

ビルク 『租税規範の基準としての応能負担原則』

メタデータ	言語: jpn 出版者: 公開日: 2015-06-03 キーワード (Ja): キーワード (En): 作成者: 三木, 義一 メールアドレス: 所属:
URL	https://doi.org/10.14945/00008651

ビルク『租税規範の基準としての応能負担原則』

D. Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen

三木 義一

はじめに

いわゆる平等原則を租税法により具体的に適用すると、それは「応能課税の原則」(Das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit) になる、といわれている。確かに、「負担能力」とは一体何なのかという問題を別にすれば、租税はその負担能力に応じて課税されるべきものであること自体についてはほとんど異論はない。したがって、応能原則は税法上貫徹されるべき不動の原則のように思われてくる。しかし、現実の租税法制を見れば誰でもわかるように、この原則ほど様々な特別措置や政策誘導税制を通じて實際上無視され、形骸化されているものもないように思われる。政策上の必要性からこのようにいとも簡単に無視される「原則」なるものが、はたして憲法上の原則といえるのであろうか？

ビルク『租税規範の基準としての応能負担原則』

それに加えて、この原則はもう一つの困難に直面している。社会給付との関係である。仮りに租税負担が「負担能力」に応じて配分されたとしても、負担能力のある者に社会給付が支給されることになれば、「負担能力」に応じた租税負担の意義は実質的に相殺され、形骸化されてしまうからである。

こうした状況は西ドイツでも同様であり、そのため学説の中には、応能課税原則を租税規範の憲法判断の基準にすることを放棄し、その基準を個々の基本権にのみ求める見解(後述三参照)も主張されはじめていた。本稿で紹介するビルク(Dieter Birk)の「租税規範の基準としての負担能力原則——税法と憲法の関係の基本問題についての研究」(Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen—Ein Beitrag zu den Grundfragen des Verhältnisses Steuerrecht und Verfassungsrecht, 1983, Dr. Peter Deubner Verlag GmbH) 15

こうした傾向を批判し、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。本書は一九八一年に設けられたアルベルト・ヘンゼル賞 (Albert-Hensel-Preis) の第一回巨賞賞論文でもある。

平等原則と租税法・租税負担との関係は重要な憲法問題であるにもかかわらず、我が国では本格的な論究がなされていない現状からみて、本書を紹介することも一定の意味があるように思われる。そこで以下では、まず本書の概要を紹介し(一)、ついで①租税負担と社会給付の統一的把握(二)、②租税の負担作用と形成作用の区分と憲法判断(三、四)、の二つを基軸に私なりの観点から注目すべき点を紹介してみたい。

一、本書の概要

まず、本書の概要を紹介しておく必要がある。この点については筆者自身が本書の末尾(二六〇～二六七頁)に概要(Zusammenfassung)をまとめているので、それに従うのが適切であろう。筆者は本書の概要をつぎのようにまとめている。

序章(一～二十頁)

一、負担能力原則に少しかかわっただけで租税規範に対する基準

としてそれを適用するには非常に多くの問題が存在していることがわかる。これらの問題は二つの中心的問題に言い表わすことができる。一つは、負担能力原則と租税上の形成(Gestaltung)(政策誘導規範 Lenkungsnorm)との関係にかかわり、他の一つは、負担能力原則に基づいて配分されるべき「負担」(Lasten)の定義にかかわる(価値移転給付 Transferleistungの問題)(二頁以下)。

二、応能課税のきわめて初歩的な理解が古い国家観の中に一部みられるがそれらはいしばしば給付・反対給付均等の考え方と(Aquivalenzgedanken)と混同されている(六頁以下)。

三、応能課税の考えは一九世紀に普及し、後に一九世紀中頃から租税政策上の議論を支配した。個人の社会的事情を考慮する所得税の導入は、不当と認められた富の配分や所得の配分への反作用を国家にうながすための、社会運動の諸要求の一つであった(一四頁以下)。

財政学において社会的理念としての応能課税はワグナー(A. Wagner)のみによってとり上げられていた。一九世紀の財政学の通説は確かに所得税の理論の中に社会的識別のメルクマー(L. Differenzierungsmerkmale)を集大成したが、平等犠牲の理論の下でそれを中和化し、社会政策的租税目的から遮断することを試みた(一六頁以下)。

四、一九世紀末頃ドイツの各ラントではじめて累進所得税が導入された。この時点から学問的議論は立法技術上の構成に集中し

た。それ以後、負担能力の主たるインジケータは所得である、ということについては意見が一致し、常に所得概念が争われた。今日、租税政策上の議論においては負担能力原則が「社会正義」(soziale Gerechtigkeit)で調整された租税配分原則であることについてはほとんど異論はない(一八頁以下)。

第一章 (二一―六五頁)

一、負担能力原則の内容確定をめぐる財政学上の議論は十九世紀終りから二十世紀はじめにかけて全く犠牲説の魔力の中にあつた。いつ「平等な」租税負担が存在することになるのかについての正確な情報を提供すべき所得の効用曲線(Nutzenkurven)を設定できたのは、この理論の助けをかりてであつた(二三頁以下)。

二、いつ平等な効用損失(Nutzenentzug)が生じるかという問題は犠牲説からでは答えることができず、その内容は政治的決定に基づくということについては、今日の財政学の文献では一致している。それにもかかわらず負担能力原則を具体化するために犠牲説に結びつけられたり、あるいは新しい手がかりが求められたりしている。負担能力原則は最近再び原則的な批判と拒否に突きあたっている(三三頁以下)。

三、十九世紀終りの法学の文献における具体化の試みはほとんど財政学の論文に従っていた(四三頁以下)。ようやく最近になつて具体化の試みが、特に「体系正義」(Systemgerechtigkeit)と

ビルク「租税規範の基準としての応能負担原則」

の視角の下で、行なわれている。それによれば応能課税は正義の理念の第一次的具体化として理解され、それはさらに段階的に(価値の連続を首尾一貫して)より具体化されねばならない。基本的決定がそれ以後の具体的規定の基礎となる。法原則としての負担能力原則のこのような「動的」な理解が立法者の形成の余地をより狭めることになる。(五〇頁以下)。

四、この具体化モデルは憲法の問題設定の出発点にはなりえない。もし配分規則の対象及び法効果を憲法の内容(Aussagen)そのものから引き出すことに成功すれば、その研究の過程ではじめてその具体化モデルの収容力(Traefähigkeit)が判明できる。憲法の問題設定はむしろ二つの前提から出発する。負担能力原則は研究されるべき憲法原則として法原則(Gesetzesatz)の構造を持っていなければならない、他方で、それは配分原則として租税に適用しうるものでなければならない、という前提である(五九頁以下)。

第二章 (六六―一二二頁)

一、租税配分規則の対象は租税負担である。「負担の性格」を理解するために、国家・市民間における租税の作用(Wirkung)が問われる。その際、二重的な租税の作用の仕方が明らかになる。租税は金錢を徴取することによって負担作用(Belastungswirkung)をくりひろげ、個人の財産状態や行動範囲に作用を及ぼしたり、国民経済的経済過程や社会的諸制度に影響を与

えることによつて形成作用 (Gestaltungswirkung) をくりひろげる (六七頁以下)。

二、二つの租税の作用は憲法の異なる手続き過程に関係づけられねばならない。租税の負担作用は憲法的に展開されるべき負担配分規則によつて、租税の形成作用は憲法上の制限内容によつてとらえられる (七六頁以下)。

三、租税負担の本質的なメルクマールが他の価値移転 (Transfer) にも附着しているときは、憲法上の負担配分規則は租税の負担作用のみに結びつくことはできない。租税負担と特に社会給付 (Sozialleistung) (社会保険給付は除く) とは本質上比較可能である (社会的負担軽減) ことがはつきりする (八七頁以下)。

四、したがって、個人の負担能力に向けられた負担配分規則の対象は何よりもまず租税的価値移転のみならず、相互対向的な社会的価値移転も含む。「公的負担」の定義は統一的な価値移転関係 (Transferverhältnis) (「社会的な価値移転関係」) の中に適切に表現されねばならず、實際上「差引勘定」(Saldierungsvergang) を前提とする (一〇二頁以下)。

(相互対向的な価値移転行為の総和としての)「公的負担」の配分値を「社会的価値移転関係」の中に組み込むことはすでにアドルフ・ワグナーがその手がかかりを見出している (一〇三頁以下)。

負担配分にかかわる立法の動きは三段階に分けることができ

る。第一段階は租税徴収 (十九世紀においては特に消費税 Akzise と階級税 Klassensteuer) と最低限の社会的付与 (貧困扶助) とのばらばらの並存。ここには社会的財政政策的計画はない。第二段階では、所得税の導入によつて国家的徴収制度が社会的に調整された。(租税に限定された) 価値移転関係は社会的内容をもち、国家・市民間に一面的な社会的価値移転関係が成立する。しかし、この社会的徴収制度は基本的な弱点を有している。包括的な社会要求 (配分状況の変更) を実現することもできないし、切迫している社会欠損 (Defizite) を取りのぞくこともできない。負担能力原則に基礎をおく社会的課税のこのような不十分性は、ようやく第三段階になつて社会的供給 (soziale Zuwendungen) によつて取りのぞかれる。ここに二面的社会的価値移転関係が成立する (一〇六頁以下)。

五、この二面的社会的価値移転関係が憲法上の負担配分基準を考察する出発点でなければならない。社会的価値移転関係にかかわる憲法上の価値内容 (Wertaussehen) が把握されてはじめて、(価値移転関係の一部としての) 租税上の価値移転に対してそれが具体化され、配分基準として展開されうる (一一八頁以下)。

第三章 (一一三―二五八頁)

一、自由と社会的平等に対する憲法上の価値観念から国家・市民間に存在する社会的価値移転について二重の保障を引き出すこ

とができる。国家的徴収の側面においては自由の確保（保障）が重要となり、国家的付与の側面では社会的生存の保護（保障）が重要になる。二つの保障観念は相互的に関連しあっている。自由の保障は社会的保護の要素をそれ自体の中に引き受けねばならならず、社会的生存の保障は個人の自由な発展と関係づけられねばならない。

二、自由権の社会的接合(Einbindung)は理念的には二つの思考傾向に關係づけることができる。一つは理性法的(Vernunftrechtlich)思考に根をなしている相互責任の理論と相互的統合(Integration)の理論を示しており、他の一つは社会運動に根をなしている社会的基本権の視点を示している。相互責任の理論が個人の経済力にあわされた負担配分モデルを勧める。社会的基本権の基本理念が自由権を「二重の保障」の視角からみることが可能にする。すなわち、自由の保障とそれの基礎となる経済的前提の創設、という視角である。経済的負担能力の概念が「社会的」自由關係の上に築かれるこのような配分観念のキー概念である(一二六頁以下)。

三、もし社会國家原則を負担配分領域のために理解しようとするならば、生存保障、生存助成及び社会的再配分の目的体系に向つてねばならない。社会的生存保障の目的体系は租税の負担配分領域では部分的にしか表現されえない。社会的再配分の目的体系についても同じことがいえる。そこには「社会的欠損」が残っており、これは社会的価値移転給付(Transferleistung)が

よつてのみとりのぞくことができる。社会國家的に決定された価値移転の流れの総体の中では、租税による負担配分は一つの負担配分としてのみ現れ、それは社会國家的目的体系の一本化達成のためにいろいろな規範の相互作用の中にできる限りスムーズに組み込まねばならない(一三八頁以下)。

憲法はそのような「社会的価値移転關係」の形成化についての「基本方針」(Richtlinien)を含んでいる。社会國家が少なくとも要求しているのは、経済的弱者における社会的軽減(及び経済的強者におけるそれにふさわしい重課)を通じて生存保障的・再配分的観点を追求する租税配分である。社会國家はさらにこの目的を租税による軽減可能性を超えて追求する(一四〇頁以下)。

社会的徴収と付与の両領域の対等化及び平等原則にそくしてその調整が必要としているのは経済的負担能力という中心の關連値(Bezugsgröße)の上に築かれた關連体系(Bezugs-system)の設立である(一四五頁以下)。

四、租税の負担作用に対する価値基準を問うなら、社会的価値移転關係についての憲法的価値内容を租税の価値移転に具体化しなければならぬ。租税の負担配分基準は、したがって、社会的価値移転關係をとらえた憲法的価値概念の一つの派生物(Ableitung)である(一五五頁以下)。

五、平等原則の適用が恣意禁止(Willkürverbot)と体系一貫性(Systemkonsequenz)とから典型的な論拠のみに基づくと

応能課税の要請 (Postulat) は所得税の領域については根拠づけうるが、しかしここでは憲法上不明確な基盤の上に立っている(一五六頁以下)。

これに対して、平等原則の中に中心的な実態的配分規範(「租税正義の実現」)を見出すなら、社会的価値移転関係の理解に接続し、平等原則を二つの方向に展開しなければならぬ。負担能力が異なる納税者間の負担平等(垂直的負担平等)がいつ成立するのか、という問題は、経済的負担能力の配分値を法的にどのように把握すべきについての説明を必要とする。「垂直的平等」の領域においては立法者の裁量の余地が広い。立法者は経済的負担能力以外の配分値を選択する可能性も一勿論狭い限界内で一有している。負担能力が同じ納税者の平等取扱の領域(水平的平等)では立法者の裁量の余地は狭い。すなわち、二人の納税者が同じ負担能力を有している(このことは垂直的な関連体系から明らかに)ことが確定したら、そこから同じ租税負担(水平的平等取扱)の義務が生じる(一六一頁以下)。

六、自由権が租税の負担作用から納税者を守りうるのか、また守れるとしたらどの程度かの考察は二つの問題設定と結びつく。

一つは、あまりにも重い金銭負担に対する防御権が存在しうる(特に基本法一四条II所有権保障が考慮される)し、他方で自由権から一つの負担基準が生じうるであろう(一七九頁以下)。

租税の負担作用は(それを単なる金銭徴収と定義すると)所有権法上保護されている位置には介入しない。金銭は所有権上

関係のある財産状況のみを表示し、しかもそれと同一ではない(一八〇頁以下)。

自由権の中に含まれている配分基準は負担目的(これはすべての納税者に対して同一である)と負担作用(これは納税者ごとに異なる)との対置からのみ明らかにしうる。納税義務者相互間に平等な損失強度(Nachteilintensität)があれば目的II手段関係(Die Zweck-Mittel-Relation)は釣り合いがとれるであろう。このような比例原則に方向づけられた思考モデル(水平的の意味での「強度の平等」)は、しかしながら再び平等原則の適用を導く。結局のところ、租税の負担作用は「負担配分的租税規範」すなわち平等原則から発展された配分基準によって把握され、自由権はこの作用に対して効果のないことが明らかに(一八七頁以下)。

七、租税の形成作用は単なる金銭徴収のむこう側に生じてくる租税の作用である。ここでの考察はいわゆるミクロ経済的租税作用に限定され、この領域においても市民の基本権上の地位に影響を及ぼしうる形成作用のみを問題にする(一九四頁以下)。

基本権上重要なのは常に立法者が意図的に追求した作用である(干渉的課税)。意図されていなかった形成作用については租税規範への「帰責可能性」の問題が生じる。立法者が予想の範囲内でその出現を予期すべきであったとき、この作用は原則として基本権上重要となる。形成目的は憲法上の審査基準の關係づけには何の影響もたない。

八、租税の形成作用は「形成制約的憲法規範」によって把握される。これは国家の経済行政的行為を制約する憲法規範である。市民にかかわる租税の形成作用に対してきわめて重要な役割を果たしている基本法一四条（所有権の保障）と一二条（職業選択の自由）にここで考察は限定する。形成制約的所有権保障の対象は、租税により（租税の金銭徴収を通り抜けたうえで）侵害される、所有権法上関係づけられている財産状況である（二〇二頁以下）。

所有権上重要な形成作用の類型は租税負担の回避作用（Ausweichwirkung）と服従作用（Folgewirkung）とに区別されねばならない。回避作用は、たとえ納税者が所有権侵害的な服従作用を回避したものであっても、原則として所有権法上の問題はない。

租税負担の服従作用は、形成領域への租税の第一次作用が問題で、具体的な所有者の行動（「服従行為」）によって仲介された第二次作用（Fernwirkung）が問題ではないときに、「直接的に」現れる（二〇六頁以下）。

所有権対象への影響が、内容上の観点からも社会的制約の観点からも正当化しえないほど強烈になるのはいつか、という問題に際しては、租税国家の経済的前提とより離してみることでない「所有権の社会的機能」が留意されねばならない。租税国家としての社会国家は何よりもまず所有権行使及びその取得に關与することに依拠している（二〇九頁以下）。

ヒルク『租税規範の基準としての応能負担原則』

九、職業にかかわる租税の形成作用が租税規範に帰責しうるときは、基本法一二条に基づいてそれが判断されねばならない。その場合、侵害の重大性の判断のために比例原則をもち出すことができる。意図された形成作用が問題のときは、比例原則に基づく審査が可能である。というのは、形成目的（政策誘導目的）がニュアンスの異なる憲法上の評価を可能にするからである。職業に影響を与える意図されなかった形成作用は、それをとりのぞいても租税の負担作用について配分基準違反にならないときは釣りあいがとれていない（unverhältnismäßig）とみることができる（二二二頁以下）。

一〇、平等原則は租税の形成作用に対しては相対的に効果のないものであることが判明する。意図されなかった形成作用は、立法者が規範を法的に構成するときにそれを考慮すべきであったときにのみ、「不平等」と見なされる。租税の形成作用による不平等扱いに対しては二つの正当化モデル、すなわち「必然的な類型化」（notwendige Typisierung）と「実質にかかった区別」が現れる。後者の実体的な正当化が意図された（意図されていなかった）形成作用を広範囲におおっている。結局、自由権が形成作用に対する効果的な制約であることになる。

一一、租税規範の審査は複線的に行なわれねばならない。租税の負担作用は負担配分的憲法規範に基づいて、租税の形成作用は形成制約的憲法規範に基づいて、それぞれ判断されねばならない。

い。もし両方の作用がそれぞれに関係づけられている基準にならなければならないならば租税規範は合意となり、両方の作用が憲法に反しているならば租税規範は違憲となる。難かしいのは、両方の審査結果が「くいちがっている」場合だけである（二二三頁以下）。

二、負担作用の負担配分憲法規範違反は、もし形成作用が合意であるならば、一定の条件の下で正当化しうる。その場合には形成目的に留意されねばならないが、それは憲法がその実現を許容しているというのではなく、その実現を命じているか、あるいは少なくとも「助成に価する」と評価しているような目標に向けられていなければならない。しかし立法者はそのような場合でも、配分基準からの垂離が形成目的を達成するために必要であるか否か、また、その垂離が最小限にとどめられているかどうかを慎重に審査しなければならない。最終的に配分基準からの垂離の大きさと目的とされている形成作用の憲法的重要性とが比較衡量される（二三六頁以下）。

三、形成作用の形成制約的憲法規範に対する違反は、負担作用が基準にならなければならないことをもって正当化することはできない。この違反は負担目的（財政目的）に留意した正当化も、「配分正義」を引き合いにだす正当化をも受け付けない。したがって、租税形成作用の憲法違反は常に当該規範の違憲を導くことになる（二五四頁以下）。

二、租税負担と社会給付の統一の把握

(1) さて、本書の中心的課題は、後述のように応能課税原則がどこまで立法者を制約する憲法原則たりうるかという点の究明にあるが、同時に租税負担と社会給付の統一の把握にもかなりの努力を費している。ビルクによれば、応能負担原則を西ドイツの通説や判例のように体系形成的原則として堅持しようとする租税法の枠を超えた問題に直面する。つまり、租税特別措置同様、各種の社会的給付も各人の「負担」を軽減する。租税「負担」が応能負担原則にかなっていても、社会給付によってその「負担」関係が任意に変更されうるのであれば、応能負担原則は何の役にも立たないものになってしまうからである。こうした疑問から出発すれば、租税法に限定して「負担」を限界づけるのは恣意的であり、応能負担原則の適用対象は租税に限定されるべきではないことになる（五頁）。そこでビルクは、租税以外にいかなる公課及び財政援助措置が応能負担原則の対象になりうるのかを検討する。その際、ビルクは租税の負担作用の本質を負担の「完全性」(total)、つまり、何らの反対給付をとまわらない、一方的で完全な負担である点に求めている（例えば七一頁等）。かかる（それ自体は伝統的と思われる）理解を前提として、他の公課や財政援助措置の「負担作用」を比較検討している。その結果、料金や負担金は個人的利益と結びついた負担で租税負担と同視しえない

こと、他の特別公課も、例えば特定のグループ内で徴収され、そのグループの共同目的のために使われる調整金 (Ausgleichsabgabe) のように、原則として租税負担と同質ではないこと、但し、例外的に負担が何らの反対給付を伴わないが故に租税負担と同視しうるものもありうること、などが指摘される(八七、九二頁)。

それに加えて、かかる基準から各種負担軽減措置、財政援助措置と租税負担との同質性についても判断が加えられている。つまり、反対給付もしくはそれと同視しうるような受給者の行為とそれぞれの措置が結びついているか否かに基づいて判断が加えられ、その結果、租税特別措置や保険以外の社会給付 (Sozialleistung) はその負担軽減作用の「完全性」において租税負担と対比されるべきことになる。この場合、給付の条件として、例えば住宅手当 (Wohngehalt) については一定の住宅に住んでいることが要求されているが、これは給付の必要性を判断するための構成要件の前提であり、反対給付とみなしうる受給者の行為ではない、という。

これに対して、いわゆる補助金 (Subventionen) は、法律上の計画に従った受給者の行為の対価として受けとるものであって、広い意味での反対給付・対価と結びついており、租税負担と対比しえないことになる。また、社会保険給付については受給者自身が保険料を負担していることから原則として租税負担と対比しえないとしつつ、今日では保険給付のための財源が租税によっても

補填されていることを指摘し、それ故、租税負担に適用される配分原則と一定程度調整されねばならない、という(九三〜一〇一頁以下)。

(2) このようにして、負担配分の問題は租税徴収面と社会給付面とを統一した価値移転関係から把握されるべきものになる。すなわち、租税の負担作用という場合の「負担」というのは、租税負担から一定の租税特別措置と社会給付を控除したものととなり、これが憲法上の負担配分原則の対象にされるべきことになる。このような統一の把握の試みは、歴史的に見ても必然的な流れであろう。というのは、本書でも指摘されているように(二〇三〜二一七頁)、一九世紀中頃までの租税の中心は消費税と人頭税であり、したがって社会的援助の中心であった救貧性の対象となる者が同時に租税負担の対象にもなり、両者の関係はバラバラでどちらの側面にも応能負担原則は実現されていなかったし、一九世紀末にようやく所得税が導入され応能原則が徴収面では一応の実現をみるが、なお徴収面のみに限定されており、徴収面での応能原則では調整しえない層(負担能力をそもそも欠いている層)への配慮はなされていなかったからである。その意味で、社会立法が登場し、租税では調整しえない負担能力を欠いた層への社会給付が実現した今こそ両者を統一的に把握する必要があり、本書が提起している視点は重要に思われる。

(3) さて、以上のように憲法上の租税配分の対象を、徴収と給付とを「通算」した負担として理解すると、憲法上の租税配分規定

では把握できない配分対象があることになり、租税負担というのは国家・市民間の負担配分関係の一部にすぎないことになる。それ故、租税の配分原則も憲法の負担配分原則から派生するものにならず、まず憲法上要求されている一般の相互的対向的負担原則が明らかにされねばならないことになる。ピルクはこの点につき、「平等」な負担配分(基本法三条)、「社会的」な負担配分(基本法二〇条)、個人の自由を尊重した負担配分(基本法二条以下)といった個々の実定的価値内容の背後に共通の価値理解が含まれているとし、そのような国家・市民間の価値移転関係についての基本理念は人間の存在についての憲法の理解からのみ明らかにするべきであるという。

「この基本的前提である人間の存在は自由権理念の上に基礎づけられねばならず、自由が実現されていないところにはその保障が与えられねばならない。憲法は自由な個人とその自由を失うことがありうる個人という人間像を内包している。自由と社会保障は憲法上の生存観念の同程度の土台である。これらの価値観念が相互に緊張関係を生みだせば、それだけですますこの原則の中で関係づけられていく。このことから国家・市民間の価値移転関係については二つの保障を引き出すことができる。すなわち、国家的徴収面における自由の保障と国家的給付の面における社会的存在の保障である。自由の保障は社会的保障の要素を内包していないければならず、社会的生存の保障は個人の自由な発展に関係づけられていなければならない。」(一二四頁)。

このような「社会的」自由権の二重の保障の内容をより具体化するキー概念が経済的負担能力であるという。なぜならば、経済的基礎を欠いている者にとって法的自由の保障は意味がないし、他方経済的基礎が租税によって徴収しつくされてしまうと法的自由の保障も経済的に意味がなくなってしまうので、経済的負担能力が自由権行使の前提だからである。かくして、価値移転関係における自由保障が意味するものは、徴収面における経済的負担能力保存の義務と給付面における経済的負担能力創設の義務ということになり、「経済的負担能力」を通じて接続されることになる。この二つの義務の関係をピルクはつぎのように説明する。「経済的負担能力の保障はそれぞれの経済的『現状』の保障ではない。それは給付面における経済的負担能力の保障を排除していないものとして理解されねばならない。この考えを相互責任負担の理論(Die Theorie der gegenseitigen Verantwortung)を基礎にして正確に述べねばならぬ、つぎのように入えよう。経済的負担能力は確かに原則としてその負担能力が(自由権行使がそれに依存している限りにおいて)保存されているが、しかしそのすべてが保存されているわけではない。というのは、負担能力のない者の自由の基礎を実現する責任に関与させられているからである。負担能力のない者は確かに経済的負担能力を創設してもらうべきであるが、自由を行使し、生存を確保するために必要なかぎりにおいてである。彼は既存の経済的負担能力保存のための責任に関与させられているのである。」(一二六頁)

また、この経済的負担能力という概念は社会的平等を実現する観点からも重要であるという。すなわち、平等原則を租税法及び社会法間の価値移転関係に適用しようとする、徴収面・給付面それぞれにおける法的平等をはかる基準値が必要となるが、この基準値は徴収面における経済的強者の位置と給付面における経済的弱者の位置を示すものでなければならず、ここにも経済的負担能力が登場してくるからである。既存の経済的負担能力が徴収面における社会的平等の基準であり（負担能力に応じた課税）、欠けている経済的負担能力が給付面における社会的平等の基準（負担能力の欠けている程度に応じた給付）ということになる。

さて、このように経済的負担能力によって徴収面と給付面が接続されると、このことからどのような原則が派生してくるのだろうか。

まず第一に、当然負担能力有無の分岐点が一致していなければならぬことになる⁸⁴。つまり、課税最低限が社会給付の基準と統一されていなければならず、前者が後者の基準を下回っている、課税が経済的負担能力を欠いている者にまで及んでいることになり（逆に、社会給付の基準が高すぎる場合もありうるが）、この欠陥は再び社会給付によって補なわなければならないという矛盾に落ち入ってしまうからである。

第二に、それでは徴収面での欠陥を社会給付で補なえはそれではよいかという、前述のように、徴収面での経済的負担能力の保障は憲法上の自由権保障の結果であるから、そのような給付を通

じての侵害の調整は許されないことになる。

第三に、経済的負担能力がある者の一部の負担能力の低下はあくまでも徴収面で考慮されねばならず、徴収面で調整しえない経済的欠陥のみが給付面で補なわれるべきことになる。具体的には、租税法上子女控除を廃止して、子女手当のみで調節することなどがこの原則に反することになる⁸⁵。

このように徴収・給付の両面にわたる応能負担原則が自由権保障との関係から説かれているところに本書の特色の一つがあるように思われる。応能負担原則については、とりわけその所得税法上の一つの表現である累進課税制度に対して、我が国でもしばしば「しっとの税制」で自由の敵対物であるとする高額所得者層からの批判がなされるが、西ドイツでもライスナー（W. Leisner）から応能負担原則を「社会的しっと」（Sozialneids）の産物とする批判がなされたことがある。これに対してビルクは別の論文で応能原則こそ「自由な活動の基礎としての相互責任の表現である⁸⁶」と反論しているように、彼にとって応能原則は自由権を社会的実質化するためのものであり、その敵対物ではないのである。

三、租税の負担作用と形成作用の区分と憲法原則

(1) 本書の最も重要な特色は、従来の目的による租税規範の分類に代えて、租税の作用による分類とそれぞれの作用に適用される憲法上の原則を明らかにした点にある。周知のように、西ドイ

ツでは従来租税規範をその目的によって区分し、財政収入目的を有している租税規範は応能原則に基づいてその合憲性が審査され、これに対して政策誘導目的をもっている租税規範は、その目的と憲法上の各種基本権との関係に基づいてその合憲性が審査されるものと解されてきた。この説に従うと、政策誘導目的を有している租税規範にはもはや応能原則は適用されないことになるし、同一の法律、規範に二つの目的が結びついているときはどちらに分類するかといった問題が生じてくる。この点に関連して、フォーゲル(K. Vogel)は財政目的というのは政策誘導租税規範にも含まれているので、「負担配分規範」と呼ぶべきだとし、租税の原則的構成要件がこの負担配分規範に該当し、例外的構成要件が政策誘導規範になるとして両者を区分するとともに、負担配分機能と政策誘導機能の両方とも有している規模は負担配分規範のグループに含まれるとした。ビルク自身もかつてはこの説に従っていたが、しかしこの説でも結局政策誘導規範に区分されたものには応能負担原則は憲法上の原則としての意味を失ってしまうことになる。

こうした状況の中で、租税規範の前述のような区分を廃止し、応能負担原則の意義を實質的に否定する見解が登場した。ポードンハイム(D. Bodenheim)の説がそれであり、彼はすべての租税は潜在的に納税者の自由領域を侵害しうる作用を有しているのだから、当該作用が個々その基本権に基づいて判断されるべきである、と主張した。目的論による分類の難点を回避しているが、

同時に個々の基本権のみが租税規範の憲法判断の対象となり、応能負担原則は租税配分についての憲法原則としての価値を失ってしまうことになる。

これに対して、ビルクが提唱している構想は「ポードンハイム」とつぎの点で一致する。租税規範の憲法審査にとって何よりもまず重要なのは租税規範の目的傾向ではなくてその作用である、という点である。しかし、すべての租税は二つの作用を有しているので、このことが租税規範の二重の憲法的位置づけを結果的にもたらさなければならぬ。この点にポードンハイムの憲法上の評価との基本的差異がある」(八一頁)のである。

(2) では、ビルクが強調している租税の二つの作用とは何であるらうか。

一つは、租税は市民から金銭を徴収するものであり、この単なる金銭徴収の作用をビルクは負担作用と名付けている。留意されねばならないのは、政策誘導規制においてもこのような負担作用は存在していることである。

この負担作用と並んで租税は金銭徴収を通じて、もしくはそれと高い税負担が課されるような場合には、建築行為を回避しているとながされていること(奨励を通じて、個々の納税者の社会的、財政的状况や経済社会全体に具体的な影響を及ぼす。これが形成作用であり、負担作用と区別されねばならない。この形成作用は収入目的税にも生ずることは当然である。この形成作用

は、租税の負担作用とは反対に、国家・市民間の負担関係の中で展開されるものではない。このことから、憲法上の租税配分原則は租税法の作用全体に適用されるものではなく、租税の負担作用に対してのみ基準として考慮されねばならないことになる。この点を混同すると、従来の判例の「恣意の禁止」以上のものは出てこないという。すなわち、平等原則と課税をめぐる西ドイツ憲法裁判所の判例は、例えば一九七八年二月一九日の名目価値課税(Nominalwertbesteuerung)についての決定が「もし異なる

所得種類を応能課税原則を考慮して比較した場合に、利子課税が租税正義と一致しないような結果をもたらすときにのみ、平等原則は侵害されたことになる」としながら、その後で何が「応能課税の原則」であるかを論じずに、当該規定が何らかの観点から「合理的」と見られるか、したがって「恣意的」でないかどうかのみが論じられ、結局応能課税原則は恣意禁止の実際上の適用の中にもれてしまっている。これも二つの作用をきちんと区分しないために生じている欠陥であるという。「負担配分原則として平等原則は租税の負担作用に対してのみ適用される。租税の形成作用に対する憲法審査はこれとは区分されねばならない。両方の作用を区分せずにこれを統一的に基本法三条(平等原則)にあてはめると、解釈学的にみて、恣意禁止を上回るような可能性はない。というのは、特定の形成作用を達成するために常に破られ、形成作用の重要性と負担作用の重要性との憲法上の関係も議論されないような、それどころか形成作用は何ら固有の憲法上の

評価に服さないものでその関係を議論しえないような配分原則なるものをどうして保持しうるのか? (負担配分基準の破壊を可能にする) 租税形成の必要性に対する負担配分基準の独自性を認めさせる解釈上の基準がない限り、配分関係の破壊についての『合理的な理由』がある、という単なる確認だけに甘んじなければならぬであろう。これに対して、平等原則をまずはじめに租税負担作用にのみ適用すれば、それは実体的な配分基準として適用される。」(一六三頁)。

他方、租税の形成作用は憲法上の負担配分規定の適用領域には属さず、形成制限的憲法規範といえる各種の自由権規定によって制約を受け、それに基づいて憲法審査を受けることになる。

すなわち、一つの租税規範の憲法審査においては、その負担作用が応能負担原則に基づいて審査され、他方、その形成作用が各種基本権との関係で審査されるべきで、複線的に行なわれねばならないことになる。

(3) さて、租税の負担作用に対してのみ応能課税原則が適用されるとしても、具体的にどのような効力を持つのか、また憲法上の自由権は負担作用とは関係ないといえるのか、が検討されねばならない。

まず、負担作用の負担能力に応じた適正配分の問題についていとうと、①異なる負担能力者間における平等(垂直的平等)と②同じ負担能力者間の平等(水平的平等)の二つの面に分けて考察しなければならぬ。垂直的平等、すなわち異なる負担能力を法的

にどのように把握するかについては立法者に広い裁量が認められるという。つまり、経済的負担能力を示すインジケータとして何を選択するか(例えば、「所得」や「資産」など)、税率をどうするか等については広い裁量の余地があるという。これに対して、一度その基準を特定した後はそれを平面で破ってはならない。例えば、子女控除が廃止されたとする、子供のいる夫婦もいない夫婦も租税上同視されることになるが、立法者は垂直面において「所得」の中に経済的負担能力を見出し、所得の上昇とともにこの負担能力は累進的に上昇することを決定したことからすれば、子供が「所得」の減少、負担能力の減少をもたらすことがはつきりしている以上、このことを無視するのは、平等原則違反の優遇・不平等をもたらすことになる。もっとも、水平面における「優遇」が憲法上許される場合も例外的にある、という。基本法六条一項(婚姻の保護)の場合がそうである。「二人の単身者が結婚すると(所得税は変わらなかったとしても)共同生活により負担能力が高くなるが、それにもかかわらず租税負担は上昇してはならない。経済的負担能力の上昇は結婚による共同生活の単なる結果であるので(より高い所得が得られたことよって引きおこされたものではない)、基本法六条が(それ自体としての体系にかなった)より高い課税を禁止し、その限りにおいて水平的分野における応能原則の破壊(修正)として機能する。」(一七四頁)。

さらに、この不利益禁止以上に、いわゆる夫婦合算分割課税のように夫婦の方がより優遇されることも基本法六条から肯定され

るといふ。

しかし、それ以外に水平面の平等破壊を正当化するものはなく、それ故、垂直面では確かに立法者に広い裁量が与えられているが、水平面ではその余地が狭くなることが強調されている。

(4) つぎに、負担能力作用については憲法上の自由権は適用されないとはどういうことであろうか。ビルクによれば、行動の自由に対する侵害というのは、負担それ自体、つまり金銭徴収それ自体にはなく、金銭負担を通じての作用、もしくはそれを回避することを通じての作用であるから、自由権は租税による金銭負担そのものから納税者を保護するものではない、という。(一七九頁)。例えば、租税による金銭負担そのものが職業選択の自由を直ちに侵害しているのではなく、その負担を通じての個々の職業への具体的影響が自由権との関係で問題になるにすぎない。それは結局、租税の形成作用の問題であることになる。所有権の保障(基本法一四条)と負担作用の関係も他の自由権の場合と同様であり、確かに金銭負担(負担作用)は個人の資産状態を示す暗号の変更、個人の経済的処分能力の減少を必然的にもたらすが、その変更が個人にとって具体的に何を意味するか、個人々に具体的に帰属している所有権対象にどのような影響を及ぼすかが明らかにされてはじめて所有権保護との関係がでてくる。ここでも問題になるのは租税の形成作用であって負担作用ではないこととなる。つまり、「不公平」な金銭負担に対しては応能負担原則が、具体的に帰属している所有権対象への「著しく重い」影響に対し

ては基本権一四条(所有権保障)がそれぞれ対応することになる。このように、ビルクのいう負担作用というのは抽象的な資産価値との関係における金銭負担を意味し、形成作用というのはその資産価値の背後にある具体的な所有状態への影響というように区分されているように思われる。

また、所有権保障という「自由権」を「租税法の新しい指導原理」と解し、それが「所有者間の負担平等を保障する」というキルヒホフ(P. Kirchhof)の見解¹⁰に対しても、この議論は結局何が平等であるかを判断する基準が必要になり、平等原則に戻ってしまうと批判し(一九三頁)、自由権は租税の負担作用に対しては効果のないものであることが強調されている。

(5) これに対して、租税の形成作用に対しては自由権が憲法審査基準として意味をもち、逆に平等原理は相対的に効果のないものになる。ビルクは自由権の代表として所有権保障と職業選択の自由をとりあげ、形成作用との関係を論じている。

所有権上問題となる形成作用については、①回避作用(租税負担を回避するために生ずる作用)と②服従作用(租税負担に従うことの結果として、特定の所有権上の財産的地位を(一部)放棄する作用)とに分けて考察されている。まず、①については、立法者は所有権の行使を直接規制しうるものであるから、租税を通じての間接的な行為誘導は柔らかない手段で問題はない。誘導された回避行為が所有権法上問題であったとしても、納税義務者は租税負担を負うことのできるものであるから、結局問題は服従作用の

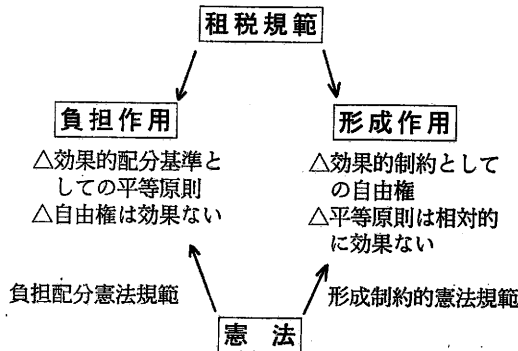
憲法判断になり、それが所有権を侵害しているときは違憲になるという。所有権との関係からみて許される服従作用と許されない服従作用との線引きは、所有権の社会的機能から考察され、生存的な意味での重要性の高いもの(職業行使の基礎となるもの、居住用財産など)は高い保護を受け、また所有権者にもはやその利用や運用を放棄させてしまうほど強い影響を与えるものは禁じられることになる。

つぎに職業選択の自由との関係では、西ドイツの判例が比例原則に基づいて合意性を判断していることに対応して、形成作用を四つのグループ、すなわち、①意図的回避作用、②意図されていなかった回避作用、③意図的服従作用、④意図されていなかった服従作用に分けて、それぞれの憲法判断基準が論じられている。①の場合は、もし立法者が当該行為を直接規制しても合意であれば、租税を通じての誘導はより柔らかない手段であるから問題はない。直接的な規制が違憲となるときは問題となりうるが、直接的規制とは異なるので直ちに違憲となるわけではない。しかし、回避行為を選択することしかできないような租税負担がなされたときは、この回避作用が立法者により指示されたものとして判断されねばならない。②の場合は、回避作用と服従作用との関係から原則として基本法一二条の保護の対象にはならない。納税義務者には租税負担を負うことが要請されており、この服従作用のみが基本権違反の対象になるという。③の場合が通常のケースであるが、この場合はその作用の経済的意義が個々に判断され、公共の

利益と比較検討されることになる。④の場合には、その意図していなかった作用の原因をとりぞいても、負担作用の方が平等原則に反しないでいられるときは、比例原則に反し違憲になるという。逆にいうと、基本権侵害のおそれのある服従作用であっても、その原因を排除してしまうと（例えば、ある支出の控除を認めてしまつと）応能負担原則が侵害されてしまう場合には、その服従作用は比例原則にかなひ、合憲といえることになる。このように形成作用の憲法判断に際して、応能負担原則も一応考慮されていることに留意しなければならない。

しかし、応能原則は形成作用との関係では基本権に効果のないものである。なぜなら、大多数の不平等な形成作用というのは、不平等負担の単なる結果として生じる不平等な服従作用だからであり、この場合形成目的によって不平等負担が正当化されるなら、不平等な服従作用も正当化されることになるからである。

かくして、ビルクによれば租税規範についての憲法審査をする場合には、まず租税の負担作用と形成作用に分けてそれぞれの憲法判断を行うべきことになり、この関係を図で示すと次のようになる（二三頁）。



四、租税規範に対する憲法審査の方法

(1) さて、以上のように、租税の負担作用と形成作用とに分けて、それぞれの作用についての憲法判断がなされると、つぎに最終的に当該租税規範が合憲か違憲かの判断がなされねばならないことになる。この場合考えられるケースは次の四つである。

①負担作用も形成作用も合意である場合

②負担作用も形成作用も違憲である場合

③負担作用は配分原則に反しているが、形成作用は合意である場合

④負担作用は合意であるが、形成作用が自由権を侵害している場合

このうち①と②は比較的容易に判断できよう。①のように負担作用も形成作用も合意であれば当該租税規範が合意になるのは当然であろう。ビルクは一九八八年に著した租税法の教科書の中でその具体例としてつぎの例を紹介している。

「立法者が表態に即した子女控除を導入する。この控除は負担能力の減少のみを補填するので、応能課税の原則にかなっている。憲法に反しうる形成作用はみられない。この控除によって場合によっては生じてくる『子育てへの誘惑』はむしろ憲法の価値観念にかなっている。」

これに対して、②の場合は当然当該租税規範は違憲になる。同じ教科書の中でその具体例としてつぎの例が紹介されている。

「個人小売業者の支店設置を制限するために、それに相当する支店に対する特別税を立法者が決定する。ここでは同じ負担能力しかならないのに特別負担が定められているので、負担作用は平等原則に反する。この特別税は——それが著しい負担であるときには——それと並んで客観的な許可制限として作用する。この限りにおいて形成作用は基本法一一二条一項に反する。」

ビルク『租税規範の基準としての応能負担原則』

これらの比較的判断の容易なものに対して、③と④の場合の憲法判断複雑な要素が入りこんでくることになる。

③のケースの場合

このようなケースは政策誘導的租税規範において問題となる。

この場合、応能負担原則違反が常に当該租税規範の違憲を導くことになる。政策誘導租税規範の大部分が許されないことになり、租税の形成作用により達成しうる多くの経済目的——これらの中には例えば、経済成長維持、労働市場確保、福祉維持などに役立つ、「平等」な負担よりも高い評価を受けねばならないものがある——は租税負担のためにあきらめなければならなくなる。このような理解は社会福祉国家の構想と相入れないし、社会的平等から派生する応能負担原則の構造的開放性をあまりに低く評価している、とビルクは批判する。他方、正当な形成目的のすべてが応能負担原則の破壊を正当化するものでもない。もしそうになると、結局のところ、意図されている形成作用が憲法上問題あるかどうかだけが審査されることになり、応能負担原則の意義が失われてしまう。したがって、応能原則を貫徹する可能性と、正当だが応能原則に反する形成目的とが慎重に調整されねばならないことになる。「応能負担原則と負担作用の一致は一つの憲法的価値を有しており、それは常に租税による政策誘導に屈服しなければならぬものではない。立法者は原則として租税によって一定の形成作用を達成したときでも負担正義の視点を尊重しなければならない。意図、負担作用を配分基準にあわせて調整しなければならない。意

図した形成目的が『配分不公平』な租税によってしか達成できないときは、この租税作用が配分基準違反を正当化するほど重要かどうかという問題が出てくる。この一般的確認から(二四〇頁)、つぎの四つの原則が出てくるという。

一、租税配分正義に対する優位性を認められるべき形成作用は、規範構成目的の中にのみ表現されるだけの特別な重要性を有していなければならない。したがって、負担作用が配分原則に反している租税規範は、意図されていなかった形成作用をもって正当化することはできない。

二、獲得しようとしている政策誘導目的が、負担作用と配分基準との一致を保持している租税規範によっても達成しえないかどうかを明らかにしなければならない。配分正義にかなった規定の選択枝が欠けているときにはじめて、政策誘導的形成作用の優位性の問題が生じる。

三、そのような選択枝がない場合には、立法者はその乗離ができるだけ小さいように租税の形成作用を行使しなければならぬ。政策誘導と結びついた負担配分原則違反は、求めている形成目的から論理的・体系的に必要な限りにおいて受け入れられる。

四、以上のような前提があるときにはじめて意図された形成目的(目的はこのような場合のみ意味がある)が実質的に公平な租税負担よりも優位性が認められるか否かが問題となる。この場合に不平等な租税負担の正当化が比較衡量を通じて行なわれる。

このような前提をふまえたうえで、最終的には比較衡量に基づいて憲法判断がなされることになるが、ここで留意すべきなのは、従来ともすれば形成目的のみの憲法判断がなされ、応能負担原則が実質的に無視されがちであったのに対し、政策誘導税制の憲法判断にあたってできる限り応能原則をとり入れようと試みられていくことである。ここにビルクの主張の特色があると思われる。

なお、彼の教科書ではこのような判断過程を経て最終的に合憲となる具体例として、環境保護に役立つ経済財に対する特別償却制度をあげている。彼によれば、社会国家原則は生存の基礎を保持する義務を国家に課しており、それ故、環境保護という形成目的は応能負担の破壊を正当化するものになる。

(3) ④のケースの場合

これは、例えば租税負担は確かに応能原則に基づいているが、その負担額が保護されるべき所有権上の地位を脅かし、事業を廃止せざるをえない等の事態をひきおこす場合である。このような場合に自由権への侵害を「公平」な租税負担を理由に正当化することができるのであろうか。これを可能にするためには、基本権侵害を正当化する根拠として対置しうる競合的価値がなければならぬが、収入目的も配分正義をそうした正当化根拠になりえないという。例えば、租税を徴収すること(収入目的)は具体的な国家の財政行為と直接の結びつきはないので、その重要性の程度を識別することは不可能で、一つの重要性しか、つまり基本権侵害を正当化しうるかしないかの重要性しかもちえず、比較的対

置が不可能である。また、基本権は負担作用を制約せず、財政上の重要性との結びつきを欠いているので、収入目的は基本権侵害に対する正当化根拠としての位置を締めだされている、という。さらに、収入目的というのは、様々な方法で、つまり基本権侵害をひきおこさない税制を通じても常に達成しうるもので、財政上の配慮から基本権侵害を容認しなければならぬものではないことも重要である。

つぎに、「配分正義」の要請も正当化根拠にはならない。というのは、各種基本権は租税の形成作用に対するその制約内容の中ですでに配分正義の視点をとりこんでいるからである（例えば、意図されていなかった形成作用で職業の自由を脅やかすものは、その原因をとり除いても負担公平がそこなわれないときは違憲になるが、逆にその原因をとり除くと負担公平が侵害されてしまうときは、その形成作用には必要性があり、合憲と判断されるように、その形成作用の合憲性判断の中で負担公平の問題が考慮されている。この点については三の(5)参照）。それ故、一旦形成作用が違憲とされた以上、改めて配分正義との関係を調整しなければならぬものではない。結局、④の場合には基本権侵害を正当化する根拠がないことになり、当該租税規範は違憲ということになる。

ビルクはこの具体例として、政治献金控除問題を教科書の中でつぎのように指摘している。「もし立法者が政治献金を課税標準から無制限に控除することを認めたとすると、この負担作用は憲

ビルク『租税規範の基準としての応能負担原則』

法上問題ない。なぜなら、この控除は各納税者においてその負担能力に即して『相対的に平等』に作用するからである。累進税率に基づき、租税上の負担軽減はいわゆる限界税率の大きさにかかわる。つまり、より大くの税金を支払う者が政治献金によりより多くの負担軽減を受ける。しかし、このことは、高額の政治献金行為をそそのかし、政治献金を受けたいと願っている政党は資金力のある層の願望にのみその政策を調整しなければならぬことを意味する。したがって、このような租税規範は、金持ちにより強い政治的影響力を与え、資金力のある層が特定の政党、特定の政策を『買収』することを可能ならしめる。このような形成作用は民主主義の原則に反する。このような規範は全体として違憲であらう。」

また、政治献金は事業経費であり、当然控除しうるという主張に対しても、別の論文で、政治献金行為が民主社会に政治的権利の行使であり、このような行為は憲法により事業外の領域に、つまり民主主義の原則が支配する市民・国家間の基本関係の中に追放されている、と反論している。ここには憲法の視点から、税法上の概念を再検討する必要性があることも示唆されているように思われる。

おわりに

以上のように、本書の内容を①租税徴収と社会給付の統一的把

握、②租税の負担作用と形成作用の区分、に焦点をあてて紹介してみた。①で示された視点は、予算の歳出面と租税の徴収面を統一的に把握する必要がある者には、一つの手がかりを提供しているようにも思われる。②については、応能負担原則の適用領域を租税の負担作用に基本的に限定しつつも、その中で可能なかぎり憲法上の原則としての意義を見出すことに努めているといつてよいであろう。ここで示された憲法判断の方法は、従来曖昧にされていた応能負担原則の適用判断基準を明確にした点において注目すべき意義があると思われる。もっとも、この方法論が「実際性」(Praktibilität)の要請から生じる様々な不公平負担に対してどこまで通用力を有しうるのか疑問視するものもある^①、形成作用の憲法判断基準自体もより精緻化される必要性も残されているように思われる。また、本書で示された方法論が、我が国の従来の判例や通説と異なる、より説得力のある視点を提供しえるか否かについては、別の機会に我が国の具体的問題を素材に検討したい。このことを私自身の課題として、本書の紹介を終えることにしたい。

注

(一)この点については Vgl. Steuer und Wirtschaft (=ZIT) 48 Stuw 45(以下) 1981, S. 392

(二)このような課税最低限と社会給付基準の一致は、西ドイツの租税法研究者の間には異論はないように思われる。Vgl.

K. Tipke, Steuerrecht, 11 Aufl., S. 305 (木村弘之亮・吉村典久西山由美訳『所得税・法人税・消費税』二二二頁も参照)。

(三)西ドイツでは一九七五年から子女控除が廃止され、子女手当に一本化され、ビルクがこの論文を執筆している当時もそうであった。その後、一九八三年に改正され、所得税法でも負担能力の減少が考慮されるように改正された(所得税法三二条六項参照)。

(四)こうした(私見によれば誤った)批判は一般雑誌の中だけでは見られる。例えば、邱永漢「Mr. マネーが見た江副・中瀬評」文芸春秋一九八八年十月号一五四頁に見られる批判などがそうである。

(五)W. Leisner, Von der Leistung zur Leistungsfähigkeit — die soziale Nivellierung, Stuw 1983, S. 97ff.

(六)D. Birk, Zum Stand der Theoriediskussion in der Steuerrechtswissenschaft, Stuw 1983, S. 298.

(七)Vgl. K. Vogel, Die Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht, Stuw 1977, S. 97ff (107).

(八)Vgl. D. Birk, Steuergerichtigkeit und Transfergerichtigkeit, Zeitschrift für Rechtspolitik, 1979, S. 221ff.

(九)Vgl. D. G. Bodenheim, Der Zweck der Steuer, 1979, S. 57ff. (以下) 57ff. の決定は、彼が Stuw の評訳

「Vgl. Juristische Arbeitsblätter, S. 667ff. 彼はインフレーション期の利子所得は負担能力が弱くなるを理由に名目課

税と批判的である。

追記

本稿は西ドイツ留学中に執筆したため日本の文献等については十分に参照、引用できなかったことをおことわりしておきたい。

(1) P. Kirchhof, Besteuerung und Eigentum, VVDStLR. 39 (1980) S. 213 ff.

(2) D. Birk, Steuerrecht I, S. 60

(3) D. Birk, Steuerrecht I, S. 60.

(4) D. Birk, Steuerrecht I, S. 61

(5) D. Birk, Steuerrecht als Mittel des Umweltschutzes, Natur und Recht 1985, S. 90 ff (92) せや、つじつは政策誘導規模の適用は常に合意的解釈に基つかねばならなかつて、特別償却の対象となる要件を嚴格に解つてくる。

(6) D. Birk, Steuerrecht I, S. 61.

(7) H. V. Wallis, Können Spenden(insbesondere Parteispenden) steuerrechtlich Betriebsausgaben oder Werbungskosten sein? 1983, S. 135 ff.

(8) D. Birk, Verfassungsrechtliche Bedenken gegen der Betriebsausgabencharakter von Parteispenden, NJW 1985, S. 1939, ff. (1943). つぎになつて連邦財政裁判所の判決は政治献金の事業経費性を原則として否定しつつも、事業経費性のあるものの存在を肯定する傾向にある。参照、一九八六年三月四日の判決(DStR 1986, S. 341f.) など。
(9) Vgl. K.-G. Lorits, Das Grundgesetz und die Grenzen der Besteuerung, NJW 1986 S. 1ff (7)