

租税政策の形成過程と租税制度（所得税等）の構築（二・完）  
——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——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、三八卷三号）
- 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——（以上、本号）

## 二 租税政策と租税立法過程の理論と実際 (承前)

- (一) 手続的応益性について—その意義と背景— (承前)
- (二) 租税政策の形成過程と多元的民主主義 (承前)
- (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?— (承前)
  - 1 立法過程の位置づけ—財政政策・予算過程のアナロジー— (承前)
  - 2 租税制度と経済構造
  - (1) 租税競争のもたらすもの

租税競争という現象は租税政策を論ずる上では無視できない。これは、周知のように、国際的移動可能な人的・物的資本が立法過程に影響を与え、それに伴い対応する租税政策の形成がなされるので、租税立法過程を論ずる際の重要な事項である。租税競争についても見方は複数ある。Esser 氏曰く、一に、租税競争が進展することにより、税率の引き下げが展開するが、その結果、課税標準の拡大傾向が生じるといふ正の効果が獲得できるとされ (S.87)、さらには、後述のシステム競争をアナロジーし、複数国間の競争を通じて公共政策に係る情報が獲得され、他国に制度等に照らした上で各国において制度改革圧力が高まりうるともされる (S.86)。これは租税政策についても当てはまろう。換言すれば、発見手続 (Entdeckungsverfahren) (S.86) としての租税競争である。これはまた、本稿の問題意識からすれば、納税義務者の国外逃避により税収の減少をもたらし、それを食い止めるため、国家による財政支出が納税義務者の公共財に対する選好に一致する傾向をみせる、とも言えようか。

二に、租税競争を通じて既存の *Rent* を失う者の抵抗が生じうる (S&T) とされるように、租税競争によってもかような効果は獲得できないというものである。経験的には後者の立場に与しやすい。何故なら、租税競争のもとの政策当局が持つ租税政策の操作変数として課税標準も含まれ、税率の引き下げと課税標準の拡大が同時に行われるとは限らないし、加えて、国外逃避の可能性を有するのは納税義務者の集団内で必ずしも多くはないということは十分考えられる。このことは、租税競争は財政政策の合理化を必ずしももたらさないということであろう。

なお、租税競争については、いわゆる財政破綻 (*Race to the bottom*) の危険性が指摘される。<sup>(21)</sup> これは、租税競争による近隣窮乏化が一国の財政を破綻に向かわせることを指す。しかし、しばしば指摘されるが、財政破綻の現象は現実化していない。むしろ、着目されるのは、租税競争下における財政支出の拡大傾向である。例えば、社会保障等の支出はむしろ伸びの傾向を示しているところ (S.195)。この現象を説明するものとして、いわゆる補償仮説 (*Kompensationshypothese*) に言及される。これは、Esser氏によれば、仮に、租税競争が生じ、企業の国外逃避が始まる場合に、社会保障支出を増加させ、企業にとって国家による雇用条件の改善措置により、優れた従業員の確保が可能となるというように、国家が租税競争の不利益の経済への拡散を防止するための措置が採られることがあるという事象が存在するということを示す (S.195f.) という。これについては、租税政策と社会保障政策とが相互補完的な関係にあることの証左と理解することもでき、社会保障政策の充実を通じて、移動不可能な、投資可能な資産を保有しない中低所得者に対して生じうる租税競争が持つ負の影響をある程度相殺することができることも位置付けられる。そして、これが租税競争によって生み出された均衡状態とも言えるのであり、公共財と納税義務者の選好とは一致する

(21) Hey, in: Töpke / Lang (Hrsg.), *Steuernrecht* (Fn.1), § 13 Rz. 156.

ことになろう。したがって、こうした見方は、確かに、補償仮説の理論的かつ実際の正当性をもたらす。ひいては、それを以て、受益と負担との不一致も解消しよう。しかし、補償措置として中低所得者に配慮する公共政策が採用されるとは限らないのではないか。換言すれば、かような場面における公共政策の内容は立法者のフリーハンドの中にあるとすら言い得るし、その場合には租税競争に対する先の否定的評価がまた出てくる。さらに付言するならば、補償仮説によれば、社会保障政策に係る財政支出が増加するため、その点にのみ限定すれば、移動不能な納税義務者の選好に合致する公共財の提供がなされていることになる。しかし、そうした増加する社会保障政策に係る支出の財源は移動可能な納税義務者に対する増税ではなく、むしろ、結局自らに対する増税に拠ることになろう。これは本来移動可能な納税義務者に対する増税も含めて実施されるべきであるとも考えられるのであって、ここに新たな税負担の歪曲が生じているとも言えよう。

以上のシナリオのいずれが現実のものとなるかは明確ではないが、租税競争が本稿で検討するところの公共財と納税義務者との選好の一致を実現するか否かは不確定であるとも見ることができそうである。

(2) 租税政策と“資本主義の多様性”——租税と経済との間の相互作用?——

さらに、以上の検討を一般化すれば、経済構造と租税制度との関係に係る示唆を得ることができるかもしれない。さらに資本主義の多様性 (Varieties of Capitalism) という概念に言及される (S57ff.) が、これは、Hall / Soskice によるものである。Esser 氏はこの資本主義の多様性に基づき議論するが、これによれば、資本主義は大きく分けてアメリカ型およびドイツ型があり、前者が後者に比して一層自由主義的な市場経済をその特徴とし、後者は調整型市場

(22) Hall, Peter A. / David Soskice, *Varieties of Capitalism: The Institutional Foundations of Comparative Advantage*, Oxford 2001.

経済とも言われる（S57）。これを敷衍すると、資本主義をベースとする市場経済にいくつかの類型が認識されるのであれば、租税制度もかような市場経済に対応して分類が可能であることになる。すなわち、直前の租税競争を参照すれば、グローバル化という経済構造が租税制度に影響を与えることがあると言えるため（S178f）、租税制度も経済構造に規定される性質を持つのである。これは制度補完性あるいは経路依存性の概念を以ててもまた説明可能であろう。

ところが、こうした租税制度が経済構造に規定されるという関係のみでは、税負担の歪みの是正という Esser 氏の問題提起に応えることはできない。すなわち、二元的所得税は経済のグローバル化に対応して出現した税制であるとも言えるが、これが受益と負担との不一致を招来しているため、その是正が求められる。ところが、そのためには租税制度が経済構造に矛盾し、例えば、二元的所得税のもとで要請される足の速い所得に係る税収確保は困難になる。ここで租税政策には選好表明機能・政治統制機能の確保および税収確保（この場合、結局は移動不能という属性を持つ中低所得者への増税ということになるか）という二律背反する要請が突きつけられる。

さらに、これと関連する概念としてニッチ競争（Nischenwettbewerb）に触れられる（S53ff）。経済のグローバル化の中では各国企業が業績向上のために、他国との競争の渦中において、他国によってなお提供されていない財・サービスを国際市場に提供することを通じて、競争上優位に立つことになるが、各国企業はいわばそうした“隙間（Nisch）”を狙うわけである（S53f）。この概念範型に従えば、先の資本主義の多様性に係る租税政策上の意義を改めて確認することができよう。すなわち、各国企業が競争を行い、その結果自国全体に係る産業構造が生み出され、かような産業構造が派生的に企業、資金調達、就労、人的資本育成等の各形態を規定し、関連産業をも生み出そう。そしてそれは自国経済にとっても重要なものであるから、一定の保護政策が採用されるかもしれない。その中には租税政策も含ま

れ、総じて各国の産業構造に適った政策体系が構築される。これは資本主義の多様性がもたらす派生的現象と言いうるのではないか。また、Esser氏によれば、経済のグローバル化がもたらした、ニッチ競争の帰結をシステム競争 (Systemwettbewerb) と位置づけるのである (S.48ff.)。換言すれば、文脈上、国家間のシステムがニッチ競争を通じて、その形成発展に相互に影響をもたらすということであろう。但し、ニッチ競争を通じて、Race to the bottom に到達するということは必ずしもないという (S.55ff.)。その根拠としては、国家がニッチ競争に勝利する政策手段は税制のみではなく、諸々の公共サービスでもあり、これには税収が必要であること、各国のニッチが守備されることによる税収の獲得、ニッチ競争の勝利のための他国の政策の模倣は無意味であること、が挙げられている (S.55ff.)。このシナリオについてであるが、Race to the bottom による租税制度の機能不全からくる財政破綻を回避する点とはともかく、システム競争を顧念しても、租税制度による歪みの防止に資するものであるか否かは定かではないと言いうる。

さて、私見によれば、以上の議論から得られる示唆は次のようにまとめることができる。既に述べたが、租税制度の構築は人為的になされるものではあるが、実際には経済社会の様々な与件のもとでその作業はなされる。加えて、そうした与件が制度構築に与える影響は極めて強いものがある。例えばある国の重要産業には租税特別措置が配備されるといふ形態でそのことは具体的に現れる。すなわち、制度設計・構築者である租税立法者自身がそうした与件のもとに強く拘束されているのである。これは、Esser氏が構想する政治統制機能・選好表明機能を租税制度に持たせることを困難にするのではないか。また、同じく租税理論の観点からも議論ができそうである。この帰結に対する私見は四で示そう。

### 三 租税政策のあり方―租税原則の実現―

#### (一) 所得課税

##### 1 租税制度の歪みとその実態

#### (1) 所得概念の再定位と民主主義―租税原則との関係―

ここで租税原則を実現することを具体的に示す。まず個人所得税であるが、既に引用したように、政策過程におけるプレッシャー活動を展開するグループの存在により税負担の歪みが生じる可能性があり、また同じくそれを防止するために総合累進所得税に改めて言及がされているところからすれば、所得水準による組織化の可否に照らし、高所得者から中低所得者への負担転嫁が仮定される。これを防止するのは、前叙の如く応能負担原則、特に垂直的公平の実現が求められることになる。Esser氏によれば、これは、所得課税の局面における政治的少数者（＝組織化不能な中低所得者）の保護、その意味での差別的課税の抑止が実現される（S.202f.; S.205）。所論によれば、以上に基づき、課税標準の拡大（S.216）、所得税率の累進性の強化（S.212）が求められることになる。

そもそも包括的所得概念は所得課税の公平を最もよく実現するものと言われる。課税の公平は、税負担という数量表現が可能な、各納税義務者に割り振られる金銭的負担についての公平を意味する。しかし、Esser氏は、それに尽きるのではなく、政策過程における意思決定の歪みの是正を行う機能をもそこに読み込むことを試みる（自由権および参政権。S.212）。この背後にあるのは、少なくとも、先に挙げた、政策過程の実態を示すいくつかのモデルの示すものである。すなわち、政策過程における歪みについて、それを直接是正する手段・制度を構築することが性質上

困難であるために、租税制度自体に納税義務者の選好を（受益と負担とを一致させるという意味で）財政政策に反映させる仕組みを構築しようとするのかもしれない。換言すれば、これは租税原則の実現をすることによって、所得水準をベースとする政策過程での組織化の可能性から生ずる意思決定の歪みを防止するための立論であると言えよう。

これについては、様々な評価が可能であろうが、私見は次のごとし。おそらく、所論は、租税政策に係る政策過程における前叙の歪みは、納税義務者ごとに見られる組織化の可能性の違いによるもので、いかんとし難いという見方を前提としている。また同じく租税立法過程の統制も目下のところ実現しがたいと考えているのであろう。加えて、所論は、組織化の可否を決定する要因として所得水準に着目しているのだから、それを前提に、高所得者が租税特別措置の創設に大きな影響力を行使できるのであれば、相当程度の累進性を持った所得課税が望ましいという結論に行き着いているという理解の仕方は可能であろう。そして、程度の差こそあれ、高い累進性を持つ所得税であれば、租税原則にも整合性を持つので、理論的にも耐えうるものである。この点、ドイツ租税法においては、かような言明を受け入れる基盤はある。租税法主義に正義に係る民主的正当性を読み込み、さらに、社会国家原則が社会調整（国民における経済的弱者層の配慮）を財政目的規範および社会目的規範を通じて行い、それが正義に適用ならば、<sup>23</sup> 以上を併せ見ると租税法主義を通じて担税力に適った課税が実現されるのであり、それはまさに民主主義的租税立法による垂直的平等の実現であるという結論を得ることも不可能ではなからう。これはまさに民主主義的租税立法による受益と負担の乖離の防止を意味しよう。確かに、これは正しい見方であると思われるが、しかし、差し当たりい

(23) Hey, in: Tipke / Lang (Hrsg.), *Steuernrecht* (Fn. 1), § 3 Rz. 231.

(24) Hey, in: Tipke / Lang (Hrsg.), *Steuernrecht* (Fn. 1), § 3 Rz. 210ff.



くつかの疑義を呈することはできる。一に、上述のような形で租税原則の強調は、現実に形成される租税政策の歪みの是正には直接的に行き着かない。何故なら、そもそも租税立法過程はその“構造・性質上”租税原則の純粹な実現ができないからである。換言すれば、先の立場にはその意味で実践性が欠如している。二に、それは、一見すると、最近の租税政策の傾向にそぐわない。すなわち、程度にも拠るのであるが、前叙の如く累進性の高い所得税は、二元的所得税に見られるような経済立地点としての魅力を確保することを織り込んだ租税政策には合わないであろう。とはいえ、必ずしも、かような累進性の確保の強調がまったく無意味であるとは言い得ない。租税特別措置がしばしば課税標準に配備されることに照らすと、所得税率の累進性を強めることは、例えば、近時のわが国の税制改正に係る議論に照らしても、合理性を持ち、かつ実現性のある租税政策であると考えられる。

尤も、一般論になるが、伝統的な租税理論と先に見たような租税制度へ政治統制機能を持たせることとの接合可能性自体は首肯できるとしても、議論の組み立て方に一定の留保は必要である。すなわち、税負担の転嫁は租税特別措置によるものと代置するとして、中低所得者層にかような租税特別措置の恩恵が及ぶことがないわけではない。この点、例えば、ドイツ租税法において触れられるのが、ドイツ所得税法一三a条であり、これは農林業所得者に特別な所得計算方式の適用を許すものである。その他にも非独立労働所得者（給与所得者）には様々な政策的な非課税措置が適用される。これによれば所得水準のみが政策過程における影響力を必ずしも反映するわけではないことが理解できよう。

以上の2点に基づけば、次のことが導けよう。前者については、租税原則の強調を實踐する途が構築されるべきであらう。そもそも課税ベースの構築、税率に係る累進性の程度決定についても Rent-seeking が生じるのであるから、前叙のごとく租税原則の強調およびその意義の再確認のみでは、この作業は実践知の獲得にまで到達しない。筆者な

りの回答は、詳細な部分も含めて四で示すが、差し当たり租税政策の形成および租税立法についての政治的リーダーシップが重要であろうと考える。租税法からはやや離れるが、一般論として多元的利益が反映される公共政策の形成については（尤も、あらゆる公共政策について多かれ少なかれこうした性質は承認されうる）、現実の政策過程においてそうした多元的利益の整除が強力になされる必要があるのではないか（政策過程への歪曲的な Input の排除）。後者については、所得水準以外の何らかの基準が探索されるべきであろう。差し当たり、直前の例を参照すれば、職業が挙げられうる。すなわち、同業種の会社が集団を形成し（一つの巨大企業でもありうる）、政策過程においてプレッシャー活動を展開することは現実でありえよう。例えば（以下のことは前者にも性質上妥当するとも言いうる）人的企業を例とすれば、累進税率の適用はそのままにし、課税ベースに非課税措置を多数配備するそうした税制の実現をすべく、それらはプレッシャー活動を展開することはありうる。これが示唆することは、税負担の歪曲防止のための手段がさらに考案されるべきこと、加えて、課税ベースについてもそれを広く把握すべきことが租税理論により承認されているにも拘わらず、それが実現されないものであるから、租税立法作業において租税原則の実現を一層確実化する手段が必要であることであろう。特に後者は四でも触れる立法過程の整備であろう。

## 2 租税制度との関係での Overlap の意義

ここで、Overlap の概念に触れられるのであるが、これは、租税制度の設計を行うに際して、複数の租税原則を同時に実現することを企図する判断枠組みである。Esser 氏は、効率性・正義の要請とシステムの観点からの要請が相克したり一致したりする程度に幅が生じることの原因となる一連の諸性質であるとされるのである (S184)。これによれば、消費型所得税を例とすると、Cash-Flow 型の税制を採用すれば、課税繰延べが生じ、投資は活性化される。それを通じて税収は一時的に減少するかもしれないが、長期的に見れば税収の平準化が実現されるというのである。

(S185)。さらには、企業に対してそのインフラの利用に着目した応益的課税を行おうとするならば、租税理論から見ると、企業の利益に対する税（Gewinnsteuer）ではなく、付加価値税が望ましいことになるが、利益税および付加価値のすべてではないが何らかの手段で一定程度把握される付加価値税を併課することによって、純粹な付加価値税を採用した場合と同水準の税収を確保するのであれば、付加価値税についても問題となる受益と負担の定量的明確化という難問を回避しつつ、租税制度として合理性を確保できるとされる（S185）。特に、第二の設例に着目すべきであるが、要するに、受益と負担との一致を制度としての実践可能性を維持しつつ実現しようとするならば、複数の税目を適切に組み合わせる必要があるというのである（S185f.）。実のところ、これは、実体的応益性および手続的応益性を同時に実現することを指向する鍵概念であり、要するに、（それを純化して実施するというわけではない）実体的応益性をベースとする租税制度は、租税の機能からしてある程度は当然に必要なのであるが、それに加えて税負担の歪みなくするという手続的応益性をも組み込みつつ租税制度が構築されるべきということである（S141）。

## （二）法人課税

次に法人税は如何にして構築されるべきか。Esser氏曰く、法人は税負担の最終的担い手ではなく、私的領域も持たず、消費も行わなわず、選挙権も有さないもので、社会契約の当事者ではない（S207）。すなわち、法人税は、周知のように、個人所得税とは異なり主観的担税力は觀念され得ず、また法人に係るステイクホルダーに法人税負担の転嫁が生じている等の特殊性が知られている。これは法人税には個人所得税と同じ意味での応能負担原則は妥当しないことを示す。そこで、所論によれば、主観的担税力を斟酌する必要がない法人のもとではその分課税標準が広くなり、

そして、法人については、個人と異なり、その受益と負担と間の関連性が明確であるとする (S.207)。この言明の真偽のほどは措くとしても、これは結果として実体的公益性に基づく課税に近くなるが、やはり特定の法人に係る受益を税負担に対応させることはできないであろうから、それを純化した形態で実施することまでは求められないであろう。換言すれば、これを突き詰めると、Esser 氏によれば、外形標準型の課税標準を採用することも選択肢の一つとなることもありうるのかもしれないが、そうではなく、法人の支払能力、具体的には実現利益に課税を限定することが、プレッシャーグループの影響を排除した課税を実現するという (S.216)。何故なら、課税の対象に計測可能性、管理可能性、確実性が承認されるからである (S.216)。加えて、法人は合併、分割を行うのであって、垂直的公平を実現するべく累進課税を行うことは無意味であるとされ、そこで比例的法人税が支持される (S.207)。

### (三) 地方税制と多数税目主義

地方税においても前叙のような状況が生じうる。これは必ずしも前叙の所得水準の違いにより引き起こされるものではないかもしれないが、例えば、事業税は法人および事業所得者という属性を備えた納税義務者へのみ課される租税であるが、これも、特定の属性を備えた納税義務者に対して、その他多数の納税義務者が負担を転嫁していると思われるのである。これについては、既に、“企業”という共通の属性を備えた納税義務者に対して中立的な課税を構築すべきであるという視点から、ドイツ租税法が企業（農林業、独立労働所得等の稼得者）も含めて地方企業税、地方経済税へと改変すべきという主張がなされる<sup>25)</sup>。このように納税義務者が拡大すれば、受益と負担との不一致を回避しうる契機が創出されうる (S.195)。

また、Esser氏は多数税目主義（Vielsteuersystem）に着目すべきとする（S.189, S.195）。これは、端的には、様々な税目をもって税収獲得をする租税制度・体系を指向する立場である。まずその概要を示すが、Esser氏も引用するLang教授によると、応能負担原則は主として課税標準の選択および構築を通じて実現されることになるが、その際、課税可能な担税力の指標を如何なる経済的事実関係または状態に見い出すが最も重要であり、それは歴史的に見て決して普遍的に妥当しているものではなく、現在に至るまで凡そ土地、資本、消費という変遷を経ている<sup>(25)</sup>。そして、単一税（Allenstein）の構想への着目がある。これは、端的には税収を唯一の税目を以て獲得するというものであるが、その背後には課税が国民経済の成果（Erträgen der Volkswirtschaft）に対してなされ、そこからかような成果を算奪するものであるという思考がある。すなわち、課税の性格が私経済の成果に対してなされるといふ点に着目し、私経済活動の成果として最も相応しいものがあり、それに課税すべきとする帰結が導かれるのである。そうした最も相応しい成果の指標として一七世紀においては土地が、一九世紀においては純資産の増加としての所得が、二〇世紀においては消費が観念されたのであった。

しかし、そうした単一税の構想には批判が提起された。単一税を以ては税収を十分に獲得することが困難であること、私経済活動の成果として最も相応しい指標が存在するというイメージが理論的に誤っているということがそれぞれある。そこで前叙の多数税目主義への着目がなされた。これは先の単一税に対する批判を回避するとともに、そして

- (25) Kommission "Steuergesetzbuch", Steuerpolitisches Programm Einfacher, gerechter, sozialer: Eine umfassende Ertragssteuerform für mehr Wachstum und Beschäftigung, Berlin 2006, S.40ff., S.43.
- (26) Hey, in: Tipke / Lang (Hrsg.), Steuerrecht (Fn.1), § 3 Rz.52.
- (27) Hey, in: Tipke / Lang (Hrsg.), Steuerrecht (Fn.1), § 3 Rz.53.

Esser 氏は多数税目主義を以て具体的には以下のような点で受益と負担との不一致を避けることができるという (S.189)。一に、所得税が消費税を通じて補充され、所得税負担が少ない納税義務者が消費税負担を負うことになり、適切な税負担の創出が可能となる。二に、特定の税目による税負担が突出し、当該税目に係る税負担が過重になるとはなくなる。三に、様々な場面で課税がされるので、多くの納税義務者が課税に服する機会があるため、課税漏れが少ない。これにより税負担を負う納税義務者の範囲は拡大する可能性があり、前叙の問題の解決に貢献する可能性がある。

この多数税目主義への着目は、そのそもその理論的意義において Esser 氏の企図する受益と負担との不一致を回避する可能性を提供する基礎概念として構築されていたか否かはともかく（むしろ先に引用したもののみから判断すれば、必ずしもそうしたことは企図されていないようにも理解できる）、確かに所論の述べるような帰結をもたらす可能性は否定できない。ところが、同時に、ドイツ実定税法における税目は約五〇あり、そのうち一〇の税目で税収の相当部分を占めているという。<sup>(28)</sup> かような状況のもとでは税目の増加は単なる地方における公的部門の膨張を引き起こすに過ぎないとも言えよう。また、仮に、直接税（たる所得課税）のもとでいわゆる執行の欠陥がかなり生じ、間接税への税負担のさらなる転嫁が生じると、それに対応して多数税目主義は必ずしも応能負担原則の実現をもたらさない<sup>(29)</sup> という指摘もある。これは結局受益と負担との不一致をもたらそう。この点で、多数税目主義も必ずしも受益と負担との不一致を完全に解決するものではなく、加えて、先行研究に依拠しつつ、<sup>(30)</sup> 直接税に係る税務執行の重要性が

(28) Lang, Joachim, Entwurf eines Steuergesetzbuchs, Köln 1993, S.114f.

(29) Hey, in: Tipke / Lang (Hrsg.), Steuerrecht (Fn.1), § 3 Rz.54.

(30) Lang, Entwurf eines Steuergesetzbuchs (Fn.28), S.114f.

示唆されている。加えて、課税することが可能な税目が多数あると、国家がそれだけ Leviathan 化する可能性にも言及される（S189）。

#### 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——

本稿で概観したドイツ租税政策論に係る議論について、その特徴・構造、そしてそこから得られるインプリケーション等をまとめておきたい。

一に、応益性概念は手続的な意味内容をも持つとされた（いわゆる手続的応益性）。これは実体的応益性とは異なり、いわば納税義務者の公共財に対する選好が、できるだけ正確に公共財提供メニューに反映されるべきことを求める。そして、これは、結局、政策過程における納税義務者の持つかような選好が反映される途が開かれるべきことを求める。但し、これは公共財が市場取引を通じて獲得されるものではなく、むしろ財政当局の財政政策についての裁量的判断に基づいて提供されるという特質によって困難となる。なお、こうした公共財の提供に係る特質は性質上止むを得ないが、財政統制という点では問題を孕む。本稿の問題意識に照らせば、財政当局が政治的中立性を維持しつつ予算編成を行うことが困難であるという現実に照らすと、裁量的判断の過程に様々な政治的影響が及ぶことは最早阻止することができないことになる。この点、一般的には、憲法上の財政民主主義をベースに国民代表議会による財政統制が議論されることになると思われるが、議会の実態を見ると、その構成員たる議員は予算編成過程において行使される政治的影響の主たる要因となつていと見ることができるとするならば、財政民主主義の意味内容として議会による議決を読み込むだけでは、財政統制の実効性は期待できないと見るべきである。したがって、重要なこと

は、財政政策の裁量を前提としつつもプレッシャー活動に対して一定の硬性を持つ財政上の意思決定を可能とするような予算編成過程の実現およびそれに向けた現状の改革である。このことは第一次的には財政法の理論を深化させることよって対応すべきことであろうが、その課題は別稿で扱うこととした。

二に、ところが、現実の政策過程における歪みは、とりわけ租税特別措置の創設に見られるように、租税上の利益を得るがために、政策過程において利害関係を同じくする納税義務者の集団が形成される。この組織化の可否に応じて受益と負担との不一致が生じる可能性が指摘された。そこで、本稿は、租税制度自体にその是正の可能性が見いだされうるか、という議論について若干の検討を行った。その際の重要な視角は所得課税について、いわゆる税収獲得(財政目的)、政策実現(社会目的)、税務執行の容易化(簡素化目的)という従来租税法において租税制度に承認されてきたものとは異なる<sup>31)</sup>、そしてそうであるとは必ずしも言い難い、かような役割が承認されるか否かという論点である。本稿で検討した諸説によると、租税制度もそうした役割を担うことが可能であり、またそうあるべきであるという帰結を論証することは不可能ではない。その際の重要な基礎概念はシステム論、制度補完性、経路依存性であった。確かにこれらは租税制度も含めた制度の形成展開のあり方をすぐれてよく示していると思われるが、しかし、結果として租税政策の形成に関しては、租税原則をできるだけ純化した形態で租税制度設計がなされるべきであるという帰結が示されただけではないか。確かにこれは理論的には正当である。ところが、本稿において概観した租税政策の形成過程について、Esser氏が援用した公共選択論を当てはめると、国家およびその活動としての公共政策(特に財政政策)の実施が局所的利益を追求するRent-Seekerによつて支配されているとするならば、国家の活動および

(31) Hey, in: Tipke / Lang (Hrsg.), Steuerrecht (Fn.1), § 3 Rz.20, 21f., 23f.



その原資たる税収は少ない方がよいので、政府の肥大化を避けるために、「課税ベースをできるだけ小さく限定し、納税義務者にとって租税負担を回避する「抜け道」を用意しておくことが望ましい」という帰結すら導かれうる。これは租税法の視点からは到底容れられるものではない。換言すれば、既に述べたが、この租税原則の強調という作業自体は首肯できるとしても、租税政策の現実に活かしようの実践性を持つ理論的枠組みではないと言わざるを得ない。おそらく、これをカバーするため、納税義務者の選好表明手段たるチャネルは、選挙・租税制度のみではなく、複数あったほうが望ましいと考えていると思われる。租税制度も必ずしも十分な合理性を持たなかったり、選挙も必ずしも有権者の選好を正確に伝えるものではないとすると、納税義務者の選好内容という情報が財政当局に伝達されるチャネルは、前叙のもの以外のものがあるのがよいという結論が導ける。そもそも、本稿で見た租税制度自体に政治統制機能・選好表明機能を持たすという立場は選挙あるいは政策過程におけるプレッシャーグループによる選好表明としての Input が持つ不正確さを見出しているのである。ここで Input の不正確性とは、Input が可能な集団とそうでない集団とが存在し、前者のみの Input が政治システムになされることを指す。但し、租税制度自体も広い意味では政治システムへの Input の結果構築されるものであること、さらに租税制度は制度補完性に基づく他の諸制度と相互に影響し合って形成発展し、経路依存性に基づく過去の制度上の意思決定に依存して形成発展していくものであることは銘記されるべきである。これにより Input の不正確性が除去されなければ Escher 氏が想定するところの諸機能を現実に租税制度に配備することは不可能である。勿論言うまでもなくドイツにおいてもわが国においても特に個人所得税の領域において担税力に即した課税および累進税率による所得再分配等に基づく租税制度が概して指向されている

(32) 例えば、加藤寛編著『入門公共選択 政治の経済学』（勁草書房、二〇〇五年）三四八頁（川野辺裕幸執筆）。

ので、前叙のごとくかような諸機能を確保することが不可能であるとは必ずしも言い得ず、むしろ、先の私見に基づく検討は、単純化すれば、大型の税制改革は政治が利害関係から距離を置き強力なリーダーシップを発揮することの必要性を示唆していると言えよう。<sup>33)</sup>

筆者の見るところ、こうした政策過程におけるリーダーシップの意義は極めて大きい。例えば、直前で言及した累進税率であるが、確かに、政策過程における（本稿で述べた税負担に係る）受益と負担との乖離という歪みの原因である納税義務者集団の組織化の可否については、所得水準でそれが決定されるのであれば、高所得者に重い負担を課す累進税率が歪みを防止する有効な手段になりえよう。しかし、仮に、中低所得者（層）が政策過程において強い政治力を持つならば（これは三(一)の考察からすればありえないことではない）、累進の度合いを一層強め、高所得者にさらに高い税負担を課するそうした税率改革も行われるかもしれない。つまり、その都度の社会情勢に応じて、税負担が高所得者から中低所得者へ、またはその逆方向へ歪曲を伴いつつ課されることがありうるのである。その際、社会情勢に応じて最も合理的な税負担を創出しようとする税制が設計されねばならない。それを可能にするのは、政治的圧力を抑えつつ、租税立法をリードすることが可能なりリーダーシップを持った政策立案者であろう。

三に、一般論に移るが、Esch氏は、政治システムに触れる際に、制度補完性・経路依存性に触れた。この二つの

(33) 加えて、本稿の検討からは逸れるが、その他にも、租税特別措置の改廃については、その制度化という手法が有効でありうる。わ

が国でも租税特別措置透明化法が制定されているが、租税特別措置の改廃につき、それを立法者の裁量に委ねるのではなく、改廃の手續を法律等の形式を以て制度化しておけば、その要件に該当する租税特別措置は一律かつ無差別に改廃の検討対象となり、政治的影響により改廃（およびその狙上の乗るか否かの）判断が左右されることはなくなると仕組みこともできよう（但し、そうした制度化自体が政治的影響の下に置かれるならば、本稿冒頭の問題がまた生じる）。

概念は、現在の制度間かまたは過去と現在の制度間かという対象の違いはあるにせよ、ある制度の構築は別の制度の影響のもとにあるという認識を内包する点において共通していると言えよう。この両者は税制改革を論ずる際には、以下のような形で議論に応用することが可能ではあるまいか。すなわち、これは、ある制度が構築される際に、当該制度構築に影響を与える要素として、構築時点の諸要素のみではなく、従前の諸要素もそれに影響を与えることを示す説明概念である。この概念が持つ直前で示した意味内容に係る正当性、そしてこの概念に着目することに係る論理的妥当性については、本稿では首肯することとしたい。その上で、この概念から得られる示唆として、以下の点を挙げておきたい。経路依存性は制度改正の作業一般についても性質上妥当であるが、税制改革論に当てはめると、次のようになろう。税制改革において個別的措施の設計が行われる際に、その目的は既存の税制の改善であるが、その改善作業が必ずしも目的との関係で最適なものではなく税制改革作業が取り敢えず終了することがある。これは通常税制改革の政治性によって説明されることがあるが、それ自体妥当であるとしても、本稿冒頭で言及したように租税法学の観点からの議論としては不十分であると考えられる。したがってこれを今一歩進め、租税政策の形成への含意を導出するとすれば次のようになろう。例えば、ドイツ企業税法では、所得課税および法人課税が併存し、以て企業形態に応じて税負担が異なるといういわゆる二元主義があり、学説上批判の対象である。ところが何度かの税制改革を経ても、この二元主義は克服されない。これは中立性の毀損であるため論難されること自体、理論上は自然であるが、克服されないのが問題である。ここで租税法学は克服後のあるべき租税制度を想定し、改革案を提示する役割を負うべきであるが、それだけでは税制改革には貢献できない。このことは租税法学の立場から租税政策を論ずる際には、租税原則を純粹に実施するべきという帰結にだけ着目することの不十分さを示唆する。前叙の設例のとは、むしろ経路依存性に着目し、現にある租税制度が租税原則を純粹に実施していない要因を特定し、可能であ

ればそれを除去すると戦略的に考えた方が租税政策論としては生産的である。換言すれば、税制改革のターゲットそのものではなく、そうしたターゲットを取り囲み、税制改革を不首尾に終わらせる、既存の租税制度を規定する要因に着目することが重要である。これには、差し当たり、前叙の設例のもとでは、連邦憲法裁判所の租税立法に対する違憲審査権の行使のあり方、企業法制における人的会社の多さ、ゲマインデの税収確保のための事業税の存在といったものが該当しよう。<sup>(34)</sup> 勿論、これらはあくまでもドイツにおける法人税改革についての議論の産物であって、これらに類する税制改革に係る制度的阻害要因は多々あり得ることは言うまでもない。本稿冒頭でも指摘したが、租税制度の設計および税制改革については、政治性が支配しているという事実が正当な事実認識とされている中で、その場合の政治性の具体的意味として Rent-Seeker と、人間の跋扈が觀念とされていた。ところが以上の議論展開においては、Rent-Seeker のみではなく、社会における法制度または経済財政制度等が実効的な税制改革の阻害要因として觀念されるし、政治性という形容をそれに与えることは必ずしも適切ではない。したがって、以上を要するに、税制改正の政治性を強調するのみでは、租税政策論を租税法の観点から分析することはできず、様々な既存の制度（およびそのあり方）が税制改正の実効性を阻んでおり、税制改正を真に実現する場合には、周辺の既存の制度改正がまずその前提作業であると言えるのかもしれない。尤も、その際には、実効的な税制改革は極めて難しい作業であることが再確認される。すなわち、税制改革の実効性を論じる際には、結局、抜本的な税制改革が想定されることであろうから、既存の制度に何らかの改変を加えることなしにはそれは実施できないし、改変作業に着手しても時間も必要であろうから、税制改革はさらに遅延するという構造的阻害要因があると考えられよう。このことは、極めて単純化して言う

ならば、租税立法者が受益と負担とを一致させる租税制度の構築を企図しても、それは必ずしも容易に実現され得ず、仔細に見るならば、制度補完性を当てはめ経済制度から租税制度への影響により、さらには経路依存性を当てはめ過去の政策的判断により、租税立法者はその都度の経済社会情勢を直視して、最も望ましい租税制度のグラウンドデザインを構想することをなし得たとしても、それを純化して実施することはできないということになる。

それに関連して、租税政策論における租税政策の形成過程の持つ意味を再度確認しておく必要がある。別稿においても、本稿冒頭においても議論したが、租税政策の形成を租税原則の具体化を通じて租税制度を構築する過程と理解すれば、租税政策のあり方を論ずる上で、租税原則と租税制度との整合性を測ることが租税法の行うべき作業であると言<sup>35</sup>いう。確かに、それは必要な作業であると言<sup>36</sup>えるが、租税法における制度設計論を論ずるために、本稿の検討をもとに以下に示すように視点の拡張は可能である。すなわち、注（5）に挙げた拙稿でも指摘したように、租税制度は租税原則を必ずしも充足せず（典型例としての租税特別措置の創設）、租税原則自体から一義的な租税制度は導出され得ない（いわゆる Hybrid 型所得税の存在<sup>36</sup>）ので、租税制度と租税原則との整合性の確保のみを指向する租税政策論は不十分であると思われる。さらには、それに関連して、租税政策の形成過程たる租税立法過程は多元的利益の調整の場として存在し、そうした調整作業の結果として租税制度の構築に行き着くわけであって、言われるところの政治的影響力を排除した租税政策の形成はむしろ論<sup>37</sup>ずることができないと言<sup>37</sup>いう。とはいえ、そうした

(35) 手塚・前掲注（5）。

(36) 手塚貴大「所得税改革と租税政策論—ドイツ租税法における所得分類再編論を素材として—」『租税の複合法的構成』（清文社、二〇二二年）五九五—五九六頁。

(37) 手塚貴大『租税政策の形成と租税立法—ドイツ租税法に見る租税政策論—』（信山社、二〇二三年）五〇頁以下。

政治的影響力が過ぎると租税政策の合理性が確保できないという本稿冒頭の問題提起に帰着する。そこで、租税法学の守備範囲として観念しうる一つの選択肢は、立法過程のあり方を検討すべきことであると考えられる。すなわち、前叙の租税制度と租税原則との整合性の確保という捨象が許されない作業をベースに、租税政策の形成に性質上付着する多元的利益の調整という作業をも適切な形態で同時進行させる立法過程論を構築することに進んでいく必要があると考える。<sup>(38)</sup>

なお、本稿を締めくくるうえで、Escafi 氏の議論について、租税理論の観点から検討を行っておく。例えば、本稿でも既に触れた二元的所得税について言えば、これは税負担に係る所得移動性に着目した弾力性を基準とした場合には中立的な税制であるとされる。しかし、端的には、高所得者に有利な税制ではあるため、本稿における検討の視角からすれば、二元的所得税は中低所得者に係る税負担との兼ね合いでは正されるべきことになる。これは税負担の平等に着目した議論である。しかし、二元的所得税については、消費型所得概念との関係で、生涯所得を基準に担税力を測る立場からはなお平等原則に適合する税制と評価できるし、また、投資所得に係る軽課税を通じてそれに係るインフレ調整を行っていると考えられうることから正当化される可能性もある。<sup>(39)</sup>したがって、租税理論の観点からは、二元的所得税について、端的に平等原則を援用しつつ、それを論難し、垂直的平等を回復することによる税負担と受益との間の歪みを防止することは困難である。これは租税制度が複数の租税原則の要請から構築されることの帰結でもあるかもしれない。この点で、租税制度に政治統制機能・選好表明機能を持たせ、それを通じて前叙の歪みを大幅

(38) その具体的形態は未だに未解明である。但し、構想上ではあるが、第三者性を持つ専門家集団の知見の立法への反映が検討の対象である。

(39) 手塚・前掲注(37)一五四頁。

に改善するという Esser 氏の構想についてはその意義を、少なくとも現実面では、限定的に観念する必要がある。換言すれば、租税制度は政治統制機能・選好表明機能を担う多くの制度・システムのごく一部である。さらに、これを一步進めて言えば、本稿で見た範囲での、所得階層に応じた受益と負担とをできるだけ一致させるという意味での租税政策と財政政策との統合は差し当たり困難であると言いうる。