

税法の原理 I

弓 削 忠 史

1 はじめに

人権史的に捉えると、基本的人権は、「自由権」のみならず「社会権」等を内包化することによって、基本的人権のあり方が確立されることになった⁽¹⁾。そのことは、現代社会において、伊藤正己名誉教授が提起されていたように、基本的人権は、「形式的に法的保障があるからではなく、その実質において、それらが国家から恩恵として与えられたものではなく、人間という事実のみに基づいて、人が生まれながらにしてもっている権利であり、すなわち生来の不可侵で不可譲の権利である」⁽²⁾ことを、「憲法が実定的な法的権利として確認」⁽³⁾したものである。そして、「最高法規」である憲法の「本質」が、「基本的人権」である。それ故に、「基本的人権」は、法段階的な観点から、上位規範として、「税法」等の諸法規に「内質」されることになる。

そこで、高名な純粋法学者のケルゼン (Hans Kelsen) は、「国家作用は法作用である。国家作用は、法を作用において把握し、法の特殊な自己運動を解しようとし、法をその動態の見地のもとに明らかにしようとするものである。それゆえに、国家作用は法創設作用＝段階的に進行する規範定立過程である。(中略・引用者) この段階構造は、自己運動における法秩序の統一を基礎づける根本規範に終止している。根本規範は、まず第一に、法を創設する機関を設定することによって、法論理的意味における憲法を成す。そして、そのようにして創定された立法者が、立法自体を規制する規範を定立することによって一次の段階として一実定法的意味における憲法が成立する。けれども、『国憲』、すなわち個別国家的法秩序の構成、その統一の基礎づけは、

もともと、法論理的意味における憲法と指称される、条定されないで、たんに前提された根本規範において存する根本規範から、実定法的意味における憲法を越えて、法律、命令および個別的法律行為へと及ぶ創設段階の系列は、存在要件と規範との独特な並行によって特色づけられる。各上位段階の規範は「その内容の構成部分として一下位段階の法の創設として通用すべき要件を画定する」⁴⁾と称される「根本規範論」等の影響故なのか、我が国の高名な憲法学者によると、「根本規範は、憲法が下位の法令の根拠となり、その内容を規律するのと同じように、憲法の根拠となり、また、その内容を規律するものである（中略・引用者）われわれは、憲法の内部において、根本規範と他の憲法規範という段階構造の存在を認めることができる。そして、後者は前者によって、根拠づけられ、規律されているのである。ところで、具体的に、日本国憲法における根本規範の内容として、どのようなものが考えられるか。国民主権、基本的人権尊重主義および永久平和主義の三つの原理がそれに該当するものであろう。そして、さらにこれらの原理の根底にある原理として、『個人の尊厳』という原理が考えられる」⁵⁾と、「根本規範の内容」の「根底にある原理として、『個人の尊厳』という原理が考えられる」と称されるのは、ケルゼンが提起する、「法秩序の統一を基礎づける根本規範」のあり方と符合している。

だが、上記所説が、「根底にある原理として」の「個人の尊厳」の意味が、具体的に定かでないために、根本規範の内容が、極めて「価値的」に展開されることになろうか。したがって、憲法学者の芦部信喜名誉教授が、「根本規範を支える核心的価値が人格不可侵の原則（個人の尊厳の原理）」⁶⁾と称されるのも、その「人格」のあり方によっては、結局、「基本的人権」のあり方を限定化することになる。

特に憲法学者の佐藤幸治名誉教授が、「個人の尊厳」について、「人格性によって通底された個々の具体的な人間の自律的生を尊重しよう」⁷⁾と称されているのは、その「自律的生」の観点から、結局は、「基本的人権」のあり方を限定化することになる。

ところが、「個人の尊厳」の観点を、端的に演繹的に提起される所説は、「人権の観点にとって、それが前国家的性格を有するかどうかは重要ではない。憲法の基本価値としての『個人の尊厳』から直接的に流出するものかどうか⁽⁹⁾が重要なのである」と称されている観点は、「人間が生まれながらに持っている権利」のあり方を、「個人の尊厳」の「客体」・「対象」とすることになり、極めて「基本的人権」を「価値的」に捉えることになるのは、結局、「基本的人権」のあり方が、「人間という事実のみに基づいて、人が生まれながらに持っている権利⁽⁹⁾」に基づいて、「実定的な権利として確認」⁽¹⁰⁾されたものであることを、強く意図されてない故と考える。それ故に、当該所説が、「日本国憲法13条前段が『すべて国民は、個人として尊重される』と規定したのは、このような基本価値へのコミットメントの表明なのである。『個人として尊重』するとは、個々人が自律的に自己の生き方を選択・実践していくことをあるべき個人像として前提し、個人のそのようなあり方を尊重するということなのである」⁽¹¹⁾と、『『個人として尊重』するとは、個々人が自律的に自己の生き方を選択・実践していくこと』と称されているのは、結局は、「基本的人権」を極めて価値的に捉えることになろうか、したがって、憲法の「本質」となる「基本的人権」は、単に憲法によって形成されたのではなく、自然権的に「個々の人間の生来の事実」・「個々の人間自体」の権利を基に確認されたものであり、それを「個々の人間」としての「個人主義的」な観点を確認させるために、敢えて、憲法上、「個人の尊厳」を規定したものと考える。

2 「税」の概念の基本的問題点

学説上、『租税』の概念を法的な観点から構成するならば、それは、『国（または地方公共団体）が、国の主権に服するから、公的・一般的収入の目的をもって、法律（または条例）に定める要件を充足する事実があり、金銭的給付義務が確定するときに、強制的に、収納する金銭的給付である。』と

いうことができる」⁽¹²⁾と称されているが、ところが、学説上、「税法は租税に関する法であるから、まず租税（中略・引用者）の意義を明らかにすることから始めなければならない。憲法30条の規定は、『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、また同84条の規定は、『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。』と定める。しかし、そこにいう税又は租税を変更するには、憲法においてはこれを定義することがない。したがって、そこにおいては租税の概念をすでに一定のものとして前提しているのである。また、税法律の上で租税について一般的な定義を与える規定も存しない。

租税とは何かについてこれまでに種々の定義が試みられている。人によってその表現の仕方に若干の違いがみられるけれども、その基本的な諸点においては違いは存しないといってよい。従来からなされている租税の定義を参考にしてこれを述べると、次のようにいうことができよう。すなわち、租税とは、国又は地方公共団体が、収入を得ることを目的にして、法令に基づく一方的義務として課す、無償の金銭的給付である。このような租税の意義は、憲法上の租税概念にそうものであると思われる」⁽¹³⁾と称されているが、だが、それは、いかなる理由で、「憲法上の租税概念にそうものである」のであろうか。

確かに、従前の基調的な所説は、「租税とは、国又は地方公共団体が、その課税権等に基づき、特別の給付に対する反対給付としてでなく、これらの団体の経費に充てるための財力調達を目的をもって、法律の定める課税要件に該当するすべての者に対し、一般的標準により、均等に賦課する金銭給付である」⁽¹⁴⁾と称されているが、いかなる理由を基に、「国又は地方公共団体」は、国民に対して「反対給付」なく課税できるのであろうか、だが、その前提として、上記「基本的人権の保障」の観点から、「税」の意義を提起しないと、結局は、上記所説のように、「租税は専ら税収を上げる制度である」⁽¹⁵⁾と称される。極めて「国庫主義的」な観点に帰結することにならうか。

そこで、学説上、上記の問題点を意図されたのか、「租税法の基本観念で

ある租税の意義につき、ここでは、『国家が、特別の給付に対する反対給付としてではなく、公共サービスを提供するための資金を調達する目的で、法律の定めに基づいて私人に課する金銭給付である』と定義しておきたい⁽¹⁶⁾と、税の意義について「公共サービス」を問題にされているが、だが、それは、「基本的人権」の観点から、「公共サービス」を「国家が、特別の給付に対する反対給付」として捉えられていないことから、結局は、上記従前の「税」の定義論に帰結することになるだろう。そして、「公共サービス」の概念自体が、極めて「抽象的」な概念であることから、「税」の意義自体が形而上化することになる。

ところが、当該所説は、「租税を実質的に定義することは、租税法の解釈・適用上、ほとんど実益をもたない⁽¹⁷⁾と称されているが、しかし、従来の定義のあり方では、上記「人間という事実のみに基づいて、人が生まれながらにしてもっている権利」である「基本的人権」を保障できるのであろうか。

そこで、従来の「税」のあり方に対して、北野弘久博士は、「日本の基本的税法には租税を定義した条項はない。国税通則法第2条1号は『国税』を定義しているが、それは同法が対象とする国税の範囲を明らかにしたものにすぎない。(中略・引用者)日本国憲法は30条、84条において『税』、『租税』という概念を使用している。憲法がいやしくも『税』、『租税』という概念を使用する以上は何らかの法的概念としての租税概念を予定しているはずである⁽¹⁸⁾と称された上で、「日本国憲法はそれを可能とする憲法環境を準備している。すなわち、日本国憲法は国民(納税者)主権と平和的生存権を含む基本的人権の尊重を強調している。(中略・引用者)これらの憲法諸条項をベースにして、憲法の予定する納税者側の租税概念を構成することが可能である。納税者側の租税概念は従来の租税概念とは異なり、ひと口に言えば納税者・国民の福祉を考えるものとなろう。日本国憲法のもとにおいては憲法に適合するところの(福祉目的)に従って自分たちの納付した租税が使用されることを前提にして、そのような租税の使途面をも射税にいった国民は憲法および憲法に適合する法律に基づいてのみ納税義務を負うのである。(中

略・引用者) 憲法30条は、まさに憲法適合的な租税の用途と徴収の仕方とを前提とした国民の納税義務を確認する規定である。そこで、租税概念は用途面と徴収面とにおいて分断されていない。租税の用途面と徴収面とが一体的に統合的にとらえられている⁽¹⁹⁾と、日本国憲法の観点から、「租税概念」は、「租税の用途面と徴収面とが一体的に統合的にとらえられている」と称されていることは、周知のように、現在の「税」の用途のあり方を問われている観点に対する、極めて傾聴すべき「租税概念」と評することができる。そして、北野弘久博士は、「憲法30条は、さきに憲法適合的な租税の用途と徴収の仕方とを前提とした国民の納税義務を確認する規定である」と称されていることは、結局、「税」の根拠の問題となるので、その基本的な問題点を検討することにしたいが、だが、その前提として、上記「基本的人権」のあり方を問題にしないと、当該所説が、「憲法30条は、(中略・引用者) 国民の納税義務を確認する規定である」と称されるのは、「基本的人権」の形成のあり方の観点と符合するのであろうか。

3 「税」の根拠の基本的な問題点

学説上、「周知のように、課税の根拠をめぐるは様々の学説があるが、その中でも最も重要なのが利益説と能力説である。利益説(対価説)とは、租税を公共主体が提供するサービスに対する対価とみなし、人々は各々が受けた利益に応じて税を支払うべきであると説くものである。それに対して能力説(義務説)とは、租税の個々人が超越する国家・公共の利益の維持のための義務分担とみなし、人々は各人の能力に応じて税を支払い、その義務を果たすべしと説くものである⁽²⁰⁾と、「利益説」と「能力説」について、分かりやすく説明された上で、「利益説は、収入面のみならず同時に支出面を重視すべきこと、政策決定の主体が、理論的にも市民=納税者でなければならないこと、市場機構にかわる意思決定機構が、市民の意向を十分に反映したものでなければならないこと、などを改めて強調することによって、租税制

度の内容および政策決定過程を、市民＝納税者の立場から再検討するための重要な視点を提供するものといえる。行政権の肥大化や立法府の機能の低下に直面し、市民参加が主張される今日、利益説のもつ意味を改めて確認し、市民＝納税者の観点から、あるべき税制の姿を探ることが必要だろう⁽²¹⁾と、「租税制度の内容および政策決定過程を、市民＝納税者の立場から再検討する」ことを提起されることは、極めて傾聴すべ所説であるが、私見は、その「市民論」の前提として、「個人」の「基本的人権」のあり方から、「利益説」の意義のあり方を問題にしないと、結局は、「市民参加」のあり方は、議会制民主主義に基づく、「多数決」の問題に帰結することになるのか。

もちろん、「利益説は、租税の支払者である国民からみて、どれだけのサービスを受けられるかという視点につながり、国の支出に対する関心を国民に抱かせる効果が期待できる⁽²²⁾」が、やはり、その場合でも、「税」の根拠は、上記「基本的人権」のあり方を前提にしないと、「租税の支出者」でないものは、「利益説」の「範疇外」となるのか。

金子宏名誉教授は、「利益説と義務説のいずれかに一方的に偏するものではなく、両者を止揚する意味で民主主義的租税観を表明したものであると理解すべきであろう。(中略・引用者) 日本国憲法においては、国民主権の考え方のもとに、国家が提供すべき公共サービスの内容や再分配の程度は、国民の意見を反映しつつ、民主的な立法過程＝政策形成過程を通じて決定されることとされている⁽²³⁾」と称されるのは、弁証法的な観点から、「利益説」と「義務説」を「民主主義租税観」で統一化する、極めて巧みな理論で、「税」の根拠のあり方を提起されているが、だが、当該「民主主義的租税観」は、「国民の意思を反映しつつ、民主的な立法過程＝政策形成過程を通じて決定される」ことから、結局は、「議会制」を基に実現されるので、正に「間接民主制」に基づく「民主主義的租税観」に帰結することになる。

周知のように、「間接民主制の場合は、代表 (representation) の関係がみられる。代表の場合は、国民は代表機関を通して行動し、代表機関の行為が国民の意志を反映するものとされる。しかし、この場合の代表関係において

は、代表者は、被代表者（この場合は国民）のために行動する者とみなされるが、代表者の行為が、法的に被代表者に帰属し、被代表者の行為とみなされることを意味するものではない⁽²⁴⁾、そして、「議会が常に人権を保障するとは限られないことが分かってきた。議会に多数派と少数派が存在する以上、どんな民主政治が進展しようと、多数決で敗れた少数派の人権が侵害されないという保証はないのである」⁽²⁵⁾。

もちろん、立法化された法律は、一般的に合憲性の推定が問題になるが、「個々人」の「基本的人権」を担保する保障はなく、時には、「議会制」の多数決の法理の基で、「租税の根拠」は、「義務税」に帰結することになるのか。それ故にか、金子名誉教授は、「最近、租税の根拠を人の団体への帰属（Zugehörigkeit）に求める見解が有力である（たとえば、フォン・デア・ナーマー）が、日本国憲法も、国家は主権者たる国民の自律的団体であるから、その維持および活動に必要な費用は国民が共同の費用として自ら負担すべきであるという考え方（民主主義的租税観）に基づいて、納税の義務を定めていると解すべきであろう」⁽²⁶⁾と称されているのは、自然権的な「個々の人間の事実」に基づく「基本的人権（特に財産権等）」に拮抗する「税」の問題を、極めて抽象的な、上記「国家構成員」のあり方、つまり、「日本国憲法も、国家は主権者たる国民の自律的団体であるから、その維持および活動に必要な費用は国民が共同の費用として自ら負担すべきであるという考え方（民主主義的租税観）に基づいて、納税の義務を定めていると解すべきであろう」⁽²⁷⁾（傍点・引用者）と称されるのは、結局、当該所説が、「所得概念の研究」で、「やや抽象的なきこえるかもしれないが、所得は物に即した観念ではなく、人に即した観念であることを指摘しておきたいと思う」⁽²⁸⁾と称される人頭税的な文脈と符合することになるのは、やはり、基本的人権の保障を前提とした上で、「民主主義的租税観」を提起されない故と考える。したがって、学説上、「利益説は、租税の支払者である国民からみて、どれだけのサービスを受けられるかという視点につながり、国の支出に対しての関心を国民に抱かせる効果が期待できる」⁽²⁹⁾ことに対し、多分、金子宏名誉教授

は、「租税をもって国家から受ける利益の対価とのみ見る考え方は実情に合致しないばかりでなく、それを税負担の配分の基準として用いようとする場合には、日本国憲法が予定している福祉国家の理念と正面から衝突するおそれがある」と称されることにもなるが、だが、従来の「税」の「使途」のあり方を鑑みると、当該所説が提起される「福祉国家の理念」論は、極めて空虚な「理念」となろうか。

そこで、北野弘久博士は、「納税義務の根拠については、従来、租税義務説が支配的であった。しかし法実践論的には現代的な観点から租税利益説を再評価すべきであると考えられる。日本国憲法のもとでは、国民は決して租税が使用されることを前提にして、つまり憲法の意図する『福祉目的』のために租税が使用されることを前提にして、能力に応じて納税義務を負うのである。日本国憲法第30条は、このこと（憲法に適合するところの租税の使い方と取り方を前提にすること）を確認した規定である。法実践論的に租税利益のほう、歳入面・歳出面を統合した現代的租税概念を構成しやすい。租税義務説は実践的には租税の徴収面と使途面とを分断する議論に結びつきやすい。日本国憲法のもとでは、前記の新たな租税利益説的な見方にたつて、税財政に関する憲法理論を再構成する必要がある」⁽³⁰⁾と、租税義務説のあり方の観点から、その本質的な問題点を提起されながら、「新たな租税利益説的な見方」を提起されているのは、従来の租税の根拠のあり方を問う傾聴すべき所説であるが、私見は、その前提として、「基本的人権」の観点を問題にしないと、「租税義務説」のように、正に、当該所説が指摘されている、「租税義務説は実践的には租税の徴収面と使途面とを分断する議論に結びつきやすい」ことにもなる。そして、それは、「利益説」の問題のあり方の「枠」を超えることにもなろうか。したがって、最近の学説で、「税金の負担は一方的な義務ではなく、私達自身の決断であり、協同組織の維持・運営への参加の一形態である。しかし、なぜこのことが実感できないのだろうか」⁽³¹⁾と称されても、まず、その前提として、上記「基本的人権」を問題にしないと、当該「協同組織」論は、「権利」と「義務」を一体化する「共同

体論」に帰結することにもなろうか、そして、当該所説は、「戦後日本でも実現した民主主義のルールに従えば、税制も、少数者の権利も配慮しつつ、国民の多数者の意見で決めていくことになる。国民の圧倒的多数は中低所得者層だから、多数決原理に従い、少数の富裕層に適切な負担を求め、所得の再配分を通じて、低所得者の生活を保障し、安定した社会をめざしたはずだった」⁽³²⁾と称された上で、「国民主権の下で、政府への信頼感と一体感が形成されれば、税は『取られるもの』から『提供するもの』もしくは『預けるもの』に変わるはずである」⁽³³⁾と、「民主主義」における「立法」と、国民主権の下での「行政」のあり方の指摘についての「論理性」は、傾聴すべき所説であるが、だが、「三権分立」の意義の観点と、その「基本的人権」の「手段性」の観点から、まず、「基本的人権」のあり方の観点を問題にすべきものと考ええる。

そこで、憲法学者が、『民主性度』は、高ければ高いほどよいというわけでもない。(中略・引用者) 憲法上の他の諸原理との調和が必要である。たとえば、人権の保障、法の支配、権力分立といった諸原理と対立するとき、デモクラシーが常に優位すべきだと言えない⁽³⁴⁾と称されているのは、「憲法上の他の諸原理との調和」の観点でなく、「基本的人権」のあり方を前提とすると、当然に、「民主性度」は、その「手段」として捉えることになり、当然に「人権の保障」が、「デモクラシーの優位」となろうか。

4 「税法の原則」のあり方について

(1) 基調的な「正義」に基づく「税法の原則」等について

さて、「税」の定義と根拠等を検討した観点から、「税法」等に関する「原理的」な諸問題は、やはり、「基本的人権」の観点から再考すべきことになる。

そこで、従来の「正義」等に基づく「税法の原則」等の基本的な問題点を検討することにしたい。

では、「正義」論に基づく基調的な学説が、「租税正義というのは、租全体を貫く租税法の基本理念—まさに述べた租税法の基礎原則といってもよい—のなかにより具体的な形で表現されていることができるから、上記にいう租税法の基本理念を実現することが、まさに租税正義を実現することにほかならない。

租税法の基本理念は、(中略・引用者) 形式的な面と実質的な面との双方から考察することができるが、一部には、その形式的な面のみを強調したり、その実質的な面のみを重視したりする者がある。例えば、租税法における租税法律主義の原則を強調し、国民の財産権の保障こそ租税法の根本目的であると主張するのは、前者の典型であり、租税の公共性とか租税負担の公平の原則のみを重視するのは、後者の代表的な考え方である。しかし、租税法律主義の原則にしても、租税法の基本理念の一面を表現するにすぎないものであって、そうした一面のみを強調するのでは、租税法の基本理念を正しく把握しているものとはいえないように思う。租税法の基本理念は、形式の面と実質の面とを相互に調整しつつ、これらを総合したところに成り立つ⁽³⁵⁾と称されているのは、多義的な「正義」のあり方の観点から、当該所説の「租税法の基礎原則」は、「租税法律主義」の「形式の面」と、「租税負担の公平」等の「実質の面」を「総合したところに成り立つ」と称される観点から、論理的に一貫するが、しかし、結局は、多義的な「正義」の概念を基に、「租税法律主義」と「租税公平主義」等が相対化⁽³⁶⁾し、形而上化することになるうか。

そこで、当該所説の基本的な原因は、極めて抽象的な不確定概である「正義」を前提とする「税法観」故に、結局は、上記「税法の基本原則」を相対化することになった。したがって、「正義」の「本質的」なあり方について、エールリッヒ (Eugen Ehrlich) は、「学問にとり最も重要な任務は社会の中に存在しているさまざまな正義についての考え方を確認し、それが何であり、どこから由来し、どこへ向いているのかということを探究することである。しかし、そうした考えのうちのどれが唯一正しい考え方なのかということ

学問は決定することはできないのである」⁽³⁷⁾とか、「正義という言葉は常に一義的に用いられているわけではない」⁽³⁸⁾とか、「コモン・ロー法律家たちには、事実を重んじ、实际的であるという一定の評価がある。彼らは漠然とした思弁、普遍的諸原理の大胆な宣言、とりわけ形而上が大嫌いである」⁽³⁹⁾と称される観点を鑑みると、上記所説が、極めて「抽象的」な「正義」の概念を前提に、「税法全体を貫く租税法の基本理念」⁽⁴⁰⁾を提起されるところに基本的な問題がある。

(2) 法哲学者の「正義論」について

ところが、「正義」を許容する基調的な所説によると、「一般の用語法においても正義という概念はかなり多義的に用いられているが、それらすべてを考慮しても、私は、法の理念が正義の観念だけによって充分適切に総括され得るものとは思わない。けれどもそれが法理念の中核的要素を指し示すものであることも否定できない」⁽⁴¹⁾と称されても、その「正義」のあり方を明確にしないと、法の理念自体を極めて形而上化することになる。

また、学説上、「正義は法の内在的理念である。法学にとって正義理念がもつ根本的な重要性を理解するには、この命題の意味を明かにすることから出発しなければならない」⁽⁴²⁾と称されているが、果たして、多義的な「正義」の概念で、その意味を明確にできるものであろうか、結局、当該所説は、「法とは、『正義への企て』である。これは二つのことを意味する。第一に、法とは正義への『企て』である。法は正義と同一ではない。不正な法も法でありうる。しかし、正義の探究を企ててさえいないとみなされうる秩序は法ではない。第二に、法は『正義への』企てである。法が企てているのは単なる秩序維持や予見可能性保障でも、愛や幸福の成就でもなく、否それ以上に、正義の実現」⁽⁴³⁾と称されているのは、結局、「正義」の概念のあり方を明確にしないと、当該所説の提起する「正義の実現」自体が、極めて価値的に展開されることにならうか。

(3) 憲法上の観点を意図する税法原則について

そこで、憲法上の観点を意図された上で、「租税法律主義の原則は、租税の賦課・徴収は必ず法律の根拠に基づかなければならないとする主義であり、いわゆる『代表なければ課税なし』の思想の表理であって、国民の財産権を保障し法律政治の安定を図ることを目的とする」⁽⁴⁴⁾と称されながら、「税法は、租税正義（租税法律主義・租税平等主義）の実現を目的としている。したがって、税務会計においては、租税主義を最高理念として、給付能力原則（中略・引用者）に基づく平等な課税所得の計算を行うことが課題となる」⁽⁴⁵⁾と称されている。

だが、当該「租税正義を最高理念」とする意義を、現実の法体系等の観点から明確にしないと、当該「給付能力原則」及び「平等な課税所得」のあり方は、極めて「価値的」「恣意的」に展開されることになろうか。したがって、「租税公平主義」の「公平性」の問題を、「正義」と同様な「不確定概念」の観点を基に、「水平的公平の概念の使用は次の意味で望みをつけたい。まず『等しい者を等しく扱え』という命題は恣意的な取扱いを明確に拒否しており（中略・引用者）『等しい者を等しく』という定式は、それ自身として普遍的な倫理を内在させているように思われる」⁽⁴⁶⁾と称されているのは、正に「基本的人権」の観点を前提としないと、「形式主義的」な観点に基づく「一面的」な「租税公平主義」観に陥ることになろうか。

そこで、北野弘久博士は、「租税担公平原則も論者によっては税法の解釈・適用上の指導法原理になるという考え方が存在する。租税負担公平原則は租税立法上の最も重要な指導法原理であるが、これを税法の解釈・適用上の指導法原理とするときは、税法の事実上『行政の手びきの存在』となり理論的には憲法の租税法律主義は崩壊する」⁽⁴⁷⁾と称されるのは、上記「公平性」のあり方の本質的な問題の指摘となろうか。

(4) 法治主義論等に基づく税法の原則について

そこで、金子宏名誉教授は、「租税法律主義は、近代法治主義の、租税の

賦課・徴収の面における現われである。法治主義とは、権力分立を前提として、公権力の行使を法律の根拠に基づいてのみ認め、それによって国民の『自由と財産』を保障することを目的とする政治原理ないし憲法原理である。一般化していえば、近代以前の国家においては、君主が国民の自由や財産に恣意的に干渉することが多かったか、これを防止して、国民の自由と財産権を保護し、国民の経済生活に法的安定性と予測可能性を与えるため、公権力の行使は法律の根拠に基づかなければならない、という政治原理が主張され、それが徐々に憲法原理として定着するに至ったのである⁽⁴⁸⁾と称されている。

だが、それは、「権力分立を前提とした、公権力の行使を法律の根拠に基づいてのみ認め、それによって国民の『自由と財産』を保障する」⁽⁴⁹⁾所説であることから、租税法律主義の憲法上の観点は、「消極的」であり、そこには、憲法上の観点から租税法律主義に、いかなる内容を内包すべきかの問題が「積極的」に提起されていない。そして、「法治主義」について、国民の「自由と財産を保障することを目的とする政治原理ないし憲法原理」⁽⁵⁰⁾と称されているが、その国民の「自由と財産」は、単に「政治原理ないし憲法原理」でなく、憲法の「本質」である「基本的人権」に基づく実体法上の問題に帰結することになるか。したがって、「租税法律主義」について、学説上、「憲法84条は、『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、租税に関しては法律又は法律の定める条件によりこれを定めることを要求する。また、憲法30条は、『国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を担う。』と定める。これらの規定が租税法律主義の原理を明らかにしたものであることはいうまでもない。租税法律主義は、要するに、原則として、租税に関する重要な事項については、すべて法律でこれを定めなければならないとするものである」⁽⁵²⁾と称されるのは、上記憲法84条と憲法30条の文理上の観点からは、基本的に許容すべきことになるが、その前提として、「基本的人権」の観点から、租税法律主義のあり方を問題にしないと、従来型の「法治主義論」に帰結することになるか。

(5) 「正義」に基づく「民主主義論」による「税法の原則」等について

立法者の民主的価値判断に基づく、「税法の原則」のあり方を提起される所説によると、「租税正義は本質的に租税平等主義と租税法主義によって規制されている。実質的法治国家においては、形式的法治国家における合法性の機能だけではもはや十分でない。法律はむしろ、実質的法治国家における正義の機能をみたさなければならない。(中略・引用者) 法律の正義の構成要素は、憲法に適合する秩序であり、そしてこれは立法者の民主的価値判断に基づくものである(中略・引用者) 価値判断や正義を伴わない法実証主義は、実質的法治国家における合法性原則の内容を合致しない。租税を立法者はその立法権を公使するに当たりまず第一に正義の考慮によって導かれなければならない」⁽⁵³⁾と、「正義」のあり方、その本質性を「税法の原則」等で捉えられていることは、正に「正義」のあり方を「法的」に意図された傾聴すべき所説であるが、だが、当該所説が、「法律の正義の構成要素は、憲法に適合する秩序であり、それは立法者の民主的価値判断に基づくものである」⁽⁵⁴⁾(傍点・引用者)と称されている前提として、「基本的人権」のあり方を前提・内質しないと、それを「手段性」である「立法者の民主的価値判断」で、結局は、「租税正義」の「本質」とされる、「租税平等主義と租税法主義」のあり方を形成することになり、結局は、「税法の原則」の「あるべき」当為(Sollen)性を形而上化することにもなるか。

もちろん、当該所説は、憲法のあり方を意図されていることから、「法律の正義の構成要素は、憲法に適合に適合する秩序」⁽⁵⁵⁾と称される観点は、傾聴すべき所説と考えるが、私見は、上記「基本的人権」の形成のあり方から考えると、それは、「法律の正義の構成要素」に「内質」されるべきものとする。そうでないと、時には、「立法者の民主的価値判断」は、「立法裁量論」を拡大する根拠として利用されることにもなるか。

「憲法訴訟」のあり方を提起する、憲法学者が、「裁判法理としての立法裁量論」について、「立法裁量論とは、法律の合憲性の審査が求められたとき、裁判所が立法府の政策判断に敬意を払い、法律の目的や目的達成のため

の手段に詮索を加えることや裁判所独自の判断を示すことを控えることを指す。]⁽⁵⁶⁾と称されているが、しかし、「裁判所が立法府の政策判断に敬意を払」]⁽⁵⁷⁾うことで、「裁判所独自の判断を示すことを控える」]⁽⁵⁸⁾とするならば、その立法府の「政策」の捉えかたを、「広義」に解釈した場合には、一定の「個々の」「基本的人権の保障」の問題は、司法の対象にならないことにもなるうか。

(6) 最判等の民主主義論に基づく税法のあり方

以前、最高裁は、「民主主義国家論」を前提に、「租税は、国家が、その課税権に基づき、特別の給付に対する反対給付としてでなく、その経費に充てるための資金を調達する目的をもって、一定の要件に該当するすべての者に課する金銭給付であるが、およそ民主主義国家にあつては、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（30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（84条）。それゆえ、課税要件及び租税の賦課徴収の手続きは、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。思うに、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、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。したがって、租税法の定立については、国家財政、社会経済、国民所得、国民生活等の実体についての正確な資料を基礎とする立法府の政策的、技術的な判断にゆだねるほかわなく、裁判所は、基本的にはその裁量的判断を尊重せざるを得ないものというべきである」]⁽⁵⁹⁾と判示して

いるのは、上記「立法裁量論」のように、「租税法の定立については、国家財政、社会経済、国民所得、国民生活等の実体についての正確な資料を基礎とする立法府の政策的、技術的な判断にゆだねるほかわなく、裁判所は、基本的にはその裁量的判断を尊重せざるを得ない」（傍点・引用者）と判示している、立法府の「政策府」等の観点を広義に解釈すれば、「個々の」基本的人権は、司法の対象外とすることにもなるか。したがって、民主主義を実現すべき重要な機関である「立法」は、「基本的人権」を前提・内質しないと、形式的な「手段論」に帰結することになるか。

そこで、中川一郎博士は、「税法全体の根本目的は、これを民主主義的に理解するならば、『課税の領域において国民の財産権を保障することにある』⁽⁶⁰⁾にあると称されているが、その「民主主義」の前提として、「基本的人権」を問題にしないと、その手段の手段論で、「課税」のあり方が「合法化」されることになり、結局、「基本的人権」のあり方が限定化されることにもなる。したがって、田中二郎博士は、上記中川一郎博士が、「国民の財産権の保障することが租税法の根本目的であるという見方は、（中略・引用者）一面的な見方であって」⁽⁶¹⁾と称されることは、基本的に許容されることになるが、だが、上記のように、当該所説が、「正義」の概念を基に「租税正義」というのは、租税全体を貫く租税法の基本理念」と称されているのは、その「租税正義」の法体系的なあり方を明確にしないと、上記憲法の「本質」となる「基本的人権」に拮抗することになるか。

ところが、中川一郎博士は、憲法上の観点から、「税法における最高法原則は、いずれも憲法にその法的基礎を有するものである。即ち、憲法第84条及び30条に基礎を置く租税法律主義（租税合法律性の原則）、憲法第14条1項に基礎を置く租税平等主義（法平等性の原則）、及び同じく憲法第14条第1項の法平等性のうち形式的法平等性に基礎を置く信義誠実の原則である」⁽⁶²⁾と、憲法上の観点に基づく、傾聴すべき税法観を提起されながら、「法を形成する最高理念は、正義（Gerechtigkeit）合目的性（Zweckmäßigkeit）及び法安定性（Rechtssicherheit）である。（中略・引用者）租税正義とは、

課税の合法性及び平等をいい、いわゆる具体的妥当性・合理性であると考え⁶³⁾と称されるのは、僭越であるが、「租税正義」の問題以前に、法の体系性のあり方が問われることになろうか。したがって、「税法の原則」のあり方は、上記憲法の「本質」となる「基本的人権」を、「法段階的」観点から「内質」させることによって、「基本的人権」に基づく、「租税法律主義」と「租税公平主義」等が形成されることになる。

5 「納税者基本的」等のあり方について

そこで、上記の基本的な諸問題を克服するためにか、憲法上の観点から、「納税者基本権の構築」として、「日本国憲法は租税国家体制を前提にしている。租税国というのは、国家の財政収入のほとんどを租税に依存する体制である。そのような租税国家体制では、憲法で規定する法規範原則はすべて租税のとり方と使い方とに関するものといえる。人々は、憲法で規定する法規範原則にしたがって租税が使用されることを前提にしてその限度で、かつ憲法で規定する法規範原則にしたがってのみ納税の義務を負っている。具体的にいえば、福祉・平和の憲法である日本国憲法のもとでは、人々は自分たちが納付した租税が憲法の意図する福祉・平和のため（平和的生存権を含む基本的人権の尊重。「福祉・平和本位」）にのみ使用されることを前提にしてその限度で、かつ憲法の応能負担原則（憲法13、14、25、29条等）にしたがって、つまり各人の能力に応じて納税の義務を負うのである。日本国憲法のもとでは、納税者には上記のように租税の徴収と用途とに関する憲法規範原則にしたがってのみ納税の義務を負うという権利が存在するわけである。筆者は、これを『納税者基本権』とよんでいる。日本国憲法30条の『納税の義務』は、上記の点を確認するものと解されるのである。このように、日本国憲法の納税の義務は一方的な義務規定ではなく、上記のような納税者基本権の意味での『納税の義務』を規定したものと解されるのである。納税者基本権は一口でいえば、納税者としては上記の日本国憲に適合するかたちのみ

納税義務を負うという権利である。それは、別言すれば、納税者にたいし憲法で規定する法規範原則に適合する租税の徴収と使途とが行われることを保障する実定憲法上の権利である。納税者側からいえば『憲法に適合するところにしたがって、租税を徴収しかつ使用することを要求する納税者の権利』とみることができよう。その納税者基本権の具体的内容は、日本国憲法30条の『法律』の法的中身を構成する意味をもつところの、さまざまな日本国憲法の人権条項によって決定されることになる。それは納税者（タックスペイヤー）に関する、さまざまな自由権、社会権等の集合的権利であるといっぴよい⁽⁶⁴⁾と、「納税者基本権の具体的内容」は、納税者に関する、「さまざまな自由権、社会権等の集合的権利である」⁽⁶⁵⁾と称される観点に、従来型の精神的自由権を中心とす⁽⁶⁶⁾問題を克服する、「基本的人権の保障」を前提とする、「納税者基本権」と評することができる。

だが、私見は、北野弘久博士が、上記のように、「日本国憲法のもとでは、人々は自分たちが納付した租税が憲法の意図する福祉・平和のため（平和的生存権を含む基本的人権の尊重。「福祉・平和本位」）にのみ使用されていることを前提にしてその限度で、かつ憲法の応能負担原則⁽⁶⁷⁾の前提として、「個々の人間の生来の事実」・「個々の人間自体」に基づく、「個々の」基本的人権」を展開しないと、最近問題になってる「生存権」等のあり方が、「納税の義務」を前提とした上で問題されることもなろうか。

もちろん、北野弘久博士が、上記、「納税者基本権論」に関して、「税法学という学問は、筆者によれば、法実践論的には納税者の基本権の具体化・体系化を意図する法律学といえよう。税理士等の職業専門家は、税法学の実践、具体的にいえば納税者基本権の具体化・現実化を行うべき職責をになっているということになろう。

租税の使途面をも射程に入れた納税者基本権の成立により、租税国家における政治（租税の徴収と使途）のあり方を納税者として、ひろく監視（ウオッチング）、統制（コントロール）することが法的に可能となる。また、租税の徴収面については伝統的に租税法律主義・本来的租税条例主義が支配して

きたが、租税の使途面には『法の支配』(rule of law)が整備されてこなかった。日本国憲法のもとで、(中略・引用者)納税者側の法的租税概念および納税者基本権の成立によって、租税の使途面における『法の支配』の整備が憲法上強く要請されることになる⁽⁶⁸⁾と称されるのは、「租税の使途面」を「納税者基本権」を基に、「法の支配」を問題にされているのは、極めて傾聴すべき「先行研究」であるが、やはり、その前提として、「基本的人権」を「納税者基本権」に「内包」する法理を体系的に提起されないと、憲法の「本質」となる「基本的人権」が、「創造的」な「法段階論」のあり方によっては、「基本的人権」が形骸化することにもなるか。

ところが、民主党政権の下で、新たに「税制調査会」が設置され、「平成22年度税制改正大綱－納税者主権の確立へ向けて－(平成21年12月23日)(以下「税制改正大綱」という。)が形成された。その後、平成23年度「税制改正大綱」(平成22年12月16日)は「納税者権利憲章」について、それは、「納税者の立場に立って、複雑な税務手続きを平易な表現で分かり易くお知らせするとの基本的な考え方に沿って」、「税務手続の全体像、個々の税務手続に係る納税者の権利益や納税庁に求められる役割・行動」「納税者国税庁の処分不服がある場合の救済手法、税務行政全般に関する対応」「国税庁と指名と税務職員の行動規範」等について、「上記の項目は、現在、法律・政省令・告示・通達等、様々なレベルに記載されていますが、一連の税務手続に関して、これらを納税者に分かり易くお示しする観点から、平易な表現で一覧性のある行政文章として、国税庁長官が作成し、公表することとします。

また、『憲章』の策定を法律上義務付けることとし、その策定根拠、『憲章』に記載すべき事項を決定します。」と提起する観点は、例え、「一連の税務手続に関して、これらを納税者に分かり易くお示しする」としても、結局は、「国政庁長官」に、「納税者に分かり易くお示しする」ために、一定の「法解釈」を許容することになり、「三権分立」の観点から問題になるか。したがって、税理士が、韓国の「納税者権利憲章」について、「納税者権利憲章の制定理由は、国税基本法の納税者の権利を分かりやすく表記すること

により、租税手続の適正化・透明化の内容が理解され、納税者の権利が保護されているということを周知することによって、税務行政の信頼性を確保するためであるといわれている」⁽⁶⁹⁾と紹介されているが、しかし、「国税基本法の納税者の権利を分かりやすく表記」することは、「行政側」の「国税庁長官」が、一定の「法解釈」を許容することになるから、仮に、その対象となる、一定の「国税基本法」が「不確定概念」⁽⁷⁰⁾であれば、結局は、「行政側」に「法の創造」を託することになり、上記のように、それは、「三権分立」の問題に拮抗することになろうか。その基本的な原因は、やはり、「基本的人権の保障」に基づく「法の支配」⁽⁷¹⁾の認識性が希薄故と考える。したがって、上記「納税者権利憲章」は、憲法上の観点を前提とされる。北野弘久博士の「納税者基本権」と基本的に異なることになろうか。

注

- (1) 高橋和之教授は、「近代自然権思想からすれば、真の人権＝自然権は自由権であり、参政権や社会権は国家を前提とする限りにおいて自然権とは言えなかった。しかし、通常、我々は参政権も社会権も人権に含めて考えている。日本国憲法が『この憲法が国民に保障する基本的人権』（11条）と表現するとき、この基本的人権には参政権も社会権も含まれると解されている」（高橋和之『立憲主義との日本国憲法』有斐閣 2005年 68頁）と称されているのは、「人権史的」には、基本的に許容できるが、だが、「真の人権」は、「自然権は自由権」と称されているのは、果たして、その当時の「人権」のあり方から、それを「真の人権」と評されるのは過言と考える。

そこで、小林直樹名誉教授は、「自由権が、資本の『致富衝動』と結びつくかぎり、それは原子論的な個人のエゴイズムの権利として現われる。とくに自由競争の結果、資本主義の諸矛盾が累積するにともない、自由も平等もまったく観念化し、自由権じたい特定階級の独占する特権に転化する傾きをまぬかれなくなる。労働力以外に売るべき商品をもたない労働者にとって、手厚い『財産権』の保護も、契約の自由も、裁判を受ける権利も、学問の自由なども、直接には何の役にも立たないばかりでなく、それらの諸権利のあるものは、逆に無産階級に対する抑圧のシステムとして機能することにもなる。

このような諸矛盾が、旧来のリベラリズムのうえに立脚した『自由権』を、多くの部分で《不自由の体系》にしてきたことは、否みがたい事実である。この事実、真の『自由』の保障のためには、失業や貧困によって生存の可能性を脅かされている人々に、『人間に値する生活』を確保すべきであることを教える。いわゆる生存権的

基本権と称される諸権利（自由権に対して社会権ともいう）が、現代の新しい事象に当面する憲法に必要だ、という思想が、資本主義の発展に従って、次第に有力となるのである。個人的自由権から社会的生存権へという、権利保障の重点の推移は、近代から現代への歴史の要請に基づくといえよう」（小林直樹名誉教授『憲法講義（上）』東京大学出版会 1981年 249頁）と称されるのは、「自由権」のあり方の傾聴すべき所説と考える。

また、ポパー（Karl Raimund Popper）は、「ルネッサンに始まり、宗教改革、宗教戦争、革命戦争など多くの変遷をたどって、今日英語国民が享受している自由社会にまで至った大きな自由化の運動は、その全過程を通じて、比類なき認識論上のオプティミズム、すなわち、真理を判別し知識を獲得する人間の能力についての最も楽天的なもののみかたが、これを支えていたのである」（カール・R・ポパー著・藤本隆志・石垣壽郎・森博訳『推測と反駁』法政大学出版局 2003年 7頁）と称されているのは、従来の「自由」のあり方の基本的な問題と考える。

- (2) 伊藤正己『憲法』弘文堂 1982年 177頁。
 (3) 芦部信喜『憲法（新版（補訂版））』岩波書店 2000年 80頁。

だが、芦部信喜名誉教授は、引用の「本文」の前段で、「基本的人権とは、人間が社会を構成する自律的な個人として自由と生存を確保し」（芦部・前掲 80頁）と称されていることは、結局、「自律的な個人」の観点から、「基本的人権の保障」のあり方を限定化することになるうか。

また、上記と類似的な観点から、佐藤幸治名誉教授が、「個人の尊厳」について、「人格性によって通底された個々の具体的人間の自律的生を尊重しよう」（佐藤幸治『日本国憲法と法の支配』有斐閣 2002年 26頁）と称されているのは、その「自律的生」の観点から、極めて「個人の尊厳」を「価値的」に捉えることになり、結局は、「個人の尊厳」のあり方を限定化することになるうか。

- (4) ハンス・ケルゼン著・清宮四郎訳『一般国家学』岩波書店 1975年 415頁。

高橋広次教授は、「ケルゼンは根本規範というものが自分の発明物ではなく、いやしくも実定法を実定法として理解しようとするあらゆる法律家が、多くは無意識的に行なっている」（高橋広次『ケルゼン法学の方法と構造』九州大学出版会 2000年 282頁）と指摘された上で、「根本規範は実定法として理解しようとするあらゆる者が無意識的に前提しているものなのである。純粋法学はこれを反省的に、法の有意味な体系的統一をうちたてるために規範的三段論法の大前提として頂点に定置させるが、その原型はむしろ定立された〈gesetzt〉実定法に先立って無意識に各人に定立されて〈voraus-gesetzt〉『有る』ことに存する」（高橋・前掲 282頁）と称されているが、上記原文では、ケルゼン（Hans Kelsen）は、「根本規範」は、「法論理的における憲法を成す」（ケルゼン・清宮訳・前掲注(4) 415頁）と称されている観点から、果たして、上記所説が、「規範的三段論法の大前提」（高橋・前掲）と符合するのであろうか。

そこで、団藤重光名誉教授は、「ケルゼンは新カント派の立場に立つ者であって、こうした根本規範の想定はわれわれにカントの『物じたい』を想起させる。根本規範はもはや実定法秩序の内部の問題ではないが、さりとて自然法でもない」（団藤重光

『法学入門』筑摩書房 1981 年 110 頁) と指摘されているのは、ケルゼンの上記原文のあり方と関係するようだが、だが、ケルゼンの「根本規範」論は、「法論理的意味における憲法」以前の問題であるので、「形而上的」な問題と評することができる。

清宮四郎名誉教授は、「国法体系に属する法規範が、憲法を基点または頂点として授権関係に立ち、原則として、憲法—法律—命令というように段階構造を形成していることを明らかにしたのは、ハンス・ケルゼン・アドルフ・メルクラー派の法段階説の功績である。しかし、形式的授権にもとづく合法的成立ということは、すべての法規範の通用についての絶対的要件とはいえない」(清宮四郎『憲法 I (第 3 版)』有斐閣 1981 年 33 頁) と称されている。

また、高橋和之教授は、「法段階構造」の観点から、「上位規範の『執行』は、下位規範との関係ではその根拠をなす、つまり、授権を行う『法定位』であり法創造を含意するのである」(高橋和之『現代立憲主義の制度構想』有斐閣 2006 年 12 頁) (傍点・引用者) と称される、法定位の『法創造』は、「基本的人権の保障」の「枠内」で許容すべきものと考えられる。

(5) 清宮四郎『憲法 I (第 3 版)』有斐閣 1981 年 33 頁。

ところが、清宮四郎名誉教授は、「『個人の尊厳』は、各人の人間としての存在という共通の事実にもとづくものであって、すべての人間にあらゆる場合に認められる」(清宮・前掲注(5) 56 頁) と、存在 (Sein) 的な観点から「個人の尊厳」を捉えられながら、「個人の尊厳」を、当為 (Sollen) 的な「根元的な原理」(清宮・前掲注(5) 56 頁) と称されているは、「個人の尊厳」の形成のあり方の法理としては、論理的な観点から問題あることにならうか。

また、小林直樹名誉教授は、「民主主義の基本的哲学は、価値の根元を個人に見出す『個人主義』にある。個人の尊厳を価値の原点とし、国民すべての自由・生命・幸福を大切にすることは、国家や全体を絶対化する『全体主義』に対立する」(小林直樹『憲法講義 (上)』東京大学出版会 1981 年 147) と、「民主主義」の観点を前提にされる故か、「個人の尊厳の原則は、(中略・引用者) 人権の尊重を政治の最大義務」(小林・前掲 147 頁) とされているが、しかし、「個人の尊厳の原則」は、「実体上」の問題として捉えないと、それは、「政治化」の問題に帰結することになる。

(6) 芦部・前掲注(3) 10 頁。

(7) 佐藤幸治『日本国憲法と法の支配』有斐閣 2002 年 26 頁。

(8) 高橋和之『立憲主義と日本国憲法』有斐閣 2005 年 71 頁。

(9) 伊藤・前掲注(2) 177 頁。

(10) 芦部・前掲注(3) 10 頁。

(11) 高橋・前掲注(8) 71 頁。

(12) 新井隆一『租税法の基礎理論 (第三版)』日本評論社 1997 年 2 頁。

(13) 清永敬次『税法 (第 7 版)』ミネルヴァ書房 2007 年 2 頁。

(14) 田中二郎『租税法 (第 3 版)』有斐閣 1990 年 1-2 頁。

(15) 末永英男『租税特別措置』(税務会計研究会特別委員会中間報告)『税務会計研究』22 号 2011 年 166 頁。

- (16) 金子宏『租税法（第17版）』弘文堂2012年8頁。
- (17) 金子・前掲注(16)8頁。
- (18) 北野弘久『税法原論（第6版）』青林書院2007年25頁。
- (19) 北野・前掲注(18)27-28頁。

碓井光明教授は、「『租税』又は『租税法』の意義は、租税法の研究対象を定めるために欠かせない（中略・引用者）。この点に関して、租税の使途面を含めて租税概念を構成すべきであるとする主張が北野教授（現在日本大学名誉教授・引用者）により強力になされている（中略・引用者）。北野教授の目指しておられる財政法学の研究の必要性は、私も認めるが、そのことは、必然的に租税概念の拡大や租税法の研究対象の拡大として捉えられなければならないことを意味するものではない」（碓井光明「租税法の課題と将来」『ジュリスト』731号1981年60頁）と称されているが、だが、その「租税概念の拡大」の批判論は、「基本的人権」の保障の観点から、形而上的な租税概念論と評することができる。

- (20) 畠山武道・渡辺充『租税法』青林書院2000年9頁。
- (21) 畠山・渡辺・前掲注(20)10頁。
- (22) 水野忠恒『租税法（第3版）』有斐閣2007年6頁。
- (23) 金子・前掲注(16)20頁。
- (24) 清宮・前掲68頁。
- (25) 高橋・前掲注(8)38頁。
- (26) 金子・前掲注(16)20-21頁。
- (27) 金子・前掲注(16)21頁。
- (28) 金子宏『所得概念の研究』有斐閣1995年29頁。
- (29) 水野・前掲注(22)6頁。
- (30) 北野・前掲注(18)33頁。
- (31) 三木義一「グローバル化と税制と納税者」『世界』824号2011年201頁。
- (32) 三木・前掲注(31)201頁。
- (33) 三木・前掲注(31)202頁。
- (34) 高橋・前掲注(8)49頁。

井上茂名誉教授は、「民主的な憲法秩序の機能化ということは、この憲法が実現と保障とを宣言している個人の尊厳性をはじめとする諸価値を維持し展開するための諸条件を整備することにある」（井上茂『法秩序の構造』岩波書店1973年313）と称された上で、「憲法がめざす諸価値は憲法秩序の存在する論理的根拠であるが、それらの諸価値をどう実現し保障するかは憲法秩序の実在性ないし機能性（実態）を決定づけ特徴づける。それは日本のような民主主義体制にあっては、前者の『憲法の論理』を『民主主義の論理』につつんで、憲法の諸価値を現実化することになる」（井上・前掲313頁）と称されるのは、「基本的人権」を「民主主義体制」に内質する思考性となるが、だが、「基本的人権」を「論理的根拠」と評されるのは、「人間自体」に基づく「基本的人権」の形成のあり方として、基本的に問題がある。

- (35) 田中・前掲注(14)124-125頁

また、学説上「法の解釈は、形式的・論理的思惟方法によってのみ、法規の意味内容を意識するのではない。それは法の表現された外形的存在たる法の文言をふまえてそこから法規を創造する価値判断的規範創設作用と考える。単なる法の客観的認識作用ではない。(中略・引用者) 租税法の解釈にあてはめるとすれば、(中略・引用者) 租税法の基本理念たる租税正義実現のための手段として、租税法律主義は、まさに法の外形的存在としての形式的側面を担うものであり、租税負担公平の原則は、租税正義実現のための具体的内容として実質的な側面を担うことになる」(松沢智『租税実体法(補正第2版)』中央経済社、2003年、19頁)と称されているのも、正に「租税法の基本理念たる租税正義」(同上書、19頁)のあり方を明確にしないと、その「法の解釈」は形而上化することになる。

- (36) 最近、学説上、租税法律主義を相対化するためにか、「租税法律主義の内容を課税要件法定主義と予測可能性原則に分けて理解する」(佐藤英明「租税法律主義と租税公平主義」金子宏編『租税法の基本的問題』有斐閣2007年66頁。)根拠としてか、「課税要件法定主義を核とした租税法律主義には、現代社会において租税に関する予測可能性の確保という機能を果たすことが求められる」(佐藤・前掲65頁)と称された上で、「予測可能性原則に含まれる種々の準則は、憲法84条、30条の定めの内容ではなく、そこから派生した原則だと見るべきである。そのため、その適用においては種々の考慮要素との衡量が必要とされ、必要に応じて例外が設けられるなど、柔軟な対応が期待されることになる」(佐藤・前掲66頁)と称されている。

確かに、「予測可能性」は、「不確定概念」であることから、「柔軟な対応が期待」できるが、しかし、そのことは、判断者の「主観性」が過度に介入することになり、結局は、「租税法律主義」自体が相対化し、形骸化することになるのか。

また、学説上、「遡及立法については、租税法律主義の根拠(課税の民主的正統性)と機能(課税の予測可能性・法的安定性)との抵触がみられる。①課税の民主的正統性は、租税法律主義の絶対的要請であるのに対して、②課税の予測性・法的安定性は、租税法律主義の相対的要請であるから、立法者が敢えて②を犠牲にしても遡及課税を定める必要があると判断することも、一般的・絶対的に許されないと考えられない」(谷口勢津夫『税法基本講義』弘文堂2010年27頁)と称されているのも、結局は、「課税の予測性」の観点から「租税法律主義」が相対化することになるのか。

- (37) オイゲン・エルリッヒ著・河上倫逸・マンフレート・フープリフト訳『法社会学の基礎理論』みすず書房2001年188頁。
- (38) 加藤新平『法哲学概論』有斐閣1976年438頁。
- (39) アリス・イヤースーン・ティ「コモン・ロにおける正義感覚」・ユージン・カメンカ／アリス・イヤースーン・ティ編・深田三徳訳『正義論』未来社1990年157頁。
- (40) 田中・前掲注(14)124頁。
- (41) 加藤新平『法の目的』・尾高朝雄・峯村光郎・加藤新平編『法哲学講座第1巻』有斐閣1963年63頁。
- (42) 井上達夫『法という企て』東京大学出版会2005年3頁。

そこで高名な法哲学者によると、「法の窮極に在るものは、一面から見れば理念で

ある。しかし、その理念には、道徳の理念もあり、宗教の教理もあり、経済の目的もあり、文化の意義もあるのであって、その中の一つをとらえてこれと法との関係を論じただけでは、法の窮極に在るものの全貌を明らかにすることはできない。しかるに、政治は、道徳をも、宗教をも、経済をも、文化をも、いずれをも攝って以てその理念とし、その目的とし得るものである。したがって、法の窮極に在るものは政治であるといえ、それによって法を動かす理念の多角性を一括して表現し得たことになるであろう。しかも、理念は、単なる理念としてすでに法を動かす力となるものではない。理念は、その理念を以て生活の指針とする社会大衆の現実意欲・現実行動となって現れた場合に、はじめて、法の創造力たり、法の原動力たるの實を發揮する。故に、例えばこれを自然法というような言葉で表示するのは、自然法という概念の多義性は別としても、現実面から遊離した単なる抽象理念を意味するかのごとき觀を與える。これに反して、政治は、理念であると同時に、行爲であり、實踐であり、目的活動である。それは、理念を現實化し、目的を追求し、障礙を破擯する事實力である。したがって、法の窮極に在る力の理念の面と事實の面とを併せて指稱するには、政治という概念を用うるに如くはない。政治は、道徳・宗教・経済・文化、等の多面多角の理念を包容し、しかも、これを事實上の力と結びつける。そうして、理念と事實とを綜合する力によって、法を作り、法を動かし、動かぬ法はこれを破って、更に新たな法を作り出す。」(尾高朝雄『法の窮極に在るもの』有斐閣 1962年 134頁)と称されるのは、その「理念と事實」(同上書 134頁)の「綜合」(同上書 134頁)のあり方を明確にしないと、結局は、法の「本質」を極めて価値的にとらえることになる。

- (43) 井上・前掲「序法概念は何のためにあるか」・前掲注(42) i。
- (44) 柳裕治「税務会計における確定決算主義」責任編集・安藤英義・古賀智敏・田中健二『企業会計と法制度』中央経済社 2011年 317頁。
- (45) 柳・前掲注(44) 315頁。
- (46) 増井良啓「租税法における水平的公平の意義」確井光明・小早川光郎・水野忠恒編集「公法学と法と政策(上巻)」有斐閣 2000年 182頁。
- (47) 北野弘久「税法学の基礎理論」北野弘久編『現代税法講義』法律文化社 2009年 20頁。
- (48) 金子・前掲注(16) 70-71頁
 佐藤幸治名誉教授は、「権力分立制」等のあり方について、「『法の支配』という『法』とは、(中略・引用者) 独立自尊の人間の自律的生の確保にかかわるものであり、また、そうした人間によって形成維持されて行くものだと思います。権力分立制に存在理由があるとすれば、それはまさにこうした『法の支配』の維持発展に寄与するからであって、自己目的ではない、と考えます」(佐藤幸治『日本国憲法と「法の支配」』有斐閣 2002年 27頁)と称されているが、だが、前掲注(3)の箇所でも問題にしているように、当該所説は、「個人の尊厳」を「人格性」を前提に、「自律的生」の観点から、結局は「基本的人権」のあり方を限定し、そして、「権力分立制」は、「基本的人権」の関係では、「制度的」に「消極的」な観点であることから、「権力分立制」は、「積極的」に「『法の支配』の維持発展に寄与する」ことになるのであろうか。
- (49) 金子・前掲注(16) 70頁。

- (50) 金子・前掲注(16) 70-71 頁。
- (51) 清永・前掲注(13) 27 頁。
- (52) 清永・前掲注(13) 27 頁。
- (53) 木村弘之『租税法総則』成文堂 1998 年 80 頁。
- (54) 木村・前掲注(53) 80 頁。
- (55) 木村・前掲注(53) 80 頁。
- (56) 戸松秀典『憲法訴訟 (第 2 版)』有斐閣 2008 年 253 頁。
- (57) 戸松・前掲注(56) 253 頁。
- (58) 戸松・前掲注(56) 253 頁。

藤井俊夫教授は、「戸松説は、裁判所の機能論から入るものである。これは、行政裁量に関する最近の傾向と同様であり、また、最高裁の入り方と同じである。このように、裁判所が『判断代置』するのは好ましくないとして立法府への敬意から入るやり方では、最高裁の裁量論のように、結局は、審査基準が有名無実化するおそれがある」(藤井俊夫「憲法判断における審査基準の役割」『ジュリスト』1037号 1994年 36-37頁)と称されている。

そこで、ラートブルフ (Gustav Radbruch) は、「裁判官と立法者の活動の境界線は、法の適用と法の創造との間の境界線とは一致せず、むしろ、法の創造の真只中をいくものであるという意味での修正を。この境界線のあり方を一層正確に規定するためには、裁判官の法の創造は立法者の法の創造とは異なり、個々の事件に対してのみ効力を要求するという事情が、特に考慮されよう」(ラートブルフ・田村五郎訳「法の創造としての法学」『法における人間』東京大学出版会2006年42頁)と称されているのは、「基本的人権」の保障の観点から、傾聴すべきことになる。

- (59) 最高大法廷判昭和 60・3・27 民集 39 卷 2 号 247 頁。

最近、最判が、「長期譲渡所得に係る損益通算」の事例に関して、「租税法規は、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及び極めて専門技術的な判断を踏まえた立法府の裁量的判断に基づき定立されるものであり、納税者の上記地位もこのような政策的、技術的な判断を踏まえた裁量的判断に基づき設けられた性格を有する」(最高判平成 23・9・22 判例時報 2132 号 41 頁)等の観点を、「総合的に勘案する」(最高判平成 23・9・22 判例時報 2132 号 41 頁)ことで、「本件改正附則が、憲法 84 条の趣旨に反するものということとはできない」(最高判平成 23・9・22 判例時報 2132 号 41 頁)と判示していることは、「立法府」の捉え方によっては、「個々の」基本的人権のあり方が問われることになり、それは、従来の「三権分立」の意義自体を形骸化することにもなるか。

- (60) 中川一郎『税法の解釈及び適用』三晃社 1965 年 193 頁。
- (61) 田中・前掲注(14) 123 頁。
- (62) 中川・前掲注(60) 143 頁。
- (63) 中川・前掲注(60) 118-120 頁。

団藤重光名誉教授は、「ひとつの法秩序は、(中略・引用者) 窮極的には法秩序全体として統一性をもったものでなければならぬ」(団藤重光『法学入門』筑摩書房 1981

年77頁)と称された上で、「近時いわゆる『体系的思考方法 (Systemdenken)』を排斥して、『問題的思考方法 (Problemdenken)』を主張する立場があるが、それはもはや一つの独立した領域としての解釈法学を放棄することになり、法解釈に単なる技術的な意味—社会制御のための技術としての—を認めるにすぎない立場となるであろう」(団藤・前掲327頁)と称されるのは、制定法の体系性の観点から基本的に許容できるが、その前提として、法の「本質」を問題にすべきものと考えてる。

(64) 北野・前掲注(18) 83-84頁。

(65) 北野・前掲注(18) 84頁。

(66) 本文の問題である「二重の基準」について、我が国の基調的な憲法学者は、「この理論は、人権のカタログのなかで、精神的自由は立憲民主政の政治過程にとって不可欠の権利であるから、それは経済的自由に比べ優越的地位を占めるとし、したがって、人権を規制する法律の違憲審査にあたって、経済的自由の規制立法に関して適用される『合理性』の基準(中略・引用者)は、精神的自由の規制立法については該当せず、より厳格な基準によって審査されなければならないとする理論である」(芦部・前掲注(3) 100頁)と称されているのは、結局、「精神的自由」を中心として、「基本的人権」を序列化することになるうか。

そこで、法哲学者が、「精神的自由は非政治的な表現の自由や、私事に関する自己決定も含むから、民主政治のプロセスの保障手段であるという道具主義的な理由づけだけでは、その一般の優位を正当化できない。やはり、精神的自由が経済的自由よりも内在的価値において優越しているという前提が必要である。しかし、経済的自由が精神的自由よりも内在的価値において劣るとするのは『知識人』特有の偏見ではないか、経済活動が物質主義的な欲望追求であるというイメージが、一つの動機として、そこには依存しているようであるが、このような一般化は再検討の余地がある。例えば、老舗の信用や地域社会との絆を保持するために良心的な営業を続ける人や、過疎地域の振興のために自らリスクを負ってヴェンチャー・ビジネスを始める人の経済活動が、富と名声を求めて『売れる』小説を書く人の表現活動よりも、物質主義であると断定することはできない。(中略・引用者) 二重の基準論は、精神的自由への依存について、リアリスティックな認識を欠いているのではないか。仮に、経済的自由が精神的自由よりも内在的価値において劣るとしても、前者の保障が後者の保障の不可欠の条件であるならば、前者は後者に準じて厳格に保障されるべきであるということになるが、この二つの自由の依存関係について先鋭な問題意識は、二重の基準論には見られない。しかし、両者の間には『経済的自由なくして精神的自由なし』といえるほどの緊密な依存関係がある」(井上・前掲注(42) 184頁)と、「二重の基準論」のあり方を厳しく批判されている。

(67) 北野・前掲注(18) 83頁。

(68) 北野弘久「租税の法概念と納税者基本権—日本国憲法における—」『税制研究』56号 2009年 134頁。

(69) 長谷川博「韓国の『納税者保護担当官』制度」『租税訴訟学会』4号 2010年 21頁。

(70) 金子宏名誉教授は、「不確定概念を用いた場合には、その規定は課税要件明確主義に

反し無効である」(金子・前掲注⑩ 76 頁)と称された上で、「中間目的ないし経験概念を内容とする不確定概念であって、これは一見不明確に見えても、法の趣旨・目的に照らしてその意義を明確になしうる」(金子・前掲注⑩ 76 頁)と、極めて傾聴すべき「不確定概念論」を提起されているが、しかし、その「中間目的」「経験概念」を具体的に提起しないと、結局は、「租税法律主義」の問題に拮抗することになる。

- (71) 金子宏名誉教授は、「ルール・オブ・ローが租税法の分野では、民主主義と自由主義という二つの思想源流をもっており、その混合物であることである。(中略・引用者) 租税法の立法・解釈および適用に当たっては、この二つの源流に同時に適合するように最大限の努力を払う必要があると考える」(金子宏『租税法理の形成と解明(上巻)』有斐閣 2011 年 117-119 頁)と称されているが、現代の基本的人権のあり方からすると、当該ルール・オブ・ローは、従来型の法治主義論に帰結することになるうか。