

遡及課税と財産権の遡及的制約

——課税と財産権保障との関係に関する一考察——

谷 口 勢津夫

- I はじめに
- II 財産権の遡及的制約に関する昭和53年最大判の判断
- III 遡及課税の禁止と財産権保障
 - 1 遡及課税の禁止に関する従来議論
 - 2 課税と財産権保障との関係に関する従来議論
 - (1) 没収的課税禁止説
 - (2) 事物自然の制約説
 - 3 平成23年最判による昭和53年最大判の「参照」の意味
- IV おわりに——「忘れ去られた先決問題」——

I はじめに

本稿は、平成16年度税制改正における土地建物等の譲渡損失に係る損益通算制度の廃止措置のいわゆる年度内遡及¹⁾の合憲性が争われた事件において

1) 本件廃止措置の年度内遡及は、これによって「所得税の納税義務自体が事後的に変更されることにはならない」(平成23年最判)から、「厳密な意味では、遡及立法ではない」(平成23年最判①の原審・東京高判平成20年12月4日民集65巻6号2891頁。同②の原審・東京高判平成21年3月11日訟月56巻2号176頁も同旨)が、学説では通例これも含めて遡及課税(遡及立法に基づく課税)の許容性が議論されてきた(差し当たり、金子宏『租税法〔第24版〕』(弘文堂・2021年)121-122頁参照)。

なお、年度内遡及はドイツ連邦憲法裁判所の判例にいう不真正遡及効(unechte Rückwirkung)に相当する概念である。これは、既に発生した法律効果を事後的に変更する真正遡及効(echte Rückwirkung)と区別されるが、前者は許容され後者は許容されないものとされている(S. Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2021 Köln, Rz. 3.261)。ドイツのこの議論については首藤重幸「租税法における遡及立法の検討」税理47巻8号(2004年)2頁、5頁、三木義一「租税法における不遡及原則と期間税の法理」石島弘ほか編「山田二郎先生喜寿記念 納税者保護と法の支配」(信山社・2007年)273頁、283-285頁等参照。

最判平成23年9月22日民集65巻6号2756頁（以下「平成23年最判①」という）及び最判平成23年9月30日判時2132号39頁（以下「平成23年最判②」という）がともに（以下で両者をともに記す場合は単に「平成23年最判」という）最大判昭和53年7月12日民集32巻5号946頁（以下「昭和53年最大判」という）を「参照」していることに着目し、その「参照」の意味を明らかにしようとするものである²⁾。そして、副次的な目的として、その検討をも踏まえて、課税と財産権保障（憲法29条）との関係に関する筆者の考え方（憲法30条＝29条「4項」論³⁾）を若干敷衍しようとするものでもある（特に後記IV参照）。

まず、平成23年最判の内容をみておく。平成23年最判①と同②とは、同②には須藤正彦裁判官と千葉勝美裁判官の補足意見がある以外は、表現も含め基本的には同じ判断枠組みを示したものであるから、その判断枠組みに関する同①の判示を以下に引用しておこう（下線筆者）。

「(1) 所得税の納税義務は暦年の終了時に成立するものであり（国税通則法15条2項1号）、措置法31条の改正等を内容とする改正法が施行された平成16年4月1日の時点においては同年分の所得税の納税義務はいまだ成立していないから、本件損益通算廃止に係る上記改正後の同条の規定を同年1月1日から同年3月31日までの間にされた長期譲渡に適用しても、所得税の納税義務自体が事後的に変更されることにはならない。しかしながら、長期譲渡は既存の租税法規の内容を前提としてされるのが通常と考えられ、また、

- 2) 本稿の問題関心は、主として、平成23年最判が昭和53年最大判をなぜ「参照」したのか、どのような意味において「参照」したのかを明らかにすることにあり、遡及課税の許容性・合憲性の問題それ自体を検討することにはないが、この問題についても後記Ⅲ1で若干の概観を行うことにする。なお、本稿と同じ問題関心に基づく研究ノートの小論として、谷口勢津夫「遡及立法禁止原則と財産権の『制約』—『損益通算廃止』年度内遡及 [千葉] 事件・最判平成23年9月22日民集65巻6号2756頁—」谷口教授と学ぶ「税法基本判例」【第5回】Profession Journal No. 433 (2021年8月26日公開 / <https://profession-net.com/professionjournal/tax-article-418/> : 2021年12月22日最終確認) 参照。
- 3) 谷口勢津夫『税法基本講義〔第7版〕』（弘文堂・2021年）【24】参照。この考え方は、筆者が租税憲法論に関する従来からの研究に基づいて同書の初版（2010年）から「税法における財産権保障」に関する解説に盛り込んだものであるが、それ自体を論文で取り上げて検討したことはなかったため、本稿の主たる問題関心に基づく検討に関連させて、若干敷衍しておこうと考えたのである。

所得税が1暦年に累積する個々の所得を基礎として課税されるものであることに鑑みると、改正法施行前にされた上記長期譲渡について暦年途中の改正法施行により変更された上記規定を適用することは、これにより、所得税の課税関係における納税者の租税法規上の地位が変更され、課税関係における法的安定に影響が及び得るものというべきである。

(2) 憲法84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るが、これにより課税関係における法的安定が保たれるべき趣旨を含むものと解するのが相当である（最高裁平成12年（行ツ）第62号、同年（行ヒ）第66号同18年3月1日大法廷判決・民集60巻2号587頁参照）。そして、法律で一旦定められた財産権の内容が事後の法律により変更されることによって法的安定に影響が及び得る場合における当該変更の憲法適合性については、当該財産権の性質、その内容を変更する程度及びこれを変更することによって保護される公益の性質などの諸事情を総合的に勘案し、その変更が当該財産権に対する合理的な制約として容認されるべきものであるかどうかによって判断すべきものであるところ（最高裁昭和48年（行ツ）第24号同53年7月12日大法廷判決・民集32巻5号946頁参照）、上記（1）のような暦年途中の租税法規の変更及びその暦年当初からの適用によって納税者の租税法規上の地位が変更され、課税関係における法的安定に影響が及び得る場合においても、これと同様に解すべきものである。なぜなら、このような暦年途中の租税法規の変更にあっても、その暦年当初からの適用がこれを通じて経済活動等に与える影響は、当該変更の具体的な対象、内容、程度等によって様々に異なり得るものであるところ、上記のような租税法規の変更及び適用も、最終的には国民の財産上の利害に帰着するものであって、その合理性は上記の諸事情を総合的に勘案して判断されるべきものであるという点において、財産権の内容の事後の法律による変更の場合と同様というべきだからである。

したがって、暦年途中で施行された改正法による本件損益通算廃止に係る改正後措置法の規定の暦年当初からの適用を定めた本件改正附則が憲法84条

の趣旨に反するか否かについては、上記の諸事情を総合的に勘案した上で、このような暦年途中の租税法規の変更及びその暦年当初からの適用による課税関係における法的安定への影響が納税者の租税法規上の地位に対する合理的な制約として容認されるべきものであるかどうかという観点から判断するのが相当と解すべきである。」

上記引用判示のうち2つ目の下線部で昭和53年最大判が「参照」されているが、次に、この判決の判断枠組み及び判断内容を確認しておこう。

II 財産権の遡及的制約に関する昭和53年最大判の判断

昭和53年最大判は、事後法による財産権の内容変更（財産権の遡及的制約）に関する違憲審査の判断枠組みについて次のとおり判示し（下線筆者）、その判断枠組みに従って、自作農創設特別措置法に基づく強制買収に係る農地の旧所有者の農地法上の売払請求権（「農林大臣に対し買受けに応ずべきことを求める権利」⁴⁾）につき売払対価の額を買収対価相当額から時価の7割相当額に引き上げた法律等の規定の合憲性について判断しこれを肯定した。

「憲法29条1項は、『財産権は、これを侵してはならない。』と規定しているが、同条2項は、『財産権の内容は、公共の福祉に適合するやうに、法律でこれを定める。』と規定している。したがって、法律でいつたん定められた財産権の内容を事後の法律で変更しても、それが公共の福祉に適合するやうにされたものである限り、これをもつて違憲の立法ということができないことは明らかである。そして、右の変更が公共の福祉に適合するやうにされたものであるかどうかは、いつたん定められた法律に基づく財産権の性質、その内容を変更する程度、及びこれを変更することによつて保護される公益

4) 最大判昭和46年1月20日民集25巻1号1頁はこの権利を認め、「〔農地〕法80条による買収農地の旧所有者に対する売払いは、すでに、当該土地につき自作農の創設等の用に供するという公共的目的が消滅しているわけであるから、一般国有財産の払下げと同様、私法上の行為というべきである。」と判示した。昭和53年最大判をこの判決の「後始末」に関わるものとみるものとして、宍戸常寿『憲法解釈論の応用と展開〔第2版〕』（日本評論社・2014年）157頁参照。

の性質などを総合的に勘案し、その変更が当該財産権に対する合理的な制約として容認されるべきものであるかどうかによつて、判断すべきである。」

この判断枠組みは、憲法29条2項が定める財産権の内容形成に関する違憲審査のそれであるが、この規定の解釈については、「とりわけ2項の存在は、本条の解釈に難問をもたらす」として次のとおり説かれることがある⁵⁾。

「そこで現在では、本条は立法者に『公共の福祉』に適合する範囲で財産権の内容を形成する権能を認めると同時に、さらにその限界を二重に設定している、と解されている。第1の限界は、1項は憲法上の制度保障を定めており、制度の核心を侵害する立法は憲法上許されない、というものである(……)。第2の限界は、1項は個人が現に有する財産的権利を保障しており(現存保障)、かかる財産的権利の内容および行使を制限する立法は憲法上の権利の制約に該当する、というものである。

2項の存在は、3項の理解にも影響する。1項とつなげて読めば、3項は国の収用権を認めつつ私人に財産権を確保する規定であるはずである。しかし立法者は、わざわざ収用によらずとも、2項が認める内容形成権能の行使を通じて、私人の財産権を実質的に剥奪することも可能である。そこで現在では、財産権の制限が2項に適合する場合であっても、その内容・程度によっては保障による財産的価値の填補が必要であるという形で、3項の適用範囲が拡大されている。

かくして、立法者の内容形成権能(=憲法上の権利の制約。小山剛『基本権の内容形成—立法による憲法価値の実現』(尚学社、2004年)参照)を認めつつ、①制度保障、②現存保障、③財産価値保障の3層がその限界を画する(=制約の制約)というのが、本条の基本構造である。」

昭和53年最大判の事案では、単に法律による財産権の内容形成だけが問題とされたのではなく、そこに事後法による制約(遡及的制約)の要素も加わ

5) 長谷部恭男編『注釈日本国憲法(3) 国民の権利及び義務(2)・国会 § 25~64』(有斐閣・2020年)119頁[穴戸常寿執筆]。なお、「2項の存在」に関する同様の理解については、小山剛=駒村圭吾編『論点探究 憲法〔第2版〕』(弘文堂・2013年)242-243頁[石川健治執筆]、財産権保障に関する3層の基本構造については、同237頁[同]、254頁[同]も参照。

ってまさに「個人の現に有する具体的な財産上の権利の保障」⁶⁾すなわち「現存保障」が問題とされたのであり⁷⁾、この事案こそ「現存保障に関するモデルケース」⁸⁾といわれるのである。この点も含め昭和53年最大判が判示した前記判断枠組みについて、次の解説⁹⁾がされている(下線筆者)。

「この判示 [= 前掲引用判示] は、憲法29条に関する従来最高裁判例と同じ基盤に立ち、民事遡及法に関する英米法の理論及び取用と財産権の内容の規制の区別に関するドイツ法の理論等を参考にしながら、従来判例理論を若干敷衍したものであるということができるようと思われる。

すなわち、憲法29条2項は、『財産権は、これを侵してはならない。』と財産権の不可侵を定めている同条1項に対する例外として、『財産権の内容は、公共の福祉に適合するやうに、法律でこれを定める。』と規定しているものであるから、公共の福祉に適合するやうに法律で財産権の内容を決定(いたん決定した財産権の内容を変更することを含む)するのである限り、その結果として同条1項の財産権の不可侵の規定に反する事態が生じても、これをもって違憲ということができないことは明らかである。そして、この場合における財産権の内容の決定あるいは変更とは、単に抽象的な法規上の財産権の内容を決定しあるいは変更することを指すにとどまらず、現実に具体的にその財産権を享有している個人がいる場合において当該財産権の内容を決定しあるいは変更することをも当然に含むというべきである。……、裁判上問題となりうるのは、現実に具体的にその財産権を享有する者がいて法律による財産権の内容の決定あるいは変更によってその権利の侵害を受ける場合にに限られると考えられるから、司法裁判所の判決においては、このような権利侵害の生ずる場合について判示すれば足りる。そして、右のように当

6) 芦部信喜(高橋和之補訂)『憲法〔第7版〕』(岩波書店・2019年)242頁。森林法共有林事件・最大判昭和62年4月22日民集41巻3号408頁も、憲法29条が「社会的経済的活動の基礎をなす国民の個々の財産権につきこれを基本的人権として保障する」と判示する。

7) 長谷部編・前掲注(5)136-138頁[穴戸(常)執筆]参照。

8) 穴戸(常)・前掲注(4)157頁。

9) 穴戸達徳「判解」最判解民事(昭和53年度)321頁、343-344頁。

該財産権を現実具体的に享有している個人がいる場合においてその財産権の内容の変更が公共の福祉に適合するようにされたものであるかどうかは、変更の対象である当該財産の性質、変更の動機ないし原因となった公益及び変更の程度などその財産権の内容の変更そのものをあらゆる角度から吟味して、当該変更がその財産権に内在する合理的な制約として容認されるべきものであるかどうかによって判断すべきであり、このような基準に基づいて判断した結果、当該財産権の内容の変更が公共の福祉に適合するようにされたものであると認められる限り、その財産権を現実具体的に享有している個人がその権利を侵害される結果が生ずるとしても、これをもって、憲法29条1項又は3項に違反するものということとはできない。本判決の前記判示は、おおよそ、このような考え方によるものと推測される。」

最後に、昭和53年最大判が示した基準のうち「いつたん定められた法律に基づく財産権の性質」（前掲引用判示の下線部）についてみておこう。これ以外の基準すなわち「その内容を変更する程度、及びこれを変更することによつて保護される公益の性質など」という基準は、平成23年最判で財産権の内容の変更が問題とされた法律（租税特別措置法）の場合のそれらの基準とは、それぞれの事案で問題となった法律が異なる以上、基準の内容も異なるであろうから、平成23年最判が昭和53年最大判を「参照」したのは、「いつたん定められた法律に基づく財産権の性質」に共通性ないし類似性を見出したからであると考えるのが自然である。昭和53年最大判の判断の対象とされた「いつたん定められた法律に基づく財産権の性質」については、「立法政策によって与えられた弱い権利」¹⁰⁾あるいは「既得権的な権利」¹¹⁾と解説されているが、このことが平成23年最判による昭和53年最大判の「参照」の意

10) 穴戸（達）・前掲注（9）348頁、349頁。

11) 穴戸（達）・前掲注（9）352頁。小山＝駒村編・前掲注（5）237頁〔石川執筆〕は、既得権の保障を現存保障と結びつけて、「憲法29の財産権条項は、財産価値保障、法制度保障に加えて、既得の財産的利益の現状を維持するという、いわば現状保障という保障方式を用意しており、これら三層の保障の一環として憲法上の権利主張を認めていることになる。」と述べている。同246頁、252-254頁〔石川執筆〕も参照。

味を考える上で重要である（後記Ⅲ3参照）。

Ⅲ 遡及課税の禁止と財産権保障

本稿の主たる問題関心は、前記Ⅰで述べたとおり、平成23年最判による昭和53年最大判の「参照」の意味を明らかにすることにあるが、その前提作業として、ここでは、まず、遡及課税の禁止（下記1）と課税と財産権保障との関係（下記2）に関する従来（平成23年最判までの）議論を概観した上で、平成23年最判による昭和53年最大判の「参照」の意味を明らかにすることにする（下記3）。

1 遡及課税の禁止に関する従来議論

遡及課税は、遡及処罰（憲法39条前段）とは異なり、憲法が明文の規定で禁止するものではない。遡及課税は、むしろ、租税法律主義（憲法84条）の予測可能性・法的安定性保障機能との関係で、その禁止が議論されてきた。その嚆矢ともいべき見解を金子宏教授は次のとおり述べている¹²⁾。

「過去の取引から生ずる租税債務の内容を納税義務者の利益に変更することは許されるとしても、これを事後の立法によってその不利益に変更することは許されないというべきであろう。人々は、各種の経済生活を行なうに当って、現在妥当している租税法規に依拠しつつ—すなわち現在の法規に従って課税がなされることを信頼しつつ—各種の取引を行ない財産を処分するのであるから、後になってこの信頼を裏切るとは、法治主義のそもそもの狙いである予測可能性・法律生活の安定をいちじるしく害することになる。この点については、刑事立法の場合のように事後立法を禁ずる明白な規定が憲法の中に見出されないことを理由に、租税法規不遡及の原則は憲法上の原則ではなくて立法政策上の原則にすぎない、という考え方もあると思われるが、

12) 金子宏『租税法理論の形成と解明 上巻』（有斐閣・2010年）15頁〔初出・1966年〕。金子教授はこの見解を維持してこられた。このことについては、金子・前掲注（1）121頁参照。

前述した租税法律主義の経済的機能にてらして考えると、日本国憲法84条は遡及立法を禁止する趣旨を含んでいると解するのが妥当であるように思われる。」

遡及課税の許容性に関する学説の議論¹³⁾は、遡及課税の禁止が憲法上の絶対的禁止でなく（合理性のある遡及課税は禁止されないという意味での）相対的禁止であるという前提の下、遡及課税の合理性の有無の判断における考慮事情をめぐる議論として、論者によって広狭・厳緩の差はあれ、突き詰めると、比較衡量論に帰着するように思われる。筆者もそのような比較衡量論の立場に立ち、次のように説いたことがある¹⁴⁾。

「租税法律不遡及の原則からすれば、法律による遡及課税は、法律によらない課税と同様の評価を受けることになりそうであるが、しかし、それでもやはり法律に基づき民主的正統性を有する課税である以上、法律によらない課税とは異なり、一般的・絶対的に禁止されるとは考えられない。ただ、日弁連の意見書のように、納税者の予測可能性の有無を決定的な基準として租税法律不遡及の原則の射程を画そうとするのは妥当でない。というのも、個々の納税者の主観的事情に属する予測可能性についてはもちろんのこと、租税法律主義のもとで租税法律に一般的・客観的に期待される機能の1つである予測可能性についても、『納税者にとって特に予測可能性がある場合』を判定することは困難であると考えられるからである。

13) 遡及課税の許容性をめぐる学説の傾向を分析整理する研究として、岩崎政明「租税法規の遡及立法の可否—租税公平主義の視角を加えた許容範囲の検討—」税大ジャーナル12号（2009年）39頁、42-44頁参照。

14) 佐藤英明編著『租税法演習ノート〔初版〕—租税法を楽しむ21問』（弘文堂・2005年）291-292頁〔谷口勢津夫執筆〕。引用文中の「日弁連の意見書」（「土地建物等の譲渡損益通算禁止についての意見書」）については同288-290頁、https://www.nichibenren.or.jp/document/opinion/year/2004/2004_52.html〔2021年12月22日最終確認〕参照。

なお、筆者は、その後、平成23年最判を踏まえて（租税法律主義の予測可能性・法的安定性保障機能のうち予測可能性という主観的側面を敢えて前面に出さず、その客観的側面としての「課税関係における法的安定」を「納税者の租税法規上の地位」と結びつけることによって）比較衡量論を客観化・精緻化したのが、考慮事情に関する見解には変更はない。このことについて佐藤編著・上掲書〔第4版〕（弘文堂・2021年）334-338頁〔谷口執筆〕、谷口・前掲注（3）〔36〕参照。

法律による遡及課税がいかなる場合に許容されるかは、むしろ、遡及課税を定める立法上の必要性との関係で決定されるべき問題であると考えられる。……、租税法律主義のもとでは、租税立法につき立法者の広範な裁量が認められる（最大判昭和60・3・27民集39巻2号247頁）から、立法者が租税法律に期待される予測可能性・法的安定性をあえて犠牲にしてでも遡及課税を定める必要があると判断することも、一般的・絶対的に許されないとは考えられないのである。もっとも、立法者が遡及課税を定める必要があると判断した場合においても、比例原則（憲法13条参照）のもとでは、遡及課税によって損なわれる利益、すなわち、納税者の予測可能性・法的安定性ないし租税法律主義の予測可能性・法的安定性保障機能との比較衡量がやはり要請されるべきである。一般論としていえば、個々の租税立法に関するそのような比較衡量においては、遡及課税による実体的不利益の程度、遡及の程度（特に年度内遡及か否か）、経過措置の有無および内容、法改正前情報開示の有無・内容および態様などが考量されるべきであろう。」

裁判例の中にも同様の判断を示すものがみられる。例えば、平成23年最判と同種の事案に関する福岡高判平成20年10月21日判時2035号20頁は「納税者に不利益な租税法規の遡及適用であっても、遡及適用することに合理性があるときは、憲法84条の趣旨に反し違憲となるものではないというべきである。」と述べた上で、遡及課税の合理性の有無について比較衡量論に基づく判断枠組みを次のとおり判示した（下線筆者）。

「納税者に不利益な遡及適用に合理性があつて、憲法84条の趣旨に反しないものといえるかは、①遡及の程度（法的安定性の侵害の程度）、②遡及適用の必要性、③予測可能性の有無、程度、④遡及適用による実体的不利益の程度、⑤代償的措置の有無、内容等を総合的に勘案して判断されるべきである（財産権の遡及的制約に関する最高裁昭和53年7月12日大法廷判決・民集32巻5号946頁参照）。」

2 課税と財産権保障との関係に関する従来議論

(1) 没収的課税禁止説

他方、課税と財産権保障との関係については、遡及課税の禁止に比べてほとんど議論されてこなかった¹⁵⁾。そのような議論状況の中で注目されるのが、「課税は、国民の財産権への介入であるから、憲法29条1項の財産権の保障との関係で、極端に重い税負担は憲法に違反すると解すべきであろう。」¹⁶⁾と説く金子宏教授の見解である。この見解は、「極端に重い税負担」を「社会的経済的活動の基礎をなす国民の個々の財産権」（森林法共有林事件・最大判昭和62年4月22日民集41巻3号408頁）に対する侵害として憲法29条1項（現存保障）違反とするものと解される。筆者も、結論の点では、同様の考え方（以下「没収的課税禁止説」という）を説くものであるが、ただ、論理構成の点では、憲法上の租税根拠論のレベルで「私有財産制度」の保障（森林法共有林事件・上記最大判）を論じた¹⁷⁾上で（この点については後記IV参照）、その延長線上において「課税の限界」を論じ次のとおり述べてきた¹⁸⁾。

「私人に財産の効用を享受させることも、私有財産制の中核的内容をなす。私人の享受する効用と、国家が課税を通じて享受する効用、との割合について、例えば『五公五民』のような具体的な割合を憲法から導き出すことは困難であるとしても、私人による効用の享受を全面的に否定する租税法律は、

15) 波多野弘「課税と財産権の保障 (1)」名城法学18巻1号(1968年)27頁、31-32頁は、「従来、わが国の憲法や租税法の領域において、憲法84条の定める租税法律主義の原則や、憲法14条の定める法の下での平等の原則は、かなり論じられてきたきたところであるが、課税と私有財産権の保障に係わる問題については、筆者の知る限りでは、殆ど論ぜられるところが無かったように思われる。」と述べていたが、その議論状況は現在もさほど変わっていないように思われる。ただ、最近の注目すべき研究として、瀧圭吾「財産権保障と租税法に関する考察—アメリカ法を素材として」神戸法学雑誌65巻2号(2015年)55頁、中里実「財産権と課税」日税研論集77号(2020年)169頁がある。

16) 金子・前掲注(1)3頁。

17) 谷口・前掲注(3)【24】参照。

18) 谷口・前掲注(3)【25】。

憲法29条に違反する、と考えられる。私有財産を没収するのと同様の効果をもつ課税（これについて適用違憲の余地を示唆するものとして、土地評価『3年しばり』事件・大阪地判平成7年10月17日行集16巻10=11号942頁参照）はもちろんのこと、私有財産を基礎とする経済活動の成果を観念し得ない場合の課税（例えば、『所得と観念し得ないもの』に対する所得税の課税について前掲大嶋訴訟・最〔大〕判の谷口正孝裁判官補足意見参照。なお、みなし配当課税合憲判決・最判昭和57年12月21日訟月29巻8号1632頁も参照）についても、憲法29条違反が問題になり得る。」

なお、課税と財産権保障（現存保障）との関係については、「税法は、人々に対して金銭支払義務を課している。人々は、手もとに金銭があればそれによって、なければ手もとにある金銭以外の財産を換価することで、それもなかったら借入金を利用して、この金銭支払義務を履行する。それでは、租税を課すことは、財産権を保障する憲法29条との関係で問題となりうるのだろうか。」¹⁹⁾との問題提起がされ、「特に説明なく租税立法が憲法29条との関係で問題となりうるとする租税法学説に対しては、憲法29条が現存保障と私有財産制度の保障、そして法制度保障のみを司っているという憲法学説との整合性に関する説明責任が果たされていないと批判することができるであろう。この租税法学説は、現存保障の範囲を憲法学説よりも拡張的に解しているのだろうか。それとも、現存保障に限らず、総財産に対する負担をも、憲法29条が保護する対象と見ているのだろうか。このあたりの事情は、必ずしも明らかにされていない。」²⁰⁾として、金子教授や筆者の見解を含む若干の「租税法学説」に対する批判がされることがある。

確かに、人の総財産＝責任財産を引き当てとして租税に係る金銭支払義務を賦課することは、（憲）法的構成の点では、個々の財産権に対する侵害とは異なる²¹⁾が、しかし、「過重な税負担が、個人の自律的な生活形成を著し

19) 測・前掲注(15)55頁。

20) 測・前掲注(15)60頁。本稿は、この批判に対する筆者からの応答でもある。

21) 柳瀬良幹『行政法教科書〔再訂版〕』（有斐閣・1969年）270頁参照。

く困難にする例外的場合に限って、財産権の間接的・付随的制約となり得る」²²⁾ということは否定できないであろう。その意味では、前記の批判は、財産権保障（現存保障）における没収的課税禁止説の妥当性を論破することはできていないように思われる。

(2) 事物自然の制約説

課税と財産権保障との関係については、没収的課税禁止説以外にも、かつて、特に現行憲法の施行当初には、これとは異なる考え方を「意識的に」説く見解があった。それは、課税を財産権に対する「事物自然の制約」としてそもそも財産権保障の範囲外の問題として捉える次の見解²³⁾（以下「事物自然の制約説」という。下線筆者）である。

「第二に公共の福祉といつているのは、何を意味するかというに、……、事物自然の性質から来る制約ではなく、政策的考慮に基づく制約を意味するものと解すべきである。故に権利の濫用が禁止されたり、国民が納税の義務を負担したり、又犯罪者が罰金や没収の刑を科せられたりするのは、むしろ事物自然の制約であつて、財産権の不可侵によつて保障される範囲外の問題であると思う。従つてかく考えると、後の二者が法律の定めに基づくことを要するのも、本条ではなく、むしろ第30条又は第31条による要求ということになる。これに対して政策的考慮から来る制約こそ本条に関する問題であつて、それがここに公共の福祉と表現されたものと考える。而して公共の福祉の概念が右の如く政策的な問題であるため、何が公共の福祉であるかはもとよりその時々における社会全般の事態を顧慮して判定せられねばならない。加うるにそれは公共の福祉を増進するほか、維持するために必要な場合をも含み、且つ国家のほか、人民大衆の利益を擁護する形でも現れる

22) 長谷部編・前掲注(5)136頁〔穴戸(常)執筆〕参照。平良小百合『財産権の憲法的保障』（尚学社・2017年）133-135頁も参照。

23) 法学協会編『註解日本国憲法 上巻』（有斐閣・1948年／国立国会図書館デジタルコレクション <https://dl.ndl.go.jp/infondljp/pid/1273714>；2021年12月22日最終確認）290頁。旧漢字は改めた。

こと勿論である。」

この見解は、現行憲法の施行直後に公表されたものであり、その後の議論の展開により「過去のもの」となった部分もあるように思われる。すなわち、この見解は、財産権の制約について①「事物自然の性質から来る制約」・「事物自然の制約」と②「政策的考慮に基づく制約」・「政策的考慮から来る制約」とを区別し、②を憲法29条2項にいう「公共の福祉」による制約として捉え、①を「財産権の不可侵によつて保障される範囲外の問題」として同条の射程外に位置づけ、①のうち「国民が納税の義務を負担」することが「法律の定めに基づくことを要する」のを「第30条……による要求」とみているが、①と②との区別は、後に有力となり判例でも採用されるに至った③「内在的制約」・「消極的目的の規制」と④「政策的制約」・「積極的目的の規制」との区別²⁴⁾とは異なるものと解される。前記の見解（事物自然の制約説）によれば、②は「本条 [= 憲法29条] に関する問題」とされ、しかも「公共の福祉を増進するほか、維持するために必要な場合をも含み、且つ国家のほか、人民大衆の利益を擁護する形でも現れる」とされていたことからすると、②は③及び④の両者に相当し、後に③と④に分化していったものと解される²⁵⁾。

24) 樋口陽一ほか『注釈 日本国憲法 上巻』（青林書院新社・1984年）679頁〔中村睦男執筆〕は、「財産権規制の内容については、内在的制約と政策的制約、あるいは、消極的目的の規制と積極的目的の規制のように、財産権の制約に二重の基準があることが認められている。財産権の内在的制約ないし消極的目的による規制の例としては、人の生命・健康などに対する危害や災害を防止するための各種の規制（……）がある。政策的制約ないし積極的目的による規制の例としては、独占禁止法による私的独占の排除、借地法・借家法による借地人・借家人の保護のための規制、農地法による耕作者の保護のための規制、都市計画法による都市計画制限、文化財保護法による文化財の保護のための規制、自然環境保本法や自然公園法による自然環境の保全のための規制など各種の規制がある。」と述べている。森林法共有林事件・最大判・前掲注（6）も、「財産権は、それ自体に内在する制約があるほか、右のとおり立法府が社会全体の利益を図るために加える規制により制約を受けるものである」と判示した（証券取引法事件・最大判平成14年2月13日民集56巻2号331頁も同旨）。以上に関して、長谷部編・前掲注（5）127-128頁〔宍戸（常）執筆〕も参照。

25) 佐藤幸治『日本国憲法論〔第2版〕』（成文堂・2020年）346頁は、「本項 [= 憲法29条2項] にいう『公共の福祉』は、内在的制約の存在を前提としつつ、それを越えて政策的制約の可能性を認める趣旨のものと解される。」と述べた後、前掲注（24）で引用した森林法共有林事件・最大判・前掲注（6）の判示を引用している。

では、前記の見解にいう①（事物自然の制約）は今日では「過去のもの」として顧慮しなくてもよいのであろうか。否、そうではなく、事物自然の制約説は、課税と財産権保障との関係を考える上で今日においても決して忘れ去られてはならない本質的な考え方を含んでいるように思われる。それは、憲法30条に関する次の註解²⁶⁾（下線筆者）で述べられている考え方である。

「国民の納税の義務が、憲法のこの規定をまつて、はじめて生ずるのでないことは、政府のいう通りである。というのは、国家は、国家活動を行うに当つて必要な財力を、国家の構成員から取り立てなければならないが、私有財産制度を基礎とし、貨幣経済の環境の中にある近代国家においては、それは主として租税として、国民に課徴される。租税は、このような社会経済的地盤における必然のものとして、歴史的に発達し、確立された制度である。本憲法は、私有財産権を保障し、正当な補償なくして、それを公共の用に供することを禁じているが（29条）、それは（本条の規定がないことを仮定した場合にも）、このような、国家活動に必要な財力調達のための、一方的金銭給付義務の賦課を認めぬ趣旨ではない。すでに第84条も、このようなものとしての租税を当然の前提として、その上に立つて租税法律主義の原則を謳っている。」

この註解は、「近代国家」について租税国家の側面に着目し、租税国家における租税（制度）と財産権保障との関係に関する本質論に言及していると解されるが、その本質論は、租税国家における「租税の歴史性」に関して「租税と私有財産の前提」を論ずる次の見解²⁷⁾の中に、見出すことができるように思われる。次の見解は、戦前（1934年）に発表されたものであるとはいえ、事物自然の制約説の意味内容や憲法29条と30条との関係を明らかにする上で重要と思われる言説を含んでいるので、少し長くなるが「租税と私有財産の前提」に関する叙述の全文を引用しておこう（下線筆者）。

「『租税が国民経済特に財政に於て決して絶対的、純粹経済的範疇で無く単

26) 法学協会編・前掲注（23）295頁。旧漢字は改めた。

27) 大畑文七『租税国家論』（有斐閣・1934年）49-51頁。旧漢字は改めた。

に歴史的・法律的範疇である』事に就ては、何人も異論あるまい。蓋し租税が歴史鮮〔→的〕範疇であると云ふのは、租税の発生消滅其物が既に一定の歴史的條件を前提とし且つその目的、具体的形体等も亦常に経済社会の発展と共に歴史的に變動するからである。

今租税の発生其物を理論的に考へても租税は個人の財貨が国家の手に移轉する事であるから、必然的に其前提として先づ一方に於ては個人の自由と所有財産 Freiheit und Eigentum が存在し、他方に於ては国家の経済生活の存在することを要する。換言すれば租税は個人の自由と所有権が認められて後初めて存在し得る現象である。然し国家が存在し、個人の自由と所有財産の存する所常に租税が発生するとは限らない。租税発生の第二次的條件は国家の経済生活が租税を必要とし、且つ之を要求する意志を有する事である。

蓋し国家が経済生活を営むには、一、名誉職の如き任意無償的労働によつても、二、一般徴兵制度の如き強制労働によつても乃至は、三、官公使の如き契約的労働によつても、何れの場合にも経済生活の対象たる財貨を必要とする。然し国家が、財貨を獲得する方法は租税には限らない或は、一、国民から任意的、無償的に之を獲得しても、二、自ら生産し又は報償を支払つて売買又は契約的に獲得しても乃至は三、強制的に獲得しても良い訳である。租税は唯これ等三方法の内の一手段に過ぎない。

だから国家が其れ自身多大な土地、資本、企業等を擁して自己存在の費用を償ひ得る限り租税は必ずしも発生を必要を持た無い。例へば原始的領土国家、ゴルトシャイト氏の唱道する如き国家資本主義等に於ては租税は其の必然的存在で無い。現に我国に於てさへ静岡県加茂郡白浜村、三重県志摩郡菟島村、静岡県田方郡網代村、神奈川県足柄下郡元箱根村の四ヶ村に於ては租税が存在して居ない事もあつた。

かくの如く租税は一定條件に繫属する歴史的的存在であるから、仮令一度発生しても其の存在前提を失ふ限り消滅すべき運命を持つ。例へば私有財産制度が無くなつた場合、即ち社会生産物が一応共同団体の所有となり、管理者の手によつて一其の経験的知識又は科学的統計的基礎に基き一再び各社会構

成員の必要に応じて分配される如き場合に於ては租税は最早や其の存在を認め得ない。勿論この時でも尚其の管理者は団体社会の管理費用を要求せねばならぬであらうから、かかる際にはシエッフレー (Schäffle) の言ふが如く『国家費用は社会的集合生産の収益から直接に先取される』であらうけれども此は最早や吾々が現代に於て意識する如き租税では無い。

かくの如くして租税の存在は国家経済と私有財産制度の存在を大前提となし更に国家経済が租税を必要とする場合に初めて発生し、又この限りに於て維持される。従て又租税の全盛時代は勢ひ私有財産制度と自由とを背景とする個人主義、自由主義時代であり、又自由主義によつて国家財産を完全に払下げた無産国家が最も良く租税国家たり得る訳である。』

以上の見解においては、租税の存在は国家の経済生活と私有財産制度の存在を「大前提」とするという考え方が述べられているが、そこで述べられている国家の財貨獲得方法の観点からみると、現代の資本主義国家のような無産国家においては租税が最も現実的な方法であることから、租税の存在が国家の経済生活と私有財産制度とを両立させるための前提となっていると考えられる。つまり、現代の資本主義国家は租税国家であることを前提として私有財産制度を保障していると考えられるのである²⁸⁾。

そうすると、「私有財産制度なければ租税なし。租税なければ私有財産制度なし」という表裏一体の関係（相互前提関係）が、現行憲法における課税と財産権保障との間に成り立つことになろうが、このことこそが、課税を財産権に対する「事物自然の制約」としてそもそも財産権保障の範囲外の問題として捉えることの意味であると考えられる。つまり、課税を財産権に対す

28) 藤岡大助「租税の正義—金融所得分離課税の法哲学的検討」井上達夫編『現代法哲学講義〔第2版〕』（信山社・2018年）219頁、232頁の次の指摘は、現代の資本主義国家における租税と私有財産制度との関係について正鵠を射たものと考えられる。「マーフィー&ネーゲルがいうように、我々は税について考えるとき、往々にして、自由な市場が最初にあり、しかる後に政府が市場に対して介入を行う、という構図でものを考え勝ちである。しかし、事実として、今日のような発達した市場経済が成立するためには法律とその執行が必要不可欠であり、それを実現させているのは租税によって支えられる政府にほかならない。つまり、今日の所有権の体系と、その所有権を帰結させた市場とは、税が徴収されて初めて実現されるものなのである。」

る「事物自然の制約」とみるのは、課税が公共の福祉に適合するよう法律で財産権に課される制約ではなく、私有財産制度にその存立の前提として、換言すれば、その本質的・中核的内容として、予め組み込まれている（内在している）制約であることを意味すると考えられるのである。「事物自然の制約」はその意味においては「内在的制約」といってもよからう（勿論、前記の③「内在的制約」とは異なる）。

以上のように考えてくると、現代の資本主義国家すなわち租税国家における課税と財産権保障との関係は、憲法29条の財産権保障それ自体の意味内容を考える前にその前提として決定すべき「先決問題」であるといえよう。ただ、それは、憲法29条の財産権保障をめぐる最近の議論状況をみると、「忘れ去られた先決問題 (vergessene Vorfrage)』²⁹⁾ といってもよからう。この問題については、最後にIVで取り上げることにして、ここでは、本稿の主たる問題関心である、遡及課税の禁止と財産権保障との関係に立ち戻って検討を進めることにする。

3 平成23年最判による昭和53年最大判の「参照」の意味

さて、以上で従来の議論を概観してきたところから明らかなように、遡及課税の禁止と財産権保障とは、少なくとも直接的には関連づけられることなく別個の問題として議論されてきた。

確かに、前記1の最後で取り上げた福岡高判は、遡及課税の合理性の有無に関する比較衡量論に基づく判断枠組みの末尾において昭和53年最大判を「参照」しているが、しかし、ただ単に「参照」するだけであって、「参照」の意味を検討する手がかりとなる説示は何ら行っていない。また、平成23年最判②の第一審・東京地判平成20年2月14日訟月56巻2号197頁³⁰⁾も、「課税要件等に限らず、租税法規を納税者に不利益に遡及適用することについて

29) これは次の論文の副題から借用した表現であるが、その借用の意味については後の本文IV参照。Klaus Vogel, *Rechtfertigung der Steuern: Eine vergessene Vorfrage*, *Der Staat* 1986, 481 [jetzt abgedruckt in; ders., *Der offene Finanz- und Steuerstaat*, Heidelberg 1991, 605].

30) 本文中で引用した判断は控訴審・東京高判平成21年3月11日訟月56巻2号176頁でも是認された。

も、上記の諸般の事情の下、その合理的な必要性が認められるときは、租税法律主義に反しないものとして許容される余地があるものと解される。」と判示し、これに「そして、この場合、」で続けて次のとおり判示し、その末尾で昭和53年最大判を「参照」するのみである。

「納税者に不利益な遡及適用が租税法律主義に反しないものといえるかどうかは、その遡及適用によって不利益に変更される納税者の納税義務の性質、その内容を不利益に変更する程度、及びこれを変更することによって保護される公益の性質などを総合的に勘案し、その変更が合理的なものとして容認されるべきものであるかどうかによって判断すべきである（財産権の遡及的制約に関する最高裁昭和53年7月12日大法廷判決・民集32巻5号946頁参照）。」

これらの裁判例は、遡及課税と財産権の遡及的制約とに共通する、法律の「不利益な遡及適用」という点に着目し、財産権の遡及的制約の合理性に関する昭和53年最大判の判断枠組みを、遡及課税の合理性に関する判断枠組みとして用いたにすぎないと解される。では、平成23年最判も同様に、法律の「不利益な遡及適用」という点に着目して行う上記の形式的論理操作のためだけに、昭和53年最大判を「参照」したのであるか。その「参照」においては、課税と財産権保障との関係に関する考慮は意味をもたないのであるか。もし意味をもつとすれば、それはどのような意味であろうか。これらの問題を平成23年最判の判示内容（前記Ⅰ参照）に即して以下で検討していくことにしよう。なお、昭和53年最大判が財産権保障のうち現存保障との関係で財産権の遡及的制約について判断したものである以上、これを「参照」する平成23年最判も遡及課税について現存保障との関係で判断したものであることを、以下の検討に当たりまず確認しておく。

平成23年最判については、まず、「憲法84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るが、これにより課税関係における法的安定が保たれるべき趣旨を含むものと解するのが相当である」（下線筆者）と判示し、その後の括弧書で旭川市国民健康保険条例事件・最大判平成18年3月1日民集60巻2号587頁（以下「平成18

年最大判」という)を参照している点が、注目される。上記判示の前半は、確かに、平成18年最大判も述べるところであるが、しかし、この最大判はそれに続けて「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要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であるべきである。」と判示するものの、「課税関係における法的安定」については少なくとも明示的には言及していない。この点については、平成18年最大判の上記判示の後半部分は、憲法84条が侵害留保原理という自由主義的原理を、財政民主主義(憲法83条)の具体化の観点から民主主義の要素を内包するものとして、「厳格化」したもの(租税法律主義の民主主義的再構成)³¹⁾である旨を判示したものと解されるところ、その「厳格化」の結果、租税法律主義から「課税関係における法的安定」が帰結される、ということなのかもしれない。そうであるとしても、平成23年最判は、なぜ「課税関係における法的安定」のみに言及し、通常これと抱合して租税法律主義の「趣旨」(機能)として説かれる予測可能性には言及しなかったのであろうか。

この点については、平成23年最判は、租税法律主義の予測可能性・法的安定性保障機能のうち予測可能性という主観的側面を取って前面に出さず、その客観的側面としての「課税関係における法的安定」にのみ言及し、もって遡及課税の合理性に係る判断要素(総合勘案事情)から主観的要素を排除することによって、比較衡量の判断枠組みを客観化しようとしたものと解される。ここに、平成23年最判が昭和53年最大判と結びつきこれを「参照」する契機が、見出されるように思われる。というのも、そのような比較衡量の判断枠組みの客観化は、平成23年最判が「課税関係における法的安定」を「納税者の租税法規上の地位」と結びつけ、しかも「暦年途中の租税法規の変更及びその暦年当初からの適用」が「最終的には国民の財産上の利害に帰着する」ことを考慮することによって、「納税者の租税法規上の地位」を「法律

31) 谷口勢津夫「租税法律主義(憲法84条)」日税研論集77号(2020年)243頁、250-256頁、同前掲注(3)【12】参照。

で一旦定められた財産権」(昭和53年最大判の前掲判示の下線部参照)に準じて「実体的権利」として構成する、という論理操作を通じて、図られているように思われるからである。

この論理操作は、課税と財産権保障(現存保障)との関係に関する考慮に基づくものであると考えられる。この論理操作は、「納税者の租税法規上の地位」を「実体的権利」として構成するものであるが、その実体的権利が権利としては未熟で「権利未満」³²⁾である点で、平成23年最判が「立法政策によって与えられた弱い権利」³³⁾を対象としてその遡及的制約の合理性について判断した昭和53年最大判と結びつきこれを「参照」する契機となり得る論理操作であり、また、「納税者の租税法規上の地位」について「いわば既得の利益」(平成23年最判②の千葉勝美裁判官補足意見)を認めるものである点で、平成23年最判が「既得権的な権利」³⁴⁾を対象としてその遡及的制約の合理性について判断した昭和53年最大判と結びつきこれを「参照」する契機となり得る論理操作でもあると考えられる。

要するに、平成23年最判は、課税と財産権保障(現存保障)との関係を以上のような意味で考慮して、昭和53年最大判を「参照」したものと解されるが、それは、課税と財産権保障との関係について従来(少ないながらも)議論されてきた没収的課税禁止説や事物自然の制約説を考慮した「参照」ではなく、況んや、事物自然の制約説の基礎にある、課税と財産権保障に関する本質論を踏まえた「参照」でもないというべきであろう。

IV おわりに——「忘れ去られた先決問題」——

平成23年最判は、遡及課税の禁止を根拠づける租税法律主義の予測可能性・法的安定性保障機能が「納税者の租税法規上の地位」を実体的権利(未満)

32) 片桐直人「判批」憲法判例百選Ⅱ(第7版・別冊ジュリスト246号・2019年)426頁、427頁。

33) 六戸(達)・前掲注(9)348頁、349頁。

34) 六戸(達)・前掲注(9)352頁。

として形成する機能（予測可能性・法的安定性保障機能の実体的権利化機能）³⁵⁾をもつことに着目し、昭和53年最大判を前述のような意味で「参照」したものと解されるが、課税と財産権保障との関係に関する議論については、それ以上の意義を有するものではない。ただ、「納税者の租税法規上の地位」が権利未満の弱い権利であれ、これを年度内遡及課税によって侵害することを合理的で許容限度内の侵害と認めるためには、その正当根拠を明らかにしなければならないと考えられる。

平成23年最判の事案における年度内遡及課税の正当根拠は、「長期譲渡所得の金額の計算において所得が生じた場合には分離課税がされる一方で、損失が生じた場合には損益通算がされることによる不均衡を解消し、適正な租税負担の要請に応え得るようにするとともに、長期譲渡所得に係る所得税の税率の引下げ等とあいまって、使用収益に応じた適切な価格による土地取引を促進し、土地市場を活性化させて、我が国の経済に深刻な影響を及ぼしていた長期間にわたる不動産価格の下落（資産デフレ）の進行に歯止めをかけること」という損益通算廃止の立法目的を阻害するおそれを防止する目的に存すると考えられるが、ただ、課税一般については、そのような政策的目的ではなく、課税と財産権保障との関係に関する本質論にまで立ち返って課税の正当根拠を検討すべき場合もあるように思われる。この点について、ドイツの次の見解³⁶⁾は傾聴すべきものである。

「なるほど、租税が不可欠であるということは依然として正当と認められているであろうが、しかし、国民は国家の租税請求について、少なくとも現代のその大きさの点では、道徳的な正当根拠 (Rechtfertigung) によって納得させられてはいないように思われる。したがって、課税の限界が問われているのであるが、この問題は、課税の根拠の問題に対する答えなしには、答えることができない問題である。」（傍点部分の原文はイタリック）

この見解は、課税の正当根拠の問題を「忘れ去られた先決問題」とみて、

35) 谷口・前掲注 (3) 【11】【36】参照。

36) *Klaus Vogel* (Fn. 28), 483f.

課税の限界の問題を論ずるには課税の正当根拠の問題を先決しなければならないと説くものであるが、次の見解³⁷⁾は、これを更に展開して、憲法上の所有権保障（ドイツ基本法14条1項）によって私有財産制度と税法制度とを憲法上結合させ課税の正当根拠論と限界論とを次のとおり「同時に」説くものである。

「私有財産の保障は、国家の営利経済による国家資金の調達を原則として禁止し、それ故、租税で資金を調達する財政国家を要求するが、その場合には、課税は私有財産秩序に敵対するものではなく、その中核的内容をなすものである。基本法14条1項の基本権を通じて私有財産制度と税法制度とを憲法上結合させると、この2つの法制度の内容及び発展は憲法上の所有権保障によって指導され、したがって、私有財産は、その中核的在が高が保障され、原則的に課税可能な財産として定義され、その負担能力が租税侵害によって制限されることになる。」

この見解は、課税の正当根拠論と限界論に関して私有財産制度の意義に着目し、同制度を基礎にして両論を構想するものである。これに対して、わが国では、憲法29条は「私有財産制度を保障しているのみでなく、社会的経済的活動の基礎をなす国民の個々の財産権につきこれを基本的人権として保障する」（森林法共有林事件・前掲最大判）とされているが、憲法論のレベルでは、私有財産制度の保障を税制ないし課税と関連づけて論じることはほとんどなかったように思われる³⁸⁾。私有財産制度の保障はいわゆる「体制選択

37) *Paul Kirchhof*, *Empfiehl es sich, das Einkommensteuerrecht zur Beseitigung von Ungleichbehandlungen und zur Vereinfachung neu zu ordnen?*, Gutachten F für den 57. Deutschen Juristentag, in: *Verhandlungen des 57. Deutschen Juristentages*, Bd. I Teil F, München 1988, 15. この見解を紹介・検討するものとして、谷口勢津夫「市場所得説と所得概念の憲法的構成—パウル・キルヒホフの所説を中心に—」碓井光明ほか編『公法学の法と政策（上巻）』（有斐閣・2000年）465頁〔同『税法創造論—税法における法創造と創造的研究—』（清文社・2022年）14所収〕参照。関連して、奥谷健「課税の負担と上限—ドイツ連邦憲法裁判所2006年1月18日決定を手がかりとして—」*税法学*558号（2007年）23頁、平良・前掲注（22）112-115頁等も参照。

38) 僅かに、須貝脩一『税法総論Ⅰ』（有信堂高文社・1978年）105頁が「私有財産権の保障」を課税権の「外在的制限」とすることが確認できたくらいである。

の問題」である。憲法29条1項が「体制選択の問題」としての私有財産制度の保障を定めていると解することについては有力な批判³⁹⁾があるが、少なくとも課税の正当根拠を論ずる上では、「体制選択の問題」としての私有財産制度の保障は重要な意味をもつと考えられる。このことは、課税と財産権保障との関係に関する事物自然の制約説やその基礎にある本質論（前記Ⅲ2(2)参照）からもいえることである。筆者は以上のことを踏まえて、「忘れ去られた先決問題」としての憲法上の租税根拠論として、憲法30条=29条「4項」論を次のとおり説くものである⁴⁰⁾。

「憲法は、国家の存在を前提にして、その体制として社会主義体制ではなく、自由主義体制を選択した上で、財産権を基本的人権の1つとして保障している。そのため、国家資金の調達方法として国有財産および国家の営利経済による資金調達を予定することは、原則としてできない。そうすると、国家体制の選択の段階で既に、租税による国家資金の調達、憲法上予定されていることになる（現行憲法における課税権の正当根拠論⇒【15】）。したがって、国家によって保障される私有財産制には、租税侵害が、その中核的内容として予め組み込まれている（内在している）、と考えられるのである。この点に関して、憲法における財産権保障規定（29条）と、納税の義務規定（30条）との位置関係は、多分に歴史的偶然の所産とはいえ、暗示的である。後者はいわば憲法29条『4項』の如く位置づけられるべきであろう（憲法30条=29条『4項』論）。ともかく、憲法上、租税は『民主主義の対価』（民主主義的租税観⇒【14】）であると同時に、自由主義（基本的人権尊重主義）の下、『自由（基本的人権保障）の対価』（自由主義的租税観）でもあり、両者の不可分一体的連関によって根拠づけられ正当化されるべき負担である（憲法上の租税根拠論〔課税の正当根拠論〕における両者の関係については⇒【15】）。」

39) 小山=駒村編・前掲注(5)247-248頁[石川執筆]参照。石川健治教授は、財産権保障に関する制度的保障を、「体制選択の問題」としての私有財産制度の保障ではなく、「法制度保障」（同237頁）すなわち「私法上の法制度としての所有権の保障」（LS憲法研究会編『プロセス演習 憲法〔第4版〕』（信山社・2011年）305頁[石川執筆]）として捉えている。

40) 谷口・前掲注(3)【24】。同【15】も参照。