

税制簡素化と租税法・租税政策 (一)
——ドイツ租税法における税制改革論・課税要件構築論の一端——

手塚 貴大

- 一 はじめに
 - (一) 問題の所在
 - (二) 本稿における検討の視角
- 二 立法と体系
 - (一) 法律の過多と立法学
 - (二) 立法における体系
 - (三) 小括(以上、本号)
- 三 税制簡素化を実現する手段
 - (一) 課税要件規定の再編
 - (二) 参照規定
 - (三) 概算化規定
 - (四) 経過規定
 - (五) 小括
- 四 租税法における法典の整理——法典編纂の法理論——
 - (一) 租税法典草案の理論——Lamp教授の所説の概要——
 - (二) 租税法典草案の検討
 - (三) 小括
- 五 結語

一 はじめに

(一) 問題の所在

税制改革の目的は複数ありうる。例えば、ドイツにおける企業税制改革は、経済活性化税制と第一次的には刻印付けることができるが、しかし、税制の簡素化も目的である。⁽¹⁾それは、具体的には例えば、二分の一所得免除方式に伴うインピーション方式の許における複雑な自己資本区分の廃止という措置に現れていると推察されるが、それをもって簡素な税制が構築された、という学説の評価には接しない。⁽²⁾しかし、企業税法においては企業の経済的意思決定に租税法が影響を与えることを排除することが原則的な態度であろうから、その意味で中立的な税制を構築すべきであることは勿論、それと並んで簡素な税制を構築すべきことは言うまでもない。複雑な税制は経済・社会の負担を構成し、国家活動にさえ負の影響を与え得る。⁽³⁾

(1) BT-Drucks. 14/2683, S.97 を参照。

(2) 例えば、本文中に挙げた法人・株主間課税方式の変更の他にも簡素化を指向した法改正がなされたが、簡素化が実現したとは評されていない。例えば、所得税法三五条による人的企業に対する事業税負担の軽減措置がある。さらに、諸外国においても、税制簡素化の実現という評価は見られない。参照：Schön, Wolfgang, *Vermeldbare und unvermeidbare Hindernisse der Steuervereinfachung*, StW 2002, 23.

(3) Schön (Fn.2), StW 2002, 23ff.; Ault, Hugh J., *Steuervereinfachung im internationalen Vergleich*, Fischer, Peter (Hrsg.), *Steuervereinfachung*, Köln 1999, S.107ff., S.108ff.

さて、わが国でも、税制簡素化は、租税法の体系書においても、既に多くが認識しているところである。例えば、有力説によれば、公平や効率と並んで簡素が税制改革の際には斟酌されなければならないとされる。⁽⁴⁾一九八〇年代のレーガン税制改革の影響が大きいものと思われるが、いずれにせよ、最早簡素化否定論者は皆無であると言つてよい。⁽⁵⁾

しかし、わが国においても、税制簡素化が実現したという評価は一向に与えられない。すなわち、税制改革は幾度か行われてきたが、それにも拘らず、簡素化は今尚その途上にあると考えられているのである。そもそも、簡素化とは一体何か、という問いも重要であるが、簡素化は如何にして実現されるのであろうか、という問いも答える必要がある。簡素化の重要性は、方法論を中心に議論していくべきである。

但し、税制簡素化の手段がまったく議論されてないわけではない。⁽⁶⁾むしろ、いくつか意欲的提案がある。例えば、租税法の領域において、わが国では、例えば水野忠恒教授が、アメリカ法を素材としていくつか紹介を試みておられる。⁽⁷⁾所論は税制簡素化を「税法が複雑ではなく、できるだけ簡潔かつ平易であるように努めなければならない」という要請」と定義しておられ、例えば、税率の簡素化、諸控除の整理による簡素化といった具合に論述を展開され示唆に富む。また、木村弘之亮教授が、ドイツ法を素材とされ、「簡素化目的規範は、技術的・経済的諸理由から、租税法の適用を簡易にし、また、より実行可能に若しくはより手続経済的に構築しようとするものである。簡素化目的規

(4) 金子宏『租税法 第二〇版』（弘文堂、二〇一五年）八五頁。

(5) 参照、増井良啓「簡素」は税制改革の目標か」国家学会雑誌一〇七巻五・六号一四一頁以下。

(6) なお、水野教授による議論および整理はそれに尽きない。詳しくは、注(7)の文献を参照。

(7) 水野忠恒「税制簡素化の方向性」ジュリスト七一五号九二頁以下。

範は、法律があまりに複雑になりすぎ実施できなくなることを避けるべきである」と述べられ、簡素化を指向する規範を租税法の基本的規範の一つであることを明らかにされた。⁽⁸⁾ 木村教授の業績から、実定租税法において既に簡素化を指向する規範が多数存在することが理論的に根拠付けられている。その際、木村教授は、類型化、概算額、一定の免税点等をその例として挙げておられる。⁽⁹⁾

(二) 本稿における検討の視角

1 税制における簡素化

いずれにせよ、簡素化は税制改革の際に斟酌すべき公準と考えられていることは明らかである。しかし、ある税制の許において簡素化が実現されたか否か、という問いに回答を与えることは困難である。先にも指摘したように、多くの者が税制改革後の租税法をなお「複雑・難解である」と考えていることが多いであろうが、それは、すなわち、当該租税法が簡素化ではない、ことであろう。その他にも、簡素化という概念が定性的であるために、如何なる租税法制度が実現すれば簡素化が実現されたか、という問いに一義的な回答を与えることができないということもその大きな理由であろうかと考えられよう。

しかし、立法者が税制の簡素化を断念することは、民主主義体制下における立法者の態度として望ましくないことは明らかであるから、簡素化のための有効な手段を構築する必要がある。本稿において、そのための理論を検討し、

(8) 木村弘之亮『租税法総則』(成文堂、一九九八年) 七三頁。

(9) 木村・前掲注(8) 七三頁。

インプリケーションを導出することが試みられる。それを中心に、ドイツ租税法学会において簡素化が議論の対象となったこともあり、ドイツの議論を参考にしつつ¹⁰⁾、本稿では論述を進めることとしたい。それにより比較法的視点から、何らかの示唆を得ることができるとは思えない。

さて、では、簡素化の実現を企図する前に、簡素化とは如何なることを指すのかを検討し、そして、現行租税法において簡素化が実現されるべき点を指摘することによって、本稿の議論の範囲を画すこととしたい。

(1) 簡素化の意義

ここで簡素化あるいは簡素の意義を明らかにしておく必要がある¹¹⁾。Tipke教授は「簡素化目的規範は、技術的・経済的理由から課税を容易に、そして簡素にするものである。そして、課税を一層実践的にまたは経済的に構築するものである。しかし、簡素化目的規範は、類型化、概算化、一定の控除額、免税点を設けることを通じて、とりわけ法律の複雑性および実行不可能性を回避するものである」と述べ¹²⁾、Hey教授もTipke教授の右の言明に倣って簡素化を定義づけておられると思われる¹³⁾。加えて、Weber-Greller氏はこの点「連邦レベルのみをとっても、約二〇〇〇の法律が、そして約三〇〇〇の法規命令が存在する。それと比較して、二〇〇の税目および一二八の連邦レベルの租税法はどちらかと言えば少ないように思われる。税収獲得の面に着目すると、つまるところ課税要件は市民にとって理解可能な

(10) 本稿の注(3)のFischer教授の編集によるドイツ租税法学会誌がその成果である。

(11) この点についての、わが国における近時の優れた業績として、参照：首藤重幸「租税における簡素の法理」日税研論集五四号八七頁以下。

(12) Tipke, Klaus, *Steuerrechtsordnung* 12. Aufl., Köln 2000, S. 80.

(13) Hey, Johanna, in: Tipke, Klaus / Joachim Lang (Hrsg.), *Steuerrecht* 21. Aufl., Köln 2013, § 3 Rz. 145ff.

制定法の規律に帰せられる。一般的に述べると、簡素化は、非個別化（類型化）、差別扱いの限定（法律要件の妥当性）、所得概念の包括性を相対化することおよび厳格な執行を要求する（そうした税制の構築である・筆者註）。と述べておられる。¹⁴⁾

なお、財政学者の有力説は、簡素化（＝簡素な税制）を「課税を行う際の行政コスト、すなわち税務行政コストが小さく、また納税義務者にとつての手間、すなわち納税に伴うコスト（納税協力費用）が少なくすむ税制（の構築・筆者註）」と定義しておられる。¹⁵⁾ 加えて同じく宮島教授は「ある税制が納税義務者によってわかりやすく、納税に要するコストおよび徴税に要するコストが小さいこと」と定義しておられる。¹⁶⁾

さて、以上のような税務執行に係るコストに着目すると、次のような議論も見られる。納税義務者にとつては租税法上の義務を履行することが求められるが、他方で、税負担回避行動を採る誘因もまた存在する。課税要件明確主義によれば、納税義務者は法令から自らの税負担を予測可能であるはずだが、現実にかような要請は充足されないことがある。これは、租税制度の複雑性が生じている状況と言えよう。その際、納税義務者は如何なる行動を採るのか、具体的に言えば、納税義務をはじめとする諸義務を履行するべく、法令の解読に努めるのか、またはそれとは異なる行動を採るのか。こゝでは便宜上 Bizer 氏の議論¹⁷⁾を素材として検討することとしたい。

(14) Weber-Greller, Heinrich, Steuern im modernen Verfassungsstaat: Funktionen, Prinzipien und Strukturen des Steuerstaates und Steuerrechts, Köln 2001, S. 118f.

(15) 貝塚啓明『財政学〔第三版〕』（東京大学出版会、二〇〇三年）二一七頁。

(16) 宮島洋『租税論の展開と日本の税制』（日本評論社、一九八六年）二二三頁。

(17) Bizer, Kilian, *Steuervereinfachung und Steuerhinterziehung: Eine experimentelle Analyse zur Begründung von Steuer Einfachheit*, Berlin 2008. 税負担回避行動と税制簡素化との関係について、詳細な検討は別稿を予定している。

そうした租税制度の複雑性がもたらすものについて所論は次のように述べる。Bizer氏の整理によれば、税額計算の複雑性を例とすれば、納税義務者は、場合によっては、税負担回避行動を採る可能性があるというのである⁽¹⁸⁾。この点、納税義務者が税負担回避行動を採るか否かの具体的基準としては、税負担回避行動により得られる利益(税負担回避額)と制裁による損失(刑事制裁)を比較して、前者が後者を上回れば、それを行うというものがあろう⁽¹⁹⁾。この立場は経済学でいうところの合理的経済人を仮定していると考えられる⁽²⁰⁾。このように合理的経済人(homo economicus)の仮定を前提とすれば、必ずしもそうであるとは限らないが、納税義務者は原則的に自利的に行動する。しかし、利益の極大化のみを納税義務者の行動に係る原則的選択肢と設定しつつ議論を展開することは必ずしも租税政策論において妥当なこととは解されない。換言すれば、人間の行動には不合理な点が付着することになる。例えば、人間が行動する際には、認識の限界のもとでの行動がなされる。これは意思決定を行う際に完全情報を獲得することの実際上の困難さに見いだされう⁽²¹⁾。これにより意思決定は不完全な情報に基づき行われ、それに相応するように効率性は失われる。それに関連して、Endowment効果は、利益と損失とが絶対数では同一であるにも拘らず、損失のほうが大きく感じる心理を指す⁽²²⁾。この効果について引用される文脈からすれば、これも人間の認識能力の限界を示唆する一例として理解されるべきものである。さらに、人間の行動の基準はそうした画一的なものではなく、例えば、心理的な衝動

(18) 詳細は、Bizer, *Steuervereinfachung und Steuerhinterziehung* (Fn.17), S.61ff.

(19) Bizer, *Steuervereinfachung und Steuerhinterziehung* (Fn.17), S.24ff.

(20) Bizer, *Steuervereinfachung und Steuerhinterziehung* (Fn.17), S.38ff.

(21) Bizer, *Steuervereinfachung und Steuerhinterziehung* (Fn.17), S.44ff.

(22) Bizer, *Steuervereinfachung und Steuerhinterziehung* (Fn.17), S.49.

に規定されることもあろう⁽²³⁾。納税義務者の行動に影響を与えるのは、前叙の自利的な主観のみではなく、社会的な諸規範でもありうる。そうした納税義務者にとっての行動の基準は納税義務者の環境とでも言うべき、様々な外的要素によっても形成・発展されていく。この点、以上を踏まえた上で Bizer 氏によれば、制度の経済学を参照すると、いわゆる旧派においては、制度（法律をはじめとする社会的規範を含めてよからう）は、人間の行動を規律する主観的心理に影響を与え、その内容を変化させることになり、その結果それは人間の行動習慣（habits）も変化させる⁽²⁴⁾。租税法を例とすれば、それと並んで、法律という制度の名宛人である納税義務者の行動も制度に対して影響を与えるのであろう⁽²⁵⁾。この事象は、租税法制定者の営為を通じて生じるものである。本稿の文脈で言えば、複雑性を有する租税制度が簡素化を指向しつつ改正されるのである。敷衍すれば、ここで観念される人間は制度に影響を受け、その行動習慣・意思決定のありようを変化させるそうした人間であらう（Bizer 氏が言うところの *homo economicus institutionalis*）。他方、新派は制度をゲームのルール（Spielregeln）として観念するのみである⁽²⁶⁾。人間の行動が外的な影響を受けつつ変化することを前提とすれば、人間の行動は前叙のごとく利益と損失との比較という意味での損得にのみ支配されるものではない。それに関連して、Bizer 氏は Framing 効果に触れる。これは、人間の意思決定はいくつかの制約下で行われ、まったくのフリーハンドで行われることはない、ということである。加えて、例えば、そこに含まれるものとして、税負担軽減措置が新規立法で導入された場合、それが自らに必ずしも税負担軽減効果をもたらさないと自らに

(23) Bizer, *Steuervereinfachung und Steuerhinterziehung* (Fn.17), S.52.

(24) Bizer, *Steuervereinfachung und Steuerhinterziehung* (Fn.17), S.54ff.

(25) Bizer, *Steuervereinfachung und Steuerhinterziehung* (Fn.17), S.55ff.

(26) Bizer, *Steuervereinfachung und Steuerhinterziehung* (Fn.17), S.59.

(27) Bizer, *Steuervereinfachung und Steuerhinterziehung* (Fn.17), S.57.

租税法上の利益をもたらすものと感知する心理もあるとされる。逆に言えば、これも意思決定に際して自らに係る損得の比較のみを以てそれが行われることはない、人間の行動は時として不合理であるということに行き着こう。

租税制度の複雑性が上昇することにより、具体的に、納税義務者に対して如何なる影響が生じうるのか。特に問題となるのは、租税制度が納税義務者の行動に与える影響である。一つは、租税法の執行に際して、課税庁のもののみではなく、納税義務者に対して様々なコストが生じることと並んで、以下のものが議論されている。⁽²⁸⁾考えられるものの一部ではあるかもしれないが、Bizer氏の整理によれば、嫉妬 (Neid)、羞恥心 (Scham)、攻撃的態度・反応 (Aggression und Reaktanz)、抑圧的心理がそれである。嫉妬については、複雑な租税制度により節税行動を採ることが可能な納税義務者に対するものである。羞恥心は、税負担回避行動が明らかにされた場合には、それに刑事制裁が科されることによる名声の問題をもたらすという。攻撃的態度・反応は、複雑性の増加によりそれに相応して納税義務者の自由に対する制約が生じ、その程度に応じて税負担回避行動が行われうるといふ。抑圧的心理は、租税法上の義務履行が複雑性の増加により困難になり、その結果心理的負担が生じるといふことである (いわゆる fiscal dog)。

以上の Bizer 氏の整理を通じて明らかになった複雑性の増加によりもたらされる納税義務者に対する影響は、おそらく現実的なものとして想定することは可能である。確かにいずれの影響が生じるかは明確ではない。嫉妬は納税義務者間の相互牽制効果による、羞恥心は税負担回避行動の発覚による税負担回避行動の抑止をもたらしうる。また逆に嫉妬は自らをも税負担回避行動に行き着かせうる。攻撃的態度・反応、抑圧的心理はいずれも税負担回避行動をもたらしうる。ここでは、必ずしも損得という基準が納税義務者の行動を規定してはいない。

(28) Bizer, *Steuervereinfachung und Steuerhinterziehung* (Fn. 17), S.83ff.

このように、租税制度の複雑性がもたらしうる影響は様々でありうる。では、これがもたらす租税政策上の示唆は何か。現段階で考えうるものとして、税負担回避行動の抑止を企図する政策選択肢の多様性であろうかと思われる。仮に、合理的経済人の仮定に基づき、税負担回避行動により得られる利益と制裁を科されることによる不利益とを比較し、前者が後者を上回れば納税義務者が税負担回避行動を採ると考えれば、端的には制裁の大幅な引上げが妥当な政策である。しかし、合理的経済人の仮定が必ずしも妥当しない場合には、制裁の大幅な引上げも一つの選択肢ではあるうけれども、その他にも考案可能である。例えば、納税義務者による他の納税義務者の税負担回避行動の通報制度がある。さらには、事前照会制度の充実をはじめとして、納税義務者の租税法上のコンプライアンスコストを引下げる方法も考案されるべきであろう。尤も、合理的経済人の仮定が、前叙の如く、租税法上の簡素化をある程度放棄または犠牲にした上での制裁の引上げという組み合わせのみを租税政策のあり方として示唆するわけではないとも考えられる。そもそも重要であることはできるかぎり簡素な税制を構築することである。したがって、また、簡素な税制の構築が必要であることもまた導かれるひとつの帰結である。この点、Bizer 氏は、*Hysteresis* 効果にも言及する。これは、Bizer 氏の整理によれば、税制改正を通じて、租税制度の複雑性が増加した場合には、それにより納税義務者に係る租税法上の誠実さが失われ、それを認識した租税立法者がかかる複雑性を除去する税制改正を再度実施しても、一度低下した誠実さは回復しない、ということである⁽⁸²⁾。

ここで簡素な税制の構築が改めて論証されたことになるわけであるが、そこで、そうした経済学の知見に基づき、現在の租税法における議論が簡素化の要請に應えるものであるか否かは一つの論点でありうる。それをドイツの議論を参考に、その成否はさて置き、本稿でも検討することとしたい。

(82) Bizer, *Steuervereinfachung und Steuerhinterziehung* (Fn. 17), S.67f.

(2) 簡素化の実現されるべき諸事項―従来の議論の整理―

わが国では、簡素化の実現されるべき事項として、多くの者が税率を挙げるであろう(そして、それに加えて租税特別措置の廃止と課税標準の拡大)³⁰⁾。特に、所得税率のブラケットの数にその批判が集中したことは間違いない。ブラケットの数が多ければ、それだけ税額の計算に手間がかかることは明らかである。それとともに、わが国でもブラケットの縮小が進み、この点の簡素化は相当程度実現したと言いうこともできるかもしれない。勿論、確かに、簡素化の極端に進めると、単一税率が好ましいとも言いえよう。しかし、わが国を例にとると、そこに所得再分配という公平の理念に基づく極めて重要な政策的公準が認められ(社会国家原則の実現)³¹⁾、それに基づけば、単一税率はおそらく政策的現実性を有していないであろう。それ故、ある程度の累進性を伴う所得税率が採用されねばならない。よって、右のように考えると、単純に見ると、累進税率の採用によって単一税率比べて簡素は後退することとなる。

その他にも、諸々の控除項目の整理も簡素化のためには必要であろう。あまりに控除項目が多くあると、自らに適用される控除項目がどれなのかを認識することが困難であろうし、そして控除項目を斟酌しつつ計算することに手間がかかるであろう。しかし、控除項目の中には特別措置によるもの他、基礎控除をはじめとして、平等原則や生存権に基づく法的に要請される控除もある。その点、諸々の控除を一つの控除に纏めるとしても、確かに、簡素化は実現できるが、しかし、右のような控除額を過度に概算化した帰結として、個々人の生活事情に応じた税負担を創出

(30) 例えば、参照: Aul, Hugh J., *Steuervereinfachung im internationalen Vergleich*, Fischer (Hrsg.), *Steuervereinfachung* (Fr.3), S.107ff., 108ff.; Isensee, Josef, *Vom Beruf unserer Zeit für Steuervereinfachung*, *StuW* 1994, 3ff., 5; Klein, Franz, *Steuerreform und Steuervereinfachung - vordringliche Aufgabe in den nächsten Legislaturperiode*, *ZG* 1987, 245ff. insbesondere 246.

(31) 金子・前掲注(4)八四頁。

するために認められた控除が適用できない結果、個々人の主観的事情を無視した税負担を創出するおそれが生ずる(いわゆる「租税の簡素化と個別事例の正義とのあいだの緊張関係」⁽³²⁾)。これは、所得税法の体系を担う諸原則に着目した場合、税制としては望ましくない。よって、いくつかの控除項目を個別に規律する必要があるであろうが、しかし、簡素という視点は後退せざるを得ない。

その反対に、租税特別措置については公平を実現するためにも廃止を積極的に勧めるべきであろう。多くの租税特別措置が規律されている結果、税制がかなり複雑化したことは周知の事実であるから、原則廃止が望ましい。よって、個々の特別措置の効果を検証し、その効果が十分でないと判断されるに至った場合には、その廃止を積極的に行うという態度が立法者には求められる⁽³³⁾。

2 税制簡素化の実現手法としての立法—立法学の視点—

本稿においては、直前において、税制簡素化の意義を述べたが、ここでは、本稿において、それと並んで、法令文の構築が簡素化にも大きな影響を与え得ることを明らかにしたい。それは、立法学の中でも、立法技術論に属する事柄である⁽³⁴⁾。

(32) 木村・前掲注(8) 九八頁。

(33) この点については、別の箇所ですく論ずる予定である。なお、参照、手塚貴大「政策過程における時限法律の運用・機能——ドイツ経済行政法を素材とした立法学研究——」法学政治学論究五六号二八一頁以下。

(34) 立法技術論に「Lücke, Jörg. Die Allgemeine Gesetzgebungsordnung. Zu den verfassungsimmanenten Grundpflichten des Gesetzgebers und der verfassungsrechtlichen Notwendigkeit ihrer gesetzlichen Konkretisierung und Ausgestaltung. ZG 2001, 1ff.」を参照。また「立法技術論あるいは法制執務」の重要性については、近時の年金関連法案に係る議決後に明らかとなった過誤の訂正問題を直視すれば否定できない。例えば、参照、浅野善治「立法法の過誤—その背後にあるもの—」ジュリスト二七五号二頁以下、五頁。

そもそも、先に挙げた税制簡素化の定義においては、重要な要素として、納税義務者および課税庁が租税法の執行についてコストを伴うことなく、それが可能であることが重要な要素であった。したがって、複雑な租税法は自らに適用される控除項目、税率、特別措置等を明らかにするために大きなコストを要することは言うまでもない。しかし、それだけでなく、法令文そのものも相当程度に租税法の複雑性に影響を与えるであろうことは想像に難くない。⁽³⁵⁾ すなわち、例えば、不確定概念が用いられた場合、自らが費用として支出した金額は租税法が想定する「合理的な」額の費用であるのか否か、は一義的に明らかではないであろう。さらに、自らの稼得した利得が一体如何なる各種所得類型に当てはまるのかが明らかでないこともある。それは、法令文の規律のなされ方に依っている部分が大きいであろう。⁽³⁶⁾ Kirchhof教授は「法律の理解可能性」という柱書の許で次のように述べておられる。租税法においては、納税義務者、課税の正当化根拠、税額、徴収方法が規律されていなければならない。納税義務者は恒久的に有効である法律をベースとして長期的な計画を立てねばならない。法治国家、民主主義、基本権および適正な税負担の創出という作業は、法律上において、税負担の根拠が予見可能で、かつ理解可能であることを要求する。加えて、ある納税義務者に旨の指摘もある納税申告が義務付けられる場合には、彼らにとって租税法が簡素で、かつ理解可能でなければならない。そして、以上のようなKirchhof教授の言明は、まさしく課税要件明確主義⁽³⁸⁾が妥当する租税法の領域におい

(35) 参照、Schön, Wolfgang, Vermeidbare und unvermeidbare Hindernisse der Steuervereinfachung, StuW 2002, 23ff., 25. わが国では、水野教授も、税制簡素化の多義性を強調されつつ、筆者が本文中で指摘した法令文の構築のありようも税制簡素化において議論されるべき問題の一つであると整理しておられる。水野教授の整理は本稿の視角からは至極正当と評し得る。参照、水野・前掲注（7）九三頁。

(36) 同旨、山田晟『立法学序説』（有斐閣、一九九四年）一一三頁。

(37) Kirchhof, Paul, Der Einfluß des Verfassungsrechts auf die Entwicklung des Steuerrechts, Stbg. 1995, 68f.

ては右の言明は特に妥当するものといえることができよう。⁽³⁸⁾

Lang 教授は、課税の実行可能性 (Praktikabilität または Durchführbarkeit) に関連付けて、租税法における法令文およびそれに用いる言葉の問題について次のように述べておられる。⁽³⁹⁾ 曰く「実行可能性は、まず、法治国家原則から導出される明確性を前提とする。不明確で、理解できない租税法は租税実務を混乱させ、多くの問題をもたらし、経済的意思決定プロセスを錯乱させ、行政府および裁判所の予見可能性を困難にさせるものである。古典的な (法治国家原則をベースとする) 明確性の原則と密接に結びついているのは、透明性という現代的な要請である。それは、既に租税法の立法の時点で提起されるのである。すなわち、まず、立法者は自分自身が課税について行った意思決定を理解することが出来なければならない。租税法は、本質的な問題が隠れてしまうような形で、しばしばテクニクラー的なの回りくどい表現で以って規律され、それ故、立法者も租税法の内容および効果について正確に認識できないような状況がある。そのような状況において市民は如何にして自己に課される税負担を読み取ることができるであろう?」⁽⁴⁰⁾と。そして、租税法において用いられる法令用語は性質上難解にならざるを得ないが、逆説的ではあるが、

(38) 租税法の明確性の要請を租税法における法治国家原則の観点から論ずるものとして、参照：Seer, Roman, *Steuergerechtigkeit durch Steuervereinfachung*, Symposium der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. vom 18. Februar 1995, Bundesfinanzakademie Brühl, StW 1995, 184ff., 186f.

(39) 同前、参照：Isensee (Fn.30), StW 1994, 7.

(40) Lang, Joachim, *Entwurf eines Steuergesetzbuchs*, Bonn 1993, Rz.385f.

(41) Monika, Jachmann, *Grundthesen zu einer Verbesserung der Akzeptanz der Besteuerung, insbesondere durch Vereinfachung des Einkommensteuerrechts*, StW 1998, 103ff.

(42) Lang, *Steuergesetzbuchs* (Fn.40), Rz.386f.

それが明確性の原則を一層よく実現することもあるとされる(勿論、所論によると、できるだけ日常用語 (bürgerliche Sprache) に近い言葉を用いるべきであるという)⁽⁴³⁾。Lang 教授の言明から、租税法における法令用語および法令文の構築が簡素化にとって特に重要であることが理解できよう。なお、先に挙げた定義からも明らかになるように、実行可能性は租税法の簡素化を通じて実現されるべき目的の一つであるから、Lang 教授の問題提起は租税法の簡素化と立法技術との関係を正確かつ正当に指摘したものと評することができる⁽⁴⁴⁾。

さらに、この点、阿部泰隆教授も「法を適用される国民の立場なり明るい開かれた社会なりを想定すれば、法は一般人が理解できるように、できるだけ明確であるべきである。公務員にとっても隣の法律はわからないといったことが多く、法が明確である方が運用が容易となるメリットがある」と述べておられる⁽⁴⁵⁾。そして、その改善点として、法律の分かりにくさ、言葉の定義、附則・読み替え規定など、かつ、数式、用いられる日本語(法令用語・筆者注)が挙げられている⁽⁴⁶⁾。

したがって、法令文そのものに付着する難点に着目される阿部教授の問題提起によっても、簡素化と立法学とを関連させつつ論ずる意義は認められると考える。先行業績に依りつつ、法令文と税制簡素化との関係をまとめると、凡そ①法令文に難解な言葉を用いる場合、②法令文に不確定概念・一般条項が用いられる場合、③法令文が不必要に長

(43) Lang, *Steuergesetzbuchs* (Fn.40), Rz.388.

(44) Lang 教授は、租税法律はできるだけ、簡素に構築され、徴税が低コストで行われるべきであるという。参照、Lang, *Steuergesetzbuchs* (Fn.40), Rz.389.

(45) 阿部泰隆『行政の法システム(下)〔新版〕』(有斐閣、一九九七年)七五三頁以下。

(46) 阿部・前掲注(45)を参照。

(47) 立法技術論に関する近時の優れた業績として、松尾浩也／塩野宏編『立法の平易化』(信山社、一九九七年)を挙げる事ができる。

く構築されている場合、の三類型が問題となろう。①については平易な言葉を考案し、用いることで解決されるが(言葉の選択の問題)、②および③は立法技術論に特有の問題であつて、本稿で理論的に検討すべきであると考えられる。⁽⁴⁸⁾

なお、加えて、租税法全般について妥当することであるが、法改正の頻度はかなり高く、それとともに、納税義務者が法状況を適時に認識することが著しく困難になっている。⁽⁴⁹⁾ しかも、租税法は私人の経済取引に与える影響が大きいため、右に指摘した立法実務の弊害を除去する手段も求められる。

加えて、一般論として、行政法領域においては法律の過多現象が指摘されている。⁽⁵⁰⁾ すなわち、法律(および本来は法規命令、行政規則、通達等の法の解釈・適用にあつて斟酌すべき要素の総体)の数が多すぎて解釈・適用に困難が生ずることが指摘されている。⁽⁵¹⁾ 一(二)で指摘した租税特別措置の増加はその典型例と言えるであろう。これは、法律の認識に困難を招来するものであると言える。加えて、それは、法整理の要請(Rechtsbereinigung)⁽⁵²⁾ に、そして一つの法領域における単一法典の編纂の要請に行き着く。

なお、既に簡素化の意義を一(二)で述べたが、税率をフラット化することや、課税要件の中に類型化あるいは概算化を規律することも広義では法令文の簡素化に資する。⁽⁵³⁾ 何故なら、法律の見通しが改善され、納税義務者自身にとつ

(48) なお、法素材の過多も指摘されている。それとともに、ドイツの大学法学部における法学の学習者がカリキュラムを十分に消化できていないという問題も指摘されていることを付言しておく。右の点につき、参照: Lang, Joachim, Verantwortung der Rechtswissenschaft für Steuerrecht, Stuw 1989, 202, xviii に、参照: 塩野宏「行政法と条文」法学教室一四五号一頁。

(49) この点の改善は法改正の頻度を引き下げる手法によることとなる。参照: Lang, Steuergesetzbuchs (Fn.40), Rz.34ff.

(50) シュミット・アスマン/海老原明夫訳「ドイツ行政法の最近の発展(上)」自治研究七二巻九号3頁以下、特に、6頁。

(51) Isensee (Fn.30), Stuw 1994, 3.

(52) 例えば、特別法整理もその一つであろう。参照、山田・前掲注(36)一五三頁以下。

て租税法に基く税額の計算が比較的容易になるからである。あまりに詳細な規律は自らに適用される法律中の規律を認識することを困難にするはずである。

では、本稿の構成を以下に示す。二において、行政法、特に租税法の領域における立法のベースとなる体系についてドイツの学説を参照しつつ論じつつ、立法学の原則を整理する。そして、三において、法令文の簡素化を実現する立法技術に言及し、そして四において租税法の簡素化を実現する可能性のある単一租税法典に係る法理論を検討する。五において本稿の議論を総括する。

二 立法と体系

ここでは、理論上立法にあたって斟酌すべき事項を論ずる。まず、租税法固有の議論からは相当離れるが、ドイツにおける立法学の誕生の一因である法律の過多現象を論じ（一）、次に、立法の際に維持・実現すべき法律の体系のありよう（二）、そして法律の過多により発生している法律の体系損壊を避けるべき体系の維持に係る方法論にも触れる。

（一）法律の過多と立法学

1 立法上の原則―法律の過多に対応するもの―

(53) 同前 Weber-Greller, Steuern im modernen Verfassungsstaat (Fn.14), S.119.

ドイツにおいても、わが国においても、法律の過多現象が指摘され、警鐘が鳴らされている。その原因は次の諸点にある。例えば、租税法の領域において述べるとするならば、一に、法改正の頻度の上昇⁽⁵⁴⁾、二に、近年、特に、社会の中で存在している法律の規律対象たる事実の複雑性、多様性、そして立法者の手によって立法された法律が、その必要性につき検証を加えることなく、依然効力を有していること、三に、類似した規律対象を規定している法律の整理が行われないこと等がそれである。「法律の過多」に基因する法律の認識可能性の低下が指摘されている。そのため、法律の条文の見通しが悪くなり、法律を用いようとする者が、法律の内容を正確に把握することができなくなってしまう。その結果、国民は自己に適用される法律の要件及び効果を認識できないため、自己の行為の法律効果についての予測可能性を損なう。そして法律を適用する者にとっては、その適用作業が著しく困難になることとなる⁽⁵⁵⁾。これが、法律の認識可能性の減少現象の結果である。

そこで、一例として、Walter 教授による立法技術の基本原則とも言える、認識可能性を追求するための、立法に際して斟酌すべき原則を挙げる。それは、①体系秩序原則、②経済性原則、③法令文の相当性 (Adäquanz)、理解可能

(54) やや古いが、参照：Raupach, Arndt, in: Raupach, Arndt / Klaus Tipke / Adalbert Uher (Hrsg.), *Niedergang oder Neuordnung des deutschen Einkommensteuerrechts?*, Köln 1985, S.20ff., S.128ff. 一般的には、参照：Noll, Peter, *Gesetzgebungslehre*, Hamburg 1973, S.164ff.; Hill, Hermann, *Einführung in die Gesetzgebung*, Heidelberg 1981, S.9, S.37, S.44f.

(55) 参照：Walter, Robert, *Die Lehre von der Gesetztechnik*, OJZ 1963, S.85f.; Noll, *Gesetzgebungslehre* (Fn.54), S.164ff. の規定対象たる事実の複雑性という概念の内容につき、参照：松尾浩也／塩野宏編『立法の平易化』（信山社、一九九七年）一二六頁以下（水野忠恒執筆）、金子・前掲注（4）三三頁。参照、阿部泰隆『こんな法律はいらない「国民不在」「行政肥大」を生む34の非常識』（東洋経済新報社、二〇〇〇年）一四八頁以下。

(56) 参照、阿部泰隆『政策法学と自治体条例』（信山社、一九九九年）八頁以下。

性 (Verständlichkeit)、明確性 (Präzision) の原則、④公表原則と呼ばれている。⁵⁷⁾ 所論をまとめると、①は、個々の法律及び個々の法律が体系性を有することを意味する。②は、法律が冗長にならないように、できるだけ一般性を有する規定を設けること、逆に例外的な規定を少なくすること、さらに敷衍すると、後にも述べるように、法律要件及び法律効果を規定した法規、一般条項、目的規定等の諸々の規定を用いて、不必要に長く、認識しにくい条文を立法することを避けなければならないことを意味する。③は、法令文が相当で、明確で、理解可能であること、④は、法律を何らかの手段で名宛人に周知せしめるべきこと、を意味している。こうした諸原則を実現することにより、認識可能な法律を立法することが可能となる。

なお、以上の如き諸原則はその意味内容からして法治国家原則から導出することが可能である。仮に、法治国家原則をベースとするとしても、論者によって定立される立法上の原則は、講学上のそれであるため、名称および意味内容とも異なっている。また前叙の Walter 教授のそれも講学上のものである。

まず、ここでは、次の(二)において、法律の認識可能性の内実を具体的に概観し、立法活動におけるその意義を確認し、そして強調したい。その次に、以上の諸原則の具体的な点を明らかにする。

2 「法律の認識可能性」の立法における意義

立法は一定の目的に動機付けられている。法律は、その目的を合目的に実現することを期待されている。広い意味では、立法技術は、「法律の追求する目的を達成する手段」⁵⁸⁾である。そのために法律は、実効性を有することが期待

(57) 参照、Walter (Fn.55), ÖZJ 1963,36ff. 行政規則にも同様なことは当てはまる。参照、大橋洋一『行政規則の法理と実態』（有斐閣、一九八九年）一四四頁。

(58) Noll, Gesetzgebungslehre (Fn.54), S.169.

されている。しかし、立法者は、表面上の目的の達成を期待せずに、法律を公布することがある。立法者は、国民の期待する法律を公布する意思を有していないとき、国民の声に外形上応えるため、立法者の期待する法律に、国民の期待する法律の本来の目的と異なる目的を持たせて、その法律を公布するという例が想起されるべきであろう⁽⁵⁹⁾。さらに、立法技術が、本当の目的及び法律の中で規定されている目的を、政治的理由等から、曖昧にするために利用されることもある、とされる⁽⁶⁰⁾。立法者が、本当の目的と法律で規定された目的を曖昧にするという方法によってのみ、立法者が意図する立法に反作用をもたらすそうした政治的困難を回避できると考える場合には、そうした行動が採られることは珍しくない⁽⁶¹⁾。所論によれば、右の場合において、立法者は、自己の意図を、体系上隠れた位置において又は但書の形で表明する。このことは、法治国家の観点からは、常に問題である。すなわち、基本権の制約は名宛人にとって明らかでなければならぬから、基本権が、隠れた位置に規定された規定によって又は但書のような見えにくい方法によって制約される、という事態を防止するために、基本法の立法者は、一九条一項二文において、次の様なルールを定立した。すなわち「制定法は、基本権の制約を行なう際には、明確に分かるように規定されていなければならぬ」がそれである。したがって、法治国原則を採用する憲法は、法律の目的及び基本的思考をカムフラージュする法律を認めない。連邦憲法裁判所は「立法者の確たる視点を覆い隠している法律は、法治国家原則に違反する」と判断する⁽⁶²⁾。さらに、連邦憲法裁判所はまた、次の論述により、立法技術に対する最低限の要請を明らかにしている。す

(59) Noll, Gesetzgebungslehre (Fn.54), S.169.

(60) Noll, Gesetzgebungslehre (Fn.54), S.169.

(61) Noll, Gesetzgebungslehre (Fn.54), S.169f.

(62) BVerfG-Beschl. v. 7. April 1964 - 1 BvL 12 / 63 - BVerfGE 17, 306f.

なわち「法律中に規定された禁止規定は、当事者が、法律状態を知ることができ、それに従って、その行動を決定することができる程度に、その要件および内容とともに明確に定められていなければならない。法律の制定に際しては、ある程度の不明確性を避けることはできない。しかし、立法者は、少なくとも、その基本的思考、その目的を完全に明らかにしなければならない。このことは、比較的単純で、容易に見通すことのできる生活事実が問題になっているが故に、法律要件が明確に構築されうる場合に、特に、妥当する」⁽⁶³⁾。右の連邦憲法裁判所の判示は、立法技術にとつて、示唆するところが多い。その一は、立法者は、その基本的思考、その目的を完全に明らかにしなければならないこと。二は、その行動を法律に従って決定するそうした当該規範に関係する当事者の理解が判断の基礎とされること。三は、規律素材の難易度が斟酌され、そして立法者によって、規律対象たる生活事実関係の性質と比較して、必要以上に規定が複雑にならないことが、要請される。

したがって、法律の実効性は、本質的に、立法技術に依存していると言いうる⁽⁶⁴⁾。例えば、すなわち所論によれば、法規の体系上の位置は大きな意味を有する。構成要件が、刑法典に規定されているか又は本法に関連する法律である付随法（*Nebengesetz*）の中に規定されているかは、体系上の位置の宣言的效果に鑑み、決して無視することができないだろうとされる。

さらに、不明確な、見通しのきかない、複雑な法律は、その法律の幅広い解釈、さらには恣意的な解釈を通して、法律を運用する者の権力を拡大し、そしてその運用に精通している者の存在を必要不可欠なものにする⁽⁶⁵⁾。それ故、す

(63) BVerfG-Beschl. v. 7. April 1964 - I BvL 12 / 63 - BVerfGE 17, 318, 314.

(64) Noll, Gesetzgebungslehre (Fn. 54), S. 170.

(65) Noll, Gesetzgebungslehre (Fn. 54), S. 171.

なわち所論によれば、そうした法律の規定内容から当然に導かれる結果と、それを適用した結果現出するものとの間の明白な一致が実現することに向けられるのは正反対の傾向が、常に、存在することになるともされるのである。

前述した Walter 教授も一九六二年の Graz 大学就任講演において、この法律の過多に基き、法令文を認識できず、理解できないことを原因とする法律の実効性の低下現象を指摘し、「規範の・筆者註」認識可能性は万人のために定立されねばならず、認識可能性は法律を執行する際の法秩序に依存している」と述べた。⁽⁶⁵⁾ NoII 教授は、その認識可能性を、名宛人を義務付ける規範、請求権を付与する規範等のあらゆる規範について要求し、そして、Walter 教授の見解に同調し、「規範は、まず、実効性を有するために、次に、服従されるために認識が容易でなければならない」と述べている。⁽⁶⁷⁾ 容易な認識可能性によって解釈に不要な困難が伴うことなく、スムーズに行われるためのベースが構築されるのである。⁽⁶⁸⁾ なお、加えて、法律の認識可能性は二つの側面を有している。一は、名宛人に対する理解可能性その内容とする名宛人にとつての正義 (Adressatengerechtigkeit)、⁽⁶⁹⁾ 二は行政による執行可能性及び司法による判断可能性を内容とする適用上の容易さ (Anwendungsgeignetheit) である。このような法律の名宛人の双方に認識可能性の要請は妥当することになる。

3 法律における「体系秩序原則」と「経済性原則」

以上で、立法活動の中での法律の認識可能性の重要性は明らかになった。ここでは、立法技術を理論的に考察して

(65) Walter (Fn.55), ÖJZ 1963, S.85.

(66) NoII, Gesetzgebungslehre (Fn.54), S.171.

(68) こうした解釈の容易さという視点を、解釈にかかる手間と面倒という観点に絡めつつ論じたものとして、参照、増井・前掲注(5)。

(69) この区別を採用するものとして、例えば、Hill, Einführung (Fn.54), S.98ff.

いくため、ドイツにおける議論を中心にして論述を展開したい。⁽⁷⁰⁾ 前述した Walter 教授の指摘と類似して、明確で、体系的で、理解可能である法律を立法するために、立法活動の際に考慮すべきものとして Hii 教授は次に掲げる四点の要素を摘示する。①体系化、②規定の方法、③法令文の表現、④公表、である。⁽⁷¹⁾ ①は、立法における体系の構築を目指すことである。Engisch 教授や Canaris 教授は法学における体系を重んじて解釈論を展開する方法論を唱えている。⁽⁷²⁾ この法律体系論が立法技術論に応用されるのである。これは Walter 教授の体系秩序原則に相当する。②は、様々な条文を、法規定相互の矛盾を無くするように、整合的に編成して、立法を行うことである。ここで「様々な条文」

(70) 注(54)の Noll, Gesetzgebungslehre は優れた業績である。右の点につき、参照: Mayer-Maly, Theo, Rechtswissenschaft, Wien 1985, S.47 がある。Noll 教授の立法学の議論に関して論評した邦語文献として、参照: 高見勝利「あるべき立法者像と立法のあり方 - 立法学研究への一視角 -」公法研究四七号九五頁以下、大村敦志「法源・解釈・民法学 フランス民法総論研究」(有斐閣、一九九五年)三二七頁以下。大村教授の指摘によると、一九六〇年代の終わりがスイス立法学の萌芽期で、そしてスイスにおいて同時期に設置された国家行政組織法改正のための専門家委員会が設置され、その委員会は連邦立法局の創設を提案していたそうである。そしてこの機関は、法案作成能力を有する法律家を育成することをその目的の一つとしていたともされている。そこで Noll 教授による Gesetzgebungslehre が立法学の構想をトータルな形で示し、それが、その後ドイツに輸入された後の議論に多くの影響を与えたとされている。その他に、ドイツ語圏における立法学の発展状況を時系列的に示すものとして、参照: Kaufmann, Arthur, Rechtsphilosophie, München 1997, S.16; Raiser, Thomas, Das lebende Recht 3. Aufl., Baden-Baden 1999, S.300ff. として、Noll 論文を引用してはいないが、参照: 大橋洋一「行政法学の構造的変革」(有斐閣、一九九六年)三頁。

わが国における立法学の史的展開を試みるものとして、参照: 前田陽一「民法学からみた「政策と法」」岩村正明他編「岩波講座現代の法 4 政策と法」(岩波書店、一九九八年)三三頁以下。

(71) Hill, Einführung (Fn.54), S.96.

(72) Engisch, Karl, Einführung in das juristische Denken, Stuttgart 1997; Canaris, Claus-Wilhelm, Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz, Berlin 1969. 参照: 木村弘之亮代表訳「法学における体系思考と体系概念」(慶應義塾大学出版会、一九九六年)。

とは、法律要件及び法律効果を規定する法規、目的規定、定義規定、制裁規定等を指す。つまり、その際、様々な条文を整合的に組み合わせつつ立法を行うことが要請される。それを以って、条文数が不必要に多くなる、ということではなく法律の見直しは改善する。これは Walter 教授の経済性原則に相当する。⁽⁷³⁾ ③は、法令文に用いる言葉を、法律が理解可能となるように選択することである。⁽⁷⁴⁾ ④は、官報を用いた法律の公布のみでなく、法律を名宛人に対して認識させる手段として、テレビ、新聞等の他のメディアを通じて法律の公布を周知徹底させる手段を探求することを意味している。⁽⁷⁴⁾ HIII 教授のこうした留意点の提示は、名宛人に対して、如何にして法律の内容を認識、理解させるかという問題に解答を与えるための達成すべき要請である。ここでは、紙幅の都合上、右の①と②に限って考察することとする。③と④については、別の機会に譲る。

次の(二)で議論される体系性の実現について、考察の中心になるのは、そうした体系の立法における役割である。内的体系及び外的体系が法律中で貫徹されていなければならないことが摘示される。そしてさらに検討される経済性原則を実現するための規定の方法については、Walter 教授の用いているそうした「経済性」という言葉でも理解できるように、法律要件及び法律効果が規定された法規、一般条項、さらに定義規定、目的規定等を規定する際に、冗長な条文を用いるにより、規定が複雑化し、法律の条文が認識できない状態を創出してはならないこと及びその方途を示す。規定の方法について考察の中心となるのは、法律の解釈、適用の際に、法律要件及び法律効果が規定された条文を補助する役割を担っている規定である。⁽⁷⁵⁾ これらを用いることによって、条文の解釈、適用がスムーズに行なわれることになるため、ここでその機能を明らかにしておく意義が特にある。例えば、一は、一般条項・不確定法概念

(73) なお、Noll, Gesetzgebungslehre (Fn:54), S.244ff.

(74) なお、Noll, Gesetzgebungslehre (Fn:54), S.196ff.

である。一般条項は、一般的な内容を有する定式によって、極力多数の法律要件を捉えるために、しばしば、立法者によって利用される規定である⁽⁷⁶⁾。これによって、法律文言は、詳細なメルクマール（法律要件要素）による負担から解放され、同時に、適用領域の意図せざる狭小化が防止される。全ての法領域において多数の一般条項がみられる。「価値を充填する必要のある法概念」は一般条項の一つである。また、参照規定、経過規定に触れる。加えて、法律的目的を規定した目的規定である。さらに、立法者の意図を明らかにする役割を果たす政策理念提示立法法である。

(二) 立法における体系

ここでは、体系的な立法を行うにあたって斟酌すべき事柄を論述したい。その際、ドイツにおいて論じられる法律における体系の意義を論じ、それに続け講学上の立法学の原則を論ずる。そして、体系を維持するための立法学の原則が何であるかを明らかにし、右の立法学の原則を実効化するための諸々の規定を挙げて論ずるベースとしたい。

No11 教授が「体系の基本的機能は、合理化による思考の蓄積と思考の実現の容易化である」と述べるように、体系は、名宛人が法律を認識することに資する⁽⁷⁷⁾。立法の対象となるべき社会問題を単に、後追的に規定するのみで、体系的

(75) さらに、定義規定は、広義の法律要件に用いられている個別の概念を定義することによって、その法律中で複数の箇所で使用される当該概念の内容を共通に明らかにすることができるので、このため当該概念は明確になる。このことは、法文の経済性に資する。複数の条文中で法律効果を同じくするときに、「……○条の例による」という形で規定される参照規定と呼ばれる条文を用いれば、同一の条文を繰返し規定する必要が無いために、理解のしやすさを損なうことは無い。

(76) 参照：Kreitel, Carl, *Rechtswörterbuch*, München 1994, S.498; Engisch, *Einführung* (Fn.72), S.157.

(77) Noll, *Gesetzgebungslehre* (Fn.54), S.205.

な立法は行われていなかったという問題点がある。

しかし、それでは、既存の法秩序の破壊と、将来に向かっつての無秩序な法体系を生み出してしまふ。それを体系的な立法によって、改善しようとするのが No.2 教授の試みである。本来であれば、体系の効用が実際の立法に如何にして反映されていくかを特定の法律の立法のプロセスに着目した考察を行なうべきであるが、その点についての詳細は別の箇所であらう。

法律は、通常は、多くの事実関係及び人々を規定するということを目的としている。規律対象の範囲と規定の一般性は、それ故、既存の規律素材を秩序付けること、そして一定の基準に従つて体系付けることを必要とする。⁽⁷⁸⁾ 様々なカテゴリーを、一定のメルクマールに従つて体系化することは、法的安定性を達成する不可欠の要件であり、恣意的解釈を防止しようとするれば、特にそれが妥当する。⁽⁷⁹⁾ 構築された法を解釈する際には、法律の原則・目的に従つて行われなければならない。⁽⁸⁰⁾ 解釈・適用が行なわれる際には、原則・目的は、法律の規定から、解釈を行なう者が導き出す。法規定の意味は、まず、その体系から明らかになるから、体系化は、法に服する者及び法適用者の法に対するアプローチに影響を与える。⁽⁸¹⁾ 仮に、法から導き出す原則が、首尾一貫せず、矛盾していると、その矛盾は条文に現れ、解釈を行なう者は混乱する。そのことは、結果として、解釈者が法律を認識できない状況をもたらす。これを防ぐために、法における原則・目的は首尾一貫、体系付けられていなければならない。⁽⁸²⁾ その体系が、次に論じる内的体系及び外的体

(78) Canaris, Systemdenken (Fn.72), S.40ff. 木村代表訳・前掲注(72) 三二頁以下。

(79) Hill, Einführung (Fn.54), S.112.

(80) Karl Larenz / Claus-Wilhelm Canaris, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, Berlin 1995.

(81) Noll, Gesetzgebungslehre (Fn.54), S.204.

系である。

1 内的体系

(1) 一般的な見解

ドイツ法学は、内的体系と外的体系を識別する。内的体系とは、法秩序の中での論理的無矛盾性と目的論的整合性を意味する⁽⁸²⁾。首尾一貫性も要求される。そして首尾一貫性を捨てるときには、客観的に説得力をもった理由を必要とする⁽⁸³⁾。例えば、**III**教授は次の説例を挙げる。第八期ドイツ連邦議会を構成した国会議員の多くは、ナチスと関連して行なわれた殺人には時効を適用すべきではないという考えを有していた。従来は、ジェノサイド（ドイツ刑法典二二〇a条）のみが時効を適用されないとされていた（旧ドイツ刑法典七八条二項）。その一方で終身自由刑を課される殺人（ドイツ刑法典二二一条）については、時効期間は三〇年であった（ドイツ刑法典七八条三項一号）。刑法典は、時効が適用されない殺人を規定していたのであるから、ナチスに関連して行なわれた殺人を七八条三項一号から取り出して、七八条二項に規定することは体系損壊ではない。ナチスと関連して行なわれた殺人は、多くの点からみても、二二〇a条のジェノサイドに類似しているから、首尾一貫性を捨てる理由が認められる。しかし、時効が適用される七八条三項一文による通常の殺人と、七八条二項により時効が適用されないナチスと関連した殺人を区別することは、限界付けの難しさに鑑みて、法治国家原則に違反するから、一九七九年七月一六日の刑法改正法により、殺人には時効が適用されないと規定されたという経緯がその例である。原則は、憲法に適った形で、法秩序の段階構

(82) Canaris, Systemdenken (Fn.72), S.45ff. 木村代表訳・前掲注(72)三五頁以下。

(83) Hill, Einführung (Fn.54), S.98.

(84) Hill, Einführung (Fn.54), S.102.

造に則り、憲法↓制定法↓法規命令↓行政規則という形で、下位の規範に浸透していかねばならない。価値論的、論理的、目的論の一貫性が求められる。しかし、原則の首尾一貫した貫徹が行われないこともある。NoII 教授は、「価値論的矛盾は、一方で、人間の一般的平等を宣言し、他方で、同時に人種差別を許容している時、論理的矛盾は、ある行為が規範 A によっては許され、規範 B によって禁止されている場合に生じる。目的論的矛盾は、刑罰の執行に際して、社会からの隔離を行いつつ、同時に社会復帰を意図するという様に、ある規範の目的を他の規範によって侵害する場合に発生する」としている⁽⁸⁵⁾。さらに English 教授は立法技術上の矛盾として、同一の言葉を別々の意味で用いること、原則の矛盾として、刑法における責任主義と行為の結果主義の間の矛盾を例として挙げている⁽⁸⁶⁾。これらは、Canaris 教授による体系損壊という表現で以って指摘されている。右のような法律が妥当すると、法生活は不安定になる。右の例で言えば、人間の一般的平等が、憲法上の原則であるとしたら、人種差別立法は許されない。同一の行為に対する矛盾した法的取扱いは、名宛人の法律の理解を困難にする。社会復帰を意図した刑の執行は、刑罰の加重以上に、矯正制度の充実を要する。こうした原則の首尾一貫した実施、諸原則間の調整が必要となる。

(2) 租税法における内的体系

ここでは、先に論じた内的体系が租税法において如何なる形で導入され得るか、を確認するために、以下では Tiplke 教授の論稿に依りつつ⁽⁸⁸⁾、右の議論を概観する。

内的体系は法素材の内容的あるいは実質的秩序に関わっている。そして内的体系は基本原則、サブ原則に基いて秩

(85) 以上、Hilf, Einführung (Fn.54), S.102f.

(86) Noll, Gesetzgebungslehre (Fn.54), S.207f.

(87) English, Einführung (Fn.54), S.206ff.

(88)

序づけられ、そして構築されるものの総体である。

首尾一貫して適され、適正な原則に基いて、全体の規律が首尾一貫した統一体を形成するように法素材が秩序付けられるときに、人は内的体系の構築を認めることができる。

一つの、または複数の法律のベースとなっている原則またはルールは、全体としての法素材を秩序付け、関連させる骨格である。なお、ルールと原則との相違が問題となるが、ここでは触れないでおく。

そして、右に指摘したベースとなる基本原則から複数のサブ原則が導出される。例えば、①形式的法治国家原則、②所得税法を例として、右の基本原則およびその具体化されたものとしてのサブ原則のありようを概観することとする。①については、法治国家原則↓法的安定性↓法律適合性、明確性、遡及効の禁止といった具合である。②については、応能負担原則↓個人課税の原則、市場所得原則、実額課税の原則、各種所得類型の平等扱いの原則、個人事業者と共同事業者との平等扱いの原則、客観的・主観的純所得課税の原則等といった具合である。

3 外的体系

(1) 一般的な見解

外的体系とは、次のような法律の構成を意味する。⁸⁹⁾ すなわち、一八九六年八月一日ドイツ民法典は、第一編 総則、第二編 債権法、第三編 物権法、第四編 家族法、第五編 相続法と構成され、一九七五年一月二日の刑法典は、総則において、第一章 刑事法、第二章 実行為、第三章 実行為の効果、第四章 告訴、刑の減免、刑の加重、

(88) 参照: Tipke, Klaus, Steuerrechtsordnung, I, Köln 1983, S.105ff., S.111ff. なお、ハッペ教授の Steuerrechtsordnung の第一版を引用したのは、最新版に本文中に引用した記述がないためである。

(89) Larenz/Canaris, Methodenlehre (Fn.80), S.263ff.

第五章 時効、各論という構成を採用しているとされる。わが国でも、刑法総論と刑法各論は、憲法においても、人権に関する規定と統治に関する規定は分けて規定されている。客観的に意味関連を有するものは、一まとめに関連させて規定し、そして異なるものは、別々の章において規定しなければならぬ。それにより、法律の理解のしやすさが増加する。何が、何処に規定されているのかが分からなければ、法律は理解できない。その重要性を、Noii 教授は次の様に論じている。

「・・・刑法における構成要件は、刑法典で規定されるか、又は付随法律で規定されるかは、体系上の位置に係る宣言的効果のために、決して無視することはできない」、⁽⁹⁰⁾「法規の体系上の位置は、その事実上の実効性を高め、侵害することもある。・・・付随法に規定されている条文は、主要な法典の中に存在する条文よりも、重要でないという推測を生じさせる。社会的に高い地位を有する者の経済犯罪の構成要件は、刑法典でなく、株式法や、為替取引法のような、刑法の付随法で規定されていることにより、刑法典で規定されている犯罪よりも重要性が少ないという印象を持たせる危険性がある」。⁽⁹¹⁾

外的体系にとつても、内的体系と同様に、首尾一貫性は要求される。先に挙げた例では、ナチスと関連して行なわれた殺人をジェノサイドと看做すという立法者の価値判断により、ナチスと関連した殺人を時効が適用されないジェノサイドが規定されている位置に移動させた。

実際の外的体系の構築の方法は、次の様なものがある。⁽⁹²⁾ Noii 教授も次の①～④の基準に従って外的体系を構築すべ

(90) Noii, Gesetzgebungslehre (Fn.54), S.171.

(91) Noii, Gesetzgebungslehre (Fn.54), S.205.

(92) Noii, Gesetzgebungslehre (Fn.54), S.211ff.

きことを強調する。法は社会における事象を規定するのであるから、次のように法律の規定はそれに対応したものでなければならぬ。⁽⁹³⁾ ①法益に従った区別。刑法各論における、国防に反する行為（五章）、公の秩序に反する行為（七章）、個人の事情、婚姻と家族に反する行為（一二章）、性的自己決定に反する行為（一三章）、生命に反する行為（一六章）のように。②法制度に従った区別。民法における第四編の家族法における、第一章 婚姻、第二章 親族、第三章 後見のように。③一九六〇年行政裁判所法における時系列的な配置。第九章 第一審における手続、第二章 控訴 第一三章 上告のように。④人の類型に従った区別。一九七七年一月三日公布の公務員基本法における、第一章 非常勤公務員、第二章 警察執行官、第三章 教授又は大学における助手としての公務員、第四章 名誉公務員のように。右のような構築を行なう際に、総則規定の有効性が指摘されねばならない。⁽⁹⁴⁾ 総則規定は、当該法律中における共通の事項を内包する。目的規定や定義規定がその例である。これらは、同一のことを繰返し規定することを防ぐ。それにより、法律の認識しやすさを増加させる。

外的体系を構築することは、必然的に、類型を構築すること（Typenbildung）を必要とする。⁽⁹⁵⁾ 多くの事実から、共通のメルクマールを析出し、一般的な表現で立法しなければならない。少ない類型を用いることは、法律の認識可能性を増加させるが、憲法は、法律中であまりに抽象的な表現を用いることを認めない。これは、前叙の二三の分類の③表現に関連するが、その当否は、具体的にはケースごとに決する他ない。原則としては、平均的なケースが法律中に規定されるべきである。例外的なケースは、それが識別できるように規定されるべきである。二三教授は直前の類

(93) Noil, Gesetzgebungslehre (Fn.54), S.211.

(94) Noil, Gesetzgebungslehre (Fn.54), S.222.

(95) Hill, Einführung (Fn.54), S.104.

型化に係る議論の該当箇所中でドイツ民法典一〇九条が、その例であるとする。同条一項一文は「契約の一方当事者の撤回権は、契約の追認まで行使し得る」と規定し、二項前段は「反対当事者が未成年者であることを知っていたときは、一方当事者は撤回権を行使し得ない」と規定している。

外的体系は内的体系に從属する⁽⁹⁶⁾。例えば、刑法の総則規定においては、ある行為に対する刑罰を規定する以前に、如何なる行為が特定の効果を有するか、どうしたらその行為は行なわれたものと判断されるかが規定されていなければならない。これにより、立法者が意図する目的、刑法の例では保護法益が明らかになり、かかる法益を保護するという法律の原則・目的が明らかになる。

(2) 租税法における外的体系

ここでは、内的体系と同じく、Tipe 教授⁽⁹⁷⁾の言明に大幅に依りつつ、租税法における外的体系の意味内容を明らかにしておく。

法の外的体系または形式上の体系は、できるだけ見通しのきくものであることを要請されるそうした素材の技術的編成および秩序付けに関わっているものである。法の認識を得るためには、外的体系は内的体系に対応している必要がある。以上の言明を簡単な具体例を用いて、次のように表現することができる。帳簿作成に際して、*„Grundbuch“*、*„Sachbuch“* の区別が知られている。また、別の例を用いても外的体系（と内的体系）を説明することができる。書店において書物はアルファベット順に陳列されている一方で、図書館において書物は内容あるいは分野ごとに配架されている。

(96) Hill, Einführung (Fn.54), S.98f.

(97) 参照: Tipe, SRO I (Fn.88), S.106ff.

具体的な条文を挙げると、所得税法一〇e条は、租税特別措置の外的体系を構成する。そして所得税法三四f条は税負担軽減措置の外的体系を構成する。内的体系としては、いずれも社会目的規範として把握され、それは解釈の際に斟酌される事柄である。

なお、ドイツにおいては、単一租税法典が存在しない。但し、租税通則法はその例外として挙げられうるであろう。租税通則法を以って、個別の租税法の負担軽減、反復の防止が実現されている。すなわち、租税通則法は、いわゆる「総論的部分」の規律をなし、殆どあらゆる税目の共通規定を規律しているのである。しかし、租税通則法の規定を詳細に見てみると、技術的事項を規律したものが多く、基本原則を規律したものは少ない（例外として、同法八五条）。したがって、租税通則法には、行政法総論に対して期待される役割を担うことはできないであろう。但し、総論と各論とが未分離の状態にあることもあろう。総論は各論と比べて一般的、抽象的であって、それを以って各論の規律と比べて高い価値を有していると解釈される向きもあるが、それは誤解である。総論は技術的な性格を有することもあり、総論は各論を通じて構築されることもあろう。そのような技術的性格を有する総論的法律として評価法を挙げることでもできよう。

最後に、租税法の数の数と範囲はできるだけ少なく、そして内容が体系化されるとき、法素材は価値の同質性、無矛盾性が維持され、見通しの計算可能性が改善する。法律が多数あることによって、加えて、法律相互間で調整がなされないことによって、認識・理解・適用が出来ない法律が創出される。それを避けるには総論と各論とを単一の法典で規律することが必要である（この問題については、四を参照されたい）。

（三） 小括

以上で租税法を例として、法における体系を論じた後、右の体系を維持するための立法上の原則についてドイツの学説を参照しつつ論ずることを試みた。

ここで、立法の場面において内的体系および外的体系を首尾一貫して実現するということの意義を検討・指摘しておく必要がある。

まず、内的体系について。租税法領域において、そして所得税については、体系を支える原則の代表的なものとして応能負担原則を挙げることができる。そして、目下のところ所得税の類型として①包括的所得税、②消費型所得税、③二元的所得税の三類型が観念されている。そのうち前二者については、個人の担税力を把握して平等な課税を実現するという契機を内包している。しかし、なお、③については、応能負担原則に照らして制度として採りえないものかもしれない。しかし、それは別途詳細な検討を要するであろうから、これ以上触れず、①および②を素材として論ずることとする。

①については、各課税年度に個人の許で増加した担税力をすべて把握して課税するという理念をその背景として有している。そして②は個人の許で生じる生涯所得について平等な課税を行うという理念をその背景として有している。したがって、先に指摘したように、いずれも平等課税の実現という理念を背景としている点では共通であるが、しかし、アスペクトを異にしているため、実際の制度としては相当程度異なるものであることも周知である。

したがって、以上の点から、内的体系の首尾一貫した実現として、応能負担原則を首尾一貫して実現しても、先に如く現実の制度として複数のものが想定されることとなり、あるべき制度として唯一の制度が観念されるわけではない。それ故、内的体系の首尾一貫した実現というテーゼに積極的意義を見出しえない、とする批判的見解もあろう。⁹⁶⁾

これに付言するならば、平等課税の原則を首尾一貫して実現することは租税特別措置を排除する作用を営み得る、という点でなおその意義を認め得ると考える。租税特別措置は、その呼称からも推論され得るように、本来あるべき適正な税負担とは異なるそれを生み出すものであり、それとともに法の複雑性を招来した大きな要因である。それは、包括的所得税でも消費型所得税でも妥当することは言うまでもない。また、平等原則から包括的所得概念および消費型所得概念という異なる基礎概念が導出されるとしても、それを以て首尾一貫性のテーゼが租税政策上無意味であると解するのではなく、むしろ、後者を通じて前者に対して租税原則の意味内容が発展的に上書きされたと見るべきかもしれない。所得概念の変遷はかように位置づけるべきであって、租税原則は隣接諸科学の知見も汲みながら、その内容を充実させるべき性質を持つものである。但し、なお問題として残るのは、一に、平等原則を具体化していく際に、それが何らかの正当化根拠を以て、純化した形態では租税制度上具体化されていかないことである。この具体化の過程で租税理論の観点から許容されざる具体化の形態が採用される。二に、平等原則を首尾一貫して実施することを強調するのみでは、租税特別措置の増殖は止まらないことである。すなわち、端的には、かような論理の実践性の欠如である。正当化根拠の設定、租税特別措置の抑止というこの二点に共通することは、首尾一貫性のテーゼに係る政策上の実践性の獲得は租税立法者の営為に拠っていることであり、それは現実的には困難が伴いうることである。したがって、首尾一貫性の実施を担保する制度的基盤の考案が別途必要であろう。

次に、外的体系について。(二)で定義づけたように、外的体系の首尾一貫した実現は法律の見通しを改善する。そして、それと並んで、「一つの法律の中において、同一の文言を同一の意味内容に用いつつ立法作用が営まれる」と

(98) この点、例えば、参照、中里実「国家活動と市場秩序」確井光明他編『金子宏先生古稀祝賀 公法学の法と政策』（有斐閣、二〇〇〇年）九七頁以下、同「阿部行政法学」に関する一つの試論」自治研究七一巻六号一二五頁以下、特に、一二九頁以下。

いうことも推論することが性質上許容されよう。それを以って、名宛人による解釈を相当程度容易化する効果が期待され、法的安定性も実現される。すなわち、租税法は納税義務者の経済活動に与える影響が大きいため、外的体系の首尾一貫した実現は解釈の容易化を直視して計画の安定性を納税義務者に供するものである。したがって、外的体系の首尾一貫した実現についてはその点に積極的意義を見出されることができよう。勿論、内的体系の重要性も失われ
ない。

ドイツにおける議論は以上に述べたとおりであるが、それが税制簡素化と如何なる関係に立つか、が問題である。私見によると、本稿における議論に鑑み、経済性原則が税制簡素化を論ずるに際して重要であると考えられる。経済性原則はまさに法令文の合理的な構築を通じて法律の名宛人の認識・理解を可能ならしめ、あるいは改善することを企図するそうした原則であることは既に見たとおりである。

すなわち、既に二(二)2で論じたように、外的体系の実現に際しては、例えば、類型化措置を法律に規律して法令を複雑化しないことが要請されるから、外的体系の実現と税制簡素化は関連性を有すると言えよう。加えて、例えば、関連する事項を同一の場所に規律することも法律の見通しを改善し、解釈を容易化するので、右の如き意味でも外的体系の実現は税制簡素化と関連性を有している。

したがって、三では具体例を用いつつ特に経済性原則に着目した立法のありかたを検討することとしたい。

また、合理的経済人の仮定に基づけば、確かに、制裁は税負担回避行動の抑止につき大きな意味を持つ。ここで、政策論的に、租税法において税負担回避行動に刑事罰が科されることの根拠が問題となる。それを Binder 氏は租税債務の特殊性に求める。所論によれば、納税義務者には様々な義務を課し、それを通じて租税債務の確保を企図しているにも拘わらず、それに加えて敢えて刑事制裁も付加することの意味は、「私的取引のもとでは、契約のベースは双

務性 (do ut des) であり、それは当事者にとって明確である。国家との関係では、しかしながら、租税の対価を求める請求権はない。契約関係はかなり複雑であり、したがって違反もさほど厳格ではない。その他にも租税は匿名的な国家に納付されるのであり、そうした国家は同定可能な個人として契約を締結するのではなく、法律を通じて租税の納付を命じるのである。それとともに税負担回避行動は具体的個人ではなく、匿名的な国家を侵害するのである」と。⁹⁶⁾ 以上の引用文にもやや難解な箇所があるが、要するに、文脈上は、税負担回避行動を通じて租税法上の義務違反の明確性、さらには国家に対して与える損害が考慮されていると考えられる。これ自体は正当であると解しうる。

尤も、こうした制裁を通じてのみ税負担回避行動に対する十分な抑止効果が機能するという立場には、近時の議論を通じてみると、必ずしも与しえないというのが Bizer 氏の立論であろう。すなわち、税制の複雑性を通じて税負担回避行動を抑止するためには、制裁の引上げのみではなく、合理的意思決定の仮定を前提としない納税義務者の行動が、各納税義務者の置かれた状況に依存し、かつ行動の動機付けが環境の影響で変化しうるのであるから、そうした納税義務者に係る租税法上の行動への動機づけに着目した租税政策もありうるのかもしれない。尤も、かような租税政策を詳細に考案にすることは现阶段では差し控える。加えて、Bizer 氏の整理を前提とすれば、複雑な税制が構築されても、動機づけ如何によつては税負担回避行動を抑止できるため、その分、租税立法者は簡素化を指向する税制改正に消極的になる可能性もあるかもしれない。また、やや強引な議論かもしれないが、合理的経済人の動機付けは前叙のような税負担回避行動に係る損得である場合には、税制簡素化を通じてそれを直接的に抑止できるという性質のものとは観念しづらくもなりうる。但し、本稿での議論から分かるように、納税義務者の行動につき不合理性があ

(96) Bizer, *Steuervereinfachung und Steuerhinterziehung* (Fn. 17), S. 64.

ることにより、納税義務者の動機づけに基づき現実となる納税義務者の行動は必ずしも予め予測することができなくなるとも考えられる。したがって、損得により税負担回避行動が動機付けられるとしても、簡素な税制を構築する作業は継続されねばならず、その営為を租税政策から放擲すべきではない。換言すれば、複雑な税制のもとでは、制裁の強化のみを以て税務コンプライアンスを確保することが困難であることになる。また、税負担回避行動を抑止する簡素な税制の具体像は未だに明確ではない。結局、この点で、ドイツ租税法学の議論は簡素を指向しつつ、どれだけ平等な課税を実現する税制を設計するかという、平等および簡素を対立軸に措いた、両者を適切に調整する租税制度の考案という議論に行き着くことになる。