

〔翻 訳〕

課税と民主主義 (3・完)

— 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，72巻4号)

V 個人の移住—課税，市民権及び選挙権 (以下，本号)

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

V 個人の移住—課税, 市民権及び選挙権

本パートでは、個人が国境を越えて（非課税の理由で）移住するときに生じる課税、選挙権及び憲法上の制約の間の相互作用について検討する。「合同の原則」は、この条件の下、2つの理由で侵害される。第一に、海外に居住する市民は、自国では概して税負担はないが、選挙権を保持することができる。第二に、外国の居住者は、政治プロセスへの正式な参加を享受することなく、世界の所得に対して税を支払わなければならない。これは、パートIVに示されているように、「コンセント」と「コンテンツ」の間の二分法（dichotomy）に沿った憲法政策の問題を引き起こすこととなる。非居住の市民の場合、選挙権を国内課税の対象にすることに依存する「コンセント」ベースのアプローチを通じて、「合同の原則」を強化する必要があるのか。市民ではない居住者の場合、市民権がなくても、そのような居住者が選挙権を取得するという並行した「コンテンツ」ベースのアプローチを通じて、「合同の原則」を強化する必要があるのか。あるいは、納税を行っている市民に対する無差別の憲法原則を採用する「コンテンツ」ベースのアプローチを通じて、ここでの「合同の原則」の侵害に対抗する必要があるのか。最初に、非居住の市民のケースを取り上げ、次に、逆のケースとなる市民ではない居住者について検討する。

A. 非居住の市民

1. (非) 課税

課税、民主主義、市民権の間の相互作用に向けられてきた理論的思考と政治的議論の多さを考えると、市民権は、特にその国際的側面に関して、世界中の租税法を設計する際の重要な要素であると思われる。この考え方は、どこに住んでいても、自国民に課税する国の権利を制約しない国際慣習法（international customary law）によって裏付けられる¹⁸⁸⁾。しかし現実には、違って見える。市民権は、(国際的な) 税制とはほとんど無関係となり、居住と属地の概念に置き換えられた。具体的には、多くの所得税法は、居住者のみ（ただし、全ての居住者）が、国籍に関係なく世界的な課税の対象となり、他方、非居住者は、課税管轄区域で取得した所得に関してのみ課税される¹⁸⁹⁾。したがって、ほとんどの場合、

188) Kallergis, note 16, para. 297 (2018); Rutsel Silvestre J. Martha, *The Jurisdiction to Tax in International Law*, at 66-73 (1989). 国籍に基づく課税の望ましくない (undesirable) 特徴を強調している。F. A. Mann, *The Doctrine of International Jurisdiction Revisited After 20 Years*, in *Further Studies in International Law*, at 3, 8-9, 14 (F. A. Mann ed., 1990).

189) HUGH J. AULT & BRIAN J. ARNOLD, *COMPARATIVE INCOME TAXATION*, at 431-34 (3d ed., Kluwer Law Intl.,

非居住者は収入がない限り、市民権を所有している国に税を支払う義務は存しない。米国¹⁹⁰⁾とエリトリア¹⁹¹⁾だけが、国籍に基づいて世界的な課税を厳格に(ただし、排他的ではなく)遵守している¹⁹²⁾。移住とグローバル化が、市民権の国の外に居住する多くの者を生じさせるという事実を考えると、個人への課税が、法的な意味でも経済的及び社会的現実としても、市民権から切り離されていることは自然であり、また広く観察されている¹⁹³⁾。

2. 代議制度(有権者の権利)

当然のことながら、一般的な事として、市民は民主主義社会において投票する権利を有する。しかし、仮に、それらの市民が市民権を所有する国に税を支払わない場合にはどうなるのか。市民の選挙権を市民権のある国の課税に関連付けることは可能か、あるいは、それは合法的であるか。換言するならば、選挙権を奪うことによって、この種のケースにおける「合同の原則」を強化することができるのか。米国市民は、無制限の納税義務を負い、どこに居住していても米国の連邦選挙に投票する権利があるため、これは米国のような国にとっては問題とはならない¹⁹⁴⁾。しかし、国外に居住する市民に課税する権利を行使しない国は、これらの国外居住者が選挙権を持つべきかどうかという問題に取り組む必要がある。

この点で、国家の慣行は大きく異なる。2011年の報告書において¹⁹⁵⁾、ヴェニス委員会(European Commission for Democracy through Law, Venice Commission)は、統一されたモデルは存在しないと述べている。多くの国(例えば、フランス、ポルトガル、スイス

2010).

- 190) Reg. § 1.1-1(a)(1) (2015) は、「内国歳入法典セクション1は、市民又は米国の居住者である全ての個人の所得に所得税を課す」と規定する。Reg. § 1.1-1(b) は、「米国の全ての市民、どこで居住しても、所得が米国内又は米国外の源泉から受け取られているかどうかにかかわらず、内国歳入法典によって課される所得税に対して責任がある」。「偶発的なアメリカ人 (accidental Americans)」に関して、市民課税権の国際慣習法との互換性については、以下参照。Allison Christians, *A Global Perspective on Citizenship-Based Taxation*, 38 MICH. J. INTL L. 193, 226-30 (2017).
- 191) S.C. Res. 2023 ¶¶ 10-11 (Dec. 5, 2011). 「ディアスポラ税 (diaspora tax)」を執行するための「恐喝、暴力の脅威、詐欺及び他の違法な手段」の使用を禁止する。
- 192) Levente Torma, IBFD Tax Research Platform, Hungary – Individual Taxation, at 2 (2018). ハンガリーでは、市民は居住者であるとみなされ、それゆえ彼らの世界中の所得に課税されるという、ハンガリーの特例を示している。
- 193) ほぼ遍在する付加価値税や特定の消費税などの間接税は、個人的資質として、サプライヤーや消費者の市民権とはまったく無関係である。これらの税は、伝統的に、地域ごとに定められた商品やサービスの消費に基づいて課税される。
- 194) 市民権に基づく米国の世界的な課税に係る最近の概説と批判的な評価については、以下を参照。Ruth Mason, *Citizenship Taxation*, 89 S. CAL. L. REV. 169 (2016).
- 195) Eur. Commission for Democracy through Law (Venice Commission), Report on Out-of-Country Voting (June 24, 2011), [https://www.venice.coe.int/webforms/documents/default.aspx?pdffile=CDL-AD\(2011\)022-e](https://www.venice.coe.int/webforms/documents/default.aspx?pdffile=CDL-AD(2011)022-e).

など)は、居住地に関係なく、期限なしで選挙権を維持している。他の国では、自国内に居住する者にのみ選挙権を授与し、この規則からの稀な例外として、特に外国を拠点とする外交官及び軍人に選挙権を与えている(例えば、アイルランドやイスラエルなど)。ほとんどの国は、選挙権の授与につき妥協した立場にある。ドイツにおいて、選挙権は通常、外国に居住してから25年で失効する。英国は同様に、15年の時効を適用する¹⁹⁶⁾。これは、2016年6月に実施されたBrexit国民投票(Brexit Referendum)で投票が否決されたとき、多くの英国市民が本当につらい目に遭ったことによる。

全体的な政治的コンセンサスは、国外からの投票を寛容しているが¹⁹⁷⁾、それにもかかわらず、裁判所は、しばしば国外居住者の選挙権に対する法的制約を支持する。欧州人権裁判所(European Court of Human Rights)¹⁹⁸⁾のみならず欧州司法裁判所(European Court of Justice)¹⁹⁹⁾もまた、EU加盟国に対して、海外に居住する市民に選挙権を拡大することを強制しておらず、この結果は国内裁判所によって確認されている²⁰⁰⁾。国民と母国とのつながりが希薄で弱くなり、自国で行われる政治的決定に十分な影響を受けず、またその決定に対する認識が不足する場合、国会議員は、海外に居住する市民の選挙権を決定する余地があるはずだということは広く受け入れられている。

この分野における有名な事例は、フランク対カナダの裁判事例である。これは、1993年の国外居住者の選挙権の廃止(市民の移住5年後に発効)について、カナダ最高裁判所が最近判決した事例である。2015年、オンタリオ州控訴裁判所の判決において²⁰¹⁾、裁判官の多くは、この制限が、カナダ市民に選挙権を付与する権利自由憲章(*Canadian Charter of Rights and Freedoms*)のセクション3を侵害しているという見解を棄却した。彼らの判断は、ロックとルソーによって推進された国家契約論に、直接的に戻るものである。「有権者は、法律を制定することに発言権を有していたので、法律に服従する。これは、法律に正当性を与える社会契約である。全ての非居住者に投票を許可することで、カナダの居住者に日常的に影響を与える法律の制定に参加することができるが、非居住者自身の日常生活にはほとんど又は全く影響しない。これは、社会契約を侵害し、法律の正当性を損なう

196) この措置は、英国の裁判所によって支持された。Shidler and MacLennan v. Chancellor of the Duchy of Lancaster and Secretary of State for Foreign and Commonwealth Affairs [2016] EWHC 957 (Eng.).

197) Report on Out-of-Country Voting, note 195, at para. 92; RAINER BAUBÖCK, POLITICAL MEMBERSHIP AND DEMOCRATIC BOUNDARIES, THE OXFORD HANDBOOK OF CITIZENSHIP, at 60, 70 (Ayelet Shachar, Rainer Bauböck, Irene Bloemraad & Maarten Vink eds., Oxford Univ. Press, 2017); Rainer Bauböck, *Stakeholder Citizenship and Transnational Political Participation: A Normative Evaluation of External Voting*, 75 *FORDHAM L. REV.* 2393 (2007).

198) Doyle v. The United Kingdom [2007] 45 EHHR SE 3; Shindler v. The United Kingdom [2013] 58 EHHR 9. この法律学の批評については以下参照。Richard Lappin, *The Right to Vote for Non-Resident Citizens in Europe*, 65 *INTL & COMP. L. Q.* 859 (2016).

199) Case 300/04, Eman and Sevinger v. College van burgemeester en wethouders van Den Haag, 2006 E.C.R. I-8055 paras. 54-55.

200) R (Preston) v. The Lord President of the Council [2012] EWCA Civ 1378.

201) Frank v. Canada (Attorney General) [2015] ONCA 536.

こととなる。」²⁰²⁾

カナダ最高裁判所は、最終判決において異なる判断を示した。ワーグナー裁判長ほか多数意見は、「社会契約 (social contract)」の概念は理論であって、関連する法律の一部を形成しないとの見解を示した²⁰³⁾。さらに、非居住者のカナダ市民でさえ、「家族、オンライン・メディア、自宅訪問などさまざまな方法で、また税を提供し社会的便益をもたらすことによって、カナダとのつながりを維持する」と述べる²⁰⁴⁾。

以上のように、非居住者の選挙権の範囲につき、さまざまなアプローチに直面する。国がそのような選挙権の存続を承認している場合、「合同の原則」は侵害されるであろう。この侵害は、「課税 (taxation)」に係る重要な憲法上の制約では解決できないことに注意すべきである。ここに関連する個人は、すでに課税の負担を免れている。とはいえ、「合同の原則」を修復する「投票 (voting)」につき、憲法上の制約が存在すべきであろうか。

3. 憲法上の制約

憲法政策の問題として、税を支払わない者が、その徴収と支出を決定できるようにすることは理にかなっているのだろうか。具体的には、憲法は法的に、外国に居住する市民が財政問題において議論を決着させる最終的な「投票」を獲得することを禁止すべきであろうか²⁰⁵⁾。

結局のところ、そのような憲法上の制約は正当化されないであろう。第一に、非居住者の「合同の原則」にはその機能の停止がみられるが、「合同の原則」はまた同様に、居住者においても欠如していることがある。しかし、現代の状況下では、その侵害につき、居住者の選挙権を剥奪する根拠とはみなさないであろう。具体的には、居住者の選挙権は、19世紀において大部分がそうであったとしても、現在、公的財源への財政的寄与に依存していない²⁰⁶⁾。さらに、公共福祉の下で生活している居住者は、現行法の下で「投票」から除外されていない。第二に、現代の民主主義において、議会選挙は、現在の課税と支出だけでなく、社会的及び経済的生活あるいは政治生命のより多くの長期的な側面に影響を及ぼす。特定の年に税を支払わない非居住者は、将来その国に戻る基本的な権利を保持する。したがって、市民は、外交政策、国内保安、国際貿易、軍事活動など、市民権を有する国を代表して行動する政府機関が今日行った他の決定の影響を受ける可能性がある。これらの外国に居住する者は、「政界の将来における利害関係者」となる²⁰⁷⁾。外国に居住する者が、長期的にこれらの決定の効果を享受することができる限り、国内選挙で投票する権利を彼らに与えることは正当化することができよう。

202) *Id.* at paras. 5-6.

203) *Frank v. Canada (Attorney General)*, [2019] 1 S.C.R. 3 para 53.

204) *Id.* para. 69.

205) Claudio López-Guerra, *Should Expatriates Vote?*, 13 J. POL. PHIL. 216 (2005).

206) Bauböck, *Stakeholder Citizenship*, note 197, at 2413; Lappin, note 198, at 881.

207) Bauböck, *Stakeholder Citizenship*, note 197, at 2446.

B. 非市民の居住者

1. 課税

国際課税指令の補足的な特徴は、多くの国が非市民の居住者に課税しようとするところである。これらの者は、居住地からの所得と地元の資産だけでなく、居住地以外の地から得られる収入及び純資産にも、課税を免れない。ドイツの法律事務所に2年間配属されているロンドンを拠点とする弁護士は、ドイツで発生した収入のみならず、第三国又は自国の管轄区域からの収入に対しても、ドイツで税を支払う必要がある。この課税の状況は、世界各国において一般的であり、多数の二重課税防止条約によって確認されている²⁰⁸⁾。

国際慣習法における長年の法律学と研究によると、国家の管轄区域の範囲により、国家はこれらの方針に沿って税を徴収することができる²⁰⁹⁾。国家は、その国に存在する全ての者と資産に対して管轄権を行使する権利があるため、国内に居住する外国人は、直ちに、これらの租税債権を拒否する権利を持たない。国際法は、納税者と課税国の間に、ある種の「本物のつながり (genuine link)」が存在することを要求しているだけであり、それは課税対象者が国家の領土にいるときに、直ちに明らかとなる²¹⁰⁾。領土の基本的な権力に係る古い概念は、この議論の中で非常に生きている。エリー (Ely) が1888年に、その概念を戻したように、「その権力の要素もまた、間違いなく課税を生じさせ、外国人が政府の支出に寄与することを余儀なくされる可能性があるという単なる事実は、外国人に課税する十分な理由であると考えられる。」²¹¹⁾

この論理は、外国人に対する課税の正当性が存在するかどうかということに対する答えを十分に与えていない。ジェレミー・ウォルドロン (Jeremy Waldron) の言葉を借りるに、なぜ居住する外国人は、財政的犠牲の観点から、国を「私の国 (my country)」とみなす必要があるのか²¹²⁾。また、ダニエル・シャビロ (Daniel Shaviro) が述べているように、世界の所得に課税されるに値する「潜在的コミュニティー・メンバー (potential community members)」²¹³⁾の集団を描くことになると、国内租税法は、「私達 (us)」と「彼ら (them)」を区別する基本的な必要性に、どのように対処する必要があるのか。

この点で、居住する外国人への無制限の課税が、時間の経過とともに、どのように展開したかは興味深い²¹⁴⁾。19世紀の間、課税は通常、兵役と同じように国籍に関連付けられて

208) 例えば、以下参照。OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, art. 4, paras. 1-2; Adult, note 189, at 431-34.

209) Martha, note 188, at 88-93.

210) Kallergis, note 16, paras. 267-93. 「本物のつながり (genuine links)」に係るさまざまなカテゴリーについて説明している。

211) Ely, note 131, at 9. 以下についても参照。Georg von Schanz, Zur Frage der Steuerpflicht, 9 Finanzarchiv 1 (1892).

212) Jeremy Waldron, *Special Ties and Natural Duties*, 22 PHIL. & PUB. AFF. 3, 5-7 (1993).

213) Daniel Shaviro, *Taxing Potential Community Members*, 70 TAX L. REV. 75, 89-97 (2016).

214) Otmar Bühler, *Prinzipien des Internationales Steuerrecht IStR*, at 161 (Internationales Steuerdokumentationsburo Amsterdam C, 1964; Wolfgang Schön, *Persons and Territories: On the Interna-*

いた。これは、国家の内国民からのみ期待され得るものであった²¹⁵⁾。外国人は、母国で得られた収入と資産に母国で課税されたが、一定期間後にのみ、居住地の国において無制限の納税義務の対象となった。この市民権に係る第一義的な位置付けは、国際連盟の国際租税政策に関して非常に影響力のある報告書の中で、著名な「4名の経済学者」(セリグマン (Seligman) が率いる) が、以下のように指摘した1923年にいまだ存在した。「我々が人格の問題に取り組むとき、我々は、個人的な政治的忠誠あるいは国籍の独創的な考えに直面する。」²¹⁶⁾ 同様に、同じ時期において、ワイマール共和国憲法134条は、「全ての市民は、違いなく、彼らの資力に基づいて公共の財産に貢献する義務がある。」と規定する²¹⁷⁾。

とはいえ、課税と国籍を結び付けたこの伝統的なアプローチは、直ちに、あまりにも狭く誤解を招くものとみなされた²¹⁸⁾。居住国で公共財の恩恵を受け、経済で地元住民と競争する外国人居住者も、公的財政ニーズの負担を負わなければならない理由は十分にあった²¹⁹⁾。このような背景から、居住者への課税は、ますます市民を対象とした課税措置をモデルとすることになった²²⁰⁾。1920年代以降、市民権課税は、国際的にその背景に後退し、居住税が中心的な舞台となった。文献のレビューにつき、古い理論的枠組みが徹底的に破壊されたため、米国内²²¹⁾ 及び米国外²²²⁾ の著名な学者たちは現在、市民権を税務問題における居住の「代理人 (proxy)」とみなしているように思われる。

現代の多くの学者とは異なり、19世紀に、「契約 (contractual)」と便益志向の課税アプローチから「メンバーシップ」と犠牲によって形成されたアプローチへの移行を提唱した学者は²²³⁾、明らかに、市民の課税と居住する外国人への課税の間の断層線 (fault line) に苦しんでいた。市民の場合における課税についての自由主義論者による「契約上の」見解を強く否定したエリー (Ely) は、居住外国人の課税問題につき、その見解を仕方なく認めた。すなわち、「外国人に対する課税は、彼らが、彼らに課税する政府の存在から一定の便益を得なければならないという理由で正当化される。そしてこれまでのところ、市民権の義務が外国人に委ねられているとは言えないために、そのような税は、保護に対する支払いとみなされる可能性がある。」²²⁴⁾

tional Allocation of Taxing Rights, 6 BRIT. TAX REV. 554, 555-57 (2010).

215) Ernst Isay, *Internationales Finanzrecht*, at 46 (Verlag W. Kohlhammer, 1934); Schanz, note 211, at 6.

216) Report on Double Taxation Submitted to the Financial Committee by Professors Bruins, Einaudi, Seligman and Sir. Josiah Stamp, League of Nations Doc. E.F.S. 73 F 19, pt. II, sec. 1.A (1923).

217) 1919 Const. art. 134 (Weimar Republic).

218) Anschütz, note 91; Colquhoun v. Brooks [1889] 112 AC 49 (HL) 499. 英国控訴審。

219) Bühler, note 214, at 162; Wagner, note 90, ch. 169(a).

220) Seligman, note 131, at 117.

221) Edward A. Zelinsky, *Citizenship and Worldwide Taxation: Citizenship as an Administrable Proxy for Domicile*, 96 IOWA L. REV. 1289, 1291 (2011).

222) RICHARD J. VANN, *INTERNATIONAL ASPECTS OF INCOME TAX*, IN 2 TAX L. DESIGN AND DRAFTING, at 718, 729-34 (Victor Thuronyi ed., Kluwer Law Intl., 1998).

223) Note 130-31 を参照。

224) Ely, note 131, at 9. Isay, note 215, at 47-55 についても参照。シャンツは、その断層線を明確に識別

税の目的に公共財の享受の対価として認める「応益原則 (benefit principle)」を適用する場合、管轄区域に居住する外国人に課税することの正当性は、確かに非常に強いものである²²⁵⁾。しかし、納税者が属するコミュニティーのために税を犠牲として特徴付ける場合、それは、それほど単純ではない。正式な意味で、連帯が、市民の政治的コミュニティー内でのみ考えられ、また執行可能であると考えた場合、外国人居住者は、正当な理由で脱退するか、あるいはより低い税や他の税負担を要求することができる。彼らは、総収入に対する累進課税率の適用を拒否するかもしれない。福祉国家が提供する給付も含め、居住外国人が国内政府機関の成果を享受している場合にのみ、公正な税負担の配分を支払うように求められるであろう²²⁶⁾。しかし、伝統的な見方が要求するように、これは、「国家 (nation)」²²⁷⁾内の「愛国的な感情と忠誠 (patriotic affect and allegiance)」にまでさかのぼることができる見方ではない。

これは、21世紀に、政治的メンバーシップではなく、領土との共同生活に基づいて、財政問題で「連帯 (solidarity)」を前進させ、再概念化すべきかどうかという問題につながる。政治哲学の観点から、この問題は、デビッド・ミラーによって力強く投げかけられた。「分配的正義の場所として『国 (country)』』について話す場合、『国 (country)』とは実際に何を意味するのか。それは、地理的な領域 (geographical territory)、国家 (nation)、州 (state) あるいはこれら全てを一度に指すのか。」²²⁸⁾

この明確な疑問に反して、哲学的な論考では、政治的要素と領土的要素の双方が混同されている。ジョン・ロールズ (John Rawls) が、この問題を『正義論 (The Law of Peoples)』で表したとき、彼は領土ベースで組織された「人々 (people)」を念頭に置いていたようである。この領土は、彼らの協力的な努力を「永続的に (in perpetuity)」「支援 (supporting)」するのに不可欠なためである²²⁹⁾。とはいえ、彼は、居住外国人の状況について明確に言及していなかった。マイケル・ブレイク (Michael Blake) は、ロールズの見解を受け入れるものの、ロールズと同様に、居住外国人の状況については、以下のように不明確なままである。「私の説明では、自由主義的正義の原則を通じて正当化される資格のある人々のグループ内のメンバーシップの基準は、領邦内の市民としてのメンバーシップである。」²³⁰⁾

している。Schanz, note 211, at 44. 彼の例「居住外国人は、故郷との戦争の準備に資金を提供するために使用される税を支払う義務がある」は、この状況の下、応益原則でさえ適用することは容易ではないことを示している。

225) Whitney v. The Commissioners of Inland Revenue [1924] 538 AC 88 (HL) 112. 英国控訴審。

226) Schanz, note 211, at 8-9; Waldron, note 212, at 16.

227) Waldron, note 212, at 19.

228) DAVID MILLER, JUSTICE FOR EARTHLINGS: ESSAY IN POLITICAL PHILOSOPHY, at 143 (Cambridge Univ. Press, 2013).

229) JOHN RAWLS, THE LAW OF PEOPLES: WITH "THE IDEA OF PUBLIC REASON REVISITED", at 38-39 (Harv. Univ. Press, 1999).

230) Michael Blake, *Distributive Justice, State Coercion, and Autonomy*, 30 PHIL. & PUB. AFF. 257, 289 (2002).

この論考では、その影響が財政問題をはるかに超えているため、政治形態の「メンバーシップを描写するという基本的な問題を解決しない²³¹⁾。しかし、我々は、国内及び国際税法の下での「居住 (residence)」に係る現代の技術的概念が、安定した政治的又は社会的コミュニティに属するための良い代理として機能するかどうかという問題に取り組むことができる。これは、そうではない。ルース・メイソン (Ruth Mason) が示したように、居住地に基づく管轄区域での課税対象の財政的存在の概念は、さまざまなケースを包含している。例えば、留学中の学生、外国子会社に配属されている企業従業員、恒久的な再定住者及び出生地主義に基づいて出生地で市民権を取得したが、そこに居住したことがなく、またその者の市民権状況について誰も知らない「偶発的な (accidental)」外国人、などである²³²⁾。これらのグループと彼らが居住する地域社会との間のつながりの強さは、大きく異なることは明らかである。さらに、現代の租税慣行 (国ごとに異なる「実質的な租税存在基準 (substantial presence test)」) の下での居住地の定義の範囲が広すぎると、通常、国内コミュニティへの深い社会的「統合 (integration)」の基準を満たすことができない。どちらかといえば、「本籍 (domicile)」に係る伝統的な英語の概念は、納税者が将来的に母国に帰国するという意図の欠如に依存する居住外国人の租税状況を作り出すため、より適切な代理であると思われる²³³⁾。

このような背景から、外国人居住者に対する現在の居住税は、応益原則のみに基づく正当な財政的手段であるように思われる。外国人の租税上の居住地は、「個人 (personal)」又は「政治 (political)」ではなく、単に「領土 (territorial)」又は「経済 (economic)」の概念を意味し、世界的な課税を容易に正当化できないため、市民権とは根本的に異なる²³⁴⁾。これは、非市民の居住者が、一様に課税されることにつき、意味のある「合同の原則」の欠如を示している。

一定の法域では、外国所得への課税につき、居住外国人に対してより寛容となっているのは興味深いことである。最も顕著な例は、100年以上にわたって非本籍の外国人居住者に主要な税制上の優遇措置を与えてきた英国である。それは、海外で得た所得が英国の領土に送金される (そしておそらく消費される) 場合に限り、その所得に対して税を支払う必要があるだけである²³⁵⁾。同様の制度が日本でも適用されており、短期居住者 (最長5年)

231) 出生権のある市民権から居住地に基づく市民権への本格的な移行については、以下参照。
JACQUELINE STEVENS, STATE WITHOUT NATIONS: CITIZENSHIP FOR MORTALS, at 73-103 (Columbia Univ. Press, 2010).

232) Mason, note 194, at 196-240.

233) JONATHAN SCHWARZ, BOOTH & SCHWARZ: RESIDENCE, DOMICILE AND UK TAXATION (19th ed., Bloomsbury Professional, 2016).

234) Schön, note 214, at 557; Klaus Vogel, Über "Besteuerungsrechte" und über das Leistungsfähigkeitssprinzip im Internationalen Steuerrecht, in Steuerrecht, Verfassungsrecht, Finanzpolitik: Festschrift für Franz Klein, at 361 (Paul Kirchhof et al. eds., 1994); Albert Hensel, Steuerrecht, at 50 (1924). 国家と居住納税者との間における「個人と領土の (personal-territorial)」つながりについて述べている。

は、国内所得に対してのみ課税される²³⁶⁾。居住地を新たな国の管轄区域に移す外国人につき、次第に、ますます多くの国が同様の措置を講じ、世界的な課税の完全な効果を見合わせることを決定した²³⁷⁾。最近、イタリアは2017年に、イタリアに移住し、イタリアに居住する前の10年間のうち少なくとも9年間イタリアに居住しなかった納税者に対して、15年間実質的に世界的な課税を免除する新たな税制度を導入した²³⁸⁾。これは、少なくとも一部の国が、世界的な規模での納税義務の調整と、居住者である非市民と国とのつながりの安定化に対して、より洗練されたアプローチを展開していることを示している。これが事実である場合、「合同の原則」は、少なくともある程度、課税権の縮小を通じて強化される。とはいえ、これらのアプローチは、標準ではなく例外的である。

2. (非) 代議制度

非市民の居住者に対して限定的に課税するこれらの特別なハイブリッド制度の外側において、現代の国際慣行は、居住する外国人に国内市民と同程度の税を支払うことを義務付けている。これは、選挙権の拡大のメカニズムを通じて、より広範な「合同の原則」を目指すべきかという問題につながり、これらの税をどのように引き上げ、またどのように支出すべきかについての決定に関して、幅広い議論を生じさせる。広い視野をもって、国家の行動に「影響を受ける」²³⁹⁾個人の手に、選挙権を与えるべきであるという考え方によると、居住する外国人を容易に排除できないことが明白である。彼らは、国家の資金に貢献し、また国家の公的支出から便益を得る。居住する外国人が自発的に国家の領土に入り、またいつでも自由に母国に帰ることができるという単なる事実は、国内税法への服従を正当化するかもしれないが²⁴⁰⁾、個人の政治的権利の否定を正当化することはできない。

これは、有権者の描写にとって何を意味するのか。居住地ベースの課税を準市民権税の一形態とみなすと、選挙権に対する議論は強固なものとなる。しかしこれは、本論考の趣旨ではない。上記のように、租税に係る居住地の問題は、投票日において、納税者が国内社会に十分に統合されることとは関係ない。さらに、国政選挙は課税だけでなく、また今

235) 1892年に、現代の所得税がプロイセンに導入されたとき、ライン溪谷の町の代表者は、プロイセンで退職後に家を借りる裕福な外国人に、同様の税制上の優遇措置を求めたことに注意する必要がある。ただしこれは、ミケル (Miquel) 財務相によって何度か拒否された。以下参照。Walter Mathiak, *Das preußische Einkommensteuergesetz von 1891 im Rahmen der Miquelschen Steuerreform 1891/93*, at 133-35, 169 (2010).

236) Ault & Arnold, note 189, at 434.

237) Giorgio Beretta, *Mobility of Individuals After BEPS: The Persistent Conflict Between Jurisdictions*, 72 BULL. FOR INTL TAXN 439, 442-43 (2018).

238) Giorgio Beretta, *From Worldwide to Territorial Taxation: Is Italy Now an Attractive Destination for Migrating Individuals?*, 71 BULL. FOR INTL TAXN 437, 437-43 (2017).

239) Ludvig Beckman, *Citizenship and Voting Rights: Should Resident Aliens Vote?*, 10 CITIZENSHIP STUD. 153, 153-62 (2006).

240) Waldron, note 212, at 8-9.

年だけでもない。国政選挙は、一般の生活に係る多くの要素に影響を及ぼし、そのためその問題の多様性は、国家市民の正式なメンバーではない者に完全な選挙権を拡大することを困難にする。より寛大なアプローチを採ることは、「危険な坂道論 (slippery slope)」につながるであろう。ある年に、その国で多額の租税債権の対象となる各個人に選挙権を付与する場合、彼らの国内投資と管轄区域内で行われている事業のために、たまたまその国の公共部門に大きく貢献している海外在住の外国人納税者に対する選挙権についても同様に考慮する必要がある。大事なことを言い忘れたが、国際的に活動する納税者は、複数の国で税を支払う傾向があるため、複数の選挙権の問題についても解決する必要がある。したがって、現在の納税に基づいて彼らに選挙権を与えるよりも、市民権を取得するための寛大なアクセス、つまり完全な政治的権利を²⁴¹⁾、地域コミュニティに参加する意思を示す外国人居住者に提供する方が理にかなっている。

この議論は、例えば、外国の納税者に対する限定的又は分割された選挙権の割当てのような中間的な解決策を論理的に排除するものではない。多くの国は、居住する外国人に地方選挙へのアクセスを付与し、それによって地方税問題に政治的影響力を与えている²⁴²⁾。しかし、一定期間内に発生する可能性のある全ての政治的問題について、代表者が国民から包括的に委ねられている国政レベルの選挙につき、外国の納税者に便益をもたらす限定的又は分割された選挙権の主張は困難である。

3. 憲法上の制約

これは、「コンセント」の欠如を「コンテンツ」、特に平等な扱いの原則の適用によって補うべきかどうかという問題に立ち返ることとなる²⁴³⁾。憲法政策の観点から、「声 (voice)」で租税法に影響を与えることができない居住外国人は、国内の市民よりも厳しい租税負担を負わないという原則によって保護されるべきであろうか。これは、リチャード・ベラミー (Richard Bellamy) によって示された「区別 (distinction)」に従い、完全な「政治的市民権 (political citizenship)」の欠如を補うために、居住外国人に少なくとも相当程度の「法的な市民権 (legal citizenship)」を与えることとなろう²⁴⁴⁾。

歴史的な観点から、外国人の差別的課税に対するよく知られた保障措置は、国際条約によって、特に「友好、商取引及び航海 (friendship, commerce and navigation)」に関する条約の下で最初に導入された。これは、相手国の当局による締約国に係る国民の公平な扱いを規定する²⁴⁵⁾。米国、日本、ドイツなどの諸国は、19世紀後半から、租税上の「内国民

241) Bellamy, note 3, at 78-96.

242) *Id.* at 62-63. 欧州人権裁判所 (European Court of Human Rights) はこれまでに、欧州人権条約 (*European Convention on Human Rights*) が加盟国に合法的に居住する外国人に選挙権を拡大することを義務付けているかどうかの問題に取り組んでいない。以下参照。Christoph Grabenwarter, Reception of Migrants: Material and Procedural Guarantees for Settled Migrants, Opening of the Judicial Year Seminar at the European Court of Human Rights (Jan. 27, 2017).

243) パート IV.B.2. を参照。

244) Bellamy, note 3, at 27-51.

待遇 (national treatment)」を確保する規定を含め、それらを広く利用してきた²⁴⁶⁾。今日、居住外国人に対する無差別課税は、二重課税防止条約の下、世界中で確立されている²⁴⁷⁾。最も強力なものとして、欧州連合の法律は、EU加盟国が、ヨーロッパに居住している場所を問わず、EU加盟国の市民に対する財政問題の差別を禁じていることである²⁴⁸⁾。しかし、居住外国人の課税問題につき、このような国際協定の状況にあったとしても、いまだ疑問が残る。租税問題において、居住外国人に対する公平な取扱いも、国内憲法の下での要件として規定されるべきであろうか。

歴史的及び憲法比較の観点から、そのような憲法上の保護については明らかにされていない。1930年に、ドイツにおける租税法研究のための基金の創設者の一人であるアルベルト・ヘンゼル (Albert Hensel) は、水平的公平 (国内課税の分野で彼によって支持された) の憲法上の保護は、国の市民にのみ適用されるべきであるという明確な考え方を示した。その一方で、居住外国人に適用される税負担は、国会の裁量に任されるべきであるとした²⁴⁹⁾。これは、平等保護の原則が、国家の市民にのみ関係するという、19世紀から20世紀初頭にまでさかのぼる広範な考え方を反映している。今日、我々がその考え方を評価すると、それは劇的に改善されていないように見える²⁵⁰⁾。正式な意味での市民だけが平等の原則から便益を得るという伝統的な見方は、今でも多くの憲法にみられる²⁵¹⁾。より具体的には、スペイン憲法の31条は、公的部門 (国) に貢献する全ての者に対して、応能原則に準じて税の平等を要求しているが、これは、「市民 (citizens)」の権利に関する「一般的な章 (general chapter)」の一部であり、全ての者が適用される基本的権利の文脈では扱われていない²⁵²⁾。他方、ドイツ基本法の3条に定められた平等原則は、市民と外国人を区

245) 一般論として、以下参照。ANDREAS PAULUS, TREATIES OF FRIENDSHIP, COMMERCE AND NAVIGATION, IN MAX PLANCK ENCYCLOPEDIA OF PUBLIC INTERNATIONAL LAW (Oxford Univ. Press, 2011). 具体例として、以下参照。Treaty of Friendship, Commerce and Consular Rights, U.S.-Hungary, art. VIII, June 24, 1925, 44 Stat. 2441, 2447. 「他の領土内における各条約の締約国の国民及び商品は、内国税に関して、その国の国民及び商品と同じ扱いを受けるものとする」。

246) ALEXANDER RUST, OECD MC COMMENTARY, IN 2 KLAUS VOGEL ON DOUBLE TAXATION CONVENTIONS, at 1661 (Ekkehart Reimer & Alexander Rust eds., 4th ed., Kluwer Law Intl., 2015).

247) *Id.* at 1657.

248) Wolfgang Schön, *Neutrality and Territoriality—Competing or Converging Concepts in European Tax Law*, 69 BULL. FOR INTL TAXN 271 (2015). 無差別課税に係る欧州での展開の特徴は、欧州司法裁判所によって、無差別原則が、外国人の無差別から外国人居住者の無差別に拡張されたという事実にある。これは、二重課税防止条約の下では受け入れられない結果である。

249) Albert Hensel, *Verfassungsrechtliche Bindungen des Steuergesetzgebers: Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit—Gleichheit vor dem Gesetz*, in 4 Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht, at 441, 442 (1930). 同様に、Isay, note 215, at 53–54 を参照。

250) 米国の視点からの比較研究として、以下参照。David Cole, *Are Foreign Nationals Entitled to the Same Constitutional Rights as Citizens?*, 25 T. JEFFERSON L. REV. 367 (2003).

251) これは、例えば、ベルギーやルクセンブルグなどが該当する。La Constitution [Constitution] 1994 Const. arts. 10–11 (Belg.); Constitution du Grand-Duché de Luxembourg [Constitution] art. 101.

252) Constitution of the Kingdom of Spain art. 31.

別しない²⁵³⁾。スウェーデン憲法には、スウェーデン市民と外国人を区別せず、また遡及的租税法に関して外国人に平等保護を明示的に与える平等保護条項が含まれている²⁵⁴⁾。そして、オランダ憲法はさらに進んで、明確な領土ベースで「オランダの全ての者 (all persons in the Netherlands)」²⁵⁵⁾に平等な取扱いを明示的に定める。

政治哲学は、居住する非市民が、社会で確立された分配正義の拘束力のある原則から便益を得る権利を有するべきかどうか、そしてそれがどのような状況下であるか、という問題にどのように対処するのであろうか²⁵⁶⁾。そのベースラインにつき、基本的な人道主義の原則は、世界規模で従わなければならないが、平等な扱いの原則などのような社会正義のより厳しい側面は、限られた政治コミュニティーの状況でのみ適用されるということのようである。トーマス・ネーゲル (Thomas Nagel) によれば、以下の言となる。「(主権国家の同胞) を他の集合的人類とは関係のない関係に置くこと、制度的関係は、正義の内容を満たす公正と平等の特別な基準によって評価されなければならない。」²⁵⁷⁾

よく見ると、ネーゲルと彼の追従者の見解によれば、この種の分配正義へのアクセスは、

253) この点については、ドイツ連邦憲法裁判所において非常に、明確に、そして詳しく説明されている。Bundesverfassungsgericht [BVerfG] [Federal Constitutional Court] Mar. 22, 1983, 2 BvR 475/478, vol. 63, 343, 368, 371. 以下についても参照。BVerfG Jul. 18, 2006, 1 BvL 1/04, 1 BvL 12/04, vol. 116, 243; BVerfG Feb. 7, 2012, 1 BvL 14/07, vol. 130, 240, 252-60.

254) Constitution of Sweden, Successionsordningen (Act of Succession) [SO] 1: 9, 2: 22.

255) Constitution of the Kingdom of the Netherlands art. 1, sub. 1.

256) 明確にするために、この問題は、はるかに大きな問題、すなわち国際的な分配的正義の問題から解き放たなければならない。世界レベルで社会正義を確立するために、貧しい国 (あるいは他の国の貧しい人々) が、国境を越えた富の移転に参加するに値するかどうかについて、国際的な議論がある。一般的な議論として、以下参照。Michael Blake & Patrick Smith, International Distributive Justice, Stanford Encyclopedia of Philosophy (Oct. 24, 2013), <https://plato.stanford.edu/entries/international-justice/>. Rawls, note 229, at 117 などのような「国際主義者 (internationalists)」及び彼の最も顕著な追従者である Thomas Nagel, *The Problem of Global Justice*, 33 PHIL. & PUB. AFF. 113 (2005) は、この問題について非常に制限的であり、国際的な「支援 (assistance)」と「人道的 (humanitarian)」支援のみを求めている。以下についても参照。DAVID MILLER, NATIONAL RESPONSIBILITY AND GLOBAL JUSTICE (Oxford Univ. Press, 2007); Blake, note 230. 租税法学者においては、マイケル・グラッツェ (Michael Graetz) がこの区別を力強く述べている。MICHAEL GRAETZ, FOLLOW THE MONEY, at 98-103 (Yale Law Library, 2016). 国内社会の外側では、トマス・ポグゲ (Thomas Pogge) 率いる「外国人への偏見がない国際人・コスモポリタン (cosmopolitans)」のグループが著した『世界的貧困と人権 (*World Poverty and Human Rights*) (2002)』で、「市民権の概念に従った国境は恣意的になり、平等と社会正義の問題が生じたときに放棄されるべきである」という見解が確立された。また、以下についても参照。Ilan Benshalom, *The New Poor at Our Gates: Global Justice Implications for International Trade and Tax Law*, 85 N.Y.U. LAW REV. 1 (2010); Gillian Brock & Thomas Pogge, *Global Tax Justice and Global Justice*, 1 MORAL PHIL. & POL. 1 (2014); Peter Dietsch & Thomas Rixen, *Tax Competition and Global Background Justice*, 22 J. POL. PHIL. 150 (2014); Miriam Ronzoni, *Global Tax Governance: The Bullets Internationalists Must Bite—and Those They Must Not*, 1 MORAL PHIL. & POL. 37 (2014). この議論は、本論考では取り上げられていない。

257) Nagel, note 256, at 120.

三者の概念に基づく「メンバー」の限られたグループに利用可能である。分配正義は、第一に、グループが共同で単一の「強制力 (coercive power)」の管理下にあり、第二に、このグループのメンバーが基礎となる制度的取り決めにおいて「共著 (coauthorship)」を共有し、また第三に、メンバーは政治的及び経済的事情に関して何らかの「共同の開業 (cooperative practice)」に従事すること、を要求する²⁵⁸⁾。非市民である居住者にとって、これは複雑な問題を提起する。非市民である居住者が、国内政府の同じ「領土的」強制力の対象であり、同じ「共同の開業」に従事している、すなわち国内経済のネットワークに参加しているという事実に基づいて、無差別の主張を構築することは可能か。あるいは、平等な取扱いの主張は、選挙権を含むさらなる政治的「メンバーシップ」を必要とするのか、それとも国内における上記の連帯の底流にある「共通の感情 (common sentiments)」を参照することさえ必要となるのか。ネーゲルは、双方の要素を社会正義に関連しているとみなしているようである。政府の「強制力 (coercive power)」と法律の「共著」の双方につき、「私は、この複雑な事実、すなわち我々が強制的に課されたシステムの推定上の共著者であり、また集团的決定が我々の個人的な好みと異なる場合でも、彼らの権限を受け入れることが期待されるその規範に従うものと考え。また、この複雑な事実が、そのシステムによる我々の扱いにおける恣意的な不平等に対する特別な推定を生じさせると考える。」²⁵⁹⁾

この議論は、非市民の居住者に対する課税の場合に歴然とした問題となる。彼らは、政治的プロセスに参加していないが、投票する権利がないため、依然として同じ強制力の下にあり、現在の慣行の下では、国内市民と全く同じ税負担が課せられている。そして、「市民と居住者は、最も極端な場合を除いて、国家を維持するために必要な財政的及び社会学的支援を提供する。」²⁶⁰⁾ 限り、居住外国人は、制約なしに国家に「一方的な支払 (unrequited payments)」を強いることができるが、その国家による平等な待遇を要求することはできない、ということを説明するのは難しいか、皮肉なことですらある。

これは、マイケル・ブレイクが表明した、「協力ではなく強制は、分配的正義の必須条件であり、相対的剥奪の関連する原則を創る。」²⁶¹⁾ という見解に同意することにつながる。平等を主張するために、立法における共著 (coauthorship) は必要とされない²⁶²⁾。それはむしろ、「同胞が共有する道徳的に関連のある財産を作る強制的な国家機構への共有された服従」である²⁶³⁾。このような状況の下では、平等な待遇を受ける権利は、「生活プランの策定と実行に必要な基本的な集合財の提供を共有する人々の間で」適用される²⁶⁴⁾。

258) Michael Blake, *Global Distributive Justice: Why Political Philosophy Needs Political Science*, 15 ANN. REV. POL. SCI. 121, 131 (2012).

259) Nagel, note 256, at 128–29.

260) Andrea Sangiovanni, *Global Justice, Reciprocity, and the State*, 35 PHIL. & PUB. AFF. 3, 20 (2007).

261) Blake, note 256, at 289; Blake & Smith, note 256, para. 3.1.

262) Sangiovanni, note 260, at 14.

263) Mathias Risse, *What to Say About the State?*, 32 SOC. THEORY & PRAC. 671, 678 (2006).

264) Sangiovanni, note 260, at 38.

憲法政策の観点から、これはとるべき方向である。管轄区域で完全に課税されているものの選挙権を奪われている非市民の居住者の差別や搾取を回避するために、憲法は、外国籍による特定の税負担を禁止する必要がある²⁶⁵⁾。むしろ、彼らは、地域社会の完全な政治的メンバーではなく、平等な犠牲を払う義務も負わないので²⁶⁶⁾、地元市民よりも徹底的に課税されるべきである。したがって、非居住の市民の扱いは、国内の状況において許可された投票の下で達成された「合同の原則」のレベルには到達しないが、非市民の居住者は、「コンテンツ」ベースの保護を受ける権利がある。国内市民のみが財政問題に投票する立場にあり、これらの決定は、領土ベースで課税される非市民の居住者にも影響を及ぼす。しかし、有権者とその代表者は、国内社会のその非投票部分を損なうために、彼らの選挙権を乱用することは許されていない。「コンテンツ」指向の平等原則は、投票を通じて租税政策を立案する資格のない者の支援をする必要がある。

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

課税と民主主義のこの国際的な側面は、租税競争の領域において、全く異なる動態を示す。租税競争の基本的モデルは、容易に説明することができる。可動性の納税者と生産要素は、管轄区域間を容易に移動することができる。これは、特に、スキルの高い個人、純資産の高い個人及び金融資本や無形資産に当てはまる。逆に、スキルの低い労働力、埋没投資及び土地は、比較的不動であり、置かれたままである。移動する者と移動する要素は、地方政府に有益な税の枠組みを提供するよう圧力をかけることができるはずである。政府は税制を見直し、これらの移動する者と要因に対する税負担を軽減する義務があると感じるであろう。さらに政府は、公共部門の規模と構成、公共支出の効率性及び再分配の規模についても再考するであろう。社会福祉国家の概念そのものが、圧力にさらされている²⁶⁷⁾。これは、多くの研究者や政治的関係者から、民主的な意思決定に対する厳しい制約とみなされている²⁶⁸⁾。移動する納税者は、正式な選挙権をはるかに超えて、政治的プロセスとその結果に影響を与える。

租税競争の経済学は、ここ数十年の間、公共財政研究の中心の1つであり、この論考では繰り返さないものとする²⁶⁹⁾。さらに、『有害な租税競争 (harmful tax competition)』²⁷⁰⁾

265) Cole, note 250, at 376. 以下についても参照。JOHN HART ELY, *DEMOCRACY AND DISTRUST: A THEORY OF JUDICIAL REVIEW*, at 161 (Harv. Univ. Press, 1980).

266) パート IV.B.2 参照。

267) Reuven Avi-Yonah, *Globalization, Tax Competition, and the Fiscal Crisis of the Welfare State*, 113 HARV. L. REV. 1573 (2000); Philipp Genschel, *Globalization, Tax Competition, and the Welfare State*, 30 POL. & SOC. 245 (2002); Hans-Werner Sinn, *The Selection Principle and Market Failure in Systems Competition*, 66 J. PUB. ECON. 247 (1997).

268) Dietsch & Rixen, note 256, at 150-56; Ronzoni, note 256, at 37.

269) Keen & Konrad, note 27.

270) OECD, *HARMFUL TAX COMPETITION: AN EMERGING GLOBAL ISSUE* (Org. for Economic Cooperation &

あるいは多国籍企業による「積極的な (aggressive)」タックス・プランニングの評価²⁷¹⁾などの概念の利点についての激しい議論については掘り下げない。この点で、G20、OECD、欧州連合などの国際機関や超国家機関が主導する国家の間で、テーラーメイドの優遇制度あるいは経済的現実の欠如した税制などの極端な節税オプションを非合法化するというコンセンサスが高まっている。しかし、この展開は、根本的に競争の場を変えていない。各国が依然として、課税ベースと適用される税率を自由に定義できることは議論の余地がない。各国は、外部からの投資をめぐる競争し、特に誠実な事業活動を引き付けることを決して妨げられていない。これが、英国や米国などの主要国の現政権による法人税率引き下げに係る最近の新たな波の背景である。さらに、「オリンピック市民 (Olympic citizens)」²⁷²⁾、富裕層、高いスキルの労働者に魅力的な租税パッケージを提供する傾向が各国で高まっている²⁷³⁾。このような減税は一般に、これらの寛大な政府に公共部門を縮小するか、他の税を増やすか、追加の公的債務を引き受けることを強いるであろう。これらの競争的な動きは、G20、OECD 及び EU の法律要件によって実施された BEPS 行動計画後の国際基準に沿っているだけでなく、それらはまた、他の政府、特に欧州連合の加盟国²⁷⁴⁾に財政政策を調整するよう圧力をかけることを意図している。

これは、多数決主義の民主主義と租税領域における個人の権利との間のバランスにとって、何を意味するのであろうか。その結果は、まちまちである。我々は、租税立法に関する民主的プロセスの改善とゆがみの双方をみている。移動性のある納税者にとって、民主的プロセスは、実際には租税競争（及びそれが前提とする移動性）によって改善される可能性がある。移動しない納税者にとって、そのストーリーは暗いものであり、重要な憲法上の制約の望ましさについての問題を再び招くこととなる。

B. 民主主義への補完としての租税競争

租税競争の理論家は、移動する納税者、法人又は個人の租税管轄区域から移動するオプションが、アルバート・ハーシュマン (Albert O. Hirschman) の有名な離脱 (exit)、発言 (voice)、忠誠 (loyalty) の三類型 (trinity) に従って、モデル化できるという事実を長い間強調してきた²⁷⁵⁾。多数決により財政選好を抑制できるが、自国への強い忠誠心に制約されていない少数の納税者は、居住地を他国に移すか、あるいは投資を管轄外に移すこ

Development, 1998). 政治哲学における「健全な (sound)」租税競争の特定の規則に従うという国家間の相互義務の根拠については以下参照。Allison Christians, *Sovereignty, Taxation, and Social Contract*, 18 MINN. J. INTL L. 99 (2009).

271) OECD, G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2015 Final Reports.

272) Ayelet Shachar, *Picking Winners: Olympic Citizenship and the Global Race for Talent*, 120 YALE L.J. 2088, 2117 (2011).

273) Allison Christians, *Buying In: Residence and Citizenship by Investment*, 62 ST. LOUIS U. L.J. 51, 52 (2017).

274) Schön, note 30.

275) Dagan, note 116, at 30.

とによって、自国の不利な状況から逃れるために離脱ルートを使用することができる。

多くの国において、租税立法に対する憲法上の制約が弱いあるいは存在しないという事実を考えると、離脱オプションは、重要な規制の代わりになる。租税競争は、貧しい多数派によって豊かな少数派の取用に対する制限として機能する。重要なことは、移動する納税者は、実際に移動する必要がないということである。国内税制を制約する可能性があるのは、国外移住としての単なる脅威である。

この脅威は特に、憲法でほとんど規制されていない所得、相続及び純資産に対する税率の累進性に関係する。例えば、2012年にフランスで導入された高所得者に対する特別な75%の税は、2013年にフランス憲法評議会 (French Conseil Constitutionnel) によって容認された²⁷⁶⁾。それにもかかわらず、この通常の所得税に対する付加税は、富裕層の海外移住に係る脅威が深刻である一方で、付加税による国庫歳入に及ぼす影響がわずかであることが判明したため、2015年に廃止された²⁷⁷⁾。ドイツでは、1995年の憲法裁判所による「半所得制限 (half-income limitation)」の創案以来²⁷⁸⁾、憲法が50%を超える所得税率を禁止しているかどうかという問題は、税法学者と憲法学者の双方によって激しく議論されてきたが、この半所得原則に基づいて、1つの租税査定が裁判所によって棄却された。他方、租税競争は、法人所得税率につき、1988年の56%からその後の20年以内に15%まで引き下げた。所得税の最高税率は、高所得者の付加税 (「Reichensteuer」, 富税) 及びドイツの再統一の過程で導入された所得税の「連帯税 (solidarity surcharge)」を含めて、同期間に56%から47%に低下した²⁷⁹⁾。米国や英国など、租税負担に対する意味のある憲法上の制約が存在しないと思われる諸国は、12.5%の税率が、長年にわたって非常に魅力的であることが証明されたアイルランドの例に従って、法人税負担のさらなる大幅な引下げに着手した²⁸⁰⁾。租税競争が行われなければ、民主的な財政状態における多数派と少数派との間の権力分立が、実質的により多数派に傾く可能性があると考えるのは不合理ではない。

C. 民主主義への脅威としての租税競争

憲法の規則と原則、特に水平的公平と税制上の特権の禁止に関する規則は、租税競争における国の関与をどの程度制限すべきであろうか。類似した国内の個人及び国内で行われる投資の平均的な扱いと比較して、機動性 (移動性) の高い個人及び外国への投資に対す

276) Rouzaud, note 99.

277) Anne Penketh, France Forced to Drop 75% Tax After Meager Returns, *The Guardian*, Dec. 31, 2014.

278) German Constitutional Court, note 112.

279) Ganghof, note 79, at 112-37.

280) 2018年の時点で、米国の連邦法人税率は、35%から21%に引き下げられた。英国では、2020年までに法人税率を17%に引き下げることが公表されている。米国の法定法人税率については、IRC § 11を参照。また、英国については、以下を参照。HM Revenues & Customs, Rates and allowances: Corporation Tax, <https://www.gov.uk/government/publications/rates-and-allowances-corporation-tax/rates-and-allowances-corporation-tax> (last visited March 11, 2019).

る便益的な扱いが大きくなり過ぎた場合はどうなるのであろうか。17世紀と18世紀における租税原則の歴史的な出現を出発点として、個人に対する現代の財政選好を、歴史的に特定の個人や社会階級に与えられた不公平な税制上の特権と比較することができる。これは、19世紀の間に一掃されることを意図した選好である。外国の納税者と外国資本に過度に寛大な減税を与える傾向に対抗するために、水平的公平に係る憲法上の原則を適用すべきであらうか。

この点で、最近の租税の歴史は、租税競争によって引き起こされた新たな財政的特権が、合憲であるかどうかといういくつかの主要な事例を示してきた²⁸¹⁾。顕著な事例の1つは、「逆進 (regressive)」所得税率が、高所得者を引き付けようとしたスイスの一部の州の法律である。2009年のランドマーク判決で、スイス連邦裁判所は、これらの逆進所得税率がスイス憲法に定められている応能原則に反すると判示した²⁸²⁾。しかし裁判所は、租税競争に参加することができるようにするために、立法府がより狭いテラーメイドの解決策を導入するための選択肢を残した²⁸³⁾。ドイツでは、2008年に低水準の均一税率が適用される利子所得と配当所得が導入され、これらの方針に沿って「二元的所得税 (dual income tax)」²⁸⁴⁾を設定する税制改正案は、水平的公平の憲法原則が、(移動)資本からの所得と(不動)労働からの所得の区別を禁じているかどうかについて、激しい議論を引き起こした。これは、憲法裁判所がその法においてこれまで回避した問題である²⁸⁵⁾。三つ目の事例は、前述の如くである。多くの国は、「事業資産 (business assets)」に対する相続税の大規模な免除を導入しているため、超富裕層には大幅な救済を与える一方で、「私的資産 (private assets)」を所有する上位・中産階級は、課税の矢面に立たされている²⁸⁶⁾。繰り返

281) 以下参照。Ulli Konrad, Gleichheit und Differentiation: Die Duale Einkommensteuer und der Gleichheitssatz (2016).

282) Bundesgericht [BGer] [Federal Supreme Court] June 1, 2007, No. 2 P. 43/2006/fco, ¶ 8.3 (Switz.). ドイツ憲法裁判所は、租税競争について言及することなく、逆進税に係る判決で同様の判断を示した。以下参照。Bundesverfassungsgericht [BverfG] [German Constitutional Court] Jan. 15, 2014, 1 BvR 1656/09, 135 Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts 136.

283) BGer, note 282, ¶¶ 10-11.

284) German Council of Economic Experts, Max Planck Institute for Intellectual Property, Competition and Tax Law & Center for European Economic Research, Dual Income Tax, 39 ZEW Economic Studies (2006).

285) Bundesverfassungsgericht [BverfG] [German Constitutional Court] June 21, 2006, 2 BvL 2/99, 116 Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts 164 (191). 「事業の場としてのドイツの保護を目的としたプロモーションとインセンティブの経済的な目的は、非営利活動から利益を得る者に対する不平等な扱いの明白な正当化である営業税負担の補償を補完するのに適切である。これらの目的が本質的に、正当化の効果をもたらすのに十分な、ここに存在するものとは異なる状況下にあるかどうかは、この場合、議会によって決定される必要はない。」

286) Johanna Hey, Dieter Birk, Aloys Prinz, Janine V. Wolfersdorff & Detlev J. Piltz, Zukunft der Erbschaftsteuer: Wege aus dem Reformdilemma aus verfassungsrechtlicher, ökonomischer und rechtspraktischer Sicht, 506 Institut Finanzen und Steuern (2015).

しになるが、主な論点の1つは、外国企業による競争的圧力と納税者の海外移住に負けることへの恐れである。2014年の判決で、ドイツ憲法裁判所はこの正当性を受け入れたが、税の平等原則に照らして税制上の優遇措置の必要性和均整を検討し、その対象を狭く絞った方法でのみ事業資産に優遇措置を与えるよう議会に求めた²⁸⁷⁾。

これらのさまざまなアプローチの規範的な強さを評価するために、国際的な納税者に係る連帯の根本的な問題を考慮する必要がある。換言するならば、重要な憲法上の制約を根拠付けるために、移動する納税者と移動しない納税者の間に十分な連帯があるかどうかである。

租税競争の明確な要素の1つは、税を享受した便益の価額に再変換することである。これは、ロック (Locke) などの国家契約論を唱える政治哲学者が、国家の市民に対する財政的負担を考えた方法と同じである²⁸⁸⁾。このような世界において、納税者は個々に、政府による個人的活動や事業活動の保護と支援に対する一定の価額を支払う意思を決定する。閉鎖国家と閉鎖経済の観点から、この国家契約論主義者の見解は、19世紀に、納税者にとって平等な利益ではなく、納税者による平等な犠牲について語る、国家志向又は会員制の視点に置き換えられた。これは、相互の連帯を示し、税の支払い能力に応じて公的資金に貢献する市民のコミュニティーを仮定する²⁸⁹⁾。

租税競争は、普遍的な投票用紙に投票するのではなく、どこに居住して働くのか、どこに投資して事業を行うのかを決定することによって、ロックの意味での個人の「コンセント」の概念を納税者に返すこととなる。したがって、国家が提供する便益の代償としての課税に係る国家契約主義者の見解は、グローバリゼーションの圧力の下で再び浮上することになる。このような背景から、我々は、「多国籍企業や移動する納税者は、他の全ての者と同じように、『公正な分配 (fair share)』の税を支払うべきである」という広く耳にする主張に直面する²⁹⁰⁾。

これは、強制的な連帯と分配的正義の概念が、この目立つ新しい税の世界で意味を持っているかどうかという問題を生じさせる。ミリアム・ロンゾニ (Miriam Ronzoni) とティリー・ダガン (Tsilly Dagan) が示したように、この問題について考えるには2つの方法がある²⁹¹⁾。一つは、「グローバルな租税正義 (global tax justice)」という観点からこの問題に立ち向かうことができる。その場合、租税競争が、世界の市民間のグローバルな不平等、特に、先進国、タックスヘイブンの国・地域及び発展途上国の間の歳入の配分に与える影響に対処する必要がある²⁹²⁾。これは重要な問題であるが、本論考の核心ではない。

287) BVerfG, note 186.

288) ダガン (Dagan) は、納税者と国家の関係の「市場化 (marketization)」と「分断化 (fragmentation)」の双方を、この交換の側面とみなしている。Dagan, note 116, at 24 を参照。

289) パート IV.D.2 を参照。

290) OECD, ACTION PLAN ON BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING, at 7 (OECD Publishing, 2013).

291) Ronzoni, note 256, at 44; Dagan, note 116, at 189.

292) Dagan, note 116, at 185.

二つ目は、特定の国家における民主的な意思決定と分配慣行に対する租税競争の影響についてである。これは、本論考で取り扱うところの問題であるが、個々の国の観点から社会正義の主張を実行可能にしたい場合は、これらの納税者が属し、社会正義の原則を適用できるコミュニティを特定して定義する必要がある²⁹³⁾。

これは簡単ではない。最初に、個人について考えてみる。外国の納税者の移転意欲が問題となる場合、市民権に基づいたコミュニティに展開された原則、あるいは社会正義の原則が普及している領土コミュニティの概念にリンクした原則を彼らに適用することは不可能である。外国の納税者をその領土に移す（そして、初めて課税の義務を負わせる）ことを望んでいる国は、納税者が地元の市民と同じ程度の連帯を示すことを期待することはできない。課税の契約上の地位は、犠牲と連帯が相互関係を定義するコミュニティのメンバーシップへの加入よりも、論理的かつ時間的に先行する。したがって、外国の納税者は、その参入者が国内コミュニティの完全なメンバーになるまで、少なくとも2年間程度は、優遇的な財政状態を付与する国の意欲に応じて移住する判断を下すことができる。彼らを受け入れる国には、選択の余地がない。これは、英国、イタリア、ポルトガルやその他の国に移動するために、富裕層や他の魅力的な納税者に提供されるほとんどのパッケージに含まれる、期間限定の特典に反映されている²⁹⁴⁾。

国家が個人ではなく、外国からの投資を誘致することを目的としている場合、分配的社会正義の概念は、大きな役割を果たさなくなる。ある国に資本を投資するだけの外国の納税者は、その国の市民のメンバーでも、領土的に定義された社会のメンバーでもない。そのような納税者は、租税の優遇措置に依存して投資を行うことを差し控える道徳的な義務を負っていない。

確かに、社会正義の観点から、連帯の分析は、特定のコミュニティに存在するメンバーの個人、市民又は居住者が、全体的な租税負担を軽減する目的で、海外に投資する権利あるいは個人的に別の国に移動する権利を行使する場合、異なってみえる。その者が国を離れない限り、財政国家は、その権限を行使し、世界の所得と富に対する完全な課税を要求し、そして累進税率を適用することができる。純資産税や相続税につき、国内の居住者及び市民にも同じことがいえる。

問題は、市民権ではなく居住地に基づいて課税権を割り当てる現在の枠組みの下、各納税者が、市民権、ひいては政治的メンバーシップを変更せずに、租税環境がより魅力的な別の管轄区域に実際に移動することによって、財政的連帯の結びつきを容易に断ち切ることができるということである²⁹⁵⁾。上述したように、ほとんどの国で適用される現在の法律

293) *Id.* at 38.

294) Beretta, note 237; Beretta, note 238.

295) 国家の領土に位置する国民と富に対する「主権者 (Sovereign)」の完全な支配に係る絶対主義的概念に関連して、17世紀及び18世紀は、ヨーロッパにおいて「ガベラ移民 (gabella emigrationis)」の適用がみられる。以下、参照。Isaak David van Buytenhem, *Dissertatio juridica inauguralis de Gabella Emigrationis Quae Jure Patrio Vocatur Exu-Geld* (Utrecht, 1757). この「ガベラ移民」の制度

の下、納税者は、海外に移動した後も選挙権を失うことはない²⁹⁶⁾。このような状況の下で国が持つ唯一の選択肢は、継続的な市民権に基づいて、永続的（米国法の場合）又は限られた年数（オランダ又はドイツの税法の場合）のいずれかで、一方的に無制限の納税義務を延長することである²⁹⁷⁾。それでも、納税者が、ある国での居住と市民権の双方を放棄することを決定した場合、その納税者は、未実現の利得と利益に対する「最終的な税の支払い」を解決することを除いて、全ての将来にわたる財政義務から解放される²⁹⁸⁾。

しかし、最も複雑なケースは、有益な扱いを求めするために国を離れる恐れのある「将来の (perspective)」非居住者を含むものである。一方で、彼らは（当面の間）、国内コミュニティのメンバーであり続けると主張する。他方、彼らはこの状況を租税負担の大幅な削減に依存させたいと考えている。これは明らかに、財政的犠牲の観点から彼らが示す連帯のレベルを低下させる一方で、国内議員は彼らの要求を満たすことを妨げられ、また平等の原則と想定される再分配のレベルに固執する義務を負わなければならないかどうかという疑問が残る。これは難しい選択である。なぜならば、去ることを脅かす個人の利益のためではなく、全ての者の利益のためにこれらの個人とその経済力を領土内に維持することへのコミュニティの利益のためでもある、からである。それが一般の福祉を向上させる場合、一定の不平等は許容できるであろうか²⁹⁹⁾。それとも、これはパンドラの箱の開口部であり、あらゆる種類の税制上の特権を招くだろうか。憲法政策の観点から、「そうすることが不幸な者の利益になるのであれば、より良い利益のためのより魅力的な見通しを確立し、確保する」ことが賢明であるように思われる³⁰⁰⁾。一方、移動する者、資産及び活動に対する税制上の優遇措置が、移動の少ない社会の構成員に「流れ落ちない (do not trickle down)」場合、租税立法者には、一般福祉の追求で付与された便益を取り消す正当な理由がある可能性がある。

前のパラグラフで説明した事例は、「単一 (single)」の国、すなわち、現在拠点とする国にいる移動する納税者を維持するための譲歩を付与する国、あるいは現在拠点とする国に存在しない移動する納税者を引き付けるための譲歩を付与する国、の視点を分析した。

は、ヨーロッパの多くの地域で、フランス革命後に廃止された。Clive Parry, *Review of Plender, International Migration Law*, 21 AM. J. COMP. L. 794 (1973). ドイツについては、1815年にウィーン会議で締結された「Bundesakte」の第 XVIII 条 lit.b を参照のこと。これは、移民税の対象となることなく、国家間を移動する個人の権利を導入したものである (Nachsteuer)。

296) パート V.B. を参照。

297) Außensteuergesetz [International Tax Act] § 2. 海外に居住する市民のこの「延長された納税義務」は、欧州司法裁判所によって、欧州の基本的自由と両立するものとされてきた。Case C-513/03, Heirs of M.E.A. van Hiltenvan der Heijden v. Inspecteur van de Belastingdienst, 2006 E.C.R. I-1981 para. 44.

298) Wolfgang Schön, *Steuerstaat und Freizügigkeit*, in *Steuer- und Sozialstaat im europäischen Systemwettbewerb*, at 41 Ulrich Becker & Wolfgang Schön eds., (2005).

299) *Id.* at 175-80.

300) John Rawls, *A Theory of Justice*, at 75 (1971).

税と民主主義の国内における問題は、納税者の保持と納税者の誘致に係るこれらのケース全体とほぼ同じである。具体的には、課税が「平等な犠牲 (equal sacrifice)」に基づくものではなく、交渉の余地のある公共財の価格として再考された場合、移動する納税者と移動しない納税者には平等な扱いが求められるのであろうか。問題は複雑であり、国際的な連帯の限界を考えると、租税競争は、確かに、民主主義に意味のある脅威をもたらす可能性がある。とはいえ、この理論的な枠組みの変更による悪影響は、国家間にわたる課税措置の補償を検討し分析を拡大する場合に減少するであろう。

限定された納税義務が適切な事例となる。国内投資と地元の事業活動に基づいた国でのみ課税される外国の納税者は、他国の財政的コミュニティとの連帯の要求を拒否するであろう。なぜならば、その者は、領土的に定義された社会有機体のメンバーでも、政治的な意味でその国の市民ではないからである。彼らは、単に、課税の源泉につき店を設立するために支払う代償であるとみなすであろう。しかし、それでも、外国の納税者は、世界的な課税の原則と累進税率が適用される居住地で、完全に課税される。社会正義の要件が源泉国でそれらの要件に適用されないという事実は、それらの要件が他の国で完全に課税される場合及びその範囲で、社会正義の要件の下で受け入れることができる。居住者課税は、完全な累進税率の下で、「1回限りの課税 (onetime taxation)」を確保するためのバックストップのように機能する³⁰¹⁾。他方、居住国は、社会正義の観点から適切であると認められる減税を付与する立場にある³⁰²⁾。同様に、納税者が他の国で財政義務の対象となり、全体的な租税負担を大幅に減らすことなく、ある租税コミュニティを別の租税コミュニティと交換する場合、納税者が国外に移動することについての国の不満は、それほど強くはない。

これは、人が少なくとも1つの国で完全に課税されることを保証する必要があるかどうかという問題を提起する。近年、この問題は、「無国籍 (stateless)」の所得が非課税になっているように見える時は絶えず、国際的法人税に関する G20/BEPS プロセスによって取り上げられている³⁰³⁾。しかし、この問題は、早くも1888年に、エリー (Ely) によって認識されていた。エリーは、居住国に完全に統合することなく市民権のある国から移住することによって、人々が無制限の納税義務から解放されないようにするために、居住する外国人への完全な課税が良い政策であるかもしれないことを発見していたのである。「コスモポリタン (cosmopolitan)」という文言が存在する前に (*avant la lettre*)、そのような政治哲学者が著述したように、彼は、これを人類の一般的な問題であるとした。「人は、人類に一定の義務を負っていることをさらに強く求められるかもしれない。彼が、母国で市民権の役職を解任しなかった場合、彼に手を置くことができる外国の政府が、彼に政府の支援に向けて彼の役割を果たすことを強制することは、倫理的に許容される。」³⁰⁴⁾

301) Schön, note 214, at 557.

302) Case C-279/93, *Koln-Altstadt v. Schumacker*, 1995 E.C.R. I-225.

303) Edward Kleinbard, *Stateless Income*, 11 FLA. TAX REV. 699 (2011); Edward Kleinbard, *The Lessons of Stateless Income*, 65 TAX L. REV. 99 (2011).

納税者が特定の財政コミュニティに責任を持っていない限り、この立場の考え方は称賛するに価するが、「人道的 (to humanity)」義務を履行するためにいずれのメカニズムが用いられるのかを言うことは難しい。納税者が実在しない所の市民として隠れることを防ぐために、特定の国に納税者を割り当てる国際的な租税機関は存在しない。さらに、エリーの主張は、他の国が、母国で意味のある課税を逃れている居住外国人及び他の外国人に対して行動を起こすことを正当化するかもしれないが、これは、他の国がそうすることを要求するものではない。むしろ、現在の租税競争が示すように、国は、有利な待遇に基づいた魅力的なパッケージを外国の納税者に提供する傾向があると感じている。国が高水準の課税を維持するインセンティブを持たない場合、また移動する納税者が、財政コミュニティに完全に統合するインセンティブを持たない場合、「どこか (somewhere)」で税の「公正な取り分 (fair share)」を支払う道徳的な義務は宙に浮くこととなる。これは、公的機関の超国家的レベルへの実質的な移行のみが、開放市場社会における規制競争の問題を解決するというロドリック (Rodrik) の世界に導くこととなる。したがって、現在の状況において、租税法による規制に対する内国の憲法上の制約は、たとえ規範的に望ましいとしても、その効力を欠いたものであるといえよう。憲法上の設定と政治的選好の双方を考えると、個々の国家は、それ自体では、同じレベルの課税を保証することはできない。

Ⅶ 結論

租税法への投票、税の支払い及び公的支出の享受の「合同の原則」は、今日、最も強い民主主義的コミットメントを持つ国家でさえ、現実的であるというよりも、むしろ神話的である。ロックが納税者の「コンセント」に基づいた課税理論を明確にしたとき、そのような「合同の原則」は、確かな可能性であったかもしれない。しかし、国内における選挙権の拡大及び個人と資本の世界的な移動は、過去3世紀にわたって、継続的に「合同の原則」を侵害してきた。これは、納税者の利益を保護するために、憲法上の重大な制約が正当化されるかどうかという差し迫った問題を引き起こす。

「コンテンツ」に基づく保護というホブズムの伝統の中で、そのような憲法上の制約は、自然に調和し、実際、国家の優位性に関するホブズムの考え方を歴史的に支持してきた世界中の多くの法域でみられる。少なくとも国内の領域において、本論考では、ロックの「コンセント」に基づく伝統の中で、そのような制約を採用する確固たる根拠があると主張したが、その伝統の主要な支持者は、今日までその道を歩んでいない。

国際的な領域では、問題はより複雑である。時として、非課税の理由で個人が移動し、「合同の原則」の低下につながることもある。この場合、本論考では、重要な憲法上の制約を支持すると主張した。非市民の居住者のケースを取り上げ、この主張の中心に置いた。現在、そのような者は、選挙権が適用されない国において、世界中の所得に対して課税されることがある。そのような欠陥は、課税権を削減させるか、あるいは選挙権を拡大する

304) Ely, note 131, at 9 n. 2.

ことによって「合同の原則」を強化することで解決することができる。これらのアプローチのそれぞれに欠点があることを考えると、非市民の居住者の利益を保護するために憲法上の重要な制約を採用することは正当化され、自由民主主義における少数派の利益を保護するという長年の憲法上のコミットメントの一部となる。

しかし、租税競争の問題及び税を動機とした資本と労働の移動の問題になると、国内を規制する憲法上の機能は働かないように見える。租税競争の影響力は明らかに、比較的移動しない納税者が税を負担する不釣り合いな負担につながる可能性がある。ここでの深刻な問題は、国内を規制の対象とする憲法規定が、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ことである。憲法を超えた超国家的レベルでの重要な制約がなければ、ここで憲法上の制約を採用することは、現実問題として失敗する運命にあるように思われる。