

税制簡素化と租税法・租税政策 (三・完)

——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、三九卷一号)
- 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 (以上、三九卷三号)
- 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 (以上、本号)

四 租税法における法典の整理―単一租税法典編纂の法理論―

一(一)で指摘した問題意識として、法律の認識可能性や理解可能性を改善する立法を行うための技術を論ずるとした。それは、個々の条文の規律のありようのみに尽きるものではなく、加えて、個々の法律に如何なる規律事項を盛り込むべきであるのか、といった問題がある。すなわち、ある事項を規律する際に、複数の法律で規律するのか、または単一の法律で規律するのか、という問題である。それは、如何なる事項を法律で規律するのか、逆に如何なる事項を法規命令や行政規則において規律するのか、という問題にも連なっている。それは、いわゆる法典編纂の問題に連なる(法典編纂は、ドイツにおいて、それを積極的に推奨する Thibaut と、ある一定時点においてなされる法典編纂はその名宛人を規律する法を立法しなければならぬが、かかる法はその性質上変転するものであるから存在しえない、と Savigny が主張したことは有名である。所論によると、右の如き法は国家制度の一表現であり、国民の精神⁽¹⁶⁾によって右の法の発展を期するために、法典編纂をせずに、その発展を待たねばならない、という⁽¹⁷⁾)。

法典編纂は、一般的には、大まかには、既存の法源となるもの―個別の制定法、先例、慣習法等―について、できるだけそのすべてを包含するそうした新しい法律を立法することと定義づけられ、単に、従来の学説・判例あるいは慣習法・条理を実定法とした、あるいは既存の実定法を整理するという趣旨で法令集に登載するというものとは異なる⁽¹⁸⁾。それに関連して、法典編纂には①既存の法を、明確かつ理解可能な形に構成し、既存の疑義および矛盾を除去することをその目的とする整理型法典編纂 (Konservative Kodifikation)⁽¹⁹⁾、②旧法をまったく新しい新法によって代え

(16) Röhl, Allgemeines Rechtslehre (Fn.151), S.550.

(17) 以上について参照：Röhl, Allgemeines Rechtslehre (Fn.151), S.549.

ることを目的とする革新型法典編纂 (revolutionäre Kodifikation)⁽¹⁹³⁾とどう二種類が識別されていることを付言しておく。

さて、法典編纂は歴史的にも古典的な問題であると言ってよく、議論の蓄積は相当なものと推察する。本稿はそれらをすべて咀嚼した上で議論を展開することはできないため、議論を行政法・租税法に限定するため、ドイツにおける Joachim Lang 教授により一九九三年に提案された租税法典草案 (Entwurf eines Steuergesetzbuchs) を検討の対象とする。すなわち、後にも詳しく論ずるが、利益団体の存在、政治的妥協、改正頻度の高さ等の要因から生じた「租税法のカオスと称するに相応しい展開から課税の法構造を守る」という企図の許で提案された単一租税法典のモデルであるため、本稿の問題意識に合致するものである。

以下では Lang 教授の整理を大まかに概観した後、若干の検討をなし、行政法・租税法領域における法典編纂の法理論の構築の基礎としたい。

(一) 租税法典草案の理論—Lang 教授の所説の概要—

(193) 例として、プロイセン一般ラント法、オーストリア民法典、ドイツ民法典、ライヒ刑法典が挙げられている。参照：Röhl, Allgemeines Rechtslehre (Fn.151), S.550.

(194) 例として、ソビエト連邦建国以降に立法されたかの国における諸法典、ナポレオン法典（法律の前にあらゆる市民が平等であるという新しい理念に基づいて立法された）⁽¹⁹⁵⁾がその根拠である。⁽¹⁹⁶⁾とされている。参照：Röhl, Allgemeines Rechtslehre (Fn.151), S.550.

(195) Röhl, Allgemeines Rechtslehre (Fn.151), S.550.

(196) Lang, Steuergesetzbuchs (Fn.40), Rz.34.

以下で、Lang 教授の所説を紹介し、それを客観的に把握する素地が提供される。¹⁹⁷⁾

1 法典編纂の効用—社会変化への対応と憲法上の原則の実定化—

ドイツでは、従来租税法領域においては、単一の法典は存在しなかった。なお、フランスやアメリカとは事情は異なる。両国においては単一の租税法典が存在する。但し、ドイツにおいてもまったくそれが存在しなかったわけではなく、例えば、租税通則法はそれである。

さて、ドイツにおいては、単一の租税法典を立法することに批判があると思われる。それは、租税法の改正の頻度が高いことである。それとともに、租税法の専門家といえども法状況を正確に認識することが難しいというのが現状である。すなわち、所論によると、右の如き法改正の頻度を直視して、法典編纂の理論上の効果は減殺される、ということであろう。

しかし、租税法の法典編纂は次の二つの事項により積極的に解されるべきであるという。まず、①租税法を取り巻く日和見的政治環境によって、租税特別措置が濫造された結果、租税法の複雑性が増していること、②租税法は他の法領域ほど長い歴史を有していないから不安定であり、その結果課税の基本原則 (Bestenungsregeln) がおざなりになされる傾向があること、である。言い換えると、租税法においては、計画の安定性 (Planungssicherheit)、税負担が長期間にわたって安定していること (Kontinuität der Steuerbelastung)、¹⁹⁸⁾ が求められるのである。これは、租税法が複雑であること、そして法改正が頻繁にあることによって実現されていない、という。このことは Tipke 教授によっても再三強調されてきたことである。

(197) 参照: Lang, Steuergesetzbuchs (Fn. 40), Rz. 30ff. 1 における叙述は本注における引用文献の該当箇所の要約である。

さて、租税法における法典編纂は次の効用を有していると考えられる。それは、①形式的機能、②実質的機能である。形式的機能とは、課税を法学的の意味において透明にすることである。具体的には、すなわち、法令の文言の統一性や税負担が計算しやすくなること、である。

次に、実質的機能とは、租税法における法改正を極力少なくすることである。すなわち、租税法における社会的変化に敏感に反応して法改正の誘因を強く与える規律事項を租税法典に規律せずに、そうでない部分を規律することである。これによって、法改正が頻繁に行われることの弊害が除去されることとなる。

しかし、ここで問題となるのは、租税法において法改正の頻度が高い規律事項とそうでない規律事項とを如何にして識別するか、という問いである。その回答は、租税法が社会に散在する利益集団(狭義のロビー活動を行うロビイストのみでなく、一層広く社会に散在する諸利益を担う者と解してよいと思われる・筆者註)の主張を反映する法領域であるゆえ、租税法も右の諸利益の要求を反映して法改正が必然的に多くなる、ということである。したがって、右の如き事項を租税法典において規律することは避けられねばならず、その反対に、租税法(法典)を基本原則に則つて立法することが必要となる。右の基本原則とは、応能負担原則等の体系を支える原則である。かかる体系を支える原則をベースとして、それを首尾一貫させて立法作用は営まれねばならない。なお、経済の国際化によって、税制の調和、調整が主張されることがあるが、租税法の国際的整合性を確保するという作業も国内租税法制度の統一化・安定化に資するものであるゆえ、租税法典の立法を促進する根拠となる。

また、次のことも指摘できる。租税法典には憲法上の原則あるいは憲法に実際に規律されている租税に関する規定を規律しなければならない、と。基本法は租税立法高権、租税収入高権、租税行政高権を規律してはいるが、しかし、例えば、租税平等主義、課税の法律適合性の原則等の法治国家原則あるいは応能負担原則、累進課税の原則等の租税

法上の原則のような特殊租税法的な規律は存在しないのである。

本来、租税法草案三条において規律されている事項を基本法においても規律されるのがよい。しかし、右の如く基本原則を憲法上規律しても納税義務者の租税法上の権利保護には何らの効果も有さない。具体例として、基本法一〇六条において、様々な税目、租税収入高権が規律されている。それとともに、如何なる税が徴収されるか、そして税収の分配が憲法上規律されており、右に挙げられている税目以外の税の創設、賦課・徴収が認められるのか否か、について解釈論上の争いがある。これは、近時 EC レベルで採用が勧められているエネルギー税、石炭ダイオキシンの導入がドイツ国内において可能か否か、という問題として論じられているのである。

最も重要なことは、如何なる方法で、そして如何なる範囲において租税システムを憲法上確固たるものとして規律するか、である。具体的には、右の見解を敷衍させるのであれば、個々の税目について本質的な事項、とりわけ最高税率を憲法上規律することが望ましい。これによると、右の本質的な事項は憲法改正に必要な特別多数（出席者数あるいは総数の三分の二以上）によってのみ改正が可能であり、それとともに頻繁な法改正が防止される。

しかし、あまりに詳細に租税システムのありようを憲法上規律してしまうと、租税法律の改正に係る憲法上の許容性がしばしば問題となる。中庸な解として、先に指摘したように法改正に手続的な枠を構築することを通じて法的安定性は当面維持できる。

なお、したがって、先に論じた、憲法上明文で規律されていない税目を新たに創出することができるか否か、の解釈論は、日和見政治による租税法の頻繁な改正を防止し、納税義務者の計画の安定性を維持するという意味での納税義務者の租税法上の権利保護には関係ない。それとともに、現行の基本法における租税法に関連する規律はそのありようとして望ましくはないこととなる。

2 法律事項と行政立法事項

次に、個別法律において規律されていた事項が単一の法典の中で規律されることとされても立法学の検討は終わらない。法律に關して行政立法法を通じて詳細な事項を規律する必要がある。行政立法法を通じて、租税法典の運用も柔軟性を得ることができるのである。

行政立法法の存在は民主主義にとつて有害ではなく、むしろ有用である。立法者は立法府本来の役割を担うべきである。右の本来の役割とは、法に規範的規律構造 (normative Regelungsstruktur) を与える法的価値判断をできるだけ明確にすること、そしてその他の裁判所並びに行政府に対して法を首尾一貫して適用し、そして發展させるように仕向けることである。

そして、行政立法、特に法規命令は三種類に分類され得る。それは、①執行的法規命令、②調整的法規命令、③法改正的法規命令である。以下、順次概観することとする。①執行的法規命令について。これは、議會によつて実定化された規範を法技術的に執行するという目的に資する。その際規範の定立者は新しい価値判断を何ら行わない。彼は単に法の実行可能性の点でその経験から得られるものに照らして議會の意思決定を詳細に具体化するのである。その際、ある規範についての経験的側面は議會における意思決定がなされる際には、あまり明らかになつていない。何故なら、経験的側面である社会における事實は恒常的に変化しているからである。したがつて、執行的法規命令は、法律をその経験的側面に照らして実効化することに資する。なお、執行的法規命令を制定する際に立法者による授權を必要とするが、一に、課税の平等、二に、不衡平の排除、三に、税務行政手続の簡素化が判断の基礎とされる。そして、執行的法規命令の具体例として、評価命令 (財産の価額を計算するもの)、旅費命令 (会社の従業員の出張費を計算するもの)、帳簿作成命令 (租税法上の帳簿作成の指針となるもの) が挙げられる。

そして、②調整的法規命令について。これは、議会による制定法を、租税法ではない所与のまたは恒常的に変化するという事実関係に適合させることを目的とする。この例は、生活必要費命令（最低生活費の金額を定めるもの）および扶養命令（配偶者あるいは子女の扶養に必要とされる金額を定めるもの）である。右の法規命令によって政府は最低生活に必要な費用および扶養関係法の改正を斟酌することができ、政府は、特に、金銭価値の変化を斟酌して、右の金額を決定することができ、適時に、かつ適正な課税が行われ得ることとなる。

最後に、③法改正的法規命令について。これは、執行府による自律的法制定権能を意味する。しかし、課税の形式的・実質的な核心部分は議会の排他的管轄にあるべきだという要請とこれは相克する。したがって、例えば、フランス憲法においては、明文で課税標準、税率および賦課手続が執行府の自律的法制定権能から除外されている。しかし、法規命令、殊に法改正的法規命令は法秩序の柔軟化に不可欠である。そして、法規命令の制定について立法府による授権が必要であることは言うまでもない。この点、行政立法有害論を標榜して、例えば立法による授権を一年という形で時限的に構築すると、法のアクチュアルな実現を阻害する。したがって、授権の当否について民主主義に照らして検討する際に重要であるのは授権の内容、目的、範囲である。右の検討に耐え得る法改正的法規命令は肯定されるべきである。

(二) 租税法典草案の検討

では、以上に概観された Lang 教授による法典編纂の法理論を、特に理論的に興味深い点について、検討することとしたい。それは、①租税特別措置の廃止と簡素化との関係、②法典編纂と法律の過多現象の解決、③法律規律事項

と法規命令規律事項との識別、である。

わが国において、国税通則法の制定について凡そ「わが国の租税法が多数の単行法からなり、規定が不備・不統一なうえ、租税法律関係をめぐり種々の疑義が生じているため、租税法の体系的整備と国税に関する法律関係の明確化を目的として制定された」と指摘され(国税通則法一条も参照)¹⁹⁸、その効用が指摘された。この点、ドイツの一九七七年租税通則法の制定についても右の言明は妥当する。¹⁹⁹

まず、①について。Lang教授の所論の如く、租税特別措置を減少させ、法の適用を課税庁にとつても、納税義務者にとつても容易にするという思考は正当である。Lang教授は、法改正の頻度を低下させることを企図しておられる。具体的には、租税特別措置を含まない、租税通常措置のみを租税法典草案に規律することによって、それを実現しようとして想定しておられる。それを通じて法律の認識・理解可能性は大幅に改善されるであろう。しかし、実際の側面からはなお留意点がある。すなわち、租税特別措置の立法を防止するためには立法者がそれについて謙抑的でないならぬが、それを担保するのは立法者自身である。わが国では、多くの租税特別措置は租税特別措置法に規律されているのであるが、単一租税法典を立法しても、租税特別措置法典が別に存在すれば簡素化はまったく実現されないであろう。したがって、租税特別措置の立法を抑制する手段は別途考案される必要がある。例えば、一つのあり方として、法律上規律された政策の実効性・効率性を定期的に審査することを担保する時限法律が有効であると言えよう。

(198) 金子・前掲注(4) 一〇三頁。

(199) 邦語文献として、例えば、参照、清永敬次「一九七七年租税基本法(AO)について」広岡隆他編『杉村敏正先生古稀記念 現代行政と法の支配』(有斐閣、一九七八年)三三九頁、改正案起草委員会/木村弘之亮訳「ドイツ租税通則法の改正に関する報告書」租税法研究一五五頁以下。

次に、②について。右の言明を首肯するとして、しかし、目下法規命令、税務通達の数も相当なものにのぼっている。仮に、法律レベルで内的体系、外的体系を首尾一貫して構築することができたとしても、従来まで法律に規律されていた事項が下位の法令で規律されるような場合、租税特別措置の廃止を度外視すると、法整理の前後において規律量にあまり違いがないこととなる。加えて、法規命令の規律量の増大に伴う複雑性の増加によって、法体系全体としての見直し、認識可能性、理解可能性は何ら改善されないかもしれない。加えて、アメリカ合衆国においては内国歳入法典という単一租税法典が制定されている一方で、レギュレーションの数が相当な程度に達していると指摘されている。以上を要するに、右の如き外国の例をも斟酌すると、法典編纂の効用は一定程度割りいて考える必要がある。

最後に、③について。Lang 教授は、法律レベルでは、基本的価値判断のみを行い、残余の規律事項は下位の法令で行うべきことを提案しておられる。ドイツにおいて（わが国でもそうであるが）本質性理論がある。右の理論は、本質的な事項は法律で規律されるべきである、という言明をその意味内容としている。Lang 教授の議論において、この点の理解は必ずしも明確ではないが、差し当たりそれと矛盾しないものとする。

租税法における本質的事項とは少なくとも課税要件であろう。したがって、Lang 教授が提案されるように、例えば税率を、一定の限定を伴いつつも、課税庁の意思決定によって変更すること、すなわち税率を法規命令によって規律することは、右の原則に違反しないかが問題となる。この点、確かに、税率の決定は納税義務者の税負担に最も大きな影響を与えるものであり、納税義務者の自由に加える制約の度合いが強い。しかし、それを逆に見ると、税率の水準が経済情勢に照らして妥当でないと、適正な税負担が創出されず、それは応能負担原則に反することとなる。税率や課税物件の価額についてそれは特に妥当する。仮に、右のような状況において立法者が税率の変更あるいは課税物件に新たに追加をなすといった何らの対応をなさないとしても、法律による行政の原理に、租税法主義に照らし

て合憲であると考えるのは不合理である。したがって、Lang教授の所論においても、租税法草案に規律された最高税率を越えないという一定の範囲内で課税庁が経済情勢に照らして税率を決定するという選択肢は正当であるのかもしれない。それは、適正な税負担の創出と租税法主義を調和させる発想であると評することができよう。加えて、法律で定められた最高税率の範囲内という限定の他に、立法者が一定の期間適切な法改正措置をとらなかつたといった要件を付加することも理論上は可能であり、望ましいと考える。

なお、この点、わが国において清永教授が、法律規律事項と行政立法律事項との識別の基準として「合理性」を挙げておられる。曰く「ある法律の規定において租税に関する重要な事項を命令に委任する場合に、当該委任規定が租税法主義に違反すると考ふべきかどうかの問題は、結局そのような委任をなすだけの合理的な必要性が存するかどうかによって、判断せざるをえないと思われる。例えば、関税の場合に租税に関する一定の事項が命令に委任されていることについては、外国との種々の取引状況等に應じて急速に関税の適用税率等を変更する必要があるが存し、そのようなことを可能ならしめるために委任がなされているのであり、委任の合理的必要性が承認される場合であろう。」⁽²⁰⁾ 清永教授は、おそらく、伝統的意味での法律の留保学説を念頭に置きつつ、Lang教授が企図されるような法秩序の柔軟性を實現されようとしていると筆者は推察する。また、右の如き清永教授の立場は法律事項と行政規則事項との識別について自由主義的、民主主義的観点からの識別のみでなく、機能的なそれを持ち込むことを企図されているのではない。したがって、清永教授の見解は正当であると考える。

(三) 小括

以上において、極めて断片的ではあるが、ドイツ租税法における法典編纂の側面を概観し、若干の検討をなした。したがって、ここでは、それに追加する形で残された問題についても若干の検討をなし、まとめと代えることとしたい。その問題とは法典編纂について（私見によると）認められる複数の類型である。

わが国においても行政法領域における法典編纂を論ずるものがある。例えば、田中二郎博士は、既に戦前において、ドイツの一邦における行政法典編纂作業をわが国に紹介しておられる⁽²⁰⁾。その具体的な内容については田中博士の注(201)に挙げられた二論稿を参照されたいが、その中に、上で論じた租税法典草案との相違が認められるのである。

田中博士の所論によると、行政法は警察法、都市法、教育法、租税法というように様々なに分かれており、それぞれの分野について特定の目的を以って規律されているので、そこに相互になんらかの調整もなされず、法の欠缺が見られることが多いという⁽²⁰⁾。加えて、行政法ドグマティークは私法領域のそれと比較して、未発達であるとされる⁽²⁰⁾。その根拠として、学説の対立、未説明のものが多く認めら得ることが挙げられている⁽²⁰⁾。したがって、各行政法領域に統一的に適用しうる一般法を制定すべきとされているのである。

(201) 田中二郎「行政法に於ける法典的立法の傾向——ヴェルテンベルク行政法典草案を中心として——」、同「行政法通則に関する一資料——ヴェルテンベルク行政法典草案を中心とする行政法通則の研究 其の一——」『公法と私法』（有斐閣、一九五五年）三〇五頁以下、三二九頁以下。

(202) 田中・前掲注(201) 法典的立法の傾向三〇八頁。

(203) 田中・前掲注(201) 法典的立法の傾向三〇八頁。

(204) 田中・前掲注(201) 法典的立法の傾向三〇八頁。

そして、田中博士の紹介されるヴェルテンベルグ行政法典草案を概観すると、そこには極めて簡単にまとめるが、行政法の法源、行政行為一般に関する事項、公法関係一般およびそこにおける私人の権利・義務一般、公物法等が含まれているのである。したがって、ヴェルテンベルグ行政法典草案は学説において議論されてきたいわゆる行政法総論を立法化するものであるとも言い得る。確かに、今まで学説および判例の中においてのみ認識され得る素材であったものが実定法上明文化されれば、それとともに法律関係の明確化は図られうるところである。行政法総論(言い換えると、行政法通則あるいは行政法総則)の立法化の効用は、田中博士も認識されておられる。⁽²⁰⁵⁾しかし、仮に通則法(総則)が存在しても、個々の行政法律(先にあげた、警察法、都市法、教育法、租税法等)に何らの法整理的な法改正が施されない場合には、通則法(総則)の制定は従来の学説を確信的に明文化する程度にその意義は止まらざるを得ない。⁽²⁰⁶⁾この点で田中博士の指摘される効用は割引いて考えなければならぬ。

しかし、それとは異なり、(一)、(二)で概観および検討した租税法典草案の立案作業は、極めて単純な言い方をすると、従来規律されていた事項を一つの法典の中にまとめて規律するという作業であった。したがって、そこには租税特別措置の廃止を以って体系を支える原則を首尾一貫させて実現する、という作業が必要とされ、そしてその実現を以ってはじめて租税法典草案立案について積極的意義が認められるのである。但し、それと並んで、租税法典草案の立案の際には、外的体系の首尾一貫した実現によって認識可能性も改善することは言うまでもない。

以上を要するに、田中博士の紹介による行政法典草案に見られるような、目に見えないものを、実定法で定めて可

(205) 田中二郎『行政法総論』(有斐閣、一九五七年)一一六頁以下。さらには、参照、小早川光郎「行政法典のあり方」法学教室一四五

号一七頁。

(206) 同旨、塩野・前掲注(48)一一二頁。

視的にする。場合（これについては、内的体系および外的体系の首尾一貫した実現という作用は認められない可能性がある）と、租税法典草案におけるように、従来規程事項を整理・再編する。場合と、少なくとも二類型が法典編纂に認められることとなる。加えて、その効用は、租税法典草案に見られる法典編纂のほうが大きいといえよう。

五 結語

さて、本稿は様々な事項に言及してきたため、多少なりとも雑多な印象を与えることになったかもしれない。そして、本稿では立法学を行政法領域、特に租税法を中心に議論したが、とりわけ Bizer 氏の整理・分析による簡素化の必要性の論証をはじめ、簡素化を実現するための立法は控除項目の整理等のみでなく、法令文やその配置の体裁、さらには関連する法を単一法典化することの効用も指摘できたと考える。

しかし、特に、法令文の分かりやすさは多分に主観的であるため、如何なる規律体裁が最も優れた立法法であるかは一義的に明らかでなく、したがって簡素化という税制改革における中心的公準は最適化公準であると解すべきであろうか。そして、それとともに、税制簡素化立法は漸進的かつ恒常的に追求されうる。立法者も右のような態度で立法作用を展開するべきである。

次に、租税政策の内容面との関係に係る簡素化についての議論をまとめ、本稿の検討から得られうる若干の示唆・展望を示そう。差し当たって、税制改革において簡素化という作業が持つ意義である。

まず、Bizer 氏は簡素な税制は「公共財」である¹⁰¹という。この意味は、差し当たり、所論が強調する税制簡素化の重要性を比喩的に表現するものと理解はできる。市場当事者の動態・営為では納税義務者が獲得できない、租税立法

者が第一次的に実現する役割を負うそうした性質を持つ租税制度の属性である、ということであろうか。公共財と呼称することの可否はともかく、認識の内容自体は首肯できると考えられる。また、やや強引かもしれないが、同時に市場における取引当事者の交渉・契約によって獲得されるものでないということは、公共財という呼称・位置づけについて、簡素な税制の構築は租税法上局的利益を企図した制度の排除を意味するとも言いえよう。何故なら、納税義務者との交渉・契約がない以上、制度設計過程に納税義務者の個別利益が入る余地はないからである。このように考えれば、簡素な税制の形態に係る第一の特徴は租税特別措置がないそうしたものであると言いうる。

ここで簡素な税制の大まかなありようは明らかになったと言いうるが、以上の議論によれば、税制簡素化を実現するアクターのうちに納税義務者を入れることはできず、それが可能であるのは租税立法者であることになる。そして、そうした租税立法者およびそれに関連する制度の動態に着目することが租税政策における簡素化を議論する一助になりうる。そこで、こうした議論については、次のような評価が可能であると思われる。

翻って現実面に着目すると、税制簡素化を強く動機付ける制度は、Bizer氏によれば、一に、連邦憲法裁判所を挙げることができる⁽²⁰⁸⁾。これは、違憲判断を通じて租税立法者に対して当該箇所の税制改正を可能とするものである。二に、租税立法者自身である⁽²⁰⁹⁾。前者については、独立的・中立的立場から裁判所が違憲判断をすることなので、後者の租税立法者とは租税政策に係る立場が異なるので、一つの考え方として首肯できよう。これは以前筆者が別の機会に検討した帰結と重なる。しかし、この帰結の実践性の獲得は未だに期しえない。

(207) Bizer, *Steuervereinfachung und Steuerhinterziehung* (Fn.17), S.154.

(208) Bizer, *Steuervereinfachung und Steuerhinterziehung* (Fn.17), S.144.

(209) Bizer, *Steuervereinfachung und Steuerhinterziehung* (Fn.17), S.145f.

以上によれば税制簡素化を実際に担う制度の動態に着目することに意義は見出しえないようにも思われるが、尤も、こうした税制改革における当事者の動態は、税制改革をできるだけ理論的に考察する際に手がかりを与えてくれる。すなわち、租税原則の強調のみでは実践性ある税制改革論の構築はなされず、それゆえ、現実の税制改革を可能とする要因を探る必要がある。その作業を通じて、税制改革を実効化する制度構築が可能となるかもしれない。

さらに、税制簡素化が重要な税制改革の目標であることは周知であるが、それが十分に達成されたと考えられる税制改革は存在しないとすら言いうるかもしれない。換言すれば、これは税制改革に係る評価として、簡素化が不十分であるということになる。しかし、現実の制度設計は租税立法者のまったくのフリーハンドのもとに置かれているわけではない。すなわち、既存の制度を出発点とし、それに漸次改正を加えていくという形態にならざるを得ない。これはいわゆる経路依存的な制度設計の態様であると言えよう。さらに具体化しつつ述べるならば、税制簡素化が不十分である根拠として次のことが指摘可能であると考えられる。一に、一般論としては、政治的理由がありうる。ここで政治的理由が意味することは、仮に現実を想定した場合に、税制改正が政治的に困難な箇所があるので、現実の税制改正においては、従前の制度が存続することがある。さらには、それを学問上議論する際にも考慮されるということである。換言すれば、実現可能性の低い税制改正案を理論的にも提言はしない、ということである。二に、特定の租税原則の実現を追及することにより、簡素化の実現が不十分となるということもある。これは租税原則（典型例としては、平等原則）と簡素との調整作業が不首尾に終わることである。また租税原則以外にも簡素と相並べつつ調整すべき考慮事項はあろう。経済成長がその一典型かもしれない。特に、後者の意味するところは重要であると考えられる。

この点に関しては、前叙の問題意識である租税政策における簡素化の意義に繋がる問題であると言えよう。一に、

既に知られているように、平等原則等との関係が問題となりうる。簡素化を強く指向する税制改革を企図する場合であっても、簡素性が平等原則に劣後する位置を有するに過ぎないのであれば、簡素化を指向する制度設計は相応して後退する。両者の優先劣後については、必ずしも明確ではないが、ドイツ租税法の議論に照らせば、原則として平等が優先されつつも、両者はトレードオフの関係にはあると理解するのが差し当たり妥当と言いうる。但し、租税政策の形成において、簡素の位置づけを引上げることが、一般論としては、税制簡素化を指向する税制の設計が一層行いやすい方向に、一定程度租税法者を規律付けることができよう。尤も、現実的にかようなベクトルがどの程度発現するかは不明である。

その他にも、⁽²⁰⁾ 税収獲得という考慮要素も挙げられる。⁽²¹⁾ 但し、これは、租税原則とは言いえない。もし、これを租税原則としたら国庫主義的な税制改正が正当化されかねない。しかし、税収獲得自体も追及されるべき税制改正の目的であり、これを果たさない税制改正はありえない。したがって、簡素を追及するあまりに、税収喪失が相当程度に生じる租税政策は採りえないと考えるべきであろう。

さらに、簡素化を指向する具体的な制度に係る評価を行う際のあり方を理論的に検討すべきであろう。換言すれば、

(20) 税制改正に際しては、中立も問題となることは言うまでもない。Bizer氏によれば、代替効果を有さず、所得効果のみ有する税制がよい。すなわち、代替効果とは税制を根拠に納税義務者の行動に影響が生じることであり(例、特定の財の価格上昇を通じてのもの)、具体的には税負担の高低を通じて経済活動に係る意思決定が影響を受けることを指す。これによれば、本来選択されるべき経済活動が棄てられ、別のそれが選択されかねず、これが非中立的であることは言うまでもない。しかし、所得効果であれば、所得が増減することにより、納税義務者の意思決定が影響を受けることになるけれども、これは可処分所得の変化によるものであり、経済的与件のもとでの経済的意思決定の最適化は可能である。以上、Bizer, *Steuervereinfachung und Steuerhinterziehung* (Fn.17), S.129f.

(21) Bizer, *Steuervereinfachung und Steuerhinterziehung* (Fn.17), S.129f.

租税制度につき簡素化が実現されるということは如何なる状態を指すか、という問題に行き着こう。

この点、Bizer 氏によれば、例えば、所得税改革を考察する際に、次のような場合には簡素化について不徹底である、というのである。具体的には、夫婦分割、寄附金の扱い等が手付かずで残存しているという指摘がある。⁽²¹²⁾

確かに、夫婦分割は複雑かもしれないが、累進税率の適用のもと、課税単位の一つの形態と評価しうるのではないかと考えられるのである。周知のように、夫婦分割がなく、夫婦合算課税制度が適用されれば、共稼ぎ夫婦の税負担につき歪曲が生じ、これは婚姻に係る代替効果を生ぜしめうる。これを一歩進めれば、累進税率を棄て、比例税率を採用すれば、かような歪曲はなくなる。そこで、歪曲を防止するために夫婦分割の廃止は比例税率の組み合わせる必要が出てくるのであり、換言すれば、個別の複雑な税制を排除するためには別の箇所の修正も必要となってくる。しかし、累進税率を比例税率化することは所得税制においては大きな改正を意味する。租税法上所得税率のありようを決定づける理論は、筆者の知る限り、存在しないと思われるが、累進税率の維持は所得再分配または担税力に適切な課税を実現する典型的な税制でもあるため、それを改正することに困難も伴うのではないか。税制改正による簡素化については、局所的な視点で個別の制度に関する評価を行うことは必ずしも合理的ではないと考えられる。この点、Lang 教授は税率の改正について次のように言う。曰く、「・・・所得税率は社会政策のみによって決定されて、法的には決定されえない。・・・(税率の決定は・筆者注) 国家の財政需要、直接税と間接税との収入関係、そして、特に国家がどの程度所得再分配を行おうとするかに依存する。」⁽²¹³⁾と。これによれば、税率の決定には税収獲得の要請、

(212) Bizer, *Steuervereinfachung und Steuerhinterziehung* (Fn.17), S.134, S.138.

(213) 手塚貴大「所得税率の比例税率化の可能性」ドイツ所得税法における議論の一端―税法学五六四号九九頁以下。

(214) Lang u. a., *Köhler Entwurf eines Einkommensteuergesetzes*, Köln 2005, Rz.29.

所得再分配の程度等も考慮されるのであり、それを一概には決定できないとするのである。確かに、所得税率を比例税率化すれば、累進税率と比較して簡素ではあるが、所得税制に課された前叙の税収獲得、所得再分配といった機能を犠牲にすることが果たして制度設計論として妥当なものかは議論の余地があるところであろう。

また寄附金控除については次のような議論が立てられている。Lang 教授が政党に対する寄附金控除につき、次のように述べる。政党に対する寄附金に係る規定を、自身の構想する所得税改革案においては、所得税法上は配備しないとするのであるが、曰く「・・・そうした寄附金控除を所得税法上配備しないことは、租税特別措置なしの所得税法という基本コンセプトと合致する。政党の資金調達は、それに係る透明性を根拠として、租税法上の規律も含めて一つの法律において規律されるべきである。」⁽²⁵⁾と。これは、かかる寄附金控除が租税特別措置であると性質決定し、その上で所得税法本体から削除することを述べる。しかし、それに係る租税法上の規定を含めて別の法律を制定することも述べる。仮に、寄附金控除全体が法律上の制度として廃止される場合には、応能負担原則の首尾一貫した実施による内的体系の構築と言えるかもしれない。ところが、具体的形態は不明であるけれども、例えば、縮小した形態で寄附金控除が別の法律に残るとするならば、所得税法からのそうした寄附金控除の排除は立法技術論的意味を有するに止まる。以上を前提とすれば、これは、租税立法者の制度設計の際の価値判断の一つとして、内的体系の構築の際にかような寄附金控除を配備するという原則からの乖離を示すものと言えよう。

さらには、所得税における人的資本 (Human Capital) の扱いが論点となろう。所得税法においては人的資本形成のための支出の控除は限定的である。その根拠として、差し当たって、個人の場合には消費と必要経費との識別が困難で

(25) Lang u. a., Köhler Entwurf (Fn.214), Rz.454.

ありうるものが挙げられようか。それはともかく、人的資本形成支出を控除することは税負担の上では納税義務者にとって、その軽減となる Mitschke 教授⁽²¹⁶⁾も、所得税制の中での人的資本形成支出の控除拡充を示す。いずれにせよ、これが、資本蓄積と経済成長に寄与しうるものであるとは考えられる。ところが、Bizer 氏は、こうした人的資本形成支出の控除につき、その拡充が新たな限界づけの問題をもたらすとする。⁽²¹⁷⁾確かに、そうした指摘はありうる。これは、簡素化の作業の非完結性を示すものであり、とりわけ平等原則の実現を指向する税制改正を通じて新たに構築された租税制度について、各個の制度に係る簡素化の要請が立てられることになる。これも税制簡素化が常時追求される根拠あるいは実証例の一つと言えよう。

私見も交えた上での前叙の諸事情を通覧すると、簡素化の意義、その必要性については大概の一致があっても、簡素化された税制についての具体像は一致がない。これは、個別の税制改正に租税法者の価値判断が入ることを示すものであるか。とするならば、これを前叙の租税法における内的体系の構築作業の顕現あるいは具体像と理解しうるのと同時に、税制簡素化の帰結としての具体的な租税制度は明確ではなく、簡素化を指向する作業の到達点のありようは一義的ではない、という特徴を指摘することができよう。換言すれば、簡素性は税制の制度設計の際に考慮すべき一要素であって、それに制度設計作業の際にどの程度の重みを与えるかは、その都度租税立法者が判断していく性質のものである。本稿では税制簡素化の理論的意義およびそれに係る諸相について検討を試みたが、税制簡素化は以上の理論的検討によれば、性質上その構築・実現は実際上も困難であり得よう。

(216) Mitschke, Joachim, Erneuerung des deutschen Einkommensteuerrechts : Gesetzestextentwurf und Begründung, Köln 2004, Rz.22, 213.

(217) Bizer, Steuervereinfachung und Steuerhinterziehung (Fn.17), S.135.