

論壇

国民主権の理念にのっとり、納税者にも権利を!!



木村弘之亮 前慶應義塾大学法学部教授、弁護士

1. 租税法主義

「法律なければ租税なし」(nullum tributum sine lege)の原則の発展史上の前身は、等族による課税の同意であった。租税法主義の淵源をたどれば、マグナ・カルタ(1215年)にたどりつく。絶対主義時代に等族の課税同意権が実務上取り消された後に、課税同意権は、立憲君主制の時代によりやく国民代表に留保され、課税客体及び税率を法律によって決議されることになった。いかなる税を自ら負担するかについて、自身で決定することのできるものが、議會を通して代表される国民が民主制原則のもとではじめて正統化されたのである。法治国家原則と民主制は、両者を担う憲法上の支柱である法治国家における法律留保の原則及び議會決議留保の原則に顕現している¹⁾。

租税法主義は、課税権者に対し、被課税権者たる国民の同意に基づく課税を義務づける思想である。租税法主義は、形式的法治国家原則と実質的法治国家原則の峻別に対応して、形式的租税法主義と実質的租税法主義に区分される。

1.1. 形式的租税法主義

形式的租税法主義(租税法上の合法性の原則、法律に基づく課税の原則ともいう)は、次の3つを意味する。

法律留保の形式での課税の法律適合性とは、行政執行及び司法は、租税を発明してはならないのであって、いかなる租税も法律の根拠を必要とする。

1.1.1. 法律の留保

税負担の課税要件とその法律効果は法律を以て定められなければならない。これを法律の留保という。課税は、税負担の賦課が法律によって命じられている場合、そして、その範囲に限って、許される。税の確定(租税債権の確定)は、法律がその法律効果として税を定めている、そうした租税構成要件がみだされていなければならない(課税要件法定主義、課税要件法定主義)。法律効果も又、法律から生じなければならない。

課税要件適合性の原則と結びついている、もうひとつの意味がある。税法上の主体(課税権者、納税者など)、課税客体、課税標準

(課税算定基礎を含む)及び税率もまた、一何らかの法規からではなく形式法律(制定法)から明らかにならない限りならないというべきである(日本国憲法84条「法律」)。²⁾

税法上の主体(課税権者、納税者など)、課税客体、課税標準(課税算定基礎を含む)及び税率は、基本的課税構成要件という。

税法は、基本的課税構成要件について、下位規範(法規命令)に委任することは許されない(国会議決留保の原則)。

課税客体の財産評価が、その税目(例、相続税、固定資産税)の課税にとって必要不可欠である場合には、財産評価を規律する規定(これを以下「財産評価税法」という)もまた、基本的課税構成要件に該当する。政省令や通達はもとより、規範としての告示や条例の規則・評価要領もまた、財産評価税法たりえない。したがって、そのような財産評価を定める政省令や通達はもとより、規範としての告示や条例の規則などが具体的事案に適用される場合、その適用は違憲であると解される。

(正規の)立法者の法規命令制定者への授權は、基本的課税構成要件がその内容、目的及び範囲について

十分に特定されている場合に限って、適法であり許容される。したがって、税法が基本的構成要件について十分に明確にしているときに限って、法令委任は適法である。

ただし、税法は、副次的又は技術的な租税構成要件について下位規範(法規命令)に委任することはできると解される(法律優先の原則)。

1.1.2. 合法性の原則

合法性の原則とは、行政庁は国民によってその取扱いを区々にすることなく、法律で定めたとおりの法律効果を有する行政行為を発しなければならないことをいう。ことに租税法の領域にあつては、租税構成要件が充足されている限り、租税行政庁は、租税債務を恣意的に減免する自由を有せず、又、賦課徴収(強制徴収を含む)しない自由もなく、法律で定められたとおりの税額を賦課徴収しなければならないことをいう(法令遵守義務)。

さらに、実定租税法の規定が、社会政策や経済政策の実現を目的として、税額控除権や所得控除権等を納税者に付与している場合、納税者の目から見れば、納税者は税額控除請求権や所得控除請求権を国に対して有する。合法性の原則は、

行政の法令遵守義務にとどまらず、租税実体法の領域において権利義務関係をも導き出す。

1.1.3. 法律の優位

法規命令(憲法73条6号但書、内閣法11条、内閣府設置法7条3項・4項、国家行政組織法12条)及び行政命令(通達、行政要綱など)、さらに(これらに基づく)行政行為は、法律に反してはならない。これを法律の優位という。法律の法規創造力の原則³⁾(憲法41条)は法律(制定法)と法の制約内において成立する。

租税法のみならず租税行政など法適用者もまた、法律の留保、課税要件法定主義及び法律の優位によって憲法上基礎されている、形式的租税法主義に拘束されている。他方、租税法のみならず法適用者もまた、法的正義、個人の尊厳、基本的人権、国民主権及び社会国家原則を考慮に入れた実質的租税法主義にも拘束されている。

自由と財産その他権利への侵害についての一般的な法律留保の原則と同様に、租税法上の法律留保の原則は二つの構成要素を有している。形式的法治国家の構成要素である法的安定性と、実質的法治国家の構成要素である民主主義のもとで正

統性のある正義⁴⁾がそれである。

この関連において、合法性の原則は、憲法上、法的安定性と正義との緊張関係において衡量される。租税法上の合法性の原則(租税法主義)は、具体的事案において、信義則又は平等と衡量され、場合によっては、それらに劣後することもありうる。

1.2. 実質的租税法主義

日本国憲法制定後、法治国家又はその原理を表示する法治主義は、個人の尊厳を最上位の憲法価値として据え、基本的人権保障を目的として、その為の手段を体系的に呈示するものとして条文編成(理論構成)されるようになった(実質的法治国家、実質的法治主義)。⁵⁾日本国憲法下の法治国家はたしかに法律国家でもあるが、しかし同時に、法的正義を目標とする実質的法治国家をも標榜している。このことは特に、前叙の憲法並びに「法律と法」への縛束に表現されている。法的正義は日本国憲法の価値秩序によって実体化されている(憲法前文)。かくして、実質的法治国家は「法的正義」のものでありわけ個人の尊厳、人間の自由と平等、及び基本権並び

に国民主権の下で君主主権を否定しそして主権在民を保障する。したがって、そのような基本的人権及び行政法上国に対する国民の対

等な権利を伴わない法治国家は考えられない。そして、社会的法治国家(憲法25条、28条)は、個人の生存権保障をも目標とする。

2. 国民主権の理念にのっとり、防御権を納税者は有する!!

行政機関の保有する情報の公開に関する法律(これを、以下「情報公開法」という)は、その第1条において、「この法律は、国民主権の理念にのっとり、行政文書の開示を請求する権利につき定める」と規定する。国民は、実定法レベルにおいて実体法上の「行政文書の開示を請求する権利」(これを「情報開示請求権」、「情報アクセス権」ともいう)を有する。情報公開法(1条・3条)の定める情報アクセス権は明文を以て「国民の国に対する権利」を規律する。

31条)を黙示的に付与されているものと憲法適合解釈しなければならぬ。聴聞権や弁明権、理由付記請求権、税務調査立会権、税務調査命令の事前請求権がその例である。ただし、実定租税手続法が、「国民の国に対する権利」を剥奪するようなことがあってはならないからである。

国民主権の原理に整合する憲法適合解釈によって、国税通則法の領域において、納税者は、国との法律関係において権利義務の主体となることができるとは、旧来の法解釈によれば、実定法レベルにおいて権利主体として扱われていなかったのである。

そうだ! 国税通則法において、国民主権の理念にのっとり、防御権(憲法

1 Hey in Tiptke/Lang²³⁾, S. 128, Rz. 230.
2 D. Jesch, Gesetz und Verwaltung: Eine Problemstudie zum Wandel des Gesetzmäßigkeitsprinzips, 2. Aufl., Tübingen: Mohr 1968, S. 104 f. f.; H. W. Kruse, Lehrbuch des Steuerrechts: Bd. 1, Allgemeiner Teil, München: Beck 1991, S. 54 ff.; K. Tiptke, Die Steuerrechtsordnung Bd. 1: Wissenschaftsorganisations- und grundsätzliche rechtsstaatliche Grundlagen, 2. Aufl., Köln: Otto Schmidt 2000, S. 128 f.; Hey

in Tiptke/Lang²³⁾, S. 109, Rz. 159.
3 谷口勢津夫『税法基本講義』(第5版) 弘文堂 2010年) 25頁、欄外番号29。
4 Papier, Hans-Jürgen, Die finanzrechtlichen und das grundgesetzliche Demokratierinzip: zugleich ein Beitrag zur Lehre von den Rechtsformen der Grundrechtseingriffe, Berlin: Duncker & Humblot 1973.
5 同旨、谷口勢津夫『税法基本講義』(第5版) 弘文堂 2010年) 79頁、欄外番号80。
6 高田敏『新版 行政法』(有斐閣 2006年) 20頁。