

議会の財政権

—予算の議決と租税法律の立法—

東京大学教授 中里 実

要 約

近代の議会の前身である身分制議会は、十字軍時代の臨時的な出費のための特別な賦課について開かれて以来、そのような賦課に納税者の同意を与えるという課税承認権を有していた。近代以降の議会は、立法機関としての性格が強くなったが、課税承認権以来の伝統を引き継ぎ、財政機関としての性格も依然として残している。しかし、憲法において、議会の財政権が議論されることはあまり多くない。

現代における議会の権限は、財政権、立法権、憲法改正権、その他の権限に分けることができる。このうち重要なのは、前二者である。そして、議会は、立法権に基づいて行政権に権限を付与するというルートと、財政権に基づいて行政権に金銭を配布するというルートの、二つのルートにより行政権をコントロールしている。両者は、車の両輪である。

このうち、財政権は、予算の承認と、租税法律の制定に関する権限である。租税法律は、確かに法律の形式をとっているが、予算と同じく、議会の財政権に基づいて制定されるものである。これは、フランスで、予算と租税法律が、ともに財政法律の中で制定される（フランス第五共和国憲法 34 条 4 項）ことからもうかがえよう。もっとも、租税法律が法律の形式をとっていることの結果として、通常の行政法律との混同が生じ、その結果として、法律による行政の原理と、租税法律主義の混同も生ずる。

しかし、日本において、租税法律が予算と同様に議会の財政権に基づくものでありながら法律の形式で制定されるのは、国家の内部関係を規律する予算と異なり、国家と国民との直接的な権利義務関係（租税債権＝納税義務をめぐる法関係）を含んでいるからであり、それ故に、租税法律については司法審査が行われるのである。

I. 問題の所在

今、たまたま、私の手元に、「予算法は何故 この問いに対して正面から答えることである。に議会の『王たる法』と呼ばれるのか」、というタイトルの、ハンブルグ大学の学生の手になるパンフレット¹⁾がある。本稿の目的は、まさに、

1) Jens Köhler, Warum wird das Budgetrecht als das „Königsrecht“ des Parlaments bezeichnet?, Hauarbeit (Studienarbeit aus dem Jahr 2011 im Fachbereich Jura - Öffentliches Recht / Staatsrecht / Grundrechte), Helmut-Schmidt-Universität - Universität der Bundeswehr Hamburg, 2011.

I-1. 租税法律主義と、法律による行政の原理との間の混乱

租税法律主義の原則は、議会による一般行政権の法的コントロールに関する制度の発展に対して多大な寄与をなしてきた。行政法においては、法律による行政の原理を、法律の法規創造力（法律のみが、法規〔国民の権利義務に関する規律〕を創造することができる）、法律の優位（行政は法律に違反することができない）、法律の留保（一定の行政活動〔その範囲は学説により異なる〕について法律の根拠を要する）の三つを内容とするものと説いている。このような考え方（特に、三つ目の法律の留保）は、歴史的に見て、議会の承認に基づく場合にのみ課税を行うことができるとする租税法律主義の考え方から派生してきたものと考えられる。

I-2. 議会の財政権と立法権

しかし、それにもかかわらず、あるいは、むしろそうであるが故に、租税法律主義と法律による行政の原理の両者が同じ平面のものとして並列的に考えられている場合が少なくない。しかし、それは必ずしも妥当ではないというのが本稿の主張である。私達は、議会自体が財政に関する承認権限からスタートしたという歴史的事実から目を背けるべきではない。すなわち、租税法律主義が、中世身分制議会の課税承認権に由来する長い歴史を有する議会の財政権に関する原則であるのに対して、法律による行政の原理は、時間的にはるか後になって近代において議会が立法機関とされてから生まれてきた、後発の、議会による行政権のコントロールに関する原則なのである。このような差異を反映して、前者における方が後者におけるそれよりも、法律の縛り（法律の留保）が厳格である。

現代と比べるならば、行政権に対する議会のコントロール権限が必ずしも十分なものではなかったといってよい明治憲法下においても、帝

国議会の財政権限は相当に強いものであった（事実、明治憲法には、相当数の「会計」（現代でいうところの財政）に関する定めが置かれている）点に留意されたい。議会の権能としての財政権は、立法権同様に、あるいはそれ以上にきわめて重いものなのである。

図式化すれば、現代においては、行政権は、第一に、議会の立法権により行政法律でもってコントロールされており、また第二に、議会の財政権により予算・租税法律でもってコントロールされている。すなわち、一般行政は、議会の立法権の下にあり、法律による行政の原理が支配する領域であるのに対して、財政は、議会の財政権の下にあり、予算や支出や借入については財政民主主義、課税については租税法律主義の支配する領域である。そして、歴史的には、あくまでも後者の財政権が議会の本来の権限であり、立法権は歴史的に後から出てきた権限なのである²⁾。

I-3. 租税法律の制定と、予算の議決

本稿においては、以上の点について、その歴史的・理論的背景を少し詳しく明らかにすることとしたい。その目的は、端的に、議会の財政権により支配される租税法・財政法が、立法権により支配される行政法とは本質的に異なる性格を有することを示すとともに、租税法律の制定と予算の議決の間の類似性と差異について理論的に明らかにすることである。

2) なお、刑罰の立法権については罪刑法定主義が存在するが、租税と比して、刑罰については、司法権の役割がきわめて大きい。

Ⅱ．議会の歴史の概要

—課税承認から租税法律主義へ³⁾—

ここでは、フランス中世における議会と租税の歴史⁴⁾を、フランスの北部と中部における、カペー朝末期（987年-1328年）の、特に、12世紀末から14世紀初頭にかけての時期に限定して論ずることとする。なぜならば、封建制度の確立と課税権の変質をクリアなカタチで見ることが出来るからである。

Ⅱ－１．カペー朝下の封建制度⁵⁾

987年にカロリング朝が絶えた後、パリ伯ユーグ・カペー（Hugues Capet）が諸侯により推挙されてフランス王となったが、その権力基盤は弱く、10世紀から11世紀にかけて、カペー朝の王はパリ近辺に勢力を有するのみであった⁶⁾。

しかし、王権は次第に拡大し、12世紀と13世紀には、かなり強大なものとなっていった。カペー朝で特に注目すべき王は、フィリップ・オーギュスト⁷⁾（フィリップ2世, Philippe Auguste, 在位1180年-1223年）とフィリップ端麗王⁸⁾

（フィリップ4世, Philippe le Bel, 在位1285年-1314年）である。

フィリップ・オーギュストは、40年を超えるその長い治世において、他の封建領主の権限を弱体化させるかたちで、フランスの王権を次第に強化し、領土を拡大した⁹⁾。彼は、第三回十字軍に参加する過程で、以下の2で述べる一般的な収入の確保に加えて、以下の3に述べる臨時的な収入の確保（特別な課税）を行った。

Ⅱ－２．封建領主の領主権から派生した金銭徴収権——王の一般的な収入

当時、領主がその支配する領域について有する支配権である領主権（droits seigneuriaux）¹⁰⁾は、政治的支配権であるとともに財産権でもあった。すなわち、領主は、一定の場合に、領主権に基づいて権利として金銭を徴収することができた。この、領主権に基づいて金銭を賦課する権利は、領有権（droits domaniaux ないし droits des domaines）と呼ばれたが、それはま

3) この部分は、中里実「財政法の私法的構成（上）—民法959条と国庫の関係を素材として」ジュリスト1400号 152-160頁の、158-160頁の叙述を要約したものである。また、この問題に関しては、中里実「フランスにおける流通税の歴史」税大ジャーナル11号1-10頁、及び、中里実「財政法と憲法・私法—財政の法的統制—」フィナンシャル・レビュー103号154-173頁、参照。さらに、中里実「主権国家の成立と課税権の変容」金子宏、中里実、マーク・ラムザイヤー編『租税法と市場』所収28-53頁、参照。

4) もっとも、フランス中世における「租税」という表現は必ずしも適切ではない。国家主権を背景として公権力により一方的に賦課・徴収される現代的な意味の租税とはまったく異なるかたちの中世の賦課を「租税」と呼ぶべきか否かは、必ずしも容易に決定できる問題ではないからである。この問題については、以下を参照。Cf. Ralph de Gorog, Les Noms des Impôts Médiévaux en France: Synonymie et Formation, The French Review, Special Issue, No. 3, Medieval and Renaissance Studies, pp. 59-76 (Autumn, 1971.)

5) Cf. Edward Smedley, The History of France, Part I, From the Final Partition of the Empire of Charlemagne, A.D. 843 to the Peace of Cambray, A.D. 1529, 1836.

6) この部分は、"French Law and Institutions", in Encyclopedia Britannica, 11th Edition, 1911による。

7) Cf. Jean-Baptiste Honoré Raymond Capefigue, Histoire de Philippe-Auguste, 4 vols., 1829; Rigord, Histoire de Philippe Auguste, 1825.

8) Cf. Edgard Boutaric, La France sous Philippe le Bel, Étude sur les Institutions Politiques et Administratives du Moyen Age, 1861. 法律家の目から見たフィリップ端麗王についての書物としては、Jules Jolly, Philippe le Bel, ses Desseins, ses Actes, son Influence, 1869.

9) Lynn Thorndike, Medieval Europe, Its Development and Civilization, 1920, pp. 470-474.

た、領有権に基づいて徴収される金銭賦課自体をも意味するものであった。

より具体的には、封建領主（王もその一人である）は、領域における軍事権・行政権・裁判権¹¹⁾、通貨発行権¹²⁾、領主権から派生する各種の財産権等¹³⁾を有していた。このうち、最後の、領主権から派生する各種の財産権からあがる封建的賦課（les droits féodaux）としては、領域から経常的にあがる財産的収入¹⁴⁾の他に、臨時の場合の援助金¹⁵⁾（*auxilia*）等がある¹⁶⁾。このように、王の領有権に基づく、中世フランスにおける王の収入（les ressources du pouvoir royal）は、一般的なもの（les finances ordinaires）と臨時的なもの（les finances extraordinaires）に分けられる¹⁷⁾。

このうち、前者は、王の封建領主としての権利から生ずる収入（les droits domaniaux, ou les

droits de domaine royal）であり、les droits と呼ばれた¹⁸⁾。このように、封建時代には、王は、主として、自らが封建領主であるところの領地からあがる収入に依存していた¹⁹⁾。すなわち、これらは近代以降の主権を背景とする強制的な租税（後者の、Ⅱ－3で述べる臨時的収入）とは異なる、王の封建領主としての財産権（＝領有権）に基づいて徴収される賃料ないし手数料のようなものであった。これらについては、王は、身分制議会の特別な同意なしに徴収することができた。なぜなら、それは、王の封建領主としての財産権（＝領有権）から生ずるものであったからである。

しかし、やがて、後者の、次の3で述べる臨時的な金銭賦課が、王権の強化と絶対主義の発展にしたがい常備軍の保有等の目的で拡大し、恒常化していくのである。

10) 中里実「財政法と憲法・私法—財政の法的統制—」フィナンシャル・レビュー103号、前掲注3、154-173頁においては、領主の支配権を「領有権（droits des domaines）」、それに基づく課税権を「公課賦課権（droits domaniaux）」と訳した。このように、領主の支配権と、金銭負担を賦課する権利（及び、それに基づく金銭賦課）は、同じ言葉（droits domaniaux）で表わされる場合があった（Antoine-Elisabeth-Cléophas Dareste De La Chavanne, Histoire de l'Administration en France et des Progrès du Pouvoir Royal, tm. 2, pp. 26-37, 1818, 参照）。すなわち、同書26頁は、次のように述べている。

“Les premiers droits féodaux dont les rois s'attribuèrent la jouissance exclusive reçurent plus spécialement le nom de *droits domaniaux*. On comprit aussi sous ce nom quelques impôts de date plus récente.”（強調・中里）

前掲注3の中里「財政法の私法的構成（上）—民法959条と国庫の関係を素材として—」においても、領主の支配権と、それに基づく金銭賦課権に「領有権」という訳語を用いた。しかし、本稿では、前者の、領主の支配権を「領主権（droits seigneuriaux とともいう）」、後者の金銭賦課権を「領有権（droits domaniaux）」と訳すことにする。

11) Jean Brissaud, (translated by James W. Garner), A History of French Public Law, pp. 215-231, 1915.

12) Jean Brissaud, supra note 11, at pp. 231-232. 通貨発行益を、“seigniorage”と呼ぶのは、おそらく、それが領主権に由来するものであるからであろう。

13) Jean Brissaud, supra note 11, at p. 233.

14) Jean Brissaud, supra note 11, at pp. 233-234.

15) Jean Brissaud, supra note 11, at p. 236.

16) 1300年代において、領主の公課に、王の課税権が加重されるようになる（Jean Brissaud, supra note 11, at pp. 232-242.）。

17) 以下の叙述は、I.W. Brock (Ignatius Wadsworth Brock), Financing the Sun King, The French Review, Vol. 7, No. 5, pp. 395-401 (April, 1934), 及び、ホームページ (http://playmendroit.free.fr/histoire_du_droit_et_des_obligations/le_probleme_financier.htm) による。

18) 領有権も、そこからあがる収入も、同じ言葉で表現されている。現代のフランスにおいて、登録税等の一部の租税が“droit”と呼ばれる（“droit”という言葉が、「租税」という意味で用いられる）のも、封建領主としての権利に基づいて徴収されるもの（les droits domaniaux）をそのように“droit”と呼んだからではないかと思われる。

Ⅱ－３．十字軍以降に拡大した新しい課税権 ——王の臨時的な収入

王の支出は、時の経過とともに、封建領主としての領地の領有権からあがる経常的な収入では、徐々に不十分な状態になっていった。12世紀、13世紀くらいから、十字軍²⁰⁾その他で軍備等のための支出が増大し、臨時的な収入 (les finances extraordinaires) としての租税 (現代の les impôts) が必要になってきた²¹⁾。

ここで留意しなければならないのは、Ⅱ－２で述べた封建領主としての領地の領有権からあがる経常的な収入と異なり、この租税は、理論上、特別で臨時的なものとされていたという点である。このような租税の前身は、封建的援助金 (auxilia (ラテン語), フランス語で l'aide féodale) であり、これは、領主 (seigneur) が

家臣 (vassaux) に対して、臨時の必要がある場合に要求するものであった。

このような封建的援助金の流れをくむ一般的な課税の最初の例が、1188年²²⁾にアイユブ朝のサラディンからエルサレムを奪還すべく第三回十字軍を送るための費用に充てる目的で王フィリップ・オーギュストが課した la dime Saladine である²³⁾。

Ⅱ－４．フィリップ端麗王と三部会²⁴⁾

このような臨時的課税は、領主としての領有権に基づくものとは異なり、特別で臨時的なものであるが故に、やがて、三部会の承認が行われるようになった²⁵⁾。すなわち、封建領主としての王の権限に基づかずに金銭を徴収することには反発が強く、支払う側の代表の同意を得る

19) 「国王は自治すべし (The King must live of his own)」という中世以来の家産国家的思想 (Robert Bucholz and Newton Key, *Early Modern England 1485-1714: A Narrative History*, 2nd ed., p.51, 2009; Viscount St. Cyres, *Francois de Fenelon*, p. 293, 1923; Robert Ashton, *Deficit Finance in the Reign of James I*, *The Economic History Review*, New Series, Vol. 10, No. 1, pp. 15-29, 1957; H. E. J. Cowdrey, *Book Review: Studi sulla cristianità medioevale* by Cinzio Violante (ed. by Piero Zerbi), *The English Historical Review*, Vol. 89, No. 353, pp. 878-879, Oct., 1974) に基づいて、経常的な支出 (王室の生活費と通常の行政経費) は国王の領地とそれに付随する収入でまかない、戦争等の臨時出費に関しては援助金や臨時の課税や強制的借入でまかなうという原則があった。特にイングランドにおいては、マグナカルタ以来、臨時の出費にあてるための課税については議会の許可が必要であり、王の経常的な支出は国王自らの手で賄うべきであると考えられていた。

20) 十字軍について、詳しくは、Joseph François Michaud (translated by W. Robson), *The History of the Crusades*, 3 volumes, 1855 参照。

21) “French Law and Institutions”, in *Encyclopedia Britannica*, 11th Edition, 1911.

22) Brock, *Financing the Sun King*, supra note 17, at p. 395, note 2 には、1198年とあるが、これは、1188年の誤りであると思われる。

23) dime Saladine は, Saladine tithe と呼ばれる。この dime Saladine について詳しくは、Joseph-François Michaud, *Histoire des Croisades*. 1841, (前掲注 20 のフランス語の原書) に詳しい。

24) 中世の身分制議会についての経済分析として、Yoram Barzel, Edgar Kiser, *The Development and Decline of Medieval Voting Institutions: A Comparison of England and France*, *Economic Inquiry*, Vol. 35, Issue 2, 1997, pp. 244-260.

25) 三部会 (États généraux) による最初の課税承認は、フィリップ4世 (端麗王, Philippe IV (le Bel)) の時代の1314年に行われた。この点について詳しくは、中里実「制定法の解釈と普通法の発見 (上)」ジュリスト1368号131頁, 137頁-139頁, 参照。しかし、15世紀にシャルル5世は三部会の承認なしの課税を試み、16世紀のシャルル7世やルイ11世も同様であった (Georges Picot, *Histoire des États généraux considérés au point de vue de leur influence sur le gouvernement de la France de 1355 à 1614*, tome 4, p. 199, 1872)。

三部会の歴史について、詳しくは、Antoine Claire Thibauudeau, *Histoire des États Généraux et des Institutions Représentatives en France depuis l'Origine de la Monarchie jusqu'à 1789*, trois volumes, 1844; A.-A. Boullée, *Histoire Complète des États-Généraux et Autres Assemblées Représentatives de la France depuis 1302 jusqu'en 1626*, 1845 を参照。

というかたちで、身分制議会による臨時的課税の承認が行われるようになった。これは、従来の封建領主としての、土地等の領有権から派生する経常的なものとは別に徴収されるものであり、近代的な租税の原型というべきものであった。

フィリップ・オーギュストから100年後のフィリップ4世（フィリップ端麗王）は、王権をさらに拡張させたが、その過程で、最初の三部会を招集したことで知られている²⁶⁾。最初の三部会は、1302年に、王であるフィリップ4世が、ローマ教皇ボニフェイス8世との争い²⁷⁾の際に、自らに対する支持を求めて各身分の代表をパリのノートルダム大聖堂に召集したのが最初といわれている²⁸⁾。もっとも、イングランドのマグナカルタのようなものは作成されることはなく、フランスの三部会は、イングランドのParliamentのような課税に関する強大な権限を獲得することはなかった²⁹⁾。イングランドと異なり、フランスにおいては、王権がはるかに強大だったのである。いずれにせよ、このような臨時の課税は、その後、15世紀後半には常態化した。それは、あくまでも理論上は臨時のものであるが故に、少なくとも当初は、三部会の承認が行われた。

イギリスにおけるように、課税のためには三部会の承認を得る義務が王にあるとは必ずしも考えられてはいなかったが、少なくとも三部会の主要な役割は課税承認権にあるとされ、ここに、租税法律主義の萌芽があるということができる。すなわち、支払う側の代表の同意の下に課税を行うとは、身分制議会の人々が集まって、王の課税に対して承認を与え、あたかもそこに贈与の合意があったかのようにすることによ

り、対価なしに財産を奪うというかたちを回避するということであった。今の租税法律主義は、このようなヨーロッパ中世以来の歴史に根ざすものであり、他の金銭賦課と異なり、租税事項に関して、議会の留保が特に厳格に考えられているのは、そのためである。

Ⅱ－５．フランスにおける租税法律主義——臨時の課税と議会の権限

このように、領主としての権限から自然的に派生する金銭賦課と、封建的援助金に由来する臨時的な課税という二つの形態の収入のうち、後者の臨時的な収入である租税が徐々に重要になってきた。イギリスでは、この臨時的な収入を得るためには議会の承認が必要であったが、フランスの三部会は、イギリスの議会と比べると、王権の前に弱体であった。イギリスの議会は、マグナカルタ以来、果敢に王権と戦い、強大な権限を確保していき、最後には名誉革命で、完全なかたちの租税法律主義を権利章典というかたちで勝ち取るが、フランスの三部会は、最初のうちある程度は、課税承認を与えるということで王の恣意的な課税をブロックするという役割を果たしてはいたが、徐々に弱体化し、そのうち開かれなくなってしまう（その後、急に開かれたのは、フランス革命のときであった）。したがって、財政（fisc）という観念は、イギリスで成立したものがフランス革命の後にフランスに輸入されたものであるといえる。財政あるいは財政民主主義は、そもそもイギリスが発祥の地で、その最初のものはマグナカルタだというふうにいえることができる³⁰⁾。

フランスにおける租税法律主義の発展に関し

26) Lynn Thorndike, *supra* note 9, pp. 474-476.

27) その後、1303年9月に、フィリップ4世は、ボニフェイス8世をイタリア山間部のアナーニで捕らえた。これをアナーニ事件（l'attentat d'Anagni）という。これについては、Duc Antoine de Levis-Mirepoix, 7 septembre 1301: L'attentat d'Anagni, 1969; Guillaume de Thieulloy, Le pape et le roi: Anagni, 7 septembre 1301, 2010, 参照。

28) Jean-Charles-Léonard de Sismondi, *Histoire de Français*, tome dixième, p. 80, 1828によれば、フィリップ4世は、十字軍その他の経費を封建的援助金でまかなおうとしたが、その際に、Languedocの人たちは反対したという。

29) Lynn Thorndike, *supra* note 9, pp. 476-479.

ては、私は、25年以上前に、以下のように書いた³¹⁾。

「(a) フランス革命以前 封建時代において、領主は、その領域からあがる通常の収入でもってその支出をまかなわなければならないとされていた。領主が、戦争、娘の結婚、息子の元服（騎士となること）、等に際して臨時的な支出を要する場合には、彼は、家臣団から、その同意に基づき援助金（les aides）を徴収していた。やがて、国王が援助金等を要求する機会が増大するとともに、租税の賦課は、貴族の代表、そして後には三部会（États Généraux）の同意に基づいて行なわれなければならないという原則（le principe du consentement de l'impôt）が承認されるようになった。特に、1314年に招集された三部会は、納税者の代表による課税の承認という原則を明確に宣言したものとして有名である。しかしながら、中世身分制議会の課税承認権が議会および民主主義の発展の礎石として順調な展開を見せていくイギリスとは対照的に、王権が強大であったフランスにおいては、三部会の課税承認権は、君主の権限の増大の前に大幅な後退を被り、15世紀末以降はほとんど消滅してしまった。

(b) フランス革命以降 しかし、18世紀の政治思想家たちは、右の原則に新たな光をあて、納税者（あるいは、その代表者）の同意に基づくことなしに課税はなされないという考え方を強調した。こうした考え方の影響を受けて、1789年のフランス人権宣言（le Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen）の第14条は、「すべての市民は、彼ら自らまたは彼らの代表

者を通じ、公的賦課の必要性を確認し、それを自由に承認し、その使用を見守り、また、その分担額、課税基礎、徴収、および期間を確定する権利を有する」と宣言した。この人権宣言第14条と同様の規定は、1791年の憲法をはじめとする他の革命期の諸憲法においてもおかれていた。ここに、議会は、租税を議決する権利とともに支出について議決する権利を——しかも、それらを毎年度定期的に議決する権利を——得た³²⁾。もっとも、第一共和政期および第一帝政期においては、租税と支出とが、いまだ必ずしも予算（budget）という統一的概念の下に理解されていたわけではないことに留意しなければならない。

もちろん、右のような議会の権限の重視傾向は、租税法においてのみみられたわけではない。革命期においては、一般意思の表現である法律のみが唯一の法源であるという思考が存在したからである。しかし、租税法が、こうした *l'égale* の原則が最も重視された領域の一つであったことに疑いの余地はない。租税法律主義の原則は、第一帝政期までは實際上無視されることもあったが、1814年の王政復古とともにイギリスから議会制に伴って予算の制度がフランスに導入されて以降は、かなり厳格に尊重されていたと言ってよい。もっとも、租税法においても、命令権は、法律の適用の態様を定める権限を認められていた。」

（強調は、今回、本稿に引用する際に付したものの）

以上、中世においては、身分制議会による臨時的な課税の承認は、実質的に、臨時的な支出の承認でもあった（課税と支出の同時承認）。

30) イギリスのマグナカルタ以来の歴史については、金子宏「租税法の基本原則」租税法講座第1巻198頁以下参照。また、金子宏「市民と租税」（加藤一郎編『岩波講座現代法8』302頁、参照）。

31) 中里実「フランスにおける租税法律主義の原則—序説」田上譲二先生喜寿記念論文集『公法の基本問題』所収407頁、427-428頁（1984年）。

32) Charles Cadoux, Du consentement de l'impôt, Revue de Science financière, Vol. 53, Issue 3, pp. 423-450, à p. 430, 1961.

近代において、議会による厳格な支出承認が行われるようになるのは、名誉革命においてである。また、名誉革命においては、議会による債務承認も行われるようになった。このような歴史については、中里実「議会の財政・金融権限と名誉革命」小早川光郎先生古稀記念論文集『現代行政法の構造と展開』（2016年）所収881-899頁、で詳しく論じたので、そちらを参照されたい。

いずれにせよ、フランスにおいては、いわば、二種類の異質の金銭賦課が、租税法律主義の下

で一本化されていくのである。議会の権限の尊重による財政統制は、国家の国民に対するコンプライアンスの確保という観点から発展してきたものと考えられる³³⁾。すなわち、法律という形式における国会の議決という民主的手続を踏むことによって、結果として、国民の権利を侵害する可能性を少なくしようという発想が存在するのである。その背後には、中世以来の、特別な負担を求めるには、当該負担を負う者の同意が必要であるという感覚が、現在も生きているといえよう。

Ⅲ．租税法律と議会の財政権

Ⅲ－１．議会の財政権限³⁴⁾

ここで、フランスとドイツを例に、財政に関する議会の権限について簡単に見ておこう³⁵⁾。Vimberは、議会の高権（les prérogatives parlementaires）には、立法権と予算権の二種類がある（Elles [=les prérogatives parlementaires] sont de deux types: législatives et budgétaires.）と述べている³⁶⁾。そして、彼は、予算高権（les prérogatives budgétaires）について、「議会とその主権の発展において本質的な役割を果たしたところの、財政権（Le pouvoir financier, qui a joué un rôle essentiel dans le développement historique du Parlement et de sa souveraineté）」

という表現を用いている。上のⅡ．でも述べたが、身分制議会の課税承認³⁷⁾から租税法律主義が生まれた³⁸⁾という歴史が示すように、議会の財政権限は歴史的に重要な意味を有するので、以下、さらに、この点について見ていこう。

Duvergerは、議会の固有の権限（les pouvoirs propres du Parlement）を、立法権（le pouvoir législatif）、財政権（le pouvoir financier）、憲法改正権（le pouvoir de révision constitutionnelle）、その他の権限（les autres pouvoirs du Parlement）に分けたうえで³⁹⁾、財政権について、「財政権は、議会の歴史的発展において、本質的な役割を果たしたが、

33) Cf. Émile Worms, *Doctrines, Histoire, Pratique et Réforme Financière; ou, Exposé élémentaire et critique de la science des finances*, 1891.

34) この問題については、中里実「憲法上の借用概念と通貨発行権の憲法上の位置づけ—憲法が前提とする憲法外の法概念・法制度」高橋和之先生古希記念論文集 641-671 頁、参照。

35) フランス財政史に関しては、13世紀までについては、cf. Adolphe Vuitry, *Études sur le régime financier de la France avant la révolution de 1789, —Les impôts romains dans la Gaule du Ve au Xe siècle, Le régime financier de la monarchie féodale au XIe, XIIe et XIIIe siècles*, 1878, また、13世紀と14世紀については、cf. Adolphe Vuitry, *Études sur le régime financier de la France avant la révolution de 1789, Nouvelle série: Philippe le Bel et ses trois fils, 1285-1328, les trois premiers Valois 1328-1380, 1383*.

36) Christophe Vimbert, *La Tradition républicaine en droit public français*, p. 60, 1992

37) André Barilari, *Le consentement à l'impôt*, 2000.

38) Jean Luc Guéze, *Le partage des compétences entre la loi et le règlement en matière financière*, 1974.

39) Maurice Duverger, *Institutions politiques et droit constitutionnel*, p. 288, 1973.

それは、その起源においては立法権よりも重要なものであった。議会は、法律を制定する以前に、租税を承認し、予算を制定した (Le pouvoir financier a joué un rôle essentiel dans le développement historique des Parlements: plus important à l'origine que le rôle du pouvoir législatif. Les assemblées ont «consenti» l'impôt et voté le budget avant même de voter la loi.) と述べている⁴⁰⁾。

他方、ドイツにおける Finanzgewalt (文字通りには「財政権力」であるが、実際は、ここでは、「課税権力」のことである点に留意) の概念について、連邦憲法裁判所の1975年10月28日判決 (Rechtsprechung: BVerfGE 40, 237) は、「国家の警察権と財政権〔課税権〕は、ともに、古典的な侵害権の領域に属する (Staatliche Polizeigewalt und Finanzgewalt gehören gleichermaßen zu den Materien des klassischen Eingriffsrechts……)」として、オットー・マイヤーを引用している⁴¹⁾。他方、オットー・マイヤーは、「財政権力〔課税権力のこと〕は、もっぱら国家の収入の確保を目的とする公権力である (Finanzgewalt ist die öffentliche Gewalt, wenn sie ausschließlich sich richtet auf die Staatseinnahmen.)。それは、警察権力

と対をなす (Sie bildet ein Seitenstück der Polizeigewalt.)。』と述べている⁴²⁾。

さらに、カール・シュミットは、Finanzgesetze (文字通りには「財政法律」であるが、実際は「租税法律」である⁴³⁾) について、以下のように述べている⁴⁴⁾。

「金銭法律あるいは租税法律の概念は、国法上の概念として、長い間、現代の憲法の歴史において、各国の現代の予算法に必須のものとして認識されている。それ故に、ここで問題なのは、恣意的な拡大ではなく、予算という事実から分離しえないところの国法上の見かけである。実際のところ、そのような法律は、国家の立法権から生ずるのではなく、財政権 (Finanzhoheit, pouvoir financier) から生ずる。」⁴⁵⁾

すなわち、シュミットは、まず、「金銭法律 (Geldgesetze)」ないし「租税法律 (Finanzgesetze)」を予算 (Haushaltsplan) と関連付けることにより、政府による議会との複雑な交渉の後の予算議決という要素を強調する。そのことにより、彼は、「金銭法律」ないし「租税法律」が、「国家の立法権から生ずるのではなく、財政権から生ずる」という結論に到達するのである⁴⁶⁾。すなわち、金銭法律ない

40) Duverger, supra note 39, p. 296.

41) O. Mayer, Deutsches Verwaltungsrecht I, 1895, S. 245 ff., 378 ff., 388.

42) この判決の引用によれば、Otto Mayer, Deutsches Verwaltungsrecht I, 2. Aufl., S. 330, 3. Aufl., I- Bd., S. 315. なお、この「ドイツ行政法」の各論の第一章は警察権、第二章は財政権となっている。

43) 前注34で引用した高橋和之先生古稀記念論文集所収の中里論文においては、Finanzgesetze を、「財政法律 (予算法律)」と表現したが、ここでは、「租税法律 (財政法律)」と表すこととする。

44) Carl Schmitt, Volksentscheid und Volksbegehren: ein Beitrag zur Auslegung der Weimarer Verfassung und zur Lehre von der unmittelbaren Demokratie, S. 54, 1927.

45) 原文では、"Der Begriff der Geld- oder Finanzgesetze ist als staatsrechtlicher Begriff seit langem in der modernen Verfassungsgeschichte anerkannt und in jedem Staate mit modernem Budgetrecht unumgänglich. Es handelt sich hier also nicht um eine willkürliche Ausdehnung, sondern um staatsrechtliche Erscheinungen, die von dem Faktum des Haushaltsplanes überhaupt nicht getrennt werden können. Solche Gesetze sind in Wahrheit auch nicht Ausflüsse der gesetzgebenden Gewalt des Staates, des pouvoir législatif, sondern der Finanzhoheit, des pouvoir financier."

46) Hanns-Jürgen Wiegand, Direktdemokratische Elemente in der deutschen Verfassungsgeschichte, S. 107, 2006. また、磯部四郎「大日本帝国憲法注釈」339-340頁、明治22年が、明治憲法の「第六章会計」について、「国家存在ノ必須、到底政治ハ之レヲ廢スヘクモアラス既ニ政治ハ廢スヘカラサルモノタラハ從テ又之レヲ運動セシムルノ勢力ナクンハアラス其勢力トハ何ソ貨幣是ナリ抑モ貨幣ハ一個人タルト会社タルト民間ハス苟モ事業ノ経営ニハ欠クヘカラサルモノトス」という、財政を貨幣で説明した部分、参照。

し租税法律は、政府ではなく、議会の権限に基づくものということになる。

Ⅲ－２．租税立法と予算承認に関するドイツの議論

そもそも私達日本の研究者は、予算は議会の財政権に基づくものであるのに対して、租税法律は「法律」という用語を含むものである以上、議会の立法権に基づくものであると単純に考えている（誤認している）場合が多いのではなからうか。租税法律が、議会の（カール・シュミットのいう）財政権（Finanzhoheit）に基づくものなのか立法権に基づくものなのかは、一見どうでもいいことのように見える問題であるが、しかし、租税法律を単純に立法権に基づくものととらえると、本来歴史的淵源の異なる租税法律主義と法律による行政の原理が等置されてしまい、財政権の特殊性（に基づく租税法律「における留保」の厳格さ）が没却される恐れがある。その意味でも、租税法律主義は、「法律」という法形式的点を強調しすぎることなく、議会の関与を強調するという意味で、「租税議会主義」と呼ぶべきものなのかもしれない。

そこで、以下、議会の財政権に関するドイツの議論の学說的歴史をやや詳しく見ていくこととしよう。

（１）Gerber の議論⁴⁷⁾

19 世紀半ばの Gerber の議論においては、まだ、（家産国家におけるように君主の財産というストックではなく、主として、毎年の租税収入というフローに依拠して国家を運営する）租税国家が前提とされておらず、「国家は、その使命を遂行するために、また、その相互作用に

国家活動が依拠しているところのあらゆる施設や権力を維持するために、膨大な資金を必要とする（Der Staat bedarf zur Erfüllung seiner Aufgaben und zur Erhaltung aller Einrichtungen und Kräfte, auf deren Zusammenwirken das Staatsleben beruht, der umfassendsten Geldmittel.）」が、このような資金を、国家は、まず、国有の領域、森林、鉱山、製鉄所や、鉄道事業、郵便事業、罰金等からの収入⁴⁸⁾でまかない、それでも足りない場合は、租税によりまかなう（insoweit diese Einnahmen aber nicht ausreichen, tritt die allgemeine Steuerpflicht der Staatsbürger ergänzend ein）、として、主として国家や君主の財産というストックに依拠して国家を運営する家産国家が前提とされている。国家や君主の財産からの収入を主たるものと位置付け、課税を補充的なものとする点において、未だ、中世の雰囲気が残っていた時代といえよう。

（２）Paul Laband の 予 算 法 律（Haushaltsgesetz）論⁴⁹⁾

予算議決と租税法律との関係について述べると、フランスでは毎年の予算法律（loi de finances）の中に、毎年の予算と租税法律が含まれている（フランス第五共和国憲法 34 条 4 項）が、ドイツにおいては、予算も、租税法律同様に、Haushaltsgesetz（財政法律、すなわち予算法律）という独立の法律とされている。しかし、予算法律は、（国民の権利義務と直接的には無関係という意味において）通常法律とは異なる「形式的法律」とされてきた。これは、19 世紀後半の代表的公法学者である Paul Laband の、形式的意義の法律と実質的意義の

47) Carl Friedrich von Gerber, Grundzüge eines Systems des Deutschen Staatsrechts, 1865, Dritter Abschnitt. e) Das Finanzgesetz. §. 50.

48) 原文では、対格が用いられているので、“den Revenuen seiner Domänen, Forsten, Berg- und Hüttenwerke, überhaupt der fiscalischen Gewerbe und Regalien, des Post- und Eisenbahnbetriebs, wozu dann Einkünfte der verschiedensten Art, als Strafgelder, Sporteln u. s. w.” となっている。

49) Paul Laband, Das Budgetrecht nach den Bestimmungen der Preußischen Verfassungs-Urkunde unter Berücksichtigung der Verfassung des Norddeutschen Bundes, 1870 (1871?), S. 625-707.

法律の区分（Unterscheidung zwischen formellem und materiellem Gesetz）に基づいて予算を前者であるとする学説⁵⁰⁾の影響である。この点について、20世紀初頭のある書物は、以下のよう述べている⁵¹⁾。

「予算法律は、単なる形式的意義の法律とされる。これに関して、Labandが特に形式的意義の法律に関する学説を展開させた（Als bloß formelles Gesetz gilt das Haushaltsgesetz. An ihm hatte LABAND vor allem seine Lehre vom formellen Gesetz entwickelt.）。」⁵²⁾

また、現代のある書物は、この予算法律の法的性格に関するLabandの学説について、以下のように述べている⁵³⁾。

「Labandは、法規を、意思の領域の限定に関する規範と理解し、同時に、国家権力の統一性を前提としていたので、そこから、国家の内部領域の規律のみを含む予算法律 Haushaltsgesetz は、法規 Rechtssatzではなく、それ故に実質的な法律 materielles Gesetz でもないという点が導かれる。そのために、Labandは、予算法律を、実質的に観察した場合に行政行為と考えられるところの、単に形式的な法律と

して位置付けた。権限法と予算法の規律の間の関係における内容的な管理支配の衝突、並びに、立法者が立法者として自ら制定した法律に拘束されることはないという点から生ずる解釈上の問題、において、Labandは、予算の実質的な『非法律化＝法律からの分離（Ent-Gesetzlichung）』に遭遇した。以後、予算 Budget は、法規 Rechtsätze を含むところの既存の実質的意義の法律に従わねばならなくなった⁵⁴⁾。」

現代の英語の書物も、Labandの予算法律に関する議論について、以下のように要約した上で⁵⁵⁾、実質的意義の法律と形式的意義の法律の区分に関する Hans Kelsen の論文⁵⁶⁾を引用している。

「Labandは、1870年の予算法に関する書物において、はじめて、制定手続に注目した形式的法律と、一般的法規範である実質的法律を区別し（distinguished between statutes of a formal and those of material character）、毎年制定される予算法律は、単に形式的法律であって、実質的な法的効果は有しないとした。彼は、議会 Reichstag により同意された予算は本質において単に

50) Laband, supra note 49, 625ff.

51) Franz Wilhelm Jerusalem, Der Staat: ein Beitrag zur Staatslehre, 1935, S. 158.

52) さらに、彼は、“Formelles Gesetz ist auch dasjenige, durch welches eine Anleihe oder die Dotation eines Generals beschlossen wird, sowie gewisse Organisationsgesetze.”と述べている。

53) Hanno Kube, Finanzgewalt in der Kompetenzordnung, 2004, S. 84.

54) 原文では、“Weil Laband einen Rechtssatz als Satz zur Abgrenzung von Willenssphären verstand und zugleich die Einheitlichkeit der Staatsgewalt annahm, folgte hieraus, daß das Haushaltsgesetz, das Anordnungen allein im Binnenbereich des Staates enthält, kein Rechtssatz und damit kein materielles Gesetz ist. Dies veranlasste Laband, das Haushaltsgesetz als nur-formelles Gesetz einzuordnen, das sich bei materieller Betrachtung als ein Verwaltungsakt darstellt. Dem inhaltlichen Steuerungskonflikt im Verhältnis zwischen aufgabenrechtlicher und haushaltsrechtlicher Regelung und daneben auch dem konstruktiven Problem, das sich daraus ergibt, dass der Gesetzgeber als Gesetzgeber nicht durch seine eigenen Gesetze gebunden sein kann, begegnete Laband somit durch eine effective “Ent-Gesetzlichung” des Budgets. Hiernach hatte sich das Budget nach den bestehenden materiellen Gesetzen zu richten, die Rechtsätze enthalten.”となっている。

55) Nigel G. Foster and Satish Sule, German Legal System and Laws, 2010, p. 19.

56) Hans Kelsen, Zur Lehre vom Gesetz im formellen und materiellen Sinn, mit besondere Berücksichtigung der österreichischen Verfassung, in Hans Kelsen, Adolf Julius Merkl und Alfred Verdross (Hrsg.), Die Wiener rechtshistorische Schule, ausgewählte Schriften, Band 2, 1969, 1535ff.

形式的なものであり、それ故に実質的な法的効果は有していないと論じた。その結果として、予算に関して合意がない場合においても、政府はその財政活動について議会の同意を要しなかった (As a consequence the government did not need the Reichstag's agreement for its fiscal activities even if there was no agreement on the budget.)。Laband は、このようにして、プロシア政府の立場を強化した。彼の形式的議論は、1871 年の統一後において、ドイツの指導的法実証主義者へと彼を導いた。Laband の法理論 (“Staatsrecht der Deutschen Reiches”, 最終版は 1914 年) によれば、法に関するいかなる分析も、歴史的、経済的、哲学的観点のような、法の外部の要素を考慮することなしに、論理的方法論のみに基づくべきであるとされる。このアプローチは、ワイマール共和国期の方法論における方法論の論争に著しい影響を与えた。」

また、ドイツの現代の別の書物は、Laband の考え方に依拠して、予算法律について次のような解説をおこなっている⁵⁷⁾。

「それ故に、予算法律は、もっぱら財務的内容 (einen finanziellen Inhalt), すなわち、国家行政の運営から生ずる収入と支出を事実として定めるのみで、実質的意義の法律の概念とはまったく相いれないから、予算法律は、Laband によれば、法律ではない (Daher sei das Haushaltsgesetz nach Laband kein Gesetz, da es mit dem Begriff des Gesetzes im materiellen Sinne vollkommen unvereinbar sei, daß es

ausschließlich einen finanziellen Inhalt habe, also lediglich Einnahmen und Ausgaben als Tatsachen regeler, welche sich durch Betrieb der Staatsverwaltung ergeben.)。」

(3) Otto Mayer の課税権力に関する議論

他方、ドイツで、租税法律が、法律のかたちをとってはいるが議会の財政権の産物であるとされている点については、ドイツの行政法学者 Otto Mayer が、行政権力を、一般行政権力と課税権力 (Finanzgewalt) に分け、租税行政を特別視している点にも表れている。これに対して、日本においては、予算が法律の形態をとらず特別な法形式のものであり、租税法律とはそもそも別物とされているので、租税法律が予算同様に財政権に基づくものであるという点が見えにくくなっているのであろう。

この点について、20 世紀初頭の書物⁵⁸⁾は、「オットー・マイヤーも、Otto Mayer, Finanzwirtschaft und Finanzrecht, im Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. 1, S. 101 において、予算に定められた収入項目についてではなく支出項目についてのみ、政府が拘束されることを認めている (Auch Otto Mayer (im Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. 1, S. 101) anerkennt eine Bindung der Regierung nur bezüglich der Ausgabenposten, nicht auch der Einnahmeposten, die im Voranschlag vorgesehen sind.)。」と述べて、財政学と財政法の関係に関するオットー・マイヤーの論文⁵⁹⁾を引用している。

さて、当の Otto Mayer は、Finanzgewalt を課税権の意味で用いているが、その著書であ

57) Christian Jahndorf, Grundlagen der Staatsfinanzierung durch Kredite und alternative Finanzierungsformen im Finanzverfassungs- und Europarecht, Formenstrenge und Gestaltungsspielräume im Haushalts- und Staatsschuldenrecht sowie Reformüberlegungen unter Einbeziehung der Haushaltssysteme Frankreichs und Englands, 2003, S. 65.

58) Wilhelm Neidl, Das österreichische Budget und Budgetrecht, 1927, S. 74.

59) Otto Mayer: Finanzwirtschaft und Finanzrecht, Handbuch der Finanzwissenschaft (1. Aufl.), Bd. 1, S. 86 (ff.)

る「ドイツ行政法」の中の、「国家の予算法律と課税権力（Staatshaushaltsgesetz und Finanzgewalt）」と題する箇所です。次のように述べている⁶⁰⁾。

「租税 Finanzen とは、国家の収入である。租税行政は、国家の収入に向けられた国家活動である。課税権力は、それが国家の収入のために用いられる場合、公権力である。……（Finanzen sind die Staatseinnahmen; Finanzverwaltung ist die auf die Staatseinnahmen gerichtete staatliche Tätigkeit. Finanzgewalt ist die öffentliche Gewalt, sofern sie verwendet wird für die Staatseinnahmen. ……）。

特別な関係なしに独立に国家収入のために臣民に対して作用するような場合にのみ、我々は、当該公権力を課税権力と名付ける（Als Finanzgewalt bezeichnen wir die öffentliche Gewalt nur da, wo sie ohne solche besondere Zusammenhänge selbständig zu Gunsten der Staatseinnahmen auf den Unterthanen einwirkt.）。

このような定義によれば、課税権力は、警察権力 Polizeigewalt と基本的に同様の基本形式を有するところの……関連する一連の法制度の上位概念となる（In dieser Abgrenzung bildet die Finanzgewalt den Oberbegriff für eine Reihe zugehöriger Rechtsinstitute, mit welchen sie der Polizeigewalt als wesentlich gleich geartete Grundform ……）。

ここでは、人民に対する行政の作用面における、課税権力 Finanzgewalt と警察権力 Polizeigewalt の等置が行われている。確かに、予算に関する権限は、人民に対する直接の権力行使に関するものではなく、国家の内部関係に関するもので、彼は、予算承認をはずして、人民に対す

る直接の権力行使である課税権力についてのみ述べたものと思われる。

すなわち、議会と行政権との関係について見た場合、予算と課税は、ともに議会の財政権限により厳格に拘束されるのに対して、警察権力は、一般的な行政法上の法律の留保の下にしかない。しかし、課税と警察行政は、人民に対する権力行使であるのに対して、予算は、国家内部の問題である。したがって、以下のような整理が可能である。

予算	議会の財政権の下にあるが、国家内部の問題である
課税	議会の財政権の下にあり、人民に対する権力行使である
警察	議会の立法権の下にあり、人民に対する権力行使である

そして、行政法の観点からは、下の二つが対象となるが、これらの間には、議会の権限（法律の留保の厳格さ）との関係において本質的な差異があるということなのであろう。

（４）議会の財政権と立法権に関する最近の議論

ところで、ドイツの最近のある書物は、議会の財政権と立法権の関係について、以下のように述べている⁶¹⁾。

「（議会に『自然に』帰属する立法権の発動としての）租税立法と、（歴史的に説明すべき、そして、本質的に統治の領域への侵害を意味する議会権限としての）財政承認の間を区別しようとする場合、『租税立法と予算承認が（その歴史的起源に関して、また、その現代的な国法学的意味、及び、その内容的関係故に）議会の財政権限の二つの面である』という点が容易に見過ごされている。これらの財政権限は全体として、議会の立法権の模範事例であり先駆けであった。しかし、それはまた、今日に

60) Otto Mayer, Deutsches Verwaltungsrecht, Erster Band, 1895, Zweiter Abschnitt: Die Finanzgewalt, § 26: Staatshaushaltsgesetz und Finanzgewalt, S. 378

61) Gerhard Schmid, Das Verhältnis von Parlament und Regierung im Zusammenspiel der staatlichen Machtverteilung, 1971, S. 23.

おける巨大な（拡張的な）議会の監督権の模範事例であり先駆けであった。財政資金の提供を拒否することにより、国家のあらゆる領域に影響が及ぼされうるのである。」⁶²⁾

他方、ドイツの別の論文は、議会の財政権力（Die Finanzgewalt des Parlamentes）は、租税立法（Steuergesetzgebung）、予算承認（Budgetbewilligung）、及び、決算の検査（Rechnungsprüfung）を包括する上位概念であると述べている⁶³⁾。ここでは、Finanzgewaltが、Otto Mayerのように「課税権力」という意味ではなく、「財政権力」（＝議会の財政権）という意味で用いられている点に、留意されたい。このうち、ここでは、租税立法と予算承認について考えてみよう。

ここで重要なのは、身分制議会も近代的な議会も、課税承認のみならず徴収する租税の支出承認をも行うところから、租税立法と予算承認は、議会の財政権の二つの側面と考えられるという点である。この点について、ドイツのある書物は、以下のように述べている⁶⁴⁾。

「さらに重要なのは、身分制議会（Stände）も現代の議会も、租税の承認ないし確定（Bewilligung bzw. Festsetzung der Steuern）で満足せず、以前〔すなわち、身分制議会の時代〕においては正確な支出目的確定、承認の独自性やその他の手段を通じて、また、現在は予算案（Haushaltsplan）を通じて、租税の使用（Verwendung）をコントロールしているという点である。租税立法と予算承認（Steuergesetzgebung

und Budgetbewilligung）は、その歴史的起源においても、その近代的な国法学的意味及びその内容における関係においても、議会の財政権の二つの側面（zwei Seiten der Finanzgewalt des Parlamentes）である。いずれも、まさに現代的議会主義及び現代の立法の歴史的基礎（die geschichtlichen Grundlagen des modernen Parlamentarismus und damit der modernen Gesetzgebung）である。それ故に、予算法律（Haushaltsplangesetz）を『単に形式的な』法律（“bloss formelles Gesetz”）として分類することは、歴史的に、そして少なくとも現代の議会主義国家においては、法的に誤りである。議会の財政権が立法権の基礎なのであり逆ではない

（Die Finanzgewalt des Parlaments ist die Grundlage der Gesetzgebungsgewalt, nicht umgekehrt）。……永久税立法と毎年の予算法律という我々にとっておなじみの分離は、政治的なものであった（Die uns geläufige Trennung von langfristiger Steuergesetzgebung und jährlichem Haushaltsgesetz war politisch）。」

このように考えると、Labandにおいては、議会の財政権に関する歴史的経緯がまったく無視され、立法権のみが強調された結果として、予算法律が単なる形式的法律として軽く位置付けられていた、ということがわかる。しかし、歴史的経緯を重視するならば、予算は議会の本来の権限である財政権限に基づいて制定される

62) 原文では、“Wenn man zwischen der Steuergesetzgebung (als einer legislativen, dem Parlament „natürlicherweise“ zukommenden Befugnis) und der Haushaltsbewilligung (als historisch zu erklärender und eigentlich einen Einbruch in die Regierungsdomäne bedeutender Parlamentskompetenz) unterschieden will, so übersieht man leicht, daß “Steuergesetzgebung und Budgetbewilligung (sowohl hinsichtlich ihrer historischen Abkunft als auch wegen ihrer modernen staatsrechtlichen Bedeutung und ihres inneren inhaltlichen Zusammenhanges) zwei Seiten der Finanzgewalt des Parlamentes” sind. Diese gesamte Finanzgewalt als Ganzes ist Modellfall und Vorläufer der parlamentarischen Gesetzgebungsgewalt gewesen. Sie ist aber ähnlich auch Modellfall und Vorläufer der ausgedehnten (extensive) parlamentarischen Kontrollrechte von heute gewesen. Durch die Verweigerung von finanziellen Mitteln läßt sich auf alle Bereiche des Staates Einfluß nehmen.”。

63) Schmid, supra note 61, S. 22.

64) Tübinger rechtswissenschaftliche Abhandlungen, 1961, Bd. 2, S. 105.

ものであり、それがドイツではたまたま法律の形式をとっているだけのことなのである。したがって、

議会の財政権	⇒	予算、租税法律
議会の立法権	⇒	行政法律

ということであり、予算がドイツにおけるように法律の形式で議決されるか、日本のように予算という特別な法形式で議決されるかは、本質的な点ではないといえよう。

IV. 租税法律主義と法律の留保の関係

—租税法律主義の一般行政への転用—

すでに見てきたように、租税法律主義は、中世身分制議会の課税承認権や、マグナカルタに由来し、その後に名誉革命において完成された原則であるということができよう。これに対して、日本流の、法律による行政の原理は、19世紀に成立したドイツの行政法理論が輸入されたものである。

IV-1. 財政に関する議会留保

財政に関する議会留保について、現代ドイツのある書物は、以下のような議論を展開している⁶⁵⁾。きわめて明快でわかりやすい叙述なので、やや詳しく引用しておこう。

「執行権の、代表組織〔＝議会〕による決定との結びつきの時代的に最も早い形態は、罪刑法定主義という憲法原則と、議会による課税承認の留保という憲法原則である⁶⁶⁾。

いずれも、絶対主義以前の関係に遡る。恣意的刑罰に対する保護は、すでにイングランドの貴族たちがジョン失地王に対して1215年に要求したマグナカルタにおいてみられる⁶⁷⁾。

これは、当時の時代に相応するかたちで、『法律』によってではなく、契約上の取決めにより行われた。イングランドの憲法の発展において、以後、一連の同様の取決めが存在する⁶⁸⁾。

法律の留保としての恣意的刑罰の禁止は、さらに後の、1776年6月12日のバージニア州の『権利章典』において出現した⁶⁹⁾。

いかなる者も、ラントの法律又は自らと同等の者の評決によらなければその自由を奪われることはない⁷⁰⁾。

同様に重要なのは、民主主義的法律留保の前身である、身分制議会の課税承認権で

65) Hans Peter Bull und Veith Mehde, Allgemeines Verwaltungsrecht mit Verwaltungslehre, 2014, S. 221-222.

66) 原文では, "Die frühesten Formen einer Anbindung der Exekutive an Entscheidungen der Vertretungskörperschaften stellen das Verfassungsprinzip "nullum crimen, nulla poena sine lege" und der Vorbehalt der parlamentarischen Steuerbewilligung dar."

67) 原文では, "Beide gehen sogar auf vorabsolutistische Verhältnisse zurück: der Schutz gegen willkürliche Strafen findet sich bereits in der Magna Charta Libertatum, die die englischen Barone dem König Johann ohne Land im Jahre 1215 abranen."

68) 原文では, "Dies geschah, der Zeit entsprechend, noch nicht durch "Gesetz", sondern durch eine vertragliche Abmachung. In der englischen Verfassungsentwicklung gab es seither eine ganze Reihe ähnlicher Verträge."

69) 原文では, "Als Gesetzesvorbehalt kehrt das Verbot willkürlicher Bestrafung später in der "Bill of Rights" des normamerikanischen Staates Virginia vom 12. Juni 1776 wieder."

70) 原文では, "Kein Mensch kann seiner Freiheit beraubt werden außer aufgrund des Landesgesetzes oder des Urteilspruches von seinesgleichen."

ある。何百年もの間ラントの支配を君主と分かち合い、かつ君主に対して多方面において成功裏に支配権を拒絶してきた身分制議会 Stände（すなわち、貴族、等族、僧侶の代表からなる）は、“Nihil de nobis sine nobis”（すなわち、自分達の参加なしには、自分達は何も要求されることはない）というモットーの下に、長い間、君主による租税の一方的賦課に対して成功裏に戦ってきた⁷¹⁾。

君主は、その（様々な形態の領有権、荘園の農業的及び林業の利用からの）通常の収入ではしばしば不十分だったので、常に、身分制議会に対して、例外的賦課の承認を求めなければならなかった。それ故に、身分制議会は主としてそのような『租税』の承認を扱った。『議会とは租税会議である（“Landtag ist Geldtag”⁷²⁾）』⁷³⁾。そのような租税承認の形式は、法律ではなかったが、内容的に見れば、租税立法と租税承認（議会の行政権に対する承認付与）は身分制議会の課税権力に遡るものである⁷⁴⁾。

『自由と財産』の保護の思想史的起源は、自然法的な人権学説、すなわち、権力分立の思想と国民主権の原則である。⁷⁵⁾」

また、ドイツの別の論文も、租税法律主義（＝租税法上の法律の留保〔steuerrechtliche Gesetzesvorbehalt〕）が、法律による行政の原理、就中、行政法上の一般的な法律の留保（allgemeine Gesetzesvorbehalt）の先駆けとされている⁷⁶⁾という点を強調している。

このように、身分制議会の課税承認権は、行政法における民主主義的な法律留保の前身であるという点が、行政法と租税法の関係を考える上で重要である。租税法律主義の原則が後に一般行政にまで拡大されて、法律による行政の原理が形成されたという歴史的経緯を無視すると、租税法律主義と、法律による行政の原理を混同する考え方が出てきてしまい、結果として租税行政を一般行政と同視してしまうということになってしまうのではなかろうか。歴史的経緯から見て、また、憲法上、法律による行政の原理とは別の租税法律主義という独立の原則が存在するところから見て、租税行政は、その他の行政権の行使とは質の異なるものである。したがって、租税法が行政法各論の一分野ではなく、独立の存在であるという点は、租税法律が議会の財政権に基づく存在であるという点から導かれる、基本的なもののなのである。

71) 原文では、“Von nicht minder großer Bedeutung war der andere Vorläufer des demokratischen Gesetzesvorbehalts, das alte ständische Recht der Steuerbewilligung. Die Stände (d.h. die Vertretungen des Adels, der Stände und der Geistlichkeit), die jahrhundertlang die Herrschaft über das Land mit dem Fürsten teilten und sie ihm in vieler Beziehung mit Erfolg vorenthalten konnten, wehrten sich unter dem Motto “Nihil de nobis sine nobis” (nichts kann von uns ohne unsere Mitwirkung verlangt werden) lange Zeit erfolgreich gegen einseitige Festsetzung der Steuerlast durch den Fürsten.”

72) Dietrich Jesch, Gesetz und Verwaltung, 2. Aufl., 1968, S. 104, Anm. 8 mwN.

73) 原文では、“Der Landesherr musste die Stände immer wieder um die Bewilligung außerordentlicher Abgaben bitten, weil seine ordentlichen Einkünfte (aus Regalien verschiedenster Art und land- und forstwirtschaftlicher Nutzung der Domänen) sehr häufig nicht ausreichten. Die ständischen Tagungen befassten sich deshalb vornehmlich mit der Bewilligung solcher “Steuern”: “Landtag ist Geldtag”. ”

74) 原文では、“Die Form solcher Steuerbewilligung war nicht die des Gesetzes, aber inhaltlich gehen Steuergesetzgebung und Steuerbewilligung (Ausgabengenehmigung des Parlaments an die Exekutive) auf die Finanzgewalt der Stände zurück” として、Jesch, Gesetz und Verwaltung, supra note 72, S. 105f. を引用している。

75) 原文では、“Ideengeschichtliche Wurzeln des Schutzes von “Freiheit und Eigentum” sind die naturrechtliche Lehre von den Menschenrechten, die Idee der Gewaltenteilung und das Prinzip der Volkssouveränität.”

76) Franz Drewes, Die steuerrechtliche Herkunft des Grundsatzes der Gesetzmaessigkeit der Verwaltung, 1958

Ⅳ-2. パピエアによる租税法律主義の歴史に関する議論

しかし、歴史の流れの中で、租税法律主義が他の行政活動に影響を及ぼし、行政法上の法律の留保という考え方が成立した後に、実は、租税法律主義の原則が危機を迎えたという事実を忘れてはならない。

この点について、私は、36年前に、ビーレフェルト大学教授（当時。後に、連邦憲法裁判所長官）の Hans-Jürgen Papier の、財政法上の法律留保をテーマとする Habilitation⁷⁷⁾について、やや詳しい書評を発表した⁷⁸⁾。そこに紹介した、Papier の議論の概要の一部を、少し詳細に、以下に掲げておこう。

「19世紀前半のドイツ諸邦の憲法のいくつかは、国民の自由と財産を侵害する規範は、形式的意義の立法という方法で、すなわち議会の同意を経て制定されなければならないと定めていた（……以下、「一般留保」……）。後のライヒ憲法においては、この一般留保は、明文で規定されてはいなかったが、その不文の構成要素とされていた。しかし、一般留保理論における留保は決して強制的（*zwingend* = 例外を許さないという意味）なものではなかった。すなわち、侵害領域においても、立法権能の行政権への委任等は原則として排斥されていなかったのである。」⁷⁹⁾

「初期立憲制期……における諸憲法および国法学説においては、『正規』の立法（“*ordentliche*” Gesetzgebung）と、租税徴収（*Steuererhebung*）のためのいわゆる Finanzgesetz〔租税法律〕の制定との区別に対応して、通常の立法への議会の関

与を保障する一般留保と、議会の租税承認権（*Steuerbewilligungsrecht*）に基づく租税法上の留保とが区別されていた。後者においては、第一院〔上院〕に比してより民主的に構成された第二院〔下院〕に、憲法上、一種の優越（先議権等）が認められていたのである。

やがて、19世紀後半に至り、永久税制度が定着すると、租税承認は、『通常』の立法（“*normale*” Gesetzgebung）に組み込まれ、また、議会による定期的な予算法律（*Haushaltsgesetz*）の確定（*Feststellung*）が行われるようになった。そして、予算法律においては、強制的な、形式的意義の法律の留保（*der zwingend-formelle Gesetzesvorbehalt*。……以下、本紹介においては、形式的意義の法律に対する留保が行政命令への委任等の例外を許さない場合には、原則として、『強制的形式法律留保』という語を用いることにする）が妥当するとされていたのに対して、租税法律は、通常の立法手続の中に組み込まれてしまったので、そこにおける留保は強制的形式法律留保ではないとされていた。すなわち、プロシア上級行政裁判所の判例、1871年ライヒ憲法下の判例、及び、ワイマール時代のライヒ財政裁判所の判例は、市民の納税義務に直接に影響を与える（*tangieren*）法規命令が個別的な法律の委任の下に許されることを肯定していた。立憲制期及びワイマール時代の国家実務や学説も同様のことを認めていた。……形式的意義の法律のみが課税要件を創設・廃止・補充（*begründen, aufheben, abändern oder*

77) Hans-Jürgen Papier, Der finanzrechtliche Gesetzesvorbehalt und das grundgesetzliche Demokratieprinzip, 1973.

78) 中里実・パピエア「財政法上の法律留保とボン基本法の民主主義原則」国家学会雑誌 93 巻 3・4 号 260-277 頁、1980 年。なお、vgl. Hans-Jürgen Papier, Der Vorbehalt des Gesetzes und seine Grenzen, in: Volkmar Götz/Hans Hugo Klein/Christian Starck (Hg.), Die öffentliche Verwaltung zwischen Gesetzgebung und richterlicher Kontrolle, 1985, S. 36ff.

79) 中里、前注 78、国家学会雑誌 262 頁。

ergänzen) できるという、租税法における強制的形式法律留保は、基本法の施行までは、存在しなかった。それは、基本法の施行後に生じた憲法慣習上の原則なのである。」⁸⁰⁾(〔 〕内は本稿執筆にあたっての修正。また、強調も本稿執筆にあたってのもの)

このように考えていくと、結局、背後に存在すると思われる永久税制度の導入の問題に行きつく。すなわち、永久税は、毎年の課税承認からの離脱(=課税承認の法律化)であり、そこから、租税法律と毎年承認される予算との間の乖離が生じ、結果として、租税法律が通常の行政法律と同視されたのである。このように、永久税制度の採用により、議会による課税承認が「法律」制定というかたちを取るようになり、租税法律が通常の立法手続の中に組み込まれるようになると、他の行政活動に関する緩い法律の留保の採用により、租税法における厳格な議会留保が揺らぐという事態が生じたといえよう。

しかしながら、一口に永久税といっても、その具体的内容は必ずしも明確ではない。日本では、各種租税は一応永久税ということになっているが、それでも毎年の年度改正が行われることが多い。また、イギリスにおいては、ここでは詳しく論ずることはできないが、間接税は永久税、直接税は毎年の承認という形式的区分が存在する。さらに、フランスにおいては、毎年の財政法律 (loi de finances) の中に、毎年の予算と租税法律が含まれているとはいえ、租税制度は実質的に永続性を保っている点で、日本とあまり変わらないといえるかもしれない。要するに、永久税制度のあり方は、単に表面的・形式的にのみ、国により異なるといえる可能性もあるかもしれないのである。

いずれにせよ、私達は、長い議会の歴史における課税承認の重要性に鑑み、租税法律主義と、他の行政活動に関する法律による行政の原理の差異を正面から認識し、租税法律主義における議会の留保を厳格なものとして確保していか

なければならない。

Ⅳ－３．各国における予算議決と租税法律

ところで、日本においては、予算は、法律とは別の国法の形式とされている。これに対して、ドイツにおいては、予算法律 (Haushaltsgesetz) も租税法律同様に形式的には法律ではあるが、租税法律とは別個の毎年制定される法律とされている。また、フランス憲法 34 条 4 項が、「財政法律は、組織法律の規定する条件および留保の下に、国家の歳入と歳出を定める (Les lois de finances déterminent les ressources et les charges de l'État dans les conditions et sous les réserves prévues par une loi organique.)」と規定しているところから明かなように、フランスでは毎年の財政法律 (loi des finances) の中に、毎年の予算と租税法律が含まれている。さらに、英米法の国々においては、租税に関連する Money Bill は通常の方法とは別個の扱いを受けるし、予算については、Appropriation という手続が存在する。

このような予算議決と租税法律との関係について複雑な点を正確に理解しながら、日本における予算と租税法律に関する議論を行う必要があるといえよう。そのためには、各国の予算制度や租税法律について詳細な検討が必要であり、それは、将来の課題とせざるを得ない。

80) 中里、前注 78、国家学会雑誌 262-263 頁。

V. 財政権の司法審査

V-1. 予算と統治行為

ここでは、租税法律の司法審査との関連で、予算と租税法律の差異について考えてみよう。租税法律と異なり、直接的に国民の権利義務について定めたものではない予算については、議会の留保は存在するが、基本的に、司法審査は及ばないのが通常である。そこで、裁判所の違憲審査が及ばないという意味の、議会の統治行為⁸¹⁾という観点から、予算について見てみると、予算を統治行為と絡めて議論する考え方も、フランスやドイツに根強く存在する⁸²⁾ことに気付く。例えば、ドイツの別の論文⁸³⁾は、フランスの Gaston Jèze の議論⁸⁴⁾を引用して、「予算は、『政治的行動計画の実現であり、至高の統治行為である』(das Budget ist die “Verwirklichung eines politischen Handlungsprogramms: es ist der Regierungsakt par excellence”)」と述べており、ここでは、(統治行為論でいうところの)いわゆる「統治行為」について述べているように見受けられる。

もっとも、この統治行為という点について、ドイツのある論文は、以下のような議論を展開

している⁸⁵⁾。すなわち、

「予算が形式的意義の法律であるという学説は、理論的には、予算は確かに法律の形式で制定されるが、実質的には、実質的拘束力も有さず固有の法を設定することもない、単なる統治行為 *Regierungsakt* である、ということの意味する。」⁸⁶⁾

そして、ここでの、統治行為というのは、行政行為というような意味であり、いわゆる(統治行為論でいうところの)「統治行為」とは別のものであるように思われる。

いずれにせよ、確かに、予算という政治的な行為について司法審査は及ばないが、それが議会の厳格な留保の下に置かれているという点は重要である。これに対して、租税法律が、予算と同様に財政権に基づくものでありながら、また、通常法律よりも厳格な議会の留保の下にあるとされながらも、形式的には法律とされていることの意味は、租税法律が、予算と異なり司法審査に服するということを反映しているということなのかもしれない。

81) なお、議会における質問への回答が統治行為であるか否か (Antwort auf Parlamentarische Anfrage als Regierungsakt?) という議論が存在する。ここに統治行為 (Regierungsakt) とは “staatsleitende Akte oberster Staatsorgane mit Bezug zum Verfassungsrechtskreis und gubernativer Gestaltungsfreiheit” であるが、議会における質問への回答は、統治行為であるとされている。統治行為については、司法審査からの自由 (Justizfreiheit) が論じられている。(<http://www.jura.fu-berlin.de/studium/lehrplan/projekte/hauptstadtfaelle/faelle/grundrechte/piaetsch-affaere/kurzloesung/index.html>.)

82) Gaston Jèze, *Théorie générale du budget*, 1922.

83) Peter-Christian Witt, *Finanzpolitik und sozialer Wandel, Wachstum und Funktionswandel der Staatsausgaben in Deutschland, 1871-1933*, in Hans Rosenberg und Hans Ulrich Wehler, herausgegeben., *Sozialgeschichte heute: Festschrift f. Hans Rosenberg z. 70. Geburtstag*, 1974, S. 565 f.

84) Gaston Jèze / Fritz Neumark, *Allgemeine Theorie des Budgets* (前注82の, Gaston Jèze, *Théorie générale du budget*, 1922のドイツ語訳, 1927), S. VII und S. 38.

85) Joachim Welz, *Parlamentarische Finanzkontrolle in den Bundesländern*, S. 45, 1982.

86) 原文では, “Idealtypisch bedeutet die Lehre vom Haushalt als formellem Gesetz, daß der Haushaltsplan zwar in Gesetzesform zustandegekommen ist, materiell aber nur einen Regierungsakt darstellt, der keine materiellen Bindungswirkungen nach außen zu entfalten und damit kein eigenes Recht zu setzen vermag.”

V-2. 租税法律主義と租税法律の効力

さて、ここで、租税法律主義を定めた憲法 84 条が、統治機構に関する財政の章の規定でありながら、なぜそこから人権保護が導かれるのかという問題について、考えてみよう。この点については、憲法 30 条が橋頭保の役割を果たしているというのが、かつて私が、租税法律の遡及に関する最高裁平成 23 年 2 月 3 日判決評釈⁸⁷⁾において、以下のように述べた考え方である。

「次に、最高裁が、本件においてなぜ租税法律主義（統治の機構における定め）と財産権に関する人権規定を結びつけたのかという点が、憲法上、重要な意味を有する（本件に関する、渚圭吾評釈・租税判例百選第 5 版第 3 事件、参照）。

1 統治規定と人権規定

統治の機構に関する事項は、本来、国と国民との間で訴訟により決着をつける問題ではない。それについては、立法の問題として国会において判断されるのであり、裁判所が判断すべきものではなかろう。ところで、統治規定中にある 84 条は、国と国民との間の関係を定めた人権規定ではなく、国家内部の、国会、内閣、裁判所の関係に関する定めである。そうであるならば、それをそのままのかたちで直接に裁判規範として用いることができるか否かが問題とされなければならない。

このような考え方に対して、租税法律主義を定めた 84 条は、歴史的に見て、統治の機構における形式的原則にとどまらず、人権規定の側面を有すると考える立場が存在する（金子宏教授の考え方）。この点は、結局、84 条の兄弟規定である憲法 30 条が人権規定の中にあることにより、実際には、84 条の内容が 30 条に反映されていると考えれば問題は生じない。すなわち、30 条

を国民の義務を定めた条文であると同時に、84 条の人権規定における橋頭保とみるのである。

したがって、問題は、84 条と、30 条以外の人権規定との関係であるということになろう。本件に関しては、特に、29 条の財産権の保障や、31 条の適正手続きの保障も、30 条と同様に、84 条と密接な関係に立つと考えられる。いずれにせよ、租税法に関しては、84 条が 30 条を介して人権規定に及ぶので、単に人権規定の適用のみが問題となる他の行政とは状況が異なることになる。」

このように考えてくると、人権の保護は、表面上は、租税法律主義という形式的原則の単なる効果として導かれるものであることがわかる。すなわち、租税法律主義の目的は、それが議会の財政権から導かれるものであるが故に、本来、国家の内部関係において課税に民主主義的根拠を要求するという形式的なことなのであるが、租税に関して法律という法形式が用いられていることの効果として、また憲法 30 条ともあいまって、予測可能性の確保や遡及の禁止といった自由主義的效果が導かれると考えることができる。

金子教授が、民主的統制という租税法律主義の目的の沿革を述べた後に、（自由主義的な内容の）法的安定性と予測可能性の確保を租税法律主義の（目的ではなく）機能と述べておられる⁸⁸⁾のも、議会の財政権を重視し、議会の財政権は民主的統制の表現であり、予測可能性の確保は、そのような財政権の発露である租税法律主義の効果であるという考え方に基づくものと思われる。すなわち、金子教授は、予測可能性の確保を、法律による行政の原理の結果としてではなく、議会の財政権の自由主義的な効果として位置づけているのである。

そして、これこそが、なぜ法治主義の下で特

87) 中里・最高裁平成 23 年 2 月 3 日判決評釈、ジュリスト 1445 号 135-139 頁。

88) 金子宏「租税法〔第 24 版〕」75 頁。

別に日本国憲法84条のような規定が必要なのかという点に関する答えということになろう。

VI. まとめ⁸⁹⁾

以下が、本稿の要約である。

1. 租税法律主義と、法律による行政の原理との間の混乱

租税法律主義の原則は、行政権の議会による法的コントロールに関する制度の発展に対して多大な寄与をなしてきた。行政法においては、法律による行政の原理、特に、その一内容としての法律の留保は、歴史的に見て、議会の承認に基づいてのみ課税を行うことができるとする租税法律主義の考え方から派生してきたものと考えられる。

しかし、それにもかかわらず、両者は同じ平面のものとして並列的に考えられている場合が少なくないが、それは必ずしも妥当ではない。私達は、議会が財政に関する権限からスタートしたという歴史的事実から目を背けるべきではない。すなわち、租税法律主義が、中世身分制議会の課税承認権以来の長い歴史を有するものであるのに対して、法律による行政の原理は、時間的にはるか後になって近代において議会が立法機関とされてから生まれてきた後発の原則なのである。議会の権能としての財政権は、立法権同様に、あるいはそれ以上にきわめて重いものなのである。

図式化すれば、現代においては、行政は、第一に、議会の立法権により行政法律をもってコントロールされており、また第二に、議会の財政権により予算・租税法律をもってコントロールされている。一般行政は、議会の立法権の下

にあり、法律による行政の原理が支配する領域である。他方、財政は、議会の財政権の下にあり、支出や借入については財政民主主義、課税については租税法律主義の支配する領域である。そして、歴史的には、後者の財政権が議会の本来の権限であり、立法権は歴史的に後から出てきた権限なのである。

2. 租税法律主義の一般行政への転用

租税法律主義は、中世領邦領主の課税承認権や、マグナカルタに由来し、名誉革命において完成された原則であるということができよう。これに対して、日本流の法律による行政の原理は、19世紀に成立したドイツの行政法理論が輸入されたものである。

そのドイツにおいては、租税法律主義（＝租税法上の法律の留保〔steuerrechtliche Gesetzesvorbehalt〕）が、法律による行政の原理、就中、行政法上の一般的な法律の留保（allgemeine Gesetzesvorbehalt）の先駆けとされている⁹⁰⁾。そして、このような歴史的経緯を無視すると、租税法律主義と、法律による行政の原理を混同する考え方が出てくるといえよう。

3. 租税法律と議会の財政権

租税立法と予算承認（Steuergesetzgebung und Budgetbewilligung）は、その歴史的経緯においても、その近代的な国法学的意味においても、議会の財政権の二つの側面（zwei Seiten der Finanzgewalt des Parlamentes）である⁹¹⁾。

89) この部分は、中里実、「租税史回廊第11回、近代3：租税法律主義と法律による行政の原理」税経通信71巻3号（2016年3月号）45頁、による。

90) Franz Drewes, Die steuerrechtliche Herkunft des Grundsatzes der Gesetzmaessigkeit der Verwaltung, 1958.

予算は議会の財政権に基づくものであるのに対して、租税法律は「法律」という用語を含むものである以上、議会の立法権に基づくものであると単純に考えることは妥当ではない。租税法律が、議会の財政権に基づくものなのか立法権に基づくものなのかは、かなり重要な点である。租税法律を単純に立法権に基づくものととらえると、本来歴史的淵源の異なる租税法律主義と法律による行政の原理が等置されてしまい、財政権から来る租税法律の特殊性が没却される。日本においては、予算が法律の形態をとらず特別な法形式のものであり、租税法律とはそもそも別物とされているので、租税法律が財政権に基づくものであるという点が見えにくくなっていることに、注意しなければならない。

4. 予算と租税法律の差異

なお、予算については基本的に司法権の審査が及ばないのが通常である。しかし、確かに、予算という政治的な行為について司法審査は及ばないが、それが議会の厳格な留保の下に置か

れているという点は重要である。これに対して、租税法律が、予算と同様に財政権に基づくものでありながらも、通常法律と同様の法律とされていることの意味は、租税法律が、予算と異なり司法審査に服するということを反映していると考えられる。

以上、本稿においては、議会の財政権と立法権を歴史的経緯から対比させることにより、①内容的に同一視されることが少なくない租税法律主義と法律による行政の原理の差異について、租税法律主義は議会の財政権からもたらされるものであるという点で、議会の立法権を背景とする法律による行政の原理とは、根本的に異なるという点を明らかにした。②また、租税法律は、議会の財政権に基づくという点で予算と同類のものであり、租税法律の制定と予算の議決の同質性を論証すると同時に、それにもかかわらず、予算は国民の権利義務を直接に規定することはないという点で租税法律とは異なるという点を明らかにした。

91) Tübinger rechtswissenschaftliche Abhandlungen, supra note 64, at S. 105.