

〔博士論文要旨〕

現代税法と人権

本書『現代税法と人権』は、その書名が示すように、租税法制において生じている基本的な憲法問題を納税者の権利を重視する立場から検討した諸論文を一冊にまとめたものである。わが国の法学研究においては、租税法制は様々な人権問題を生み出しているにもかかわらず、税法の技術性・複雑性の故に、租税法の側からも憲法学の側からもあまり検討されてこなかった。また、租税立法に際してもその経済的効果については様々な検討がなされるのに対し、憲法適合性にはほとんど注意が払われず、政策税制が濫用されてきた。本書は、こうしたわが国の租税法制の状況を批判しつつ、税法と憲法との架橋を試みたものである。

まず、本書は全体で一三章からなるが、三部に分かれて

三 木 義 一

いる。第I部では、憲法三〇条の「納税の義務」、ドイツではじめて税法を独立した学問として体系化したヘンゼルが提唱した「租税債務関係論」等の税法上の基礎的概念の再検討を通じて、税法研究の基本姿勢を示した。第II部では、I部で論じた基本姿勢に基づいて直接税にかかわる人権問題を検討し、特に、租税法規範の憲法審査基準を中心に憲法の人権条項等と税法の関係について検討を加えた。第III部では、税法分野の中でも従来あまり法的な検討の対象にされてこなかった間接税にかかわる憲法問題を取り上げ、その際、間接税負担にかかわる問題だけではなく、間接税収確保の観点からなされる各種規制措置と憲法の問題についても検討を加えた。

以下、各章の内容を分かりやすく要約しながら紹介してみたい。

第一章「納税の義務」の再検討」では、憲法三〇条が納税の義務について規定しているのに、従来の憲法学が何故国民が納税の義務を負うのかについての根本問題、つまり租税根拠の問題を検討してこなかったことを批判し、現行憲法下の租税根拠を問い直しつつ、憲法解釈論的課題を提示した。まず、租税根拠論として従来財政学の分野で議論されてきた「利益説」と「義務説」の内容、及び、資本主義の発展とともに「義務説」が台頭する社会的背景にふれ(一)第一節のこと。以下同じ)、その後議會制民主主義の発展を背景にした「新しい利益説」が登場するが、中でも憲法論と最も結びつけて議論を展開したウィクセル(Wicksell)の議論を紹介・検討した。彼によれば、租税立法は租税支出と同時に議決されねばならず、そうすれば他の立法のように単純多数決ではなく、制限多数決で議決することが可能であるし、そうしなければならぬことが強調されていた。この「新しい利益説」では義務説では無視された租税の支出面が再び租税収入と結び付けられて議論されていることに注目すべきであることを指摘した(二)。以上の検討を前提として、現行憲法における租税の根拠を明治憲法との比較で論じ、明治憲法は六三条の永久租主義

の規定を有していたこと等から「義務説」的なものであったといえるが、現行憲法下の納税の義務は国家等が行う人権保障等の対価としてしか理由づけ得ないとした。このような理解に立った場合、再検討すべき課題として、① Non-Affektationの原則の意義、②永久租主義的財政運営の合憲性、③違憲な支出に対する救済(後述の六章とも関連する)、④予算の繰延べの可否、等があり、これらを利益説の立場から積極的に解釈する必要性を指摘した(三)。

第二章は、ドイツ税法学の基礎を築いたアルベルト・ヘンゼル(A. Hensel)が提唱した「租税債務関係説」の現代的意義を彼の税法理論全体の検討を通じて分析したものである。彼の「租税債務関係説」は租税法を一元的に債務関係と把握している点において誤りがあるとされ、租税手続法関係はいわゆる「租税権力関係説」が妥当するとされてきた。しかし、租税手続法関係に権力的要素が存在していることと、それをどの様な方向で解釈していくべきかという問題とは区別されねばならず、ヘンゼルの「租税債務関係説」はまさに後者の理論、つまり、実体法における国家と私人の対等性を重視し、解釈論・立法論を通じてできるかぎり手続法関係にも実体法レベルの対等性が及ぶことを要請する理論であり、同時に独立した学問としての税法学の方法論を内包したものであることを検証した。ま

ず、彼が「租税債務関係説」を提唱した当時の時代背景及び学問状況を概観し(三)、彼の理論の特徴に二つの側面から接近した。一つは、法治国家的税法の闘士といわれた側面からであり、ここでは彼がいかに納税者の法的安定性を重視していたか、換言すれば、彼が租税債務関係説を提唱したとき、意識していたのは行政権力の優越的な立場を承認することではなくて、むしろ課税庁をできるだけ法律によって拘束し、課税庁と私人の関係をできるだけ対等にすることにあつたことを様々な角度から指摘した(四)。他の一つは、権力関係説に代表される伝統的行政法学から独立した学問としての側面であり、ここでは、従来行政法学からはなされてこなかった租税実体法についての精緻な法学的研究を行った上で、彼が租税手続法関係にも実体法関係における行政と私人の平等性を反映せしめようと試みていたこと、さらにその技術性の故にそれまであまり検討されてこなかった租税立法と憲法の関係にも検討を加え、応能負担原則等の憲法原理を税法にも反映させるような解釈論を展開してきたこと、等を指摘した(五)。

以上の検討を通じて、税法学の課題を租税実体法の法的研究及び租税手続法の実体法的構成に見だし、税法を「徴税の法」としてではなく「納税者の権利立法」として把握するならば、ヘンゼルが租税法を債務関係として一元的に把握しようとしたことこそ評価すべきであるし、

そこに税法学独立の契機を見いだすべきであることを指摘した。

第三章は「租税債務関係説」の具体的応用の一例として、第二次納税義務を取り上げ、債務関係説的理解から導かれる「徴収不足額」説の立場から実務を批判的に検討したものである。債務関係説からすれば、第二次納税義務は法律に規定されている構成要件の充足によって成立することになる。第二次納税義務の各構成要件を客観的にみれば「徴収不足額」の発生が必要であり、かつ、第二次納税義務の範囲も客観的な「徴収不足額」に限定されねばならないはずである。ところが、実務では第二次納税義務の成立要件と範囲は別々であるとし、第二次納税義務者は主たる滞納者の滞納額全額を負うべきだとしている。租税の確保を過度に重視した議論だが、具体的な問題との関係で検討してみると、「徴収不足額」説の方が整合的であり、実務自身も自己の理論を貫徹できないことを認め様々な修正を加えていることを、任意納付(三)、重複課税(四)、換価制限(五)、等の具体的素材を例に検討するとともに、第二次納税義務者の権利救済問題(六)等に対する「徴収不足額」説の立場からの課題も論じた。

第II部では、まず第四章で、政策税制の氾濫の中で無力化されつつある「応能負担原則」の復権を意図したビルクの租税規範の憲法審査基準を紹介・検討した。彼の提唱した理論の特色は、従来のように租税法規範を漠然と応能負担原則との関係で審査するのではなく、租税の作用を二つに分け、それぞれの作用に適用される憲法上の原則を明らかにした点にある。すなわち、彼によれば、租税には市民から金銭を徴収するという負担作用と、金銭徴収もしくはそれを避ける行為（回避行為）の奨励を通じて、個人・社会的・財政的状况や経済社会全体に具体的影響を及ぼす形成作用とがあり、負担作用には憲法の負担配分原則（応能負担原則）が適用され、形成作用には憲法の各種自由権が適用されるという。そして、一つの租税法規範の合憲性を審査するときには、負担作用が応能負担原則に基づき、形成作用が各種人権に基づきそれぞれ審査され、複線的に合憲性が審査されることになる。このようにそれぞれの作用について審査すると、次の四つのケースが考えられる。

①負担作用も形成作用も合憲である場合、②負担作用も形成作用も違憲である場合、③負担作用は配分原則に反しているが、形成作用は合憲である場合、④負担作用は合憲であるが、形成作用が自由権を侵害している場合。ビルクによれば、結論として、②と④は違憲、①は当然合憲、③は比較衡量ということになる（二〜三）。このようなビルク

の議論を紹介・検討した上で、この理論をわが国の租税法規範に応用した場合に従来と異なる説明が可能かを検討し（四）、彼の理論が応能負担原則の適用基準を精緻化したものである点を評価するとともに、形成作用の憲法判断基準をより精緻化するという課題等が残されていることも指摘した。

第五章はいわゆる大島サラリーマン訴訟の最高裁判決（民集三九卷二号二四七頁）が示されたのを契機に、同判決の問題点を検討するとともに（一）、判決後の立法論的課題を検討した。私見では、給与所得にかかわる必要経費の実額控除選択制の導入が給与所得税制改革の焦点であり、まず、実額控除を導入するための前提として、現行の給与所得控除の具体的中身、給与所得における必要経費の具体的内容を明かにする必要があること（二）、ついで、実額控除が導入されれば、年末調整、確定申告権にかかわる問題も自動的に解決されること（三）等を論じた。さらに給与所得者の不公平感に課税単位（四）や基礎控除（五）とも関係があり、これらを憲法理念にふさわしい方向へ改革する必要性のあることも指摘した。

第六章では、いわゆる軍事費納税拒否問題を良心の自由から積極的に論じたティエーデマン（P. Tiedemann）裁判官

の議論を紹介・検討するとともに、納税拒否の権利を確立するための課題を論じた。まず、わが国及びドイツの判例が、税の徴収と税の使途とは無関係という立場から税の使途を理由に所得税の納税を拒否する権利はないとしている状況を概観し(一、二)、ついでこうした理論状況に良心の自由の法的意味を再検討するあたりで一石を投じたティール・デマン裁判官の「論争理論」(Diskurstheorie)を検討した。この理論は、ごく単純化すると、良心の自由を単に個人の自由権と理解するだけでは不十分で、多数意見への疑問を保障し、それを促進する制度として理解し、議会における少数意見の保障と論争を通じての民主的多数意見の形成と同様に、民主主義社会に不可欠なものとする。それ故、良心の自由によって保障される権利の内容は、ある法律や義務を違憲・無効とすることにあるのではなく、それらの合憲・違憲に関わりなく、当該義務から開放されることを請求する権利であり、従って、所得税及びその支出が合憲であっても、良心との衝突を避けるために納税義務から開放されるべき場合がありうることになるという(三)。この主張は、ドイツにおける最近の納税拒否訴訟の根拠となりつつあるが、ドイツの判例は、良心の自由は議会の財政高権に劣るという理由でこの主張を退けている(四)。しかし、議会の財政高権は本来他の権力に向けられたものであるし、納税者が使途について制約を加えることが直ちに

議会の財政高権と抵触するものではなく、それ故、彼の提唱した論争理論が納税拒否権を根拠づけ得る可能性を有していることを指摘した。

第七章では、租税はその本質から財産権保障との関係での限界を有するものであることを、土地税制を具体的素材に検討したものである。まず、この問題について、わが国の学説・判例が課税による財産権侵害の可能性を認めつつも、あまり立ち入った検討をしてこなかったことを概観し(一)、より具体的な基準を見いだす手がかりとして土地増価税導入問題により憲法論争がたたかわされた一九七〇年代の西ドイツの議論を検討した。そこでは、資本の元本と元本から得られる収益とが区別され、前者には課税自体が、後者には過度の課税が違憲と解される傾向にあることを紹介した(二)。これらの議論を踏まえて、次に私見として、租税はその本質上あくまでも資本の元本から生じた新たな経済的利益の一部を吸収しうるものに過ぎず、そこに租税の限界があるとし、所得、資産、消費の三局面について具体的に論じた。まず、所得説は「所得」自体が新たに発生した経済的利益であるので、一〇〇%課税でなければ違憲とはいえないこと、土地増価税は市場経済活動で活用が予定されているものへの課税は可能であるが、市場での活用を前提としていない居住用土地等に対するものは違憲の可

可能性があること、資産課税は当該資産の収益から支払い可能な負担にとどめなければならないこと、消費課税では、新たな経済的利益がなく自己の財産を犠牲にしても購入しなればならない生活必需品への課税は違憲の可能性があらうことを指摘した(三)。

第八章では、一九九一年の第一二一国会で、結局は廃案になった政治資金規正法改正案の問題点を指摘した上で(一)、問題の核心である企業献金そのものは是非を検討した。まず、企業献金そのものを禁止している例は諸外国にも見られないことを概観した上で、わが国の構造的汚職体質を改善するには企業献金の禁止しかないという立場から、企業献金禁止の論拠についての最近の商法学での議論を紹介した。ついで、企業献金を否定した場合、最高裁(民集二四卷六号六二五頁)がいう企業が個人と同様に税負担を負っていること、つまり、企業は投票権もなく納税義務を負っていることと、「代表なければ課税なし」とをどう調整するかが問題になるが、現行税法が法人擬制説を前提としており最高裁の主張はその前提に問題があること、また、実在説に立っても現実の租税立法においては企業が強力な同意権を有していることを見落としてはならないことを指摘した(二)。さらに、企業献金を禁止できない場合の過渡的な税制上の規制として献金の損金不算入及び使途不透明

に対する罰則的重課措置等の導入の必要性、等を指摘した(三)。

第九章は、不確定概念の合憲性の判断基準について、過大役員報酬損金不算入規定を具体例に論じている。まず、この規定によりどの様な不合理な事態が生じるかを紹介し(一)、ついで、従来の学説・判例が租税回避防止の必要性から不確定概念をある程度容認し、裁判段階で明確にできる場合には租税法主義に反しないとしていることを紹介した。しかし、このような理解は税法が裁判規範である前に行為規範であること、しかも単なる行為規範ではなく、申告納税制度が採用され、納税者が申告時に具体的判断を迫られていることを軽視している。そこで、私見では不確定概念を従来のように一律に論じるのではなく、①納税者の申告行為に直結し納税者に具体的判断を迫るもの、②納税者の申告には直接の関係なく、課税庁側に第一次的判断が委ねられていると解されるもの、③納税者の申告に関連するが、具体的判断を迫るものではないものに類型化し、①は場合は、納税者の行う行為が具体的・定形的で、具体的基準を定めることが不可能ではないので、法令もしくは課税庁側の公表基準からも判断し得ない場合には課税要件明確主義に反すること、過大役員報酬損金不算入規定がこの①類型に含まれることを論じた(二)。つぎに、課税庁側

が類似法人平均基準を主張しているもので、それが従来判例に照らしても合理的といえないこと、この基準に従うと全法人の半数の役員報酬が否認されねばならないという論理的矛盾を内包していること、さらに予測可能性を担保しえないことを指摘し、納税者が申告時に知り得た基準から合理性が証明されれば、否認できないものと解すべきことを主張した(三)。

第三部では、間接税にかかわる憲法問題を取り上げたが、第一〇章では消費税導入論及び消費税制のものにかかわる基本問題を論じている。まず、消費税導入の論拠とされていた「直間比率見直し論」、「既存の間接税の不合理論」、「貧富の差解消論」について、それらが消費税導入を合理化しうるものではないことを論じた上で(一)、消費税と憲法上の基本問題に言及した。すなわち、消費税は無差別課税であるので、憲法二五条や応能負担原則に抵触する可能性があるので、消費税が従来の物品税の掲名主義とは異なり、法律上課税物品を限定明記しないので、課税対象が議会のチェックを受けることなく拡大し、その意味で租税法律主義が空洞化されるおそれがあること、消費税という名称にもかかわらず消費者は租税法律関係には登場せず、この消費者が租税負担を争う権利をどう保障する

かが課題として残されていることを指摘した(二)。

第一章では消費税及び付加価値税制のより具体的な問題として中小企業特例、前段階税額控除にかかわる憲法問題をそれぞれ論じている。まず、わが国の簡易課税制度が私人(消費者)から私人(業者)への補助を「税」という名を用いて強制する不合理な制度であることを西ドイツの制度等との比較で論じ(一)、ついで、付加価値税制における非課税制度の基本問題である前段階税額控除の排除問題をとり上げた。すなわち、非課税業者に前段階税額控除の権利を認めないと「隠れた付加価値税」が発生し、不合理なことになること、非課税に対し前段階税額控除を認めないことを西ドイツの議論を参考に検討した。その上で、前段階税額控除を認めないと付加価値税制においても業者間の不平等問題が従来の間接税同様発生してしまうこと、消費者に対しては間接税における本来の非課税の趣旨に反し、租税法律主義を実質的に侵害する可能性があることを論じた。

第二章では、税収確保を名目とした規制の一つである自家醸造禁止の違憲制を論じた。この問題はいわゆるどぶろく訴訟で大きな社会問題になったが、第一審の千葉地裁

判決（昭和六一年三月二六日・判例時報一一八七号一五七頁）は自家醸造の権利を経済的自由に含めて合憲判断した。私見はこれに対し、自分で自己飲用のための酒を造ることは「幸福追及権」の一部である「人格的自律権」に含まれること（一）、税収確保目的は最高裁昭和四七年一月二二日判決のいう「積極目的」とはいえないこと（二）、さらに、自家醸造を禁止しないと酒税収入の確保が困難になるという理由は合理性がないことを、醬油税廃止と醬油自家醸造の解禁及び梅酒解禁とリキユール類の酒税収入の変遷を具体例に論じた（三）。また、この規制が酒税収入に過度に偏っていた戦前の戦費調達目的のためのもので、現行憲法ではその合憲性を厳しく問い直す必要があることも指摘した（四）。

第三章では、酒税確保を名目としたもう一つの規制である酒類販売業免許制の違憲性を酒税制度との関係で具体的に論じた。まず、酒類販売業免許制度の内容を紹介し（一）、同制度を合憲とした判決の論拠を整理し（二）、その論拠に対する批判を展開した。まず、合憲論は税収確保目的を最高裁昭和四七年一月二二日判決のいう「積極目的」に含めているが、酒類販売業免許制度は自由販売による弊害によって生じる「滞納の予防」といった消極的なものに過ぎないこと等を論じ、この規制は「より緩やかな規制

によって立法目的を達成できないか」否かで判断されるべきであると論じた。さらに、酒類販売業免許制導入当時の立法事実を具体的に検討し、同制度が戦時経済統制の本格化した時代の産物であること、合憲論は酒類販売業免許制を税収確保目的としているが、税収確保のためではなく、造石税方式から庫出課税方式への変更に対抗する業者を懐柔するためのものであったことを明らかにし、また、酒類販売業免許が税収確保に役立っているという前提そのものが誤っていることを滞納率の変遷、他の間接税との比較を通じて論証した（三）。この論文は、いくつかの具体的訴訟で証拠として採用されたため、第三章の補論に見られるように課税側からの反論があり、そこで、同制度の不合理性を酒税制度そのものとの関係でより詳細に論じ、また、たばこ事業法の改正を具体例に税率の高いことが免許制の合理的根拠にならないこと、課税側が「転嫁」と「売上代金の回収」を混同しているが、転嫁は価格統制でしか保障されないため、免許制を合理化しうるものではないこと、等を指摘した。

（了）

〔博士論文審査要旨〕

論文題目 現代税法と人權

論文審査担当

南 博
杉 原 泰 雄
中 里 実

一 本論文の主題と構成

三木義一氏の学位請求論文「現代税法と人權」は、一九九二年に勁草書房から出版され、本文三四七頁に及ぶ著作である。その表題が示すように、租税法上の基本的諸問題について納税者の権利を重視する立場から検討し、租税法規範に適用されるべき憲法原理を追求することにより、租税法と憲法との架橋を試みた意欲的論文である。

第I部

- 第一章 「納税の義務」の再検討
- 第二章 ヘンゼル税法学の構造

第三章 第二次納税義務の再検討

第II部

- 第四章 租税規範に対する憲法審査基準
- 第五章 給与所得税制と不公平税制
- 第六章 良心の自由と納税拒否
- 第七章 財産権保障と課税権の限界
- 第八章 政治資金規制の方向と税制
- 第九章 不確定概念の合憲性の判断基準

第III部

- 第一〇章 「消費」課税と憲法原則
- 第十一章 中小企業特例・前段階税額控除をめぐる基本問題

第二章 どぶろく自家醸造禁止合憲論批判

第三章 酒類販売免許制合憲論批判

第三章 補論 酒販免許制合憲論批判再論

二 本論文の要旨

(一) 第I部においては、日本国憲法三〇条の「納税の義務」、ドイツで初めて税法学を独立の学問として体系化したヘンゼルの「租税債務関係論」等、税法学の基礎的概念の再検討を通じて、税法研究に対する三木氏の基本姿勢が示される。

第一章においては、三木氏は、従来の憲法学が国民はな

ぜ納税の義務を負うかという租税根拠の検討を怠ってきたことを指摘し、現行憲法下の租税根拠を問い直しつつ、憲法論的課題を提示する。まず、従来、租税根拠論として主張されてきた「利益説」と「義務説」の内容及びその社会的背景に触れ、その後、議会制民主主義の発展を背景として登場した、ウィッケル(K. Wickel)を中心とする「新しい利益説」を紹介し、検討する。この新しい利益説は、租税立法は、租税支出と同時に議決されなければならないと説くものであるが、三木氏は、この説を高く評価し、この説を前提として、現行憲法下の納税の義務は、国家等が行う人権保障その他のサービスの対価としてしか理由づけ得ないと説き、この立場から、各種の憲法論的課題を検討する。

第二章においては、ドイツ税法学の基礎を築いたヘンゼル(A. Hensel)が提唱した「租税債務関係説」の現代的意義が強調される。ヘンゼルの理論は、従来、わが国の学説によって、租税法関係を一元的に債務関係として構成している点に誤りがあるときれ、租税手続法関係においては、いわゆる租税権力関係説が妥当すると解されてきた。これに対し、三木氏は、ヘンゼルの理論の時代的背景及び学問状況を概観した後、ヘンゼルの理論は、従来、行政法学では全くなされなかった租税実体法についての精緻な法学的検討を行うとともに、租税手続法関係においても、租税実

体法関係における国家と私人との対等性を反映させようとして試みたこと、及び租税法の技術性のゆえに、それまでほとんど意識されなかった租税立法と憲法との関係についても検討し、応能負担原則等の憲法原理を租税法にも反映させようとする解釈論を展開してきたこと等の点において高く評価されるべきものであると説く。

第三章においては、「租税債務関係説」の具体的応用の一例として、第二次納税義務の問題が取り上げられ、債務関係説の理解から導かれる「徴収不足額」説の立場から、現在の実務が批判的に検討される。すなわち、債務関係説からすれば、第二次納税義務の範囲は、客観的な「徴収不足額」に限定されなければならないはずであるが、実務では、租税の確保を過度に重視し、第二次納税義務者は主たる滞納者の滞納税額全額を負担すべきであるとしている。しかし、具体的な問題との関係で検討してみると、「徴収不足額」説のほう整合的であり、実務も自己の理論貫徹できず、さまざまな修正を加えざるを得なくなっている旨が指摘される。

(2) 第II部においては、第I部で論じた基本姿勢に基づいて、直接税に関わる人権問題が取り上げられ、とくに租税法規範の憲法審査基準を中心に、憲法の人権条項等と税法との関係について検討される。

まず、第四章においては、政策税制の氾濫のなかで応能

負担原則は無力化しつつあるが、この原則の復権を意図したビルク(D. Birk)の租税規範の憲法審査基準が紹介され、検討される。ビルクは、租税には、市民から金銭を徴収するという負担作用と、金銭徴収を通じて、またこれを避けるための行為の奨励を通じて、個々の納税者の社会的財政的地位や経済社会全体に影響を及ぼす形成作用とがあると説く。この理論によれば、一つの租税法規範の合憲性を審査するときには、負担作用は応能負担原則に基づき、形成作用は各種基本権との関係で審査され、複線的に合憲性が審査されることになる。三木氏は、このようなビルクの理論を紹介、検討した上で、彼の理論が応能負担原則の適用基準を精緻化した点を評価するとともに、ビルクの理論においては、形成作用の憲法判断基準をより精緻化するという課題がなお残されている旨を指摘する。

第五章においては、いわゆる大島訴訟についての昭和六〇年三月二七日最高裁判決(民集三九巻二四七頁)の問題点を指摘するとともに、判決後の立法論的課題が検討される。三木氏によれば、給与所得に関わる必要経費の実額控除選択制の導入が給与所得税制改革の焦点であり、この制度を導入するためには、現行の給与所得控除の出身及び給与所得の内容を明らかにする必要があること、及び実額控除制の導入により、給与所得者の不公平感の原因となっている確定申告権の欠如、課税単位、基礎控除等の問題

を憲法理念にふさわしい方向へと改革する必要性のあることが論ぜられる。

第六章においては、軍事費納税拒否問題を良心の自由から積極的に論じたティエデマン(P. Tiedeman)裁判官の議論を紹介、検討するとともに、納税拒否の権利を確立するための課題が論ぜられる。三木氏は、わが国及びドイツの判例が、税の徴収と税の使途とは無関係という立場から、税の使途を理由に所得税の納税を拒否する権利はないとしている状況を概観し、次いで、ティエデマンの提唱する良心の自由の論争理論(Diskurstheorie)を紹介する。この理論は、良心の自由を個人の自由権とみるのみでは不十分で、多数意見への疑問の提起を保障し、これを促進する権利として理解すべきであり、議会における少数意見の保障と論争を通じての民主的な意見形成と同様に、民主主義社会にとって不可欠な制度である。それ故、良心の自由によって保障される権利の内容は、ある法律の合憲・違憲に関わりなく、その義務から解放されることを請求する権利であるとし、三木氏は、この論争理論が納税拒否権を根拠づける可能性を有するものとして評価する。

第七章においては、一九七〇年代の西ドイツにおける土地増価税導入に係る憲法論争において、資本の元本と元本から得られる収益とが区別され、前者には課税自体が、後者には過度の課税が違憲と解される傾向の存在することが

指摘される。三木氏は、これらの議論を踏まえて、租税は、その本質上資本の元本から生じた新たな経済的利益の一部を吸収し得るにすぎず、そこに租税の限界があるとし、所得、資産、消費の三局面について具体的に課税の限界について論じている。

第八章においては、政治資金の企業による献金の是非について検討される。三木氏は、わが国の構造的汚職体質を改善するには、企業献金を禁止するしかないという立場から、企業献金禁止の論拠に関する最近の学説を紹介し、次いで、八幡製鉄政治献金事件に係る昭和四五年六月二四日最高裁判決（民集二四卷六号六二五頁）の論理に疑問を呈し、税制上の過渡的規制として、献金の損金不算入及び使途不明金に対する重課措置等の導入の必要性等を提言している。

第九章においては、不確定概念の合憲性の判断基準について、過大役員報酬損金不算入規定を例にとり具体的に論じている。まず、この規定からどのような不合理な事態が生じているかを明らかにし、次いで、租税回避防止の必要から、不確定概念をある程度容認する従来の学説・判例は、租税法が行為規範であることを看過し、しかも納税者が申告時に具体的判断を迫られていることを軽視するものであると説く。この立場から、三木氏は、不確定概念を一律に論ずるのではなく、これを類型化し、納税者の申告行為に

直結し、納税者の具体的判断を迫る場合に、法令もしくは公表基準から、納税者が具体的に判断し得るに足りる明確性を欠くときは、課税要件明確主義に反するとし、過大役員報酬不算入規定はまさにこの類型に属するという。

(3) 第三部においては、租税法上、従来ほとんど検討されてこなかった間接税に関わる憲法問題が取り上げられる。

第一〇章においては、消費税導入の論拠とされた「直間比率見直し論」、「既存の間接税の不合理論」、「貧富の差解消論」が、消費税導入を合理化し得る理論ではないことが述べられる。次いで、消費税は無差別課税であるので、憲法二五条や応能負担原則に抵触する可能性があること、従来の物品税と異なり、法律上課税物品を限定明記しないので、課税対象が議会のチェックを受けることなく拡大し、租税法主義が空洞化するおそれがあること、消費者は租税法関係には登場しないため、租税負担を争う消費者の権利をどのようにして保障するか等の問題が課題として残されている旨を指摘する。

第十一章においては、付加価値税制における非課税制度の基本問題である前段階税額控除の排除問題が取り上げられる。すなわち、非課税者に前段階税額控除の権利を認めないと「隠れた付加価値税」が発生し、不合理なことになること、非課税に対し前段階税額控除を認めない理論的、

合理的根拠がないことをドイツの議論を参考に検討し、前段階税額控除を認めないと、付加価値税制においても業者間の不平等問題が発生してしまうこと等が論ぜられる。

第二章及び第三章においては、税収確保を名目とする規制である自家醸造禁止及び酒類販売免許制の違憲性が酒税制度との関係で具体的に論ぜられる。とくに酒類販売免許制については、同制度導入のいきさつからして、戦時経済統制が本格化した時代の産物であったこと、合憲論は酒類販売免許制の論拠を税収確保目的に求めるが、同制度の導入は、造石税方式から庫出課税方式への変更に対抗する業者を懐柔するためのものであったことを明らかにし、また、酒類販売免許制が税収確保に寄与しているという前提そのものに誤りがあることを滞納率の変遷やこれ以外の間接税との比較を通じて論証している。

三 本論文の評価

本論文は、三木氏がこれまで公にしてきた多数の論文の中から、憲法論的視角に立って租税法上の諸問題を分析し、検討したものを選び、一冊の書物にまとめたものである。

租税法学は、独立の法分野としての地位を得てから未だ日の浅い学問である。したがって、法的視角から検討を要すべき問題が多々残されている。本論文の主題である租税法と憲法との関係、ことに租税法の憲法論的、人権論的

限界の研究は、重要であるにもかかわらず、従来、ほとんど検討されることがなかった。本論文は、租税法と憲法との架橋を意図した意欲的な著作であるが、本論文の価値として、おおむね次の三つの点を挙げることができるであろう。

第一に、本論文は、従来の租税法学においてほとんど触れられなかった重要な憲法上の問題について検討が加えられていることである。例えば、財産権保障規定がどの程度まで課税権を拘束し得るかの問題について、克明に論ぜられている。

第二に、従来、一般論としてしか論ぜられなかった憲法論争、例えば、不確定概念と租税法主義との関係や、酒類販売・製造免許制度の合憲性等の問題について、租税法の立場から、租税法の特殊性を踏まえた視点を提供し、従来の議論をより深め、より説得力のある論拠を示していることである。

第三に、従来の租税法学においても議論されてきた基本的な問題、例えば、応能負担原則の憲法的意義、納税の義務の法的性格、良心の自由からの納税拒否権の問題等についてドイツの議論の紹介、考察を通じて、新たな論点を提供し、わが国の租税法の議論に厚みを加えたことである。

以上の三点が本論文の有する価値であるが、これらの議論を通じて、税制が人権とは無関係でないことが強調され、

人權擁護の立場から、課税権の濫用の歯止めとなるような法的議論が一貫して追求されている。このため、本論文においては、立法論的な提言も多々なされているが、三木氏の提言は、その後の立法に採用され、判例等にも影響を与えている。例えば、免税点方式の配偶者控除は「通減配偶者控除」に改められるべきであるとの提言は、その後「配偶者特別控除」として実現をみ、また、給与所得者実額控除の提言は、その後「特定支出控除」制の導入により、一部実現をみている。さらに、酒類販売免許制が税収確保とほとんど関係がない旨を論証した三木氏の説は、最高裁判官の少数意見の中に取り入れられている。

このように、本論文は、わが国の租税法の理論的發展及び実務に大きく寄与した点において高く評価されるべきであるが、他方、本論文で扱われているテーマは、いづれ

も比較憲法史的視点を踏まえて検討されるべき性質のものである。近代立憲主義型市民憲法、外見的立憲主義型市民憲法、現代市民憲法によって、租税・財政の原則は大きく異なっている。納税の義務と財産権の保障との関係、応能負担原則、財政支出権と租税議決権との関係等は、これら憲法の類型と相対的であり、憲法類型を踏まえることによって、より明確かつ説得的な説明が可能となるものである。今後は、このような視点からする研究を深めることにより、学界並びに実務に寄与されることを期待するものである。

四 結論

審査員一同は、以上の評価と口述試験の結果に基づき、三木義一氏に一橋大学博士（法学）の学位を授与するのが適当であると判断する。

平成五年三月十日