

# ドイツ法における『連帯付加税』の考え方

——復興特別所得税・復興特別法人税との関連で——\*

村 井 正

## 目 次

はじめに

I 連帯付加税 (Solidaritätszuschlag) の法的問題点

——ニダーザクセン財政裁判所の判断に見られる違憲判断

II 連帯付加税に関する基本法及び個別法の立法理由

III 連邦憲法裁判所，連邦財政裁判所は連帯付加税につきどの様に評価，判断したか

IV ま と め

## はじめに

あれからもう18年になる。1994年1月17日私は神戸で被災した。この時の経験で書き留めておきたいことが、色々ある。しかし、本稿は租税法にしぼって扱う。阪神大震災から一年たった1995年に私は、次の様に述べた。

「震災直後は、確かに政府をはじめとする関係当局は阪神大震災のもたらしたダメージが我が国にとって極めて広域かつ甚大なものであるとの認識を示していた。私も今回のダメージを回復する為には、現行の財政制度の枠組みではならず、国を挙げて特別の財政措置を講ずる必要があるものと考えていた。私の構想は、東西ドイツ統一に伴う旧東独の債務の引き受けをはじめとする統一費用を調達するためにドイツ政府が採用した連帯付加税 (Solidaritätszuschlag) をヒントとするものであった。定額以上の所得税納税義務者は、統一費用を賄うために所得税額および法人税額の7.5%の連帯付加税を負担する。たしか期限は定めていない。阪神大震災で被ったダメージを回復するための費用負担は、ドイツ統一費用にも匹敵するものであると私は真面目に考えていた。しかし時の経過とともに政府の態度は消極的な方向へと変化してしまった。

1923 (大正12) 年の関東大震災の被害総額が56億円で、当時の GDP の38%にあたり、一般会計の3.5倍に相当するものであり、伊勢湾台風の被害総額が愛知・岐阜・三重で5500億円であり、これは GDP の約4%、一般会計の4割に相当するのに対し、阪神大震災の被害は約10兆円であり、GDP の約2%に相当するといわれている。そのうち公的負担となるのは、約3割といわれている。日本経済のサイズからみれば、阪神大震災の被害は、この程度に過ぎないとの考えが背後にあるため、「連帯付加税」に似た構想を提案する気に到底ならなかったのである。」<sup>1)</sup>

---

\* 本稿は、平成24年3月15日開催の2011年度立命館大学東日本大震災に関する研究推進プログラム『大震災と税制・財政の諸問題に関する研究』会での報告をベースとする。

1) 村井 正「阪神大震災と租税法」(TOMORROW 10-3 1995.12 37頁)

阪神大震災は、津波も原発被害もなかった。今振り返ってみると、やはり日本全体に対するインパクトは、東日本大震災に比べると、やや弱い。しかし、上記の記述は、当時の私の思いをそのまま伝えている。日本政府は、何故神戸にこんなに冷淡なのか。日本全体が一つになって（連帯感）、何故このダメージをカバーしようとししないのか。その当時私の念頭を離れなかったのが、ドイツ統一の財源調達の一つである所得税及び法人税に関する「連帯付加税」の考えであった。私の知る限り、当時この「連帯付加税」のアイデアに気付いた論者は、いなかったと思う。私が上記小論で、この考えについて触れながら、積極的にドイツのこの制度を紹介せず、構想の展開を躊躇させたのは、時間の経過と阪神大震災の日本全体に及ぼしたインパクトの程度にあったのではなかったかと思う。従って、今回の震災に際して、この「連帯付加税」の考え方が多くの論者によって紹介され、かつ復興税構想として提案されていること自体は、最初の提唱者として大変結構なことだと思う。

本稿では、ドイツの「連帯付加税」の制度について、できるだけ正確に紹介すると共にその憲法判断も含む法的問題点を特に明らかにしておきたい。しかし、それは、主としてドイツ法固有の問題である。日本の問題を論ずる際に、ドイツのアイデアを借りるだけであれば、むしろ「連帯付加税」に関するドイツ法の詳細な議論に余り深入りしない方がよいのかもしれない。しかし、学問とはそういうものではなからう。連帯付加税の制度には、こういう問題も内在していることを認識しておくべきであろう。

「東日本大震災からの復興のための施策を実施するために必要な財源の確保に関する特別措置法」（平成23年法律117号）は、平成23年11月30日成立した。この措置については、「次の世代に負担を先送りすることなく、今を生きる世代全体で連帯し負担を分かち合う」ことを踏まえて、経済への配慮、簡素な税制、措置の期間、23年度税制改正等との関係の視点から、所得税額及び法人税額に対する時限的な付加税として、復興特別所得税及び復興特別法人税が創設された。復興特別所得税は、平成25年1月—49年12月（25年間）までの時限措置として、2.1%の付加税とし、復興特別法人税は、平成24年—26年まで法人

## ドイツ法における『連帯付加税』の考え方

税額の10%とする措置である。この措置からも分かる様に、復興特別所得税等こそは、本稿で分析するドイツ法上の「連帯付加税」の考え方を参考とするものであることは、明らかである。彼我の税制には、特に憲法構造の差が認められるものの、この際ドイツの連帯付加税の法的問題点を分析する意義は決して少なくないと思われる。

### I 連帯付加税 (Solidaritätszuschlag) の法的問題点

——ニーダーザクセン財政裁判所の判断に見られる違憲判断

連帯付加税について、連邦憲法裁判所のレベルで違憲判断を示したものはまだない。その意味では、下級審ではあるが、違憲判断を示したものは重要であり、かつ珍しい。ドイツ法上は、最終的憲法判断は、連邦憲法裁判所の判断に委ねられており、本件の財政裁判所の違憲判断も最終的には連邦憲法裁判所によって、斥けられた。日本では、下級審の違憲判断は稀有のことであるが、ドイツでは、必ずしもそうではない。

ニーダーザクセン財政裁判所は、次の様に、違憲判断(2009. 11. 25)を下した。その根拠は、次の通りである。本件における次の論点〈争点〉を分析することによって、「連帯付加税」の性格を浮き彫りにすることができる。

・ニーダーザクセン財政裁判所 2009年11月25日 決定 Az: 7K 143/08

主文 当裁判所の見解によれば、2007年係争年度に適用される1995年連帯付加税は、違憲である。立法者は、憲法制定権者が定めた財政憲法規律に従っていないからである。

方向付け 1. 連帯付加税は、基本法106条1項6号でいう補充税である。憲法制定権者の考え方(動機)によれば、連邦予算の「先端的需要」(Bedarfsspitzen)を充足するための所得税及び法人税の補充税を定める。この補充税は、専ら「例外状況」ないしは「特別の緊急状態」に徴収されるのであって、一般的な税率引き下げ時に徴収されるものではない。

2. 憲法制定権者の動機は、2007係争年に適用される1995年連帯付加税が違憲かどうかの問題の検討において考慮すべきである。
3. 1995年連帯付加税は、少なくとも2007係争年に関する限り、1955年の補充税という財源調達の方法の導入の際の憲法制定者の動機に適合しない。なぜかといえば、
  - 連帯付加税は、すでに1995年以降無期限に徴収され、かつそれによって継続税 (Dauersteuer) となったから、
  - 所得税及び法人税は、1995年以降何度も引き下げられ、かつ
  - ドイツ統一は、一時的な財源調達需要の理由ではなく、長期的財源調達需要の理由であったから、
4. 1995年連帯付加税法は、従って少なくとも2007係争年に関する限りは財政憲法及び基本法2条1項、20条3項でいう「憲法に適合する秩序」を侵害し、かつ納税義務者の一般的自由権及び法治国家原則に抵触する。

**理由A.** 争点となるのは、2007年についての連帯付加税の確定が合憲的基礎、即ち1993年6月23日付け1995年連帯付加税法に基づき、2002年10月15日付けで公示され、2002年12月23日付け第二労働市場への現代役務給付法及び2006年12月13日付け2007年税法により改正されたものが、以下の様に、行われているかどうかである。

被告税務署は、2008年7月10日付け所得税、教会税及び連帯付加税に関する裁決で2007年についての原告に対する連帯付加税を……ユーロと確定した(……ユーロの額の確定所得税の5.5%)。この裁決に対して原告は、2008年7月15日跳躍の訴えを提起した。被告税務署は、2008年8月7日の書面で、跳躍の訴えに同意した(2008年8月14日裁判所は受理した)。

原告は、包括的に1995年連帯付加税法の憲法上の問題点を伝えた。原告は、Karl—Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler の論稿 (*Lothar Schemmel, Verfassungs-Widriger Solidaritätszuschlag-Unzumutbar und unzulässig, Heft 102, veröffentlicht Im Februar 2008*) を引き合いに出す。

## ドイツ法における『連帯付加税』の考え方

原告の見解によれば、連帯付加税は、補充税であるから、例外的にのみ徴収され、かつ継続的に徴収されてはならない。

原告は、その憲法上の説明の結果として、次の様に表現した。

連帯付加税は、財政憲法（Finanzverfassung）の規定では、もはや正当化できず、一般的な行為自由という基本権への違憲の侵害の長期にわたる受容は、期待可能性がない。

基本法106条の法体系的解釈上は、補充税としての連帯付加税は、専ら連邦予算における臨時的な先端的需要（vorübergehende Bedarfsspitzen）を賄う為にのみ徴収され得ることが、明らかとなる。補充税には、連邦、各ラント及び市町村間の歳入分配の際に弾力的要素の機能が与えられていない。この補充税は、共同体税と比べて、原則に対する稀有の例外の如くに振舞うべきである。この原則—例外関係に対しては、補充税は、それが専ら異常予算状況における最後の手段として臨時的に設定され、ならびに税率と徴収期間が限定される場合に限り正当である。その上、補充税の再適用には、その徴収が尚も必要であるかどうかについて毎年審査することが要求される。連帯付加税は、ある種の補充税についての憲法上のこの基準をどの点についても充足しておらず、従って基本法106条1項6号に違反するが故に違憲である。違憲の連帯付加税についての納税者の負担は、明白に基本法2条1項に違反する。

ドイツ統一の動機から連邦の絶対的な財政窮乏、特に各ラントに対する売上税持分の譲渡があったものと思われる。立法者は、連帯付加税の徴収期間を当初から一年か二年に制限すべきでない、ことも容認すべきである。しかしながら、納税者は、連邦が売上税持分の各ラントへの譲渡を連帯付加税の助けを借りて継続的に再調達することを受け入れないに違いない。というのは、それを認めれば、納税者は、補充税に関するその立法権限をゆ越すからである。連帯付加税の徴収に関する連邦参議院の同意はとるに足りない。なぜならば、それは憲法改正の形式に関する憲法の基準を充足していないからである。

その上、連帯付加税を借りた原則的に許容される不足補填的財源調達（Überbrückungsfinanzierung）は、それが長く持続すればするほど納税者には常に

期待可能性がなくなる。連帯付加税の余りにも長期かつ高率の徴収は、立法者の判断の余地及び形成の余地 (Spielraum) を遥かに越えるから、基本法20条3項に定める法治国家原理の構成要素である、比例原則に違反する。連帯付加税の性質である補充税は、それが憲法上は異論の余地がない場合ですら、納税者には、その例外的性格の故に、精々数年間は我慢できるものでなければならぬ。程度を超えるものは、期待可能性がなく、しかも税率について憲法上の疑念があり、かつ立法者が補充税の毎年の必要性審査を怠る場合は正にそうである。

原告自身は、訴訟中このテーマについて、次のように述べている。

「それは、私にスパーリングワイン税を思い出させる。私には、連帯付加税は偽ブランドである。国家は金が欲しければ、税率を上げればよい。私は、透明な解決に賛成である。」 (Zeitschrift Capital 3/2009, S. 22f.)

これに対して被告によれば、連帯付加税は憲法上疑義はなく、かつこれまでの上級裁判所判例を引き合いにだす。1999年の憲法訴願の連邦憲法裁判所第二部第三法廷による棄却の理由によれば (2BvR 1167/96, HFR 2000, S. 134, NJW 2000, S. 797), 1991/92年連帯付加税は、憲法上は苦情をいうことはできない。1995年以後に (期限のない) 徴収された連帯付加税、具体的には2002年係争年度について、連邦財政裁判所は、憲法上の疑義を提起しなかった (BFH-Beschluss vom 28. Juni 2006 VII B 324/05, BFHE 213, s. 573, BStBl. II 2006, S. 692)。連邦財政裁判所のこの決定に対して Az. 2 BvR 1708/06 でもって提起された憲法訴願に対し、連邦憲法裁判所第二部第三法廷は2008年2月11日付け決定 (理由なし) を示し、判決を示さなかった (DStZ 2008, S. 229)。2009年4月28日の拒否決定でもって (Az. IB 199/08) 連邦財政裁判所は、2004年連帯付加税に関する BFH BStBl. II 2006, S. 692 を引き合いに出した。

口頭審理において、被告税務署の責任者によれば、連邦はドイツ統一のためこれまで1兆ユーロ以上を使い、かつ毎年約1000億ユーロを統一負担に費やしたという。



**B. 前掲財政裁判所の猶予決定及び提出決定の許容性に関する説明つきの個別法基準についての判断** 1995年連帯付加税法1条1項によれば、所得税及び法人税については、補充税としての連帯付加税が徴収される。連帯付加税は、1995年連帯付加税法3条により所得税又は法人税の査定において、基本的に算定された所得税額ないしは確定された法人税に従って計算され、かつ1995年連帯付加税法4条により課税標準の5.5%が課される（百分率は、1998年以後は7.5から5.5に引き下げられた。Vgl. BGBl. I 1997, S. 2743）。

被告税務署は、2007年連帯付加税法を2008年7月10日付裁決で1995年連帯付加税法の規定に相当するものと確定した。

連帯付加税の確認裁決は、従って、1995年連帯付加税法が違憲であり、かつ無効であると宣言された場合に限りこれを取り消すことができる。この法的問題提起は、それ故、租税法上の争いの出発点にとり、重大である。財政裁判所の最終決断は、1995年連帯付加税法の2007年に対する効力いかに係っている。1995年連帯付加税法が無効であれば、当該財政裁判所は、訴えを認容し、かつ係争裁決を取り消す。逆に1995年連帯付加税法が基本法に適合すれば、訴えは棄却される。

1995年連帯付加税法の憲法抵触を回避する憲法適合的解釈は、問題とならない。1995年連帯付加税法の一義的法規律によれば、連帯付加税は、所得税の査定において、確定所得税額によって強制的に徴収される。衡平の理由による特別租税確定（租税基本法AO 163条）も問題とならない。衡平理由による特別租税確定は、租税徴収が立法者の意欲しない結果となるおそれがあることが、前提条件である。これに対して連帯付加税の徴収は、立法者が意欲している。

**C. 基本法の基準に関する判断** I. 判決に重要な資料の作成 1. 法規範

a) 連帯付加税は、租税基本法3条1項でいう租税である（BFH-Beschluss vom 28. Juni 2006 VII B 324/05, BFHE 213, S. 573, BStBl. II 2006, S. 692, 693）。基本法は、「租税」の概念を使用するが、定義はしない（基本法105条以下参照）。一般的には憲法上の租税概念は、租税基本法3条1項の個別法上の租税概念と

一致するものと仮定しよう (statt vieler: BVerfG-Beschluss vom 2. Oktober 1973 1 BvR 345/73, BVerfGE 36, S. 66, 70; BVerfG-Urteil vom 6. November 1984 2 BvL 19, 20/83, 2 BvR 363, 491/83, BVerfGE 67, S. 256, 282)。租税とは租税基本法3条1項によれば、特別の給付に対する反対給付でなく、かつ公法上の団体が収入を獲得する為に、法律が給付義務と結びつけている課税要件に該当する全ての者に対して課する金銭給付をいう。収入の獲得を副次的目的とすることができる。連帯付加税は、所得税によって算定されるから、それは、所得税法51a条でいう付加税である。

連帯付加税からの収入(2007係争年は、約120億ユーロ)は、連邦一般予算(目的の定めはない)に組み入れられるから、連帯付加税は、特別税(Sonderabgabe)ではない(vgl. Urteil des FG Münster vom 27. September 2005, 12 K 6263/03 E, EFG 2006, S. 371)。

b) 連帯付加税は、1995年連帯付加税法によれば、基本法106条1項6号でいう補充税である。財源調達手段としての補充税は、1955年12月23日付の財政憲法(BGBl I S 817)によって基本法に組み入れられた(当時は106条1項7号)。基本法106条1項6号は、所得税及び法人税の補充税の収入は連邦に帰属する、と定める。これに対して、基本法106条3項により所得税、法人税及び売上税の収入は、連邦と各ラントに共同帰属する。

補充税の史的萌芽は、ドイツ・ライヒが、ライヒ予算の清算のために徴収した、所得税及び法人税の付加税である(RGBl. I 1930, S. 311, 312f., S. 522, 527f. *Lothar Schemmel*)

基本法106条1項を改正して、「所得税及び法人税に関する補充税についての法律」を編入するという最初の計画は、実施されなかった。1967年12月21日付の補充税法による最初の補充税……は1968年から1974/76年まで徴収された。二回目の補充税は、1991年6月24日付の期限付き連帯付加税の導入と消費税法及びその他の法律(連帯法)の改正に関する法律による1991/92年連帯付加税であった(BGBl I S 1318)。その収入が連邦と各ラントに共通帰属する1973/

## ドイツ法における『連帯付加税』の考え方

74年の安定化付加税は、補充税とはみなされない（詳細は、BVerfG-Beschluss vom 2. Oktober 1973 1 BvR 345/73, BVerfGE 36, S. 66, 71）。

1995年連帯付加税法（期限がない）による連帯付加税は、三回目の補充税である。

c) 基本法2条（自由権）は1項で、何人も他人の権利を侵害せず、かつ憲法秩序又は道徳律に反しない限り、自己の人格の自由な発展を求める権利をもつ、と規定する。基本法20条（憲法原則）は3項で、立法は憲法秩序に、執行権及び司法は法律と法に拘束される、と規定する。

市民の基本的自由権（基本法2条1項）及び法治国家原理（20条3項）と並び、ここでは、立法権能ないし法律続行権能が、特別の決定的な意義を有する。立法権能ないし法律続行権能は、租税について、基本法70条以下の一般原則を排除する、基本法105条の特別規定に従って規定する。基本法105条1項によれば、連邦は関税及び財政独占について排他的立法をもつ。基本法105条Ⅱ項によれば、連邦はこれらの租税収入の全部又は一部が自己に帰属するか又は基本法72条Ⅱ項の要件が存在する場合は、その他の租税に関する競合的立法をもつ。基本法105条2a項によれば、各ラントはそれが連邦法の規制する租税と同種のものでない限り、地域的消費税及び出費税（Aufwandsteuer）に関する立法権限をもつ。各ラントは、不動産取得税の場合の税率の確定権限をもつ。その収入が各ラント又は市町村（市町村連合）に全部又は一部流入する租税に関する連邦法は、基本法105条3項により、連邦参議院の同意を必要とする。

（以下省略）

上記のニーダーザクセン財政裁判所の提示（Vorlage）は、2010.9.8の連邦憲法裁判所決定により、斥けられ、合憲判断が下された（BVerfG, Beschluss, 2BvL 3/10）。

## Ⅱ 連帯付加税に関する基本法及び個別法の立法理由

連帯付加税の法的性質を明らかにする際に最も有効な方法の一つは、立法当

時の立法者の立法理由（立法者意思）を探ることであろう。本稿では、立法理由のうち特に重要と思われる部分にしぼって、引用する。なお文中イタリック体の箇所は、すべて直接引用部分である。下線は、筆者が記したものである。

- a) 「補充税」概念は、基本法106条1項6号では説明されていない。補充税に関する憲法制定権者の考え（立法理由）は、補充税の基本法への編入に関する資料及び1954/55年の「所得税及び法人税についての補充税に関する法律」案の廃案からこれを推測することができる。ここでは、次のように述べられている。

「所得税及び法人税の補充税は、他の方法では調整できない連邦予算における先端的需要 (Bedarfsspitzen) を賄い、限定的な枠内にある連邦の立法団体に対して、その時々々の景気状況とその時々々の予算需要に適合した弾力的な財政政策を可能とし、かつ連邦と各ラント間の関係における税配分システムを次の方法で強固なものとする。すなわち、租税関与割合の修正の必要をこうした可動的な租税埋蔵金 (Steuerreserve) からは賄うことのできない連邦のこうした過重負担に限定する方法によって強化する (所得税及び法人税の補充税に関する法律案参照—BT-Drucksache Nr. 484—)。補充税のこうした機能から、収入を専ら連邦に割り当てる必要が生じる」<sup>2)</sup>

および

「法律により、いつでも修正でき、従って「可動的」引き上げ率 (Hebesatz) を付与された所得税及び法人税の補充税は、連邦立法者に修正条項の適用をせず、かつ税率の改正をしないで、他の方法、特に支出の抑制によつては調整できない様な連邦予算の先端需要を賄うことを可能とすることになる。」<sup>3)</sup>

2) Bundestags-Drucksache 2/484 vom 29. April 1954, S. 72

3) Bundestags-Drucksache 2/484 vom 29. April 1954, S. 4, 5; 原文も強調

並びに

「連邦参議院は、確かに所得税及び法人税に関する連邦の補充税を政府案の意味でこれを拒否するが、基本法106条3項に対する自らの修正提案理由からも明らかな様に、上記租税に対する連邦の付加権の必要性を原則として認識する。」

しかしながら、特別の緊急事態の場合に限り、付加権は、使われる。税率引き下げを定める税制改革との関連で、付加権を行使し、かつそれによって租税軽減を部分的に再び止揚する (aufheben) ことは是認できない」<sup>4)</sup>。

- b) 1991年連帯法 (BGBl. I S 1318) への途上で、「期限付き連帯付加税の導入と消費税法及びその他の法律 (連帯法) の改正に関する法案」の中では次の様に述べられている。

「世界情勢における最近の変化は、ドイツ連邦共和国を強化する義務がある。これと結びついた財政上の要請は、これまでの財政枠組みを遥かに越えている。従って、財政政策上の行為の二者択一の新評価は、不可欠である。過剰負担は、その終了後も財政上の要求を伴う、湾岸紛争からのものだけではない。財政手段は、市場経済と民主主義の途上にある中欧、東欧及び南欧における各国の支援の為にも必要であろう。更に、これまでは予測できなかった外部の発展、とりわけ旧相互経済援助評議会 (RGW—Rat für gegenseitige Wirtschaftshilfe) の市場の崩壊から生み出された新ラントへの追加的課題がこれに加わる。」

……不可避の過剰負担の財源調達は、全住民群と全階層が負担しなければならない。すべての市民が関る国家的挑戦の連带的克服が問われる。この法案で基本法106条1項6号により賃金/所得税及び法人税の連帯付加税の導入が提案される。すべての所得が直線的に例外なしに服する連帯付加税は、その担税力に即したすべての納税者の平等な負担を確保する。僅小

---

4) Bundestags-Drucksache 2/484 vom 29. April 1954, S. 1

の賃金／所得税及び法人税の短期の期限付き付加は、一時的、緊急の財政問題の解決のために特に適しており、かつ1990年税制改革法の枠内での明確な軽減に従って支持することができる」<sup>5)</sup>。

- c) 1995年連帯付加税法 (BGBl. I 1993, S. 944/975) への途上において、連邦主義的強化計画への転換 (Umsetzung des Föderalen Konsolidierungsprogramms) 法案理由の中で、次の様に、記述されている。

「1995年以降連帯付加税が導入される。予定されているのは、1991/92年連帯付加税の模範に従った全ての納税義務者に対する賃金税、所得税及び法人税の付加税である。付加税は、その担税力に即して全ての納税義務者が負担する……。

ドイツ統一の完成の財源調達のためには、全人民群の連帯的な財政犠牲が不可避である。それ故、連邦政府は、1995年1月1日以降に効力を有する——中期的に点検する——全納税義務者に対する賃金税、所得税及び法人税の付加税を提案する。これは、租税正義の視点でも正しい解決方法である。所得限度のない付加税を全納税義務者が、その担税力に応じて負担する。過重負担 (例えば、他段階の企業構造における所謂カスケード効果) は、回避される」<sup>6)</sup>。

### Ⅲ 連邦憲法裁判所、連邦財政裁判所は

#### 連帯付加税につきどの様に評価、判断したか

連邦憲法裁判所並びに連邦財政裁判所は、連帯付加税についてはすべて合憲判断を示してきた。そこで重要と思われる関連事案に関する連邦憲法裁判所等の考え方をトレースすることを介して連帯付加税の法的問題点を明らかにしておこう。特に重要と思われる部分は、下線を記した。

5) Bundestags-Drucksache 12/220 vom 11. März 1991, S. 6

6) Bundestags-Drucksache 12/4401 vom 4. März 1993, S. 5, 51



ドイツ法における『連帯付加税』の考え方

- a) 基本法2条1項によれば、人格の発展の自由は、一般的な行為自由を列挙するにとどまらず、

「基本法上の秩序に国家の強制によって、憲法適合的秩序に根拠をもたない不利益は負担しない、という基本権上の請求も包含している。基本権は、法治国家にあわない国家権力の侵害を禁止する (BVerfGE 9, 83, 88; 17, 306, 313 f.)。特に、こうした法規定に基づき、形式的及び実質的に憲法に依拠しており、従って憲法適合的秩序に属する租税にのみ接近する、市民の基本権も行為自由に属する」<sup>7)</sup>。

- b) 国家の財政需要が増大しつつある中での租税負担の配分について、連邦憲法裁判所は、市民の課税の一般的基本思想を次のように表現している (vgl. Beschluss v. 25. Sep. 1992 BvL 5, 8, 14/91, BVerfGE 87, S. 153, 172f., 基本法2条1項並びに所得税法上の最低生活 (Existenzminimums) の基本権保障との関連からも)

「国家の特別の財政需要及び予算清算の緊急性は、立法者をして従来の需要構成要件を全体の法秩序の中で点検するきっかけとなるが、憲法違反の課税を正当化するのには不適當である<sup>8)</sup>。

- c) 連邦憲法裁判所は、1967年12月21日付 (最初は期限を定めない) 補充税法 (BGBl. I S. 1254) の1969年5月21日付シュレスビッヒーホルシュタイン財政裁判所の裁決 (Aussetzungs-u. Vorlagebeschluss) に関する憲法上の審査において、「補充税」の概念は、基本法106条1項による収益高権が確定している場合に限り、導入されるものであり、かつ補充税導入についての連邦の管轄 (立法権能) は、既に基本法105条2項から生ずることを

---

7) Urteil v. 14. Dez. 1965 1 BvR 413, 416/60, BVerfGE 19, S. 206, 215 f. ; vgl. auch Urteil v. 14. Dez. 1965 1 BvR 571/60, BVerfGE 19, S. 253, 257; Beschluss v. 13. Dez. 1966 1BvR 512./65, BVerfGE 21, S. 1, 3; Beschlussv. 28. Jan. 1970 1BvL 4/67, BVerfGE 27, S. 375, 384

8) 参照 ..BVerfGE 82, 60, 89

確認した。連邦憲法裁判所の見解によれば、連邦は、

「しかしながら、「補充税」という名の下で、憲法制定権者がはっきりとこうした公租公課の特性と結びついた観念と矛盾する租税を導入することはできないであろう。

連邦国家制度の作用は、全体の国家と各支分国家が国家の給付の全収益に適正に関与することを確保する財政秩序を要請する。連邦と各ラントは、処分できる全体収入の枠内でその任務を維持するために必要な支出（基本法104a条1項参照）を賄うことができる様に権能が与えられている。立法者が連邦に帰属する租税の導入にあたり、こうした租税に関する基本法の観念と異なり、かつ財政調整制度が各ラントの負担のために変更される場合は、この目的に仕える基本法上の財政秩序と抵触するおそれがあり得るだろう。かくして連邦は、例えば、その形成のため、特にその金額の故に、連邦と各ラントに共同で帰属する所得税及び法人税もしくは各ラントに帰属する財産税を空洞化するような補充税を導入することはできないだろう。その限りにおいて、この補充税の導入に関する基本法105条2項2号による連邦の管轄は、基本法106条1項7号による補充税という憲法上の概念に照らした所得の特別税と解することができる。」<sup>9)</sup>

補充税の期限について連邦憲法裁判所は、同じ決定において、以下のように詳述する。

「財政憲法に関する立法手続においては、連邦参議院が、補充税の上述の限界を金額によって実現するために、調停委員会を求めたとしても、期限を法律中に入れる真面目な試みは行われなかったと思われる。補充税は、他の方法では調整できない予算上の先端需要を充足するために、扱い難く、かつ他の方法ではカバーできない連邦の財政需要の増大の場合及び緊急時に徴収されねばならない、との立法手続上の意見表明は、補充税は期限付

9) Beschluss v. 9. Feb. 1972 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, S. 333, 338



## ドイツ法における『連帯付加税』の考え方

きでのみ導入されるべきである、ということから導き出されるとすれば、余りにも不確定すぎる。……臨時的な先端的需要又は緊急事態に合わせた期限もしくはそれが財政裁判所判断を想起するように、2年間の期間は、現代の財政計画並びに予算政策と景気政策の諸原則とは一致しないだろう。これは、既存の支出を越えて専ら時たまではあるが、一定の「先端的需要」が出現するおそれがある、既存の支出の本質的に不変の固まり(Block)という観念から出発する静態的予算思想には一致するであろう。……補充税の経過中にそれに加えて連邦に新任務が生ずる事がありうる。この任務を遂行するためには、租税収入の一般的配分において自由に処分できる収入が十分でなく、それ故、補充税の新たな導入及び既存のものの継続が正当化されるであろう。どの課題に、とりわけ、どの改革措置に着手すべきか、そしてその財源調達をどうすべきか、に関する決断は、原則として連邦憲法裁判所の審査対象になじまない、立法者の形成自由に属する。例えば、垂直的財政調整で連邦に割り当てられる租税が、場合によっては、基本的な税制改革及び財政憲法改革により、その任務の履行の為に継続的かつ明白に十分であるため、この租税の徴収の要件が明らかに考慮の対象から外れている場合に、補充税の止揚(Aufhebung)を憲法上強制することができるか、は未決定のままである。こうした状況は、1967年以降に編成され、かつ先行的に記された連邦財政計画が示すように、当時は存在しなかった。……」<sup>10)</sup>

- 1991年連帯法及び1995年連帯付加税法による補充税の徴収に関する判例
  - a) 連邦憲法裁判所第二部第三法廷は、1999. 11. 19 決定(連財裁判決に対する憲法訴願—XI R83, 84/94, BFH/NV 1996, S 712)を下し、連帯付加税徴収の理由の中で、1991年連帯法によって文句をつけなかった<sup>11)</sup>。

「連邦税務官庁が基本法2条1項の侵害との関連で主張する限りは、補充

10) Beschluss vom 9. Februar 1972 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, S. 333, 341ff.

11) 2BvL 1167/96, HFR 2000, S. 134, NJW 2000, S. 797

税の徴収は、連邦参議院の同意を要し、従って憲法訴願には基本的意義は認められない。なぜならば、連帯付加税の適用は、1991年及び1992年の査定期間に制限され、かつ1995年連帯付加税法についての問題は最早提起されないからである。」

- b) 連邦財政裁判所は、2006. 6. 28 裁決 (VII B 324/05, BFHE 213, S. 573, BStBl. II 2006, S. 692, 693; そこでの係争年度は2002年) で2005年9月27日付ミュンスター財政裁判所の棄却判決 (12K 6263/03E, EFG 2006, S. 371) を認め、かつ1995年連帯付加税法との関連で以下のように述べている。

「確かに——……——連邦は、——連邦憲法裁判所が、1972年2月9日裁決 (BVerfGE 32, 333, BStBl. II 1972, 408) で述べているように——もしも「補充税」という名の下であれば、憲法制定者が、はっきりとそうした税の性格と結びつけた考え方と矛盾する租税を導入することはあり得なかったであろう。特にその大きさの故に、連邦と各ラントに共通に帰属する所得税及び法人税を空洞化する補充税を連邦が導入すべきではない、として連邦憲法裁判所が行った熟慮は、1995年連帯付加税法について真摯に考慮に入れるべきであることは、「所得税及び法人税の補充税の競争……の名目上の問題点」でもっては、訴願は、詳述されておらず、かつ付加税については、1995年連帯付加税法によっても明白でない。……いずれにせよ時間的期限は、基本法106条1項6号でいう補充税の本質には属さない。……補充税は、所得税及び法人税、従って継続的に課される租税を補充し、……補充税についての収益高権に関する規範が基本法に編入された、1955年12月23日付け財政憲法 ( ) に関する立法手続から見ても立法者が意欲する補充税の徴収の時間的限界が示されない (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 32, 333, BStBl II 1972, 408) ことは、明らかである。補充税は「他の方法では調整ができない予算上の先端的需要を賄う」(BTDrucks II/480, S. 72) 為に規定されている訴願を基点とする、財政憲法の理由から取り出された意見は、補充税は期限付きでのみ導入されることが許され

## ドイツ法における『連帯付加税』の考え方

る (*BVerfG-Beschluss in BVerfGE 32, 333, BStBl II 1972, 408*), ことから導き出されるものとして, 不確定に過ぎる。第一に「先端的需要」は, なぜ数年間の期間にわたって甘んじないといけないのか, が認識できない。

◇2002係争年との関連でいえば, 8年の期間が問題となり, 従って——訴願が主張するように——「継続財源調達要素」は明らかに語られていない。次に導入された補充税の進行中は, 連邦にとり, その履行の為に税収の一般的配分において自由に使える歳入が十分とはいえない様な新任務が生じ, そのため補充税の新規導入とそれ故に既存税の継続が正当化されることになるであろう (*BVerf-G-Beschluss in BVerfGE 32, 333, BStBl. II 1972, 408*)。』

- c) 連邦憲法裁判所第二部第三法廷は, 2008年2月11日付決定で (2 BvR 1708/06, *DstZ* 2008, S. 229) 1995年連帯付加税法について2006年6月28日付連邦財政裁判所決定に対する憲法訴願を受け入れた。
- d) 連邦憲法裁判所第二部第三法廷と連邦財政裁判所第七部の1995年連帯付加税法に関する上記判例を連邦財政裁判所の他部及び多くの財政裁判所が, これを踏襲する。参照。例えば, 2008年7月24日付連邦財政裁判所決定 II 8B 38/08 (*BFH/NV* 2008, S. 1817) 及び2009年4月28日付決定 I B 199/08 (*juris*) 並びに2009年8月18日付ミュンヘン財政裁判所判決 2K 108/08, *EFG* 2010, S. 166 (*BFH-Az. II R50·09*)

## IV ま と め

連帯付加税についてニーダーザクセン財政裁判所が違憲とした理由は, 憲法制定権者が定めた財政憲法規律に反し, 1955年補充税導入の際の憲法制定権者の動機に適合せず, 連帯付加税は95年以降無期限に徴収する結果「継続税」となってしまう, 1995年連帯付加税法は, 憲法適合秩序 (基本法2条1項, 20条3項), すなわち納税義務者の一般的自由権, 法治国家原則 (比例原則) の侵害に求める。このように連帯付加税についてドイツ法上は憲法適合性の論議が

存することがわかった<sup>12)</sup>。ドイツ法における連帯付加税のアイデアを参考にすること自体は、私見も賛成であるが、以上のような法的問題が存することを認識すべきである。そうした分析こそは示されていないが、我が国の復興財源の検討段階でドイツの連帯付加税の考え方を参考とした提案（森信<sup>13)</sup>、西山<sup>14)</sup>、神野<sup>15)</sup>等）がかなり見られ、最終的には、先述の復興特別所得税及び復興特別法人税として具体化するが、憲法上の根拠がない我が国の場合は、反ってドイツ法に見られる様な法的制約から開放されるといった利点がある。これは、皮肉なことである。ドイツでは、東西統一から20年以上を経た今日でも旧東独各ラントへの財政移転が行われている。憲法上の基礎を異にするものの、日本の今回の大震災に対して、ドイツ人がドイツ統一で示した「全ての市民が係わる国家的挑戦の連带的克服」という強い連帯意識を我々日本人も持ち続けることができるかどうかは今将に問われているのである。

12) Tipke の次のコメントは、辛らつで鋭い。「以前からずっと大蔵大臣と租税政治家は、個別税負担の束へ全体租税負担を小分けすること (Partitionierung) により、価格の中に組み入れて気がつかない間接税により、更に連帯付加税の様な、小額租税 (Bei-Steuern) によって全体の租税負担を低く思わせることに腐心しているのである。累進税は、既に連帯税 (Solidaritätssteuer) であり、かつ連帯付加税によっては、特別需要を賄われぬから、連帯付加税を所得税に統合することが課税倫理上は表示される。連帯税としての累進的所得税と並んで更なる特別の連帯税は、必要ない。多数の租税によって全体の租税負担が隠されるのみならず、税源、即ち貯蔵された所得だけが存在することを隠しているのである。この源泉から、全ての税は払われねばならない。」

Klaus Tipke, Besteuerungsmoral statt Fiskalismus, Beilage zum steuertrip im Markt intern Verlag vom 17. Juli 2009, S. 2/FR-Aktuell 23/2009, VII „Die Gerichte als Hüter der Besteuerungsmoral“ in: Besteuerungsmoral und Steuermoral, herausgegeben von der Nordrhein-Westfaelischen Akademie der Wissenschaften, 2000, S. 70ff.

13) 森信茂樹「震災復興財源は所得税と法人税の付加税で調達せよ」エコノミスト89巻21号27頁 (2011年)

14) 西山由美「討論会 抜本的税制改革を巡る諸問題」日本租税研究協会第63回租税研究大会記録38頁 (2011年)

15) 神野直彦「分権型生活復興と財源シナリオ」国際文化研修2011夏 vol. 72 50頁 (2011年)

ドイツ法における『連帯付加税』の考え方

〈参 考 文 献〉

Lothar Schemmel, Verfassungswidriger Solidaritätszuschlag unzumutbar und unzulässig (Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler, Heft 102, 2008)