

税法における租税法律主義

小 山 威 倫

目 次

- I はじめに
- II 明治憲法の租税法律主義
- III 新憲法の租税法律主義
- IV 租税法律主義の具体的内容
- V 租税法定立上の租税法律主義
- VI 税法解釈上の租税法律主義
- VII おわりに

I はじめに

近代の法治主義は、立法権と執行権の分立を前提として、公権力の行使を法律の根拠に基づいてのみ認め、もって国民の自由と財産とを保障することを目的とするが、歴史的にみた場合、租税法律主義は、近代法治主義の確立において中核的な役割を果たしてきたといえることができる。即ち、近代以前の国家においては、封建領主や絶対君主が戦費の調達や個人的欲望の満足のために、恣意的な方法で課税を行なうことが多かったため、勃興しつつあった市民階級と

それを背景とする国民代表機関とのこれに対する抵抗が徐々に実を結び、「代表なければ課税なし」という思想の下に、国の課税権は国民代表議会の定める法律の規定に基づくことなしには行使され得ないという憲法原則が確立することになったのである。漢書にもいう「苛政は虎よりも猛し」「夫子曰く、何のために去らざるかと、曰く、苛政なしと、夫子曰く、小子これを識るせ、苛政は虎よりも猛し」の言葉は、重税、苛斂誅求が、いかにむごたらしいものであったかを物語っているといえよう。英国の租税闘争によって人民の勝ち取った「承諾なければ課税なし」という先例にならい、西欧諸国も、人民の租税に対する承諾権を獲得したのであるが、それに拍車をかけたのがフランス革命、アメリカの独立戦争であり、それはフランスの人権宣言、アメリカの独立宣言にまで発達し、近代憲法の制定を見、議会政治が誕生し、人民によって選出された代表者によって構成された議会が租税の賦課徴収を承認し、その承認を受けた租税法によって実際の賦課徴収が行なわれるというルールが布かれるに至り、これが租税法律主義の誕生となり、近代憲法における重要な内容を占めるに至ったのである。この意味において、租税法律主義は、近代民主政治の骨幹であるということが出来る。わが国の近代国家の体裁をととのえる基礎となった明治憲法も租税法律主義を宣言し、新憲法も同じよう、に30条および84条において、租税法律主義の採用を明らかにしている。

租税の法的根源であり、課税行政上の根底でもあるべき租税法律主義については、過去幾多の学者によって解明され、論述も尽くされているのであるが、現在なお、理論面において、また、具体的な分野、例えば、解釈論、適用論、課税行政面等において問題となる点が多いように思うので、あえて、浅学非才を顧みず、税法学の立場よりそれがどのように観念され、どのように理解すべきか考察を試みることにした。租税法律主義は、租税学の萌芽であり、終着点でもある⁽⁴⁾。

もとより、泰西の文献を比較考量する能力なく、説くところ偏狭独断に過ぎないことを恐れるのみであるが、務めて諸学者の見解と判例を背景として筆を進めて行くことにした。特に阿南先生に教えられるところ多大で、その説に共

税法における租税法律主義

鳴するところ多き為、先生の意見が多分に取り入れられていることを諒とされたい。

注① 忠佐市「租税法律主義」税理士界96号 p.4, 金子宏「租税法主義について」税経通信 Vol.20 No.5 p.21, 西川良「租税法律主義の一考察」税経通信 Vol.21 No.11 p.37 黒田覚「租税法律主義」税法学2号, 新井隆一「租税法律主義の憲法的意義」税法学第176号, 杉村章三郎「租税法律主義の意義」ジュリスト1968 No.17 p.8, 井上一郎「租主法律主義の歴史的考察」租税法学 211・214・215号, 下村芳夫「現代における租税の意義について」税務大学校論叢5 p.3以下, 三木清外「社界史的思想史」お島恭彦「近世租税思想史」, 高島善哉「社会思想史概論」, 松平平治「イギリス憲政史」, 小松春雄「政府と人民」, 高木八尺「人権宣言集」, 伊藤正己「法の支配と自由な言論」, 野田良三「フランス法概論」, 堀真琴「法と国家」, 羽仁五郎「日本における近代思想の前提」, 原口清「日本近代国家の形成」, 中川一郎「税法学の課程」税法学87・88・89号, 島恭彦「財政学概論」p.8以下, 宮沢俊義「人権宣言集」p.40 今井登志喜「英国社会史」p.219, 大淵利男「近代自然法思想と租税の理論」p.106, 田中英夫「アメリカ法の歴史」p.18。

Ⅱ 明治憲法の租税法律主義

租税法律主義は、Ⅰで述べたとおり、封建制度時代における王侯の専政に対する人民の血と涙と汗の闘争の歴史、即ち、専制的な王侯の支配から逃れて人民による民主政府をうち立てようとした苦難の歴史を背景にして生み出されたものであって、議会によって制定された法律によらなければ、租税を課せられないという原則により、人民の代表による承諾手段として今日の議会が発足し、議会政治の確立をみるに至った。この意味で、租税法律主義は、近代民主政治の骨幹であって、近代国家の憲法には等しく採り入れられているところである。

我が国が近代国家の体裁をととのえる基礎となった明治憲法は、その21条や62条を前提として、租税法律主義の原則を宣明した。明治憲法は欽定憲法であ

って、天皇は国の元首として統治権を総攬する絶対権を有していたから、税法の制定は、総て天皇の補助機関である政府によって発案され、国会は政府の提案した法案を協賛するに止まり、新たに条項を加えることはできないのは勿論、法案を修正する場合は政府の同意が必要であった。国会の同意も全く形式的のものにすぎなかった。課税庁による違法な処分について、法律に反することを理由に、処分の取消変更を求める請願権、または行政裁判所に対する訴願があるだけで、悪法もまた法なりの言葉が示すように、その適用を拒否する権利は、国民に認められていなかった。明治憲法は、国民の財産権について、「朕ハ我カ臣民ノ権利及財産ノ安全ヲ尊重シ、及之ヲ保護シ、此ノ憲法及法律ノ範囲内ニ於テ其ノ享有ヲ完全ナラシムルコトヲ宣言ス」と諭告し、27条には、「日本臣民ハ其ノ所有権ヲ侵サルルコトナシ、公益ノ為必要ナル処分ハ法律ノ定ムル所ニ依ル」と規定し、当時の学者は、租税法律主義の意義について、ただ、国民の財産権を侵害するには、国会の同意を得た法律によることを要し、命令をもって国民に新たな納税義務を課してはならない。また、租税法の解釈は、法規裁量であって、原則として自由裁量は認めないという行政権に対する理論的根拠を明らかにするだけであつた⁽⁴⁾。然し、この原則にも、憲法8条の緊急勅令、9条の独立命令、執行命令による場合、70条の緊急財政処分による規定等の例外があり、天皇の大権の名の下に、官僚による租税政策という広汎な理由づけによって、国民の財産権が、立法の上では、国民の意志とは無関係な命令によって納税義務を課する途が開かれ、行政上では、課税庁の秘密な有権的解釈によって、行政上の租税法律主義は、全く骨抜きにされ、事実上有名無実に終っていたことは、幾多の判例に徴しても明らかである⁽⁵⁾。

明治憲法における租税法律主義の特徴の第一は、租税法と予算とは全く別個の独立した存在であつたことである。62条と64条との規定は、内容においては関連のあることはいうまでもないが、形式的には何等関連のない全く別個の存在であつた。租税法の規定する収入金額が、歳入予算として、予算上に計上されているかどうか、また実質上歳出予算との関係がどうなっているかというこ

税法における租税法律主義

とは別問題として、租税法としては、予算の内容の如何にかかわらず、租税あに規定するところから従って、毎年国民から税金を徴収するということで法って、歳入と歳出に対して、租税法は何等関知するところがなく、租税法は、予算とは独立した別個の存在であって、予算構成の一部でないのみならず、予算と不可分の関係にあるものではないと考えられていた。

第二の特徴は、永久租税主義の確立であった。租税法と予算とが分離されただけでは、内容的には、租税法と予算とが無関係のものであるとは必ずしもいい得ないが、永久租税法主義を前提として考えれば、予算は1年を限度として制定されており、これに反し、租税法は永久無期限の法律であるとするならば、予算と租税法とが内容的に一致ということは到底考えられない。予算と租税法が形式的には全く別個の存在であり、また、内容的にも無関係ということになれば、租税法と予算の本質にも重大な変化が生じてくるわけであり、従って、租税法律主義の原則にも大きな変化が生じてくることは当然である⁶⁾。

憲法82条の規定は、極端に狭義に取り扱われ、一般的に新税を課するときとか、全面的な改正が行なわれるときは、法律案が議会に提出されて協賛を求めると、税法の一部についての課税標準、または、課税手続の部分的な変更の程度は、予め用意された広汎な委任命令、或は、執行命令によって、法律規範を補完したり、変更したり、もしくは、行政権により拡張解釈、類推解釈、反対解釈等によって、法律の定めない義務を課したり、そして、税法の目的は国家の歳入を確保することであるから、総て疑わしきは課税するという原則が当然存在するという目的的解释によって、国民の財産権は、行政権の作用だけによって、不当な納税義務を課せられても、国民の大部分は、お上に楯つくことは天に唾するもの、或は、泣く子と地頭には勝てぬという忍従的諦観が、古くから税に対する因習として、引き継がれてきた。

憲法61条の規定も、一審制度の行政裁判所はあったが、裁判所というよりも行政機関に等しい存在であったから、租税法律主義を無視した課税庁の違法処分に対して、裁判上の救済を求めても、眼に余る場合の外は、公益優先の理由

第 4 号

によって、原告の主張は排斥されることが多かったから、訴訟によって救済の目的を達した事例は、極めて稀れであった。これ等が、現在、課税庁の違法処分を、租税法律主義によって追求するという権利意識が、国民の間に芽ばえない因をなしているものと思われる。日本国民は、王朝時代から封建時代を通じて、生命、自由、財産についての法律上の保障はなく、総て、主権者に隷属していたので、主権の絶対的支配関係に置かれており、財産的負担である税金は、権力者の保護に対する代償のように観念づけられ、権力者からの苛斂誅求に対しては、内心抵抗を感じても、抗することのできない災厄と諦観する因習に馴らされてきたので、欧米先進国におけるように、革命によって王朝貴族の課税権を否定し、民権の力によって闘い取った租税法律主義ではなく、封建制度の崩壊によって王政復古してから、漸く、西欧思想に影響されて与った自由民権論者の主張をいれて、租税主権の行使について、君主自らが制限した、いわゆる与えられた租税法律主義であった。

学者の多くは、立法上の租税法律主義を云々するに至らず、僅かに、国家の課税権行使に対する制限としてのみ理解し、国家権力といえども、国会の協賛を経た法律によってのみ、国民に対し納税義務を課することができるのであって、法律の規定しない新たな納税義務を行政権によって課してはならない。また、国と国民との間の租税法律関係は、上下不对等の権力服従の公法関係であるとし、義務の範囲を一步も出していないものと説かれていた。君主国においては、憲法により、国民の財産権の保障の規定があっても、恩恵的に与えられた租税法律主義で、国権に対して対等の地位において、立法権にまで権利の主張をすることは許されなかった。権力作用として、国民の自由、財産に関する法律関係であっても、罪刑法定主義に比して、租税法律主義が宝の持ち腐れに終った大きな原因であった。租税法律主義は、主権在民の民主国にのみ妥当する原理であって、租税立法について、国民に対し責任のない君主国家では、君主ならびに政府の自制によって、国民の財産権が尊重されることはあるが、一度法律として実施されると、その解釈適用に対して、その違法を争う訴権が許されているだけで、税法自体の適用を拒否する立法上の租税法律主義の存在す

る余地はなかったのである⁴⁾。

- 注① 美濃部達吉「憲法提要」p.515以下，広瀬時江「所得税法人税の原理原則」p.39
阿南主税「所得税法体系」p.269以下，田中勝次郎「法人税法の研究」p.26以下，
須貝脩一「税法総論」p.7以下。
- ② 阿南、前掲書 p.270以下，
- ③ 安沢喜一郎「租税法律主義の原則について」税法学 185号 p.6以下，北野弘久「税法の基本原理」p.28，黒田、前掲p.13以下。
- ④ 阿南、前掲書，p.264以下，高田源清「租税法律主義と現行税法上の諸問題」税経通信Vol.16 No.12，p.8以下，西川、前掲 p.37以下，田中二郎，「租税法」p.6以下，須貝脩一「租税法律主義と課税要件事実の認定」税経通信 Vol.17 No.10 p.7以下
新井隆一「税法の原理と解釈」p.3以下。

Ⅲ 新憲法の租税法律主義

新憲法は、太平洋戦争の敗北により、日本は連合軍の占領下におかれ、昭和21年2月3日、マッカーサー元師が、民生局長のホイットニーに、マッカーサー三原則に基づいて、日本の憲法草案を起草すべきを命じ、2月13日、日本側に交付され、その後、立法過程を経て現在の日本国憲法となったものであり、アメリカ憲法と同様、わが国を主権在民の民主国家として発足させたものである。

新憲法30条は「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負う」と規定するとともに、84条に「あらたに租税を課し又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする」と規定し、これを以て租税法律主義の原則を示し、その内容について通説は、

- (1) 納税義務は、課税物件、税率等の課税要件並びに徴収及び滞納処分の手続きも総て法律の定めるところによらなければならない。（課税要件法定主義）租税の賦課徴収が法律の定めるところによってのみ行なわれることは近代国家における法治主義の最も端的な表れであり、それがまた、現代社会にお

いて各種の経済取引や事実の租税効果につき、法的安定性と予測可能性の保障という機能を果している。

- (2) 課税要件及び賦課徴収の手続は一義的に明確に定められねばならない。
(課税要件明確主義) もし、税法に定めるところが多義的概念をもつと、それは結局行政に恣意を許す結果を生ぜしめるのでできるだけ避けねばならない。ただ、複雑な経済現象に対処して現実には寧ろ具体的事情に応じて負担の公平を図るうえからある程度やむを得ない場合がある。しかし、その時どう認定するかは行政の自由裁量でなく法の解釈の問題である。
- (3) 過去の事実に遡及して租税効果をもたらすような立法はできない。(遡及立法の禁止) 憲法31条のような明文規定はないが、それによって保障される刑罰法規不遡及の原則は租税法の適用についても原則的に認められねばならないと解される。蓋し、租税法律主義は法的安定性と予測可能性を与えることをその機能と考えるからである。
- (4) 課税庁は法の根拠なくして税の減免、徴収の猶予等を行うことはできず、法律に定めるところにより画一的に扱い相手によって異なることは許されない。(画一強行性) 税法の適用、執行は納税者により区々にならないことこそ負担の公平を保持する所以であり、その為に税務官庁では法の解釈及び取扱いについて通達により統一を図っている⁴⁾。

としているが、このように解すれば、新憲法の規定も明治憲法のそれと格別の進展があるとは思われない。しからば新憲法の租税法律主義の内容は何であろうか。それは新憲法の指導理念であり、解釈論であるといわなければならない。新憲法の指導理念、基本構想の変更、特に主権在民、従って議会中心主義の採用、基本的人権の尊重が、総ての分野にわたって、法治主義の高揚となっているので、その一具現として、規定文字は、さして変更がなくても、その解釈上、運用上において、著しい変化があるのは当然というべきである⁵⁾。

憲法30条を、憲法が基本的人権として保障した国民の財産権の不可侵権による場合を規定したものと解さないで、ただ平面的に読み流しただけでは、当然のことを規定しただけで、憲法84条と重複し、一見不必要な規定のように解さ

税法における租税法律主義

れるが、憲法の解釈は、憲法全体の規定ならびに、憲法制定の思想的沿革を背景として解釈しなければその真意は発見せられない。30条を解釈するにあたって、その前提をなすものとして、同法 32, 81, 97条の規定であり、この点から、租税法の成立は、基本的人権の全部に通ずる法律関係であるから、30条は、法律をもってしても侵すことのできない基本的人権と、法律をもって定める納税義務との憲法上の租税法律主義を考慮して規定したのものとして重大な意義を有するものと解すべきである。

84条の解釈については2つある。その一つは、明治憲法62条と、この規定によって、国民は法律によらなければ租税を課せられることがないという、即ち租税法律主義の原則が確立しているということ、いま一つは、収入の根幹たる租税についての国の取扱いの基本原則を明言したものである。憲法の財政処理の基本原則を明言しているのは、83条であって、その83条の収入についての基本原則を再言しているのが84条であり、また、支出の基本原則を再言しているのが85条であるとするものである。多くの論理は前者をとっているが、北野教授や安沢博士、阿南先生は後説を主張されており、私もその説が正しいと考える。84条は、明治憲法62条と同様に租税法律主義の原則を確立しているという解釈であって、その規定内容は両者同じであるという見解も成り立たないこともないが、明治憲法と新憲法では根本の建前を異にしている。

租税法律主義を国民は法律によらなければ納税の義務を有しないということであると解されるならば、新憲法において、租税法律主義の原則を確立しているのは、84条ではなくして30条であるといわなければならない。国が税金を取り上げるには国民の承諾がなければできないということは、国民はその代表者によって制定された法律が無ければ、納税の義務を有しないということであって、そのことを国民の権利として確立されているのが、租税法律主義の原則というならば、それは30条であって、84条は、このような権利を国民に対して確立して条文ではなく、国の財政処理の方針を明言しただけのものであって、国民に租税を課するには、法律の定めるところによらなければならないということも明らかにしただけで、この規定により、国民の権利が確立されているもの

第 4 号

ではないと考えるのが妥当と思う。重ねていうが、租税法律主義は、84条によるのではなく、30条により確立されているのであって、要は国民自ら基本的人権を享有しているからに外ならない。要するに84条は、租税については、委任立法を禁止しているものであって、73条の例外規定ということができる。国民の納税義務を定める法律といえども、憲法の保障した基本的人権を否定して定立することはできないから^④、立法上の租税法律主義は、憲法上の租税法律主義を規定した30条と、84条による納税義務の一般的発生要件、および具体的に確定、または実現せしめる為の法律関係を定める立法上の租税法律主義とを区別して論ずべきである^⑤。

30条の規定は政府原案にはなく、議会で修正追補されたということであるが、この30条によって、国民は法律がなければ租税を課せられないという国民の権利が確立されたということができるのであって、84条は、30条を実行するための国の取扱規定にすぎないというべきである。税法の基本理念または最高法原則として、租税法律主義を評価する場合、大事なものは形式的な内容ではなく実質的内容である。租税法律主義の実質的機能の問題として、30条の基本的人権は重要な意義を有するものと思われるので、重複を承知でⅣ以下で述べてみたい。

注① 広瀬正「判例からみた税法上の諸問題」p.1以下、田口精一、川添利幸「憲法」p.192以下、清水虎雄「憲法講義」下巻p.48以下、今村成和「憲法講座」p.180以下、山田二郎「税務訴訟の理論と実際」p.91以下、松沢智「税務訴訟の基礎知識」p.4以下、福田幸弘「租税法律主義」税と財 Vol.18 No.3 p.35。

② 高田源清「租税法律主義と現行税法上の諸問題」税経通信Vol.16 No.12 p.9 西川、前掲 p.39、須貝、前掲書 p.12 以下。

③ 安沢喜一郎「憲法第84条の解釈について」税法学 170号 p.1以下、阿南、前掲書 p.277、北野弘久「税法の基本原則」p.27以下、新井隆一「税務行政の法律知識」p.1以下、北野弘久「税法講義」p.44以下、北野弘久「税法の基本問題」p.24以下。

④ 依静夫「行政と基本的人権」行政法講座(→)p.217、宮沢俊義「憲法Ⅱ」p.101、高原賢治「国民の憲法上の義務」憲法講座(2)p.283。

⑤ 北野弘久「課税権力の本質」p.17以下、北野弘久「租税法」p.268以下、阿南主税「租税法規解釈の基本原則について」税務弘報 Vol.8 No.9 p.2。

Ⅳ 租税法律主義の具体的内容

新憲法は、主権在民の民主国家として発足し、国政は総て国民の厳粛な信託によるものであって、その権威は国民に由来し、その権力は国民の代表者がこれを行使し、その福祉は国民がこれを享受する人類不変の原理が宣明せられるに至った。従って、国民と国家との租税関係は、権力者の意思に対し、国民が同意するという不对等の関係ではなく、人類の本能的共存形態としての国家と、その構成員たる国民との対等の法律関係として理解しなければならない。故に新憲法下における租税法律主義は、基本的人権、法の下での平等、最低生活の保障、財産権の不可侵等により構成されるものと考えねばならない。

A 基本的人権と税法

憲法30条は、租税法律主義として、法律をもってしても奪うことのできない基本的人権としての納税義務を規定したものであるが、憲法第三章の国民の自由および財産についての基本的人権の保障が、いかなる限度、範囲において、租税法の定立を制約するか、この点について北野教授は、税法が従うべく憲法的に要請される法の下での平等の原則及び最低生活保障の原則等が実質的に与えたことに着眼し、これを租税法律主義の具体的内容を構成する実質的なものとして把握することによって、さらに、積極的権利保障の機能をも有するようになったものとして展開すべきものであると説いているが⁽¹⁾、およそ税法の定立は、国民の財産的負担能力に応じて、金銭の無償給付を定める、財産権の侵害法規の性格を有するものであり、また、国民をして、国家の財産権の行使に協力を命ずる作為義務規範を立法するものであるから、憲法第三章の国民の基本的人権の保障との関係において、いかなる調整が行なわれるべきかの理論的根拠を検討することは、租税法律主義の実質的機能の問題として、重要な意義を有する⁽²⁾。

租税は、国民の財産権の無償給付であるから、憲法29条1項から制約をうけ

ることは、一般の場合と同じであって、国家の統治目的達成の為の費用なら、憲法29条に関係なく課税してもよいという理論的根拠はないとともに、新憲法のもとにおける税法は、行政庁の行うべき課税権行使の全面にわたって、手続上の協力義務を課しており、さらにこの義務に違反した者に対する処罰を規定しているから、この範囲において、国民の自由、身体、財産が、財産権の行使によって制約を受けることは、国家の他の政策の場合と何等選ぶところはない。従って、基本的人権の内容、性質と、税法の本質から考察して、両者の関係を、憲法14条、25条、29条、31条等から、基本的人権によって、税法がいかなる制約を受けねばならないか検討してみたい⁶⁾。

B 法の下の平等と税法

法の下の平等の原則は、基本的人権のうち、個人主義による自由権とともに、国家集団生活の統治原理として最も重要な意義を有するもので、近世民主主義国家に共通した根本原理として、⁶⁾日本国憲法14条1項にも規定してあるが、この規定の解釈について学者間の見解は必ずしも同じではない⁶⁾。

法の下の平等の原則により税法の受ける制約について、第1に、いかなるものが、いかなる程度に納税義務を負担するかという納税義務の主観的要件であるが、この場合、日本国内において生活を営んでいる国民は、平等に租税を負担しなければならないことは、憲法14条の法の下の平等の規定により明らかであって、納税義務についてだけ14条の適用が排除される理由はない。ただ、例外として、公共法人、公益法人等は納税義務を負わないし、また、老年人・寡婦・障害者等が納税義務の軽減を受けるのは、これを差別すべき合理性、合目的性が、納税義務の正義理念に基づく相対的平等性の理論的要請に合致するからである⁶⁾。第2は、税法が納税義務の客観的要件を定める場合であって、税法は国民の負担能力に応じて、公平に負担せなければならないとの租税原則が、相対的平等を定める場合の合理的基準となる場合である。担税力の客体たる所得の帰属を正しく把握し、これに対し租税配分の原則に基づいて、公平に負担せしめることによってのみ、経済的な差別を排除することが可能であ

税法における租税法律主義

て、租税歳入のみを目的として、課税標準を定めた税法は、法の下での平等原則に反して経済的差別を生ずることになる。現行税法には、医師の所得に対する特別な計算方式、青申に対する広汎な特典、法人の寄附金、交際費、罰金等の損³金否認等々、また社会政策、産業経済政策等の名目のもとに、政治圧力により租税原則を著しく無視して立法されたものが多々あり、憲法14条に反して、国民に経済的差別を強要し、憲法違反の疑いある規定がまかり通っている⁽⁹⁾。

C 財産権の不可侵と税法

憲法29条の財産権の内容は公共の福祉に適合するように法律でこれを定める場合の財産権の制約と、憲法30条の納税義務による財産権の侵害とを、同一に体系づけんとする租税公共福祉説が徴税側よりよく述べられるのであるが⁽¹⁰⁾、租税は、国家が個々に国策として遂行する場合の財産権の侵害ではなく、広く、総合国策としての統治費用を獲得するための財産権の侵害であるから、公共の福祉に適合するように、税法を定めるのが目的ではなく、基本的人権を最高度に尊重しながら、国家財政の権能との関連において、租税政策特有の不可侵論を体系化すべきものと思う。自由と平等に基づく私法自治の原則から発達した資本主義経済は、少数の資本家階級と、多数の労働者階級の相対立した社会階級を現出するに至り、所有権の絶対不可侵の思想は後退し、公共の福祉理念に基づく社会法的権利思想が台頭してきた為に、憲法29条によって保障される財産権の内容は、資本主義経済維持の社会的機構を形成する制度としての財産権として理解すべきであるとの学説を見るに至った⁽¹¹⁾。

かくして、租税制度が、資本主義擁護の税制から、社会政策的税制に移行したことは、国民経済を母体とする租税制度として当然の事理に基づくものであり、この社会政策的税制の立場からの租税法の定立が、各階級間の負担の均衡を図る社会法的色彩の制約を受けるに至ったのである。憲法25条に規定する国民の最低生活の保障は、厚生立法その他、個別的な立法による保障だけを意味するのではなく、租税作用を通じての保障も要請されるものとみるべきであ

る。

具体的にいえば、担税力の測定、或は課税最低限の問題として、義務教育費の全額控除、医療費の全額控除、扶養控除および基礎控除額の適正等、各人の健康にして文化的な最低限度の生活を維持する財産権を保障することが、基本的人権としての財産権不可侵の限度であると解されるし、また、資本主義制度を形成する財産権の制度保障として、会計原則を無視した法定課税標準の創設、人間の活動意欲を阻害するような高額課税等は、憲法の定めた個人主義的自由制資本制度の経済秩序は破壊するものとして、憲法29条に違反するものと解される⁶⁹。

D 法定手続の保障と税法

憲法31条は、国家の権力をもって、国民の自由または権利を侵害する場合は、法律による合憲的手続によらなければならないとする一般原則を定めたものであり、その思想的背景をなすものは、国家権力の恣意横暴な行使から、国民の基本的人権を護らしめんとする立法趣旨であると思われる⁷⁰。

この規定が国民の身体、自由、財産を制限する場合の司法手続のみに関するものであるが、広く行政手続にも適用または準用できるかどうかについては、学説は分かれており、芦部教授は、刑事手続にだけ適用され行政手続には適用がないと消極説⁷¹を採っているが、その立法根拠は別として、現在、行政手続への適用ないし準用を認める説が次第に多くなりつつある。一方、税法の成立に当って、いかなる範囲において、憲法上の制約をうけるかについての直接の規定はないから、適法な法律による手続が、行政手続にも適用されるとする説をとるとき、その適合する範囲について検討を加えなければならない。税法の定立は、国民の自由と財産権を侵害する性格のものである点において、刑事法と共通しているから、厳密詳細な規定を設けて、行政権の恣意による権力行使の余地なからしめることも刑事手続の場合と同様であり、刑事法の原則たる罪刑法定主義に対応するものとして、租税法律主義が憲法上確立されている。租税法は、納税義務の一般的成立条件を定める実体法と、成立した納税義務を

税法における租税法律主義

具体的に実現させるための手続法とに分れ、手続法は、さらに、一般履行条件を定めるものと、履行義務違反者に対する強制手段として定めるものとに分類され、実体法は、憲法31条の制約を受けることはないが、手続法は、刑事手続と同様、憲法の保障した基本的人権を尊重すべき憲法上の制約を受ける点において、全く同型であるので、現行法の問題点について指摘してみたい⁶⁹⁾。

(1) 通告処分制度および重加算税と憲法37条および32条

間接税または関税等に関する犯則事件の調査により、犯則があるとの心証を得たときは、罰金、科料に相当する金額、没収品に該当する物品、追徴金に相当する金額等を納付すべき旨を通知しなければならないとする通告処分の制度がある。

この通告処分を受けた者が通告の旨を履行した時は、実質的には、何等の裁判手続を経ることなく、行政機関によって、刑罰を科せられたと同一の結果に帰することになる。憲法32条の規定は、何人も裁判所において裁判を受ける権利をその者の意思に反して奪われることはないとの趣旨のものであると理解できるので、憲法上のいかなる保障もかえり見ることなく、通告処分によって、実質上の刑罰が科せられることは、違憲の疑い濃厚である。そして、通告処分を受けて、通告の旨を履行しないときは、告発されるが、犯則が軽微の場合は不起訴処分となる場合が多く、結局、刑罰を科せられないので、通告処分を履行する者と比べて不公平な結果を招き、法の下での平素の原則に反し、違憲の問題が生じてくる。また、情状が徴役の刑に処すべきものであるとき、通告処分を受けた者が通告の旨を履行する資力を有しないとき、および通告をなすことが出来ないときは、直ちに告発の手続がとらるべきものとされているのは、財産の有無、貧富という経済的地位によって差別待遇をうける制度と解され、法の下での平等に反するといえるし、税務官吏の一方的調査判断により刑が量定され、その認定に対して、公開した裁判所において弁明反証による防禦権を奪うことは、憲法37条1項の規定に反するといわなければならない⁶⁹⁾。

同様のことは、重加算税についてもいえる。重加算税は、納税義務者が脱税の目的で、仮装、隠ぺいその他不正の行為によって虚偽の申告をした通脱犯の

第 4 号

着手行為に対する制裁として財産的負担であるから、実質上の刑罰であり、行政処分として科するために名目を税としただけで、担税力に課する租税でないことは明らかであるが、強制調査を行った結果、犯則の心証を得ないとき、また一般の課税標準の調査において、処罰事実を発見したときは、嫌疑者に何等の弁明、反証等の防禦の機会を与えないで、租税官吏の調査したところによって、一方的に重加算税が課せられることは、適正な法律による手続として容認できない⁶⁸。

(2) 応答義務と憲法38条

黙否権を行使し得るかどうかについて、無申告の場合と、税務調査の質問に対して応答を拒否する場合、そしてその応答が自己の不利益な供述を強要される場合とがある。税法は、無申告者に対しては無申告加算税を、質問拒否または虚偽の答弁者に対しては1年以下の懲役または20万円以下の罰金を処する旨を規定している。

前者の場合は、納税義務の公正な実現に関する国家権力の行使に協力せしめるために、特に課した真実を告知する義務であるから、憲法38条1項および19条に関連する問題であるが、38条1項は、刑事手続の場合に限らず、広く一般の行政手続にも適用し、黙否権の行使を認むべきであるとする説が次第に有力化している⁶⁹。

昭和38.10.29最高裁の判決は、納税義務の履行のためには、個人の人格の尊厳を害するとき機密でも、告知応答する義務があるとしているが、これは個人の自由を基本理念とする憲法の精神に反するように思われる⁶⁹。

後者の場合は、刑事被告人において法律上認められることが、納税義務者の権利が租税の公正負担の原則のために制約されるということは、財政目的の達成を期するという政策目的のために、社会全体主義的義務を強制するのあまり、個人の自由平等を尊重し、個人主義を基本原則とする憲法の理念に反するものとして到底賛同し難い⁶⁹。

(3) 重加算税と刑罰の併科と憲法39条

憲法39条の規定は、不遡及の原則、一事不再理の原則、および二重処罰禁止

の原則を意味しているが、人の自由、権利を侵害する権力法規の適用において、遡及効を許さないとする原則は、罪刑法定主義、租税法律主義等、厳格な法律手続を要する場合の法安定性の原則からも理解することのできる法理念であって、刑事手続のみに限定すべき原則ではなく、税法においても、租税法律主義に内在する原則として、その定立、または解釈の基本原則となっているのである。⁶⁹⁾

憲法39条の究極の目的は、「何人も同一犯罪について重ねて処罰を受けない」という原則を明らかにしたものであるが⁷⁰⁾、租税遁脱の目的をもって、不正行為による申告をしたときは、重加算税が課せられる。この重加算税は、形式的には、税として賦課徴収されるが、実質的には、一種の行政上の秩序罰であることは前述したとおりである。同一の納税義務違反であるのに、一つは行政罰であり処罰の目的が異なるから、一事不再理の憲法違反でないというのが最高裁の終始一貫した態度であるが、審理を充分尽さざるものというべきであって、仮りに、重加算税を行政罰であるとしても、遁脱犯を申告と同時に成立するとの見解をとる限り、同一行為を重ねて処罰し、二重処罰の憲法違反というべきである。この不合理は、虚偽不正の申告によって、遁脱犯が成立するとの誤った見解を採ることに基因するのである。合理的な理論構成としては、租税を免れる目的をもって、虚偽不足の行為による申告は、遁脱犯に吸収されて別罪を構成しない、調査の結果、犯罪成立の心証を得て告発するときは、無告加申算税、重加算税等を課することはできないとすべきが正しいと考える⁷¹⁾。

(4) 源泉徴収制度と憲法14条、18条、29条および源泉分離課税制度

税法の源泉徴収制度の規定は、憲法14条、29条により違憲であるとの申告に対し、源泉徴収に関する規定を適用した結果が、国民の納税義務について、法の下での平等に反し、また財産権を侵害することがあるとしても、公共の福祉のためであって、憲法違反ではないとの趣旨の判示がある。⁷²⁾

課税所得の計算上、他の所得については必要経費を認め、給与所得についてはこれを認めない（給与所得控除については色々異なった見解がある）ということは、給与所得者に対して、客観的に合理性をもった差別をしているといわ

ざるをえない⁸⁹。次に、給与所得が確定しないのに、毎月前払のかたちで税金をとられていること、一般納税者は納税に不服があれば、異議申立ができるのに、給与所得者にはこのような制度がないことをあげているが、申告所得も予納であり、源泉所得税も年末調整をするので、この点については、憲法14条に一概に違反しているということとはできないであろう⁹⁰。

憲法29条との関連においては、第一に、納税義務と源泉徴収義務との関係であるが、源泉徴収義務を納税義務とみれば、その事務費について損失補償の問題の余地はないが、しかし、所得税の納税義務は所得の帰属する者に存し、給与所得税の納税義務者は、給与所得者であるから、その源泉徴収義務者が納税義務者である理由はない。源泉徴収義務を納税義務として制度化し得るものであれば、課税物件と何等の帰属関係も存しない者に納税義務を課しうる結果となり、納税義務創設の無制限化をもたらす結果となり、租税法律主義の原則から是認しうるところではない⁹¹、[源泉徴収義務を納税義務に準ずる義務または租税法上の義務との見解をとっても、損失補償の要否の基準とはなり得ないし、納税義務者についての行政法上の事務と考えるのも、源泉徴収義務が法律上義務づけられたものであるという点において肯定し難く、納税義務者についての代理としての義務との考えをとれば、費用の償還請求権は、納税義務者に対してありえても、国や地方公共団体に対してはあり得ないし、償還請求権を法律をもって定めたとしても、その合理性は租税法律主義にてらして疑わしいし、国または地方公共団体についての行政法上の代理としての義務、或は、その徴税機関としての義務との解釈をすれば、その費用の補償について、国費自弁主義の法理が働き、財政法10条の国費分賦法律主義、ひいては国費自弁主義の原則に反することになる⁹²。

第二に、源泉徴収義務づけの特別性であるが、この源泉徴収義務は、給与の支払者一般に課せられた義務であるから、その履行に必要な費用の支出は、源泉徴収義務者に対する財産権の一般的制約であって、損失補償の対象とはならないという見解もあるが、しかし、これは財産権の特別的制約であるといえないこともない。納税義務者の財産権の喪失を、納税義務履行に必要な費用の支

出によるものと考え、憲法30条又は84条に関するものであるとするならば、課税権が主権の内在的屬性であることからみて、納税義務者の財産権の喪失は総て、憲法29条2項に基づくものとは別の財産権の一般的内在的制約であるということになるから、源泉徴収義務者の源泉徴収に必要な費用の支出が、その財産権の一般的制約であるか特別制約であるかは、一般の財産権の保有との比較において論ぜられることになる。この問題が、憲法29条に関するものとするれば、源泉徴収費用は、29条2項に基づく財産権の一般的内在的制約であるということができ、それは、財産権の特別的制約ということになる⁸⁹⁾。

第三に、経済的不利益の程度の問題であるが、源泉徴収義務者による源泉徴収事務費用の負担が、この義務づけに当然ともなうものとして受忍すべきものであるか否かであり、受忍すべきとする見解は、負担の内容、性質によるものではなく、金額が極めて僅少のものであるとの認識に基づくものであるが、必ずしも僅少ではない。かりに僅少な金額であるとしても、それ故に、受忍すべきであるとするのは、土地の公用収用等の場合と比較して、合理性を有するものとはいえない。また、源泉徴収の日を、源泉徴収額の納期限とに相当の期間を定めていることに着眼して、その期間内における源泉徴収税額の運用の経済的利益を説く見方もあるが、税金の私用を貢定するが如きはそれ自体問題の存するところであり、それよりむしろ、このような利点を否定して、費用に対する補償の支払をなすべきであるとする方が合理的である⁹⁰⁾。

憲法29条2項の公共の福祉を解して、人権を実質的公平に尊重すべき原理であって、人間的な生存を保障しようとする社会国家公共の福祉を意味し、私有財産の絶対化が、多数の国民の窮乏化をもたらす傾向があることは、過去の経験によって明らかである。この欠点を直すのが公共の福祉であるという説があるが⁹¹⁾、このような理解にたてば、源泉徴収義務者の経済的負担は、公共の福祉のために財産権を制限することより、私有財産を公共の為に用いることになると解される⁹²⁾。

憲法18条との関連において、源泉徴収義務者の源泉徴収事務を奴隸的拘束とすることはできないが、「意に反する苦役」に該当するかどうかは問題の存す

第 4 号

るところであって、徴収事務量が増加すれば、強制的労務を伴うことは否定できない^⑩。

源泉分離課税制度は、利子所得、配当所得において認められ、法理上と経済政策上の要請が競合している。申告納税制度の基本原則は、民主主義の原則であり、租税負担の実質的平等の実現という法理上の要請は、租税法律主義の原則の租税平等の原則、または、法の下の平等の原則に由来するものである。租税負担能力に相応する課税については、租税負担能力と課税に完全な比例が保たれていなければならないとする見解と、租税負担能力と課税との間に完全な比例が保たるべき課税であって、その差額について客観的合理性ある課税とする見解がある。前者によれば、経済政策上の要請等は、介入する余地がないから、源泉分離課税は、憲法上容認されないことになり、後者によれば、この差額について、経済政策上の要請等を附加せしめる余地は存するから、所得分離課税制度の採用が認容される可能性が存するが、この場合、源泉分離課税の採用は、納税義務者の量的担税能力に基づくものであるので、測定を誤った担税能力に基づく源泉分離課税は、憲法上容認されないものとなる^⑪。

注① 北野、前掲書 p.28 以下、三代川正一「租税法概論」p.46。

② 依静夫「憲法講座」p.3以下、昭和23.3.12最高裁大法院判決。

③ 阿南、前掲書 p.378以下。

④ 橋本公亘「憲法原論」p.173。

⑤ 田口精一「憲法講座」p.87 以下、宮沢俊義「日本国憲法コンメンタール」p.90，昭25.10.11最高裁大法院判決。

⑥ 昭36.9.6最高裁大法院判決。

⑦ 阿南、前掲書 p.283以下、渡辺宗太郎「日本国憲法要論」p.85，大西芳雄「憲法講義」p.21，原竜之助「憲法」p.48，沼田穉次郎「法の根本問題」—法学の基礎理論 p.179，田口精一，山本浩三，前掲書 p.77 以下。

⑧ 下村、前掲 p.18 以下。

⑨ 宮沢俊義「憲法法学全集」p.391，今村成和「憲法講座」—財産権の保障 p.188，橋本、前掲書 p.160。

⑩ 阿南、前掲書 p.288以下、横川博「憲法講座」p.219以下、今村成和、鈴木安雄前掲書 p.180以下、昭30.3.23最高裁大法院判決、昭36.10.31福岡高裁判決。

税法における租税法律主義

- ⑪ 宮沢俊義「日本憲法」p.284, 河原駿一郎「基本的人権の研究」p.19, 高柳信一「憲法講座」p.276, 橋本前掲書 p.224, 高田敏「法律における行政と形式的法治国」, 北野弘久「経済生活と人権」昭37.11.28最高裁判決。
- ⑫ 芦部信喜「憲法の基礎知識」p.109。
- ⑬ 阿南, 前掲書 p.292以下。
- ⑭ 阿南, 前掲書 p.302以下, 新井, 前掲書 p.77 以下, 昭38.11.25最高裁大法廷判決, 津田実「国税犯則取締講義」p.10 以下, 板倉宏「租税刑法の基本問題」p.215, 金子一平「租税法概論」p.176, 雄川一郎「行政争訟法」p.85。
- ⑮ 阿南, 前掲書 p.295以下, 板倉宏「租税犯に対する刑事制裁の機能とその限界判例タイムス No. 205。
- ⑯ 芦部, 前掲書 p.115。
- ⑰ 阿南, 前掲書 p.297以下。
佐伯千仞「税法と黙否権」税法学8号 p.1以下。
- ⑱ 阿南, 前掲書 p.297以下, 黒田覚「税法における二, 三の憲法問題」税法学第1号 p.4以下。
- ⑲ 三代川正一, 前掲書 p.52, 忠, 前掲書 p.19, 金子一平「租税法の理論」p.22, 長蘆「税法講義」税法学92号 p.20, 田中二郎「行政法総論」p.164, 杉村章三郎「行政法要義(上巻)」p.25, 和田英夫「行政法読本総論」p.42, 杉本敏正「行政法講義総論(上)」p.28 以下, 吉良実「税法における不遡及効の原則」税法学100号 p.98 以下, 波多野弘「租税法律不遡及の原則」税法学147号 p.5 以下, 昭37.6.29最高裁判決, 昭33.7.18最高裁第二小法廷判決。
- ⑳ 大野盛直「憲法講座」p.25 以下。
- ㉑ 阿南, 前掲書 p.302以下, 竹沢喜代治「租税刑法の体系研究」p.207, 北野弘久「加算税制度の再検討」税法学249号 p.20 以下, 長田行雄「重加算税をめぐる若干の問題について」税法学269号 p.15 以下。
- ㉒ 昭37.2.28最高裁大法廷判決。
- ㉓ 阿南, 前掲書 p.306以下, 忠佐市「租税法入門」p.136以下, 山本徳栄「税金の天引を怒る」時の法令383号 p.3, 杉村章三郎・村山達雄・野村次夫「所得税法」p.63。
- ㉔ 新井隆一「源泉徴収違憲訴訟の問題点」法律時報資料版12号, p.28 以下, 新井隆一「財政における憲法問題」p.105以下, 日浦入司「源泉所得税の納税の告知」税務弘報47.6可部恒雄「判例解説」法曹時報23・10 p.391, 山田, 前掲書 p.116以下, 昭37.2.28最高裁大法廷判決, 昭45.10.22最高裁第一小法廷判決, 昭31.5.8岐阜地裁判決。

第 4 号

- ㉔ 橋本公亘「源泉徴収と特別徴収の合憲性」判例評論48号 p.9, 板倉宏「所得税法の源泉徴収に関する規定は違憲か」シュトイエル11号 p.3, 須貝脩一「源泉徴収義務者の法的地位の問題について」税法学138号 p.2, 杉本良吉, 田中二郎「租税法セミナーにおける発言」ジュリスト144号 p.71。
- ㉕ 新井, 前掲書 p.111以下, 杉本良吉「租税法セミナーにおける発言」ジュリスト145号 p.87, 新井隆一「行政法における私人の行為の代理序説」早稲田法学40巻1号 p.1以下, 有倉遼吉「行政法における代理の研究」—公法における理念と現実— p.142以下, 桃井直造「租税法セミナーにおける発言」ジュリスト44号 p.7以下, 杉村章三郎「財政法」p.53, 杉村章三郎「源泉徴収と問題点」税理4巻7号 p.59。
- ㉖ 田中二郎「公法上の損失補償制度について」p.216, 新井, 前掲書 p.111以下。
- ㉗ 新井, 前掲書 p.115以下, 橋本, 前掲 p.9, 浦谷清「源泉徴収における法律関係」甲南法学3巻3号 p.295以下, 板倉宏「所得税法の源泉徴収に関する規定は違憲か」シュトイエル11号 p.3, 田中二郎「租税法セミナーにおける発言」ジュリスト146号 p.70, 東京高裁判決, 昭31.2.16高刑特報3巻7号 p.288, 東京高裁判例時報7巻2号 p.54, 三井明「所得税の源泉徴収は違憲か」ジュリスト248号 p.30。
- ㉘ 宮沢, 前掲書 p.391以下。
- ㉙ 新井, 前掲書 p.102以下, 和田八東「現代租税論」p.38以下, 佐藤進「現代税制論」p.146以下, 三井, 前掲書 p.28以下, S・H・E T遊興飲食税および所得税の徴収と納税義務以外の第三者に義務づけられることは憲法違反でない」時の法令協会421号 p.30以下, 有倉遼吉「給与所得と公平負担の原則」ジュリスト, 1968, No.17 p.22以下。
- ㉚ 新井, 前掲書 p.109以下, 昭31.2.16東京高裁判決, 宮沢, 前掲書 p.328, 木村亀二「新憲法と刑事法」p.161。
- ㉛ 新井, 前掲書 p.92以下。

V 租税法定立上の租税法律主義

憲法84条の規定によって, 具体的納税義務の発生要件および履行要件を定める場合, いかんにか税法を制定すべきかということが問題となる。

学者の多くは, 租税法律主義を84条に求めているが, 国民の承諾しない納税義務は存在しないというのが租税法律主義の根本思想であって, 命令で納税義

税法における租税法律主義

務を定めるときでも、いかなることを命令で定めよとの法律の定めた条件によらなければ、行政権の作用だけで、新たな納税義務を命ずることはできないという真の意味の租税法律主義は、30条が規定しているので、84条は、この原則の展開として、具体的な納税義務の発生要件および履行要件を定めているのであって、明治憲法62条の規定は、新憲法では、現行の法律を変更する場合、法律によらなければならないと改めたので、明治憲法63条の租税永久主義の規定が不要となり、納税義務の実施要件の総てが、法律または法律の定めた条件による命令によって定められなければならないことになったわけである。よって、租税法律主義の原則が、30条と84条にまたがって規定されており、重複しているものではないことは前に述べたとおりである⁴⁾。

A 税法制定における最高指導理念

憲法84条は、租税法律主義の具体的展開として、租税が国家権力によって、国民から財産権を侵奪し、国民の自由を制限する本質のものであるから、刑法における罪刑法定主義と同様の思想的根拠によって、国家自らが、課税権の行使を制限し、納税義務の発生をして、国と国民との間の法律関係として規律し、課税庁の恣意によって財産および自由が侵害を受けないように、常に法律上の問題として、司法裁判所の裁判を求めることが可能のように宣明したものである。従って、税法を制定するに当たっては、国民が国家に対して負担する納税義務の具体的発生、変更ならびに履行要件としての実体法、手続法の両分野にわたって、国と納税義務者との間に形成される一切の法律関係の原因となる諸要件を、最大洩らさず、詳細且つ鮮明に規範化すべきであって、課税庁も納税義務者も、ただ法律の定めた規範を、そのまま執行し、また履行するだけで、法律の不備欠陥を理由に、課税庁の一方的意思で、これを補足したり、法律の定めた尺度を変えて、納税義務を負担させたり、納税者も故意にこれを回避することは許されない。国民の納税義務は、絶対的合法律性を原則として、税法を定立しなければならないのである。

第 4 号

税法に限らず、総て法は、法の定めた規範が、常に社会正義を具現していなければ、法によって人の行為を規制する能力もなければ、国家権力によってこれを強制する権威もない。故に、形式的には法として存在していても、実質的には法としては死滅しているというべきである。故に、法制定を指標する最高理念が正義であるということは、何人もこれを否定することはできない。高度な文化国家における法正義は、不幸な生存競争から招来する力の不均衡を可及的に是正し、強者の圧力から弱者を保護し、天与の恩恵を公平に享受せしめようとする良識こそ、行為規範としての法の正義でなければならない。この公正配分の原理こそ、人間の社会生活における最高度の法正義であって、これを最高理念として、各部門における個別的な法正義が派生するのである。

税法制定に当っては、いかなる法正義が指導原理となるかは、税法の目的観によって左右されることは、税法が国民の公生活における法として当然のことである。

忠博士は、租税法律主義の実質的内容を公共の福祉という抽象的概念で表現し、中川博士は、公共の福祉の理念は、税負担をいかに配分すべきかという租税政策上の問題であって租税法律主義とは何の関係もないと批判的で、税法の最高法原則を租税法律主義と併立させて、租税平等主義を主張し、北野教授は、租税法の定立を、形式的内容（自由権の保障）と実質的内容（最低生活の保障、租税平等の原則）とに分け、その価値判断を、社会の発展方則を何等かの方法において、より効果的に推進すること、即ち、租税作用を通じて、具体化される資本主義的階級政策を、少しでも阻止する方向に決めることでなければならないと結論している⁹⁾。

租税の目的は、国家の一般行政費を、国民から給付せしめる為に、国民の担税力に応じて公平に配分し、国民の犠牲を最小限度にして、しかも、十分な経済的価値が現実に国庫に移転し、国家の財政需要を充たすことによって、健全財政を維持することであるから、歳入充分の原則が支配的であって、いかに理論的存在価値はあっても、徴税費を償うに足らないような租税は、租税としての存在価値がないといえる。

税法における租税法律主義

課税の目的は、国家生存のための費用として、年々継続して支弁しなければならないものであり、且つ、国家活動の発展とともに、年々増加の傾向にある行政費を支弁するためには、租税の母体たる国民経済が、これに耐えるように成長することが必須要件であって、常に弾力性ある財政需要に應ぜられるように、国民経済を育成する租税政策を樹立することであって、いかに価値ある社会政策を実現せしめる為の費用であっても、これを実施するための租税によって、国民経済を委微沈衰せしめるような政策目的をもって、租税を課する税法を定立することは許されない。

税法の目的は、国民と国家との間に民主的にして、公正な租税法律関係を、具現するような規範を定め、課税庁が行使する課税権の分界が、明確、安定な客観的規準、即ち、精巧緻密な計算尺として制定することであって、税法制定の場合の法正義は、租税の配分的正義の具現としては、応分負担を前提とした公平原則、法の下での平等を前提とした公平の原則に帰着し、さらに、租税の実践的正義の具現として、国民の財産権保護を前提とした法確実性、法規範性、法安定性が、税法を貫通する法正義の具体的内容をなすものと解すべきである⁽⁴⁾。

B 租税法の制定と租税法律主義

(1) 実践規範としての租税法と租税法律主義

実践規範としての租税法の制定は、国家が現実には、国民から金銭を強制移転せしめて、国庫の充実を期する場合の規範を定めることが目的である。

例えば、所得税法は、いかなる者が納税義務を負うかの主観的要件と、いかなる課税標準によって、いかなる範囲の納税義務を負担せしめるかの、客観的要件を定める実体法と、具体的納税義務の適正な履行を確保するための手続法とから成っている。法人税法における交際費、寄附金、役員報酬等につき、著しく経済定型を無視して支出したことの明らかな事実のみについて、公平負担の見地から否定する規範は、手続法としては容認し得ても、これ等の支出は、定型的経済事象としての正しい認識を欠き、かくあらねばならぬという手続法

第 4 号

規範の指導理念によって、実体法を規律した為に、該当する法人のみが負担する結果となって、租税負担公平の原則も、法の下に平等たるべき実体法規範も蹂躪されるに至っている。

実体法規範は、国民生活の実践そのままを認識して、これを課税要件事実として、整序することを本旨とするのであって、国家権力をもって、この実践的定型事実を歪曲し、否定することは、租税の最高指標たる公平配分の原則に背馳する結果となるのであるが、手続法は、納税義務の適正な履行を確保することを目的とするから、憲法の保障する基本的人権に反しない限りは、法律または法律の定める条件によって、国民の財産および自由を制限して、財政の目的を達成することができるのである⁽⁴⁾。

(2) 租税法の定立と租税法律主義の原則

実践規範としての租税法の制定と、租税法律主義との関係について、中川博士は、国家の権力行使から、国民の財産権を保護することによって、その為には、憲法84条により、課税要件事実を規定する実体法も、納税義務を実現するための手続法も、総て法律または法律の定める条件によることを要し、行政権の作用たる命令をもって、これを定立することはできないとする合法律性の原則が、民主国家における基本理念であると説いているが、誠に至言である。

憲法84条の「法律又は法律の定める条件によることを必要とする」は、「法律による」と「法律の定める条件による」とをもって構成されていることには異論はないが、両構成部分を同意義とする消極説と、分別して理解する積極説とがあり、両者とも細部については、色々の見解があるが、要するに、租税の賦課徴収に関する実体規定および手続規定の総ては法規をもって定立されなければならない、その法規は、法律または法律の定める条件によって定められなければならない、ということである。しかし、その全部を法律で定めることは困難であるから、命令その他の行政規範によって規律することを是認されなければならないが、それは、必ず法律をもって規範事項として明らかにし、行政権では、法律の容認した限度、内容で租税範囲を定めることができる委任事項を明示することと解釈すべきである。

税法上、いかなる事項、いかなる範囲において、命令に委任すべきかについては明確ではないが、権利義務が比較的軽微にわたる事項、規範の対象事実が専門的知識を要しその内容が流動的で、法律をもって固定化することが不適当な事項、単なる法律の解釈に関する事項等は、その委任の範囲を限定して、命令に委任し、課税庁は委任の範囲で、法律全体の趣旨に違反しない規範を定めることが、84条の委任命令に該当するものとして、租税法律主義の展開を厳格に解すべきである⁽⁵⁾。

(イ) 税法の明確性

明確性の原則というのは、税法の文言を、納税義務に対する課税要件事実の全部が、容易かつ正確に理解され、税法が理論的、系統的に、かつ課税要件の全部が、網羅的、精細に規定されているということであって、明確性を構成する要件は、規範の単純化と、税法の簡素化であるということができる。

税法の明確化について重要なことは、なるべく私法規または他の行政法規に通常使用され、国民の間に習熟されている法概念を、そのまま税法規範として使用し、特別な場合に限って、注釈規範を設けて、一般の法概念により難しいことを明らかにする等、総ての法規は、同一の法概念で解釈ができるように、統一的に立法することが、法治国家における法律の民主化である。

税法の単純化とは、各事実に適用すべき規範が分類され、何を規範の対象事実としているか、いかなる内容の規範であるかが、条文の上からの文理解釈によって、判明するように、文章が簡潔統一されていることである。

税法の簡素化とは、各税法に定むべき規範は、実体法規ならびに各税法に特別な手続法規のみとし、手続法と関係法とを別個の法典とし、同一または類似事項が重複規定されないようにし、納税義務者と課税庁とが、同一の規準、尺度によって、租税法律関係について一致した見解が可能のように法文を体系的、統一的に整備することである⁽⁶⁾。

(ロ) 税法の安定性

法安定性とは、税法に頻繁な改正がないことであり、規範事実が精細明瞭であって、何人に対しても画一的な法律効果が導き出されることである。

租税法の規範は、経済現象事実を対象として形成されるものが多いから、国民経済の変化によって、租税規範も改正が行なわれ、法安定性を維持することが困難となる場合が多いが、税法の安定性は、租税公正の原則に直結する重要な原則であるから、合理的根拠のない限り、朝令暮改すべきではない。また、法令の解釈に際し、法令制定の事情、動機を参酌しなければならない場合もあるであろうが、法令の規定は、立法理由を離れた客観的な存在であるから、立法の理由、経緯等によって法律を解釈することは許されない。法規の解釈が永く確立しているのに、課税庁がこれに新事実を類推せんとして、通達を変更したり、訴訟の結果、国が敗訴した場合、判決理由を逆用して、命令を追加、変更したり、甚だしきは改正理由を明らかにしないで、敗訴理由を防止するような規範を設けたりするような実例が多々あるのは、法安定性を無視した官僚独裁的な措置というべきである。

(イ) 要法律性

国民がいかなる租税を、いかなる範囲で、いかなる方法で負担しなければならないかの納税義務は、国民の承諾にその根拠を有する形式的法律によらなければならないことは、憲法84条により明らかである。

租税法律主義を根幹とする税法においてはその法源は、民事法とは著しく事情を異にし、罪刑法定主義を根幹とする刑法に近似していて、憲法が税法の第一の法源であることは当然である。

税法の制定は、内閣により財政計画を樹立し、主管庁において法律案が作成され、議会の承諾を求めるのであるから、国民は与論によって原案を変更することも、国民の代表たる議員によって修正することも可能であるが、国民は勿論、議員の大部分は、租税制度の根本理念に暗いため、官僚と時の為政者との意志のみによって作成された法律案が、そのまま税法となつて、国民大衆だけが、不均衡な税負担を課せられる場合が甚だ多いのである。

国民の承諾としての立法事項と、課税庁による命令事項との間に、いかなる法律上の制限があるかを検討してみたい。

a 法律

税法における租税法律主義

租税法律主義は、租税に関する事項は総て法律をもって完結的に定めなければならぬことは明文をもって要請している。この法律は、国会の議決を経たものであるから、税法の法源は法律であるといっても過言ではない。

立法事項について、実体法規範には、いかなる者が納税義務を有するか、課税物件、課税標準、税率、課税標準算出に関する事項等があり、何れも納税義務の発生条件を決定する原因となり、国の納税義務者との間に債権債務関係が生ずるから、法律又は法律の定める条件によって、明確、詳細に規定し、広く一般に熟知せしめなければならない。手続法には、債務の履行方法ならびに時期、履行又は不履行の場合の法律効果、納税義務確定後の変更、違法行政処分に対する救済、納税義務の消滅、処罰に関する事項等があり、公法的命令規範であって、納税者の行為、不行為を要求する行為規範であるから、不履行の場合には、罰則規範が随伴するから、法律をもって、精細かつ明確性の原則が要請される。

b 命令・告示

租税法律主義の下では、執行命令の規範事項は、法律に定めない新たな義務を課し、または権利を制限することを禁止しているのであるが、憲法73条6号、内閣法11条等により、実施命令、委任命令があり、また、国家行政組織法14条1項による告示が認められている。

税法における政令には、法律の抽象的規定の具体的内容、技術的事項、所得計算或は申告申請の手続の細目等省令には、申告書納付書等の様式のように政令に定めるに適しない具体的個別細目があるが、これ等が、施行令、施行規則に規定され、法律よりも分量的に多いのが実状であって、その多くは委任命令の形式をとっており、委任の範囲について、租税法律主義により検討すべき重要問題をはらんでいる。政令で規定すべき事項は、法律または法律の委任における事項を、具体的に実施するための手続の細目、ならびに、法文書の意義を明らかにする等、内閣法等に反しない範囲において、忠実に実施規範を定立することが要請される。

租税に関する事項は総て立法事項とすることが、課税の領域において国民の

第 4 号

財産権を保障するという目的の実現の手段であって、単に租税収入を確保するためであるならば、行政命令だけで充分なわけである。それにもかかわらず必ず法律をもって定めなければならないということは、納税事項は、国会の議決を要し、国会を介して、国民の承諾を経なければならないからであって、行政命令は、国会の承認を必要とせず、内閣または各大臣において発することができるので、租税に関する事項を、法律では大綱のみを規定し、細目は、政令、省令に委任するようなことでは、租税法律主義の目的は達成されないことになる。税法の簡易平明化、経済事象の複雑多様、租税回避を封じる為等を理由に、法律で完結的に規定しないで、政令や省令に多くを委せており、国会の議決による法律で定めておいたのでは、公平負担を全うすることができず、議会の議決によらない政令をもって定めてこそ、課税の公平を期し得るというような考え方があるのは、租税法律主義の理念に背反するものであって、命令への委任を広範囲に解釈し、法の設定権限が行政権に委任されるような法規命令は憲法違反として許されないものと解すべきである。告示についてもまた同じである⁶⁾。

C 条例・条約

憲法92条は、地方自治の基本原則、94条は、条例制定権を定め、地方自治法223条および同法2条は、地方団体の地方税の賦課徴収権の枠ないしは限界を明らかにしている。地方税法3条1項、地方自治法96条1項1号により、この枠ないし限界内において地方団体が賦課徴収について定めをするには、地方団体の議会の議決に基づく条例によらなければならないし、地方税法3条2項は、この条件実施のための手続その他施行について必要な事項を地方団体の長は規則で定めることができると規定している。従って、地方税法の賦課徴収は、地方税法という国の法律に基づいて、その法律の定める限度内において地方議会の議決により制定された条例を根拠とするものであって、直接、地方税法により賦課徴収されないのは、地方自治の本旨に基づくものである。しかし、地方団体は、地方税についていかなる条例でも制定し得るというのではなく、その条例制定権は、国の法律である地方税法によって拘束されているの

税法における租税法律主義

であるから、この場合決して租税法律主義の例外であるとはいえない。地方税の賦課徴収について、地方税法という国の法律がなく、地方公共団体の条例に一任されている場合には、一応租税法律主義の例外であると認められないこともないが、この場合においても、立法機関である地方議会の議決する条例に基づいて地方税が賦課徴収されるのであるから、人民の承諾に基づく租税の賦課徴収という租税法律主義の理念は失なわれていない。現在の地方税法の定め方に、地方自治の本旨からみて疑問があるとの意見は別として、地方公共団体の条例及び規則は、租税法の重要な法源をなすものといえることができる。

次に、条約及び憲法98条2項により確立された国際法規も租税法の法源としての性質を有する。国際条約には、租税条約が重要な地位を占めており、条約の締結は、内閣の職権に属しているが、政令とは異なり、事前に国会の承認を経るか、少なくとも事後に国会の承認を経なければならず、公布実施されれば、当然に国内法としての効力をもつから、租税法律主義の例外とはいえない。法律とはかかわりなく、条約をもってその賦課徴収に関する法規が定立されるものとすれば、租税法律主義の原則は、条約によって破壊されうる危険性が少くないとの意見もあるが、関税も法律だけでなく、国会の承認を経る条約により賦課徴収しているのであるから税法の法源たることに変わりはないと解するのが妥当と思う⁹⁹。

d 訓令・通達

税務官庁において、訓令、示達、通牒、通達、回答等の名称を以て出される所謂、取扱通達は、国家行政組織法14条2項により、税務官庁の系統的組織内において、租税法規、財政会計法規、行政組織法規とともに、具体的な執務の基準を示すことを目的として出されているものであって、法令として上級機関から下級機関を拘束するものには属しないから、一般国民を法的に拘束するものではないので、裁判所の判断基準とはなり得ず、租税の法源には該当しない。従って、通達を適用した処分が適法かどうかは通達内容が法の解釈としてどうかということである。しかし、通達が事実上法規の補充として規範的性格を有し、長年これに従っていれば事実上の取扱が、一般の法的確信をえて慣習

第 4 号

法たる行政先例法として認められるべき場合もあり得る。通達のこの有用性については、おそらく異論がなく、一般の通達については余り批判を聞かないのに、税務通達のみ強い批判があるのは、形式的には、税務通達が余りにも多いこと、税務通達の内容が法律で規律すべき課税要件、課税手続等について定めていること、実質的には、税務通達が現実の運用において、国民に対して法律と同じ拘束をなし、納税者の権利、義務に関係を及ぼす機能を持つことにあるからである。

税法の規定は、一般的、抽象的にならざるを得ず、一応の方向なり基準を示すに止まり、個々具体的に生ずる森羅万象の税務に関する事項を総て法律で定めることは、到底困難なことであるので、税務通達によって、具体的な細目を定めることが許されるのではないかという見解もあるが、課税要件等租税法律主義の支配する分野については、法律または、その個別的委任命令で定めることが必要であり、通達でこれ等の法令に反する事項を定めることの許されないのは勿論、法令に定められていない事項について定めることも許されないというべきである。一々法令を見なくても、通達を見さえすれば、必要なことは網羅的に盛り込まれているというような通達万能主義、法令棚上げ主義は租税法律主義を軽視したものであり、行政府が立法府の肩代りをするに等しく、違法であるといわなければならない。この通達行政を克服する為には、色々理論的な意見はあると思うけれど、具体的には、租税立法と税務行政に対する納税者の実質的参加を保障する方法以外にないと考える。

e 判例

税務訴訟に関する裁判所の判決は、具体的に事件に対する解釈ではあるが、そのなかに示された事実認定、法規の解釈及び適用は、それが具体的である限り、同種の事件の解釈に役立ち判決の、積み重ねによって税法の解釈及び適用のみならず、事実認定も次第に確立されてくるわけで、税法と租税判例の発展とは、相関関係にあるということが出来る。しかし、判決自体は、法規ではなく、法源でもない⁴⁴。

税法における租税法律主義

- 注① 阿南, 前掲書 p.308以下, 田中, 前掲書 p.79, 中川一郎「税法体系」 p.56 以下, 昭30. 3.23最高裁大法院判決, 昭37. 2.21最高裁大法院判決, 昭37. 5.23東京地裁判決, 昭39.12.25熊本地裁判決, 昭40. 6.22東京地裁判決, 昭47.11.22最高裁大法院判決。
- ② 阿南, 前掲書 p.308以下, 中川一郎「税法の解釈及び適用」 p.61, 中川, 前掲書 p.56 以下, 忠, 前掲書 p.26, 忠, 前掲書 p.15 以下, 北野, 前掲書 p.23 以下。
- ③ 阿南, 前掲書 p.310以下, 中川, 前掲書 p.74 以下。
- ④ 阿南, 前掲書 p.315以下, 金子宏「市民と税金」 p.314, 北野弘久「税法判例研究」 p.44, 吉良実「医療法人と相続税及び贈与税」 税法学 140・141・142号, 金子宏「判例研究」税理昭和40年1月号 p.25, 山田, 前掲書 p.90 以下。
- ⑤ 阿南, 前掲書 p.315以下, 中川, 前掲書 p.74 以下, 宮沢, 前掲書 p.713, 広瀬, 前掲書 p.317以下, 新井隆一「租税法律主義の憲法的意義」税法学 176号 p.5 以下, 広瀬, 前掲書 p.13 以下, 新井, 前掲書 p.20 以下, 北野, 前掲書 p.28 以下, 松沢, 前掲書 p.6以下, 広瀬正「租税基本問題判例要説」 p.8以下, 川村博太郎「国税の法体系と法令告示の機能」税経通信 Vol.20, No.5 p.27, 西河良則「租税法律主義の具体的展開」税経通信 Vol.22, No.10 p.25 以下, 北野, 前掲書 p.47 以下, 昭41. 5.30大阪地裁判決, 昭39.12.25熊本地裁判決, 昭43. 6.28大阪高裁判決 昭41.10.31 広島地裁判決, 昭44.11. 6横浜地裁判決, 中川一郎—シュトイエル52号 p.1, 北野弘久—産業経理27巻3号, p.1、清水敬次—企業法研究, 42年5月号, p.40, 清水敬次—シュトイエル62号 p.7, 水野豊志「委任立法の研究」公法研究14号, 成田頼明「問題点をはらむ委任立法」時の協会 346~350号 大西芳雄「法律と命令」, 村井正「法律と政令」ジュリスト 1968 No.17 p.14。
- ⑥ 阿南, 前掲書 p.321以下, 昭34. 2.11東京地裁判決。
- ⑦ 阿南, 前掲書 p.323以下, 中川, 前掲書 p.121, 昭27. 5. 6 最高裁第三法廷判決, 昭39. 1.28岡山地裁判決, 昭25. 4.25札幌地裁判決, 昭36.10.27最高裁第二小法廷判決, 昭33. 6.19熊本地裁判決, 昭34.10.27東京高裁判決, 昭35.10. 7 最高裁第二小法廷判決, 昭34. 9.12東京高裁判決, 昭37.10. 2 最高裁第三小法廷判決。
- ⑧ 阿南, 前掲書 p.324以下, 田中, 前掲書 p.89, 中川, 前掲書 p.28。
- ⑨ 阿南, 前掲書 p.323以下, 中川, 前掲書 p.28 以下, 田中, 前掲書 p.92, 須貝脩一「税法体系における法律・命令・通達」税経通信Vol. 20 No.13 p.9以下, 中川一郎「租税法律主義」シュトイエル 100号 p.135以下, 川村博太郎「国税の法体系と法令・告示の機能」税経通信, 昭和40年5月号 p.30, 新井, 前掲書 p.3加藤睦夫「租税法」p.151, 忠, 前掲書 p.16 以下, 北野, 前掲書 p.31 以下, 谷山, 前掲書 p.19 以下, 中川, 前掲書 p.143以下, 昭39.12.25熊本地裁判決,

- 昭43. 6.28大阪高裁判決, 昭41. 5.30大阪地裁判決, 昭41.10.31広島地裁判決, 昭44.11. 6 横浜地裁判決, 昭42.10. 6長崎地裁判決, 昭36. 1.31東京高裁判決, 昭43. 3.14東京地裁判決, 昭37. 5.23東京地裁判決。
- ⑩ 中川, 前掲書 p.31 以下, 田中, 前掲書 p.92 以下, 新井, 前掲書 p.10 以下, 佐藤功「憲法(ポケット註解全書)」p.498以下, 宮沢, 前掲書 p.709以下, 租税法研究会「租税法総論」p.43 以下, 原竜之助「租税法主義」別冊ジュリスト法学教室 p.101以下, 美濃部達吉「新憲法逐条解説」p.180, 橋本, 前掲書 p.258 以下, 佐々木惣一「改訂日本国憲法」p.1270, 須貝, 前掲書 p.94 以下, 水木惣太郎「憲法講義下巻」p.666, 岡田玄之三郎「日本国憲法審議要録」p.471, 山芳越男「地方税の法体系について」税経通信 Vol.20 No.5 p.47 以下, 中川一郎「税務通達の使命とその限界」税経通信 Vol.11 No.6 p.9, 中川一郎「税務行政通達の役割とその限界」税と財 Vol.15 No.1 p.80 以下, 鈴木磨明「租税法主義」の原則を公平負担の原則」地方税 Vol.18 No.5 p.19, 柳瀬良幹「地方税と租税法主義」ジュリスト 1968 No.17 p.16, 昭28. 4.30 最高裁大法廷判決。昭30. 3.23最高裁大法廷判決。
- ⑪ 清水敬次「税法における行政規則」税法学 132号 p.23, 田中, 前掲書 p.158, 田中二郎「行政法」p.96, 塩崎潤「租税に関する通達の役割と機能」税経通信 Vol.20 No.5 p.35 以下, 須貝, 前掲書 p.9以下, 北野弘久「通達のあり方」税法学 226号 p.19 以下, 竹野野人「税務通達の限界」税法学 226号 p.23 以下, 徳島米三一郎「税務通達批判」税法学 226号 p.25 以下, 元村和安「通達のあり方について考察」税法学 226号 p.29 以下, 山田二郎「通達のあり方」税法学 227号 p.30 以下, 田中, 前掲書 p.95, 広瀬, 前掲書 p.13 以下, 広瀬正「判例からみた税法上の諸問題」p.18 以下, 谷山, 前掲書 p.19 以下, 中川, 前掲書 p.32 以下, 川村博太郎「国税の法体系と法令告示の機能」税経通信 Vol.20 No.5, 清水敬次「租税法主義と命令通達」Vol.5 No.8, 吉良実「税法通達の規範性」税法学 248号, 御園生均「法人税基本通達の制定について」税務弘報 Vol.17 No.8 p.24 以下, 松沢, 前掲書 p.6以下, 吉良実「税務通達の規範性」税法学 248号, p.12 以下, 須貝脩一「通達とはなにか, その法的性質の解明」財政 Vol.18 No.11 p.22, 中川一郎「税務通達の使命とその限界」税経通信 Vol.11 No.6 p.9, 堺沢良「税務通達についての一考察」税経通信 Vol.11 No.6 p.19, 小宮保「法人税における通達の性格とその妥当性」税経通信 Vol.11 No.6 p.23, 岩崎英恭「法人税総合通達について」税務弘報 Vol.5 No.11 p.14, 杉本良吉「税務通達の法的性格と民商法との関係」税経通信 Vol.12 No.13 p.69, 中川一郎「税務行政通達の役割とその限界」税と財 Vol.15 No.1 p.8, 新井隆一「通達行政の今日的視角」法律のひろば, 水野孝「通達行政の廃止を提案する」税と財 Vol.22 No.1 p.30, 斉藤英郎「税務行政と取扱通達」税理 Vol.11 No.2 p.13, 北野弘久「税務行政における通達と役

税法における租税法律主義

- 割」経済ジャーナル季刊 Vol. 3 p.37, 田中二郎「法律による行政と通達による行政」自治研究 Vol. 32 No. 7, 山内一夫「訓令と通達」行政法講座 4 巻 p.168, 町田顕「通達と行政事件訴訟」司法研修所論集1968Ⅱ p.55 昭31. 6.23 東京地裁判決, 昭37. 4.19福岡高裁判決, 昭36. 3.13大阪地裁判決, 昭32. 2. 4 福岡地裁判決, 昭29. 2.27大阪地裁判決, 昭36. 5.19長崎地裁判決, 昭44. 9.30大阪地裁判決, 昭38.12.24最高裁第三小法廷判決, 昭43. 6.28大阪高裁判決, 昭41. 5.30大阪地裁判決, 昭44. 5.24 大阪地裁判決, 昭33. 3.28最高裁判決, 昭40. 6.22 東京地裁判決, 昭33. 7.29 最高裁判決, 昭34. 5.14東京地裁判決, 昭38.12.24 最高裁判決, 昭37. 4.19 福岡地裁判決, 昭36. 3.13大阪地裁判決, 昭41. 4.28 東京高裁判決, 昭39. 7. 31大阪地裁判決, 昭45. 7.29東京地裁判決, 昭43.12.12 最高裁 第三小法廷判決, 昭45. 5.12大阪地裁判決, 昭40. 5.26東京地裁判決。
- ⑫ 中川, 前掲書 p.36 以下, 忠佐市「租税判例と租税法規」税法学vol.20No.5 p.56 以下, 田中, 前掲書 p.74。

Ⅵ 税法解釈上の租税法律主義

A 租税法律主義と税法解釈

税法においては、租税法律主義が最高法原則として支配しているから、税法の解釈にあたっては、このことを前提としなければならない。行政上の租税法律主義は、立法上のそれに対応するものであって、課税庁は、法律の定めた納税義務を解釈適用するだけで、立法上の欠陥を理由に、これを補完したり、免除したりすることは許されない。法律がある範囲を行政権に委せている場合でも、何を法律は行政権に委ねているかの法規裁量であって、法律の定めた範囲を超えて裁量することが如きは、行政権をもって法律の定めない新たな規範を定めたものであって、租税法律主義に反する。

租税法規は、課税客体たる国家と、納税主体なる国民との双方に対して、納税義務の限界を規定したものであるから、納税義務者は、法律命令に規定されている納税義務が、憲法または立法上の租税法律主義に反していると認められる場合の外は、これに拘束されるが、課税庁が、法律の定めた納税義務に反して、命令通達によって、行政処分をしたと認められるときは、司法裁判所にそ

第 4 号

の処分の適法か否かの判断を求めることができるのであって、租税法律主義の下では、国民の納税義務は、法律のみによって左右される合法律的なものであり、課税庁に対しては、税法の解釈を中心としてのみ、財産権を保護することができるというべきである。

税法の目的が、財政収入を得るために、できるだけ多くを、国民から徴収することであるとした国家全体主義的思想のもとでは、税法の規範は万能ではないとの理由で、疑わしきは国庫第一主義に解釈すべしという官僚学説によって、日本においても、昭和25年頃までは通説としてまかり通っていたが、シャープ勧告を契機として、租税の賦課も、憲法により保障された租税法律主義によるものであり、税法制度の目的は、国家権力から国民の財産権を保障する合法律性の理念であるとする民主的税法論が唱えられるようになった。元来、一般法の解釈には、その制定の事情や動機を参酌しなければならない場合もあるが、法令は立法理由を離れた客観的在在であり、殊に、税法の解釈においては、租税法律主義の当然の帰結として、拡張解釈ないし縮小解釈、类推解釈ないし補充解釈は許されないという解釈原理が通説をなすに至っている。

税法の解釈は、税法の規定の法規範的意味を探究し、確立することであるから、法文どおりに厳格になされなければならないのであって、民事法における如く、法解釈は活きた法の発見である等との論は、税法では適用しない。これらの解釈は、何れも法律なければ納税義務なしとの合法律性の原則から演繹されたもので、解釈に籍口した課税庁の恣意は、新たな立法をなすと同様であるから許されないとしたことによる¹¹⁾。

B 租税平等主義と税法の解釈

租税平等主義とは、憲法30条により同法14条1項が規定している法平等の原則の税法の領域における顕現である。この規定は、国民主権の原理と民主主義及び平等主義の大原則に立脚したものである。租税平等主義は、人間生活に必然的な集団形態としての人類統合の権力国家の存立、存続の要件として、当然必要な国費を、国民や能力に応じて分担するの義務として認識するものである。この能力に応じてとは、人間の経済的支配能力に比例すべしという意味

税法における租税法律主義

で、人間の先天的、後天的に有する不平等を理由として、納税義務に差別を設けることであって、社会正義の容認する相対的、合理的な差異までも否定する意義ではない。

この租税負担平等の原則は、主観的平等と客観的平等および形式的平等と実質的平等とに区別することができる。⁽³⁾

C 形式的租税平等主義と実質的租税平等主義

形式的平等主義とは、国民の租税負担が、法規上からも、平等に安定していることを要し、同一事項について、相矛盾した法規が存在してはならないと同時に、税法の解釈は、時間的には、法規の改正がない限り、不変的安定性が保持されなければならないので、遡及効は原則として認められない。空間的にも同様であって、課税庁相互の間または、租税行政と租税裁判との間においても、同一法規を異なった解釈のまま放置することはできないということである。

納税義務者に対する租税平等の原則による実質課税の原則を法律上の規範によらないで、経済的、概念によるものとする、総て税法の解釈は、法規の文言に拘泥することなく、税法の目的に従って、経済的実質に基づいてなすべしとの、解釈上の通則法が制定されたと同様の結果となって、租税法律主義は有名無実になる惧れがある。故に、平等原則は、納税義務者に対する解釈基準を定めることが、規範制定の目的であるから、厳格な法定要件を定めなければならないということになる。租税法規には、税法固有の法概念で表理されるものと、民商法等の法概念を修正して、税法規範としたものがあるが、何れも租税公平配分の租税目的から色彩されたもので、あって、この租税的色彩の部分が、税法解釈の対象であり、この部分についてのみ、租税平等主義、租税法律主義の原理による価値判断によって、合理的な適用基準を探求することが税法解釈の目的である。故に忠博士のように、民商法上の概念を、税法独自の解釈をする説には賛成し難い。

形式的租税平等主義は、次の実質的租税平等主義に譲歩はしなければならない

第 4 号

いが、それは将来に向ってのみであって、既に経過した課税期間に対しては、形式的租税平等主義が適用されるのである。

実質平等主義とは、法規を形式どおりに適用しては、いかなる人も、その能力に応じた納税義務を、平等に負担せねばならないとの租税の根本目的を達成することができないから、法規を解釈適用するに当たって、法規に表現されている文言を、単なる文法的、平面的に理解するのではなくて、その法規を定むるに至った立法理由等から、規範に内包する実質的意義を探究して、租税負担平等の法原理に矛盾しない解釈を求めるとをいうのである。

租税法規が、民商法等の文言、または、経済的、実践的慣用語を、そのまま使用している場合、租税平等の理念から、いかなる法律効果を附与することが、法律の文言に客観化された立法者の意志に合致するかを探究することが、実質的平等原則の解釈基準である。故に、課税せんが為に、適用法規が明白であるにもかかわらず、恣意的に優遇規定の適用を拒否したり、真実に反する事実を認定する場合、或は、納税義務者の利益の為に、適用しないことが明白であるにもかかわらず、租税優遇規定を適用したり、又は、要件事実が明らかに課税要件に該当するにもかかわらず、課税要件に該当しないような要件事実を認定する場合、何れも実質平等主義に反する。民事事件と異なり、租税事件には調停、和解はないのであって、租税法律関係は、税法によって形成されるのであって、税務官庁や納税義務者の意志によって形成されるものではないのである。

現代の税法は資本主義経済における支配階級の「新しい公平基準」とか、「世代間の公平」とかいう理論によって、真の公平原則を破壊ないし歪曲して成立しているので、税法の解釈適用を、税法どおり実施すれば「大きな公平」或は、「真の公平」から益々遠ざかって行くことになる。そこで、税務行政において、税法で不当な差別措置をとられている納税者に対して、利益になることについては、拡大解釈し、損失になることについては、縮小解釈をすれば、阻害された公平原則がいくらかでも是正される。そこで、民主主義的租税原則に反して租税立法が行なわれている場合に、拡大解釈も縮小解釈も許されないと

税法における租税法律主義

すれば、公正を欠ぐものであるという意見があるが、現代の税務行政は、官僚の「通達行政」によって、税法の解釈、運用という名で、特定の納税者、つまり租税立法によって種々の恩恵を受けている納税者に対しては、その権利を拡大し、大部分の納税者、つまり租税立法によって生活権を脅かされ、かつ、不当な差別を受けている納税者に対しては、その権利を制限する措置をとっているので、前述のような税務行政における要求は認められないというべきである⁽⁴⁾。

D 信義誠実の原則と疑わしきは課税せずの原則

(1) 信義誠実の原則

税法における信義誠実の原則は、民法から導入されたものであり、私法上のそれは、契約による法律関係を前提とし、当事者相互の信頼関係を維持し、信頼を法的に保障せんとして発展してきたものであるが、この私法上の原則を、税法の適用においても認めることについては、外国の場合判例、学説上殆んど異論がないが、わが国の場合、通説的に公法上の法律関係は、私法上のそれと趣を異にし、法適合性、公益性、強行性等が強く要請されるから、それがそのまま適用されるかどうかは議論があり、殊に、租税法律関係について強調される租税法律主義を厳格に適用するときは、課税庁の権限外の意志表示について、これに対する相手方の信頼を保護するということは問題にならないが、しかし、現在のように、租税法規や行政の運営が複雑化、専門化、技術化した状況のもとにあっては、税務官庁の行政指導が大きな比重を持ち、納税者もこれに一種の予測や信頼を寄せているから、信義則、禁反言は、一般法原理として税務行政の面においても適用があるものと考えても不自然ではないという消極的な立場が採られている。

しかし、租税法律関係は、課税権者と納税者との間に成立し、憲法の前文および41、65、66条の規定よりみて、私法関係よりも優れて、租税法律関係において、納税者と課税権者とは、当初から相互信頼関係の上に立脚しているものと考えなければならないので、互に相手方に対しその信頼関係を破壊するよう

第 4 号

な背信行為をなし、もって相手方に経済的な不利益を与えることが許されないことも明らかであるので、税法は、当事者の信頼を裏切らないように適用されなければならないという要請が税法学の立場より出て、この要請は、法規範の形成力を有しているが、法明瞭性、法安定性、課税の平等性の要請と同じく、それ自体は法規範ではない。

日本の数少ない判例は、信義誠実の原則を「法の根底をなす正義の理念より当然生ずる法則」であるとして、これを租税事件に適用しているが、税法における信義誠実は、民法よりの転用ではなく、その法的根拠を憲法14条1項の法平等の原則の税法における顕現である租税平等主義に求むべくその内容は、民法とは全く異なる税法独自のものとするのが至当ではなからうか。

この原則は、税務官庁と納税義務者の両者に対し等しく適用されるとするのが通説であるが、納税義務者に、信義誠実の原則に反するような作為又は不作為のあった場合は、罰則が適用され、或は租税特惠が与えられないこととなっているので、この原則を導入するまでもないので、税務官庁の賦課徴収等が、納税者の正当の信頼を無視して行なわれた場合にのみ、この原則が働くものと解すべきである。例えば、法人税等の申告において、従来から該支出の損金性を認めておきながら、何等の助言指導なしに、いきなりその損金性を否認し、更正処分をなす如きは、明らかに善意の納税者の信頼を無視したものであるべきであって、国側にこのような信義則違反がある場合には、たとえ該処分が実定租税法上適法であっても、また、当該納税者のみが不当に課税を免れる結果となってもなお、禁反言の法理を適用して、課税処分を取消し得べきものと解すべきである⁽⁴⁾。

(2) 疑わしきは課税せずの原則

in dubio contra fiscum (疑わしきは国庫の不利益に——疑わしきは課税しない)の原則は、近代刑法を支配している「疑わしきは罰せず」という罪刑法定主義から継受されたものといわれているが、税法上疑わしきは課税せずというのは、罪刑法定主義の基調となっている類推解釈の禁止を堅持するものであって、納税者に有利なように類推解釈することではなく、税法上課税する

税法における租税法律主義

かどうかが不明の場合であって、ただ立証上の問題だけではないから、税法の目的論的解釈を重視して考えなければならないので、租税のもつ財産権侵害の片面のみをとらえて、納税者に常に有利に類推解釈しようとするものではない。また、目的論的解釈を重視するからといって、常に税務当局に有利にという恣意的態度で解釈することが許されないのは租税法律主義が、租税法の厳正な解釈態度を要求していることからみて当然のことである。

申告納税制度を採用した現行法の下では、国民の納税義務の発生要件が、法律により明細に規定されており、これに該当する事実の存在によって、具体的な納税義務が法律上当然に成立するから、課税庁も納税義務者も、その成立した納税義務を確定実現せしめるだけで、法律により発生した納税義務を変更することはできない。

税法規範の内容が不明瞭な場合は、法律自体に疑わしき原因があるのであるから、法律の改正が行なわれるまでは、法の欠陥を納税義務者に転化することはできない。租税法律主義の下では当然、疑わしきは課税せずの原則が適用されることになる。次に、課税要件事実自体の存在が疑わしい場合、例えば、法人税法等において推計課税をしたときは、その推計方法ならびに推計の結果が、現実の所得額に近い強度の蓋然性を有しており、かつ合理的であることを、まず立証しなければならない。また、事実の内容が課税要件事実該当するかどうか疑わしい場合は、事実の主張は立証によるとの一般の立証責任の原則が適用されるから、課税庁において、申告による事実を否定するとき、または、申告事実以外の新たな事実を主張するには、これを立証する責任がある。然し、租税賦課徴収は、法律に従って行なわなければならないのであるが、租税務行政にとって重要なことは租税歳入予算の達成であって、その為、税法は、活発かつ機動的な課税活動を不自由ならしめ、時には支障を与える結果となるけれども、税法を否定することはできないので、勢い賦課徴収に都合のよい解釈による課税がなされるようになる。

それ故に、疑わしい場合は、まず課税しておいて、後日反証を待って訂正すれば適法だとし、異議の申立等が無ければそのまましたり、調査により容易

第 4 号

に判明する事実も、疑わしい事実とし、甚だしきは、納税義務者の提出した証拠を検討しないで、課税する如きことが日常茶飯事として行なわれている。実際の税務行政においては、賦課課税制度からの官僚専制主義が今なお残っており、新憲法下の民主主義的租税制度とは、ほど遠く、*in dubio pro fisco*（疑わしきに国庫の利益に——疑わしきは課税する）により、税法の目的を財政需要の充足ないしは租税収入の確保におくが如きは、租税法律主義の原則より到底容認し難いところである。⁽⁶⁾

- 注① 阿南，前掲書 p.38 以下，中川，前掲書 p.83 以下，広瀬，前掲書 p.49，昭39. 3.26東京地裁判決，昭32. 9.20福岡高裁判決，昭40. 4.30東京地裁判決，昭36. 1.31東京高裁判決，昭42. 5.11大阪地裁判決，昭27.10.21長野地裁判決，昭35. 5.21東京高裁判決，昭34. 9.12東京高裁判決，昭37.10. 2最高裁第三小法廷判決，昭37. 2.16大阪地裁判決。
- ② 阿南，前掲書 p.392以下，中川，前掲書 p.150，田中，前掲書 p.147以下，宮沢，前掲書 p.101，中川，前掲書 p.76 以下，昭31. 4.12山口地裁判決，昭32.12.13大阪地裁判決，昭39. 6.30最高裁第3小法廷判決，昭40.10.21東京高裁判決，昭37. 2.28最高裁大法廷判決。
- ③ 阿南，前掲書 p.399以下，中川，前掲書 p.76 以下，田中，前掲書 p.657以下，忠，前掲書 p.78，谷山，前掲書 p.37 以下，新井，前掲書 p.39，島，前掲書 p.126，昭36. 9. 6最高裁大法廷判決，昭37. 3.16最高裁第3小法廷判決，昭35.10. 7最高裁第二小法廷判決，昭41. 3.15東京高裁判決，昭37. 2.28最高裁大法廷判決，昭37. 5.13東京地裁判決。
- ④ 阿南，前掲書 p.452以下，中川，前掲書 p.140以下，中川一郎「税法における信義誠実の原則」シュトイエル 100号 p.152以下，中川一郎「税法における信義誠実の原則の法的根拠」福岡大学35周年記念論文集法学編，p.107，中川，前掲書 p.343以下，西ドイツBFH判例集 (1) 概要 p.13 以下，中川一郎「BFHの信義誠実論—信義誠実論の発展段階におけるテーゼの時代」杉村先生古稀祝賀法学論文集 p.371以下，広瀬正，石倉文雄，塚沢良，須藤哲郎，萩野豊「信義則と禁反言」税務事例 Vol.4 No.10，北野弘久「税法における禁反言の原則」産業経理 Vol.26 No.3，原龍之助「租税法における信義誠実の原則」税務大学校論叢 2 p.1 以下，原龍之助「行政法における信義誠実の原則」法学雑誌 Vol.6 No.3 p.1以下，藤田宙靖「租税法における信義誠実の原則」ジュリスト1968 No.17 P.34 以下，橋本公互「行政法の解釈と運用」公法研究 121号 p.92 以下，成田頼明「行政上の法律関係と信義則」自治

税法における租税法律主義

- 研修(68)p.48以下, 租税法研究会, 前掲書 p.218以下, 北野, 前掲書 p.46以下, 松沢, 前掲書 p.14以下, 鳥居卷吉・碓井光明「税務行政と信義則・禁反言」税務事例 Vol.6 No.5 p.17以下, 昭25. 4.18福岡地裁判決, 昭31. 9.24大阪地裁判決, 昭33. 5.24最高裁第一小法廷判決, 昭33. 5.29広島地裁判決, 昭28.12.25名古屋高裁判決, 昭31. 4.24最高裁第三小法廷判決, 昭32. 7.15名古屋高裁判決, 昭35. 3.31最高裁第一小法廷判決, 昭40. 5.26東京地裁判決, 昭40. 8.26東京地裁判決, 昭41. 6. 6東京高裁判決, 昭42. 5.30大阪高裁判決, 昭44.11. 6横浜地裁判決, 昭46. 6.14山形地裁判決, 昭37. 3.27大阪高裁判決, 昭40. 3.26富山地裁判決。
- ⑤ 阿南, 前掲書 p.458以下, 中川, 前掲書 p.86以下, 広瀬, 前掲書 p.51以下, 田中, 前掲書 p.184, 中川, 前掲書 p.155, 金子, 前掲書 p.318以下, 中川一郎—シュトイエル30号 p.25, 金子宏—判例時報 395号 p.97, 金子宏「実質課程の原則」ジュリスト1968 No.17 p.28以下, 日本税法学会ゼミナール「裁判例に現われた税金における実質主義」税法学 191・192号, 各 p.1以下, 清水敬次「実質主義と租税回避」法律時報39巻, 10号 p.24以下, 渡辺伸平「税法上の所得をめぐる諸問題」司法研究報告書19輯1号, 吉良実「実質課程の原則」ジュリスト1968 No.17 p.26以下, 西川, 前掲書: p.28以下, 松沢, 前掲書 p.9以下, 昭37. 2.16大阪地裁判決, 昭30. 8.20大阪地裁判決, 昭27. 2.23神戸地裁判決, 昭30.12. 5福岡地裁判決, 昭32. 8. 9広島地裁判決, 昭39. 7.18東京地裁判決, 昭41. 3.15東京高裁判決, 昭39. 5.28東京地裁判決, 昭45.10.23最高裁判決。

Ⅶ おわりに

伝統的な理解にたつての租税法律主義は, もともと権力の濫用を阻止することによって, 国民の権利を擁護しようという自由権的保障の機能を果すものであった。この機能は, 現代において, まますますその果すべき実践的機能の重要性が強調されなければならない。なぜなら現代資本主義のもとにおいて, 執行権の優位が顕著となり, 租税法律主義は, 財産権のみならず, 生存権を含むさまざまな人権について激しい危機にさらされているからである。

もともと, ブルジョア民主主義的要求としての租税法律主義は, その成立したときから矛盾をもっていたし, 租税法律主義によって国家の課税権が保護されるべきものは, ブルジョアジーの私有財産制度であった。財政が膨張し, 租税収入の増大が必然化するにつれて, 税負担は広範な大衆に負わされるように

第 4 号

なり、彼等の私有財産は租税法律主義によって尊重されるどころか、遠慮会釈なく収奪されて行った。租税法律主義の原則により導かれたはずの税法は、国民の大部分にとって、国家の課税権を保障するものではあっても、納税者の財産権を保護するものではなくなったのである。このことは、現実の税法の姿を見れば一目瞭然たるものであり、一般大衆にとって、栄養失調になるかならないかの生存するぎりぎりの食費すら保証されないような免税点しかないという課税も、強制規範としての税法により強力に取り立てられているのである。一方、特定の大資本、資産所得者に対しては、脱税の容認と考えられる特別措置も、税法という強制力によって保証されているのであって、現代の租税法律主義は、その実質的内容について、その民主主義的内容を放棄してしまったといっても過言ではない。

租税法律主義が形影化され、藻ぬけの殻になっているのは、形式的内容についても同様である。租税法律は、税務行政当局によって立案され、税法学者の 1 人もいない税制調査会は政府の御用機関的存在であり、国会は、納税者の代表を侮辱するのではないが、審議能力が充分でなく、審議に僅か数日で国会を強行的に通過させられた例もあり、結局、官僚自家製の租税法律案がまかり通っているのが現状である。そのうえ、税法の分野においては、命令と通達が異常な程多く、行政通達があたかも法律であるかのように或は、通達が法律より優位であるかのように考えられ、国民の民主主義的権利を無視し、行政官僚の専制性、恣意性は、納税者に対する支配を強めているということができ、税務行政面における国庫主義、権力主義が余りにも強く、国民の多くは、租税は権力によって否応なしに負担せられるもの、一度課せられた以上、泣き寝入りを余儀なくさせられるという古い租税観念から脱し切れないところに、租税正義の実現が、日暮れて途遠しの憾みを抱かしているのである。

租税の本質を、北野教授は、資本主義的階級性の阻止を推進するためのものとし、忠博士は、公共の福祉理念によるものとしているが、何れも、租税の目的と国家の政治目的とを混淆し、財政万能に陥り易く、財産権不可侵の憲法の保障は、税法に関する限り無意味に帰し、租税法律主義は、憲法に法源を求め

税法における租税法律主義

ることはできないことになる。

近代国家における国民の租税に対する理解は、一にかかわって、国民の承諾を基底とする租税法律主義を中軸とした租税行政の確立を必須条件とするとの理解と確信が、国民の与論として、税法の定立と、税法の解釈適用の上に、強力に反映することによってのみ、真の租税法律主義が、名実ともに完成せられるものであって、立法過程および執行過程での権力の濫用から納税者の人権をいかに擁護するかが、今後の課題であるといわなければならない。民主的な税務行政を実現する為には、社会運動の力が必要であり、また、より根本的には租税立法そのものを民主的に改革していく為の力が必要である。