

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（Ⅲ）

餅川正雄*

〈 研究（Ⅲ）の概要 〉

本研究（Ⅲ）は、Rawls の “*A theory of justice*” から析出した3つの公準（Postulates）を出発点とする。因みに、Postulates というものは、理論構築の前提となるものであり、その存在について理論的な証明を不要とするものである。一般には租税法に共通する Basic Principles として説明されるものであるが、筆者はこの基本原則を公準として捉え、公準から租税法に関する諸原則が理論的に導かれるという考え方を採用する。

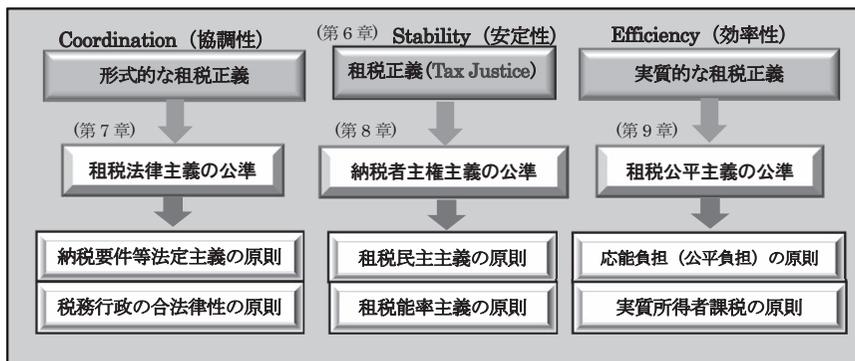
第6章では、租税法理論の前提としての Tax Justice と Postulates の関係性を考察する。租税法の目的は Tax Justice の実現であり、正義の目的は国民の幸福追求権を護ることである。租税正義から納税者主権主義が導かれる。正義には形式的な側面と実質的な側面があり、形式的な正義から租税法律主義、実質的な正義からは租税公平主義の公準が導かれる。

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性の原則という2つの基底的な原則の内容を明らかにする。

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する。

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も論及する。

第6章から第9章の構成は、次の図のとおりである。



キーワード：租税法律主義の公準，納税者主権主義の公準，租税公平主義の公準

目 次

1. はじめに
2. 租税根拠論の考察

* 広島経済大学経済学部教授

- 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
 - 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
 - 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
 - 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
 - 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)
(以下、本号)
 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 から析出される法理的要請
 - 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 の合法性性の原則
 - 7.3.1 Reservation of laws の適用範囲に関する3つの学説
 - 7.3.2 税務行政の合法性性の原則の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主義との conflict
 - 9.5 課税の公平と Taxation base の問題
 - 9.6 小 括
- 《第4章と第5章のまとめ》
-
- 第4章では、租税の法的概念について次の三つの視点から考察した。
- 第一に課税の立場(国家)から見た租税の法的概念と納税の立場(国民)から見た法的概念の違いを明らかにした。国家の立場からは租税の「強制性」と「無償性」が強調され、国民の立場からは「自由意志」に基づく「財産の提供(寄付)」という表現になることが分かった。第二に、「納税者基本権」という概念を提唱した北野弘久の「新財政法学」の考え方を整理した。北野は国民(納税者)の立場から租税の「徴収面」と「使途面」の両方を含んだ租税の概念を構築する必要があると述べている点の特徴であるが、租税を積極的に定義していないことが分かった。第三に「大嶋訴訟」(最高裁判所の大法廷判決)の判決文を引用し、司法

が租税の意義や機能等をどのように解釈しているのかを整理した。司法（裁判所）においては、租税立法における専門技術的な観点から立法府（国会）の「裁量的判断」が尊重されるべきことが示され、いわゆる「消極的司法」の現実が分かった。

第5章では、Tax Justice と租税法の基本原則に関して、John Rawls の“A theory of justice”（正義論）を基に考察した。このRawlsの正義論から社会が成立する基本的な前提条件として、Coordination, Stability, Efficiencyの3つがあることが分かった。筆者は、租税法にも理論上、3つのPostulates（公準）があると考え、Coordination（協調性）から租税法主義、Stability（安定性）から納税者主権主義、そしてEfficiency（効率性）から租税公平主義の3公準を析出した。

6. Tax law theory の前提となる Tax Justice と Postulates の考察

最初に、Tax Justice と租税法のPostulatesの関係性について考察する。言うまでもなく、法の目的は正義の実現である。そして、正義の目的とするところは、国民の“幸福追求の権利”の保障である²⁴⁾。

本研究の原点とも言えるTax Justice（租税正義）とは何かという重要な問題がある。松沢智は、『租税実体法の解釈と適用』において、次のように定義している。

「租税正義」とは、人間の尊厳をはかり、すべての国民の幸福を確保するために創った国家社会の一員として、国家生活を営むうえに必要な費用を共同分担するために法令に定めた納税義務を適正に実現することをいう（松沢、1993, p. 1）。

この松沢の定義で重要な部分は、最後にあると考えられる。「租税正義とは、法令に定めた納税義務を適正に実現すること」になる。法令とは各種の租税法のことである。その租税法の解釈と適用が適正であれば、租税正義が実現できるという考え方である。問題は、誰が租税法の解釈と適用を行うのかということである。それは、申告納税制度のもとでは、納税の主体者である納税者自身である。納税者自身が租税法

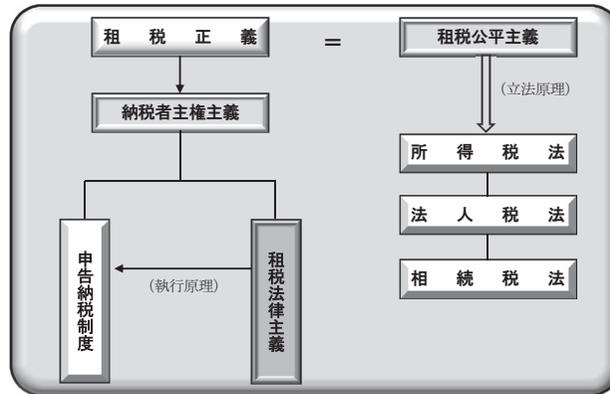
令を解釈・適用ができない場合には、その代理人である税理士等の専門的職業人が行なうことになる。

6.1 Tax Justice と3つのPostulatesの関係

租税法の目的は、Tax Justiceの実現である。租税正義の目指すところは、国民の“財産権”を護ることにあり、租税法理論の構築の場面だけでなく、租税法の立法過程と執行過程においても、正義としての公平の実現を達成するための不断の努力が求められる。更に、司法過程においても、この租税正義が実現できているかどうかを判定する必要がある。

租税法理論の基礎的な前提として3つのpostulates, すなわち「租税公平主義の公準」・「納税者主権主義の公準」及び「租税法主義の公準」があると考えられる。ここで重要なことは、3つのPostulatesは、いずれもTax Justiceの実現に向けて有機的な結合関係にあるということである。一般的な解釈では、租税法の立法過程において「租税公平主義の公準」が前提とされ、租税法の解釈・適用という執行過程においては「納税者主権主義の公準」と「租税法主義の公準」が前提となっていると解されている。この有機的な結合関係について、増田英敏は『リーガルマインド租税法（第4版）』において、図5のようなチャート図を用いて説明している（増田英敏、2014, p. 4）。

増田の示している図5を、本研究の視点である納税者の立場から解釈すれば、以下のようになる。第一に、「租税正義」を実現するための“立法原理”として、「租税公平主義の公準」に基づいて所得税法・法人税法・相続税法などの個別租税法が体系化され立法される²⁵⁾。「不公平な税制を構築してはならない」という公平負担の原則は、立法・行政・裁判の三過程に通ずるものである。そして「担税力に応じた課税を行う」という応能負担の原則があり、そこには



*増田 (2014) p. 4. より引用

図5 租税正義と3つの公準との関係性

「最低生活費等に課税しない」という生存権保障の原則が含まれる。立法過程における権力の濫用をチェックするというかたちで、人々の人権を積極的に擁護しようという自由権的権利保障の機能をもつのが、租税公平主義の原則であり、実体法と手続法の双方にわたる実質的な内容を含んだ法理として構築できる。立法過程において不合理な租税法をつくって、それを税務行政庁が租税法律主義の原則によって厳格に執行すればかえって国民に有害な結果を招来することは明らかである²⁶⁾。

第二に、Tax Justice は、国民を幸福にすることを目的としていることから、「納税者主権主義の公準」を前提にしている。この納税者主権主義の顕現として、「納税申告制度」という課税方式が存在し、それは納税者である国民の予測可能性の維持・確保が大前提となることは言うまでもない。筆者は、租税法において課税権者に対して圧倒的に弱い立場にある納税者の権利を擁護することが前提でなければならず、その意味でこの公準が存在すると考えている。すべての納税者は、平等であり、その租税負担能力に応じて納税義務を負い、それ以外の理由によって差別されないという権利を有している。筆者は、納税者主権主義の公準は、日本国憲法第13条の「個人の尊重・幸福追権」を根拠とし

ていると捉えている。

第三に、Tax Justice の実現を立法目的とした個別の租税実体法では納税要件等を法律で定めるという「租税法律主義の公準」があり、この公準から「納税要件等法定主義の原則」が導かれる。租税法律主義の公準から導かれる納税要件等法定主義の原則の根拠は、日本国憲法第84条「課税」である。この原則は、国民の財産権の侵害である租税の徴収について、課税団体、納税義務者、納税物件、課税標準、税率等の納税要件や、納付、徴収等の手続について、国会の制定した法律において、詳細に規定されねばならないとするものである。租税法の分野では、政令や省令、通達への概括的・一般的な白紙委任は原則として許されないということである。その理由は、そうでなければ租税法律主義の形骸化の恐れがあるからである。

第四に、納税者主権主義の公準は、租税正義に反する租税行政庁の恣意的課税を排除し、納税者を護るというものである。租税法の執行過程における公権力 (state power) の濫用から、如何にして納税者の人権を擁護するのかということである。税務行政庁は、租税実体法の規定するところに従って、厳格に租税の賦課、徴収をしなければならないことを強制するものである。これを「税務行政の合法律性の原則」と呼

んでいる。

以下、本論では租税法に共通する Basic Principles を理論構築の前提としての “postulates” と捉えて考察していくこととする。

6.2 Tax law theory の前提と Rawls の Justice concept の関係

Tax law theory (租税法理論) の前提と Justice concept (正義概念) の関係を詳しく考察しておきたい。そもそも租税法における「正義」とは何かを考える必要がある。もとより、「正義概念」は、多義的であり複雑なものであり、緻密に整理することは困難である。正義とは、秩序ある社会における社会的協働を可能にするものとして、協働の利益の配分の方法についての公正な基本ルールであると言える。これは、本研究（Ⅰ）で考察した John Rawls の『正義論』(A Theory of Justice, 1971年)によって提唱された “justice as fairness” (公正としての正義観) である。公正としての正義は、社会制度の徳目(望ましい性能)として最高位にあるもので、「善」に優先するものである。正義の具体的内容は、次の正義の原理として示される。

○具体的な正義の原理

《第1原理》各人は、全員にとっての同様の自由の体系と両立しうるような、平等な諸自由に関するもっとも広範な全体的体系に対して、平等な権利をもつ。

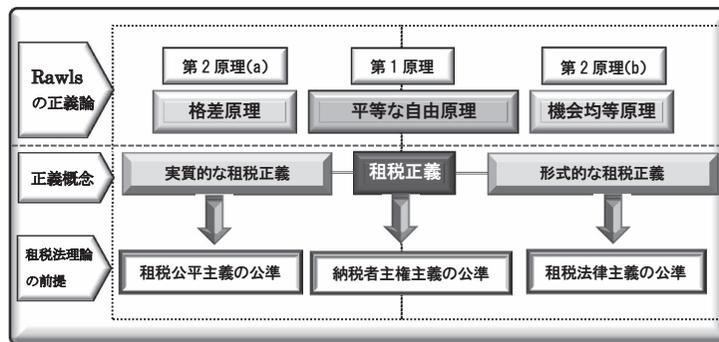
《第2原理》社会的および経済的な不平等はつぎのような条件をみたすものでなければならない。すなわち、(a) もっとも恵まれない者にとって最大の利益となること(格差原理)ただし、公正な貯蓄原理と整合的であること。(b) 公正な機会の平等という条件のもとですべての人々に開かれた役割と地位に伴うものであること。(機会原理)

Rawls の第2原理の (a) 格差原理では、最も恵まれない者の視点から利益の配分の仕方について、平等主義が課せられている。因みに、Jeremy Bentham の『道徳および立法の諸原理

序説』(An Introduction to the Principles of morals and Legislation, 1987年)で主張した「法は、人びとの快樂の最大化・苦痛の最小化を目的としてはならない」という utilitarianism (功利主義) の考え方では、人々の利益がどんなに不均衡なものであってもその合計が大きい社会であればよい社会(最大多数の最大幸福)と判断される。

筆者は、Rawls の主張した第2原理 (a) 格差原理と (b) 機会原理に基づいて、租税制度が社会的に最も恵まれない者の利益に繋がるものになっているかどうかを検証する必要があると考えている。なぜならば、租税制度の不断の検証による制度の存廃の検討こそが、「租税正義」の実現に向けた基本姿勢である筈だからである。例えば、所得税における課税最低限の設定や累進課税における累進税率の設定、所得控除・税額控除の問題、租税特別措置(優遇措置)などがある。

図6に示したとおり、Rawls は正義について二つの原理を提示していることが分かる。第1原理は「平等な自由原理」であり、第2原理は「格差原理」と「機会均等原理」の二つである。正義の二原理において、第1原理が第2原理に優先する。平等な自由原理(第1原理)は、自由の優先ルールによって、社会的・経済的利益の増大のために、良心・思想の自由、人身の自由、参政権などの基本的諸自由を犠牲にすることを禁止する。Rawls の提唱した正義原理の中の「格差原理」とは、どのようなものであろうか。格差原理は、人々の生まれながらの才能は偶然のものであるという理由で、個々人の才能などを社会的共同資産とみなす。このように理解することで、最も不利な状況にある人々への、国家による「基本財」の平等な配分に道が開かれることになる。因みに「基本財」とは、権利と自由、機会と権力、富や所得、さらに自尊心などである。「機会均等原理」というのは、機



* 筆者作成

図6 租税法理論の前提と Rawls の正義概念の関係

会の公正な均等ということであり、最も不利な立場にいる人々の期待を最大化するための、個別のルール（租税法）が立法化され、この個別のルール（租税法）が、行政官や裁判官によって適用され、市民によって遵守されるということである（深田他，2015，p. 109）。

筆者は、Rawls の提唱した正義原理から、図6に示したように、租税法理論の前提となる3つの公準を導き出すことができると考えている。租税公平主義の公準は、実質的な租税正義を実現するための前提であり、租税法主義の公準は、形式的な租税正義を実現するための前提である。納税者主権主義の公準は、実質的にも形式的にも租税正義を実現するための前提であり、租税法の解釈を主権者である納税者が行なうということである。このことを納税者の立場から逆説的に述べるならば、「租税法は税金を納めるためのものではなく、法律の規定以上に税金を納めないためのもの」と言える。

納税者主権主義の公準とは、租税正義を実現するという目的のために、「納税者自身が租税法を解釈し適用する」ということである。租税法の解釈は、まず成文法の文理解釈をすることからスタートする。「文理解釈」とは、法文の文字や文章の意味を明らかにして、文字や文章に厳格かつ忠実に解釈することである。この文理解釈だけではその目的が達成できないとき

は、規定全体の趣旨や目的を追求して法令の正しい意味を明らかにする論理解釈が補正的に必要となる。「論理解釈」とは、物の筋道、道理、条理を取り込んで法律を解釈することをいう。文理解釈や論理解釈を用いて結論を導き出す訳であるが、どちらの場合であっても「結果の妥当性」を吟味することが必要になる。結果の妥当性を判断する基準がは、「租税正義」に合致しているかどうかである。法の根底には、社会通念、一般常識を基礎とする“条理”が存在していることから、「結果の妥当性は、健全な常識によって判断する」ということに他ならない（松沢，1993，p. 3）。

6.3 小括

第6章では、租税正義と租税法の3つの公準の関係性について考察した。一般的な解釈では、租税法の立法過程において「租税公平主義の公準」が前提とされ、租税法の解釈・適用という執行過程においては「納税者主権主義の公準」と「租税法主義の公準」が前提となっていると解されている。この有機的な結合関係について、増田英敏の見解を基に考察を加えた。

筆者は、Rawls の提唱した3つの正義原理から、租税法理論の前提となる3つの公準を導き出した。第一の租税公平主義の公準は、実質的な租税正義を実現するための前提であり、第二

の租税法律主義の公準は、形式的な租税正義を実現するための前提である。第三の納税者主権主義の公準は、実質的にも形式的にも租税正義を実現するための前提であり、申告納税制度の下で、租税法の解釈・適用を主権者である納税者が行なうということである。

7. Tax Legalism の Postulate に関する考察

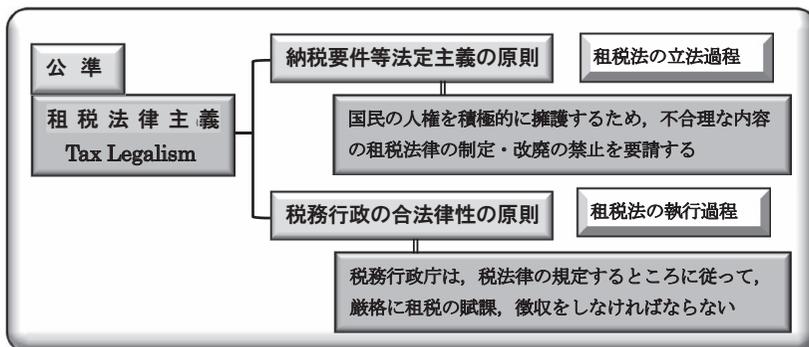
周知のとおり、先進諸国における一連の近代市民革命において、「課税権」は立法権の一つの態様であることが確立された訳である。これが「租税法律主義 (Tax legalism: principle of no taxation without law)」である。日本国憲法は、立憲民主制憲法として三権分立と国民代表の原理を確立している。日本国憲法において、租税法律主義を規定した第84条及び第30条は、法理論上は不必要な筈である。なぜならば、日本国憲法第41条の国会は「唯一の立法機関」であるという条項があり、そこから租税法律主義の法理を引き出すことが可能であるからである。すでに述べたとおり、租税法を解釈し、適用するということの目的は、それによって「租税正義」を実現するというにある。ここでは、その租税法律主義という基礎的前提（公準）について考察することにする^{27,28)}。

7.1 納税要件等法定主義の原則

租税法律主義の公準から、図7に示した2つの原則が導かれる。一つ目は「納税要件等法定主義の原則」と呼ばれるものである。「納税要件」とは、納税義務を発生させる法律要件のことである。（一般に“課税要件”と呼ばれている概念を、本論では納税者の視点から捉えて、以下“納税要件”と言い換えて表記する）

納税要件等法定主義の原則は、刑法における「罪刑法定主義」になぞらえて作られた原則である。具体的には、国民への課税は財産権の侵害であることから、課税団体、納税義務者、納税物件、課税標準、納税物件の帰属、税率等の租税要件はもとより、納付、徴収等の手続についても、国民の代表機関である国会の制定した法律において、できるかぎり詳細に規定されねばならないとする原則である。

納税要件事実の存在を法的に発見することを“factual findings (事実認定)”と呼んでいる。ある一つの事実が納税要件に該当するか否かを確かめることが税法上の「事実認定」である。例えば、所得税法では「所得の原因」、「所得の計算」、「所得の把握」の段階を経て「所得の確定」を行う。それに税率を掛けることによって所得税が算出できるようになっている。租税法上の事実認定は、「①取引事実の事実認定」、「②会計事実の事実認定」、「③別段の定めによる事



*筆者作成

図7 租税法律主義の要請する2つの原則

実認定」の三段階に分けて考察することができる（山本鮮一，1980，pp. 178-179）。

表26 事実認定の法的基準

① 取引事実の事実認定……民法または商法からみた取引事実として認定する
② 会計事実の事実認定……一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って把握される
③ “別段の定め”による事実認定……租税法における固有の概念によって判断される

*山本鮮一，1980，p. 180. より筆者作成

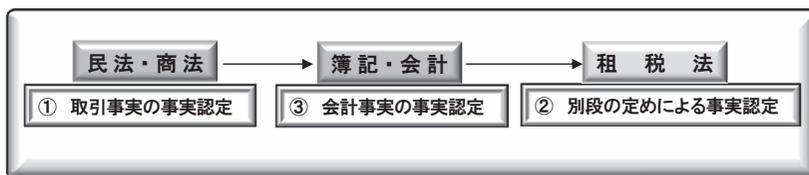
山本は、次のように解説している。「税金の問題は、民法・商法から出発して、会計学の門をくぐり、簿記の誘導によって、税務手続きの階段を登り、行政法の広場に出る。そこで納税者と税務署が顔をあわせ、税理士が立会う」（山本鮮一，1980，p. 182）

事実認定について、Taxpayer rights（納税者の権利）という視点から考察しておきたい。納税者には、取引の事実や会計の事実を認識し確定する「事実認定権」というものが存在する。そして、認定した事実を記録し計算・整理する段階で、納税者が租税法上の“別段の定め”を

選択適用し決算を確定するという「特典選択権」、「決算調整権」がある。決算が確定した後で、再び別の“別段の定め”を適用し、申告調整を行い、租税債務を確定する訳であるので、「申告調整権」、「租税債務確定権」もある。以上の内容は、納税者自身が租税法を具体的な事実に適用するということであり、「租税法を解釈する権利」が納税者側にあるということである。そこには「申告納税の前段階で行政権の介入を許さない権利」があるということも重要である（山本鮮一，1980，pp. 176-177）。

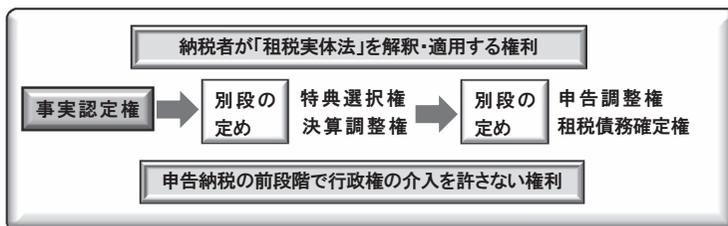
このように、法律の上で納税者に様々な権利を与えていても、納税者が具体的にその権利を行使することができなければ、その法律上の権利は無意味である。そこで、納税者に代わって職業的専門家である税理士が代理人としてその権利を保護し、権限の行使ができるようになっている訳である。

納税要件としては、図10に示したとおり、(1) 納税義務者（Who）、(2) 納税物件（納税対象）（What）、(3) 納税物件の帰属（人的帰属・期間帰属）（When）、(4) 課税標準、(5) 税額（How much）の5つが挙げられる。(1) の納



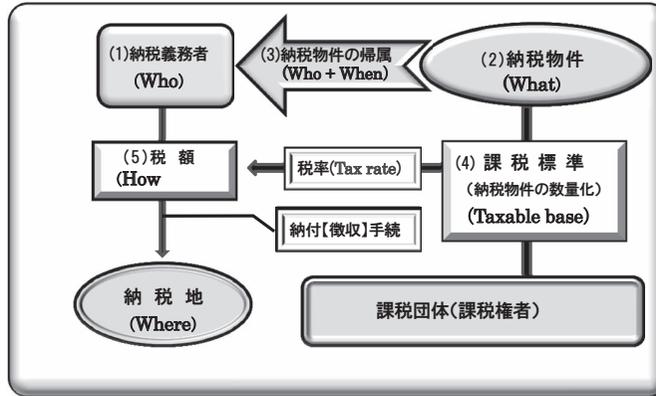
*筆者作成

図8 租税法における3つの事実認定



*筆者作成

図9 申告納税に関する納税者の権利



*筆者作成

図10 租税法で定められる納税要件の5項目

税義務者は、誰が税金を納める義務があるのか、(2) 納税物件は、何に対して納税するのか、(4) 課税標準と (5) 税額は、いくら税金を納めるのか、ということである。なお、(3) の納税物件の帰属は、納税義務者が誰になるのかという「人的帰属 (Who)」と、いつ納税するのかという「期間帰属 (When)」の問題であり、納税要件の根幹と言える。

租税法律主義の公準からは、形式的な租税法主義論が展開されるのではなく、実体法と手続法の双方にわたる実質的な内容を含んだ理論が展開されるのであり、立法過程での権力の濫用から、いかに納税者の人権を守るのかということが原点となる。なぜならば、租税法は、納税（課税）の領域において国民の財産権を保障することを使命としているからである。北野弘久によれば、日本国憲法における租税法律主義は、まず立法過程において不合理な内容の租税法律の制定・改廃の禁止を要請することで、国民の人権を積極的に擁護しようとする「積極的権利保障の機能」をもっている。租税法律主義の公準から導かれる二つ目の原則は、“税務行政の合法律性の原則”と呼ばれるものである。これは、税務行政庁は、税法律の規定するところに従って、厳格に租税の賦課、徴収をしなければならないとする原則である。つまり、税務

行政庁の恣意的な判断によって、税法の解釈適用がなされてはならないことを要請するものである。

7.2 Tax Legalism の Postulate から析出される法理的要請

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二つ基底的な原則から法理論的にどのような要請を析出することができるのだろうか。ここでは、北野弘久編の『判例研究 日本税法研究 1 税法の基本原則』を基にして、考察していく。

表27 Tax Legalism から析出される法理的要請

- ① 納税義務の消長その他国民の権利義務に関することがらは、できるかぎり厳格詳細に法律（地方税については条例）において規定されねばならない。
- ② 法律による包括的・一般的な命令への委任は、違憲無効となる。
- ③ 税務通達は、行政の内規にすぎず、納税者及び裁判所を法的に拘束するものではない。
- ④ 法規の類推、拡張的な解釈適用は禁止される。
- ⑤ 一般に行政先例法、慣習法は成立する余地はない。
- ⑥ 原則として租税法律不遡及の原則が妥当する。
- ⑦ 税法の解釈に関して「疑わしきは国庫の利益に反して」という法理が成立する。

*北野編（1978）pp. 34-39. より筆者作成

以下、表27の内容を一つ一つ詳しく考察する。

7.2.1 Tax Administration Agency の自由裁量権の不存在

表27の①は、Tax Administration Agency（税務行政庁）の恣意的な解釈適用を阻止しようとする狙いから、租税法の領域において、法理論上、税務行政庁に“自由裁量権”は存在しないということであり、「納税要件明確主義」と呼ばれている。勿論、法律の執行は行政府の責任であり、法律の執行のために必要となる諸規定は、法律の委任は必要が無く、行政府の責任において定めることができる。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。しかし、租税手続法の方野では、徴収緩和のために自由裁量を認める必要があることが少なくないのも現実である。そのため、租税法において、抽象的・多義的概念、すなわち「不確定概念」を用いることは、ある程度は不可避のことであり、必要なことでもあるが、十分に慎重に行わなければならない。

7.2.2 命令への一般的・白紙的委任の違憲・無効性

表27の②は、命令への一般的・白紙的委任は違憲であり無効となるということである。それだけでなく、法律の委任があっても具体的規定が委任の枠を超えたときにも違憲無効となるということである。現代のように複雑かつ多様な経済事象に対処し、公平な課税を実現しようとするならば、租税法律主義の公準を貫徹することは、極めて困難なことである。実情に即して公平な課税を可能にするためには、一定の事項を政令や省令に委任し、時には通達の形式で法律や命令の細目または解釈を示達することは避けがたいことでもある。問題は、このような委任の措置が、どこまで許容されるのかということである。

法律による命令への委任が、概括的な白紙委任であれば、それは租税法律主義の原則に違反

すると解される。つまり、法律の委任があれば、何でも命令で納税要件等を定めることが許されるということではないという意味である。それでは、個別的で具体的な命令への委任は許容されるのだろうか。この点で問題となるのは、「一般的・白紙的委任」と「具体的・個別的委任」との峻別を何によってどう判断するのかということである。具体的・個別的委任というためには、法律自体の中で、委任の目的・内容及び程度が明確にされていなければならない。この具体的・個別的委任という基準に該当しなければ、一般的・白紙的委任となり、無効なものとなる。それゆえに、それを基礎とした政令・省令も無効である。

7.2.3 The interpretation of the tax laws における税務通達の無法源性

表27の③は、「税務通達」というものが、法以上の機能を果たしている現実からみると、法社会学的には税務通達は法源性を有すると言える。しかし、法解釈的には、「税務通達は法源性を有しない」ということである。「税務通達」が広範囲の国民の基本的な人権を侵害している場合には、通達それ自体を司法審査の対象とする必要がある。租税法律主義の公準に従うならば、税務通達は、本来、必要のないものである。しかし、現実の租税法の執行過程においては、課税の公平性を確保し、租税の徴収を確実なものとするために、なくてはならないものとなっており、言わば必要悪とでも呼ぶべきものと言える。

そもそも「税務通達」で租税法の解釈基準を示すことは許されるのであろうか。税務通達の目的は、行政の統一を図ることにある。そのために上級官庁から下級官庁に対して租税法規の解釈適用の基準を示すものが税務通達である。そのため、税務通達は、納税者に対して法規としての拘束力を有するものではない。しかし、課税庁（税務署）は、税務通達を基準として賦

課・徴収を行うことになっているので、納税者側からすれば、税務通達を詳しく見ることである程度予測が可能になることも事実である。筆者が問題だと考えているのは、我が国の税務通達の数と量の多さであり、税理士や税法研究者などの一部の専門家を除いて一般の国民がそれを読んだり見たりすることはほとんどないのが現実だということである。

7.2.4 租税法の厳格な Interpretation and application の要請

表27の④と⑤は、税法規の厳格な Interpretation and application（解釈と適用）が要請されるということである。租税法律主義の原則は、単に立法上の原則に止まるものではない。罪刑法定主義のように、法の厳格解釈を内包しており、類推解釈の禁止等の効果を伴うものと考えられる。筆者は、租税法規で使用される用語は厳格に解釈すべきものであると考えている。なぜならば、同一の用語を同一の意味に解釈しなければ、租税法律主義の原則は空文となってしまう恐れがあるからである。この点について、別の見解がある。田中二郎は、『租税法（第三版）』において、次のように述べている。「私は、租税法律主義の原則は、当然に立法上の厳格解釈を要求するものではなく、法律上の概念又は用語は、それぞれの法律の趣旨・目的にそうように合目的に解釈すべきであり、この意味において、概念の相対性を認めるべきであると考え」（田中二郎，1990，pp. 84-85）

税法規の解釈の在り方について、ここで詳しく考察することは避けるが、⑥の「不遡及の原則」は、憲法上の原則であり、立法政策上の原則ではないことを指摘しておく。

7.2.5 疑わしき場合には Taxpayers の立場で解釈

表27の⑦、「疑わしい場合」の取り扱いに関する見解として「疑わしきは国庫の利益のために」という原理が主張されることがある。しか

し、この見解は妥当ではない。なぜならば、租税法律主義は納税義務の限界、徴税権行使の限界を示すことで、国民の財産権を擁護することが目的であるからである。租税を徴収する国（庫）の立場で解釈するのか、納税者の立場で解釈するのか、それとも中立の立場で解釈するのか、3つの見解が考えられる。筆者は、疑わしい場合には、Taxpayers の立場で解釈するという北野弘久の見解を支持する。その理由は、租税を徴収する国（庫）の立場で解釈とした場合には、納める必要のない租税を、明確な根拠を示すことなく強制的に徴収される恐れがあるからである²⁹⁾。

7.3 Tax Administration の合法律性の原則

次に、二つ目の“Tax Administration（税務行政）の合法律性の原則”について考察する。

7.3.1 Reservation of laws の適用範囲に関する3つの学説

齋藤は、『租税法の基礎理論』において、「法律による税務行政の原理」を示し、法の支配の原理と同じ内容をもつと述べている。この原理の内容は「法律の留保（Reservation of laws）」と「法律の優位（Superiority of laws）」とに区別して説明している（齋藤，1998，pp. 58-59）。法律の留保については、表28の3つの学説の対

表28 法律の留保の原則の適用範囲についての学説

- | |
|---|
| 1. 通説（多数説）………人民の権利、自由、利益、財産などを公権力によって侵害し、あるいは新たな負担や義務を課すなど人民に不利益となる権力活動を行う場合にのみ法律の根拠を必要とする。 |
| 2. 社会的留保説………非権力的な給付行政でも社会国家の理念に基づいて拘束のかつ公正に活動することが要請される社会保障行政等の分野については、法律の根拠を要する |
| 3. 全部留保説………行政権が国民代表機関である国会に全面的に従属している憲法構造下では、行政権のあらゆる活動についてすべて法律の根拠を要する |

*齋藤（1998）pp. 58-59. より筆者作成

立があるが、齋藤は税務行政は3の「全部留保説」を支持している。その理由は、日本国憲法第84条が租税法律主義の原則を宣言しているからである。

「法律の優位 (Superiority of laws)」は、行政権が法律の根拠に基づかないで発動され、国民の権利や自由を侵害した場合には、法律の定めが違法な行政活動に優先するというものである。これについては全く異論はない。

問題は、今日の税務行政がいわゆる「通達による行政」によって支配運用されていることである。行政法が成文法主義をとるのは、国民の基本的人権を擁護するためであり、行政法の基本原理の一つである。それなのに、何故「通達による税務行政」の思想が培養されたのであろうか。

その直接的な原因は、租税立法技術上の限界と課税対象の多様性・複雑性等を克服するためという理由で、学説や判例があらゆる機会に法律による行政の原理を後退させ、「通達による税務行政」を推進してきたからである。租税法律によって納税要件等の基本的事項を厳密に定めることは、立法技術的に不可能なことだろうか。アメリカ合衆国の内国歳入法を見ると、ほとんど通達による補充を必要としない9千条以上の詳細な規定があることが知られているとおりそれは不可能なことではない。筆者は、通達による課税処分は、憲法違反となると考えている。今日の税務行政における通達の持つ意義はあまりにも大き過ぎると言える。課税の公平と統一のための解釈通達の存在を否定することはできないが、一片の国税庁長官の通達によって課税処分ができるという状況をつくっている状況は、大いに反省すべきではないだろうか。

7.3.2 税務行政の合法律性の原則の3つの Constraints principles

租税法は、強行法であり、租税の賦課・徴収は公権力の行使そのものがある。従って、納税要

件が充足されていれば、租税行政庁の自由や裁量の余地はなく、国民は納税しなければならない。脱税などがあれば、強制的に徴収されることになる。この合法性の原則は、租税法律主義の手続法的側面であり、我が国でも判例法上、戦前から一貫して承認されてきたものである。租税実体法の執行に当たっては不正が行われる恐れがあることや、納税者によってその取扱いに差があってはならないということが背景にある。そうでなければ、租税負担の公平が維持できなくなるということである。法律の根拠がない場合には、租税の減免や徴収猶予を認めることも許されない。また、納税義務の内容や徴収の方法・時期について、租税行政庁と納税義務者の間で和解・協定をすることも許されないということも自明のことである。金子宏によれば、「合法性の原則」(税務行政の合法律性の原則)には、次の表29に示す3つの制約原理があると述べている。

表29 合法性の原則の3つの Constraints principles (制約原理)

- | |
|---|
| ① 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る。 |
| ② 特定の納税者を不利に扱うことは、行政先例法が成立しているも平等取扱原則に反して許されない。 |
| 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が認められるべきである。 |

*金子(2009) p. 74. より筆者作成

金子の述べている表29の①と②を見ると、行政先例法の成立を前提にして整理していると言える。この「行政先例法とは、行政庁において長い間繰り返し採用されてきた取扱い」のことである。すでに考察したとおり、租税法の分野では行政先例法や慣習法は、成立する余地がない筈であり、矛盾があると言わざるを得ない。この表29の、行政先例法を「通達」と読み替え

てみると納得できる。通達は行政先例法ではないが、「通達」に行政先例法的な効果が伴っているという現実を認めたものと理解することができる。確かに、税務行政において、税務通達は、法社会学的には法令と同じような機能を有している。①は税務行政庁は国税庁長官が発する「通達」に拘束されるということである。②は「通達」があっても納税者が不利になる場合は、その通達は無効であるという意味に解される。

最後の③は、「通達」を一方的に変更して納税者に不利益な扱いをすることは、「禁反言」の法理、又は信義誠実の原則に反するということである。

7.3.3 Tax notification（税務通達）の適用要件

租税法の領域で「信義則（principle of good faith）」の適用を認めるか否かは、学説や判例上議論が行われてきており、私法の法律関係と租税法の法律関係は、根本的に異なるものであるが、最高裁判所の判決（昭和60年10月30日）によって、次の表30の適用要件が示されている。

表30 最高裁判所が示した Tax notification（税務通達）の適用要件

・税務官庁が納税者に対して信頼の対象となる公的見解を示したこと。
・納税者の信頼が保護に値するものであること。
・納税者が税務官庁の表示を信頼し、その信頼に基づいて行動したこと。

*筆者作成

金子の示した表29の①から③の3つの制約原理は、いずれも納税者の立場から考えれば、当然のことである。筆者は、いわゆる通達課税や通達行政というものを排除していくべきであると考えている。納税者に利益となる法律の改正は、法律の規定によって遡って適用することは違憲とならないが、納税者の不利益となる場合には不遡及の原則が適用されることになる。こ

れは納税者の立場を考えた上での見解であろうが、不遡及の原則は、納税者の利益となる法律の改正であっても、「法律は遡って適用することはできないのではないか」という疑問が生じる³⁰⁾。

7.4 小 括

第7章では、租税法律主義の公準から、租税実体法の立法過程と執行過程において、それぞれ「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つの原則が導かれることを論述した。立法過程において、租税実体法で定めるべき納税要件としては、(1) 納税義務者 (Who), (2) 納税物件 (課税対象) (What), (3) 納税物件の帰属 (人的帰属・期間帰属) (When), (4) 課税標準, (5) 税額 (How much) の5つがあることを整理した。納税義務の消長その他国民の権利義務に関することがらは、できるかぎり厳格詳細に法律において規定されねばならず、法規の類推、拡張的な解釈適用は禁止されるという租税法律主義の公準から析出される要請については北野の見解を基に考察した。筆者は、「疑わしい場合 (cases of doubt)」の取り扱いに際して「疑わしきは納税者の利益のために」という見解を支持する。支持する理由は、租税法律主義の公準は、国民の財産権を擁護することを前提としており、租税実体法の規定によって納税義務の限界、徴税権行使の限界を示すことだからである。

本研究の立場である納税者の視点から申告納税に関して考察した。納税者の権利として、「事実認定権」、「特典選択権」、「決算調整権」、「申告調整権」、「租税債務確定権」があることを整理した。これらの権利は、納税者自身が租税実体法を具体的な事実に応用するという権利であり、「租税法を解釈する権利」が納税者側にあるということが分かった。同時に「申告納税の前段階で行政権の介入を許さない権利」の存在

が前提になっていることも分かった。

租税実体法の執行過程においては、不正が行われる恐れがあり、納税者によってその取扱いに差が出る恐れがあるということから、租税負担の公平を確保するために、「税務行政の合法性の原則」が必要であることを述べた。今日の税務行政が「通達による行政」によって支配運用されていることを指摘した。「通達による税務行政」、通達による課税処分は、憲法違反となる恐れがあると述べた。課税の公平と統一のための解釈通達の存在を否定することはできない。しかし、一片の国税庁長官の通達によって課税処分ができるという現状は、納税者の視点から考えれば、容認し難いことである。

8. Taxpayer sovereignty principle の Postulate に関する考察

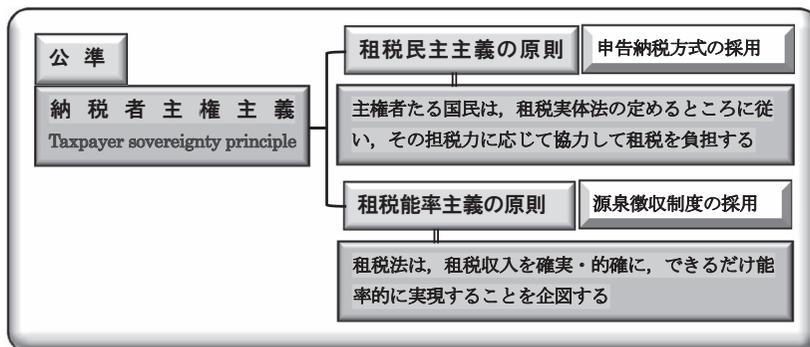
Taxpayer sovereignty principle (納税者主権主義) の postulate とは、どのような考え方であろうか。納税者主権主義の公準は、日本国憲法の国民主権主義に基づくものであると解するのが通説である。ここでは、田中二郎の『租税法(第三版)』と松沢智の『租税手続法』を基にして考察していく³¹⁾。

8.1 「租税民主主義の原則」と「租税能率主義の原則」

「納税者主権主義」という考え方を主張しているのは松沢智である。松沢は、納税者主権主義は、租税法における民主主義の原則であり、国民の代表による立法の原理として発動することが特質であると述べている(松沢, 1997, p. 15)。また、田中は実質より見た現行租税法の基礎原則として、①公共性の原則、②公平負担の原則、③民主主義の原則、及び④収入確保・能率主義の原則の4つを挙げている(田中, 1990, pp. 87-92)。

筆者は、納税者主権主義の公準から田中の主張する③と④が導かれると考えている。図に示したように、主権者たる国民は、租税実体法の定めるところに従い、その担税力に応じて協力して租税を負担するという「租税民主主義の原則」と、租税法は、租税収入を確実に、できるだけ能率的に実現することを企図するという「租税能率主義の原則」の2つの指導原則が導かれると考えている。

租税法理論の前提としての納税者主権主義の公準から導かれる「租税民主主義の原則」の内容として、次の二つの要請がある。一つは、租税実体法の解釈・適用は、基本的に納税者自身が行なうものであるため、租税法は国民のすべてにとって理解し易いような明確で簡易なもの



*筆者作成

図11 納税者主権主義の要請する2つの原則

であることが望ましいため、その努力をすべきであるという要請である。その理由は、我が国の租税の大部分が「申告納税方式」を採用しており、納付すべき税額を納税者の行う申告によって確定することを原則としているからである。もう一つは、個々の納税義務の実現の過程においても、国民が納得し積極的な協力が得られることが期待され、さらに課税の公正さや租税の用途についても国民の監視の途が開かれていなければならないという要請である（田中，1990，pp. 90-92）。租税実体法の解釈には、納税者と徴税当局との間で争いがあることが予定されている。なぜならば、納税者側は少しでも租税の負担を少なくしようとし、徴税当局は少しでも国家の財政収入を増加させようとするからである。正しい法解釈がなされれば両者に対立は生じない筈であるが、両者の法解釈に衝突が生じた場合、最終的に法解釈の決着をつけるのは司法裁判所の判断ということになる。その意味において租税法は補完的には裁判規範ともいい得る（松沢，2000，p. 1）。

納税者主権主義の公準から導かれる「租税能率主義の原則」の内容として、課税庁において徴収費用を最小限に抑える努力をせよという要請がある。その理由は、脱税や租税回避があれば、適正な課税ができなくなるからである。また、租税の徴収が非能率で多大の費用がかかれば、租税徴収の目的が減殺されるからでもある。租税収入を確実に実現するために源泉徴収や特別徴収、推計課税の方法を採用しているが、これらを採用しているのは、最少の徴収費用で、簡易迅速に能率的に租税収入を確保するための手段としているためである。5千万人を超える給与所得者に対する源泉徴収・年末調整制度の採用が、その具体例である。すべてのサラリーマンが自分自身で申告納税を行う「自主申告制度」を採用すれば、納税者の事務負担が増加し、税務行政庁の負担が膨大に膨らむことになる。

8.2 Self-assessment system（自己賦課制度）

そもそも納税の本質は何だろうか。民主制の国家では、「租税自費自弁説」が妥当と解されている。この租税自費自弁説は、「租税は自己賦課制度の性質をもつ」という考え方に基づく説である。この“self-assessment system”とは、租税実体法に基づき納税者自身が納税物件、課税標準等の租税に関する一切の事情を明らかにし、かつ自らの納税義務を確定するためにする自己賦課行為のことである。この自己賦課制度は、形式的な意味における申告納税制度とは異なり、申告以前に納税者自身が行なう実質的な意味での“第一次的な納税義務”の確定手続のことである。換言すれば、自己賦課制度は、税務行政の私人（納税者）による執行であり私人の奉仕活動であるとも言える。簡単に言えば、「自己賦課制度とは、納税者自身による納税義務の確定と履行のこと」である。仮に、租税実体法の定める要件に従って、その納税義務が完全に実現しているとするならば、税務行政庁の介入する余地はないことになる。勿論、そのためには、納税者は信頼し得る帳簿書類を備え付け、それに日々の取引の発生順序に従い、正確に記録・計算する必要がある（齋藤明，1997，p. 133-134）。

以上のような理想を貫徹することは、現実には不可能なことであることは明らかである。なぜならば、納税者は租税法律関係のよき理解者ではないからである。それは「税金を喜んで支払う人は、どこにもいない（People who pay you willing to tax, not anywhere）」という意味である。換言すれば、納税思想の欠如という問題であり、租税回避が予想されるということである。自己賦課制度を採用したことで、結果的に著しい租税負担の不公平が生ずる恐れがある訳である。ここに、公権力の介入、つまり税務行政庁の介入によって、“第二次的に納税義務”を確定して納税者の租税の公平負担を実現する

が必要になる。

8.3 Tax return rights (納税申告権)

松沢は「申告納税制度は、税制面において、主権者としての国民の決意を表すものとして、ふさわしいものとして選択されたものとどまり、国民主権が即申告納税となって表れるものではない」と言い切っている(松沢, 1997, p. 16)。つまり、国民の代表者で構成される国会での決議によって、賦課課税方式が選択されたのであれば、それは国民主権を侵害するものではないということになる。日本国憲法第30条で、「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負う」と規定している。これは大日本帝国憲法第21条「日本臣民ハ法律ノ定ムル所ニ従ヒ納税ノ義務ヲ有ス」という規定と体裁はほとんど同じである。しかし、大日本帝国憲法では、被治者である臣民の義務を天皇が宣示したものであったけれども、日本国憲法では主権者である国民が自律的に国家を構成し、国家生活を営もうとする国民の積極的な決意の表現であると解されている。要するに、根本的な変革を生じたものと解されている訳である。

「納税申告権」は、主権者である国民の代表、つまり国会議員による国会での立法によって、国家の費用を国民が共同して分担する地位を示すものと言える。理論的に述べれば、租税を共同分担するという事は、国民が租税を自己賦課することによって、「税務行政に参加する地位」を意味するものである。本論では、国民が国家の費用を共同分担するという考え方を「租税民主主義の原則」と呼ぶこととした。法はすべての人に平等に適用されるものである。それゆえに国民が国家を創設するときに、国家の費用を共同分担するという事は、“平等分担”が最も基本的な約束であった筈である。この「平等」は「正義」の表彰であるため、日本国憲法も納税に関しての基本原則として、「平等

主義」を採用していると言える。正義には、「均分的正義」と「配分的正義」があると言われている。租税制度においても、「似た事柄には常に同じように扱うという均分的正義」と、「異なる事柄に対しては、各人の価値・能力に応じて財貨を比例的に配分するという配分的正義」がある。この2つの前提に立脚した租税法規の立法が求められる訳である。なぜならば、それが法としての正義を租税制度面で実現することになると考えられるからである。具体的には1947(昭和22)年の税法改正によって、それまでの賦課徴収主義から納税申告主義への転換が行なわれた³²⁾。

8.4 小 括

第8章では、納税者主権主義の公準から、主権者たる国民は、租税実体法の解釈と適用を自ら行い、その担税力に応じて協力して租税を負担するという「租税民主主義の原則」と、租税法は、租税収入をできるだけ能率的に実現することを企図するという「租税能率主義の原則」の2つの指導原則が導かれることを論述した。

納税の本質(the essence of tax payment)は、「租税は自己賦課制度の性質をもつ」ことにあり、この“自己賦課制度(self-assessment system)”は、自らの納税義務を確定するためにする自己賦課行為のことであることが分かった。そして、「納税申告権」は、主権者である国民の代表による国会での立法によって、国家の費用を国民が共同して分担する地位を示すものであるということも分かった。理論的には、租税を共同分担するという事は、国民が租税を自己賦課することによって、税務行政に参加する地位を意味するものであることを論及し、筆者はこれを「租税民主主義の原則」と呼ぶこととした。

そして、納税者主権主義の公準から導かれるもう一つの原則として、税務行政庁において徴

収費用を最小限に抑える努力をせよという要請、つまり「租税能率主義の原則」があることを論述した。国民の約半数を占める給与所得者に対する源泉徴収・年末調整制度の採用を具体例として示した。

9. Tax equity principle (租税公平主義) の Postulate に関する考察

Tax equity principle (租税公平主義) は、憲法第14条1項の命ずる平等原則の納税分野における現れである。その内容としては表31のとおり、「担税力に応じた課税」と租税の「公平」、「中立性」の3つを要請するものである。

表31 Tax equity principle の3つの要請

① 「担税力に応じた課税」 (taxation according to ability to pay)
② 「公平」 (equity)
③ 「中立性」 (neutrality)

*金子 (2009) p. 75. より筆者作成

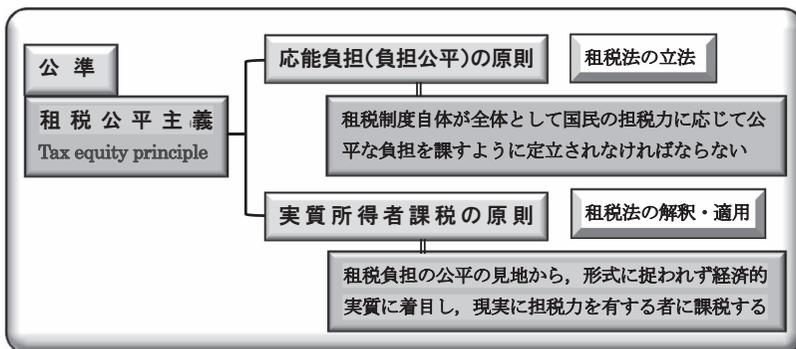
租税公平主義は、租税制度自体が全体として国民の担税力に応じて公平な負担を課すように定立されなければならないとする立法上の指導原則として「応能負担 (負担公平) の原則」を導出できる。そして、租税法の解釈・適用上の原則として、租税負担の公平の見地から、形式や名義に捉われず経済的実質に着目し、現実に

担税力を有する者に課税するという「実質所得者課税の原則」を導き出すことができる³³⁾。

9.1 応能負担 (公平負担) の原則

日本国憲法の平等概念は、合理的理由なくして差別することを禁止する、相対的な平等概念である。国民の間に財産や才能など多くの事実上の差異がある以上、その差異を無視して絶対的に等しく扱うことは、結果の不平等をもたらすため、国民の幸福の実現に寄与しない。なぜならば、等しい状況にあるものを等しく扱うことは、結果としての平等を確保できるが、等しくない状況にあるものを法が等しく扱うことは、法が平等に何の貢献もしていないことと同じ結果をもたらすからである。法を適用した結果、その際や差別といった不平等な状況が改善されるように、その機能を果たすことが正義を実現する法の役割である。

今日の租税理論では、税制の基本原則の第一は、国民の負担能力に応じて課税するという「応能負担の原則」である。個人の“経済的負担能力”，すなわち「担税力 (所得)」に即して税負担が配分されるべきということが一致した見解となっている。担税力の基準として、所得・消費・財産の3つをあげることができる。一般に、所得と財産は、担税力の尺度として優れていると考えられ、消費は担税力の尺度とし



*筆者作成

図12 租税公平主義の要請する2つの原則

ては最も劣っていると言われている。所得課税の場合は、累進税率を適用することで富の再分配を図ることが可能となり、基礎控除その他の人的控除や負の所得税制度を通じて国民の最低生活水準を保障することもできる。ただし、所得の把握（補足）が不十分であったり、分離課税制度を多用したりすると、所得課税の長所が薄れてしまうという問題がある。

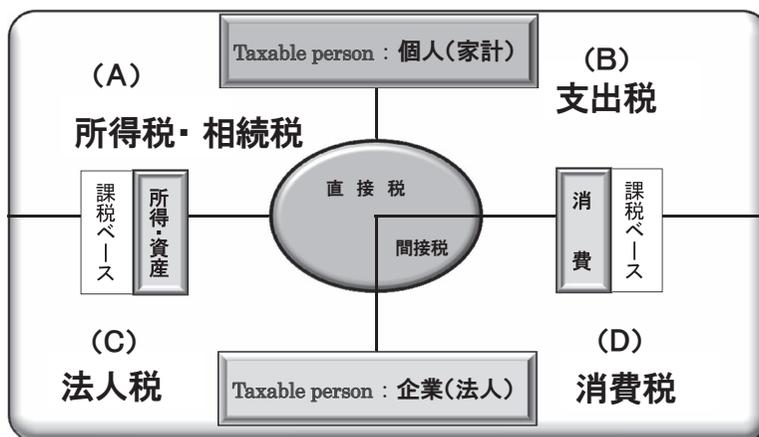
資産保有課税も担税力のある程度反映したものとと言える。ただし、課税済みの所得から貯蓄された資産に重課することには問題があるため、所得課税の補完的な位置付けをすべきだという意見もある。我が国の場合、土地を投機の対象としていることもあり、保有する土地に重課することが課税の公平上必要なことかもしれない。消費は担税力の尺度としては、最も劣っている。消費課税は課税対象の選定如何によって逆進的なものとなり易い。その逆進性に配慮するならば、奢侈品に重課し、生活必需品に軽課すべきである。そうであるならば、一般消費税の税率を引き上げることは、否定されなければならない筈である。「クロヨン（九・六・四）」という言葉があるとおおり、農業所得や事業所得について「所得」の把握（捕捉率）が正確でないにも拘わらず、累進税率を適用して「公平な税負担

の配分」ができていているとしている。他方で、「消費」も担税力の尺度になるとして消費税も組み合わせるとい制度設計となっている。仮に所得税を廃止して、消費と資産に対する税負担の増加によってその穴を埋めようとするれば、消費に対する税負担が一挙に重くなり、その結果、消費が抑制されて経済成長にマイナスの影響を与えることになる。逆に、消費税を廃止して、その税収を所得税に振り替えた場合には、国民生活に悪い影響を与えることは明らかである。担税力に応じた公平な課税のためには、バランスのとれたタックス・ミックス（tax mix）の構築が求められているということである⁵⁾。

9.2 Tax mix の important factor

租税制度の設計において、どのようなウェイトでの組み合わせが適切なのか、明確な基準や確固とした理論がある訳ではない。租税体系論ないしはタックス・ミックス論においては、租税の分類を基礎として構成される。ここでは、課税ベースとして何を選択するのかによって主要な租税を分類した図13を示しておきたい。

この図13を説明しておく。納税義務者を基準とした場合には、上段の個人課税と下段の企業課税の分類がある。課税ベース（taxation



* 貝塚啓明他（1990）『税制改革の潮流』有斐閣，p. 2. より引用

図13 主要な租税の分類

base) を基準とした場合には、左側の所得・資産を課税ベースとする (A) 所得税 (相続税)、(C) 法人税と、右側の消費を課税ベースとする (B) 支出税、(D) 消費税がある。そして、中央に示したのが最も一般的な直接税と間接税の分類である。従来は、消費課税は間接税として分類されてきたが、(B) の「支出税」構想の登場によって、伝統的な直間分類の有効性は大きく低下してきている。因みに (B) の「支出税」は、個々の家計の消費支出水準を課税標準として課税するもので、直接税の一種である。具体的には、家計の申告する消費支出に対して比例的な税率あるいは累進的な税率が適用され、個々の家計の税負担額が決定される。支出税は、これまで現実にはほとんど採用されたことのない税制である。現在の税制論の中心は、所得課税と消費課税の分類に立脚した課税ベースの選択に移ってきている。この「課税ベース」とは、課税対象となる経済力のことであり、具体的には、所得、資産および消費を意味している。

金子によると、Tax mix の判断において important factor は、次の6つであると述べている (金子, 2011, pp. 276-277)。

表32 Tax mix の検討において重要なファクター

①	所得税の高い累進税率は、勤労意欲や創造的な活動意欲を減殺する恐れがあること
②	重い法人税負担は、民間活力を阻害し、円高、高い地価、高い賃金水準と相まって、産業の空洞化を招きかねないこと
③	法人税及び所得税は景気の変動によって税収が大きく増減し、安定性に乏しいこと
④	消費税は、負担が禁圧的にならない限り、勤労意欲や民間活力に対する影響が比較的少ないこと
⑤	消費税は、景気の動向によってそれほど変動せず、法人税や所得税に比べて財源として安定性があること
⑥	老若男女を問わず消費はそれ自体担税力の表現であること

* 金子 (2011) pp. 276-277. より筆者作成

表33を見れば一目瞭然であるが、金子の見解は、tax mix の判断において消費税 (付加価値税) の存在価値を重視するものと言える。筆者は、消費税の財源としての安定性があるという国の立場は理解できるが、納税者の立場からは、低所得者に対する逆進的な税負担の消去措置が不可欠であると考えている。その理由は、そもそも担税力に応じた公平な課税が実現できないため「租税正義」に反するからである。消費税は、逆進性の緩和措置がなければ、経済的な弱者を救済することができず、課税の公平性を確保することができないことは明らかである。結論を述べるならば、「消費税率は上げるべきではなく、下げる方向に向かうべき」ということである。低所得者層の生活費を考慮するならば、少なくとも食料品等についてはゼロ税率を採用すべきであろう。「所得税の高い累進税率は、勤労意欲や創造的な活動意欲を減殺する恐れがある」という見解について、疑問を感じる。常識的に考えて、所得税率の累進性を低くすることで、勤労意欲が向上するとは到底思えないからである。また「老若男女を問わず消費はそれ自体担税力の表現であること」という見解についても、衣・食・住といった最低限の生活に必要な消費にも、担税力 (所得) の多寡にかかわらず、すべて一律に課税することが許されると解釈するのは、無理があると言わざるを得ない。

Adam Smith も “*An Inquiry into The Nature and Causes of The Wealth of Nations*” の第5編・第2章・第4項「その2 消費財に対する税金」において、生活必需品への消費課税を強く批判している。反対の理由は、「消費課税は収入比例的な課税を実現できないため公平性になっていない」ということである。浪費家は自分の収入以上に納税し、儉約家はそれ以下にしか納税しないため、消費課税の理念と現実とは乖離しているということである (諸富, 2013, pp. 49-56)。

Smith は、支出に応じて租税を負担するのではなく、支払能力に応じて租税を負担することを公平とみなしていたのである。要するに、収入（＝所得）に比例して租税を負担することが公平だと考えていたのである。因みに、世界初の比例所得税が導入されるのは、『国富論』が出版されてから23年後の1779年であった。当時の正統学説では、「消費税は政府に十分な税収をもたらすので、消費課税こそが最も望ましい租税だ」となっていた（山岡 訳, 2012, pp. 464-465）。

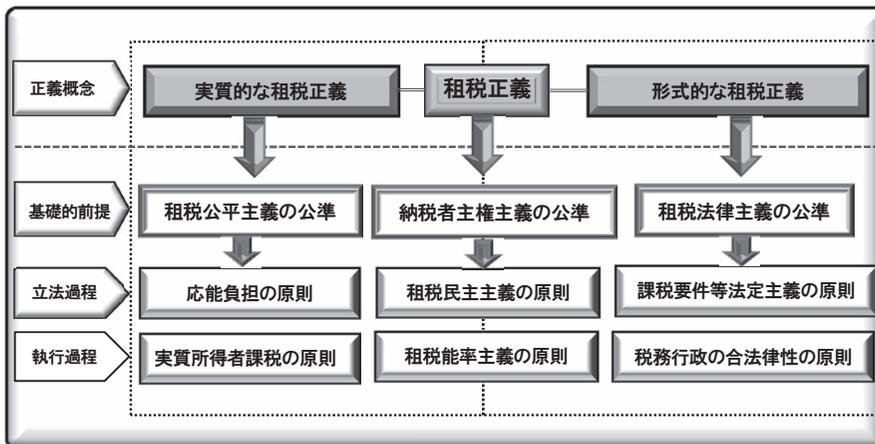
消費税の逆進性の問題とは別に、個人と法人間の租税負担のバランスの問題がある。我が国では、200万を超える法人があるが、これは国際的にみても異常な現象である。その原因は、個人事業者に比べて法人組織となった方が税制上有利であるからである。その意味で、租税制度上、個人と法人間で租税公平主義に反していると言える。個人事業の場合は、超過累進税率による課税が行なわれるが、法人企業の場合は、比例税率の適用になる。また、法人企業の場合は、事業の主宰者とその親族を役員として報酬を支払えば所得を分散することができる。更に報酬は給与所得となるため給与所得控除が適用

され、個人事業に比べて租税負担が少なくなる（山本守之, 1997, p. 195）。

また、所得の種類間での税負担の不公平の問題がある。我が国の所得税法では、所得を10種類に分類し、担税力に見合った課税方法をとることになっている。その考え方は、租税公平主義の原則に合致していると言える。ただし、株式の譲渡所得や利子所得、一部の配当所得、土地・建物の譲渡所得といった資産性の所得に対しては分離課税方式を採っており、租税公平主義の原則に合致していない³⁴⁾。

9.3 Real income persons taxation（実質所得者課税）の原則

ある所得が誰に帰属するのか明らかでない場合、例えば形式的な名義と実質が異なる場合、どうするのかという問題が生じる。このような場合には、名義や形式にかかわらず実質的に観察して、事実上その所得を享受する者を「真実の所得者（truth of income earners）」として納税の義務を課すことになる。これが実質所得者課税の原則と呼ばれる考え方である。この考え方は、従来から租税法上の“条理”としては認されており、学説もこの原則を支持し、多くの



* 石黒（2012）p. 20. を参考にして筆者作成

図14 租税の諸原則と租税正義概念の構造体系

裁判例でもこの見解を示している。

この実質所得者課税の原則を適用する場合に問題となるのは、「所得が誰のものか明らかでない場合」である。所得の真の権利者（真の所得者）が明らかにされない限り、この原則は適用できない。例えば、不動産所有の名義人と不動産所得を享受する者が一致せず、真の権利者が明らかでない場合、その所得の帰属に関する反証がない限り、登記簿に記載されている名義人が実質をも表示しているという推定が働き、名義上の所有者を実質上の所有者と認めてこれに納税の義務を課すことになる。そのことから、実質所得者課税の原則は、表見課税主義の原則を包含した極めて広い意味の原則と言える（齋藤、1997, p. 52）。この納税者主権主義、租税公平主義及び租税法律主義の3つ公準と租税原則の関係について、筆者の見解を図14に示しておく。

9.4 租税公平主義と租税法律主義との conflict

租税公平主義と租税法律主義とのコンフリク

ト（conflict）について、どのように考えればよいのだろうか。ここでは、租税公平主義の公準と租税法律主義の公準が衝突する場合、どのように解決されるのかを考察する。佐藤英明は、解決の方向性について表33のように示している（佐藤英明、2010, pp. 70-71）。

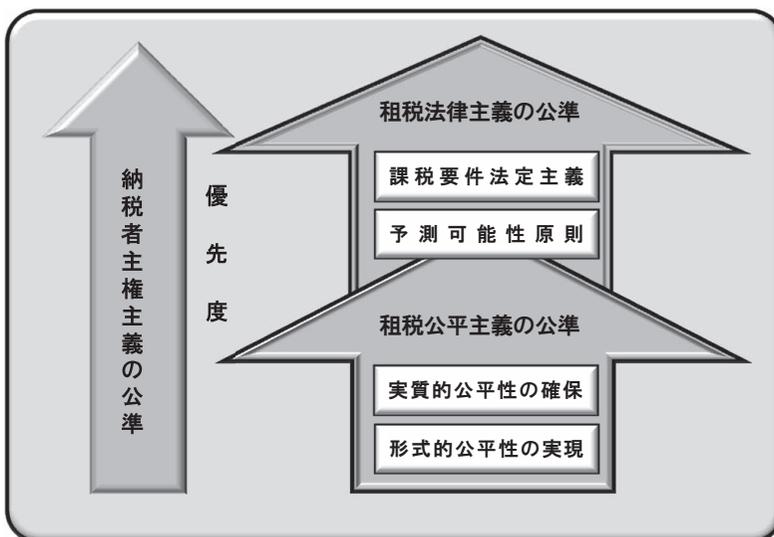
表33 租税公平主義と租税法律主義の衝突に当たっての解決の方向

第1に「課税要件法定主義は予測可能性原則に優先する」
第2に「租税法律主義の内容である予測可能性原則は、租税公平主義に優先する」
第3に「第1、第2ルールに抵触しない範囲で、租税負担の実質的公平性の確保は形式的公平性の実現に優先する」

* 佐藤英明（2010）pp. 70-71. より筆者作成

これを図解すると、図15のようになる。

佐藤英明は、「租税法律主義の二層化」ということを考え、現代社会においては課税要件法定主義を核とした租税法律主義には、「予測可能性の確保」という機能を果たすことが求められると主張する。これを「予測可能性原則



* 筆者作成

図15 租税公平主義と租税法律主義の関係

(Predictability principle)」と呼び、その理由として、表34の3つを挙げている。

表34 予測可能性原則の必要性

①	租税法は財産権の侵害を定める典型的な侵害規範であること
②	現代国家では、租税負担は相当に重く、重大な侵害となること
③	税制は複雑化、精緻化、専門化しており、租税負担を事前に正確に予測することは容易でないこと

* 金子編 (2010) p. 65. より筆者作成

佐藤は「予測可能性原則」を租税法律主義の内容に取り込み、税務行政の合法律性の原則を排除していると考えられる。これは、通説とは異なる見解であるが、それはなぜであろうか。

次の2つの実質的な考慮があると述べている。第1に、現実の税務行政において多数の「緩和と通達」が存在しており、合法律性の原則は大きく損なわれている。課税対象の性質が明白でない場合、課税することが酷と考えられる場合、執行コストと見合わない場合などに関して、多数の「課税しなくて差支えない」という内容の通達が存在している。第2に、合法律性の原則は、その副作用として、個別事案における救済法理の適用を著しく阻害する働きを有している。租税法の形式的な適用という観点からは、行政先例法、信義則、平等取扱い原則等の考え方は、いずれも違法と評価され、個別救済法理による納税者の救済は租税法律主義に反するものとして排斥されることになる。

佐藤は、合法律性の原則は、一般的な法による行政の原理と、租税公平主義の内容としての「税務行政は納税者を平等に扱わねばならない」という準則の中に包摂して理解するのが妥当というべきであろう、と述べている(金子宏, 2010, p. 70)。租税法が財産権の侵害法規であることは間違いない。だからこそ、租税法の解

釈適用において法律の条文に沿った厳格さが要請されるということである。理由は、納税者主権主義の公準によって、納税者の権利を擁護する必要があるからである。租税法律主義が租税公平主義の原則よりも優先されることは、当然のことである。なぜならば、課税の実質的な公平性を確保するという目的のために、税務行政によって租税法の解釈適用がルーズになったならば、納税者の予測は裏切られる恐れがあるからである。

9.5 課税の公平と Taxation base の問題

租税法理論の前提として「租税公平主義の公準」が存在することは、誰も否定することができないだろう。なぜならば、租税法の問題を議論するときには、必ず「課税の公平」、つまり担税力に応じた課税が最も重要な論点になるからである。しかし、「公平の概念」を定め、その基準を求めることは非常に難しいことである。機会が平等に与えられることが公平だとも考えられるし、結果が平等でなければ公平ではないとも考えられるからである。歴史的にみると、近代社会は、基本的に機会の平等を基軸として資本主義経済の発展を促進してきた。しかし、資本主義経済では所得を平準化するメカニズムが存在しないため、結果の平等を様々な補正によって達成しようとすることになる。今日、結果の平等を実現すべく累進所得税が社会保障政策とともに活用され垂直的公平の実現を求めているようになっている。

公平を実現しようとするれば、Taxation base (課税ベース) を何に求めるのが重要になってくる。我が国では、課税ベースを「消費+純資産の増加額」とする包括的所得の概念が確立されている。これは一定期間内に獲得したあらゆる所得を総合した“経済的支配力”を意味している。換言すれば、現在の消費だけでなく、将来の消費も合せて経済的支配力を獲得した時

点で課税するのが所得税である。所得税の問題点は、所得がなければ納付する必要はないということにある。例えば、親などからの遺産やかつての儲けを貯蓄して、それを引き出して豊かな生活をしている人、つまり預貯金のマイナスのために所得が少ない人は担税力がないと言えるのだろうかという問題である。この問題を解決するためには、消費そのものを課税ベースにすることが望ましいということになる。

周知のとおり、我が国でも少子高齢社会に突入し、政府は多くの租税収入を確保する必要があることから、消費税率を引き上げている。消費は「満足」の大きさを示すものであり、これを課税ベースにすべきだという考え方がある。公平な課税という租税正義の観点から、消費税の“逆進性”をどのように考えるのが論点となる。高齢者や身障者、病人、失業者等の相対的に所得の低い人々に、同じ消費税を負担してもらうことは、租税正義に反し、公平な課税とされないことは明らかである。国民の側から言えば、近い将来どこまで消費税率が引き上げられるのが心配なところである。

北野の主張のとおり、憲法上の実態原理としての応能負担の原則の趣旨に反する一般消費税は税法学の理論としては許容できない。担税力の乏しい者に同じ税率で消費税を徴収することが、公平な負担と言えないことは明白であり、それは既に差別となっているということである。消費税率が低い（3%～5%）場合は、社会的に大きな問題とならなかったが、2017（平成29）年4月からは再増税され、消費税率が二桁の10%となる予定である。将来的には、更に税率を引き上げられる恐れも十分にある。食料品などの生活必需品の消費税率を低く抑える2段階方式も検討の余地がある。また、非課税品目を設定したり、ゼロ税率の適用品目を設定したりする方法も考えられる。

筆者は、租税政策や租税の制度設計に当たっ

ては、常に経済的な弱者に対する配慮、温かな眼差しを忘れてはならないと考えている。そこで、「負の所得税」として、一定の所得以下の者には所得を給付するという社会保障制度を取り入れることを提案する。その理由は、我が国の消費者物価そのものが世界的に見て非常に高いということである。消費税率の引き上げは、高い消費者物価を更に押し上げることは間違いない。そのため、我が国と諸外国の消費税率とを単純に比較して、我が国が低いことを指摘することは、的外れと言わざるを得ない。高い物価水準の中で、生活必需品にも課税する現行制度のまま税率を二桁にすることは、所得の少ない者にとっては租税負担が大き過ぎることになり、最低限度の生活水準さえも維持できなくなる恐れがあるということを強調しておきたい。厚生労働省の調査でも、OECDで定められた基準によると、我が国の貧困率（poverty rate）は16%である。因みに、この貧困率は、加盟34か国のうち、メキシコ、トルコ、米国に次いで、日本は第4位である。具体的な金額で言うと、世帯当たりの手取り年入で240万円以下、労働者1人当たりの手取り年収120万円以下であれば、貧困層ということになる。納税者の立場から考えれば、応能負担原則（累進税の原理）は、社会権（social human rights）思想の具体化であり、福祉国家の本質的な課題であると言える。性別や年齢別に分けて分析すれば、最近の20年間で24歳以下の男女の貧困率が約10%も上昇している。日本は政府による所得の再分配による貧困層への支援効果が、マイナス効果となっている唯一の国であることを深刻に受け止めるべきだろう。

9.6 小 括

第9章では、実質的な租税正義から租税公平主義の公準が導かれることを論述した。その租税公平主義の公準から応能負担の原則と実質所

得者課税の原則の2つを導き出した。この2つの原則に反する租税法の立法と執行は、租税正義に反するものであり、許容することはできない。租税公平主義と租税法律主義との相克について、佐藤英明の見解を基に考察した。それは、租税公平主義の公準と租税法律主義の公準が衝突する場合、どのように解決されるのかということである。

筆者の見解は、租税法が「財産権の侵害法規」であることが大前提である。そうであるがゆえに、租税法の解釈適用において法律の条文に沿った厳格さが要請されるという租税法律主義の公準が優先されるという結論である。その理由は、納税者主権主義の公準によって、納税者自身が租税実体法の解釈と適用を行う権利があるからである。租税公平主義の公準よりも租税法律主義の公準が優先されることは、当然のことである。仮に、課税の実質的な公平性を確保するという目的のために、税務行政庁による租税実体法の解釈適用がルールになったならば、納税者の租税実体法の解釈・適用は、裏切られる恐れがあるからである。

最後に、課税の公平に関連して「課税ベース」の問題について論じた。消費課税の最大の短所である「所得の少ない人の方が税負担が多くなる」という“逆進性 (regressivity)”の問題をどのように捉えるのかということである。国民の全体的な生活水準の向上を理由として、この逆進性の問題を軽視する論者もいるが、筆者は、北野の主張する「憲法上の実態原理としての応能負担の原則の趣旨に反する一般消費税は税法上の理論としては許容できない」という見解を支持する。なぜならば、担税力の乏しい者に同じ税率で一般消費税を負担させることは、公平な負担と言えず、それは租税正義に反するということである。我が国の政府は、2015年9月現在、2017年4月から消費税率を10%に引き上げる際に、食料品等への軽減税率の適用を

巡って議論を重ねているところである。すべて一般消費税を一旦10%負担させ、後で一部の低所得者層に還付するという方法も検討されている、という報道があった。その還付額に上限を数千円として設定することによって、一般消費税の税収減に歯止めをかけたいようである。我が国の高い消費者物価水準の中で、僅か数千円の還付によって、一般消費税の逆進性を消去・緩和できる訳はない。一般消費税率の引き上げによって起きる消費者物価の上昇は、我々の生活、特に貧困層の日常生活に大きな打撃を与える筈である。諸外国の一般消費税 (付加価値税) 率が20%前後であることを考えれば、我が国の一般消費税率はまだまだ低いという論者もいる。1989 (平成元) 年から導入された一般消費税は、すでに27年が経過して、国民の間に浸透しているため、税痛や抵抗感、アレルギーといったものが希薄化している。一般消費税の納税義務者は消費者ではなく、事業者であり、最終的な一般消費税の負担者が消費者である。その意味で、正確には「付加価値税」と呼称すべき租税である。(以下、一般消費税を付加価値税と表記する)

消費者は、商品等の価格に付加価値税が溶け込んでいるため、付加価値税の負担感 (税痛) が比較的少ない。そのため、「多少の消費税率の引き上げは仕方がない」という考え方の国民も多くなっていることもある。政治家も官僚も財政収入の確保のために、付加価値税を打ち出の小槌、又は切り札のように考えているようである。本来は、付加価値税の税収の増加分をすべて社会保障費に充てるとというのが正論であり国民が納得することであるが、現実是这样ではない。付加価値税そのものが、本研究の主要テーマである「公平な課税」つまり租税正義の実現とは程遠い租税であることは間違いない。筆者は、課税ベースとして、「消費」に軸足を移すのではなく、あくまでも担税力の指標とし

ての個人の「所得」を中心とすべきものと考えている。ただし、現行の各種の所得控除や税額控除で浸食された、虫食いだらけの「所得税法」のままでよいとは言えない。

本研究で述べたとおり、我が国の税制改革は国家（課税側）の立場で検討されており、国民（納税者側）から見れば「不公平な課税」であり、租税正義の実現とは逆行するものであると言えよう。

注

24) 「公共の福祉」の内容を決定するのは、如何なるものであろうか。その「公共の福祉」の内容を決定するものは、究極において“正義の理念”ということになるだろう。福祉と正義・公正の関係を厳密に追及すると難しいことになるが、本論では、次のように簡単に整理しておくことにする。

- ・福祉……人間の幸福又はそのための要件
- ・正義……人々を社会へと糾合し、協同の体系を形成させる絆（きずな）
- ・公正……社会の構成員としての人々の間に、如何に平等を達成していくかにかかわるもの

*樋口他（1984）pp. 279-280. より筆者作成

25) 課税立法権を制約する憲法原理が存在する。北野弘久は実体的な憲法原理として、次の3つの原則が含まれ、議会の立法権を制約すると考えられると述べている（北野, 1997, p. 101）。

- 1 公平負担の原則……不合理な内容を含んだ法律の制定を禁止する
- 2 応能負担の原則……担税力に応じた課税を行う
- 3 生存権保障の原則……最低生活費等に課税しない

26) 租税法も法であることから、法に内在する条理として、“正義として公平”が求められるのは当然のことである。租税法の目的は、Tax Justice（租税正義）の実現にあり、それはすなわち“租税負担の公平”であると言える。個人間の権利や自由の矛盾衝突を調整するのは、「公平の原理」であると解すべきであろう。この公平の原理には、次のように形式的性格と実質的性格があるとされている。

- ・形式的性格……最小限の秩序として、各個人の権利・自由の共存を維持する（消極的作用；内在的制約原理）
- ・実質的性格……形式的平等の弊害を除去し、多数の人々の生活水準の向上と共同体としての健全な発展を図る（積極的作用；外在的制約原理）

27) 租税法律主義の postulates（公準）の内容を最も狭く理解する立場をとっている清水敬次によると、「租税法律主義は、要するに、原則として、租税に関する重要な事項については、すべて法律でこれを定めなければならないとするものである」（清水, 2008, p. 28）。ただし、清水は注記で「租税法律主義のなかには種々の内容の原則が含まれているとされることがある」と説明している。その種々の内容の原則は、次の4つである。

1	課税要件明確主義
2	租税法律不遡及の原則
3	税務執行の合法性の原則
4	納税者の権利保護

*清水（2008）p. 31. より筆者作成

28) 納税者の権利保護について付言しておきたい。「違法な租税の賦課・徴収に対して、納税者が自己の権利の保護を求めて、税務行政庁に対して不服を申し立て、さらに裁判所に出訴する、いわゆる租税争訟の提起が保障されていなければならない（新井編, 1975, p. 16）」という事後的な救済制度として説明されるのが一般的である。筆者は、この事後の救済制度で、納税者の権利保護とは言えないと考えている。なぜならば、事後的な納税者の権利保護だけでは、弱い立場にある一般的な納税者は、不服の申し立てをしないケースも多いことが予想されるため、不完全・不十分な制度設計になっていると言わざるを得ないからである。

29) 北野弘久によれば、租税法律主義の機能は、次のようなものである。「税法の不合理性はまず立法過程にあらわれ、ついで行政過程、裁判過程を通じて拡大し、さらに経済過程においても拡大していく。もっとも、経済過程の問題については法的射程の外にあることは勿論のことである。税法の立法過程はさまざまな階級・階層の闘争の過程の反映であって、決して常にいわば「法の正義」というものを実現するとはかぎらない。資本は自分たちに有利な税法を獲得しようとする。立法過程は「不公平税制」を具現化するわけである。そしてさらに行政過程、裁判過程においてつまり法の運用過程においても全体としては税の不合理性＝「不公平税制」が拡大していく。租税法律主義というのはこの行政過程、裁判過程、つまり法の運用過程での不公平税制の拡大をチェックする

機能を果たすことになるわけである」

- 30) 金子宏は、『租税法（第十四版）』で、租税法の基本原則として「自主財政主義」を挙げている。この自主財政主義とは、「地方公共団体は、その財産を管理し、事務を処理し、及び行政を執行する権能を有し、法律の範囲内で条例を制定できる」という日本国憲法第94条を根拠とするものであり、地方公共団体が「課税自主権」すなわち必要な財源自ら調達する権能が不可欠の要素であるという原則である。地方税については、「地方税法」という一つの法律が存在するだけである。そこには、地方税に関する通則規定の他に、住民税、事業税、固定資産税、不動産取得税等の個別の規定がすべて含まれている。地方税法は国会を通過した正式の法律であり、各自治体を拘束するものであるが、納税者である住民を直接的に拘束するものではないことに注意する必要がある。
- 31) 「国民主権」の意義や内容について、憲法学では次の2つの対立した見解がある。

「国民主権説」……国民主権を“正当性の契機”として把握する見解（多数説）

「人民主権説」……国民主権の“権力的契機”を重視する見解（少数説）

- 32) 北野弘久は、『税法原論（第四版）』において、法理論的に日本国憲法第30条をベースとして「納税者基本権」という新たな人権が成立すると主張している。（北野弘久，1997，p.75）
- 33) 「担税力に応じた課税」は、納税者の側から言えば「応能負担」ということになる。この応能負担の原則は、日本国憲法のどの条項から導くことができるのだろうか。応能負担原則の憲法上の根拠について、北野弘久の『税法問題事例研究』を基に考察すると日本国憲法第97条で「基本的人権の本質」を次のように規定していることから、「この憲法が日本国民に保障する基本的人権は、人類の多年にわたる自由獲得の努力の成果であって、これらの権利は、過去幾多の試練に堪へ、現在及び将来の国民に対し、侵すことのできない永久の権利として信託されたものである」としている。
- 34) 租税公平主義の公準は、租税立法だけではなく、租税法の執行過程においても適用されるものである。租税法が予定していない法形式や取引形態を利用して租税負担を免れる行為に対して、実質主義又は行為計算否認規定を適用することによって課税の公平を保とうとしている。
- ここで、「節税」「租税回避」「脱税」の違いを明らかにしておきたい。
- 最近の節税には、租税回避に近いものも多く、これが合法的で租税正義に反しないと認識している者も少なくない（山本守之，1997，p.200）。

節税……租税法が予定しているところから従って税負担の軽減を図る行為

租税回避……租税法が予定していない異常な法形式や取引を用いて課税要件の充足そのものを回避し、税負担の減少を図る行為

脱税……課税要件の充足の事実の全部又は一部を秘匿する行為

参考文献

- John Rawls (1999) "A Theory of Justice Revised Edition", Harvard University Press
- Joseph E. Stiglitz, Carl E. Walsh (2006) "Introductory Economics (Fourth Edition)", W. W. Norton & Company
- 芦部信喜 (2002) 『憲法 新版補訂版』岩波書店
- 池上岳彦編 (2015) 『現代財政を学ぶ』有斐閣
- 石弘光 (2010) 『消費税の政治経済学』日本経済新聞社
- 石村耕治 (2010) 『現代税法入門塾〈第5版〉』清文社
- 大野忠男 (1994) 『自由・公正・市場』創文社
- 貝塚啓明他 (1990) 『税制改革の潮流』有斐閣
- 金子宏 (2009) 『租税法（第14版）』弘文堂
- 金子宏 (2011) 『租税法理論の形成と解明 上巻』有斐閣
- 片桐正俊編 (2014) 『財政学（第3版）転換期の日本財政』東洋経済新報社
- 川本隆史他訳 (2015) 『正義論 改訂版』紀伊国屋書店
- 北野弘久 (1978a) 『新財政法学・自治体財政権』勁草書房
- 北野弘久編 (1978b) 『判例研究日本税法研究1 税法の基本原則』学陽書房
- 北野弘久 (1983) 『憲法と税財政』三省堂
- 北野弘久 (1990) 『サラリーマン税金訴訟〔増補版〕』税務経理協会
- 北野弘久 (1992) 『納税者基本権論の展開』三省堂
- 北野弘久 (1997) 『税法原論（第四版）』青林書院
- 北野弘久 (2008) 『税法問題事例研究』勁草書房
- 吉良実著 (1980) 『実質課税論の展開』中央経済社
- 川田剛 (2009) 『5訂版租税法入門』大蔵財務協会
- 小林晃 (2000) 『現代租税論の再検討〔増補版〕』税務経理協会
- 齋藤明 (1997) 『租税法の論点』中央経済社
- 齋藤明 (1998) 『税法学の基礎理論』中央経済社
- 佐藤英明 (2010) 『租税法法律主義と租税公平主義』金子宏編『租税法の基本問題』有斐閣
- 清水敬次 (2008) 『税法（第七版）』ミネルヴァ書房
- 神野直彦 (2007) 『財政学改訂版』有斐閣
- 関子善信 (2005) 『租税法関係論』成文堂
- 田中二郎 (1990) 『租税法 第三版』有斐閣
- 西山由美 (2010) 『大嶋訴訟』金子宏編 (2010)

- 『租税法の発展』有斐閣
- 深田三徳他（2015）『よくわかる法哲学・法思想』ミネルヴァ書房
- 増田英敏（2014）『リーガルマインド租税法（第4訂版）』成文堂
- 松沢 智（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』中央経済社
- 松沢 智（2000）『租税実体法の解釈と適用・2』中央経済社
- 水野忠恒（2009）『租税法〔第4版〕』有斐閣
- 森信茂樹（2003）『日本が生まれ変わる税制改革』中央公論社
- 諸富 徹（2013）『私たちはなぜ税金を納めるのか』新潮社
- 藪下史郎他訳（2012）『スティグリッツ入門経済学 第4版』東洋経済新報社
- 山岡洋一訳（2012）アダム・スミス著『国富論 下』日本経済新聞社
- 山本鮮一（1980）『税務行政の法的限界』泉文堂