

# 憲法と租税法に関する若干の所感

工藤達朗

- 一 はじめに——租税法と憲法
- 二 租税法主義と適正手続の保障
- 三 租税法の違憲審査
- 四 おわりに

## 一 はじめに——租税法と憲法

日本国憲法は、第三章「国民の権利及び義務」の中で納税の義務（三〇条）を定めるとともに、第七章「財政」において、財政民主主義（八三条）や租税法主義（八四条）をはじめ、九か条にわたって規定をおいている。憲法学者たるもの憲法条文の規律対象を網羅的に研究すべきであるとするれば、租税や財政についても当然に多くの研究が積み重ねられているはずであるが、実際にはそうなっていない。

憲法学者で財政制度を生涯の研究テーマ(の一つ)とした研究者としてまず第一に名前があがるのが、小嶋和司である。初宿正典は、今から二〇年前の学界展望において、「故小嶋教授は、筆者に対し、憲法学界における憲法学者の関心が一部のテーマに偏りすぎていて、財政制度に深い関心を寄せる者がほとんど皆無であることを慨嘆され、憲法中に占める財政制度の重要性にも目を配るようにと教示された」と当時を回想している。<sup>(1)</sup>

小嶋の慨嘆はもつともであるが、憲法には、財産や労働、刑事訴訟などの裁判手続の規定もある。だからといって、憲法学者が、民法や知的財産法、労働法や社会保障法、民事訴訟法や刑事訴訟法までまんべんなく研究しなければならぬとしたら、パンクしてしまう。独立の法領域として成立し、専門の研究者がいる分野は、憲法学者の研究が手薄になってもやむを得ないようにも思われる。

私自身、財政をテーマとした論文を書いたこともなく、授業で財政を取り上げても、どの憲法テキストでも取り上げているような表面的な説明にとどまっている。それでも長年授業をやっていると、思いついたり疑問を感じることもある。ここではその点について触れてみたい。

## 二 租税法主義と適正手続の保障

憲法八四条は、「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする」と定める。租税法主義である。その内容として、租税法学説は一般に、課税要件法定主義、課税要件明確主義、合法性の原則、手続的保障原則の四つをあげる。さらに、租税法の内容的正当性について、憲法一四一条一

項に基づく憲法上の要請として租税公平主義があげられている。<sup>(2)</sup>

判例では、旭川市国民健康保険条例事件最高裁判決（最大判平成一八年三月一日民集六〇巻二号五八七頁）<sup>(3)</sup>がこう述べている。

「憲法八四条は、課税要件及び租税の賦課徴収の手續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り、直接的には、租税について法律による規律の在り方を定めるものであるが、同条は、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有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すべきである。」

実は私は、この事件の第一審判決（旭川地判平成一〇年四月二一日判時一六四一号二九頁）の評釈をしたことがある。<sup>(4)</sup>そのとき、「解説」の中で、憲法八四条の租税法主義の内容について、憲法三二条および四一条との関係から簡単に説明した。若干敷衍すると次の通りである。

憲法四一条は、「国会は……国の唯一の立法機関である」と定める。そこにいう「立法」が実質的意味の立法を意味することに争いはないが、その立法の範囲は、「国民に義務を課し、または国民の権利を制限する規範」から「一般的・抽象的法規範」まで、学説の理解はさまざまである。けれども、少なくとも国民に義務を課し、または権利を制限するためには、国会の制定する法律または法律の根拠に基づかなければならないことには異論がない。国民に義務を課し、権利を制限する国家行為の代表が、刑罰と租税である。刑罰については憲法三一条が、租税については憲法八四条が、さらに詳しく規定している。つまり、憲法三一条と八四条は、「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有するという法原則を（刑罰と——引用者）租税について厳格化した形で明文化したもの」なのである。

次に、その保障内容についてみると、憲法三一条は、「何人も、法律の定める手続によらなければ、その生命もしくは自由を奪はれ、又はその他の刑罰を科せられない」と定める。一見刑事手続の法定だけを要求しているようであるが、通説によれば、<sup>(5)</sup>刑罰を科すための手続が法律で定められなければならないだけでなく、その手続の内容は適正なものでなければならぬ。つまり、手続の法定(A)と手続の適正(B)が要求されているのである。さらに、刑罰の根拠となる実体法も法律で定められなければならない。またその内容も適正でなければならない。つまり、犯罪構成要件および刑罰の法定(C)と、その内容の適正 $\parallel$ 正当性(D)も要求されている。憲法三一条は、AからDの四つの要請を含んでいるのである。さらに、犯罪構成要件と刑罰の法定(C)は、罪刑法定主義の要請であり、そこから刑罰法規はいかなる行為が犯罪になるかを明確に定めなければならない、あいま不明確な刑罰法規はそれだけで無効であるという明確性の原則(E)が派生する。

八四条の租税法主義はどうか。課税要件法定主義とは、課税要件のすべてと賦課徴収手続が法律で定められなければならないことを意味する。つまり、「課税要件」法定主義という名前にもかかわらず、課税要件の法定(C)だけではなく、賦課徴収手続の法定(A)も要請されている。次に、課税要件明確主義とは、法律で定められた課税要件と賦課徴収手続が一義的で明確でなければならないことを意味する。ここでも、課税要件の明確性(E)と賦課徴収手続の明確性が要請されていることになる。合法性の原則とは、法律の規定によらなければならないことを意味する。最後に、手続的保障原則とは、できない、租税行政庁は法律の定めた税額を徴収しなければならないことを意味する。最後に、手続的保障原則とは、租税の賦課徴収は適正な手続で行われなければならないことを意味する(B)。

こうしてみると、三一条の保障内容AからEのうち、Dを除くすべての内容が八四条と共通する。しかも、租税法

の内容の正当性（D）が憲法上要求されていないわけではない。それは、憲法八四条ではなく、憲法一四条一項の平等原則の要請するところとして、租税公平主義と呼ばれているからである。

したがって、適正手続（三一条）と租税法律主義（八四条）の保障内容は大きく重なっている。にもかかわらず、憲法のテキストでその点を指摘したものは見当たらない。また、両者の保障内容の説明の仕方は全然違う。仮に八四条を三一条的に説明すれば、租税の賦課徴収手続が法律で定められるだけでなく（A）、その内容が適正なものでない（B）、手続の前提となる実体法（課税要件）も法律で定められなければならない（C）、その内容は正當なものでない（D）。そして、課税要件の法定は、課税要件が明確に法定されるべきことも要請している（E）。こうなるはずであるが、そうはなっていない。

指摘がなく、また説明の仕方が異なる理由はどこにあるのか。

第一に、規定の文言が違う。三一条が文言上は手続の法定（のみ）を定めており、それ以外の要請は解釈によって同条から導出された（同条に読み込んだ）ものである。実体法上の原則である罪刑法定主義は、三一条の内容の一部である。<sup>(6)</sup>これに対して、八四条は実体法の法定を定めていると読むのが素直であり、したがって課税要件法定主義が真っ先にあげられ、そこに手続（賦課徴収手続）が読み込まれている。文言上、手続が先か、実体法が先かの違いがある。さらに、刑罰については、憲法三三条から三九条でさらに詳しく規定されているという事情もある。三一条にすべてを読み込む必要はないのである。では、なぜ規定の文言が異なったのか。歴史的な由来が異なるからだろう。

そこで、第二に、歴史的な経緯が違う。先ほど私は憲法四一条から、侵害留保原理の詳細化として租税法律主義の説明をしたが、沿革上・歴史上、このような説明は成り立たないとの指摘がある。<sup>(7)</sup>そうであるとすれば、三一条と

八四条を並べて比較するという発想自体が意識的に排斥されたという可能性もあろう。

第三に、研究者の範囲が違う。適性手続に詳しい憲法学者も、多くは租税法律主義にまでは手が回っていない。租税法学者も租税法上の刑罰法規については詳しく論じるだろうが、憲法三一条から説き起こすことは少ないのではない。その結果、三一条の研究者と八四条の研究者の人的範囲が（実質的に）重ならないため、同じ（類似の）内容を異なる順序で説明していても、違和感がない。というよりお互いに気がつかないのではないか。だからこそ、互いに独立独歩の説明となっているのである。

説明の仕方が異なる理由はいろいろ考えられるが、それより保障内容がうり二つと違ってよいほど似ていることに注目すべきだろう。本来ならば憲法学者が体系的な観点から両者を統一的に説明するよう試みるべきであろうが、うなっていない。冒頭で述べた事情もあるが、この点が注目されなかった事情として、刑罰からの自由は人権だが、租税からの自由は直ちに人権と観念することはできない。それどころか、納税は義務である（憲法三〇条）。憲法学が人権保障に重点を置いていたため租税が視野から抜け落ちた可能性もある。しかし、租税は人権と無関係なわけではない。それを次にみよう。

## 二 租税法の違憲審査

### 1 租税法と人権規定

租税法の内容的正当性を要請する憲法原理として、租税法では、租税公平主義が憲法一四条から導き出されてい

る。しかし、どうして憲法一四条だけなのか。それ以外にも、一三条、二五条、二九条などが問題となりうるはずである。<sup>(8)</sup> 実際、総評サラリーマン税金訴訟（最判平成元年二月七日判時一三二二号六九頁<sup>(9)</sup>）では、所得税の課税最低限が「健康で文化的な最低限度の生活」（憲法二五条一項）を侵害するのではないかが問題とされたし、それまで認められていた損益通損を適及的に廃止した立法の合憲性が争われた事件（最判平成二三年九月三日民集六五卷六号二七五六頁<sup>(10)</sup>）では、いったん決まった買取価格を事後的に変更することが財産権の侵害にならないか問題となった国有農地売却特措法事件の判決（最大判昭和五三年七月二日民集三三卷五号九四六頁<sup>(11)</sup>）を引用して検討しているから、租税法の適及適用が憲法二九条違反になりうることを前提としているはずである。経済的自由では、他にも、酒類販売業免許制事件（最判平成四年二月一五日民集四六卷九号二八九頁<sup>(12)</sup>）では、「租税の適正かつ確実な賦課徴収を図るといふ国家の財政目的」が職業選択の自由の制限を正当化する立法目的とされている。ここでも租税と職業選択の自由が対立していることになる。

それどころか、二〇条、二一条、二三条など、あらゆる人権規定が租税法の内容との関連で問題になってもおかしくないはずである。というのは、刑罰との関係では、宗教、表現、研究などの活動がもたらす弊害を防止するため、それらの自由を刑罰をもって制限したら、その合憲性が厳しく問われることはすぐにわかる。租税との関係でも、宗教活動等から生じる経済的利益に対して課税したら、自由の制限と同様の効果を持つことがありうるので、その合憲性が問題になりうるはずである。奈良県文化観光税条例事件（奈良地判昭和四三年七月十七日判時五二七号一五頁<sup>(13)</sup>）や京都市古都保存協力税事件（大阪高判昭和六〇年一月二十九日判時一一七八号四八頁<sup>(14)</sup>）は、憲法では信教の自由にかかわる事件と理解されているし、最近のベトナム葬祭業事件判決（最判平成二〇年九月一二日判時二〇二二号一一頁<sup>(15)</sup>）もそのような

判例と理解することが可能であろう。

けれども、書籍や雑誌、研究機器や学術書への課税が二一条や二三条の制限であるとの主張はみられない。宗教活動は非課税であるとの前提があるため課税が信教の自由との関係が問題となるが、他の活動は課税されることが前提となっているからだろう。<sup>(16)</sup> そうなると重要なのはやはり憲法一四一条一項の平等原則との関係である。この点を次にみることにしよう。

## 2 租税法の違憲審査基準としての憲法一四一条一項

最高裁は、大嶋（サラリーマン税金）訴訟判決（最大判昭和六〇年三月二七日民集三九卷二号二四七頁）<sup>(17)</sup>でこう述べた。

「租税は、今日では、国家の財政需要を充足するという本来の機能に加え、所得の再配分、資源の適正配分、景気の調整等の諸機能をも有しており、国民の租税負担を定めるについて、財政・経済・社会政策等の国政全般からの総合的な政策判断を必要とするばかりでなく、課税要件等を定めるについて、極めて専門技術的な判断を必要とすることも明らかである。したがって、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、技術的な判断にゆだねるほかはなく、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ふべきである。そうであるとするれば、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、これを憲法一四一条一項の規定に違反するものといふことはできないものと解するのが相当である。」

判例とは異なり、憲法一四一条一項の解釈について、後段で列挙された五事項についてより厳格な違憲審査基準を用いるべきだとする学説が有力になりつつある。その最初の提唱者が伊藤正己裁判官である。<sup>(18)</sup> 同裁判官は補足意見の中でこう述べている。

「法廷意見の説くように、租税法は、特に強い合憲性の推定を受け、基本的には、その定立について立法府の広範な裁量にゆだねられており、裁判所は、立法府の判断を尊重することになる」。例外的に、「租税法の分野にあつても、例えば性別のような憲法一四一条一項後段所定の事由に基づいて差別が行われるときには、合憲性の推定は排除され、裁判所は厳格な基準によってその差別が合理的であるかどうかを審査すべきであり、平等原則に反する判断されることが少なくないと考えられる」が、「所得の性質の違い等を理由とする取り扱ひの区別」については「厳格な基準による審査」は必要ない。

こうなると、法廷意見であろうが個別意見であろうが、憲法一四一条一項の平等原則を根拠に租税法の違憲審査を行つても、違憲判断はほとんど不可能であるように思われる。どちらの意見でも、平等原則は租税に関する立法裁量を統制する機能をほとんど果たしていないからである。ところが、ドイツの憲法判例をみると、基本法三条一項の平等原則（「すべての人は法律の前に平等である」違反を理由とした租税法の違憲判決が相当に目に付く。事実や判決（決定 *Beschluß* / *Beschluss* と判決 *Urteil* がある）の詳しい内容はそれぞれの評釈等にゆずり、基本法三条一項との関係部分だけ簡単にみてみよう。

① 一九九五年六月二二日決定（*BVerfGE* 93, 121）<sup>(19)</sup> は、財産税法一〇一条一項は基本法三条一項に違反するとした。そこでは、次のように指摘されていた。

立法者は、課税対象の選択においても、税率の決定においても、広範な決定の余地を有する。この課税要件の規律によれば、しかし、立法者は、負担についていったん下した決定を、負担の平等の意味において首尾一貫して (folgerichtig) 立法化 (umsetzen) しなければならない。

租税法の内容の首尾一貫性が損なわれると、平等原則 (基本法三条一項) 違反になるというのである。

② 二〇〇六年一月七日決定 (BVerfGE 117,1)<sup>(20)</sup> は、相続贈与税法一九九一条一項は基本法三条一項に違反するとした。ここでは、基本法三条一項の内容として、首尾一貫性の原理という言葉が明記されている。それ以降の判例で引用されるので、やや詳しくみることにする。

(a) 基本法三条一項の一般的平等原則は、本質的に等しいものは等しく、等しくないものは等しくなく取り扱うことを命じている。そこから生じる立法者の限界は、規律対象と区別のメルクマールに依じて、単なる恣意の禁止から比例原則への厳格な拘束に至るまでさまざまである。

(b) 租税法の領域においては、立法者は、課税対象の選択においても、税率の決定においても、広範な裁量権を有する。立法者のこの原則的自由は……応能負担と首尾一貫性の原理によって限定される。

(c) 平等条項は、租税法においては、租税的正義の原則という形で現れ、ここでは、課税は原則として経済的負担能力に即していなければならない。納税義務者は、この原則に従い、租税法により、法的にも事実上も等しく賦課されなければならない。

(d) 租税法の課税要件を設計するにあたって、立法者は、負担についていったん下した決定を、負担の平等の意味において首尾一貫して立法化しなければならない。このような首尾一貫した立法化に例外を設ける場合には、特別の

実質的根拠を必要とする（以上、S. 30 f.）。

(e) 相続・贈与税法一九条一項は基本法三条一項に反する。……立法者の決定は、負担が平等になっておらず、首尾一貫して立法化されていなく（S. 68 f.）。

③ 二〇〇八年一月九日判決（BVerfGE 122, 210）<sup>(21)</sup>は、所得税法九条二項一文・二文は基本法三条一項に違反するとした。

この事件は、通勤費税額控除（Pendlerpauschal）事件と呼ばれる有名なものだが、判決は、②の(a)から(d)を繰り返して、通勤費の税額控除を採用するのであれば、その内容を首尾一貫して形成しなければならぬ。その決定から離れる場合には特別の根拠が必要であるとする（S. 230 f.）。そうして、所得税法九条二項一文は首尾一貫性が欠けているが故に基本法三条一項に照らして違憲であるとした（S. 245）。

④ 二〇一四年一月十七日決定（BVerfGE 138, 136）<sup>(22)</sup>は、相続税法一三a条、一三b条は基本法三条一項に違反するとした。

ここでも、決定は②の(a)から(d)を要約している（Rn. 123）。そこには、「租税法上の課税要件の首尾一貫した形成の要請」という言葉がみられる。そして、相続税法一三a条・一三b条が優遇財産を相続・贈与税から免除したことは、必要性の審査を行うことなく中小企業の領域に賦課がなされない点において、基本法三条一項に違反するとした。例外規定に十分な正当化根拠がないということである。

⑤ 二〇一五年七月二三日決定<sup>(23)</sup>も、土地登録免許税法八条二項は基本法三条一項に違反するとした。

本決定も②の(a)から(d)と同様の一般論を述べた上で（Rn. 72 f.）、特別課税基準の正当化には、重大な根拠が必要で

あるとし、それが見当たらないため、土地登録免許税法八条一項と二項の不平等な取扱いは、基本法三条一項に違反するとしたのである。

これら一連の決定で平等原則の内容として強調されているのが、首尾一貫性 (Folgerichtigkeit) の原則である。<sup>(24)</sup> 首尾一貫性の原則は、法規に対して、論理一貫性、恒常性、無矛盾性 (Widerspruchsfreiheit) を要請する。立法者がある生活領域の秩序について基本決定を下したならば、それ以降の法律はその決定に矛盾せず首尾一貫した内容を有することが要請される。つまり、立法者は租税法の制度設計について広範な裁量を有するが、いったん決定した基本方針を租税法秩序の細部に至るまで首尾一貫させなければならないというのである。そして、例外的に基本方針から逸脱する場合には、例外の強度に応じた正当化を必要とする。それができない場合、その法律は基本法三条一項に違反するとされるのである。<sup>(26)</sup>

もしこの首尾一貫性の原則を日本でも租税法の違憲審査に用いたら、大嶋 (サラリーマン税金) 訴訟の最高裁判決とは異なつて、かなりの違憲判決が下されることになると思われる。けれども、今日、ドイツの連邦憲法裁判所は、この首尾一貫性の原理を、租税法だけではなく一般的に用いているため、問題点の指摘や批判がなされるようになって<sup>(27)</sup> いる。私も前にこう指摘したことがある。<sup>(28)</sup>

首尾一貫性の原則は、立法者が過去に制定した法律に拘束されること (立法者の自己拘束) を前提とするが、これは、後法は前法を廢す (Lex posterior derogat legi priori) の原則と矛盾する。また、基本法二〇条三項は「立法は憲法的秩序に、執行権及び裁判は法律及び法に拘束されている」と定め、執行権と裁判は法律に拘束されるとするが、立法者

を法律に拘束してはいない。なぜなら、議会の新たな意思を尊重することが民主制の要請だからである。キルヒホフ(Kirchhof)は首尾一貫性の原則の憲法上の根拠として基本法三条一項の平等原則のほか、法治国家原理や連邦国家原理をあげているが民主制原理はあげていない。つまり、首尾一貫性の原則は、法治国家原理とは一致するが、民主制原理とは対立する側面をもつのである。この解決は、憲法原理相互間の調整を待たなければならぬ。

財政の領域でいえば、首尾一貫性の要請を憲法から引き出し、裁判所がそれを根拠に違憲判決を下すことは、財政立憲主義とは適合的であるが、財政民主主義とは適合しない<sup>(29)</sup>。しかも、日本国憲法に明文規定があるのは財政民主主義の方なのである。憲法八三条は、「国の財政を処理する権限は、国会の議決に基いて、これを行使しなければならない」と定めるが、この規定は立法者の自己拘束を要請しているといえるのだろうか。憲法訴訟論からいえば、首尾一貫性の原則は魅力的ではあるが、はたして日本国憲法の立場に適合的であるのか、日本国憲法の基本原理から考察する必要がある。この点は将来の課題とするしかない。

#### 四 おわりに

憲法の講義を担当するようになってから、租税と財政についてはいつか勉強しなければならぬと思いつつ、今日まで来てしまった。このたび玉國先生の古稀をお祝いする機会に恵まれたので、ついに勉強の機会が到来したかと思つたが、時間的な余裕もなく、結局はこれまで考えてきたことをあわただしくまとめることしかできなかった。税法学からみれば幼稚な思いつきにすぎないかもしれないが、本稿を献呈することによって先生への祝意を表する次第である。

- (1) 初宿正典「学界展望(憲法)」公法研究五八号(一九九六年)二八一頁。
- (2) 金子宏『租税法(第二十一版)』(弘文堂、二〇一六年)七六頁以下。ただし、田中二郎『租税法(新版)』(有斐閣、一九八一年)七五頁ではこのような説明になつてはいない。現在でも、学説が完全に一致してゐるわけでもないようである。詳しくは、佐藤英明「租税法主義と租税公平主義」金子宏編『租税法の基本問題』(有斐閣、二〇〇七年)五五頁。
- (3) 斎藤一久「国民健康保険と租税法主義」長谷部泰男・石川健治・穴戸常寿編『憲法判例百選Ⅱ(第6版)』(有斐閣、二〇一三年)四三二頁(以下、同書は『百選Ⅰ・Ⅱ』と表記する)、藤谷武史「租税法主義における租税の意義」中里実・佐藤英明・増井良啓・渋谷雅弘編『租税判例百選(第6版)』(有斐閣、二〇一六年)八頁(以下、同書は『租税百選』と表記する)。
- (4) 工藤達朗「国民健康保険料と租税法主義」『平成一〇年度重要判例解説』(有斐閣、一九九九年)二二頁。
- (5) 憲法三一条の保障内容について、橋本公巨『日本国憲法(改訂版)』(有斐閣、一九八八)二九〇・二九三頁、芦部信喜(高橋和之補訂)『憲法(第六版)』(岩波書店、二〇一五年)二四三・四頁。やや異なる学説として、野中俊彦ほか『憲法Ⅰ(第5版)』(有斐閣、二〇一二年)四〇九・四一三頁(高橋和之執筆)。
- (6) 租税法主義と罪刑法定主義の関係について、小林敬和「租税法主義の実質化について——罪刑法定主義と関係して」税法学五六五号(二〇一二年)七五頁。
- (7) 山本隆司「法律による行政の原理と公課」同「判例から探求する行政法」(有斐閣、二〇一二年)一一・三頁。
- (8) 穴戸常寿「イントロダクション」穴戸常寿・曾我部真裕・山本達彦編著『憲法学のゆくえ』(日本評論社、二〇一六年)一三九頁。
- (9) 遠藤美奈「所得税の課税最低限と生存権」注(3)『百選Ⅱ』二九六頁。課税最低限の問題に関するドイツとの比較的研究として、岩間昭道「生存権訴訟における『厳格な審査』」同「戦後憲法学の諸相」(尚学社、二〇〇八年)三頁、甲斐素直「家族の平等」同「人権論の間隙」(信山社、二〇〇九年)三五頁、谷口勢津夫「日本の所得税における最低生活費非課税の正当化と具体化」松本和彦編『日独公法学の挑戦』(日本評論社、二〇一四年)二二三頁。
- (10) 片桐直人「租税法における趣及的立法」注(3)『百選Ⅱ』四三四頁、首藤重幸「納税者の租税法規上の地位の趣及的変更」注(3)『租税百選』一〇頁。

- (11) 小泉良幸「事後法による財産権の内容変更の合憲性」注(3)『百選Ⅰ』二二〇頁。
- (12) 宮原均「酒類販売の免許制」注(3)『百選Ⅰ』二二〇頁。
- (13) 室井力「東大寺等を対象とする文化観光税条例」芦部信喜Ⅱ若原茂編『宗教判例百選(第二版)』(有斐閣、一九九一年)二八頁。
- (14) 平野武「信教の自由と古都保存協力税条例」高橋和之Ⅱ長谷部恭男Ⅱ石川健治編『憲法判例百選Ⅰ(第5版)』(有斐閣、二〇〇七年)九〇頁、百地章「古都保存協力税条例と無効確認の訴え」芦部Ⅱ若原・注(13)二六頁。
- (15) 小塚真啓「収益事業の意義」注(3)『租税百選』九四頁。
- (16) ただし、宗教活動への非課税はどこまで憲法上の要請なのか、疑問の余地がある。新聞紙への軽減税率の適用が立法政策として可能であるように、憲法上許容されているにとどまる部分も多いのではあるまいか。阿部泰隆『政策法務からの提言』(日本評論社、一九九三年)一一六頁以下参照。
- (17) 戸波江二「所得税の不平等」注(3)『百選Ⅰ』六八頁、金子宏「憲法と租税法」注(3)『租税百選』四頁。
- (18) 伊藤正己「法の下の平等——その解釈をめぐる若干の問題」同『憲法の研究』(有信堂、一九六五年)七七頁以下、とくに八六頁。テキストでは、同『憲法(第三版)』(弘文堂、一九九五年)二四九〜五〇頁。
- (19) 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)』(信山社、二〇〇六年)三〇六頁。
- (20) 甲斐素直「相続・贈与税法と平等原則——統一価格Ⅲ決定」ドイツ憲法判例研究会編『ドイツの憲法判例Ⅳ』(信山社、二〇一七年)収録予定。訳文は、甲斐訳を参考にしたが、異なっているところもある。
- (21) 高橋和也「ドイツの連邦憲法裁判所が活用する首尾一貫性の要請の機能について」一橋法学一三卷三号(二〇一四年)一九二頁以下、オリヴァー・レプシウス「基準定立権力」イエシュテットⅡレプシウスⅡメラースⅡシェーンベルガー(鈴木秀美ほか監訳)『越境する司法』(風行社、二〇一四年)二〇四頁以下。
- (22) カールⅡフリードリッヒ・レントツ「相続税法に関する違憲判決」自治研究九二巻七号(二〇一六年)一五四頁。
- (23) 二〇一六年九月三日のドイツ憲法判例研究会において、カールⅡフリードリッヒ・レントツ教授による報告が行われた。本決定の存在と内容はこの報告に教えられた。

- (24) 高橋・注(21)一六五頁のほか、日本への応用について、渡辺康行「立法者による制度形成とその限界」法政研究七六卷三  
号(二〇〇九年)二四九頁、松本和彦「憲法における立法合理性の要請」『阪本昌成先生古稀記念・自由の法理』(成文堂、  
二〇一五年)四五二頁以下参照。
- (25) 応能負担原則については、三木義一「租税規範に対する憲法審査基準」同『現代税法と人権』(勁草書房、一九九二年)  
一〇九頁以下参照。
- (26) Paul Kirchhof, Allgemeiner Gleichheitssatz, [sense/] Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik  
Deutschland, Band III, 2010, § 181 Rn. 209 ff. 226.
- (27) レプシウス・注(21)二〇四頁以下。
- (28) 工藤達朗「人間の尊厳と最低限度の生活の保障」ドイツ憲法判例研究会編『ドイツの憲法判例Ⅳ』(信山社、二〇一七年)  
収録予定。同書はまだ公刊されていないが、その原稿は本稿よりもずっと以前に提出済みであったため、本文のような表現  
になっている。なお、その注でも触れたが、清宮四郎の「連法の後法」『美濃部教授還暦記念・公法学の諸問題 第二卷』(有  
斐閣、一九三四年〔復刻版・一九八七年〕一六七頁以下の議論は、首尾一貫性(立法者の自己拘束)の理論と通じるところ  
がある。この点について、石川健治「究極の旅」同編『学問/政治/憲法』(岩波書店、二〇一四年)二四頁以下。ただし、  
この理論の根拠がそれで十分明らかにされたとはいえないように思われる。
- (29) 財政立憲主義と財政民主主義の区別について、大石真『憲法講義Ⅰ(第3版)』(有斐閣、二〇一四年)二七一頁。

(本学法務研究科教授)