

筑波ロー・ジャーナル

24 号

2018 年 6 月

論 説

刑事手続における被害者・子どもなどの負担と刑事手続法による保護
についての一考察

——保護の根拠をめぐるドイツの議論に注目して——

..... 岩下 雅充 1

「違憲の主観化」について

..... 大石 和彦 29

集合物の担保化における物的代位論の役割

——フランスの議論の紹介——

..... 直井 義典 59

中小会社の計算書類の信頼性の確保：ドイツ（1）

..... 弥永 真生 85

判例研究

二国間租税条約に基づく情報交換要請の取消請求等が認められなかつた事案

——東京地裁平成 29 年 2 月 17 日判決（平成 25 年（行ウ）第 618 号・租税協定に基づく情報交換要請取消等請求事件、平成 27 年（行ウ）第 172 号：租税条約に基づく情報交換要請取消等請求事件）裁判所ウェブサイト——

..... 大野 雅人 133



筑波ロー・ジャーナル編集委員会

目 次

論 説

刑事手続における被害者・子どもなどの負担と刑事手続法による保護についての一考察

——保護の根拠をめぐるドイツの議論に注目して——

..... 岩下 雅充 1

「違憲の主観化」について

..... 大石 和彦 29

集合物の担保化における物的代位論の役割

——フランスの議論の紹介——

..... 直井 義典 59

中小会社の計算書類の信頼性の確保：ドイツ（1）

..... 弥永 真生 85

判例研究

二国間租税条約に基づく情報交換要請の取消請求等が認められなかった事案

——東京地裁平成 29 年 2 月 17 日判決（平成 25 年（行ウ）第 618 号・租税協定に基づく情報交換要請取消等請求事件、平成 27 年（行ウ）第 172 号：租税条約に基づく情報交換要請取消等請求事件）裁判所ウェブサイト——

..... 大野 雅人 133

刑事手続における被害者・子どもなどの負担と刑事手続法による保護についての一考察

——保護の根拠をめぐるドイツの議論に注目して——

岩 下 雅 充

I. 問題の所在

1. 刑事手続における被害者・子どもなどの保護
2. 本稿のねらい
- II. 「保護を要する (schutzbedürftig) 証人」としての被害者・子どもなど
 1. 証人保護 (Zeugenschutz) に関するドイツの立法
 2. 被害者・子どもなどの証人が〈傷つく〉おそれ
- III. 被害者・子どもなどを保護することの必要性
 1. 保護の必要性：正当化根拠としての意義
 2. 保護の必要性：基礎となる知見
 3. 保護の必要性についての検討
 4. 〈傷つく〉おそれを生むもの：さまざまなストレス要因

I. 問題の所在

1. 刑事手続における被害者・子どもなどの保護

(1) 平成 28 (2016) 年に成立した「刑事訴訟法等の一部を改正する法律」(平成 28 年法律第 54 号)(以下では「平成 28 年改正法」という)には、拡充・新設された制度の 1 つとして、「犯罪被害者等及び証人を保護するための措置¹⁾」が盛り込まれた²⁾。そして、ここにいう「犯罪被害者等及び証人」の保護に関する規定のすべては、平成 30 (2018) 年 6 月 3 日までに施行されることになっ

1) 「犯罪被害者等及び証人を保護するための措置」は、「刑事訴訟法等の一部を改正する法律案要綱」における「第一 刑事訴訟法の一部改正」の「七」として掲げられたタイトルである。

た（平成28年改正法附則第1条第3号・同第4号）³⁾。

平成28年改正法は、「被害者等・証人の保護に関する立法⁴⁾」の一環と位置づけられる。法律である「刑事訴訟法」（以下では、たんに「法」という）などに定められた「被害者等・証人の保護」については、「いくつかの異なる観点……、すなわち、証言をすることに伴う精神的負担の軽減、報復・嫌がらせなどの防止、そして、名誉やプライバシーの保護」があるものと指摘されている⁵⁾。

2) 「犯罪被害者等及び証人を保護するための措置」の概要については、さしあたって、酒巻匡「刑事訴訟法等の改正——新時代の刑事司法制度（その2）」法学教室434号（2016年）70頁以下（76-79頁）を参照。制度の詳細については、吉川崇＝吉田雅之「刑事訴訟法等の一部を改正する法律（平成28年法律第54号）について（3）」法曹時報70巻1号（2018年）75頁以下（155-197頁）および保坂和人＝吉田雅之「刑事訴訟法等の一部を改正する法律（平成28年法律第54号）について（4）」法曹時報70巻2号（2018年）37頁以下（48-67頁）を参照。

3) 最後まで未施行であったビデオリンク方式の証人尋問に関する規定も、平成30年政令第50号によって、平成30（2018）年6月1日に施行される。平成30年3月22日付官報号外第58号を参照。

4) 小川佳樹「被害者等および証人を保護するための方策の拡充」法律時報88巻1号（2016年）37頁以下（37頁）。「1999年の刑訴法改正以降、活発になされ」てきた同種の立法としては、平成28年改正法のほかに、平成11（1999）年に成立した「刑事訴訟法の一部を改正する法律」（平成11年法律第138号）、平成12（2000）年に成立した「刑事訴訟法及び檢察審査会法の一部を改正する法律」（平成12年法律第74号）、および、平成19（2007）年に成立した「犯罪被害者等の権利利益の保護を図るための刑事訴訟法等の一部を改正する法律」（平成19年法律第95号）が挙げられる。小木曾綾「犯罪被害者等および証人を保護する方策」論究ジュリスト12号（2015年）80頁以下（80-82頁）や小川・本注38-40頁を参照。

5) 小川・前掲注4）38頁。さらに、とくにビデオリンク方式の証人尋問に関する制度をとり上げて、つぎのような指摘もなされている。「関心として……1つは、できるだけ正確な供述を証人から採る……ことと、それから、結局、いま言ったことが究極の目的だと言えばそうなのでしょうけれども、証人の保護という関心とがあると思います」。大澤裕ほか「座談会『新たな刑事司法制度』の構築に向けて——法制審議会答申の検討」論究ジュリスト12号（2015年）4頁以下（40頁〔小木曾綾発言〕）。滝沢誠「犯罪被害者等及び証人を保護するための方策の拡充」刑事法ジャーナル44号（2015年）41頁以下（42-43頁）も参照。

(2) このうちの「精神的負担の軽減」という観点が平成28年改正法の段階で制度として具体化したのは、いわゆる構外ビデオリンク方式の証人尋問⁶⁾に関する規定の1つ——すなわち、「犯罪の性質、証人の年齢、心身の状態、被告人との関係その他の事情により、証人が同一構内に出頭するときは精神の平穩を著しく害されるおそれがあると認めるとき」は構外ビデオリンク方式の証人尋問の実施を許すという規定⁷⁾——である。構外ビデオリンク方式に関する規定は、ビデオリンク方式の証人尋問を一段と「精神的負担の軽減」に役立てるために設けられたものと説明されている^{8,9)}。

他方で、法務大臣の諮問を受けて設置された「法制審議会・新時代の刑事司法制度特別部会」は、同じように、「被害者等の負担の軽減」という観点、

6) 平成12(2000)年の立法によってはじめて刑事手続に導入されたビデオリンク方式の証人尋問は、平成28年改正法が施行される前の法第157条の4第1項(以下では「改正前の法第157条の4第1項」という)によれば、「裁判官及び訴訟関係人が……在席する場所……と同一構内」に限って実施できるものであった。平成28年改正法によって挿入された法第157条の6第2項(以下では「改正後の法第157条の6第2項」という)は、あらたに、「同一構内以外にある場所……に証人を在席させ」たうえで実施できるものと定める。構外ビデオリンク方式の詳細については、保坂=吉田・前掲注2) 50-61頁を参照。

7) 改正後の法第157条の6第2項における第1号。同号にもとづいた尋問の事案としては、「例えば、性犯罪の被害者や、凄惨な犯行状況を目撃して強い精神的打撃を受けた年少者が証人となる場合に、公判が行われる裁判所に出頭すること自体によって著しい精神的・心理的負担を生じるときなどが想定されている」という。酒巻・前掲注2) 76頁。保坂=吉田・前掲注2) 55-56頁も参照。

8) 改正前の法第157条の4第1項における第1号および第2号が適用される事案として想定されたのは、「性犯罪・児童に対する罪の『被害者』」であって、「二次的被害といわれる程の精神の平穩侵害が生ずるおそれが、類型的に想定される証人」を尋問するときである。また、同項における第3号の対象としては、「前二号に準じような証人と解すべきことを前提にして、……例えば、年少者である被害者・犯行目撃者」などが想定された。酒巻匡「犯罪被害者保護等のための新法律」松尾浩也編著・酒巻匡ほか『逐条解説犯罪被害者保護二法』(2001年)10頁以下(17-18頁)。河上和雄ほか編『大コンメンタール刑事訴訟法 第2版』第6巻(2011年)216-217頁〔仲家暢彦〕も参照。なお、改正前の法第157条の4第1項は、平成28年改正法によって法第157条の6第1項に移された。改正後の法第157条の6第2項は、改正前の法第157条の4第1項にもとづいた尋問にレポートリーを追加したものと理解できる。保坂=吉田・前掲注2) 52頁を参照。

とくに「二次被害……をできる限り回避」という観点を挙げて、「被害者等の捜査段階での供述の録音・録画媒体の公判での活用」に関する制度を新設することも検討していた¹⁰⁾。しかしながら、検討の結果として、この制度を採用することは見送られた¹¹⁾。

(3) 以上のように、犯罪による害を受けた者とされる個人（以下では、たんに「被害者」という）などに対しては、その「精神的負担の軽減」を目的とした措置が必要なものと認識されて、制度がたびたび構想されてきた。そして、これらの構想が措置の対象として想定したのは、性犯罪の被害に遭った者を中心とする被害者や、年少の被害者に代表される子どもなど——すなわち、本稿が大まかにくくって「被害者・子どもなど」と呼ぶもの——である。

被害者・子どもなどの「精神的負担の軽減」は、刑事手続における被害者の保護といったテーマのもとで、このテーマの一環として議論の対象とされてきた。この議論において、学説は、たとえば、「刑事手続における第二次被害の防止」という目的を「犯人側からの加害行為の防止」——すなわち、「被害者が、被疑者・被告人の有罪を立証するための情報を提供……しようとすることにより、……報復ないしその脅迫を受けることを防止する」——という目

9) 平成28年改正法のもとでは、ビデオリンク方式の証人尋問とともに、証言の際の付添い（法第157条の4第1項）や証人の遮へい（法第157条の5第1項）といった措置も、これまでに引き続いて実施できる。これらの措置は、単独で、あるいは、ビデオリンク方式の証人尋問と併用して、証人の負担を軽減するために実施できるものと考えられている。甲斐行夫＝神村昌通＝飯島泰「逐条解説」松尾編著・前掲注8）64頁以下（66頁以下）などを参照。

10) 法制審議会・新時代の刑事司法制度特別部会「時代に即した新たな刑事司法制度の基本構想」（2013年）25-27頁。その説明によれば、「特に性犯罪など一定の被害者等について、捜査機関に対し又は公判廷で繰り返し供述を求められ、それによる二次被害が生じることをできる限り回避し、その負担を緩和・軽減するとともに、このような二次被害を恐れて被害者が被害申告を躊躇することのないような制度」は、「審理に必要な証人が出頭してありのままの証言をすること」とならんで重要であるという。同26頁。

11) 採用の見送りに関しては、見送られた制度の内容に関する若干の考察も含めて、小木曾・前掲注4）85-86頁や小川・前掲注4）42-43頁を参照。

的と区別したうえで¹²⁾、あるいは、保護される対象の観点から、「年少被害者や性犯罪被害者（『とくに傷つきやすい証人』）」の類型を「暴力団関係者による犯罪（とくに粗暴犯）の被害者（『危険に晒されている証人』）」の類型」と区別したうえで¹³⁾、制度のあり方や制度の問題点に関する検討・分析に多くの示唆を提供してきたように思われる。そして、被害者・子どもなどの保護に有用な措置を制度として新設・改廃すべきなのかという議論は、今後も続けられることであろう。

もっとも、保護に有用な措置の新設・改廃が議論される段階で、新設・改廃の理由として「精神的負担の軽減」あるいは第2次被害の防止が挙げられるときは、ここにいう「精神的負担」や第2次被害がどのような意義をもつのかという問題について、——社会状況の変化や科学の知見の蓄積などに応じて——つねに考え直すことが必要であろう。また、措置の対象である被害者・子どもなどにはいかなる者が含まれるのかという問題についても、新設・改廃の理由と関連させて今後も考えなければならないはずである。たとえば、構外ビデオリンク方式の証人尋問を実施するための要件について——「同一構内」でビデオリンク方式を用いるときの要件と法の文言が異なることの理由といった点から——検討・分析するときは、また、「被害者等の捜査段階での供述の録音・録画媒体の公判での活用」に関する制度の是非について——その新設が見送られたことの理由との関係で——検討・分析するときは、軽減すべき「精

12) 川出敏裕「刑事手続における被害者の保護」ジュリスト1163号（1999年）39頁以下（39-41頁）。同「刑事手続における犯罪被害者の法的地位」松尾浩也＝井上正仁編『刑事訴訟法の争点』〈旧・法律学の争点シリーズ〉（第3版・2002年）34頁以下（35-36頁）や田口守一「被害者の地位」松尾浩也＝井上正仁編『刑事訴訟法の争点』〈旧・法律学の争点シリーズ〉（新版・1991年）38頁以下（38-39頁）も参照。

13) 加藤克佳「刑事訴訟における犯罪被害者の保護」（夏目文雄先生古稀）祝賀論文編集委員会編著『刑事法学の新展開——夏目文雄先生古稀記念論文集』（2000年）197頁以下（215頁）。この区別は、ドイツの学説から示唆を得たものと考えられる。同「ドイツ刑事訴訟における証人保護——第六二回ドイツ法曹大会刑事法部会を中心として——」宮澤浩一先生古稀祝賀論文編集委員会編『宮澤浩一先生古稀祝賀論文第1巻』（2000年）261頁以下（略称：宮澤古稀）（270-271頁）を参照。

神的負担」や防止すべき第2次被害の中身が問われるべきであろう。

2. 本稿のねらい

(1) ひるがえって海外に目を向ければ、同種の制度を設けて運用する国が数多いことは、よく知られている¹⁴⁾。そのような国の1つであるドイツにおいても、刑事手続法による被害者・子どもなどの保護に関して、制度の整備がすすめられてきた。ドイツの刑事手続法には、法典であるドイツ刑事訴訟法（Strafprozessordnung = StPO）の改正などをつうじて、保護を内容とする措置がいくつも定められている。そして、そのうちのいくつかの措置——たとえば、尋問の内容・状況を録音・録画するという措置や、その記録媒体を実質証拠として使用するための措置など——については、しばしば、「第2次被害者化（sekundäre Viktimisierung）の回避」や「第2次被害者化からの保護」を果たすためのものと説明される¹⁵⁾。

もっとも、ドイツにおいては、刑事手続法による被害者・子どもなどの保護に関して、保護の根拠となるもののとらえ方に光をあてた議論も展開されてきた。そして、とくに興味深いのは、被害者・子どもの保護を内容とする措置の新設が課題として浮上した段階で、保護を要するの可否かについて明らかにするために、どのような意味で保護の必要性（Schutzbedürftigkeit）を肯定できるのかという問題に学説が立ち入って検討していたことである。

14) さしあたって、甲斐行夫＝神村昌通＝飯島泰「犯罪被害者保護のための二法の成立の経緯等」松尾編著・前掲注8）37頁以下（39頁注（2）：50-60頁）を参照。

15) Löwe/Rosenberg, Die Strafprozeßordnung und das Gerichtsverfassungsgesetz: Großkommentar (hrsg. v. Volker Erb et al., 26., neubearb. Aufl.) (Abk.: LR), Bd. 6 Tbd. 1 (2009), § 255a RdNr. 4 [Mosbacher]; Systematischer Kommentar zur Strafprozessordnung, mit GVG und EMRK (hrsg. v. Jürgen Wolter, 4., neubearb. Aufl.) (Abk.: SK-StPO), Bd. 5 (2012), § 255a RdNr. 5 [Velten]; Claus Roxin / Bernd Schünemann, Strafverfahrensrecht: Ein Studienbuch (29., neubearb. Aufl., 2017), 26 / RdNr. 52; Satzger/Schluckebier/Widmaier, Strafprozessordnung, mit GVG und EMRK (hrsg. v. Helmut Satzger u. Wilhelm Schluckebier, 2. Aufl., 2016), § 255a RdNr. 1 [Tsambikakis].

(2) たしかに、日本とドイツとの間には、法原理や訴訟構造の違いも、また、法定されている措置の内容や刑事手続のありようにおける違いも、少なからず認められる。とはいえ、のちにくわしく述べるとおり、保護の必要性という問題についての検討は、「精神的負担」や第2次被害の意義を問うことと径庭がないはずであって、それゆえ、日本における議論にも一定の示唆を与えるように思われる。本稿は、刑事手続における被害者・子どもなどの保護というテーマの研究に役立つ示唆を得るために、さらには、今後の議論に向けた材料を提示できるように、ドイツの議論を追うことにしたい。

Ⅱ. 「保護を要する (schutzbedürftig) 証人」としての被害者・子どもなど

1. 証人保護 (Zeugenschutz) に関するドイツの立法

(1) ドイツの刑事手続における「証人 (Zeuge)」——すなわち、「自身が訴追の対象となっていない刑事事件の手続において、ある事実に関する自身の知覚を供述によって表明しなければならない者¹⁶⁾」——という語には、むろん、その事件を体験した者のすべてが含まれる。そして、のちに述べるように、事件の目撃者や共犯者であれ、あるいは、事件の被害者¹⁷⁾であれ、この者が実際に「証人」として証言するとき¹⁸⁾については、その立場につきまとう有害な事

16) Ulrich Eisenberg, Beweisrecht der StPO (8., völlig überarb. u. teilweise erw. Aufl., 2013), RdNr. 1000; auch Urs Kindhäuser, Strafprozessrecht (4., völlig überarb., 2016), 21 / RdNr. 6.

17) ドイツにおける被害者を指す語の意味や用例に関しては、さしあたって、拙稿「家族による暴力・虐待と刑事手続における被害者の保護——ドイツの制度とその周辺——」本澤巳代子編『家族のための総合政策Ⅳ——家族内の虐待・暴力と貧困——』(2017年) 121頁以下(122頁注4)を参照。

18) 被疑者・被告人でない者がドイツ刑事訴訟法にいう「証人」として出頭したうえで証言することを義務づけられるのは、裁判所または裁判官による尋問の場合(ドイツ刑事訴訟法第48条第1項第1文・同第2文など)のほか、検察官による尋問の場合(ドイツ刑事訴訟法第161条a第1項第1文・同第2文)と検察捜査員(Ermittlungsperson der Staatsanwaltschaft)による尋問の場合(ドイツ刑事訴訟法第163条第3項)である。検察捜査員による尋問は、2017年8月に施行された法律にもとづいて、あらたに実施が許されることになった。

態の生起が懸念されてきた。「証人」として証言することが見込まれるという立場にとどまるときや、すでに「証人」としての義務をいったん果たしたのちについても、同じように懸念される事態があった。

ドイツにおいては、いずれかの立場に置かれている者——すなわち、ひろい意味での証人——に懸念される事態の多くがもはや無視できないものと認められたため、それぞれの事態に対処するためのさまざまな措置¹⁹⁾を証人保護（Zeugenschutz）として実施できるように、幾度にもわたって、措置の新設と拡充がくり返されたのである。

(2) 証人保護を内容とする措置の新設は、おおかたにおいて1990年代の末までになされた²⁰⁾ものである。措置の新設にとくに大きな役割を果たしたのは、1998年に制定された証人保護法（Zeugenschutzgesetz）²¹⁾であった。証人保護法は、ビデオリンク方式の証人尋問や尋問の録音・録画といった措置を新設して、これを証人保護のために実施できるようにしたのである。

そして、証人保護法に関して注目すべきなのは、この法律が制定されるまでの過程で、措置の対象となる者が「保護を要する（schutzbedürftig）証人」と呼ばれて議論されていたということである。すなわち、保護の必要性という観

19) ドイツ刑事訴訟法などに定められた各種の措置を紹介することは、紙幅の都合から割愛する。さしあたって、拙稿・前掲注17) 125頁以下を参照。

20) S. zunächst *Peter Caesar*, Noch stärkerer Schutz für Zeugen und andere nicht beschuldigte Personen im Strafprozeß?, NJW 1998, S. 2313 (S. 2314 ff.).

21) 正式な名称は、「刑事手続における尋問にあたっての証人の保護及び被害者保護の改善のための法律」(Gesetz zum Schutz von Zeugen bei Vernehmungen im Strafverfahren und zur Verbesserung des Opferschutzes: Zeugenschutzgesetz – ZSchG (Gesetz vom 30.4.1998, BGBl. I S. 820))である。証人保護法の内容および証人保護法の制定までに整備された刑事手続法の状況を簡潔にまとめた日本の文献として、さしあたっては、加藤克佳「ドイツ刑事訴訟法改正の新動向——証人保護法を中心として——」刑法雑誌40巻1号(2000年)108頁以下(109頁以下)、同・前掲注13)〈宮澤古稀〉265-268頁、同「刑事手続における被害者の地位——ドイツ法を素材として——」刑法雑誌40巻2号(2001年)232頁以下(233-234頁)などを参照。Ausführlich zum Gesetz z.B. *Peter Rieß*, Zeugenschutz bei Vernehmungen im Strafverfahren, NJW 1998, S. 3240 (S. 3240 ff.).

点から、証人保護を内容とする措置の導入が提案されたのである²²⁾。

ここにいう「保護を要する証人」としては、「児童 (Kind)²³⁾」をはじめとして、「老齢の証人、疾患を有する証人及び脆弱な証人、並びに性犯罪の被害者」といった者が例示されたのと同時に、「特別な危険にさらされている捜査官」や「犯罪に手を染めた過去と決別している者」なども挙げられた²⁴⁾。

2. 被害者・子どもなどの証人が〈傷つく〉おそれ

(1) 「保護を要する証人」の全体像については、これを「危険にさらされている (gefährdet) 証人」と「とくに傷つきやすい (besonders sensibel/verletzlich) 証人」に区別したうえで分析する立場²⁵⁾から、くわしい説明が提示された。前者すなわち「危険にさらされている証人」は、証言を断念させるための威嚇や報復から保護されなければならない証人——要するに、安全を確保されなければならない証人——のことである。本人またはその関係者の生命・身体や財産などに対して危害を加えられるおそれがあるという状況であれば、この危険

22) BT-Dr. 13 / 4983, S. 9; BT-Dr. 13 / 7165, S. 4 f.

23) 本稿がドイツに関する記述において用いる「児童 (Kind)」という語は、14歳未満の者を指す。また、「子ども」という語は、別段に論じなければならないときをのぞいて、18歳未満の者を指す。このような語の用法は、青少年保護法 (Jugendschutzgesetz – JuSchG) において14歳未満の者を指す「児童」および14歳以上18歳未満の者を指す「少年 (Jugendliche)」(青少年保護法第1条第1項を参照) という区別に対応するのと同時に、現行の刑事手続法との関連でも、「18歳未満の者 (Person unter 18 Jahren)」や「児童」・「少年」などの語を用いる明文の規定——たとえば、ドイツ刑事訴訟法第58条 a 第1項第2文第1号——と整合する。なお、本稿においては、「児童」とおおむね同じ意味で、「年少の子ども」という呼び方を用いることがある。

24) BT-Dr. 13 / 7165, S. 4.

25) *Thomas Weigend*, Empfehlen sich gesetzliche Änderungen, um Zeugen und andere nicht beschuldigte Personen im Strafprozeßrecht besser vor Nachteilen zu bewahren?, Gutachten C für den 62. DJT (1998), S. C27, C45. So auch *Sabine Swoboda*, Videotechnik im Strafverfahren (2002), S. 77 ff., 151 ff.; SK-StPO, Bd. 1 (2014), RdNr. 36 ff. Vor § 48 [Rogall]. なお、トーマス・ヴァイゲント教授の意見書は、加藤・前掲注13)〈宮澤古稀〉269頁以下で紹介されている。

を防除すべきものと認められて、その防除のために必要な範囲で、さまざまな措置が刑事手続の内外を問わずに実施される²⁶⁾。

これに対して、後者すなわち「とくに傷つきやすい証人」は、「個人の特性（年齢や疾患、さらには犯罪行為に起因する心の動揺の強さ）ゆえに、心がとくに傷つきやすいものと認められる証人²⁷⁾」、あるいは、「精神の発達状況や、往々にして問題となる身体の発達状況が影響して、または、心身の特性が影響して、証言にともなう手続から尋常でない負荷をこうむるため、これに耐えることが困難な状態にある証人²⁸⁾」などと定義されている。この種の証人に対する措置のほとんどは、刑事手続法にもとづいたものであって、刑事事件に関する供述証拠の提供にからんで〈傷つく〉という事態から証人を保護するために実施される。

(2) 語の定義によれば、証人が被害者であることは、「とくに傷つきやすい証人」にとって必須の要素でない²⁹⁾。しかしながら、「とくに傷つきやすい証人」として想定されていたのは、おもに、子どもの被害者や、性犯罪の被害者となっ

26) この種の証人を対象とした措置には、証人保護プログラム (Zeugenschutzprogramm) と呼ばれるものもある。これは、もっぱら、警察法にもとづいて遂行される危険防除 (Gefahrenabwehr) の性格を帯びた措置である。証人保護プログラムの対象となるのは、組織犯罪集団ないしテロリズム集団の構成員を被疑者・被告人とした事件における潜入捜査官 (Verdeckte Ermittler)・諜報活動員 (V-person = Vertrauensperson) や、これらの事件の被害者・共犯者である。Ausführlich Weigend, oben FußN. 25, S. C27 ff.; Ulrich Eisenberg, Zeugenschutzprogramme und Wahrheitsermittlung im Strafprozess, in: Festschrift für Gerhard Fezer zum 70. Geburtstag (hrsg. v. Edda Weßlau u. Wolfgang Wohlers, 2008), S. 193 (S. 194 ff.); SK-StPO, Bd. 1, RdNr. 74 ff. Vor § 48 [Rogall]. また、滝沢誠「証人保護の多義的な目的」比較法雑誌 37 卷 1 号 (2003 年) 127 頁以下 (129 頁以下) を参照。

27) Weigend, oben FußN. 25, S. C45. S. auch Kirstin Maaß, Der Schutz besonders sensibler Zeugen durch den Einsatz von Videotechnik unter besonderer Berücksichtigung der Beschuldigtenrechte und Verfahrensprinzipien (2012), S. 17.

28) Swoboda, oben FußN. 25, S. 154. "besonders sensibel" とともに "leicht verwundbar" という表現も用いられている。

29) Vgl. z.B. Werner Beulke, Strafprozessrecht (13., neu bearb. Aufl., 2016), RdNr. 196a; SK-StPO, Bd. 1, RdNr. 31 Vor § 48 [Rogall].

た女性などである。そして、その代表格としてしばしば念頭に置かれたのは、性的虐待の被害者となった子どもであろう。そもそも、証人保護法の制定のきっかけは、性的虐待の被害者である年少の子どもを対象としたビデオリンク方式の証人尋問が実施されて大きな話題となったこと³⁰⁾であった。また、のちにくわしく述べるとおり、とくに児童虐待の類型や性暴力の類型に該当する犯罪行為の被害を受けた者においては、その精神にかかる重圧が深刻になるものと理解されていたのである³¹⁾。

Ⅲ. 被害者・子どもなどを保護することの必要性

1. 保護の必要性：正当化根拠としての意義

(1) 本稿のⅡ. 2. において述べたとおり、証人保護法の制定に向けた議論の出発点となったのは、子どもの被害者などを証言台に立たせることによってこの者の精神に重圧がかかるという認識であった³²⁾。そして、政策立案者や学説は、この認識のもとで、これらの証人の心にのしかかる負荷 (Belastung) が刑事手続法による保護を要するほどに特別なものなのかという問題³³⁾にとり組まなければならなかったのである。これは、まさに保護の必要性という問題である。

30) 1995年に、マインツの地方裁判所は、多数の子どもを被害者とする性的虐待の被告事件において、——一般に“マインツ・モデル”と呼ばれるようになる——ビデオリンク方式の証人尋問を実施した。この実施は多くの注目を集めたのと同時に、実施の是非に関して、直接主義 (Unmittelbarkeitsgrundsatz) などの法原理や法律上の根拠といった観点から多くの疑問が投げかけられた。S. insb. *Heinrich Kintzi*, Stellung des Kindes im Strafverfahren, DRiZ 1996, S.184 (S. 191 f.); *Klaus Geppert*, Die Vernehmung kindlicher Zeugen mittels Videotechnologie, Jura 1996, S. 550 (S. 550 ff.). また、“マインツ・モデル”の紹介を盛り込んだ日本の文献として、さしあたって、ハインツ・シュッヒ (加藤克佳訳) 「性犯罪の被害者証人である子供と刑事訴訟における保護策」愛知大学法学部法経論集147号 (1998年) 1頁以下 (7-8頁) を参照。

31) さしあたって、加藤・前掲注30) 1頁以下を参照。

32) *Weigend*, oben FußN. 25, S. C46; ausführlich *Maïke Scheumer*, Videovernehmung kindlicher Zeugen – Zur Praxis des Zeugenschutzgesetzes (2007), S. 20 ff.

この問題に関して刑事法の学説がとり上げたテーマは、刑事手続に起因する（verfahrensbedingt/-induziert）精神上の障害（Schädigung）が肯定できるのか否かであった³⁴⁾。証人が被害者であるという場合には、この障害が刑事手続における第2次被害の1つと位置づけられるものになる。

(2) 刑事手続に起因する精神上の障害について、証人保護に有用な措置の立法化に先だつ時期には、一般に精神上の障害が心的外傷すなわちトラウマ（Traum）を負った者において発生するという知見のもとで、刑事手続とのかかわり合いを原因とした被害者の心的外傷——すなわち、第2次トラウマ化（sekundäre Traumatisierung）——が注目されるようになった。

一方で、第2次トラウマ化を経て障害が発生するという説明は、学説の一部において自明のことにように受け容れられていた³⁵⁾。しかしながら、他方で、当時のドイツにおける実証研究³⁶⁾には、PTSD（心的外傷後ストレス障害）をはじめとする障害が高い確率で発生するものとは考えられないという見解³⁷⁾や、第2次トラウマ化に対して疑問を投げかける見解³⁸⁾のように、刑事手続に起因する精神上の障害を積極的に認めない見解が多かった。総じて、犯罪行為に起因する障害と刑事手続に起因する障害を区別するのが不可能に近いことから、〈精神上の障害が第2次トラウマ化を経て発生する〉という原因－結果の

33) *Thomas Weigend*, Schutzbedürftige Zeugen im Strafverfahren, in: Festschrift für Günther Kaiser zum 70. Geburtstag (hrsg. v. Hans-Jörg Albrecht et al., 1998), S. 1483 (S. 1490). 保護を要するほどに許容できない負荷について論じるのは、のちに述べるとおり、刑事手続とのかかわり合いにおいてのしかかる負荷のすべてが経験科学の領域で重要なものと評価されるわけではないという前提に立つからである。Vgl. dazu *Oliver Kipper*, Schutz kindlicher Opferzeugen im Strafverfahren (2001), S. 59.

34) *Matthias Jäger-Helleport*, Konstruktive Tatverarbeitung des sexuellen Missbrauchs von Kindern im Strafrecht (2002), S. 67 f.; *Swoboda*, oben FußN. 25, S. 156.

35) *Burkhard Denger*, Kinder und Jugendliche als Zeugen im Strafverfahren wegen sexuellen Mißbrauchs in der Familie und in deren Umfeld, ZRP 1991, S. 48 (S. 49 f.); *Klaus Laubenthal*, Schutz sexuell mißbrauchter Kinder durch Einsatz von Videotechnologie im Strafverfahren, JZ 1996, S. 335 (S. 338); *Klaus Laubenthal / Urte Nevermann-Jaskolla*, Die Rechte des Kindes als Zeuge im Strafverfahren, JA 2005, S. 294 (S. 296).

機序は一般化するのにはほど遠いものと理解されてきたのである³⁹⁾。

(3) 当時の学説が障害にいたる機序に関心を向けたことの背景には、長期にわたって (langfristig) 苦しむ障害——すなわち、PTSD をはじめとする長期

36) 本稿のⅢ. 2. やⅢ. 4. における本文の記述および脚注の文献を参照。もっとも、ドイツにおける研究の量は多くなかったという。S. dazu Jäger-Helleport, oben FußN. 34, S. 70. 当時のドイツにおいては、心理学・精神医学の分野でも、また、刑事学の分野でも、アメリカやイギリスなどにおける研究がたびたび参照されている。Z.B. *Petra Wolf / Max Steller*, Kinder als Zeugen – Was wissen sie über Gerichtsverhandlung ?, in: Günter Bierbrauder / Walther Gottwald / Beatrix Birnbreier-Stahlberger (Hrsg.), *Verfahrensgerechtigkeit: rechtspsychologische Forschungsbeiträge für die Justizpraxis* (1995), S. 163 (S. 163 ff.); *Renate Volbert / Detlef Busse*, Wie fair sind Verfahren für kindliche Zeugen?, in: Günter Bierbrauder / Walther Gottwald / Beatrix Birnbreier – Stahlberger (Hrsg.), *Verfahrensgerechtigkeit: rechtspsychologische Forschungsbeiträge für die Justizpraxis* (1995), S. 139 (S. 139 ff.); *Kipper*, oben FußN. 33, S. 61 ff.

37) *Renate Volbert*, Welche Verbesserungen können durch Videovernehmungen für Opferzeugen erreicht werden ?, in: Stephan Barton (Hrsg.), *Verfahrensgerechtigkeit und Zeugenbeweis* (2002), S. 149 (S. 150).

38) たとえば、刑事手続の途上で遭遇しうる巡り合わせの悪さが心的外傷の形成に影響する可能性もあるとはいえ、それ以上のものではないという。*Hans-Jörg Albrecht*, Kindliche Opferzeugen im Strafverfahren, in: Ludwig Salgo (Hrsg.), *Vom Umgang mit Minderjährigen* (1995), S. 3 (S. 17 f.). さらに、第2次トラウマ化なるものは犯罪行為を原因として負う心的外傷と切り離して観察できないはずなので、これを独立してとり上げるほどの意義も見いだせないという。*Friedemann Pfäfflin*, Schützen Videovernehmungen kindlicher Zeugen vor Sekundärer Traumatisierung ?, *StV* 1997, S. 95 (S. 97). Vgl. zum Viktimisierungsrisiko *Ulrich Eisenberg*, *Kriminologie* (6., neu bearb. Aufl., 2005), S. 1005.

39) *Weigend*, oben FußN. 25, S. C47; *Kipper*, oben FußN. 33, S. 75 f. S. auch *Karlhans Dippel*, Zur Behandlung von Aussagen kindlicher und Jugendlicher Zeugen, in: *Festschrift für Herbert Tröndle zum 70. Geburtstag* (hrsg. v. Hans-Heinrich Jescheck u. Theo Vogler, 1989), S. 599 (S. 603 ff.); *Katy Dieckerhoff*, Audiovisuelle Vernehmung kindlicher Opferzeugen sexuellen Missbrauchs im Strafverfahren (2008), S. 23. 経験科学の方法論にしたがった機序の解明については、刑事手続に内在する負荷と第2次トラウマ化との因果関係を容易に解明できないという事情が指摘されるのとともに、証人の素質・環境の影響を第2次トラウマ化との関連で個別にどのように評価すればよいのかが判然としないという事情も示唆されている。Dazu *Volbert/Busse*, oben FußN. 36, S. 139 (S. 141 f., 161 f.); *Pfäfflin*, oben FußN. 38, S. 95 (S. 97 f.); *Albrecht*, oben FußN. 38, S. 3 (S. 15).

間の重い障害——とこれにいたらないもの——すなわち、刑事手続の途上で生じうる一過性の障害や緊張関係（状態）——を区別すべきであるという見方があった。この見方が問うたのは、証人保護に有用な措置を立法によって新設するという要請の内容・程度であろう。要するに、前者の障害に対処するための特別な措置を設けるという立法の要請が強く認識されていたのと違って、後者については、自然の治癒・解消を見込めることなどの点で要請の内容・程度が前者と別異にとらえられたのである⁴⁰⁾。

しかしながら、それでもなお、証人保護に有用な措置の新設をめぐることは、とくに子どもの被害者が証人となるときについて、大きな規模で刑事手続の現状を改善すべきであるという主張がたびたび展開された⁴¹⁾。また、「とくに傷つきやすい証人」にあたる者も含めた「保護を要する証人」が証人保護法の制定によって措置の対象となるという結果にいたったことは、さきに述べたとおりである。それゆえ、保護の必要性をどのように肯定して立法の要請の正当化に結びつけたのかという点が明らかにされなければならない。

2. 保護の必要性：基礎となる知見

(1) そもそも、証人が刑事手続とのかかわり合いにおいて体験する種々のことがらから多くの負荷をこうむるという認識は、刑事法の実務・学説の内部でひろく共有されていた。これに加えて、心理学・精神医学の分野から、刑事手続に内在する負荷と精神上的障害との関連が指摘されるようになった。すなわち、刑事手続の現状には障害の発生に必要な条件を与えるものと疑われるできごとがいくつもあって、このような意味で強い負荷の要素となるできごと

40) *Weigend*, oben FußN. 25, S. C46 ff.; *Albrecht*, oben FußN. 38, S. 3 (S. 15 f.) . S. auch *Kintzi*, oben FußN. 30, S. 184 (S. 185) . Vgl. dagegen *Ursula Nelles*, Der Zeuge – ein Rechtssubjekt, kein Schutzobjekt, NJ 1998, S. 449 (S. 452 f.) .

41) S. zunächst *Dippel*, oben FußN. 39, S. 599 (S. 607) ; *Kintzi*, oben FußN. 30, S. 184 (S. 186) . Vgl. auch *Martin Hussels*, Videoübertragungen von jugendlichen Zeugen in Mißbrauchsprozessen – eine Bestandsaufnahme und Überlegungen de lege ferenda, ZRP 1995, S. 242 (S. 243 f.) .

には、障害を発生させるリスクが認められるというのであった⁴²⁾。

刑事法の学説も、強い負荷の要素となるできごとを——心理学にならって——ストレス要因 (Stressfaktor) ないしストレッサー (Stressor)⁴³⁾と呼んで、これと精神上的の障害との関係⁴⁴⁾に注目するようになった。たしかに、ストレス要因に潜んでいるリスクの解明⁴⁵⁾が刑事手続上のできごとを対象としてすすめられていけば、すなわち、刑事手続のストレス要因についてリスクを把握する

42) Detlef Busse / Renate Volbert, Zur Situation kindlicher Zeugen vor Gericht, in: Max Steller / Renate Volbert (Hrsg.), *Psychologie im Strafverfahren* (1997), S. 224 (S. 234 f.); Renate Volbert / Detlef Busse, Belastungen von Kindern in Strafverfahren wegen sexuellen Mißbrauchs, in: Ludwig Salgo (Hrsg.), *Vom Umgang mit Minderjährigen* (1995), S. 73 (S. 86); Günter Köhnken, Der Schutz kindlicher Zeugen vor Gericht, in: Reinhart Lempp / Gerd Schütze / Günter Köhnken (Hrsg.), *Forensische Psychiatrie und Psychologie des Kindes- und Jugendalters* (2003), S. 390 (S. 390 f.). Vgl. dazu auch Swoboda, oben FußN. 25, S. 156.

43) Detlef Busse / Renate Volbert, Belastungserleben von Kindern in Strafverfahren, *Praxis der Kinderpsychologie und Kinderpsychiatrie* 45 (1996), S. 290 (S. 291); Swoboda, oben FußN. 25, S. 158; Jäger-Helleport, oben FußN. 34, S. 70. 心理学の分野では“Belastungsfaktor”という語もしばしば用いられる。ただし、この語は、精神上的の障害を発生させるリスクが肯定される限りにおいて、“Stressfaktor”や“Stressor”とはほぼ同じ意味で用いられている。Z.B. Volbert, oben FußN. 37, S. 149 (S. 149 f.). なお、ドイツの刑事学における研究の状況に関して、“Belastung”と“Stress”さらには“Traumatisierung”のそれぞれの意味がしばしば明確に示されていないという指摘もある。Kipper, oben FußN. 33, S. 60.

44) ストレス要因と精神上的の障害との関係について、おおまかには、以下のように説明できる。ストレス要因に対処できずに精神上的の緊張関係(状態)に置かれている者は、しばしば、各種の反応——すなわち、不安・恐怖あるいは無力感や罪悪感といった負の感情のほかに、回避行動や食欲の減退といった行動・生理の現象——を呈して、ときに、精神上的の障害が生じているものと診断される。もっとも、緊張関係(状態)や障害が一過性のものであって変調・症状の程度も軽いようであれば、こうむる不利益は小さいのとともに、しだいに回復に向かって自然に治癒するというのが通常である。しかしながら、この状態が継続・悪化して、ついには長期間の重い障害を発症するまでに遷移するという事態もありえる。以上の説明にあたっては、藤永保監修(責任編集:内田伸子=繁榊算男=杉山憲司)『最新心理学事典』(2013年)662-672頁および中島義明ほか編『心理学辞典』(1999年)475頁・451-452頁などを参照した。なお、このような語の意味や用法にしたがえば、証人との関係でストレス要因となることがらは、刑事手続の外部にも——すなわち、刑事手続のストレス要因と別に——存在するということになる。

ことができれば、それぞれのストレス要因との関係で保護の必要性は容易に明らかになるようにも思える。

(2) しかしながら、刑事手続のストレス要因から保護の必要性を導き出すのは単純でないことがわかる。もともと、刑事手続のストレス要因と精神上的の障害との関係について、障害の原因——すなわち、類型化された一定の状況のもとで刑事手続上のできごとに起因して障害が発生するという意味での原因——を分離することに成功していないのは、さきに述べたとおりである。また、ストレス要因は多種多様であって、これらが複合して個人に影響をおよぼす——要するに、精神上的の障害もしばしば種々のストレス要因が複合して発生する——のとともに、できごとに直面した者の内面での対処に個人差があるため、同じ状況に置かれた証人のすべてにひとしく精神上的の障害が発生するわけではないという⁴⁶⁾。さらに、いくつかの実証研究においては、刑事手続とのかかわり合いが被害者の回復に向けた好ましい効果を生むことも多いという結果も示されていた⁴⁷⁾。

このような複雑さゆえに、刑事手続に起因する精神上的の障害については見方の一致をみていなかった。とはいえ、ひとまずの結論として、精神上的の障害が

45) リスクに対する評価の方法論については、つぎのように説明されている。すなわち、個人の内外に存在するさまざまな現実からストレス要因として懸念されるできごとを拾い出したうえで、その負荷の意義や負荷の程度（Ausmaß）を——子どもなどの心理・身体・行動にあらわれた反応を相当なサンプルサイズで調査・分析することによって——明らかにすれば、それぞれに潜むリスクの内容・程度を評価できるというのであった。Ausführlich Volbert/Busse, oben FußN. 42, S. 73 (S. 73 ff.); Harald Richter, Wie erleben und verarbeiten Kinder den Strafprozess?, in: Weisser Ring (Hrsg.), Täterrechte – Opferrechte: neue Gewichtung im Strafprozeß (1996), S. 57 (S. 58 ff.).

46) Volbert/Busse, oben FußN. 42, S. 73 (S. 74 f.); Busse/Volbert, oben FußN. 42, S. 224 (S. 229); auch Kipper, oben FußN. 33, S. 53 ff. 援用されている心理学の理論によれば、緊張関係（状態）・障害の形成・発生は、——ストレス要因の性質とともに——ストレス要因に対する本人の評価・意味づけに大きく依存するという。Vgl. auch Volbert, oben FußN. 37, S. 149 (S. 149 f.). また、前掲注 44) に挙げた文献も参照。なお、ストレス要因によって生じた情動などは、あらためてストレス要因になりえるという。

刑事手続に起因して発生するかもしれないというくらいまでは分野を隔てずに一般に了解されていて、このような大まかな可能性が当時における認識の最大公約数であったものと考えられる⁴⁸⁾。もっとも、そうであれば、このように確固としない認識は保護の必要性を肯定するのに十分なかという疑問も生じそうである。

(3) 他方で、刑事手続のストレス要因に潜んでいるリスクに関しては、——一定の条件のもとで刑事手続のストレス要因にさらされるときは——長期間の重い障害が発生するという危険も浮かび上がっていた。この危険に関しては、複数の説明が提示されてきた。

その1つとして、とくに性暴力や児童虐待の被害者に発生する精神上的の障害・緊張関係（状態）には特有のダイナミズムを見いだせるという説明がある。すなわち、性暴力や児童虐待の被害者であれば、犯罪行為によって障害・緊張関係（状態）の発生・形成にいたったという疑いが犯罪の嫌疑ゆえに認められるとき、犯罪行為に起因する障害・緊張関係（状態）は一般に深刻であ

47) *Albrecht*, oben FußN. 38, S. 3 (S. 6); *Volbert*, oben FußN. 37, S. 149 (S. 150 f.); *Busse/Volbert*, oben FußN. 43, S. 290 (S. 291 f.). 体験の言語化によって問題を克服できる可能性があるという。*Pfäfflin*, oben FußN. 38, S. 95 (S. 99); so auch *Bernd-Dieter Meier*, *Kinder als Opfer von Straftaten*, GA 1995, S. 151 (S. 154).

48) とくに子どもの被害者について、刑事手続に起因する精神上的の障害が疑われることは、——第2次トラウマ化という語に依拠して理解するのか否かを別にすれば——刑事法の分野でひろく受け容れられてきた。S. insb. *Dippel*, oben FußN. 39, S. 599 (S. 607); *Jürgen Baumann et al.*, *Alternativ-Entwurf Zeugnisverweigerungsrechte und Beschlagnahmefreiheit (AE-ZVR): Entwurf eines Arbeitskreises deutscher, österreichischer und schweizerischer Strafrechtslehrer (Arbeitskreis AE)* (1996), S. 101. Vgl. auch *Günther Kaiser*, *Kriminologie* (3., neubearb. u. erw. Aufl., 1996), 97 / RdNr. 1. また、心理学の分野でも、刑事手続のストレス要因が他のストレス要因と複合して障害にいたるという可能性は、立場の違いを越えて認識されていた。S. z.B. *Busse/Volbert*, oben FußN. 42, S. 224 (S. 234 f.); *Volbert*, oben FußN. 37, S. 149 (S. 158 f.); *Köhnken*, oben FußN. 42, S. 390 (S. 390). ただし、精神医学や心理療法などの専門領域においては第2次トラウマ化の語に意義が認められていないという事実も——この語に対する批判とともに——指摘されていた。*Pfäfflin*, oben FußN. 38, S. 95 (S. 97 f.).

る⁴⁹⁾のとともに、被害にともなう対人関係の変化や社会のリアクションなどの影響から障害・緊張関係（状態）が強化・硬化されているおそれもある⁵⁰⁾。そのうえで、ここに刑事手続のストレス要因が相まることによって、障害・緊張関係（状態）は著しく悪化しかねないというのである⁵¹⁾。

また、犯罪行為などに起因する障害・緊張関係（状態）の治癒・解消を刑事手続が妨げるという説明も提示された。すなわち、一方で、——証言の際に記憶の喚起を不用意に強いることのように——被害者を漫然と刑事手続に接させるのは、被害者の内面で障害・緊張関係（状態）の克服（Verarbeitung）に向けて営まれる精神活動を妨げてしまうのとともに、他方で、刑事手続とのかかわり合いから被害者がストレス要因にさらされ続けられれば、その者に対する治療や社会復帰に向けた支援の有効性も損なわれるというのである^{52, 53)}。

3. 保護の必要性についての検討

(1) ドイツにおいては、刑事手続に内在する負荷と精神上的の障害との関連に関する知見をもとに、被害者・子どもなどを保護することの必要性がどのような意味で肯定できるのかという問題に対して、いかなる解答が示されたのであろうか。

49) *Kipper*, oben FußN. 33, S. 56 f.; *Swoboda*, oben FußN. 25, S. 154 f. もっとも、児童虐待の被害——とくに性的虐待の被害——を受けた子どもの場合にも、暴力をともなわないときの障害・緊張関係（状態）の深刻さは控えめに評価されている。Dazu z.B. *Kipper*, oben FußN. 33, S. 42 f.

50) *Sabine Kirchhoff*, Sexueller Mißbrauch vor Gericht Bd. 1 (1994), S. 285 f.; *Kipper*, oben FußN. 33, S. 55. So auch *Richter*, oben FußN. 45, S. 57 (S. 60).

51) *Kipper*, oben FußN. 33, S. 75 f.; *Jäger-Helleport*, oben FußN. 34, S. 72.

52) 緊張関係（状態）の形成と解消は、直面する問題の克服に本人が成功したのか否かに依存するという。*Albrecht*, oben FußN. 38, S. 3 (S. 15 f.). 本稿注44)も参照。

53) *Albrecht*, oben FußN. 38, S. 3 (S. 15 f.) ; vgl. auch *Kintzi*, oben FußN. 30, S. 184 (S. 186). とくに年少のこどもにおいて、刑事手続とのかかわり合いに関する適切な知識や自身の役割に関するイメージが欠けているようであれば、そのせいで抱く不安や恐怖から非常に悪い影響が生じるという。*Wolf/Steller*, oben FußN. 36, S. 163 (S. 164 f.).

そもそも、証人保護に有用な措置の新設に関する議論にあたって、刑事手続に起因する精神上的の障害をとり上げなければならないものなのかという点には、疑問を差しはさむ余地がある。ほとんどの証人は、刑事手続とのかかわり合いにおいて、多かれ少なかれ、そのつどのできごとの体験に起因する緊張関係（状態）に身を置くことになる⁵⁴⁾。このような緊張関係（状態）を一過性のものであるがゆえに無視できるくらいの不利益ととらえてよいのかどうかは、1つの問題である。要するに、刑事手続とのかかわり合いによって生じる緊張関係（状態）を精神上的の障害から完全に切り離れたとき、この緊張関係（状態）そのものは措置の新設に対する要請を支えるほどの不利益と認められないものなのか否かという問題である。

緊張関係（状態）そのものについては、立法事実としての意義が論じられることもある⁵⁵⁾。しかしながら、証人の権利・利益を保護するという観点から議論が展開されるとき、緊張関係（状態）そのものから開放されていることを保護すべき法益の1つと位置づけるような議論は、刑事法の学説において見あたらない⁵⁶⁾。そして、この一過性の不利益から証人を開放するために措置の新設までも必要になるものとは考えられていないのである。

(2) 権利・利益の保護⁵⁷⁾という観点から保護の根拠にアプローチして議論する過程で、保護の必要性を刑事手続に起因する精神上的の障害と関連させてはじめて議論が成り立つものとするのであれば、証人保護に有用な措置の新設に

54) 証人が刑事手続とのかかわり合いにおいて緊張関係（状態）に置かれるという現実は、とくに子どもの被害者の場合に、通例のように存在するものと認められている。S. zunächst *Volbert/Busse*, oben FußN. 36, S. 139 (S. 141 ff.); *Volbert*, oben FußN. 37, S. 149 (S. 158); *Pfäfflin*, oben FußN. 38, S. 97. なお、訴訟に関与する者の在廷や証言にあたっての無配慮な対応が子どもにとって負担となることは、他国における研究の結果と一致するという。*Busse/Volbert*, oben FußN. 43, S. 290 (S. 292).

55) Z.B. *Scheumer*, oben FußN. 32, S. 45; *Maaß*, oben FußN. 27, S. 19. ただし、ここに挙げた文献は、ともに、ビデオリンク方式の証人尋問や尋問の録音・録画に関する制度が設けられたのちに、これらの制度を検証するために著されたものである。それゆえ、いずれの研究も制度のあり方について問う過程で緊張関係（状態）そのものの意義をとり上げているという点に、十分に留意しなければならないはずである。

対する要請は、刑事手続に起因して精神上の障害が発生するという可能性を前提にすえなければ生じないはずである。もっとも、刑事手続に起因する障害の可能性を基礎づけるのは、刑事手続のストレス要因である。そして、さきに述べたとおり、刑事手続上のできごとと精神上の障害との関係について経験科学の側から明確に示された知見は、刑事手続のストレス要因に障害を発生させるリスクが潜在するというのにとどまるものであった。それゆえ、刑事手続に起因する障害の可能性は、証人にのしかかる負荷と精神上の障害との弱い結びつきを形容する語にすぎないようにもとらえられる⁵⁸⁾。

このような状況のもとで、刑事法の学説においては、刑事手続に起因する障害の可能性が措置の新設に対する要請を正当化できるものなのかどうかという点に関して、証人保護の意義がさらに論じられるようになった。

(3) 措置の新設に対する要請を正当化するための考え方の1つは、刑事手続

56) 証人保護法によって新設されたビデオリンク方式の証人尋問を例に挙げれば、実施するための要件——すなわち、「証人の福祉 (Wohl) に深刻な (schwerwiegend) 不利益をもたらす危険が切迫しているとき」(ドイツ刑事訴訟法第247条a第1文) という要件——の意味について、証人尋問の際にこうむる負荷として通常であるため甘受しなければならないような一過性の (vorübergehend) 負荷は、そもそも深刻な不利益になりえないものと解釈されている。LR, Bd. 6 Tbd. 1, § 247a RdNr. 6 [Becker]; Heidelberger Kommentar zur Strafprozessordnung (bearb. v. Karl-Peter Julius et al., 4., völlig Neubearb. Aufl., 2009), § 247a RdNr. 4.

57) 少なくとも、精神上の障害が国家の行為を原因とするというのであれば、これが個人の基本権を侵害したものと認められることに疑いはない。この場面では、さしあたって、生命および身体の完全性を求める権利 (ドイツ基本法第2条第2項) の侵害が問題となるものと考えられる。Vgl. zunächst Peter Rieß, Strafprozeß und der Verletzte – eine Zwischenbilanz, Jura 1987, S. 281 (S. 288 f.); Weigend, oben FußN. 25, S. C20; Nelles, oben FußN. 40, S. 449 (S. 452 f.); Swoboda, oben FußN. 25, S. 32 ff.; Daniela Schmoll, Videovernehmung kindlicher Opfer im Strafprozeß (1999), S. 88 f.

58) 経験科学の側では刑事手続上のできごとが障害の原因として分離されるまでにいたっていないため、証人の刑事手続とのかかわり合いに対して措置を介入させなければ精神上の障害が発生しかねないのか否かという問いに対して、その判断が多分に推測 (Mutmaßung) の域にとどまってしまうと、長期化・重度化の可能性も含めた答えが明確に出ないことになる。Vgl. dazu Swoboda, oben FußN. 25, S. 154. なお、本稿注39) を参照。

に起因する障害の可能性が具体化しているときに限って措置を実施できるように定めるというものである。この考え方によれば、個別の事案において障害の可能性が具体化していないときも措置の実施を許すような制度は、要請されていないものとして受容しない⁵⁹⁾。すなわち、精神上的の障害が刑事手続に起因して発生するかもしれないという共通の認識に立つとはいえ、そのような一般化された可能性には重きを置かず、各々の証人における個別の事情のもとで特定のかかわり合いに起因する障害が発生するという具体性をもった判断も要求するのである。

子どもの被害者や性暴力の被害者については、長期間の重い障害を発症するまでに遷移する可能性が軽視できないため、その可能性に関する判断は慎重であることが要求される。しかしながら、同時に、ストレス要因の対処における個人差をふまえて、長期間の重い障害にいたる可能性の有無を個別に認定することも要求されるという⁶⁰⁾。また、この要求とともに、——対処の個人差につながる資質その他の事情によっては——具体化された可能性が高齢者や被害者でない子どもなどに認められるときもあるという見方に立って、「とくに傷つきやすい証人」の範囲でひろく措置の対象を設定することも推奨されたのである⁶¹⁾。

(4) 措置の新設に対する要請の正当化については、以上の考え方と異なる視点に立って正当化をこころみるものもある。この考え方は、とくに子どもの被害者に焦点をあてて説明する。すなわち、証人が子どもの被害者であるときについては、以下に述べるとおり、精神上的の障害が刑事手続に起因して発生するかもしれないという認識を深刻にとらえるべきものと主張する。この主張によれば、「刑事手続によって発生する障害から児童・少年の被害者を可能な範囲で保護するという要請が正当化されるためには、そのような障害と犯罪行為や

59) Weigend, oben FußN. 25, S. C128.

60) Albrecht, oben FußN. 38, S. 3 (S. 15 f.); Weigend, oben FußN. 33, S. 1481 (S. 1490).

61) Weigend, oben FußN. 25, S. C47; Weigend, oben FußN. 33, S. 1481 (S. 1490 f.). S. ferner BT-Drs. 13 / 7165, S. 4 ff.

周囲の反応によってすでに生じた障害との間に科学が正確な境界線を引くことも、ましてや、それぞれの割合を明らかにすることも、いずれも要しない⁶²⁾」のである。

この考え方の理由づけとして、複数のものが挙げられている。第1に、とくに性暴力や児童虐待の被害者においては障害の発生をめぐる特有のダイナミズムが見いだせるという理由である。要するに、本稿のⅢ. 2. において述べたように、この種の被害者であれば緊張関係（状態）・障害を悪化させて長期間の重い障害にいたるという危険が容易に肯定されるものと理解したのである⁶³⁾。また、第2の理由は、さまざまなストレス要因が複合して障害を発生させるというメカニズムに求められた。すなわち、このメカニズムによって立てば、——一過性の障害であれ長期間の重い障害であれ——精神上的の障害が発生しないことの予測は、発生することの予測と同じように、ほとんど正確になしえないというのである⁶⁴⁾。そして、第3に、とくに子どもの法益を保護することの重要性が理由として挙がっていた。すなわち、問題を規範の視点からながめれば、子どもの成長・発達に関連する法益の保護を優先すべきであって、それゆえ、およそ障害の可能性が認められるのであれば、もはや保護の必要性は高度なものと評価できるというのである^{65, 66)}。

62) *Dippel*, oben FußN. 39, S. 599 (S. 606)。

63) S. dazu *Kintzi*, oben FußN. 30, S. 184 (S. 186); *Jäger-Helleport*, oben FußN. 34, S. 83.

64) *Jäger-Helleport*, oben FußN. 34, S. 83. S. auch *Kipper*, oben FußN. 33, S. 70 f. 刑事手続のストレス要因が多いことも理由に加えられている。

65) *Dippel*, oben FußN. 39, S. 599 (S. 606); *Bernd-Dieter Meier*, *Kinder als Zeugen im Strafverfahren*, RdJB 1996, S. 451 (S. 452); *Jäger-Helleport*, oben FußN. 34, S. 70. ただし、障害の可能性がどのくらいに認められなければならないのかという点については、それぞれの理解の差違に応じて異なる余地がある。

66) さらに、「社会が子どもを特別な保護にふさわしい構成員としてとらえるのであれば、一過性の障害にも重要な意味が与えられるべきである」という見解もある。*Jäger-Helleport*, oben FußN. 34, S. 70.

4. 〈傷つく〉おそれを生むもの：さまざまなストレス要因

(1) すでに述べたとおり、ドイツにおいては、実証研究をつうじて刑事手続のストレス要因がいくつも見いだされている⁶⁷⁾。以下においては、刑事手続のストレス要因を——証人の感情・行動などにあらわれる反応とともに——個別に挙げて説明することにしたい。

(2) 証人としての役割および証人に対する応接の状況

そもそも、尋問や取調べは、見知らぬ人間が権威をまとって接してくるといふ特殊な環境のもとで、通常であれば明かされないようなできごとについて記憶の喚起や供述を求めるものであるから、尋問・取調べの対象となった者にある程度の緊張を強いる⁶⁸⁾。公判手続において証言をなしとげるのに相応の負荷がともなうことは、誰についても否定できない。証人に対応する機関・職員が官僚主義や無神経な態度をとるときは、さまざまな負の感情を証人に抱かせてしまう⁶⁹⁾。そのうえに、犯罪行為に対してトラウマを負っている子どもが証人であるといった場合には、この負荷が高いリスクをはらんだものとなるという⁷⁰⁾。

(3) 尋問の方法

尋問・取調べにおける不作法な質問やくり返しの質問は、質問する側が質問される者を信用していないというメッセージとなりえて、これがしばしば質問される者の自尊感情をくじくのと同時に、ときに、被害や目撃があたかも事件に関する責任の一端を担うことであったように——すなわち、同罪(Mitschuld)であるかのように——思わせかねない⁷¹⁾。供述の信用性に関する鑑定が実施されるときも、同種のストレス要因の存在が問題となる⁷²⁾。

67) Vgl. i.V. von vielen Schriften *Kintzi*, oben FußN. 30, S. 184 (S. 185).

68) Vgl. im Zusammenhang damit *Kintzi*, oben FußN. 30, S. 184 (S. 185); *Schmoll*, oben FußN. 57, S. 55.

69) *Busse/Volbert*, oben FußN. 42, S. 224 (S. 227 f., 231); *Swoboda*, oben FußN. 25, S. 156 f. 証言のために当時の記憶を再現するという責務に対して抱き続ける不安・心配も、この負荷を重いものとする。S. dazu *Jäger-Helleport*, oben FußN. 34, S. 75.

70) *Richter*, oben FußN. 45, S. 57 (S. 59).

（4） 法に関する知識の欠如

証人の立場に置かれている者の多くは、いかなる事態が裁判所で待ち構えているのかについても、また、裁判所でその者に期待される行動が何なのかについても、確たるイメージを有しないため、大なり小なりの不安や心配を覚えるという⁷³⁾。すなわち、刑事法や刑事手続に関する知識の乏しさも、ストレス要因の1つとなる。心理学の分野では、このストレス要因は相当に強い負荷の1つとして指摘されることがある⁷⁴⁾。

（5） 公の場での証言

とくに性暴力の被害者や年少の子どもが証人であるときは、証人尋問が法廷で実施されるという点に、——ストレス要因となるような——無視できないほどの負荷の存在が認められる。すなわち、数多くの研究における指摘によれば、日常の個人生活や事件の状況・経過に関する内密性の高い体験を人前で語らせることは、しばしば、証言する者に強い羞恥心（Schamgefühl）を覚えさせるのとともに屈辱感（Schande）も植えつけるというのである⁷⁵⁾。

また、子どもについては、見知らぬ人々（おとな）が多く立ち会う場で証言するという状況も大きな問題である。この状況は、子どもに強い威圧感（Einschüchterung）を与えて畏縮させるという⁷⁶⁾。さらに、裁判所の建物あるいは法廷の構造や人員の配置も、また、裁判官の身なりや手続の作法なども、

71) Busse/Volbert, oben FußN. 42, S. 224 (S. 232); Vgl. auch Denger, oben FußN. 35, S. 48 (S. 49 f.); Jäger-Helleport, oben FußN. 34, S. 73.

72) Z.B. Berndt Scholz / Johann Endres, Aufgaben des psychologischen Sachverständigen beim Verdacht des sexuellen Kindesmissbrauchs – Befunde, Diagnostik, Begutachtung, NStZ 1995, S. 6 (S. 8 f.).

73) 本人の主観において嫌悪するできごとの見込みが高いときは、このストレス要因が強い負荷と化すという。Volbert, oben FußN. 37, S. 149 (S. 150).

74) Wolf/Steller, oben FußN. 36, S. 163 (S. 164 f., 182 ff.); Volbert/Busse, oben FußN. 36, S. 139 (S. 142, 162); Busse/Volbert, oben FußN. 43, S. 290 (S. 290).

75) Schmoll, oben FußN. 57, S. 57; Jäger-Helleport, oben FußN. 34, S. 76. マス・メディアをつうじて公開されることも負荷となるはずである。Vgl. z.B. Swoboda, oben FußN. 25, S. 159 f.

子どもに緊張感を強いるような独特な雰囲気であって、その心理に影響するものと指摘されている⁷⁷⁾。

(6) 被告人との対面 (Begegnung)

証人が被告人とじかに対面することは、証言の際の対面であれ証人尋問とは別の機会に対面するのである、ストレス要因として非常に大きな位置を占めるという⁷⁸⁾。性暴力や児童虐待を内容とした事件の場合には、被告人のほとんどが——保護者・近親者をはじめとする——証人と身近な人間であるため、この事情が両者の間に大きな緊張関係を生んで、証人に威圧感や動揺 (Verunsicherung) を与える⁷⁹⁾。また、被告人と向き合わされる証人は、しばしば嫌悪感 (Ekelgefühl) や羞恥心を覚えるのに加えて、自責の念 (Schuldgefühl) や、忠愛の念 (Loyalität) と証人という立場との板挟みから生じる葛藤のように、もともと抱いていることも多い複雑な感情を強く抱えるようになる⁸⁰⁾。

76) *Geppert*, oben FußN. 30, S. 550 (S. 550). 非公開の場合にも、子どもが多くのおとなに接しなければならぬという事実は変わらずに問題となる。*Weigend*, oben FußN. 25, S. C48 f.

77) *Denger*, oben FußN. 35, S. 48 (S. 49); *Schmoll*, oben FußN. 57, S. 57 f.

78) *Volbert/Busse*, oben FußN. 42, S. 73 (S. 80); *Bettina Hartz*, Das Zeugenschutzgesetz 1998 – eine Bilanz, KJ 2006, S. 74 (S. 82); *Kipper*, oben FußN. 33, S. 76. S. ferner BT-Drs. 7 / 2526, S. 26.

79) *Volbert/Busse*, oben FußN. 42, S. 73 (S. 87); *Wolf/Steller*, oben FußN. 36, S. 163 (S. 164 f.).

80) 自責の念や葛藤について厳密に考えれば、それらの生起にかなりの程度で寄与しているのは、証人の境遇や社会のリアクションであって、これらの事情は、被告人との対面や複数回にわたる尋問・取調べなどを体験することのインパクトから切り離して位置づけられるものである。Vgl. z.B. *Volbert/Busse*, oben FußN. 42, S. 224 (S. 234); *Jäger-Helleport*, oben FußN. 34, S. 80 f.; *Schmoll*, oben FußN. 57, S. 52 f. そして、とくに被告人が証人の家族であれば、被告人に不利な証言は、近しい者に犯罪者の汚名を着せるという行動になるのとともに、自身や家族を後々に困難な状況に陥れてしまうものとなる。それゆえ、不利な証言の効果について証人が自覚していればしているほどに、その者の心には証言にともなって自責の念や葛藤が強く刻み込まれるものと考えられる。Vgl. dazu *Swoboda*, oben FußN. 25, S. 156; *Denger*, oben FußN. 35, S. 48 (S. 50 f.).

（7）複数回にわたる聴取

事件についての聴取がくり返されるという事態は、その者に強い負荷をかけるものと理解されている。複数回にわたる尋問・取調べ(Mehrfachvernehmungen)がストレス要因となることは、とくに子どもが尋問・取調べの対象となったときの問題として、刑事法や心理学の学説からも刑事司法の実務からも異口同音に表明されてきた。

複数回にわたる尋問・取調べは、それぞれに権威をまとった人間が別々の機会に同じテーマに関して聴取するということであるから、ゆえに、対象となった子どもの心を混乱・困惑させて (verwirren)、自己の信頼性に対する不信任 (Misstrauen) を抱かせてしまう⁸¹⁾。また、頭の中で体験の再現がくり返される過程で、不安や羞恥心さらには自責の念が再発・増大することも少なくないという⁸²⁾。

ストレス要因を構成するものとしては、裁判所・裁判官による尋問や検察官・検察捜査員による尋問のほか、警察による質問・取調べや供述の信用性に関する鑑定もある。さらに、福祉機関などによる聴取も、ストレス要因を構成するものとなる⁸³⁾。

（8）被告人の側との対決

尋問の際に被告人・弁護人が防御の戦略・戦術として対決・攻撃の姿勢をとれば、証人に対して負荷をかける場面が増えるのとともに、それぞれの負荷

81) *Kintzi*, oben FußN. 30, S. 184 (S. 185); *Denger*, oben FußN. 35, S. 48 (S. 49 f.). Vgl. auch *Schmoll*, oben FußN. 57, S. 53. ここにいう不信任は、質問する側に信用されていないという——「(3) 尋問の方法」のところで挙げた——メッセージを子どもが感じとった際に抱くものである。Vgl. dazu *Scholz/Endres*, oben FußN. 72, S. 6 (S. 9). なお、菱川愛「司法面接 (特集 どう関わるか——子ども虐待)」小児科臨床 60 巻 4 号 (2007 年) 831 頁以下 (832 頁) を参照。

82) *Volbert*, oben FußN. 37, S. 149 (S. 156); *Albrecht*, oben FußN. 38, S. 3 (S. 17).

83) 複数回にわたる聴取は、子どもの被害者について古くから問題とされていたのとともに、性犯罪の被害者についても指摘されていた。Z.B. *Dippel*, oben FußN. 39, S. 599 (S. 609); *Weigend*, oben FußN. 33, S. 1481 (S. 1495). もっとも、この問題はいくぶん誇張されて論じられているという指摘もある。*Volbert/Busse*, oben FußN. 36, S. 139 (S. 162).

の内容・程度も強くなるものと考えられている。とくに自白事件でないときは、被告人の主張や弁護人による反対尋問の内容が大きな問題となる。

被告人・弁護人は、ときに、落ち度の指摘や責任転嫁（Anschuldigung）をこころみることもあれば、質問のたたみかけ（Nachhaken）によって証人を畏縮させることもある⁸⁴⁾。また、証言の信用性をぐらつかせるために、うそつき呼ばわりする（Lüge bezichtigen）ことやその他の中傷（Diffamierung）のことは証人に浴びせることさえあるという⁸⁵⁾。このような主張・質問を投げつけられた証人は、屈辱感を味わうのに加えて、自責の念や無力感（Machtlosigkeit）に襲われるときもある。これらの主張・質問は、とくに証人が性暴力の被害者であれば、容易にストレス要因となるという⁸⁶⁾。

(9) 刑事手続が進行する期間

刑事手続が進行する期間は、公判における尋問に応じる可能性がある者にとって、過去に体験した記憶をそのままに保持して再現にそなえるという状況から逃れられない時間になる⁸⁷⁾。また、この期間は、とくに子どもの被害者や性暴力の被害者にとって、体験した被害の消化・克服と社会復帰を果たすために無駄にできない時間であるのに、そのための治療・処遇と尋問の予定が相いれないため、治療・処遇の実施を困難にするものと指摘されている⁸⁸⁾。すなわち、被害者がこのような状況のもとで放置されるときは、この時間の経過もストレス要因の1つになるというのである。

子どもを被害者とする性的虐待の被疑事件・被告事件が対象となって実施された調査の1つによれば、捜査機関による告訴の受理から公判手続の開始ま

84) Albrecht, oben FußN. 38, S. 3 (S. 15 f.); Swoboda, oben FußN. 25, S. 160.

85) Maaß, oben FußN. 27, S. 23; Dippel, oben FußN. 39, S. 599 (S. 601).

86) Denger, oben FußN. 35, S. 48 (S. 49); Volbert, oben FußN. 37, S. 149 (S. 157).

87) このような生活に身を置くことからこうむる負荷は、実際に証人として証言したのか否かとは関係がないという。Volbert, oben FußN. 37, S. 149 (S. 154).

88) Kintzi, oben FußN. 30, S. 184 (S. 185); Swoboda, oben FußN. 25, S. 158. また、——このような生活に身を置いているのに——刑事手続の進展に関する情報が得られないという状況も、さらに負荷をかけるものとして指摘されている。Swoboda, ebenda.

でに要した時間は、平均して41週間であったという⁸⁹⁾。また、公訴を提起せずに捜査手続が終結するという場合（ドイツ刑事訴訟法第170条第2項）に関しても、手続の打ち切り（Einstellung）が決定されるまでには、平均11週間を要している⁹⁰⁾。心理学の分野では、この期間に被害者を放置し続ければ子どもにかかる負荷も相応に強いものとなるという指摘がある⁹¹⁾。

【付記】

本稿は、科学研究費助成事業（学術研究助成基金助成金）・基盤研究（C）（一般）「刑事手続における司法面接の有効かつ適正な利用を目的とした制度の構想」（課題番号：18K01308）による研究の成果の一部である。

（いわした・ともみつ 筑波大学法科大学院准教授）

89) この時間は、最短で5週間であったのに対して、最長では4年であった。一連の数字は、1991年に実施された調査から得られたものである。Volbert/Busse, oben FußN. 42, S. 73 (S. 77). なお、原典を確認できていない数字も挙げれば、その後に政府の委託を受けて大規模に実施された同種の研究は、14ヶ月の平均値を得たという。Zitiert von Schmoll, oben FußN. 57, S. 54 Fußnummer 21.

90) Volbert/Busse, oben FußN. 42, S. 73 (S. 77).

91) Volbert/Busse, oben FußN. 42, S. 73 (S. 86); Pfäfflin, oben FußN. 38, S. 95 (S. 97); Volbert, oben FußN. 37, S. 149 (S. 150).

「違憲の主観化」について

大 石 和 彦

- 1 “From the Big Sleep to the Big Heat”
- 2 “The Big Heat” の背景
 - i) 参議院選挙区選出議員選挙定数配分規定をめぐる判例の動き
 - ii) 衆議院小選挙区選出議員選挙区割規定をめぐる判例の動き
- 3 検討
 - i) “subjektiv” の意味
 - ii) 行為規範化または脱「規範の規範」化の理由
- 4 「理論志向の衰退」の産物または人権救済の障害か？

1 “From the Big Sleep to the Big Heat”¹⁾

ドイツの連邦憲法裁判所が開発した特殊な判断類型の一つとして、判決主文では当該法令を違憲無効とはしないものの、「判決理由のなかで憲法上の重大な疑義があることを宣言し、立法府にその改廃を強く要請したりあるいは立法府が放置しておくとい近い将来に違憲無効の事態を招くことが避けられない」²⁾とする、いわゆる「違憲警告（アピール）判決」と呼ばれる手法があることは、夙に日本でも知られている。それらドイツの警告判決の中には、法令が違憲無効だとの判断に到達するためのハードルとして、当該法令が憲法に抵触していること（法令が違憲無効だとの判断に到達するための唯一の要件として普通想定されてきたのはこれであろう。）という第1の要件のみならず、上記抵触状

1) Philip P. Frickey, *From the Big Sleep to the Big Heat : The Revival of Theory in Statutory Interpretation*, 77 MINN. L. REV. 241 (1992).

2) 野中俊彦『憲法訴訟の原理と技術』（有斐閣 1995）278 頁。

態に至ったこと、あるいは上記抵触状態が未だ改善されないままであることを立法者の責めに帰すべきかどうか（立法者が違憲状態を認識可能であったか、既に立法者自身の手で違憲状態解消のための法改正を済ませておくことが期待可能であったか、など）という第2の要件を付加したと解さざるを得ないものが見られる。イプセン（Jörn Ipsen）がその著書³⁾の中で、この第2の新奇な要件を、第1の「客観的（objektiv）」要件との対比で「主観的（subjektiv）」要件と呼び、さらに複数の警告判決の間に共通して見られる上記（完全に違憲無効といえるための要件として第1のみならず第2の要件の充足をも要求する）傾向を「違憲の主観化（Subjektivierung des Verfassungsverstoßes）」と呼んだのは1980年のことである。

ドイツにおける上記の状況は、日本でも永田秀樹が1981年の論文⁴⁾で紹介している。その際、永田は上記第1要件に相当するものを「客観的な憲法上の瑕疵」、第2要件に相当するものを「立法者の主観的態度」と呼び、後者をも問題とする点に警告判決の特徴を見出した。さらに、日本の投票価値較差是正訴訟⁵⁾における「合理的期間」論の中に、ドイツでイプセンが指摘した上記傾向と共通の特徴を見出し、イプセンの上記用語に「主観的（な）要素」、「違憲の主観化」といった訳を当てた安念潤司の論文⁶⁾が公開されたのが1988年のことである。

内外に、少なくともある程度共通して見られる上記傾向は、もちろん研究対

3) JÖRN IPSEN, RECHTSFOLGEN DER VERFASSUNGSWIDRIGKEIT VON NORM UND EINZELAKT, 138ff (1980).

4) 永田秀樹「西ドイツにおける法律の憲法判断の方法」大分大学経済論集33巻3号（1981）1頁〔23頁〕。

5) 当時衆議院議員選挙においては「中選挙区制」と通称されてきた一種の大選挙区制が採用されていたため、較差是正のための法改正が、一方の選挙区の定数を「1増」、もう一方の選挙区のそれを「1減」するなど、各選挙区の定数を変更する形で行われていた関係で、「定数不均衡訴訟」とか「定数は正訴訟」、あるいは単に「（議員）定数訴訟」などと呼ばれていた。

6) 安念潤司「いわゆる定数訴訟について（三）・（四）」成蹊法学26巻（1988）39頁・27巻（1988）131頁。

象として重要であろうし、興味深いものである（他ならぬ本稿筆者も本気でそう思っているからこそ本稿を書いている。）。だが、上記のイブセンの著書や日本の論文が発表された80年代から、さらには90年代にかけての日本において、上記傾向を表すための「主観」という用語は、ドイツの憲法裁判（特に警告判決）をめぐる堅実な研究⁷⁾の中にたまに現れることはあっても、少なくとも現在と同程度に広く行き渡っていたとはいえないように思われる。ところが今世紀に入ってしばらくすると、この、もともとドイツ由来のジャーゴンまたはそれと同旨で「主観」という語を用いる例は、研究論文ばかりか、学生向けの読み物、テキスト類においてまで登場するほどメジャー化している（数的にはむしろ「爆発」と表現すべきか。）。⁸⁾

7) 「違憲の主観化」に言及する90年代の日本の業績としては、宮地基「西ドイツ連邦憲法裁判所による規範統制判決の展開と機能」神戸法学雑誌39巻4号（1990）939頁〔特に1014頁以下および1024頁以下〕、岡田俊幸「立法者の予測に対する裁判的統制」法学政治学論究14号（1992）67頁〔68頁〕がある。

8) 時間的制約の中、管見に属する範囲で「違憲の主観化」または同旨の事象を「主観」（またはそれとの対比で「客観」）という語を用いて表記しているもののみに限り以下に機械的にあげた（従って、それらの言葉を用いていなくても実質的に同旨事象を扱う論稿を含めれば、数はもっと増えるであろう。）。不尽、誤解等については予めご寛恕を請う次第である。

投票価値較差をめぐる近時の最高裁判例の動きを検討する中、「違憲の主観化」に言及するものとして、毛利透（判評）民商142巻4・5号（2010）58頁〔69頁以下〕、穴戸常寿「一票の較差をめぐる『違憲審査のゲーム』」論ジュリ1号（2012）41頁〔46頁以下〕、櫻井智章「参議院『一票の較差』『違憲状態』判決について」甲南法学53巻4号（2013）61頁〔74頁以下〕、上田健介（判評）新・判例解説Watch12号（2013）35頁〔38頁〕、新井誠「参議院議員選挙区選挙の『一票の較差』」判決に関する一考察」法学研究87巻2号（2014）133頁〔140頁〕、田原睦夫（編著）『裁判・立法・実務』（有斐閣2014）〔109頁以下ではインタビューの大貫裕之が「国会の主観的な対応」という語を用いている他、117頁でも「違憲の主観化」について言及されている。〕、篠原永明（判評）法学論叢175巻5号（2014）109頁〔125頁〕、棟居快行「選挙無効訴訟と国会の裁量」レファレンス2014年11月号5頁〔23頁以下〕、同「参議院議員定数配分をめぐる近時の最高裁判例」レファレンス2015年7月号1頁〔20頁〕、渡辺正（判評）六甲台論集法学政治学篇62巻2号（2016）131頁〔137頁〕、只野雅人「選挙権と投票価値の平等—権利・制度・統治機構—」憲法問題27号（2016）29頁、山本真敬「立法裁量の『判断過程統制』論、その後」早法92巻2号（2017）133頁〔147

2 “The Big Heat” の背景

i) 参議院選挙区選出議員選挙定数配分規定をめぐる判例の動き

もちろん、上記のような日本におけるメジャー化の背景には、相応の理由があるように思われる。第1の、そしておそらく最も主要な理由としては、平成13年7月29日に行われた参議院選挙区選出議員選挙の選挙区割・定数配分規

（前頁からつづき）

頁以下）、浅野博宣「合理的期間論の可能性」門田孝・井上典之（編）『憲法理論とその展開—浦部法穂先生古稀記念』（信山社 2017）155頁 [170頁以下]、渡辺康行「最高裁判所判事としての藤田宙靖」阪口正二郎・他（編）『憲法の思想と発展—浦田一郎先生古稀記念』（信山社 2017）783頁 [797頁]、半血兄弟姉妹の相続分を全血兄弟姉妹の2分の1とする民法900条4号但書の合憲性につき検討する中で「違憲の主観化」に言及する例として新井誠・矢津久純「半血兄弟姉妹の相続分を全血兄弟姉妹の2分の1とする民法900条4号但書規定についての一試論」広島法科大学院論集第13号（2017）101頁 [124頁]、近時の日本の投票価値較差は正訴訟を対象を限定せず、（ドイツの判例・学説の検討を含め）より理論面に関する検討に重心をおくものとして、宍戸常寿『憲法裁判権の動態』（弘文堂 2005）266頁、大石和彦「立法不作为に対する司法審査」白鷗法学14巻1号（通巻29号）（2007）171頁 [191頁]、堀内健志「最近の憲法学の動向と問題点（二・完）—伝統的公法学研究者からの弁明」人文社会論叢社会科学篇（弘前大学）23号（2010）197頁 [201頁]、櫻井智章「事情の変更による違憲判断について」甲南法学51巻4号（2011）145頁 [158頁]、岩切大地「立法行為に対する国賠法を通じた司法審査：裁判所と立法者との関係」立正法学論集45巻1号（2011）31頁 [49頁]、山本龍彦「立法過程の脱『聖域』化—主観的憲法判断瑕疵への注目」法セミ・通巻685号（2012）66頁、藤井樹也「立法者の努力を評価する司法判断」戸松秀典・野坂泰司（編）『憲法訴訟の現状分析』（有斐閣 2012）406頁以下、入井凡乃「立法者の予測と事後的正義義務」法学政治学論究96号（2013）343頁 [360頁]、同「事後的正義義務と新規律義務」法学政治学論究101号（2014）103頁 [125頁注27]、宍戸常寿「立法の『質』と議会による将来予測」西原博史（編）『立法学のフロンティア2 立法システムの再構築』（ナカニシヤ出版 2014年）60頁 [69頁以下]、大沢秀介「立法の質と裁判所の役割」川崎政司・大沢秀介（編）『現代統治構造の動態と展望—法形成をめぐる政治と法』（尚学社 2016）388頁 [418頁]、山本真敬「立法裁量の『判断過程統制』の観念について」下関市立大学論集61巻3号（2018）83頁 [97頁以下]、学生向けテキストとしては笹田栄司（編）『Law Practice 憲法（第2版）』（商事法務 2014）29頁 [大石和彦]、木下昌彦（編集代表）『精読憲法判例—一人権編』（弘文堂 2018）572頁 [西貝小名都] は「客観的な違憲性」と「主観的な違法（違憲）性」につき対比的に説明する。

定（公職選挙法別表第3）の合憲性（選挙当時選挙区間の議員1人当たりの選挙人数の最大較差は5.06倍）に関する最大判平成16年1月14日（民集58巻1号56頁）に付された「補足意見2」（亀山継夫裁判官・横尾和子裁判官・藤田宙靖裁判官・甲斐中辰夫裁判官）に端を発する、いわゆる「立法者の努力を評価する司法判断」⁹⁾を指摘しなければならないであろう。同意見は、「立法当初の選挙区間における議員1人当たりの選挙人数の較差からはあまりにもかけ離れた較差を生じている現行の定数配分は、合憲とはいえないのではないかとの疑いが強い」との見解を示しつつ、上記第2要件に相当すると思しき以下を述べた。

「都道府県単位の選挙区制を前提とした現行制度の下で、全体としての定数が減少すれば、最大較差の是正の余地はそれだけ窮屈なものとなること等にかんがみるならば、今回の改正作業にそれなりの合理性が認められることを否定することはできない。その意味において、私たちは、今回の改正の結果をもって違憲と判断することには、なお、躊躇を感じざるを得ない」

ドイツでは、連邦憲法裁判所の発足間もないころから、占領法規の合憲性をめぐる複数の警告判決において、上記第2要件、すなわちそれらを「暫定的なものとして改廃する努力を立法者が誠実に行ったか、あるいは行いつつあるかどうかという……立法者の主観的態度が合憲・違憲判断の尺度とされている」¹⁰⁾（傍点本稿筆者）ことについて、上掲永田論文（1981年）が既に紹介していたし、また投票価値較差は正訴訟における「合理的期間」論の中で、文字通りの「期間」の経過ばかりでなく、違憲状態に達したことを国会が認識可能であったかどうか、国会が較差是正のための法改正を既に済ませておくことが期待可能であったかどうか、国会等関係機関による是正に向けた努力の有無

9) 藤井前掲（注8）。

10) 永田前掲（注4）23頁。

といった要因が問われてきたことが、上掲安念論文（1988年）において既に指摘されていたことも確かである¹¹⁾。だが、参議院選挙区（旧「地方区」）選出議員選挙の定数配分については較差6倍未満であれば最高裁が違憲状態宣告することはあるまいと思われていた当時の日本で、平成16年判決（最大較差5.06倍）において「補足意見2」がもたらした変化の画期性は、それが結論的には合憲判断だという点を差し引いても十分あまりあるものであったし、さらにはその後の判決で、「立法者の努力を評価する司法判断」が多数意見の中へと組み込まれていった点も注目される。すなわち平成16年7月11日参院選挙（最大較差5.13倍）につき最大判平成18年10月4日（民集60巻8号2696頁）が示した合憲判断理由は以下の通りである。

「①平成16年大法廷判決は、本件改正によっても前記のような較差が残り、また、前回 選挙当時において選挙区間における議員1人当たりの選挙人数の最大較差が1対5.06となっていたという状況の下で、結論として本件定数配分規定は違憲とはいえない旨の判断をしたところ、本件選挙当時において生じていた上記の最大較差は1対5.13であって、前回選挙当時のそれと大きく異なるものではなかった。そして、前記のとおり、②平成16年大法廷判決の言渡しから本件選挙までの期間は約6か月にすぎず、選挙区間の選挙人の投票価値の不平等を是正する措置を講ずるための期間として必ずしも十分なものではなかったところ、その間、参議院では、平成16年大法廷判決の言渡しの直後である平成16年2月6日に各会派代表者懇談会の下に協議会を設けて定数較差の是正についての議論を行い、同懇談会において、同年6月1日、同年7月に施行される本件選挙までの間に是正を行うことは困難であることなどから、本件選挙後、次回選挙に向けて、定数較差問題について結論を得るように協議を再開する旨を申し合わせたというのである。さらに、これを受けて、本件選挙後、参議院議長は同年12月1日に参議院改革協議

11) 安念前掲（注6）。さらに『憲法判例百選Ⅱ〔第四版〕』（2000）329頁〔安念潤司〕。

会の下に選挙制度に係る専門委員会を設け、同委員会において、平成17年2月から同年10月まで9回の会合が開かれ、各種の是正案が具体的に検討され、その中で有力な意見であったとされるいわゆる4増4減案に基づく公職選挙法の一部を改正する法律案が国会に提出され、平成18年6月1日に成立した（同月7日公布。平成18年法律第52号）。同改正の結果、平成17年10月実施の国勢調査結果の速報値による人口に基づく選挙区間における議員1人当たりの人口の最大較差が1対4.84に縮小することは当裁判所に顕著である。」（下線およびその番号は本稿筆者）

上掲下線部①は、法改正の必要性が高まったとの認識を国会が持つことが不可能であったと、また②は「平成16年大法廷判決の言渡しから本件選挙までの期間」に法改正を行うことが現実には期待不可能であったといたいのであろう。また②の後の部分では、選挙後も含め各種会議で法改正に向けた検討を行い、しかも較差を4.84倍に縮小するという結果を出してもいたこと、以上ひっくるめていえば上記第2要件にかかわる諸々の「主観的」要因が勘案された結果、合憲と結論づけられている。同様の「主観化」傾向は、平成19年7月29日実施の参院選挙（最大較差4.86倍）をめぐる最大判平成21年9月30日（民集63巻7号1520頁）の以下部分にも見られる。

「参議院では、……平成16年大法廷判決〔本稿筆者注：「補足意見2」と思われる。〕中の指摘を受け、当面の是正措置を講ずる必要があるとともに、その後も定数較差の継続的な検証調査を進めていく必要があると認識された。本件改正は、こうした認識の下に行われたものであり、その結果、平成17年10月実施の国勢調査結果による人口に基づく選挙区間における議員1人当たりの人口の最大較差は、1対4.84に縮小することとなった。また、本件選挙は、本件改正の約1年2か月後に本件定数配分規定の下で施行された初めての参議院議員通常選挙であり、本件選挙当時の選挙区間における議員1人当たりの選挙人数の最大較差は1対4.86であったところ、この較差は、

本件改正前の参議院議員定数配分規定の下で施行された前回選挙当時の上記最大較差1対5.13に比べて縮小したものとなっていた。本件選挙の後には、参議院改革協議会が設置され、同協議会の下に選挙制度に係る専門委員会が設置されるなど、定数較差の問題について今後も検討が行われることとされている。そして、現行の選挙制度の仕組みを大きく変更するには、後に述べるように相応の時間を要することは否定できないところであって、本件選挙までにそのような見直しを行うことは極めて困難であったといわざるを得ない。」

その後の平成22年7月11日実施の参院選挙区選出議員選挙をめぐる最大判平成24年10月17日（民集66巻10号3357頁）は、同選挙当時の投票価値の較差（最大較差5.00倍）が違憲状態に至っていたと判断したことに加え、都道府県をそのまま各選挙区とするという、参院選挙区選出議員選挙においてそれまで採られてきた基本方式をしかるべき形で改めるなどの抜本改正の必要性を警告した点でも注目されたが、以下引用の通り、同判決においても「違憲の主観化」傾向が明らかに表れている。

「……人口の都市部への集中による都道府県間の人口較差の拡大が続き、総定数を増やす方法を採用することにも制約がある中で、このような都道府県を各選挙区の単位とする仕組みを維持しながら投票価値の平等の実現を図るという要求に依えていくことは、もはや著しく困難な状況に至っているものというべきである。このことは、……平成17年10月の専門委員会の報告書において指摘されていたところであり、前回の平成19年選挙についても、投票価値の大きな不平等がある状態であって、選挙制度の仕組み自体の見直しが必要であることは、平成21年大法廷判決において特に指摘されていたところである。それにもかかわらず、平成18年改正後は上記状態の解消に向けた法改正は行われることなく、本件選挙に至ったものである。これらの事情を総合考慮すると、本件選挙が平成18年改正による4増4減の措置後に実

施された2回目の通常選挙であることを勘案しても、本件選挙当時、前記の較差が示す選挙区間における投票価値の不均衡は、投票価値の平等の重要性に照らしてもはや看過し得ない程度に達しており、これを正当化すべき特別の理由も見いだせない以上、違憲の問題が生ずる程度の著しい不平等状態に至っていたというほかはない。

もっとも、当裁判所が平成21年大法廷判決においてこうした参議院議員の選挙制度の構造的問題及びその仕組み自体の見直しの必要性を指摘したのは本件選挙の約9か月前のことであり、その判示の中でも言及されているように、選挙制度の仕組み自体の見直しについては、参議院の在り方をも踏まえた高度に政治的な判断が求められるなど、事柄の性質上課題も多いためその検討に相応の時間を要することは認めざるを得ないこと、参議院において、同判決の趣旨を踏まえ、参議院改革協議会の下に設置された専門委員会における協議がされるなど、選挙制度の仕組み自体の見直しを含む制度改革に向けての検討が行われていたこと（なお、本件選挙後に国会に提出された……公職選挙法の一部を改正する法律案は、単に4選挙区で定数を4増4減するものにとどまるが、その附則には選挙制度の抜本的な見直しについて引き続き検討を行う旨の規定が置かれている。）などを考慮すると、本件選挙までの間に本件定数配分規定を改正しなかったことが国会の裁量権の限界を超えるものとはいえず、本件定数配分規定が憲法に違反するに至っていたということとはできない。」

投票価値較差是正訴訟における最高裁の従前の判断枠組につき、違憲状態に達しているかどうかの判断の後、違憲状態に達しているとすれば、それが（衆院旧中選挙区制および現小選挙区選出議員選挙をめぐる判例用語でいうところの）「合理的期間」を超えて放置されているといえるかどうかという2段階の判断で選挙区割（および定数配分）規定の合憲性を判断してきたと見る一般的な理解からすると、上掲の連続する2つの段落のうち、1つ目の段落が前者、2つ目の段落が後者に相当すると思われる（2つ目の段落中に「相応の時間」と

いう語が見られる。)が、ここでは第2段落のみならず第1段落における違憲状態の判断に際しても、国会が問題を認識可能であったか、是正に向けた作業が可能とするための十分な時間があったかどうか、といった「主観的」事情が実質的には考慮されている。つまり従来「合理的期間」論に見られた「主観化」傾向が、その前段階の違憲状態かどうかの判断にまで及んでいるように見える¹²⁾。

ii) 衆議院小選挙区選出議員選挙区割規定をめぐる判例の動き

一方、衆院小選挙区選出議員選挙の選挙区割規定（公選法別表第1）の合憲性をめぐる近時の判例においても相変わらず、「主観的」要素は「合理的期間」論の中に健在である。すなわち、平成21年8月30日総選挙当時の衆議院議員選挙区画定審議会設置法3条が採用していた「1人別枠方式」およびそれに基づく選挙区割規定（最大較差2.304倍）が違憲状態に達していると断じたことで大いに注目された最大判平成23年3月23日（民集65巻2号755頁）ではあったが、以下の通り「合理的期間内には是正がされなかったものということとはできない」として、同方式を採用していた当時の区割規定を最終的に違憲と判断することは見送られた。

「……平成19年6月13日大法院判決において、平成17年の総選挙の時点における1人別枠方式を含む本件区割基準及び本件選挙区割りについて、……いずれも憲法の投票価値の平等の要求に反するに至っていない旨の判断が示されていたことなどを考慮すると、本件選挙までの間に本件区割基準中の1人別枠方式の廃止及びこれを前提とする本件区割規定の是正がされな

12) 平成25年7月21日実施の参院選挙区選出議員選挙（最大較差4.77倍）に関する最大判平成26年11月26日（民集68巻9号1363頁）における、違憲状態だが定数配分規定が憲法に違反するに至っていたということとはできないとの判断、および4県2合区を含む10増10減の改正後行われた平成28年7月10の参院選挙区選出議員選挙（最大較差3.08倍）に関する最大判平成29年9月27日（民集71巻7号1139頁）における違憲状態とはいえないとの判断にも同様の傾向が見られる。

かったことをもって、憲法上要求される合理的期間内には是正がされなかったものということとはできない。」

直近の合憲判断を理由に、違憲状態に至ったものと国会が認識してから当該判決までに、是正のための十分な時間（つまりは是正の期待可能性）が無かったとの説示である。

さらに平成24年12月16日施行の衆議院諸選挙区選出議員選挙（最大較差2.425倍）をめぐる最大判平成25年11月20日（民集67巻8号1503頁）は、従前の判例の判断枠組につき、「衆議院議員の選挙における投票価値の較差の問題について、当裁判所大法廷は、これまで、①定数配分又は選挙区割りが前記のような諸事情を総合的に考慮した上で投票価値の較差において憲法の投票価値の平等の要求に反する状態に至っているか否か、②上記の状態に至っている場合に、憲法上要求される合理的期間内における是正がされなかったとして定数配分規定又は区割規定が憲法の規定に違反するに至っているか否か、③当該規定が憲法の規定に違反するに至っている場合に、選挙を無効とすることなく選挙の違法を宣言するにとどめるか否かといった判断の枠組みに従って審査を行ってきた。」と整理した上（それらのうち①が違憲状態に至っていたかどうかの判断、②がいわゆる「合理的期間」論、③が事情判決の法理に相当することは一見して明らかである。）、特に②につき以下のように述べていることが、本稿の観点からは注目される。

「上記②の段階において憲法上要求される合理的期間内における是正がされなかったといえるか否かを判断するに当たっては、単に期間の長短のみならず、是正のために採るべき措置の内容、そのために検討を要する事項、実際に必要となる手続や作業等の諸般の事情を総合考慮して、国会における是正の実現に向けた取組が司法の判断の趣旨を踏まえた立法裁量権の行使として相当なものであったといえるか否かという観点から評価すべきものと解される。」

平成25年判決が以上の判断枠組を当該事案にあてはめていうところは以下の通りである。

- ① 「本件旧区割基準中の1人別枠方式に係る部分及び同方式を含む同区割基準に基づいて定められた選挙区割りについては、前掲最高裁平成19年6月13日大法廷判決までは憲法の投票価値の平等の要求に反する状態に至っていないとする当審の判断が続けられており、これらが憲法の投票価値の平等の要求に反する状態に至っているとする当裁判所大法廷の判断が示されたのは、平成23年3月23日であり、国会においてこれらが上記の状態にあると認識し得たのはこの時点からであったというべきである。」
- ② 「これらの憲法の投票価値の平等の要求に反する状態を解消するためには、旧区画審設置法3条2項の定める1人別枠方式を廃止し、同条1項の趣旨に沿って平成22年国勢調査の結果を基に各都道府県への選挙区の数すなわち議員の定数の配分を見直し、それを前提として多数の選挙区の区割りを改定することが求められていたところである。その一連の過程を実現していくことは、多くの議員の身分にも直接関わる事柄であり、平成6年の公職選挙法の改正の際に人口の少ない県における定数の急激かつ大幅な減少への配慮等の視点から設けられた1人別枠方式によりそれらの県に割り当てられた定数を削減した上でその再配分を行うもので、制度の仕組みの見直しに準ずる作業を要するものといえることができ、立法の経緯等にも鑑み、国会における合意の形成が容易な事柄ではないといわざるを得ない。また、このような定数配分の見直しの際に、議員の定数の削減や選挙制度の抜本的改革といった基本的な政策課題が併せて議論の対象とされたことも、この問題の解決に向けての議論を収れんさせることを困難にする要因となったことも否定し難い。そうした中で、平成22年国勢調査の結果に基づく区画審による選挙区割りの改定案の勧告の期限を経過した後、まず憲法の投票価値の平等の要求に反する状態の是正が最も優先されるべき課題であるとの認識の下に法改正の作業が進められ、1人別枠方式を定

めた旧区画審設置法3条2項の規定の削除と選挙区間の人口較差を2倍未満に抑えるための前記0増5減による定数配分の見直しが行われたものといえる。

このような上記0増5減による定数配分の見直しの内容を現に実施し得るものとするためには、1人別枠方式の廃止及び定数配分と区割り改定の枠組みを定める法改正の後、新たな区割基準に従い区画審が選挙区割りの改定案の勧告を行い、これに基づいて新たな選挙区割りを定める法改正を行うという二段階の法改正を含む作業を経る必要があったところ、前者の改正を内容とする平成24年改正法が成立した時点で衆議院が解散されたため、平成23年大法廷判決の言渡しから約1年9か月後に施行された本件選挙は従前の定数と選挙区割りの下において施行せざるを得なかったことは前記のとおりであるが、本件選挙前に成立した平成24年改正法の定めた枠組みに基づき、本来の任期満了時まで、区画審の改定案の勧告を経て平成25年改正法が成立し、定数配分の上記0増5減の措置が行われ、平成22年国勢調査の結果に基づく選挙区間の人口較差を2倍未満に抑える選挙区割りの改定が実現されたところである。このように、平成21年選挙に関する平成23年大法廷判決を受けて、立法府における是正のための取組が行われ、本件選挙前の時点において是正の実現に向けた一定の前進と評価し得る法改正が成立に至っていたものといえることができる。

もとより、上記0増5減の措置における定数削減の対象とされた県以外の都道府県については、本件旧区割基準に基づいて配分された定数がそのまま維持されており、平成22国勢調査の結果を基に1人別枠方式の廃止後の本件新区割基準に基づく定数の再配分が行われているわけではなく、全体として新区画審設置法3条の趣旨に沿った選挙制度の整備が十分に実現されているとはいえず、そのため、今後の人口変動により再び較差が2倍以上の選挙区が出現し増加する蓋然性が高いと想定されるなど、1人別枠方式の構造的な問題が最終的に解決されているとはいえない。しかしながら、この問題への対応や合意の形成に前述の様々な困難が伴うことを踏

まえ、新区画審設置法3条の趣旨に沿った選挙制度の整備については、今回のような漸次的な見直しを重ねることによってこれを実現していくことも、国会の裁量に係る現実的な選択として許容されているところと解される。また、今後の国勢調査の結果に従って同条に基づく各都道府県への定数の再配分とこれを踏まえた選挙区割りの改定を行うべき時期が到来することも避けられないところである。」

- ③ 「以上に鑑みると、本件選挙自体は、衆議院解散に伴い前回の平成21年選挙と同様の選挙区割りの下で行われ、平成21年選挙より最大較差も拡大していたところではあるが、本件選挙までに、1人別枠方式を定めた旧区画審設置法3条2項の規定が削除され、かつ、全国の選挙区間の人口較差を2倍未満に収めることを可能とする定数配分と区割り改定の枠組みが定められており、……前記のような考慮すべき諸事情に照らすと、国会における是正の実現に向けた取組が平成23年大法廷判決の趣旨を踏まえた立法裁量権の行使として相当なものでなかったということはできず、本件において憲法上要求される合理的期間を徒過したものと断ずることはできない。」

①では国会における違憲状態の認識可能性、②では是正作業の難度（是正の期待可能性）および是正に向けたこれまでの努力とその成果（「本件選挙までに、1人別枠方式を定めた旧区画審設置法3条2項の規定が削除され、かつ、全国の選挙区間の人口較差を2倍未満に収めることを可能とする定数配分と区割り改定の枠組みが定められて」いたこと）、③では「合理的期間を徒過したものと断ずることはできない」との結論が述べられている。

上掲安念論文（1988年）は、「合理的期間論から一切の主観的な要素を排除して、客観化を徹底することもできないではない。しかしそのためには、おそらく合理的とされる期間を一律に一例えば、改正法の制定から五年というように一定める必要がある」¹³⁾と述べていたが、むしろ近時の最高裁は、「合理的期間内における是正がされなかったといえるか否かを判断するに当たっては、単

に期間の長短のみならず、是正のために採るべき措置の内容、そのために検討を要する事項、実際に必要となる手続や作業等の諸般の事情を総合考慮し」た評価を行うべきとする、安念のいう合理的期間論の「客観化」とは正反対の「主観化」傾向を、一般的判断枠組（それは、判例変更されない限り、当該事件を越えて、後の事案¹⁴⁾においても繰り返し確認されることになる。）の中で明示したわけである。

3 検討

i) “subjektiv” の意味

ところで、本稿における肝心のキーワード、「主観 (subjektiv)」という言葉の意味につき、現段階の本稿筆者の可能な範囲で、以下考えてみたい。

上述のようにイプセンが、憲法と当該法令との間の抵触問題をめぐる立法者への帰責可能性という（いくつかの警告判決が前提にしていると考えられる、新奇な第2の）要件を「主観的」と形容したのは、憲法と当該法令との間の抵触という（法令をめぐる違憲無効判断に到達するため普通想定されてきた唯一の）要件を「客観的 (objektiv)」と形容して対比する文脈においてであった。このイプセンの用語には、刑法学における「主観的違法要素」と「客観的違法要素」という用語を彷彿とさせるものがあることは確かだ。刑法学でいう主観的違法（より正確には構成要件）要素の例としては、偽証罪（刑法169条）成立のためには記憶に反することを知りつつ虚偽を述べるという証人の内心的経過が、強制わいせつ罪（同176条）成立のために性的欲望という内心的傾向が、さらに通貨偽造罪（同148条）成立のため「行使の目的」が要件とされること

13) 安念・前掲（注6）成蹊法学26巻66号。

14) 平成25年判決が「合理的期間」論につき述べた上記判断枠組を用いた後の最高裁判例として、平成26年12月14日施行の衆議院小選挙区選出議員選挙（最大較差2.129倍）当時違憲状態であったが合理的期間内における是正がされなかったとはいえないとした最大判平成27年11月25日（民集69巻7号2035頁）。さらに同判断枠組は、参議院選挙区選出議員選挙をめぐる事案である最大判平成26年11月26日（前掲注12）にも用いられている。

などがあげられてきた。さらに、特に目的的行為論に立つ論者¹⁵⁾からは、従前は責任（有責性）の要素とされてきた故意もまた、（上記の各論的個別事例が「特殊的主観的違法要素」であるのに対し）「一般的主観的違法要素」として位置付けるべきものと主張された。いずれにせよ、刑法学上いわれる「主観的違法要素」における「主観的」とは、内面的（内心的）、逆に「客観的違法要素」における「客観的」とは、外面的という意味と理解しておいて、とりあえずは差し支えなさそうである。では、法令をめぐる違憲無効判断に到達するための「客観的」／「主観的」要件という用語も、刑法学にいう「客観的」／「主観的」違法要素という用語と同様、外部的／内心的、という意味だと考えて、果たして良いのだろうか。

イプセンがその著書の中、「明白説と違憲の主観化」という題が付された節¹⁶⁾の中で、「主観化傾向」を示す警告判決の具体例として取り上げているのは以下のA～Cの3件である。同じ節で「客観的（objektiv）」という言葉を用いているのは3箇所（うち最初の2箇所は以下A事件、最後の1箇所はC事件に言及する中で）だが、そのうち2箇所目で、違憲無効判断のための「客観的要件（objektiven Tatbestandssite）」の意味するところが、憲法判断対象たる「規範（Norm）」（日本語で「法令違憲」というときの「法令」）と憲法との間の抵触の意であるということが明示されており、残りの2箇所も文脈上、同旨で用いられているものと解される。一方、同じ節で“subjektiv”またはその派生語（Subjektivierung；subjektivierend）が用いられているのは、節の表題の中の「主観化」を除き、本文中次の①～⑤の箇所である。

A：BVerfGE 16, 130（1963）¹⁷⁾

申立人主張は、1961年連邦議会議員選挙の際の選挙区割（連邦選挙法別表）が基本法38条1項が定める平等原則に違反するというもの。これ

15) 例えば木村龜二／阿部純二（増補）『刑法総論〔増補版〕』（有斐閣1978）202頁以下。

16) Ipsen, anm.3, 138ff.

に対し連邦憲法裁判所は、現段階（1963年言渡し当時）では区割が違憲であることは明白であるから、立法者は現下の立法期間中にこれを是正する義務を負うものの、1961年選挙当時、今日こうなることを十分確実に予測することは不可能であったから、選挙の時点で既に無効であると判断するに足る程度にまでその違憲性が明白であったとはいえないと結論づけた。

イプセンはこのうち特に「明白 (Evidenz)」という用語に着目し（この節の上記表題は「明白」という用語で表された連邦憲法裁判所のこのような考え方を念頭に置くと思われる。）、同用語を通じ連邦憲法裁判所は、区割規定が選挙当時既に違憲無効であるといえるための要件として「客観的」なそれと並び、①当該法令が違憲であることが立法者にとって明白に認識可能であったことを第2の「主観的」要件としていると解さざるを得ない旨コメント¹⁸⁾。

B : BVerfGE 21, 12 (1966)¹⁹⁾

当時の取引高税法の下、担税業者間の担税格差は基本法の下で許されざる不平等に当たる旨申立人が主張した憲法異議。かつて同法は担税業者間の負担の格差解消のための具体的調整措置の定立権限を連邦政府の定める行政立法に委任していたが、同法の委任規定は1958年、連邦憲法裁判所²⁰⁾によって基本法80条1項に違反するとの理由で無効とされていたため、その後調整措置は立法者自身が行わざるを得なくなっていたが、格差調整のための法改正が完遂されないまま判決の日をむかえた。連邦

17) 本件の邦語紹介として、宮地・前掲（注8）993頁以下、『ドイツの憲法判例（第2版）』（信山社2003）481頁［加藤一彦］。本件とは別の後の同種事件の紹介として永田・前掲（注4）26頁、安念・前掲（注6）成蹊法学27号135頁以下、野中・前掲（注2）281頁以下。

18) Ipsen, anm.3, 138.

19) 邦語紹介として安念・前掲（注6）成蹊法学27巻151頁以下、野中・前掲書（注2）284頁。

20) BVerfGE 7, 282.

憲法裁判所によれば、当時の担税上の格差は違憲であるものの、同法改正には専門的知見に照らした熟慮のための十分な時間が必要であり、また拙速な改正は経済に重大なダメージを与える可能性があること等に鑑みれば、1958年から今日（1966年）までの期間は十分とはいえないとして、法を無効とすること自体は回避されたが、早期の改正を行うよう警告。

イプセンは上掲判決を②「非難可能な立法者の行態（vorwerfbares Verhalten des Gesetzgebers）」の存在を、違憲無効判断のための第2の要件としているという意味で「主観化傾向（subjektivierende Tendenz）」が見られる例として引用した上で、同判決は、③法令の違憲を立法者の責に帰すことができる可能性という主観的要件を前提としていると考えられる旨指摘²¹⁾。

C：BVerfGE 34, 9（1972）

連邦法律と州（ラント）法律の間の競合的所管事項に関し、基本法に74a条が追加挿入された（1792年3月20日公布）。ところが同日公布された、公務員の給与等に関する連邦法律は、74a条所定の立法手続を経ることなく制定されていた。これにつき連邦憲法裁判所は、法律を無効とするためには、立法手続上の瑕疵が明白でなければならない、本件法律の制定手続上の瑕疵は本件判決を機に専ら将来に向けて明確化されたのであるから、立法者は遅滞なく瑕疵を治癒すべきであると警告した。

イプセンは、立法の内容ではなく手続上の瑕疵にかかわるケースの中にも「違憲の主観化傾向」（④）を示す例があるとして本件を紹介した上（具体的にどのような点が「主観化傾向」といえるのかについての説明は④ではなく次の⑤の箇所でなされている。）、⑤違憲無効判断のための要件として、「客観的憲法違反」に加え、「非難可能な立法者の行態」を第2の要件として加えているという意味で「主観化傾向」を示していると

21) Ipsen, anm.3, 139.

解される旨指摘²²⁾。

上記のうち自ら「主観」の意味するところを具体的に語らない④は除き、①～③および⑤を見ると、刑法総論上の犯罪成立要件のうち、責任（または有責性）の箇所出てくるアイテムに通ずると思われる部分が目に付くことは確かである。例えば①は違法の認識の可能性に似ているし、②③⑤は、行為者に対する非難可能性としての責任そのものに似ているといえなくはないようにも思われる。そして、「違法は客観的に、責任は主観的に」という標語の下、責任を行為者の心理的要因ととらえていたかつての考え方に照らせば（さらに、ここでの行為者が「立法者」という統一的意思の主体ではなく、議員としての地位を持つ自然人の集まりであるというギャップを度外視して、ここで「主観的」とはあくまで一種の比喩なのだと考えれば）、上記①～⑤にいう“subjektiv”またはその派生語が「内面的」を意味すると考えることに支障は無いのかもしれない。しかしながら本稿ではあえて、“subjektiv”の意味のポイントが別のところにある可能性を提起したい。

いうまでもなく“subjektiv”は“Subjekt”という名詞の形容詞形であるが、“Subjekt”には「主観」の他、「主体」という意味がある²³⁾。この観点から、もう一度上掲①～③および⑤を見直すと、そのすべてに「立法者」という行為（懈怠）者が現れている。また②および⑤には、主観的違憲要素の意味するところとして、「非難可能な立法者の行態」の存在という共通の語彙が見られる。つまりそれら2箇所という「主観化傾向（subjektivierende Tendenz）」とは、ドイツの連邦憲法裁判所が下したいくつかの警告判決が、立法そのものの違憲性のみならず、行為の主体（Subjekt）である立法者に対する非難可能性をも、憲法判断に当たって勘案する傾向、別のいい方をすれば、憲法判断に際して、

22) IPSN, anm.3, 140.

23) 「権利」という意味で“subjektives Recht”という時の“subjektiv”は、ある主体（Subjekt）をめぐる、の意味であることにつき、小山剛『「憲法上の権利」の作法（第3版）』（尚学社2016）147頁。

立法の内容（が憲法に抵触するかどうか）のみならず、立法者という主体（Subjekt）の行態（作為または不作為）まで評価対象に加える傾向という意味なのではないだろうか²⁴⁾。

刑法や不法行為法は、人間の《行為》を対象とする規範であり、H. L. A. ハートがいう「1次ルール」に当たる²⁵⁾。これに対し憲法の中でも特に人権規定は、本稿の文脈では、ちょうど民法90条が法律行為の内容的限界を定めているのと同じように、下位《規範》（法律）の内容的限界を定める、ハートの言葉でいえば「2次ルール」（ルールを対象とするルール）の一つである「変更のルール」（法律の変更すなわち新規制定または改正の際に人権の不当な侵害をしないという内容的拘束を定めているという意味で）としての側面を持っている²⁶⁾。イプセンが上掲3件の警告判決の中に見出した「主観化」の意味するところのポイントがむしろ、憲法という規範に照らして行われる評価の対象の推

24) イプセンが取り上げた判例のうちBに関する、他の学者による評釈（Christoph Böckenförde, *Verfassungsinterpretation oder fiskalische Rücksichten?*, DöV 1967, 157）もまた、同判決が本来、法律の合憲性を審査すべきところ、「立法者の行態（Verhalten des Gesetzgebers）」もが審査対象の中にまぎれ込んでいる点を批判している。

25) 1次ルールが行為にかかわるものであることについては、H. L. A. ハート／長谷部恭男（訳）『法の概念〔第3版〕』（ちくま学芸文庫 2014）140頁以下、ハートが刑法と同様、不法行為法をも義務賦課ルールに含めて観念していることについては同書60頁以下、そこでいう義務賦課ルールがすなわち1次ルールであることについては同書141頁。

26) 2次ルールおよびその中の「変更のルール」については、ハート・前掲（注25）140頁以下および159頁以下、ハートが立法者に立法権能を付与するルールと、私人に法律行為の権能を付与するルールとともに「変更のルール」と見ていることについては同書162頁以下。なお、ドゥオーキン（Ronald Dworkin）によれば「ルール」と「原理」とは区別されるべきであり、憲法上の権利規定は後者に含められようが、ハートは上記箇所（162頁）において、同書128頁で語った憲法上の権利規定を「変更のルール」に含めて理解していると思われる。

これら1次ルールと2次ルールの区別につき大石・前掲（注8）2007年論文、新正幸『憲法訴訟論（第2版）』（信山社 2010）181頁以下、大石和彦「『立法不作為に対する司法審査』・再論—それでも規範は二種なのか？—」立教法学82号（2011）30頁、同「『憲法判断の対象』としての《規範》と《行為》：『義務賦課規範』・『権能付与規範』区別論の観点から」筑波ロー・ジャーナル11号（2012）25頁。

移（立法を対象として、その内容が憲法に抵触していないかどうかの審査から、立法者という主体の行為を対象とした審査への推移）にある、つまり、行為を評価対象とする規範という意味で、刑法を「行為規範」と呼ぶなら、本来行為規範でないはずの憲法が行為規範化しているという点にあると考えた場合、違憲判断に際しての2要件が、刑法という行為規範に照らした評価における「主観的」、「客観的」どちらの要素に似ているかという問題は、さほど重要ではない（五〇歩百歩）といわざるを得ないだろう。

本稿の上記のような見地を、より具体的に理解してもらうため、日本の投票価値較差是正訴訟の「合理的期間」論の中に「主観化」傾向を見出した安念論文の以下議論を振り返ろう。安念いわく、

「合理的期間論から一切の主観的な要素を排除して、客観化を徹底することもできないではない。しかしそのためには、おそらく合理的とされる期間を一律に一例えば、改正法の制定から五年というように一定める必要がある……。」

しかし、仮にそのような「客観化を徹底」した判例変更が行われたとしても、改正作業に必要な一定期間（「例えば、改正法の制定から五年」）、既に違憲状態に達しているはずの公選法別表1または別表3を違憲無効とはせず、国会に時間的猶予を与えること自体既に、国会にどの程度の時間を与えてやれば法改正が期待可能となるか、という問題なのだとすれば、やはり結局のところ、期待可能性さらには国会に対する非難可能性という「主観的」要件に照らした問題の外に出ることはできないのではないだろうか。より重要なのは、「合理的期間」論の中に客観的要素とともに主観的要素が混入していることではなく、「合理的期間」論自体が全体として、行為規範的、という意味で「主観的」な点である、というべきではないだろうか。

さらに本稿の見地からすれば、日本の投票価値較差是正訴訟における最高裁判例が用いてきた、違憲状態に至っているか否か、合理的期間を徒過したかの

2段階判断方式と、例えば再婚禁止期間部分違憲判決（最大判平成27年12月16日・民集69巻8号2427頁）が示した国賠違法判断に至るための要件、すなわち①「法律の規定が憲法上保障され又は保護されている権利利益を合理的な理由なく制約するものとして憲法の規定に違反するものであることが明白である」といえるかどうか、さらに②「国会が正当な理由なく長期にわたってその改廃等の立法措置を怠」ったといえるかどうかの2段階の判断方式とを、その表面的な類似性から直ちにパラレルなものと捉え、例えば②に「違憲の主観化傾向」が見られるというのは当を得ない。なぜなら国賠違法判断の際のものさしである国賠法1条1項は、subjektivieren（行為規範化）する以前に最初からsubjektivな（公務員という行為主体の公権力的「行為」を評価対象とする）規範にほかならないからである。また①において単に権利制約が違憲であるにとどまらず、それが「明白」であることまで要求しているのを妥当でないものと直ちに判断することもできない。むしろ憲法判断と行為規範に照らした判断（国賠違法は後者）とは本来異なるものだという本稿の見地からすれば、前者の判断は後者の判断と同じでなくてはならない（明白性要件は不要）という論者の方こそ、両方の判断が同じであるべきことにつき証明責任を負うべきだからである。

ii) 行為規範化または脱「規範の規範」化の理由

再び投票価値較差是正訴訟に関する日本の最高裁判例を対象とした議論へと戻る前に、これまで本稿で検討した結果を手短かに再確認しておく。

ドイツの警告判決における第2要件、さらには日本の投票価値較差是正訴訟における「主観的」要素には、「違法の認識の可能性」や「期待可能性」、さらには行為者に対する避難可能性といった刑法総論上の思考ツールと似た部分がある。しかしながら、より重要なのは、法令の違憲無効判断に必要な2要件のうち「主観的」な方は、刑法上の犯罪成立要件（構成要件該当性・違法性・責任、あるいは主観的・客観的違法要素）のうちのどれに対応するか、ではなく、憲法判断の対象が行為規範である刑法の判断対象に接近すること（憲法

の行為規範化)それ自体である。

では、投票価値較差是正訴訟に関する日本の最高裁判例において憲法の行為規範化傾向が見られるのはなぜか。最高裁自身が最大判平成25年11月20日(民集67巻8号1503頁)において語るところを確認する。

「衆議院議員の選挙における投票価値の較差の問題について、当裁判所大法廷は、これまで、①定数配分又は選挙区割りが前記のような諸事情を総合的に考慮した上で投票価値の較差において憲法の投票価値の平等の要求に反する状態に至っているか否か、②上記の状態に至っている場合に、憲法上要求される合理的期間内における是正がされなかったとして定数配分規定又は区割規定が憲法の規定に違反するに至っているか否か、③当該規定が憲法の規定に違反するに至っている場合に、選挙を無効とすることなく選挙の違法を宣言するにとどめるか否かといった判断の枠組みに従って審査を行ってきた。こうした段階を経て判断を行う方法が採られてきたのは、単に事柄の重要性に鑑み慎重な手順を踏むというよりは、憲法の予定している司法権と立法権との関係に由来するものと考えられる。すなわち、裁判所において選挙制度について投票価値の平等の観点から憲法上問題があると判断したとしても、自らこれに代わる具体的な制度を定め得るものではなく、その是正は国会の立法によって行われることになるものであり、是正の方法についても国会は幅広い裁量権を有しており、上記の判断枠組みのいずれの段階においても、国会において自ら制度の見直しを行うことが想定されているものと解される。換言すれば、裁判所が選挙制度の憲法適合性について上記の判断枠組みの各段階において一定の判断を示すことにより、国会がこれを踏まえて所要の適切な是正の措置を講ずることが、憲法の趣旨に沿うものというべきである。このような憲法秩序の下における司法権と立法権との関係に照らすと、上記①の段階において憲法の投票価値の平等の要求に反する状態に至っている旨の司法的判断がされれば国会はこれを受けて是正を行う責務を負うものであるところ、上記②の段階において憲法上要求される合理的期間内にお

る是正がされなかったといえるか否かを判断するに当たっては、単に期間の長短のみならず、是正のために採るべき措置の内容、そのために検討を要する事項、実際に必要となる手続や作業等の諸般の事情を総合考慮して、国会における是正の実現に向けた取組が司法の判断の趣旨を踏まえた立法裁量権の行使として相当なものであったといえるか否かという観点から評価すべきものと解される。」（傍線は本稿筆者）

②の「合理的期間」論の中に期待可能性に相当するような、行為規範的要素が持ち込まれていることと並んで、あらためて注目されるのは、③の段階でこれまで最高裁が繰り返し援用してきた「事情判決の法理」が本稿の見地から持つと思われる意義である。先に述べたように、憲法は人間の行為を直接コントロールする「1次ルール」ではなく、そうした1次ルールの制定改廃が有効になされるための条件を定める「変更のルール」としての側面を持っている点が、本稿の文脈上は重要である。憲法に違反した法律は無効になるだけであって（下位規範を対象として変更のルールに照らし審査⇒違憲判断⇒無効）、このことと、憲法に違反した法律を制定した人間（国会議員）の行為が国に賠償責任を発生させるか、という行為規範に照らした判断とは、別次元のことだというのが、本稿の基本的な考え方である。ところが先の引用部分では、行為規範の下での連関（人間の行為を対象として行為規範に照らし審査⇒違法⇒刑罰や損害賠償といったサンクション）に含まれる要素（国会という主体の行為を対象にその帰責可能性を審査すること）が②に含まれているという点で、憲法の行為規範化傾向が見られるのみならず、③においては変更のルール違反の下位規範に対して通常なら帰せられるはずの無効という効果が、「事情判決の法理」によって削除されてきた。これは、正確には、憲法の行為規範（1次ルール）化というよりは、脱・2次ルール化といった方が良いかもしれないが、おそらく②における行為規範化と、③における脱「規範の規範」²⁷⁾化は、最高裁自身が自覚しているかどうかは別として、本稿の見地からすれば、連動した現象であるようにも見える。上記のような現下の最高裁の立場に対する賛否はおくとし

て、上記引用のうち特に傍線部に示された最高裁の基本見解こそが、投票価値較差是正訴訟の分野に限定されつつも、今なお主観化（本稿の見地からは、行為規範化または脱「規範の規範」化）傾向が現在進行している主たる要因であると考えられる。

投票価値較差是正訴訟における憲法の行為規範化または脱「規範の規範」化（または両規範の谷間化）の理由をさらに推測してみよう。そのためには、直近の立法改正の後の事情の変化により、既に違憲状態に達する寸前である旨、かなり以前から繰り返し最高裁判例の中で（ただし多数意見中ではなく個別意見中ではあるが）警告を受けてきたにもかかわらず、国会が法改正をしないうちに、ついに最高裁による違憲判断を下されたという点で、投票価値較差是正問題（中でも昭和21年の参議院議員選挙法の制定から最近まで抜本改正がなされなかった参議院選挙区〔旧「地方区」〕選出議員選挙に関する区割・定数配分規定と、衆議院議員小選挙区選出議員選挙の区割をめぐる「1人別枠方式」と類似した面を持つにもかかわらず、投票価値較差是正訴訟における事情判決とは異なり、遡及効を制限した上で民法900条4号但書前段を無効と判断した婚外子法定相続分をめぐる最大決平成25年9月4日（民集67巻6号1320頁）とを比較して考えるのが便利だろう。つまり、なぜ投票価値較差是正訴訟においても将来効判決といった、もっと踏み込んだ判断ができないのであろうか。婚外子の相続分をめぐる紛争の場合、仮に国会が平成25年決定後も民法900条4号但書のうち当時の前段を削除しなかったとしても、裁判所に持ち込まれれば、以後は殆どの場合最高裁判例の枠組に従って処理がなされただろう。つまり当該問題解決に向けたラストワードを語る権限は最高裁に留保されていたと考えることができる。これに対し投票価値較差問題については、最高裁が想定する「憲法の予定している司法権と立法権との関係」の下では、ラストワードを語る権限はあくまで国会に留保されているのであって、最高裁は持たない。

27) 清宮四郎『憲法Ⅰ〔第三版〕』（有斐閣1979）16頁は、「憲法の性格の主要な一面」を、「規範の規範」、「法の法」である点に見出したが、ハートのいう「2次ルール」（中の「変更のルール」）と置き換えてもかまわない。

そうだとすれば、最高裁にできることは、国会自身による改正に向けた行為（「努力」）をその都度評価し、さらなる改善に向け間接強制を繰り返す以外に選択肢は無い（「合理的期間」徒過後の議員の地位の剥奪というサンクションを付加することにより行為規範化を徹底するという方途も間接強制である点に変わりはない。）。また、結局のところ、そもそも投票価値較差是正訴訟が争われる舞台は、客観訴訟の例である公選法204条所定の選挙無効訴訟であり、実質的中身は原告自身の権利をめぐる主観訴訟だといっても、有権者一人一人が受けるダメージは、無視し得るとまでいわないが、その正体は実は個々人レベルの権利の侵害というよりは、公憤に限りなく近いものがあることは否定し難いであろうし、民法900条4号但書前段によって婚外子が被ってきた不利益と比較した場合、「人権救済」の緊要度にはやはり差があると感じる向きもあり得るところだろう。もちろん、それが個人の権利というよりは公益に限りなく近いものだとしても、投票価値の平等の重要性は何人も否定し難いであろう。問題は、個人の権利というよりは公益に近いものをめぐる争いというものが、現行憲法が予定する立法権と司法権との間の権限配分の下、裁判所の出番といえるのか、である。

4 「理論志向の衰退」の産物または人権救済の障害か？

以上本稿では、違憲無効判断へと至るため、当該法令の憲法への抵触に加え、立法者に対する帰責可能性という第2の新奇な「主観的」要件を加えることが意味するところにつき、不十分ながら検討したが、それに対する評価は述べないできた。

安念論文が、法理論的（dogmatisch）に筋の通った説得的な理由をともしることなく内外の判例の中に現れたそれを、「理論志向の衰退」または専ら実際上の便宜論と表現したのはまことにもっともだと思われる。また、今のところ日本では、それは投票価値較差是正訴訟という限られた分野に限定されているけれども、違憲無効判断へと至るためのハードルを追加することは、人権の司法救済にとって余計な障害物を増やすだけの有害無益なものでしかないのでは

ないか。以下本稿では、これらの懐疑論にすべて答えるだけの用意はないが、基礎的な最低限の試論のみ、述べておきたい。

もう一度、参議院選挙区選出議員選挙定数配分規定の合憲性に関する最大判平成16年1月14日（民集58巻1号56頁）「補足意見2」に立ち戻ろう。

「一般に、何らかの国家機関がその権限を行使するに当たって裁量権が与えられるということは、いうまでもなく、その権限をほしいままに行使してよいということの意味するわけではなく、法が、そのような裁量権を与えた趣旨に沿った権限行使がなされるのでなければならない。そして、本件で問題となる立法府の裁量についていえば、何よりもまず、立法府は、選挙制度の在り方について法律によって定めることを憲法上義務付けられているのであり（憲法47条）、ここでの裁量権は、専らこの義務を果たすための手段として与えられているものであることを明確に認識する必要がある。すなわち、立法府に裁量権があるといっても、そこには、『何もしない』という選択をする道はない。言葉を換えていうならば、ここでの立法裁量権の行使については、憲法の趣旨に反して行使してはならないという消極的制約が課せられているのみならず、憲法が裁量権を与えた趣旨に沿って適切に行使されなければならないという義務もまた付随しているものというべきである。」（傍線は本稿筆者）

もちろん上掲判決当時、選挙区割、各選挙区への定数配分含め、参議院議員の「選挙制度の在り方について法律によって定め」られてはいた。したがって、上記引用部分が「明確に認識する必要がある」としている立法府の「義務」の内容とは、婚外子相続分規定に関する上掲平成24年決定の言葉を借りて言えば、立法を取り巻く諸事情は「時代と共に変遷するものでもあるから、その定め合理性については、……憲法に照らして不断に検討され、吟味されなければならない」ということになろう。なお、ここでは立法者に課せられた法律の事後改善義務の根拠は憲法47条という事項限定的な規定に求められているが、

一般的には憲法のどの条項に求めたら良いのだろうか。保護の必要性が特に高い憲法上の権利（合衆国の憲法判例や学説がいう意味での“fundamental rights”）が、制定後の事情変更を経て現時点での合理性が疑われる立法によって制約されている状況を、現在の立法府による新たな（事情変更を踏まえた上での）判断を経ないまま放置することの問題性に焦点を当て、立法府による改善の懈怠を対象とした違憲判断という方策の意義を強調するのがカラブレージ（Guido Calabresi）²⁸⁾である。権利制約性という法令の《内容》面で違憲なのではなく、現在（事情変更後）の立法府による判断という《手続（過程）》を経っていないから違憲だというのである。カラブレージは、上記手法を立法権委任禁止（nondelegation）の法理と通底するものと見ている²⁹⁾。つまり日本国憲法でいえば41条（「国会中心立法の原則」）がこれに当たることになる。ということは、41条（の「精神」または「趣旨」）違反問題と人権条項違反問題とは別個独立に考えて行けば良いのであって、一方に照らした違憲性が一定の閾値に達しなければ、もう一方に照らした違憲性に関する最終判定ができないといった従属関係には本来無いはずである（その意味で、またその限りにおいて、従前の判例が語ってきた合理的期間論には十分な理論的根拠があるように思えない）。むしろ人権条項に照らして違憲とまでいい切るには躊躇されるケースにおいても、古い立法の合理性を「不断に検討」し「吟味」する立法府の義務の懈怠（すなわち憲法41条の「精神」または「趣旨」に反する程度）が著しい場合、再び平成24年決定の言葉を借りて言えば、その「いずれか一つを捉えて、本件規定による法定相続分の区別を不合理とすべき決定的な理由とし得るものではない」にしても、両者「総合的に考察すれば」違憲というケースも想定し得るのではないか。その発明者の原意はさておき、「合理的期間」論に対して学理的に見て濁りの無い形で再交付することが可能な位置づけがある

28) Guido Calabresi, *The Supreme Court, 1990 Term—Foreword : Antidiscrimination and Constitutional Accountability (What the Bork-Brennan Debate Ignores)*, 105 HARV. L. LEV. 80, 103-105 (1991).

29) *Id.*, at 119-120.

とすれば、それは、以上のようなもの（「規範の規範」の中での主観的要件の再定位）となるのではないか。

もちろん、上記のような判断手法は、違憲状態（第1要件）判断と合理的期間（第2要件）判断という、そうでなくても総合考慮志向の強い日本の最高裁判例がせつかく示した分節的な判断方式とは対極の、諸事情の総合考慮という混沌へと向かわせるのではないかという疑問もあろう。その点含め、本稿筆者の今後の課題としたい。

（おおいし・かずひこ 筑波大学法科大学院教授）

集合物の担保化における物的代位論の役割

——フランスの議論の紹介——

直 井 義 典

はじめに

一 1915年判決の内容と物的代位をめぐる議論

二 近時の見解

結語

はじめに

フランスでは、2006年に担保法の改正がなされ、これによって特定の動産のみならず動産の集合を質権の目的とすることが認められるようになった(2333条1項)¹⁾。また、質権設定契約は要物契約ではなくなり、設定者からの占有奪取を伴わない質権も認められることとなった(2336条・2337条1項・2項・2338条)²⁾。そして、代替物(chose fongible)については、設定者から占

1) 2333条「① 質権〔設定契約〕は、設定者が債権者に、動産財産又は現在ないし将来の有体動産財産の集合体について、他の債権者に優先して支払を受ける権利を付与する合意である。」(翻訳は、平野裕之=片山直也訳「フランス担保法改正オルドナンス(担保に関する2006年3月23日のオルドナンス2006-346号)による民法典等の改正及びその報告書」慶應法学8号(平成19年)163頁以下によった。)

2) 2336条「〔有体動産〕質権は、担保される債務、質権が設定される財産の数量、種類及び性質を明らかにした書面を作成することにより成立する。」

2337条「① 〔有体動産〕質権は、それにつきなされた公示により、第三者に対抗できる。」

② 同様に、目的物とされた動産が、債権者又は合意された第三者に引き渡されることにより、〔有体動産〕質権は第三者に対抗できる。」

2338条「〔有体動産〕質権は、特別の登録簿への登録によって公示される。その方式は、コンセイユ・デタのデクレにより定められる。」

有を奪いつつ質権者の分離保管義務を免除することも認められ、この場合には質権の目的物の所有権は質権者に移転し、質権者は同種・同量の物を返還することのみを義務づけられる（2341条2項）³⁾。他方で、設定者から占有を奪うことなく代替物に質権を設定した場合には、当事者間の合意によって設定者は質権の目的物を譲渡することが認められ、この場合、設定者は同等の物を同量だけ補填すれば足りるものとされる（2342条）⁴⁾。

こうして代替物については担保目的物の占有の所在のいかんに関わりなく、担保権の設定時と実行時とで担保目的物に変動が生じうることとなった。

代替物ではない動産の集合⁵⁾に質権が設定された場合については、明文規定はないものの、質権設定契約に担保目的物の取り替わりを認める条項を挿入することによって、当初質権の目的となった動産とは異なる性質・品質を有する動産が担保目的物となることも可能とされる⁶⁾。ここでは、新たな担保が設定されるわけではなく、担保の基礎をなす物が流動的な、価値の担保化が実現されるものと評される⁷⁾。

このように、集合物を担保目的とした場合に、担保権設定後に新たに得られた物に対しても担保権の効力を及ぼすことは、担保目的が製品である場合に設

3) 2341条「① 占有を奪う質権が代替物を対象とする場合には、債権者は、自分に属する物とは分離してその物を保管しなければならない。これに違反した場合には、設定者は、2344条1項を援用することができる。

② 合意により債権者がこの義務を免除されている場合には、債権者は質に供された物の所有権を取得し、同種のまた同量の物を返還することを義務づけられる。」

なお、片山訳では *chose fungible* は「消費物」とされているが、本稿での表記に合わせて「代替物」とした。

4) 2342条「占有を奪わない質権が、代替物を対象としている場合には、同等の物の同量によって補填することを義務づけつつそれを合意により容認しているときは、設定者はその物を譲渡することができる。」

5) L. Aynès = P. Crocq, *Droit des sûretés*, 10^e éd., 2016, n°504 は、これを一団となった複数動産によって構成される事実上の総体に質権設定を認めたものと説明する。

6) Cass. com., 26 mai 2010, B. IV. n°98.

7) Aynès = Crocq, *op.cit.*, n°504.

定者の営業を継続するために必要であるばかりでなく、担保目的物が腐敗しやすい場合や技術革新によって陳腐化する場合にも、担保価値を維持するために必要なものとされる⁸⁾。

担保法改正以前は、質権の目的について特定性が要求され（旧2074条）^{9,10)}、設定者から質物の占有を奪うことが要求されていた（旧2076条）^{11,12)}ことから、法律上の総体（*universalité de droit*）についてはともかく事実上の総体（*universalité de fait*）については、担保目的物の取り替わりはこれらの要求に反するものとして許されないのではないかとの疑念があった¹³⁾。ところが、判例においてこれらの要求は緩和されており、民法に基づいて設定された担保権においても担保目的物の取り替わりは可能と解されていた¹⁴⁾。

8) P. Veau-Fournerie, *Fongibilité et subrogation réelle en matière de gage commercial*, in J. Hamel, *Le gage commercial*, 1953, n°2.

9) 旧2074条は1980年7月12日の法律第525条による改正を受けている。ここでは、1980年改正後の条文を掲げることとする。

旧2074条「この先取権は、第三者に対しては、支払うべき金額の申述並びに動産質に付す財産の種類及び性質、又はその品質、重量及び寸法の付属一覧表を含む、適法に登録した公署証書又は私署証書がある限りでなければ、生じない。」（2006年改正以前の条文の翻訳は、法務大臣官房司法法制調査部『フランス民法典—物権・債権関係—』（法務資料441号・昭和57年）によった。）

10) 物権の目的物について特定性が要求されることについては、M. Vasseur, *L'égalité entre les créanciers chirographaires dans la faillite*, 1949, n°114; P. -G. Marly, *Fongibilité et volonté individuelle*, 2004, n°290 et s.

11) 旧2076条「すべての場合において、先取権は、質物を債権者の占有又は当事者間で合意される第三者の占有のもとに置き、かつ、そこにとどめる限りでなければ、質物の上に存続しない。」

12) 設定者から担保目的物の占有を奪うことが、判例上、担保権設定の第三者対抗要件とされてきたことについては、Vasseur, *op.cit.*, n°113.

13) 設定者の下から担保目的物の占有が奪取されることが担保目的物の取り替わりの障害となり、これと担保目的物の特定の要求とが相まって、集合物の担保化の阻害要因となっていたことは、わが国でもすでに高木多喜男「特輯 譲渡担保 フランス法」私法21号（昭和44年）168頁で指摘されていたところである。

14) Veau-Fournerie, *op.cit.*, n°3.

このうち、特定性の要求については1915年の破毀院判例¹⁵⁾が物的代位(subrogation réelle)を根拠としてその緩和を認めたことが注目される。

そして、2006年の担保法改正後の学説の中にも、担保目的物の変動を物的代位によって正当化する見解が一部に見られる。

そこで本稿では、集合物が担保目的物となった後に変動が生じた場合に物的代位論が果たす機能について、検討することとする。

以下、一では前掲1915年判決の内容ならびにそこにおける物的代位論をめぐる議論を紹介し、二では担保目的物の変動を物的代位と関連付ける近時の見解を紹介することとする。

一 1915年判決の内容と物的代位をめぐる議論

(1) 担保目的物との関係のみに限定すると、本判決の事案は以下の通りである。営業倉庫内の¹⁶⁾小麦を担保目的とするワラント（動産担保証書）が発行され、このワラントは後に裏書譲渡されてフランス銀行（Banque de France）が取得するところとなった。後に担保設定者に倒産手続が開始されたことから、フランス銀行は担保権の実行を図ったが、倒産管財人ならびに設定者の一般債権者のうちの一部の者がこれに異議を唱えた。その理由は、担保目的物が変動したことによって担保権者は担保目的物の占有を失ったというものであった。なお、担保権設定契約においては、担保目的物の取り替わりに関する合意がなされていた。

破毀院は以下のように判示した。

「〔旧〕2076条・商法〔旧〕92条によれば¹⁷⁾、先取権は、質権の目的物が占有移転されて債権者又は当事者の合意した第三者の占有下にある限りで、質物について存続する。もっとも、これは質権の目的が特定された有体物の場合に

15) Cass. req., 10 mars 1915, S.1916.1.5, D.1916.1.241.

16) その後の立法により、営業倉庫内の商品を入れ替えるには倉庫証券を要することとなったがこの判決の時点ではそうした要件は課されていないかったことについては、Veau-Fournerie, op.cit., n°10.

限られる。この定式は、ワラントの目的である商品が、当事者の意思ならびに合意そのものによって、その老朽化に伴って順次譲渡され、同質・同量の物によって取り替わられる場合には、厳格には適用されない。このような場合には、譲渡と取得が担保権設定条項に含まれている効果として、商品は質権から脱し、代替可能性 (fongibilité) に根拠を有する物的代位を根拠として、取得された商品によって取り替わられる。代位物は、被代位物と同様に、債権者の占有下に置かれるのである。」

このように判示して、破産管財人は、代替物が担保目的物とされたケースで、新たに取得された物に対して担保権の効力が及ぶとして、倒産管財人ならびに設定者の一般債権者のうちの一部の者による上告を棄却している。

本稿の関心から注目されるのは、こうした結論を導く根拠として物的代位を用いた点である。しかもそこでは、物的代位は代替可能性に根拠を有するものと判示されているのである。

(2) 本判決に対しては学説から強い批判がなされた。もっとも、本判決の結論までも否定する見解¹⁸⁾は、担保目的物の変動を否定するものであるから、本稿の関心外である。そこで、本判決の結論には賛成しつつも物的代位を理由づけに用いた点を批判する見解を以下では紹介する。

リヨン・カーンは、本判決の評釈において以下のように述べる¹⁹⁾。

17) このように判示していることから、本件事案の目的物は営業倉庫内の商品という特殊性があるものの、民法上の担保権にも本件判示が及ぶものとしてよい。Marly, op.cit., n°300も、この判決の時点では営業倉庫内の商品ワラントに関する特則がなかったことを理由として同様の結論を述べる。

18) Veau-Fournerie, op.cit., n°12は、目的物が変動すると当初の担保権が失われて新たに物が取得された時点で新たな担保権設定がなされるとの見解に立つと、目的物の変動時に設定者に倒産手続が開始されている場合には、担保設定が無効となるために、もともとの担保権者は無担保債権者となってしまうとして、この見解は過度に厳格に過ぎるとする。担保目的物の変動に関する合意の有効性は、代位物について担保権が設定される時点の決定の問題であるとする Vasseur, op.cit., n°113も参照。

19) Note 3 et 4 par L. Sarrut, D.1916.1.242もまた破産管財人の結論に賛成しつつも、物的代位を持ち出した点を無駄であり誤りであった、代替可能性のみに依拠すれば足りたと批判する。

「本判決の結論は正しいが、理由付けは正しくない。私見によれば、この理由付けは結論を正当化するどころか危うくするものである。……この判決は暗黙の裡に、特定の有体物上ではなく代替物上に質権を設定できることを認めている。これは否定できない。さらに、〔旧〕2074条もその存在を示しているように見られる。なぜなら、質権設定契約において質物の性質、重量、寸法を付加する場合に言及しているからである。抵当権や先取特権といった物権が特定の有体物にのみ設定されとすることに反対するものはない。〔しかし、〕この考え方が不正確であることは、不動産の抵当権者や先取特権者といった債権者が耕作用の動物・道具にもこうした権利を有していることからも見取れる。こうした動物や道具はしばしば変動するのである。代替物上の担保と特定の有体物上の担保を別個に扱うことを正当化する原則も法律規定も存在しない。同様に、破毀院のように、代替物上の担保においては特定有体物上の担保におけるよりも質権者の占有要件が緩和して適用されとすることも理解できない。破毀院は、代替物については、代替可能性を根拠として物的代位が認められるものと考えている。そこには、相互に無関係で区別されるべき概念の混同が見られる。これは混乱と不明確さをもたらすのみである。……²⁰⁾物的代位は、被代位物の地位に入る代位物が被代位物と同様の目的に充当され、同様の法的ルールの下に置かれる場合に生じる。物的代位は個々に特定される物のためにのみ、すなわち代替物以外の物のために認められるものと考えられる。代替物について物的代位が生じるためには、ある種類の物が他の種類の物によって取り替わられるのでなければならない。……さらに、質物を構成する代替物が他の同種の代替物に取り替わった場合に、質権実行において、質権者による占有喪失がないから先取権は失われないという結論を正当化するのに物的代位を用いるのは危険である。すでに述べたように、民法典には物的代位の一般理論は規定されていない。物的代位が法律の規定がない場合に認めうるものであるのかは疑

20) ここでリヨン・カーンは、金銭が寄託された場合に、受寄者の下にある紙幣の番号に変動が生じても当初の額面が保持されている限り寄託者は金銭の返還を求めることができるが、ここにおいては物的代位が生じたとは言わないと指摘する。

わしい（Cass. 28 fév. 1899, S.1901.1.31は否定説、Cass. 29 avr. 1901, S.1903.1.321は肯定説）。質権については物的代位は、否定されなければならないと思われる（Cass. civ., 24 janv. 1905, S.1905.1.113 参 照。 反 対：Aix, 12 fév. 1912, S.1913.2.281.）。〔旧〕2074条は、質権設定行為において、質権の目的物の種類と性質を明らかにすることを求めており、1858年5月28日の法律1条3項・2条は営業倉庫に寄託される商品の性質ならびに同一性を確立するための固有の徴表がワラントにおいて表示されることを求めている。これらの表示は質権が他のものに取り替わるのを避けることを目的とする。債務者と質権者の間でなされる取り替わり合意は他の債権者を害する恐れがある。当初質権が設定された物がより価値の大きい物によって取り替わられることによって、設定者の他の債権者は容易に害されるのである。〔旧〕2076条・商法〔旧〕92条によれば、質物の占有を失ったときに質権者は先取権を失う。債務者の行為によって別の物の占有を取得したときは、新たな質権設定行為によって別の質権を取得することになるのである。こうしたルールは代替物についても同様に適用される。〔しかし、〕質権実行の際に、質物が質権者の占有下になくても同種・同量の物を占有している場合には、質権者が先取権を保持していると解する障害とはならない。質権が設定されたのは、一定の種類の物の一定量なのである。また、質権実行時まで同種・同量の物を占有し続けていれば、質権者は占有を中断していない。質権者が質物の占有を保持し続けているというときに、物的代位を語る余地などどこにあるのか。破毀院は、特定の有体物に質権が設定されたかのような理由づけをしたのである。質権者が小麦の代わりに他の種類の物を取得した場合にのみ物的代位を語るができるのである。〕²¹⁾

リヨン・カーンは、代替物上に担保権が設定できることを、用途による不動産が明文で認められている（524条）ことを根拠として認める。この限りで、破毀院の結論に賛成している。しかし、質権においては設定者の下に占有を留めておいてはならないという原則は、担保の目的物が特定有体物であろうと代

21) Note par Ch. Lyon-Caen, S.1916.1.6.

替物であろうと同様に適用されるものとし、後者について物的代位を理由に原則の緩和を図った破毀院を批判する。また、代替可能性と物的代位とは明確に区別されるべきとされ、これらの概念を等置する破毀院判決は不正確なものとされる。すなわち、物的代位は特定物の場合ならびに異種の代替物相互間のみ認められるものであり²²⁾、同種の代替物の取り替わりは物的代位によってではなくもっぱら代替可能性の問題として処理されるべきだというのである²³⁾。さらに、物的代位に依拠するのは危険であるとする。すなわち、明文なき物的代位が認められるかについては判例も分かれている²⁴⁾ことを指摘し、リヨン－カーン自身は質権についての物的代位の適用を否定する。その理由は、法文が担保目的物の取り替わりを否定するものと解されること、本件のように担保設定契約において取り替わりが合意されたとしてもそれは第三者を害する可能性があることに求められる²⁵⁾。そして、当初と同種・同量の担保目的物を有していることから物的代位に依拠することなしに破毀院の結論を支持するのであ

22) この点について note 3 et 4 par L. Sarrut, D.1916.1.242 は、C. Aubry=C. Rau, Cours de droit civil français, 4^e éd., t.6, 1873, § 575 を引用している。代位物と被代位物とが異種のものであることを要求するわけであるが、これは、物的代位によって代位物が被代位物の地位を有することとなるのは、オブリー＝ローが、物の性質上は認められないものを法の擬制によって特別に認めたものと考え、物的代位に関する擬制説に依拠することからすれば一貫している。

23) Note 3 et 4 par L. Sarrut, D.1916.1.242 もまた、代替可能物とは、相互に取り替わるあるいは取り替わりうる物のことを指すのであり、これを認めるには、当事者意思のみで十分である、とする。ただし、本件については「物の性質上も当事者意思からも代替可能性が認められる。」との表現が見られ、本件の解決において当事者意思がどの程度の意味を持つものと考えているのかは明確ではない。

24) リヨン－カーンの評釈が書かれた時期においては、物的代位は法的擬制（fiction）であるとする見解が通説であり、明文規定によらない物的代位は否定されていた。擬制説に対する批判は、Note par R. Saleilles, S.1894.2.185 に始まるが、いまだ少数説にすぎなかった。

25) 破毀院の論理によれば、当事者間での取り替わり合意は物的代位を認めたものと同視されることとなろうが、物的代位においては被代位物の消失と代位物の取得との間の牽連性の存在が重視されており、これに対して被代位物と代位物の間の等価性は問題とされないことが、リヨン－カーンの危惧につながっている。

る²⁶⁾。

(3) ヴァセールもまた、まずは、代替物の担保化の可否を問題とする。

旧2074条に関しては、担保目的物が債権者の処分に委ねられることにより、代替物が売買契約の目的とされた場合と同様に、担保目的物が特定される点では同条との牴触は生じない。しかし、代替物に質権が設定された場合には物権の目的は特定されていなければならないという原則によれば、担保権実行時において、設定時に占有移転がなされた物そのものが存しなければならない。そして、担保目的物の変動を認める合意は、この原則に反することとなり、価値上の質権を創出することになる、とする。

旧2076条に関しては、代替物の変動を認めると、債権者が担保目的物の占有を継続していないこととなるとし、本判決は同条に反するものとする。

しかしながら、ヴァセールは担保目的物変動に関する合意を否定するわけではない。それを物的代位によって説明するのは妥当ではないとするに止まる。

まずヴァセールは、担保については物権の目的は特定されていなければならないとの原則はローマにおいても緩和されており、また、債権者が担保設定時と同種・同量の代替物を担保権実行時まで占有していれば十分であるから旧2076条との牴触は避けられ、また、用途による不動産については変動が認められているという前述したリヨン・カーンの指摘を検討する。ヴァセールは、リヨン・カーンの挙げるローマ法文などは、物権が特定物上にのみ存するという原則を確認したものではなく、むしろ逆であるとする。設定後に用途による不動産となった財に担保権の効力が及ぶのは、「将来の財」に担保が設定されたと説明すれば足り、また、総体の構成要素に担保権が及んでいるに過ぎないといえれば足りるというのである。

この点ではリヨン・カーンの見解を批判するが、ヴァセールは破毀院が物的代位に依拠したのを、代替性と物的代位とが異なる概念であることを理由として批判する点ではリヨン・カーンと一致している。

26) この際、前述したヴォーフルスリと同様の理由づけによって反対説を批判している。

ヴァセールは次のように言う。

「物的代位に依拠しうるのは、厳格に言えば、法的総体が存する場合のみである。しかし、商品の集合は、家畜や営業財産と同様に、法的総体ではない。それでは商品の集合は事実上の総体を構成することとなるのだろうか。物的代位と代替可能性とを近接化させることで、物的代位においても代替物間におけると同様に物理的な同一性がなくても、物理的な特定性ではなく金銭的価値によって考えられた財の間の等価関係に依拠した法的な同一性が存するというのは興味深い。しかし、近接化は、こうした純粋に外在的な面に止めなければならない。物的代位において被代位物と代位物とを代替可能と言うのは、「代替可能性」という言葉を濫用するものである。代替物とは、計量され、数えられ、寸法を測られる物であり、特定がなされていない物のことであって、代替可能性は同等性の同義語ではないのである。同等性とは代替可能性よりも広い言葉なのである。実のところ、代位を説明するのに代替可能性概念に依拠しても、法的には批判されるべき用語法だという以外には、いかなる固有の結果をもたらすわけでもなく、有害な効果をもたらすわけでもない。しかし、相互性によって、性質上代替可能な物の場合に、取り替わりによって取得された物が代位され、当初の商品に設定されていた物権が新たに取得された物の上に移転されるとの結論を支持することとなる危険がある。性質上代替可能な物については当事者の明示の意思は全く必要ない。代位はそれ自体によって生じるのである。同様に、代替物上の担保権の存在によって正当化されるのである。しかし、敢えてそこまでは行かないのである。」^{27,28)}

27) Vasseur, op.cit., n°115.

28) Agen, 27 fév.1985, JCP1986 II 20604 に対する評釈である obs. par A.M.Sohm-Bourgeois, JCP1986 II 20604 は「代替可能性は破毀院にとっては、条文がない場合に物的代位を可能とする議論にすぎない」とする。しかし「物的代位の場合には担保に供された物の取り替わり可能性は当事者によって予見されていなければならない。これに対して代替可能性ある場合には取り替わり可能であることが原則でなければならないから、当事者の合意は必要ない。担保が代替可能物上に課されているときは、現物の担保と言うよりむしろ価値の担保が存在するのである。」として、破毀院の態度には批判的である。

もっとも、リヨン・カーンと比べるとヴァセールの見解は、代替可能性と物的代位との峻別が理論上の要求であるとするものではないから、この場面で物的代位を持ち出すことに対する否定的評価が弱い。また、1915年判決の事実が代替物についてのものであったため、集合物の場合に担保目的物の変動が物的代位によって説明されるのかは必ずしも明らかではないものの、担保目的物の変動についての担保権設定契約当事者間の合意は第三者に対抗不能であり、あとは立法論となるとする²⁹⁾。

(4) ヴォーフルヌリは、破産院は代替可能性と物的代位を同視する見解に立つとする³⁰⁾。しかしながら、代替可能性は同種の物に限って認められるのであり、当事者の意思はこうした性質上の代替可能性を、「同種の物」の解釈を通じて拡張・縮小するものに止まるという。これに対して物的代位は、性質上の代替可能性を欠く場合にのみ認められるのであり、物的代位の根拠は当事者意思にのみ求められる。物的代位によって、他の同種商品にばかりでなく、当事者が経済的に同等と考える物³¹⁾に担保権者の先取権を移転することが可能となる。被代位物と代位物とが代替可能ではないときは、物的代位によって質権の永續性が保証されるのである³²⁾。

このようにして、ヴォーフルヌリは、破産院が物的代位を根拠に結論を導いた点を驚くべきものとしつつも、以下のように、破産院の理由づけの正当化を試みる³³⁾。

代替物を担保の目的とした場合において、担保の設定によって債務者からの占有奪取が見られる限りでは、一定程度にその物を特定する効果を有する。第三者又は債権者に占有が移転された商品は、これらの者には処分権原がないことから潜在的にのみ代替可能であり、質権との関係では特定物と同様に目的物

29) Vasseur, op.cit., n°115.

30) Veau-Fournerie, op.cit., n°6.

31) ヴォーフラヌリが等価性を重視することについては、後注36を参照。

32) Veau-Fournerie, op.cit., n°7.

33) Veau-Fournerie, op.cit., n°12.

が特定されていると評価できる。ここには、売買目的物の引渡しにおけるのと同様の現象が見られる。特定された物に関わるから、ここには物的代位が認められるとも言えるのである。

このようにヴォーフルヌリは破毀院の理由づけの正当化を図りながらも、以下のように、結局のところ破毀院の理由づけは正当化できないとの結論に至る³⁴⁾。破毀院は、質権における物的代位を性質上の代替可能物についてのみ認めようとする。代替可能性は、目的物が債務者から占有を奪取されて特定されることによって失われることから、それを補うものとして物的代位を位置づける。明文規定がないところで物的代位を認めることはできないから、それを糊塗するために、破毀院は性質上の代替可能性を用いているに過ぎない、ということとなる。

代替可能性と物的代位に関する、ヴォーフルヌリの見解と彼の理解する破毀院の見解は以下のようなものである。ヴォーフルヌリによれば、代替可能性は物の性質の点で同種と評価できる場合にのみ認められる。これに対して物的代位は、当事者意思を根拠として、性質の異なる物の間に権利を移転させるものである。このように、代替可能性と物的代位の適用領域は、全く重ならない。これに対して破毀院の見解は、担保に関しては、性質上の代替可能物についてのみ物的代位を認めるものであって、この点で代替可能性と物的代位とは等置される。性質の異なる物の間の関係については破毀院の議論の対象とはなっていない³⁵⁾。物的代位を認める明文規定を欠く場合に物的代位の効果を生じさせるべく、代替可能性に依拠しているに過ぎないのである。

あくまでもヴォーフルヌリを理解の下ではあるが、破毀院の見解は明文規定のない物的代位を否定するものであって、物的代位に関する擬制説を前提とするものということになる。これに対してヴォーフルヌリ自身の見解は当事者意思による物的代位の成立を認めるものであって³⁶⁾、充当によって物的代位を説

34) Id.

35) なお、Veau-Fournerie, op.cit., n°11は、同種の物による取り替わりのみが破毀院によって認められているように見受けられる、とする。

明する見解に依拠するものと言える。

(5) カブリラックは代替可能性と物的代位とを峻別する見解には賛同しないものの、破毀院が物的代位に依拠したことは妥当ではないとするものと見られる。

カブリラックは、次のように述べる。

「物的代位においては、一定の物が他の物によって取り替わられることを想定している。これに対して代替可能性は、種類のみを念頭に置くものであることから、物的代位と代替可能性とを近接させるのは不可能だとする論者³⁷⁾もある。しかし、こうした破毀院に対する批判はあまりに大胆なものであり、客観的代替可能性と主観的代替可能性とを混同するものである。……もし物が入替わったにも拘らず当初の担保権がそのまま維持されるというならば、占有移転によって特定された当初の商品と同様に占有移転によって特定された代替商品との間に物的代位が生じることを認めなければならない。もっとも、こうした代位は商品が同様のものであって同一の価値を有し同等の弁済能力を有する、換言すれば客観的な代替可能性を有するが故に可能となるのであり、これこそが、破毀院が正当にも「代替可能性に根拠を有する物的代位」と述べたも

36) しかしヴォーフルヌリは、以下のように、設定者の一般債権者保護を重視して、担保目的物の変動の前後を通じた担保価値の等価性を重視している点には注意を要する。

Cass. civ., 24 janv. 1905, S.1906.1.113は再使用によって取得された物についての物的代位を否定するが、これは当事者が設定時に再使用の意思を明らかにしていなかったためであり、この意思が明らかであれば結論が異なったとも考えられる。しかし、これは破毀院の狙った目的に反することとなる。民事部は担保権者の主張を否定したが、それは第三者とりわけ債務者の他の債権者を保護する目的であった。こうした債権者は、当初の担保目的物より価値の高い物による取り替わりによって害されることを恐れている。したがって、設定時に再使用が想定されていたとしても、破毀院の結論は変わらなかったものと考えられる。こうした考え方は、1915年判決が物的代位を当初の担保目的物と代位物との性質上の代替可能性によってのみ認めたことから裏付けられる。したがって、現行法の下では、占有奪取を伴う通常の質権については、担保目的物が譲渡されると担保の継続性が失われるものと言える。(Veau-Fournerie, op.cit., n°25.)

37) ここでカブリラックが挙げるのはリヨン・カーンとヴァセールであり、ヴォーフルヌリの見解は反対説とする。

のである」³⁸⁾

こうしてカブリラックは、代替物については物的代位と代替可能性とが近接した現象であること自体は肯定する³⁹⁾。ただ同時に農業ワラントに関して以下のようにも述べているのである。

「当事者の合意による担保目的物の変動条項を正当化すべく、農事に用いられる家畜は事実上の総体を構成し、そうした総体においては物的代位が生じると主張する。しかし、家畜の更新は物的代位によっては説明されない。要素の流出と新たな要素の流入との間に関連がなく、また、物的代位は特定物の間のみ生じるものだからである。」⁴⁰⁾

もっとも、これに続いてカブリラックは、「しかし、正当にも立法者は、当

38) M. Cabrillac, La protection du créancier dans les sûretés mobilières, conventionnelles sans dépossession, 1954, n°256.

39) カブリラックの説明に対してロードは次のように述べる。「物的代位と代替可能性とを近接させるのは、1915年の破産院判例による担保の基礎の拡大についての法的根拠に混乱をもたらすこととなる。一部の論者は、営業倉庫のための債務者からの占有剥奪のあるケースでは、物的代位によって初めて物の入れ替わりを正当化できるとする (M. Cabrillac = Ch. Mouly, Droit des sûretés, 5^e éd., 1999, n°668)。彼らによると、占有剥奪には担保に置かれた商品特定し代替性を失わせる効果がある。しかしこの分析には批判が可能である。確かに物的代位は物が他の物の地位を占め特定された物としてのみ認識されるときに生じる。しかし、ここでは担保に置かれた目的物の特定は相対的なものにすぎない。なぜなら、当事者は営業倉庫に一定量・品質の小麦を預けたのみだからである。……物的代位は条文または当事者意思に基づいてのみ、例外的にのみ認められる原則なのである。取り替わりを目的とする新物が生じたことと当初から取り替わりうる物を充当したということのみでは物的代位が機能するには不十分である。換言すれば、本件では相対的に厳格な条件下での物の取り替わりという物的代位の基礎づけがないことから、担保の基礎は代替可能性によって拡大するほかないのである。代替可能性が条文なき代位の領域を拡大するのである。」 (A. Laude, La fongibilité, RTD com. 1995.307, n°37.) これに対してカブリラックは次のように述べている。「占有剥奪によって担保におかれた代替物は特定され、それにより物的代位に適することとなる。もっとも、その性質上、代位の適格性を有するのは代替物に限られる。なぜなら、第三者を保護することを目的とした担保の永続性は、厳格な意味で類似と言える物の間の取り替わりについてのみ適合的だからである。」 (M. Cabrillac = C. Mouly = S. Cabrillac = P. Pétel, Droit des sûretés, 10^e éd., 2015, n°769.)

40) Cabrillac, op.cit., n°215.

事者が特定性を排して、通常は代替可能とは考えられていない物を代替可能とみなすことを認めた。」という。

このようにカブリラックは物的代位においては被代位物の流出と代位物の取得の間に牽連性があることを指摘する。また、物的代位は被代位物と代位物がともに特定物である場合にのみ認められる。ただ、それと同時に当事者の合意によって代替可能性を付与することを認めており、代替可能性が物的代位を包含すると考えているようである。

(6) ここまでに紹介した論者の見解をまとめておく。

リヨン－カーンは代替可能性と物的代位とを峻別し、代替可能性は代替物が同種・同量の物と入れ替わる場合にのみ認められ、集合物については物的代位のみが問題となり得るとしつつ物的代位の成立は否定する。

ヴァセールは、代替可能性を性質上の代替可能性に限定する点ではリヨン－カーンと同じであるが、代替可能性と物的代位とを峻別しない。

ヴォーフルヌリは、代替可能性と物的代位との区別についてはリヨン－カーンと同様の理解を示す。しかし、物的代位は当事者意思によっても認め得るものと解する。このため、担保目的物の変動が認められる余地が拡大されている。

カブリラックは、客観的代替可能性と物的代位とを近接させる。ただし、物的代位が認められるためには、代位物の消失と被代位物の取得との間に牽連性があることと、代位物・被代位物ともに特定物であることが要求されている。他方でカブリラックは当事者の合意に基づく主観的代替可能性の成立を肯定している。

以上のように、当初は物的代位と代替可能性とは峻別されていたが、それが次第に近接してきたものと言える。

二 近時の見解

(1) 以上のように、破毀院の1915年判決が担保目的物の変動を物的代位によって説明したことに対しては、とりわけ判決が出された当初には厳しい批判がなされていた。

ところが、2006年の担保法改正後の学説の中には、集合物担保における担保目的物の変動を物的代位によって説明しようとするものが散見される。以下では、こうした見解を紹介する。ただ留意しなければならないのは、以下で紹介する諸見解は内容の異なる点も多く、何よりも通説を形成しているというわけではないということである。担保目的物の変動が予定されている類型に関して、一部の学説による物的代位の理解に従前とは異なる点があるというにすぎない。

(2) 代替物の担保化についてはあるが、シムルール＝デレベックは、前述した1915年の破毀院判決を明示的に引用して、代替物については2341条の要件を充たす限りで物的代位が機能するという^{41),42)}。これは代替可能性と物的代位とを等置する見解であると考えられ、前述の通り1915年判決の理由づけに対する批判が強かったことを加味したとき、きわめて注目される。しかしながら、この見解は教科書の注釈で述べられているにすぎないため、どのような理由で改めて物的代位が持ち出されたのかを知ることはできない。

(3) ダンマンは、2342条を設定者からの占有奪取のない代替物の質入れの場合に物的代位を認めた規定と理解する⁴³⁾。さらに、集合物が質権の目的とされた場合についても、目的物の変動を物的代位によって説明し、このように解することは、設定者に倒産手続が開始された場合に意義を有するという⁴⁴⁾。ただし、集合物につき物的代位が認められる理由は述べられていない。ダンマンは他方で、質物が特定の単一物の場合については物的代位を認める規定がないことから、質権設定契約において担保目的物の変動に関する合意をしたとしても、

41) Ph.Simler = Ph. Delebecque, *Les sûretés-La publicité foncière*, 7^e éd., 2016, p.589 note3.

42) J. -F. Richard, *Le gage après l'ordonnance du 23 mars 2006*, *Les Petites Affiches*, n°63, mars 2008, n°10も同様に、代替物の質入れに関しての2006年担保法改正の新しさは、緩和という点にある。なぜなら、破毀院は長いこと代替物の質入れの有効性を認めており、構成物の老朽化に伴う取り替えと新たな構成物への物権の自動的な移転を物的代位の効果として認めていたからであるとして1915年の破毀院判例を引用する。

43) R. Dammann, *La réforme des sûretés mobilières: une occasion manquée*, D.2006.1298, n°3.

44) Dammann, *op.cit.*, n°4.

担保目的物として新たな物を取得した場合には新たに担保権を設定したものと扱われる。そして、これが観察期間 (*période suspecte*) 内になされた場合には無効とされる点を問題視する⁴⁵⁾。集合物の場合と特定の単一物の場合とで物的代位適用の可否について結論を異にするわけであるが、そのように解する理由については説明を欠く。

(4) ドゥニゾは担保の目的とされる集合物は事実上の総体であるという考え方を前提として、物的代位は事実上の総体に適合的であるとする⁴⁶⁾。そして、物的代位が機能するための要件として、ある財の消失、その地位を占める他の財による取り替わり、取り替わられた財の消失によって危殆化された権利の存続の3点を挙げ、事実上の総体においては、以上の要件がすべて充足されるという。また、総体の構成要素は代替可能であることも物的代位を認めうる根拠とする。

しかしドゥニゾは、このように適合的だというだけでは、物的代位が事実上の総体において機能することを正当化するには不十分であるとし⁴⁷⁾、法定の場合や当事者の明示の意思表示がある場合以外で物的代位を機能させる方法として、事実上の総体であることによって正当化される、充当関係による、取り替わられる財と取り替わる財との原因関係による、の3つの説明方法を順次検討していく⁴⁸⁾。

事実上の総体であることによる正当化につき、ドゥニゾは以下のように論じる。ラヌイユがこの見解に立つ⁴⁹⁾ものの、ドゥニゾは、ラヌイユの挙げる例はすべて法律上の総体であるから根拠を欠くと批判する⁵⁰⁾。このことは擱くとしても、以下の理由からこの方法による正当化はできないとされる。伝統的には、

45) Dammann, *op.cit.*, n°3.

46) A.Denizot, *L'universalité de fait*, 2008, p.419.

47) Denizot, *op.cit.*, n°599.

48) Denizot, *op.cit.*, p.420.

49) V. Ranouil, *La subrogation réelle en droit civil français*, 1985, p.136.

50) Denizot, *op.cit.*, p.420 note 147.

in judiciis universalibus pretium succedit loco rei et res loco pretii（法的総体にあつては、代金は物に代位し物は代金に代位する）という格言によって物的代位と事実上の総体が結び付けられていた。今日では、単体に置けると同様、事実上の総体でも物的代位は機能しないことは明らかである。確かに、財産体（patrimoine）の中で「小さな財産体」を形成する総体については、こうした財の集合の保存を説明するのに物的代位が用いられる傾向がある。民法典も総体に物的代位を一般的に適用する傾向があるとも言える。しかし、物的代位のメカニズムが自動的に機能するのは、財がこうした集合に統合されることによっているのであって、従前の物に取り替わって新たに取得された物に権利が移転されるわけではない。したがって、これは私見の理解する物的代位とは言えないのである。したがって、財産体は物的代位によって変動するという公準は正確ではない⁵¹⁾。

充当による理解はどうだろうか。19世紀末以降、物的代位を説明するのに充当がサレイユ・ドゥモーグ・アンリ・カピタンなど多くの論者によって援用された⁵²⁾。今日でもこれを支持する論者がいる。権利の移転は、代位物が被代位物と同じ機能を有することから説明される。充当に依拠するメリットは、明文がない場合に物的代位を認める点にある。事実上の総体の存在は、充当関係を示している。したがって、代位が明示に表現される必要はない。要素の全体（ensemble）への充当が客観的に確認されることで、物的代位が生じるのである⁵³⁾。

物的代位の根拠を牽連性に求める第3の見解の長所は、代位物が補償金である場合の代位の作用を説明できる点にある。ここでは、代位物である補償金は

51) Denizot, op.cit., n°600.

52) Note par R. Saleilles, S.1894.2.185; R. Demogue, Essai d'une théorie générale de la subrogation réelle, Rev. Crit. de Lég., 1901, p.236 et s; A. Henry, De la subrogation réelle conventionnelle et légale, 1913; H. Capitant, Essai sur la subrogation réelle, RTD civ. 1919, pp.385-386.

53) Denizot, op.cit., n°601.

被代位物と同一の機能を果たすことはできない。それにも拘わらず、補償金上に被代位物上に存していた権利が成立するのは、牽連性があることによるのである。また、事実上の総体との関係では、代位物が取得されたのは、被代位物が滅失したためばかりでなく占有者に保存義務が課されていることにもよるのであるから、牽連性理論は保存義務と調和するものと言える⁵⁴⁾。

こうしてみると、第2の見解によるのでは、補償金が、例えば地上権の目的となるといった被代位物の有していたのと同じ機能を果たしえないという点を見逃してすべて充当によって説明することとなる。ドゥニゾは明言しないものの、こうした欠点のない第3の見解を支持するものと見てよいだろう。すなわち、総体においても被代位物と代位物との間の牽連性に物的代位の根拠が求められるのであり、総体であることは物的代位が機能するにあたっては意味を有しないこととなる。

なお、ここにいう牽連性と代替可能性とは全く別の概念である。このことは、物的代位と代替可能性との関係について、ドゥニゾが以下のように説いていることから明らかである。代替可能性とは代位物と被代位物との同等性を確認するものであるが、物的代位が機能する要件の1つにすぎない。物的代位には、代位物に対する債権者の権利の移転を説明し、こうした移転を第三者に対抗できるものとする機能があるが、代替可能性のみでは権利移転を保障するには不十分である⁵⁵⁾。

ここでドゥニゾは2006年改正担保法の評価を行い、2342条が代替物にのみ担保目的物の変動を規定した点を問題視する。すなわち、明文規定がないことから、集合物が担保目的である場合にも、その変動にも拘らず、担保設定時に具備した第三者対抗力が保持されるのが問題とされる。ドゥニゾは、物的代位が担保目的物の価値を維持することを目的とするものである以上、担保目的

54) Denizot, op.cit., n°601-1.

55) Denizot, op.cit., n°608. また、Denizot, op.cit., n°602においても、物的代位とは取り替わりに適するという各構成要素の性質を考慮したものであることを理由として、事実上の総体において物的代位は完全には生じないと論じている。

物に変動が生じた場合には、目的物が代替物であるか否かを問わず機能するのでなければならないと解する⁵⁶⁾。そのため、民法典が物的代位を代替可能物の質入れについてのみ規定したことを遺憾であるとする⁵⁷⁾。

(5) クーンは集合物の担保化を総体への担保権設定と理解する。総体は共通の目的によって結合された財の集合、すなわち、法的充当を現実的に表現したものと定義され、有体物ではなく無体物とされる。総体が有体動産のみによって構成されているとしても、有体物としての法的性質が得られるわけではない。こうした無体物が動産質権（gage）という物的担保の目的とされている点につき、クーンは、総体が2333条という法律の明文規定によって有体物として扱われることとされたことから説明する⁵⁸⁾。2333条という創設規定によって総体が有体物とされるというのである。ここでクーンは総体そのものを担保の目的としているものと考えられ、そうだとすると総体の構成物に変動が生じた場合に、変動によって取得された個々の動産に担保の効力を及ぼすための論理を必要としないように思われる。

代替物の担保化に関しては、クーンは、物的代位によって担保目的物の変動という流動性にも拘らず担保権は継続することとなることから、新たに担保目的物となった代替物がどの時点で取得されたかを問わず担保権設定契約時に担保権は第三者対抗力を備えたこととなるとする^{59,60)}。集合物の担保化と代替物の担保化の関係について、クーンは、2342条は2341条と同様に、もっぱら代替可能物によって構成される総体に質権が設定されたという特別なケースを想定しているとする⁶¹⁾。このようにクーンは代替物以外の集合物を総体と理解す

56) Denizot, op.cit., n°606.

57) Denizot, op.cit., p.426 note184. Dammann, op.cit., p.1298 も同様。

58) C. Kuhn, Le droit du gage, Les Petites Affiches, n°63, mars 2008, n°26.

59) Kuhn, op.cit., n°27.

60) Kuhn, op.cit. n°29 は、設定者の下から質権の目的たる代替物の占有が奪取された場合における質権者による担保目的物の譲渡は処分行為ではなく、物的担保を保存するための管理行為なのではないかとしており、ここにも当初の質権設定契約によって個々の動産上に設定された質権の継続という考え方が表れている。

るが、この場合には物的代位が機能するのだろうか。クーンは、代替物の担保化における「物的代位への言及は、総体の機能を想起させる。」⁶²⁾としていることから、総体そのものが担保の客体となっている場合には物的代位による説明は不要と考えているものと思われる。

しかし、それならば代替物についても総体が形成されるのだから物的代位に依拠する意味はないのではないかという疑問が生じるところである。

(6) ブランダンもまた、代替物の担保化について定めた2342条が物的代位を定めた規定であるとする。そればかりでなく、フローティングチャージについても、債務者の財産に入った物は自動的に担保の目的に取り込まれ、停止中の権利(droit suspendu)は古い物から新しい物へと、物的代位によって移転する、と説明する⁶³⁾。また、代替物以外の集合物を事実上の総体とし、事実上の総体においては構成物の取り替わりが物的代位によって認められるとする⁶⁴⁾。もっとも、事実上の総体が担保の目的とされる以前から存在していた場合については構成要素の変動が認められることにつき異論がないが、担保目的物となることによって事実上の総体が形成された場合については学説状況が明らかではないとしており、構成要素の変動が許されないという意味で物的代位が否定される可能性はある⁶⁵⁾。この点につきブランタンは、法解釈のレベルでは、2006年の改正担保法が代替物についてのみ変動の可能性を明文で認めたことを理由として、担保権設定以前から存在していた事実上の総体のみが2333条の規律対象であり、複数の動産を1つの担保権設定契約によって担保目的としてもそ

61) Kuhn, op.cit., p.41 note37.

62) Id.

63) Y. Blandin, Sûretés et bien circulant, 2016, n°64. A. -M. Panpandréou-Deterville, Le droit anglais des biens, 2004, p.397, n°581 も同様。

さらに Blandin, op.cit., n°65 は、セキュリティインタレストにおいても UCC 9-315 条によって物的代位が認められるとする。

64) Blandin, op. cit., n°6. Blandin, op.cit., n°182 においても、2336 条が物的代位規定であるとされる。

65) Blandin, op.cit., n°221.

れによって事実上の総体が形成されるわけではないと解するのが妥当であるという。他方で、理論のレベルでは、2333条の文言は担保権設定時に複数の動産を担保目的として統合することによって事実上の総体を形成することを妨げないとする⁶⁶⁾。

ブランダンによれば、2342条の新しさは効果の点にあるとされる。担保権の実行までは、担保目的物の個々の構成要素に対しては担保権者は停止条件付の権利のみを有し、実行の時点で現存する要素にのみ担保権が固定化される^{67), 68)}。この停止条件付権利の移転を正当化するものが物的代位なのである。

このように、ブランダンの見解では、担保目的物の変動が認められる限りでは物的代位はかなり広く認められることとなる。ここで2006年改正法の条文に目を転じると、立法者は2342条で代替物の場合にのみ担保目的物の変動を規定しており、そのために物的代位の適用領域が限定されてしまったことを批判する⁶⁹⁾。そして、この批判は、質権者の関心は、当初把握した担保価値が減

66) Blandin, op.cit., n°222. また、事実上の総体を特徴づけるものは動産の複数性ではなく特定の目的に充当がされていることであるとして、絵画1点ではコレクションを構成するとは言えないから事実上の総体は存在しないとした Cass. com., 17 oct. 1995, IV. n°240を批判する (Blandin, op.cit., p.150 note23)。

67) Blandin, op.cit., n°181.

68) Blandin, op.cit., n°182では、代替物上の担保権についての法的説明が試みられている。まず、「価値上の質権」とするヴォーフルヌリの見解 (Veaux-Fournerie, op.cit., n°23.) は、担保権者の経済的な利益を正確にも表現してはいるが、付与された権利の性質については明らかにしていない点に問題がある。担保設定時に物権が成立してこの時点で対抗力も具備するものの、これは停止条件付きの物権であるとのカブリラックの見解 (Cabrillac, op.cit., n°233 et s; Cabrillac = Mouly = Cabrillac = Pétel, op. cit., n° 783.) は、物権の成立が停止条件付きであるというのならば、代替物である担保目的物の価値を保持するために担保権者に付与されている特権 (2344条2項) をどのように正当化するのが説明できない点に問題がある。このようにして、いずれの見解も否定する。そして、ブランダン自身は、担保設定時に物権が成立しているが、担保権者は実行まではこの効果を合意によって放棄している (2342条による当事者の意思に基づく譲渡の許可) という説明を支持する。カブリラックの見解との差異はわかりにくい、ブランダンは代替物の集合には確定的に物権が成立し、停止条件付権利が成立するのはこの構成要素上だと理解するのである。

少しないことにのみあり、目的物が同質の物によって取り替わられるかどうかは気に掛けていないこと、すなわち、担保目的物の変動を条件づける基準は、担保目的物の代替性ではなく構成要素の価値であることから正当化される。もっとも、こうした基準に対しては、あらゆる物が同等の流動性を有するわけではない、すなわち譲渡のしやすさは物によって異なるという疑念が提起されうること認め、担保権の迅速かつ有効な実行を図る担保権者が気に掛ける点であることも認めつつも、こうした問題は見かけ上のものにすぎないとして以下のように論じる。まず、多くの場合、取り替わった物は同一物ではないにしても同等物である。また、同一の市場であれば、換金性が変わらないということはないにしても、類似である。さらに、強制競売であれば、担保目的物が何であろうと、換金性は同じように重視されることとなる⁷⁰⁾。要するに、担保目的物の価値を保存するために、集合物についても物的代位が機能するというのである。

結論的には、ブランデンは担保目的物の変動は物的代位によって説明されるべきであるとする。代替可能性によっては性質上の代替物の変動しか説明できず、当事者意思によって代替可能性を認めたとしても、これでは総体の中に含

69) Blandin, op.cit., n°190. なお、同所では、口座の担保化の場合は、構成要素の代替性によってではなく、総体であることから構造的に物的代位が認められ、この点で、有体物の場合には2342条が制約となるのとは異なるとする。もっとも、Blandin, op.cit., n°203は、当事者意思によって代替可能性を付与できるとした判例 (Cass. req., 30 mars 1926, DH1926. 217.) ならびにリボルビング型質権 (gage tournant) を認めた判例 (Cass. com., 26 mai 2010, B. IV. n°98.) を引用していることから、代替物以外の場合であっても物的代位が否定されるのは当事者間に定めがなかった場合に限られることには注意を要する。なお、Blandin, op.cit., n°303では担保目的物の変動を代替可能性によって説明しうるのは動産が客観的に交換可能な場合に限られるとしているから、上記2判例のような事案では担保目的物の変動は代替可能性以外の理論によって説明されることとなる。

Blandin, op.cit., n°193は、グリマルディ草案2339条が担保目的物の変動対象を代替物に限定することなく、あらゆる物に拡大して規定していたことを、経済の実態並びにニーズに合致するものとして高く評価する。

70) Blandin, op.cit., n°194.

まれる構成物を法的に統合する論理を欠くとする⁷¹⁾。

(7) 以上の見解をまとめることとする。

代替物に関する 2341 条・2342 条は物的代位を定めた規定と理解されている。

ダンマンの見解は明確ではないが、集合物についても代替物と同様に扱われるべきと解することから、集合物についても物的代位を適用するものと考えられる。

ドゥニゾは、事実上の総体にも物的代位を認め、代位物の取得と被代位物の消失の間に牽連性があることから権利移転を根拠づける。代替可能性と物的代位とは別の概念であり、前者は後者の要件の1つにすぎない。権利移転を正当化するためには、牽連性が要求される。

クーンは、総体が担保目的物であると理解し、代替物の場合に限って物的代位による説明を加える。

ブランタンは、代替物・集合物のいずれの変動についても物的代位によって説明している。

このように、物的代位の適用領域には論者によって差異があるものの、物的代位と代替可能性との峻別は見られなくなっている。また、物的代位は、担保目的物の変動を正当化するための論理として用いられている。

結語

ここまで紹介したフランスでの議論について、以下の2点が興味深い。

第1は、集合物担保の局面で物的代位論を積極的に用いる見解が登場するに至った点である。1915年破毀院判決が物的代位に依拠した点につき学説はこぞって反対しており、また、破毀院の理由づけを正当化する試みが困難であることは論者自身も認めるところであった。こうした状況が2006年の担保法改正によって変化しているのである。

もちろん、想定している局面の違いによってこうした変化を説明することも

71) Blandin, op.cit., n°303.

不可能ではないだろう。1915年破毀院判決の事例は営業倉庫寄託物の質入れに関するものであり、営業倉庫という特別法の規律対象に関する事例であった。しかしながら破毀院は民法典の条文に言及しつつ結論を導き出したのであり、議論の射程を特定類型の担保に限定する意図は全くなかった。この点は、同判決をめぐる学説の議論においても同様である。したがって、こうした変化は局面の違いのみで正当化されるものではない。

2006年の改正担保法によって代替物について担保目的物の変動が認められたことが、変化のきっかけと言えるだろう。そこから、代替物以外の集合物が担保目的物とされた場合にも担保目的物の変動を認めるべきではないか⁷²⁾、それを正当化する論理は何かが探求されるようになったということだろう。

興味深い点の第2は、個々の動産上に設定された担保権が、目的物の変動によって新たに取得された動産上に移転されるという考え方が強く、倒産手続との関係で、個々の動産に担保権が設定された時点がいつであるかが関心事となっていることである。担保の目的となる個々の動産は担保権実行時に確定していればよく、それまでは担保目的物の特定可能性があれば足りるという考え方は取られていない⁷³⁾。それゆえにこそ、担保権設定契約時に存した担保目的物上の担保権を他の目的物上に移転するための論理が要求され、その役割を果たすものとして物的代位論が用いられているのである。事実上の総体論による説明では不十分であるとの見解が見られることも考慮すると、担保目的物たりうるための枠組みを形成するだけでは不十分であり、その内部でなぜ個々の動産が担保の目的となるのかを明確にすることが追及されているものと評価できる。

72) もちろん、こうした議論が起こるにあたっては代替物の担保化について明文規定が置かれたといった要因よりもむしろ、諸外国で用いられているフローティングチャージや資産担保融資（ABL）への関心、製品や半製品・原料の担保化による資金調達ニーズといった要因の方が大きいと思われる。本稿では物的代位論への着目といった側面からのみ紹介したが、ブランデンのテーズも流動資産の担保化を志向するものである。

73) 集合物についてのクーンの見解は例外である。

わが国では、最判昭和54年2月15日民集33巻1号51頁が「構成部分の変動する集合動産についても、その種類、所在場所及び量的範囲を指定するなどなんらかの方法で目的物の範囲が特定される場合には、1個の集合物として譲渡担保の目的となりうるものと解するのが相当である。」と判示する。ある動産が1個の集合物の構成要素であると判断できるのであれば、その動産には譲渡担保の効力が及ぶ。しかし、担保目的物として特定される集合物に流入したというだけで、新たに流入した物にも担保の効力が及ぶとされる理由は必ずしも明確であるとは言えない。また、担保価値の変動に対する歯止めもないことから、担保価値の減少に対しては担保権設定契約において一定量以上の担保目的物を維持すべき義務を設定者に課したり、一定時期ごとに設定者に現況報告書を提出する義務を課したりすることが考えられる。これに対して担保価値の増加に対する歯止めは取り立てて存在しない。フランスでは、これが設定者の一般債権者にとって重大な問題となることが指摘されている。物的代位論を導入することには、この問題に対処するという意味もある。それは、伝統的に、物的代位論においては被代位物と代位物との間の牽連性が重要な要素として位置付けられていることによる。被代位物と代位物との等価性は要求されないものの牽連性が要求されることによって、担保目的物の価値が急激に増加することが回避できる。この点は、わが国の議論においても参照する価値はあるだろう。

本稿は、平成29年度科学研究費補助・基盤研究（c）による研究成果の一部である。

（なおい・よしのり 筑波大学法科大学院准教授）

中小会社の計算書類の信頼性の確保： ドイツ（1）

弥 永 真 生

- 1 任意監査とベシャイニグング
- 2 信用制度法18条
- 3 『税理士および税務代理士による決算付記および監査付記』
- 4 任意監査
- 5 『経済監査士による年度決算書調製に関する諸原則』
- 6 『税理士による年度決算書の調製に関する諸原則についての連邦税理士会の通達』
- 7 年度決算書の調製に関する原則の収斂への動き
- 8 ドイツ経済監査士協会基準書第7号と『年度決算書の調製に関する諸原則についての連邦税理士会のリリース』
 - (1) 『基準書第7号』
 - 1) 調製業務についての通則
 - 2) 3種類の調製業務
 - 3) 業務の引受け
 - 4) 業務実施における通則的要求事項
 - 5) 評価を伴わない調製についての要求事項
 - 6) 信頼性評価を伴う調製についての要求事項
 - 7) 包括的評価を伴う調製
 - 8) 文書化
 - 9) 完全性確認書
 - 10) ベシャイニグング
 - 11) 調製報告書
 - 12) ベシャイニグングの書式
 - (2) 『基準書第7号』と連邦税理士会『リリース』との相違点

1 任意監査とベシャイニグング

ドイツでは、商法典が定める法定監査とは別に、経済監査士、宣誓帳簿監査士および税理士（以下、まとめて、経済監査士等という）が、決算付記および

監査付記（任意監査）¹⁾ならびにベシャイニグング（Bescheinigung）²⁾を付した年度決算書調製業務³⁾を提供してきた。ベシャイニグングは、年度決算書作成の基礎となった証憑、帳簿および棚卸台帳（Bestandsnachweis）などの原則準拠性（Ordnungsmäßigkeit）を評価することによって、年度決算書の信頼性を担保するものである。

2 信用制度法18条

1961年に、信用制度法⁴⁾が制定され、その18条が、1万ドイツマルク超の信

-
- 1) 理論的には、税理士やその他の職業人も任意の（決算）監査（freiwillige Abschlussprüfung）を行うことができることに異論はない（Goerdeler（1979）S.149, 151; IdW（1981）S.129; Habersack/Schürnbrand（2010）Rn.29; Wollburg（2013）Rn.5; Ebke（2013）§ 316 HGB Rn.12; Koslowski（2015）Rn.12）。また、たとえば、BStK（2012b）は、ドイツにおいて税理士は任意監査を行うことができると指摘している。日本語文献としては、高田（1985）および本多（1986）参照。財務諸表指令法第2次政府案（Entwurf eines Gesetzes zur Durchführung der Vierten Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts（Bilanzrichtlinie-Gesetz））（BT-Drs 10/317）の理由書に引用された委託調査の結果によると、1978年時点において、調査に応じた中規模または大規模の有限会社のうち、年度決算書につき何らかの形（irgendine Form）の監査（Prüfung）を受けていたものは86.2%に上ったが、そのうち、税理士または税務代理士によって監査がされていたものは約6分の1であった（S.121）。
 - 2) ベシャイニグングについては、坂本（2012）および坂本（編著）（2016）が詳細に紹介している。
 - 3) 商法典264条1項との関連での同242条によって、商人または資本会社の法律上の代表者が年度決算書の作成義務を負っており、年度決算書の作成義務を負う者は、選択権の行使に関する決定をしなければならない。しかし、作成に関連する決定および法律行為は行わなければならないものの、作成にとって必要な作業、すなわち、年度決算書の「調製」は第三者、経済監査士等のような外部の専門家に委託することができる（『ドイツ経済監査士協会基準書第7号 年度決算書の調製に関する諸原則』1項および『年度決算書の調製に関する諸原則についての連邦税理士会のリリース』1項もこのように指摘している）。そして、年度決算書の調製を第三者に委託することができる範囲および第三者の業務の範囲は、法律上、規制されておらず、顧客と経済監査士等との間で自由に取り決めることができる（Halbig（2005）S.5）。
 - 4) Gesetz über das Kreditwesen vom 10. Juli 1961（BGBI I S. 881）。

用供与の際には、原則として、顧客から「年度決算書」を徴求することを金融機関に義務づけたことによって、経済監査士等による証明業務が金融機関の監督制度に組み込まれることになり、信用供与を受ける企業にとって重要なものとなった。その後、数回の改正を経て、現在の信用制度法18条⁵⁾は、「金融機関は、一の受信者の財務状況を、とりわけ年度決算書の提出によって開示することを求める場合にのみ、その者に合計75万ユーロまたは〔欧州連合〕規則575/2013の4条1項71号によって当該機関にとって算入可能な自己資本額の100分の10を超える信用を供与することができる。設定された担保および保証人に照らして、そのような開示を要求すべき根拠が明らかにない場合には、当該金融機関は開示を要求することを差し控えることができる。当該金融機関は、1 貸付が、当該受信者が自己の用に供している居住用不動産上の抵当権によって担保され、2 貸付が、抵当貸付法16条1項および第2項の意味にいう、担保物件の担保価値の5分の4を超えておらず、かつ、3 当該受信者が約定通り、利息を支払い、元本を弁済している場合には、与信後の開示を要求することを差し控えることができる。」と定めている⁶⁾。

連邦信用制度監督局の1964年3月11日付通達⁷⁾は、信用制度法18条について

-
- 5) 信用制度法案17条は、「金融機関は、一の受信者の財務状況を、とりわけ年度決算書の提出によって開示することを求める場合にのみ、その者に合計1万ドイツマルクを超える信用を供与することができる。設定された担保および保証人に照らして、そのような開示を要求すべき根拠が明らかにない場合には、当該金融機関は開示を要求することを差し控えることができる。」とし、これが、当初の信用制度法18条となった。法案理由書では、「本要求事項は、金融機関が、借主の信用力の評価を文書に基づいて、十分に検証することを確保しようとするものである。すべての金融機関に適用される、この法律上の義務は、金融機関の顧客に対する立場を強化し、かつ、受信者が、競争を通じて、より寛大な取扱いに目を向けさせ、金融機関にその検証を断念させるよう仕向けることを防止することを狙っている」とその趣旨は説明されている。なお、法案理由書は、「『年度決算書』という表現は、与信の前に、直近の年度決算書を入手することを求めるのみならず、与信が続く限り、その後の決算書の提出も求めなければならないことを意味している。この規定は、信用を適正にモニターすること（eine ordnungsmäßige Kreditüberwachung）を確保するものでもある」と指摘していたし（BT-Drs. III/1114, S.35）、連邦信用制度監督局もそのような解釈を示してきた（Bundesaufsichtsamt für das Kreditwesen（1962）（1963））。

て、同条は、提出された年度決算書の経済監査士による証明（Testierung）を規定していないが、同条との関係では、受信者自身が作成した貸借対照表だけでは十分ではなく、可能であれば、経済監査士、宣誓帳簿監査士または税理士の証明書（Testat）が徴求されるべきである、また、受信者の年度決算書について、法律上の義務に基づいて、または任意に、決算監査人の監査が行われる限り、金融機関は監査証明が付された貸借対照表を徴求しなければならない、という解釈を示した。

3 『税理士および税務代理士による決算付記および監査付記』

この通達などを背景として、連邦税理士会は、1992年9月21日/22日付で、『税理士および税務代理士による決算付記および監査付記』という指示書（Hinweis）を発出した⁸⁾。この文書では、以下のような見解が示されていた。

税理士および税務代理士（職業従事者）は、年度決算書の作成または監査に

-
- 6) 他方、75万ユーロ未満の信用供与の場合について、受信者にその財務状況の開示を求めるかどうか、とりわけ年度決算書の提出を求めるかどうかは、金融機関の自主的な判断に委ねられている。もっとも、たとえば、1984年12月20日付の第3次信用制度法改正法により、財務状況の開示を求めることが要求される閾値が10万ドイツマルクに引き上げられたことについて、権威ある注釈書では、「もちろん、これは、一般的に、より少ない規模の与信の場合において、責任を負う業務執行者に対し財務状況の開示を要求することを排除するものではない」とされていた（Reischauer/Kleinhans（1963-/Stand 1990）, § 18 S.7）。また、パーゼルⅡが前提とする「企業の信用格付」にあたって、「年度決算書の信頼性」がより求められるようになり、2002年12月31日に終了する営業年度末に向けて、貯蓄銀行その他の金融機関から、「記帳された数値がそれ自体として信頼性を有するものである旨の宣言を付した、調製した年度決算書を提供すること（die erstellten Jahresabschlüsse mit einer Erklärung zu versehen, dass die Zahlen aus der Buchhaltung in sich plausible sind）」を要請する文書が出された（Ehler（2004）S.4209）。これにより、金融機関に提出される多くの年度決算書について、少なくともその信頼性をチェックすることが想定されるようになった。このような動きを背景として、法定の閾値は25万ユーロであったにもかかわらず、たとえば、Halbigは、「信用制度法18条に関して、いまや、与信が25万ユーロ未満の場合でも、金融機関は、この規律を、より頻繁に適用しようすることに留意しなければならない」（Halbig（2005）S.7）と指摘していた。

- 7) Rundschreiben des Bundesaufsichtsamtes für das Kreditwesen vom 11.3.1964（I2-237）.

関する証明書（Testat）を発行する⁹⁾。税務支援業務は、帳簿および記録の作成、ならびに課税（Besteuerung）にとって重要な決算書作成時の支援を含む。したがって、年度決算書の作成は、税理士および税務代理士の職業上の業務である¹⁰⁾。職業従事者は、決算書の監査が法律により他の職業または機関に留保されていない限り、決算書を監査する権限も有している¹¹⁾。税理士法 57 条 3 項 3 号によれば、ベシアイニグング（Bescheinigung）は、貸借対照表および損益計算書が税法規定を遵守していることにつき発行することができ、他のベシアイニグングの発行も同様に認められる¹²⁾。

付記（Vermerk）とベシアイニグングとは、区別することが適切であると¹³⁾、以下のように述べている。

付記（決算付記および監査付記）は、年度決算書の作成または商法典上の（法定）決算監査（商法典 316 条以下）に適用されるべき諸原則が適用されている年度決算書の監査の際にのみに付することができる。

決算付記（Abschlussvermerk）を付すにあたっては、職業従事者は年度決算書が法令および定款の規定に適合し、かつ簿記が原則に準拠して実施されたことを判断するために必要なレベルの知識を得るために必要な監査手続を行わなければならない。（法定）決算監査に適用されるべき諸原則を適用していない場合には、ベシアイニグングのみ発行することができる¹⁴⁾。決算付記は、職業従事者が、依頼者から提供された簿記または職業従事者自らが行った簿記に基づいて、年度決算書を作成し、かつ当該年度決算書が法令の規定および場合によっては定款に合致していることを証明可能である場合にのみ作成することが

8) Abschlussvermerke und Prüfungsvermerke von Steuerberatern und Steuerbevollmächtigten.

もっとも、連邦税理士会は、すでに、1977 年 6 月に同名の指示書を公表していた。

9) BStK (1992) 前文

10) BStK (1992) I. Einleitung, (1).

11) BStK (1992) I. Einleitung, (2).

12) BStK (1992) I. Einleitung, (3).

13) BStK (1992) 前文

14) BStK (1992) II. Allgemeines, (1).

できる。また、職業従事者が簿記または「監査対象の年度決算書の作成の際に監査業務を越えた関与をしている」場合には、監査付記ではなく決算付記のみを付与することができる。その際、職業従事者は、実施する監査手続の方法と範囲に関して、商法典上の法定監査に適用されるべき諸原則に従い、意見を表明する¹⁵⁾。

決算付記を付与する場合には、通常、決算報告書を作成する。この報告書中には、少なくとも簿記および年度決算書の原則準拠性に関する説明を記載する。また、要求した書類（Unterlagen）、情報および証拠（Nachweis）を入手できたかどうかを確かめる¹⁶⁾。

依頼者が簿記を行う場合には、「依頼者から提供された簿記に基づき、この年度決算書は私により調製された。簿記および年度決算書は、法令の規定（場合によっては、および定款）に合致している。」という文言を¹⁷⁾、職業従事者が簿記を行う場合には¹⁸⁾、「この年度決算書は私により調製された。また、私は、その基礎となる簿記も行っている。簿記および年度決算書は、法令の規定（場合によっては、および定款）に合致している。」という文言を¹⁹⁾、それぞれ、決算付記に含める。

決算付記の付与のための前提がみたされない場合、とりわけ、依頼内容が限定的であるためにみたされないような場合には、決算付記をすることができず、決算ベシアイニグング（Abschlußbescheinigung）のみを発行する。この場合には、業務の方法と内容がベシアイニグング自体から、またはベシアイニグングが指示する報告書から明瞭に読み取れなければならない²⁰⁾。

まず、監査に制約があり、報告書を作成する場合には、「依頼者から提供さ

15) BStK (1992) III. Abschlußvermerke und Bescheinigungen, (A) (1).

16) BStK (1992) III. Abschlußvermerke und Bescheinigungen, (A) (2).

17) BStK (1992) III. Abschlußvermerke und Bescheinigungen, (A) (3).

18) 職業従事者は、提供された証拠その他の資料の正確性と完全性につき十分な確信を有しなければならない。

19) BStK (1992) III. Abschlußvermerke und Bescheinigungen, (A) (4).

20) BStK (1992) III. Abschlußvermerke und Bescheinigungen, (B) (1).

れた簿記および資料ならびに依頼者より提供された情報に基づき、この年度決算書は、私により調製された。私は帳簿、資料および評価について限定された範囲において依頼に基づき監査した。本監査の方法、範囲および結果については、私の……日付の書面による報告書において報告されている。」という文言を、報告書を作成する場合には、「依頼者から提供された簿記および資料ならびに依頼者より提供された情報に基づき、この年度決算書は、私により調製された。私は帳簿、資料および評価について限定された範囲において依頼に基づき監査した。監査（たとえば、棚卸資産、債権の価値等の監査）は私の受嘱範囲外である。」という文言が、それぞれ、ベシャイニグングに含められる。他方、監査が行われない場合には、「依頼者から提供された簿記および資料ならびに依頼者より提供された情報に基づき、この年度決算書は、私により調製された。簿記、資料および年度決算書の各項目の監査は私の受嘱範囲外である。」という文言を含める²¹⁾。

監査付記（Prüfungsvermerk）は、任意の決算監査に相当するものである。すなわち、依頼者が自ら、年度決算書を資本会社に適用される商法典が定める諸原則に基づき作成した場合に、商法典が定める法定監査の方法および範囲²²⁾の監査（商法典316条以下）を職業従事者が実施し、かつ、当該職業従事者が商法典319条2項および3項の独立性に関する規定（Inkompatibilitätsvorschriften）²³⁾を遵守することを前提とする。

任意の決算監査は法律上の規定に拘束されない。しかし、職業従事者が任意監査を受嘱した場合には、その公法上の立場に由来する信頼関係が生じる。年

21) BStK（1992）III. Abschlußvermerke und Bescheinigungen, (B)（2）.

22) 商法典317条1項は、「年度決算書の監査においては、簿記もその対象に含まなければならない。年度決算書およびコンツェルン決算書の監査は、法令の規定およびこれを補充する会社契約または定款の規定が遵守されているか否かという点に及ばなければならない。監査は、良心的な職務執行により、第2文に掲げられた規定についての誤謬および違反であって、それにより第264条第2項によって明らかにされるべき企業の財産、財務および収益の状況についての写像の表示に重要な影響を与えるものが明らかになるように行われなければならない。」と規定している。

度決算書の利用者は、職業従事者が、ドイツ経済監査士協会の監査基準²⁴⁾のような専門に関する諸原則を遵守し、自らは年度決算書を調製せず、またはその作成に関与せず、監査したのみであること、さらに依頼者の利益の代理人ではなく、その監査業務が、公平に（unparteilich）、客観的に（objektiv）、かつ偏

23) 法定監査について、商法典319条2項は「経済監査士または宣誓帳簿監査士は、それによって不公正の危険が生じる理由、とりわけ業務上、財務的または人的な関係がある場合には、決算監査人となることができない。」と定め、同条3項は、経済監査士または宣誓帳簿監査士が決算監査を行うことができない場合として、本人または本人が共同して職務を行う者が、①被監査会社に対する持分もしくはその他の重要でないとはいえない財務上の利益または被監査会社を結合しもしくはその持分の100分の20以上を有する企業への資本参加を有する場合、②被監査会社または被監査会社を結合しもしくはその持分の100分の20以上を有する企業の法律上の代表者、監査役会構成員または従業員である場合、③監査活動の他に、被監査会社に関して、監査対象事業年度内または確認の付記の付与までに、帳簿の作成または監査対象年度決算書の作成に関与する（mitwirken）こと、内部監査の執行に責任ある立場で関与すること、経営行為もしくは財務に関するサービス業務を提供すること、または、監査対象年度決算書に重要でないとはいえない程度の影響を与えるような独自の保険数理業務もしくは評価業務を提供する行為（ただし、これらの行為が付随的な意義（untergeordnete Bedeutung）のみを有するとはいえない場合に限る）のいずれかを行った場合（経済監査士または宣誓帳簿監査士が法律上の代理人、従業員、監査役会構成員もしくは業務執行者である企業、またはその議決権の100分の20を超える部分を有する企業により、被監査資本金会社に提供された場合を含む）、④①から③により決算監査人となることのできない者を監査に際して使用すること、および、⑤最近5年間のいずれかの年において職業従事者としての活動から生じる収入総額の100分の30以上を被監査資本金会社および当該会社がその持分の100分の20以上を有する企業から得ており、かつ、当該年度においても同様のことが予期される場合（ただし、過酷な場合（Härtefall）を回避するために経済監査士会議所は期限を付した例外的許可を与えることができる）を挙げている。

なお、ドイツ経済監査士協会の職業法発展のための特別委員会（Sonderausschuß für die Fortentwicklung des Berufsrechts）の1955年11月5日指針では、被監査決算書の作成に関与した（mitwirken）ことのみでは、偏頗のおそれは生じないとされていた。

24) IDW-Hauptfachausschuß, Fachgutachten 1/1988: Grundsätze ordnungsmäßiger Durchführung von Abschlußprüfungen; IDW-Hauptfachausschuß, Fachgutachten 2/1988 (1989) : Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlußprüfungen; IDW-Hauptfachausschuß, Fachgutachten 3/1988: Grundsätze für die Erstellung von Bestätigungsvermerken bei Abschlußprüfungen, in: WPg 1988, S. 577-587 und WPg 1989, S. 20-36 これらの日本語訳としては、加藤（1993）がある。

頗なしに（unbefangen）行われていることに信頼をおくことができないければならない²⁵⁾。そこで、任意の決算監査も、法定監査の内容と範囲に従って実施されるのが一般的であるが²⁶⁾、どのような者を監査人に選任できるかについては見解が分かれている（後述4参照）。

無限定の監査付記は、「簿記および年度決算書は、私の義務に基づいた監査によれば、法令の規定に合致している。年度決算書は、正規の簿記の諸原則を遵守したうえで、資本金の財産、財務および収益の状況の実質的な諸関係に合致する写像を伝達している。状況報告書は年度決算書と一致している。」と記載される。無限定の監査付記は、場合によっては適切な方法で補足される（商法典322条2項（当時）²⁷⁾）。その限定および（意見）差控えについては、商法典322条3項（当時）²⁸⁾を適用する。

職業従事者が簿記または「監査対象の年度決算書の作成にあたって監査活動を越えた関与をしている」（商法典319条2項5号（当時））²⁹⁾場合には該当しないものの、その他の商法典319条2項または3項に定められた場合には該当するときには、監査付記はできないが、監査のベシアイニグング（Prüfungsbescheinigung）を発行することができる³⁰⁾。この場合、商法典319条2項または3項に定められた1つ以上に該当する事実関係の存在について、ベシアイニグングの中で言及する。たとえば、

「私は、依頼に基づき監査を実施し、……（たとえば、被監査会社持分の所有）にもかかわらず、以下のベシアイニグングを発行する。」

簿記および年度決算書は、私の義務に基づいた監査によれば、法令の規定に

25) BStK (1992) IV. Prüfungsvermerke und Bescheinigungen, (A) (1).

26) Vgl. Adler/Düring/Schmaltz (2000) § 316 HGB, Rn. 36; Kleindiek (2004) Anh. § 42, Rn. 57; Schulze-Osterloh (2006), § 41, Rn. 184.

27) 現在の商法典322条3項がこれに相当。

28) 現在の商法典322条4項がこれに相当。

29) 現在の商法典319条3項3号a) [付随的な意義のみを有する場合を除き、帳簿の作成または監査対象年度決算書の作成に関与する] がこれに相当。

30) BStK (1992) IV. Prüfungsvermerke und Bescheinigungen, (B) (1).

合致している。年度決算書は、正規の簿記の諸原則を遵守し、資本会社の財産、財務および収益の状況の実質的な諸関係に合致する写像を伝達している。」

というような文言が含まれる³¹⁾。

4 任意監査

やや古いが、たとえば、*Mirtschink* は、いわゆる任意監査（sog. freiwillige Prüfungen）が実務上非常に頻繁に（sehr häufig）実施されていると指摘している³²⁾。ここで、「任意」監査は法律によって要求されているものでもなく、法律によって規定されているものでもないものと位置づけられている³³⁾。

任意監査の場合にも、法定監査の場合と同じように、株主が監査人を選任するのが一般的であるが、定款で異なる定めをすることもできる。適切な場合には、定款によって、監査人の資格要件を定めることもできる。商法典316条以下に基づく法定監査の場合と同様に、商法典319条1項の要件³⁴⁾をみたす監査人を選任することが任意監査においても多いが、税理士や弁護士を監査人を選任することもできる³⁵⁾。また、*Mirtschink* によれば、商法典319条2項から4項までおよび319a条（社会的影響度の高い企業の決算監査人に関する規定）1項の原則に従って、監査人を選任することが一般的であるが、商法典319条または319a条は、任意監査には直接適用されないし、類推適用もされない³⁶⁾。商法典の文言からは直接適用の余地はないし、任意監査について法の欠缺があ

31) BStK (1992) IV. Prüfungsvermerke und Bescheinigungen, (B) (2).

32) Mirtschink (2006) S.203. See also Küffner (2006).

33) Goerdeler (197 23; Adler/Düring/Schmaltz (2000), § 316 HGB, Rn. 36; Ruhnke/Schmidt (2002) § 316 HGB, Rn. 81).

34) 経済監査士及び経済監査会社は、決算監査人となることができる。中規模の有限会社（267条2項）または中規模の264a条の意味における人的会社の年度決算書および状況報告書については、宣誓帳簿監査士（vereidigte Buchprüfer）および帳簿監査法人（Buchprüfungsgesellschaft）も決算監査人となることができる。

35) Erle (1990) S.339; Goerdeler (1979) S.151; Hartmann (1986) S.65; Adler/Düring/Schmaltz (2000) § 316 HGB, Rn. 36; Kleindiek (2004), Anh. § 42, Rn. 57. また、不明確であるが、Schulze-Osterloh (2006), § 41, Rn. 184 も参照。

るわけではないので、類推適用の余地もないというのである。したがって、被監査会社と監査人との間で、自由に取り決めることができる³⁷⁾。監査契約は被監査会社の法律上の代表者もしくは代理人または個人商人自身と監査人との間で締結されるが、監査役会がある場合には、商法典318条1項4文に基づいて、監査役会が監査人を選任することができる³⁸⁾。いずれの場合にも、定款の定めがあれば、それに従うことになる。実務上は、法定監査の場合と同様、任意監査の場合にも、ドイツ経済監査士協会から公表されている『経済監査士及び経済監査会社の約款』³⁹⁾に基づいた監査契約が締結されることが多いが、当然のことながら、それに基づかないで、当該監査契約の内容を合意することができる。

任意監査を引き受ける監査人は、監査契約を引き受けることによって、法定監査を引き受ける監査人に相当する地位を得るわけではなく、任意の決算監査との関係では、監査人の権利義務はもっぱら監査契約によって定まることにな

36) Mirtschink (2006) S.205. 他方、経済監査士会議所 (WPK) の職業憲章 (Satzung der Wirtschaftsprüferkammer über die Rechte und Pflichten bei der Ausübung der Berufe des Wirtschaftsprüfers und des vereidigten Buchprüfers (Berufssatzung für Wirtschaftsprüfer/vereidigte Buchprüfer)) の31条1項2文は、任意監査の場合であっても、商法典322条における法律上の監査意見を含む確認付記を行う場合には、独立性の要件をみたさなければならないとしている。また、たとえば、Hartmann (Hartmann (1986) S. 65) や Ebke (Ebke (2001), § 318 HGB, Rn. 21) も明確にそのような見解を示しているし、下級審裁判例にも同様の立場を示すものがある (OLG Düsseldorf, Beschl. vom 29. 3. 1995-3 Wx 568/94, WM 1995, 1840, 1841)。また、同様の見解を採っていると思われるものとして、Kleindiek (2004) Anh. § 42, Rn. 57; Schulze-Osterloh (2006) § 41, Rn. 184.

37) Mirtschink (2006) S.205. しかし、任意監査と法定監査とで、その目的と監査人が遵守すべき一般原則に差はないという見解が有力である (IDW, PS 220, Tz. 3; Wiedmann (2006), Abschnitt R. Rn. 15)。

38) 有力な見解は、これらの規定の直接適用を説いているが (Forster (1998) S. 44; Kropff (2004) Abschnitt H., Rn. 132; Adler/Düring/Schmaltz (2000) § 318 HGB, Rn. 147)、Mirtschink は、任意監査について法の欠缺はないので、直接適用も類推適用も認められないとする (Mirtschink (2006) S.205)。

39) Allgemeinen Auftragsbedingungen für Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften.

る。たとえば、法定監査の場合には、監査契約を締結すると、監査人は商法典320条2項3文により、被監査会社の親会社または子会社に対して監査に不可欠な全ての説明と証拠を求めることができることになるため、被監査会社とそれらの会社との間の合意が必要となるが⁴⁰⁾、任意監査の場合には、商法典の規定によって、この規律が及ぶことになるわけではない。また、商法典318条1項および6項による監査人の辞任および解任の規定は任意監査には及ばないし、裁判所による監査人の任命や変更（商法典318条3項4項）は⁴¹⁾法定監査について定められているものである。

被監査会社の定款や被監査会社に信用を供与しようとする者その他の利害関係者の希望に基づく要求事項が監査契約によって含められることはあるが、任意監査においては、監査報告も、もっぱら被監査会社との監査契約に基づく。たとえば、監査が、商法典316条以下の法定監査と同じ性質および範囲でなされるという合意がある場合には、通常、監査報告書の発行と確認の付記、適当な場合には拒絶の付記とがなされる。

監査報告書が提出される場合には、その内容と様式は、法定監査についての商法典321条の定めに基づくことになり、職業人の見解や学説によれば、法令上の最低限の記載事項とされている事項を含まない報告書を合意することはできないと解されている⁴²⁾。もっとも、被監査会社に適用される会計ルールのため（付属説明書の作成が要求されない会社や経営者報告書の作成が要求されない会社がある）⁴³⁾、監査報告書の個々のセクションのうちに不要なものが存在しうる。法定監査の場合と同様、任意監査の監査報告書には、通常、当該監査

40) Vgl. Zimmer (2002) § 318 HGB, Rn. 19; Kleindiek (2004) Anh. § 42 GmbHG, Rn. 59 (追加監査との関係)。

41) Hartmann (1986) S. 66; Kleindiek (2004) Anh. § 42 GmbHG, Rn. 58; Mattheus (2002) § 318 HGB, Rn. 112; Schulze-Osterloh (2006) § 41 GmbHG, Rn. 184.

42) Grewe (2006) Abschnitt Q. Rn. 813; IDW, PS 450, Tz. 20; Adler/Düring/Schmaltz (2000) § 321 HGB, Rn. 228; Winkeljohann/Poullie (2006) § 321 HGB, Rn. 126.

43) Adler/Düring/Schmaltz (2000), § 321 HGB, Rn. 228; Winkeljohann/Poullie (2006) § 321 HGB, Rn. 126 und 127.

の目的、性質（任意監査であるという当該監査の性質⁴⁴⁾を含む）および範囲について記載される⁴⁵⁾。なお、*Mirtschink*によれば、被監査会社が有限会社である場合であっても、有限会社法 42a 条 1 項 2 文の規定⁴⁶⁾は任意監査には適用されない⁴⁷⁾。当該規定は、「年度決算書が決算監査人によって監査されるべき (der Jahresabschluss durch einen Abschlussprüfer zu prüfen [ist])」場合について規定しているものであり、商法典 319 条 1 項にいう法定監査の場合を意味すると解すべきであるというのである。*Mirtschink* は、法定監査に限定しないのであれば、立法者は、「年度決算書が決算監査人によって監査される場合 (Wird der Jahresabschluss durch einen Abschlussprüfer geprüft)」と規定すべきであったと指摘する⁴⁸⁾。実務上は、監査報告書は、社員にのみ提供されるのではなく、しばしば、外部の利害関係者に提供されるから⁴⁹⁾、その点では、法定監査の場合と違いはない。

商法典 316 条以下に従った法定監査と同じ性質と範囲を有する監査の場合には、監査の結果は確認または拒絶の付記という形で要約されるのが一般的であるが、これも、監査契約次第である。当該監査が法令上の要求事項をみたまない場合には、確認の付記 (Bestätigungsvermerk) ではなく、ベシャイニグン

44) これとの関連では、当該被監査会社の定款の関連規定に言及することが想定できる。

45) Vgl. IDW, PS 450, Tz. 51 ff.; Kuhner/Päßler (2005), § 321 HGB Rn. 67 ff., 90 ff.

46) 年度決算書が決算監査人によって監査されるべき場合には、取締役は、監査報告書の受領後遅滞なく年度決算書を経営者報告書および決算監査人の監査報告書とともに、〔株主に〕提供しなければならない。会社に監査役会が設置されているときは、その監査の結果についての報告書も同様に遅滞なく提供しなければならない。

47) Mirtschink (2006) S.207. ただし、多数説は、適用されるという見解である (Vgl. Bohl/Schamburg-Dickstein (2005) § 42a GmbHG, Rn. 10; Adler/Düring/Schmaltz (2000) § 42a GmbHG, Rn. 8; Kleindiek (2004) § 42a GmbHG, Rn. 3 (文言は反しない [Wortlaut steht nicht entgegen]); Schulze-Osterloh (2006) § 42a GmbHG, Rn. 5)。

48) Vgl. Bischof/Oser (1998) S.540 (ただし、株式法 171 条 1 項 2 文についての同様の問題設定について)。

49) 前述 2 でみたように、信用制度法 18 条 1 項に係る連邦信用制度監督局の解釈では法定監査と同じ性質と範囲を有する任意監査を法定監査と同様に扱っていた。

グ（Bescheinigung）を発行することを専門職業人の基準は求めている⁵⁰⁾。任意監査の場合の確認の付記の内容と様式は、商法典322条に基づいてなされる確認の付記のそれに基づいているが⁵¹⁾、会計についての規律が異なるため、法定監査の場合には含められる事項が任意監査の場合には含められないことがある⁵²⁾。また、商法典325条以下で求められているような開示は、任意監査については、法律上は求められない。しかし、年度決算書の公表および商法典325条以下に定められている選択肢に従った任意の開示は可能であり、しばしば行われる⁵³⁾。

なお、監査役会がある場合の決算承認会議における報告との関係での文書、または、他の形態での監査関連文書、たとえば、部分報告書、中間報告書、特別報告書、いわゆるマネージメント・レター、事前書面（Vorwegexemplare）、第三者に対する情報などは、任意監査の場合であれ、法定監査の場合であれ、大きな違いはない。そのような情報ツールの利用は、監査契約において、明示的に合意されることがあるが、事後的に特定の状況の下で、明示的または黙示的に合意されることもある。有限会社法42a条1項と同様に、株式法171条1項2文は法定監査を前提としているので⁵⁴⁾、任意監査の実施との関係では、監査人は、株式法171条1項2文に基づく監査役会の決算承認会議への出席義務やそこでの説明義務を負わない。しかし、監査人が監査役会へ報告することは、ルール（die Regel）であるべきである、少なくとも、コーポレート・ガバナンスの観点から適切であると *Mirtschink* は主張する⁵⁵⁾。

50) IDW, PS 400, Tz. 5. また、Goerdeler（1979）S. 156; Grewe（2006）Abschnitt Q. Rn. 812, 827; Hartmann（1986）S. 66; Adler/ Düring/Schmaltz（2000）§ 322 HGB, Rn. 41; Lück（2005）§ 322 HGB, Rn. 73; Pfitzer/ Orth（2002）§ 322 HGB, Rn. 171 und 176.

51) Vgl. IDW, PS 400, Anhang 7.

52) Lück（2005）§ 322 HGB, Rn. 75; Förschle/Küster（2006）§ 322 HGB, Rn. 81; Pfitzer/ Orth（2002）§ 322 HGB, Rn. 172 f..

53) Ellrott/Aicher（2006）§ 325 HGB Rn. 10; Hütten（2005）§ 325 HGB Rn. 35.

54) Bischof/Oser（1998）S.540; Hüffer（2006）§ 171 AktG, Rn. 11. ただし、Kropff（2001）S. 483は反対。vgl. Geßler（2006）§ 171 AktG, Rn. 1 und 2.

5 『経済監査士による年度決算書調製に関する諸原則』

ドイツ経済監査士協会の会計・監査委員会（HFA）⁵⁶⁾は、1996年3月7日付で『経済監査士による年度決算書調製に関する諸原則』（『諸原則』）⁵⁷⁾を策定し、公表した。『諸原則』では、調製業務は、提供される信頼性（Verlässlichkeit）により、①監査手続を伴わない調製（Erstellung ohne Prüfungshandlungen）、②信頼性評価を伴う調製（Erstellung mit Plausibilitätsbeurteilung）および③包括的な監査手続を伴う調製（Erstellung mit umfassenden Prüfungshandlungen）に区別された。

末尾には、付録として、「年度決算書の調製の際の信頼性評価のための方策のカatalog」⁵⁸⁾が示され、64項目の手続が示されていた。

6 『税理士による年度決算書の調製に関する諸原則についての連邦税理士会の通達』

連邦信用制度監督局の1998年7月7日付通達9/98⁵⁹⁾は、「金融機関は、原則として、経済監査業従事者の関与により、または——銀行の判断により⁶⁰⁾——この目的に適した税理士業従事者の関与により、年度決算書の信頼性（Verlässlichkeit）が確証される場合にのみ、その他の資料をさらに参照することを差し控えることができる」と指摘した⁶¹⁾。

この通達やバーゼルⅡが前提とする「企業の信用格付」により年度決算書の信頼性がより求められるようになったことなどを背景として⁶²⁾、連邦税理士会

55) Mirtschink (2006) S.209. Vgl. Deutschen Corporate Governance Kodex, Ziff. 7.2.4.

56) ドイツ経済監査士協会が、HFAをAccounting and Auditing Boardと英訳している（Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland（2004））、会計・監査委員会と訳出した。

57) Grundsätze für die Erstellung von Jahresabschlüssen durch Wirtschaftsprüfer. HFA 4/1996, WPg 1997, S. 67.

58) *Maßnahmenkatalog zur Plausibilitätsbeurteilung bei die Erstellung von Jahresabschlüssen*

59) Bundesaufsichtsamt für das Kreditwesen（1998）.

60) 「判断における裁量の行使には一般原則が適用される」という注が付されている。

は、2001年10月22日/23日付で、『税理士による年度決算書の調製に関する諸原則についての連邦税理士会の通達』（『通達』）⁶³⁾を発出した。『通達』は、ドイツ経済監査士協会『経済監査士による年度決算書調製に関する諸原則』をベースに策定されたが、「その他の業務契約（限定的な監査による年度決算書の調製等）」を加えるとともに、簿記を顧客が自ら行っているか、税理士が行っているかの区分を設けて、異なる業務ごとの証明書の書式を提示した。

『通達』では、「税理士には、特に年度決算書を作成するという職業上の委任契約がある。さらに、税理士には、任意の決算監査を実施する権限が与えられている」として、商法典の下では監査を受ける義務を負わない「小会社」の年度決算書については、税理士も「任意監査」⁶⁴⁾を行うことができるが、年度決算書の作成と法定監査または任意監査とは両立しないという商法典319条2項5号(当時)⁶⁵⁾に定められた原則に留意しなければならないと指摘した。他方で、

61) 連邦信用制度監督局の通達9/98の発出前には、受信者の支払能力を判定するために、受信者から、税理士等による監査付記が付与された年度決算書が提供される場合には、信用制度法18条に適合すると理解されていた（1996年1月5日付連邦信用制度監督局告示[Bundesaufsichtsamt für das Kreditwesen (1996a)]。See Meeh (1993) S.223）。そして、1996年1月5日付告示の下では、年度決算書を税理士等が調製している場合には監査付記が認められなかったが、同年4月26日書簡（Bundesaufsichtsamt für das Kreditwesen (1996b)）により、この制約が取り除かれたため、税理士等が年度決算書の作成に関与している場合でも、決算付記を伴う年度決算書の提出により、信用制度法18条に適合するものと解されることとなっていた（Meeh (1993) S.223）。

62) たとえば、Halbig は、「本当のところ、商事法上の諸原則を遵守して作成される年度決算書から算定される、水平的〔企業間—引用者〕および垂直的〔期間—引用者〕経営比較による比率および指数に基づいて、企業格付けが行われている。これによって、信用制度法18条の要求をめぐる円環が完成する」と指摘している（Halbig (2005) S.8）。また、連邦税理士会『年度決算書の調製に関する諸原則についての連邦税理士会のリリースに対するQ&A』においても、問8に対する答えとして、「信用制度法18条に基づく財務状況の公開の枠組みの中で、信頼性評価または包括的評価を伴う年度決算書のみを受けつけるという方向へ銀行の要求が進んでいる」とされ、「信頼性評価を伴う年度決算書を提出することは、銀行におけるよりよい格付けにつながりうる」と指摘されている。

63) Schreiben zu den Grundsätzen für die Erstellung von Jahresabschlüssen durch Steuerberater.

ベシャイニグングを発行する場合には、監査手続を伴う作成が可能であるとし、税理士によるベシャイニグングについて、ドイツ経済監査士協会の『諸原則』に倣った定めをおいた⁶⁶⁾。したがって、1992年の指示書では監査付記とされていたものは任意監査と位置付けられ、決算付記はベシャイニグングに含められた。

また、連邦税理士会およびドイツ税理士連盟の会計問題ワーキンググループ（Arbeitskreis für Rechnungslegungsfragen, getragen von der Bundessteuerberaterkammer und dem Deutschen Steuerberaterverband e.V.）が、2003年8月には『信頼性評価を伴う年度決算書の調製に関するチェックリスト』⁶⁷⁾を公表した。

7 年度決算書の調製に関する原則の収斂への動き

2001年ごろから、ドイツ経済監査士協会と連邦税理士会との間で、ベシャイニグングを伴う年度決算書の調製に関する原則を一致させる動きが活発化した。

連邦税理士会は、まず、『通達』のうち、「信頼性評価を伴う年度決算書の調製」で「税理士が簿記している場合」のベシャイニグングの書式を、2003年11月17日/18日付で変更した。すなわち、信頼性評価を伴う年度決算書の調製のうち、税理士が簿記を行っている場合の書式を「前掲の年度決算書は、私 / われわれが記帳した帳簿、提供された棚卸台帳、ならびに与えられた……の情報に基づき、商事法の規定および定款の規定を遵守して、私 / われわれが調製したものである。私 / われわれは、私 / われわれに提供された財産目録の信

64) なお、本多（1986）は、決算付記または監査付記は、監査ではなく、何らかの形の監査にすぎないとし、また、決算書に対する「報告書でも保証書でも証明書でもない」という評価を与えている（124頁）。

65) 現在の商法典319条3項3号a）がこれに相当。

66) ただし、その他の委託契約（限定的な監査による年度決算書の調製等）について定めが設けられていた。

67) Checkliste für die Erstellung von Jahresabschlüssen mit Plausibilitätsbeurteilung.

頼性を評価した。その際に、私／われわれは、その限りにおいて、年度決算書の原則準拠性に反するような事実関係を確認していない。」とした。この修正は、財産目録のどの部分の調製に税理士が関与し、かつ、財産目録のどの部分が税理士に提供されたかを明らかにするためのものである。

また、経済監査士会議所およびドイツ経済監査士協会が、税理士が簿記している場合における信頼性評価を伴う年度決算書の調製に関する書式について、自己監査の禁止にふれる業務が行われるという誤解を招きやすいと指摘した。そこで、連邦税理士会は、*Peemöller* の意見を求め、自己監査のリスクはないという見解が提示された⁶⁸⁾。しかし、この見解は、棚卸の概念を狭く解する立場に基づくものであり、棚卸は第三者が行うことができる実地棚卸のみならず、帳簿棚卸を含むため簿記業務には棚卸の準備業務の主要な部分が含まれると指摘し⁶⁹⁾、経済監査士会議所の理事会は、連邦通常裁判所のいわゆるアルバイラー判決⁷⁰⁾をふまえて、業務実施者が財産目録自体を作成していない限りにおいて、信頼性評価は許容されるという見方を示した⁷¹⁾。自己監査の禁止は、法定監査に限られず、任意監査にも及び、かつ、消極的形式で意見を表明する場合にも及ぶとした。

これを受けて、連邦税理士会は、2006年12月14日の協議に基づいて⁷²⁾、2007年1月26日に、税理士が簿記している場合における、信頼性評価を伴う年度決算書の調製の際のベシアイニグングの書式を、「前掲の年度決算書は、

68) *Peemöller* (2005) .

69) *See* FN-IDW (*IDW Fachnachrichten*) 2006, S.92-93.

70) *Urteil vom 21.04.1997, II ZR 317/95, ZIP 1997, 1162 (Allweiler-Urteil)* .

71) *Bescheinigung über die Erstellung von Jahresabschlüssen mit Plausibilitätsbeurteilung bei Führung der Bücher durch den WP/vBP, WPK-Magazine, 3/2006, S.24.*

72) *See Bescheinigung über die Erstellung von Jahresabschlüssen mit Plausibilitätsbeurteilung bei Führung der Bücher durch den WP/vBP, WPK-Magazine, 4/2006, S.37 and Bescheinigung über die Erstellung von Jahresabschlüssen mit Plausibilitätsbeurteilung bei Führung der Bücher durch den WP/vBP-weitere Entwicklungen, WPK-Magazine, 1/2007, S.19.*

私 / われわれが記帳した帳簿、提供された財産目録の一部ならびに与えられた……の情報を基に、商事法の規定および定款の規定を遵守して、私 / われわれが調製したものである。私 / われわれは、私 / われわれに提供された財産目録の一部ならびに私 / われわれに与えられた情報の信頼性を評価した。私 / われわれは、その限りにおいて、年度決算書の原則準拠性に反するような事実関係を確認していない。」と改め、これを経済監査士会議所およびドイツ経済監査士協会は受け入れた⁷³⁾。

他方、2006年9月6日に、ドイツ経済監査士協会の会計・監査委員会は、『経済監査士による年度決算書調製に関する諸原則』のうち、経済監査士が記帳または記帳への関与をしている場合の信頼性評価を伴う年度決算書の調製に対応するため、「Ⅱ 信頼性評価を伴う年度決算書の調製」の注釈のうち2、3および5を変更し、6を削除した⁷⁴⁾。

8 ドイツ経済監査士協会基準書第7号と『年度決算書の調製に関する諸原則』についての連邦税理士会のリリース』

ドイツ経済監査士協会と連邦税理士会との間ですり合わせが行われ、ドイツ経済監査士協会が、2009年11月27日付で、『年度決算書の調製に関する諸原則』(IDW S7) (『基準書第7号』)⁷⁵⁾を、連邦税理士会が、2010年4月12日 /13日付で、『年度決算書の調製に関する諸原則』についての連邦税理士会のリリース (『リリース』)⁷⁶⁾を、それぞれ、公表した⁷⁷⁾。

73) Plausibilitätsbeurteilung: BStBK-Text kann verwendet werden, DStR-KR (*Deutsches Steuerrecht Kammer-Report*) 2007, 6.

74) 修正後の『経済監査士による年度決算書調製に関する諸原則』はWPg 2006, 1456以下に所収されている。

75) IDW S 7 Grundsätze für die Erstellung von Jahresabschlüssen.

76) Verlautbarung der Bundessteuerberaterkammer zu den Grundsätzen für die Erstellung von Jahresabschlüssen.

『諸原則』（2006年9月6日）／連邦税理士会『通達』	基準書第7号／連邦税理士会『リリース』
A. 序文	1. 序文
B. 業務の種類（基本的類型）	2. 内容
	2.1 調製の一般的内容
	2.2 業務の種類
C. 業務の引受	3. 業務の引受
D. 業務の実施	4. 業務の実施
I. 一般的要求事項	4.1 一般的要求事項
II. 決算書類の信頼性の確保	4.2 特有の要求事項
1. 監査手続を伴わない調製	4.2.1 評価手続を伴わない調製
2. 信頼性評価を伴う調製	4.2.2 信頼性評価を伴う調製
3. 包括的監査手続を伴う調製	4.2.3 包括的監査手続を伴う調製
[連邦税理士会：4. その他の業務]	[連邦税理士会：4.2.4. その他の業務]
III. 文書化	4.3 文書化
IV. 完全性確認書	4.4 完全性確認書
E. 報告書作成	5. 報告書作成
F. ベシヤイニグング	5.1 ベシヤイニグング
I. 一般	5.1.1 一般
II. 合意された業務範囲によるベシヤイニグング	5.1.2 合意された業務範囲によるベシヤイニグング
	5.2 調製報告書

(1) 『基準書第7号』

『基準書第7号』は、「経済監査士が自己責任の枠組みで年度決算書を調製する際の職業上の考え方を示したもの」（3項1文）と位置づけられ、「商法典325条2a項に定める個別決算書、コンツェルン決算書および中間決算書、ならびに決算書を構成する書類の調製にあたっては以下の諸原則を準用するものとする。」とされている（4項）。

1) 調製業務についての通則

年度決算書を調製する個々の業務には、簿記に基づく貸借対照表および損益計算書の作成が含まれ、必要な場合には、これに付属する付属説明書その他決算書を構成する書類（たとえばキャッシュフロー計算書、株主資本等変動計算書など）の調製も含むとされている（7項）。そして、調製には、必要な文書化、調製に関するベシヤイニグングの発行、および、締結された合意によっては、調製報告書も含まれるとされている（8項）。

経済監査士は、選択権を生じさせる事実関係を依頼者に教示しなければならない。選択権や重要な裁量の余地の行使につき、決定の指定を受けるものとされている。ただし、会計方針の問題について、この範囲を超える助言をすることを特に合意することもできる（9項）。なお、年度決算書の調製は、状況報告書の起草についての助言と結びついてもよいが、その調製と結びついてはならない（10項）。

2) 3種類の調製業務

『基準書第7号』では、年度決算書を調製する業務の範囲は法令によっては規律されておらず、原則として依頼者と受任者の間で自由に合意することができるが、経済監査士に提出される書類（証憑、帳簿および棚卸台帳）を評価する程度に応じて、調製業務を評価を伴わない調製、信頼性評価を伴う調製および包括的評価を伴う調製という3種類に区分できるとされている（11項）。もっとも、年度決算書の調製業務の範囲については法令上規律されていないので、調製業務にそれぞれの業務種類の範囲を超える手続を含めることができ、それに伴って経済監査士の責任も拡張する⁷⁸⁾（18項）。

① 評価を伴わない調製

年度決算書調製の最低範囲となるのは、与えられた情報を考慮に入れ、提供

77) 比較的、近年でも、信用制度法18条1項に従った財務状況の開示であると評価されるためには、当該決算書について、信頼性評価を伴う調製または監査手続を伴う調製に係るベシヤインゲングが発行されていなければならないと指摘されていた（Schmidt（2003）S.41）。See also Halbig（2005）S.12. そこで、ドイツ経済監査士協会の基準書第7号または連邦税理士会の2010年リリースが想定する証明書が付されている年度決算書のうち、信用制度法18条の要求に適合するものは、経済監査士等により「信頼性評価を伴って調製された年度決算書」および「包括的評価を伴って調製された年度決算書」であり、「評価を伴わずに調製された年度決算書」の提出では、経済監査士等が調製に関与している場合であっても、信用制度法18条にいう「財務状況の開示」にあたらないと理解されている。

78) 連邦税理士会『リリース』では、最後にかっこ書きで「他の業務（abweichende Aufträge）」とされている。

された証憑、帳簿および棚卸台帳から年度決算書を調製することであるとされ、これが評価を伴わない調製である。評価を伴わない年度決算書の調製業務にあたっては、経済監査士は法令上の規準⁷⁹⁾およびその枠内で存在する選択権行使に係る依頼者の指図に基づき、提供された書類から年度決算書を調製しなければならないとされている。

② 信頼性評価を伴う調製

信頼性評価を伴う年度決算書の調製業務は、経済監査士が固有の調製手続のほか、自己に提供された証憑、帳簿および棚卸台帳の信頼性を質問および分析的評価によって評価し、それらが原則に準拠していないことをある程度の確証を持って排除するという特徴を有する。

③ 包括的評価を伴う調製

包括的評価を伴う年度決算書の調製業務は、経済監査士が固有の調製手続のほか、業務実施の範囲内で、年度決算監査に関連するドイツ経済監査士協会の監査基準にいう適当な方策によって、自己に提供された証憑、帳簿および棚卸台帳の原則準拠性について確信を得ることをめざすものである。

3) 業務の引受け

業務の引受けにあたっては、経済監査士は、引き受ける任務を一義的に画定するとともに、業務確認書の中で手続範囲を詳細に記載しなければならない⁸⁰⁾。経済監査士は、自己の手続を十分に具体化することなく調製業務を引き受けないものとする（13項）。年度決算書の調製業務においては、とりわけ、

79) 連邦税理士会『リリース』では、定款（Gesellschaftsvertrag）の定めも挙げられている

80) 連邦税理士会『リリース』では、「業務の初度引受けにあたっては、税理士は、引き受ける任務を一義的に画定するとともに、業務確認書の中で手続範囲を詳細に記載することが推奨される。業務内容に本質的な変更なしに業務が反復されるときは、あらかじめ書面で業務確認する必要はない。」とされている。

何を基礎として（簿記および棚卸ならびに提供された情報）および何を基準として（商事法および／または税法、特別法、定款、場合によりさらに詳細に特定する）年度決算書を調製するのかを定めるものとする（14項）。業務の引受けにあたって、経済監査士は、必要な書類と説明を完全に受けられるよう要請しなくてはならず、依頼者からの必要な情報の付与が確約されないときは、経済監査士は業務を引受けてはならない（17項）。

なお、経済監査士による調製への言及は、当該経済監査士によって全面的に調製された年度決算書との関連においてのみ行うことができる旨を業務契約書の中で定めるものとしてとされている（16項）。また、調製報告書の作成を取り決めるときは、報告書作成の種類と範囲を具体化するものとする。報告書作成の種類と範囲が具体的に定められていないときは、経済監査士は、後掲の諸原則にいう職業上通常の様式で、自己の手続の範囲と結果について報告が行われる（15項）。

4) 業務実施における通則的要求事項

経済監査士による年度決算書の調製については、独立性、誠実性、守秘、自己責任および不偏性の原則が適用される（経済監査士規則43条1項）（19項）⁸¹⁾。年度決算書の調製は、任意のものであっても、監査またはレビュー（prüferische Durchsicht）を排除する。したがって、年度決算書を調製する経済監査士は、その意見表明において決算監査またはレビューを実施したかのような印象を喚起してはならない（20項）。

業務の種類に関わりなく、年度決算書の調製には、簿記および棚卸の諸原則ならびに適用されるべき計上方法および評価方法について与えられた規準に基づき、決算仕訳を行うことによって、法定されている貸借対照表および損益計算書ならびに必要な場合には付属説明書その他決算書を構成する書類を調製するために必要な手続が含まれる（21項）。実質上および形式上の選択権（計上

81) 連邦税理士会『リリース』では、税理士法57条。

選択権、評価選択権、表示選択権ならびに裁量に基づく判断）の行使に関して必要な決定は、年度決算書の調製には含まれない。調製にあたって存在する選択権は商人または法律上の代表者の要求に従って行使する（22項）。また、中小会社の年度決算書の作成および開示に係る簡便法の適用に関する判断についても、同様のことが当てはまる。商法典264a条にも公開法⁸²⁾の規定にも該当しない人的商事会社の年度決算書の調製にあたっては、それを超えて、資本会社に適用される規定を、適用するかどうか、そして、どのような範囲で適用するかに関する業務執行社員の判断を求めるものとする（23項）。

さらに、経済監査士は、必要な場合には、年度決算書の調製、確定および開示の法定期間および状況報告書の調製および開示の法定期間について、ならびに年度決算書と状況報告書の監査を受ける義務について、依頼者に説明しなければならない（24項）。

年度決算書の調製には、正規の簿記の諸原則を含む、それに適用されるべき法令の規定、関連する定款の規定および関連する専門領域のリリースを知り、かつ、遵守することを必要とするとされ（27項）、経済監査士は、その実務において、報告書の作成を含む年度決算書調製業務の実施に際して、法令の規定と専門領域の規則が遵守されることが十分な確実性をもって保証されるような手はずを整えなければならない（25項）。また、経済監査士は業務を実施するために、それぞれの業務類型ごとについて必要となる、依頼者の企業の業種、法的枠組みおよび事業活動についての知識を必要とする（27項）。そのうえで、年度決算書の調製に際しては、経済性の原則と重要性の原則とを遵守するものとしてとされている（26項）。

経済監査士は、識別した年度決算書中の許容されない評価や表示に関与してはならない。依頼者がそのような評価や表示を要求したときまたは必要な修正を拒んだときには、経済監査士は自己のベシャイニグングおよび場合によって

82) Gesetz über die Rechnungslegung von bestimmten Unternehmen und Konzernen (Publizitätsgesetz-PublG) vom 15.8.1969 (BGBl. I S. 1189).

は調製報告書の中でその旨を適切な形で認めるか、または、当該業務を行うことを辞さなければならない。これが妥当するのは、とりわけ、事実上または法律上の状況に明らかに合致しないにもかかわらず、企業の事業活動が継続されるという前提のもとで資産や債務が評価されている場合である（29項）⁸³⁾。そして、経済監査士は、提供された書類の原則準拠性に関して疑義を有するに至ったときは、これを解明しなければならない。疑義が裏づけられたにもかかわらず、これに関する瑕疵が治癒されなかったときには、その結果生じる除外事項を、それが年度決算書にとって重要性を有する限り、ベシャイニグングにおいて表明する。依頼者が解明を拒んだときもしくは解明に必要となる書類の提供を拒んだとき、または適当な評価の実施を拒んだときは、経済監査士は当該業務を行うことを辞さなくてはならない（30項）。また、その影響の範囲を特定することができない重大な瑕疵が簿記、棚卸または業務の対象に含まれないその他の会計領域にあり、かつ、この瑕疵を依頼者が治癒しようとしないうちに、または治癒することができないときは、ベシャイニグングを発行してはならない。このような場合には、依頼者に当該瑕疵を書面で通知するものとする（31項）。

5) 評価を伴わない調製についての要求事項

評価を伴わない年度決算書の調製の対象は、簿記および棚卸の諸原則ならびに適用されるべき計上方法および評価方法について与えられた規準に基づき、貸借対照表および損益計算書を調製し、ならびに場合により付属説明書その他決算書を構成する書類を調製することである（32項）。この際、経済監査士は自己に提供された書類を、その原則準拠性や信頼性を評価することなく用いる。そのための前提条件は、書類、および、それに基づいて調製される年度決算書の原則準拠性に疑義を抱く契機となる明白な兆候が存在しないことである。こ

83) 業務実施者の民事責任との関係で、継続企業の前提との関連で業務実施者の教示義務があるかどうかは重要な争点となりうる（続稿で取り上げる予定）。

の業務において、経済監査士は、得られた情報を考慮に入れたうえで、提供された書類から年度決算書を規範に従って調製することについて、および、その結果、自己が行う決算仕訳についてのみ責任を負う。その業務の枠内で経済監査士により発見されなかった書類および情報の瑕疵、ならびにその結果として生じた年度決算書に対する二次的影響は、経済監査士の責任を生じさせない(33項)。この調製業務は内部統制の適切性や機能の評価を対象とするものではなく、簿記の原則準拠性の評価も対象としない。とりわけ、棚卸および期間配分ならびに計上および評価を評価することは業務の範囲に含まれない（34項）。また、決算仕訳、たとえば減価償却、価額修正、引当金などの計算は、評価を加えることなく、提供された書類や与えられた情報に基づく（35項）。このように、評価を伴わない調製においては、証憑、帳簿および棚卸台帳の評価は依頼に基づいて実施しないが、経済監査士は専門家として、業務の実施に際して、直接気づいた、提供された書類の明らかな誤りを依頼者に指摘し、訂正の提案を行うとともに、年度決算書に適切に反映されるように注意を払わなければならない（36項）。

6) 信頼性評価を伴う調製についての要求事項

提供された書類の信頼性評価を伴う年度決算書の調製業務には、固有の調製手続に加えて、質問と分析的評価の実施を必要とする。信頼性評価は、年度決算書にとって重要なすべての点で、提供された証憑、帳簿および棚卸台帳の原則準拠性を否定する状況が認められないという判断を、ある程度の確証を持って経済監査士が下すことを可能にするためのものである（37項）。この業務において、経済監査士の責任は、自己に提供された書類の信頼性の評価にも及ぶ。したがって、経済監査士は、提出された書類が原則に準拠していないことをある程度の確証を持って排除できるようにするために、信頼性評価を実施しなければならない（38項）。

年度決算書の調製のために提供された書類の信頼性を評価するためには、通常、少なくとも、取引の把握と処理のために会計において適用しているプロセ

スを質問すること、

すべての主要な決算に係るアサーション（Abschlussaussagen）⁸⁴⁾について質問すること、決算についての個々のアサーションを分析的に評価する（たとえば前年の数字との比較、指標比較）、年度決算書にとって重要な経営機関の決議または監査役会決議について質問すること、および、調製の過程で得られた情報と年度決算書の全体的印象を照らし合わせる必要がある（40項）。基本的に、質問は、業務実施のために必要な会計関連の内部統制システムに関する知見を得るために行われるものであって、独立した組織監査や機能監査は行わない（42項）。ここでは、個々の信頼性評価の種類（数値間の関係の評価、質問の結果および個別の事実関係）が互いの前提となり、影響を及ぼし合うことに留意すべきであり、行われるべき信頼性評価の範囲は、重要性の程度と当該決算に係るアサーションの瑕疵リスクとに依存して定まる（41項）。

提供された情報およびその他の書類をさらに踏み込んで評価することが必要となるのは、この情報が重大な瑕疵を含んでいる、または誤った情報を示す兆候があると考えられる根拠を経済監査士が有する場合に限られるが（39項）、経済監査士に与えられた情報やその判断から、調製されるべき年度決算書の根拠の原則準拠性に関して疑義が生じたとき、経済監査士はその疑義を究明しなければならない（43項）。経済監査士が信頼性評価の枠内で、または疑義を究明する中で、調製される年度決算書の基礎に瑕疵があると判断したときは、訂正の提案を行うとともに、年度決算書に適切に反映されるように注意を払わなければならない（44項）。

7) 包括的評価を伴う調製

提供された書類の包括的評価を伴う年度決算書を調製する業務については、経済監査士は、当該書類の原則準拠性に関して十分な確証を得なければならない

84) 経営者による、原則準拠性を有する年度決算書を作成するための要件を充足した旨の主張。

い。したがって、提供された証憑、帳簿および棚卸台帳の原則準拠性を評価するための手続を、提供された証憑、帳簿および棚卸台帳の原則準拠性について十分な確実性をもって判断することができるように計画し、実行するものとする（45項）。包括的評価を伴う調製には、簿記の原則準拠性および妥当性の評価、ならびに、会計関連の内部統制システムの有効性の評価が含まれる。この評価の結果に、簿記および棚卸台帳が十分な確実性を持って適切であり、法令の規定に沿った年度決算書をそれらに基づいて調製できると評価できるかどうかがかかっている（46項）。そして、年度決算書調製にあたっての、簿記を対象とする手続の範囲と強度（Intensität）は、瑕疵リスクに関して下した判断に応じて決定するものとする（47項）⁸⁵⁾。

包括的評価を伴う調製の業務を遂行するにあたって、経済監査士は年度決算監査に関連するドイツ経済監査士協会の監査基準にいう適当な方策により、自己に提供された証憑、帳簿および棚卸台帳の原則準拠性につき確信を得なければならない（49項）。たとえば、以下のような方策を実施しなければならない。

- ・ 企業の棚卸資産が年度決算書にとって重要性を有するときには、経済監査士は、実行可能である限りにおいて、実地棚卸に立ち会わなければならない。

- ・ 経済監査士は、自己に提供された書類が重大な瑕疵を含んでいないという十分な確証を得るために、債権および債務の残高確認書ならびに銀行および弁護士の確認書を取り寄せるかどうか判断しなければならない。

- ・ 資産および債務の評価のため、ならびに引当金の形成と評価のために、経済監査士は存在するリスクに関する情報を入手し、これを評価しなければ（einschätzen）ならない。このために、経済監査士は、リスクがある資産が財産目録の調製時に把握されるように手はずを整えなければならない。さらに、経済監査士は、とりわけ仕入やサービスに関する契約に不確実な債務や損失の危険があるかどうか調査しなければならない。

85) なお、経済監査士自身が簿記（連邦税理士会『リリース』では、「簿記またはその一部」とされている）を引き受けている限りでは、原則準拠性に関する評価をすることは問題がないとされている（48項）。

8) 文書化

経済監査士は、年度決算書の調製を適切に文書化しなければならない。調書において、または、文書化義務が果たされるのであれば、調製報告書において、調製にあたって行った手続を、実施した評価行為を含めて、その種類、範囲および結果ごとに文書化しなければならない（50項）。そして、年度決算書の作出に関する書類は、決算書作成企業の会計の不可欠の構成要素（決算書類）であり、当該企業に交付される。決算書類は、簿記および棚卸ならびに提供された科目からの年度決算書の作成が、そこから漏れなく跡づけられるように作成されなければならない（51項）。

9) 完全性確認書

年度決算書の調製を依頼された経済監査士は、依頼企業から完全性確認書（Vollständigkeitserklärung）を受領しなければならない（52項）。完全性確認書は、業務の種類を問わず、提供された情報（Informationen）の全体を対象とする（証憑、帳簿、棚卸台帳、情報 [Ausküfte]）。事実関係に応じて補足する。完全性確認書の書式は、個別のケースにおいて業務ごとに変更または補足されるべきである（53項）。年度決算書の調製との関連で完全性確認書を受領するにあたっては、通常、企業の担当機関にその確認の基礎として年度決算書の草案および決算書類ならびに場合によっては調製報告書の草案を提供することが前提条件となる（55項）⁸⁶⁾。

10) ベシャイニグング

ベシャイニグングには、経済監査士による年度決算書の調製についての書面による明瞭なアサーションが含まれる。提供された書類および与えられた情報との関連で異議または評価上の障害があるときは、その旨をベシャイニグング

86) なお、『基準書第7号』は、経済監査士による年度決算書の調製によって、簿記の担当機関が簿記の完全性および真実性についての法律上の責任を免れるものではないと指摘している（54項）。連邦税理士会『リリース』55項も同旨である。

において指摘するものとする。これは、書類が全体として範囲を確定できない瑕疵を有している場合や、評価可能でない場合には当てはまらない。そのようなケースではベシイニグングを発行してはならない（57項）。

経済監査士は、自己の手続の種類および範囲が明らかになるベシイニグングを伴う、自己が調製した年度決算書を提供しなければならず、経済監査士のレターヘッドがある用紙上の単なる署名、印璽および／または調製された年度決算書の再掲は許容されない（56項）⁸⁷⁾。そして、ベシイニグングには、ベシイニグングであることを表示すべきであり、少なくとも、表題、宛先、調製業務のタイプおよび、場合によっては、その他の事項、決算日または対象となる事業年度、法律上の代表者および経済監査士の責任、遵守すべき法令の規定および提供された書類、基準書第7号が定める諸原則を遵守している旨の言及、経済監査士の手続の結果ならびに日付、場所および署名を含む（58項）。

なお、法律上の代表者により作成された状況報告書が年度決算書に添付されるときは、状況報告書の作成およびその評価が経済監査士の調製業務の対象ではなかったことをベシイニグングにおいて指摘するものとする（59項）。

ベシイニグングの文言は依頼された業務に適応するものとしなければならず（後述するように業務の種類ごとに書式が示されている）、ベシイニグングは、そのアサーションにおいて、経済監査士が依頼に基づいて引き受ける責任の範囲を超えてはならない。経済監査士は、依頼に基づいて、自己が調製した決算書の決算監査またはレビューを行わないので、確認の付記もレビューのベシイニグングも発行することはできない（60項）。

まず、評価を伴わない年度決算書の調製においては、経済監査士が年度決算書を調製する根拠となった提供された書類の信頼性または原則準拠性を証明してはならず、踏み込んだ評価を引き受けていない書類や情報に基づいて年度決

87) 年度決算書の調製についてのベシイニグングには、評価結果の説明を含んでいるときにのみ印璽できる。これは、通常、包括的な評価を伴う調製業務または信頼性評価を伴う調製業務の場合である。したがって、評価を伴わない年度決算書の調製業務の場合には、ベシイニグングは印璽（Siegel）を伴ってはならない（67項）。

算書が調製されたことをむしろ明確にするものとする（61項）。

他方、信頼性評価を伴う年度決算書の調製業務においては、ベシャイニグングにおいて提供された書類（証憑、帳簿および棚卸台帳）の信頼性評価に言及するべきである。しかし、年度決算書の原則準拠性について肯定的な形式での報告を行ってはならず、自己に提供された書類の原則準拠性およびそれを基礎として自己が依頼に基づいて調製した年度決算書の原則準拠性に反するような状況を経済監査士が認めたか否かを述べるものとする。提供された書類が、その原則準拠性を著しく損なう瑕疵を有しているときには、経済監査士はその旨をベシャイニグングで指摘しなければならない（62項）。なお、経済監査士が簿記しており、商法典240条に基づいて調製されるべき財産目録の調製に関与しているときは、その旨をベシャイニグングにおいて言及するべきである。簿記の枠内で財産目録の一部も調製されるのが通常なので、財産目録全体の信頼性評価は考察の対象とならない。信頼性評価についての言及が許容されるのは、その成立に当該経済監査士が関与していなかった事実関係についてのみである。当該経済監査士に提供された証憑および有形資産棚卸の結果の信頼性評価に関してベシャイニグングにおいて言及する限り、懸念はない。簿記の原則準拠性に関してベシャイニグングの中において判断することは、このケースでは行ってはならない。さらに、用いるべきベシャイニグングの書式は、経済監査士が依頼に基づいて簿記の一部のみに関与したのか、それとも帳簿全体を記帳したのかに応じて定まる（63項）。

必要な場合、とりわけ、企業の機関による決議または商業登記簿の登記が前もって必要な事実関係を、経済監査士が調製した年度決算書の中にすでに考慮に入れている場合には、ベシャイニグングは補足されるべきである。前年度決算がまだ確定していない場合にも同様のことが当てはまる。ベシャイニグングの補足が必要となるのは、重要なリスクを究極的に評価することができないが、経済監査士の判断によれば、当該リスクが年度決算書において許容される形で表現されている場合である。そうした補足は、ベシャイニグング末尾の別個の段落に記載するべきである（64項）。

また、経済監査士が、依頼者の主張する個々の価額計上および / または簿記に対して重大な異議を提起しているときは、当該異議をベシャイニグングに記載するものとする（65項）。そして、経済監査士により提起された異議がきわめて重大であり、そのために、提供された書類の信頼性または原則準拠性の全体に疑義をさしはさまざるを得ないときは、ベシャイニグングを発行してはならない。これが検討の対象となるのは、たとえば、治癒することができない瑕疵を簿記が有している場合または事実上もしくは法律上の状況に反しているにもかかわらず、資産と債務が企業の継続を前提として評価されている場合である（66項）。

11) 調製報告書

年度決算書の調製に関する報告を行うことが推奨される（調製報告書 [Erstellungsbericht]）。年度決算書に関する報告書の名宛人は、調製業務を依頼した法律上の代表者であり、または場合により調製業務を依頼した個人商人である。調製報告書によって、実施した作業の種類および範囲をこれらの者に知らせる。この意味で、報告書は、業務関係から生ずる経済監査士の義務の履行を証明することにも役立つ。さらに、書面による報告書は、作業の結果、すなわち調製した年度決算書について、および、場合によっては依頼に基づいて実施した、提供された書類の原則準拠性および信頼性の評価結果を、名宛人に知らせる（68項）。報告書の様式は、商法典316条以下にいう決算監査または決算書のレビューが行われたかのような印象を喚起してはならない。このため、とりわけ、たとえば、「……の年度決算書の調製に関するベシャイニグング」などと報告書を名付けることによって明確にするものとする（69項）。

調製報告書には、不偏性、完全性、真実性および明瞭性という一般的な報告の諸原則が適用される（70項）。報告書の作成とその内容は、原則として、締結された合意に従って定まる。ただし、その合意によって、提供された書類の瑕疵を含む、業務とその実施についてのすべての制約および経済監査士による重要な判断について経済監査士が報告することが妨げられてはならない（71

項）。調製報告書の導入部には、依頼者、業務範囲の画定および業務実施に関する記述をするものとする。その記述には、業務遂行の期間も含めなければならない。さらに、前提となる業務条件および完全性確認書にも言及するものとする（72項）。また、報告書には、年度決算書の基礎（簿記および棚卸、与えられた情報および選択権の行使に関する決定）およびそれに関する何らかの判断がある場合にはこれを記述する。さらに、調製作業の種類および範囲を示す。依頼された業務によっては、法的小および経済的な基礎を記述し、調製した年度決算書について説明する（73項）。

提供された証憑、帳簿および棚卸台帳の評価が業務に含まれているときは、一般に、その原則準拠性または信頼性の判断に報告を限定することができる。しかし、たとえば内部統制システムにおける重要な欠陥や体系的な記帳ミスといった特殊な事情を認知した場合には、上記に加えて、さらに詳細な説明をすることを検討しなければならない。このようなケースでは、場合により何らかの訂正措置を講じることを推奨することができる。評価を伴わない調製の場合に、提供された証憑、帳簿および棚卸台帳についての記載が必要となるのは、特殊な事情が確認されたときに限られる（74項）。

調製報告書または調書には、経済監査士がどの程度、棚卸の立会をしたか、またはそれ以外の形で評価したかを記録するものとする。さらに、報告書または調書には、残高確認書その他の確認書の入手について記載するものとする。経済監査士自身が簿記および / または財産目録調製を依頼されているときは、報告書にその旨を記載する（75項）。貸借対照表および損益計算書の個々の科目を、調製報告書の独立した1章に分類して記載し、これに加えて、経済監査士の作業の証拠、評価および範囲に関する説明を付することが適切な場合がある（76項）。また、ベシャイニグングが補足を含んでいるときには、当該補足は「作業の結果およびベシャイニグング」の報告部にまとめて記述し、根拠を述べなければならない（77項）。

なお、調製業務の種類を問わず、年度決算書の作成との関連で、誠実義務に基づき、調製を行った経済監査士に依頼者に対する情報提供義務が生ずること

がある。この情報提供義務は、調製報告書その他の書面による適切な方法で履行されなければならない。この義務の範囲内で、経済監査士は、調製業務の実施の過程で発見した限りにおいて、企業の存立を危うくし、もしくはその発展を著しく損なうおそれがあり、または法律上の代表者もしくは使用人の法令もしくは定款に対する重要な違反を明らかにする事実について報告しなければならない（78項）。

12) ベシャイニグングの書式

『基準書第7号』の付録で、ベシャイニグングの書式が示されている。

第1に、経済監査士が簿記しておらず、かつ、簿記に関与もしていない場合⁸⁸⁾の「評価を伴わない年度決算書の調製に関するベシャイニグング」の書式⁸⁹⁾は、以下のようなものである（付録1.）。

調製に関する経済監査士のベシャイニグング

……〔会社名〕 御中

われわれは依頼に基づき、ドイツ商事法の規定〔および定款の追加的な規定〕を遵守し、……〔日付〕から、……〔日付〕までの事業年度に係る……〔会社名〕の前掲／後掲の一貸借対照表、損益計算書〔および付属説明書〕から成る一年度決算書を調製した。依頼に基づいてわれわれが監査

88) 元帳または元帳の記帳の一部を経済監査士等が行えば、経済監査士等による簿記となり、補助簿に関する業務を経済監査士等が行えば、経済監査士等による簿記への関与となる（ドイツにおいては、補助簿である賃金給与台帳の作成／賃金給与計算（Lohn- und Gehaltsbuchhaltung/ Lohn-und Gehaltsabrechnung）が税理士の主要業務の一つであり、賃金給与台帳の記載内容が要約された形で仕訳帳に反映されるが、税理士が賃金給与計算／賃金給与台帳の作成のみを受嘱する場合は、税理士による簿記への関与にあたる）。もっとも、経済監査士等が元帳の記帳を代行することはまれであるといわれている（税理士について、Q&A（BStK（2011））の問10に対する答え参照）。

89) 連邦税理士会『リリース』では、付録1、I.1. がこれに相当

していない提供された証憑、帳簿および棚卸台帳、ならびにわれわれに与えられた情報に基づいて当該調製を行った。ドイツ商事法の規定〔および定款の追加的な規定〕に基づく簿記ならびに財産目録および年度決算書の作成は、会社の法律上の代表者の責任である。

われわれは『ドイツ経済監査士協会基準：年度決算書の調製に関する諸原則（IDW S7）』⁹⁰⁾を遵守し、業務を実施した。これは、簿記および棚卸の諸原則ならびに適用されるべき計上方法と評価方法に関する規定に従った、貸借対照表および損益計算書〔および付属説明書〕の調製を含むものである。

第2に、経済監査士が簿記に関与している場合の「評価を伴わない年度決算書の調製に関するベシャイニグング」（付録2.）⁹¹⁾では、第2文が、「われわれが実施した手続の種類（たとえば賃金給与台帳の作成、固定資産一覧表など）」およびこれに加えて依頼に基づいてわれわれが監査していない提供された証憑、帳簿および棚卸台帳ならびにわれわれに与えられた情報に基づいて当該調製を行った。」となる点で異なる（下線部が相違部分）。

第3に、経済監査士が簿記しておらず、かつ、簿記に関与もしていない場合の「評価を伴わない年度決算書の調製に関するベシャイニグング」（付録1.）と比べると、経済監査士が簿記しておらず、かつ、簿記に関与もしていない場合の「信頼性評価を伴う年度決算書の調製に関するベシャイニグング」（付録3.）⁹²⁾では、第1パラグラフの第2文が、「依頼に基づいてわれわれは監査していないが信頼性に関しては評価した、提供された証憑、帳簿および棚卸台帳、ならびにわれわれに与えられた情報に基づいて調製を行った。」となる点で、

90) 連邦税理士会『リリース』によれば、当然のことながら、税理士の資格に基づいて業務実施する場合は、『年度決算書の調製に関する諸原則についての連邦税理士会のリリース』となる。

91) 連邦税理士会『リリース』では付録1、I.2. がこれに相当。

92) 連邦税理士会『リリース』では付録1、II.1. がこれに相当

まず、異なる（下線部が相違部分）。また、第2パラグラフに「われわれに提供された証憑、帳簿および棚卸台帳の信頼性を評価するため、これらが原則に準拠していないことを一定のレベルの保証をもって排除できるように、質問と分析的評価を行った。これによっては、提出された文書およびこれらに基づいてわれわれが調製した年度決算書の原則準拠性を損なう状況は認められない。」という文章が追加される。

第4に、「信頼性評価を伴う年度決算書の調製に関するベシヤイニグング」では、経済監査士が簿記しておらず、かつ、簿記に関与もしていない場合（付録3.）と比べると、第1パラグラフの第2文が、経済監査士が簿記している場合（付録4.）⁹³⁾には、「われわれが記帳した帳簿および、依頼に基づいてわれわれは監査していないが信頼性に関しては評価した、われわれに提供された証憑、帳簿および棚卸台帳、ならびにわれわれに与えられた情報に基づいて当該調製を行った。」（下線部が相違部分）と、簿記に関与している場合（付録4.）⁹⁴⁾には、「われわれが実施した〔実施した手続の種類（たとえば賃金給与台帳の作成、固定資産一覧表など）〕およびこれに加えて、依頼に基づいてわれわれは監査していないが信頼性に関しては評価した、われわれに提供された証憑、帳簿および棚卸台帳、ならびにわれわれに与えられた情報に基づいて当該調製を行った。」（下線部が相違部分）と、それぞれ、なる。また、第2パラグラフの第3文が、経済監査士が簿記している場合には、「われわれがその成立に関与していない、われわれに提供された証憑および棚卸台帳の信頼性を評価するため、これらが原則に準拠していないことを一定のレベルの保証をもって排除できるように、質問と分析的評価を行った。」と、簿記に関与している場合には「われわれがその成立に関与していない、われわれに提供された証憑、帳簿および棚卸台帳の信頼性を評価するため、これらが原則に準拠していないことを一定のレベルの保証をもって排除できるように、質問と分析的評価を行った。」（下

93) 連邦税理士会『リリース』では付録1、II.2.

94) 連邦税理士会『リリース』では付録1、II.2.

線部が相違部分）と、それぞれ、なる。

第5に、経済監査士が簿記しておらず、かつ、簿記に関与もしていない場合の「評価を伴わない年度決算書の調製に関するベシヤイニグング」（付録1.）と比べると、経済監査士が簿記に関与していない場合の「包括的評価を伴う年度決算書の調製に関するベシヤイニグング」（付録5.）⁹⁵⁾では、第1パラグラフの第2文が、「依頼に基づいてわれわれが原則準拠性に関して評価した、提供された証憑、帳簿および棚卸台帳、ならびにわれわれに与えられた情報に基づいて調製を行った。」となる点で、まず、異なる（下線部が相違部分）。そして、第2パラグラフの第3文および第4文は「われわれに提供された証憑、帳簿および棚卸台帳の原則準拠性を評価するために、われわれは、十分な確実性をもって判断することができるように評価を計画し、実施した。われわれの手続により得られた知見に基づく評価によれば、われわれが年度決算書を調製する基礎となった提供された文書は原則に準拠している。」となる。

第6に、「包括的評価を伴う年度決算書の調製に関するベシヤイニグング」は、経済監査士が簿記に関与していない場合（付録5.）と比べると、経済監査士が簿記に関与している場合（付録6.）⁹⁶⁾には、まず、第1パラグラフの第2文が、「我々が実施した〔実施した手続の種類（たとえば、賃金給与台帳の作成、固定資産一覧表など）〕、およびこれに加えて依頼に基づいてわれわれが原則準拠性に関して評価した、われわれに提供された証憑、帳簿および棚卸台帳、ならびにわれわれに与えられた情報に基づいて当該調製を行った。」となる（下線部が相違部分）。また、第2パラグラフの第3文が「その成立にわれわれが関与していない、われわれに提供された証憑、帳簿および棚卸台帳の原則準拠性を評価するために、われわれは、十分な確実性をもって判断することができるように評価を計画し、実施した。」となる（下線部が相違部分）。

95) 連邦税理士会『リリース』では、付録1、III.1.

96) 連邦税理士会『リリース』では付録1、III.2.

(2) 『基準書第7号』と連邦税理士会『リリース』との相違点

『基準書第7号』と連邦税理士会『リリース』とは、ほぼ同一内容となっているが、作成の経緯や当該文書の位置づけなどを記述する序文に若干の差異があり、また、当然のことながら、『本ドイツ経済監査士協会基準書』、『本リリース』とそれぞれされ、かつ、ベシャイニグングの書式（『基準書第7号』では付録、『リリース』では付録1）において、主語が、それぞれ「経済監査士」、「税理士」とされている点、参照される法令が、それぞれ、「経済監査士法」⁹⁷⁾、「職業法」とされている点、参照される文書が、それぞれ、『ドイツ経済監査士協会基準：年度決算書の調製に関する諸原則（IDW S7）』、『年度決算書の調製に関する諸原則についての連邦税理士会のリリース』とされている点などで異なっている。さらに、『リリース』では、「この『リリース』は、法律に規定されている年度決算書および任意に調製される年度決算書に適用し、所得税法第4条第1項に定める税務上の利益算定書の調製にあたっても準用する。」という文が含まれており（3項第2文）、その付録2では、税務上の利益算定書の調製に関するベシャイニグングの書式が示されているが、『基準書第7号』には、対応するものはない。

これらの差異に加えて、両者間には、下表のような差異が存在する。

	『基準書第7号』	連邦税理士会『リリース』
〔業務の引受け〕業務の範囲を明瞭に記述することが	求められる（13項1文）	推奨される（13項1文）
〔業務の実施〕独立性、誠実性、守秘、自己責任の職業上の一般原則が適用される	不偏性（経済監査士法43条1項）も適用される（19項）	不偏性は規定されていない（税理士法57条）（19項）
〔業務の実施〕信頼性評価のための方策のカatalogとして参照するもの	レビュー業務のための補助資料（脚注10）	連邦税理士会『信頼性評価を伴う年度決算書の調製に関するチェックリスト』（脚注5）
〔業務の実施〕包括的な評価	ドイツ経済監査士協会の監査基準を参照して監査の場合と同様の種類と範囲の手続を行う（12項/49項）	手続の種類と範囲について規律されていない

97) Gesetz über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer vom 24. Juli 1961 (BGBl. I S. 1049).

〔業務の実施〕 3つの業務種類とは別の業務	明示的には規律されていない	明示的に規律されている（50項）
〔業務の実施〕 完全性確認書	徴求しなければならない（52項）	徴求することが推奨される（53項）
〔ベシャイニングング〕 表題	経済監査士によるベシャイニングングであることを示さなければならない	税理士によるベシャイニングングであることを示さなければならない
〔ベシャイニングング〕 名宛人	名宛人（＝依頼者）を含めることが明示的に求められている（58項および付録）	名宛人を記載することは要求されていない（59項および付録1）
〔ベシャイニングング〕 提起されるべき異議がきわめて重大であり、そのために、提供された書類の信頼性ないし原則準拠性の全体に疑義をはさまざるを得ないとき	ベシャイニングングを発行してはならない（66項） ⁹⁸⁾	ベシャイニングングを発行してはならず、調製業務を解約する（67項）
〔ベシャイニングング〕 3つの業務種類ではない他の業務種類について	ベシャイニングングの文案は示されていない	税法上の利益算定書に係るベシャイニングングを含め、ベシャイニングングの文案が示されている（付録1、付録2）
〔ベシャイニングング〕 印璽（Siegelung）	明示的に規律されている（56項/67項） ⁹⁹⁾	明示的には規律されていない（57項参照） ¹⁰⁰⁾
〔調製報告書〕 調製報告書には調製報告書には、完全性、真实性および明瞭性という一般的な報告の諸原則が適用される	不偏性も適用される（70項）	不偏性は規定されていない（70項）
〔調製報告書〕 情報提供〔助言〕義務	定められている（78項）	定められていない
品質保証基準	ドイツ経済監査士協会／経済監査士会議所のVO 1/2006『経済監査士の実務における品質保証のための要求事項』 ¹⁰¹⁾ 4. 2を参照（脚注6）	『税理士の実務における品質保証のための連邦税理士会のリリース』 ¹⁰²⁾ を参照（脚注3および4）
国際的基準の参照	評価を伴わない調製については、国際関連サービス基準4410「財務諸表の調製業務」にいう「調製」の要求事項が妥当するとの規定（79項）	なし

98) ただし、脚注9は、経済監査士は業務の解約通告をするかどうかを判断しなければならないとしている。

連邦税理士会の『リリース』では、ドイツ経済監査士協会『基準書第7号』には相当するものがない類型のベシャイニグングの書式が3つ示されている。

第1は、評価を伴わない年度決算書の調製であって、税理士が簿記している場合のベシャイニグングの書式である（付録1、I、2.）。基準書第7号の書式1と異なり、第2パラグラフが「われわれが記帳した帳簿、および、これに加えて依頼に基づいてわれわれが監査していない、提供された証憑および棚卸台帳、ならびにわれわれに与えられた情報に基づいて当該調製を行った。」（下線部が相違部分）とされている。

99) 経済監査士会議所は、「連邦税理士会の『リリース』を適用していても、経済監査士 / 宣誓帳簿監査士は当然のことながら、経済監査士法および経済監査士 / 宣誓帳簿監査士職業規則から生じる要求事項と職業義務とから免除されるわけではない。このことは職業名を名乗る義務についても当てはまり、たとえば、税理士の丸印 (Rundstempel) の使用が認められないことについても同様に当てはまる。……たとえば、経済監査士 / 宣誓帳簿監査士は、連邦税理士会の『リリース』を引用していても、その証明書は「経済監査士の証明書」と名付けなければならない、これに経済監査士として署名し、税理士の丸印の使用は差控えなければならない」という見解を示している。

100) ただし、脚注8では、丸印の使用については、『税理士、税務代理士、税理士法人およびパートナー法人による丸印の使用に関する連邦税理士会のリリース (Verlautbarung der Bundessteuer-beraterkammer zur Verwendung von Rundstempeln durch Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Steuerberatungs- und Partnerschaftsgesellschaften)』（現在は、2014年9月15日 / 16日付) (I. Berufsfachlicher Teil, 5.1.1.) が適用されるとしている。もっとも、Q&A (BSStK (2011)) の問4に対する答えでは、経済監査士会議所の見解（前注）をふまえて、税理士の資格と経済監査士の資格とを二重にもつ業務従事者は、税理士の丸印の使用をしないほうがよい (sollten verzichten auf) としている。もっとも、連邦税理士会は、税理士の丸印は経済監査士会議所職業規則18条4項に抵触するものではないという見解をとっている (Hinweise vom 13./14.6.77 参照)。

101) Gemeinsame Stellungnahme der WPK und des IDW: Anforderungen an die Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis, WPg 2006, 629.

102) Verlautbarung der Bundessteuerberaterkammer zur Qualitätssicherung in der Steuerberaterpraxis, in: *Berufsrrechtlichen Handbuch der Bundessteuerberaterkammer*, II. Berufsfachlicher Teil, 1.1.1. なお、これは、連邦税理士会の1998年6月8日 / 9日付総会決議によって採択されたものであるが、2012年3月27日に改正されている（改正後のものの日本語訳として、坂本（編著）(2016) 163頁以下がある）。

第2は、評価を伴わない年度決算書の調製であるが、一部について信頼性評価を行った場合のベシャイニグングの書式である（付録1、IV. 1.）。このようなベシャイニグングの拡張は税理士が簿記に関与しているケースや簿記しているケースで行うことができるとされている。

この書式では、拡張を行わない場合の書式と異なり、「われわれは依頼に基づき、ドイツ商事法の規定〔および定款の追加的な規定〕を遵守し、……〔日付〕から、……〔日付〕までの事業年度に係る……〔会社名〕の前掲／後掲の一貸借対照表、損益計算書〔および付属説明書〕から成る一年度決算書を調製した。依頼に基づいて、われわれは監査していないが、限定された範囲内で信頼性に関して評価した、われわれに提供された証憑、帳簿および棚卸台帳ならびにわれわれに与えられた情報に基づいて当該調製を行った。」（下線部が追加部分）とされ、「さらに、われわれは、……に関する信頼性評価を実施することを依頼された。……の信頼性を評価するために、われわれは質問と分析的評価を行った。これらによっては、……の原則準拠性を損なう状況は認められない。信頼性評価の種類、範囲および結果については、……日付け報告書で通知する。」というパラグラフが追加されている。

第3は、信頼性評価を伴う年度決算書の調製であるが、一部について原則準拠性評価を行った場合のベシャイニグングの書式である（付録1、IV. 2.）。このようなベシャイニグングの拡張は依頼者が自ら簿記しているケースで行うことができるとされている。

この書式では、拡張を行わない場合の書式と異なり、税理士が簿記に関与している場合には、「〔実施した手続の種類（たとえば賃金給与台帳の作成、固定資産一覧表など）〕、およびこれに加えて依頼に基づいてわれわれが監査していないが全体としての信頼性および限定された範囲内で原則準拠性に関しては評価した、われわれに提供された証憑、帳簿および棚卸台帳、ならびにわれわれに与えられた情報に基づいて当該調製を行った。」と税理士が簿記している場合には、「われわれが記帳した帳簿、およびこれに加えて依頼に基づいてわれわれは監査していないが全体としての信頼性および限定された範囲内で原則準

拠性」に関しては評価した、われわれに提供された証憑および棚卸台帳、ならびにわれわれに与えられた情報に基づいて当該調製を行った。」と、それぞれ、されている（いずれも、下線部が追加部分）。また、「われわれは、……に関する包括的評価を実行するよう依頼された。評価の種類、範囲、および結果については、……日付け報告書で通知する。」というパラグラフが追加されている。

そして、連邦税理士会『リリース』では、「4.2.4 その他の業務」として、「その他の業務では、原則として、要求事項が完全に満たされている業務種類についてのみ、ベシャイニグングを発行することができる。前掲業務種類に関して、その他の業務があるときには、ベシャイニグングの中で踏み込んだ評価とその結果について指摘し、具体的ケースにおいて実際に何が実施されて確認されたのかを文書化すべきである。業務の対象と実施した手続とは互いに厳密に対応していなければならない。

たとえば、依頼者が簿記を行っており、特定の科目や書類について包括的評価が行われ、または信頼性に関して評価されるが、主要な科目は評価されないときには、原則として、評価を伴わない年度決算書の調製と同じベシャイニグングを発行することができる。そのようなケースでは、実施した評価とその結果をベシャイニグングで指摘するものとする。

他方、特定の科目や書類について包括的評価が行われ、それ以外の科目について信頼性評価が行われるときには、信頼性評価を伴う年度決算書を調製する場合と同じベシャイニグングのみ発行することができる。このケースにおいても、どの項目が包括的に評価されており、当該評価がどのような結果につながったかを指摘するものとする。」と定められている（50項）。

略語

BB : *Betriebs-berater*

DB : *Der Betrieb*

DStR : *Deutsches Steuerrecht*

JZ : *JuristenZeitung*

WM : *Wertpapier-Mitteilungen* (*Zeitschrift für Wirtschafts- und Bankrecht*)

参考文献

- Adler, Hans/Düring, Walther/Schmaltz, Kurt: Forster, Karl-Heinz *et al.* (bearb.), *Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, Kommentar zum HGB, AktG, GmbHG, PubLG nach den Vorschriften des Bilanzrichtlinien-Gesetzes*, 6.Aufl., Teilband 7, § § 316-330 HGB, Schäfer-Poeschel, 2000
- Bähre, Inge Lore/Schneider, Manfred (1976), *KWG-Kommentar*, 2.Aufl., C.H.Beck
- Bischof, Stefan/Oser, Peter (1998), Zweifelsfragen zur Teilnahmepflicht des Abschlussprüfers an der Bilanzsitzung des Aufsichtsrats, *Die Wirtschaftsprüfung*, 51. Jg., Nr.12 : 539-543
- Bohl, Werner/Schamburg-Dickstein, Ines, Kommentierung zu § 42 GmbHG in: Küting, Karlheinz/Weber, Claus-Peter (hrsg.), *Handbuch der Rechnungslegung, Einzelabschluss*, Band 4, 5.Aufl., Schäfer-Poeschel (Stand: September 2005)
- Bundesaufsichtsamt für das Kreditwesen (1962), Beachtung des § 18 KWG, Mitteilung Nr. 1/62 des Bundesaufsichtsamt für das Kreditwesen vom 30. Oktober 1962 (I 2-237)
- Bundesaufsichtsamt für das Kreditwesen (1963), Beachtung des § 18 KWG, Schreiben des Bundesaufsichtsamt für das Kreditwesen vom 19. Januar 1963 (I 2-232)
- Bundesaufsichtsamt für das Kreditwesen (1964), Anforderung der Jahresabschlüsse der Kreditnehmer nach § 18 KWG, Schreiben des Bundesaufsichtsamt für das Kreditwesen vom 11 März 1964 (I 2-237)
- Bundesaufsichtsamt für das Kreditwesen (1994), Rundschreiben 9/98 des Bundesaufsichtsamt für das Kreditwesen vom 7. Juli 1998 : Überblick über die grundsätzlichen Anforderungen an die Offenlegung der wirtschaftlichen Verhältnisse nach § 18 KWG (I 3-237-2/94).
- Bundesaufsichtsamt für das Kreditwesen (1996a), Offenlegung der wirtschaftlichen Verhältnisse nach § 18 KWG
- Bundesaufsichtsamt für das Kreditwesen (1996b), Offenlegung der wirtschaftlichen Verhältnisse nach § 18 KWG, Schreiben an den Deutschen Steuerberaterverband e. V. vom 26.4.1996, in: Reischauer, Friedrich /Kleinhans, Joachim (begr.) (1963-), *Kreditwesengesetz*, Band 1, Erich Schmidt, Anhang zu § 18 Nr. 12 (Stand : 1996)
- Bundesaufsichtsamt für das Kreditwesen (1998), Rundschreiben 9/98 des Bundesaufsichtsamt für das Kreditwesen vom 7. Juli 1998 : Überblick über die grundsätzlichen Anforderungen an die Offenlegung der wirtschaftlichen Verhältnisse nach § 18 KWG (I 3-237-2/94), aufgehoben durch Schreiben der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht an den Zentralen Kreditausschuss vom 9. Mai 2005 (BA 13-GS 3350-1/2005)
- Bundessteuerberaterkammer (BStK) (1992), *Abschlußvermerke und Prüfungsvermerke von Steuerberatern und Steuerbevollmächtigten*-Hinweise der Bundessteuerberaterkammer, DStR,

Heft 20 : 683-686

Bundessteuerberaterkammer (BStK) (2010), *Verlautbarung der Bundessteuerberaterkammer zu den Grundsätzen für die Erstellung von Jahresabschlüssen*" (日本語訳:坂本孝司 (編著) (2016) 55-80 頁)

Bundessteuerberaterkammer (BStK) (2011), *Fragen und Antworten zur „Verlautbarung der Bundessteuerberaterkammer zu den Grundsätzen für die Erstellung von Jahresabschlüssen“* (日本語訳:坂本孝司 (編著) (2016) 113-120 頁)

Bundessteuerberaterkammer (BStK) (2012a), *Checkliste zur Plausibilitätsbeurteilung bei die Erstellung von Jahresabschlüssen* (日本語訳:坂本孝司 (編著) (2016) 135-146 頁)

Bundessteuerberaterkammer (BStK) (2012b), *Freiwillige Prüfungen durch Steuerberater sicherstellen Änderung des Vorschlags für eine Richtlinie des EP und des Europäischen Rates KOM (2011) 778/2 zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen notwendig* (9 Oktober)

<https://www.bstbk.de/export/sites/standard/de/ressourcen/Dokumente/04_presse/stellungnahmen/2012/Stell27_09.10.2012.pdf>

Canaris, Claus-Wilhelm (1998), Die Haftung des Sachverständigen zwischen Schutzwirkung für Dritte und Dritthaftung aus culpa in contrahendo, JZ 1998: 603-607 Canaris, Claus-Wilhelm (1971), *Die Vertrauenshaftung im deutschen Privatrecht*, Beck Canaris, Claus-Wilhelm (1995), Schutzwirkung zugunsten Dritter bei „Gegenläufigkeit“ der Interessen, JZ 1995 : 441-446

Canaris, Claus-Wilhelm (1999), Die Reichweite der Expertenhaftung gegenüber Dritten, *Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht und Wirtschaftsrecht*, 163 : 206-246 Canaris, Claus-Wilhelm (2000), Die Vertrauenshaftung im Lichte der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs, in: *50 Jahre Bundesgerichtshof, Festgabe aus der Wissenschaft*, Band I, C. H.Beck : 129-197

Ebke, Werner F. (2001), Kommentierung zu § 318 HGB, in: Schmidt, Karsten (hrsg.), *Münchener Kommentar zum Handelsgesetzbuch*, Band 4, § § 238-342a, C.H. Beck/F. Vahlen

Ebke, Werner F. (2013), Kommentierung zu § § 316, 318 HGB, in: Schmidt, Karsten (red.), *Münchener Kommentar zum Handelsgesetzbuch*, Band 4, 3.Aufl., C.H.Beck

Ebke, Werner F./ Scheel, Hansjörg (1991), Die Haftung des Wirtschaftsprüfers für fahrlässig verursachte Vermögensschäden Dritter, WM 1991: 389-398

Ehlers, Harald (2004), Die Bedeutung von Basel II für die Steuerberater, *Neue Wirtschaftsbrieфе* (NWB), Heft 51: 4201-4210

Ellrott, Helmut /Aicher, Hans-Peter (2006), Kommentierung zu § 325 HGB, in: Ellrott, Helmut, et al. (hrsg.), *Beck'scher Bilanz-Kommentar*, 6. Aufl., C.H.Beck

Erle, Bernd (1990), *Der Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers*, IDW-Verlag

Förschle, Gerhart/Küster, Thomas (2006), Kommentierung zu § 322 HGB, in: Ellrott, Helmut,

- et al.* (hrsg.), *Beck'scher Bilanz-Kommentar*, 6. Aufl., C.H.Beck
- Forster, Karl-Heinz (1998), Abschlussprüfung nach dem Regierungsentwurf des KonTraG, *Die Wirtschaftsprüfung*, 51. Jg., Nr. 2 : 41-56 Geßler, Jörg H., *Aktiengesetz*, Band 1, Carl Heymanns (Stand: Juni 2006)
- Goerdeler, Reinhard (1979), Die freiwillige Prüfung von Jahresabschlüssen, in; Lutter, Marcus, *et al.* (hrsg.), *Festschrift für Robert Fischer*, Walter de Gruyter: 149-163
- Grewe, Wolfgang (2006), Abschnitt Q., in: Institute der Wirtschaftsprüfer in Deutschland (IDW), *WP Handbuch 2006*, 13.Aufl., Band I, IDW-Verlag
- Habersack, Mathias/Schürnbrand, Jan (2010), Kommentierung zu § 316 HGB, in: Canaris, Claus-Wilhelm/Habersack, Mathias/Schäfer, Carsten (hrsg.), *Großkommentar HGB*, Band 7/1, 5.Aufl., De Gruyter
- Halbig, Wilfried (2005), *Leitfaden zur Erstellung von Jahresabschlüssen mit Plausibilitätsbeurteilung*, <<https://www.yumpu.com/de/document/view/2310448/leitfaden-zur-erstellung-von-jahresabschlussen-mit->>
- Hartmann, Ulrich (1986), *Das neue Bilanzrecht und der Gesellschaftsvertrag der GmbH*, Otto Schmidt
- Helmut, *et al.* (hrsg.), *Beck'scher Bilanz-Kommentar*, 6. Aufl., C.H.Beck, 2006
- Hopt, Klaus J. (1986), Die Haftung des Wirtschaftsprüfers-Rechtsprobleme zu § 323 HGB (§ 168 AktG a. F.) und zur Prospekt- und Auskunftshaftung-, *Die Wirtschaftsprüfung*, 39.Jg.: 461-466, 498-506
- Hüffer, Uwe (2006), *Aktiengesetz*, 7.Aufl., C.H.Beck
- Hütten, Christoph (2005), Kommentierung zu § 325 HGB, in: Küting, Karlheinz/Weber, Claus-Peter (hrsg.), *Handbuch der Rechnungslegung, Einzelabschluss*, Band 3, 5.Aufl., Schäfer-Poeschel (Stand: September 2005)
- Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland [Budde, Wolfgang Dieter, et al (bearb.)] (1981), *WP-Handbuch*, IdW-Verlag
- Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland (2004), *German Auditing Standards, Synoptische Darstellung von IDW Verlautbarungen zur ISA-Transformation, Deutsch-Englisch/German-English*, IDW-Verlag
- Kleindiek, Detlef (2004), Anhang zu § 42 und § 42, in: Lutter, Marcus/ Hommelhoff, Peter, *GmbH-Gesetz, Kommentar*, 16. Aufl., Otto Schmidt
- Koslowski, Günter (2015), *Steuerberatungsgesetz: mit Durchführungsverordnungen*, 7.Aufl., C.H.Beck
- Kropff, Bruno (2001), Der Abschlussprüfer in der Bilanzsitzung des Aufsichtsrats, in: Hommelhoff, Peter, *et al.* (hrsg.), *Gesellschaftsrecht, Rechnungslegung, Steuerrecht: Festschrift für Welf Müller zum 65. Geburtstag*, C.H.Beck: 481-502
- Kropff, Bruno (2004), Mitwirkung des Aufsichtsrats bei einzelnen Maßnahmen der

- Geschäftsführung, in: Semler, Johannes (hrsg.), *Arbeitshandbuch für Aufsichtsratsmitglieder*, 2.Aufl., Vahlen: 351-436
- Küffner, Peter (2006), Abschlußvermerke und Prüfungsvermerke von Steuerberatern und Steuerbevollmächtigten, DStR 1994 : 74-80
- Kühner, Christoph/Päßler, Nadja, Kommentierung zu § 321 HGB, in: Küting, Karlheinz/ Weber, Claus-Peter (hrsg.), *Handbuch der Rechnungslegung, Einzelabschluss*, Band 3, 5.Aufl., Schäfer-Poeschel (Stand: September 2005) Larenz, Karl/ Canaris, Claus-Wilhelm (1975), *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, 3.Aufl., Springer
- Lück, Wolfgang (2005), Kommentierung zu § 322 HGB, in: Küting, Karlheinz/ Weber, Claus-Peter (hrsg.), *Handbuch der Rechnungslegung, Einzelabschluss*, Band 3, 5.Aufl., Schäfer-Poeschel (Stand: September 2005)
- Marten, Kai-Uwe/Quick, Reiner/Ruhnke, Klaus (2003), *Wirtschaftsprüfung*, 2.Aufl., Schäfer-Poeschel
- Mattheus, Daniela (2002), Kommentierung zu § 318 HGB, in: Baetge, Jörg/ Kirsch, Hans-Jürgen/ Thiele, Stefan (hrsg.), *Bilanzrecht, Kommentar*, § § 290-342a HGB, Stollfuß
- Mirtschink, Daniel J. (2006), *Die Haftung des Wirtschaftsprüfers gegenüber Dritten*, Walter de Gruyter
- Müller, Hans-Peter (1992), Grenzen und Begrenzbarkeit der vertraglichen Dritthaftung für Prüfungsergebnisse des Abschlussprüfers, in: Moxter, Adolf, *et al.* (hrsg.), *Rechnungslegung. Entwicklungen bei der Bilanzierung und Prüfung von Kapitalgesellschaften: Festschrift zum 65. Geburtstag von Karl-Heinz Forster*, IDW-Verlag : 453-469
- Muthers, Christof (2018), Haftungsbestände, in: Henssler, Martin, *et al.* (hrsg.), *Handbuch der Beraterhaftung*, Carl Heymanns : 1-128
- Naumann, Klaus-Peter (2006), Der Beruf des Wirtschaftsprüfers, in: Institute der Wirtschaftsprüfer in Deutschland (IDW), *WP Handbuch 2006*, 13.Aufl., Band I, IDW-Verlag
- Otto, Hans-Jochen (1999), Offenlegungserfordernisse im Rahmen der Kreditwürdigkeitsprüfung der Bank, in: Geimer, Reinhold (hrsg.), *Wege zur Globalisierung des Rechts: Festschrift für Rolf A. Schütze zum 65. Geburtstag*, C.H.Beck: 643-660
- Peemöller, Volker H. (2005), Bescheinigung zur Erstellung von Jahresabschlüssen mit Plausibilitätsbeurteilungen, DStR, Heft 51/52: 2203-2208
- Pfitzer, Norbert/ Orth, Christian (2002), Kommentierung zu § 322 HGB, in: Baetge, Jörg/ Kirsch, Hans-Jürgen/ Thiele, Stefan (hrsg.), *Bilanzrecht, Kommentar*, § § 290-342a HGB, Stollfuß
- Reischauer, Friedrich/Kleinhans, Joachim (begr.) (1963-), *Kreditwesengesetz*, Band 1, Erich Schmidt
- Ruhnke, Klaus/Niephaus, Jürgen (1996), Jahresabschlussprüfung kleiner Unternehmen, DB 1996, Heft 16: 789-795

- Ruhnke, Klaus/Schmidt, Martin (2002), Kommentierung zu § 316 HGB, in: Baetge, Jörg/ Kirsch, Hans-Jürgen/ Thiele, Stefan (hrsg.), *Bilanzrecht, Kommentar*, § § 290-342a HGB, Stollfuß
- Schreiber, Stefan (1994), *Die Abschlussprüfung kleiner Unternehmen unter Berücksichtigung deutscher und US-amerikanischer Prüfungsgrundsätze*, Wofram Hitzeroth
- Straßer, Manuel (2003), *Die Haftung der Wirtschaftsprüfer gegenüber Kapitalanlegern für fehlerhafte Testate*, Peter Lang
- Schlechtriem, Peter (1984), Summenmäßige Haftungsbeschränkungen in Allgemeinen Geschäftsbedingungen, BB 1984: 1177-1187
- Schmitz, Bernhard (1989), Die Vertragshaftung des Wirtschaftsprüfers und Steuerberaters gegenüber Dritten, DB 1989: 1909-1915
- Schothöfer, Jörg (2018), Pflichten des Steuerberaters aus dem Mandatverhältnis, Pflichten in bestimmten Tätigkeitsfeldern, in: Henssler, Martin, *et al.* (hrsg.), *Handbuch der Beraterhaftung*, Carl Heymanns: 442-460
- Schmidt, Stefan (2003), *Kreditrating nach Basel II Beratung und Begleitung von mittelständischen Unternehmen durch Steuerberater*, diplom.de
- Schulze-Osterloh, Joachim (2006), Kommentierung zu § § 41, 42a, in: Baumbach, Adolf/ Hueck, Alfred, *GmbH-Gesetz*, 18. Aufl., C.H.Beck
- Ulmer, Peter (hrsg.), *HGB-Bilanzrecht, Großkommentar*, Teilband 2, § § 290-342a, Walter de Gruyter, 2002 Wiedmann, Harald (2002), *Bilanzrecht, Kommentar zu den § § 238-342a HGB*, 2.Aufl., C.H. Beck
- Wiedmann, Harald (2006), Prüfungstechnik, in: Institute der Wirtschaftsprüfer in Deutschland (IDW), *WP Handbuch 2006*, 13.Aufl., Band I, IDW-Verlag
- Winkeljohann, Norbert/Poullie, Michael (2006), Kommentierung zu § 321 HGB, in: Ellrott, Helmut, *et al.* (hrsg.), *Beck'scher Bilanz-Kommentar*, 6. Aufl., C.H.Beck
- Wollburg, Eva (2013), Kommentierung zu § 2 WPO, in: Hense, Burkhard/Ulrich, Dieter (hrsg.), *WPO-Kommentar zum Berufsrecht der Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer-Wirtschaftsprüferordnung (WPO)*, 2.Aufl., IDW-Verlag von Wysocki, Klaus (1988), *Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens*, 3.Aufl., Vahlen
- Zilahi-Szabó, Miklós Géza (2004), Plausibilitätsprüfungen im Jahresabschluss, *Betriebswirtschaftliche Mandantenbetreuung*, Heft 3: 67-89
- Zimmer, Daniel (2002), Kommentierung zu § 318 HGB, in: Ulmer, Peter (hrsg.), *HGB-Bilanzrecht, Großkommentar*, Teilband 2, § § 290-342a, Walter de Gruyter
- Zitzelsberger, Siegfried (2004), Wirtschaftsprüfer, vereidigten Buchprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, in: Förtschle, Gerhart/Peemöller, Volker, H. (hrsg.), *Wirtschaftsprüfung und Interne Revision*, Fachmedien Recht und Wirtschaft in Deutscher Fachverlag: 41-83

論説（弥永）

加藤恭彦（1993）『現代ドイツ監査制度論』（千倉書房）

坂本孝司（2012）『ドイツにおける中小企業金融と税理士の役割』（中央経済社）

坂本孝司（編著）（2016）『ドイツ税理士による決算書の作成証明業務：ドイツ連邦税理士会『声明』の解説〔第2版〕』（TKC 出版）

高田正淳（1985）「西ドイツ税理士の保証業務と監査」企業会計37巻9号：67-75

高柳龍芳（1981）『ドイツ監査制度論』（関西大学出版部）

本多潤一（1986）「西ドイツの監査とその周辺〈その6〉監査風土―法定監査と任意監査」企業会計38巻6号：122-126

（やなが・まさお 筑波大学大学院ビジネス科学研究科企業法学専攻教授）

二国間租税条約に基づく情報交換要請の 取消請求等が認められなかった事案

——東京地裁平成29年2月17日判決（平成25年（行ウ）第618号・
租税協定に基づく情報交換要請取消等請求事件、平成27年（行ウ）第172号・
租税条約に基づく情報交換要請取消等請求事件）裁判所ウェブサイト——

大 野 雅 人

1. はじめに
2. 事案の概要
3. 主な争点
4. 主な争点に関する当事者の主張の要旨
5. 第一審の判断
6. 控訴審の判断
7. 検討
8. おわりに——政策論としての論点

1. はじめに

本件は、訴外 M1・M2 夫婦の所得税・相続税の税務調査に当たり、国税庁の国際業務課長が、二国間租税条約の規定に基づき、M1・M2 夫婦の子である原告 X1、シンガポール法人である原告 X2 社及びオランダ法人である原告 X3 社（以下 X1、X2 及び X3 を合わせて「原告ら」という。）に関する情報の提供を外国税務当局に要請したところ、原告らが、この要請が租税条約の規定に違反してされたものであるとして、①国際業務課長がシンガポール及びオランダの税務当局に対して行った情報の要請の取消し（取消請求）、②原告らが情報を交換されない地位にあること及び原告らがシンガポール及びオランダの税務当局から提供される資料を国税庁等によって利用されない地位にあることの確認（地位確認請求）、③損害賠償として計1350万円の支払い（国家賠償請求）、をそれぞれ求めた事件である。

本件は、二国間租税条約に規定される情報交換につき、取消請求訴訟、地位確認請求訴訟及び国家賠償請求訴訟が提起された、いずれも初めての事件であると思われ、先例性を有することから、事実関係、争点及び裁判所の判断を中心にまとめておくこととしたい。なお、原告らは、我が国の税務当局の調査対象となっている納税者ではなく、被要請国において情報収集の対象となっている外国の永住者・外国法人である（ただし、X1・X2・X3とも、調査対象となっている M1・M2 夫婦の親族及び関連法人である。）。

東京地裁（平成 29 年 2 月 17 日判決。以下「第一審判決」という。）は、①情報交換要請の取消請求については、情報交換要請に処分性はないとして訴えを却下し、②原告らが情報を交換されない地位にあること等の確認については、確認の利益がないとして訴えを却下し、③損害賠償請求については、我が国の税務当局が外国の税務当局に対して行った情報交換要請が違法であれば、当該外国の居住者等に対する損害賠償義務が生じることを明示しつつも、本件情報交換要請は租税条約に規定する「関連する情報」を求めるものであり「非関連情報」を要請したものではないとして、原告の請求を棄却した¹⁾。

なお、本判決に対しては、原告が控訴し、控訴審である東京高裁は控訴を棄却している（東京高裁平成 29 年 10 月 26 日判決・平成 29 年（行コ）第 94 号・租税協定に基づく情報交換要請取消等請求、租税条約に基づく情報交換要請取消等請求控訴事件）。

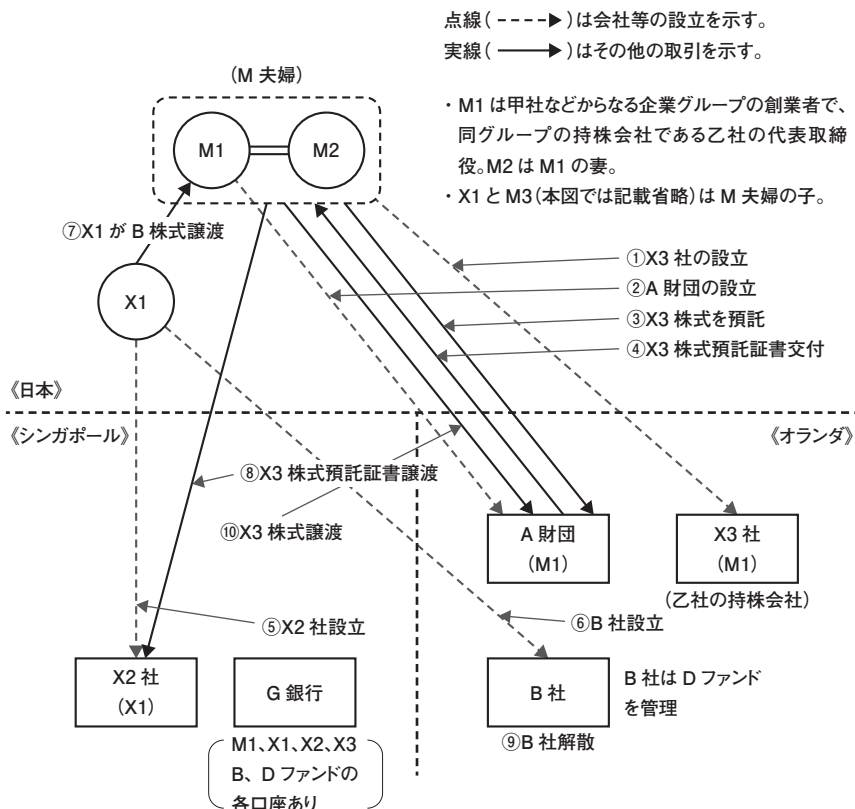
2. 事案の概要

(1) 当事者等

訴外 M1 は、パソコン周辺機器メーカーである株式会社甲社などからなる企業グループの創業者で、同グループの持株会社である株式会社乙社の代表取締役であり、訴外 M2 は M1 の妻である（以下 M1 と M2 を「M 夫婦」という。）。

1) 第一審判決の紹介として、T&A master 703 号 40 頁（2017）、市野瀬音子・税理 61 巻 6 号 117 頁（2018）が、また、評釈として、浅妻章如・ジュリスト 1518 号（平成 29 年度重要判例解説）203 頁（2018）がある。

【取引の概要図】



- ① 2002.10.18 M 夫婦がオランダに X3 社を設立。
- ② 2003.5.26 M1 がオランダに A 財団を設立
- ③ 2003.5.26 M 夫婦が A 財団に X3 株式を預託。
- ④ 2003.5.26 M 夫婦が A 財団から X3 株式預託証券の交付を受ける。
- ⑤ 2006.7.28 X1 が X2 社を設立。
- ⑥ 2007.10.2 X1 が B 社を設立。B 社は X2 がケイマン諸島の C を通じて運用していた D ファンドの管理に携わる。
- ⑦ 2009.9.28 X1 が B 社株式の全部を M1 に譲渡。
- ⑧ 2009.9.28 M 夫婦が X3 株式預託証券を X2 に譲渡。
- ⑨ 2009.10.15 B 社が解散。
- ⑩ 2013.7.1 X3 株式の全部が A 財団に譲渡される。

M 夫婦の間には原告 X1 及び訴外 M3 の 2 人の子がいる。M 夫婦は名古屋国税局管内に在住していたが、平成 24 年 12 月に東京国税局管内に転居した。X1 はシンガポールの永住権を取得している。

原告 X3 社は、M 夫婦が出資して 2002 年（平成 14 年）10 月 18 日にオランダで設立し M1 が代表取締役役に就任した、有限責任かつ非公開の外国会社で、乙社株式の持株会社である。M 夫婦は、M1 が別に 2003 年（平成 15 年）5 月 26 日にオランダで設立し単独で理事を務める A 財団に対し、同日、X3 の株式の全部を預託し、その旨の証書（以下「本件 X3 株式預託証書」という。）の交付を受けた。

原告 X2 社は、X1 が全額を出資して 2006 年（平成 18 年）7 月 28 日にシンガポールで設立し、その後取締役役に就任した、有限責任かつ非公開の外国会社（投資運営会社）である。

オランダでは、X1 が全部を出資して 2007 年（平成 19 年）10 月 2 日に B 社を設立し、B 社は X2 がケイマン諸島の C を介して運用していた D 信託と呼ばれる投資ファンド（以下「D ファンド」という。）の管理に携わった。その後、X1 は、2009 年（平成 21 年）9 月 28 日に、B 社株式の全部を M1 に譲渡し（以下「本件 B 株式譲渡」という。）、その後、同年 10 月 15 日に、B 社は解散した。

M 夫婦は、2009 年（平成 21 年）9 月 28 日に、本件 X3 株式預託証書を X2 に譲渡した（以下「本件預託証書譲渡」という。）。その後、X3 株式の全部は、2013 年（平成 25 年）7 月 1 日に前述の A 財団に譲渡され、本件訴訟係属当時は A 財団が X3 の単独株主となっている。

(2) M 夫婦に対する税務調査

平成 24 年 9 月に、M 夫婦の平成 21 年分～23 年分所得税に対する名古屋国税局の調査（以下「本件所得税調査」という。）が行われた。また、M 夫婦、X1、及び M3（以下「M 一族」と総称する。）は、訴外 E を被相続人とする相続について、養子として E の妻 F とともに共同相続人となっており、平成 24 年 9 月 4 日にはその相続税の確定申告書が提出されていたことから、本件所得

税調査に際しては、相続税に係る調査（以下「本件相続税調査」という。）も合わせて行われた（以下本件所得税調査と本件相続税調査を合わせて「本件調査」という。）。

国税局の調査担当者は、M 夫婦に、原告らが運用する外国投資信託の内容、その運用実態に係る資料及び財務諸表、X3 及び A 財団の定款、A 財団の管理規則、A 財団が締結した預託証書に係る契約書等の提出を求めたが、M 夫婦はこれに応じなかった（弁論の全趣旨により裁判所が認定）。国税局の調査担当者は、平成 24 年 11 月に、原告に対し調査状況を説明したところ、原告は、本件相続税調査の結果については受け入れ、修正申告に応じる意思を示すなどした。

(3) 本件各租税条約に基づく情報要請

(a) シンガポールに対する情報交換要請

国税庁の国際業務課長は、日星租税協定²⁾26 条に基づき、2012 年（平成 24 年）11 月 22 日付の書簡をもって、シンガポール税務当局（IRAS）に対し、次の 9 項目の情報の提供を要請した。

- ① X2 が投資運用会社となった投資信託で 2006 年 1 月 1 日から 2012 年 2 月 28 日までに存在したものの一覧。
- ② 上記の各投資信託の内容（委託者、受託者、受益者、運用会社、運用内容、分配計算方法等）。
- ③ 上記の各投資信託の同期間における受益者及びその異動。
- ④ 上記の各投資信託の同期間における運用実績。
- ⑤ 上記の各投資信託の同期間における分配又は償還の詳細（日付、金額、支払先等）。
- ⑥ 2008 年 12 月期及び 2009 年 12 月期の X2 の損益計算書及び貸借対照表。

2) 所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国政府とシンガポール共和国政府との間の協定（平成 7 年条約 8 号、改正平成 22 年条約 2 号）。

⑦ 2009年9月28日に M1が本件 X3株式預託証書を譲渡時の時価に比べて著しく低い価額でX2に譲渡しており、譲渡時の時価との差額がX2の隠れた利益となっていることについて、シンガポールでの課税の有無等。

⑧ X1のシンガポールでの申告状況、

⑨ M1、X1、X2、X3、B社及びCのDファンドがG銀行の支店に保有する合計8口座（M1、X1、X2、X3及びBにつき各1口座、Dファンドにつき3口座。以下「本件シンガポール各口座」という。）の取引明細。

国際業務課長は、上記の情報を要請する理由として、同書簡において、次の事項等を記載した。

- ・ M一族の外国投資信託に係る適正な所得を把握するには、X2が投資運用会社になっている信託のリスト、その信託の内容、運用実績、分配金額を把握する必要があるが、M1は関係書類の提出を拒んでいる。
- ・ M1は、本件 X3株式預託証書を、譲渡時の時価に比べて著しく低い価額でX2に譲渡しており、譲渡時の時価との差額がX2の隠れた利益となるところ、当該利益によりX2の株式価値が増加していれば、X2の単独株主であるX1は経済的利益をM1から受けたことになるから、X1に対して贈与税を課税する必要がある、その課税金額等の確定のためにはX2の財務諸表を得る必要がある。
- ・ X1はどの国においても非居住者となっている可能性が高いが、日本の居住者となる可能性があることから、シンガポールにおける税務申告内容を確認する必要がある。

なお、上記国際業務課長の書簡には、(i) 本依頼は日本国の法律及び行政実務に則っており、情報提供依頼者は日本国の法令の下において又は行政の通常の運営において当該情報を入手する権限を有していること、及び(ii) 情報を入手するための国内で可能なすべての手段は実施済みであること、が記載されていた。

(b) オランダ税務当局に対する情報交換要請

また、国際業務課長は、日蘭租税条約³⁾25条に基づき、2012年（平成24年）11月27日付書簡をもって、オランダ税務当局に対し、次の4項目の情報の提供を要請した。

- ① X3及びA財団の定款並びにA財団の管理規則
- ② A財団とM夫婦、E及びFの間で締結された預託証書に係る契約書
- ③ X3及びA財団の2009年から2011年までの申告書
- ④ X3がG銀行の支店に保有する特定の各口座（以下「本件オランダ各口座」という。）の2009年から2011年までの取引明細書

国際業務課長は、上記の情報を要請する理由として、同書簡において、次の事項等を記載した。

- ・ 日本の所得税法の下では、譲渡損失は一般に総合所得から控除できるが、株式の譲渡損失は株式から発生した所得からのみ控除できるとされている。日本の税務当局としては、M夫婦が、本件X3株式預託証書は株式に当たらないとして、役員報酬を含む総合所得から譲渡損失を控除することにより所得税を回避したと考えているため、A財団と預託証書保有者の間の契約、A財団の管理規則等の書類を確認し、預託証書の性質を検証する必要がある。
- ・ M夫婦が本件X3株式預託証書の保有者としてX3からの配当を適正に申告しているかどうかを検討するため、X3及びA財団の申告書及び資金の流れを確認する必要がある。
- ・ 本件預託証書譲渡は2009年（平成21年）に行われており、2013年（平成25年）3月15日に所得税の更正期限を迎えるので、緊急案件として要望する。

なお、上記国際業務課長の書簡には、上記(3)(a)の(i)・(ii)と同趣旨が記載

3) 所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国とオランダ王国との間の条約（平成23年条約15号）。

されていた。

（4） 本件各租税条約に基づく情報要請の帰する

（a） シンガポール

上記(3)(a)の情報交換要請を受けて、シンガポール税務当局は、2013年（平成25年）1月17日付で、租税条約に基づく情報交換を促進するために要求されるものであることを明示した上で、X2に対し、X2は多数の投資信託・投資ファンドの運用会社として営業していると理解しているとして、上記(3)(a)①～⑤並びに本件預託証書譲渡に係る譲渡価額及び譲渡時の時価の情報の提供を求めた。また、X1に対し、X1はX2の取締役かつ唯一の株主であり、X3、B社、Cと取引があると理解しているとして、上記(3)(a)の⑨の本件シンガポール各口座の取引明細書の提供を求めた。

シンガポール税務当局は、シンガポール所得税法に基づき、G銀行に対し、本件シンガポール各口座の保有者により保有される全ての口座の2006年（平成18年）1月から2011年（平成23年）12月までの全銀行取引明細書の写しを作成し引き渡すべきこと等を求める旨をシンガポール高等裁判所に申し立て、M1は当該手続への参加を認められた。シンガポール高等裁判所はシンガポール税務当局の申立てを全部認めてその旨の命令を発した。M1はシンガポール高等裁判所に原命令の取消しを求める申立て等をしたが、同裁判所はこれらの申立てをすべて棄却する旨の決定をした。この決定に対しM1が上訴したところ、シンガポール最高裁判所は、2015年（平成27年）1月22日付で、上記シンガポール高等裁判所の命令は、特定された8つの本件シンガポール各口座については正当であるが、同各口座の保有者により保有される全ての口座に広げて銀行取引明細書の写しの作成及び引渡しを命じた部分は同国所得税法の規定に違反するとして、その限度で決定を取り消した⁴⁾。

4) 取り消された部分は、日本の税務当局が要請したものではない。上記(3)(a)⑨参照。

(b) オランダ

上記(3)(b)の情報交換要請を受けて、オランダ税務当局（ロッテルダム税務事務局）は、2013年（平成25年）2月5日付で、租税条約に基づく情報収集であることを明示した上で、X3に対し、X3及びA財団に関する情報の取得を目的とする実地監査を行うことを予告する書面を送付した。

(5) M夫婦に対する所得税調査

上記の間の平成24年12月に、M夫婦は納税地を変更し、本件所得税調査事務は名古屋国税局から東京国税局に引き継がれた。東京国税局の調査官は、平成25年4月にM夫婦の代理人と面談した。調査官は、遅くともこの面談時まで、M夫婦の平成21年分～23年分の所得税について、その時点で更正決定等をすべきと認められず、平成25年5月末頃にその旨の通知書を送付する旨を告げた。M夫婦の代理人は、本件面談時以降、調査官に対し、本件各情報要請を撤回するよう求めた。

所轄税務署長は、M夫婦に対し、平成25年5月27日付で、平成21年分～平成23年分の所得税について、「更正決定等をすべきと認められない旨の通知書」を発し、同通知書は5月29日頃に到達した。

一方、国際業務課長は、シンガポール税務当局に対し、2013年（平成25年）7月16日付けで、要請した情報はいまだ必要であることなどを確認する旨の書簡を発した。

(6) 原告による出訴

原告らは、次のことを求めて出訴した。

(a) 平成25年事件（シンガポール関係。原告はX1及びX2）

- ・ 国際業務課長が2012年（平成24年）11月22日付でシンガポール政府に対して行った情報要請の取消し。
- ・ 上記の情報要請において、X1及びX2が自身に関する一切の情報を交換

されない地位の確認。

- ・ 上記の情報要請に関し、X1 及び X2 が、シンガポール政府から提供される自身に関する情報が記載された資料を、関係行政庁等によって利用されない地位にあることの確認。
- ・ 上記の情報要請により X1 及び X2 が蒙った損害に対する、1250 万円の損害賠償請求。

(b) 平成 27 年事件（オランダ関係。原告は X3）

- ・ 国際業務課長が 2012 年（平成 24 年）11 月 27 日付でオランダ政府に対して行った情報要請の取消し。
- ・ 上記の情報要請において、X3 が自身に関する一切の情報を交換されない地位の確認。
- ・ 上記の情報要請に関し、X3 が、オランダ政府から提供される自身に関する情報が記載された資料を、関係行政庁等によって利用されない地位にあることの確認。
- ・ 上記の情報要請により X3 が蒙った損害に対する、100 万円の損害賠償請求。

3. 主な争点

本件の主な争点は次のとおりである（争点の整理は第一審判決による。）。

(1) 本件各訴え部分の適否

- (a) 本件各取消請求に係る本件各情報要請の処分性の有無（争点 1）
- (b) 本件各確認請求に係る確認の利益の有無（争点 2）

(2) 本件各情報要請の適否

- (a) 本件各情報要請が本件各租税条約に関連しない情報（以下「非関連情報」という。）を要請するものとして違法か否か（争点 3）
- (b) 本件各情報要請が本件各租税条約の適用を除外される情報（日本国の法令の下において又は行政の通常の運営において入手することができない情

報。以下「国内入手不能情報」という。)を要請するものとして違法か否か(争点4)

ア 本件シンガポール各口座に関する情報について(争点4-①)

イ 本件要望期限後における本件オランダ情報要請継続について(争点4-②)

ウ 更正決定等をしない旨の通知後における本件各情報要請継続について(争点4-③)

(c) 本件各情報要請が情報入手手段を尽くさずに行われ又は既に我が国で得た情報を要請するものとして違法か否か(争点5)

(3) 本件各情報要請を原因とする原告らの国家賠償請求権の有無(争点6)

4. 主な争点に関する当事者の主張の要旨

(1) 本件各取消請求に係る本件各情報要請の処分性の有無(争点1)

(a) 被告の主張

本件各租税条約に基づく情報要請には処分性はなく、「行政庁の処分その他公権力の行使に当たる行為」(行政事件訴訟法3条2項)に当たらない。

(b) 原告の主張

日本の税務当局が租税条約に基づく情報要請を行ったことにより、シンガポール及びオランダの税務当局は相当程度の確実性をもって情報を入手する方向で行動することとなる。被要請国は要請国の情報要請行為に違法性があるかどうかを判断できないこと等を踏まえれば、日本の当局の情報要請行為に違法性がある場合には、被告が情報を入手する前にこれを是正できる機会が与えられることが重要であり、本件各情報要請に処分性を認めて争訟の対象とするのが裁判上の救済を与えるタイミングとして最も適切であるというべきである。

(2) 本件確認請求に係る確認の利益の有無（争点2）

(a) 被告の主張

本件情報要請に基づいて国税庁に対して原告らの情報が提供されることによって、直ちに原告らの有する権利や法的地位に影響を及ぼすものではなく、また、国税庁等が提供された資料を利用したことによって、直ちに原告らの有する権利又は法的地位に影響を及ぼすものではないから、いまだ我が国が取得していない資料について利用されないことの確認を求めるにつき、原告らの有する権利又は法的地位に危険又は不安が存在するとは認められないので、原告には即時確定の利益はなく、確認の利益がない。

(b) 原告の主張

銀行口座の取引明細は、一般に、法人も個人もそのみだりな開示を欲せず、また、X2及びX3にとっては、投資運用内容の詳細や顧客等の取引先に関する情報もみだりに他人に知られたくない事項であるところ、本件情報要請により原告ら（及び取引先）のプライバシーが侵害される現実的危険性が迫っており、本件確認請求には即時確定の利益が認められる。

(3) 本件各情報要請が非関連情報を要請するものとして違法か否か（争点3）

(a) 原告の主張

他国政府に対する本件各情報交換が適法なものであるためには、当該要請が情報漁りに該当しないことが必要であり、名前を特定しない情報収集や、調査対象の納税者の租税問題と関連しているとは思われない情報の要求が情報漁りの典型とされている。X2が運用する投資信託に関する情報は、M夫婦に対する税務調査のためである以上、シンガポール当局に要請する情報は、M一族のうち居住者を受益者とする投資信託に係るものに限定する取扱いで目的は達成できたはずであるのに、X2が投資運用会社となった全ての投資信託について、全ての受益者の氏名や異動に係る情報を要請するのは、M夫婦に対する税務調査の範囲を大きく逸脱した名前を特定しない情報収集であり、情報漁り

の典型である⁵⁾。

(b) 被告の主張

本件各情報要請においては、税務上の問題点と収集依頼情報との間に予想される関連性がシンガポール又はオランダの税務当局に示されており、証拠漁りに該当しない。

(4) 本件シンガポール各口座に関する本件シンガポール情報要請が国内入手不能情報を要請するものとして違法か否か（争点4-①）

(a) 原告の主張

シンガポール所得税法105J条による手続は、司法が直接に対象情報の提出を命じるものとして日本法には存在しない手続であるから、国内入手不能情報の取得を許可しない日星租税協定26条3項b号の要件を満たさない。

(b) 被告の主張

国内入手不能情報を提供する必要はないとする日星租税協定26条3項は、情報交換に関する相互主義原則を規定したものであるところ、この原則を余りに厳格に適用すると、効果的な情報交換を阻害するおそれがあるので、相互主義の原則は広い意味に、かつ、実践的に解釈すべきであるとされ、また、各国において情報を入手し又は提供する方法は何かしら異なっている部分が多く、この各国の慣行や手続の違いが重大でない場合には、要請を拒否する理由とすべきではないとされている。本件シンガポール各口座に関する情報は、IRAS

5) この他にも原告らは、①2010年（平成22年）7月14日に発効する前の旧日星租税協定26条1項1文及び2条によれば、贈与税に関する情報を交換することは認められていなかったところ、取引当時に適用されていた旧日星租税協定において要請・交換し得なかった情報は、改定後の日星租税協定によっても要請・交換することができないと解すべきである、②各情報要請は課税処分のために必要がない、等と主張したが、裁判所には受け入れられなかった。

が国内法の通常の手続において入手できる情報であり、行政の通常の運営において入手できる情報である。

(5) 本件要望期限後における本件オランダ情報要請の継続が国内入手不能情報を要請するものとして違法か否か（争点4-②）

(a) 原告の主張

2013年（平成25年）3月15日の更正期限後は国税庁は調査の法的根拠を失うため、本件オランダ情報要請を継続する根拠は失われた。

(b) 被告の主張

平成23年12月改正前の国税通則法（以下「旧通則法」という。）70条5項は、偽りその他不正の行為により税額を免れていた場合、法定申告期限から7年を経過する日までは更正をすることができる旨規定している。

(6) 更正決定等をしない旨の通知後における本件各情報要請の継続が国内入手不能情報を要請するものとして違法か否か（争点4-③）

(a) 原告の主張

本件所得税調査は、平成21年分については平成25年3月15日に、また、平成22年分・平成23年分については平成25年4月17日に、それぞれ、東京国税局の調査担当者からの更正処分をしない旨の連絡によって終了しているのであるから、平成23年12月改正後の国税通則法（以下「新通則法」という。）74条の11第1項・4項の規定により、情報交換要請の継続は違法である。

(b) 被告の主張

新通則法における調査手続は、平成25年1月1日以後に納税者に対して行う質問検査（同日前から引き続き行われている調査等に係るものは除く。）について適用するとされているから、平成24年9月からM夫婦に対して行われた本件調査に新通則法の適用がないことは明らかである。また、一旦調査が終了

したとしても、改めて調査を行う場合があることは法律も当然に予定しているものであり、調査終了後に資料収集を行うことが禁止されるものと解することはできない。

(7) 本件各情報要請が情報入手手段を尽くさずに行われ又は既に我が国で得た情報を要請するものとして違法か否か（争点5）

(a) 原告の主張

租税条約に基づく情報要請を行うに際しては、事前に、当国内で可能なすべての情報入手手段を尽くすこと（使い果たすこと）が要件として必要である。また、その論理的な大前提として、日本で得た情報について重ねて情報要請をしないことが求められる。自国で入手可能な情報について外国政府を巻き込むべきでないから、租税条約に基づく情報交換要請については、客観的にみてやむを得ないと認められる場合に限り行うとされている国内調査における反面調査以上に極めて厳格な補充性が要求されるものである。

(b) 被告の主張

調査対象者の税務申告の適法性や正確性を確認するに当たって、調査対象者等から提示された資料のみではこれを判断することが困難な場合があるのは当然であり、上記租税条約の情報交換制度の目的からすれば、このような場合、税務申告の適法性や正確性を確認するために必要な情報や、あるいは調査対象者やその取引先等から提示された資料の真偽を確認するために必要な情報等を要請することが情報交換制度において否定されているとは到底考えられない。

(8) 本件各情報要請を原因とする原告らの国家賠償請求権の有無（争点6）

(a) 原告の主張

被告は、原告ら（特に投資運用会社である X2）において顧客のプライバシーを守る義務、権限を侵害する形で本件各情報要請を行った。原告関係者（▲▲税理士や▲▲弁護士）は、M 一族以外の他の投資家の情報は黒塗りにすると

いう形式で資料の提出を求められればそれに応じるので、本件各情報要請は撤回してほしい旨を申し入れたが、調査担当者はこれを受け入れなかった。損害としては、X1の精神的苦痛、X2とX3が違法な本件情報要請に対応するために支出した費用、X2とX3の社会的評価ないし信用の低下減退による無形損害、弁護士費用である。

(b) 被告の主張

日星租税協定26条1項、3項、日蘭租税条約25条1項、3項は、被要請国の利益を保護する趣旨の規定であると解され、被要請国の居住者の権利利益を保護する責任を負うのは被要請国の税務当局であるといえる。国際業務課長は、本件情報要請に当たり、被要請国の居住者である原告らに対し職務上の法的義務を負っているとは認められないから、その職務上の法的義務違反は認められない。また、原告らには、国賠法上の違法の前提となる権利ないし法益の侵害も存在しない。

5. 第一審の判断

第一審判決は次のように判示して、情報要請の取消請求と地位の確認請求については訴えを却下し、国家賠償請求については請求を棄却した。

(1) 争点1（本件各取消請求に係る本件各情報要請の処分性の有無）について

「……情報要請行為は、被要請国の権限ある当局を名宛人としてその職務権限の行使を依頼するものであり、国民を名宛人とするものではなく、国内における行為になぞらえていえば、他の行政機関に対する内部的な依頼に類似する行為であるということができ、情報要請行為それ自体により、国民（外国法人を含む。以下同じ。）に対して何らかの作用や法律上の効果を及ぼすものであるとはいえない。」

「……本件各租税条約に基づく情報要請行為は、国民の権利義務を形成し又はその範囲を確定することが法律上認められているものに該当するとは

いえず、抗告訴訟の対象となる行政処分にあたらないというべきである。」

「……原告らは……本件各情報要請に処分性を認めて争訟の対象とするのが、裁判上の救済のタイミングとして適切である旨主張する。」

「しかし、……被要請国が情報要請に応じるか否かは……被要請国の権限ある当局の判断に委ねられていると解されるから、むしろ、被要請国の判断の適否を、非要請国の居住者が被要請国において争うほうが適切であり、我が国の裁判所においてその点を審理判断することは必ずしも適切であるとはいえない場合もあると考えられる。他方、要請国の当局による情報要請行為は、基本的に、課税要件事実に関する資料を収集する目的で行われるものであり、課税のための手段にすぎないものであるところ、具体的な課税に至る前の段階におけるその手段たる行為について処分性を認めなければ適切な時期に救済を得られないと解すべき理由もない。」

(2) 争点2（本件各確認請求に係る確認の利益の有無）について

「……実質的当事者訴訟としての確認の訴えについても、民事訴訟一般における確認の訴えと同様に、即時確定の利益がある場合、換言すれば、現に、原告の有する権利または法的地位に危険又は不安が存在し、これを除去するため被告に対し確認判決を得ることが必要かつ適切な場合に限り、確認の利益があるものとして、これを提起することが許されるものというべきである（最高裁昭和30年12月26日第三小法廷判決・民集9巻14号2082頁参照）。」

「本件各情報要請は、M夫婦に対する本件所得税調査の一環として行われたものであり、当該調査が行われ、本件各情報要請に係る情報が取得、保有されるに至ったからといって、当然にそれが利用されて、M夫婦に対する更正処分や、ましてや原告らに対する何らかの課税が行われることになるという関係にはないから、M夫婦や原告らの課税関係に係る法的地位に現実の危険を及ぼすものではないことが明らかである。」

「……原告らが主張する上記の情報についても、正当な行政目的に資する

ものとして客観的な必要性が認められるものであれば、法令上の根拠に基づき、その開示が義務付けられているものであって、被告がそれを取得し、利用することは、直ちにプライバシーを侵害するものとはならないという性質のものである。」

「以上のとおり、原告らが主張する上記の情報を被告が取得等した場合の不利益の性質や、事後的な損害の回復の困難性の程度等を勘案すると、プライバシーの侵害の予防を目的とした確認の訴えについては、その目的に即した有効適切な争訟方法であるということはできず、その確認の利益を肯定することはできないというべきである。」

(3) 議論の前提としての上記3の(8)の被告の主張について

第一審判決は上記(1)と(2)のように述べて、情報要請の取消請求と地位確認請求の訴えを違法とした後、国家賠償請求についての検討にはいるが、その前提として、「租税条約上の情報交換制度において、要請国の税務当局が、被要請国に情報を要請するに当たり、被要請国の居住者の権利利益を保護すべき職務上の法的義務を負っているものということはできない。」との国側の主張（上記4(8)(b))に対し、次のように述べて、要請国は被要請国の居住者との関係においても法的義務を負うとした。

「……税務職員は、被要請国の居住者との関係でも、上記の必要性の要件及び本件各租税条約上の要件のいずれにも沿って、本件各租税条約に基づく情報要請を行うべき職務上の法的義務を負っているというべきであり、これと異なる被告の主張は採用することができない。」⁶⁾

この前提に立てば、要請国が被要請国に違法な情報交換要請を行えば、要請国には被要請国の居住者に対する損害賠償義務が発生し得ることとなる。第一審判決は、続いて、争点3から争点5までにつき、本件各情報要請の違法性について判断していく。

6) この判示は、判決文の第3の6（争点4についての判断）(1)でも繰り返されている。

(4) 争点3 (本件各情報要請が非関連情報を要請するものとして違法か否か) について

「……認定した事実によれば、……客観的に見て相当複雑な資金や乙社を含む関係各社の株式の移動が行われてきたというべきであり、これらの取引に参与していない第三者の立場からみれば、これらの資金の移動、関係各社の株式の移動や関係各社及びA財団の設立の経緯等について、その趣旨ないし目的が一見して明瞭であるとはいえない。そうすると、平成24年当時、M夫婦に対する所得税法の適用を含め、我が国の租税法を適正に執行するためには、これらの資金及び株式の移動の全容や関係各社及びA財団の設立の真の趣旨ないし目的を解明する必要があるものと認められる。」

(5) 争点4 (本件各情報要請が国内入手不可能情報を要請するものとして違法か否か) について

(a) 本件シンガポール各口座に関する情報 (争点4-①) について

「……ある情報が要請国の国内入手不能情報に該当するか否かは、当該情報と同じ性質の情報が要請国の国内に存在すると仮定した場合に、要請国の税務当局がこれを要請国の法令の下において又は行政の通常の運営において入手することができないかどうかという観点から判断すべきものである。」

「……本件各シンガポール口座に関する本件シンガポール情報要請が国内入手不能情報を要請するものとして違法であるとはいえない。」

(b) 本件要望期限後における本件オランダ情報要請継続の適否 (争点4-②) について

「……国内租税法を適正に執行するため必要な情報を交換すること等を趣旨・目的とする租税条約における情報交換制度の下において、この加重要件〔筆者注：「偽りその他不正の行為」〕の基礎となるべき事情の調査を補

充することが排除されているものとも解されない。通常の更正期限後に、加重要件の基礎となるべき事情について、我が国の法令の下において又は行政の通常の運営において入手することができないとはいえない。」

(c) 更正決定等をしない旨の通知後における本件各情報要請継続の適否（争点4-③）について

「これらのことを踏まえると、当該通知〔筆者注：更正決定をしない旨の通知〕は、当該時点では一応調査を終了させるものの、その後の調査を一切行わないといった意味のものでなかったと解されるところである。……」

「……原告らに対してされた更正決定等をしない旨の通知が上記の調査結果の通知の趣旨を出るものといえない場合には、当該通知は、当該時点では一応調査を終了させるという趣旨のものにとどまり、その後の調査を一切行わないというような意味のものであるとはいえないというべきである。」

「……M夫婦に対して新通則法下の様式に準じて税目及び課税期間を特定した「更正決定等をすべきと認められない旨の通知書」が送付されているからといって、当該通知は、それ以外の点において、新通則法施行前において行われていた……調査結果の通知の趣旨を出るものとはいえないというべきであり、……その後の調査を一切行わないというまでの意味のものであったとはいえない。」

(6) 争点5（本件各情報要請が情報入手手段を尽くさずに行われ又は既に我が国で得た情報を要請するものとして違法か否か）について

「……我が国が要請国としてする情報要請に際しての上記の補完性の内容を具体的に見ると、この点は、結局のところ、税務職員が情報要請をするに際しての「必要があるとき」との要件（……）に収れんされるものと解される。そして、上記要件の意味は、国内において質問検査権の行使が許される場合に準じて理解すべきところ、当該調査の目的、調査すべき事項、

申告の内容、帳簿等の記入保存状況、調査対象者の事業の形態等諸般の具体的事情に鑑み、客観的な必要性があると判断される場合をいうものと考えられ、この場合における情報要請の範囲、程度、時期、場所等の実施の細目については、上記の客観的な必要性と、調査対象者の私的利益との衡量において社会通念上相当な限度にとどまる限り、権限ある税務職員の合理的な判断に委ねられているものと解するのが相当である（最高裁判所昭和48年7月10日第三小法廷決定・刑集27巻7号1205頁〔筆者注：荒川民商事件〕、最高裁判所昭和58年7月14日第一小法廷判決・訟務月報30巻1号151頁〔筆者注：千葉民商事件〕、最高裁判所平成5年3月11日第一小法廷判決・訟務月報40巻2号305頁〔筆者注：奈良民商事件〕各参照。）

「……本件各情報要請の対象となった情報については本件各租税条約に基づき情報を要請する客観的な必要性があったものということができ、その必要性と本件所得税調査の対象者たる M 夫婦の私的利益との衡量において、本件各情報要請に至った税務職員の判断が社会通念上相当な限度を逸脱していたと認めることはできない。」

「以上によれば、本件各情報要請が情報入手手段を尽くさずに行われ又は既に我が国で得た情報を要請するものとして違法であるとはいえない。」

(7) 争点6（本件各情報要請を原因とする原告らの国家賠償請求権の有無）について

「以上……において検討したところによれば、本件各情報要請に国賠法上の違法があるとはいえないから、その余の点につき判断するまでもなく、原告らに本件各情報要請を原因とする国家賠償請求権が成立するとはいえない。」

6. 控訴審の判断

控訴審の東京高裁平成29年10月26日判決は、大部分につき第一審判決を引用し、控訴人の控訴を棄却した。ただし、本件が国家賠償請求の対象となるか

どうかについての国側主張を、第一審の判示に加えて、次のように述べて斥けている。

「これに対し、被控訴人は、本件コメンタリー〔筆者注：OECDモデル租税条約コメンタリー 26条関係〕を引用し、被要請国の居住者の権利利益を保護する責任を負うのは国内法令を執行する被要請国の税務当局である旨主張する。しかし、被要請国の税務当局が被要請国の居住者の権利利益を保護する責任を負うとしても、そのことにより、要請国の税務当局が上記責任を免れるとする合理的理由は見当たらない。そして、要請国の税務当局が負う職務上の法的義務と被要請国の税務当局が負う法的義務は互いに排斥し合う関係に立つものではなく、被要請国の居住者の権利利益保護の観点から両立し得る関係に立つものと解すべきであって、被控訴人の上記主張は採用することができない。」

7. 検討

(1) 本件判決の意義等

本事案は、二国間租税条約に基づく情報交換について、取消請求訴訟、地位確認請求訴訟及び国家賠償請求訴訟が提起されたものであるが、二国間租税条約に基づく情報交換についてこれらの訴訟が提起されたことは、おそらく過去にはなく、その意味で先例性の高い判決である。

情報要請の取消請求と地位確認請求については、伝統的な考え方により訴えが不適法とされ却下されたが、損害賠償請求については、情報の被要請国の居住者等も情報の要請国に損害賠償請求ができることが示され、また、「関連する情報」を要請するものか「証拠漁り」に該当するのかの判断基準も示された。

事実関係は複雑であり、不明な部分も多いが（そもそも事実関係について不明な部分が多いために情報要請が行われている）、事実関係を通して、富裕層の投資や節税のために何十億円ものカネが関連企業間で回されている実態を垣間見ることができる。そして、外国を舞台に行われている投資や節税のための取引の全容を税務当局が把握することの困難さも理解することができる。

(2) 争点1 (本件各取消請求に係る本件各情報要請の処分性の有無) について

取消訴訟の訴訟要件(主観的訴訟要件)としては、①取消訴訟の対象(処分性)、②原告適格、及び③(狭義の)訴えの利益が必要である⁷⁾。取消訴訟の対象となる「処分」とは、行政庁の処分その他公権力の行使に当たる行為をいい(行政事件訴訟法3条2項)、公権力の主体が行う行為のうち、その行為によって国民の権利義務を形成し又はその範囲を確定することが法律上認められているものをいうが⁸⁾、二国間租税条約の規定に基づく情報交換要請の名宛人は被要請国の権限ある当局であり、情報交換要請が直接国民の権利義務を形成し又はその範囲を確定するものではない。第一審判決もその旨を述べる(前述4(1))。

処分性の有無の判断については、最高裁において柔軟に解された事例があり⁹⁾、原告らも「情報というものは、一旦これを人間が五感を通じて入手してしまうと、これを無かったことにするのは不可能なものであることからすると、本件各情報要請に違法性が存する場合、被告が情報を入手する前に、これを是正できる機会を与えられることが非常に重要な位置を占める。」「したがって、本件各情報要請に処分性を認めて争訟の対象とするのが、裁判上の救済を与えるタイミングとして最も適切というべきである。」と主張して、本件情報交換要請を形式的行政処分として取り扱うべきと主張したが、第一審判決は、「具体的な課税に至る前の段階におけるその手段たる行為について処分性を認めなければ適切な時期に救済を得られないと解すべき理由もない。」として、原告の主張を斥けた。裁判所としては、課税処分が行われた後で当該処分の違法性を争えば足りると判断したものと考えられる(上記5(1)参照)。

第一審判決の判断は、現行制度の下においては妥当なものと考えられるが、

7) 宇賀克也『行政法概説Ⅱ 行政救済法(第5版)』(有斐閣、2015)第1部第9章3参照。

8) 第一審判決が引用する最高裁昭和30年2月24日判決・民集9巻2号217頁、最高裁昭和39年10月29日判決・民集18巻8号1809頁。

9) 最高裁平成17年7月15日判決・民集59巻6号1661頁〔病院開設中止勧告取消訴訟事件〕、最高裁17年10月25日判決・判時1920号32頁〔病床数削減勧告取消請求事件〕、最高裁平成20年9月10日判決・民集62巻8号2029頁〔土地区画整理事業計画決定取消請求事件〕等。浅妻・前掲注1、204頁参照。

政策論・立法論としては、納税者の権利保護等の観点から、情報交換要請を行う場合（又は行った場合）に納税者に通知し、納税者に当該情報交換の差止め等の機会を与えることなども考えられる。他方で、納税者への通知を税務当局に義務付けることとした場合には、納税者に対する調査を困難にするおそれも大きいと思われる（後述8参照）。

（3）争点2（本件各確認請求に係る確認の利益の有無）について

平成16年の行政事件訴訟法の改正によって、同法4条1項に定める「当事者訴訟」の例示として「公法上の法律関係に関する確認の訴え」が挿入された。もともと実質的当事者訴訟には確認訴訟が含まれていた¹⁰⁾ので、この改正は確認的な意味しかもたないとされるが¹⁰⁾、立法者の意図は、明文化によって、確認訴訟を積極的に活用することを促すことであるとされている¹¹⁾。しかし、確認の利益がどのような場合に認められるかについては、判例の積み重ねに待つばかりともされている¹²⁾。本件第一審判決は、「現に、原告の有する権利又は法律的地位に危険又は不安が存在し、これを除去するために……必要かつ適切な場合に限り、確認の利益があるものとして、これを提起することが許されるというべきである……。」とした上で、本件においては、（i）M夫婦や原告らの課税関係に係る法的地位に現実の危険を及ぼすものではない、（ii）公務員は守秘義務を負っており、相手国から入手した情報が現実¹³⁾に第三者に流布されるなどして関係者の権利利益が侵害される可能性は直ちには想定し難い、（iii）原告らの投資運用の内容、顧客などに関する情報についても、正当な行政目的に資するものとして客観的な必要性が認められるのであれば、その開示が義務付けられている、などとして原告の確認の利益を否定している（前述5（2））。租税法の分野における確認の訴えの典型例は、租税債務不存在確認請求事件であり、これについては確認の利益が認められて本案の審理が行われる場

10) 南博方ほか編『条解行政事件訴訟法（第4版）』（弘文堂、2014）127頁。

11) 同127頁。

12) 同128頁。

合もあるが¹³⁾、情報要請の地位確認請求については確認の利益が認められることは難しいといえよう。

(4) 損害賠償請求の前提としての、情報要請国の税務当局の職務上の法的義務について

第一審判決は、情報要請国の税務当局は、情報交換の必要性の要件及び租税条約上の要件のいずれにも沿って租税条約に基づく情報要請を行うべき法的義務を負っていると判示して、これを消極的に解すべきとの国側の主張を斥けた（前述5(3)）。また控訴審判決も、「要請国の税務当局が負う職務上の法的義務と被要請国の税務当局が負う法的義務は互いに排斥し合う関係に立つものではなく、被要請国の居住者の権利利益保護の観点から両立し得る関係に立つものと解すべき」と判示した（前述6）。これにより、被要請国の居住者も、要請国の税務当局の要請が違法である場合には、要請国に損害賠償ができる旨が明確に示された。

(5) 争点3（本件各情報要請が非関連情報を要請するものとして違法か否か）について

日星租税協定26条1項は「締約国の権限のある当局は、この協定の規定の実施又は両締約国の若しくはそれらの地方公共団体が課するすべての種類の租税に関する両締約国の法令（当該法令に基づく課税がこの協定の規定に反しない場合に限る。）の規定の運用若しくは執行に関連する情報（such information as is foreseeably relevant）を交換する。情報の交換は、第1条〔筆者注：人的範囲〕及び第2条〔筆者注：対象税目〕による制限を受けない。」と規定する¹⁴⁾。また、日蘭租税条約25条1項も同様の規定（「運用若しくは執行に関連

13) 例えば、相続税法34条1項に基づく連帯納付義務の不存在確認請求（東京高裁平成20年4月30日判決・訟月55巻4号1952頁）、無断で土地所有権移転登記が行われたことを理由とする贈与税の納税義務の不存在確認請求（東京高裁平成19年9月20日判決・税資257号順号10783）等。

する情報」）を置く。日星租税協定26条1項も日蘭租税条約25条1項も、OECD モデル租税条約（2010年版）26条1項とほぼ同じ規定である。

OECD モデル租税条約コメンタリー26条関係のパラ5は、『「関連する（foreseeable relevance）」との基準は、租税問題に関する情報交換を最も広範囲に規定するよう意図されており、同時に、両締約国が、任意に『証拠漁り』を遂行し又はある納税者の租税問題と関連しているとは思われない情報を要求し得ない旨を明らかにすることが意図されている。』と述べるが¹⁵⁾、どこまでが「許される情報交換」であり、どこからが「証拠漁り」（fishing expedition）となるかの明確な線引きは容易ではない¹⁶⁾。しかし、本件については、我が国の租税法（所得税法）の適用のために、調査対象の納税者（M 夫婦）の関連者について、課税要件の充足の有無に関する情報の提供を求めているものであり、「証拠漁り」には該当しないものと考えられる。

なお、本件で原告らが特に問題であるとしたのは、X2が投資運用会社となっている全ての投資信託の委託者、受託者、受益者、運用会社、運用内容、分配計算方法等について課税当局が情報要請した点である。原告らは、これらの情報はM 夫婦の課税問題とは無関係であると主張したが、第一審判決は、X2が運用した複数の投資信託に関連して、趣旨ないし目的の不明瞭な資金移動が行われていることや、X2がどれほど広範に一般投資家向けの投資信託を運用する会社であったかも明らかでなかったことなどを理由として、これらの情報は非関連者情報には該当しないとした（前述5(4)）。結局、「関連する情報」に当たるかどうかは、資金移動等の趣旨・目的の不明瞭性、調査対象の納税者と

14) 平成22年改正前の26条1項は、第2文で「情報の交換は、第1条の規定による制限を受けない。」とだけ規定されていた。

15) OECD モデル租税条約コメンタリーの和訳については、川端康之監修『OECD モデル租税条約2010年版（所得と財産に対するモデル条約）簡略版』（日本租税研究協会、2011）397頁による。以下も同じ。

16) この点につき指摘するものとして、増井良啓「租税条約に基づく情報交換：オフショア銀行口座の課税情報を中心として」金融研究（日本銀行金融研究所）2011年10月号253頁、293頁。

の関連性等を総合的に考慮して判断せざるを得ないものと考えられる。

このほか、第一審判決は、「M 夫妻の関与税理士が投資信託等について一定の説明を行っているのであるから、当該投資信託等について情報要請することは情報漁りである」旨の原告らの主張を、「税理士の陳述内容のみをもって M 夫婦の確定申告書の記載の差異に合理性があるとは客観的には確認できないものというべきであるから、その合理性を確認する目的で上記各情報を探索すべき必要性がないことにはならない」として斥けている。すなわち、納税者が必要な情報を提供しなかった場合のみでなく、納税者が情報を提供したとしてもその情報が正しいかどうかを確認するための情報交換も許されるとした。これは当然のことであろう。

(6) 争点 4 (本件各情報要請が国内入手不可能情報を要請するものとして違法か否か) について

(a) 本件シンガポール各口座について関する情報 (争点 4-①) について

日星租税協定 26 条 3 項(b)及び日蘭租税条約 25 条 3 項(b)の規定によれば、一方の締約国は、一方の締約国又は他方の締約国の法令の下において又は行政の通常の運営において入手することができない情報を提供する義務を負わない。これは OECD モデル租税条約 (2010 年版) 26 条 3 項(b)と同様の規定である。原告らは、日本にはシンガポールのように裁判所が金融機関に情報の提出を命じる制度はないから、日本に存在しない司法制度の利用に至った本件シンガポール情報要請は日星租税協定 26 条 3 項(b)の要件を満たさないと主張したが、第一審判決は納税者の主張を斥けた (前述 5(5)(a))。OECD モデル租税条約コメンタリー 26 条関係のパラ 15 も、「……被要請国は、要請国の法令若しくは慣行の下では許されない行政上の措置を実施し、又は要請国の法令若しくは行政の通常の運営においては入手することができない情報を提供する必要までは存しない。つまり、一方の締約国は、他方の締約国の情報制度が自国の情報制度よりも広範囲に及ぶ範囲には、当該他の締約国の制度の利点を利用することはできないということになる。」と 26 条 3 項(b)の趣旨を説明している。

シンガポールや英国など、金融機関の口座情報の提供に当たっては裁判所による提出命令が必要である国も多いことから、第一審判決は、そのような制度を持つ国に対しても我が国からの情報交換要請が可能であることを確認したことに意義がある。

(b) 本件要望期限後におけるオランダ情報交換要請の適否（争点4-②）について

X3は、M夫婦の平成21年分所得税の更正期限（平成23年12月改正前の国税通則法70条1項一号により、法定申告期限から3年を経過した日＝平成25年3月15日）後には本件オランダ情報要請を継続する根拠は失われたと主張したが、第一審判決は、租税条約の情報交換制度の下において、「偽りその他不正の行為により税額を免れていた」という加重要件（同条5項、現在の4項）の基礎となるべき事情の調査を補充することは可能であると判示した（前述5(5)(b)）。

なお、X3は、加重要件の存在を被告が主張立証することが必要であるとも主張したが、加重要件が存在するかどうかは相手国から情報が提供されてから（さらには納税者に追加的に質問検査権を行使してから）判明することも多いであろうから、加重要件の存在は情報要請を行うに当たっての前提ではないと解すべきであろう。

(c) 更正決定をしない旨の通知後における本件各情報要請継続の適否（争点4-③）について

原告らは、更正決定をしない旨の通知後における本件各情報要請継続は、新通則法74条の11に反し違法であると主張したが、第一審判決は、原告らがその根拠とする新通則法74条の11は、平成23年改正法附則39条3項により平成25年1月1日以後に納税義務者に対して行う質問検査について適用されるものとされており、同日前に行われていた調査については適用対象外とされているとして、原告の主張を斥けた（前述5(5)(c)）。更に原告は、新通則法は租税法

の一般原則を確認的に規定したものであるので、同附則にかかわらず、本件所得税調査にも新通則法が適用されるべきであると主張したが、受け入れられなかった。

旧通則法の適用事案として、本判決の判断は当然であると考えられるが、同じことが新通則法74条の11の下で行われた場合はどうなるだろうか。税務調査において条約相手国に情報要請が行われた場合、相手国から情報が提供されるまでに数か月以上かかることから、新通則法74条の11の施行前は、「今回の調査は終了するが、情報交換要請により得られる情報等により、新たに課税上の問題点が認められた場合には再調査を行う」旨の説明が行われていた模様である（第一審判決の第2の4(8)（争点6）の被告の主張参照）。しかし、新通則法74条の11の下でこのような説明が許容されるかどうかについてははっきりしない。税務当局は、国税に関する実地の調査を行った結果、更正決定等をすべきと認められない場合にはその旨を納税者に通知し（新通則法74条の11第1項）、また、国税に関する調査の結果更正決定等をすべきと認められる場合には、調査結果の内容を説明すべきものとされており（新通則法74条の11第2項）、調査の部分ごとにそのような通知又は説明を行うことを新通則法は前提としていない。しかし、条約相手国から回答が来る数か月後あるいは1年以上後まで調査を終結させないことも、納税者の立場を不安定にするとと思われる。また、情報要請が行われた場合に限らず、例えば法人税の調査において一般調査と並行して移転価格調査が行われている場合にも同様の問題が生じる。一般調査（移転価格以外の調査）が終わって調査内容の説明が行われた後には移転価格調査は行うことができないとすれば、移転価格調査につき一般調査よりも1年長い6年の除斥期間（措置法66条の4第21項）を設けた意義が失われることとなる。新通則法74条の11第6項は、除斥期間の特例規定と相性の悪い規定といえよう。この両者を実務上調整するためには、調査につき終了していない項目が残されている場合には、新通則法74条の11第1項の通知又は第2項の説明ではないと納税者に説明しつつ、中間的な通知・説明をすることなどが考えられるかもしれないが、立法による解決を図るべき事項と思われる。

もしもそのような留保を置かずに新通則法74条の11の通知又は説明を行った後に、条約相手国から情報の提供があった場合には、同条6項にいう「新たに得られた情報に照らし非違があると認める」場合に当たるかどうかという問題も生じることとなる。

(7) 争点5（本件各情報要請が情報入手手段を尽くさずに行われ又は既に我が国で得た情報を要請するものとして違法か否か）について

情報交換の必要性について、原告らは厳格な補充性を要求し（したがって、納税者が提供した情報については情報要請すべきでなく、また、我が国で手段の限りを尽くしても得られなかったことが情報要請の前提として必要であると主張し）、これに対して、国側は、そこまでの厳格性は求められないと主張した。

日星租税協定、日蘭租税条約には、補充性に関する規定は置かれていないが、OECD モデル租税条約コメンタリー 26条関係のパラ9(a)は、「他方の国に対して情報の提供要請が行われる前に、まず、国内の課税上の手続に基づき利用し得る通常の情報源に依拠すべきことが了解されている。」としている。情報要請国の税務当局が、自らが国内で行い得る情報収集の手段を尽くさず、他国の税務当局に情報提供を求めるとすれば、それは情報要請を受ける国の税務当局にとっては迷惑な話であるから¹⁷⁾、これは当然の了解事項であろう。

他方、情報要請側の税務当局としては、納税者が提出した資料が正確かどうかの「裏取り」も必要であり、納税者が何らかの資料を提出したからといって情報収集の必要がなくなるものではない。したがって、納税者が提出した資料が正確かどうかの検証のための情報要請は認められるべきであり、当該事項について納税者が提出した（あるいは陳述した）からといって情報交換が違法となるものではない（第一審判決の第3の7（争点5についての判断）の(4)）。

また、「手段の限りを尽くした」という要件を設定することは、課税当局に

17) 情報要請を受ける側の課税当局は、自国の税収増には直接には寄与しない仕事を相互主義の観点から引き受けている。

情報入手手段の見落としが1点でもあればそれを理由として情報交換を違法とするということであり、課税の公平性の観点からは適当でないと考える。第一審判決は、補充性は「必要があるとき」の要件に収れんされるとし、「当該調査の目的、調査すべき事項、申告の内容、帳簿等の記入保存状況、調査対象者の事業の形態等諸般の具体的事情に鑑み、客観的な必要性があると判断される場合」をいうとしている（前述5(6)）。

(8) 争点6（本件各情報要請を原因とする原告らの国家賠償請求権の有無）について

前述(2)～(7)までの検討に基づき、第一審判決は、「原告らに本件情報要請を原因とする国家賠償請求権が成立するとはいえない。」と結論づけた。

8. おわりに——政策論としての論点

(1) 外国における議論の概観

欧州では、CJEUの *Sabou* 事件¹⁸⁾や *Berlioz* 事件¹⁹⁾を契機として、情報交換の対象となる納税者に対する通知を求め、あるいは納税者の争訟手段を確保するよう求める声が強まっている。例えば、IFA（国際租税協会）がバーゼル（スイス）で開催した2015年の年次総会では、「納税者の基本的権利の実際上の保護」が2つの主要議題のうちのひとつとされ、租税条約に基づく情報交換手続における納税者の権利保護についても活発な議論が行われた²⁰⁾。他方、他国に情報要請を行うことについて調査対象の納税者に事前通告を行うことや、納税者による差止め請求を認めること、あるいは納税者その他の第三者に情報要請

18) *Jiří Sabou v. the Czech Republic*, Case C-276/12, 22 Oct 2013.

19) *Berlioz Investment Fund SA v. Directeur de l'Administration des Contributions Directes*, Case C-682/15, 16 May 2017.

20) IFAの2015年年次総会の本テーマについての各国報告とまとめについては、IFA, “The practical protection of taxpayers’ fundamental rights” *Cahiers de droit fiscal international*, Volume 100B, 2015 参照。その概要の紹介として、大野雅人「納税者の基本的権利の実際上の保護」租税研究795号224頁（2016）。

の内容について（差止め請求の手續等において）開示することは、税務調査への大きな支障ともなりうるものであり、納税者に情報交換を阻止するための過度の法的手段を与えることは脱税を助長することにもなり得るとして、税務当局の懸念も根強い²¹⁾。今後、海外に多額の資産を有する富裕層と税務当局との間での綱引きが行われる分野と思われる²²⁾。

（2）他国への情報要請の限界

各国の税務当局は、原則として他国において調査権限を行使することはできないが、他国の税務当局に二国間租税条約又は多国間租税条約の情報交換規定に基づく情報要請を行うことができるのであるから、情報交換を積極的に行うべきであると一般に期待されているようである。また、納税者の国外関係者の外国における実態についての立証責任も、証拠との近さはあまり重視すべきでなく、情報要請で関連資料が入手できる税務当局が負うとされた事例もある²³⁾。しかし、情報要請を行うということは、他国に負担を掛けることでもある。

国税庁の報道発表資料²⁴⁾によると、平成24年度から平成28年度にかけて、我が国が受けた「要請に基づく情報交換」の件数は955件、他方で我が国から行った「要請に基づく情報交換」の件数は2,620件であり、我が国が行う情報要請件数が我が国が受ける情報要請件数の2.7倍となっている。この数字の違

21) Torsten Fensby, “*Berlioz: Does the Global Forum Information Exchange Standard Violate Human Rights?*” *Tax Notes Int'l*, October 23, 2017, at 379, 383.

22) 増井良啓「課税情報の交換と欧州人権条約」法学新報123巻11・12号（2017）333頁、354頁は、我が国において課税目的の情報交換について基本権を意識することが少ないとして警鐘を鳴らす。

23) 例えば、東京高裁平成25年5月29日判決・裁判所ウェブサイト（レンタルスペース事件）。ただし、平成29年度改正後の措置法66条の6第3項・4項では、書類等の提示・提出がない場合の推定規定が置かれ、一定の事項についての立証責任は納税者に負わされている。

24) 国税庁「平成28事務年度における租税条約等に基づく情報交換実績の概要」（平成29年11月）。http://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2017/joho_kokan/pdf/joho_kokan.pdf

いは、我が国の納税者である個人・企業が積極的に海外展開しているために生じているものかもしれない、また、我が国の税務当局が積極的に情報交換制度を活用していることを示しているのかもしれないが、我が国の税務当局が他国と比べて納税者に対して弱い情報収集権限しか持っていないことを示すものである可能性もある。情報交換が十分に機能しているのであれば問題はないが、今後我が国から他国への情報要請件数がさらに増加すれば、他国からの回答待ちの期間がさらに長くなることも考えられ、これに加えて他国から我が国への情報要請が増加すれば、我が国の税務当局は情報要請に回答するための調査事務が増加することとなる。我が国としては、納税者の海外での活動を税務当局がより効率的に把握できる仕組み²⁵⁾を考えていく必要があると思われる。

(おおの・まさと 筑波大学大学院ビジネス科学研究科企業法学専攻教授)

25) 平成24年度改正で国外財産調書制度が導入され、平成29年度改正後の外国子会社合算課税制度で一部の立証責任が納税者に負わされ、租税回避スキームの義務的開示制度(MDR)の創設が検討されるなど、そのような方向の動きは確実に進められている。

筑波ロー・ジャーナル 24号

2018年6月発行

発行者 筑波大学大学院

ビジネス科学研究科企業法学専攻
〒112-0012 東京都文京区大塚3-29-1
TEL 03-3942-5433
FAX 03-3942-5434

筑波大学法科大学院

〒112-0012 東京都文京区大塚3-29-1
TEL/FAX 03-3942-6897

教授 大野 雅人
大淵 真喜子
岡本 裕樹
川田 琢之
木村 真生子
潮海 久雄
平嶋 竜太
本田 光宏
弥永 真生
山田 務

准教授 小林 和子
藤澤 尚江
渡邊 絹子

教授 大石 和彦
大塚 章男
田村 陽子
姫野 博昭
松家 元
森田 憲右

准教授 岩下 雅充
白石 友行
直井 義典
日野 辰哉
渡邊 卓也

特任教授 京野 哲也

編集者
制作
印刷所

筑波ロー・ジャーナル編集委員会
株式会社TKC
倉敷印刷株式会社

TSUKUBA LAW JOURNAL

No.24 June 2018

Articles

Eine Überlegung zum verfahrensrechtlichen Schutz vor Belastungen besonders verletzbaren Zeugen im Strafverfahren

– fokussierend auf die Schutzbedürftigkeit von den Zeugen im deutschen Strafprozess

.....**Tomomitsu Iwashita** 1

Über die “Subjektivierung des Verfassungsverstößes”

.....**Kazuhiko Oishi** 29

Le rôle de la subrogation réelle dans le domaine du gage d'un ensemble de biens mobiliers corporels

.....**Yoshinori Naoi** 59

Enhancing the Credibility of Financial Statements of SMEs: Germany (1)

.....**Masao Yanaga** 85

Case Note

A case that denied a claim of damage filed by residents of requested states against the Japanese government (requesting state) that requested information exchange under double tax conventions (DTCs): 17 February 2017 decision of the Tokyo District Court

.....**Masato Ohno** 133

ISSN:1881-8730