

租税法律主義と法の支配の関係についての一考察

片 上 孝 洋*

1. はじめに

近代的な租税制度にとって租税法律主義は、国の課税権を国民代表議会の同意にかからしめ、民主的統制を及ぼすことを目的とした自明の原則である〔浦部 1988: 1311〕。その認識に立った上で、一般に、課税権の本質は立法権であり、課税権は立法権の一つの態様であるといわれ、現代の議会制民主主義の下では、課税権は具体的には議会を通じて行使されとの見解がある〔北野 2007: 91〕。この見解は、国民が立法過程に参加することによって、国民は、自らの権利・自由を防衛できるとともに、自らの権利・自由を制約する法律の内容を決定できることを建前としている。それゆえ、国民主権原理の観点から憲法学は、国民は選挙を通して税制に関する多様な民意を公正かつ忠実に反映する法律を議会に制定させることができるため、課税に対する「同意」を議会と参政権の関係として捉えている。つまり、身分・性別・教養・財産などによる制限を設けず、一定の年齢に達した者全員が平等に選挙権及び被選挙権を有する普通選挙制度が確立されてしまえば、議会は真に国民代表の性格を具備するに至り、議会＝

全国民の代表、議会の課税承諾＝全国民の課税同意という擬制の上に成り立つ民主主義的租税立法手続の原則が制度上確立する。その成果として、国民の財産権にとって害悪である統治者の恣意的あるいは専断的な課税は根絶やしにされ、さらに租税に関する法律は民意に基づいた国民全体の利益に資するものになるという見方が成り立つ。しかし、逆の論理から、民主的統制の観点を重視しすぎるあまり、議会による民主主義的租税立法手続を踏みさえすれば、課税による国民の財産権への侵害を安易に容認してはいないだろうか。民主主義的租税立法手続に直接関与する主体は、「全国民の代表者」であって、財産権を享有する一人ひとりの国民ではない。いくら民主的で適正な立法手続が行われているとしても、多数派や少数派に関係なく、誰かの財産権を侵害する懸念は払拭できない。

本稿は、課税権から国民の権利・自由を保障するために、租税を統制する憲法の基本原理は何かを考察する。

2. 租税「法律」主義とは

日本国憲法は、租税に関して、「第 30 条 国民は、法律の定めるところにより、納税の義務

* 早稲田大学大学院社会科学研究科 博士後期課程 5 年（指導教員 後藤光男）

を負ふ」,「第 84 条 あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする」と規定している。両条項に言う「法律の定めるところ」,「法律又は法律の定める条件」から、「憲法上意味があるのは租税法律主義である点に着目しなければならない。……租税が立法府による民主的統制にしたがうことが 84 条に重複して 30 条でも規定されている。租税法律主義は、議会に租税の問題を原則として委ねることを意味する。ここでは、租税『法律』主義であり、租税『憲法』主義が採用されているわけではない」[佐藤 2009: 61-62] との見解がある。この見解から、租税は法律次元の問題であって憲法次元の問題ではない、という印象を受ける。この点について、「憲法により、法律という形式を必要とせられるもの……は、憲法の定める事項に關係するものであるので、憲法上法律であることを要するものである。この場合に、その事項を法律事項という。……それは、……(11) 國民の納税の義務を定めること(憲法 30 條),……(32) 租税を課し現行の租税を變更し、又は、その條件を定めること(憲法 84 條),……の諸事項である」[佐々木 1952: 266-269]。また、法律とは、国会の議決を経て制定される成文法を指す。つまり、日本国憲法のなかで「法律」を謳う条項は、国会の議決を経て制定される「法律」で定めるべきであるという憲法上の重要な役割を担うことになる。それゆえ、日本国憲法は、租税を「憲法上法律であることを要する法律事項」とした上で、国会が立法権を行使して租税に関する法律を制定しなければならないことを宣明していると考えられる。結局のところ、「租税は法律で定める」[宮沢 1978: 715] という法律次元

の問題であると言えるであろう。

一方、大日本帝国憲法(以下、「明治憲法」という。)は、租税に関して、「第 21 條 日本臣民ハ法律ノ定ムル所ニ從ヒ納税ノ義務ヲ有ス」,「第 62 條 1 項 新ニ租税ヲ課シ及税率ヲ變更スルハ法律ヲ以テ之ヲ定ムヘシ」,「第 63 條 現行ノ租税ハ更ニ法律ヲ以テ之ヲ改メサル限ハ舊ニ依リ之ヲ徴收ス」と規定している。これらの条項に言う「法律ノ定ムル所」,「法律ヲ以テ之ヲ定ム」,「法律ヲ以テ之ヲ改メサル」から、憲法上意味があるのは租税法律主義である点に着目しなければならない。明治憲法は、62 條 1 項及び 63 條に重複して 21 條でも租税が議会による民主的統制にしたがうことを規定しており、租税法律主義は、議会に租税の問題を原則として委ねることを意味するという論理が成り立つ。しかも、「租税法律主義という用語は、明治憲法のもとにおいてわが国の公法学者が採用してきたものである」[忠 1979: 1] ため、明治憲法においては、租税「法律」主義であり、租税「憲法」主義が採用されているわけではない。この点について、「我が憲法が必ず法律を以て規定すべしと定めて居る事項は、通常憲法上の立法事項と云はれて居る。條文の順序に従てこれを擧ぐれば、……納税の義務、……新に租税を課し及び税率を變更すること、現行の租税を改むること、……である」[上杉 1928: 77-78]。また、「憲法ニ於テ法律ト云フハ、第三十七條ニ於テ定義セルカ如ク、議會ノ協賛ヲ經テ制定セラレタル成文ノ國法ヲノミ指稱スルモノ」[上杉 1925: 478-479] である。つまり、明治憲法のなかで「法律」を謳う条項は、議会の協賛を経て制定される「法律」で定めるべきであるという憲法上の重要な役割を担うことになる。そ

れゆえ、明治憲法は、租税を「憲法上の立法事項」とした上で、議会が立法に関する権限を行使して租税に関する法律を制定しなければならないことを宣明していると考えられる。結局のところ、「租税ノ定ニハ常ニ議會ノ協賛ヲ要スルコト是ナリ」〔美濃部 1932: 589〕という法律次元の問題であると言えるであろう。

ここまで述べてきた内容を踏まえれば、租税は憲法次元の問題ではなく法律次元の問題である、という結論を出して、「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」(最大昭 60・3・27 民集 39・2・247)、租税に関わる問題の解決を議会の民主主義的租税立法手続に委ねればよいという姿勢は、憲法学の自己否定なのかもしれない。だが、議会のみが租税に関する立法権を有するとしても、議会は憲法の基本原理から乖離して立法権を行使できるわけではない。そこで、新旧憲法において租税を統制する憲法の基本原理を確認する。

3. 租税を統制する明治憲法の基本原理

(1) 「法治主義の原則から生ずる當然の事理」

美濃部達吉は、明治憲法において「租税の賦課が……必ず議会の協賛を要することは、一般の法治主義の原則から生ずる當然の事理で、敢て本條〔引用者注：第 62 條第 1 項〕の規定を待たない……。……即ち本條の規定は、……殊に財産的負擔を課するには、法律を以てするを要することの原則を定めて居る」〔美濃部 1927: 622〕と述べている。ここに言う「法治主義の原則から生ずる當然の事理」は、「凡テ國權ニ依リ國民ノ自由及權利ヲ侵害スルハ法律ノ定ム

ル所ニ依ルベキコトヲ要求ス(ル)」〔美濃部 1932: 179〕「法による支配」(rule by law)の原理を指している。確かに、「法による支配」の原理は、法で国家権力に「縛り」をかけることによって、恣意的あるいは専断的な国家権力を排斥し、国民の権利・自由を保障する点において「法の支配」(rule of law)の原理と同じ意図を有する〔芦部 2011: 13-14〕。そして同時に、「法による支配」の原理は、個人の権利・自由を保障するために国家権力を制限する近代立憲主義憲法の目的にも合致する〔美濃部 1932: 155-156, 179-180〕。だが問題は、明治憲法が第 2 章「臣民權利義務」を掲げた趣旨と「凡テ國權ニ依リ國民ノ自由及權利ヲ侵害スルハ法律ノ定ムル所ニ依ルベキコトヲ要求ス(ル)」〔美濃部 1932: 179〕ことをどのように解するのかである。この点について、美濃部は、「近代立憲主義ノ最モ貴重ナル原則ノ一ハ、各人ノ人格ヲ尊重シ、其ノ自由及財産ノ安全ヲ保障スルコトニ在リ、此ノ目的ノ爲ニ、列國ノ憲法ハ米國諸邦ノ憲法及佛國ノ人權宣言以來ノ例ヲ逐ヒ、概ネ臣民ノ權利ヲ保障シテ、國家ノ權力ヲ以テモ或ル限度ヲ超エテ之ヲ侵スコト無カランコトヲ定ム。我ガ憲法第二章ノ規定モ亦之ト其ノ主義ヲ同ジクスモノニシテ、唯之ニ臣民ノ義務ニ關スル規定ヲモ加ヘタルモノナリ」〔美濃部 1932: 177〕と述べている⁽¹⁾。この見解から、西洋諸国の憲法に範をとり、憲法によって臣民の権利・自由を保障する趣旨を読み取れば、第 2 章「臣民權利義務」にならんだ条項が明治憲法のなかに留まる限り、国家権力は臣民の権利・自由を侵害できないと解することができる。しかし、美濃部は、第 2 章「臣民權利義務」にならんだ条項は、その法理として天賦人權の思想

を採用しておらず、法律によって権利・義務が定められるとともに、法律によらずして権利・自由が侵害されない権利を臣民が有することを明言している、と述べている〔美濃部 1927: 328; 1932: 179-181〕。この見解から、第2章「臣民権利義務」にならんだ条項が明治憲法のなかに留まる限り、個別・具体的な臣民の権利・義務は現在しない、あるいは不明であるため、議会在第2章「臣民権利義務」のなかから条項を取り出し、法律によってその条項に個別・具体的な形を与えて初めて、臣民の権利・自由は現在するとともに、国家権力から保障される臣民の権利・自由の範囲が画定すると解することができる。さらに、美濃部は、「我が憲法ニ於ケル臣民ノ権利ノ保障ハ原則トシテ唯行政權及司法權ニ對スル制限タルニ止マリ立法權ニ對スル制限ニ非ズ。自由權ヲ以テ法律ヨリモ上ニ在ル權利ト爲シ、立法權ニ依リテモ之ヲ制限スルコトヲ得ザルモノト爲スコトハ、我が憲法ノ主義トスル所ニ非ズ」〔美濃部 1932: 181〕と述べている。つまり、明治憲法は、制限の対象とする国家権力から立法権を除外し、さらに立法権をもってしても侵すことのできない「天賦の不可侵の権利」が存在することを認めていない〔穂積 1935: 458-459; 美濃部 1932: 181〕。しかし、法で国家権力に「縛り」をかけることによって、臣民の権利・自由を保障する「法による支配」の原理の第一義は、議会がその中心的な役割を果たすことにある。そのため、議会の協賛を経て制定される法律がなければ、いかなる権利・自由の制約も許されないため、議会が国家権力の不当な介入に対する臣民の権利・自由の擁護者になっていると解することができる。だが反面、議会の協賛を経て制定される法律によれば、

どのような権利・自由の制約も許される⁽²⁾ため、仮に議会在臣民の権利・自由の擁護者でなくなったとき、明治憲法により議会の立法に関する権限に抵抗するための「天賦の不可侵の権利」を認められていない臣民は、自らの権利・自由を国家権力の不当な介入から擁護する憲法上の手立てを失うことになり得ると解することもできる⁽³⁾。

しかしながら、議会の協賛を経て制定されるすべての法律が必ずしも完全無欠であるとは限らないため、公布された法律の内容が臣民の権利・自由を実質的に保障しているかどうかの問題が生じた場合、臣民から「最後の砦」として裁判所での法令審査に期待が寄せられるであろう。だが臣民の期待に反して、法律の内容が憲法に抵触するかどうかの最高の解释权を立法権者自身が握っており、裁判所には法律の内容が憲法に抵触するかどうかを解釈し審査する権限が与えられていない〔美濃部 1932: 182, 568-569〕。そのため、法律は、憲法上の形式的な制定手続（法律案の提出、法律案の議決、法律の裁可、法律の公布）さえ踏んでいれば、その内容の合理性は問題とされず、どのような国家意思の内容でも法律になり得た。したがって、法律が公布された後の臣民は、自らの権利・自由を国家権力から擁護する憲法上のすべての手立てを実質的に失うことになる。

ここまで述べてきた内容から帰結する憲法問題は、極めて形式的な性質のものにならざるを得ない。立法権が臣民の権利・自由を侵害していることを法律の制定手続や法律の文面に形式的瑕疵がある⁽⁴⁾という理由でしか問えないとすれば、立法権から生み出される法律が憲法に違反し、司法権によって無効と判断されるとい

う事態は生じにくい。そのため、明治憲法下において、立法権による侵害に対して臣民の権利・自由を保障することは、どうしても不十分であった。したがって、明治憲法下において「法による支配」は行われたが、臣民の権利・自由は、国家権力が制限された空間に現存していたにすぎず、臣民の権利・自由を保障するために国家権力を制限しようとする近代立憲主義憲法の目的を完遂することは殊更困難であった。

(2) 「法による支配」の原理と租税

租税に関して、「法治主義の原則から生ずる當然の事理」である「法による支配」の原理から見れば、明治憲法が21條に「法律ノ定ムル所ニ從ヒ」という文言を付していることは、「臣民ノ服從義務ハ種類範圍程度ニ於テ無制限ナルカ如ク、統治權ハ如何ナル形式ヲ以テスルモ、臣民ニ對シテ、一定ノ行爲不行爲ヲ命スルコトヲ得。……納税ノ……義務ハ、特ニ法律ヲ以テスルニ非サレハ之ヲ課スルコトヲ得サルモノト爲セルハ、臣民ノ自由權ヲ保障スルモノ」[上杉 1925: 266] という意味を含んでいると解することができる。しかし、憲法21條に言う「納税ノ義務」の具体的内容は、憲法条文から読み取れないため、個々の法律をまって初めて定まる。そして、第6章「會計」の条項は、「事國民ノ金銭的負擔ニ關シ、行政作用ノ性質ヲ有スルモノ」である[美濃部 1932: 587]。「行政作用ノ性質」を重視すれば、第6章「會計」の憲法62條1項及び憲法63條に言う「法律」は、「唯行政作用ヲ拘束スルカアルニ止マリ、國民ノ權利義務ニ直接ノ關係ヲ有セズ」[美濃部 1932: 494-495] ということになる。さらに、憲法62條1項及び憲法63條は、「租税」としか明記し

ていない。第6章「會計」の条項は、国の財政に関し、財政作用の性質を有する。「財政ノ作用ハ人民ニ對シテ金銭上ノ負擔ヲ命ジ之ヲ強制スル權力的ノ作用……ヲ包含ス(ル)」[美濃部 1932: 587] ため、両条項に言う「租税」とは、「必ズシモ嚴格ナル意義ノ租税ニ限定スベキ理由ナク、收入ノ目的ヲ以テ權力ヲ以テ賦課スル一切ノ財産的負擔ヲ意味スルモノト解スルヲ正當ト爲スベシ」[美濃部 1932: 590]。つまり、両条項は、「收入ノ目的」を有していれば、憲法自身が「租税」としてどのような種類のものを認め、その内容をどのように構成するのかを直接定めているわけではなく、それらは個々の法律をまって初めて定まることを意味する。そこで、あらためて、「納税ノ義務」と「租税」に関する法律は、具体的に何を規定しておかなければならないのかが問われる。この問いに対する答えとして、法律には、課税物件、課税標準、税率、納税義務者、徴収方法に関する定めを規定しておかなければならないとの見解がある[上杉 1904: 598; 美濃部 1940: 1124]。ここまで述べてきた内容から判断すれば、法律は、国のみが「財産的負擔ヲ意味スル」「租税」を創造するための要件を明記しているだけのように見える。また、法律に定める要件に基づく「租税」のみが「行政作用ヲ拘束スル」ため、「政府ハ法律ノ命ズル所アルニ非ズンバ仮令臣民ノ負担ヲ免レシムルノ理由ニ出ルモ何等ノ租税ヲモ免除軽減スルコト能ハザルナリ」[伊東 1994: 176] を意味しているにすぎない。

このように見れば、明治憲法は、臣民の権利・自由を保障するために、21條により法律で臣民の納税義務の種類、範囲、程度を定めるとしながら、臣民の権利・自由とは無関係に、62條

1 項及び 63 條に基づき法律で租税を創造することができる。端的に言えば、租税に関することは法律で定まり、その後、副次的に臣民の権利・自由の範囲が画定する。したがって、租税に関する法律は、憲法上の形式的な制定手続きさえ踏んでいれば、その内容の合理性は問題とされないため、議会在が臣民の権利・自由を保障しない無制約同然の義務を課す立法もなし得る。しかも、「如何ナルモノニ對シテ如何ナル税ヲ課スヘキ乎ハ財政ノ政畧問題ニ屬シ國法ノ問題トシテハ如何ナルモノヲ標準トシテ課税スルモ更ニ違憲タルコトナシ」〔穂積 1898: 214〕。税制に関する決定過程は、「政治上の駆け引き」の問題であり、憲法の守備範囲を超えた問題である。そのため、税制に関する決定過程を憲法で規律し制約することに限界がある。さらに前述したように、裁判所には法律の内容が憲法に抵触するかどうかを解釈し審査する権限が与えられていない。これらを考慮すれば、明治憲法は、議会の協賛を経て制定された租税に関する法律そのものが憲法に適合するかどうかを審査する権限を裁判所から実質的に除いていたと考える。

ここまでの結論として、明治憲法下での租税における「法による支配」の原理は、課税から臣民の権利・自由を保障するために国家権力を制限しようとする目的を最初からもたされていなかったというのが正しい理解であろう。

4. 租税を統制する日本国憲法の基本原理

(1) 「法治国の当然の事理」

伊藤正己は、日本国憲法において「およそ国民の権利義務にかかわることを定めるには、国会の制定する法律を要するのであり、租税が国

民から強制的に財産権を奪うものであって、国の唯一の立法機関である国会（41 条）の承認を得なければならないことは当然のことである。その意味では、租税法律主義は法治国の当然の事理であって、あらためて憲法の明文を要することではない」〔伊藤 1995: 475〕と述べている。ここに言う「法治国の当然の事理」は、「法による支配」の原理を指しているのか、あるいは「法の支配」の原理を指しているのか、という問題が浮かび上がる。そこで、この問題について、日本国憲法の全体像から考えてみる。

明治憲法における臣民の権利・自由の根底には、「我憲法ハ人類天賦ノ絶對的權利トシテ之ヲ待ツモノニアラズ、純然タル国定法ノ問題トシテ之ヲ待ツモノナリ。是レ固ヨリ当ニ然ラザルベカラズ。前世紀ニ在テハ天賦權利ノ説大ニ行ハレ當時ノ政治哲学及憲法ハ此ニ非常ニ重キヲ措キ動モスレバ為ニ政府人民間ノ鞏固ナル關係ヲ攪破シ社会ノ秩序ヲ紊乱スルノ因タルヲ免レザリシハ歴史ノ示ス所ナリ。我憲法ガ正式的ニ之ヲ承認スルコトヲ避ケタルハ智ト謂フベシ」〔伊東 1994: 64〕との認識がある。明治憲法には、人権は実定法によって初めて創設される権利ではなく、自然法のなかに存在している権利であるという自然権思想が欠落している。明治憲法は、第 2 章「臣民權利義務」のなかに自然権を採り入れて、その法的権利性を宣言していない。それゆえ、憲法の究極の目的は臣民の権利・自由を保障することにある、とは觀念されず、憲法が議会の立法に関する権限を拘束するというもののみならず、議会の協賛を経て制定された法律の内容が憲法に適合するかどうかを裁判所が解釈し審査する権限も確立されなかった。

一方、日本国憲法は、第 11 条で「基本的人権は、侵すことのできない永久の権利として、現在及び将来の国民に与へられる」と言明し、基本的人権が実定法を超越した自然法上の権利であることを宣言している。さらに、日本国憲法は、実質的に終章である第 10 章「最高法規」の冒頭に 97 条を掲げて、基本的人権が永久不可侵の権利であることを再び宣言している。このような章と条文の構成から解釈して、憲法の究極の目的は基本的人権を保障することにある、と観念され、それが憲法の実質的な最高法規性の根拠となっている。それゆえ、憲法が国会の立法権を拘束するというもののみならず、国会の制定した法律の内容が憲法に適合するかどうかを裁判所が解釈し審査する権限も確立されている。上述したように、日本国憲法に第 10 章「最高法規」が設けられた憲法上の意義を鑑みて、「法の支配」の原理が日本国憲法の指導理念であることを示している [伊藤 1995: 63]。

ここまで述べてきた内容から判断すれば、問われている「法治国の当然の事理」は、日本国憲法の指導理念である「法の支配」の原理を指していると考ええる。そして、日本国憲法が明治憲法の小手先の部分的変更ではなく憲法原理の根本的な構造的転換によって制定されたものである限り、租税に関する条項もその根本的な構造的転換に巻き込まれて当然であるため、「法の支配」の原理が租税に関する条項の指導理念でもあると考ええる。

しかし、美濃部達吉は、憲法 84 条は「舊憲法に定められて居たのと同様であつて、租税法律主義の原則と稱することが出来る」〔傍点: 引用者〕[美濃部 1952: 342] との見解を示している。美濃部の見解から、日本国憲法下における

憲法学は、租税法律主義をどのように捉えているのか——「法の支配」の原理から捉えているのか、あるいは「法による支配」の原理から捉えているのか——という問題が浮かび上がる。普遍的に言えば、「法の支配」の原理が人権を保障するための実定法を制定する方向へ立法府を導き、何か疑義があれば、「法の支配」の原理に基づいて司法府の権威が立法府の制定した実定法の合理性を審査している。租税に関しては、租税法律主義は「法の支配」の原理から派生した原則であると解すれば、租税法律主義が人権を保障するための租税に関する法律を制定する方向へ立法府を導き、何か疑義があれば、租税法律主義に基づいて司法府の権威が立法府の制定した租税に関する法律の合理性を審査していることになる。

(2) 租税法律主義は「法の支配」の原理から派生した原則であるのか

租税に関して、「法治国の当然の事理」である「法の支配」の原理から見れば、日本国憲法が 30 条に言う「法律の定めるところにより」は、国会の制定する法律により国民の納税義務を具体化し、その限界を明示するとともに、国民の権利・自由を保障するという意味を含んでいる [北野 2007: 77-78]。しかし、日本国憲法 30 条に言う「納税の義務」の具体的内容と限界は、憲法条文から読み取れないため、個々の法律をまって初めて定まる。そして、第 7 章「財政」に置かれた憲法 84 条は、租税が財政収入を構成し財政経費に充当されることを憲法上明らかにしている。それゆえ、憲法 84 条は、国家活動の財源である租税に関する取扱い方法を規定しているにすぎず、同条によって国民の権利・

自由が保障されたり国民に義務が生じたりするものではない〔安澤 1974: 263〕。さらに、憲法 84 条は、「租税」としか明記しておらず、「『租税』とは、国または地方公共団体が、その経費に充てる目的で（特別の給付に対する反対給付としてではなく）強制的に徴収する金銭をいう」〔宮沢 1978: 710〕と解されている。憲法 84 条は、「経費に充てる目的」を有していれば、憲法自身が「租税」としてどのような種類のものを認め、その内容をどのように構成するかを直接定めているわけではなく、それらは個々の法律をまつて初めて定まることを意味する。国民を国家活動の資金調達者として見れば、憲法 84 条は、「租税」という「金銭の負担物」を創造する規範——「租税創造規範」——であり、さらに憲法 30 条は、国民が「金銭の負担物」を国あるいは地方公共団体に差し出すための行為規範——「納税行為規範」——であることを示しているにすぎない。このような理解に立って、憲法規範を「条件プログラム」として捉えた⁽⁵⁾場合、憲法 84 条は、立法府に対して国民が個別・具体的な「金銭の負担物」を創造できる要件と手順を明確に法定すること、さらに憲法 30 条は、立法府に対して「金銭の負担物」を国または地方公共団体に差し出す行為に国民を導く要件と手順を明確に法定することを要求しているにすぎないと考ええる。

ここまで述べてきた内容を踏まえて、あらためて「法律の定めるところ」（憲法 30 条）、「法律又は法律の定める条件」（憲法 84 条）について、租税法律主義は、具体的に何をどの程度まで法律で規定しなくてはならないと考えているのかが問われる。この問いに対する憲法学の答えとして、租税法律主義の内容は、課税要件法

定主義と課税要件明確主義を意味するとの見解が支持されるであろう。課税要件法定主義とは、納税義務者、課税物件、課税標準、税率などの課税要件のみならず、租税の賦課、納付、徴税の手続も国会の制定する法律で定めなければならないことを意味する〔伊藤 1995: 476; 芦部 2011: 350-351〕。また、課税要件明確主義とは、課税要件及び租税の賦課、納付、徴税を定める手続は、だれでもその内容を理解できるように、明確に定められなければならないことを意味する〔野中ほか 2006: 324; 辻村 2008: 492〕。憲法学の答えから判断すれば、租税法律主義は、租税に関する法律の内容が国民の権利・自由を実質的に保障しているかどうかを問うものではない、と解している⁽⁶⁾。つまり、日本国憲法が租税法律主義によって国民の権利・自由を保障しているとは、課税権の行使を形式的な意味の法律に形式的に準拠させることを意味しているにすぎない。したがって、日本国憲法下における租税法律主義は、「法の支配」の原理ではなく「法による支配」の原理から派生した原則であると捉える方が正しい理解であろう。

結局のところ、日本国憲法下における租税の問題は、立法府による形式的な意味の法律の制定と改廃にしたがうことによって解決されうるといふ解釈態度が租税全般を完全に支配しているのであれば、国民は、憲法が掲げている租税に関する条項（憲法 30 条・憲法 84 条）の無力さと無意味さに落胆するであろう。

（3）租税に関する立法権は「法の支配」の原理の埒外にあるのか

大幅に譲歩して、日本国憲法が第 7 章「財政」のなかに租税に関する条項として 84 条のみを

掲げていれば、同章の冒頭に置かれた 83 条で財政における国会中心主義が宣言されているため、財政に関する租税の問題は立法府による形式的な意味の法律の制定と改廃にしたがうことで解決されうるという解釈態度に一定の理解を示すことはできるであろう。だが、どうしても看過することのできない問題は、憲法 30 条の存在である。憲法 84 条でも租税の賦課徴収は「法律又は法律の定める条件によることを必要とする」と規定しており、また、同条がなくても一切の義務づけは法律を必要とするとの体制が採用されているため、日本国憲法において 30 条は特に必要な規定であるとは考えられない〔小嶋 1987: 291〕。そうであるにもかかわらず、日本国憲法があえて不要であるはずの 30 条を第 3 章「国民の権利及び義務」のなかに掲げていることをどのように解するのが重要になってくる。

租税は法律次元の問題であるという立場に立てば、憲法 30 条は、憲法 84 条と同じ趣旨のことを別の文言で表現しているにすぎず〔伊藤 1995: 411〕、憲法 30 条により議会の制定する法律に課税権の行使を準拠させることによって、副次的に国民の権利・自由が保障されると解することができるであろう。しかし、このような解釈態度は、国民の権利・自由そのものを保障するという第 3 章「国民の権利及び義務」のなかに掲げられている条項の本来の趣旨に合致しない〔安澤 1952: 222-223〕。

そこで、あらためて租税の源泉を考えれば、国民誰もが「財産権」を直観するであろう。この直観に呼応しているかのようには、日本国憲法は、第 3 章「国民の権利及び義務」のなかに 29 条「財産権」と 30 条「納税の義務」を隣り合

わせに配列している。しかし、憲法学において「国民が納税の義務を負担……するのは、むしろ事物自然の制約であつて、財産権の不可侵によつて保障される範囲外の問題である」〔傍点：引用者〕〔法學協會 1953: 567〕との見解がある。この見解がその後の憲法解釈に大きな影響を与えてきたため、憲法 30 条には憲法 29 条の財産権を侵害する規範としての側面があるにもかかわらず、憲法学は、租税を財産権と密接にリンクさせて解釈することへの関心が薄い。さらに、憲法 30 条は、第 3 章「国民の権利及び義務」のなかに掲げられていながら、法律によって国民の納税義務が具体化されることを予定しているにすぎず、それ自身としては特筆すべき法的意味をもたされていない〔小嶋 1987: 289; 伊藤 1995: 408-409〕。当然、憲法 30 条には、国家権力による侵害から国民の権利・自由を防禦する規範としての役割は与えられていない。しかし、ここに潜む重大な問題は、「法の支配」の原理が日本国憲法の指導理念であると解釈しているにもかかわらず、租税に関する立法権のみが「法による支配」の原理の埒内にあって、「法の支配」の原理の埒外にあるという解釈態度に徹すれば、憲法の究極の目的である基本的人権の保障はその実効性を失うことになるであろう。

確かに、課税される前の財産権は、第 3 章「国民の権利及び義務」のなかにある憲法 29 条により保障される。しかし、憲法 30 条及び憲法 84 条に基づき国家が財源調達のために課税権を行使する時点で、課税される財産権、あるいは納税に充当される財産権は、憲法 29 条による保障が解除され、「法による支配」の原理から派生した租税法律主義による保障へ移されると解する〔片上 2010: 138-139〕。つまり、財産

権と租税立法との関係を憲法 29 条から完全に切り離し、両者の関係はあくまでも憲法 30 条及び憲法 84 条の問題であると解釈する場合、課税前の財産権は、憲法 29 条で保障されるが、課税の対象となる財産権は、同条で保障されないことになる。そこに租税に関する法律の定立に対する立法府の広い裁量論が相まって、憲法 29 条で「財産権を保障する意味」の意味はさらに希薄になるであろう。この論理は、財産権に限定されていないことを看過してはならない。租税法律主義の使命は、国民から憲法 84 条の「租税創造規範」に基づく「租税」を、憲法 30 条の「納税行為規範」に則って「徴収する」ことであるため、そもそも徴収された「租税」の源泉がいかなる個人の権利・自由にあったのかを考慮したり配慮したりする必要はない。たとえば、精神的自由権である憲法 21 条の「表現の自由」は、たとえ人権を規制する法律の違憲審査基準である二重の基準論において経済的自由権に比して優越的地位を占めているとしても、それが市場において経済的対価を授受する時点で徴税がなされる。しかも、その徴税後も「表現の自由」が従前と同様に保障されているかどうかは、租税法律主義にとって全く関心がないのである。その結果として、憲法 21 条で「表現の自由を保障する意味」の意味は希薄になるであろう。また、社会権である憲法 25 条の「生存権」は、「健康で文化的な最低限度の生活」を確保できない人に対して積極的な社会保障を国に要請しているのみならず、もはや国家は税の負担を求めてはならないことも意味しているはずである。しかし、昨今、高齢化社会に見合う社会保障を確保するための財源として政府や国民の関心が高い「一般消費税」は、最終的な

税の負担者から見ると無差別課税であるため、まぎれもなく憲法 25 条の理念に反することになる〔三木 1992: 235〕。確かに、社会保障政策による具体的な法律に基づいて給付される金銭は、生存権を保障するために不可欠な財産権である。しかし、「一般消費税」によりその一部が税収確保に回されて、社会保障の財源に充てられる。疑義のある仕組みであるが、租税法律主義は、「税金のある社会」——税制によってどのような社会的現実が存在するのか——を深慮する必要はないのである。その結果として、憲法 25 条で「生存権を保障する意味」の意味は希薄になるであろう。したがって、立法府が「一般消費税」など税制全体の中身をどのように立法するかを深慮しなければ、憲法 25 条が保障する生存権は、その名に値しない権利に容易に転化することになる。

もう一度原点に立ち返って考え直してみる。憲法学は、「近代立憲主義憲法は、個人の権利・自由を確保するために国家権力を制限することを目的とするが、この立憲主義思想は法の支配 (rule of law) の原理と密接に関連する」〔芦部 2011: 13〕と理解している。そして、憲法の「何」が国家権力を制限するのか、という問いに対して、「人権」である、と答えることに、われわれは異議を唱えないであろう。そのような前提があって、憲法の究極の目的である人権を保障するために、立法者の活動を拘束する「枠」が設けられている。その「枠」とは、日本国憲法の第 3 章「国民の権利及び義務」のなかに掲げられた条項すべてである。そして、それぞれの「枠」には、それを立法者が踏み越えることの許されない憲法上のルールが定められていると考える〔西原 2009: 21〕。憲法学は、租税に関

する条項の「枠」に定められている憲法上のルールは、「法による支配」の原理から派生した租税法律主義である、と考えているのであれば、その「枠」は、いとも簡単に立法者によって踏み越えられてしまうのではないだろうか。つまり、「法の支配」の原理が人権を保障するための法律を制定する方向へ立法府を導いても、憲法 30 条のみが「法による支配」の原理に固執することは、結果として、憲法による人権保障の実効性を憲法自身が失わせることになる。このような憲法の自己矛盾に陥ることを回避するため、憲法 30 条が第 3 章「国民の権利及び義務」のなかに掲げられたことにより、租税全般が日本国憲法の指導理念である「法の支配」の原理のなかに引き戻されたと考える。このように考えることによって、日本国憲法は、そこに内包された租税に関する条項(憲法 30 条・憲法 84 条)は「法の支配」の原理と全く無縁であると装っていたにもかかわらず、それらは、まさしく「法の支配」の原理の埒内にあることにあらためて気付かされるのである。憲法 30 条に言う「法律の定めるところにより」、そして憲法 84 条に言う「法律又は法律の定める条件による」の「法律」は、憲法の他の条項に適合することを求められ、形式的な意味の法律で自由に定められるものではないということになる〔有倉 1968: 22〕。その結果として、租税に関する条項は、さまざまな人権条項との関係を見失ったと考える。

確かに、租税に関する条項の文言のみを読めば、租税法律主義は、立法府に租税の問題を原則として委ねていると解することができる。だが憲法は、立法府が租税を法律で規定すれば済む問題であると考えていないであろう。憲法が

立法府に付与した立法権の目的は、憲法が究極の目的とする人権保障である。この目的を見失わなければ、憲法が立法府に原則として委ねているのは、租税の問題ではなく、その背後にある人権保障のあり方に関わる問題である。したがって、日本国憲法は、立法府に、30 条及び 84 条を安易に多用して租税の問題を解決することにより、人権からその本質を奪う危険があることを認識させることで、租税を法律次元の問題から憲法次元の問題に引き戻していると考ええる。

5. おわりに

ここまで述べてきたすべての内容を踏まえて、租税は憲法次元の問題である、という印象を与えることができれば、憲法学の面目が立ったのかもしれない。

本稿では、日本国憲法が明治憲法の小手先の部分的変更ではなく憲法原理の根本的な構造的転換によって制定されたものである限り、租税に関する条項もその根本的な構造的転換に巻き込まれて当然である、という視座から、租税を統制する憲法の基本原理を考察した。本稿は、租税に関する条項は「法の支配」の原理と全く無縁であると装っていたにもかかわらず、それらは、まさしく「法の支配」の原理の埒内にあることにあらためて気付かされる、という一応の結論を出した。しかし、「法の支配」の原理に関する明文の規定は、日本国憲法のどこにも見当たらない。日本国憲法の制定経過と全体像、人権の歴史観などを斟酌して、ただ単に、「法の支配」の原理が日本国憲法の指導理念である、と思い込んでいるだけなのかもしれない。

一方、日本国憲法と明治憲法の間で変わらな

いことを着眼点にすれば、変わらないことの一つは、『人間の支配』ではなく、『法の支配』または『法治国家』(Rechtsstaat)が実現されていると思っても、法律の解釈、法律の適用と権力の行使は依然として人間によってのみ行なわれている」[ホセ 2008: 174] ことである。このように言われると、租税立法過程の最終にある租税に関する法律を見て租税法律主義の目的と内容を解釈しているため、その「形式面」が強調されすぎているのかもしれない。見方を変えれば、その内実には、租税立法過程において人権条項との合憲性をクリアした租税に関する案の骨子があって、その骨子をさらに詳細な条項という形式にまとめたものが租税に関する法律として制定されているのかもしれない。憲法による租税に関する立法権の制限を考える時に、実際に「何が」立法権を「どのように」制限していくのか、ということについては、簡単に解決できない問題である。この問題については、次稿で考察を深めることにする。

[投稿受理日 2011.11.19 / 掲載決定日 2011.12.8]

注

- (1) 明治憲法の第2章「臣民権利義務」で掲げられている権利・自由は、現代の眼から見れば不十分とはいえ、ほぼ当時の各国憲法の認めるものを列挙していた[伊藤 1995: 45]。
- (2) 我妻榮は、「法律は、國民の參畫、すなわち議會の議決を経なければ制定することができないものなのだから、結局『國民みずからの力で保障する』ということになり、保障として無意味なものということは、決してできない。若し保障の實を失うにいたつたとすれば、それは國民みずからが、みずからの基本的人権を保障することを怠つたということになる」[我妻 1948: 157]と述べている。
- (3) 明治憲法の権利保障について、宮沢俊義は、「もっとも、法律をもってすれば、それらの権利

をどのように侵害することもできたと解するのは、明治憲法全体の精神から見てまちがっているとおもう」[宮沢 1974: 187]と述べている。

- (4) 美濃部達吉は、「法律ガ有效ニ成立スル爲ニハ議會ノ議決ト天皇ノ裁可トアルコトヲ要シ其ノ拘束力ヲ生ズル爲ニハ尙公布アルコトヲ要ス。法律ニシテ此等ノ手續ニ瑕疵アルトキハ、法律ノ效力ニモ亦隨テ瑕疵ヲ生ズベシ」[美濃部 1932: 503]と述べている。
- (5) 西原博史は、「憲法が条件プログラムとして機能するのであれば、憲法解釈の目的は、国家活動の許された領域に関する、できるだけシャープな境界線を引くことにある」[西原 2009: 5]と述べている。
- (6) 罪刑法定主義は、人類普遍の自然法に基づく憲法の論理であるため、行政が法律のみならず自然法の支配を受ける。しかし、租税法律主義は、行政府の命令または処分が法律に違反するかどうかを問題とするもので、罪刑法定主義のように法律自体の合憲性を審査するものではない[田上 1985: 291-292]。

参考文献

- 芦部信喜・高橋和之補訂 2011.『憲法（第五版）』, 岩波書店
- 有倉遼吉 1968.「給与所得と公平負担の原則」, 雄川一郎・金子 宏編『租税判例百選』, 有斐閣
- 伊藤正己 1995.『憲法〔第3版〕』, 弘文堂
- 伊東巳代治遺稿・三浦裕史編 1994.『大日本帝国憲法衍義』, 信山社出版
- 上杉愼吉 1904.『行政法原論』, 有斐閣書房
- 1925.『新稿憲法述義』, 有斐閣
- 1928.『憲法讀本』, 日本評論社
- 浦部法穂 1988.「第7章 財政」, 樋口陽一ほか『注釈 日本国憲法 下巻』, 青林書院
- 片上孝洋 2010.「課税権の保障と財産権の制約—憲法 29 条による課税権の限界画定力」, 『ソシオサイエンス』16 号
- 北野弘久 2007.『税法学原論〔第六版〕』, 青林書院
- 小嶋和司 1987.『憲法概説』, 良書普及会
- 佐々木惣一 1952.『改訂 日本國憲法論』, 有斐閣
- 佐藤美由紀 2009.「憲法学の捉えた租税と財産権保障との関係（下）」, 『杏林社会科学研究』25 卷 2 号

- 田上穰治 1985.『新版 日本国憲法原論』,青林書院
- 忠 佐市 1979.『租税法の基本論理:租税法律主義
論租税法律關係論』,大蔵財務協会
- 辻村みよ子 2008.『憲法 第3版』,日本評論社
- 西原博史 2009.『自律と保護—憲法上の人権保障が
意味するものをめぐって』,成文堂
- 野中俊彦ほか 2006.『憲法Ⅱ (第4版)』,有斐閣
- 法學協會編 1953.『註解日本國憲法 上卷』,有斐閣
- ホセ・ヨンバルト 2008.『法哲学で学んだこと—法
学者の回顧録』,成文堂
- 穂積八東講述 1898.『行政法』,東京法學院
- 穂積八東 1935.『修正増補 憲法提要』,有斐閣
- 三木義一 1992.『現代税法と人権』,勁草書房
- 美濃部達吉 1927.『逐條憲法精義』,有斐閣
- 1932.『憲法撮要』,有斐閣
- 1940.『日本行政法 下卷』,有斐閣
- 美濃部達吉・宮沢俊義補訂 1952.『日本國憲法原論』,
有斐閣
- 宮沢俊義 1974.『憲法Ⅱ〔新版〕』,有斐閣
- 宮沢俊義・芦部信喜補訂 1978.『全訂 日本国憲法』,
日本評論社
- 安澤喜一郎 1952.『日本國憲法詳論』,衆望社
- 1974.『予算制度の憲法学的研究』,成文
堂
- 我妻 榮著・憲法普及會編 1948.『新憲法と基本的
人権』,國立書院