慶應義塾大学学術情報リポジトリ

Keio Associated Repository of Academic resouces

Title	增田英敏君学位請求論文審査報告
Sub Title	
Author	
Publisher	慶應義塾大学法学研究会
Publication	1999
year	
Jtitle	法學研究 : 法律・政治・社会 (Journal of law, politics, and
	sociology). Vol.72, No.9 (1999. 9) ,p.111- 123
JaLC DOI	
Abstract	
Notes	特別記事
Genre	Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara id=AN00224504-19990928-0111

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the KeiO Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

Œ

手続保障の原則)

と第一三条

個

人の尊厳)を基本 憲法第三一条

事実にも端的に現れている。

行政手続法は、

政手続法が国税関係の取扱いをその適用対象から除外した

原理として、「行政運営における公正の確保と透明性の向

特別記事

増田英敏君学位請求論文審査報告

が要請される。

訟が後を絶たない租税行政手続の分野こそ、

手続法の整備

手続の不備や、

処分の事前手続規定の不備を原因とする訴

条)としたものである。 もって国民の権利利益

したがって、

税務調

杳

上を図り、

の保護に資することを目

について、 者の権利保護の法理』 増田 一君が博士号学位取得請求論文として提出した その審査を報告する。 (成文堂 九九七年 四三二頁) 『納税

序

納税者の権利を充分に保護することを前提として始めて、

保護思考について鈍感であり続けてきた。その姿勢は、 存在を敢えて無視しているかのように、 流となっている。 るといった思考は、 課税権の行使の目的のために国が納税者の理解と協力を得 ところが、 先進諸国間においてひとつの大きな潮 日本の場合には、この潮流の 国は納税者の権利 行

> 納税者の権利保護に細心の慎重さと尊重を図る姿勢を強 る租税歳入の依存度を加速的に増大しつつある先進諸国は、 てきているのである。 い。このことを充分に認識するからこそ、 体的な行動として表面化することを認識しなくてはならな るを得ない。 の姿勢のままで円滑な税務行政が図れるものかと危惧せざ いざるを得ない現状を考慮すると、 国家財政の逼迫を背景に、 立法自体に向けられると同時に、 増税をもたらす租税立法に対する国民の不満 本格的な増税政策を国民に強 果たして、 その執行の段階で具 国家財政におけ 我が国のこ

境を越える企業活動が活発化する中で、 踏まえると、 潮流から大きく乖離 に対するスタンスが、 ける大きな潮流を形成してきている。この諸外国の状況 このような納税者の権利保護重視の姿勢が先進諸国に 日本が従来からとってきた納税者の権利保 している。 あまりにも前近代的であり、 企業の国際化 税制のハー が進展し、 モナイ # 昇 玉 0 護 お

ると、 考に基づき理論構成された納税者の権利保護に関する研究 護されうる。 けらた租税法が実効性をもって機能するときはじめて、 に諸外国 ゼイショ 税者の権利は、 日本政府 から批判を招きかねないことを危惧する。 ンの要請が強まってきている。 この観点から、 の納税者権利に対する姿勢の特異性は、 租税法の基本原則を支柱として体系づ 本論文はそのような体系的思 この現状を考慮す 保

特

法の基本原理によって支えられた内的体系を必要とする。 者の権利は保護される、 して、ここに著者の租税法観が確認されると同時に本論文 国家と国民が支配従属の関係にある、 法がその存在意義を発揮するためには、 るとの大前提から、 このように租税法は納税者の権利を保護するために存在す 本論文は出発する。 という点である。」と摘示する。 との国家観は措くと 租税法自体が租税 そのうえで、租

律主義とアメリカ租税法 租税平等主義とアメリカ租税法 本論文は、 日本租税法と納税者の権利保護 (第三部) (第二部)、 の三部から構成されて お よび租税法 第一 部(の問題意識の底流が明確にされてい

る

いる。

との問題提起を試みる。 び租税法律主義を尊重して体系化されているのであろうか ら出発して、 実現してはじめて、 第一 部は、 わが国 租税法の基本原則が租税法の 納税者の権利は保護されるとの立論 の租税法が果たして租税平等主義およ 隅々まで適正

主義が実定租税法を理論構成し評価するに当たってきわめ 日本国憲法が基本的価値と判断している一般的平等原則か まず第一 租税平等主義が派生すると論じ、 章 「租税平等主義の法的概念とその機能 そしてこの租税平等 は

5

主義によって体系化された租税法の存在によってのみ納税

概観

書である。

則によって綿密に体系づけられた租税法であるとい ここで重要な点は、単に租税法が存在すればよいのではな ちされた租税法体系によって初 本的に打破する機能を有する存在が、まぎれもなく憲法に 家がその権力を背景に国民に租税を課す。この構図は、 したがって、 よって保障されている法的価値、 さしく支配と従属の関係であるといえよう。この構図を根 著者は 租税法の基本原理、 「はしがき」において「圧倒的な権力を有する国 納税者である国民の権利は、 すなわち租税平等主義と租税法律 めて保護されることになる。 すなわち租税法の基本原 法的価値に裏打 こえる。 ま

であり、

察することにより、 解決をみてから久しい。

同規定が立法を拘束するのであるから、

敢えて、ここでその解釈論争を考

解釈論争を経て既に

それを根拠とする租税平等主義も、憲法レベルの基本原則

当然租税法の立法作用を拘束するはずであるとい

作用を拘束するとの見解については、

改めて確認する。 そうなのかについて、

憲法一四条「法の下の平等」規定が立法

歴史的な解釈論争にまでさかのぼり

るのではない

か、

との問題意識から、

著者は、

租税平等主

どの程度

(がそもそも租税の立法作用を拘束するか否か、

に

おける国会の議論が余りにもこの基本原則を軽視してい

重すべき基本原則である。

ところが、

消費税法の導入過程

租税平等主義はとくに租税法律の新設や改廃上もっとも尊

租税平等主義の本来の意義が明晰にされる。

検討により、

る最も重要な概念であることに着目し、 等概念が租税法においてはもちろんのこと、

平等概念の詳

細な

法全体におけ

法理念である正 加えている。

義の要素となる一般的基本原則である。

平

て有意義であるとし、

その機能につい

を

すなわち、

平等原則は、

法の基本原則であり、 て次のように検討

租税平等主義の法的限界を、 著者は、 第二章 「租税平等 日本の裁判所とりわ 主義の法的限界」 に おい け最高裁 て、

う法的効果を再確認することを目指すものであった。

する。 えて、 題を提起する。 平等主義の立法拘束性が形骸化している法現象につい 0 旨を明確にしている る」として、 ある場合に限ってこれを違憲としてその効力を否定でき 言し、「当該租税法規が著しく不合理であることの明白で ほかなく、 ついては立法府の合目的的、 定するにあたっては、 訟において、裁判所は、 な訴訟の一つとして位置づけられてきたものである。 反を主張した本格的な違憲訴訟であり、 な差別を受けているとして、 向を分析する。 た大島訴訟の最高裁判決を素材として、 64 わゆ 違憲審査権に関する司法消極主義の傾向に求めて、 そのうえで、 著者は裁判所の法令違憲審査権に対する姿勢を考察 Ś 『立法裁量論』 裁判所はその裁量的判断を尊重する」として、 『明白 憲法訴訟論における従来の研究成果をふま 同訴訟は、 性の原則』 サラリーマン税金訴訟として注目され […中略] 具体的租税法規の定立に を憲法判断 「ある税制を定立しその内容を決 給与所得者が所得税法上不合理 立法政策的な裁量にゆだねる 租税平等主義(憲法一四条)違 を審査基準として適用する の法理であることを宣 租税法上最も重 司法消極主義の傾 同 · て問 租 訴 税

する場合に、 税法規が租税平等主義に適合してい その判断基準として立法裁量論と明白 るか どうか を判 |の原 淅

則

を適用するとき、

ある租税法規が租税平等主義違反と判

指 断 向 価するものであ 適 と示すものである、 される可 用の立場から、 摘する。 このような司法裁判所の租税平等主義の解釈 能性はほとんどないに等しくなる、 ń 裁判所が同原則の立法拘束性を過小に評 その姿勢は と結論づけ Ų る わゆる司法消極主義的 旨を筆者は 傾

第 審 効に機能して初めて有意義である。 能を有するけれども、 その結果、 日 わ 査権行使 ち 本では、 章で確認したような司法消極主義的な傾向 違憲立法審査権は司法裁判所に委ねられているが、 章の問題提起を要約すると以下の通りである。 租税平等主義は租税法の立法作用 !の機会は裁判所自らが放棄してい 司法府の立法府に対する消極姿勢のためにその その拘束力は裁判所の違憲審査が有 それにも か を拘束する機 るに等しい。 か が強まれば、 わらず、 す な

租

法的限界の具体的 を本来意味するから、 **検討する。** 「租税法律 租 税法律主義は租税法律に基づく課税の原則 問題として、 主義の法的限界」 現行の質問検査権規定が非常に広い 質問検査権規定に焦点を絞 は、 租 脱法律 主義 0

憲法規定に法的根拠を求めるほかない。

この点に大きな問

招き、

その実質的な限界を露呈することになる。

その結果、

租税平等主義が租税立法作用

を拘束するとい

つ

が、

た機能が低下するとともに、

租税平等主義自体の形

骸化を

詳細 四条)に違反するとの納税者の主張が後を絶たない 争訟は後を絶たない。 範囲で行政裁量を認めているので租税法律主義の要請 されたようにみえるが、 触するのではない 争点は、 でないばかりか大綱的であり、 最高裁昭和四八年七月一〇日判決によって解決 か。 特に、 質問検査権規定の解釈を巡る法律上 しかし同規定の解釈 質問検査に関 租税法律主義(憲法 する法 • 適用を巡る 律 |規定が に抵

0

周到 利保護を求める場合に、 税行政庁による質問検査権の行使過程におい 法のもとにおいてい 大綱的であるから、 法令によってのみ制度的に担保されるからである。 様で質問検査権を行使する。 るかについて明確に 力すべき義務を負い されてしかるべきである。 護の視点からすると、 質問検査に関する法律規定があまりにも不明確であり に構築された租税行政手続法規が納税者のために用意 税行政庁は、 納税者と行政庁が最も鋭角に対 してい 同時にその義務に対応する権利を有 かなる内容と態様により質問検査に協 納税者は その手続上の権利を擁護するた 法律の欠缺を補うためやむを得ず ない。 なぜならば、 したがって、 1, かなる適正な質問検査手続 このため、 納税者の権利 納税者の権 ż 納税者 自己の 峙 する態 が、 ところ 利保 は め 権 租 す

第二部

0

視点から、

アメリ

カ租税法のうち重要な実体法規定

は

資本資産の範囲を法的に明確にすることが不可欠にな

る

意義を明瞭している。

章で考察された租税平等主義の限界と共通の問題、 訴訟を不可避的に提起せざるをえない。 納税者が自己の権利救済を求めて提訴する場合には、 拠を直接憲法規定に求めざるをえない。 シー権や憲法三一条 権の行使を不合理だと主張する場合に、 に存在しないゆえに、 IE. 〔租税法律主義〕を法的根拠として、権利保護のため な質問検査手続に関する詳細な手続規定が日本租税法律 裁判所の司法消極主義が大きな障壁となる。 (適正手続保障の原則) 納税者は租税行政庁による質問 憲法上のプライ このような法構造 その意味において、 や憲法八四 司法消 の根 憲法 検査 前 条 バ

題

がある。

このような観点から、

裁判例

が考察され

る。

適

極主義が、 第三章 「租税法律主義の法的限界 租税法律主義にもみられる。 --質問検査権規定の考

される。従って、

租税平等主義は、

担税力測定構造の歪 租税平等主義は担

公正に適用されることにより始めて、

新井隆一(早稲田大学名誉教授) 迫ろうとする。 説 察」においても、 (一九九八年) において、 判例を綿密に考察し、その法的性格から問題の核心に 「租税平等主義とアメリカ租税法」は、 質問検査権の法的性格についての分析 質問検査権の意義と法的性格について学 注目をうけ検討されている。 の玉稿・税研一三巻七七 租税平等 は、

> 念を検討する。 として棚卸資産を資本資産に見せかけて租税回避を図ると 滅税率を適用してきたために、 する課税は紆余曲折を経てはいるものの、 旨指摘されている。アメリカでは、 渡所得の発生源泉となる譲渡資産か資本資産(キャピ いった取引が横行してきた。 んる法的 ・アセット)に該当するか否かが重要な論点の一つある まず、 統制」 第四章 は、 譲渡所得課税を適正ならしめるためには譲 「譲渡所得課税における資本資産概念に対 租税平等主義との視点から資本資産概 他方で、 租税回避を図 キャピタルゲインに対 担税力測定の手段が ほぼ一 る 貫して軽 つの手段

基準になる。そうすると、 譲渡(売却)された資産が資本資産に該当するか否かが判断 ことは、 ピタルゲインと見せかけて租税回避を図る行為を阻止する を是正することをも要請する。 ャピタルゲインにあたるか否かを適切に性質決定し、 の適用過程において、 租税平等主義の実現にとって重要である。 ある資産の譲渡から生じる収益がキ 租税回避行為を阻止するために それゆえ、 担税力測定尺度 そこで

できる。

したがって、

棚卸資産を資本資産と見せかけるこ

主義の限界が明らかにされている。

等主義をどれほどまでに尊重しているかを確認することが 合目的的に適合している程度に応じて、 力(経済的に租税を給付しうる能力)に応じた課税を要請し 租税平等主義は水平的平等のアスペクトにおいては担税 るのであるから、 租税法が担税力測定構造の適正 立法者が、 租税平 化に

現する上で不可欠な法整備といえる。 力に応じた課税を歪める要因を是正 とにより、 った租税回避行為を積極的に阻止する法規定は、 軽減税率が適用される譲渡所得課税を選択する Ų 租税平等主義を実 担税

l,

平等主義の要請を犠牲にしてもなおかつ免税扱いをする特 から、 別 がって、 て免税扱いにする規定は斥けられなければならない。 合理的か否かを考察する論考である。 の合理性と法的根拠が存在すべきであろう。 第五章は、 あるグループを合理的な理由もなく差別取扱い あるグループの免税扱いを正当化するには、 アメリカ合衆国における宗教団体免税制度が 租税平等主義の要請 そこには をし 租税 した

> こで、 のあるものであるか否かを考察することにより、 当な論拠がいかなる点に見出されるか、 る免税措置は、 !値を犠牲にしても、 平等という租税法上最も尊重されねばならない 建国以来の沿革を有しているとされる。 宗教団体に対して免税扱いをする正 その論証 租税平等 が説得力 Z

価

合衆国が国際的租税回避行為に対抗するためどのように 税の平等に大きな弊害をもたらすとの立場から、 るものと把握し、このような行為を是正せず放置すれば課 為という。著者は、 その制度的な相違を利用することにより租税回避を図る行 に伴い、各国固 リカ合衆国における国際的租税回避に対する法的規制につ て論じる。 第六章の 「国際的租税回避に対する法的規制」 国際的租税回避行為とは、 有の租税制度の相違に着目して、 この回避行為を担税力測定構造を歪め 企業活動の国際化 納税者 アメリ は ア ź が

おおむね次の三 て検討する。この改革以前には、 ACTと称される一九八七年抜本的租税過料法改革につい 租税過料対象行為に対して複数の過料が併科されるとい 第七章 「租税過料法改革の法的意義」 一点の 大きな問題を有してい アメリ は カの租 た。 13 わ 税過料法は 10 る I は M

対して免税措置を講じている。

とりわ

け、

宗教団体に対

0

非営利団体の非営利活

動から生ずる経済的

[価値

(宗教団体

価

値

が存在すべきであろう。

説得力のある、

そして、

擁護されなければならない法的 内国歳入法典は、

な

整備に励み努めているかを検証する。

M P

ACTは、

懲罰的秩序罰は考えうることである。)

基本原則

を確認し、

徹底的に過料の統廃合を断行する。 租税過料の適正な体系化を図るため

た な

ものとなってしまう。このため、

用

されうるための租税行政組織は

į,

かにあるべきかとの

0)

ければ、

も誠実に履行する行政主体およびその行政機関が存在しな 足されるとしても、その法規定を納税者の不利にも有利に

租税法律主義は絵に描いた餅のごとく有名無実な

とえば

IMPACTは無申告加算税と過少申告加算税

担 すというもので、あまりにも過重であるという批判がなさ 六○、○○○ドルに対して複数の過料の合計金額が二二八、 税過料が、納税者にとって過酷であるといった、 過料法構造を採っていた。 前 は 為に対して九種の過料を賦課するという具合であった。二 前 税でない が納税者の担税力との関係で均衡を失している場合には、 八四九ドルに達し、なんと本税額の約一・四倍の過料を科 の問題である。その過酷さは、 的 とになる、と著者は主張するが、しかし、 れてきた。(ただし、アメリカ租税過料規定は、 |税力に応じた課税を要請する租税平等主義を毀損するこ は 租税過料法改革法 のアメリカ租税過料規定の場合には、 租税過料規定の複雑性・不明確性の問題である。 過料の数が一五〇種にも達するという具合に複雑な から、 過料と担税力との均衡は、 (以下IMPACTという。) 三は、租税過料行為に対して租 たとえば、 一つの過少申告行 過料そのものは 問題外である。 過少申告税額一 租税過料 過料衡平 施行以 抜本

る。

味においても、 の賦課要件の明確化は、 範囲において、 の改革は前記の問題点の解決におおいに資しているという どを過少申告加算税に統合し、 また、 重加算税に附加する利子税を全廃する。 法治行政の原則にとって重要な意義を有る 画期的な改革と評価されている。 法律に基づき過料を課すという意 過料率も一律二〇%に設定 租税過料 これら

つ

た、

租税過料累積の問題である。たとえば、

一九八七年

Ļ

規定が明確に法定され、それにより租税要件明確主義が充 法律に基づく行政を遂行する。 察する。 納税者の権利保護のためにどのように配慮しているかを考 行政組織を概観して、 の構成と納税者の権利保護」では、 用意しているかを検討する。 は租税法律主義を担保する目的のためいかなる租 第三部 租税法律主義は、 「租税法律主義とアメリカ租税法」 租税行政を遂行する組織体の構造が 納税者の権利を保護するため、 まず、第八章「租税行政組織 租税要件規定及び手続要件 アメリカ内国歳入庁の では、 税制度を 合衆国

租税法が適正に解釈

税者の権利としての裁判所選択権」 点から、 してはじめて、 自己の権利保護を法的に求めうる争訟制度について考察す 訟制度によって法的に保護されるとの視点から、 第九章 租税法律主義も、 アメリカ内国歳入庁の行政組織が考察され 「租税争訟制度と納税者の権利」 法的に担保される。 租税争訟制度が実効性をもって機能 この観点から、アメリ は、 納税者の権利 及び第十章 納税者が は争 納

察したのが本章である。 置づけられうるとの観点から、 租税法律主義を実現する担い手の一つとして、 めに内国歳入庁と交渉にあたることを職務とする法律家で 家資格を要件とする専門家は、 ことができる。 することのみを職務とする者は、 なる役割を果たしているかを考察する。 衆国において、 第十一章「税理士制度と納税者の権利」 これと対照的に、 わゆる税理士が納税者の権利保護にい アメリカでは、 アメリカの税理士制度を考 納税者の権利を保護するた 無資格でそれを業とする 日本の税理士のように国 納税申告書を作成 租税行政に は、 税理士が位 アメリ お /カ合 L J て か

を前提としている。

三 考察

隅々にまでゆきわたり、 憲法規定を法的根拠とする租税平等主義(憲法第一 学における体系思考と体系概念』 ウス-ウイルヘルム・カナリス (木村弘之亮代表訳) 『法律 遍的な原則によって構築されていなければならない めには、 本論文の主題である納税者の権利は保護される、 本原則である。 および租税法律主義(憲法第三○条および八四 一九九五年)三八頁)。租税法体系を支える基本原 まで体系的で理論構成されているものと評価をうけうるた 国家の実定租税法が、 一般に承認されているところの法的価値を表す普 本論文は、 その原則が実現されてはじめて、 課税要件規定から賦課 この両基本原則が租税法体系の (慶應義塾大学出 (条) との立 徴収規定 版会 四 0) 則 (クラ 一両基 は

カ租税争訟制度が分析される。

定(る。 ように位置づけられるの よる租税協力などが、 この立論を前提として、 る。 租税実体法の内容(とくに担税力を測定する道具 租税裁判、 応能負担原則が憲法及び租税法の体系にお 租税行政、 租税平等主義の観点から考察され か 本論文は三部 納税者の協力義務、 あ るい は応益負担原 から構成され 税理士 則が租税 13 いてどの て 規

務とする専門家として位置づけることを目指していたとさ

シャウプ

勧告では、

税理士も納税者の権利保護を職

n

る

うるという。

著者はこの見解を根底にして、

租税法の基

がら日本の解釈論争を歴史的に検証する。

論を得る。

立法拘束性につい

て、

ド

イツの場合と比較しな

著者はつぎの

この問

題

は、

法拘束性に焦点を絞り考察を加えた結果、

(一般的平等原則)

の立

原則

の形骸化はまさしく納税者の権利保護を後退させる

ŧ 本

のであると結論を導き出す。

第一

部は、

現行租税法を租

能負担 義との関連においてどのように位置づけられようとしてい の体系を支える原則として位置づけられうるか否 原則 は租税法の体系上、 租税法律主義や租税平等主 台か、 応

るか、今後の課題である。

価 文献はこれまでも多数見られたが、 [値は以下の点にあると思われる。 税法の基本原則の視点から我が国 本 論文の特徴と学術的 の租 税法を検討 する

憲章の必要性を訴える論調もいくつか見られる。 により日本にも紹介されてきており、 くための適切な政策をとっている。 納税者権利憲章などを提示して納税者の権利を保護してい れうる、 て体系化された租税法体系が構築されてはじめて、 その第一 と明確に摘示している。 は 納税者の権利 は OECD加盟国 租 この事実は多くの文献 税法の基本原 そして納税者の権利 しか の多くが、 則 保護さ によっ Ĺ

そしてその場合にはじめて、 そしてその租税法の隅々にまで放射され実現される場合、 基本的価値判断が実定租税法の基本原則の基礎にお 著者はそのようなアプローチをとらない。 納税者の 権利 は法的 現行憲法にみる に保護さ か 'n

> を提起する。 のために実効的に機能していないのではないか、 法的機能を形骸化させてしまっており、 税法の基本原則の視点から、 もっとも、 問題提起に対する解決策を理 現行租税法 納税者の権 の基本原則 との はそ 利 問 保

題

0

て検討を加え、 租税平等主義が租税法規の合理性を検証する最も重 けられる試論は、 その第二は、 解明しているという点である。 租税法の体系を支える租税平等主義につい 十分に展開されているとは言 第 1, 難 章は 要な基

準と位置付けられるとの前提から、

租税平等主義の平

ことを目的として、 租税平等主義が立法を拘束すべきことを積極的 等概念は「法の下の平等」 てまず整理を試みている。 成されているので、 ずしも論証されているわけではない。) 租税平等主義 念そのものを徹底的に検討する。 憲法第一四条 著者は憲法上の平等概念の内容につ 概念 同時に、 (憲法一 (ただし、 税制改革との 四条)を根底に構 その前 に確認する 関連から 提 は必必 0) 平

るの 般的平等原則が法適用の平等 か それとも法内容の平等(立法者拘束説) (立法者非拘束説) を意味 を意味

改めて再確認する。 か るの を歴史的に比較し、 般的平等原則規定が立法者を拘束するものであることを 否 か、 か 0) 解 すなわち一 釈上 0) 間 般的平等原則規定が立法者を拘束する 再確認する理由を、 現在に至る経過を確認することにより、 題である。 ドイツと我が国 0 解釈 論争

ŧ

法過程を通して、 意義づける。それは、 あまりにも租税平等主義の存在が軽視さ 消費税法案の審議から成立までの立 筆者は次のように

下の平等」規定における「平等」概念を整理・検討する。 等主義の平等概念を明確化することを目的として、「法の 定の立法拘束性に関する議論を分析する。 調することを目的として、 著者は敢えて一般平等原則規 その際、 租税平

強 の 識

が創設、

改廃過程において立法者を法的に拘束することを

問題となる。

合理的な差別は認められるが、

不合理

な差別 重

は認められないという点が相対的平等の本質である

には注目すべきであり、

か

かる合理性

の判断基準

は

要

一般平等原則規定に基づく租税平等主義が租税法

から、

n

ているのではないかとの危惧を筆者は抱く。

その問題意

0) 0)

は され 3つの観点を設定して検討を加える。 なく法的取扱い関係の平等、 1 た憲法第 この 平等概念は 四条の平等概念は、 事実関 すなわち人為に基づく法律 係 の平等を意味するので 次の通りであるとする。 その検討 0) 結果導出 的平等というように、

平等概念の明確化に有益と思われる

平等、

②絶対的平等と相対的平等、

この平等概念の検討にあたっては、

①事実の平等と取扱

LJ

③形式的平等と実質

相対的平等においては、 絶対的平等の意味ではなく、 て、 上 た取扱いを要請する相対的平等の意味である。とり 同一 事実関係に対応させて法的取扱い 2、この平等概念は、 のである。 の権利義務を均等にすべきであるということを意味する すべての法的取扱い関係を均等にすべきであるという のものには同一の取扱い 合理的差別が容認されるという点 事実関係の差異の存在を度外視 事実関係の差異を考慮し、 を、 関係を定め、 異なるものには異なっ 事実関係 h

そ

移している。 性と多義性に鑑み、 邦憲法裁判所判例は 筆者も実質的平等を支持する。 実質的平等の意味に解する傾向が顕著となってきており′ 的平等を採っているようであるが、 3 実質的平等か形式的平等かについては、 「形式的」 「実質的」平等の内容についての多様 平等を問題とするように (ただし、 ドイツ、 最近のドイツ連 アメリカでは 通説は形 式

の立法過程においては、 この検討により、 著者は消費税法の創設 まず第一 にこの租税平等主 らい つ た租 税 0) 法 拠とされる一 意義を有する。

般平等原則規定の

「平等概念」をここまで深

第二は、

まず、

租税平等主義について、

その法的根 重要な

く掘り下げて検討した文献はほかに見当たらない。

著者はその原因を、

裁判所の違憲審査権行使の傾向すな

ゎ

度を検討した点にある。

問題提起を積極的に試みている。

次の点で租税法学上、

筆者によるそこでの分析は、 ち司法消極主義にもとめ、 きである。 る合理性が存するのかが、 的であるとされる消費税法は租税平等主義の批判に耐えう あり相対的平等概念に合致するものであるとすれば、 反するものではなく、 請 に消費税法が反しない 累進税率構造を採用する所得税法が租税平等主義に 租税法の立法過程において租税平等主義の要請 逆に垂直的な公平を達成するもので Ö まず最初に真剣に議論されるべ か が検証されるべきことを主張 逆進

Ų

立法拘束性という独自の視点から租税平等主義を検討。

して

対する適合性について裁判基準として有効に機能すべきに 界へと受け継がれて分析されることになる。 ŧ が の主張は、 かかわらず、 租税法の立法作用を拘束し、 章の租税平等主義が立法作用を拘束すべきであると 第二章において扱われる租税平等主義の法的限 平等原則の機能が形骸化してしまっている。 租税法の一般的平等原則 租税平等主義

そが、

租税平等主義の立法拘束性と指摘する。

を最も重要な価値尺度として議論され、

尊重されることこ

解は、 び第三部において比較法の手法を用いてアメリカ租税法制 の問題に対する解決策への示唆を求めるために、 部で明らかにされた日本租税法をめぐる論点を分析 く試論は特に価値のあることである。 題提起を試みている。 主義アプローチをはじめて租税法学に適用して、 る司法消極主義の傾向に求められている。 はきわめて微弱である理 立法作用を拘束するが、 三として、租税平等主義は憲法レベルの法的要請であり、 る。 今後本論文の叙述を出発点とすることになろう。 租税法の基本原則としての租税平等主義 このようなアプローチの応用に基づ 由 しかし、 は、 違憲立法審査権 現実にはその立法拘束力 第四 著者は司法消極 の特徴は、 の認識 行使に 第二部及 勇敢に問 おけ そ 第 玾

は租税実体要件規定に絞られる。 義の視点から租税法を考察し評価する場合、 の租税実体法律要件の論点について検討する。 第二部は、 租税平等主義の視点から、 とりわけアメリカ その考察対象 租税平等主

等主義の視点から、 律理論を構築しているか否か、 7 メリカ合衆国では議会のみならず政府 租税法が適正な担税力を測定しうる法 どの程度にそうなの もまた、 いかにつ 租 税平

規定 に議論し、 税措置など) 証 61 している。 (譲渡所得税についての租税軽減措置や宗教団体の免 敏感に対応してきたという歴史的事実を、 法制度整備のためにどれほど時間とコストをか には、 たとえば、 かれらがその合目的性をいかに徹底的 租税平等主義を犠牲にするような 著者は 実

て、

史的 は特に有意義である。 現しうる法規定の整備が迅速かつ柔軟に対応されてきた歴 !事実もまた、 確認されている。 このような実証的研究

けてきている事実が明確にされている。

租税平等主義を実

め

Ę

どのような法制度の整備がアメリカ合衆国で講じら

高く評価しうる。

る研究成果を得ている点に認められよう。

Ų,

ずれも極めて

租税法律主義を実効性をもって機能させるた

法を用いて、

日本の租税法現象を分析し認識を新たにさせ

もうひとつの特色は、

比較法

.の手

考察する点に見られる。

一部は、

要なファクター 度 きであり、 納税義務者の権利にとって有用に機能するよう整備され チェックするうえで不可欠な制度である。 れているいるかについて検討する。 税理士制度のいずれもが、 租税法律主義の実効性を担保するうえで最も重 0 ひとつである。 租税法の適正な解釈適用 このファクターを考察し 租税行政組織、 これらの制度は、 訴訟制 ベ を

> た視点と分析道具を用いて、 憲法上の基礎理論と基礎概念に立ち返ることにより得られ 納税者の権利保護の観点から、 とすればどのようにすれば実現するであろうか。 の実定租税法に首尾一貫して体系的に定着しているか、 租税法体系を支える租税平等主義と租税法律主義が、 本研究は数多くの優れた論稿からなる大変な労作である。 その分析と解決を試みようとする。 租税法上の諸問題を基礎 現行租税法に問題点を見出 研究手法の特色は 著者は 日本 いから 否

らに、 国においても議論に値すると思われるが、 の保障などに関する学説・判例の紹介が適切であるかに の最新研究の水準に照らし、 余地も無いわけではない。 かる学説と判例の分析が十分であるかについては、 立法拘束、 ても、 もっとも、 各種法人に対する平等課税の問題は、 異論を挟む余地 適正行政手続の保障、 憲法学のさまざまな立場から、 も無い 又 般平等原 アメリカ法やドイツ法など わけでは 法治行政の原則 則 ないであろう。 本論文はこの重 アメリカ合衆 適正行政手続 般平等原則 などにか 異論の × っ

pц 評価 あるものとしてい た著者の着眼点は、

本論文の結章を飾るに相応しい説得力

る。 研究をすすめ、残された課題に携わられることが期待され 要な問題に言及がない。 今後、 隣接学問の研究者との共同

以上の審査の結果、 審査員一同は、 本論文が博士(法学)

(慶應義塾大学)を授与するに相応しいと判断する。 平成十一年六月十八日

副査 副査 主査 法学研究科委員法学博士慶應義塾大学法学部教授 法学研究科委員法学博士慶應義塾大学法学部教授 法学研究科委員法学博士慶應義塾大学法学部教授 宮島 小林 木村弘之亮

節

司

123