

# 人権保障に基づく税法及び 税務会計のあり方

弓 削 忠 史

## 1 はじめに

周知のように、従来から問題になっている「社会保障」等の問題と、空前の大惨事となった、東日本大震災と東京電力の原発事故等の問題に対処するための「財源」として、「基幹税」（所得税・法人税・消費税等）等の税率の引き上げが問題となっている。

特に「消費税」については、『政府・与党の社会保障改革検討本部』（本部長・菅直人首相）<sup>(1)</sup>、「税と社会保障の一体改革で『2010年代半ばまでに段階的に消費税率を10%まで引き上げる』とする政府・与党案を決定した」<sup>(2)</sup>が、しかし、消費税の問題は、「一般的にすべて消費課税は消費者の選択性がなく応能負担原則に反するが、なかでも生活必需品をはじめ原則として、すべての物品・サービスに課税する一般消費税＝大型間接税は物価を通じて広く低所得者層に負担を求めるために応能負担原則に最も離反する税制である」<sup>(3)</sup>ことから、自然権的に「個々の人間の生来の事実」・「個々の人間自体」に基づく「基本的人権の保障」の観点から熟慮しないと、上記「基幹税」等の問題は、最近の学説で、「租税は専ら税収を上げる制度である」<sup>(4)</sup>と称される、極めて「国庫主義的」な思考性の基で許容されることにもなるか。

だが、周知のように、従来の「国及び地方公共団体」等の「税」の「使途」のあり方を鑑みると、「基幹税」等の引き上げ等を検討する以前に、まず、自然権的な「個々の人間の生来の事実」・「個々の人間自体」に基づく

「基本的人権の保障」<sup>6)</sup>、換言すると、「憲法以前に成立していると考えられる権利」<sup>6)</sup>を「憲法が実質的な法的権利として確認した」の観点に基づく、基本的人権の保障」の観点から、「税」の意義等の基本的な問題点を検討することにしたい。

## 2 「税」意義と根拠等について

### (1) 従来の「税」の意義等について

従来の基調的な所説は、「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をしてでなく、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」<sup>8)</sup>と称されている。しかし、いかなる根拠を基に、「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」<sup>9)</sup>と称されている、極めて「国庫主義的」観点に帰結することになるうか。

そこで、従来の「税」のあり方対して、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」<sup>10)</sup>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使途と徴収の仕方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、租税概念は使途面と徴収面とにおいて分断されていない。租税の使途面と徴収面とが、一体的に統合的にとらえられている<sup>11)</sup>と、日本国憲法の観点から、「租税概念」は、「租税の使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」の使途のあり方が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、まさに憲法適合的な租税の使途と徴収の仕方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。

## （2）「税」の根拠等について

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現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とされている<sup>12)</sup>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」<sup>(43)</sup>ことから、「議会制」に基づいて、立法化された法律と「個々人」の「基本的人権の保障」を担保する保障はない。

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「基本的人権の保障」を担保する保障はなく、結局は、「議会制」の多数決の法理の基で、「租税の根拠」は、「義務説」に帰結することになろうか。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、租税の義務を定めていると解すべきであろう」<sup>(44)</sup>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 (特に財産権等の保障) の保障」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」<sup>(45)</sup>(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、「やや抽象的に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」<sup>(46)</sup>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」を提起されてない故と考える。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」<sup>(47)</sup>ことに対し、多分、金子名誉教授は、「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」と称されることになろうか。

だが、現実の「税」の「使途」のあり方を鑑みると、「福祉国家の理念」が極めて空虚となろうか。したがって、「個々人」の「基本的人権の保障」の観点から、上記所説が、「利益説は、租税は、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、国の支出に対して関心を国民に抱かせる効果が期待できる」と称されることは、一概に「福祉国家の理念」の観点から否定できるのであろうか。

### (3) 最近の増税論の根拠について

そこで、最近、上記所説の「税」の根拠等を基にか、学説上、「震災復興財源の確保のために、現在または将来において増税しなければならないとしたら、基幹税（所得税・法人税・消費税、固定資産税）等のうち、どれを充てるべきなのであろうか」<sup>(48)</sup>と称された上で、「結局、1つの租税にこだわるのではなく、国税のみならず、固定資産税等の地方税も含めた現行の様々な租税すべてを少しずつ用いて震災復興財源に充てるという方法が現実的である（あるいは、現実的に、それ以外に方法は見出しにくい）ということがわかるのではなかろうか。その意味で、金子名誉教授の一般付加税という考え方（金子宏「被災救援対策税制のあり方—暫定財源としての『一般付加税』の提案」税研157号 [2011]、20頁）が基本的な方向性として常識的なものであると思われる。」<sup>(49)</sup>と称されているのは、上記基調的な所説の人頭税的な文脈に基づく震災復興財源論に帰結することになろうか。その基本的な原因は、やはり、納税の義務を問題にする以前に、「個々の人間の生来の事実」に基づく、「基本的人権の保障」のあり方を前提としない故と考えられる。したがって、震災復興財源のために、上記所説が、「基幹税」とする、所得税、

法人税、消費税等を問題にする場合には、まず、基本的人権の保障に基づく「法の支配」の観点から、従来の「税」の使途のあり方を検討した上で、当該「財源」のあり方等を検討しないと、「納税の義務」のみが先行することになろうか。

### 3 「租税正義」等に基づく「税法の原則」等について

そこで、「税法等」に関する諸問題を検討する前提として、「基本的人権の保障」の観点から再考すべきことになろうか。したがって、そのことは、従来の「税法」等のあり方、特に、「正義」等に基づく「税法の原則」等のあり方を検討すべきことになろうか。

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、租税全体を貫く租税法の基本理念—さき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<sup>(20)</sup>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<sup>(21)</sup>し、形而上化することになるうか。

そこで、その基本的原因は、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、オイゲン・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」<sup>(22)</sup>と称されるところに、「正義」のあり方の基本的な問題点であり、それを上記所説が、「租税全体を貫く租税法の基本理念」としたところに、「税法の原則」のあり方が相対化したことは、結局、基本的人権の保障に基づく「法の支配」を前提とする「税法観」を提起されない故と考える。

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」<sup>(23)</sup>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らかにすることから出発しなければならない」<sup>(24)</sup>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。これは二つの事を意味する。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<sup>(25)</sup>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ろうか。

そこで、学説上、「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』の思想の表現であって、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」<sup>(26)</sup>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、租税正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」<sup>(27)</sup>と称されているが、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、高名な民法学者が、「正義」の問題を「総合的」な観点から、「諸の法的価値の総体が抽象的に観念されたものが、『正義』という法的価値である」<sup>(28)</sup>と称されても、その「法的価値の総体」を具体的に明確にしないと、結局は、形而上的な「法的価値」に基づく「正義論」と評することができる。正に、そこに「正義」に基づく「法現象」の基本的な問題点と考える。したがって、「正義」の概念を基にする税法観は、結局、「税法の原則」である「租税法律主義」「租税公平主義」等のあり方を相対化し、時には、極めて「価値的」「恣意的」に展開されることになろうか。

特に、「租税公平主義」の問題は、憲法上の「財産権等の保障」等の問題を前提に展開しないと、極めて「一面的」に展開されることになろうか。したがって、学説上、「租税公平主義」の問題について、「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<sup>(29)</sup>と称されているのは、正に「基本的人権の保障」を前提としない、「形式主義的」観点に基づく「租税公平主義観」でなかろうか。したがって、基本的人権の保障に基づく「法の支配」<sup>(30)</sup>の観点から、従来の「税法」等のあり方を再構成しないと、意図も簡単に、「政争」<sup>(31)</sup>の道具として、最近に問題となっている「基幹税」等の引き上げは許容されることになろうか。特に、現在の所得格差の問題を鑑みると、消費税の引き上げは低所得者にとっては、直ちに「生存権」等の問題に帰結することになろうか。

#### 4 「税」に関する「社会権」と「自由権」等のあり方について

そこで、北野弘久博士は、「憲法25条の自由権の機能」<sup>(32)</sup>の観点から、「憲法25条は、現代的な社会権条項として知られている。社会権20世紀、21世紀の人権であり、これに対し自由権は18世紀、19世紀の人権である。自由権の本質は『公権力からの自由』という点に存在し、わかりやすくいえば、人々は公権力によって干渉されないという点に存在する。積極的な人権である社会権の法的性格については、さまざまな考え方が存在する。社会権の本質は『公権力による自由』という点に存在するという点に存在する。社会権の法的性格については、（中略・引用者）社会権に関する25条の法規範の意味を認める学説においても国の立法行為への作為義務を規定したものと解するにとどまる。しかし、課税最低限論との関係についていえば、25条の社会権の法的性格をあれこれを論ずる必要はない。課税最低限の問題は25条の社会権の機能に関するのではなく、同じ25条に含まれる自由権の機能に関するからである。憲法25条の自由権の機能については立法裁量論、行政裁量などは、理論上成立しない<sup>(33)</sup>と称されるのは、従来の「社会権に関する25条の法規

範的意味」の「枠組」を克服する、極めて巧みな「憲法25条の自由権の機能」論であり、そのことから、北野弘久博士は、「国家が、税法において人々の健康にして文化的な最低生活をおびやかす程度の、低い課税最低限を規定することは、ほかならぬ公権力自体が『作爲的に』人々の『生存的自由』をおびやかすことを意味する。これは、理論的には、まさしく自由権の機能に関する。もし現行税法の課税最低限が憲法25条の意図する最低生活を下回ることによって、人々の『生存的自由』を侵害する場合には、課税最低限に関する現行法の諸規定は違憲無効となろうか」<sup>(34)</sup>と称される論理の一貫性と、近代立憲主義の基における「自由権」と、それと「民主主義」の結合<sup>(35)</sup>による、一定の階層性に対する寄与の問題を、当該所得は、「憲法25条の自由機能」による「生存的自由」の観点から、一定の実質的な自由権の確立の為の重要な「生存的自由」論と考えるが、それは、沿革上の「自由権」の問題を鑑みると、「自由権」と「生存権」の問題は、一体的に捉えるべきことになろうか。

## 5 「納税者基本権」等のあり方について

では、その前提としてか、北野弘久博士は、体系的な観点から、「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。日本国憲法第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。納税基本権は一口でいえば、納税者としては上記の日本国憲法に適合するかたちで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用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つてよい<sup>(36)</sup>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」<sup>(37)</sup>と称される観点に、従来型の精神的自由権を中心とする問題を克服する、「基本的人権の保障」を前提とする、「納税者基本権」として、最近の基幹税に対応できる、極めて傾聴すべき「税法観」と考えるが、僭越であるが、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」<sup>(38)</sup>の前提として、まず、自然権的な観点から、「個々の人間の生来の事実」・「個々の人間自体」に基づく「基本的人権の保障」の観点から、最近の基幹税の引き上げの問題を鑑みると、まず、従来から遂行されている、「税」の用途の観点を是正した上での問題と考える。

## 6 最近の「税務会計の基本原則」等について

最近、税務会計及び会計学者等の諸氏において、従来の上記基調的な所説等を継承されている観点を鑑みると、僭越であるが、基本的人権の保障の観点から、深く熟慮されていない、政府の「税制改正案」等に対処できるのであれば。

まず、「正義論」等の観点から、学説上、「近代市民社会における税法の目的は、国民に私有財産権の保障である。また近代税法制度の基本原則として、租税法律主義が法治国家における重大な欠くことのできない原則である」<sup>(39)</sup>と傾聴すべき、「税法の目的」論を提起されながら、「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、租税正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」<sup>(40)</sup>（傍点・引用者）と称されているが、だが、上記で検討したように、「正義」概念は、極めて「抽象的」な「不確定概念」<sup>(41)</sup>であることから、結局は、税法の原則（「税法法律主義」「租税公平主義」等）のあり方が、多義的な「正義」概念を基に、「相対化」することになり、そのことは、当該所得が、「近代租税法制度の基本原則として、租税法律主義が法治国家における重要な欠くことのできない原則」と称されることの論理の「一貫性」が問われることになろうか。

また、学説上、「租税法律主義と課税の公平は、共に社会正義のための手段であり、この正義は租税の目的である歳入の確保のために揚げられた徴収の根拠である」<sup>(42)</sup>と称されているが、しかし、上記で問題にしたように、「正義」の概念は、極めて「抽象的」な「不確定概念」であることから、多義的な概念である。したがって、その「正義」の概念を前提にすると、「租税法律主義」等は、結局、相対化することになり、「基本的人権の保障」に拮抗することになろうか。

また、学説上、「租税法の立法原理が正義に合致していなければ、いくら租税に基づく課税が行われても空虚であるし、その結果は人々を不幸にする。

そうすると正義に合致するか否かの基準は何かが問われなければならない<sup>〔43〕</sup>と称された上で、それは、「納税者の担税力に応じた実質的な平等を保障する価値概念といえよう<sup>〔44〕</sup>と称されるのは、「基本的人権の保障」を前提としない限り、当該所説が、「国家による恣意的課税の歴史はあまりにも長く続いた。恣意的課税は国民の財産権の侵害でしかない<sup>〔45〕</sup>と称される観点と、上記の「立法原理」としての「正義」のあり方と、上記所説と同様に理論的に一貫するのであろうか。そのことは、最近の「消費税」等の問題に対応できることになろうか。

また、「税務会計研究学会特別委員会最終報告」で「税務会計の基本原則からの検討<sup>〔46〕</sup>として、「公平性の原則、中立性の原則（租税影響排除の原則）、租税負担能力の原則（＝資本不課税の原則）、会計依存の原則（＝公正処理基準）、実質課税（＝租税回避防止の原則）、便宜性の原則（＝重要性の原則）」の項目の観点を鑑みると、そこには、当然に法人にも許容されるべき、「財産権等の保障」に基づく「租税法主義」の観点が取り上げられていないことから、結局は、憲法等の「実定法上」の「枠組」の定でない税務会計に帰することになろうか。

また、「税務会計研究学会特別委員会中間報告」の「租税特別措置」について、「租税特別措置は、特定の経済的目的等を実現するためのものであり、また、課税の公平や中立を犠牲にする軽減措置であるということを共通認識とするが、基本に立ち返り、それならばなぜ、租税は専ら税収を上げるための制度であるといえる<sup>〔47〕</sup>（傍点・引用者）と称されているが、しかし、当該報告が「租税は専ら税収を上げるための制度である」と称される観点は、現在の「税」の「使途」等のあり方と、「財産権等の保障」のあり方から考えると、極めて「国庫主義的」な「租税理論」と評することになろうか。

特に、当該委員長は、「税務会計は、法人税法上の課税所得と企業会計上の企業利益が共通の観念であるため、二度手間をさけるために企業会計準拠主義を採用し、また、法人税法74条1項で確定決算主義を採用したのであって、まず、企業会計を基底としてその上にそれを基礎として会社法（商法）

会計があり、さらにその上に税務会計があるという「会計の三重構造」を形成することとなったのである（金子 [2009]、263頁）。

以上のような見解を踏まえると、法22条4項は、法人税法の簡素化を図るに当たり、課税所得の計算は、租税法以前の概念や原理、すなわち健全な会計慣行によって算出された企業利益を前提とすることを明らかにした確認規定と位置づけることができる（中里 [1983]、1564）<sup>(48)</sup>と称された上で、「少なくとも、法の世界において、企業会計は、そのような意思形成の際の参考資料でしかない（中里 [1996]、26頁）」<sup>(49)</sup>と称されている所説を許容されているが、しかし、企業の経済実体を写像する企業会計は、当然に、税法等の上位規範である憲法の「財産権等の保障」の基にあることから「企業会計を基底としてその上にそれを基礎として会社法（商法）会計があり、さらにその上に税務会計があるという『会計の三重構造』」とか、「企業会計は（中略・引用者）意思形成の際の参考資料でしかない」との所説を許容されるのは、極めて形而上的な当為論を形成することになろうか。

また、学説上、法人税法第22条4項について、「22条4項は、法人の収益・費用等の額を「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」（公正処理基準）に従って計算すべき旨を定めている。この規定は、法人所得の計算が原則として企業利益の算定の技術である企業会計に準拠して行われるべきことを意味している（金子 [2010]、272頁）。ここに『原則として』とあるように、公正処理基準によってのみ法人所得が算定されるわけではない。実際には、法人税法および租税特別措置法によって、租税政策上の理由から多数の『別段の定め』がなされており、公正処理基準が大幅に修正を受けているからである」<sup>(50)</sup>と称されても、それは、憲法上の観点を前提としないと、結局は、「公正処理基準とは、一般社会通念に照らして公正妥当であると評価される会計処理の基準を意味しており」<sup>(51)</sup>と、極めて抽象的な概念である「社会通念」で事を解決することになろうか。仮に「何が公正処理基準であるかを判定するのは、国税庁や国税不服審判所の任務であり、最終的には裁判所の任務である」<sup>(52)</sup>との所説は、上記の「会計の三重構造」において、「企業所

得の計算についてはまず基底に企業会計<sup>(63)</sup>と称されており、また、「企業会計は、(中略・引用者)意思形成の際の参考資料でしかない」<sup>(64)</sup>と称されている観点と鑑みると、極めて形而上的な観点から、「何が公正処理基準であるかを判定するのは、国税庁や国税不服審判所の任務であり、最終的には裁判所の任務」に託することになろうか。

また、担税力の観点から、学説上、「未実現の収益を課税所得に含めることは、担税力の問題が指摘される。そして、代表的な租税原則の一つである租税公平主義について、『担税力に即した課税』と租税の『公平』ないし『中立性』を要請するもの」(金子 [2010]、77頁)と説明され、担税力は租税公平主義の観点から考慮されるものである<sup>(65)</sup>と称された上で、「未実現収益については(中略・引用者)、法人の負担に従った公平な課税が行えると考えることができる」<sup>(66)</sup>と称されているが、しかし、「財産権等の保障」の観点から、「租税法主義」の問題を検討しないと、「担税力」<sup>(67)</sup>の問題を極めて「価値的」「恣意的」に提起することになろうか。したがって、学説上、「租税論上は、『応能説』及び『義務説』を根拠として、租税が課せられ、租税負担の公平が語られる。したがって租税は、公共サービスを提供するための資金を調達するために課される」<sup>(68)</sup>と称される論理の一貫性は、極めて傾聴すべき所説であるが、しかし、その前提として、「基本的人権の保障」を前提にしないと、「公共サービス」論は、現在の「税」の使途のあり方の観点から、果たして機能化できるのであろうか、結局は、羅針盤なき『応能説』及び『義務説』に帰結することにもなろうか。

上記で問題にしたように、基調的な所説は、「企業会計と租税会計との関係」の観点について、「法人税法22条4項は、法人の収益・費用等の額は「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従って計算されるべき旨を定めている。この規定は、昭和42年に、法人税法の簡素化の一環として設けられたもので、法人所得の計算が原則として企業利益の算定の技術である企業会計に準拠して行われるべきこと(「企業会計準拠主義」)を意味している。企業会計と租税会計との関係については、両者を別個独立のものとする

ことも制度上は可能であるが、法人の利益と法人の所得が共通の観念であるため、法人税法は、二重の手間を避ける意味で、企業会計準拠主義を採用したのである。なお、この基底と、①会社法431条の『株式会社の会計は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとする。』という規定（中略・引用者）、ならびに、②法人税法74条1項の確定申告は『確定した決算』に基づき行うべき旨の規定を総合して見ると、わが国の法人税は、企業所得の計算についてはまず基底に企業会計があり、その上にそれを基礎として会社法の会計規定があり、さらにその上に租税会計がある、という意味での『会計の三重構造』を前提としている、と解してよいであろう<sup>(69)</sup>と称される論理の一貫性は、極めて傾聴すべき所説であるが、しかし、その「基底」としての「企業会計」は、企業の経済実体を写像すべき企業会計は、「基本的人権（特に財産権等）の保障」の観点か捉えるべきことになるので、当然に、「企業の経済実体を写像すべき企業会計」は、税法等の上位規範として、税法等の「あるべき」当為性に内包（内質）化されるべきことになる<sup>(69)</sup>ので、当該所説が、「①一定の支出または損失の損金算入については損金経理が要件とされているため、租税会計が法人会計に影響を及ぼすことが少ないこと（中略・引用者）、②企業会計の基準の明確でない問題について、租税の世界で形成された基準が企業会計に影響を及ぼす例が少なくないこと、の2つの理由から、実際には逆基準現象とも呼ぶべき現象が生ずることが少なくない<sup>(69)</sup>と称される問題を克服できることにならうか。

もちろん、「企業の経済実体」を「写像」する「企業会計」を、憲法の「財産権等の保障」を問題にすることを、違和感を持たれると考えるが、だが、「ヒト・モノ・カネ」が有機的に織り成す企業の「実体」のあり方は、最判においても、その「実体」は、「自然人とひとしく、国家、地方公共団体、地域社会（中略・引用者）の構成単位たる社会的実在<sup>(69)</sup>であり、「憲法第三章に定める国民の権利および義務の各条項は、性質上可能なかぎり、内国の法人にも適用される<sup>(69)</sup>と判示している観点からも、上記問題に関しても、基本的人権の財産権等の保障に基づく「法の支配」の観点から捉えるべきこ



とになるのか。

## 7 「二重の基準」の基本的な問題点と財産権等のあり方

### (1) 「二重の基準」の基本的な問題点

周知のように、「税」の源泉は、個人の財産であるが、憲法上、「税」と「財産権」について、明確に規定してない。ただ、「財産権」の問題を「税」の関係を文理的に意図しそうな規定が、憲法29条1項の「財産権は、これを侵してはならない」とか、2項の「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」とか、3項の「私有財産は、正当な補償の下に、これを公共のためにもちいることができる」と規定しているが、基調的な憲法上の著書によると、上記条項に関して「税」と「財産権」等の関係について、当然のことの様に、検討されていない。ただ、憲法30条の「納税の義務」に関しては、一応は検討されている。

ところが、財政に関する憲法84条の「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」観点の「租税法主義」に関しては、財政民主主義の観点から、多々検討されている。その原因の一が、アメリカの判例理論に基づいて体系化された『二重の基準』(double standard)の理論<sup>64)</sup>でなかろうか。

そこで、我が国の基調的な憲法学者によると、「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て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妥当せず、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」<sup>65)</sup>ことから、結局は、「基本的人権」を序列化されることになるのか。当該所説は、「二重の基準」説の論拠について、「アメリカでも日本でも、主要な論拠として二つ挙げられております。一つは、精神的自由は経

済的自由よりも重要であるという権利の重要性ということです。もう一つは、経済的自由の規制問題については司法権の能力に限界がある、ということです。

ただ、ここで注意しなければならないのは、第一の『精神的自由の重要性』という場合に、人権それ自体、精神的自由のほうが経済的自由よりも優越している意味ではなくて、精神的自由権がデモクラシーの政治過程と特別の関係にあるというところにその優越性の根拠があるということです。ですから、よく『二重の基準』の理論を批判する学者が、経済的自由と精神的自由を比べて精神的自由のほうが優越している、より重要だというふうに、権利の優劣を考えることは問題だ、という趣旨のことを言いますが、『二重の基準』の理論を基礎づける精神的自由の重要性というのは権利それ自体の優劣ではなく、正確に言えば、代表民主制の政治過程と表現の自由を中心とする精神的自由とが特別の関係にあるところに着目して、そこに優越性の根拠を求めるものです<sup>(66)</sup>と称されている観点から、果たして、「経済的自由と精神的自由を比べて精神的自由のほうが優越している」と評することができるのであろうか。この思考方の前提として、「近代憲法は、何よりもまず、自由の基礎法である。それは、自由の法秩序であり、自由主義の所産である」<sup>(67)</sup>と称された上で、「このような自由の観念は、自然権の思想に基づく。この自然権を実定化した人権規定は、憲法の中核を構成する『根本規範』であり、この根本規範を支える核心的価値が人間の人格不可侵の原則（個人の尊厳の原理）である」<sup>(68)</sup>と称される観点を背影として、「自由権を中心とする『精神的自由』の優越性」を許容されたのではないのだろうか。しかし、近代憲法における「自由権」は、その当時の一般の人々に許容されていたのか。また、「代表民主制の政治過程」<sup>(69)</sup>における「精神的自由」の意義は機能化できたのであろうか。したがって、そのことは、自由権を中心とする「経済的自由」が、形而上的な観点から、「経済的自由と精神的自由を比べて精神的自由のほうが優越してる」ことになり、基本的に「経済的自由」と関係する、「財産権の保障」等のあり方が、「二重の基準」で軽視されることになり、結局

は、納税者の財産を「源泉」とする「税」のあり方が、政府の政策上の観点から、極めて軽く取り扱うように、「基幹税」等について引き上げ論を問題にしている。

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、その一般的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いうのは『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」<sup>70)</sup>と、「二重の基準論」のあり方を厳しく批判されている。

## (2) 震災と財産権等のあり方について

そこで、最近、「震災と財産権」について、学説上、「財産権保障の意義ないし目的が明示的に説かれることは少ないが、個人の自律的な生活が財産によって確保されるものであるとすれば、個人の具体的財産権の保障も、私有財産制度の保障も、個人の自律的生活の内容ないし前提として、憲法で特に

保障されたものであると解されよう。また、財産権は自然的自由を保障する通常的自由権的基本権とは異なり、国の『作為』に依存する。個別具体的な財産権の内容と限界、それがだれに帰属するかは、法制度によって定まるものであり、その意味で財産権は、法制度に依存した権利である。同時に、憲法29条1項は、財産権を形成すべき法制度のあり方に対して指針を与える<sup>(71)</sup>と称された上で、「財産権が個人の自律的生活の確保を意義ないし目的としているということと、災害による財産権の喪失を国の責任で補填することとの間には、大きな開きがある。自然災害による具体的財産権の被害に対して、国が賠償責任や損失補償責任を超えた補填責任を超えた補填責任を負うという命題は、29条論の手に余るものであろう。

憲法から言えることは、各人の自律的生活形成の基盤が確保されなければならないこと、そして、(災害に限らず)現代社会において自律が国の給付に大きく依存するとすれば、国は自律の前提条件を創設し、維持する債務を有するというにとどまろう<sup>(72)</sup>と、「財産権が個人の自律的生活の確保を意義ないし目的としている」と称されることは、正に「二重の基準」の「精神的自由」の優越性から「財産権」のあり方を鑑みたものと考えるが、しかし、財産権の問題は、個人の「自律性」以前に、「基本的人権」自体の問題であるので、当該所説が、結論としてか、「自分の財産は自分限りの能力と努力で獲得すべきである<sup>(73)</sup>とする発想は、「自由権」から「社会権」を中核とする「生存権」を問題にする。人権思想の沿革上の問題を軽視した発想と考える。

ところが、学説上、「もし憲法の基本権を、その歴史的発展の経緯に即して、①17世紀のイギリス市民革命の産物たる、人身の自由を含む個人主義的自由権から出発して、②18世紀のアダム・スミスの市場経済論を前提とする哲学の産物たる経済的自由権を経て、③19世紀の民主主義的平等の思想に基づく政治参加に関する権利、そしてさらに、④20世紀の産物たる福祉国家的・社会権的な請求権とに分けることができる(中略・引用者)とすれば、これらに応じて基本権制約の基準について、何らかの複眼的な視点をもつことは必要かつ有用であると思われる。その限りにおいて《二重の基準論》も

その意味を保持しようと言えよう<sup>(74)</sup>と称されるが、沿革上、「個人主義的自由権」のあり方に問題があったが故に、「福祉国家的・社会権的」な観点の問題になったのであるから、そこに、「二重の基準論」を許容されることは、矛盾することになるのか、そして、「精神的自由、とくに表現の自由の重要性は、それが民主政治の過程の確保に不可欠であるだけではなく、そもそも、それが人間が自己の人格を形成し、自らを表現し、それによって自己実現を図るための必須の手段であるためであり、そうであるがゆえに最大限の保障が必要となるのだといえよう<sup>(75)</sup>」と称されているが、そうすると、「自らを表現し、それによって自己実現を図る」ことができない人間は、表現の自由が「最大限の保障」とされる範疇外となり、基本的人権の保障に拮抗するものとする。

## 8 「法の支配」と「付随的違憲審査制」等について

そこで、上記問題を実現するためには、基本的人権の保障に基づく「法の支配」の観点が、基本的に重要な問題となるが、その「法の支配を徹底するためには、行政が法律に従っていることを確保するだけでは不十分である。法律が憲法に違反していないかどうかを独立の裁判所が判断する制度を実現する必要がある<sup>(76)</sup>」が、その方法論は、基調的な所説によると「大別して、①特別に設けられた憲法裁判所が、具体的な争訟と関係なく抽象的に憲法審査を行う方式（抽象的違憲審査制）と、②通常の裁判所が、具体的な訴訟事件を裁判する際に、その前提として事件の解決に必要な限度で、適用法条の違憲審査を行う方式（付随的違憲審査制）がある<sup>(77)</sup>」、そして、通説・判例は、「憲法81条は付随的審査制（中略・引用者）を定めたものである<sup>(78)</sup>」と称された上で、その理由として、「①81条は『第六章司法』の章に定められているが、司法は伝統的に具体的な権利義務に関する争い、または一定の法律関係の存否に関する争いを前提とし、それに法令を適用して紛争を解決する作用であり、違憲審査権はその作用に付随するものとして81条に明記された

と解されること、②抽象的審査（抽象的違憲審査（中略・引用者））が認められるためには、それを積極的に明示する規定、たとえば提訴権者・裁判の効力に関する規程等が憲法上定められていなければならないこと、に存する]<sup>(79)</sup>と、付随的審査制の理由を分かり易く提起されている。

そこで、基調的な憲法学者によると、「ほほどの論者によっても『具体的な争訟』ということが日本国憲法にいう『司法権』の本質的要素とされ、かかる要素は『事件性』の要件といわれるのは周知のところである]<sup>(80)</sup>と称された上で、「問題は、かかる内容を持つ『事件・争訟性』が何故に『司法権』の本質的要素とされなければならないからである。それは、結局、立法権・行政権と対峙して、『司法権』がどのような独自性を持っているかを問うことでもある。そしてその独自性とは、結論的にいえば、公平な第三者（裁判官）が、関係当事者の立証と推論に基づく弁論とに依拠して決定するという、純理性の特に強く求められる特殊な参加と決定過程たるところにあると解される。これに最もなじみやすいのは、具体的紛争の当事者がそれぞれ自己の権利・義務をめぐって理をつくして真剣に争うということを前提に、公平な裁判所がそれに依拠して行う法原理的決定に当事者が拘束されるという構造である]<sup>(81)</sup>と称された上で、その「構造は、近代立憲主義の理念として不可分に結びついている。つまり、この構造は、国民はその代表者を通じて立法過程に参与する一方、かかる法の下での国民各自の具体的な権利・義務関係のあり方は国民がそれぞれ自ら決定して行うという自己決定の原則、および、自ら適正に代表されない過程によって自己の具体的権利・義務関係が確定され、法的に拘束されることはないというデュー・プロセスの思想に立脚する原則、と結びついているのであって、『事件・争訟性』の要件は、かかる原則を担保するという役割を持っている]<sup>(81)</sup>と称されることを前提に、「日本国憲法という『司法権』は、上述のような意味において『事件性』の要件をその本質的要素とするから、法律問題としていかに重要な問題であっても、それが仮定的ないし抽象理論的段階にとどまっている限り、『司法権』の行使対象とはならない]<sup>(82)</sup>と称されている。

確かに、「『事件・争訟性』が何故に『司法権』の本質的要素とされなければならないかである」と称されるのは、「結局、立法権・行政権と対峙して、『司法権』がどのような独自性を持っているかを問うことでもある。そしてその独自性とは、結論的にいえば、公平な第三者（裁判官）が、関係当事者の立証と推論に基づく弁論とに依拠して決定するという」と称されているのは、論理的に一貫しているようだが、しかし、その前提として立法権・行政権・司法権の諸制度は、基本的人権の保障の「手段」として位置づけるべきものとする。したがって、一定の法律関係を類型化する「要件」が、基本的人権の保障から問題があれば、当該法律の違憲性を問題すべきことにならうか。そして、上記構造について、当該所説が、「近代立憲主義の理念と不可分に結びついている。つまり、この構造は、国民はその代表者を通じて立法過程に参加する」と称されても、間接または代表民主制の基においては、「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<sup>(83)</sup>」ので、果たして、「国民はその代表者を通じて立法過程に参加する」と評することができるのであろうか。もちろん、問題があるにしても、基調的な所説は、「すべて法令は、それぞれの制定者によって、合憲と判断されたうえで制定されるものであり、合憲性の推定を受けるとみるべきである<sup>(84)</sup>」と称されるのは、「立法権」が許容されている以上は、理論的には許容されることになるが、しかし、「個々人」の「基本的人権の保障」に関しては、上記のように、立法権・行政権・司法権に関する諸制度は、「基本的人権の保障」の「手段」であり、また具体的に間接または代表民主制においては、上記所説が、「国民はその代表者を通じて立法過程に参加する」と評することは、困難なことと考える。そうすると、「個々人」の「基本的人権の保障」の観点から、「すべて法令」を「合憲性と推定」することは、再考すべき時期にきていることにならうか。したがって、最近の税法の改正の問題についても、仮に、当該法律が成立した場合に、その一定の条項の「要件」が、「個々人」の納税義務の関係を「事

的」に類型化している場合には、違憲審査の対象とすべき時期に来ていると考える。したがって、換言するように、「税」の問題は、金子宏名誉教授が、「租税法は侵害規範」<sup>(85)</sup>と称されているように、一定の税法は、基本的人権（特に「財産権等」）の保障の問題と拮抗する関係にあるので、当該税法が形成された場合には、当然に、国及び地方公共団体と納税者間で納税に関する「権利と義務」との関係、正に「事件性」の問題が、一定の「要件」に内包されている観点から、「違憲審査権」を許容すべきと考えるが、学説上、「憲法訴訟の現代的展開」の観点から、「憲法訴訟のもともとの狙いが、具体的な個人の権利・自由の保護にあることはいうまでもないが、現代においては、それをこえて不特定多数の権利・自由の保護にあることはいうまでもないが、現代において環境権訴訟・生存権訴訟・税制改革訴訟などは、実質的にみて憲法保障型の訴訟といえるし、またそのような訴訟の社会的意義は否定できないところである」<sup>(86)</sup>と称されながら、「訴訟理論上の壁が厚すぎるのが現状である」<sup>(87)</sup>と称されているが、当該所説は、その問題を解決する糸口として、「最高裁は、いわゆる客観訴訟においても違憲審査権の行使を認めている。しかしそれでは、『事件性』の要件を重視し、『特定の者の具体的な法律関係につき紛争の存する場合』にだけ違憲審査権は行使されうとした先の警察予備隊事件判決での立論とは矛盾しないであろうか」<sup>(88)</sup>と称された上で、「現代の民衆訴訟等での違憲審査に関しては、仮に通常の事件性の範囲以上に法律が当事者適格を認めたものだとしても、憲法の予定する付随的違憲審査制の本質を逸脱することにはならないといえるのではなからうか。たとえば事件性の要件は実質的に充たされているという理論構成できるだろう」<sup>(89)</sup>（傍点・引用者）と称されているのは、正に、「違憲審査権」の重要な糸口を提起された、傾聴すべき所説であり、上記私見の最近の「基幹税」等の改正の問題についても、仮に、当該法律が成立した場合に、その一定の条項の「要件」が、「個人」の納税義務の関係を「事件的」に類型化している場合は、上記所説が「事件性の要件は実質的に充たされている」観点と、符合化することになろうか。



また、学説上、「付随審査制においては、法的紛争の解決に付随して必要な限度で違憲審査が行われる。法的紛争は、普通、権利侵害に対する救済を求めて始まるので、この型の違憲審査を権利保障型という。ここでは、権利保障が直接の目的で、憲法の保障はその結果にすぎない。これに対し、独立審査制においては、憲法違反の有無が審査の直接的な目的とされ、権利の保障はその結果として実現されるものである。ゆえに、これを憲法保障型という。このように、両者は何を直接の目的と考えるかの点で異なるが、しかし、権利の保障を憲法の保障は密接な関係にあり、両面を視野に入れて問題を考えていく必要がある。実際、憲法裁判所を採用するドイツにおいても、権利侵害の救済を求める『憲法異議』の制度が導入されているし、司法審査制のアメリカにおいても、事件性の要件を拡大して抽象的な規範統制に近い審査の仕方をする場合も見られ、両型のこういった展開に着目して両者の『合一化傾向』が語られている。

したがって、日本の制度が基本的には権利保障型であるとしても、その憲法保障的な運用も考慮に入れて考えていく必要がある。そのための方法として、憲法裁判所的な制度を取り入れるという意見もあるが、憲法改正なしにそれがどこまで可能かという問題もあり、むしろ付随審査制を前提として、事件性の要件の再検討等を通じて違憲審査を行いうる場面を拡大していく方向を追及するのが生産的であろう」<sup>(90)</sup>(傍点・引用者)と称されているのが、私見の基本的人権の保障を前提とする「法の支配」観であれば、当該所説と同一の文脈に帰結するものと考えて、しかし、当該所説は、「近代自然権思想からすれば、真の人権＝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」<sup>(91)</sup>と称される故にか、当該所説は、「『法の支配』の二つの要請」<sup>(92)</sup>として、「『法の支配』は『人の支配』に対する概念で、人によるその場その場の恣意的な支配を排除して、予め定められた法に基づく支配によって自由を確保することを目的とする。法の支配により自由を実現するためには、まず第一に、自由を保障するような内容の法（正しい法）を制定することが必要であり、第二に、その法を忠実に適用し

執行することが必要である」<sup>(93)</sup>と称されているが、しかし、人間は、「自由を確保することを目的とする」のみでは、沿革上、基本的人権が保障されないことを認識していないことから、「社会権」等のあり方が軽視されることになり、当然に、「法の支配」は、「自由権」及び「社会権」等を包含した上での「基本的人権の保障」に基づく「法の支配」を問題にすべきことになる。したがって、当該所説の「付随審査制を前提にして、事件性の要件の再検討等を通じて、違憲審査を行いうる場面を拡大していく方向を追究するのが生産的であろう」と称されるのは、結局、そのあり方は限定化され、最近の「消費税」等の問題に対しては、充分に対応できるのであろうか。

特に、上記税法と生存権等の問題は、その税率いかんでは密接に関係することになるが、当該所説は、基本的人権を「自由」を中心に捉えられている観点からか、「生存権を確保する責任は、依然として個人が負うのである。しかし、かかる体制の下では、自己の責任に帰しえない理由により自ら生存を確保できない者が生ずることは避けがたい。そこで、この政策を補完する第二の政策として、国がそのような個人の生存を配慮することが必要となる」<sup>(94)</sup>と称されるのも、「自由」を基本とする「責任」のあり方の問題で、「生存権」の問題を捉えられているのは、基本的人権の保障のあり方を閉塞化することになり、結局は、私見が上記に提起した違憲立法審査権の対象を限定化することになろうか。

もちろん、違憲立法審査権を許容した場合に、違憲判決の効力が問題になってくる。そのことは、一般的に「事件性」を前提とした場合の違憲判決の効力として、学説上、「違憲とされた法律の効力はどうなるか。学説には、①客観的に無効となる（すなわち、議会による廃止の手續なくして存在を失う）とする一般効力説、②当該事件に限って適用が排除されるとする個別的効力説、および③法律の定めるところに任せられている問題だとする法律委任説がある」<sup>(95)</sup>と、違憲判決の効力を分かり易く説明された上で、「違憲判決の効力も当該事件に限って及ぶと解されるから、基本的には、②説が妥当であろう。一般効力を認めると、それは一種の消極的立法作用であり、国

会のみが立法権を行使する（したがって、法律の効力ないし存在を最終的に失わせる権限を有するのは国会である）という憲法41条の原則に反することにもなる」<sup>96)</sup>と称されることを鑑みると、確かに、一般的効力説は、「三権分立」の問題に帰結することになるうか。

## 9 法曹（特に弁護士）のあり方と法の科学性等について

### (1) 「公共的な空間」としての法曹（特に弁護士）のあり方

周知のように、日本国憲法は、「すべて国民は、個人として尊重される」（憲法13条）と規定しており、それは、基調的な所説によると、『個人として尊重される』とは、個人主義の原理を表明したものである（中略・引用者）。

個人主義とは、人間社会における価値の根元が個人にあるとし、なによりもまさって個人を尊重しようとする原理をいう<sup>97)</sup>と称されている。したがって、「個人主義」は、「価値の根元が個人にある」とすることから、当然に「個人」と「家庭」、「個人」と「社会」等の関係が希薄化することになる。

そこで、「個人」が自己の権利等を実現するためには、弁護士等の役割が重要視されているが、しかし、法律等に内質（非科学性等）する問題が、「本質的」に解決しない限り、弁護士諸氏が、依頼者のニーズに合致した代理人であるかが問われることになる。そして、現代社会における法律現象等の多様性等の観点から、結局は、弁護士の数を「米国」並に増員しないと、「個人」の権利が実現されないことになる。特に、今回の東京電力の原発事故等の現状を鑑みると、米国等においては、当然に、民事訴訟等が行われていたものと考ええる。

ところが、法科大学院の受験生の「質」が低下等の理由にか、司法試験の合格者数を抑える傾向にあるが、それは、司法関係者の「ギルド」的な発想でないのか。以前、「司法制度改革審議会意見書－21世紀の日本を支える司法制度－」（平成13年6月12日司法制度改革審議会）<sup>98)</sup>の「各界からの評価」として、高名な弁護士諸氏が、「法律家の数を増やすと同時に、その質を高

めなければならない。今の法律家は、総じて言えば、人格テストがないため、人間性と倫理感に問題のある人が少くない。また、競争がないため、法的能力も社会的見識も不十分なままの人がかなりいる」<sup>(99)</sup>(傍点・引用者)とか、「3年間の法曹教育を行うことが予定されている法科大学院に求められているものは、相当幅の広い深みのある高度の専門家養成教育である」<sup>(100)</sup>(傍点・引用者)等と称される観点は、法の「本質的」な問題を十分に認識されてた上での問題提起であろうか。

特に、上記「意見書」が、「司法の役割」として、「司法機能は公共的価値の実現という側面を有しており、裁判所（司法部門）は、多数決原理を背景に政策をまとめ、最終的に法律という形で将来に向かって規範を定立し執行することを通じて秩序形成を図ろうとする国会、内閣（政治部門）と並んで、『公共性の空間』を支える柱として位置付けられる。

法の下ではいかなる者も平等・対等であるという法の支配の理念は、すべての国民を平等・対等の地位に置き、公平な第三者が適正な手段を経て公正かつ透明な法的ルール・原理に基づいて判断を示すという司法の在り方において最も顕著に現われていると言える」<sup>(101)</sup>とされているが、だが、法の「本質」的な問題を考えると果たして、裁判所（司法部門）が、『公共性の空間』を支える柱として位置付けられる」とか、「公平な第三者が適正な手段を経て公正かつ透明な法的ルール・原理に基づいて判断を示すという司法の在り方」と評することができるのであろうか。それよりも、多くの人々が、個々人の権利と義務を実現する体制を形成することが先決であったと考える。その為の重要な問題が、まず、弁護士の「米国」並の増員でなかったのか。したがって、その反論として、仮に法律家の「質」の低下を問題にされるのなら、上記のように、一定の「階層」を保全する為の「ギルド」的な発想と評することになろうか。したがって、弁護士が、「現在、社会保障制度改革は、消費税増税と共通番号制によって行われようとしている。社会的弱者を窮地に陥れる消費税増税を避け、国民が監視されるのではなく、国民が国政を監視する制度作りこそ必要である。この機会を活かし、政府に公金検査訴

訟制度（民主党はこれを推進することを決定している。）を作らせ、また、弁護士が中心となって社会保障活動団体（納税者連盟や社会保障連盟など）を組織するべきであろう」<sup>(102)</sup>と称されているが、しかし、その前提として、「米国」並に弁護士を増員しないと、単に弁護士の「業務」の拡大策に帰結することになるだろうか。

特に、当該弁護士は、三権分立の閉塞性を打解されるためにか、「三権を監視する第四の権力と公正基準の制定」のタイトルで、「納税者権利憲章は、多くの国において国会制定法ではない。

この制定を求めることの意味は、国会制定法以外の規範（経験則、一般常識、社会相当性、条理など）が法律以上に重要であり、主権者は、国家の三権に対し、ありうべき行為規範を示す必要性があるということである」<sup>(103)</sup>と称された上で、「三権は、主権者が監視しないと無意識に主権者の利益に反する行動を行う。成熟した民主主義国家の法は、三権の公正性と納税者救済の実効性を確保するシステムを必ず用意している」<sup>(104)</sup>と称され、そして、資料として、「国民権利憲章」に「弁護士は、行政訴訟を提起する前に、人権侵害と違法な行政活動の存否を慎重に吟味して、真に救済すべき被害者についてのみ行政訴訟を提起しています」<sup>(105)</sup>と、「性善説」に基づく「弁護士」像等の紹介を勘案すると、結局は、弁護士の遵法意識と、法のあり方を再考すべき問題提起となるものと考ええる。

特に、当該弁護士が、「国会制定法以外の規範（経験則、一般常識、社会相当性、条理など）が法律以上に重要」と称されるのは、「法治主義」を形骸化し、「三権分立」自体を否定することになり、結局は、基本的人権の保障に基づく「法の支配」自体を否定することになるだろうか。

もちろん、従来から、法の科学性、法の客観性等が問われているが、しかし、「国会制定法以外の規範（経験則、一般常識、社会相当性、条理など）が法律以上に重要」と評されることは、弁護士の「意義」自体が問われることになるだろうか。そのことは、私見の法の科学性等を下記で問題とする観点と符合する一面もあるが、だが、その前提として、「米国」並に弁護士を増員

した上で問題にしないと、「ギルド」的な状況下の基での、弁護活動を許容することにもなるか。

もちろん、私見は、法律は、科学的だとか、客観的な法的基準を意図的に強調するものでないが、ただ、最近「政争」の「道具」のように、「基幹税」等の改正案のあり方を鑑みると、度々上記しているように、結局は、基本的人権の保障の観点から、現実の「税法」等の諸現象を捉えないと、従来「税」の用途のあり方の基本的な問題が解決されないままに、一定の「基幹税」等が引き上げることは、「個々人」の「基本的人権の保障」に、直ちに拮抗することになるか。その問題を克服するために、日本国憲法は、敢えて、「この憲法が国民に保障する自由及び権利は、国民の不断の努力によって、これを保持しなければならない」（憲法12条前段）と規定している。それを実現するために、上記で問題にしているように、弁護士を「米国」並に増員すべきことを必要とする。

仮に、弁護士の数が、「米国」並であったら、今回の東日本大震災及び東京電力の原発事故等の問題は、被害者の代理人として、現在よりも、被害の権利が、具体的に実現化されたものと考ええる。それは、上記の「裁判所（司法部門）」の「公共性の空間」といった問題でなく、「個々人」の「権利関係」等が、弁護士を代理人として、様々な観点から提起されることが、全体的な「公共性の空間」と評することになるか、その為には、「個々人」の様々な「権利関係」等が提起されることが必要になる。そのことは、結局、弁護士の「米国」並の増員策を、直ちに検討すべきものと考ええる。仮に、そのことを弁護士の「質」の低下と評されるなら、法の「本質的」な問題点を検討すべきことになるか。

## （2） 法的価値の客観性等について

川島武宜名誉教授は、「法的価値判断の基準は何であるか。およそどの会社においても、人々の行動を動機づける根拠としての一定の価値（規準）（あるいは社会的価値）がある。（中略・引用者）人々はそれぞれの社会におい

て多かれ少なかれ支配的な一すなわち、多かれ少なかれ人々によって支持されるところの一諸価値によって動機づけられて、行動する。そして、それぞれの社会的領域・社会集団・階級等において、諸の価値は相互に関連しつつ一定の体系（価値体系）を構成する。それらの価値のうち、法によって保障されているもの、あるいは法によって保障されるに値する（その必要がある）と考えられているものを、法的価値とよぶことにする。たとえば、現代の社会においては、個人の人格主体性とか、私有財産制度とか、契約の一般的な拘束性とかは、その例である。そうして、諸の法的価値の総体が抽象的に観念されたものが、『正義』という法的価値である<sup>(106)</sup>と称される「正義」のあり方は、正に、法律学の非科性・非客観性を示したものでないのだろうか、だが、当該所説は、「価値判断の内容は、共通の社会的価値によって動機づけられる人々の範囲の大きさだけの客観性をもつ（中略・引用者）、この意味での、法的価値判断の客観性の程度は、判断の基礎となっている価値体系を支持する人々の数に対応す<sup>(107)</sup>と称されながら、「ある価値判断が『正しい』かどうかは、価値体系を支持する人々の多少でさまるものではなく、むしろ一定の価値体系の選択という実践行動によって決せられる<sup>(108)</sup>と称されている。

ところが、今度は、当該所説は、「制定法や判例は法的価値の表現形態であり、裁判官は一定の法的価値体系に奉仕するものとして前提され期待されている。（中略・引用者）だから、裁判官のなす価値判断は個人的な主観的な恣意的な価値判断であってはならず、常に、かれが奉仕すべき価値体系（成文法はその一つの表現である）に準拠すべく義務づけられている。この意味において、裁判官の価値判断—それは裁判の中に表明される—は、その裁判官が奉仕すべき価値体系を支えている人々の範囲だけの客観性をもってはるはずである。<sup>(109)</sup>と称された上で、「立法や裁判の基礎となっている最も基本的な価値体系は、やはり多数の人々によって支持されており、その意味で客観的な存在なのである<sup>(110)</sup>と称されているのは、結局、「多数決」に基づく「価値体系」の「客観性論」に帰結することになるが、それは、従来型

の「議会制民主主義」の「正当性」でないのか。そして、「最も基本的な価値体系」の「基本的」なあり方は、いかなる方法で判断されるのか、ところが、当該著書の前段で、「ある価値判断が『正しい』かどうかは、価値体系を支持する人々の数の多少できまるものではなく、むしろ一定の価値体系の選択という実践行動によって決せられる」<sup>(111)</sup>と称される観点と整合化するのであろうか。

僭越であるが、そこに、法律論の非科学性、非論理性がある。したがって、その問題を克服するためには、人々の様々な「権利関係」が、一定の法現象に内包化する必要がある。その為には、まず、本人の代理人となる弁護士を「米国」並に増員しなければ、人々の様々な「権利関係」が実現できないことになろうか。したがって、今回の東北大震災等の問題は、国家及び地方公共団体等の対応が遅滞しておれば、行政側等が、当該事故に対処する為の基準づくり以前に、やはり、「個々人」が自己の権利を守るために、司法制度を活用すべきものと考ええる。

仮に行政側の損害等の基準づくりに一定の評価を与えるためには、原田正純医師（「水俣病と50年、『水俣学』を唱える医師」）<sup>(112)</sup>が、「福島原発の事故」の「インタビュー」で、「ましてや今回は複雑です。物が売れない、家に住めないなどの被害ならある程度計算できる。でも、心の痛みとか発がん性とかになると、なかなか計算できない。精神的なトラウマも深刻です。だから、賠償の枠組みや方法を定める段階で被害者が納得する方法が必要じゃないですか。一方的に、お上や専門家が決めるのではなく」<sup>(113)</sup>と称されるのは、今回の事故の問題に対する、基本的な問題観となろうか。

そこで、複数解釈論を提起された、来栖三郎名誉教授は、「法の解釈は裁判官のみのことではない。裁判官のする法の解釈のみが唯一可能の適法な法の解釈だという理由はない。寧ろ、社会的利害の対立に基づき、主観的価値判断の相違によって社会に相争う法の解釈の対立の上に乗って下されるのである」<sup>(114)</sup>と称されるように、そこには、上記所説の「基本的価値体系」とか、多数の人の支持による「客観性」はない。多分、そのことは、来栖三郎名誉



教授が、「法の解釈の複数の可能性があり、そのうちの一つの選択は解釈するものの主観的価値判断によって左右される。しかもその一つが裁判所の判決の基礎となる。そこで法の解釈の争いは、何が法であるかの争いではなく、何を法たらしめんとするか争い、裁判官をして如何なる法を創造せしめんとするか争いであると考えねばならない。裁判官に法の創造的機能性を認める以上、その限度においては法の解釈をそのように考えるのが必然的結果だと思われる」<sup>(15)</sup>と称されている観点が前提とされることになろうか。その上で、当該名誉教授は、具体的な法解釈論のあり方として、「(1)一定のわく—という表現は前述の如く必ずしも適切ではないが—の範囲における解釈の複数の可能性、(2)自分の解釈はそのうちの一つの選択に過ぎないこと、(3)選択可能な解釈の間の争いは、形式的な理由に基づく争いではなくて、実質的な理由に基づく争いであり、それは解釈するものの主観的価値判断によって影響されること」<sup>(16)</sup>と称されている観点を鑑みると、「米国」並に弁護士を増員することが、多様な「個々人」の「権利関係」等を実現することになろうか。

特に、今回の東日本大震災の問題は、東京電力の原発事故による被害のあり方は、上記医師が指摘されているように、「家に住めないなどの被害ならある程度計算できる。でも心の痛みとか発がん性とかになると、なかなか計算できない。精神的なトラウマも深刻です。だから、賠償の枠組みや方法を決める段階で被害者が納得する方法が必要じゃないんですか。一方的に、お上や専門家が決めるのではなく」と称される観点到、「基本的人権の保障」に基づく「法の支配」の「本質的」なあり方と考える。

もちろん、今回の大震災で、被災者の目線で、業務を遂行される弁護士諸氏も、多々、居られる。

弁護士諸氏の「大震災と法律家の仕事」の報告として、「派遣切りによって、また、原発によって、住まい、仕事、生きがいなど様々なものを喪失した人たち。私は、この2つの人災の背景には共通の本質的な問題があると思う。一体、私たちは何を目指してきたのか。企業の利益や経済の発展に偏り、

人間の尊厳を冒す社会を作ってしまったのではないか。経済は人間のためのものだ。経済の復興ではなく、人間の生存、人間の尊厳の復興だ。この震災・原発による大災害を機に、一人ひとりの尊厳が守られ、誰もが人間らしく働き生活できる社会になるよう、支え合い連帯の意識が広がっている今こそ、ネットワークを広げて大きな力とする必要があり、それが基本的人権の擁護を使命とする弁護士のみならず一つの役割だと思う<sup>(117)</sup>とか、「3月18日から、私は他の弁護士の反対を押し切って避難所相談を始めました。最初に訪ねた河南中学校の被災者の方は、満場の拍手で私を迎えてくれました。ほとんどの相談は『家も車も何も無くなった、何から手をつけたらいいのかわからない』ものでした。(中略・引用者) 3月20日まで4か所で2時間ずつ避難所相談を実施しました。合計45件もの相談が寄せられました。通常法律相談で経験したことがないほど、一人ひとりの被災者の方から深く感謝されました。(中略・引用者) 弁護士はサラリーマンではありません。何をするかは自分で決め、自分が正しいと信じることをする、自分が正しいと信じることをする、自分が正しいと信じることをしていれば、結果は後からついてくる、それが弁護士です。震災直後という非常時でも同じでした<sup>(118)</sup>とか、「従前、原発反対運動や訴訟は一部の先生方が一生懸命行ってきただけでした。私は、その運動にどこか政治的色彩があるような気がして、こんなに近くに原発が存在するのに、あたかも原発など存在しないかのように、『無関心』を選択してきてしまったのです。今、心から反省しています。

自らの中にある『素朴な正義感』を大切に、『この惨状を目にして消極的な姿勢でいることは、無責任に過ぎない。』と心に刻みながら、今後長期間続くであろうこの地の復興のため、少しでも貢献したいと思っています。』<sup>(119)</sup>等と称される、極めて傾聴すべき所説を鑑みると、いかに弁護士の役割が、具体的に「基本的人権の保障」を実現するために重要であることが理解できる。それ故に、上記で検討したように、多様な国民の権利関係を実現するためと、法律の非科学性等の観点から、結局は、「米国」並の増員を必要とすることになるのか。

## 10 概要的な総括として

(1) 周知のように、日々、新聞紙上等で「基幹税」等の引き上げ等の問題が掲載されており、多分、拙稿が掲載されている折は、既に「野田政権」の「復興増税案」<sup>(120)</sup>が成立していることになろうか。だが、上記のように「税」は、納税者の「財産」を財源とすることから、「税」の用途のあり方によっては、「基本的人権（特に「財産権等」）の保障に拮抗することになろうか。そして、その「基本的人権の保障」は、自然権的に、「個々人の人間の生来の事実」・「個々人の人間自体」に基づいて形成（確認）されていることから、納税者の「応能負担」を問題にする以前に、現在の我が国の「基本的人権の保障」のあり方が問われるべきものと考え、正に、その諸々の基本的な問題点が、常に、新聞紙上等で指摘されており、それが、東日本大震災と東京電力の原発事故の被災者等に対する、政府等の対応策のあり方と考える。したがって、そのことは、「基本的人権の保障」のあり方の観点から、従来型の「税法」等のあり方を検討すべきことになろうか。

(2) そこで、私見は、上記「基本的人権の保障」のあり方を前提として、まず、「税」の意味等を検討することにした。上記のように、従来の基調的な所説は、「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持って、法律の定める課税要件に該当するすべての者に対して、一般的標準により、均等に賦課する金銭給付である」と称されているが、だが、いかなる根拠を基に、「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。

そこで、北野弘久博士は、憲法上の観点を前提に、「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、そのような租税の用途面をも射税にいたし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36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、租税概念は使途面と徴収面とにおいて分断されていない。租税の使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、極めて傾聴すべき先行研究が、正に、現在、様々な観点から問題になっている、「財政」の使途のあり方に対する重要な「租税概念」と評することができる。そして、北野弘久博士が、「憲法30条は、まさに憲法適合的な租税の使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」と称されている観点から、従来の「租税の根拠」のあり方が問題になる。

(3) 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」と称された上で、「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」と称されることから、結局は、「議会制」を前提とすることになり、それは、「間接民主制」に基づく「民主主義」の基本的な問題に帰結することになる。そして、金子宏名誉教授は、「最近、租税の根拠を人の団体への帰属（中略・引用者）に求める見解が有力である（中略・引用者）、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（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」と称されているのは、結局、金子宏名誉教授が、「所得概念の研究」で、「やはり抽象的に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」と称される人頭税的な文脈に帰結することになるだろうか。その基本的な原因は、基本的人権の保障の観点を前提とされない、「民主主義租税観」故と考える。

そこで、従来の基調的な「税法の原則」等のあり方を検討すべきことになる。

(4) 田中二郎博士は、「租税正義というのは、租全体を貫く租税法の基本理念—さき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」と称されるのは、結局、「税法の原則」のあり方を、「基本的人権の保障」を前提とされてない故に、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」等が相対化することになった。

(5) 特に、最近の税務会計及び会計学者諸氏によって、上記所説等を継承化されている。例えば、「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、租税正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」とか、「租税法律主義と課税の公平は、共に社会主義のための手段であり、この主義は租税の目的である歳入の確保のために揚げられた徴収の根拠である」と称されているのは、結局、その多義的な「正義」の概念を前提されていることから、上記所説と同様に、「租税法律主義」等を相対化することになろうか。そして、「税務会計研究学会特別委員会最終報告」で、「税務会計の基本原則からの検討」として、「公平性の原則、中立性の原則(租税影響排除の原則)、租税負担能力の原則(=資本不課税の原則)、会計依存の原則(=公正処理基準)、実質課税(=租税回避防止の原則)」等の観点と鑑みると、その「基本原則」の前提として、「基

本的人権の保障」に基づく「租税法律主義」等の観点を問題にしないと、当該「基本原則」は、極めて相対化することにならうか。

(6) 周知のように、「税」の源泉は、個人の財産であるが、基調的な所説によると、「二重の基準」の観点から、「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て優越的地位を占める」と称されているが、しかし、現実の「間接民主主義」を前提にする「立憲民主政の政治過程」のあり方の問題とか、法哲学者が、「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いふのは『知識人』特有の偏見ではないか」等の観点を鑑みると、「二重の基準」は、やはり、「本的人権の保障」のあり方を、形而上的な根拠で、歪みを形成したのでないのか、それなら、北野弘久博士が提起されているように、「納税者基本権の具体的内容は、(中略・引用者) 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」と称される観点が、基本的に「本的人権の保障」を実現する法理でないだろうか。ところが、現実の「基幹税」等の改正案によっては、「本的人権の保障」と拮抗することになるので、当該「改正案」が立法化された場合には、時には、当該法律自体が、「法の支配を徹底するためには、行政が法律に従っていることを確保するだけでは不十分である。法律が憲法に違反していないかどうかを独立の裁判所が判断する制度を実現する必要がある」ことになるが、その方法論となると、「通常の裁判所が、具体的な訴訟事件を裁判する際に、その前提として事件の解決に必要な限度で、適用法条の違憲審査を行う方式(付随的違憲審査制)がある」とするのが、「通説・判例の立場」であると評されているが、「個人」の「本的人権の保障」の観点から、「基幹税」等の改正のあり方によっては、当該「改正法」によっては、当該要件が、「事件性」を類型化したものであれば、「抽象的審査」を問題にすべき時期にあるものとする。

特に、現実の「税」の使途のあり方を鑑みると、統治機構のあり方、特に

「行政権」等のあり方、特に「税」の使途のあり方に、メスを入れるためには、結局、「基本的人権の保障」に基づく「法の支配」の観点から、「抽象的審査権」を問題にすべきことになるが、違憲判決の効果の観点から、一般の効力を認めると、「立法権」と拮抗することになるが、結局、法律の効力を失わせるためには、国会の権限であることから、「事件性」を類型化した「要件」を問題にする場合は、「個別効力」の問題に帰結することになるだろうか。

(7) 周知のように、日本国憲法は、「すべて国民は、個人として尊重される」(憲法13条)と規定しており、それは「個人主義」を基本とすることから、当然に「個人」と「家族」、「個人」と「社会」等の関係が希薄化することになる。したがって、「個々人」が自己の権利等を実現するためには、「弁護士」等の役割が重要となってくる。

特に、現代社会における法現象等は、極めて多様化している観点から、弁護士の数を「米国」並に増員しないと、「個人」の権利が実現されないことになる。したがって、今回の東京電力の原発事故等の現状を鑑みると、多分、「米国」等においては、当然に、民事訴訟等が行われていたものと考えているが、だが、「弁護士」等の増員は、その「質」の低下等の観点から、最近、司法試験の合格者数を抑える傾向にある。しかし、それは司法関係者の「ギルド」的な発想でないのか、その前提として、法の「科学性」等を検討すると、結局は、複数解釈論を提起された、來栖三郎名誉教授が、「法の解釈は裁判官のみのことではない。裁判官のする方の解釈のみが唯一可能の適法な法の解釈だ」という理由はない。寧ろ、社会的利害の対立に基づき、主観的価値判断の相違によって社会に相争う法の解釈の対立の上に立って下されるのである」と称される観点到鑑みると、正に「米国」並に「弁護士」等を増員することが、多様な「個々人」の「権利関係」を実現することになるが、だが、その前提として、「基本的人権の保障」に基づく「法の支配」を確立すべきことになろうか。

(8) 特に、今回の東日本大震災及び東京電力の原発事故の被災者等に対する、民主党政権下の国政及び大企業等の対処のあり方を鑑みると、それは、

「合法性」を前提とした、従来型の方法論であることから、結局は、「個々人」の「基本的人権の保障」のあり方が問われている。

「水俣病と50年、『水俣学』を唱える医師」の原田正純医師は「対談」で、「一福島第一原子力発電所の深刻な事故を、どう受け止めましたか。」の問いかけに、『『懲りてないねえ』（中略・引用者）『水俣病では、政府も産業界も学者も、安全性の考え方を誤ったんです。その後いろいろな薬害でも、カネミ油症でも、危険が起きる前に危険を予測し、対策を立てられるはずだった。50年たっても教訓は生かされてない』『今回、最初はほくも天災だと思った。でもだんだんわかってくると、やはり人災だんだ。大地震が起きたり大津波が来たりしたら原発は危ない、と予告した科学者はいた。だから科学が無能、無力ではなかった。ただ、その指摘を無視してきたわけですよ』』と称された上で、『『水俣病でも同じ。行政や企業を批判する学者は非難されました。初期には、学界の権威が有機水銀説を否定する珍説を次々に出して混乱した。その後も国の認定基準を巡って対立が続き、専門家や学界の権威とは何なのか、ずいぶん問われました。国の意を受けた学会がそんな役割を果たしたのか。同じことが今回も繰り返されている』『原発には賛否両方の意見があることを、公平に出しておくべきでした。『原発危険論なんて少数派で過激な活動家』みたいなレッテルが張られた時代が続いた。でも、日本が本当に民主的で科学的な国なら、彼らが議論する場を公平に保障するのが政府の役目だと思いますけどね』』<sup>(42)</sup>と称されているように、我が国において、「基本的人権の保障」を前提とする「民主主義国家」であれば、当然に、「大地震が起きたり大津波が来たりしたら原発は危ない、と予告した科学者」の意見を許容していたことになるが、だが、現実には、基調的な憲法学者が、「二重の基準」論を基にか、「精神的自由権がデモクラシーの政治過程と特別の関係にある」ことで、「精神的自由は経済的自由よりも重要である」と称されても、その「デモクラシーの政治過程」が、本当に「議会制」の基で保障されてないと、その「合法性」は、一定の「階層者」等の「道具」に帰結することになるのか。



「資本主義はなぜ自壊したか」<sup>(122)</sup>の著者である、中谷巖教授は、民主主義のあり方について、「近代になって、王侯貴族や教会勢力を駆逐することで最も得をしたのは、当時、勢力を伸ばしてきたブルジョワジーであった。言い換えるならば、ブルジョワジー階層が王侯貴族の権限を奪うために起こしたのがヨーロッパの市民革命であった」<sup>(123)</sup>と称された上で、「それらは『民主主義的な装い』によって固められているけれども、実は、支配のための便利な道具になっているのではないか。

もし、このような考えがおおむね正しいとすれば、どれだけ自由競争をさかんにし、グローバル経済を拡大していったとしても、それでアメリカ人や日本人の一般庶民が幸福になれるとは限らない」<sup>(124)</sup>と称されている。

そこで、上記で検討した問題を克服するためには、「統治機構」等は、「基本的人権の保障」の為の「手段」であり、それは、自然権的な「個々の人間の生来の事実」・「個々の人間自体」に基づいて形成（確認）されたことを前提とすることで、上記の基本的な問題を克服できるものとする。そのことは、正に「税」の「使途」のあり方等を、「基本的人権の保障」の観点から、再検討することによって、最近の「基幹税」等の引き上のあり方についても、当然に再検討しないと、「国家」の有り様が問われることになるが、それより況して、「個々人」の「基本的人権の保障」の実現性のためには、その代理人としての弁護士等の「米国」並の増員が、極めて重要な課題となろうか。

そこで、2011年6月の「生活保護受給者数は前月より1万5人多い204万1592人で、今年最多を更新した。厚生労働省が12日集計結果を発表した。高齢化と不況の影響で、受給者は増え続けており、通年の平均で過去最多だった1951年の204万6646人に迫る勢いだ。（中略・引用者）今後は、東日本大震災の影響も懸念される。被災地では、避難所を出て仮設住宅に移る動きが集んでいるが、仮設住宅では食事が提供されない。今後、失業手当が切れる人も増えるが、雇用の受け皿は十分ではない」<sup>(125)</sup>と称されている現状なのに、政府税制調査会専門家委員長の神野直彦氏は、「震災復興を確実に進めるためには、増税したほうがよい。また新たな経済成長を実現していくには、社会

保障の強化とそれを支える強い財政が求められる」<sup>(126)</sup>とか、民主党税制調査会長の藤井裕久氏は、「大震災の復興にも、『社会保障と税の一体改革』にも増税が必要だ」<sup>(127)</sup>と称されていることを鑑みると、我が国の政策の関与者が、「基本的人権の保障」のあり方を、基本的に理解されているのであろうか。今後、「基幹税」等の引き上げのあり方によっては、違憲審査等が問題になるだろうか。

## 11 おわりに

本稿は、上記のように、従来の「国及び地方公共団体」等の「税」の「使途」等のあり方を鑑みると、最近の「基幹税」等の引き上げ等を検討する以前に、まず、自然権的な「個々の人間の生来の事実」・「個々の人間自体」に基づく「基本的人権の保障」の観点から、「税」等のあり方を問題にしないと、「基幹税」等の引き上げ等の問題は、最近の学説の「租税は専ら税収を上げる制度である」観点に帰結することにならうか。したがって、従来の「税」等の「使途」等のあり方は、憲法の「本質」となる「基本的人権の保障」を前提（内質）すべきことになる。それは、体系的な法理として、純粋法学者のしての高名なケルゼン（Hans Kelsen）が、「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、そのように創定された立法者が、立法自体を規制する規定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」<sup>(128)</sup>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。国民主権主義、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<sup>(129)</sup>と称されているが、だが、「根本規範の内容」の「原理の根底にある原理として」、「個人の尊厳」を問題にされていることは、「根本規範の内容」となる「基本的人権」自体を形而上化することになり、結局は、「根本規範と他の憲法規範という段階構造」<sup>(130)</sup>を形而上化することになるだろうか。したがって、私見は、上記のように、自然権的に「個々の人間の生来の事実」・「個々の人間自体」に基づく「基本的人権の保障」を憲法の「本質」とすることにより、それは、当然に「段階的構造」の観点から、下位規範となる「税法」等に「内質」すべきことになり、その観点を前提にした上で、新たな「基本的人権の保障」に基づく「法の支配」の観点から、「税」の意義と「税法」等のあり方を体系的な観点から検討し、結局は、憲法の「本質」・「根本的な性質」となる「基本的人権の保障」に基づく「税法」観の確立であり、それは、従来の「税法」観の再構築となるだろうか。それ故に、「税の根拠」を「利益説」とか、「義務説」とか、「民主主義的租税観」等を検討する以前に、自然権的な「個々の人間の生来の事実」・「個々の人間自体」に基づく「基本的人権の保障」の観点的あり方を前提にしないと、結局は、「税」の「使途」等のあり方は、基本的に是正できないことになるだろうか。したがって、最近、「東日本大震災の復興費をまかなうための復興財源確保法が30日（2011年11月30日・引用者）に成立し、2013年から25年間の所得増税が正式に決まった」<sup>(131)</sup>のは、従来の「税」の「使途」のあり方を是正した上で形成された、「復興財源確保法」であったのか、仮に、その観点が十分に検討されていないとすれば、「消費税」の引き上げを基本とする、「税と社会保障の一体改革案」の問題は、政争の「具」となり、自然権的な観点に基づく「基本的人権の保障」のあり方に拮抗することになるだろうか。

## 注

(1) 朝日新聞 2011年7月1日。

(2) 朝日新聞・前掲注(1)。

(3) 湖東京至『消費税法の研究』信山社 1999年6頁。

浦野広明税理士は、「多くの論者は、所得税や消費税は、ひろく、うすく、課税するのが公平だという。この主張は、低所得者に重い税金を課す考えて、経済的強者を養護する見えすいたつくりごとである。1万円の買物をして消費税(1万円×5%)を500円支払った場合の月収に占める消費税負担率は次のようになる。

〔1万円の買物で支払う消費税の月収にしめる割合〕

月収(円)	月収に占める割合(%)	5万円の人の負担倍数
50,000	1.0	1.00
100,000	0.5	2.00
300,000	0.16	6.25
500,000	0.1	10.00
1,000,000	0.05	20.00
2,000,000	0.025	40.00

この表から分かることは、消費税は低所得者ほど重い負担をせおい、高額所得者ほど低い負担で済む税金だということである。つまり、応能負担原則から見るとまったく道理にあわない税金なのである(浦野広明『納税者の権利と法』新日本出版社 1998年 17-18頁)と、「消費税」の本質的な問題点を分かり易く説明されている。

(4) 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。

(5) 本文の「基本的人権の保障」は、「人間の生来の事実」・「人間がただ人間であるということだ」(田中成明『法理学講義』有斐閣 2004年 164頁)・「人間自体」を基に、単純に一元的に確認したのでなく、「個々人」の観点から、「基本的人権の保障」のあり方を問題にすべきことになる。

(6) 芦部信喜『憲法(新版補訂版)』岩波書店 2000年 80頁。

(7) 芦部・前掲注(6) 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ろうか。

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な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ろうか。

- (8) 田中二郎『租税法（第3版）』1990年1-2頁。
- (9) 末永・前掲注(4) 166頁。
- (10) 北野弘久『税法原論（第6版）』青林書院2007年25頁。  
以前、学説上、『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・北野弘久博士）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（確井光明「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、しかし、「基本的人権の保障」の観点を前提とすると、当該所説の「租税概念の拡大」論の批判は、極めて形而上的な租税概念論と評することができる。
- (11) 北野・前掲注(10) 27-28頁。
- (12) 金子宏『租税法（第14版）』弘文堂2009年19-20頁。  
三木義一教授は、「憲法は、私たちに所有権を保障している」（三木義一「消費増税論議の前に」『世界』777号2008年105頁）と称された上で、「財産の一部を税として提供する自由もあるものであり、税としてどこまで国家に提供するかを私たちは自分たちの代表者を選出して議会で決定しているのである。税負担は私たちの同意に基づく財産の提供に過ぎないのであり、国家という共同体の役割に対する私たちの評価がそこに反映している」（三木義一・前掲論文105頁）と傾聴すべき、「議会制民主主義」と「共同体」の問題を提起されているが、しかし、「議会制民主主義」は、形式的な多数決主義に陥った場合には、「共同体の役割に対する私たちの評価」に対する意義が問われることになろうか。そして、憲法の「本質」となる基本的人権の問題を、その「私たちの同意」（三木一義・前掲論文28頁）の形成のあり方に「内質」しないと、「消費税」の問題が、「立法上」の次元で許容されることになろうか。その上、消費税の問題を極めて抽象的な「国家という共同体の役割」（三木一義・前掲論文28頁）論で許容されるとなると、その「共同体」の「枠組」で、「権利」と「義務」の問題が希薄化し、老婆心であるが、その「共同体論」は、何か全体主義的な法理の税法観に帰結することになり、結局は、基本的人権の問題に拮抗することになろうか。
- (13) 清宮四郎『憲法Ⅰ（第3版）』有斐閣1981年68頁。
- (14) 金子・前掲注(12) 20頁
- (15) 金子・前掲注(12) 20頁
- (16) 金子宏『所得概念の研究』有斐閣1995年29頁。
- (17) 水野忠恒『租税法（第3版）』2007年6頁。
- (18) 中里実「震災復興と財源」『ジュリスト』1427号2011年95頁。
- (19) 中里・前掲注(18) 96頁。
- (20) 田中・前掲注(8) 124-125頁。
- (21) 最近、学説上、租税法主義を相対化するためにか、「租税法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・前掲書 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・前掲論文 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ろうか。

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ろうか。

- (22) オイゲン・エルリッヒ著・河上倫逸・マンフレート・フーブリフト訳『法社会学の基礎理論』みすず書房 2001年 188頁。
- (23) 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。
- (24) 井上達夫『法という企て』東京大学出版会 2005年 3頁。
- (25) 井上・前掲「序 法概念論は何のためにあるのか」・前掲注(24) i。
- (26) 柳裕治「税務会計研究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。
- (27) 柳裕治・前掲注(26) 315頁。
- (28) 川島武宜「科学としての法律学」・長谷川正安編『法学の方法』学陽書房 1972年 34頁。
- (29) 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・水野忠恒編著『公法学と法と政策(上巻)』有斐閣 2000年 182頁。
- (30) 志賀櫻弁護士は、「『法の支配』の概念は、はなはだ多義的である」(志賀櫻「租税手続きにおける憲法保障」『租税訴訟学会』3号 54-55頁)と称された上で、「『法の支配』の概念は、近代立憲主義の理念を総括する概念」(志賀・前掲7頁)と称されているが、しかし、「法の支配」の概念を、上記「理念を総括する概念」とすることは、極めて「形而上的」な「法の支配」観であり、「個々の人間の生来の事実」に基づく「基本的人権の保障」に基づく「法の支配」観に拮抗することになろうか。
- (31) 武石鉄昭税理士は、『時の為政者』となった民主党政権は、自然法によって培われた成文法、日本国憲法の権力分立制を守秘、『法の支配』の下に国民の基本的人権を遵

守することを我々国民に誓わなければならないのである」(武石鉄昭『憲法を基調とした租税法の挑戦』創成社 2010 年 251 頁)と称されているのは、正に、現在の民主党政権のあり方に対する、自然法的観点を前提とされる「基本的人権の保障」と「権力分立制の守秘」は、傾聴すべき所説と考えるが、刑法学者の団藤重光名誉教授は、「自然法が何かについて定説はないし、また、法実証主義の立場からは自然法は否定される」(団藤重光『法学入門』筑摩書房 1981 年 80 頁)と称された上で、「自然法の要点は普遍妥当性の点よりも超実定法的な、より根源的な根拠にもとづく法にあるものと考えている」(団藤・前掲書 80 頁)と称されているが、だが、前段で、当該名誉教授は、自然法について、「人間の本性(Natur der Menschen)とか事物の本性(Natur der Sache)とかのようなもっと根源的なものにもとづく法があって、それが実定法を基礎づけ、ばあいによっては実定法を補充し修正—ばあいによっては否定さえも—するのではないかと考えられる」(団藤・前掲著 79 頁)と指摘されていることを鑑みると、果たして、「自然法の要点は普遍妥当性の点よりも超実定法な、より根源的な根拠にもとづく法である点にあるものと考えている」と称されているのは、法の「本質」を極めて形而上化することにならうか。

(32) 北野・前掲注(10) 157 頁。

(33) 北野・前掲注(10) 156-157 頁。

本文に関して、憲法学者は、「生存権がその代表的な権利である社会権の基底には自由権が存在しており、社会権には自由権的側面と請求権的側面があるものと解すべきであるから、国家によって侵害されない生存の自由は、生存権の自由権的側面の問題として基本的に捉えられるものである。」(中村陸男「生存権」中村陸男・永井憲一『生存権・教育権』法律文化社 1989 年 119 頁)と、「社会権には自由権的側面と請求権的側面がある」と称されているのは、基本的人権の諸権利の性質のあり方の重要な傾聴すべき指標となるが、ただ、「社会権の基底には自由権が存在」すると称されていることは、自由権に内質する問題の観点から、果たして、当該権利が、「社会権の基底」と評することができるのであろうか。また、学説上、「主観的権利として生存権が憲法上存在することは、(中略・引用者)広範な裁量に基づいて構築される福祉立法が『健康で文化的な最低限度の生活』を侵害していく潜在的危険に対して、一定の歯止めとなりうる点で、一定の規範的意義を有する」(葛西まゆこ『生存権の規範的意義』成文堂 2011 年 221 頁)と称される意義は許容すべきものと考えているが、だが、「基本的人権の保障」を一面的に「主観的権利」の観点から「生存権」を問題にするよりも、当然に「基本的人権の保障」は、「個々の人間」のあり方を前提としているので、「主観的権利」は内包化していることにならうか。

(34) 北野・前掲注(10) 157 頁。

(35) 民主政の過程で、精神的自由を重要視する「二重の基準」論者の憲法学者は、「法の支配は、立法主義の進展とともに、市民階級が立法過程へ参加することによって自らの権利・自由の防衛を図ること、したがって権利・自由を制約する法律の内容は国民自身が決定すること、を建前とする原理であることが明確になり、その点で民主主義と結合するものと考えられた」(芦部・前掲注(6) 14 頁)と称されていることは、理論

的に許容できるが、しかし、現実の議会制の観点から、果たして市民階級が立法過程に参加し、自らの自由を防衛できたのであろうか。

(36) 北野・前掲注(10) 83-84 頁。

(37) 北野・前掲注(10) 84 頁。

(38) 北野・前掲注(10) 83 頁。

周知のように、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」「国税庁の使命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、例えば、「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らうか。しがたって、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知ることによって、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」(長谷川博「韓国の『納税者保護担当』制度」『租税訴訟学会』4号 2010年 21頁)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」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」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らうか。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」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」の基本的に異なることにならうか。

(39) 柳・前掲注(26) 7 頁。

(40) 柳・前掲注(26) 315 頁。

(41) 山本守之税理士は、「不確定概念の存在は法の適正な解釈、弾力的運用を担保しているとも考えられる。つまり、不確定概念を課税庁の一方的解釈に委ねることがあってはならないと考えるべきであらう。」(山本守之「不確定概念の考え方」山本守之・守之会『検証・法税上の不確定概念(第2版)』中央経済社 2004年 5-6頁)と称される。



後段の「不確定概念を課税庁の一方的解釈に委ねることがあってはならない」との観点は傾聴すべきことになるが、前段の「不確定概念の存在は法の適正な解釈、弾力的運用を担保している」と称されているが、しかし、いかなる理由に基づいて、「不確定概念」が「適正な解釈」を担保することになるのだろうか、結局は、極めて「恣意的な解釈」を許容し、「法治主義」を形骸化することになる。換言すると、上記所説の「不確定概念」の「法の適正解釈」論は、「租税法律主義」の「課税要件法定主義」「課税要件明確主義」を形骸化し、結局は、基本的人権（特に財産権等）の保障に基づく「法の支配」の基礎的な認識のあり方が問われることになる。また、仮に、「不確定概念」を「弾力的運用」と評されても、「租税法律主義」に拮抗し、結局は、極めて「価値的」、時には、「恣意的」な解釈を許容することになる。したがって、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」（金子宏『租税法（第14版）』弘文堂2009年72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しうる」（同上書72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。

また、山下清兵衛弁護士は、「三権分立」の閉塞性を打開するためにか、極めて抽象的な「不確定概念」を根拠に、「国会制定法以外の規範（経験則、一般常識、社会的相当性、条理など）が法律以上に重要であり、主権者は、国家の三権に対し、ありうべき行為規範を示す必要がある」（山下清兵衛「三権を監視する第四の権力と公正基準の制定『租税訴訟』第4号2010年201頁）と称されている。しかし、それは「制定法主義」の観点から、整合化した上で展開しないと、「制定法主義」を形骸化し、結局は、「三権分立」自体を駆逐することになるだろうか。

- (42) 末永英男『法人税法会計論（第3版）』中央経済社2004年17頁。
- (43) 増田英敏「紛争予防税法学」『TKC』444号2010年54頁。
- (44) 増田・前掲注(43)54頁。
- (45) 増田・前掲注(43)54頁。
- (46) 成道秀雄（特別委員会委員長）「法人税法等における損金不算入等の規定の総合」・「税務会計研究会特別委員会最終報告」『税務会計研究』22号2011年115頁。
- (47) 末永英男（特別委員会委員長）「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。
- (48) 末永英男[責任編集]安藤英義・古賀智敏・田中建二『税務会計の展開』中央経済社2011年261頁。
- (49) 末永・前掲注(48)269頁。
- (50) 坂本雅士「個別財務諸表の税務論点」『企業会計』63巻5号2011年52頁。
- (51) 坂本・前掲注(50)52頁。
- (52) 坂本・前掲注(50)52頁。
- (53) 金子・前掲注(12)263頁。

- (54) 末永・前掲注(3) 269 頁。
- (55) 金子友裕「企業会計における利益計算の課税所得への影響」『税務会計研究』22号 2011年 213 頁。
- (56) 金子・前掲注(55) 213 頁。
- (57) 金子・前掲注(55) 213 頁。
- (58) 成宮哲也・平川茂「総論研究[1]『租税特別措置』と租税論」末永英男（特別委員長）「租税特別措置」（税務会計研究学会特別委員会中間報告）『税務会計研究』22号 2011年 173 頁。
- (59) 金子・前掲注(12) 262-263 頁。
- (60) 「本文」の文脈の「あるべき」当為論は、拙著の『会計規範論—企業会計と税法—』（創成社 2006 年）に詳細に検討しているので、ご参照を願いたい。
- (61) 金子・前掲注(12) 263-264 頁。
- (62) 最大判昭和 45・6・24 日民集 24-6-625 頁。
- (63) 前掲注(62) 625 頁。
- (64) 芦部・前掲注(6) 100 頁。
- (65) 芦部・前掲注(6) 100 頁。
- (66) 芦部信喜『司法のあり方と人権』東大出版会 1983 年 85-86 頁。
- (67) 芦部・前掲注(12) 10 頁。
- (68) 芦部・前掲注(12) 10 頁。
- (69) 芦部・前掲注(66) 86 頁。
- (70) 井上達夫『法という企て』東京大学出版会 2005 年 184 頁。
- (71) 小山剛「震災と財産権」『ジュリスト』1427号 2011年 69-70 頁。
- (72) 小山・前掲注(71) 70 頁。
- (73) 小山・前掲注(71) 71 頁。
- (74) 初宿正典『憲法 2 基本権（第 2 版）』成文堂 2001 年 249 頁。
- (75) 初宿・前掲注(74) 249 頁。
- (76) 高橋和之『立憲主義と日本国憲法』有斐閣 2005 年 23 頁。
- (77) 芦部・前掲注(6) 340 頁。
- (78) 芦部・前掲注(6) 340 頁。
- (79) 芦部・前掲注(6) 340 頁。
- (80) 佐藤幸治『憲法訴訟と司法権』日本評論者 1984 年 2-3 頁。
- (81) 佐藤・前掲注(80) 6-7 頁。
- (82) 佐藤・前掲注(80) 8 頁。
- (83) 清宮・前掲注(13) 68 頁。
- (84) 宮澤俊義・芦部信喜補訂『全訂日本国憲法』日本評論社 1978 年 678 頁。
- (85) 金子・前掲注(12) 103 頁。
- (86) 野中俊彦「裁判所と憲法訴訟」中村睦男・高橋和之・高見勝利『憲法Ⅱ（第 3 版）』有斐閣 2001 年 269-270 頁。
- (87) 中野・前掲注(86) 270 頁。

- (88) 中野俊彦「違憲審査制の性格」佐藤幸治・中村睦男・中野俊彦『アアンドメンタル憲法』1994年281頁。
- (89) 中野・前掲注(88)283頁。
- (90) 高橋・前掲注(76)359頁。
- (91) 高橋・前掲注(76)68頁。
- (92) 高橋・前掲注(76)22頁。
- (93) 高橋・前掲注(76)22頁。
- (94) 高橋・前掲注(76)257頁。
- (95) 芦部・前掲注(6)350頁。
- (96) 芦部・前掲注(6)350頁。
- (97) 宮澤俊義・芦部信喜補訂『全訂日本国憲法』日本評論社1978年197頁。
- (98) 司法制度改革審議会「司法制度改革審議会意見書-21世紀の日本を支える司法制度-」『ジュリスト』2001年1208号185頁。
- (99) 堀田力「ねばり強い改革が必要」『ジュリスト』2001年1208号157頁。
- (100) 滝井繁男『法科大学院構想を中心に』2001年1208号164頁。
- (101) 司法制度改革審議・前掲注(98)188頁。
- (102) 山下清兵衛「社会保障と財源(上)」『税務事例』43巻8号2011号37頁。
- (103) 山下清兵衛「三権を監視する第四の権力と公正基準の制定」『租税法学会』4号2010年201頁。
- (104) 山下・前掲注(103)205頁。
- (105) 山下・前掲注(103)205頁。
- (106) 川島武宜『科学としての法律学』弘文堂1976年19-20頁。
- (107) 川島・前掲注(106)20頁。
- (108) 川島・前掲注(106)22頁。
- (109) 川島・前掲注(106)22頁。
- (110) 川島・前掲注(106)22頁。

団藤重光名誉教授は、「法的安定性という法理念から、法解釈がなるべく客観的なものであることが要請される。このことは法規範が個人を越えるところの社会的な規範であるということからも裏づけられる。しかしはたして法解釈は完全に客観的なものであるかどうか。法解釈はいくら客観的であろうとつとめても、解釈者によって解釈が分かれて来るのは当然である」(団藤重光『法学入門』筑摩書房1981年314頁)と称された上で、「法解釈においては主観性というよりもむしろ主体性が認められるべきである」(団藤・前掲著316頁)と称されながら、「法解釈の客観性と法解釈の主体性とは相容れない」(団藤・前掲著316頁)とされ、今度は、「法秩序というものがある一面においては客観性と有するべきであると同時に、他面においてそのにない手によって主体的に発展させられるべきものであるという理解に立つときは、そこからこの一見矛盾するところの二つの原理が統合されて来なければならないはずである」(団藤・前掲著316頁)の称される観点に、法現象のあり方の非科学性、非客観性を垣間見ることができる。

(111) 川島・前掲注<sup>(28)</sup> 21 頁。

田中成明教授は、「法的思考は、(中略・引用者) 安定性と柔軟性とを兼ね備えた合理的な裁判規準を形成ないし提供するという固有の実践的要請に応じてきた」(田中成明『法理学講義』有斐閣 2004 年 385 頁) と称されているが、しかし、「安定性と柔軟性」の矛盾する関係で、「合理的な裁判規準」を提起されるところに、法現象の非科学性、非論理性があることになろうか。

(112) 朝日新聞 2011 年 5 月 25 日

(113) 朝日新聞・前掲注<sup>(12)</sup>。

(114) 來栖三郎「法の解釈適用と法の遵守」長谷川正編『法学の方法』1952 年 150 頁。

(115) 來栖三郎「法の解釈と法律家」『私法』11 号 1954 年 20 頁。

(116) 來栖・前掲注<sup>(15)</sup> 23 頁。

(117) 猪俣正「県外避難者支援と専門家・市民・行政の連携」『法学セミナー』680 号 2011 年 55 頁。

(118) 小口幸人「司法過疎地で被災者として、法律家として」『法学セミナー』680 号 2011 年 51 頁。

(119) 渡辺淑彦「原発周辺地域の現状と法律家の役割」『法学セミナー』680 号 2011 年 53 頁。

(120) 朝日新聞 2011 年 9 月 28 日

(121) 朝日新聞 2011 年 5 月 25 日

(122) 中谷巖『資本主義はなぜ自壊したのか—「日本」再生への提言』集英社 2009 年。

(123) 中谷・前掲注<sup>(122)</sup> 64 頁。

(124) 中谷・前掲注<sup>(122)</sup> 66 頁。

(125) 朝日新聞(夕刊) 2011 年 10 月 12 日

(126) 朝日新聞 2011 年 10 月 12 日。

(127) 朝日新聞・前掲注<sup>(126)</sup>。

(128) ハンス・ケルゼン著 清宮四郎訳『一般国家学』岩波書店 1975 年 415-416 頁。

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

(130) 憲法学者の高橋和之教授が、「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、授權を行う『法定位』であり法創造を含蓄するのである」(高橋和之『現代立憲主義の制度構想』有斐閣 2006 年 12 頁) と称される、法定位の『法創造』は、「基本的人権の保障」の「枠内」で許容すべきことになろうか。

(131) 朝日新聞 2011 年 12 月 1 日。