

憲法における租税法の一考察

上 平 範 璋

目 次

- I はじめに
- II 租税概念
- III 租税法律主義の前提
- IV 租税法律主義の原則
- V 租税法律主義の内容
- VI 広義における租税法律主義
- VII 結 び
- [付] 参考資料

I はじめに

税法はややもすると財政学の領域あるいは、会計学的思考でとらえられ易い。一般的に、独立の分野としての意識が、今もって低いといわざるを得ないだろう。この原因としては、従来、わが国における租税意識が財政学の分野でなされ、立法過程においては財政学の視点で論じられ、実務においては会計上の処理の延長といった傾向が強く法的視点からの論議が余りなされなかったところにあるといえよう。昭和25年は、シャープ使節団の第2次勧告⁽¹⁾があった年であるが法的視点からの租税研究が進展するのは、それから以後のことといえる⁽²⁾。この意識転換は単に学問分野だけの問題ではなく政府の立法（審議）段階、行政段階においても当然なされなければならないものである。法的見地、特に憲法上から、租税を政府は真に考えているのだろうか。財政学的意識が、どうしても先行するよう

憲法における租税法の一考察

に受けとれるのである。北野弘久教授の言葉を借りれば、「形式的法律構成上の問題（立法段階における法律構成の不洗練性は税務行政の段階における法の解釈適用の混乱をもたらし、通達行政を助長せしめる。形式的な租税法律主義の問題）は別としても、実体的な問題についても財政学上の主張の税法の導入には憲法上の制約が存することが指摘されねばならない。⁽³⁾」とされる。本稿においては、そういった意識をもって、即ち、法的見地、国家の根本法たる憲法上の見地から税法の法としての基本的な考え方について若干の考察を行なう。

注

- (1) 「大学の法学部は財政政策及び財政学の見地から取扱うものとは別に法律見地からみた所得税、法人税の講座を創設すべきである。このような講座は弁護士をして租税の問題に興味を抱かせ、かつ、租税制度に対する見識ある批判を多くさせるのに役立つであろう。これは又、租税の法律面について必要な学問的研究を導き出すことにもなるであろう。(Press Statement of Shoup Tax Mission, on September 21, 1950. Supplementary Memoranda. Administration of the National Income Tax. F.)」
- (2) それ以前の租税の法的研究として中川一郎博士は、鈴木繁氏「帝国税法論」大正8年。田中勝次郎氏「所得税法精義」昭和5年、「判例を中心とした所得税の諸問題」昭和15年。杉村章三郎氏「独逸租税法論」昭和6年、「租税法」昭和10年 等を挙げられ、その業績を高く評価されている。中川一郎著「税法の解釈及適用」三晃社 p. 57-60
- (3) 北野弘久著「税法講義1」中央経済社 p. 7

Ⅱ 租税概念

民主主義法治国における税法の基本原則は租税法律主義と呼ばれる。従って、租税概念も次のごとく定義づけられる。「租税とは、特別の給付に対する**反対給付の意義を有しないで収入の目的をもって、公法上の団体（国又は地方公共団体）が法律に基づいて、その構成員（国民又は住民）に賦課する金銭給付である。⁽¹⁾**」わが国では租税の定義は法律によって明文化されてはいない。租税を定義づけた立法例としては、ドイツ租税基本法（Reichsabgabenordnung）が有名である。この一条一項に「租税とは、特別の給付に対する**反対給付ではなく納税義務につき法律の定める要件に該当するすべての者に対し公法上の団体が収入を得る目的**

憲法における租税法の一考察

をもって課する一回かぎり又は継続的な金銭給付をいう。関税はこれに該当するが、行政行為を特別に請求することに対する手数料及び負担金（受益者負担金）はこれに該当しない。⁽²⁾」とある。わが国においては法文化されていないとはいえ、何らかの租税概念が憲法上、予定されているものと解される。前記、定義に基づいて憲法上の観念により分説すると次のとおりとなる。

(1) 租税は特別の給付に対する反対給付の意義を有しないものである。

憲法第30条によって、国民は法律の定めるところにより納税義務を負う。第30条を考察するならば、これは代償といった報償的要求をした規定ではなく法律に基づいた義務として租税が課せられるといえよう。国民の総意に基づいた法律であれば、民主主義の原則に反するとはいえない。この規定の例外的なものとして目的税がある。地方税法第四章「目的税」がそれである。内容は、受益者負担金の色彩をもち、受けた利益の限度において租税を課することができるとしている。しかし、受益者負担金と目的税とは似た性格を有するも、目的税となると法律的に使用目的が限定され、限定されてはいても受益と納税者の間に直接の対応関係は生じないという違いが生ずる。

(2) 租税は国家が収入を得る目的として賦課するものである。

憲法第30条は、法律に基づいて納税を国民に義務づけるものであって、そこには当然、公法上の団体、即ち国家が存立するための必要経費、いうならば公費負担が、その構成員（国民）に予定されているといえる。ゆえに、租税は国家が存立するための公費をまかなう目的達成上、財の調達を行なわんとするものである。

(3) 租税は公法上の団体が賦課する。

憲法第三章、「国民の権利及び義務」の定めの中で、納税は国民の義務の一つとして掲げられる。これは国家と国民の関係を規定するものである。納税義務者が国民ならば、必然的に課税の主体は国家となる。国家と国民の関係は憲法前文においても明らかにされる。「国政は国民の厳粛な信託によるものであって、その権威は国民に由来し、その権力は国民の代表者がこれを行使し」と定める。なお、地方自治法第223条、地方税賦課徴収の定め⁽⁴⁾から地方公共団体も課税主体

憲法における租税法の一考察

となり得るもので、これを裏づける定めが憲法第八章、「地方自治」の項⁽⁵⁾でなされている。ゆえに、租税は公法上の団体、即ち、国及び地方公共団体が賦課するものである。

(4) 租税は法律に基づき国民が負担する。

前述の憲法第30条から明白であり、私法上の債権債務関係とは全く違った公法上の特質がここに存する。法律の定めるところ、即ち、税法に定める課税要件の充足が納税義務を確定づける。

(5) 租税は原則として金銭給付による。

これは直接的に憲法によって規定されてはいないが、今日の確立した貨幣経済下においては、原則として金銭納付にかぎられる。現行税法においては、相続税法第41条が例外的に物納を認めている。これは納税義務者の便宜を考慮し金銭納付に代えて、その物の金銭的価額を納付するものであって物それ自体を租税として納付するものではない。

注

(1) 青木茂康著「租税法要論第一巻」日本企業租税法研究所 p. 19-20

(2) 「Steuern sind einmalige oder laufende Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einkünften allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft. Zölle fallen darunter; nicht darunter fallen Gebühren für besondere Inanspruchnahme der Verwaltung und Beiträge (Vorzugslasten).」

(3) 須貝脩一教授は税法における租税概念は憲法上の租税概念から出発すべきであるとされている。須貝脩一著「税法総論1」有信堂 p. 3

(4) 後述する。

(5) 憲法第92条～95条より地方公共団体も憲法上、独立の統治団体とされる。詳細は後述。

Ⅲ 租税法律主義の前提

法は社会生活の規範であり、従ってそれは国家概念と必然的な関連をもたない。

憲法における租税法の一考察

しかし国家は社会生活中、最も組織化され最も法秩序に依存する。ゆえに国家生活に関する法は法のうち最も主要な地位を占めるのは当然であろう。国家生活に関する法の中で最も重要な部分は国家の法制による法である。そして国家の組織の根本を定め国家社会内における制定法の淵源としての意義をもつもの、それは憲法である⁽¹⁾。よって、税法における根本法源は憲法にあるといえる。

憲法前文第一段はじめに「日本国民は正当に選挙された国会における代表者を通じて行動し、主権が国民にあることを宣言し、この憲法を確定する。」とある。これは国民主権主義の表明であり国家意思の源泉は国民にはかならない。続いて「そもそも国政は国民の厳粛な信託によるものであって、その権威は国民に由来し、その権力は国民の代表者が、これを行使し、その福利は国民が、これを享受する。」としている。まさに国民主権の強調であり国政は代表民主制により国民の幸福と利益のために行なわなければならないとしたものである。ここに国家と国民の関係が明白にされる。第一段を結び「これは人類普遍の原理であり、この憲法はかかる原理に基づくものである。われわれは、これに反する一切の憲法、法令及び詔勅を排除する。」とある。人類普遍の原理は長い歴史の中でつちかわれ成り立ったものであり、それは基本的人権の獲得の歴史でもある。平和、自由、平等、人権の尊重の精神がそれであり、憲法前文第二段において「平和のうちに生存する権利」が主張されるが、これこそ人権尊重の極地を意味するものといえよう。かかる見地に基づきこれを租税にあてはめるならば、「承諾なければ課税なし」「代表なければ課税なし」という民主主義税法の思想をそこにみることができる。憲法は国家構成の根本を定める組織法であると同時に立憲制度下においては憲法は国家と国民との間の対等の権利義務の関係⁽²⁾を定める。国家は課税権を国民は納税義務を負う。これを満す憲法が第30条であり、第84条である。そこには課税権の優越性は認められない。

国民は国民の総意（承諾）に基づく租税立法によって納税義務を果たす。租税立法に基づく国家の課税権と国民の納税義務の関係は全く一線上のものであり対等である。

憲法における租税法の一考察

注

- (1) 田中耕太郎著 法律概論 学生社 p. 364-365
- (2) 新井隆一教授は「国家と納税者の法関係は本来の債権債務の関係と同一性をもつものではなく、納税の請求の義務と納税の履行の義務との対応の関係である。」とされる。新井隆一著「課税権の本質」成文堂 p. 12

Ⅳ 租税法律主義の原則

(1) 憲法第30条及び第84条

租税法律主義とは、立憲民主主義国家が課税権を行使する場合に、国家と国民の租税法律関係を定める憲法上の基本理念となる法を定立することであって、わが国憲法は第84条に「あらたに租税を課し又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする。」と定める。即ち、租税に関する定めは、法律又は法律の定める条件によらなければならないとする。又、憲法第30条に「国民は法律の定めるところにより納税の義務を負う。」と定め国民の納税義務は法律の定めなしには定立し得ないことを意味し、同時に納税義務の限界及び徴税の限界をも明示する。これは、国民の財産権を擁護する意味も兼ねることになる。憲法第30条、84条は、このように表裏一体となって租税法律主義の原則を定めるものである。

憲法第41条は「国会は国権の最高機関であって国の唯一の立法機関である。」と定め、憲法前文にいう「正当に選挙された国会における代表者を通じて」それがなされる。法律⁽¹⁾は、このようにして立法化され、第84条による課税権が行使されるのである。

なお、地方税の賦課徴収について、地方自治法第223条は「普通地方公共団体は法律の定めるところにより地方税を賦課徴収することができる。」と定める。憲法第92条⁽²⁾は地方自治の基本原則を定めており、憲法の保障した自治権に基づき地方公共団体の議会によって制定される条例（第94条）による課税権能を認めている。即ち、地方公共団体は国とは異なり憲法によってその存在を認められたもので、国の存在を前提とする。ゆえに、条例が住民の代表議会の議決によるこ

憲法における租税法の一考察

とから租税法律主義の原則にそうものといえる⁽³⁾。

租税法律主義のもとでは租税を課す場合及び現行の租税を変更する場合には法律又は、法律に定める条件によらなければならないが、法律による場合、その租税要件は具体的にはどのようなものを指すのであろうか。租税に関する一切すべてが法律によって定められなければならないのだろうか。この点について最高裁判所（昭和37年2月21日）判例では次のものを掲げている。納税義務者、課税物件、課税標準、税率等の課税要件のほか、租税の申告、納付、課税処分、滞納処分等の手続き等も含まれる。（以下、これを重要な事項と呼ぶ。）

次に法律に定める条件⁽⁴⁾について、必ずしも明確ではないが、租税に関する重要な事項に関しては法律によって定めるべきであるが、特別の税については例外として法律をもって法律より効果の優れている他の法規にこれを委譲することができるものと解されている。法律より効果が優れている他の法規といえば、憲法を除いては条約及び確立された国際法規があるのみである。関税法第3条は、「輸入貨物には、この法律及び関税定率法その他関税に関する法律により関税を課する。但し、条約中に関税について特別の規定があるときは当該規定による。」と定められる。即ち、関税については条約の定めによることが認められている。このように関税は租税法律主義の例外が認められている。法律の定める条件によるとは関税についての条約締結の内容が法律の定める条件、即ち国会の承諾を必要とするということで、憲法第73条3号において、条約の締結について必ず国会の承認を得ることを要求しており、この意味で条約によることは、租税法律主義の理念に反しないといえる。このほか、所得税、法人税についても租税条約が結ばれる。この場合も租税法律主義の例外の場合をなす。

(2) 政令への委任

憲法第73条「内閣の職権」について第六号は「この憲法及び法律の規定を実施するために政令を制定すること。」を認め、国家行政組織法第12条では「各大臣は……法律若しくは政令を施行するため、又は法律若しくは政令の特別の委任に基づいて、それぞれその機関の命令を発することができる。」とする。これがい

憲法における租税法の一考察

いわゆる政令、省令⁽⁵⁾といわれるもので、その法規を規定し得るのは閣議によって成される。(内閣法第4条)

租税法律主義は租税に関する事項を法律の委任に基づき命令でこれを定めることを禁ずるものではない。しかし、法律の委任は立法権が国会に属するという憲法の原則を崩さない程度において、個別的、具体的に限られた特別の事項についてのみ行なわれるものであると解される。従って、一般的、包括的な白紙委任は認められない⁽⁶⁾。しかし、具体的、個別的委任と包括的委任との概念づけは、何をもってなすか、疑問の多いところである。憲法第73条6号但書、及び、内閣法第11条⁽⁷⁾は政令の限界を宣言しているが、問題は委任の限界を確定することが困難なことである。委任立法に含まれる、さまざまな危険性を成田頼明教授は時の法令の中で、①非公開、利害対立の総合調整の機会がない。圧力団体による支配の容易性。②行政官と国民の非接触、国民の要求の反映困難。③行政機関分散による命令、規則間の矛盾抵触等を掲げられる⁽⁸⁾。このことは十分注意しておかなければならない問題と考える。

(3) 告示の発令

国家行政組織法第14条1項は「各大臣、各委員会及び各庁の長官は、その機関の所掌事務について、公示を必要とする場合においては、告示を発することができる。」と定める。即ち、その機関の所掌事務についてとある。これは次に述べる通達も同様である。ただわずかに告示⁽⁹⁾の場合は公示を必要とする場合とあり、ここに公の性格は認めるとしても、租税に関する重要な事項に影響を及ぼすべき事柄は少なくとも認めるべきではない。そこには国民の意思は全く反映されないからである。告示を発するのは確かに形式的には適法であるとしても租税法律主義の理念にてらして検討されなければならない問題と考える。

(4) 通達の機能

国家行政組織法第14条2項は「各大臣、各委員会及び各庁の長官は、その機関の所掌事務について命令又は伝達するため、所管の諸機関及び職員に対し訓令又は通達を発することができる。」と定める。

憲法における租税法の一考察

訓令、通達⁽¹⁰⁾は上級行政庁が下級行政庁に対し発するもので、下級行政庁、又はその職員は拘束されるが、一般国民を法的に拘束する法規ではない。しかしながら租税に関する通達は膨大な量に達しており法規ではないにもかかわらず租税行政の運用に当って果している機能は極めて大きくこれを無視することはできない。通達について、広瀬時江氏は次のごとく述べている。「法律の規定の範囲内で法律解釈の基準などを示した通達によって課税の公平を図り能率的な税務行政を運営するのは租税行政本来の目的にかなう合理的な方法であるといわなければならないまい。しかし、それだからといって通達は法律に代るものではない。それは、あくまでも租税法律主義に基づく租税の解釈などをめぐる補充的な意味をもつにすぎないのである。その合理的妥当性は所詮、法律の正しい解釈の範囲内でしか認められないものであって決して法律のような規範的拘束性をもつものではない。⁽¹¹⁾」

(5) 法の適否

法の解釈⁽¹²⁾は一般的にいった法の単なる客観的認識作用ではなく法の形で示された価値の体系を具体的に実現する実践的意欲の作用であり、従って法について幾つかの価値観が対立する以上、法の解釈が解釈者の主観的価値判断によって影響され、そこに幾つかの異なった解釈が現われてくることは避けがたいことである。税法についてみると租税債権者と租税債務者とが、それぞれの立場からの解釈論を展開することになるが結局は裁判所による解釈によって最終的に妥当する正しい法の解釈とその適用を確保する仕組みになっている。

憲法第76条1項は「すべての司法権は最高裁判所及び法律の定めるところにより設置する下級裁判所に属する。」と定め、3項は「すべて裁判官は、その良心に従い独立してその職権を行い、この憲法及び法律にのみ拘束される。」とする。そして憲法第81条で「最高裁判所は、一切の法律、命令、規則又は処分が憲法に適合するかしないかを決定する権限を有する終審裁判所である。」と定める。

このように裁判所の判決は抽象的な租税法規を具体化し明文化し、何が法であるかを宣言するものであって特に最高裁判所の判例の積み重ねによって判例法が

憲法における租税法の一考察

形成されていく。判例法は租税法律主義のもとでは重要な役割を果たしている。

注

- (1) 法律は国税に関するものと地方税に関するものとある。国税に関する法律は、国税通則法、国税徴収法、国税犯則取締法（以上は一般的性格を有するもの）。所得税法、法人税法、相続税法、租税特別措置法、酒税法、物品税法、揮発油税法、有価証券取引税法、印紙税法、登録免許税法等（以上は個別的性格を有するもの）。地方税に関する法律は地方税法。関税は関税法、関税定率法、関税暫定措置法等。
- (2) 憲法第92条「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。」憲法第93条「地方公共団体には法律の定めるところにより、その議事機関として議会を設置する。②地方公共団体の長、その議会の議員及び法律の定めるその他の吏員は、その地方公共団体の住民が直接これを選挙する。」憲法第94条「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。」
- (3) 地方税の場合を租税法律主義の例外とする場合もある（清永敬次著 税法 ミネルヴァ書房 p. 29）が憲法第92条、94条から租税法律主義の原則に該当すると解釈されるべきと考える。
- (4) 「租税に関する規律を法律以外の他の規範にゆだねることを意味する。この場合、法律以外の他の規範とは政令、省令等の命令を指すものとは解し得ない。何故なら命令に法規の定律をゆだねることは一般に憲法の認めるところであるので、ここでことさら、そのことを規定する理由に乏しいからである。」（北野弘久著、前掲税法講義 1 p. 48）
- (5) 政令は通常「〇〇法施行令」と呼ばれる（法人税法施行令、所得税法施行令等）。省令は国税の場合、大蔵省令、地方税は通常、「〇〇法施行規則」と呼ばれる。税法の解釈は難解といわれる理由の一つに、条文におけるかつこ書き及び命令による委任が大量に行なわれていることがあげられよう。例えば、法人税法 164 条に対し、法人税法施行令 190 条、施行規則 67 条。所得税法は法律 244 条に対し、施行令 336 条、施行規則 102 条を数える。法人税、所得税には、このほかに租税特別措置法関係が加わる。
- (6) 清宮四郎著 憲法 1 有斐閣 p. 424
- (7) 憲法第73条 6号但書「政令には特にその法律の委任がある場合を除いては、罰則を設けることができない。」内閣法第11条「政令には、法律の委任がなければ義務を課し、又は権利を制限する規定を設けることができない。」
- (8) 別冊ジュリスト (No. 17) 租税判例百選 有斐閣 p. 14 村井正稿「法律と政令」。時の法令 (346号～350号) 成田頼明稿「問題をはらむ委任立法」

憲法における租税法の一考察

- (9) 告示の例として「寄付金控除の対象となる寄付金又は法人の各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入する寄付金を指定する等の件」がある。この告示は所得税法78条2項2号、法人税法37条3項2号に基づくものである。
- (10) 租税に関する通達には、各税法について逐条的にその解釈、取扱基準を示す基本通達とそうでない個別的な個別通達とがある。
- (11) 広瀬時江著「所得税法人税の原理原則」税務研究出版局 p. 47
- (12) 租税法の解釈に当って、田中二郎博士は、「租税法律主義の原則は当然、法条の厳格な解釈を要求するものではなく法律上の概念又は用語は、それぞれの法律の規定の趣旨目的にそうよう合目的に解釈すべきでありこの意味において概念の相対性を認めるべきである。もっともそのために特定の概念又は用語に伴う予測可能性の限界を超える拡張解釈が許されるべきものではない。」とされる。田中二郎著「租税法」有斐閣 p. 81

V 租税法律主義の内容⁽¹⁾

(1) 課税要件法定主義の原則

租税法律主義の原則は立憲民主主義国家における税法の基本原則であり前述したごとく国の根本法たる憲法によって保障されるものである。それは前述の憲法第30条、84条の検討で明らかにされたように、国家は租税に関する重要な事項は法律で定めなければならないし、法律の定めなしには賦課徴収が不可能とされる。もちろん国民は法律の定めなしには租税を課せられることはない。このように租税法律主義の原則は立法上の原則として誰れが、いかなる法形式で租税に関する定めを定め得るかに関するものであり、これを課税要件法定主義の原則と呼ぶ。即ち租税に関する重要な事項は、国民の代表機関である国会で能うかぎり詳細に規定されなければならないとするもので、租税法律主義の根本となる理念である。このほか、租税法律主義の趣旨の中には次のような原則が内在している。

(2) 課税要件明確主義の原則

この原則も立法上の原則として存する。租税に関する定めはできるだけ一義的に明確でなければならないとする。もし税法に定めるところが多義的概念をもつならば、それは結局、税務行政庁の恣意を許す結果になる。即ち、不明確な定め

憲法における租税法の一考察

は行政庁に一般的、白紙的委任をするのと同じ結果になりかねない。よって課税要件明確主義の原則が成り立つというものである⁽²⁾。

(3) 遡及立法禁止の原則

過去の事実に遡及して租税効果をもたらすような立法はできない。法律の明文規定によって遡及的に納税者の利益に変更することは許されるとしても、不利益に変更することは許されない。なぜならば租税法律主義の原則には予側可能性と法的安定性の要請が含まれているからである⁽³⁾。

(4) 合法性の原則

この原則は執行上の原則である。課税要件が、充足されているかぎり税務行政庁には、課税の減免の自由はなく、又徴収をしない自由もなく法律で定められたとおりの税額を徴収しなければならないとするもので、相手によって異なる扱いは許されないとする画一強行性の原則である⁽⁴⁾。

注

- (1) 金子 宏教授は①課税要件法定主義、②課税要件明確主義、③合法性の原則、④納税者の権利保護の四つを挙げておられる。新井隆一編、「租税法講義」青林書院新社 p. 10-16
- (2) 青木茂康著 前掲書「租税法要論」p. 19
- (3) 「基本法コンメンタール」憲法、日本評論社、北野弘久稿「租税法律主義」。青木茂康著 前掲書 p. 19
- (4) 前掲「基本法コンメンタール」北野弘久稿 p. 243. 青木茂康著 前掲書 p. 19

Ⅵ 広義における租税法律主義

租税に関し、わが国憲法が直接的にふれている規定は、第30条、第84条である。前述の考察がそれであり、これは狭義における租税法律主義の原則といえる。

憲法第98条は憲法がわが国最高の法規であると宣言する。第99条では、国の最高機関であり、かつ、国の唯一の立法機関たる国会を構成する国会議員等に憲法を尊重し擁護する義務を課している。国民は憲法によって、基本的人権を基礎として多くの社会的権利を保障される。租税法律主義の原則のもとでは、かかる基

憲法における租税法の一考察

本的人権及び社会的権利の保障された形、即ち、憲法理念を基礎にして構成されなければならない。ここに広義における租税法律主義を論じる趣旨がある。

(1) 法の下での平等の原則

憲法第14条1項は「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。」と定める。国民の平等権即ち国民が法上差別されないことを国家に対し主張し得る権利を定めていると同時に一般的な平等原則を宣言しているといえる。これは国民の基本権を定めると共に、憲法以下一切の法秩序を支配する原則を宣言しているものと考えることができる。いいかえれば、法の下での平等とは国民が法上差別されないことの表明であって、立法、行政、司法いずれの機関も国民を差別して扱うことを許されないことを意味する。ここに法とは、法律、命令、慣習法等一切の法をいう。国民の側からみると、法上差別されないことを国家に対し主張し得ることを内容とする権利であり；国家の義務の側からみると、国家は法定立の面においても法適用の面においても法上差別してはならないということである。1項の前段はすべての人に対し平等な権利が定立されなければならないものであり、特定の個人や特定の集団を差別することは許されないとするものである。又、法を適用する上においても、人により差別してはならないし、行政機関及び司法機関は法の定めのない扱い（差別）をしてはならないという義務を負うのである。さて、平等の概念は絶対的平等ではなく相対的平等を指す。それは現実に生活している人間が事実上差異を有するからである⁽¹⁾。

第14条1項の憲法規定を租税に適用するならば、租税の立法においては、平等（相対的平等）課税をはかると共に法の適用面においても平等の原則を要求するものである。法の下での平等の原則は、法定立の上でいかなる制約を受けるかについて次の二つの場合を考慮する必要が生ずる。その第一は、納税義務者について租税関係による差別的取扱を禁ずるというものであって、国民は平等に租税を負担しなければならない。即ち、人種、信条、性別、社会的身分又は門地等によって、納税義務の免除又は軽減を受ける特権を有してはならないものである。例外

憲法における租税法の一考察

として公益法人、治外法権者等の制限的納税義務者がいる。又、低所得者、老年者、寡婦、身体障害者、傷病者等は納税義務の軽減を受けるが、これは相対的平等の原則の要請によるものである⁽²⁾。法の下の平等は経済的平等をも含み、それは経済的強者と経済的弱者の間に事実上存在する不平等を打破して経済的機会の均等を作り出すことに意義があるのである。このことは、つぎに考慮される応能負担の原則の要請に通ずる。税法は国民の負担能力に応じて、公平に負担されなければならないとする、相対的平等を定める場合の合理的基準となる場合である。即ち、担税力の客体たる所得の帰属を正しく把握し、公平に負担せしめることによって経済的差別を排除しようとするものである。このような経済的給付能力に比例して課税するという犠牲の平等の考え方に立つ課税制度が累進課税制度であり、現行の逆累進的傾向は、すみやかに是正されるべきであろう。

最近（昭和49年5月30日）における京都地方裁判所の、いわゆるサラリーマン訴訟判決⁽³⁾は、その内容において法の下の平等の原則に抵触する要素を多分に含んでいる。その問題点を列挙すれば次のとおりである。

- ① 給与所得の必要経費の意義の問題
- ② 給与所得控除制度の趣旨の不明確性と制度の合理性の問題
- ③ 各種所得の把握の不均衡（捕捉率の格差）の問題
- ④ 社会保険診療報酬に対する租税特別措置の合理性の問題
- ⑤ 米穀の予約売渡代金に対する租税特別措置の合理性の問題
- ⑥ 利子所得、配当所得等に対する分離課税の特例の合理性の問題等。

特に所得捕捉率不均衡の問題は長年にわたって論じられ、いまだに解決されないで今日に至っている。又、社会保険診療報酬に対する租税特別措置は何回も廃止の方向で審議されながら、うやむやにされてきた問題である。租税特別措置法における既得権化の見本のような存在であり世間一般の評価も悪名高く不平等税制の最たるものとして非難的となっている。租税特別措置法と憲法第14条の関連は非常に多くの問題を内在しているといえる。

その他の例としては、東京都企画調整局発表の資本金別法人の税負担率調べ

憲法における租税法の一考察

(稿末の資料参照)がある⁽⁴⁾。それによると、大企業ほど税の負担率が低いという結果が示される。いわば逆累進の実態が明らかにされている。ここでも、租税特別措置の合理性が問題とされている。北野弘久教授は資本家の階級性として税法の階級性を論じられる⁽⁵⁾。このような点から考えるならば租税特別措置は、ますます企業格差、所得格差を広げ、大企業、大資本家に有利に働くと考えられる。

(租税特別措置の適法性の問題は別の機会において論じたいと考えている。)

特定な団体の政治的圧力によるとか、租税歳入のみを目的とした租税理念の欠けた税法は、結果において、ある経済的地位にある者を優遇し、あるいは重課し、法の下での平等の原則に反して経済的差別を生ずる事例が多い。又、最近に至って負の所得税が論議されるようになった。平等課税の面から考えて、意義のあることである。しかしながら、負の所得税導入の前程としてまず現行の逆累進傾向を是正し、公平な累進税制度を確立しなければならないし、担税力の大きい資産所得の課税強化、あるいは10、5、3、1、といわれる所得捕捉の不公平も正されなければならない。即ち、負の所得税の導入を図る前に、まず、納税者の総合的な負担の公平を図り、国民の納得を得るようにしなければならないだろう。このように、法の下での平等の原則は租税全般に関連し税法にとって重要な要素をもつことになる。

(2) 最低生活保障の原則

第25条1項は「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。」と定める。これは国民の生存権保障の規定である共に、それは生存権的基本権を保障した総則的規定である。次の第25条2項以下28条までは、その具体的規定である。生存権的基本権とは国家の積極的な関与、配慮などによって国民の現実の生存に必要な諸条件(教育をうける権利、26条。労働に関する権利、27条、28条。)の保障を要求する権利の総称である。又、財産権に対する制限が第29条2、3項に定められていることから同条1項の財産権の保障規定により生活権を保障されている者以外に対しても最低限度の生活保障が行なわれるべきことを意味する。従って、本条1項は以上の生存権保障の規定に対する総則的規定である

憲法における租税法の一考察

と共に具体的には、これらの規定でカバーされない国民即ち労働能力又は財産を持たない国民がその最低限度の生活維持の為に生活保護の請求権を有することを定めたものである⁽⁶⁾。北野弘久教授は第25条を考察して次のように述べておられる。「国民の最低生活の保障は国がその全国家作用を通じてなすべきものであって、単に厚生立法その他の個別的な積極的立法による保障だけを意味するものではない。むしろ租税作用によって、一般国民の最低生活を危殆におとしいれ或いはその明日への生命すら危険ならしめることの方が多いのが現実である。租税関係を構成する個人は、現在、国民の殆んど全部に及んでいるのであるから租税作用を通じての保障こそ一般的であるとみられる。国は租税作用を通じて国民の最低生活を危機におとしいれない程度において租税を賦課し徴収しようとする保障の方法も憲法の要請するところとみななければならない。⁽⁷⁾」

具体的に検討してみるならば、先ず間接税については生活必需品に対する課税の免除が考えられる。直接税では、担税力の測定、負担能力の限界を定める課税最低限の問題、あるいは国民が支出する医療費、教育費、家族扶養費、通勤費、住居費、各種保険料の負担、その他必要経費の問題等がある。かかる見地から現行租税制度をみると所得控除（基礎控除、配偶者控除、扶養控除、障害者、老年者、寡婦、勤労学生控除、医療費控除、各種保険料控除等）非課税所得、免税所得等は25条の要請といえる。これらの中には、サラリーマン訴訟で現実に問題を提起されており、法の下での平等の原則とも関連する⁽⁸⁾。国民の租税負担がそれぞれの国民の担税力に相応しているかどうか、税法の制定に当っては立法者は国民の生活状況を的確に把握し正確な担税力測定のもとに租税を公平に配分するため努力されなければならない。北野弘久教授は税法の階級性の問題で「租税法主義は、まず立法の段階で法の下での平等の原則と最低生活保障の原則を要請することによって、そこに消極的ではあるが階級法にある働きかけをなす。その働きは租税法における階級性をいささかなりとも阻止しようとする機能を有する。⁽⁹⁾」と述べられる。

(3) 財産権不可侵の原則

憲法における租税法の一考察

憲法第29条は「①財産権は、これを侵してはならない。②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。③私有財産は、正当な補償の下に、これを公共のために用いることができる。」と定める。

第1項が保障する財産権は基本的人権としての憲法上の権利であるとする個人が自からの生命を維持し家族を養育し精神的文化的活動を行なうに必要な物質的財貨や無形の財産を獲得し自由に処理することを認める個人的財産権である。又、1項に定める財産権の保障は財産権一般の保障を指すようにみえる。例えば、独占形態の資本、即ち資本主義の大企業の財産は、どこからみても基本的人権としての実体をもつ価値であるとはいえない。財産権一般の保障という観点からすれば、1項にいう財産権概念に包摂されざるを得ない。しかし基本的人権保障の視点から規定するかぎりそれは保障の意味を異にしているとみななければならない。社会的にみて第3項における制限が要請されるのは人権範疇に含まれる財産ではなくむしろ、独占形態の財産である⁽¹⁰⁾。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。」という法律には、国家が法律に基づいて反対給付の意義を有せず無償で国民に賦課する、いわば財産権を侵害する場合の税法は含まれないと解する。それは国家が行政権の主体として行なう具体的政策についての制約と財産の不可侵権との関係を明らかにしたものと考える。この点について阿南主税氏は、「租税の賦課は、国が公共の福祉を中心とした政治目的を達成するに要する費用を、国民の担税力に応じて分担せしめることが目的で租税の賦課自体が公共の福祉とするものではないから、憲法が国家権力をもって財産権を侵害する租税について、特に国民の総意を反映する国会の議決、即ち、国民の承諾を表明する法律によってのみ負担の義務があるという、財産権の不可侵に対する例外の場合を宣言したもので一般的に公共の福祉との関係を規定したものでない」と解する。⁽¹¹⁾と述べておられる。又、こうもいわれる。「租税は国家が個々に国策として遂行する場合の財産権の侵害ではなくて、広く、総合国策としての統治費用を獲得するための財産権の侵害であるから、公共の福祉に適合するように租税法を定めるのが目的ではなく、財産権はこれを侵してはならないと規定

憲法における租税法の一考察

した基本的人権を最高度に尊重しながら国家財政の機能との関連において、租税政策特有の不可侵論を体系化することを要すると解する。⁽¹²⁾」即ち、負担能力のない者の財産権は侵してはならないとするもので、憲法第25条でいう健康にして文化的な最低限度の生活を維持する財産権を保障することが基本的人権としての財産権の不可侵の限度であると考えられる。このように25条との関連において租税は国民の眞の担税力、的確な所得の把握によって公平に配分することこそ重要であろう。

(4) 納税者の権利保護の原則

憲法第32条は「何人も裁判所において裁判をうける権利を奪われない。」と定める即ち何人も裁判所の裁判によって一切の法令及び処分の適法、不適法の判断をうけることができるものである。又、憲法は終審としてでなければ行政機関が審判することを排斥していない。(76条2項)本条にいう裁判所において裁判をうける権利が保障されるものであると解される。税法上の争訟については、通常の行政争訟の場合と異なり原則として行政不服審査の手続によって争いが解決されない場合のみ、はじめて行政事件訴訟の手続により裁判所に出訴することが許される。

国税に関する審査請求は、従来、国税局に附置された協議団が、これを審理し、その議決に基づいて国税局長が裁決することとされていたが、昭和45年5月、国税不服審判所の創設により、これを国税局長等の税務執行系統から完全に分離した第三者的性格を強めた機関とした。これにより納税者の権利保護の態勢は一段と前進したといえる。これは、法の適否の問題であって、納税者の意向をうけて、法の処分に対する適正、不適正を判断するものであり、何人にも保障される権利である。(制度の概要については稿末に図示する。)

不服審判に關しての法律は、若干については行政不服審査法の規定が適用される。

地方税に關しては、行政不服審査法第3条の規定するところにより異議申立は処分庁に審査請求は上級行政庁にすることができることになっている。

憲法における租税法の一考察

裁判所への出訴、即ち、行政事件訴訟に関しては、行政事件訴訟法が適用されるが若干の事項について税法に定めがある。

注

- (1) 橋本公亘著「憲法原論」p. 180-189
橋本公亘稿「現代における平等」現代法と国家 岩波書店 p. 117 以下
最高裁（昭和25年10月11日）判例 刑集四卷10号 p. 2037
最高裁（昭和25年6月7日）判例 刑集四卷6号 p. 961
- (2) 阿南主税著「所得税法体系」ビジネス教育出版 p. 283-287
- (3) 詳細は「シュトイエル」147号 三晃社を参照されたい。なお、判決文中における「租税法規といえども憲法を頂点とする法秩序体系の一環をなすものであるからそれは憲法の予定する諸原則に背反するものであってはならない。」は十分留意すべきことである。
- (4) 「エコノミスト」1974. 7. 16号 毎日新聞社 p. 14
- (5) 北野弘久著「税法の基本原理」中央経済社 p. 34
- (6) 前掲「基本法コンメンタール」佐藤司稿 p. 97-98
- (7) 前掲書「税法の基本原理」p. 71
- (8) 新井隆一教授は14条、25条との関連で応能負担の原則とされている。新井隆一著「財政における憲法問題」中央経済社 p. 39-43
- (9) 前掲書「税法の基本問題」p. 80
- (10) 前掲「基本法コンメンタール」影山日出弥稿 p. 114-115
- (11) 前掲書「所得税法体系」p. 276
- (12) 前掲書「所得税法体系」p. 288

Ⅶ 結 び

国家として運営、存立されていくためには国民に納税義務が生じ国家に課税権が起るは当然のことといわねばならない。しかしながら元来、国民の経済的負担たる租税が行政官庁の恣意に基づく課税がなされないために法律で厳格に規制することによって国民の権利を保護しようとするところに租税法律主義の意義が存する。よって税法の立法及び執行に当っては、憲法理念が最大限活用されなければならない。その意味からすれば、わが国における税法の法としての地立は、今もって低いといわざるを得ないだろう。税務の実状は課税権が強調され、ややも

憲法における租税法の一考察

すると納税者の権利が低く評価されがちである。これを打破するには、先ず国民の意識が税法を法として認識し理解を深めることこそ肝要である。課税権が立法府、行政府に濫用されないための監視の目を絶えず持つこと、それがためには、租税への知識、理解が必要なことはいうまでもない。一般的には、租税は国民主権に対応する当然の義務としてとらえられず、その対価として恩恵をうける、あるいは受益者の意識が強いといえる。そこに、租税はとられるものという意識が

〔付〕 参考資料 1

表1 資本金別法人の税負担率調（昭和47年度全国分）

| 資 本 金 区 分 | 所得金額 (A) 百万円 | 前年度法 人事業税 額 (B) 百万円 | 価格変動 貸 倒 退職給与 | | 租税特別 措置によ る減 価 償 却 (D) 百万円 | 受取配当 (E) 百万円 | ①～⑤ 計 (F) 百万円 | | |
|--------------------|--------------------|------------------------------|-----------------------|-----------------|---|--------------------|------------------------|-----------------|-----------------|
| | | | (A)+(B) (C) 百万円 | 準備金 ① 百万円 | | | | 引当金 ② 百万円 | 引当金 ③ 百万円 |
| (a) 100万円 未 満 | 245,911 | 18,181 | 265,092 | 15 | △1,101 | 4,488 | 3,172 | 988 | 7,562 |
| (b) 100万円 以 上 | 935,976 | 84,535 | 1,020,511 | 4,093 | 4,705 | 6,348 | 25,282 | 5,850 | 46,278 |
| (c) 500万円 以 上 | 571,319 | 52,426 | 623,745 | 2,517 | 7,856 | 1,474 | 18,569 | 4,649 | 35,065 |
| (d) 1,000万円 以 上 | 1,449,382 | 152,148 | 1,601,530 | 4,507 | 30,723 | 14,006 | 61,975 | 14,990 | 126,201 |
| (e) 5,000万円 以 上 | 361,147 | 42,619 | 403,766 | 892 | 7,954 | 15,212 | 15,275 | 5,297 | 44,630 |
| (f) 1 億 円 以 上 | 1,125,328 | 113,051 | 1,238,379 | 7,962 | 19,700 | 77,781 | 37,828 | 20,700 | 163,971 |
| (g) 10 億 円 以 上 | 1,332,486 | 131,439 | 1,463,925 | 5,148 | 34,985 | 59,058 | 46,344 | 38,196 | 183,731 |
| (h) 50 億 円 以 上 | 536,311 | 58,720 | 595,031 | △ 99 | 9,259 | 27,498 | 21,009 | 27,180 | 84,847 |
| (i) 100円億 以 上 | 2,326,109 | 212,773 | 2,538,882 | △2,891 | 5,054 | 119,931 | 146,095 | 148,964 | 417,153 |
| 計 | 8,884,969 | 865,892 | 9,750,861 | 22,144 | 119,135 | 325,796 | 375,549 | 266,814 | 1,109,438 |

(注) 1. 国税庁発行「法人企業の実態」(昭和47年)分をもとに作成した。なお①～③は同(46年分)との差によった。
2. 法人事業税(F)は、所得金額(A)から外国税額を差し引いたものに、(a)は8%, (b)は10%,

憲法における租税法の一考察

働く。租税を国民主権に対応する義務と考えるならば、そこには必然、納税者としての自覚が生まれてくるはずである。租税はとられるものとしてでなく、納めるものという意識、租税を納めることが社会愛に通ずるといった倫理感が持てる状態こそ望ましい。そのためには国家は国民の信頼を得る政治、国民が、国家愛、社会愛をもてるような政治が行なわれなければならないと考える。

— 前年度法人事業税を加算

(都企画調整局作成)

| 税 額 | | | | | 税 負 担 | | | |
|------------------|------------------|------------------|------------------|-----------------------|------------------|---------------------|---------|-------------|
| 算出法人 税 (E) | 実質法人 税 (F) | 法人住民 税 (G) | 法人事業 税 (H) | 合 計(I) (F)+(G)+(H) | 法 人 税 (F)/(C) | 法人三税 (I)/(C)+(D) | (I)/(C) | (I)/(C)+(D) |
| 百万円 | 百万円 | 百万円 | 百万円 | 百万円 | % | % | % | % |
| | (-) | | | | | | | |
| 77,573 | 77,573 | 11,403 | 19,753 | 108,729 | 29.26 | 28.45 | 41.02 | 39.88 |
| | (35) | | | | | | | |
| 294,599 | 294,564 | 43,306 | 93,597 | 431,467 | 28.86 | 27.61 | 42.28 | 40.45 |
| | (29) | | | | | | | |
| 190,524 | 190,495 | 28,007 | 62,845 | 281,347 | 30.54 | 28.92 | 45.11 | 42.71 |
| | (548) | | | | | | | |
| 501,963 | 501,415 | 73,789 | 173,920 | 749,124 | 31.31 | 29.02 | 46.78 | 43.36 |
| | (410) | | | | | | | |
| 127,307 | 126,897 | 18,714 | 43,337 | 188,948 | 31.43 | 28.30 | 46.80 | 42.14 |
| | (2,176) | | | | | | | |
| 398,968 | 396,792 | 58,648 | 134,999 | 590,439 | 32.04 | 28.29 | 47.68 | 42.10 |
| | (3,881) | | | | | | | |
| 458,740 | 454,859 | 67,435 | 159,708 | 682,002 | 31.07 | 27.61 | 46.59 | 41.39 |
| | (2,102) | | | | | | | |
| 188,554 | 186,452 | 27,717 | 64,196 | 278,365 | 31.33 | 27.42 | 46.78 | 40.94 |
| | (9,343) | | | | | | | |
| 813,304 | 803,961 | 119,556 | 273,775 | 1,197,292 | 31.67 | 27.20 | 47.16 | 40.50 |
| | (18,524) | | | | | | | |
| 3,051,531 | 3,033,007 | 448,575 | 1,026,130 | 4,507,712 | 31.11 | 27.93 | 46.23 | 41.51 |

(c)は11%、(d)~(i)は12%の平均税率を乗じて算出した。また、前年度分法人事業税額(B)は同46年分所得金額に資本金区分別に(H)と同じ区分による平均税率を乗じて算出した。

3. 法人住民税額(C)は、算出法人税額(E)に14.7%を乗じて算出した。

憲法における租税法の一考察

表 2 資本金別法人の税負担率調 (昭和47年度全国分)

(都企画調整局作成)

| (区 分) | | (資 本 金 区 分) | | | 合 計 |
|-------|-----------------------------|-------------|--------------------|---------|--------|
| | | 1 億円未満 | 1 億円以上～ 100億円未満 | 100億円以上 | |
| | | 億円 | 億円 | 億円 | 億円 |
| 1 | 所得金額 A | 39,147 | 32,973 | 25,389 | 97,509 |
| 2 | 法人税額 (算出税額) B | 11,920 | 10,426 | 8,133 | 30,515 |
| | $\frac{B}{A}$ | 30.4% | 31.7% | 32.0% | 31.3% |
| 3 | 準備金 C | 253 | 936 | 876 | 2,065 |
| 4 | 引当金 D | 916 | 2,283 | 1,250 | 4,449 |
| 5 | 特別償却 E | 1,243 | 1,052 | 1,461 | 3,756 |
| 6 | 受取配当 F | 318 | 861 | 1,489 | 2,668 |
| 7 | 技術等浦外所得の特別控除 G | 4 | 63 | 95 | 162 |
| 8 | 試験研究費の税額控除 H | 10 | 82 | 93 | 185 |
| | $\frac{B-H}{A+C+D+E+F+G}$ | 28.4% | 27.2% | 26.3% | 27.4% |
| 9 | 交際費の損金不算入 I | 1,230 | 1,482 | 612 | 3,324 |
| | $\frac{B-H}{A+C+D+E+F+G-I}$ | 29.3% | 28.3% | 26.8% | 28.3% |

(注) 1. 国税庁発行「法人企業の実態」および「衆議院大蔵委員会提出資料」(大蔵省)をもとに作成した。

2. 所得金額には法人事業税の前年度税額を加えた。

表 1, 2 はエコノミスト 1974. 7. 16号 毎日新聞社 p.10～20 より抜萃。

(注) ① 税負担をみると (表 1 参照)

法人三税の負担率は 100億円以上が 40.5%, 1,000万円～5,000万円が43.3%
法人税だけについては " 27.2%, 100万円未満 28.45%
と逆累進を示している。

② 逆累進を構成するものに引当金がある。

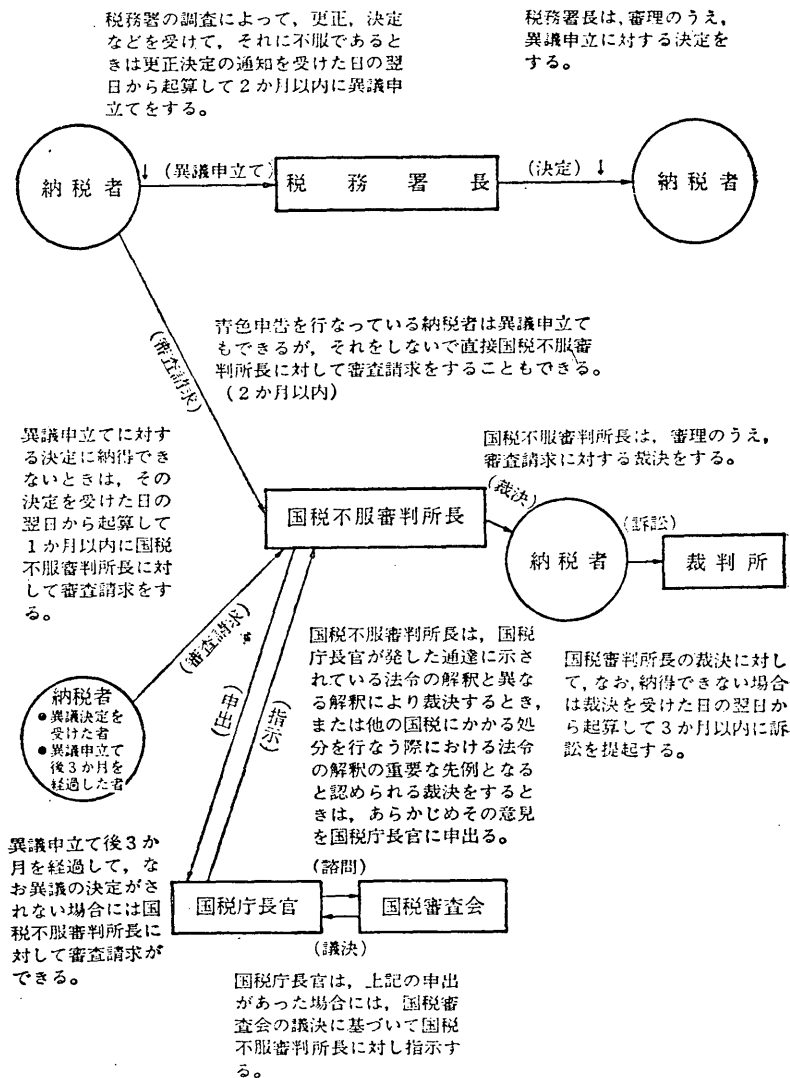
引当金を引当てできる企業と引当てをしない企業がある。

③ 株式の所有割合が、個人所有 3 割に対し法人所有が 7 割を占める。しかも大企業に集中する。このような点から受取配当の益金不算入の制度の恩恵は大企業に大きいといえる。

④ 自己資本充実の名目でとられる配当軽減措置も問題がある。即ち、この制度によって大企業の税負担の軽減がいちぢるしい。

憲法における租税法の一考察

参考資料2 現行の権利救済制度のあらまし(図式)



(注) 税務争訟の基礎知識 松沢智著 中央経済社 p. 331 より抜萃。