

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（Ⅱ）

餅川正雄*

〈研究（Ⅱ）の概要〉

第4章では、租税の Legal concept（法的概念）について次の三点から考察する。

第一に国家の立場から見た租税の法的概念（田中二郎説）と国民の立場から見た法的概念（齋藤明説）の違いを明らかにする。国家の立場からは租税の強制性と無償性が強調されるが、国民の立場からは自由意志に基づく財産の提供（寄付）ということが強調される。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」の考え方を整理する。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。第三に「大嶋訴訟」（1985（昭和60）年3月27日に出された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する。司法（裁判所）においては、租税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という現実が明らかになっている。

第5章では、Tax justice（租税正義）と租税法の Basic Principles（基本原則）に関して、John Rawls の“*A theory of justice*”（正義論）を基に考察する。そして、Rawls の正義論から租税法に共通する3つの基本原則（租税法主義・納税者主権主義・租税公平主義の各原則）を導出する。

キーワード：租税の法的概念、納税者基本権、大嶋訴訟、租税法の基本原則

目次

- | | |
|--|--|
| 1. はじめに | 3.6 Joseph Eugene Stiglitz の租税制度の5特徴 |
| 2. 租税根拠論の考察 | 3.7 John Rawls の正義の理論 |
| 2.1 課税の justification としての租税利益説 | 3.8 日本における租税原則の解釈 |
| 2.2 課税の justification としての租税義務説 | 3.9 小括 |
| 2.3 二つの租税根拠学説と租税負担の配分問題 | (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) |
| 2.4 日本国憲法の民主主義的租税観 | (以下、本号) |
| 2.5 小括 | 4. 租税の Legal concept に関する考察 |
| 3. 租税原則論の考察 | 4.1 国家の側からの租税の定義 |
| 3.1 Adam Smith の租税原則 | 4.1.1 田中二郎の租税の定義 |
| 3.2 Adolf Wagner の租税原則 | 4.1.2 租税と受益者負担金の相違 |
| 3.3 Richard Abel Musgrave の租税原則 | 4.1.3 国民主権と課税権の関係 |
| 3.4 Paul Anthony Samuelson の租税制度の目標 | 4.2 国民の側からの租税の定義 |
| 3.5 Nicolas Kaldor の優れた税制のための4つの
配慮 | 4.2.1 齋藤明の租税の定義 |
| | 4.2.2 国民主権主義と申告納税制度の本質 |
| | 4.3 租税の徴収面と使途面を含んだ租税の定義 |
| | 4.3.1 北野弘久による近代的租税概念の構成 |
| | 4.3.2 租税の使途面である「予算」と「法律」 |

* 広島経済大学経済学部教授

- の関係
- 4.3.3 北野弘久が提唱した「新財政法学」
- 4.3.4 北野弘久の「新財政法学」に対する金子宏の批判
- 4.4 最高裁判所の判決にみる租税の定義
- 4.4.1 大嶋訴訟（サラリーマン税金訴訟）の概要
- 4.4.2 原告である大嶋正の主張
- 4.4.3 大嶋訴訟の裁判結果
- 4.4.4 大嶋訴訟における最高裁大法院の判決
- 4.4.5 大嶋訴訟における最高裁判決の考察
- 4.5 租税の法的定義に関する考察のまとめ
- 4.5.1 法律学における国家の立場からの租税の定義
- 4.5.2 法律学における納税者の立場からの租税の定義
- 4.5.3 租税の用途面を含んだ租税概念の拡大
- 4.5.4 納税者の権利保護を重視する北野弘久の考えを支持する理由
- 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

《第1章から第3章までのまとめ》

第1章では、下記に整理したとおり、本研究が納税者 (taxpayer) の立場から租税原則や租税制度、租税法を考察するものであることを示した。これまで租税に関する議論の中心が、国家の立場、つまり徴税者側からのものであったことで、納税者の権利保護や国民の租税政策への関心が希薄になっているという問題意識を示した。また、我々国民は小・中・高等学校で、租税に関する一般的知識を学ぶだけで、具体的に専門的な内容まで踏み込んだ内容を学ぶ機会が少ないという現状があることを指摘した。

□問題提起 「我々国民は、租税の在り方を考えるために、幅広くより深く身近な租税制度の仕組みや租税法の原理・原則を理解しておく必要があるのではないか」

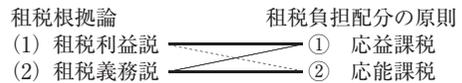
□研究主題 1. 租税正義 (tax justice) としての公平な課税とはどのようなことか？
2. 納税者 (taxpayer) の権利保護とは何か？

□研究方法 租税法に関する専門書、研究論文

を基に先行研究を整理して考察する。必要に応じて経済学の知見や憲法、民法その他の法律についても参照する。

□研究視座 納税者 (taxpayer) としての国民の立場から考察する。
特に、公平・中立・簡素な租税制度が実現されているのかという視点から考察する。

第2章では、「租税根拠論」として代表的な学説である(1)租税利益説と(2)租税義務説について、租税の根拠をどこに求めてきたのかを考察した。この2つの学説によって、租税負担配分の原則として①応益原則(利益原則)と、②応能原則(能力原則)が論じられてきたことを確認した。一般には、租税利益説は、応益課税に結びつき、租税義務説は応能課税に結びつくと説明されている。しかし、次のとおり利益説・義務説共に租税配分の2つの応益原則・応能原則との関連が否定されるものではないことが分かった。



そして、日本国憲法では、利益説や義務説の考え方ではなく、民主主義的租税観によって規定されているという金子宏の見解があることが分かった。

第3章では、Smith, Wagner, Musgrave の「租税原則論」を考察した後で、Samuelson, Kaldor, Stiglitz の主張している優れた租税制度の特徴を整理した。また、租税正義を考えるための予備知識として Rawls の “A Theory of Justice” (正義の理論) について考察した。

そして、日本の租税原則の解釈については、一般に公平・効率(中立)・簡素というシンプルな3原則が存在すると言われているが、実際には3つの原則は必ずしも守られていないという現状から考えて、その他の多くの租税原則が前提になっていることが伺える。

4. 租税の Legal concept に関する考察

ここでは、そもそも「租税とは何か？」という根本的な問題を法律の観点から考察する。租税の法的概念を検討する前に、財政学における租税の定義を確認しておきたい。その理由は、租税法は、財政学及び租税政策学と姉妹関係に立っているからである。金子宏も租税法と財政学との関係について「租税法は租税制度の法的側面を研究する学問分野であるのに対して、財

政学（public finance）は、経済学の一分野として、租税制度の経済的側面を研究する分野である」と2つの学問の研究側面の違いを明確に示している（金子宏，2009，p. 31）。また、「学問としての租税法の素材をなす実定租税法の諸規定は、財政学の理論や成果を基礎とし、それらによって裏打ちされている場合が多いから、実定租税法の正確な理解のためには、財政学の知識が必要不可欠である」と述べている（金子，2009，p. 31）。

野村容康によると、租税の本質は表10に示す3つに整理されるという（片桐編，2014，pp. 189-190）。

表10 野村容康による租税の本質

① 租税は、政府の財源調達のために課せられるものである。
② 租税は、国民から強制的に徴収されるという性格もっている。
③ 租税は、市場での取引とは異なり「給付反対給付（個別報償）の原理」が働かない。

*片桐正俊編著（2014）『財政学（第3版）転換期の日本財政』東洋経済新報社，pp. 189-190。より筆者作成

関口智は、「租税とは、政府が公共サービスに要する支出をまかなうために、主として民間部門から強制的に無償で調達する貨幣である」と定義している（池上岳彦編，2015，p. 102）。

本研究のテーマである「租税」というものが法的にどのように捉えられているのかを明らかにしておきたい¹²⁾。因みに、関子善信は、「言葉としての意味としての「税」は、古代には貢ぎ物、近代では公費支弁のために強制的に徴収される金銭のこととされている（広辞苑）。「租」も同様の意味を有するが、本来は土地に係る貢ぎ物、又は土地に関して徴収されるものという意味を有する。……「租税」といった場合には租と税を合わせた意味を有しており、最も広い意味があると思われる」と述べている（関子，

2005，p. 4）¹³⁾。

4.1 国家の側からの租税の定義

4.1.1 田中二郎の租税の定義

憲法第84条は、租税法律主義を定めた規定であるが、租税が法律によらずに課される可能性があることを前提とした規定である。そこでは「税」ではなく「租税」の文言が使用されている。

以下、「租税」の法的な概念を考察していく。田中二郎は、「租税の意義については、わが国法上、これを定義した規定がなく、従って、学問上、その定義をするしかない」と述べている。田中は「租税」を定義するにあたって参考になるものとして、次の旧西ドイツの租税通則法1条1項の定めを示している（田中二郎，1990，p. 1）。

旧西ドイツの租税通則法1条1項の租税の定義

「租税とは、特別の給付に対する反対給付としてではなく、給付義務につき法律が定める要件に該当するすべての者に対し、収入を得る目的をもって公法上の団体が課する一回かぎり又は継続的な金銭給付をいう。関税はこれに該当するが、行政行為を特別に請求することに対する手数料及び負担金（受益者負担金）は、これに該当しない」

この「租税」概念の定義は、我が国にも妥当するといってよいと述べた後で、田中の考える「租税」概念の定義として次のように示している。

租税の定義（田中二郎説）

「租税とは、①国又は地方公共団体が、その課税権に基づき、②特別の給付に対する反対給付としてではなく、③これらの団体の経費に充てるための財力調達の目的をもって、④法律の定める課税要件に該当するすべての者に対し、一般的標準により、均等に賦課する⑤金銭給付である」

*①～⑤の番号は筆者が挿入したもの

田中の定義で“課税権に基づき”という表現

をしているのは、国や地方公共団体が給付を義務付けるのは、租税以外のものがあるためである。これまでの租税法における租税の定義においては、「課税権」という用語は使用されないことが多い。課税権や統治権という用語は、憲法学や行政法学における定義で使用されている。図子善信も、租税の法的定義において、法的概念である“課税権”の概念を用いることが適切であると述べている（図子，2005，p. 18）。

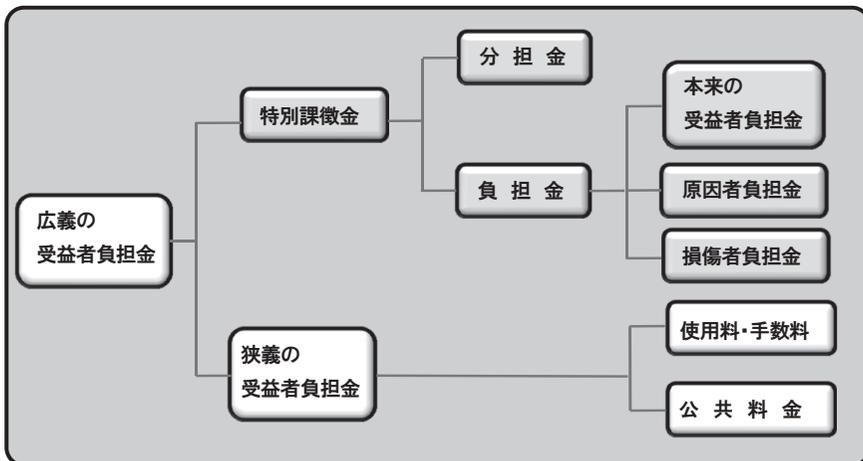
①によって、公共組合が組合員に賦課する組合費は租税の性質をもたないことや、財政収入の目的のために収納される事業収入、財産収入は、租税と区別される。②によって、行政上の各種の使用料、手数料、特許料等は、租税と区別される。③によって、罰金、科料、過料等のいわゆる処罰収入と区別される。④は、租税は均等に課税されることを原則とし、担税力に基礎を置く均等性の要請に応ずるものでなければならないということである。⑤は、租税は金銭納付をするものであるということである。

田中の定義を読んで、気付くことは、厳密な定義をしようとした結果、難しい表現になっていることである。その中で、筆者が目にするのは、②で「無償性」を、③で「強制性」を表現

していることである。田中は、租税概念について次のように述べている。「租税の法律上の定義は、以上述べた諸点を基盤として考察すべきものである。しかし、租税の概念は、元来、歴史的発展の所産である。歴史的に変遷をたどってきたものであり、また、将来も同じように変遷を続けていくに違いない」（田中，1990，p. 3）。

4.1.2 租税と受益者負担金の相違

租税と似たもので、分担金、負担金、使用料・手数料などがある。これらは、どれも広い意味での「受益者負担金」と呼ばれるものであり、整理すると図2のようになる。特に租税には「無償性」が必要である。無償性とは、反対給付に対する請求権がないということである。租税利益説における利益は一般的報償という意味であり、市場のように対価の徴収を意味するものではない。狭義の受益者負担金は、租税ではなくいわゆる「税外収入」である。例えば、使用料や手数料は、施設の使用や住民票の交付などのサービスの対価として支払われるものであり、支払うことによって反対給付の請求権が生じるため租税ではない。水道料などの公共料金も、個別報償の対価として支払われるもので



* 神野直彦（2007）『財政学改訂版』有斐閣，p. 164. より引用

図2 広義の受益者負担金の体系

あるため、租税ではない。

広義の受益者負担金には、特別課徴金としての「分担金」や「負担金」というものが含まれる。言うまでもなく、これらも租税ではなく「税外収入」と呼ばれているものである。「分担金」とは、数人または地方公共団体の地域の一部に対し、防災や防疫など「利益ある事件」の費用に充当するために徴収されるものである。この利益ある事件から特に利益を受けたものから受益の限度において徴収される。「負担金」とは、国と地方公共団体が特定事業の経費に充当するために、その事業と特別の関係者がある者に課されるものである。負担金には、受益者負担金、原因者負担金、損傷者負担金の3種類がある。受益者負担金とは、例えば都市計画の整備に伴って生じる地価高騰という開発利益を、土地所有者から吸収して事業経費に充当するというものである。原因者負担金は、修繕を必要とする原因を引き起こした者に求める負担金であり、損傷者負担金は、施設を損傷した者に求める負担金である（神野直彦，2007，p. 164）。

ここで、田中の「租税」の定義のキーワードを整理しておきたい。定義の中では、表11の「課税権」・「反対給付」・「財力調達」及び「金銭給付」という4つの用語が重要な意味をもっている。

表11 田中二郎の「租税」の定義におけるキーワード

- | |
|--|
| ① 「課税権」に基づき ¹⁴⁾
……課税の法的根拠となるのは「課税権」である。（課税権という概念を定義する必要がある） |
| ② 「反対給付」としてではなく
……租税概念の本質は「反対給付」がないことである。（強制的・一方的に課すことを“反対給付としてではなく”という表現で柔らかく言い換えたものである） |
| ③ 「財力調達」の目的をもって
……租税は公共サービスの提供に必要な資金の調達が目的である。（財政資金の調 |

達を目的で負担を課する権利を課税権と呼ぶ)

-
- ④ 「金銭給付」である
……我が国の租税法は金銭で納付すべきことを定めている。（租税は、金銭債務である。租税は金銭的な負担、つまり金銭の支払い又は納付という事実行為を意味する）
-

*筆者作成

4.1.3 国民主権と課税権の関係

「課税権」について明確に定義付けた税法理論は、見当たらないのであるが、一般的には「課税権とは、租税を賦課し徴収する権力である」と定義することができるであろう。近代国家においては、租税法主義の下で、課税権の行使は法律に基づき、法律に沿って行う必要があることから、田中の定義の④「法律の定める課税要件に該当するすべての者に対し、一般的標準により、均等に賦課する」という部分によって表現できているとも考えられる。課税権は「統治権」の一態様であるが、統治権の意義自体が明確でなければ、課税権の意味も不明である。国に統治権が存在することの意義を解明しなければ、租税の定義を完成することはできないことになる。日本国憲法における基本的な構成原理の一つとして「国民主権主義」があるが、この立場から課税権についての説得的な説明が展開されていないのではないだろうか。

国民主権と統治権の関係は、どのように考えればよいのであろうか。「国民主権」という場合の“主権”とは「国政についての最高の決定権」を指す。しかし、「統治権」としての“主権”は、国家に属する。その統治権を操作する決定権が国民に存すると解するのが国民主権である。要するに、統治権の一態様としての課税権は国家にあり、国民は課税権を行使するか否かを決定する最高決定権を有していると理解することができる。国家の側からの租税の定義は、国に「課税権」があるとの理解を前提としたも

のであると言える。筆者は、国に課税権が認められることを前提とするならば、あえて「課税権」という用語を使用しなくとも定義できると考えている。なぜならば、清水敬次のように「収入を得ることを目的として」と表現することができるからである（清水，2008，p. 2）。又は、金子宏のように「公共サービスを提供するための資金を調達する目的で」という表現によって、置き換えることも可能だと考えられる（金子，2009，p. 8）。

4.2 国民の側からの租税の定義

4.2.1 齋藤明の租税の定義

田中の定義は課税する側、つまり国家（課税者）の立場からの定義である。本研究の立場である「納税者の視点」からの租税の定義がある筈である。そこで、国民の側からの租税の定義がないかと探してみると、次のような定義に遭遇した。齋藤明は、先に見た旧西ドイツの租税通則法1条のような国家の側からの定義に必ずしもこだわる必要はないと思う、と述べている。そして、「租税の法概念を定義するには、まず租税の現代的意義をとらえ、日本国憲法の理念を頂点として崇高な理想像を具現するに最も調和した定義をすることが望ましいと思うのである」と述べている（齋藤，1979，p. 2）。

齋藤は、租税の法概念を次のように定義している（齋藤，1997，p. 10）。

租税の定義（齋藤明説）

「租税とは、国民が公共のために必要な費用を法律の根拠にもとづいて国もしくは地方公共団体に提供する金銭をいう」

齋藤は、租税の法概念をこのように定義し「租税は国もしくは地方公共団体の絶対的権力である課税権によって、国民から強制的に徴収する金銭であるとする法的根拠は存在しないのである」と述べ、「租税とは“とられるもの”

ではなく“納めるもの”である」と観念し、「そこに存在する根本精神は国家より受けた恩恵に対するお礼の意が含まれていることを忘れてはならないのである」と説明している（齋藤，1998，p. 11）。納税者の視点から見て、この齋藤の定義は分かり易く理解し易いものと言えそうである。齋藤は、租税の法概念には、表12の6つの要素が含まれていると述べている。

表12 齋藤明による「租税」の定義

第1	租税とは、公共のために必要な費用であること
第2	公共の福祉を実現する主体は、国もしくは地方公共団体であること
第3	租税は、租税法律に基づいて、国民が提供する財産的な寄付であること
第4	租税は、国民から提供するものであること
第5	租税は、金銭的な負担であること
第6	租税は、国民が納付するものであること

* 齋藤（1997），p. 10. より筆者作成

この齋藤の定義は、第3の「租税は国民が提供する財産的な寄付である」としている点の特徴である。租税を“寄付”としている点は違和感がある。仮に、租税を寄付（又は贈与）と考えとしても、国民の所有する財産が減少すること、つまり納税者の財産的な犠牲であることに違いはない。租税法律に基づいている点が重要である。租税を「法律に基づく国民からの寄付」として捉えている訳である。財産の提供を「寄付」と表現していても、一般に言うところの自由意志に基づいた寄付ではなく、租税法律に基づいた寄付であることに注意する必要がある。その根底には、国家といえども基本的に国民の財産権の侵害は許されないということであり、租税法律以外の租税行政の恣意的な介入を排除するという考え方が存在する。

齋藤は第4で「租税は、国民から提供するもの」としているように、公共の奉仕に対する費

用を国民が援助する、又は支持して後援するという意味を含んでいる。つまり、その根本精神として、租税は国家から受けた恩恵に対するお礼の意味が含まれているということである。租税は「とられるもの」ではなく、「納めるもの」ということである（齋藤，1997，p. 11）。納税者が自分の税額を自分で計算して、税務署に申告書を提出して納税するという「申告納税制度」を採用している我が国において、齋藤のように国民の立場からの租税の定義が成立する訳である。

4.2.2 国民主権主義と申告納税制度の本質

ここでは、日本国憲法の国民主権主義の理念から申告納税制度について考察しておきたい。憲法第30条の納税の義務の規定は、民主主義を表明した国民主権主義の原理から考えて、主権者である国民から見れば国家の構成員として当然のことを宣言した文言である。租税は「自己賦課」の性質をもつものであり、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はすべて国民に帰属（享受）することを表明したものと言える（松沢智，1997，p. 25）。

これは「納税者主権主義」と呼ぶことができ、租税法の基本原則の一つとなっている。これが現行憲法に基づく正しい納税申告制度の理念である。主権者である国民は、議会制民主主義という間接民主制を統治の原則として、議会に主権の行使を委任し、その立法によって主権者の決意を表明することになる。ただし、憲法は「申告納税制度」を規定していないため、どのような税制上の選択をしたとしても国民の代表である議会によって制定される限り、国民の意思が表明されたものとみて、憲法上の問題が生じることはないということに注意する必要がある。憲法学においては、「国民主権」の意義や内容について様々な議論があるが、表13に示すとおり、2つの対立する見解が存在している。

表13 国民主権説（多数説）と人民主権説（少数説）

① 国民主権説	間接民主制を統治原理とし、国民は委任によってその権力を行使し得ると考える。 憲法を制定する権力が国民にあると解し、国民主権を「正当性の契機」として把握する見解
② 人民主権説	個人には自己申告権があり、申告納税制度は人民主権の原理の租税法的展開を意味すると考える。 直接民主制と結合する考え方で、「権力的契機」を重視し、主権を有する個人が具体的に直接に権力を行使する面で把握する見解

*松沢（1997），pp. 26-27. より筆者作成

国民主権の原理には、2つの要素が含まれていることが分かる。一つは①の国家の権力行使を正当付ける究極的な権威は国民に存するという正当性の契機である。もう一つは②の国の政治の在り方を最終的に決定する権力を国民自身が行使するという権力的契機である。国民主権の原理は、国民の憲法制定権力（制憲権）思想に由来し、その本質は国民が直接に権力を行使するという点にある。ところが、この“制憲権”は、近代立憲主義憲法が制定されたときに、合法性の原理に従い、国民自らを憲法典の中に制度化し、国家権力の正統性の究極の根拠は国民に存するという建前ないし理念としての性格をもった国民主権の原理となり、法的拘束に服しつつ憲法を改める“憲法改正権”に転化したのである（芦部信喜，2002，pp. 41-43）。

表13の②「人民主権説」の立場をとっているのが、次に考察する北野弘久の主張である。

4.3 租税の徴収面と使途面を含んだ租税の定義

齋藤明の国民の立場からの租税の定義を考察したが、課税の立場から納税の立場という立場を変えて定義しただけでは、国民（納税者）の

権利を擁護できないと考えられる。その理由は、国家と個人には絶大なる力の差が存在するからである。個々の国民は、圧倒的な国家権力の前において、全くの無力である。そうであるがゆえに、租税立法の場面だけでなく、租税の徴収、つまり課税権を行使する場面において、国民の基本的人権が守られるという保障がなければならない。そして、租税は徴収だけでなく、何に使われるのかという予算面（使途面）の監視権が国民に与えられていなければならないと考えられる。そもそも租税の徴収目的は、国民への行政サービスの費用の財源とするためである。簡単に言えば、国民の福利の向上のために租税を徴収しているということである。

ここでは、租税の徴収面と使途面を含んだ租税概念の構成を主張した北野弘久の主張を考察していく。

4.3.1 北野弘久による近代的租税概念の構成

北野は、そもそも租税の概念は、国民の基本的権利の問題であり、憲法論の次元で検討していく必要があるということを指摘する。そして、北野は表14の2点を近代的租税概念の要素として取り込むことを主張する。

表14 北野弘久の主張する近代的租税概念の構成

- | | |
|---|---|
| ① | 様々な“受益者負担金”のうち租税的性格を有するものを広く租税概念にとりこむこと |
| ② | 租税の“使途面”をも租税概念にとりこむこと |

*北野（1992），p. 79. より筆者作成

表14の①は、具体的にはどういうものかを考えておきたい。例えば、各種の社会保険料があてはまるのではないだろうか。医療・年金・介護・雇用などの社会保険は、その性格から考えれば租税の一種とみなすことができる。現実には「国民負担率」は、租税負担率と社会保障負担率を合計して把握することになっている。広い意

味で租税負担という場合には、この国民負担を指すものと考えられている（小林，2000，p. 179）。いくら租税法律に基づいたものと言っても、国家権力によって国民の財産が減少する訳である。たとえ、それが国民からの寄付であっても、寄付された金銭がどのように使われるのかを租税概念に含めるべきだという主張がある。それは以下に論述する北野の主張である。北野は、日本国憲法のもとでは憲法論の次元において租税概念の構築が可能であると主張する。従来の租税概念は、財政権力の立場に立って構成されており、狭義の租税概念、つまり租税の徴収面だけの概念であったことを指摘している¹⁵⁾。納税者の人権を擁護するために、これからの租税概念は、納税者の立場に立って構成される必要があり、単に租税の“徴収面”のみならず“使途面”をも含んだ概念（租税概念の拡充）として構成される必要があると述べている（北野，1978，pp. 12-13）。

4.3.2 租税の使途面である「予算」と「法律」の関係

使途面を含んだ租税概念の構築に関連して、補足しておかなければならないことがある。それは、多くの国では使途面の「予算」について議会が決定する“法律”という形式が採用されている。例えば、フランスでは予算は法律という形式が採用され、歳入法が議会で成立しない限り、その年度の租税の徴収はできない。イギリスでも歳入法によって所得税の継続について議会の承認を得る必要がある。その承認がなければ所得税は消滅してしまうことになる。しかし、日本では例外的に、法律とは区別された「予算」という形式が採用されていることに注目しなければならない。日本では所得税法という租税法が成立すると、その法律が存続する限り自動的に徴税することができる。国民の立場から述べるならば、国民は租税法が存続している限り、永久に納税の義務を負うのである。

このように、予算とは区別された法律で課税される方式を「永久税主義」と呼んでいる（神野，2007，pp. 90-91）。

日本国憲法における「予算」概念は、どのようなものだろうか。日本国憲法の構造から考えれば、予算を単なる行政作用として捉える「訓令説」は妥当ではないと言える。予算を議会が歳出の承認を与える手段として捉える「承認説」という考え方がある。これは美濃部達吉の説いた考え方であるが、憲法上の意義における予算は「議会が国家の歳出歳入に協賛する意思表示である」と定義された。そして、「予算」と「法律」の異なる点について、表15の4つが指摘された。

表15 美濃部達吉が指摘した法律と予算の異なる点

①	「法律」は国民に対する国家の意思表示である。「予算」は議会が政府のなすべき行為について予め承認を与えたものに過ぎない。
②	「法律」は、国家と国民の双方に権利義務を拘束するものである。「予算」は、議会が政府を拘束するものである。予算によって国家が拘束されるのではなく、ただ政府が拘束されるにとどまる。
③	「法律」は、永続性を有する。のちに法律をもって変更されない限り、永くその効力を失わない。「予算」は、1年限りのもので1会計年度の間その効力を有するにとどまる。
④	「法律」は、「後法は前法に勝る」の原則により前の法律を変更する力を有する。「予算」は、法律ではないから、前の法律を変更する力を有しない。

*北野（1992），p. 73. より筆者作成

この「承認説」は、予算の法的性格を否定するものである。仮に予算に何らかの拘束力を認めようとする場合には財政法その他の法律の規定が必要になる。北野は、「訓令説」や「承認説」は、「予算行政説」と呼ばれ、明治憲法下では通説的な地位を占めていたが、現行の日本国憲法の下では妥当なものとは言えない、と述べている。北野は、予算をその法的性格におい

て通常法律と同じように捉える考え方を支持している。つまり、「予算」という名称をもった法律の一種とする「予算法律説」または「予算特殊法律説」が最も適合的で妥当であるとしている（北野，1992，p. 75）。

4.3.3 北野弘久が提唱した「新財政法学」

北野弘久が提唱する「新財政法学」の研究とは、どのようなものであろうか。北野は、その著『納税者基本権論の展開』において、新たな財政法学の研究について、次のように述べている。従来の「財政法」の研究は、次の2つに分けることができる。すなわち、①かつてのドイツ的な「税法の研究」の意味での税制法の研究と、②日本における狭義の「財政法」（行政管理作用法）の研究である。この2つの研究の問題点は、租税概念について歳入面と歳出面とを峻別・分断する法理論がとられてきたことにある。従来、租税の使途面について、納税者は納付した租税の支出の在り方について法的にコントロールする権利を有しないと解されてきた。その結果、一般的な不公平税制・不公平税務行政に対しても法的にコントロールすることができないことになり、主観的な権利侵害が存在しない限り人々は司法的コントロールを求めることができないのである。

北野の「新財政法学」は、租税の徴収面と使途面を統合的に総合的にとらえ、国民・納税者の人権を統一的にトータルに擁護するものである。そのため、納税者側の租税概念のなかに実質的に租税的性格を有する受益者負担金を含めなければならないと主張している。北野は日本国憲法第30条をベースにして「納税者基本権」が構築されうると述べている。この納税者基本権というのは、「納税者としては日本国憲法に適合するかたちでのみ納税義務を負うという権利」である。納税者の側から言えば「憲法に適合するところにしたがって、租税を徴収し使用することを要求する納税者の権利」であると説

明している。(北野, 1992, p. 148) このような納税者基本権の成立を認めると、どのような効果があるのだろうか。北野によれば、taxpayerとしての法的統制のための権利の存在を主張することができ、「この納税者基本権の理論は、すべての立法(予算を含む)に対する指導原理とならなければならない」と述べている(北野弘久, 1992, p. 148)¹⁶⁾。

4.3.4 北野弘久の「新財政法学」に対する金子宏の批判

北野の新財政法学の提唱に対する金子宏の批判がある。ここでは、金子宏著『租税法理論の形成と解明 上巻』(有斐閣)を基に考察しておく。金子宏は、財政法学の意義と範囲について、2つの見解があり得ると述べている。一つは、広義の財政に関する法として構成する考え方であり、いま一つは広義の財政から租税の賦課・徴収の作用を除いた部分のみを財政法の対象とする考え方である。金子は、後者の考え方が正当であると主張している。それは次の2つの理由からである。第一の理由は、租税の賦課・徴収という公権力の行使と、狭義の財政の作用とでは、公権力の行使という点で性質が異なり、適用原理を異にする、ということである。第二の理由は、租税法は我が国だけでなく諸外国においても、すでに一つの独立した学問分野として扱われており、財政法という広い学問分野をとり込むことは、その発達にブレーキをかけることぬなりかねない、ということである(金子, 2011, pp. 345-347)。

4.4 最高裁判所の判決にみる租税の定義

租税の定義に関する考察の最後に、司法(裁判所)における租税の定義を見ておきたい。我が国の裁判所は、租税をどのように定義しているのだろうか。ここでは、サラリーマン訴訟として有名な「大嶋訴訟」を基に考察していく。

4.4.1 大嶋訴訟(サラリーマン税金訴訟)の概要

まず、大嶋訴訟の概要を示しておきたい¹⁷⁾。この訴訟は、次の事案の概要に示したとおり、極めて単純なものである。

《事案の概要》

原告(控訴人, 上告人)の同志社大学の教授であった大嶋正(スペイン語及び文学)は、1964(昭和39)年度分の所得について、申告納税義務があるにもかかわらず確定申告をしなかった。これに対して、被告(被控訴人, 被上告人)である所轄税務署長は、1965(昭和40)年10月22日、課税総所得金額1,143,900円、納税額57,170円の所得税決定処分及び無申告加算税の賦課決定処分を行なった。原告の大嶋正はこれらの処分の取消を求めて出訴し、「旧所得税法における給与所得に対する課税は、憲法第14条第1項に違反して無効であり、従って本件処分も違法である」と主張した事案である。

4.4.2 原告である大嶋正の主張

原告である大嶋正の主張の骨子は、次のとおりである。

給与所得者はその他の所得者に比べて、合理的理由無しに重く課税され不公平な取扱を受けている。

その「不公平な取扱い」の具体的な内容として、3つ挙げている。

- ① 所得税法が事業所得に必要な経費の控除を認めながら、給与所得にはそれを認めていないのは不公平であり、仮に給与所得控除が概算による経費控除の意味を持っているとしても、実額経費が給与所得控除額を超えている場合に超過分の控除を認めないのは不合理である。
- ② 給与所得捕捉率と事業所得捕捉率との間には大きな較差があり、給与所得者は著しく不公平な取扱いを受けていること。
- ③ 事業所得については、合理的理由のない各

種の特別措置が設けられ、そのため給与所得者は著しく不公平な税負担を負っている。大嶋正の主張は、以上の3点であった。

4.4.3 大嶋訴訟の裁判結果

1974（昭和49）年の京都地裁の判決から1985（昭和60）年の最高裁の判決まで11年間に及んだ裁判の結果は、次のとおりであった。争点は、「経費の控除に関して事業所得者と給与所得者とを区別することの合憲性」であり、僅か57,170円の攻防であった。

○第一審 京都地方裁判所の判決
 ……《昭和49年5月30日》
 いずれの点についても大嶋正（原告）の主張を排斥し、請求を棄却した。

○第二審（控訴審）大阪高等裁判所の判決
 ……《昭和54年11月7日》
 控訴審では「適正職業費」という観念を用い、その適正職業費が給与所得額を超えている場合にその超過部分について非課税を求めることができるが、大嶋正（控訴人）の場合に適正職業費が給与所得額を超えていることを認定することが出来ない旨を判示し、控訴を棄却した。

○第三審（上告審）最高裁判所の判決
 ……《昭和60年3月27日》
 1985（昭和60）年3月27日、最高裁判所の大法廷判決は、大嶋正（原告）の上告を棄却した。その判旨は次の3つである。

1. 「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前記の区別は、合理的なものであり、憲法一四条一項の規定に違反するものではない」
2. 「所得の捕捉の不均衡の問題は、原則的には、税務行政の適正な執行により是正されるべき性質のものであつて、捕捉率の較差が正義衡平の観念に反する程に著しく、かつ、それが長年にわたり恒常的に存在して租税法自体に基因していると認められるような場合であれば格別……そうでない限り、租税法そのものを違憲ならしめるものとはいえない」
3. 「仮に所論の租税優遇措置が合理性を欠くものであるとしても、そのことは、当該措置自体の有効性に影響を与えるものにすぎず、本件課税規定を違憲無効ならしめるものということはできない」

*金子編（2009）pp. 13-24. より筆者作成

4.4.4 大嶋訴訟における最高裁大法廷の判決

大嶋訴訟（最高裁大法廷，昭和60年3月27日

判決）の判決では、租税の意義や機能、租税立法の違憲審査基準などについて示されている。この判決文は、憲法第84条の租税法律主義についても明記しており、課税要件だけでなく課税手続の法定も求めているということを明らかにしている重要な判例であると言える。

ここでは、その判決文の一部を引用しておく。

「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はなく、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）。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。思うに、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とする立法府の政策的、技術的な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はできないものと解するのが相当である。」

*金子編（2009）p. 17. より引用（下線は筆者）

4.4.5 大嶋訴訟における最高裁判決の考察

この判決文では、国家の財政需要を充足するという「租税の意義」が述べられているだけでなく、所得の再分配などの「租税の機能」についても述べられていることが分かる。裁判所は、

法律の合憲性についての審査を求められた場合、「立法裁量論」によって、立法府の政策判断に敬意を払い、法律の目的や目的達成のための手段に詮索を加えたり、裁判所独自の判断を示したりすることを控えるということになっている。この判決が重要な意味をもっているのは、租税法に関する“違憲審査の規準”を示したことにある。経済的自由の規制に関する違憲審査は、合憲性の推定に基づき、「ゆるやかな合理性の規準」あるいは「明白の原則」によって判断されるということを示したのである。判決文では、この規準を次のように述べている。「その租税法規が制度上許容されるべき合理的限界をはるかに超え、国民の正義衡平の観念に反する等立法府がその裁量権を逸脱し、その租税法規が著しく不合理であることの明白である場合に限ってこれを違憲として、その効力を否定する判断をなしうる」としたのである。

「合理的限界をはるかに超え」とか「著しく不合理」という表現があるため、実際の裁判では違憲とならないという結論になることは明白ではないだろうか。租税立法に関する国会（立法府）の裁量的な判断が原則として尊重され、目的の正当性と、目的との関連でその態様が著しく不合理でないかを検討するに留まることになっている。仮に立法府の政策が個々の国民の「基本的人権」を侵害する恐れがあるような場合でも、裁判所の判断はいわゆる上記の「立法裁量論」によって、基本的に容認されることになる。所得課税の基本原則は「応能負担原則」である。「所得」を課税標準として選択している所得税法において、同一の所得の納税者は同一に扱われるべきである。給与所得者には給与所得控除という概算控除が強制されていることは、必要経費が認められている事業所得者などの他の納税者と比較して不利になっている場合もある訳である。本件の大法廷の判決は、実際の必要経費（実額）と給与所得控除（概算控除）

の乖離があった場合の違憲性については、明確に判断しなかった¹⁸⁾。これは上告人による具体的な超過額の立証がなかったことにもよるが、「租税法の定立における広い立法裁量」という結論が、その後の租税判例に大きな影響を与えることになったことは事実である（西山，2010，pp. 191-208）。

北野弘久は大嶋訴訟の意義について「この訴訟は、租税問題というものは単に財政学や会計学のみからの視角の問題ではなく、すぐれて憲法問題でもあるということを具体的な裁判を通じて、ひろく人々に訴えるものである」と述べている（北野，1990，p. 54）。

4.5 租税の法的定義に関する考察のまとめ

以下、第4章で考察した内容を最初から振り返り、若干の捕捉をしながら、筆者の見解を述べておきたい。

4.5.1 法律学における国家の立場からの租税の定義

第一に、法律学における「租税」の定義についての考察である。最初に“国家の側からの租税の定義”として田中二郎の定義を考察した。田中の定義は、多くの租税法の研究者が支持する国家（徴税）側からの定義であると言える。しかし、この定義によると「なぜ、国民は神聖で不可侵である筈の財産権の一部を国家に差し出す必要があるのか」という問いに対する回答は得られない。

「租税」の定義において、最も重要なファクターは、何かを考えてみたい。それは、水野忠恒によれば、次の二つである（水野，2009，p. 32）。すなわち、何の為に租税を課すのかという“歳入目的 (revenues purposes)”と、“非対価性”である。前者の“歳入目的”について、水野は、「租税は公共サービスの資金調達、つまり歳入を目的としている」と述べている。酒税やたばこ税は、歳入を目的としているが、

元々、国民に消費を抑制（suppressing of consumption）させ、健康を保持させるという目的も、同時にもっている。このように租税の中には矛盾する目的を併せてもっているものもある。水野は、後者の“非対価性”について、「租税は一方的・権力的に徴収され、非対価性・権力性をもっている」と述べている。ただし、租税の中には、揮発油税（gasoline tax）や地方道路税（local road tax）のような、歳入の用途が道路整備の財源に充てることに特定され、政府の会計上も特別会計として処理される“目的税”がある。この目的税は、受益者負担金に類似しているが、能力に応じて一般的に課されるものである限り、租税の性質を失うものではないと考えられる。しかし、水利地益税や共同施設税のように、その性質上はほとんど受益者負担金（分担金）と異ならないものもある¹⁹⁾。

4.5.2 法律学における納税者の立場からの租税の定義

第二に「租税」の定義について、もう一つの見解、つまり“納税者の側からの定義”について考察した。本論で考察した斎藤明の租税の定義は、納税者である国民の立場からのものと言える。

その理由は、次のとおりである。筆者が、特に注目すべきと考える点は、斎藤が示している第2の「財産的な寄付」という用語と、第4の「国民から提供するもの」という表現である。これを簡単に要約すると「租税とは、国民が提供する財産的な寄付のことであり」ということになる。分かり易く言えば「租税とは国民の自由意志による寄付（又は贈与）である」という概念ということになる。言うまでもなく、自由な意思によって寄付（又は贈与）するものは、国民が保有する財産権（property rights）の一部である。財産権の保障が不可侵のものであるとするならば、自らの財産権の一部を租税として（惜しげもなく）国家に提供するものは、あく

までも国民の「自由な意志（free will）」に委ねるしかない。

国民が“寄付（donations）”するとすれば、何処にどれだけの寄付をするのかを決定する主体は、寄付者自身（国民）である。その場合、寄付者自身は、自由な意志によって行った寄付行為に何らかの報いや見返りを期待していないことになるが、国民は寄付の相手である国家に対して何かを託して、それに応えてくれることを期待していると考えるのが自然である。その期待は明示（explicitly）されていることもあれば、黙示（implicitly）の場合もあるので、寄付を受けた側（国家）が寄付者の動機や意志を汲み取り、それに応え続けていけば、寄付は途絶えることがないだろう。因みに Martin E. P. Seligman も、1921年に租税の本質を同じように「自由意志による寄付あるいは贈与（gifts）である」と説明している²⁰⁾。納税の義務は、“self-assessment（自己賦課）”に根差したものであり、誇り高き納税者の権利と言い換えることも可能である。

以上のような考え方は、常識的でないという反論があるかもしれない。しかし、筆者は、必ずしもそうとは言えないと考えている。一つの例として、広く知られている「ふるさと納税」というものがある。これは所得税法においては、寄附金として扱われるものであり寄附金控除が認められている。この寄附金は、名称が「納税」となっていることから、納税者は自ら積極的に納める租税として理解していると言える。つまり「ふるさと納税」は、自らの意思に基づいて地方自治体へ寄付するという制度であり、自治体によっては寄附金の用途を指定することもできる制度となっていたり、寄付した人に地域の特産品等が贈られたりする。

もう一つの例として、間接税がある。間接税である一般消費税（付加価値税）のことを想定すれば、寄付に近いものと言える。一般消費税

は、国民の自由な意志によって負担している訳ではないが、税の負担によって国家に国民の幸福実現のために必要な何らかの対応を期待していると言えるからである。一般消費税以外の租税が廃止されたという極端な場合を想定すれば、分かり易いだろう。何らかの財やサービスを購入する都度、その購入価額の中に消費税、つまり寄付金が含まれているということである。納税義務者は消費者でなく事業者であるため、消費者である国民は、申告納税 (self-assessment) という煩わしいことをしなくても済む訳であり、慣れてくると租税の負担感も少なくなる筈である。一般消費税が導入される以前にも間接税として「酒税 (liquor tax)」があった。これは現在でも存在するが、我々国民は、酒類の税込の価格は気になるけれども、自分が酒税をいくら負担しているのかを特に意識することなく、酒類を購入している。

4.5.3 租税の用途面を含んだ租税概念の拡大

第三に“租税概念の拡大”について考察した。

これについては、北野弘久の提唱する「新財政法学」について検討した。筆者は、北野の言う「租税の用途面」を含んだ租税概念の拡大と納税者基本権の理論について、強い関心を抱いているところである。租税の徴収面だけを捉えて議論したり研究したりするだけでなく、法的な視点から租税の用途面、すなわち予算面について検討することは極めて重要な視点であると考えている。歳出予算の法的な性格は、「予算」という名の法律として解されるべきものである。法的には、歳出予算と歳入予算は一体であり不可分のものである。そうであるがゆえに、租税の徴収面と租税の用途面が予算面でも統合的に捉えられ、毎年双方についての議会の統制 (コントロール) が行なわれることが保障されなければならない。

筆者は、北野の提唱する「新財政法学」を批

判する金子の主張にも一定の説得力があると考えている。しかし、租税の徴収と用途を統合して行う研究は、適用原理が異なるとか、学問の発達にブレーキがかかるというような指摘だけでは受け入れることができない。国民の多くは、最近の「税と社会保障の一体改革」という言葉を聞いて、租税の徴収と国民の福祉・社会保障は一体のものと理解している。そもそも、租税は納税者である国民の福祉のために使用されるものであり、租税の徴収と用途は一体的なものである筈である。それゆえに、筆者は納税者の権利保護の立場を重視する北野弘久の考え方を支持するものである。

4.5.4 納税者の権利保護を重視する北野弘久の考えを支持する理由

筆者が北野の考え方を支持する理由として、表16の3つを挙げておきたい。

表16 納税者の権利保護を重視する考え方を支持する理由

- | |
|--|
| ① 「消極的司法」によって日本国民は不公平税制に対する法的コントロールが不可能である |
| ② 日本は納税者の権利保護の取組みに関して世界の潮流と逆行している |
| ③ 「マイナンバー制度」の導入は国民のプライバシーを侵害する恐れが大きい |

*筆者作成

以下、その内容を論述する。

- ① 「消極的司法」によって日本国民は不公平税制に対する法的コントロールが不可能である

我が国では、国威税通則法や国税徴収法など様々な租税手続法が制定されている。同時に所得税法や法人税法、消費税法などの個別の租税法においても、その手続に関する多くの規定がある。これらの手続規定は「納税者の義務」を強調するものであり、「納税者の権利」を制度的に認めるというものではない。このことは、

司法の分野においても立法府や行政府の広大な裁量的判断を尊重し、「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ない」という“消極的司法”によって現実のものとなっている。実際の裁判例において、国家や行政の立場を重視し、行政権の行使を容認する判決が多く、納税者側の主張が否定される傾向が強いことも事実である。この事実から導かれることは、「不公平税制・不公平税務行政に対して、国民は法的にコントロールすることができない」という結論でしかない。国家に比して圧倒的に弱い立場の納税者の権利を十分に保護できていないというのが日本の現状である。これは日本だけでなく世界的な傾向と言えるのだろうか、という疑問が生じる。

② 日本は納税者の権利保護の取組みに関して世界の潮流と逆行している

国際的な視点に立って、先進各国の状況を調べてみると、「納税者権」の確立に向けて、手続法の整備・充実により大胆な改革に取り組んでいることが分かる。それとは対照的に、日本国政府・課税庁は租税手続の“適正化”や“透明化”を推進しようとする姿勢が希薄なものである。

Joseph E. Stiglitz と Carl E. Walsh の “*Introductory Economics (Fourth Edition)*” を見ると、良い税制の特徴の一つとして「透明性」を挙げている。この「透明性」とは「良い税制とは何に税金が使われているかを誰もが確認できるものでなければならない」ということである。納税者は公共サービスの消費者であるがゆえに、自分たちの受けているサービスに税金が使われていることを知らされるべきだという考え方である。我が国の学界や納税者団体の多くは、納税者権を広く納税者デモクラシーの確立のための権利と位置付けて、納税者が憲法に基づいて、政府の税の取り方、使い方をコントロールできる権利など「実体的適正」を求める

権利とする考え方が強くなってきている（石村，1996，pp. 3-5）。結論を述べるならば、「日本は、納税者の権利保護の取組みに関して世界の潮流と逆行している」と言えそうである。

③ 「マイナンバー制度」の導入は国民のプライバシーを侵害する恐れが大きい

現在、我が国の行政機関は、保有する多様な情報のデータベース化を急いでいる状況にある。

2016（平成28）年1月から、その一環として、各機関のデータベースにおいて、個々の国民や法人などに「共通番号（：マイナンバー）」を付けて管理する予定である。政府は、この共通番号制度について個人や世帯の状況などに応じて、「真に手を差し伸べる者に給付などを充実させる」と説明している。国民の生活に直結した、または重大な影響を及ぼす、年金・医療・介護・福祉・労働保険などの社会保障制度、国や地方の租税制度、災害対策などの分野で使用されるという。このような国民の生活に身近な手続きを簡素化することで、行政事務が効率化し、我々の利便性が向上するというメリットがあると説明している。この計画の中においては、3年後には金融機関の預金口座にもマイナンバーを付することになっていることに注意する必要がある²¹⁾。

当然のことであるが、国民の所得を把握するために共通番号制度を利用するというのも目指しているようである。我々の財産を国（税務当局）がどこまで把握しようとするのが問題になる。税務当局は、法律に基づいて所得を得る取引を把握する訳であるが、収集する情報の範囲がどこまで拡大するのかは、現時点では明らかになっていない。しかし、近い将来、個々の金融機関に預けている預貯金の残高についてもすべて把握するということになる予定である。その背景には「所得の捕捉率を向上させることで、租税負担の不公平感を緩和する」という大義名分がある²²⁾。しかし、如何に課税の

正確さの保持のためであるとは言え、課税の公平、不公平課税の是正の名の下に、すべての国民の私有財産の内容がその本来の目的とは違った目的のために、又は必要以上に、税務当局に知られるという結果をもたらすような制度は、日本国憲法第29条1項の私有財産権の保障に違反すると言わざるを得ない²³⁾。

4.6 小 括

第4章では、「租税」の法的な概念、つまり租税の定義について考察した。考察の結果、学問的には、国家の側からの定義、つまり「租税は歳入目的で強制的に徴収するもの」という定義と、国民の側からの定義、すなわち「租税は国民の自由意志により提供する財産的な寄付である」という2つの定義が存在することが分かった。この2つは、全く違った定義のようであるが、強制的に徴収されたものであれ、財産的な寄付として提供したものであれ、その「租税の用途は国家が自由に決定する」ということになる。簡単に言えば、「徴収されたもの」でも「寄付したもの」でも、その後の「入ったお金は何にかつてもよい」ということになる。なぜならば、租税は受益者負担金とは異なり、対価性を伴わないからである。そこで、納税者の権利を擁護するためには、租税の定義を拡大して、徴収面と使途面の両方を併せもつ定義とすべきではないのかという考え方が登場する。北野は「法的な租税概念には、“租税の使途面”を含めた実質的概念の構築が必要だ」と主張されたのである。しかし、筆者が調べた限りであるが、それを積極的に定義していないようである。ただし、北野が「納税者基本権の構築」という問題提起をして、新財政法学という新しい学問分野を開拓したことは、重要な意味があると考えている。なぜならば、筆者は、先進各国の潮流は、「納税者権の確立」であることから、この北野の見解は、学問研究の分野において新

たな方向性を示すものであると考えられるからである。

最後に、大嶋訴訟（：サラリーマン税金訴訟）の判決にみる租税の定義について考察した。「課税権」と「資金調達目的」という用語を使用していることが分かった。この裁判では最高裁判所は給与所得者に必要経費の実額控除を認めないのは「法の下に平等に違反しない」と判示したのである。

本研究の中心課題である「公平な課税」や「納税者の権利」についての検討を行うため、租税の定義だけでなく、この裁判の内容についても、検討した。実額控除を認めないのは、「給与所得控除」の規定の中に概算的に必要経費を控除する趣旨が含まれているということが主たる理由であった。しかし、実際に支払った必要経費が明白に給与所得者にとって必要なものであり、それが給与所得控除の額を超えていても、絶対に認めないという趣旨ではないことは明らかである。その証拠に、本論でも触れたとおり、現在では不十分ながらも給与所得控除を超える部分の必要経費の実額控除を一定の限度で認めることになっている（松沢智，1997，pp. 19-20）。制度設計の問題もあって、実際にこの制度を利用する納税者は僅かであるが、日本国憲法の「法の下に平等」、ここでは所得課税の公平性を改善するものと言える。

5. Tax Justice と租税法の Basic Principles に関する考察

租税法の全体を支配する Basic Principles（基本原則）には、どのようなものがあるのだろうか。以下、その基本原則について考察していきたい。筆者は、租税法の Basic Principles の考察に入る前に、その前提としての“justice（正義）”について確認しておくべきだと考える。その理由は、租税法が租税正義（tax justice）の実現を企てるものであり、立法によって正義

を実現していく必要があるからである。すでに本研究（Ⅰ）で考察したとおり、John Rawls の“*A Theory of Justice*”（正義の理論）は、理想的な社会秩序を理性によって演繹的に構想しようとするものではない。彼のアプローチの方法は、様々な正義の原理の中から当事者の合意によって最も適切な組み合わせがいかにして選択されるか、また合意をなす諸原理に関する合理的な吟味によって、選択された原理から導出される特定の実質的決定が何を意味するか、ということを明確にすることにあつた（大野、1994, pp. 128-152）。

5.1 John Rawls の“*A Theory of Justice*” （正義論）

John Rawls は、“the role of justice（正義の役割）”について、その著書“*A Theory of Justice*”の冒頭で、次のように述べている。

Justice is the first virtue of social institutions, as truth is of systems of thought. A theory however elegant and economical must be rejected or revised if it is untrue; likewise laws and institutions no matter how efficient and well-arranged must be reformed or abolished if they are unjust. Each person possesses an inviolability founded on justice that even the welfare of society as a whole cannot override. For this reason justice denies that the loss of freedom for some is made right by a greater good shared by others. It does not allow that the sacrifices imposed on a few are outweighed by the larger sum of advantages enjoyed by many.

* John Rawls (1999) “*A Theory of Justice Revised Edition*” p. 3. より引用

以下、この部分の邦訳を川本隆史他訳『正義論』から引用する。

真理が思想体系にとっての第一の徳であるように、正義は社会の諸制度が第一に発揮すべき効能である。理論が優美で無駄がないものであっても、それが真理に反しているならば、棄却し修正しなければならない。すべての人々は、正義に基づいた不可侵なるものを所有しており、社会全体の福祉を持ちだしたとしても無視することはできない。この

ような理由で、一部の人が自由を喪失して、残りの人々がより大きな利益を分かち合えることを正当とすることを、正義は拒否する。少数の人々に犠牲を強いることよりも、多数の人々がより多くの量の利便性を享受できるほうを重視することも、正義は許容しない。

* John Rawls (1999) “*A Theory of Justice Revised Edition*” 川本隆史他訳 (2015) 『正義論』改訂版、紀伊国屋書店、p. 6. より引用

ここでは、Rawls の考え方を明確に示したものであり、特に次の二つが重要である。

この論述で重要な部分は、第1に「すべての人々は、正義に基づいた不可侵なるものを所有しており、社会全体の福祉を持ちだしたとしても無視することはできない」という部分である。第2に「一部の人が自由を喪失して、残りの人々がより大きな利益を分かち合えることを正当とすることを、正義は拒否する」という部分である。

次に“political justice（政治的正義）”についての考え方について考察する。

I now wish to consider political justice, that is, the justice of the constitution, and to sketch the meaning of equal liberty for this part of the basic structure. Political justice has two aspects arising from the fact that a just constitution is a case of imperfect procedural justice. First, the constitution is to be a just procedure satisfying the requirements of equal liberty, and second it is to be framed so that of all the fersible just arrangements, system of legislation. The justice of the constitution is to be assessed under both headings in the light of what circumstances permit, these assessment being made from the standpoint of the constitutional convention.

* John Rawls (1999) “*A Theory of Justice Revised Edition*” p. 194. より引用

この引用した部分を考察しておく。Rawls は、political justice（政治的正義）を“justice of the constitution（憲法の正義）”と述べていることが分かる。そして、政治的正義には、2つの側面があり、第1に憲法は、平等な自由の要求事項をすべて充たす正義にかなった手続きで

なければならないとする。第2に憲法は、正義にかなったあらゆる実行可能な制度編成のうち、実効的な正義の立法システムの一つをもたらす見込みが最大となるように編成されなければならないとしている。憲法の評価は、この2つの側面から行われるべきであり、憲法がどれほど正義にかなっているかどうかの査定は、憲法制定会議の観点からなされるものとなる、と述べている。Rowlsは、憲法が定める政治的手続きに平等で自由な原理を適用するにあたって、この原理を平等な“the principle of participation (参加原理)”と呼んでいる。

5.2 Rowls が説明する原初状態で諸原理が承認されていく順序

Rowlsは、様々な種類の原理が原初状態において、どのような順序で選択・承認されていくのかを述べている。彼は、次の表17に示した順序で承認されていくと説明する。

“正しさ (right)”の完全な構想を手にする前に、複数の種類の原理を選択する必要がある、その選択の順序を示すものである。図3の樹形図は、その概略を示しているだけであり、上部の概念からが下部の概念が演繹されるものではない、と説明している。原初状態における当事者たちは、“正しさの概念 (concept of right)”に属する3つの主要概念を明確に定まった順序

で選ぶことになる。

まず、(I)の社会の基礎構造に関する原理が最初に選ばれる。この(I)の制度に関する原理に加わる形で、(II)の個人に適用される原理(公正と忠誠、相互の尊重と善行といった諸原理)と、(III)の国家の運営に関する諸原理(諸国民の法)という3つの原理群についての合意が必要となる。(IIa)の自然本性的な義務には、表18の3つの実例を挙げている。

表18 自然本性的な義務の実例

- | | |
|---|---|
| ① | 自分に過度の危険もしくは損失をもたらさずにそうできる場合には、困っているあるいは危険にさらされている他者を支援すべきだとする義務(積極的な相互扶助の義務) |
| ② | 他者に危害を加えたり傷つけたりしてはならないという義務(消極的な義務) |
| ③ | 不必要な苦しみを生じさせてはならないという義務(消極的な義務) |

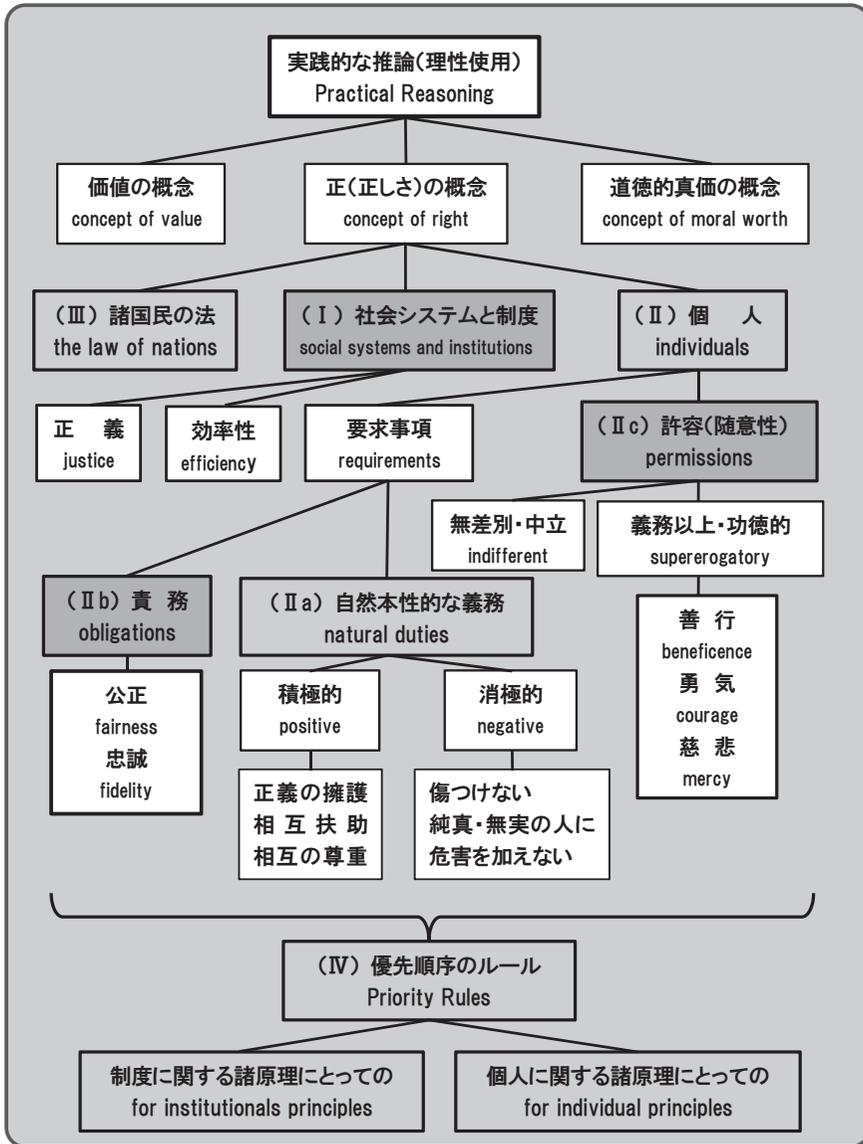
* John Rawls (1999) pp. 98-99. 邦訳; 川本隆史他訳 (2015) pp. 153-154. より筆者作成

(IIb)の「責務」というのは、自然本性的な義務から派生したものである。より恵まれた人々は正義にかなった制度の枠組みに自分たちをさらに強くむすびつける責務を負う傾向にあり、それは自発的な行為を必要とする「責務」という言葉で表現しているのである。例えば、「責務」は、公職に携わる人々や、自己の達成

表17 Rowls が説明する原初状態で諸原理が承認されていく順序

(I)	社会の基礎構造に関する原理	正義にかなった社会システムと制度
(II)	個人に関する原理	個人に適用される公正と忠誠、相互の尊重と善行
(IIa)	自然本性的な義務	積極的義務(相互扶助の義務)と消極的義務(他者に危害を加えないなどの義務)があり、自発的行為とは無関係で、市民を一般的に拘束する
(IIb)	責務	より恵まれた人々だけを拘束する自由意志に基づく自発的な行為
(IIc)	許容(随意性)	厚意・慈悲の行為、英雄的・自己犠牲的な行為
(III)	諸国民の法の原理	国家の運営に関する諸原理
(IV)	優先順位のルール	

* John Rawls (1999) pp. 93-98. 邦訳; 川本隆史他訳 (2015) pp. 146-158. より筆者作成



* John Rawls (1999) p. 94. 邦訳：川本隆史他訳 (2015) p. 147. より筆者作成

図3 Rowls が説明する原初状態で諸原理が承認されていく順序

目標を促進できた人々だけを拘束するものである。

(Ⅱc) の「許容 (随意性)」とは、いかなる責務も自然本性的な義務も侵害しない行いである。随意的な行為は、道徳的に無差別・中立であるか瑣末なものが多い訳であるが、その中には「義務以上の行い (superegatory actions)」というものが含まれている。その例としては、

厚意及び慈悲の行為、英雄的及び自己犠牲的な行為があるという。

5.3 Justice (正義) 以外の前提条件から導かれる Basic Principles (基本原則)

“正しさ” の概念から出発して3つの主要概念を導き出すということを考察した訳であるが、何が正義で何が不正義であるのかということに

については、未解決の状況のままである。つまり社会全体の合意が成立していないということである。人間の共同体が成立する前提条件は、正義の諸構想についての合意が成立していることが唯一のものではないと述べ、表19の3つの前提条件を例示している。

表19 正義 (Justice) 以外の人間の共同体が成立する前提条件についての Rawls の見解

① Coordination (協調性)	諸個人の活動が相互に両立可能で、かつ誰の正統な予期をも裏切ることなく、それらの全活動が完遂されるよう、個人の計画をお互いに適合させ合う必要がある。
② Efficiency (効率性)	人々の計画遂行が、効率的で正義との矛盾を起こさないやり方でもって、社会的な諸目的の達成につながらなければならない。
③ Stability (安定性)	社会的な協働の枠組みは安定的なものではなければならない。

* John Rawls (1999) pp. 5-6. 邦訳：川本隆史他訳 (2015) p. 9. より筆者作成

筆者は、「租税正義」を実現するための基本原則、つまり租税法の全体を支配する基本原則は、Rawls が述べている3つの前提から導くこ

とができると考えている。すなわち、“Coordination (協調性)” は租税法律主義に、“Stability (安定性)” は納税者主権主義に、そして“Efficiency (効率性)” は租税公平主義に結びつくものであると考えている。筆者の見解を次の表20に整理して示しておく。

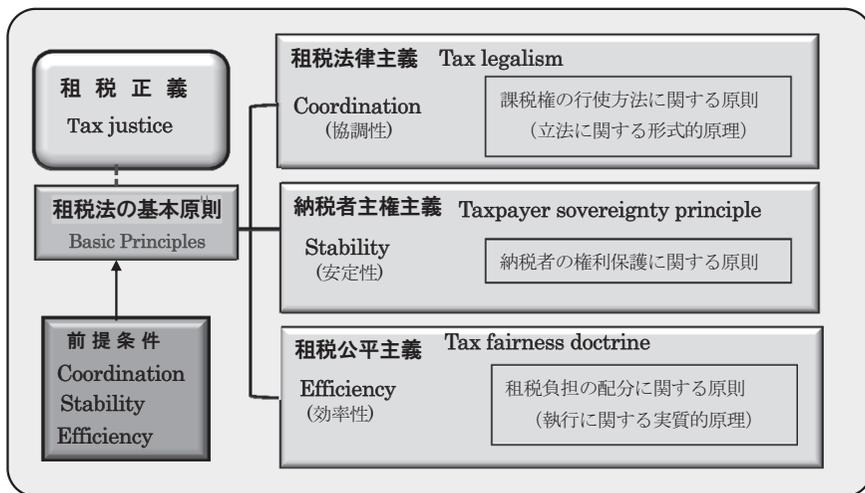
表20 人間の共同体が成立する3つの前提条件から導かれる租税法の基本原則

① Coordination (協調性)	納税者の予測可能性を確保するために租税法律を制定する必要があるということになるため、「租税法律主義」に繋がる。
② Efficiency (効率性)	正義との矛盾を起こさないやり方、つまり公平の観点から租税負担の配分を行うという「租税公平主義」に繋がる。
③ Stability (安定性)	社会的な協働の枠組みを安定的なものとするためには、納税者の権利を保護する必要がある、「納税者主権主義」に繋がる。

* 筆者作成

この表を図で示すと次のようになる。

ここで、人間の共同体が成立する前提条件は、図4に示すものだけではないという批判があるだろう。人間の社会は複雑であるため、数多く



* 筆者作成

図4 租税法の基本原則

の前提条件が必要となることは想像ができる。しかし、本研究では議論の拡散を避けるために Rawls の考え方を尊重して考察していくことにする。その理由は、彼の述べるとおり、「協調」・「安定」・「効率」という3つの前提条件と「正義」との結びつきは強いものであると考えても、的外れだとは言えないからである。言うまでもなく、正義は一つではなく、いくつもの正義があると考えられる。一般に言われるように「正義の敵は悪ではなく、もう一つの正義である」ということである。ある正義ともう一つの正義が衝突すると考えると分かり易い。例えば、正義ついて二つの構想があり、それを比較する場合に、協調性、安定性、そして効率性に対する影響力の観点からみて、(比較した結果)望ましい結果をもたらす方を選択すべきだと考えられるからである。社会システム(租税の徴収)が正義にかなっているかどうかの判断は、課税権の行使が法律(租税法)に忠実であるだけでなく、納税者(国民)の権利が守られ、租税負担が実質的に公平であるということが規準となる。それらが現実にとどの程度守られているのかが問題になる訳である。租税法によらないで課税権が行使されれば、国民は不当に財産権を侵害する国家に対して憤慨し敵意さえ抱くこともあるだろう。また、納税者の権利が守られていなかったり、不公平な税務執行があったりすれば、国民は課税庁に対して疑惑をもち不信感を抱くため、次第に積極的な納税協力をしなくなり、租税回避や脱税を考える者も多く出てくるであろう。そのような事態に陥らないためにも、すべての租税法の立法やその執行において、共通して守るべき重要な原則が3つ存在するということである。

5.4 小 括

第5章では、Rawls の“*A Theory of Justice*”の中から、様々な正義の原理の中から当事者の

合意によって最も適切な組み合わせがいかにして選択されるかを考察した。

ここで、Rawls の示した樹形図を見て分かることを簡単に整理しておきたい。

まず、“正しさ”という概念から出発して、(Ⅰ)社会システムと制度、(Ⅱ)個人、及び(Ⅲ)諸国民の法という3つの主要概念を承認することになると説明している。Rawls が明らかにしようとしたことは、“優先順序のルール(Priority Rules)”である。第1に“正しさ”に適合した「租税制度」が選択される。第2に個人に要求される“自然本性的な義務(natural duties)”が選択される。そして、第3に“諸国民の法(the law of nations)”が選択されるという順序になる。優先順序のルールは、制度に適用される諸原理であっても、個人に適用される諸原理であっても同じだという考え方である。

この3つを本研究の「租税」に当てはめてみるとどうなるであろうか。(Ⅰ)は「租税制度」であり、(Ⅱ)は「納税者(国民)」、(Ⅲ)は「租税法」ということになるだろう。租税制度は、公平な課税を目指して構築されたものである必要があるため、「租税公平主義の原則」が導かれることになる。納税者は、租税法に基づいて納税の義務が生じるが、納税者の権利擁護を前提となければ、納税協力は得られないため、「納税者主権主義の原則」が浮かび上がることになる。そして、租税法は国家の課税権の行使について明確に条文化されなければならないため、「租税法主義の原則」が登場することになる。

(次号では、Coordination〈租税法主義〉、Stability〈納税者主権主義〉及びEfficiency〈租税公平主義〉について、それぞれ考察を加えていく予定である。筆者は、この3つの主義は“原則”と呼ぶのではなく、租税法理論の諸原則を導き出すための基礎的前提となるものと捉

えており、演繹的な証明が不要という意味で租税法理論における「公準」と呼に相応しいものではないかと考えている。)

注

- 12) 岡子善信は「税は歴史的概念であるといわれる。したがって、租税法主義の確立した近代国家に見られる税、議会の定めた法律により課される税が税であるという考え方もできるであろう。そう考えれば、律令時代の租庸調は税ではなく、江戸時代の年貢も税ではないといえよう。さらに明治時代に課された太政官布告による地租、勅令による所得税も税には該当しないことになる。たしかに、江戸時代以前の年貢または近代国家成立以前のヨーロッパの封建領主に納める地租は、税と地代の分離が不明確であったといえよう」とも述べている(岡子善信, 2004, p. 4)。
- 13) 近代前の国家では、税は法律により課されるものではなく、皇帝、王などの支配者の命令が法であった。従って、税は法律ではなくとも、法に基づいて課されたものと考えることができる。
- 14) 従来の税法は、租税の定義において「課税権」の用語は使用されないことが多かった。なぜ使用されなかったかと言えば、課税権の用語を使用することは、国や税務行政庁の優越性を承認することになり、納税者の権利の擁護を重視する税法学では、積極的に意義付けることを避けてきたということである。しかし、憲法学者の租税の定義においては「課税権に基づき」とか「統治権に基づき」という用語が使用されている。憲法や実定租税法を理論的に理解するためには、「課税権」というものを無視することはできないということである。
- 15) 北野の著書『租税法原論(第四版)』(青林書院)によれば、「日本国憲法のもとではすべての租税は福祉目的のために徴収されかつ使用されなければならない」と主張し、このような考え方を「新福祉目的税」論と呼んでいる(北野弘久, 1997, p. 25)。
- 16) ある納税者の納税者基本権を主観的に侵害し、納税義務額を増大させられた場合、当該納税者は特別立法による民衆訴訟のかたちによらなくとも、通常訴訟のかたちで訴訟の提起が可能となる。
- 17) 大嶋訴訟は『租税判例百選(第4版)』(有斐閣, 2005年)の第1事件として金子宏による解説がなされている。我が国の租税判例史上、重要な判例であると言われている。その理由は、この判決の中に、租税法一般に関する憲法上の問題について、その後の裁判に影響を与えるような価値判断が多く含まれているからであろう。
- 18) 最高裁判決の補足意見によって、必要経費の実額控除の選択的導入の可能性が示唆されたことで、判決の2年後には、通勤費、転勤費、研修費、資格取得費及び単身赴任者帰宅旅費について、一定

の手続きによって超過分を控除できる「特定支出控除制度」が導入された。

- 19) 「租税」以外にも強制的に徴収される金銭が存在する。例えば、専売品の価格、営業許可に対する手数料、郵便・郵便貯金・郵便為替などの料金等がある。これらは、国会の議決が必要ないのだろうか。一般には、租税法主義の原則の趣旨から、国会の議決が必要であると解されている。ただし、上記の手数料等を憲法83条との関係で「国会の議決」を要するとしても、憲法84条の「租税」に含めて解するのは妥当ではない。なぜならば、租税は、特別の給付に対する反対給付の性質をもたないからである。例えば、国民健康保険の保険料は、保険給付を受けることに対する反対給付として徴収されるものであるので、憲法84条は直接に適用されない(最高裁判所・大法院判決, 平成18年3月1日)。
- 20) Edwin Robert Anderson Seligman は、1921年に租税の本質を次のように述べている。彼は、「文明の発達していない社会において、自発的な贈り物(voluntary offerings)が最初の公費の負担金(common contributions)の形態」であり、「社会が進歩するに伴って最初は自由に寄付されていたものが、道義的義務(moral obligation)の観念に駆られて個人々が支払うようになるが、人間性のもつ弱さや様々な利益を前にすると、義務の観念だけでは十分な歳入が確保できなくなったために、徐々に道義的義務が法的義務(legal obligation)となり、結果、自発的な贈り物が強制的負担金(compulsory contributions)となった」と述べている。
- 21) 共通番号制度は、国民の様々な利便性が向上するというけれども、個人情報の流出や不正使用の恐れがあるという運用段階でのデメリットも払拭できていない。2015(平成27)年6月の新聞等の報道によって、国民年金の基礎番号、生年月日などの個人情報が125万件以上流出したことが明らかになっている。
- 22) この計画では、最終的に行政(官僚)が共通番号という“マスター・キー”を使って、あらゆる国民情報にアクセスできることになる。国民のプライバシーやセキュリティの問題はどのように考えればよいのだろうか。このような問題を研究するためにも、北野の提唱する新財政法学の研究が必要なのではないだろうか。
- 23) 私有財産権の保障は、物理的、経済的な有形の侵害を禁止しているだけでなく、国家権力や地方公共団体権力が、国民や住民の私有財産についての秘密も侵害してはならないという無形の侵害をも禁止しているものである。このことは、これまで憲法学者によって明示的に指摘されてこなかった。

参考文献

John Rowls (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
 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) 『税法学原論 (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) 『五訂版租税法入門』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
 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) 『租税法法律関係論』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
 増田英敏著 (2014) 『リーガルマインド租税法 (第4訂版)』成文堂
 松沢 智 (1997) 『租税手続法』中央経済社
 水野忠恒 (2009) 『租税法 [第4版]』有斐閣
 藪下史郎他訳 (2012) 『ステイグリッツ入門経済学 第4版』東洋経済新報社