

租税法総論 (2)

— 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、38 卷 4 号)
- 三 租税法の基本原則
 - (一) 平等課税の原則—担税力に適った課税—
 - (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— (以上、本号)
- 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—

三 租税法の基本原則

(一) 平等課税の原則—担税力に適った課税—

1 税負担の平等

税負担の平等を実現することは、税制の議論において最も重要性が高い。不平等な税負担は法的に見ても許されず、また実際上も納税者の理解は得られず、税制に対する不信感につながる。これは税制の機能不全に通じ、国家を財政的に危機に陥れる契機となりうる。ところが、平等といった場合、如

何なる状態を税負担の平等と言いうるか。これが、平等の基準の問題であって、それを探る必要がある。

では、次に、税負担を平等に配分する基準として如何なるものが考えられるか。大きく分けると2つある。1つには、応益説である。これは応益負担原則と言い換えることもできよう。これは、納税者が国家から受ける公共サービスの量に釣り合うだけの租税を支払うことを意味する。確かに、公共サービスの量に応じてその対価を支払うことは、受益と負担とが一致しており、租税の納付は多すぎず、また少なすぎず、観念的にはフリーライダーは排除されるので、平等であると言いうる。しかし、こうした税負担の配分は社会的合意を得られずに、現実の租税政策において採用されることはないであろう。何故なら、もし、応益説に拠るならば、少なくとも、次に述べるように、納税者の間で納税に充てることができる所得・資産の多寡は異なっているし、さらには現代において租税に割り当てられた複数の役割は果たされえないからである。

2 担税力を基準とした税負担の配分

(1) 租税立法における平等課税

私人が稼得・保有する所得・資産には多寡がある。それを無視して課税することは社会的には受け入れられない。さらには、応益説に基づいて平等を理解するならば、租税の諸機能を充足することは難しくなる。例えば、税収調達機能および所得再分配機能を併せ見てみよう。現代国家は福祉国家・社会国家としての様相を呈しており、それは私人の生活の質を高め、快適な生活を送らせるために質・量ともに豊かな公共サービスの提供を国家が行うことをその意味内容としている。その際、所得・資産の少ない納税者に対して充実した公共サービスを提供することが必要となってくる。この場合、所得・資産を多く稼得・保有する納税者と少ないそれを稼得・保有する納税者が存在すると仮定し、所得再分配を両者の間に当てはめるならば、前者の所得・資産に課税を行い、それを基に後者に公共サービスを提供することになる。

ところが、ここで応益説を当てはめた場合には、前者から後者への所得再分配は性質上ありえなくなる。これは租税の所得再分配機能の喪失である。さらには、その他にも公共サービスの質・量の拡大という現象が見られる現代国家において、国民に対して十分な公共サービスを提供する原資を国家が獲得できないことにもつながるかもしれない。これは税収調達機能の不十分性を示すものであろう。

したがって、税負担の平等を論じる場合には、応能説（これは、応能負担原則とも言えよう。）をベースとし、各個の納税者について担税力を基準として課税を行っていかなければならない。そして、ここで平等の意味内容をさらに細分化して示すことができる。まず垂直的平等である。複数の納税者が存在し、彼らの稼得・保有する所得・資産の量が異なる場合、それは担税力が異なることを意味する。そこで、担税力が異なる以上、彼らの税負担が同一であることは不平等であり、それぞれ担税力に応じて税負担に差を設けなければならない。例えば、所得税を例とすれば、累進税率を配備して、高所得者により重い税負担を負わせ、それを基に公共サービスを低所得者に給することが考えられる。これが所得再分配である。次に、水平的平等である。これは、同一の担税力を有する複数の納税者の間で税負担は同一でなければならないことを指す。この水平的平等は、同一の経済状況にある者に同一の税負担を課すという点で中立性をも充足するものであって、この点で平等と中立との近接性も見られる。この中立性は非常に重要で、別の箇所でも触れるが、税負担を根拠に納税者の経済的意思決定に影響を与えてはならないことを意味する。

では、応益説は妥当しないのか。応益説はまったく妥当しないわけではない。確かに、租税は市場における財・サービスの取引に際して支払われる対価とは異なるのであるが、公共サービスを享受するための対価としての性質を持つことに変わりはない。まず、この点で、応益説は純粋な形態で租税制度に当てはまり、実現されているわけではないが、納税することの意義には

公共サービスの購入を含めて考えることはできる。次に、地方税を参照する必要がある。地方税には次のような意味で国税とは異なる性質が認められている。すなわち、地方税は地方公共団体における住民が納付するものであるが、地方公共団体と住民との間には、国と国民との間よりも密接な関係があり、住民は地方公共団体から特に公共サービスの恩恵を受けているというのである。この結果、住民が地方公共団体に納付する地方税は公共サービスの対価としての性質を特に強く持つことになる。これが例えば住民税均等割、事業税における外形標準課税等に表れていると言えるであろう。勿論地方税においても応能説がまったく排除されていることはなく、それが妥当することとは言うまでもない。

また、担税力に適った課税を行うとしても、担税力の所在を如何にして明らかにするかという問題がある。これは担税力の指標を何処に求めるかということを問うものである。この点、所得、消費、資産が担税力の指標として観念されている。所得については、所得税、法人税等が、消費には消費税、いくつかの個別消費税等が、資産には相続税、贈与税、固定資産税等がそれぞれを把握すべき担税力として課税する税目であるとされている。現実の税制は、担税力の指標に着目して構築されるが、いずれの指標に最も重きを置くか等のウェイト付けは明確ではない。一応は、所得が担税力の最も優れた指標であると考えられる傾向もあり、税収面でも所得税が高い割合を示している。しかし、わが国では諸外国に比したその税収ポテンシャル、さらには人口の高齢化時代における社会保障費に充てるため、消費税増税の広がりもあり、消費税の税収に占める割合も高まっている。したがって、その都度適切な組み合わせを以て税制を構築する必要がある。これをタックス・ミックスという。したがって、予め最適なタックス・ミックスのありようは決まっているわけではない。それはその都度の経済社会の状況に応じてある程度は変化しうるものである。

（2） 税務執行における平等原則

また、以上のような租税立法における平等原則の実現に加えて、税務執行の段階における平等原則の実現も問題となる。そもそも、税負担の平等は税務執行のレベルでは、合法性の原則により、租税法律を厳格かつ機械的に執行すれば確保されるものである。すなわち、租税法律の内容が平等原則に適うものであるならば、それを合理的理由なく不平等に適用しない限りは、換言すれば、前叙のごとく法律の規定どおりに厳格に執行すれば、そうした税務執行は平等課税をもたらす。この点で見れば、租税法律主義を前提に、それを厳格に順守した法執行を行えば、平等原則の実現はその結果としてもたらされる関係にある。しかし、租税法律主義と平等原則との関係については、次のような形態で問題が現れるときがある。税関において、輸入品につき関税の賦課が行われていたが、その税率が法律等に照らしては正しいが、他の複数の税関が適法な税率よりも低い税率を以て誤った関税の賦課を行っていた場合、いずれの関税の賦課が適法となるか、という争点につき、「・・・憲法 84 条は租税法律主義を規定し、租税法律主義の当然の帰結である課・徴税平等の原則は、憲法 14 条の課・徴税の面における発現であると言うことができる。みぎ租税法律主義ないし課・徴税平等の原則に鑑みると、特定時期における特定種類の課税物件に対する税率は日本全国を通して均一であるべきであつて、同一の時期に同一種類の課税物件に対して賦課・徴収された租税の税率が処分庁によつて異なるときには、少くともみぎ課・徴税処分のいづれか一方は誤つた税率による課・徴税をした違法な処分であると言うことができる。けだし、収税官庁は厳格に法規を執行する義務を負つていて、法律に別段の規定がある場合を除いて、法律の規定する課・徴税の要件が存在する場合には必ず法律の規定する課・徴税をすべき義務がある反面、法律の規定する課・徴税要件が存在しない場合には、その課・徴税処分をしてはならないのであるから、同一時期における同一種類の課税物件に対する二個以上の課・徴税処分の税率が互に異なるときは、みぎ二個以上の課・徴税処分が共に正当であることはあり得ないことであるからである。そしてみぎ課税物

件に対する課・徴税処分に関与する全国の税務官庁の大多数が法律の誤解その他の理由によつて、事実上、特定の期間特定の課税物件について、法定の課税標準ないし税率より軽減された課税標準ないし税率で課・徴税処分をして、しかも、その後、法定の税率による税金とみぎのように軽減された税率による税金の差額を、実際に追徴したことがなく且つ追徴する見込みもない状況にあるときには、租税法律主義ないし課・徴税平等の原則により、みぎ状態の継続した期間中は、法律の規定に反して多数の税務官庁が採用した軽減された課税標準ないし税率の方が、実定法上正当なものとされ、却つて法定の課税標準、税率に従つた課・徴税処分は、実定法に反する処分として、みぎ軽減された課税標準ないし税率を超過する部分については違法処分と解するのが相当である。したがつて、このような場合について、課税平等の原則は、みぎ法定の課税標準ないし税率による課・徴税処分を、でき得る限り、軽減された全国通用の課税標準および税率による課・徴税処分に一致するように訂正し、これによつて両者間の平等をもたらすように処置することを要請しているものと解しなければならない。」（大阪高判昭和44年9月30日判例時報606号19頁）とする判例がある。これは、租税法律主義によれば誤つた課税が一定の要件のもとに適法な課税となると説くものである。特に、平等課税は租税法律主義の当然の帰結とするが、確かにこの論理は一見正当ではある。しかし、判文の述べるように、異なる複数の解釈の選択肢のうち、租税法律主義により解釈の選択肢は唯一のものであるはずだから、いずれか一方のみが正当であるとしても、結果として違法な課税を唯一の解釈選択肢として適法な課税と転換することは形式上租税法律主義に違反する。すなわち、この判決の一つの見方・評価として、ここでは租税法律主義の要請するところの充足はないので、平等課税を帰結する前提として租税法律主義を位置づけることは妥当ではないと言いうる。勿論、それを回避するために、一定期間、特定税目の違法課税の継続、違法な課税分の不追徴といった正当化要件が挙げられているのであろう。判文は「・・・租税法律主義ないし課・

徴税平等の原則により」違法な課税が一定の要件のもと適法になるとしているので、違法な課税が適法に、適法な課税が違法になることも、租税法律主義に照らして帰結されるということであろうか。しかし、こうした正当化事由で十分か否かはなお検討の余地があるかもしれない。

なお、この判決には、「・・・本来ならば適法なものであるはずの法定の課税標準ないし税率による課・徴税処分が、もつぱら課・徴税平等の原則の適用上、違法な処分とされるに至つた・・・」とする箇所がある。ここでは違法な関税の賦課を適法とする際の議論として、租税法律主義には明示的に触れず、平等課税・平等徴税についてのみに触れられている。とするならば、この判決の理解として、租税法律主義への言及は、法律の内容に違反する課税はあらゆるケースについて違法という帰結を導くのみであるという前叙のように形式的に租税法律主義を理解すべきではなく、むしろこの判決の結論が問題になった課税処分について租税法律主義に違反することを前提に、それがこの事案では適法視され、結局は租税法律主義に違反しないことにするべく、敢えて違法な関税の賦課を正当化する根拠を追及した事案であったとも解しうる。これに基づけば、租税法律主義と平等課税の原則は相対立する場合もありえ、後者を重視することによる前者の制限可能性が導出されるのである。

3 平等原則の首尾一貫性

前叙の如く、平等原則は納税者間の税負担の平等な配分に関わるため、租税法の基本原則の中でも中心的な位置を占める。そして、確かに、その意味内容としても本稿が既に述べたところについては、コンセンサスがある。しかし、租税立法に係る違憲審査は、わが国では緩く、明白性の原則に基づいてなされる。いわゆる大島訴訟の最高裁判決を引用しよう。同判決は租税の定義について述べた後、曰く「およそ民主主義国家にあつては、国家の維持及び活動に必要な経費は、主権者たる国民が共同の費用として代表者を通じて定めるところにより自ら負担すべきものであり、我が国の憲法も、かかる

見地の下に、国民がその総意を反映する租税立法に基づいて納税の義務を負うことを定め (30 条)、新たに租税を課し又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要としている (84 条)。それゆえ、課税要件及び租税の賦課徴収の手続は、法律で明確に定めることが必要であるが、憲法自体は、その内容について特に定めることをせず、これを法律の定めるところにゆだねているのである。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も有しており、国民の租税負担を定めるについて、財政・経済・社会政策等の国政全般からの総合的な政策判断を必要とするばかりでなく、課税要件等を定めるについて、極めて専門技術的な判断を必要とすることも明らかである。したがって、租税法の定立については、国家財政、社会経済、国民所得、国民生活等の実態についての正確な資料を基礎とする立法府の政策的、技術的な判断にゆだねるほかはなく、裁判所は、基本的にはその裁量的判断を尊重せざるを得ないものというべきである。そうであるとすれば、租税法の分野における所得の性質の違い等を理由とする取扱いの区別は、その立法目的が正当なものであり、かつ、当該立法において具体的に採用された区別の態様が右目的との関連で著しく不合理であることが明らかでない限り、その合理性を否定することができず、これを憲法 14 条 1 項の規定に違反するものということとはできないものと解するのが相当である。」と。この判文を見ると、端的には租税法の専門性・技術性を強調することにより、司法府がそうした租税法の特徴により租税立法の合理性に係る判断を十分に行うことができないという論証があるのである。この言明自体は、租税法の特徴をよく言い表していると思われる。とするならば、租税立法の合理性を担保する国家機関としては、第一次的には立法府または行政府であるということになる。ところが、第三者による抑制が実質的には機能しがたいという構造的な問題もまた生じることになる。加えて、違憲性が明白でない租税立法には合憲性の推定が働くことになり、憲法による租税法に

対する規律付けは実質的にあまり効かないということにもなりうるし、租税法の政治性ということもこの事態をさらに複雑なものとする。したがって、租税政策の合理性を実質的に確保する理論的・制度的枠組みの考案も租税法総論の構築における重要な検討課題であろう。この点、いわゆる平等原則の首尾一貫した実施は非常に重要な手がかりを提供するものと考えられる。

では、平等原則の首尾一貫性とは何か。これは端的には租税立法を行うに際しては個々の条文およびそれらから成る租税制度全体につき、平等原則に適うそれを配備すべきであるという考え方である。これによれば、結局において租税制度は平等な税負担を創出する優れたものになる。この考え方自体は平等原則を租税立法において実現することを意味するのであって、それ自体首肯できるものではあるが、特に租税政策論上の新しい示唆を得ることができるものではない。実はこの議論の背景には租税法に対する現状認識がある。すなわち、それによれば、租税法は政治的影響のもとに置かれ、租税特別措置が多数配備され、税制が複雑化している、という。したがって、租税立法者が平等原則に厳格に拘束されつつ租税立法がなされれば、平等であり、簡素な税制が出来上がることになるのである。そして、もし、租税立法者が平等原則に違反する税制を配備する場合には、それにつき平等原則からの乖離に係る正当化根拠を求めることになる。

以上によれば、これは租税特別措置の増殖を抑止するための理論であると言えよう。尤も、こうした理論が実践性を獲得するためには、社会における局所的利益から極力距離をとりつつ立法を行うという租税立法者の相当程度の熟慮と自制とが求められよう。すなわち、こうした立法活動は、かような局所的利益を立法に反映させようとするプレッシャーグループの跋扈する多元的民主主義のもとにおける立法過程においては相当程度に困難であると思われるのである。さらに、平等原則の首尾一貫性を現実に維持することの困難さについて次のような所得税に係るある一部の事情を通じて説明できると思われる。まず、憲法上の平等原則を具体化することにより、主観的・客観

的純所得課税の原則が導出される。これは端的には純所得に係る課税を指向するものであり、未実現の資産価値の純増分にまで課税が及ぶことを求めることになろうが、ここで実現原則、名目価値原則を当てはめ未実現所得を課税から除外することも行われ、その結果実定法における課税の範囲を限定する制度構築が租税法立法者の平等原則の実現過程でなされているのである。これは平等原則を純化させつつ具体化することの帰結ではないが、現実の租税制度につき実効可能性を確保するためには必要不可欠なことであろう。したがって、これは正当化可能な事情であると整理すべきであろう。このように、現実の租税制度は平等原則を起点に置きつつなされた租税法立法の成果と観念すべきものであるが、種々の理由でそれが純化した形態では実現されないということである。但し、このような現状を直視し、平等原則の首尾一貫性のテーゼが租税法政策論において無意味であると考えべきではない。さもなくば租税法における平等原則の意味は実際上も理論上も失われることになる。

4 公平・中立・簡素の概念

租税制度の構築は性質上経済社会へ大きな影響を与える。とりわけ、前叙のように、納税者が保有する所得や資産に負の影響を与えるために、租税制度の設計の現場である租税法立法作業が行われる際には、政治的影響が大きくなる。もし、何らかの確たる制度設計上の基準がなければ、良質の租税制度の構築は不可能であろう。そこで、そうした基準の探索が行われることになるが、それが公平・中立・簡素の3つであるとされるのである。

まず、公平であるが、これは税負担の公平を意味する。不公平税制の持つ弊害については、平等原則との関係、税制に対する納税者の不信の増長、高所得者から低所得者への税負担の転嫁等という点に着目するだけでも明らかになる。さらに、中立は、税制が納税者の経済的意思決定に対して与える影響が皆無またはできるだけ少ないことを求める。税制が経済活動のリターンに影響を与えることにより、最も多いリターンをもたらす魅力的な投資等が選択の対象から外される、後順位に置かれることは、経済の効率性を害す

る。簡素は、租税法の条文の複雑性ができるだけ解消されている状態、さらには税務執行に伴い発生するコストができるだけ少ない状態を指す。租税法の条文を具体的に見ると分かるが、条文自体はかなり長く、括弧書きや、但書も多いように思われる。また、一読して必ずしもその意味内容を把握することはできない場合もある。さらに、政省令、通達の数も多い。このように、法令等の意味内容の把握に困難が伴うと、租税法律主義の意義は大幅に失われかねない。加えて、そうした租税法の条文の問題、さらには取引の複雑化・国際化といった事情がもたらす徴税コストの増加は税収獲得に大きな悪影響を及ぼす。

尤も、公平・中立・簡素が完全な形で実現できるわけではない。租税制度は様々な考慮によってその具体像が決定されていく。そうした事情が公平・中立・簡素を無意味足らしめるわけではない。公平でなく、中立でなく、簡素でない税制は、前叙の弊害を見れば、極めて不合理なものであることは分かる。そこで、租税立法者は以上の3基準を軸にしてそれを所与の条件のもとで具体的租税制度の設計に際しては最適に実現すべく努力をする必要がある。

なおここで付言すべきは、あくまでも理論のレベルに止まるものではあるが、公平と簡素との関係である。性質上両者は相反するものであると考えられる。例えば、公平課税を実現しようとするならば、納税者の個別事情をできるだけ汲んだ課税を行うことが求められる。具体的には、所得税を例とすれば、人的控除の額に所得水準に応じて詳細な差異を設ける必要性も出てくるかもしれない。さらには、課税庁のもとにおいて納税申告書の悉皆的調査も必要になってくるであろう。しかし、それは、制度の複雑性を増加させるという点で簡素と対立するのである。ところが、納税者の個別事情の斟酌を徹底していくならば、税務執行に大きな負担がかかるかもしれないので、その際課税は機能不全に陥る。これは公平を追求した結果の不公平とも言えるものである。したがって、その場合にはある程度公平を犠牲にして、簡素に

重みを置きつつ制度の再設計が必要になってくる。例えば、人的控除を概算化する、納税申告書の調査に一定の指標を基にメリハリをつけるという手段である。したがって、公平と簡素とは相反する性質をも有するが、前叙の設例のごとく簡素な制度を通じて公平が実現されることもあることに注意すべきである。

（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—

租税法律主義は平等課税の原則と並んで、租税法に係る最も重要な基本原則である。その意味内容としては、大きく分けて、課税要件法定主義、課税要件明確主義、合法性の原則の3種類があり、逐一以下で述べることとする。

1 課税要件法定主義

（1） 課税要件と法律との結びつき

課税要件は租税債務が発生するための要件であり、その充足を通じて租税債務は発生する。これは、納税義務の内容そのものであり、我々の権利義務関係の内容が国家の課税権行使という場面において変動することを意味する。そのような強力な国家の権限である課税権の行使について何らの枠組みが伴わなければ、納税者の権利は守られない。すなわち、租税債務関係説の件でも述べるように、この点で課税要件は租税実体法の根幹を形成するのであり、しかも、それは国家に対する金銭債務であるため、そうした納税者に対する侵害的法効果を及ぼすことを帰結するための条件は法律上規定されねばならないと考えられる。これにより、税負担の内容は法律の内容によってのみ決定される。課税は国民の経済活動の成果に対して行われ、そうした成果は財産権の保護対象となるのであるから、無制限の課税は我々の財産権に対する侵害であることになる。特に、現代国家は税収を多く必要としているので、課税権に一定の枠を当てはめなければ、国家による課税は恣意的にな

る可能性がある。そこで、いわば課税権の行使に際しての枠組みが国民代表議会の制定する法律であることになる。したがって、課税要件法定主義は、租税法における法律による行政の原理であって、課税は侵害行政作用であるため法律の根拠が必要となるのである。この点で、多くの論者が述べるように、課税要件法定主義は自由主義的契機を有するのである。さらには、そこに租税制度のありようを国民（の代表者）により決定し、税負担の配分を国民各層の合意を通じて形成するという、民主主義的契機を読み込むこともできよう。このように考えれば、国会の選挙に際しては、端的には所得の差異を反映した国民各層の政治的見解が意思決定に反映される選挙制度の必要性もまた論証されよう。特定の層による政治的支配は税負担の歪曲が生じる可能性を生み出す。以上を総合して言えば、単に法律上課税要件が規律されるのみでは、課税要件法定主義は意味を有さず、平等原則、さらには後に触れる憲法上の基本権を実効化するような租税立法が必要であることが分かる。

しかし、以上の課税要件法定主義に係る公式にも拘わらず、現実の租税立法を見ると、法律の性質上、すべてを完結的に法律レベルで規律することは難しい。そこで下位の法令も配備することを以て一群の租税法を形成し、法執行は行われ、課税は実効化する。そこで法律と下位の法令との間での規律事項に関する識別基準が設けられるべきである。例えば、登録免許税に係る軽減税率の適用可能性が、政令の定めに基づいている場合、法律の委任なくそうした政令で以て税負担軽減措置の適用可能性が左右されることの妥当性について、判例は次のように述べる。「・・・いわゆる租税法律主義を規定したとされる憲法 84 条のもとにおいては、租税の種類や課税の根拠のような基本的事項のみでなく、納税義務者、課税物件、課税標準、税率などの課税要件はもとより、賦課、納付、徴税の手續もまた、法律により規定すべきものとされており（最高裁大法廷昭和 30 年 3 月 23 日判決民集 9 卷 3 号 336 頁、最高裁大法廷昭和 37 年 2 月 21 日判決刑集 16 卷 2 号 107 頁）、租税の優遇措置

を定める場合や、課税要件として手続的な事項を定める場合も、これを法律により定めることを要するものである。そして、このような憲法の趣旨からすると、法律が租税に関し政令以下の法令に委任することが許されるのは、徴収手続の細目を委任するとか、あるいは、個別的・具体的な場合を限定して委任するなど、租税法律主義の本質を損なわないものに限られるものといわねばならない。すなわち、もし仮に手続的な課税要件を定めるのであれば、手続的な事項を課税要件とすること自体は法律で規定し、その上で課税要件となる手続の細目を政令以下に委任すれば足りるのである。」「・・・租税法律主義のもとで租税法規を解釈する場合には、ある事項を課税要件として追加するのかどうかについて法律に明文の規定がない場合、通常はその事項は課税要件ではないと解釈すべきものである。それにもかかわらず、「政令の定めるところによる」との抽象的な委任文言があることを根拠として、解釈によりある事項を課税要件として追加し、政令以下の法令においてその細目を規定することは、租税関係法規の解釈としては、許されるべきものではない。」(東京高判平成7年11月28日判例時報1570号57頁)としている。このように、課税要件は原則として法律上規律されることが求められ、個別具体的な委任がある際にはじめて政令等の下位の法令で規定が可能となるのである。この事案において、裁判所は、関連する政令、施行規則において「軽減税率による登記申請には特定の証明書の添付を要するものとした部分は、証明書の添付という手続的な事項を軽減税率による登記申請の受理要件という手続的な効果を有するにとどめるものとして有効であるが、右の手続的な事項を課税要件とし、登記申請時に証明書の添付がなければ、後に証明書を提出しても軽減税率の適用がないとする部分は、法律の有効な委任がないのに税率軽減の要件を加重したものとして無効である。」と結論付けるのである。なお、これに関連して、阪神淡路大震災の被災者に係る登録免許税の軽減措置の適用の可否が争われた事案があるが、当該事案において判例は、「・・・租税関係の立法においても、課税要件及び租税の賦課・徴収に関する定めを政令・

省令等に委任することは許されるが、憲法 84 条の趣旨からすると、それは具体的・個別的委任に限られるのであり、一般的・白紙的委任は許されないと解するのが相当である。したがって、法律による委任は、その規定自体から委任の内容が一義的に明確でなければならないと解される。」と一般論を述べた後、“阪神・淡路大震災の被災者であって政令で定めるもの又はその者の相続人その他の政令で定める者が阪神・淡路大震災により滅失した建物又は当該震災により損壊したため取り壊した建物に代わるものとして新築又は取得をした建物で政令で定めるものの所有権の保存又は移転の登記については、大蔵省令で定めるところにより平成 7 年 4 月 1 日から平成 12 年 3 月 31 日までの間に受けるものに限り、登録免許税を課さない。”と規定している阪神淡路大震災の被災者等に係る国税関係法律の臨時特例に関する法律（以下、「特例法」。関連法令に関する表記も同様とする。）37 条 1 項について、「・・・この「大蔵省令で定めるところにより登記を受けるものに限り」という表現からすると、書面主義が行われている登記手続の中では、一定の書面の添付を予定していると考えられる。そして、省令は主として純粹に手続的事項の定めしか置かないのが通常である。そうすると、特例法 37 条 1 項の大蔵省令への委任は、一般的・白紙的に委任をしたものではなく、法律及び委任を受けた政令の定める免税の実体的要件を証明すべき添付書類の内容の定めに限り、大蔵省令に委任したものと解される。」「・・・特例法施行規則 20 条 1 項により添付すべき証明書類は、本件の事案に即して言えば、特例法の定める「阪神・淡路大震災の被災者」、特例法施行令 29 条 1 項の定める「阪神・淡路大震災によりその所有する建物に被害を受けた者であることにつき、市長から証明をうけた者」との要件を立証する書面であるから、右規則の定めはまさに法律の委任の範囲に属する合理性のある規定であり、有効であると解される。」（大阪高判平成 12 年 10 月 24 日訟務月報 48 卷 6 号 1534 頁）とした。すなわち、書面主義が妥当する登記手続において書面の提出がなければ税負担軽減措置の適用がないことは読み取ることができ、換言すれば、法律上の

課税要件として一定の書面の提出が要求されており、さらに、その提出が要求される書面の内容のみが下位の法令に委任されていると解されるのである。

さらに、租税以外にも租税類似の公的金銭負担が存在する。例えば、国民健康保険料を見ると、形式上租税の定義には当てはまらないが、租税に類似するとも言いうる。そこで、これに租税法律主義が当てはまるか否かが問題となる。この点、最高裁は「・・・憲法 84 条は、課税要件及び租税の賦課徴収の手續が法律で明確に定められるべきことを規定するものであり、直接的には、租税について法律による規律の在り方を定めるものであるが、同条は、国民に対して義務を課し又は権利を制限するには法律の根拠を要するという法原則を租税について厳格化した形で明文化したものである。したがって、国、地方公共団体等が賦課徴収する租税以外の公課であっても、その性質に応じて、法律又は法律の範囲内で制定された条例によって適正な規律がされるべきものと解すべきであり、憲法 84 条に規定する租税ではないという理由だけから、そのすべてが当然に同条に現れた上記のような法原則のらち外にあると判断することは相当ではない。そして、租税以外の公課であっても、賦課徴収の強制の度合い等の点において租税に類似する性質を有するものについては、憲法 84 条の趣旨が及ぶと解すべきであるが、その場合であっても、租税以外の公課は、租税とその性質が共通する点や異なる点があり、また、賦課徴収の目的に応じて多種多様であるから、賦課要件が法律又は条例にどの程度明確に定められるべきかなどその規律の在り方については、当該公課の性質、賦課徴収の目的、その強制の度合い等を総合考慮して判断すべきものである。」（最判平成 18 年 3 月 1 日判時 1923 号 11 頁）とするのである（この判例は別の箇所でもう一度触れる。）。

また、通達もたらず問題にも触れなければならない。課税要件法定主義により、税負担に関しては法律上の規定に拠ることになるが、租税法においては多くの通達が発遣されている。通達はあくまでも行政の内部規範であり、

端的には例えば行政内部での事案処理に係る方針の統一性を確保するためのマニュアルに過ぎないと言える。そこで通達上に新たに課税要件を配備し、それに基づく課税を行うことは許されない。しかし、物品税法上の課税物品としての「遊戯具」に従来課税されていなかったパチンコ球遊器を包摂して課税する旨を定めた通達の制定について、それが一見通達に基づいて課税を行うように見えても、「・・・課税がたまたま所論通達を機縁として行われたものであつても、通達の内容が法の正しい解釈に合致するものである以上、本件課税処分は法の根拠に基く処分と解するに妨げがな」い（最判昭和 33 年 3 月 28 日判例時報 145 号 15 頁）と言えることにも注意すべきである。

また、いわゆる緩和通達と呼ばれるものがあり、これは本来課税すべきであるところを、税務執行上の理由から通達上非課税扱いとすることがある。典型的には少額不追求がその理由であろう。つまり、税収とその獲得に要する費用とを比較して、両者間に一定の相応関係がない以上は税収を獲得するために実質的には当該税収以上の費用がかかることによって、税収獲得が無意味に帰することがあるという事情がそれである。これは納税者にとって有利な内容ではあるけれども、課税要件法定主義からは本来許されないものと見ることができる。

(2) 課税要件と条例との結びつき

課税要件法定主義の思考は法律レベルに限定されるわけではない。地方税の課税には、地方税条例主義が適用される。すなわち、地方税が特定の地方公共団体で課税されるためには条例の根拠が必要とされるのであって、これは地方公共団体の市民が自らに課される税負担については、自身の代表から構成される議会により制定される条例の根拠が必要であるとの考えに基づこう。勿論、地方税については地方税法という枠法の意義もある。

地方税条例主義に係る解釈論的問題には次のようなものがある。国民健康保険料の計算方法が必ずしも条例で不十分な形態でしか定められていない場合、そうした条例の定めは地方税条例主義に違反するか否かという問題がそ

れである。改めて引用するが、この点、最高裁は、「・・・国又は地方公共団体が、課税権に基づき、その経費に充てるための資金を調達する目的をもって、特別の給付に対する反対給付としてでなく、一定の要件に該当するすべての者に対して課する金銭給付は、その形式のいかんにかかわらず、憲法 84 条に規定する租税に当たるといふべきである。市町村が行う国民健康保険の保険料は、これと異なり、被保険者において保険給付を受け得ることに対する反対給付として徴収されるものである。前記のとおり、被上告人市における国民健康保険事業に要する経費の約 3 分の 2 は公的資金によって賄われているが、これによって、保険料と保険給付を受け得る地位とのけん連性が断ち切られるものではない。また、国民健康保険が強制加入とされ、保険料が強制徴収されるのは、保険給付を受ける被保険者をなるべく保険事故を生ずべき者の全部とし、保険事故により生ずる個人の経済的損害を加入者相互において分担すべきであるとする社会保険としての国民健康保険の目的及び性質に由来するものといふべきである。したがって、上記保険料に憲法 84 条の規定が直接に適用されることはないといふべきである」。「・・・もっとも、憲法 84 条は、課税要件及び租税の賦課徴収の手続が法律で明確に定められるべきことを規定するものであり、直接的には、租税について法律による規律の在り方を定めるものであるが、同条は、国民に対して義務を課し又は権利を制限するには法律の根拠を要するという法原則を租税について厳格化した形で明文化したものといふべきである。したがって、国、地方公共団体等が賦課徴収する租税以外の公課であっても、その性質に応じて、法律又は法律の範囲内で制定された条例によって適正な規律がされるべきものと解すべきであり、憲法 84 条に規定する租税ではないという理由だけから、そのすべてが当然に同条に現れた上記のような法原則のらち外にあると判断することは相当ではない。そして、租税以外の公課であっても、賦課徴収の強制の度合い等の点において租税に類似する性質を有するものについては、憲法 84 条の趣旨が及ぶと解すべきであるが、その場合であっても、租税以外の公課は、

租税とその性質が共通する点や異なる点があり、また、賦課徴収の目的に応じて多種多様であるから、賦課要件が法律又は条例にどの程度明確に定められるべきかなどその規律の在り方については、当該公課の性質、賦課徴収の目的、その強制の度合い等を総合考慮して判断すべきものである。市町村が行う国民健康保険は、保険料を徴収する方式のものであっても、強制加入とされ、保険料が強制徴収され、賦課徴収の強制の度合いにおいては租税に類似する性質を有するものであるから、これについても憲法 84 条の趣旨が及ぶと解すべきであるが、他方において、保険料の用途は、国民健康保険事業に要する費用に限定されているのであって、法 81 条の委任に基づき条例において賦課要件がどの程度明確に定められるべきかは、賦課徴収の強制の度合いのほか、社会保険としての国民健康保険の目的、特質等をも総合考慮して判断する必要がある。」とするのである（最判平成 18 年 3 月 1 日判例時報 1923 号 11 頁）。これに基づき最高裁は、条例の規定を詳細に検討し、租税条例主義に反するものではないとした。ここで最高裁は租税の形式を採用しない公的金融負担であっても、直接適用はないが、租税条例主義の趣旨が及ぶため、その規定のあり方が租税条例主義に照らして検討されるべきものであるとするのである。

これに先行する判例は、国民健康保険税に関するものであるが、「・・・租税法律（条例）主義は、行政権の恣意的課税を排するという目的からして、当然に、課税要件のすべてと租税の賦課徴収手続は、法律（条例）によつて規定されなければならないという課税要件法定（条例）主義と、その法律（条例）における課税要件の定めはできるだけ一義的に明確でなければならないという課税要件明確主義とを内包するものというべきである。」という一般論を提示した後、「・・・課税要件法定（条例）主義といつても、課税要件のすべてが法律（条例）自体において規定されていなければならない、課税要件に関して、法律（条例）が行政庁による命令（規則）に委任することが一切許されないというものではなく、ただ、その命令（規則）への委任立法は、他

の場合よりも、特に最小限度にとどめなければならないとの要請が働くものとして理解されるべきであるし、また、課税要件明確主義の下でも、課税要件に関する定めが、できるかぎり一義的に明確であることが要請されるのであるが、租税の公平負担を図るため、特に不当な租税回避行為を許さないため、課税要件の定めについて、不確定概念を用いることは不可避であるから、かかる場合についても、直ちに課税要件明確主義に反すると断ずることはできないし、その他の場合でも、諸般の事情に照らし、不確定概念の使用が租税主義の実現にとつてやむをえないものであり、恣意的課税を許さないという租税法律（条例）主義の基本精神を没却するものではないと認められる場合には、課税要件に関して不確定概念を用いることが許容される余地があるというべきである。ただし、立法技術上の困難などを理由に、安易に不確定、不明確な概念を用いることが許されないことはもとより当然であり、また、許容されるべき不確定概念は、その立法趣旨などに照らした合理的な解釈によつて、その具体的意義を明確にできるものであることを要するというべきで、このような解釈によつても、その具体的意義を明確にできない不確定、不明確な概念を課税要件に関する定めを用いることは、結局、その租税の賦課徴収に課税権者の恣意が介入する余地を否定できないものであるから、租税法律（条例）主義の基本精神を没却するものとして許容できないというべきである。」（仙台高裁秋田支部判決昭和57年7月23日判時1052号3頁）とするのである。この判決において、裁判所は条例の規定を詳細に検討し、それが租税条例主義に違反するとしている。結局、租税およびそれに性質上類似する公的金融負担への租税条例主義の適用の有無については、肯定することとされ、具体的にそれに照らして問題とされる場合には、条例の規定の内容が結論に重要な影響を与えよう。

なお、この判決において、「・・・地方自治に関する憲法92条に照らせば、地方自治の本旨に基づいて行われるべき地方公共団体による地方税の賦課徴収については、住民の代表たる議会の制定した条例に基づかずに租税を賦課

徴収することはできないという租税（地方税）条例主義が要請されるというべきであつて、この意味で、憲法 84 条にいう「法律」には地方税についての条例を含むものと解すべきであると言うように、地方税条例主義の根拠は憲法 84 条に求められうる。

2 課税要件明確主義

課税要件明確主義によれば、法律上の課税要件の意味内容を納税者が読み取ることができなければならない。これは以下の事情を以て理解することができよう。租税法と私法の件で指摘したように、納税者は取引実務においては税負担を考慮に入れた形で取引を行うか否かを決定する。自らが行う取引について、そこにどの程度の税負担が生じるかが分からなければ、取引は実施されないであろう。したがって、論理的には、法律の条文（および関連法令）を読むだけで、自らの税負担が明らかにならなければならない。換言すれば、条文の文言の意味内容は一義的に明確でなければならないのである。ところが、実定法においても不確定法概念の問題が生じる。これは一見するとその意味内容を明確にすることができないそうした概念であり、それが法令上使用されている。これは、課税要件明確主義に反して、無効と解すべきであろうか。これを肯定する立場もありうるのかもしれないが、本稿は、その立場に与することはせず、個別的事案のもとにおいて、不確定法概念の意味内容を明確にすることができれば、その必要はないとすべきであろう。それは性質上課税庁による裁量を認めたことにはならない。判例上も、例えば、いわゆる同族会社の行為健計算否認規定につき、「・・・法人税法第 132 条は「法人税の負担を不当に減少させる結果になると認められるとき」同族会社等の行為計算を否認しうる権限を税務署長に付与しているのであるが、右行為計算否認の規定が、納税者の選択した行為計算が実在し私法上有効なものであっても、いわゆる租税負担公平の原則の見地からこれを否定し、通常あるべき姿を想定し、その想定された別の法律関係に税法を適用しようとするものであることにかんがみれば、右の「法人税の負担を不当に減少させる結果

になると認められる」か否かは、もっぱら経済的、実質的見地において当該行為計算が純粹経済人の行為として不合理、不自然なものと認められるか否かを基準として判定すべきものと解される。一般に、かかる場合の判定基準は、法律上できる限り具体的、個別的、一義的に規定しておくことが望ましいのではあるが、複雑多岐にして激しく変遷する経済事象に対処しうるような規定を設けることは極めて困難であるから、法人税法が前記程度の規定をおいたにとどまることもやむをえない」（札幌高判昭和51年1月13日訟月22巻3号756頁）とされる。

尤も、個別事案の事実関係に応じてその意味内容が明らかになるという点ではなお不明確性は完全に排除されない。では、一般論としても、納税者の法的安定性・予測可能性を確保する手段としては、課税要件明確主義に基づく租税立法の他には如何なるものが想定できるか。具体的には事前照会制度を挙げることができよう。これは、課税庁が納税者からの照会に応じて、特定の事情に係る租税法上の扱いを回答するという形態を以て行われるものである。わが国においても制度の運用は通達により行われている。例えば、納税者が自ら行う取引につき、租税法上の効果が不明である場合には、当該取引の実施を躊躇することもありうるのであって、前叙のような事前照会制度があれば、そうした躊躇はなくなるであろう。

わが国においてはこれを法制化するべきであるという見解がある。こうした議論の理論的意義を何処に求めるべきかを考えると、差し当たり、それは照会に応じる課税庁の回答に係る拘束力に求めることができるかもしれない。というのも、わが国では、回答に係る拘束力の根拠がいまひとつ明らかではない。おそらく信義則によると考えられるが、拘束力を確実化するためには、例えば、回答を法律上の規定に基づく行政行為とすれば、行政行為の両面拘束性を根拠として課税庁に対して拘束力を発揮させることは可能である。その際、回答という行政行為の相手方である納税者に対する拘束力を制度上放棄することは可能である。換言すれば、両面拘束性のうち行政行為の

相手方に対するそれを捨てるという制度設計を行うのである。行政行為に係るそうした属性が立法者を通じて法律により生み出されるものであると考えれば、行政行為およびそれに承認される種々の属性は最早立法者の政策目的の実現のための道具であって、またそれは他の行政の行為形式と代替的に行政過程に投入可能なものであると位置づけるべきであろう。したがって、ここでの両面拘束性の放棄といった行政行為に係る多様な制度設計は可能と見るべきであろう。

また、以上のような制度設計の形態を採らないとしても、事前照会制度の法制化を行うことの具体的形態として、そもそも法律上に事前照会制度の利用条件、拘束力の有無等の重要事項が明確にされ、制度利用に係る法的安定性、予測可能性が確保されるということもありうる。

3 合法性の原則

(1) 合法性の原則の意義と限界

合法性の原則とは、端的には、課税は租税法律の執行であって、それを法律に厳格に拘束させなければならないことを意味する。法律を制定するのは立法府であるけれども、実際に課税をするのは行政府である。法律を制定しても、そこから乖離する課税が行われれば、課税権力を法律の拘束のもとに置くという租税法律主義の意味は失われる。したがって、これは、租税法律主義の税務行政における表現と言えるであろう。換言すれば、例えば、課税が法律に基づくことは、課税庁の判断で法律の根拠なく税負担の減免はおこなわれてはならないことに繋がる。課税が行われる際には、租税法律の執行を行う課税庁は厳格に法律の内容どおりに、課税権力を行使しなければならない。ここで所得税の申告に係る租税手続を念頭に置くと、納税者が所得税に係る納税申告を行い、その結果課税庁にとって申告内容に誤りがあり、増額更正処分が必要である場合に、課税庁は義務的に増額更正処分をしなければならない。また逆の場合にも減額更正処分の義務が生ずると解すべきであろう。このように、課税庁の意思に基づき法律により当然に生じる租税債務

の減免・増額を行うことは一切許されない。またこれはその意味内容からして課税庁の裁量を租税手続において排除することをも含むとみられる。判例においても、例えば、「・・・第一は租税が国家の財産権に基き収入の目的を以て国民に対し無償且強制的に徴収される金銭給付であること、次には納税義務の成立及びこれに基いて負担すべき義務の内容がすべて当事者の契約によって定められることなく一に法規又は行政行為によって確定せられること、つまり納税義務がそれぞれの租税実体法規の定める課税要件の完成によって成立しその法規にしたがって負担すべき義務の内容及び範囲が定められ印紙税の如くこれを確定するにつき別段の行政行為を必要としないものもあるが通常は税務署長の賦課処分によって確定し法律に定められた納期において又は課税原因の発生することにより納付せらるるを原則とするのであってその成立につき当事者の合意を必要とするものでも又契約によってその負担すべき義務の内容範囲が確定せらるべきものでもない」（福岡地判昭和25年4月18日行裁例集1巻4号581頁）とされる。

以上のように合法性の原則は租税法律主義から導かれるわけであるがしばしば問題となるのは、合法性の原則と信義則の適用との間の相克である。租税法という公法においても（一応実定法にも根拠を持つとはいえ）法の一般原則である信義則の適用は排除されない。信義則は公法関係においては行政庁の行動に対する私人の信頼保護を確保するために作用する。しかし、行政活動は法律に基づくわけであるから、行政庁の活動が法律に違反した場合に、そうした活動に対する私人の信頼を保護することが果たして可能であるか否かは問題となる。租税法の領域では、具体的には、特に法律の内容に反する扱いが課税庁によりなされた場合に、確かに、それ自体は違法であると考えられるが、しかし、それに係る納税者の信頼は果たして保護に値しないものと判断すべきか否かという形で問題となる。

ここで、事例を挙げよう。青色申告の承認がないまま、課税庁により青色申告納税者として処理されてきた場合、課税庁が未承認に気づいて改めて白

色申告として課税を行ったというケースにおいて、当初の青色申告としての課税上の処理につき信義則による保護が与えられるか否か、という点につき、最判昭和 62 年 10 月 30 日判例時報 1262 号 91 頁は、「・・・租税法規に適合する課税処分について、法の一般原理である信義則の法理の適用により、右課税処分を違法なものとして取り消すことができる場合があるとしても、法律による行政の原理なканずく租税法律主義の原則が貫かれるべき租税法律関係においては、右法理の適用については慎重でなければならず、租税法規の適用における納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお当該課税処分に係る課税を免れしめて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別の事情が存する場合に、初めて右法理の適用の是非を考えるべきものである。そして、右特別の事情が存するかどうかの判断に当たっては、少なくとも、税務官庁が納税者に対し信頼の対象となる公的見解を表示したことにより、納税者がその表示を信頼しその信頼に基づいて行動したところ、のちに右表示に反する課税処分が行われ、そのために納税者が経済的不利益を受けることになったものであるかどうか、また、納税者が税務官庁の右表示を信頼しその信頼に基づいて行動したことについて納税者の責めに帰すべき事由がないかどうかという点の考慮は不可欠のものであるといわなければならない。」とした。

以上の判文を見ると、信義則の適用には慎重であるべきという理解があるように思われる。その背景には租税法律主義があると思われる。すなわち、租税法律主義の要請は課税庁の法律への厳格な羈束であって、信義則の適用は設例で見たように、場合によってはそれと相克するものである。租税法律主義を退けて、納税者の信頼を保護することが結果として多々あると、租税法律主義が無意味と化す。それを回避すべく、信義則の適用の可否はあくまで限定的、例外的とする必要が認められるのである。

こうした信義則の適用可能性に係る限定性は別の例を参照することによっても明らかとなる。例えば、信義則の適用可能性を肯定する論拠の一つであ

る公的見解の表示に関して検討してみよう。これはいわゆる金属マンガンが電気ガス税の非課税物件に該当するとの前提のもと15年間かような扱いがされてきたところ、それが誤りであることが判明し、改めて課税したことの違法性の有無という争点につき、裁判所は、「・・・被控訴人はその山形工場において昭和27年8月ころから金属マンガンを製造しており、そのころから繰り返してその製造に直接使用する電気について非課税対象として申告してきた（もつとも、被控訴会社山形工場長が控訴人に提出した（地方税・筆者注）法489条該当申告書においては、非課税の対象たる製品名が「満俺鉄、フェロアロイ、電解ソーダ」「合金鉄、電解ソーダ」「合金鉄、電解鉄関係」と記載されており、必ずしも金属マンガンがそれとして明示されているわけではない。）が、これに対し控訴人は何らの異議もさしはさまず、積極的に何らの応答もしないまま推移し、昭和42年4月に至りはじめて金属マンガンは地方税法489条1項2号にいう「合金鉄」に含まれず、したがって金属マンガンを製造するに直接使用した電気については非課税の対象とならないとの解釈により、過年度分にさかのぼり、すでに消滅時効にかかった分を除いて本件賦課決定をしたものであることが認められ、他に右認定を左右するに足る証拠はない。

右事実関係によると、本件の場合、本件賦課決定の以前においては金属マンガンの製造に直接使用した電気に対する電気ガス税の賦課徴収に関して、課税行政庁たる控訴人の何らかの明示の行動があつた・・・という具体的な事実は存しないのであつて、単に控訴人の不作為ないし課税されていないという事実状態が継続していた（控訴人が被控訴人の前記非課税申告に対し何らの異議をさしはさまなかつたからといつて、そのことから直ちに控訴人が地方税法における電気ガス税の課税要件に違反する事項を容認していたこととなるものではない。）に過ぎず、かかる不作為ないし事実状態をもつて禁反言の法理にいう信頼の対象たる表示に該当するものとすることはできないし、また信義則にいう相手方の信頼の原因たる行為に該当するものと

解することも相当でない。」(仙台高判昭和 50 年 1 月 22 日訟務月報 21 卷 4 号 837 頁)とした。ここで課税庁の 15 年間にわたる非課税の扱いでは、信義則の適用要件を満たさないとする。ここで判旨は課税庁の明示の行動を信義則適用に要求するが、これがまさに信義則の適用を例外たらしめるべきという思考が読み取れるのである。すなわち、課税庁の積極的・作為的行為を要求することは、信義則の性質上納税者の明確な信頼の対象を必要とすることと並んで、それに伴い信義則の適用可能性は狭まるのである。

続けて右判決は、「なお、右のような非課税の事実状態が約 15 年の長きにわたり継続したからといつて、直ちにこれが法的確信にまで高められ、法的状態に転化したとか、あるいはこれに類する法的効力を生ずるに至つたものと解することはできない。」としている。原審(山形地判昭和 46 年 6 月 14 日訟務月報 18 卷 1 号 22 頁)判旨はこれとは異なり、金属マンガンが非課税物件に該当するという法的状態の創出を認め、それに基づき信義則の適用を肯定した。この点、引用文は性質上おそらくは慣習法の成否に関する判示であるかとも思われるが、この判文に見るように、慣習法の成立可能性も極めて限定的とみるべきであろう。

(2) 租税法における和解—ネゴシエーションの可能性?—

次に、合法性の原則との関係で問題となるのは、和解であろう。租税法における和解とは、例えば、訴訟において課税庁と納税者との間で税額について争いが生じた場合、それについて相互に互譲をすることにより訴訟を終結させるという形態をとろう。しかし、この場合、税額についての前叙の如き和解は合法性の原則に明らかに反する。課税庁は正しいと税額を最後まで争わなければならない、その当否は裁判所が最終的に判断することである。したがって、和解の可能性は原則として存在しないと解される。

しかし、かような和解は許されないが、和解類似の現象の存在は認識されている。それは、課税の基礎になる事実関係に不明な点がある場合には、課税を放棄するわけにはいかない、課税庁と納税者との間で課税の基礎と

なる事実関係を措定し、それに基づく課税を行うという態様である。これがいわゆるネゴシエーションであって課税実務においては、頻繁に用いられているものである。これは、訴訟の段階に限定されず、租税手続の段階でもありうる。この現象は、先ほどの定義からして、許されない和解ではないのか、という問題提起が可能である。但し、この問題を検討する上で確認すべきは、租税法における和解が許されないと考えられる根拠である。換言すれば、和解に係る制約原理を明確にし、それとの整合性を探る必要がある。前叙のような税額に関する和解をすることは、課税庁が法律に厳格に羈束されていないことを意味する。何故なら、税額は法律が命じるところにしたがって一義的に決定されるからであり、そこから課税庁の独自の判断で乖離することは許されない。ところが、課税庁と納税者との間でネゴシエーションを通じて事実関係を措定することは、法律の内容に関わるものでは必ずしもない。これを事実に関する合意ということがある。専らこの許容性およびその範囲と限界が重要問題である。比較法的知見に基づけば、こうした問題を考える上では、租税法律主義、平等原則、職権主義との関係を議論することが重要である。まず、租税法律主義との関係である。これは前叙のごとく事実関係に関する合意であるならば、税額に影響を与える課税庁と納税者との間の法解釈に関する合意ではない。そこに許されざる交渉的余地は存在していない。尤も、諸外国における実務では純粋な事実関係に止まらず、結局において法解釈に関するネゴシエーションも行われていると見るべき場合もあるという指摘もある。次に、平等原則である。課税を行う場合には、当該納税者に係る課税に影響を与えうるすべての事実を完全に解明した上でなければ、適正かつ公平な課税はできない。しかし、そうした事実関係の完全な解明は課税庁に対する過重な負担をもたらしかねず、その結果税務執行全体に対して機能不全をもたらす可能性もある。そこで、解明困難・不能な事実関係がある場合には、それを両者のネゴシエーションを通じて措定し、課税のベースとするほうが行政資源を省力化し、税務執行全体の機能性を確保することが可

能となるとされるのである。これは税務執行全体の機能性を確保することによる平等原則の実現である。そして職権主義との関係である（なお、わが国の租税手続に職権主義が妥当するか否かは差し当たり問題としない）。課税のベースとなる事実関係の解明は課税庁が行うべきであるが、納税者の協力義務違反のためにそれができない場合がある。その際課税は放棄されえない。その場合、課税庁が納税者とネゴシエーションを通じてかような事実関係を措定するのである。この点職権主義は課税庁による自律的事実関係の解明を命じていることになるが、納税者の義務違反によりそれができない場合にも、職権主義を形式的に当てはめることは不合理であると解される。

以上によれば、事実に関する合意の締結に係る租税法理論からの制約原理は克服可能と見るべきであろう。しかし、事実に関する合意はあくまでも課税庁にとって事実関係の解明が不能である場合に認められるのであるから、真偽不明の事実関係について課税庁のイニシアチブのもとにネゴシエーションを行うことになる。つまりは、納税者の不協力による真偽不明につき、納税者のイニシアチブを認めることはできないのである。換言すれば、納税者から事実に関する合意を締結することの請求権は存在しないと解すべきである。

こうしたネゴシエーションが行われることは、実務上の必要性が高いからであろう。しかし、課税庁と納税者との間でインフォーマルな形態で行われると、税務執行の平等が維持されえない可能性がある。そこで、今後は、こうしたネゴシエーションに係る統制を効かせる手段の構築がなされねばならない。差し当たって、比較法的知見に拠るならば、具体的には、ネゴシエーションの基準を構築し、文書化等を通じて課税庁内部での自己統制を効かすことがありえよう。

4 租税法における遡及立法

租税法においても遡及立法は原則として禁止される。ここで遡及立法とは、問題状況に照らせば、所得税を例として説明すれば、ある課税年度において確定した租税債務が後の課税年度における税制改正の適用を遡及的に受ける

ことによって、納税者の一度確定した租税債務の内容が不利益的に変更されることを指そう。これは刑罰法規不遡及の原則と平行に考えると問題状況の理解に資そう。既に述べたように、租税法は税負担という形で納税者に金銭的負担を課すので、ビジネスの現実においては、それをも汲みつつ私法上の取引の実施およびその具体的形式に係る意思決定が行われる。この基本的な取引の枠組みの中で事後的に税負担の不利益の変更が行われると納税者の予測可能性・法的安定性を極めて深刻な程度に害することになる。

しかし、注意すべきは、一に、遡及立法は絶対的に禁止されていないことである。一定の合理性・必要性があれば許される。学説もそのように考えるが、判例を見るとそのことは一層明確になる。例えば、「憲法 84 条は、課税要件及び租税の賦課徴収の手續が法律で明確に定められるべきことを規定するものであるが、これにより課税関係における法的安定が保たれるべき趣旨を含むものと解するのが相当である……。法律で一旦定められた財産権の内容が事後の法律により変更されることによって法的安定に影響が及び得る場合における当該変更の憲法適合性については、当該財産権の性質、その内容を変更する程度及びこれを変更することによって保護される公益の性質などの諸事情を総合的に勘案し、その変更が当該財産権に対する合理的な制約として容認されるべきものであるかどうかによって判断すべき（である）」（最判平成 23 年 9 月 22 日判時 2132 号 34 頁）とされる。このように最高裁判例においても、遡及禁止原則は憲法 84 条の租税法律主義より派生する法的安定性の要請との間に相克をもたらすものであるとしつつも、一定の要件のもとに、種々の要素を総合考量することを通じてなお正当化可能であるとするのである。但し、「……。租税法規については、刑罰法規とは異なり、憲法上遡及適用を禁じる旨の明文の規定がないほか（憲法 39 条前段参照）、適時適切な景気調整等の役割も期待されていることなどにかんがみると、租税法規不遡及の原則は絶対的なものではなく、租税の性質、遡及適用の必要性や合理性、国民に与える不利益の程度やこれに対する救済措置の内容、当

該法改正についての国民への周知状況等を総合勘案し、遡及立法をしても国民の経済生活の法的安定性又は予見可能性を害しない場合には、例外的に、租税法規不遡及の原則に違反せず、個々の国民に不利益を及ぼす遡及適用を行うことも、憲法上許容されると解するのが相当である。」(福岡地判平成 20 年 1 月 29 日判時 2003 号 43 頁) というように、最高裁の立場とは一見異なり、遡及適用についてはその例外的許容性に言及するものもある。したがって、遡及適用を原則的禁止とするか、またはそのような位置づけをなさずに、種々の要素の考慮を通じて行いうるものであるとするか、こうした遡及適用の可否に係る一般的定式の違いが個別具体のケースにおいて判断を分ける可能性はなおありうると解される。

二に、遡及立法について課税期間を跨ぐ形で行われるそれについては、原則的に禁止される遡及立法として整理できるが、これは、所得税について言えば、租税債務の成立時期が暦年の終了時点であるとされているためである。しかし、遡及立法の原則的禁止の意義が、納税者の予測可能性・法的安定性の確保にあると捉えるならば、次のような問題もありうる。それは、課税年度を跨ぐ遡及立法ではなく、同一の課税年度内の遡及立法である。すなわち、例えば、ある課税年度の 5 月 1 日に取引を行った納税者がいるとして、同一年度の 10 月 30 日に税制改正が実施され、それが同一年度の最初に遡って適用されるという場合がそれである。このとき、先ほどの実定法上の租税債務の成立時期に係るメカニズムからすれば、10 月 30 日の時点において租税債務は未成立であるため、遡及適用が問題となる余地はないという立場もありうる。しかし、納税者の目線で見れば、取引は 5 月 1 日に行われており、その時点での租税法に従って、自らの取引に係る税負担を織り込んで取引を実行するのが通常であろうとも言う。それが同一年度の 10 月 30 日の税制改正によって 5 月 1 日時点の法状況に変更が加えられることは、年度を跨いだ遡及立法と同一の影響を納税者に与える。したがって、いずれの立場を採るかに応じて、こうした年度内遡及立法の可否に対する態度は変わってこよ

う。この点、判例は「・・・暦年途中の租税法規の変更にあっても、その暦年当初からの適用がこれを通じて経済活動等に与える影響は、当該変更の具体的な対象、内容、程度等によって様々に異なり得るものであるところ、上記のような租税法規の変更及び適用も、最終的には国民の財産上の利害に帰着するものであって、その合理性は上記の諸事情を総合的に勘案して判断されるべきものであるという点において、財産権の内容の事後の法律による変更の場合と同様というべき・・・である」とし、「・・・暦年途中で施行された改正法による・・・改正後措置法の規定の暦年当初からの適用を定めた本件改正附則が憲法 84 条の趣旨に反するか否かについては、上記の諸事情を総合的に勘案した上で、このような暦年途中の租税法規の変更及びその暦年当初からの適用による課税関係における法的安定への影響が納税者の租税法規上の地位に対する合理的な制約として容認されるべきものであるかどうかという観点から判断するのが相当と解すべきである。」（前掲・最判平成 23 年 9 月 22 日）とされるのである。

（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—

租税法と憲法との関係を見た場合、そこにあるのは、平等原則、租税法律主義のみではない。租税法総論における憲法の役割は大きい。確かにわが国では最判昭和 60 年 3 月 27 日において示されたように、租税立法の違憲審査に明白性の原則が妥当するため、一見すると憲法が租税政策を規律する意義はさほど大きいとは思われない。しかし、理論的には、本稿でも触れるように、例えば平等原則を租税立法において首尾一貫して実施するという形態で以て憲法はなお租税政策の形成において意義を発揮すると言えよう。さらには、財産権保障、生存権保障、手続保障原則等という諸点で憲法は租税法と関連性を有する。

1 財産権保障

課税権の行使は、納税者の経済活動の成果を、国庫に強制的に移す作用を引き起こすのであるから、そうした成果が財産権の保障対象である以上、課税と財産権とは密接に関係するわけである。しかし、財産権保障のあり方として制度的保障があるとするならば、課税による財産権侵害が認定される可能性は結果として極めて少ないと言わざるを得ない。以上の点で課税と財産権との関係を租税法の観点から論ずる上での特徴がある。また、それに加えて、財産権保障と課税との関係を論ずることは、税負担の程度を論じることになるので、合理的な税負担の程度を租税法の観点から解明することが現在困難であると考えられる以上、また難しいことになろう。この点平等原則につき垂直的公平を論ずることは、確かに税負担の程度に関係はするが、しかし異なる担税力を有する納税者の税負担が異なるべきことを指示するのみであるため、ここでの解答をもたらさない。

以上の議論を敷衍すれば、次のようになろう。税負担の程度を決定する場合に、課税ベースについては、それが拡大されるほど平等原則に適うとされる点で、租税法の基本原則との関係のあり方は明確であるが、税率については、そのあり方については明確に規律する租税法の基本原則は存在しない。累進税率を論証する試みとして、犠牲説、社会国家原則、平等原則と自由権とを併せ考える立場等がありうるが、いずれも税率のあり方として比例税率との関係で累進税率の適用を論証するものであって、望ましい税率の程度まで明らかにはならない。この点で税負担の決定要因の一つである税率から観て、(最高税率の水準という) その設定のあり方から課税の限界を画することは困難であると言わざるを得ず、ひいては課税からの財産権保障の範囲を画することもまたできない。比較法的に見ても、憲法裁判所において、一定の基準が示唆されたこともあるが(いわゆる五公五民原則)、その意味内容の不明確性も相俟ってか、後にその示唆は否定されている。

したがって、差し当たり、財産権保障を実効化するためには、課税を行う

ことは、原則として財産権の侵害をもたらすものと考え、その上で、どの程度の税負担であれば、許されざる財産権侵害と考えるべきであるか否かを考えるということが必要かもしれない。

2 生存権保障

憲法 25 条は健康で文化的な最低限度の生活を営む権利を保障する。これは憲法上私人の国家に対する給付請求権を導くものであるが、租税法にも関係する。すなわち、国家は私人の所有する財産のうち、かような生活水準の維持に必要と認められる部分については課税権を及ぼしてはならないことが導かれる。憲法は経済的自由権を保障しているので、私的生活を遂行するための経済的原資は原則として個人が自ら獲得すべきであることを前提としていると解すべきである。したがって、かような経済活動の成果に課税が行われるとしても、生存最低限に必要な所得にも課税が及ぶことは、自らの自助により私的生活を遂行するという憲法の前提を無意味にすることになる。つまり、課税をきっかけにそうした性質を持つ所得が国庫に奪われると、憲法 25 条の意義は失われるのである。とするならば、所得税を例とすれば、自助を通じて私的生活を遂行できる納税者の生存最低限に該当する所得は課税してはならないのである。所得税の領域においては、伝統的な租税理論においては、納税者の自由な選択に基づくのではなく、必ず生存最低限の生活を確保するために半ば強制的に、やむを得ず支出せざるを得ないという意味で、そうした所得は“処分不可能”であるとされたのである。言うなれば、社会保障法のみではなく、租税法においても生存最低限の生活保障は国家の役割であるということになる。

尤も、どの程度の所得がそれに該当するかは明らかではない。この点で、かような金額は経済社会の状況に応じて適宜見直していくほかない。その際、租税法上の生存最低限の金額が低下することは納税者に対して不利に作用する。ここで基本権の加考慮という考え方に触れる必要があるが、これによれば、そうした納税者の私的生活の水準を引上げることは、憲法 25 条のよう

な特定の基本権のみではなく、むしろ複数の基本権に関わることであり、非常に重要性が高いと考えるのである。それ故、例えば、所得税法上の控除可能額の設定につき、憲法価値の加考慮を通じて税制改正にその増額のベクトルを与えるという租税政策の方向性もありうると考えられよう。

さらに、以上の検討から、次のことが言えるように思われる。すなわち、租税法と社会保障法との関係を考える場合に、既に述べたように、憲法上経済的自由権が与えられていることは、私的生活を支える経済的基盤を自助により獲得すべきであって、これは、いわゆる補完性原則を論証するものである。補完性原則とは、憲法上の自律した人間像をベースに、自助を通じた私的生活遂行のための原資獲得ができない者に対して、はじめて社会保障法上の給付措置が講じられるということを目指す。いわば租税法による生存最低限の保障が社会保障法の給付より先行するという一般的定式が導かれるのである。加えて、少なくとも政策論的には、所得税を例とすれば、租税法上の生存最低限の保障に係る水準は、社会保障法上のそれよりも高くあるべきであるとも言いうる。

3 手続保障原則

既に述べたように、課税権の行使は納税者に対して法的に侵害作用であるため、その枠組みは、法的に厳格に画する必要がある。これは租税法律主義の適用の問題であり、特に、租税実体法に係る議論でもある。しかし、課税権の行使にかような枠組みのみを当てはめても、それが公平・適正に行われるとは限らない。何故なら、租税法律の執行を行うのは公務員としての身分を持つ人間であるからである。そこで、法律の枠組みを超えて課税が行われた場合には、それが一定の手段で以て是正される必要が生じる。これは、憲法の前提とする法治国家原則とも関係するのである。すなわち、法治国家原則によれば、違法な国家権力の行使があり、国民の権利が侵害された場合には、それは訴訟という手段で以て是正される機会が与えられるべきことが求められる。そして、行政法総論においては、それに限定されることなく、法

治国家原則に手続法的意味を込め、いわば適正手続のもとに国家権力の行使がなされるべきことも求められると考えるものがあり、それは正当であると考えられる。これを租税法においても当てはめることは可能である。

さて、この適正手続の要請から、如何なる制度像が導かれるか。具体的には、以上の知見に基づけば、租税手続上の納税者の権利保護を確保する必要性が生じる。別の箇所でも検討する予定ではあるが、課税が法律の範囲内で行われ、その結果課税要件の定めるところの租税債務が厳格に生じるというだけではなく、そうした法律関係の内容を実現する手続を定める手続法の領域においても課税権の行使の際に、その法的枠組みの内部で権力行使はなされねばならない。色々な場面が想定しうるが、差し当たり典型例としては、課税の準備作業としての意味を持つ質問検査権の行使のあり方、不服申立手続における納税者の主張の機会のあり方等が問題となる。差し当たって、ここでは前者についてのみ触れるが、質問検査権の行使に際して、その行使の要件は法律上明確化され（国税通則法74条の2以下）、それに則って質問検査権の行使はなされなければならない。もし、そうでなければ違法な質問検査権の行使となろう。実は、従前質問検査権の行使のあり方については争いがあった。例えば、質問検査権の行使の前に、課税庁は被調査者に対して事前の告知を要するか否かという点につき、判例は「・・・所得税法234条1項の規定は、国税庁、国税局または税務署の調査権限を有する職員において、当該調査の目的、調査すべき事項、申請、申告の体裁内容、帳簿等の記入保存状況、相手方の事業の形態等諸般の具体的事情にかんがみ、客観的な必要性があると判断される場合には、前記職権調査の一方法として、同条一項各号規定の者に対し質問し、またはその事業に関する帳簿、書類その他当該調査事項に関連性を有する物件の検査を行なう権限を認めた趣旨であつて、この場合の質問検査の範囲、程度、時期、場所等実定法上特段の定めのない実施の細目については、右にいう質問検査の必要があり、かつ、これと相手方の私的利益との衡量において社会通念上相当な限度にとどまるかぎり、権限ある税務職

員の合理的な選択に委ねられているものと解すべく、また、・・・実施の日時場所の事前通知、調査の理由および必要性の個別的、具体的な告知のごときも、質問検査を行なううえの法律上一律の要件とされているものではない。」
 (最決昭和 48 年 7 月 10 日判時 708 号 18 頁) としたのである。これによれば、質問検査権の行使は課税庁の裁量によりその実施の詳細を決定できるのであり、さらには、法律上常に要求されるものではないとして、事前の告知も不必要であることになろう。この言明の中に質問検査権の行使の過程における納税者の権利保護が不十分であることが見いだされたのであろうか、前叙のような質問検査権の行使に係る要件が法律上明確化された制度が構築されている。また、「・・・(質問検査権の・筆者注) 手続が刑事責任追及を目的とするものでないとの理由のみで、その手続における一切の強制が当然に右規定による保障の枠外にあると判断することは相当ではない。」が、「・・・実質上、刑事責任追及のための資料の取得収集に直接結びつく作用を一般的に有するものと認めるべきことにはなら」ず、「・・・(質問検査権の行使に伴う・筆者注) 強制の度合いは、それが検査の相手方の自由な意思をいちじるしく拘束して、実質上、直接的物理的な強制と同視すべき程度にまで達しているものとは、いまだ認めがたいところである。国家財政の基本となる徴税権の適正な運用を確保し、所得税の公平確実な賦課徴収を図るという公益上の目的を実現するために収税官吏による実効性のある検査制度が欠くべからざるものであることは、何人も否定しがたいものであるところ、その目的、必要性にかんがみれば、右の程度の強制は、実効性確保の手段として、あながち不均衡、不合理なものとはいえない」ことにより憲法 35 条の、さらには同趣旨の理由で憲法 38 条の適用はない (以上、最判昭和 47 年 11 月 22 日判時 684 号 17 頁)。以上の最高裁の判断、さらには当時の実定法を前提とすると、具体的な質問検査権の行使の適法性を判断する場面においては比例原則の適用は肯定されようが、制度設計上憲法 35 条、憲法 38 条の適用はなく、さらには理論的には (手続的) 法治国家原則の適用を肯定しつつも、判例に拠れ

ば質問検査権の行使に際して課税庁の裁量が承認される法制度も不合理ではなくなり、およそ質問検査権の行使に係る法制度については納税者の手続上の権利保護を拡充せしめ、それを強く指示する法原則は存在しないことになりうる。

したがって、単に手続保障原則を強調するだけでなく、租税立法者の法改正作業を通じて、租税手続における納税者の権利保護は拡充する現実的ベクトルを得ることになる。しかし、租税手続法の制度設計はそのようなベクトルにのみ基づいて行われるわけではない。別の箇所でも述べたが、租税手続法は納税者の権利保護のみではなく、税務執行の機能性も確保する必要がある。すなわち、質問検査権の行使については、課税を実効的に行うためには極めて重要な課税情報獲得手段であって、前叙の判例によれば、質問検査権の行使は課税庁の裁量のもとに置かれてきたにも拘わらず、仮に、質問検査権の行使に係る手続的規律が過度に厳格になり、質問検査権の行使が実効的かつ効率的に行いえない状況が生じると、適正かつ公平な課税が実現できなくなる。また、法律上の手続違反を根拠に訴訟提起がなされ、それに対する対応も求められるかもしれない。さらには課税処分の理由附記を厳格に求めることによっても、現下の課税庁のリソースに鑑みて、そこに負担過重が生じ、結局課税庁による税務執行の機能不全がもたらされうるのである。これも先ほどと同じ帰結に行き着きうる。

したがって、この問題は、税務執行の機能性、ひいては適正かつ公平な課税と納税者の権利保護との間の相克の問題であり、片方に偏することのない両者を適切に両立させるような制度設計が求められるという目指すべき理論的着地点が見いだされる。

4 その他の自由権との関係

租税法の規定は、その他の憲法上の権利との関係でも問題が生じうる。差し当たって特に自由権との関係について、しばしば触れられる判例を素材として検討する。

(1) 営業の自由

営業の自由と租税法との関係については、最判平成 4 年 12 月 15 日判例時報 1464 号 3 頁がある。酒類販売に免許制の規制があることが、職業選択の自由に係る違憲の規制であるか否か、が争点であった。裁判所は、次のように述べた。まず、「・・・憲法 22 条 1 項は、狭義における職業選択の自由のみならず、職業活動の自由の保障をも包含しているものと解すべきであるが、職業の自由は、それ以外の憲法の保障する自由、殊にいわゆる精神的自由に比較して、公権力による規制の要請が強く、憲法の右規定も、特に公共の福祉に反しない限り、という留保を付している。しかし、職業の自由に対する規制措置は事情に応じて各種各様の形をとるため、その憲法 22 条 1 項適合性を一律に論ずることはできず、具体的な規制措置について、規制の目的、必要性、内容、これによって制限される職業の自由の性質、内容及び制限の程度を検討し、これらを比較考量した上で慎重に決定されなければならない。そして、その合憲性の司法審査に当たっては、規制の目的が公共の福祉に合致するものと認められる以上、そのための規制措置の具体的内容及び必要性和合理性については、立法府の判断がその合理的裁量の範囲にとどまる限り、立法政策上の問題としてこれを尊重すべきであるが、右合理的裁量の範囲については、事の性質上おのずから広狭があり得る。ところで、一般に許可制は、単なる職業活動の内容及び態様に対する規制を超えて、狭義における職業選択の自由そのものに制約を課するもので、職業の自由に対する強力な制限であるから、その合憲性を肯定し得るためには、原則として、重要な公共の利益のために必要かつ合理的な措置であることを要するものというべきである（最高裁昭和 43 年（行ツ）第 120 号同 50 年 4 月 30 日大法廷判決・民集 29 卷 4 号 572 頁参照）。」とする。この件は、憲法 22 条に保障される自由について、それに係る規制を課すことによる制約は、その具体的形態等に応じて合憲性の判断のありようは異なってくること、さらには、先行する最高裁判例を通じて、規制目的の正当性が肯定された場合の、具体的規制態様について判断

する際には、当該規制措置が必要性・合理性を有するべきことを示す。続けて、「・・・憲法は、租税の納税義務者、課税標準、賦課徴収の方法等については、すべて法律又は法律の定める条件によることを必要とするのみを定め、その具体的内容は、法律の定めるところにゆだねている (30 条、84 条)。租税は、今日では、国家の財政需要を充足するという本来の機能に加え、所得の再分配、資源の適正配分、景気の調整等の諸機能をも有しており、国民の租税負担を定めるについて、財政・経済・社会政策等の国政全般からの総合的な政策判断を必要とするばかりでなく、課税要件等を定めるについて、極めて専門技術的な判断を必要とすることも明らかである。したがって、租税法の定立については、国家財政、社会経済、国民所得、国民生活等の実態についての正確な資料を基礎とする立法府の政策的、技術的な判断にゆだねるほかはなく、裁判所は、基本的にはその裁量的判断を尊重せざるを得ないものというべきである (最高裁昭和 55 年 (行ツ) 第 15 号同 60 年 3 月 27 日大法院判決・民集 39 卷 2 号 247 頁参照)」とするのであり、これは、前掲・最判昭和 60 年 3 月 27 日の引用である。ここで、規制措置の必要性・合理性を判断する際には、先行する最高裁判例の基準を当てはめることにより、租税立法者の裁量が相当程度に認められることになる。そして、既引用箇所を併せる形で、「・・・租税の適正かつ確実な賦課徴収を図るという国家の財政目的のための職業の許可制による規制については、その必要性と合理性についての立法府の判断が、右の政策的、技術的な裁量の範囲を逸脱するもので、著しく不合理なものでない限り、これを憲法 22 条 1 項の規定に違反するものということとはできない。」と結論付けるのである。その上で、裁判所は「・・・社会状況の変化と租税法体系の変遷に伴い、酒税の国税全体に占める割合等が相対的に低下するに至った本件処分当時の時点においてもなお、酒類販売業について免許制度を存置しておくことの必要性及び合理性については、議論の余地があることは否定できないとしても、・・・酒税の賦課徴収に関する仕組み (酒税法は、酒類には酒税を課するものとし (1 条)、酒類製造者を納

税義務者と規定し（6条1項）、酒類等の製造及び酒類の販売業について免許制を採用している（7条ないし10条）。いわゆる庫出税方式によって酒類製造者にその納税義務を課し、酒類販売業者を介しての代金の回収を通じてその税負担を最終的な担税者である消費者に転嫁するという仕組みである。一筆者注）がいまだ合理性を失うに至っているとはいえないと考えられることに加えて、酒税は、本来、消費者にその負担が転嫁されるべき性質の税目であること、酒類の販売業免許制度によって規制されるのが、そもそも、致酔性を有する嗜好品である性質上、販売秩序維持等の観点からもその販売について何らかの規制が行われてもやむを得ないと考えられる商品である酒類の販売の自由にとどまることをも考慮すると、当時においてなお酒類販売業免許制度を存置すべきものとした立法府の判断が、前記のような政策的、技術的な裁量の範囲を逸脱するもので、著しく不合理であるとまでは断定し難い。」とした。これは、先ほどの基準の当てはめであるけれども、酒税法の賦課徴収に係る仕組みが未だに合理性を失っていないとしている件は、まさに前叙の基準に係る規制措置の必要性・合理性を肯定するものであろうし、さらに、酒類販売の自由に係る性質も規制措置を正当化するという件は、既に引用した規制措置に係る合憲性判断を行うことが一律にはできない、という判示にかかるものであろう。

(2) 信教の自由

信教の自由と租税法との関係については、次の判例がある。条例および行政庁の指定に基づき特定の寺社に文化観光税の特別徴収義務が課されたことによって、信教の自由が侵害されたか否か、という点が争点であった。裁判所は、「・・・信仰は人の内心の心理的・意思的事実であるから、その者の告白がなければその有無を知ることができない。したがって、大仏殿や法隆寺西院への入場者についてもその本来の目的が参詣礼拝にあるか否かはその外観よりこれを判断する外はないところ、・・・認定の事実によれば、右両寺への入場者の大多数は少なくとも外観上は両寺が公開する文化財を觀賞するのが

その本来の目的であるとみられる。そして右両寺への入場者は、その入場の本来の目的が参詣、礼拝にあるか否かに拘らず、すべて入場に際し一率に 50 円 (小人 30 円) を支払わなければ入場を許されず、右金員を支払った場合にはじめて入場を許されるわけであるから、入場者の右出捐をお賽銭又はお布施とみるのは無理であつて右入場の対価とみるのが相当であるところ、右両寺が入場者の礼拝に対して対価を徴しているとは考えられないから、右入場の際に支払われる対価は文化財観賞の対価とみる外はない。そして、本件条例が入場者のかかる有償入場行為に担税力を認めてこれに課税せんとするものであることは・・・認定の事実から明らかである。

ところで、法律はつねに憲法の各条章に適合する合理的なものであることを要するから、憲法第 30 条、第 84 条に基づき国民の納税義務を規定したものであつても、それが特に宗教的行為を対象としこれを規制するものである場合には、憲法第 20 条の「信教の自由」を侵害するものとして無効のものというべきである。しかしながら、本件条例は、課税の趣旨、目的、課税対象の性質、宗教との密着性、課税額 (1 回につき大人 10 円、小人 5 円)、納税義務者の範囲等に関し・・・仔細に認定した諸般の事実を総合判断すると、特に宗教を対象としこれを規制したものとは認め難いから、これを憲法第 20 条に違反する条例であるということとはできない。」(奈良地判昭和 47 年 7 月 17 日) とした。これによると、文化観光税は、判文の別の箇所而言及されているように、観光客の増大とともに近年ますます増加する傾向にある文化財、史跡等の保存並びに道路、公園、駐車場その他の観光関係施設の整備管理等のための財政支出を購うためのものであることも前提となり、決して宗教を規制する目的を有するものではない。それ故に、信教の自由との関連性はそもそも生じないという判断がなされた。

(3) 憲法 13 条の人権

例えば、スポーツをすることは、誰もが行うことではあるが、それに係る課税問題も生じうる。例えば、ゴルフをする際に、ゴルフ場を利用する場合

には、ゴルフ場の利用料金については消費税およびゴルフ場利用税が課される。これは、ゴルフ場の利用についてのみ特に税負担が過重されている。これについて果たして合理性があるかが問題とされた（なお、次に挙げる判例は、ゴルフ場利用税の前身である娯楽施設利用税に関するものである）。判例は「・・・娯楽施設利用税は、一定の娯楽施設を利用する行為が消費支出能力を伴うことに着目し、そこに担税力を認めて課税する一種の消費税であるが、娯楽性とスポーツ性とは決して両立しえないものではなく、ある施設の利用行為がスポーツとしての一面を有するとの一事のみによって、当該施設の利用に対し娯楽施設利用税を課しえないということになるものではない。ゴルフはスポーツであると同時に娯楽としての一面をも有し、原判決が確定した事実によれば、その愛好者は年々増加しているとはいえ、なお特定の階層、とくに高額所得者がゴルフ場の利用の中心をなしており、その利用料金も相当高額であって、ゴルフ場の利用が相当高額な消費行為であることは否定しがたいところであり、地方税法がゴルフ場の利用に対し娯楽施設利用税を課することとした趣旨も、このような娯楽性の面をも有する高額な消費行為に担税力を認めたからであると解せられる。地方税法 75 条 1 項 2 号は、ゴルフ自体を直接禁止制限しようとするものではないばかりでなく、もともとゴルフは前記のように高額な支出を伴うものであり、かかる支出をなしうる者に対し、ゴルフ場の利用につき、一日 500 円程度の娯楽施設利用税を課したからといって、ゴルフをすることが困難になるとはとうてい考えられず、右規定がスポーツをする自由を制限するものであるということとはできない。」（最判昭和 50 年 2 月 6 日判時 766 号 30 頁）とする。これによれば、ゴルフ場の利用は贅沢であり、高額な消費行為であるから、そこに特に高い担税力を見出しうるという点にゴルフ場利用税の正当性が見いだされているのである（なお、この事案では、原告は娯楽施設利用税の課税が憲法 13 条に違反すると主張した。しかし、スポーツの自由に係る憲法上の根拠、その保障の範囲の問題はともかく、それに違反するわけではないとすると、ただ、直後に見

るように、ここでは他のスポーツと比べてゴルフのプレーに伴う消費行為にのみ特に税負担が過重されることの正当性の有無という平等原則に照らした検討が可能であると考えられる。

さらに、改めて言うが、消費税およびゴルフ場利用税が二重課税であるという批判もある。しかし、この問題を考えるには以下の諸点に注意が必要である。一に、確かに両税とも消費行為に課税をする点では同性質を有すると言いうるが、しかしゴルフ場利用税はゴルフのプレーが可能である者のゴルフ場の利用につき消費に特に高い担税力を見出しつつ課税していると考えれば、担税力を適切に把握した上での課税であるため、租税理論上の問題は生じない。二に、反対に、経済社会の状況に照らして、ゴルフ場の利用が高い担税力を表象するものではないならば、ゴルフ場利用税の廃止に合理性があることになる。以上の二点は平等原則に照らした議論である。三に、ゴルフ場利用税の負担がゴルフ場の利用料金との関係で高額に過ぎるとの批判もありうるかもしれない。すなわち、仮に、ゴルフ場の利用に高い担税力を見出すとしても、それはゴルフ場の利用料金の支払いに具体化されているのであるため、税負担の程度は法理論上一義的に決めることはできないという現状を認識しつつも、困難ではあろうが過重な税負担と言いうるとい立論は可能であるかもしれない。

（4） 憲法上の自由と租税法

以上のように、しばしば触れられる若干の設例として引用した判例を見ると分かるように、憲法上の自由権と租税法との関係を見た場合、結果として問題となる規定が憲法違反とされることはあまりないかもしれない。しかし、憲法と租税法との関係を理論的に無視してよいわけではない。既に論じたが、租税法の役割として、国家の課税権に枠をはめるという点がある。現代国家における租税の意義・機能を見れば、国家が課税権を行使し、相当程度の税収を確保すべきことは当然であるが、国家との関係において納税者である私人が法的に自由であることは租税法においても当てはまる。すなわち、国家

の課税権の恣意的行使は避けられねばならず、それは租税法律の執行の場面において妥当することは当然であるけれども、租税立法においてもそれは当然に妥当すると考えねばならない。さもなくば、租税法の存在意義は失われよう。

ここで既に引用した判例をも併せ見ると、国家の課税権の行使はできるだけ抑制的であることが求められる。つまり、課税権は甚だ強力であるため、その行使は必要最小限でなければならないということである。この立場は、国家の課税権の存在およびその行使を与件とした場合の、納税者の自由権を保護する直截な帰結であろう。そして、勿論、既に述べたように、そうした必要最小限という課税権の行使の限界を明確に画することは困難ではある。その典型例は税負担の程度である。課税を通じて国庫に納税者の財産を収納することは財産権に対する制約ではあるけれども、それは社会経済の状況に応じて決定されるという一般論しか論理的には提示できない。けれども、ここでの論点については、次のような一般的定式を立てることはできよう。すなわち、引用判例の判示にもあったように、仮に、租税法によって、納税者の自由権に対して制約的效果が作用する場合には、学説が指摘するところの、そうした措置に係る目的の正当性、さらには当該措置が目的との関係で必要最小限度のものであるか否か、という基準をかようなケースに当てはめることができると考えられる。まさにこれはいわゆる比例原則がその意味内容とするものであろう。この比例原則を当てはめつつ、国家により課される規制効果を伴う租税制度の合憲性をはかることができよう。