

博士論文 概要書

近代立憲主義による租税理論の再考

— 国民から国家への贈り物 —

Reconsideration of Tax Theory based on Modern Constitutionalism

— Voluntary Gifts from the People to the Commonwealth —

早稲田大学大学院社会科学部

政策科学論専攻 市民社会研究 現代人権論

片上 孝洋

1. 本論文の目的

われわれは、憲法学の観点から大日本帝国憲法（以下、「明治憲法」という。）と日本国憲法との間には憲法を支える基本原理に根本的な違いがあることを認めている。国法秩序の頂点にある日本国憲法を支える基本原理が根本的に変わっているのであれば、当然、その憲法が内包する租税に関する概念や捉え方も根本的に変わっていると考えるであろう。それでは、そのように考えることは、正しい、あるいは現状に合っているのでしょうか。その当否について、本論の入り口である租税の概念で確かめてみる。

明治憲法は、21 条・62 条 1 項・63 条で、そして日本国憲法は、30 条・84 条で「税」、「租税」を明記している。しかし、どちらの憲法も「租税」の概念を示す条文や法文はどこにも見当たらない。明治憲法の時代と日本国憲法の時代において、租税を説明するために使われる定義は、大要、次に示すものである。

【明治憲法の時代】

「租税とは、国家又は地方公共団体が収入の目的をもってその統治権に基づき報償としてではなく一般人民からその資力に応じて均等に徴収する金銭又は金銭的価値における給付を言う」。（美濃部達吉）

【日本国憲法の時代】

「『租税』とは、国または地方公共団体が、その課税権に基づいて、その使用する経費に充当するために、強制的に徴収する金銭給付のことを言う」。（芦部信喜）

あらためて尋ねてみる。われわれは、上述した「租税の定義」のみを示したうえで、その定義が新旧憲法どちらの時代のものであるのか、さらに新旧憲法を支える基本原理の根本的な違いを誰もが分かるように説明できるであろうか。これは、筆者にとってかなりの難題である。

上述した質問が難題である原因は、日本国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にもかかわらず、憲法学が租税に関わる憲法理論を十分に考究してこなかったことにあると考える。本論文は、まず租税の概念があつて、その後、その概念に沿って税制や租税法などの実体が形成されているという思考過程の観点から、租税概念と租税理論を歴史的、原理的、根源的に考察したうえで、日本国憲法における租税を統制する憲法理論の礎を築こうとしている。

2. 本論文の構成と概要

本論文の課題は、日本国憲法は、人間の権利・自由を保障するために、租税をどのように統制していくべきなのか、という問題意識をもってテーマを設定した各章において、従来の租税に関する理論・学説を考察したうえで、新たな憲法理論への礎を築くことにある。本論文は、各章のテーマと内容から全体の体系を考えて 3 部構成になっている。

第 I 部「租税概念と租税理論の再考」（第 1 章～第 6 章）では、まず租税の概念があつ

て、その後、その概念に沿って税制や租税法などの実体が形成されているという思考過程の観点から、従来の租税概念と租税理論を考察している。

第1章「近代立憲主義思想による租税概念の再考」では、租税の概念を再考している。憲法学における租税の定義は、支配者の視点に立った「無償性」と「強制性」を重視している。だが、租税の概念を歴史的な観点と近代立憲主義の観点から考察した結果、ロックの理論・思想に基づいて起草された日本国憲法の租税の概念は、国民の視点に立ったうえで、国民の「厳粛な信託」によって「生命・自由・財産」の保障という実質的な利益を享受することへの対価を重視する利益説に拠っていると考える。したがって、現状の税制や租税法などの実体は、日本国憲法の租税の概念に適合していない租税の定義に基づいて形成されていることになる。

第2章「憲法の基本原理からみる納税の義務」では、納税の義務を考察している。世の中での「納税の義務」は、憲法30条が国民に納税の義務を強制しているかのような「常套句」として使われている。租税の本質は、国民からの「自由意志」による「贈り物」にある、と捉えたうえで、納税の義務を再考することによって、憲法30条は、直接、国民に納税を強制するという法的意味をもたないことを明らかにする。そして、日本国憲法が30条を置いた経緯を調べた結果、「帝国憲法改正案」を審議した時の衆議院議員が「納税の義務」規定を強く要望したことを明らかにする。だが、国家権力の介入から国民の権利・自由を護るべき立場の議員が、国民の権利・自由に課税権力が介入できる根拠となる憲法30条を日本国憲法第3章「国民の権利及び義務」のなかに置いたことは、憲法上の重大かつ根源的な問題をはらんでいる。

第3章「租税法律主義の再考」では、租税法の基本原則としての租税法律主義を考察している。明治憲法と日本国憲法との間には憲法を支える基本原理に根本的な相違があるにもかかわらず、憲法学は、租税法律主義の捉え方を変えていない。憲法学は、租税法律主義を租税に関する重要な事項を形式的な意味の法律で定める「形式面での原則」として捉えている。一方、租税法は、担税力に着目した「実質面での原則」として租税公平主義を提唱している。しかし、明治憲法下でも憲法学者が公平な租税負担の原則に言及している。したがって、現下の諸学説のなかに、租税法の基本原則は、租税法律主義であるという理解を揺るがすほどの切り口を見いだせない。

第4章「課税権の保障と財産権の制約」では、租税の源泉である財産権に着目し、財産権と課税権の関係について考察している。まず、憲法29条1項の「財産権の原形」を巡る見解の対立を考察する。その考察から、憲法29条の中心規定は2項であるという考え方に傾倒すれば、憲法は、法律の「前」ではなく「後」の財産権を保障していることになる。その結果、憲法は、租税法適用後の財産権を保障していることにもなる。つぎに、憲法学における財産権と課税権の関係を考察する。その考察から、憲法学界の定説は、国民が納税の義務を負うことは事物自然の制約であるから、租税の源泉となる財産権は憲法29条で保障される範囲外の問題であると説いている。この定説によれば、財産権は、憲法30条と憲法84

条が介在することによって、憲法 29 条による保障が解かれ、さらに租税法が自己に帰属する財産を自由に使用・収益・処分しうる権利を制約するため、国民の財産権そのものが雲散霧消に近い状態である。

第 5 章「福祉国家の理念と公共の福祉」では、日本国憲法における福祉国家の理念から、租税立法と財産権と生存権の関係を考察している。租税法律主義の原則は、憲法 25 条の存在によって、国民一人ひとりが自律的に生きる権利を保障するという目的を実現させるために、課税を介して国民の間で財産権を「調整」する役割を担っていると考える。だが、生存権のもつ「自由権的側面」と「社会権的側面」に関わる最高裁判例によれば、最高裁は、租税法の定立、財産権、生存権それぞれに対して立法府の広い裁量を認めているため、租税のあり方に「枠」をはめられる憲法規範が無きに等しい。したがって、立法府は、国民の財産権と生存権に対して何ら配慮をすることなく租税政策を立案し、それを租税法律主義の原則に基づき立法することが許されていることになる。

第 6 章「近代立憲主義からみる国家の正義と租税の正義」では、国民が財産の一部を租税として差し出す相手となる国家の正当性、すなわち、国家機関である立法府が制定する法律に国民を遵守させる権威は、どこから生まれるのかについて考察している。国家の正当性を説明するために、感謝の責務と公的便益に着目したうえで、公的便益を享受するすべての国民は、租税法に従うことによって国家に対する感謝の責務を果たすと同時に、直接か間接かを問わず、受けた便益すべてに対して、租税法を介して財産の一部を租税として差し出すことで返礼していると考えられる。一方、国家が提供する公的便益が民意を公正かつ忠実に反映していないものであれば、租税法があるとはいえ、国民は、財産の一部を租税として差し出すことを拒否することができる。だが、国家は、その領域内での強制力をほとんど独占し、憲法の規定する手続にしたがって制定された租税法にすべての人びとを無理矢理に従わせる権威を有しているため、国家が国民の意志と乖離した場合、国家と租税には正当性が備わっていないということになる。

第 II 部「ロックの近代立憲主義による租税理論の再考」（第 7 章～第 9 章）では、ジョン・ロックの「生命・自由・財産」からなる固有権プロパティに基づく思想と理論を再考することによって、憲法の礎である近代立憲主義と租税の関係を考察している。

第 7 章「憲法の理念を欠く議会制民主主義と租税への懐疑」では、租税を原理的に考察するためには、「民主政治の父」と呼ばれるジョン・ロックの思想と理論に立ち返り、「自然状態」から考え直してみることの重要性を説いている。議会制民主主義は、民主的な意思決定手続を経て政治的決定を下すことに関して最善の政治体制であり、そして、租税法は、その政治体制から生み出されているかぎり最善の制定法であろう。しかし、議会制民主主義は、多数派が少数派を支配するおそれが付きまとうため、租税法は、議会内で多数を制した勝者によって生み出される弱者を抑圧する「力」の制定法であるとも言える。抑圧は「悪」というロックの世界観から見れば、現代の議会制民主主義は彼の期待どおりに機能していない。そこで、あらためてロックが『統治二論』の実質的な論証を第 2 章「自然状態につい

て」から始めている深意を考察する。その考察から、「今あるもの」や「今の状況」は、その原点に立ち返って熟慮しなければ、何の変化も期待できないことをロックは説いている。

第8章「近代国家を静観するロックの理性」では、租税の問題は、税制の問題ではなく、根源的には「人間の問題」であると捉えたうえで、ロックの「人間観」について考察している。ロックが「人間観」に着眼した理由は、どんなに良い政治体制や法制であっても、所詮は人間の考案した物にすぎないからである。また、どのような「人間」を想定しているのかは、国家観や人権論、並びに制度論において根本的な対立点となる核心的問題である。したがって、ロックが自らの確固たる「人間観」をもったうえで、自然状態と固有権の概念を示して、それに基づいて政治権力や政治的共同体を説明し、最後に抵抗権の行使を主張していることは、憲法を考究する者にとって重要な教示である。

第9章「『代表なければ課税なし』の再考」では、アメリカ植民地人が掲げた「代表なければ課税なし」のスローガンを背後から支えたロックの理論を考察することによって、租税を統制する憲法原理を見いだそうとしている。アメリカ植民地とイギリス本国の双方は、ロックの理論を自らの論拠として植民地の同意なき課税の正当性を巡る議論を闘わせた。アメリカ植民地がイギリス本国からの独立を勝ち得た決め手は、統治の目的とその限界が固有権の保全にあることを明確に示すことによって、「同意」を担保する国家制度、政治制度、法制度といった人間の考案した物がもつ理論の脆弱性を浮き彫りにするロックの所有権理論であった。したがって、ロックの所有権理論は、従来の租税に関する理論・学説に代わる新たな憲法理論を考えるうえで不可欠である。

第Ⅲ部「租税に関する憲法理論の構築に向けて」（第10章～第13章）では、明治憲法の基本原理から根本的な転換を遂げた意義を的確に踏まえたうえで、日本国憲法における租税を統制する憲法理論の礎を築こうとしている。

第10章「大日本帝国憲法と租税」では、法律思想の点で日本国憲法と租税の定義とがかみ合っていないことへの違和感を契機として、明治憲法の制定経過を振り返り、明治憲法と租税の関係を考察している。明治政府が自由民権派からの議会開設の要求に対応していくなかで、明治憲法の起草者は、憲法の基本原理と租税の関係を入念、かつ的確に理解したうえで、近代立憲主義の端緒である「承諾なければ課税なし」の原則を完全に排除する仕組みを明治憲法のなかに施している。一方、日本国憲法は、明治憲法が排撃した近代立憲主義に基づく憲法であるにもかかわらず、憲法学者が明治憲法時代の租税の定義を継承していることに疑問を抱かざるを得ない。租税の概念が税制や租税法などの実体を形成するという思考過程を重視すれば、日本国憲法の基本原理と租税の定義の関係をどのように捉えるのかは、租税を統制する憲法理論にとって不可欠である。

第11章「租税条項と統治機構の関係についての一考察」では、日本国憲法の憲法原理の根本的な構造的転換について、統治原理の観点から、新旧憲法における租税に関する条項と統治機構の関係を考察している。日本国憲法は、明治憲法と異なり、第8章「地方自治」を設けて、地方公共団体を憲法で保障すべき対象であることを宣明している。これは、国民が

地方公共団体を財産権の保障を信託する新たな統治団体として認めたとすることを意味する。確かに、日本国憲法は、国民の財産権の保障を信託する統治団体として国と地方公共団体を認めただけで、双方に課税に関する権限を付与するのみならず、その権限に限界を付すための租税に関する条項を定めている。だが実際には、国と地方公共団体の課税権に対する限界の設定は租税法や税条例にゆだねられている。

第12章「財産権保障の視座に立つ『地方自治の本旨』の再考」では、財産権の保障という観点から日本国憲法が第8章「地方自治」を置いている根源的な意義を考察している。租税の定義のなかに「地方公共団体」が明記されていることは、国民が獲得した財産の一部を租税として差し出す相手は国に限定されていないことを意味する。ロックの信託理論から「地方自治の本旨」を巡る諸学説を再考したうえで、地方公共団体の目的は、住民の財産権の保障であり、その目的を果たす活動に必要な財源を確保する手段として条件付きの自主課税権を地方公共団体に認める。しかし、地方公共団体が、従来の租税の定義に見られる支配者の視点に立った「強制性」と「無償性」を重視する姿勢に終始一貫するのであれば、課税という形式で国民の財産権を収奪する新たな財政権力機構が登場することになる。

第13章「租税法律主義と法の支配の関係についての一考察」では、日本国憲法は、租税に関する条項に言う「法律」から見て、租税「憲法」主義を採用しているわけではないとの解釈を考察している。この解釈から、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。明治憲法において、租税を「憲法上の立法事項」と捉えているため、租税は法律次元の問題である。確かに、憲法の基本原理という点で、明治憲法は「法による支配」であり、日本国憲法は「法の支配」である。しかし、日本国憲法下における憲法学は、租税法律主義を「法による支配」の原理から派生した原則として捉えている節がある。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。

3. 本論文の総括と今後の研究の展望

本論文の各章に設定したテーマの考察を終えて、あらためて考えてみれば、租税を巡る現状と課題の根幹は、日本国憲法の制定後、憲法の基本原理を熟慮しないままに旧態依然とした租税に関する理論と学説を引きずっていることにある。

本論文の各章における考察を踏まえて、今後の研究の展望を簡単にまとめてみる。

本論文に通底する「憲法の理念」は、人びとが享有する「生命・自由・財産」からなる^{プロパティ}固有権を保障することである。この理念から導出される租税観は、^{プロパティ}固有権の保障という実質的な利益を享受していることへの国民からの「贈り物」である。この租税観から「租税とは、人びとが、自らの『生命・自由・財産』を保障する目的をもって、国または地方公共団体が活動するために、一人ひとりの自発的な意志により、一人ひとりの力が及ぶ範囲で贈るお金をい

う」と捉えている。

まず、租税と人権の関係の観点から、個人が「財産」を所有するということは、自分の^{プロパティ}固有権を自分自身が保障することを意味する。逆の見方をすれば、個人に「財産」が無ければ、あるいは「財産」の所有に対する保障が無ければ、何人も他者の情にすぎらなければ「生命」を維持することはできず、「自由」を享受することもできない。このように根源的に考えれば、租税の源泉である財産権の保障という物理的前提を欠いたうえで、日本国憲法の第3章「国民の権利及び義務」に掲げられた権利と自由の保障をいくら声高に求めてみても、それはあまりにも空想的であると考えられる。したがって、租税は、財産権の問題だけではなく、財産権を含めた人権保障のあり方に関わる問題である。だが、この問題に対して適切な回答を示すためには、日本国憲法の第3章「国民の権利及び義務」に掲げられた諸権利のなかで、課税による制約、あるいは侵害によって、その権利性が骨抜きにされている権利について考察を深める必要がある。

つぎに、租税と統治の関係の観点から、租税は「贈り物」であるという捉え方は、個人が「財産」のなかから一部でも他者に譲り渡すことは、その財産の所有を自らの意志をもってやめる、すなわち自らが果たすべきである^{プロパティ}固有権の保障を自らの意志決定によって他者にゆだねることを意味する。このように根源的に考えれば、政治的共同体の成員が租税として「財産」の一部を差し出すことは、自らにとって最も大切な^{プロパティ}固有権の一部を政治的共同体に引き渡すとともに、^{プロパティ}固有権の保障のために、それを政治的共同体にゆだねることを意味する。だが、租税の「贈り物」理論を起点として、^{プロパティ}固有権の保障という実質面で課税に係る権力を縛ると同時に、^{プロパティ}固有権の保障という実質的な利益を享受できる統治機構をどのように構築するのかという課題が残されている。

以上