

《論 說》

納税の義務に関する一考察

齊 木 秀 憲

(目次)

- 1 はじめに
- 2 納税義務規定の沿革
- 3 明治憲法における「納税義務規定」の意義
- 4 明治憲法における「租税法律主義規定」の意義
- 5 日本国憲法における「納税義務規定」の意義
 - (1) 明治憲法からの変遷
 - (2) 租税の意義
- 6 「納税義務規定」と「租税法律主義規定」との関係
 - (1) 課税権(立法権)と課税権限(行政権)
 - (2) 租税の「権力性」の意義
 - (3) 租税法律主義の側面
- 7 結びに代えて
 - (1) 「納税者」、「税理士」及び「国税庁」のトライアングル体制の強化
 - (2) 税理士の役割への期待

1 はじめに

財務省の「財政に関する資料」(平成30年10月現在)によれば、平成30年度末の公債残高は、約883兆円(見込み)で、一般会計税収の約15年分に相当し、国民一人当たり約700万円の借金を抱えていることになる。国の主な収入が租税であることからすれば、仮にこの借金の返済が一時に求められた場合、その納税の義務を負う国民にとって、少なくとも

重大な経済的な危機が生じることになる。また、今後の少子高齢化により社会保障費の増加が見込まれ、その受益者であるとともに、その費用の負担者である国民は、消費税率の引上げをはじめとして、なんらかの納税の義務を果たしていかなければならないことになる。

ところで、納税の義務についての理解を深め、適正公平な履行を進んで行く個人や団体等がある一方、「とられる。奪われる。」などの意識を持つ者が多いことも事実である。しかしながら、我々は、生活や仕事の中で、大なり小なり国等から公共サービスを受け、租税を負担することとなり、租税とのかかわりを一生涯を通じて持つ。

また、「納税の義務」を規定する憲法の前文では、「主権が国民に存することを宣言し、この憲法を確定する。そもそも国政は、国民の厳粛な信託によるものであつて、その権威は国民に由来し、その権力は国民の代表者がこれを行使し、その福利は国民がこれを享受する。これは人類普遍の原理であり、この憲法はかかる原理に基くものである。」としている。したがって、国民主権が宣言され、国政は、国民の厳粛な信託によるものであることから、国民が租税をどのように負担し、どのように使用するかを決定する権利を有することを意味しているものと考えられる。そうすると「とられる。奪われる。」などありえないことになる。

そこで、本論では、国民が「納税の義務」を負うということはどういうことであるかを明らかにすることを目的とする。併せて、憲法30条(以下「納税義務規定」ともいう。)及び84条(以下「租税法主義規定」ともいう。)との関係についても検討する。

2 納税義務規定の沿革

議会に提出された日本国憲法の原案には、納税義務規定は存在しなかった。その審議録⁽¹⁾によれば、北議員から「何処の国の憲法を探しても、国民には納税の義務があるとなって居るが、これには納税の義務と云うことが書いてない。(拍手)この三章の何等かの場所に一つ新し

い条項として加えてほしい、現にこの二十七条(憲法二九条)に財産権はこれを侵してはならない、斯う云うことを規定してあって、納税の義務なんかを規定してないと、財産税を取ることも憲法違反の疑いを受ける虞があると私は思う。(笑声)そこでどうしてもこれは日本国民の納税の義務を規定しなければならぬと考えます。」との提案がなされた。これに対し、当時の金森徳次郎国務大臣は、「納税義務の規定はこれを挙げなくても、今日の常識に於て分つて居るところであります。寧ろその反面の規定、詰り納税ということを前提に・・・租税制度に伴う規定をはっきり作れば宜い・・・後ろの方にあります第八十条(憲八四条)等に於きましては、裏面から納税の義務の動かすべからざる存在であることを明らかにして居ります。」⁽²⁾(下線は、筆者挿入。以下同じ。)と答弁している。そして、衆議院委員会における提案理由の説明において、芦田均委員長は、「此の条項は改正案の他の条項と対照して既に明白であることであるから、之を明記する必要はないとの論もありましたけれども、本員会は、斯かる規定が国の基本的法制として最小限度に必要なりと認めまして、新たに挿入した」ということで、政府はこの規定を入れることに、やや消極的であったようである。ただし、規定されるに当たっては、各派一致した見解に基づくものであり、多数の賛成により可決されていること⁽³⁾からも、与野党とも積極的であったものと考えられる。政府が当初消極的と考えられる点は、総司令部案(いわゆるマッカーサー草案)交付前の憲法問題調査委員会の改正試案(いわゆる松本案)及び総司令部に提出された憲法改正要綱においては、大日本帝国憲法(以下「明治憲法」という。)における納税義務の規定を存置するものであったと考えられること並びに戦後の財政状況を踏まえると、むしろ、納税義務規定挿入のための意図的な面も感じられないわけではない⁽⁴⁾。

上述の経緯から、「規定してないと、財産税を取ることも憲法違反の疑いを受ける虞がある」との発言を重視すれば、このような財産権

の保障等の関係からの違憲主張の可能性を危惧する観点から、確認的に規定したすぎないとの考え方が生ずる。また、「納税義務の規定はこれを挙げなくても、今日の常識に於て分って居る・・・寧ろその反面の規定、詰り納税ということを前提に・・・租税制度に伴う規定をはっきり作れば宜い」こと及び憲法84条は「裏面から納税の義務の動かすべからざる存在であることを明らかにして」いることの発言を重視すれば、納税の義務を前提とする租税法律主義という考え方が生ずるものとする。

そこで、納税の義務と租税法律主義との関係性を念頭に置きながら考察を進めることとする。

3 明治憲法における「納税義務規定」の意義

ところで、日本国憲法30条の納税義務規定は、明治憲法21条「日本臣民ハ法律ノ定ムル所ニ從ヒ納税ノ義務ヲ有ス」とほぼ同様の規定ぶりとなっている。

明治憲法の草案者の一人である伊藤博文氏の「憲法義解」⁽⁵⁾によれば、一国共同生存の必要に応じて、兵役と同様、臣民の国家に対する義務の一つとしている。そして、「臣民が、公費を分担するものであり、求められて差し出す献上の類ではなく、承諾に起因する恩恵の報酬でもない。」としている。

また、租税根拠論の観点から、「『享受する利益の代償、公共の安寧の保護を得るために代価』や『権利の享受、利益の保護を得る目的のために国という会社の社員の負担する保険料』などのフランス学者の考え方は、社会契約説に淵源し、納税を政府の職務と人民の義務の相互交換するものであり、実に大きな誤りである。」として、利益説的な考え方を否定している。そして、「思うに租税は、一国の公費であり、一国の構成員は、等しくその共同義務を負うべきである。」として、一国の構成員たる臣民としての義務としての義務説的な考え方を採用し

ていると考えられる。加えて、ドイツのスタール氏の考え方として「国家は、租税を賦課する権限があり、臣民はこれを納付する義務がある。租税の法律上の理由は臣民の純然たる義務にある。国家の本分とその目的において欠くべからざる費用があるため、国の構成員である臣民はこれを負担しなければならない。各人は、国民という一構成員であるため、無形の一体として国家なる自己の職分のために資金需要を供給すべく、各人が納付すべきである。」旨を引用している。したがって、国家は、当然に課税権限があり、租税法上、臣民としての義務があるとする義務説を前提としているものと考えられる。

しかしながら、この見解について留意すべきは、個人の意志を超えた国家の存在、天皇主権の権威的な国家思想のよるものと考えられることである。「租税は、一国の公費であり、一国の構成員は、等しくその共同義務を負うべき」こと及び「経費の儉約及び納税の節減は政府の本務であり、議会在が財政を監督し、租税を議定することは立憲政治の意義にほかならない。」ことは、租税法律主義に基づく民主主義的租税観とも採れるような説明となっている。しかし、明治憲法5条「天皇ハ帝国議会ノ協賛ヲ以テ立法権ヲ行フ」として、天皇による立法権の行使に当たっては、帝国議会の協賛を要するとしている。すなわち、租税法律案を成立するためには、意思表示を議会に求めることを必要とするものの、立法権は、天皇に存在し、その立法権に基づく法律の定めるところに従い、臣民としての義務を有するものとしていると解される。

そもそも、伊藤博文氏は、憲法草案に当たっての欧州各国の憲法調査において、ドイツの憲法を中心に学んでいることは、その背景にある岩倉具視氏の明治14年(1881)7月5日付意見書によって、英国流の議会制内閣制斥け、プロイセン(現在のドイツ)の憲法を範とする流れが定まっていたとされる⁽⁶⁾。すなわち、その立憲君主制が、民選議会を認めながらも、その権限を制約するものであることから、中央集

権政府と天皇の権限を存置することに適したものと判断したものと考えられる。

4 明治憲法における「租税法律主義規定」の意義

また、日本国憲法84条の租税法律主義についても、明治憲法62条「新に租税を課し及税率を変更するは法律を以て之を定むへし(ただし書以下省略)」とはほぼ同様の規定ぶりとなっている。

「憲法義解」によれば、新たに租税を課すに当たっては、議会の協賛(法律案を成立するための意思表示)を必要とし、これを「政府の専行に任せないことは、『立憲政治の一大美果』として、直接に臣民の幸福を保護するものである。もし、この有効なる憲法上の規定がなければ、臣民の財産の安全を保障することはできないことになる」とされている。政府の課税権限もその行使において立法権による法律より制限される。

また、明治憲法27条1項「日本臣民ハ其ノ所有権ヲ侵サルルコトナシ」とし、同条2項で「公益ノ為必要ナル処分ハ法律ノ定ムル所ニ依ル」としている。そして、課税権限の行使から保護される臣民の財産権について、「憲法義解」によれば、「所有権の安全を明らかにして保障するが、所有権は国家公権の下に存立するものであるがゆえに、国家権力に服属し、法律の制限を受けなければならない。そして、所有権はもともと不可侵の権利であるが、無制限の権利ではない」としている。したがって、政府の課税権限も臣民の財産権も立法権者による法律により制限されることになる。

さらに、「欧州各国における租税の起源は、実際に人民の貢物や寄付に過ぎない(省略)。ゆえに国民は王家の飽くなき徴税を防ぐために、政府にその必要を証明し、国民の承諾を経ることを必要とし、『承諾がなければ租税なし』という約束をもって憲法の大原則とするに至った。これは、歴史上の沿革より来たものである。二つ目は、主権在民

の主義により、国民はすべての租税に対し、専ら自由承諾権を有し、国民で租税を承諾しない時は、政府はその存立を失うのを自然の結果とする、極論から来たものである。そもそも、この歴史的な遺産と架空の理論とは、両方合わせて各国の憲法に強大な影響力をもち、牢固で破る事が出来なくなるに至った」としている。したがって、「租税を課すに当たっては、議会の協賛」は、「承諾がなければ租税なし」を意味しないことになる。

5 日本国憲法における「納税義務規定」の意義

(1) 明治憲法からの変遷

日本国憲法の基本原理として、国民主権、平和国家、基本的人権の尊重及び権力分立を挙げることができる。そして、納税義務規定は「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ。」として、①「日本臣民」が「国民」へ（天皇主権から国民主権へ）、②「法律ノ定ムル所ニ従ヒ」が「法律の定めるところにより」へ、③「納税ノ義務ヲ有ス」が「納税の義務を負ふ」となっている。すなわち、表面的な構成においては、ほぼ同様のものとなっているが、その内容の意義は次のとおり、大きく変化しているものとする。

① 「日本臣民」が「国民」へ

天皇主権から国民主権となったこと。

② 「法律ノ定ムル所ニ従ヒ」が「法律の定めるところにより」へ

三権分立により、立法権は、天皇から議会すなわち、国民に存することとなったこと。したがって、「承諾がなければ租税なし」を意味しないと解される「議会の協賛」に基づく法律の留保は、国民主権に基づくものとなったこと。

そして、天皇主権の形式的な法治主義から英米法系の「法の支配」となり、『法の支配』に言う『法』は、内容が合理的でなければならないという実質的要件を含む観念であり、ひいては人権の観

念とも固く結びつくもの」⁽⁷⁾であることから、憲法は、行政だけでなく、立法をも拘束することになったこと。

③ 「納税ノ義務ヲ有ス」が「納税の義務を負ふ」へ

臣民の国家に対する義務の一つとして、義務説を前提に「租税は、一国の公費であり、一国の構成員は、等しくその共同義務を負うべき」とされていたが、主権者として、また、立法権者として、その法律の定めるところにより、自ら納税義務を負うこととなったこと。

(2) 租税の意義

ところで、日本国憲法の下、租税は、「国家が、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、その経費に充てるための資金を調達する目的をもつて、・・・およそ民主主義国家にあつては、国家の維持及び活動に必要な経費は、主権者たる国民が共同の費用として代表者を通じて定めるところにより自ら負担すべきものであり、我が国の憲法も、かかる見地の下に、国民がその総意を反映する租税立法に基づいて納税の義務を負うことを定め（三〇条）、新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している（八四条）。・・・思うに、租税は、今日では、国家の財政需要を充足するという本来の機能に加え、所得の再分配、資源の適正配分、景気の調整等の諸機能をも有して」⁽⁸⁾いとされている。

国民の観点から、民主主義国家として、国家からの公共サービスの提供資金は、主権者たる国民が、国民がその総意を反映する租税立法に基づいて自ら納税の義務を負うことを規定していることとなる。そして、「国家からの公共サービスの提供資金」であることは、「臣民の義務という義務説」から「自らの意思で税の負担をするという意味の義務説」という考え方への変遷又は「税負担とそれに対応する国家からの利益」という考え方から「国民全体が国家から公共サービス

を受けることに対しての共同費用、いわば、公助の会費、国民全体の利益の対価としての利益説」という考え方への変遷とも考えられ、いわゆる両説を止揚した、民主主義的租税観に基づく納税義務ということになる。この点に関して、金子宏教授は、「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」であり、「日本国憲法も、国家は主権者たる国民の自律的団体であるから、その維持および活動に必要な費用は国民が共同の費用として自ら負担すべきであるという考え方(民主主義的租税観)に基づいて、納税の義務を定めていると解すべき」と述べておられる⁽⁹⁾。

また、現代では、社会国家又は福祉国家といわれるように、国家の公共サービスは、生存権に対応して「国は、すべての生活部面について、社会福祉、社会保障及び公衆衛生の向上及び増進に努めなければならない。」(日本国憲法25条2項)として社会権と結びつくものとする。

そして、この納税義務規定は、「一七八九年のフランス人権宣言一三条で、『武力を維持し、行政の経費にあてるために、共同の租税は不可欠である。それはすべての市民の間で、その能力に応じて平等に配分されなければならない』と規定されているように、平等かつ公正な課税の原則と結びついてきたものである。」⁽¹⁰⁾とする。その上「本条は、『法律の定めるところにより』納税の義務を負うとされ、納税の義務と同時に租税法律主義を規定している。租税法律主義は、憲法八四条によっても規定されているが、憲法八四条が財政に関する国会の顕現という面からの規定であるのに対して、本条は、国民の納税義務の面から租税法律主義を規定したものである」⁽¹¹⁾されている。

したがって、納税義務規定は、国民がその総意を反映する租税立法に基づいて、適正公平な納税義務の実現を保障するとともに、そ

の国民の総意により租税法律によってのみ納税義務が生ずることをも保障するもの、不承諾課税禁止の原則を宣言したものと考えられることができる。前者は、法の下での平等からの租税公平主義と租税負担の公平原則に結びつき、後者は、租税法律に基づかなければ納税義務は発生せず、自らの財産からそれ以上の税負担を強いられることはないことから財産権の保障と結びつくこととなる。そうすると、いわば、基本的人権の保障という自由主義的租税観に基づいて納税義務を規定しているという面を併せ持つということができる。

6 納税義務規定と租税法律主義規定との関係

(1) 課税権(立法権)と課税権限(行政権)

租税法律主義規定は、「財政国会中心主義の原則(八三条)の収入面における具体化として、租税法律主義を定める。憲法三〇条は、『国民は、法律の定めるところにより、納税義務を負ふ』として、国民の納税義務の観点から租税法律主義を定めるが、本条は、国の課税権の観点から、同様に、租税法律主義を規定するものである。」⁽¹²⁾とされている。したがって、「財政に関する国会の顕現という面」すなわち「財政国会中心主義の原則(八三条)の収入面における具体化」又は「国の課税権の観点」から租税法律主義を規定していることは、①本規定が、日本国憲法の「第七章 財政」に規定されていること及び②財政の収入面の中心である租税の収入が、国会の議決に基づく租税法律よることになることから、明らかである。

また、「国の課税権の観点」における「国の課税権」は、①本条が、行政府たる国の行政機関を主語とする規定であること及び②課税権における立法権は国民にあることから、行政府たる国の行政機関の租税法律により付与された「課税権限」を指すものと考えられる。

この点に関して、松澤智教授は「国の課税権は、前述した国家権力の三権のうちでは、国の立法権に属するものと解することができる

る。すなわち、議会が『課税権』を持つ。そして、行政府たる国の行政機関(租税行政庁)は、右の要件を充足する事実があるかどうかを確認する行為によって、行政作用として行使されることとなるので、租税行政庁には右の行為をする権限が与えられる。これを『課税権限』ということもできる。要するに、『課税権』は、『法律』により、国家が収納できるということから『立法権』に属し、その法律を執行する行政機関としての行為、すなわち、『課税権限』が行政庁にあるのであって、租税行政庁に『課税権』があるのではない。『課税権』と『課税権限』とは厳に区分することを要する。」と述べられている⁽¹³⁾。また、谷口勢津夫教授は、「課税権は、自由主義国家においては統治権の要素たる国家の基本機能の1つであり、租税立法権および租税行政権を含む包括的な権能である」⁽¹⁴⁾とされて、課税権を区分されておられる。

したがって、財政における租税収入に関する行政府の課税権限は、国民主権に基づく租税法律によるものであること、すなわち、国民の承諾なしに課税権限が生じないことを示したものであると解される。そして、その課税権限を超えて国民の財産に対して租税賦課・徴収の権力行使は、認められないことになり、財産権の保障に結びつくものとなると考える。

(2) 租税の「権力性」の意義

この点を敷衍すると、租税の性質の一つの「権力性」の二面性を考えることができる。この性質について金子宏教授は、「租税は、一方的・権力的賦課金の性質」をいい、「租税は、国民の富の一部を強制的に国家の手に移す手段であるから、国民の財産への侵害の性質を持たざるをえない。」と述べられている⁽¹⁵⁾。これは、憲法84条の「課税権限」の観点からの考え方であると解される。これに対し、憲法30条の国民主権に基づく「国民がその総意を反映する租税立法に基づいて自ら納税の義務」の観点からは、国民の総意による「法律の定

めるところにより」国民の富の一部を強制的に国家の手に移す手段としての「強制性」と考えることができる。したがって、租税は、国民が自ら法律に基づいて義務として負担するものであるから、この観点からは、租税の負担を財産権の侵害と観念することはできないと考える。そうすると、租税負担について、「とられる。奪われる。」などありえないことになる。

(3) 租税法律主義の側面

イ 租税法律主義の内容

上述したとおり、納税義務規定は、課税権に基づく納税義務の観点から租税法律主義を規定し、租税法律主義規定は、財政面における課税権限の観点から租税法律主義を規定しているものとする。

租税法律主義の内容については、主に、①課税要件法定主義、②課税要件明確主義、③合法性の原則及び④遡及立法禁止原則の四つを挙げることができる。

このうち、①課税要件法定主義、②課税要件明確主義及び④遡及立法禁止原則は、その内容からすれば、課税権(立法権)に対するものとなっている。ただし、国民への侵害が生ずる場合は、これらの主義に衝突する立法に基づく課税権限の行使がされることになる。したがって、たとえば、課税権限の行使に基づく課税処分において、租税法律主義に反する旨の主張がされ、訴訟において、その規定(立法)が違憲かどうかの判断(違憲立法審査権)の対象となる⁽¹⁶⁾。

また、③合法性の原則は、その内容からすれば、課税権限(行政権)に対するものとなっている。

ロ 租税法律主義の機能

ところで、租税法律主義の現代的機能として、予測可能性及び法的安定性の確保がある。そして、課税は、経済的負担であることから、国民にとって重要な事項である⁽¹⁷⁾。したがって、国民の総意としての租税法に基づく課税が行われることを前提として、予測可能性と

法的安定性が確保されることとなる。

しかしながら、例えば、課税権に関しては、国民の総意として遡及立法が制定された場合には、この機能と齟齬が生ずることとなる⁽¹⁸⁾。また、課税権限に関しては、課税権に基づく当該権限行使に当たっての租税法の解釈において、法の欠缺を利用又は法を濫用したとみられる租税回避スキームに対して、租税公平負担を前提とする租税法の趣旨目的を重視する観点からの解釈と予測可能性及び法的安定性の観点から文理解釈を重視する解釈との齟齬が生ずることとなる。

7 結びに代えて

従前の所得税中心から、消費税への移行と法人税率の引き下げにより、租税負担の垂直的公平性が縮減傾向にある。それに加えて、経済のグローバル化に伴い、多国籍企業や富裕層が租税回避スキームにより税負担を免れる傾向が常習化しつつある。支配者からの恣意的課税の防止から生まれた租税法が、むしろその意図したところにより租税を負担した者やそのようなスキームを行うことできない者に対しては、不公平な租税負担を強いるという矛盾が生じてしまっている。この点に関して、三木義一教授及び廣田直美氏は、マッカーサー草案11条の自由・権利についての「共同ノ福祉ノ為ニ行使スル義務を有ス」に着眼し、租税回避が「無制限に行われたら憲法が前提としている民主主義の原理が崩壊し、税はこのような回避手段を講じ得ない庶民だけの負担になってしまう。これは、共同の福祉のために税負担の義務をうたった憲法の理念に著しく反することになる。」⁽¹⁹⁾との見解を示されている。

そして、現実として、国民が享受したはずの公共サービスに対する税収不足は年々累積している状況にある。

この矛盾を解消するための一つとして、国民主権を前提とした申告

納税制度を支える「納税者」、「税理士」及び「国税庁」のトライアングル体制における協調の強化が必要があるのではないか。特に「税理士」の役割が重要であると考ええる。

(1) 「納税者」、「税理士」及び「国税庁」のトライアングル体制

税理士法1条(税理士の使命)は、「税理士は、税務に関する専門家として、独立した公正な立場において、申告納税制度の理念にそつて、納税義務者の信頼にこたえ、租税に関する法令に規定された納税義務の適正な実現を図ることを使命とする。」と規定している。しがたつて、税理士は、「税務に関する専門家」として、①「納税義務者の信頼にこたえ」なければならないことだけではなく、②「独立した公正な立場において、申告納税制度の理念にそつて」、「租税に関する法令に規定された納税義務の適正な実現を図ること」の二つの使命があるとみることができる。

他方、国税庁の事務の実施基準及び準則に関する訓令3条(事務の実施基準)は、「国税庁は、その所掌する事務の実施に当たり、納税者の自発的な納税義務の履行を適正かつ円滑に実現するため、納税環境を整備し、適正かつ公平な税務行政を推進することにより、内国税の適正かつ公平な賦課及び徴収の実現を図るとともに、酒類業の健全な発達及び税理士業務の適正な運営の確保を図ることを基準とする。」としている。そして、これに職員が事務を遂行するための行動規範を加えて、「国税庁の使命」とは、「納税者の自発的な納税義務の履行を、適正かつ円滑に実現こと」とされている。すなわち、納税者の納税義務の実現に向けて、税理士及び課税庁がサポートして適正公平な納税義務の実現を図るトライアングル体制は、既に構築されているということである。そこで、「納税者と税務官署の相互信頼を基調とした申告納税制度」⁽²⁰⁾を通じて、適正公平な税負担の実現に向けて、より以上の協力体制を構築することを望む。

(2) 税理士の役割への期待

また、税理士制度は、「税理士が納税義務者を援助することによって、申告納税制度の円滑、適正な運営を資することを期待して設けられた制度であり、・・・税理士制度と申告納税制度とは形影相ともなう一体のもの・・・。法第1条の『申告納税制度の理念にそつて』との表現は、この趣旨をさしたもの」⁽²¹⁾とされている。そもそもこの部分は、改正案として衆議院で挿入されたものである。その提案に当たつて、①「明治以来、国家権力の象徴としての意義を持つていた賦課課税方式が、新憲法発足による民主改革の一環として、民主的な納税制度として逐次切りかえてきたこと」、②「申告納税制度は、国民主権の政治原理に立つて主権者たる納税者にみずから租税債務を確定する権能を認めたもの」であること、③「税理士に課せられるべき社会的責任は、必然的にこの納税者の自主申告権である税法上の行為を援助するとともに、税法上の權益を擁護することになる」こと、④「申告納税制度の下においては、納税者の後見的な役割を税理士が担うこと」を共通の理解として、この基本的な理念が、「主権者たる納税者の期待と信頼が一段と強まる」とともに、「納税義務の適正な実現に通ずる」ことになる旨説明されている⁽²²⁾。

そして、「独立した公正な立場」については、「税理士はこのような公共的使命を担うものであり、・・・納税義務者の援助に当たつては、納税義務者あるいは税務当局のいずれにも偏しない独立の公正な立場で、税務に関する専門家としての良識の基づき行動しなければならない」⁽²³⁾とされている。

すなわち、その行動とは、「租税に関する法令に規定された納税義務の適正な実現を図ること」であり、国民主権に基づく租税法の解釈適用に関して「専門家として適正な判断を下す」⁽²⁴⁾ということになる。

繰り返しになるが、日本国憲法の前文において、「主権が国民に

存することを宣言し、この憲法を確定する。そもそも国政は、国民の厳粛な信託によるものであつて、その権威は国民に由来し、その権力は国民の代表者がこれを行使し、その福利は国民がこれを享受する。」とされている。まさに、国民主権に基づく納税義務の適正な実現より、その福利を国民が享受することであり、そのような崇高な社会的な役割を租税法の専門家として税理士が担っているものと考えられる。その崇高な社会的な役割を再認識していただき、租税法を専門とする法律家として、租税に関する立法等に対しても積極的な関与を望む。

最後に、今年度をもってご退職される高橋敏先生におかれましては、税理士を目指す多数の法学研究科院生及び修了生に対して、法学教育の環境整備等にご尽力いただきましたこと、この場をお借りして敬意を表するとともに、厚く感謝を申し上げます。

- (1) 清水伸編著『逐条日本国憲法審議録 第三巻』721頁(有斐閣、1962)。
- (2) 法学協会編者『註解 日本国憲法 上巻』(有斐閣、1974)(筆者が現代語へ変更している。)[「国民の納税義務が、国民たる本分に基づく当然の、しかも重要な義務となった過程は、租税法律主義ないし不承諾課税禁止の原則の成立過程の楯の反面をなしている。」。
- (3) 衆議院憲法審査会事務局「衆憲資第90号 『日本国憲法の制定過程』に関する資料」46頁(2016)。
- (4) 衆議院憲法審査会事務局・前掲注3・2頁。
- (5) 伊藤博文著宮沢俊義校註『憲法義解』(岩波書店、1963)。
本書を参考に現代訳及び要約を作成した。以下同じ。
- (6) 最高法規としての憲法の在り方に関する小委員会「衆憲資第27号 明治憲法と日本国憲法に関する基礎的資料(明治憲法の制定経過について)」15頁、30頁(衆議院憲法調査会事務局、2003)。

「意見書は、①憲法は欽定とすること、②漸進主義を失わないこと、③英国流の議員内閣制は斥け、大臣は国王に対してのみ責任を負うプロイセン(現在のドイツ)憲法を範に採ること等を基本としたもので、その後の流れを決定付け

るものとなったとの指摘がなされている。』。

- (7) 芦部信喜著高橋和之補訂『憲法 第六版』15頁(岩波書店、2018)。
- (8) 最高裁昭和60年3月27日判決、民集39巻2号247頁。
- (9) 金子宏『租税法[第二十二版]』22頁(弘文堂、2017)。
- (10) 樋口陽一、佐藤幸治、中村睦男、浦部法穂共著695頁『注釈 日本国憲法上巻』(青林書院新社、1984)。
- (11) 樋口陽一ほか・前掲注10・695頁。
- (12) 樋口陽一ほか・前掲注10・1131頁。
- (13) 松沢智『租税法の基本原則－租税法は誰のためにあるのか』13頁(中央経済社、1996)。
- (14) 谷口勢津夫『租税基本講義[第6版]』4頁(弘文堂、2018)。
- (15) 金子宏・前掲注9・10頁。
- (16) 最高裁昭和60年3月27日判決、判タ553号84頁。最高裁平成23年9月22日判決、判タ1359号75頁。
- (17) 金子宏・前掲注9・75頁。
「租税の問題は、多くの経済的取引において、考慮すべき最も重要なファクターであり、合理的経済人であるならば、その意思決定の中に租税の問題を取り込むはずである。』。
- (18) 最高裁平成23年9月22日判決、判タ1359号75頁。
- (19) 三木義一及び廣田直美「『納税の義務』の成立過程とその問題点」税理57巻1号87頁(2014)。
- (20) 税務経理協会編『素顔の税理士法～衆議院大蔵委員会議事録構成～』45頁(税務経理協会、1980)坂口(力)委員発言「今日の制度は、これは国税の大部分がそうでありますけれども、納税者と税務官署の相互信頼を基調とした申告納税制度がとられているだけでございます」。
- (21) 日本税理士会連合会編『新税理士法[三訂版]』51頁(税務経理協会、2008)。
- (22) 「第91回国会 参議院大蔵委員会会議録第十号」50頁。
- (23) 日本税理士会連合会編・前掲注20・51頁。
- (24) 税務経理協会編『素顔の税理士法～衆議院大蔵委員会議事録構成～』44頁(税務経理協会、1980)「独立した公正な立場、独立というのは、税務官庁に対しても積極的に主張する……。…。依頼人に対して、依頼人べったりでない、やはり専門家として適正な判断を下す、両面を持っている……。それを考えた税務に関する専門家という意味」。