

# 租税法における憲法の影響に関する研究ノート

鈴木 悠哉\*

## 要 旨

本稿は、租税法において憲法の存在を意識することとなる経緯、これとの関係で問題となる局面、及び、これまでの議論の集積状況を整理した後、現時点での課題に対処すべく、憲法学から租税法に接近し、租税法から憲法学に問題提起を行うことを試みた。日本国憲法は租税法に「法律又は法律の定める条件」によって明確な定めを行うことを要請している。この形式・実質の両方にかかわる要請を、これまでの司法判断は議会の立法裁量を広く認める趣旨であるものと理解し、租税法の合憲性を「緩やかに」判断する傾向が続いてきた。もっとも、税を「経済的自由の規制」のひとつとして理解するとしても、ここにおける「規制」の態様は様々であることから、憲法学が展開してきた様々な違憲審査基準の適用を検討する余地がある。今後は憲法との関連で「租税から自由になる権利」をどう位置づけるかも重要な検討課題である。

## キーワード

租税法の形式と実質、租税法に関する議会の立法裁量、  
租税法の合憲性の判断方法、租税から自由になる権利、租税法と憲法の交渉

## 1 問題の所在

「税」をめぐる、私人と国家は、ある種の緊張関係に立つ。国家は、税を「課する」側<sup>1</sup>として、経済活動の成果の一部を税として徴収し、これを原資として公共サービスを提供する<sup>2</sup>。一方、私人は、公共サービスから受益すると同時に、税を「課される」側として、当該サービスの原資たる税を負担する。

「税」に関する法律の定めは、「税」をめぐる私人と国家の関係の象徴でもある。当該定めは、課税に関する国家の「権利」を現すと同時に、その限界も現している<sup>3</sup>。これはそのまま、私人の納税の「義務」と、その上限でもある。

租税法の目的は、「税」に関する法律の定めを解釈することで、「税」にまつわる「権利」と「義務」の中身を確定することである。もっとも、それだけではない。国家はどの程度の課税を行うことができるのか。私人はどの程度、課税から自由であるべきか。この

---

\* 事業創造大学院大学 准教授

ような問いに租税法の立場から解答を見出すには、法律が定める「権利」と「義務」の中身を、法律よりも上位にある国内法規に照らし、検証する必要があるであろう。

本稿では、わが国において、租税法との関連でどのような経緯で憲法の内容を意識することとなるのか、租税法における憲法の影響が問題となるのはどのような局面であり、そこではどのような議論が蓄積しどのような課題が見えてきたのか、さらには今後、かかる課題にいかなる態度で臨むべきなのかといった点につき、基礎的な論点整理を行いつつ、試論を展開することとしたい<sup>4</sup>。

## 2 議論の前提

### 2.1 法源としての日本国憲法

一般的な認識では、憲法は、租税法の法源のひとつである<sup>5</sup>。すなわち、わが国において、日本国憲法は、税に関する法として存在していると考えられることもできる。

同憲法<sup>6</sup>において、税に直接言及しているのは、つぎの二つの条規である。まず、84条は、税の創設・既存の税の変更は「法律又は法律の定める条件」によらなければならない、と定めている。つぎに30条は、国民が法律の定めに基づき、税を納める義務を負う、と定めている。これらに加え、98条1項は、同憲法がわが国の最高法規であること、及び、同憲法の条規に反する法律等は無効であることを定めているのである。

### 2.2 行政立法の妥当する範囲

日本国憲法におけるこれらの条規は、わが国において税を規律するルールがいかなる形式を備え、いかなる実質を有するべきかに関わるものである。まず、形式面についてみると、税に関するルールは「法律又は法律の定める条件」という形を備えていなければ、日本国憲法の下では効力を有しないこととなる<sup>7</sup>。

この点をめぐり、わが国では、政令（施行令）や省令（施行規則）といった行政立法が税に関する定めを置くことが日本国憲法との関連で問題となってきた<sup>8</sup>。税に関し法律で定めを置くことは、税にかかわるもろもろのルールを国民の総意に委ねることを意味する。この総意に基づくルールは、国民が期待する公共サービスのための財源調達と、国民の財産権の保護という相異なる二つの要請にかかわる<sup>9</sup>。いっぽう、行政が急速に複雑化する中、簡易かつ迅速な立法による対応が必要となっていることを反映し、多数の行政立法が存在する。日本国憲法73条6号によれば、政令の制定は内閣の事務のひとつであり、国家行政組織法12条1項によれば、各省大臣は主任の行政事務について、それぞれその機関の命令として省令を発することができる。ただ、政令は法律の規定の実施を目的とするものでなければならず、省令は法律・政令の施行を目的とするか、それらの特別の委任に基づくものでなければならぬ。これらのルールの下、行政立法については、法律が目的や対象を明示した上で、個別具体的に授權を行う必要があるとの理解が一般的である<sup>10</sup>。

前述のとおり、税については、日本国憲法84条の下、「法律又は法律の定める条件」によって規律を行う必要がある。政令や省令による税についての定めは「法律の定める条件」に服する。この点、昭和40年改正前の法人税法は課税要件（所得金額等）に関する定めが多くを行政立法（命令）に委任しており<sup>11</sup>、このこととの関連で下級審において多くの司法判断があった。あるもの<sup>12</sup>は、「法律が命令に委任する場合には、法律自体から委任の目的、内容、程度などが明らかにされていることが必要であり、損金益金への算入不算入といった課税要件について、法律で概括的、白地的に命令に委任することは許されないと解するのが相当である。」<sup>13</sup>として行政立法に関する一般的な理解を確認する。その上で、一定の使用人役員（同族関係者）に対する賞与全額の損金性を否定することとなった命令につき、「同族関係者が真実使用人として職務に従事し、その対価として得られる賞与については、損金に算入されるのが、事柄の性質上当然といわなければならない。このような性質において損金であるものを、法律の明確な委任のない命令で益金とすること（は一注）できない」として、当該命令に基づく課税処分を取り消した。

なお課税要件以外では、租税特別措置に基づく優遇措置<sup>14</sup>や、租税条約に基づく課税の減免<sup>15</sup>につき、行政立法で手続要件を付加することの可否が下級審で審理の対象となった。

### 2.3 明確な規律の原則

税に関するルールが「法律又は法律の定める条件」という形式を備えていたとしても、定めがあいまいではそのような規律がないのと同じである。課税は恣意的となりがちであり、国民は自らの税負担を予測できず、市場における経済活動に影響が及ぶ<sup>16</sup>。

この点、わが国の租税法令が、いわゆる「不確定概念」<sup>17</sup>をすくなく用いていることと関連し、司法判断が集積してきた。たとえば法人税法34条2項は、内国法人がその役員に対して支給する一定の給与の額のうち「不相当に高額な部分」を損金不算入とする旨、定めている。この要件を見る限り、具体的にどれほどの金額であれば「不相当に高額」といえるのか、定かでない。もっとも、役員に対する給与の支払いが「高額」と言えるか否かを金額のみで一律に規定するのも実体にそぐわないだろう。このことに鑑み、当該規定の委任を受けた同法施行令70条は、役員の職務内容、内国法人の収益、使用人に対する給与の支給状況、当該内国法人と同種の事業を営む法人で事業規模が類似するものの役員に対する給与の支給状況等を考慮することとしているのである。下級審<sup>18</sup>は、この施行令の定めと、実際は賞与に当たるものを報酬の名目で役員に給付することによる隠れた利益処分に対処するという規定の趣旨に言及し、「法の趣旨によりその意義を明確になしうるものであり、しかも政令に定められた内容によって、その判断基準も客観的に明らかになっているといえる」と判示した。このように、司法判断は「不確定概念」を一律に憲法違反とするのではなく、その意味内容を解釈によって明確とし得るか否かを判断の根拠に据える傾向にある<sup>19</sup>。

なお、地方税の一環である国民健康保険税<sup>20</sup>につき、ある地方自治体の条例は課税標準

と税率を直接定めるのではなく、見込み額たる課税総額を所定の率で各世帯に割り当てることで各世帯の負担額がきまることとなっていた。この点に関し第一審裁判所<sup>21</sup>は、各世帯の負担額算定の出発点となる課税総額につき当該条例は明確な定めを置いておらず、当該総額確定の上で課税権者たる市長の裁量の余地が存在することを根拠に、当該条例に基づく賦課処分を違法とした<sup>22</sup>。

## 2.4 残った論点

以上、日本国憲法との関連で税に関するルールが備えるべき形式的要件及び実質的要件を概観し、「法律又は法律の定める条件」により明確な定めを置かなければならない、という原則を確認した。

ここで問題となるのが、これらの要件を満たしさえすれば、いかなる税を創設しようとも、又は、既存の税をいかなる態様に変更しようとも、法的な問題は生じ得ないのか、ということである。たとえば、結果的に国民の財産の大半を国家が収受することにつながるような課税が存在し得たとして、それが明確な定めをもつ「法律又は法律の定める条件」に基づき新税として成立する場合、日本国憲法に照らして問題が生じ得ないのか。あるいは、このような内容の税制改正は実現し得るのであろうか。このような問いを契機として、租税法との関連で憲法の影響をさらに意識する必要がある<sup>23</sup>。

## 3 租税法と日本国憲法：これまでの状況

### 3.1 税と関連する日本国憲法の条規

日本国憲法において税に直接言及しているのは前述の二つの条規のみである。租税法規の形式と実質以外に同憲法との関連で考慮すべき点があるとすれば、それは当該二つの条規以外とのかかわりを検討することとなる。

では、税と関連する条規として、同憲法には他にいかなるものがあるだろうか。税との関連性という目線で同憲法を鳥瞰すると、いずれの条規も税と何らかのかかわりがあるように見えてくるものである。逆に、税とは無関係な条規を指摘しようと試みると、意外と困難であろう。「租税国家」<sup>24</sup>という言葉があるように、税は財政需要の調達手段として現代の国家に欠かせない。国家の存在を基礎づける憲法<sup>25</sup>の定めがのきなみ税と関連するとしても、納得できるのではないだろうか。

もっとも、税に関するさまざまな論点を日本国憲法に照らして考察するとして、具体的に同憲法のどの条規を引き合いに出せば良いのか、判断に困ることもある。たとえば、いわゆる「二重課税」について、どのような状況を指し、現にどのような対処が存在し、今後いかなる対処を行うべきかといった点が税とのかかわりで議論の対象となってきた<sup>26</sup>。もっとも、そもそも同憲法上、「二重課税」に対して何らかの対処を行う義務をわが国は負っているのか、という問いに対しては、これを消極に解する傾向にある<sup>27</sup>。「二重課税」

の本質は課税の重複による税負担の累積であり、これが財産権の侵害と言える水準に達する場合には同憲法29条1項との関係が問題となり得よう。もっとも、そうでない場合、同憲法との関連で「二重課税」を議論する余地はないこととなる<sup>28</sup>。

### 3.2 租税法規と憲法の関係が問題となる局面

租税法規と最高法規たる日本国憲法との関係が問題になるとして、そこでは他の法規の場合と同様、以下の三つの局面を区別する余地がある。

第一に、法規の成立時である。新たな税制の導入であれ、既存の税制の改廃であれ、それらに対応した法規の成立が必要であり、この時点から同憲法は影響を及ぼす。法案の作成段階においても、同憲法との関係は留意事項のひとつである<sup>29</sup>。

第二に、既存の法規の適用時である。課税要件の充足による抽象的納税義務の成立から租税徴収に至るまで、成立・施行となった租税法規を個別事例に適用することで租税制度の運用が現実のものとなる。事例によっては、この時点で同憲法との関係が問題となり得る<sup>30</sup>。

第三に、既存の法規との関連で法的紛争が生じる時点である。租税法規の解釈・適用をめぐる訴訟において、ある租税法規の存在・適用、又は、ある租税法規の不存在が日本国憲法に反するとの抗弁を当事者が行う場合がある。この場合、裁判所は、紛争解決の一環として当該租税法規の憲法適合性を判示することとなる。

以上、三つの局面のうち、第三の局面との関連では、それが公開の法廷での紛争<sup>31</sup>ということによって問題が表面化しやすく、それ故か数多くの議論が集積してきた。

### 3.3 司法判断における租税法規の憲法適合性

#### 3.3.1 違憲審査概論

日本国憲法81条は最高裁判所が法規の憲法適合性に関する終審裁判所である旨規定しており、通常裁判所に違憲審査権を認めている<sup>32</sup>。裁判所は具体的紛争解決の一環としてかかる争点を審理し、そこでの判示は訴訟当事者のみを拘束するのが原則ということとなる<sup>33</sup>。このため、先の第二の局面、すなわち、法規の適用時における合憲性に状況は近いと言えよう。

このような違憲審査の性質上、裁判所の憲法判断には行き過ぎがあってはならない。もっとも、消極にすぎれば前述の条規の趣旨を損なうこととなる。このため、法規の憲法適合性の判断においては、問題となる法規の文面のみでなく、当該法規の立法目的と、その達成手段の合理性を裏づけるさまざまな事実の妥当性を検討する必要がある<sup>34</sup>。かかる要請に基づき、「合理性」の基準、二重の基準、LRA (Less Restrictive Alternatives) の基準といった合憲性判断基準が米国の憲法訴訟理論の影響を受けてわが国の知るところとなり、さまざまな展開を見せてきた<sup>35</sup>。これらはいずれも、憲法が保障する人権とのかかわりでなんらかの規制を設けることを目的とする（あるいは、設けることにつながる）法

規の合憲性を「厳格に」判断するか、それとも「緩やかに」判断するかの区別を設けることにつながっている。

### 3.3.2 租税法規の違憲審査

租税法規との関連でも、個別事例における合憲性の判断という基本線に変わりはない<sup>36</sup>。一方、合憲性の判断基準についてみると、昭和30年の最高裁判決<sup>37</sup>を契機とした流れが観察できる。同判決は、地方税法が「登記簿又は土地補充課税台帳…に所有者…として登記又は登録されている者」に土地にかかる固定資産税を課する旨規定していることが法の下での平等に関する日本国憲法14条等に反するのではないか、との争点に関するものであった。同判決は違憲の抗弁を斥けるにあたり、まず、「おもうに民主政治の下では国民は国会におけるその代表者を通して、自ら国費を負担することが根本原則であって、国民はその総意を反映する租税立法に基いて自主的に納税の義務を負うものとされ（憲法三〇条参照）、その反面において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が必要とされているのである（憲法八四条）。」とする。この判示を「されば」で受け、同判決は、「日本国憲法の下では、租税を創設し、改廃するのはもとより、納税義務者、課税標準、徴税の手続は…法律に基いて定めるところに委せられていると解すべきである。それ故地方税法（の定め一注）の当否は立法の過程において審議決定されるところに一任されているものと解すべきである、と判示した。これにつづく昭和60年のいわゆる大嶋訴訟判決<sup>38</sup>は、所得税法が給与所得につき収入金額に対応した一律の控除額の控除を認めるのみで、これは事業所得等との関係で不公平であり、日本国憲法14条に反するのではないか、との争点に関するものであった。同判決は違憲の抗弁を斥けるにあたり、昭和30年の最高裁判決と同様の論拠をたどりながら、日本国憲法が「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…これを法律の定めるところにゆだねているのである」とする。さらに、租税法規に関する立法府の判断の現実的意義に言及した上で、「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」とする。この判示を「そうであるとすれば」で受け、同判決は、「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、これを憲法一四条一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」と判示した。

いずれの判決も、国民が法律の定める範囲で税負担を負うことと、税の新設・改廃に関する形式的要件、すなわち、それらが法律又は法律の定める条件によらなければならないことを日本国憲法の条規に照らして確認し、かかる条規を根拠に、同憲法は税に関する諸事項を法律の定めにて委ねている、との考え方を示している。大嶋訴訟判決はこの考え方を、租税法規の実質的要件、すなわち、明確な定め原則で補強しつつ、立法府の判断の

重要性を根拠にその裁量を尊重すべきことを説き、それらとの兼ね合いで日本国憲法14条1項に関する合憲性の判断基準を示す。この判断基準は憲法学上、「経済的自由の積極目的規制」との関連で展開してきたものであり、ここでは、立法目的の正当性と、当該目的と手段との間に「合理的関連性」が存することにつき、違憲を争う側が挙証責任を負う<sup>39</sup>。立法府に広い裁量を認めることにつながり、租税法規は原則として合憲であるとの推定を受けることとなる<sup>40</sup>。

この大嶋訴訟判決は、昭和30年の最高裁判決の流れを汲むことで租税法規に関する議会の立法裁量を広く認め、これを根拠に日本国憲法14条1項の下、租税法規の合憲性を「緩やかに」判断するのが妥当である、と判示する。この点、後の司法判断との関係でその影響が確認できるのは、もっぱら議会の立法裁量に関する判示についてである<sup>41</sup>。もっとも、議会の立法裁量を広く認める立場からすれば、いかなる基準との関連でも合憲性を「緩やかに」判断することとなろう<sup>42</sup>。ここで議会の立法裁量に関する認識の根拠となっているのは、日本国憲法の下、租税法規が充足すべき形式的要件と実質的的要件である。ここにおいて、「法律又は法律の定める条件」により明確な定めをもってすれば、いかなる新税の創設も、既存の税の改廃も可能であるのか、という問いに改めて目を向ける必要があるだろう。

### 3.4 残った論点

以上、租税法と日本国憲法の関係に関する議論の現状を整理し、昭和30年の最高裁判決に由来する議会の立法裁量に関する認識に検討を加えた。その結果、日本国憲法の下、租税法規が充足する必要がある形式的要件と実質的的要件は、そのまま、同法規に関する議会の広範な立法裁量を認めることにつながるのだろうか、という「議論の前提」に帰り着いた。

この点に関し、以下ではまず、憲法から租税法への接近という切り口から、租税法規に関する合憲性判断基準の確立を試みる。ついで、租税法から憲法への問題提起として、租税法における近時の話題を憲法における既存の枠組でどう扱うべきかを検討する。

## 4 租税法と日本国憲法：これからの展開

### 4.1 租税法規の合憲性の判断方法

昭和30年の最高裁判決に由来する論理の要諦は二つある。第一に、日本国憲法の下、租税法規は「法律又は法律の定める条件」により明確な定めを置く必要があり、かかる形式・実質の両要件を満たす定め策定過程で議会が現実的に大きな役割を果たすこととなっている、というものである。もっとも、租税法規が満たすべき形式・実質の両要件と、租税法規の創設につき立法府に広範な裁量を認めることとは必ずしも整合しない。前述のとおり、財産の大半を税として徴収することとなるような租税法規が形式・実質の両要件

を充足するからと言って、日本国憲法上問題無いということにはならないだろう。

第二に、これとの絡みで大嶋訴訟判決が、事案が「経済的自由権」<sup>43</sup>に関連するとの認識の下、同憲法14条1項の定める平等原則につき合憲性を「緩やかに」判断することを妥当としたことである<sup>44</sup>。判決文は明確に言及してはいないものの、大嶋訴訟判決が採用したのは「経済的自由の積極目的規制」との関連で展開してきた合憲性判断基準であり、その前提は租税法規が財産権と関連するとの理解である<sup>45</sup>。税が財産権の侵害につながるという理解は妥当である<sup>46</sup>。これから進んで、税が経済活動に伴うコストの一つであるとの認識についても共有が進んでいる<sup>47</sup>。経済的負担である税はコストとして経済活動を一定の範囲で「規制」するとも言えるのである。租税法規を「経済的自由」に対する「規制」の構成要素とみてその憲法適合性を審査する余地はここに由来する<sup>48</sup>。

もっとも、このような把握には問題も存する。第一に、税が「経済的自由」に対する「規制」であることを大枠で認めるとしても、個々の経済活動との関連で税が及ぼす「規制」の程度はさまざまである。たとえば、事業内容や職業の選択において税の存在を意識することは、それほど多くないだろう<sup>49</sup>。これに対し、各種投資プロジェクトの選択においては、各プロジェクトから帰結する税負担が大きな影響を及ぼす。いわゆる税引き後の利益を考慮することなく、プロジェクトの選択を行うことはあり得ないだろう。

第二に、税が「経済的自由」に対する「規制」であることを超えて、それ以外の人権のカタログとの関連で「規制」となることがあり得る<sup>50</sup>。実際、幸福追求権（日本国憲法13条）<sup>51</sup>や信教の自由（同20条）<sup>52</sup>との関連で租税法規の憲法適合性が司法判断の対象となった。もっとも、税がこのような人権のカタログとの関連で「規制」となり得るとしても、間接的な程度にとどまるのではないか<sup>53</sup>。着目すべきは、それぞれの人権をめぐって展開してきた違憲審査基準を税との関連でも問題とする余地があるということである。

問題の根源は、税が経済的負担であることから、ひとえに「経済的自由」に対する「規制」という枠でとらえようとするところにある。税に由来する「規制」の中身と日本国憲法が保障する権利に照らし、両者の距離に応じて合憲性を「厳格に」、あるいは、「緩やかに」判断するのが望ましい<sup>54</sup>。

#### 4.2 「租税から自由になる権利」の憲法的意義

比較的近時、世界各国（わが国も含む。）の要人がいわゆるタックス・ヘイブンを利用した課税逃れを行っている旨の機密文書が流出し、報道を賑わせた<sup>55</sup>。当該文書に名前があがった要人の中には政府の要職に就いている者もあり、当該報道を機に職を辞する者もいた。下馬評には、税制を司る立場にいながら、自らは税を負担することなく、他者の支払う税から裨益していることを非難する声があった。

前述のとおり、税については、それが経済活動に伴うコストであるとの認識が広がっている。私人は自らが負うコストとしての税負担を最小化しようと試みる。税負担の軽減につながる行為を法的観点から類型化する場合、合法である「節税」と違法である「脱税」



をまず区分けし、つぎに両者の中間に「租税回避」という区分けを設けるのが一般的である<sup>56</sup>。ここで言う租税回避は合法であるが故に刑罰の対象とならない。もっとも、そこでは税負担の軽減が私法上の形成可能性の濫用に由来することから、税負担の公平を維持すべく、通常の法形式に対応した課税要件の充足を租税法規の適用上擬制することで税負担の算定を行うこととなる<sup>57</sup>。この点、わが国は租税回避一般を対象とした擬制規定を置くのではなく、租税回避と目すべき行為を個別に対象とした規定を置くというポリシーを貫いてきた<sup>58</sup>。これとの関連で、当該擬制規定が存在しない状況で擬制が可能かという問いに対しては、消極に解する傾向が強いと言えよう<sup>59</sup>。

このように、わが国においては、租税回避に関する個別の擬制規定の射程に該当しない場合、税負担から逃れる、あるいは、軽減することが合法的に可能ということになる。日本国憲法に基づく租税法規の形式・実質に関する要件からすれば、「法律又は法律の定める条件」により明確に擬制を行う旨定める個別規定が適用とならない以上、税負担は生じないこととなろう。見方を変えれば、一定の場合に租税から自由になることが可能であるとも言える。これとの関連で想起できるのが、1934年、米国のGregory判決<sup>60</sup>において、第二巡回区控訴裁判所の裁判官であるHandが、「誰であれ、自己の税負担を可能な限り軽減すべく、自由に行動することができる。」との意見（傍論）を述べたことである。

翻って、報道で人々の知るところとなった上記文書との関連では、政府の要職にある人間が課税逃れを行っていたことに下馬評が集中した<sup>61</sup>。この点、「租税から自由になる権利」との関連で違和感を感じる。もっとも、かかる下馬評を感情論とするのみでなく、法理論、とりわけ、憲法との関連で観察する余地がないだろうか。憲法学において、いわゆる公人との関連で名誉棄損が問題となる場合、表現の自由を確保して国民の知る権利に資する必要性という観点から関連法規を解釈する傾向があるという<sup>62</sup>。「租税から自由になる権利」との関連で同様の議論を展開する場合、かかる権利を日本国憲法上どのように位置づけられるのかを検討する必要がある<sup>63</sup>。上記文書を各国の税源争奪に関する一現象<sup>64</sup>と捉えるのみでなく、租税法において憲法の既存の議論を参照する契機として捉えることができれば、議論の深化という点で望ましいと言えよう。

## 5 むすびに代えて

本稿では、租税法における憲法の影響について、これまで積みあがってきた議論の整理を行い、今後の議論の方向性について試論を展開した。

本稿の検討結果は、租税法と憲法の交渉を継続する必要性を示唆している。憲法学において、そこでの研究成果が租税法に大きな影響を与えるという認識の下、租税法への理解を深めてもらう必要があるだろう<sup>65</sup>。一方、租税法においても、憲法学の影響を意識しつつ、個別税法の解釈を展開する必要がある<sup>66</sup>。（了）

【注】

- 1) 本稿では、税を「課する」側として、基本的に国家を念頭に置く。もっとも、税を「課する」側に属するのは、国家のみでない。地方公共団体もこれに属する。なお、欧州連合における付加価値税 (Value Added Tax) の調和の意義について、*See B. TERRA AND P. WATTEL, EUROPEAN TAX LAW 4-5 (6th ed. 2012).*
- 2) 金子宏『租税法：第23版』1頁 (弘文堂, 2019)。
- 3) この点、同趣旨を述べるものとして、松沢智『租税法の基本原則』58頁以下 (中央経済社, 1983)。
- 4) 本稿は、鈴木熙「租税法規と憲法訴訟：2018年度第1回税理士セミナー」(名古屋学院大学大学院経済経営研究科, 2018年10月20日開催)を受け、これに対する応答を試みるものである。なお、本文中に記したとおり、本稿はあくまで試論的な議論の整理を目的とし、関連する先行研究や裁判例や個別論点のすべてを網羅的に取り扱うことを目的とするものではないので、題名どおり「研究ノート」と位置づけておきたい。
- 5) たとえば、金子・前掲注2) 107頁以下。
- 6) 以下参照するもののほか、日本国憲法との関連では、宮澤俊義 (芦部信喜補訂)『全訂日本国憲法』(日本評論社, 1978)を参照。
- 7) さらに、国際取引に起因する二重課税の排除を目的とした租税条約が税に関する定めを置くことについて、日本国憲法84条との関連で議論があり得る。金子・前掲注2) 113頁参照。  
この問題は、国際法たる租税条約がわが国の憲法体制の下、どのような位置づけを有するかという論点とも密接に関連している。この点、鈴木悠哉「租税条約と国内租税法令の抵触：二つの論点」日本問題研究1号282頁以下 (2018) 参照。  
なお、関連する近時の研究として、松田浩道「憲法秩序における国際規範：実施権限の比較法的考察(1)～(5・完)」国家学会雑誌129巻5号468頁以下 (2016)・129巻7号681頁以下 (2016)・129巻11号1104頁以下 (2016)・130巻1号75頁以下 (2017)・130巻7号頁332頁以下 (2017)。この論文の紹介・検討として、増井良啓・トラスト未来フォーラム『金融取引と課税(5)』19頁以下 (トラスト未来フォーラム, 2018)。
- 8) 近時の研究として、佐藤英明「租税法律による命令への委任の司法統制のあり方：現状と評価」フィナンシャル・レビュー129号25頁以下 (2017)。
- 9) 税負担が国民の財産権 (日本国憲法29条1項) に対する侵害という要素を伴うことについては、金子・前掲注2) 10頁。
- 10) 原田尚彦『行政法 全訂第七版 [補訂二版]』115頁以下 (学陽書房, 2012)。
- 11) 法人税法 (昭和22年3月31日法律第28号) 9条5項。
- 12) 大阪高判昭和43年6月28日行裁例集19巻6号1130頁。
- 13) 当時の法人税法は「総益金」及び「総損金」という文言を用いていた。
- 14) 東京高判平成7年11月28日行裁例集46巻10・11号1046頁。
- 15) 東京地判平成27年5月28日裁判所ウェブ・サイト。
- 16) 金子・前掲注2) 84頁。
- 17) その意義として、金子・前掲注2) 85頁以下。
- 18) 名古屋地判平成6年6月15日LEX/DB: 22007172。当時の該当条文は法人税法34条1項及び同法施行令69条であった。
- 19) もっとも、租税法規の立法において「不確定概念」の使用は慎重であるべきである、との指摘がある。金子・前掲注2) 85頁。
- 20) このことの意義として、最大判平成18年3月1日民集60巻2号587頁。
- 21) 秋田地判昭和54年4月27日行裁例集30巻4号891頁。
- 22) 同様の判断は控訴審でも続いた。仙台高裁秋田支部判昭和57年7月23日行裁例集33巻7号1616頁。なお、成文法規一般において、定め厳密性を追及することがその明確性を犠牲にすることにつながるものが往々にしてあり得よう。この点、法規の「書き方」を工夫することも必要である。吉田利宏『新・法令解釈・作成の常識』120頁以下 (日本評論社, 2017)。租税法規との関連では、増

- 井良啓「税務執行の理論」フィナンシャル・レビュー65号183頁（2002）。
- 23) 近代における民主化のプロセスは、人々の、いわば国家観の相違を反映し、さまざまな展開をみせてきた。いわゆる「法治主義」と「法の支配」の相違はこの点の現れでもあり、わが国の憲法原理が後者を体現したものであることについて、芦部信喜『憲法学Ⅰ：憲法総論』111頁（有斐閣、1992）及び田中成明『現代法理学』329頁以下（有斐閣、2011）。
- 24) この言葉の意味として、宮本憲一＝鶴田廣巳編著『所得税の理論と思想』2頁（税務経理協会、2001）。
- 25) 芦部信喜（高橋和之補訂）『憲法第7版』3頁（岩波書店、2019）。
- 26) おおまかに言えば、同一の納税義務者が同一の課税物件に対し同一の期間内に複数の課税を受ける場合（法的二重課税）と、同一の課税物件が異なる納税義務者の手元で同一の期間内にそれぞれ課税を受ける場合（経済的二重課税）の二つが存在する。いずれも、同一国内における複数の課税が問題となる場合と、複数の国家間における複数の課税が問題となる場合がある。See also OECD, MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL: CONDENSED VERSION 2017 (2017). 主な対処として、課税免除、課税ベースからの税額の控除、税額からの税額の控除、取得価額の調整等がある。
- 27) 経済的二重課税として、以下の二つの例がある。第一に、支払配当を巡り、その原資である法人所得に対する課税と配当受領者の手元での課税が重複しているという例である。第二に、いわゆる移転価格税制を国際取引に適用する際、関連企業間における取引価格の認定が関係国間で異なることから同一取引にかかる課税の重複が生じるという例がある。
- 前者については、欧州諸国のように、いわゆる法人税株主帰属方式による対処（統合）を継続してきた例と、米国のように、「二重課税」という認識がそれほど強くなく、特に対処を行ってこなかった例がある。この点、金子宏『所得税・法人税の理論と課題』155頁（社団法人日本租税研究協会、2010）。
- 後者については、OECD（経済協力開発機構）公表のいわゆるモデル租税条約につき、対応的調整に関する9条2項にわが国は1992年まで留保を付してきた。関連する判例として、最判平成10年1月27日税資230号162頁。
- このように、「二重課税」の把握や対処の必要性に関する認識は国家毎に多様であり、わが国憲法に照らしても、「二重課税」のすべてに対処が必要であるとの解釈を引き出すのは困難である。
- 28) かりに日本国憲法上、わが国が「二重課税」に対処する法的義務を負うとして、ある「二重課税」に対処するよう国民が国家に請求する具体的権利を有するか否かは別途検討すべき論点である。かつて最判平成17年12月19日民集59巻10号2964頁は、法人税法69条が定めるいわゆる外国税額控除につき、国際的二重課税の排斥と、税制の中立性確保という「政策目的に基づく制度である」との判示を行った。これとの関連では、当該制度が国家による国民への恩典であるとの認識に基づき、同規定の解釈論を展開するものがあった。中里実『タックスシェルター』230頁以下（有斐閣、2002）。
- 「二重課税」との関連で日本国憲法を問題とする余地はさほど大きくないとしても、国際的側面における法的二重課税にかぎれば、当該二重課税について何らの対処も行わないという意味での国家の自由は相当程度の制約を受けている。川端康之「第3回：最近の税務最高裁判例」NIBEN Frontier 68号9頁（2007）及び水野忠恒『所得税の制度と理論：「租税法と私法」論の再検討』102頁以下（有斐閣、2006）。ここで言う「制約」は、国際連盟期からOECDの前身が引き継いだ活動とその成果がある種の国際慣習として成立していることに由来するものと理解できよう。日本国憲法98条2項がいわゆる国際協調主義を定め、わが国が関わる国際法規の遵守を義務づけていることからすれば、国際連盟に由来する国際慣習が同憲法を通じてわが国を拘束しているとも言える。
- 29) 法令一般との関連で、林修三『法令作成の常識』2頁（日本評論社、1964）。
- 30) たとえば、いわゆる累進税率を前提とした租税制度において、累進度との関連で高額の納税義務が帰結し、財産権の侵害と考えられる程度にまで達している場合があり得よう。なお、後に言及する大嶋訴訟判決における裁判官・伊藤正己の補足意見を参照。

- 31) 日本国憲法82条1項。
- 32) 芦部・前掲注25) 389頁。
- 33) 最大判昭和48年4月4日刑集27巻3号265頁は、いわゆる尊属殺人に関する当時の刑法200条を日本国憲法14条1項に反すると判示した。刑法の当該規定が平成7年の刑法改正で削除となるまで、関係機関は尊属殺人の事案に通常の殺人罪に関する刑法199条を適用することで対応した。経緯として、芦部信喜『憲法学Ⅲ人権各論(1)[増補版]』64頁(有斐閣, 2000)。  
なお、判決の第三者効及び拘束力に関する行政事件訴訟法32条及び同法33条も参照。
- 34) 芦部・前掲注25) 395頁。なお、租税法規をふくむ行政関連法規の憲法適合性が裁判で争いとなる場合、通常は、当該法規に基づく行政処分の違法性や損害賠償責任の存否をめぐって当事者は主張立証を行うこととなる。処分の違法性をめぐっては、当該処分が抱える瑕疵(かし)の程度によってその帰趨、すなわち、当該処分が「無効」であるのか、それとも、「取消」し得べき処分にとどまるのかが決まる。この点の判断と、処分の根拠となった法規の憲法適合性の判断とは、同じ法規を前提としつつも考慮すべき局面が異なることがあり得るため、両者の間に関係性を見出すことは容易でない。違憲・無効の法規に基づく処分であるが故に、当該処分は重大かつ明白な瑕疵を抱え、無効である、と言えるのか。それとも、瑕疵の程度は当該処分を取り消し得べき程度にとどまるのか。この点に関する個別の検討が必要となろう。損害賠償責任においても、故意又は過失の存在、損害の発生、さらには両者の因果関係といった諸点の認定と、法規の合憲性との関係を議論する余地があろう。  
行政行為の瑕疵に関する包括的研究として、遠藤博也『行政行為の無効と取消：機能論的見地からする瑕疵論の再検討』(東京大学出版会, 1968)。国家賠償法については、室井力ほか編著『コンメンタール行政法Ⅱ：行政事件訴訟法・国家賠償法[第2版]』509頁以下(日本評論社, 2006)。
- 35) 関連文献として、芦部信喜『憲法訴訟の理論』(有斐閣, 1973)。なお、覚道豊治「違憲法律の効力」阪大法学72・73号1頁以下(1970)。
- 36) 租税法規に関する比較的近時の違憲判断として、福岡地判平成20年1月29日判時2003号43頁がある。そこでは、いわゆる租税法規の遡及適用が日本国憲法84条との関連で争点となった。裁判所は、争いとなっている法規が「原告に適用される限りにおいて…違憲無効というべきである」としつつ、当該法規に基づく処分を「取り消すべきである」と判示した。なお、同判断は控訴審(福岡高判平成20年10月21日判時2035号20頁)で覆った。
- 37) 最大判昭和30年3月23日民集9巻3号336頁。
- 38) 最大判昭和60年3月27日民集39巻2号247頁。
- 39) 芦部・前掲注25) 133頁以下、及び、芦部・前掲注33) 28頁以下。
- 40) 金子・前掲注2) 110頁。
- 41) 昭和30年の最高裁判決では地方税法と日本国憲法14条等との適合性が争点となっていたにもかかわらず、同判決はそれら憲法の条規との関連で合憲性の判断基準を展開しなかった点に留意しておきたい。  
なお、最判平成23年9月30日裁判所時報1540号323頁は、前掲注36)で言及した租税法規の遡及適用につき、合憲との判示を行った。同判決には議会の立法裁量に関する大嶋訴訟判決の判示がみられるものの、同判決は大嶋訴訟判決に直接言及している訳ではない。同判決は、日本国憲法84条が課税関係の法的安定を保障する趣旨を含むことを前提に、租税法規の遡及適用による財産権の事後的変更が当該財産権に対する「合理的な制約」として許容できるか否か、という観点から判示を行っている。この最高裁判所判決については、鈴木悠哉「判批」横浜国際社会科学研究所17巻1号55頁以下(2012)。
- 42) 大嶋訴訟判決の示す判断枠組において租税法規が違憲無効となる余地について、川端康之「環境税をめぐる法的問題」税研92号26頁(2000)。
- 43) 日本国憲法22条1項が定める居住・移転・職業選択の自由や、同29条1項が定める財産権の保障がこれに該当する。芦部・前掲注25) 233頁。
- 44) これとは対照的に、第一審裁判所の判示(京都地判昭和49年5月30日行裁例集25巻5号548頁)、及び、その前提となる当事者の主張においては、合憲性判断基準が読み取りづらい。ここには、

- 佐々木惣一の影響が見られる。前掲注28)で言及した憲法に基づく請求権を含め、佐々木の学説として、同『改訂 日本國憲法論』(有斐閣, 1952)。関連する学説の分岐として、藤井俊夫「憲法25条の法意」ジュリスト増刊(新・法律学の争点シリーズ3 憲法の争点)174頁以下(2008)。
- 45) この点、川端・前掲注42) 26頁。
- 46) 前掲注9)。
- 47) 国際税務に従事する実務家による書籍として、大河原健ほか『徹底解剖 税務コストの減らし方：すぐに役立つ国際税務戦略のノウハウ』(中央経済社, 2002)。近時の研究として、佐藤英明「人生と所得税」法学教室425号14頁(2016)。
- 48) 税は「経済的自由」に対する「規制」として作用するばかりでない。各種の租税特別措置(優遇措置)は税という「規制」を緩和する、あるいは、取り除くことで一定の政策目的に合致した方向に経済活動を誘導することを目的としている。この場合、優遇の対象とそうでないものとの間における取り扱いの公平を問題とする余地があり得よう。ただ、現行の租税訴訟の多くは行政事件訴訟の一環であり、そこでは原告適格として「訴えの利益」が必要であることから、訴訟の中でこのような課税上の扱いの公平を争点とするには困難が伴うであろう。
- 49) この点、大嶋訴訟判決は、個人事業主と従属的役務提供者との間で所得税法の適用が異なる点を直接の争点としていたことに留意すべきであろう。
- 50) 同趣旨のものとして、川端・前掲注42) 26頁。
- 51) 最判昭和50年2月6日裁判所ウェブ・サイト。
- 52) 奈良地判昭和43年7月17日行裁例集19巻7号1221頁。
- 53) 累進税率の下でいわゆる夫婦の合同申告制度を導入すると、制度の立てつけによっては「結婚に対する租税(tax on marriage)を招来する可能性がある。論点の存在を指摘するものとして、金子宏「所得税における課税単位の研究」同『課税単位及び譲渡所得の研究：所得課税の基礎理論 中巻』26頁(有斐閣, 1996, 初出1977)。もっとも、これが婚姻そのものを阻害するかという疑問が残る。村井正「課税単位論」金子宏編著『二訂版 所得税の理論と課題』79頁(税務経理協会, 2001)。
- 54) 「経済的自由の規制」につき違憲審査基準にバリエーションを持たせようという発想については、芦部・前掲注33) 29頁。
- 55) 詳細は、合田寛『パナマ文書とオフショア・タックスヘイブン：改革は可能か』(日本機関紙出版センター, 2016)。
- 56) 金子・前掲注2) 135頁。
- 57) 金子宏の基本書における「租税回避」の定義は、近時の版で大きな変化があった。金子・前掲注2)の第21版125頁(2016)と翌年刊行の同書第22版126頁以下を比較のこと。  
なお、1999年に米国財務省が公表した報告書(The Problem of Corporate Tax Shelters: Discussion, Analysis and Legislative Proposals, available at <http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/Documents/ctswhite.pdf>)が紹介する「タックス・シェルター」は、租税回避、すなわち、私法上の形成可能性の濫用とは異なる類型として理解するのが現在では通例である。川端康之「ビトカーの濫用的タックス・シェルター論：Crane理論・事業目的」税務大学校論叢40周年記念論文集137頁以下(2009)。
- 58) やや一般的なものとして、同族会社の行為・計算に関する規定がある。わが国の法人の大多数がここで言う同族会社、すなわち、少数株主の支配下にある法人であるため、同規定は実質的にわが国の法人のすべてを対象としていることとなる。この規定につき、清永敬次『租税回避の研究』307頁以下(ミネルヴァ書房, 1995)。
- 59) 最判平成23年2月18日裁判所ウェブ・サイト。特に、裁判官・須藤正彦の補足意見を参照。
- 60) *Helvering v. Gregory*, No. 324, 1934 U.S.App. LEXIS 3674 (2d. Cir. Mar. 19, 1934).
- 61) タックス・ヘイブンを利用した課税逃れは、本文で言及した租税回避のみでなく、節税や脱税に該当するものも存在したようである。
- 62) 芦部・前掲注25) 198頁以下。
- 63) もっとも、Gregory判決において、Handは自身の意見を憲法との関連で展開した訳ではない。同判

決を検討するものとして、岡村忠生「グレゴリー判決再考－事業目的と段階取引－」税務大学校論叢40周年記念論文集83頁以下（2009）。

- 64) この文書が米国と欧州諸国との税源争奪の一環として位置づけられることは、2016年にスペイン王国で開催となったInternational Fiscal Associationの第70回年次総会における一連の議論を通じて人々の知るところとなっている。
- 65) このような研究として、戸松秀典による研究がある。同「銀行税と憲法」税研103号72頁以下（2002）。同「租税法規の不利益遡及立法に関する憲法問題」月刊税務事例42巻1号42頁以下（2010）。同「訴訟・裁判：武富士贈与税決定処分取消等請求事件」学習院法務研究3号145頁以下（2011）。
- 66) 冒頭に述べたとおり、本稿は試論として整理したため、租税法規の違憲審査に関する司法判断の検討を大幅に割愛した。前述のとおり、法規の違憲審査においては、立法目的とその合理性（立法事実）を検討する必要がある。この点、大嶋訴訟判決においては、給与所得における概算控除の内容、所得金額算定におけるその意義、他の所得類型における必要経費との比較といった論点が幅広く検討対象となった。個別の租税法規につき違憲審査の前提となる立法事実を検討するには、租税法学における知見が必要である。文理解釈に基づく法規の意味内容の確定が、究極的には合憲性の判断につながっていることに留意する必要があるだろう。
- なお、増田英敏『租税憲法学 [第3版]』（成文堂，2006）も参照。