

# 真正遡及効の禁止に反する税法規定は違憲・無効

——ドイツ連邦憲法裁判所2013年12月17日決定——

木村弘之亮

(ケルン大学租税法研究所訪問教授)

## 目次

I はじめに	3 争点
II 従来の裁判例の状況	4 判決主文
III 連邦憲法裁判所2013年12月17日決定	5 主たる説示
1 判示事項	IV 本憲法裁判所裁判例の意義
2 事実関係と審級関係	

## I はじめに

ドイツ連邦憲法裁判所の第1部は、2013年12月17日決定<sup>(1)</sup>において真正遡及効の禁止を租税法上是認し、しかも、事実関係の完結時について、行政行為の存続力（公定力に近似する概念）を基準時とする法律規定をもって例外ルールとする見解を退けるばかりでなく、新規定を確認規定（宣言的規定）とする主張をも退け、創設規定として扱っている。真正遡及効と不真正遡及効の識別という従来のドグマを認識しているが、他方、憲法上要請される信頼保護が比例原則に基づいて一層重要視される、というように解釈されている。

本稿はそれを紹介する。租税法の遡及立法に関して、憲法の要請する信頼保護に適合する最高裁判所の判決が日本においても待たれているが、参考になれば幸いである。

## II 従来の裁判例の状況<sup>(2)</sup>

連邦憲法裁判所は、確立した判例において、真正遡及効と不真正遡及効とを区別し、そして、賦課税（いわゆる期間税）について、その規範が賦課期間の経過後に公布され、かつ、すでに完結している賦課期間について当該法律効果<sup>(3)</sup>を事後的に変更する場合に限って、（原則として許容されない）真正遡及効をみている。これに対し、或る賦課期間の経過中に或る規定が公布される場合は、連邦憲法裁判所の見解によれば、従来まだ成立していなかった法律効果<sup>(4)</sup>についての新规定がみられるだけであり、したがって、いわゆる不真正遡及効がみられる<sup>(4)</sup>。

本稿で紹介する連邦憲法裁判所2013年12月17日決定によれば、投資会社法40条a 1項2文の創設の効果に基づく不利益変更は、それ

(1) BVerfG 17.12.2013, 1 BvL 5/08.

が同法43条18項により、2001年度および2002年度の賦課期間に関して真正遡及効をもって不利に働く範囲において、違憲である。本判例は、真正遡及効の例外ルールを本件について是認せず、違憲かつ無効と判断している。

真正遡及効は、すでに成立している法律効果を遡及して変更するという、効果を有する。租税法では、裁判例の過半は、租税請求権の成立の時点をその基準としている。租税請求権の確定の時点は真正遡及効の基準時ではない。賦課税について、租税請求権が、暦年の経過と同時に成立している場合（たとえば、参照、所得税法25条1項および36条1項）、その後成立した法律改正が、すでに成立していた租税請求権を新法律規定に服させる内容を有するとき、この法律改正は真正

遡及効に分類される。税負担を加重する真正遡及効は、通常、法治国原則に違反し、したがって原則として許容されない（不適法である）<sup>(5)</sup>。例外が認められるのは次の場合だけである。たとえば、法状態が不明確かつ支離滅裂で<sup>(6)</sup>あり、その結果、信頼が全く形成されていないため、当該信頼が保護に値しない場合、または、その規範が憲法違反で無効だと認識され、そしてその廃止が一般に予測される場合だけである。そのような事例では、市民は、支離滅裂であるかまたは違憲の法規範が、遡及効をもって、法的に異論の挟まれない規範に置き換えられる、ということから出発しなければならない<sup>(7)</sup>。とりわけ、規定が認識しうるほどのそして相当程度の欠陥のあるような事例は、いわば極端な性格を

(2) その間における判例状況は次の通り。所得税法17条の各種所得についても管轄する連邦財政裁判所第9部は、—連邦財政裁判所第8部と異なり—その2003年12月16日呈示決定（IX R 46/02 - BStBl II 2004, 284. その呈示決定において同部は連邦憲法裁判所の遡及効判決の教義全部を詳細に叙述している。）において、多数説に同意して賦課期間を判断基準とする考察法からの方向転換および特別減価償却による隠れた補助金交付や租税優遇措置（Verschonungs-Subventionen und Steuervergünstigungen）を修正する原則（BVerfG, Beschl. 03.12.1992 - 2 BvR 882/97 - BVerfGE 97, 67.）の拡張（延長）、そして統一的な、処分時を判断基準とする遡及効概念（ヨアヒム・ラング（原著）木村弘之亮（訳）「〔翻訳〕租税法規遡及立法の禁止法理と新展開」税法学563号（2010年）189頁）に賛成して説示した。

連邦財政裁判所第1部（BFH, Beschl. v. 03.02.2005 - I B 208/04 - BStBl II 2005, 351 - jurisPR-SteuerR 21/2005 Anm. 3, Steinhauß）もまた、停止手続き（Aussetzungsverfahren）においてこの方向に倣っていた。最後に、連邦財政裁判所第11部もまたその2006年8月2日呈示決定において暦年の末日経過後の所得税について明示的に真正

遡及効と不真正遡及効とのあいだの区別を解釈上放棄した。なぜなら、国民が法秩序をあてにすることに対する信頼をドイツ憲法20条3項は正当に保護しているところ、その区別はこのような信頼保護に対応していないからである。

これに連邦憲法裁判所（決定理由: BVerfG, Beschl. v. 7.7.2010 - 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, DStR 2010, 1727, Rn. 60 f.）は真っ向から対峙し、そして期間税について原則として賦課期間を判定基準として、真正遡及効と不真正遡及効とのあいだの伝統的な区別を認識した。

もっとも、本裁判例の記者発表（BVerfG, Pressemitteilung Nr. 12/2014 vom 20. Februar 2014.）によれば、真正遡及効と不真正遡及効とのあいだの区別は解釈上放棄したとされている。

(3) ここで法律効果とは、その賦課年度の租税債務をさす。

(4) tatbestandliche Rückanknüpfung.

(5) BVerfG v. 14. 5. 1986 - 2 BvL 2/ 83, BVerfGE 72,200 (249ff.).

(6) Verworren.

(7) 詳細は、参照、Birk in Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 4 AO Rz.730ff.

有している。そのため、人々は、立法者が真正遡及効を法規定するときには違憲な領域で立法作業を行っている、という原則から出発することができる<sup>(8)</sup>。

真正遡及効と不真正遡及効とのあいだの区別は、判例法により発達してきた。この区別は、連邦憲法裁判所第2部<sup>(9)</sup>と同様に、第1部の本裁判例の中でも確認されている。賦課期間に関連づけた遡及効概念がその例である。

しかし、連邦憲法裁判所は、1999/2000/2002年税負担軽減法による改正所得税法規定を違憲・無効だと判示した2010年7月7日決定<sup>(10)</sup>に続いて、遡及効概念を峻別する従来のドグマを堅持しているにも拘わらず、真正遡及効について、確認規定ではなく創設規定だと性格決定する一つの新しい重要な判断を示している。確認規定の法規範については、真正遡及効禁止の例外が認められてしかるべきだとする主張は退けられている。なぜそうしたのか？

### Ⅲ 連邦憲法裁判所2013年12月17日決定

#### 1 判示事項<sup>(11)</sup>

(1) 立法者は、過去に向かったの効力をもって、遡及効のある法令を公布しうるための

憲法の限界内でのみ<sup>(12)</sup>、現行法の内容を確認でき、または、明確に詳細に規定できる。

(2) 立法者が現行法を事後に明確にするよう確認することは、専門の裁判所〔財政裁判所など〕において開かれた解釈問題がその確認によって判断される場合〔1〕、または、同確認から乖離する解釈が遮断される場合〔2〕、原則として、創設的に遡及する規定とみなされる。

#### 2 事実関係と審級関係

本件具体的規範統制手続は、投資会社法<sup>(13)</sup>43条18項が遡及効禁止に違反しているかどうかの問題にかかわっている。

(1) 本件呈示は、投資会社法の時間的適用の最終局面にかかわっている。投資近代化法に関する立法過程において、立法者は、とりわけ、収益法上時価評価減を斟酌して損金計上できるかどうかの解釈問題を議論した（参照、投資税法8条）。（2001年1月1日以降妥当している法文での）法人税法8条b3項で定められている、時価評価減を斟酌して損金計上することを除外する規定<sup>(14)</sup>が投資会社に

(8) 木村弘之亮「ドイツ連邦憲法裁判所2010年7月7日3決定は遡及租税立法を一部違憲—予測可能性ではなく法律公布日を基準時に」税法学565号（2011年）18頁～19頁。

(9) 木村・前掲注(8)税法学565号17頁以下。

(10) 木村・前掲注(8)税法学565号17頁（19頁以下）。

(11) Das BVerfG, 1 BvL 5/08 vom 17. 12. 2013, Leitsätze Nr. 1 und 2. ドイツ連邦憲法裁判所HP ([http://www.bverfg.de/entscheidungen/ls20131217\\_1bvl000508.html](http://www.bverfg.de/entscheidungen/ls20131217_1bvl000508.html)) [最終確認日：2014年3月31日]。

(12) Nur in den verfassungsrechtlichen Grenzen für eine rückwirkende Rechtsetzung.

(13) Gesetz übr Kapitalanlagegesellschaften (KAGG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 9. September 1998 (BGBl. I S. 2726); Zuletzt geändert durch Art. 17 Abs. 1 Satz 2 Investmentmodernisierungsgesetz vom 15. 12. 2003 (BGBl. 2003 I S. 2676).

(14) Vgl. BT-Drucks 14/2683, S. 79; BGBl I 2000, S. 1433 (1453), S. 1850 (1854) und BGBl I 2001, S. 3858 (3863).

も適用されるかどうか、投資会社法40条aが前記法人税法8条b3項を引照していないにもかかわらず、問題である。立法者は、所論によれば、従来の法状態に比べて明確にする解決策を講じただけである。その解決法によれば、法人税法8条b3項は、投資会社に対し、旧投資会社法の改正によって同時に過去の事実関係にも適用される。このような遡及適用を命じる規定である、投資会社法40条a1項2文および43条18項は、いわゆる第2改正規定収録法 (Korb II-Gesetz)<sup>(15)</sup>のなかで定められていた。第2改正規定収録法および投資近代化法の立法手続は、2003年第2半期に実施された<sup>(16)</sup>。投資近代化法は、2003年12月19日に、そして第2改正規定収録法は2003年12月27日に連邦官報において公示された。

(2) 2003年第2半期において、立法者は、投資ファンドユニットに資本参加している場合の利益減額について収益税法上斟酌（言い換えると、損金算入）しうるかどうかの解釈問題について、その立場を表明した。投資会社法40条a1項は元々この法人税法8条b3項を引照していなかったにも拘わらず、2001年1月1日以降妥当している法文での法人税法8条b3項が、投資会社にも適用されるかどうかの問題が提起された。2003年12月22日に、いわゆる第2改正規定収録法は、投資会社法40条a1項1文<sup>(17)</sup>に続いて新たに第2文<sup>(18)</sup>を追加した。この第2文は明文をもって法人税法8条b3項<sup>(19)</sup>を引照する内容である。政府草案の立法理由書によれば、「編集上の明確化」が問題である。投資会社法43条18項によれば、その新しい投資会社法40条a1項2

(15) Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz vom 22. Dezember 2003 (BGBl. 2003 I S. 2840).

(16) 連邦政府の法律案について、参照、BT-Drucks 560/03 vom 15. August 2003 und BR-Drucks 609/03 vom 28. August 2003; vgl. BT-Drucks 15/1518, 15/1583.

(17) 投資会社法40条a1項1文「事業用財産に属する、特別財産たる有価証券にかかる持分証書の返還または譲渡からの収入金額に、所得税法3条40号及び法人税法8条b2項が適用されるのは、その返還または譲渡が、同所に掲げられた、しかしまた持分証書保持者に流入していない収入金額もしくは流入したものとみなされる収入金額を含んでいる [か、または、中略] 範囲である。」

(18) 投資会社法40条a1項2文「特別財産たる有価証券の持分証書と関連している利益減額が、法人、社団または財団にかかる特別財産たる有価証券の資本参加持分に割り当てられる限りにおいて、当該利益減額には、所得税法3条c2項及び法人税法8条b3項が適用される。」“Auf

Gewinnminderungen, die im Zusammenhang mit Anteilsscheine an einem Wertpapier-Sondervermögen stehen sind § 3c Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes und § 8b Abs. 3 des Körperschaftsteuergesetzes anzuwenden, soweit die Gewinnminderungen auf Beteiligungen des Wertpapier-Sondervermögens an Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen entfallen, deren Leistungen beim Empfänger zu den Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes gehören.”

(19) 法人税法8条b3項第1文「第2項1文、3文及び6文にいうそれぞれの利益のうち、5パーセントは、事業支出として損金控除できない支出金額とみなされる。」第2文「所得税法3条c1項は、適用されない。」第3文「第2文に掲げる [法人または社団にかかる] 持分と関連している、利益減額は、所得金額の計算上斟酌されない。」第4文「第3文にいう利益減額には、消費貸借債権と関連する利益減額及び (社員によって提供された) 担保請求権からの利益減額も含まれる。略」。以下8文まで省略。

文は「確定処分がまだ存続力を生じていない範囲において、すべての賦課期間に適用される。」

(3) 第1審<sup>20)</sup>の原告は或る銀行である。同銀行は、その流動資産の中で、投資ファンドユニット (Anteile an Investmentfonds) を保有しており、その取引所相場が2002年12月31日現在、2001年度会計決算の簿価を下回って下落していた。原告は、利益を減額する評価損を計上し、そして、これをさしあたって税法上有効なものとして取り扱った。第2改正規定収録法に基づいて、原告は税務署に、変更した2002年度法人税課税標準申告書を提出した。原告は、投資会社法40条a1項2文および法人税法8条b3項にしたがって、利益の金額を簿外 (“außerhalb der Steuerbilanz bzw. der Gewinn- und Verlustrechnung” bzw. bei Maßgeblichkeit gem. § 5 EStG: “außerhalb der Handelsbilanz bzw. GuV”) で当該評価損分だけ引きあげたが、しかし、これら規定は遡及効禁止に触れ憲法違反であるとして、提訴した。

(4) この訴えを受理した財政裁判所は、連邦憲法裁判所の判断を仰ぐため、その繫属手続を停止し、同憲法裁判所に呈示した。ただし、投資会社法40条a1項の当該新規定は単

に明確にされただけではなく、許容されない真正遡及効 (不適法な真正遡及効)<sup>21)</sup>が生じているからである。

(5) さらに、連邦憲法裁判所は、投資会社法43条18項<sup>22)</sup>が、投資会社法40条a1項の新たな追加規定 (第2文) を2001年度賦課期間について遡及して適用することを命じている範囲において、同43条18項を違憲かつ無効だと判示した。

連邦憲法裁判所第1部は本件具体の事案において真正遡及効の禁止原則の例外を否定した。裁判の結論は5対3で決せられた。憲法上の原則に関しては、6対2であった。Masing判事は、少数意見を付した<sup>23)</sup>。

### 3 争点

[財政裁判所からの] 本呈示が問題としたのは、投資会社法43条18項は、同法40条a1項2文によって対象とされており、かつ、まだ存続力の生じていない租税確定処分すべて [したがって2001年度および2002年度租税確定処分を含む。] に同法40条a1項2文の遡及適用を命じている範囲において、法治国の要請する遡及効禁止 (ドイツ基本法20条3項、2条1項) に反するかどうかである。その結果、株式ファンドユニットにかかる法人の時価評価減が、2001年度および2002年度賦課期

<sup>20)</sup> Aussetzungs- und Vorlagebeschluss des Finanzgerichts Münster vom 22. Februar 2008 – 9 K 5096/07 K.

<sup>21)</sup> Eine unzulässige echte Rückwirkung.

<sup>22)</sup> 「2003年12月22日法 (BGBL. 1 S. 2840) 第6条の法文による40条a1項は、確定処分が存続力 (日本流に表現すれば公定力に近似) がまだ生じていない範囲において、すべての賦課期間に適用される。」<sup>18)</sup> § 40a Abs. 1 in der Fassung des

Artikels 6 des Gesetzes vom 22. Dezember 2003 (BGBL. 1 S. 2840) ist für alle Veranlagungszeiträume anzuwenden, soweit Festsetzungen noch nicht bestandskräftig sind.”

<sup>23)</sup> 以上, BVerfG, Pressemitteilung Nr. 12/2014 vom 20. Februar 2014. <[https://www.bundesverfassungsgericht.de/pressemitteilungen/bvg\\_14-012.html](https://www.bundesverfassungsgericht.de/pressemitteilungen/bvg_14-012.html) [最終確認日2014年3月31日]] 参照, 前掲注(1)に掲げるホームページ)。

間の税法上の利益をもちや減額しないこととなるかどうかである。

#### 4 判決主文

[第2改正規定収録法によって追加された]投資会社法43条18項は、ドイツ基本法20条3項に基づく憲法上要請される信頼保護の原則に違反し、かつ、投資会社法40条a1項2文が、賦課期間2001年度および2002年度に遡及して、特別財産である有価証券にかかる持分証券<sup>24</sup>と関連している利益減額<sup>25</sup>に適用される範囲において、無効である。

#### 5 主たる説示

投資会社法43条18項は、同条項が同法40条a1項2文を賦課期間2001年度と2002年度に遡及して適用するよう命じている範囲において、違憲でありかつ無効である。

(1) 投資会社法43条18項は、これらの年度について、形式的な点では真正の遡及効を生じる。連邦憲法裁判所は、確立した判例において、真正な遡及効を有する法律と、不真正な遡及効を有する法律とを区別している。前者は原則として憲法に合致しないが、後者は原則として許容される。或る法規範が完結した事実関係に後になってから適用されるとき、とくに既に成立した租税債務を変更するとき、真正の遡及効を生じる。或る租税法規範の変更が、徒過した賦課期間に影響を及ぼす場合、その範囲において、真正の遡及効がみられる。

(2) 真正遡及効のある法律の禁止という憲法原則は、ここでは実体的な点でも要請されている。投資会社法40条a1項2文は、憲法の

観点から、創設的法改正として扱われるべきである。

(i) 第2改正規定収録法に関する政府草案の中で主張されている見解、すなわち、当該条項は明確化の性質（確認規定）だけを有する、という見解に裁判所は拘束されない。司法権が、つねに、拘束力のある規範解釈をなす権限を有する。このことは、或る規範が創設的性格を有する場合であっても或る規範が宣言的性格（konstitutiven oder deklaratorischen Charakter）を有する場合であっても妥当する。立法者は、法律条文を解釈する正規の権限を有しない。たしかに、立法者は、立法者の法定した規範の内容を変更または明確にして精密に表現する権限を有し、その際、必要な場合には、（立法者が了解しない）裁判例を修正する権限を有する。しかし、その場合であっても、立法者は憲法に適合する秩序の枠内にとどまっていなければならない。

(ii) 遡及効のある規定が憲法上の観点から創設的なものとして扱われるべきかの問いに対して答えるには、裁判所が、その元々の形での当該変更された規範を、当該新规定からしめだされるべきであろう意味で、解釈できたであろう、という確認で十分である。本件ではそうである。

(iii) 法状態を遡及して明確にしたいとする立法者の望みは、遡及効の禁止によってあらかじめ想定されている限界の中でのみ、原則として憲法上是認される。さもなければ

<sup>24</sup> 持分証券とは、ここでは、「投資ファンドユニット」を指す。

<sup>25</sup> 利益減額（Gewinnminderungen）は、ここでは、利益の金額を簿外で当該評価損分だけ引きあげる帰結をもたらす。

ば、法治国家の要請する信頼の保護は、とくに法の安定的持続性（die Stabilität des Rechts）の点でひどく弱まるであろう。法を解釈する一般的必要性および法を解釈する能力を直視すれば、法の内容を明らかにする必要性を根拠づけることは、立法者にとって通常容易であろう。信頼保護の要請から幅広く離れて（現行法を遡及して明確にする）権限が立法者に認められるならば、そのような権限は、立法者に、時間的に完結した法状態に対して介入しうる扉を広く開けるであろうし、そして、事が終わってから、政治的にオポチュニティな口実を与える余地を残すであろう。

(iv) 過去に対する立法上の介入権は、民主主義から導き出されるのではなく、民主主義と緊張関係にある。議会の民主主義的責任は、現在と将来に関係する。以前になされた立法上の判断は、自主的な民主的正統性を用いている。民主主義から立論しても、立法者の過去への介入は、例外でなければならない。

(3) 投資会社法40条a 1項2文の創設的效果に基づく不利益変更は、それが同法43条18項により、2001年度および2002年度の賦課期間に関して真正遡及効をもって納税者に不利に働く範囲において、違憲である。

(i) 法治国原則および基本権のなかに定着している法的安定性の原則および信頼保護の原則は、真正遡及効のある法律に原則として相反している。この真正遡及効の禁止には、しかし、いくつかの例外がある。遡及効の禁止は、現行法の現状に対する信頼（Vertrauen auf den Bestand des geltender Rechts）が築かれえない(1)か、または一定

の法状態に対する信頼が実質的に正当化されず、したがって保護に値しない(2)範囲において、妥当しない。連邦憲法裁判所判例で承認されているが、しかし最終的に決着していない事例グループは、現有の法律状態への信頼が例外的に欠けているそうした定型（Typisierungen ausnahmsweise fehlenden Vertrauens in eine bestehende Gesetzeslage）である。

(ii) 例外を是認される事例グループのうち、元々の法律状態が不明確でありかつ支離滅裂な事例群、または、元々の法律状態が体系違反でありかつ不衡平であるような事例群だけをここでは考えることができる。しかし、両方者はいずれも、投資会社法43条18項を2001年度および2002年度の賦課期間に遡及させることを正当化できない。

(iii) また、例外を是認される事例グループのほかに、法治国原則および基本権のなかに定着している法的安定性の原則からの乖離(1)、そして、この中に根付いている（真正遡及効を許容するという）例外の性格(2)を正当化しうる根拠も本件にはない。したがって、従来規定されていた法の「真の」内容を後になってから確定したいとする立法者の望み、および、その法の観念に矛盾する解釈を過去についても修正したいとする立法者の望みは、真正遡及効を許容する例外の論拠とならない。

かくして、確立した判例において展開されてきた（真正の遡及効を有する）法律に対する特別な信頼（1-i）とその例外（1-ii）とのあいだの区別(1)は、原則として許容されない真正遡及効（2-i）と原則として許容される不真正遡及効（2-ii）とのあいだの区別(2)が解釈上放棄（preisgeben）

されたのと同様に、解釈上放棄されるであろう。

(4) 連邦憲法裁判所は、一本件におけるように一 遡及して法律を「明確にすること」を違憲でありかつ無効だと判示する場合、専門の裁判所（たとえば財政裁判所）は、係争の本件を旧法状態にしたがって解釈により裁判しなければならぬ。連邦財政裁判所をとおして連邦憲法裁判所の判断を仰いで呈示されたのは、係争規範の内容を立法者が後になって「明らかに」したいという趣旨と理解されるものである<sup>26</sup>。

(5) Masing判事の少数意見（略）

#### IV 本憲法裁判所裁判例の意義

本稿で紹介するドイツ連邦憲法裁判所第1部の決定は、同裁判所第2部の判例と同様に、真正遡及効が原則として許容されないこと（2-i）と不真正遡及効が原則として許容されること（2-ii）とのあいだの区別(2)の放棄を解釈論上踏襲している。そして、真正遡及効の禁止の例外ルールが前記(3)において検討されているが、本件では創設規定について例外ルールを認める余地がないと判断されている。妥当している法の内容を立法者は、遡及効のある法定立のための憲法上の限界内でのみ、遡及効をもって確認または明確にすべく精確に詳説することができる。過去に関する、開かれた未解決の解釈問題（eine

offene Auslegungsfrage für die Vergangenheit）を明確にする法律（本件では、投資会社法40条a1項2文の適用を命じている同法43条18項）は、憲法の観点からみて、創設的規定とみなされなければならない。

最後に、真正遡及効の禁止法理は、信頼保護の原則を主たる根拠としている<sup>27</sup>。

係争の投資会社法40条a1項2文は、「確定処分がまだ存続力（これは公定力に近似する概念。）を生じていない範囲において」という法文をおくことによって、係争事実関係の完結時期を引き延ばし、それによって、真正遡及効の例外ルールを創出しようと企図していたところ、本裁判例は、そうした例外ルールを否認した点にも大きな意義を有する。

本判例は、創設的規範と確認的規範（宣言的規範）の区別を今後も前提として判例理論が築かれるのか否かについて、その区別を放棄している。両概念の区別はレトリックとして用いられており、後になってから制定された、ある規範が確認的かどうかについて、理論的に決することは至難であろう。憲法上要求されている信頼保護の原則がここでも基礎とされていると解される。事実、係争の第2文が第1文から演繹できるとは言い得ず、したがって、第2文をして宣言的規範だと断ずる論拠を見いだしがたい。

本判例の意義は、既に完結した事実関係に新法律を適用することを禁止する、遡及立法の禁止法理の例外要件が慎重に判示され、本

<sup>26</sup> 本裁判例の公式判示事項と判決主文（翻訳、前掲注(11)）と主たる説示（連邦憲法裁判所による記者発表の抄訳、前掲注(2)およびこれに対応する本文紹介記事）について、2014年3月7日付電子メールにてドイツ連邦憲法裁判所から翻訳許可を得

ている。BFH判事のProf. Dr. Heinz-Jürgen Pezzer氏に仲介の労をとっていただいた。感謝申し上げます。

<sup>27</sup> 木村・前掲注(8)税法学565号17頁以下。本判例紹介と併読していただきたい。

件の係争法規定を創設規定と性格決定することによって、真正遡及効禁止の例外を是認しなかったこと<sup>(1)</sup>、および、実質的法治主義が要請する信頼保護の原則から、遡及立法の禁止法理が連邦憲法裁判所の第2部と同様に第1部においても、構築されていること<sup>(2)</sup>にある。

この判例と対照的に、日本においてはほぼ確立した判例は、法律制定後に後になってから、しかも紛争が生じた後になってから、その法律の内容を明らかにするためとして法律や通達が定められる場合、その新法や新通達は確認規定であって創設規定でないというレトリックによって、新法や新通達の遡及適用を是認する。しかし、この従前の裁判例は、まさに、遡及立法の禁止法理が、実質的法治主義の要請する信頼保護の原則（日本国憲法12条の法定する権利濫用の前提）から導き出されることを見落とすものである。遡及効禁止に関する、確立されたといってよいであろうドイツ連邦憲法判例は、本稿でみたように、日本裁判例に数歩先んじている。

最後に、新しい規範が、定型<sup>(28)</sup>の内実を明らかにするためとして、事実関係の認定のための判定基準を具体的に詳細に書き加える場

合、この規範が宣言的規範（確認的規範）として性格決定されるとするならば、これは、納税者にとって不利に働くにもかかわらず、真正遡及効の例外第3として許容されるであろうか。定型的観察法は間違っている、とクルーゼ教授は断罪する。租税法律要件を規範として定めることが、法律に留保されているので、納税義務者は、平等原則および経済的観察法を引き合いにだして、次のような事例に適用されてはならない。その事例とは、たしかに、法律要件によって把握しうる事例を経済的には等しく取り扱いうるかもしれないが、しかし、法律要件に従えばなんら納税義務を生じさせないものをいう<sup>(29)</sup>。ドイツ連邦財政裁判はその判例（vgl. BFH 89, 511 (515); BFH 91, 574; 92,1）において、繰り返し、次を明らかにしている。すなわち、不明確な法律概念の「具体化」は、法律適用作用（eine gesetzesanwendende Tätigkeit）というよりもむしろ、遙かに立法作用（eine gesetzgeberische Tätigkeit）であることを明らかにしている<sup>(30)</sup>。この定型概念は、我が国でも、残された課題である。

[ 追記 ] 脱稿後、DB vom 28.02.2014, Heft09, S.13f. に接した。

<sup>(28)</sup> 定型的観察法(Typisierende Betrachtungsweise)について、参照、Kruse, Heinrich Wilhelm, Steuerrecht, 3. Aufl. 1972, S. 110およびそこに掲げられた文献案内。定型概念について、とくに参照、Englisch in Tipke/Lang, Steuerrecht<sup>21</sup>, § 5 Rz.54, Rz.53 FN 2およびこれに対応する本文。なお、Enno Becker (AO, § 4 Anm. 9d) が定型的観察法による事実認定を正当化し、ライヒ財政裁判所と連邦財政裁判所の判例が所論に追隨した

が、しかし後掲注<sup>(29)</sup>に対応する本文に掲げた判例によって克服されているかのようである（Kruse, Heinrich Wilhelm, Steuerrecht, 1. Aufl. 1966, S. 72f.; 異説、Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht<sup>21</sup>, § 3 Rz.148, Rz.147 FN 5に掲げられた連邦憲法裁判所裁判例およびこれに対応する本文。）。

<sup>(29)</sup> Kruse, Steuerrecht, 3. Aufl. 1972, S. 110 f.

<sup>(30)</sup> Kruse, Steuerrecht, 3. Aufl. 1972, S. 112.