給付能力課税の原則と課税単位 : D. Pohmerの所説 を中心に

伊東, 弘文
九州大学経済学部 : 教授

<https://doi.org/10.15017/4492985>

出版情報 : 経済學研究. 56 (1/2), pp.137-147, 1991-03-10. 九州大学経済学会
バージョン :
権利関係 :

給付能力課税の原則と課税単位

— D. Pohmer の所説を中心に —

伊 東 弘 文

目 次

はじめに

1 給付能力課税の原則

2 給付能力原則の適用

3 給付能力原則と課税単位

結びにかえて

は じ め に

A. スミス (Adam Smith) が課税原則の第 1 に負担の公平を挙げ、租税負担を「能力」(abilities) あるいは「収入」(revenue) に関連づけたことは余りにも良く知られている。すなわち、「各国の臣民は、各人の能力にできるだけ比例して、つまり国家の保護のもとでかれらがそれぞれ享受する収入にできるだけ比例して、政府を支持するために貢献すべきである」⁽¹⁾ と。

ここには租税に関するあらゆる要素が含まれている。それだけに、何らかの具体的基準をここから汲みだすことは難しい⁽²⁾。「能力」ないし「収入」が課税の基礎であることは明らかであるとしても、それらが意味する内容が定義されている訳ではない。⁽³⁾ したがって、スミス

の課税原則の意義は、課税が「臣民」(個人) に帰属する経済的能力(能力ないし収入)を基本とすることを明示し、その後の議論の出発点を与えたところにあることになる。

個人に対し、その経済的能力を基準として課税することは、租税体系の基幹に個人所得税を置くことを示唆する。スミスの時代には課税技術上の理由から不可能視されたが、今世紀にはいって個人所得税は、基幹税としての地位を確立したのは周知の通りである。このような個人所得税の発展を支え、また、その発展と並行して、個人の経済的能力を示すものとして個人所得を定義する努力が払われてきたのであった⁽⁴⁾。

個人所得の定義問題は、実はひとつの問題ではなく、一連の関連した問題群である。経済的能力の尺度としての所得の定義は、少なくとも、それが帰属するのは個人か世帯かという課税単位、あるいは、垂直的公平が必要とされた時の累進税率の形状といった問題群と結びついているからである。さしあたり小稿で対象とするのは、独自の給付能力課税の原則を発展させた西ドイツの経験、とりわけこの原則のもとで

1) Adam Smith, *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, 1776, Everyman's Library 1966 (reprinted), Vol. 2., p. 307.

2) 納富一郎「アダム・スミスの租税論」, 九大『経済論究』44号 (1979年), 46-47ページを参照。

3) マスグレイヴは、効用理論に基づく犠牲説からみて、スミスの公平基準があいまいであることを指摘した。マスグレイヴ, 木下和夫他訳『財政理論』(I), 有斐閣, 1961年, 144ページ。

4) 個人所得税について、一般的には、佐藤進・伊東弘文『入門租税論』三嶺書房, 1988年, 第1部第5章を参照。

の課税単位の問題である。

個人所得税は20世紀にはいると、なかでもアメリカで発達し、今日では個人所得税に関するほとんどすべての論争においてアメリカでの議論が強い影響力をもっていることは否定しがたい。しかし、ヨーロッパ、とりわけドイツが個人所得税の歴史のなかで先駆的な寄与をおこなったことは広く認められた事実であり⁵⁾、西ドイツの経験のなかに個人所得税の今日的課題の一端を見出そうと努めることも当を失することにはならないであろう。

1 給付能力課税の原則

給付能力 (Leistungsfähigkeit) という用語法自体は、この用語が前記のスミスの「能力」(abilities) に対応するドイツ語訳であったこと、および、フランス革命以後の租税原則においてしばしば諸個人の「能力」(facultés) がフランスで用いられ、同じく給付能力という用語法のもとにドイツに波及してきたことが淵源となつて、19世紀にしだいにドイツ語圏で普及、定着したのである⁶⁾。しかし給付能力課税の原則は、スミスの「能力」の場合と同じ事情にある。つまり、それは給付能力の内容が示されない限り、「さしあたり空虚な概念」にとどまる⁷⁾。

そこで、給付能力の内容に関して長い論争が繰りかえされてきたのであるが、その成果として、D. ポーマー (Dieter Pehmer) によれば、以下の6点がほぼ共有された内容となっている

5) たとえば、Paul H. Wueller, Concepts of Taxable Income I (The German Contribution), in: Political Science Quarterly, Vol. 53 (1938), pp. 83-110. を参照。なお、同文献を利用した研究に、篠原章「ドイツにおける所得概念論争—ジャンツの所説を中心に (研究ノート)」成城大学『経済研究』第95号(1987年)がある。同論文の257-281ページも参照。

という⁸⁾。

1) 課税の平等 (Gleichmäßigkeit) 原則と給付能力原則。前者は「等しい経済状況にある者は等しく租税を負担する」ことを意味するのに対して、後者は「等しくない経済状況にある者は異なる額の租税を負担する」ことを表わす。両者は課税の公平 (Gerechtigkeit) の2局面を表わすが、後者が論理的に前者を含んでいる限りでは、公平は給付能力原則と等置することができる。しかしポーマーによれば、前者の平等原則は「等しい租税負担」の目じるし (Merkmale) に関連し、後者の給付能力原則は「異なる租税負担」の基準 (Kriterien) に関連してい

6) Dieter Pohmer und Giesela Jurke, Zu Geschichte und Bedeutung des Leistungsfähigkeitsprinzips, in: Finanzarchiv, NF, Bd. 42 (1984), Heft 3, S. 445-489, bes. S. 450f. スミスの respective abilities を『国富論』のドイツ語訳で Leistungsfähigkeit に充てたのは、C. W. Asher の1861年版が最初のものである。その後、これが定着していたが、1974年の H. C. Recktenwald 訳では興味深いことに、単に Fähigkeiten (能力) が当てられているという。Ebenda, S. 449. Anm. 13.

なお、わが国について Leistungsfähigkeit の訳語をみると、戦前・戦後を通じてほぼ「給付能力」が定着していると思われる。代表的な用語例は、瀧本美夫『ワグナー氏財政学』同文館、明治37年、神戸正雄『租税論』改造社、昭和4年、G. シュメルダース、中村英雄訳『租税の一般理論』中央大学出版部、1967年、等にもみられる。ただし、井藤半彌は負担能力あるいは納税能力という用語を用いているし、『財政学』各版、千倉書房)、木村元一は単に能力と表現している(『近代財政学総論』春秋社、1958年)。また、K. ティブケ、木村弘之亮・吉村典久・西村由美訳『所得税・法人税・消費税—西ドイツ租税法』木鐸社、1988年)も、担税力もしくは応能負担原則と訳している。

しかし、Leistung (給付) とは、「請求権 (Anspruch) を満足させる義務者の行為 (積極的行為・不作為・忍容)。たとえば、債権者に対する債務者の弁済は給付である」というように定義されている(山田晟『ドイツ法律用語辞典』大学書林、1981年)ので、給付能力と呼ぶことが妥当と思われる。

7) Pohmer und Jurke, a. a. O., S. 454. シュモラーの言葉として紹介されている。

8) Dieter Pohmer, Einige Bemerkungen zu Inhalt und Bedeutung des Leistungsfähigkeitsprinzips, in: Finanzarchiv, NF, Bd. 46 (1988), Heft. 2, S. 136f.

るので、それぞれ区別することが有意義である。

つまり、給付能力原則は通常用語法である水平的公平と垂直的公平の区分で言うと、後者に重点を置いた理解となっている。

2) しかし、税率の具体的な累進の形状を給付能力原則も決定できていない。税率決定というより、課税の指導理念という立場にたつて、税制の首尾一貫性と堅固さ (Konsequenz und Konsistenz) を問題にすることが、給付能力原則の本来の活動領域である。

3) けれども、現実の使用においては給付能力という用語法は多義的である。第1に、広義に用いる場合がある。この場合、給付能力は、課税の尺度 (Maßstab) として利用することが規範的にみて妥当なものすべてを含むことになる。したがって、人税のみならず、物税も、つまり事実上すべての租税の課税の尺度が給付能力課税の吟味対象となる。

第2の狭義の使用では、効用理論に基づく犠牲税に限定される。ポーマーによれば、この使用法の場合、西ドイツ学界の現状ではH. ハラー (Heinz Haller) および大蔵省顧問団報告書 (1967年) の影響が比較的大きく⁹⁾、所得税の負担配分において均等比例犠牲 (課税による限界効用の損失が、高所得者から低所得者に至るそれぞれの段階で、所得の総効用に対する比例値のみで均等) が支持される傾向にある。

ポーマー自身はかつて給付能力原則を狭義に使用し、かつ、最小総犠牲説 (課税による総効

用損失を最小とするため、必要税収を達するまで、最高の所得者の限界所得から順次課税) を主張したが、現在は広義の意味で給付能力を用いていると言う。その理由はとして彼は第1に、効用理論に基づく犠牲説は給付能力説とは別に、それ自体として厳密に研究されるべきであること、第2に、給付能力原則は一義的に犠牲説とのみ結びつくものではなく、対価説 (Äquivalenztheorien) 等の他の租税負担配分説とも結びつくこと、の2点をあげている。

4) しかし、給付能力を広義に用いる場合ですら、この用語法に対する異論が存在する¹⁰⁾。第1に、租税負担の配分に規範的に接近する時、これが給付能力原則による接近とどの範囲で一致するのか、という点が明確でない。給付能力という概念の固有の意義が示されない限り、規範的接近一般に解消されるので、給付能力課税という用語法に固執することは必ずしも必要とされない。第2に、民主主義的政策決定においては政治的要因によって、何らかの価値評価に基づいて組立てられた課税の首尾一貫性と堅固さは常にゆるがされることになる。しかし給付能力原則は、このような動揺を常とする租税政策の現実過程に対して説明原理を与えている訳でもない。

5) 効用理論に基づく犠牲説はドイツ語圏においても、租税負担の配分に関して最適課税論等を受容しながら、種々の理論発展を示している。この発展をポーマーは高く評価することを示唆しながら、犠牲説の展開が同時に給付能力原則の発展ともみなし得るか否かは概念定義の

9) Pohmer, a. a. O., S. 135, Anm. 3u. 4 に文献の紹介があるが、とりわけ, Heinz Haller, Die Steuern. Grundlinien eines rationalen Systems öffentlicher Abgaben, Tübingen 1964, および, Wissenschaftlicher Beirat beim BMF, Gutachten zur Reform der direkten Steuern in der Bundesrepublik Deutschland, Schriftenreihe des BMF, Heft 9, Bad Godesberg 1967. を参照。

10) Konrad Littmann, Ein Valet dem Leistungsfähigkeitsprinzips, in: H. Haller u. a. (Hrsg.), Theorie und Praxis des finanzpolitischen Interventionismus, Tübingen 1970, S. 135ff.

問題としている。

6) さまざまな発展にもかかわらず、給付能力原則が「認識価値」(Erkenntniswert)をなお持っているか否かは定まっていない。効用理論が給付能力原則の理論的基礎となる点は承認されているが、その結果として議論の発展は抽象度の高いものとなった。これは給付能力原則が政策的有効性を持ちえないという別の問題をもたらした。たとえば、社会的効用関数の決定という基礎的な点ですら、犠牲説は政治的決定に広い裁量余地を任せざるを得ないからである。その背景としてあるのは、所得再分配および経済成長についての広汎な価値観の相違であり、これが推論に際して著しく異なる出発点を与えるのである。

こうしてポーマーは、焦点となっているのは、効用理論に基づくことから多くの留保条件がつきまとうことにはなるが、犠牲説の将来の発展が租税政策の決定のなかに自己の意義を見出し、これによって給付能力原則に基づく首尾一貫した課税の基準が得られるか否かという問題であり、この問題は未解決であると結論する。

ポーマーがおこなった以上の整理によれば、給付能力原則は理論的基礎に関する限り、ほぼ効用理論に基づく犠牲説と一致し、その長所と短所を共有する。異なる点は、給付能力原則は垂直的公平に重点を置き、かつ、租税政策の現実的な首尾一貫性と堅固さを強く意識することにある。さらに定義の問題とも関連するが、広義の給付能力原則は犠牲説が対象とする範囲を超えて租税問題に対して多面的関心をもつ。以下で、ポーマーはこの後者の意味での給付能力原則が、どのように課税単位の問題に接近することができるかを示そうとするのである。

2 給付能力原則の適用

ところで、1957年1月17日に連邦憲法裁判所は夫婦の所得を合算し、あたかも1人の個人であるかのように課税していた、従来の所得税の課税方法に対して違憲の判決を下した。そのため西ドイツの立法者は、課税単位を世帯から個人に切りかえるか、世帯単位を維持しつつアメリカ流の2分2乗方式を導入するかという岐路に立つことになったが、結果としては後者を選択したのである¹¹⁾。

違憲裁判は主として西ドイツ基本法第6条1項(「婚姻および家族は、国家秩序の特別の保護を受ける」)に基づいて、夫婦の所得の合算課税が、それぞれ独立に課税される場合に比較して、不利となる点を問題とするものであった(いわゆる「婚姻への刑罰」)。これは後に基本法第3条1項(法律の前の平等)と併せ考えて、憲法裁判所自身によって「納税義務者における租税負担は、経済的給付能力に比例して配分されることを要求する」とも表現されるようになった。

しかし、憲法裁判所が要求し得るのはこままでであって、「給付能力に比例した租税配分」は立法者の裁量に任される。この裁量余地が十分に広い時、課税の給付能力原則は相変わらず出発点に立ちつづけているのと同様である¹²⁾。そこでポーマーは、給付能力原則に基づく課税と基本法、租税関連法規およびそれらを支える公平観念とが「相互に首尾一貫している」ことを条

11) Jutta Muscheid, Die Steuerpolitik in der Bundesrepublik Deutschland 1949-1982, Berlin 1986, S. 78f.

なお、世帯単位というのは、後述のように、夫婦は「連帯して納税義務者として扱われる」という意味であって、世帯の構成員の所得を合算し、世帯を納税義務者として課税するものではない。個人課税の原則を維持しながら、夫婦に対しては合算賦課(2分2乘法)をおこなうのである。

12) Pohmer, a. a. O., S. 142f.

件としていることを手がかりに、給付能力原則の前進を図るのである。

彼によれば、所得課税で異なる期間あるいは異なる個人の間で所得が移転する時、所得税負担に首尾一貫した解決を与えるためには、対応原則 (Korrespondenzprinzip) に基づかねばならない¹³⁾。対応原則とは、所得は厳密に1度のみ課税所得に算入される、というものである。しかし、もしそうであるとすれば、家主が賃貸料収入を得た時、この収入は所得税課税後の借家人に由来するという理由で、家主を非課税としなければならなくなるだろう。

ところがポーマーは、これは誤解であるとする。対応原則はある個人の生涯所得の一部が異なる期間に移転すること (たとえば、年金においてある個人の若年時の所得が移転して老年時に支出されると考えられる場合)、あるいは、同一期間内に所与の特定の所得が個人間で移転すること (たとえば、夫婦間の場合) に限定される。つまり、対応原則はある所与の特定所得が時点間あるいは個人間で分割され、それらが対応関係にある場合の課税原則ということになる。

対応原則が現行の西ドイツ所得税において、正確に実行されているとは必ずしも言い難い。その例として、ポーマーは年金課税を取り上げる。

すなわち、社会保険年金はほぼ終身年金 (Leibrente) であるが、この年金支給額のうちその収益持分 (運用による資産価値増加分) のみが所得税の課税対象となっている¹⁴⁾。この規定は、

収益持分の基礎となる年金基本権 (Rentenstammrecht) が課税所得からの保険料支払によって得られているという前提に基づく。ところが、保険料支払は所得税の所得控除のひとつである特別支出概算額によって、概算ではあっても、非課税となっている可能性が高いこと、および、収益持分についても、基本は課税であるとしても、所得税における利子所得の非課税規定によって、実際には非課税となってしまうこと、というふたつの事実によって、年金課税の前提条件はともに覆される。ある所与の所得の一部が非課税のまま保険料として分割され、ある期間後に収益をとまって再び所得として還流しているとすれば、対応原則によって、還流の時点で年金全額が所得税の課税対象とならねばならない。ところが、年金基本権も収益持分も大部分が事実上非課税となっているという現状は、対応原則に基づく首尾一貫性をまったく欠いていることになる¹⁵⁾。

しかし、この考察は給付能力原則に関する別の局面に導く。すなわち、年金の利子相当分とみなされる収益持分のみならず利子所得一般が現実的に非課税であることは、給付能力原則において対応原則に先行する課税の平等原則に反している。なぜなら、同じ経済的能力をもつ者であっても、その経済的能力における利子所得の構成比率が相違すると、税負担額は不平等と

13) Ebenda. S. 144. 対応原則は西ドイツ所得税法で用いられているが、その解釈には幅があるようである。ティプケ、前掲邦訳、20ページを参照。

14) Ebenda. ティプケ、前掲邦訳、94ページ以下。

15) 年金課税は二重、三重の擬制の上に立脚しているように思われる。少なくとも、第1に、収益持分の算定方法である。これは所得税法第22条1号4文に規定されている (年金収入の全期間について、年金の金額と予定継続期間の年数に年金の資本を均等に配賦する場合に算出される金額との差額が、収益とみなされる)。そして、概算の収益持分が、付表としてつけられる。ところが、第2に、1956年を境目として年金給付の基本が積立方式から賦課方式へ転換した。つまり、年金の資本価値と収益持分という区分自体が擬制的となったのである。ティプケ、前掲邦訳、66-67ページ。

なってしまうからである。

ところで、1989年1月1日から1990年税制改革の一環として、10%の比例税率の利子源泉課税制度が導入された（同年の7月に、しかし廃止された）¹⁶⁾。ポーマーはこの措置が比例税率の分離課税（10%）であるところから、最低税率でも24%から始まる所得税と比較して、相変わらずかなりの利子所得が税負担を逃れる状況に変化はないことを指摘する。利子源泉課税の創設によっても、課税の平等原則は本質的に損われたままである。

けれども、いっそう考察を進めると、給付能力原則に対して、さらに新たな局面が現われる。すなわち、利子源泉課税の創設は、資本逃避および利子水準の上昇という国民経済的にはマイナスの影響をもつことが主張された。つまり、より一般的に言って、課税の平等という給付能力原則の前提と経済政策目的との間には、ある種の衝突がある訳である。しかしさらに、この問題以上に、利子源泉課税の導入に際して困難であったのは、一般市民の理解を得がたかったことである。すなわち、課税後の所得から貯蓄がおこなわれる時、その利子への課税は「二重課税」であるという市民の「常識」である¹⁷⁾。

これを給付能力原則の観点から見直すと、給付能力の尺度は所得 (Einkommen) か消費

(Konsum)か、という問題にさか上ることになる。利子所得の非課税にともなう平等原則の損傷は、給付能力の尺度を所得とした時にのみ妥当するのであって、尺度を消費に取ると事態はまったく変化する。消費（支出）を尺度とした、いわゆる支出税の方向を選択する時、利子所得の非課税、したがって少くとも年金所得の収益持分の非課税もまた、支出税への移行措置として許容され、その限りで給付能力原則を損なうことはない¹⁸⁾。また、このような支出税のもとでは前述の給付能力原則と経済政策目的とのある種の衝突も回避される。

しかし、1990年税制改革を含め、西ドイツ所得税は消費（支出）を尺度とした給付能力、すなわち支出税の方向を旨ざしているとは判断できない。したがって、所得が給付能力の尺度である限り、従来名目的なものにとどまっていた利子所得の実効課税（資本収益課税の税率引上げ、あるいは、金融機関の税務協力に基づく利子所得の実効的な総合課税）が必要となる。年金課税もこの延長上に置かれるので、対応原則がより厳密に適用されねばならない。

他方で、このような給付能力の尺度の首尾一貫した適用は、所得税の課税標準を拡大するので、調達されるべき税収必要額を一定とすると、課税標準の拡大に応じた税率の引下げを可能とする。税率の引下げは一般に課税の中立性を改善し、これによって経済成長（たとえば、投資家の投資意欲）に好影響を与える。この経路によっても、給付能力原則と経済政策目的とのあ

16) この経過は、石光真「クーポン税と源泉税—西ドイツにおける債券利子源泉課税の推移」『証券研究』第88巻、245-270ページに詳しい。西ドイツは従来、居住者の保有する国内債からの利子収益は総合課税され、源泉課税はなされていなかった。ところが現実には総合課税の実効措置を欠いていたので、利子収益は非課税の状態に近かった。居住者利子源泉税は形式は所得税法第20条の改正であるが、実質は資本市場に対する新税の導入を意味した。

17) Pohmer, a. a. O., S. 147. ポーマーは、当時の蔵相 Hans Apel の1987年10月15日の連邦議会発言を引用している。Ebenda, Anm. 50. 周知のように、この2重課税論を展開したのは、John Stuart Mill である。

18) 言うまでもなく、現代的な意味で支出税への転換を主張したのは N. Kaldor およびミード報告 (1978年) であるが、ドイツでの主唱者としては Pohmer は R. Peffekoven を挙げている。a. a. O., S. 148. Anm. 53. なお、ドイツにおける支出税の動向を深ったものとして、篠原章「生涯支出税について」成城大学『経済研究』第83号、がある。

る種の衝突を緩和することができる。

さて、ここで給付能力原則はさらに別の局面と関連してくる。すなわち、所得税の税率をできる限り低くすることは経済成長に対してのみならず、給付能力それ自体についても意義をもっている。つまりポーマーは、ある市民の経済的な給付能力が2種類の要因からなることをここで注意するのである。ひとつは言うまでもなく、所得額あるいは消費量によって示されるものであり、他は一連の所与条件 (Gegebenheit) からなる。そして、経験的に言って、所得の獲得は所与条件の犠牲、とりわけ余暇、安全、快適等の犠牲との組合せにおいておこなわれる¹⁹⁾。

ところが、所得は課税されるのに対して、一般に所得獲得と代替関係にある余暇、安全、快適等の所与条件は課税をうけない。したがって、所得に対する課税が重く、かつ、累進的になればなる程、所得獲得と所与条件の犠牲との組合せは前者を断念し、後者の所与条件の選好を強める傾向をもたらす。これは、所得に対する所得税の負担とは別にもたらされる所得税の負担効果であるから、「超過負担」(excess burden, Überlasten) かほかならない。所得税の課税標準を拡大し、これによる税率引下げの可能性が生れると、それは同時に、この「超過負担」をも減少させる可能性をもたらす。

「超過負担」のみに着目する限りでは、これを減少させる他の可能性がない訳ではない。所得種類に応じて選択的に課税し、所得獲得と所与条件の犠牲との組合せを変えることができるかもしれないからである。西ドイツの所得税が日曜日・祝日および夜間の労働手当については非

課税としているのは、この点から理解することも可能である(祝日の余暇が当然非課税であるのに対して、その犠牲が課税されるとすれば、誰もが祝日の余暇を選好する)。1981年まで存在していた著述活動等に基づく副収入の税率軽減措置も、同様の意味をもっていたとみなすことができる。同じ目的は、所与条件(たとえば、余暇)をその適切な代理変数である財貨・サービス(たとえば、別荘)の選択的課税をおこなうことによっても達成できよう。

しかし、ポーマーは以上のような選択的課税を通じて「超過負担」の減少を図る道には同意しない。なぜなら、第1に、余暇等の所与条件に広く直接課税することが望ましいにもかかわらず、それは租税技術上の理由で不可能である。逆に、余暇等の犠牲、つまり労働による所得獲得への課税が余暇等の所与条件の選好をどの程度変化させ、その結果一般的な税収減退が生じるか否かは、まだ証明済ではないからでもある。第2に、選択課税は租税負担の不平等をもたらすし、その限りで給付能力原則における平等原則に反しているからである。たとえば、休日・夜間労働に対する手当の非課税は、他の労働一般の報酬・給与における課税の強化によって補われることを意味するのである。

ところで、以上のように首尾一貫して給付能力原則を適用することは、いわゆる最低生活費 (Existenzminimum) の免税を否定するものではない。しかし同時にそれが、税率をできるだけ引下げるという目標に関しては制約要因となる点も認めなければならない。したがって、最低生活費の範囲に首尾一貫した定義を与えることはかなり困難な課題となる。

19) Pohmer, a. a. O., S. 149.

20) ティプケ, 前掲邦訳, 211ページ以下および219ページ以下を参照。

西ドイツの所得税における課税標準からの控除の種類には、最低生活費(基礎控除額)、65歳以上に対する高齢者控除額、特別支出、臨時負担がある⁽²⁰⁾。最低生活費は「所得獲得の領域外において、したがって個人の生活領域において発生し、かつ、納税義務者にとって不可避免的である支出」と定義されている。しかし、所得税法の定める最低生活費の金額はほぼ常に社会扶助法の最低生活費を下回り、その意味で「現実離れ」していると批判されている。

高齢者控除は前述のように、年金がほとんど非課税となっているため、これと均衡を失しないように年金・恩給を除く所得種類の高齢者所得に対して与えられる。特別支出は、「さまざまな種類の個人的—必要なまたは社会的に適切な—費用」と定義され、(a)離婚した場合の扶養給付金、(b)年金保険料・継続的負担金、(c)生活配慮費、(d)納付済み教会税、等からなる。臨時負担は、疾病治療、火災、盗難、天災地変等の臨時費用を控除する。

これらの諸控除も、詳細にここでは立入らないが、給付能力原則を首尾一貫して適用するものではなく、多分に便宜的政策的である。

3 給付能力原則と課税単位

前述のように、世帯合算課税に関する憲法裁判所の1957年の判決は直接には、基本法第6条における「婚姻の保護」を理由とし、世帯課税のもとで婚姻の結果、租税負担が増加することを不当とするものであった。

これに対してポーマーは、給付能力原則の観点から課税単位問題の解決へ接近しようとする。この時、対応原則を個人間に適用することが、解決の基礎となると期待されよう。ところが、ポーマーの前述の示唆にもかかわらず、必ずし

もそうではないことが明らかとなる。

たしかにポーマーは、家族の内部で扶養給付の場合がそうであるように、所得の個人間の移転がおこなわれる時、対応原則が適用されると述べる。移転された所得が再び課税されることはなく、ただ1度のみ所得税の課税標準に算入される。その点では、対応原則が維持されている⁽²¹⁾。

しかし、世帯(家族)が得た所得が所得税の課税標準に1度のみ算入されるということが対応原則の基礎であるとすれば、そのような原則は一般に維持されていない。たとえば、未成年児童がたとえば相続にともなう資産所得の形で、納税義務を負う所得を得ている時、あるいはその形式を取りながら、両親がこの児童について扶養控除を受けるという税制上の機会が残っている⁽²²⁾。この場合には、複雑な課税標準からの脱漏が生じる(少くとも、扶養控除相当の所得は両親と児童の課税標準のいずれにも算入されない課税の真空となる)。

こうして、ポーマーとともに、対応原則の適用は必要条件ではあるが、給付能力原則に基づく世帯課税において、十分条件ではない、と言わねばならないことになる⁽²³⁾。そこで、十分条件を充たすためには、課税においてある所与の所得がどの範囲まで移転することが認められ、どの範囲から課税されるかという点と、そのような移転の結果としての給付能力の増減が誰に帰属するかという点とが吟味されねばならない。

前者の所得の移転範囲について、ポーマーは堅固さが問題になると言う。そして、彼は家族に関して、扶養給付の義務と請求権を立法者が

21) Pohmer, a. a. O., S. 150f.

22) ティプケ, 前掲邦訳, 76ページ。

23) Pohmer, a. a. O., S. 151.

現行の所得税においてほぼ正当に考慮していることを指摘する。つまり、所得の移転が、扶養義務の範囲に置き換えられているのである。扶養義務の範囲を超えた所得の「移転」は、ここで言う所得の移転とはみなされず、所得の贈与あるいは贈与を意味する消費となる。

ここから、帰属の問題も解決される。すなわち、給付能力は「実質的所得分割」(Realsplitting)に基づく。通常の家族では、給付能力は夫婦に帰属し、夫婦は2分2乗法によりながら「連帯して納税義務者として扱われる」(西ドイツ所得税法第26条)。これに対して離婚ないし継続的別居の場合、扶養義務のある配偶者から扶養請求権をもつ他の配偶者に対して所得の移転がおこなわれねばならず(扶養給付金等)、給付能力の分割が生じる。その実質的分割の状況に、課税は対応しなければならない。

このような対応の可能性を立法者は与えているが(所得税法第10条1項1文)、それは可能性にとどまり、実際の西ドイツ所得税は実質的分割を実現しているとは言えない。少なくとも、次の2点で瑕疵をもっている²⁴⁾。第1に、扶養義務者から扶養給付の請求権をもつ配偶者への所得移転は、前者の扶養義務者が離婚または別居中の后者の同意を得て申請して、はじめて特別支出と認定され、扶養義務者の給付能力からの控除となる。この扶養請求権をもつ配偶者の同意という条件は、実質的所得分割にとって不必要な手続きである。第2に、扶養請求権の上限が設定されていることである(1986年で18,000DM)。実質的所得分割からみて、この扶養請求権の上限設定は、実質的に正当でない(sachfremd)ものであった。

ポーマーは以上の瑕疵をもちながらも、給付能力原則に基づいていわゆる2分2乗法の延長上に、広く実質的所得分割が正当化されると言う。ここで、彼の正当化の議論をふり返ると、次のような特徴と問題を指摘することができよう。

第1に、扶養給付の義務と請求権の相互関連という点で、国家による「婚姻の保護」に代って、給付能力原則から所得の実質分割を導く議論の結節点となっている。いわゆる個人間の対応原則も、その実質はある所得が扶養給付義務・請求権にしたがって移転する関係を表示しているにすぎない。しかし、ポーマーも注意したように、家族の成員で扶養給付義務・請求権の関係に立つ双方(たとえば、両親と未成年児童)が所得税の課税対象となる所得を得ている時、単純に対応原則を適用できない状況が生れ、これは理論上も制度上もあいまいなままとなっている。

ポーマーは、所得移転の妥当な範囲と帰属の吟味を十分条件とすることにより、このあいまいな問題を解決できるとするが、これはより単純に、給付能力原則における扶養義務の斟酌の範囲における合理性と考えることができよう。そこで西ドイツ所得税の扶養給付規定をみると、3つの相異なるルールが並存している²⁵⁾。

第1に、一般に扶養者1人当たりについて定額(4,500DM)を超える給付は、扶養給付の請求権をもつ者であっても、扶養義務者の課税標準を減額することにはならない。第2に離婚もしくは継続的に別居中の配偶者に対しては例外的に、18,000DMの上限つきで特別支出を認め、これを扶養義務者の課税標準から減額する。第

24) Ebenda, S. 152.

25) この3つのルールの整理は、タイプケ、前掲邦訳、214ページ以下にみられる。

3に、児童に対する扶養は1975年の税制改革に基づいて支出形式の児童手当金 (Kindergeld) の給付に一本化されたが、それにもかかわらず、その後種々の形式で扶養義務者の課税標準からの児童控除が認められ続けている。「児童扶養費の控除は、所得税法の中でも、こみいった迷路である」と言われる。

扶養義務の斟酌の実態は、ポーマーの言う「実質的所得分割」を堅固かつ首尾一貫して実行しているものであるかどうか一層の吟味を必要としている。

第2に、いわゆる2分2乗法は、上述の扶養義務・請求権の関連の基礎にある夫婦間の所得の共有関係として理解されることになる。すなわち、夫婦の所得は合算され、一方の配偶者が経済的観点からは他方の配偶者と所得と負担とをそれぞれ分かちあっているとみなされる。この結果として、所得税額は合算した所得の半額について算出される税額の2倍となる。

しかし実際には、このような実質的所得分割の観点よりも、夫婦財産共同制の伝統に基づく民法上の残余共同制が、2分2乗法の導入に際して影響するところ大であった²⁶⁾。残余共同制とは、婚姻中に得た経済成果のすべてが夫婦の対等の協力に基づくという観念を基礎として、たとえば、婚姻関係が一方の死亡または離婚等によって消滅した時、増加財産の清算がおこなわれるというものである。ポーマーもまた、2分2乗法が残余共同制の思想を媒介として実現したことは承認しているが、今度はさらに残余共同制が給付能力原則からの帰結であるか否かについては言及がない。

第3に、全体として、ポーマーが課税単位に

対しておこなった給付能力原則の適用はどのように評価できるであろうか。ポーマーは、対応原則の単純な適用によっては課税単位問題を解決することができないことに気づき、扶養給付の義務・請求権の相互関連という事実を議論に導入した。その結果、課税単位の問題はそのような相互関連に立つ家族の構成員間への実質的所得分割の問題に転換された。実質的所得分割は、未成年児童が課税所得を稼得している場合のように、複数の所得者が存在し、これと扶養給付義務・請求権の関連が重なる時には、著しく複雑化する。しかし、ポーマーは実質的所得分割を複雑化・分化した状況にまで立ちいって考察することはしていない。

夫婦に対する2分2乗法の適用は、上述の実質的所得分割の核心となるものと考えられよう。なぜなら、扶養給付義務・請求権の関連が生じる基礎には、夫婦間の所得の共有関係および夫婦財産共同制（あるいは残余共同制）が存在しているからである。夫婦が離婚もしくは継続的別居となった時、残余共同制は清算され、さらに一方の配偶者に対して扶養給付が義務づけられる。この点も、西ドイツの実際の所得税規定において完全に仕上げられている訳ではないことはすでに述べた。

結局ポーマーの試みは、対応原則を世帯の構成員に形式的に適用するにとどまらず、夫婦に対する課税方法としての2分2乗法と、所得課税における扶養義務の斟酌とを、実質的所得分割という、より広い枠組のなかに総合し、さらにこれを給付能力原則の適用として説明することにあつたと思われる。

26) ティブケ、前掲邦訳、232ページ以下を参照。

結びにかえて

ポーマーによれば、給付能力原則は狭義と広義とに分けることができた。そして、狭義の給付能力原則は今日では、効用理論に基づく犠牲説とほぼ問題領域が一致しているとみなされている。したがって、狭義の意味では、給付能力原則という用語法を用いるか否かは「好み」の問題となるであろう。

広義の給付能力原則については、どうであるか。この場合、給付能力は課税の尺度とみなされるものすべてについて関連し、首尾一貫性と堅固さをもった解決を追求することになる。ポーマー自身は、所得税の課税の尺度について、いわゆる包括的課税標準に傾斜しながら、所得税の諸局面の含意に対して現実的で首尾一貫した解釈を与えようとする。小稿では主として、

課税単位に関して給付能力原則がいかに接近できるかをポーマーの議論に即して吟味してみた。これを包括的所得税論の具体化と考えることが許されるなら、広義の場合でも給付能力原則という用語法の使用は「好み」の問題と言えるかもしれない。

結局、給付能力原則に対して厳密な用語法の定義を与えることは困難である。しかしこの用語法は、ドイツにおける租税理論の発展と結びついた思考方法であって、その概念としての有効性と普遍性もドイツ財政学の発展・消長と関連していると思われる。多義的でありながら、固有の思考方法を表現するものとして、給付能力原則は今後もドイツ租税理論を理解する上でキィ・ワードのひとつであり続けるのであろうか。

(1990年6月12日稿)