Kobe University Repository : Kernel

PDF issue: 2024-06-08

政策税制と憲法 ： ドイツ法を素材とした序論的考察

渕, 圭吾

(Citation)
欧米４か国における政策税制の研究:92-161

(Issue Date)
2014-03

(Resource Type)
book part

(Version)
Version of Record

(URL)
https://hdl.handle.net/20.500.14094/90009141

Ⅰ．政策税制と憲法
―ドイツ法を素材とした序論的考察

学習院大学教授　渕　圭吾

第１節　問題提起と日本法の概観

１．税制と憲法

租税制度、とりわけ租税収入以外を目的とした政策目的税制は、多くの場合、利益集団の圧力を受けて、制定され、運用される。制定段階すなわち立法過程にまず着目するとして、利益集団の息がかかった税制であるから良くないと直ちには言えないものの、そのような税制が一体どのような人たちにどのような負担を課し、または便益を与えるのか、ということは、国民に対して明らかにされている必要がある。この（国民に対する透明性という）要請、さらにそこから派生する財政規律の維持については、日本でもこれまで議論が行われてきた[*1]。

＊1　たとえば、金子宏『租税法〔第17版〕』84-87頁（2012年）、根岸哲「企業の公的規制と補助」芦部信喜ほか編『岩波講座基本法学7企業』229頁（1983年）、畠山武道「租税特別措置とその統制―日米比較」租税法研究18号1頁（1990年）、佐藤英明「租税優遇措置」碓井光明ほか編『岩波講座現代の法8政府と企業』155頁（1997年）、藤谷武史「市場介入手段としての租税の制度的特質」金子宏編『租税法の基本問題』3頁（2007年）。

ところで、政策目的税制を含む租税制度の骨格が法律ないし条例という形式で定められていることに着目すると、それがより上位の法規範である憲法

や国際法に反してはならないということは当然の理である。ところが、これまでの租税法学では、憲法の重要性が指摘される一方で、租税法学が他の法分野と独立であることを明らかにするために、租税法律主義や租税公平主義の、租税法の内在的な基本原則としての性格が強調されてきた[*2]。筆者も、租税法律主義や租税公平主義が「租税」というものに内在する、時代や地域を超越した原則であることは認める。また、租税という概念や所得という概念が、固有の研究領域を要請していることは疑いない。しかし、実際には、これらの法原則が憲法に読み込まれ（あるいは憲法からこれらが導出され）、一群の税制あるいは税法の個々の規定・個々の課税処分の正統性がまさに憲法との関係で判断されるのである。このような側面に即して、租税に関する立法とその上位にある法規範の関係という観点でものごとをとらえるというのが、本稿で筆者が試みたいことである[*3]。

＊2　金子宏「市民と租税」同『租税法理論の形成と解明上巻』3頁（2010年、初出1966年）、同「租税法の基本原則」同書42頁（初出1974年）、同「財政権力」同書89頁（初出1983年）。金子説以外の学説における租税法の基本原則について、佐藤英明「租税法律主義と租税公平主義」金子宏編『租税法の基本問題』55頁（2007年）参照。なお、ドイツでも、租税法に内在的な論理である（ただし、ボン基本法3条から導かれると言われることもある）租税正義（Steuergerechtigkeit）と憲法との関係が論じられることがある。Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Auflage, 2013, § 3, Rn. 98 ff. (zit: Steuerrecht)

＊3　筆者は、かつて「租税」の概念を手がかりとして税制に対する司法審査の可能性について考察を試みたことがある。渕圭吾「租税立法に対する司法審査に関する覚書」日本エネルギー法研究所『法定外地方税を利用したエネルギー課税の諸問題—エネルギー税制をめぐる法的問題班中間報告書』47頁（2003年）。また、いわゆる東京都銀行税事件を素材として、課税が及ぼす影響と立法管轄権の関係について若干のコメントを行った。渕圭吾「東京都銀行税訴訟をめぐって」法学教室273号41頁（2003年）。本稿は、いまだ序論的なものに留まるとはいえ、先の2本の論文を一歩進めることを企図したものである。

この試みの素材として、筆者はドイツ法の議論を紹介する。ドイツにおいては、租税について憲法典（ボン基本法）に比較的詳細な規定が存在し、連邦憲法裁判所によって税制に関する判決が数多く下されているうえ、財政制度や税制と憲法の関係に関する本格的研究が少なくない。その割には、これらの判決や研究は日本ではあまり紹介されていない。紹介している論文はいずれも質の高いものであるが、残念ながら、特定の判決や特定の書物の紹介であったり、あるいは、特定の論点に関するものであったりして、税制と憲

法とりわけ政策目的税制と憲法の関係を包括的に叙述するものはほとんど見当たらない[*4]。このような現状においては、ごく限られた文献をもとにした不備の多いものではあるが、本稿の試みにも何らかの意味があると信じる。

＊4 ドイツ法を下敷きにした日本の租税法の体系書として、木村弘之亮『租税法総則』(1998年)がある。

以下、2．では租税に関する日本の憲法判例のうち重要と思われるものをとりあげ、若干の問題提起を行う。第2節で、ドイツ法における議論の紹介を行う。なお、本稿はいまだ序論的考察にとどまるものゆえ、日本法に対してドイツ法から得られる示唆についてまとまった形で述べるのは、別の機会に譲りたい。

2．租税に関する日本の憲法判例

⑴租税制度と憲法

[1.1]「租税立法の違憲審査基準」？

[1.1.1] 税制に関する違憲の主張が行われる場合とは？

租税に関する訴訟の大部分を占める課税処分取消訴訟において、憲法問題を主張する必要があるのは、原則として、単に課税処分の違法、すなわち課税処分が法律のルールに反していることを主張するだけでは勝訴が見込めない場合である。もし、正しい法律の解釈・適用に課税処分が違反しているのであれば、当該課税処分は違法であり取り消される。この場合には、憲法違反の主張を行う必要がないし、仮に憲法違反の主張が行われているとしても、裁判所としてはそれを取り上げる必要はない[*5]。

＊5 憲法判断回避の準則。佐藤幸治『日本国憲法論』649頁(2011年)参照。ただし、この準則に批判的な見解として、芹沢斉ほか編『新基本法コンメンタール憲法』432頁〔駒村圭吾〕(2011年)。

たとえば、命令(政省令)の内容が法律に反しているにもかかわらず命令(政省令)に従った課税処分が行われた場合や、通達の内容が法律に反しているにもかかわらず通達に従った課税処分が行われた場合、事実誤認等に基づき法律によれば本来課税できないような対象に対して課税処分が行われた場合

においては、憲法は出る幕がない[*6]。

*6 ただし、これらの判断過程で憲法も前提とするところの法の一般原則が現れることがある。この点については、たとえば、宍戸常寿「裁量論と人権論」公法研究71号100頁（2009年）参照。

憲法問題を主張することに意味があるとして、それには次の三つのパターンがある。

第一に、課税処分の根拠となっている税法（法律）の規定が憲法に違反しており、違憲の法律として無効であるがゆえに、それを根拠とする課税処分も無効であると主張することが考えられる。ここでは、想定されている憲法の規律は、平等原則や租税法律主義といった客観法[*7]である。

*7 ここでは「平等原則や政教分離などは、権利の制約とは異なる、客観法違反という整理をして問題点を考えます」という、宍戸常寿『憲法解釈論の応用と展開』4頁（2011年）に従う。なお、平等原則を客観法に位置づけることができるかということはそれ自体が一つの問題である。この点は後述する（［3.1］平等原則（憲法14条）の位置づけ）。

第二に、課税処分の根拠となっている税法の規定を一定の対象（納税義務者・課税物件）に対して適用することが、憲法の定める何らかの規律に反して無効であり、このカテゴリーに含まれる本件課税処分も無効であると主張することが考えられる。ここで想定されている憲法の規律は、個々の人権規定（生存権・職業選択の自由・財産権）である。

第三に、特定の納税義務者（すなわち課税処分取消訴訟の原告）に対する特定の課税処分が憲法の保障する何らかの人権（生存権・職業選択の自由・財産権・場合によっては表現の自由）を制約しており、それゆえこの課税処分が憲法に反し無効であるという主張が考えられる。

［1.1.2］租税立法について特別の違憲審査基準があるのか？

さて、課税処分を基礎づけている税法の規定（あるいは、個々の規定にとどまらない一団の税制。以下「租税立法」という）について最高裁判所が合憲性を判断した判決としてきわめて重要なのが、固定資産税の名義人課税主義に関する1955（昭和30）年の判決と、サラリーマン税金訴訟として知られる給与所得控除制度に関する1985（昭和60）年の判決である。これらの判決が、

租税立法に関する違憲審査についてどのようなことを言っているのか、確認する。

最判昭和30年3月23日民集9巻3号336頁は、租税法律主義を確認したうえで、「日本国憲法のもとでは、租税を創設し、改廃するのはもとより、納税義務者、課税標準、徴税の手続はすべて前示のとおり法律に基いて定められなければならないと同時に法律に基いて定めるところに委せられていると解すべきである」（340頁）と述べた。この叙述については、調査官の田中真次による次のような理解が適切であろう。「この判決を文字どおり読めば、国会の立法によっては、どのような租税立法でも違憲の問題を生じないように読めるけれども、まさかそうでもあるまい。この程度の不合理さは止むを得ないという趣旨かと解せられる」[*8]。

＊8｜田中真次・最判解民事篇昭和30年度27頁、28頁。

いわゆるサラリーマン税金訴訟に関する最判昭和60年3月27日民集39巻2号247頁は、「租税法の定立については、国家財政、社会経済、国民所得、国民生活等の実態についての正確な資料を基礎とする立法府の政策的、技術的な判断に委ねるほかはなく、裁判所は、基本的にはその裁量的判断を尊重せざるを得ないものというべきである」（259頁）という。これを受けて、一般に、租税については広範な立法裁量が認められる、というのが判例の考え方であると解されてきた[*9]。

＊9｜最高裁自身による引用として、たとえば最判平成4年12月15日民集46巻9号2829頁、2832頁。正当化の試みとして、長谷部恭男『憲法〔第5版〕』241-242頁（2011年）など。

しかし、あらゆる立法について、このような政策的、技術的な判断が行われているはずである。しかも、本件で問題となっているのは、「多様な利益集団の抗争と妥協の結果としての性格を多分に持っている」[*10]租税特別措置ではなく、所得税制度の根幹をなす部分である。そうすると、現在から振り返ってみるならば、本判決が言いたかったのは、租税制度が首尾一貫したひとまとまりのものであるから、これについて選挙制度などと同様に（とはいえ、憲法上保障された権利を実現するというより憲法30条に定められた義務を実現するわけだが）立法者の裁量が広く認められている（あるいはむ

しろ裁判所の審査能力に限界がある）ということではないかと考えられなくもない[*11]。

＊10｜長谷部・前掲＊9、241頁。

＊11｜渡辺康行「立法者による制度形成とその限界」法政研究76巻3号249頁（2009年）、宍戸・前掲＊7、200頁、小山剛『「憲法上の権利」の作法〔新版〕』173頁以下（2011年、初版2009年）等を参照。

これに対して、泉徳治調査官による本判決の解説では、「本判決は『租税法の分野』における『所得の性質の違い等』を理由とする取扱いの区別の合理性の審査につき、前記の合理的基礎テスト［引用者注：アメリカ連邦最高裁の採用する緩やかなほうの審査基準］に類する穏やかな審査基準を採用した。取扱いの区別により侵害される利益が財産的・経済的利益であること、区別の理由が憲法14条1項後段掲記の事由ではないこと、が考慮されたものと考えられる」と書かれている[*12]。この読み方によれば、本判決は租税立法について他の立法一般と異なる特別な基準を立てたわけではないということになる[*13]。

いずれにせよ、現在の日本の判例のもとで租税立法について立法一般と異なる特別の違憲審査基準が存在していると考えるべきか、仮に存在しているとしてそれが妥当か、ということが一つの大きな問題である[*14]。

＊12｜泉徳治・最判解民事篇昭和60年度74頁、91頁。

＊13｜なお、泉・前掲＊12、89-90頁のアメリカ法の紹介には（少なくとも現時点から見て）やや不正確なところがある。まず、平等条項違反の有無の審査については、同99頁注7の芦部論文で紹介されているように、三つの審査基準が存在すると言うべきである（Chemerinsky, Constitutional Law, § 9.1）。そして、性別（gender）に基づく差別については中間審査（intermediate scrutiny）が採用されていると考えられていることからすると、「米連邦最高裁は、租税法の分野では、合理的基礎テストを適用して」いる（同90頁）と断定してよいのか、疑問がある。実際、そこで引用されているKahn v Shevin, 416 U.S. 351（1974）について（合理的基礎テストを採用したReed v. Reed, 404 U.S. 71（1971）等を引用しており合理的基礎テストを採用したようにも読めるが）審査基準をはっきりさせずに判断したとの評価もある（Chemerinsky, Constitutional Law, § 9.4）。

＊14｜一般に、国家作用（ないし行政作用）一般と租税に関する国家作用との間に、質的な違いが存在するかどうかということは、いまだ解決されていない大きな問題である。行政機関による制定法の解釈への敬譲（deference）という問題に関するアメリカでの議論の紹介として、渕圭吾「Mayo Foundation for Medical Education and Research et al. v. United States, 131 S.Ct. 704（2011）—内国歳入法典によって財務省に与えられた一般的な規則制定権に基づく財務省規則が示した制定法の解釈は，財務省以外の行政機関によるルールと同様に，Chevron敬譲の対象となる」アメリカ法2011-2，582頁（2012年）参照。

[1.2] 憲法13条との関係

ここからは、憲法の規定との関係で租税立法の合憲性が争われた事例のうち代表的なものを紹介する。

最判昭和50年2月6日判時760号30頁では、地方税法に基づく娯楽施設利用税について、憲法14条、同21条と並んで、同13条に違反するという主張がなされた。この主張に対して、最高裁判所は、「地方税法75条1項2号は、ゴルフ自体を直接禁止制限しようとするものではないばかりでなく、もともとゴルフは前記のように高額な支出を伴うものであり、かかる支出をなしうる者に対し、ゴルフ場の利用につき、一日500円程度の娯楽施設利用税を課したからといって、ゴルフをすることが困難になるとはとうてい考えられず、右規定がスポーツをする自由を制限するものであるということはできない。したがって、右規定がスポーツをする自由を制限することを前提とする所論違憲の主張は、その前提を欠く」、と述べた[*15]。一般的に租税を課すことは自由に対する制限にならない、というのではなく、担税力のあるところに租税を課すことは自由に対する制限にならない、と言っているようであり、この租税と自由の関係に関する叙述は注目に値する。

＊15 この事件に対する評釈として、奥平康弘・租税判例百選〔第2版〕22頁（1979年）がある。

いわゆるどぶろく裁判に関する最判平成元年12月14日刑集43巻13号841頁では、無免許で清酒を自家製造した容疑で起訴された被告人が、酒税法は憲法31条、同13条に違反するという主張を行った。最高裁判所は「酒税法の右各規定は、自己消費を目的とする酒類製造であっても、これを放任するときは酒税収入の減少など酒税の徴収確保に支障を生じる事態が予想されるところから、国の重要な財政収入である酒税の徴収を確保するため、製造目的のいかんを問わず、酒類製造を一律に免許の対象としたうえ、免許を受けないで酒類を製造した者を処罰することとしたものであり、これにより自己消費目的の酒類製造の自由が制約されるとしても、そのような規制が立法府の裁量権を逸脱し、著しく不合理であることが明白であるとはいえず、憲法31条、13条に違反するものでないことは、当裁判所の判例の趣旨に徴し明らかであるから、論旨は理由がない」と判示した[*16]。ここでは、「自己消費

目的の酒類製造の自由」なるものが観念されているように読める。学説は、そもそもこの被告人が憲法13条に基づく主張を行ったことを批判している。むしろ、「財産権保障の問題と解するのが相当である」[*17]、あるいは、「このように種々雑多な『自由』を13条にもち込んで主張することが、憲法の人権保障体系に何をもたらすであろうか。もっと権利構成を真剣に考えるべきではないか」[*18]、というのである。

＊16｜括弧書きの引用を省略した。
＊17｜土井真一・憲法判例百選Ⅰ〔第5版〕52頁（2007年、初出は1994年〔第3版〕）。
＊18｜佐藤・前掲＊5、177頁注9。

なお、憲法13条が違憲の強制を受けないことを保障しているという考え方が提唱されているが、そのような考え方によれば、憲法84条の内容（租税法律主義）が憲法13条に読み込まれることになるのではないかと思われる[*19]。

＊19｜渕圭吾・租税判例百選〔第5版〕10頁、11頁（2011年）。

[1.3] 憲法19条との関係

最判昭和33年2月12日民集12巻2号190頁は、国民健康保険の保険料の徴収が思想・良心の自由を保障した憲法19条との関係で争われた珍しい事案である[*20]。最高裁判所は、保険料の支払義務を規定することは「憲法19条に何等かかわりないのは勿論、その他の憲法上の自由権および同法29条1項所定の財産権を故なく侵害するものということはできない」と述べており、一般に（租税のような）金銭の支払義務を定めることは憲法上の自由権や財産権の侵害とはなり得ないという立場に与しているように思われる。学説では、「強制加入の医療保険に対する賛否のごときは、憲法19条にいう「思想及び良心」の範囲外の事項である、とはいえない」として一応侵害にあたり得るという前提をとったうえで、「本件で強制されているのは金銭の納付であり、金銭それ自体はいわば色のつかないものであるから、内容の特定された労務の提供を強制されるよりも「思想及び良心」に対する侵害の度合いは低い」ということから憲法に反しないことを説明すべきだという見解がある[*21]。

＊20 | 安念潤司・社会保障判例百選〔第3版〕12頁（2000年）が示唆に富む。なお、上告人は憲法29条違反も主張している。

＊21 | 安念・前掲＊20、12-13頁。厳密にいえば、安念は、租税の賦課を本文で述べたような論理で正当化したうえで、国民健康保険の保険料が租税と同視できるということから、保険料についても合憲であるとの結論を導いている。

[1.4] 憲法20条との関係

憲法20条との関係で租税が問題となった裁判例として、奈良県文化観光税に関する奈良地判昭和43年7月17日行集19巻7号1221頁がある。この判決は、奈良県文化観光税条例が寺院への入場者の「文化財鑑賞の対価」である金員の支払を伴う「有償入場行為に担税力を認めてこれに課税」するものであるとしたうえで（1257-1258頁）[＊22]、次のような一般論を述べている。まず、「法律は常に憲法の各条章に適合する合理的なものであることを要するから、憲法第30条、第84条に基づき国民の納税義務を規定したものであっても、それが特に宗教的行為を対象としこれを規制するものである場合には、憲法第20条の「信教の自由」を侵害するものとして無効のものというべきである」（1258頁）。他方で、「憲法第14条に「すべて国民は信条によって差別されない」とあることは、特に宗教を対象としてこれに規制を加える法令をすべて違憲とする反面、何人も自己の信条を理由として宗教を対象としない一般的国法（例へば国民の納税義務を規定した税法）の適用を免れ得ないことを示すものと解すべき」だという（同）。

＊22 | つまり、金子宏・宗教判例百選76頁、77頁（1967年）が指摘するとおり、本件租税は「いわゆる直接消費税」である。

信教の自由に対するアプローチとしては、平等取扱説と義務免除説とがあるが[＊23]、本判決は平等取扱説に立つものであり[＊24]、「ここでは、信教の自由を直接的・目的的に侵害する法令でない以上、それが間接的・偶発的に信仰者の信仰に負担を課す結果となっても、平等原則からして当該義務を免除することは許されない、という考え方が簡潔に示されている」と評されている[＊25]。

＊23 | 安念潤司「信教の自由」法学教室209号49頁、51頁以下（1998年）、同「信教の自由」樋口陽一編『講座・憲法学3』189頁、195頁以下（1994年）。

＊24 | 安念・前掲＊23（法学教室）52頁。

＊25 | 安念・前掲＊23（法学教室）53頁。

[1.5] 憲法21条との関係

憲法21条との関係で租税立法が問題とされた判例は、関税法に規定された輸入禁止に関するものを除くと、ほとんど存在しない。ただ、本稿の扱う政策税制に関連する興味深い話題が近年、憲法学で取り上げられており、注目に価する。

憲法学で取り上げられているのは、アメリカ憲法学におけるgovernment speech論の影響を受けた、国家による芸術・文化活動への補助金の支出が表現の自由に対する制約となるのではないか、という問題である[*26]。言うまでもなく、補助金のみならず政策税制を通じた優遇についても、憲法21条との関係が問われるべきだということになるはずである[*27]。

＊26 駒村圭吾「国家助成と自由」小山剛＝駒村圭吾編『論点探求憲法』168頁（2005年）、阪口正二郎「芸術に対する国家の財政援助と表現の自由」法律時報74巻1号30頁（2002年）、蟻川恒正「政府と言論」ジュリスト1244号91頁（2003年）等参照。

＊27 同様の問題は、かつて、ドイツ法を参照する行政法学の研究（後掲注130参照）において指摘されていた。両者が同じ問題であることの指摘として、西上治「給付行政と『自由意識の喪失』」東京大学法科大学院ローレビュー6巻34頁、81-88頁（2011年）。

[1.6] 憲法22条との関係

憲法22条との関係では、酒税法上の酒類販売免許制度の合憲性が争われた事例が複数存在する。最判平成4年12月15日民集46巻9号2829頁（角田酒販判決）において、裁判所は職業の自由に関する薬事法違憲判決（最判昭和50年4月30日民集29巻4号572頁）の一般論及び、サラリーマン税金訴訟判決（最判昭和60年3月27日民集39巻2号247頁）の一般論を引用したうえで、次のように述べる。「租税の適正かつ確実な賦課徴収を図るという国家の財政目的のための職業の許可制による規制については、その必要性と合理性についての立法府の判断が、右の〔引用者注：昭和60年最判の言う〕政策的、技術的な裁量の範囲を逸脱するもので、著しく不合理なものでない限り、これを憲法22条1項の規定に違反するものということはできない」（2832頁）。

酒類販売免許制度に関する事案の特徴は、租税制度の中核をなす租税実体法（課税要件規定）や租税手続法の合憲性ではなく、租税制度を構成すると

は言ってもその周縁に属するような間接税の徴収納付義務者の範囲に関する規定の合憲性が争われたということにある。この点につき、たとえば、綿引万里子調査官による解説では「財政目的による規制措置」という位置づけが行われており[*28]、また、憲法学にいう積極規制と消極目的のいずれかに割り切ることが困難であり、「むしろ素直には財政目的規制ともいうべき第3類型ということになるが、規制二分論をそのまま当てはめるとそもそもこうした目的自体が違憲ともされうる」という指摘すらある[*29]。

＊28｜綿引万里子・最判解民事篇平成4年度569頁、581頁。

＊29｜芹沢斉ほか編『新基本法コンメンタール憲法』203頁〔棟居快行〕(2011年)。

[1.7] 憲法24条との関係

憲法24条との関係では、最判昭和36年9月6日民集15巻8号2047頁が、民法762条1項（夫婦別産主義）は憲法24条に違反するものではなく、そうである以上、夫婦別産主義に基づいて所得ある者に所得税を課す「所得税法もまた違憲ということはできない」(2050頁)、と判断した[*30]。この事件で納税者(上告人)はもっぱら民法762条1項の憲法24条違反を主張しているが、立法技術としては私法上の所得の帰属者と異なる者に税法上所得を帰属させることも可能なのだから[*31]、民法はともかく所得税法として二分二乗方式を導入しないと違憲である、と主張することが可能であったはずである。

＊30｜本判決については、若尾典子・憲法判例百選II〔第5版〕452頁（2007年）参照。

＊31｜アメリカ連邦所得税における共同申告（joint return）制度は夫婦共有財産制（community property）が存在しない州では、所得の私法上の帰属者と異なる者に税法上所得を帰属させる機能を果たしている。

[1.8] 憲法25条との関係

憲法25条との関係については、昭和60年最判以前の下級審裁判例であるが、いわゆる総評サラリーマン訴訟に関する東京高判昭和57年12月6日行集33巻12号2399頁がある[*32]。本判決は、原審である東京地判昭和55年3月26日行集31巻3号673頁を引用し修正を加えて、次のような一般論を提示した。すなわち、「税負担を求める最下限を示す課税最低限を定めるにあたり、何が健康で文化的な最低限度の生活であるかを認定判断するについては、前記の社会的諸条件の把握並びにこれに対する適切な評価及び判断をなし得る機

能と適格を備えた立法府の合目的々な裁量判断に委ねられているものとみるべきであって、その認定判断の誤りは通常当不当の問題として立法府の政治的責任を生ずることはあつても直ちに違憲違法の問題を生じないものといわねばならず、ただ、現実の生活条件を無視して右課税最低限を著しく低い額に定める等裁量権の限界を超えた場合または裁量権を濫用した場合には違憲な行為として司法審査の対象となることを免れないと解するのが相当である」[*33]。つまり、この判決は、憲法25条を引用しないものの、そこにいう課税最低限があまりに低い額である場合には違憲となるということを示唆している。これに対して、最低生活費に課税されるとしても一般的な救貧制度である生活保護によって最終的な救済が図られ得る限り違憲とはならない、という考え方もある[*34]。

＊32 上告審判決の最判平成元年2月7日判時1312号69頁は、「前記〔所得税法の〕諸規定が立法府の裁量の逸脱・濫用と見ざるをえないゆえんを何ら具体的に主張していないから、上告人らの憲法25条、81条違反の主張は失当」であると判断し、いわゆる課税最低限についての一般論を述べなかった。

＊33 行集31巻3号705頁の叙述を行集33巻12号2407頁に従って改めた。

＊34 安念潤司「所得税の基礎控除の額と生存権〔東京地判昭和61年11月27日判時1214号30頁の評釈〕」ジュリスト891号135頁、137頁（1987年）。この考え方への言及として、増井和男・ジュリスト939号163頁（1989年）。

[1.9] 憲法29条との関係

租税立法の合憲性が憲法29条との関係で争われ、かつ、最高裁判所がこの点についてはっきりとした見解を述べた事例は意外に少ない。最判昭和35年12月21日民集14巻14号3140頁は、旧国税徴収法2条1項に基づいて国税債権が優先的に徴収され、私法上の債権が劣後することにより「財産権がその効力を制限される」ことを認めつつ、同条項は「国家の財政的基礎を保持することを目的として設けられた規定」であり「公共の福祉の要請に副う」から憲法29条に違反しないとした[*35]。

＊35 国税徴収法の改正の経緯等も含めて、和田英夫・租税判例百選〔初版〕178頁（1968年）参照。

源泉徴収制度が憲法29条違反ではないかと争われた最判昭和37年2月28日刑集16巻2号212頁において、最高裁判所は「源泉徴収義務者の徴税義務」を憲法30条と公共の福祉の両面から正当化して、合憲という結論を導いた。

そして、公共の福祉の要請に副う所以については、次のように、源泉徴収制度という租税徴収手段の能率性・合理性を国・担税者（給与所得者）・徴収義務者のそれぞれの立場から根拠づけている。「給与所得者に対する所得税の源泉徴収制度は、これによって国は税収を確保し、徴税手続を簡便にしてその費用と労力とを節約し得るのみならず、担税者の側においても申告、納付等に関する煩雑な事務から免かれることができる。また徴収義務者にしても、給与の支払をなす際所得税を天引しその翌月10日までにこれを国に納付すればよいのであるから、利するところ全くなしとはいえない。されば源泉徴収制度は、給与所得者に対する所得税の徴収方法として能率的であり、合理的であって、公共の福祉の要請にこたえるものといわなければならない」（217-218頁）。

［1.10］憲法31条以下との関係

憲法31条以下は刑事手続における権利の保障に関する規定である。従来、これらの規定が刑事以外の国家作用にも適用されるか、というように問題が設定されてきた。すなわち、成田新法事件に関する最判平成4年7月1日民集46巻5号437頁は、「憲法31条の定める法定手続の保障は、直接には刑事手続に関するものであるが、行政手続については、それが刑事手続ではないとの理由のみで、そのすべてが当然に同条による保障の枠外にあると判断することは相当ではない。しかしながら、同条による保障が及ぶと解すべき場合であっても、一般に、行政手続は、刑事手続とその性質においておのずから差異があり、また、行政目的に応じて多種多様であるから、行政処分の相手方に事前の告知、弁解、防御の機会を与えるかどうかは、行政処分により制限を受ける権利利益の内容、性質、制限の程度、行政処分により達成しようとする公益の内容、程度、緊急性等を総合較量して決定されるべきものであって、常に必ずそのような機会を与えることを必要とするものではないと解するのが相当である」という一般論を述べた。また、この判決に先立って、川崎民商事件に関する最判昭和47年11月22日刑集26巻9号554頁は、「憲法35条1項の規定は、本来、主として刑事責任追及の手続における強制について、それが司法権による事前の抑制の下におかれるべきことを保障した趣

旨であるが、当該手続が刑事責任追及を目的とするものでないとの理由のみで、その手続における一切の強制が当然に右規定による保障の枠外にあると判断することは相当ではない」と述べ、また、憲法38条についても「右規定による保障は、純然たる刑事手続においてばかりではなく、それ以外の手続においても、実質上、刑事責任追及のための資料の取得収集に直接結びつく作用を一般的に有する手続には、ひとしく及ぶものと解するのを相当とする」と述べていた。

憲法学では可能な限り具体的な条文との関係で憲法上の権利を基礎づける傾向にあるから、憲法31条以下をもち出すことが直ちに誤りとは言えない。しかし、刑事手続と一般の行政手続や租税行政手続が似ているからというのではなく、憲法31条以下に規定されている事柄が法一般について言えることだからこそ、これの規定が他の国家作用にも準用されると考えるべきではないか[*36]。すなわち、租税行政手続に関して言えば、憲法31条以下の問題というよりも、憲法84条に示されている租税法律主義の問題だと考えるのである[*37]。早い時期から、租税法律主義の内容として納税者の権利保護が含まれるといわれていることは[*38]、こうした見方を裏づけるように思う。

＊36　奥平康弘『憲法III』154頁（1993年）は、「私は、刑事権力であろうと他のどんな権力（たとえば、議院の国政調査権を考えよ）であろうと、権力の性質（市民的利益に与える影響の程度）に応じて、手続的デュー・プロセスが保障されるべきだというのが、正義を踏まえフェア・プレーを命ずる"法"の一般原則の指示するところだと思うし、そのことは憲法31条を根拠に実体的に立論できるはずだと考える」という。

＊37　なお、適正手続の保障の根拠を憲法31条ではなく憲法13条に求める見解として、杉村敏正「行政手続法」杉村敏正＝兼子仁『行政手続・行政争訟法』1頁、97頁（1973年）等参照。

＊38　金子・前掲＊2（租税法の基本原則）、63頁。もっとも、川崎民商事件に対する判例評釈である金子宏「行政手続と憲法35条及び38条」同『租税法理論の形成と解明〔下巻〕』715頁（2010年、初出1973年）は、最高裁の考え方に賛意を示している。

憲法31条以下との関係では、租税に関する個々の手続ないし制度についてそれが（憲法31条以下がストレートに適用されるという意味での）刑事に属するのかそれとも非刑事に属するのか、ということが問題になることがある。

具体的には、第一に、国税犯則取締法上の犯則嫌疑者に対する調査手続についての最判昭和59年3月27日刑集38巻5号2037頁がある。この判決は、国税犯則取締法上の調査手続について「国税の公平確実な賦課徴収という行政目的を実現するためのものであり、その性質は、一種の行政手続であって、刑事手続ではないと解される」(2039頁) としつつも、「右調査手続は、実質的には租税犯の捜査としての機能を営むものであって、租税犯捜査の特殊性、技術性等から専門的知識経験を有する収税官吏に認められた特別の捜査手続としての性質を帯有するものと認められる」(同) と結論づけ、同手続に憲法38条1項の規定による供述拒否権の保障を及ぼした。同手続が所得税法等の質問調査手続とは質的に異なり、「実質的には租税犯の捜査」であることが決め手になっていると考えられる[*39]。

＊39 | 龍岡資晃・最判解刑事篇昭和59年度231頁、239-240頁参照。

第二に、加算税は刑罰かどうかが問題となった判例がある。最判昭和33年4月30日民集12巻6号938頁は、重加算税の前身である追徴税につき、「法人税法 (昭和22年法律28号。昭和25年3月31日法律72号による改正前のもの。以下単に法という) 43条の追徴税は、申告納税の実を挙げるために、本来の租税に附加して租税の形式により賦課せられるものであつて、これを課することが申告納税を怠ったものに対し制裁的意義を有することは否定し得ないところであるが、詐欺その他不正の行為により法人税を免れた場合に、その違反行為者および法人に科せられる同法48条1項および51条の罰金とは、その性質を異にするものと解すべきである。すなわち、法48条1項の逋脱犯に対する刑罰が『詐欺その他不正の行為により云々』の文字からも窺われるように、脱税者の不正行為の反社会性ないし反道義性に着目し、これに対する制裁として科せられるものであるに反し、法43条の追徴税は、単に過少申告・不申告による納税義務違反の事実があれば、同条所定の已むを得ない事由のない限り、その違反の法人に対し課せられるものであり、これによって、過少申告・不申告による納税義務違反の発生を防止し、以って納税の実を挙げんとする趣旨に出でた行政上の措置であると解すべきである。法が追徴税を行政機関の行政手続により租税の形式により課すべきものとし

たことは追徴税を課せらるべき納税義務違反者の行為を犯罪とし、これに対する刑罰として、これを課する趣旨でないこと明らかである。追徴税のかような性質にかんがみれば、憲法39条の規定は刑罰たる罰金と追徴税とを併科することを禁止する趣旨を含むものでないと解するのが相当であるから所論違憲の主張は採用し得ない」と判示した。刑罰と非刑罰（追徴税）を実質的基準により区別したわけである[*40]。

＊40｜白石健三・最判解民事篇昭和33年度97頁、102頁。

なお、調査官解説では追徴税の性質につき、「追徴税は、申告納税制度の下で、真面目に申告納税をしたものとこれを怠ったものとの間に生ずる不公正を是正するとともに申告納税の懈怠を防止し、これにより申告納税制度の信用を維持しその基礎を擁護する見地から、本来の税金に附加して課せられるその変形物である、との趣旨に解すれば、追徴税が刑罰に対してのみならず過料的制裁に対して有するその特質を、さらに、いくらかでも、明らかにできるように思われる」と述べられている[*41]。

＊41｜白石・前掲＊40、103頁。

[1.11] 地方公共団体の「課税権」

大牟田市が電気ガス税の非課税規定分についての損害があると主張して、国に対して損害賠償を請求したいわゆる大牟田市電気税訴訟において、福岡地判昭和55年６月５日判時966号３頁は、一般論としては「財政運営についてのいわゆる自主財政権ひいては財源確保の手段としての課税権」を憲法が認めていると述べたものの、「電気ガス税という具体的税目についての課税権は、地方税法５条２項によって初めて原告大牟田市に認められるものであり、しかもそれは、同法に定められた内容のものとして与えられるものであって、原告は地方税法の規定が許容する限度においてのみ、条例を定めその住民に対し電気ガス税を賦課徴収しうるにすぎない」と述べ、大牟田市の請求を棄却した。

なお、本件訴訟において被告国は、非課税措置を政策目的の規定と位置づけた場合において、政策目的自体に合理性があり、政策目的達成手段として

非課税措置が最も合目的的であることを主張しているが、この主張内容は経済政策の手段としての租税に関する判断枠組みとして注目に価する。すなわち、国によれば、まず、重要基幹産業および新規重要産業にかかる製品の製造コストの引き下げという政策目的自体に合理性が存在する。また、経済政策の手段としての租税は、租税重課措置については行政取締法規による規制・制限が、租税優遇措置については金銭贈与（補助金・奨励金等）あるいは消費貸借（財政金融）が、それぞれ代替手段として存在する。そして、製造コストの引き下げという政策目的達成の手段としては、他の政策手段と比べて非課税措置が最も合目的的だというのである。

神奈川県臨時特例企業税に関する横浜地判平成20年３月19日判時2020号29頁は、「地方団体の課税権は、地方税法が定める具体的準則の枠内において、地方団体の議会が制定する条例の定めるところによって行使される」との基本的立場を明らかにしたうえで、「道府県において、地方税法の規定に従い法定税を課すべき場合であるにもかかわらず、法定外税の創設により、実質的には地方税法が当該法定税について定めた規定の趣旨に反するような課税をすることは、道府県において法定税を法定の準則に従い課すべきものとした地方税法の趣旨に反し、許されない」という一般論に照らして、前記租税を制定した条例は無効であると判断した。

これに対して、控訴審である東京高判平成22年２月25日判時2074号32頁は、徳島市公安条例に関する最判昭和50年９月10日刑集29巻８号489頁を踏まえて、地方税法と条例の間の「矛盾抵触」すなわち「一方の目的や効果が他方によりその重要な部分において否定されてしまうこと」があるかどうかが問題であるとする。そして、前記租税が実質的には（地方税法の定める）法人事業税の課税標準を変更するものであると言えるか、ということを判断し、そのようには言えないから矛盾抵触は存在せず、条例は地方税法に違反するとは言えないと結論づけた。

脱稿後、上告審判決である最判平成25年３月25日判時2193号３頁が下された。この判決は、前出の昭和50年最判の原則論を引用し、また、「普通地方公共団体は、地方自治の不可欠の要素として、その区域内における当該普通地方公共団体の役務の提供等を受ける個人又は法人に対して国とは別途に

課税権の主体となることが憲法上予定されているものと解される」とした上で、「普通地方公共団体が課することができる租税の税目、課税客体、課税標準、税率その他の事項については、憲法上、租税法律主義（84条）の原則の下で、法律において地方自治の本旨を踏まえてその準則を定めることが予定されており、これらの事項について法律において準則が定められた場合には、普通地方公共団体の課税権は、これに従ってその範囲内で行使されなければならない」という。具体的には、次のような一般論を述べている。「地方税法が、法人事業税を始めとする法定普通税につき、徴収に要すべき経費が徴収すべき税額に比して多額であると認められるなど特別の事情があるとき以外は、普通地方公共団体が必ず課税しなければならない租税としてこれを定めており（４条２項，５条２項）、税目、課税客体、課税標準及びその算定方法、標準税率と制限税率、非課税物件、更にはこれらの特例についてまで詳細かつ具体的な規定を設けていることからすると、同法の定める法定普通税についての規定は、標準税率に関する規定のようにこれと異なる条例の定めを許容するものと解される別段の定めのあるものを除き、任意規定ではなく強行規定であると解されるから、普通地方公共団体は、地方税に関する条例の制定や改正に当たっては、同法の定める準則に拘束され、これに従わなければならないというべきである。したがって、法定普通税に関する条例において、地方税法の定める法定普通税についての強行規定の内容を変更することが同法に違反して許されないことはもとより、法定外普通税に関する条例において、同法の定める法定普通税についての強行規定に反する内容の定めを設けることによって当該規定の内容を実質的に変更することも、これと同様に、同法の規定の趣旨、目的に反し、その効果を阻害する内容のものとして許されないと解される」。この一般論に照らして、条例は地方税法に違反し、違法・無効であると判断された。

⑵租税法律主義

[2.1] 憲法84条に言う「租税」の意義

一般に「法」の名で強制的に適用されるルールが「法」の形式と実質を備えていることが、当該ルールの適用を受ける者の人権を保障する機能を有する[*42]。憲法84条は租税法律主義を定めているので[*43]、租税に関するルールは「法律」という形式を備えることが要請され、その結果として、租税が適用される者の人権が保障されることになる。

＊42 | この点については、奥平・前掲＊36、140頁以下（第7章：公正としての"法"とそれが果たす権利保障）参照。

＊43 | 法学協会編『註解日本国憲法〔下巻〕』1267頁（1954年）等。

憲法84条については、まず、そこにいう「租税」の意義が問題となる。この点については、旭川市国民健康保険条例事件の最高裁判決である最判平成18年3月1日民集60巻2号587頁があり、そこでは、「国又は地方公共団体が、課税権に基づき、その経費に充てるための資金を調達する目的をもって、特別の給付に対する反対給付としてでなく、一定の要件に該当するすべての者に対して課する金銭給付は、その形式のいかんにかかわらず、憲法84条に規定する租税に当たるというべきである」（597頁）という一般論が示された。そして、「市町村が行う国民健康保険の保険料は、これと異なり、被保険者において保険給付を受け得ることに対する反対給付として徴収されるものである」から、「上記保険料に憲法84条の規定が直接に適用されることはない」（同）。しかし、憲法84条は「国民に対して義務を課し又は権利を制限するには法律の根拠を要するという法原則を租税について厳格化した形で明文化したものというべきである」（同）から、国、地方公共団体等が賦課徴収する租税以外の公課であっても、「賦課徴収の強制の度合い等の点において租税に類似する性質を有するものについては、憲法84条の趣旨が及ぶ」（598頁）とされた。

この判決については、憲法84条の趣旨さえ及ばない場合にも法律による行政の原理はなお及ぶのか[*44]、もし及ぶならそれに加えて憲法84条の趣旨が及ぶことの効果が何なのか、ということを明らかにしていく必要があろう。

「我が国においては、なぜ租税が行政の活動一般に比してより厳密な国会のコントロールに服するのか、なぜ84条のような規定が特に設けられているのか、といった点について、本書〔引用者注：パピーア『財政法上の法律留保とボン基本法の民主主義原則』〕のような詳細な分析はそれほどなされていないといえる」という30年以上前の指摘*45を真剣に受け止めなくてはならない。

*44 なお、大日本帝国憲法62条では、第一項の租税法律主義の定めに続いて、第二項で「但し報償に属する行政上の手数料及其の他の収納金は前項の限に在らず」と規定されていた。ただし、美濃部達吉『逐条憲法精義』627頁以下（1927年）では、第一項と第二項が原則と例外という関係にないこと、また、第二項が「立法権が議会の協賛を要することの原則に対して、新なる例外を定めたものでもない」こと、が強調されている。

*45 中里実「パピーア『財政法上の法律留保とボン基本法の民主主義原則』〔紹介〕」国家93巻3・4号260頁、277頁（1980年）。

平成18年最判の一般論の射程については、それがどのような種類の給付にまで及ぶのか、また、国や地方公共団体によって賦課徴収される場合以外にも及ぶのかということが問題となる。最判平成18年3月28日判時1930号83頁は、公共組合である農業共済組合が組合員に対して賦課・徴収する共済掛金および賦課金についても憲法84条の趣旨が及ぶと判断した。また、静岡地下田支判平成21年10月29日判タ1317号149頁は、ごみ処理手数料および調整金についても憲法84条の趣旨が及ぶとした。これに対して、私的録音録画補償金に関する知財高判平成23年12月22日判時2145号75頁は、著作権法104条の4に基づき私的録音録画補償金の支払義務を負う者（「特定機器」の購入者）から「指定管理団体」（同104条の2）に対する支払に際して「製造業者等」の負う協力義務（同104条の5）の法的性質等が争われた事案であるが、私的録音録画補償金に対して憲法84条の趣旨が及ぶかどうかを問題とする余地があったと思われる。仮に憲法84条の趣旨が及ぶのであれば、著作権法104条の6に基づく私的録音録画補償金の決定方法（指定管理団体による決定と文化庁長官による認可）が当該趣旨との関係で適切であるかどうかが判断されることになろう。

[2.2] 課税要件法定主義

[2.2.1] 委任の方法

課税要件法定主義については、まず、法律から命令への委任が白紙委任ではないかどうかということが問題となる。個別の問題ごとに判断するしかないが、たとえば、最判昭和33年7月9日刑集12巻11号2407頁は次のように判断している。酒税法54条は、「その帳簿の記載等の義務の主体およびその義務の内容たる製造、貯蔵又は販売に関する事実を帳簿に記載すべきこと等を規定し、ただ、その義務の内容の一部たる記載事項の詳細を命令の定めるところに一任しているに過ぎないのであって、立法権がかような権限を行政機関に賦与するがごときは憲法上差支ないことは、憲法73条6号本文および但書の規定に徴し明白である」(2409-2410頁)。

[2.2.2] 委任命令の内容

課税要件法定主義について次に問題となるのは、法律の委任を受けた命令の内容が法律に合致しているかどうかである。この点につき、たとえば、前出の昭和33年最判は、「前記酒税法施行規則61条は、その1号ないし8号において、帳簿に記載すべき事項を具体的且つ詳細に規定しており、同条9号は、これらの規定に洩れた事項で、各地方の実状に即し記載事項とするを必要とするものを税務署長の指定に委せたものであって、前記酒税法施行規則においてこのような規定を置いたとしても、前記酒税法54条の委任の趣旨に反しないものであり、違憲であるということはできない」(2410頁)と判断している[*46]。

*46 租税法以外の分野では、最高裁が委任命令を違法と判断した事例は少なくない。昭和46年1月20日民集25巻1号1頁(農地法施行令16条4項は農地法80条に抵触する)、平成3年7月9日民集45巻6号1049頁(監獄法施行規則120条・124条は監獄法50条に抵触する)、平成14年1月31日民集56巻1号246頁(児童扶養手当法施行令1条の2第3号括弧書は児童扶養手当法の委任の趣旨に反する)、平成15年12月25日民集57巻11号2562頁(戸籍法施行規則60条は、子の名に「常用平易な文字」を用いなくてはならない旨定めている戸籍法50条1項に反していて、同条2項の委任の趣旨を逸脱して無効)、最判平成18年1月13日民集60巻1号1頁(貸金業法施行規則)、最判平成21年11月18日民集63巻9号2033頁(地方自治法施行令)等。

下級審裁判例では、東京高判平成７年11月28日行集46巻10=11号1046頁が、手続的要件を加重した命令（租税特別措置法施行令・同施行規則）について「右の手続的な事項を課税要件とし、登記申請時に証明書の添付がなければ、後に証明書を提出しても軽減税率の適用がないとする部分は、法律の有効な委任がないのに税率軽減の要件を加重したものとして無効である」（1057頁）と判断した。

[2.3] 課税要件明確主義

租税に関する法律の規定が不明確であり憲法84条に違反すると主張されることは少なくない。実際に課税要件明確主義違反を認定した裁判例として、条例に関する事例であるが、仙台高判昭和57年７月23日行集33巻７号1616頁が注目に価する。この判決は、次のような一般論を述べたうえで、秋田市の国民健康保険税条例の規定を、課税要件条例主義にも課税要件明確主義にも反するので違憲であると判断した。「課税要件明確主義の下でも、課税要件に関する定めが、できるかぎり一義的に明確であることが要請されるのであるが、租税の公平負担を図るため、特に不当な租税回避行為を許さないため、課税要件の定めについて、不確定概念を用いることは不可避であるから、かかる場合についても、直ちに課税要件明確主義に反すると断ずることはできないし、その他の場合でも、諸般の事情に照らし、不確定概念の使用が租税主義の実現にとつてやむをえないものであり、恣意的課税を許さないという租税法律（条例）主義の基本精神を没却するものではないと認められる場合には、課税要件に関して不確定概念を用いることが許容される余地があるというべきである。ただし、立法技術上の困難などを理由に、安易に不確定、不明確な概念を用いることが許されないことはもとより当然であり、また、許容されるべき不確定概念は、その立法趣旨などに照らした合理的な解釈によって、その具体的意義を明確にできるものであることを要するというべきで、このような解釈によっても、その具体的意義を明確にできない不確定、不明確な概念を課税要件に関する定めに用いることは、結局、その租税の賦課徴収に課税権者の恣意が介入する余地を否定できないものであるから、租税法律（条例）主義の基本精神を没却するものとして許容できないというべ

きである」(1649-1650頁)。

[2.4] 遡及立法の禁止？

租税法律主義から、租税立法に関して「遡及立法の禁止」が導かれるという見解がある[*47]。また、最判平成23年9月22日民集65巻6号2756頁は、旭川市国民健康保険条例事件最高裁判決を参照して、「憲法84条は、課税要件及び租税の賦課徴収の手続が法律で明確に定められるべきことを規定するものであるが、これにより課税関係における法的安定が保たれるべき趣旨を含むものと解するのが相当である」(2762頁)と述べた。しかし、本判決の事案は(少なくとも最高裁判所の理解によれば)遡及立法というべきものではなかったし、本判決も最終的には財産権への制約と同様の枠組みを用いて合憲性判断を行った。刑事法以外の法について、他の法原則との衡量を許さないような絶対的なルールとして「遡及立法の禁止」が妥当するのか、それとも他の法原則との衡量に従うのか、また、刑事法以外の法一般(＝行政法一般)と租税法で遡及立法の許容性につき同一の基準に基づいて考えるべきなのか、それとも租税法には行政法一般とは異なる特質が存在するのか、といった点について検討が必要であると考えられる[*48]。

＊47 | 金子・前掲＊2(市民と租税)15頁；金子・前掲＊2(租税法の基本原則)60-61頁等。

＊48 | さしあたり、渕圭吾・法学教室342号付録(『判例セレクト2008』)13頁、渕・前掲＊19参照。

最判平成23年9月22日自体について言えば、最高裁判所は、同判決を「納税者の租税法規上の地位の変更」の問題という、(憲法84条自体の適用とは別の)「憲法84条の趣旨」によって保護される領域の一カテゴリーとして位置づけていると考えられる[*49]。

＊49 | この判決については、渕・前掲＊19。

[2.5] 租税法律の一般性・規則性

租税立法が法律という形式によるとして、その内容が一般性・規則性を有したものである必要があるか。この点は、立法一般について論じられてきたところであるが[*50]、学説では、租税立法について一般性を有しない「プライ

ベート・アクト」を承認すべきだという見解がある[*51]。なお、裁判例では、いわゆる東京都銀行税に関する東京高判平成15年1月30日判時1814号44頁が、条例の制定・施行の行政処分性を否定する文脈で「そもそも、地方公共団体における条例の制定なり施行は、一般的な規範を定立することを目的とするものであって、条文の文言上その適用対象として規定されている個人や法人の「具体的な」権利義務や法的地位に「直接的な」影響を及ぼすような内容を持つものではない。例外的に、そうした内容を持った条例があり得ることは否定できないが［…］」と述べている。

＊50　奥平・前掲＊36、46-148頁、樋口陽一『憲法〔第3版〕』［193］（2007年、初版1992年）、芦部信喜「現代における立法」同『憲法と議会政』231頁（1971年、初出1965年）、田中英夫「英米における private act（個別法律）」同『法形成過程〔英米法研究1〕』124頁（1987年、初出1983年）等。

＊51　金子宏「日本国憲法とプライベート・アクト（Private Act）」同『形成と解明下巻』447頁（2010年、初出2001年）。一般に措置法の合憲性を認める立場として、芦部・前掲＊50。

⑶租税公平主義

［3.1］平等原則（憲法14条）の位置づけ

ある租税立法ないしそれにもとづく課税処分について合憲性を検討する場合に、しばしば、憲法14条違反と憲法上の他の人権についての憲法違反との関係を整理する必要がある。とりわけ、租税立法はあらゆる者に対して適用されるべきでありそこには課税庁の裁量の余地がないから、執行段階での憲法14条違反を主張できるような場合には、必ず他の人権についての憲法違反を主張することが可能なことが多いはずである。

憲法学では、憲法14条と他の人権の適用される場面が重なることが指摘されてきた[*52]。また、憲法の平等条項がその使いやすさのゆえに広い役割分担を担わされてきたことを認識しつつも、むしろ、本来平等条項を適用する場面以外でも持ち出されてきたことを批判し、平等条項を限定された場面（「『比較』ということが実体的な意味をもつ場合」）でのみ用いることを提唱する見解もある[*53]。

さらに、平等条項についてその「主観化のあり方が他の憲法上の権利とは大きく異なる」ことを指摘して、「権利の制約とは異なる、客観法違反という整理をして問題点を考える」という説明も存在する[*54]。

＊52｜たとえば、樋口・前掲＊50［111］。
＊53｜奥平・前掲＊36、121-125頁。
＊54｜宍戸・前掲＊7、4頁、104-106頁参照。

［3.2］立法段階での平等原則

租税法の分野では、租税公平主義ないし租税平等主義という観念が租税法に内在的な理念として立法および執行の指針となることが期待されている。そして、この観念は累進税率を伴う所得・資産課税を通じた富の再分配をも基礎づけている（「垂直的公平」）。もっとも、憲法14条との関係で租税法が問題とされる場合、そのほとんどにおいて（垂直的公平ではなく）水平的公平に反するという主張が行われている。そこで、以下では、憲法14条と垂直的公平の関係に立ち入ることなく、判例を紹介していく。

まず、立法段階での平等原則違反の有無が争われた事案に関する重要な判例として、以下のものがある。

源泉徴収制度に関する最判昭和37年２月28日刑集16巻２号212頁では、憲法29条違反と並んで憲法14条違反の主張が行われ、これに対して、裁判所は次のように判断した。まず、「勤労所得者が事業所得者に比して徴税上差別的取扱を受ける」との主張に対しては、「租税はすべて最も能率的合理的な方法によって徴収せらるべきものであるから、同じ所得税であっても、所得の種類や態様の異なるに応じてそれぞれにふさわしいような徴税の方法、納付の時期等が別様に定められることはむしろ当然であって、それ等が一律でないことをもって憲法14条に違反するということはできない」（218頁）という。また、「源泉徴収義務者が一般国民に比して不平等な取扱を受ける」という主張に対しては、「〔所得税〕法は、給与の支払をなす者が給与を受ける者と特に密接な関係にあって、徴税上特別の便宜を有し、能率を挙げ得る点を考慮して、これを徴税義務者としている」という「合理的理由ある以上これに基いて担税者と特別な関係を有する徴税義務者に一般国民と異なる特別の義務を負担させたからとて、これをもって憲法14条に違反するものとい

うことはできない」(218-219頁) と判断した。

所得税法の給与所得控除については、最判昭和60年3月27日民集39巻2号247頁が、前述 ([1.1.2] 租税立法について特別の違憲審査基準があるのか？) の一般論に続いて、「租税法の分野における所得の性質の違い等を理由とする取扱いの区別は、その立法目的が正当なものであり、かつ、当該立法において具体的に採用された区別の態様が右目的との関連で著しく不合理であることが明らかでない限り、その合理性を否定することができず、これを憲法14条1項の規定に違反するものということはできないものと解するのが相当である」(259頁)、と述べた。そして、目的の正当性およびこの目的との関連における制度 (給与所得控除制度) の合理性を肯定し、同制度は合憲であると結論づけた。厳密には、所得区分である「給与所得」と「事業所得等」との取扱の区別が問題となっているはずであるが、もっぱら給与所得を得る者という意味での「給与所得者」ともっぱらそれ以外の所得を得る者という意味での「事業所得者等」との区別の問題として処理されていることが興味深い。

なお、アメリカにおいては、租税の公平が憲法との関係で主張され、また判断基準とされる場面は以下のように分類される[*55]。第一に、手続的デュー・プロセスの主張の一環として、執行段階における租税の公平が納税者によって主張される。これはさらに、消滅時効(statute of limitations)に関するものと、それ以外のものとに分けられる。第二に、制定法の解釈の指針として租税の公平が援用されることがある。第三に、第14修正の平等保護条項から立法段階での租税の公平が導かれることがある[*56]。第四に、通商条項の要件を構成するものとして租税の公平が取り上げられる[*57]。

＊55 Richard J. Wood, Supreme Court Jurisprudence of Tax Fairness, 36 Seton Hall L. Rev. 421 (2006), Chemerinsky, Constitutional Law, § 9.2.3.

＊56 Allegheny Pittsburgh Coal Co. v. County Commission, 488 U.S. 336 (1989) (＝財産評価の不均衡を生じさせる評価実務を平等原則違反と判断した。), Nordlinger v. Hahn, 505 U.S. 1 (1992) (＝カリフォルニア州のProposition 13 (租税に関する法律の規定) により財産評価の不均衡が生じるが、これは平等原則に反しないとした。).

＊57 Complete Auto Transit, Inc. v. Brady, 430 U.S. 274 (1977) の4要件の枠組み。Chemerinsky, Constitutional Law, § 5.4.1参照。

[3.3] 執行段階での平等原則

租税法律の執行段階における平等原則の適用については、最高裁判決はないが、関税に関する下級審判決として大阪高判昭和44年9月30日高民集22巻5号682頁がある。この事件では、同一の物品に対して税関により異なる税率で関税が賦課徴収されていたことが事後的に判明し、より高い税率での関税の賦課徴収を受けていた輸入者が、低いほうの税率との差額相当分について、賦課徴収処分の無効を理由として不当利得返還を求めた。裁判所は、「みぎ課税物件に対する課・徴税処分に関与する全国の税務官庁の大多数が法律の誤解その他の理由によって、事実上、特定の期間特定の課税物件について、法定の課税標準ないし税率より軽減された課税標準ないし税率で課・徴税処分をして、しかも、その後、法定の税率による税金とみぎのように軽減された税率による税金の差額を、実際に追徴したことがなく且つ追徴する見込みもない状況にあるときには、租税法律主義ないし課・徴税平等の原則により、みぎ状態の継続した期間中は、法律の規定に反して多数の税務官庁が採用した軽減された課税標準ないし税率の方が、実定法上正当なものとされ、却って法定の課税標準、税率に従った課・徴税処分は、実定法に反する処分として、みぎ軽減された課税標準ないし税率を超過する部分については違法処分と解するのが相当である」（699頁）という一般論を述べ、賦課・徴収処分を違法だと判断したが（701頁）、同処分は（瑕疵の存在が客観的に明白なものとは言えないので）無効ではないと結論づけた（701-702頁）。

なお、同様の問題について、アメリカには多くの裁判例が存在する[*58]。

＊58 Automobile Club of Michigan v. Commissioner, 353 U.S. 180, 185-86 (1957)（誤った法解釈により非課税扱いされていたが、明示的なルーリングの変更により課税扱いが正しいと確認。それに基づく過年度に遡った課税が是認された。「裁量権の濫用の有無」という判断基準。）, Dickman v. Commissioner, 465 U.S. 330, 342-43 (1984)（内国歳入庁による法解釈が納税者に不利に変更されたものの、信頼（reliance）を根拠として従前の扱いにすべきという納税者の主張は認められず。）, International Business Machines Corp. v. United States, 343 F.2d 914 (Ct. Cl. 1965)（唯一の競合他社へのレター・ルーリングの示した非課税扱い（正しい法解釈ではない）をレター・ルーリングを求めていたがいまだ得られていなかった納税者にも認めた事例。ここでも「裁量権の濫用の有無」という枠組みで判断。紹介として、帆足昭夫・アメリカ法1967-1, 142頁）, Peerless Corp. v. United States, 185 F.3d 922 (8th Cir. 1999).

第2節　ドイツ法

1．問題状況

(1)政策税制について憲法との関係で問題となること

他の国々と同様に、ドイツ（西ドイツ）においても、租税は国家の財源を調達するためのみならず経済政策や社会政策のために用いられてきた[*59]。

＊59　西ドイツにおける租税を用いた誘導（Lenkung）（「嚮導」と訳されることもある）の比較的早い時期の状況に触れる論文として、金沢良雄「西ドイツにおける経済統制法（1）・(2)」北海道大学法学会雑誌6巻1号、7巻3・4号1頁（1956-1957年）がある。同論文では、Lenkungを「統制」と訳している。残念ながら「経済統制法の合憲性」と題する同論文第4節は公刊されていないようである。また、誘導と同義であると考えて構わない概念として「介入（Intervention）」（「干渉」と訳されることもある）がある。この点につき、舟田正之「ドイツ『経済制度』理論史（1）」国家学会雑誌88巻7・8号435頁、438頁注3（1975年）参照。

税制一般、ないし税制改正一般について言えることであるが、ある税制の導入ないしその存続は、社会の中の一定の人々にとっては有利に働き、他の人々にとっては不利に働く。不利な立場におかれる人々は、課税処分の適法性を争う際に、自分の基本権（人権）が不当に（すなわち憲法に反するように）制約されていると主張することがある。こうして連邦憲法裁判所にもち込まれた憲法訴願（Verfassungsbeschwerde）[*60]についてこの主張の当否を判断する過程で、連邦憲法裁判所は税制自体が憲法違反であるか否かについての判断を行う場合がある。

＊60　その手続については、たとえば、ピエロート＝シュリンク（永田秀樹ほか訳）『現代ドイツ基本権』（2001年）419頁以下参照。

経済政策や社会政策のために用いられていると考えられる税制があるとして、そのような税制の合憲性についても、基本的には以上のような枠組みで

判断されることになる。そもそもある税制が政策目的の税制なのかどうかをどのように判断するかということ自体に争いがあること、さらに、あらゆる税制が人々の行動に何らかの影響を与えると考えられることに鑑みると、政策税制に限定せず税制一般についての憲法適合性というように問題設定したほうがよさそうである。

さて、税制の憲法適合性が問題となるのはどのような場合か[*61]。

＊61　谷口勢津夫「西ドイツにおける租税補助金の法的統制」租税法研究18号30頁（1990年）、52頁以下および64頁以下、ディーター・ビルク〔永田秀樹訳〕「税法と憲法」大分大学経済論集49巻3・4号329頁（1997年）、伊藤嘉規「租税法の違憲審査基準：ドイツの議論を参考にしての一考察」六甲台論集法学政治学篇〔神戸大学〕45巻1号61頁（1998年）。

まず、いわば入り口の問題として、連邦、ラントないし地方公共団体（場合によっては教会）が個人ないし一定の団体に対して一定の経済的な負担を課す場合に、それがボン基本法にいう「租税（Steuer）」なのかどうかという問題がある。ボン基本法は連邦とラント（場合によっては地方公共団体）の管轄権（Zuständigkeit）の配分について定めているが、その際に租税についてはそれ以外の事項とは別に管轄権の在処が定められている（ボン基本法第10章）。このため、ある経済的な負担が租税であるか否かは、管轄権の所在を左右するのである。なお、厳密に言えば、管轄権との関係で重要なのは、租税なのかどうかというよりも、どの種類の租税なのかということであるが、本稿では政策税制を主たる検討対象としているので、この点は指摘するに留める。また、以下では、租税以外の事項に関する管轄権（Sachzuständigkeit）のことを「事物管轄権」（立法管轄権に関する場合は「事物立法管轄権」）と呼ぶことにする。

ある経済的負担が租税であるとして、次に、この租税が存在することにより人々の行動が変わり、事実上、当該租税に関する管轄権を有する団体以外に与えられた事物管轄権の対象事項に影響が及ぶことがある。そこで、税制がこの事物管轄権との関係で問題となり得る。架空の例であるが、ラントのある租税立法によって特許制度に関する人々の行動が変わったとする。特許制度については連邦が専属的立法管轄権を有するが（ボン基本法73条）、この税制の導入が連邦の立法管轄権との関係で問題なのかどうか。そもそもこ

のようなことを憲法上問題として取り上げるべきなのか。これらの点について、さまざまな議論がある。

政策税制が法治国原理（Rechtsstaatsprinzip）との関係で問題となり得るという考えもある。ボン基本法２条１項（人格の自由な発展）を根拠として、租税法律主義（Gesetzmäßigkeit der Besteuerung）、課税要件法定主義（Tatbestandbestimmtheit）、遡及効の禁止（Rückwirkungsverbot）といった諸原則に反する課税を受ける場合に、それが個人の基本権を侵害しかつ正当化され得ないと評価される場合があるというのである。

最後に、もっと直截に、基本権を根拠として税制が憲法違反とされることがあり得る。ここで引き合いに出される基本権が職業の自由（ボン基本法12条）や財産権の保障（ボン基本法14条）であることは、容易に想像がつく。しかし、最近ではこれらよりもむしろ、一般的な平等原則（ボン基本法３条１項）を通じた規律の役割を重視すべきだとの考えもある。なお、ボン基本法自体が要請する一定の基本権ないし制度を実現するために、それに適合的な内容の税制が求められるという場合がある。すなわち、まず、人間の尊厳の保護（ボン基本法１条１項）および社会国家原則（同20条１項）さらに場合によっては人格の自由な発展（同２条１項）から、最低限度の生活を構成する所得に対する課税が許されないという考え方が存在する[*62]。また、婚姻と家族の保護（ボン基本法６条１項）が（同３条１項の一般的な平等原則を通じて）課税単位につき一定の内容を要請するとした判例がある[*63]。政策税制というテーマとやや離れるので、これらについては、本稿では検討を省略する。

＊62　清永敬次「独憲法裁判所の最近の租税関係判例」榎原猛ほか編『国法学の諸問題〔宮田豊先生古稀記念〕』223頁（1996年）、伊藤嘉規「憲法論から見た課税最低限の再構成（一）・（二・完）」六甲台論集法学政治学篇47巻２号１頁（2000年）・48巻１号１頁（2001年）、同「社会扶助と税の一致」富山大学経済論集49巻１号37頁（2003年）、木村弘之亮『所得支援給付法』375頁以下（2010年）、玉蟲由樹「人間の尊厳と最低限度の生活の保障」福岡大学法学論叢56巻４号447頁（2012年）を参照されたい。

＊63　BVerfGE 6, 55. この決定については、小林博志「夫婦合算課税と婚姻・家族の保護—夫婦合算課税違憲決定」ドイツ憲法判例研究会編『ドイツの憲法判例〔第２版〕』（2003年）209頁、北野弘久・ドイツ判例百選（1969年）78頁、清永敬次「税法と平等原則」法学論叢90巻４・５・６号141頁、160-164頁（1972年）、武市周作「連邦憲法裁判所初期の判例における価値秩序論について—全州議会評議会から夫婦合算課税違憲決定・リュート判決まで」中央学院大学法学論叢23巻１号168頁（2010年）。

⑵憲法上の「租税（Steuer）」の概念

［2.1］ボン基本法が前提とする租税の定義

オットー・マイヤーは1895年の『ドイツ行政法』初版で、租税を「一般の標準を以て財政権に依り臣民に賦課せらるる金銭の支払（eine Geldzahlung, welche dem Unterthanen durch die Finanzgewalt nach einem allgemeinen Maßstabe auferlegt ist）」と定義した[*64]。オットー・マイヤーの定義は1914年の同書第２版で「国家の収入の増大のために、しかし一般の標準を以て臣民に賦課せらるる金銭の支払（eine Geldzahlung, welche dem Unterthanen durch die öffentliche Gewalt auferlegt wird schlechthin zur Vermehrung der Staateinkünfte, aber nach einem allgemeinen Maßstabe）」というように財政目的を強調するものへと修正された[*65][*66]。この第二版における定義は、エンノ・ベッカーによって1919年のライヒ公課通則法（Reichsabgabenordnung）１条に取り入れられた[*67]。ライヒ公課通則法は（1931年５月22日の時点で）次のように租税を定義していた。「租税とは、特定の給付の反対給付としてではなく、また、公法上の団体によって収入の獲得のために、法律が給付義務と結びつけた要件をみたす全ての者に対して賦課される、一度きりのないし反復継続的な金銭給付である（Steuern sind einmalige oder laufende Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einkünften allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft.）」[*68]。

＊64 | Otto Mayer, Deutsches Verwaltungsrecht, Bd. 1, 1895, S. 386. 邦訳は、オットー・マイヤー〔美濃部達吉訳〕『独逸行政法〔第二巻〕』266頁（1903年）。

＊65 | Otto Mayer, Deutsches Verwaltungsrecht, 2. Auflage, Bd. 1, 1914, S. 331.

＊66 | 第2版で租税の定義が修正されたことの指摘として、中里実「環境税と『租税』概念」総合研究開発機構『企業の多国籍化に伴う法的諸問題に関する研究』13頁（1997年）21頁、同「税制改革の背景」金子宏ほか『税務大学校論叢40周年記念論文集』271頁（2008年）、274頁以下参照。

＊67 | Heinrich Wilhelm Kruse, Lehrbuch des Steuerrechts Band I: Allgemeiner Teil, 1991, S. 30.（zit: Lehrbuch）

＊68 | 引用を省略した第2文で、関税（Zölle）も租税であると述べている。

ボン基本法は租税について定義していないが、第10章（財政制度）がライヒ公課通則法１条の古典的（ないし伝統的）な定義を前提としていることは、

判例と学説が一致して認めるところである[*69]。このため、ボン基本法の制定者の考えとしては、ある金銭給付義務が人民に対して課されたとして、そこで財政需要を充足することが目的とされていない場合には、この義務に基づく金銭給付は「租税」ではないということになる[*70]。また、ボン基本法が前提としていた古典的な租税の定義は租税が経済誘導の性格をもち得るか否かについて明示的に述べていなかった[*71]。そこで、概ね1970年代までの憲法判例において、次のような点が問題とされた。第一に、歳入（収入）目的が主目的でなくても租税と言えるのか。第二に、関係者をいわば「圧殺する（erdrosseln）」目的を有するような公課は租税と言えるのか。

＊69 | Karl Heinrich Friauf, Verfassungsrechtliche Grenzen der Wirtschaftslenkung und Sozialgestaltung durch Steuergesetze, 1966, S. 14 (zit: Verfassungsrechtliche Grenzen) ; Kruse, Lehrbuch, S. 30; Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 2, Rn. 10.

＊70 | Friauf, Verfassungsrechtliche Grenzen, S. 15 f.

＊71 | Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 2, Rn 10.

第二のいわゆる「圧殺的租税」については後述し、ここでは第一の点についてのみ述べる。これは、税制の中に政策目的の規定が存在すること自体は許されるとして、その政策目的が付随目的（Nebenzweck）ではなくむしろ主目的（Hauptzweck）であり、歳入目的のほうが付随目的であることが許容されるか、という問いである[*72]。そもそもこのような主目的と付随目的の区別は流動的であるとしてこのような問いの立て方に懐疑的な見解も存在した[*73]。

＊72 | 以下の記述のうち、1960年代までの連邦憲法裁判所の判例の流れについての説明は、Friauf, Verfassungsrechtliche Grenzen, 10 ff. に依拠している。また、以下の内容に関する先行業績として、中原茂樹「金銭賦課を手段とする誘導の法的構造および統制」本郷法政紀要3号181頁、184-185頁（1994年）があり、参考にした。

＊73 | Friauf, Verfassungsrechtliche Grenzen, S. 17.

連邦憲法裁判所は当初、「収入の獲得に加えて、その他の目的をも追求することができる」としたうえで、そこで言う「その他の目的」は付随目的であることが前提となっていることを暗示していた[*74]。また、スロットマシンに対する遊興税（Vergnügungsteuer）の課税に関する1962年5月10日の判決では、収入の獲得が主目的であることが当然であるということを明示的に述べていた[*75]。

＊74 | BVerfGE 6, 55 [81]. 中原・前掲＊72、185頁参照。なお、以下の判例の引用に際しては、適宜、引用文中の括弧書きを省略している。
＊75 | BVerfGE 14, 76 [99].

しかし、その直後、連邦憲法裁判所は歳入目的が付随目的でも構わない旨述べるに至った。リーディング・ケースの「自家用自動車による遠距離貨物輸送（Werkfernverkehr）」に課される輸送税の増税に関する1963年5月22日の判決では、次のように述べている[＊76]。

＊76 | BVerfGE 16, 147 [161]. この事件については、上田健介「ドイツにおける資金助成に対する憲法的統制の可能性」近畿大学法学55巻4号147頁（2008年）、154-159頁参照。この事件の背景につき、杉山雅洋『西ドイツ交通政策研究』116頁以下（1985年）。

「経済的諸力の行使に対する法律による介入は、租税法律の形式によっては許されないということはない。租税は納税義務者に対して一定の経済的行動を、法的に強制することなく、仕向けるものであり、このような租税はかねてより存在してきた。それゆえ、ある租税法による介入が主として経済政策的な目的を追求しているということは、憲法に反するような形式の濫用が存在するという結論に直ちに結びつくわけではない。」

また、1977年にライヒ公課通則法を全面改正して公課通則法（Abgabenordnung）を制定する際に、租税の定義に「収入の獲得は付随目的でも構わない（die Erzielung von Einnahmen kann Nebenzweck sein）」という一文が付け加えられた[＊77]。先の問いに関する疑義の余地をなくすために、判例・通説の立場を書き込んだのである[＊78]。このような立場は、その後もたとえばカッセル市包装税条例事件に関する1998年5月7日の連邦憲法裁判所決定で確認されている[＊79]。

＊77 | Seer, in : Tipke/Lang, Steuerrecht, § 2, Rn. 13ff.
＊78 | Dieter Birk, Steuerrecht, 15. Auflage, 2012, Rn. 115.（zit: Steuerrecht）; 確認的な修正であったことにつき、Kruse, Lehrbuch, S. 34, Fn. 41.
＊79 | BVerefGE 98, 106 [117 f.].

[2.2] 租税法規範の分類に関する議論

本稿ではこれまで「政策目的の税制」や「政策税制」といった用語を特に定義することなくしかも互換的に用いてきたが、実は、政策税制を憲法の観点

から検討する際に租税法規範（Steuernormen）を「目的（Zweck）」に基づいて認識するべきなのかということ自体が大問題である。目的など考える必要はない、という立場もあり得る。また「目的」という概念を用いるにしても、それを立法時に立法する理由として言われていた事柄を「目的」として認識するのか、それとも、そうした事柄と独立に裁判所が「目的」を認定するのか、ということも問題になり得る。ここでは、以上のような租税規範の分類に関する議論を紹介する。

ティプケは、租税法規範を財政目的規範（Fiskalzwecknormen）と社会目的規範（Soziakzwecknormen）とに分類してきた[*80]。これに対して、クラウス・フォーゲルは、ティプケのいう社会目的規範であっても財政目的を有しているはずであると批判したうえで、あらゆる租税法規範が財政目的をもっていることを前提に、負担配分規範（Lastenausteilungsnormen）と誘導規範（Lenkungsnormen）という分類を提唱した[*81]。

＊80 | Klaus Tipke, Steuerrechtsordnung I, 2., völlig überarbeitete Auflage, 2000.

＊81 | Klaus Vogel, Die Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht, StuW 1977, 97（106 f.）. フォーゲル自身による要約として、Klaus Vogel, Neue Diskussion über die Gesetzgebungszuständigkeit für Lenkungsteuern;, in: Brenner/Huber/Möstl（Hrsg.）, Der Staat des Grundgesetzes - Kontinuität und Wandel: Festschrift für Peter Badura zum siebzigsten Geburtstag, 2004, S. 589, S. 590）.（zit: Neue Diskussion）日本語での紹介として、三木義一「租税規範に対する違憲審査基準」同『現代税法と人権』109頁、116頁（1992年、初出1989年）。

近年の文献では、財政目的規範と負担配分規範とが同一視される。たとえば、ビルクの教科書[*82]では、収入の調達に役立つ租税法規範が財政目的規範であり、財政目的規範について立法者が重視するのが負担効果（Belastungswirkungen）の配分であると説明される。そして、財政目的規範は負担配分規範とも呼ばれるという説明が続く。両規範の同一視は、ヨハンナ・ハイが執筆しているティプケとラングの教科書（第21版）でも同様である[*83]。注目すべきなのは、いずれの教科書の説明においても、財政目的規範であることが、それを評価する際の規範的な基準（配分的正義ないし租税負担の平等）と結びついていることである。なお、財政目的規範が人々の行動を変える効果という意味での形成効果（Gestaltungswirkungen）をも有するということは承認されている[*84]。

＊82 | Birk, Steuerrecht, Rn. 204 f.
＊83 | Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3, Rn. 20.
＊84 | Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3, Rn. 20.

ハイによれば、社会目的規範は、社会政策、経済政策、文化政策、健康政策、職業政策等に動機づけられており、それゆえ財政的な動機が全くない、あるいは、この動機が主要なものとは言えないような、租税法規範のことである[＊85]。社会目的規範には、アルコールに関する諸税（Alkoholsteuern）・煙草税（Tabaksteuer）・畜犬税（Hundesteur）といった社会目的租税と、租税法律に含まれる個別の社会目的規範とが含まれる。ハイの説明によれば、社会目的規範は、さらに、誘導規範と再分配規範（Umverteilungsnormen）[＊86]とに分けられる。後者は富の偏在を是正する（Wohlstandskorrektur）もので、必要原則（Bedürfnisprinzip）に基づく[＊87]。前者は、意図的な租税の軽減あるいは加重を通じて一定の公益にかなう行動を納税義務者に奨励しようとするものである。このため、誘導規範は、公益および功績原則（Gemeinwohl- und Verdienstprinzip）によって正当化される[＊88]。

＊85 | Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3, Rn. 21.
＊86 | 谷口勢津夫「クラウス・ティプケ『租税正義　その理論と実際』〔紹介〕」法学論叢114巻5号85頁（1984年）、92頁では「配分規範」という訳語があてられている。
＊87 | Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3, Rn. 134. 社会目的規範に関するハイの整理は、ティプケの議論に基づいている。ティプケは、ハイム・ペレルマンの正義論をもとにした著書（Klaus Tipke, Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis, 1981）の中で必要原則を提示している。ティプケの著書の紹介として、谷口・前掲＊86があり、同92頁によれば「各人にその必要に応じて」というのが必要原則である。
＊88 | Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3, Rn. 21. 谷口・前掲＊86、92-93頁によれば、「各人にその功績に応じて」というのが功績原則である。Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3, Rn. 135において説明されているように、公益のために望ましい行動をする者にその報奨として税制上の恩典を与えるということになる。

ビルクの教科書では、財政目的規範と対置されるのは誘導規範である。そこでは、立法者が目指しているのは、一定の形成効果を導入することで立法者が政策的に形成したい成果が実現するということである[＊89]。もっとも、ビルクは誘導規範の合憲性判断に際しては、もっぱら負担効果と形成効果という効果の面にのみ着目するのであるから[＊90]、ビルクにおいては（教科書で

一応紹介しているにもかかわらず）租税規範の分類は放棄されているという指摘もある[*91]。

＊89 | Birk, Steuerrecht, Rn. 205.

＊90 | Birk, Steuerrecht, Rn. 215. 谷口・前掲＊61、56-59頁にビルクの判断枠組みの紹介と分析がある。また、三木・前掲＊81、116-122頁はビルクの教授資格論文を基にして彼の効果（三木は「作用」と訳している）に着目する議論を詳しく紹介する。

＊91 | Lerke Osterloh, Lenkungsnormen im Einkommensteuerrecht, DStJG 24, 2001, S. 383 ff., 386 f. (zit: Lenkungsnormen)

現在のところ、目的による租税法規範の分類は原理的に不可能であるという批判もあり[*92]、ティプケのように目的を基準とするよりも、ビルクのように効果を基準とする考え方が支配的であるようである[*93]。しかし、ティプケの考え方とビルクの考え方は、結論においてはそれほど違いがないとも言われる[*94]。

＊92 | Dieter G. Bodenheim, Der Zweck der Steuer, 1979.

＊93 | Osterloh, Lenkungsnormen, S. 387.

＊94 | Osterloh, Lenkungsnormen, S. 387. 日本ではすでに1990年の時点で、谷口・前掲＊61、57頁が「ビルクの見解は、ティプケ／ラングの見解と全面的に相容れないものではなく、むしろその前提となっている目的二分論のもつ問題を発展的に解消しようとするものであるように思われる」と指摘していた。

なお、租税法規範の第三のカテゴリーとして、簡素化を目的とした規範（Vereinfachungszwecknormen）が挙げられることもある[*95]。租税法律に散見される類型化（Typisierung）や概算の利用（Pauschalierung）は、少なくとも形式的には担税力に応じた課税という原則から乖離し平等原則に反するわけだが、それが簡素化を目的とした規範として正当化できるか、ということが審査されることになる[*96]。

＊95 | Vogel, StuW 1977, 97 (106), Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3, Rn. 23 f., 145 ff.

＊96 | Birk, Steuerrecht, Rn. 218 f.

[2.3] いわゆる「圧殺的租税」について

憲法上の租税概念との関係で、「圧殺的租税（Erdrosselungssteuer）」という考え方を紹介しておこう。前述のように歳入目的が租税概念の構成要素だとすると、ある公課の歳入目的が極小化しさらには消滅する場合にはそのよう

な公課はもはや租税とは呼べなくなる[*97]。のみならず、たとえば税率がきわめて高いために当該公課を課すことでその対象となる活動が行われなくなってしまい、結果として公課からの収入が得られなくなってしまうような場合にも、この公課は租税とは言えない、という考え方が存在する[*98]。このようないわゆる「圧殺的租税」については、憲法上の「租税」ではないものとして、その合憲性を判断することになると考えられる[*99]。もっとも、クルーゼが「ネス湖の怪獣」にたとえていたように、実際には判例が圧殺的租税であると認定した事例は存在しない[*100]。

＊97 | Friauf, Verfassungsrechtliche Grenzen, S. 17.

＊98 | Friauf, Verfassungsrechtliche Grenzen, S. 17; Kruse, Lehrbuch, S. 37 f.

＊99 | Hey, in : Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3, Rn. 184のように自由権との関係で「圧殺的租税禁止原則（Das Verbot der Erdrosselungssteuer）」が存在するという説明もあるが、Seer, in : Tipke/Lang, Steuerrecht, § 2, Rn. 10のように租税の定義の問題として考えれば足りるように思う。もちろん、もはや租税とは呼べない当該「規制」と法治国原理や基本権との関係は別途精査されなくてはならないが。

＊100 | Kruse, Lehrbuch, S. 37.

2．連邦とラントとの間における立法管轄権の配分

(1)どのように問題設定すればよいのか

あらゆる租税法規範が人々の行動に影響を与えるという認識を出発点とすると、誘導規範であっても租税法規範の範疇に入るのだという結論に至るのが自然である。ところが、ボン基本法は立法管轄権の所在について細かく規定している。このような立法管轄権に関する規律と誘導規範の関係をどのように考えればよいのだろうか。「租税」ということになれば、ボン基本法70条以下の事物立法管轄権はもはや無関係と断言できるのだろうか。

この問題を初めて取り上げたのが、フリアウフの1966年の論文である[*101]。後年のフォーゲルの整理によれば、フリアウフ論文の意義は、租税の定義の問題（どのような金銭給付が「租税」にあたるのか）と、誘導規範は事物立法管轄権がないと定めることができないのかという問題とをしっかり区分したところにある[*102]。

＊101 | Friauf, Verfassungsrechtliche Grenzen, S. 19 ff. なお、立法管轄権の配分に関するドイツにおける議論について、これまで日本ではほとんど紹介されていない。数少ない言及の一つとして、中原・前掲＊72、208頁注25参照。なお、フリアウフの本論文の紹介として、このほかに、村井正『公害課税論』22-25頁（1975年）がある。

＊102 | Vogel, Neue Diskussion, S. 596 f.

すなわち、フリアウフ論文以前は、憲法上の「租税」であるか否かという判断が、当然に、事物立法管轄権があることを要するのか、それとも租税立法管轄権があることを要するのか、という判断に結びついていた。フリアウフは、誘導規範に基づくものも含めて広く「租税」を定義したうえで、「租税」であるかどうかと独立に、立法管轄権の問題を考えるべきであると指摘したのである。

(2)事物立法管轄権に対する事実上の抵触を（どのように）規制すべきか

[2.1] 連邦憲法裁判所の初期の判例

問題の所在を明確に示すためにも、まずは、酒場免許税（Schankerlaubnissteuer）に関する連邦憲法裁判所の1961年10月30日の決定[＊103]をみておこう。この事件では、当時のベルクハイム郡（Kreis Bergheim. 現在はライン＝エルフト郡の一部）によってその租税規則（Steuerordnung. これはラント法の授権に基づくものである）に基づき酒場免許税を課された納税者が、この課税が憲法に違反すると主張して憲法訴願を提起した。その中で、納税者は、この種の租税規則を制定する権限はボン基本法105条に基づき連邦に属する、と主張した[＊104]。この主張は、酒場免許税が取引税（Verkehrsteuer）ではなく特別の営業税（Sondergewerbesteuer）にあたるということを論拠とする。このような主張を退けたうえで、裁判所は次のように述べている。

＊103 | BVerfGE 13, 181. この事件については、上田・前掲＊76、152-154頁（この項で扱う内容については、154頁注14の第一段落）参照。

＊104 | 納税者はこのほかにボン基本法12条1項、同3条1項、同2条1項等を根拠とする主張を行っている。

「酒場免許税によって社会政策的および営業規制的な付随目的が追求されているからといって、この租税を取る管轄権について疑問の余地が生じるこ

とはありえない。確かに、営業法の分野には1871年以来ライヒ（連邦）の競合立法が及んでいる。ライヒ（連邦）がこの立法権限を用いる（例：営業法、飲食店・旅館法）限りにおいて、諸ラントにとって立法活動の余地はもはや存在しない。にもかかわらず、租税を課すことが許されているラントは、その租税によって営業規制的ないし社会政策的付随目的を追求することができるが、このことによりこのラントがボン基本法の管轄権規定にいう意味での「営業」領域で活動しているということにはならない。「営業」領域で活動するとは、営業の開始ないしその遂行を直接規制する諸規定のことを言うからである。さて、租税制度の領域に対する諸ラントの管轄権に関する憲法上の諸規定は、一般的な権限配分に対する特別規定であるとみなされるべきである。それゆえ、ある特定の租税について定める権限を憲法によって与えられたラントは、諸ラントが立法することのできないような実体領域に関わる付随目的をその租税が追求していようとも、憲法の一般的な権限規定に戻って当該租税に関する権限を疑問視してはならない。」[*105]

＊105 | BVerfGE 13, 181 [196 f].

このように、連邦憲法裁判所は、「租税」である以上、租税に関する立法管轄権のみが問題となり、事物管轄権は問題とならない、という立場をとっていたのである。

[2.2] フリアウフの見解

これに対して、フリアウフは次のように主張する。憲法上、租税に関する諸規定を経済政策・社会政策的な介入（Intervention）のための道具として用いられることは、原則として許される。そのような諸規定もあくまで租税法規範であり、財政憲法（Finanzverfassung）（連邦についていえばボン基本法105条）に基づいて立法権限の所在を判断する（ここまでは、連邦憲法裁判所の立場と同じである）。「しかし、この結論によって次の事実を見失ってはならない。それは、単なる財政的な目標設定を超える租税法律について実質的に重要なのは、財政憲法の領域に属する諸規制のみならず、その他の領域に属する諸規制である、ということである。経済政策的ないし総合社会政策

的（gesellschaftspolitisch）[*106]な種類の具体的な成果を目指した租税を通じた介入は、それぞれの政策の影響を受けるべき事物領域に措置（Maßnahme）として直接干渉する」[*107]。

＊106 | Gesellschaftspolitikについては、大陽寺順一『社会政策論の歴史と現在』203-260頁（1997年、初出1965年、1968年）等参照。

＊107 | Friauf, Verfassungsrechtliche Grenzen, S. 19.

このような認識は、次のような問いを生む。すなわち、「介入的な租税法規範の公布に際して、財政憲法の管轄権決定に加えて、一般的な立法権限の連邦と諸ラント間の配分に関するボン基本法の諸規定にも従う必要があるのか」[*108]。この問い、つまり、権限の交錯の問題（das Problem der Kompetenz-Überschneidung）につき、フリアウフは秩序の首尾一貫性（Ordnungszusammenhang）を重視する。そして、秩序の首尾一貫性の観点から、個々の立法管轄権が全体の権限配分の意味および目的と一致しないようなやり方で利用されてしまうことは許されないという[*109]。さらに、刑事立法に関する同様の問題に関する過去の議論を参照して、次のような一般的な結論が導かれる。「租税法律を通じて、ボン基本法に規定された立法に関する一般的な管轄権秩序が浸蝕されてはならない。このため、一定の種類の租税に関する立法権限は、租税に関する諸規定により、当該立法者が管轄権を有しないような事物領域を間接的に規制する資格（Befugnis）を原則として含まない」[*110]。

＊108 | Friauf, Verfassungsrechtliche Grenzen, S. 25 f.

＊109 | Friauf, Verfassungsrechtliche Grenzen, S. 28.

＊110 | Friauf, Verfassungsrechtliche Grenzen, S. 30 f.

もっとも、あらゆる租税が何らかの事物領域に影響をもたらすことを考えると、前述のように常に事物立法管轄権を要求することは現実的ではない。そこで、客観的に真正な付随規制（echte Nebenregelungen）が問題となっている場合には、租税立法管轄権があれば足りる、とされる。一般的な事物立法管轄権に関するボン基本法70条について、事物的関連に基づく権限（ここでは立法管轄権のこと）（Kompetenz kraft Sachzusammenhangs）や補充的権限（Annex-Kompetenz）に基づいて立法管轄権が拡張されるといわれるのであるが、この法理が租税立法管轄権についても成り立つ、というのがその理由である[*111]。

＊111 | Friauf, Verfassungsrechtliche Grenzen, S. 31 f.

いずれにせよ、フリアウフによれば、誘導規範であるような租税法規範を定めるためには、原則として、租税立法管轄権のみならず、当該誘導が影響を及ぼす事物に関する事物立法管轄権が必要である。このようなフリアウフの考え方は、学説においては支配的になったと言われる[＊112]。

＊112 | Vogel, Neue Diskussion, S. 598.

フリアウフの結論に賛成する学説の中には異なる理論構成をとるものが少なくないが[＊113]、ここでは、バイアーの見解のみを紹介しておきたい[＊114]。バイアーは、租税の軽減(Steuerbefreiung)を誘導のためのもの(Lenkungusbefreiung)と確認的なもの（Ausgrenzungsbefreiung）[＊115]とに分ける。そして、前者については、賦課金を通じた誘導と同様に、課税権（Steuergewalt）ではなくて補助金に関する権力（Subventionsgewalt）に基礎づけられるべきであるとする。このため、誘導的性質を有する租税の軽減を定めるためには、ボン基本法第10章の財政に関する権限ではなく、同70条以下の権限、具体的には同74条11号（現在は、同74条1項11号）の経済法に関する権限があれば足りるということになる[＊116]。

＊113 | たとえば、ゼルマーは、フリアウフの結論に賛成しつつも、租税を通じた誘導の目的が競合的立法権に関わる場合と専属的立法権に関わる場合を分けて論じている。Peter Selmer, Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht, 1972, S. 160 ff. (zit: Steuerinterventionismus)

＊114 | Hermann-Wilfried Bayer, Die verfassungsrechtlichen Grundlagen der Wirtschaftslenkung durch Steuerbefreiungen, StuW 1972, 149.

＊115 | 形式的には租税の軽減に見えるが、実質的には、そもそも課税要件に該当しないことを確認的に規定したに過ぎないもの。

＊116 | Bayer, StuW 1972, 149 (155).

バイアーにおいては、誘導のために軽減されている租税は補助金と同視されている。このような考え方は、その後、アメリカにおけるサリーらの租税支出論の影響を受けたフォーゲルによって展開されることになる[＊117]。また、バイアーは、一般の立法権と租税高権（Steuerhoheit）とを截然と区別している。この点は、両者を相対的なものとしてとらえているように読める判例や

フリアウフの考え方と大きく異なる。

＊117 | Vogel, StuW 1977, 97.

バイアーのような考え方は、判例ともフリアウフとも異なるので、近年の研究では1970年代の学説には（判例を支持するもの、フリアウフを支持するもの、バイアーを支持するものという）三つの考え方が存在したと整理されることがある[＊118]。ただし、租税立法権限なしに租税の軽減だけを定めることはできないことを考えると、バイアーに従っても、結局のところ、フリアウフのように二重の権限が必要だというのと同じことになる。1970年代の学説について、二つの考え方のみがあったという整理[＊119]は、このような認識に基づいているのであろう。

＊118 | Rainer Wernsmann, Verhaltenslenkung un einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 179 ff. (zit: Verhaltenslenkung)

＊119 | Vogel, Neue Diskussion, S. 598.

[2.3] カッセル市包装税条例事件決定

立法管轄権に関する議論は、1970年代を最後に下火になったものの、地方自治体による租税・賦課金の導入およびそれらに関する連邦憲法裁判所の決定により、20世紀の末から再び活性化した。ここでは、1998年5月7日付の二つの決定のうち、より重要性の高いと思われる、カッセル市包装税条例に関する事件の決定[＊120]を紹介する。

＊120 | BVerfGE 98, 106. この判決の紹介・解説として、清野幾久子「条例による使い捨て包装容器への課税」ドイツ憲法判例研究会編『ドイツの憲法判例III』(2008年) 272頁（初出：自治研究77巻2号126頁 (2001年)）参照。

この事件では、1992年7月1日から使い捨て包装・食器に対して包装税 (Verpackungsteuer) を課したカッセル市の1991年12月16日の条例が、訴願を行った業者2社の基本権を侵害しているかどうかが争われた。連邦憲法裁判所は、同条例が「法治国原理（ボン基本法20条3項）と結びついた連邦国家の立法権限秩序（同74条1項24号、同105号2a項）と合致しない」ことを理由に、同条例が訴願人らのボン基本法12条1項に基づく基本権を侵害していると判断した[＊121]。

＊121 | BVerfGE 98, 106 [117].

この判断の理由を述べる際に、租税立法権限を通じて誘導を行うことができること、また、フリアウフのように二重の権限が必要だという説をとらないこと、を前提に[＊122]、裁判所は次のように述べている[＊123]。

＊122 | BVerfGE 98, 106 [117 f.].
＊123 | BVerfGE 98, 106 [118 ff.].

「別途規制されている事物領域において誘導を行うために租税立法権限を行使することは、それにより法秩序に矛盾が生じない限りで許される。租税を通じた誘導が事物事項に及ぶ場合、租税立法者は、管轄権を有する事物立法者が行う諸規制と矛盾するような規制を行ってはならない。」

「連邦国家であることによる権限の限界に留意し、またこの権限を相互に連邦国家であることを考慮して行使する義務は、法治国原理によりその内容を明らかにされるとともにその適用範囲を拡張される。法治国原理は、連邦とラントのあらゆる法を定める機関に対して、法秩序が首尾一貫性なく作り出した矛盾した諸規制に規範の名宛人が直面してしまうことがないように、規制をする際にその都度お互いに調整することを義務づけている。矛盾の原因となっている諸規制のうち従うべき規制は、原則として、諸規制の順位、先後関係及び一般法・特別法の関係により決定される。既にボン基本法により、事物権限と租税権限はそれぞれ基本的には事物立法者が行為義務を租税立法者が支払義務を規制するように、調整されていた。この限りでは、両権限を並列しまたこれらの権限を守ることが事実上の矛盾につながることはない。しかし、名宛人に租税を負担する要件を回避させてしまうような支払義務を租税立法者が創設した場合、この誘導が、立法管轄権のある事物立法者が行った諸規制と矛盾する効果を生じさせてしまうかもしれない。それゆえ、立法者が租税権限に基づいて事物立法者たちの権限領域に入り込んで誘導やそれにより間接的に人々の行動を形成することができるのは、この誘導が事物規制の全体構想にも具体的な個々の規制にも反しない場合に限られる。」

「これらの法治国的規準は、立法権限の連邦国家的秩序の枠内で、権限の行使に対する制限をも基礎づけている。租税立法者は、事物立法者によって行われた諸決定を、行動を決定づける効果が事物立法者による規制の構想と対立するような誘導規制を通じて、歪めてはならない。事物立法者がある事物対象について規制を行っている限りにおいて、立法者は租税誘導に際してこの規制に留意しなくてはならない。」

「たとえば、連邦の立法者が誘導圧力のある誘導租税を通じてラントの立法者が規制している文化法の領域において人々の行動を形成するような影響を与えようとする場合、連邦の立法者がそれによってラントの立法者の規制の構想あるいは個々の見解と矛盾するような行動をさせようとするならば、連邦の立法者はその租税権限を踰越しているということになる。逆に、ラントの立法者または自治体の条例制定者は、連邦の立法者の規制領域が租税により追求される誘導目的を排除しているあるいは租税による誘導目的と対立する誘導効果または手段を規定している場合には、そのような誘導租税を通じて連邦の立法者の規制領域に影響を及ぼしてはならない。」

このように、本判決は、いわば法秩序の首尾一貫性の観点から、租税立法権限が制約されるというのである。このような考え方はそれまでの学説にはみられなかった。

学説の中には、本判決に批判的なものもある。たとえば、ヴェルンスマンは、次のように言う[*124]。すなわち、事物立法と租税立法とが相互に矛盾する法効果を生じさせることはなく、せいぜいそれぞれの立法による物事に対する評価が矛盾するに過ぎないのだから特に問題にする必要はない。また、法秩序の首尾一貫性という命題は、連邦国家であることや法治国原理から基礎づけることができない。結局、連邦への忠誠の原則（Prinzip der Bundestreue）によって解決すべき例外的場合を除けば、事物立法管轄権に配慮して租税立法管轄権を制限する必要はない。ヴェルンスマンによれば、連邦憲法裁判所の従来の立場が妥当だったということになるわけである。

＊124 | Wernsmann, Verhaltenslenkung, S. 182 ff.

3．法治国原理に基づく限界

(1)侵害の不明確性？

法治国原理（Rechtsstaatsprinzip）は、ボン基本法の基本原則の一つであって、同20条と結びつけて語られることが多い[*125]。そして、租税立法との関係で言えば、「個別の基本権への侵害がなくとも、連邦憲法裁判所の見解によれば『いずれにせよ』租税法律主義（der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung）がボン基本法2条1項から導かれる」[*126]。もっとも、連邦憲法裁判所は「租税法律はその自由権侵害効果をいずれにせよボン基本法2条1項に照らして判断される」[*127]と述べているに過ぎない。ボン基本法12条1項に関する審査に法治国原理を読み込んでいる判例もあることを考えると[*128]、法治国原理との関係は基本権との関係での審査のどこかで合わせて判断される、と整理したほうがよいかもしれない。

＊125 | Jarass, in: Jarass/Pieroth, GG, Art. 20, Rn. 28.
＊126 | Birk, Steuerrecht, Rn. 172.
＊127 | BVerfGE 87, 153 [169].
＊128 | BVerfGE 38, 61 [81 ff.].

さて、フリアウフの1966年の論文は、租税を通じた誘導と法治国原理との関係をも分析している[*129]。彼は、租税というものを形式的にではなく、実質的に理解する。また、租税による事実上の事物領域への影響にも事物立法管轄権が必要だと考えた。そのような立場をとる彼が、租税を通じた誘導が個人に対する「侵害」を構成し得るととらえるのは、自然なことである[*130]。そのうえで、フリアウフは、租税を通じた誘導の法治国原理との関係での問題点は「侵害の不明確さ（Unschärfe des Eingriffs）」にあると指摘する[*131]。

＊129 | 以下のフリアウフの議論の紹介として、中原・前掲＊72、193-194頁参照。
＊130 | なお、フリアウフは資金交付活動に関する研究においても、国家から資金を受け取ることが受領者に対する「侵害」の側面を有するとの見解を述べているという（櫻井敬子「資金交付活動の統制に関する考察（2）」自治研究68巻12号112頁、114-117頁（1992年））。もしかすると、彼は、国家と個人との直接の関係に着目するのではなく、国家が市場に作用を及ぼし、市場メカニズムにより個人の行動が変わる、ということまで視野に入れて実質的に「侵害」という概念をとらえているのかもしれない。
＊131 | Friauf, Verfassungsrechtliche Grenzen, S. 33. もっとも、フリアウフはあくまで問題点を指摘しているのであって、「金銭賦課による誘導がそもそも許されない」（中原・前掲＊72、193頁）とまでは断言していない。

フリアウフの見解はゼルマーによって批判された[*132]。ゼルマーの記述は簡潔であるが、敷衍すると次のようなことが言えると考えられる。ゼルマーは、そもそも法規範の名宛人のみに対して「侵害」が存在すると考えるので、直接の名宛人の存在しない租税の場合にはそもそも侵害が存在し得ないということになる。つまり、彼は、フリアウフに対して、実質を重んじるフリアウフの前提を共有したうえで侵害は不明確ではない、というように批判したのではなく、むしろ、形式的ないし古典的な立場から、批判を行ったのである。

＊132 | Selmer, Steuerinterventionismus, 212 f. 中原・前掲＊72、193頁。

連邦憲法裁判所は、ゼルマーの説に与した[*133]。いわゆる「レーバー・ペニヒ（Leberpfennig）」[*134]に関する連邦憲法裁判所の1974年7月17日の決定[*135]は、次のように述べている[*136]。

＊133 | 中原・前掲＊72、193頁。
＊134 | 「レーバー・ペニヒ」を含む、レーバー交通相による政策「レーバー・プラン（Leber-Plan）」については、杉山・前掲＊76、128頁以下参照。
＊135 | BVerfGE 38, 61. ゼルマーの著書に言及しないものの、本決定がフリアウフ説への批判となっているという指摘として、Christoph Trzaskalik, Inwieweit ist die Verfolgung ökonomischer, ökologischer und anderer öffentlicher Zwecke durch Instrumente des Abgabenrechts zu empfehlen?, Deutschen Juristentags, 2000, Bd. I, Gutachten E 1, E 24. (zit: Gutachten) また、本決定の紹介として、上田・前掲＊76、160-167頁参照。
＊136 | BVerGE 38, 61 [82].

「違法だと主張されている道路貨物輸送税（Straßengüterverkehrsteuergesetz）の諸規定に対して、重大な法治国的な懸念は存在しない。」

「一般に租税誘導法律に対して、またとりわけ道路貨物輸送に対する課税に対して、租税上の諸措置が本当に社会的に最も望ましくないような行動様式ないし最もなくても構わないような行動様式に対して作用することについての保障がない、という非難が行われる。遠距離貨物輸送に対する特別の課税を通じて、損失なく他の輸送手段に頼ることのできるような場所にいる企業家は輸送手段の放棄を強制されることはなく、むしろ他に適切な輸送を実現できないにもかかわらず競争関係ゆえにヨリ高い負担をその計算においてもはや吸収できないような企業家が輸送手段の放棄を強制される、というの

である。こうした侵害の不明確性は、構造的なものであり、また、法治国であることから要請される測定可能性と予測可能性が本来の課税要件という第一段階では存在するかもしれないが介入という第二段階においては存在しない、という効果をもたらす、というのである。」

「実際には、こうした予測の困難性により、このような法律の誘導効果に対して疑問が生じることはない。このことは誘導租税についてのみならず、(ボン基本法74条11号及び22号に基づく)その他の経済政策的及び交通政策的諸措置にもあてはまる。個々の誘導の名宛人に生じる具体的な効果を予測できず、たかだか一般的な効果しか予測できないので、個々の事例であるいは様々な事例をまとめてみた場合に介入効果(Interventionseffekt)が目的との関係で比例的ではなく過剰であるという危険が存在する。それにより立法者は経済誘導のための租税法の利用に際して慎重になるかもしれないが、そのことはどの誘導租税にもそもそも法治国的欠陥があるということを意味するわけではない。確かに立法者はその諸措置を構成要件に関して明確かつ誤解の余地のないように表現し『それにより関係者が法的地位を知りそれに従ってその行動を決定できる』ようにする義務を負う。しかし、測定可能性と予測可能性の要請はせいぜい個々の名宛人が義務づけられている法律による侵害に対しての彼の地位に関するものであって、それを超えて法律の一般的な効果に関するものではない(ゼルマー『租税介入主義と憲法』(1972年)213頁参照)」。

以上のとおり、この判決は、フリアウフの記述[*137]をほとんどそのまま引用したうえでそれに対してゼルマーを引用して批判を加えたのである。

＊137 | Friauf, Verfassungsrechtliche Grenzen, S. 33 f.

(2)誘導目的の明示が必要か？

近年の教科書類では、法治国原理から導かれる原則として、次のようなものが挙げられている。まず、ビルクの教科書では、法治国的限界

（Rechtsstaatliche Grenzen）という標題のもと、法律に適合した課税の原則（Der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung）、要件と効果が決まっていること（Bestimmtheitsgebot）、遡及効がないこと（Rückwirkungsverbot）という三つの項目が立てられている[*138]。ティプケとラングの教科書では、ほぼ同様の内容が課税の形式的法治国性（Formale Rechtsstaatlichkeit der Besteuerung）という標題のもと、租税法的合法性の原則（Steuerrechtliches Legalitätsprinzip）[*139]、要件と効果が決まっていて明確であること（Gebot der Bestimmtheit und Normenklarheit）、信頼保護を通じた法的安定性（Rechtssicherheit durch Vertrauensschutz）という三つの項目が立っている[*140]。言うまでもなく、これらは誘導規範のみならず租税法規範一般について要求される性質である。

＊138 | Birk, Steuerrecht, Rn. 172 ff.

＊139 | 金子・前掲＊2（租税法の基本原則）61頁で、Legalitätsprinzipが「合法性の原則」に対応するドイツ語として挙げてあるので「合法性の原則」と訳したが、ここで言う「租税法的合法性の原則」は金子・前掲＊2（租税法の基本原則）50頁に言う課税要件法定主義をも含む広い概念であることに注意されたい。

＊140 | Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3, Rn. 230 ff.

誘導規範に特有の議論としては、誘導規範であることが課税要件規定において明示されている必要があるかどうか、という議論が存在する[*141]。この点につき、いわゆる統一価格第二決定（財産税決定）[*142]の中に、明確性（Bestimmtheit）への言及があり[*143]、このことをとらえて同決定が明確性を要求していると解したうえで、同決定を批判する見解が存在する[*144]。あらゆる租税法規範により人々の行動は影響を受けるのであるから、誘導規範についてのみどのような効果が生じるかということを明記する必要はないというのである。

＊141 | Osterloh, Lenkungsnormen, S. 396.

＊142 | BVerfGE 93, 121. この判決については、谷口勢津夫「財産評価の不平等に関するドイツ連邦憲法裁判所の2つの違憲決定」税法学535号153頁（1996年）、中島茂樹＝三木義一「所有権の保障と課税権の限界」法律時報68巻9号47頁（1996年）、中島茂樹「課税権と所有権—統一価格II決定」ドイツ憲法判例研究会編『ドイツの憲法判例II〔第2版〕』306頁（2006年）、伊藤・前掲＊61、手塚貴大「企業課税における税負担の上限」法学政治学論究（慶応義塾大学）54号207頁（2002年）を参照。

＊143 | BVefGE 93, 121 [148].

＊144 | Trzaskalik, Gutachten, E 28 f., E 89 f.

この見解に対して、同決定が問題としているのは明確性というよりもむしろ、誘導規範の目的として当初の立法者の定めたことを所与とすべきなのかそれとも裁判所が誘導規範の目的を自由に認定できるのか、という問題なのではないかという指摘があり[*145]、こちらの指摘のほうが正当であると考えられる。この誘導規範の目的の認定主体という問題はそれ自体重要であるので、後述する。

＊145 | Osterloh, Lenkungsnormen, S. 396.

4．基本権に基づく限界

(1)基本権に基づく限界についての考え方

[1.1] 平等原則かそれ以外の基本権か

租税制度、とりわけ誘導規範を基本権との関係で問題とする場合、基本権のうちで自由権を中心に考えるのか、それとも、平等原則を中心に考えるのか、という基本的な立場を決めなくてはならない。この点について、オスターローは、2001年の時点で、連邦憲法裁判所の判例は、かつては平等原則よりも自由権を中心として判断を行っていたが、最近になってむしろ平等原則に一元化する傾向がみられる、と評している[*146]。

＊146 | Osterloh, Lenkungsnormen, S. 397 ff.

オスターローによれば、誘導規範に対する合憲性審査は、1970年代までの古い判例と最近の判例とでアクセントの位置が異なる。

まず、古い判例（酒場免許税決定（1961年）、遠距離貨物輸送判決（1963年）、レーバー・ペニヒ決定（1974年））においては、租税法律の合憲性は、ボン基本法12条（およびそこに読み込まれる同3条1項）に定められた職業の自由に反しないかどうかという点に絞って、経済誘導のための諸目的との関係で、緩やかな基準に基づいて審査がされていた[*147]。また、課税される行為を止めて他の手段を用いるという意味での代替可能性がないので誘導効果がそもそも生じないような当事者の存在についても、そのような当事者がきわ

めて多い場合に初めて憲法上の問題が生じるとしていた[*148]。さらに、ボン基本法12条に読み込まれるところの同３条１項から導かれる租税正義（Steuergerechtigkeit）についても、これに抵触することは原則としてないと解されていた[*149]。

＊147 | たとえば、酒場免許税決定では、「［一定の職業を遂行する免許を得ることと結びついている租税法規範］は、憲法上、原則として、自由な職業選択に影響（Rückwirkung）を及ぼし得る遂行の規制（Ausübungsregelung）として扱われるべきである」（BverfGE 13, 181［185］）と述べられている。レーバー・ペニヒ決定（BVerfGE 38, 61）における判断枠組みについては、上田・前掲＊76、160-165頁参照。

＊148 | Osterloh, Lenkungsnormen, S. 398 f.

＊149 | Osterloh, Lenkungsnormen, S. 399.

オスターローはこの時期の判例について、次の二点を指摘している[*150]。第一に、これらの租税法に関する事案の審査枠組みは、石油備蓄の強制に関する1971年の決定[*151]等の同時期の（租税以外の手段による）経済政策（Wirtschaftspolitik）に関する判例の枠組みと全く同じである[*152]。このことから、租税法が経済政策や社会政策の手法の一つとして評価されていることがわかる。第二に、それまで中心的な役割を果たしてきた（立法の）適切性（Sachgerechtigkeit）の判断において、客観的にあり得るあらゆる理由が考慮されることになった。基本権としてはボン基本法12条１項と同２条１項が援用され、同３条１項の平等原則には独自の役割が存在しない。

＊150 | Osterloh, Lenkungsnormen, S. 399 f.

＊151 | BVerfGE 30, 292. この決定については、上田・前掲＊76、161頁注16のほか、藤原淳一郎「西ドイツの石油備蓄法（1965年）に関する一考察」法学研究63巻12号93頁（1990年）参照。

＊152 | BVerfGE 38, 61［85 f.］.

第二の点について補足すると、確かにこの時期の判例では、夫婦合算課税違憲決定（BVerfGE 6, 55）[*153]で述べられた、ボン基本法３条１項から導かれる租税正義の原則が立法者を拘束する、という命題が援用されるに留まり、同条項の平等原則が直接適用されているわけではない[*154]。レーバー・ペニヒ決定においては、同条項は同12条の枠組みの中で考慮されるに過ぎない[*155]。

＊153 | この決定については、前掲＊63参照。

＊154 | BVerfGE 13, 181 [202] ; BVerfGE 16, 147 [162, 183] .
＊155 | BVerfGE 38, 61 [97] .

これに対して、いわゆる統一価格第二決定（財産税決定、BVerfGE 93, 121）以降の新しい判例では一般的な審査基準の中で「特殊租税体系的見方」が決定的な役割を果たしている、とオスターローは言う[＊156]。具体的には、租税立法者に経済政策的・社会政策的な形成の自由（Gestaltungsfreiheit）があることを承認し、当初段階において課税物件や税率を決定することを認めるが、その後の段階における個々の課税要件の設定については首尾一貫性の要請（Gebot der Folgerichtigkeit）を租税立法者に課すのである。

このような新しい判例について、オスターローは次のような指摘をしている[＊157]。

＊156 | Osterloh, Lenkungsnormen, S. 400.
＊157 | Osterloh, Lenkungsnormen, S. 401 f.

第一に、厳格な二者択一的思考は採られていない。誘導目的は不平等な負担の正当化根拠として用いられることがあるに過ぎないし、しかも、誘導目的との関係での誘導手段の妥当性（Angemessenheit）という審査を通った場合にのみ、金銭的支払能力（以下、「担税力」と訳す場合もある）に応じた課税（Besteuerung nach Maßgabe der finanziellen Leistungsfähigkeit）からの逸脱の正当化として誘導目的を利用することができるのである[＊158]。

＊158 | 担税力に応じた課税については、吉村典久「所得控除と応能負担原則」金子宏編『所得課税の研究』235頁（1991年）参照。

第二に、自由権保護と平等保護の交錯領域においては、租税法に関する憲法判例は、一般的な（それ以外の国家の経済政策に関する審査に用いられる）基本権ドグマーティクに従っている。

[1.2] ビルクが提示する枠組み

前述の判例の枠組みの変化との関係で取り上げておかなくてはならないのが、1983年にビルクが公表した教授資格論文[＊159]およびその後の体系書[＊160]、教科書等で示してきた枠組みである。教授資格論文については、すでに日本でも「租税と社会給付の統一的把握をめざしつつ、応能課税原則が憲法上の

負担配分原則としてどのように立法者を制約しうるのかを具体的に分析し、いわば応能課税原則の『復権』を意図したものである」[*161]との的確な評価および詳細な紹介がなされているので[*162]、本稿ではその紹介を省略する。代わりに、ビルクの教科書に租税法規範の合憲性審査枠組みが要約されているので、それを紹介する[*163]。

＊159 | Dieter Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983.
＊160 | Dieter Birk, Steuerrecht, Bd. 1, Allgemeines Steuerrecht, 2. Auflage, 2004.
＊161 | 三木・前掲＊81、110頁。
＊162 | 前掲＊90参照。
＊163 | Birk, Steuerrecht, Rn. 215.

「租税法規範の合憲性審査は以下の手順で行われる。第一段階では、ある規範の租税負担効果（die steuerlichen Belastungswirkungen）が平等原則に照らして、すなわち担税力に応じた課税の原則に従って、「平等（gleich）」に配分されているかどうかが審査される。ある租税法規範が負担効果のみならず形成効果をも示している場合には、第二段階において、形成効果によって惹起される行動の強制（Verhaltenszwänge）が市民の自由権（ボン基本法２条１項、12条１項、14条等）と合致するかどうかが審査される。負担効果も形成効果も憲法に反しないならば、当該規範は全体として（insgesamt）合憲である。問題なのは、負担効果については担税力に応じた平等な課税の基準（ボン基本法３条１項）に違反するが、形成効果については憲法に適合しており、場合によっては国家目標規定（Staatszielbestimmungen）（たとえばボン基本法20a条）[*164]の実現に役に立つ、というような租税法規範である。ここでは、第三段階として、形成目的が平等原則違反を正当化するかどうか、ということが問われるべきである」。

＊164 | 国家目標規定については、小山剛「国家目的と国家目標規定」小山＝駒村編・前掲＊26、11頁、ボン基本法20a条については、岡田俊幸「ドイツ憲法における『環境保護の国家目標規定（基本法20a条）』の制定過程」ドイツ憲法判例研究会編『未来志向の憲法論』223頁（2001年）、岩間昭道「ボン基本法の環境保全条項（20a条）に関する一考察」同書269頁参照。

このように、ビルクにおいては、担税力に応じた課税として正当化される水準の租税負担を想定し、それと実際の租税負担との間に懸隔が存在する場

合、差分が誘導目的から正当化されるか、ということが問われることになる。この審査において行われるのは誘導目的の意義と懸隔の度合いとの衡量（Abwägung）である[*165]。

＊165 | Birk, Steuerrecht, Rn. 214, Birk, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 244.

(2) 平等原則に基づく違憲審査

[2.1] 平等原則に基づく違憲審査の枠組み

平等原則に基づく違憲審査についてはすでに詳細な紹介があるが[*166]、要点のみ示せば、次のとおりである。

＊166 | 井上典之「平等保障の裁判的実現（1）-（4・完）」神戸法学雑誌45巻3号533頁、46巻1号127頁、4号693頁、48巻2号301頁（1995-1998年）、特に、46巻1号143頁以下（「ドイツ憲法判例にみる『新定式』」）、4号694頁以下（「『新定式』の下での比例性審査」）、同719頁以下（「平等審査と平等保障」）参照。

まず、連邦憲法裁判所は、長い間、ボン基本法３条１項の一般的な平等原則を「恣意定式（Die Willkürformel）」に従って運用してきた[*167]。それによれば、平等原則違反となるのは「法律上の差別化ないし不平等な取扱いに対して、合理的な、または事物の本性に由来する、あるいはその他の客観的に（sachlich）もっともらしい理由が見当たらない場合」である[*168]。一般的な平等原則が恣意定式へと矮小化されてしまったことは、一般的な平等原則に価値に対する評価の開放性（Wertungsoffenheit）が存在することに対する、議会と裁判所の権限分配の観点からの解答として説明される[*169]。価値に対する評価の開放性とは、一般的な平等原則自体は意味論的に言って空っぽ（semantisch "leer"）であり、外部から価値に対する評価（Wertungen）をもち込んで初めて有用なものとなる、ということである[*170]。議会が平等原則の適用に必要な正義の基準を具体化する権限を与えられ、裁判所は明白な不正義のみをコントロールするわけである[*171]。しかし、ボン基本法のもとでこのような権限分配は必然的ではないし、恣意定式自体もこのような権限配分の理由づけを提供していない[*172]。また、この分野での連邦憲法裁判所の形式的な自己抑制は、他の基本権に関する積極的な判断と際立った対照をなしていた。このため、連邦憲法裁判所による自由権保護と平等権保護とを法理論

的に架橋するために、(前者に対して用いられていた) 比例原則ないし過剰禁止原則 (Grundsätze der Verhältnismäßigkeit bzw. des Übermaßverbots) [*173]が平等権保護のためにも用いられるようになる[*174]。

＊167 | Osterloh, in: Sachs, GG, Art. 3, Rn. 8. この時期の租税関連判例につき、清永・前掲＊63参照。

＊168 | BVerfGE 1, 14 [52]. この判決については、井上・前掲＊166、46巻1号143-144頁参照。

＊169 | Osterloh, in: Sachs, GG, Art. 3, Rn. 10.

＊170 | Osterloh, in: Sachs, GG, Art. 3, Rn. 5.

＊171 | Osterloh, in: Sachs, GG, Art. 3, Rn. 10.

＊172 | Osterloh, in: Sachs, GG, Art. 3, Rn. 11.

＊173 | 比例原則の「過剰禁止」という定式化は、1961年のレルヒェの論文による。宍戸常寿『憲法裁判権の動態』213-214頁 (2005年)。

＊174 | Osterloh, in: Sachs, GG, Art. 3, Rn. 12. ただし、そもそも比例原則を平等権保護の文脈で用いるべきか否かということについては学説上依然として争いがある。Wernsmann, Verhaltenslenkung, S. 224 f. オスターローは賛成派の一人である。

このことは、1980年以来の第一法廷によるいわゆる新定式 (Die neue Formel) の採用によって明らかにされた[*175]。「この憲法規範〔基本法3条1項〕は、法律の前にすべての人を等しく取扱うように要請している。それによると、この基本権が侵害されるのは、主として、ある規範名宛人の集団が他の規範名宛人たちと比べて、両集団の間には質的にも量的にも、異なる取扱いを正当化しうるような違いが全くないにも関わらず、異なって扱われる場合である」[*176]。ここでは、平等原則違反はもはや明白性 (Evidenz) の問題ではなく、憲法裁判所による衡量の問題として定式化される。従来よりも厳格な審査が行われるのである[*177]。

＊175 | Osterloh, in: Sachs, GG, Art. 3, Rn. 13.

＊176 | BVerfGE 55, 72 [88]. 井上・前掲＊166、46巻1号153頁の訳を参考にした。

＊177 | Osterloh, in: Sachs, GG, Art. 3, Rn. 14.

具体的には、自由権保護の局面で用いられる比例原則 (過剰禁止原則) に基づく審査[*178]が、一定の修正を加えて、そのまま用いられる[*179]。まず、適合性については、租税法や社会法という再分配システムにおいては正義にかなった分配ということが重要なので、評価の合理性 (Wertungsrationalität) が問われることになる[*180]。次に、必要性原則は、平等原則との関係ではう

まく適用できない[*181]。そこで、狭義の比例性の審査における総合衡量（Gesamtabwägung）の中で、一方では法律による区別の根拠と目的、他方では区別が関係者に及ぼす効果、という両者の比較衡量が行われる[*182]。

さて、旧来の恣意定式と新定式は、どのように使い分けられるのか。この点については、両者の要件を分離する傾向と、両者の要件を統合していく傾向が併存していると説明される[*183]。

＊178 | 比例原則（過剰禁止原則）は、基本権制約について用いられる三段階審査（松本和彦『基本権保障の憲法理論』18頁（2001年））の第三段階の「基本権の制約が憲法上正当化できるかどうかの判定」（同）のうち「実質的正当化要件」（同54頁）を構成する「制約手段の正当化」（同57頁）において用いられる判断枠組みである。そこでは、第一に、制約手段が制約目的にとって適合的かという適合性原則（das Gebot der Eignung）（同59頁）、第二に、制約手段が本当に必要なのか（他の手段はないのか）という必要性原則（das Gebot der Erforderlichkeit）（同）、第三に、狭義の比例性（die Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne）（同61頁）、に基づく判断が行われる。狭義の比例性は「制約目的と制約手段が互いに均衡を保った適切な関係にあるよう求める原則」（同）である。

＊179 | Osterloh, in: Sachs, GG, Art. 3, Rn. 18.

＊180 | Osterloh, in: Sachs, GG, Art. 3, Rn. 19 f.

＊181 | Osterloh, in: Sachs, GG, Art. 3, Rn. 21.

＊182 | Osterloh, in: Sachs, GG, Art. 3, Rn. 22.

＊183 | Osterloh, in: Sachs, GG, Art. 3, Rn. 25 ff.

[2.2] 租税法規範の目的の認定

以上に説明したような枠組みで平等原則違反の有無を審査する場合、その過程で、租税法規範の目的が重要な役割を果たす。というのは、以下のような事情による。効果に着目した場合に看取される不平等な取扱いは、もしそれが誘導規範に基づくのであればその誘導目的との関係で審査されることになる。また、万が一、誘導規範ではない租税法規範により不平等な取扱いが存在しているとすれば、それは簡素化を目的とした規範として正当化される場合[*184]を除けば、正当化することが不可能である。このため、いずれにせよ租税法規範の目的が審査の際の基準として必要となる。

＊184 | Birk, Steuerrecht, Rn. 218 f.

ここで問題なのが、上記審査との関係で、ある租税法規範の目的を誰がどうやって決めるのか、ということである[*185]。また、本質的にはこの問題と

同じことであるが、もともと立法者が財政目的規範（Fiskalzwecknorm）としてのみ考えていた租税法規範を、事後的に誘導目的規範として正当化することができるか、ということが判例では実際に問題になっている[*186]。こうした問題は平等原則違反の審査のみならず基本権との関係での審査でも現れるが、便宜上、ここでまとめて扱うことにする。

＊185 | Rainer Wernsmann, Wer bestimmt den Zweck einer grundrechtseinschränkenden Norm - BVerfG oderGesetzgeber?, NVwZ 2000, 1360; Wernsmann, Verhaltenslenkung, S. 250 ff.; Jarass, in: Jarass/Pieroth, GG, Art. 20, Rn. 83 f.

＊186 | Birk, Steuerrecht, Rn. 216.

この問題につき、統一価格第二決定（財産税決定）では、不平等な取扱いが公共の福祉や誘導といった理由から正当化され得るというそれまでの判例の立場を確認したうえで、次のように述べられていた[*187]。

＊187 | BVerGE 93, 121 [147 f.].

「租税法が財政目的以外の行政目標のために設けたこうした介入（Intervention）は、租税という道具で単なる歳入効果以外の効果を達成しようという、立法者による認識可能な決定（eine erkennbare Entscheidung）を前提とする。事実上、ある租税法律が財政目的以外の役割をも果たし得るようになってしまうような場合は、特に課税のために与えられた権限が立法者による決定抜きに事実上非租税目標にも利用される。すなわち、事実上、租税に関する特別の立法権限（ボン基本法105条）を超えて行政上の諸目標が規律され、諸ラントの収入権限（ボン基本法106条２項１号）の負担で優遇が提供され、そして、場合によっては諸ラントの権限が打ち負かされる。こうした事実上の誘導効果はまた基本権にも影響を及ぼし得る。それゆえ、租税による介入について立法者は別途、課税という手法（Hadlungsmittel）を非財政目的のために用いて構わないのか、また用いるつもりなのかということを示さなくてはならない。

このため、法律上は依然平等な規定なのに事実上の関係が変化したことのみにより生じた租税上の不平等な負担は、事実上生じているが立法者によっては決定されていない負担の違いが正統な誘導目標を達成し得るということによっては、正当化することができない。立法者の不作為（Unterlassen）は、有効な法律に対するそれまでの理解（Konzeption）を変更しない。立法者の

不作為が、一定の一般的に示された事実に課税が及ぶかどうか（Steuerwürdigkeit）に関する立法者にのみ留保された決定に取って代わるということはない。

ある租税法律が許された範囲で誘導目標をも追求しているとしても、その誘導目的は十分にはっきりと（mit hinreichender Bestimmtheit）課税要件に記されていなくてはならないし、また、平等に（gleichheitsgerecht）構成されていなくてはならない。たとえば、財産税上の居住用建物建築（Wohnungsbau）への助成（Förderung）は居住建物用土地について、また、営利目的事業への助成は事業用資産について、それぞれ見積もらなくてはならない。さらに、立法者が複数の租税に適用される統一の評価（einheitliche Bewertung）を用意しこの評価によるすべての租税に等しい基準価値（Ausgangswert）を定めようとしたときに、立法者がこの評価の中で補助（Subvention）を与えることができるのは、当該補助が個々の租税の種類のいずれかに存在しする課税除外（Verschonung）で、それによる負担軽減が公共の福祉の観点から正当化される場合であり、またその場合に限られる。それ以外の場合には、当該補助はボン基本法３条１項の平等原則に違反する。」

このように、「統一価格（Einheitswert）」と呼ばれる1964年時点での地価を基準とする評価により土地は他の財産と比べて大幅に低く評価されていたわけであるが、このことは、誘導目的達成の手段という理由によっても正当化されることはなかった。

本判決のこの部分の判示事項は、その後の判例によっても踏襲されている。たとえば、相続税法19条１項に基づく相続税の課税が、財産の種類によって評価方法が異なることによりボン基本法３条１項に違反するとされた2006年11月６日の決定は、統一価格第二決定の上記引用部分をそのまま引用して一般論を述べている[*188]。統一価格第二決定は第二法廷によるものであったが、本決定は第一法廷によるものであり、連邦最高裁判所としての立場は固まったといってよいと思われる。

＊188 | BVerGE 117, 1 [32 f.].

学説では、統一価格第二決定について、いわば後知恵として誘導目的を設定して正当化することを認めなかったものと位置づける見解があるが[*189]、

同決定に基本的には賛成しつつも、もう少し精密な枠組みを提示する見解もある。すなわち、ヴェルンスマンによれば、目的は通常の法解釈の方法に従って認定すればよく、必ずしも立法者が実際に追求した目的に限られるものではない反面、無関係な目的を裁判所が勝手に設定することは議会と裁判所との権限分配の観点から許されない[*190]。

＊189 | Osterloh, Lenkungsnormen, S. 396.
＊190 | Wernsmann, NVwZ 2000, 1360 [1364].

[2.3] 首尾一貫性の要請

すでに述べたように、租税法規範に対する平等原則に基づく審査は、平等原則に関する新定式に基づきつつも、租税法に独特の事情を考慮して行われている。すなわち、当初の決定については立法者に広範な裁量が存在するものの、その後は首尾一貫性の要請が立法者に及ぶのである[*191]。この点につき、統一価格第二決定は、「立法者は確かに課税物件の選択及び税率の決定に際して、広範な決定の余地を有している。しかし、この当初の課税要件を規定した後は、立法者は、いったん行った負担の決定を、負担の平等という意味で首尾一貫して(folgerichtig)変更しなくてはならない」[*192]、と判示していた。その後、公務員の年金（Beamtenpensionen）と法定年金保険（gesetzliche Rentenversicherung）との課税上の扱いが異なることはボン基本法３条１項の平等原則に違反するとした2002年３月６日の決定[*193]は、端的に、次のように述べた。

＊191 | Birk, Steuerrecht, Rn. 186 f.
＊192 | BVerfGE 93, 121 [136].
＊193 | BVerfGE 105, 73. 本決定については、宮本十至子「年金と課税方式について」税大ジャーナル15号17頁、24頁以下（2010年）参照。

「法律が同じ法効果を結びつけまた法的に同等であると評価する事実を構成要件の形で決定するという立法者の原則的な自由は、租税法の領域、とりわけ所得税法の領域においては、以下の相互に強く関連する二つの準則によって制限される。それは、租税負担を金銭的給付能力の原則に従って調整するという要請と、首尾一貫性の要請（Gebot der Folgerichtigkeit）である」[*194]。

＊194 | BVerfGE 105, 73 [125].

(3)一般的自由権

平等原則以外の基本権で租税法規範に対する憲法上の限界を画し得るものとして、一般的自由権、職業の自由および財産権保障がある。もっとも、これらに基づいて憲法違反となることがあるかどうかについて、判例や学説の立場は必ずしも一致していない。

まず、ボン基本法２条１項の一般的自由権について言えば、1958年12月３日の決定が次のように述べていたことが注目される。曰く、「ボン基本法２条１項を通じて包括的に保護されている行為自由（Handlungsfreiheit）には、形式的にも実質的にも憲法に適合しそれゆえ憲法的秩序に属する法規定のみにより租税をかけられるという市民の基本権も属している。連邦憲法裁判所が1957年１月16日判決以来述べているように、市民はその個別の生活領域が個別の基本権によって保護されていない限りで、その自由およびその経済的観点からの自由に対する公権力による侵害に際してボン基本法２条１項を援用できる。公権力は、個人の経済的自由を命令や禁止によってのみならず、租税の賦課によっても侵害する」[＊195]。つまり、租税の賦課によってボン基本法２条１項により保護されている一般的行為自由が侵害され得るというのである。

＊195 | BVerfGE 9, 3 [11].

確かに、ボン基本法２条１項が課税の一般的な制限となっているという説明も可能ではある[＊196]。しかし、そこで言われていることは要するに、立法管轄権に関する憲法の定め、法治国原理あるいは平等原則に反するような租税の賦課が許されないということであり、ボン基本法２条１項がそれとは別に独自に課税に対する制約となっているわけではない[＊197]。

＊196 | Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3, Rn. 185 f.

＊197 | Friauf, Verfassungsrechtliche Grenzen, S. 39, Fn. 114.

⑷職業の自由

かつては、租税立法が職業の自由と抵触することは、原則としてないと考えられていた。たとえば、バッホフは、1958年に出版された基本権に関する書物において、租税立法のような職業活動に間接的にしか影響を及ぼさない措置はボン基本法12条の職業の自由の保護の対象外だと述べていた[*198]。それは経済的な制約に過ぎず、法的な制約ではないというのである。ただし、彼とて、すでに連邦憲法裁判所が示していたとおり、禁止的（prohibitiv）に働く租税については別の判断がされるべきであると考えていた。

＊198 | Bachof, Freiheit des Berufs, in: Betterman-Nipperdey-Scheuner, Die Grundrechte, Bd. III 1 (1958), S. 155, S. 196 f.

これに対して、判例でも、また学説でも、租税立法との関係でボン基本法の保障する職業の自由が侵害され得るという考え方が現れ、それが主流となった[*199]。まず学説についてみると、フリアウフは、禁止的に働くものに限らず、たとえ租税立法の衣を纏っていようとも、事物規制（Sachregelung）を目的とする場合にはボン基本法12条に基づく審査を行うべきであるという[*200]。

＊199 | 伊藤嘉規「課税の限界としての職業の自由」富山大学経済論集52巻2号107頁（2006年）では、1990年代に至るまで連邦憲法裁判所は租税立法に対してボン基本法12条との関係での審査を行ってこなかったと述べられているが、これは正しくない。

＊200 | Friauf, Verfassungsrechtliche Grenzen, S. 39 ff.

判例では、まず、1961年の酒場免許税決定は、薬局判決(BVerfGE 7, 377)[*201]の一般論を援用したうえで、租税に関する規定がボン基本法12条1項との関係で問題となり得る場合を次のように整理した[*202]。

＊201 | 多くの文献があるが、さしあたり、舟田正之「職業の自由と“営業の自由”」ジュリスト592号30頁（1975年）参照。

＊202 | BVerfGE 13, 181 [184 ff].

「一定の職業を遂行する免許を得ることと結びついている租税法規範は、[ボン基本法] 12条に照らして審査されうる。この規範は、憲法上、原則として、自由な職業選択に影響（Rückwirkung）を及ぼしうる遂行の規制（Ausübungsregelung）として扱われるべきである。

ボン基本法12条１項は、包括的な同２条１項において保障されている人格の自由な発展（Freie Entfaltung der Persönlichkeit）の権利の、一つの特別な表現である。12条１項が尊重するのは自由な職業活動であり、同条項は個人に対し、彼が生活していくための基礎をなすと適切に信じるあらゆる活動を行う権利を保障する。この保護領域に照らして、ある法律上の規定がこうした基本権に対する特別の自由保障に抵触し、それゆえそれを基準として審査されうるか、判断される。原則としてボン基本法12条１項は、職業活動にまさに関わりこうした活動を直接の対象とする決定のみに対する基準規範（Maßstabnorm）として考慮されている。［中略］

にもかかわらず、ボン基本法12条１項に照らして審査するために、職業的活動が規範の直接の規制対象でなくてはならないことが、例外なく要求されてはならない。連邦憲法裁判所が薬局判決で述べたように、自由な人間の人格の価値に鑑みると、個人の経済的自己決定の行為としての職業選択は、できるだけ公権力による侵害に抵触しないままであるべきである。

もし職業活動を直接対象とする規定のみをボン基本法12条１項を基準として憲法上審査するのであれば、自由な職業選択に対する制限からの個人の保護は不十分にしか保障されないことになろう。直接職業を規制する性格を有しないにも関わらず、その事実上の効果により職業選択の自由を間接的に侵害するような規定が、このボン基本法12条１項が保護しようとする特別な自由の領域に抵触することがありうる。

租税に関する規定もこのような効果を招くことがありうる。租税に関する規定は、それがその構成ゆえに職業の遂行（Ausübung）と密接に関連しており、かつ、客観的に職業を規制する方向づけ（eine berufsregelnde Tendenz）が明らかに認識される場合に、ボン基本法12条１項に照らして審査される。

いかなる前提があれば租税法規範が職業の遂行と密接に関係し、それゆえ職業の規制と接近するかということは、この文脈では一般的に決定される必要がない。いずれにせよ、租税法律が一定の職業の遂行のための許可の取得を課税要件として含んでおり、それゆえに、職業の遂行を開始する際の職業免許（Berufszulassung）が経済的な不利益と結びついている場合には、職業活動との内的及び外的な関連が存在する。」

このような酒場免許税決定の枠組み、すなわち、職業の遂行と密接な関連性があり、職業を規制する方向づけが明らかである、という二つの要件が満たされた場合に租税法規範がボン基本法12条１項との関係で審査されるということは、遠距離貨物輸送判決[*203]やレーバー・ペニヒ決定[*204]といった後の判例でも踏襲されている。

＊203 | BVerfGE 16, 147 [162].
＊204 | BVerfGE 38, 61 [79].

遠距離貨物輸送判決は、「租税法規範の経済誘導的性格によれば、ボン基本法との適合性の審査においてとりわけ同12条１項が基準として重要である。なぜなら、当該法律は経済誘導措置としてその関係者に対して主としてまた直接にその職業的活動の面で影響を及ぼしている（berühren）からである」と述べ、同条項が同３条１項と並んで問題となることを明らかにしていた[*205]。さらに、レーバー・ペニヒ決定においては、ボン基本法３条１項の平等原則までもが同12条１項の枠組みに読み込まれるに至った[*206]。職業の自由に関する審査の一環として、立法管轄権、法治国原理、そして平等原則が考察されるのである。ボン基本法12条１項に関する審査に他の問題を読み込んでいるという点では、カッセル市包装税条例事件決定も同様である[*207]。こうして、現在までのところ、連邦憲法裁判所は誘導規範との関係で、まずはボン基本法12条に基づく審査をしようとしていると考えられる[*208]。

＊205 | BVerfGE 16, 147 [162].
＊206 | BVerfGE 38, 61 [79].
＊207 | BVerfGE 98, 106 [117].
＊208 | Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3, Rn. 188.

⑸財産権保障

[5.1] 伝統的な見解

ボン基本法14条１項は財産権を保障しているが、元来、課税が財産権保障との関係で問題になるということはあり得ないと考えられてきた[*209]。19世紀の国法学に起源を求めることができるこの考え方によれば、租税を支払う義務がもともと財産権の中に織り込み済みであるということになる。

連邦憲法裁判所も早い段階でこのような考え方に与していた。1954年7月20日の連邦憲法裁判所判決によれば、「ボン基本法14条は総財産を金銭給付義務の賦課による侵害から保護しない（Art. 14 GG nicht das Vermögen gegen Eingriffe durch Auferlegung von Geldleistungspflichten schützt）」ということに異論はない[*210]。

＊209 Friauf, Verfassungsrechtliche Grenzen, S. 42 f. ただし、いわゆる「収奪的租税」（die sog. konfiskatorischen Steuern）の場合は、そもそも「租税」ではないということになるので、当然、財産権保障との関係でも問題になり得る（［2.3］いわゆる「圧殺的租税」について参照）。なお、以下で扱う問題に触れていないが、ドイツにおける財産権保障と租税の関係についての先行研究・言及として、三木義一「財産権保障と課税権の限界」同・前掲＊81、167頁、176-182頁（初出1991年）、石川健治「財産権条項の射程拡大論とその位相（1）」国家学会雑誌105巻3・4号149頁、172頁注30（1992年）参照。

＊210 BVerfGE 4, 7［17］. この判決については、五十嵐清「ボン基本法と契約の自由」同『比較民法学の諸問題』55頁、60-61頁（1976年、初出1960年）および根森健「『基本法の人間像』と基本法の経済政策的中立性—投資助成判決」ドイツ憲法判例研究会編・前掲＊63、35頁参照。Birk, Steuerrecht, Rn. 200.

ここで押さえておくべき重要な概念として、「総財産（Vermögen）」がある。この概念は、もちろん単なる財という意味で使われることもあるが、少なくともこの文脈では、「ある人の下に集められた金銭あるいは金銭的価値を有する財の総体（die in der Hand einer Person vereinigte Gesamtheit von Geld oder geldwertenGütern）」のことを指し[*211]、このことをはっきりさせるために「Vermögen als solches」[*212]と か「Vermögen als Ganzes」 あ る い は「Gesamtvermögen」[*213]と呼ばれることもある[*214]。そして、もう一点注意しておきたいのは、上記の連邦憲法裁判所のような考え方は、租税をはじめとする金銭支払義務は必ず個人の総財産を引き当てとするものである、という前提の上に成り立っているということである。租税には、まさに個人や法人の総財産の変動に着目して課される所得税や法人税のみならず、特定の行為や総財産を構成する個々の財と結びついている流通税や資産税もある。そして、流通税や資産税については、納税義務者という個人ではなくて行為や財に対する租税（物税）として理解することも考えられる。しかし、連邦憲法裁判所の上記判例は、少なくとも個人に対する租税（及びその他の金銭給付義務）については、どのようなものであっても納税義務者個人に対してその

総財産を引き当てとするものだと理解しているのである。

＊211 | Pieroth/Schlink, Grundrechte. Staatrecht II, 28. Aufl., Rn. 985.

＊212 | Jarass, in: Jarass/Pieroth, GG, Art. 14, Rn. 7. ピエロート＝シュリンク・前掲＊60、327頁〔松本和彦訳〕ではこの語は「財産そのもの」と訳されている。

＊213 | Friauf, Verfassungsrechtliche Grenzen, S. 44 f.

＊214 | ここで紹介した意味での「総財産（Vermögen）」は民法（さらには民事法一般）で重要な役割を果たしている。渕圭吾「民事信託と相続税・贈与税に関する研究ノート」中里実ほか『金融取引と課税（2）〔トラスト60研究叢書〕』35頁、55頁注44（2012年）参照。この概念はローマ法のbonaに由来し、フランス法におけるpatrimoine概念に対応すると考えられる。Roscoe Pound, 4 Jurisprudence, 540-543, 1959. 松本烝治「総括的意義に於ける財産」同『私法論文集〔改訂新版〕』185頁（1926年、初出1911年）はドイツにおける同概念についてのさまざまな考え方を紹介している。なお、刑法上の背任罪が「全体財産に対する罪」であるといわれるとき、そこに言う「全体財産」とはこの概念のことを指していると考えられる。

［5.2］財産権保障の保護領域へ

連邦憲法裁判所の伝統的な考え方に対して修正を試みたのが、1955年10月に開かれたドイツ国法学者大会のシンポジウムでのヴェルナー・ヴェーバーの発言であり、そこで示された考え方をまとまった形で述べたのがフリアウフである。

フリアウフは、原則論としては、伝統的な考え方に賛同する。すなわち、租税法律が財政需要を充足するためのものである限りにおいて、それはボン基本法14条1項に抵触することはないと言う[＊215]。しかし、彼は、伝統的な考えの、租税をとることは決してボン基本法14条3項の「収用（Enteignung）」にあたることはないから、租税をとることは同条と抵触しない、という論理を批判する[＊216]。彼によれば、同条は必ずしも収用についてのみ規定しているのではなくて、財産権それ自体（das Eigentum als solches）をも保護している。それゆえ、金銭が収用され得ないということは、金銭的価値に対して同条の保護が及ばないことを含意しない。そして、財政需要の充足を目的とするのではない非財政的な侵害は、ボン基本法14条と抵触し得る[＊217]。なぜなら、財政需要の充足を目的とする場合には、立法者は納税義務者の総財産（Vermögen als Ganzes）から支払われることを要求しているのであり、総財産のどの部分から支払われるかは問題ではない。これに対して、介入的な租税

の場合には、立法者は総財産の中の個々の財に対して影響を与えようとしている。このように狙って影響を与えることは、財産権に対する侵害の典型的な場合と、租税法律の形をとっていることを除けば、同じである[*218]。

＊215 | Friauf, Verfassungsrechtliche Grenzen, S. 43.
＊216 | Friauf, Verfassungsrechtliche Grenzen, S. 44.
＊217 | Friauf, Verfassungsrechtliche Grenzen, S. 44.
＊218 | Friauf, Verfassungsrechtliche Grenzen, S. 44 f.

このように、フリアウフは、租税法律という形式ではなく、目的に着目することで、誘導規範たる租税法規範に対するボン基本法14条に基づく審査に道を開こうとしたのである。

ところが、数年後の論文で、フリアウフはさらに一歩進んでボン基本法14条に基づく審査を租税法規範一般に対して広く認めることになる[*219]。フリアウフは、前述の論拠に加えて、次のようなことを述べる。

＊219 | Karl Heinrich Friauf, Steuergesetzgebung und Eigentumsgarantie, Juristische Analysen (JurA) 1970, 299.

まず、ボン基本法14条1項が総財産を構成する個々の財を保護の対象としていること（この点について異論はない）[*220]、また、総財産は（財産的価値のある）個々の財の集合体に他ならないという認識[*221]を前提に、ボン基本法14条1項の財産権保障は個々の財の資産価値（交換価値）の総和すなわち総財産の価値にも及ぶ、という[*222]。

＊220 | Friauf, JurA 1970, 305 f.
＊221 | Friauf, JurA 1970, 306.
＊222 | Friauf, JurA 1970, 308.

次に、租税については（他の国家作用と異なり）財産権保障が及ばないといういわゆる租税の留保（der sogenannte allgemeine Steuervorbehalt）論に対して批判を加える。第一に、財政権に基づく作用については財産権保障の対象外であるという考え方については、国家の権限配分に関する規範が基本権の前提となっているのはおかしいと批判する。第二に、社会国家における財政権の果たす役割が重要であることから、租税に対する基本権保護を制限しようとするフォルストホフの考え方[*223]（フリアウフも、1966年の論文では同

様の考え方を述べていた）に対しては、他の国家作用と異なりなぜ租税だけが特別扱いされるか説明がないとの批判を加える[*224]。第三に、租税とはもともと臣民から領邦君主に対する自由意志に基づく給付だったという歴史的経緯から、租税は人民が国家により「取られるもの」ではなく人民から国家に「与えるもの」であるととらえるべきであり、それゆえ財産権保障の問題とならないという見解も、もはや租税において自由意志の性質は失われているとして退ける[*225]。最後に、そもそも財産権保障が視野に入れているのは執行府の措置による財産権侵害であり、立法府による財産権の内容形成（そしてそれと同視できる租税立法）に対してはまさに議会を通じた保護が与えられるはずであるという議論[*226]に対しては、現在では自由と財産権を守るのは議会の立法者ではなくてむしろ財産権保障を含めた基本権である、と反論する[*227]。

＊223 | VVDStRL 12 (1954), S. 8 ff. (32).
＊224 | Friauf, JurA 1970, 310 f.
＊225 | Friauf, JurA 1970, 311 f.
＊226 | この問題については、海老原明夫「法律による収用—ドイツ連邦憲法裁判所の所有権保障」大阪市立大学法学雑誌41巻4号588頁（1995年）参照。
＊227 | Friauf, JurA 1970, 312 ff.

[5.3] 租税負担の上限設定？

これに対して、ボン基本法14条2項の「同時に（zugleich）」という文言を梃子にして14条による租税立法に対する統制を実現しようとするのが、パウル・キルヒホフである[*228]。彼の見解については、先行研究[*229]があるので本稿では説明を省略するが、要するに、課税権が市場において得られた利得の半分以上をもっていくことはできない、ということである。

＊228 | Paul Kirchhof, in: Isensee/Kirchhof, HStR V, § 188, Rn. 126 ff.
＊229 | 谷口勢津夫「市場所得説と所得概念の憲法的構成」碓井光明ほか編『公法学の法と政策（上）〔金子宏先生古稀祝賀〕』465頁（2000年）、谷口勢津夫「税法における自由と平等」税法学546号203頁（2001年）、奥谷健「市場所得説の生成と展開（1）（2・完）」民商法雑誌122巻3号324頁、4・5号575頁（2000年）。

彼の見解は、彼自身を含む第二法廷の判決により、少なくとも部分的には連邦憲法裁判所の採るところとなった。1995年7月22日の統一価格第二決

定（財産税決定）が、キルヒホフの論理を踏襲して、財産税が他の租税と合わせて財産からの収益（Vermögensertrag）の半分を超えてはならないという一般論を示したのである[*230]。その後、この判決の射程について多くの議論が行われていたが[*231]、2006年1月18日の同じく第二法廷の決定は、統一価格第二決定の射程を財産税のみに限定した[*232]。もっとも、2006年1月18日決定は租税立法がボン基本法14条1項に抵触し得ること自体は認めており、そのようなことを認めない第一法廷とはなお異なる立場をとっている。

＊230 | BVerfGE 93, 121 [138].
＊231 | 本判決について日本語で書かれた文献については、前掲＊142を参照。
＊232 | BverfGE 115, 97 [114 f.]. 本判決についての先行業績として、奥谷健「課税の負担と上限」税法学558号23頁（2007年）。

[5.4] 2006年1月18日決定

2006年1月18日決定の中核部分[*233]は、二つに分けられ、それぞれ、次のような問題に解答している。第一に、どのような場合に租税法律がボン基本法14条1項の保護領域を侵害するのか。第二に、そのような侵害についてどのような枠組みで正当化の判断が行われるのか。

＊233 | BverfGE 115, 97 [110 ff.].

第一の点について、連邦憲法裁判所は、まず、ボン基本法14条1項の保護が原則としてすべての財産的価値のある権利に及ぶことを確認したうえで、この保護の保障が「所得税法や営業税法におけるように、納税義務が財産権の獲得（Hinzuerwerb）に結びつけられている（anknüpfen）場合にも及ぶことを述べる[*234]。この点の理由づけとして、「国家の警察権（Polizeigewalt）と財政権（Finanzgewalt）はともに古典的な侵害権限（Eingriffsrecht）の内容に含まれ、法律の留保の対象としての自由と財産権への侵害といういわゆる古典的定式の背景を既に構成していたのである」として、参考文献としてはオットー・マイヤーの『ドイツ行政法』初版（1895年）を引用する。つまり、租税に関する国家作用を一般の行政作用と同視する見解を用いて、一般の行政作用に適用されるボン基本法14条1項を租税法律に適用する可能性を導いたのである。

そして、具体的には、「財産権保障の意味が資産価値のある法的地位を私的に保持しまた使用することを保護することにあるとすると、租税法律が正当化を必要とするような内容及び限界の決定（ボン基本法14条１項第２文）として財産権保障の保護領域を侵害するのは、租税をとることが構成要件上、資産価値のある法的地位の保持に結びついており（wenn der Steuerzugriff tatbestandlich an das Innehaben von vermögenswerten Rechtspositionen anknüpft）、それゆえ収得した法的地位の私的利用を公共のために制限している場合である」[*235]。

＊234 | BVerfGE 115, 97 [111].
＊235 | BVerfGE 115, 97 [111].

裁判所は、以上のような考え方に対して想定される反論に次のように論駁する。まず、租税を課すことを収用ととらえるのは形容矛盾であるという議論については、ボン基本法14条１項第２文に言う「財産権の内容及び限界」の決定の問題と同３項の収用の問題は別であり、前者の問題にかかわるからといって必ずしも収用にあたるということになるわけではない、と説明する[*236]。

＊236 | BVerfGE 115, 97 [111 f.].

次に、そもそもボン基本法14条は総財産（Vermögen als Ganzes）を保護しているのかという大きな問題は、所得税法および営業税法を評価するにあたって考慮する必要はない、と一蹴される。裁判所によれば、これらの租税はいずれにせよ具体的な人的な法的地位に対する制約（Beeinträchtigung konkreter subjektiver Rechtspositionen）だからである。ボン基本法14条が保護しているのは収得物（Erwerb）ではなく、付加的に収得されたものの現存（Bestand des Hinzuerworbenen）である。この「付加的に収得されたものの現存」という日本語訳ではわかりにくいのであるが、要するに、未実現の利得やフリンジ・ベネフィットも含む、包括的所得概念にいうところの「所得」がボン基本法14条の保護の対象となっているということだと考えられる。そして、所得税法と営業税法は、付加的に収得されたものすなわち「所得」を、負担を課すような法効果（すなわち納税義務）との連結点（Anknüpfungspunkt）としているのであるから、両税法はボン基本法14条と抵触し得るということになる[*237]。

＊237 | BVerfGE 115, 97 [112 f.].

第二の問題は、ボン基本法14条１項で保護された財産権に対する侵害が、憲法上正当化できるか、その正当化の判断枠組みはどのようなものか、ということである。この点について、連邦憲法裁判所は、統一価格第二決定で採られたような公私半々という基準はボン基本法14条２項第２文から導けないという[＊238]。そのうえで、一般的な比例原則によって判断するという立場が明らかにされる[＊239]。

＊238 | BVerfGE 115, 97 [114].
＊239 | BVerfGE 115, 97 [114 f.].

このように、第二法廷によっては財産税法それに所得税法と営業税法についてのみの判断しか行われていないとはいえ、連邦憲法裁判所の第一法廷と第二法廷は、ボン基本法14条１項と租税法律の抵触可能性について、全く異なる立場をとるに至っている。

2006年１月18日決定に対しては、次のようなヴェルンスマンによる批判がある。彼によれば、所得税の支払いに至る過程は次のような三段階に分けられる[＊240]。第一に、経済活動が行われる。第二に、この活動に基づいて民法上の請求権が発生し、またこの活動からの所得が所得税の課税標準となる。第三に、総財産（Vermögen）からの租税の支払いが行われる。また、彼は、ビルクに従って、租税によりもたらされる効果を負担効果と形成効果とに分ける[＊241]。そして、租税により誰の行動も変わらない場合（負担効果のみが存在する）、租税により全員の行動が変わり誰も租税を支払わない場合（形成効果のみが存在する）、さらに、ある者は行動を変えることにより租税を払わず別の者は行動を変えずに租税を払うという場合が存在する[＊242]。

＊240 | Rainer Wernsmann, Die Steuer als Eigentumsbeeinträchtigung?, NJW 2006, 1169 (1170).
＊241 | Wernsmann, NJW 2006, 1169 (1171).
＊242 | Wernsmann, NJW 2006, 1169 (1171).

租税により誰の行動も変わらない場合については、もし総財産に対してもボン基本法14条１項の保護を及ぼすのであれば、上記第三段階において、

同条項の保護が及ぶことになるはずである[*243]。しかし、2006年1月18日決定の「連結」という基準では、このような場合に保護が及ばないことになるのではないか、とヴェルンスマンは批判する。

これに対して、租税により人々の行動が変わる場合、それは、第一段階の問題である[*244]。この場合、影響を受ける行動や地位に応じて、それらが直接侵害される場合と同様の基本権による保護が問題となる。

＊243 | Wernsmann, NJW 2006, 1169 (1171 f.).
＊244 | Wernsmann, NJW 2006, 1169 (1172).

結局、ヴェルンスマンは、2006年1月18日決定の枠組みを批判し、前述のビルクの枠組み[*245]に従った判断を是とするのである。なお、ヤラスやヴェルンスマンは、総財産についてボン基本法14条1項による保護を及ぼす必要はなく、同2条1項による保護で足りると考えている[*246]。そして彼らによれば、ボン基本法14条1項の問題となるのは、金銭給付義務が（総財産を構成する）特定の財の（そこからの収得物ではなく）現存、使用ないし処分に連結されており、その結果、直接の侵害（「古典的侵害概念」）と同視できるような場合である[*247]。

＊245 | 前述（[1.2] ビルクが提示する枠組み）参照。
＊246 | Jarass, in: Jarass/Pieroth, GG, Art. 14, Rn. 18; Wernsmann, NJW 2006, 1169 (1172).
＊247 | Jarass, in: Jarass/Pieroth, GG, Art. 14, Rn. 32a; Wernsmann, NJW 2006, 1169 (1172).