidt氏は、立

12 例えば、BVerfG-Beschl. von 7. 10. 1980 —1 BvL 50, 89/79, 1 BvR 240/79—, BVerfGE 55, 72 (88) ; BVerfG-Beschl. von 8. 6. 2004 —2 BvL 5/00—, BVerfGE 110, 412 (432).

13 例えば、BVerfG-Urt. von 13. 10. 1964 —1 BvR 213, 715/58 u. 66/60—, BVerfGE 18, 315 (334) ; BVerfG-Beschl. von 7. 11. 1972 —1 BvR 338/68—, BVerfGE 34, 103 (115) ; BVerfG-Beschl. von 10. 11. 1981 —1 BvL 18, 19/77—, BVerfGE 59, 36 (49) ; BVerfG-Beschl. von 22. 2. 1984 —1 BvL 10/80—, BVerfGE 66, 214 (223f.).

14 Lepsius, Oliver, Anmerkung, JZ 2009, 260ff., 262.

15 Lepsius (Fn.14), JZ 2009, 263.

16 Schober, Tibor, Verfassungsrechtliche Restriktion für vereinfachenden Einkommensteuergesetzgeber: Eine Überprüfung verfassungsrechtlicher Grundsätze an ausgewählten Vereinfachungs-ideen, Baden-Baden 2009, S.143.

法者に性質上立法活動の際広い裁量が承認されること¹⁷と並び、憲法の厳格な実施は民主主義を空洞化する¹⁸としており、さらにBryde氏も、連邦憲法裁判所であっても民主的立法者がもたらすことのできない首尾一貫性を求めることはないし（これは直後に述べることも関係する。）、オール・オア・ナッシングで原則の実施を立法者に対して強要することは、公共政策の改革可能性が失われる旨¹⁹を述べる。したがって立法過程の実態をも直視しつつ議論を展開することは認識論としては首肯することができよう。以上の見方によれば、租税立法の実体について厳格な憲法の規律を及ぼすことは理論的に必ずしも望ましくなく、実際上も無理であって、立法過程における調整作業が大きな役割を担うことになる。ましてや主として応能負担原則のみを以て租税制度のありようを論じ尽くすことはできない²⁰。これを租税法に係る制度的柔軟性の獲得の契機と積極的に評価すること、または憲法による規律の弛緩と消極的に評価することもできようが、いずれにせよ、憲法上の原則を首尾一貫して実施することが不可能である点を改めて確認することはできよう。Schober氏は立法過程の実態について、凡そ以下のように述べる。すなわち、立法は利益多元的な立法機関が担うために、租税原則の実施も相対性を帯びる。加えて立法は憲法上の原則の機械的あるいは単純な具体化であるそうした単なる“憲法の執行（Verfassungsvollzug）”ではなく、人的事情、権力的地位、妥協可能性に依拠する性質を有する。立法府の議員は選挙民の意向をも汲みつつ立法活動を行うゆえ、租税原則の純粋な実施は行い得ないとする²¹。したがって租税法も含めて法律学は租税制度の内容について細部に憲法の規律を及ぼすことを試みるのではなく、憲法上の原則と立法の民主性とのバランスを確保するべく、もう一つの視覚として立法過程統制に係る理論の構築可

能性を探るべきかもしれない。

二に、ドイツにおける憲法裁判所の役割についての見方がある。曰く「・・・租税法におけるグループの不平等扱いの程度が連邦憲法裁判所を繰り返し岐路に立たせている。すなわち、同裁判所が形式的法治国家的権力分立を援用し、裁判官抑制の原則（いわゆる司法謙抑主義）を使用し、立法者に許された構築の余地の幅を強調するか、または立法者が法および自身に配分された活動余地についての責任を果たさないときには、連邦憲法裁判所は“司法積極主義”的に行動することを要求される。これに関連して連邦憲法裁判所は世界で最も厳格な憲法裁判所なのである。」（§4 Rz.74.）とされる。これはドイツにおいては憲法裁判所による租税立法に係る違憲審査が積極的になされる可能性があることを示すのではないか。すなわち、ドイツにおいては租税立法の質を担保する機関は立法府のみではなく、司法府もある。そして、立法府の性質上そこに政治性あるいは政治的妥協に基づく意思決定という要素が入り込まざるを得ない以上、司法府は立法府以上に厳格な形で租税立法の質を審査することが求められることがありえよう。ドイツにおいて憲法を参照した上で、それと関連づけつつ租税原則の議論が展開されることの根拠はここにあると見るべきかもしれない。

しかし、この言明の背後の1つとして、具体的な租税制度につき違憲と積極的に提言することは租税法学者の役割であるというLang教授の認識²²があると推察することはできる。したがって、これはあくまでもLang教授による1つの見方であって、逆に、学説においては、Hesse教授が、連邦憲法裁判所は租税立法機関ではなく、それ故裁判所は言わば積極的に制度形成機能を持つものではなく、受動的に立法統制を行うに過ぎないとする²³、これが一般的な理解である。さらにBöckenfördeも連邦憲法裁判所の積極的違憲審査によりそれが政治機関化すると批判する²⁴。加え

17 Meßerschmidt, Klaus, Gesetzgebungsermessen, Berlin 2000, S.130ff.

18 Meßerschmidt, Gesetzgebungsermessen (Fn.17), S.93ff., S.163ff.

19 Bryde, Brun-Otto, Sondervotum zum Urteil des Bundesverfassungsgericht vom 30. Juli 2008, 1 BvR 3262/07 u.a., NJW 2008, 2409ff., 2420.

20 Thiesen, Thomas, Steuerverfassungstheorie, Berlin 2008, S.294ff.

21 Schober, Verfassungsrechtliche Restriktion (Fn.16), S.138f.

22 Lang, Joachim, Verantwortung der Rechtswissenschaft für das Steuerrecht, StuW 1989, 201ff., 207.

23 Hesse, Konrad, Verfassungsrechtsprechung im geschichtlichen Wandel, JZ 1995, 265ff., 267. 他にも、同旨として、Wahl, Rainer, Der Vorrang der Verfassung, Der Staat Bd.20 (1981), 485ff., 505.

て、Bryde氏は違憲の法律があれば、国民がそれを知覚し、次の選挙における投票行動を通じてそれを是正すべきと言う²⁵。かような学説の指摘に照らすと、特に租税法のような政策領域においては憲法判断が必ずしも積極的に行われるとは限らず、総じて理論的に（そして性質上これは実践からも導かれたものであろうが）連邦憲法裁判所に租税政策・租税立法の質の担保を求めることは必ずしもできない場合もあると見るべきであろう。

三 所得税の立法政策—所得税の基礎概念（所得概念論）を素材とした若干の実例—

前章までの検討において、租税原則は決して純粹な実施のみ許すような性質のものではなく、むしろ逆に純粹な実施はその性質上不可能なものであることが改めて明らかになったと思われる。その根拠は、政治性という本来承認し難いが、同時に性質上避けがたいものであることの他に、制定法上の原則が税務執行をも考慮に加えている点、さらに、租税原則相互間での調整も行われる点である。とするならば、右の諸点が特に詳細な部分について租税政策・租税立法の内容を規定しているのであり、具体的な制度設計においてそれが如何なる形態・程度で発現しているかは極めて興味深い。本稿は右の問題をドイツ租税法における所得税²⁶を参照しつつ以下で検討する。

（一） 所得概念と租税制度—所得概念の再論と理論・制度の変遷—

ここでは、所得概念論とドイツにおけるその受容について、実定法における若干の例を素材に検討する。所得概念は所得税に係る最も重要な基礎概念であって、周知のように、いずれの所得概念

に与するかに応じて所得税の形態は異なり、とりわけ所得税に係る公平の確保可能性に大きな影響を与える。ここでは所得概念を中心とし、所得税に係る租税政策・租税立法のあり方を検討する。

1 二元主義

ドイツ所得税法における二元主義の意味するものは、ドイツ所得税法において所得源泉説および純資産増加説の各要素が混在していること、その結果とりわけ所得源泉説の名残が、個人の資産譲渡益につき原則として非課税となっている（ドイツ所得税法17条、同23条）ことである。その他にも所得分類ごとに課税所得計算の原則的方式が異なっていることもあるがここでは触れない²⁷。そしてこれは譲渡益につき不平等な課税がなされるため多くの論者による批判の対象である²⁸。そもそもかような二元主義は周知のようにドイツ所得税法の形成過程から生じており、周知のように1891年プロイセン所得税法において所得源泉説が、1920年および1925年ライヒ所得税法において純資産増加説に与する所得税制の構築がなされた。1891年法はともかく、1920年法においては価値増徴税（Wertzuwachssteuer）が課されることにより6年超保有する土地、執行上の理由により家財道具、再譲渡の意図なく取得したその他の動産に係る譲渡益には課税がなされず（1920年法12条12号、同13号）、1925年法においては物的会社に係る適格資本参加持分および投機的譲渡益については課税がなされ（1925年法6条1項2号、同7条2項1号、同29条、同30条）、土地について取得後2年以内の譲渡および動産については取得後3カ月以内の譲渡により生ずる譲渡益には課税がされるとされた（1925年法42条1項1号）。

そして、前叙の二元主義は今日においても若干形を変えつつも存続し続けた。現在では、直後にも言及する所得税法における取得型所得概念に起因する歪みに対する納税者の抵抗を諫めるため

24 Böckenförde, Ernst-Wolfgang, Zur Lage der Grundrechtsdogmatik nach 40 Jahren Grundgesetzweiterter Fassung eines Vortrages gehalten in der Carl Friedrich von Siemens Stiftung am 19. Oktober 1989, S.62.

25 Bryde, Brun-Otto, Verfassungsentwicklung: Stabilität und Dynamik im Verfassungsrecht der Bundesrepublik Deutschland, Baden-Baden 1982, S.346.

26 既に、手塚貴大「所得税改革と租税政策論」村井正先生喜寿記念論文集刊行委員会編『租税の複合法的構成』（清文社、2012年）571頁以下において若干考察をした。

27 手塚・前掲注（26）573頁以下。

28 例えば、Reimer, Monika, Die steuerliche Erfassung privater Veräußerungsgewinn: Reformüberlegungen für die deutsche Besteuerung unter Berücksichtigung der Rechtslage in Österreich, Großbritannien und den USA, Frankfurt a. M. 2001, S.50. なお、本文中の19世紀、20世紀初頭のプロイセン、ライヒ所得税法の法状況はReimer氏の該当箇所を負う。

に、特別償却制度等と並んで、立法者は例えば個人の譲渡益に係る原則的非課税によって対処することになったとされる (§ 4 Rz.121.)。これは租税政策の形成過程における政治的圧力による租税立法の歪みと評価できる。ところが連邦憲法裁判所はこれについて立法裁量を認め合憲としている²⁹。ここで立法者に対して法改正を法的に義務付けるものはない。

以上を要するに、二元主義については、歴史的な経緯もあるが、連邦憲法裁判所による合憲判決があると、前叙のごとく立法者は二元主義を維持可能である。これにより納税者の抵抗、政治的摩擦や法改正のコストが回避される。反対に二(二)3で述べた憲法裁判所による積極的政策形成の可能性はなくなり、Lang教授の立論の実際上の基盤と思われるものは消滅する。

2 消費型所得概念

この消費型所得概念は取得型所得概念とは異なり、一課税期間において稼得した所得のうち消費に充てられる部分に課税し、貯蓄・投資部分については後日消費に充てられる際に課税がなされると概念構成する点で、所得の用途に応じて所得概念を構成するものである。これは周知のように、取得型所得概念では貯蓄・投資に二重課税が生じること、ライフサイクルの観点から所得は結局消費に充てられること、同じくライフサイクルの観点で長期的に同一額の稼得所得であっても累進税率の関係で稼得期間の長短に応じて税負担が相当に異なること(所得税の“期間性(Periodizität)”の根本的誤り (§ 4 Rz.33.))を根拠として主張された。加えて、租税競争の進展を以て貯蓄・投資所得に対する極力低い税負担が租税政策として求められていることとも符合する (§ 4 Rz.85; § 8 Rz.75ff.)³⁰。以上を要するに消費型所得概念は平等原則の解釈を新たにライフサイクルの視点を加味したものに拡張し、経済のグローバル化という租税政策の与件にも適合性を有する優れた理論であるとして、ドイツ租税法学においてはその支持

が多い³¹。

さて、これによれば、租税法における平等原則の意味内容として、所得税負担につきライフサイクルを基準に測るべきことになり、これを首尾一貫させて租税立法がなされると現在の所得税制とは異なるそれが構築される。しかしこれは現実のものではない。これを如何にして理解すべきであろうか。所得概念について、理論的支持が制限的所得概念から包括的所得概念に移行する際には、公平が強調されたが、その結果取得型所得概念をベースとした所得税制が構築された。その中で包括的所得概念が純化された形態で実施されなかった点は従前と同様であるが、取得型所得概念によると前叙のような不平等な点が生じることが明らかとなった。とするならば、前叙のごとく、本来は消費型所得概念に基づく所得税制が構築されねばならないはずである。この点、先の憲法上の原則を首尾一貫して実施するという租税政策の形成・立法に係る枠組みに立ち返ると、1つのありうる見方として、結局取得型所得概念をベースとする所得税が、制定法上の原則のレベルで消費型所得概念をベースとするそれを捨てた上で、採られていることになるまいか。換言すれば、いずれの所得概念をベースとしても憲法上の原則・同サブ原則までは概ね同一であるが、具体的な租税制度の内容を規定することになる制定法上の原則の段階で租税制度の具体的内容につき大きな違いが生ずる。そしてこれを正当化するのは一課税期間内における消費と貯蓄との識別に係る技術的困難さという税務執行の可能性である。これによれば、租税政策・租税立法のありようの特質として、立法者の裁量が広く承認されるレベルではじめて具体的な形態で構築がなされると位置づけられる。この見方は平等原則を中止に憲法上の原則

29 BVerfG-Beschl. von 9. 7. 1989 —2 BvL 20/65—, BVerfGE 26, 302; BVerfG-Beschl. von 7. 10. 1969 —2 BvL 3/66 und BvL 701/64—, BVerfGE 27, 111.

30 Lang, Joachim, Prinzipien und Systeme der Besteuerung von Einkommen, in: Ebling, Iris (Hrsg.), Besteuerung von Einkommen, Köln 2001, S.53ff.

31 例えば、近時の議論の中では、Elicker, Michael, Entwurf einer proportionalen Netto-Einkommensteuer: Textentwurf und Begründung, Köln 2004; Lang, Joachim u.a., Kölner Entwurf eines Einkommensteuergesetzes, Köln 2005; Mitschke, Joachim, Erneuerung des deutschen Einkommensteuerrechts: Gesetzestextentwurf und Begründung, Köln 2004; Rose, Manfred u.a., Reform der Einkommensbesteuerung in Deutschland: Konzept, Auswirkungen und Rechtsgrundlagen der Einfachsteuer der Heidelberger Steuerkreises, Heidelberg 2002等がある。それらに係る特徴の分析は、手塚・前掲注(26) 576頁以下で行った。

を首尾一貫性を維持して具体化しつつ租税制度の構築を行うという枠組みからは外れるものではない。これは現行のドイツ所得税法が、仔細な箇所は除き、あくまで大枠としてではあるが、憲法の枠内で構築されているという評価に行き着く。

それに関連して、改めて言うが、現在の租税理論における所得概念の到達点は消費型所得概念である。周知のように前叙のごとく税務執行の可能性という点で消費型所得概念はそれを純化した形態で実施することが困難であるために、現在のドイツ所得税法において年金課税について部分的に導入されているに過ぎない³²。さらには消費型所得概念をベースにした所得税法が実施されていないことを根拠に、それを憲法違反であると論難する論者もいないわけである。これが所得税制の一つのあり方として Hybrid 型のそれが容認されることの根拠であって、税務執行の観点から租税制度が規定されることの証左の一つと理解できよう。

(二) 市場所得概念—ドイツ所得税法の基底—

1 ドイツ所得税法における課税所得—稼得所得の概念—

ドイツ所得税法は前叙のごとく純資産増加説を純化して実定法上実施することはでき税務執行の観点からその修正を求める。その結果、実定法上課税所得の範囲を右の観点から限定する必要が生ずる。この点、通説は、実定法上の課税所得として“稼得所得 (Erwerbseinkommen)”を“納税者が利益稼得の意思を伴う活動を通じて得た所得”として措定する (§ 9 Rz.52.)。詳細は省くが、この立場の意図するところは、直後の 2 (2) でも触れるが、所得稼得に係る経済活動と消費活動とを識別することをはじめとして、次に挙げる市場所得概念をも加味する形で実定所得税法の基礎概念を導出するところにあった。そして、稼得所得の概念の背後には、次に挙げる市場所得概念がある (§ 9 Rz.123.)³³が、課税所得の範囲が狭

小化する可能性からそのまま受容されてはいない³⁴。

2 市場所得概念の構造と意義

(1) 市場所得概念の構造

ドイツ租税法学における所得概念を論ずる上で、市場所得概念は極めて重要である。何故なら、市場所得概念はドイツ所得税法の基底にあるとされるからである。すなわち、純資産増加説のもとにおいて、それが行政実行可能性の観点から純化した形態では実施不可能であることを直視して、ドイツ租税法学も、実定所得税法も行政実行可能性を確保しつつ所得課税を実施するという共通認識を有しているのである。市場所得概念についてドイツ租税法学において言及されるところを若干見ると、例えば、Ruppe 教授は、所得を生み出す源泉として「市場における給付 (財・サービス) の対価を伴う活用 (Verwertung)」とする³⁵。これは概ね市場における売上をもたらしものを意味すると理解可能であり、実定法上所得の定義をプラグマティッシュに行うものである。そして、かような従前の議論を受けて、Lang 教授は、この点、①包括的所得概念における所得の定義として“欲求充足に係る潜在的可能性 (Bedürfnisbefriedigungspotential)”があるために、それによると結局未実現所得あるいは帰属所得等にも課税が及ぶこととなってしまい、執行の欠陥を生み出すこととなってしまおうとする。加えて、②後に述べるような市場における取引を通じて得た所得のみが課税されることになるため、いわば“実現した、市場のもとで承認された所得”という担税力に係る“確実なインジケーター”に課税を行うことが可能となるのであって、これはいわゆる実体課税効果 (Substanzsteuereffekt) の防止に繋がることとされる (以上、§ 8 Rz.32.)。要するに、「・・・包括的所得概念は法実践的に実施できない」とするのである (§ 8 Rz.33.)。所論は「・・・

32 手塚・前掲注 (26) 587頁。また、詳細は、宮本十至子「年金と所得課税」租税法研究39号59頁以下。

33 Wittmann, Rolf, Das Markteinkommen: einfachgesetzlicher Strukturbegriff und verfassungsdirigierter Anknüpfungsgegenstand der Einkommensteuer? Augsburg 1992, S.6

34 詳細は、例えば、Meincke, Jens Peter, "Vereinfachung": Empfiehlt es sich, das Einkommensteuerrecht zur Beseitigung von Ungleichbehandlungen und zur Vereinfachung neu zu ordnen?, DB 1988, 1869; Wittmann, Das Markteinkommen (Fn.33), S.7.

35 Ruppe, Hans Georg, Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen als Problem der Zurechnung von Einkünften, in: Tipke, Klaus (Hrsg.), Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht, Köln 1978, S.16.

法ドグマ上は (rechtsdogmatisch) 稼得所得が採られるべき」とした上で (§ 8 Rz.33), 前叙の稼得所得の概念を導出する。

(2) 市場所得概念と所得税制の構築—制度設計論上のその意義—

さて、市場所得概念については、所得の稼得は市場においてのみ行われるわけではない、換言すれば、市場所得概念は狭小であるという批判が可能である。そこで稼得所得のもとでは市場所得よりも範囲は広がっている。しかし、税務執行の観点から純資産増加説が租税制度の理論的基盤としては全面的に支持されてはいない。所得概念論は経済理論家によって展開されてきた傾向があるが、実定法で実施される際には、それが純化した形態では実施されず、少なからず把握可能性等に基づく税務執行の考慮が作用している。これは現実論として立法者が制度設計の際に基礎理論の純化した実施に拘泥する必要はないことを示唆しよう。換言すれば、ドイツにおける稼得所得の概念は税務執行の観点から理論的な所得概念を実定法上のそれに再構成したものと理解することも可能であろう。これが制定法上の原則のレベルで行われる作業であることは二 (二) 1 で触れた。加えて、平等原則の具体化の過程のありようとして、前叙の①は平等原則を税務執行の観点をも斟酌した形で再構成するものであり、②は平等原則につき所有権保障あるいは比例原則を加味して租税制度への具体化を企図していると理解可能である。以上はまさに二 (二) 2 (2) で見たことと符合する。

その他にも、市場所得概念は実定法上重要な帰結を導く。すなわち、既に述べたが、制定法上の原則が持つ制度設計上の意義につき、租税法における各部分領域ごとに法ドグマを首尾一貫してさらに実施することであると述べられていたが、まさに市場所得概念を基軸としつつ、課税所得の範囲、所得の帰属、控除可能な必要経費の範囲等がいわば演繹的に導出され、かような具体的形態を以てそれが実施されているのである (§ 9 Rz.52.)。

勿論、市場所得概念をベースに所得税制を構築することの前叙の意義は積極的に認めるとして、仔細に見ると、なお実定法上憲法違反の条文は存在しうる。これは憲法上の原則の具体化のありよ

うに問題があることを意味する。それを防止するのは第一次的には租税立法者の熟慮と自省であるが、性質上それが困難である場合には、憲法裁判所の役割であることになる点は三 (一) 1 と同じである。この問題の意義は四でもう一度触れる。

四 結語—租税原則と租税政策・租税立法との結び付き—

ここでは本稿の検討の結果を約言することと並んで本稿の検討から得られた帰結をまとめておきたい。

まず、一に、租税原則、広くは憲法の意味は租税政策および租税立法において決してなくならない。もしそれを否定することは今日一般に承認されることの先に挙げた租税原則を否定することに繋がるが、今日の論者のいずれもがそれに与することはないであろう。公平、中立、簡素をはじめとする租税原則自体の否定は誰も言っていない。それに関して、ドイツにおいては憲法上の原則がとりわけ重要である。加えて、もしそれを無視してよいとすると、租税政策・租税立法を規律づけるものは何もなくなる。

二に、またドイツにおいて憲法を参照し、それと関連性を維持しつつ租税原則に係る議論が展開されるのは、憲法裁判所の存在がある。憲法裁判所による租税立法の違憲審査が積極的に行われる可能性がある。租税立法の質を維持する制度的担保が立法府のみではなく、司法府もある。とするならば、わが国の租税立法に係る違憲審査のありように照らしてみると、ドイツ租税法の議論が持つわが国への意義はこの点で減殺されざるを得ない。しかし、強いて意義づけを行うならば、租税原則が体系思考と併せ展開されることにより、租税政策・租税立法について制度設計の枠組みが提示されていると言える。すなわち、大まかには租税原則を強調し、その首尾一貫した実施が基本的な租税立法者の採るべき途であるとしたうえで、その例外に一定の正当化根拠を要するとすれば、ある程度の租税立法者の統制は可能であろう。確かに、これは、特に三 (二) で所得税を例として示したように、理論的には十分成立する。しかし問題は現実に個別箇所では平等原則をはじめとする憲法違反と考えられる規定が散見される

ことである。これは立法過程において首尾一貫性を厳格に保った租税立法は困難であることを示しており、ここに前叙の憲法裁判所の役割が強調される根拠がある。加えて、それを補う意味で、また憲法裁判所の司法審査が必ずしも及ばない可能性があるため、本稿が採る理論的帰結は前叙のごとく立法過程統制の構築である³⁶。

三に、以上を要するに、ドイツ租税法学を参照した上で、公共政策における租税政策・租税立法の特質として挙げられるのは、勿論それらにのみ

唯一承認される特殊な属性ということまでは言いえないが、少なくとも、学説上確立した租税立法理論が、憲法裁判所により立法者に広い裁量が認められる場合があるため、必ずしも現実には実施されてはいないことであろう。

※なお、本稿脱稿後に Tipke, Klaus/Joachim Lang (Hrsg), Steuerrecht 21. Aufl., Köln 2012に接した。

36 尤も、立法過程を統制するとしても、租税政策の形成に際しての立法者の多元的利益の調整という作用に係る正の機能を減殺させないという点も重要である。それ故、立法過程統制の強化が具体的に意味することについては別途検討が必要である。