

租税政策の形成過程と租税制度（所得税等）の構築（一）
——ドイツ租税政策論における応益性（Äquivalenz）概念を素材とした一試論——
手塚 貴大

- 一 はじめに—多元的民主主義および受益と負担との不一致という租税政策の歪み—
 - (一) 民主主義のもとにおける租税政策—多元的民主主義の示唆するもの—
 - (二) 租税政策論の特色と受益と負担との不一致—
- 二 租税政策と租税立法過程の理論と実際
 - (一) 手続的応益性について—その概念構築—
 - (二) 租税政策の形成過程と多元的民主主義—
 - (三) 租税立法過程における競争—立法過程の統制か、競争促進か？—
- 1 立法過程の位置づけ—財政政策・予算過程のアナロジー—（以上、本号）
- 2 租税制度と経済構造
- 三 租税政策のあり方—租税原則の実現—
 - (一) 所得課税
 - (二) 法人課税
 - (三) 地方税制と多数税目主義
- 四 結語—租税政策論に係るいくつかのインプリケーション—

一 はじめに—多元的民主主義および受益と負担との不一致という租税政策の歪み—

(一) 民主主義のもとにおける租税政策—多元的民主主義の示唆するもの—

個別具体の制度設計論を論ずる以外にも、租税政策論に係る法学的展開可能性としては、租税立法過程を強いて挙げる事ができる。すなわち、租税政策の形成過程のあり方が租税制度に如何なる影響を与えるか、またはそうした過程の現状に照らして一般的に同じく如何なる影響をそれと与えるか、を明らかにすることを通じて、租税立法過程の改革を論ずることが出来る。ここで租税政策論に係る中心的な議論の対象である税制改革のありよう一般に着目すると、しばしば言及されるのは、その政治性であろう。すなわち、税制改革については、社会の中に多くの利害関係者が存在し、彼らが何らかの方法によって政策過程にプレッシャー活動を展開し、自己に有利な租税政策の形成を企図するのである。周知のように、こうしたプレッシャー活動を展開する者は多く、またその影響力も小さくなく、結局租税制度は複雑化し、歪曲が生じることとなる。

以上のような一般的な認識はドイツ租税法においても共有されている。例えば、Tipke教授がその体系書において、租税法のカオス¹⁾について言及した際にも、その背景には前叙のようなプレッシャー活動に基づく租税制度の歪みが意識されていた。Tipke教授はそれを前提にかような歪みを除去する基礎理論の展開を企図したのであった。ここで歪曲とは、いわゆる租税原則が実現されない状況を指すものとしておく。すなわち、公平、中立、簡素といっ

(一) Tipke, Klaus, *Steuerrechtsordnung 2. Aufl.*, Köln 2000, S.88f.; Hey, Johanna in: Tipke, Klaus / Joachim Lang (Hrsg.), *Steuerrecht 21. Aufl.*, Köln 2013, § 1 Rz.3.

た税制改革の公準とされるべき諸基準があるが、これらが実現される租税制度が優れたそれである。ところが、典型例として、租税特別措置が組み込まれることにより、かような原則の実現は困難になることは周知である。わが国でも経済政策の観点から増殖した従来の租税特別措置の廃止・縮小が優れた租税制度を生み出す重要な手段であるとされたのであった。そこで租税特別措置の排除が企図されるのであるが、それは現実には困難である。これが先の政治性でもある。後にも触れるが、Tipek教授は平等原則、さらにはその具体化としての応能負担原則の実現を以て優れた租税制度と考え、それを実現すれば、その結果かような租税特別措置の弊害は排除できるとされたのであった。⁴ 言うまでもなく、何故なら、租税特別措置の性質上一定の納税者にのみ税負担の軽減が生じることは承認可能な正当化事由を欠いている場合には、許されないものだからであり、その結果不平等な租税制度は存在を許されないこととなる。⁵

(2) 金子宏『租税法 第十九版』（弘文堂、二〇一四年）六〇頁以下、同「租税制度と租税政策」藤田晴／貝塚啓明編『現代財政学Ⅱ 現代財政制度と政策』（有斐閣、一九八〇年）九九頁以下において、シャウブ勧告が租税特別措置の導入により歪められていく旨の叙述がある。

(3) 実務上認められるこの必要性は、改めて触れるまでもなからう。そこで学説については、例えば、畠山武道「租税特別措置とその統制―日米比較」租税法研究一八号一頁以下、谷口勢津夫「西ドイツにおける租税補助金の法的統制」租税法研究一八号三〇頁以下、占部裕典「租税特別措置に対する立法的、司法的統制―「租税特別措置の適用状況の透明化等」に関する法律の制定」をうけて―『租税の複合法的構成』（清文社、二〇一二年）二二三頁以下等。

(4) Tipek, SRO I (Fn.1).

(5) かような議論の詳細として、手塚貴大「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―」広島大学マネジメント研究一三号九七頁以下。

(二) 租税政策論の特色と受益と負担との不一致

1 租税政策論の特色―従来の議論を参照して―

しかし、租税政策の形成過程の現実を直視すると、必ずしも議論は簡単ではない。何故なら、つまり、租税政策の形成過程の政治性は、租税原則の実現を簡単には許さないからである。既に別稿でもドイツ法人税を素材として簡単な検討を行ったことがあるが、その際得られた結論の一つはドイツ憲法裁判所の違憲審査が必ずしも積極的にに行われないという点に着目すべきことであつた。⁶⁾ここで、先の応能負担原則は憲法上の平等原則と接合可能であり、憲法上の原則と言えよう。ところが平等原則に違反する租税制度について、憲法裁判所が必ずしも積極的に違憲判断をすることは必然ではない。とするならば、直前にも触れたように、租税立法過程においては租税原則が租税政策の形成について十二分に規範性を發揮するとは限らないとすると、租税原則の実現の有無については憲法裁判所が最終的に強い影響力を与えなければならないことになるが、そうではないのが現実である。このことは租税原則の実現（およびその首尾一貫した実施）のみを端的に強調することの、とりわけ実践性という視点から見た租税政策論としての不十分さを示唆していると言えよう。

さらには、そもそも租税政策を租税法の観点から議論する際には、従来は、具体的な租税制度と公平、中立、簡素といった租税原則との整合性の有無を確認する作業がなされていたことが多かったと思われる。具体的には、ある

(6) 手塚貴大「法人税改革と租税政策論」水野武夫先生古稀記念論文集刊行委員会『行政と国民の権利』（法律文化社、二〇一一年）

租税制度が不平等であるか否か、仮に不平等であるとしたら、それが正当化可能か否かを明確にするという具合である。確かにこれ自体重要な作業であることは否定しようがない。しかし両者の関係および租税原則の属性を仔細に見ると、そうした作業のみを以て租税政策を法律学の観点から論じ尽くしたと評価することはできないと考えられる。すなわち、例えば、所得税を例とすると、ライフサイクルで測る平等が平等原則の意味内容として合致するという点で租税理論において消費型所得概念が所得概念の到達点であることは明らかとされているが、それにも拘わらず、現実の所得税制はむしろそうした消費型所得概念の要素が実現されている箇所は、年金課税はともかく、少ない。ところが、所得税制が消費型所得概念を制度上受容していないそうしたことを直視して平等原則に違反するとする論者は多くはなからう。むしろ現実の租税制度は様々な考慮の結果（税務執行が典型例であろう。加えて、そこには妥協も含まれよう）、それらが積み重ねられて構築されるものであることを示唆する。換言すれば、このことは、租税原則が持つ現下の意味内容を直截かつ端的に租税制度に当てはめてその整合性を測ることの短絡性を示すといつてよい。したがって、租税政策を論ずる際には、従来のような租税制度と租税原則との整合性を議論する作業を租税政策論から放擲することまでは不必要であるが、もう少し視点を拡張する必要がある。

2 受益と負担との不一致を避ける？—租税制度の機能—

そこで本稿は別の分析枠組みに着目し、それを利用することによって、租税政策論を展開することを企図している。そもそも租税政策に限らず、公共政策は民主主義過程を通じてその内容が決定されるわけであるが、その結果各個の政策の内容の合理性は、プレッシャー活動による局所的な利益の反映を通じて失われていく傾向にあると言えよう。前述したところを踏まえつつ、これを租税政策に引き直して言えば、特定の納税義務者に有利な租税制度が構築される結果、本来であれば当該者が負担すべき税負担が、いわば受益と負担との不一致という形で、他の納税義務者に転

嫁られる (forced carrying) こととなると、いう問題意識が近時のドイツ租税政策論⁷⁾においては持たれているのである (S.212)。

ここに租税政策論における民主主義の問題点がある。そして、民主主義を論ずる際には、租税政策に民意が反映されることが当然に含意されるが、民意の反映のされ方次第では前叙のような租税制度のもとでの歪みが生じることとなる。ここで多元的民主主義 (pluralistische Demokratie) と、この言葉がある (S.129) が、それは、文脈上社会全体の中において多様な政治的見解を持つ国民が存在し、かような見解の相違が政策過程において汲みあげられ、コンセンサスが形成され、その結果が具体的な公共政策に反映されるというものを指すと言えよう。租税政策についても、多元的民主主義を与件とした政策形成がなされるのであろうが、それには先に触れた問題点が付着する。そこで、かような問題に対処するためには、租税立法過程の合理的改革が第一次的な作業となる。筆者もこれに大いに関心を持つものではあるが、本稿では、近時のドイツ租税政策論において言及されるところの、応益性 (Äquivalenz) の概念に着目しつつ、多元的民主主義のもとでの租税政策の構築について、特に所得税制を中心として、検討を行うこととしたい。具体的には後述するが、近時のドイツ租税政策論において、租税原則を強調することによって、換言すれば、租税制度自体に公共財に対する選好表明機能、政治統制機能を持たせることを通じて前叙の意思決定の歪みを是正する可能性が指摘されているのである。尤も、手続的応益性を実現する手段については、本稿で直接検討するものその他、

(7) Esser, Clemens, Pluralistisch-demokratische Steuerpolitik in der globalisierten Welt: Die Rolle der Unternehmens- und Einkommensbesteuerung, München 2008. 右の業績については、極めて難読ではあるが、手塚貴大「政策過程と租税政策の形成―ドイツ租税政策論を素材として―」論究ジュリスト三三三―三五頁以下において紹介と検討を行った。本稿は右の拙稿をベースに、大幅に加筆修正を行ったものである。

支出の固定化（Zweckbindungen）（S.165ff.）、連邦制内部での権限分配（S.173f.）もありうる。

確かに、公共財に係る選好の一致を確保するためには、第一次的には、租税政策と財政政策とを統合的に構成することが必要であろう⁽⁸⁾。これによれば、受益と負担との一致は直接的なものとなる。この点、租税制度に前叙の機能を持たせるといふ立場は、租税法上においては、筆者の知る限りにおいて従前主張されることはあまりなかったと言つてよい。すなわち、租税原則の強調は税負担という金銭的負担の平等の実現を意味するのであって、前叙の機能はその意味内容として読み込まれてはこなかったのである。それにも拘わらず、かような機能を新たに租税原則に託するという立場については、その理論的構造および背景を検討する必要がある。それが差し当たって本稿の検討課題である。尤も、本稿の議論の背後にある経済理論等の分析は余裕がなく、別稿で行いたい。なお、本文中に引用のある頁数は注（7）の独語文献の該当箇所である。また、本稿は、当該文献を引用しつつ各箇所ですれに対する検討を加えることとしたい。

二 租税政策と租税立法過程の理論と実際

（一）手続的応益性について―その概念構築―

- （8） こうした問題は第一次的には財政政策の問題として論じられるべきものではあるかもしれない。本文中で言及する手続的応益性は重要な鍵概念でありうる。参照、手塚貴大「租税政策と財政政策―ドイツ租税法における租税・財政制度論を素材として―」税法学五六九号一三七頁以下。

1 公共財供給のメカニズム

それでは、ここで応益性が租税立法過程において如何なる意味を持つかという点を明らかにする作業を行う。先に挙げた受益と負担との不一致に立ち返ると、応益性という言葉が想起される。応益性は租税法学では通常税負担と公共財との間に一对一の対価関係があることを意味する。この意味での応益性が実現されれば、確かに、受益と負担との不一致の問題は解消される。しかし、この応益性は実現される見込みはなからう。当然、かような応益性は個人に係る主観的担税力の考慮、さらには所得再分配を困難にする。加えて、経済理論の言うところによると、提供される公共財のメニューと納税義務者の選好とが一致すれば、公共財の提供は効率的な状態となる。⁽⁹⁾ところがかような状態の創出は次のような理由に基づき困難であると考えられている。ここで、市場経済を想定すると、市場において需要者と供給者とが現れ、彼らの需給が一致すれば市場均衡が実現される。その際、市場経済においては財の価格および量がシグナルとなり、最終的にかような均衡に行き着くのである。しかし、公共財については性質上そうした均衡実現のメカニズムは期待され得ない。すなわち、如何なる公共財を提供するかという判断は、専門知を備える財政当局が経済社会の情勢等を第一次的な基準として行うこととなるからであり、これは、公共財および私的財の供給メカニズムに係る大きな違いである。このことは、換言すれば、財政当局は予算編成に際して裁量的判断を行うことを意味する。これがいわゆる目的非拘束の原則に他ならない。この結果、税負担の形式を採る収税は、租税の負担者とは異

(9) Reding, Kurt / Walter Müller, Einführung in die Allgemeine Steuerlehre, München 1999, S.34f.

(10) 例として、Pommerche, Werner W., Präferenzen für öffentliche Güter: Ansätze zu ihrer Erfassung, Tübingen 1987, S.1ff. xvii には、小村武「四訂版 予算と財政法」(新日本法規、二〇〇八年) 五頁。

なる納税義務者のために支出されることとなりうる。尤も、それは第一次的には論難すべきことではない。財政活動が国民に対してなされる際の財政支出は市場における供給者による財・サービスの供給とは性質を異にする。すなわち、財政活動は政策的判断に基づいて行われ、必要性の高い費目を検索した上で当該費目に支出がなされるし、そして、例えば所得再分配の機能を發揮させるためには、“低所得者の税負担は低く、公共財による受益は多く”（高所得者についてこの逆であると言えるかもしれない）という財政支出でなければならない点に限ってみても、端的には受益と負担とが不一致であることはむしろ自然であるかもしれない。換言すれば、財政政策の観点からも受益と負担との一致を厳密に確保することは性質上むしろ不合理であると言えるかもしれない。勿論、租税政策の面でも、この立場は主観的担税力の斟酌を困難にするものであることは言うまでもない。そして以上のような意味での応益性は、Esser氏によれば、*実体的応益性 (materielle Äquivalenz)* と呼ばれることがある (S.142)。

2 手続的応益性の意義と背景

とするならば、受益と負担との一致を実現させるといっても別の視角が必要となることが分かる。すなわち、それ以外の残された選択肢として、財政政策の裁量を前提とした上で、前叙の歪みを解消する途が必要である。これは納税義務者の選好が提供される公共財のメニューに影響を与えうるそうした制度（本稿では租税制度がこれに当たる。）が必要であることを意味する。この応益性は手続的応益性 (*prozedurale Äquivalenz*) と呼ばれることがある (S.142, S.161ff.)⁽¹¹⁾。Esser氏は、この手続的応益性をベースとして、租税制度の構築を提唱するのであるが、その背景にはい

(11) この立場に依拠する近時のドイツにおける業績として、注(7)の文献以外にも、Folkers, Cay, *Begrenzung von Steuern und Staatsausgaben in den USA: Eine Untersuchung über Formen, Ursachen und Wirkungen vorgeschlagener und realisierter fiskalischer Restriktionen*, Baden-Baden 1983; Hansjürgens, Bernd, *Äquivalenzprinzip und Staatsfinanzierung*, Berlin 2001等がある。

わゆる公共選択論がある (S68ff., S143ff.)。公共選択論は、意思決定の歪みに着目しつつ、その原因仮説を提示する作業を行っているが、本稿で着目すべきは、例えば、Downs も指摘するところの、選挙制度の機能不全¹²⁾である。民主主義を基軸とする国家の意思決定においては、国民の政治的意思が選挙を通じて議会政治に反映されることになるが、かような制度が機能性を発揮する前提はまさに選挙を通じて国民の意思が出来るだけ確実かつ正確に議会に反映されることであろう。極論を言えば、こうした選挙が民主主義における唯一の政治的意思表明のチャネルとして想定されていると考えられる。しかし、現実はいくつとした範囲のみを想定し、議論することを許さないのである。すなわち、Essea 氏によれば、現実には、政策過程において、その意思決定のあり方として、意思決定権者に対するプレッシャー活動がなされ、その結果そうした局所的利益を代表する一部のグループの政治的見解が公共政策に反映され、逆に意思決定権者も自らの政治的地位等を維持するためにプレッシャーグループの要求を汲み取り、それを公共政策に反映させていくというそうした事象が見られるのであり、それを議論の出発点とする理論が手続的応益性である (S69ff.) という。すなわち、所論を敷衍するならば、直後の (二) でも一部触れているが、政策過程における意思形成が選挙を通じて選挙権者の国民に適った形で行われることがないという現状認識をベースに、政策過程においてプレッシャーグループの跋扈により、むしろ彼らの見解が通用し、そうした政策過程におけるプレッシャー活動を展開できる者あるいは集団がかような意思形成を支配し、自身に有利な公共政策を実施させ、ひいては国家の活動と国民一般の求める公共政策とが乖離する可能性が指摘されているのである。これは前叙の選挙制度の機能不全と同義であり、そうであるが故に、かような機能不全を別の方法を考案することを以て是正する必要があるということであろう。

(12) Downs, Anthony, *An Economic Theory of Democracy*, New York 1957, p.236, p.257.

これは現状認識としては一般的に正当とみなしうる。そこで、Esser氏も、情報の非対称性含めつつ、政策過程における権力の不均衡（*Machtungleichheit*）に着目し（S.62）、租税法という制度に少数派保護の役割を見出し（S.182）、担税力に合った総合所得税を再定位する（S.62f.）。これは、換言すれば、所論によれば、租税に希少性シグナル（*Knappheitssignal*）機能を持たせることと同義であって、すなわち、受益と負担との歪みが解消されることにより、納税義務者が納付する租税が受益たる公共財との間に一定の対応関係が生じることになる（S.190ff.）。また、後に触れるが、高所得者が組織化を行い、政策過程におけるプレッシャー活動を展開しているという認識がある。さらに、いわゆる無知のベールに基づく意思決定を可能とするためには、意思決定プロセスと制度が重要であるという（S.160）。すなわち、ここで、所論が無知のベールに触れていることは、それが純化した形態で制度として採られることはないにせよ、意思決定プロセスの関係者相互間での意思疎通による組織化を回避する意図が込められているのである。意思決定プロセスにおいて、前叙の租税制度を配備することにより、歪みを防止し、*Feed Back*には*Feed Back*を効かせれば、歪みは漸進的にできるだけ除去されていくという見通しがある。同時に*Feed Back*の過程において後述する制度補完性も発揮されることになる。

（二） 租税政策の形成過程と多元的民主主義

- 1 政治システムと公共選択—公共政策と意思決定—
- （1） 政治的意思決定とその歪み—いくつかの仮説的言明とその示唆—

ここで直前の(一)において明らかにした手続的応益性を実現する制度を考案する必要が生じる。勿論、第一次的には、選挙がある。但し、Esser氏の与する先の公共選択論の知見によれば、納税義務者に係る政治的見解の表明手段としては、その機能不全に基づき、選挙についてはチャネルとしての機能は弱いと解される。それに倣いつつ議論を進めると、候補者はある租税政策を選挙公約に表明し、有権者はそれに基づき投票行動をとる。ところが、選挙は選好表明のチャネルとして不十分であるとされる。その根拠として、また、しばしば租税立法過程のとりわけ実態を論ずるに際して、一般的にはいくつかの仮説が提示されている。これらを見ると、Esser氏も、中位投票の定理、レバイヤサンモデル、利益グループ理論、官僚制モデル等に触れる(568)。既に別稿でも触れたが改めて本稿でも概観すると、既出の拙稿によれば、次のように整理できる。一に、中位投票の理論は、大まかには、為政者が有権者の関心を獲得するためには、中間的な政策を標榜すると、最も多くの支持を獲得できるといふものである。二に、利益グループ理論とは、政策過程において社会における多かれ少なかれ局所的である利益を政策過程に反映させるべく活動する集団が政治的意思決定に大きな影響力を持つていふものである。三に、官僚制モデルは、官僚がその専門知に基づいて政治的意思決定に大きな影響力を持つとするものである。中位投票の理論については、仔細に見れば、中間層の取り込みを行うことよって、本来の支持母体に含まれる有権者である納税義務者が持つ公共政策に係る選好が政策過程において必ずしも汲まれない可能性が見いだされる。勿論、完全な形態での選好の実現は性質上困難であって、

(13) 詳細は、参照、手塚・前掲注(8)一四五頁以下。

(14) 手塚・前掲注(8)一四六頁。

(15) 手塚・前掲注(8)一四七頁。

(16) 手塚・前掲注(8)一四七頁。

中位投票の理論が示すことは、できるだけ多くの有権者の選好を実現する点でむしろ望ましいとすら言えるかもしれない。とはいえ、逆に、選挙に勝利することのみを指向する政治家が跋扈する可能性を示すとも言えよう。換言すれば、為政者としての専門知を活かす裁量的判断が行われなくなるといふ問題が生じうると言えるかもしれない。また、利益グループ理論、官僚制モデルについては、政策過程における意思決定（とりわけ個別具体的なもの）に重要な影響を与えるのは、選挙を通じて表明される選挙民の民意ではなく、官僚、利益集団であることが示されている。このことは中位投票の理論についても、その構造上、政治家の誘導的政策表明を契機として有権者の支持獲得がなされている点に着目するならば、同じことが当てはまる。総じてみれば、仮に以上に見たいくつかの仮説的言明が現実であるとすれば、それにより選挙のチャネルとしての機能は少なくとも減殺されると理解することは許されよう。とするならば、選挙以外のチャネルの配備という発想は（本稿では租税制度）、選挙に係る機能低下を補完するといふ意味で優れた選択肢である。

(2) 政治システム概念とその示唆

なお、ここで政治システムという概念への着目が見られる。Esser氏も引用するが（S37）¹⁷の点、David Eastonはシステム概念の開放性に縷々言及しつつ、次のように述べる。曰く「・・・政治システムは、諸価値が一つの社会につき、権威的に配分されることによる、そうした相互作用として定義される」と。¹⁷これは、いわゆるシステム論を政策過程に当てはめたものであり、凡そ、政治システムにInputを行い、その結果Outputが生じ、そのOutputを基に、次のサイクルにおいてFeed Backとして改めてInputを行うという循環型の政治的意思決定メカニズムを示すモデル

(17) Easton, David, Categories for the Systems Analyse of Politics, in: Ders. (ed.), Varieties of Political Theory, Englewood Cliffs 1966, p.147.

である。加えて、政治システム自体もその外部にある他のシステムに影響を受けつつ、漸進的に形成展開していくのである。Esser 氏は、このモデルについて、Easton の議論⁽¹⁸⁾を引用しつつ、その前提としてあるものを次のように提示する。所論によれば、例えば、政治システムはシステムの内部環境に係る拘束的意思決定を行うこと、政治システムは変化する環境の中で適応を通じて自己維持を図ろうとすること、政治システムは内的・外的環境を有し、それらがシステムに影響を与えること、ここでのシステムは Feed Back のプロセスを通じて環境と結びついていること、システムはすべての需要にこたえることはできず、需要を選別し、そこから Output を生み出すのであるが、かような Output に基づき前叙の Feed Back プロセスを発揮させること、システムと環境との間の結びつきは、チャネルとサブシステムを通じて特徴づけられており、これらを通じて情報伝達がなされること等である (S37f)。

そして、このモデルは前叙のように当初 Easton によって構築されたもので、これは Esser 氏に限られることなく、現代の政治的意思決定論においては必ず参照されるものである。この Easton の政治システム論からも、租税制度を先人の選挙の機能不全を補完するものとして位置づけるという立場は導かれる。その際、所論は、いわゆる制度補完性 (institutionelle Komplementarität) に言及するのである (S41)。すなわち、これは、租税制度が、多元的民主主義という属性を持つ政治システムの持つ前叙の欠陥を補完して、政治システムの発展的な形成展開を可能とするのであろう。勿論、この結果が、やがて租税制度がかような機能を果たす必要がなくなり、政治システムが前叙の歪みを伴うことなく単独で良好に機能する状況が創出されるということまでをも示すものではないと理解すべきであろう。以上に見た政治システム論および関連諸概念によって、租税制度に先の選好表明機能および政治統制機能を持たせることは巧

(18) Easton, David, *A System Analysis of Political Life*, New York 1965, p.30, p.32.

く論証されていると言うことはできよう。また、この議論に付言するならば、租税制度に選好表明機能・政治統制機能を付与することは、財政支出が税収のみを以て充てられることは、その前提ではなくなる。確かに、財政支出に公債発行により調達された原資が充てられれば、その分性質上税収を調達する租税制度について措定される前叙の諸機能はその意義がある程度失わざるを得ないが、選挙および租税制度というチャネルが相互補完関係にあるとすれば、チャネルの複数化は望ましいと言えよう。これにより、複数経路による Input の正確化を通じて Output の質は高まる。また、Easton の示した Feed Back 機能の高度化のために、政策過程において公共政策に係る P.D.S. (Plan-Do-See) の全過程における情報の蓄積が極めて重要であると言えよう。それ故チャネルの複数化による政策当局の情報獲得可能性の拡大は望ましいと言えよう。但し、政策過程における歪みの除去の必要性という視点に着目した場合、四で示すようにその言明の一部は修正・補足されねばならない。

なお、所論によれば、ここで政治システムに情報という Input を行うチャネルが重要であつて (S.78ff)、そこには選挙、アンケート、メディア、抵抗、学問、行政府が挙げられている (S.79)。加えて、租税制度も含まれることになるが (S.79, S.81f)、選挙が一般性・平等性の観点から優れているとされる (S.81) 点には注意を要する。換言すれば、前叙のように、本来は優れた政治的意思表明の手段である選挙の機能不全が公共選挙論の問題意識であり、それは Easton 氏も共有するところなのである。

2 法制度の形成・発展の動態—アスペクトの提示—

租税制度にかぎらず、公共政策を規定する法制度は国会の制定法から成るために、人為的に構築されるものである。人為的に構築されるとしても、現状認識からすれば、構築作業への影響を与えることができるのは、それに直接携わる立法者のみではない。それは直前までの議論で明らかである。加えて、ここで着目すべきは、そうした法制度が形

成され、その後継的に発展することである。すなわち、法制度は時間の経過とともに、その内実が変化する。この変化を与える要因としては、先に言及した政策過程における諸アクターのみならず、経済社会の様々な与件もそこに含まれるであろう。とするならば、ある法制度を取り巻く様々な要因は当該法制度の将来像に影響を与える。Esser 氏もこの点を捉えて、“進化” (S.40ff.)、前叙の政治システムにおけるような “システム” という概念に着目するのであろう。ここで、所論によれば、特に前者 (進化) については法制度に係る時間的動態性、後者 (システム) については法制度の形成・発展が与件としての制度外の環境に規律されつつ進行することを示唆しよう (経路依存性 (Pathabhängigkeit)。S.40, S.44)。要するに、Esser 氏の言明を約言すれば、進化については、漸進的進化の結果形成される制度は、決して新古典派経済学の意味における市場均衡の如く、それに影響を与える諸要素の完全競争のもとでの均衡への到達というプロセスを経るのではなく、制度の形成という均衡へのプロセスにおいては、不均衡なパワーの存在、既存の制度、取引コスト、不知、情報の非対称性等の制約条件のもとで、Trial and Error のプロセスを経る必要がある (S.44f, S.186ff.) とこののである。したがって、制度の形成については、租税制度も時間の経過とともに、また様々な外的要因に影響を受けつつ、形成・発展してきたのである。ここで本稿の問題意識と接合するならば、法制度が外的環境の影響を受けつつその内容を変化させるといことは、租税制度も含めて法制度一般については、それが多かれ少なかれ制度形成に係る柔軟性を有していると言えよう。したがって、租税制度に Esser 氏が政治統制機能あるいは選好表明機能を持たせるためには、そうした機能を発揮すべく租税制度が構築されていなければならない。すなわち、制度改正の可能性を孕む柔軟性を持つ租税制度に加えて、ある程度の制度存続に係る硬性性が必要になってくるのである。このように考えると、Esser 氏の思考に対しては、かような属性を果たして現実の租税制度に期待することがそもそもできるのか否か、という重要な問題提起が可能であるかもしれない。

以上の問題については、四で再び触れることとしたい。

(三) 租税立法過程における競争—立法過程の統制か、競争促進か？—

1 立法過程の位置づけ—財政政策・予算過程のアナロジー—

以上の議論を踏まえた上で、そもそも立法過程一般に言えば、そこでは様々な利害関係者が集合し、自己の利益実現を企図して、競争関係にある。その結果最終的な政治的意思決定はかような競争の結果であり、均衡点であると理解する立場もありうる。これは立法過程の統制を企図するのではなく、むしろそこでの競争を促進すべきという帰結に行き着き、ひいては、利益集団の立法過程における跋扈もまた許されるものとされる。

このような意味での競争促進を支持する論者は、財政政策を素材としつつ、次のような論理を立てる。¹⁹⁾ 予算過程において、財政当局が予算編成作業を執るのであるが、予算要求官庁と財務省との間で予算獲得交渉が行われる。その際、両者の間の交渉的調整を以て、または首相のリーダーシップを以て妥結点に行き着くというのである。ところが、注意すべきは、こうした交渉的調整の過程にあるものとして、予算要求官庁と財務省との間での競争が観念されて、その結果予算要求（需要）とその編成（供給）との一致点が探られるという。これは、市場経済のメカニズムを予算編成過程にアナロジーするものであることは理解できよう。この立場によれば、官庁間での交渉による予算編成作業には特に規律を設ける必要はなく、交渉的調整にそれは委ねられる。

(19) Breton, Albert, *Competitive Government: An economic theory of politics and public finance*, Cambridge 1996, pp.101.

これについては、既に別稿でも指摘したが、次のような疑義が呈される⁽²⁰⁾。確かに、予算編成に際しては、税収等の与件のもとで行われうるため、各官庁は自己の予算を最大化するために財務省との交渉を行うであろうから、そこに競争という性格を帯びた調整作業があることは間違いないであろう。しかし、そうであるとしても、財務省の裁量の判断が行われうること、さらには前叙のような競争がなされることと予算要求・編成に納税義務者の選好への配慮が十分入ることとは、無関係でありうることを直視すれば、予算獲得過程での競争は本稿が問題とするような政策過程の歪みを除去することには必ずしも繋がらないとみるべきかもしれない。この帰結は、財政支出の合理化という歪みを防止する直接的な手段に対して、かような期待を持ちえないことを意味するのであり、これも租税制度に係る政治統制機能・選好表明機能の発揮を試みる動機の一つであろう。

さて、以上の立法過程における競争の議論そのものではないが、強いて立法過程にアナロジーを試みるならば、あの制度の配備・改廃を企図して立法過程において利害関係者がプレッシャー活動を展開し、立法者が取捨選択を行い、その都度最も実施の必要性が高いものから作業していくという立法過程像が観念されようか。果たしてこうした帰結を支持可能か否かであるが、Esser 氏の立論を前提とするならば、支持できないであろう。何故なら、立法過程においてそうした市場経済にも類似する需給調整機能は必ずしも観念しえないであろうからである。そもそもプレッシャー活動およびその前提たる納税義務者の集団に係る組織化の可能性という問題について見て取れるように、立法過程という市場に参与するアクター間で相互に対等性がないと見るべきではないか。これが、Esser 氏が、複数のアクターの跋扈に基づく政策過程の歪みに着目したそもその動機であろう。