

〔翻 訳〕

課税と民主主義 (1)

— Taxation and Democracy —

ウォルフガング・シェーン
(WOLFGANG SCHÖN)

佐古麻理訳

目次

論文の紹介

- I 序説
- II 「合同の原則」：課税，代表及び公共支出
- III 「合同の原則」の侵害
 - A. 「合同の原則」の国内侵害と再分配の要求
 - B. グローバリゼーションと「合同の原則」の侵害
- IV 国内租税立法と憲法上の制約
 - A. 「コンテンツ」対「コンセント」－納税者保護に係る2つの異なる概念
 - 1. 「コンテンツ」による保護－実体的租税原則の展開
 - 2. 「コンセント」による保護－自主的な支払としての税
 - 3. 「コンテンツ」と「コンセント」の間の永続的な分裂－「政府閉鎖」の可能性
(以上，本号)
 - B. 財産，再分配及び憲法上のコミットメント
 - 1. 私的財産と国家
 - 2. 再分配
 - C. 納税者と市民－「合同の原則」の弁証法
 - D. 司法審査とその制約
 - E. 憲法上の制約－比較展望
 - 1. 英国のアプローチ
 - 2. 米国のアプローチ
 - 3. ドイツのアプローチ
- V 個人の移住－課税，市民権及び選挙権
 - A. 非居住の市民
 - 1. (非) 課税
 - 2. 代議制度 (有権者の権利)
 - 3. 憲法上の制約
 - B. 非市民の居住者
 - 1. 課税
 - 2. (非) 代議制度
 - 3. 憲法上の制約

VI 租税競争及び税に動機付けられた労働と資本の移動

- A. 基本的な租税競争モデル
- B. 民主主義への補完としての租税競争
- C. 民主主義への脅威としての租税競争

VII 結論

【論文の紹介】

本稿は、マックス・プランク研究所（ドイツ）のウォルフガング・シェーン教授が、2019年のタックス・ロー・レビュー（Tax Law Review）誌上で公表した論文である“Taxation and Democracy”（Wolfgang Schön, Taxation and Democracy, 72 TAX L. REV. 235（2019）, 以下、「シェーン論文」という。）の全文を日本語に翻訳したものである。

シェーン教授（Prof. Dr. Dr. h. c. Wolfgang Schön）は、マックスプランク租税法・公共財政研究所（Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance）の所長であり、ビジネス法及び租税法の研究部門（Department of Business and Tax Law）を統括する。シェーン教授はまた、ミュンヘン大学の名誉教授であり、ニューヨーク大学ロー・スクールにおいても外国招聘教授として教壇に立ておられるなど、国際的に著名な租税法学者である。

本稿で取り上げたシェーン論文は、シェーン教授が2017年10月11日に政府間機関である欧州大学院（European University Institute）で行ったマックス・ウェーバー講義（Max Weber Lecture）、同月、租税競争をテーマとしたコロソ大学租税研究所の75周年記念カンファレンスでの講演、2018年4月にニューヨーク大学ロー・スクールで行われた租税政策会議での講演、及び2018年8月の国際租税法に係る Maarten J. Ellis Leiden Graduation Lecture での講演内容を基に拡大し論考としたものである。シェーン教授は、当該論考の著述に際して、Lily Batchelder 教授、Daniel Shaviro 教授ほか多数の著名な租税法学者等に謝辞を表す。

シェーン論文は、課税分野における比較憲法と租税立法につき、課税と民主的な意思決定の間の関係を中心に検討したものである。民主のプロセス、特に一般的参政権と議会の役割が、納税者を過度な課税又は不公平な課税から保護するための中心的な基礎的要素を形成するという仮説に基づいている。シェーン論文では、民主的意見を決定する者（代表者）、課税の負担を負う者（納税者）及び公共的支出の便益を享受する者の「重なり」を「congruence（本稿では、『合同の原則』と称す。）^{a)}」という文言で表す。この「合同の原則」が満たされたとき、民主主義的な課税が実現されるという考え方が成立する。その原則の重要性は歴史的に支持され、「代表なくして課税なし」という宣明が世界的に広く受け入れられ、憲法の文言で明示されている。しかし、「合同の原則」を満たすことは容易なことではなく、それに対する侵害の問題は、国内的及び国際的に複雑化された問題として展開している。シェーン論文では特に、国境を越えて移動する者と外国からの投資に着目し、昨今のグローバリゼーションの下における民主主義的な課税に対する問題を指摘する。そこには、国内に居住する外国人に対する課税のあり方が含まれる。憲法上、参政権が認められていない外国人に課税が生じる場合、「代表なくして課税なし」という宣明が崩壊することとなる。シェーン論文の結びでは、「国内を規制の対象とする憲法秩序が、日々の違憲的な立法慣行と同様に、グローバル化の容赦ない圧力に抵抗しきれない」とした上で、憲法を超えた超国家レベルでの重要な制約の必要性について言及する。

a) 「congruence」の日本語表記につき、「独立している3つのものが1つになる」という本論考の趣旨から、「合同」という文言を用いた。

課税と民主主義の関係につき、シェーン論文の叙述は、主に欧米諸国が中心となるが（若干、我が国についても言及している）、シェーン教授の主張は、我が国の実情においても当てはまるものと考えられる。日本国憲法30条は、「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負う。」と規定する。この規定と租税根拠論との関係につき、「国家は主権者たる国民の自律的団体であるから、その維持および活動に必要な費用は国民が共同の費用として自ら負担すべきであるという考え方に基づいて、納税の義務を定めている。」とされ、その考え方を「民主主義的租税観」と称している^{b)}。この憲法規定に基づく租税観は、最大判昭和30年3月23日民集9巻3号336頁及び最大判昭和60年3月27日民集39巻2号247頁から導き出されたものであるが、前者の最高裁判決は「……民主政治の下では国民は国会における代表者を通じて……」とあり、また後者の判決では「民主主義国家にあつては、……代表者を通じて定めるところにより」とされていることから、我が国の憲法における民主主義的租税観は、『代表者』を通じた納税の義務あるいは『代表者』を通じた租税法律主義^{c)}であると解すことができよう。

租税法律主義の厳格化は、財政の側面の現れ（日本国憲法第7章、財政）として、同法83条は、「国の財政を処理する権限は、国会の議決に基いて、これを行行使しなければならない。」と定め、代表制民主主義を基とする財政民主主義の原則を宣明する。「財政民主主義」という文言と互換的に用いられる財政立憲主義は、「単に形式的な財政国会議決主義ではなく、財政民主主義を意味するものであるから、その収入面における具体化としての租税法律主義も、民主主義の要素を内包するものでなければならない。」とされている^{d)}。このように、我が国における財政民主主義の概念は、代表者を通じた民主主義の要素を内包するものとなっている。

その一方で、日本国憲法15条1項は、「公務員を選定し、及びこれを罷免することは、国民固有の権利ある。」と定め、我が国に国籍を有しない在留外国人には選挙権を認めていない^{e)}。すなわち、我が国に居住する外国人は、租税立法を行う「代表者」を選ぶことができないこととなる^{f)}。

b) 金子宏『租税法（第23版）』24頁（弘文堂、2019年）。

c) 谷口勢津夫「租税法律主義（憲法84条）」日税研論集77号252頁（2020年）。

d) 谷口・前掲注c・251頁。

e) 最3小判平成7年2月28日民集49巻2号639頁。最高裁は、「憲法十五条一項にいう公務員を選定罷免する権利の保障が我が国に在留する外国人に対しても及ぶものと解すべきか否かについて考えると、憲法の右規定は、国民主権の原理に基つき、公務員の終局的任免権が国民に存することを表明したものにほかならないところ、主権が『日本国民』に存するものとする憲法前文及び一条の規定に照らせば、憲法の国民主権の原理における国民とは、日本国民すなわち我が国の国籍を有する者を意味することは明らかである。そうとすれば、公務員を選定罷免する権利を保障した憲法十五条一項の規定は、権利の性質上日本国民のみをその対象とし、右規定による権利の保障は、我が国に在留する外国人には及ばないものと解するのが相当である。」と判示し、公務員の選定罷免権は、国民主権の原理から、日本国民のみに保障された権利であり、在留外国人には及ばないことを明確にしている。このように、我が国において、在留外国人は、選挙権を保持しない旨判示する。

f) 最3小判・前掲注e・641頁。日本国憲法93条2項は、「地方公共団体の長、その議会の議員及び法律の定めるその他の吏員は、その地方公共団体の住民が、直接これを選挙する。」と規定しているところ、ここで定める「住民」の意義につき、「国民主権の原理及びこれに基づく憲法十五条一項の規定の趣旨に鑑み、地方公共団体が我が国の統治機構の不可欠の要素を成すものであることをも併せ考えると、憲法九十三条二項にいう『住民』とは、地方公共団体の区域内に住所を有する日本国民を意味するものと解するのが相当であり、右規定は、我が国に在留する外国人に対して、地方公共団体の長、その議会の議員等の選挙の権利を保障したものである」とした。

それにもかかわらず、我が国の租税法等は、そのような在留外国人に対しても所得税や住民税等の納税義務を課している^{g)}。例えば、所得税の納税義務者につき、所得税法5条1項は、「居住者は、この法律により、所得税を納める義務がある。」と定め、同法2条1項3号は、居住者の定義として、「国内に住所を有し、又は現在まで引き続いて一年以上居所を有する個人をいう。」と規定する。居住者以外の個人である非居住者（同項5号。1年未満の短期滞在を予定している外国人など）は、国内源泉所得についてのみ納税義務を負う（同法5条2項ほか）。また、居住者のうち、日本国籍を有しておらず、かつ、過去10年以内において国内に住所又は居所を有していた期間の合計が5年以下である非永住者（同法2条1項4号）は、国外源泉所得以外の所得及び国外源泉所得のうち日本国内で支払われ、又は国外から送金されたものが課税対象とされる（同法7条1項2号）。居住者のうち非永住者以外の個人である永住者は、居住者と同様に、全ての所得に対して納税の義務を負う。このように、所得税法は、居住形態により個人を居住者（永住者及び非永住者）又は非居住者に区分し、その区分に応じて、課税所得の範囲が定められている。そのため、在留外国人は、国政選挙権を保持していなくても、居住形態により所得税が賦課・徴収されることとなる。

在留外国人は、国税である所得税に加え、地方住民税の納税義務も課される。地方自治法10条2項は、「住民は、法律の定めるところにより、その属する普通地方公共団他の役務の提供をひとしく受ける権利を有し、その負担を分任する義務を負う。」と規定した上で、同法223条は、「普通地方公共団体は、法律の定めるところにより、地方税を賦課徴収することができる。」と定める。また、地方税法24条1項1号は、道府県内に住所を有する個人につき、均等割額及び所得割額の合算額により道府県民税が課される旨を規定する。さらに、同法294条1項1号は、市町村内に住所を有する個人につき、均等割額及び所得割額の合算額により市町村民税が課される旨を規定する。このように、道府県内及び市町村内に住所を有する在留外国人は、地方選挙権を保持していなくても、道府県民税及び市町村民税の納税義務者となる。

以上のように、我が国における課税と民主主義の関係は、シェーン論文で指摘されているような、「合同の原則」に対する侵害が生じていると考えられ、「代表なくして課税なし」の宣明が、実現されていない状況にあるといえよう。

同項にいう「住民」とは、日本国民である「住民」の意であり、在留外国人に地方選挙権を保障した規定であると解釈することは困難である旨判示した。このように、最高裁判所は、在留外国人の選挙権の保有につき、国政選挙権（憲法15条1項）のみならず地方選挙権（憲法93条2項）についても、これを保有しない旨判示する。さらに、在留外国人の地方選挙権につき、最高裁判所は、「我が国に在留する外国人のうちでも永住者等であってその居住する区域の地方公共団体と特段に緊密な関係を持つに至ったと認められるものについて、その意思を日常生活に密接な関連を有する地方公共団体の公共的事務の処理に反映させるべく、法律をもって、地方公共団体の長、その議会の議員等に対する選挙権を付与する措置を講じることは、憲法上禁止されているものではないと解するのが相当である。」と述べ、「永住者等」と限定的であるものの、一部の在留外国人に係る地方選挙権の保有を認めている。とはいえ、この最高裁判所の判断につき、そもそも最高裁判所は、憲法93条2項の「住民」とは、日本国民である住民のことでありと解しているにもかかわらず、永住者であれば法律をもって地方選挙権を付与したとしても憲法違反にはならないと解することは論理的に無理があり、また憲法15条1項に規定する公務員の選定罷免権を国民主権原理の現れであると解する限りは、国政・地方を問わず、外国人に対して選挙権を付与することを憲法は想定していない、とする見解がある。高乗正臣『人権保障の基本原則』106頁（成文堂、2007年）、村松伸治「外国人の政治的権利と主権—政治的権利をめぐる—」憲法研究52号127—28頁（2020年）参照。

g) 常本照樹「日本における外国人—憲法の観点から」北大法学論集46巻6号302頁（1996年）。

シェーン論文は、人と資本の国境を越えた移動が激しく展開する現代のグローバル化された社会において、課税と民主主義の関係はいかにあるべきかという問題を提起する。この問題は、我が国においても同じ状況にあり、課税と民主主義の関係を憲法と租税法との関係の側面から研究を進める研究者にとって、シェーン論文は大いに参考となるものである。なお、シェーン論文には、政治哲学あるいは法哲学的な文言あるいは文脈が用いられているため、日本語への翻訳に際しては、可能な限り、原本に則したものと心掛けたつもりである。最後に、日本語への翻訳に快諾くださったシェーン教授に^{h)}、深く御礼申し上げる次第である。

佐古麻理

I 序説

本稿は、課税の分野における比較憲法と政策につき、課税と民主的な意思決定の間の関係を中心に検討したものである。出発点は、民主的プロセス、特に一般的な参政権と議会あるいは同様の立法機関の主導的役割が、納税者を過度又は不公平な課税から保護するための中心的な基礎的要素を形成するという仮説に基づく。本稿全体を通して、民主的意見を決定する者、課税の負担を負う者及び公共的支出の便益を享受する者の重なりを「合同の原則 (congruence)」と称す¹⁾。「合同の原則」の重要性は、ロック (Locke) とモンテスキュー (Montesquieu) の時代から政治哲学にしっかりと根付いており、1776年の米国建国や1789年のフランス革命などの主要な歴史的事件の中核を成してきた。過去200年間、「代表なくして課税なし (no taxation without representation)」という宣明は、世界的に受け入れられ、広く普及した憲法の文言で明示的に祀られてきた。

本論説のパート I とパート II は、経済的及び政治的状況の時代的な展開に基づく、実際的な問題としての「合同の原則」の概念における歴史的な取組及びその侵害について概説する。次に、この論説では、現代の国内及び世界の状況に現れているように、「合同の原則」にかかる実際の現実についての3つの基本的な問題を分析する。分析は、国内問題の議論から始まり、グローバリゼーションの下で生じる複雑化された問題へと展開する。

第一に、国内自体の事情において、問題は、世界中で確立された民主的手続が、個々の納税者を保護するのに十分であるかどうか、あるいは租税法の規定内容に重要な憲法上の

h) "Many thanks for your kind letter. It is truly moving for me to learn that you find my work inspiring and offer to translate it into Japanese. This is a great honor for me and I am willing to agree."

1) 「合同の原則 (congruence)」という文言は、財政連邦主義の意義を検討し、その文言を用いた Wallace Oates の研究から導き出されたものである。以下、参照のこと。

WALLACE E. OATES, *FISCAL FEDERALISM*, at 37 (Harcourt Brace Jovanovich, 1972). CHARLES B. BLANKART, *ÖFFENTLICHE FINANZEN IN DER DEMOKRATIE* [Public Finance Office], at 86-89 (9th ed., Vahlen, 2017). 財政連邦主義の論説における同様の考えは、Mancur Olson が「同等 (equivalence)」という文言を用いることによって捉えられている。Mancur Olson Jr., *The Principle of "Fiscal Equivalence": The Division of Responsibilities Among Different Levels of Government*, 59 AM. ECON. REV. 479, 483 (1969). 以下についても参照のこと。Mancur Olson Jr., *Toward a More General Theory of Governmental Structure*, 76 AM. ECON. REV. 120, 123-24 (1986).

制約を要求するかどうかである。比較の観点から、憲法と租税法の慣行はこの点で大きく異なる。ほとんどのヨーロッパ諸国のみならずラテンアメリカ諸国においても、それぞれの憲法の下で課税の実質的な原則を是認している²⁾。これらには、超過課税に対する財産の保護や納税者間の平等な扱いなどの一般的な憲法規定だけでなく、応能原則あるいは累進課税システムの確立を規定する特定の定めも含まれる。これらの重要な原則は、租税法に対する反多数決主義的 (counter-majoritarian) な障害として機能し、租税法の正当性をその規定内容に依存させる。反対に、英国や米国において、課税の領域での民主的な意思決定は、憲法上の重要な制限によってほとんど制約されていない。本論説のパートⅢでは、これらの異なるアプローチにつながった歴史的な軌跡を探り、それぞれの利点を評価する。そのためには、課税自体の正当化、市民と国家との関係、私有財産の概念とコミュニティ全体の連帯との関係など、政治システムの基本的な要素を深く探求する必要がある。ここでの基本的な結論は、時間の経過とともに国内の領域で観察された「合同の原則」の実質的な侵害を考えると、重要な憲法上の制約に対する規範的なケースを擁護することができるということである。

第二に、グローバル化の状況下における個人の移住と移動は、「合同の原則」への負担を増大させる。個人は、課税とは関係のない他の理由で現在の経済活動に関わる。しかし、課税と民主主義に及ぼす影響は深刻である。本論説のパートⅣでは、地域社会的な義務と政治的義務との間の「不一致 (mismatches)」を分析する。それは、複数の市民の集合体で構成される複数の課税管轄区域の共存を認識すると明らかになる。世界中の多くの憲法は、選挙権が市民権に付随したものと規定する³⁾。しかし、ほとんどの国は、自国民が海外に居住している場合、その者に対して課税しない。ここで、「合同の原則」の侵害に対抗するための方法が2つある。課税と選挙権の整合性を満たすことの試みである。このアプローチには、2つの政策的表明が存する。1つには、国が非居住者の投票に対して、より大きな課税請求を主張すべきかどうかという問題がある。また、国が、納税者であるが市民ではない居住者に選挙権を与えるべきかどうかという問題もある。2つ目は、「合同の原則」を満たすことができない場合、憲法上の重要な原則によって、選挙権のない納税者は、超過又は不公平な課税から保護されるべきか否かという問題である。繰り返しになるが、ここで到達した結論は、これらの状況の下、重要な憲法上の制約を正当化することができるということである。

第三に、租税に動機付けられた個人と資本の動きは、「合同の原則」に対する特有の問題を引き起こす。法的権限の管轄区域 (法域) は、外国の個人と資本を引き付けるために、租税競争の意図的な財政政策にかかわる。外国の個人と多国籍企業が所有することが多い資本は、それに応じて対応するかもしれないが、通常は、受入国での選挙権を欠いている。パートⅤは、この状況でみられる「合同の原則」の侵害について分析を行う。ここでの明

2) Note 15, 44, 45, 92, 93 及び 110 を参照。

3) 選挙権は、「市民権の重要な指標」である。RICHARD BELLAMY, CITIZENSHIP: A VERY SHORT INTRODUCTION, at 22 (Oxford Univ. Press, 2008).

確な要素は、それに関連する納税者が、定義上、流動型であり、また税に敏感であるという点にある。したがって、超過税の場面において、納税者は自力救済措置を求めることができる。これらの納税者の場合、「離脱 (exit)」のオプションは、「発言 (voice)」の代わりとなる⁴⁾。市民や企業で広く使われている文言である「自らの足で投票する (voting with their feet)」は、国境を越えた動きが、民主的プロセスに与える影響を直接示している⁵⁾。ここでは、「合同の原則」の侵害が反転する。啓蒙主義の哲学者まで遡る最初の関心事は、代表ではない者が、過大に課税されるという点にある。グローバリゼーションと納税者の国境を越えた流動性に伴い、代表ではない者 (通常は平均して、より流動性が高いため) が、過少課税される懸念が高まっている。

繰り返しになるが、これは重要な憲法上の制約の問題を引き起こす。国境を越えて展開する納税者が過少課税されている場合、国内納税者に対しては、その税の差額を補正する必要がある。これら国内の納税者には、豊富な民主的代表が存在しているかもしれないが、そのような「発言」は、彼らの利益を保護するには不十分であろう。これは、重要な憲法上の制約が、国境を越え移動する資本と個人の圧力に対して、立法者に与えられた裁量の範囲を制限すべきかどうかという問題を招くこととなる。このような立法行為は、圧力団体に税制上の優遇措置を与える可能性がある。これによる便益は、課税の平等原則と同期していない可能性がある。国際的な観点からは、国内租税法の下で以前には放棄されていたはずの税制上の特権が、再び増大しているように思われる。しかし、グローバリゼーションの圧力を考えると、国内の憲法上の制約が、この現象に対する効果的な対抗勢力になる可能性は低い。

II 「合同の原則」：課税、代表及び公共支出

歴史的及び比較の見地の何れにおいても、課税と民主主義に係る議論の出発点は、よく知られた宣明である「代表なくして課税なし (No taxation without representation!)」である。英国の弾圧に対するアメリカ独立戦争から端を発するこの世界的に有名な戦いの叫びは、我々が課税と民主主義の関係について考え始めるとすぐに思い浮かぶ文言である。課税は国民の同意により正当化されるものとする。別の言い方をすれば、税の義務的な性格は、(議会の) 代表の自主的な側面によって緩和されなければならない。同様の要求は、多様な歴史的状況で提起されている。1215年のマグナ・カルタ大憲章 (Magna Carta) に関する合意⁶⁾ 及び1689年の名誉革命 (Glorious) 後の民権条令 (Bill of Rights, 権利章典) の制定は⁷⁾、成功裏にイングランド国王の課税権を制限した。1789年のエタ・ジェネロ

4) ALBERT O. HIRSCHMAN, EXIT, VOICE, AND LOYALTY: RESPONSES TO DECLINE IN FIRMS, ORGANIZATIONS AND STATES, at 21 (Harvard Univ. Press, 1970).

5) Charles A. Tiebout, *A Pure Theory of Local Expenditures*, 64 J. POL. ECON. 416 (1956).

6) Magna Carta, ¶ 12 (1215). 「我が王国では、一般的な同意なしに『軍役代納金 (scutage)』や『援助金 (aid)』を課すことはできない」。https://www.bl.uk/magna-carta/articles/magna-carta-english-translation 参照。

(三部会, États Généraux) 会議 (1614年以降初めて) は、国王が、三部会による財政計画の承認を得る必要性に駆り立てられたフランス革命の出発点であった⁸⁾。ドイツにおいて、19世紀の立憲君主制の台頭は、統治者と地主階級との財政的及び予算的な権力争いを生じさせた⁹⁾。

今日、民主的意思決定と国家の財政権限の関係、あるいは本論考を通しての、いわゆる「合同の原則」は、世界の多くの憲法において許諾され、又法定化されている。米国では、唯一議会在連邦税を制定する権限を有する。すなわち、先決条項 (Origination Clause) は、「歳入の徴収に関する全ての法案は、下院で発議されなければならない」と規定する¹⁰⁾。1787年以来、米国国民に最も親和的な公共機関へ歳入に係る立法権を置くために、大統領のみならず米国上院に対しても、立法起草する権限を与えなかった¹¹⁾。

2年後の1789年、フランス人権・公民権宣言 (French Declaration of Human and Civil Rights) は、「国民は、公共税の必要性を自ら又はその代表を通じて確認し、自由に同意し、その用途を知り、割合、課税ベース、徴収及び期間を決定する権利を有する。」と定める¹²⁾。革命時代のフランス憲法は、根本的な変化なしに19世紀初頭の修復期を安全に生き延びたこれらの原則に固執した¹³⁾。同様の流れで、しかしより躊躇する形で、1849年のドイツ帝国の最初の憲法草案である「Paulskirchenverfassung」は、財政問題 (国庫歳入)

7) 英国版の権利章典 (English Bill of Rights, 1 Will. 3 (1689))。「議会の許可なしに、より長い間、又は同じ方法で、又は許可される以外の方法で、特権のふりをして国王の使用のために、又はその使用に金銭を徴収することは違法である。」<https://avalon.law.yale.edu/17th-century/England.asp> 参照。

8) BENOÎT JEAN-ANTOINE, LES NORMES CONSTITUTIONNELLES FINANCIÈRES EN DROIT FRANÇAIS DE 1789 À NOS JOURS [Constitutional Norms in French Financial Law from 1789 to Present], at 9 (L.G.D.J., 2010). 以下参照, Thomas J. Sargent & François R. Velde, *Macroeconomic Features of the French Revolution*, 103 J. POL. ECON. 474 (1995). 1789年の革命的出来事の「政治経済学」を提示している。

9) WERNER HEUN, STAATSHAUSHALT UND STAATSL EITUNG [State Budget and State Leadership], at 54-65 (Nomos, 1989). 以下についても参照, Isaac William Martin & Monica Prasad, *Taxes and Fiscal Sociology*, 40 ANN. REV. SOC. 331, 337 (2014). 今日の発展途上国において、財政問題が、同様の方法で民主主義の構築を推進しているかどうかをレビューしたものである。

10) U.S. Const. art. I, § 7.

11) J. Michael Medina, *The Origination Clause in the American Constitution: A Comparative Survey*, 23 TULSA L. REV. 165, 170-71 (1987); Priscilla H. M. Zotti & Nicholas M. Schmitz, *The Origination Clause: Meaning, Precedent, and Theory from the 12th to 21st Century*, 3 BRIT. J. AM. LEGAL STUD. 71, 73 (2012).

12) Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen [Declaration of the Rights of Man and of the Citizen], art. 14 (Fr. 1789). 「全ての国民は、税の創設に参加し、それらの行使を監視し、それらのアカウントを提供するよう要求する権利を有する」。

<https://www.legifrance.gouv.fr/Droit-francais/Constitution/Declaration-des-Droits-de-l-Homme-et-du-Citoyen-de-1789> 参照。Jean-Antoine 脚注 8 についても参照。

13) 1793 Const. art. 1 「公的寄付は、立法府によって毎年審議され、決定されるものとし、明示的に更新されない限り、次の会期の最終日までのみ有効となる可能性がある。」1814年6月14日の修復憲法憲章は、国会議員の地位を根本的に損なうことなく、国王大権を強化した。1793 Const. art. 47

において、国王と議会の共同立法を選択した¹⁴⁾。

20世紀には、世界中でほぼ統一された憲法の文言が台頭し、課税の領域における国民の基本的な権限が確認された。しかし、課税の領域における民主主義原則の基礎は、一般的に受け入れられている概念よりも深くなっていることは注目に値する。個々の国民に対する国家の全ての行為は、法的根拠によってカバーされるものとし、この法的根拠は、国民自身あるいはその選出された代表者による自発的な行為にまで遡る必要がある。

第一に、財政問題では、租税法の実質的な要素を提示するために、立法府自体による正式な立法が必要であることは広く受け入れられている¹⁵⁾。この権限は、他の機関、たとえば政府の行政機関に委任してはならない¹⁶⁾。

第二に、民主的に選出された立法府の課税権は、国家予算を通過させる同じ立法府の権限によって補完される。これにより、公共部門の歳入と歳出の双方が、それぞれ国民とその代表者の管理下に置かれるようになる。立法府は、ジェームス・マディソン (James Madison) のフェデラリスト・ペーパー (Federalist Paper) への貢献に遡る合衆国憲法の慣行のフレーズを使用するために、「財源力 (power of the purse)」を保持する¹⁷⁾。

「代議院は、税に関する全ての提案を受け取る。これらの提案が受け入れられて初めて、貴族院に持ち込むことができる。」1793 Const. art. 48 「2つの議院の同意及び国王の許可がない限り、税を課し徴収することはできない。」1793 Const. art. 49 「土地税は、1年間のみ承認される。間接税は、数年間、創設することができる。」1830年8月14日の憲法憲章の39条と40条には、ほぼ同じ文言が存する。フランス第二共和制の1848年憲法では、より革新的な文言が再制定された。「全ての税は、公益のために課せられる。誰もが、その財力と財産に比例して貢献する。」(1848 Const. art. 15)。1848 Const. art. 16 「法律の効力による場合を除き、税を課し又は徴収することはできない。」1848 Const. art. 17 「直接税は、1年間のみ承認される。間接税は、数年間、創設することができる。」

- 14) SIMON KEMPNY, DIE STAATSFINANZIERUNG NACH DER PAULSKIRCHENVERFASSUNG [The Public Finance After Paulskirchenverfassung], at 55 (Mohr Siebeck, 2011).
- 15) 例えば、以下参照。Grundloven [Constitution] May 28, 1953 § 43 (Den.); Suomen perustuslaki [Constitution] Mar. 1, 2000 § 61 (Fin.); 1958 Const. art. 34 (Fr.); Constitution du Grand-Duché de Luxembourg [Constitution] Oct. 17, 1868, art. 99 (Lux.); Constituição Política da República Portuguesa [Constitution] Apr. 25, 1974, art. 106 § 2 (Port.). イタリア憲法23条を争点とする最近の裁判事例に関しては、Corte Cost., 15 aprile 2015, n. 20, G. U. (It.) を参照のこと。
- 16) ANDREAS KALLERGIS, LA COMPÉTENCE FISCALE [The Tax Jurisdiction] paras., at 80-97 (Dalloz, 2018). その枠組みにおいて、1999スイス憲法127条は、「租税の設計、特に納税義務者の定義、租税の目的及び租税ベースの測定は、少なくともその主要な特性に関して、立法者自身によって定めなければならない。」(Bundesverfassung [BV] [Constitution] Apr. 18, 1999, art. 127) と規定する。この憲法原理に係るドイツ憲法とスイス憲法の比較については、以下を参照のこと。CHRISTIAN WALDHOF, VERFASSUNGSRECHTLICHE VORGABEN FÜR DIE STEUERGESETZGEBUNG IM VERGLEICH DEUTSCHLAND – SCHWEIZ [Comparison of the Constitutional Requirements for Tax Legislation in Germany and Switzerland], at 110-35 (Beck, 1997). 中国では、中国の行政機関が独自に新しい課税を導入するという既存の慣行につき、全国人民代表大会における最近の広範な議論の対象となっている。2015年に改正された中国の立法法の新しい文言によれば、「あらゆるカテゴリーにおける税の制定、税率の決定、徴税管理及びその他の基本的な課税規則」は、議会自体によって決定されなければならないとされる (中華人民共和国・立法法 art. 8, ¶ 6, 2015年3月15日国防省公布)。

Ⅲ 「合同の原則」の侵害

政治理論と政治情勢を詳しく見てみると、興味深いことに、明らかに「課税」と「代表」の間の相互作用は完全には成立していない。これは、国内的なレベルと国際的な状況の双方に当てはまる。

A. 「合同の原則」の国内侵害と再分配の要求

国内レベルにおける対立の理由は、税に投票する者、税を支払う者、税の支出を享受する者の間のつながりに係る有益な性格が、その大部分につき、問題のコミュニティー全体にのみ当てはまるという事実にある。ただし、特定のコミュニティ内における個々の納税者にとって、この関係は、通常成立しない。投票する資格があり、また税を支払う必要がある市民の間の同質性により、この区別は、大きな違いを生じさせないであろう。とはいえ、選挙権（参政権）と税制の適用範囲が拡大し、より多様な市民が含まれるようになると、これはもはや真実ではない。課税は、使用者の料金や社会保障負担金のような個人の利益のための単純な見返りではなく、公共財や再分配措置のための「報われない（unrequited）」資金調達ツールである¹⁸⁾。非対称効果も例外ではなく、ルールである。一部の納税者が勝ち、他の者は負ける。公共財は、納税者コミュニティにおけるメンバーの違いによって、さまざまな強度（intensity）で享受される。その定義による再分配とは、納税者間で富を再分配すること、である。したがって、概念的には総計レベルでの自発的な移転であるとラベル付けされる可能性のある税は、個人レベルでの義務的な徴収として特徴付けることができる¹⁹⁾。これは、個々の納税者が、関心のない公共財への融資や不利益をもたらす再分配政策の実施など、民主的な手続に基づいて課せられた負担を受け入れる必要があるかどうかという問題につながる。

この問題は、経済学者のダロン・アシモグル（Daron Acemoglu）とジェイムズ・ロビンソン（James A. Robinson）が、『独裁的権力と民主主義の経済的起源（*Economic Origins*

-
- 17) The Federalist No. 58 (James Madison). 『ザ・フェデラリスト』は、合衆国憲法に関する最も権威ある論評の論文集である。ジェームス・マディソンは、連合規約の下で各州が持っていた絶対的な主権の代わりに、国家の関心を必要としない全ての分野に関して、各州が『残存主権』を持つべきだと提案した。マディソンは、憲法批准の手續自体が、国家主義ではなく連邦主義の概念を象徴するものである、と論じた。彼は以下のように述べる『ひとつの国家全体を構成する個人としての国民ではなく、各個人の所属する個々の州を構成する個人としての国民が同意し、批准しなければならない……。したがって、憲法を確立する行為は、国家ではなく連邦の行為である。』（訳者注）。
- 18) OECD, Revenue Statistics 1965-2016, at 11 (2017) を参照。ここにおいて、「税は、一般政府への強制的で報われない支払いとして定義される」とされている。
- 19) NICOLAS DELALANDE, LES BATAILLES DE L'IMPÔT: CONSENTEMENT ET RÉSISTANCES DE 1789 À NOS JOURS [The Tax Battles: Consent and Resistance From 1789 to the Present Day], at 8-13 (Le Seuil, 2011). 「フランス革命以来、全ての政府、又はほとんど全ての政府は、社会的な受入れを促進させるために、税の強制的な性格を隠そうとした。」以下についても参照。Richard A. Epstein, *Taxation in a Lockean World*, 4 Soc. PHIL. & POLY 49, 49-51 (1986).

of Dictatorship and Democracy』に関する研究で取り上げている²⁰⁾。彼らの研究の出発点は、いずれの国でも、社会における富の分配につき、支配階級のエリート（富裕者）と市民（貧者）の間に対立があることを仮定する。市民は、富裕者から貧者への再分配を要求する一方で、エリートは、自らの既得権を防御しようとする²¹⁾。

彼らの理論によれば、富裕者は、革命の脅威を回避させるために富裕者の富の一部を貧者と徐々に共有するであろう²²⁾。しかし一般市民は、長期的にこれらの非公式で取消可能な富の移転に説得されることはなく、将来への信頼出来るコミットメントを要求するであろう。信頼できるコミットメントのための最も強力な手段は憲法改正である²³⁾。このような背景から、国民全体の立法府への実質的な影響力を伴う民主的憲法への動きは、有権者の大多数に、予測可能な将来に分配税制を実施する権限を与えるであろう。歴史的観点から、19世紀を通じての参政権（選挙権）の同時拡大と同時期の（累進）所得税の制度化は、このモデルで説明されている関係の一例に過ぎないとみなすことができる²⁴⁾。この世界では、民主的手続は、主に一部の独裁政権に対する個人又は人々（納税者の均質な集合体として概念化されている）に対する保護手段ではない。むしろ、それらは、社会の（貧しい）多数派が、（豊かな）少数派の富を適切にするためのツールとして機能する²⁵⁾。これは、少数派の利益を保護するために、さらなる憲法の規定を採用すべきかどうかという問題を招く。この基本的な問題は、以下のパートIVで詳細に分析する。

20) DARON ACEMOGLU & JAMES A. ROBINSON, *ECONOMIC ORIGINS OF DICTATORSHIP AND DEMOCRACY* (Cambridge Univ. Press, 2006).

21) *Id.* at 15. 「我々の考え方の最初の説明を容易にするために、社会をエリートと市民の2つのグループで構成されていると考えることは有用である。本研究の枠組みにつき、社会の選択は、本質的に矛盾していることを主張する。例えば、エリートが比較的裕福な個人である場合、つまり裕福な者は、再分配課税に反対する。一方、比較的貧しい人々、つまり貧しい者は、彼に資源を再分配する課税に賛成するであろう。より一般的には、エリートに利益をもたらす政治や社会的な選択は、市民に利益をもたらすものとは異なる。この社会的な選択と政策の対立は、我々のアプローチの中心的なテーマである。」

22) 同様の論説として、Sharun Mukand & Dani Rodrik, *The Political Economy of Liberal Democracy*, Nat'l Bureau of Econ. Research, Working Paper No. 21540, at 3 (2015). アシモグラー・ロビンソン・モデルを、富とは関係のない民族的、宗教的及び同様のそのような分裂の下での、多数派—少数派の対立に拡張する。

23) 政治的エリートが、憲法によって設定された制限を遵守するインセンティブを所有しているという仮定の下で、これは憲法規範の「自立執行権 (self-enforcement)」の特定の要件につながる。James D. Fearon, *Self-Enforcing Democracy*, 126 Q. J. ECON. 1661, 1665 (2011); Barry R. Weingast, *The Political Foundations of Democracy and the Rule of Law*, 91 AM. POL. SCI. REV. 245, 251 (1997).

24) Edgar Kiser & Steven M. Karceski, *Political Economy of Taxation*, 20 ANN. REV. POL. SCI. 75, 79 (2017).

25) 慎重で個別的なアプローチを求める比較財政史の領域における主要な研究として、以下参照。Sven Steinmo & Caroline Tolbert, *Do Institutions Really Matter? Taxation in Industrialized Democracies*, 31 COMP. POL. STUD. 165 (1998); KENNETH SCHEVE & DAVID STASAVAGE, *TAXING THE RICH*, at 12 (Princeton Univ. Press, 2016).

B. グローバリゼーションと「合同の原則」の侵害

グローバリゼーション下における特定の個人と資本の双方の流動性は、「合同の原則」に追加的、実質的な影響を及ぼす。ダニ・ロドリック (Dani Rodrik) は、彼の著書である『グローバリゼーションのパラドックス (Globalization Paradox)』の中で、この現象について分析を行っている²⁶⁾。ロドリックは、特に自由貿易と自由資本の流動性の影響に関して、民主的な国民国家の将来を検討する。彼は、租税競争を含む規制競争に関する研究の幅広い伝統を基礎とし、一方では、世界市場の利益を活用する意欲から生じる地元の政策立案者への圧力を論じ、他方では、立法問題において完全な主権を保持することを論じる²⁷⁾。分析の結果、ロドリックは、「グローバリゼーションのトリレンマ (trilemma of globalization)」であると結論する。その点につき、「民主主義、国家主権、世界的経済統合は相互に両立しない。この3つのうちの2つを組み合わせることはできるが、3つ全てを同時に完全に得ることはできない。」と述べる²⁸⁾。

ロドリックにとって、法人税率の基部に対する競争が続いていることは、資本に対するグローバル化された市場の要求と、再分配、環境保護及び他の公共政策の国内政策目標との間で行き詰った政策決定の明確な例の1つに過ぎない。国家は、決定しなければならない。国家は、国家主権と民主的な意思決定を維持することができる。しかし、国家は、自らを閉じ込めてグローバル化した経済から撤退しなければならない。あるいは、民主的な制度と意思決定をより高いレベルにシフトすることもできるが、そうすると、国家は、主権国家を置き去りにして「世界政府 (global government)」に向かわなければならない²⁹⁾。また、グローバル化した世界で国家主権を行使しようとすることはできるが、そうすると、国民は、国内政策の完全な民主的統制を維持することができなくなる。これらの可能性は、現状に照らしても適切な論説となるであろう。国際的な課税庁は存在しない。「グローバリゼーションのトリレンマ」によると、民主主義は譲歩しなければならない。実際問題として、これは地球規模での「合同の原則」の侵害として現れる。近年、アメリカ、ヨーロッパ及び世界中で租税政策を目の当たりにした者は誰でも、国内租税立法に影響を与える非常に大きな圧力の租税競争を十分に認識している。その国内租税立法は、法人税をはるかに超えて、富裕層及び流動型高技能労働者への個人課税の世界に直接浸透するものである³⁰⁾。したがって、流動的資本と流動的個人は、これらの流動的要素を有する者が投票で

26) DANI RODRIK, *THE GLOBALIZATION PARADOX: DEMOCRACY AND THE FUTURE OF THE WORLD ECONOMY* (Norton, 2011).

27) この分野における最先端の経済研究については以下を参照。Michael Keen & Kai A. Konrad, *The Theory of International Tax Competition and Coordination*, 5 HANDBOOK OF PUB. ECON. 257 (2013).

28) Dani Rodrik's Weblog (June 27, 2007) 「世界経済の不可避なトリレンマ」,
https://rodrik.typepad.com/dani_rodriks_weblog/2007/06/the-inescapable.html.

29) ロドリックの分析に基づく「国際租税機関 (International Tax Organization)」については、以下を参照。Thomas Rixen, *Globalisierung und fiskalische Demokratie [Globalization and Fiscal Democracy]*, 59 POLITISCHE VIERTELJAHRESSCHRIFT 103 (2018).

30) WOLFGANG SCHÖN, *TAX COMPETITION IN EUROPE—GENERAL REPORT*, in *TAX COMPETITION IN EUROPE*, at

きない管轄区域によって労働者と資本の双方に課税される可能性がある状況をもたらすこととなる。この現象が、租税法上、重要な憲法上の制約の要求にどのように影響するかという問題は、以下のパートV及びVIで検討する。

IV 国内租税立法と憲法上の制約

本論考の以下のパートは、民主的な意思決定、課税立法及び国内レベルでの重要な憲法上の制約との間の相互関係について検討する。これは、私が「コンテンツ (content)」による保護及び「コンセント (consent)」による保護と呼んでいる、時代の流れとともに展開してきた納税者保護の2つの主要な軌跡の違いに基づいている。最初の内容 (コンテンツによる保護) は、納税者を過度又は不公平な課税から守ることを目的とした課税に係る重要な憲法上の原則を示しており、2つ目の概念 (コンセントによる保護) は、課税の自主的な側面を前面に置いている。英国や米国などの国は、後者の概念を強調しており、行政機関の行き過ぎから納税者の権利を守るために、議会や議院などの代表機関に依存している。一方、ドイツなどの国では、「コンテンツ」による保護の概念を強調し、個々の納税者を保護するために、課税立法に係る追加的な憲法上の制約を設けている。

これらの軌跡の違いは、そもそも国家の役割と課税の根本的な正当化に関するそれぞれの政治的及び哲学的伝統に深く根ざしている。フランスやドイツなどの国の憲法理論と慣行は、国家の単なる存在がそのように正当化されることを認めており、国民が国家の活動に金銭を支払うことを要求している。しかし、コモンローの諸国は、正当な理由がない限り、国家の存在が健全であるとは考えていない。その正当性が欠如している場合、一般的に課税の正当性も欠如する。

一見すると、「コンセント」ベースのアプローチは、納税者を最もよく保護しているように見えるかもしれない。極端な場合、そのようなアプローチを採用している国は、納税者の利益を保護するために、「政府の閉鎖 (government shutdown)」を検討することさえある。しかし詳しく見ると、英国と米国で実践されている「コンセント」ベースのアプローチは、政府が機能している典型的なケースで問題を生じさせる。一旦、主要なルールが確立されると、個人の「コンセント」は、もはや意味のある役割を果たさない。当然のことながら、個人が政府を単独で閉鎖することはできない。これにより、強力な多数派あるいは少数派は、政治的課題を容易に引き継いで、他の者に不利益を与える可能性がある。そのため、個人はそれを防御することができなくなる。これに対して、憲法政策の観点から、「コンテンツ」ベースのアプローチは、過度で不公平な課税立法から納税者を保護するための重要な憲法上の手段を検討しているため、現実的に納税者を保護する可能性があることを示唆している。

パートIVでは、4つの基本的な点について概説する。第一に、納税者の保護に係る「コンテンツ」ベースと「コンセント」ベースの違いにつき、さらに詳しく分析され、それら

1 (Wolfgang Schön, ed., IBFD, 2003).

が明確に区別される。その区別は、長年の哲学的伝承であるホッブス（「コンテンツ」、Hobbes）とロック（「コンセント」、Locke）の概念にまでさかのぼる。第二に、これら2つのアプローチに対するもっともらしい憲法上のコミットメントを理論的な問題として概説する。第三に、国内における「合同の原則」の侵害は、そのような憲法上の公約の規範的評価に影響を与える。ここでの基本的な主張は、「合同の原則」の侵害が、重要な憲法上の制約に対する要求を高めるということである。第四に、英国、米国及びドイツにおける憲法上の慣行の比較分析を行う。この分析は、少なくともこれら3か国において、「合同の原則」の侵害についての規範的な意味合いにもかかわらず、現在のアプローチは、そのシステムが出現する歴史的軌跡のコミットメントにほぼ忠実であることを示している。

A. 「コンテンツ」対「コンセント」－納税者保護に係る2つの異なる概念

まずは、最初の原理から論じる。課税について考える場合、2つの異なる方法があり、それらが納税者保護を概念化する方法に影響を及ぼす。1つは、国家と財政ニーズを前提として、財政政策を導く重要な原則を策定し、納税者保護のための実質的な枠組みを確立することができる。これは、私が「コンテンツ」による納税者保護と呼ぶものである。2つ目は、課税は全ての段階で国民の関与を必要とし、課税の存在を民主的な手続と国民による自発的な行動に依存させると考えることができる。これは、私が、「コンセント」による納税者保護と呼ぶものである。

包括的であると主張することなく、双方の概念を17世紀の英国における2人の主要な政治哲学者であるトマス・ホッブス（Thomas Hobbes）とジョン・ロック（John Locke）に関連付けることができると言っても過言ではない。ホッブスの理論は、「コンテンツ」による保護の展開におけるその原点と位置付けられ、またロックの課税理論は、納税者の「コンセント」に基づいて体系的に構築されている³¹⁾。それゆえ、我々は、今日の憲法上の対立につながる数世紀の税制政策に、「コンテンツ」と「コンセント」の区分による線を、割り引いて（with a grain of salt）、引くことができるであろう。

1. 「コンテンツ」による保護－実体的租税原則の展開³²⁾

トマス・ホッブスが著した『リヴァイアサン（*Leviathan*）』³³⁾において、国家は（必然的に）民主的な国家ではないとされる。国家は、いくつかの架空上の社会契約に基づいて構築されているかもしれないが、国家がその権力を行使するために、継続的な立法あるいは代表機関による確認さえも必要としない。統治者の主権は絶対的であり、国民はそれに従

31) 課税と啓蒙主義の概要につき、以下参照。JANE FRECKNALL-HUGHES, THE CONCEPT OF TAXATION AND THE AGE OF ENLIGHTENMENT, IN STUDIES IN THE HISTORY OF TAX LAW (VOL. 2), at 253 (John Tiley ed., Hart Pub. Ltd., 2007).

32) 課税の背景における「国家」の観念を詳細に分析したものとして、以下参照。Klaus Vogel, *The Justification for Taxation: A Forgotten Question*, 33 AM. J. JURIS. 19 (1988).

33) 2 THOMAS HOBBS, LEVIATHAN, ch. XVIII, at 264 (Noel Malcolm ed., Oxford Univ. Press, 2012) (1651).

わなければならない。納税者の自主的な意思決定なしに課税が生じる。内外の平和を確保するための政府を樹立するという根本的な必要性を受け入れるならば、論理的には、主権に資金を提供するという根本的な必要性も受け入れるということであり、これは課税を正当化することとなる。この考え方は、ヨーロッパ大陸において受け入れられてきた³⁴⁾。

ホッブスの世界における主権者の権力は、(必然的に)民主的な制度によって制約されていないが、重要な要件によって制約される。すなわち、「いかなる階層の全ての国民、つまり、貧しく無名な者と同じように金持ちで知名度の高い者においても、正義は公平に施される。正義は、それらの者が行った損害を正当化するかもしれない……。この一貫した公平において、自然法則の教訓 (Precept of the Law of Nature) の下、主権者は、民にとって最も扱いにくいものとして、民の支配を受ける。」³⁵⁾。

平等原則のこの一般的な役割は、今日でも『至高の徳 (virtue of sovereigns)』³⁶⁾であり、課税に影響を及ぼす。「正義を平等にするために、税の平等な賦課も適切である。この平等は、富の平等ではなく、全ての者が彼らの防衛のために連邦に負っている債務の平等に依存している……。統治者の権力によって課せられた税の賦課は、統治者が取引の行使において民間人を守るための公の剣 (publique Sword) を持っているために、その賦課は民間人が統治者に支払う賃金 (Wages) に他ならない……。いずれが考慮されたのか、賦課の平等は、同じものを消費する者の富ではなく、消費されるものの平等にある……。しかし、税の賦課が、人々が消費するものに置かれるとき、全ての者は、彼らが使用するもののために平等に支払う。」³⁷⁾。

課税の平等(「便益 (benefit)」を基礎としたホッブスによる)は、今日に適用される税務弁護士が良く知るところの重要な基準である。この要件につき、ホッブスは、自然法の一部である平等な正義に基づいて構築した。また、このアプローチが消費税を提案するようになった理由については、現代の学者による多くの議論がある³⁸⁾。

18世紀を通じて、この重要な税の原則に係る展開と修正は多く存在する。1707年に、ヴォーバン (Vauban) は、非常に革新的な『Dîme Royale』(既存の複雑な課税を置き換えることを目的とした全てのカテゴリーにおける所得に対する単一のフラットタックス)を提示した。彼は、国の全ての者が国王の資金に貢献するという基本的義務及び納税者の

34) MARC LEROY, *TAXATION, THE STATE AND SOCIETY: THE FISCAL SOCIOLOGY OF INTERVENTIONIST DEMOCRACY*, at 127 (P.L.E-Peter Lang S. A., 2011). 例として、フランスの Jacques-Bénigne Bossuet の著作を紹介している。

35) 2 Hobbes, note 33, ch. XXX.

36) RONALD DWORKIN, *SOVEREIGN VIRTUE: THE THEORY AND PRACTICE OF EQUALITY*, at 6 (Harv. Univ. Press, 2000).

37) 2 Hobbes, note 33, ch. XXX. ホッブスはさらに、「全ての国家の臣民は、国家の保護の下で、それぞれが享受する収入に比例するそれぞれの能力に比例して、可能な限り速やかに、国家の支援に貢献するべきである。この格言の観察又は配慮の欠如には、いわゆる課税の平等又は不平等が含まれる。」と主張する。Id.

38) Dudley Jackson, *Thomas Hobbes' Theory of Taxation*, 21 POL. STUD. 175 (1973).

収入又は事業に比例した負担配分、の双方を指摘した³⁹⁾。話を進めて、アダム・スミス (Adam Smith) の非常に影響力のある「課税の4準則 (four canons of taxation)」をみると、この準則は、アダム・スミスが1776年に、便益関連と手段関連の双方の観点を用いて、課税の平等の最も重要な原則を再確認したものである⁴⁰⁾。この重要な基準は、課税の「確実性 (certainty)」、「利便性 (convenience)」及び「経済性 (economy)」に係る彼の3つの手続上の準則によって補完される。これらは双方に、税負担の予測可能性、遵守のしやすさ及び税の管理費に関して安価であることを要求する。繰り返しになるが、納税者の保護は重要であるが、アダム・スミスのこの方面の研究において、民主的な手続についての言及はない⁴¹⁾。むしろ、これらの租税原則は、自然法の規定、経済的正当化及び効果的かつ効率的に統治しようとする君主の健全性の根本原理との間で揺れ動く、あらゆる形態の政府の下でうまく機能しているようにみえる。同様に、18世紀のドイツの思想家は、税を支払うという国家の対象者の自然な義務の概念と対象者の財政能力に応じて税負担を割り当てるといふ国家の義務を組み合わせさせた⁴²⁾。

理論的思考を超えて、平等の原則は18世紀を通して、非常に大きな政治的勢いを得た。それは、貴族階級と教会のための財政的特権に対する中産階級の台頭の激しい戦いの間に、物議を醸す問題となった⁴³⁾。この遍在する社会的紛争の原因は、フランス革命に向けて、世界史を創った。革命時代のフランス憲法は、個人や社会階級に対するいかなる形態の税制上の特権も禁止する際に、明確な文言を使用していた⁴⁴⁾。この個人所得税の免除の廃止は、後に、ドイツのワイマール共和国憲法134条を含む、ヨーロッパ各国の憲法条項に反映された⁴⁵⁾。税制上の優遇措置の明示的な禁止は、ヨーロッパでもみられる。例えば、ベルギーやルクセンブルクの憲法などである⁴⁶⁾。

39) SÉBASTIEN LE PRESTRE DE VAUBAN, LA DÎME ROYALE, MAXIMES FONDAMENTALES DE CE SYSTÈME (1707). 「この必要性から以下ようになる。すなわち、合理的な手段を使用してこの義務を回避することができず、収入又は事業に比例して貢献する全ての者の自然な義務。」

40) 2 ADAM SMITH, AN INQUIRY INTO THE NATURE AND CAUSES OF THE WEALTH OF NATIONS, bk. V, ch. II, pt. II, at 349-52 (Edwin Cannon ed., Univ. of Chi. Press, 1976) (1776).

41) とはいえ、アメリカ植民地の状況に関する彼の見解を参照のこと。Id. bk. IV, ch. IV, pt. VII.

42) JOHANN HEINRICH JUNG-STILLING, DIE GRUNDLEHRE DER STAATSWIRTSCHAFT, EIN ELEMENTARBUCH FÜR REGENTENSÖHNE UND ALLE, DIE SICH DEM DIENST DES STAATS UND DER GELEHRSAMKEIT WIDMEN WOLLEN §§ 818-820 (Marburg, 1792).

43) Delalande, note 19, at 24-28. 以下についても参照。RAFE BLAUFARB, THE POLITICS OF FISCAL PRIVILEGE IN PROVENCE, 1530S-1830S (The Catholic Univ. of America Press, 2012); MICHAEL KWASS, PRIVILEGE AND THE POLITICS OF TAXATION IN EIGHTEENTH-CENTURY FRANCE (Cambridge Univ. Press, 2000); GARY B. MCCOLLIM, LOUIS XIV'S ASSAULT ON PRIVILEGE: NICOLAS DESMARETZ AND THE TAX ON WEALTH (Univ. of Rochester Press, 2012).

44) 例えば、1793 Const. art. 20 (Fr.); Delalande, note 19, at 29-33.

45) 1919 Const. art. 134 (Weimar Republic). 特定の社会階級又は個人に対する税の特権を禁止するために、「区別せずに (without making distinctions)」税を徴収する必要があると規定する。

46) La Constitution [Constitution] 1994 Const. art. 172 (Belg.); Constitution du Grand-Duché de Luxembourg [Constitution] art. 101. 以下についても参照。Bundesverfassung [BV] [Constitution] Apr. 18,

しかし、課税における平等のための戦いは、特定の個人や社会階級に対する不当な特権の廃止を超えた。1848年に公表された『政治経済学の原則 (*Principles of Political Economy*)』の中で、ジョン・スチュアート・ミル (John Stuart Mill) は、租税分野における平等原則の基本的な性質を、「政府の全ての行政執行において、そうであるべきである」と強調した⁴⁷⁾。税制は全体として、この概念によって形成されることを意図していた。

税の平等に係る2つの従属する原則は、今日まで際立っている。それは、国家から収受した便益に応じた平等と公益に貢献する個人の能力に応じた平等である⁴⁸⁾。財政問題における平等の原則に係る後者の側面の最も顕著な現れは、「応能原則 (*ability-to-pay principle*)」である。これは、19世紀から20世紀にかけて世界的に認識されるようになり、収受した便益の対価としての税の「契約 (*contractarian*)」としての観念に大きく置き換わった⁴⁹⁾。

課税の一般原則によって支配されているこの「コンテンツ」指向の世界では、民主的な意思決定は、自明の要素ではない。それどころか、19世紀の終わりに課税の「科学的原則 (*scientific principles*)」について詳しく説明する経済学者や法律家が増えるほど、議会の影響力の価値について懐疑的になる者もいた。当時のドイツで最も著名な政治経済学者であるアドルフ・ワーゲナーは、「議院内閣制 (*Parlamentarismus*)」の台頭を税配分の合理的プロセスへの階級闘争の侵入とみなしていた⁵⁰⁾。これらの者にとって、公共財政は科学的に情報を与えられた「慈悲深い独裁者 (*benevolent dictator*)」⁵¹⁾の領域であるように思

1999, art. 127, para. 2 (Switz.).

47) JOHN STUART MILL, *PRINCIPLES OF POLITICAL ECONOMY*, bk. V, ch. II, § 2, at 169 (Johnathan Riley ed., Oxford Univ. Press, 1994) (7th ed. 1871).

48) RICHARD A. MUSGRAVE, *THE THEORY OF PUBLIC FINANCE: A STUDY IN PUBLIC ECONOMY*, at 61-115 (McGraw-Hill, 1959).

49) 19世紀の英国におけるその歴史については、以下を参照のこと。MARTIN DAUNTON, *TRUSTING LEVIATHAN: THE POLITICS OF TAXATION IN BRITAIN, 1799-1914*, at 136-61 (Cambridge Univ. Press, 2007). 米国におけるその歴史については以下を参照のこと。AJAY K. MEHROTRA, *MAKING THE MODERN AMERICAN FISCAL STATE: LAW, POLITICS, AND THE RISE OF PROGRESSIVE TAXATION, 1877-1929*, at 96-118 (Cambridge Univ. Press, 2013). ドイツにおけるその歴史については以下を参照のこと。DIETER BIRK, *DAS LEISTUNGSFÄHIGKEITSPRINZIP ALS MAßSTAB DER STEUERNORMEN* (Muller, CF, 1983). 比較分析については、Scheve & Stasavage, note 25, at 26-33 で述べられている。この論考では、重要な側面、特に「応能原則 (*ability-to-pay*)」の概念に係る根本的な曖昧さと不確実性については説明できない。以下参照。JOHAN A. KAY & MERVYN A. KING, *THE BRITISH TAX SYSTEM*, at 89-102 (5th ed., Clarendon Press, 1990); WOLFGANG GASSNER & MICHAEL LANG, *DAS LEISTUNGSFÄHIGKEITSPRINZIP IM EINKOMMENSTEUER- UND KÖRPERSCHAFTSTEUERRECHT*, IN *VERHANDLUNGEN DES 14. ÖSTERREICHISCHEN JURISTENTAGES Vol. III/1* (2000); LOUIS KAPLOW, *THE THEORY OF TAXATION AND PUBLIC ECONOMICS*, at 404-05 (Princeton Univ. Press, 2008).

50) ADOLPH WAGNER & HERMANN DEITE, *FINANZWISSENSCHAFT*, vol. III/1, *STUEGERGESCHICHTE* § 100 (1910).

51) Knut Wicksellによる批判的な見解を参照のこと。KNUT WICKSELL, *FINANZTHEORETISCHE UNTERSUCHUNGEN NEBST DARSTELLUNG UND KRITIK DES STEUERWESENS SCHWEDENS*, at 102 (Jena, Verlag von Gustav Fischer, 1896).

われた。しかし、これとは立場を異にする者にとっては、「コンセント」による保護が最重要事項であると捉えられていた。

2. 「コンセント」による保護—自主的な支払としての税

前述のように、別の考え方が課税の正当化と納税者の「コンセント」を結び付けている⁵²⁾。ジョン・ロックの『統治二論 (Second Treatise of Government)』に示されているように、良い政府を得ること、また良い税の原則を持つことだけでは十分ではない。「確かに、政府は大きな負担なしに支援することはできず、保護の分担を享受する全ての者にふさわしく、その維持のために自らの財産から自らの割合を支払う必要がある。しかしそれでも、それは彼自身の同意、すなわち多数派の同意を得て、それを彼ら自身又は彼らによって選ばれた彼らの代表者のいずれかに与える必要がある。なぜならば、誰かが、自分の権威によって、人々に税を課しあるいは課税する権限を主張し、人々のそのような同意なしに、それによって、その者は、財産の基本法に侵入し、政府の終焉を覆すからである。他の者が好きなときに、自分自身に当然の権利で取得することができるものに、私はどのような財産を持っているであろうか。』⁵³⁾

現代の政治経済学の観点からロックを読むと、彼は財産を取得する納税者による個人の「コンセント」と、有権者の過半数によって与えられた民主的なコンセンサスを融合させていることは明らかである。したがって、ロックは、今日非常に顕著であると思われる少数派と多数派の間の対立から生じる「合同の原則」の侵害を無視しているように見える。ただし、ロックの場合、この問題は多くの想定されている可能性がある。第一に、彼は、実際に税を支払った場合に限り、その者に議決権を割り当てることをいとわなかった。彼の見解では、一部の者は、「国民に提供する支援に比例して」のみ、立法に参加することが認められている⁵⁴⁾。ロックの時代には、これにより、政治的意思決定に参加する資格のある市民の数が大幅に減少した⁵⁵⁾。第二に、この範囲の狭い設定は、むしろ彼にとって均質的にみえた。それは地主階級である⁵⁶⁾。おそらくこれらの地主は、同意する政治的選

52) この概念の初期の歴史につき、Leroy, note 34, at 115-16を参照。ジャン・ボダン (Jean Bodin) の著作には、国家の財政主権と個人の同意との間の未解決な緊張関係に関する分析が含まれている。

53) JOHN LOCKE, THE SECOND TREATISE OF GOVERNMENT, ch. XI, § 140, at 74 (C. B. Macpherson ed., Hackett Publishing Co., 1980) (1690). ロックの理論がヨーロッパ大陸に与える影響、特にフランス革命の財政理念については広く受け入れられている。Delalande, note 19, at 26; Jean-Antoine, note 8, § 48 参照。

54) Locke, note 53, ch. XIII, § 158.

55) この意味で、関税や消費税は、税とはみなされていなかった。つまり、市民の財政負担はほとんど考えられなかった。

56) Edward Andrew, *Possessive Individualism and Locke's Doctrine on Taxation*, 21 GOOD SOC'Y 151 (2012); Edward Andrew, *Locke on Consent, Taxation and Representation*, 62 THEORIA 15 (2015). ロックの著作をより進歩的に読むために、以下参照。Sagit Leviner, *The Normative Underpinnings of Taxation*, 13 NEV. L. J. 95 (2012).

好を示しており、またこのクラスの大多数の意思は、その全てのメンバーの利益を非常に正確に表している。税負担の配分と歳入の使われ方に関する対立の可能性は、現代の集団的（アノニマス、anonymous）で多様な民主主義よりも、そのようなつながりのある土地所有者の間では非常に少ないと考えられる⁵⁷⁾。

しかしながら、18世紀後半から19世紀全体にかけて、最初の段階は土地所有の貴族階層から都会の中産階級へ、そして後の段階では資本家のビジネスマンからその従業員へと、選挙権の拡大について絶え間ない戦いが繰り広げられた⁵⁸⁾。この時期の恒常的なテーマは、市民が国家に支払う税額に比例して選挙権を付与すべきであるという概念であった。これは、再分配のレベル、公共部門の規模、及び国家によって提供される公共財の量と質に大きな影響を及ぼした⁵⁹⁾。

1787年の米国憲法制定会議（U.S. Constitutional Convention）では、富に応じた複数の選挙権の問題が激しく議論された。結局、ジェームズ・マディソン（James Madison）は、当時の貴族を代表する上院、つまり「地主（landed proprietors）」⁶⁰⁾が、下院の課税権を制限する要因として十分に役立つであろうと米国憲法の立案者に確信させた⁶¹⁾。『アメリカの民主政治（*Democracy in America*）』において、アレクシ・ド・トクヴィル（Alexis de Tocqueville）は、公共支出の節約と効率を求める中産階級に選挙権を制限することを強く支持した⁶²⁾。財政問題において幅広い平等を支持するジョン・スチュアート・ミルでさえ、1861年に、実際に税を支払う者への選挙権の制限を求めただけでなく、公共（教会）福祉に依存して生活をする者から選挙権を奪いたかった⁶³⁾。実際に、英国では、貴族院の憲法上の地位によって、段階的な選挙権の機能が果たされた。貴族院は、1910年に政府予算の全額を否決し政治的危機が生じた後の1911年に、庶民院で可決された「金銭法案（money bills）」を拒否する権利を失っただけであった⁶⁴⁾。

57) ロックの時代、主要な経済学者は、土地への直接税だけでなく、他の全ての税が最終的に土地所有者に課せられると信じていた。DAVID HUME, *ESSAYS, MORAL, POLITICAL, AND LITERARY*, PT. II, ESSAY VIII (“Of Taxes”) at 342-43 n. 1 (Eugene F. Miller ed., Liberty Fund rev. ed. 1987) (1777).

58) Daunton, note 49, at 51, 148.

59) Kiser & Karceski, note 24, at 82. この時期における納税の「契約上（contractual）」の性質は、特定の目的への寄付に係る広範な「割当て（earmarking）」によって強化された。

60) 1787年の憲法制定会議における非公開討議の記録。ニューヨーク州の首席判事である故 Robert Yates と同州からの代表者 1 名によって記録された。Yale Law School Lillian Goldman Law Library, http://avalon.law.yale.edu/18th_century/yates.asp.

61) NOAM CHOMSKY, *REQUIEM FOR THE AMERICAN DREAM: THE 10 PRINCIPLES OF CONCENTRATION OF WEALTH AND POWER*, 1ST PRINCIPLE (Seven Stories Press, 2017); ERIC A. POSNER & E. GLEN WEYL, *RADICAL MARKETS: UPROOTING CAPITALISM AND DEMOCRACY FOR A JUST SOCIETY*, at 86-90 (Princeton Univ. Press, 2018).

62) 1 ALEXIS DE TOCQUEVILLE, *DEMOCRACY IN AMERICA*, PT. II, CH. 5, at 199-200 (Harvey C. Mansfield & Delba Winthrop eds. & trans., Univ. of Chi. Press, 2000) (1835).

63) JOHN STUART MILL, *CONSIDERATIONS ON REPRESENTATIVE GOVERNMENT*, CH. VIII, at 169 (Cambridge Univ. Press, 2010) (1861).

フランスとドイツは、主に、納税者保護につき「コンテンツ」ベースのアプローチに準拠しているが、これらの国々も、その当時においては「比例性 (proportionality)」に対するさまざまなアプローチを試みた。1791年のフランス憲法は、1850年代にのみ廃止された投票の制限である財政的貢献に依存する選挙権制度を制定した⁶⁵⁾。ドイツでは、1849年から1918年までの間、プロイセン下院選挙への投票の影響は、「Dreiklassenwahlrecht」に基づいていた。それは、下院議員の選挙に当たり、3分の1の議員を別々に改選するものであった⁶⁶⁾。各投票は、全体の税収の3分の1を提供する、納税者の3つのクラスのうちの1つに割り当てられた。それにより、富裕者に対しては不均衡な投票権が与えられることとなる。同時に、1871年のドイツ統一後に制定され、実質的に課税権を有しない帝国議会の選挙は、「一人一票 (one man, one vote)」の規則に従った。男性のプロイセン人は、投票した議会に応じて異なる投票権を有していた。したがって、社会民主党が、プロイセン下院よりも帝国議会において、より大きな派閥を保持していることが判明したことは驚くべきことではない⁶⁷⁾。

現代において、プロイセンの「Dreiklassenwahlrecht」のような概念は、階級闘争の過ぎ去った日々からの隔世遺伝の名残 (atavistic remnant) として広く嘲笑されている。今日、国家に対する有権者の財政的貢献の大きさに関係なく、選挙権の平等は、人間の平等な価値についての社会的及び道徳的な前提の結果として、自明であると認められている⁶⁸⁾。しかし、この結果が、「論理ではなく生得の価値判断 (inbred value judgement rather than logic)」に由来することを見逃してはならない⁶⁹⁾。その結果はまた、「合同の原則」の基本的な前提と対立する。したがって、政治経済学の観点から、これらの過去の制度的制約は、一方では公益のための集団行動に従事する必要性と、経済的利益を追求する多数派による富裕な少数派の搾取を回避するという目標との間の妥協を図ろうとする限り、理にかなっている⁷⁰⁾。

64) 1911年の議会法。Parliament Act of 1911, 1 & 2 Geo. 5 c. 13 (Eng.). 以下参照, Chris Ballinger, *Hedging and Ditching: The Parliament Act 1911*, 30 PARLIAMENTARY HIST. 19 (2011).

65) Jean-Antoine, note 8, paras. 600-617 (2010).

66) その制度の導入時点において、「Dreiklassenwahlrecht」は、異なる社会階級の概念に基づいて構築された以前の選挙制度と比較して、進歩したものであるとリベラルな政治家によってみなされていた。ERWIN VON BECKERATH, *DIE PREUSSISCHE KLASSENSTEUER UND DIE GESCHICHTE IHRER REFORM BIS 1851*, at 66 (1912) は、それを、「封建制に対する資本主義の勝利」と呼んでいる。

67) THOMAS KÜHNE, *HANDBUCH DER WAHLEN ZUM PREUSSISCHEN ABGEORDNETENHAUS 1967-1918* (1994); GERHARD A. RITTER & MERITH NIEHUS, *WAHLGESCHICHTLICHES ARBEITSBUCH: MATERIALIEN ZUR STATISTIK DES KAISERREICHES 1971-1918* (1980).

68) 理論的な批評につき、以下参照。Steffen Ganghof, *Does Public Reason Require Super-majoritarian Democracy? Liberty, Equality, and History in the Justification of Political Institutions*, 12 POL. PHIL. & ECON. 179 (2012).

69) Musgrave, note 48, at 116. 同様なものとして、F. A. HAYEK, *THE CONSTITUTION OF LIBERTY*, at 160 (Ronald Hamowy ed., Routledge, 2011) (1960).

70) パート III.A. を参照。

「コンセント」に基づくアプローチのコミットメントと一致する方法で、これらの問題を真に受け止め、現代の支持を獲得する可能性のあるさらなる投票のメカニズムを検討する必要がある。現代の政治経済学と公共選択の創設者であるスウェーデンの学者クヌート・ヴィクセル (Knut Wicksell) は、1896年に、予算と財政の問題における圧倒的多数の要件を提示した⁷¹⁾。彼は、さまざまな社会的構成員の代表者の中で (ほぼ) 全会一致の同意がない限り、財政的に関連する行動を取るべきではないとした。ヴィクセルは、ジェームズ・ブキャナン (James Buchanan) らによって1960年代から支持された公共選択アプローチの概念的基礎を築いた。重要なこととして、ヴィクセルは納税者保護のツールとして、重要な課税原則、特に平等の概念に、あまり信頼を置いていなかった。彼の見解によれば、国民の代表者の中で幅広いコンセンサスが得られれば、課税ベースの描写と税率の構造は、どのような形をも採ることができるというものであった。さらに、税負担の配分は、税収から資金提供された納税者によって取得される便益の非対称的な分配も考慮に入れるために、彼の税に対する平等概念は不安定なものとなった⁷²⁾。したがって、ヴィクセルは、税の正義などの概念について批判的な見方をしており、それは、彼にとっては漠然とした、また主観的であったように思われる⁷³⁾。彼の (ほぼ) 全会一致の世界では、「コンセント」が「コンテンツ」の代わりになる。

20世紀と21世紀は、納税者保護に対する「コンセント」指向の規則に係る代替モデルを確立するために、さまざまな理論的及び実際的な試みが行われた歴史でもあった⁷⁴⁾。フリードリッヒ・アウグスト・フォン・ハイエク (Friedrich August von Hayek) は、長期的な課税ベースを明確にする責任を負う「立法議会 (legislative assembly)」と、年間ベースで税率と予算を設定する「政府議会 (governmental assembly)」の間の権限の分割を提案した⁷⁵⁾。最近、エリック・ポズナー (Eric Posner) と E. グレン・ワイル (E. Glen Weyl) は、「二次投票 (quadratic voting)」の概念を公表した。これは、追加の投票権ごとに、「二次 (quadratic)」モードで上昇するコストによって「投票を購入すること (buying votes)」で、有権者が自分の好みを強調できるようにすることを目的としたものである⁷⁶⁾。現実的な観点から、カリフォルニアの有名な (評判の悪い) 住民提案13号 (Proposition 13) は、新たな税の導入につき、住民投票の過半数要件を制定することで、住民の意思決定に

71) Wicksell, note 51, at 110.

72) *Id.* at 113.

73) *Id.* at 118. 「決議は常に、ここで肯定的な結果を生み出さなければならないので、そのような支出の範囲についての投票が行われなければならない場合、同じことは、単純な大多数と同じように、同じ結果を議決することができる。そのような負担をかける場合、大多数が、正義と公正の感情によって導かれることも同様に望ましい。同時に、この点に関して全ての場合に、適切な声明を出すことは困難である」。

74) JAMES M. BUCHANAN, *THE POWER TO TAX: ANALYTICAL FOUNDATIONS OF FISCAL CONSTITUTION*, at 202 (Cambridge Univ. Press, 1980).

75) 3 F. A. HAYEK, *LAW, LEGISLATION AND LIBERTY*, at 441 (Univ. of Chicago Press, 1979).

76) ERIC A. POSNER & E. GLEN WEYL, *RADICAL MARKETS*, at 80-126 (Princeton Univ. Press, 2018).

おける高い可視性を獲得した⁷⁷⁾。

時には、大多数の要件と同様の納税者に対する手続上の支援は、租税立法に関与する意思決定機関の数を増やすことによりもたらされることがある。米国において、米国議会の2つの立法機関と大統領との間の合意に基づいた租税立法を成立させる大統領制モデルの政府は、一般に、非常に不安定な攻撃から税制度を保護するのに役立つ⁷⁸⁾。これを簡潔に言えば、国の財政憲法の制度的設定の下で、より多くの「拒否権者 (veto players)」が存在するほど、課税のレベルを上げる余地は少なくなる⁷⁹⁾。

ロックの「コンセント」に基づくストランド (strand) の歴史的展開は、過去3世紀にわたって、英国や米国などの国々が、投票を通じて納税者を保護するメカニズムを日常的に開発し、検討してきたことを示している。フランスやドイツなどの国々も同様に、歴史のさまざまな時点で「合同の原則」を強化するために、投票のメカニズムを検討してきた。しかし、最終的には、実質的な憲法上の制約の採用を、利己的な利用に対する優れた防御とみなすようになった。なぜ、英国と米国は、同じような道をたどらなかったのか。この違いを理解する一つの方法は、国家と市民の関係の本質に係る見解と、財政的対立をめぐる政府を閉鎖する国民の権利についての異なる見解、に関する持続的な認識の違いに着目することである。

3. 「コンテンツ」と「コンセント」の間の永続的な分裂—「政府閉鎖」の可能性

ホブスとロックの課税アプローチの主な違いは、税を支払うことの義務である。ホブスの見解によれば、その義務は、存在する政府の形態に関係なく、納税者が国家の主体であるという単なるそのような事実から生じるというものである。ロックの見解は、納税者又はそのグループが、自主的に与えた個人の同意に基づいている。ホブスの見解は、おそらく、民主主義国家において具体化する必要はない。しかし、市民が、財政の選択について意見を表明する際に、財政を運用する国の権限そのものに疑問を呈した場合はどうなるのか。この問題は、19世紀においてトピカルなものとなった。その対照的な理論的解

77) 批判的評価につき以下参照。DAVID GAMAGE, COPING, THROUGH CALIFORNIA'S BUDGET CRISES IN LIGHT OF PROPOSITION 13 AND CALIFORNIA'S FISCAL CONSTITUTION, IN AFTER THE TAX REVOLT: CALIFORNIA'S PROPOSITION 13 TURNS THIRTY, at 54-56 (Jack Citrin & Issac William Martin eds., 2009).

78) 国会議員と大統領制との間の選択に係る比較実証的分析につき、以下参照。TORSTEN PERSSON & GUIDO TABELLINI, THE ECONOMIC EFFECTS OF CONSTITUTIONS, at 158-69 (MIT Press, 2003).

79) Andrew C. Gould & Peter J. Baker, *Democracy and Taxation*, 5 ANN. REV. POL. SCI. 87, 100 (2002); Kiser & Kaceski, note 24. 別の研究軌跡は、多数決主義の選挙制度ではなく比例選挙制度が、再分配を促進する代表機関を創成することを示そうとした。Gould & Baker, at 93 を参照。ドイツでは、連邦会議 (地方の国 (Länder) を代表する) が、租税法に関与することで、財政問題において強い「拒否権者」が生じた。連邦会議は、「国」の財政的利益を保護するために創設されたが、連邦会議を支配する連邦議会における現在の野党の頻繁な事件を考えると、連邦会議は、実際には納税者の利益のために機能するといえよう。以下参照。STEFFEN GANGHOF, THE POLITICS OF INCOME TAXATION: A COMPARATIVE ANALYSIS, at 112-37, 141-46 (ECPR Press, 2006).

決策は、当時の2人の影響力のある知識人（英国のジョン・スチュアート・ミルとドイツのフリードリッヒ・ユリウス・スタール（Friedrich Julius Stahl））の著作にみられ、「コンテンツ」ベースのアプローチと「コンセント」ベースのアプローチの間の分裂に係る継続性を部分的に説明している。

ミルは、ホッブスの基本概念から検討を始めた『政治経済学の原則（*Principles of Political Economy*）』の著作の中で、一般的ではあるが、全ての市民の国家に対する平等な義務を強調した。市民の国家に対する貢献は、収受した便益を反映するのではなく、公益に向けた平等な犠牲を反映するべきであるとした⁸⁰⁾。同様の流れで、そのわずか2年前に、フリードリッヒ・ユリウス・スタールは、国家の対象であることが、完全に課税の対象となることを正当化すると提示し、彼の同意する見解を別の文言で表現した。国家の本質は、結果的に課税につながる。これは、準契約上の対価としてではなく、国家における国民としてのメンバーシップから生じる義務として、である⁸¹⁾。

これは、ミルとスタールの双方が、財政問題で議会の権限の存在を受け入れたという事実とどのように関連しているのであろうか。また、彼らは、国家自体が市民によって先験的に資金提供されるに値するという広く受け入れられている概念と、意思決定に関与する市民の利益との間の対立を、どのように解決したのでであろうか。ジョン・スチュアート・ミルは、『代議制統治論（*Considerations on Representative Government*）』の中で、最初に国家の財政問題を形作る権限を高位の行政官に割り当てた。したがって、最初の第一弾を提供するのはイングランド国王次第である。一方、議会は、予算を修正しあるいは予算という手段を用いて独自の政策を追求することを許可されるべきではないが、重要なことは、議会在拒否権を保持することである。米国では、議会在政府に資金を提供する法案を可決することを拒否することによって引き起こされる明確な「政府閉鎖（government shutdown）」のオプションが、何世紀にもわたって、財政憲法の一部とみなされているために、

80) Mill, note 47, bk. 5, ch. 2, § 2. 「政府は、全ての者にとって非常に重要な関心事であるとみなされなければならないので、誰が政府に最も興味を持っているかを定めることは、実際には重要ではない。ある者又はあるクラスの者が収受する便益の一部が非常に少なく、その問題を提起する必要がある場合、それは、課税以外の何かに欠陥がある。そして、やるべきことは、その欠陥を認識してそれをより少ない税を要求する根拠にするのではなく、その欠陥を修正することである。」以下についても参照のこと。JOHN RAMSAY McCULLOCH, A TREATISE ON THE PRINCIPLES AND PRACTICAL INFLUENCE OF TAXATION AND THE FUNDING SYSTEM, at 1 (London, Longman, Brown, Green & Longmans, 1845).

81) Friedrich Julius Stahl, *Rechts- und Staatslehre auf der Grundlage Christlicher Weltanschauung*, at 419 (1849). 「税の法的根拠、すなわち、国家が税を課す権利があり、国民がそれを支払う理由は、そのような服従支配関係である。そのような金銭的支出（歳出）が、必然的に国家の性質と目的に基づいているのと同様に、そのメンバー（国民）は、その経費を負担しなければならない。国は、精神的な組織統一体として、国家としての召集の手段を提供し、国民は国のメンバーであるため、一人一人が（税を）提供しなければならない。同様に、この状況で好ましくないのは、あたかも国民が国家と契約を結ぶかのように、国民の財産の保護と同等のものとして税を支払うという法的根拠である。以下についても参照。LORENZ VON STEIN, *LEHRBUCH DER FINANZWISSENSCHAFT*, at 302 (3d ed., 1875).

立法府の権限はさらに拡大することとなる⁸²⁾。

プロイセンの君主の特権を維持しようとしたスタールにとって、議会の拒否権の概念でさえ、国家の安定を危険にさらした。スタールが1849年の憲法改正について国会で講演したとき⁸³⁾、彼は、議会在租税法を含む国王の年間予算案を完全に拒否する権限を持つべきであるという議会提案を却下した。議会主導の政府閉鎖は、国家の中枢機能を危険にさらすだけでなく、国家内の繊細に調整された権力分立と権力のバランスを破壊することになる「民主主義 (Demokratismus)」⁸⁴⁾につながるであろう。スタールによれば、課税の分野における議会の権限は、国民の代表が、年間の税収の漸進的な増加、特に新たなタイプの税の導入について話すことを可能にするだけであり、他の政府機関に彼らの意思を強制することはできないというものであった。彼の見解において、議会の予算権限は、そのような国家的理由 (*raison d'état*) を疑うことを意図していなかった。イングランドで実践され、ミルによって支持されたロックの概念は、議会在国王によって要求された財政的貢献を拒否する可能性があるというものである。その概念は、さまざまな社会的地位にある者(地主、都市部の富裕な中産階級など)が、国王の政治的及び軍事的支出に対するそれぞれの貢献について個別に交渉した下で、中世の慣習の隔世遺伝的な残骸として、スタールによって明示的に拒否されたのである⁸⁵⁾。

この憲法論争の後、1850年の「課された (imposed)」プロイセン憲法は、この問題に関して曖昧なままであり、以前の法律に基づいて、代表者の予算権限と既存の税を徴収し続ける国王の権限の双方を支持した⁸⁶⁾。しかし、スタールの理論的問題は、プロイセン国王とプロイセン議会在費用のかかる軍事改革において意見の一致をみなかった1980年代において、時事的な問題として注目された⁸⁷⁾。当時、プロイセンの首相であったオットー・フォン・ビスマルク (Otto von Bismarck) は、自ら「憲法上のギャップ (constitutional gap)」と称したものを遺憾に思い、「国家の歩みは一時たりとて止まらない」ことを理由に、この問題は国王の大権によって満たされるべきであると主張し、プロイセンでの野心的なリベラル運動の取締りをもってこの問題に対処した⁸⁸⁾。その10年前、ビスマルクはす

82) Katharine G. Young, *American Exceptionalism and Government Shutdown: A Comparative Constitutional Reflection on the 2013 Lapse in Appropriations*, 94 B.U. L. REV. 991, 1000 (2014); WERNER HEUN, *DAS BUDGETRECHT IM REGIERUNGSSYSTEM DER USA* (1989). 政府閉鎖につき、ドイツでの視点を述べている。

83) Friedrich Julius Stahl, *Das Steuerverweigerungsrecht: Rede des Dr. Stahl, Abgeordneten für Angermünde, Ober- und Nieder-Barnim, Prenzlau, Templin, in der fünfundfünfzigsten Sitzung der preußischen Ersten Kammer am 16. Oktober 1849* (Berlin, Decker, 1849).

84) *Id.* at 14.

85) *Id.* at 10-14.

86) *Verfassungsurkunde [Constitution]* Jan. 31, 1850, arts. 99, 100, 109 (Prussia). von Beckerath, note 66, at 53-57 についても参照。

87) Karl-Heinrich Friauf, *Der Staatshaushaltsplan im Spannungsfeld zwischen Parlament und Regierung* 223 (1968); Hans-Christof Kraus, *Ursprung und Genese der "Lückentheorie" im preußischen Verfassungskonflikt*, 29 *Der Staat* 209 (1990).

で、「英国国王の無力な地位」⁸⁸⁾をプロイセンのモデルとして明示的に否定していた。

この状況は、ドイツにおいて150年以上もの間、継続した⁹⁰⁾。それは、1919年に制定されたワイマール共和国憲法の財政規定を形作り⁹¹⁾、ドイツ連邦共和国の戦後の財政憲法の下でさえ、「国家のエンジン (state engine)」は動かし続けなければならないというビスマルクの主張はその効力を失っていなかった。ドイツ基本法の111条は、連邦行政機関が行政執行することができるようにするために、正式に承認された予算なしで行政執行することの権限を連邦政府に与えている。さらに、既存の租税法は、立法者によって正式に停止されるまで、将来にわたって施行し続ける。同様の憲法上の枠組みは、フランス⁹²⁾や他のヨーロッパ諸国⁹³⁾においても適用される。

以上、「コンセント」に基づく納税者の保護において、重要な憲法上の保護を採用することに消極的であることを理解する1つの方法は、政府封鎖の見通しにつき、最終手段としての保護手段が機能するという見解がとられていることである。この保護手段が欠けているシステムでは、対照的に、重要な憲法上の制約がみられる。議会拒否権又は明示的な政府封鎖の選択が、十分な保護措置であるかどうかは複雑な問題である。次の2つのセクションで、この問題について検討する。最初に、「コンテンツ」ベースと「コンセント」ベースのシステムを選択的に取り組む国々で発展した憲法の構造を分析する。次に、実務的かつ政治的な問題として、「合同の原則」の侵害によってこれらの憲法構造に課せられた圧力について検討する。

88) Otto von Bismarck, Rede vor dem Abgeordnetenhaus des Preußischen Landtags vom 27.1.1863, in Die Reden des Grafen von Bismarck-Schönhausen, Erste Sammlung, Reden der Jahre 1862-1866, at 20 (Berlin, 2d ed., 1870).

89) Otto von Bismarck, 10 Die gesammelten Werke 44 (1924).

90) Adolph Wagner, Lehr- und Handbuch der politischen Ökonomie § 117 (Leipzig, C. F. Winter'sche Verlagshandlung 2d ed., 1890).

91) Gerhard Anschütz, Die Verfassung des Deutschen Reiches vom 11. August 1919, ein Kommentar für Wissenschaft und Praxis (14th ed., 1933).

92) 1958 Const. art. 47 (Fr.); Jean-Antoine, note 8.

93) Bundes-Verfassungsgesetz [B-VG] [Constitution] art. 51 (Austria); Constitución Española (C. E.) [Constitution], B.O.E. n. 311, Dec. 29, 1978, art. 134, para. 4 (Spain).