

現代における租税の意義について

—租税法主義の歴史的考察を中心として—

下 村 芳 夫

(税務大学校)
租税理論研究室助教授

目次

はじめに	三
一 租税法律主義の歴史的考察	五
1 イギリス	五
(一) マグナカルタの意義	五
(二) 権利の請願から名誉革命へ	七
2 アメリカ	九
(一) 植民地自治と重商主義	九
(二) 抑圧立法と独立への道程	一一
3 フランス	一三
(一) アンシャンレージュとその崩壊	一四
(二) 革命と人権宣言	一五
二 租税法律主義の現代的意義	一八
1 近世市民社会と租税法律主義	一八
2 私有財産権の修正変化と生存権	一九
3 租税法律主義の現代的意義	二一
4 福祉国家と租税の本質	二四
5 福祉国家と納税の義務	二八
むすび	三一

はじめに

租税とは何か、またなにゆえに国民は租税を負担するのかという租税の概念をめぐる議論は、元来歴史的發展の所産である。^(注1)特に、なにゆえに国家は租税を徴収するのか、また、なにゆえに国民は納税の義務を負うのか、という租税の本質(租税の根拠)を明らかにするためには、国家権力と私有財産権との歴史的な関係を究明しなければならない。^(注2)すなわち、資本的生産方法を基調とする私有財産権と、国家による強制徴収として国民に課される租税とは、本来相矛盾するものと觀念され、租税の本質に関する議論は、この両者の矛盾をいかに調停するかという調和論の形で發展してきたものであり、それは、その時代における社会的經濟的背景を抜きにして考えることは不可能である。^(注3)同時に、国家と私有財産権とをいかに調和させるかという問題は、国家の本質や任務をいかに考えるかというごとと密接な関係をもっている。^(注4)

国家と私有財産権との矛盾ないし対立を、はじめて明確に認識したのは一六〇一七世紀の絶対王政の末期、生産力の發展によって社会的進出をなした市民階級によってであった。貨幣資本の抬頭と資本的生産方法の採用により資本蓄積をなした市民階級は、専制君主によって代表される国家の課税権に抵抗し、「代表なければ課税なし」の、いわゆる租税法主義の原則を旗印にして闘争したが、租税法主義の原則は、国家と私有財産権との矛盾をいかに調和させるかに関する憲政上の一つの重要な原則であったといえる。

その意味で、租税法主義の意義は一般的には、国民の負担する租税は、国民の総意の代表である国会の定める法律によるべきである、というように理解されている。そして、その要求は、近代憲法における主要なテーマであったし、

租税法律主義の歴史的考察は主としてこの面からの検討がなされねばならない。と同時に租税法律主義の原則は、その時代における社会思想ないし国家観を背景としてはじめてその存立の基礎を与えられる。租税法律主義のよって立つ社会思想ないし国家観を、本稿では「理念としての租税法律主義」と呼ぶならば、近世市民社会によって成立をみた租税法律主義の理念と、現代におけるそれとは必然的に相違するものであることは容易に理解しうるところである。このように租税法律主義の原則は、「代表なければ課税なし」という主として憲政上の意味と、憲政上の要求を支える社会思想ないし国家観、換言すれば、理念としての租税法律主義という両面の楯として理解されねばならない。

そこで本稿では、まず第一に租税法律主義の歴史的考察を行ない、中世封建社会から近世市民社会への成立過程において、租税法律主義が国家権力と私有財産とを調和させる憲政上の原則としてどのように考えられたかを、近世市民社会形成の先駆となったイギリス、アメリカ、フランスについてみることにする。この歴史的経緯をみるについては、主として憲政史との関連が中心となるが、租税法律主義もまた社会的諸現象を抜きにして論述することは不可能であり、その意味で、本稿では必要な範囲での社会的経済的諸現象を考え合わせてのべることにした。

租税法律主義の歴史的意義を考察したのち、近世市民社会によって成立をみた租税法律主義の原則がいかなる社会思想ないし国家観を背景として主張され、そのような社会思想ないし国家観からは、租税の意義や本質はいかなるものとして認識されたかについて述べてみることにする。租税法律主義がよってたつ社会思想ないし国家観は、いわば租税法律主義の理念とでもいふべきものであるが、それは、税法の定立過程においても、また税法解釈および適用に際しても、常に基調とすべき最高原則の一つであるといえよう。

次いで、近世市民社会における租税法律主義の理念が、その後の社会経済の変動によりどのように変化せざるを得な

かったか、換言すれば、租税法律主義のもつ現代的意義をそれがよって立つ社会理念ないし思想の面から考察し、理念としての租税法律主義が有する現代的意義からみて、租税の本質とは何か、また国民の納税の義務はどう解釈されるべきかについて考察してみることとする。

なお、本稿では、現代における租税の意義を考察するために租税法律主義の理念を中心としてとりあげたのであるが、租税法律主義をめぐる諸問題には、なおこのほかに、税法の解釈および適用にあたり、租税法律主義はいかなる機能を有するかという問題がある。その問題解決への重要な指標の一つが、租税法律主義の理念にあることは前述したとおりであるが、その問題については、引き続き研究のうえ報告する予定である。

(注1) 田中二郎 租税法 三頁

(注2) 島恭彦、財政学概論 八二頁

(注3) " " 八三頁

(注4) 現代法 第八卷「市民と租税」金子宏 三二二頁

一、租税法律主義の歴史的考察

1 イギリス

(一) マグナカルタの意義

イギリスにおける租税法律主義の理念は、議会による国王権力の制約を通して実現されたといえる。マグナ・カルタ(Magna Carta—1215年)は議会による国王権力の最初の成果として表われたものである。しかしながら、マグナカル

現代における租税の意義について

タの基本的性格は、封建制の立場からみてあまりにも強すぎた国王の絶対権を封建制の形式通りに制限するという意味を有していたのであり、このことは、国王にこれを強制した諸侯が武力ある騎士の階級のものであったことから伺い知ることができよう。国王の絶対権を封建制の形式通りに制限するという機能を有するマグナカルタの第十二条には、「一切の楯金(Soutage)^(注5)、もしくは援助金(aid)^(注6)は、朕の王国の一般評議会によるのでなければ朕の王国においてはこれを課さない^(注7)」として議会の租税協賛権を定めている。

しかし、この条項が果して近代的な租税法律主義の理念を表わしているかどうかについては疑問があらう。^(注8) 何故なら、マグナカルタにいう国王の課税権は封建制度の慣習によって認められてきた国王の課税権である。従ってこの条項は国王の課税権を封建法のせまい限界内にとじこめる反動的な意図をもっていると考えられるからである。第二に、議会の同意を要する課税というのも多くは国王が封建領主としての資格で徴収するものであり、この条件は単純な封建契約の一例にすぎず、決して近代的な租税協賛を意味していたのではない。第三に、議会の構成員についてみても、決して国民の代表者と称すべきものではなく、単に封建貴族のせまいグループの代表者にすぎなかったことがあげられる。これらの理由からマグナカルタにみられる議会の租税協賛権をもって直ちに近代的租税法律主義を表象しているものとは断定できない。マグナカルタは、まさに封建制の産物なのであり、それ故に、マグナカルタそのものを過大評価することはできない。むしろその意義は歴史的にみて、マグナカルタにみうけられる租税思想のうちに近代の租税法律主義の萌芽が認められるところにある。その思想的萌芽とは、議會（その構成員が封建制度の担い手であったことは上に述べたとおりであるが）による国王権力の制約、ないし規制の方法にみることができるといえる。換言すれば、人民の權利（特に財産權）を國家から守る方法をその後の立憲史上において与えたことにある。そうであればこそマグナカルタはイギリ

ス立憲政治の賞典とも考えられ、議会の租税協賛権を確認する場合に常に引き合いに出されるのである。後代の人々にとって、マグナカルタはイギリス人の自由の憲章となるが、歴史的にみる限りでは、絶対王制の発達したチュードル王朝（一五〇一―一六世紀）のもとでは忘れ去られ、一七世紀専制主義と議會主義とが対立するにおよんで、王権神授説に對抗する武器として登場する。

〔注5〕 頒金とは、戦争のために必要が生じた場合、君主がその臣下である領主に命じて領主が軍役に従う代りに献金させたもの。封建制度は、君主の土地下封と庇護に対して、臣下が忠勤の義務と軍役奉仕を約することによって成立するものであった。しかし、君主が軍役を免除し、その代償として貨幣上の義務を課したことは、君主と臣下との間に結ばれた人格的關係を貨幣上の關係としてとらえ、その間の主従關係が次第に稀薄化してゆく原因となった。（島恭彦、前掲書 八九頁）

〔注6〕 援助金とは、臣下の長子が騎士になる時や、その娘が嫁するときに出す御用金。なお、この他に、リリーフ (relief) というものがあるが、これは家臣のものが封土を相続する時に納めるもの。

〔注7〕 宮沢俊義他編、人権宣言集 四〇頁

〔注8〕 島恭彦、前掲書 七八頁

（二） 權利の請願から名譽革命へ

イギリス社会の中央集権化は、一五世紀末期から一六世紀にかけておし進められ、絶対王制の確立を見るに至る。この時期には、国王権力の絶対化に伴ない、議會もその機能を停滯せしめられることとなった。しかし、一六世紀を通じての羊毛工業の発展とエンクロージャー (enclosure) 等による經濟的変化は、商業資本の抬頭と。封建的身分の貨幣への転化を一段と強め、封建諸侯に代って市民階級の社会的進出をもたらすこととなった。一六二八年の「權利の請願」 (Petition of Rights) は、その根底に市民階級の抬頭という事実が存したのである。「權利の請願」は、マグナカ

現代における租税の意義について

ルタ以来絶対王制によって失なわれた議会の権利の回復を、直接的には、国王の課税権に対する議会の協賛権を通して要求したものである。従って、「国会制定法による一般的同意なしには」国民はいかなる租税をも負担しない、という議会の租税協賛権を確立することは、「権利の請願」にとって、最も重要な要求として規定されているのである。当時の経済社会の進展により、商業資本と貨幣経済を背景として富を蓄積しつつあった市民階級からすれば、国王の課税権は、その活動と富の形成に対する侵害であったが故に、極力これを制肘せんとして働きかけたのである。マグナカルタもまた国王権力の制限として機能したが、その担い手が中世封建諸侯であったのに対し、「権利の請願」は近代市民革命の推進者であった市民階級であった点にその近代性を見出すことができよう。しかしまた、マグナカルタも「権利の請願」も、ともに人民と国王との対立はこれによって解決されなかった点で共通点を有している。^(註9)

「権利の請願」によって、人民はいったん議会の租税協賛権を手中にしたが、真に議会主義の確立をみるには、その後も議会無視の暴挙に出た国王権力に対抗する人民の抗争を経て、名譽革命に至る一連の歴史的事件をふまなければならなかった。議会主義と専制主義との対立は、一六四二年の内乱勃発にまで発展してゆくが、一六八八年の名譽革命による議会主義の確立によってようやくその終結をみるに至るのである。

議会は、メアリーとウィリアムが即位する際、議会が決定した「権利の宣言」(Declaration of Rights)を承認させ、革命の翌年、即ち一六八九年に「権利章典」(Bill of Rights)として制定した。その定める全十三ヶ条は、民権の尊重と国王に対する議会の地位確保を根本精神とするものである。^(註10)すなわち、国王といえども議会の定める法に支配されるべきことを明らかにし、法の優位ないし法の支配を確立した。租税についても、この根本精神をふえんし、「大権に名を借り、国会の承認なしに」長い期間、または異なった方法で国王のために金銭を徴収することは違法であると明

記している。

この権利章典で主張され、要求されている権利および自由は、「その一つ一つが全部、わが国の人民の真正で、古来から伝えられ、疑う余地のない権利および自由であり」、マグナカルタ以来権利の請願を経て確立された王権に対する抵抗の成果であった。名譽革命以後、議会はいかなる法をも制定し、廃止する権能をもつようになり、議會主義の主張はここに実を結ぶこととなる。その意味で、マグナカルタ、「権利の請願」における租税法律主義が、国王権力を前提とし、議會はそれに対する租税について単に協賛する機能しか有していなかったのに対し。「権利章典」のそれは、議會自らが租税を定立するという積極的意義をもつものであり、近代市民社会における租税法律主義はここにその真の確立をみたのである。

(注9) 今井登志喜、英国社会史、二一九頁

(注10) 大淵利男、近代自然法思想と租税の理論、一〇六頁

2 アメリカ

(一) 植民地自治と重商主義

アメリカ新大陸への移住は大別して宗教上および經濟上の動機から行なわれたものであるが、移住民はすでに長い間イギリス本国における自治と代議制の訓練をつんでいた。それ故に、アメリカにおける植民地自治は、その移住の当初から發達したのであるが、イギリス本国における植民地政策もまた植民地自治を發達せしめる一つの大きな原因となつた。すなわち植民地の財政費は植民地での収入で賄うべきだとする本国の植民地財政自弁政策は、アメリカにおける政治的自治を実質的に保障することとなる。植民地議會は主として総督以下(注11)の俸給をも含む予算に対する協賛權、課税に

現代における租税の意義について

対する承認の権によって総督を牽制し、民衆の要請の主張に実効をおさめてきた。さらに、その財政協賛権を楯にして、植民地に対するイギリス国王の大権に挑戦し、これを次第に減少せしめていったのである。^(註12)特に下院は、植民地の財政膨脹からくるところのたび重なる協賛権を通して飛躍的にその權威を増大し、その結果一七六〇年代には、イギリス国王がいかに総督に命令しても総督は代議院の支援のないかぎり何事をもなしえない状態にあった。従って、植民地での本国の施策の実施は、植民地議会がそのための予算を可決するか否か、裏をかえせば、本国の施策に要する支出に見合う収入をあげるための税を植民地議会が認めるか否かにかかっていたのである。^(註13)

しかしながら、「国権と国富との同時形成」を本質とする重商主義政策は、植民地産業を独占的に支配し、本国の利益を図ることをその究極の目標とする。イギリス本国よりみれば、植民地の存在も単に自給自足を目指すイギリス商業帝国の経済的補助機関たる役目を有効に果しうるためのものであると考えられていた。従って、植民地の交易は本国が独占し、本国の商人が利益を収むべきものであったし、植民地の産業も本国産業と利益の衝突を来さぬものに限られるべきであった。

このような重商主義政策は、必然的に植民地に対する規制の強化となつてあらわれてくる。その規制の強化は、第一に航海に、第二に植民地の輸出入貿易に、第三は植民地産業に係属して表面化してくる。一六五一年から一六七三年以降に数次にわたって出された航海条例および一七三年の糖密法にみる統制法規はその代表的なものである。ことに糖密法は、フランス領西印度諸島との貿易に対し禁止的な税を課したものであり、植民地人に脅威を与えた。このような植民地政策は、その実効をあげえず、従つて植民地人の利益を実質的には侵さなかったが、自治を尊び、次第にアメリカ人としての自主的意識をもつにいたつた植民地人の精神を刺激せずにはおかなかった。

(注11) 植民地の統治機構は、英国王の勅任又は領主から任命された総督(Governor)、および参議会(Council)と、一定の財産資格を有する自由民によって公選された下院(Assembly)又は House of Common)により構成されていた。

(注12) アメリカ学会、原典アメリカ史(1) 二六四頁

(注13) 田中英夫、アメリカ法の歴史、一八頁

(三) 抑圧立法と独立への道程

上述したように植民地議会、ことに下院の權威の増大の理由は植民地議会が財政權をは握していたことであつた。そこで国王權力の植民地に対する独立確保と、フランスとの七年戦争(一七五六―一七六三年)の結果拡大した大陸の警備保障のため本国軍隊の植民地常駐に要する経費捻出の必要から、イギリス本国は植民地に対する国会課税を決定した。一七六四年の砂糖法および一七六五年の印紙税法がそれである。イギリスの伝統に従つて課税協賛の專權こそは植民地自治の、従つて自由の礎石であると信じていた植民地人は課税負担そのものよりも、植民地人の課税協賛權を無視したイギリス国会による直接課税という課税方法におそれをなしたのである。^(注14)しかし、「代表なければ課税なし」というスローガンも実際にそれが容れられること自体を真剣に目指していたものとは思われない。なぜなら、もし本当に本國の国会に代表が出せたとしても植民地の代表は少数で結局は敗れてしまうからであり、これは植民地側でも十分に認識されていた。彼等は「代表なければ課税なし」の原理から、植民地に対する課税は植民地議会によってなされねばならない旨を主張しているのである。^(注15)つまり、そこには單なる本國に対する課税の協賛をこえて、本國からの自立という政治上の独立が主張されているとみることができよう。

これら一連の本國の抑圧的政策に対し、植民地側は協力態勢を整えて反本國抗争に立ち上つた。その最初の成果は一現代における租税の意義について

七六五年五月三十日に出されたヴァジニア決議であつた。^(注16) この決議を全植民地の公けの抗議にまで組織するきっかけを与えたのが同年十月の印紙税法會議である。

上記の両法はその反対に会い、まもなく廃止されたが、宣言法（一七六六年）、タウンゼント諸法（一七六七年）、さらに独立革命の口火となった茶法（一七七三年）と懲罰法等、本国の植民地に対する威圧は止まることがなかった。これに對して植民地側はいよいよその協力態勢を固め反英抗争に立ち上つた。一七七四年の第一回大陸會議は画期的な意義をもつ。第一回大陸會議の宣言及び決議第四項は、植民地においてイギリス国会の植民地立法を全面的に否定してしまつたのである。植民地側は、本国に對する法的隸屬の地位を揚棄しないがぎり植民地自治を完全にするこのできないことを確認したのである。^(注17)

もはやイギリス本国は武力によつて植民地を屈服させる以外に植民地を隸屬の地位にとどめおくことができないと考え、ここにイギリス本国の武力による弾圧と、これに對する植民地の武力抵抗が始まる。この武力闘争は最初から植民地の独立を目指して行なわれたものではなく、あくまでも植民地人の憲法的權利の擁護のためであつた。しかし、一七七六年七月四日独立宣言の採択に及んでその闘争は独立戦争へと進展してゆく。^(注18)

独立宣言は、政府の起源に関するロックの契約説に準拠して、彼等がアメリカに移住したのちイギリス本国において服せると同一の法の体系を自己の意思により再び新に採用し採択したものであること、また彼等がイギリス国王の臣民であつたのは彼等が任意にそれを承認した結果であり、国王が大英帝国の元首であるがためではないことを主張したものである。^(注19)

独立宣言を支えた思想は自然法思想でありそれはまたイギリスの名誉革命をも支えた思想であつた。しかし、イギリ

スの權利章典は「古來の權利と自由」という傳統的觀念が主張の根拠となり、きわめて現実的實際的方法により確立されたのに対し、アメリカ獨立宣言にみる人權思想は、天賦のものであり、不可譲のものとしてより鮮明に自然權思想が打ち出されている。それ故にこそ、人民の契約によつて作られた國家は、人民の所有（生命自由および財産）を守ることを目的とするのであり、國家の課稅權も絶對的なものではなく、國民の同意なしに租稅を徵收することは、私有財産の根本法則を侵害し國家の目的に反することになる、と觀念された。そこで考えられている國家の目的が財産權を含む所有の保障にあることは明らかであり、租稅法律主義の機能もまたそこに存したといえる。

(注14) 原典アメリカ史(下)、七頁

なお、「代表なければ課稅なし」という場合の代表の意味が植民地と本國では別異に解されていたことも兩者の抗争のもとになった。(フランド著、高木外訳、アメリカ發展史、三八頁。藤原守胤、アメリカ革命史論、六三頁)

(注15) 田中英夫、前掲書、五七頁

藤原守胤、前掲書、五七頁

(注16) ヴァージニア決議の訳文は、原典アメリカ史(下)、八六頁参照。

その決議には(三)において、代表なければ課稅なしの原則を、(四)においてこの權利は常にイギリス國民によつて承認されたものであること、(四)で、植民地議會こそがこの權限を有するものであることを述べている。

(注17) 原典アメリカ史(下)、一三頁

(注18) 獨立の宣言が公けの問題として決定的にとりあげられるに至った経緯については原典アメリカ史(下)、一八頁参照。

(注19) フランド著、前掲書、四六頁。

3 フランス

イギリスにおける專制主義と議會主義との対立は、名譽革命によつてその結論を得たが、その主張の根底にある思想現代における租稅の意義について

はアメリカに受け継がれ独立革命をもたらせ、さらにヨーロッパ大陸におけるフランス革命の背景ともなった。

フランス革命の性格については種々の議論があるが、それを明らかにすることは本稿の目的ではない。しかし、革命の原因の一つはアンシャン・レジーム末期における財政的窮乏と、その財政危機をもたせたところの社会的原因にあったことは疑いのないところである。

(一) アンシャン・レジームとその崩壊過程

革命の起る一世紀前フランスの絶対王制はルイ一四世に確立されたとみることができる。アンシャンレジーム下におけるフランスの国民は明確に区別された二つの集団から構成されていた。一つは僧族、貴族からなる特権階級であり、他は、それ以外のいわゆる第三階級であった。特権階級は社会生活のうえで当然負うべき租税を免れ、そこから引き出される利益を最大限に享受していたが、第三階級は生産に従事し、社会的に有用な仕事を負い、同時に唯一の納税階級を構成していたにもかかわらず、国家の政治に何一つ参画しえぬのみか軽減も免除もない重税の支払人として不当な地位に甘んでいた。これら二つの社会的集団の対立はほとんど宿命的であり、かつその不平等さは他のヨーロッパ諸国にも類例がなかったのである。^(注20)

フランス革命の序曲は、アンシャンレジーム末期の財政窮乏を打開するため、それまで特権階級が有して免税特権を廃止し財源を確保せんとした国王に対して、特権階級が反抗したことから始まった。蔵相カロヌの提案した補助地租税^(注21)(一七八六年)は、全てのフランス人を対象としたものであったが、名士会^(注22)(Assembles des notables) および高等法院^(注23)(Parlement)は、旧来の免税特権を楯にしてこれを拒否した。

ここにおいて、シャルル一六世は、やむなくこの租税法案を実効あらしめるため一六二四年以降絶対王制のもとで開

かれなかった三部会 (Estate generaux) ^(注23) を召集せざるを得なくなった。一七八九年の三部会はまさにフランス革命の口火となった。

このように、フランス革命はその当初、特権階級の国王に対する反抗から始まったものである。その反抗は、自己を国民と全く別の存在になぞらえ、同時に自己の手であくまでも国民を支配しようとした特権階級の自負から生じたものであり、大局的にはあくまでも貴族の自己防衛であったといえる。その段階でのフランス革命は単に専制主義を覆えすことの意味しかもたなかったが、特権階級の抵抗は、時代の権力を失墜させ、専制主義の權威にあくまでも抵抗する力を示すことによって、その後の第三階級の革命に道を開いたのである。

(注20) ポールニコル、金沢誠也訳、フランス革命、二〇頁。

(注21) 名士会はその構成において三部会と極めてよく似ているが、学者や市民の有力者もそれに加わっていた。したがって、その当初は三部会より以上に諮問的な機能を有していた。しかし三部会がその機能を衰退したことから逆に一六世紀以降その活動が盛んになった。(野田良之、フランス法概論(上)、三三六頁)

(注22) 高等法院はその司法的機能よりも王権に対する強力な政治的反対勢力としての役割を演じた。(野田良之、前掲書、四〇六頁) しかし封建的特権的利益の擁護をその目的とした高等法院はイギリス議会による王権との対抗とその制限にみられた全社会的機能をもたなかった。

(注23) 三部会は貴族、僧侶、平民の三部よりなり、それぞれの代表が集まって国事を議する目的をもつ。歴代の国王が戦争やその他の事情で臨時の徴税を行なう場合特に召集された。

(三) 革命と人権宣言

フランス革命を真に社会的たらしめたのは、第三階級 (特に革命の初期においては経済的に力を有していたブルジョア階級であった) の革命への参画であった。市民階級は、三部会の召集を要求することについては貴族と行動をともに現代における租税の意義について

したが、貴族がその召集形式について過去の形式に執着したため貴族との共闘体制を放棄し、それ以後革命の担い手として積極的な行動を起すこととなる。すなわち、三部会における第三階級の議員数を倍加させ、一七八九年六月には、階層区分の記憶をとどめている三部会という名称を不適當と考え、これを「国民議會」と名づけたのである。そして、もし、国民議會が何らかの理由で解散を余儀なくされる場合には、議會の承認を経ぬすべての課税を即時に中止せよという決議を行ない租税協賛権を我がものにした。

しかし、特権階級の反動勢力と、国王の議會への弾圧はくり返され、それは遂に武力によって行なわれようとしていた。人民はこの武力弾圧に対抗しうるため武装を要求し、一七八九年七月十四日武器弾薬があると考えられていたバスチュー牢獄を襲撃した。この人民の武力介入によってアンシャンレジームは事実上崩壊し、八月二十六日国民議會は革命の成果である「人間と市民の權利」を採択したのである。

人權宣言はその第一条において「人は生まれながらにして自由かつ平等の權利を有する」と規定し、すべての人間が原理的に自由で平等な近代的市民社会の構成を宣言している。さらに、自由、所有權、安全および圧制に対する反抗權を自然權として第二条に掲げ、第三条において人民主權を規定している。ここにも、ロックの自然權にもとづく人民主權や革命權の思想を知ることができる。^(註4)

租税に関する人權宣言の規定は第十三条および第十四条にある。第十三条は、革命の原因の一つであった財政危機が租税負担の不平等による財源不足にあったことに鑑み、「公の權力の維持および行政の費用のために公共の課税は避くべからず」と定め、国家作用の行使にとって租税がいかに不可欠の要素であるかを新めて明らかにしている。イギリスおよびアメリカにおいては、課税權と財産權とは明確に区別され、課税權は財産權に對峙するものと觀念されていた。

それゆえにこそ「代表なければ課税なし」の原則が主張され、その原則によって自らの財産権を保障することに力点がおかれていたのである。これに対しフランス人権においては、課税権と財産権との対峙ということよりも課税権の行使は公権力の維持や行政費用にとって不可欠のものであるという前提から出発していると考えられる。それ故にこそ「財政なければ国家なし」の大原則は、第十四条の「代表なければ課税なし」よりも先に宣言されているのであり、それはフランス革命の最大の原因が国家財政の危機にあったことを考える時、アンシャンレジームを崩壊し自らの権利と自由を守るための新しい秩序を作り出さんとした市民階級にとっても必然的に導き出されるところであつた違いはない。

次いで、「この課税はすべての公民の間にその能力に従つて平等に之を分配すべし」と、公平負担の原則を述べている。

第十四条は「すべての公民は自ら又は自己の代表によりて公の課税の必要を認定し、自由に之に同意し」うることを定めている。「代表なければ課税なし」の要求はフランス革命においても重要な人民の要求となつて表われている。

以上、イギリス、アメリカ、フランスにおける租税法律主義の理念を市民国家の生成過程を通して、全社会的変革の中から見出さんとしたものである。それは中世絶対社会から近世市民社会への過渡期において、国王の恣意的課税を排除せんとする要求から起つてきたものであり、課税権を国王から奪ひ、人民の総意の代表である議會に留保し、もつて人民の財産権を担保せんとしたものである。市民革命における自由と権利の主張は、その保障を権力分立という統治機構に求めるとともに、その後の経済社会の進歩により自由主義国家観の発展を招来せしめるいたる。

(注24) フランス人権宣言の思想的淵源については、イエリネック、美濃部達吉訳、人権宣言論参照。

二、租税法律主義の現代的意義

1 近世市民社会と租税法律主義

租税法律主義の理念は、一七、一八世紀の社会的変動期には政治的経済的変革の中に包含され全社会的変革を可能ならしめた近代思想を背景として生れてきたものである。従って、租税法律主義の理念はそれによって立つ思想的背景を抜きにして考察することは不可能である。その思想的背景を一言にして言えば、一切の侵害から個人の自由と財産権を保護しようとした自然法思想である。自然法思想は、天賦の人権（生命・自由・財産）と社会契約説を中心として政治権力の世俗化、立憲化をはかり、その関心を私有財産の不可侵の証明においた。^(註25)

自然的自由主義の思想は国家機能を最少限度にとどめおくことを要求する。国家の機能はただ自然的自由の制度をなすの障害なしに機能せしめるように限られるべきであるとした。ことに一八世紀の産業革命による資本的生産方法の拡大は自由主義こそ富の蓄積と社会の発展を可能ならしめるものであり、国家は必要最少限度においてのみその機能を果すべきであるという夜警国家観ないし治安国家観が主張された。

このような自然的自由主義思想およびそれから派生する自由主義国家観を思想的背景とする租税法律主義は、国家権力に対する財産権の保障という自由権的機能を有することは明らかである。租税は私有財産制度に対する侵害であるとして観念され、資本蓄積の形成にとっての障害となる以上、できるだけ私有財産権を国家権力から守らんとする要求が租税法律主義の最も重要な機能となったのである。

そしてまた、租税法主義の理念は、封建的支配と隷属から解放されたはずの市民社会になお課せられる租税と、他方において市民社会が獲得した私有財産権の国家権力からの保護という、相矛盾する二つのものを調和せしめるものとしても機能した。すなわち、市民の総意を代表して租税を定めることは、結局「吾々自身に対して課税する」ことであり、それによって納税の理由と必要とが明確に合理的に説明せられ、納税することが市民自身の利益であると自覚してはじめて租税を負担することになるのである。^(注25)かくて国家は、個人の利益に貢献する共同の機関と観念され、その国家権力の行使によって利益を享受する者は、その国家権力の行使に必要な費用を負担する義務をもたなければならないとする。近代市民社会における租税の本質は、市民が国家からうける利益と市民が負担する租税との間の対価関係を前提とするものであり、それは「租税交換説」ないし「租税利益説」と呼ばれているものである。

(注25) もっとも、ホプス、ロック、ルソー等の説いた自然権の内容には差異がみうけられるが、人は生まれながらにして自由平等であること、自然状態を脱するために相互に契約を結んで国家状態に入ること、自然権は人間固有のものであり国家といえどもこれを侵害しえないこと、自然権の内容は生命自由財産であること、租税は国家的利益に対する代価である。とする根本思想においては何ら異なるところはない。

詳細については、大淵利男、近代自然法思想と租税の理論参照。

(注26) 島恭彦、前掲書、九七頁

2 私有財産権の修正変化と生存権

自然的自由主義は、その思想の根底に自然的調和の観念が横たわっていた。国家権力を抑制し、私有財産制度と自由競争を認めることは、社会全体の利益を実現し、人民の全てにとって普遍的に妥当するものと考えられていた。しかしながら、一九世紀に入って資本主義は次第にその制度上の欠陥を露呈しはじめ、経済的弱者としての労働者階級を大量

現代における租税の意義について

に出現させ、恐慌不景気による失業などによって彼等を生活難に陥れ深刻な社会問題を提起し、ここにおよんで自然的調和の思想は無条件の福音でないことがいや応なしに明らかにされはじめた。すなわち、資本主義経済はその内在的矛盾を顕在化はじめ、一方では富の蓄積とその支配、他方では労働者階級の絶対的相対的窮乏化の進展を助長したが、従来の自由主義思想をもってしてはその矛盾から派生する社会問題に対して何ら解決の道を与えることはできなかった。恐慌と不景気による失業は、経済の自動調節作用をもってしては解消しえず、ここに経済的社会的に国家の介入が必然的に要請されるにいたるのである。自由主義社会が保障した自由と権利は、窮乏にあえぎ、生存そのもののさへ脅かされていた労働者階級にしてみればすでに空文化していた。資本主義社会の制度上の欠陥から生ずる問題の解決はもやは「見えざる手」によることは不可能であることが認識され、社会的責任によってこれを解決する必要から国家の積極的介入が社会的要請となってあらわれる。

ここにおいて国家は、やむを得ざる害悪としての消極的国家から、国民経済に介入し、實質的に自由を保障せんとする積極的国家へ、すなわち夜警国家から福祉国家への変化をみることになる。そしてまた、国民の権利意識としては、単に形式的に国家からの自由のみをもってしては實質的自由が実現されないところから、生存そのものを権利として認め人間たるに値する生存を保障せんとする生存権思想が出現することになる。生存権思想は経済部面の平等を旨とするものである以上国家の積極的な統制ないし配慮を必要とすることはいうまでもない。このような背景のもとに、近代の二〇世紀憲法は自由権的基本権とともに、国家の責務としての生存権的基本権を規定しているのである。

資本主義経済の発展と社会的変化は、一方において生存権という新しいタイプの基本的人権を登場せしめるとともに、他方において近代市民革命によって確立された人権に対し一定の修正変化を与えることになる。この両者は同一の

基礎に出てくる問題であり、相互に不可分に結びついている。^(注27)近代市民革命によって確立された自由権のうち最も大きな修正変化を受けたのは財産権である。財産権が修正変化を受けたのは、財産権の自由が資本によって支配され、労働者階級の基本的な生活要求を圧迫するため、その生存権を保障するためには資本主義的財産権の自由を制限しなければならなかったからであり、それは生存権保障の登場するにいたった経緯とまさに軌を一にする。換言すれば、私有財産権は国家機能の変化―夜警国家から福祉国家へ―に応じ、生存権によって修正されたとみることができる。

(注27) 基本的人権(1) 東京大学社会科学研究所編、二一三頁

3 租税法律主義の現代的意義

近代市民社会において確立された租税法律主義は、一面において、国民の権利と自由の保障は国民の総意である議会によって守られねばならないという統治制度上の保障を要求するとともに、他面において、たとえ議会が定める租税であってもそれは国民の私有財産権の絶対性を侵害するものであってはならない、という二つの面を有していた。租税法律主義のもつ前者の面は、国民主権を基底とする議会主義の発展、権力分立制による国家権力の相互抑制という統治制度上の確立を促し、その意味ではそれは歴史的な意義を有するものとして解されよう。租税法律主義がもつ現代的意義はむしろそれが保障する人民の権利の面から検討されなければならない。

租税法律主義の理念が近代市民社会において有した機能は私有財産権という自由権の保障であった。しかし、それがその後の社会経済の変遷により、天賦不可譲の権利と考えられた財産権に対し、国民の実質的権利と自由を保障するために生存権によって修正変化をうけるに至ったことはすでに述べたとおりである。しかも、この生存権保障のためには、国家の積極的関与が不可欠のものと認識せられ、国家は必要悪としての存在から、積極的意義と機能を有すること

が明らかにされるにおよんで、福祉国家の出現をみたのである。ここにおいて租税法律主義がよって立つ社会的背景、換言すれば、租税法律主義が存立の基礎となるべき社会的理念ないし思想は、①、その実現の仕方において国家権力の排除ではなく、その積極的関与を要求し、②、その保障せんとする国民の権利が私有財産権という自由権保障とともに生存権保障の実現のために修正変化をうけ、むしろ生存権保障により重点をおいていると考えられよう。租税法律主義がよって立つ社会理念ないし思想の現代的意義、換言すれば、理念としての租税法律主義が有する現代的意義もまたそこに見出すことができるのである。

理念としての租税法律主義をこのように解するならば、それは税法の解釈適用にどのように影響するものであろうか。もちろん税法の解釈適用は、租税法律主義の理念に反するものであってはならない。従来、租税法律主義の理念が財産権という自由権の保障にあったことに力点をおいて、税法の解釈はいかにあるべきか、とくに、私法における解釈原理との差異の有無、さらに、そこから派生する問題として、いわゆる「疑わしきは納税者の利益に」の問題、行政通達の法源性の問題が議論されてきた。しかし、理念としての租税法律主義がもつ現代的意義からみて、従来の議論がそのまま妥当するものとは考えられない。

税法は、国家歳入の確保という手段を通して生存権保障を実質的に担保するものであり、その法目的観において私的自治と契約自由の原則を基調とする私法分野とは本質的に異なるものである。特に、税法の解釈には、租税法律主義の理念を実現させるための実質的公平負担の原則が考慮されなければならない。公平負担の原則は、それ自体税法の法目的となり得るものであり、それは私法の分野に見られない税法独自のものである。法解釈が法目的にそくしてなされねばならないことは、私法も税法も何ら異なるところはないが、両者の解釈原理の差異はその有する法目的の特殊性から

説明されなければならないのではなからうか。

さらに、いわゆる「疑わしきは納税者の利益」という主張は、国民の財産権という自由権のみを保障することに重点がおかれた近代市民社会においては、国家権力の排除によって私有財産権を保障することになりえても、福祉国家が究極の目標とする生存権保障のためには何ら寄与しえないこと明らかである。さらにまた、「疑わしきは納税者の利益」により租税負担を免れたようなものがある場合には、他の国民の負担のうえにおいて福祉国家における国家の奉仕と管理を受けることを考えれば、その公平感において問題があろう。

税務通達をめぐる議論もまた、租税法律主義の原則をふえんし、主としてその法源性をめぐる行なわれている。なるほど、税務通達に形式的法規としての効力を認めることはできないが、実質的には次のような意義と機能とが認識されなければならないであろう。

すなわち、税法は取引社会における経済現象をその対象とするが、その経済現象は、本来日々変化発展し流動的である。従って税法の規定は、その対象とする全ての経済現象を予め想起してその細部にわたるまで規定することは不可能であり、必然的に包括的、一般的とならざるをえない。税務通達は、税法の包括的、一般的規定から生ずる解釈、適用上の疑義について行政庁内部の統一をはかり、同一条件同一負担の越旨を貫くことによって租税負担の公平をはかるとともに、本来発展し、流動する経済社会において、税法の予期しえぬ経済取引から利得した者に対し、税法の目的と抵触しない限りにおいて迅速な課税を行なうことによって租税負担の公平を図ることが可能とならう。税務通達の意義と機能については、租税法律主義の形式面もさることながら、租税負担の公平という観点からの再評価がなされねばならないのではあるまいか。

理念としての租税法律主義のもつ現代的意義が税法の解釈適用に当り、いかに作用するかについては、上に掲げた二、三の問題提起をするにとどめ、その詳論は別の機会にゆずることとし、本稿では、現代における租税法律主義がよって立つ社会理念からみて、租税の本質、および国民の納税の義務はどのように考えられなければならないかについて考察してみることとする。

4 福祉国家と租税の本質

自由主義国家が資本主義的生産方法の拡大にともなう、社会問題の解決に何らの機能を有しないことが明らかにされ、この社会問題解決のために国家の積極的関与が要請されるようになり、ここに福祉国家が出現するに至ったことは上述したとおりである。ところで、そこである福祉国家とは、「各人の権利と自由活動を原則としながら、社会的正義の要求に基づき、法的政治的管理を行なって、その間の行きすぎと摩擦を調整すると同時に積極的な国家活動により、各人の生活と福祉を保障するもの」^(註28)であるが、そこでの積極的な国家活動の実質的な裏付けは財政によってはじめて可能となる。しかも、租税国家における財源は租税収入に依然していることは周知の事実である。租税収入が国家の存立と活動にとって不可欠の要因であることは今更論するまでもないが、福祉国家においては、その掲げる政策実現のために用いられる租税は、もはや封建時代におけるような支配者に対する被支配者の貢納でないことはもちろんのこと、国家が与える利益の対価でもない。

租税の本質に関する議論、つまり、なにゆえに国家は租税を徴収するか、また、なにゆえに国民は納税の義務を負うかという問題については、これまで租税と私有財産権との矛盾を調和する形で発展してきた。^(註29)そこで、本稿では私有財産権と国家との関係が、中世から近世市民社会を経てそのように発展してきたかを、その思想的背景から考察してきた

のであるが、租税法律主義の現代的意義を考えるに当たってもこの問題は是非とも究明せねばならない問題でもある。租税の本質に関する議論もまた、その時代における思想と歴史性の中に見出すことができる。それは、租税をもって利益の対価とする租税応益説と、国家の優越性を主張する租税犠牲説に大別できる。

租税応益説は、絶対王制の徴税権力に代って新に生成しようとする市民的國家の徴税権と、その下で確立した私有財産権の調和論であり、租税は國家が財産所有者に与える利益の対価とされた。これに対し、租税犠牲説は、個人に優越する國家の歴史的、理論的必然性を強調し、國家はその任務を達成するために当然に課税権をもち、國民は納税の義務を負うと説かれている。

租税利益説が成立しえたのは、資本主義經濟が上昇期にあつていまだその矛盾を露呈しなかつたという現実的要件が必要であつた。それは初期の資本主義經濟と自由主義國家を背景として唱えられたものである。しかし、租税利益説が成立しえた現実的要件は、現在存続しえず、かつ、そこでいう租税と國家利益との対価關係も、福祉國家においては、負担能力の大きいものほど、國家から受ける利益が大きいとは限らないし、逆に、經濟的弱者ほど負担能力は小さいのに対して國家から受ける利益は大である。従つて租税の本質を利益説に求めることはできない。

租税犠牲説は、イギリス、アメリカのように自由主義社會をもちえないまま、資本主義の育成と發展のために全体主義國家を形式したドイツを中心とする後進資本主義國において唱えられたものである。それは、國家を個人の意思を超越した存在と考える權威的國家觀を背景とし、國家はその任務達成のために当然に課税権をもち、租税はその任務達成のために國民が負担する犠牲ないし義務と考えられた。國民の福祉を究極の目標とする福祉國家の思想と犠牲説の背景となつた權威的國家思想とは根本的に相容れないこと明らかであり、犠牲説もまた福祉國家における租税の本質を説明

することはできない。

福祉国家は、体制的に資本主義と連続を保ちながら、その矛盾解消のために修正、改良を行なわんとする国家観である。^(註30)その修正・改良の目的とするところは、最低限度の生活保障という生存権の基本権の確立にある。しかも、その修正・改良は社会全体の共同責任であり、原則として全国民が客体であるとともに主体になるものである。従って国民の参加は福祉国家実現のために重要な意味をもち、また、それなくしては生存権の保障はその存立の基礎を失なう。ところで、ここにいる福祉国家実現のための国民の参加とは、国民主権のもとにおいては立法、司法、行政への各局面において国民の意思を反映させ、福祉国家実現へ国家をリードすることを意味するとともに、その実現のための財政負担を自ら負うことを意味する。福祉国家における国家作用は、国民自らがその財政負担を課することによって実質的裏付けが得られる。ここでは国家と国民とは、相対立する概念ではなく、国家こそ国民の財産権、生存権を保障する機関である、という両者の自同性を前提とする。国家と国民との自同性を前提とする福祉国家において、租税の本質は、国家的奉仕と管理を実現するための社会的費用ないし社会的間接費用として国民が負担するものであるといえよう。それは、本来ならば国民経済の自律性に任せられるべきである富の分配過程に国家が介入し、生存権を保障するための社会的環境を作り出すために社会的費用として国民が負担するものである。

もっとも、納税者個人からみれば、社会的費用として負担する租税と、国家的奉仕および管理とは等価関係にあるものではない。一般の経済取引社会においては、費用は有形、無形の利益を獲得するために支払われる価値の犠牲をいい、原則として費用の負担者がその獲得した利益を独占的、排他的に享受するのである。費用負担者がそれによって獲得した利益を排他的に享受しうる排他原則に対して、法は一般的にこれを所有権として規定している。そこには、負担した

費用と、受けた利益の間に等価關係が成立していることは明らかである。しかし、租税の場合は同じくそれを國民が負担する社会的費用といつても、その費用を負担したことから得るところの國家の奉仕と管理という利益に対して國民は排他的な權利を有しないことを原則とする。それは、國民が受ける國家の奉仕および管理が國民各自の個人的選好によつて決定されるべきものでなく、社會全体の選好により決定されるという、國家の奉仕と管理の本質的性格によるものである。従つて、個人的には國家の奉仕と管理がある方向に対してなされることを要求したとしても、社會公共の見地から別の方向になされることもありうるし、かつ、なされた國家の奉仕および管理に対して、その利益は原則として全ての國民が享受し、一個人が独占的、排他的に享受しうべきものではない。(例えば、一個人としてはその負担した租税が住宅に対する國家サービスに使われることを要求していたとしても、社會的公共の観点からみてそれが公園、緑地に対してなされる場合があり、かつ、いったん公園、緑地が國家、サービスによつて作られれば、その施設の利用は全ての國民を対象としているものと観念され、一個人が排他的にその利益を享受するものではない。このような場合には、個人が負担する租税と、國家サービスは等価關係にないことはもちろん、その交換關係さえ稀薄化する)。租税と國家の奉仕および管理とが等価關係にない他の積極的な理由は、福祉國家においては、主体としての國民が負担する租税と、客體としての國民が受ける國家的奉仕および管理とが等価關係にないところにこそ社會正義實現の道があるのであり、それによつてはじめて資本的生産方法による富の偏在を是正し、摩擦を調整することが可能となるとところに求められよう。

福祉國家における租税の本質を、上に述べたようなものであると考えるならば、そこから、福祉國家における租税は、共同連帶性という特質をもつといえよう。福祉國家の實現への指向は、社會的、經濟的變化による歴史的必然性の中で、國民自らが選択決定したものである。それは、あくまでも個人の自由を基調としつつも、そこには、連帶、共同

の考え方がその根底にある。その意味で福祉国家は共同体的世界観を否定しえないこともまた事実である。従って、国民は、福祉国家実現のために、共同連帯して責任を負うこととなり、その目的達成のための租税負担もその例外ではない。租税負担の共同連帯は、一国民の租税回避によって免れる負担を必然的に他の国民に負わせることとなる。私有財産権の絶対化と自由契約を基調とする近代市民社会においては、租税負担もまた結局個人が自己に対して義務を負えばよかったが、福祉国家においては、その目的実現のために共同連帯して租税負担を負うところに特徴を見出すことができる。その意味で租税は、共同（協同）的社会費用ないし、社会的共同費用として国民が負担するものといえることができる。しかも、租税を国民が共同して負担することが、国民の参加を通して行なわれる社会正義実現に資する道なのである。

(注28) 「現代型福祉国家と生存権」池田政章 ジュリスト 二八九号、一七〇頁

(注29) 島恭彦 前掲書、八三頁

(注30) ジュリスト 二八九号、一七二頁

5. 福祉国家と納税の義務

生存権は、自由権とはその成立の社会的、経済的背景を異にするものであることは上に述べたとおりであるが、それはまた行政権の発動についても自由主義国家において要請された「安価な政府」とは異なった要請をもつことになる。すなわち、自由権の保障は行政権の発動を極力抑請するが、生存権は社会的見地に立ってむしろ行政権の作用を積極的におし進め、場合によっては、人間に値する生活を保障するため国民の自由な社会活動を制限することも辞さないところにその保障の意義を見出すことができる。^(注31)ところで、そこでいう生存権保障のための行政権の介入は、実質的には国家

の財政によってまかなわれなければならない。しかも、租税国家における財源は租税収入に依存せざるを得ないこと周知の事実である。租税はその調達過程においてすでに所得の再分配という機能を有し、財政政策の一環として現代の国家目的に寄与しうる性質のものであり、それ自体自由主義経済の見えざる手による自動調節の過不足を国家機能によって調和することに役立つものであるが、それは更に歳出によって一層明確にされうる。社会保障や公的扶助に支出せられる国家予算は、より直接的に福祉国家の目的を達成する手段となりうる、と同時に、社会保障や公的扶助が、具体的にどのような範囲と額において所得の再分配機能を有するかは、租税収入の面から規制されることは否定できないであろう。それはまた、その国の経済状態に依存すること明らかである。その意味で福祉国家における国民が有する納税の義務も、自由主義国家におけるそれとは別個の新しい意義を有することが認識されなければならない。

封建的支配と隷属を脱し、権利と自由の獲得の闘争の成果として採択された各国の人権宣言はまず何よりも「権利」の宣言であり「義務」の宣言ではなかった。当時の人間は、義務は十二分にしよわされていたのであり、あらためてそれを宣言する必要は少しもなかったのである。^(注32)納税の義務についても例外ではない。国王の恣意的課税により財産権を侵害されていた市民にとって納税の義務を人権宣言で規定する必要は少しもなかった。ただ、近代市民社会においては、財産権の侵害である国家の課税権は、市民の総意である議会において決せられるべきであり、それによって市民の財産権を保障することのみを要求すればよかったのである。そしてまた、国家が国民経済に対し不干渉主義をとることこそが私有財産権を保障する途でもあった。

しかしながら、福祉国家の目的が生存権保障を通しての社会正義実現にある以上、国家の積極的関与を必要とする。これを国民の権利の側からみれば、福祉国家においては国民は国家に対して一定の作為義務を求める権利を有すること

となる。国に作為を要求する権利については、国民は必ずその権利に対応する義務を負うと考えられよう。^(注33) その意味で、福祉国家における納税の義務は、生存権保障という社会正義実現のために国家が行なう社会的奉仕と管理に対応する国民の義務である。しかも、注意されなければならないのは、そこで強調される納税の義務は、生存権の実質化の役割を果す義務であり、それは自由権と対応する義務とは本質的に異なる。自由権に対応する義務は、自由権を制約する役割を果す義務であり、生存権を実質化するための納税の義務とは、同じ義務でありながら両者は本質的に異なるのである。それだからこそ、租税法律主義が私有財産権の保障という、もっぱら自由権を保障することを目的とした時代においては、納税の義務の強調は、それが保障する人民の権利と対立するが故に否定されなければならない。憲法上の納税の義務もまた単に宣言的確認的意義という軽微な意味しか与えられていなかったのである。これに対し、福祉国家における納税の義務は、生存権保障という社会正義実現に寄与するものであり、かつ、その寄与は、国民の納税義務が完全に果されることにより担保され、さらに、納税義務の完全なる履行は、究極のところ国民自らの権利の実現をはかることになる、ということが観念されなければならないであろう。

国民の納税義務の履行が究極において福祉国家における生存権の実現をはかるとはいっても、現実的、具体的には、国家の歳出が福祉国家の目的にかなったものであることが必要であり、またそうであるべきところにこそ「高福祉高負担」のスローガンも確立をみるのである。国家は、福祉国家の実現をはかるための歳出計画の内容を国民に示し、その理解と納得を得る責務を有するといふべきであろうし、国民はその納得と理解のうえに納税の義務を負うといえよう。それ故にこそ、各国憲法は、国家財政の処理権限を人民の代表である議会にもたせ、国費の支出については議会の議決を要するとして、予算議定権を定めているのである。

(注31) 依静夫「行政と基本的人権」行政法講座(一)、二一七頁

(注32) 宮沢俊義 憲法Ⅱ、一〇一頁

(注33) 高原賢治「国民の憲法上の義務」憲法講座(2)、二八三頁

むすび

租税法律主義がよって立つ社会的理念をどのように理解するかは、税法の解釈適用に決定的な影響を与えることになろう。租税法律主義の機能が、自由権保障と国家権力の排除という意味をもっていた社会においては、税法の解釈は形式的かつ、厳格に、その適用は最小に、という主張がなされるのは、けだし当然のことであろう。しかし、理念としての租税法律主義の現代的意義がすでにのべたとおりのものであるとするならば、このような解釈原理、適用原理が今日においてもそのまま妥当するとはいえない。それは、理念としての租税法律主義がもつ現代的意義からの新たな評価がなされねばならないであろう。