

税制簡素化と租税法・租税政策 (二)

——ドイツ租税法における税制改革論・課税要件構築論(立法技術)の一端——

手塚 貴大

- 一 はじめに
- (一) 問題の所在
- (二) 本稿における検討の視角
- 二 立法と体系
- (一) 法律の過多と立法学
- (二) 立法における体系
- (三) 小括(以上、三九卷一号)
- 三 税制簡素化を実現する手段
- (一) 課税要件規定の再編
- (二) 参照規定
- (三) 概算化規定
- (四) 経過規定
- (五) 小括(以上、本号)
- 四 租税法における法典の整理—法典編纂の法理論—
- (一) 租税法典草案の理論—L. J. 教授の所説の概要—
- (二) 租税法典草案の検討
- (三) 小括
- 五 結語

三 税制簡素化を実現する手段

ここでは、行政法および租税法において多用される条文を幾つか選別し、論ずることとする。したがって、①課税要件規定の再編、②参照規定、③概算化規定、④経過規定を中心に、取り敢えず論ずる。

いずれも原則として法令文の簡素化に資するものであるが、但し、経過規定については若干その属性を異にしている。これは、既存の法的地位の尊重の必要と社会情勢の変化・法改正の必要性の間の調整¹⁰⁰⁾を企図したものである。しかし、かかる配慮も立法活動のうちでは最も重要な要素ということが出来るから、それはコメントする意義はある。

(一) 課税要件規定の再編

1 一般条項・不確定法概念―租税法における意義について―

そもそも、立法に際して問題となるのは、法の解釈につき疑義が生じることである。例えば、法律を規律するのに用いられている概念が明確でないために、一義的にその意味内容を明らかにすることができないそうした概念である。この点につき、わが国では、一般条項あるいは不確定法概念という呼称の許に論じられることがある。すなわち、法律の条文は普通、要件と効果からなっており、要件は通常「財物の窃取」「意思の合致」など、具体的に記述的な用語を用いるが、ときに公の秩序・善良の風俗、正当事由など、包括的で価値的な用語¹⁰¹⁾を用いることがある。これは、

(100) 参考になるものとして、参照、阿部泰隆「週及立法・駆け込み対策(一)(二)」自治研究六八巻七号三頁以下、同六八巻八号一六頁以下。

立法者が予見して列挙することが困難で多様な事態に対処し、具体的に妥当な法の適用を可能にするという長所があるが、法適用者の権限を過大にして、法的安定性を害する危険もある¹⁰¹⁾。なお、不確定概念については、特に行政法上のそれについて、行政行為の要件が法令で定められている場合でも、例えば「善良の風俗若しくは清浄な風俗環境を害するおそれがあると認めるとき」といったような抽象的で一見多義的な概念を用いることがあり、そうした概念が不確定概念とされている¹⁰²⁾。ここでも、具体的な行政上の個別案件処理に際して法を適用する行政庁に当該文言の意味内容を明らかにすることについて大きな裁量が認められることに問題があり¹⁰³⁾、一般条項におけるそれと問題状況は同じである。

次に、租税法において、一般条項あるいは不確定法概念が以如何なる態様で議論されるかを概観する。わが国の租税法においても、一般条項および不確定法概念は用いられている。次では、一般条項について（それが一般条項として厳密に分類できるか否かは定かではないが、それは取り敢えず措くとして）、所得分類の簡素化の結果として再配

(101) 「一般条項」金子宏他編『法律学小辞典（第四版）』（有斐閣、二〇〇四年）二二六頁。

(102) 金子他編・前掲注(101) 二二六頁。

(103) 「不確定概念」金子他編・前掲注(101) 一〇二五頁以下。

(104) なお、行政法領域において、行政法律の立法に際して立法の段階で一義的な価値判断を行わず、当該行政法律を執行する行政庁が法律要件の意味内容を明らかにすることを通じて適切な法的問題の解決を企図する、ということに不確定法概念の立法的意味が認められる。行政法領域においては目的指向的な立法が多く認められ、右の目的を達成するためにはその手段等を執行にあたる行政庁の判断に依らしめることが合理的な場合もあるであろう。かかる態度で以ってなされるいわば目的指向的かつ戦略的な立法は今後一層重要性を持つはずである。以上につき、参照、阿部昌樹「行政裁量の立法技術論的検討（一）」、(二・完)『法学論叢』二二二巻二号六〇頁以下、同一二二二巻二号六四頁以下。

備される所得分類を素材として検討することとした。

2 所得分類の簡素化—Lang 教授の所説を中心に—

さて、一般条項は、その定義上「価値を充填する必要のある概念」を含んでいるから、その概念の意味内容を解釈し、当該一般条項を解釈するためには、理論構成および法ドグマの蓄積が必要となる。したがって、そのためには、判例および学説の蓄積が一般条項には不可欠である。判例・学説が確立されるまでは、その一般条項の意味内容は一義的ではありえず、したがって法解釈および法適用上、法的安定性は得られない⁽¹⁰⁶⁾。こうした一般条項援用論を租税法の領域に当てはめるといふことについては、慎重でなければならない。何故なら、租税法法律主義のもとでは、わが国の例で言えば、租税法の核心部分たる租税債務法の領域において、賦課処分のような行政行為は介在しなくとも、租税法の要件の充足によって租税債務は抽象的に発生し、法律関係の有無消長に影響が生じる⁽¹⁰⁷⁾。自分の経済的利益が、仮に課税庁への納税申告を要する場合、納税義務者は一定の各種所得に該当しないと判断したために、申告を行わないという事態が発生したら、当該納税義務者は租税法が適用されてしまう。これでは、そうした簡素化を目指した条項は、当初の目的を何ら達成しない。これにより法的安定性は侵害される。こうした事態を見極めながら、立法作業を進める必要がある。なお、所得分類の再編については、既に別稿で若干検討したことがあるが、ここではいわば前叙の立

(106) Lang, Joachim, Reformentwurf zu Grundvorschriften des Einkommensteuergesetzes, Köln 1985, S.31; Hedemann, Justus Wilhelm, Die Flucht in die Generalklauseln: eine Gefahr für Recht und Staat, Tübingen 1931, S.53ff.

(107) こうしたことは刑法の領域における罪刑法定主義にも妥当し⁽¹⁰⁸⁾。v.Hippel, Eike, Rechtspolitik, Berlin 1990, S.32. さらに、租税法主義が、法治行政の原則よりも、罪刑法定主義と親和的であることにつき、参照、南博方『紛争の行政解決手法』(有斐閣、一九九三年)四五頁以下。類似の見解を指摘するものとして、参照、Tjpe, SRO I (Fn88), S.144f.

(108) 参照、木村・前掲注(8)二〇二頁以下。

法技術論的論点に限定して検討することとしたい。

例えば、租税法における所得分類論に関しては、そうした無意味に法文を冗長にしてみまうとも言える類型化を放棄し、簡略な条文を用いることによって広く個人の給付能力の増加を把握するということが理想である。外延の広い概念を用いることによる法文の簡素化がそれである。そうした研究は、以前より Joachim Lang 教授、Manfred Rose 教授らによってなされたところである。⁽¹⁰⁹⁾ Lang 教授は、当時の規定をベースに所得税法上に規定されている七つの所得分類を三つに統合することが可能であると提案する。具体的には、事業所得、独立労働所得、農林業所得、非独立労働所得、資本所得、賃貸借所得、その他の所得という分類を廃止し、「所得とは、利益稼得の意思を伴う稼得活動からの所得をいう」という一般条項を用いて(右の「」内の「利益稼得の意思を伴う稼得活動」は、さらなる具体化を必要とする価値の充填を要する多義的概念であるため、一般条項に該当する)、独立利益獲得活動による所得、非独立の利益獲得活動による所得、私的財産からの所得という分類を限定列挙する規定を採用している。⁽¹¹⁰⁾ その主たる理由は、現行の各種所得も、市場での経済活動に参加することによる所得、客観的給付能力の増加であること、⁽¹¹¹⁾ 態様及びそれ伴う所得計算の二元性によって各種所得を区別するのは客観的給付能力の増加に対する平等な課税ではないことである。さらに、こうした簡素化を行う理由について Lang 教授は次の様にも述べている。

(108) 手塚貴大「所得税改革と租税政策論―ドイツ租税法における所得分類再編論を素材として―」『租税の複合法的構成―村井正先生喜寿記念論文集―』(清文社、二〇一二年)五七二頁以下。

(109) Lang, Grundvorschriften (Fn.105), S.29f.; Rose, Manfred, Steuervereinfachung aus steuersystematischer Sicht, in:ders. (Hrsg.), Steuern einfacher machen! Vorträge des Dritten Heidelberger Steuerkongresses 1998, Heidelberg 1999, S.41f.

(110) Lang, Grundvorschriften (Fn.105), S.29f.

(111) Lang, Grundvorschriften (Fn.105), S.4f.

「……………」ここで提案された簡略化した所得カタログは、「会計帳簿作成の必要のない所得計算を許容する根拠となる・筆者註」源泉説の持つメリットを削ぐことはない。むしろ、七つから二つへ減少させられた所得カタログは………「………」税務コンサルタント、課税庁及び司法法のキャパシティーの喪失をもたらすそうした多くの限界付けに関わる法律要件を除去する。所得分類の減少は、所得税法を大幅に簡素化する」⁽¹¹²⁾

右の様に、法文を必要以上に冗長にすることを防ぐことにより、解釈、適用を行なう者の負担軽減が意図されている。勿論、ここで前叙の構想された簡素化が実現するための要件についても検討する必要がある。例えば、一般論として限界づけの問題はなお残るであろうし、加えて行政立法による詳細な規律もなされる必要がある。その点、個々の構想によっては簡素化の効用は割引いて考える必要もあるかもしれない。

(二) 参照規定

参照規定とは凡そ「ある条文が、他の条文の法律要件あるいは効果を参照し、当該他の条文が参照する条文を補う

(112) Lang, Grundvorschriften (Fn.105), S.37; Rose, 教授も、所得類型が多く存在すると、不公平な課税に行き着き、複雑化するから、タックス・プランニングの観点からすると、簡素化が要請されることを説く。参照: Rose, Steuervereinfachung (Fn.109), S.50ff.

(113) 詳細は、手塚・前掲注(108)。近時の所得分類再編論では、その他にも、所得分類が職業別に構築されているときには、職業特有の租税特別措置が付着する可能性もあるので、それを克服すること、さらには、所得概念論の到達点である消費型所得概念をベースに Hybrid 型所得税の構築が指向されている場合もある。

(114) 参照: Kindermann, Harald, Ministerielle Richtlinien der Gesetztechnik: Vergleichende Untersuchung der Regelungen in der Bundesrepublik Deutschland, in Österreich und der Schweiz, Berlin u.a. 1979, S.71ff.

もの」を意味する⁽¹¹⁵⁾。参照規定は、租税法のみならず、他の多くの法領域において見られるものである。ドイツ租税法においては、例えば、法人税法は所得税法の利益計算規定を参照し、いわゆる利益計算規定はいわゆる正規簿記の原則を参照している。多くの場合、参照規定は「・・・」の例によるという体裁で規律される。これは、法令文の簡素化に大いに資するはずである。すなわち、同一の事項を繰返し規律することによって、法令文は次第に不必要に蓄積されていることとなる。したがって、参照規定は経済性原則を実現するものである⁽¹¹⁶⁾。

しかし、参照される規定の意味内容も明確である必要があるので、参照規定を使用することは経済性原則の実現に資するが、明確性の原則の観点からは別途の手当てが必要である⁽¹¹⁷⁾。

なお、学説上(実務も同様かもしれない)参照規定についてはいくつかの類型が識別されている。まず、同一の法律中に規律される他の条文を参照する内部的参照規定(Binnenverweisung)、そして、他の法律の規定を参照する外部的参照規定(Außenverweisung)⁽¹¹⁸⁾が識別されている。この点、特に、外部的参照規定については、内部的参照規定と同じく、経済性原則に資することの他、法秩序の中での諸規定の調和を保たせることに資する⁽¹¹⁹⁾。何故なら、類似する事実関係について法適用の結果生ずる法効果が同じになるからである。また、それと関連して、法秩序の統一性も実現することとなる。しかし、とりわけ法律問題が指摘されているのは、外部的参照規定そのものでもある。それに

(115) Schneider, Hans, Gesetzgebung 3. Aufl., Heidelberg 2000, Rz.378.

(116) Schneider, Gesetzgebung (Fn.115), Rz.384.

(117) Kindermann, Ministerielle Richtlinien (Fn.114), S.72f.

(118) Kindermann, Ministerielle Richtlinien (Fn.114), S.73.

(119) Kindermann, Ministerielle Richtlinien (Fn.114), S.73.

は①静態的参照規定 (statische Verweisung) と②動態的参照規定 (dynamische Verweisung) の二類型が識別される⁽¹²⁰⁾。

まず、静態的参照規定とは凡そ「現に妥当し、当該参照規定中に規律されている規定を参照するそうした参照規定」という定義づけがなされる。これについては、内部的参照規定、外部的参照規定ともに、先にも若干言及した明確性の原則等と経済性原則との調整をしつつ、立法が営まれるべきであると言える。次に、動態的参照規定とは凡そ「その都度妥当している規定を参照するそうした参照規定」という定義づけがなされる。

では、まず、静態的参照規定について検討することとする。近時では、法律以外にも様々な社会規範あるいは自然科学上の公準が法に取り入れられることがある (私的規律)。何故なら、法もそうした領域に規律の網を被せることとなれば、当然、そうした私的規律も法解釈の際には参照されざるをえないからである。例えば、租税法においては、天然資源に課される税目の構築について、そうした税目の名称を付するために、天然資源に係る規準が参照され、正規簿記の原則によって会計学の知見が参照されることもそうである⁽¹²¹⁾。しかし、そうした私的規律は、参照規定の許では参照される規定も名宛人にとって明確でなければならぬ、という要請が定立されているにも拘わらず、公布手続を経っていないので、法治国家原則に鑑みて、参照されることは許されないのではないか、という問題が提起されている⁽¹²²⁾。

- (120) Kindermann, Ministerielle Richtlinien (Fn.114), S.73.
- (121) Kindermann, Ministerielle Richtlinien (Fn.114), S.73.
- (122) Kindermann, Ministerielle Richtlinien (Fn.114), S.73.
- (123) Schneider, Gesetzgebung (Fn.115), Rz.401.
- (124) Schneider, Gesetzgebung (Fn.115), Rz.404.
- (125) Kindermann, Ministerielle Richtlinien (Fn.114), S.74.

この点、Karpen氏は、参照されることを通じて、私的規律も、法規範に変わる、という⁽¹²⁶⁾。但し、先に指摘した公布手続との関係を直視して、かかる非法的な公準は名宛人にとって、十分に文書化されていて、入手しやすく(hinreichend dokumentiert und zugänglich)なればならない、という要件が付されている⁽¹²⁷⁾。しかし、その反対に、Staats氏は、私的規律の参照は、公布手続を経っていない法治国家原則違反であり、それ故、許されない、とする⁽¹²⁸⁾。

次に、動態的的外部的参照規定について検討する。ここでは、Karpen氏は、連邦法が行政立法を参照することを例として、それが権力分立原則違反(明示の授權がない場合)⁽¹²⁹⁾、民主主義違反(立法者による立法独占に対する違反)⁽¹³⁰⁾、さらには、ある州法が他の州法を参照することを例として、それが連邦国家としての秩序に違反すること、を指摘しておられる。

以上が、極めて断片的ではあったが、参照規定についての議論の概要であった。この点、租税法を例として、あくまでも試論的に考察すると次の様になると考える。租税法と関係しているのは、連邦法が行政立法を参照することで

(126) Karpen, Ulrich, Zur Verweisung auf Regeln privatrechtlicher Verbände (Zu Staats ZRP 1978 59), ZRP 1978, 151.

(127) Karpen (Fn.126), ZRP 1978, 151.

(128) Staats, Jochan-Friedrich, Zur Problematik bundesrechtlicher Verweisungen auf Regeln privatrechtlicher Verbände, ZRP 1978, 59ff., 60. なお、本文のように法実務において私的規律を参照し、それを拘束力を持つ規範として承認するという運用はしばしば見られる。その実務について、社会事象の複雑化に鑑みて各社会領域における独自の規範定立が必要とされているが、しかし、法治国家原則の観点から問題が提起されることになろう。

(129) Karpen, Ulrich, Die Verweisungstechnik im System horizontaler und vertikaler Gewaltenteilung, in: Rödig, Jürgen (Hrsg.), Studien zu einer Theorie der Gesetzgebung, Berlin u.a. 1976, S.233.

(130) Karpen, Die Verweisungstechnik (Fn.129), S.237f.

あろう。すなわち、本稿冒頭でも指摘したが、租税法の領域における法の適用は、法律よりも下位の法令に多くを依存している。逆に、経済取引が複雑化したため、下位の法令を利用して、法律上の課税要件に適用される諸事例を明らかにしておかなければ、課税庁、裁判所のみでなく、納税義務者にも法的安定性は維持されえない。したがって、必然的に施行令、施行規則、諸通達が多くなる。勿論、実務上、それらについては授權があるのであるが、もし、ない場合には、その実務上の有用性を十分に斟酌しても、理論的には許容されないものであることは言うまでもない。したがって、授權およびその範囲・程度を明確にしておく必要がある。

(二) 概算化規定

概算化規定は租税法においてはしばしば用いられる。とりわけ租税法においては概算化規定は最も重要な規定の類型であるといっても過言ではない。概算化規定は、例えば、金額に代表される一定の数量を以って何らかの規律を行う際に、例えば、法律の名宛人のうち（一定の数量を以って把握される）ある属性を備える者に対して一定の給付金額を交付する、といった場合に用いられるであろう（抽象的な表現で言い換えると、「認識・経験を通じたイメージ (Gesamtbild) に基づいて規律がなされる」と言いうるであろう⁽¹³¹⁾）。概算化規定を以って法律要件が不相当に詳細になることが避けられるので、それは、法律の見通し、その認識可能性を改善するであろう。

なお、概算化規定は連邦憲法裁判所の裁判例においても承認されている⁽¹³²⁾。その例として、①国外に居住する家族に

⁽¹³¹⁾ Kirchhof, Paul, Steuergesetzgebung auf dem Prüfstand des Bundesverfassungsgericht, Stbg 1993, 510.

⁽¹³²⁾ 以下の判例の典拠として Kirchhof (Fn.131), Stbg 1993, 511.

扶養給付を送金する際に、右の送金額は実額ではなく、概算額が収入金額から控除され得る。⁽¹³¹⁾ ②政党に対する寄附をする者から所得を稼得していない者を排除し、右の者については寄附金控除を認めない。⁽¹³²⁾ ③生存最低限の費用を個々の納税義務者ごとに計算せず、概算化していること。⁽¹³³⁾ しかし、その際、衡平規定を規律することが必要である(なお、判決文によると、寄附をしない者にとって、その政治的参加権が侵害されないような措置が規律されている必要がある、とされる)。⁽¹³⁴⁾ ④職業教育費用と職業促進費用との差異。⁽¹³⁵⁾ 後者は現実に納税義務者によって営まれている職業に関連しており、控除可能であるが、前者は将来就くかもしれない職業に関連する支出であって、控除できないとされている。これらの費用の識別は技術的理由から後者を概算化することによって行われている。また、Kirchhof教授によると、累進税率も概算化の一類型であるという。⁽¹³⁶⁾ すなわち、所得の額が相対的に高くなるほど、それだけ一層担税力が増加することとなるが、その際かかる所得が如何なる態様で稼得されたかは問われることはない。

右の概算化は、行政実行可能性を大いに斟酌した立法であると言えるであろう。⁽¹³⁷⁾ Isensee教授の言葉を借りると、それは類型化 (Typisierung)⁽¹³⁸⁾ と呼ぶこともできる。租税法の如き大量手続法 (Maßnahmeverfahrensrecht) の許では、その効

(131) BVerfG-Besch. v. 31. 3. 1988, — 1 BvR 520/83 —, BVerfGE 78, 214, 227f.

(132) BVerfG-Urt. v. 9. 4. 1992, — 2 BvE 2/89 —, BVerfGE 85, 264, 317.

(133) Kirchhof (Fn. 131), Stbg. 1993, 511.

(134) Kirchhof (Fn. 131), Stbg. 1993, 512.

(135) Kirchhof (Fn. 131), Stbg. 1993, 511.

(136) Kirchhof (Fn. 131), Stbg. 1993, 510.

(137) 例え¹³⁷ 参照 Isensee, Josef, Die typisierende Verwaltungsgesetzesvollzug im Massenverfahren am Beispiel der typisierenden Betrachtungsweise

des Steuerrechts, Berlin 1973, S.16.

用は大きいであろう。⁽¹⁰⁾

しかし、概算化はそこに理論的問題点を含むものである。特に平等原則とのトレードオフの関係にあることは見逃されえない。先にも指摘したが、応能負担原則を首尾一貫して実行しなければ租税立法は体系損壊の状況に置かれる。したがって、右の問題に以下で言及する。⁽¹¹⁾

租税法は立法者の命令 (Diktum des Gesetzgebers) により構成されていると言われる。すなわち、租税を通じて国家は国家活動に必要な原資を私人の経済活動の成果から調達するが、それは同時に私人の経済活動に対する制約をも意味する。したがって、立法者の制定する法律を通じて租税債務を根拠付けることによって、①憲法上の価値 (租税正義、体系を支える諸原則) を実現すること、②法律に実定性を持たせて、それを通じて明確性、計算可能性、遵守可能性 (Befolgbarkeit) を実現すること、の二点が両方とも可能となるのである。

さらに、租税債務を根拠付ける法律が平等であってはじめて法適用も平等であること的前提が実現することとなる。すなわち、法律という一般的な形で租税債務を規律することによって、右の租税債務の平等も実現される。Isensee 教授は、この点を「合法性によってはじめて平等が実現する」と評しておられる。⁽¹²⁾

以上の様に、租税法は個々の納税義務者の担税力を個別に斟酌した形で税負担を創設することが憲法上要請されるが、しかし、行政実行可能性の点で問題が生ずる。すなわち、個々の納税者が自己の生活事情のうち主観的側面を有する事情の存在を課税庁に対して証明することは実際には困難である。加えて、課税庁も個人の私的生活領域に課税

(10) Kirchhof (Fn.131), Stbg. 1993, 510.

(11) 参照: Isensee (Fn.30), StW 1994, 7.

(12) Isensee (Fn.30), StW 1994, 7.

目的のみを援用して右の主観的側面を有する事情の真偽を調査することは今日の基本権ドグマ・ティクに照らして行うことはできない⁽¹⁴³⁾。したがって、課税庁は事実上(法的にもそうである)個々の納税義務者に関する租税法上重要な事項を十分に調査することはできない。右の如く現実に生じている行政の資源(Kapazität)の有限性を直視して、課税を実効的かつ適時に行うために、課税庁が納税者のあらゆる事情を調査・認識しないで課税を行うことも適法であるとす運用が通達に基づいて行われている。

以上を要するに行政作用の現実を直視すると、法律によって概算化課税を行うことは最早避けられない⁽¹⁴⁴⁾。そこに、類型化がしばしば用いられる事情が見られるのである。右の事情について、Isensee教授は、「抽象的かつ一般的な規律に代えて類型化した規律を制定することを通じて、法律は法執行の個別的正義のジレンマを法執行が有効に機能しない場において緩和する。法執行が簡素に行われるために、本来は異なる法律効果が生ずるように要件事実が異なっているにも拘らず、立法者はそれに同一の法律効果を結びつける」と述べる⁽¹⁴⁵⁾。さらにIsensee教授は、実際に費用がいくら生じたか否かを考慮することなく付与されるあらゆる使用人についての一課税年度につき最低二〇〇マルクの必要経費控除、事業者がなす寄附について一定額を越えるものについては損金算入を一律に認めないこと等を挙げられている⁽¹⁴⁶⁾。

(143) 例えば、参照、Streck, Michael, Erfahrungen mit der Rechtsanwendungspraxis der Finanzämter (einschließlich Außenprüfstellen) bei der Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den Privatausgaben, in: Schön, Hartmut (Hrsg.), Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht, Köln 1980, S. 273ff., S. 274ff.

(144) ドイツにおける簡素化を指向する税制改革の許では、例えば、必要経費・事業支出の概算化、現物給与価額の評価方法等の概算化が企図されていた。参照、Seer (Fn. 38), StWW 1995, 186.

(145) Isensee (Fn. 30), StWW 1994, 9.

右のような立法によって、確かに法律は簡素になり、加えて法執行も容易になる。すなわち、納税義務者は納税申告をする際に、例えば実際に要した費用の実額を証明することを要しないし、課税庁も納税義務者の私的生活に介入して租税法上重要な事実を明らかにする必要もない。しかし、仮に右のような概算化課税を嚴格に行った場合には、個々の納税義務者の特殊事情は斟酌されえない。したがって、まさにここに憲法問題が生ずる。例えば、先にも指摘したが平等原則は個々の納税義務者の実際に稼得した所得およびそのために要する費用を斟酌して課税がなされることを要請するので、概算化は平等原則に違反するおそれがあると言えよう。右の如き相克を回避するための便法として衡平規定 (Billigkeitskorrektiv) が挙げられる⁽¹⁴⁶⁾。この点について Isensee 教授は次のように整理しておられる。例えば、租税債務を創出する規範があり、右の規範があらゆる納税義務者の中で少数の者に対してのみ過重な税負担を課とする。その際、それは、右の少数の納税義務者でない、残余の多数の納税義務者にとって租税特別措置となる。したがって、当該少数の納税義務者にとっては、平等原則に違反する租税法が規律されていることとなる。その際、客観的状况に応じて右の税負担の差異が正当化できないときには、課税庁によって税負担の免除 (Steuerdispens) がなされる⁽¹⁴⁷⁾ことが衡平 (Billigkeit) である。それを衡平に基く納税義務の免除という。

ここで、法律により納税義務者の所得計算上の費用が概算的に規律されているとしよう。以上のような納税義務の

(146) Isensee (Fn.30), StwW 1994, 9.

(147) Isensee (Fn.30), StwW 1994, 10.

(148) Isensee, Josef, Das Billigkeitskorrektiv des Steuergesetzes: Rechtsfertigung und Reichweite des Steuerlasses im Rechtssystem des Grundgesetzes, Jakobs, Horst Heinrich (Hrsg.), Festschrift für Werner Flume zum 70. Geburtstag, Köln 1978, S.134ff.; Kirchhof, Paul, Gesetz und Billigkeit im Abgaberecht, Achenberg, Norbert, (Hrsg.), Recht und Staat im sozialen Wandel: Festschrift für Hans Ulrich Serpin zum Grundgesetzes, Berlin 1983, 775ff., S.780ff. または、参照、岩崎政明「納税義務の軽減免除」日税研論集三三二号八三頁以下。

免除制度を参考にすると、類型化措置によって概算的計算される費用に基いて税負担の計算がなされたときには、それは真の税負担が計算されたときとは言えない。すなわち、概算的費用と真実の費用との間に相当程度の乖離があると認められるときには、平等な課税を実現しなければならぬ。そのためには、かかる事態においては納税義務者および課税庁が右のような案件の処理を行うべき法制度が用意されて然るべきである。具体的には、納税義務者が課税庁に対して、一定の手續に則って、真実の費用に基いて税額計算を行うことを請求する途が開かれていなければならぬ。

したがって、右の衡平規定は概算化規定を具体的な事例に適用する際に生ずる不合理を回避する途を供するものであると評し得る。⁽¹⁹⁾

(四) 経過規定

1 法律と時間—法律の時間的効力—

多くの者は、経済取引を行うに際して、法律を意識する。すなわち、自らが行おうと企図している取引が法律により禁止されていないか、当該取引に許可は必要であるのか等がそれである。そうした名宛人の意識する法律あるいは規律の代表例は租税法である。すなわち、人は自らの行う取引に課される税負担を斟酌して行動せざるを得ないほど、税負担は重く、経済取引の様々な局面に租税法は結びついている。その反対に、租税特別措置の存在を納税義務者が

認識すれば、彼はその適用を受けることができるように取引を構成するかもしれない。したがって、逆に言うと、取引のベースをなす法律が変化すると、つまり法律が改正されると、名宛人は取引を躊躇することもあろう。特に、名宛人にとって不利になる法改正が頻繁に行われることは実際上好ましいことではなく、法律問題をも生じさせる。それが、名宛人の信頼保護と法改正との相克という問題であり、それを解決するのがここで論じられる経過規定である。

さて、経過規定は法状況の変化に伴い、当該法律の名宛人に係る既存の権利を保護することに資する。①租税法においては、法改正の頻度が高いので、納税義務者の権利利益を保護するには経過規定が有効である。加えて②大規模な税制改革がなされる際には、当該税制改革の前後で、法状況に大きな変化があることはしばしばであろう。その際、少なくとも、納税者の信頼保護の機能を経過規定は有する。その他にも（広い意味では信頼保護に含まれることかもしれないが）税制改革時における納税義務者に係る社会経済生活上の地位の変化によって、不利益をもたらさないという効果をも経過規定は持ちうる。

したがって、以下では、立法実務において利用される遡及効を伴う法律をも視野に入れつつ、断片的な分析ではあるが、納税義務者にとっての不利益をもたらす法律改正と当該新法制定の際に生ずる可能性のある納税義務者の権利侵害を防止する経過規定の立法のありようが検討される。但し、ここでは経過規定の具体的内容については触れず、その配備がありうる場面の提示を行うこととしたい。

(150) 近時、ドイツでは、公法領域における信頼保護原則に関する教授資格論文が公にされている。その許で、経過規定の重要性および構築のありようが議論されている。それらは、重要かつ重厚なものであるゆえ、本章においてすべて言及することはできない。したがって、本格的検討は別の機会に譲る。

(151) 遡及効について、参照、Rohl, Klaus F., *Allgemeine Rechtslehre: Ein Lehrbuch*, Köln u.a. 2001, S.567f.

なお、グラーツにおいて開催された第二八回ドイツ租税法学会総会において、租税法における信頼保護が共通テーマとして議論された⁽¹⁵²⁾。それを参考にしながら、前叙の問題を検討することとしたい⁽¹⁵³⁾。

改めて言えば、経過規定を論ずることは、法律の時間的効力に係る納税義務者への不利益の発生を防止することにはならない。以下では法律の持つ時間的効力に係る属性と、そこから生ずる納税義務者にとっての信頼保護原則との関係に言及したい。

一般的な文脈において、法律はその有効期間の恒久性をその特徴としている。しかし、現実には、有効期間に区切りのあることが多い。加えて、ここでの視角からすると、法律は立法者によって改正されることがあるため、それは、有効期間の恒久性という属性と相克する。尤も、立法者は法律を改廃する権限を有するため、法律の改正が好ましくない、あるいは違憲であると一般的に断ずることは到底できない。

2 法律の存続と信頼保護

まさに、ここで提起された問題、すなわち、経過規定を設けるか否かの問題は、具体的に、以下の如き議論を通じて回答を与えることができると思われる。Birk教授によると、納税義務者は国家制度の存続に対して信頼することに係る利益を有しており、そうした存続する制度をベースとして、彼は公共の福祉および自己の自由に資する行為を行うことができる、という⁽¹⁵⁴⁾。したがって、所論によると、右の納税義務者の信頼に影響を及ぼす法律の改廃には、一定

(152) Pezzer, Heinz-Jürgen (Hrsg.), *Vertrauensschutz im Steuerrecht*, Köln 2004.

(153) 概要を、Keb, Thomas/Torsten Otermann, *Vertrauensschutz im Steuerrecht: Bericht von der 28. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft in Graz, StuW 2004, 87ff.* にあつて知ることが出来る。

(154) Birk, Dieter, *Kontinuitätsgewähr und Vertrauensschutz*, in: Pezzer (Hrsg.), *Vertrauensschutz* (Fn. 152), S. 10f., S. 17.

の限界があり、それは法治国家原則および基本権から導出される。⁽¹⁵⁵⁾

なお、租税法の領域においては、納税義務者の信頼保護のありように関連して、次のような言明が一般的に妥当している。すなわち、納税義務者は①処分行為の安定性 (Dispositionssicherheit) および②計画の安定性 (Planungssicherheit) を有していなければならないという⁽¹⁵⁶⁾。納税義務は納税義務者のなした経済的取引行為の成果に付着しており、右の義務を発生させる法律が頻繁に改廃されると、彼は自ら行う処分行為をたる取引行為を行うことを、租税法の頻繁な改廃に鑑みて、躊躇するかもしれない、したがって、租税法の改廃は抑制的でなければならない、とするのが処分行為の安定性からの要請である。そして、納税義務者は、自ら行う経済取引行為を、租税法をも斟酌した形で行うのが通常であり、その意思決定のベースとなるのが租税法であることはいままでもない、そして、意思決定、言い換えると計画のベースとなるものはできるだけ変更を加えられることなく存続することが望ましく、したがって、同じく租税法の改廃は抑制的でなければならない、というのが計画の安定性からの要請である。

3 法律の改廃と信頼保護

(1) 改廃に慎重さが要求される場合

Mellinghoff 氏によると、租税法に係る信頼保護については、法治国家原則と並んで、一般的平等原則も重要である、⁽¹⁵⁷⁾ 所論によると、右原則は、時間というアスペクトの許で、法律の名宛人が平等扱いの対象となることを要求

(155) Birk, *Kontinuitätsgewähr* (Fn.154), S.13.

(156) しかし、両者の異同は識別し難く、かかる識別の実益も本稿執筆段階では明らかではないが、一応、ドイツの議論の現状として付言しておく。なお、両者の概念につき、Hey, Johanna, *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*, Köln 2002 を参照。

(157) Mellinghoff, Rudolf, *Vertrauen in das Steuergesetz*, in: Pezzer (Hrsg.), *Vertrauensschutz* (Fn.152), S.29.

する。ここで、平等原則を援用したとき、名宛人の信頼保護を実現する際に、如何なる効果を持つかが問題となる。既に述べた如く、(法治国家原則から導出される) 法的安定性や名宛人の基本権(租税法の領域においては経済的基本権であろう)を援用すると、当該名宛人を判断の基礎として処分行為の安定性の侵害の有無が問題となる。ここで Mellinghoff 氏は、オーストリア法の議論を引用しつつ、租税法上の規定が特定のグループに何度も当てはまり、法改正(による不利益)が特別の犠牲を意味する場合、立法者が認めた権利の撤回または変更が客観的に根拠づけできない場合、規範の服従者が法状況への正当な信頼につき、重大な侵害により幻滅させられ、例えば、特別の状況が遡及効を必要としないにも拘わらず、遡及効が認められる場合に、平等原則違反である旨指摘する。

続けて、Mellinghoff 氏は、租税特別措置等の社会目的規範について、とりわけ高い信頼保護が供されるのか否か、という論点にも言及しておられる。右の問いは、すなわち、社会目的規範については、立法者がある社会目的を達成するために、名宛人に対してメリットまたはデメリットを供して特定の作為または不作為を誘導しようという強力な企図が認められるから、名宛人は立法者が持つ右の強力な意思に対して信頼を置くため、かかる社会目的規範の改廃は通常の法律(租税法においては財政目的規範が典型である)の改廃よりも抑制的でないか、という問題提起から生ずる(財政目的規範、社会目的規範、簡素化目的規範といった規範の識別もその問いの前提である)。

右の問いにつき、確かに、社会目的規範でなくとも、すなわち財政目的規範や簡素化目的規範であっても、税収獲得あるいは法執行の円滑化(＝簡素化)といった目的も立法者によって強力に追求される目的には変わりがないので

(83) Mellinghoff, Vertrauen in das Steuergesetz (Fn.157), S.32.

あるから、社会目的規範についてのみ、特別に改廃について慎重さが要求されると考えることには無理がある、と結論付けることもできよう。しかし、他方で、租税特別措置の如き社会目的規範という、相対的に少数の名宛人に適用される「特別な」規範には、例えば、財政目的規範といった、いわゆる租税通常措置とは異なる意味が、名宛人にとっては、供されることも否定できないとも考えられる。したがって、Mellinghoff 氏は、社会目的規範について、納税義務者にとって、明白な規範目的が認識されている場合には、かかる社会目的規範の改廃は納税義務者の信頼を毀損する可能性がある、という。⁽¹⁵⁾

なお、右の論点と関係して、明文で、その有効期限が付された法律も、その存続に対する納税義務者の高い信頼を保障すると考えられ、改廃は原則として許されない、とされる。また、法律の改廃による名宛人に対する不利益が大きい場合にも、改廃は少なくとも謙抑的であるべきであろう。

(2) 違憲の法律の改廃

さて、さらに問題となるのが、違憲の法律の改廃についてである。すなわち、違憲の法律は本来あってはならないはずのものであるから、改廃も容易であると推察される。しかし、違憲の状態は名宛人に一義的には認識し難いであろう。したがって、違憲の法状況に信頼を置いて行動する納税義務者に係る信頼保護が問題となる。言い換えると、「ある法律が違憲であるときに、それを信頼のベースとすることができるか、または違憲の法律を、違憲であることを根拠として改廃することができるか否か」が問われている。⁽¹⁶⁾

さて、右の問いに対する回答を与えているのが Hey 教授である。所論によると、先に指摘した如く、違憲の法律を

(15) Mellinghoff, Vertrauen in das Steuergesetz (Fn.157), S.47f.

(16) Hey, Johanna, Vertrauen in das fehlerhafte Steuergesetz in: Pezzer (Hrsg.), Vertrauensschutz (Fn.152), S.91ff.

改廃することは理論上は望ましいことなのであるから、その改廃は制約されるべきではなく、むしろ促進されるべきとも考えられるが、しかし、ある法律が違憲か否かは一義的には明らかではないのである。したがって、とりわけある租税特別措置が、一般的平等原則に照らして違憲であるとして、納税義務者にはその違憲が明らかでない、といった場合は相当程度認められるはずである。その際、納税義務者は租税特別措置の享受可能性に信頼を置くのが通常であるから、違憲である法律の改廃の可否が問題とされざるを得ない。

Hey教授によると⁽¹⁶¹⁾、ある法律の違憲が法的に確定されるのは、連邦憲法裁判所によって確認されたとき(①・I)、加えて、ある法律がEU法違反であるときには、欧州裁判所がそれを確認したとき(①・II)、である。そして、右の違憲確認は納税義務者に周知される必要がある(②)。したがって、右の如き要件である①・Iまたは①・II、および②が充足された場合には、違憲の法律の改廃は許容されてよいであろう。次に、必ずしもその意味するところが明確ではないが、信頼保護に優越する公共の利益が認められる場合に違憲である法律の改廃が許容される、⁽¹⁶²⁾という。さて、右の如き立論を如何に評価すべきであるか。前者の違憲が裁判所によって確認されたケースについては、改廃は許容されると解すべきであるが、後者の、(ここでは、そうした明確な確定を伴わない場合を指すのであろうか。もしそうであるならば)公共の利益を援用しつつ改廃を行うという立場に対してはなお不明確性の残る解法であるの見方もありえるかもしれない。したがって、右の如き場合については、経過規定を配備することによって改廃を許容すべき場合もありうるのかもしれない。

次に、法状況が違憲であったことを根拠に、改廃を通じて新たに創出された合憲の法状況に遡及効を持たせうるか

(161) Hey, Vertrauen (Fn.160), S.103ff.

(162) Hey, Vertrauen (Fn.160), S.109.

否か、が問題となる。もし、遡及効を持たせた改廃がなされる場合には、経過規定が必要となるとする立場もあるかもしれない。Hey 教授によると、遡及効を伴う改廃を行うためには利益衡量がなされる必要があるが、実定法に根拠を求めると、連邦憲法裁判所法七九条二項一文（一定の場合を除き、連邦憲法裁判所により無効と判断された規範に基づいてなされた判決であっても、その効力が失われな⁽¹⁶³⁾と規定されている）および租税通則法一七六条一項一文一号に依ることができるとされる。右の規定によると、法律の改廃の際には、それが、名宛人たる納税義務者の不利益にならないようにされねばならないことが推論されうる、⁽¹⁶⁴⁾という。そもそも納税義務者は法律の違憲性の有無について責任を有していないのであるから、右の言明は、法律が違憲である場合は勿論のこと、それに加えて、違憲という瑕疵に至らない法律の瑕疵についても妥当すると解してよいであろう。尤も、この立場の射程は検討を要する。

4 経過規定の立法のありよう

では、以上の議論をまとめておく。先に展開された議論から、各個の経過規定に係る具体像はともかく、少なくとも理論上は経過規定を配備することを通じて、納税義務者の信頼を保護すべきケースは相当程度認識されると思われる。そして、性質上、経過規定は改廃によりもたらされる不利益が経済的権利に関わる場合には、必要であり、かつ相当程度有効であると思われる。そのことは、社会目的規範の改廃について特に当てはまら⁽¹⁶⁵⁾う。

(163) Hey, Vertrauen (Fn.160), S.111.

(164) Hey, Vertrauen (Fn.160), S.110f.

(165) Hey, Vertrauen (Fn.160), S.101.

(166) 参照: Birk, Dieter, Steuerrecht und Verfassungsrecht: Eine Analyse ausgewählter Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts und des Bundesfinanzhofs zu verfassungsrechtlicher Grenzen der Besteuerung, Verw. 2002, 91ff., 109.

なお、ここで若干触れておく必要のある問題が提起されている。法律に遡及効を持たせる際に、経過規定を配備する必要のあることは以上の叙述によって明らかになったと思われるが、その際、遡及効の種類およびそれに付随する租税法上の論点について言及がなされなかったもので、ここで参考までに触れておくこととする。遡及効には、①真正遡及効、②不真正遡及効の二種類が識別されている⁽¹⁶⁷⁾。①は、既に完結した事実関係に対して、その後成立した法律が適用されること、②は、未だに完結していない事実関係について、右の事実関係が進行中に成立した法律を適用すること、である。①は原則として禁止されるが、②については、一般的に許容されると考えられている。しかし、右の識別は、租税法の学説上は批判されている。租税法上は、例えば、所得税や法人税、事業税等の期間税については、賦課期間が終了するまでは②については当然に許容されると解することは誤りである、と⁽¹⁶⁸⁾。Mellinghoff氏は、この点、租税債務は課税要件の充足によって成立するのであるから、賦課期間の終了時点を判断の基礎として遡及効を論ずることはできないはずである、とする⁽¹⁶⁹⁾。

この点、最近の学説および若干の裁判例において、遡及効の可否を真正遡及効と不真正遡及効との二分肢的基準をベースとして判断することを疑問視するものも現れている⁽¹⁷⁰⁾。Kirchhof教授は、法治国家原則のみでなく、当該案件に関連性を有する基本権をも通じて（しかし、自由権をベースとして、具体的には納税義務者の処分行為を判断の基礎とするという発想は決して新しいものではない）、遡及効ある法律に対する納税義務者の信頼を保護すべき、と提

(167) 例えば、参照：Birk, Dieter, *Steuernrecht* 7. Aufl., Heidelberg 2004, Rz. 146ff.

(168) Keß/Ottermann (Fn.153), *StuW* 2004, 89.

(169) Mellinghoff, *Vertrauen in das Steuergesetz* (Fn.157), S.45f.

(170) 参照：Kulosa, Egmont, *Symposion zur verfassungsrechtlichen Zulässigkeit rückwirkender Steuergesetze - Tagungsbericht*, *StuW* 2002, 89f.

唱しておられる。したがって、先にも引用した教授の見解の如く、期間税については、賦課期間の終了時点で不真正遡及効を持つ法律の合憲・違憲を判断するのではなく、結局において納税義務者の処分行為のなされた時点⁽¹⁷⁾を判断の基礎とすべきであると説いておられる。

その際、右のフレームワークによると、突き詰めれば、納税義務者の信頼保護と立法者の法改正の自由との間で利益衡量が行われることとなると整理できるかもしれない。したがって、裁判官は具体的な事案の許でケース・バイ・ケースの判断が求められる。この点、裁判官に過重な負担がかかる、その判断に恣意性が入る、との批判がありえよう。しかし、そもそも、個々の納税義務者の税負担はそれぞれの納税義務者ごとに個別事情を斟酌して計算されるのが本来のありようである。したがって、遡及効を伴う法律の制定に係る可否の判断を個別事情に応じてすることは、適正な税負担に行き着く一つの途とさえ言えるかもしれない。さらに、⁽¹⁸⁾Thiel 教授の如く、民主主義を根拠に立法者による法改正の自由を強調する見解もありうるが、しかし、個々の事案ごとの利益状況に照らして判断がなされるべきであり、先験的に特定の利益を強調すべきでないことは言うまでもない。

さらに、関連する若干の裁判例を挙げる。設例①。事実関係は次の如し。長年、ドイツにおいては、造船について特別減価償却制度の適用があった。それにより造船業は税制上優遇されていた。一九九六年四月二五日において連邦政府は「造船業に適用される特別減価償却制度は、一九九六年四月三〇日に廃止される」とした。連邦議会は一九九六年十一月七日にその改正案を議決し、そして同年十二月二七日に一九九七年の年度税法 (Jahressteuergesetz 1997) において、造船業に適用される特別減価償却制度は、一九九六年四月二五日以前に締結された造船契約に基づ

(17) Kulosa (Fn.170), *SuW* 2002, 90.

(18) Kulosa (Fn.170), *SuW* 2002, 90.

く造船について適用される、と規律した。ここで某合資会社は一九九六年四月三〇日に契約を締結したので、右の特
別減価償却制度の適用を受けられないこととなり、右会社は一九九七年の年度税法の違憲を理由に憲法異議を提起し
た。

連邦憲法裁判所は、法改正に係る公共の福祉を援用し、一九九七年の年度税法を合憲とした。しかし、Birk教授に
よると重要であるのは、連邦憲法裁判所は傍論ではあるが、現実の事案において問題となる遡及効が真正遡及効また
は不真正遡及効のいずれに該当するか、に応じて遡及効の合憲・違憲を論ずるのではなく、本件では、とりわけ租税
特別措置の改廃が問題となっているのであるから、「ある制度が存在しなかつたら、ある行為をなさなかつたであ
る」という意味での）納税義務者が租税特別措置の存続に対して有する信頼を判断の基礎にすべきである、と述べた
ことである。⁽¹⁷⁾

次に、設例②。事実関係は次の如し。Aは一九九〇年四月二九日に土地を取得した。彼は、後に、一九九七年一〇
月の時点で不動産業者に対してなした当該土地の販売委託契約に基づいて、一九九九年四月二日に当該土地を譲渡
した。なお、一九九九年一月一日より、所得税法の改正により、個人が土地を譲渡する場合に、取得後の二年を基準
に譲渡所得税の課税の可否が決定される、という規律について、右の二年という基準年数が一〇年に延長された。そ
の結果、Aは旧法の許では、土地の取得と譲渡との間に約九年存在し、譲渡所得税は課されないこととなるが、新法
(一〇年)が一九九九年一月一日以降になされる取引に一律に適用されるものとされているため、Aの取引もその譲
渡益につき所得課税がなされることとなってしまった。Aは課税庁に対して賦課処分執行停止を求めた。かかる事

(17) Birk (Fn.166), Verw. 2002, 110.

実関係の許で、連邦財政裁判所は A の請求を認容した。連邦財政裁判所によると、本件での新法は、遡及効を以って税負担を課す租税法が原則的に禁止される、ということに違反し、右の如き遡及効を有する租税法については、納税義務者の信頼保護と法律改正に係る一般の利益とが比較衡量されるべきであるとされた。Birk 教授によると、その際、重要であることは、納税義務者が一定時点における法状況を信頼した上でなした投資活動である、という。⁽¹⁷⁾

さて、結局、先の Mellinghoff 氏および Kirchhof 教授らの見解は正当であるが、立法実務上実施することは困難であると考える。すなわち、租税法を改廃するに際しては、それに関係する納税義務者の数は相当な量に達するため、個々の納税義務者について課税要件の充足の有無を逐一確認することはできないであろう。したがって、Mellinghoff 教授の見解を正当としつつも、立法実務上は不真正遡及効を持つ立法は許容されると解するか、または不真正遡及効であっても認めない、と解するか、の判断が必要であろう。この点、解決を一義的になすのは困難であるが、納税義務者の信頼保護を重視する立場からは、不真正遡及効のある立法を原則として否定し、例外的にそれを許容する場合を個別ケースごとに判断していく、という結論が実務上も理論上も最も妥当であると考える。

(五) 小括

以上に挙げた諸規定は、租税法、そして広くは行政法領域においてはしばしば用いられる規定である。それは行政作用を規律し、かつその適用を第一次的に掌る行政庁の便宜に即応しているのであるが、しかし、行政法領域にお

(17) Birk (Fn.166), Verw. 2002, 112.

ける立法は右の行政庁に係る要請のみを充足するだけでは不十分である。行政法や租税法の領域では、その範囲の広狭を問わず私人の権利義務に大きな影響を及ぼすものである。したがって、その名宛人からの要請も充足する必要があることは言うまでもない。

なお、以下で、若干の残された問題に触れることとする。これらは特に行政法領域にも見られる。

1 目的規定

目的規定とは、法律の目的を規定した規定である。これは、立法における体系を維持するために大きな役割を果たす。我が国でも、この問題を扱った塩野教授による論稿が出現した。⁽¹⁷⁵⁾ 塩野教授は、当該箇所において、目的規定からは、啓発機能、説明機能、解釈機能が導き出されると論じておられる。⁽¹⁷⁶⁾ これについて、ドイツにおいても、目的規定の役割・意義を論じた文献が存在する。⁽¹⁷⁷⁾ ここでは、例えば、行政庁の裁量に対する羈束及び国家機関の管轄を明確にわかることという機能と並べて、次の様に述べられている。「・・・各々の法律の適用は、当該規範に設定された役割を知るためであっても、導かれた結果を正当化するためであっても、規定の目的への考慮を必要とするのである」と。⁽¹⁷⁸⁾ その他にも、制定法における目的規定が多数紹介されている。しかし、Höger氏は、同時に、目的規定がナチス期において国家目的の煽動のために利用されたとも付け加えているのである。⁽¹⁷⁹⁾ しかし、その他にも、目的規定の意義を、積極

(175) 参照、塩野宏「制定法における目的規定に関する一考察」『法治主義の諸相』(有斐閣、二〇〇一年) 四四頁以下。その他にも、参照、塩野・前掲注(48) 一五頁。

(176) 詳しくは、参照、塩野・前掲注(175) 五五頁以下。

(177) Höger, Harro, Die Bedeutung von Zweckbestimmungen in der Gesetzgebung der Bundesrepublik Deutschland, Berlin 1976.

(178) 参照、Höger, Zweckbestimmungen (Fn.177), S.96ff.

(179) 参照、Höger, Zweckbestimmungen (Fn.177), S.56ff.

的な意味で強調する文献は存在するのである。これは、イギリスにおいて Renton 委員会が、イギリスの法令文の冗長さを解消するために召集され、そして一九七五年にその提言をまとめて公にしたのである。この報告書は大変有名でイギリス立法技術論の教科書でも引用されている。⁽¹⁰⁾「理解のための手段 (AIDS TO UNDERSTANDING)」という項目の下で次の様に論じられている。

「11・6 目的の明言は特別の事例を詳細に規定した複雑な法令の規定と一般的原則の名の下で枠組みがなされた立法の両方を説明し、明らかにすることができ、数多くの見解が我々に示している。・・・11・8 我々は目的の表明は議会の段階でも、その後も立法趣旨の理解や疑義と曖昧さの解消のために便利であるという結論に達した。しかしながら、法案の法的効果の境界を定めそしてイルミネイトすることを意図した目的の表明と、単なる宣言である目的の表明の間に、区別がされる。後者の種類の目的の表明は、我々の有する観点からは全く賛成できない。実際上前文における目的の表明は起草の宣言的類型よりは弱いと我々は考えている。目的を一般的に表明することが妥当であるのは、それが法案の条文の中に存在するときであると考える。議会の段階では、目的の規定が他の規定とほぼ同様に修正されるので利点がある。・・・我々は次のことを推奨する。a 目的の表明は立法の範囲と効果を画し、あるいは・・・明確にする最も簡便な手法であるとき、使用されるべきである。b 目的の表明は前文でなく、法案の中の条文に含まれる様に使われるべきである」⁽¹¹⁾。

右の様に、イギリスにおいても、目的規定に「立法趣旨の理解と疑義及び曖昧さの解消」という役割を与え、そこから解釈論上の示唆を目的規定から得ようという考えが見られる。目的規定が存在すれば、法律における目的を認識

(10) 同前註、V.C.R.A.C. Crabbe, *Legislative Drafting*, London 1993, p.54.

(11) Cmnd.6035, pp.62-63.

することが容易になるから、目的論的な解釈を行うことが容易になる。それは「仕組み解釈」と呼称され、すなわち、「単なる利益衡量ではなく、・・・関係規定、・・・条文の改正の経緯という立法事情、規定の体裁、附款規定の存在等さまざまな情報を素材として、当該条文中で示された・・・制度の作り方、つまり法的仕組みを明らかにする」ということである⁽¹⁸²⁾。そして、その際、仕組み解釈に大きな手懸りを与えるのが目的規定であるということとなる⁽¹⁸³⁾。通常、制定法には前文 (Preamble) は付されないゆえ、条文中、実質的には第一条に規定するということを要請している。第一条に規定するならば、法律の目的を認識することに大いに資すると言えよう。また、別の箇所でも触れるが、目的規定は法律の実効性の審査を容易にする効果を有する。すなわち、法律の実効性とは当該法律の目的の達成度合いを指すので、事後的に法律の改廃を行う際には、法律の目的の認識が重要となるのである。

2 政策理念提示規定

さらに、ドイツの法令の類型として、No II 教授が挙げているのは、政策理念提示規定 (Symbolische Gesetzgebung) である⁽¹⁸⁴⁾。直訳するとシンボル (あるいは象徴) 立法となるが、しかし彼の論述からすると、本節の如く訳出すること

(182) 塩野・前掲注(48) 一五頁。

(183) 塩野・前掲注(48) 一六頁。

(184) 但し、Tipek 教授は、前文の役割を、ある文脈において、次のように論じておられる。曰く「残念ながら、ドイツ租税法は、他のヨーロッパ法、スペイン法と異なり、綱領的な前文を通常は規律していない。したがって、立法者が新たに公布する諸規定を既存の法律あるいは既存の法秩序に矛盾することなく、既存の規範を構想する諸原則に違反することなく、設けようという意図を有しているか否か、明らかではないのである」と。右の言明から、法適用者は、法律に規律されている前文を通じて立法者の意思を探ることができるといふ解釈上の機能を前文は有していると言いうことが、若干強引ではあるが、許されよう。参照、Tipek, SRO I (Fn.12), S.71f. これは、目的規定と前文との間の機能的同一性を指摘するものである。

が正しいと差し当たって考える。

さて、立法者の意図を明らかにする役割を果たすのが政策理念提示規定である。これに関しては、直前に挙げた目的規定と同様な機能を有する。その機能を具体的に明らかにすることを企図して、以下に No.2 教授の言明を引用することとする。

「・・・専ら、この関連性において指摘しなければならないことは、法秩序、そして法規範の体系上の位置ですら、シンボルの効果を持ちうるということである。そうしたことは、人が考えるように、同時に規範の実効性に影響を与えることなのである。」「全ての制定法は妥当性の観点から見ると同レベルである。こうした妥当性に関するランク付けは、法規定の実効性に転化することも有りうるシンボルの効果を有する。」「シンボルとしてのイメージ

(28) Noll, Peter, Symbolische Gesetzgebung, ZSchrWR 1981, 347ff.; Kindermann, Harald, Symbolische Gesetzgebung, in: Gesetzgebungstheorie und Rechtspolitik Jahrbuch für Rechtssoziologie und Rechtslehre, Berlin 1988, S. 222ff.; van der Burg, Wibren, Legislation on Humanembryos: From Status Theorie to Value Theorien, ARSP 1995, 73ff. 最後には挙げた文献は、英語文献である。若干文脈は異なっているが、示唆に富む。つまり、妊娠中絶に関する当否の論争を素材として、制定法の位置付けを論じている。ここでは、制定法は何らかの価値を体现するものであると説かれていて、本稿と軌を一にする部分がある。No.2 教授によると、本文でも引用されるが、かかる類型の法律に対しては、例えば、宣言効果や道徳的アピール効果が期待されている。さらなる理解のために付言すれば、政策理念提示法律に對置されるのは、道具的法律である (instrumentale Gesetze) である。後者は、ある目的をもって具体的に問題を解決していくための法律で、通常、法律は後者の如き役割を担うのかもしれない。ところが、前者は、本分でも述べるように、後者と同じ意味での効力には依存しない。それは、規範と社会的理想の公的確認を象徴化し、そしてそれを通じての社会的コントロールを意味することになる。

そして、こうした政策理念提示規定と関係して、いわゆる税制改革予告立法の意義を論じたものとして、参照、小川是「税制改革予告立法とその意義 — 財政再建と税制改革作業をめぐる四半世紀を顧みて —」確井光明他編「金子宏先生古稀祝賀 公法学の法と政策 上巻」(有斐閣、二〇〇〇年) 一頁以下。

は、条文の認識並びに、純粹に技術的な意味で、その発言力 (Aussage) の持つ真の程度と関係を持っている。そのイメージは、法規定への服従の程度へ影響を与えることになる……」⁽¹⁸⁾。

右の言明から凡そ以下の事柄を推論することが許されよう。すなわち、いわゆる名宛人が政策理念提示規定そのものに服従するという形での実効性ではなく、政策理念提示規定を以って、法律上の政策に係る理念を提示し、名宛人を啓発し、実効性が要求される他の規範に対する名宛人の受容性を高めるという効果が政策理念提示規定に見込まれる。それは、結果として、名宛人の法律に対する服従を高めることにつながっている。まさに、政策理念提示規定は、シンボルとして、特定の政策 (および、そのベースとなる法律) を名宛人に対して周知・理解・受容せしめるのである。なお、右の No. II 教授の言明により、政策理念提示規定には、一種の政策広報機能があると言えるであろう。

さらに、No. II 教授は新しい処罰規定を設けることの予防効果に関して、次のような指摘を行っている。

「例えば、ある特定の犯罪の刑罰が、経済犯罪又は権力者による犯罪という特別に悪質な犯罪として扱われたとしても、そうした犯罪は全くなくなるということはないであろう。何故なら、刑罰の威嚇の持つ見せしめ効果は、既に存在する刑罰と同じである限り、一般予防というものは全くの幻想的な仮定であるということになってしまいうからである。しかし、だからといって、そうした立法行為が全く無意味であるということは言えないのである。それによって、国家がいかなる価値を特定の法的利益に対して認め、そして如何なる価値秩序を持つかを表明するとき、それが、宣言的に、そしてシンボルとして示されることになるのである……」。「我々は、極度に実効性を有しない法律については、それがシンボルとしての効果を意図していると想定することができる。そして、そうした法律

を立法する際には、立法者は、かかる法律に実効性を持たせようとするのではなく、理念のみを告知し、そうした理想が充足されないこと、又は充足することを一度も試みる意思を持っていないことから議論を出発させる。そうした法律は、確かに、当初から実効性を有さず、シンボル効果を持ち、プログラムとして道徳的規範を規定していて、将来への道を示している。しかし、専らのところ、それ自体の実効性を以って、かかる理想を達成しようとするわけではない⁽¹⁸⁷⁾。

後段の引用文はやや難解であるが、政策理念提示規定(法律)はそれ自体で特定の公共政策を実現するという意味での実効性を有せず、他の法律で規律される公共政策の理念を示し、それを以て当該政策の実効性を高めるといふことを指そうか。

政策理念提示規定は、立法者の理念を法律上で宣言して、その内容に重みを持たせるといふ効果を有することになる⁽¹⁸⁸⁾。ある事象を法律要件の中で、立法者が規定するということは、ある意味で、立法者が価値判断を行っていること、

(187) Noil (Fn.185), Zschwr 1981, 349

(188) 参照、阿部・前掲注(56) 四八頁。参考までに、最後に付け加えるとなると、こうした象徴立法に類似した機能を担う類型としては、基本法を挙げることができよう。例えば、環境基本法、消費者保護基本法等がこれに当たろう。これについては、参照、西谷剛「政策の立法判断(二・完)」自治研究七一巻一二号(一九九五年) 一二頁以下、小早川光郎「行政政策過程と「基本法」」西谷剛他編『成田頼明教授退官記念 国際化時代の行政と法』(良書普及会、一九九三年) 五九頁以下、菊井康郎「基本法の法制上の位置づけ」法律時報一九七三年六月号一五頁以下。因みに西谷教授の論述を見ても、基本法に「政策の全貌の提示」という機能を認めておられる。小早川教授も「政策理念の提示」を挙げておられる。また、基本法についての批判的検討として、成嶋隆「憲法解釈と立法裁量・立法政策」公法研究六六号一一八頁以下、一二四頁以下。さらに、ドイツの基本法に関しては、参照、遠藤博也「計画行政法」(学陽書房、一九七六年) 六九頁以下。

一定の目的及び目標に向けられた立法者による法政策上の意思が存在することも意味しているのである。つまり、ある法律要件に正の法律効果を結びつけることにより、そうした事象を正として、逆に、ある法律要件に負の法律効果を結びつけると、その事象を負として判断したということが示され、何に多く価値を置くかという立法者の判断がそこから認識することができる。⁽¹⁸⁾ Rütters 教授はそれに続けて、「規範の目的及び規範の機能を分析することは、立法者が当該規範によって把握した事実関係を如何にして構築しようとしているかを示しているのである。∴その様にして認識された法律上の評価基準は、法律上の全ての規範を解釈及び適用するとき、意義ある核心点となる。そうした評価基準はそれぞれの規範上の法律要件で具体化された立法者の持つ正義のイメージなのである」と述べておられる。⁽¹⁹⁾

以上を要するに、政策理念提示規定も、解釈の指針を与え、その際の混乱の発生を防ぎ、ひいては法律を認識することを容易にする役割を果たし得るのである。

(18) Rütters, Bernd, Rechtslehre, München 1999, § 4 Rn. 131.

(19) Rütters, Rechtslehre (Fn.189), § 4 Rn.131.