

【論 説】

天皇の「公」「私」と皇室財産への課税

山 田 亮 介

目 次

1. はじめに——皇位継承と相続税・贈与税の課税——
2. 現行法制度における皇室財産課税の問題点
 - (1) 天皇の人権享有主体性と納税の義務
 - (2) 内廷費の公的性質について
3. 戦前の皇室財産と課税をめぐる論議
4. GHQ 占領期の財産税課税
5. おわりに

1. はじめに——皇位継承と相続税・贈与税の課税——

2017（平成 29）年 12 月 8 日の閣議において、「天皇の退位等に関する皇室典範特例法」（同年 6 月 9 日成立、同 16 日公布）の施行日を 2019（平成 31）年 4 月 30 日とする政令が決定された。この特例法の附則第 7 条には、「第 2 条の規定により皇位の継承があった場合において皇室経済法第 7 条の規定により皇位とともに皇嗣が受けた物については、贈与税を課さない。」とあり、「皇位とともに伝わるべき由緒ある物」、いわゆる「由緒物」の贈与税非課税を規定している。天皇が崩御したことによる皇位継承の場合には、由緒物に対しては相続税が非課税とされるが（相続税法第 12 条 1 項 1 号）、それとの整合性を図ったものであるといえる。

昭和天皇崩御の際には、課税対象の遺産総額は 18 億 6900 万円余で、上皇陛下と香淳皇后がそれぞれ 9 億 3450 万円余ずつを相続した¹⁾。相続税法で非課税扱いの由緒物（三種の神器、宮中三殿など約 600 件）に含まれない美

天皇の「公」「私」と皇室財産への課税（山田）

術品や御物類約 3180 件は宮廷用品（国有財産）として国に寄贈された。このとき香淳皇后は配偶者控除により非課税であったが、上皇陛下は（内廷会計主管名義で）およそ 4 億 2800 万円の相続税を納めた²⁾。当時この相続税課税措置の是非をめぐることは国会において議論された。1989（平成元）年 6 月 14 日衆議院法務委員会において、民社党の滝沢幸助議員は以下のように質問している。

「陛下に税金を納めていただくということは日本の歴史的皇室というものの御存在からいとなじまぬことでありまして、これは戦後初めての例でありますから、しかも、今回のことが今後の長い例の一つの前提になると思いますので、これを宮内庁が中心になって政府部内で十分協議されて、陛下に所得税（原文ママ）を課するというようなことのないように御配慮をいただきたい。それは皇室経済法ないし皇室典範に及ぶかどうか知りませんが、相続税法の改正をもって足りるわけでありまして、この点、いかがなものでありましょか。」³⁾

これに対して大蔵省主税局税制第三課長の野村興児は次のように答弁した。

「皇室の相続税課税につきましては、相続税法第 12 条に非課税財産を規定しているところでございます。その第 1 号は、先ほどお話しございましたとおり、『皇室経済法第 7 条の規定により皇位とともに皇嗣が受けた物』、すなわち『皇位とともに伝わるべき由緒ある物』、これにつきましては非課税の取り扱いとなっているわけでございます。ただ、したがって、その他の財産、例えばすれば有価証券や預金、こういったようなものは一般私人の財産と同様の性質を持つと考えられますので課税対象となっているわけでございます。」⁴⁾

このあとつづけて、昭和天皇も過去に、貞明皇后や秩父宮の相続に際しては、相続税の納税申告をおこなった点に触れている。当時、上皇陛下に対する相続税課税については根強い反対もあり、前述の答弁のあとには同 20 日にも柳沢錬造参議院議員が同趣旨の質問をおこない、また自民党内においても「皇室問題懇話会」が緊急会合を開いて税務当局に課税の見直しを迫るなどして、相続税法の改正の動きもあったという⁵⁾。しかし結局、そのよう

な改正はなされず、現行法制度上は、皇位と密接に関連する由緒物すなわち三種の神器、宮中三殿、壺切の御剣、東山文庫その他美術品の一部等をのぞく皇室財産一般については、相続税の課税対象となった。

このたびの皇位継承に際して、特例法によって非課税とされた以外の財産に贈与税が課税されるとすれば、その範囲や金額、手続きはどうか。昭和天皇および香淳皇后の財産を相続された上皇陛下の資産を天皇陛下が承継し、それに対して贈与税が課税されるとすれば、相当の金額にのぼることが予想できる⁶⁾。この先も皇位継承のたびに、由緒物以外の皇室財産が「一般私人の財産と同様の性質を持つ」という理由で、贈与税あるいは相続税の課税対象となり続けられれば、皇室の手元に残される財産は減少していく一方となるであろう。前述の昭和天皇崩御の際の美術品等の国有化だけでなく、皇族に関してもたとえば、高松宮宜仁親王殿下薨去時に喜久子妃殿下が課税額を少なくするために高輪の私有地の大部分を国に寄付し（その後皇室用財産）、葉山別邸も売却して相続税の支払いに充てたこともまた同様である⁷⁾。

本稿は、まず現行法制度における皇室財産への課税について、天皇の納税の義務と内廷費の性質という二つの観点から疑問を呈示する。次に、戦前は明治期から戦後占領期にかけて天皇の統治のあり方や国家における位置づけが、皇室財産の性質や課税をめぐる議論とどのように関わったのかを整理する。最後に、日本の象徴天皇制における天皇の公私と皇室財産に対する課税の関係性およびその是非を検討する。

2. 現行法制度における皇室財産課税の問題点

(1) 天皇の人権享有主体性と納税の義務

現行法制度上、皇室（天皇もしくは皇族）に対する非課税は、次に掲げるとおりである。皇室経済法第7条規定の皇位とともに伝わるべき由緒ある物に対する相続税（相続税法第12条1項1号）、同由緒物である固定資産（宮中三殿など）に対する固定資産税（地方税法第348条2項1号）、同由緒物

天皇の「公」「私」と皇室財産への課税（山田）

である不動産に対する不動産所得税（同第73条の3・2項）、皇室用財産（皇居や御用地など）（固有財産法第3条2項号）に対する固定資産税（同第348条2項1号の2）、内廷費・皇族費に対する所得税（所得税法第9条1項12号）、天皇および内廷にある皇族の用に供される物品への関税（関税率法第14条1号）。ここに列挙した以外、すなわち由緒物以外の財産に対する相続税、皇室費以外で生じた所得（著書の印税など）に対する所得税、不時の出費に備えて保有する株や債券など有価証券の運用益や預貯金利子に対する所得税、そして住民税は納めている⁸⁾。

日本国憲法第30条は「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ。」と規定する。納税の義務は、国家の構成員かつ主権者たる国民が、みずから納めた租税によって国家財政を支え、もって国政の運営を維持する当然の義務である。通説によれば、ここにいう「国民」には、個人のほか法人、天皇や皇族、外国人、法人格のない社団なども含まれ、日本に居住し、課税目的となるものを持ち、行為を成す場合には納税の義務を負うとされる⁹⁾。また「租税」の定義としては、「国（または地方公共団体）が、特別の役務に対する反対給付としてではなく、その経費にあてるための財力取得の目的で、その課税権に基づいて、一般国民に対して一方的・強制的に賦課し、徴収する金銭給付」¹⁰⁾と一般的に理解されている。

天皇に納税の義務はあるのかを問うとき、まずは天皇が日本国民かということを考える必要がある。そして天皇の場合「国民である」ということは、国家の構成員として「日本国民」であるという形式的意味か、日本国憲法第3章「国民の権利及び義務」において規定される人権保障ないしは義務の主体となる実質的な「日本国民」を意味するのか、それぞれ分けて論じなければなるまい¹¹⁾。前者については、天皇は一般国民のような戸籍はもたないが、国籍については国籍法（憲法第10条にいう「法律」）ではなく皇統譜にもとづいて有している。いわゆる記帳所事件の第二審判決（東京高判1989（平元）年7月19日民集43巻10号1167頁参照掲載）は、「天皇といえども日本国籍を有する自然人の一人」と述べており、また学説上も「日本国籍を

有するものでも戸籍に記載されない唯一の例外に天皇および皇族がある」として天皇が形式的に日本国民である点で一致する¹²⁾。問題は后者の、天皇が実質的に国民かどうか、すなわち天皇が人権享有主体であるかどうかである。第1説は、天皇や皇族も国民に含まれ、したがって人権も保障されるが、象徴としての職務の特殊性や皇位の世襲制の見地から、特例として国民とは異なる扱いをうけることもあると説く多数説である¹³⁾。第2説は、天皇と皇族をわけたうえで、天皇はその象徴たる特殊の地位を有するものであるから、一般的には国民に含まれないが、憲法第3章の規定も可能な限り適用があると考えられるのに対して、皇族は当然国民に含まれるが、皇位継承の関係のある限りで多少の変容を受けるとするものである¹⁴⁾。第3説は、皇位の世襲制という近代人権思想の中核をなす平等理念とは異質の取り扱いをうけている天皇および皇族は、ともに「門地」によって国民から区別された特別の存在であって、国民に含まれないとする¹⁵⁾。

実際に天皇または皇族に制限される権利・自由を列挙してみる。まず、政治的中立性の要求や天皇が国政に関する権能を有しないという観点¹⁶⁾からは、参政権（選挙権・被選挙権）（憲法第15条）、表現の自由においては特定政党加入の自由や政治活動の自由（同21条）が認められない。ほかに、居住・移転・職業選択の自由（同22条1項）、外国移住・国籍離脱の自由（同条2項）、婚姻の自由（同24条には「婚姻は、両性の合意のみに基いて成立し」とあるが、皇室典範第10条は「立后及び皇族男子の婚姻は、皇室会議の議を経ることを要する。」と規定する）、財産権（同29条）¹⁷⁾なども制限されている。また、「制限」というよりはむしろ、天皇・皇族に直接的には「無関係」とみるべき人権に、生存権（同25条）、労働基本権（同28条）などが挙げられるであろう。くわえて、天皇・皇族は養子を持つことができず（皇室典範第9条）、私生活上のプライバシーの権利も、相当程度、制約されている。

多くの人権や自由が制限されるか、認められていないという天皇の特殊な地位は、憲法自ら「国民の権利及び義務」とは別に「天皇」の1章を設け、

天皇の「公」「私」と皇室財産への課税（山田）

上記第3節にいうような憲法第14条の「平等原則」とは別次元の「皇位の世襲（同2条）（さらに皇室典範によって皇位継承資格者を皇統に属する男系男子に限定（皇室典範第1条）」を規定（ママ）していることに拠る。もっとも、人権思想がヨーロッパにおける国王と議会の関係性の中から歴史的に発展し、市民革命を経て近代立憲主義憲法の中に結実したことを考えると、日本においては明治期の立憲主義憲法によってはじめてこれらを採用したのであり、それよりも遙か昔より存在する天皇や皇室に、金科玉条のごとく唱えられる「人権」概念を持ち込むことに違和感を覚える。天皇と国民一般を同じように比較して、天皇にはどこまで人権保障が及ぶか、もしくは制約されるかという問題を論じるその考え方が適切とは言えないのではなからうか¹⁸⁾。天皇にどのような自由が認められるかについては本来、人権の「制限」や「例外」ではなく、人権保障の枠外で、換言すれば「(象徴)天皇制」という歴史に根差した日本特有の制度の枠内で論じられるべきことのように思う。いずれにせよ、天皇にこのように多くの自由が認められていない現状において、納税の義務については一般国民と同様に負うべきであるとする考え方には、にわかには得心がいかない¹⁹⁾。また本項冒頭で触れた租税の定義、すなわち国または地方公共団体の経費に充てるために一般国民に賦課するという性質と、国庫から支出される皇室費にもとづいて生計をたてている天皇へ課税することの趣旨が合致するかという点も甚だ疑問である。

(2) 内廷費の公的性質について

皇室経済法には、毎年予算に計上される皇室費（憲法第88条）のうち、天皇や皇族の日常の費用等に充てられる内廷費および皇族費に関する規定があるが、皇室はこの費用にもとづいて生活している。皇室経済法第4条2項には「内廷費として支出されたものは、御手元金となるものとし、宮内庁の経理に属する公金としない。」とある。皇族費に関しても同項の準用規定がある（同第6条8項）。宮廷費が、皇室の公的な活動や儀式、行事、宮殿の修繕費等に支出されるのに対して、この公金とされず御手元金となる内廷費

は、天皇および内廷皇族の日用品購入や食事、私的交際費等に充てられるものとされる²⁰⁾。ゆえに、宮廷費＝公的費用、内廷費＝私的費用（私産）との理解がなされるわけであるが²¹⁾、本当にそのように言い切れるであろうか。この点につき大原康男は、内廷費が公的性格のものである旨、その論考ですでに指摘している²²⁾。本項においてまずは、内廷費の性格と用途について、大原の論考に沿って改めて整理する。そののち、これと関連する皇室祭祀の位置づけをめぐる議論にも触れようと思う。前述のとおり、内廷費と皇族費は、所得税が非課税とされているが（所得税法第9条1項12号）、これについて瓜生順良（宮内庁次長）は内閣委員会で、次のように説明している²³⁾。

「内廷費は普通の俸給という観念ともまたちょっと—それに類するものですが、ちょっと違って、内廷のいろいろな形式的な経費に充てられる。そうしてその関係で、国の立場として、まあ幾らか税金をとられても、それじゃ結局必要なだけ経費をその上に上積みするというので、手数料がかかるというようなことじゃないか（後略）。」

この答弁内容は、GHQ 経済科学局の J. E. ウォルターが、皇室経済法制定に関する会議の中で、「内廷費は皇室の維持のために一定の費目に対して所要の支出がなされるものである。この点奉仕に対する報酬たる給料等とは性質を異にする。（中略）従って内廷費そのものには課税しないのは差し支えない（後略）。」と述べている点に符合する²⁴⁾。

次に、その用途に着目すると、内廷費からは、内廷職員の人件費も支出されており、それが全体の3分の1（34%）を占める²⁵⁾。内廷職員の人件費というのは、生物学研究所や御養蚕所の職員のほか、年間20回近くおこなわれる皇室の儀式や祭祀で必要とされる掌典・内掌典職（神官）の雇用にかかる費用である²⁶⁾。残り3分の2（66%）を占める物件費の内訳を、1990年4月26日参議院内閣委員会における宮尾盤（宮内庁次長）の皇室費歳出予算に関する発言にもとづいて細かくみてみると、服装や身回りの用度費が約

天皇の「公」「私」と皇室財産への課税（山田）

18%、食事・会食・厨房器具等経費が約13%、奨励金・賜り金その他交際上の経費が約9%、研究・教養関係の経費が約7%、宮中祭祀等の関係諸費が約8%、その他雑費が11%程度ということである。この中で特に注目すべきなのが、「奨励金・賜り金その他交際上の経費」および「宮中祭祀等の関係諸費」である。この二つで内廷費全体のおよそ17%を占める。「奨励金や賜り金」は、災害時の都道府県に対する見舞金、中央共同募金会の募金、日本赤十字社や済生会など社会事業団体への事業奨励金、日本学士院や日本芸術院の恩賞受賞者に対する銀花瓶代などの学術・芸術奨励費用であり²⁷⁾、「交際費」には外国皇族に対する贈答品（オフィシャルではない土産に対する返礼品）や来賓時の皇后陛下の衣服などが含まれる。「宮中祭祀等の関係諸費」は、伊勢神宮をはじめ全国神社への勅使参向（幣帛代含む）や、宮中三殿でおこなわれる皇室祭祀の諸経費などである²⁸⁾。この時点でまず、奨励金などの下賜金、交際費が、天皇の象徴としての地位や職務に関係する公共性の高い費用項目であることは一目瞭然である。

宮中祭祀等にかかる費用に関しては、掌典・内掌典などの人件費も含めて、皇室祭祀の性格をどう考えるかによって、その性質の捉え方もかわってくる。これまで政府は、皇室祭祀を「皇室の（私的）行事」と位置づけ、その費用は内廷費を充てることで、憲法上の政教分離原則と調和を保ってきた²⁹⁾。つまり、憲法に規定する国事行為や象徴としての地位に準ずる公的性格を有する儀式には公費を支出するが、それ以外の主として神道形式でなされる皇室祭祀は、宗教的性格を帯びるという理由で皇室の私事とされ、その経費は内廷職員の人件費と併せて内廷費によって支弁されてきたのである。

しかし、本当に皇室祭祀は皇室の私的行事といえるのか。阪本是丸が、参議院の憲法調査会でおこなった答弁が一つの参考になる。当時の民主党ツルネンマルティ議員から、春秋恒例祭が国費で賄われているが、これも天皇から見れば私事とされるのかとの質問を受けた際、阪本は「いろんな方が皇室の祭祀、宮内庁では宮中祭祀と言っていますが、それをいわゆる宗教あるい

は神道というふうには考えておりません」としたうえで、皇室祭祀は私事ではなく、またそれをまかなう内廷費もポケットマネーではない旨述べている。さらに、歴史的にみれば、仏教信者であった天皇もたくさん存在したが、自らの信仰としての仏事と皇室祭祀としての神事をわけておこなわれていた、という³⁰⁾。

一方、葦津珍彦は、その著書において次のように言う。「『天下の公の祭り』をなさる内廷の神事を、陛下の個人的私事と解するのは、非礼であり理義に反する。天子の御祭りは、ひたすらに『国平らかに民やすかれ』と祈らせられる」。そして、内廷費に関しても「『宮内庁経理の公金でない』と書いてあるからとて、それを直ちに私金であると短絡解釈し、断定してしまふのは、あまりにも浅薄独断ではないか」と断じている³¹⁾。たしかに、宮内庁ホームページ内で宮中祭祀の主要祭儀をみると、「国民のため」や「年穀豊穰祈願」といった内容のものが目立つ³²⁾。皇室祭祀のもつ本来の性格は、天皇や皇室のための私的な祈願ではなく、国家・国民全体のため（さらには世界・人類のため）に祈りを捧げるという性格をもつ³³⁾。内廷費が「宮内庁の経理に属する公金としない」とはあるのは、「国庫から支出された直後には、行政機関の経理法による公金ではなく、国の象徴としての天皇の親裁下の『皇室の公費』となる」³⁴⁾ という意味には解せないか。事実、内廷費の管理は、宮内庁長官官房の「皇室経済主管」（国家公務員）が、内廷費を扱うときに「内廷会計主管」と名と立場をかえているだけであって、その管理にあたっている者は同じである。また、内廷費には予算や決算の制度もあり、内廷会計審議会がこれを審議することになっている³⁵⁾。このように公金に準ずる管理運用がなされている内廷費を、宮廷費＝公的費用、内廷費＝私的費用と明確に区分けすることは難しい。むしろ、両者とも「公金」であるが、その使途や管理方法が現行の憲法や法制度との兼ね合いから便宜的に分けられているにすぎない、と解するほうが実態に促している。

そうすると、ここで新たな疑問が生ずる。内廷費にはあらかじめ1割の予備費が含まれており、天皇は株や債券などの有価証券も内廷会計主管名義で

天皇の「公」「私」と皇室財産への課税（山田）

一部有しているものの、その資産の多くは内廷費の余剰を積み立てた金融資産から成っている³⁶⁾。もし仮に内廷費をこれまでみてきた性格や用途にもとづいて単なる「私的経費」としてではなく「公的経費」と考えるとすれば、その残余積み立てによって生じた資産を「天皇の私的財産」と性格づけることが妥当といえるか³⁷⁾。私的財産とは違う性格のものであるとすれば、そこに課税するという理屈はおかしい。「天皇に私なし」という伝統的な皇室観と、戦後GHQによってもたらされ強調されることになった天皇の私的側面の関係性をどうみるべきであろうか。次節では、明治期の皇室財産の位置づけや、税制上の扱われ方をめぐる議論を検討する。

3. 戦前の皇室財産と課税をめぐる論議

明治維新後の政府は、立憲君主制ならびに中央集権国家体制を築くために法制度を整備して、日本を近代化する必要に迫られていた。天皇の国政上の位置づけや皇位継承をはじめ、皇室財産の設定をめぐる問題についても明治初期からさまざまな議論がなされた³⁸⁾。1876（明治9）年、内閣顧問の木戸孝允が皇室財産の設定に関する建議をおこなったが、同年に元老院で起草された「日本（帝国）国憲按（第一次案）」にも同旨の意見が存在する³⁹⁾。国憲按で示されたのは、人民にも土地所有を認め、また官有の土地が政府の土地となった以上は皇室も私有の財産を持つべきであること、またそれによって財政的に政府から宮中を分離することが必要であるという点である⁴⁰⁾。このように皇室（王室）と政府を分ける考え方は、ヨーロッパ王室のあり方を範としたものである。明治14年の政変以降、憲法制定と議会開設の方針が具体化する頃になると、皇室財政に対する議会の干渉を防止する理由でも、皇室財産の設定が主張されるようになる⁴¹⁾。

岩倉具視は、民権論の隆盛によって天皇（皇室）や陸海軍の費用が、議会の影響をうけることを危惧して、租税によらない財源として皇室財産（皇室領）を設定すべきとの意見書を閣議に提出した⁴²⁾。大隈重信や福沢諭吉は、

皇室財産を学問・芸術の奨励や慈善博愛のような非政治的なものに充てるために設けるべきであると説いている⁴³⁾。だが一方で、皇室財産に「帝徳論」「王土論」の立場から反対する者もいた。明治天皇の側近であった元田永孚は、「帝室の頼りて永遠に維持せらるる所以のものは、土地の恃むべきものがあるが故にあらずして、至徳大仁の能く民心を繋ぐに外ならざる」「今至徳大仁是れ修めず、而して人民私有の土地を取りて帝室の私有と為さんとす、是れ帝室、人民と同等の利を争ひ自ら帝権を損するものなり」とし⁴⁴⁾、また、従来日本国土はすべて皇有であったにもかかわらず、それを民有・官有・皇有と区別することについても批判している⁴⁵⁾。井上毅は、官有地とは別に皇室の財産（御有地）を設けることは、宮中府中（皇室と政府）を分けることを意味し、近代化する国家がそれを統治する天皇と一体である考え方と相容れないとして最後まで反対していた⁴⁶⁾。

最終的には、1885（明治18）年、大蔵大臣松方正義による皇室財産設定の急務に関する建議が認められ、皇室財産が順次形成されていくこととなった⁴⁷⁾。この前後には、政府所有の有価証券のうち、日本銀行、横浜正金銀行、日本郵船などの株券が、皇室財産に移管されている。同年12月、帝室林野局の前身である御料局が宮内省下に置かれ、1887年（明治20）年からは官林のうち皇室財産に編入すべき部分の調査が開始された。大日本帝国憲法発布の年（1889（明治22）年）には、政府によって任命された官林官有地取調委員の取り調べ結果にもとづいて、御料予定地の授受が完了する。佐渡・生野両鉱山も同年、御料局に移管された。その結果、岐阜、長野、山梨、愛知および奈良から三重にわたる山林地帯が御料林とされ、青森、秋田、熊本、宮崎、埼玉の大森林は国有林となった。翌年（1890（明治23）年）11月27日、勅書をもって御料地の中から宮城や離宮、京都御所、正倉院宝庫をはじめ、高輪御料地、上野御料地、丹澤御料地、木曾御料地など19の御料地が世伝御料に勅定された（宮内省告示第27号）⁴⁸⁾。なお、これらの御料地とは別に、明治初年から天皇は毎年国庫より常額を受け取っており、その金額は1887（明治20）年で250万円であったものが漸次増額され

天皇の「公」「私」と皇室財産への課税（山田）

て、1910（明治43）年には450万円に増加し、以後終戦まで一定である⁴⁹⁾。しかし、もっとも大きな収入は御料林経営によってもたらされたもので、これにより莫大な財産が形成されていったのである。

以上のように整備されていった皇室財産・皇室経費は、大日本帝国憲法および旧皇室典範に次のように規定された。

—大日本帝国憲法—

第66条 皇室経費ハ現在ノ定額ニ依リ毎年国庫ヨリ之ヲ支出シ将来増額ヲ要スル場合ヲ除ク外帝国議會ノ協賛ヲ要セス

—旧皇室典範—

第8章 世伝御料

第45条 土地物件ノ世伝御料ト定メタルモノハ分割譲与スルコトヲ得ス

第46条 世伝御料ニ編入スル土地物件ハ枢密顧問ニ諮詢シ勅書ヲ以テ之ヲ定メ宮内大臣之ヲ公告ス

第9章 皇室経費

第47条 皇室諸般ノ経費ハ特ニ常額ヲ定メ国庫ヨリ支出セシム

第48条 皇室経費ノ予算決算検査及其ノ他ノ規則ハ皇室会計法ノ定ムル所ニ依ル

皇位にともなって将来の皇室に代々伝えられるべき皇室財産を世伝御料、それ以外のものを普通御料と云い区別された。世伝御料が公的な性質を有するとして旧皇室典範に規定が置かれたのに対し、それ以外の御料地（皇室財産令（1910（明治43）年）第18条以下「普通御料」）は規定されなかった。この点に関連して、前述の世伝御料勅定にさきだって1890（明治23）年8月2日枢密院において配布された資料⁵⁰⁾には次のようにある。

「世伝御料ハ憲法ノ最上部分タル皇室典範（公布シタルト否トニ拘ハラズ）ノ明條ニ依テ成立シ皇室ニ係属シテ帝位ト共ニ万世ニ継承シ全ク普通法ノ外ニ於テ処分セラルヘキモノトス即チ租税ヲ賦課スヘカラス売買譲与スヘカラス…（中略）…御料中世伝御料ノ勅定アルニ於テハ其他ノ御料ハ御私料ト為ササルヲ得ス既ニ御私料タリ御私産タルニ於テハ立憲制ノ理義ニ依テ普通法律ノ範囲内ニ於テ処分セラルルノ盛意ヲ示サレ凡ソ私有ノ財産ハ其所有者ノ何人タリ其所有権移転ノ如

何ニ依テ之ニ附帯スル權義ニ差異ナカラシムヘシ即チ世伝御料外ニ属スル財産就中土地ハ丈量地価ヲ付シ啻ニ地方税郡市町村費ヲ負担スヘキノミナラス進テ国税ヲモ負担スヘシ」

世伝御料は前述のように皇位とともに継承される性質をもつため、普通法律の適用外とされ、売買や譲与の対象にならず租税も賦課されるべきではないとされた。他方、世伝御料以外の御料（普通御料）は「御私料（御私産）」であるから、普通法律の範囲で取り扱われ、一般国民と同様に国税、地方税、郡市町村費の賦課対象とすべきであるとする。また「皇族ノ別邸其他ノ所有地モ亦総テ普通法ノ下ニ於テ之ヲ処分セラルヘキ」であると示された。宮内省は、世伝御料だけではなく通常の御料地も国税免除にしようとしていたが、政府は通常の御料地に対しては課税しようとしていた⁵¹⁾。

世伝御料勅定よりも以前、1887（明治20）年3月20日、旧皇室典範および皇族令の草案について、伊藤博文は柳原前光や井上毅と会談をおこなっているが、そこでは皇室財産に対する免税の範囲（国税のみとするのか、地方税や町村費も含むのか）に関する柳原の質問に対して、伊藤は次のように説明する。株券や公債証書のように普通民法に規定されるものについては、その所有者によって権利義務が増減するべきではないのに、もしそれを皇族が所有し免税されるとすると、「民法上ノ原則ヲ蹂躪スルコト甚シ」となるから、免税に関しては不動産に限定するべきである。ただし、不動産とはいえ、一概に判断するべきではないから、御料地についてはその性質にしたがって斟酌を加える必要がある。免税の範囲についても一概に論ずることはできない。国税のみとするのか、地方税や町村費も含むのかについては、議論を尽くさなければならない。町村費は、徴収する地方にある土地の便宜向上や改良に使われるものであって、その利益を享受するのは納税者である。皇室財産に属する土地も、そのような便宜を享受する以上は、町村費の支払いに応じる必要があるという考え方もできる。他方で、納税は臣民の義務であって、一国の主権者である君主が負担すべきものではないから一切免税されるべきであるとの議論もありうるが、課税対象となる物件の性質や徴税の目

天皇の「公」「私」と皇室財産への課税（山田）

的に応じて論じられるべきである。町村費のようなものは、「法律上ノ義務」ではなく、むしろ「徳義上ノ義務」であるから、徴収に応じることもできる。免税については、皇室典範に明文化するのではなく、現行の「土地名称区分」などの行政上の法律で指定するほうがよい、というものである⁵²⁾。

普通御料に対して課税するか否かの論争は、旧皇室典範制定過程や世伝御料勅定の際に起こったものの、結局のところ、旧皇室典範に課税について規定は置かれず、世伝御料を含むすべての御料地が非課税とされたが、ここにおいて皇室財産への課税をめぐる、宮内省の「皇室財産は公的なものであって非課税とすべき（課税ではなく下付とすべき）」とする路線と、政府の「普通御料は私的財産であるから、普通法の適用をうけ、したがって課税もなされる」とする路線の二つの対立軸ができあがった、と加藤祐介は指摘している⁵³⁾。皇室財産が設定される頃からすでに、皇室財産課税について一定の議論が存在したという点は注目に値する⁵⁴⁾。

当時の皇室財産課税議論の背景にあるのは、皇室財産設定の際の議論にも同様に存在した皇室（王室）と国家の関係をめぐる二つの考え方、すなわち日本の伝統的皇室観とヨーロッパの王室観の相違である。井上毅は、ヨーロッパの支配は「オクキューパイド」という言葉にみられるように、実力（勢力）による私的支配（「うしはく」）であったのに対して、日本の皇室の統治は、伝統的に実力ではない「君徳」にもとづく公的支配（「しらす」）であったと述べている⁵⁵⁾。のちに設置される帝室制度調査局の御用掛であった穂積八束は、日本とヨーロッパの王室との財政制度の相違点を次のように表す。外国の君主制国家においては、君主の財産と国家の財産が分かれておらず、様々な政務にかかる費用はすべて君主の私産が用いられていた。しかし近世にいたって国務が複雑・多様化しはじめると費用も膨大となり、そこで君主一家の財産と国庫を分けるようになった。これは君主の「私事」と国政という「公事」を区別する精神に則って、それを財政面においてもわける趣旨である。さらに君主一家の財産を、君主一個人の私有財産と王室に属する家産に分けるようになる。これは皇室の沿革とは異なるが、我が国における

普通御料と世傳御料の区別に似ている。我が国古来の歴史においては、皇室の費用は国民の租税をもって支弁することになっているが、此の主義は我が国においては従来制度をなお明白にこの立憲政体の上に確かめたものであるが、ヨーロッパ諸国において考えると、国庫が王室の費用を支弁するということは一つの新しい制度である⁵⁶⁾。

ヨーロッパにおいては、国家の統治はもともと君主の「私事」であり、その費用も君主の私産が用いられていた。対して、日本の国家の統治はもともと天皇の「公事」であって、それには租税が充てられてきた。穂積の指摘は、井上のヨーロッパ王室の「うしはく」型の統治と日本皇室の「しらす」型統治の区別を、財政の観点からみたものであるといえる。

明治時代になって、天皇を中心とした立憲君主制国家を構築するにあたり、ヨーロッパの君主制・王室制度を倣い、そしてまた議会による干渉を防ぐ目的もあって、天皇および皇室内部の事と国政に関することを分離しようとした。このことは、1885（明治18）年、宮内大臣を内閣の外に置き、宮内大臣を国務大臣としなかったこと（議会からの要求に対応する必要がない⁵⁷⁾）、皇室典範を「家法」と位置づけて通常法律のように「公布」しなかったこと、財政面では、国有財産とは別に皇室固有の財産を設定したこと、政府が皇室財産の「私的」部分に課税しようとしたこと、などにあらわれている。ところが、日本の皇室制度はヨーロッパの王室制度とはそもそも歴史的沿革が異なっている。ヨーロッパ王室のように皇室の「公」「私」を区別しようとした結果、ヨーロッパの考え方と日本の伝統の両者が混在することで、かえって宮中府中の区別が曖昧になるという問題が生じた。皇室内部の事のみを管轄とするはずの宮内省が、国政にかかわることについても一定の権限を有するとされ、このことは、たとえば、1889（明治22）年の改定「宮内省官制」（宮内省達第10号）によって、宮内大臣が主任事務につき臣民に命令告示する権限、警視総監・北海道庁長官・府県知事に命令する権限を有していた点や、「華族令」（1884（明治17）年宮内省達）は、叙位叙勲など国家の栄典としての華族制度について定めるが、これらが宮内大臣

天皇の「公」「私」と皇室財産への課税（山田）

の所管事務とされていた点などに見てとれる⁵⁸⁾。

1899（明治32）年に帝室制度調査局が設置され、さらに同36年に伊東巳代治が同局副総裁に就任すると、皇室と国家を分別してきたこれまでの皇室制度を見直す作業が始まる。国家の中に皇室を明確に位置づけることによって、皇室は国家の一要素であるという点を再確認するというものである⁵⁹⁾。従来家法とされてきた旧皇室典範を憲法と同格の「国家の根本法」に位置づけ、また皇室の事柄も国務と無関係ではないから、1907（明治40）年に公布された「公式令」（勅令第6号）は、詔書や旧皇室典範改正、皇室令については、宮内大臣だけではなく内閣総理大臣や国務大臣の副署を規定した⁶⁰⁾。これにもとづいて、同年には臣籍降下を制度化した皇室典範増補も「公布」されている⁶¹⁾。また皇室令については、「皇室典範ニ基ツク諸規則、宮内官制其ノ他皇室ノ事務ニ関シ勅定ヲ経タル規程ニシテ発表ヲ要スルモノ」（公式令第5条）と規定された。一方に憲法—法律（国務法体系）、もう一方に旧皇室典範—皇室令（宮務法体系）という二元体制のもと、伝統的な皇室観をも損なわない形の立憲君主制ができあがったといえるであろう。

他方で、皇室財産に対する課税はどのように捉えられるようになったのか。皇室財産令の制定経緯に関する川田敬一の研究においては、当時の皇室財産課税に対する考え方の一端が明らかにされている。それによれば、皇室財産令の審議過程において、普通御料に対して「公課補助」（世伝御料・陵墓・学校・博物館・公園・皇族本邸・皇族墓地・その他公益慈善のために供するもの以外の御料、および皇族所有の不動産については、人民が所有する場合の不動産またはそこから生じる所得に対して課される国税・府県税・市税・区税・町村税・その他の公課と同額を、国庁府県市区町村其他公共団体に付与するというもの）が存在したが、それが途中から「下賜すべし」（普通御料に属する不動産について、公課に相当する金額を公共団体に下賜）へとかわり、最終的な修正によって削除されたという⁶²⁾。川田は、「下賜」の文言が削除された理由を、下賜を皇室令で公布すれば、皇室の尊厳を傷つけるおそれがあると考えられたからではないか、と考察している⁶³⁾。

このように皇室令などの条文では規定されることにはならなかったが、財産の「下付」や「下賜」が、御料地への「課税」に置き換えられて用いられるようになっていく。加藤の論究によれば、第一次世界大戦の戦中、戦後から、御料地を課税対象としない（地租附加税を課さない）ことによって、御料地の存する市区町村で見込めるはずの税収が確保できず財源に苦しむ（それによって御料地所在市区の住民に重い税負担が課される）という事態が発生し、その解決の方策として1920年以降、「御料地所在市区町村に対する賜金内規」にしたがって、地租附加税相当額を当該市区町村に「下賜」する慣行が形成されていった。1920年代は20万円前後の賜金額が毎年支出されている⁶⁴⁾。この点につき酒巻芳男も、「御料地は無税地なるが故に、所在市町村の収入に関する所多きことを思召され、宮内大臣に適當の処置を取るべきを命ぜられ、仍って大臣は案を立て大正9年以来毎年此等の市町村に対し御下賜金がある。政府も之に刺戟せられて国有林所在地市町村に対し交付金を下付することになった。」⁶⁵⁾とする。

当時、天皇については、意識的に「課税」ではなく「下賜」という表現が用いられたのである。これによって天皇統治の正当性が、イデオロギー的に強調されたという面は否定できないであろう⁶⁶⁾。天皇制慈恵主義という観点から福祉行政の研究をおこなう遠藤興一が、すべての下賜が天皇の「個人的な慈恵動機や人格的な発意に彩られた善事、恵事とみることには無理があり」、大半は宮内省官僚による輔弼にもとづいていた、と指摘するように⁶⁷⁾、たしかに実際の手続きとしてみればそうであったかもしれない。しかし、古代律令制の頃から、天皇や皇室が「恩賜」や「下賜」等によって（時代によってその呼称や仕方はさまざまであるようだが）、災害飢饉などの際には、救恤・救済をおこなってきたこともまた事実であり⁶⁸⁾、統治権者でなくなり、日本国および日本国民統合の象徴と位置づけられることになった今日においても、このような天皇の「しらす」的性格は、そのもっとも根源的な本質として継承されているのではないか。

皇室内部に関する詳細な情報が特に少ないこの時代の皇室費支出について

天皇の「公」「私」と皇室財産への課税（山田）

て、『帝室統計書』にもとづき森暢平が1913（大正2）年皇室決算を調査したデータがある。それによると宮廷内費の贈賜、東宮費内贈賜、その他の恩賜の合計は105万7519万円にのぼり、1911年度以降一定となる皇室費450万円の約23.5%もの大きな割合を占めている⁶⁹⁾。

明治期の近代化の過程で一度はヨーロッパ王室を倣って日本皇室の「公私」も分けようと試みたが、必ずしもそれがうまく機能しなかった。それは元来、天皇・皇室の統治が「公的」であるとの日本の歴史にもとづく認識が存在していたからである。ゆえに、私料とされる普通御料の性格も「公的」性格が強いものとされ、課税対象とはならなかった。皇室財産に対する課税論議は存在したが、結果として「課税」ではなく、天皇の伝統的公的統治に矛盾しない「下賜」という手段が選択されていった。本節で示した戦前の皇室財産の性格や課税をめぐる議論には、現在の象徴天皇制のあり方や、内廷費・皇室財産の性格を考えるうえでの重要な示唆が含まれていると考える。

4. GHQ 占領期の財産税課税

第二次世界大戦敗戦後、皇室財産はGHQの政策にしたがって大きく二段階にわけて国家に移管された。一段階目が皇室財産への財産税課税、そして二段階目に残りの皇室財産を日本国憲法第88条の規定によって国有化するという仕方によってである⁷⁰⁾。

戦後、皇室財政の問題について占領軍の管理方針が最初に示されたのは、1945（昭和20）年9月22日に国務省より発表された「降伏後における米国の初期の対日方針（SWNCC 150/4/“U.S.Initial Post-Surrender Policy for Japan”）」においてである。この中の第4部経済の項では、「皇室の財産は、占領の目的を達成するのに必要な措置から免除されることはない」と規定された⁷¹⁾。これに伴ってGHQは日本政府に皇室財産の現況に関する報告を求めているが、同年10月30日に宮内省より公表された皇室の財産総額は、美術品・宝石・金銀塊等及び一般皇族の財産を除いた現金および有価証券、土地

建物、木材だけで15億9061万5500円にのぼった⁷²⁾。このように、日本の皇室には明治期から昭和終戦時まで蓄えられた莫大な財産があったため、占領軍は皇室を、日本を戦争へと駆り立てた財閥のようなものとして捉えた⁷³⁾。日本を民主化するうえでは、皇室の影響力を経済的な観点から徹底して除去しなければならないという強い政策目的が存在していたのである。経済科学局（ESS）の覚書にもとづいて、総司令部は同年11月18日に皇室財産の取引や譲渡の一切を制限する措置を講じ⁷⁴⁾、さらには続けて同24日に戦時利得税と財産税を創設する命令を下した⁷⁵⁾。これによって、戦前に課税対象とならなかった皇室財産に対して、はじめて財産税が課税されることが決定した。なお、経済科学局金融課長クレーマー（Raymond. C. Kramer）は皇室財産凍結・国家移管に関する経済科学局長覚書の中で、皇室財産のことを「純粹に私的な家族財産（purely private family holding）」ではなく「準公的な（quasi-public）財産」と評価しつつ、経済財政分野においては私企業と同様に扱われるべきであると述べている⁷⁶⁾。

ところで、新憲法の起草に関しては、日本は当初、戦前の大日本帝国憲法とあまりかわらない保守主義的な内容に拘っていたため、憲法問題調査委員会の憲法草案が毎日新聞にスクープされるとすぐに、マッカーサーは日本政府を「指導（guide）」するための憲法改正案を総司令部で作成することを決定する⁷⁷⁾。それからおよそ10日後の1946（昭和21）年2月13日に日本政府へ提示されたのが、その後の憲法制定過程においてたたき台となるマッカーサー草案（GHQ憲法草案）である。マッカーサー草案の第82条は次のように規定する。

マッカーサー草案第82条「世襲財産ヲ除クノ外皇室ノ一切ノ財産ハ国民ニ帰属スヘシ。一切ノ皇室財産ヨリスル収入ハ国庫ニ納入スヘシ。而シテ法律ノ規定スル皇室ノ手当及費用ハ国会ニ依リ年次予算ニ於テ支弁セラルヘシ。」

草案中「世襲財産ヲ除クの外」という部分が、その後の日米間折衝で重要な意味を持つことになる。日本政府は「世襲財産」の中に収益性のある財産

天皇の「公」「私」と皇室財産への課税（山田）

を含めようとした。それによって皇室の費用が不足するのを将来にわたって防止しようと考えていた。これに対して、GHQはそれを認めず、「世襲財産」は皇居や離宮といった収益性のない財産を指し、皇室財産から生じる収益も国庫に帰属するという姿勢であった。戦前のような莫大な財産形成を予防する趣旨である⁷⁸⁾。マッカーサー草案が起草される前後には、GHQ内部で皇室財産の性質や内容についてさまざまな議論が交わされたが⁷⁹⁾、1946（昭和21）年1月29日に経済科学局と天然資源局、民政局の代表が参加してひらかれた会議において、民政局法規課長のラウエル（Milo E. Rowell）は、①御料地という名の土地財産は、世襲財産を除いて、すべて農林省に移管すること、②世襲財産は皇室の私的財産として保有され課税対象となること、③帝室博物館の財産は、それぞれ適切な省庁に移管すること、④すべての流動財産は、皇室からそれぞれ適切な機関へ移管されること、⑤すべての皇族財産は、私的財産として皇族に返すこと、⑥禁衛府（皇宮警察）および学習院を宮内省管轄から除外すること、を示した⁸⁰⁾。さらに②の提案目的を次のように言う。

「天皇の財産に影響を及ぼすということは、日本の天皇を崇敬している人々にとって、重大なる関心事である。天皇による国民の統制なくしては、我々の占領政策は達成できない。…（中略）…マッカーサーなら、このような皇室の財産を我々が取り上げるというやり方ではなく、日本政府に天皇の財産を取り上げさせるという方法を良しとするのではないかと思う。…（中略）…天皇は自身の世襲の資産を有するが、それに対しては日本政府が課税する。…（中略）…天皇が財産を有するとすれば、それは国民の立場において保有しなければならない。天皇は国会からその費用を受け取るが、このことは我々が天皇を一種の国家的機関（a state functionary）としてではなく、一人の人間（a human being）として扱っていることを示唆するものである。天皇の私的財産は、他のいかなる者の私的財産と同様の法律に従うのである。」⁸¹⁾

ちなみに、ラウエルはこの会談の5日前、1月24日付の所見⁸²⁾の中で、JCS1380-15に「皇室財産は公的財産とみなされるべきである」とある点を確認している。JCS1380-15というのは、1945（昭和20）年11月3日に統

合参謀本部（JCS）によって承認され、マッカーサーに命令された「降伏後における初期の基本的指令（“Basic Initial Post Surrender Directive to Supreme Commander for the Allied Powers for the Occupation and Control of Japan” JCS1380-15）」のことである。にもかかわらず、この29日の会議において、ラウエルから上記②のような提案がなされたことに対して、経済科学局のハットフィールド（Hatfield）は、「すべての皇室財産は公的財産とみなすという趣旨の指令をワシントンから受けている。もし我々が天皇に世襲財産の保有を認めるとなれば、そのことについてワシントンの承認を得る必要があるのではないだろうか」と質問している⁸³⁾。アメリカ本国では、早い段階から皇室財産の性格を「公的」と考えており、その認識はGHQ内部においても存在した。にもかかわらず、この「世襲財産」を私的財産と位置づけて課税するという手段に拘った背景には、戦前まで否定されてきた「天皇への課税」を実施する（しかも日本政府自らの手で）こと自体に意義を認める、いわばイデオロギー的な動機があったのではないかと推量できる。

その後、マッカーサー草案中「世襲財産」の文言は、ホイットニー案（1946（昭和21）年8月6日）から削除されることになる。「すべて皇室財産は、国に属する。」とすれば、条文の「皇室財産」は公的財産のみを指し、私的財産は含まれないので、予算から得られる収入の節約や、草案第8条の献上等により、私有財産を積み上げていく途が拓かれているといった理由が挙げられている⁸⁴⁾。

このように戦後占領期の皇室財産は、皇室財産特有の公私の不分明さを残しつつ、天皇は「私的財産」なるものを持ち、したがってそこには「課税」をするという方針のもとに取り扱われた。この姿勢は、皇室経済法の内廷費の性格についてGHQ経済科学局のウォルターが「内廷費の残額は翌年度における天皇の私的な収入となると認むべきであって、その点において他の私的な収入と何等異なるところはないのであるから、他の私的収入と同様当然に課税すべきである。こう言う残額から巨大な富を蓄積すると言うような可能性を残しておくべきではないと思う。」⁸⁵⁾と述べている点にも見い出せる。

天皇の「公」「私」と皇室財産への課税（山田）

最終的に皇室財産に対する課税評価額は、インフレや当初は含まれていなかった美術品・宝石・金銀塊等が含まれたことによって大幅に増加し、37億4712万円に達した。そのうち33億円4268万円が、財産税法（1946（昭和21）年11月12日公布）にしたがって納付され、残りの4億円余りも憲法規定によって国有化された。皇室には金融資産1500万円の御手元金のほか、幾許かの美術品や宝石、身の回り品のみが残されることとなった⁸⁶⁾。

天皇に関する小委員会では憲法起草を担当したプール（Richard Poole）は、スウェーデンやノルウェーなど北欧の王政国家の憲法のほか、イギリス王室をおおいに参考にしたと述べている⁸⁷⁾。マッカーサー三原則の最後にも、「予算についてはイギリスの制度を倣う」（Pattern budget after British system）とあり、事実、憲法第88条には、皇室の予算が国会のコントロールのもとに置かれることが規定された。皇室財産の性格づけや課税について、GHQが具体的にどの程度イギリス等ヨーロッパの王室制度を参照していたかについては、さらなる実証的な研究を待たなければならないが、明治期にヨーロッパの王室制度を見做い、さらにこの占領期政策によって改めて「ヨーロッパ王室化」されたとみることもできる。

占領下という特殊な状況のもとで示された皇室財産の性格や課税の是非に関する認識は、その後ほとんど変容しないまま維持され、今日の天皇の公私や皇室財産への課税に関する考え方に受け継がれているように見受けられる。すなわち、天皇および皇室財産の公私をわけ、その私的部分については国民と同様に扱い課税もするという考え方である。

5. おわりに

明治期、ヨーロッパの王室を倣って、皇室の「公」「私」を財政面において峻別しようとした。このことは、世伝御料と普通御料の区別や、私料とされる御料地には課税すべきとの議論があった点に示されている。ところが、元来、日本の統治は、天皇の「公事」としてなされてきたものであって、家

督国家として成立したヨーロッパ王室の制度は日本に馴染まないところが多かった。そうして生じた宮中府中の不分明な点を、帝室制度調査局が、皇室は国家の一要素であると明確に位置づけることによって解消し、各種法制度を整備した。国家における皇室の公的性格が再確認される一方、皇室財産への「課税」は、その公的性格に矛盾することのないように「下賜」という概念に置換されることとなったと捉えることができる。戦前は一部の皇族の所有地を除いて、皇室財産は課税対象とならなかった。

戦後占領期においては、GHQは天皇の経済的影響力を排除するために、それまで蓄積された膨大な皇室財産を解体・処理した。とりわけ「課税」という手段には、戦前において主権者であり神聖不可侵とされた天皇を、通常法律の下に一般国民と同様に扱うという重大な意図が込められていた。皇室財産を直接国有化するという仕方ではなく、税金を支払わせるという方法にこだわったことで、天皇の「私」の側面が強調され、結果として伝統的な天皇の「公」の性格を弱めたのではないか。このことは、今日の通説的理解にも一定の影響を与えつづけ、結果、天皇の「公」「私」をめぐる様々な問題（相続税課税問題や皇室行事と政教分離問題）を惹起する一つの大きな要因になっていると考える。

皇室財産に対する課税問題は、日本において天皇の「公」「私」をどのように位置づけるかという問題と密接に結びついている。憲法学においては、天皇の行為を国事行為、公的行為、私的行為の3つに分ける考え方が支持されている。国事行為は憲法に規定されているから別としても、公的行為と私的行為の線引きは、はたしてどこまで可能であろうか。太古から今日に至るまで連綿と受け継がれてきた皇室祭祀や、現在も続く災害見舞金、慈善・社会事業や学芸への奨励金などの下賜金慣行はプライベートとしての行為ではなく、今も昔もかわらず公的な性格を有している。戦前は、収益をとまなう財産によって、これらを支弁してきたが、今日は内廷費によってまかなっている。天皇にも私的な領域があるとすれば、それは一般国民と同じものとして捉えるのは適当でなく、「象徴天皇」という公的な存在を前提とした「私

天皇の「公」「私」と皇室財産への課税（山田）

的領域」であると考えらるべきであり、元来天皇の「公」「私」は不分明なものであるとの前提に立った理解でなくてはならない。ゆえに、内廷費もやはり公的性質を有しており、その残余もただちに一般国民の「私的財産」と同義とはならない。にもかかわらず、天皇の皇室祭祀は私事であり、その祭祀の費用や内廷職員の人件費、下賜金等の支出の残余は私的財産となるので、一般国民と同様に課税するというのは、やはり日本の伝統的皇室観と相容れないといわざるをえない。

新たに天皇陛下が即位し、元号も改められた。一方で現在、憲法改正の機運も高まりつつある。日本の歴史や伝統を踏まえた現代象徴天皇制のあり方を見つめなおし、皇室財産への課税の是非についても今一度議論するべき時に差し掛かっているのではなかろうか。

注

- 1) 香淳皇后と上皇陛下は、昭和天皇崩御から1年後に5000万円を長寿科学振興財団に寄付したので、実質の相続額は、それぞれ2500万円を差し引いた9億955万円余であったという（森暢平（2003）『天皇家の財布』新潮社、100頁）。なお、本稿執筆時は退位・皇位継承前であったが、本稿で用いる上皇陛下・天皇陛下の表記は2019年5月1日時点のものとした。
- 2) 竹花光範（1994）『皇室財産と税—天皇の納税の義務を中心に—』小森義峯教授古稀記念論集刊行委員会（著）『小森義峯教授古稀記念論集 現代における憲法問題の諸相』国書刊行会、161頁。
- 3) 大原康男（編著）（1997）『詳録・皇室をめぐる国会論議』展転社、192頁。より詳細な内容については、国会会議録検索システム（<http://kokkai.ndl.go.jp/>）を参照した（以下、国会答弁脚注も同様）。
- 4) 同書、193頁。
- 5) 大原康男（1994）『平成の天皇論 象徴における聖と俗と』展転社、10頁。
- 6) それでも、上皇陛下の財産は昭和天皇の約20億の資産に比べ、はるかに少ないという（森、前掲注（1）、100頁以下）。
- 7) 同書177頁。
- 8) 1980（昭55）年3月27日参議院内閣委員会中野晟答弁、1989（平元）年6月20日参議院内閣委員会宮尾盤答弁、1990（平2）年3月29日参議院地方行政委員会湯浅利夫答弁。
- 9) 辻村みよ子（2016）『憲法〔第5版〕』日本評論社、336頁。
- 10) 野中俊彦・中村睦男・高橋和之・高見勝利（2012）『憲法Ⅱ（第5版）』有斐閣、

336頁。なお、サラリーマン税金訴訟判決（最大判1985〈昭60〉年3月27日民集第39巻2号247頁）によれば、「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、一定の要件に該当するすべての者に課する金銭給付」としている。

- 11) ほかに、主権者としての国民、国家機関としての国民などに分類する考え方もある（伊藤正己（2006）『憲法入門〔第4版補訂版〕』有斐閣双書、58頁および62頁）。本来、国家の構成員としての国民（国籍法によって国籍が付与される国民）と、人権の享有主体としての国民は一致しなければ、憲法において人権を保障している意味がなくなるが、天皇や皇族に関しては分けて考えることに意味がある。
- 12) 野中俊彦・中村睦男・高橋和之・高見勝利（2012）『憲法Ⅰ（第5版）』有斐閣、230頁、芦部信喜著 高橋和之 補訂（2015）『憲法〈第6版〉新版補訂版』岩波書店、88頁、伊藤、前掲注（11）『憲法入門〔第4版補訂版〕』、55頁など。
- 13) 宮沢俊義（1974）『憲法Ⅱ新版』有斐閣、244頁、芦部信喜（1994）『憲法学Ⅱ人権総論』有斐閣、117-121頁。
- 14) 伊藤、前掲注（11）、126頁。
- 15) 高橋和之（2017）『立憲主義と日本国憲法〈第4版〉』有斐閣、89頁、毛利透・小泉良幸・浅野博宣・松本哲治（2017）『LEGAL QUEST 憲法Ⅱ 人権〔第2版〕』23頁（松本執筆）。
- 16) 1992〈平4〉年4月7日参議院内閣委員会宮内庁次長宮尾盤答弁。
- 17) 憲法第8条は「皇室に財産を譲り渡し、又は皇室が、財産を譲り受け、若しくは賜与することは、国会の議決に基かなければならない。」と規定し、国会の議決を経る必要のない例外（①相当の対価による売買等通常の私的経済行為に係る場合、②外国交際のための儀礼上の贈答に係る場合、③公共のためになす遺贈又は遺産の賜与に係る場合、④前各号に掲げる場合を除く外、毎年四月一日から翌年三月三十一日までの期間内に、皇室がなす賜与又は譲受に係る財産の価額が、別に法律で定める一定価額に達するに至るまでの場合〈皇室経済法2条1～4号〉）を除いて、皇室の財産授受は議会のコントロールに服するとしている。
- 18) このような天皇の人権の制約という論点に関して、奥平康弘は、その著書『「萬世一系」の研究』の中で、独自の考えを展開する。天皇（皇室）に各種不自由が課せられているのは、天皇の有する特権あるいは優先的な地位が保障されていることと表裏一体であって（「特権があるからその弁償として不自由を我慢して貰う」）、「天皇・皇族の地位・身分にかかわることがらには、万人に適用されるものとしての権利保障体系がそもそもまともに適用されない法構造になっている」として、天皇の人権やその制約を論じること自体に疑問を呈している（奥平康弘（2017）『「萬世一系」の研究—「皇室典範的なもの」への視座（下）』岩波書店、248-253頁（同書は2005年3月刊行の同著書の文庫版である）。そのうえで、「ある制度（生活環境、身分など）のために、本来ふつうの人間すべてに保障されているはずの権利・自由が構造的に奪われている場合には、なんびともその制度の枠組みから逃れ、普通の人になる」権利があり、それを窮極の人権たる「脱出の権利」と位置づけ（こ

天皇の「公」「私」と皇室財産への課税（山田）

の権利だけは権利保障体系の中にある)、天皇の退位の自由を根拠づけている。天皇や皇室などの「特別範疇の人たちが特権的地位や居心地良さを放棄し、その階層から脱出さえすれば」、「ふつうの人間」になり、結果として人権が回復するはずだという（同書、253-257頁）。

- 19) この点につき竹花は、「天皇の納税の義務は、憲法上の義務というのではなくして、あくまでも税法上の義務ということになる。」と述べている。そのうえで、天皇に「私産」と解されるものがある、それが増大し相当額に達している状況では、その相続に一切の課税がなされないということになると、法の下での平等の観点から国民の間に不信感が芽生え、天皇制の根幹にもかかわる問題となりうると指摘している（竹花、前掲注（2）、179-180頁）。
- 20) 宮内庁の歳出概算要求書によれば2018年度の内廷費は3億2400万円であり、1996年度の定額からかわらない。（平成30年度歳出概算要求書（皇室費）および宮内庁関係予算の推移（宮内庁ホームページ URL:<http://www.kunaicho.go.jp/kunaicho/kunaicho/pdf/gaisanif-h30.pdf> および <http://www.kunaicho.go.jp/kunaicho/kunaicho/yosan-ichiran.html>）（2018年8月20日閲覧）。
- 21) 清宮は、皇族費に関して、「内廷費と同じように、各皇族の私産として自由に使用することが認められ」と述べている（清宮四郎（1979）『憲法I [第3版]』有斐閣、195頁）。ほかに、辻村、前掲注（9）、59頁。その一方で榎原は、内廷費および皇族費を、御手元金として皇室に自由使用を認めているのは、私有財産としてではなく、国有財産の一部につき、国会が皇室による自由使用を認めたものと解すべきであると述べている（榎原猛（1986）『憲法—体系と争点』法律文化社、270頁）。
- 22) 以下の内廷費の性格・用途については、大原、前掲注（5）、26-31頁を参照。
- 23) 1964〈昭39〉年4月27日参議院内閣委員会答弁（大原、前掲注（3）、188頁）。
- 24) 1946〈昭21〉年11月4日皇室法関係会談要旨（芦部信喜・高見勝利（編）（1992）『日本立法資料全集7 皇室経済法』信山社、188頁）及び大原、前掲注（5）、26-27頁。
- 25) 1990〈平2〉年4月26日参議院内閣委員会宮内庁次長宮尾盤答弁、大原、同書27頁、森、前掲注（1）67-68頁。
- 26) 森、前掲注（1）、68-70頁。
- 27) 1975〈昭50〉年5月8日参議院内閣委員会宮内庁長官宇佐美毅答弁および1990〈平2〉年4月26日参議院内閣委員会宮内庁次長宮尾盤答弁。
- 28) 1958〈昭33〉年4月8日参議院内閣委員会瓜生順良宮内庁次長答弁。
- 29) 即位の礼および大嘗祭をめぐる問題につき詳しくは、百地章（1997）『政教分離とは何か—争点の解明—』成文堂、232頁以下参照のこと。
- 30) 2004〈平16〉年5月26日参議院憲法調査会阪本是丸（國學院大學教授）答弁。
- 31) 葦津珍彦（1987）「皇室典範研究」皇室法研究会（編）『共同研究 現行皇室法の批判的研究』神社新報社、208-211頁。
- 32) 宮中のご公務—主要祭儀一覧—（宮内庁ホームページ URL:<http://www.kunaicho>。

- go.jp/about/gokomu/kyuchu/saishi/saishi01.html) (2018年8月21日閲覧)。
- 33) 所功 (2017) 『象徴天皇「高齢譲位」の真相』KKベストセラーズ、146頁。
 - 34) 葦津、前掲注 (31)、210頁。
 - 35) 1977〈昭52〉年3月22日衆議院内閣委員会石川一郎政府委員答弁および1990年〈平2〉年4月26日参議院内閣委員会宮内庁次長宮尾盤答弁、大原、前掲注 (5)、29頁、森、前掲注 (1)、66頁。
 - 36) 森、前掲注 (1)、103-109頁。
 - 37) 通説的理解によれば、憲法第88条にいう「皇室財産」には、皇室の純粋私的な財産（日用品や身の回り品、あるいは神器・宮中三殿のような世襲の由緒物のようなもの）は含まれないため、天皇にも私的財産は認められるとする（たとえば、佐藤功 (1998) 『日本国憲法概説〈全訂第5版〉』学陽書房、357頁。佐藤幸治 (2011) 『日本国憲法論』成文堂、523頁など）。
 - 38) 徳川幕府時代においては、天皇家の土地は禁裏御料と呼ばれたが、幕府の400万石に対して12万3千石ほどしか認められていなかった（田中惣五郎 (1974) 『天皇の研究』三一書房、50頁以下）。
 - 39) 詳しい内容については、川田敬一 (2001) 『近代日本の国家形成と皇室財産』原書房、25-33頁。
 - 40) 小林宏・島善高 (編) (1997) 『日本立法資料全集 明治皇室典範 (上)』信山社、243-247頁。
 - 41) 川田、前掲注 (39)、44頁。
 - 42) 『岩倉公視記 (下)』1871頁 (国立国会図書館デジタルコレクション公開資料)。
 - 43) 大原、前掲注 (5)、20頁。
 - 44) 宮内庁 (1970) 『明治天皇紀 第四』吉川弘文館、373頁。
 - 45) 鈴木正幸 (1993) 『皇室制度—明治から戦後まで—』岩波書店、82頁。
 - 46) 同書、84頁。
 - 47) 川田、前掲注 (39)、50頁。
 - 48) 皇室財産設定の経過について詳細は、酒巻芳男 (1934) 『皇室制度講話』岩波書店、250頁及び黒田久太 (1966) 『天皇家の財産』三一書房、23-34頁。
 - 49) 黒田、同書、247頁。
 - 50) 小林宏・島善高 (編) (1997) 『日本立法資料全集 明治皇室典範 (下)』信山社、738頁。
 - 51) 島善高 (1993) 「明治二十三年の世伝御料勅定について」早稲田大学社会科学部学会『早稲田人文自然科学研究』第44巻、6-7頁。
 - 52) 小林・島、前掲注 (40)、132頁。当日の談話要録は、同書、447頁以下に収録。
 - 53) 詳細は、加藤祐介 (2017) 「皇室財産課税問題の展開—1890~1920年—」歴史学研究会『歴史学研究』No. 961、2頁以下。論文では、その後の鉱山条例の適用をめぐる課税論議についても触れられている。それによれば、伊藤博文を中心とする政府の方針は、あくまで「宮中府中の別」を徹底するという観点から、通常の皇室財産は普通法律の適用をうけ、課税されるとするものであったという。

天皇の「公」「私」と皇室財産への課税（山田）

- 54) 1901（明治34）年から「地租ヲ課セザル土地ニ関スル法律案」においても、世伝御料以外の普通御料が課税対象となるべきとの議論があった（川田敬一（2012）「明治期における皇室財産課税論議：『地租ヲ課セザル土地ニ関スル法律案』を中心に」金沢工業大学日本学研究所『日本学研究』第15号、45頁以下）。
- 55) 井上毅「古言」（1889（明治22）年2月16日）（井上毅傳記編纂委員会（編）（1975）『井上毅傳 史料篇第五』國學院大學図書館、395-401頁）。
- 56) 穂積八束（著）・三浦裕史（解説）（2003）『皇室典範講義・皇室典範増補講義 日本立法資料全集別巻264』信山社、270頁以下及び、山田亮介（2013）「GHQ憲法草案第82条の皇室財政規定と『世襲財産』」日本大学法学研究所『日本法學』第79巻第1号、155頁。
- 57) 鈴木、前掲注（45）、88頁及び穂積・三浦、同書、10頁（三浦による解説部分）。
- 58) 穂積・三浦、同書、同頁。また、川田、前掲注（39）、197頁。
- 59) 川田、同書、184-189頁。
- 60) 小林・島、前掲注（50）、803-806頁及び加藤、前掲注（53）、8頁、穂積・三浦、前掲注（56）、10頁以下。
- 61) 川田、前掲注（39）、202-211頁。
- 62) 川田、前掲注（39）、230-266頁。
- 63) 同書、241頁。
- 64) 加藤、前掲注（53）、10-15頁。なお、加藤はこの下賜金という手法について、「地方行政機構に対して課税相当額を淡々と『交付』（あるいは『下付』）するのではなく、イデオロギー性を込めて『下賜』するという論理を選び取っていった。ここから、同時期において、いわば『君徳』という観念が前景化していく様を見て取れるように思われる。」と考察している。
- 65) 酒巻、前掲注（48）、254頁。
- 66) 遠藤興一（2010）『天皇制慈恵主義の成立』学文社、30頁。
- 67) 同書、8頁。
- 68) 同書、4頁。
- 69) 森、前掲注（1）、84-85頁。
- 70) 以下の皇室財産処理とマッカーサー草案起草の一連の過程については、拙稿、前掲注（56）、156-161頁に拠った。
- 71) 北山富久次郎（1953）「皇室財政の変遷」学習院大学政経学会『学習院大学政経学部研究年報』I巻、506頁以下。
- 72) 芦部・高見、前掲注（24）、6頁および61頁。
- 73) 黒田、前掲注（48）、138頁。
- 74) 「皇室財産凍結に関する総司令部覚書」（AG091.3）芦部・高見、前掲注（24）、68頁。
- 75) 「戦時利得の除去及び国家財政の再編成に関する覚書」（SCAPIN No. 377）日本管理法令研究会『日本管理法令研究』第1号第5号（1946）、42頁。
- 76) 芦部・高見、前掲注（24）、66頁。

- 77) 江藤淳（1982）『占領史録 第3巻 憲法制定過程』講談社、162-170頁。
- 78) 川田敬一（2008）「皇室経済関係法令に関するGHQとの交渉における論点」関西法政治学研究会『憲法論叢』15号、155頁。
- 79) 1946〈昭和21〉年2月12日GHQ民政局運営委員会では、世襲財産を国有化の例外としたのはラウエルの提案にもとづくことが示され、経済科学局および天然資源局（NRS）の文書では、徳川時代の初期から皇室が所有してきた京都周辺の皇室財産については国有化の例外としてはどうか、といった勧告がなされている（Rowell; Review of the Amended-Drafts by the Steering Committee, 12 February 1946（国立国会図書館所蔵 Hussy Papers, Reel 5））。なお、拙稿、前掲注（56）、161頁も参照されたい。
- 80) 「御料林等の取扱いに関する総司令部内の討議記録」（昭和21年1月29日）芦部・高見、前掲注（24）、100-114頁。この日の会議要旨は、拙稿、前掲注（56）、162-165頁。
- 81) 同書、107頁。ラウエル提案の要約は筆者（同論文、164頁より）。
- 82) 「御料林の国家移管に関するラウエルの所見」（昭和21年1月24日）同書、95-99頁。
- 83) 前掲注（80）「御料林等の取扱いに関する……」同書、109-110頁。なお、これを受けて法務局（LS）のコバート（Covert）は、「皇室財産の処理やその方法については、当然に天然資源局、経済科学局、そして民政局が問題の適切な処置のために決定をおこなう」と答え、その主たる管轄権限がGHQにあることを改めて確認している（拙稿、前掲注（56）、165頁）。
- 84) 同書、14頁および入江俊郎（1976）『憲法成立の経緯と憲法上の諸問題』入江俊郎論集刊行会、372頁以下。
- 85) 1946〈昭和21〉年11月4日皇室法関係会談要旨（芦部・高見、前掲注（24）、188頁）。
- 86) 竹田恒泰（2011）『語られなかった皇族たちの真実』小学館文庫、232-233頁。森、前掲注（1）、112-113頁。
- 87) 茶谷誠一（2017）『象徴天皇制の成立 昭和天皇と宮中の『葛藤』』NHK出版、23頁。