

## 税法原理V

弓 削 忠 史

### I 憲法の「本質」に基づく税法観とその意義と根拠等について

#### 1. はじめに

人権史的に捉えると、基本的人権は、「自由権」のみならず「社会権」等を内包化することによって、基本的人権の「あり方」が確立されることになった。

そのことは、現代社会においては、伊藤正己名誉教授が提起されているように、基本的人権は、「形式的に法的保障があるからではなく、その実質において、それらが国家から恩恵として与えられたものではなく、人間という事実のみに基づいて、人が生まれながらにしてもっている権利であり、すなわち生来の不可侵で不可譲の権利である」<sup>1)</sup>と称されているように、基本的人権は、「人間という事実」に基づいて保障される「個人の尊厳の保障」であり、その確認を宣言するために、日本国憲法は、「すべて国民は、個人として尊重される」(憲法第13条前段)等と規定している。

したがって、最高法規である憲法の「本質」は「個人の尊厳の保障」であり、諸法規は、当然に「個人の尊厳の保障」を「内質」すべきことになる。

そこで、最近、「ルポルタージュ」として、「生活保護を受けたいのに受けられない……北九州市で、生活苦苦にあえぐ独居老人の叫び」<sup>2)</sup>によると。

『苦労を積み重ねてきたあげく、この有り様です』

小さながま口から、うちわの上にばらばらと小銭が落ちた。

郵便ポスト型の貯金箱から取り出した小銭と合わせると手持ちの現金は、319円。

八幡東区の子びた平屋で独り、年金生活を送る女性(79)は、丸めたティッシュで目を押えた。

食事は、『小さなパックのかつお節を2回に分けてご飯にかけるだけ。これに大根おろしがあればいい方』という。米びつを見ると、底をつきかけていた。

『銭湯に行っても月に1度。家で携帯用ガスコンロで湯をわかし体をふいている』……女性は、『自殺を図ろうと右手首を切ったことがある』と明かしていた。10針縫った跡は生々しかった。……そんな晩年を送る人々に、行政は手を差し伸べられないのか<sup>(4)</sup>との問いかけは、結局は、税の使途のあり方の問題であるが、その「本質」は、「個人の尊厳の保障」の問題に帰結することになる。

ところが、租税のあり方について、以前、学説上、『租税』又は『租税法』の意義は、租税法の研究対象を定めるために欠かせない……この点に関して、租税の使途面を含めて租税概念を構成すべきであるとする主張が北野教授により強力になされている。……北野教授の目指しておられる財政法学の研究の必要性は、私も認めるが、そのことは、必然的に租税概念の拡大や租税法の研究対象の拡大として捉えられなければならないことを意味するものではない<sup>(4)</sup>と称されているが、現実の「格差社会」等の現状を考えると、前記学説の北野弘久博士に対する「租税の使途面」のあり方についての、「租税概念の拡大」<sup>(4)</sup>論の批判は、極めて形而上的な租税概念論と評すべきことになる。

最近、北野弘久博士の基調的な論文によると、日本国憲法は、一口に言えば「平和・福祉」の憲法である。日本国憲法は、無条件的に、無原則的に人々の納税義務を規定しているのではない。人々は、租税の使用の仕方の憲法適合的な「法律」と租税の徴収の仕方の憲法適合的な「法律」に基づいてのみ、納税義務を負うのである<sup>(4)</sup>と称された上で、人々は自分達の納付した租税が<sup>(4)</sup>、「平和・福祉本位」の「法の支配」(rule of law)に基づいて使用されることを前提にして、かつ、その限度で、憲法の規定するところ(憲法13, 14, 29条等)に従って、つまり、「応能負担原則」(Principle of ability to pay tax)の「法の支配」(rule of law)に従ってのみ、納税義務を負うという権利が保障されている<sup>(4)</sup>と称される租税のあり方が、現代の「格差社会」等において考慮されるべきものとする。

もちろん、私見は、後述するように、憲法の「本質」である「個人の尊厳の保障」を税法等に「内質」すべき法理を基に展開するので、「納税義務」と「平和・福祉本位」の「応能負担原則」の対応関係は、その関係を越える、「普遍的」な「人間自体」の多様性に基づく「個人の尊厳の保障」の観点から「租税」の使途のあり方を捉えることによって、前記の「ルポルタージュ」の事例<sup>(4)</sup>は、直ちに「行政」等は、「個人の尊厳の保障」の観点から対応すべきものとする。

そこで、拙稿の「税法原理V」は、従来型の法理に基づく税法の基本的な問題点を憲法の「本質」である「個人の尊厳の保障」の観点から検討することによって、僭越であるが、新たな「税法原理」の一端を提起したい。

## 2. 憲法の「本質」に基づく税法観について

憲法の「本質」は、「個人の尊厳の保障」である。したがって、当然に、憲法の「本質」であ

る「個人の尊厳の保障」は、税法等の諸現象に「内質」すべきことになる。

ところが、純粋法学者として高名なケルゼン（Hans Kelsen）は、「国家作用は法創設作用＝段階的に進行する規範定立過程である。……この段階構造は、自己運動における法秩序の統一を基礎づける根本規範に終止している。根本規範は、まず第一に、法を創設する機関を設定することによって、法論理的意味における憲法を成す。そして、そのようにして創定された立法者が、立法自体を規制する規定を定立することによって一次の段階として一実定法的意味における憲法が成立する」<sup>(9)</sup>と称される「根本規範論」等の影響故えなのか、わが国では、根本規範等の法理に基づいて、「個人の尊厳の保障」のあり方が提起されている。

基調的な所説によると、根本規範は、憲法が下位の法令の根拠となり、その内容を規律するのと同じように、憲法の根拠となり、また、その内容を規律するものである。……われわれは、憲法の内部において、根本規範と他の憲法規範という段階構造の存在を認めることができる。そして、後者は前者によって、根拠づけられ、規律されているのである。ところで、具体的に、日本国憲法における根本規範の内容として、どのようなものが考えられるか。国民主権主義、基本的人権尊重主義および永久平和主義の三つの原理がそれに該当するものであろう。そして、さらにこれらの原理の根底にある原理として、「個人の尊厳」という原理が考えられる<sup>(10)</sup>とか、自然権を実定化した人権規定は、憲法の中核を構成する「根本規範」であり、この根本規範を支える核心的価値が人格不可侵の原則（個人の尊厳の原理）である<sup>(11)</sup>と称されている。

しかし、「個人の尊厳の保障」について、国民主権主義、基本的人権尊重主義、および永久平和主義の三つの原理<sup>(12)</sup>の根底にある原理として、「個人の尊厳」という原理<sup>(13)</sup>とか、根本規範を支える核心的価値が人格不可侵の原則（個人の尊厳の原理）<sup>(14)</sup>となる「個人の尊厳の原理」は、いかなる意味を有するのであろうか。

私見は、前記所説の「根底にある原理として、『個人の尊厳』という原理」<sup>(15)</sup>とか、「根本規範を支える核心的価値が人格不可侵の原則（個人の尊厳の原理）」<sup>(16)</sup>等のあり方の形而上化等の克服と、新たな「法体系」を確立するために、日本国憲法の「本質」は「人間という事実のみに基づいて、人が生まれながらにしてもっている権利」<sup>(17)</sup>である「個人の尊厳の保障」<sup>(18)</sup>として捉えることによって、その「下位規範」の諸法規等に「個人の尊厳の保障」を「内質」すべきものとする。したがって、その前提として、その「個人の尊厳の保障」の「本質」を確認し宣言するために、憲法は、「国民は、すべての基本的人権の享有を妨げられない」（憲法第11条）、「すべての国民は個人として尊重される」（憲法第13条）<sup>(19)</sup>等と規定した上で、その基本的人権は、「侵すことのできない永久の権利」（憲法第11条・同97条）と規定している。

それ故に、憲法の「本質」である「個人の尊厳の保障」を「法の支配」<sup>(20)</sup>の観点から、「税法」の「法形態」の「あるべき」当為（Sollen）性に「内質」すべきことになる。

そこで、僭越であるが、憲法の「本質」である「個人の尊厳の保障」を税法の諸現象に「内質」する法理を基に、「税法の意義と根拠」のあり方の一端を提起することにしたい。

### 3. 税法の意義と租税根拠等の基本的な問題点について

#### (1) 税法の意義等のあり方について

税法の意義について、学説上、憲法第30条の規定は、「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負う」と定め、また同83条の規定は、「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」と定める。しかし、そこにいう税又は租税とは何かについては、憲法においてこれを定義することがない<sup>(20)</sup>と称されている。そして、税法律の上で租税について一般的な定義を与える規定も存しない<sup>(21)</sup>と称された上で、「租税とは国又は地方公共団体が、収入を得ることを目的にして、法令に基づく一方的義務として課す、無償の金銭の金銭的給付である」<sup>(22)</sup>と称されているが、しかし、その根拠（「収入を得ることを目的」<sup>(23)</sup>）を明確にしないと、憲法の「本質」である「個人の尊厳の保障」の文脈となる「財産権等の保障」の問題に拮抗することになる。

基調的な所説によると、租税の意義については、わが国法上、これを定義した規定がなく、従って、学問上、その定義をするほかない<sup>(24)</sup>と称された上で、「租税とは、国又は地方公共団体が、その課税権に基づき、特別の給付に対する反対給付としてでなく、これらの団体の経費に充てるための財力調達を目的をもって、法律の定める課税要件に該当するすべての者に対し、一般的標準により、均等に賦課する金銭給付である」<sup>(25)</sup>と称されているが、しかし、いかなる根拠を基に、「国又は地方公共団体」<sup>(26)</sup>は、国民に対して、「特別の給付に対する反対給付」<sup>(27)</sup>なくして、課税できるのであろうか。

確かに、「国又は地方公共団体」<sup>(28)</sup>は、当該機関を運営するための「経費に充てる財力調達」<sup>(29)</sup>を必要とするが、しかし、その根拠を憲法上の観点から明確にしないと、憲法の「本質」である「個人の尊厳の保障」の文脈である「財産権等の保障」の問題に拮抗することになる。

そこで、その基本的な問題点を意図されたのか、金子宏名誉教授は、租税の意義について、「国家が、特別の給付に対する反対給付としてではなく、公共サービスを提供するための資金を調達する目的で、法律の定めに基づいて私人に課する金銭給付である」<sup>(30)</sup>と、租税の意義について、「公共サービス」<sup>(31)</sup>を問題にされたことは、前記所説より、租税の意義の根拠を明確にされているが、しかし、国民に対する「特別の給付に対する反対給付としてではなく、公共サービスを提供する」<sup>(32)</sup>とは、具体的には、いかなることを意味するのであろうか、そのあり方を明確にしないと、僭越であるが、結局は、前記所説の租税の定義のように、「租税とは、国又は地方公共団体が、収入を得ることを目的にして」<sup>(33)</sup>とか、「租税とは、国又は地方公共団体が……これらの団体の経費に充てるための財力調達の目的」<sup>(34)</sup>と同様の問題に帰結することになる。

#### (2) 「納税者基本権」に基づく租税概念について

そこで、北野弘久博士は、日本の基本的税法には租税を定義した条項はない。国税通則法第

2条1号は「国税」を定義としているが、それは同法が対象とする国税の範囲を明らかにしたものにはすぎない。……日本国憲法は30条、84条において「税」、「租税」という概念を使用している。憲法がいやしくも「税」、「租税」という概念を使用する以上は何らかの法的概念としての租税概念を予定しているはずである<sup>(35)</sup>と称された上で、われわれは法実践論のレベルにおいては納税者側の租税概念を構築しなければならない。……日本国憲法はそれを可能とする憲法環境を準備している。すなわち、日本国憲法は国民（納税者）主権と平和的生存権を含む基本的人権の尊重を強調している。……これらの憲法諸条項をベースにして、憲法の予定する納税者側の租税概念を構成することが可能である。納税者側の租税概念は従来の租税概念とは異なり、ひと口にいえば納税者・国民の福祉を考えるものとなろう。日本国憲法のもとにおいては憲法に適合するところの（福祉目的）に従って自分たちの納付した租税が使用されることを前提にして、そのような租税の使途面をも射程にいった国民は憲法および憲法に適合する法律に基づいてのみ納税義務を負うのである。……憲法第30条は、まさに憲法適合的な租税の使途と徴収の仕方とを前提とした国民の納税義務を確認する規定である。そこで、納税概念は使途面と徴収面とにおいて分断されていない。租税の使途面と徴収面とが一体的に統合的にとらえられている<sup>(36)</sup>と、「日本国憲法は国民（納税者）主権と平和的生存権を含む基本的人権の尊重」<sup>(37)</sup>を前提に、租税概念の「使途面と徴収面」<sup>(38)</sup>を基に提起されているのは、従来の「租税概念」の形而上化を克服するため、新たな「租税概念」と評すべきことになる。

したがって、そのことは、北野弘久博士が、従来型の税の定義のあり方を「『国または地方公共団体がその必要な経費に充てるために、国民から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給付である』。この定義は今日なお基本的に租税の本質を表現している」といってよい。しかし、現代国家における租税の定義としてその不完全さを否定しえない」<sup>(39)</sup>と称されていることを克服されたものと考ええる。

そこで、私見は、北野弘久博士が、「人々は自分たちが納付した租税が憲法の意図する福祉・平和のためにのみ使用されていることを前提にした限度で、かつ憲法の応能負担原則（憲法第13、14、25、29条等）」<sup>(40)</sup>に基づく「納税者基本権」<sup>(41)</sup>のあり方を「人間という事実のみに基づいて、人間が生まれながらにして持っている」<sup>(42)</sup>、そのあり方の「多様性」を「個人の尊厳の保障」の観点から確立するために、憲法の「本質」である「個人の尊厳の保障」を「内質」する租税観に帰結すべきものと考ええる。

### (3) 租税の根拠論等のあり方について

租税の根拠について、基調的な所説によると、利益説は、租税をもって市民が国家から受ける利益の対価と見る考え方である。この考え方は、自然法思想ないし国家契約説を基礎として主張されるもので、国家の目的は市民の身体と財産を保護することであり、租税はその対価である、とするものである。<sup>(43)</sup>

そして、義務説は、国家はその任務を達成するために当然に課税権をもち、国民は当然に納税の義務を負う、と説く。義務説は、利益説の前提が歴史的現実と合致せず、またそれが税負担の配分の基準として实际的でないという認識から出発するが、往々にして国家を、個人の意思をこえた、それなしには人間の社会的共同生活のありえない、歴史的・倫理的必然としてとらえる権威的国家思想と結びついて主張されてきた<sup>(44)</sup>と称された上で、日本国憲法第30条は、「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負う」と規定する。……この規定は、おそらく、利益説と義務説のいずれかに一方的に偏するものではなく、両者を止揚する意味で民主主義的租税観を表明したものであると理解すべきであろう。……特に、日本国憲法においては、国民主権の考え方のもとに、国家が提供すべき公共サービスの内容や再分配の程度は、国民の意思を反映しつつ、民主的な立法過程＝政策形成過程を通じて決定されることとされている<sup>(45)</sup>と、その根拠のあり方を体系的な観点から提起されていることは、極めて傾聴すべき所説であるが、しかし、憲法上「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負う」(憲法第30条)規定を「おそらく、利益説と義務説のいずれかに一方に偏するものではなく、両者を止揚する意味で民主主義的租税観を表明したものであると理解すべきであろう」<sup>(46)</sup>と称されても、憲法の「本質」である「個人の尊厳の保障」を租税の根拠に「内質」しないと、利益説と義務説の「両者を止揚する意味」<sup>(47)</sup>の「民主主義的租税観」<sup>(48)</sup>は、手段で「目的」たる「個人の尊厳の保障」を決定することになり、結局は、戦前のドイツの法治主義国家<sup>(49)</sup>観の問題に帰結することになる。

換言すると、前記所説は、憲法の「本質」となる「個人の尊厳の保障」を税法の「あるべき」当為(Sollen)性に「内質」されないために、結局は、租税の根拠論を手段的な「民主主義的租税観」<sup>(50)</sup>に帰結し、その本質が軽視されることになる。

したがって、手段的な「民主主義的租税観」<sup>(51)</sup>は、立法上の多数決論を基に、義務的な租税観に帰結することになり、前記所説が、所得の性格に関して、「やや抽象的にきこえるかもしれないが、所得は物に即した観念ではなく、人に即した観念であることを指摘しておきたいと思う」<sup>(52)</sup>と称される人頭税的な文脈と符合することになる。

### (3) おわりに

そこで、北野弘久博士は、納税義務の根拠については、従来、租税義務説が支配的であった。しかし、法実践論的には現代的な観点から租税利益説を再評価すべきであると考えられる。日本国憲法のもとでは、国民は決して租税の用途のあり方とは無関係に一方的に納税義務を負うのではない。憲法原則に従って租税が使用されることを前提にして、つまり憲法の意図する「福祉目的」のために租税が使用されることを前提にして、能力に応じて納税義務を負うのである。日本国憲法第30条は、このこと(憲法に適合するところの租税の使い方と取り方を前提にすること)を確認した規定である。法実践論的には租税利益説のほうが、歳入面・歳出面

を統合した現代的租税概念を構成しやすい。租税義務説は法実践論的には租税の徴収面と使途面を分断する議論に結びつきやすい。日本国憲法のもとでは、前記の新たな租税利益説的な見方になって、税財政に関する憲法理論を再構成する必要がある<sup>(53)</sup>と、租税義務説の本質的な問題点を提起されながら「新たな租税利益説的な見方」<sup>(54)</sup>を展開されているのは、従来型の租税の根拠のあり方を問う、極めて傾聴すべき所説であるが、私見は、北野弘久博士が提起される「憲法の意図する『福祉目的』のための租税が使用されることを前提にして、能力に応じて納税義務を負う」<sup>(55)</sup>ことの対応関係を「個人の尊厳の保障」の「普遍的」な観点から捉えることによって、憲法の「本質」である「個人の尊厳の保障」を「租税の根拠」に「内質」すべきものと考ええる。

したがって、学説上、利益説は、収入面のみならず同時に支出面を重視すべきこと、政策決定の主体が、理論的にも市民＝納税者でなければならないこと、市場機構にかかわる意思決定機構である政治機構が、市民の意向を十分に反映したものでなければならないこと、などを改めて強調することによって、租税制度の内容および政策決定過程を、市民＝納税者の立場から再検討するための重要な視点を提供するものといえる<sup>(56)</sup>と、「市民＝納税者の立場」<sup>(57)</sup>から、利益説を「収入面のみならず同時に支出面を重視」<sup>(58)</sup>されるのは、北野弘久博士が、日本国憲法第30条について、「憲法に適合するところの租税の使い方と取り方」<sup>(59)</sup>の文脈と符合することになるが、前記所説の「市民＝納税者の立場」<sup>(60)</sup>の観点から租税のあり方を越え、それを人権上の観点から普遍化するために、憲法の「本質」である「個人の尊厳の保障」を「内質」すべき法理の基で、租税の根拠論を展開すべきものと考ええる。

## 注

- (1) 伊藤正己『憲法』弘文堂、1982年、177頁。
- (2) 豊浦潤一「生活保護厚い壁（ルポルタージュ 2007）」読売新聞、2007年6月27日。
- (3) 同上新聞、2007年6月27日。
- (4) 碓井光明「租税法学の課題と将来」『ジュリスト』731号、1981年、60頁。

また、碓井光明教授は、「管理・使途面を含めた租税概念の構成という、その発源自体には共感を覚えるものの、教授の目ざされる納税者の監視を確保するのに、わざわざそのような租税概念を構築する実益が、はたして存在するのだろうか疑問である。（碓井光明「憲法第84条にいう『租税』の概念の外延について」『ジュリスト』705号、1979、127頁）と称されているが、北野弘久博士は、「現代資本主義のもとでは、租税の使途面にまで税法の考察の対象を拡大しなければ、真に納税者・国民の生活や人権を擁護することはできない。なぜなら、せっかく狭義の租税概念（徴収面）のレベルにおいて税法理論を精緻に構築してみても、納税者が納めた租税が納税者・国民の生活や人権を侵害し破壊するかたちで使用された場合には、ほとんど意味がなくなってしまうからである」（北野弘久『税法学原論（第5版）』青林書院、2003年、28頁）と称されるのは、極めて傾聴すべき租税概念論であり、それは、正に「租税概念」の形而上化を回避することになる。

したがって、私見は、「租税概念」を形而上化させないために、憲法の「本質」である「個人の尊厳の

保障」を「租税概念」に「内質」することによって、当然に、「租税の使途面」（同上書，28頁）を「租税概念」に「内質」すべきものとする。

(5) 同上論文，60頁。

(6) 北野弘久「福祉国家は累進税を要求する」『税経通信』2005年，60巻9号，19頁。

(7) 同上論文，19頁。

(8) 同上論文，19-20頁。

(9) 清宮四郎訳『一般国家学』岩波書店，1975年，415-416頁（Hans Kelsen: Allgemeine staatslehre, 1925）

(10) 清宮四郎『憲法Ⅰ（第3版）』有斐閣，1981年，33頁。

(11) 芦部信喜・高橋和之（補訂）『憲法（第3版）』岩波書店，2002年，10頁。

(12) 清宮四郎，前掲注（10），33頁。

(13) 同上書，33頁。

(14) 芦部信喜・高橋和之（補訂），前掲注（11），10頁。

(15) 清宮四郎，前掲注（10），33頁。

(16) 芦部信喜・高橋和之（補訂），前掲注（11），10頁。

(17) 伊藤正己，前掲注（1），177頁。

(18) 佐藤幸治名誉教授は，憲法第13条に関して，「私は，13条前段の『個人の尊重とは，人格によって通底された個々の具体的人間の自律的生を尊重しようとするものであり，後段の『幸福追求に対する権利』とは，それを受けて人間の自立的生を可能ならしめるべく包括的・一般的に権利として捉えたものである』（佐藤幸治『日本国憲法と法の支配』有斐閣，2002年，26頁）と称されているが，しかし，「個人の尊重」を「人格によって通底された」（同上論文，26頁）ところの「具体的人間の自律的生を尊重」（同上論文，26頁）と称されることは，その「人間の自律的生」（同上論文，26頁）のあり方によっては，極めて「人間」を価値的にとらえることになるのではないのだろうか。私見は，「個人の尊厳の保障」は，「具体的な人間の保障」の問題として捉えるべきものとする。

また，木村弘之教授は，「日本国憲法の価値秩序のなかで，憲法第13条1文によって保護されている個人の尊厳が最上位の価値である。法治国家における租税法の秩序もまた，このことを尊重しなければならない」（木村弘之『租税法の学』税務経理協会，1999年，93頁）と称されているが，しかし，「個人の尊厳の保障」は，「憲法第13条1文によって保護」（同上書，93頁）されているのではなく，「確認規定」として捉えるべきものとする。そうすると，当然に，憲法の「本質」たる「個人の尊厳の保障」は，「法治国家における租税法の秩序」に「内質」すべきものとする。

(19) 杉村敏正博士は，「法治主義」について，「ドイツにおいて戦前に一般に説かれた『法律の支配』（Herrschaft des Gesetzes）や，わが国において戦前に一般に説かれた『法律の支配』や『法治主義』は，支配する『法律』や『法』の内容を問題としないから，悪法の支配も『法律の支配』や『法治主義』でありえた」（杉村敏正『法の支配と行政法』有斐閣，1970年，32頁）と称されているが，伊藤正己名誉教授は，「法の支配」について，「法による国家権力のコントロールのみならず法そのものの内容や手続の正当性を要求し，法治国家の理念を形式的のみでなく，実質的にも実現しようとする」（伊藤正己『憲法』弘文堂，1982年，14頁）と称されることは，憲法の「本質」たる「個人の尊厳の保障」を「内質」する「法の支配」の定義論と評することができる。

そこで，渡辺洋三名誉教授が，「法の支配」について，「権力者を拘束する客観的基準はだれがきめるのか？それをきめるものは，権力者自身であってはならない。それをきめるものは，民主主義国家においては，主権者たる国民でなければならない，ということが原理的に要請される。法が権力者の意思を拘束するとはとりもなおさず，国民の意思が権力者の意思を拘束するということである。法が最高であ



るという思想は、すなわち国民の意思が最高であるという思想を根本にもっている。こうして、法の支配は、主権在民の民主主義政治体制と、きってもきれない関係にある。近代法治主義とはつまるところ、国民の意思が法の名において権力者を拘束し、権力者の行為を国民の意思に服せしめる、という原則以外のなにものでもない」（渡辺洋三『法というものの考え方』日本評論者、1992年、78-79頁）と、「法の支配」を「国民の意思が権力者の意思を拘束する」（同上書、78頁）と称されていることは傾聴すべきことであるが、しかし、憲法の「本質」となる「個人の尊厳の保障」を「法の支配」に「内質」しないで、「個人の尊厳の保障」の「手段」である「民主主義」の観点から「法の支配」を問題にすることは、結局、多数決論で「法の支配」を確立することになり、それは従来型の「法治主義論」に帰結することになる。伊藤正己名誉教授は、「法の支配」について、法による国家権力のコントロールのみならず法そのものの内容や手続の正当性をも要求し、法治国家の理念を形式のみではなく、実質的にも実現しようとする」（伊藤正己『憲法』弘文堂、1982年、14頁）と称されることは、憲法の「本質」である「個人の尊厳の保障」を「内質」する「法の支配」の定義論と評することができる。

- (20) 清水敬次『税法（第7版）』ミネルヴァ書房、2007年、2頁。
- (21) 同上書、2頁。
- (22) 同上書、2頁。
- (23) 同上書、2頁。
- (24) 田中二郎『租税法（第3版）』有斐閣、1990年、1頁。
- (25) 同上書、1-2頁。
- (26) 同上書、1頁。
- (27) 同上書、1頁。
- (28) 同上書、1頁。
- (29) 同上書、1頁。
- (30) 金子宏『租税法（第12版）』弘文堂、2007年、7-8頁。
- (31) 同上書、8頁。
- (32) 同上書、8頁。
- (33) 清水敬次、前掲注（20）、2頁。
- (34) 同上書、2頁。
- (35) 北野弘久『税法学原論（第5版）』青林書院、2003年、25頁。
- (36) 同上書、26-27頁。
- (37) 同上書、26頁。
- (38) 同上書、27頁。
- (39) 同上書、22頁。
- (40) 同上書、80-81頁。
- (41) 同上書、80-81頁。
- (42) 伊藤正己、前掲注（1）、177頁。
- (43) 金子宏、前掲注（30）、18頁。
- (44) 同上書、18頁。
- (45) 同上書、18-19頁。
- (46) 同上書、18頁。
- (47) 同上書、18頁。
- (48) 同上書、18頁。

- (49) 芦部信喜・高橋和之(補訂)『憲法(第3版)』岩波書店, 2002年, 14頁。
- (50) 金子宏, 前掲注(30), 18頁。
- (51) 同上書, 18頁。
- (52) 金子宏『所得概念の研究』有斐閣, 1995年, 29頁。
- (53) 北野弘久, 前掲注(35), 31-32頁。
- (54) 同上書, 32頁。
- (55) 同上書, 32頁。
- (56) 畠山武道・渡辺充『租税法』青林書院, 2000年, 10頁。
- (57) 同上書, 10頁。
- (58) 同上書, 10頁。
- (59) 北野弘久, 前掲注(35), 32頁。
- (60) 畠山武道・渡辺充, 前掲注(56), 10頁。

## II 税法の原則の基本的な問題点とそのあり方について

### 1. はじめに

基調的な所説によると, 近代立憲主義の「法の支配」は, 国家権力が法にもとづき, 法の規律を受けることを意味する……この場合, 問題になるのは, どのような法が, どのような仕方  
で, 支配するか, である。ドイツなどのヨーロッパ大陸諸国では, この原理は, 「法治国」  
(Rechtsstaat) 原理または「法治主義」と呼ばれている。戦前に, この「法治国」の名のもとに伝統的に考えられたのは, 権力分立制を基礎とする自由主義国であった<sup>(1)</sup>と称された上で,  
「法治国」といわれる場合の法は法律であり, 国家は「形式的法治国」または「法律国」  
(Gesetzesstaat) であった。戦前の日本もこれに属する。「法治国」でも形式的な「法の支配」  
は行なわれたが, 法の内容がかえりみられなかったために, 実質的な「法の支配」は実現され  
なかった<sup>(2)</sup>と称されている。

そこで, 学説上, 法の支配の内容として重要なものは, 現在, ①憲法の最高法規性の観念,  
②権力によって侵されない個人の人權, ③法の内容・手続の公正を要求する適正手続(due  
process of law), 権力の恣意的行使をコントロールする裁判所の役割に対する尊重, など<sup>(3)</sup>と  
称された上で, 市民階級が立法過程へ参加することによって自らの権利・自由の防衛を図ること  
……その点で民主主義と結合するものと考えられたことである<sup>(4)</sup>と称されているが, しかし,  
「法の支配」と関係づける民主主義論は, 憲法の「本質」たる「個人の尊厳の保障」を前提に  
展開しないと, 「法律の内容の正当性」<sup>(5)</sup>が, 現実上, 一定の価値に基づく多数結論に帰結する  
ことになり, 時には, 戦前のドイツの「法治主義」ないし「法治国家」<sup>(6)</sup>の問題に帰結すること  
になる。

そこで, 私見は, 憲法の「本質」たる「個人の尊厳の保障」を諸法規に「内質」する法理を

基に、「法の支配」は展開されるべきものとする。

したがって、「税法の原則」の「租税法律主義」と「租税公平主義」は、結論的であるが、憲法の「本質」である「個人の尊厳の保障」を「内質」するために、「個人の尊厳の保障に基づく租税法律主義」として捉えるべきことを前提に、従来型の「税法の原則」のあり方の基本的な問題を展開したい。

## 2. 「税法の原則」の基本的な問題について

### (1) 正義論等に基づく税法の原則について

税法の原則に関する、従来型の基調的な所説によると、現行租税法の基礎原則又は基本理念は、これを外形的・形式的な面と内容的・実質的な面の双方から考察することができる。ここでの外形的・形式的な面というのは、租税法の法形式としてどのような形式をとっているかの問題で、租税法律主義の原則及び永久税主義の原則をあげることができる。次に、内容的・実質的な面というのは、租税法の内容・実質について、どのような原則が支配しているかの問題で、公共性の原則、公平負担の原則、民主主義の原則、収入確保・能率主義の原則をあげることができる<sup>(7)</sup>と称されている。

しかし、そこには、積極的に憲法上の観点から「税法の原則」を捉えられていない故にか、前記所説は、「租税法の解釈は、究極的には、租税正義の実現に仕えるものでなければならない。ここでいう租税正義というのは、租税全体を貫く租税法の基本理念……租税法の基本原則といってもよい」<sup>(8)</sup>と、「租税全体を貫く租税法の基礎原則」<sup>(9)</sup>を「租税正義」<sup>(10)</sup>と称されている。

だが、その「正義」の概念は、「抽象的」故に、「正義という言葉は常に一義的に用いられているわけではない。」<sup>(11)</sup>ので、その「正義」の概念の意味は定かではなく、はるかに多元的諸要因を考慮する<sup>(12)</sup>ことになり、結局は、「誰が正義とか不正義とか判別することができるであろうか」<sup>(13)</sup>が問われることになる。

そこで、学説上、コモン・ロー法律家たちには、事実を重んじ、实际的であるという一定の評価がある。彼らは漠然とした思弁、普遍的諸原理の大胆な宣言、とりわけ形而上が大嫌いである<sup>(14)</sup>と称された上で、コモン・ロー法律家は、正義について語ることをあまりしないし、ましてや正義を抽象的に語ることはめったにない<sup>(15)</sup>と称されるのは、「正義論」のあり方の本質的な問題提起と評することができる。

それ故に、法哲学者が、私たちのもっている正義概念その実現の方法は、いつも不完全であるからこそ、いつもよりよいものにできる可能性がある。この意味では、「現実的正義論」は楽観主義的であるとも言えると思う<sup>(16)</sup>と称されるのは、結局、「正義」のあり方を形而上化し相対化することになる。

ところが、「正義概念」を「本質的」な観点から明確にされるのか、学説上、一般の用語法においても正義という概念はかなり多義的に用いられているが、それらすべてを考慮しても、私

は、法の理念が正義の観念だけによって充分適切に総括され得るものとは思わない。けれどもそれが法理念の中核的要素を指し示すものであることも否定できない<sup>(17)</sup>(傍点・引用者)と、正義の概念のあり方を「法理念の中核的要素」<sup>(18)</sup>と称されるのは、極めて形而上的な「正義」の「本質論」であり、そこに「正義論」に「内質」する普遍的な病理現象が内包しているものとする。

そこで、前記の基調的な所説は、「租税法の基本理念」について、具体的に形式的な面と実質的な面との双方から考察することができるが、一部には、その形式的な面のみを強調したり、その実質的な面のみを重視したりする者がある。例えば、租税法における租税法律主義の原則を強調し、国民の財産権の保障こそ租税法の根本目的であると主張するのは、前者の典型であり、租税の公共性とか租税負担の公平の原則のみを重視するのは、後者の代表的な考え方である。しかし、租税法律主義の原則にしても、租税法の基本理念の一面を表現するにすぎないのであって、そうした一面のみを強調するのでは、租税法の基本理念を正しく把握しているものとはいえないように思う。租税法の基本理念は、形式の面と実質の面とを相互に調整しつつ、これらを総合したところに成り立つのであって、租税法の正しい解釈は、そのような意味における租税法の基本理念をふまえて、その実現に資するものでなければならない<sup>(19)</sup>と称されている。

しかし、前記所説の「正義論」<sup>(20)</sup>を基に、「租税正義というのは、租税全体を貫く租税法の基本理念」<sup>(21)</sup>と評されても、その「租税全体を貫く租税の基本理念」<sup>(22)</sup>を憲法の「本質」の観点から明確にしないと、結局は、その「租税の基本理念」を基に、「税法の原則」は形而上化し相対化することになる。

それ故に、前記所説が、結論的に、「租税法の基本理念は、形式の面と実質の面とを相互に調整しつつ、これらを総合したところに成り立つ」<sup>(23)</sup>と称されているのは、その「形式の面と実質の面」<sup>(24)</sup>を「総合」<sup>(25)</sup>する観点から、結局は、「租税の基本理念」<sup>(26)</sup>を基に、「税法の原則」は形而上化し相対化するものとする。その基本的な原因は、極めて抽象的な「租税正義」<sup>(27)</sup>論を基に、「租税全体を貫く租税法の基本理念」<sup>(28)</sup>を展開されることに起因するものとする。

したがって、前記所説と同様な観点から、租税法律主義を租税正義実現のための形式的手段とし、公平負担の原則をその実質的手段とみるとして、両者の妥当な調和を図り、全体を総合的に理解したうえで租税法秩序を維持し租税正義の実現を図ることが、まさに租税法の正しい法解釈といわねばならない<sup>(29)</sup>と称されるのは、その「両者の妥当な調和を図り、全体を総合的に理解したうえで租税法秩序を維持し租税正義の実現を図る」<sup>(30)</sup>(傍点・引用者)ことを、憲法の「本質」の観点から明確にしないと、その「租税正義論」の基では、結局、「税法の原則」の「租税法律主義」と「公平負担の原則」のあり方は、形而上化し相対化することになる。

## (2) 権力分立論に基づく「税法の原則」について

そこで、前記の「税法の原則」の基本構造を前提に、金子宏名誉教授によると、租税法の全体を支配する基本原則としては、租税法律主義と租税公平主義の二つをあげることができる<sup>(31)</sup>と称された上で、前者が課税権の行使方法に関する原則であるのに対し、後者は主として税負担配分に関する原則である。したがって、前者は形式的原理であり、後者は実質的原理である、ということが出来る<sup>(32)</sup>と称されているのも、その前提として、憲法上の観点を明確にされない、と、僭越であるが、羅針盤のない「税法の原則」に帰結することになる。

もちろん、金子宏名誉教授は、権力分立の観点から、租税法律主義は、近代法治主義の、租税の賦課・徴収の面における現われである。法治主義とは、権力分立を前提として、公権力の行使を法律の根拠に基づいてのみ認め、それによって国民の「自由と財産」を保障することを目的とする政治原理ないし憲法原理である<sup>(33)</sup>と称されているので、「税法の原則」についても憲法上の観点を問題にされている。

しかし、それは、「権力分立を前提とした、公権力の行使を法律の根拠に基づいてのみ認め、それによって国民の『自由と財産』を保障する」<sup>(33)</sup>所説であることから、租税法律主義の憲法上の観点は、「消極的」な観点であり、そこには、憲法上の観点から租税法律主義に、いかなる内容を内包すべきかの問題が「積極的」に提起されていない。

そして、「法治主義」について、国民の「自由と財産を保障することを目的とする政治原理ないし憲法原理」<sup>(34)</sup>と称されているが、その国民の「自由と財産」<sup>(35)</sup>は、単に「政治原理ないし憲法原理」<sup>(36)</sup>でなく、憲法の「本質」である「個人の尊厳の保障」に基づく実体法上の問題に帰結すると考える。

そこで、金子宏名誉教授が、「租税法は侵害規範」<sup>(37)</sup>と、税法のあり方を明確に捉えられているが、しかし、憲法と税法等の関係のあり方を明確にしないで、その「租税法は侵害規範」<sup>(38)</sup>と称されることに対して、いかに対処されるのであろうか。私見は、憲法の「本質」である「個人の尊厳の保障」を税法等に「内質」する法理に基づく「法の支配」の観点から、税法の「侵害規範」<sup>(39)</sup>性のあり方の「本質」が明確になるものと考えるが、それよりも、憲法の「本質」である「個人の尊厳の保障」を税法等に「内質」する「法の支配」の観点から、税法等が「個人の尊厳の保障」を実現する法形態として捉えることによって、従来型の「租税」の形而上化等が克服できるものと考える。

もちろん、金子宏名誉教授が以前に、課税権力は、国民の信託の下に、第一次的には議会による立法の形式で行使され、行政府はその執行として課税権力を行使するにすぎないのである。日本国憲法もそのような課税権力行使の図式を前提としている。第一に、租税政策の方向づけや決定は行政府によって行われることが多い、法案の作成は殆どすべて行政府によって行われる。第二、租税法令の運用について解決を必要とする新しい問題が生じた場に、立法的解決によらずに、通達によって—ということは政府の責任において一問題が解決される例が少くな

い。これは、日本国憲法の下において旧憲法時代の発想が根強く残っていることを意味している<sup>(43)</sup>と称されるのは極めて傾聴すべき所説であるが、その問題点を克服するためには、やはり、憲法の「本質」たる「個人の尊厳の保障」に基づく「法の支配」の観点から、前記の諸現象に「内質」することによって解決するものと考ええる。

また、金子宏名誉教授が、租税法律主義の機能<sup>(44)</sup>性としてそれは、「国民の経済生活に法的安定性と予測可能性とを与えることにありと考えると考えてよいであろう」<sup>(45)</sup>と称されていることは、基本的に許容すべきことになるが、しかし、その前提として憲法の「本質」である「個人の尊厳の保障」を租税法律主義に「内質」しないと、結局は、一定の価値・利益に基づく「法的安定性と予測可能性」に帰結することになる。

### (3) 憲法上の観点を意図する「税法の原則」について

そこで、憲法上の観点を強く意図される所説によると、「税法における最高法原則は、いずれも憲法にその法的基礎を有するものである。即ち、憲法第84条及び30条に基礎を置く租税法律主義（租税合法律性の原則）、憲法第14条1項に基礎を置く租税平等主義（法平等性の原則）、及び同じく憲法第14条1項の法平等性のうち形式的法平等性に基礎を置く信義誠実の原則である<sup>(46)</sup>と、憲法上の観点に基づく、傾聴すべき税法観を提起されながら、「法を形成する最高理念は、正義（Gerechtigkeit）合目的性（Zweckmäßigkeit）及び法安定性（Rechtssicherheit）である。……租税正義とは、課税の合法律性及び平等をいい、いわゆる具体的妥当性・合理性であると考え」<sup>(47)</sup>と称されるのは、僭越であるが、「租税正義」の問題以前に、法の体系性のあり方が問われることになる。

それ故に、学説上、租税正義は本質的に租税平等主義と租税法律主義によって規制されている。実質的法治国家においては、形式的法治国家における合法性の機能だけではもはや十分でない。法律はむしろ、実質的法治国家における正義の機能を果たさなければならない。……法律の正義の構成要素は、憲法に適合する秩序であり、そして、これは立法者の民主的価値判断に基づくものである<sup>(48)</sup>と称されているのは、「正義」のあり方を憲法上において意図された傾聴すべき所説であるが、しかし、前記所説が、「法律の正義の構成要素は、憲法に適合する秩序であり、それは立法者の民主的価値判断に基づくものである」<sup>(49)</sup>（傍点・引用者）と称されることは、憲法の「本質」である「個人の尊厳の保障」を「立法者の民主的価値判断」<sup>(50)</sup>に、「内質」しないと、その「正義」のあり方は、結局は、その手段（「立法者の民主的価値判断」<sup>(51)</sup>）の多数決論に帰結することになる。

### 3. 「租税法律主義」と「租税公平主義」の関係について

前記のように、憲法の「本質」である「個人の尊厳の保障」を「内質」しないと、結局は、「租税法律主義」等の「税法の原則」は形而上化し相対化することになる。

そこで、北野弘久博士の「先行研究」によると、租税法律主義の具体的内容を<sup>(49)</sup>形式的内容と実質的内容との二つに分けて構成<sup>(50)</sup>された上で、その租税法律主義の具体的内容を構成する「実質的内容」として<sup>(51)</sup>、「法の下の平等の原則」<sup>(52)</sup>と「最低生活保障の原則」との二つを抽出するのである<sup>(53)</sup>と称されているのは、正に「租税負担公平原則は租税立法法上尊重されるべき重要な原理であり、また実定税法秩序に内在し、または内在すべき重要な原理でもある」<sup>(54)</sup>と称されることになる。

確かに、同博士の「先行研究」で提起されているように、国民の自由及び権利の保障に関する多くの憲法の規定の中で、<sup>(55)</sup>実質的内容を構成するにあたって問題としなければならないのは、その第14条と第25条の二つの規定<sup>(56)</sup>であり、この憲法の二つの規定こそ、結論的にいって租税法律主義に新しい特色を与え、その具体的内容を構成する<sup>(57)</sup>ことになり、そして、同博士は、その二つの原則が「実質的内容」を構成することによって、租税法律主義に新しい機能を与える。それは単なる自由権保障の意義をもつばかりでなく、積極的権利保障の意義をもつに至る<sup>(58)</sup>と称されているのは、現代の「格差社会」等の基本的な問題に対処する税法観であり、それは、従来の「税法の原則」の「租税法律主義の原則」と「租税公平負担の原則」の「形而上化」と「相対化」を克服する傾聴すべき法理であるが、私見は、憲法の「本質」である「個人の尊厳の保障」を税法に「内質」することによって、「税法の原則」等が憲法上の観点から体系化されることになり、憲法に基づく「法の支配」の観点から「租税法律主義」が確立されることになる。そして、「租税公平主義」の観点も、憲法の「本質」である「個人の尊厳の保障」の観点から「公平」の問題が提起できることになる。

それ故に学説上、「税法の原則」の文脈上の問題について、「水平的公平の概念の使用は次の意味で望みをつけたい。まず『等しい者を等しく扱え』という命題は恣意的な取扱いを明確に拒否しており……『等しい者を等しく』という定式は、それ自身として普遍的な倫理を内在させているように思われる」<sup>(59)</sup>と称されているが、憲法の「本質」たる「個人の尊厳の保障」の観点から、「公平」のあり方を問題にしないと、その「等しい者を等しく」<sup>(60)</sup>の定式は、結局は、「形式的平等観」に帰結することになり、基本的人権の歴史観に拮抗することになる。

したがって、「租税法律主義の原則」と「租税公平負担の原則」は、憲法の「本質」たる「個人の尊厳の保障」を「内質」しないと、結局は、それらの原則は、「形而上化」し「相対化」することになる。

したがって、北野弘久博士が、納税者基本権というのは、租税の徴収面と使途面に関する「納税者」に固有の基本権である。これは、さまざまな権利の集合概念があって、納税者に関する自由権も社会権等も含まれる<sup>(61)</sup>と称されるのは、僭越であるが、正に、憲法の「本質」たる「個人の尊厳の保障」を「租税公平主義」に「内質」する法理と基本的に符合することになり、同博士が、「租税負担公平の原則」が、所与の税法秩序のもとにおいて、税法解釈・適用の基本原理としてもちだすことが肯定されるならば、そのときは税法はもはや「法」(Recht)として

の性格を消失し、単なる行政の「手引き」的存在となってしまうのであろう<sup>(62)</sup>と称されるのは、「租税公平主義」に関する極めて傾聴すべき問題提起と考えるが、私見は、憲法の「本質」を「個人の尊厳の保障」として捉えるので、当然に「租税負担公平の原則」に基づく「税法の解釈」についても、「個人の尊厳の保障」を「内質」することによって、「租税法律主義」に基づく「税法の解釈」が展開されることになる。

#### 4. おわりに

前記のように、「税法の原則」は、「租税法律主義」「租税公平主義」等を中心に展開されているが、その根拠となると、従来型の所説は、「正義論」等を基に展開されている。

それ故に、「租税法律主義」「租税公平主義」等が形而上化し相対化することによって、時には、「財産権等の保障」の問題と拮抗することになる。

そこで、私見は、憲法の「本質」である「個人の尊厳の保障」を「税法の原則」の「租税法律主義」「租税公平主義」の観点に「内質」することによって、「個人の尊厳の保障」に基づく「法の支配」が確立し、従来型の「税法の原則」のあり方が是正できることになる。

#### 注

- (1) 清宮四郎『憲法Ⅰ（第3版）』有斐閣、1981年、8-9頁。
- (2) 同上書、9頁。
- (3) 芦部信喜・高橋和之（補訂）『憲法（第3版）』2000年、14頁。
- (4) 同上書、14頁。
- (5) 同上書、15頁。
- (6) 同上書、14頁。
- (7) 田中二郎『租税法（第3版）』有斐閣、1990年、80-81頁。
- (8) 同上書、124頁。
- (9) 同上書、124頁。
- (10) 同上書、124頁。
- (11) 加藤新平『法哲学概論』有斐閣、1976年、438頁。
- (12) 穴戸善一「『法と経済』における公平性の位置づけ（1 費用便益分析分配の公平）」・穴戸善一・常木敦『法と経済学』有斐閣、2004年、162頁。
- (13) 鶴義幸「租税法律主義のドラマトウギー」『税法学』416号、1985年、11頁。
- (14) アリス・イヤースーン・ティ「四コモン・ロにおける正義感覚」・ユージン・カメンカ／アリス・イヤースーン・ティ編・深田三徳訳『正義論』未来社、1990年、157頁。
- (15) 同上書、157頁。
- (16) ホセ・コンパルト『正義の感覚・理論・実現』成文堂、2006年、40頁。
- (17) 加藤新平「法の目的」・尾高朝雄・峯村光郎・加藤新平編『法哲学講座第1巻』有斐閣、1963年、63頁。
- (18) 同上書、63頁。
- (19) 田中二郎、前掲注（7）、124頁。



中川一郎博士は、「税法全体目的は、これを民主主義的に理解するならば、「課税の領域において国民の財産権を保障することにある」（中川一郎『税法の解釈及び適用』三晃社、1965年、193頁）と称されているが、しかし、税法全体の根本目的を「国民の財産権を保障することにある」（同上書、193頁）と称されるのは、結局、その保障の領域を限定的にとらえることになる。

それ故に、私見は、その「税法全体の根本目的」は、憲法の「本質」である「個人の尊厳の保障」の文脈となる「国民の財産権等の保障」を「内質」すべきものと考ええる。

したがって、田中二郎博士が、中川一郎博士に対して、「国民の財産権の保障することが租税法の根本目的であるという見方は、……一面的な見方であって」（田中二郎『租税法（第3版）』有斐閣、1990年、123頁）と称されることは、基本的に許容すべきことになるが、しかし、同博士は、「正義」の概念を基に「租税正義というのは、租税全体を貫く租税法の基本理念」（同上書、123-124頁）と称されているのは、その「租税正義」のあり方を法的観点から明確にしないと、結局は、憲法の「本質」となる「個人の尊厳の保障」の文脈となる「財産権等の保障」に基づく「法の支配」の観点に拮抗し、「正義論」に基づく「租税法の基本原則」の「あるべき」当為（Sollen）性のあり方が問われることになる。

また、学説上、「国民の財産権」といっても、それは法によって与えられたものであり、法・国家社会の向上発展を目的とすることから、財産権が真に国家社会の発展に資することがための目的で付与されたものと認識する限り、財産権の内容は、まさに国家社会の発展と調和しうべきことを当然に予定しているともいえよう」（松沢智『租税実体法（補正第2版）』中央経済社、2003年、9頁）と称されているが、しかし、財産権の保障は、憲法の「本質」である「個人の尊厳の保障」の文脈の観点からとらえないと、その「財産権の保障論」は、法律の留保論に帰結することになる。

(20) 同上書、124頁。

(21) 同上書、123-124頁。

(22) 同上書、124頁。

(23) 同上書、124頁。

(24) 同上書、124頁。

(25) 同上書、124頁。

(26) 同上書、124頁。

(27) 同上書、124頁。

(28) 同上書、124頁。

(29) 松沢智『租税実体法（補正第2版）』中央経済社、2003年、20頁。

(30) 同上書、20頁。

(31) 金子宏『租税法（第12版）』弘文堂、2007年、65頁。

(32) 同上書、65頁。

(33) 同上書、65頁。

(34) 同上書、65頁。

(35) 同上書、65頁。

(36) 同上書、65頁。

(37) 同上書、100頁。

(38) 同上書、100頁。

(39) 同上書、100頁。

(40) 金子宏「財政権力—財政権力の合理的行使をめぐる—」『基本法学6—権力』岩波書店、1983年、154頁。

- (41) 金子宏, 前掲注 (31), 67頁。
- (42) 同上書, 67頁。
- (43) 中川一郎『税法の解釈及び適用』三晃社, 1965年, 143頁。
- (44) 同上書, 118-120頁。
- (45) 木村弘之『租税法総則』成文堂, 1998年, 80頁。
- (46) 同上書, 80頁。
- (47) 同上書, 80頁。
- (48) 同上書, 80頁。
- (49) 北野弘久「租税法主義の具体的内容の構成と展開」『税法学』第71号, 1956年, 2頁。
- (50) 同上論文, 2頁。
- (51) 同上論文, 4頁。
- (52) 同上論文, 4頁。
- (53) 同上論文, 4頁。
- (54) 北野弘久『税法学原論 (第5版)』青林書院, 2003年, 134頁。
- (55) 北野弘久, 前掲注 (49), 3頁。
- (56) 同上論文, 4頁。
- (57) 同上論文, 4頁。
- (58) 同上論文, 4頁。
- (59) 増井良啓「租税方における水平的公平の意義」・碓井光明・小早川光郎・水野忠恒編者『公法学と法と政策・上巻』有斐閣, 2000年, 182頁。
- (60) 同上書, 182頁。
- (61) 北野弘久, 前掲注 (54), 113頁。
- (62) 同上書, 136頁。