

租税法総論 (1)

— 解釈と立法の基礎理論 —

手塚 貴 大

- 一 租税法の基礎
 - (一) 租税法の意義—租税に関する法—
 - (二) 租税法総論の法構造—租税法とその総合性・学際性—
- 二 租税法律関係
 - (一) 租税法律関係の意義
 - (二) 租税法律関係の法構造 (以上、本号)
- 三 租税法の基本原則
 - (一) 平等課税の原則—担税力に合った課税—
 - (二) 租税法律主義—課税要件法定主義、課税要件明確主義、合法性の原則等—
 - (三) 租税法における憲法の役割—財産権保障、生存権保障、手続保障原則等—
- 四 租税法解釈論
 - (一) 文理解釈—厳格な解釈—
 - (二) 租税法と私法—解釈論的意義—
 - (三) 租税回避—その意義、類型、否認—

本稿は、なお粗くはあるが、租税法学に関する基本的部分である租税法の意義、基本構造、基本原則、租税法解釈論等に関する箇所、換言すれば、租税法総論に関する検討を行い、それをできるだけ平易に、概括的に論述することを目的とする。これはまた同時に後日本格的体系論を叙述するための準備作業としての意味を持つ。この作業は、現在の学説・判例の現状を参照しつつ行われる。その上で租税法総論に関する体系的な理論的枠組みが提示できるように努める。租税法総論においては、当然に解釈論的検討が中心になるだろうが、租税法という法領域の性質上、政策論にも踏み込むことに努めようとする。また、本稿は多くの先行業績の成果に立脚していることは言うまでもないが、都合上および本稿の性質上脚注については一切省略することと

させていただき、この点につきご容赦を賜りたく存ずる次第である。

なお内容に関しては適宜修正の必要が認められることもあろうから、その際には、修正・補足作業を行いつつ別の機会に公表することとしたい。したがって、本稿はあくまでも現段階における仮の素描という性質をも有する。加えて、本稿に続いて、所得税法、法人税法、国際租税法、租税手続法に関する同様の作業を行い、適時に公表していくこととしたい。

一 租税法の基礎

（一） 租税法の意義—租税に関する法—

1 租税と法

（1） 租税法の存在意義

租税法とは租税に関する法である。すなわち、租税に関連する事象について法を当てはめ、それによる規律に服さしめることを意味する。何故、租税に法が必要であるのか。それは国家の課税権力の行使と関係がある。国家の権力は、私人にとって事実上も、法的にも強力である。例えば、司法権力が私人に行使されることは、当該私人の身体的自由の喪失をもたらす。これと同じように、課税権力の行使は、納税者の財産権に対する侵害を意味する。所得税を例にとれば、納税者の経済活動の成果である所得について課税が及べば、その一部が強制的に国庫に収奪される。その分当該納税者は自ら自由に処分できる所得が減少し、日常生活の水準はある程度低下する。こうしたことが何らの法の枠組みに服さず行われることを想像してみれば、租税法の重要性は差し当たり理解できよう。租税法がなければ納税者の財産は、最早私有財産ではありえず、国家が自由に処分できる国有財産の様相すら呈すると言えよう。そこで国家の課税権力に規制をかける法が必要になってくるのである。

また、視点を変えると、租税法については、日常生活にも密接に関係している。所得税、消費税といった言葉はよく耳にする。社会人は自らの生活を営むために労働、投資等を行う。その形態の選択可能性は幅広い。それは広くは経済活動であるとまとめることはできよう。すなわち、そうした経済活動を通じて、私人は生活遂行の経済的基盤を得るのである。そのことは私人に憲法上経済的自由権が与えられていることの帰結であるとも言える。そうした中で、例えば、自らが勤務先から得た給与には所得税がかかり、それを財・サービスの購入に使った場合には、消費税の負担を負うことになる。さらには、給与は課税方式としての源泉徴収が適用され、給与の受給者は所得税が天引きされた後の残額を受領する、というように日常的によく見聞する事情がある。その他にも、私人が会社に勤務した場合には、当該会社は法人税を納付しているわけである。このようにほんの僅かな設例だけでも、私人の周囲には租税や租税法の存在が至るところに見られるのである。

このように、我々の日常生活においては、租税や租税法の存在を無視するわけにはいかない。さらに、国家の課税権が行使されることは、我々に前叙の如く大きな影響を与える。課税は前叙の如く財産権の制約に当たり、その結果、経済的合理性に基づけば、経済活動は税引き後の手元に残る利益を着眼して行われざるをえない。現実の世界には経済活動の類型は無数にあると言ってよいが、その中で経済活動の類型に応じて課税後の手元に残る経済的利益が異なる場合もあるかもしれない。そうすると、納税者はできるだけ課税後に経済的利益ができるだけ手元に多く残る経済活動を選択するであろう。またそもそも納税者にとって経済活動は原則的に自由に選択できるため、納税者は自らに課される税負担を極力少なくしようとする動機を持つであろう。このように、課税の根拠となる租税法は我々の行動に大きな影響を与えるものである。この点でも租税法の我々にとっての重要性は認めなければならないであろう。

したがって、繰り返すが、以上のような我々に対して大きな影響をもたら

す国家の課税権に枠をはめるのが租税法である。但し、課税とは納税者に対して侵害的国家作用であるが、租税は現代国家においては必要不可欠な存在である。すなわち、現代国家は自ら国富を生み出す生産手段を有さず、その結果国富を自ら生み出すことはできない。しかし、それでは積極国家・福祉国家の様相を呈する現代国家としての役割である、国民に対する質量ともに豊かな公共サービスを提供するという作用を営むことはできない。そうした国家活動の経済的原資につき租税で以て調達をするわけである。この点、租税は必要不可欠であるほど重要であるが、その調達の仕方に法による拘束を設けて、それを適正化するということがもまた必要になる。さもなくば、国家は無制限に租税を課することをを行うかもしれない。

（2） 租税の根拠—利益説および義務説—

伝統的には、何故租税が課されるかという問いについては、利益説および義務説が提唱された。まず、利益説は、端的には、納税者が享受する公共サービスについて、その利益を受ける程度にその対価として納税をしなければならないという立場である。財政学の整理によると、これは、国家の成立を私人の契約に拠ると考え、その上でその費用を私人が国家から受ける利益に対応する形で負担するという立場を基にする。これはいわゆる社会契約説に基づきつつ、さらにはあらゆるものを商品化し貨幣で評価する資本主義勃興期における典型的立論であるともされる。次に、同じく財政学の整理によると、義務説は、国家が人間にとって非常に重要な存在で、つまりは家父長的存在であるとしつつ、その上でそうした不可欠な存在である国家をその個別構成員である人間が支えるのは当然であると立論するという。これは、いわゆる国家有機体説をベースに、後進資本主義国ドイツが、国力増強に係る国家の役割を重く見て、租税をその財政的裏付けとして位置づけたことに拠るとされる。

いずれの立場も、租税の根拠を論証することについては、現代的視点から見ると、不足がある。まず利益説については、例えば、国家から受ける利益

を個別納税者ごとに識別し、それに応じて課税することは現実的でない。またこれは担税力に応じた課税という要請を充足しないことにも繋がる。義務説については、その前提とする国家像は現代的ではない。加えて両説に妥当することではあるが、その提唱された時代背景が現在とは異なる。したがって、現在の視点から、租税の根拠を両説のいずれか一方に求めることは適当ではないと思われる。尤も、租税については、利益説に与しないとしても、国家が提供する公共サービスに係る対価という性格はまったく失われるわけではないし、同じく義務説に与しないとしても、法律上納税の義務はある。以上のように考えると、利益説および義務説の成立した経緯はともかく、その意味内容自体はなお一定程度現代的意義を有すると理解することもできるかもしれない。

そこで、伝統的な利益説および義務説をベースにそれを敷衍させた租税の意義を新たに見出すこともできなくはない。ここで前叙の現代国家の機能・役割、さらにはその中における租税の役割・機能に立ち返る必要があるだろう。すなわち、租税とは経済活動を行わない国家にとって残された重要な収入獲得手段であり、わが国のような現代的福祉国家が目下のような広範な役割を担い、国民に対して質量ともに高度・大量である公共サービスを提供するためには多くの税収が必要となっている。租税はそのための手段であると見ることができる。したがって、租税は現代国家が行う活動のために不可欠のものであり、その国家活動の受益者である納税者がその能力に応じて負担すべきものであることになる。以上のような現代的視点から見れば、国家像を起点に、現実の現象に沿いつつ、租税の根拠を一層適切に認識することができるであろう。このように考えると、差し当たってむしろ重要であることは、租税について如何にして各国民にその負担を分配していくか、ということであろう。

2 課税権—国家、地方公共団体、そして国際課税—

国家は統治団体として課税権を持っている。課税権は前叙のような納税者

の資産に対して有する影響は極めて大きい。したがって、そこに前叙の如く法の規制をかける必要が生じる。それ故、租税法が必要であったが、国家の課税権は我々にとって有害なわけでは決してない。現代国家の役割を想定すると容易にそれは理解できる。加えて、地方公共団体も独自の課税権を有している。但し、そこには一定の限界があり、それは地方税法による規制である。具体的には、地方公共団体は原則として地方税法という国法に規定されている税目のみを条例を以て課税することができる。地方税法では税目のみではなく、当該税目の課税要件も予め規定している。この点で地方公共団体の課税権は、国の課税権と比較して限定的である。このような限定が課されている根拠はどこにあるのか。その回答に係る鍵概念の一つとしてナショナルミニマムを挙げる事が出来よう。地方公共団体も国と同じように統治団体ではあるが、あくまで国の中にある。一つの国の中で地方公共団体がまったくのフリーハンドで課税を行えば、税収に偏りが生じ、その結果提供される公共サービスの質量が一国内で相当程度に異なることになる。さらには、地方公共団体の間で住民の移動が生じ、そうした質量の差がさらに広がるおそれもある。こうした事態は必ずしも望ましいものではあるまい。そこで地方公共団体間でのそうした事態を避けるべく、法律を通じた地方における課税権の限定は正当化されると考えられる。このように地方税法は枠法としての機能を有するのである。さらに、判例においても、地方税法の改正により、税収を獲得できる重要な税目から税収が獲得できなくなったとして、国に対する訴訟が提起された事案において、地方公共団体の課税権に係る国との関係での独自性が問題となったものがある。そこでは、「憲法九二条は、「地方公共団体の組織及び運営に関する事項は、地方自治の本旨に基いて、法律でこれを定める。」と規定するが、これは憲法がその実現すべき理想の一つとして掲げる民主主義を徹底するために、地方公共団体に関する一般的な原則として、凡そ地方公共団体とされたものは、国から多少とも独立した地位を有し、その地域の公共事務はその住民の意思に基づいて自主的に行われるべ

きであるという政治理念を表明したものと解せられる。すなわち、地方公共団体の組織及び運営に関する事項を定める法律は、右の意味で地方公共団体の自治権を保障するものでなければならない。そして地方公共団体がその住民に対し、国から一応独立の統治権を有するものである以上、事務の遂行を実効あらしめるためには、その財政運営についてのいわゆる自主財政権ひいては財源確保の手段としての課税権もこれを憲法は認めているものというべきである。」が、「憲法九四条、基本的には九二条によつて認められる自治権がいかなる内容を有するかについては、憲法自体から窺い知ることはできない。そもそも憲法は地方自治の制度を制度として保障しているのであつて、現に採られているあるいは採らるべき地方自治制を具体的に保障しているものではなく、現に地方公共団体とされた団体が有すべき自治権についても、憲法上は、その範囲は必ずしも分明とはいいがたく、その内容も一義的に定まつているといいがたいのであつて、その具体化は憲法全体の精神に照らしたうえでの立法者の決定に委ねられているものと解せざるをえない。このことは、自治権の要素としての課税権の内容においても同断であり、憲法上地方公共団体に認められる課税権は、地方公共団体とされるもの一般に対し抽象的に認められた租税の賦課、徴収の権能であつて、憲法は特定の地方公共団体に具体的税目についての課税権を認めたものではない。税源をどこに求めるか、ある税目を国税とするか地方税とするか、地方税とした場合に市町村税とするか都道府県税とするか、課税客体、課税標準、税率等の内容をいかに定めるか等については、憲法自体から結論を導き出すことはできず、その具体化は法律（ないしそれ以下の法令）の規定に待たざるをえない。」（福岡地判昭和 55 年 6 月 5 日）とされたのであった。さらには、最高裁でも「普通地方公共団体は、地方自治の本旨に従い、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するものであり（憲法 92 条、94 条）、その本旨に従ってこれらを行うためにはその財源を自ら調達する権能を有することが必要であることからすると、普通地方公共団体は、地方自治の不可

欠の要素として、その区域内における当該普通地方公共団体の役務の提供等を受ける個人又は法人に対して国とは別途に課税権の主体となることが憲法上予定されているものと解される。しかるところ、憲法は、普通地方公共団体の課税権の具体的内容について規定しておらず、普通地方公共団体の組織及び運営に関する事項は法律でこれを定めるものとし（92条）、普通地方公共団体は法律の範囲内で条例を制定することができるものとしていること（94条）、さらに、租税の賦課については国民の税負担全体の程度や国と地方の間ないし普通地方公共団体相互間の財源の配分等の観点からの調整が必要であることに照らせば、普通地方公共団体が課することができる租税の税目、課税客体、課税標準、税率その他の事項については、憲法上、租税法律主義（84条）の原則の下で、法律において地方自治の本旨を踏まえてその準則を定めることが予定されており、これらの事項について法律において準則が定められた場合には、普通地方公共団体の課税権は、これに従ってその範囲内で行使されなければならない。」（最判平成25年3月21日判例時報2193号3頁）という判決がある。以上を要するに、地方公共団体は独自に課税権を有してはいるが、それはあくまでもなお抽象的な段階にあるのであって、個別具体の課税権を行使する、つまり具体的な税目を課税するためには、法律による具体化が必要であって、その段階に至り課税権は具体化するということになる。

尤も、地方公共団体の課税権が地方税法上の規定税目についてのみ行使可能であるわけではない。法定外税の可能性がそれである。これは、これは一定の要件を充足する場合に、地方税法に規定されていない税目を独自に課税することができる。

また、課税権については、以上のような国内的側面のみではなく、国際的側面についても問題となる。国家はそれぞれ主権を有しており、それは最高独立性という概念を以て説明されるように、外国との関係で無制限である。したがって、国家は主権を有することに伴い国家に認められる課税権も外国

との関係で無制限に行使することができる。しかし、そこには一定のルールがある。例えば、わが国の課税権が無制限に及ぶのは、所得税を例として言えば、わが国に生活の本拠を有する納税者の稼得する所得である。すなわち、そうした納税者はわが国と密接な関係があり、わが国に生活の本拠を置き、相応の公共サービスを享受することを通じて、その結果世界中で経済活動を行うわけである。そうした納税者を居住者と呼び、居住者の所得にはそれが世界中の如何なる場所で稼得されたかを問わず、わが国の課税権が及ぶことになる。これは全世界所得課税の原則という。逆に、わが国の課税権に限定が付されるのは、わが国とそうした関係を持たない非居住者とされる納税者であり、その所得は日本に源泉を有するときだけわが国の課税権が及ぶ。その他にも、租税条約が締結され、国家の課税権が相互の互譲を通じて制限しあっている。

この租税条約と国内法との関係も問題となりうる。日本にとっては租税条約の締結による二重課税の排除、それを通じた国際投資の促進も重要であるが、税収確保もまた重要である。そのため、わが国の法人が子会社を通じて海外において所得を稼得したが、わが国にそれが流入しないことにより、わが国が本来確保できる税収を確保できない場合がある。特に、国外の軽課税国の子会社に内部留保をすることにより、わが国の課税を免れることがありうる。その場合にはわが国の課税権を確保する手段を国内法上配備することもありうる。具体的には、前叙の如く一定の要件を充足する国外の子会社に内部留保された所得をその親会社のもとで合算課税することがありうる。これがタックス・ヘイブン対策税制であり、国内法で定めるこの税制と租税条約との関係が問題となりうる。この点、最判平成 21 年 10 月 29 日判例時報 2061 号 27 頁は、「一般に、自国における税負担の公平性や中立性に有害な影響をもたらす可能性のある他国の制度に対抗する手段として、いわゆるタックス・ヘイブン対策税制を設けることは、国家主権の中核に属する課税権の内容に含まれるものと解される。したがって、租税条約その他の国際約束等

によってこのような税制を設ける我が国の権能が制約されるのは、当該国際約束におけるその旨の明文規定その他の十分な解釈上の根拠が存する場合でなければならないと解すべきである。」とし、「各締約国の課税権を調整し、国際的二重課税を回避しようとする日星租税条約の趣旨目的にかんがみると、その趣旨目的に明らかに反するような合理性を欠く課税制度は、日星租税条約の条項に直接違反しないとしても、実質的に同条約に違反するものとして、その効力を問題とする余地がないではない」と述べる。その上で、判決は「我が国のタックス・ハイブン対策税制は、特定外国子会社等に所得を留保して我が国の税負担を免れることとなる内国法人に対しては当該所得を当該内国法人の所得に合算して課税することによって税負担の公平性を追求しつつ、特定外国子会社等の事業活動に経済合理性が認められる場合を適用除外とし、かつ、それが適用される場合であっても所定の方法による外国法人税額の控除を認めるなど、全体として合理性のある制度ということが出来る。そうすると、我が国のタックス・ハイブン対策税制は、シンガポールの課税権や同国との間の国際取引を不当に阻害し、ひいては日星租税条約の趣旨目的に反するようなものということもできない。」とした。以上のように、国内法上の制度は、租税条約の文言・趣旨目的との関係でその妥当性が問われるわけである。これと同様の判断を示す、最判平成 21 年 12 月 4 日判例時報 2068 号 34 頁もある。

3 租税の意義

ここでそうした日常的感觉を離れて、租税を租税法の観点から正確に定義することにしたい。最高裁は、次のように租税を定義する。曰く「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なく、その経費に充てるための資金を調達する目的をもつて、一定の要件に該当するすべての者に課する金銭給付である」（最判昭和 60 年 3 月 27 日判例時報 1149 号 30 頁）と。この租税の意義をいくつかに分けて検討することにしよう。租税は国家が私人に対して課税権に基づいて課するものであるという

点で、仮に私人が租税を納付することにより公共サービスの提供を受けられるとしても、国家の課税権が発動されるという点で、租税の納付は対等な当事者間の関係が想定される市場における財・サービスの需要・供給関係に基づく取引とは大いに異なる。さらに、特別の給付に対する反対給付ではないという点でそのことはさらに明確になる。すなわち、自らが納付した租税と同額・同価値の公共サービスの供給・享受はありえないということになる。そして、この点でも、市場経済における需要者と供給者との関係とは異なる。法律に基づいて強制的であって、自らの納付した租税と、国家から提供を受ける公共サービスとは一対一で対応しない。これは後に述べる租税の機能の多様性と関係すると思われる。つまり、詳細は後に述べるが、租税は市場におけるような単なる財・サービスに係る交換手段ではないということである。

以上のように、租税が市場における財・サービスとの交換手段ではないことは、税収獲得に尽きることのない、所得再分配等も含めた、次に述べるような租税の機能に係る多様性に繋がっていくものと思われる。さらには、ここで目的非拘束の原則にも触れておくべきであろう。目的非拘束の原則とは端的に租税は予め特定の支出目的を有さず、その都度望ましい支出先が決定されていくことを指す。いわば租税法と財政法との分離である。これも租税が公共サービスの単なる対価ではないことに整合する。そもそも財政という国家作用は裁量的判断可能性をその特徴的屬性としているのであり、その都度必要性の高い支出を選択して決定を行っている。したがって、租税を公共サービスと一対一の対応関係で結び付けることは、現実の財政政策により納税者が必ずしも望まない公共サービスが（集中的に）提供されるということが財政の特徴的屬性であるために、そうした財政の本質と整合しない。現代国家は積極国家・福祉国家化している以上、国民は国家の提供する質量ともに充実した公共サービスの提供を、日常生活の基盤とするのであり（こうした公共サービスの提供は財政の裁量性に基づく計画性により可能となろう）、財政から裁量的判断可能性が奪われると、現代国家における財政に対する期

待は果たされることができなくなる。このように前叙の租税の意義は財政法・財政政策との整合性も見られるのである。

なお、租税の意義であるが、これは租税法律主義の射程範囲にも関係している。租税類似の公的金融債務はいくつかあり、これに果たして租税法律主義が適用されるか否か、またはどの程度適用されるかは、別の問題として存在するのである。

4 租税の機能

以上のように、租税は公共サービスに係る単なる交換手段ではなく、それに尽きない。それ故そうした租税の特殊性はまさに公共サービスの純然たる対価以上の様々な機能を持つことになる。その点について租税の機能として如何なるものが認められているのか具体的に見ておこう。ここで租税の機能として大まかには税収獲得機能、景気調整機能、所得再分配機能、公共政策実現機能という次の4つが認められるように思われる。

(1) 税収獲得機能

現代国家は、自ら国富を生み出すための経済活動を行うことはない。したがって、租税がなければその経済的原資を欠くため、国家として活動できない。これを以て現代国家は租税国家であると言われるのである。また、これは、わが国の公法学でしばしば言及されるところの福祉国家、社会国家という概念が示すように、国家の提供する公共サービスの質・量の拡大に関係する。すなわち、前叙のごとく、国家は国富を自ら生み出すことはできないのであるが、今日のような公共サービスを提供するためには経済的原資が必要であって、それを得るために国家は私人の経済活動の成果に課税を行うことによって、それを獲得するのである。

(2) 景気調整機能

これは景気の過熱・後退に際して、増減税を通じて可処分所得に影響を与え、前者の場合には増税、後者の場合には減税となることによって、景気の不安定化を防止することができる機能を指す。所得税を参照して説明すれば、

所得税法は累進税率を採用しているため、所得が増加する景気の過熱期には、それに伴い適用税率も高くなるため、課税後の可処分所得は相当程度減少することがある。景気の後退期にはこの逆が生じる。これはいわゆるビルトインスタビライザーである。また、景気の過熱期には消費を抑制するために、可処分所得を減少させるべく、所得税増税が行われる。逆に、景気後退期には可処分所得を増加させるべく、所得税減税が行われることも行われる。

(3) 所得再分配機能

これは、納税者間に認められる所得格差を是正するため、高所得者に対しては低所得者に比し一層高い課税を行い、それ基に低所得者に対して公共サービスを提供することを通じて、ある程度所得格差を是正することを指す。近代国家の成立以降、一時的にその精神を尊重し、自由国家・警察国家の時代があった。すなわち、国家はできるだけ個人の領域に介入すべきではなく、国防、外交、警察等の限定された役割のみを負うべきであるとされたのである。国家と個人との関係を考えた場合、近代法の成立に至るまで、個人は国家の統治の客体に過ぎず、重税および過酷な兵役に苦しめられてきた。したがって、近代国家の成立間もない時期においては、国家の役割をかように観念することは当然であったかもしれない。そして、国民に認められた人権のうち、経済的自由権の行使の結果、資本の蓄積が生じ、産業革命も伴った結果、社会階層が資本家階級、労働者階級という形で二分化される事態が生じた。これは近代法の本質とは相いれない。何故なら、近代法は国家の前に平等である人間像を想定していたにも拘わらず、ここに新たな不平等が生じているからである。そこで経済力に基づく社会階層の二極分化を解消すべく、国家が労働者階級に対する公共サービスの提供を行う必要が生じたのである。こうして国家はその役割を拡大させ、社会国家・福祉国家への途を歩むこととなった。これにより現代において国家の提供する公共サービスの質・量は高度化・拡大化の様相を呈している。その際、租税は前叙のような高所得者と低所得者との間の所得格差を是正する役割を負っているわけである。

このように、所得再分配は現代国家の租税法にとって極めて重要であるが、そのための具体的な制度としては、所得税を例とすれば累進税率がある。すなわち、累進税率は高所得者ほど適用税率が高くなり、その結果自己の所得の高額部分が一層多く国家に吸い上げられることになって、それを経済的基盤として中低所得者に公共サービスの提供を行うことにより還元するのである。

（4） 公共政策実現機能

これは、ある特定の政策目的を実現する際に、具体的には、納税者に対する税負担を上げたり、下げたりすることによって、納税者に特定の行動を採るようにインセンティブを与えるというやり方で以て租税を投入することを指す。これは租税特別措置として総称され、具体的には税負担を上げる租税重課措置および引下げる租税軽課措置に識別される。これらは法律上一定の要件に該当する場合にはいずれも他の納税者と比べて負うことになる税負担が異なり、この点税負担の平等という基本原則と相容れないため、それに関する正当化が行われなければならない。例えば、租税重課措置である場合には、政策目的の正当性および当該税負担の重課措置が政策目的実現との関係で必要最小限度のものであるか否か、という正当化の基準がありえよう。さらに租税軽課措置についても、凡そ同様のことが言えよう。租税特別措置が前叙のように平等原則との関係で問題を持ちうるものであることを直視すれば、それができるだけ投入されないことが税制のあり方として望ましいということは容易に見て取れる。ここで問題であるのは、論理的にはこうした帰結に与するとしても、現実には租税軽課措置としての租税特別措置の改廃は困難であるという点である。例えば、法人に対する租税軽課措置は既得権化することによって改廃の難しさを知られている。租税軽課措置を一度導入したら納税者に不利な税制改正は難しいのである。これは、法人の持つ政策過程へのアクセス可能性、その際に種々の手段を用いてプレッシャー活動を展開することができることに拠るものであるならば、それは租税法の政

治性を示すものと言ってよい。すなわち、ここでは、政治が税制の基本原則・理論を凌駕する状況が生じており、これに対応する一層強固な理論・制度構築が試みられる必要性が認められるのである。

この点、租税特別措置透明化法の適用は注目に値する。『平成 22 年度税制改正大綱』においては、「租税特別措置の抜本的な見直しを進めるに当たり問題となるのが、現行の租税特別措置の中に、その適用実績の把握や効果の検証が十分なされていないものが少なからずあることです。租税特別措置は、特定の者に税負担の軽減という経済的な利益を与えるという意味で補助金と同じ機能を果たすものであり、外国では「租税歳出」とも呼ばれています。こうした租税特別措置がどのように利用され、どのような効果を生じているかは、補助金と併せて、透明でなければなりません。このため、租税特別措置の適用実態を明らかにし、その効果を検証できる仕組みとして、来年の通常国会において「租特透明化法（仮称）」の制定を目指します。租特透明化法（仮称）では、法人税関係の租税特別措置について提出を求める「適用額明細書」を集計するなどの方法により租税特別措置の適用実態調査を行い、その結果を国会へ報告することなどを定めます……。なお、法施行後の状況を踏まえ、国会への報告のあり方等について必要な見直しを検討します。」とされている。

また租税特別措置のあり方として、財政再建は求められる状況下では、できるだけ租税特別措置の増殖を防ぐという原則論を挙げるのみでは不十分で、さらにある程度技術的な議論をしておく必要がある。というのも、租税特別措置の配備が不可欠である場合もあるところ、その際には政策目的の実現の確実性が求められるからである。問題は、如何にして租税特別措置の実効性を高めるか、という点である。これは、結果として税収の不合理な形での喪失が回避されることにも繋がる。この点、租税特別措置の配備がなされた時点において、その適用要件が緩い場合には、当該租税特別措置が政策目的の実現に資さないときに、無意味な税収の喪失が生じうる。そこで、租税

特別措置の配備当初には適用要件を厳格化し、その上で、適用事例を見極め、政策効果の獲得が相当程度に期待できる場合には、税制改正を通じて適用要件の漸次的緩和を行うのが合理的ではないかとも考えられるのである。加えて、法律上義務づけられている取引にそれに係る税負担を緩和するために租税特別措置を適用することもありうる。すなわち、法律上の義務履行に伴い生じる税負担を軽減することにより、法律上の義務履行を補助することになる。例えば、自由民主党／公明党『民間投資活性化等のための税制改正大綱』（平成25年10月1日）においては、「今般の検討においては、国土の強靱化、環境政策、エネルギー政策などの観点から、様々な制度・規制面での環境整備が提示されたが、この中で企業行動を促すとの観点から十分な制度・規制面での対応が行われ、かつ税制を仕組むことが可能な程度に制度が整備されている耐震改修を促進するための法人税等に係る税制を創設する。」とされている。

加えて、租税特別措置については、目下法人に係る特権的なものとして議論がされる傾向にあるが、重要な租税政策論上の問題はほかにもある。その一つの例が環境税である。環境税は凡そ大気中に有害物質を排出する基因となる財の取引価格に課税をすることを通じてそれを高めることによって、そうした財の消費を減らし、それを以て有害物質の排出を抑制するために課される租税である。これは、環境汚染という市場外の事象について、環境汚染をもたらす財の取引という市場内の事象に着目し、その取引価格を上昇させ、その財の消費を抑制することによって結局は環境汚染物質の排出を抑制するという形で外部費用の内部化を行うことを意味する。したがって、環境税は租税を公共政策の実現のために利用する典型例であると言えるであろう。

次に問題となるのはそうした政策税制の制度設計である。これについては、環境税の正当化根拠と密接に関係していると考えられる。すなわち、環境税は環境汚染の防止という容易に支持可能である政策目的を持っているので、できるだけ多く配備すべき優れた税制であるという評価も可能かもしれな

い。しかし、それは租税特別措置としての性質を持つために、平等原則には形式上違反することになる。そこで、租税は法的限界のもとに置かれなければならないので、環境税の正当化を如何なる事情に求めるか、という問題がかねてより議論がなされてきた。さらには、本稿ではあまり詳しく触れないが、環境税を租税、料金、負担金のいずれの形式で配備するかという問題にも付言できる。

さて、環境税の課税根拠を何処に求めるかについてはいくつかの可能性がある。代表例は汚染者負担原則である。これは、環境汚染をもたらす行動を行う納税者は自らその汚染相当分を補償することが必要であるという考え方を背景とする。これは合理的な考え方であって、実際の環境税の制度設計に際しては、環境税の定義に見られたように、環境汚染物質の排出原因となる行為に環境税をかければよい。ところが、環境を利用することに担税力を見出す見解すらある。これは、経済学の議論に立ち返り、担税力の把握を市場から切り離し、主観的欲求の充足にまで遡ることをその理論的背景とするものと理解することができよう。確かに、環境汚染をもたらすという副次的効果を伴いつつも環境を利用するわけであるから、環境利用という事実に着目すれば、まさにかような事実は納税者の欲求を充足するものであろう。加えて、それは経済理論にもその基盤を有するものではある。しかし、担税力を根拠に環境税の課税を行うことは、目下の租税法理論が拠って立つ基本的な構図である“市場における事象に着目する課税”というものとは必ずしも一致せず、その政策税制としての色彩を失わしめ、場合によっては過重な課税を安易に生み出し、結局制度自体の合理性を失わしめることに行き着く危険性がある。とりわけ、環境税は外部不経済を内部化するというように、市場外の事象を市場内に取り込むという基本構造を有しているにも拘わらず、環境汚染を環境の利用と置き換え、そこに欲求の充足を求めることは、租税法理論と必ずしも整合しない立場に立脚しつつ環境税の正当化を市場外にあり続ける事象に求めることになり、いま一つ論理的ではないかもしれない。

また、以上のような公共政策実現機能を租税に承認すること自体には異論はないであろうが、租税を投入する以上そこに一定程度の税収獲得機能は残るべきである。すなわち、税収獲得は副次的目的として政策税制に残ると考えなければ、不必要な税収を国家は獲得することになる。税収獲得という目的がないにも拘わらず、課税という手段が投入されることは、目的と手段との間に相当な関係が最早観念されえないので、これは比例原則に照らして許されないと考えられる。

（二） 租税法総論の法構造—租税法とその総合性・学際性—

1 租税法という法領域の独自性—適正かつ公平な課税を指向する法—

租税法は独自の法領域を形成しており、適正かつ公平な課税を行うためには不可欠の法である。民法は取引の安全、会社法は会社に係る利害関係者の利益調整をその目的としていることと同じである。したがって、租税法はそれ自体一つの体系を形成する法領域であって、その中において妥当する法の内容を具体化し、発展させるのが租税法の役割であると言えるであろう。特に、本稿は租税法総論として租税法の基本原則、租税法の解釈論等をその内容に含ませることとしたが、それらは租税法という法領域に一般的に妥当するものであるため、まさに総論として位置づけるべきものである。したがって、租税法総論は、租税法に係る基礎理論の提供を行うものであり、具体的には、平等課税、租税法律主義を中心に租税法の体系を構築するものであると言えよう。そして、このような総論を前提に、特に、租税法において納税者が負うべき税負担の金額が重要であることを直視すると、租税債務の発生に係る課税要件の解釈および立法を議論すべきであることになる。

2 租税法の隣接法領域・諸科学との関係—総合性と学際性—

確かに、以上のように、租税法は独自の法領域を形成しているが、しかし、隣接法領域との密接な関連性のみでなく、隣接諸科学との密接な関連性も有

する点に少なくとも特徴がある。本稿の検討内容に鑑みれば、差し当たって次のような事項に触れることを以て、租税法の総合性および学際性を示すこととしたい。

(1) 総合性

・租税法と憲法

課税はまさに国家の課税権の行使であるため、国家の公権力の行使による私人の権利・自由に対する制約・侵害を伴うものである。前叙の如く、国家の課税権は歴史的にはそこに制約を見いだせなかった時期もあったので、課税権力の行使に法律という枠組みをはめることが、近代法成立以降の私人の経済的自由権を守るための手段であった。このように、近代法の成立の契機である過酷な兵役と並んだ重税の存在が国家の課税権に枠をはめることを促したのである。

租税法の基本原則は憲法との強い関連性がある。それは憲法上の原則の租税法における適用という意味を持つ。例えば、平等原則も憲法 14 条にその根拠を求めることができようが、租税法も国法体系の一部を構成し、特に、国家の課税権力に関する法として公法としての強い性格を有する以上、憲法が解釈論的にも政策論的にも大きな重要性を有することになる。特に、政策論的意味については、特に、平等原則の首尾一貫的实施という点で重要である。平等原則の他にも、後に述べるように課税権の行使と憲法は密接な関係があり、凡そ国家の課税権が私人の経済的自由権に影響を与え、特にそれは制約的効果をもたらす点に特徴があり、それに如何に限定をかけるかが租税法総論における議論の対象である。

・租税法と行政法

行政法の機能としての私人の権利保護がある。行政法総論は法律による行政の原理をその体系の中心に置き、行政活動を法律の枠内で作用させることを通じて、私人の行政権による権利侵害を防止するという仕組みを持つ。課税権も行政権の一部として認められる以上、こうした思考は租税法律主義と

いう形態で現れる。

そして租税法は従来行政法の一分野であった。いわゆる行政法各論のうち財務行政または税務行政というカテゴリーに当てはめられていた。こうした分類は租税法律関係の理解の仕方にも関わることを原因としていた。すなわち、租税債務は課税庁による行政行為としての性質を有する賦課処分（または査定処分）に基づくので、納税者にとって重要な意味を持つ租税債務の内容が行政による行政行為を通じて決定されるという点で、広く言えば私人の権利義務が公権力の行使たる行為を通じて変動させられるという行政法律関係の特色が見い出されえたのである。これは第二次世界大戦終了以前のわが国における租税債務成立に係る一般的メカニズムであった。

しかし、現在においては、わが国の租税制度のあり方は、これとは異なる。すなわち、租税債務は、納税者について課税要件の充足がある段階で抽象的には成立することになる。そこに課税庁による公権力の行使に当たる行為は介在しない。したがって、租税債務成立のメカニズムが大きく変わったことにより、租税法、租税法律関係に関する見方も大きく変わることとなり、租税法の行政法各論の一分野としての性格は相当程度に弱まった。むしろ行政法から独立し、確固たる独立した法領域を形成するに至っていると言えるであろう。それが課税要件を中心とした租税債務の成立のメカニズムを体系の中心に置いた租税法であると言われる所以である。

ところが、そうした租税法体系の戦前と戦後との間の分断は措くとして、なお行政法は租税法と密接な関係を有している。若干の例を挙げると、租税救済法はその典型例であろう。納税者が課税庁による増額更正処分のような課税処分を争訟で争う場合に、その争訟手続は国税通則法があるにせよ、行政不服審査法、行政事件訴訟を基礎として構築されている。さらには、租税手続においては、行政法総論における行政調査、行政指導に関して議論されるところの知見は無視えない。また、そもそも合法性の原則という課税という作用を厳格に法律の羈束のもとに置くことを要求する法原則も法律による

行政の原理に係る租税法上の一表現であると考えらるべきである。このように一瞥しただけでも租税法と行政法との密接な関係は明らかになる。

・租税法と私法

租税法と私法との関係を考える上で、私法上の取引により生み出された経済的成果に対する国家の課税権の行使があることを念頭に置かなければならない。換言すれば、次に述べるような意味で、“私法の上に租税法は乗っている”わけである。

さて、日々展開されているビジネスの現実を直視すると、決して私法のみを見ればよいわけではない。確かに、私人間で行われる取引自体は、取引の安全等の目的のもと、私法により規律される。ところが、私人の取引の動機に着目すれば、取引が行われるのは自らの経済的利益を出来るだけ多く手元に入れることであって、換言すれば、自らの望む利益が手に入らないと分かれば、取引自体をそもそも行わない。そうした自らの利益に影響を与える要素は複数ありうるが、その中でも租税は最重要事項である。何故なら、取引自体から得られた利益について国庫がその一部を課税を通じて強制的に収納するため、私人の利益を減少させ、その税負担を除いた残存部分が最終的な当事者の手元に残る利益となるからである。このように取引に際して、税負担、租税法を度外視することはおよそありえない。以上の設例により、租税法と私法との関係は密接不可分であることが理解できよう。さらに、この構図は、取引を規律する私法とそれにより生じる税負担に関する規定を配備する租税法との関係を明確化する。すなわち、私的自治の原則により、私法上の法律関係の当事者は、公序良俗等の何らかの制約原理に抵触しない限りは、その法律関係の内容を自由に形成することができるが、そうした私的自治の原則を租税法は差し当たり尊重しなければならない。換言すれば、租税法は私法上の法律関係を原則として前提として課税を行わなければならない。つまりは、私法上の取引を前提とし、それから生み出された経済的成果のみに着目し、それに対して適正かつ公平な課税を行うのが課税権を規律する租税法で

あって、私法上の取引を規律する私法の領域にまで租税法が侵入する、つまりは租税法の観点から納税者の選択した私法上の法律関係に変更を加えたり、それとは異なる法律関係を措定することは許されない。さもなくば、法的安定性・予測可能性が害されよう。

こうした構造面での理解は当然のこと、租税法と私法との関係は租税法解釈論の根本問題を構成する。租税法は私法が規律する取引の成果に対して課税を行うための法であるが、後にも触れるように、納税者が本来ならば選択するはずの取引を行わないで、それとは異なる異常な、通常であれば選択しない取引形式を用いて、本来可能である課税が行われえず、国家が税収を喪失する場合がある。これは、そうした事象を租税法の観点からどのように評価し、如何なる対応をすべきか、という租税回避行為とその否認のあり方という重要な問題に繋がっていく。さらには、租税法の条文に用いられている文言が私法において用いられている場合、それをどのように解釈するか、という問題もある。このようないくつかの問題は、前叙のごとく租税法が私法を前提とするがゆえに生ずるものである。

(2) 学際性

・経済学との関連性

租税法と経済学との関係については、その関連性は色濃く、租税法理論の形成に多くの影響を与えていると言えるであろう。それは次のような議論からも見てとれるであろう。いくつか設例を挙げておこう。まず、所得概念論である。わが国の所得税法のベースとなっている包括的所得概念であるが、これは財政学上の議論をその出発点としている。すなわち、所得税は、その採用時の18世紀末に制限的所得概念から出発したわけであるが、包括的所得概念に至る過程において、所得概念論の形成に大きな影響を与えたのは財政学者・経済学者であった。財政学の整理によると、それは以下ようになる。制限的所得概念については、当時のいわゆる周期説をベースとし、戦争の財源調達に資する所得税の導入の背景となった。ところがそれは所得再分

配を可能とするものではなかったため、所得源泉如何に関わりなく所得概念を包括的に把握し、税金を多く獲得する立場が包括的所得概念として主張された。これはドイツ財政学におけるワグナーの応能説に基づく義務説にその背景を持つのであるという。すなわち、ワグナーは国家有機体説を前提に後進国資本主義国ドイツをイギリスという先進資本主義国に対抗するものにするという意図のもと、国家の役割を重視し、多くの税金の獲得を可能としつつ、国民経済全体の調和をもたらすべく、低所得者への税負担軽減および累進税率の採用という担税力を基準とした所得税制の設計を念頭に置いていたという。

なお、所得概念はそもそも経済学的には、個人の主観的欲求の充足（満足）、すなわち効用に求められるとされた。すなわち、そこでは、金銭または金銭的価値を持つ現物のみを所得と捉えるのではなく、レジャー等により得られる私的生活の様々な局面における主観的満足をも効用を増加させるものとして所得であると考えるのであるが、そうした主観的満足は客観的に計測することが性質上難しく、それでは実定法上適正かつ公平な課税は期しえない。そこで、そうした経済学上の議論を実定法上の制度として再構成することにより、原則として、前叙の金銭および金銭的価値を持つ現物に実定法上の所得概念を限定したわけである。このように、租税法上所得概念論の淵源は経済学に求められるのである。

さらには従前の取得型所得概念を超え、消費型所得概念に至るわけであるけれども、この消費型所得概念の背景には、人は所得を稼得した後、それを消費または貯蓄に充てるわけだが、貯蓄についてもライフサイクルを長いスパンに観れば、いずれ取り崩されて消費に充てられるという点で生涯所得は凡そ消費であること、生涯所得は同じであっても稼得期間の長短に応じて累進税率の適用により税負担が納税者間で異なりうること、貯蓄は課税済み所得についてなされるため、将来消費は現在消費に比べて不利に扱われる等の理由がある。

次に、二元的所得税である。これは周知のように所得分類を大きく勤労所得および投資所得に分け、前者には累進課税、後者にはそれよりも低い比例課税を行う、というものである。これは経済のグローバル化が所得税制に大きな影響を与えたために生み出されたものであるが、これを支える経済理論としてはいわゆる弾力性がある。すなわち、所得に課税を行うことにより、経済活動の海外逃避が生じ、その結果どの程度税収が失われるか、という税収弾力性である。そこで先の所得分類によれば、勤労所得については、その性質上労働者には移動可能性が少ないので、税負担が重くなっても課税の税収弾力性は低くなる。逆に、投資所得については、性質上移動可能性が高いので、税負担を重くすれば、資本逃避が生じ税収は失われ、税収弾力性は高くなる。このように、課税が納税者の行動にできるだけ影響を及ぼさない税制の設計も求められるわけであり、これは同時に中立性が問題となっていると言えよう。加えて、この中立性は、目下法原則の一部と考えられるが、そもそも経済学にその淵源を持つものである。これも財政学の議論によれば、国家が20世紀の世界大戦および戦後の福祉国家化を進めたことにより、市場経済への介入が過度であったことの反省から提唱されるようになったとされる。

さらに、公共選択論を通じた租税法の政策過程論にも触れておこう。これは、納税者である国民の政治的見解が政治的決定の場に十分反映されていないことを議論の前提とする。そして、その前提は選挙の機能不全であり、換言すれば、政策過程においてプレッシャー活動を行う者が実効的に自己の利益を追求できる立場にいるのである。ところが、これではそうした活動が不可能である者にとっては自己の政治的見解が政策過程に反映され難い状況が生じる。これにより納税者間で公共サービスからの受益と税負担との歪みが生じるという。そこで、かような活動を行う者は高所得者である傾向に着目し、租税制度自体に（一部のプレッシャー活動の効果を失わしめるという）政治統制機能、（提供される公共サービスの選別に係る）納税者の選好表明

機能を持たせることが企図されるのである。そうした機能を持つ租税制度の具体像の一例として累進性を持つ所得税制を挙げることができる。

最後に、行動経済学・制度の経済学との関係にも触れるべきであろう。例えば、税制の簡素化と複雑化の関係につき議論される。具体的には、税制の複雑性が租税回避の促進に与える影響があるか否かであるが、人間の行動原理の中には複雑であるため情報を十分に整理できないため既存のルールの中で租税回避行動を採らない可能性も指摘される一方で、やはり税制の間隙をつくという動機づけが働く可能性も指摘される。このように、制度が納税者の行動に与える影響を解明する必要性も行動経済学により明らかになる。また、税制簡素化の租税政策上持つ意義であるけれども、税制簡素化が実現しない根拠として個別利益が税制に反映され、またそれが選挙での近視眼的支持獲得策によっていることが示される。換言すれば、税制簡素化が租税制度の公平性を獲得するための重要な、追求すべき目的であることが論証されるわけである。これは種々の制度が租税制度に与える影響を明らかにし、望ましい税制改革の態様を示唆する議論であろう。

以上のように、若干の設例を見ただけでも、経済学の知見は租税法、特に租税政策論において重要な示唆を提供すると言えるであろう。

・会計学との関連性

租税法における会計学の影響は、典型的には法人税法における課税所得計算に求められる。すなわち、法人税法は、いわゆる公正処理基準を用いて計算された法人の収益および費用につき、適正かつ公平な法人税課税という目的のもと、それらに修正を行うという位置づけを有する。そこで、法人税の課税所得計算に際しては、公正処理基準の参照が非常に重要であるけれども、それは企業会計原則をはじめとして、一般に公正妥当と認められた会計処理の基準という一群の規範を構成する。それらには法令の性質を有するものもあれば、そうではなく企業会計基準委員会等の公表する基準等も含まれる。そうした法令の性質を持たないものであっても、法人が行う会計処理に規範

的影響を及ぼし、例えば、時価主義の導入、前期損益修正の否定等をはじめとして、その内容の改正があれば法人税の課税所得計算にも大きな影響を与えうるものである。したがって、租税法は会計学の理論・制度の動向からも大きな影響を受けるものである。

（3） 租税法に係る総合性と学際性がもたらすもの

租税法の特徴的属性としての総合性および学際性は租税法に何をもたらすのか。憲法および行政法については、租税法律主義の意義、さらに租税法律主義に係る解釈論的諸問題に解答を与える基盤を提供する。特に行政法は租税手続法・租税争訟法のあり方および解釈について重要な制度的・理論的基盤を提供する。私法については、租税法と私法との関係に基づいて、租税法解釈のあり方を規定するであろう。また以上のいずれも課税要件のあり方に関係する。さらに経済学については、所得概念論のベースを提供し、それを租税法は行政実行可能性等の独自の視点から再構成し、租税法上の所得概念論を構築している。さらに弾力性の概念は二元的所得税を導出するという形で所得税改革に大きな影響を及ぼしている。会計学については、法人税の課税所得計算のあり方につき規範的拘束力を及ぼしている。

こうした状況は、租税法が関連法領域および隣接諸科学によりその内容がある程度規定されることを意味している。租税法総論はこのように関連法領域および隣接諸科学に規定されつつ、それを咀嚼・修正した上で独自の理論構築を指向すべき構造を有するものであると言えるであろう。具体的には、その一つのあり方として、特に経済学等の隣接諸科学の知見を法的に再構成し、いずれかの法原則の意味内容として位置づけることがなされる。中立性は既に法原則と考えられていると言えるであろうし、所得概念の変遷に関しては、特に消費型所得概念につき、従前の各課税期間の平等というアスペクトが、生涯レベルでの平等にまで拡張されているのである。行政実行可能性との兼ね合いでそれは純化された形態で所得税法において実現されていないが、いわゆる Hybrid 型所得税という形態で部分的な実現をみている。このよ

うに、租税法の制度設計は、種々の現実的制約という与件のもとでなされる経済学等の知見を容れた法原則の実現過程であるということもできよう。

二 租税法律関係

(一) 租税法律関係の意義

1 租税法律関係の実態

租税法は租税債務の成立について決定的に重要である。そのメカニズムを明確にすることがまた重要である。課税要件法定主義は、具体的には以下のような形態で、租税債務の成立を課税要件の充足にかからしめている。後に詳述する課税要件は、租税法においては、納税義務者、課税物件、(課税物件の人的) 帰属(本稿では、単に「帰属」とするときがある。これは課税物件と納税者とを結びつける基準であり、担税力がいずれの納税者のものとして課税の対象とされるべきであるかを決定する)、課税標準、税率の五要素を指すのであるが、これらが法律上規定されることにより、自らが負担することになる具体的な租税債務の金額が法律から明らかになる。ここで、租税法と私法との関係を見ると、私法上の取引を行うことにより経済的利益が生じ、それについて国家が課税を行うが、その際当該取引が課税要件を充足することになる。したがって、租税法律関係の基本構造は課税要件の充足を通じて国家と納税者との間に生じる債務関係である。そして、それは租税債務の成立の契機が国家と納税者との間の契約ではなく、法律であること、さらに、そうであるがゆえにそうした租税債務は私法による規律が及ぼされているわけではなく、公法的な規律が及ぼされていることに照らして、公法上の金銭債務に係る関係であるということができよう。

また、租税法律関係はこのような租税債務のみに媒介された国家と納税者との間の関係ではない。ここで前叙の“公法的”な性質を有する規律という

性質決定は一つの重要な鍵概念を構成すると思われる。すなわち租税法が公法としての性格を帯びることは、そこに国家の優越性という要素が入り込み、実定法上の制度もかような性格を帯びる。例えば、しばしば触れられるところとしては、権力性を持つ行政の行為形式である行政行為としての性質を有する更正・決定処分を行う権限、質問検査権、租税債権の自力執行権、優先弁済権等が認められる。また、適正かつ公平な課税を実現するべく、納税者には、徴収納付義務、納税申告・課税標準申告を行う義務、検査受忍義務等の様々な義務が課されることになるのであり、これらは、租税の公益性、適正かつ公平な課税の必要性等を以て論証されるわけである。以上を総合すれば、租税法・租税法律関係は国家の優越性と納税者に課された諸義務の存在をその特徴的構造として有すると言うことができよう。

しかし、以上のような見方のみを以て租税法・租税法律関係を認識することは必ずしも正しくない。ここで租税法律主義に立ち返って論ずるならば、それは課税権に制約を課すものであり、実体法および手続法にわたる。国家がその制約に服なさいで課税権を行使する場合には、その課税権の行使は種々の違法を構成する。その際、納税者はその課税権の行使の効果を除外するために、争訟を提起してそれを争うことができる。また違法な課税権の行使により生じた損害につき金銭的賠償を求めることができる。すなわち、租税法律は課税庁に対する厳格な行為規範であり、納税者が実定法上様々な義務を負うのと同じように、課税庁も厳格に法律の羈束の中で課税権力の行使を行わなければならないのである。

なお、現在の租税法律関係の認識は以上のようなものであるとして、歴史的に見ると、租税法律関係を議論する際に、次の2つの立場の対立がみられた。その結果として現在の法制度は租税債務関係説をベースにして構築されていると言えるのである。

2 租税権力関係説

租税権力関係説とは端的には租税債務の発生メカニズムとして、国家の

権力的行為に基づくそれを想定する。これは、租税法と行政法との関係を見ると分かるが、前叙の如く、租税法はいわゆる行政法各論の一部とされていたわけであるが、何故なら、納税者の権利・義務の内容である租税債務は、課税庁の行政行為としての性質を持つ査定処分を通じて決定されていたわけであるから、課税庁と納税者との間の法律関係は査定処分を起点に形成されることになっていた。これは典型的な行政上の法律関係であり、大概において行政法総論を通じて租税法律関係の内容を規律することができた。

以上のような理論的意義はさておき、ここで重要であることは、納税者が負うべき租税債務は課税庁の公権力の行使に当たる査定処分によって決定されるということに伴う副作用である。というのも、課税庁は査定処分を行うに際して、課税要件の解釈を行うが、そこで課税庁の裁量判断が入り込む余地があるからである。このことは租税法律主義を採用したとしても生じうるものである。何故なら、課税が法律の根拠に基づくとしても、実際に課税を行う、換言すれば、租税法律の執行を行うのは課税庁という行政府に属する機関だからである。そして、これは、結局において、課税庁による国庫主義的な課税を行うことを可能とする制度的基盤となる。すなわち、租税権力関係説はドイツにおける理論・制度を淵源としているが、そこでは第二次世界大戦前・中において査定処分を起点として租税債務の内容の決定されるメカニズムがあり、経済的観察法と結びついたのであった。この結果、課税庁の恣意的判断が課税に入り込むこととなり、課税権の法律を通じた厳格な拘束は不可能となる。

3 租税債務関係説

以上のような問題を受けて、租税債務関係説は、課税要件の充足を以て租税債務・納税義務が成立することに基づき、租税法律関係を論じる考え方として現れた。すなわち、国家の査定処分を介在させることを通じた租税債務の発生については、前叙のごとき問題も見られたのであるが、そうした課税庁の恣意を除外するためには、単に課税庁を厳格に法律に拘束するという観

念を維持するのみではなく、制度自体を課税庁の裁量を排除するように仕組むべきことになる。そのためには、租税法律主義を採った上で、さらに、租税債務成立のメカニズムの中に課税庁の意思的行為である行政行為を介在させない制度が必要となる。そこに、課税要件の充足のみで租税債務が成立するという基本的メカニズムの意義が認められるのである。これは、租税権力関係説が査定処分という公権力の行使に当たる行為を通じて租税債務の内容を決定していた点で、権力的な要素を租税法律関係に内包していたのに対し、租税債務関係説はそうした公権力の行使に当たる行為は原則として不要であり、課税要件の充足を通じて租税債務が当然に発生するという点で、あたかも法律要件の充足によりそれに結びつけられた法律効果が生じるというある種私法的な構造を有しているという特徴を有すると言えるのである。このように、租税債務関係説をベースにした租税法律関係の理解のもとでは、租税債務の内容の決定は課税要件の定め方および納税者によるその充足にかかっているのである。

（二） 租税法律関係の法構造

以上のように、租税法は公法的性格および（極めて限定的ではあろうが）私法的性格を併せ持つものであると言えるであろう。ここで租税法における公法的制度および私法的制度の並存は理論上も実際上も可能である。すなわち、この意味することは、公法的性格を有する租税法律関係において権力的行為形式を起点としてその法律関係の形成を論ずる必然性はなく、換言すれば、租税権力関係説は租税法律関係の構成を行う唯一の立脚点ではありえないということである。公法的性格を持つものとしては、法律に基づく課税の強制性を中心として、いくつかの国家の優越性を示す制度が見られた。これは、今日の行政法総論における“公法”概念の議論に係る到達点を参照すれば、国家の先験的優越性ではなく、本稿でも触れる租税の意義から導かれ

る便宜上のものに過ぎないと言える。尤もそうした優越性を示す制度が持つそうした優越性が過剰なものであるか否かという議論はできよう。単純化して言えば、租税法律関係に権力性のある制度をどの程度配備するか否かはその都度の租税立法者の判断に拠ることになるのであろう。そして端的にはその判断は立法政策の問題となる。また、租税債務関係説をベースに租税法律関係を構築することは、そこに私法的性格を見出すことを可能とするものであった。これは課税要件の充足が租税債務の成立につき持つ意義に係る理解によるわけであるが、これは多くの論者が言うところの課税の恣意性・要件裁量の排除を企図していると言っている。したがって、課税要件の充足による租税債務の発生という租税法律関係は当該箇所のみを切り出してみると私法的性格をもなお認識可能であると言っているが、しかし、それは純然たる私法的規律に馴染むものではない。何故なら、前叙の如く租税債務は法律により命じられたものであって、納税者は課税要件の充足によりそこから逃れることはできない。これは公法的性格を有する制度である。もし純然たる私法的規律に服するならば、それは租税債務が国家と納税者との意思表示の一致により発生し、その内容が決定されることになりかねない。それ故、租税法律関係の性格につき、公法的なそれが必要であることになるのであって、法律により租税債務が生じること、つまり租税法律主義の意義の一つはそこに見出しうると解される。換言すれば、租税法律関係のかような側面に着目することの意義は、納税者に租税債務を義務的に負担させ、さらには租税債務の内容に課税庁の恣意的判断が影響を与えないようにすること、その要件裁量の可能性を排除することにあると見るべきことになる。さらに付言するならば、便宜的に国家の優越性を承認する公法的制度を配備するそうした法制度をベースに形成される法律関係であると言えるかもしれない。加えて、租税法律は課税庁にとっての行為規範でもあることも租税法律関係の認識には不可欠である。

なお、租税法律関係の私法的性格を強調することにより、具体的には租税

法律上の明文の規定のない事項について、私法の適用を肯定することを通じて納税者の権利救済の途を拡大する可能性も指摘されている。