

中央大学 会計人会 会報

発行所 中央大学会計人会

〒116-0003 東京都荒川区南千住5-25-14

税理士法人 荻野会計事務所内

<http://chudai-kaikeijin.jp>

発行人 会長 荻野弘康



租税の法的概念と法の支配

坂田 純一

一 はじめに

ある意味、戦後培ってきたわが国の安全保障のあり方そのものを変えるかもしれない安保法制が、先の通常国会で可決成立した。近代民主主義の基本とされる立憲主義の尊重は当然のことであるが、法案審議の途中では「法の支配」や「法的安定性」などの言葉がマスコミ紙上を騒がせた。本稿ではそうした安保法制をむろん論じることが主旨でない。

編集子の依頼により本稿を執筆しているが、実は本稿は税理士業務 35 年を節目に大学院修士課程に進学した時の修士論文の一節（若干補正）を改編したものであり、実務家として租税法理論を改めて学んだものである。そのため、本稿では脚注など引用文献がほぼ修学当時のままとなっていることをご理解いただきたい。なお、脚注の方が多いのはベースが修士論文の故である。ただし、脚注にも本稿にとって参考となる研究者の先行理論が網羅されていると思われるのでご覧いただければ幸いです。

二 租税の法的概念

租税法とは租税に関する法のことを指すが、わが国で実定されている租税法では、国税通則法¹に「国税」の定義とし、国税の範囲を「国税・国が課する税のうち、関税、とん税および特別とん税以外のものをいう。（国通2一）」と定めたものがあるのみで、ドイツのごとく、「租税」そのものを定義した条項は存在しない。そのため、成文法において租税を明確に定義している外国の稀な例としてドイツのものが挙げられている。1919年に制定されたドイツ租税基本法（ライヒ租税基本法：RAO）第1条は「特別の給付に対する反対給付ではなく、給付義務につき法律が定める要件に該当するすべての者に対して、公法上の団体が収入を得る目的で課する一回かぎり又は継続的な金銭給付をいう。収入を得ることは、これを従たる目的とすることができる。関税及び吸い上げ金は、この法律にいう租税とする。」と「租税」を定義²しその意義を定めている。

たとえば「法は規範（norm）の一つであり、規範とは、社会の構成員に対し一定の行動を命令または禁止するおきで、あるいは、一定の行動を推奨または抑制する規則³である」と小室金之助は「法」を定義し、さらに「法は社会秩序を維持するという役割を果たすものであるにはちがいないが、法が人間にとって真に価値をもつのは、実は法的安定性をもたらすからであるということが出来る。すなわち、法が社会における一定の秩序を維持するための貢献度が些少であれば法的安定性に欠け、法としての価値も乏しい。法的安定性こそ根本的価値であり、法の目的である。⁴」と、特に、法的安定性の重要性を説いている。

税法は、租税に関する法であり、その存在形式は、原則として法律によらなければならないという条件を租税法の法源というたされている。そして、租税に関する法源としての成文法には、まず日本国憲法かあることを認識しなければならない。もともと、憲法に違反する法律または命令は無効⁵であるとともに、それに違反する課税庁の行為もまた効力を有しないことは論ずるまでもなく、この限りにおいて憲法は租税法の法源となる⁶。そこで、わが国における実定租税法に租税の定義が存在しないのであれば、租税国家体制（Steuerstaat）を前提としている日本国憲法の定め⁷の中に租税の法的概念を見出すことが必要と考える。

なぜならば、日本国憲法は、明治憲法と異なり⁸「主権は国民にある」との立場を明確にしたものとされるが、租税に

関する定めとしては、①「地方自治の保障（92条以下）による地方公共団体の課税権」、②「財政経費の充当と租税法主義（第7章、84条）」、③「反対給付を予定しない納税義務規定（30条）」、④「貨幣経済を前提とした経済社会構造からの金銭給付」などがあり、他にも租税上の基本原理として重要とされる租税平等主義（租税公平主義ともいわれるが本論文では「租税平等主義」という）を根拠づける同14条の規定など⁹が置かれている¹⁰からである。

新井隆一は、租税の法的概念をその構成から論じ、それは「①『租税の収納主体』つまり『課税の主体』が国または地方公共団体であること、②『納税の主体』が国の主権に服する者であること、③『租税の収納の目的』が公的・一般的収入であること、④『租税の収納の根拠』ないし『租税の収納の原因』が法律（条例）に定める要件を充足する事実の存在であること、⑤『租税の収納の方法』が強制的であること、⑥『租税の収納の内容』が金銭的給付であること¹¹」の六の要素に分けて理解することができるとしている。

租税の法的概念を考えると、それは国家権力側のいう概念をのみ単に鵜呑みにはできない。大切なことは、租税が現代国家形成の主要な目的の一つとされる国民の福祉¹²に寄与できるということ为前提とし、納税者側の立場に立脚¹³し、さらに納税者＝国民の人権に配慮したものとして構築されることが重要である。

三 租税法と法の支配

憲法上の基本原理としては、基本的人権の憲法上の直接保障—旧憲法下のいわゆる「法律ノ留保」(Gesetzesvorbehalt)の考え方の否定—とイギリス憲法上の「法の支配 (the rule of law)¹⁴」の原理の導入—行政国家より司法国家へ—ということが、指導原理であるとして提唱されている¹⁵。

近代立憲主義の要請する「法の支配」とは、個人の尊厳を最高の価値と認め、法も国家もそれに仕えるものとみなし、それに基づいて、個人の基本的人権を憲法で保障し、法律といえどもこれを侵すことを許さず、しかも、法律の定める内容や手続の適正性を要求し、そうして、裁判所の権威によって、この保障を確立しようとしていることをいうとされる。

「法の支配」には、「国民一般が法を尊重遵守すべきである。」という精神と「国家の権力保持者＝国家機関が法を尊重遵守すべきである。」という精神の二つの側面が存する¹⁶とされるが、もともと、「法の支配」は、自由主義および民主主義とが手をたずさえて、公権力に対して個人の権利・自由を守ろうとするもの¹⁷である。

公権力と国民の関係における人権の限界について、国民の権利保障を公権力に認めさせる側面から「法の支配」を強調した意見も多くある。このことに関して、芦部信喜は「特別の公法上の原因（法律の規定または本人の同意）によって成立する公権力と国民との特別の関係を『特別権力関係』という概念で捉え、そこにおいては、以下のような法原則が妥

当と説く理論を特別権力関係論という。それは、①公権力は包括的な支配権（命令権・懲戒権）を有し、個々の場合に法律の根拠なくして特別権力関係に属する私人を包括的に支配できること（法治主義の排除）、②公権力は、特別権力関係に属する私人に対して、一般国民として有する人権を、法律の根拠なくして制限することができること（人権の制限）、③特別権力関係内部における公権力の行為は原則として私法審査に服さないこと（司法審査の排除）である。しかし、日本国憲法は『法の支配』の原理を採用し、基本的人権の尊重を基本原理とし、さらに国会を『唯一の立法機関¹⁸』と定めているので、伝統的な特別権力関係論の説く法原則は、到底そのまま通用しえない。そこで、特別権力関係という観念を認める説も、この理論に修正を加え、人権規定が原則として適用されること、人権の制限は特別権力関係の設定目的に照らして必要かつ合理的な範囲内にとどまらなければならないこと、特別権力関係が私人の同意に基づいて成立した場合などを除いて、人権制限には法律の根拠が必要であること、特別権力主体（公権力）の違法な措置に対しては司法審査権が及ぶこと、などを認めるようになった。¹⁹」と説いている。また、「法律による行政の原理」は、いわゆる「法の支配の原理」と同じ内容を特つものとされている。この原理は、人による「力の支配」を排除し、「法の支配」するところに基づいて侵害行政から国民の基本的人権を擁護しようとするもので、法治主義をとる国

家²⁰における行政法の基本原理の一つとされている²¹。

国民の権利・自由を擁護することを目的とした原理とされる²²「法の支配」を租税法の領域に当てはめるとき、強大な徴税権力を持つ税務行政支配の制約（国家権力を法律で拘束）を意味するが、それは民主主義と自由主義という二つの潮流をもっか混合物であると考えられ、そのことは①租税法律主義の問題であり、②手続的保障の原則の問題であり、③納税者の権利保護の問題である²³といえよう。

当然に、上述の「法の支配の原理」からして、行政に関する法規はすべて成文法によらなければならない。齋藤明は「税務行政における『法の支配』とは『法律による税務行政の原理』であり、『通達による税務行政の原理』とは対蹠する憲法上の原理であって、それは他の行政のそれよりもとりわけ『法律による税務行政の原理』によって厳しく支配されなければならない。いうなれば『法律による税務行政の原理』は租税法の原理から創設されたものであるといつてよい。²⁴」と、税務行政における「法の支配」のあり方を説いている。

納税者にとって、租税法律主義の下で適正な納税義務の履行をなすべきは当然のことであるが、その場合肝心なことは、租税法の仕組みやその適用が、国民の財産権を保障できるかが問われることになる。市民革命（歴史的意味に使われるいわゆる“市民革命”をいう）を経験していないとされるわが国では、どちらか

といえば「法の支配（ここでは「租税法律主義」をいう）」を納税者自らの権利と認識することが希薄であるとされており、租税法律主義の理念を生きた原理として機能させるためには、不断に、適正な徴税権力の行使を求めていく納税者のエネルギーが必要である²⁵、といえよう。

わが国には納税者の租税法上の正当な権利利益の擁護を使命とする税務の職業専門家制度として、税理士が存在する。申告納税制度と形影相伴う一体の関係にある²⁶といえる税理士制度とは、昭和24年9月のシャープ勧告²⁷におけるそれまでの税務代理士法の姿勢についての見直し勧告を受け、昭和26年に法制度化されたものである。

シャープ勧告は、税理士の社会的存在意義を「納税者の代理を立派につとめ」、「税務官吏をして法律に従って行動することを助ける積極的で見聞の広い職業群」として捉え²⁸ている。すなわち、シャープは、税理士をして、税務行政における「法の支配」の擁護者として期待し、その制度創設を提唱したのである。



- 理』(Grundsatz der gesetzmässigen Verwaltung)のごとき形式的・手続的な保障と異なり、人権の保障を第一義とする実質的内容をもったものとして生成してきたのであった。」北野弘久著『増補税法の基本原則』中央経済社(昭和54年)2頁。
- ¹⁵山田幸男はA・V・ダイシー(イギリス)の古典的学説から「ダイシーは、イギリス憲法の特徴を、国会主権(the Sovereignty of Parliament)、法の支配(the Rule of Law)、憲法慣習(the Convention of the Constitution)という三つの指導原理に存すると説いたことは有名である。ここで『三権分立』の原理を説いていないこと、すなわち国会主権というのは立法府に行政府が従属し、国王の例外的な大権事項を別として、『行政権』というものの固有の存在を認めていないこと、換言すれば、『行政権まずありき』という憲法原理を容認していないことに、まずされた」と紹介している。山田幸男稿「イギリスにおける『法の支配』と行政法—わが国の継受の回顧と展望—」『磯崎辰五郎先生喜寿祈念 現代における「法の支配」』法律文化社(1979年)4~5頁。
・阿部照哉は「法の支配あるいはドイツ的法治国の原理は、本来、専断な君主の権力行使から国民の基本権を確保することを目的として成立し、展開された原理である。そして市民革命期における基本権は自由(および財産)をその主要内容とするものであった。したがって、法の支配と自由は同一内容の概念だったといえる。」としている。阿部照哉稿「法の支配と自由」『山田幸男他執筆磯崎辰五郎先生喜寿祈念 現代における「法の支配」』法律文化社(1979年)
- ¹⁶榎原猛稿「法の支配と憲法保障制度」『山田幸男他執筆『磯崎辰五郎先生喜寿祈念 現代における「法の支配」』法律文化社(1979年)211頁。
・榎原猛は、1959年ニューデリーで開催された国際法律家委員会の第一委員会(「立法部と法の支配」検討委員会)が下した「法の支配のもとにある自由社会における立法府の仕事は、個人としての人間の尊重を保障する諸条件を創設し、維持することである。この尊厳を確保するためには、個人の市民的、政治的権利を承認するのみならず、個人の人格の完全な発達に不可欠な社会的、経済的、教育的、文化的諸条件を確立することが必要である。」とする結論を紹介している。同上著213~214頁。
- ¹⁷清宮四郎著『法律学全集3 憲法I(第3版)』有斐閣(昭和54年)8~10頁。
- ¹⁸「国会は『国権の最高機関』であり、『国の唯一の立法機関』とされている(憲法第41条)。『唯一の立法機関』であるというのは、第一に、国会の両議院や最高裁判所の規則制定権のように憲法自身が認めている例外をのぞいて、国会が立法権を独占し、明治憲法のもとで認められていた緊急勅令や独立命令のように、国会をとおさない他の国家機関による立法を認めないこと(国会中心立法の原則)、第二に、明治憲法下の立法が最終的に天皇の裁可を必要としていたのとはちがって、国会による立法が、他の国家機関の関与なしに、国会の議決のみで成立すること(国会単独立法の原則)を意味する。渡辺祥三・甲斐道太郎・廣瀬清吾・小森田秋夫編『岩波新書・日本社会と法』岩波書店(1995年)160~161頁。
- ¹⁹芦部信喜著『憲法(新版)』岩波書店(1997年)102~103頁。
- ²⁰スイス税法学の民主主義的理論を築いたとされるエルンスト・ブルーメンシュタイン(Ernst Blumenstein 1876-1951)は、「法治国家は、概念的には単純な法学上の形式に還元される。即ち、国家において生起するものは、すべて法によって生起するのでなければならぬ。国家権力が市民に対して規範を離れて自由にその効力を発揮し得るような法律のない領域というものは存しない。国家権力が市民から何を要求し、市民が何を給付し、何を為し、何をしてはならず、もしくは何を忍容しなければならないかは、結局法律によって定まる。」とスイス民主主義の法治国家の形成について述べている。中川一郎著『税法の解釈および適用』三晃社(1961年)31~56頁参照。
- ²¹齋藤明著『租税法の論点(第12版)』中央経済社(昭和57年)56~57頁。
- ²²租税訴訟学会編『租税訴訟第1号—租税法における法の支配—』財経詳報社(2007年)3頁。
- ²³金子宏は、ルール・オブ・ローの意義について「識者によって若干の相違はあるが、その内容として、①行政権の活動が国民代表議会の制定した法律に基づかなければならないこと、②公権力の行使が恣意的なものであってはならず、またそれは適正な手続によって行われなければならないこと、および③公権力の行使によって権利を侵害された者は、十分な権利保護の機会を与えられなければならないこと、の3点をあげることには、ほぼ異論がないと思われる。」としている。金子宏稿「ルール・オブ・ローと租税法」『自由と正義』59巻3号(2008年)1頁。
- ²⁴齋藤明著『租税法の論点(第12版)』中央経済社(昭和57年)59頁。
- ²⁵租税訴訟学会編『租税訴訟第1号—租税法における法の支配—』財経詳報社(2007年)3~4頁。
- ²⁶坂田純一著『実践税理士法(新版)』中央経済社(平成27年)46頁。
- ²⁷占領軍総司令部の招きで、アメリカからコロンビア大学教授のカール・シャウプ博士を団長とする7名の租税専門家により組織されたシャウプ使節団が、日本の税制について調査・検討を行った。その報告書がシャウプ勧告である。同使節団は、昭和24年に第一次報告書を、昭和25年に第二次報告書を発表した。シャウプ勧告は、国と地方を通ずるわが国の税制全体の長期的なあり方を勧告しているが、その基本方針は、①公平な租税制度の確立、②租税行政の改善、③地方財政の強化の三点に要約することができる。金子宏著『租税法(第20版)』弘文堂(平成27年)56頁。
- ²⁸シャウプ勧告(昭和24年9月「第一次シャウプ税制視察団日本税制報告書」付録第4編E節附帯問題第4款「納税者の代理」)大蔵省主税局編『シャウプ勧告書の詳解別冊付録』大蔵財務協会(昭和24年)88~89頁。