

## 「簡素」は税制改革の目標か

増井良啓

- I はじめに
- II 議論の道筋
  - (1) 従来の研究
  - (2) 「簡素化」への外在的批判と内在的批判
- III 税制簡素化の三つの顔
  - (1) ルール・取引・納税協力
  - (2) 改革論の精緻化
- IV コスト還元主義
  - (1) コストの概念による三分類の再考
- V 簡素なルールと明確なルール
  - (1) 簡素化と明確化の関係
  - (2) 最適なルール精密度
  - (3) 課税要件明確主義とコストの概念
- VI おわりに
  - 「簡素」は税制改革の目標か？

### I はじめに

望ましい税制のみたすべき条件として、通常、「公平」「中立」とならんでよくあげられるのが、「簡素」である。たとえば、一九八八年のいわゆる抜本的税制改革の基本理念として、税制改革法（昭六三・一二・三〇、法一〇

七) 第三条も、「公平」「中立」に加え、「簡素」をあげている。<sup>(1)(2)</sup> いわく、

「今次の税制改革は、租税は国民が社会共通の費用を広く公平に分ち合うためのものであるという基本的認識の下に、税負担の公平を確保し、税制の経済に対する中立性を保持し、及び税制の簡素化を図ることを基本原則として行われるものとする。」

しかしながら、税制「簡素化」とは、税制改革の目標としてどれだけの意味をもつものであろうか。本稿では、この点について、概念の内包について一步掘り下げた分析を試みる。<sup>(3)</sup> 付随して、租税法においてコスト計測の果たすべき役割についても簡単にふれたい。<sup>(4)</sup>

## II 議論の道筋

### (1) 従来の研究

まず最初に、税制簡素化に関する議論の筋道を、これまでの主要な研究にそくして確認する。

すでにシャープ勧告は、簡素と公平の基本的対立という問題意識を念頭におきつつ、公平を犠牲にしても簡素化に偏すべき場合があるとの注目すべき見解を示していた。「具体的な勧告を作成するにあたって、われわれは簡素と公平の基本的な対立を常に念頭に置き、屢々公平における精緻を犠牲にして簡素に偏することはあっても両者間の均衡を圖ろうと努力した。<sup>(5)</sup>」しかし、それは、当時の税制が「不完全な運用と規定のもとに苦しんでいる。」という現状認識を背景としたものであった。また、右のような簡素化の考慮は、申告用紙の様式や租税の算定法についてのものであって、他方では、「経済的利害の複雑な富裕な納税者に對しては、餘りに簡素に偏重すべきでない。」とはつきりのべていた。と同時に、事業をいとむ法人については、「不公平および好ましく

ない経済的結果を防止するためにそれが必要であるものなら、もつとより複雑な租税を賦課することが至當である。」ともいつていたのである。このように、公平との対立関係の下で簡素化を論ずるシャウプ勧告は、税制簡素化の意義について限定的な理解を示していた。

税制簡素化に関するわが国の包括的な研究としては、次に、一九八〇年の水野論文をあげるべきであろう。<sup>(6)</sup> 同論文は、所得課税における構造的問題を中心に、税制改革において「簡素化」の用いられる意味や、税制の複雑化の原因を指摘し、それらを整理して税制簡素化の方向を論じている。水野論文においてとくに注目されるのは、「簡素化」という言葉の意味内容が明白でないことの指摘、および、税制改革の他の目的と「簡素化」との衝突関係の認識<sup>(7)</sup>である。また、簡素化の方向を考える出発点を納税者の便宜としたうえで、申告手続上の考慮と取引決定上の考慮とに問題を分類した点<sup>(8)</sup>は、後述する税制簡素化の類型論<sup>(9)</sup>を先取りするものであったといえよう。

この問題に関しては、その二年後の一九八二年に、金子論文があらわれた。<sup>(10)</sup> 同論文は、課税要件法定主義と課税要件明確主義の問題について論じたのち、先の水野論文を引用しつつ、つぎのようにのべている。

「ところで、しばしば指摘されるように、租税法は、今日、いちじるしく複雑化している。この複雑化した租税法をどのように簡素化すべきかは、きわめて重要な課題であるが、租税法の複雑化は経済生活の複雑化に対応する現象であり、その意味で、残念なことではあるが、それは租税法の一つの宿命である、とさえいえよう。若し、租税法の複雑化がある程度不可避免であり、簡素化の実現には限度があるとするならば、複雑化した租税法の内容を明確化することも、租税法の大きな課題の一つである。その意味で、租税法の簡素化の重要性と同時に、租税法の明確化の必要性をここで指摘しておきたい。<sup>(11)</sup>」

この一節からあきらかなように、金子論文におけるひとつのポイントは、租税法の簡素化とともに、租税法の

明確化が必要であるとしている点にある。

最近では、フラット税率について論じた一九九〇年の畠山論文が、税制簡素化の限界と課税要件の明確化の必要性にふれている。<sup>(12)</sup>

「簡素化を理由に、非課税措置や各種の控除を一律に廃止するのは正当ではなく、可能でもない。これらの措置は、社会目的達成のため、異なる時期に異なる目的で導入されたのであって、簡素化を理由に廃止しうるかどうかは、個別に判断する必要があるからである。……現行の税法規は複雑難解であるが、それは税負担軽減行為を防止し、さらに課税要件の意義を明確にすることによって納税者の地位を保護するためであって、複雑さには理由がある。」<sup>(13)</sup>

以上からは、次のような議論の筋道を確認することができる。すなわち、《租税法の簡素化は追求すべきひとつの目標ではあるけれども、その実現には限界がある。それゆえ、簡素化とともに、明確化が重要である》ということである。

《簡素化より明確化を》というこのような考え方の筋道は、実は、米国における議論においても古くからみられるところであった。すでに一九三九年に、Eichholtz論文は、簡素さが、公平さ・明確性といった他の目標に劣後することを強調していた。<sup>(14)</sup> いわく、「簡素さは、それ自体としてはゴールではなく、良き税制の主目的と衝突する場合には、絶対に望ましくない。」<sup>(15)</sup> また一九六九年のSurrey論文も、税制の複雑さの大部分は不可避のものであり、むしろ課題となるのは、複雑さをどう管理するかということである、と論じていた。<sup>(16)</sup> 複雑化が所得課税の宿命であるという認識は、一九七四年のBicker論文にもあらわれている。<sup>(17)</sup> いやむしろ、所得課税に関するこの認識こそが、近年の所得税批判のひとつの論拠となっているのである。<sup>(18)</sup>

このように、税制改革のゴールとして「簡素」を強調することに対しては、論者は一様に批判的である。

## (2) 「簡素化」への外在的批判と内在的批判

ところで、『簡素』は税制改革の目標としてあまり意味がない」というとき、そこには、二つの主張がふくまれている。

その第一は、税制簡素化への外在的批判である。それによると、望ましい税制の他の目標——たとえば「公平」の目標——と衝突するとき、「簡素」の目標は後退しなければならない。そうであるならば、仮に「簡素」を税制改革の独立の柱としてたてたとしても、他の考慮が序列的に優先する結果、簡素化の考慮はあくまで補充的なものとどまる。したがって、あまり意味がない、ということになる。さきにみたように、これまでの研究は明示的にこのような外在的批判をくりかえしている。

しかし、より根本的な問題を提起するのが、第二の主張、すなわち、「簡素」の概念に内在的な批判である。この批判によると、「簡素」の概念の意味内容は多義的で、その核心がはっきりしない。そのため、「簡素」の概念を分析していくと、あたかもらつきょうの皮をむくように、結局は何も残らなくなる。それゆえ、「簡素」を税制改革の独立の目標とすることには、スローガンとしての意味はあったとしても、実質的にはあまり意味がない、というのである。

本稿では、以下、この第二の批判に焦点をあてて、「簡素」の概念の内包は何であるのか、それは完全に他の価値に還元されてしまうものか、という点について考える。裏からいえば、「複雑さ」の何がいけないのか、という点に関する考察である。さらに、『簡素化よりも明確化を』という場合の「明確化」について、より精緻な判断規準を提出する。この問題において鍵となるのは、コスト＝費用の観念であるというのが、本稿の主張である。

### III 税制簡素化の三つの顔

#### (1) ルール・取引・納税協力

税制簡素化の目標に対する概念内在的な批判を検討するに先だって、ここで順序として、「簡素」の概念の内包を明らかにしておかねばならない。

簡素さあるいはその対概念としての複雑さの意味内容が多義的であり、その中に区別すべきいくつかのものが併存している旨の指摘は、すでに多くの論者によってなされてきた<sup>(19)</sup>。このようにすでに意識されてきた諸観念を整理してそれぞれに名前をつけたのが、Bradfordの一九八六年の著作である<sup>(20)</sup>。そこで示された三分類は、その後ひんぱんに引用されるようになった。ここでも、出発点としてBradfordの三分類からはじめるのが妥当であろう。

この三分類によると、複雑さないし簡素さには、①納税協力 (compliance) に関するもの、②取引 (transaction) に関するもの<sup>(21)</sup>、および、③ルール (rule) に関するもの、の三種が存在する。

「我々は三種類の複雑さを区別できる。それらは、compliance complexity (記帳や申告書選択、必要な計算等をなす納税者の直面する問題をさす)、transactional complexity (ルールの枠内で租税を最小にしようとする取引を組織する納税者が直面する問題をさす)、および、rule complexity (明文不文のルールを解釈する問題をさす) である。」<sup>(22)</sup>

問題は、これらのうちどれかを改善することが、他のものを悪化させることがある、という点である<sup>(23)</sup>。たとえば、経済的にみて同様の活動を取引形態にかかわらず等しく扱えば、たしかに②の取引上の簡素さの達成には役立つ。しかし、多種多様な取引形態に対して等しい税額を確保するためにはこみいったルールとその執行が必要

になることが多い。そのため、③ルールの複雑さと①納税協力上の複雑さは、かえって増大してしまう。このように「簡素」の概念の内容自体が複数の側面に分かれ、かつそれぞれが場合によってトレード・オフの関係にたつのであってみれば、税制簡素化の目標が税制改革の指導原理として必ずしもはっきりした具体的内容を導くことができないのも、当然のことであろう。<sup>(24)</sup>

## (2) 改革論の精緻化

もつとも、簡素化の意味内容の分析がすすむにつれ、具体的な改革論自体は——その成否は別として——精緻化する。

その中でも今日広く認識されているのは、対象とする人的グループの区別の必要である。<sup>(25)</sup> 租税法の複雑さによって影響をうけるのが誰かということによって、簡素化の具体的方策は異なる。一方で、洗練された金融取引に縁のない低所得者にとっての中心的問題は、上述の、①納税協力にかかる複雑さである。他方で、事業活動を行う個人や会社経営者、金融取引にたずさわる個人にとっては、②取引上の複雑さが特別の問題を生む。このような認識を反映して、近年の米国の研究では、前者に対応しては、低所得納税者のための簡素化論<sup>(26)</sup>が、後者に対応しては、タックス・シエルトー制限措置の簡素化論<sup>(27)</sup>が、登場している。

また、複雑さを生む規定の性質のちがいについても、注意が払われる。一九八九年の McClure 論文によると、そのような規定としては、①経済的所得 (economic income) の正確な定義のために必要な規定、②租税支出 (tax expenditure) を構成する規定、③優遇措置の濫用をおさえるための防護網 (Backstop) 規定、④経過規定、および、⑤一貫性を欠く規定がある。<sup>(28)</sup> このような分類は、議論の土俵をはっきりさせる。このことを①についていえば、

一方で、包括的所得税を志向する論者は、①から生ずる複雑さを、理想実現のための代償と考えるであろう。他方で、支出税ないしキャッシュ・フロー所得税への移行を説く論者は、①から生ずる複雑さを、望ましくない不要物と考えるであろう。しかし、右のように土俵自体はみえてきたとしても、なお、現実の不完全なハイブリッド所得税の下で簡素化を達成するのは、容易ではない。事実、右の②に属する規定の簡素化を徹底的に検討した Koppelman 論文は、現行所得税の下でルールの簡素化と取引上の簡素化との間のトレード・オフから逃れることは不可能である、と論じている。<sup>(29)</sup>

以上から判明するように、税制簡素化の試みは、概念内在的な理由によつて、そもそも逃れがたいジレンマを背負っているのである。

#### IV コスト還元主義

##### (1) コストの概念による三分類の再考

しかしながら、税制簡素化の目標に対する内在的批判は、これのみにとどまらない。「簡素」を独立の概念として提出するにあたっては、より根本的な問題点が存在するからである。その批判の骨子を一言でいえば、《簡素化の目標はコスト（費用）の軽減という目標に還元されてしまうのではないか》<sup>(30)</sup>ということである。この点については、すでに何人かの研究者によつて指摘されているところであるが、ここではさらに一歩ほりさげて考えてみよう。

「簡素」の三つの側面のうち、①納税協力上の簡素さ（compliance simplicity）および②取引上の簡素さ（transactional simplicity）が、それぞれ、関係者におよぼすコストに着目した概念であることは、とりわけて特別の論

証を必要としない。一方で、納税協力上の簡素さがなぜ望ましいかといえ、それが私人や課税庁の納税協力上のコスト (compliance costs) を軽減するからである。他方で、取引上の複雑さがなにゆえ望ましくないかといえ、それが取引をおこなう主体の取引費用 (transaction costs) を増大させるからに他ならない。①②の両者ともに、簡素さの善ないし複雑さの悪は、結果として生ずるコストの大小によって判断される。申告事務が簡単になつたり、税額最小化のためにプランニングの専門家をやとう必要がなくなることに、コスト減少以外の何か他の積極的な価値があるとはいにくい。

③ルールの簡素さ (rule simplicity) についても、一見したところでは、同様のことがいえそうである。Bradfordの定義によれば、ルールの複雑さとはルールの解釈にかかる問題のことをさす。それは結局、法の実現過程において人々が解釈に要する費用のことである。このようなコストのイメージとしては、租税専門家が日夜払っている時間と労力——ジャングルのごとく入りくんだ租税法規の中から適切なものをえらびだし、関連する規定の整合的解釈を説得的な形で提出するための時間と労力——を思いうかべれば十分である。<sup>(31)</sup> さらに、Bradfordのもともとの定義からは離れるが、ルールの複雑さの有する内容は、ルールの解釈に関する問題にとどまらない。なぜなら、解釈のコストだけでなく、ルール定立にかかるコストも、ルールの簡素化によって軽減することができるからである。複雑なルールを前もって定立するためには、法案作成のために情報を収集したり、省庁や国会における審議に時間をかける必要がある。つまり、租税立法過程におけるもろもろのコストの発生が不可避である。ルールの簡素化は、このようなルール定立コストをへらすことに役立つ。

なお、ルール自体の複雑さに付随するコストには、納税協力上のコストや取引上のコストを重複する面がある。たとえば、給与所得にかかる源泉徴収義務者が複雑なルールの理解や解釈に苦労する場合、そのコストは、同時

に、納税協力上のコストにもあたる。したがって、ルールの定立・解釈コストという範疇をたてず、納税協力上・取引上のコストの側面のみから説明したほうが、あるいは、すつきりしているかもしれない。<sup>(33)</sup>しかしここでは、ルールの複雑さと他の二つの側面とに微妙な相違の存することにだけ注意して、ひとまず、ルールの定立・解釈上のコストという考え方を維持しておきたい。

さて、もしこのように「簡素化」の三つの内容がそれぞれことごとく「コスト軽減」につきるとすれば、税制簡素化の目標は、つきつめれば、税制をうごかすために必要なコストを最小化するという目標に還元されてしまっているのではないか。いいかえれば、「簡素」とは、「費用最小化」という窮極の目標を導くための、たかだか中間的な目標にとどまるのではないか。そうだとすれば、そもそも、「簡素」は税制改革の独立の目標ではなく、たんに「費用軽減」の要請に従属する下位概念にすぎないのではないか。そして、「費用最小化」は「中立」の目標の内容に他ならないから、「簡素」は「中立」のコロラリーにすぎないのではないか。これが、税制簡素化の目標に対する、最も強力な内在的批判である。

(2) コスト還元主義の積極的意義

《「簡素」の目標は「コスト最小化」の目標に還元される》という右の主張を、ここでは「コスト還元主義」とよぶことにしよう。では、この「コスト還元主義」を、いかに評価すべきであろうか。

たしかに、この主張には、きくべきところがある。コストの概念を基軸にすることによって、複雑化の何がいけないのかという根本の点を正面からとらえられる。多義的な「簡素」概念の使用から生ずる修辞上の仮象問題を回避し、実証的な議論の可能性をひらく。実際のところ、簡素化の三側面に注意を払って精緻な議論につと

める注意深い論者は、意識的にあるいは無意識のうちに、コストを全体的に減少させるための方策を検討しているのである。

のみならず、コストの概念は、数量的な思考を可能にする。税制甲と税制乙のうち、どちらがどれだけ複雑かを問うてみても、複雑さの大小関係を比較するのはにわかにはむずかしい。①納税協力上、②取引上、③ルール定立・解釈上、甲・乙のそれぞれがどれだけのコストをもたらすかを検討してはじめて、大小比較がまがりなりにも可能になる。

その意味で、コスト還元主義には、積極的な意義をみとめることができる。右のごとく複雑さを媒介として生ずるコストを、「複雑さのコスト (complexity costs)」ということができよう。複雑さのコストの中には、専門家をやとったり、官僚組織に細目を委任することから生ずる agency costs も含むと解すべきである。<sup>(34)</sup>

### (3) コスト還元主義をこえて

もつとも、コスト還元主義には、強弱に応じた異なる型がありうる。強い主張は、簡素化にコスト軽減以外の一切の価値をみとめない。弱い主張は、コスト軽減を簡素化の主要な価値とするけれども、他の価値の存在を否定しない。このうち、コスト還元主義の強い主張には、筆者は同意できない。というのも、③ルールの過度な複雑化は、コストの増加をこえた重大な価値の侵害をひきおこす<sup>(35)</sup>からである。それ自体や同義反復的な記述になるが、それは、次の二面から説明することができよう。

その一は、複雑化に伴う法システムへの支持基盤のゆらぎである。ルールが複雑化し、その内容が多くの人々にとって理解不能となったとき、税制に対する民主的支持は弱まる。むしろ、これは、ルールを理解するための

コストが禁止的に高くなることの結果である。また、法システムの崩壊も正のコストをもたらすから、コスト還元主義の強い主張をつらぬけば、この点について、すべてコストの観点から説明することも、論理的には可能であろう。しかし、租税法主義の民主主義的・参加的側面を、費用に還元できない独立の価値と考えるならば、<sup>(36)</sup> ルールの簡素化には、コスト軽減以上の意味があることになるだろう。

その二は、個人の自律の要請である。複雑でわけのわからないルールによって租税を課され、理解しない間に租税の納付を強制されることは、個人の自由への侵害を意味する。この点について、コスト還元主義の強い主張は、個人の自律がおびやかされることから生ずるコストにのみ着目し、「自分のことは自分できめる」という原理に独自の価値をみとめないかもしれない。しかし、筆者はこの主張に同意できない。この主張は、租税法主義の自由主義的・防禦的側面を弱めることにつながる。

以上のように、税制簡素化の意義は、簡素化による種々のコストの減少にあるが、それのみにつきるものではない。

## V 簡素なルールと明確なルール

### (1) 簡素化と明確化の関係

以上のように考えるとしても、なお、「簡素」概念のとらえどころのなさから逃れることは、容易ではない。なぜなら、ルールの簡素化に関する右の議論は、その内実を改めてふりかえるならば、実際にはルールの明確化に関する議論と重複するからである。ルールの複雑化のもたらすルール解釈上のコストは、部分的には、ルールの明確さが失われることに伴うコストである。また、ルールの複雑化がそのルールの理解不能をまねき、たんな

るコスト増加をこえた問題を生ぜしめるのは、まさに、そのようなルールが人々にとって明確なものでなくなるからである。そうであるとすれば、ルールの簡素化という目標は、ルールの明確化という目標によって代替される。これが、『簡素化より明確化を』という従来の議論に、基本的な方向としての正当性をみとめざるをえない理由である。そして以下に示すように、ルールの明確化という考え方は、簡素化のそれにくらべて、より操作の容易な判断基準を提供する。

## (2) 最適なルール精密密度

「明確」という概念の意味は、字義どおりには、明らかで確実なこと、はつきりしていること、である。しかし、これだけでは、ある特定のルールの明確性を判断するための手がかりは、十分には得られない。この点について発想上の突破口を開くのは、ルールの精密度 (rule precision) に関する議論である。

コストとの関係で法ルールの精密度について一般的に論じた研究としては、EhrlichとPosnerの一九七四年の論文や、同年のHirsch論文が目につく。<sup>(37)</sup>しかし、ここで参照すべきは、行政上のルールに焦点をあててその最適な精密度を詳細に論じた一九八三年のDiverの論文である。<sup>(38)</sup><sup>(39)</sup>

Diver論文は、法ルールの精密度の内容として、透明性 (transparency) ・アクセス性 (accessibility) ・適合性 (congruency) の三つをあげる。

「あるルールがその目的の達成に成功するかどうかは、主に、起草者がその意図を表明するために用いる言葉にかかっている。<sup>(40)</sup>それゆえ、合理的なルールメーカーは、言葉の選択がそのルールの想定読者 (intended audience) に与えるであろう影響に、注意を払わねばならない。第一に、ルールメーカーは、当該共同体の中で十分に定義され普遍的に

承認された意味をもつ言葉を使用したいとおもうであろう。私はこの性質を『透明性 (transparency)』とよぶ。第二に、ルールメーカーは、そのルールが想定設者にとって『アクセスしやすい (accessible)』すなわち、過度の困難ないし労力なしに具体の場面に適用できるものであってほしいとおもうであろう。むしろ最後に、ポリシーメーカーは、彼の言葉によって伝達されるメッセージの実体的内容が、望んだとおりの行動を生むかどうかを気にするであろう。いいかえれば、ルールは、その基礎にある政策目標に『適合的 (congruent)』であるべきである。<sup>(41)</sup>

では、いかなるルールが望ましい精密度をもつとされるのか。その判断基準として Diver 論文がひとつの候補として採用するのが、社会的効用 (social utility) である。すなわち、

「社会的効用を最大化するルールメーカーは、いかなるルールの定式化についても、それぞれのルールから生ずる社会的費用便益 (social costs and benefits) を確認・推定するであろう。ルールメーカーの予算ないし権威に課された制約の下で、ルールメーカーは、最後のルールの増加分の限界社会便益がその限界費用を超過するかぎり、ルールのストックを増加しつづけるであろう。」<sup>(42)</sup>

さらに、Diver 論文は、より具体的な費用便益の下位分類として、納税協力率・過大 (過小) 包摂・ルールメイキングの費用・ルール適用の費用の四つをあげる。<sup>(43)</sup> この四つのうち、第三・第四の費用は、さきにルール定立・解釈の費用として整理したものと同じである。これに対して、第一の納税協力率とは、ルールの精密化の結果、当事者のルールあてはめのコストが減少し、脱税工作のコストが増加することをさすのであって、さきにのべた納税協力上のコストよりも広い。さらに、過大・過小包摂 (over- and underinclusiveness) のコストとは、事実を法規にあてはめる際のエラーをさす。<sup>(44)</sup> このように、Diver 論文がルールの精密度の関数として導出するコストは、さきに税制複雑化のコストとしてあげた三つのものとは、やや異なっている。

この点に注意しつつ、具体的な例にそくして、この枠組の租税法における有用性を検証してみよう。<sup>(45)</sup> 法人税法第三四条は、過大な役員報酬の損金不算入を定める規定である。現行規定の文章は、政令に委任した部分も含めると、かなりこみいつている。いま、租税法主義の問題をひとまず捨象したうえで、この規定の書き方として、次の三つを想定する。

(あ) 内国法人がその役員に対して支給する報酬の額のうち、一人あたり月一〇〇万円をこえる部分の金額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。

(い) 内国法人がその役員に対して支給する報酬の額のうち、不相当に高額な部分の金額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。

(う) 内国法人がその役員に対して支給する報酬の額のうち、次の各号に定める金額のうちいずれか多い金額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。

一 内国法人が各事業年度においてその役員に対して支給した報酬の額が、当該役員の職務の内容、その内国法人の収益及びその使用人に対する給料の支給の状況、その内国法人と同種の事業を営む法人でその事業規模が類似するものの役員に対する報酬の支給の状況等に照らし、当該役員の職務に対する対価として相当であると認められる金額をこえる場合 そのこえる部分の金額

二 定款の規定又は株主総会、社員総会若しくはこれらに準ずるものの決議により報酬として支給することができる金額の限定額を定めている内国法人が、各事業年度においてその役員に対して支給した報酬の額の合計額が当該事業年度に係る当該限度額をこえる場合 そのこえる部分の金額

右の三つのうち(あ)が最も明確なルールであることに、異論の余地はない。(あ)は、その意味が一義的であり、

透明 (transparent) である。また、個々の事案に容易にあてはめることができるから、アクセス性がある (accessible)。しかし、(あ)は、過大役員報酬の損金不算入という立法目的に適合的 (congruent) であろうか。(あ)は、個別具体の事情を無視し、画一的に限度額を設けている。ここからは、本来適正な報酬であるものにつきその損金算入を否定し、本来過大な報酬であるものについて損金算入を容認してしまう結果が生じうる。その意味で、(あ)は、立法目的に必ずしも適合的ではない。いいかえれば、意図した事実をとらえそこない、意図せざる事実をとらえることから、包摂のエラーによるコストが生じてしまうのである。

(お)にくらべると、(い)と(う)は、どれだけの額が損金不算入となるかについて、ただちには金額がわからないという意味で、ともに、明確性に欠ける。では、(い)と(う)の相互ではどうか。「不相当に高額」という不確定概念のみを書きこんだ(い)にくらべると、(う)のほうが、判断要素を明示している点、より透明 (transparent) である。また個々の事実関係にあてはめる場合の手がかりもいくぶんか余分に与えられているため、よりアクセス性がある (accessible) といえよう。この場合、文章としては長い(う)のほうが、より短い(い)よりも、明確である。これは直感には反するが、ルール適用の費用等を考えれば、むしろ当然のことであろう。

こうして、ルール精密度の考え方を導入することによって、ルールの明確化の判断基準としてより操作しやすいものが得られた。ルールの透明性・アクセス性・適合性を考慮することによって、法の運用に伴うさまざまなコストを計測する手がかりが得られるのである。たしかに、この段階からコストの実際の計測に至るには、なお障害はおおい。けれども、方向としては、これらの基準が有望ではないかとおもわれる。<sup>(46)</sup>

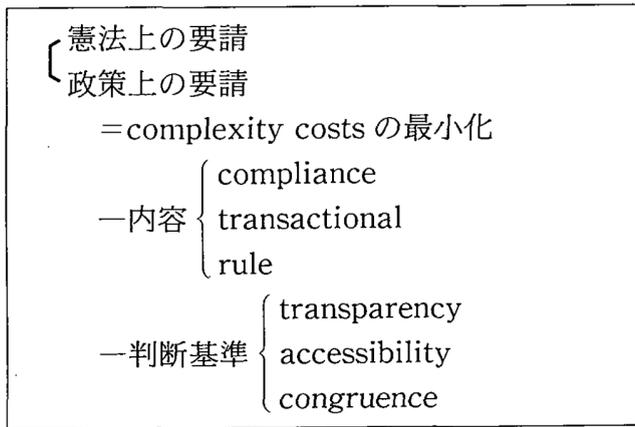
### (3) 課税要件明確主義とコストの概念

ところで、さきにひとまず捨象した点であるが、右の例における(い)は、「不相当に高額」という不確定概念を、それ以上の限定を加えることなく用いている。このような規定は、いうまでもなく、租税法律主義の「内容として」の課税要件明確主義<sup>(47)</sup>に真向から対立する。その意味で、憲法論のレベルでは、先にコスト還元主義の強い主張について論じたのと同じ意味で、費用便益分析のみによつてはくつがえすことのできない、一定の歯どめがあると解するべきであろう。

しかしながら、社会的効用といった概念を用いるかどうかは別として<sup>(48)</sup>、ルール<sup>(48)</sup>の明確化のひとつの重要な役割が、もろもろのコストを減少することにある点は、注意に値する。課税要件明確主義にこのような機能のあることは、これまでも十分自覚されていた。冒頭に引用した金子論文も、次のようにのべている。

「租税立法の明確化によつて予測可能性と法的安定性を高めることは、今日、特に次の二つのメリットをもっている。一つは、租税の問題をめぐる不必要な紛争を未然に防止し、もろもろの社会的・経済的なコストやロスの減少に役立つことである。いま一つは、プランニングが容易になり、それだけ私人の負担が軽減されることである。」<sup>(49)</sup>

費用便益分析の射程距離は、このような憲法原則の政策論上の含意にまでおよぶのである<sup>(50)</sup>（このような側面も法の支配の一内容として考えるべきであろう<sup>(51)</sup>）。この点、租税に関するルールに特徴的であるのは、きわめて多数の対象に同じルールをひんぱんに適用する必要がある点（大量回帰的性格）である。精密なルールをまえもつて定めておけば、ルール定立上の初期コストは増加するが、その後の法適用の場面における論議を回避することができる。コストの観点からみた課税要件明確主義のひとつの機能は、このように、回帰的に生ずるコストの軽減にあるとすることができよう。



VI おわりに——「簡素」は税制改革の目標か？

分析の結果をまとめると、次のとおりである。

税制改革の目標として、「簡素」のもつ意味は、外在的にみても、内在的にみても、限定されている。税制簡素化の機能の大部分は、コストの減少に還元でき、コスト測定にあたっては明確化の概念がよりくわしい判断基準を提供する。ただし、ルールの過度の複雑化が租税法主義的要請に反するという意味において、簡素化にコスト減少をこえた意味を見出すことも可能である。なお、本稿で提出した諸観念の関係を単純な概念図にしておく。

本稿は、この問題に関する筆者の研究の第一歩である。体裁的には諸家の説のパッチワークであるし、内容的にも新しいものを創出したのではなく論者の前提を洗ったにとどまる。また、「簡素」と「明確」の両概念の厳密な意味における相互関係が、なお筆者には明らかでない。その意味でも本稿の検討は不十分である。さらに、簡素化の問題について真に意味のある研究をするためには、概念論にとどまらず、実際の制度にそくして、つつこんだ改革論を示すべきであろう。そのさいには、本稿では外在的な問題として必ずしも十分な検討を加えなかった問題が、重要になってくる。その中でも最も重要なのは、ルールの簡素化と「公平」の目標との衝突関係をどう止揚するか、という問題である。他方、簡素化による取引コストの減少は、税制の「中立」の目標と親和性

説をもつのであって、「簡素」と他の目標との関係が必ずしもつねに相反する関係にあるわけでないことには、特段の注意を要する。これらの課題を念頭におきつつ、今後さらに研究をつづけていきたい。

(1) この改革にさきだつて総理大臣に提出された昭六一年一〇月二八日の税制調査会『税制の抜本的見直しについての答申』一七頁も、次のようにのべている。「税制はできるだけ簡素で明確であることが望ましい。広く薄い負担を求める税制はおのずから簡素なものとなるが、簡素な制度は、また、民間の活力の維持拡充にも役立つものとなると考える。」

(2) なお、この改革に関して、金子宏「所得税制改革の方向——いわゆる『抜本的税制改革』の意義と限界——」金子宏編『所得課税の研究』五頁（一九九一）は、「具体的な制度のあり方の検討に当たっては、しばしば、公平 (equity) と効率 (efficiency)、公平と簡素 (simplicity) のトレード・オフをどのように解決すべきかが問題となったが、公平よりも効率や簡素を重視する結果となっている場合が少なくない。」とする。

(3) 本稿は、租税法研究会における一九九一年五月二一日の報告の一部を基礎としている。同報告のうち、税制の簡素化・複雑化と政治過程との関係については、書評の形で発表した。増井良啓「学界展望〈租税法〉 Charles E. McClure, The Budget Process and Tax Simplification/Complication」国家学会雑誌一〇四巻九一—一〇号七七〇頁（一九九一）。

(4) 法学がコスト（費用）の存在をどう研究対象にとりこんでいくかは、重要な課題である。商事法の分野について、みよ、神田秀樹「市場と企業法」山之内靖他編『岩波講座社会科学の方法第VI巻社会変動のなかの法』一七五—一八一頁（一九九三）。行政法について、大橋洋一「行政手法からみた現代行政の変容」ジュリスト一〇三〇号九三頁（一九九三）は、次のように論じる。「権利保障を至上命題として法治国の完成に努めてきたドイツ法においても、効率性といったマネージメントの要素が考慮されてきている……。例えば、投入される労力・資金、それに要する時間といった諸要素も重視される傾向にある。」ここで大橋論文の指摘する「諸要素」は、これを数量化していえば、コスト（費用）のことである。そえゆえ、「法的議論をする際の考慮要素として、政策評価という視点の導入が検討の時期を迎えている」（同九三頁）という同論文の主張は、行政法学へのコスト分析の導入につながりうる。

(5) シャープ使節団日本税制報告書（一九四九）。引用は、復元版（日本税理士会連合会出版局一九七九）一三頁より。

(6) 水野忠恒「税制簡素化の方向」ジュリスト七一五号九二頁（一九八〇）。

(7) 水野・前注(6)九二—九三頁。

- (8) 水野・前注(6)九六頁。
- (9) みよ、III(1)。それぞれ、compliance complexity と transactional complexity に対応する。
- (10) 金子宏「租税法における学説と実務——租税立法の明確化のために——」ジュリスト七五六号八三頁(一九八二)。
- (11) 金子・前注(10)八六頁。
- (12) 畠山武道「フラット税率論争」ジュリスト九六四号一一五頁(一九九〇)。
- (13) 畠山・前注(12)一一九頁。
- (14) Eichholtz, Robert B., Should the Federal Income Tax Be Simplified? 48 YALE L.J. 1200 (1939).
- (15) Eichholtz, supra note(14), at 1220.
- (16) Surrey, Stanley S., Complexity and the Internal Revenue Code; The Problem of the Management of Tax Detail 34 L. & CONT. PROB. 673 (1969). サリー教授も、他の目標が簡素化の目標に優先すると考えていたようである。法人・株主課税に関する記述であるが、同論文六八二頁「かかる公平の観点および経済的観点があるべき取扱いを決するべきであり、比較的にみて複雑になるかどうかという観点ではない」。
- (17) Bittker, Boris I., Tax Reform and Tax Simplification, 29 Miami L. Rev. 1 (1974). また、Eustice, James S., Tax Complexity and the Tax Practitioner, 45 Tax L. Rev. 7 (1989) も、同様の認識を示している。
- (18) Isenberg, Joseph, The End of Income Taxation, 45 Tax L. Rev. 283 (1990). 同三一五頁より引用する。「複雑さは、貧困な着想や起草の結果として所得課税にたまたま付随して生ずるのではない。それは、所得課税に内在するのである。というのも、所得の測定につかみどころがなく、課税ベースの境界が簡単に侵食されるからである。私は次の公準を提出する。『所得税は、経済的所得に接近すればするほど、より複雑になる。』」
- (19) たとえば、水野・前注(6)。
- (20) Bradford, David F., UNTANGLING THE INCOME TAX (1986, Harvard University Press), Chap. 12. この本の書評として、中里実・国家学会雑誌一〇〇巻五・六号五五六頁(一九八七)。
- (21) Koppelman, Stanley A., At-Risk and Passive Activity Limitations: Can Complexity Be Reduced? 45 Tax L. Rev. 97 (1989), at 100 は、これを「ブレイキング」(planning) に関する複雑さと呼ぶべきである。
- (22) Bradford, supra note(20), at 266-267.

- (23) Bradford, *supra* note (20), at 267.
- (24) 簡素化の試みが成功しにくいまひとつの理由としては、ある者にとっての簡素化が、他の者にとっての複雑化を招くという点がある。Bradford, *supra* note (20), at 267.
- (25) この点については、みよ、水野・前注(6)九六頁、Bradford, *supra* note (20), at 268 等。
- (26) Schenk, Deborah H., Simplification for Individual Taxpayers; Problems and Proposals, 45 Tax L. Rev. 121 (1989).
- (27) Koppelman, *supra* note (21).
- (28) McLure, Charles E., The Budget Process and Tax Simplification/Complication, 45 Tax L. Rev. 25, at 43 (1989).
- (29) Koppelman, *supra* note (21), at 120. なお、Zelinsky, Edward A., Another Look at Tax Law Simplicity, Tax Notes, June 4, 1990, 1225. も、別の文脈で、実体的政策をかえずに技術的に簡素化をすすめることは不可能であるとしている。
- (30) 宮島洋『租税論の展開と日本の税制』二二三頁(一九八六)「納税コストと徴税コストをあわせた執行コストないし運営コストの最小化というのが、簡素という条件の中心的な意味であると思われます。」また、岸田雅雄「法人税の課税ベース」租税法研究一七号二八頁(一九八九)「租税簡素主義とは税制はできるだけ簡素なものでなければならぬ、とする原則である。その税制が複雑であればあるほど、節税や脱税の余地が多くなり、徴税のコストがかかり過ぎることとなる。」
- (31) ただし、Vで後述するように、解釈コストにおよぼすルールの複雑さの害は、ルールの精密さの益から、区別されるべきである。
- (32) この点については、Kaplow, Rules versus Standards: An Economic Analysis, 42 Duke L.J. 557 (1992) にコメントを得た。
- (33) Koppelman, *supra* note (21), 100 頁、このような見方に近いようにおもわれる。
- (34) White, Michelle J., Why Are Taxes So Complex and Who Benefits? Tax Notes, Apr. 16, 1990, 341 は、米国において、法定代理人・申告助言人としての租税弁護士、ならびに、内国歳入庁は、複雑な租税法に既得利益を有すると論じている。
- (35) ここではたちいらないが、この問題は、費用分析の限界(ないしは権利論の役割)に関連する。やや文脈はちがうが、Posner, Richard A., Economic Analysis of Law, 545 (4th ed., 1992) は、制定法生産のコストおよび Rules vs Standardsの問題について論じたうえで、批判を予想して次のようにのべる。「法律学者の中には、法の経済分析がすべての問題を費用便益分析に還元することで法的権利を侵食すると考えて、法の経済分析に敵対的な者がいる。この問題は Rules と Standards の選択に密接に関係する。」本稿の立場は、費用便益分析を問題分析のためのひとつの有力な枠組としてとらえるものであって、「すべて

- の問題を費用便益分析に還元する」ものではない。方法論については、森村進『権利と人格——超個人主義の規範理論——』第二部第一章（一九八九）に負うところが大きい。また、概念法学的「法と経済学」の弊につき、川浜昇『法と経済学』と法解釈の関係について「民商法雑誌一〇八巻六号八二〇頁（一九九三）以下。
- (36) 田中二郎『租税法（第三版）』九二頁註（六）（一九九〇）が、民主主義との関連で簡素化を論じるのも、思考の方向としては同様の趣旨であろうか。
- (37) Ehrlich, Issac and Richard A. Posner, *An Economic Analysis of Legal Rulemaking*. 3J. Leg. Stud. 257 (1974).
- (38) Hirsch, Werner Z., *Reducing Law's Uncertainty and Complexity*, 21 UCLA L. Rev. 1233 (1974).
- (39) Diver, Colin S., *The Optimal Precision of Administrative Rules*, 93 Yale L.J. 65 (1983). なお、Diver教授の規則制定論については、大浜啓吉「アメリカにおけるルールメイキングの構造と展開」自治研究六二巻一一号一〇二頁（一九八六）以下、岩橋健定「NEPAと意思決定理論」東京大学都市行政研究会研究叢書8（一九九四）三一頁。
- (40) ただしDiver教授の前提としては、法律のテキスト（legal texts）に対して読者が恣意的にいかなる意味を付与することもできるという「ニヒルな」見解——おそらくCLSの中の一部の学派のことをさすのであろう——をしりぞけている点に、注意すべきである。Diver, *supra* note (39), at note 14.
- (41) Diver, *supra* note (39), at 67.
- (42) Diver, *supra* note (39), at 72.
- (43) Diver, *supra* note (39), at 73.
- (44) 過大・過小包摂のコストを、法制定・個人の行動・法執行の三段階に分けて論ずるものとして、Kaplow, *supra* note (32), at 590-593.
- (45) 最適ルール精密度の考え方を租税法の分野に応用するという発想は、Kopelman, *supra* note (21), at 101による。以下の論述も、同論文によるところが大きい。日本の実定制度から複雑さの例をあげて個別に吟味することは、ある意味では無限のケース・スタディーの集積を生みだしうる研究プログラムである。なお、藤田晴『所得税の基礎理論』八二頁（一九九二）は、「現行の福祉関連控除はあまりにも複雑化し過ぎており、いわゆるバラマキ福祉的な要素を多分に含んでいる。」という。これは、雑多なものがたくさん（いわば無秩序に）並列しているさまが、制度に対する見とおしを悪くし、立法目的と実定制度との間の congruent な関係を疑わしめる、という趣旨であろう。これ自体は、法文の書き方という意味でのルール明確性とは別で

あるけれども、類似の問題であるといえる。

- (46) 複雑さから生ずるコストの計測に関しては、経済学者による研究がすすんでいる。その全体像については別稿で検討したい。そのあたり、Slemrod, Complexity, Compliance Costs, and Tax Evasion, in ROTH & SCHOLZ, TAXPAYER COMPLIANCE, Vol. 2, 156 (1989)。なお、vagueness と ambiguity の区別につき、樋口範雄『アメリカ契約法』一六七頁（一九九四）。
- (47) 憲法八四条の理解としては、課税要件を定める規定のみならず、賦課徴収の手続について定める規定もまた、原則として、一定の明確性を必要とするものと解するべきであるが、ここでは、「課税要件」明確主義という従来からの用語法を踏襲しておく。なお、金子宏『租税法主義』『租税法講座——租税法基礎理論』二一八頁（一九七四）。ただし、金子宏『租税法（第四版）』七七頁は「租税法の分野では、徴収緩和のために自由裁量を認める必要があることが少なくない。」とされる。以上に對して、清永敬次『新版税法』（一九八〇）二九頁では、課税要件明確主義を租税法主義の内容として本文では記述されていない点が、注目される。
- (48) Diver, *supra* note (39), note 34 も、社会的効用の測定の困難さをもとめている。また、効用概念自体の困難さももとめている。さらに、効用概念の基礎をなす功利主義に対しては、原理的な批判がある。
- (49) 金子・前注(10)・八六頁。
- (50) なお、課税要件法定主義は、通常、民主主義および権力分立の観点から理解される。これに對して、Kaplow, *supra* note (32), 608-611 は、コストの観点からこの問題に接近する。事前に内容を与えられる Rule と、事後に内容を与えられる Standard とでは、法制定・個人の行動・法執行の段階におけるコストが異なる。ところで、通例、Rule は立法府が、Standard は司法府・行政府がこれを決める。ゆえに、Rule と Standard の区別に伴うコストの分析は、課税要件法定主義の機能の検討に役立つ。
- (51) 本稿は要するに、権利対功利という古典的な二項対立のまわりをトートロジカルにめぐったことになるのかもしれない。なお、長谷部恭男「法の支配の意味しないこと」『小林直樹先生古稀祝賀憲法学の展望』一〇九頁（一九九一）。

（東京大学助教授）