

〔翻 訳〕

シグリッド・ヘメルス著 「グローバル化時代における公正と課税」(2015年)(1)

古 賀 敬 作 訳

【訳者はしがき】

本稿は、オランダ王国・エラスムス大学法学部教授 シグリッド・ヘメルス博士が2015年2月に SSRN (SOCIAL SCIENCE RESEARCH NETWORK) に公表した、「グローバル化時代における公正と課税 (Fairness and taxation in a globalized world)」と題された論考 (原文英文) を、同博士から許可を得て日本語へ翻訳したものである。本論考 (要約を除く。) は、次の項目から構成される。

- 1 序論
- 2 公正の原理
- 3 公正と課税の原理
- 4 公正の原理は租税制度に服することの特別な合意を要請するのか?
- 5 公正の原理は主として納税者に義務を課す

(以上、本号)

- 6 政府はどのようにして法を順守する納税者を保護するのか?
 - 6.1 ただ乗りへの対抗：租税遁脱
 - 6.2 ただ乗りへの対抗：租税回避
 - 6.3 ただ乗りへの対抗：情報の重要性
- 7 個人の権利対徴税権
- 8 租税競争と公正
- 9 結語

本稿では、このうち、1「序論」乃至5「公正の原理は主として納税者に義務を課す」を取り扱う。なお、本翻訳の質及び原文との本翻訳の一貫性・整合性については、訳者が一切の責任を負う。原文と本翻訳との間になんらかの矛盾がある場合には、原文のみが有効とされる。

要 約

課税に係る公の議論において、公正は過去数年に亘り顕著な問題の一つとなっている。1950年代に、法哲学者は公正の原理の定義を発展させた。当該原理は、納税者間の関係および当該納税者の各々が有する期待に焦点を当てている。公正に係る最近の公の議論で主流となっているようにおもわれるのは、かかる公正の概念である。敷衍すれば、議論されるのは、租税制度それ自体ではなく、他の納税者がより多くの租税を支払う結果となる租税制度を納税者が利用することである。このことは、政府がどのように租税制度の遵守を

保護し、さらにはより公正さを確実とするのかという問題を惹起する。その答えは、ただ乗りに対抗することのようにおもわれる。しかしながら、グローバル化時代においては、これは、世界的規模での行動を求める。そこで本稿では、このことと、OECDの税源浸食と利益移転（Base Erosion and Profit Shifting：BEPS）とを関連づけて考える。

1 序 論

金融危機当初から、公正は課税に係る公の議論においては主な問題となっている。例えばグーグル、アマゾンおよびスターバックスのような、多国籍企業ならびにジェラルド・ドバルデュエ氏のような富豪は、公正に負担しているのか。マスメディアは、政府および欧州連合（EU）や経済協力開発機構（OECD）のような超政府組織に、実直な納税者をその他の不公正と看取れる納税者の行動の影響を受けないことを確実にするように、政治家及び国家に求めている。

本稿で述べる議論は、2つの問題を惹起する。一つは、公正の概念の問題である。公の議論において、当該概念は、仔細な説明もなく、または定義されることなく用いられている。Gribnau and Hamers¹⁾もまた、「公正負担（fair share）」の概念は納税者の適当な行動に倫理的責任を提案する議論においてしばしば用いられるが、当該概念の正確な意味は仔細な説明もなく不分明である、と観察した。法哲学者は、納税者とその各々が有する思惑との関係に焦点を当てた公正の原理・原則の定義を発展させた。昨今の公正に係る公の議論において支流になっているとおもわれるのが、公正の概念である。敷衍すれば、それは、精査された租税制度それ自体ではなく、納税者が租税制度を利用し、その結果、その他の納税者がさらなる租税を納付しなければならこととなる、そのような租税制度の利用である。そこでは、水平的公正（horizontal fairness）に焦点が当てられるのであって、垂直的公正（vertical fairness）、さらには手続上の公正にも、焦点は当てられない。

いま一つの問題は、当該公正の定義から生ずる。それは即ち、政府は、どうすれば従順な納税者を保護し、一層公正を確実とすることができるか、ということである。その答えは、ただ乗りを阻止することにあるようにおもわれる。しかしながら、グローバル化時代においては、その阻止には全世界的なレベルでの行動が求められる。そこで本稿では、このことと、OECDの税源浸食と利益移転（Base Erosion and Profit Shifting：BEPS）とを関連づけて考える。

2 公正の原理

法哲学および政治哲学者は、長い間、公正の概念を議論し、構築してきた。1955年に、H.L.A. ハートは、もしなんらかの倫理的権利が存するとすれば、少なくとも一つの自然権、それは即ち、自由であることに対する万人の平等な権利が存することになる、という

1) J.L.M. Gribnau en R. Hamers, Tax planning: spel met regels dat om ethisch houvast vraagt. Deel 2 Ethische visies en beslissingsfactoren, *Weekblad fiscaal recht* 2011/190, paragraph 3.3.

テーゼを述べた。これに続けて、権利が平等の権利であることと矛盾しないような何らかの特別な状況が存しなければ、選択の能力をもつあらゆる成年者は、(1) 強制や拘束をさけること以外の目的で他者が彼に対し強制や拘束を加えることを差し控えるよう要求する権利を有し、(2) 他者を強制、拘束することがないかぎり、また他者に害を加えることを目的としない限り、あらゆる行為を遂行する自由を有する。

しかしながら、ハートは続けて、約束、同意、あるいは自由の相互制約を許可したり、それに服したりするといった、特殊的権利は他者の自由を制限しうる、という。他者の自由へ干渉しようとする我々のかかる要求は、正当化される。というのも、他者である相手方自身はその自由への平等の権利を自ら行使し、自由にこの要求の創出を選択したからである。ハートは、自由の相互制約(以後、これを相互制約の原則とよび、公正の原則と改称する。)を、次のとおり説示する。「多数の人々が一定の準則にしたがって共同の企てを遂行し、かくして各自の自由を制限しているとき、この制限に服する人々は、もし必要とあれば、自分達が準則に服することから便益を享受した他者に対し、同様に準則の遵守を要求する権利を有している。」続けてハートは、「自由の相互的制限の場合において、他者の自由に干渉しようとするこの要求が正当化されるのは、当の要求自体が公正なものであり、これが公正である理由は、この要求によってのみ人間集団内部における拘束の(したがつてまた自由の)平等なる分配が実現するからである」、という。論者のなかには、ハート自身がそのような表現を用いることはなかったにせよ、原初の公正原則の明確な記述として、当該最初の規準に言及する者も存する。フィリップスが指摘したように、ジョン・スチュアート・ミルは、1589年、個人または個人の集団が相互便益を求めて相互に作用し合い、自由の相互貢献と相互制約を要請する自発的な活動に従事するときに、公正の義務が生ずる、という考えに類する方法で、義務ないし責務を論じた。

ハートが自由の相互制約の原則を打ち立てて間もなく、ジョン・ローズは、1958年に、正義の根底をなすものが公正の概念である、と議論し、それは相互に協働する人格間で配分する権利、あるいは相互に競争し合う人格間で配分する権利に関連を有する。ローズは、相互に人を信服させる権力を有さない自由な人格が協働して活動に従事し、相互間で、協働活動を明確にするルールや当該活動がもたらす便益と負担の各々の割り当てを決定するルールを設定したり、承認したりすることに従事する際に、公正の問題が生ずる、と論じる。ある具体的な実践に参画することにより、その当事者たちが正当であると考えない要求に彼らやその他一切の者が便乗していたり、あるいは当該要求に従うことを強いられていたりと誰も自覚しない場合には、当該当事者にとって、当該実践は公平であるとおもえる。ローズによれば、相互に人を信服させる権力を有さない自由な人格による相互承認の原理の蓋然性の考えは、正義の基礎となる公正の概念を構築する。ハートと同様に、ローズもまた、その基礎となる考えは、自由への制約が当該制約により便益を享受する一部の人々に係る類似する黙諾権を伴う、ということと議論する。政治的責務は、特殊な行動や契約を求めない。換言すれば、人は公正であると承認されている実践に知りつつ参加し、その便益を受け取っていけば、それで充分である。ローズは、不公正に行動することは、

何らかの特定のルールを破るということよりも、むしろ、ルールの抜け穴とか曖昧さに便乗することとか、ルールを強制することを不可能とするような思いがけないあるいは特殊な状態を利用することとか、ルールが停止されるべき場合に自分の利益のためにそのルールを実施すべしと主張することとか、もっと一般的に言えば、実践の意図に反して行動することなどである、と指摘した。ローズは、脱税者（tax-dodger）を例示する。その脱税者は、政府からの便益を受け取るが、政府に財源を提供するという自己の分を尽そうとはしない。ローズは、フェアプレーの義務は、個々の事例における私利に対する制約を含意している、という。1960年に発行された雑誌で、アメリカの作家であるジョン・スタインベックはハートやローズのいう公正の概念に反すると看取れる「不道德」といわれるところのものを明確に定義する。それは即ち、「あなたが自発的に投じる以上のものを持ち去る」、ということである。

1964年、ローズは、フェアプレーの原理（当該原理は、公正の原理とほぼ同義語とされるのだが。）を、次のとおり定義した。「先ず、相互扶助と社会的協働の公正なシステムが存し、すべての人々、あるいはほとんどの人々が協働する場合には、それがもたらす利益が唯一獲得されうる、としよう。次に、当該協働は各人に、所与の犠牲が伴う、少なくとも各人の自由に対するある種の制約を包含する、としよう。最後に、協働により生み出される便益が所与の自由である、所与の自由への向上である、としよう。それは即ち、協働の仕組みは、いずれかの人がその他の全ての人々（またはその他ほとんどの人々）がその自己の分を尽くし続けるということを知っている場合には、その人は、たとえ自己の分を尽くさないとしても、それでもその仕組みからの利得を分け合いうる、という意味において、動的である、ということである。これらの条件のもと、当該仕組みからの便益を享受する人は、自己の分を尽くすフェアプレーの義務により拘束され、協働しないことにより自由の便益に便乗しない。」（ダニエル）サリバンは、公正の擁護論に係る、次の3条件の適否を指摘する。

1. ある一般的な実践が存すべきであり、たとえば、人は自己の租税を支払うべきである。
2. その一般的な実践は、共同体の幾人かの構成員が協働しなくとも、当該共同体により全体として分かち合われうる善を生み出すべきであり、たとえば、租税制度は政府支出を生み出しうる。
3. そこにおいて求められる行動は、通常、負担とみなされるべきであり、たとえば、租税を支払うために用いられ金銭は個人の消費のために充当することはできない。

サリバンは、ルールは道徳的義務を創造し、ルール違反は不正義として性質決定される、と提唱する。なぜならば、ルールが当該ルールにある不適合の行動を不公正とする協働の仕組みを確立するからである。サリバンによれば、公正は実質的な道徳原理であって、ルールがその原理に追従するようなアドホックな方法で単に存在しているに過ぎない原理ではない。

リチャード・J.アーネソンは、ロバート・ノージックからのかかる公正の原理への批判に対抗するために、次のとおり、当該公正の原理を改訂した。曰く、「その便益の各々の受領者にとって、費用に値する集団的な当該便益を与える協働の仕組みが確立される場合、協働の負担が公正に分割される場合、個人の補助給付を介しては当該仕組みへの自発的な従順を誘引することが実行不可能である場合、および当該集団的な便益が自発的に承認されるか、あるいはそのような自発的な便益の承認が不可能であるかのいずれかの場合、当該仕組みの割り当てられた公正負担に寄与する人々は、そうでない残余の受益者に対して、当該残余の受益者もまた、その公正負担を払うべきだとする旨を主張する権利を有する。」アーネソンによれば、かかる改訂記述は、個人がそれに合意せずとも、ある協働の仕組みの便益を承認すること、あるいは当該便益を単に受領するに過ぎないことであっても、そのことはしばしば、当該個人に当該仕組みを支えるように貢献することの義務を課する。

3 公正と課税の原理

公正の原理は、課税と容易に繋がらう。ジョージ・コロスコは、ハートやローズが定義した公正の原理を基軸とする協働の仕組みが公共財と関連を有すると一瞥して明らかであるようにおもわれる、と指摘する。公共財は、2つの性質を有する。(1) 非排除性(財の消費から個人を排除することは不可能)と(2) 非競合性(一の個人による使用は他人の可用性を減じない)である。マーフィーとネーゲルはこのような公共財を、「すべての者に提供されなければ、いずれの者にも提供され得ない公共財」として定義し、訴える。こうした定義は、公共財の提供への貢献は利他主義の問題ではなく、集団的利己主義の問題である、ということを示す。このような公共財の例をあげれば、(堤防のような)洪水の防止、大気洗浄、法の支配や街灯の光がある。ある論者は、かかる定義の射程範囲(字義どおりに、個々の財、負担を伴うに過ぎない財、または不便な財をその射程範囲から除きうるか)を議論しうるが、このことは公正の議論と変わらない。コロスコは、その非排除の性質に焦点を当て、いまひつの性質をそこに加える。それは即ち、公共財は労働を共にする多くの人々により提供されうるに過ぎない、ということである。ある論者は、実際に多くの(訳者補注-筆者強調)人々が必要とされるか否かについて問題視しうる。大気清浄についていえば、基本的には全世界が協働する必要がある、とある通りで街灯の光がなくとも、隣人の協働があれば充分でありうる。公共財が非競合性を有するという事実により、公共財の提供に貢献せずとも、これらの財の便益を享受しうる。換言すれば、ただ乗りである。このことは、協働が負担であるという仮説のもと、協働せずとも便益を享受することが人々の関心事である、ということ意味する。もっとも、コロスコが指摘するには、他の人々がすすんで協働し、その便益を享受する場合には、公正の原理により、当該ただ乗りの個人もまた、協働する義務を負う。

コロスコは、公正の原理は非排除性を有する財に当てはまらないということを議論する論者に同意しない。これらの論者によれば、個々の個人は犠牲を強いられるか、即ち自己の自由を縮小させるか否かは自分で決定すべきである。例えばこれは、公正の原理は、個々

個人が提供された便益を積極的に求めるときに義務を生じせしむるにすぎない、ということである。コロスコは、これを「限定的議論 (limiting argument)」と呼ぶ。なぜならば、それは、公正原理の適用を無下に限定しているからである。以下で議論するように、当該限定的議論は、全ての場合において、課税に当てはまらない、ということを示唆する。こんことは、コロスコが述べたように、個々の個人が、他のすべての人々がその租税を支払う場合には、そうでない場合よりもすすんで当該個人は租税を支払い、ということを示す経験的実証に符合していない。コロスコは、公正の原理が、様々な負担に耐えなければならないという人々の感情はその他の個人が同様の負担に耐えているという限りにおけるその評価に、かなり影響される、という現象を考慮し得る(「公正のテーゼ」)、ということを議論した。彼は、その一例として納税義務を取りあげる。これは、負担が負わされるという感情について多くの経験的実証がとれたからである。彼は、租税遵守の最も重要な唯一の理由は、隠ぺい発覚の恐れであるにせよ、公正の原理は納税義務に関する感情にかなり貢献している、という結論に至る。彼は、個々の個人は、その他のすべての人々がその租税を支払う場合には、そうでない場合よりもすすんでその負担に貢献するということを説示した研究を引照する。

4 公正の原理は租税制度に服することの特別な合意を要請するのか？

協働の仕組みの便益を承認すること、あるいは単に受領することは、個人が同意せずとも、当該個人に当該仕組みを支えることに貢献するよう義務を負わしうるとの見解を示した、アーネンソンと同様、コロスコは、少なくとも所与の非排除性を有する財については、限定議論に同意しない。このことは、ジョン・ロックが議論することの「黙諾」(「すべての人々は、政府の領土の所有権を有し、それを享有し、その所有権により享有するのであるが、その享受の間、誰かが黙諾し該政府の法に従順する義務を負っているように、享有する限りにおいては、黙諾し、そうした義務を負っている。」)まで遡るようにおもわれる。特段、協働への承諾は必要ないとする、アーネンソンとコロスコの議論は、課税における公正原理の適用にとって重要である。なぜならば、人は、ある租税制度に参画することないし所得や富を費やす自由を制限することが熟考すべき選択肢なのか否かを疑問視するからである。

多国籍企業の場合には、所与の管轄区にある法人を設立することにより、当該法人は租税を支払うことにより協働し、他の法人が支払う租税に基づく便益にただ乗りその自由を制限することを暗黙のうちに決定する。当該法人はその自由を制限したくない場合には、その他の場所に自身を設立すべきである。ローズの言葉を用いれば、一の管轄区に一の法人を設立することにより、それは当該管轄区の租税制度に承知して参画し、その便益と負担を受け入れる。

しかしながら、個人について言えば、一の国で納税者となることは、選択の問題である。一の個人は、ある社会に生まれ、直ちに、少なくとも幾ばくかの租税(例えば、付加価値税、富裕税 または贈与・相続税)を支払わなければならない。人々は、所定の年齢に達

すれば、個々の個人は、居住地管轄区を変えるか、変えないかのいずれかの選択肢を有する、と議論する。人々は、新生児の選択は、その両親によりその子のためにおこなわれる、と議論する。いずれにせよ、アーネンソンとコロスコの議論によれば、ある租税制度において協働するために慎重な選択を求めることは不必要ということになる。このことは、意味を成す。なぜならば、公正の原理は多国籍企業や大人に適用され、たとえそこに生まれ出たとせよ、その租税制度から便益を享受する小企業（未成年者）の課税には適用されないからである。

私見によれば、すべての政府の支出と租税は、民主的に選出された議会の代表が承認した立法に基づくという意味における合法性の原則（legality principle）により、当該租税制度および当該租税制度により資金調達された財は有益であるとおもい込まれる。政府は、どの財を、およびどれほどの財を供給すべきか、その結果、どれほどの租税歳入が増えうるかの問題は、所与の管轄区における自由の断念の程度に係る民主的な政治選択の帰結である。この議論は公正の原理に密接に関連し、たとえば、マーフィーとネーゲルの税と正義について書かれた書物において、彼らにより広範に問われている²⁾。彼らは、租税制度それ自体に焦点を当てる。これは、本稿が扱う範疇外である。本稿の冒頭で述べたように、最近の公正に係る議論においては、租税制度それ自体の根底にある基本原則に焦点を当てるのではなく、ある種の納税者が他の納税者の犠牲において、ある租税制度をどのように利用するかという点に焦点を当てる。これは、ハートやローズが定義した公正の原理に当てはまる。それらのアプローチは、民主的におこなわれる選択から始まり、そしてどの程度自由を断念しなければならないのかの選択がおこなわれた後に、相互の自由断念を考慮する。実際に、本稿では、その選択された租税制度は公正であるとみなされる、と仮定する。当該仮説は、勿論、議論の対象となるのだが、そうした仮説は、主に租税制度に焦点を当てず、納税者に焦点を当てる最近の議論に適合しているとおもわれる。アーネンソンの議論に従えば、人々は、所与の管轄区における居住や操業は当該管轄区かたらの便益を享受することを含意し、故に、人々がその租税制度に同意しようとしなかつと、貢献する義務を負う、とおもう。このことはまた、非居住者である納税者が、通常、議会において代表とされず、彼らは間接的に（議会を通じて）さえ、その租税制度に合意していないと議論することの問題を解決する。故に、私見によれば、法哲学および政治哲学において発展してきた公正の原理は課税において適用される。所与の管轄区において居住したり、操業したりすることにより、個人または法人は、他の者が支払う租税から便益を享受し、同様に租税を支払い、租税回避によるただ乗りしない義務を有する。人々は、行動が立法管轄区内ではないとしても、公正の責務は利己主義の制約および租税上の便益を得る仕組み（スキーム）を利用しない義務を含意する、と議論する。

2) Liam Murphy and Thomas Nagel, *The Myth of Ownership, Taxes and Justice*, Oxford University Press, New York 2002. 翻訳本として、伊藤恭彦 訳 L・マーフィー/T・ネーゲル著『税と正義 *The Myth of Ownership, Taxes and Justice*』（名古屋大学出版会、2006）がある（訳者補注）。

5 公正の原理は主として納税者に義務を課す

法原則は、通常、それが租税法において適用されるにあたっては、政府に義務を課す。たとえば、政府はすべての納税者を等しく扱わなければならない、且つ、当該政府は合法性の原則に従わなければならない。公正の原理は、法律上の原則とは相違する。なぜならば、当該公正の原理は、主として相対する納税者に義務を課するからである。ハーポ(Happé)は、公正を保維持するため、納税者は租税立法のループ・ホールを利用するにあたり、自身を抑制する、と観察する³⁾。所与の管轄区において居住したり、操業したりすることにより、その納税者は当該管轄区に従順するが、同時に、その他の納税者による類似の従順に対する権利を有する。このことは、(相対する納税者のような)相互に人を信服させる権力を有さない自由な人格が、(共に国家を形成するような)協働活動に従事し、そうした人格間で、(租税ルールのような)ルールを定め、且つ、(わたしが自分の租税を支払う場合には、あなたも同じく、そうしなければならない、といった、)その便益と負担のそれぞれの割り当てを画するルールを設け、あるいは認めるときに、公正の問題が生ずるとする、ジョン・ローズの観察と符合する。コロスコの経験的実証は、かかるテーゼを裏付ける。彼は、経験的実証は、個々の個人は税率があまりにも高すぎるということに対してではなく、租税制度の公正さの欠如(即ち、他の者が同じ負担を負っていないということ)に対して不平を言う、ということを示す、と議論する。さらにコロスコは、経験的実証が租税制度に従順する個々の個人の意向は他の個人もまた、従順しがちであるとの確信に相関するというを示している、と述べる。

他人もまた、協働するためのその合意を得られた取り組みから便益を享受する人々の義務について存すること(例えば、合意を得られた負担の割り当ておよび認識された他人によるこれらの負担)としての公正の定義は、今般の政治上の議論において重要な役割を果たす。金融経済危機のため、納税者が共に負う負担は、より大きくなっている。公正の原理により、納税者は他の納税者が同じ犠牲を払っている場合には、当該納税者はより重い負担をすすんで受け入れるに過ぎない。この理論的根拠はまた、租税遁脱と脱税に対する取組みに係る欧州委員会の声明文においても見出されうる、欧州委員会の2012年6月27日の政策文書によれば、「租税遁脱と脱税に対する取組みは、税収の問題のみならず、公正の問題でもある。(中略)とりわけ、これら困難な経済時期においては、(中略)正直な納税者は、遁脱者や脱税者に基因する減収の増加を埋め合わせるための追加的な増税に苦しまない。」2013年5月22日の欧州理事会のその草案において、欧州委員会はかかるテーゼをさらに推敲した。曰く、「租税遁脱と脱税はまた、公正と公平への挑戦である、公正は、必要な経済改革は社会的にも政治的に容認できものとする必須の条件である。肉体労働者であろうと、単一市場から便益を享受する多国籍企業であろうと、あるいはオフショアに

3) Richard Happé, 'Belastingethiek: een kwestie van fair share'. In: *Belastingen en ethiek. Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap no. 243*, Kluwer, Deventer 2011, p. 3-69, 52-53.

貯蓄する個人資産家であろうと、すべての者は公正な負担を払うことにより財政に貢献する、ということを実にすること、課税の負担はより平準化される。」最近の認識では、多国籍企業や個人資産家のような幾ばくかの納税者は、その自由な権利の制約に服するのではなく、他人の服従からの便益を享受している。このことが、実際に当てはまるか否かについては、本稿の取り扱う範囲を超えている。しかしながら、納税者が、ここのような状況が終焉するようにと政府に求めていることは事実である。

(続く)