

〔翻 訳〕

課税と民主主義 (2)

— 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，72巻3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 (以上，本号)

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

B. 財産、再分配及び憲法上のコミットメント

「コンテンツ」指向の枠組みと「コンセント」主導の課税理論の主な違いは、私有財産と国家の関係についての基本的な推論と、納税者とその仲間である市民コミュニティーとの関係についての基本的な推論、の2つである。これらの推論は、課税の問題に関して遭遇する憲法上の公約に深く密接に関係する。

1. 私有財産と国家

前述のように、ロックは、国家に対する私有財産の保護から、納税者の「コンセント」の必要性を説く⁹⁴⁾。彼は、個人が国家の形成に先立って財産を保有し、したがって、国家に対してそのような財産上の権利を保有する世界を想定している。対照的に、ホブスは、財産権は市民間でのみ機能し主権者に対しては機能しない、という見解である。「全ての者は、確かに他の全ての支配下にある権利を排除する財産を所有する。そしてその者は、財産を唯一、主権者から所有する。主権者による財産の保護がなければ、他の全ての者は、同じ権利を平等に所有すべきである。しかし、主権者の権利も除外された場合、外国の敵、そして互いの傷害から守るために国民が置いた主権者は、その役割を遂行することができない。その結果、もはや公共の財産は存在しない」⁹⁵⁾。

このことから、ホブスは、個人の財産が国家の包括的な支配下にあるとみなしていることは明らかである。100年後、18世紀の財政問題につき、ドイツで最も著名な政治経済学者であるヨハン・ハインリッヒ・ゴットロブ・フォン・ユスティ（Johann Heinrich Gottlob von Justi）も同様の考え方を確立した。1766年に公表された彼の著書である『財政の体系（*System des Finanzwesens*）』は、国家又は君主に代わる摂政が、統治している領土などのような国家の直接的（direct）財産、又は市民によって所有・管理されている間接的（indirect）財産のいずれかである、国家の領土に存在する全ての富を取得する権利があるという推定から展開する⁹⁶⁾。この国家理論の下では、納税者の個人的な「コンセ

94) JOHN SNAPE & JANE FRECKNALL-HUGHES, JOHN LOCKE: PROPERTY, TAX AND THE PRIVATE SPHERE, IN 8 STUDIES IN THE HISTORY OF TAX LAW, at 1 (Peter Harris & Dominic de Cogan eds., 2017).

95) 2 Hobbes, note 33, ch. XXIX.

96) Johann Heinrich Gottlob von Justi, *System des Finanzwesens: nach vernünftigen aus dem Endzweck der bürgerlichen Gesellschaften und aus der Natur aller Quellen der Einkünfte des Staats hergeleiteten Grundsätzen und Regeln ausführlich abgehandelt* § 13 (Halle, Zu finden in der Rengerischen Buchhandlung, 1766).

ント」又は総体的な「コンセント」に基づいて課税を行うための概念的な基礎は存在しない。これは、国家が課税に対する機能を果たさなければならず、必要とされる資金が公平かつ経済的な方法で市民に割り当てられなければならないことを、単に受け入れるだけで十分であること意味する⁹⁷⁾。1846年、スタールは、この論理を19世紀のドイツにおいて展開した。繰り返しになるが、国家の課税権は「コンセント」に依存しないというホプスの推定と、個人の富は公用に利用できる社会の富の一部を形成するという推定とが一体となる。ロックの世界とは異なり、財産それ自体は、国家形成前における憲法制定前の権利ではない。財産は税により悪影響を受けるが、それは国家の存在とその発出が生じることを必要とする⁹⁸⁾。

ロックの見解における憲法制定前の財産の位置付けを考えると、その見解のシステムにおける財産の憲法上の保護をみることを期待するかもしれない。米国憲法に定められたテイキング条項 (Takings Clause, 修正5条) は、連邦や州の土地収用権限 (eminent domain) の下で私有財産が収用された場合、その所有者に正当な補償を受けることを保証する。しかし、国家が特に高い税率を要求し、その収益をこれまで以上に大きな公共部門の資金調達に使用される可能性がある場合、たとえ国家が財産権を事実上侵害しているとしても、この憲法規定は、妨げにはならない⁹⁹⁾。ロックのモデルの下でさえ、税を確立するために

97) 2 Friedrich Julius Stahl, *Rechts- und Staatslehre auf der Gurndlage christlicher Weltanschauung*, at 420-21 (Heidelberg, Mohr, 1846). 「第一原理に従い、税は主に富を生み出す社会から徴収される。その社会は、経済活動と享受の可能性が調和のとれた状況にある。なぜならば、個人の富の総和のみならず、元来社会にのみ属する全体としての一貫した国家の富又は公共の富が存在しているからである。社会の富は、分離した状態で存在していない。また、それは、部分的に個人の財産にのみ変換され、個人の所有物として形作られる特定の富として形成されていない。国家は、社会とその富から税を取得する。したがって、国家は、一人一人全ての者から、税により便益を受ける範囲、すなわち富の取得と享受の可能性によって税を取得する。」

98) リアム・マーフィー (Liam Murphy) とトーマス・ネーゲル (Thomas Nagel) は、彼らの著書『所有権の神話：税と正義 (*The Myth of Ownership: Taxes and Justice*)』で、同様の見解を擁護する。彼らは、所有権の状況において堅固に課税を組み込む。彼らの観点から、私有財産は、国家とその機能なしには考えられず、社会的状況の外で概念化することはできない。課税は、国家の持続した形成に必要であり、したがって、課税は正当化される。この点につき、「税引前の所得・利益には、独立した道徳的意義はない。その所得につき、納税者が、前政治的な権利あるいは自然権を有し、政府がそれに税を課す際に個人から収用するものを明確にしていない。いずれの税が正当化され、またいずれの税が正当化されないのかについての全ての規範的な問いは、課税の対象となるさまざまな取引 (雇用、遺贈、契約、投資、売買取引) を通じて生じる財産権を、どのように定義するかについての問いとして解釈されるべきである。」 LIAM MURPHY & THOMAS NAGEL, *THE MYTH OF OWNERSHIP*, at 74 (Oxford Univ. Press, 2002). Leviner, note 56, at 96 についても参照。

99) 以下参照。RICHARD A. EPSTEIN, *TAKINGS: PRIVATE PROPERTY AND THE POWER OF EMINENT DOMAIN*, at 283-305 (Harvard Univ. Press, 1985). テイキング条項のより広範な解釈を行っている。以下についても参照。Alexandre Mangiavillano, *Le contribuable et l'État: L'impôt et la garantie constitutionnelle de la propriété* (Allemagne-France, 2013). フランスとドイツの司法慣行の比較を行っている。Pierre-Léonard Rouzard, *L'impôt confiscatoire: Notion et jurisprudence* (Larcier, 2016) にいても参照。

民主的に選出された議会の権限は、課税ベース及び税率の決定に制限されない。国家の公共政策を設定することも議会の権限の範囲内であり、それは、市民による財政的寄与を必要とする。

ここで、国家の権限を制御する1つの方法は、「一般の福祉 (general welfare)」¹⁰⁰⁾ 又は「公共の目的 (public purpose)」¹⁰¹⁾ のためにのみ税を課す必要があるという憲法上の規定要件によるものである。しかし、そのような曖昧な文言について、その内容の詳細な条文がなければ、これらの条項は、あまり意味のある制御を提供しないように思われる。「一般の福祉」とは、なんであるのか。誰がそれを決めるのか。ある種の費用対効果の枠組みを通じて、そのような基準を制定しようとすることを想像することもできるが、私の知る限りにおいて、そのような憲法は1つしかない。それは、想定される公益が、他の方法で得られる私的な便益を上回った場合にのみ税を徴収することができるという追加的重要な要件を真に導入しようとしたものである。1776年に制定されたペンシルベニア州憲法は、以下のように規定する。

「この州の人々は、その目的のための法律を除いて、公的な税を課されず、また関税あるいは拠出金を支払ったりしてはならない。そして、それらの賦課を増大させるための法律が制定される前に、税を引き上げる目的は、税が徴収されていない場合の金銭よりも、立法府にとって、地域社会により役立つことを明確に示されるべきである。それは、十分に順守されることになるので、税は決して負担になることはない。」¹⁰²⁾

この規則は、現実の世界では決して牽引力を獲得しなかった¹⁰³⁾。ロック理論の構成要素のシステムは、課税権の制限を介して私有財産の保護を憲法化するという概念を、ほとんど断念したように思われる。部分的には、これは、前述の政府封鎖の防御・保護によって説明されるかもしれない。また、部分的に、これは憲法上の議論ではなく、実用主義的な議論に頼ることによって説明されるかもしれない。そして、第二次世界大戦後、中央集権の政策立案者及びソーシャル・エンジニアとしての国家の楽観主義的な観念は、所得分配及び公共部門の大幅な拡大を達成するために、英米世界を含むほとんどの西洋諸国で、個人所得と富に対し、これまで以上に高い税率を適用するように立法者を勇気づけた。ハイエク (Hayek)¹⁰⁴⁾ のような伝統的な自由主義者は部外者とみなされ、リチャード・マスグレイベ (Richard Musgrave)¹⁰⁵⁾ のようなソーシャル・プランナーが、注目の的となった。レーガン (Reagan)・サッチャー (Thatcher) 時代に、その状況の見解が、自由主義理論と国家の役割についての批判的な見方の方向に向かったのは事実であるが、この動向は、

100) U.S. Const. art. 1, § 8.

101) 1793 Const. art. 20 (Fr.).

102) Pa. Const. of 1776, § 41.

103) 私有財産に係る憲法上の比較研究は、通常、課税の問題を除外していることに注意すること。例えば、以下参照。TOM ALLEN, THE RIGHT TO PROPERTY, IN COMPARATIVE CONSTITUTIONAL LAW, at 504 (Tom Ginsburg & Rosalind Dixon eds., Edward Elgar Pub., 2011).

104) Hayek, note 69, at 430-50.

105) Musgrave, note 48, at 17-22.

再度、現実的政治の領域によって動機付けられ、憲法の概念によるものではなかった。

国家の財政権限に対する財産の保護が、ヨーロッパ大陸で異なるルートをたどったことを知ることは興味深いことである。租税立法者に対する私有財産の保護の欠如における国家重視の見解は、当初、スタールのような国家の保守的な理論家によるものであり、この見解は、1世紀以上にわたって揺らいでいた。このような背景から、第一次大戦中及びその後、先進諸国は、全体的及び平均的な租税負担を大幅に増加させた。これについては、1919年のヨゼフ・シュンペーター (Joseph Schumpeter) による『租税国家の危機 (crisis of the taxing state)』という独創的な論考で示されている¹⁰⁶⁾。これらの展開は、個々の納税者に対する課税権の拡大に関する懸念を払拭した¹⁰⁷⁾。この粗暴な戦後の世界で、シュンペーターは、課税の上限を熱心に訴えた。とはいえ、彼の主張は、個人の資格あるいは憲法上の制約に係る理論的又は法概念に基づいていなかった。むしろこの主張は、国全体の利益のために、民間企業を活性化させるべきであるという現実的な必要性に基づいていた¹⁰⁸⁾。第二次世界大戦前後のヨーロッパにおける社会主義政府は、課税権に対する重要な制限を受け入れなかった。詳しくみると、20世紀の社会主義政府は、個々の納税者の懸念 (課税権の拡大) に対して財政国家を免除していた保守的で残存した理論に基づいて税制を構築したと言っても過言ではない¹⁰⁹⁾。

多くの国でみられるこのホッブスの課税アプローチにもかかわらず、過度の課税に対する「コンテンツ」指向の障壁を確立したいという願望は、20世紀に定着した。多くの法域において、憲法には、「収用 (expropriating)」あるいは「没収 (confiscatory)」課税を禁止する条項が含まれている¹¹⁰⁾。しかし、これらの条項は不明瞭で、極端な場合に限られているため、現実的な役割を果たすことはほとんどない¹¹¹⁾。ドイツのような「コンテンツ」主導の国家でさえ、私有財産の憲法上の保護は、基本法 (Basic Law) の発効後50年間、財政問題において意味のある役割を果たしていなかった。1995年までに、ドイツ憲法裁判所は、約50%を超える所得に対する税率を禁止することを目的とした「半所得原則 (half income principle)」を確立することによって、難題を解決しようとした (cut the Gordian knot)¹¹²⁾。しかし、そのわずか10年後の2006年に、憲法裁判所の裁判官は、広範囲に及ぶ

106) Joseph Schumpeter, *Die Krise des Steuerstaats* [Crisis of the Taxing State] (1918); Leroy, note 34, at 55-61 についても参照。

107) 高所得者への高い税率適用を含む全体的な租税負担の大幅な増加は戦時下と関係しており、他者による生命と健康の喪失に対して「補償 (compensating)」することの犠牲を払う必要があるという説が、シェーブ (Scheve) とスタサページ (Stasavage) の著書の中心にある。Scheve & Stasavage, note 25 を参照。

108) Schumpeter, note 106.

109) 以下参照。Wolfgang Schön, *Steuergesetzgebung zwischen Markt und Grundgesetz*, in *Die Erneuerung des Verfassungsstaats: Symposium aus Anlass des 60. Geburtstages von Professor Dr. Paul Kirchhof*, at 143, 147-48 (Rudolf Mellinghoff et al. eds., 2003).

110) 例えば、Constitution of the Kingdom of Spain art. 31, para. 1; Constitution of Brazil art. 150, para. 4.

111) フランスとドイツの裁判事例の比較につき、Mangiavillano, note 99 及び Rouzard, note 99 を参照。

先例の判決から明示的に撤退し、この非常に議論された概念を放棄した¹¹³⁾。

2. 再分配

政治的及び憲法上の言説において、国家又は主権がその市民に属する全ての資産の「真の所有者 (true owner)」であるというホッブスの概念は、時間の経過とともに、コミュニティと連帯の概念に置き換えられてきた。国家の市民は、「社会的連合 (social union)」¹¹⁴⁾、「有機体 (organism)」¹¹⁵⁾ と呼ばれ、そのメンバーは、お互いに責任を示すことが期待され、また市民は、一般財のために (限られた範囲で) 彼ら個人の富を「犠牲にする (sacrifice)」ことを厭わない。国家と社会のこの社会的モデルは、課税の主要な目標としての再分配の背景において特に重要である¹¹⁶⁾。

再分配の手段としての課税概念は、ジャン・バプティスト・ル・ロン・ダランベール (Jean-Baptiste le Rond d'Alembert) の著書『哲学の基礎 (*Essai sur les Elemens de Philosophie*)』¹¹⁷⁾ とジャン・ジャック・ルソー (Jean-Jacques Rousseau) の著書『人間不平等起源論 (*Discours*)』¹¹⁸⁾ にその起源がある。彼らは、彼らの基本的なニーズと富裕層に対する累進課税制度を可能にするために、貧者のための非課税の閾値を求めた¹¹⁹⁾。1793年、フランスのジャコバン派 (Jacobins) は、この概念を最初に租税立法に取り入れた¹²⁰⁾。累進課税の概念は、国家とその機能が、均質で首尾一貫した社会的実体としての「国家 (nation)」と強く関連していることに基づいており、それは19世紀に定着した¹²¹⁾。カール・マルクス (Karl Marx) を含む19世紀の社会主義哲学者は、その時流に乗って、階級闘争の手段として高い累進課税を要求した¹²²⁾。ドイツの主流思想の観点から、再分配税制の枠組みとし

112) Bunderverfassungsgericht [BverfG] [German Constitutional Court] Jun. 22, 1995, Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts [BverfGE] 121 (138), 1995.

113) Bunderverfassungsgericht [BverfG] [German Constitutional Court] Jan. 18, 2006, Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts [BverfGE] 97 (113-114), 2006.

114) Mill, note 47, bk. V, ch. II, § 2.

115) Adolph Wagner, Finanzwissenschaft § 27 (1883).

116) TSILLY DAGAN, INTERNATIONAL TAX POLICY BETWEEN COMPETITION AND COOPERATION, at 18 (Cambridge Univ. Press, 2018).

117) Jean-Baptiste le Rond d'Alembert, *Essai sur les Éléments de Philosophie*, in 5 *Melanges de Littérature, D'histoire, et de Philosophie*, at 94-96 (Amsterdam, Zacharie Chatelain & Fils 4th ed., 1767). 以下の未刊行文献から、当該文献を引用する。Moritz Epple, *D'Alembert Philosophe Engage: Inégalités, Frontières, et la Société des Gens de Lettres et des Grands* (2017).

118) Jean-Jacques Rousseau, *Discours sur l'Economie Politique*, 1 *Economie Politique* 337 (1755), <https://www.rousseauonline.ch/Text/discours-sur-l-economie-politique.php>.

119) 以下についても参照。Jean-Pierre Gross, *Progressive Taxation and Social Justice in Eighteenth-Century France*, 140 *PAST & PRESENT* 79 (1993); Audrey Rosa, *Solidarité et Impôt: Recherche sur les fondements de l'impôt moderne* (Daloz, 2015).

120) Delalande, note 19, at 34-49.

121) Von Stein, note 81, at 321-27.

122) Karl Marx & Friedrich Engels, *Das kommunistische Manifest*, at 20 (1848). このテキストは、現代

ての福祉国家の概念は、19世紀後半に、公共財政の理論家であるアドルフ・ワーグナー (Adolph Wagner) によって最も顕著に発展した。彼にとって、国家は、彼が国家の契約論 (contractarian) 及び「スミシアン (Smithian)」の認識と呼んだものとは対照的に、「人間の共存の最高の形態 (highest form of human co-existence)」、 「強制的共同体の最高の形態 (highest form of a compulsory community)」であると表した¹²³⁾。フランスでは、19世紀後半の同様の哲学的運動が、「連帯 (solidarité)」と「再分配 (redistribution)」を密接に結びつけていた¹²⁴⁾。

この歴史的背景に対して、私が「コンテンツ」ベースのアプローチを支持していると説明する多くの国は、革命時代のフランス憲法から始めて、憲法の条文中で納税者のこの相互義務を強調するようになった¹²⁵⁾。この平等な犠牲の要求を出発点として、ブラジル、イタリア、スペイン、スイスの憲法など、多くの憲法が、原則として累進課税を明示的に規定する¹²⁶⁾。ドイツ憲法の下では、このアプローチは、基本法 (Basic Law) に定められた「社会福祉国家 (social welfare state)」の概念に暗黙のうちに関連しており、これは立法者に事実上の不平等を平準化し、公共の福祉を追求することを義務付けている¹²⁷⁾。この「社会福祉国家」の概念に基づいて、相続税の合憲性に係る最近の裁判で、ドイツ憲法裁判所の3人の裁判官は、その反対意見の中で、ドイツ税制の下で意味のある最小限の再分配を実施するという憲法上の要件を強調した¹²⁸⁾。これらの財政手段 (累進課税) は、有権者間の経済的不平等の範囲を制限することを目的とした憲法上の意図に対する需要の高まりにつながっている¹²⁹⁾。

興味深いことに、連帯の概念を取り入れ展開したホブズの見解は、最終的に、ロックの国家の役割に係る概念とより強固に結びついた諸国に根付いた。米国において、19世紀の変わり目に、公共財政学者 (一部の研究者は、ヨーロッパでの研究から帰還した) は、自国国民間の連帯に基づいた累進課税を強く求めた¹³⁰⁾。エドウィン・セリグマン (Edwin

の租税社会学にとって、今でも「影響力が大きい (seminal)」とみなされている。Martin & Prasad, note 9 についても参照。

123) Wagner, note 115, § 27. 以下についても参照。Adolph Wagner, *Zweiter Theil: Theorie der Besteuerung, Gebührenlehre und allgemeine Steuerlehre in Lehr- und Handbuch des Politischen Ökonomie* § 82 (2d ed., 1890).

124) Delalande, note 19, at 34-49.

125) 1793 Const. art. 101 (Fr.). 「公費に対して貢献するという名誉ある義務から市民が除外されることはない。」

126) Italian Constitution art. 31, para. 1; Constitution of the Kingdom of Spain art. 31, para. 1; Swiss Constitution art. 127, para. 2; Constitution of Brazil art. 145, para. 3(1).

127) German Basic Law art. 20, para. 1.

128) Bunderverfassungsgericht [BverfG] [German Constitutional Court] Dec. 17, 2014, Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts [BverfGE] 136 (252-255), 2014 (反対意見: Baer, J., Gaier, J. 及び Masing, J. の3名).

129) 例えば, Rosalind Dixon & Julie Suk, *Liberal Constitutionalism and Economic Inequality*, 85 U. CHI. L. REV. 369 (2018).

R. A. Seligman) とリチャード・エリー (Richard T. Ely) の研究において、(絶対的) 国家の臣民であるというホッブスの概念が、その国家の構成員が負っている連帯の概念に、どのように変化したかを明確にしている。犠牲としての租税の概念が中心的な舞台となっている間、ロックの契約論者の見解は、明らかに退けられている¹³¹⁾。とはいえ、財産保護の場合と同様に、再分配と全体的な租税負担に関する議論は、課税権に係る重要な憲法上の制限に祀られるのではなく、政治の領域にしっかりと根付いたままである。

C. 納税者と市民—「合同の原則」の弁証法

前述のように、ホッブスの見解は、君主又は支配階級のエリートを、税を支払う義務の頂点としてみた当初の立場から、「連帯」に基づいた見解へと展開した。連帯は、民主的な意思決定が権力の源となる。フランス革命以来、「人民 (people)」それ自体、ドイツ語で「Staatsvolk」は、国家権力を行使することの正当化に係る源泉として引き継がれてきた。19世紀から20世紀にかけて生じた、この君主と人民の置き換えは、課税と民主主義の間の相互作用に特定のひねりを与えた。国家権力の「対象 (objects)」であり、政府の「主体 (subjects)」でもある国の構成員に関するモンテスキュー (Montesquieu) とルソー (Rousseau) の弁証法の見解に従い¹³²⁾、納税者は、自らを課税権保有者の一部であり、そ

130) Mehrotra, note 49, at 97-118; Edwin R. A. Seligman, *Progressive Taxation in Theory and Practice*, 9 PUB. AM. ECON. ASS'N 7, 7-222 (1908); Edwin R. A. Seligman, *The Income Tax*, 9 POL. SCI. Q. 610, 610-48 (1894).

131) RICHARD T. ELY, *TAXATION IN AMERICAN STATES AND CITIES*, at 13 (New York, Thomas Y. Crowell & Co. Publishers, 1888). 「人間としての人は、仲間に奉仕する義務があり、その最初の1つは、文明を可能にする政府を支援することである。無政府主義者だけが、他の見方をすることができる。普通の人には、共通の利益を促進するための財産だけでなく、必要に応じて、人生さえも与えるように求められるべきであるように思われる。EDWIN R. A. SELIGMAN, *ESSAYS IN TAXATION*, at 72 (New York, Macmillan & Co., 1895). 「現在、我々が税を支払うのは、国家が我々を保護しているからではなく、あるいは国家から何らかの便益を得ているからでもなく、単に、国家が我々の一部であるという理由で合意されているからである。支え及び守る義務は、我々とともに生まれる。文明社会では、国家は、個人にとって呼吸する空気と同じくらい必要である。個人が、無国家の残虐性と無政府状態に戻らない限り、個人は自らの活動の制約を超えて生きることはできない。我々は、国家から便益を得るためではなく、我々自身や家族を支えることと同じくらい国家を支援することが、我々の義務であるために税を支払う」。以下についても参照。Lily L. Batchelder, Fred T. Goldberg Jr. & Peter R. Orszag, *Efficiency and Tax Incentives: The Case for Refundable Tax Credits*, 59 STAN. L. REV. 23, 66-68 (2006). 「市民の義務 (civic duty)」の概念とそれが還付可能な税額控除に与える影響について検討している。LAWRENCE ZELENAK, *LEARNING TO LOVE FORM 1040: TWO CHEERS FOR THE RETURN-BASED MASS INCOME TAX* (Univ. of Chi. Press, 2013). 「市民の義務」としての課税に関する現在の米国における議論を展開する。当該論考は、Ajay K. Mehrotra によって書評されている。Ajay K. Mehrotra, *Reviving Fiscal Citizenship*, 113 MICH. L. REV. 943 (2015).

132) Montesquieu, *Spirit of Laws*, bk. 2, ch. 2, at 10 (Anne M. Cohler, Basia Carolyn Miller & Harold Samuel Stone eds. & trans., Cambridge Univ. Press, 1989) (1748); Jean-Jacques Rousseau, *Of the Social Contract or Principles of Political Right*, bk. 1, § VII, at 16 (Charles M. Sherover trans., Harper & Row, 1984) (1762).

の執行者の対象であるとみなしている¹³³⁾。換言するならば、それは「合同の原則」であるといえる。一見すると、この弁証法的見方は、完全な民主主義政府が形成されると、ホッブスとロックの見解が、1つに収束し崩壊することを示唆しているかもしれない。新しいルールの下では、国民の合意に基づいていない税は課されない。ルソーにとって、そのような「合同の原則」は、さらなる保護機能の必要がないことを意味する。「個人はそのメンバーに害を及ぼさないので、個人は国家に対していかなる保証も必要とない。」¹³⁴⁾

しかし、これまで見てきたように、このレベルの普遍性としての「合同の原則」は、個人の利益につき意味のある保護と一致する必要はない。20世紀の変わり目に、ドイツで最も鋭敏な憲法弁護士の1人であるゲオルグ・イエリネック (Georg Jellinek) は、ルソーという意味で、国家の均質な「機関 (organ)」として行動する人々によって下された (財政的) 決定は、ロックの世界で要求される納税者あるいはその仲間のグループの個々の同意とは、概念的な関係がないことを明らかにした¹³⁵⁾。具体的には、政府の完全な停滞を回避するために、多数決主義の導入は避けられないように思われる¹³⁶⁾。

とはいえ、これは、根本的なパラドックス (逆理) を引き起こす。少数派の者は、賛同しないものの、自分たちのものとして受け入れる必要がある多数派の決定の対象となる¹³⁷⁾。フランスで育ち、米国で民主主義にさらされた政治哲学者であるアレクシ・ド・トクヴィル (Alexis de Tocqueville) は、19世紀の民主主義システムにおける「多数者の専制 (tyranny of the majority)」に対する最も著名な批評家になったという事実は明白である。彼の見解において、個人的な財政的手段と納税能力を欠いている有権者の大多数は、大規模な再分配だけでなく、全体としての公共支出の大幅な増加を望むであろう¹³⁸⁾。有権者の大多数派が少数派を搾取するインセンティブを持っているという事実は、ルソーという意味での弁証法的理想主義に取って代わることはできない。同じように、スイスの著名な憲法理論家であるヨハン・カスパル・ブランツシュリ (Johann Caspar Bluntschli) は、1881年に、以下のように述べている。

「ルソーはここでホッブスの誤りを繰り返し、彼のように、絶対的な主権概念を得る。当然のことながら、ホッブスが、全体の支配を支持している間、ルソーは、自らが市民の全面的な自由の友であると宣言する。しかし、主権を明白に示すこの人民の絶対主義は、ホッブスの君主の絶対主義と同じくらい個人の自由にとって危険である。私の個性が、群

133) この弁証法の見解は、現代のフランスでの研究において、未だみられる。以下参照。André Barilari, *Le Consentement à L'Impôt*, at 15 (2000) (「フランス市民の二重性」“dédoulement du citoyen”); Rosa, note 119, at 394-99; Kallergis, note 16, paras. 72-79.

134) Rousseau, note 132.

135) 3 Georg Jellinek, *Allgemeine Staatslehre*, at 582-90 (3d ed., 1929).

136) Christian Hillgruber, *Mehrheitsprinzip*, in 1 *Leitgedanken des Rechts*, at 659, 660-63 (Hanno Kube, Rudolf Mellinghoff, Gerd Morgenthaler, Ulrich Palm, Thomas Puhl & Christian Seiler eds., 2013).

137) Dietrich Murswiek, *Paradox der Demokratie*, 72 *JuristenZeitung* 53, 55 (2017).

138) 1 Tocqueville, note 62, pt. 2, ch. 7. トクヴィルの研究の背後にある財政理論については、Leroy, note 34, at 25-50 を参照。

衆の愚かさによって抑圧されているか、あるいは専制君主の恣意性によって縛られているかどうかは、私の自由に等しく甚大なダメージを与える。そして、ルソーの民主主義は、独裁者の専制政治ほど一般の自由を嫌うものではないが、前者は後者よりも強力であり、その実力に抵抗することはより困難となる」¹³⁹⁾。

多様な利益から成る民主主義における多数決主義のルールを伴う「合同の原則」の侵害は、課税権に対する重要な憲法上の制約に係る望ましさについての根本的な問題に、どのように影響するのであろうか。ウィクセル (Wicksell) が好むように、全会一致のルールで「合同の原則」の侵害を矯正することができるが、これは、完全に非現実的である。現実的な可能性は、2つしかないように思われる。それは、重要な憲法上の制約を承認するか、あるいはそれでもなお、少数派の利益を保護する多数決主義の下での堅固な民主的意思決定に依存すること、である。

ジェームズ・ブキャナン (James Buchanan) は、前者のアプローチを主張した。ウィクセルによって提案された全会一致のユートピア原則と財政問題における単純で実用的な多数決主義の間の選択につき、ブキャナンは、取引費用と集団行動の問題を克服するために、後者の多数決主義を受け入れた。とはいえ、ブキャナンは、少数派の保護に対する懸念を以下のように、強い言葉で表現した。「確かに、一般にみられる多数決主義は、『政府の権限行使に対する効果的な制限を全く具体化していない』かのように、形作ることが最善であると示唆されるかもしれない」¹⁴⁰⁾。ブキャナンにとって、結論は明白であった。すなわち多数決主義は、個人を保護するために、追加的な憲法上の制約を必要とする¹⁴¹⁾。このような背景から、多くの政治経済学者は、平等の重要な原則が、納税者の保護のために主要な役割を果たすべきであるという見解を支持する。明らかに、公共財、再分配及び資金調達決定に関しては、民主主義は専制国家よりもそつなく機能する。専制君主は自ら

139) Johann Caspar Bluntschli, *Geschichte der Neueren Staatswissenschaft: Allgemeines Staatsrecht und Politik Seit dem 16. Jahrhundert bis zur Gegenwart*, at 349-50 (1881). 原本ドイツ語による叙述を以下に示す。「Rousseau wiederholt hier den Irrtum des Hobbes und kommt wie dieser zu einer absoluten Staatsgewalt. Freilich bekennt er sich als Freund der gemeinen Bürgerfreiheit, während Hobbes die Herrschaft des einen über alle begünstigt. Aber der Absolutismus seines als Souverän proklamierten Demos ist für die Freiheit der Individuen nicht weniger gefährlich als der Absolutismus des Monarchen bei Hobbes. Ob meine Eigenart von dem Unverstande der Menge unterdrückt oder von der Willkür eines Despoten gefesselt werde, ist für meine Freiheit gleich verderblich; und wenn auch die Demokratie Rousseaus der gemeinen Freiheit aller nicht so abgeneigt ist wie die Despotie des absoluten Fürsten, so ist jene doch stärker als diese und es wird schwieriger, ihrer rohen Übermacht zu widerstehen.」

140) Buchanan, note 74, at 7 (オリジナルの主張).

141) *Id.* at 187-92. ブキャナンの業績と憲法上の制約に係るドイツでの議論との関連性は、フォーゲル (Vogel) によって強調されてきた。Vogel, note 32, at 19 n. 4, 31-32. 以下についても参照。Charles Delmote, *The Political Economics of Tax Exemptions: Tax Uniformity as a Constitutional Principle* (2017); Wolfgang Schön, *Grundrechtsschutz gegen den demokratischen Steuerstaat*, 64 *Jahrbuch des öffentlichen Recht* 515 (2016).

に課税しないのに対して、大多数の有権者は自らに課税するからである¹⁴²⁾。民主的な環境においては、集団的な意思決定はさらによく機能するが、租税の平等原則は、公共財に資金を提供するために、全ての者に平等な費用がかかることを確かなものとする¹⁴³⁾。この原則は、多数決による決定が、投票された少数派に不利益を及ぼし過ぎないことを保証する¹⁴⁴⁾。同時に、不均衡で集結された権利のある少数派は、不当な税制上の優遇措置を導き出す立場にないことを確かなものとする。

重要な憲法上の制約がない場合、問題は、民主的な手段によって多数派と少数派の間の対立を克服することが可能かどうかである。換言するならば、少数派が多数派の投票の結果を国民の一般的意思の真の表現として受け入れる可能性はあるか、ということになる。ルソーは、「一般意思 (*volonté générale*)」の概念に係る楽観主義的な仮定を出発点として、敗北した少数派は、単に「それを間違えた (*got it wrong*)」¹⁴⁵⁾と結論することを余儀なくされた。少数派は、現実の誤った認識と最善の解決策の誤解を持っていたので、それを受け入れるように教育されるべきであるとする。今日において、手続的に体系化された議論の言説としての民主的意思決定に係るハーバーマス・モデル (Habermas's model) は、十分に正当化されたものとなっている¹⁴⁶⁾。このような背景から、ドイツの憲法弁護士グループは¹⁴⁷⁾、議会における審議と妥協の余地を残すために、ドイツ憲法裁判所が判示した

142) Mancur Olson, *Dictatorship, Democracy and Development*, 87 AM.POL. SCI. REV. 567, 570-71 (1993).

143) Howard R. Bowen, *The Interpretation of Voting in the Allocation of Economic Resources*, 58 Q.J. ECON. 27, 46-47 (1943). 同様に、ハイエク (Hayek) は、「累進課税は、有権者の過半数が、最高の税率ブラケットであると認める範囲でのみ、許容されるべきである」と主張した。Hayek, note 75, at 441 参照。

144) 興味深いことに、連邦主義者第21号 (Alexander Hamilton) において、アレクサンダー・ハミルトンは、エクサイズ・タックスは、概念的に広く適用され、消費の決定を納税者に任せ、したがって、特定の納税者又は納税者のグループを収用する手段として機能することができないため、連邦予算に資金を供給するために個人税ではなく消費税を求めた。「消費品に対する税の顕著な利点は、それら税がそれ自体の特質で、(消費行為の) 過剰に対するセキュリティを含んでいることである。(消費に対する税負担の) 義務が、過度に大きい場合、その税は消費を減らす。徴税は逃れられ、国庫への帰結は、税が適切で適度な範囲に限定されている場合ほど、大きくはない。消費に対する税は、この種の税による市民の物質的な抑圧に対する完全な障壁を形成し、それ自体が税を課す権限の自然な制限となる。」

145) Rousseau, note 132, bk. 4, ch. 2. 多数決主義の見識に対する懐疑的な見方として、Hayek, note 75, at 449 を参照。

146) Jürgen Habermas, *Faktizität und Geltung: Beiträge zur Diskurstheorie des Rechts und des demokratischen Rechtsstaats*, at 349-98 (1992). また、以下参照。JAMES BOHMAN, *PUBLIC DELIBERATION*, at 9-21 (MIT Press, 1996); JOHN S. DRYZEK, *DISCURSIVE DEMOCRACY: POLITICS, POLICY, AND POLITICAL SCIENCE*, at 14-22 (Cambridge Univ. Press, 1990). ヨーロッパの意思決定の状況におけるこの概念の批判的な見方については、以下参照。Fritz Scharpf, *De-constitutionalisation and Majority Rule: A Democratic Vision for Europe*, 23 EUR. L.J. 315, 327-30 (2017).

147) Oliver Lepsius, *Constitutional Review of Tax Laws and the Unconstitutionality of the German Inheritance Tax Law*, 16 GER. L.J. 1191, 1202-25 (2016).

租税立法者に対する一定の制約に係る法理を拒否した。同様に、リチャード・ベラミー (Richard Bellamy) は、裁判所に対する政治的プロセスの価値を強調し、民主的言説のより手続的な認識を提唱した¹⁴⁸⁾。

しかし、課税は本当に民主的な言説であるのか。クヌート・ヴィクセル (Knut Wicksell) が早くも1896年に、民主的な立法府内の派閥が、個人的な意見あるいは個人的な利益につき、それらが一致しないかどうかに関して大きな違いを生むことを明らかにしたことは興味深い¹⁴⁹⁾。意見の相違 (例えば、環境保護や教育制度の改革などの共通の目標を達成するための最善の方法) は、概して、言説によって対処され、多数決によって解決される可能性がある。利益に係る見解の相違 (例えば、社会における富の再分配の水準) は、管理が困難である。誰も「無知のヴェール (veil of ignorance)」の下で行動しないことを考えると、多数決の結果を共通の目標に係る冷静な審議の単純な行使とみなすのは、むしろナイーブに思える¹⁵⁰⁾。これは、ヴィクセルが (ほぼ) 全会一致を求めた理由の1つである。彼は、公益の明確なアウトフローとみなされるのに十分な重みを持っていないように見える、それらの提案を取り下げることを望んだ。とはいえ、これは、現実的に不可能なアプローチであり、また民主的な言説は、基本的な利益相反を解決するには不十分であるように思われる。そのため、財政問題における多数決主義への重要な制約につき、強い規範的な制約の課題が残されている。「合同の原則」が侵害されるにつれて、そのような制約についての規範的な必要性の状況が生じる。

D. 司法審査とその制約

しかしながら、その場合でも、相当な困難に直面する。憲法上の制約は、裁判所によって執行されなければならない。したがって、司法権の弱い民主的基盤に基づくジェレミー・ウォルドロン (Jeremy Waldron) の主張などのように、司法審査の基本的な批評に立ち向かわなければならない¹⁵¹⁾。とりわけ、課税の状況において司法審査へのチャレンジに立ち向かわなければならない。後者に関して、批評家が租税法の司法審査において主要な欠陥と考えるであろう1つの問題は、税規定 (そして一般的課税) の経済的影響が、単独で完全に評価することができないという事実である¹⁵²⁾。個々の税の規定は、一般に、

148) RICHARD BELLAMY, *POLITICAL CONSTITUTIONALISM: A REPUBLICAN DEFENSE OF THE CONSTITUTIONALITY OF DEMOCRACY* (Cambridge Univ. Press, 2007).

149) Wicksell, note 51, at 111.

150) Schön, note 141.

151) Jeremy Waldron, *The Core of the Case Against Judicial Review*, 115 *YALE L.J.* 1346, 1386-1401 (2006); JEREMY WALDRON, *JUDICIAL REVIEW OF LEGISLATION*, IN *THE ROUTLEDGE COMPANION TO PHILOSOPHY OF LAW*, at 434, 444-47 (Andrei Marmor ed., Routledge, 2012). 違憲審査の賛否両論に係る比較分析につき、以下参照。MARK TUSHNET, *ADVANCED INTRODUCTION TO COMPARATIVE CONSTITUTIONAL LAW*, at 49-82 (2d ed., Edward Elgar Pub., 2018).

152) Alex Raskolnikov, *Accepting the Limits of Tax Law and Economics*, 98 *CORNELL L. REV.* 523, 560-66 (2013).

課税ベースの設計、税率及び他の税の同時存在を含む、より大きな財政法の一部になる。したがって、特定の所得税規定の影響は、一般的な所得税の状況で、また個人が負担する他の追加的な税（富裕税、消費税など）の状況で評価する必要がある。さらに、納税の配分効果は、公共財の規模と範囲あるいは課税によって調達された歳入からの無償給付に応じて、異なる形で発揮される¹⁵³⁾。「富者 (the rich)」による財政的貢献が、オペラハウスの建設につかわれるのか、あるいは孤児院の建設に使われるのかは性質を異にする¹⁵⁴⁾。このより広い見方は、特定の税又は税規定の実質的な利点について、意味のある判断を下すことができない財政の涅槃 (fiscal nirvana) につながるようである。

しかし、この基本的な批評は、税の世界に最適で「最良の (first best)」解決策がない場合、憲法は、「次善の (second-best)」解決策を確保し、ディストピア (dystopian) の結果を回避しようとするべきでないという主張に基づいている。しかし、「次善の」解決策は、それ自体に何らかの価値がある。したがって、財政システムのさまざまな要素を解きほぐし、これらの要素を個別に評価することは、理にかなっている。例を挙げると、特定の社会集団（例えば、年齢、人種、性別などの不当な基準に基づいて）に付与された不当な税制上の特権は、どのように、誰の便益のために費やされ、また他の税が同時に徴収されることに関係なく、回避させる必要がある。逆に、歳入を特定の正当な目的（公共財の資金調達又は社会的移転）に費やす正当な理由がある場合、この理由は、納税者に対する財政義務の不公平な配分を正当化するものではない。水平的公平の原則に従って税を設計することにより、同じ金額の歳入をあげることが可能である。法的な意味での「水平的公平性 (horizontal equity)」などの伝統的な租税原則に対する侵害は、政治的プロセスの機能不全に起因する可能性のある経済的非効率性 (economic inefficiency) を示していると言えるため、このアプローチは、効率性に対して公平性を損なうものではない¹⁵⁵⁾。

E. 憲法上の制約—比較展望

上記のセクションでは、納税者保護に対する「コンセント」ベース及び「コンテンツ」ベースのアプローチの歴史的展開をたどり、「合同の原則」が侵害されるにつれて、重要な制約のケースが増えるという規範的な議論について検討した。歴史的に、ホブスの「コンテンツ」ベースの伝統の範囲内にある諸国にとって、重要な憲法上の制約の適用は、基本的で根底にある哲学的コミットメントとよく調和している。しかし、ロックの「コンセント」ベースに基づくキャンプに参加している諸国にとっては、そうではない。このセクションでは、この差をさらに詳しく検討するために、英国、ドイツ及び米国における憲法上の制約についての比較分析を行った。

153) LOUIS KAPLOW, THE THEORY OF TAXATION AND PUBLIC ECONOMICS, at 401-03 (Princeton Univ. Press, 2008).

154) Wicksell, note 51, at 76-87.

155) Kaplow, note 153, at 398-99.

1. 英国のアプローチ

英国のアプローチは伝統的に、課税の分野における議会の立法に対する固有の実質的な制限の概念を否定する。それにもかかわらず、19世紀には、英国の租税専門家の中で、課税の一般的な「原則 (principles)」が、財政問題の慣例による強制的な憲法上の制約として認識されなければならないという、強い流れがみられたことを見逃してはならない。歴史家のシャンタル・ステビンクス (Chantal Stebbings) が示したように、租税行政の分野における中央政府の権限に係る当時の増大した影響は、同時代の人々から強く批判された。特に、糾問手続の導入と地方の税務調査官から中央政府課税当局への徴税のシフトは、「違憲 (unconstitutional)」とみなされた。主たる議論は、納税者の領域に対するこれらの侵害は、納税者の「実際の (real)」あるいは「真の (true)」同意によってカバーされなかったことである¹⁵⁶⁾。

この議論は、「コンセント」という文言の二重の意味を暗示するという問題に直面した。批評家によると、国会議員の過半数による政府行動の承認は、納税者による「真の」同意に代わるのに十分ではないとする。しかし、英国において、議会の最重要な主権が、現時点で広く受け入れているため、この二重の「コンセント」の概念は、好意的には満たされなかった。さらに、英国法の下で憲法に定められていた、あるいは定められていないことを考慮すると、現代の租税国家への侵害に対する納税者の憲法上の反感を、立法に対する固有の障害に変えることは困難であった。

よく見ると、英国の制度的枠組みは、議会が同一ではなく、政府と同期していないという反事実的フィクションに固執しているようであり、女王と彼女の政府に対する市民の便益を保護することが議会の第一の義務であると述べざるを得ない。議会の役割に関するこのロックの理論は、例年の英国財政法 (annual UK Finance Act) の前文 (前置条項, introductory preamble) など、昔からの慣習に維持されている。これは今日まで、国民から君主への贈物としての税の自主的な性格を明らかにしている¹⁵⁷⁾。さらに、所得税などの主要な税は、次の会計年度の各年次財政法の下で、正式に再確認する必要がある。そうしないと、単に期限切れになる可能性があるためである¹⁵⁸⁾。しかし、この伝統的な前文の文言は、20世紀の間にいくつかの政府が示したように、英国議会が、独自の政治的課題を設定し、

156) CHANTAL STEBBINGS, CONSENT AND CONSTITUTIONALITY IN NINETEENTH-CENTURY ENGLISH TAXATION, IN 3 STUDIES IN THE HISTORY OF TAX LAW, at 293, 312-14, 320-21 (John Tiley ed., Hart Publishing, 2009).

157) 例えば、Finance Act 2018, c. 3 (Eng.) を参照。「陛下の最も忠実で誠実な臣民である私達、陛下の公費を賄うために必要な物資を調達し、公的歳入に追加することに向けて議会に結集した英国下院は、自由かつ自発的に、以下に述べるいくつかの義務を陛下に与え、承諾することを決議した。したがって、それが制定される可能性があること、そしてそれが、聖職貴族、この現在の結集した議会における下院及び以下のような支配権者による助言と同意を得て、女王の最も優れた陛下によってそれが制定されることを、最も謙虚に、懇願する。」

158) 例えば、Finance Act 2017, c. 10, pt. 1, § 1 (Eng.) を参照。「2017-2018の課税年度には、所得税が課される。」と規定する。Constitution du Grand-Duché de Luxembourg [Constitution] art. 100 についても参照。

その意思を全力で追求する権限を有しているという政治的事実を隠すことはできない。

したがって、100年以上の間、財政問題における下院の主権は、多かれ少なかれ、完全に抑制されていなかったという事実を考えると、憲法によって議会の課税権を制限する政治的あるいは法的な運動が、英国で一度もなかった理由は謎のままである。その理由は、憲法条項の欠如と議会の主権に対する強い信念だけでなく、政党と有権者が、税負担の増加及び大陸よりも国家に権限を持たせることに、より慎重となっている英国の歴史的、社会的、政治的特殊性にあるのであろう。1912年当時、アドルフ・ワグナーは、英国の主要政党が、減税を提案することで総選挙に一貫して立ち向かったという事実¹⁵⁹⁾に驚嘆した。大局の見地から、ケンブリッジの歴史家マーティン・ドントン (Martin Daunton) は、ナポレオン戦争と第一次世界大戦の間に、大陸での発展とは対照的に、英国の経済全体に占める公共部門 (公営企業) の経済的活動の割合が、徐々に減少したことを示した¹⁶⁰⁾。したがって、英国ではその発展期に、納税者の保護は、厳格な憲法秩序ではなく、政治のプロセス及び広く共有された経済原則によって効果的に確保された可能性がある。

しかし、歴史も示しているように、英国は米国とともに、20世紀の個人所得に対する最高限界税率に関して、最も高い変動性を示していた¹⁶¹⁾。政治学者は、この不均衡を、「一元化された小選挙区制、単純小選挙区制」によってもたらされた「非常に不安定な税制」にまで、さかのぼる¹⁶²⁾。これに基づいて、戦後の数十年の間、保守党 (マーガレット・サッチャー, Margaret Thatcher) と労働党 (トニー・ブレア, Tony Blair) の双方の政府が、国民の税負担を増やすのではなく減らすという英国でのコンセンサスを再確認する前に、英国経済に前例のない税負担がみられた。真に左翼の政府が英国で政権を握るとしても、新しい財政の枠組みに移行する意欲に対して、憲法上の制約はほとんど存在しない。

2. 米国のアプローチ

米国は、例外的である。公共政策の多くの分野は、憲法上の議論と最高裁判所のレベルでの「司法積極主義 (judicial activism)」の対象となっているが、議会や州議会が財政問題で下した政治的決定には、司法上の高度な敬讓が払われている¹⁶³⁾。「課税する力は、破壊する力である。」¹⁶⁴⁾ というマーシャル裁判長 (Chief Justice Marshall) の有名な公式見解は、後の研究、特にオリバー・ウェンデル・ホームズ (Oliver Wendell Holmes) によって弱められた可能性がある¹⁶⁵⁾。しかし、ヨーロッパ大陸の裁判官と比較して¹⁶⁶⁾、合衆国最

159) 3 Adolph Wagner & Hermann Deite, *Spezielle Steuerlehre* § 108 (2d ed., 1912).

160) Daunton, note 58, at 65.

161) Scheve & Stasavage, note 25, at 57, で示されている統計結果を参照。

162) Sven Steinmo & Caroline Tolbert, *Do Institutions Really Matter? Taxation in Industrialized Democracies*, 31 COMP. POL. STUD. 165, 171 (1998).

163) Bruce Ackerman, *Taxation and the Constitution*, 99 COLUM. L. REV. 1 (1999); Boris I. Bittker, *Constitutional Limits on the Taxing Power of the Federal Government*, 41 TAX LAW. 3 (1987).

164) *McCulloch v. Maryland*, 17 U.S. 316, 327 (1819).

165) *Panhandle Oil Co. v. Mississippi ex rel. Knox*, 277 U.S. 218, 223 (1928). 「この裁判所が存在する間、

高裁判所の裁判官は、例えば、平等保護条項¹⁶⁷⁾あるいは収用条項¹⁶⁸⁾の下で、租税法に対して強力で重要な制限を課したことはない。さらに、異なる州の納税者の間で平等な待遇を保証する統一条項でさえ、税の平等の包括的な原則にその判断を展開したことはない¹⁶⁹⁾。

連邦及び州の租税法に対する最も顕著な固有の制限は、州政府と連邦政府の間の財政的権限の分割に起因する。これは、最高裁判所が多くの場合に、連邦及び州の課税権を制限するためである¹⁷⁰⁾。19世紀の終わりに、最高裁判所は、州間で税負担を均等に「配分する (apportion)」という憲法上の要件に準拠していなかったため、連邦の累進的所得税を違憲と判断した¹⁷¹⁾。そして、米国憲法は、今日の連邦所得税の法的根拠を提供するために、1913年の修正憲法16条によって変更されなければならなかった。他方、州議会議員は、特に、「眠れる通商条項 (dormant commerce clause)」の下で、彼らの権限の憲法上の制約にも従わなければならなかった。この条項は、多数の裁判事例において、課税立法を無効にするために取り上げられてきた¹⁷²⁾。連邦政府と州の間の課税権に係る憲法上の割当ては、

課税する権限は、破壊する権限ではない」と判示する。

- 166) 合衆国最高裁判所は、「合理的根拠の基準 (rational basis test)」の下でのみ精査の対象となる経済法案に関して、敬讓的な立場をとる。以下参照。Gerald Gunther, *The Supreme Court, 1971 Term, Foreword: In Search of Evolving Doctrine on a Changing Court: A Model for a Newer Equal Protection*, 86 HARV. L. REV. 1 (1972). 法に係る合理的根拠の基礎について検討している。Raphael Holoszyc-Pimentel, *Reconciling Rational Basis Review: When Does Rational Basis Bite?*, 90 N.Y.U. L. REV. 2070 (2015); Vicki C. Jackson, *Constitutional Law in an Age of Proportionality*, 124 YALE L.J. 3094, 3172-83 (2015); Robert F. Nagel, *Legislative Purpose, Rationality, and Equal Protection*, 82 YALE L.J. 123 (1972).
- 167) *Armour v. City of Indianapolis*, 132 S.Ct. 2073 (2012) において、「そして、我々裁判所は、『立法府が、租税法の分類と他と区別できる特徴を創成する上で、特に広い自由度を持っている』と指摘してきた。」と判示した。*Regan v. Taxation With Representation of Washington*, 461 U.S. 540, 547 (1983); *Fitzgerald v. Racing Ass'n of Cental Iowa*, 539 U.S. 103, 107-08 (2003); *Nordlinger v. Hahn*, 505 U.S. 1, 11 (1992); *Lehnhausen v. Lake Shore Auto Parts Co.*, 410 U.S. 356, 359 (1973); *Madden v. Kentucky*, 309 U.S. 83, 87-88 (1940); *Citizens' Telephone Co. of Grand Rapids v. Fuller*, 229 U.S. 322 (1913); William Barker, *The Three Faces of Equality: Constitutional Requirements in Taxation*, 57 CASE WESTERN RES. L. REV. 1 (2006). 米国とドイツにおける平等原則につき、比較検討を行っている。
- 168) *Brushaber v. Union Pacific R.R.*, 240 U.S. 1, 24-25 (1916); Eric Kades, *Drawing the Line Between Takings and Taxation: The Continuous Burdens Principles, and Its Broader Application*, 97 NW. L. REV. 189 (2002). 財政問題における収用条項のより強制的な適用については、Epstein, note 99, at 283-305 を参照。
- 169) Bittker, note 163 (*Knowlton v. Moore*, 178 U.S. 41 (1900) を引用)。統一条項に準拠するための累進的相続税について述べている。
- 170) Ackerman, note 163. 直接的 (direct) な連邦税に係る憲法上の制限を分析している。
- 171) *Pollock v. Farmers' Loan & Trust C.*, 157 U.S. 429 (1895). しかしながら、州において、一部の憲法は、「比例 (税率), proportional」による所得税のみが課され、「段階的 (graduated)」又は「累進的 (progressive)」所得税は課されないことが規定されていることを見逃してはならない。以下、参照。WALTER HELLERSTEIN, KIRK J. STARK, JOHN A. SWAIN & JOAN M. YOUNGMAN, *STATE AND LOCAL TAXATION: CASES AND MATERIALS*, at 98 (10th ed., West Academic Publishing, 2014).

納税者に対して間接的な保護手段を確立していると言っても過言ではない。しかしこれは、副次的な効果であり、この憲法の枠組みにおける完全な目標ではないと思われる。

マーシャル裁判長が、1819年に課税権を「破壊する力 (power to destroy)」と宣言したとき、彼は同時に、代議制民主主義のこの側面について、楽観的な見方を表明した。「したがって、国家の国民は、自らに、そして自らの財産に課税する権利を政府に与える。政府の緊急の要求は制限することができないので、国民はこの権利の行使に制限を設けず、立法者の利益とその権利の乱用から国民を守るための彼らの代表に対する有権者の影響に、確信をもって頼っている。」¹⁷³⁾

このアプローチは、政治的プロセスだけでなく、「政府閉鎖 (government shutdown)」などの特定の手段も、自国民に課税する国家の権限に対する実質的な制限よりも、はるかに重要となる。そして、最近の研究が示しているように、米国では「富者に課税する (taxing the rich)」ことに対して、有権者の間で比較的安定した反感が存在する可能性がある¹⁷⁴⁾。しかし、米国でさえ、一部の学者は、これらの政治的取り決めの長期的な実行可能性について疑問を表明している¹⁷⁵⁾。彼らは、課税の基本原則は、憲法の下での個人の権利と政治的に認められた権利としての自由に関連づけられるべきであると提案する。これは、憲法が、ドイツや他の多くのヨーロッパ¹⁷⁶⁾、ラテンアメリカの諸国で採ろうとした方向性である。

3. ドイツのアプローチ

ドイツ憲法上の考え方は、連邦議会の財政権限が、行政府の財政的支援に対する盾として機能するという類推からは開始されない。むしろ、連邦議会は、政府を完全に管理している。連邦の首相と内閣は、議会の信頼に責任を負い、また議会に依存している。租税立法は、一旦制定されると、連邦議会がその条文を修正及び変更することを決定するまで効力を持ち続けるため、課税年度単位でその法的根拠を再確認する必要はない。議会は、国家権力の最高の原点とみなされており、他の政府機関による国家権力の行使に対する対抗勢力としてはみなされていない。

このような背景から、ドイツの伝統的背景につき、個々の納税者の憲法上の保護は、個人と国家との間の微調整されたバランスの基本的要素として現れること、に注目することは興味深いことである。ドイツにおいて、立法府すなわち国民は君主の役割を担っており、それはドイツ憲法の基本的特徴の1つである。国民の代表が、財政立法の原点であるとい

172) Michael S. Knoll & Ruth Mason, *The Economic Foundation of the Dormant Commerce Clause*, 102 VA. L. REV. 309 (2017).

173) *McCulloch v. Maryland*, 17 U.S. 316, 327, 428 (1819).

174) Scheve & Stasavage, note 25, at 12; Kenneth Scheve & David Stasavage, *Wealth Inequality and Democracy*, 20 ANN. REV. POL. SCI. 451, 463-64 (2017).

175) Epstein, note 99, at 283-305.

176) イタリアのアプローチについて、以下参照。A. Giovannini, *Legalità ed Equità: Per un Nuovo Sistema Impositivo in Diritto e Pratica Tributaria*, at 2335 (Università di Parma, 2017).

う事実にもかかわらず、市民は、憲法に定められた基本的権利に依存することによって、財政的要求の行き過ぎから保護されなければならない。

この状況において、基本的権利の適用は、2つの目的を果たすことを企図している。これは、多数派の圧倒的な利益に対して、また市民内のさまざまな利害関係者グループ間の利己的な連合に対して、少数派を保護することを目的とする。それはまた、財政特権を禁止するというかつての伝統に基づいて、強力な圧力団体に与えられた不法な税制上の優遇措置を無効にすることを意味する。このようなシステムにおいて、財政の公平性に係る重要な原則は、民主的な意思決定を補完することとなる。それは、個人的及び集团的経済主体に課せられた過剰な税負担だけでなく、富者に対する税制上の特権とも対抗する¹⁷⁷⁾。

この論考では、全ての憲法上の側面と税の水平的及び垂直的公平性の密接な関係に対処することは不可能である¹⁷⁸⁾。税という手法によって富の再分配が、どの程度、公平性の原則から容易に得られるのか、あるいはそれが、別のレベルでの特定の実現と正当化を必要とするのかどうかさえ、明らかでない¹⁷⁹⁾。しかし、はっきりしていることが1つある。水平的公平と垂直的公平の原則は、税制の構造と範囲を事前に規定するものではないということである。それらの原則は、税の種類、課税ベースの定義及び税率の設定を決定するために、立法者に多くの自由裁量の余地を残す。

この憲法の枠組みの最も関連性のある側面の1つは、所得税及び正味の富裕税あるいは相続税の領域における税率の累進性に関するものである。平等な扱いの原則は、税率の急上昇をどの程度、禁止しているのか。ドイツ憲法裁判所は、2006年に、この問題を一般的な方法で提起し（基本法の財産条項に基づく「半所得制限 (half-income limitation)」を破棄したとき）、所得税の過度に急勾配な累進性を導入しないよう立法府に警告した¹⁸⁰⁾。新たに結成されたドイツ連立政権は、90%の納税者に対する所得税上のいわゆる連帯付加税¹⁸¹⁾を廃止することに合意したため、この問題は、直ちにドイツの裁判所において審査される可能性がある。それは、「連帯 (solidarity)」概念の奇妙で斬新な適用である、上位10%の納税者に対してのみ効力を保持し続けるであろう¹⁸²⁾。他のヨーロッパ諸国において

177) Paul Kirchhof, *Besteuerung im Verfassungsstaat*, at 10 (2000); Wolfgang Schön, *Besteuerungsgleichheit und Subventionsgleichheit in Steuerrecht im Rechtsstaat*- Festschrift für Wolfgang Spindler, at 189 (Rudolf Mellinghoff et al. eds., 2011). 最近の概説については、以下参照。Johanna Hey, *Entwicklungen und Zukunftsfragen des Steuerverfassungsrechts, in 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018: Festschrift für den Bundesfinanzhof*, at 451 (Klaus-Dieter Drüen, Johanna Hey & Rudolf Mellinghoff eds., 2018).

178) Musgrave, note 48, at 61, 90.

179) Christine Osterloh-Konrad, *Zur Legitimation steuerlicher Umverteilung*, 93(46) *Steuer und Wirtschaft* 305 (2017).

180) Bundesverfassungsgericht [BVerfG] [Federal Constitutional Court] 2 BvR 2194/99, Jan. 18, 2006, vol. 115, 97, 114-17 (Ger.).

181) 連帯付加税 (Solidaritätszuschlag) は、東西ドイツの再統一に係る費用を調達するために、1990年に導入された。その税制度は、25年以上もの間、有効なものとして維持された。憲法裁判所によってその制度を廃止する試みは、かつて成功することはなかった。

も、この領域における憲法学的な問題が存在する。フランスでは、100万ユーロを超える所得に対する75%の特別所得税率は、2012年に憲法評議会によって違憲と判断されたが、それ以降のバージョンは、2013年に承認された¹⁸³⁾。それにもかかわらず、憲法評議会は75%の限界税率を検証したが、国庫歳入の一部の項目が、フランス憲法に定められている「応能原則 (ability-to-pay principle)」に違反する90%を超える全体的な税負担の対象となったため、評議会は急ブレーキをかけた¹⁸⁴⁾。スイスでは、1973年という早い時期に、連邦裁判所は、特定の税率ブラケットで最大250%の限界税率を適用する累進性が用いられていたため、州の富裕税の一部の要素が違憲であるとした¹⁸⁵⁾。

特別な税制上の優遇措置、すなわち特権の問題は、フランス革命の時代から消えてはいない。現代の政治慣行が示すように、今日の税制上の優遇措置は、意図的又は意図的ではない「税制上の優遇措置」の形態をとり、最も顕著なのは、事業所得又は事業資産に対する租税控除である。これは、憲法を背景として、財政立法における非課税の目的を追求することの正当性の問題につながる。その全体的な問題が最も顕著となった近年の事例は、2008年に改正された相続税法に関するものである¹⁸⁶⁾。この法律は、課税の重要な原則と民主主義を正当化する権限が衝突する2つの主要な欠陥を組み合わせたものである。1つは、連邦議会が、国民の90%を対象として免除する寛大な非課税の閾値を決定したことである。2つ目は、ドイツの政治において手ごわい圧力団体である富裕な事業主（特に家族経営の事業主）が、事業主に対する大規模な免税を求めたロビー活動に成功したことである。結局、低所得の有権者の大多数も超富裕層の事業主の特別利益団体も、相続税からの国庫歳入に寄与しなかった。それにより、相続税は、投資資産を所有しているが事業資産を所有していない一部の高額所得者に課せられるものとなった。2014年、憲法裁判所は、憲法の平等原則を適用して、ドイツの立法府に対し事業（家族経営）に係る減税の範囲を徐々に制限するよう求めた。しかし裁判所は、基本的に根本的な政策に異議を唱えることを、あえてしなかった¹⁸⁷⁾。

182) Christian Democratic Union et al., Ein neuer Aufbruch für; Europa-Eine neue Dynamik für Deutschland-Ein neuer Zusammenhalt für; unser Land: Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD, 19 Legislaturperiode 68 (2018). 憲法の観点からの最初の批判的評価については、以下参照。Hanno Kube, Steuerpolitische Perspektiven der neuen Legislaturperiode-Vorstellung, Würdigung, Ausblick, 100 FinanzRundschau 408, 409-10 (2018).

183) Conseil constitutionnel [CC] [Constitutional Court] decision No. 2012-662 DC, Dec. 29, 2012 (Fr.).

184) Conseil constitutionnel [CC] [Constitutional Court] decision No. 2013-684 DC, Dec. 29, 2013 (Fr.).

185) Bundesgericht [BGer] [Federal Supreme Court] July 20, 1973, 1973 BGE 99, 638, 656 (Switz.).

186) Bundesverfassungsgericht [BVerfG] [Federal Constitutional Court] 1 BvL 21/12, Dec. 17, 2014, vol. 138, 136, 252-55 (Ger.) (Baer, J., Geier, J. & Masing, J., 反対意見).

187) *Id.* at 179-246.