

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



租税法律主義と納税者の権利

坂田 純一

一 はじめに

税理士法第1条は、「税理士は、税務に関する専門家として、独立した公正な立場において、申告納税制度の理念にそつて、納税義務者の信頼にこたえ、租税に関する法令に規定された納税義務の適正な実現を図ることを使命とする。」との税理士の使命条項を定めている。本稿で取り上げようとしているのは「租税に関する法令に規定された」のことである。一方、憲法30条は「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ。」としており、この使命との関連性を考察するとき、「法律の定めるところにより」を比較検討しなければならない。つまり「租税に関する法令」とは租税法律主義のことを意味しており、今回はそれと納税者の権利を題名としている。前回の別冊（第19号）と同様、新たに書き直してはいるものの執者のかつての修士論文（平成20年）が本稿の基となっているので、脚注等やや古いものがあることはお許し願いたい。

二 日本国憲法と租税法律主義

日本国憲法前文は「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、われらとわれらの子孫のために・・・この憲法を確定する。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。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。われらは、これに反する一切の憲法、法令及び詔勅を排除する。・・・日本国民は、国家の名誉にかけ、全力をあげてこの崇高な理想と目的を達成することを誓う。」とし、この憲法は国民によって制定された民定憲法であり、かつ主権は国民に存することを明らかにしている。

「この崇高な理想と目的」の「この」とは、憲法前文を指している。そして、「達成することを誓う」とは、国民は国家権力に憲法の遵守を要求することによって、憲法前文の理想と目的の達成、す

なわち憲法の基本原理の実現を誓っているとみるべき¹である。

「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、また、「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。」としていることから、国会は国民の代表（衆参両議員）によって組織された機関であり、国民主権⇒民主主義の原理が国民の代表機関である国会を通じて実現される国家の統治形態、議会制民主主義²を表明している。

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ことを必要とする。」と定め、国会において成立した租税法規⇒租税法律主義を宣明しているが、中川一郎教授は「税法には、他の法においてはその例をみない憲法の明定する租税法律主義がその根幹を成している。民主主義国家においては、いかに租税正義の実現をはかるためとはいえ、あるいは公共福祉という文言を援用してきても、絶対にこれを否定することはできない。これを否定することは、法治国家自体を否定することになるのである。³」とし、租税法律主義は、近代租税法制度の基本原理として、法治国家における重要な欠くことのできない原則⁴としている。このように、租税法律主義は、直接的には、租税について法律による規律の在り方を定めるものであるが、同条は、国民に対して義務を課し、または権利を制限するには法律の根拠を要するという法原則を租税について厳格化した形で明文化したも

のというべき⁵である。

金子宏東大名誉教授は、租税法律主義の内容として「課税要件法定主義」、「課税要件明確主義」、「合法性の原則」および「手続的保障原則」の4つを挙げている。

「課税要件法定主義」とは、「刑法における罪刑法定主義になぞらえて作られた原則で、課税の作用は国民の財産権の侵害であるから、課税要件のすべてと租税の賦課・徴収の手続は法律によって規定されなければならないということを意味する。」、「課税要件明確主義」とは、「法律またはその委任のもとに政令や省令において課税要件および租税の賦課・徴収の手続に関する定めをなす場合に、その定めはなるべく一義的で明確でなければならない。みだりに不明確な定めをなすと、結局は行政庁に一般的・白紙委任⁶をすることと同じ結果になりかねず、また納税者の経済活動における法的安定性と予測可能性を害することになりかねないからである。」、「合法性の原則」とは、「租税法は強行法⁷であるから、課税要件が充足されている限り、租税行政庁には租税の減免の自由はなく、また租税を徴収しない自由もなく、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。」、「手続的保障原則」とは、「租税の賦課・徴収は公権力の行使であるから、それは適正な手続で行われなければならない。またそれに対する争訟は公正な手続で解決されなければならない。」と、それぞれの原則の基本的考え方を述べている⁸。

三 租税法律主義と納税者の権利

納税者の権利の側面から租税法律主義を捉えれば「法律の規定の存在しない国民が租税を賦課されることはない」ということであり、課税庁の執行の側面からそれをみれば、「法律の規定の存在しない限り、課税権の行使によって、国民の私有財産権を侵害することができない」ということを意味⁹しているといえる。

この原則で最古のものとしてされているのは、1215年「いっさいの楯金もしくは援助金は、朕の王国の一般評議会によるものでなければ、朕の王国においてはこれを課税しない」としたマグナ・カルタ12条(Magna Carta)であり、そこにこの原則の萌芽があるとされる¹⁰。しかし、マグナ・カルタの条項が近代的な租税法律主義の理念を表しているかについては、それは封建制の下での限定的意味合いを持つものであるとの疑問¹¹も呈されている。

近代市民社会における租税法律主義の確立としては、1689年、イギリスで制定された「権利章典(Bill of Rights)」を挙げることができる。「権利章典」では、国王といえども議会の定める法に支配されるべきことを明らかにし、法の優位ないし法の支配を確立しており、租税についても「大権の名を借り、国会の承認なしに」長い間、又は異なった方法で国王のために金銭を徴収することは違法であると明記している¹²。

また、租税法律主義は歴史的にみても、ヴァージニア権利章典(1776年)の「代表なければ課税なし」にみられる市民闘

争が近代憲法を生み出す一つの主要な要因であったことに示されるように、国の課税権を国民代表議会の同意にかからしめ、民主的統制を及ぼすことを目的としたものであるといわれている。1789年のフランス人権宣言14条が『すべての市民は、自身で又はその代表により、公の租税の必要性を確認し、これを自由に承諾し、その用途を追及し、かつその数額・基礎・徴収及び存続期間を規定する権利を有する(訳は、高木=末延=宮沢編・人権宣言[岩波文庫]による)』とするのは、その端的な表明である。そうした意味で、この原則は、近代的な租税にとって自明の原則である¹³とされている。

20世紀の社会は、18世紀・19世紀の社会よりも執行権、とりわけ行政権の肥大化・優越化した社会となっており、それだけに課税庁の執行段階における不合理性の拡大の恐れが強いといわれる。執行権力の乱用を抑制しようという租税法律主義における納税者の権利保護の機能は、むしろ現代社会(21世紀)においてこそより重要である¹⁴と、いえよう。

四 おわりに

現在OECD加盟国のうち8割近くの国が納税者の権利を保障するため、納税者権利憲章を定めている。特に、G7加盟国に限ると、日本だけが、憲章という形での宣言はなされていない。もともと、わが国においても納税者権利憲章の制定は平成22年12月に閣議決定したものの、ねじれ国会や「納税者に権利はない」とする団体等からの反発を受け、その後、

制定の機運は見送られたままになっている。国際化は経済面だけでなく、制度面での国際化も必要不可欠である。ICT 化社会といわれ、人・物・金が一層グローバルになる中、わが国においても納税

者の立場を尊重する観点からの、憲章制定に向けての議論が再燃することを望んでやまない。

(Endnotes)

- 1 浦田一郎稿「前文」『小林孝輔・芹沢斉編基本法コメンタール（第5版）憲法』日本評論社（2006年）12頁。
- 2 野上修市教授は「議会制民主主義が現実のものとして機能するためには、①国民代表制の原則が国会の組織形成に貫徹されていること、②国民の意思が国会議員の意思・政策を媒介して国会の審議過程に反映していること、③国民の代表機関である国会が、国権の最高機関として、行政機関など他の国家機関をコントロールすること、の三つの基本原則が確立されていなければならない。」とする。野上修市著『解説憲法』東京教学社（1992年）92頁。
- 3 中川一郎著『税法の解釈および適用』三晃社（1961年）105頁。
- 4 スイスにおいて民主主義税法学を確立したとされるエルンスト・ブルーメンシュタイン（Ernst Blumenstein）は、ベルン大学学長就任講演において、「スイス民主主義の法治国家形成」と題し「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ものでなければならない。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、結局は法律によって定まる。」と述べている。すなわち、法治国家的に形成された民主主義がエルンスト・ブルーメンシュタインの税法学の基礎になっており、租税法律主義の原則が、法治国家における重要な欠くことのできない原則であることを明らかにしている。中川一郎著『税法の解釈及び適用』三晃社（1961年）36～37頁。
- 5 金子宏・佐藤英明・増井良啓・渋谷雅弘編著『ケースブック租税法（第2版）』弘文堂（平成19年）45～49頁。
- 6 金子宏教授は、法律と行政立法（政令・省令等）との関係について「租税立法においても、課税要件および賦課・徴収に関する定めを政令・省令等に委任することは許されると解すべきであるが、課税要件法定主義の趣旨からして、それは具体的・個別的委任に限られ、一般的・白紙的委任は許されないと解すべきであろう。この点で問題となるのは、具体的・個別的委任と一般的・白紙的委任の区別の基準であるが、具体的・個別的委任であるといえるためには、委任の目的・内容および程度（Zweck, Inhalt und Ausmass）が委任する法律自体の中で明確にされなければならないと解すべきである。（同旨、大阪高裁昭和43年6月28日判決行集19巻6号1130頁、大阪地裁平成11年2月26日判決訟月47巻5号977頁参照）それゆえ、この基準に該当しない委任規定は、一般的・白紙的委任とし

て無効であり、したがってそれに基づいて政省令の規定も無効と解される。」としている。金子宏著『租税法（第二十二版）』弘文堂（平成 29 年） 77 頁。

- ・ さらに金子宏教授は、課税要件明確主義との関係から「課税要件法定主義に対しては、ときとして、納税者にとっては、自らが負担すべき納税義務の内容が明確であること（課税要件明確主義）が最も重要であるから、課税要件が明確にされてさえいれば、政令・省令で定めてもよいのではないか、という意見を聞くことがある。しかし、これは租税法律主義における民主主義の要素を軽視するものであって、賛同しがたい。」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 卷 3 号（2008 年） 3 頁。
- 7 強行法とは、当事者の意思にかかわらず適用される法をいい、任意法（当事者の意思によって排除される法）とは区別される。強行法に属するものは、憲法・行政法・刑法訴訟法等、主として公法に属するものの大部分である。高梨公之著『法学（改訂 31 版）』八千代出版（平成 9 年） 138 頁。
- 8 金子宏著『租税法（第二十二版）』弘文堂（平成 29 年） 76～83 頁。
- ・ 三木義一教授は、租税法律主義には 課税要件明確主義のほかに「命令への白紙委任の禁止、通達の法源性の否定、類推・拡張解釈の禁止、行政先例法・慣習法の否定、不利益遡及の禁止、『疑わしきは納税者の利益に』等の法理がある。」とする。三木義一稿「財政」『大須賀明編現代法講義憲法』青林書院（1996 年） 281 頁。
- 9 新井隆一著『第 3 版・租税法の基礎理論』日本評論社（1997 年） 55 頁。
- ・ 齋藤明教授は「もちろんこの規定が国民の『納税の義務』の範囲を定めるところから、派生的に『国の課税権』を『消極の意味』において論ずることを全く否定するものではないが、それはこの原則、すなわち租税法律主義の原則を建前とする自己賦課主義の原則が制度として採用されていることから実証できる。」としている。齋藤明著『裁判にみる税法の解釈』中央経済社（平成 5 年） 43 頁。
- 10 「これは封建制の中で国王と諸侯が課税承諾権について取り決めたものである。」水野忠恒著『租税法』有斐閣（2003 年） 7 頁。
- 11 「マグナカルタにいう国王の課税権は封建制度の慣習によって認められてきた国王の課税権である。従ってこの条項は国王の課税権を封建法のせまい限界内にとじこめる反動的な意図をもっていると考えられる。」下村芳夫稿「租税法律主義の歴史的考察を中心として」『「税大論叢」第 5 号（昭和 47 年） 6 頁。
- ・ 新井隆一教授は「私有財産制度の成立の初期にあつては、君主の課税は、私有財産権に対する侵害とみられるに至っていたから、私有財産権の不可侵の原則の例外的存在である君主の課税権の行使についての制約という目的の達成のために、租税協賛権獲得の政治要求が生起したのである。この要求が、立憲政治と議会制度の確立の基因をなしたものであった。例えば、イギリスにおいて、君主に対する封建諸侯、これに続く新興市民階級の闘争とその勝利の成果であるマグナ・カルタから不承諾課税禁止に関する法律（1297）の制定に至って、租税に関する法律が議会の協賛を経なければその効力を有しない、とするいわゆる近代的意義における不承諾課税禁止の原則を確立せしめることになり、租税法律主義の原則を現象せしめたのである。」と紹介している。新井隆一著『第 3 版・

- 租税法の基礎理論』日本評論社（1997年） 57頁。
- 12 下村芳夫稿『現代における租税法律主義について－租税法律主義の歴史的考察を中心として－』『税大論叢』第5号（昭和47年）8～9頁。
- 13 樋口陽一・佐藤幸治・中村睦男・浦部法穂著『注釈日本国憲法下巻』青林書院新社（昭和59）1311頁。
- ・金子宏教授は「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。」としている。金子宏著『租税法（第二十二版）』弘文堂（平成29年）73～74頁。
 - ・新井隆一教授は「近代憲法理論の理解による租税法律主義の原理は、その実質的構成要素において、実体的要素としての『租税負担公平の原則』と手続的要素としての『正当課税手続の原則』とを包含しているものといえることができる。」としている。新井隆一著『課税権力の本質』成文堂（1972年）18頁。
 - ・租税法律主義を課税権者（国等）の立場から忠佐市教授は、「租税法律主義が論じられている場合においては、多くは納税者の財産権の保障の一面が強調されていて、課税権者の租税収入への期待という他の一面が同等の比重で論じられていない傾向がある。いうまでもなく、租税収入の確保の観点から考慮されているのであれば、租税関係において、私的自治の原理がなぜ原則的に排除されるのか、をはじめとする租税法特有の理論構成に当惑を感じさせることになる。租税法律主義の目的としては、上記のように租税収入の確保と財産権の保障の両面が表裏の関係にある、という前提に立つことによって本来の理解に達することになるはずである。」と論じている。忠佐市著『租税法の基本論理』大蔵財務協会（昭和54年）28～29頁。
- 14 北野弘久著『税法学原論（第六版）』青林書院（2007年）112頁。