

# 最近の税法問題の一考察

弓 削 忠 史

## 一. 「税制改正大綱」の一考察

### 1. はじめに

本稿は、最近の「税制調査会」が答申した、「税制改正大綱」を中心にして展開しているが、その「本質的」な問題点は、正に「法」の「本質」（個人の尊厳の保障）のあり方の希薄性にある。

したがって、その「本質」の観点からの批判論を意図する論文が、極めて少ないために、「税制調査会」の「税制改正大綱」が、徐々に法制化されようとしているが、そのことは、大学の「学徒」として、学問の自由の「本質」（真理の探究）のあり方の問題に帰結する。

最近は、「学問の自由」の「本質」である「真理の探究」の概念を、極めて古いものと評する「学徒」が増えたのか、先行研究に基づく学問の体系性、その「専門性」が軽視されていることから、時には、大学における「学問の自由」の効果である「大学の自治」を濫用する「学徒」が、学問の「本質」である「真理の探究」を疎外化している。

したがって、良識ある「学徒」は、大学の原点に基づいて、つまり、「学問の自由」に基づく「真理の探究」の意義を再考することによって、「あるべき」学問の自由の「屋形」を形成し、「真理の探究」を前提とする学問を構築すべきものと考えらる。

そこで、僭越であるが、本稿は、上記の思考性を前提として、その「税制調査会」の公表した「税制改正大綱」の基本的な問題点を提起している。

特に、「税制調査会」の提案の「柱」である、「議会制民主主義」の意義を前提とする、「税制改正大綱」を憲法の「本質」（個人の尊厳の保障）の観点から検討している。

### 2. 問題提起

「税制調査会」は、「平成22年度税制改正大綱—納税者主権の確立へ向けて—（平成21年12月22日）」（以下「税制改正大綱」という。）\*を答申している。

そこで、「税制改正大綱」は、「税制の現状について」、「我が国では、戦後のシャープ勧告により、公平性を重視するとともに恒久的・安定的な税制を目指すという理念の下に、課税ベース

を広く取った直接税中心の税体系への改革が行われました。しかしその後、半世紀以上にわたる変遷の中で、各種の租税特別措置の導入や所得控除の拡大等による課税ベースの縮小、所得課税・資産課税における累進性の緩和など、当初の税制からは相当に形が変わりました。

その過程において、税制が複雑になりすぎたり、一部に既得権が生まれたり、あるいは税を払うことでどれだけの恩恵があるのか、すなわち受益と負担の関係が不明確になったりと、納税者から見た「納得」という観点から大きくかけ離れた形になってしまっています。また構造的な財政赤字は、現行税制における『充分性の原則』、すなわち社会保障などの必要な財政需要を賄うのに必要な租税収入を確保すること、を満たせなくなっていることを示しています。」ことを前提に、「税制改革の視点」として、「このような現行税制の抱える問題を払しょくすべく、厳しい財政状況を踏まえつつ、支え合う社会の実現に必要な財源を確保し、経済・社会の構造変化に適應した新たな税制を構築することは、新しい国のかたちを作るために必要不可欠です。

特に税制は「代表なくして課税なし」の言葉に象徴されるように、議会制民主主義の根幹をなすものであり、そのあり方については主権者たる国民、すなわち納税者にとって納得できるものでなければなりません。したがって、税制論議を行うに際しては、常に納税者の立場に立って論議を行うことが必要です。」と提起されながら、何故に、時には、最も基本的人権の問題と拮抗することになる、「納税環境整備」として、「社会保障・税共通の番号制度導入」及び「罰則の適正化」等を取り上げているのは、結局、憲法の「本質」である「個人の尊厳の保障」に基づく「法の支配」を前提としない「議会制民主主義論」故でないのだろうか、したがって、本稿は、「個人の尊厳の保障」に基づく「法の支配」の観点から、今回の租税調査会の「税制改正大綱」の原理論を検討することにしたい。

### 3 憲法の「本質」に基づく税法のあり方

そこで、その前提として、「個人の尊厳の保障」に基づく税法のあり方を展開することにしたい。

さて、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、伊藤正己名誉教授が提起されているように、基本的人権のあり方が確立されているように、基本的人権は、「形式的には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の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、「個々の人間という事実」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13条前段)等と規定している。

それ故に、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、下位規範として、「個人の尊厳の保障」を「内質」すべきことになる。

したがって、当然に憲法の「本質」である「個人の尊厳の保障」を、下位規範である税法等の法現象に「内質」すべきことになる。

そこで、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。(中略)この段階構造は、自己運動における法秩序の統一を基づける根本規範に終始している。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>(2)</sup>と称される「根本規範論」等の影響故なのか、我が国では、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。

そこで、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。(中略)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。国民民主主義、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と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>(3)</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的価値が人格不可侵の原則(個人の尊厳の原理)である<sup>(4)</sup>と称されている。しかし、「個人の尊厳の保障」について、「国民民主主義、基本的人権尊重主義、および永久平和主義の三つの原理」の「根底にある原理として、『個人の尊厳』という原理」とか、「根本規範を支える核的価値が人格不可侵の原則(個人の尊厳の原理)」と称される「個人の尊厳の原理」とは、いかなる意味を有するのであろうか。

そこで、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」とか、「根本規範を支える核的価値が人格不可侵の原則(個人の尊厳の原理)」等のあり方の形而上化等の問題の克服と、憲法の「本質」に基づく、新たな「法体系」を構築するために、日本国憲法の「本質」は、具体的な「個々」の「人間という事実のみに基づいて、人が生まれながらに持っている権利<sup>(5)</sup>である「個人の尊厳の保障」として捉えることによって、その「下位規範」の諸法規に「個人の尊厳の保障」を「内質」する法規の「本質」として「個人の尊厳の保障<sup>(6)</sup>を位置付けるべきもの」と考える。

したがって、その「個人の尊厳の保障」を確認し宣言するために、憲法は、「国民は、すべて基本的人権の享有を妨げられない」(憲法11条)、「すべて国民は、個人として尊重される」(憲法13条前段)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11条、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」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。

したがって、それらの観点を前提に、「税制改正大綱」の基本的な問題点を検討することにした。

#### 4 「税制改正大綱」の基本的な問題点

「税制改正大綱」は、「税制の現状について」、「我が国では、戦後のシャープ勧告により、公平性を重視するとともに、恒久的・安定的な税制を目指すという理念の下に、課税ベースを広く

取った直接税中心の税体系への改革が行われました。しかしその後、半世紀以上にわたる返還の中で、各種の租税特別措置の導入や所得控除の拡大等による課税ベースの縮小、所得課税・資産課税における累進性の緩和など、当初の税制からは相当に形が変わりました。

その過程において、税制が複雑になりすぎたり、一部に既得権が生まれたり、あるいは税を払うことでどれだけの恩恵があるのか、すなわち受益と負担の関係が不明確になったりと、納税者から見た『納得』という観点から大きくかけ離れた形になってしまっています。また構造的な財政赤字は、現行税制が税における『充分性の原則』、すなわち社会保障などの必要な財政需要を賄うのに必要な租税収入を確保すること、を満たせなくなっていることを示しています。」と、「納税者から見た『納得』という観点から」、「税制の現状について」のあり方に対処されることは、税制のあり方としては、基本的に許容すべきことになるが、「税制改正大綱」は、「税制改革の視点」として、上記の「現行税制の抱える問題点を払しょくすべく、厳しい財政状況を踏まえつつ、支え合う社会の実現に必要な財源を確保し、経済・社会の構造変化に適応した新たな税制を構築することは、新しい国のかたちを作るために必要不可欠です。

特に税制は「代表なくして課税なし」の言葉に象徴されるように、議会制民主主義の根幹をなすものであり、そのあり方については主権者たる国民、すなわち納税者にとって納得できるものでなければなりません。したがって、税制論議を行うに際しては、常に納税者の立場に立って論議を行うことが必要です。」と、結論的に、「税制論議を行うに際しては、常に納税者の立場に立って論議を行う」ことを前提に、「税制全般の抜本改革を進める」ために、五つの重要な観点を答申されている。

一つは、「納税者の立場に立って『公平・透明・納得』の三原則を税制のあり方を考える際に常に基本とします」。

二つには、「『支え合い』のために必要な費用を分かち合うという視点を大事にします」。

三つには、「税制改革と社会保障制度改革とを一体的にとらえて、その改革を推進します」。

四つには、「グローバル化に対応できる税制のあり方を考えます」。

五つには、「地域主権を確立するための税制を構築していきます」。

確かに、「税全般の抜本改革を進める」ために、五つの視点は、基本的に重要なものと考えますが、しかし、その前提として、憲法の視点の「本質」の「個人の尊厳の保障」の文脈となる「財産権等の保障」の観点が、この「税制改正大綱」で明確でない故にから、「納税環境整備」の一環として、「税共通の番号制度の導入」とか、「税制への信頼を確保するためには、罰則の適化」等を問題にされているは、この「税制改正大綱」のあり方の「本質的」な問題に帰結することになる。

したがって、まずは、上記の「税制改革の視点」の基本的な視点となる、「納税者の立場に立って『公平・透明・納得』の三原則の税制のあり方」等のあり方について検討した上で、上記の「納税環境整備」等の問題を検討することにしたい。

## 5 「税制改革の視点」の基本的な問題点

「税制改正大綱」は、「税制改革の視点」に関して、「特に税制は『代表なくして課税なし』の言葉に象徴されるように、議会制民主主義の根幹をなすものであり、そのあり方については、主権者たる国民、すなわち納税者にとって納得できるものでなければなりません。したがって、税制論議を行うに際しては、常に納税者の立場に立って論議を行うことが必要です。」と提起

された上で、そのあり方をキーワード的に、その重要な視点として、「納税者の立場に立って『公平・透明・納得』の三原則を税制のあり方を考える際に常に基本とします。納税者の立場に立ったとき、好ましい税制のあり方は、制度が公平で、かつ、制度の内容が透明で分かりやすく、その制度に基づいて納税することについて納得できるものである必要があります。」と、「税制のあり方を考える」ときに、「納税者の立場に立って『公平・透明・納得』の三原則」を「基本」とされていることは、従来型のキーワード<sup>(7)</sup>と異っているが、「税制改正大綱」の「税制改革の視点」の大前提となっている、「特に税制は『代表なくして課税なし』の言葉に象徴されるように、議会制民主主義の根幹をなすものであり、そのあり方については、主権者たる国民、すなわち納税者にとって納得できるものでなければなりません。したがって、税制論議を行うに際しては、常に納税者の立場に立って論議を行うことが必要です。」との答申は、結局、「議会制民主主義」の基において、「納税者の立場」は、多数決原理で決定されることになるので、個々の人権の保障のあり方が問われることになるが、その問題提起が、正に「税制改正大綱」の「納税環境整備」の一環としての、「税共通の番号制度の導入」<sup>(8)</sup>とか、「税制への信頼を確保するためには、罰則の適化」<sup>(9)</sup>等の問題であり、その問題を克服するためには、基本的人権に基づく「法の支配」を「内質」した上で、「議会制民主主義論」を展開しないと、上記の「税共通の番号制度の導入」とか、「税制への信頼を確保するためには、罰則の適化」は、そのあり方として、時には、基本的人権の「本質」である「個人の尊厳の保障」に拮抗することになる。

したがって、「税制改正大綱」の一つのキーワードである「納税者の立場に立って『公平・透明・納得』の三原則」のあり方は、基本的人権に基づく法の支配を「内質」しないと、その「税制改正大綱」の「議会制民主主義」論は、多数決論で決定されることになる。

そこで、上記のように、「税制改革の視点」の一つである、「支え合い」のために必要な費用を分かち合うという視点を大事にします。国民一人一人が頑張り、かつ、その結果が報われる社会であるべきことは大前提です。しかし、人はその人だけの頑張りによって生きられるのではなく、様々な人と関わり互いに支え合うことにより、社会は成立しています。現在、我が国が抱える様々な問題を解決するためには、世代間および世代内の両面にわたり、お互いに『支え合い』、共によりよい社会をつくっていくという共通認識を持って、そのために必要な費用を社会全体で分かち合うことが必要です。税制はまさにその費用の分かち合い方を決めるものである。」との指摘も、個人と社会とのあり方を、「お互いに『支え合』うことで、「個人の尊厳の保障」のあり方を「実質化」する契機を許容することになるが、その前提として、「個人の尊厳の保障」に基づく「法の支配」の観点を前提としないと、「お互いに『支え合』う関係は、結局は、義務的思想に帰結する「共同体論」に陥ることになる。

## 6 「納税環境整備」の基本的な問題点について

そこで、「各主要課題の改革の方向性」の「納税環境整備」の、一つは、「納税者権利憲章(仮称)の制定」について、「『代表なくして課税なし』の言葉に象徴されるように、議会制度は税と共に発展してきたといっても過言ではありません。つまり、議会制民主主義における税のあり方は、あくまでも税を納める主権者たる国民の立場に立って決められるべきものです。国民主権にふさわしい税制を構築していくため、納税者の税制上の権利を明確にし、税制への信頼確保に資するものとして『納税者権利憲章(仮称)』を早急に制定します。」と提起しているが、その「納

「税者権利憲章(仮称)」の制定に、上記のように、「個人の尊厳の保障」に基づく「法の支配」を「議会制民主主義」のあり方に「内質」しないと、「納税者権利憲章(仮称)」は、従来型の「法治主義論」に帰結することになる。

したがって、基調的な学説によると、「多くの国は、納税者権利憲章などを整備している」<sup>(9)</sup>と称された上で、「日本税法学の課題として日本の現段階では租税の使途面での『平和・福祉本位』の『法の支配』の整備や租税の徴収面の応能負担原則などの『実体的適正』を含めて日本の納税者権利憲章などを整備すべきである」<sup>(10)</sup>、そして、「『実体的適正』および『手続的適正』の双方を含む納税者の諸権利をまず準憲法的な性格の法律(「基本法」の形式)で整備することが大切であろう」<sup>(11)</sup>と称されるのは、憲法上の観点を強く意図した「納税者権利憲章」と評することができるが、私見は、憲法の「本質」を「内質」した「納税者権利憲章」を問題にすべきものとする。

二つには、「国税不服審判所の改革」について、「税が議会制民主主義の根幹であることを考えれば、個別の課税事案に対して納得できない納税者の主張を聞く『国税不服審判所』は、民主主義にとって極めて重要な機関です。

しかし、国税不服審判所の現状は、この重要な役割を果たすには十分ではありません。特に、その機能を果たすためにも最も重要な審判官の多くを国税庁の出身者が占めていることは問題です。そのほかにも証拠書類の閲覧・謄写が認められていないなどの問題があります。

これらの観点から、国税不服審判所の組織や人事のあり方、不服申立前置主義の見直し、不利益処分理由附記などについて、行政不服審査制度全体の見直しの方向を勘案しつつ、納税者の立場に立って、適正な税務執行が行われていることが国民に明らかになるよう、必要な検討を行います。」と提起しているが、上記の「法の支配」の観点を「内質」した上で形成しないと、上記の「適正な税務執行」は、その「枠組」は、結局、従来型の「法治主義論」に帰結することになる。

三つには、「社会保障・税共通の番号制導入」「社会保障制度と税制を一体化し、真に手を差し伸べるべき人に対する社会保障を充実させるとともに、社会保障制度の効率化を進め、また所得税の公正性を担保するために、正しい所得把握体制の環境整備が必要不可欠です。そのために社会保障・税共通の番号制度の導入を進めます。

番号は基礎年金番号や住民票コードなどの既存番号の活用、新たな付番など様々な選択肢が考えられます。」との提起は、プライバシー等の問題から、「社会保障・税共通の番号制度」の問題は、多角的な観点から検討しないと、基本的人権の「本質」である「個人の尊厳の保障」に拮抗することになる。

四つには、「歳入庁の設置」「年金制度改革と並行して、年金の保険料の徴収を担っている日本年金機構(2010年1月に社会保険庁より改組予定)を廃止し、その機能を国税庁に統合、歳入庁を設置する方向で検討を進めます。

歳入庁は税と社会保険料の賦課徴収を一次的に行います。行政の効率化が進み、行政コストも大幅に削減できます。国民にとっても、税は税務署、保険料は社会保険事務所など別々の場所に納付する手間が省けます」との提起は、確かに、「行政の効率化が進み、行政コストも大幅に削減」できることになるが、「税と社会保険料の賦課徴収」の「一元化」は、一つの庁に、「徴収」の権限を拡大することになり、基本的人権の「本質」である「個人の尊厳の保障」の観点と、時には、拮抗することになる。

五つには、「罰則の適正化」「納税者の税制上の権利の裏返しとして、納税者には適正に税制上の義務を履行することが求められます。義務を適正に税制上の義務を履行することが求められます。義務を適正に履行しない納税者に対しては、厳正かつ的確に対処する必要があります。

課題の適正化を図り、税制への信頼を確保するためには、罰則の適正化も重要です。他の経済犯とのバランスなど考えながら、罰則の見直しを行う必要があります。」との提起を前提に、「脱税犯に係る法定刑の引上げ」について、「直接税及び間接税等の脱税犯に係る懲役刑の上限を10年(現行5年《源泉所得税に係るものは3年》)に引き上げます。」等と「租税に関する罰則の見直し」を提起されているが、しかし、当該構成要件等の問題を十分に検討せずに、「課税の適正化を図り、税制への信頼を確保する」ためとの理由で、「脱税犯に係る懲役刑の上限を10年」に引き上げることは、基本的人権の「本質」たる「個人の尊厳の保障」の観点から、極めて問題があるものとする。

## 7 おわりに

今まで、概略的に「税制調査会」の「平成22年度税制改正大綱—納税者主権の確立へ向けて—」は、「税制の現状について」に関して、「税制が複雑になりすぎたり、一部に既得権が生まれたり、あるいは税を払うことでどれだけの恩恵があるのか、すなわち受益と負担の関係が不明確になったりと、納税者から見た『納得』という観点から大きくかけ離れた形になってしまっています。」と提起されていることを、上記の「納税環境整備」の方向性の項目である、「納税者権利憲章(仮称)の制定」「国税不服審判所の改革」「社会保障・税共通の番号制度導入」「歳入庁の設置」「罰則の適正化」のあり方について、果して、「納税者から見た『納得』」論と符合するのでしょうか、正に、そのことは、「納税者から見た『納得』という観点から大きくかけ離れた形」になるのではないのだろうか、その基本的な原因は、「税制改革」の前提として、税法の法体系上の位置づけが検討されていないためにか、「税制の現状について」「我が国では、戦後のシャープ勧告により、公平性を重視するとともに恒久的・安定的な税制を目指すという理念の下に、課税ベースを広く取った直接税中心の税体系への改革が行われました」ことを指摘されながら、税法のあり方の「本質」となる「個人の尊厳の保障」を問題にされないために、結局は、上記の「納税環境整備」の方向性の帰結と考える。

## 注

(1) 伊藤正己『憲法』(弘文堂、1982年)177頁。

(2) ハンス・ケルゼン著・清宮四郎訳『一般国家学』(岩波書店、1975年)415-416頁。

私見の「個人の尊厳の保障」に基づく憲法の「本質論」は、もちろん、従来型の基本的な法体系である「法段階構造」(憲法→法律→命令等)を前提として展開しているが、それは、単に、その「法段階構造」を形式的、又は、根本規範を仮定的に展開するのではなく、憲法の「本質」が「法段階構造」に「内質」されることによって、その「本質」が実体法上において普遍化することになる。

したがって、憲法学者の高橋和之が、「法段階構造」の観点から、「上位規範の『執行』は、下位規範との関係ではその根拠をなす、つまり、授權を行う『法定立』であり法創造を含意するのである」(高橋和之『現代立憲主義の制度構想』(有斐閣、2006年)12頁)と称される、法定立の「法創造」(同上書、12頁)は、憲法の「本質」である「個人の尊厳の保障」の「枠内」で許容すべきことになる。

(3) 清宮四郎『憲法 I [第3版]』(有斐閣、1981年)33頁。

(4) 芦部信喜＝高橋和之(補訂)『憲法[第3版]』(岩波書店、2002年)10頁。

(5) 伊藤・前掲注(1)177頁。

(6) 佐藤幸治名誉教授は、個人の尊重を「人間の自律性を尊重」(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、その「人間の自律性」を具体的に明確にしないと、極めて人間を「価値的」に捉えることになる。

(7) 旧・税制調査会は、「税制の基本原則」として、「租税は、公的サービスを賄うために十分な量が必要であり、国民皆が社会の構成員として広く公平に分かち合っていかなければなりません。そのためにいかにについては、従来から各種の租税原則が提唱されてきましたが、それらは結局「公平・中立・簡素」の三つに集約することができます。

『公平・中立・簡素』の意義や重点の置き方は、経済社会の構造変化に伴って変わってくることもありますが、この三つの原則が税制を考える上での基本であることは21世紀においても変わらないと考えられます。」(税制調査会「わが国税制の現状と課題—21世紀に向けた国民の参加と選択—」税務経理協会『論放/税制調査会中期答申—わが国税制の現状と課題』2000年10-11頁)と答申しているが、新・税制調査会は、「本文」で記載しているように、「特に税制は『代表なくして課税なし』の言葉に象徴されているように、議会制民主主義の根幹をなすものであり、そのあり方については主権者たる国民、すなわち納税者にとって納得できるものでなければなりません。したがって、税制論議を行うに際しては、常に納税者の立場に立って論議を行うことが必要です。」と答申された上で、「納税者の立場に立って「公平・透明・納得」の三原則を税制のあり方を考える際に常に基本とします。納税者の立場に立ったとき、好ましい税制のあり方は、制度が公平で、かつ、制度の内容が透明で分かりやすく、その制度に基づいて納税することについて納得できるものである必要があります。」と、三原則のキーワードを「公平・透明・納得」と称されることは、従来よりも、納税者の立場を強化することになるが、しかし、新・税制調査会は、憲法の「本質」のあり方を明確にされていないので、結局は、「議会制民主主義」の基で、「本文」で検討しているように、「納税環境整備」の答



申が、果して、納税者に「納得」できるものかが問われることになる。

- (8) 「番号制」について、山本守之千葉商科大学大学院(博士課程)プロジェクト・アドバイザーは、「共通番号制と給付付き税額控除の関係ですが、ある人たちは、番号制はなくても給付付き税額控除はできると言う人もいますが、私はちょっとどうかかなと思っています。アメリカあたりでは、あれだけ番号制が入っていても、給付付き税額控除の場合の不正受給から3割以上あると。そういう意味からすると、しっかりした税制にするためには、納税者番号制という共通番号制について国民のコンセンサスと信頼を得るような議論をしていく必要があるのではないかと思っています。」(同上36頁)と称されるのも、憲法の「本質」である「個人の尊厳の保障」を前提にしないと、結局は、「国民のコンセンサス」は、多数決論に帰結することになる。

また、三木義一教授は「座談会」で、「今回の番号制度は、むしろ給付のための制度としての側面を強く打ち出しています。とするとターゲットはむしろ低所得者層であり、番号制度の意味もだいぶ変わってくるかもしれない。」(三木義一・古川元久・峰崎直樹「民主党は税制をどう変えようとしているのか」『世界』803号2010年127-128頁)と称されているが、しかし、そのことから、納税者番号制度の本質的な問題点は回避できるであろうか。

そこで、北野弘久博士は、「納税者番号の問題については、租税目的に限定し、他の行政目的に流用できないこととすべきであろう。かつて主張された資産所得等の総合課税のためには必ずしも納税者番号制などの導入がなくても、仮名取引の禁止と所得の源泉徴収の徹底・強化をすれば可能である。(中略)さらに、住民基本台帳法の改正で導入された『住基ネット』が人々の人権に深くかかわるだけに私たちはその危険性に注意と監視を向けなければならない。この制度の運用いかんがこの国のおそろしい管理社会・管理国家の現実化の展開につながるからである。」(北野弘久『税法学原論(第6版)』青林書院2007年452頁)と称されるのは、納税者番号制と人権保障の関係を強く意図された傾聴すべき所説である。

また、「納税環境の整備と納税者番号制度」について、水野忠恒教授は、「適正・公平な課税のための納税者の理解」(水野忠恒『租税法(第3版)』有斐閣2007年73頁)の観点について、「情報化の進んだ今日でも、行政には、適正・公平な課税の実現という目的があるのであり、それに対する国民の理解、つまり、納税遵守・協力(compliance)が、何を必要不可欠な要素である。国民の間では、プライバシーの侵害や、番号による国民に関する情報の一元的管理に対するアレルギーは、なお、少なくないと思われる。」(同上73頁)と称されているが、しかし、その前提として、憲法の「本質」たる「個人の尊厳の保障」を前提としないと、「納税遵守・協力(compliance)」は結局、多数決論で、「納税者番号制度」を強用することになるが、「納税者番号と税務以外の利用」について、水野忠恒教授は、「納税者番号は、本来、本人確認の意味を有すると思われるが、私人に納税者番号を知らしめるためゆえに、その濫用・不正使用が懸念され、その秘密保護が確実になされないと、納税者番号制度は社会的に定着しなくなってしまう。納税者番号が税務以外に用いられると、適正・公平な課税という納税者番号制度の最も基本的目的を不明確にする懸念がある。納税者番号は、税務以外の公共サービスとは、できるだけ切断されることが望ましい。納税者番号は、法律の根拠に基づいて、金融機関や給与所得者の勤務先に、納税者が告知することを義務づけられることになるので、その秘密の保護も重大である。給与の支払者である雇用主や銀行等取引の相手方に、本人確認の番号

を知らせることにより、本人の情報が拡散していくことが懸念される。」(同上75頁)と称されることは、基本的に許容すべきことになるが、それを回避するために、例えば、「納税者憲章」を形成しても、それに憲法の「本質」を「内質」しないと、上記の諸問題は、基本的に解決しないことになる。

ところが、金子宏名誉教授は、「納税者番号制度」について、「所得税、法人税、消費税等の正確で公平な執行のためには、すべての納税者に番号をつけ、その番号によって所得を名寄せする制度、すなわち納税者番号制度が有効である(ただし、万能ではない)。そのため、アメリカ・カナダ・北欧諸国・イタリア・オーストラリア等では、納税者番号が採用されており、相当の効果をあげている。わが国でも、昭和50年代以来での採用の是非が問題とされてきた。最近におけるコンピュータの発達と経済の国際化は、所得の正確な把握をいっそう困難にしており、それに対応して納税者番号制度の必要性はいっそう増大しつつある。」(金子宏『租税法』弘文堂2009年656頁)と、諸法規の「正確な公平の執行」の観点から、「納税者番号制度」を許容されているが、しかし、憲法の「本質」である「個人の尊厳の保障」の観点を前提にした上で、「納税者番号制度」を考えないと、そのあり方によっては、「個人の尊厳の保障」の観点に拮抗することになる。

- (9) 最近、「平成22年度税制改正をめぐって」の対談で、山本守之千葉商科大学大学院(博士課程)プロジェクト・アドバイザーは、「納税環境の整備でございますが、罰則が非常に上がってきました。

ただ、罰則よりももう一つ違った側面も考える必要があるのではないかと思います。罰則をどんどん上げていく。例えば税務調査に行く。ところが、そこでトラブって税務調査に行く。例えば税務調査ができないと消費税の仕入控除否認をやりませう。帳簿請求書の保存は提示を含むということで、『調査のときにここに積んであったじゃないか』と言うけれど、それを見ないで帰ってしまった。そうすると、仕入税額控除否認として罰則よりはるかに多額の税を取られることがあります。これはご承知のように、最高裁で判決があったときに滝井繁男さんが少数意見でそれを指摘していますが、そのへんはどうですか。」(山本守之・阿部泰久「税制改正をめぐって」『税経通信』65巻2号2010年35頁)と称されたのに対し、阿部泰久経団連経済基盤本部長は、「今回、もう一つ見なければいけない将来の課題として、納税者の権利章典みたいなものをきちんと定める必要があります。罰則の強化は、前からやりたかったのをたまたま今回やっただけだと思いますが、それ以外に、税務調査の仕方とか更正処分のやり方をもう少し取る側・取られる側イコール・フティングしないと、調査のときに気に入らないか取るみたいな話を制度的に許してしまうのはどこかで直したほうがいいとは思いますが、そういう意味で、納税者権利章典の中身をいろいろ議論して行って、きちんと中身のあるものにしていくことが大事だと思っています。」(同上35頁)と称されていることは、納税者権利章典の体系上のあり方から正論であるが、その前提として、憲法の「本質」を問題にしないと、それは、従来型の法治主義論に帰結し、「罰則見直し」に対抗できないものとする。

特に「罰則」のあり方の構成要件上の問題である、その概念のあり方を憲法上の観点から問題にしないと、「納税者権利章典の中身をいろいろ議論して行って、きちんと中身のあるものにしていく」ことの、「収斂」を形成できないものとする。

- (10) 北野弘久『税法学言論(第6版)』青林書院2007年439頁。
- (11) 北野弘久・前掲注(10)439-440頁。
- (12) 北野弘久・前掲注(10)440頁。
- \* 本稿の「税制調査会」の「平成22年度税制大綱—納税者主権の確立へ向けて—(平成21年12月22日)」の引用頁は、省略していることを御容赦ください。

## 二 租税法律主義と遡及立法の禁止の原則について

### 1. はじめに

本稿は、最近の福岡地判と福岡高判等を素材にして、租税法律主義と遡及立法の禁止の重要な争点となっている、「法的安定性」「予見可能性」等の問題を中心に検討したい。

そこで、上記判決の事実の概要によると、「原告が、平成16年3月10日に住宅を譲渡したことにより長期譲渡所得の計算上損失が生じたとして、福岡税務署長に対し、平成16年分所得税に係る更正の請求をしたところ、福岡税務署長から、同年4月1日施行の法律の改正により、同年1月1日以後に行われた原告の住宅の譲渡についてはその損失金額を他の所得から控除(損益通算)できなくなったとして、更正すべき理由がない旨の通知処分(中略)を受けたことから、原告に不利益を及ぼす租税法規の遡及適用は許されないと、被告に対し、本件通知処分の取消しを求めた事案である。」<sup>(1)</sup>が、本稿では、上記のように、憲法84条の「租税法律主義」と「遡及立法の禁止」の問題と、「法的安定性」「予測可能性」等のあり方について検討することにした。

### 2. 福岡地判の法理を中心にして

福岡地判は、「租税法規不遡及の原則について、憲法上明文の規定はないものの、憲法84条が規定している租税法律主義は、国民に不利益を及ぼす租税法律主義は、国民に不利益を及ぼす租税法規の遡及適用を禁じていると解すべきである。なぜならば、租税法律主義は、国民の経済生活に法的安定性、予見可能性を保障することをその重要な機能とするものであるところ、国民の不利益を及ぼす遡及立法が許されるとこの機能が害されるからである。」<sup>(2)</sup>と、「租税法規不遡及の原則について、憲法上明文の規定はないものの、憲法84条が規定している租税法律主義は、国民に不利益を及ぼす租税法規の遡及適用を禁じていると解すべきである。」と判示しながら、当該地判は、文理上の観点から、「租税法規については、刑罰法規とは異なり、憲法上遡及適用を禁じる旨の明文の規定がないほか(憲法39条前段参照)、適時適切な景気調整等の役割も期待されていることなどにかんがみると、租税法規不遡及の原則は絶対的なものではなく、租税の性質、遡及適用の必要性や合理性、国民に与える不利益の程度やこれに対する救済措置の内容、当該法改正についての国民への周知状況等を総合勘案し、遡及立法をしても国民の経済生活の法的安定性又は予見可能性を害しない場合には、例外的に、租税法規不遡及の原則に違反せず、個々の国民に不利益を及ぼす遡及適用を行うことも、憲法上許容されると解するのが相当である。」<sup>(3)</sup>と、「租税法規不遡及の原則は絶対的なものではなく」を、強く強調された上で、今度は、その許容性について、極めて抽象的な根拠を基に、つまり、その原則は、「租税の性質、遡及適用の必要性や合理性、国民に与える不利益の程度やこれに対する救済

措置の内容、当該法改正についての国民への周知状況等を総合勘案し、遡及立法をしても国民の経済生活の法的安定性又は予見可能性を害しない場合には、例外的に、租税法規不遡及の原則に違反せず、個々の国民の不利益を及ぼす遡及適用を行うことも、憲法上許容されると解するのが相当である。」と、結局は、極めて「価値的」「主観的」な「不確定概念」を許容する、「当該法改正についての国民の周知状況等を総合勘案し、遡及立法をしても国民の経済生活の法的安定性又は予見可能性を害しない場合」(傍点・引用者)を基に、「租税法規不遡及の原則に違反せず」と判示しているのは、租税法律主義のあり方を「遡及立法の禁止」の回避問題で形骸化することになり、結局は、「遡及立法の禁止」のあり方を、「国民の周知状況等を総合勘案」的な観点から、極めて「価値的」「主観的」な「不確定概念」である「予見可能性」論で、「事」を決することになるが、当該事例は、最終的に、「本件改正で遡及適用を行う必要性・合理性(とりわけ、損益通算目的の駆け込み的不動産売却を防止する必要性など)は一定程度認められはするものの、損害通産を廃止するかどうかという問題は、その性質上、その暦年途中に生じ、あるいは決定せざるを得ない事由に係っているものではないこと、本件改正は生活の基本である住宅の取得に関わるものであり、これにより不利益を被る国民の経済的損失は多額に上る場合も少なくないこと、平成15年12月31日時点において、国民に対し本件改正が周知されているといえる状況ではなかったことなどを総合すると、本件改正の遡及適用が、国民に対してその経済生活の法的安定性又は予見可能性を害しないものであるということではできない。(中略)

そうすると、本件改正は、上記特例措置の適用もなく、損益通算の適用を受けられなくなった原告に適用される限りにおいて、租税法規不遡及の原則(憲法84条)に違反し、違憲無効というべきである。<sup>(4)</sup>と判示されているが、その「本質的」な問題は、結局、当該事例の「予見可能性」のあり方に帰結することになる。

### 3. 福岡高判の法理を中心にして

福岡高判によると、「公布の前に完了した取引や過去の事実から生じる納税者の不利益に変更することは、憲法84条の趣旨に反するものとして違憲となることがあり得るというべきであるが、(中略)不利益変更のすべてが同条の趣旨に反し違憲となるとはいえない。なぜなら、憲法は、同法39条の遡及処罰の禁止や同法84条の租税法律主義とは異なり、租税法規の遡及適用の禁止を明文で定めていないが、このことは、憲法が、明文で定める租税法律主義(同法84条、30条)による課税の民主的統制を憲法上の絶対的要請としたのに対し、租税法規不遡及の原則による課税の予測可能性・法的安定性の保護を、租税法律主義から派生する相応的な要請としたことを示しており、租税法規不遡及については、課税の民主的統制に基づく一定の制限があり得ることを許容するものといえるからである」<sup>(5)</sup>と判示しているが、しかし、「租税法規の遡及適用の禁止」は、憲法上、明文で規定されていなくても、憲法の本質(個人の尊厳の保障)の文脈となる、「財産権等の保障」を「内質」する「租税法律主義」の文脈として、「租税法規の遡及適用の禁止」を捉えないと、「租税法律主義」の意義が形而上化することになる。

したがって、当該高判が、「租税法規の遡及適用の禁止」について、「憲法が、明文で定める租税法律主義(同法84条、30条)による課税の民主的統制を憲法上の絶対的要請としたのに対し、租税法規不遡及の原則による課税の予測可能性・法的安定性の保護を、租税法律主義から派生する相対的な要請としたことを示しており、租税法規不遡及の原則については、課税の民主的

統制に基づく一定の制度があり得ることを許容するものといえるからである」<sup>(6)</sup>と判示していることは、結局は、憲法の「本質」の文脈(財産権等の保障)を「内質」する「租税法律主義」を、その手段性となる「民主的統制」によって、形而上的な観点から、「租税法規不遡及の原則による課税の予測可能性・法的安定性の保護を、租税法律主義から派生する相対的な要請としたことを示しており、租税法規不遡及の原則については、課税の民主的統制に基づく一定の制限があり得ることを許容するものといえるからである」と判示するに至っている。しかし、「租税法規不遡及の原則」を「租税法律主義から派生する」<sup>(7)</sup>と判示しているながら、換言すると、その原則を租税法律主義の文脈として捉えながら、「租税法規不遡及の原則については、課税の民主的統制に基づく一定の限界があり得る」と判示していることは、極めて形而上的な理由に基づいて、「租税法規不遡及の原則」のあり方を捉えていることになる。しかし、租税法規不遡及の原則は、「源」となる「租税法律主義」から「派生」しているのであるから、当然に、「租税法律主義」の内容として捉えるべきものとする。

それ故に、当該高判が、憲法上の文理上の観点から、「租税法規不遡及の原則による課税の予測可能性・法的安定性の保護を、租税法律主義から派生する相対的な要請とし」、その原則について、「租税法律主義」とは異なり、「課税の民主的統制に基づく一定の制限があり得ることを許容する」と判示していることは、正に憲法の「本質」に基づく「租税法律主義」のあり方を相対化し、結局は、形而上化することになるが、しかし、当該福岡高判が、「租税法規不遡及の原則による課税の予測可能性・法的安定性の保護を、租税法律主義から派生する相対的な要請」と判示しているのは、捉え方によっては、その「派生」論は、「租税法規不遡及の原則」を「租税法律主義」の内容として捉えることもできるが、上記福岡地判は、文理上の観点から、「租税法規については、刑罰法規とは異なり、憲法上遡及適用を禁じる旨の明文の規定がないほか(憲法39条前段参照)、適時適切な景気調整等の役割も期待されていることなどにかんがみると、租税法規不遡及の原則は絶対的なものではなく、租税の性質、遡及適用の必要性や合理性、国民に与える不利益の程度やこれに対する救済措置の内容、当該法改正についての国民への周知状況等を総合勘案し、遡及立法をしても国民の経済生活の法的安定性又は予見可能性を害しない場合には、例外的に、租税法規不遡及の原則に違反せず、個々の国民の不利益を及ぼす遡及適用を行うことも、憲法上許容されると解するのが相当である」<sup>(8)</sup>と判示しているのに、結局は、「原告の請求は理由がある」<sup>(9)</sup>と判示しているのは、法の予見可能性の問題に帰結したことになる。そこに、当該福岡地判及び福岡高判のあり方の基本的な問題と考える。

#### 4. 事例に基づく「予測可能性」について

そこで、遡及立法の予測可能性の有無等について、福岡地判は、「平成15年12月18日、日本経済新聞の4面、朝日新聞朝刊の12面、読売新聞朝刊の13面、毎日新聞朝刊の13面において、平成16年度税制改正網の要旨が報じられ、建物等の長期譲渡所得に係る損益通算を廃止する内容等の記事が掲載された。このうち、日本経済新聞の記事にのみ、平成16年分以後の所得税について適用されることが記載され、その対象となる譲渡の時期が平成16年1月1日以後であることを知り得るものとなっていた。これらの記事は、いずれも、新聞記事の段組みの記載は、いずれも、新聞記事の段組みの記載で2行ないし13行の小さいものであった。

また、平成15年12月18日、インターネット上に、上記各新聞の記事として、各記事と同内容

の記載が掲載された。

同月22日、週刊税のしるべ第2626号(財団法人大蔵財務協会税のしるべ第総局発行)の2面及び週刊税務通信No.2801(税務研究会発行)の5頁において、本件改正(対象となる譲渡の時期も含む。)についての記事が掲載された。前者は、新聞記事同様の段組みの記載で12行のもの、後者は、A4・横書き2段組の記載で7行のものであり、これらの掲載誌の発行部数、読者の範囲等は不明である。

同月26日、日本経済新聞朝刊において、本件改正(対象となる譲渡の時期も含む。)についての記事が掲載された。これは、段組みの記載で10行程度のものである。(中略)本件改正の要旨が公にされたのは与党が平成16年度税制改正大綱を発表した平成15年12月17日であるが、これが一般国民に報道されたのは、初めて新聞報道及びインターネット上に掲載された同18日であって、これは損益通算が認められなくなる日のわずか2週間前である。(中略)。

日本経済新聞(同月18日及び同月26日掲載)は、(中略)一般国民の間に相当程度の流通量があるものであるが、いずれの記事も半ばの紙面に掲載された小さなものであって、これによって図られる国民への周知の程度には限界がある。

なお、上記のような国民への周知は、本件改正の内容が与党の平成16年度税制改正大綱に盛り込まれたことを伝えるものに過ぎず、法律改正自体を明言するものではない。以上によれば、平成15年12月31日時点において本件改正の内容が国民に周知されていたといえる状況になかったというべきである。<sup>(40)</sup>と判示しているのに対して、福岡高判は、「平成15年12月17日、本件改正の内容を具体化した与党の平成16年度税制改革大綱が公表され、同月18日、我が国の主要な新聞紙上にその内容が掲載され、その後、租税及び不動産の専門誌等においても報道されていたことが認められるから、同日の時点で、平成16年の所得税から土地建物等の長期譲渡所得について損益通算が廃止されることが予測できる状態になったことが認められる。そして、一部の新聞には、上記損益通算の廃止が平成16年1月1日から適用されることが報道されていたほか、所得税が期間税であり、原判決別表のように、過去の税制改正において、年度途中の改正の内容が年度開始時に遡って適用されることが数回あったことからすれば、前記損益通算の廃止が年度開始時に遡って適用されることもある程度予測可能な状態であったといえることができる。

以上から、本件改正と同内容である与党の税制改革大綱が国民に知れた時期(平成15年12月18日)は本件改正が適当される平成16年1月1日の2週間前であるし、租税及び不動産の専門誌等は対象読者は限られていると考えられるから、一般国民に対する周知の程度には限界があったことは否定できないものの、納税者において本件改正の予測可能性が全くなかったとはいえない。<sup>(41)</sup>等を前提に、「本件改正法は、①期間税について、暦年中の法改正によってその暦年における行為に改正法を遡及適用するものであって、既に成立した納税義務の内容を不利益に変更する場合と比較して、遡及の程度は限定されており、予測可能性や法的安定性を大きく侵害するものではなく(中略)③本件改正の内容について国民が知り得た時期は本件改正が適用される2週間前であり、その周知の程度には限界があったことは否定できないものの、ある程度の周知はされており、本件改正が納税者において予測可能性が全くなかったとはいえず」<sup>(42)</sup>と判示している所に、福岡地判及び高判が、租税法律主義の機能として、「租税法律は、国民に不利益を及ぼす租税法規の遡及適用を禁じていると解すべきである。なぜならば、租税

法律主義は、国民の経済生活に法的安定性、予見可能性を保障することをその重要な機能とするものであるところ、国民に不利益を及ぼす遡及立法が許されるとするとこの機能が害されるからである<sup>(40)</sup>とか、「納税者は、現在妥当している租税法規に依拠しつつ、現在の法規に従って課税が行われることを信頼しながら各種の取引を行うのであるから、後になってその信頼を裏切るとは、憲法84条が定める租税法律主義が狙いとする一般国民の生活における予測可能性、法的安定性を害することになり、同条の趣旨に反する。」<sup>(41)</sup>と、租税法律主義の機能性を、憲法の「本質」の文脈となる「財産権等の保障」に「内質」する「法の支配」を前提としない上で展開されていないために、結局は、租税法律主義の問題を、極めて抽象的な「不確定概念」である「予測可能性」等で展開することで、当該事例で、福岡地判と福岡高判と異なる結論に帰結したところに、それらの判示の「本質」な問題点が内包されていたと評することができる。

仮に、私見が提起している、憲法の「本質」である「個人の尊厳の保障」を税法に「内質」する法理で、「租税法律主義」のあり方を考えると、当然に、その重要な内容として、「遡及立法の禁止」は許容すべきことになり、当該事例の場合は、憲法の「本質」の文脈である「財産権等の保障」の観点から、正に「遡及方法の禁止」に該当することになる。

したがって、憲法の「本質」に基づく法の支配を前提としなくて、福岡高判が、「予測可能性の有無」等について、「平成15年12月17日、本件改正の内容を具体化した与党の平成16年度税制改革大綱が公表され、同月18日、我が国の主要な新聞紙上にその内容が掲載され、その後、租税及び不動産の専門誌等においても報道されていたことが認められるから、同日の時点で、平成16年の所得税から土地建物等の長期譲渡所得について損益通算が廃止されることが予測できる状態になったことが認められる。そして、一部の新聞には、上記損益通算の廃止が平成16年1月1日から適用されることが報道されていたほか、所得税が期間税であり、原判決別表のように、過去の税制改正において、年度途中の改正の内容が年度開始時に遡って適用されることが数回あったことからすれば、前記損益通算の廃止が年度開始に遡って適用されることも、ある程度予測可能な状態であったということが出来る。

以上から、本件改正と同内容である与党の税制改革大綱が国民に知れた時期(平成15年12月18日)は本件改正が適用される平成16年1月1日の2週間前であるし、租税及び不動産の専門誌等は対象読者は限られていると考えられるから、一般国民に対する周知の程度には限界があったことは否定できないものの、納税者において本件改正の予測可能性が全くなかったとはいえない。<sup>(42)</sup>と、それらの事実関係を基に、納税者に「ある程度予測可能な状態であったということが出来る」とか、「納税者において本件改正の予測可能性が全くなかったとはいえない」との理由で、納税者の予測可能性を確定されることは、正に、憲法の「本質」の文脈である「財産権等の保障」を「法の支配」の観点から、「租税法律主義」に「内質」されない法理故に帰結したものと考えられるが、しかし、上記のように、当該福岡高判の法理(福岡高判は、「遡及立法の禁止」の問題を租税法律主義の「派生」・「文脈」の問題として捉えているので、租税法律主義の「内容」として捉えることができる)は、福岡地判よりも、租税法律主義のあり方を強化したものと評価できる一面があるのに、福岡地判は、「本件改正で遡及適用を行う必要性・合理性(とりわけ、損益通算目的の駆け込み的不動産売却を防止する必要性など)は一定程度認められはするものの、(中略)本件改正は生活の基本である住宅の取得に関わるものであり、これにより不利益を被る国民の経済的損失は多額に上る場合も少なくないこと、平成15年12月31日時点にお

いて、国民に対し本件改正が周知されているといえる状況ではなかったことなどを総合すると、本件改正の遡及適用が、国民に対してその経済生活の法的安定性又は予見可能性を害しないものであるということとはできない。」<sup>90</sup>と判示しているところに、その「予見可能性」論は、正に憲法の「本質」に基づく法の支配の観点から問題あると考える。

## 5. おわりに

そこで、金子宏名誉教授は、「過去の事実や取引から生ずる納税義務の内容を、納税者の利益に変更する遡及立法は許される、と解してよい。しかし、それを納税義務者の不利益に変更する遡及立法は、原則として許されないと解すべきであろう。人々は、現在妥当している租税法規に依拠しつつ—すなわち、現在の法規に従って課税が行われることを、租税法律主義の狙いである予測可能性や法的安定性を害することになる。憲法は、この点について明文の定めをおいていないが、憲法84条は納税者の信頼を裏切るような遡及立法を禁止する趣旨を含んでいる、と解すべきである(中略)。

所得税や法人税のような期間税については、納税義務が成立するのは、期間の終了時である(税通15条1項、2項1号・3号)が、その基礎をなす課税要件事実(行為や事実)は、期間の開始とともに発生し累積するから、年度の途中で納税者に不利益な改正をし、それを年度の始めにさかのぼって適用することは一種の遡及方法であり、それが評されるかどうかは、そのような改正がなされることが、年度の開始前に、一般に周知され、十分に予測できたかどうかにかかっていると解すべきであろう<sup>91</sup>と、「遡及方法」の問題を、「年度の開始前に、一般に周知され、十分に予測できたかどうかにかかっていると解すべきであろう」と称されるのは、租税法律主義のあり方を極めて「主観的」な観点から捉えられているものと評することができるが、私見は、その前提として、積極的に憲法の「本質」である「財産権等の保障」を「租税法律主義」のあり方に「内質」することで、「遡及立法の禁止」は、当然に「租税法律主義」の要件であり、当該事例の「遡及立法の禁止」の問題は、「租税法律主義」に拮抗することになる。

また、租税法律主義の内容である「課税要件法定主義」の問題が「課税要件明確主義」を問題にすることによって、「予測可能性」の問題と関係することになり、徐々に「課税要件法定主義」の問題が形骸化しているのではないのだろうか、佐藤英明教授は、「租税法律主義がこのように多様な内容を持つものとして発展してきたのは、行政法律主義(法による行政の原理)とは異なり、罪刑法定主義の類推によるものと指摘されており、したがって、そこでの中心的な考慮要素は予測可能性の確保である。」<sup>92</sup>と称されるところに、租税法律主義の捉え方の基本的な問題点と考える。そして、その帰結として、同教授が、「金子名誉教授は、現代の取引社会における租税法律主義の機能を『国民の経済生活に法定安定性と予測可能性とを与えることにある』とされている。」ところに、租税法律主義を「主観性」の観点から許容することになる。そこに、当該事件の問題とも考える。

最後に、周知のように、日本国憲法は、「個人の尊厳の保障」の文脈に基づく「思想および良心の自由」と「表現の自由」等を保障した上で、さらに「学問の自由」を保障しているのは、「研究の自由」等を保障するためにある。それ故に、私は、「研究の自由」等の「本質」となる「真理の探究」が、正に「学問の自由」の「本質」と考えている。

したがって、微力ながら、その「研究の自由」の「本質」となる「真理性」を求めて、精進した成



果が、今まで、「九州共立大学経済学部紀要」に掲載した論文であり、その一端が、本稿の「最近の税法問題の一考察」である。

また、僭越であるが、それらの研究成果で構築した原理等を基に、「税法」等を中心に、法律の「本質」等のあり方を、微力ながら提起できたものとする。

## 注

- (1) 福岡地判平成20・1・29判時2003号44頁。
- (2) 福岡地判・前掲注(1)47頁。
- (3) 福岡地判・前掲注(1)47頁。
- (4) 福岡地判・前掲注(1)50頁。
- (5) 福岡高判平成20・10・21判時2035号27頁。
- (6) 福岡高判・前掲注(5)27頁。
- (7) 福岡高判・前掲注(5)27頁。
- (8) 福岡地判・前掲注(1)47頁。
- (9) 福岡地判・前掲注(1)50頁。
- (10) 福岡地判・前掲注(1)47-48頁。
- (11) 福岡高判・前掲注(5)28頁。
- (12) 福岡高判・前掲注(5)29頁。
- (13) 福岡地判・前掲注(1)47頁。
- (14) 福岡高判・前掲注(5)26頁。
- (15) 福岡高判・前掲注(5)28頁。
- (16) 福岡地判・前掲注(1)50頁。
- (17) 金子宏『租税法(第14版)』2009年101-102頁。
- (18) 佐藤英明「租税法律主義と租税公平主義」金子宏編『租税法の基本問題』有斐閣2007年58-59頁。