

第1章 租税法律主義と租税公平主義の原則

本研究は租税行政庁による行政解釈の統制の必要性とその具体的な統制のあり方を考究するものであるが、まず本章において、租税法領域に存在する租税法律主義と租税公平主義という2つの重要な原則について確認する。

以下、租税の定義・機能・根拠に関する議論を概観した上で(第1節)、租税法律主義と租税公平主義の順にその内容等を確認するとともに、本研究との関係では、特に、租税法律主義の重要性を強調したいことを述べる(第2節ないし第4節)。

第1節 租税の定義・機能・根拠

1 租税の定義

日本国憲法は租税の概念について何ら定義をしていないが、租税法の通説は、租税を次のように定義付ける。いわく、「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」とする¹。かような租税の定義は、おおむね、租税法学²のみならず憲法学³における学説の多数説に該当するものといえる。かような通説に対しては、ドイツの議論を無批判に受け入れたものにすぎないなどの批判も存在するが⁴、いわゆる大島訴訟の最高裁昭和60年3月27日大法廷判決(民集39巻2号247頁)は、「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」と説示し⁵、通説が掲げる租税の定義とおおむね同様の定義付けを行っている。本研究においても、かような通説・判例における租税の定義に対する理解を前提として考察を進める。

2 租税の機能

租税という概念をどのように定義付けるかということは、租税の機能と深く関わる。租税は

¹ 金子宏『租税法〔第21版〕』8頁(弘文堂2016)。

² 田中二郎『租税法〔第3版〕』1～3頁(有斐閣1990)、清永敬次『租税法〔新装版〕』2頁(ミネルヴァ書房2013)など参照。

³ 宮沢俊義〔芦部信喜補訂〕『全訂日本国憲法〔第2版〕』710頁(日本評論社1978)、清宮四郎『憲法I〔第3版〕』262頁(有斐閣1979)、芦部信喜〔高橋和之補訂〕『憲法〔第4版〕』344頁(岩波書店2007)など参照。

⁴ 松沢智『租税法の基本原則—租税法は誰のためにあるか』9頁以下(中央経済社1983)、甲斐素直「租税法律主義における租税概念の外延について」日本法学61巻3号127頁以下(1995)など参照。なお、ドイツの議論については、中里実「憲法上の借用概念と通貨発行権」長谷部恭男ほか『現代立憲主義の諸相 上』657頁以下(有斐閣2013)も参照。

⁵ なお、いわゆるガンジー島事件の最高裁平成21年12月3日第一小法廷判決(民集63巻10号2283頁)は、「本件外国税を課されるに当たって、本件子会社にはその税率等について広い選択の余地があったということが出来る。しかし、選択の結果課された本件外国税は、ガンジーがその課税権に基づき法令の定める一定の要件に該当するすべての者に課した金銭給付であるとの性格を有することを否定することはできない。また、前記事実関係等によれば、本件外国税が、特別の給付に対する反対給付として課されたものでないことは明らかである。したがって、本件外国税がそもそも租税に該当しないということは困難である。」(下線筆者)と判示している。

富の再分配機能や景気調整機能等を有しているものの、その本来の機能は、財政需要の充足機能、すなわち公的欲求(国家は国民に各種のサービスを提供するために存在していると考え、国家が国民に提供すべきサービスの総和)の充足機能であると解されている。すなわち、国家がその存立を維持し、司法、警察、防衛、社会福祉その他これらのサービスを提供するためには、膨大な額の資金を必要とするところ、租税は、かかる資金を獲得するための手段であり、その性質上、国民経済の内部で生産された富の一部を特定の反対給付なしに権力的に国家の手に移すことを本質とするものであり、かような公的欲求の充足こそが、租税の本来の機能である⁶。

3 租税の根拠

上述のように、租税は、特定の給付に対する反対給付として課せられるものではないとされているが、それでは、国民が租税を負担しなければならないとする根拠は奈辺にあるのか。私有財産制を保障する国家においては、私有財産制とこれと矛盾する側面を有する租税とを調整する必要が生じるはずである⁷。この点については、大別して、租税をもって市民が国家から受ける利益の対価と見る考え方(利益説ないし対価説⁸)と、国家はその任務を達成するために当然に課税権をもち、国民は当然に納税の義務を負うとする考え方(義務説ないし犠牲説)の2つが存在する。いずれの考え方が妥当であるだろうか。この点については、「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負う」とする日本国憲法30条は、上記両説のいずれか一方に偏するものではなく、国家は主権者たる国民の自律的団体であるから、その維持及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り、いわば両者を止揚する意味でかかる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る⁹。

⁶ 金子宏「市民と租税」『租税法理論の形成と解明(上)』7頁以下(有斐閣2010)〔初出1966〕、最高裁昭和60年3月27日大法廷判決(民集39巻2号247頁)。

⁷ 島恭彦『財政学概論』81頁以下(岩波書店1963)。

⁸ 大淵利男教授は、グロチウス、ホッブズ、ロック、ルソーに至る近代自然法の思想と租税の論理について研究され、近代自然法の根本要旨について、①人は生まれながらにして自由・平等であること、②現実の法律を超えた普遍的な理想法としての自然法が存在すること、③人は国家の形成以前に、この自然法の下に自由で平等の生活を営んでいたこと、④人は自然状態を脱するために相互に契約を結んで国家状態に入ること、⑤しかしながら、個人の自然権や自然法は人間に固有な動かすことのできないもので、国家といえどもこれを侵害することができないこと、⑥自然法は社会結合以前より存在し、人間に本来、具有する根本法であり、自然界が秩序の下に運行しているように人間の行為にも何らかの秩序があるはずであり、人間の自然状態の下で働いた自然法は、国家成立後においても依然、最高の法として国家を束縛し、地上のいかなる権力によっても左右されないこと、⑦現実の法は自然法に背けば無効となること、⑧自然権の内容は主として生命・自由・財産であること、⑨租税は国家的利益に対する対価であると考え、と整理される(大淵利男『近代自然法思想と租税の理論』40頁(評論社1980))。

⁹ 金子・前掲注1、21頁。金子宏教授は、この点について、「国家が歴史的存在であって、利益説の前提である国家契約説は成り立ちえないとしても、日本国憲法が、国家をもって、国民に各種の公共サービスを提供し、その福祉を増進するための合目的的存在として観念している、と考えることは十分に可能であり、かかるプラグマティックな国家観のもとでは、国家を個人の意思を超越した存在と考える権威的国家思想は成り立ちえないと思われる。特に、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から、権威的国家思想を受け入れる余地は少ない。しかし、他方、租税をもって国家から受ける利益の

かような理解は判例の立場とも一致する。すなわち、最高裁昭和 30 年 3 月 23 日大法廷判決(民集 9 卷 3 号 336 頁)は、「おもうに民主政治の下では国民は国会におけるその代表者を通じて、自ら国費を負担することが根本原則であって、国民はその総意を反映する租税立法に基いて自主的に納税の義務を負うものとされ(憲法 30 条参照)、その反面において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が必要とされているのである(憲法 84 条)」と判示している。また、最高裁昭和 60 年 3 月 27 日大法廷判決(民集 39 卷 2 号 247 頁)も、「およそ民主主義国家にあっては、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自ら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)」と説示している。両判決とも、利益説又は義務説のいずれか一方に偏することなく、民主主義的租税観の立場に立っていることが看取されるのである。

いずれにしても、かような課税根拠論よりも深く議論すべきは、公的欲求を充足するのに必要なだけの税負担をいかなる原理に従っていかに国民の間に配分するかという課税原則論(租税法の基本原則論)の問題であるといえよう。それは次のような理由による。

そもそも、国家は、公的欲求の充足のための制度として現実に存在しており、国家がその財政需要を賄うためには、金銭的手段である収入を必要としているが、今日の租税国家においては、私的所有の制度の下に、財貨の生産と交換は基本的に私的経済活動に委ねられているから、国家が自ら財貨の生産に従事しそこから収入を得ることはむしろ稀であって、国家は原則としてその収入の大部分を租税に依存せざるを得ない。その意味で、租税は近代国家においてはいわば必然的な経済現象であるといえる¹⁰。国家が、程度の差こそあれ国家の運営費用を必要とし、かつ、私有財産制を前提とした運営を行うこととしているならば、運営費用に見合う国有財産の運用益等の収入が存在しない限り、国家の構成員たる国民が租税という国家の運営費用を共同で負担することは、いわば必然的な現象であるともいえよう。

かように、租税ないし国民による租税負担の必然性が肯定されるのであれば、その根拠を論ずることが決して無意味であるというのではないが、課税根拠論以上に重要なのは課税原則論、すなわち公的欲求を充足するのに必要なだけの税負担をいかなる原理に従っていかに国民の間に配分するかの問題であるという見方もなし得るところ、種々ある課税原則の中で、納税する市民の立場から見た場合、最も重要な原則は、後述する租税法律主義と公平負担の原則である

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。」と論じられる(金子・同書 21 頁)。なお、租税根拠論については、橋本徹「租税の根拠」金子宏ほか編『租税法講座第 1 巻 租税法基礎理論』117 頁以下(帝国地方行政学会 1974)も参照。

¹⁰ 金子・前掲注 6、11 頁。

と解されている¹¹。このことを踏まえ、以下では、両原則について、本研究で取り扱うテーマとの関連性の観点から必要と認める範囲で論じることとする。

第2節 租税法の基本原則としての租税法律主義

1 租税法律主義の沿革

租税は、一方的・権力的課徴金の性質を有しており、国民の富の一部を強制的に国家の手に移す手段であるから、国民の財産権への侵害の性質を有しているといえる(租税の権力性)¹²。かような性質から、租税の「賦課・徴収は必ず法律の根拠に基づいて行われなければならない、換言すれば、法律の根拠に基づくことなしには、国家は租税を賦課・徴収することはできず、国民は租税の納付を要求されることはない」¹³という租税法律主義の原則が要請される。今日においては、この租税法律主義の原則は、近代以後の国家に通有する課税原則としてその地位を確立しているといわれる¹⁴。この意味における租税法律主義は、近代法治主義、すなわち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の、租税の賦課・徴収の面における現われであると同時に、法治主義一般の確立に大きな影響を与えたものであると解されている¹⁵。以下、この点について確認しておく。

近代以前の国家においては、封建領主や絶対君主が戦費の調達や個人的欲望の満足のために国民に対して恣意的な課税を行うことが多かったため、勃興しつつあった市民階級のそれに対する抵抗が徐々に実を結び、「代表なければ課税なし」(No taxation without representation)という思想の下に、国民の同意、すなわち国民の代表者で構成される議会が制定する法律の根拠に基づくことなしに課税権を行使できない、という憲法原理が成立することになった¹⁶。かような意味における租税法律主義は、1215年のマグナ・カルタにおける、「一切の楯金もしくは援助金は、朕の王国の一般評議会によるのでなければ、朕の王国においてはこれを課さない」¹⁷という規定にその萌芽を求めることができる(ただし、かかる条項も封建制度を前提としたものであるから、かかる条項の存在をもって、近代的な意味における租税法律主義の現れであると評価することは早計であろう¹⁸)。

¹¹ 金子・前掲注6、11頁。

¹² 金子・前掲注6、11頁。

¹³ 金子・前掲注1、73頁。

¹⁴ ドイツ・イギリス・アメリカには日本の租税法律主義というテクニカル・タームに直接対応する原語は存在しないという見解として、小山廣和『租税法律主義』概念の確立』法律論叢4=5号109頁(2004)参照。

¹⁵ 金子・前掲注1、74頁。谷口勢津夫教授も「租税法律主義は、自由権保障原理としての法治主義の一場面として、課税権者による恣意的ないし不当な課税から、国民の財産および自由を保護すること、を目的(法の内部の目標設定という意味での『目的』)とする。租税法律主義の下では、税法は、そのような目的を実現するための手段であり、自由主義的税法(自由主義に基づく租税法律主義を根本原理とする税法)として性格づけられるべきものである。」と述べられる(谷口勢津夫『税法基本講義〔第5版〕』9頁(弘文堂2016))。

¹⁶ 金子・前掲注1、74頁。

¹⁷ 高木八尺=末延三次=宮沢俊義編『人権宣言集』40頁〔田中英夫訳〕(岩波文庫1957)。

¹⁸ 金子・前掲注1、74頁、島・前掲注7、83頁参照。

各種の負担はそれを課される者の同意を要するという原則を表現したこの規定は、その後、1628年の権利請願において「今後何人も、国会制定法による一般的同意なしには、いかなる贈与、貸付、上納金、税金、その他同種の負担をなし、またはそれに応ずるよう強制されないこと。」¹⁹という一文により再確認され、いわゆる不承諾課税禁止の原則として確立された²⁰。かような不承諾課税禁止の原則は、1689年に制定された権利章典(臣民の権利及び自由を宣言し、かつ、王位継承を定める法律)においては、「大権に名を借り、国会の承認なしに、(国会が)みとめ、もしくはみとむべき期間よりも長い期間、または(国会が)みとめ、またはみとむべき態様と異なった態様で、王の使用に供するために金銭を徴収することは、違法である」という規定に受け継がれている²¹。

かような経路を辿り、世界で初めてイギリスで確立した租税法律主義は、その後、アメリカ²²、フランス²³その他の諸国においても憲法原理として承認されるようになった。ここに、中世の絶対王政の時代において国王の手に握られていた課税権は、最初は国王ないし君主に対する協賛権として²⁴、後に権力分立体制下における立法権として、国民(市民)の代表者で構成される議会の手に移ることとなった。近代市民社会において市民の権利として認められた自由権と財産権は、その保障を権力分立という統治機構に求めるとともに、その後の経済社会の進歩により自由主義国家観の発展を招来せしめることとなるのである²⁵。

かように租税法律主義の発展・確立の歴史を顧慮すれば²⁶、本来、租税法律主義は自由主義

¹⁹ 高木=末延=宮沢・前掲注 17、60 頁〔田中英夫訳〕。

²⁰ 金子・前掲注 1、74~75 頁、田中・前掲注 2、71 頁。

²¹ 田中二郎教授は、これにより、国王の金庫に対して補助をするという在来の封建法的な原理が、用途について監督を受ける租税の賦課に同意するという真に市民法的な原理に変化したと述べられる(田中・前掲注 2、71 頁)。

²² アメリカ独立宣言、その後の各州憲法における権利章典よりも早く発布された、人権宣言の先駆をなすものといわれるヴァージニア州の権利章典(1776 年)第 6 条は、「議会において人民の代表として奉仕すべき人々の選挙は自由でなければならない。社会に対し、恒久的な共通の利害をもち、また愛着を有することを示すに足る、じゅうぶんなる証拠を有するすべての人は、選挙権を有する。かれら自身の同意、またはかくして選出されたかれらの代表の同意なしには、公共の用途のために、課税し、またはその財産を剥奪することはできない。また、同様にかれらが公共の福祉のために同意しない限り、いかなる法律によっても、束縛することはできない。」としている(高木=末延=宮沢・前掲注 17、108 頁以下〔斎藤真訳〕)。

²³ アメリカ独立宣言やアメリカの諸州の憲法における権利宣言を典拠としているフランス人権宣言(1789 年)は、「武力を維持するため、および行政の諸費用のため、共同の租税は、不可欠である。それはすべての市民のあいだでその能力に応じて平等に配分されなければならない。」(13 条)、「すべての市民は、自身でまたはその代表者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・徴収および存続期間を規定する権利を有する。」(14 条)と規定している(高木=末延=宮沢・前掲注 17、128 頁以下〔山本桂一訳〕)。これによって、①納税が国民の当然の一般的義務であること、②課税が国民の能力に応じて平等でなければならないこと、③課税に関する定めが、国民の代表者の参与により決められなければならないこと等の原則が確立したと解されている(田中・前掲注 2、72 頁)。

²⁴ 金子宏教授は、「今日の国民主義の下では、すべての公権力は国民に由来し、君主ないし行政府はもはや固有の課税権をもたないから、租税協賛権の観念は妥当しえない。その意味で租税協賛権の観念は、絶対主義から民主主義への過渡期の産物である。」と指摘される(金子宏「財政権力—課税権力の合理的行使をめぐる—」『租税法理論の形成と解明(上)』89 頁以下(有斐閣 2010)〔初出 1983〕)。

²⁵ 下村芳夫「現代における租税の意義—租税法律主義の歴史的考察を中心として—」税務大学校論叢 5 号 17 頁(1982)。

²⁶ 租税法律主義の歴史的背景については、井上一郎「租税法律主義の歴史的考察(1)(2)(3・完)」税法学 211 号

的側面からその意義を説明されるべきであるといえよう。そうすると、今日においては、課税権力は、国民の信託の下に、第1次的には議会による立法の形式で行使され、行政府はその執行として課税権力を行使するにすぎないので、日本国憲法もそのような課税権力行使の図式を前提として租税法律主義を定めていると解することができるから²⁷、現代において、自由主義的側面から租税法律主義の意義を説明する重要性は後退したかのではないかという発想も生まれて来る。しかしながら、租税政策の方向付けや決定は行政府によって行われることが多いし、法案の作成はほとんどすべて行政府によって行われていること及び租税法令の運用・執行について解決を必要とする新しい問題が生じた場合に、立法的解決によらずに、通達によって一ということは一行政の責任において一問題が解決される例が少なくないことを考慮すると²⁸、現代においても租税法律主義の自由主義的側面を強調することの重要性は少しも後退していないと考える。

2 明治憲法と租税法律主義

転じて、わが国における租税法律主義の歴史について確認しておきたい。わが国においては、明治22年(1889年)に公布された明治憲法(大日本帝国憲法)が、その62条1項において、「新ニ租税ヲ課シ及税率ヲ変更スルハ法律ヲ以テ之ヲ定ムヘシ」と規定し、租税法律主義を憲法原理として採用した。ただし、かかる規定をもって、明治憲法が、上記のような不承諾課税禁止の原則としての租税法律主義を採用したものと解することは適当ではない。同条2項は、「但シ報償ニ属スル行政上ノ手数料及其ノ他ノ収納金ハ前項ノ限ニ在ラス」と規定しており、「いやしくも行政上の手数料その他の報償的収納金であれば、その実質において租税と等しいものでも、すべて法律によることなく課徴できるものとし、ともすれば一項の定める租税法律主義の原則を破る惧れを残していた」からである²⁹。

明治憲法下における租税法律主義については、課税権力に対する議会ないし納税義務者たる国民のコントロールの不十分性の面からも留意しなければならない点がある。すなわち、明治憲法21条は「日本臣民ハ法律ノ定ムル所ニ従ヒ納税ノ義務ヲ有ス」と規定し、納税は国民の義務であることを明確にしている。須貝脩一教授は、かように、納税が国民の義務であるとすれば、「議会が毎年これを議定して、自由承諾の権を有し、承諾しないときは、政府の存立を失わせるごときことは認められず、ただ議会は新たに租税を課しおよび税率を変更するに当たって、適當の程度を決定するだけである。議会は理において、これを拒否することを得ない。しかし、間違つて拒否しても、現行の租税は旧によりこれを徴収す〔筆者注：明治憲法63条³⁰〕、であるから、政府は存立を失うことはない。政府はただ、天皇の信任にもとづくものである。この

36 頁以下、214 号 11 頁以下、215 号 20 頁以下(1968)も参照。

²⁷ 金子・前掲注 24、92 頁。

²⁸ 金子・前掲注 24、92 頁。

²⁹ 田中・前掲注 2、72 頁。

³⁰ 同条は、「現行ノ租税ハ更ニ法律ヲ以テ之ヲ改メサル限ハ旧ニ依リ之ヲ徴収ス」と定めている。

ような国民の服従義務に対応して、国の側には、租税を課する権利がある。ただ、その行使の方法としては、法律によることを要するので、議会の参加を認めるが、その参加は、ほんらいは、程度の議定の点に限られるべきである。これらのことが、租税に関する明治憲法の規定の意味するところであった」ことを指摘される³¹。そして、須貝教授は、「明治憲法が、納税の義務およびこれに対応する課税権を規定してきたのは、国民の世論に対し、また議会という新しい要素に対し、課税権を確立する必要があったからである。伊藤公〔筆者注：明治憲法を起草者の1人である伊藤博文公〕は、十分なタックス・マインドを持っていたのである。伊藤公が最も危険視し、恐れていたのは、主権在民の主義であった。主権在民の主義においては、議会が拒否すれば、政府はその存立を失うのである。」と論じられる³²。

また、小山廣和教授は、イギリスのような議会主権の伝統を持たないわが国の明治憲法体制の下にあっては、議会は、国民の代表機関としての性格が薄いものであり、しかもその議会で国会議員に与えられている権能は、承諾権あるいは法律の立案権ではなく、天皇大権下の協賛権³³にすぎなかったし、明治憲法下の租税法律主義における「法律」も、ドイツにおけると同様に、「国民の承諾」の法制度的表現ではなく、議会を通過したという手続履践の確認の法形式としての意味しか与えられなかったことを指摘される³⁴。

この点は、明治憲法の逐条解説書においても、わが国のような真正君主国体における欽定憲法の下においては、憲法は統治権行使の形式を定めたるにすぎないものであって、統治作用に人民の承諾を基礎とするものありとなすのは全く国体の観念に反するという理解を前提に、「新ニ租税ヲ課シ及税率ヲ変更スルハ法律ヲ以テ之ヲ定ムヘシ」とする明治憲法 62 条 1 項は、決してイギリスで確立された不承諾課税の原則を含む趣旨ではなく、国民の義務と帝国議会の権能とを尊重し、濫りに租税を徴収することなき旨を保障したものにほかならないと解説されているところである³⁵。

これらの指摘や解説を踏まえると、明治憲法下においては、国民が納税の義務を負っていることが強調されていた一方、納税に関する国民の承諾権は十分に保証されていなかったという実態が浮き彫りとなる。明治憲法下における租税法律主義については、課税権力に対する議会

³¹ 須貝脩一『税法総論〔増補〕』89～90頁(有信堂高文社1978)。

³² 須貝・前掲注31、90頁。そして、須貝教授は、「納税義務に関する明治憲法の意義は、利益享受説、交換説、対価説を、民約論にもとづく、国家の成立を危殆ならしめる謬説として、しりぞけ、歴史的國家観にもとづき、義務説をとり、日本臣民は法律の定める所に従い納税義務を負う義務(受動身分または受動地位)を有することを宣言することにあつた。そこにおいては、法律の定める所に従い、というのは、恣意的かれん誅求、自発的献上、または承諾にもとづく報酬、に対照せしめる意味で、税法による正供を意味する、とされたのである。したがって、法律の定める所に従い、は、いわゆる国民代表の承諾なければ納税なし、という意味よりも、むしろ、租税をできるだけ薄からしめるために議会がこれを議定することを意味し、これが立憲の要義であるとされたのである。つまり、議会は納税の諾否を定めるものではなく、ただこれを値切り得るだけであるとされた。議会の財政監督権の一部にすぎない、とされたのである。」と指摘される(須貝・同書8頁)。なお、須貝脩一「憲法と租税」法学論叢78巻3=4号4~7頁(1966)も参照。

³³ かかる協賛権は、いわば、議会を立法手続に参与せしめるにすぎないものである(穂積八東『憲法提要 下巻』496頁(有斐閣1910))。

³⁴ 小山・前掲注14、115頁以下。

³⁵ 清水澄『逐条帝国憲法講義〔第11版〕』472頁以下(松華堂1936)。

ないし納税義務者たる国民によるコントロールという点では不十分な内容であったといわざるを得ない。そして、次に検討するとおり、国民主権原理を採用し、主権者たる国民を代表する議会のコントロールの下で国民に租税を課すことを明らかにした日本国憲法下における租税法律主義の内容と上記のような明治憲法下における租税法律主義の内容とを比較考慮すると、明治憲法下における租税法律主義は、日本国憲法下における租税法律主義とは、その意味内容を異にするという評価が妥当することが明らかとなる³⁶。

3 日本国憲法と租税法律主義

(1) 明治憲法との本質的差異

再言すると、現代において、租税法律主義の原則とは、「租税の賦課・徴収は必ず法律の根拠に基づいて行われなければならない、換言すれば、法律の根拠に基づくことなしには、国家は租税を賦課・徴収することはできず、国民は租税の納付を要求されることはない」という内容を有すると解されており、憲法 30 条及び 84 条が表裏一体としてその採用を宣言していると解される。すなわち、日本国憲法 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、同法 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。」と規定して、租税法律主義を宣明しているのである。これらの規定は、明治憲法とほぼ同様の外観を呈しているものであるが、明治憲法は天皇が定めたもの(欽定)であるのに対し、日本国憲法は主権者たる国民が制定したものである(日本国憲法前文参照)という点で明治憲法とは本質的に異なるものであるから、これらの規定の意味するところも異なったものとなるはずである。そして、日本国憲法において租税法律主義を定めている 30 条及び 84 条の意義については、国民主権原理ないし主権在民の観点から追究されるべきであるといえよう³⁷。

³⁶ もっとも、かような明治憲法下における租税法律主義について、日本国憲法下における租税法律主義に通ずるような理解を示す見解も存在した。すなわち、美濃部達吉博士は、「租税の賦課が政府の専断に依ることを得ず必ず議会の協賛を要することは、一般の法治主義の原則から生ずる当然の事理で、敢て本条の規定を待たない。却って租税に付いてのみ特に此の如き規定を設けることは、その他の義務を課するには、法律を要しないものと誤解せらるゝ虞がある。唯西洋諸国に於ける議会制度の発達に於いて、議会の任務は、初には一般の立法に与るよりも寧ろ租税に承認を与ふることを主眼としたもので、国民自身の同意を得た租税でなければ、之を国民に要求することが出来ぬとすることが、議会制度の起った主たる原因であり、近代に於いても、租税の賦課に対する同意は他の何者にも超えて議会の最も重要な任務とせられているのであるから、憲法に特に此の事を明言して居るものが多く、而してわが憲法も亦之に倣って居るものに外ならぬ。即ち本条の規定は、敢て租税の賦課のみが法律に依ることを要するものと為せるのではなく、国民の総ての権利義務が法律を以て定めらるゝことを要する中にも、其の最も重要な適用の一として、殊に財産的負担を課するには、法律を以てするを要することの原則を定めて居るのである。」という見解を示されていた(美濃部達吉『逐條憲法精義』622頁(有斐閣 1927))。かかる見解によるならば、明治憲法と日本国憲法における租税法律主義の連続性が認められる余地があることになろう。なお、金子宏教授は、美濃部博士のかかる見解を租税法律主義の趣旨を適切に表現したものであると評価されている(金子宏「租税法の基本原則」『租税法理論の形成と解明(上)』42頁以下(有斐閣 2010)〔初出 1974〕。金子宏「AOTCA 報告 ルール・オブ・ローと日本の租税法(抄訳)」税研 185 号 102 頁以下(2016)も参照)。ただし、美濃部博士の上記見解が明治憲法の解釈として妥当であるかという点については、疑問も呈されている。例えば、小山・前掲注 14、104 頁以下参照。

³⁷ 松沢・前掲注 4、14 頁。この点については、北野弘久『税法学原論〔第 6 版〕』91 頁以下(青林書院 2007)も

(2) 憲法 30 条の意義

ア 積極的位置付けと消極的位置付け

日本国憲法 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。」と規定している³⁸。本条は、議会に提出された政府の原案にはなかったが、議会における審議の際、衆議院によって修正追補されたものであり、その際の論議の要点は、第三章の「国民の権利及び義務」の規定が、「権利ヲ説クニ急ニシテ、義務ヲ規定スルニ非常ニ寛大」に過ぎるということであつたようである³⁹。すなわち、第 90 回帝国議会本会議の帝国憲法改正案ノ第一読会において、次のような要望が示されていた。

「此ノ章〔筆者注：日本国憲法第 3 章〕ノ大体ヲ見マスルト、権利ヲ説クニ急ニシテ、義務ヲ規定スルニ非常ニ寛大デアル、…私ハ納税ノ義務ヲ規定スルコトヲ忘レラレタノデハナイカト思ヒマス、即チ何処ノ国ノ憲法ヲ捜シテモ、国民ニハ納税ノ義務ガアルトナツテ居ルガ、是ニハ納税ノ義務ト云フコトガ書イテナイ(拍手)此ノ三章ノ何等カノ場所ニ一ツ新シイ条項トシテ加ヘテ欲シイ、現ニ此ノ二十七条〔筆者注：現行 29 条〕ニ財産権ハ之ヲ侵シテハナラナイ、斯ウ云フコトヲ規定シテアツテ、納税ノ義務ナンカ規定シテナイト、財産税ヲ取ルコトモ憲法違反ノ疑ヒヲ受ケル虞ガアルト私ハ思フ(笑声)ソコデドウシテモ是ハ日本国民ノ納税ノ義務ヲ規定シナケレバナラヌト考ヘマス」(昭和 21 年 6 月 25 日・北れい吉議員発言)⁴⁰

「憲法ヲ以テ国民ノ教科書トスルト云フ建前カラハ、法律等ニ慣レナイ者ニモ能ク分リマスルヤウニ、論理上当然入ツテ居ル規定モ、丁寧親切ニ分リ易イヤウニ規定スルコトヲ希望シタイノデアリマス、例ヘバ納税ヤ公ノ負担ノ義務ヲ規定スル如キ、或ハ普通裁判ノ外ニ行政訴訟モ出来ル旨ヲ規定スルガ如キ、公ノ不法行為ニ対シテモ救済ヲ求メルコトガ出来ルト云フコト、冤罪ニ苦シメラレタ者ニハ国家ガ補償スルト云フガ如キ、何レモ挿入スルコトヲ希望スル条項デアリマス」(下線筆者)(昭和 21 年 6 月 26 日・鈴木義男議員発言)。

そして、上記北れい吉議員の要望に対して、金森徳次郎国務大臣(当時)は、「納税義務ノ規定ハ、是モ挙ゲナクテモ今日ノ常識ニ於テ分ツテ居ルコトデアリマスルガ、寧ロ其ノ反面ノ規定、詰リ納税ト云フコトヲ前提ニ致シマシテ、其ノ租税制度ニ伴フ規定ヲハツキリ作レバ宜イデハナイカト云フ訳デ、後ノ方ニアリマスル第八条等ニ於キマシテハ、裏面カラ納税ノ義務ノ動カ

参照。

³⁸ 増井良啓教授は、日本国憲法 30 条自体は、なぜ国民に納税の義務があるかを明らかにしていないが、非競争性と排除不可能性という性格を有する公共財を提供するための財源として、租税として、すなわち対価なしに、強制的な形で、資金を調達する必要があるからであると説明することが可能であるとされる(増井良啓『租税法入門』5 頁(有斐閣 2014))。なお、源泉徴収義務者の源泉徴収義務が憲法 30 条にいう納税の義務に含まれるか否かという点は必ずしも明らかではなく、「源泉徴収義務者の徴収義務は憲法の条項に由来し、公共の福祉によって要請されるものである」と判示した最高裁昭和 37 年 2 月 21 日大法廷判決(刑集 16 卷 2 号 107 頁)も、かかる点について明言していないが、憲法 30 条及び 84 条は、租税の納付は常に必ず納税義務者によってなされねばならないとはしておらず、第三者によってなされることを禁じていないという反対解釈をなし得ることが判決の裏側に存在することが推測されるところの見解として、波多野弘「租税法の法源と効力」金子宏ほか編『租税法講座第 1 巻 租税法基礎理論』251 頁以下(帝国地方行政学会 1974)参照。

³⁹ 法学協会編『註解日本国憲法 上巻』575 頁以下(有斐閣 1953)。

⁴⁰ ただし、外国の憲法例について、法学協会・前掲注 39、578 頁以下参照。

スベカラザル存在デアルコトヲ明カニシテ居リマス」と返答していた。

ところが、最終的には、これらの要望を受けて、他に審議過程において挿入を求められていた条項(「日本国民たる要件は、法律でこれを定める。」とする現行 10 条)と併せて、憲法 30 条が新たに設けられた。この点について、芦田均議員は次のように説明している。

「改正案ノ他ノ条文ト対照シテ既ニ明白ナコトデアルカラ、之ヲ明記スル必要ハナイトノ論モアリマシタケレドモ、本委員ハ斯カル規定ガ国ノ基本的法制トシテ最小限度ニ必要ナリト認メマシテ、新タニ挿入シタ次第デアリマス」(昭和 21 年 8 月 24 日・芦田均議員発言)

かような憲法 30 条の生い立ちもその一端を示しているとおおり、国民が納税の義務を負うことも、かかる納税義務は法律の定めによることも、いずれも憲法に明文を置かずとも当然のことであり、しかも憲法 41 条や 84 条の存在を前提とすれば、憲法 30 条に対してはなおさら不要の規定であるというやや消極的な位置付けを与えることもできよう。他方、憲法上いわば当然の内容を有する同条があえて明文の規定として置かれていることは、納税の義務が「国家の構成員たる国民の当然の本分として特に重要であり」⁴¹、また上述のとおり歴史的にみても納税の義務と課税権との調整は国家(体制)の消長に関わる重要な問題であったことの現れであるというやや積極的な位置付けを与えることも可能であるとする⁴²。

租税の問題は、多くの経済取引において、考慮すべき最も重要なファクターであり、合理的経済人であるならば、その意思決定の中に租税の問題を組み込むはずであるという租税の実際上の機能に鑑みても⁴³、後者の立場から同条を捉えることにしておきたい。したがって、以下、このような立場から、憲法 30 条の意義について考察する。

イ 国民の側から見た租税法律主義

憲法 30 条が納税義務の主体として「国民」という文言を用いている点について、「納税の義務は、『国民』のみならず、外国人も負うのが原則であるが、ここでは、納税によって、国民が主権者として支配する国の財政を維持することは、なにより『国民』の責任であるとする趣旨で、『国民』といったのである。」とか⁴⁴、「『国民』が納税義務者の代表的存在であることを考慮してのこと」であると解されている⁴⁵。また、同条が、「法律に定めるところにより」国民は納税の義務を負うとしている点については、「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。」と規定する憲法 84 条との共通点として、「納税の義務の発生に法律の根拠を求めていること」(納税義務の根拠)と「法律の定める範囲内においてのみ納税義務を負うこと」(納税義務の限界)を意味しているという分解的な見

⁴¹ 法学協会・前掲注 39、576 頁。

⁴² 宮沢・前掲注 3、293 頁は、憲法 84 条があれば、本条は不要とも考えられるが、「国民の重大な義務として、ほかの義務とならべて、権利宣言で宣言するのが妥当とされたのであろう。」と推察されている。

⁴³ 金子・前掲注 1、75 頁。

⁴⁴ 宮沢・前掲注 3、298 頁。

⁴⁵ 新井隆一『租税法の基礎理論 [第 3 版]』8 頁(日本評論社 1997)。

方もできそうである⁴⁶。

かような考察を踏まえると、憲法 30 条は、「法律の根拠に基づくことなしには、国民は租税の納付を要求されることはない」という意味において、租税の賦課・徴収は必ず法律の根拠に基づいて行われなければならない、換言すれば、法律の根拠に基づくことなしには、国家は租税を賦課・徴収することはできず、国民は租税の納付を要求されることはないという租税法律主義の原則を国民の側から眺めた規定であると解することができよう。そして、明治憲法と日本国憲法の大きな相違点は、前者は天皇が定める欽定憲法であるのに対し、後者は主権が国民に存することを宣明している点にあることを考慮すると、同条の積極的意義は、主権者である国民が、自らがその代表者を通じて同意するところにより納税の義務を負う、裏を返せば、自らの同意なくして納税を強いられることはないという点にあると解される。かかる意味において、租税法律主義は、国民の自由と財産を保障する自由主義的側面と国民の自己同意に基づく納税を保障する民主主義的側面を有していると評価することが可能である。

ウ 自由主義的側面

憲法 30 条を 29 条と関連付けて理解する場合には、国民の自由と財産を保護するという租税法律主義の自由主義的側面が一層強調される⁴⁷。すなわち、そもそも租税は国家が私人に課する金銭給付であることを考慮すれば、租税の制度は、私有財産制度の基礎の上に成立するものであって、それは、本質的には、私有財産を保障する制度を持つ国の体制の下に、その限りにおいてのみ存在し得るものであるという理解が成り立ち得る。そして、憲法 29 条が宣明しているように私有財産制度を認める以上、租税を収納することは、国家が国民に保障されている財産権の一部を侵害することになるから、それは、私有財産の保障の原則(私有財産の不可侵の原則)に対する重要な例外、あるいは私有財産の保障の原則に存する内在的制約と位置付けることが可能になる⁴⁸。憲法 30 条は、法律の定めるところを超えて私有財産に対して課税されることはないという意味において、国民の財産権を保障するという意義を有していると理解される

⁴⁶ 中川一郎教授は、憲法 30 条は、単に「国民は、…納税の義務を負ふ」と定めているのではなく、「法律の定めるところにより」という句が挿入されていることで、その法的意味は一変するとされ、法律の定めるところにより納税の義務を負うとは、「納税義務の法的根拠が法律であること」と、「法律の定める限界内においてのみ納税義務を負うこと」と意味していると解された上で、憲法 30 条は、納税義務の単なる宣言的規定ではなく、納税義務の法的根拠とその限界とを簡潔に定めた税法にとっては欠くことのできない重要な根本規定であると論じられる(中川一郎「税法における最高法原則」中川一郎編『税法学体系〔全訂増補版〕』55 頁(ぎょうせい 1977))。

⁴⁷ 租税法律主義の有する自由主義的側面と民主主義的側面は、相互に関連しているが、区別可能であることについて、増井・前掲注 38、9～10 頁参照。

⁴⁸ 新井・前掲注 45、10 頁以下、55 頁以下。また、新井隆一「租税納入関係の憲法論」奥平康弘＝杉原泰雄編『憲法学 5《統治機構の基本問題Ⅱ》』171 頁以下(有斐閣 1977)、阿南主税『所得税法体系』275 頁(ビジネス教育出版社 1969)も参照。なお、佐藤幸治編『要説コンメンタール 日本国憲法』186 頁〔棟居快行執筆〕(三省堂 1991)は、「納税の義務が財産権の規制(二九条二項)とは別に定められているということは、租税負担は財産権規制ではない(すなわち課税額の限りで初めから私有財産に属していない)ことを意味している。」と解説している。この点に関する議論については、淵圭吾「財産権保障と租税立法に関する考察—アメリカ法を素材として—」神戸法学雑誌 65 巻 2 号 55 頁以下(2015)も参照。

のである。

エ 民主主義的側面

他方、憲法 30 条の民主主義的側面を強調することも可能である。例えば、国民の納税の義務は憲法 30 条をまたずとも国権の作用上当然の規定であることを前提に⁴⁹、同条中、国民の代表者である国会によって制定される「法律の定めるところにより」という部分にこそ、その積極的意義が存在するとし、同条は民主的租税思想の発露と捉える見解がある⁵⁰。また、同様の前提に基づいて、同条があえて「国民は…納税の義務を負ふ」として、いわば当然のことを規定していることに鑑みて、同条は国民の納税義務の重要性を表わしたものであると解する見解も存在する⁵¹。

ここでは、憲法 30 条について、主権者としての国民が自己同意に基づいて納税義務を負うことを明らかにした規定であることについて力説される松沢智教授の見解を確認しておきたい。すなわち、松沢教授は、憲法上の租税とは、国民の利益を享受するために作った「国家」社会の維持・存続に必要な費用であるから、憲法 30 条が「納税の義務を負ふ」と規定しているのは、当然の確認規定(むしろ、納税の権利といっても差し支えないもの)であるという理解を示

⁴⁹ 例えば、東京高裁昭和 28 年 1 月 26 日判決(刑裁特報 38 号 10 頁)は、「憲法第 30 条の趣旨は国民の納税義務の内容は法律を以て之を定めるといふ主義を宣明したものであつて、之によつてはじめて国民に納税義務を負担せしめたものではない。凡そ国家が国民に納税義務を負わせることは国権の作用上当然であつて敢て憲法の条文をまたないものであり憲法第 30 条はこのことを当然の前提としているのである。」と説示する。また、憲法学説においても同様の説明がなされている。例えば、佐藤幸治教授は、「国民主権の下で、基本的人権を確保するため、国家の存立をはかるには、国民はその能力に応じてその財政を支えなければならないのは当然で、本条はその当然の義務を明示するものである。」と述べられる(佐藤幸治『憲法〔第 3 版〕』442 頁(青林書院 1995))。なお、法学協会・前掲注 39、575 頁以下も参照。

⁵⁰ 増井良啓教授は、国民の納税義務を定める憲法 30 条を、国家は当然に課税権を持つのであって、租税を払うことは国民の当然の義務であるという考え方と結び付けて捉えることはあまりに権威主義的であつて、憲法前文のつくりと整合しないため、「この規定は『法律の定めるところにより』というところに力点を置いて読み、民主的租税思想の発露ととらえるべきであろう。人のために国があるのであつて国のために人があるのではない。」と論じられる(増井・前掲注 38、7 頁)。

他方、憲法 30 条の「法律の定めるところにより」という部分を重視するとしても、かかる部分の意義を民主主義的側面から論じるのではなく、自由主義的側面から論じる見解もある。例えば、新井隆一教授は、次のように述べられる。いわく、「法制上一種のいわゆる統治団体である国家が、その統治活動を行なうのに必要な経済的需要を充足するための財政収入は、原則的には、その統治団体の構成員たる国民の経済的負担に依拠しなければならず、それは近代的国家にあつては、国家がその構成員たる国民から収納する租税収入が中核をなしている。そして、租税収入のこのような性格から、それは、国家の構成員たる国民が、平等に負担しなければならないから、そのために、国民にその負担を強制しうる制度を定立することが要請されることは、国家の存在に必然的なことであり、かくして、租税とは国民が国家によって強制的に課せられる経済的負担であるということの理論的根拠となる。国家の構成員たる国民は、国の主権に服するものであり、それゆえに、国家の課税権の存在は、国家の主権の内在的属性であり、国家の課税権は、すべての国家に必然的に所属するものであり、このことは、課税権が憲法に特に明文をもって規定されることをまづ創設的に発生するものではなく、また、国家の構成員たる国民の納税の義務は、その根拠を憲法の規定におくものではない。」とされる(新井隆一『財政における憲法問題』15 頁以下(中央経済社 1965))。

⁵¹ 例えば、伊藤正巳教授は、「国民の納める租税により国家財政が維持され、国政が運営されるのであるから、このような明文の規定をまつまでもなく、国民は納税の義務を負う。この当然の義務を、その重要性から憲法にとくに規定しておくことが憲法の伝統的なならわしとなっている。日本国憲法もそれにならつて右のような規定をおいている。」とされる(伊藤正巳『憲法〔第 3 版〕』308 頁(弘文堂 1995))。

された上で⁵²、「歴史的にみれば、主権者たる国王が一方的、強制的に課するものと考えられ、租税法律主義の原則(旧憲法六二条)も、国家のもつ課税権が法律の定めるところにより制限されるという自由権的保障の機能として捉えられていた。しかしながら、現行憲法が国民主権に基づき、主権者たる国民が自らの代表者により立法するという原理が確立され、その定められた法律に従って担税力に応じて租税を負担する自費自弁の法理に基づく限り、“国家“という、国民から優越した機関が課税権に基づいて負担を命ずるという考えは、その根拠を失うこととなる。そのため、…改めて租税法律主義の必要性を認めてその現代的意義を論ずるとすれば、究極的には、『租税法は法であるから守らねばならない』、『租税法は国民のために存在する』という法の理念の追究の問題に帰することとなろう。」と論じられる⁵³。

かような議論を経て、松沢教授は、憲法 30 条の文言のうち、「法律の定めるところにより」という部分は、「法律によらなければ課税されないという意味では、…『租税法律主義』を表明するものともいえるが、他面同条の『国民は…納税の義務を負ふ』との文言は、民主主義を表明した現行憲法の国民主権主義の原理からすれば、主権者としての国民にとってみれば自己賦課の性質をもち、国家の構成員として当然のことを宣言した文言であるといえる。このような当然の本分を宣言したことの意義は、憲法前文の国民主権の宣言的文言とを併せ考えれば、要するに、主権者としての国民が、国民代表による立法により、平等に租税を負担し、その租税によって生ずる効果(福利)はすべて国民に帰属(享受)することを宣言した規定と解することができる。それは、まさに主権者たる納税者の責務を表明したものといえよう。」という結論に達せられる⁵⁴。

なるほど、憲法30条の文言上、同条は主権者たる国民が納税の義務を負うことを定めていることは明白であるが、同時に、同条は、かかる納税の義務は「法律の定めるところによ」ることを定めている。後者について、日本国憲法が採用する原理との関係で考慮すれば、そのことの意味は、納税義務の発生の要件や納税義務の内容を、他でもない主権者たる国民の代表機関である国会が定立する承諾、それも「法律」という形式によって示される承諾にかからしめることにあることを強調する文脈で捉えることが妥当であると考えられる。課税要件を法律以外の形式で明確に定めることによって、課税権力から国民の財産権を保護することに成功する方途があり得ることを前提とすれば、憲法30条が、主権者たる国民が納税義務を負うと同時に、かかる納税義務はその代表者による国会を通じた租税立法に基づかなければならないことを宣明していることの意義を、納税者の自己同意に基づく納税に見出すことの妥当性が肯定されると考える⁵⁵。

⁵² 松沢・前掲注 4、14 頁以下。

⁵³ 松沢・前掲注 4、27 頁以下。

⁵⁴ 松沢・前掲注 4、44 頁。

⁵⁵ 酒井克彦教授は、法治主義の視点から自己同意の保障こそが租税法律主義の要請であると論じられる(酒井克彦『フォローアップ租税法』23 頁(財経詳報社 2010))。

(3) 憲法 84 条の意義

日本国憲法 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。」としている。これによれば、国家財政の確保という目的であったとしても、国家は法律によらなければ租税を課し得ないことになる。本条については、いわゆる永年税主義を採用したものであるか否か⁵⁶、「法律…によること」とは別に「法律の定める条件…によること」という文言に積極的意義を見出すか否か、このことと関連して本条が定める租税法律主義の例外としていかなるものが存在するかなどの論点が議論されるが、ここでは、租税法律主義の意味内容との関係を中心に本条の意義を考察してみたい。

ア 憲法 83 条と 84 条

憲法 84 条はその規定の位置するところから、国の財政を国会のコントロールの下におくという基本原則を財政収入の面において具体化したものと解される。すなわち、同条は憲法の第 7 章財政の章に収められているところ、同法 83 条は、「国の財政を処理する権限は、国会の議決に基いて、これを行使しなければならない。」と規定して⁵⁷、財政の処理を国民の代表たる国会の監督に置くという財政民主主義(財政立憲主義・財政国会中心主義)の原則を表明している⁵⁸。財政とは、国がその任務を行うために必要な財源を取得し、管理し、使用すること(収入や支出の手續のような形式的経理の手續に関するものを「会計」といい、租税の賦課、徴収、専売権の行使のような国の経済の実体に関するものを狭義の「財政」というが、ここでは両者を

⁵⁶ 憲法 84 条の「現行の租税を変更するには」という文言からは、同条が、いわゆる一年税主義ではなく、永年税主義を採用したものであるという理解が生まれる。租税については、毎年国会の議決を要する一年税主義と、ひとたび国会の議決を経た後は、毎年引き続き賦課徴収し得るという、永久税主義という制度があるところ、明治憲法は、「国家ノ成立ハ永久ニシテ仮設ノ物ニ非ス故ニ国家其ノ永久ノ存立ヲ保ツ為ノ経費ノ大局ハ毎一年ニ移動ヲ為スヘキニ非ス而シテ何人モ及何等ノ機関モ必要経費ノ源ヲ杜塞シテ以テ国家ノ成立ヲ有状害スルノ権利ナカルヘキナリ」という趣旨に基づき(伊藤博文『帝国憲法義解』89 頁(国家学会 1889))、「現行ノ租税ハ更ニ法律ヲ以テ之ヲ改メサル限ハ旧ニ依リ之ヲ徴収ス」(明治憲法 63 条)として永年税主義を採用していた。なお、明治憲法 62 条 1 項も永年税主義の表明と解し得るとする見解として美濃部・前掲注 36、627 頁(ある。明治憲法における永年税主義の議論については、小山・前掲注 14、131 頁以下参照。

これに対し、日本国憲法は、いずれの主義を採用しているかについて、積極的に明言していないが、84 条の「現行の租税を変更するには」という表現からすると、明治憲法が採用していた永久税主義の建前をとることを暗黙のうちに前提し、これを承認しているものと解されている。他方、一年税主義は国会の権限を強化するものであるから望ましいものであって、これを否定して永久税主義を固守するのが憲法の意図ではなく、法律で一年税主義を定めることも許される、あるいは永久税主義を憲法上の要件として明示しているわけでないから、一年税主義をとったからといって違憲とはいえないと解されている(清宮・前掲注 3、262 頁、伊藤・前掲注 51、478 頁及び 479 頁、田中・前掲注 2、73 頁参照)。この辺りの議論については、安沢喜一郎「租税法と予算との分離ならびに租税法律主義の原則」法律論叢 35 卷 4=5=6 号 161~175 頁(1962)及び手島孝「予算の法理に関する基本的考察—予算の概念・予算の法的性格・予算周辺の法的問題—」法政研究 41 卷 1=2 号 37~39 頁(1974)なども参照。

⁵⁷ 「国の財政を処理する権限」とは、国の財政作用を行うために必要とされる各種の諸権限をいい、例えば、租税を課すること、金銭を借り入れること、各種の行政目的のために金銭を使用すること、貨幣制度を定めること、及び国の財産を管理することなどは、すべてこれに属すると解されている(宮沢・前掲注 3、708 頁)。

⁵⁸ 財政の民主化について、伊藤正巳教授は、「立憲政治、議会制度の歴史をふり返ってみると、議会は、「代表なくして課税なし」といわれるように、まさに財政の問題に対する国民の承認が重要な要因となり、また国民代表として財政を監督する議会の機能の強調と密接に結びついて発展してきたといつてよい。」と述べられる(伊藤・前掲注 51、472 頁以下)。

含めて「財政」と表現する。)であって、国民の負担に直接関わるものであるから、財政の適正な運営は国民の重大な関心事であり、その民主的統制が不可欠である。また、行政の活動は何らかの経費の支出を伴うから、財政に対する民主的統制は、行政に対する民主的統制をより実効的なものとするためにも必要である。近代民主主義国家は、そうした観点から、国の財政を国民の代表機関である国会のコントロールの下に置くために財政民主主義の原則を確立してきたところ、日本国憲法も、財政についてわざわざ一章を設けて国会のコントロールの下に置くことを積極的に認めているのである⁵⁹。

明治憲法と比較してみると、憲法 83 条によって、国の財政処理が国会の統制に服することとなり、その結果、明治憲法下において財政に関する帝国議会の権限が極めて弱かったことの象徴とでもいうべき緊急財政処分(明治憲法 70 条)や前年度予算施行主義(同法 71 条)などの制度は認められないこととなった。すなわち、明治憲法は、租税法律主義(同法 62 条 1 項)、国債と予算外国庫負担契約に対する議会の協賛(同法 62 条 3 項)、予算に対する議会の協賛(同法 64 条 1 項)、国家の歳出歳入の決算の議会審査(同法 72 条 1 項)などの財政議会主義の原則を定めていたが、実際には、皇室経費は増額するとき以外は議会の協賛を要しないこと(同法 66 条)、既定費(天皇の大権に基づく行為の結果として必要な歳出、例えば官吏の俸給)、法律費(法律の制定そのものによって支出を必要とされる歳出、例えば恩給費)、義務費(法律上政府の支出の義務に属する歳出、例えば国債の利息)は、政府の同意なしには議会在が削除削減できないこと(同法 67 条)など議会の財政監督権が限定される分野も多かった。さらに、政府は議会在が予算を議定せず又は予算が不成立の場合に議会在の議決なしに前年度の予算を執行したり(同法 71 条)、公共の安全を保持するため緊急の需要がある場合に緊急財政処分を行う(同法 70 条)権限を持つなど、議会在の監督が制限されていた。これに対して、上述のとおり、日本国憲法は、財政民主主義を採用し、国の財政処理権限を国民の代表機関である国会の議決に基づかせており、この意味で明治憲法における財政制度の原則が根本的に改められたことを意味している⁶⁰。

日本国憲法 83 条によれば、国の財政を処理することは、政府に委ねられているとしても、政府は、国の財政及び収入支出を管理し、その収入を得るために命令強制するという財政処理の

⁵⁹ 伊藤・前掲注 51、472 頁以下、芦部・前掲注 3、343 頁、野中俊彦＝浦部法穂『憲法の解釈Ⅲ 統治』254 頁(三省堂 1992)。なお、清宮・前掲注 3、258 頁以下は、「財政は、一国の政治の内幕をもっとも露骨に、はっきりと示すものである。一つの国の政治の実相を知るには、その国の財政の実情をうかがうのがいちばん手近であり、確実である。収入・支出の仕方と内容を見れば、その国がどのような性格をもち、どんな政治を行なっているかが、かくすところなく、あらわになる。そうして、一国の財政の基礎原則は憲法に定められている。憲法のなかの財政に関する規定は、一見すると、形式的な、あまり重要でない規定のように見えるが、そこには、国家全体の基礎理念、憲法全体に通ずる基本原理がはっきりと浮びあがっており、憲法の根本的性格をもっとも端的に示されている。」とされた上で、日本国憲法の民主的性格は財政の面にもはっきり反映しており、憲法の狙いの中心は、「財政の民主化」、すなわち、国民の財政、国民による財政、国民のための財政の実現を期するもので、①国民財政主義(国の財政は、主権者たる国民に出来るものであり、国民の意志にもとづいて処理され、国民全体の利益、幸福のために運営されねばならない。)と②国会中心財政主義(国会は、財政権の最高機関となり、唯一の議決機関となり、これにともなって、財政に関する国会の権能は、いちじるしく拡大・強化され、反対に、政府の権限は大幅に縮小された。)という 2 つを根本態度としていると論じられる。

⁶⁰ 佐藤功『日本国憲法概説 [全訂第 5 版]』515 頁以下(学陽書房 1996)、辻村みよ子『憲法 [第 2 版]』524 頁以下(日本評論社 2004)。

権限について、国会の議決を基準としてこれを行使しなければならないことになる⁶¹。そして、同条は財政処理の基本原則を述べたものであり、財政の各種の作用が、どのような態様・方式で「国会の議決に基いて」なされるかは、専ら他の条文の定めるところであり、例えば、租税を課することは84条の規定により、金銭を借り入れることは85条により、国費を支出することは85条及び86条により、それぞれ定められている⁶²。さらにいうならば、83条にいう「国会の議決」とは、国会がかかる権限の行使について、ある場合には抽象的に、他の場合には具体的に同意を与えることを意味しており、憲法84条は、同法83条にいう国会の議決は一般的抽象的規範である「法律」(又は「法律の定める条件」として)している。これに対し、憲法85条は、「国費を支出し、又は国が債務を負担するには、国会の議決に基づくことを必要とする。」と規定しており、かかる規定の下では、国費の支出や国庫債務負担行為について、その基準となる国会の議決は、一般的抽象的なものでなく、可能な限り、個別具体的にでなければならない。このように、各種の財政作用によって、国会が定立すべき基準の一般抽象性、個別具体性の別、程度は区々であると解されている⁶³。

また、財政法3条は「租税を除く外、国が国権に基いて収納する課徴金及び法律上又は事実上国の独占に属する事業における専売価格若しくは事業料金については、すべて法律又は国会の議決に基いて定めなければならない。」と規定しているところ、同条にいう「法律又は国会の議決に基いて」とは、憲法84条にいう「法律による」とは意味を異にしており、84条のように具体的な金額又は金額算定基準までが直接法律によって定められなければならないことまで要求するものではなく、料金などを徴する根拠や金額を決定する手続を法律や国会の議決で定め、その手続による決定をも容認する趣旨であるという説明がなされている⁶⁴。

以上によれば、憲法84条は、国の財政を国会のコントロールの下に置くという基本原則を財政収入の面において具体化したものであると位置付けることが可能であると考えられる。そして、かように国の財政を処理する権限は国会の議決に基づいて行使することと定めた関係上(83条)、権力による強制的な賦課徴収である租税について、新たに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、国会による統制の程度を強く働かせるという点を重視して、憲法は特に「法律又は法律の定める条件によることを必要とする」という84条の規定を設けたものと解される。したがって、憲法84条と83条との関係について、「国民の負担に直接に関係のある財政の問題を国会の意志にもとづいて行うべきであるとする原則は、近代民主主義の大原則であり、それはまた今日の議会の権能のもっとも本質的なものであるから、この原則を『財政』の章のはじめに高く掲げたことは、成文憲法の規定として、かならずしも無用ではない。」とする見解は妥

⁶¹ 清宮四郎『新憲法と財政』10頁(国立書院1948)、法学協会編『註解日本国憲法 下巻』1261頁及び1272頁(有斐閣1954)参照。

⁶² 宮沢・前掲注3、709頁。

⁶³ 法学協会・前掲注61、1258頁以下。

⁶⁴ 佐藤・前掲注49、180頁。

当であると考える⁶⁵。

イ 憲法 41 条と 84 条

次に、憲法 41 条と 84 条との関係を考えてみたい。「国会は、国権の最高機関であつて、国の唯一の立法機関である」とする憲法 41 条が存在するにもかかわらず、わざわざ 84 条が設けられたことの意義としては、一般的には、①租税法律主義又は「代表なければ課税なし」の原則の確立のための闘争が、近代憲法成立史の主要なテーマをなしたこと、②古く議会の課税同意権と立法権とは、別個の権能として生成・観念されたのであり、近代に及んで両者は融合したけれども、財政に関し、特に 1 章を設ける以上、法律によらなければ義務を課せられないという原則を、最も重要で代表的な財政収入である租税について、明らかに規定するのが当然であること及び③狭義の租税法律主義すなわち租税の種類及び課税の根拠だけでなく、課税物件・課税標準・税率・納税義務者などもすべて法律の定めを要することを明らかにするものであることにあるという説明がなされている⁶⁶。

思うに、およそ国民の権利義務に関わることを定めるには、国会の制定する法律を要するのであり、租税が国民から強制的に財産権を奪うものであつて、国の唯一の立法機関である国会(憲法 41 条)の承認を得なければならぬことは当然のことであり、仮に 84 条がないとしても、法律によらないで租税を賦課することは許されない。この意味における租税法律主義は、法治国の当然の事理であつて、改めて憲法の明文を要することではないし、まして、財政における国会中心主義を謳う 83 条がある以上、そこからの直接の帰結といつてもよいのかもしれない。しかし、日本国憲法は、30 条において、国民の義務の面から納税に関する規定のうちに租税が法律で定められるべきことを示し、さらに 84 条において重ねて課税権の側面から同じことを再言している。抽象的、理念的に言えば、これは「代表なくして課税なし」という近代憲法の基礎となった原則が現代国家においてもなお重要なものであることを明らかにするとともに、国民の負担する租税の持つ意味の重要性を示唆するものと解される(上記①②参照)。この意味では、租税法律主義は、憲法の人権尊重主義、自由主義及び財政民主主義の立場から見て極めて重要な原理であるといえる⁶⁷。より具体的かつ規定の文言に忠実に述べるとするならば、憲

⁶⁵ 宮沢・前掲注 3、710 頁。やや明確を欠き、抽象的にすぎるきらいがある憲法 83 条に対し、憲法 84 条を設けて、国家の収入における重要な、国の財政処理の方針を示したものであるが、83 条の趣旨を再現した、単なる行政権に属する財政処理のための規定ではなく、新たに租税を課し又は旧来の租税要件を変更するには、全て、国民の承諾に基づく法定立の手續、すなわち、議会の議決に基づくことを要することを規定したものであると理解するものとして、上野林平「租税法律主義の憲法的性格」近大法学 18 卷 3=4 号 468~469 頁(1971)がある。

⁶⁶ 法学協会・前掲注 61、1267~1268 頁。かような説明に対し、甲斐素直教授は、上記①及び②の理由については、単に形式的なもので、その限りでは法治主義の租税における再確認の必要性を述べているにすぎないのに対して、③で述べている「狭義の租税法律主義、すなわちいわゆる課税要件法定主義は、単なる法治主義からは導くことのできない実質的な理由である。したがって、法治主義の確立している今日において 84 条が、41 条に重ねて規定されなければならない最大の理由は、まさにこの点にあると理解することができるであろう。」とされる(甲斐・前掲注 4、129~130 頁)。

⁶⁷ 伊藤・前掲注 51、475 頁、橋本公亘『日本国憲法〔改訂版〕』540~541 頁(有斐閣 1988)、佐藤・前掲注 60、

法 84 条は、租税の種類及び課税の根拠だけでなく、課税物件・課税標準・税率・納税義務者などもすべて法律の定めを要することを意味するものと解すべきであろう(上記③参照)。

ウ 憲法 84 条の意義

以上からすれば、憲法 84 条は、「租税の賦課・徴収が必ず法律の根拠に基づいて行われなければならない。法律の根拠に基づくことなしには、国家は租税を賦課・徴収することはできない」ことを定めたものであり、国家による恣意的な課税から国民を保護すべく、租税法律主義の原則を国家の側から定めた規定であると考えられる。

(4) 租税法律主義の基本原則性

これまでの考察を踏まえると、租税法律主義の原則とは、「租税の賦課・徴収は必ず法律の根拠に基づいて行われなければならない、換言すれば、法律の根拠に基づくことなしには、国家は租税を賦課・徴収することはできず、国民は租税の納付を要求されることはない」という法理であることを前提として、かかる意味における租税法律主義を、憲法 30 条は国民の側から定め、他方、憲法 84 条は租税を賦課・徴収する国家の側から定めているという理解に辿り着く。両規定は、国民の人権保障としての側面と、国家の統治機構(統治組織)としての側面を有するものであるが⁶⁸、別個独立に存在するものとして捉えるのではなく、いわば裏表一体の規定として捉えるべきであり、租税法律主義が憲法上の原則として軽視することのできない重要なものであることを体現するものであると理解しておきたい。

このような理解は、「民主政治の下では国民は国会におけるその代表者を通じて、自ら国費を負担することが根本原則であって、国民はその総意を反映する租税立法に基づいて自主的に納税の義務を負う(憲法 30 条参照)、その反面において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が必要とされているのである(憲法 84 条)」という最高裁昭和 30 年 3 月 23 日大法廷判決(民集 9 卷 3 号 336 頁)や「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つて、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自ら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)」という最高裁昭和 60 年 3 月 27 日大法廷判決(民集 39 卷 2 号 247 頁)の判示とも親和的であると考えられる。

以上からすれば、租税法律主義の原則は、国民及び国家の双方に向けた憲法原理として理解

516 頁参照。

⁶⁸ 確井光明「憲法と財政」法学教室 233 号 82 頁(2000)。

され、かつ、その機能を与えられなければならない。かような租税法律主義は租税法の全体に通底する最も重要な基本原則として尊重されてしかるべきである。このような理解は、次に述べる租税法律主義の現代的意義・機能に着目すると、一層強固なものとなる。

4 租税法律主義の現代的意義・機能

かような租税法律主義の現代的意義・機能はどのような点にあると解すべきであろうか。これまで見てきたように、歴史的には、租税法律主義は、自由権保障原理としての法治主義の一場面として、課税権者による恣意的ないし不当な課税から、国民の財産及び自由を保護するという目的を有するとともに、民主主義原理に基づき、国民の同意に基づいて課税を行うという目的を有しており、この点は今日においても変わるところはない⁶⁹。したがって、租税法律主義にはかかる目的に適合的な機能が認められると解され、これらが租税法律主義の本来の目的及び機能であると考えられる。

ただし、租税法律主義の現代的意義ないし機能としては、国民の経済生活に法的安定性と予測可能性とを与えることにあると考える。この点は、「今日では、租税は、国民の経済生活のあらゆる局面に関係をもっているから、人は、その租税法上の意味、あるいはそれが招来するであろう納税義務を考慮することなしには、いかなる重要な経済的意思決定をもなしえない。むしろ租税の問題は、多くの経済取引において、考慮すべき最も重要なファクターであり、合理的経済人であるならば、その意思決定の中に租税の問題を組み込むはずである。その意味では、いかなる行為や事実からいかなる納税義務が生ずるかが、あらかじめ法律の中で明確にされていることが好ましい。したがって、租税法律主義は、単にその歴史的沿革や憲法思想史的意義に照らしてのみでなく、今日の複雑な経済社会において、各種の経済上の取引や事実の租税効果(タックス・エフェクト)について十分な法的安定性と予測可能性とを保障しうるような意味内容を与えられなければならない。」という金子宏教授の至言に表されているとおりである⁷⁰。

もともと、金子宏教授が述べられるところからも読み取ることができるとおり、法的安定性及び予測可能性は租税法律主義の機能であって、租税法律主義の目的そのものではないことに留意する必要がある⁷¹。

⁶⁹ この点について、金子宏教授は、「租税法律主義は、歴史的・沿革的には、行政権の担い手たる国王による恣意的課税から国民を保護することを目的とするものであった。もちろん、今日では、どこの国においても、憲法制度上は、行政権は他のすべての国家権力と同様に国民から由来するのであり、国民から独立したものではない。しかし、民主主義国家においては、すべての公権力の行使は主権者たる国民の意思の反映の下になされるべきであり、国民の意思はその代表者たる議会の制定する法律の中に表現されていると考えられるから、政治原理としての租税法律主義の重要性は、今日においても、すこしも減少していない」と指摘される(金子・前掲注 36「租税法の基本原則」、42 頁以下)。

⁷⁰ 金子・前掲注 1、75 頁。金子・前掲注 6、13 及び 14 頁も同旨。また、かような国民の経済生活に法的安定性と予測可能性とを与えるという意味における租税法律主義の現代的意義については、租税法律主義が罪刑法定主義と対比される論拠の説明材料としても着目されている(南博方「租税法と行政法の異質性と親和性」『紛争の行政解決手法』47～48 頁(有斐閣 1993)〔初出 1983〕参照)。

⁷¹ 田中治「租税法律主義の現代的意義」税法学 566 号 244 頁(2011)も同旨。

5 租税法律主義の内容

租税法律主義の原則の具体的内容として、課税要件法定主義、課税要件明確主義、合法性の原則及び手続的保障原則の内容を確認しておきたい(このほか、遡及立法の禁止又は納税者の権利保護といったものが、租税法律主義の原則の内容に含まれることもある。)

(1) 課税要件法定主義

ア 課税要件法定主義の意義

課税要件法定主義とは、刑法における罪刑法定主義⁷²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への侵害であるから、課税要件(納税義務者、課税物件、課税物件の帰属、課税標準及び税率といった、それが充足されることによって納税義務が成立するための要件)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ことを意味する⁷³。かかる課税要件法定主義は、日本国憲法 84 条の文言から直接的に導かれる原則であり、租税法律主義の内容をなしている諸原則の中でも、最も基本的かつ重要なものである⁷⁴。

かような見方は複数の最高裁大法廷判決からも看取できる。例えば、最高裁昭和 30 年 3 月 23 日大法廷判決(民集 9 卷 3 号 336 頁)が、「おもうに民主政治の下では国民は国会におけるその代表者を通して、自ら国費を負担することが根本原則であって、国民はその総意を反映する租税立法に基いて自主的に納税の義務を負うものとされ(憲法 30 条参照)、その反面において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が必要とされているのである(憲法 84 条)。されば日本国憲法の下では、租税を創設し、改廃するのはもとより、納税義務者、課税標準、徴税の手続はすべて前示のとおり法律に基いて定められなければならないと同時に法律に基いて定めるところに委せられていると解すべきである。」として、憲法 30 条及び 84 条をもって課税要件法定主義を明定した規定であることを説示し、その後の最高裁大法廷判決も同旨の判示をなしていることは、課税要件法定主義こそが租税法律主義の中核をなす大原則であることの表れであるといえよう⁷⁵。

⁷² 罪刑法定主義とは、「いかなる行為が犯罪であるか、その犯罪に対していかなる刑罰が科せられるかをあらかじめ成文法によって定めることにより個人の権利・自由を保障しようとする原則」であり、近代刑法の支柱を成すものとされるが、罪刑法定主義もその起源は 1215 年のマグナ・カルタに求めることができる(杉村敏正＝天野和夫編集代表『新法学辞典』384 頁(日本評論社 1991))。「自由人は、その同輩の合法的裁判によるか、または、国法によるのでなければ、逮捕、監禁、差押、法外放置、もしくは追放をうけまたはその他の方法によって侵害されることはない。」(高木＝末延＝宮沢・前掲注 17、40 頁〔田中英夫訳〕)とするマグナ・カルタ 39 条が罪刑法定主義の起源であると理解されているのである。

⁷³ 金子・前掲注 1、76 頁。谷口・前掲注 15、25 頁は、課税要件法定主義は法律の法規創造力の原則(憲法 41 条)からの要請でもあることを指摘される。

⁷⁴ 佐藤英明教授は、白紙委任的な政令への委任は無効とされるなど、課税要件法定主義は非常に強固な原則として扱われている一方、租税法律主義の他の内容に関しては、それを租税法律主義の内容に盛り込むとしても、多くの場合、例外ないし留保が付けられていることを指摘される(佐藤英明「租税法律主義と租税公平主義」金子宏編『租税法の基本問題』60 頁(有斐閣 2007))。

⁷⁵ また、最高裁昭和 37 年 2 月 21 日大法廷判決(刑集 16 卷 2 号 107 頁)は「思うに、国民の負担する具体的な担税義務は法律によつて定まる、このことは憲法 30 条、84 条の明示するところである。そして、これらの規

イ 課税要件法定主義と行政立法

租税法領域において、かかる課税要件法定主義への抵触の有無が常に問題視され、議論されてきたのは、法律と行政立法(政令・省令等)との関係である。課税要件法定主義の要請からして、法律の根拠なしに政令・省令等で新たに課税要件に関する定めをなし得ないことは当然であり(法律の留保の原則)、また、法律の定めを違反する政令・省令等が効力を有しないことも明らかである(法律の優位の原則)。他方で、日本国憲法は、行政権による立法を全面的に排除する趣旨ではなく、一定の範囲でそれを認めていると解されている(憲法 73 条 6 号、74 条参照)が、憲法 41 条が「国会は国権の最高機関であつて、国の唯一の立法機関である」と定めていることからすると、行政立法で定め得る事項の範囲と内容には自ずから限度があり、法律の委任による命令(委任命令)と法律の規定を執行するための命令(執行命令)のほかは許されず、しかも、国会の立法権を放棄するのに等しいような大幅な委任は許されないはずである。したがって、命令への委任は個別具体的なものに限られ、一般的・白紙的委任は許されないと解すべきである⁷⁶。

この点、大阪高裁昭和 43 年 6 月 28 日判決(行集 19 卷 6 号 1130 頁)は、同族会社の役員のうち同族判定の基礎となる株主、社員若しくは同族関係者を使用人役員から除外している旧法人税法施行規則 10 条の 3 第 6 項 4 号が租税法主義に反するか否かが争われた事件において、「租税法主義の原則から、法律が命令に委任する場合には、法律自体から委任の目的、内容、程度などが明らかにされていることが必要であり、損金益金への算入不算入といった課税要件について、法律で概括的、白地的に命令に委任することは許されないと解するのが相当である。」と判示している。

また、上告人である納税者が、物品税法 1 条 1 項が、物品税の課税範囲を命令に委任したことは、国民生活に重大な影響のある課税上の具体的範囲を命令に委任したものであり、租税法主義を定めた憲法 30 条、84 条に違反する旨主張したことに対して、最高裁昭和 39 年 6 月 18 日第一小法廷判決(刑集 18 卷 5 号 209 頁)は、「物品税法は、1 条において相当具体的に課税物件たる各種物品を列挙し、2 条には税率を、3 条には課税標準の基本的事項を、4 条には納税義務者を、8 条には、課税標準の申告、決定に関する事項を、10 条には納期を規定しており、

定は担税者の範囲、担税の対象、担税率等を定めるにつき法律によることを必要としただけでなく、税徴収の方法をも法律によることを要するものとした趣旨と解すべきである。」とし、最高裁昭和 60 年 3 月 27 日大法廷判決(民集 39 卷 2 号 247 頁)は、「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自ら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。」と判示している。

⁷⁶ 金子・前掲注 1、77 頁、金子・前掲注 36「租税法の基本原則」、51 頁以下参照。

その他物品税の課税上、基本的な重要事項は物品税法中に規定されているのである。所論物品税法施行規則 1 条は、前記物品税法 1 条 1 項の委任に基づき同条項で既に列挙している物品を、更に限定してその範囲を明確にしたものである。それ故、物品税法が国民生活に重大な影響のあるものであることは所論のとおりであるが、所論のように物品税法 1 条 1 項が、物品税の課税上国民生活に重要な影響ある事項を法律をもって規定せず命令に委任しているものであるとの所論は首肯し得ない。されば、所論違憲の主張は前提を欠くものというほかはなく、採るを得ない。」として、納税者の上記主張を排斥している点も参考になる。

(2) 課税要件明確主義

ア 課税要件明確主義の意義

課税要件法定主義から当然に導かれる原則として課税要件明確主義がある。課税要件明確主義の原則は、「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・徴収の手續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。」というものである⁷⁷。その実質上の根拠は、「みだりに不明確な定めをなすと、結局は行政庁に一般的・白紙的委任をするのと同じ結果になりかねない」⁷⁸、又は「租税法の定めが不明確である場合、その定めは、税務行政による自由な解釈ないし裁量に対する枠や歯止めとして機能せず、ひいては実質的に法律によらない課税を容認してしまうことになりかねない⁷⁹という点に求めることができる。この意味で、課税要件明確主義は、課税要件法定主義が当然の前提としている(課税要件法定主義を補完する)、あるいは課税要件法定主義に包含される⁸⁰原則であると理解することも可能であろう。

かように課税要件明確主義は、国家による恣意的な課税を排除する、換言すれば課税要件法定主義を補完するという観点から重要であるが、今日の複雑な経済社会において、各種の経済上の取引や事実の租税効果について法的安定性と予測可能性を確保するという観点から重視さ

⁷⁷ 金子・前掲注 1、79 頁。なお、谷口・前掲注 15、28 頁は、課税要件明確主義は、「税法の法文の定め方(書き方)に関する」要請であることを明言されている。そして、最近においては、課税要件明確主義に反するような解釈は採用し得ないという意味で、租税法規の解釈論の場面においても同原則の存在がクローズアップされていることについて、酒井克彦『クローズアップ課税要件事実論〔第 4 版〕』64～65 頁(財経詳報社 2015)、木山泰嗣「租税要件明確主義の解釈論的展望」青山法務研究論集 4 号 33～45 頁以下(2011)参照。

⁷⁸ 金子・前掲注 1、79 頁。

⁷⁹ 谷口・前掲注 15、27～28 頁。

⁸⁰ 北野・前掲注 37、94 頁。なお、谷口・前掲注 15、25～26 頁は、「租税は国民生活のあらゆる局面にかかわっているとんでもない過言ではなく、しかも特に経済生活は非常に複雑化してきているために、租税に関する重要な事項をすべて法律で規定しようとすると、租税法は極めて複雑難解なものにならざるを得ない。そこで、法律が租税に関する定めを命令(政省令等の行政立法)に委任すること(命令委任)それ自体は、課税要件法定主義に違反しないと一般に解されている…。というのも、国民に理解できないような複雑難解な法律に基づいて課税が行われても、国民の同意に基づく課税という租税法主義の本来の趣旨は実現されず(同意は理解を前提にするからである)、また、租税法主義は予測可能性・法的安定性保障機能を発揮することもできないであろうからである。以上のような理解を更に展開すれば、税法の定めを簡素化すべきであるとの要請(課税要件簡素化主義)も、課税要件法定主義のコロラリーとして、租税法主義の内容をなすものと考えらるべきであろう。」と論じられる。

れるべき基本原理でもある⁸¹。租税原則論を最初に確立したといわれるアダム・スミスにとどまらず⁸²、ジョン・スチュアート・ミル、アドルフ・ワグナー、リチャード・マスグレイブその他多くの論者が租税原則に明確性の原則を含めていることから、課税要件明確主義の重要性を裏付けることができよう⁸³。

イ 行政庁における自由裁量の排除と不確定概念の謙抑的使用

かかる課税要件明確主義は、行政庁における自由裁量の排除や不確定概念の謙抑的使用の要請と関連付けて論じられることが多い。すなわち、租税手続法の分野では徴収緩和のために自由裁量を認める必要のあることが少なくないものの、租税法においては、行政庁の自由裁量を認める規定を設けることは、原則として許されないと解すべきであり、また不確定概念(抽象的・多義的概念)を用いることにも十分に慎重でなければならないと解すべきであるところ、課税要件明確主義は、かような文脈において意義付けられることがある⁸⁴。ただし、法の執行に際して具体的事情を考慮し、税負担の公平を図るためには、不確定概念を用いることは、ある程度は不可避で、必要なことでもあるし、一口に不確定概念といっても、①その内容があまりに一般的ないし不明確であるため、解釈によってその意義を明確にすることが困難であり、公権力の恣意や乱用を招くおそれのあるもの(例えば「公益上必要のあるとき」とか「景気対策上必要

⁸¹ 佐藤・前掲注 74、61 頁。

⁸² アダム・スミスの租税原則とは、①公平の原則「政府を維持するために支出される租税の対象は、できるかぎり、各個人の能力…に応じてなされるべきである。」、②明確性(確実性)の原則「各個人の支払うべき租税は、確実で…恣意的…であってはならない。」、③支払便宜性の原則「すべての租税は、支払者にとって、もっとも便宜な時期と方法によって徴収されるべきである」として、地代にかかる租税は、地代の支払を受けた時点が最も便宜であるとしている。④最小徴税費の原則「すべての租税は、国民の財布から取り出す場合も、政府にとっても、できるかぎり少ない費用でなされなければならない。」である(井藤半彌『租税原則学説の構造と生成〔新版〕』199 頁以下(千倉書房 1969))。

この点、金子宏教授は、租税が国民の経済生活のほとんど全ての局面に関係を有することから、人は、その租税法上の意味、あるいはそれが招来するであろう納税義務を考慮することなしには、いかなる重要な経済的意思決定をもしないし、租税の問題は、多くの経済取引において、考慮しなければならない最も重要なファクターの 1 つであるとさえいえるという意味では、どのような事実や行為からどのような納税義務が生ずるかが、あらかじめ法律の規定の中で明確にされていることが好ましいとされた上で、アダム・スミスが、租税の一般原則として「明確性(確実性)(Certainty)をあげているのも同様の趣旨を含むものと考えられる旨を指摘される(金子・前掲注 6、13 頁以下、金子・前掲注 36「租税法の基本原則」、48 頁以下、金子宏「ルール・オブ・ローと租税法」『租税法理論の形成と説明(上)』118 頁以下(有斐閣 2010)〔初出 2008〕、同「租税法とルール・オブ・ロー」企業法研究 23 号 5 頁(2011))。なお、アダム・スミスの租税原則は、租税負担をどのようにし、どのように租税徴収すべきかを、国民経済の側面から検討したものであり、あくまでも財政原則として検討されたものであるから、これをそのまま租税法原則に演繹すべきではないという見解につき、佐藤義文「租税法主義と租税公平負担」横浜商大論集 30 卷 2 号 90 頁(1996)参照。

⁸³ 水野忠恒『租税法〔第 5 版〕』9 頁(有斐閣 2011)参照。なお、水野忠恒教授は、ミルはアダム・スミスの租税原則を一部継承し、明確性(確実性)、支払の便宜、最少徴税費の 3 原則を認めたが、公平の原則については留保をしていると整理され、ワグナーの租税原則については①財政政策上の原則(課税の十分性と課税の弾力性)、②国民経済上の原則(適正な税源の選択と正しい税種の選択)、③公平の原則(課税の普遍性と課税の公平)、④税務行政上の原則(課税の明確性と課税の便宜性、最少徴税費)、マスグレイヴの租税原則については①公平の原則、②中立性の原則、③政策手段としての租税政策と公平の調整(トレード・オフの問題)、④経済の安定と成長の原則、⑤明確性の原則、⑥費用最少の原則に整理される(水野・同書 4 頁以下参照)。以上の点について、水野忠恒『大系租税法』5～10 頁(中央経済社 2015)も参照。

⁸⁴ 金子・前掲注 1、79 頁。

があるとき」というような、終局目的ないし価値概念を内容とする不確定概念)を租税法が用いた場合には、その規定は課税要件明確主義に反して無効であると解すべきである。また、②中間目的ないし経験概念を内容とする不確定概念のように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得るものは、租税行政庁に自由裁量を認めるものではない。ある具体的な場合がそれに該当するかどうかの問題は、法の解釈の問題であり、当然に裁判所の審査に服する問題であると解されるから、その必要性和合理性が認められる限り、この種の不確定概念を用いることは、課税要件明確主義に反するものではないと解すべきであろう^{85,86}。

わが国の主要な租税が申告納税度を採用していることを考慮すると、課税要件明確主義の徹底は、同制度の健全な発展に不可欠であるし、また、予測可能性や法的安定性の確保という面からしても重要な役割を果たすこととなる⁸⁷。この点、三木義一教授が、「税法が行為規範であり、かつ申告納税制度が採用されていることを重視すると、従来のように租税回避防止目的の不確定概念を一律に論じるのではなく、それぞれが用いられる状況に応じて要求される明確性の程度も異なり、それらを類型化する必要があると思われる。私見によれば、不確定概念はそれが用いられる状況に応じて…、要求される明確性の程度を類型化することが可能であると思われる。」と論じられていることは注目される⁸⁸。

(3) 合法性の原則

租税法は強行法であるから、課税要件が充足されている限り、法律に定められたとおりの納税義務が成立するのであり、この場合に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賦課・徴収しなければならない。このことを「合法性の原則」という⁸⁹。合法性の原則は、法律によらない課税を禁止するという形式的租税法律主義が税法の解釈適用、とりわけ税務行政による解釈適用に向けられる場面において、その効力を発揮するもの、あるいは課税の場面における法律の留保の原則及び法律の優先の原則の現れと表現することも可能である⁹⁰。

⁸⁵ 金子・前掲注1、80頁。また、金子教授は、「租税法規においては、納税者に選択を認める規定を設ける例が少なくない(たとえば、租特26条)が、実体的・手続的要件が明確に定められている限り、課税要件明確主義に反しないと解すべきであろう。」とも述べておられる(金子・同書81頁)。

⁸⁶ 一定の不確定概念を用いることを認める裁判例として、東京地裁昭和46年7月15日判決(行集22巻7号963頁)、最高裁昭和53年4月21日第二小法廷判決(訟月24巻8号1694頁)、仙台高裁秋田支部昭和57年7月23日判決(行集33巻7号1616頁)、札幌地裁平成11年12月10日判決(訟月47巻5号1226頁)など参照。

⁸⁷ 谷口・前掲注15、28頁参照。

⁸⁸ 三木義一「租税法律主義は守られているか—多用される不確定概念をめぐる—」法学セミナー432号24頁以下(1990)。また、三木義一「不確定概念の合憲性の判断基準—租税法律主義と過大役員報酬損金不算入規定」『現代税法と人権』212頁以下(勁草書房1992)〔初出1991〕も参照。

⁸⁹ 金子・前掲注1、82頁。吉村典久教授は、金子宏教授の上記説明を受けて、合法性の原則は、租税行政庁による効果裁量の否定及び減免等に関する課税要件(減免要件)法定主義の適用という二面性を持つことを指摘される(吉村典久「判解」租税判例百選〔第6版〕15頁(2016))。

⁹⁰ 谷口・前掲注15、33頁。合法性の原則を認めた裁判例として、例えば、最高裁昭和49年9月2日第一小法廷判決(民集28巻6号1033頁)は、「納税義務の成立、内容は、もつぱら法律がこれを定めるものであつて、課税庁側と納税者側との間の合意又は納税者側の一方的行為によつて、これを動かすことはできないというべき

かような合法性の原則が認められる根拠は、このように解さなければ、租税法の執行に当たって不正が介在するおそれがあるのみでなく、納税者によつて取扱いがまちまちになり、税負担の公平が維持できなくなる、ということにある。このことから、法律の根拠に基づくことなしに、租税の減免や徴収猶予を行うことは許されないし、また納税義務の内容や徴収の時期・方法等について租税行政庁と納税義務者との間で和解なり協定なりをすることは許されず、このような減免や徴収猶予は違法であり、またこのような和解や協定は無効であつて拘束力をもたないと解されている⁹¹。

合法性の原則に対しては、①納税義務を軽減・免除する等、納税者に有利な行政先例法が成立している場合には、租税行政庁はそれに拘束され、それに反する処分をなし得ないこと、②租税行政庁が、納税者に有利な解釈・適用を広く一般的に行い、それを是正する措置をとっていない場合に、合理的理由がないにもかかわらず特定の納税者を不利益に扱うことは、たとえばかような解釈・適用が行政先例法として成立していないとしても、平等取扱原則に反して許されないこと及び③租税法においても、個別的救済の法理としての信義則ないし禁反言の法理の適用が認められるべきであり、その範囲で合法性の原則が制約を受けることという3つの制約原理があることが指摘されている⁹²。

ただし、実質的な面での合法性の原則の出自は後述する租税公平主義にあるとして、合法性の原則を租税法律主義の内容から除外することを試みる見解が示されている。かかる見解においては、行政庁は法律の規定によらずに租税の減免をしてはならないという合法性の原則が、現実の税務行政において多数の緩和通達が存在することによって大きく損なわれていることの合理的な説明を視野に入れていることは注目される⁹³。

である。したがって、仮に、上告人 K 市長と被上告人との間の所論合意に所論のごとき約旨が含まれているとしても、そのことのゆえに、同上告人のした本件の固定資産税及び都市計画税の賦課処分が当然に適法となるものでないことは明らかであり、これと同旨の原審の判断は正当である。そうすると、右合意の趣旨に関する所論につき判断を加えるまでもなく、論旨は採用することができない」と判示している。その最高裁調査官解説においては、租税法律主義の建前から、一般論として、納税義務の成立・内容及び徴収方法等については法律が定めるものであり、行政庁と私人との合意によってこれを動かすことができないという法理は自明のものであるから、法律上非課税である場合に当事者の合意等によって租税債権を発生・成立する余地はないと解されるが、本件のように課税処分を争う者に不利益な合意については、その合意の効力を認めて、財源の確保に悖ることはなく、また、直ちに租税負担公平の原則を乱すものともいえないから、上記法理を貫いてよいかには疑問のあり得るとされている。その上で、「しかし、課税権は、法律によって与えられるべきものであり、合意によりこれを設定することを是認することは、租税法律主義に真向から反することになる」から、本判決の上記判示は当然のことを述べたものであると解説されている(鈴木康之「判解」最高裁判所判例解説民事篇(昭和 49 年度)405 頁(1977))。

また、最高裁平成 22 年 7 月 6 日第三小法廷判決(集民 234 号 181 頁)は、「課税庁による恣意を抑制し、租税負担の公平を確保する必要性にかんがみると、課税の減免は、法律又はこれに基づく命令若しくは条例に明確な根拠があつて初めて行うことができるものというべきである」と判示している。

⁹¹ 金子・前掲注 1、82 頁。

⁹² 金子・前掲注 1、83 頁。

⁹³ 佐藤・前掲注 74、69～70 頁。

(4) 手続的保障原則

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、これを手続的保障原則といい、その背後には適正な手続は処分の適法性を担保するために働くという理解がある⁹⁴。青色申告に対する更正処分の理由付記(所得税法 155 条 2 項、法人税法 130 条 2 項)、青色申告承認取消処分の理由付記(所得税法 150 条 2 項、法人税法 127 条 2 項)⁹⁵、執行機関と審査機関との分離(国税通則法 78 条)、第三者所有物の没収の手続への第三者の参加の保障(刑事事件における第三者所有物の没収手続に関する応急措置法)等は、いずれもこの原則に由来するものであると解されている⁹⁶。

第3節 租税法の基本原則としての租税公平主義

1 租税公平主義の意義

租税法律主義の原則と並んで、租税法の基本原則としてしばしば説明されるのが租税公平主義の原則である⁹⁷。「税負担は国民の間に担税力に即して公平に配分されなければならない、各種の租税法律関係において国民は平等に取り扱われなければならないという原則」を租税公平主義または租税平等主義という。これは、近代法の基本原理である平等原則の課税の分野における現われであり、直接には憲法 14 条 1 項の命ずるところであるが、内容的には、各人の経済的負担能力である「担税力に即した課税」と、租税の「公平」ないし「中立性」(公平ないし中立性の原則とは、憲法 14 条 1 項に由来する平等取扱原則ないし不平等取扱禁止原則を内容とするもので、課税に当たって、同様の状況にあるものは同様に、異なる状況にあるものは状況に応じて異なって取り扱われるべきことを要求する。)を要請するものである⁹⁸。

かように、租税負担の公平は、原理的には、租税の分野における正義(租税正義)の要請の 1 つ(実質的正義としての配分的正義)であると同時に、(租税は、少なくとも個別の具体的給付に対する反対給付ではなく、法律に基づく一方的な課徴金であるから)租税負担が国民の間に公平に配分されない限り、課税について真に国民の納得や同意を得ることはできず、この意味において、租税負担の公平は、租税法律主義の存立に不可欠な前提条件でもあるといえる⁹⁹。かかる

⁹⁴ 金子・前掲注 1、83 頁、金子・前掲注 82 「ルール・オブ・ローと租税法」、121 頁。

⁹⁵ この点、金子宏教授は、「一般論から始めると、租税の賦課・徴収にかかる処分は、いうまでもなく、適法でなければならない、また恣意的であってはならない。しかし、人間のすることである以上、法の解釈についても事実認定についても、誤りは往々にしておこりうるし、また処分の過程に恣意が入り込むこともありえないではない。では、処分の適法性を担保するためには、どのような対策が必要であろうか。最も効果的な対策の一つは、処分理由の附記である。すなわち、処分には理由を附記しなければならない、理由には処分の適法性の根拠となる事実認定と法の解釈を具体的に記載しなければならないこととすれば、それは必ず処分の適法性を担保することに役立つであろう。」と論じられる(金子・前掲注 82 「ルール・オブ・ローと租税法」、121 頁以下)。

⁹⁶ 金子・前掲注 1、83 頁、金子・前掲注 82 「ルール・オブ・ローと租税法」、121 頁。

⁹⁷ 佐藤・前掲注 74、55 頁。

⁹⁸ 金子・前掲注 1、85 頁以下。担税力の意義については、谷口勢津夫「税制における担税力の意義」税研 119 号 33 頁以下(2005)。

⁹⁹ 谷口・前掲注 15、18 頁。

租税公平主義は、次に見るとおり、立法の場面において要請されるとともに、執行の場面においても要請される。

2 立法の場面における租税公平主義

まず、租税公平主義と立法との関係について述べるとすると、いわゆる平等権を保障し、政治的・経済的・社会的差別を禁止する憲法 14 条 1 項は、すべての差別を禁止する趣旨ではなく、不合理な差別を禁止する趣旨であると解されているが¹⁰⁰、租税立法の場面においてもかかる趣旨が働くことになる。

立法原則としての租税公平主義について述べる代表的な判例として、例えば、いわゆる大島訴訟の最高裁昭和 60 年 3 月 27 日大法廷判決(民集 39 卷 2 号 247 頁)は、「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、所得の再分配、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、国民生活等の実態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はなく、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。そうであるとすれば、租税法の分野における所得の性質の違い等を理由とする取扱いの区別は、その立法目的が正当なものであり、かつ、当該立法において具体的に採用された区別の態様が右目的との関連で著しく不合理であることが明らかでない限り、その合理性を否定することができず、これを憲法 14 条 1 項の規定に違反するものということとはできないものと解するのが相当である。」と判示する。その上で、判決は、旧所得税法が必要経費の控除について事業所得者等と給与所得者との間に設けた区別は、合理的なものであり、憲法 14 条 1 項の規定に違反するものではないと判示している¹⁰¹。

3 執行の場面における租税公平主義

租税公平主義と執行との関係について、平等取扱原則ないし不平等取扱禁止原則は、法の執行の場面においても妥当すると解される。

¹⁰⁰ 金子・前掲注 1、85～86 頁。

¹⁰¹ ただし、租税立法における租税公平主義の実現と租税公平主義からの乖離という点についても目を配る必要がある。すなわち、谷口・前掲注 15、19 頁は、「租税公平(正義)論は、租税平等主義の下での租税負担の配分についても、一般論としてはそのまま妥当する。ただし、その実現は、議会制民主主義・租税法律主義の下では、…立法者の広範な裁量的判断に委ねられていると考えられる。もっとも、立法者は、租税を政策手段として活用するために、敢えて公平性を犠牲にして税制上の特例(租税特別措置)を定めることがある。その場合には、特定の要件に該当する者の租税負担を加重する特例(租税重課措置)についてはもちろんのこと、減免する特例(租税優遇措置)についても、当該措置に関する立法目的の正当性および目的・手段の合理的関連性に加えて、当該措置の実効性および不公平の程度をも考慮に入れて、より慎重かつ自制的に裁量権を行使すべきである。租税優遇措置の違憲性を争うことが、現行訴訟制度の枠内では、特に訴えの利益との関係で、実際上ほとんどできないことを考えると、なおさらである。」と論じられる。

例えば、「相続税の課税対象としての土地は、現在一般に時価よりも低く評価されている(時価の8割で評価されている。この点については、一般的に時価よりも低く固めの評価をすることは違法ではない、という行政先例法が成立していると解するほかはないであろう)が、特定の土地についてのみ近隣の同一条件の土地に比して高く評価することは、たとえ評価額が時価の範囲内であるとしても、平等取扱原則に反して違法であると解すべきであろう」¹⁰²という指摘がその例である。

また、著名な裁判例として、いわゆるスコッチライト事件の判示を確認しておこう。すなわち、大蔵省関税局、全国の各税関及び問題の物品と同種の物品の輸入業者の傾向としては20%の税率で関税を賦課徴収していたところ、唯一、神戸税関庁のみが適法な税率である30%を適用して関税を賦課徴収したことに対して、納税者が憲法84条、14条違反を根拠として無効な処分であると主張し、20%の税率との差額について、不当利得として返還請求訴訟を提起した事件において、大阪高裁昭和44年9月30日(高民集22巻5号682頁)は、憲法84条に定める租税法律主義の当然の帰結である「課・徴税平等の原則は、憲法14条の課・徴税の面における発現であると言うことができる」とした上で、「租税法律主義ないし課・徴税平等の原則に鑑みると、特定時期における特定種類の課税物件に対する税率は日本全国を通して均一であるべきであって、同一の時期に同一種類の課税物件に対して賦課・徴収された租税の税率が処分庁によつて異なるときには、少くともみぎ課・徴税処分のいずれか一方は誤った税率による課・徴税をした違法な処分である」と判示している。

もっとも、明文の根拠なしに、租税法規の解釈や適用の場面において租税公平主義を強調することは、租税法律主義、とりわけ課税要件法定主義との緊張関係に立たされることに注意すべきである¹⁰³。

第4節 小括

本章では、租税法領域に存在する租税法律主義と租税公平主義という2つの重要な原則について確認したが、本研究との関係では、特に租税法律主義の重要性を強調しておきたい。租税法律主義は、租税法に通底する憲法由来の最高位の原則(価値判断の基準)であり、行政解釈の内容を規律すると同時に¹⁰⁴、行政解釈に対する統制の必要性を規範的ないし理論的側面から支

¹⁰² 金子・前掲注1、91頁。

¹⁰³ この点、谷口・前掲注15、18頁は、「税法における平等あるいは公平に関して、負担公平の原則という言葉が用いられることがある。この言葉が税法の解釈適用の場面において実質主義…の文脈で用いられる場合には、それは、客観的な憲法原則としての租税平等主義…とは異なり、租税法律主義と抵触する危険性を孕んでいる。この危険性は、特に租税回避との関係で顕在化する」と指摘される。

¹⁰⁴ この点については、例えば、租税法規の解釈に当たっては、法規の文言や文理がまず重視されることを挙げておこう。租税法規の解釈は種々の場合において色々な形で問題となり得るから、租税法規の解釈についての基本的な原則を一般的に述べることはかなり困難である。さはあるながらも、あえて、租税法規においては、とりわけ法文から離れた自由な解釈が許されないことが特徴的であろう。なぜなら、もし法文から離れた自由な解釈が許されるとするならば、それは帰するところ法律によらない課税を容認することになって、租税については法律でこれを定めるとする租税法律主義の原則が税法の解釈を通じて崩れていくことになるからである。

えるものであるため、本研究の意義や方向性を支える最も重要な価値判断の基準であるといっても過言ではないからである。

この意味において、租税法規の解釈においては、基本的には厳格な解釈が要請されることになる。すなわち、法規の文言や文理がまず重視されることになり、法規の文言や文理の意味するところを通常用語よりも拡張したりまた縮小したりする拡張解釈や縮小解釈、また類推解釈は、原則として許されない。もっとも、文言や文理だけからはある解釈問題の決め手を導きだせず、文言・文理だけからはいくつかの解釈の可能性が考えられるような場合等においては、当該法条の趣旨・目的を参酌して解釈をしなければならないことはいうまでもないであろう(清永敬次『租税法〔新装版〕』35頁参照)。かように、租税法規の解釈に当たり、条文に使用されている文言・文理を重視するような解釈態度は、租税法が国民に対する侵害規範であり、法的安定性の要請が強く働くという面からも肯定されるであろう(金子・前掲注1、115～116頁参照)。

第2章 租税行政庁による行政解釈の必要性とその存在形式等

本章では、租税行政庁による行政解釈の必要性及び必然性を論じた上で(第1節)、租税法規の解釈主体として租税行政庁が存在していること及び当該租税行政庁による行政解釈の存在形式が多様化していることを論じ、最後に、かように多様化する租税行政庁による行政解釈のうち、本研究においては政令及び通達を考察の中心に据えること並びにその理由について述べる(第2節及び第3節)。

第1節 租税法規における法解釈の必要性及び必然性

一般に、行政は法律に従わなければならない(法律による行政の原理)ものとされている¹⁰⁵。ことに租税法領域においては、かかる理が租税法律主義の原則という憲法の明文の規定(憲法30条、84条)によって強調されている。前章で考察したとおり、租税行政においては、租税の「賦課・徴収は必ず法律の根拠に基づいて行われなければならない、換言すれば、法律の根拠に基づくことなしには、国家は租税を賦課・徴収することはできず、国民は租税の納付を要求されることはない」¹⁰⁶という租税法律主義の原則を遵守することが厳に要請されるのである。したがって、極論をいえば、課税要件及び租税の賦課・徴収の手続について、法律で一義的明確に規定されている場合には、租税行政庁は、単純に、事案ごとに異なる事実に対して、かかる法律の規定を機械的に適用すればよいことになるから、法の解釈を行う余地はないはずである。しかしながら、次の考察が示すとおり、このような極論は現実と大きく乖離したものである。すなわち、租税法規における法解釈の必要性及び必然性を否定することはできないという現実が存在するのである。

1 条文上の用語ないし言葉の意味内容の不明確性

(1) 立法の理想

かような乖離をもたらす要因は種々考えられるが、例えば、法律の条文で用いられている用語ないし言葉の性質に着目して説明してみよう。

「ひとつの言葉には複数の意味がありえます。したがって、六法全書に載っているどの言葉にも、唯一絶対の正しい意味などありえないという前提で、法の解釈をしなければならない」、「多様な意味のありうる言葉について、その状況に応じた意味を与えようとする場合に、ある人は『こういう意味だ』と述べ、別の人は『こういう意味だ』と述べて対立することが少なくありません。これは、状況の把握の仕方、把握した状況の評価、ものの考え方等々において、解釈者の価値判断に左右されることが不可避だからです。」という指摘に示されているように¹⁰⁷、条文を織りなす用語ないし言葉というものは、元来、複数の意味を有するものであるし、

¹⁰⁵ 塩野宏『行政法I 行政法総論〔第6版〕』77頁以下(有斐閣2015)。

¹⁰⁶ 金子・前掲注1、73頁。

¹⁰⁷ 澤木敬郎ほか編『ホーンブック 法学原理〔第3版〕』81頁(北樹出版2006)。

時間とともに意味内容が変容する可能性を内包するものである。したがって、法律の条文は必ずしも一義的に明確ではない場合も多々あり、そこに法律の条文の規範的な意味内容を明らかにするという作業、すなわち法の解釈が必要となる¹⁰⁸。そして、租税法律主義という建前上、課税要件は法律に明確に定められていなければならないという側面を有している一方、絶えず流動する複雑かつ広範な社会経済現象ないし経済活動を規律対象とする租税法は、後述するように一義的明確な文言や規定内容を定め難いという宿命を負っており、法の解釈という作業を避けて通ることができない側面も併せ有している¹⁰⁹。

ところで、条文を構成する用語ないし言葉が、社会通念上認められた一定の意味をもって用いられる場合には、特別の定義規定を置く必要はないと思われるし、社会通念上一般に用いられる言葉をそのままの意味に用いる場合に、定義規定を設けることは、かえって法令をわかりにくくすることとなる場合もある。他方、法律上の用語について、社会通念上その言葉の意味に、広狭二義あったり、あるいは様々に解釈される余地があるというようなときにおいて、その用語が表す意義の範囲を確定する必要が生じ得る¹¹⁰。したがって、租税法規中に用いられる用語が、社会通念上複数の意味で解釈される余地がある場合や、通常用いられる用語の意味とは異なる意味で用いられる場合には、あらかじめ定義規定を設けて置くことが望ましいといえる。

(2) 租税法規の現状

しかしながら、法の解釈が不要となるほどに租税法規中に定義規定を増やすことは現実的ではない¹¹¹。すなわち、租税法規が規律の対象とする社会経済生活上の事象や個人・法人が行う経済活動は千差万別であり、日々変転することを前提とすると、課税要件に関するあらゆる事項を逐次的、かつ、一義的明確に定義付けすることは現実的ではない。また、具体的な内容を定める定義規定を大量網羅的に設けた場合には、租税法規の複雑化・硬直化を招来することになり、租税法規の規律内容はかえってわかりづらいものとなったり、社会経済の変化に対応しきれないことになって租税負担の公平を害するおそれも生じ得る。したがって、租税法規の内

¹⁰⁸ 団藤重光『法学入門〔増補〕』305頁(筑摩書房1986)、同『法学の基礎〔第2版〕』345頁(有斐閣2007)参照。

¹⁰⁹ 山岸敬子教授は、行政活動に関する法の対象となる社会経済活動の実態は、極めて複雑でしかも絶えず変動し、具体的にこれらすべての事情に対処する適切な定めをすることが困難であるところ、未来形成的な行政活動に対する法文は、数多くの、解釈の余地を残す抽象概念的な表現を含むことになり、したがって、行政主体は現実に行政活動を行うに際して、この文言の抽象概念的な意味を具体的事実との関係で論理的に確定する作業(当該文言の解釈)が必要となることを指摘される(山岸敬子『行政権の法解釈と司法統制』3~4頁(勁草書房1994)参照)。租税法規は、行政法規の中でも、とりわけそのような指摘が当てはまるとともに、規律範囲の広範性という特徴も有している。

¹¹⁰ 林修三ほか『例解立法技術〔第二次全訂新版〕』69頁(学陽書房1983)。

¹¹¹ もちろん、制定法規範は、できるかぎり多くの事案に一律に適用されるために、大なり小なり抽象的な言葉を用いることが多く、制定法に大なり小なり抽象的な言葉が使用される限り、法の適用に際し、具体的事案が当てはまり得るように法規範を具体化する作業、つまり法の解釈が必要となると解されているから(五十嵐清『法学入門〔第3版〕』130頁以下(悠々社2005)参照)、程度の差こそあれ、法の解釈の必然性は、制定法一般に広く当てはまることである。

容の明確化については一定の限界があるし、また、法の解釈が不要となるほどに租税法規中に定義規定を大量網羅的に設けることは困難であるとする(名古屋高裁平成18年2月9日判決・訟月53巻9号2645頁、福岡地裁平成21年1月27日判決・判タ1304号179頁、福岡地裁平成22年3月15日判決・税資260号順号11396参照)。

また、あくまで租税法律主義の枠内という限界はあるものの、法規の文言はある程度抽象的なものにせざるを得ない面もある。法規の文言として個別具体的な表現を採用した場合に生じる規律漏れ及びそのことから租税負担の公平性が阻害されるような結果を招来することを防ぐ必要があるからである。かように、租税法規において抽象的な文言や不確定概念を採用していることが、租税法規の不明確性、複雑難解性を強固なものとするのである。

租税法規の不明確性の例を見てみよう。所得税法や法人税法の課税標準である所得の意義については、人の担税力を増加させる経済的利得はすべて所得を構成するという包括的所得概念が妥当すると解されているから¹¹²、納税義務者に関する一定期間内における無数の社会経済現象や経済取引等の集積が所得を構成することになる。かかる複雑・広範で無限に存在し得る社会経済現象や経済取引等を対象とする租税法規において、その対象とすべき類型的事実のすべてを明文で網羅することは不可能に近く、その規定ぶりも自ずと抽象的にならざるを得ない面がある¹¹³。例えば、法人税法22条3項2号は、当該事業年度の損金の額に算入すべき金額として、「前号に掲げるもののほか、当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用(償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。)の額」を掲げている。当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを「当該事業年度の費用」から除外している上記括弧書き部分は、費用の年度帰属を決する役割を有しているが、そこでいう「債務の確定」という文言は抽象的なものにすぎず、何をもって「債務の確定」というのか、その文言からは必ずしも明らかではない(この点に関する議論は後記第3章第1節4参照)。さりとて、取引類型ごとに費用の年度帰属を羅列するような規定を設けることも現実的ではないといえよう。

次に、租税法規において用いられる不確定概念の例を見てみよう。すなわち、法の執行に際して具体的事情を考慮し、税負担の公平を図るために¹¹⁴、租税法規においては、「不当に」(所得税法157条1項、4項、法人税法4条の3第2項3号ハ、132条1項、132条の2、132条の3、相続税法64条1項、4項、66条4項、6項など)、「不相当に高額」(法人税法34②、36)、「正当な理由」(国税通則法65④、66①、67①、105①三など)といった不確定概念(抽象的・多義的概念)を用いている(このような不確定概念の租税法律主義適合性の問題については第1章第2節5(2)参照)。その意味内容及びその射程範囲は、納税者にとっても専門家にとっても、必ずしも明らかでない場合が少なくないから、ガイドの意味で、それらがどのような場合に適用

¹¹² 金子・前掲注1、184頁以下。

¹¹³ 堺沢良「税務通達についての一考察」税経通信11巻6号20頁(1956)、川村博太郎「国税の法体系と法令、告示の機能」税経通信20巻5号30頁(1965)。

¹¹⁴ 金子・前掲注1、80頁。

されるのか、すなわちその適用の基準と適用例とを、政省令なり通達なりで可能な限り具体的に明らかにしておくことが望ましいし、例えば通達でその適用される場合を明らかにすることはできないであろうか、という見解が示されている¹¹⁵。

以上からすると、立法技術の向上や立法的整備の努力を通じて状況が改善されるべき余地はあるが、差し当たり、租税法規中には用語の意味内容を含めた現行租税法規中の規定内容が一義的に明確ではないものが存在し、かつ、かような法規が今後も存在し続けるという現実を受け入れざるを得ないように思われる¹¹⁶。もちろん、租税法律主義の観点からすれば、可能な限り一義的に明確な規定を設けることが要請されることであり、現実的な妥協点を探ることが立法上の課題であるといえるが、いずれにしても、租税法規の解釈を巡って多数の訴訟が提起されていることなどを考えると、用語の意味内容を含めた現行租税法規中の規定内容が、法の解釈を要しないほどに明確であるとは到底いえないことは明らかである。したがって、租税法規の適用に当たり、あるいは租税に関する政令又は通達の制定に当たり、租税法規の解釈が必要であるし、必然であるといってもよいというのが現状であると考えられる。

2 租税法規の複雑難解性・専門技術性

租税法規は複雑難解で、専門技術的であるということを目にすることがある¹¹⁷。条文例を逐一摘示することは避けるが、これは、租税法規が、長文であること、括弧書きを多用していること、毎年の改正があること、本法に加えて施行令、施行規則、告示、通達、租税特別措置によって体系付けられていること、組織再編成、国際取引、金融取引又は資本取引などに代表さ

¹¹⁵ 金子宏「租税法における学説と実務—租税立法の明確化のために—」『租税法理論の形成と解明(上)』136頁(有斐閣2010)〔初出1982〕。

¹¹⁶ この点は、田中二郎教授が、「課税の対象となる社会経済の実態が極めて複雑で、しかも、絶えず変動するという状態にあるために、法律をもって具体的にこれらの事情に対処する適切な定めをすることが困難であり、しかも、他面、具体的事情に即しつつ、末端における取扱いの不統一を避け、できるだけ公正確実な課税を行なう必要上、法律では比較的基本的事項を定めるに止め、具体的細目的事項を通達によって定めることとし、『通達による行政』が広汎に行なわれる結果となっているのであろう。」とされながらも、「現実には、このような通達による課税処分が、すべて憲法違反であるとまで考えるわけではない。法律はどんなに厳密に規定しても立法技術上の限界があるわけであるし、殊に課税対象の多様性と複雑性に鑑みるときは、法律が比較的、一般基本的な規定になり、しかも、解釈の余地を残す数多くの抽象的概念的な規定を含むことはやむを得ないところでもある。したがって、その解釈運用の実際上の不統一を避け、課税の統一公平を期するために、解釈通達を発する必要があることは、これを否定することができないと思う。しかし、今日、通達の形式で定められている事項のなかには、当然、法律(少なくとも命令)によって定められて然るべき課税要件の基本に属するともいべき事項を含んでいるように思われる。立法技術的にいっても、個々の税法の中にとり込むことのそれほど困難でないと思われるものも少なくない。その多くは、長い間の伝統になれて、無反省に、通達で定める慣習をそのままに認めているにすぎないと考えられるふしもないわけではない。こういう点については、立案者並びに立法府の徹底した反省が望まれるわけである。」と指摘されているところである(田中二郎「法律による行政と通達による行政—行政通達の使命とその限界—」『司法権の限界』301頁(弘文堂1976)〔初出1956〕)。

¹¹⁷ 租税法規は「一読して難解、二読して誤解、三読して混迷」といわれるほど難解であるともいわれる。泉美之松『税法条文の読み方—条文解釈の手引き—』(東京教育情報センター1996)の「はしがき」、松沢・前掲注4、25頁参照。また、渡辺洋三教授は、「税金…など、最も身近な法律でもとても複雑で、学者でも一部の専門家でないとは読めない。」と述べられる(渡辺洋三『法とは何か〔新版〕』223頁(岩波書店1998))。なお、租税法規の複雑難解さを象徴するような規定の具体例について、水野忠恒「税法の分野からの改善策」松尾浩也＝塩野宏『立法の平易化』126頁以下(信山社1997)参照。

れるように、専門技術的な領域を広く規律の対象としていることを背景とするものであろう。

この点、金子宏教授は、わが国の租税法は、内容・形式の両面にわたって極めて複雑難解であり、その要因として、租税は、国民の経済生活のあらゆる側面と関係を持つため、租税法は、経済生活の変化に伴って絶えず変化し、経済生活の複雑化に伴ってますます複雑化する宿命を持っていることを指摘されるとともに、複雑な経済生活の中で、税負担の公平を保ち、かつ租税回避に対処するために、きめ細かい規定を設ける必要があること、最近、租税制度が公共サービスの資金の調達以外の経済政策的目的に使われる傾向が強いことなども、租税法の複雑化を促す要因となっていると述べられる¹¹⁸。また、清永敬次教授は、租税法規の複雑難解性の要因として、今日の経済生活が非常に複雑化してきている以上、そのような経済生活に直接関わる税法の規定が複雑なものになることは避けられないこと、条文において括弧書き¹¹⁹が濫用されていること及び行政立法(委任立法)が大量に行われていることを挙げられる¹²⁰。両教授とも、租税法規が課税の対象としている経済生活の複雑性が租税法規を複雑難解なものにしていることを指摘されているのである。

この点、税制簡素化の必要性和方向性を示した昭和41年12月付け政府税制調査会「税制簡素化についての第一次答申」は、租税法規そのもののみならず、より大きな視点から税制の複雑化を問題視し、その要因として、社会的な要因と税制の立案とその執行の態度から生じるものの2つがあることを指摘する¹²¹。そして、前者については、「税制が社会経済事象を基盤とするものである以上、社会経済事象の絶えざる変動と複雑化につれて、税制が複雑化することはいわば宿命的な傾向といわなければならないが、さらに経済的な誘引措置としての税制の役割に対する期待の増大が、税制を一層複雑にしてきたことは明らかである。」としている(同答申第1の2)¹²²。後者については、「社会経済事象の複雑化とともに細密化する税法は、戦後一

¹¹⁸ 金子・前掲注1、30～31頁。

¹¹⁹ 金子宏教授も、租税法を複雑にしている1つの原因に括弧(ときには二重括弧)が頻繁に用いられることがあることを指摘され、その上で、特に注意を要するものとして、規定の意味内容を変更するために括弧を用いている場合であり、さらにいえば、これは、①概念の拡張、すなわち「……を含む」と規定し、本来は条文中に用いている概念に該当しないが、それに含めて取り扱うこととしている場合、②概念の限定、すなわち「……に限る」と規定し、条文中で用いている概念を限定する趣旨を示している場合、③概念の縮小、すなわち「…を除く」と規定する場合の3つに区分されると述べられる(金子・前掲注1、31頁)。

¹²⁰ 清永・前掲注2、19頁。

¹²¹ 政府税制調査会において税制簡素化の取組みがなされた経緯については、同答申のほか、稲葉洲臣「税制簡素化の回顧と展望」租税研究218号24頁以下(1968)参照。

¹²² 同答申は続けて、「また、わが国においては、異議申立てや税務訴訟にまで訴えて個別的事情に即した問題の解決を図ろうとしない納税者の慣習が、もつぱら税法通達にそのよりどころを求めることとなり、これが税務当局の画一的な基準や精密な規定を生むという傾向が看取される」としているが、これは租税法規そのものではなく、税務通達をも含めた税制の複雑化の文脈における指摘である(同答申第1の2)。また、同答申は、「税制が複雑であるという一般の非難の相当部分は、税法や通達が、その構成においても表現においても、納税者の理解をはるかにこえていることに由来している。税法や通達が今日の姿のように難解になった経緯としては、法令一般がその規定内容を細かくしてきた傾向に加えて、税制として極めて微細な点まで明確に規定を設けることによつて制度そのものを独自に形造ろうとする風潮が強くなってきたことがあげられよう。しかも、同一の経済事情には同一の処理が行なわれるべきであるとする公平の原則から、恣意的な要素をできる限り排除して一律、画一的に事案を処理するよう、一層規定を詳細に設ける例が一般化してきた。」とも述べている(同答申第3の14)。

般に法令の規定が細密化する傾向につれて、特に明確性を求める見地から、条理上当然のことと思われるものでも微細に規定する風潮を強くし、さらにいわゆる抜け穴防止のための規定が数多く設けられるにいたって、毎年のように税制改正が行なわれることとも関連し、逐年複雑化の様相を濃くしてきた。このほか、多数の事案を公平に処理しようとする態度が、ややもすれば課税所得等の画一的取扱いに結びつきがちであったため、課税所得概念等については社会常識や企業の会計慣行によるべき点が多いにもかかわらず、必ずしも社会の実態に即さないと思われる独特の概念を生んでいるなどの事情が税制複雑化の印象を一層強めているとしている(同答申第1の2)¹²³。

以上のように、租税法規ないし税制の複雑難解性がかねてより指摘され、その要因が分析されるとともに、その解消のために一定の努力が払われてきたが¹²⁴、現行の租税法規ないし税制の状況を眺める限り、長文といえる条文が数多く存在し、括弧書きを多用することも少なくない。しかも、組織再編成、連結納税、国際取引、金融取引又は資本取引など専門技術的な条文について、一読する限りではその規律内容を直ちに理解することは一層難しい。本法に加えて施行令、施行規則、告示、通達、租税特別措置を網羅的に理解していないと、個々の事案における具体的な課税関係を理解することは到底不可能である。租税法規の複雑難解性は現在においても、それほど改善されていないように思われるし、現実社会において国際化・IT化が進み、各方面の法整備が行われるに連れて、むしろ、租税法規もますます複雑難解化しているように思われる。しかも、毎年必ず行われる税制改正が、租税法規を、その規律対象の拡大を伴いながら、益々複雑難解化させているのである¹²⁵。

かような、複雑難解化した租税法規を一般にわかりやすいものとするためには、租税法規の用語や規範内容の解釈を通じた具体化・明確化が必要となる。すなわち、現行の租税法規や税制の規定内容を現実の社会経済生活に即して理解するために、租税法規が具体的にどのような事象や取引を想定しているのかという点や一定の事象が生じたり、取引を行った場合にどのような課税関係が生じるのかという点について、租税法規の解釈を通じて、明らかにしていくという作業が必要となる。

¹²³ 上記の記載に併せて、答申は、税制の執行においても、画一性を追うあまり個別の事情を疎外し、弾力的な処理ができなくなっていることや、企業会計における損益法の進歩に対応して期間損益に関する税務調査が複雑化してきたことを指摘するなど、課税庁の執行態度が税制を複雑なものとしていることも指摘している(同答申第1の2)。

¹²⁴ 上記答申に加えて、昭和42年12月付け政府税制調査会「税制簡素化についての第二次答申」や昭和43年7月付け政府税制調査会「税制簡素化についての第三次答申」が発表され、それぞれの答申を受けて、簡素化を目的とした税制改正が行われている。

¹²⁵ 山岸敬子教授は、「行政法規というものは、民法、商法、刑法等々の基本法規と違って、種類も数も圧倒的に多く、その改廃新設も絶え間なく、したがって国会においても基本法規のように条文の一つ一つの内容にわたって詳細に審議されないのが実情である。」と指摘されるが(山岸・前掲注109、114頁)、租税法規はまさにそのような行政法規の代表であるといっても過言ではない。

3 租税法規の不完備性

上記1及び2における考察について、租税法規の完備性・不完備性という観点から敷衍しておこう。

岡村忠生教授は、「租税法律主義の要請を完全に満たす理念的な法令は、納税者がその対象となる行為をする前に(以下「事前」という。…)、その納税者に関する法の指令を、誰もが一義的に認知できる性質(以下「明確性」という。…)を備えたものである。理念的な法令は、事前の明確性、言い換えれば、完全な予測可能性(以下「完備性」という)を備えた法である。」とされる¹²⁶。

それでは、現行の租税法規は完備性を備えた法であるといえるであろうか。前記1(2)及び2の議論を前提とする限り、およそ完備性を備えた法であるとはいえないであろう。結局のところ、租税法規は、起こり得るすべての場合を予想して規定されているわけではないのである¹²⁷。岡村教授も、納税義務の要件事実を記述した法規は完備性を持っていないことを明言された上で、「法規が規定する(1つの納税義務の金額に対応させている)納税義務の要件事実、ごく点描的である。残された広大な空間では、解釈や判断が必要になり、それは人によって、つまり納税者と課税庁の間で異なりうる。通達や国税庁ウェブサイトの情報の存在は、法規の解釈の余地が大きいことを示している。」と述べられる¹²⁸。

また、岡村教授は、「では、完備性を実現できるだろうか。」という問いを自ら立てられ、これに対し、「ある線分を無限の有理数で埋めても、その隙間にさらに無限の無理数が入るように、法規が規定できる空間は完備性をもち得ないと思われる。その根源的な理由は、所得課税の出発点である収入(所法36条1項)と収益(法法22条2項)が定義できず、一義的な解釈もできないことにある。このことは、たとえば、FRINGE〔筆者注：FRINGEベネフィット〕に関するいくつかの通達が、『課税しなくて差し支えない』と述べていることに現れている(所基通36-30など)。これらの通達は、国税庁長官にとっても法律が一義的に解釈できないため、税務署長に判断を委ねたものと考えられる。収益の概念も公正処理基準に依拠しており(法法22条4項)、会計基準を法規として成文化することは、その性質から不可能と思われる。」と論じられる¹²⁹。

かように、現行の租税法規の不完備であるばかりか、完備性を具備することはそもそも困難であることを考慮すると、租税法規の適用に当たっては、租税法規の解釈という作業が必須ということになる。

¹²⁶ 岡村忠生「租税法律主義とソフトロー」税法学563号144頁以下(2010)。

¹²⁷ 金子・前掲注6、16頁。

¹²⁸ 岡村忠生「納税義務の成立について」税研165号20頁以下(2012)。

¹²⁹ 岡村・前掲注128、20～21頁。なお、租税法規の不完備性については、渡辺智之「租税回避の経済学：不完備契約としての租税法」フィナンシャル・レビュー69号153頁以下(2003)、増井良啓「租税法の形成における実験—国税庁通達の機能をめぐる一考察—」中山信弘＝中里実編『政府規制とソフトロー』196頁(有斐閣2008)も参照。

第2節 租税行政庁による行政解釈の存在形式

1 租税法規の解釈主体としての租税行政庁

前節において考察したとおり、租税法規の適用に当たり、租税行政を担う租税行政庁が租税法規を解釈するという作業はいわば必要的であり、かつ、必然的であると考え。そして、現実にも、租税行政庁は、租税行政を営むに当たり、租税法規に関する解釈(行政解釈)を数多く発している。以下では、租税法規の解釈主体である租税行政庁の任務等について確認しておこう。

財務省は、「適正かつ公平な課税の実現を図ること」をその任務の1つとし(財務省設置法3条)、「租税(関税、とん税及び特別とん税を除く。)に関する制度(外国との租税(関税、とん税及び特別とん税を除く。)に関する協定を含む。)の企画及び立案並びに租税の収入の見積りに関すること」、「内国税の賦課及び徴収に関すること」又は「酒税の保全並びに酒類業の発達、改善及び調整に関すること」などをその所掌事務の一部としている(同法4条16号、17号、19号)。また、財務省の外局として設置されている国税庁は、「内国税の適正かつ公平な賦課及び徴収の実現、酒類業の健全な発達及び税理士業務の適正な運営の確保を図ること」をその任務とし(同法19条)、「内国税の賦課及び徴収に関すること」又は「酒税の保全並びに酒類業の発達、改善及び調整に関すること(酒税の保全に関する制度の企画及び立案を除く。)」などをその所掌事務の一部としている(同法20条)。

租税行政庁は、これらの任務や事務を的確に遂行するために、租税に関する制度の企画及び立案、内国税の賦課及び徴収などを行う過程において、租税法規の解釈を行うことになるのである。とりわけ、政令・省令等の立案・制定や内国税の賦課及び徴収の場面において、租税行政庁は租税法規の解釈を必然的に行うことになるというよいであろう。かかる場面においては、租税法規は租税行政庁自身、個々の行政官に対する行為規範として機能することになる。

もともと、わが国の租税は、納付すべき税額が納税者のする申告により確定することを原則とし、その申告がない場合又はその申告に係る税額の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかった場合その他当該税額が税務署長又は税関長の調査したところと異なる場合に限り、税務署長又は税関長の処分により確定する方式である申告納税方式を採用している(国税通則法16条1項1号)。現行租税制度を一瞥してみると、所得税、法人税、相続税、消費税などの主たる税目において申告納税方式(申告納税制度)が採用されている。この場合の租税法規は納税者に対する行為規範として機能することになるのであるし、何よりも納税者自ら課税標準及び税額を計算し、申告と納税を行わなければならないことが制度上、予定されているのであるから、申告納税制度の下においては、租税法規の規定内容は納税者にとって一義的明確なものであることが望ましい。しかしながら、現実には租税法規の規定内容はおよそ一義的明確なものではないこと及び租税法規の適用に当たっては租税法規の解釈が必要であり、必然でもあることはこれまで縷々述べてきたとおりである。したがって、申告納税制度の円滑な実施を図るためにも、租税行政庁は、行政解釈を発しなければならないのであろう。

2 租税行政庁による行政解釈の存在形式等

(1) 租税行政庁による行政解釈の存在形式の多様化

注目すべきは、現代において、かかる租税行政庁による行政解釈の存在形式は実に多様であるという点である¹³⁰。例えば、国税庁のホームページを閲覧してみると、租税に関する施行令、施行規則、告示、通達(基本通達、個別通達、事務運営指針等)、通達の趣旨説明(法人税基本通達等の一部改正に関する趣旨説明等)、情報(法人課税課情報等)、文書回答事例、質疑応答事例、タックスアンサー、Q&A(「役員給与に関する Q&A」(平成 20 年 12 月)等)、お知らせ(平成 26 年 9 月付「年金の方法により支払いを受ける保険金の支払請求権(受給権)の相続税法上の評価の取扱いの変更について」等)など、様々な形態で行政解釈が発せられていることがわかる¹³¹。上記のうち、通達の趣旨説明、文書回答事例、タックスアンサー、Q&A は比較的新しい種類の形態であることを考えると、近時における租税行政庁による行政解釈の存在形式の傾向として、その多様化を指摘することができそうである。

(2) 行政解釈の意義

租税法領域においては、租税の「賦課・徴収は必ず法律の根拠に基づいて行われなければならない、換言すれば、法律の根拠に基づくことなしには、国家は租税を賦課・徴収することはできず、国民は租税の納付を要求されることはない」¹³²という租税法律主義の原則が存在する以上、租税行政庁としては、上記に列挙した施行令又は通達等の個々の内容について、いずれも租税法令に適合するものであるという立場に立たざるを得ないと思われる。したがって、解釈的、確認(留意)的、執行的意味合いという点で濃淡はあるものの、上記に列挙した施行令又は通達等の個々の内容が租税法律主義に合致した内容であるという解釈を展開せざるを得ないという意味において、原則として、上記に列挙した施行令又は通達等のいずれもが租税行政庁による租税法令に関する一定の解釈を含ものである、あるいは、租税行政庁による租税法令に関する一定の解釈を前提とするものであると考える¹³³。この点、既存の法令解釈通達の中には、法令解釈そのものというよりも、事実認定の目安ないし基準を示しているにすぎないものも散見される。かような通達であっても、その背後には租税法令に関する解釈が存在するし、さらにいえば、当該通達に示された事実認定の目安ないし基準は当該解釈に適合していることを当然の前提としているといえよう。本研究においては行政解釈という語を、このような広い意味で用いることとする¹³⁴。

¹³⁰ 一般に、行政解釈の存在形式は多様であることについて、山岸敬子「行政解釈の裁判的統制—序論的考察—」中京法学 18 卷 1=2 号 1 頁以下(1984)参照。

¹³¹ <https://www.nta.go.jp/>(平成 28 年 5 月 20 日最終閲覧)。

¹³² 金子・前掲注 1、73 頁。

¹³³ なお、米国においても、後述する立法的規則と解釈的規則はいずれも、法規の言葉の意味を解釈するものであることが指摘されている。See e.g., Michael Asimow, *Nonlegislative Rulemaking and Regulatory Reform*, 1985 DUKE L. J. 381, 384(1985).

¹³⁴ これに対して山岸敬子教授は、行政主体の法解釈の存在形式には、①法的効力を有するものと、②そうでな

3 広く一般に公開される行政解釈

上記に示した行政解釈の存在形式は、広く一般に公開されているものである¹³⁵。これらは、広く一般の納税者が容易に検索・入手可能なものであることから、その内容は汎用性が高く、その影響力は広範なものであることが多い。他方、広く一般に公開されるものではなく個別の納税者に向けて発せられる行政解釈も存在する。例えば、税務署での税務相談や税務調査において課税庁職員が納税者に対して示す見解のほか、異議決定書(再調査決定書)においても行政解釈が含まれている。また、広く一般に公開される文書回答事例や質疑応答事例のその素材となる事例に係る照会者に対して示される中間ないし最終的な回答にも、租税法令に関する行政解釈が含まれている。これらの行政解釈の存在形式は個別の事実関係に基づいて個別の納税者に対して向けられるものであるから、当該納税者に対して非常に強い影響力を発揮するものである。このほか、例えば、通達ないしこれに類似するものであっても、広く一般に公開されることが予定されていない非公開の行政解釈の存在形式も存在する¹³⁶。

このうち、本稿では、広く一般に対して公開される行政解釈の存在形式を考察対象の中心に据えることとする。広く一般に対して公開される行政解釈は、個別の納税者に対して示される行政解釈よりも、その内容の租税法律主義適合性という角度からの統制の必要性がより高いと解されるからである。すなわち、広く一般に対して公開される行政解釈は上記のとおり、その影響力が広範であり、その内容に汎用性があるものが多いと解されるため、かかる行政解釈の

いものがあるとされた上で、②については、行政主体が示す法解釈のうちで、それ自体としては法的効力を伴わないものを行政解釈と呼称されている(山岸・前掲注 109、35 頁)。

¹³⁵ このうち、施行令及び施行規則以外は国税庁が策定するものであり、いずれも国税庁のホームページに掲載されている。なお、通達の公表にして付言しておこう。中央省庁等改革基本法 20 条 5 号において、「徴税における中立性及び公正性の確保を図るため、税制の簡素化を進め、通達への依存を縮減するとともに、必要な通達は国民に分かりやすい形で公表すること。」とされたことを受けて、国税庁は、平成 10 年から 11 年にかけて、法令解釈通達としての性格を有するとされる個別通達の統廃合を行い、これにより、統廃合の前の通達数の約 4 分の 3 にまで減少させた。同時に、国税庁は、税務通達をそれぞれの通達が有する性格により、「法令解釈通達」と「事務運営指針」とに分けた上で、これらの名称を明記し、通達の内容を国税庁のホームページに掲載することを始めた(首藤重幸「地方行政における通達の今日的意義と課題」税 54 巻 3 号 7 頁以下(1999))。この点については、岡村憲一「国税庁における税法の解釈に関する通達の見直し状況」ファイナンス 34 巻 9 号 64 頁以下(1998)、酒井・前掲注 55、155 頁以下なども参照。

¹³⁶ かような行政解釈の存在形式に関し、大淵博義教授は、「税務行政においては…一般的な解釈又は事実認定の基準として示される文書で非公表のものも存在する。正式な通達の形式ではない文書、いわゆる『事務連絡』や『情報』と呼称されているものがそれであるが、これらの文書は、原則的には公表されない。…このような内部文書としての『事務連絡』や『情報』には、一般の通達と同様に二つの性格のものがある。一つは、行政内部の執務指針というものと、法律解釈に関するものである。そして、法律解釈に関するこれらの内部文書が、その実質において上級行政庁の下級行政庁に対する命令であるならば、その形式が『事務連絡』又は『情報』等であろうと、…国家行政組織法 14 条 2 項の『命令』又は『示達』に該当し、税務上の解釈通達としての性格を有することになる。殊に、法律の解釈適用に関する『事務連絡』は、一般の解釈通達としての実態を有している場合が通常と思われるが、一方、『情報』という場合には、その形式や内容から、執行の参考になる事例の解釈を示す場合が大半であろうから、ここでの通達に該当しない場合もある。しかし、そうであるとしても、実質的には、法律の解釈や適用の指針として、実務的な機能を果たしている『情報』や実態的に通達である『事務連絡』の公表は積極的に行うべきものであり、非公表とする格別の理由はない。」と論じられる(大淵博義「内部通達・事務連絡・情報の公表による課税の公平性の確保」税理 42 巻 2 号 49 頁(1999))。この点については、非公表の文書を素材として議論することの困難性もあるから、本稿ではこの程度の記述にとどめたい。

内容に租税法律主義違反があった場合の影響は、個別の納税者に対して示される行政解釈の内容に租税法律主義違反があった場合に比して、相対的に大きいものになる。また、税務相談時、税務調査時、文書回答の照会時等に課税庁担当者が示す行政解釈や異議決定書(再調査決定書)に現れた行政解釈などを思い浮かべてみれば明らかとなり、個別の納税者に対して行政解釈が示される場面においては、行政解釈の受け手である当該納税者が、行政解釈の発信者である課税庁¹³⁷に対して自身の解釈を示す機会が確保されていることが多く、課税庁と当該納税者との間で双方向のやりとりを経て又は経る過程で、行政解釈が発現されることも多いと思われる。他方で、広く一般に対して公開される行政解釈においては、行政解釈の受け手である納税者は、行政解釈が発現する前に行政解釈の発信者である課税庁に対して意見や疑問を示す機会が確保されていることは少なく、いわば課税庁が一方向的に行政解釈を発信することが多い。そして、現状では、多くの納税者は、疑問や反論を表明することなく、行政解釈を受け入れる傾向にあることも否定できない(後記第5章第1節参照)。かような意味においても、一般論として、広く一般に対して公開される行政解釈は、個別の納税者に対して示される行政解釈よりも、行政解釈の内容の租税法律主義適合性という角度からの統制の必要性がより高いものであると考える。そもそも、広く一般に公開されていない行政解釈を入手し、考察の対象とするのは困難であるという考慮も存在する。

4 法規たる性質を有する行政解釈の存在形式(政令への着目)

租税に関する法の存在形式(租税法の法源)として、憲法、法律、命令(施行令・施行規則)、告示、条例・規則、条約、行政先例法を挙げることができる。これらのうち特に重要なものは国会で制定される法律であることは論を俟たないが¹³⁸、租税行政庁が制定する一般的・抽象的法規範たる命令(法規命令)に該当する施行令の重要性も決して侮ることはできない。この点を本研究との関係で強調すると、上述のとおり、広く一般に対して公開される行政解釈の例として、租税に関する施行令、施行規則、告示、通達、通達の趣旨説明、情報、文書回答事例、質疑応答事例、タックスアンサー、Q&A、お知らせ等が存在するが、中でも、法律からの委任を受けて制定される施行令、施行規則及び告示は、課税庁のみならず納税者や裁判所をも法的に拘束する力を有する法規に該当するから、法規たる性質を有しない行政解釈に比して、影響力が大きいものであるといえる。

そして、施行令、施行規則及び告示の中でも、課税庁、納税者及び裁判所に対して最も大きな影響力を有しているのは施行令、すなわち内閣が制定する政令であるという見方が成り立ち得ると考える。本法の条文数を上回るほどのその条文数の多さ¹³⁹やその規律範囲の広さもさる

¹³⁷ 本稿では、課税を行う場面における文脈では、租税行政庁ではなく課税庁という語を用いることとする。

¹³⁸ 金子・前掲注1、101頁以下。

¹³⁹ この点については、須貝脩一「税法体系における法律・命令・通達」税経通信20巻13号13頁(1965)も参照。

ことながら、政令は、税額の計算に必要な重要事項を定めているからである。この点、金子宏教授は、「わが国の租税法では、基本的・一般的事項は法律で規定し、細則的事項は政令に委任することが多いため、政令の中で多くの重要事項(たとえば、減価償却の方法や棚卸の方法)が規定されているのが実情である。その意味で、政令は、租税法の法源として重要である」ことを指摘される¹⁴⁰。

ところで、租税法における法源である法律によって規定される事項と同様に法源たる政令(施行令)、省令(施行規則)、告示によって規定される事項はどのように書き分けされているのであろうか¹⁴¹。この点、法律規定事項と政令等規定事項の配分について、昭和38年12月6日付け「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」(1頁)は、次のように説明している。曰く、「所得税法及び法人税法…の構成においては、租税法律主義の建前を根本としつつ、同時に、一般納税者に判りやすい法令体系にすることを考慮して、法律と政令、省令等との間に規定の適切な配分を行なうものとする。すなわち、納税者の負担及び制度の仕組み等に関する基本的事項はすべて法律に規定するが、他面、課税関係に多くみられるところのきわめて専門的、技術的な面や手続にわたる事項については、法律で制度の骨子を規定したのち、その内容の詳細は政令以下で規定すること」としたというのである。次いで同答申は、政令以下で内容の詳細を規定する事項の具体的基準については、おおむね次によることとした旨説明している。

(イ) 政令規定事項

- (a) 法律で詳細までを規定するには余りに専門的、技術的な事項
- (b) 法律で規定している事項を敷えんして補足する解釈的な事項
- (c) 法律で規定している趣旨を時宜に応じて実現するために弾力的な運営を必要とする事項

(ロ) 省令規定事項

- (a) 書式に関する事項
- (b) 申告書、申請書の記載事項の細目等単純な手続に関する事項

(ハ) 告示事項

- 申告書、申請書の記載事項の細目等単純な手続に関する事項

上記整備答申を受けて、昭和40年に所得税法・法人税法の全文改正が行なわれ、法律規定事項と政令規定事項(あるいは通達規定事項)の配分・整備が履践された¹⁴²。通覧する限り、現行

¹⁴⁰ 金子・前掲注1、105～106頁。

¹⁴¹ 山岸敬子教授は、法律事項と法規命令(政令)事項とをどのように分けるかは、単に立法政策の問題であって、その内容と性質において、両者は基本的になる異なるものではなく、両者の違いは制定者であることを指摘される(山岸・前掲注109、22頁)。

¹⁴² 例えば、掃部実「所得税法の改正(一)」『昭和40年版 改正税法のすべて』12頁以下(国税庁1965)、伊豫田敏雄「法人税法の改正(一)」同書92頁以下、泉美之松「昭和40年度税制改正」租税研究178号10頁以下(1965)、武昌昌輔「全文改正法人税法の解説(上)」産業経理25巻6号48頁以下(1965)など改正に関する立案担当者の説明を参照。

法令等は、おおむね上記整備答申の説明どおりに法律規定事項と政令等規定事項とを分けて規定しているといえる。そうすると、省令・告示の規定内容は基本的には単純な手続に関する事項等にすぎない一方、政令の規定内容は専門技術的な事項、法律の規定事項を補足する解釈的な事項等であるといえ、一般的にいえば、省令・告示よりも政令に対する統制論を議論する必要性が高いと考える。これらのうち、例えば、租税法律主義に適合しないような法解釈に基づいて制定されることが最も強く避けられねばならないのは政令であるという理解である。したがって、本研究においては、法規たる性質を有する租税行政庁による行政解釈の存在形式のうち、政令(施行令)を中心的な考察対象に据えることとしたい。

なお、告示については、一般的にも、租税の専門家にとっても馴染みの薄いものであると考えるから、説明を補足しておく。上記整備答申が言及している告示とは、各省大臣、各委員会及び各庁の長官が、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、発するものである(国家行政組織法 14 条 1 項)。告示の性格がいかなるものであるかという点について、行政法一般の議論をみると、告示には、実質的に法規命令の補充たる性格を有するものもあれば、行政規則としての性格を有するものもあり、そのいずれに該当するか個別具体的に判断する必要があると解されている¹⁴³。すなわち、告示は、一般に、法規の性質をもたない行政規則の一種として説明されることが多いが、個別の法令で各種の事項について告示の形式による公示を義務付けており、また法律の明文では公示が義務付けられていない場合であっても、法律の規定を実施するために、多くの事項について告示が発せられていることに注意する必要がある、特定の告示が法規の性質を有するのか、有さないのかについては、個々の告示の内容に即して検討されなければならないと解されている¹⁴⁴。

租税法においては、告示について、財務大臣(他の所管大臣の場合もある。)の指定により、法律又は政令の定める課税要件規定が補充されることも少なくないとされており、また、課税要件規定を補充するという性質上、法規を定立する行為であり、租税法の法源の一種であると解されている¹⁴⁵。租税法における告示の具体例として、例えば、国税通則法 22 条が「納税申告書…その他国税庁長官が定める書類が郵便又は信書便により提出された場合には、その郵便物又は信書便物の通信日付印により表示された日…にその提出がされたものとみなす。」と規定していることを受けて、同条に規定する国税庁長官が定める書類について定める平成 18 年 3 月 31 日国税庁告示第 7 号がある。また、最近のものとしては、個人及び法人で税制上有利な

¹⁴³ 塩野・前掲注 105、112 頁。例えば、畠山武道「告示・通達」ジュリスト 805 号 204 頁(1984)は、告示とは、行政庁が決定した事項その他の事項を一般に公式に知らせることをいい、その性格は一様ではなく、その内容に応じて、①行政立法の性格を有するもの、②一般処分、③二重効果的行政処分、④事実行為、⑤行政指導基準などにわけることができると述べられる。告示の性格については、田中二郎「告示の性質」302 頁以下『法律による行政の原理』(酒井書店 1954)〔初出 1942〕、山内一夫「告示」田中二郎ほか編『行政法講座第 4 巻 行政組織』177 頁以下(有斐閣 1965)も参照

¹⁴⁴ 外間寛「告示・通達の法的性質」行政法の争点〔新版〕40 頁(1990)。

¹⁴⁵ 金子・前掲注 1、106 頁、波多野・前掲注 38、278 頁、品川芳宣『租税法律主義と税務通達』34 頁以下(ぎょうせい 2003)。

取扱いを受けることが可能な東日本大震災に係る財務省指定の寄附金について定める平成 23 年 3 月 15 日付け財務省告示第 84 号を挙げることができる。しかしながら、告示については、施行令・施行規則に比して発せられる数が少なく、その規律範囲や規定内容も限定的なものが多く、その影響力の程度は施行令に比べて低いものと考えられるから、本研究においては検討の中心には据えないこととしたい。

以上のような理由から、本研究においては、法規たる性質を有する租税行政庁による行政解釈の存在形式のうち政令(施行令)を考察対象の中心に据える。

5 法規たる性質を有しない行政解釈の存在形式(通達への着目)

(1) 考察の対象を通達とすること

個々の行政解釈の影響力という観点からすると、施行令、施行規則、告示以外のいわば法規たる性質を有しない通達その他の行政解釈の存在形式は、納税者や裁判所を法的に拘束するものではなく、裁判所が判決を行う際に直接的な拠り所とすることもできないという意味で、納税者や裁判所に対する影響力の程度が相対的に低いものといえよう。すなわち、租税法令に関する課税庁の解釈と納税者の解釈とが相対立し、司法の場において両者が衝突する場面では、これらの行政解釈の存在形式には直接的な外部的法的拘束力や裁判規範性がないことが表面化する。この場合、裁判所はそこに示された行政解釈に拘束されずに、裁判所が正しいと判断した解釈に基づいて判決を行うこととなり、この限りにおいて通達その他の法規たる性質を有しない行政解釈の存在形式の影響力の程度は、法規たる行政解釈の存在形式に劣るものと評価し得る。

しかしながら、かような行政解釈の存在形式であっても、課税庁職員はかかる行政解釈に従って課税処分を行うこと、かかる行政解釈も平等原則や信義則を介して間接的に裁判規範性を帯びることがあること、租税法規の定めが抽象的であるのに対して租税法規の解釈を示した行政解釈は具体的であり理解しやすいこと¹⁴⁶などを考慮すると、課税庁及び納税者双方にとって、これらの行政解釈の存在形式の実質的な影響力の程度(実質的な行為規範性ないし事実上の拘束力)は相当程度強いものであるという見方もできそうである(この点については、後記第 5 章

¹⁴⁶ 法令解釈通達が解釈対象の法令よりも具体的な内容のものであることは、法令を解釈する、あるいは事実認定の基準を定めるといった税務通達の性質上、至極当然であると思われるが、税務通達の恣意的な解釈を排除するために、税務通達を制定するに当たり、詳細かつ具体的で読み手にわかりやすい表現とするような努力も払われているようである。例えば、収益費用の計上基準、受取配当、固定資産、繰延資産、資産の評価損益、給与、寄附金に関する部分を中心に法人税関係通達の総点検作業を行ったものとされる昭和 55 年 5 月 15 日付の法人税基本通達の一部改正(直法 2-8)に際し、改正作業の中心人物であった四元俊明氏(当時の国税庁直税部法人税課長)は、「税の執行は課税の公平という大きな理念を持っており、強行性を内在しているということから、税の取り扱いは具体的に明らかにされていなければならない…。税務職員の恣意、あるいは企業関係者の恣意によって税の取り扱いが分かれてしまう、ということは好ましくない。それを避けるためには、通達の内容はある程度詳しいものとする必要があり、少なくとも通達を読んだ人が税の取り扱いについて具体的にイメージがわく程度の丁寧な表現がとられるべきではなかろうか」という点が意識されていたことを述べられる(内村満男ほか「円卓会議 法人税基本通達の実務上の問題点」『第 32 回租税研究報告大会記録』91 頁以下〔四元俊明発言〕(日本租税研究協会 1981))。

第1節参照)。

かように法規たる性質を有しない行政解釈の存在形式の有する実質的な影響力を考慮すると、そこに示された行政解釈が租税法律主義の原則に抵触する場合には、納税者の権利に関して、看過できない重要な問題が生じることが容易に想像できる。かような場合において、実質的な影響力を直視せずに、法規たる性質を有しない行政解釈の存在形式は納税者や裁判所を法的に拘束するものではないし、最終的には訴訟による権利救済という途が制度上用意されているという形式論を固持することによって、違憲性・違法性を有する法規たる性質を有しない行政解釈が引き起こす問題を過小評価するようなことは妥当でない。法規たる行政解釈の存在形式は当然のこと、法規たる性質を有しない行政解釈の存在形式であっても、そこに示された行政解釈の租税法律主義適合性の担保という角度から何らかの統制を受ける必要性が高いものと考えられる。

これまでも、租税行政庁による行政解釈の存在形式に対する統制という問題については、法規たる性質を有するものとしてはいわゆる行政立法(政令の制定)に対する批判、法規たる性質を有しないものとしてはいわゆる通達行政に対する批判という文脈で論じられることが多かったように思われる。筆者も、この点に関する先行業績を土台にして議論を進める必要性を感じている。また、詳しい考察は第5章で行うが、通達は、他の法規たる性質を有しない行政解釈の存在形式と異なり、行政機関内部の命令として発せられるものであり、内部的拘束力を有している。通達の趣旨説明、情報(法人課税課情報など)、文書回答事例、質疑応答事例、タックスアンサーなどは、外部的拘束力のみならず、内部的拘束力も有していないことと対象的である(もともと、事実上の内部的又は外部的拘束力を等閑視することを含意しない)。さらに、通達は、相対的にみて、発遣数が多く、規定範囲も広範なものであり、かつ、具体的なものである。かような観点から、法規たる性質を有しない行政解釈の存在形式の中で、課税庁、納税者及び裁判所に対して最も影響力が大きいものは通達であると考えられる。そして、租税行政においては色々な種類の通達が発遣されているが、その中で納税者にとって最も重要なのは、租税法令の解釈に関する通達、すなわち法令解釈通達であるといわれている¹⁴⁷。法令解釈通達は、5万人を超える税務職員が、「税法の適用を適正・公平かつ統一行的に行っていくために、国家行政組織法を根拠として、各税法の解釈に関する通達を内部職員向けに定めた」通達であるとも説明される¹⁴⁸。そこで、本研究においては、法規に該当しない行政解釈の存在形式のうち通達、とりわけ租税法令の解釈に関する通達(法令解釈通達)を考察対象の中心に据えることとしたい。

(2) 通達の分類と考察の対象

法令解釈通達を考察の対象とすることについて、敷衍しておこう。一口に税務通達といって

¹⁴⁷ 金子・前掲注1、109頁。

¹⁴⁸ 岡村・前掲注135、64頁。

も¹⁴⁹、実際には、種々の角度から分類することが可能であり、その分類の仕方も論者によって様々である。

例えば、形式面から、各租税法律の条文の順序に基本的な事項及び重要な事項について解釈や運用方針を体系化した通達である基本通達、基本通達よりも個別的色彩が強いものであり、基本通達に定めている以外の事項又は新たに生じた事項について、個別に租税法律の解釈や運用方針を示す通達である個別通達、部局等の長が発する職務上の命令で、事務の取扱い又は運営に関する準則となるもので、いわば国税庁が事務運営に関する通達を部内に対して定めている通達である事務運営指針などに分類することができる¹⁵⁰。

また、性格面・内容面から税法の統一を図るための法令解釈通達と課税庁内部の執行に係る執行通達に分類することができる。

さらに、法令解釈通達の中にも、いろいろな内容を有するものがあり、租税法の用語の意義等を示す文字どおりの解釈通達(例えば、相続税法に規定する「住所」の意義について解釈する相続税法基本通達1の3・1の4共-5など)、「著しく」、「不相当」というような不確定概念を明確(補充)にするための補充通達(例えば、法人税法施行令第68条第1項第2号イに規定する「有価証券の価額が著しく低下した」場合の具体的な判定基準について定める法人税基本通達9-1-7など)、租税法令の規定から見て当然にそのように解釈できるものを解釈の統一(課税の公平)を図るために、確認的に解釈を示している留意通達(例えば、所得税法第73条第1項に規定する「その年中に支払った当該医療費」について、未払の医療費は現実に支払われるまでは控除の対象とならないことを示している所得税基本通達73-2など)、法令上の課税要件を緩めている緩和通達(永年勤続者の記念品等については、一定の要件の下で、課税しないこととしても差し支えない旨定める所得税基本通達36-21など)などに分類することができる¹⁵¹。

ただし、税務通達の分類の仕方は種々想定し得るし¹⁵²、そもそも複合的な性格を有する税務通達も存在するであろう¹⁵³。また、租税法領域においては租税法律主義の原則が存在する以上、

¹⁴⁹ 税務通達は「通牒」と称され、外部に公表されていない時代もあった。この点、中川一郎教授は、「昭和24年6月に国税庁が設置されて以来国税庁は通達の統一化をはかるとともに、これを公表するに至った。それ以前においては、主税局通牒は単に租税法規の立法趣旨、特に改正点等を下級官庁に示達するにとどまり、具体的な税務行政事務や租税法規の解釈基準等は、各税務監督局庁ないし税務局長毎に訓令等の形式で各税務署長宛に示していた。しかもこれらはすべて公表されるものではなく、いわゆる秘密通牒であり、国民としてはその内容を知る術もなかった」と説明される(中川一郎「税務通達の使命とその限界」税経通信11巻6号10頁以下(1956))。なお、国家行政組織法では「通牒」ではなく「通達」(国家行政組織法14条2項)とされたことについて、林修三氏は、「通牒」の「牒」の字が当用漢字にないために、「通達」という言葉を用いたものであると述べられる(田中二郎ほか「座談会 官庁通達・行政通達の本質について」税経通信11巻9号148頁以下〔林修三発言〕(1956))。

¹⁵⁰ 大阪高裁平成9年4月15日判決・訟月44巻8号1461頁、金子・前掲注1、110頁、岡村・前掲注135、65頁参照。

¹⁵¹ 品川・前掲注145、38頁以下。

¹⁵² 例えば、北野弘久教授は、税務通達の内容面から、法令の解釈や適用の基準を示した解釈通達、法令の立法趣旨、具体的計算例、当該法令に関する他の法令(民法・商法等)の内容等を解説する留意通達及び税務行政内部の単なる執務手続等を定める執行通達の3つに区分される(北野弘久「通達課税・通達行政」『税法の基本原理解判例研究 日本税法体系I』51頁以下(学陽書1978))。

¹⁵³ この点については、品川芳宣「税務通達の法的性格・法的拘束力と納税者の対応(その1)」租税研究619号

租税行政庁の立場は、税務通達に含まれる行政解釈のいずれもが租税法令に適合する内容であるというものにならざるを得ず、かような意味では、税務通達の定める内容によって濃淡はあるものの、大抵の税務通達は国税庁による租税法令に関する一定の解釈を含むものである、あるいは、租税行政庁による租税法令に関する一定の解釈を前提とするものであると解される。

この点に関する須貝脩一教授の次の見解は¹⁵⁴、当を得たものであるとともに、立法と通達による解釈の選択との差は僅差であることを指摘しており、興味深いものである。

「租税法令の意味するところが適用にたえるほどの明確さをもたない場合に、通達が発せられる。法令が明確でない、というのは、まったく意味をなさないとか、不明確の故に無効となる、というような特殊の場合をのぞけば、多くは、法令の解釈適用の可能性が複数存在し、そこに合理的な選択がおこなわれ得る場合を意味する。そのような複数の解釈適用可能性中から一つを選択し、これを比較的一層合理的なものに統一するのが、通達の目的とするところである。通達の手書き方は、もちろん、多くは、留意規定の形をとっており、具体的な諸場合を挙げて、法令の適用について、留意せしめるということにはなっている。しかし、留意規定といいながら、実は、同時に、解釈規定であることが多く、そこで、数量的確定方法その他の方法を用いて、解釈の統一がはかられるのである。その際には、合理的解釈が選択されるのであるが、その合理的というのは、多くは、いかにして税収入を上げるかという目的から出発して、合理的であるとされることが多い。さて、複数の解釈適用可能性中から、一つを選択して、これに統一するという事は、解釈といえば解釈であるが、立法とどれほどへだたるものであろうか。その差は、紙一重である。」

以上のような議論の存在に加えて、本研究は、租税法律主義の観点から行政解釈を統制する必要性を考察するものであることに鑑みて、法規に該当しない行政解釈の存在形式のうち通達、とりわけ広義の意味における租税法令の解釈に関する通達(法令解釈通達)を考察対象の中心に据えることとする。

第3節 小括

以上のとおり租税法規の適用に当たり、租税法規を解釈するという作業はいわば必要であり、かつ、必然的でもあるところ、現実にも、租税行政を担う租税行政庁は、租税行政を営むに当たり、租税法令に関する解釈を数多く発している。現代において、かかる租税行政庁による行政解釈の存在形式は実に多様化しているところ、本研究では、広く一般に対して公開される行政解釈の存在形式を考察の対象とし、中でも、規律範囲・規定内容・拘束力等の観点から、課税庁、納税者及び裁判所に対する影響力の大きい政令及び通達(とりわけ法令解釈通達)を考察の中心に据えることとする。ここでは、政令及び通達は、伝統的な行政解釈の存在形式として、現在においても数多く存在し、租税実務に広く、深く浸透しており、そのことゆえに問題

49 頁以下(2001)参照。

¹⁵⁴ 須貝・前掲注 31、35～36 頁。

も山積し、先行学説・裁判例も多く存在していることから、研究対象として適しているという考慮も働いている。