

憲法における租税の原則

松 尾 直

目 次

- 一 租税法律主義
- 二 租税平等負担主義
- 三 租税法定手続主義
- 四 租税情報公開主義
- 五 租税条例主義

一 租税法律主義

租税法律主義は、憲法における租税の中心に認められるべき原則である。すなわち、日本国憲法には、第七章財政のなかで財政処理の基本原則があり、第八三条に「国の財政を処理する権限は、国会の議決に基いて、これを行使しなければならない。」と定めて、国民主権下の財政民主主義に基づくべきところの国会中心財政主義が認められる。この財政処理の基本原則を受けて、租税に関しては、租税法律主義が正面から第八四条に「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。」と定められている。また、第三〇条には、「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ。」と定められる。租税法律主義に関する判例に、憲法三〇条の趣旨は、国民の納税義務の内容は法律で定めるといふ主義を宣明したものであり、これによって初めて国民に納税義務を負担させたものではなく、国家が国民に納税義務を負わせることは国権の作用上当然であり、あえて憲法の条文にまつものではないと示されている

(東高刑三判昭和二八・一・二六判例タイムズ二八・五七)。しかし、この第三〇条の規定は、法的効果においては、国民は法律の定めによらずして、納税の義務を負うことはない旨を宣明するものであるし、「その意味で、租税法律主義を裏面から規定したものである¹⁾」とされる。矢張り、租税法律主義とは、国民に納税義務を負担させるについて、法律の根拠規定が必要であると解すべきであり、国民の財産権を侵害するところの侵害行政作用であるから、侵害留保説の立場からもすでに法律の根拠を要するとみるべきであると解される。そこで、日本国憲法は、第八四条において国家の租税賦課を目的とする観点から租税法律主義の原則を規定すると同時に、第三〇条において「国民の納税義務」の観点からも租税法律主義を規定しているといわれる²⁾。つまり、日本国憲法は、租税法律主義を、第八四条の規定より正面から定め、第三〇条の規定より裏面より定め、いずれの場合においても租税に関して法律の根拠を必要とすべき原則となるのである。

さらに、日本国憲法において、納税の義務は、教育の義務（第二六条第二項）、勤労の義務（第三七条第一項）と共に、憲法上では国民の三種の義務を構成するものである。他方、大日本帝国憲法においては、第二一条に「日本臣民ハ法律ノ定ムル所ニ従ヒ納税ノ義務ヲ有ス」と定められ、ここでも租税法律主義が示されていたものと認められる。なお、大日本帝国憲法において、納税の義務は、兵役の義務（第二〇条）と共に、憲法上では臣民の二種の義務を構成するものであった。また、日本国憲法における、第三〇条の納税の義務に法律の条件が付されているのに対し、第二六条第二項の教育の義務は「普通教育を受させる義務」として義務教育を規定するものであるし、また第二七条第一項の勤労の義務は、「倫理的義務³⁾」とされており、法的効果を生ずるものではないと認められる。他方、大日本帝国憲法における、第二一条の納税の義務については「法律ノ定ムル所ニ従ヒ」として租税法律

注1) 金子 宏『租税法 [第六版]』弘文堂、一九九七年、二一頁。

2) 北野弘久「税法学の基礎理論」、『現代税法講義』法律文化社、一九九〇年、一三頁。

3) 橋本公巨『日本国憲法』有斐閣、一九八〇年、二七九頁。

主義を定めたものであったが、同様に第二〇条の兵役の義務についても「法律ノ定ムル所ニ従ヒ」と規定されていたのである。

次に、租税法律主義が、最初に確立したのは、イギリスにおける沿革が認められる。すなわち、イギリスでは、一二一五年のマグナ・カルタ（大憲章）における、「一切の楯金、もしくは援助金は、朕の王国の一般評議会によるのでなければ朕の王国においてはこれを課さない（第一二条）」という規定は、各種の負担は、それを課される者の同意を要する、という原則の表現であって、租税法律主義の萌芽と見ることができる。もちろん、楯金とか援助金というのは、封建的色彩の強い上納金であって、近代的意味における租税法律主義を宣明したものと見ることはできない。しかし、それは、国王の課税権に制限を加え、その行使を一般評議会の協賛にかからしめている点で、租税法律主義の発達に大きな影響を与えたとされる⁴⁾。また、この規定は、その背景として沿革的には、財政と国王との関係についてみるならば大憲章の手本となったといわれる⁵⁾「自由憲章 (Chater of Liberties)」において、既に注目すべきものが認められることを、指摘しておきたい。すなわち、イギリスにおいて、ノルマン征服（一〇六六年）で知られるウィリアム一世の第三子ヘンリー一世は、その即位早々に封建諸侯への特許状であるところの自由憲章に一〇〇〇年において署名したが、その内容には、「悪しき慣習の廃止」と並んで「不法の封建的課税を徴せざること」などの財政に関する国民の権利についての保障が示されているのである⁶⁾。さらに、エドワード一世の治世における一二九五年の「承認なき課税 (De tallagio non Concendo)」では、第一条に「この王国の大監督、監督、バロン、騎士、市民、及びその他の自由民の好意と承認とがなければ、如何なる貢税若しくは御用金も、この王国においては、国王或はその相続人によって賦課され若しくは徴収され

4) 金子 宏、前掲、七五—七六頁。

5) 吉田善明「財政」、『別冊法学セミナー 憲法』日本評論社、一九七一年、二九九頁。

6) George Burton Adams ; Constitutional History of England, Jonathan Cape, 1960, p. 81.

てはならない⁷⁾。」と規定されたのである。其の後、リチャード二世の治世における一三九五年の議会で、「租税の承諾は、上院の同意により下院がこれを行う」と定められた。さらに、ヘンリー四世の治世における一四〇七年になると、金銭法案は下院が先議権を有すべきことが認められたのである⁸⁾。以後において、イギリスでは、チャールズ一世が議会からの要求に屈服して承認したところの一六二八年における「権利請願 (Petition of Rights)」の第一条において「人民は、議会の一般的承認により定められた王国の法律によらずに、税金、賦課金、援助金その他負担の支払いを、強制されることはないという自由を受け継いでいる。」とし、かつ第一〇条において「何人も、議会の一般的承認による法律に基づかなければ、如何なる贈与、貸付、上納金、租税その他負担に應ずることを強制されることはない。」と示されたのである。次に、名誉革命(一六八八年)によって権利宣言を承認し共同で即位したウィリアムとメアリの治世において制定された一六八九年の権利章典 (Bill of Rights) では、第一条第一項第四号の規定によって、近代的意味における租税法律主義が確立した⁹⁾。また、この権利章典では、「すべての租税は納税者の同意を得なければならない」、「国会は国の経費を監督し、かつ承認する権利を有する」、「予算を議決するため、毎年国会を開設する¹⁰⁾」等の規定によって、新しい財政に関する内容を加えられたことが注目される。したがって、権利章典においては、議会の課税承認権、租税法律主義に加えて、財政の監督権および予算議決のための議会召集等が規定されることにより、立憲政治における財政制度の近代化が方向づけられたものとみることができるのである¹¹⁾。

租税法律主義の思想は、一八世紀に至り、アメリカの一七七五年における

7) 京都大学憲法研究会編『新訂増補 世界各国の憲法典』有信堂、一九七〇年、九五頁。

8) 水木惣太郎『議会制度論』一九六六年、五七一頁。

9) 金子 宏、前掲、七六頁。

10) 吉田善明、前掲、二三九頁。

11) 拙著『租税行政法の現実』文眞堂、一九九三年、六九頁。

独立革命にも影響を与えた。すなわち、イギリスが植民地議会の同意なしに、砂糖条例、印紙条例などを制定し各種の租税を課したことがアメリカの反発を招き、「代表なければ課税なし」の主張がアメリカの独立運動の一端となったものであるとみられる¹²⁾。一七八七年制定のアメリカ合衆国憲法には、第一条第七節第一項に「歳入の徴収に関する全ての法律案は、先ず代議院へ提出されなければならない。」と定め、これを受けて同条第八節第一項に「連邦議会は、次の権限を有する。合衆国の国債の支払い。共同の防衛及び一般福祉の目的のための租税、関税、間接税、消費税についての賦課徴収」と定められたし、合衆国憲法における租税法律主義の原則を認めることができる。

他方、フランスでは、大革命における一七八九年の人権宣言として知られている「人及び市民の権利宣言」の第一四条において「すべての市民は、自身でまたはその代表者により公の租税の必要性を確認し、それを自由に承諾し、その用途を追及し、かつその数額、基礎、徴収及び存続期間を規定する権利を有する。」と規定して、より一層近代的な形で租税法律主義が明確にされているのである¹³⁾。租税法律主義は、近代法治主義の確立のうで、先導的・中核的役割を果たしてきた。「代表なければ課税なし」という思想のもとに、課税権は国民の同意、すなわち国民代表議会の制定する法律の根拠に基づくことなしには行使できない、という憲法原理が成立することになったとされる¹⁴⁾。以後、フランスでは、憲法史上の曲折を経て二〇世紀に至り、一七八九年の人権宣言が、一九四六年の第四共和制憲法及び一九五八年の第五共和制における現行憲法により再確認されており、そこでも租税法律主義の普遍性が認められる¹⁵⁾。つまり、租税法律主義は、三大市民革命といわれるイギリスの名誉革命（一六八八年）、アメリカの独立革命（一七七五年）及びフランスの大革命（一七八九年）が発生した主要原因に、封建的な旧体制

12) 水野 勝『租税法』有斐閣、一九九三年、八八頁。

13) 吉良 実『租税法概論 改訂版』中央経済社、一九九二年、二三頁。

14) 金子 宏、前掲、七五頁。

15) 拙著、前掲、一三頁。

下の租税賦課徴収の制度があり、それに対する近代的な租税制度の原則を憲法において、租税の議会における議決とする租税法律主義を確定したものと認められるのである。

現代社会において、租税法律主義は、近代憲法の歴史におけるような公権力の恣意的な課税に対する国民の財産権の保障という機能に加え、租税が経済取引を行う上で重要な影響を持つところから、課税には全て法律の根拠を求めることにより、経済生活を営む納税者に対し予測可能性と法的安定性を保障するという機能を有するものと考えられる¹⁶⁾。判例には、租税は、今日では、国家の財政需要を充足するという本来の機能に加え、所得の再分配、資源の適正配分、景気の調整等の諸機能をも有しており、国民の租税負担を定めるについて、財政・経済・社会政策等の国政全般からの総合的な政策判断を必要とするばかりでなく、課税要件等を定めるについて、極めて専門技術的な判断を必要とすることも明らかであると示されている（最大判昭和六〇・三二七民集三九・二・二四七）。

日本国憲法第八四条の租税法律主義は、租税の創設及び変更法律の根拠を必要としているし、そのために租税の課税要件となる納税義務者、課税標準、税率の法定を要するのである。判例では、租税法律主義は、課税要件法律主義と課税要件明確主義を含んでおり、課税要件の定めが立法趣旨などに照らした合理的解釈によって具体的意義を明確にできない不合理・不明確な概念を用いることは、租税法律主義の基本精神を没却するものとして許容できないと示される（仙台高秋田支判昭和五七・七・二三行裁集三三・七・一六一六）。次に、課税要件明確主義は、租税法律主義の内容を成し、租税の法定は明確なものであるべきで、規定内容が抽象的な曖昧なものであってはならないとするものである。

16) 水野 勝, 前掲。

二 租税平等負担主義

租税平等負担主義は、憲法における租税法律主義と共に従来より広く認められてきた原則であり、租税公平主義¹⁷⁾または応能負担の原則¹⁸⁾もしくは応能負担原則¹⁹⁾ともいわれている。日本国憲法第三〇条には、納税の義務として「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ。」と定められ、租税の負担が国民に義務づけられている。また、同憲法第一四条第一項には、法の下での平等として「すべて国民は、法の下に平等であって、人種、信条、性別、社会的身分又は門地により、政治的、経済的又は社会的関係において、差別されない。」と定められ、平等の一般原則と認められる。そこで、租税負担においても平等の一般原則に基づくべきところから、租税平等負担主義の原則が憲法上において認められるのである。

租税負担の平等の原則は、それが、法の下での平等という一般原則に由来する存在であり、その形式的平等が実現されることのみを要請しているものではない。つまり、それは、実質的平等が、すぐれて強調されなければならない、ということの意味するものである。つまり、租税負担平等の原則とは、実体的には、租税の応能負担の原則にほかならないのである²⁰⁾。すなわち、租税平等負担主義の原則には、国民の担税能力に対応して平等に租税が負担されるべきであるという内容が含まれている。また、応能負担原則は租税立法上の指導法原理として租税立法のあり方を方向づけるものであるが、ときに成立した租税立法がこの原則に違反して違憲無効となることもありうる（憲法一四条違反）とされる²¹⁾。つまり、租税法律主義が、租税立法において平等の原則に立脚すべきであると解される。さらに、租税平等負担主義は、

17) 金子 宏，前掲，八四頁。

18) 新井隆一『第三版 租税法の基礎理論』日本評論社，一九九七年，七七頁。

19) 北野弘久『納税者の権利』岩波書店，一九九〇年，三〇頁。

20) 新井隆一，前掲，七八頁。

21) 北野弘久，前掲。

租税が国民及び住民に対し賦課徴収されることに関し、立法上はもとより行政上においても、平等負担主義を実現すべきであると認めるべきであろう。なんとすれば、法の下での平等原則は、平等の立法はもとより行政にも適用すべきものであるし、さらに司法にも及ぶべきであると解されるからである。

租税平等負担主義の原則は、これを適用する限度でみるならば、国民の租税負担が、個別の国民の担税能力に相応しているものでなければならない²²⁾、ということになる。すなわち、租税平等負担主義は、担税能力のある国民に対して適用されるべきであるので、担税能力のない国民への租税負担はできないことになる。他方、同憲法は、第二五条第一項に「すべて国民は、健康で文化的な最低限度の生活を営む権利を有する。」として生存権を保障している。そこで、租税平等負担主義の原則としては、国民の生存権を侵害する租税負担を課すことが、適用の限度を超え違憲となると認めるべきである。

租税平等負担主義の原則は、その背景としてフランスの大革命前の旧体制下で、第一階級・第二階級とされた僧侶・貴族の免税特権への、第三階級とされた市民からの批判が高まっていた。そこで、フランス大革命下における一七八九年の人権宣言として知られている「人及び市民の権利宣言」の「租税の前の平等²³⁾」といわれる第一三条において「公の権力の維持のために及び行政の費用のために、一般の租税は、欠くことを得ない。それは、すべての市民の間にその能力に応じて平等に分配されるべきである。」と定められ、租税平等負担の原則が認められる。この宣言は一八五二年に復活し、同年の憲法が第一条で「一七八九年に表明され、そしてフランス人の公法の基礎である重要な諸原理」とした。二〇世紀の第四共和制から、宣言の優位は法的に保障され、それは一九五八年に確認されることになる。純粹に「規範的な」この保障にくわえて、第五共和制は、適応された裁判による保障という必要な補充をおこなった²⁴⁾。すなわち、フランスでは、第五共和制の現行憲法に

22) 新井隆一、前掲、七九頁。

23) ジャン・モランジュ著、藤田久一・藤田ジャクリン訳『人権の誕生——フランス人権宣言を読む——』有信堂、一九九〇年、一四七頁。

24) 同上。

においても、租税平等負担主義の原則が認められているのである。また、ドイツでは、初めて一九一九年のワイマール憲法の第一三四条第一項に「すべての公民は、その資力に応じて等しく法律に従ってすべての公の負担に寄与する。」と定められ、租税平等負担主義の原則が認められたのである。なお、わが国では、かつての一八八九（明治二二）年の大日本帝国憲法において、第二条で納税の義務を規定したが、平等の一般原則が規定されず、したがって租税平等負担主義の原則が存しなかったと認められるのである。

租税平等負担主義の原則ないし租税公平主義は、立法者を拘束する原理であるにとどまらず、その執行段階をも支配する原理である²⁵⁾。

租税平等負担主義の原則に関する判例には、全国の税務官庁の大多数が法律の誤解その他の理由によって、事実上、特定の期間特定の課税物件について、法定の課税標準ないし税率より軽減された課税標準ないし税率で課・徴税処分をして、しかも、その後、法定の税率による税金とみぎのように軽減された税率による税金の差額を、実際に追徴したことがなく且つ追徴する見込みもない状況にあるときには、租税法律主義ないし課・徴税平等の原則により、みぎ状態の継続した期間中は、法律の規定に反して多数の税務官庁が採用した軽減された課税標準ないし税率の方が実定法上正当なものとされ、却って法定の課税標準、税率に従った課・徴税処分は、実定法に反する処分として、みぎ軽減された課税標準ないし税率を超過する部分については違法処分と解するのが相当であると示されている（大阪高判昭和四四・九・三〇高民集二二・五・六八二）。本判決では、全国の税務官庁の大多数が誤った課税をしていることを租税平等原則を租税法律主義に優先させる一要件としているが、昭和三六年六月頃から九月頃の期間に本件物品に二〇パーセントの税率で課税していた税関として具体的に認定されているのは、横浜税関と大阪税関伊丹出張所の二つのみである。多数の税務行政庁が違法に過小に課税処分をしたケースでは、不足分を追徴することによって違法状態と不平等

25) 宇賀克也「不公平な課税と処分の適否——スコッチライト事件」、『別冊ジュリスト 一二〇 租税判例百選（第三版）』有斐閣、一九九二年一月、一八頁。

状態の解消が図られるべきであるが、信義則上それが許されなくなる場合が全く考えられないわけではないとの指摘がある²⁶⁾。本件においても、昭和三八年一〇月一五日に税率三〇パーセントとする方向で通牒が出された時点で他税関で過小課税した部分を追徴することにより租税負担の公平が図られるべきであったとされるのは妥当であろう²⁷⁾。つまり、基本的には、税務執行においても、租税平等負担主義の原則と租税法律主義の原則との双方が一致して適用されるべきことになると解すべきである。

また、租税平等負担主義下における租税優遇措置に関し、判例には、租税優遇措置がとられているからといって、それが国の経済政策の一環をなす租税政策について認められる合目的裁量の範囲内と認められる限りにおいて、違憲の問題を生ずる余地はなく、右裁量は立法府の政策的裁量としての性格上、一見して明白に裁量権の濫用ないし裁量の範囲の逸脱と認められる場合に限って違憲の瑕疵を帯びるものと解すべきである。そうして租税については、特に公平負担の原則が重視されるべきことはもちろんではあるが、前記課税制度が一見して明白に政策的裁量の濫用ないし裁量の範囲の逸脱と認められるとは解されないから、原告の前記各法条（事業所得等に適用される本則税率の規定。旧所得税法第一三条、新所得税法第八三条）が憲法第一四条に違反するとの主張は理由がないと示される（東京地判昭和五七・一一・一五訟務月報二九・六・一一六一）。これに対して、配当控除制度は配当所得者の租税負担を不当に軽減するための租税優遇措置であるといわねばならない。有価証券の譲渡所得非課税は、実務上同所得の把握が困難であること、いわゆる資本蓄積に資する必要があることなどを理由にして導入された。株式等の譲渡による所得は、その性質上きわめて担税力が高い。このような所得を非課税にしなければならないだけの合理性は税法上全く存在しないとの批判がある²⁸⁾。

26) 同上、一九頁。

27) 同上。

28) 北野弘久「資産所得の特別措置と憲法一四条」、『別冊ジュリスト 一一〇 租税判例百選（第三版）』有斐閣、一九九二年一月、一七頁。

同じく、租税優遇措置は、担税力の観点からは同様の状況にあるにもかかわらず、税負担のうえで特別の利益を与えるものであるから、公平の要請に正面から抵触することは明らかである。たとえば、有価証券の譲渡益の分離課税の制度は、有価証券の譲渡益が他の資産の譲渡所得に比較して低い担税力しかもたないわけではないにもかかわらず、それを特別に優遇するものであるから、公平の観点からみて好ましくない制度である²⁹⁾。そこで、租税平等負担主義の原則つまり租税平等原則は、立法者を拘束する原理であるにとどまらず、その執行段階をも支配する原理であるとの見地より³⁰⁾、租税優遇措置については個別的に検討して是正されることが必要であると解すべきであろう。

例えば、大牟田電気訴訟について、大牟田市が、地方税法第四八九条第一項及び第二項は、特定製品の製造業または特定鉱物の掘採業を営む企業に対して電気税を非課税としている租税優遇措置を、憲法第一四条第一項に違反し無効であると主張した。これに対し、判例では、本件の電気ガス税については、地方税法五条二項において、市町村の普通税として掲げられ、その第三章第五節「電気ガス税」において納税義務者、課税標準等の具体的内容（本件非課税も含め）が定められている。すなわち、電気ガス税という具体的税目についての課税権は、地方税法五条二項によって初めて原告大牟田市に認められるものであり、しかもそれは、同法に定められた内容のものとして与えられるものであって、原告は地方税法の規定が許容する限度においてのみ、条例を定めてその住民に対し電気ガス税を賦課徴収しうるにすぎないのである。つまり、右非課税措置の範囲内の電気の使用に対する課税権なるものは、そもそもありえない道理であると示される（福岡地判昭和五五・六・六判時九六六・三）。しかし、電気ガス税は消費税であるので、消費の量に応じて課税されるべきものである。とすると、消費税としての電気ガス税に対して特定企業の電気消費について税負担を免除することは許されるべ

29) 金子 宏，前掲，八九頁。

30) 宇賀克也，前掲，一八頁。

きではない³¹⁾。本件では、この特別措置が憲法第一四条との関係で判示されていないが、租税平等負担主義の原則より解明されるべきであり、憲法第一四条に違反するものと解されるべきである。

三 租税法定手続主義

租税法定手続主義は、租税法律主義の原則の実質的内容を構成するものであり、租税の賦課徴収に関する正当手続の原則に該当し³²⁾、その根拠規定には日本国憲法第三一条の法定手続の保障、第三五条の住居の不可侵および第三八条第一項の不利益供述の不強要が示される。

すなわち、日本国憲法第三一条には、法定手続の保障として「何人も、法律の定める手続によらなければ、その生命若しくは自由を奪はれ、又はその他の刑罰を科せられない。」と定められる。法定手続と関税法に關しての判例には、被告人以外の第三者が所有者である場合においても、被告人に対する附加刑としての没収の言渡により、当該第三者の所有権剥奪の効果を生ずると解するのが相当である。しかし第三者の所有物を没収する場合において、その没収に關して当該所有者に対し、何ら告知、弁解、防禦の機会を与えることなく、その所有権を奪うことは、著しく不合理であって、憲法の容認しないところであるといわなければならない。前記関税法一一八条一項によって第三者の所有物を没収することは、憲法第三一条、二九条に違反するものと示されている（最大判昭和三七・一一・二六刑集一六・一一・一五九三）。本判決は、憲法第三一条の適用範圍についても重要な判断を示している。というのは、没収は、被告人に対する附加刑として科されるものではあるが、実際には刑罰としての意味をどこまで持つのか定かでない。そこで檢察側は、これは保安処分であって、憲法三一条は適用されないと主張していた。にも

31) 吉田善明「地方自治の本旨と地方公共団体の課税権——大牟田電気訴訟」、『ゼミナール 憲法判例（増補版）』法律文化社、一九九四年、三六九頁。

32) 新井隆一、前掲、八二頁。

かかわらず、最高裁が同条の適用を認めたことは、その適用が厳密な刑罰に限られないことを示唆しよう³³⁾。本判決後、第三者没収と同様、追徴もまた違憲とする判決が下されている（最判昭和三七・一二・一二刑集一六・一二・一六七二）。また、判例には、憲法三一条の定める法定手続の保障は、直接には刑事手続に関するものであるが、行政手続については、それが刑事手続ではないとの理由のみで、そのすべてが当然に同条による保障の枠外にあると判断することは相当ではないと示している（最大判平成四・七・一民集四六・五・四三七）。日本国憲法に定められる基本的人権尊重主義の原則及び第一三条の規定の立場からみるならば、憲法三一条の適用を、刑事手続より行政手続における租税手続へも拡大して解釈すべきであると思われる。

また、日本国憲法第三五条第一項には、住居の不可侵として「何人も、その住居、書類及び所持品について、侵入、搜索及び押収を受けることのない権利は、第三三条の場合を除いては、正当な理由に基いて発せられ、且つ搜索する場所及び押収する物を明示する令状がなければ、侵されない。」と定められる。所得税に関する質問検査につき判例には、憲法三五条一項の規定は、本来、主として刑事責任追及における強制について、それが司法権による事前の抑制の下におかれるべきことを保障した趣旨であるが、当該手続が刑事責任追及を目的とするものでないとの理由のみで、その手続における一切の強制が当然に右規定による保障の枠外にあると判断することは相当ではないと示されている（最大判昭和四七・一一・二二刑集二六・九・五五四）。本判決は、憲法三五条が少なくとも原則としては行政手続にも適用があると判示したとは考えることができる。この点では本判決には意義があるとみられるのである。しかし、本判決は本件で問題となった収税官吏による質問・検査は三五条に違反しないと判示している³⁴⁾。国税犯則取締法が収税官

33) 松井茂記「第三者所有物の没収と告知・聴聞——第三者所有物没収事件」、『別冊ジュリスト 一三一 憲法判例百選Ⅱ（第三版）』、有斐閣、一九九四年一〇月、二三五頁。

34) 元山 健「行政手続と令状主義・黙秘権——川崎民商事件」、『ゼミナール 憲法判例（増補版）』法律文化社、一九九四年、二一五頁。

吏による犯則事件調査のため臨検・捜索・差押に関して事前の裁判所の許可を要するものとしているのは(二条), 調査によって犯則ありと思料するときには収税官吏に告発の義務を課し(一二条の二), 相手方が通告処分に從つて罰金等に相当する金額を所定期間内に納付しなかったときには告発するとともに(一七条), 差押物件等を検察官にそのまま引き継ぐことによって(一八条), 刑事手続に移行することとなっているからである。この場合には, 形式的には行政手続ではあるが, 刑事手続に移行する制度がとられているので, 憲法三五条の令状主義が適用されるとみるべき合理的な根拠がある³⁵⁾。行政手続が刑事手続に移行する場合については, 令状主義を適用すべきである。しかし, 国民の基本的な人権尊重の見地からは, 憲法三五条の令状主義の原則を, 刑事手続はもとより行政手続にも等しく適用すべきであると, 基本的には考慮すべきであると解している。

次に, 日本国憲法第三八条第一項には, 不利益供述の不強要として「何人も, 自己に不利益な供述を強要されない。」と定められる。憲法第三八条第一項と国税犯則取締法による質問調査の手続に関しての判例には, 憲法三八条一項の規定による供述拒否権の保障が及ぶものと解するのが相当である。しかしながら, 憲法三八条一項に供述拒否権の告知を義務づけるものではなく, 右規定による保障の及ぶ手続について供述拒否権の告知を要するものとするべきかどうかは, その手続の趣旨・目的等により決められるべき立法政策の問題と解されるところから, 国税犯則取締法に供述拒否権告知の規定を欠き, 収税官吏が犯則嫌疑者に対し同法一条の規定に基づく質問をするにあたりあらかじめ右の告知をしなかったからといって, その質問手続が憲法三八条一項に違反することとなるものではないと示される(最判昭和五九・三・二七刑集三八・五・二〇三七)。本判決は, 憲法三八条一項による供述拒否権の保障が国税犯則取締法上の犯則嫌疑者に対する質問調査の手続にも及ぶことを, 最高裁として初めて明確に判示したものである。憲法三八条一項は

35) 成田頼明「質問検査権(2)——憲法三五条・三八条との関係」、『別冊ジュリスト 一〇〇 租税判例百選(第三版)』有斐閣, 一九九二年一月, 一六九頁。

供述拒否権の告知を義務付けるものではないから、国税犯則取締法に供述拒否権告知の規定を欠き、また、収税官吏が同法により犯則嫌疑者に質問するに当り供述拒否権を告知しなかったからといって、憲法三八条一項に違反するとはいえない旨判示しており、通説も同様に解している³⁶⁾。

また、憲法第三八条第一項と収税官吏による所得税に関する調査についての判例には、憲法三八条一項の法意が、何人も自己の刑事上の責任を問われるおそれのある事項について供述を強要されないことを保障したものであると解すべきことは、当裁判所大法廷の判例（昭和三二・二・二〇刑集一一・二・八〇二）とするとところであるが、右規定による保障は、純然たる刑事手続においてばかりではなく、それ以外の手続においても、実質上、刑事責任追及のための資料の取得収集に直接結びつく作用を一般的に有する手続には、ひとしく及ぶものと解するのを相当とすると示される（最大判昭和四七・一一・二二刑集二六・九・五五四）。最高裁は、刑事責任追及の手続における強制以外にも令状主義・黙秘権の保障が及ぶと原則を示しながら、原則の具体化にあたっては、所得税調査のための質問検査は、令状主義・黙秘権に抵触するものではないとする。しかし、所得税法に定める重い罰則による強制に令状を必要とせず、自己に刑事上の責任を負わせる結果になることが十分考えられる質問検査に黙秘権が認められないとすれば、実質的には行政手続に憲法三五条一項・三八条一項は適用されないというにひとしいであろう³⁷⁾。行政手続と認められる収税官吏による質問検査に対しても、基本的人権を尊重する見地からは、憲法第三八条一項に定められる黙秘権が保障されるべきであると解するものである。

36) 鈴木芳夫「犯則嫌疑者に対する質問調査手続と憲法三八条一項」、『別冊ジュリスト 一二〇 租税判例百選（第三版）』有斐閣、一九九二年一二月、二二〇—二二一頁。

37) 中川 剛「行政手続と令状主義および黙秘権——川崎民商事件」、『別冊ジュリスト 一三一 憲法判例百選Ⅱ〔第三版〕』有斐閣、一九九四年一〇月、二四九頁。

四 租税情報公開主義

租税情報公開主義は、国民主権原理を基調とする日本国憲法のもとでは、歳入面と歳出面とを統合した新たな現代的租税概念³⁸⁾を対象情報として、つまり租税情報を、国家が国民へ公開すべきとする原則である。租税の歳入面または収入については、日本国憲法第八四条に「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。」として租税法律主義の原則が定められるし、第三〇条に「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ。」として租税法律主義に立脚する国民の納税義務が定められる。また、憲法第五七条第一項には、国会の会議の公開が「両議院の会議は、公開とする。但し、出席議員の三分の二以上の多数で議決したときは、秘密会を開くことができる。」として会議公開の原則が定められる。そこで、租税の歳入面の根拠となるべき租税法の制定についての情報は、国会が国民に対し公開すべきことになる。租税法律主義に関し判例には、民主主義国家にあっては、国家の維持及び活動に必要な経費は、主権者たる国民が共同の費用として代表者を通じて定めるところにより自ら負担すべきものであり、我が国の憲法も、かかる見地の下に、国民がその総意を反映する租税立法に基づいて納税の義務を負うことを定め（三〇条）、新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している（八四条）。それゆえ、課税要件及び租税の賦課徴収の手続は、法律で明確に定めることが必要であるが、憲法自体は、その内容について特に定めることをせず、これを法律の定めるところにゆだねているのであると示される（最大判昭和六〇・三・二七民集三九・二・二四七）。本件において、最高裁は、主権者たる国民が納税義務負担としていることからみても、つまり納税者主権（国民主権）³⁹⁾として位置

38) 北野弘久「税法学の基礎理論」一一頁。

39) 同上。

づけができるし、別言するならば、国家の維持・活動の必要経費は、納税主権のあるいわば出資者たる国民の負担によるものと理解できるであろう。

租税の歳出面または支出については、日本国憲法第八五条に「国費を支出し、又は国が債務を負担するには、国会の議決に基くことを必要とする。」として国費の支出及び国の債務負担を定める。また、第八六条には、「内閣は、毎会計年度の予算を作成し、国会に提出して、その審議を受け議決を経なければならない。」として予算の作成と議決を定めている。さらに、第六〇条第一項には、「予算は、さきに衆議院に提出しなければならない。」として衆議院の予算先議権を定めている。租税の歳出面は、予算となるが、予算自体には、歳入予算と歳出予算が含まれることになる。国会における予算は、予算国会ともいわれる日本国憲法第五二条の常会で審議され、憲法第五七条により国民へ公開されるのが原則である。

さらに、日本国憲法には、第九〇条第一項に「国の収入支出の決算は、すべて毎年会計検査院がこれを検査し、内閣は、次の年度に、その検査報告とともに、これを国会に提出しなければならない。」として決算審査と会計検査院が定められる。決算は、一会計年度における国の歳入歳出予算が、現実に執行された結果の表示で、具体的には計数書によって示され、国の予算に対応するものである⁴⁰⁾。国会へ提出される決算は、これを現行憲法下においても、戦前における帝国議会の先例と同様に両院交渉議案としてでなく、国会の各院において個別に審査している⁴¹⁾。会計検査院の検査後、内閣の提出による決算は、国会各院で審査となるが、国会については憲法第五七条により国民へ公開されることになるのが原則である。

これら、租税の歳出面は、予算及び決算が租税の見地よりみれば租税支出法を構成するものと位置づけられるが⁴²⁾、とくに租税支出の結果表示となるべき決算に対して、国会による詳細な調査と審議が求められるべきであるし、

40) 拙著、前掲、一六七頁。

41) 清水 望「財政」、『別冊法学セミナー 憲法』日本評論社、一九七一年、二五八頁。

42) 田中 治「租税支出法」、『現代税法事典』中央経済社、一九八八年、三二五頁。

納税者主権の国民も同様に、知る権利に基づき租税支出の結果たる決算の情報の開示を求める必要が認められる。当然ながら、国民は、納付した税金の公務員による支出に関心がある。フランスの人権宣言は、この関心を権利に高めて納税者の使途追求権とし、納税者の納税義務と納付した税金の使途を監視する権利を結びつけた⁴³⁾。一七八九年のフランス人権宣言の第一三条および第一四条は、租税の前の平等ともいわれるが⁴⁴⁾、その第一四条には、「全ての市民は、自身でまたはその代表者により、公の租税の必要性を確認し、これを自由に承認し、その使途を追及し、かつその数額、基礎、徴収および期間を規定する権利を有する。」として租税に関与できる市民の権利が定められ、しかも第一五条には、「社会は、全ての公務員に対して、その行政における報告を請求する権利を有する。」として行政情報公開の基本原則が示されたことも注目すべきであろう。アメリカで、納税者訴訟の対象は、公金支出の先行行為となる議会の行為（法律の制定）すなわち違憲立法の審査も含め、公財の売却、特許、高額給与の支給、宗教立学校に対する財政援助、違法な法執行手段を取得するための公金の支出など広範な行政領域にわたっており、財務行為だけでなく非財務行為にも及んでいるといわれる⁴⁵⁾。さらに、アメリカでは、一九六七年の情報自由法により、何人も租税情報の開示請求権を有することになる。ドイツでは、一九四九年の連邦共和国基本法第五条第一項に「各人は、言語、文書および図画により、その意見を自由に表明・流布する権利、一般に接近できる情報源から妨げられることなく知る権利を有する。出版の自由、報道・映画の自由は、保障される。検閲は、行なわれない。」として、とくに「知る権利」が明文上定められた。わが国では、情報公開に関する知る権利につき、日本国憲法上の参政権（第一五条）、表現の自由（第二一条）などを根拠にこれを肯定し、ただその具体的実現のためには実定法の定めが必要とする抽象的権利説が有力であるとされ

43) 石島 弘「アメリカの納税者訴訟」、『ジュリスト増刊総合特集 日本の税金』有斐閣、一九八四年一月、二六六頁。

44) ジャン・モランジュ著、前掲、一四七頁。

45) 石島 弘、前掲、二六八頁。

るが⁴⁶⁾、納税者主権（第一条、第三〇条）も加えるべきと認められる。なお、知る権利は、判例によれば、報道機関の報道は、民主主義社会において、国民が国政に関与するにつき、重要な判断の資料を提供し、国民の「知る権利」に奉仕するものであると示される（最大決昭和四四・一一・二六刑集二三・一一・一四九〇）。本件に示された知る権利については、報道機関の取材の自由を、国民にとっての価値からみることによって、憲法二一条上の地位にまで高めようとするものであった。そこでの国民の「知る権利」とは、国民がプレスによって知らされる自由であったとされる⁴⁷⁾。この場合は、知る権利がむしろ知らされる自由権として受身の立場となる消極権的側面として認められている。しかし、知る権利については、その消極権（妨害排除ないし不作為請求権）的側面と積極権（作為請求権）的側面の併有が指摘されている⁴⁸⁾。そこで、知る権利は、積極権的側面として、情報開示請求権の原則と認めることが可能であると解されるのである。

租税情報公開主義については、日本国憲法の原則により、公開が定められている国会の両議院における会議の公開以外に、政治や行政の過程をガラスばりにして国民の「知る権利」の保障を具体化し、国民による政治や行政への監視と参加のチャンネルを多元化することによって民主主義の原理をより充実し、実効化するための諸制度⁴⁹⁾には、行政手続法（平成五・一一・一二法律八八号）が含まれるといえる。同法には、目的として行政運営における公正の確保と透明性（第一条第一項）が定められている。租税情報に関する判例には、旧所得税法四五条一項の規定は、青色申告については帳簿の記載を無視して更正されることがない旨を保障したものであり、同条二項が更正に附記すべきものとしている理由には、特に帳簿書類の記載以上に信憑力の

46) 渋谷秀樹「情報公開と知る権利」、『別冊ジュリスト 憲法判例百選 I [第三版]』有斐閣、一九九四年九月、一五九頁。

47) 阪本昌成「『知る権利』の意味とその実現」、『ジュリスト臨時増刊 憲法と憲法原理——現況と展望』有斐閣、一九八七年五月、二一〇頁。

48) 渋谷秀樹、前掲。

49) 右崎正博「政治倫理制度・資産公開制度と国民の知る権利」、『ジュリスト増刊 情報公開・個人情報保護』有斐閣、一九九四年五月、五九頁。

ある資料を摘示して処分の具体的根拠を明らかにすることを要すると示される（最判昭三八・五・三一民集一七・四・六一七）。本件に関して、行政手続法第一四条第一項には、「行政庁は不利益処分をする場合には、その名あて人に対し、同時に、当該不利益処分の理由を示さなければならない。」として不利益処分の理由の提示が定められるところとなったのである。なお、同法第三条第一項第六号には、「国税又は地方税の犯則事件に関する法令（他の法令において準用する場合を含む。）に基づいて国税庁長官、国税局長、税務署長、収税官吏、税関長、税関職員又は徴税吏員（他の法令の規定に基づいてこれらの職員の職務を行う者を含む。）がする処分及び行政指導並びに証券取引又は金融先物取引の犯則事件に関する法令に基づいて証券取引等監視委員会、その職員（当該法令においてその職員とみなされる者を含む。）、財務局長又は財務支局長がする処分及び行政指導」として、行政手続法の適用除外を定めている。その理由は、本来の行政権の行使とみられないからであるとされていたし⁵⁰⁾、また行政手続というよりも、本来刑事手続に近いものであり、行政手続法を適用するのに馴染まないことから、適用除外としていとされる⁵¹⁾。また、個人情報保護法と略称される行政機関の保有する電子計算機処理に係る個人情報の保護に関する法律（昭和六三・一二・一六法律九五号）には、第七条第一項に個人情報ファイルの作成及び閲覧を定めるが、公共の安全や秩序を維持するもの等極めて公共性の高い事務に使用される個人情報ファイルについて、これらの事務の適正な遂行を著しく阻害するおそれがあると認められるときに限り、個人情報ファイル簿に掲載しないことができることを規定したもので⁵²⁾、第七条第三項第五号に「租税の賦課又は徴収に関する事務」としての適用除外を定めている。

50) 宇賀克也『行政手続法の理論』東京大学出版会、一九九五年、三〇九頁。

51) 宇賀克也『行政手続法の解説〔改訂版〕』学陽書房、一九九四年、五八頁。

52) 総務庁行政管理局監修『新訂版 逐条解説個人情報保護法』第一法規出版、一九九一年、一一五頁。

五 租税条例主義

租税条例主義は、日本国憲法における地方自治の原理に立脚した、地方公共団体の条例制定権により、租税を条例で制定できるとする原則である。すなわち、戦前までは、大日本帝国憲法が中央集権主義により地方自治を定めていなかったのを改め、戦後の日本国憲法は、地方分権主義により第八章に地方自治を定める。そこで、同憲法第九二条には、「地方公共団体の組織及び運営に関する事項は、地方自治の本旨に基いて、法律でこれを定める。」として地方自治の基本原則が定められている。租税条例主義は、自主財政主義としても示され、地方公共団体が、憲法上の自治権の一環として課税権をもち、それによって自主的にその財源を調達できるという原則とされる⁵³⁾。地方公共団体の課税権について判例は、憲法によって与えられたものではなく、地方自治法二二三条および地方税法によって与えられたものであると示した（東京地判平成二・一二・二〇判時一三七五・五九）。しかし、地方公共団体の課税権は、憲法が規定する地方自治の基本原則に立脚する条例制定権も基づくべきであると認めることができる。憲法第九四条には、「地方公共団体は、その財産を管理し、事務を処理し、及び行政を執行する権能を有し、法律の範囲内で条例を制定することができる。」として地方公共団体の権能及び条例制定権が定められている。また、地方公共団体の課税権を認めた判例では、地方公共団体がその住民に対し、国から一応独立の統治権を有するものである以上、事務の遂行を実効あらしめるためには、その財政運営についてのいわゆる自主財政権ひいては財源確保の手段としての課税権もこれを憲法は認めているというべきである。憲法はその九四条で地方公共団体の自治権を具体化して定めているが、そこにいう「行政の執行」には租税の賦課、徴収をも含むものと解されると示している（福岡地判昭和五五・六・五判時九六六・三）。本件では、憲法第九二条にいう地方自治権についてい

53) 金子 宏，前掲，九三頁。

わゆる制度的保障説を明確に採用し、同時に、地方公共団体の課税権が憲法上保障されたものと判断した⁵⁴⁾。憲法第九二条の規定を根拠にして、「地方自治の本旨」に基づいて地方公共団体に課税権が認められるという考え方は従来から多くの学説が認めてきた。一般には地方公共団体の課税権は法律の授權によるものであり、地方公共団体による課税は法律の定める範囲内で許され、かつ法律の制限に服するものであるとする見解が有力である⁵⁵⁾。しかし、地方公共団体の課税権は、憲法第九二条、第九四条であるとみられる⁵⁶⁾。なぜなら、課税は、条例に基づき定められるべきであり、第九四条の条例制定権も第九二条に加えて根拠づけるものと認められるからである。

他方、憲法第八四条には、租税法律主義の原則が定められている。租税法律主義と条例との関係について、条例は、地方公共団体の住民の代表機関である地方議会が制定するものであり、地方税の根拠を条例で定めることは、憲法の租税法律主義の規定ないしその趣旨に反するものではないと解されている⁵⁷⁾。憲法は、地方税については租税条例主義を建前としている。地方税については、国の租税法律の存在は、むしろ法理論的には租税条例主義の例外的なものとしてとらえられねばならないとされる⁵⁸⁾。そこで、憲法は、租税法律主義（第八四条）と租税条例主義（第九二条、第九四条）との双方の原則を定めていることになるが、国税については、当然に租税法で定めることになる。地方税については、地方税法（昭和二五・七・三一法律二二六号）が制定されている。国の「地方税法」は、法的には単なる標準法であり枠法であるにすぎないとされる⁵⁹⁾、また地方団体ごとに税制が区々、不均衡となるのを防ぐために統一的な準則を定めているにすぎず、地方税の課税

54) 橋本博之「地方団体の課税権——大牟田市電気税訴訟」、『別冊ジュリスト 一二〇 租税判例百選（第三版）』有斐閣、一九九二年一二月、一二——一三頁。

55) 水野忠恒「大牟田市市税条例」、『ジュリスト増刊 新条例百選』有斐閣、一九九二年四月、二〇一頁。

56) 北野弘久「税法学の基礎理論」一五頁。

57) 水野 勝、前掲、九〇頁。

58) 北野弘久『納税者の権利』二五頁。

59) 北野弘久「税法学の基礎理論」一五頁。

要件等は条例で規定されているとされる⁶⁰⁾。つまり、地方税法は、地方税の統一的準則を定める標準法と止まるので、地方税の詳細な内容については、各地方公共団体が自主財政主義に立脚して独自に租税条例で規定できることになると解されるのである。

租税条例主義の原則が憲法で定められると解する地方公共団体では、租税情報公開主義の原則も注目されるべきことである。租税条例は、地方公共団体の住民の代表議事機関である地方議会において制定・改廃されるべきものであり、議事公開の原則が地方自治法で定められている（第一一五条第一項）。さらに、情報公開条例の制定が、都道府県では、既に全国の九四パーセント以上で制定（平成九年度現在）されている。そこで、住民は、公務員による租税支出とくに決算の詳細な使途を、知る権利に基づく情報開示請求により解明できることになる。近年では、情報開示請求により、公務員の食糧費、交際費の使途を追及する動向が、いわゆる官々接待の解明として注目されている。

60) 水野 勝，前掲，八九—九〇頁。