

提出論文は、以上の次第で、取締役の会社に対する責任制度の研究として、解釈論、比較法論、立法論の観点から、会社法学の発展に大いに寄与するものと評価できる。

5 結論

審査員三名は、一致して、本提出論文が高い学問的水準に到達しており、慶應義塾大学の博士（法学）学位を授与するに相応しいと判断する。

平成一八年五月二三日

主査	慶應義塾大学法学部教授	加藤 修
副査	慶應義塾大学法学部教授	宮島 司
副査	慶應義塾大学法学部教授	山本爲三郎

手塚貴大君学位請求論文審査報告

一 本論文の構成と内容

手塚貴大君の提出した博士学位請求論文『租税立法学の研究―憲法価値の実現としての政策形成と法―』は、租税立法を憲法的観点から検討するものである。近時、税制改革が重要な政策課題として認識されているが、本論文は、この実践的にも重要な領域に切り込んだ意欲作である。本論文はA四判で約四三〇頁に及ぶ大部のものであるため、次に、まず全体の構成を示した上で、要点を簡潔にまとめることにしたい。

1 本論文の構成は、次のとおりである。

序章 立法学を論ずる意義と理論的検討課題

第一部 立法学総論

第二章 租税立法における法と政策―立法学の体系とその構築―

第二部 立法政策論

第三章 企業課税における法形態の中立性の実現―企業税制

改革に照らしたドイツ租税法における企業課税の法構造と問題点―

第四章

ドイツにおける企業税提案から見た企業税制改革と租税立法―租税法制度設計に係るインプリケーション導出のための一試論―

第五章

企業・投資課税における経済学的中立性と租税法―ドイツ企業税制改革に係る基礎理論の分析―

第六章

企業課税、所有権および財産の維持―ドイツ憲法ドグマ―ティクにおける税負担の上限と企業財産課税のありよう―

第七章

行政電子化の立法政策―ドイツ租税法を素材とした税務行政法の適合・再編・革新―

第三部 立法技術論

第八章

税制簡素化と立法学―立法技術論の側面―

第四部 立法過程論

第九章

立法過程における政策形成と法―ドイツ立法学に係る議論の一端の概観―

第一〇章

政策過程における時限法律の運用・機能―ドイツ経済行政法を素材とした立法学研究―

結 章

本稿より得られたインプリケーション

2 序章では、租税立法の現状として、法律の複雑性、

法律の過多、それに伴う名宛人による理解の不可能性、平

等原則等の憲法原則から逸脱した立法の出現、新しい技術への対応の必要性などの課題が指摘されている。手塚君は、「立法学」という視角からこれらの課題に切り込もうとするが、まず、立法を「実質的側面」と「形式的側面」に識別することからその作業を始めている。前者は、ある政策を形成する際に、憲法価値の実現を期しながら、かつ規律対象分野に係る隣接諸科学の知見をも参照しながら、具体的な政策形成をしていくという、いわば立法の内容に関する作業を指す。後者は、ある政策を法律に引きなおす作業を指す。

次に、先行研究に依拠して立法の諸相を、①立法政策論、②立法技術論、③立法過程論に識別する。これらはそれぞれ、①「法律案となるべき内容をどのように確定するのかの問題」、②「その確定された内容をどういうことは、文章、形式で表現するかの技術の問題」、③「立法者が、ある特定の分野の立法活動を行うに際し、当該分野についての十分な知見を適正な方法で十分に斟酌したか否か、そして、かかる作用が十分に実行されない場合には如何なる法効果が生ずるか等の問題」であるとするとする。

手塚君は、立法を憲法価値の実現、すなわち、憲法条文あるいは憲法上の原則を法制度に具体的に引きなおす作業

であると観念する。具体的には、①立法政策論における憲法価値の実現とは、平等原則、中立性の原則、人格権の保護、婚姻・家族の保護、結社の自由、職業の自由、所有権の保護、社会国家原則、E C 法上の資本取引の自由、移動の自由等の実現であり、②立法技術論における憲法価値の実現とは、「如何にして認識可能性、理解可能性、明確性、整合性、明白性、体系性を具備した法令文を起草するか」を問題とする法治国家原則の具体化であり、③立法過程論における憲法価値とは、「立法者は憲法に定められた『立法作用』を営むために、関連する情報を収集・調査する義務を負っている」との要請を履行するために立法過程を構築することであるとされる。

3 第二部「立法政策論」には、第三章から第七章の五章があてられているが、本報告書では第四章と第六章を紹介する。

(1) 第四章「ドイツにおける企業税提案から見た企業税制改革と租税立法」で検討されている企業税とは、「法人には法人税、人的会社には所得税」という従来の法形態別の課税方式を改め、経済活動の実態から見て、企業活動を営んでいるものには(法人、人的会社を問わず)同じ課税

を行うという制度である。手塚君によれば、これは、「法形態の中立性」を企業課税の領域において実現しようとするものである。

企業税という税目が提案される主たる根拠は、次の三つである。①所得税の消費指向化、すなわち、「一賦課期間における所得のうち消費に当てられる部分を除外した、換言すれば、貯蓄・投資に充てられる部分は当面所得課税をなされない」こと。②ドイツ租税法に対するヨーロッパ経済の影響、すなわち、他のヨーロッパ諸国の法人税率は概してドイツのそれより低く、租税競争の下で高い法人税率はドイツの経済競争力に悪影響を及ぼすこと。③法形態の中立性の要請。

しかし、手塚君は、企業税にも次のような理論的問題点があることを指摘する。①所得のうち、消費と貯蓄・投資とを識別することは分類税に結びつく発想であり、換言すれば、平等原則に違反する。②企業税率が個人所得税率よりも低いので、企業内部に貯蓄・投資がとどまってしまうというロック・イン効果が生ずるおそれがある。③企業の税負担とそれによる経済活性化は決して企業税だけでは実現されず、その他の事業税等の税目の改革も考えなければ不十分である。④個人の手もとで消費と貯蓄・投資に充て

られる部分を明確に識別することは技術的に面倒である。

(2) 第六章「企業課税、所有権および財産の維持」においても企業課税が考察されているが、ここでの問題は、その憲法上の上限である。高い法人税率は経済競争力に悪影響を及ぼすため、その軽減は経済政策上の重要な課題であるが、これとは別に、法的な上限という観点から税負担の上限について検討したのが本章である。

本章において手塚君は、ドイツ連邦憲法裁判所による「収益の五〇パーセント超には課税してはならない」という「五公五民原則」を紹介し、その背景および妥当性を検討する。まず、その背景には、過剰な課税を国家による自由権（財産権保障、職業選択の自由等）に対する侵害とみなすことがある。学説・判例の展開によると、そもそも従来は税負担がわずかであったため、課税は自由権の侵害をもたらずものであるとは観念されていなかったが、税負担の上昇とともに人権侵害と解する見解が現れた。今日では、課税は自由権を侵害しうると解する見解は有力説として承認されており、そこに財産権保障の射程の拡張が認められる。

問題は、どの程度にいたった場合に自由権侵害と観念するかであるが、基本法一四条二項の「財産権は、同時に」

公共の福祉に適合しなければならない」という文言から、連邦憲法裁判所は五〇パーセントという数値を導出した。しかし、五〇パーセントという具体的数値が妥当か否かについては見解が分かれている。手塚君自身は、自由権が課税の上限を画することは承認したうえで、五公五民は一応の基準つまり目安と解されるべきだとしている。

4 第三部「立法技術論」では、税制簡素化を実現するための立法技術論が展開されている。税制簡素化が、税制改革においてしばしば議論の対象となり、その実現を企図して様々な政策が採用されたが、簡素な税制はなかなか実現されていない。租税法における簡素化の意義は、ドイツにおいても繰り返し強調されているところである。手塚君は、概算的控除額の設定、複雑な控除項目の整理、法令文の認識・理解可能性の各点から、簡素化を実現する立法技術について検討を加えている。

(1) まず、一般条項・不確定概念については、各種所得類型につき、ある所得が複数の所得類型のうちいずれかに該当するかを判断するに際し、類似する特徴を有する所得類型もできる限り統一化することにより、あてはめ作業を容易にする可能性を持つ。もちろん、一般条項・不確定概

念には、その意味内容の具体化が必要であり、それが法適用に際して困難をもたらすことがあるが、手塚君は、例示規定による具体化により、あるいはそれを二次的に適用される規定と扱うことによって、難点を回避できるとする。

次に、私的規律を参照することは許されるか。租税法においては、正規簿記の原則のように課税所得計算に会計学の規範が参照されることがある。それは私的規律であり、法規範ではない。手塚君は、かかる規律の参照も、それが「十分に文書化されていて、入手しやすい」等の一定の条件が満たされれば、例外的に許されるとする。

さらに、租税法における遡及効については、手塚君は真性遡及効が許されないのは勿論、納税義務は各取引が完結する時点で成立しており、賦課期間の終了時点まで遡及効を持つ改正を許容する不真性遡及効も、理論上、許されないとする。このような場合には、経過規定等による負担調整が図られねばならないとする。

(2) ドイツの租税法では、法典編纂が議論されている。租税法通則、手続法、所得税、法人税、売上税等の各税目が一つの法典に規律される租税法典草案がこれである。この草案は、「利益団体の存在、政治的妥協、改正頻度の高さ等の要因から生じた『租税法のカオス』と称するに相応

しい展開から課税の法構造を守る」という観点から起草されたものであり、手塚君は、税制簡素化のありようを検討する際にこの草案が参考になるとする。

手塚君は、法典編纂の効用として、①法令用語の統一、税負担計算の容易化が期待できる、②法改正があまり必要のない事項を租税法典に規律し、(同時に租税法典の改正には特別多数の必要性等、特殊な手続を設ける)、そうでない事項を下位の法令で規律することにより、法的安定性・予測可能性をもたらしうる、③憲法上の原則等の重要な事項を租税法典上規律すれば、日和見政治あるいはブレッシャー活動により、租税法上の基本原則・事項が侵されるという危険を回避できる……という三点を挙げている。

以上の考察から手塚君が得た結論は、次のものである。

①法典編纂によって法律レベルでの規律事項の整理がなされても、単に下位の法令に規律されるに過ぎない場合には、法典編纂の意味はない。

②租税法主義あるいは本質性理論に従えば、課税要件はすべて法律上規律されることが望ましいが、例えば税率については基本税率を法律上定め、経済情勢に応じて政府が一定の範囲内で柔軟な運用が可能である体制を採用することにも性質上合理性がある。

③単に従来の学説・判例を確認する法典編纂よりも、既存の法

律を単一の法典にまとめる法典編纂は、編纂過程で整理（つまり、租税法における租税特別措置の廃止等）が行われるゆえ、実際の意義が大きい。

5 第四部「立法過程論」では、「法律影響アセスメント」と「時限立法」の二つの問題が論じられているが、本報告では前者の内容を紹介する。

第九章「立法過程における政策形成と法」では、「法律影響アセスメント」すなわち、「法律の実施によつて生ずる諸々の影響を把握し、それをベースとして当該法律の実効性・効率性等を評価する作業」の重要性が指摘されている。

手塚君は、法律アセスメントが必要となる背景に、法律の過多と法律の質の変化・低下があり、その原因として、福祉国家による法律制定事項の増大と立法者による党派的な活動を指摘する。手塚君は、①法律は政策実現の基本手段であり、その実効性・効率性が極めて重要であること、②新規あるいは改廃立法は既存の法状況に変化を与えるものであるから、法的安定性・予測可能性に重大な影響を及ぼすこと、③立法をする際には既存の政策との整合性、あるいは平等原則、自由権の保障といった憲法価値の実現が

企図されなければならないこと、④法律の過多が問題である今日においては、立法者は不要な法律を排除することも求められているから、立法過程における立法者の義務に目を向けることが重要だとしている。

(1) 立法過程における法律アセスメントとして検討されているのは次のものである。

立法過程は、問題の認識、規律対象事実の分析、政策目的の定立、法律案の作成、シミュレーション、立法、実施に並行しての影響の調査、運用の改善、法律改正という経過をたどる。

第一に、ある法律が実効的・効率적といえるためには、その法律の目的は何かを明確に認識している必要があるため、目的規定を予め整備しておく必要がある。

第二に、効率적といえるためには、如何なる便益または費用が斟酌の対象とされるべきかを議論する必要がある。つまり、ある政策の波及的影響は正負ともに多岐に及ぶ。また、実効性の判断に際して考慮すべき影響も、二次的、三次的なものが多数ある。費用についても、政策を実現する予算のような直接的・可視的・数量化可能な費用のほか、機会費用、社会費用等にも及ぶ。法律アセスメントにおいては、特に立法前の事前の法律アセスではシミュレー

ションが重要である。

第三に、政策形成においては、憲法価値の実現が重要であるが、租税法を代表例とする経済政策立法に際しては、原則として広い立法裁量が認められている。それだけなおさら、立法者が合理的な行動をとることが求められることになる。したがって、立法者が立法過程において事実関係確認義務、予測義務、事後改正義務等といった義務を履行したか否か、換言すれば、立法者が規律対象たる事実関係のありようを適正に認識し、影響を予測し、事後的に政策実施によって現実に得られたデータを分析・評価し、政策の改善に役立てたか否か等が問題となる。

(2) これらの義務をどのようにして立法者に履行させるかにつき、手塚君は次のような提言を行っている。

まず、これらの義務をはじめとする立法者が遵守すべき行動の指針を定める立法準則は、その重要性に鑑み、法律の形式で規律されることが望ましい。

次に、専門家の立法過程への関与については、有用な情報を利害関係から故意に提供しない者や個別利益を貫徹しようとする者もいるため、慎重な選択が必要である。一方、立法者自身による諸々の義務の履行が政治的要因により期待できない場合には、立法評価機関を設置することが必要

である。これは、立法者や政府よりも中立性の比較的高い、独立した第三者機関に委ねるのが最もよい。

6 最後に、「結章」において示された本論文の結論は次のものである。

租税立法においては、その専門性・技術性や経済的影響力の大きさ等から、租税立法者に大きな裁量の余地が認められていることは周知であるが、その恣意的な行使に対する理論的歯止めが求められているところ、応能負担原則、中立性の原則、基本権保護等といった憲法上の原則の首尾一貫した実施が求められる。企業課税の領域においては、法形態の中立性という原則をベースにした税制改革論の展開が概観されたが、法人と人的企業との間での課税方式の差異、最高所得税率と法人税率との不一致、事業税の存在等も相俟って、中立的な企業課税は実現されない。税制改革のやり方如何によつては税制の複雑性を増すだけのものもありうる。また、経済学的な知見を立法に反映させることも重要であり、現実の税制改革においてはそれが参照される。また、コンピュータを導入した新技術の導入も税務行政の領域においては進みつつあり、既存の法制度、法原則との整合性も問われなければならない。税制簡素化も租

税立法においては重要である。名宛人の認識・理解を高める租税法の立法が求められ、それは法治国家原則を実現するものである。また、租税立法のような経済政策立法は立法過程における立法者の動態が問題となり、その適正性は規律対象事項の認識・分析義務、そして事後改善義務等を履行したか否かによる。また、時限法律の投入も租税特別措置の統制には有効となる余地もある。

二 本論文の評価

本論文は、憲法価値の実現という視点から租税立法のあり方を論ずるものであり、ドイツ憲法学のほか、ドイツ租税法、ドイツ立法学が議論のベースになっている。

1 まず、本論文には、次のような意義がある。

——租税立法という具体的なケースを選択し、そこに妥当する憲法上の原則を挙げ、かかる法原則に照らして現実の租税立法、あるいは租税政策の案に対する評価を行っていること。わが国の租税立法が経済的考慮により決定されることが指摘されているが、手塚君の考察は、現実の租税立法に憲法を適用することにより、法的な観点からする租税立法の検討を可能とする。

——本論文では、「法原則の具体化」という作業の特性

が強く意識されている。すなわち、憲法上の原則は、一般的には抽象性が高いため、各法領域について一義的には具体的な法制度を導出することはできない。手塚君は、租税立法における法原則の具体化の必要性を説き、そこに他の学問領域（例、経済学）における規範的基準との整合性を問うた上で、租税立法に当てはめるという作業を行っている。

——具体例が豊富であり、租税立法、税制改革論に係る現実の政策の動向がドイツ租税法、ドイツ行政法をベースに論証されている。これにより、抽象性の高い基礎理論をベースに、具体的な法制度構築論に当てはめるという作業が行われている。

——法制度構築に際して実際の主体となる立法者について、事後改善義務等の立法過程における立法者の具体的義務を観念し、その義務を現実に履行したか否かを法律上規律されている法政策の合理性の有無の判断基準としている。これにより、租税法のように立法者の判断に広い裁量の余地が認められる領域において、立法内容ではなく立法過程の統制という可能性を裁判所に与えている。

2 以上のように、手塚君の研究は、租税法を素材としつつも、合理的な政策形成を実現する法制度構築の理論的

検討という問題意識が強く打ち出されたものである。その意味で、本論文は、実務的な、いわばアドホックな研究の域を超え、立法学あるいは法政策学の研究にも寄与するものであると評価できる。

周知のように、ドイツでは、租税立法の分野においても連邦憲法裁判所がいくつもの違憲判決を下している。憲法の平等原則や婚姻・家族の保護などは、立法者を現実に拘束するものであり、立法者は、憲法価値、直接には連邦憲法裁判所判決で示された憲法判断を強く意識して立法を行わざるをえない。また、連邦憲法裁判所の審査は立法の実体的内容だけではなく、まさに立法過程を審査する「主張可能性の統制」も行われたり、立法不作為が「事後改善義務」に違反していないかどうかという観点からの審査が行われることもある。さらに、具体的な違憲判決を前提に立法作業を行う場面では、立法者はいかなる立法技術を用いれば違憲との評価を回避できるかを常に考えるため、連邦憲法裁判所の判決は、立法技術論にも影響を与える。本論文は、強力な憲法裁判所が存在するために立法に際して「憲法価値の実現」という観点がいやおうなしに強調され、そのため、現実の素材も理論も豊富なドイツ法に研究対象を求めることにより、理論的かつ実証的な考察を行うこと

に成功している。

3 もっとも、本論文にもいくつかの課題および問題点がある。

第一に、立法学という分野が未開拓であるためやむを得ないことであるが、論文全体の体系的性が不足しているように感じられる。特に、立法政策論、立法技術論、立法過程論の各部で扱われている素材が別々であるために、論文全体の見通しを悪くしている感が否めない。社会法や家族法、税法などの分野では、判例も豊富であり、一つまたは二つの事例ないし事例群に絞って立法政策論、立法技術論、立法過程論を展開することも可能であったと思われる。

第二に、本論文は『租税立法学の研究―憲法価値の実現としての政策形成と法―』と題しているが、考察対象はもっぱらドイツ法である。内容を正確に反映するためには、論文題目に「ドイツ」という言葉を付したほうがよろう。

とはいえ、これらの課題は、手塚君の今後の研究の中で解決されてゆくはずである。特に、立法政策論、立法技術論、立法過程論という三つの観点から憲法価値の実現としての立法を総合的に捉えるという構想力と構成員は、十分に将来の開花を期待させるものである。今後、本論文の成果をさらに鍛えた上で、わが国でも最重要の政策課題の一

つである税制改革に応用する研究へと進めば、わが国の立法実務に対しても有意義な貢献をなしうるものと認められる。

以上のことから、審査員一同は、手塚貴大君の提出した本論文が博士（法学、慶應義塾大学）の学位を授与するにふさわしい内容であると判断し、ここにその旨を報告する次第である。

平成一八年六月

主査 慶應義塾大学法学部教授
法学研究科委員法学博士 小林 節

副査 慶應義塾大学法学部教授
法学研究科委員法学博士 大沢 秀介

副査 慶應義塾大学法学部教授
法学研究科委員博士（法学） 小山 剛