

研究ノート

納税者の視点から見た日本の租税法に関する 基礎的研究 (IV・完)

餅川正雄*

概要

第10章では、1949(昭和24)年の『日本税制報告書』(シャウプ勧告)について考察する。この勧告において、最も重視されたのは「租税負担の公平化」である。その内容は、第1に直接税を中心とする負担の公平化である。第2は、所得税における総合累進課税の徹底という“垂直的公平”である。第3に経済的に全く同じ立場にある二人の納税者間における負担の公平、すなわち“水平的公平”である。「シャウプ勧告」の内容や特徴を整理することを通して、現代の我々は何を学ぶことができるのかを明らかにする。第11章では、「租税法の法源」について考察する。租税法の法源の中では「法律」が中枢的地位を占めるが、租税の在り方にとって法源としての憲法の実在は重大であることから、その憲法の諸規定の法的な意味を考察する。また「通達行政」・「通達課税」という用語があるように、税務通達によって課税が行なわれることがあるが、納税者は通達をどのように理解すればよいのかを検討する。最後の第12章では、本研究を振り返って総括的なまとめを行うとともに、考察を通して分かった「納税者の権利擁護こそが租税正義の実現であること」などを論述する。

キーワード：シャウプ勧告、租税法の法源

目次

- | | |
|---|--|
| <ol style="list-style-type: none">1. はじめに2. 租税根拠論の考察<ol style="list-style-type: none">2.1 課税の justification としての租税利益説2.2 課税の justification としての租税義務説2.3 二つの租税根拠学説と租税負担の配分問題2.4 日本国憲法の民主主義的租税観2.5 小括3. 租税原則論の考察<ol style="list-style-type: none">3.1 Adam Smith の租税原則3.2 Adolf Wagner の租税原則3.3 Richard Abel Musgrave の租税原則3.4 Paul Anthony Samuelson の租税制度の目標3.5 Nicolas Kaldor の優れた税制のための4つの配慮3.6 Joseph Eugene Stiglitz の租税制度の5特徴3.7 John Rawls の正義の理論3.8 日本における租税原則の解釈 | <ol style="list-style-type: none">3.9 小括
(以上、1章～3章は、『広島経済大学研究論集』第38巻第1号に掲載)4. 租税の Legal concept に関する考察<ol style="list-style-type: none">4.1 国家の側からの租税の定義4.2 国民の側からの租税の定義4.3 租税の徴収面と使途面を含んだ租税の定義4.4 最高裁判所の判決にみる租税の定義4.5 租税の法的定義に関する考察のまとめ4.6 小括5. Tax Justice と租税法の Basic Principles に関する考察<ol style="list-style-type: none">5.1 John Rawls の “A Theory of Justice” (正義論)5.2 Rawls が説明する原初状態で諸原理が承認されていく順序5.3 Justice (正義) 以外の前提条件から導かれる Basic Principles (基本原則)5.4 小括
(以上、4章・5章は、『広島経済大学研究論集』第38巻第2号に掲載) |
|---|--|

* 広島経済大学経済学部教授

6. Tax law theory の前提となる Tax Justice と Postulates の考察
 - 6.1 Tax Justice と 3 つの Postulates の関係
 - 6.2 Tax law theory の前提と Rawls の Justice concept の関係
 - 6.3 小 括
7. Tax Legalism の Postulate に関する考察
 - 7.1 納税要件等法定主義の原則
 - 7.2 Tax Legalism の Postulate から析出される法的要請
 - 7.2.1 Tax Administration Agency の自由裁量権の不存在
 - 7.2.2 命令への一般的・白紙的委任の違憲・無効性
 - 7.2.3 The interpretation of the tax laws における税務通達の無法源性
 - 7.2.4 租税法の厳格な Interpretation and application の要請
 - 7.2.5 疑わしき場合には Taxpayers の立場で解釈
 - 7.3 Tax Administration の合法律性の原則
 - 7.3.1 Reservation of laws の適用範囲に関する 3 つの学説
 - 7.3.2 税務行政の合法律性の原則の 3 つの Constraints principles
 - 7.3.3 Tax notification (税務通達) の適用要件
 - 7.4 小 括
8. Taxpayer sovereignty principle の Postulate に関する考察
 - 8.1 「租税民主主義の原則」と「租税能率主義の原則」
 - 8.2 Self-assessment system (自己賦課制度)
 - 8.3 Tax return rights (納税申告権)
 - 8.4 小 括
9. Tax equity principle (租税公平主義) の Postulate に関する考察
 - 9.1 応能負担 (公平負担) の原則
 - 9.2 Tax mix の important factor
 - 9.3 Real income persons taxation (実質所得者課税) の原則
 - 9.4 租税公平主義と租税法律主義との conflict
 - 9.5 課税の公平と Taxation base の問題
 - 9.6 小 括

(以上、6章～9章は、『広島経済大学研究論集』第38巻第3号に掲載)

(以下、本号)

10. 『Shoup Mission [1949]』の考察
 - 10.1 戦後混乱期の租税制度
 - 10.2 『Shoup Mission [1949]』の目標と内容
 - 10.3 『Shoup Mission [1949]』の特徴と租税負担の公平化
 - 10.4 Shoup Tax System の挫折
 - 10.5 小 括
11. 租税法の Source of Law に関する考察
 - 11.1 租税法の Source of Law としての憲法
 - 11.1.1 日本国憲法第30条と第84条
 - 11.1.2 法治主義に基づく財産権の保障
 - 11.1.3 最高裁判所の違憲審査権
 - 11.2 租税法の Source of Law としての法律
 - 11.2.1 基本的共通の事項を定める法律 (一般的共通法)
 - 11.2.2 個別の事項を定める法律 (個別的租税法)
 - 11.3 租税法の Source of Law としての政令と省令
 - 11.3.1 Source of Law としての政令
 - 11.3.2 Source of Law としての省令
 - 11.4 租税法の Source of Law としての条例と規則
 - 11.5 租税法の Source of Law としての条約及び確立された国際法規
 - 11.6 租税法の Unwritten Law Source
 - 11.6.1 法の一般原則・条理
 - 11.6.2 判例法
 - 11.6.3 行政先例法
 - 11.7 通達の法源性の有無
 - 11.8 小 括
12. お わ り に
 - 12.1 本研究のまとめ
 - 12.2 研究全体の総括

《第6章～第9章のまとめ》

第6章では、租税法理論の前提としての Tax Justice (租税正義) と Postulates (公準) の関係性を考察した。租税法の目的は Tax Justice の実現であり、正義の目的は国民の幸福追求権を護ることである。租税正義から納税者主権主義が導かれる。正義には形式的な側面と実質的な側面があり、形式的な正義から租税法律主義、実質的な正義からは租税公平主義の公準が導かれることを論述した。第7章では、租税法律主義 (Tax Legalism) の公準について考察し、この公準から導かれる納税要件等法定主義の原則と税務行政の合法律性の原則

という2つの基底的原則の内容を明らかにした。第8章では、納税者主権主義 (Taxpayer sovereignty principle) の公準について考察し、この公準から導かれる租税民主主義の原則と租税能率主義の原則について明らかにした。第9章では、租税公平主義 (Tax equity principle) の公準について考察し、この公準から導かれる応能負担の原則と実質所得者課税の原則について明らかにし、課税ベースの問題については、消費課税である一般消費税 (付加価値税) の問題点を指摘し、租税正義に反するものであることを論述した。

10. 『Shoup Mission [1949]』の考察

1945 (昭和20) 年8月14日、この日に、昭和天皇が出席する御前会議で「ポツダム宣言」の受諾を決定し、翌15日正午に天皇は自ら「終戦の詔勅」を国民に知らせた。日本は、満州事変以後の「十五年戦争」を敗戦という形で迎えた訳である。終戦直後の日本は、200倍、300倍の物価上昇という急激なインフレーションの中で租税制度も大混乱の状況にあった。我が国は、甚大な戦争被害の下で再建・復興に向けて国を挙げて努力しなければならなかった。特に、混乱した租税制度を立て直し、経済の再建に役立つことが緊急の政策課題であった。周知のとおり、その再建・復興は、連合軍占領軍 (GHQ) の手によって行われた。日本の税制再構築のために、アメリカから派遣されたのが「シャープ税制使節団」 (以下、Shoup Mission と表記する) の一行であった。この Shoup Mission によって作成された『シャープ使節団日本税制報告書』 (以下『Shoup Mission [1949]』と表記する) によって、我が国の戦後における租税制度が確立されることになった (石, 2009, p. 9)。

以下、戦後の混乱期の我が国の Tax System がどのようなものであったのかを概観した後で、この『Shoup Mission [1949]』の目標や内容を詳しく考察していくことにする。

10.1 戦後混乱期の租税制度

第二次世界大戦後の日本経済は、国土が荒廢

し、hyperinflation に見舞われるとともに、企業の倒産が相次いでいた。これらの事態に対処するために戦時下で創設されていた臨時的な租税を廃止し、財産税と戦時補償特別税が創設された。1947 (昭和22) 年には、新憲法が制定され、租税制度の民主化のために様々な改正が行なわれた。まず、所得税・法人税・相続税の分野では、全面的に「申告納税制度」が採用された。所得税制度では分類所得税と総合所得税の併用が廃止され、総合所得税に一本化され、譲渡所得等の一時所得も課税対象に取り込まれた。このことは、我が国において初めて「近代総合累進課税」の考え方が採用された画期的な出来事だと言える。課税単位については、新憲法下で「家の制度」が廃止され、個人主義の観点から従来の世帯単位から個人単位となった。また、「申告納税制度」が採用されたことに伴い、税務署長が賦課決定を行う際の諮問機関である「所得調査委員会」は廃止された。相続税については、家督相続と遺産相続の場合の税率に差異が設けられていたが、家の制度が廃止されたことによって、これらの区分が廃止され、生前贈与による租税回避に対処するために相続税の補完税として「贈与税」が設けられた。

間接税としては、1948 (昭和23) 年に国税としての「取引高税」が創設された。これは、営業取引の金額に1%の税率で課税するもので、原則として印紙を貼付して納付するものであったが、取引形態に対して非中立的という欠陥や手続きが煩瑣であるという理由で、事業経営者からの批判が強く、1949 (昭和24) 年に廃止された (山本, 2013, pp. 139-141)。

表35に、第二次大戦後における我が国の所得税、法人税及び相続税等、主要な国税収入の状況がどの程度であったのかを示しておく。これを見ると、戦後は直接税の占める割合が次第に増加していることが分かる。その中で、シャープ勸告が実施に移された1950 (昭和25) 年を見

表35 第二次大戦後の日本の主な国税収入の状況

(単位：百万円)

科 目	昭和19年度		昭和21年度		昭和23年度		昭和25年度		昭和26年度	
	決算額	%	決算額	%	決算額	%	決算額	%	決算額	%
所 得 税	4,041	31.4	12,240	32.7	190,832	42.6	220,134	38.6	255,672	31.2
法 人 税	1,312	10.2	1,273	3.4	27,900	6.2	83,790	14.7	183,881	25.4
相 続 税	145	1.1	359	1.0	2,300	0.5	2,694	0.5	2,881	0.4
酒 税	883	6.9	2,378	6.4	54,794	12.2	105,376	18.4	122,830	17.0
物 品 税	970	7.6	2,255	6.0	17,507	3.9	16,500	2.9	15,233	2.1
取 引 高 税	—	—	—	—	20,813	4.7	683	0.1	145	0.0

* 住澤整編, 2014, pp. 41-45より筆者作成

ると、1948（昭和23）年度と比較して、所得税は1,900億円から2,200億円と300億円の増収に留まっているが、法人税の決算額は、279億円から837億円と約558億増加し、1951（昭和26）年には、1,838億円にもなっている。所得税と法人税を合計した比率を見ると、1948（昭和23）年の48.8%から、2年後の1951（昭和26）年には、56.6%にまで増えている。これは、シャープ勧告の直接税を中核に据えた税制改革の結果が出たものと言える。

10.2 『Shoup Mission [1949]』の目標と内容

第二次大戦後の1949（昭和24）年5月に、Douglas MacArthurの招聘を受けてCarl Sumner Shoup（以下、Shoupと表記する）を団長とする税制使節団の7名が来日した。構成

表36 Shoup Missionの構成メンバー

コロンビア大学商学部教授兼政治学部大学院教授
イリノイ大学商経営学部長
ニューヨーク市立大学経済学教授
ミネソタ州税務局税制調査部長
カリフォルニア大学バークレー校法学部教授
コロンビア大学経済学教授
コロンビア大学法学部法律学教授

* S・C・シャープ, 柴田訳, 1988, p. 18より筆者作成

メンバーは、コロンビア大学教授（税制使節団長）のShoupが表36の6人の委員を選んだ。

『シャープの証言』によると、MacArthurは、Shoupに対して「今までやったことがない課税手段を多く勧告して日本を実験台にするような報告は困る」と言うだけで、特に具体的な示唆はしなかったようである（C・S・シャープ, 1988, pp. 18-19）。約3か月半にわたる調査・研究活動をもとに、同年8月に勧告した『Shoup Mission [1949]』によって、日本税制の全面改革案が示された。この勧告は、全4巻、全体で400ページにもものぼる膨大なものであり、税体系の改革だけでなく、税務行政や会計の改革も視野に入れた包括的な税制改革構想であった。MacArthurは、この報告書を全面的に受け入れ、内閣総理大臣に包括的に受諾し実施するように勧告した。Shoup Missionの提案の多くは、ほぼ無修正のまま、翌1950（昭和25）年の税制改正において法制化されることになる。この『Shoup Mission [1949]』の理念は、「恒久的・安定的な税制の確立」であり、具体的には直接税を中心に据えた近代的な税制を構築することにあった。Shoupは、来日した、当日（1949年5月19日）、使節団の使命を表37のように発表した。

因みに、表37の①「経済安定九原則」は、戦後の経済危機を回避するために、1948（昭和

表37 『Shoup Mission [1949]』の目標

-
- ① 経済安定九原則に明示された政策の線に沿って経済安定の達成に資すること
《経済安定九原則》
- 1). 支出を嚴重に引締め、且つ必要と認められる新しい収入を考えることも含めて最大限の収入を確保することによって、一日も早く総合予算の眞の均衡をはかること。
 - 2). 収税計画を促進強化し、脱税者に対しては迅速且つ広範囲にわたって徹底的の刑事訴追措置をとること。
 - 3). 融資は日本の経済回復に貢献する諸事業にだけ与えるよう嚴重に限定すること。
 - 4). 資金安定を実現するための過程計画を作成すること。
 - 5). 現行の価格統制計画を強化し、必要あればその範囲を拡張すること。
 - 6). 外国貿易管理の操作を改善し且つ現行外国為替管理を強化すること。これらの措置を日本側機関に移譲することが出来る程度まで行うこと。
 - 7). 現行の割当ならびに配給措置を、とくに輸出貿易を最大限に振興することを目標として改善すること。
 - 8). 総ての主要国産原材料ならびに工業製品の生産を増大すること。
 - 9). 食糧供出計画の能率を向上すること。
-
- ② 今後数年にわたって変更の必要のない安定した税制を確立すること
-
- ③ 現行税制に大きな不公平がある場合はこれを一掃すること
-
- ④ 地方自治と責任を強化する既定の政策に対し財政面から支援を与えること
-
- ⑤ 現在の税務行政改善の努力を促進するとともに、諸税法の厳格な実施を励行させること
-

* 吉岡謙次他, 1984, pp. 22-21より筆者作成

23) 年12月に MacArthur が当時の吉田首相宛に書簡で日本政府に提示したものである。②の「安定した税制の確立」は、この勧告の主要な目的である。

『Stoup Mission [1949]』において、最も重視されたのは表37の③「租税負担の公平化」である。その内容は、第1に直接税 (direct taxes) を中心とする負担の公平化 (equity of the burden) である。それは、法人 (corporations) が獲得した利益のすべてが株主 (shareholders) である個人に帰属するとみなす“法人擬制説 (corporations constructive theory)”における応能課税による負担の公平化ということである。第2は、所得税 (income tax) における総合累進課税 (comprehensive progressive taxation) の徹底という応能課税による負担の公平、すなわち“垂直的公平 (vertical equity)”である。これは、株式や不動産のキャピタル・ゲインへの全額課税が含まれる。第3に経済的に全く同じ立場にある二人の納税者間における負担の公平、すなわち“水平的公平 (horizontal equity)”である。例えば、勤労者

(給与所得者) と商工業者や農業者の間の負担の公平化である。『Stoup Mission [1949]』の目的は、経済の安定に資する恒久的な税制の確立であった訳である。その安定した恒久的な税制 (permanent tax system) であるためには、「公平であること」が不可欠であると考え、飽くなき公平な課税の追求をしたことが、その大きな特徴である。そこには、「何をもって公平とするのか?」という問題がある³⁵⁾。『Shoup Mission [1949]』では、課税の公平の観念として、垂直的公平よりも水平的公平を重視していたと言える。そして、その水平的公平を測る基準として「個人の所得」を採用した訳である。

次に『Shoup Mission [1949]』の全体系を目次によって確認しておきたい。表38に示すように勧告は、第1章から第14章に分かれており、この勧告が国税と地方税の租税制度全般に重点が置かれていることが分かる。また、国、地方を通じて行財政全般にわたる広汎なものとなっていることも分かる。

具体的な勧告の内容は、どのようなものであったのだろうか。ここでは、金子宏著『租税

表38 『Shoup Mission [1949]』の目次

第1編
第1章 日本の租税制度
第2章 国家財政と地方財政の関係
第3章 政府支出の予想とこれに応ずる税制改革の勧告
第4章 個人所得税 —税率と控除
第5章 所得税 —その他の問題
第6章 法人
第2編
第7章 個人所得税および法人税に共通する問題
第8章 贈与税および遺産税
第9章 煙草専売益および酒税
第10章 その他の間接税および関税
第11章 住民税
第12章 不動産税（地租および家屋税）
第13章 その他の地方税
第14章 所得税における納税協力，税務行政の執行ならびに訴願
第3編（付録）
付録A 地方団体の財政
付録B 所得税における不規則所得の取扱
付録C 固定資産の再評価
第4編（付録）
付録D 個人所得税および法人所得税の執行

* 吉岡謙次他，1984，pp. 183-405より筆者作成

法（第十四版）』によって、『Shoup Mission [1949]』の主要な内容を考察しておく。

『Shoup Mission [1949]』の一番大きな特色は、表39の①と②である。それは、①「直接税」を税制の中心に据えたことである。そして、②「総合累進課税」を勧告したことである。Shoupは、なぜ所得税・法人税という直接税を税制の中心に据えたのだろうか。その背景には、当時の日本では、間接税について個別消費税を基礎に置いていたことにある。言うまでもなく、そこには間接税（indirect taxes）の有する逆進性（regressivity）や不透明さ（opaqueness）が存在していたことは明らかである。間

接税は、国民に負担感（feeling of burden）を感じさせずに徴収することができる税制であり執行し易いため、日本政府は間接税に頼りたがっていたのである。Shoupは、それを公平な租税制度ではないと考えた。『Shoup Mission [1949]』において、直接税を税制の中心に置いた理由は、所得税や法人税が、直接税であることから国民全体が“税の負担感（tax feeling of burden）”を感じるからである。そのため1989（平成元）年に消費税が導入されるまで、我が国の国税収入の70%を直接税が占めていた。特に筆者が注目するのは、表39の⑦と⑧である。⑦では「租税特別措置」という税

表39 『Shoup Mission [1949]』における国税に関する主要な内容

① 直接税中心の税制を勧告した。
② 所得税については、総合累進所得税の考え方を強力に推進することを勧告した。
③ 所得税の補完税として富裕税を創設することを勧告した。
④ 法人税については、法人は個人の集合体であるという前提に立ち、法人税を配当に対する所得税の“前どり”であると考えた。その場合に生ずる二重課税を解除するために、所得税を計算する場合に配当所得の一定の割合(25%)を税額から控除することを勧告した。
⑤ 所得税と法人税に共通の問題として、事業用固定資産の再評価を勧告した。
⑥ 相続税及び贈与税については、それらを別々に課税する方式の代わりに、両者を結合して累進的取得税の制度を採用することを勧告した。
⑦ 租税特別措置を、公平の原則に反するものとして、厳しく排撃した。
⑧ 負担の公平を図るためには、制度面で公平が維持されているだけでなく、租税行政の改善、罰則の強化、申告納税制度の充実等を勧告する一方、協議団制度の創設等、納税者の権利保護制度の改善を勧告した。この点で特に注目されるのは、青色申告制度の提案である。

* 金子宏, 2009, pp. 55-57より筆者作成

表40 『Shoup Mission [1949]』における地方税に関する主要な内容

① 都道府県の有力な財源として、事業税の代わりに付加価値税を創設することを勧告した。
② 都道府県民税を廃止して、住民税はもっぱら市町村の財源とすることを勧告した。
③ 市町村の財源として従来の地租・家屋税を廃止し、代わりに固定資産税を設けることを勧告した。
④ 税制簡素化の観点から、重要性の少ない多数の地方税の廃止を勧告した。
⑤ 地方交付税の制度を廃止し、代わりに地方衡平交付金の制度を創設することを勧告した。

* 金子宏, 2009, pp. 57-58より筆者作成

制上の優遇措置について、課税の公平性を著しく阻害するものとして厳しく非難している点である。そして、⑧では申告納税制度の充実と、納税者の権利保護制度の改善を勧告し、「青色申告制度」を提案している。

ところで、地方税については、どのような勧告をしたのだろうか。地方税についても、次のような点で基本的な改革をなすべきことを勧告している。

表40の①にあるように都道府県税として「付加価値税」を提案している。②のとおり、住民税は都道府県民税を廃止し、市町村の財源とするように勧告していることが分かる。現在のように住民税を都道府県と市町村の両方で徴取することには、問題があると考えていた。そして、地方の格差を是正するために「地方衡平交付金」

という制度を勧告し、地方自治を財政面から支援しようと考えた訳である^{36,37)}。

10.3 『Shoup Mission [1949]』の特徴と租税負担の公平化

まず『Shoup Mission [1949]』の特徴を整理しておきたい。租税負担の公平を実現するために、「税務行政の改善(improvements of tax administration)」が必要であることを強調していることは、注目すべき点である。戦後の我が国の実態は、形式的には申告納税制度(self-assessment system)を採用していても、実質的には租税法を無視した中央の目標額の天下り割当課税を強行していた状態にあった。そのため、当時、租税法はあって無きに等しかったのであり、税務行政の問題は、租税制度の問題と

表41 『Shoup Mission [1949]』の特徴

① 租税法律主義の確立 ⇒ 徴税は収税吏の恣意によらず、法律に基づいて実施されること
② 申告納税制度と徴税機構の合理化 ⇒ 民主的な徴税機構の整備合理化は、負担の公平の上からも不可欠の要件である
③ 地方自治を財政面から支援すること ⇒ 我が国の地方行政制度があまりにも中央集権的であったことに対する改善策である

* 吉岡謙次, 1984, pp. 40-41より筆者作成

同程度に重大な関心事であった。吉岡謙次他著(1984年)『シャープ勧告の研究』(時潮社)では、『Shoup Mission [1949]』の特徴を3つに整理している。

ここで、改めて『Shoup Mission [1949]』の特徴を考察しておきたい。表41の①は、中小企業の事業者には、青色申告制度や異議申立制度を設けて、天下り割当課税による重税を緩和する一方で、高額所得者層に対しては、税率を引き下げて納税協力を向上させることで、税収確保を図った。高額所得者層は、合法的に多額な所得税(高率な超過累進税率の適用)を逃れる方法、いわゆる“抜け道”をいくつも知っているため、法律の執行は難しかったという背景がある。②は直接税中心主義の確立であり、租税負担の公平化は、間接税よりも直接税が優れていると考え、所得税は預金利子や capital gain(資本利得)、山林所得、一時所得なども全部総合して課税することとなった。申告納税制度は、納税者の立場を尊重した税制の民主化である。③は地方自治の強化であり、地方財政の自立化、財源の充実を図ることが不可欠であり、地方独立税と平衡交付金の一体的運営の仕組みを考案した。

『Shoup Mission [1949]』の税制改革は、その後、どうなっていったのであろうか。先述したとおり『Shoup Mission [1949]』は、3本の柱で構成されていると言える。第1の柱は、租税法律主義の確立、すなわち「特別の経済政策的要素の排除」であり、第2の柱は、申告納税

制度と徴税機構の合理化、すなわち「税務行政及び納税協力の確立」であった。そして第3の柱は地方自治を財政面から支援すること、すなわち「地方自治強化のための地方行政制度の改革」であった。この3本柱のうち、第2の柱である公平負担の理念による税務行政及び納税協力の確立は、その後も継承されていく。しかし、第1と第3の柱は、なし崩し的に骨抜きになっていく。それは、1952(昭和27)年のサンフランシスコ講和条約以後、GHQの占領が終了して独立を回復すると、その流れは加速していくことになる。骨抜きになっていった背景には、我が国の有力な立法関係者が戦前の法理念から脱却できず、『Shoup Mission [1949]』の根底にある税制の基本理念である「負担の公平化」を中軸とした改革を容易に受け入れることができなかったということがある。

Shoupは、税制全体として、個人及び法人に対する所得税を中心として構成する“直接税中心主義”であり、間接税については、極力縮小すべきという立場をとっている。そのため、生活必需品でないタバコ消費税や酒税などの奢侈的な商品(luxury goods)に課税するという提案であった。物品税(excise taxes)は存続させ、織物消費税や砂糖消費税は廃止するという内容であった。地方税分野では、府県税としての取引高税は廃止され、「付加価値税」の導入が提案された。市町村税は、住民税と不動産税となっていた。その他、税務行政については、その効率化と申告納税制度の導入を勧告した。

表42 『Shoup Mission [1949]』における所得税の見直し

① 課税単位の変更 同居親族合算課税 ⇒ 所得稼得者単位課税
② 包括的な課税ベースの構成 capital gain の全額課税, 利子の源泉選択課税の廃止
③ 最高税率の引下げ 14段階 (20%~85%) ⇒ 8段階 (20%~55%)

* 住澤整編, 2014, p. 43より筆者作成

表43 『Shoup Mission [1949]』における相続税・贈与税の見直し

① 相続税と贈与税の一本化 累積課税方式の採用, 遺産取得課税への移行
② 税率の引上げ 19段階 (10%~60%) ⇒ 14段階 (25%~90%)

* 住澤整編, 2014, p. 43より筆者作成

次に、『Shoup Mission [1949]』の内容の中から本研究の対象とする所得税と相続税に関するものを示しておく。所得税は capital gain の全額課税を行い、税率の引下げを行う一方で、相続税は税率の引き上げを行っていることが分かる。

『Shoup Mission [1949]』では、申告納税制度の整備として、帳簿書類に取引を記帳する慣行を定着させるため、青色申告制度の導入も勧告されていた³⁶⁾。

次に、Shoup のいう「租税負担の公平化」とは、どのようなものであったのかを整理しておきたい。第一は、すでに考察したとおり、法人擬制説を軸とした所得税における応能課税による負担の公平化である。株式や不動産の所有から生じる capital gain への全額課税を含め所得税における総合累進課税の徹底という応能課税による負担の公平化である。第二は、地方税における応益原則の強化による負担の公平化である。勧告では、地租、家屋税に代えて不動産税を創設して大幅な増収を図り、事業税の課税標準を所得から付加価値に改めている。第三は、税務行政の改善による負担の公平化であり、目標額制度の廃止、納税者の自発的協力を求める申告納税制度、税務署の一方的押し付けと推計課税を防ぐ役割を果たす青色申告制度などが重要である。

日本の租税制度の中で『Shoup Mission [1949]』が全面的に実現したのは、なぜだろうか。石弘光によると、①戦後の大混乱の中で経済社会の価値観が大きく変貌したという当時の環境の特殊性があった。②GHQ の威光によって Shoup Mission の権限が強力で日本には選択の余地がなかった。③ Shoup Mission の活動と勧告が日本側から好意をもって迎えられた、という三つを挙げている(石, 2009, p. 157)。筆者は、このうち②のGHQ の威光というものが最も大きかったと考えている。その証拠にGHQ の威光がなくなると、ただちに修正されていったという事実があるからである。勧告の内容が理論的に精緻であるがゆえに、一部の修正が全体的な崩壊に繋がるという弱点ももっていたことも事実である。しかし、後述するとおり、その内容は、現代の我々が納税者の視点から租税制度を検討する時に、忘れてはならない幾つかの規範的な教訓を与えてくれている。

10.4 Shoup Tax System の挫折

以上のように、Shoup Tax System は、理論的に極めて精緻に構築されたものであったが、スタートした直後から、我が国の政府はその精神を逸脱し、骨抜きにしていっていったという歴史がある。簡潔に述べるならば、Shoup Tax System の目玉商品とも言えるものが次々と廃止された

り修正されたりしていったのである。具体的には、次のような修正である。所得税の総合課税方式が次第に崩され、利子・配当所得などが分離課税 (separated taxation) となる。有価証券の capital gain 課税が廃止されて有価証券取引税に代えられる。そして、富裕税も継承税も数年後に廃止された。革新的な付加価値税は執行が困難という理由で実施されなかった。『Shoup Mission [1949]』に盛られた具体的な措置の多くは、1954 (昭和29) 年までに姿を消し、Shoup Tax System は4年で挫折したことになる。その後、租税特別措置などが大幅に拡大し、課税の equity (公平性) よりも efficiency (効率性) に軸足を移していった。つまり、戦後の保守政権は、Shoup が厳しく排撃していた租税特別措置 (税制上の優遇措置) などを導入して、『Shoup Mission [1949]』を骨抜きにしていったということである。長期間の経過を俯瞰 (bird's-eye view) するならば、それは Shoup Mission の精神からの departure (逸脱) とも言えよう。

『Shoup Mission [1949]』は、「包括的所得税理論に基づく恒久的税制改革案」であったと言える。それは、税務行政や会計の改革をも視野に入れた包括的な税制改革構想として理解する必要がある。その根拠は『Shoup Mission [1949]』が「申告納税制度」の普及に多大なる貢献をしたという事実である。また、それは当時、進行中であった「企業会計原則」の制定運動と結びついて、企業会計制度全般の近代化をもたらす原動力となったことも事実である。「地方自治の発展」を一つの目標としていたこの勧告が、終戦直後の地方税制の危機を打開することに役立ったことも事実である。Shoup の考えた経済復興の在り方は、「経済九原則」を出発点とする「民主的経済復興」であり、民主化や地方自治を犠牲にした経済復興ではなかったことも指摘しておきたい。地方財政の面で勧告

が大きく修正されていった理由は、日本政府が国策として、負担の公平を犠牲にした積極的な資本蓄積策をとったからである。なぜ、政府は勧告と矛盾する政策に転換したのだろうか。この勧告が実施された1950 (昭和25) 年に、朝鮮戦争が始まり、翌年の1951 (昭和26) 年には講和条約が締結されて、日米安保条約の調印が行われた。アメリカは、対日援助と価格差補助金を打ち切り、「自力による復興」という助成策に切り換えた。さらにドッジ・ラインによる国家予算の黒字主義が加わり、地方財源の引き締めが行なわれ、それが地方財政の赤字を増やし、新たな危機を生み出していったからである。Shoup Tax System が崩壊した真の原因は、『Shoup Mission [1949]』が目指した日本の恒久的税制の確立という目的と、1950 (昭和25) 年に勃発した朝鮮戦争以降の我が国の急速な経済復興期における租税特別措置や政策税制という税制改革の基本目的が乖離していたことにある (高橋, 2011, p. 3)。

10.5 小 括

『Shoup Mission [1949]』によって創設された富裕税は1953 (昭和28) 年に廃止され、相続税と贈与税を結合した累積的取得税方式も廃止された。実施を延期していた付加価値税も1954 (昭和29) 年に廃止となった。また、所得税の有価証券譲渡益への課税も1953 (昭和28) 年に廃止され、流通税の有価証券取引税に代わり、経済政策を実現するために租税特別措置が次々と導入された。このように、Shoup の考え方は次々と修正されていった歴史があることが分かった。

ここで、我々は、『Shoup Mission [1949]』という過去の歴史から何を学ぶべきかをまとめておきたい。Shoup Mission は、税制改革に規範的な視点を与えてくれたと捉えることができる。それは、租税原則の中で principle of

equity (公平の原則) を最優先し、それに中立 (neutrality), 簡素 (simplicity) を目標にした税制改革の規範的基準を我々に与えてくれている。Shoup Mission は、それを所得税で実現しようとしている点が特徴である。Shoup Tax System と現行の租税制度とを比較すれば、より不公平で、より非中立的で、より複雑なものになっていることは事実である。

いくつかの具体例を示しておきたい。第一に、Shoup Mission は、府県税として value-added tax (付加価値税) を創設しようとしていたことを見逃すことはできない。市町村に「住民税」、国に「所得税」という tax sources (税源) を与えることとすると、府県に固有の税源が存在しなくなることから、評判の悪い取引高税を廃止する代わりに加算型の付加価値税を府県に与えようということになった。この付加価値税は、現行の一般消費税の仕組みとほぼ同じであることから、Shoup Mission の理論的水準の高さを評価することができる。(因みに Shoup は、高

率の付加価値税の導入については否定的であった。) 第二に、青色申告制度を普及させたこと、第三に租税教育を重視したことも注目すべきである。この三つの点から見ても、Shoup Mission の spirit や basic framework は、決して風化することなく、戦後税制に長く多大な影響を与え続けてきたと解釈することができる。そのように解釈するならば『Shoup Mission [1949]』は、日本の戦後税制の原点と言えるであろう。

11. 租税法の Source of Law に関する考察

ここでは、租税法の Source of Law (法源) について考察する。租税法に関する法の存在形式を“租税法の法源”という。法源には、成文の形式で制定された成文法 (制定法) と、成文の形式をとらない不文法 (非制定法) があることは、租税法の分野においても他の法分野と同様である。しかし、租税については憲法上の原則として租税法律主義がとられているため、租

表44 租税法の Source of Law

I. 成文法源
1. 日本国憲法
2. 法律
a 国税に関する法律
(1) 一般的共通法 (a) 国税通則法, (b) 国税徴収法, (c) 国税犯則取締法など
(2) 個別的租税法 直接税 所得税法, 法人税法, 相続税法など
間接税 消費税法, 酒税法, 揮発油税法など
(3) 租税法以外の法律で租税に関する規定を設けているもの 日本銀行法など
b 地方税に関する法律
(4) 命令 (政令・省令)
(5) 条例・規則
(6) 条約及び確立された国際法規
II. 不文法源
1. 判例法
2. 行政先例法

* 田中二郎, 1990, pp. 93-101より筆者作成

税法の法源の中では「法律」が中枢的地位を占めており、その他の成文法の果たす役割は比較的少ない。また、判例法は別として、慣習法その他の不文法が法源として成立し得るかどうかは、しばしば問題となっている。租税法の法源について、田中二郎著（1990）『租税法（第三版）』（有斐閣）を参考にして表44に示しておく。

11.1 租税法の Source of Law としての憲法

11.1.1 日本国憲法第30条と第84条

民主主義を基底に据えた日本国憲法は、国民の幸福（national happiness）を実現するための価値秩序体系と見ることができる。その日本国憲法が要請する憲法原理は、租税公平主義と租税法律主義の二つである。租税法の立法から解釈適用に至るすべての場面でこの二つの要請を充足することで「租税正義」が実現できるということである。ここで言う「正義」とは「公平」のことである³⁷⁾。

租税法における“立法原理（legislative principle）”は、租税負担の公平の確保であると考えられている。租税公平主義は、国民に担税力に応じた納税を要請する。租税法律主義は、租税法の“執行原理（enforcement principle）”として、租税法の解釈・適用過程を監視し、統制する。この2つの憲法原理が密接に機能を発揮することによって、租税正義が実現することになる。つまり、租税法の解釈と適用における「正義の判断基準（criteria of justice）」は、憲法原理に抵触しないということが要件となることは言うまでもない。日本国憲法の第30条は、国民の三大義務の1つである納税の義務を規定するものである。これは、同時に納税義務の限界を明示し、租税法律主義の原則を規定するものでもある。憲法の明文規定がなくとも、国家というものを承認する以上、国民が財政経費を負担する義務を有することは当然のことであり、主権国家としての国は、統治権の内在的属性と

して課税権を有することは、統治権の視角から捉えるときには自明のことであるとされている。（東京高等裁判所の昭和28年1月26日の判例がある）

日本国憲法第30条（納税の義務）

国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ。

我が国の憲法第30条は、文言上において一方的に国民の義務だけを定めている。このような規定は憲法上この一条だけである。あえて、納税の義務を基本的人権と同じ第3章に規定した意義は、どこにあるのだろうか。（因みに、この第30条は、政府の原案にはなかったものを衆議院の審議で挿入されたという経緯がある。）租税法律主義は、憲法第84条によって規定されているが、これは財政に関する国会の権限という面からの規定であり、第30条は国民の納税義務の面から租税法律主義を規定したものである。国会の権限と国民の義務という二つの面から、租税法律主義について二重に規定している訳である。

日本国憲法第84条（課税）

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。

日本国憲法第84条の趣旨は、国民に対し一方的・強制的に金銭給付義務を負わせる租税については、必ず国会の定める法律によるべきものとするということにある。本条は、第83条の財政国家中心主義の原則の収入面における具体化として、国の課税権の観点から、租税法律主義を規定するものである。租税法律主義は、歴史的・沿革的には、行政権の担い手である国王（King）による恣意的課税（arbitrary taxation）から国民を保護することを目的としたものであ

る。それでは、歴史的・沿革的な意義の他に、現代社会において納税の義務が適法な義務であることを規定する意義はどこにあるのだろうか。金子宏は「それは、国民の経済生活に法的安定性と予測可能性を与えることにあって考えてよいであろう」と述べている。「違法な納税は何人からも強制され義務づけられることない」という国民の権利と自由を表裏一体として規定するところにあると理解すべきだということにある。この規定は、納税義務を負う国民の側から租税法律主義の原則を規定するものとみることができ。つまり、憲法に適合する「法律」に基づいてのみ納税義務を負うという“権利”を規定しているものであり、“納税者基本権”を規定したものと捉えることができる³⁸⁾。

経済活動が複雑化している現代において、国は、納税者である国民に、事前に tax effects (租税の影響) を知らせておき、経済活動等に対する法的安定性 (legal stability) や予見可能性 (predictability) を保障することは重要なことである。納税者の側からは、どの程度の租税負担があるのかを事前に掌握できることが必要である。特に事業主の場合は、経済活動等を行うにあたって租税に対する考慮が重要であり、経営の判断材料の一つとして重視されている。谷口勢津夫によれば、租税を負担する納税者の側から租税をみた場合、「私人誘導機能」というものが存在するという。この機能は、租税が私人の経済的な意思決定における重要な考慮ファクターの一つとして、私人の経済活動を一定の方向に誘導する機能を有しているということである。また、納税者の側からすれば、租税の存在自体が、いわゆる“租税回避の試み”の誘因になる。つまり、租税負担の軽減や排除は、私人の経済活動における意思決定において、常に動機の一つになり得るものであり、租税の必然的機能又は租税の宿命的機能といえることができる。

11.1.2 法治主義に基づく財産権の保障

ここでは、“法治主義 (rule of law)” が、租税に関してどのように適用されるのかを考察しておく。“法治主義”とは、「権力分立を前提として、公権力 (public power) 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 (political principles) のこと」である。国家の租税債権 (tax receivables) は、法律によらなければ生まれず、国民の租税債務 (tax liability) も生まれない。これは日本国憲法の第30条と第84条で明らかにされている。これが、日本国憲法の“租税理念 (tax philosophy)”である。いわゆる「代表なくして租税なしの原理」に基づいて、国民の総意を反映するための合意機関である国会で議決された法律の規定がなければ、国民の財産権を侵害する租税は徴収できないことを強調している。この原理の大前提は、「租税は、国民からの自由な贈り物 (free gifts of the people) である」ということである。

「代表なくして租税なしの原理」には、二つの擬制があることが分かる。擬制の一つ目は「国会の議決が国民の総意を反映したものであること」であり、擬制の二つ目は「国会で作られる法律の規定が国民の合意に基づいたものであること」である (表45)。しかし、現実には法律の規定が、常に国民の総意や常識を反映しているとは限らない。また、国民の合意に基づいているとは言えない法律が作られる恐れがある。

そこで、日本国憲法が保障する基本的人権及び財産権を侵害する法律は、国会でも作ることができないという法治国家における法律の留保というものがあリ、立法府 (国会) に対しても憲法秩序を維持するように拘束していると考えられる。(憲法第41条、第98条1項、第99条) 租税は、国民の“財産権”を一方的に侵害する性格のものであることから、これを厳格な法的要件として定めることを要請しているものとい

表45 「代表なくして課税なしの原理」における二つの擬制

擬制(その1)	国民の総意 ≡ 国会の議決 ≡ 法律の諸規定
擬制(その2)	国民の課税合意 ≡ 議会の課税承諾 ≡ 国民の常識

*筆者作成

える。“財産権 (property rights)”とは、広く経済活動一般を指すものである。多くの国民は勤労活動を通して所得を獲得し、最大限の効用を得るために消費活動を行い、余剰分は貯蓄する訳である。これらの経済活動は、その自由性が保障されている。しかし、租税は、所得・消費・資産というあらゆる経済財及び経済用役を課税対象としているため、その自由性を拘束することになる³⁹⁾。

我が国の場合、議案提案権が政府(行政)にあるため、制度上、租税政策が政府与党のその時々政局や政治判断によって左右され、税制論においても首尾一貫性が保てなくなる傾向があることは否定できない。例えば、各種の「租税特別措置」という一部の納税者を優遇する法律を制定している。また、税務行政上避けがたいことかも知れないが「通達課税」の問題があり、法律の改正をしないままで通達を出すことで、実際の課税関係を変更しているという現実がある。租税に関する法律が、租税の本質論に基づく提案ではなく、租税制度を所与のものとした上で、広範囲な政治目的に利用して、言わば政治的なタックス・ゲーム(Tax Game)に終始しているのではないだろうか。その結果、例えば、個人所得課税(所得税法)を国民の立場から見ると、極度に複雑な租税政策となっている。

ここでは、政治的なタックス・ゲームの一例を示しておきたい。周知のとおり、相続税の目的は、「所得税の補完機能」と「富の再分配と格差是正」である。この相続税についても、増税の波が押し寄せ、2015年1月1日から基礎控除額の大幅な(40%)引き下げがあった。この

ような相続税法の改正が、一般の国民の課税合意や一般国民の常識に基づいているとは到底考えられない。相続財産は、原則として時価によって評価されているため、大都市などの市街地に土地を所有していると地価(固定資産)の評価額が高いため、相続税の納税が厳しい状況にある⁴⁰⁾。

11.1.3 最高裁判所の違憲審査権

ここでは、日本国憲法における租税法に関する裁判所の違憲審査権について考察する。言うまでもなく、法治原則によって、課税庁は、租税法に基づいて税務行政を執行しなければならない。課税庁に自由裁量権が認められる余地はないものと考えられるが、実際には租税法の行政解釈によって、課税庁の裁量が行使されている。この行政の裁量を阻止する制度が、裁判所による司法的統制の制度である。

日本国憲法第81条(法令審査権と最高裁判所)

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を決定する権限を有する最終裁判所である。

通説によれば、第81条の規定は、最高裁判所だけが違憲審査権を有しているのではなく、下級裁判所においても違憲審査権を認めたものと解されている(樋口陽一他, 1988, p. 1225)。なお、違憲審査は、具体的な訴訟事件を通して行政行為の合憲性を判断するものである。つまり、裁判所は、具体的違憲審査権を有することである。裁判所には、将来を予想して憲法及び法律・命令等の解釈に関して、法令の実質的内容が違憲か否かを審査する“抽象的違憲審査権”はないものと考えられている。(最高

裁判所 昭和27年10月8日判決, 民集6-9-783
による) 一般に我が国の裁判所は, 行政機関の
裁量判断についての実態的な正しさを審査する
に当たって, 消極的であり, 行政機関の判断を
尊重して司法審査をする傾向が強いと言われて
いる⁴¹⁾。

法律の問題は, 適法か違法かの問題である。
事実認定についても裁判所によって, 適法・違
法の審査がされるべきものである。憲法第76条
第3項によって, 裁判官は, 法以外のなもの
にも拘束されず, 他からの干渉や圧力を受けず
に職権を行使しなければならないと規定されて
いる。

日本国憲法第76条第3項 (裁判官の独立)

すべて裁判官は, その良心に従ひ独立してその
職権を行ひ, この憲法及び法律にのみ拘束される。

租税法の規定においても複数の解釈が可能な
場合が多くある。その場合に, 裁判官は自分が
正しいと信じる解釈を選択すべきである。裁判
官の「良心」とはどのようなものであろうか。
日本国憲法第76条第3項の「良心」とは, 通説
によれば客観的な「裁判官としての良心」とい
う意味であり, 個人的・主観的な良心のことで
はない。それは裁判官の自己内心の良識と道德
観に従い, 自ら是と信じるところによって裁判
を行うということである。

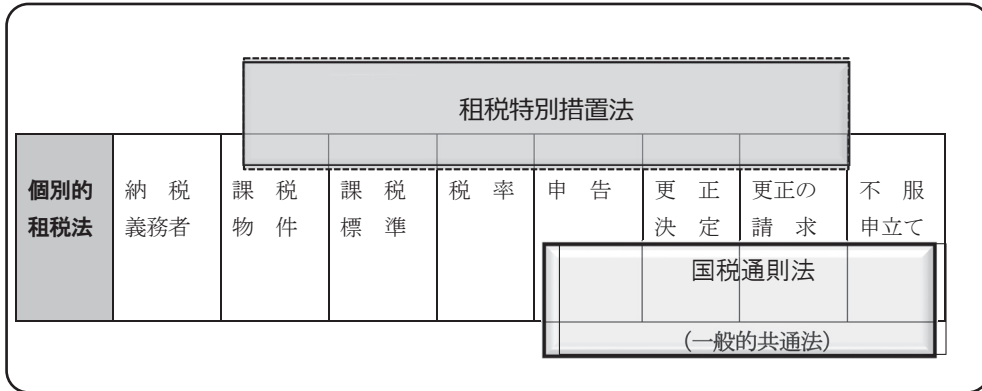
裁判官は「憲法及び法律にのみ拘束される」
というのは, 法治主義の原理から当然のことで
あり, 裁判が客観的法規範に準拠して行われな
ければならないということを定めたものである。
この条文中の「法律」は形式的な意味での法律
だけでなく, およそ一切の客観的法規範を指し
ている。すなわち, 法律, 政令, 条例その他の
形式を問わないと解されている。「判例」は法
規ではないから, 第3項の法律には含まれない。
従って, 裁判官は, 判例の法解釈が間違ってい

ると思ったならば, 自分が正しいと信じる解釈
をとることができる(樋口陽一他, 1988, p.
1148)。

後述するとおり, 租税法律主義によって, 理
論的には国税庁長官が出す「通達」は, 租税法
の法源とはなり得ないし, 通達による行政先例
法も法源にはならない。裁判においても裁判官
は, 通達や行政先例法に拘束されない。しかし
ながら, 現実には通達が税務慣習として定着し
ており, 法令と同じように納税者を拘束してい
る。しかも, 税務行政の権限は増大する傾向に
ある。現実の税務行政は, 通達を根拠として執
行されているのであり, 納税者の方が争わない
限り, 通達によって処分が確定する。通達行政
の問題点は, 通達の改廃や新設によって, それ
までの課税関係が事実上, 変更されることがあ
るといふところにある。税務通達による課税は,
課税庁にとっては都合の良いものである。なぜ
ならば, 法律の文言の改正をしなくとも, 通達
を出すことで即時に課税の変更が可能であるか
らである⁴²⁾。

11.2 租税法の Source of Law としての法律

租税法の法源としての法律には, 国税, 地方
税及び関税に関するもの等がある。なお国税に
関する法律は, 図16に示したとおり, (1) 基本
的共通の事項を定める法律(一般的共通法)と
(2) 個別の事項を定める法律(個別の租税法)
とに分類できる。租税特別措置(special tax
treatment)法とは, 租税を課される者が担税
力その他の点で同様の状況にあるにも拘わらず,
何らかの政策目的(policy purpose)の実現の
ため, 特定の要件に該当する場合に税負担を軽
減あるいは重課することを内容とする法律であ
る。その意味で, 公平(equity)でなく中立
(neutral)でもない。さらには, 法体系の複雑
化を招くため簡素(simplicity)の要請にも応
えられない。



* 伊藤義一，2011，p. 35を参考に筆者作成

図16 個別税法と国税通則法及び租税特別措置法との関係

11.2.1 基本的共通の事項を定める法律（一般的共通法）

前者（1）には，（a）国税通則法，（b）国税徴収法，（c）国税犯則取締法などがある。

（a）「国税通則法」は，各税法の手續面について規定している。具体的には，申告，更生決定等の納税義務の確定，納付，徴収，計算期間，端数計算などである。なお，国税通則法と個別税法との関係は，一般法と特別法の関係にあり，国税通則法で規定している事項について個別税法に特別の規定があるときは，個別税法の規定が優先して適用される。この「国税通則法」は基本法であるのか，あるいはそうでないにしても租税法規の基本的性格を有しているのかどうかは，必ずしも明確ではない。基本法としての性格を全面的に否定することはできないものの，手續法としての個別税法に過ぎないと言える性格付けのし難い税法であると言われている。

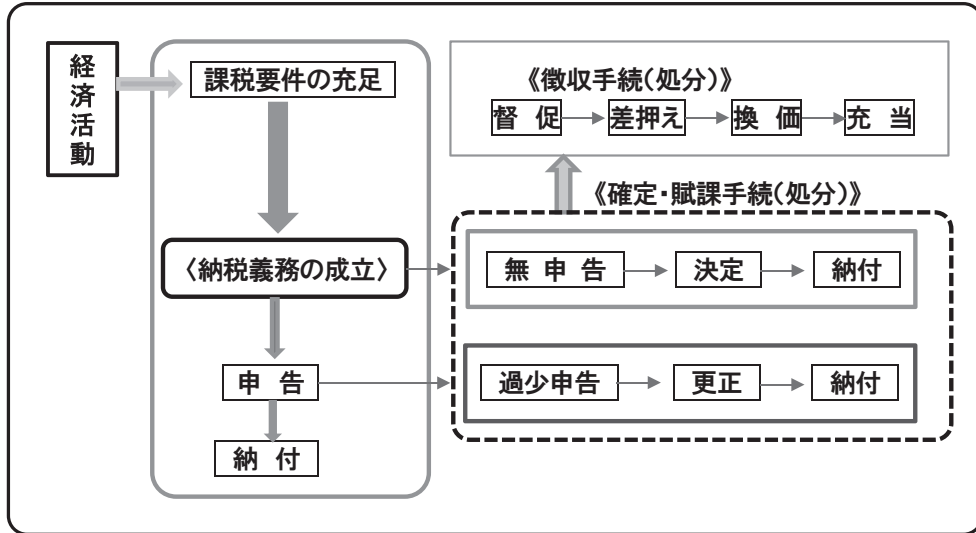
（b）「国税徴収法」は，国税債権の有する二大特色である優先徴収権と自力執行権について定めたものであり，私法秩序との調和を図りながら，国税債権の私的債権に対する優先権，滞納処分その他の徴収手續について定めている。一般的な理解としては，国税徴収法は，国税通則法との関係において特別法の関係にあるとさ

れているが，果たしてそうであろうか。国税通則法の第40条で「滞納処分」があるが，滞納処分については国税徴収法によって滞納処分を行うということになっている。国税通則法で基本ルールを示しておいて，特例を国税徴収法に譲るという形式になっているのではない。国税通則法と国税徴収法の2本の法律は，実体は1本であるべきものを便宜的に2本に分けたものと理解することができる。

（c）国税犯則取締法は，収税官吏に調査権限を与え，その調査の方法，告発，通告処分などについて定めているものである。

租税法の厳格な規定によって納税義務が成立し，納税者は行政の命令によることなく，自主的行為として当然に履行義務が生じる。その履行義務を果たさなかった場合にはどうなるのだろうか。

図17に示したとおり，課税要件（納税要件）が充足しても租税を納めなかった場合（無申告のとき）や申告が誤っている場合（過少申告のとき）には，税務署長は税額を更生・決定する処分を行って，租税を納付させようとする。それでも納付されない場合は，行政庁は自力執行権を行使して，徴収手續に進み，督促や差押えを行い，換価，充當の滞納処分を行う（水野，



*水野忠恒, 2009, p. 21を参考にして筆者修正

図17 納税義務の成立と手続

2009, p. 31)。

11.2.2 個別の事項を定める法律 (個別的租税法)

個別的租税法には、所得税法、法人税法、相続税法、消費税法、酒税法などがある。個別税法は、直接税と間接税に分類することもできる。周知のとおり、この直接税と間接税の問題として、『直間比率』をどの程度にするのかという議論がある。ここでは、簡単に触れておくことにする。我が国では、直接税の比率が高い訳であるが、最近ではこの直接税の占める税率比率が低下して、間接税の税率比率が高くなっている。言うまでもなく、これは一般消費税 (value-added tax) の税率が引き上げられてきている結果である。この個別租税法に対して租税の軽減及び所得の計算に関して規制する租税特別措置法がある⁴³⁾。

租税特別措置法は、国税通則法や個別税法との関係においては、特別法となる。一般には、個別税法で規定されている内容を“本則 (main rules)”と呼んでおり、租税特別措置法の内容を“特別措置 (special measures)”と呼んでい

る。要するに、個別税法の特例として設けられている法律が租税特別措置法ということである。

関税については、関税法、関税定率法などがある。地方税については、憲法第92条が保障する地方自治の基本原則に基づいて制定された地方自治法によって与えられた地方税の賦課徴収権によって租税要件等を規定する地方税法がある。この地方税法は、地方税に関する一種の基準法であり、その具体的な内容については、後述するとおり地方議会の議決に基づいて制定された条例・規則によって実現される。

表46 国税・地方税の税目

所得課税	国 税		地 方 税	
	所得税	法人税	地方法人特別税	復興特別所得税
				道府県民税
				個人事業税
				法人住民税
				法人事業税
				道府県民税利子割
				道府県民税配当割
				道府県民税株式等
				譲渡所得割

消費課税	国 税	地 方 税
	消費税	地方消費税
	酒税	地方たばこ税
	たばこ税	軽油取引税
	たばこ特別税	自動車取得税
	揮発油税	ゴルフ場利用税
	地方揮発油税	入湯税
	石油ガス税	自動車税
	自動車重量税	軽自動車税
	航空機燃料税	鉱産税
	石油石炭税	狩猟税
	電源開発促進税	鉱区税
	関税	
	とん税	
特別とん税		
資産課税等	国 税	地 方 税
	相続税・贈与税	不動産取得税
	登録免許税	固定資産税
	印紙税	都市計画税
		事業所税
		特別土地保有税
	法定外普通税	
	法定外目的税	

*住澤整編, 2014, p. 17より引用

資産を課税ベースとして重視すべきかどうかについては見解が分かれている。資産課税が必要という見解の根拠は次のとおりである。

表47 資産課税が必要であるとする見解の根拠

- | |
|----------------------|
| ① 資産の保有自体に効用がある |
| ② 富の集中防止・再配分や格差是正のため |
| ③ 所得課税や消費課税を補完するため |

*住澤整編著 (2014) 『図説日本の税制 平成26年度版』 財経詳報社, p. 16より筆者作成

相続税は、一般に表47の②と③に示すとおり格差是正を目的とした所得税の補完税としての性格をもつものと説明されている。相続税の基

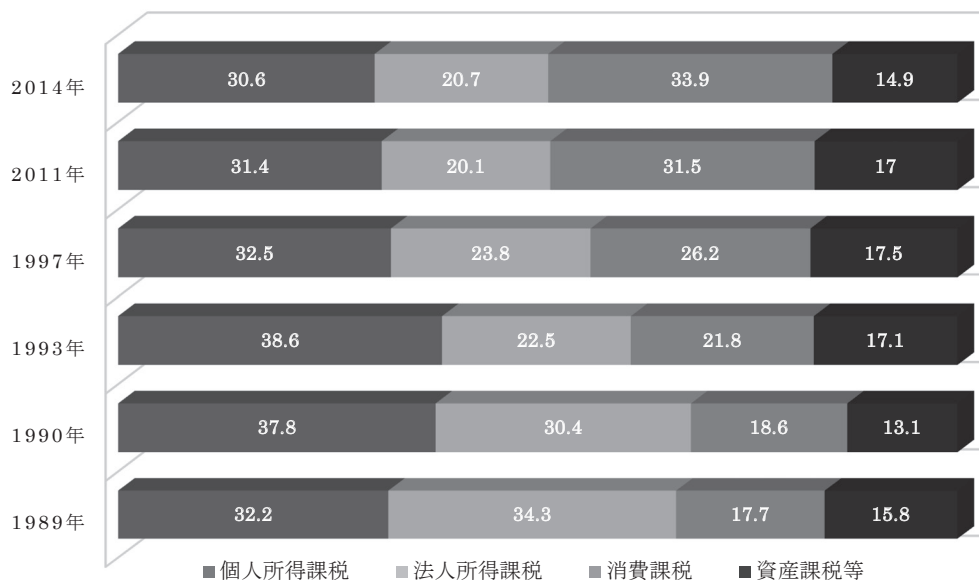
礎控除額が、2015年度に5,000万円から3,000万円に引き下がられた根拠は明らかになっていないが、格差是正ではなく、税収確保の意味合いが強いと考えられる。

資産課税に反対する見解の根拠としては、資産課税は資本蓄積を低下させ、長期的に経済成長率を低下させるという懸念があるというものである。

図18のグラフのとおり、我が国の税収構成比は、1989（平成元）年には、消費課税は17.7%であったが、2014（平成26）年度には、消費課税の比率33.9%と二倍近く増加している。消費課税が次第に増加しているということが分かる。2014（平成26）年度を見ると、個人所得課税が30.6%、法人所得課税は、20.7%であり、資産課税等が14.9%となっている。全体的な構成比率の推移を見ると、個人所得課税と法人所得課税の比率が減少して、消費課税の比率が上昇していることが特徴である。消費課税において一般消費税の税率が引き上げられて比率が高くなり、個人所得課税と法人所得課税の比率が低くなっているということということは、応能負担に基づく課税の公平性が低下しているということである。

11.3 租税法の Source of Law としての政令と省令

行政府が制定する一般的・抽象的法規範を、法規命令とか単に命令と呼んでいる。この法規命令には、政令（government ordinance）と省令（ordinance of the ministry）の2つがある。納税要件法定主義の要請から、「法律の留保の原則」があり、法律の根拠なしに政令や省令で新たに納税要件を定めることはできない。また、「法律の優位の原則」があり、法律の定め違反する政令や省令は効力をもたない。日本国憲法は、行政権による立法について一定の範囲で認めていると解される。その一定の範囲と内容



*住澤整編, 2014, p. 19のグラフより筆者作成

図18 我が国における所得・消費・資産等の税収構成比の推移 (国税+地方税)

は限度があり、委任命令と執行命令のほかは許されないと解すべきである。なお、法律の執行は行政府の責任であるため、法律の執行のために必要となる規定は、法律の委任は特に必要ではなく、行政府の責任において定めることができる(金子宏, 2009, pp. 69-70)。

11.3.1 Source of Law としての政令

「政令」とは、内閣において制定される命令のことであり、租税法の法源として重要なものである。租税に関する個々の法律ごとに政令が定められており、一般に「施行令」呼ばれている。例えば、国税通則法施行令や所得税法施行令という形で規定されている。政令の規定の中には、法律の規定を執行するためのものと、法律の特別の委任に基づくものがあり、前者を執行命令と呼び、後者を委任命令と呼んでいる。租税法律主義の趣旨から、政令は具体的・個別的な委任に限られ、一般的・白紙的委任は認められていないと解すべきである。具体的・個別的な委任かどうかは、委任の目的・内容及び程度が、法律自体の中で明確にされていなければ

ならないとされている(金子宏, 2009, p. 69)。

11.3.2 Source of Law としての省令

「省令」とは、各省の大臣が、主任の行政事務について、法律もしくは政令を施行するため、又は法律もしくは政令の特別の委任に基づいて発する命令であり、租税法の法源として重要なものである。租税法の領域において、省令は一般に「施行規則」と呼ばれ、国税通則法施行規則とか所得税法施行規則という形で規定されている。省令も政令と同様に、委任の範囲、内容及び程度の問題があるが、法律に委任がなければ、国民に義務を課したり、権利を制限したりするなどの規定を設けることはできないとされている。租税法においては、財務大臣の指定で、法律の定める納税要件規定が補充されることが少なくない。因みに、告示はその性質上、一種の委任立法であり法規を定立する行為であることから、租税法の法源の一種である⁴⁴⁾。

11.4 租税法の **Source of Law** としての条例と規則

地方団体の議会が制定する法規が「条例」であり、地方団体の長が制定する法規が「規則」である。この2つは地方税の法源として重要である。各地方団体は、「地方税法」の規定に依拠して、税務条例及び税務規則を定めている。

11.5 租税法の **Source of Law** としての条約及び確立された国際法規

条約 (treaty) とは、国家間の約定であり、国家間において守られるべき法としての効力を有するものである。条約の締結にあたっては必ず国会の承認を要することになっているので、納税要件法定主義に反するものではないと解されている。租税法の分野においては、具体的に人に対して課される租税に関するものであり、条約の内容となっている事項については、条約は人に対して拘束力 (binding force) をもつことになる。条約が、国内法としての効力をもつためには、公布・実施の手続きが必要であり、その手続きがなされれば、「条約」が租税法の法源としての性質を有することになる。最近の国際交流の急激な高まりに伴って、二重課税防止のための租税条約 (tax treaties) が重要な地位を占めるようになってきている。確立された国際法規 (international law) の例としては、外交使節等の非課税特権等があげられる。これも租税法の法源としての性質を有するものと言える。

11.6 租税法の **Unwritten Law Source**

Unwritten Law Source (不文法源) の問題については、金子宏他編『ケースブック租税法〔第2版〕』(弘文堂)を参考にして考察しておきたい。先に述べたとおり、憲法上の原則として「租税法律主義」がとられているため、租税法の法源の中では、法律がその中枢的地位を占

めている。その他の成文法の果たす役割は、他の法の分野と比較すると少ない。ここでは、①「法の一般原則・条理」、②「判例法」、③「行政先例法」、という3つの不文法が法源として成立するかどうかを考察しておきたい。租税法の規定は、あらゆる経済事象について、その変遷まで予想して対処できるような完全なものとなっている訳ではない。また、その規定そのものも必ずしも一義的で明確なものでないため、租税法規の解釈適用を巡って問題となることも多い。その解釈は、最終的に裁判所の解釈を待つほかないため「法の一般原則・条理」や「判例法」のもつ意義は軽視することができない。

11.6.1 法の一般原則・条理

まず、①の「法の一般原則・条理」について考察する。租税法の中に明文の規定がない場合でも、法の一般原則である「信義誠実の原則」、「信頼保護の原則」、「禁反言の原則」、「権利濫用の禁止」などは、解釈適用に当たって、その適用を認めるべきである。また、法を法として支えている「正義公平の観念」とか、一般社会の正義感情 (justice emotion) に基づいて、かくあるべきものと認められる「条理」とかは、法の欠缺を補い、法の解釈原理としての機能を果たすものである。従って、法の一般原則や条理も、広い意味での租税法の法源としての意義を有していると言える。

11.6.2 判例法

次に、②の「判例法 (the case law)」について考察する。我が国では、先例拘束性の原則は認められていないため、判例は法的な拘束力をもつものではない。しかし、法的安定性の上から同種の事例には同一の結論を与えられることが望ましく、実際にそのように期待され、そのように扱われている。

具体的な税務訴訟事件に関する裁判所の判決は、抽象的な租税法規を具体化し、その内容を明らかにするものである。裁判所は、明文の法

が存在していない場合であっても、法の一般原則又は条理に従って、具体的に何が法であるのかを宣言することになる。このような裁判所が出す判決は、直接的には具体的な事件を解決するに過ぎないと言える。しかしながら、判決文の中に示された合理性というものは、他の類似の事件についても、同じ解決に導く傾向があるため、判決が積み重ねられると、一般的な法規範を成立させることになる。勿論、最高裁判所の判例も不変のものではないが、判例の積み重ねによって、「判例法」が形成されることになる。通説では、「判例法」が一種の法源としての地位をもつと考えられている。因みに、裁判所法第10条3号によって、最高裁判所の判例は、むやみに変更できないことになっている。

11.6.3 行政先例法

次に③の「行政先例法 (administrative precedents act)」について考察する。この行政先例法とは、どのようなものかを明らかにしておく必要がある。「行政先例法とは、行政庁における行政実例が長期間にわたって繰り返され、それが行政庁の側だけでなく、一般国民の間にも法的意識が生じて、一般の法的な確信となって“法”にまで高められたもの」をいう。税務行政において、納税者に不利益な内容の処理や取り扱いが長期間にわたってなされたとしても、成文法に反する慣習法が成立し、不利益な内容の処理が正当化されることはない。しかし、納税者に有利な内容の慣習が長期間にわたって反復継続され、慣習の存在が納税者一般に定着した場合には、慣習法としての行政先例法が成立していると思われ、通達の改正などで取り扱いを変更することが認められない場合がある。行政先例法は、慣習法の一つであるが、租税法の分野でこのようなことは、極めて稀なことであるが、皆無であるとは言えない。

11.7 通達の法源性の有無

納税者は「通達 (notification)」のもつ存在意義をどのように理解すべしだろうか。通達の意義について、国家行政組織法第14条2項で「各大臣、各委員会及び各庁の長官は、その期間の所掌事務について、命令又は示達するため、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」と規定している。その規定から、訓令や通達は、いずれも行政機関内部のものであり、行政内部の機関や職員に対して拘束力をもっていると言える。拘束力をもっているという意味で、税務通達は、現実の税務行政において「法以上の重要な行為規範」としての機能を果たしている。

納税者から見ると、なぜ、膨大な量の税務通達が発せられているのかという疑問がある。その答えを探るために、ここで、租税法の特徴と税務通達の役割について、北野弘久の見解を基に整理しておきたい (表48)。

北野弘久は、税務通達のメリッ的な機能を次のように指摘している (表49)。

税務通達には、表49に示したように「租税法の解釈的機能」や「公的見解の提示機能」などのメリットがあることは事実であろう。そうであるならば、納税者は膨大な税務通達にも目を通す必要がある。納税者の側から見れば、国家権力からの攻撃を防御するという点では通達には重要な意味があることが認められる。しかし、税務通達は、国民に対して発せられた命令ではないため、納税者や裁判所に対しては拘束力をもたないということも事実である。仮に納税者が通達に違反しても、違法とはならないということである。このことから、通達は行政の統一という観点からは必要不可欠のものであるが、「通達には法源性がない」ということは明らかである。

なぜ、通達という行政行為があるのかを考察しておきたい。租税法の具体的な適用に当たっ

表48 租税法規の特徴と税務通達の役割

1. 租税法規の規律対象は、すぐれて専門的技術的であり、かつ複雑広範なものである。
2. 租税法規の立法過程に問題がある。官僚などの法意識の低さも手伝って、租税法規に対する国民のコントロールを回避するために、安易な「通達委任」が行なわれる。
3. 租税法令の立案過程において、十分な法律構成への検討が行われず、長文の条文があるにも拘わらず、租税法令自体から法的理論を演繹することができない場合がしばしばあるため、通達が重要な機能を果たすことになる。
4. 課税所得は、基本的に商法ないし企業会計の慣行に基づいて算定された企業利益から誘導されるが、企業会計原則ないし準則が未成熟で精緻なものとして整備されていない。
5. 租税法規の立法過程上の問題は、税法学の未発達と発言力の弱さによって、税務通達の役割を重要なものとしている。

*北野弘久編, 1978, pp. 55-56より筆者作成

表49 税務通達のメリッ特的機能

1. 租税法の解釈的機能	難解な法規を国民に分かり易く理解させる
2. 不公平を防止する機能	税務行政庁の解釈・取扱いを統一し、不公平を防止する
3. 税務行政の効率化機能	租税法の解釈・要件事実の認定において実務の混乱を避ける
4. 公的見解の提示機能	重要通達は、税務行政庁側の公的見解として国民に公表する

*北野弘久編, 1978, p. 57より筆者作成

て、第一線の税務署や税関等において、その取扱いが区々になることは避けなければならない。そこで、各租税法について国税庁や総務省が「基本通達」(basic notification)や「個別通達」(individual notification)を発している訳である。基本通達は、国税庁長官が示達したものであり、個別通達は、国税局などが出した個別の事案についての解釈や処置方法を明らかにしたものである。これらによって、法律の解釈を示し、取扱基準を明らかにして、第一線の取り扱いの統一を図っている。勿論、過度な通達課税は租税法主義に抵触し、納税者の権利を侵害する。通達の内容が租税法規の正しい解釈であるとは限らないため、その解釈が訴訟で争われることもあり、最終的に裁判所によって適否が判断されることになる。この意味において、通達それ自体は法源としての意義はもたないということである。すでに述べたとおり、通達とよく似た行政行為に「告示」というものがある。告示を出す法的根拠は、国家行政組織法第14条1項で

あり、一般に「告示は法源性がある」と言える。各省の大臣等がそ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ことになっている⁴⁵⁾。

11.8 小 括

租税法の法源としての日本国憲法について考察した。日本国憲法第84条は、国家の課税権に限界を付しているように見える。しかし、その実態は、租税法の規定如何によって自由自在に決定できることが分かった。つまり、憲法の規定によって実質的に、国民の財産を国家の課税権から護ることはできないということである。国会の議決(課税承諾)が国民の総意を反映していて、租税法の改正内容を国民が合意(課税合意)や国民の常識に基づいたものであるならば、問題ないと言える。しかしこれは擬制(fiction)であって、あくまでも「そのように見做す」という意味でしかないことが分かった。

課税客体としての消費や資産の問題について

も考察した。消費課税の比率をどの程度に設定すべきかは、見解の分かれるところであるが、高率な一般消費税の採用は、垂直的公平性を侵害することになるため、多くの国民は賛成しないであろう。納税者の視点から見ると、間接税は租税の負担感を感じ難いものであるが、経済的な弱者にとっては日常生活が過酷なものとなることは事実である。間接税の宿命としての逆進性の問題をどの程度まで許容するのか、軽減税率やゼロ税率などの採用によって逆進性をどこまで緩和するのかという議論が必要である。国民全体の生活水準が向上した現代においても、一般消費税（付加価値税）の議論においてこの逆進性を不問に付すことはできないというのが筆者の見解である。

「通達には法源性がない」ことが分かったが、通達によって示された租税法規の解釈が、納税者である国民の側から見て異議がなく諒解され、それが正しい法解釈だとして法的革新にまで高められたような場合には、そこに一種の慣習法としての行政先例法が成立したものと見ることができる。しかし、現実の通達の中には、納税要件に関する重要な事項まで定めるものが多々あることも事実である。例えば、相続税法の「財産評価基本通達」などがその典型である。筆者は、租税法律主義の原則から考えて、このような納税要件に関する重要事項は、法令で定めるべきだと考えている。

12. おわりに

本研究は、納税者の立場から見た日本の租税法に関する基礎的な研究である。研究の根底に流れる本質的な問いは次の二つであった。すなわち「租税正義とは何か?」、「納税者の権利とは何か?」という極めて根元的な二つの問題を明らかにするために考察してきた。締め括りに当たって、本研究で何を考察してきたのかを最初から振り返り、論述した順序で纏めておきたい。

12.1 本研究のまとめ

《租税根拠論》

筆者は、第一に「なぜ我々は国家に対して租税を負担するのか?」という根本的な問いに対する回答を獲得する必要があると考え、「租税根拠論」(第2章)について考察した。「租税を負担するのは国民の義務なのか、権利なのか?」という問いに対する回答は、「国家による生命・財産の保護に対する対価として国民は積極的に国家の必要経費(としての租税)を積極的に負担すべきだ」と捉え、それを自発的な納税の「権利」と見做すということが分かった。国民が租税を負担する目的は、財政的な目的だけではない。もう一つの目的は、富の再分配を推し進めることにある。租税負担の目的は、富める者と貧しき者との格差を是正することにある。租税は、優勝劣敗の自由競争によって生起する様々な経済問題を改善するための所得再分配政策の一手段でもあることが分かった。

《租税原則論》

第二に、「租税原則論」(第3章)について歴史を振り返って考察した。当然のことであるが、納税者の視点からは公平な納税(課税)ということが重要になる。公平な納税(課税)は「租税正義とは何か?」という問いに置き換えることができる。John Rawlsの正義の理論を考察し、正義とは弱者救済であるという考え方に辿り着いた。救済すべき経済的弱者とは納税者である国民であり、救済とは社会保障の充実であることが分かった。筆者は、牛嶋正が『社会的公正と所得課税』(東洋経済新報社)で主張しているように、租税制度の在り方に関する理論的な展開は、帰納的論理ではなく演繹的でなければならないという立場から考察した。

《租税の法的概念論》

第三に「租税の法的概念」(第4章)においては「そもそも租税とは何なのか?」ということについて法律的な視点から考察した。納税者

の視点からは「租税とは国家に対する国民の自発的な財産の寄付または贈与である」という齋藤明の定義に遭遇した。そして、納税者の権利保護を最も重視すべきという憲法論を基軸に据えた北野弘久の見解を筆者が支持する理由を論述した。納税者の権利を擁護するためには、基本的人権の尊重や国民主権といった日本国憲法の理念を基に考える必要があることが分かった。

《租税正義と租税法の基本原則論》

第四に「租税正義と租税法の基本原則」(第5章～第9章)について John Rawls の見解を出発点として考察した。租税法理論の前提としての租税正義と租税法の前提となる三つの公準の関係性を検討した。正義には形式的な側面と実質的な側面があり、形式的な正義から租税法法律主義の公準、実質的な正義からは租税公平主義の公準が導かれることを明らかにした。また、形式と実質の両面から導かれる納税者主権主義の公準についても論述した。現行の申告納税制度の下で、租税法の解釈権と事実認定権は納税者である国民が持っていることが分かった。

《シャウブ勧告》

第五に日本の戦後税制の原点と言える「シャウブ勧告」(第10章)について考察した。この勧告において、最も重視されたのは「租税負担の公平化」である。その内容は、直接税を中心とする負担の公平化であり、所得税における総合累進課税の徹底という“垂直的公平”であった。それは納税者間における負担の公平、すなわち“水平的公平”でもあった。「シャウブ勧告」の内容や特徴を整理することを通して、担税力に応じた公平な課税を実現するためには、間接税ではなく直接税を中心に据えるべきだということが現代の我々の教訓となることを明らかにすることができた。

《租税法の法源》

第六に「租税法の法源」(第11章)について考察した。租税法の法源としての日本国憲法に

ついて考察した。日本国憲法が要請する憲法原理は、租税公平主義と租税法主義の二つであり、租税法の立法から解釈適用に至るすべての場面でこの二つの要請を充足することで「租税正義」が実現できるということが分かった。租税法の法源の中では「法律」が中枢的地位を占めており、個別的租税法には、所得税法、法人税法、相続税法、消費税法、酒税法などがあるが、本研究では、その具体的な内容には踏み込まなかった。「通達課税」という用語があるが「税務通達は法源と言えるのか?」を検討した。通達は行政の統一という観点からは必要不可欠のものであるが、「通達には法源性がない」ということが分かった。

以上が本研究の内容である。

12.2 研究全体の総括

最後に、本研究(I)から(IV)の総括をしておく。

《出発点は2014年の消費税率の引き上げ》

本研究の出発点は、2015(平成26)年の消費税率、5%から8%への引き上げであった。2016(平成28)年3月現在でも「1年後の消費税率の引き上げ」という問題が存在している。一般消費税(多段階式付加価値税)は、1989(平成元)年の竹下内閣の時に「国民に広く薄く負担を求める」として3%で導入されたものである。その一般消費税率は1997(平成9)年には5%になり、2014(平成26)年からは8%に引き上げられてきた。2017(平成29)年4月からは10%になる予定である。一般消費税率を見ると、30年の間に3%から10%となる予定であり、実に3倍以上になっていく。諸外国の例を見ると、将来的に、税率は更に15%、20%と引き上げられていくという予想を否定することはできない。国民の視点から見れば、消費税は政府に対する財産の(強制的な)寄付である。その額が浅いもの(少額)であるならば、

誰もが納得できるのかもしれないが、深い(多額の)ものになった現在では、広く(誰もが)負担することには納得できないだろう。食料品などに軽減税率を適用することで、国民を納得させようと検討しているが、「消費税率を0%にすべき」という意見は極めて少ない⁴⁶⁾。《租税収入の用途にも国民の監視の目が必要である》

本論で述べたとおり「シャープ勧告」で重視された租税負担の公平化は、直接税を中心とする負担の公平化であり、所得税における総合累進課税の徹底が原点であった。そこには租税体系が公平の基準を満たすためには累進的構造でなければならないという考え方が存在する。その原点に回帰して考えるならば、高率の一般消費税(付加価値税)は否定されるべき租税である。なぜならば、消費税は納税者の勤労意欲や消費意欲に大きな影響を与えるものだからである。勿論、一般消費税を増税して、その税収を少子・高齢社会のための社会保障を充実させるということであれば、国民は納得し易いであろう。ただし、租税収入の用途についても国民の厳しい監視の目が光っていなければ、結局それは実現しないという歴史を知っておく必要がある。

《消費税は応能負担原則に反する》

「一般消費税は、応能負担の原則に反する」という問題一つとっても、国家という上から目線の租税法というのではなく、納税者という下から目線で租税法の理解が必要であることが分かる。解釈に当たって、租税法は、法律と経済の双方に跨っているため、国が家の側からは財政収入の確保に作用し、国民の側からは財産権の侵害という作用があることを念頭に置く必要がある。納税者にとっては、税額の多寡が気になり、税金が高いか、安いかを問題にする。本来は、税額の多寡が問題ではなく、租税法の内容そのものが妥当であるのかどうか問題で

ある筈である。筆者は、国民が納税する租税の問題は、公平の基準の問題であり、あくまでも法律細部における内容が公平の基準に合致しているかどうかという問題として捉えるべきという立場である。つまり、租税を法律上の権利義務の関係において具体的な計算方法にフォーカスして、あくまでも法律的に見て「それが公平であり、応能負担となっているのか？」を識別し判断するということが大事だということである。

《租税法は財産権擁護のために存在する》

一般的に我々納税者は、「租税法は税金を徴収するために存在する法律」と考えている。そして、税務行政はその目的達成のために課税権と徴収権を持っており、国民はそれに対して納税の義務を負うものと理解されている。確かに、課税する国家の立場からは、「租税法は税金を徴収するために存在する」訳である。財政収入を確保するために課税するというのは、国庫主義的な租税の原則と言える。立法の段階においては、租税法の立案者は財源をいかにして確保するのかということを念頭に置くことは事実である。租税法が議会上程されると、租税がどの程度まで財産権に喰い込んでくるのか、公平負担の原則を破るものではないのかという視点から検討される。しかし、一旦、立法された後は、租税法は課税の領域において国民の財産権を保障することが使命となる。しかし、納税する国民の立場からは、「租税法は、財産権を護るために存在する」のである。租税法は、国民が自らその条文を解釈して納税要件事実を認定し、租税債務額を具体的に決定し申告するために存在する法律だと言える。

《租税法は抽象的で複雑難解なものである》

「租税法の原則」は、権力主義的な行政法の領域ではなく、国民の財産権を擁護するものであるというのが近代租税法の考え方である。具体的には、租税法律主義によって納税要件を法

定し、行政庁の恣意的な徴税を排除するということである。申告納税制度を採用するということは、納税者が正確に租税債務を確定するために、複雑な作業と困難な手続を実行できることを期待している訳である。しかし、現実の租税法の条文は、抽象的・概括的であり、その構造は複雑難解なものである。納税者の視点から見ると、租税法の解釈適用や事実認定に際し、予測可能性は全く立たないと言っても過言ではない。なぜならば、納税者が自分の財産権を護るためには、簿記会計の知識だけでなく、民法・商法・民事訴訟法の詳細についても理解し、行政法・財政法・行政不服審査法などの公法関係の法律の理解も必要となるからである。

《納税者には事実認定権がある》

本研究において明確になったことは、国民には納税の義務があると同時に「納税者の権利」というものが存在するということである。租税法の解釈・適用は納税者自身が行なうという権利があることが分かった。それは、「納税者には事実認定権がある」ということであり、事前に行行政権の介入を許さない権利や法律による行政を求める権利があるということである。しかし、残念ながら、国民は法律によって与えられた権利を、国民に与えられた重荷と感じているのではないだろうか。なぜならば、多くの国民は、学校教育において租税法規の学習が欠落している結果、租税法の基礎知識が乏しいために、納税者として自らの権利を護り、納税者の権利を正しく主張することができないのが現状だからである。そこで、租税法の素人である圧倒的多数の国民は、職業的専門家に納税者の権限を完全に委任する必要性を痛感することになる。現行制度の下では、納税者の代理人となり得るものは、「税理士」以外に見当たらない。そうであるがゆえに、税理士自身が租税法手続法の仕組みを知るだけでなく、近代租税法の原理・原則を熟知し、租税実体法の理念を深く研究する

ことが求められる。

最後に、本研究において納税者の視点から考察して分かったことを端的に整理しておく。「①租税とは法律に基づいた国家に対する国民からの財産的な寄付である」、「②租税正義とは応能負担に基づく垂直的公平の実現のこと」、「③納税者の権利擁護とは租税正義の実現に他ならない」、「④租税法は、国民の財産権を護るために存在する」、「⑤納税者は租税法の解釈権と事実認定権を有する」、「⑥課税の目的と租税法の目的は異なる」という六つである。

注

- 35) Shoup は、水平的公平の評価規準を“consensus criteria”（コンセンサス規準）と呼び、広く合意をかちえている（一般に受け入れられている）利害の衝突しない規準であると定義している。他方、垂直的公平では累進課税を例示し“conflict criteria”（コンフリクト規準）と呼び、意見や利害の対立があつて調整の必要のある規準であると定義している。租税の累進度（progressiveness of the tax）は、税制を取り巻く環境の諸事情を反映した妥協に過ぎず、非常に曖昧なものである。
- 36) 我が国における恒久的税制の確立という『Shoup Mission [1949]』の目標は、その後、十分に達成されたとは言えない。なぜならば、その成立直後から幾多の修正を受け、包括的所得税制度をはじめとする重要な柱の多くは、一連の税制改正によってまたたく間に解体されてしまったからである。
- 37) 『Shoup Mission [1949]』は、直接税中心の税制を勧告したのであるが、他方において世界で初めて「付加価値税」を提案していたことを指摘しておく。これは、勧告の矛盾ではないかと考えられる。付加価値税の考え方としては、消費課税としてではなく、外形基準という形での企業課税（事業税）であった。
- 38) 法の目的は、正義の実現である。租税法が法である以上、租税法の目的は租税正義の実現であることは当然のことである。日本国憲法前文で国民主権を憲法の理念とすることを明確にし、憲法第14条で法の下での平等を説いている。従って、納税者である国民に主権があること、つまり納税者主権主義が大前提となっていることは明らかである。
- 39) 日本国憲法では幸福追求権（第13条）、法の下での平等（第14条）、健康で文化的な最低限度の生活を営む生活権（第25条）、財産権（第29条）という国民固有の権利を保障している。憲法規定は、課税庁の税務調査及び強制執行に関して、住居侵入・捜査・押収に対する保障（第35条）、不利益な供述の強要禁止（第38条）が適用できる。また、

税務行政に関しても一般の行政と同じように内閣に属し(第65条)、内閣は法律を誠実に執行し、国務を総理するという内閣の事務規定(第73条)がそのまま適用される。

- 40) 2014(平成26)年までは、基礎控除額は、次の計算式で5,000万円+1,000万円×法定相続人(人数)で求めることになっていた。それが、2015(平成27)年からは、控除額がそれぞれ40%減少した。計算式は、3,000万円+600万円×法定相続人(人数)とされた。税率を上げるだけが増税ではなく、このように控除額を引き下げることでも増税になるという典型例である。何故、3,000万円と600万円に決定したのか国民には理解できない。勿論、5,000万円と1,000万円もその根拠は不明であるが、20年前に比較して地価が下落しているという理由では、納得しがたいだろう。
- 41) 「条約」について、違憲審査の対象となるかどうかの問題がある。この問題については、見解が3つに分かれている。否定説(A説)は、条約優位説であり、条約は他国との合意によって成立する国際法形式であるから、国内法としての法形式において憲法に優位するという考え方を根拠としている。肯定説(B説)は、憲法優位説であり、条約は第81条にいう「法律」に含まれるとし、憲法全体の精神・構造を根拠としている。また、第三の範疇の説(C説)として、違憲審査権は条約に及ばないが、それを施行する法令に対しては違憲審査が及ぶとする考え方がある(樋口陽一他、1988, pp. 1234-1235)。筆者は、憲法の最高法規性の貫徹と基本的人権の尊重の観点から、条約といえども違憲審査の対象となるというB説が妥当であると解している。
- 42) 納税者の権利を保護する為に、少なくとも国民(納税者)の権利を侵害しないように、税務行政権力の濫用を抑制する必要がある。そのためには、アメリカやドイツ、フランスにあるような税務行政を監視するための「租税裁判所(Tax court)」の設置が考えられる。いわゆる「通達行政」を統制するための専門の租税裁判所を新たに設置して、法的審査を行う必要があるというのが筆者の見解である。税務裁判は、民事裁判や刑事裁判と本質的に異なり、納税者と政府との関係で生じた問題を争うものである。憲法理念に基づいた公正な審査が要請される司法領域となるのが税務裁判である。勿論、裁判官には、租税法に関する高度で専門的な知識とともに、会計に関する知識が必要となる。
- 43) 日本の『直間比率』は、2014年現在、国税では《56:44》、地方税では《78:22》となっている。国税と地方税を合わせると、《66:34》となる。
- 44) 規則以外に各省の大臣や各庁の長官が、その所掌事務に関する決定や指定を一般に知らせる場合がある。これを公示というが、形式的には「告示」で行うこととされている。
- 45) 因みに「訓令」というものもあるが、これは下級官庁又は職員の職務運営の基本に関する命令事項を内容としており、形式が第1条、第2条と法

文的になっている。これに対して「通達」は、これらに関する細目的な事項、法令の解釈、運用の方針等に関する示達事項を内容とするものが多い。通達の形式は、基本通達のように法文形式の構成をもつものもあれば、個々の具体的な問題についての上級官庁の見解を示すものもある。

- 46) イギリスの制度を見ると、標準税率は20%と日本よりも高いけれども、家庭用燃料と電力は軽減税率5%が適用され、食料品・水道水・新聞・雑誌・書籍・国内旅客輸送・医薬品・住居用建物の建築・障害者用機器などの生活に直接にかかわるものはゼロ税率の対象になっている。

参 考 文 献

- 芦部信喜(2002)『憲法新版 補訂版』岩波書店
 アマルティア・セン著、池本幸生訳(2011)『正義のアイデア』明石書店
 新井隆一編(1975)『租税法講義』青林書院新社
 新井隆一(1980)『納税の立場 課税の立場』成文堂
 石弘 光(2009)『現代税制改革史 終戦からバブル崩壊まで』東洋経済新報社
 石弘 光(2010)『消費税の政治経済学』日本経済新聞出版社
 石井敏彦他(2003)『申告所得税・源泉所得税関係租税特別措置法逐条解説』大蔵財務協会
 石村耕治(1996)『先進諸国の納税者権利憲章〔第2版〕』中央経済社
 石村耕治編(2010)『税金のすべてが分かる現代税法入門塾〔第5版〕』清文社
 泉美之松(1979)『税についての基礎知識』税務経理協会
 井堀利宏(2001)『あなたが払った税金の使われ方』東洋経済新報社
 伊藤義一(2011)『税法の読み方判例の見方(改訂新版)』TKC出版
 牛嶋 正(1984)『社会的公正と所得課税』東洋経済新報社
 牛嶋 正(2004)『租税原理—課題と改革』有斐閣
 L・マーフィー、T・ネーゲル著、伊藤恭彦訳(2006)『税と正義』名古屋大学出版会
 大野忠男(1994)『自由・公正・市場』創文社
 大前研一(1996)『前金って何だろう—哲学のない税制が日本をダメにする—』ダイヤモンド社
 大間知啓輔(2005)『消費税の経済学—誰が税を負担するか—』法律文化社
 荻野 豊(2004)『実務国税通則法』大蔵財務協会
 貝塚啓明他編(1990)『税制改革の潮流』有斐閣
 柿島一三(1985)『実践税法入門』白桃書房
 片桐正俊編(2014)『財政学〔第3版〕』東洋経済新報社
 笠原一男他(1997)『詳説日本史研究』山川出版社
 金子 宏(2009)『租税法(第14版)』弘文堂
 金子 宏編(2010a)『租税法の展開』有斐閣
 金子 宏編(2010b)『租税法の基本問題』有斐閣
 金子 宏(2011a)『租税法理論の形成と解明 上巻』

- 有斐閣
金子 宏 (2011b) 『租税法理論の形成と解明 下巻』
有斐閣
菊池英博 (2009) 『消費税は0%にできる』ダイヤモンド社
北野弘久 (1978a) 『税法の基本原理解 日本税法体系1』学陽書房
北野弘久 (1978b) 『新税制法学・自治体財政権』勁草書房
北野弘久 (1983) 『憲法と税財政』三省堂
北野弘久 (1992) 『納税者基本権論の展開』三省堂
北野弘久 (1997) 『税法学原論〔第四版〕』青林書院
北野弘久 (2004) 『現代企業税法論』岩波書店
北野弘久 (2008) 『税法問題事例研究』勁草書房
北野弘久先生追悼論集刊行委員会編 (2012) 『納税者権理論の課題』勁草書房
吉良 実 (1980) 『実質課税論の展開』中央経済社
小林 晃 (2000) 『現代租税論の再検討〔増補版〕』税務経理協会
小比木潔 (2009) 『消費税をどうするか』岩波書店
齋藤 明 (1979) 『租税法の現代的課題』文雅堂銀行研究会
齋藤 明 (1992) 『租税法法律主義入門』中央経済社
齋藤 明 (1997) 『租税法の論点』中央経済社
齋藤 明・広瀬正志 (1997) 『租税刑事制裁の法理』中央経済社
齋藤 明 (1998) 『税法学の基礎理論』中央経済社
笹山晴生他 (2013) 『詳説日本史』山川出版社
C・S・シャウプ著、柴田弘文・柴田愛子訳 (1988) 『シャウプの証言』税務経理協会
神野直彦 (2007) 『財政学〔改訂版〕』有斐閣
住澤 整編 (2014) 『図説日本の税制 (平成26年度版)』財経詳報社
関子善信 (2005) 『租税法法律関係論—税法の構造—』成文堂
竹内理三編 (1979) 『体系日本史叢書6 土地制度I』山川出版社
野中俊彦他 (1997) 『憲法I (新版)』有斐閣
高橋志朗 (2011) 『わが国税務会計の発達とシャウプ勧告』同文館出版
田中章介 (1994) 『判例と租税法法律主義』中央経済社
田中二郎 (1990) 『租税法 (第三版)』有斐閣
谷口勢津夫 (2010) 『税法基本講義』弘文堂
谷山治雄・大山明雄 (1977) 『市民のための税金論』青木書店
富山泰一 (2009) 『消費税によらない豊かな国ニッポンへの道』あけび書房
西村健一郎他 (1997) 『判例法学』有斐閣
日本税理士連合会編 (2010) 『消費税法規通達集』中央経済社
橋本恭之・鈴木善充 (2012) 『租税政策論』清文社
パスカル・サラン著、塚原康博訳 『税の暴政』春秋社
樋口陽一他 (1988) 『注釈日本国憲法 下巻』青林書院
伏見俊行・馬欣欣 (2014) 『「税と社会貢献」入門—税の役割とあり方を考える—』ぎょうせい
藤巻一男 (2012) 『日本人の納税者意識』税務経理協会
本庄栄治郎 (1972) 『日本社会史 日本人口史』清文堂出
ポール・クルーグマン他著、町田敦夫訳 (2014) 『金持ちは税率70%でもいい vs みんな10%課税がいい』東洋経済新報社
松浦 寛 (2006) 『憲法I—一人権保障の現状と課題』嵯峨野書院
松沢 智編 (1993) 『租税実体法の解釈と適用』中央経済社
松沢 智 (1997) 『租税手続法—租税正義実現のために—』中央経済社
松沢 智編 (2000) 『租税実体法の解釈と適用・2』中央経済社
増田英敏 (2014) 『リーガルマインド租税法〔第4版〕』成文堂
三木一義 (1992) 『現代税法と人権』勁草書房
三木一義他 (2006) 『〔租税〕判例分析ガイドⅢ 相続税・消費税編』税務経理協会
三木一義 (2010) 『日本の税金』岩波書店
水野忠恒 (2009) 『租税法〔第4版〕』有斐閣
望月正光他 (2010) 『所得税の実証分析—基幹税の再生を目指して—』中央経済評論社
森信茂樹 (2007) 『抜本的税制改革と消費税—経済成長を支える税制へ—』大蔵財務協会
守之会編 (2006) 『検証判例・裁決例等からみた消費税における判断基準』中央経済社
諸富 徹 (2013) 『私たちはなぜ税金を納めるのか』新潮社
山口喜一 (1990) 『人口と社会』東洋経済新報社
山本鮮一 (1980) 『税務行政の法的限界』泉文堂
山本守之 (1998) 『租税法要論〔三訂版〕』税務経理協会
山本守之 (2013) 『租税法の基礎理論』事務経理協会
吉岡謙次他 (1984) 『シャウプ勧告の研究』時潮社
吉田和男 (2000) 『21世紀日本のための税制改革《所得税の改革》』大蔵財務協会
渡辺洋三 (1992) 『法学への旅立ち』岩波書店