

日米租税法体系の基礎概念について

— 国家統治の観点から見た比較法論 —

On the fundamental concepts underlying tax law structures  
for the United States and Japan.

- A comparative study from a view point  
of governing state -

拓殖大学大学院  
商学研究科博士後期課程3年  
1D001 昇 良彦



## 目次

はじめに	1
序章 アメリカ合衆国の成立とその法体系に関する若干の考察	4
【はじめに】	4
第1節 合衆国憲法の成立	9
【アメリカ独立宣言とその基本思想】	9
【合衆国憲法の成立】	12
第2節 アメリカの法体系を支える文化的要因 — 母国イギリス法との関連において	15
—	15
【母国イギリス法の継受とその過程】	15
【関係の観念について】	22
《補論 ゲルマン法について》	24
【超個人主義について】	29
【Roscoe Poundの「関係の観念」について】	36
【Poundの「関係の観念」について—意志理論との関連において】	42
【小括】	47
第1章 アメリカ合衆国憲法における連邦税に関する規定について	50
第1節 合衆国憲法における租税に関する諸規定について	51
—Pollock対Farmers’ Loan & Trust Co事件以前—	51
【はじめに】	51
【Hylton対合衆国事件】	55
【Springer事件】	60
第2節 Pollock対Farmers’ Loan & Trust Co事件の概要と連邦最高裁判所の判断	62
【Pollock事件の概要】	62
【連邦最高裁判所の判断とそれに至る経緯】	65
【Pollock事件の判決に対する反対意見】	85
第3節 Pollock対合衆国事件の評価	105
【第2Pollock事件について】	107
【第2Pollock事件以降の動き】	111
第4節 合衆国憲法第16修正の成立とその後の展開	124
【Brushaber事件について】	126
【Stanton事件について】	136
【小括】	139
【Eisner対Macomber事件について】	151

第2章	アメリカ連邦税制度の概要	168
第1節	アメリカ連邦税の法体系	169
第2節	アメリカ連邦租税法の執行主体	173
第3節	内国歳入庁の組織について	175
第4節	連邦税の徴収実務 — 概観 —	177
第5節	内国歳入法における申告書と租税の納付	179
【申告書】		179
【租税の納付】		187
【分割納付に関する合意】		189
第3章	査定 (Assessment) について	193
【はじめに】		194
第1節	査定の意義	196
【Bull対合衆国事件】		197
第2節	査定に関する規定の概観 — 総則 —	202
第3節	不足に関する査定	207
【不足の定義について】		207
【不足の通知について】		212
【不足に適用される制限 — 租税裁判所への申立て —】		215
【租税裁判所による決定について】		219
【Philadelphia Reading Corp v United States事件】		224
第4節	通常の過程に抛らない査定 — 繰上査定 (Termination Assessment) と緊急査定 (Jeopardy Assessment) —	230
【危険 (Jeopardy) の意義について】		231
【緊急査定について】		233
【IRCにおける緊急査定と繰上査定の位置づけ】		236
【繰上査定と緊急査定をめぐる裁判所の判断例】		239
結章	アメリカと日本の租税法体系の意義づけ — 国家統治の観点から —	254
第1節	アメリカ租税法の体系とその基本思想	254
第2節	日本の租税法の体系とその基本思想	264
第3節	日本の法体系を支える根本思想 — 権力とその源泉としての意思 —	272
第4節	結語	286
	結びにかえて	295
補論 1	自然法思想について	298
補論 2	「法の支配」について	310
	参考文献	314

参考判例 ..... 320

はじめに

本論文の目的は日本とアメリカの租税に関する法体系を形成するための基礎概念を両国制度の歴史的な背景や精神的・思想的な考え方を検討し、両者の比較検討を行って、最終的にはわが国の租税法の体系の改善に向けた基礎概念の提供を目的とすることにある。わが国の租税法の体系に対して分析的なアプローチを行うにあたり、アメリカの租税法体系に基礎概念を提供する思想的背景を分析ツールとしようという試みである。

わが国の近代的な租税法体系は明治時代に海外の列強に伍するために急速に構築されたものであり、イギリスはもちろんのこと、アメリカにも時間的に遅れをとっている事実はぬぐい得ないわけであるから、租税法に関して長い歴史を有するアメリカの制度を支える思想的背景とわが国のそれとを比較することにそれなりの意義は認められると思われる。

また、租税が国家活動を財政的に支えているという万国共通の認識が、この比較研究にひとつの指針を与えてくれる。それは、租税法の体系を国家統治の観点から行うということである。このことから、租税法の体系は国家の法体系の一領域を形成するという認知が生じ、他の法体系との関連性が必然的に問われることとなる。したがって、本論文は租税法の体系内の問題というよりは、一国の法体系を形成する他の法体系との学際的なアプローチを採用することとなる。本論文の研究対象は、それぞれの法体系の頂点に位置する憲法と行政法である。

この論文における比較研究では、当初はある程度の英米法的基礎概念と大陸法的基礎概念の対立は想定されたが、研究が進むうちに想像以上にその対立が鋭いことに気付かされた。そこには、古ゲルマン法とローマ法の対立が見て取れる。そしてその対立はわが国において存在している。

本論文ではまずアメリカ合衆国憲法に関する租税の諸規定の検討を行い、その歴史的な性格を明らかにしていく。アメリカの租税法の体系は母国であるイギリスの考え方が基本的には継受されている。しかし、母国と違う点は成分憲法をもったということ、そして、三権分立の国家統治機構を創設し、独立した司法部を有し、かつ、裁判所に強力な権限を与えたことである。アメリカ自身、独立後も国家統治機構の完成に試行錯誤を繰り返しながら、南北戦争後により早く国家創設に邁進する準備が整ったとあってよい。そして、租税法の領域については、1913年の合衆国憲法第16修正が成立したときをもって現在の体系の大枠が完成したと考えられる。

一方のわが国は明治時代の急速な国づくりをめざすあまり、行政権ありきの国家統治機構が形成されてしまい、現在もその影響が見られるとあってよい。

さらには、日本国憲法の成立後は、租税法の体系と国家統治の基本法たる憲法との間に思想的な断絶をもたらす状況を現出している。このわが国での状況を先ほど「古ゲルマン法とローマ法の対立」と表現したわけである。

本論文では以上のような問題意識のもと、日本とアメリカの租税法の体系の比較を進めるにあたり、まず、アメリカの租税法体系の特質を明らかにすることを試みた。アメリカの租税法体系は以下のような特質を有する法体系である。

1. 現在のアメリカの連邦租税に関する法の体系を基礎付けている基礎概念の検討からはじめる。そこでは、古ゲルマン法に淵源をもつコモンローの体系の枠組みを提供する基本的な考え方として「関係の観念(fundamental idea of relations)」があることを指摘する。
2. 「関係の観念」によって提供される法体系の基本的な枠組みが、同時代的に植民地時代のアメリカに流入したところのヨーロッパ大陸で隆盛となった自然権思想に基づく社会契約説との融合を通じて、その発展形態として1776年のアメリカ独立時の国家統治の基本的な枠組みとして提供されることとなる。
3. 基本的には、「イギリス人の権利」の具象化としての13世紀初頭のマグナ・カルタから17世紀の権利請願、権利章典の内容が、「アメリカ人の権利」として法体系を構成するそれぞれの当事者の法律上の行為となる。そして、内容たる法律上の行為も法体系の形式から多大な影響を受ける。すなわち、「関係の観念」と融合した社会契約説的な属性から、当事者の権利・義務は当事者間の契約理論として規定され、その実質は「合意」としての法律上の行為となるのである。
4. このようなアメリカ法の一般的な特質は、連邦租税に関する法体系にも色濃く反映されている。すなわち、租税法は一方の当事者である連邦国家と他の当事者である納税者との間の関係を規定する法体系として構成され、実質たる権利・義務関係は両者の契約としての合意に至る過程として規定されることとなる。
5. 連邦租税の「国家の血流」という属性と納税者の財産権の侵害という属性から、その体系は合衆国憲法を頂点とする法体系として形成される。連邦税の目的、その賦課・徴収にかかる権限者が合衆国憲法によって規定されている事実から、国家統治の観点から租税法を検討することが求められることとなる。

ここに、「関係の観念」を枠組みの基本軸とする、合衆国憲法を頂点とした連邦租税に関する一貫性を有する法体系を見出すことができる。

このような特質を有するアメリカの連邦租税法の体系を分析の枠組みとしてわが国の租税法の体系を検討してみると、そこには著しい相違点を見出すことができる。

まず、法体系を支える根本思想として、明治国家創設にあたり取り入れられたドイツ帝国の法体系の根幹であるところの意志理論を見出すことができる。そこでは、カントの公法理論を支える実践理性における意志＝権力というゲルマン法の基本図式を基礎として市民の自由を保障する主体としての国家が想定され、国家統治の形態としての三権分立に基づく国家統治機構が形成されたが、実際にはその一部門である行政部門の権限が強大な統治機構が形成されることとなる。法体系の頂点に位置する大日本帝国憲法も国家意志の執行主体たるべく、行政部門にあたかも主権性を付与するがごとくの規定を設ける。そこには、意志理論という基本軸で統一された体系を見出すことができたわけであるが、戦後になるとこの一貫性が崩壊することとなる。その崩壊は、英米法の基本原則とされる法の支配を基本原則とする日本国憲法の成立によってもたらされた。これによって、わが国の行政法・租税法を同一の範疇に属する法体系とするグループと国家統治の基本法たる日本国憲法との間に、思想的なギャップ—行政法・租税法が依然として意志理論を基礎とする法体系であることから意志理論に基づく租税法を執行する機関としての行政機関として規定される—が存在することとなる。

アメリカの場合、法体系としての思想的な一貫性は合衆国憲法が連邦税に関する規定を有することによって維持されているわけであるが、わが国の場合、日本国憲法においては、租税に関する諸規定が国民の権利義務および財政に関連するものとして定められている結果、国家統治の観点が行政法・租税法グループに直接的に反映されにくい法体系となっている。

本論文では以上の点を解明するべく、論をすすめていくこととする。



## 序章 アメリカ合衆国の成立とその法体系に関する若干の考察

### 【はじめに】

アメリカ合衆国憲法は1787年、イギリスからの独立を果たした13州のうち  
の9州の承認を得て発効した。その翌年に開催された第1回連邦議会はアメリ  
カの権利章典とも呼ばれる憲法第1修正から第10修正を採択し、これら修正条  
項は1791年に成立している。アメリカ合衆国憲法は1992年の第27修正を最終  
の修正として現在に至っている。

本論文で検討の対象となる連邦税に関する憲法上の諸規定は、我が国の日本  
国憲法における租税に関する規定のされ方とはかなり趣がことなる。わが日本  
国憲法が定める租税に関する規定は以下のとおりである<sup>1</sup>。

### 第3章 国民の権利及び義務

#### 第30条

国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ。

### 第7章 財政

第84条 あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法又は法律  
の定める条件によることを必要とする。

このように、日本国憲法は日本国民の権利・義務として租税を規定し、また、  
租税を賦課するには法律に基づくことを求めるという、きわめて簡素な規定の  
仕方である。

これに対してアメリカ合衆国憲法における租税に関する規定は、第16修正を  
除いてすべて第1編、すなわち、連邦議会に関する編 (Article) におかれてい  
る。以下に租税に関連する条項を列挙する<sup>2</sup>。(以下、かっこ内は引用者)

#### ・第1編第2節第3項

---

<sup>1</sup>明治23年に施行された大日本帝国憲法もほぼ日本国憲法と同様な規定を有していた。

第2章 臣民権利義務

第21条 日本臣民ハ法律ノ定ムル所ニ従ヒ納税ノ義務ヲ有ス

第6章 会計

第62条 新ニ租税ヲ課シ及税率ヲ変更スルハ法律ヲ以テ之ヲ定ムヘシ

<sup>2</sup>合衆国憲法の条項の表記の仕方は以下のとおりである。大区分として'ARTICLE'、続いて'SECTION'、  
最後に'1'、'2'、・・・という配列法である。本論文では田中英夫編集代表『BASIC 英米法辞典』(東  
京大学出版会 2004)(以下、『田中英米法辞典』と記す。)に従い、'ARTICLE'を「編」、'SECTION'を  
「節」、数字を「項」と表記することとする。以下、本論で用いる合衆国憲法の条項に関する翻訳は原則  
として田中英米法辞典による。

下院議員及び直接税は、連邦に加入する各州の人口に比例して各州の間に配分される：各州の人口は、自由人一年期を定めて労務に服する者を含み、納税の義務のないインディアンを除く一の総数に自由人以外のすべての者（奴隷のこと）の数の5分の3を加えたものとする。（以下、この項略）

・第1編第8節第1項

連邦議会は、次の権限を有する。合衆国の債務の弁済、共同の防衛及び一般の福祉の目的のために、租税 (Taxes)、関税 (Duties)、輸入税 (Imposts) 及び流通・消費税 (Excises<sup>3</sup>) を賦課徴収 (lay and collect<sup>4</sup>) すること。ただし、すべての関税、輸入税及び流通・消費税は合衆国を通じ均一でなければならない。

・第1編第9節第1項

連邦議会は、1808年前は、現に存在する州がその州に入ることを適当と認める人びとの移住および輸入を禁止してはならない。ただし、その輸入に対しては、1人に対し10ドルを超えない租税または関税を課することができる。

・第1編第9節第4項

人頭税 (Capitation) その他の直接税は、上に規定した人口調査 (Census) または算定 (Enumeration) に比例するのでなければ、賦課してはならない。

・第1編第10節第2項

州は、その[物品]検査法執行のために絶対に必要な場合を除き、連邦議会の同意を得ずに、輸入品または輸出品に対し、輸入税または輸出税を賦課してはな

---

<sup>3</sup>田中英米法辞典では「消費税」とされているが、ここでは「流通・消費税」とした。Black Law Dictionaryによると' Excise' とは「製造 (manufacture)、販売 (sale)、または財の使用 (use of goods)、もしくは職業 (occupation) または行為 (activity) に対して課される租税 (tax)」とされ、「消費税」とするには広い範囲を有すると思われることから、本稿では' Excise' は「流通・消費税」という言葉を用いることとする。Tax (租税) は、Black Law Dictionary によれば以下のように定義される。

「公共の収入を生み出すために個人、組織 (entity)、取引または財産に課される金銭上の賦課 (charge) 広義には、人、財産、特権、職業及び個人が享受する便益に対する統治上の賦課を包含し、関税 (duty : 商品または取引に課される租税。特に、輸入品をいい、この場合 impost と同義)、輸入税、流通・消費税が含まれる。」

<sup>4</sup>連邦議会は課税権限のみならず徴収権限も与えられているわけであるから、連邦議会の議決による立法により、合衆国憲法が定める租税、関税、輸入税および流通・消費税（以下、「憲法上の租税等」という。）を徴収する合衆国政府の徴税行政機関、すなわち、現在の内国歳入庁 (Internal Revenue Services 以下、「IRS」という。) を設置して、徴収の執行にあたらしめることが憲法の規定から明確に可能となるわけである。アメリカにおける行政機関の行う行為は連邦議会の立法に基き当該行政機関に委任された権限の範囲内での法律上の行為となることがアメリカ行政法の大きな特徴である。この点、わが国の課税当局による行政行為としての租税徴収行為と大きく異なり、本論文における基本的な問題意識として底流に流れる点である。

らない。州によって輸入品または輸出品に対して賦課されたすべての関税または輸入税の純収入は、合衆国の国庫の用に供される：この種の法律はすべて、連邦議会の修正および規制に服する。

・第1編第10節第3項

各州は、連邦議会の同意を得ずに、トン税を課し、平時において軍隊もしくは軍艦を保持し、他州もしくは外国と約定もしくは協定を結び、または現実に侵略をうけたときもしくは一刻も猶予を許さないような緊迫の危険があるときを除き、戦争行為をしてはならない。

以上が合衆国憲法に規定される租税に関する条項である。これらの条項は1788年に合衆国憲法が発効した当時の条項である。そして、1913年に成立した第16修正は以下のように定められた。

・第16修正

連邦議会は、いかなる原因に基づく所得に対しても、各州に比例的にではなく、また人口調査もしくは算定に関係なく、所得税を賦課徴収する権限を有する。

第16修正は第1編第9節第4項に定めるいわゆる人頭税その他の直接税の各州への比例配分条項を修正するものである。

アメリカ合衆国憲法において租税に関する条項が立法府に関する編に置かれている理由の一つには、母国イギリスの歴史における租税に対する基本的な考え方と取り扱われ方の、歴史的な沿革に深い関係があると思われる<sup>5</sup>が、そ

---

<sup>5</sup>イギリスにおける議会と租税に関する歴史的な見解については、F.W.Maitland ‘The Constitutional History of England’ (『英国憲法史』高田勇道訳 明玄書房 1954年)に詳しい。Maitlandによれば、ノルマン人王Williamはイングランドの王として国内を統一して中央集権的な国家体制を築きあげたが、中央政府の実態は征服以前にサクソン人らのゲルマン部族が維持していた体制を基本的に継承した形であったようだ。William Iの後を襲った国王の時代は国民会議の原型を形成した時代であるとしている(Maitland 前掲訳 101ページ)。1215年のマグナカルタに定める国民議会の定義はこの歴史的事実の追認と考えてよいであろう。すなわち、マグナカルタ 12条は「英王国の一般に諮ることなくしては如何なる兵役免除金も或いは貢納金も課せられないであろう。但し国王を捕獲から救出するため、彼の長男の元服のため及び彼の長女の結婚のための従来の上の三つの封建的貢納金を除く」と定めるが、14条は「前述の三つの場合以外の貢納金を割当てるために英王国の一般に諮らんがために吾々は僧正、僧正、僧院長、伯爵及び大男爵を親書でもって個別に招集せんとするであろう。而してそれとともに吾々は我が県執行官代官によって我が直属の借地人である総ての人々を招集せんとするであらう。」(Maitland 前掲訳 101～102ページ)。Maitlandは、国民会議の定義を14条に示されたところの、親書をもって召集された「大僧正、僧正、僧院長、伯爵及び大男爵」及び県執行官代官によって召集された「我が県執行官代官によって我が直属の借地人である総ての人々」の集合体を国民会議と定義しており、しかも、事実として存在している集合体として認識しているのである。しかし、この時代の国民会議の特徴は、立法等の制定権は依然として国王にあり、「理論上国民議会の同意が課税に対して必要であったか或いは事実それが与えられた

の点については後述することとして、ここでは、合衆国憲法に定める連邦税は以下のように整理しておくことにとどめる。

1. 連邦直接税は連邦を構成する各州に人口に比例して賦課される。
2. 連邦税の賦課権限は合衆国憲法によって連邦議会に付与されている。
3. 連邦税の徴収権限も賦課権限とともに合衆国憲法によって連邦議会に付与されている。

---

かということは、非常に明らかではない。」(Maitland 前掲訳 105 ページ)という。というのは、記録は、たとえばヘンリー2世が徴収したのは土地税であったが、「彼の会議或いは彼の法廷の同意が与えられたとか求められたということをいっていない」(Maitland 前掲訳 105 ページ)からである。「臣下は彼の領主の欲求をみたさんがために、自由意志による捧物をなすという封建的観念が存在していたやうに思われる。その観念が要求する同意は国民会議の同意よりは寧ろ個人の納税者の同意である。会議の多数者が反対少数者を拘束し得る或いは出席しない人々を拘束し得るという観念はほとんど形成されてはいなかったし、又国王自身が彼の欲するそのものを強奪し得るというという観念と同様に不評判なものであったのである。」(Maitland 前掲訳 105 ページ)。このように、マグナカルタ成立前の12世紀末においては、課税権は中央集権的な体制における議会の同意・承認なしに行使されていたのである。ところが、ここで事情を一変させる事態が生じたのである。それは、十字軍遠征への参加にあたり新たな租税を賦課する必要から生じた。納税者個人への説得が功を奏しなくなり、「吾々は租税に対する反対を聞き始める。」(Maitland 前掲訳 105 ページ)。そして、「・・・これらの拒絶は課税権が国民議会に附与されるという主張よりは寧ろ彼らが同意しなかった租税を支払うことはしない処の個人の拒絶である。しかし、土地から動産への租税の拡張の必要が新しい組織及び新しい制度の観念を生ずるのである。」(Maitland 前掲訳 105 ページ—下線部は引用者)。「ヘンリーは大国民会議から十字軍のための一割税の約束を得たのである。かかる場合の課税は、個人納税者と王室の役人との交渉に委しておかれなかったのである。それ故にヘンリーの得意の機関である隣人の陪審が使用されたのである。1198年この計画が土地税すなわちデンゲルド(Danegeld. デーン人がイングランドに侵入した際に、デーン人を晦渋するために徴収された貢納金。—引用者)に取って代わった処の地租基準面積或いはブルーランド(耕作地—引用者)に課せられる租税の賦課に応用されたのである。かくして租税と代表とが関係づけられるに至るのである。一個人は彼の隣人達によってかれの教区を代表し、かくしてどうか彼を代表するところの陪審員によって課税されるのである。代表は租税を伴わねばならないという観念は動産が軍税を課せられると共に根拠を得るのである。」(Maitland 前掲訳 105~106 ページ。下線部は引用者。)

1215年にマグナカルタという国王と国民議会の間で行われた合意は背景として上記のような歴史的経緯を有する。Maitlandは、一方で、マグナカルタ第14条にいう「英王国の一般」が僧侶や貴族階級であり、限定的な「国民議会」である点を指摘しているが、「それ(第14条にいう「英王国の一般」—引用者)は高僧及び直属の借地人の会議であった。しかし、それは表看板に過ぎなかった。而して代表は租税に伴うという原則は、当時それが限定された処の制限を既に凌駕しつつあった。」(Maitland 前掲訳 106 ページ)として、マグナカルタが成立する2年前に開催された会議には僧侶・貴族だけではなく、王の直属地の有力者や村落長が招集された事実を指摘している(Maitland 前掲訳 106 ページ)。そして、英王国の庶民や共同社会の代表者が「国民会議」という名の国王の議会の構成するようになるまでなお80年を要する旨を述べている(Maitland 前掲訳 106 ページ)。

以上、Maitlandの所説からイギリスにおいて租税に関する事項が議会の専権事項となるまでの歴史的経緯を概観した。マグナカルタは、それが成立した当時の歴史的事実にもとづく合意—その合意とは、当時、存在していた貴族・僧侶で構成されていた会議との合意ではなく、十字軍参加のために封建制に基づく不動産を基礎とした課税権ではなく動産を基礎とした個人を代表する者を含めた会議体との合意である—であり、この基本原則はその後イギリスにおいて破棄されることなく、逆に、17世紀の市民革命期における、絶対王政下における専政に対する市民の権利を主張する根拠となった。このような歴史的背景を有するイギリス人が独立戦争後に歴史的事実にもとづくイギリス人の権利を建国の基本精神として合衆国憲法に取り入れた事実は歴史の必然と考えてよい。

4. 連邦議会が連邦税を賦課・徴収することの目的は、1. 合衆国の債務の弁済、2. 共同の防衛及び、3. 一般の福祉に資すること、に合衆国憲法の規定により限定されている。
5. 合衆国憲法が定めるすべての関税、輸入税及び流通・消費税は、合衆国を通じて均一である場合にのみ連邦議会により賦課しうる。
6. 連邦を構成する州は連邦議会の同意なしに輸入税または輸出税もしくはトン税を賦課できない。
7. 第16修正の成立により、連邦議会は人口に比例することなしに所得税を賦課徴収することができるようになった。

このように、日本国憲法とアメリカ合衆国憲法の租税に関する規定のされ方の相違は、アメリカ合衆国がそれぞれ国家としての主権を有する州の連合体であるという事実を考慮したとしても大きなものがあるということの他に、それ以外にもこれほどまでの制度設計の仕方を相違させた要因があるのではないかと思われる。

本論文では日本とアメリカの両憲法がどのような考え方に基づいて租税に関する規定をおくようになったのかを国家統治の観点から考察することによって租税の国家統治上の基礎概念を抽出して、最終的にはその基礎概念が両国の租税制度にどのように反映されているかを検討するものである。その意味で日米両国の租税制度に関する法制度比較論であるが、そのアプローチは合衆国憲法における租税の基礎概念を分析ツールとして日本の租税制度を検討することとなる。このようなアプローチを採用することから、合衆国憲法における租税に関する諸規定の検討から始める。

アメリカという国家がどのような考え方に基づいて租税法の体系を構築しているかという本論文の目的のひとつを達成するためには、合衆国憲法における租税に関する諸規定を検討することが必要であると考えられる。そこで、検討の第一歩としてBoris I. BittkerとLawrence Lokkenの所説<sup>6</sup>を中心にして、連邦税が合衆国憲法との関連でどのように議論されていたかを概観し、そこから合衆国憲法における租税に関する諸規定がどのような考え方に基づいて規定されたのかを探ってみることとするが、アメリカの国家統治機構における特徴の一つとして司法の相対的な優越性に鑑みて、憲法と租税に関する司法の判断も検討の対象として本論文における研究の端緒としてみたいと思う。

---

<sup>6</sup>Boris I. Bittker/Lawrence Lokken, *Federal Taxation of Income, States, and Gifts* (Third Edition, ) Part 1 History, Constitutionality, and Structural Principles, Chapter 1 History and Constitutional Limitations.

Bittker/Lokken が合衆国憲法との関連でその議論を展開する主題のうち本論文では直接税に関連する諸条項を検討対象として、必要に応じてデュー・プロセス条項との関連を取り上げる。筆者なりに彼らの議論の展開をとらえてみると、合衆国憲法における直接税に関する諸条項に関する彼らの議論は 1913 年に成立した連邦所得税に関する第 16 修正の成立に向けての動きに関する議論の展開であり、したがって、その展開をとらえることにより、合衆国憲法において租税がどのような考え方に基づいてとらえられているかが理解されると考えるからである。しかしながら、第 16 修正の成立は、その成立のときからある種の矛盾を抱えていた合衆国憲法における租税に関する諸条項が、南北戦争を機に国家としての統一性が確立されるとともに成立当時において認識されていたその自己矛盾が自己内在的に是正された結果であるとみなすことができる。本論文ではまず最初に直接税に関する議論からはじめる。

他の論点であるデュー・プロセス条項については、一方にそれが要請される根本的な要因が、国家を構成する市民の生命、自由及び財産権を保護する点にその本質があるという考え方にあり、他方で合衆国憲法における連邦税に関する諸規定が国家を構成する市民の財産権に対する侵害という租税の本質に関連していることから、直接税に関する条項とデュー・プロセス条項とは表裏の関係にあると考えられる。いい換えれば、両者は国家統治の観点から課税する必要性の論理と課税される側に提示された必要性の受容に関する条項、と考えることが可能であると思われるからである。しかしながら、合衆国憲法におけるデュープロセス条項は、租税法の領域においては、第 2 次世界大戦後の行政機関としての内国歳入庁の行為を行政手続として実体化されたと考えることが適切であると思われるため、合衆国憲法における租税に関する諸条項が如何なる特質を有する租税法の体系であるかを明らかにした後に両者の関係を検討することが適切と考える。

## 第 1 節 合衆国憲法の成立

Bittker/Lokken が展開する直接税に関する諸条項の検討を始める前に、合衆国憲法が成立するまでの過程を概観する。合衆国憲法が規定する連邦税に関する諸規定がどのような過程を経て成立したかを理解することなしにその全体系およびその思想的背景を把握することは困難を伴うと考えられるからである。

### 【アメリカ独立宣言とその基本思想】

1776 年 7 月 4 日、イギリスの 13 の植民地からなる植民地連合は第 2 回大陸会議において、宣言を採択してイギリスからの独立を果たした。トーマスジェファーソンの起草になるその独立宣言(The unanimous Declaration of the

thirteen united States of America)は冒頭においてイギリスから独立して新国家を創設するにあたってのその基本的理念とも言うべき考え方を次のように表明している<sup>7</sup>。

「人類の発展過程に、一国民が、従来、他国民のもとに存した結合の政治的紐帯を絶ち、自然の法と自然の神の法<sup>8</sup>とにより賦与される自立平等の地位を世界

---

<sup>7</sup>松本重治責任編集『フランクリン ジェファソン アディソン他 トクヴィル』（世界の名著 40 中央公論新社 1999 年）252 ページ～。「独立宣言は正式には、’ In Congress, July 4, 1776 The unanimous Declaration of the thirteen united States of America’ と銘打たれた各州の代表者たちにより署名された合意文章である。

<sup>8</sup>ハンナ・アーレントは、アメリカ建国の創設者たちがローマ共和政の指導者たちの考え方に多大なる影響を受けて、自然法的な表現が独立宣言に取り込まれたことを示唆して、以下のように述べる。

「ここから彼ら（アメリカ建国の父たち—引用者）はギリシャとローマの著作家たちの研究にむかうのであるが、それは—この点が決定的に重要だが—書物そのものが含んでいるかもしれない永遠の知恵とか不滅の美のためではまったくなく、もっぱら彼らが証言をおこなっていた政治制度を学ぶためであった。つまり、彼らが古代にむかったのは政治的自由の探求のためであって、真実の追究のためではなかった。」（ハンナ・アーレント 志水速雄訳『革命について』（筑摩書房 2009 年）189 ページ）。

「革命と憲法にたいする彼ら（アメリカ人—引用者）の態度がいくぶんでも宗教的と呼べるとすれば、『宗教』（religion）という言葉、そのオリジナルなローマの意味で理解しなければならない。つまり、ローマの敬神（pietas）が、ローマ史の起源である永遠の都市国家の創設にさかのぼって結びつけられていたように、アメリカ人の敬神（piety）は、はじまりにさかのぼってそれに結びつくこと（religare）にあった。・・・歴史的にいえば、アメリカ革命の人びとが、自分たちは古代の権利と自由を取り戻すために『古い時代』にただ回帰しているだけだと考えたのは大西洋のもう一方の側の同僚たちと同じく、誤っていた。しかし政治的な観点に立てば、どのような政治体であれ、その安定と権威を、そのはじまりに求めたのは正しかった。・・・したがって、新しい共和国の安定を保障したのは、・・・、実際は、創設の行為そのものが含んでいた権威であった。この権威はもちろん、革命の人びとが彼らの法に妥当性を与える源泉、つまり新しい政府の正当性の根拠としてとり入れるのにあれほど必死になって探し求めていたあの絶対者（神のこと—引用者）、ではまったく異なるものである。ここでもまた、自分自身の課題に立ちむかうためにローマの歴史とローマの政治制度に十分に意識して眼をむけていた人びとの心に、ほとんど無意識的かつ盲目的にその姿を現したのは、結局のところ、偉大なローマのモデルであった。」（アーレント 前掲書 317 ページ～319 ページ）。

このように、アメリカ建国にあたり、創設者たちは建国の目的をローマ共和政の考え方に求めたのではなく、国家の創設行為のモデルとしてローマ共和政の時代の知識人の考え方を利用し、その創設行為の権威付けのためにギリシャ・ローマの哲学や思想を取り入れたのであった。ストア派的考え方を表明していたローマ共和制時代の代表的知識人であるキケロの法律や正義のについての基本的な考え方を次に検討するが、ストア派哲学は一般的には「人間や宇宙や神には共通に理性があり、人間は理性を供えている点で神と仲間である。そして理性をともにしているかぎり、理性は一種の法であるから、人間も神々も法律をともにしていると考えなければならぬ。法をともにしているかぎり、また、正義をともにしているわけであって、そしてともにこれをともにしている以上、同じ国家の国民として見なければならぬ。」（鹿野治助「古代ローマの三人の思想家」25 ページ 鹿野治助責任編集『世界の名著 13 キケロ エピクテトス マルクス・アウレリウス』中央公論社 1975）と。そして、ストア哲学にとっては「自然に従う」ということが非常に大事なものである点が指摘されている（鹿野 前掲稿 58 ページ～59 ページ）。ストア哲学における自然とは、「広義の自然は、宗教的に神といわれるもので、それは宇宙やロゴスや運命と同一のものである。『自然にかなう』とか、『自然に従う』というが、それは神、あるいは神意にそうごと、宇宙の秩序に従う、もしくはそれに合致するということである。自然に従うことは、狭義においては、それぞれの本性、それぞれの持前に従うこと、それを發揮し、実現することである。人間でいえば、人間の他の動物と異なる所以のもの、つまり、理性に従うことである。しかも人間の理性というのは、宇宙の理性、つまり、広義の自然、すなわち神の一片にほかならないのであるから、人間の理性に従うことは、宇宙の理性に従うこと、すなわち自然本性にかなうこととなる。・・・そしてそのような理性を宿しているかぎり、すべての人間は同じ神の子として、同胞でなければならぬ。かくてストアのコスモポリタニズムが成立する。」（鹿野 前掲稿 58 ページ）。

の諸強国の間に占めることが必要となる場合に、その国民がその離脱・並列を余儀なくさせられた理由を宣明することは、人類一般の意見に対して抱く当然の尊重の結果である。

われわれは、自明の真理として、すべての人は平等に造られ、造物主によって、一定の奪いがたい天賦の諸権利を付与され、その中に生命、自由及び幸福の追求の含まれることを信ずる。また、これらの権利を確保するために人類の間に政府が組織されること、そしてその正当な権力は被治者の同意に由来するものであることを信ずる。そしていかなる政治の形態といえども、もしこれらの目的を毀損するものとなった場合には、人民はそれを改廃し、彼らの安全と幸福をもたらすべしと認められる主義を基礎とし、また、そのような権限の機構をもつ、新たな政府を組織する権利を有することを信ずる。・・・」（下線部は引用者）。

独立宣言は、文字どおり当時イギリスの支配下にあった 13 の植民地がそれぞれ独立した国家となり 13 の国家が国家連合として大陸会議を組織し「一種の独立政府」<sup>9</sup>として採択したものであり、また、13 の新しい国家からなる連合政府がイギリスから独立することとなった歴史的経緯、独立する必要性の根拠及び

---

それでは、キケロは法や正義についてどのような考え方をもっていたのか。

「・・・、われわれは法の本性を明らかにしなければならないのだが、これは、人間の天性にさかのぼってきめられなければならないものだ。さらに、国家がそれによって統治されてしかるべきような法律の考察が行われねばならず、そのつぎに、いろんな国々の集成分類された法および法令が扱われることになる。そして、われわれの国民の、いわゆる市民法は登場するのもそのさいのことになるだろう。」（キケロ「法律について」中村善也訳 鹿野責任編集前掲書 135 ページ）。

キケロが考える法の根源とは次のようなものである。

「さて、そのばあい、すぐれた学者たちはおきてというものから出発するのがよいと考えたのだ。このやり方、彼らが定義しているようにおきてなるものが自然に内在した最高の理性であり、なすべきことを命じ、なすべからざることを禁じるものであるとするならば、おそらく正しいであろう。そして、その同じ理性が、人間の心のなかに確立され、完成されたばあいには、法律となるわけだ。だから彼らは、法律とは思慮にほかならず、その働きは正しい行為を命令し、まちがった行為を禁止するところにあるとかがえており、このものにたいするギリシャ語の名称は『各人にその分けまえを与える』という意味から出ているとしている。わたしの考えでは、それにたいするラテン語の名称は『選び取る』というところから来ていると思うのだが、つまり、彼らにあっては公平という趣旨が、われわれにあっては選択という趣旨が、法律のなかにこめられているわけで、この両者は、しかし、法律にとって固有の性質なのだ。以上に述べたことが正しければ、一わたしはだいたいにおいてそれでただししいと思っているが一、法の起源はおきてに求められねばならないことになる。それは、自然の力であり、賢者の心と理性であり、合法と不法の基準であるからだ。・・・。法を基礎づけるにあたっては、成文法がつくれ、国家が成立するよりもはるか以前に生まれているあの至上のおきてから始めることにしなければならないのだ。」（キケロ 前掲書 136 ページ）。

ローマ思想の特徴として、ギリシャに対する強い憧憬の念に基づく、模倣に近いとも表現してよいくらいの受容という点があげられるが、キケロがいう法の根源としての「おきて」を「思慮」として捉え、その働きを「各人にその分け前を与える」としている点、「ニコマコス倫理学」に示されたアリストテレスの法における「正義」の定義を彷彿とさせる。独立宣言において用いられている「自然」なる用語はここで述べた思想的背景および政治的理由を前提にして読まれるべきものであると思う。

<sup>9</sup>樋口範雄『アメリカ憲法』（弘文堂 2011年）4ページ～5ページ。



その正当性を表明したものであり、上記基本理念の表明の後、宣言はイギリス本国の植民地に対する圧政の数々を列挙する。しかしながら、見方を変えれば、上記理念は同時に新国家建設の基本方針、そして国家統治の枠組みに関する構想の表明であったとも言える。すなわち、アメリカ合衆国のイギリスからの独立は「自然の法と自然の神の法とにより賦与される自主独立の地位を世界の諸強国の間に占める」ことであり、その目指すところは、自明の真理としての、「すべての人は平等に造られ、造物主によって、一定の奪いがたい天賦の諸権利」を確保するために「人類の間に政府が組織されること」であり、そして、その新国家創設行為それ自体が「その正当な権力は被治者の同意に由来するものであること」によって正当化されるのである。

### 【合衆国憲法の成立】

しかしながら、独立宣言後ただちに現在の「アメリカ合衆国」の建国となったわけではない。まず、13の植民地それぞれがイギリスから独立して州(state)となった。それぞれの州は独自の憲法を有する独立した主権国家であった。しかしながら、独立宣言から合衆国憲法が成立する1787年までの時期を「連合の時代」<sup>10</sup>と呼ぶが、それは連合はイギリスとの戦争が続いていたため大陸連合軍を組織する必要があったためであり、その目的のため組織された大陸会議(Continental Congress)は13州による国家連合という形体を採用したのである。この連合のあり方の基本を定めるため、1777年に「連合規約(The Article of Confederation)」が制定されている。

連合規約はその第2条において次のような規定を置き各州に独立国家としての主権を認める。すなわち、

「それぞれの州はその主権、自由、独立、すべての権力、管轄、そして権利を留保し、それらは、この連合による合衆国の議会への授権によるものではない。」

そして、連合の財政需要を満たすべく、租税に関する規定は第8条において以下のように定められた。

「戦争の負担その他の経費は、共通の防衛及び一般の福祉のために負担され、連合議会の認可により共通の財政から支出され、それぞれの州内で各個人に付

---

<sup>10</sup>樋口 前掲書 6 ページ。

与され測定された土地の価額に比例して各州によって供給される。価額には建物や改良工事も含まれ、その見積方法は連合議会が定め、指定する態様による。」

このように、独立直後に連合を形成した13州は独立した国家であり、連合は独立国家としての憲法を持たずに、各州が憲法を、それも母国イギリスとは異なり、成文憲法という形で有していた<sup>11</sup>。ところが、この連合は課税権限を有しておらず、独立後まもなく破綻の危機に直面することとなる。その原因として、第一に課税権限のないことに基因する連合の財政危機、第二に連合全体の経済危機、第三に内乱やインディアンの抵抗による連合内部の動揺、が挙げられている<sup>12</sup>。連合の破綻を回避すべく、1787年5月にフィラデルフィアにおいて連邦憲法制定会議（Constitutional Convention、以下「制定会議」）が開かれることとなった。制定会議は連合の急務に応じるために中央政府の機構を整備する必要を強く主張したハミルトンの提案に応じる形で開催され、そこには4つの憲法案が提出された<sup>13</sup>。最終的にはヴァージニア案をもとに憲法案を討議することとされたが、この段階でも各州の思惑が一致せず、最終的に’ Great

---

<sup>11</sup>田中（英）前掲書 86 ページ～87 ページ。 同書によれば、この時期に各州が憲法の制定を行った原因として 1) 植民地時代に各植民地の統治機構の基本が、国王からの charter によって定められていたこと、2) 植民地側が絶えず、マグナ・カルタや Bill of Rights 上の権利を要求していたことから、独立後それらに代わるべき自らの権利章典が必要とされたこと、3) 特に、ニュー・イングランドでは、社会契約説的な考え方が強かったこと、すなわち、Mayflower Compact は成文憲法とはいえないが、その伝統は、一つの政治体の基本契約書が必要だという発想を、植民地の人々にとってなじみ易いものとしたこと、などの点が挙げられている。また、樋口 前掲書 7 ページは 母国イギリスと異なり各邦が成文憲法を制定することの意義として、第一に、旧来の体制とは異なる新体制が作られたことを明確に宣言する機能がある。第2に、成文憲法のないイギリスでは、その折々の多数派が憲法の内容を変更することができると考えられたのに対し、アメリカでは将来の人々を（それがその時点での多数派であっても）拘束するために成文の形で憲法を定めることが有用だとされた（樋口前掲書 7 ページ）。

そして連邦の憲法が制定される時点において独立した13州がすでに独自の憲法を有していた事実の意義についてアーレントは次のように指摘する（ハンナ・アーレント前掲書 257 ページ）。

「憲法を制定する権力（コンスティテュート）すなわち、憲法（コンスティテューション）をつくる権力を与えられた人びとは、構成された（コンスティテュート）団体の正式に選ばれた代表であった。つまり、彼らはその権威を下から受けとったのである。そして、彼らが権力の中心は人民にあるというローマ的な原理に忠実であったというとき、彼らは、それを一つの虚構や絶対者としてではなく、つまり、あらゆる権威を超越しすべての法を免れている国民という形で考えていたのではなく、その権力が法によって制限されているところの組織された複数者[集団]という、現実にも動いているリアリティのかたちで考えていたのである。共和政を民主政—あるいは多数者による支配—と区別するアメリカの革命的主張は、法と権力の根本的な分離に、そして、両者の起源や正統化や適用範囲の違いにたいするはっきりとした認識に基づいているのである。」

<sup>12</sup>樋口 前掲書 8 ページ～9 ページ、田中（英）前掲書 103 ページ～104 ページ。 田中（英）は、特にアメリカ経済自体の危機の理由として、独立戦争直後の戦争特需の消滅と、自邦の産業を保護するために各邦が関税強化に走ったこと、独立後、イギリスの Navigation Act の適用により西インド諸島との貿易から連合各邦が締め出されたことによる影響を指摘する。

<sup>13</sup>田中（英）前掲書 109 ページ ヴァージニア案、ピンクニー案、ニュージャージー案、ハミルトン案の4案である。

Compromise<sup>14</sup> とのちに言われるように、各州の主張を取り入れた最終案が同年7月に採択され、さらなる修正を加えて同9月に最終案が確定、1788年5月に9の邦の承認を得て成立した。

1788年に成立した合衆国憲法についての重要な性格は、これがアメリカ合衆国の国家としての統治の基本原則を定めるものであるという点である。権利章典と呼ばれる人権に関する条項は第1修正から第10修正として1789年開催された第1回連邦議会に提案されて、最終的に4分の3の州の批准を得て1791年に成立することとなる。権利章典には直接、租税に関する条項は含まれていないが、本論文との関連でデュー・プロセス条項といわれる、1791年に成立した第5修正と1868年に成立した第14修正が重要な修正条項である。それぞれ以下のように規定された。

・第5修正（1791年）

何人も、大陪審の告発または起訴によらなければ死刑を科される罪または懲役刑の科される破廉恥罪について責を負わされない。ただし、陸海軍内で生じた事件及び戦争または公共の危害に際して現に軍務についている民兵内で生じた事件は、この限りではない。何人も、同一の犯罪について生命または身体を2度の危険にさらされない。何人も、刑事事件において自己に不利な証人となることを強制されない。何人も、法のデュー・プロセスによらずして生命、自由もしくは財産を剥奪されない。何人も、正当な補償なしに私的財産を公共の用のために収用されない。

・第14修正（1868年）

合衆国に生まれ、または帰化し、その管轄権に服しているすべての人は、合衆国及びそれぞれの居住する州の市民である。いかなる州も、合衆国の市民の特権または免除を縮減する法律を制定し執行してはならない。いかなる州も、人から法のデュー・プロセスによらずして生命、自由もしくは財産を剥奪してはならない。またいかなる州も、その管轄権の中で何人にも法の平等な保護を否定してはならない。

Mottによれば、権利章典の一部としての第5修正が国家統治の枠組みを示す合衆国憲法本体が成立してからそう遠くない時期に成立した背景として、合衆

---

<sup>14</sup>田中（英）前掲書（113ページ～114ページ）によれば、ヴァージニア案が示した各州の人口に比例して連邦議会の議員数を決定する案をめぐる人口の多い州と少ない州の対立があり、一方で、人口に比例して議員数を決定する案につき奴隷をこの人口に含めるか否かで南部と北部の州の間で対立があったという。そして、このことは各州に課される連邦税についてもいえることである（合衆国憲法第1編第2節第3項参照）。このような対立の結果の妥協案として合衆国憲法における直接税の規定が創設されたという事実が後世の租税をめぐる論争の基点となっていることを忘れるべきではないと思われる。

国憲法に先行して成立していた各州の憲法がすでにデュー・プロセス条項を含んでいたことがあるという<sup>15</sup>。

このように、アメリカという国家はその創設時の思想的背景として、17世紀の自然法理論に基づく社会契約説をもつことが大きな特徴であるように見受けられ、また、多くの事実が多くの論者によって指摘されている。そこで、次に、アメリカの国家統治に関する法体系はどのような思想的・文化的な要因に基づいて形成されたのであろうかという点を、伊藤正巳教授、アメリカの法哲学者 Roscoe Pound、イギリスの憲法史家 F. W. Maitland らの著作をもとに、アメリカにおけるイギリス法の継受、その放棄、アメリカの法体系の設計・構築等を次の検討課題とするが、同時期にヨーロッパ大陸を中心にルネッサンス以降発展した自然法思想について補足的に本論文末に補論として概観しておく。アメリカという国家の創生期に多大なる影響を与えた考え方であるからである。

## 第2節 アメリカの法体系を支える文化的要因 — 母国イギリス法との関連において —

### 【母国イギリス法の継受とその過程】

伊藤正巳博士はアメリカ法形成の歴史を「イギリス法の継受」と「イギリス法からの遊離」をその特徴とする、として次のように述べる<sup>16</sup>。

「・・・、アメリカ法は、英米法としてイギリス法と一括して考えられることが多かったことによって示されるごとく、イギリス法との同質性をもっている。このことは、いうまでもなく、アメリカがイギリス法を継受したことを意味しよう。・・・。しかし、最近しばしばいわれるように、近時のアメリカ社会の発

---

<sup>15</sup>Rodney L. Mott, 'Due Process of Law - A historical and analytical treatise of the principles and methods followed by courts in the application of the concept of the "Law of the Land"', DA CAPO PRESS, New York, 1973, page14-18.

さらに本書は、1215年に成立したマグナカルタ第39条「いかなる自由人も、同輩の適法な裁判や国の法 (law of the land)によらずに、逮捕、拘禁、追放されることはない」は、植民地時代に各州が国王から得ていた、実質的に植民地の基本法となっていた勅許状に規定することを強く求めた条項であり、その歴史的経緯から権利章典に盛り込まれたことを指摘する。樋口前掲書も同様の趣旨を指摘する (271 ページ)。

<sup>16</sup>伊藤正巳・木下毅『アメリカ法入門』[第4版] (日本評論社) 2010年 41 ページ。

しかしながら、上記の論点は、自然法論は極めて形而上学的な理論であるという点にその本質を見出すべきであり、したがって、人間精神の主体性の自覚の確立に大いに貢献することにより、既成の支配体制に対する被支配階級の反抗、すなわち、17世紀以降に発生した革命という市民の行動の正当性を与えることにその主要な役割を果たしたと認識するべきであり、一方、社会契約説は国家創設にあたっての指導的原理を提供したという、という脈絡で理解すべきであると思われる。和田教授によって示された名誉革命時の国王退位にあたっての議会が行った議決内容の正当性は自然法論には見出すことはできず、国王と被支配階級の代表者が集まる場としての議会との間で締結された契約違反の典型例であると見なすことができる。本稿との関連では、実存の国家における租税制度を構築し維持する法体系の理論的な根拠を検討するため、実践理論としての国家統治機構を支える社会契約説の思想的・文化的要因を検討することが次の課題となる。ここで、そのアプローチ方法を申し述べておけば、それは経験的・機能的なものであろう。

展は、当然に法の独自の展開を要求するようになり、ここにアメリカ法とイギリス法の遊離の現象があらわれるようになる<sup>17</sup>。」

本論文との関連では、アメリカ合衆国憲法における租税に関する諸規定がどのような考え方に基づいて創設されたかを検討することに主眼を置くため、ここでは伊藤博士の所説からアメリカにおいてイギリス法の継受がどのように行われたかを検討することとする。

「新領土が獲得されたときに、そこで原則として施行される法について、コモン・ローのたてまえによれば、もしそれが征服や割譲の結果であるときは、すでにそこで行われていた法の効力が継続し、他方植民の結果であるときは、イギリス法が継受されるといわれる。そして、アメリカが植民とともにイギリス法を継受したのは、第2のたてまえにそうものといわれる<sup>18</sup>。」

伊藤博士は、しかしながら、このような法の建前論に疑問を呈し<sup>19</sup>、アメリカの植民地におけるコモン・ロー継受を決定的にした要因はイギリス国王から発出された植民地開設のための特許状(Charter)であるという。すなわち、

「それ(特許状のこと。引用者)には、文言上の多少の差異はあるが、植民地の統治権者に法令制定権を認めつつ、それがイギリス本国のコモン・ローと法律に反しない限りという制限をつけた条項を含んでいた。このことは、疑いもなく、イギリス本国が植民地の自主的立法権を許しつつも、最終的にはイギリス法、特にコモン・ローが植民地を支配したことを意味する<sup>20</sup>。」

---

<sup>17</sup>伊藤・木下前掲書 41 ページ。

<sup>18</sup>伊藤・木下前掲書 43 ページ。

<sup>19</sup>伊藤・木下前掲書 43 ページ。

このような疑問が生じる実際上の理由として以下の3つの理由が挙げられている。「第1に、17世紀初頭というイギリス帝国発展の初期にこのような法原則が十分に意識されたかどうか疑わしい。第2に、征服や割譲の場合に旧法を維持することは、植民地政策として注目されるとしても、植民の場合にはそこには見るべき法秩序は存在しないのであるから、移住者が自己の法を携えてゆくことは、別に理論というほどのことはなく、むしろ当然のことといえるようである。第3に、イギリス法が持ち込まれたとしても直ちにそれをコモン・ローとすることには疑問がある。移住者が自己の法を携える場合、むしろ親しんできた法を持ち込むことが自然だからである。」

<sup>20</sup>伊藤・木下前掲書 44 ページ

イギリス法継受に果たした役割のほかに、特許状は重要な機能を結果的に遂げていることもわすれてはならないと思う。田中教授によれば、イギリスからの独立を果たした各州は成文憲法を制定したが、国の基本法を成文化するということがほとんど行われていなかった時代に各州を憲法成文化の動きに駆り立てた要因の一つとして特許状の存在をあげて次のように述べておられる。

「植民地時代に、各植民地の統治機構の基本が、国王からの charter によって定められていたこと」  
合衆国憲法が成文化されたことのこれ以外の要因としては、1. 植民地側が絶えず、マグナ・カルタや Bill of Rights 上の権利を要求していたことから、独立後それらに代わるべき自らの権利章典が必要とされたこと、 2. 特に、ニュー・イングランドでは、社会契約的な考え方が強かったことから、一つの政治体には基本契約書が必要であるという発想は植民地の人々にとってはなじみやすいものであった、という2点を挙げておられる(田中 前掲書 86 ページ～87 ページ)。前者の要因からは、合衆国憲法制定後の1791年に成立した第1修正から第10修正までの、いわゆる権利章典の制定に結実したと連想することは想像に難くないであろう。

植民地アメリカにおけるイギリス法の継受はイギリス国王の発出する特許状を通じて行われたわけであるが、「当時のイギリス法がそのまま継受されることは、社会の実態からいって不可能であった<sup>21</sup>」。イギリス法の移入を妨げる理由<sup>22</sup>は18世紀半ばには解消されていくが、それは「植民地の議会の制定した法律や裁判所の判決が、イギリス本国の枢密院で審査され、コモン・ローに反するものとしてその効力を否定された事例があったということは明らかに事実としてコモン・ローを含むイギリス法の優位をもたらすことになり、イギリス法の継受を植民地人に強く意識せしめることとなった<sup>23</sup>」という過程を経てのことであった。独立の機運が高まるにつれてこのイギリス法継受の現象が強調されるに至ったという逆説的な現象の現われかたは「植民地人もイギリス法上認められるイギリス人の権利を享受することの主張<sup>24</sup>」として、「本国の権力による抑圧に対して植民地人を保護するものとしてコモン・ローが依拠されている<sup>25</sup>」という、表面的、形式的な現われかたであるが、実質的には、「そこで主張されるものは、技術的なコモン・ローではなくて、むしろイギリス法の名をかりた、人類共通の自然法にほかならなかった<sup>26</sup>」のであり、「例えば、議会をもってし

---

<sup>21</sup>伊藤・木下前掲書 44 ページ。

<sup>22</sup>伊藤・木下前掲書 45 ページ～47 ページ。

伊藤博士が指摘するイギリス法がアメリカにそのまま移入されることを妨げる事情は以下の4点である。

- 一、当時のコモン・ローはすでにかなり高度の記述性を帯びていたが、それを理解し運用する法律家が絶対的に不足しており、また、清教徒の間では法律家という職業に反感が強かったこと。
- 二、イギリス法に関する資料も絶対的に不足していたため、裁判官が植民地指導者が主張する法改革の要求を実現するものとしての第一次的法源としての法典の作成に携わったこと。
- 三、宗教的観念が法制度の現実の働きに作用を及ぼしたこと。
- 四、社会的・経済的制度がイギリスとは画然たる差異があったこと。

<sup>23</sup>伊藤・木下前掲書 47 ページ。

<sup>24</sup>伊藤・木下前掲書 48 ページ。

<sup>25</sup>伊藤・木下前掲書 48 ページ。

<sup>26</sup>伊藤・木下前掲書 48 ページ。

ここで展開される伊藤博士の見解はアメリカがイギリスの植民地であった18世紀半ばから後半にかけての、独立の気運が高まりつつある時代におけるイギリス法の継受に関連してのものであるが、田中英夫教授は、同じ時期の思想的な背景として次のように述べている。

「植民地側は、その主張をいろいろな実定法的典拠に基づけようと努力しており、またその論理の運び方も決して無理ではなく、少なくとも可能な解釈の一つといえるようなものであった。しかし、植民地側の主張の根底にあり、その信念の源泉になっていたものは、自然法思想である。・・・アメリカでは、特にニュー・イングランドの植民地を中心に、実定法の基礎をより高次の法—彼らの言葉によれば「神の法」—に求める考え方が強かった。・・・このような発想は当時広く見られたところであり、ニュー・イングランドに限られるものではないが、宗教上の相違のために本国から新大陸に移住し、社会生活の万般にわたってその宗教思想を実現しようとしたピューリタン達には、そのような考え方が特に強い影響をもったことは当然である。しかし、18世紀の前半においては、自然法思想はほとんど表面に出て来ない。このことは、植民地の統治の比較的安定した時代において、統治についての理論的考察をうながすような要因がなかったことによるものであろうか。18世紀後半になると、伏流水は再び河床に姿をあらわすのである。」(田中英夫『アメリカ法の歴史 上』 東京大学出版会 1999年 62ページ～63ページ)

田中教授はアメリカにおける自然法思想の影響についてヨーロッパ大陸における自然法学者の影響を認めつつ、決定的であった思想家としてジョン・ロックの名を挙げて次のように述べる。

でも侵害し得ない個人の権利の観念のごときは、明らかに当時のイギリス法ではなく、アメリカ独自の憲法原理（自然法のこと―引用者）というべき<sup>27</sup>」ものであり、従って、「ここで実質上の自然法と異なる内容をもつと考えられたマグナ・カルタないしCoke的なコモン・ロー原理が強調されたことは、独立のための闘争手段と理解すべきであり、これをもって直ちにイギリス法継受の事実があったとすることはできない<sup>28</sup>」。しかしながら、一方では、「結局、実定法の問題として、コモン・ローを継受するかどうかは独立後の諸支邦の政策に委ねられ、それぞれがそれまでのイギリス法導入の経緯を背景として、イギリス法を受け入れていった<sup>29</sup>」という事実は否定し難く、「アメリカの事情から見て他の法を継受することは想像しえないところであって、独立直後の諸立法を見ても、イギリス法継受は決定的であったと見るほかはない。その継受を妨げた

---

「このロックの思想が、アメリカの建国の中心思想の一つとなったことは、例えば、後に掲げる独立宣言のロック的色彩の強さからも、うかがわれるところである。」（田中英 前掲書 64 ページ）

田中教授がここで引用しているロックの考えは以下の部分である。

「私が固有権（プロパティ）という一般名辞で呼ぶ生命、自由、資産の相互的な保全のために、彼が、既に結合しているか、あるいは結合しようと考えている他の人々とともに社会を作ろうと求め、進んでこれに加わることを欲するのは、決して理由のないことではない。」（ジョン・ロック『完訳 統治二論』加藤節訳 岩波書店 2010年 441 ページ～442 ページ）

「政治的共同体の最高権力、すなわち立法権力が、その意志のままに振る舞うことができるとか、臣民の資産を恣意的に処分したり、その一部を好むままに奪ったりすることができるか考えるのは誤りなのである。」（ロック 前掲訳 461 ページ）

田中教授はロックの政治社会と統治の目的に関する考えを紹介したのち、伊藤博士が実質的に自然法と異なる内容を持つと考えられたコモン・ロー的な原理を「独立のための闘争手段と理解すべき」と述べていることと同旨と考えてよいと思われる内容を「自然権イコールイギリス人の権利との主張」と題して示している。

「本国との緊張が高まると、植民地の人々は、その主張を、自然法として裏づけることによって、強化しようとする。」（田中英 前掲書 64 ページ）

<sup>27</sup>伊藤・木下前掲書 48 ページ。

<sup>28</sup>伊藤・木下前掲書 48 ページ。

<sup>29</sup>伊藤・木下前掲書 48 ページ～49 ページ。

伊藤博士は独立後のイギリス法継受の方式には三つの型があるとされる。第1のものは独立直後にヴァージニア州で制定されたもので「イギリスのコモン・ロー及び最初の植民の年である 1607 年以前のコモン・ロー及び国会制定法は、今後（州の―引用者）立法部によって変更を受けるまでは拘束力ある法である」とするものであり、第2のものは「従来植民地で行われてきたイギリスのコモン・ロー及び制定法は、将来の法によって変更を受けるまで、効力を持続する。」というニュージャージー州型と呼ばれるものである。そして、第3のものとしてコモン・ローの継受について何らの制定法も存しない形式の、コネチカット州に代表されるものである。

ヴァージニア方式では 1607 年以降のイギリス制定法で有用なものとしては継受されないことになるが、実際には必要な限りにおいて有用なイギリス法をそのまま州の制定法として立法化することにより解決が図られ、後にアメリカ合衆国に加盟した諸州はこの方式を採択しているとされる。ニュージャージー方式ではこれまで効力をもってきた裁判規範のみが受け入れられるが、実際にはヴァージニア方式との差異はそれほどではなく、適用しうるコモン・ローの範囲定めるにあたり裁判官の自由裁量の余地が広いものとされる。コネチカット方式では継受の問題はすべて裁判所に一任されており、実際、同州の裁判所は同州の事情に適合しうる限度においてコモン・ローを継受したとされる。そして、このような態度はコモン・ローの保障する個人の自由を主張し、反面、技術的な法規範の拘束力を否定するニューイングランド地方の見解を代表するものであるとされる。（伊藤・木下前掲書 49 ページ～50 ページ）

諸要因<sup>30</sup>といわれるものはむしろイギリス法の全面的な移植を妨げたものと見るべき<sup>31</sup>」と伊藤博士は考えている。

このように、独立後におけるアメリカという新国家は、イギリス法を継受しながらも、新国家の社会的、経済的な実態にそぐわないものはその適用を受け入れないという立場を採用することとなったが、その態度が「コモン・ローをそのまま認めることを避ける方に傾いていた<sup>32</sup>」というものであったからであるといつてよい。そして、その選鋳作業にあたっての規準が「アメリカに有力であった自然法思想<sup>33</sup>」であったと伊藤博士は指摘されている。

「アメリカ法はコモン・ローと自然法との合作であるとすらいわれるのは、このような点を強調するものである。あるいは、アメリカの裁判所がコモン・ロー継受に関して行ったことは、後に正当な法の手続（due process of Law = 法の適正な過程）の条項が実質的な意味をもつとされ、裁判所が法律の定める規制が合理的かどうかをこの条項によって判断するとき採用したテクニックと同一であるといわれるのも、適法手続と自然法との結びつきから見て、興味ある見方であるといえる<sup>34</sup>」として、アメリカにおけるイギリス法継受につ

---

<sup>30</sup>伊藤博士はコモン・ローが全面的ではなくアメリカの立場からする「選鋳作業」を経て継受されたとの立場であり、その採否の選択が行われた根本的な理由としては「結局はイギリスとの社会状態や経済事情とか政治組織の相違がこの選択を必要ならしめた」とされる（伊藤・木下前掲書 50 ページ）。そして、アメリカ法の形成期においてイギリス法のそのままの移植に対する消極的な態度をとらしめた事情として以下の点を挙げる。

- ① 独立戦争直後のアメリカ植民地人のイギリスに対する反感
- ② アメリカに伝えられたイギリスのコモン・ローの法律書は封建的な土地法や複雑で技術的な訴訟手続を中心とする法体系であり、新天地に生まれた新しい国家の法としてそのまま妥当しえず、反面、フランスにおける法典編纂運動の影響を受けるようになった。
- ③ アメリカの西部への地理的拡大は開拓者の社会を生み出し、自然とコモン・ローから遊離せざるをえず、また、東部諸州の判例法を通じて技術的な法の要求を実質的に満たすこととなった。

<sup>31</sup>伊藤・木下前掲書 49 ページ。

<sup>32</sup>伊藤・木下前掲書 53 ページ。

<sup>33</sup>伊藤・木下前掲書 53 ページ。

<sup>34</sup>伊藤・木下前掲書 53 ページ～54 ページ。

ここで「アメリカの裁判所がコモン・ロー継受に関して行ったこと」とは、伊藤博士の論理展開から推察するにアメリカの事情に適合するイギリス法を採用し適用するということであると考えることが妥当と考えるが、この伊藤博士の結論において興味深い点は適法手続、すなわち、due process と自然法とが相互関連的であることを指摘されている事実である。「合衆国のデュー・プロセス条項は突然生まれたわけではない。出自はイギリス、それも中世のマグナ・カルタだとされている。1215年、失政を重ねたジョン王が貴族たちに迫られて約束させられた『いかなる自由人も、同輩の適法な裁判や国の法（law of the land : Cokeにより広い意味を与えられて以来、自然法的なニュアンスをもつようになり、後に due process of law と同じ意味を持つようになった（田中英 前掲書 107 ページ）。）によらずに、逮捕、拘禁、追放されることはない』とする旨の明文規定が置かれた。」（樋口 前掲書 271 ページ）と指摘されるように、合衆国憲法第5修正の「法の適正な過程によらずに、生命、自由、財産を奪われることはない」との規定は、国家という政治的結合体に参加した人々の生命、自由、財産を保障するものである。そして、このことは、まさに、先に引用したロックの政治的結合体の目的としての財産の保障という自然法的な根本概念と共通するのである。デュー・プロセス条項は合衆国憲法における自然法的思想の人権宣言的表現といえることができ、国家統治の根本概念であるとも言えるのである。



いての結論付けを行っているわけであるが、「アメリカの事情に適合するものに限る」という限定条件が付されるものの、以上のことは、アメリカという国家が創設された時期において国家統治の枠組みを定める憲法が自然法的な思想の大きな影響のもとで制定されたということの状況証拠としてみて大過ないものと思われる<sup>35</sup>。

アメリカという新生国家はイギリス法を継受し、やがてそれから遊離して独自の法体系を作りあげていったわけである。アメリカ法は、「英米法系としての特質ないし精神を共有している<sup>36</sup>。」と伊藤博士は指摘しているが、その特質な

---

また、合衆国憲法におけるデュー・プロセス条項には2つの種類がある。一つは「法の適正手続」と訳すべき内容をもつものであり、法が定める手続を適正に執行することを求めることを意味し、二つは手続の適正ばかりではなく、連邦最高裁判所の憲法解釈を通じて法の内容（実体）もまた適正であることを要求する条項である（樋口 前掲書 270 ページ～271 ページ）が、自然法は裁判所が法の実体に関する判断の規準となるものである、といえるであろう。

<sup>35</sup>本論においては、合衆国憲法が定める租税に関する諸規定がどのような考え方に基づいて創設されたかを探る第一歩として母国イギリス法がどのようにアメリカに継受されたかを検討したわけであるが、現代のアメリカにおける国家統治に関する法体系において租税法がどのような思考の枠組みを有している体系であるのかを考えるためにはその後の展開をも考慮する必要がある。伊藤博士の表現を借りるならば、「アメリカ法形成史の第2の問題であり、しかもそれは現に進行している現象」（伊藤・木下前掲書 62 ページ）であるところの「イギリス法からの離脱」（伊藤・木下前掲書 62 ページ）である。現代のアメリカにおける租税に関する法律を考える上で、イギリス法からの離脱の原因、その現象の表出の仕方を検討することは本稿の目的との関連で意義のあることと考えられるので、伊藤博士の指摘に沿って概観することとする。（伊藤・木下前掲書 62 ページ～66 ページ）。

アメリカにおけるイギリス法からの離脱の根本的な原因は「社会の変動に伴う法の進化の必要性」である。産業革命以来コモン・ローという中世法を基盤とする法体系は多くの修正を余儀なくされたが、アメリカ建国後 100 年あまりの時期は法体系自体の発展は緩やかであった。それが大きく変化することとなったのはなんといっても第2次産業革命ともいえるべき南北戦争終結後の国内情勢の安定化を端緒にした爆発的な経済発展によってもたらされた「大企業の出現」、出現した大企業の「独占に伴う弊害から来る経済的自由放任政策への反省」、経済発展の結果生じた「社会的な諸利益の対立の激化」、そして「社会の著しい都市化」などの諸現象によるものであり、これら諸現象は社会立法を背景とする福祉国家、奉仕国家を要求することとなる。このような社会においては「田園的な社会を前提としつつ、若干の変更を加えたというコモン・ローの到底対処しえない困難な問題」が頻出することとなり、そして、この社会の深刻な変動は法の重大な転換を要求する。このような要求はイギリスでもアメリカでもともに存在する。しかし、この要求への応じ方はイギリスとアメリカではその要求の強さや要求の充足方法が同一ではないがゆえに、20 世紀に入ってからアメリカ法の独自性の実現の傾向を強めたもっとも大きな理由である、とされる。

このアメリカにおけるイギリス法からの離脱の傾向の例として、1) 先例拘束の理論の緩和、2) アメリカ法の基盤となる法思想に流れている実証主義的傾向、3) 統一法運動の促進によるアメリカ全体に通用する法の実現傾向、などがあるという。そして、両者の遊離が目立つ例として公法における行政手続を挙げられている。伊藤博士は、行政手続の発展は両国で共通して議論の的になっているとして次のように指摘される。

「いずれも行政的決定への司法審査を強調しつつもイギリスに比してアメリカの方が審査を重視する傾向が強い。これは、アメリカの連邦立法たる 1946 年の行政手続法を見ても明らかであり、その点ではコモン・ロー的考え方が濃いといえる。もっとも、この点には、アメリカにおける法の適正な過程 (due process of law) という憲法上の要請の存在とイギリス憲法の国会主権の原則 (parliamentary sovereign) とを照らしあわせねばならなし、福祉国家の実現の程度の差異もあわせてかんがえねばならないであろう。また、1688 年以降のイギリスにおいては、法の支配 (rule of law) の観念が後退していったのに対し、アメリカでは、18 世紀に入っても生き続け、違憲立法審査制その他に結実したことも見逃せない。」（伊藤・木下前掲書 64 ページ）

<sup>36</sup>伊藤・木下前掲書 67 ページ。

いし精神のうち、「関係の観念」と「極端な個人主義」とが特に重要であるとされる。

「関係の観念」は「法律関係を大陸法系のように当事者の『意思』(will)によってのみ確定するのではなく、当事者の身分ないし関係によって考えていこうとする封建法的発想<sup>37)</sup>」であり、「ある特定の者にその意思とは関わりなく義務及び責任を負わせ、法的結論の基礎として法律上の行為よりもむしろ関係に着目し、責任を個人に対してというよりもむしろクラスのメンバーとして一定の関係ないし地位に立っている者に課す傾向として把握されている<sup>38)</sup>。」

「極端な個人主義」の特色は「個人的自由の無制限の評価と個人の財産の尊重」という点であり、しかも「社会的正義に関するものではなくして、個人的権利に関するもの」であり、「高度に社会的重要性を有する問題をも単なる私的紛争として処理しようとする傾向としてあらわれる。……。一言にしていえば、自己完結的な個人が、重要な法理の中心にすえられてきたといえよう<sup>39)</sup>。」

「極端な個人主義」と「関係の観念」は一見、相反する特質ないし精神を有するものとして見受けられるかもしれないが、極端な個人主義は法体系における人間を独立した「個」として認識することを求めるであろうから、法の対象領域において人間を「個」としてとらえ、法律上の行為を行う主体として捉えることにより法の対象領域における「個」の「関係」を中心に法体系を構築するという発想が生まれてくると考えれば、両者は相互補完的に機能すると発想されたことは容易に想像しうるであろう。

伊藤博士は英米法に「極端な個人主義」と「関係の観念」という特質を帯びさせた重要な法文化的要因として以下の7つの要因があるとされる。

- a. 古ゲルマンの法制度及び法観念
- b. 封建法
- c. ピューリタニズム
- d. 17世紀における裁判所と国王の抗争＝「法の支配」の確立
- e. 18世紀の政治思想
- f. 19世紀前半のアメリカの開拓者及び農民社会の状態
- g. アメリカ法の形成期に支配的であった正義、法及び国家に関する哲学的思想（19世紀の法理学）

伊藤博士は上記要因のうち、a. 「古ゲルマンの法制度及び法観念」 b. 「封建法」 c. 「ピューリタニズム」及びd. 「17世紀における裁判所と国王の抗争＝「法の

<sup>37)</sup>伊藤・木下前掲書 67 ページ。

<sup>38)</sup>伊藤・木下前掲書 68 ページ。

<sup>39)</sup>伊藤・木下前掲書 68 ページ。

支配」の確立」、の諸要因はイギリス及びアメリカに共通の要因であるのに対し、e. 「18世紀の政治思想」、f. 「19世紀前半のアメリカの開拓者及び農民社会の状態」及びg. 「アメリカ法の形成期に支配的であった正義、法及び国家に関する哲学的思想（19世紀の法理学）」はアメリカ法文化を形成する上であずかって力のあった要因であるとされ、更には、a. 古ゲルマンの法制度及び法概念とb. 封建法を除く5つの要因はアメリカのコモン・ローを極端な個人主義的傾向を有するものとさせた要因とする。一方、古ゲルマンの法制度及び法概念と封建法は「コモン・ローの個人主義をつねに緩和し調整するという思惟様式を生み出し」、とくに、「封建法思想は、自己完結的な個人の意思を重視する大陸法系の意味理論に対し、当事者間の意思を離れたパターンリズム的視座から当事者間の関係を重視して法的効果を問題とする点に、その特色がある<sup>40</sup>。」と述べている。

#### 【関係の観念について】

伊藤博士は英米法系が大陸法系に対して有する特色のひとつに「歴史的継続性」があるとされるが、これは、4世紀後半の民族大移動のさいゲルマン民族の一部族であるアングロ＝サクソン族がイングランドに移住しそのときにイングランドに建設された7王国においては、現在に至るまで移住の際に持ち込まれた古ゲルマンの法の中断はなかった、ということである<sup>41</sup>。「このような意味で、イギリス法はゲルマン法<sup>42</sup>の基礎の上に形成されてきた、とってよかろう。」

古ゲルマンの法観念は、個人の責任を厳格に追及する傾向が強く（例として、いったん契約によって引き受けた債務は錯誤ないし強迫や当事者の責に帰することのできない後発的履行不能を理由としても免れることはできないとされる絶対的契約の伝統が挙げられている。）、初期のコモン・ローにもこのような個我主義的傾向が強く反映されており、このような傾向のなかに個人主義と結びつく要因が存在していたといわれている<sup>43</sup>。

このような見方に対して、ゲルマンイデオロギー的視座からは、個人主義的・意思主義的ローマ・カノン法と社会的・関係的なゲルマン法との対置において、封建領主と封建領民との誠実勤労契約に基づく相互的権利義務関係がゲルマン法の特質であるが、そのアナロジーを新たな問題に対して一般的に適用することにその起源があることを理由として、コモン・ローを形成してきたこのよう

<sup>40</sup>伊藤・木下前掲書 69 ページ。

<sup>41</sup>伊藤・木下前掲書 70 ページ。

<sup>42</sup>伊藤・木下前掲書 69 ページ。

<sup>43</sup>伊藤・木下前掲書 70 ページ～71 ページ。

な要因を「封建法<sup>44</sup>」とよんでいるが、「関係の観念」はまさにこの中世封建法に由来している、と伊藤博士は指摘する<sup>45</sup>。すなわち、

「封建社会は、すべての人間関係を、地主と借地人という身分関係で規律し、割り切ろうとした社会であり、身分とそれに伴う経済外的な関係によってコントロールされていたとあってよい。12～13世紀にコモン・ローが整備された頃は、封建制の盛んな時期であった。中世のイギリスにおける不動産所有権は、国王に帰属し、主君は臣下に不動産保有条件(tenure)を付して封土(fief)を与え、臣下は主君に忠誠を誓い、軍役(military service)を主とする一定の義務を負担するという主従関係が、国王を頂点として幾重にも階層をなして存在していた。このような関係は、自己完結的個人意思によることなく、身分とともに当然に発生、変更、消滅するものとされていた。そして、公法的ないし私法的な権利義務関係も、すべてそこから生じたのである<sup>46</sup>。」

---

<sup>44</sup>Black' s Law Dictionaryによると、封建法(feudal law)とは「イングランドにおいて、特にノルマン人の征服後に普及した土地の保有条件に関する物的財産に関する法。」とされており、また、封建主義(feudalism)は次のように説明されている。

「特に、中世ヨーロッパに適用される土地の保有制度。そこでは、役務と防衛の双務的(提供)義務の階層における地位にすべての者が拘束される。領主は家臣に対して1. 土地、2. 保護、3. 公正(justice)を与える義務を有する。領主は家臣による土地の占有(quiet occupation of the land)を保障し、家臣が争訟に関与することとなった場合にはその権利の行使を保障した。その見返りとして、家臣は領主に対して役務提供(の義務)を負っていた。それは、『保有条件』と呼ばれたが、提供する役務は家臣が土地を保有する方法によって異なっていたからである。」(Black' s Law Dictionary 698ページ)。

また、ハロルド・J・バーマンは封建法の成立した時期とその特質を以下のように述べている。

「1000-1200年、それも主として1050年-1150年に封建法が登場してくるようになった。封建法が『客観的 objective』で、『普遍的 universal』なものだと考えられるようになり、封建法が定める領主と家臣の権利・義務関係は『双務的 reciprocity』で、裁判には『関係者全員が参加すべきだ participatory』とされ、また、封建法は法制度として『一体的な纏まり integration』をもっており、さらに、『一層の改善 growth』が可能だと考えられていた」(ハロルド・J・バーマン 宮島直機訳 『法と革命 I 欧米の法制度とキリスト教の教義』中央大学出版部 2011年 404ページ~405ページ)。

封建法の客観的・普遍的特質はこの時期に、それまではそれほど強制的・義務的ではなかった領主と騎士(=領民)の封土を通じての関係が急激に変化してきた。それは領主が騎士の軍事力を必要とすることとなったため、両者の相対的力関係が変化して領民の権利が主張されやすくなり土地その他の財産が相続にあたり、侯爵裁判所により封土の相続を認めない領主は不法侵害者とされることとなり、封土の相続権が客観的・普遍的とされることとなった、とバーマンは指摘する。(バーマン 前掲書 405ページ~406ページ)。

また、同時期には、領民の領主に対する封建的義務が金銭の支払に代えられ、家臣は領主から自由と独立を獲得するようになり、領主から封土を得た家臣はその封土を自分の家臣に与えることによって領主となり、この家臣の権利のイングランド領域内での普及は後期封建制の時代、マグナカルタの時代までには確立されたものとなり、それまで領主と家臣との間の慣習でしかなかったものが、法的な権利として認められるようになった。法的な権利としての家臣の権利は、もともと対等であった両者の権利・義務関係が別の契約関係に変化したことを意味した。すなわち、封土の授受を行いながら、領主と家臣はお互いに忠誠を誓約するだけとなり、一方が義務の遂行を怠れば、他の一方はその義務の遂行を免れるという意味での対等性を有する双務的契約関係に変化して行ったのである。この誠実義務の解除を含む契約関係の成立がヨーロッパ特有の政治、社会、法制度の登場に不可欠の制度であった、とされる。

<sup>45</sup>伊藤・木下前掲書 72ページ~73ページ。

<sup>46</sup>伊藤・木下前掲書 72ページ~73ページ。

伊藤博士は英米法における封建法の影響を考える上での例として、代理に関する考え方を大陸法と英米法の考察方法の違いを以下のように示している。(伊藤・木下前掲書 73ページ)。

社会状況の変化は法においてもその基本的な構造を規定する基本的な考え方にもその変更を求めることになる。封建社会から絶対主義的社会へ移行する傾向が強まり始めた15世紀後半から16世紀において、社会構造の変化が法の世界にも影響をおよぼすこととなった、として伊藤博士は次のように指摘する。

「イギリスは、16世紀に封建制から脱するが、法的には封建制が残存し、地主と借地人の関係のアナロジーは、エクイティにも影響を与えるに至る。ところが、19世紀に自由主義ないしは個人主義の考え方が一世を風靡した際に、イギリス法に見られた封建法的残滓は時代遅れのものとして軽視されるにいたり、法は身分から契約へ(from status to contract)進化すべきものとされるに至った。しかし、19世紀末から20世紀にかけて法の社会化の段階を迎えてからは、約束的禁反言が定着化し、保険契約、運送契約などの身分関係的な附従契約が重要な地位を占めるにいたり、契約内容が自己完結的な個人の意思は関係なく、社会的経済的身分関係によって当然に決まってくるに至って、関係的発想の復権的現象が見られるようになる<sup>47</sup>。」

「関係の観念」の淵源を提供するものとしてのゲルマン法について、以下、補足的に概観しておく。

#### 《補論 ゲルマン法について》

イギリスの法制度の基礎を形成するものとしてのゲルマン法について、ハロルド・J・バーノンの見解を概観する。その著書『法と革命』（宮島直機訳 中央大学出版部 2011年）は、ヨーロッパの法制度の歴史を、法制度に大きな変革をもたらした要因を分析することによって弁証法的な歴史的展開として捉えた文献であるが、バーノンはその著書の冒頭において以下のように述べている<sup>48</sup>。

「・・・この本で証明したかったのは、現在、存在するような法制度（政治制度・経済制度・社会制度と区別された法制度）は、もともとヨーロッパには存在しておらず、11世紀末-12世紀初めになってはじめてカトリック教会圏に登場してきたことである。」

---

「例えば、代理を考える場合に、大陸法系の学者は、一方当事者が相手方に対して代理権を授与する行為である意思表示を考察し、その授与行為をする本人の意思に法的効果を付与することを考察の対象とする。これに対し英米法の学者は、本人と代理人の関係を考え、両当事者によって意思表示された権利義務ではなく、両当事者の関係に附随し包含されている権利義務関係を考察する。したがって、英米法学者は、代理に関する法を『本人と代理人に関する法』（law of principal and agent）と称して、本人と代理人との間の身分関係を論じる。ここでは、大陸法系のように自己完結的な個人の意思によって法律関係を決定するというよりも、身分関係に法的関係が附着しているといったほうがよい。このような『A and Bの法』といった方式にも、関係を重視する封建的発想の現代法への影響の一端がうかがわれよう。」

<sup>47</sup>伊藤・木下 前掲書 73ページ～74ページ。

<sup>48</sup>ハロルド・J・バーマン 宮島直機訳 『法と革命 I 欧米の法制度とキリスト教の教義』 中央大学出版部 2011年 59ページ。

バーノンによれば、単なる法律や法律秩序は11世紀以前にも存在していたのであるが、それが突然11世紀末-12世紀初めになって大きく変わってしまったのである。その変革の理由がカトリック教会の社会における影響力の増大、具体的には、ローマ法王の権力の強大化によるものであるとして、バーノンは続ける<sup>49</sup>。

「ヨーロッパに『突如として』裁判所、体系化された法制度、法実務家、法文献、『法学 science of law』が登場してきたのである。その切っ掛けになったのが、教皇至上権の登場であった。教皇が教会に対する世俗君主の支配を排除したのである。教皇グレゴリウス7世が1075年に開始した教皇革命がそれであった。……。ヨーロッパから部族法が姿を消し、体系化された法制度（教会法）が登場してきた。ついで、世俗法（都市法、王国法、商慣習法、封建法、荘園法）が登場し、更に16-20世紀に一連の革命（ドイツ革命、イギリス革命、アメリカ革命、フランス革命、ロシア革命）がヨーロッパの法制度に変革を加え、ゲルマン法はますます『遠い過去の記憶』にすぎなくなった。もちろん、ゲルマン法を忘れてはいけない。ゲルマン法はヨーロッパの法制度の出発点となったもので、ヨーロッパの法制度が捨て去ったものであった。……。ゲルマン法を『道理に合わない irrational』と考えた法学者たちは、ゲルマン法を全面的に変えてしまったが、ゲルマン法を捨て去ったわけではなかった。彼らが新しく作った法制度は、『何もないところに ex nihilo』生まれてきたわけではなかった。新しいものを手に入れるために過去を捨て去ること（それは、もっと古い過去を復活させるためだと考えられていた）、それは過去に存在した制度や考え方を作りなおすことを意味した。いや、それ以上のことを意味した。新しく登場してきた法制度にとって、ゲルマン法が必要不可欠のものであった。このパラドックスに満ちた事態を理解するためには、教会裁判所の登場がよい手がかりとなる。……。おなじように、『血の報復 blood feud』、『和解金 composition of blood feud』、『神判 ordeal』、『雪冤宣誓 oath-helping, compurgation』など（そのすべてが、11世紀末-12世紀初めに『道理に合わない』制度として攻撃の対象となる）に基づいたゲルマンの部族法があったからこそ、さまざまな世俗の法制度が登場できたのである。とくに重要であったのは、部族法がその維持に努めてきた共同体の存在であった。古いゲルマン法に比べると、新しく登場してきた法制度は知的で洗練され、体系化されたものであったが、それが登場してくるためには、相互依存・仲間意識や相互の責任感など、共同体的な価値観を重視するゲルマンの部族法が必要であった。」

バーマンは続いてこのような部族社会の組織及びその当時の部族法と呼ばれたものについて以下のように述べる<sup>50</sup>。

「もともと、ヨーロッパに存在していた法制度は部族法であった。『部族 Stamm』は、それぞれが独自の『部族法 folklaw, tribal law』をもっていた。フランク族・アレマン族・

49バーマン 前掲書 60 ページ～62 ページ。

50バーマン 前掲書 62 ページ～63 ページ、72 ページ～74 ページ。

フリーセン族・西ゴート族・東ゴート族・ブルグンド族・ランゴバルド族・東ザクセン族・バンダル族・スエビ族などがゲルマン人の部族として存在していたが、これを一つに統一したのがフランク族であり、そこからドイツ・フランス・北イタリアが生まれてくることとなった。また、のちにイギリスを建国することとなったのは、アングル族・西ザクセン族・ユート（ジュート）族・ケルト人・ブリトン人などであり、デーン人・ノルウェー人などスカンジナビア半島のノルマン人は、のちにノルマンディー侯国・シチリア王国などを建国することとなる。・・・。6-10世紀の彼らの秩序は、お互いによく似ていた。部族の構成単位は家族で、家族は血縁・相互保護・援助の絆によって結ばれた仲間集団であった。・・・。また、家族は地域共同体である農村の構成単位でもあった。農村は、さらに大きな単位（hundred, county）に纏まって侯国・王国を形成していた。・・・。農村で起きた問題を処理していたのは、家長が構成する『民会 moot, thing』であった。この血縁共同体と地域共同体のほかに、さらに『封建的 feudal』な絆が存在していた。こうした血縁共同体・地域共同体・封建領主を1つに束ねていたのが国王であった。それが『フランク王 Rex Francorum』であり、『アングル王国 Rex Anglorum』であった（ただし、のちに登場してくる領域国家と違って、明確な境界線をもたない王国）。また、12世紀まで彼らが続べていたのが、『フランク王国 Francia』であり、『アングル王国 Anglia』であった。また、教会も国王の支配に服していたが、教会が王国を越えた存在であることは認められていた。・・・。重要なのは11世紀後半まで、国王も教会もこの状況を改める必要性を認めていなかったことである。・・・。現在、ゲルマン人の『部族法』と呼ばれているものは、聖職者出身の顧問官が国王の名前で公布した『法典 code』である。5世紀に西ローマ帝国が崩壊した後、もともとゲルマン世界で適用されることがなかったローマ法は、ゲルマン社会から完全に姿を消してしまっていたが、北イタリア・スペイン・南フランスにはローマ法が残ることとなった。これが現在、専門家が『ローマ法の残存物 Roman vulgar law』と呼んでいるもので、古代ローマ時代のローマ法とは違ったものであった。」

「ゲルマン人の世界では、『判決 dom, doom』という言葉が『運命』という意味でも使われていた。・・・。これがゲルマン法の特徴の1つである英雄賛美であった。彼らは『名誉』のために命を賭けることも厭わなかった。どんな厳しい結果が待っていようと、『運命』を潔く受け入れることを厭わなかった。しかしゲルマン法には、もう1つの特徴があった。それが親族と部族の強い絆である。部族の『民会』は親族と同じ役割を担っていた。『平和 frith(Freide)』の維持である。部族の『民会』は裁判によって争いを解決しただけでなく、部族民が抱える問題について議論し、部族民に解決策を提案していた。『正義 riht(right, Recht)』を実現するためである。・・・。誓約によって親族や部族は神々（のちにキリスト教の神）の保護を受けることになり、そのおかげで『雪冤宣誓』や『神判』を（運命として-引用者）甘んじて受け入れたり、『和解金』や『人命金』の支払いを保護する『保証人』・『担保』・『人質』を受け入れたりすることが可能になった。・・・。部族にとって基本となる構成単位は親族（血縁共同体）であったが、しだいに封建的な主従関係や地域共同体の重

要性が増すことになった。もともと部族には世襲貴族がいたが、この血縁に基づく主従関係と同じくらい封建的な主従関係が重要になってきた。……。家臣と領主の関係が国王を頂点とする封建制を作り上げ、地域共同体の結び付きが国王を唯一の支配者とする領域国家（王国）を作り上げた。……。血縁共同体である親族が地域共同体と問題を起こすこともなかった。新しく登場してきた封建的な関係や地域共同体は、血縁に基づく部族制度とよく似ていたからである。封建的な関係も地域共同体も『運命 wyrd』と『名誉 lof』、『安全保障 mund』と『平和維持 frith』、『和解金 bot』と『人命金 wer』、『保証金 borh』と『担保 wed』の世界であった。保護と忠誠の関係を誓約によって保障するという点では、部族制度とよく似ていた。このようなゲルマン法を法制史家は『古代法 Archaic Law』と呼んだが、ゲルマン法(厳密には11世紀までのゲルマン法)のような特徴をもった法制度は、インドヨーロッパ語族（つまり西はイギリスにあったケント王国から東はカシミール地方まで）に共通していた。」

封建制度自体は土地を媒介として成立するものであるが、家族を構成単位とする部族または、血縁・地域共同体という人的な要素を取り入れ、そして、両者の間に取り交わされるようになった双務的義務の関係に注目することにより古代ゲルマン法、そして、ノルマン人の征服以降のイギリスにおける封建法が成立することになる。このように、古代ゲルマン法や封建法は土地を媒介とする領主と家臣の関係を枠組みとして成り立つところの血縁をその成立の基礎とする共同体の法体系なのであり、両者の関係を枠組みとして構築された法体系の実体を両者がこの関係の下で負っている。言い換えれば、果たすことを求められる内容が、義務として捉えられている点に注目する必要がある。古代ゲルマン法および封建法の体系は領主および家臣の双務的義務を内容とする関係についての体系なのである。一方が他方に負っている義務は、それが果たされない場合には両者が所属する共同体の崩壊を意味することにもなりかねないため、それを回避する機能を果たすものとしての民会が両者の紛争の仲裁機能を果たし、両者はその決定を運命として受け入れる仕組みが取り入れられているわけであるが、その目的は共同体の維持に他ならない。共同体維持という究極の目的を達成するため、保護と役務提供の義務を互いに誓約するのである。この体系における一方の義務の不履行は他方の義務の不履行を認める体系であり、義務不履行はすなわち共同体自体の崩壊を意味するものであったわけで、その意味で両関係者の義務の内容は対等であったといえるわけである。

「非ヨーロッパ世界の『法文化』は、6-10世紀の部族法と共通点が多い。法制度は『地域共同体 community』が『共有する良心 common conscience』であって、それは地域共同体の『民会 public assembly』が執行していた。のちに国王が地域共同体に対する支配権を確立してゆくが、国王が目指したのは地域共同体の慣習を守り、地域共同体が『共有する良心』に従うことであって、それを変えることではなかった。親族・領主・地域共同体との関係、それが国王にとって『法律であった。they were the law』。その関係が破られると、まず『報復veengeance』が求められた。やがて『報復』に代わって和解金の支払いで



『関係回復 reconciliation』を図る方法が登場してくるが、この『関係回復』の試みが『法の執行 adjudication』を意味した。『平和 peace』が破られると、それを解決したのは『平和回復を目指す交渉 diplomacy』であった。争いの当事者が『平和回復』に合意することがすべて出会う、その方法の正否は問題にならなかった。これはいまでもアジア・アフリカ・南米などの伝統社会で生きている考え方である<sup>51</sup>。」

古ゲルマン社会の法文化の特徴を要約的に示したこのバーマンの見解は、古ゲルマン社会における関係の観念の位置づけを示しているとともに、ヨーロッパ社会において、次に示すように、キリスト教の影響によってその基本的概念と構造が変質しなければ、関係の観念が普遍的な法制度の枠組みを提供することができるという可能性を示唆しているものとして大変興味深い。

ところが、このような社会を構成する者の関係を枠組みとして関係者の義務の体系をその特徴としていた部族社会または地域共同体の法体系は、バーマンが指摘する 12 世紀の法の体系に関する革命以前に、変容を迫られることとなる。それは、5 世紀におけるゲルマン社会へのキリスト教の到来がもたらした文化的・思想的な変化による変容であった。バーマンによると、キリスト教が 5 世紀から 10 世紀の間にゲルマン世界に普及するに従ってそこに生じた大きな変化とは、キリスト教によってゲルマン法に対する考え方を変えられたことであり、また、部族の枠組みを超えた「王権 kingship」という考え方が登場してきたことである<sup>52</sup>。

ゲルマン人の民会は特定の案件に対して判決を下すと同時に法令も公布していたが、この法令というものは古くから存在する慣習を神々の意志として再確認したものであった。ゲルマン社会が法をこのように見なすにあたり前提となった考え方は、自然界には多くの神が存在すること、川・森・山には不思議な力があること、部族の子孫は神々の子孫であること、運命からは逃れることはできないこと、などであるが、キリスト教はこのようなゲルマン社会の基本的思考に対して、この世界は唯一の神によって創造され、その化身であるキリストがこの世界に存在するすべての絆から人間を解放してくれると教え、また、血縁共同体である親族、部族、地域共同体を超えた信者共同体である教会の存在を教え、さらには、国王は神々の子孫などではなく普通の部族民と同じ人間であり、罪を犯せば神によって罰せられる存在であると教えた。支配者が普通の人間と異なる点は、司教を任命したり教義や教会儀式を決めることができることだけであった。また、キリスト教は、国王に親族、部族、地域共同体を大きな単位に統合する口実を与えた。ゲルマン社会がキリスト教を受け入れた理由は、その当時のキリスト教が現在のカトリック教会やプロテスタント教会とは異なるキリスト教であり、ゲルマン社会の根本的な変更を求めるものではなく、あくまでも個人の考え方や生き方に関わる教えであったからである。しかしながら、キリ

---

51バーマン 前掲書 92 ページ～93 ページ。

52バーマン 前掲書 74 ページ～98 ページ。

スト教はゲルマン社会の法制度には少なからぬ影響を及ぼした。キリスト教が文字をゲルマン社会にもたらした結果、それまで不文法であったゲルマン社会の慣習法が成文化されるようになり、成文化の過程でより公平なやり方を重視するキリスト教の教えに基づいて内容が変更された。また、神の前の平等という考え方が受け入れられるようになったが、その結果、新たな内容をもつ成文法も公布されるようになった。また、宣誓の意味が偽証した場合に教会で懺悔するような内容に変えられてゆき、雪冤宣誓者にも偽証の罪が貸されるようになった。これはすべて（キリスト教的）正義の実現のためである。また、キリスト教は族長が持っていた権限を王権として強化することとなった。王は、それまで親族や部族の共同体の維持を担ってきたが、部族の枠を超えて、国内を移動して各地で困窮者や保護してくれる者のいない者の訴えを聞いて和解金では解決できない問題を解決するなどの役割を担うようになったのであるが、それが可能となったのは、王がキリスト教会の長を兼ねていたからである。「皇帝または国王による平和保障」の実現である。しかしながら、国王による平和保障は、たとえその権限が及ぶ領域が拡大したとはいえ、それは部族の長として行使される権限の範囲を超えるものではなく、原則として既存の慣習を普及させたり根付かせるためのものであったのである。

このように5世紀にゲルマン社会に普及したキリスト教は、それまでの伝統的なゲルマン社会に生活する人びとの考え方のある部分に変化をもたらし、その結果として、法を含む社会制度の枠組みに影響を与えたが、根本的に社会全般を変化させる、すなわち、バーマンがいうところの革命をもたらすにはいたらなかった。それは、当時のキリスト教がゲルマン社会を構成する人々の思考形態の変化を生じさせただけであり、かえって、古ゲルマン社会の枠組みを支える原理と親和性を有していたためであったと思われる。バーマンが指摘するように、個人が所属する組織としての共同体の維持を至上の目的とする部族法は11世紀後半まで存続することとなるが、これはヨーロッパ大陸のみならず、イギリスにおいても事情は同じであった。もちろん、イギリスでは1066年のノルマン人の征服以降、ヨーロッパ大陸とは別個に道を歩むこととなるが、その社会制度は古ゲルマン社会のうえにノルマン人の王がもたらした王権的政治制度が創設されて従来からの社会制度との融合を繰り返しながら封建法という新たな装いのもとで発展していくこととなる。

### 【超個人主義について】

伊藤博士は「関係の観念」に対置される英米法の他の要因としての「超個人主義」を支える法文化的要因として以下の要素を指摘されている<sup>53</sup>。

- ・ピューリタニズム
- ・法の支配

---

<sup>53</sup>伊藤・木下 前掲書 74 ページ。

- ・イギリス人の権利と自然権
- ・開拓者精神
- ・19世紀の法理学

以下、それぞれの要素について概観していく。

- ・ピューリタリズム<sup>54</sup>

ピューリタリズムはイギリス、アメリカの法文化要因として共通なものであるが、より厳密に言えばイギリス法がアメリカに継受された結果としてより明確に現れてきたところの、アメリカ法に見られる特質であると思われる。17世紀、革命期にあったイギリスにおいてピューリタンは政治的に大きな権力を掌握しており、従前の封建法的固有法にピューリタニズムの精神がイギリス法の近代化の過程で組み込まれて行った。その精神とは、個人主義的な傾向が強く個人よってなされる契約を重視するというものである。その発想は旧約聖書に具現されたヘブライ思想であるといわれ、この基本的発想は新約聖書にも受け継がれて、個々の人格的な自覚に訴えることによって個人の意思に基づく法的関係を形成してゆくという個人中心主義の発想に結合しやすい。

他の側面からみると、個の自由を守り、地上社会の安定のために法を可能なかぎり安定的なものにする必要があるとして、判例法よりも制定法を要求し、弾力的で柔軟性に富む法は人間である裁判官に裁量権を与えることになるから、法は厳格であるほどよいとして裁判官に自由裁量の余地のある法を排斥するよう求めた。このような要求の影響は、イギリスではクロムウェルの時代に制定法化が試みられ、また、19世紀のアメリカにおけるアメリカ法の形成期に同様の傾向<sup>55</sup>がみられたという現象に見出すことができ、特に、具体的妥当性を重視するエクイティはその由来もあってピューリタンの反感を買ったという。そして、裁判官の自由裁量を排斥するための詳細な規定を設けることは、個人の自由意思に基づく契約の重視とあいまって、英米の法思想に特有な個人主義、なかでもアメリカの法思想に独特な極端な個人主義に連なる要因であった、とされる。

- ・法の支配<sup>56</sup>

「法の支配」は英米の公法の基礎をなす法理念とも言うべきもので、それ自体として明文化されるに適しないものであり、具体的に何を意味するのかは時

<sup>54</sup>伊藤・木下 前掲書 74 ページ～76 ページ。

<sup>55</sup>代表的な例として、19世紀のアメリカ各州で制定を見た手続法があげられており、その内容は詳細な規定をおき裁判官の自由裁量を認めないように配慮された跡がうかがわれる、とされる。(伊藤・木下 前掲書 76 ページ脚注)。

<sup>56</sup>伊藤・木下 前掲書 76 ページ～80 ページ。

代の変遷によって変わるほど多義的である。この法理念は中世的ゲルマン法思想を背景としてイギリスでは17世紀スチュアート王朝下、裁判所と国王との間で繰り広げられた抗争を通じて確立されたとされる。

中世における「法の支配」という法理念はゲルマン法に共通のものであり、「権力の発動を可能なかぎり抑制して個人の自由を守ることに向けられ、法そのものが権力を有し、権力者といえども法の下にあるべきこと」を強調する。その特質は「共同体における個人の自由および封建領主と封建領民との間の相互的誠実の関係といった要素を有し、倫理・道徳などと密接に結びついた一種の自然法のような法規範として機能していた」といわれ、関係の法観念の公法的側面として捉えることができる、とされる。

17世紀の近代になると「法の支配」の観念も変遷する。この時期、大陸法系においては「法の支配」の理念に代わって主権者の意思・命令であるとするローマ・ビサンチウム的「法治主義」の考え方が支配的となったが、イギリスでは中世以来の「王国の一般慣習法」たるコモン・ロー優位の法思想の影響により、コモン・ローの中の実定法としての基本的な法原則が「法の支配」という法であり、このような法に国王すらも拘束されるべきであるとされた。このような「法の支配」の観念からコモン・ロー裁判所は国家権力の行使をもコントロールできる、とか、国王のみならず国会すらもコモン・ローの法理に反することができないという観念が生まれることとなり、この時代の「法の支配」はコモン・ローの支配を意味した。しかしながら、名誉革命の結果、国会主権の原則<sup>57</sup>が確立されると、コモン・ローの国会に対する優位は否定されることとなる。

最後に、現代における「法の支配」には3つの意味があるとされる。第1に、通常の裁判所が通常の法的手続をもって確定した「正式の法」が支配し、行政部の専断や広い裁量権の行使を否認すること、第2に、法の前での平等、言い換えれば、あらゆる階層の者が通常裁判所の運用する国家の通常法に均しく服従すること、第3に、私法の諸原則が、裁判所と国会の行為によって拡大され、国王とその官吏の地位をも決定することとなったこと、したがって、憲法は国家の通常法の結果にほかならない、ということである。イギリスの場合、現代における国会主権と調和した「法の支配」は、人権の保障、適正手続、通常の司法裁判所の尊重などを意味するが、アメリカにおける「法の支配」は、制度的な司法権の優越という形式をもって発展してきた。

---

<sup>57</sup>国会主権とは法的には主権は国会にあるとするイギリスの憲法原理。積極的な意味としては国会の立法権は無制約である、ということであり、消極的には国会と競合する立法権を有する者は存在しない、とする。名誉革命後、違憲立法審査権は認められないため、国会の裁判所に対する優位を確立することとなった(田中 英米法辞典 133 ページ)。

以上を要するに、近代以降の「法の支配」は個人の自由・権利を国家の干渉から保護してきた点で、個人主義に連なるものがあり、このような理念がイギリス憲法の底流をなすとともに、アメリカ合衆国憲法にも継受されていったのである。

#### ・イギリス人の権利と自然権<sup>58</sup>

1215年のマグナ・カルタ、1628年の権利請願、1679年の人身保護法、1689年の権利章典等の文書に示された自由および権利は、イギリス人が歴史的に有していたものと想定されていたものであって、人間が人間として当然に有しているという意味での自然法的な自然権思想に由来するものとは異なるものであった。この「イギリス人の権利(the rights of Englishman)」の観念の内容はイギリスの歴代の国王の権力による侵害に対抗してイギリス人の自由と権利を保護することを主眼とする極めて歴史的な権利の観念であり、大陸法系の自然法思想が形而上学的に観念する「人の権利(the rights of man)」とは異なるものである。その特質として、あくまでもコモン・ローによって保障されたイギリス人の生命・自由・財産、すなわち、イギリス人の実定的な市民権や市民的自由を保護するものである<sup>59</sup>。

<sup>58</sup>伊藤・木下 前掲書 80 ページ～83 ページ。

<sup>59</sup>18世紀後半のイギリスの代表的保守主義者であるエドモンド・バークはフランス革命が起きた翌年の1790年に『フランス革命についての省察』を著し、「人間の権利」と題する章において次のように述べている。

「各人が、他人を侵犯することなしに別々になしうることについては、なにごとであれ、各人は自分でそうする権利をもつ。また、社会がそのすべての技能と力の結合をもってかれのためになしうる、すべてのことについて、かれは正当な分け前への権利をもつ。この共同組織において、すべての人は等しい権利をもつが、ひとしいものごとについてではない。・・・そして、国家の運営において、各個人がもつべき権力・権威・指導の分け前についていえば、私は、それが、市民社会における人間の直接的本源的な諸権利のなかにふくまれていることを否定しなければならない。つまり、私は、市民社会的人間を考えているのであって、そのほかのものを考えているのではない。それは、慣習的とりきめによって決められるべきことがらである。」(エドモンド・バーク『フランス革命についての省察ほかI』水田洋、水田珠枝訳 中公クラシックス W25 中央公論新社 2002年 107～108 ページ。下線部は引用者。) イギリス保守主義における人間の権利は慣習的とりきめ、すなわち、遠い記憶の時代から受け継がれてきたところの、歴史的事実に基づくものであり、決して観念的・形而上学的に認識されるものではないのである。このように、過去から引き継がれてきた慣習的とりきめが市民社会において法に発展していく。バークはこのような人間の権利の概念に親和的な社会ないしは国家は次のようなものであるという。

「もし、市民社会が慣習的とりきめの所産であるとするれば、その慣習的とりきめは、その法律であるにちがいない。その慣習的とりきめは、そのもとで形成されるあらゆる種類の国家構造を、限定し規制するものであるにちがいない。あらゆる種類の立法・司法・行政の権力は、その被造物である。・・・市民社会の最初の動機のひとつであり、その基本法則のひとつとなったものは、だれも、彼自身の訴訟事件の裁判官たりえない、ということであった。これによって各人は、ただちに、契約しない人間の第一の基本的権利を放棄したのであって、それは、自己の訴訟事件を、みずからさばき、みずから肯定することの放棄である。かれは、かれ自身の統治者となるすべての権利を放棄する。かれは、それとともに、第一の自然法たる自衛の権利を大部分すてるのである。人びとは、非市民的な状態と、市民的な状態との、諸権利をいっしょに享受することはできない。正義をえるために、かれはあらゆる点で、自分にとってもっとも不

可欠なものがなにかを決定する権利をすてる。いくらかの自由を確保するために、かれはそれの全体を信託のかたちで委譲するのである。」(パーク 前掲書 108~109 ページ) ここでは、自然法的・観念的人権論ではなく、古ゲルマン法に基礎をおく共同体的・部族法的な観念に基づく社会契約説に立脚した市民社会論が見てとれる。

パークにとって、国家とは国家宗教制度によって聖化される必要があった。すなわち、

「国家宗教制度による国家の聖化は、自由な市民たちに健全な畏怖<sup>いふ</sup>をあたえて働きかけるためにも、必要である。なぜなら、彼らの自由を確保するために、かれらは、権力のある確固とした部分をもたなければならぬからである。だから、かれらにとっては、国家のむすびつき、国家へのかれらの義務にむすびついた宗教は、人民がかれらの服従の条件によって、私的感情と家事の運営にとじこめられているような諸社会におけるよりも、いっそう重要になる。権力のなんらかの部分を持つすべての人びとは、かれらが、信託をうけて行為するのだという考えを、そして、自分たちはその信託における行動について、社会の、ひとりの偉大な主人、創造者、創設者にたいして、責任があるのだという考えを、強く、おそろしく刻印されるべきである。」(パーク 前掲書 171~172 ページ)

ある種の権力、または権威と言ひ換えてもよいと思われるが、のもとでの国家、ないしはより広く、社会はつぎのような特質を有する。

「社会は、まさしくひとつの契約である。たんなる偶然的な利害の諸対象についての従属的諸契約は、好きなように解消していい。しかし、国家は、胡椒やコーヒーやキャラコやたばこの貿易や、その他このような低級な事業における<sup>パートナーシップ</sup>協定と同じく、小さな一時的な利益のために作られ、当事者の気ままによって解消すべきものと見なされてはならない。それはちがった尊敬をもって、見られるべきである。なぜならそれは、一時的にほろびゆく性質の粗野な動物的存在にのみに役だつものごとにおける、合同事業ではないからである。それは、すべての科学における合同事業であり、すべての学芸における合同事業、あらゆる徳、まったくの完成における、合同事業である。このような合同事業の目的は、多くの世代によっても達成されえないから、それは生きている人びとだけの間の合同事業ではなく、生きている人びとと死んだ人びとと生まれてくる人びととのあいだの、合同事業である。個々の国家のそれぞれの契約は、永遠の社会の偉大な太古の契約のなかの一条項に過ぎない。それは、すべての物質のおよび道徳的な本性を、それぞれにあたえられた場所にとどめておく不可侵の誓いによって聖化された、不動の約束に応じて、低級な本性を高級な本性にむすびつけ、見える世界と見えない世界をつなぐのである。この法は人びとの意志に従属するものではなく、かれらは自分たちのうえにあって無限に高い責務によって、意志をその法にしたがわせなければならないのである。」(パーク 前掲書 177~178 ページ)

パークが、イギリスにおいては、人びとが有する感情は、過去、現在、未来変わらないものであり、そこでの思考方法は次のようなものであるという。

「これら二種類の人びと(権威から意見を受け取る、少なからぬ学識と反省を持つ人びとより探求的でない他の人びとと、信頼によって生きるように神慮が運命づけた人びと。引用者)は、ちがったところにおいてではあるが、おなじ方向へうごく。かれらはともに、宇宙の秩序に一致してうごく。かれらはすべて、『世界を支配するあの偉大で強力な神にとって、法にむすびつけられた人びとの結合と集合すなわち国家とよばれるものほど、気に入るものはない』(パーク前掲訳書では、訳者注として、この引用がキケロ『国家』六・一三からのものであり、キケロの『国家』六・九から六・二六は『スキピオの夢』と題されている旨の注が付されてある。世界の名著 13 キケロ『スキピオの夢』における当該部分では『たしかに、およそ地上においてできあがるものうちでは、全世界を統べたもうているあの長なる神により、なにが嘉納されると申しても、人間どもの集合ないし集団の、正義に基づいて結成され、世に国家と称されているもの、これに優るものはないのである。』となっている(世界の名著 13 鹿野治助責任編集キケロ『スキピオの夢』水野有庸訳 中央公論社 1975 70 ページ。)) という、偉大な古代の真理を知っているか感じている。かれらは、この頭と心の教義を、直接にそれがあげている偉大な名前からでもなく、それがひきだされたさらに偉大な名前からでもなく、学識ある意見に真のおもみと神聖さをあたえうる唯一のもの、すなわち、人びとの共通の本性と共通の関係からとるのである。すべてのものごとは、関連づけてなされるべきだと信じているので、かれらはすべてがむけられるべき関連の中心点にすべてを関連づけることにより、自分たちが、心の裁断における個々人として、あるいはその個人的資格において集合したものとして、彼らの高尚な起原と生まれの記憶をあらたにする義務を負うだけでなく、かれらの結合した性格において、市民社会の創立者・創造者・保護者にたいして、かれらの国民的臣従儀礼をおこなう義務があると考えている。」(パーク 前掲書 179~180 ページ。下線部は引用者。)

以上、パークにおいて、イギリスにおける保守的、従って、伝統的な国家観について概観した。この見解にイギリスの社会契約説をみることができるであろう。また、先にみた古ゲルマン部族社会における共

この「イギリス人の権利」という観念がアメリカに移入されて大陸法的な近代自然法と合体して強い人権思想と極端な個人主義を生み出すことになる。このように、18世紀のアメリカにおいてはイギリス人のコモン・ロー上の権利と大陸法系の自然権ないし基本法とを同一視する政治思想が支配的であったのであった。18世紀のアメリカ人は「自然」というものが政治思想の根元にあると考えていたが、自然法とは、17～18世紀の大陸法学者にとってはローマ・カノン法の法理の理想的発達を意味し、当時のイギリス人にとってはコモン・ローの理想的発展形態を意味していたのであり、19世紀になるとアメリカ人にとってはコモン・ローの基本的な法原則は普遍的効力があり、しかも自然によって確立されたものである、といった一般的信念までも生み出すこととなった。自然権はまた、人間の内在的道的性質に関する理論としては孤立した抽象的個人の性質からの推論に基づいており、他方、社会契約に基づく権利理論としては、かかる契約を締結した個人の権利と考えられてきたが、いずれの見解をとるにしても、法は個人の権利を保護するために存在すると考えられるわけであり、イギリス人のコモン・ロー上の権利に関する法理論に適合するものであったため、結果的に、アメリカにおいて、個人の人権に対して効力を与えるものとしてコモン・ローが定着する要因となった。

#### ・開拓者精神<sup>60</sup>

アメリカのコモン・ローに極端な個人主義をもたらした「開拓者精神」は、当然のことながらアメリカ特有の要因であり、アメリカ人の国民性、個人主義との関係、政治思想を理解する上で有力な手がかりを与えてくれると、伊藤博士は指摘する。開拓者は、独力で生活し、権力の介入を極度に嫌ったので、社会秩序に必要な最小限度の法を認め、その解釈の余地をなくして硬直的な厳格法となし、極端な個人主義を持ち込むこととなり、19世紀のアメリカ法の精神は開拓者精神によって著しく影響された、という。19世紀のアメリカを特徴づけた法律観は、法準則を機械的に適用すべしとする機械的法律観であったが、

---

同体における人間の関係からの自然発生的な法の根源を確認することができ、また、注41で見た、ヨーロッパ自然法啓蒙理論における、ある意味での国家理論の到達点としてのカントの国家理論の相違点が見出せると思う。「遠い記憶からの慣習的取り決めとしての法」と「国家の意志としての法」の対立と考えてよい相違である。従って、少なくともイギリスにおいては、法とは合意であるという観念が導きだされるのに対して、ドイツにおいては、法とは国家意志であり、その執行は権力の行使であるという観念に到達する、そして、この違いは、両観念のもとで目ざされている究極の目的がともに「自由」を確保するという点であるにも関わらず、生じてくるのである。さらには、国家宗教制度において、市民の国家への結合の権威を見出し、それとの関連で国家統治の枠組みを考えていこうする姿勢に、Poundにおけるコモンローの「関係の観念」の基層的な考え方を見出しうる点、この点を敷衍していくと、アーレントがアメリカの統治機構の特色として指摘した「権限は議会に、権威は司法に」という点もイギリスにおける国家観にその起源を見出し得る点、指摘しておきたいところである。

<sup>60</sup>伊藤・木下 前掲書 83 ページ～84 ページ。

かかる法律観は、その大部分が政府の行為に対する開拓者の警戒感に基づくものであった。開拓者は、「最小の統治こそ最良の統治」として、個人の財産と自由に対する国家の干渉を極力排除し、社会の治安の維持だけを目的とする夜警国家を理想的国家と考える。その精神はピューリタニズム、18世紀の自然権思想などと重疊的に作用して、個人の利益を高調し、組織化された社会的コントロールを可能な限り排除しようとしたが、この精神こそが行政上も司法上も自由裁量を排除し、既知の法準則によって統治すべきであるという傾向を生み出したのである。

・19世紀の法理学<sup>61</sup>

アメリカのコモン・ローに極端な個人主義的な性格を与えた要因としてアメリカ法の形成期に支配的であった正義、法及び国家に関する19世紀の哲学思想をあげることができる。

19世紀の産物というべきアメリカ法には哲学に対する必要性がなかったため、実際の効果においては、アメリカの法的思惟のなかから前世紀から継承した、自然権的「絶対的観念」が浸透する結果となったとされる。

18世紀の法思想には2つの大きな潮流がある。1つに、法は理性であるという観念に基づいて、権利および正義の観念を至上のものとする潮流であり、2つに、権利を人間意思の所産であり、社会契約の結果であるとする潮流である。前者では、個人的権利及び個人権の実現としての正義は国家ないし社会以前にある永久的絶対的存在であり、国家ないし社会はこれらを保護するためにのみ存在するという考え方であり、19世紀には形而上学的歴史法学となりアメリカの法律家によって受け入れられるようになった。後者では、社会組織がなければ権利はなく、政治組織がなければ正義ないし法も存在しえないとされる。この考え方によれば法は主権者から発出されるもので、国家すなわち一般意思の命令であるという観念が至上のものとなる。そして、この考え方は19世紀には政治思想ないし立法学となって功利主義に影響を与えて分析法学によって唱道されたが、アメリカの法律学者には受け入れられなかった。19世紀の法哲学には、形而上学的歴史法学や功利主義のほか、実証主義的法学や社会学的法学があり、いずれの理論的根拠は異なるが、自己主張の最大限を確保するという正義の観念が法思想の公理となり、極端な個人主義を生み出す1つの要因となったとされる。

---

<sup>61</sup>伊藤・木下 前掲書 85 ページ～87 ページ。



以上、アメリカ法が成立した経緯及びその成立の歴史的・文化的要因について、伊藤博士の所説を中心に概観した。アメリカ法は、基本的には母国イギリス法を継受して成立しているが、独立後に独自の道を歩み始めるに従い母国法とは別の発展を遂げることとなる。当然のことながら、その要因は独立国家としての歩みを進めるに従い国内で生じた固有の要因であり、母国とは全く異なる社会状況や経済的環境を背景として、独立国家の法体系の構築、法の適用や立法の局面において取り入れられた文化的思想的諸要因と相伴って、新国家において継受したイギリス法の体系の変化を強いることとなった。伊藤博士が指摘したアメリカ法の特質としての「関係の観念」と「極端な個人主義」は、アメリカ固有の社会的、経済的、文化的背景にもかかわらず、アメリカという新国家の法体系の構築の発展の過程において相互補完的にそれを支えていていったわけである。前節で、独立宣言において示された建国の基本理念を「自然権的な思想に基づく社会契約説に基づくもの」として位置づけたが、以上の検討を踏まえてこの建国の理念は次のように再解釈されるべきであろうと思われる。すなわち、マグナ・カルタ以来イギリス国民が歴史的に獲得してきた既得権として保障されてきた生命・自由・財産に関する権利を有する自己完結的な個人を国家統治の基本法たる公法としての憲法の中心にすえること、そして、このような位置づけを与えられた公法たる憲法を頂点とする法体系は自己完結的な個人を独立した法の主体としてその体系に組み込むことによって個人間の相互作用の法的結果を法的結論として各法的主体に課するという、関係の観念に基づく法体系を構築することによってこの新たに誕生する国家の基本方針とすること、このことが、18世紀後半にアメリカという国家統治の基本的な枠組みを提示するべきものとしての憲法に関する基本的な精神であったと理解するべきであると思う。

合衆国憲法を頂点とするアメリカの法体系の特質ないし精神として伊藤博士が提示した命題はアメリカの法学者 Roscoe Pound の著書 ‘Interpretations of Legal History’ に拠っていると思われる。そこで、次に、Pound の論考をもとに「関係の観念」について検討していくこととする。

#### 【Roscoe Pound の「関係の観念」について】

Pound は「関係の観念」について以下のように述べている。

「コンモン・ローの根本思想を見出さねばならぬとすれば、それは『意志』ではなくして、寧ろ関係relationである。ロマニストが、すべての問題を、行為者の意志、並びにその意志および行為の論理的含蓄を、中心として考察するのに対して、コンモン・ロー法律家は、殆んどすべての問題—前世紀に於いて、ロマニストの見方を取り入れて取扱われた問題は、之を別として—を、関係並

びにその関係に当然に含まれ、或いはその関係に効力を附与するに必要な、相互的権利義務という、その関係の内容を中心として、考察するのである。英米公法の基礎をなすマグナ・カルタは、個人的自由の理念の表示ではなくして、国王とその直属の諸侯tenants in chiefとの関係に伴う、権利義務を形成したものであった。法学者および裁判所がマグナ・カルタからの類推で、新しい問題を取扱うことによって、発展した英米公法は、契約或いは政治的制度によって、政治的自由に効力を附与するものと説明するよりも、寧ろ、政治的關係に立つ治者と被治者、政府と人民との相互的権利義務によって説明した方が、より妥当である<sup>62</sup>。」

「英米法の形成時代に、常に、法律家及び裁判官の眼前に、存在したアナロジー、即ち、当時の典型的な社会的、法律的な制度は、領主と家来 lord and man の関係であった。そしてそれは、地（家）主と借地（家）人 landlord and tenant の関係なる言葉のなかに、いま尚ほ存続して居るのである。意識的または潜在意識的に、絶えず、このアナロジーに準拠したが為に、関係の思想は、英米の法律思想における伝統的な考え方の、中心思想となったのである。公法

<sup>62</sup>Roscoe Pound, 『法律史観』高柳賢三訳 岩波書店 (1931) 118 ページ～119 ページ。

Pound は関係の思想は、公法の領域においてはマグナ・カルタをはじめとするイギリス中世法の根本思想を類推してその体系化が行われたことを示しているわけであるが、ここで引用した部分に続いて私法の領域における関係の観念についても指摘している。

「然しながら、関係の思想が、常套的な法律として、最も顕著に顕はるる領域は英米私法である。私法にあっては、あらゆる方面で、我々は、法律行為よりも、寧ろ、関係に注目する。」(Pound 前掲書 119 ページ)。

Pound はコモン・ローの根本思想を提示している同書の章名を「政治的法律史観」と題している。このことから、関係の観念が建国という国家にとっての一大政治行為の重要な構成要素となる法体系構築の基本理念となっていたことの証左といえると思われる。

また、伊藤博士がアメリカにおけるイギリス法継受の過程においてコモン・ローと自然法ないしはローマ法の合作であり、また、後に Due Process が形式的のみならず、実質的な意味を持つようになる」と指摘している点は、アメリカ公法の基本思想としての関係の観念に基いてその法体系の枠組みが提示されること、および一方で、その関係に効力を附与することになる権利義務の内容を規定することとの関連で理解することが可能である。なお、Pound の著書の翻訳者が「コモン・ローの根本思想を見出さねばならぬとすれば、それは『意志』ではなくして、寧ろ関係 relation である。」と訳出している原文は、

' If we must find a fundamental idea in the common law, it is relation, not will.'

である。そして、これに続く「コモン・ロー法律家が殆んどすべての問題—前世紀に於いて、ロマニストの見方を取り入れて取扱われた問題は、之を別として—を、関係並びにその関係に当然に含まれ、或いはその関係に効力を附与するに必要な、相互的権利義務という、その関係の内容を中心として、考察するのである。」とするコモン・ローにおける法律問題を考察する際の基本的な立場を表明した部分は

' . . . , the common law lawyer sees almost all the problem—all those, indeed, in which he was not led to adopt the Romanist's point of view in the last century— in terms of a relation and of the incidents in the way of reciprocal rights and duties involved in or required to give effect to that relation.' Roscoe Pound 'INTERPRETATIONS OF LEGAL HISTORY' Cambridge University Press 1923' page 56~57.

である。原文を見る限り、「根本思想」というよりは法律問題に対する考察方法を示していると考えたほうが適切であり、「基本的な視点」としたほうがより明確であると思われるが、ここでは原訳にしたがって示しておいた。

では、十七・八世紀に、大陸公法学者から借用したロマニストの契約観念を持って、従来の観念に代へやうとする試みがなされたのであった。私法では、十八世紀には、中世への侮辱の為に、また、十九世紀には、すべての事物を個人的自己主張の最大限として、観察しやうとする欲求の為に、英米の法律制度、理論をば、契約或いは意志を中心として新たな説明をしやうと努力せられたのであった。……。然し、かかる説明方法は、結局、失敗に終わったのである。この問題（公役企業を運送契約として説明しようとした試みー引用者）を、契約理論で取扱はんとしたことが、大失敗に終り、結局、関係説に基く公役企業法が発達したことは、コンモン・ローの生気を示す顕著な証拠である<sup>63</sup>。」

<sup>63</sup>Pound 前掲書 120 ページ～122 ページ。

Pound は明示的には述べてはいないが、イギリス法がその形成の基礎にゲルマン法を有していることから考えれば、関係の観念もその基礎にゲルマン法があることは容易に推測できよう。

バーマンの以下の記述はそれを証拠づけるものであると思われる。

「6-10 世紀の部族法が宗教や道徳律と融合していたことは事実だが、それでも部族法は法制度であった。共同生活が営まれている場所では（家族・近隣共同体・学校など）、構成員は相互に権利・義務を負っていると考えるものであり、全員が権威を認める者が決めたことは守らなければならないと考えるものである。……。ゲルマン人の場合も同様で、『運命』が支配する世界で『名誉』のために勇敢に戦うことだけが重視され、親族との関係や主君との関係だけが重視されているため、部族法が法制度であることが判らなくなっていただけである。それは伝統的な慣習が神聖視されていたからであった。……。こうした世界では、法制度は意図して作られるものでなく、自然に生まれてくるものなのである。慣習は、『聖なるもの sacred』と呼ぶことすら憚られる存在であった。」（バーマン 前掲書 96 ページ～97 ページ 下線部は引用者）。

「しかしゲルマン法は、キリスト教の影響を受けたということでは古代世界の法制度とは違っていた。なぜキリスト教がヨーロッパで広がることができたのかということとはともかく、キリスト教はゲルマン人に伝統的な慣習や親族・主君との関係が『聖なるもの』でないこと、また自然界が『聖なるもの』でないことを教えた。キリスト教は、それまでゲルマン人が『聖なるもの』と考えてきたものを否認したが、しかしすべてを否認したわけではなかった。ゲルマン人の伝統的な制度を支援することもあった（たとえば神判）。一方で支援しながら、他方でそれを拒否する『手段 a higher alternative』を提供していたのである。……。ゲルマン人が住む世界は『聖なる世界 the eternal』と『俗なる世界 the temporal』に二分され、彼らが現に生きている『俗なる世界』は、その存在理由を失ってしまうことになった。それは内心で起きた変化にすぎなかったが、実際の生活も大きく変えることとなった。部族法の基本的な部分は変わらなかったが、キリスト教的な考え方が部族法のなかに浸透していったのである。」（バーマン 前掲書 97 ページ）。

バーマンのこれらの記述からゲルマン法の基本的な部分はキリスト教の普及後も否定されなかったことは容易に推測できるであろう。キリスト教のゲルマン社会への浸透にもかかわらず、その影響は個人の考え方を変えただけであり、部族共同体の法制度に枠組みを提供する関係の観念は放棄されることはなかったといえる。イギリスの場合、ノルマンディー公ウィリアムの王位継承後の封建制および中央集権的統治の導入にも関わらず、すでにイギリス社会に根付いていた古ゲルマン法によって提供された関係の観念を基礎として成立した法制度は、ウィリアムのとった征服先の諸制度を基本的に踏襲する統治方針もあつてか、新たに導入された封建制とキリスト教の影響を受けてむしろ親和的に融合していったと思われる。封建法は封建制のもとでのキリスト教化された部族法の発展形態と考えてよい。

伊藤博士が英米法の特質として示された関係の観念は封建法に関連するものであるが、封建法がイギリスにおけるゲルマン法の発展形態であることを考えれば、それを敷衍していけば、それはヨーロッパにおいて 18 世紀までのゲルマン法と英米法の共通の基層をなす観念たりえたのではないかと考えることも可能であると思われる。しかしながら、歴史の事実としては、大陸的法体系という、英米法とは対照的な考え方にもとづく法体系が存在することとなる。本論文との関連では、明治以降、我が国の法律制度の根幹を成すこととなった大陸法的思考、特に、19 世紀後半のドイツ帝国誕生以降に隆盛となった法思考（公法、私法の両領域の）の基礎概念を辿ることがぜひとも必要な作業となる。ここでは、結論部分だけでのべれば 12 世紀後半のグレゴリウス 7 世の教皇革命以降に発展してきたカノン法がルネサンスを契機に見直

この Pound の見解から 2 つの点が指摘できる。最初の点は、合衆国憲法の創設者たちがその創設にあたり大陸公法学者からの多大なる影響をうけて契約観念に基いて合衆国憲法の創設作業に当たったことは容易に想定できよう。その際に多大なる影響を与えた大陸公法学者は言うまでもなく John Locke であるということも想像に難くないが、これは一見奇異に思われるかもしれない。しかし Locke の「統治二論」に示された社会契約説的な考え方が自然法に基づいているという点及び自然法がその内容とする自然権が個人の生命、自由及び財産であり、一方、マグナ・カルタ以降の歴史的文書に定められた「イギリス人の権利」の内容が実質的に同一視されたという事実に着目すれば、この点も納得できる点である。

第二番目は、「関係」と「契約」の両観念の関係である。伊藤博士によれば、アメリカの法体系は古ゲルマン法を起源とする封建法に由来するところのイギリスのコモン・ローの体系を継受して成立しており、その根本思想が関係の観念であるが、博士は同時に、中世イギリス法に見られた封建法的残滓の軽視から 19 世紀に入ると法体系も「身分から契約」へと進化するという現象が現れ、20 世紀になると関係観念の復権を指摘されている。Pound も上記引用において 19 世紀における「身分から契約への進化」を指摘しているわけであるが、より正確に言うならば、「法律史を身分から契約への進化」であるとする、Sir Henry Maine の法律制度史に関する一般化理論がアメリカの法律史において歴史学派が主流的立場に押し上げられたこと<sup>64</sup>をさしている<sup>65</sup>。Pound によれば、Maine の

---

され始めたローマ法の影響を受けつつ、それまで教会内部だけの一種の規律法という性格から脱皮して世俗の世界にも通用する法体系となってくる。カノン法はルターの宗教改革を機に、その勢力を徐々に失って行くこととなるが、代わりに台頭してきた法思考が、カノン法の止揚形態としての自然法思想である。そこではルネサンスをえて確立されたデカルトの自覚的独立的な個人の理性とカノン法の発展形態としての主意主義的な意志論とが組み合わされて完成されたカントの実践理性に基づく意志論が 18 世紀末から 19 世紀初頭にかけて公法論を中心とした法体系の根幹を形成して行くこととなり、ヘーゲルが『法の哲学』で提示した国家論へと受け継がれていき、ドイツ国法論として集大成される。

<sup>64</sup>Pound 前掲書 112 ページ～113 ページ。

<sup>65</sup>Henry Maine の所説については以下を参照。

“Ancient Law” Sir Henry Maine 1861 EVERYMAN’ S LIBRARY reprinted 1972.

本論において指摘した Maine の所説に対する Pound の批判は上記著作の以下の記述に対するものである。「地位 (Status) という用語は上記に示された進化の法則を表現する公式を構築するにあたり有効に援用されてよい、そして、その公式は、その価値がいかなるものであろうとも、私には十分に確証のあるもののように思える。人の法において注目される地位のすべての形態は、古代において家族に存在していた権力と特権から派生し、そしてある程度まで依然として特徴とされている。そして、もしわれわれがこれらの人的状況だけを意義付けするべく、最良の著者たちの使用に合致するような、地位を援用し、この用語を合意の直接的・間接的な結果であるような状況に適用することを回避するならば、進歩する社会の動向とは今のところ地位から契約への動向(a movement from *Status to Contract*)であったといてよい。」(Maine, *ibid* page100)。

本論において Pound が指摘するように、19 世紀後半のイギリスのローマ法学者 Maine のこの見解はもっぱらローマ法の検討から導きだされた結論であると考えてよく、Maine 自身もその研究対象をローマ法である旨、告白している。

一般化理論は「その理論構成に於ても、また裁判所及び弁護士を通してそれが生んだ実際的効果に於ても、政治的史観の最も重要な形相をなす<sup>66</sup>」ものであり、「英米の法律思想に於て、普く承認されたものであり、前世紀（19世紀のこと—引用者）の終に至るまで、有力なものであった。それは、今日に於ても、尚ほアメリカの憲法に於ては、無視し得ない一つの勢力をなす<sup>67</sup>」ほどに有力な政治的法律史観であった。しかしながら、Poundは結論において、契約説的観念は「全然ローマ法史のみから帰納された、メーンのジェネラリゼーションは、コンモン・ロー上の現象には適合しない<sup>68</sup>。」として切り捨てており、上述したコンモン・ローの根本思想としての関係の観念に関する論を続ける。Poundが契約説的なMaineの一般化理論としての契約説的進化を支持しない理由は概ね以下のとおりである<sup>69</sup>。

---

「われわれはローマ法の歴史において古代のシステムの崩壊と残存物の再構成による新しい体制の形成の完全な歴史をみる、そして、ある体制はそのまま現代に引き継がれ、他のものは暗黒時代における蛮族との接触により破壊されたものの再び人類により再発見される。我々がこの法学をユスティニアヌスによる最終的な再解釈の時代のものであるとすると、依然として生存している両親に留保されている拡張された権限の単独の条項を除き、少しの古文体の痕跡しかそこに見出すことはできない。そこ以外の総てにおいていずれにせよ新しい諸原理である利便性、均衡または単純化の原理が古代の良心を満足させていた権威に対する貧弱な検討を駆逐した。新しい道徳観が、古い時代の使用法から発生したという理由からその使用法と調和的であった教会の行為規範とも黙従の理性にいたるところで取って替わった。」(Maine *ibid*, page98~99)。

そこにおいてMaineが見出したものが人と人との間の契約であった。社会の進化の結果としての契約である。

「また、家族にその起源を有する権利と義務の相互性の形態を徐々に置き換えていく人と人との結びつきが何であるかを見出すのはそう難しいことではない。それは契約である。歴史をひとつの起点から始めるように、人間間のすべての関係が家族の関係における合計であるような社会の状況から始めるとき、われわれは着実にこれらすべての関係が個人の自由な合意から生じるような社会の秩序の段階に進んでいるように思われる。」(Maine *ibid*, page99)。

Maineは西ヨーロッパにおいてはこの方向に向けての進歩は著しいものがあるといい、その例として、奴隷という地位は消滅し、主人と召使いという契約に取って変わられ、また、保護監察制の下の女性という地位も存在しなくなり、女性が結婚適齢期に形成する総ての関係は契約関係になるという。また、権力のもとでの息子の地位も近代のヨーロッパの法においては正しく規定されることはなく、市民法上の義務が両親と青年に達した子供とをともに拘束する場合、契約のみが法的妥当性を提供するものであるとも言う(Maine *ibid* page99~100)。

「その理由は、異なる制度における伝統的な言語で表現されてはいるが、しかし、実質において同じ効果について述べられている。法律家の大部分はここで述べた人間の階層は彼ら自身の利害に関する判断を形成する能力を有していないという単一の根拠に対する非本質的な(extrinsic)な統制に服するという原理で一定している。言い換えれば、彼らは契約当事者となる第一の要件を満たしていないという原理である。」(Maine *ibid* page100)。

Maineがこのように結論づけるにあたり検討した上記の諸例は、Poundが指摘しているようにローマ法におけるものであり、イギリスにおいて彼が提示した社会進化に関する理論が適用されるのかは、Maineの著作においては検討された形跡は見出せない。Poundが批判しているのは、「地位から契約」へという進化に関する結論の否定ではなく、Maineの研究手法に対する批判であり、極言すれば、彼が属するとされる歴史法学、ないしは、ローマ法学に対する批判なのである。

<sup>66</sup>Pound 前掲書 112 ページ。

<sup>67</sup>Pound 前掲書 113 ページ。

<sup>68</sup>Pound 前掲書 117 ページ。

<sup>69</sup>Pound 前掲書 113 ページ~117 ページ。

Poundによれば、Maineの進化理論はヘーゲル的であるという。実現すべき理念は自由であり、自由な個人の自己主張である。そして、その実現の方向が身分から契約への進化なのである。Poundは、その進化が、法律上承認され強行される権利義務が自己の意志とは無関係に設定され、自己の意志表示に拠っては脱却し得ない状態から派生するところの法律的制度、規則及び理論から遠ざかっていく進化であり、法律上承認された権利を人格から、つまり、意識的な、自由に意欲する個人から派生するものとし、他人に対する法律上の強制を受ける義務を意志行為の結果とする進化である、とする。言い換えれば法律上承認された形式の約束、或いは故意に基づく行為、或いは意志行為を行うにあたり過失があることにより義務を負うようになる法律的制度、規則、及び理論にいたる進化なのである。しかしながら、このような進化論は、形而上学的歴史法学が正義や自由の理念に従って解釈されたローマ法からの証拠であり、イギリスのコモン・ローを中心とした法律史における証拠はなんら検討されずに、突然に英米法についてもこのような政治的法律史観が当てはまるものとして提示されたものであった。この法律史観が英米法に妥当性を有するか否かの検討は、身分から契約への進化が事実としてローマ法の歴史において生じた事象であるのか否かの点について行われるべきものであるが、Poundは、Maineらの歴史学派が提唱する、身分から契約への進化はローマ法史の事実から帰納されたものではなく、法律学上の中心思想としての法律学的な意志の概念の表現、即ち、法律目的は個人の自己主張の最大限を齎すという点にあるという思想の形而上学的表現法である、とする。その歴史において構築を目指した法体系においては、ローマ人はこのような法律的な意志に法律的效果を附するという形而上学的概念を認識していたわけではなかった。彼らローマ人は契約における約束に当然に包含され、そして、そこから派生する信義誠実の義務を強行するという義務の概念から出発して法体系を構築することによって法律秩序の安定性を害することなく旧式で形式的な責任の範疇を除去して、もって、取引の安全が最も重要な社会利益となった商業的社会の取引における合理的な期待を生み出す社会を目指ただけであった。

以上のように指摘することによって、PoundはMaineら歴史学派の「地位から契約への進化」の英米法における一般化理論によって表現される政治的法律史観の限界を提示して、自らのコモンローにおける「関係の観念」の優位性を正当化するのであるが、Maineの一般化理論において重要な役割を果たし、Poundによって批判の対象となっているのが「意志」である。そこで、次に、Poundが意志についてどのように考えていたのかを検討してみる。

【Poundの「関係の観念」について—意志理論との関連において】

Poundは法における意志の役割は歴史的には非常に限定的なものであったと捉えていたようである。以下、Poundの” The Role of the Will in Law<sup>70)</sup> からPoundが考える、法における意志の役割について考えてみたい。

Poundによると、意志の合致という観念(the idea of concurrence of wills)は、古代のローマの法律家によって展開された「契約」という言葉で表現されローマの文献から近代の法に取り入れられた観念であるが、それはギリシャ人の観念であった、という<sup>71)</sup>。ギリシャにおいてこの観念が広まった理由はギリシャ国内における商業の発展によるところが大きい、同時に、ギリシャ思想における心理的要素にも帰すべきものがある、とする。しかしながら、17～18世紀に入ると、自然法が厳格法(strict law)のもとでの形式的な取引を崩壊させ、新たな観念をもたらすこととなった。すなわち、法の目的は個人の自由を促進することであり、個人の最大限の自己主張を保証し、一方で他者の同様の自己主張がなされたときに限り自由な自己主張を制限することである、という観念が、(19世紀半ばのドイツにおいて) サヴィニーによる極端な意志理論をもたらした。なるほど、パンデクテン法学者はローマ法の契約理論を意志の観点から可能かつ許容しうる法的帰結を生じさせるべく全面的に取り入れようと企図した。しかしながら、この教義は19世紀末には瀕死の状態にあるものの、執拗に存在している。科学としての法における意志の一般理論—すべてのものを、表明された個人の意志へ一般的に還元すること—は19世紀前半までは流行していた。それは、英米法においては今世紀まで教義的な展示物とされてきたが、裁判所はあらゆる面でこの古い思考態様にとらわれていた<sup>72)</sup>。

意志の法学は法的取引という概念において強力な支持を得ていた、すなわち、可能かつ許容しうるどころの、法により認識され意図された効果が付与された法的な帰結を生じさせるものとしての意志である。これは特に無効・取り消しを根拠に齎された。詐欺による虚偽表示(misrepresentation for fraud)は合理的に勤勉で慎重な者をだますようなものでなければならないのか、それとも特定の者をだますもので十分なのか? 詐欺的行為は取引を無効にするのか? 裁判所は困難又は不公正な取引を執行できるのか、また、裁判所は詐欺又は過誤に関連する困難さや不公正さを要求するべきなのか? 脅迫に関して、用いられ

<sup>70)</sup>Roscoe Pound “THE ROLE OF THE WILL IN LAW” Harvard Law Review Vol 68 November 1954 Number 1.

<sup>71)</sup>Pound ibid page 4.

<sup>72)</sup>Pound ibid page 4～5.

た強制は取引に従事した堅実な者の意志を覆すようなものなのか、それとも通常の慎重さを有する者の意志を覆すものなのか、さらには特定の者のそれを対象とするものなのか？ ローマ法学者、パンデクテン法学者、さらには英米のエクイティ裁判所はこれらの問題を取扱うにあたり困難に直面し、(結果として)彼らの決定は大方、取引の安全 (the security of transaction) に比重を置いたものとなった、つまり、概して、成熟の時代には取引の安全性が志向されたのである<sup>73</sup>。

19世紀の後半になると、経済秩序の緊急性により、債務法における安定性と法的な取引により形成された合理的な期待に対する厳格な支持がもとめられるようになった。この時代、アメリカの裁判所は合理的な期待を生起させる外観の形成はその期待を善意とするよう求めたと判断しており、一方、大陸においては、契約上の意志理論と真意 (underlying will) に関する理論ではなく、合理的な者により理解され行為されたものとしての表意 (declaration) に関する理論との間で活発な論争が生じていた。このことは法的取引に関する意志理論として生じたものであるが、契約法には多大な影響が他の理由により生じてくることとなった。それは、概ね同等の交渉力を有する2者が両方で合意の条件を交渉するという典型的な取引として、今日規定されている契約理論である。しかしながら、今日の複雑な経済秩序のもとでは、交渉が単独の個人を当事者として行われているのではなく、一方の通常個人と他方に個別の巨大な組織が存在する者としての交渉である。経済力の集中による交渉力の偏在の問題が生じているのである<sup>74</sup>。

法律家は、このような状況下では、将来を志向するような普遍的な世界の法的秩序における意志の役割とは何であるかではなく、今日の社会における有効な法的秩序を形成するものは何であるかを考えるべきである、とPoundは指摘する<sup>75</sup>。すなわち、意志の自由な行使における約諾者の利益のみならず、受約者の利益、つまり、約諾された有利さを享受する受約者の期待—それは、合理的な受約者が文明社会における人生にかかわり、約諾者の行動や行為により形成されるものとして期待するものであるが、標準的な契約と人間間の合意における強制された交渉の制度の効果を理解しておく必要があり、それは古代ローマからキャノン法、自然法において重要な命題とされてきた約束における本来的道徳の観念の弛緩化の問題である。役務を提供する国家により市民のために契約が締結されるとき、国家は契約を履行するべく強力な道徳的な義務を感得することをやめてしまう。だから、諸国において債務者を保護するための立法が相

---

<sup>73</sup>Pound *ibid* page 13~14.

<sup>74</sup>Pound *ibid* page 14~15.

<sup>75</sup>Pound *ibid* page15.



次いだ、つまり、当事者の自由意志は当事者自身に対して法を制定したのである。このような状況に対して、裁判所は、当事者の自由意志が十分には表明されてはいないと見なすことによって、契約と当事者の真意に条件を見出すことができないから、裁判所がそこで見出した条件を修正することができたし、また、フランスでは裁判官に契約を停止または無効にし、もしくは条件を変更する権限を付与することまでしている。当事者はもはや自身の契約により法を制定できなくなっている。これには人道主義的な観念が見られる。さらに、権利侵害(injuries)の賠償にかかる債務に関する法における意志の役割についてみると、法律家がエクイティや自然法の段階において法を再構成する場合、厳格法の範疇に属していた不法行為(delict)と形式的な約束(formal undertaking)という二つの範疇に新しい思考方法を適合させることは困難なことではなかった。典型的な権利侵害は他者の人格や実体に対する意図的な侵害を要件としており、それ故、法の要件が道徳と一致するとき、意図的な侵害による権利侵害を賠償する道徳上の義務が重要な点となるように思われ、また、意図的な約束を履行する義務は、正直な人間に対する本質的に拘束力を持つ約束の本来的な道徳的質に依存するようにも思われる。このように、責務(liability)は権利侵害の形または合意の形での意図的行為から生じるもののように考えられた。つまり、責務の『自然な』源泉は権利侵害と契約であったのだ。19世紀には意図に依拠するものとしての責務の観念は倫理的な形態ではなく形而上学的な形態とされた。法は自由の観念(an idea of liberty)の実現とされ、その目的は最も広範な可能な限りの個人の自由をもたらすことであった。自由とは行為における自由意志のことであったのである。法体系の職務とは、宣言された意志に対して最も広範な効果を附与し、意志を有効とするかまたは普遍的なルールによりある者の意志を他者の意志を調整する場合のほかは義務を課さないことであった。責務は過失のある行為または引き受けられた義務からのみ生じうるものとされた。

ここでPoundは、今世紀(20世紀のこと)において我々をして、法的責務を異なった基準に基づかせる要因は何か、という問いかけを行う<sup>76</sup>。Poundは、政治的に組織された社会がその目的として平和の維持もしくはせいぜい平和的に社会的な現状を維持しなければならない時代には、法または法制度の機能と法の原理は多くの思想は求められなかった、とする。しかしながら、福祉国家ないしは役務提供国家の出現とその増大する行動、その事業の多角化、そしてそれが設立する精緻な行政機関が、その社会的・経済的機能の問題を法的な秩序、法の格言と法的制度、法の原理にもたらすことになる。産業・生産手段や交通

---

<sup>76</sup>Pound ibid page18.

の態様が発展・複雑化するに従い、権利侵害が増大的に過誤(negligence)－襲撃や侵害なく権利侵害の不合理的なリスクに犠牲者をさらすこと一から発生するようになる。これは道徳的には過失と見なされ、侵害と同義とされる、そして、侵害と過誤は過失(fault)の例とされ、過失は賠償を伴う責務の根本的な基礎とされた。偶発的に権利を侵害された者は、中世においてはだれも救済しないという理由から教会において保護されたが、今日の発達した産業社会においては、我々は過失による権利侵害に対する法の救済と過失なき権利侵害に対する教会の救済という体制を見直す必要がある。それ故、社会統制、したがって、我々が法と呼ぶところの、より高度に専門化された社会統制の職務は、個人の欲求を満たすための行き過ぎた自己主張への各個人の傾向を抑制することにある。さらに、個人による過激な自己主張的な傾向を放置することは、彼が無分別な行為により他者に対して課しているリスクの可能性に無感覚になっているので、公共的な安全が制限を求めるようになる。

このような現在の状況においては、個人の自由意志がどの程度まで存在するかという心理的な問題は別として、我々は今日の法制度の出発点のためにこの概念を採用し得ないし、また、法学の中心点とすることはできない。もちろん、個人の自由意志を無視することはできない。我々が正義の定義を人びとの間の理想的な関係として受け入れるならば、その理想的な関係の大部分は「人間の意志の内容は他者の気儘な意志に従属させられるべきではない」という公正な法の法則の範囲に入ることになる。法的秩序の民事的側面を考えると、法の職能を可能な限り人びとの総ての欲求を満足させるものとするに代えて、できるだけ文明社会での生活における人びとの合理的な期待の総額に最小限の軋轢と無駄しか提供しないということがよりよいことであると感じている。自由な自己決定(free self-determination)は、政治的に組織された社会において、そしてそれによって関係の調整にあたり考慮されなければならないところの十分に尊ばれまた、卓越して合理的な期待なのである。

以上が、Poundが考える法における意志の役割の歴史的叙述である。「社会学的法学(Sociological Jurisprudence)<sup>77</sup>」を提唱するPoundにとっては20世紀的な法体系は19世紀的な形而上学的な意志を基礎とする法体系とはまったく異なる方向を目指すべきということになる。そしてその方向は、アメリカが母国イギリスから継受したコモンローの法体系の延長上に位置するものである。Poundの社会学的法学は先に引用した『法律史観』において「社会工学的法律史観(an engineering interpretation)」として簡潔にその特質が紹介されているので、ここで紹介しておく。(Pound 前掲訳 310～311 ページ。下線部は引用者。)

---

<sup>77</sup>田中『英米法辞典』207 ページ。

「エンジニアリングは、単に知識の体系、或いは固定した構造法としてのみならず、それは過程として活動として考えられるのである。……。エンジニアは完成する仕事によって批判される。彼の仕事は、その仕事はその仕事の目的に適合するや否やによって、批判されるのであって、一定の理想的な、伝統的なプランに合致するや否やによって批判されるのではない。我々は、前世紀と異なって、法律学者、裁判官及び立法者をば、それと同様な方法で考えるようになった。我々は法の性質について論議するよりも、寧ろ法律秩序について研究するようになった。我々は権利についてよりも寧ろ利益、要請、欲求について考えるようになった。我々はそれらの利益を確保、充足せしめんが為の制度を、恰も制度自身が独立に終局的存在であるかの如く取り扱わずに、寧ろいかなる利益、要請、欲求を確保し、充足せしむべきかについて考えるようになった。我々は法律体系の体系的完成のみを考えるに止まらず、法律体系が如何に動いているかを考えるようになったのである。かくの如く、次第に我々は法律秩序—即ち法律を中心とせず、過程を中心として、即ち形成された経験の体系と規律体系を中心として—考えるようになった。我々は、関係を調整し、各要請を調和し、調節する活動について考え、生活事実が論理的必然性をもって、機械的に整頓される体系としての調整自体、調和自体、調節自体を考えないようになった。」

Pound の社会工学的法律史観の特質を見ると、1. 手段の目的に対する明確な関連性を要求されるプラグマティズムの影響が見られること、2. 19世紀的な意志の概念を基礎とした権利の体系としての法体系から諸個人の利益を確保・調整するための社会的手段としての法律秩序の確立が志向されていること、3. 社会的利益としての関係が調整される過程も法律秩序の対象とされること、等が特徴的に指摘できると思う。ここで Pound の社会学的法学理論の是非を論じることは本論の趣旨から外れるのでこれ以上、言及しない。しかしながら、彼が提唱する理論だけではなく、社会学との関連で法学の役割を取り上げる論考もアメリカにおいて見られる。そこで Pound が社会的法学を提唱するにあたっての基本的認識について最後に確認しておきたい。それは社会利益を追求する法体系にコモンローのそれが如何に適合的であるかという指摘である。

「前世紀にあつては、法律は個人的自由の発達の記録として、即ち云わば、個人意志の圧力の下に、個人的利益の漸次的承認、及び確保の記録として、記述されたのであった。然しそれはまた、社会利益の、不断に拡大する、承認及び確保を中心として、即ち文化社会の存在に伴う各要請—個人生活を保護する社会利益もその最も重要な重要なものの一つとして含まるる—を中心としても書かれ得るのである。……。ゲルマンの休戦(truce)または平和(peace)の思想は、コモンローの建設に、非常に重要な役割を演じたのであるが、それは一連の社会利益—即ち家の平和、都市の平和、公道の平和、復讐の制限等に関する一般的安定、神に対する義務を遂行せしむる社会的要請を、効果的ならしむるための祭典の平和及び教会の平和等の宗教制度の確保、集会の平和による政治制度

の確保、また恐らくは、市場の平和による経済制度の確保—に対する承認及び確保以外の何物であらうか。これらの利益と衡量されて個人の自己主張、即ち個人生活の利益は犠牲にされたのであった<sup>78</sup>。」

このように、Poundは20世紀以降の新しい法体系としての社会学的法学をモンローの法体系を中心に構築しようと試みているのである。このことの意味するところは20世紀以降も、内容は変化が求められるものの、その根本思想の地位を「関係の観念」が占めることである。

### 【小括】

以上、アメリカの法体系を支える文化的要因を伊藤博士及びRoscoe Poundの所説に従い検討してきた。建国時の、その独立宣言において示されたアメリカという新国家建国の目的は、自明の真理としての「すべての人は平等に造られ、造物主によって付与されたところの、一定の奪いがたい天賦の諸権利（その中には生命、自由及び幸福の追求の含まれる）」を確保するためである。一定の奪いがたい天賦の諸権利、すなわち、自然権を確保するためにアメリカという国家は建国されたのである。しかしながら、伊藤博士が指摘するように、新天地にわたり、そして、独立のために本国と戦い抜いた植民地の人々に浸透していたところの個人の天賦の諸権利とは、実は、彼らの祖先たちがイギリスの歴代の国王の権力による侵害に対抗して獲得してきた「イギリス人の権利」という、歴史的・経験論的な性格を有するものなのであった。しかも、「イギリス人の権利」の内実は封建法の成立以来、マグナ・カルタ、権利の請願、権利章典という成文法に規定された実定法上の権利であって、グロチウスによって提唱されたところの、観念論的ないしは形而上学的な大陸法的な自然権ではないのである。この歴史に裏づけされた極めて主観的色彩の強い「イギリス人の権利」が、アメリカという新国家の建設という一大政治的事業にあたり、大陸法系の自然法論と結合していくことになる。その理由として考えられる点は、アーレントが指摘するとおり、アメリカ建国の祖父たちは建国という行為に正当性と権威を付与するためにローマ共和制建国のモデルを援用する必要があったという政治的理由<sup>79</sup>と、ルネッサンス以降に登場した理性に基づく主観的自己に目覚めた、すなわち自らには天賦の自然権が付与されているという認識を持つようになった個人が封建法的な服従関係から相互的で対等な関係に基づく契約の関係のもとでの天賦の諸権利を確保できる国家の建設の欲求が強まったという、和田・

---

<sup>78</sup>Pound 前掲訳 331～332 ページ。下線部は引用者。

<sup>79</sup>アーレントの見解については注8を参照のこと。

戒能両教授の見解<sup>80</sup>があげられると思う。特に、自然法理論だけをその理論的根拠とするならばその主観性的特質から新国家建設の直接的な理由としては十分ではないが、封建法的な意味における領主・領民間の間に存在した契約関係が個人による天賦の諸権利、すなわち、「イギリス人の権利」の獲得の自覚に基づくという、戒能教授が指摘するところの自然法論から社会契約論へ変換された時、その発露の仕方は革命という強烈な形態で行われることとなる。1776年7月4日に独立宣言が世界にむけて発せられ、生命・自由・財産を含む天賦の諸権利を確保するために設立された国家であることが宣言された。そのような国家の目的はもちろん、その統治機構及びその下で構築される法体系も、そこで宣言された内容の思想的・文化的背景に規定されて成立していると認識してよいと思われる。アメリカの法体系は基本的にはイギリスの法体系を継受したものであるが、この節で示したとおり、その継受の仕方は新国家アメリカの社会的または経済的諸要因を反映して、その全面的な継受ではなく、新国家の実情にあったものだけという継受の仕方であった。にもかかわらず、アメリカ法が母国たるイギリスの法体系と共通点を有しているのは、アメリカ法が継受したものが「関係の観念」という法の枠組みに関する考え方であって、関係を形成する人間観に存在する、キケロのいう「おきて」、すなわち、法の内容に関する継受ではなかった点であった。そして、重要なことは関係の観念が社会契約説にも適用できるという点である。社会契約説も国家という統治者と市民という被治者との間（このこと自体が「関係」である。）で取り交わされる合意内容にかかわる理論である以上、関係の観念の適用も可能となることは理解されよう。

「関係の観念」がイギリス法からの継受であり、イギリス法の淵源が部族法ないし古ゲルマン法にあるとするならば、そして、また、バーマンが指摘するように、1075年に始まったグレゴリウス7世による教皇革命以前のゲルマン法（イギリスの場合、封建法）がその当時のヨーロッパに存在していた法体系として一般的な体系であったとするならば、「関係の観念」は英米法のみならず、大陸法系の法体系の根本思想であったと考えることも可能である。Poundの指摘に従えば、古代ローマ法はその根本思想としての「関係の観念」という基礎概念は有していないこととなるが、法が人間間に存在する法律上の行為を取り扱う以上、関係の観念から自由ではありえないと考えられるところから、Poundの主張も若干の修正を求められることとなると思われる。

---

<sup>80</sup>和田教授及び戒能教授による自然法理論の内容及び自然法理論から社会契約説への転換の過程については「補論1 自然法思想について」を参照のこと。

Pound 及び伊藤博士が展開する「関係の観念」に基礎をおく英米法における法体系観と、大陸法系に見られる意思主義的法体系観の二項対立的法律史観は、人間が行った行為に法律効果を認識する際の観点の違いによるものであって、英米法は法体系を構成する法の対象もしくは法体系の枠組みとしての「関係の観念」という観点から法律上の行為を捉える一方、大陸法は個人の意思を法律上の行為の基礎として重視する法律上の行為の解釈を行うという点に違いがある、との理解が正しいのではないであろうか。いずれにしろ、アメリカの法体系は関係の観念を基礎として社会契約説的な考え方に基づいて構成されているという事実認識を確認したことをもって、ここでの検討を終えることとする。以下、本論文では、Pound が指摘したアメリカ法の根本思想としての「関係」は「社会契約説」または契約概念としても用いていくこととして、次章から合衆国憲法における連邦税に関する諸規定についての検討を行ってみたいと思う。

## 第1章 アメリカ合衆国憲法における連邦税に関する規定について

### 一 いわゆる「直接税条項(Direct Tax Clauses)」との関連において

序章において合衆国憲法を頂点とするアメリカの法体系の根底にある文化的、精神的、思想的な背景についての考察を行った。アメリカの法体系は、一方で母国イギリスの法体系とともに英米法体系という一つの範疇とされながら、他方で、アメリカ法という独自のカテゴリーとされる事実がある。このことは、独立時の理想が「イギリス人の権利」の確保という理想を目指すため母国から遠く離れた地の風土に適応するべく、同時期に彼の地に流入していた自然法理論と融合しながら独自の法体系を築き上げたことを意味する。独自の法体系の構築にあたり根幹となった基本思想がコモンローの根本思想としての「関係の観念」であり、「関係の観念」の存在が新天地での法体系の構築にとって非常に重要な要素となった事実を指摘してきたわけである。

この章では、序章で確認した思想的・文化的要因によって支えられているところの、合衆国憲法を頂点とするアメリカの法体系において、連邦租税に関する法の規定がどのように創設され、そして、社会情勢の変遷に適合してどのように変更されていったかを、国家統治の観点から、主として統治機構の一翼を担う司法が、国家統治の他の部門（立法部門と執行部門）と租税に関する事象についての交渉の過程において、その判断を変遷させていったかの過程をたどりながら検討してみたいと思う。合衆国憲法における租税に関する条項のうち、最も特徴的であると考えられるのは、いわゆる直接税条項と呼ばれる条項である。それは、アメリカ合衆国という連邦国家がその市民に対して直接的に対峙して権限を行使することができる州の集合体であり、この国家の創設から発展の過程は、統治権が州から連邦国家に移転する過程にほかならず、したがって、統治権の一の構成要素である課税権についても同様の過程が見出せる事実があるからである。そこで、この章をにおいては、合衆国憲法の直接税条項を中心に、Boris I. Bittker と Lawrence Lokken の所説に沿いながら検討していくこととする。前述のとおり、合衆国憲法は1789年に創立されたが、ここでは、最初に創立時に定められた連邦税に関する諸規定の性格付けについて検討することとし、やがて国家の発展と国家を取り巻く社会情勢の変化に伴い、創設時の立法趣旨が現実から遊離して見直しを迫られることとなる。その見直しの結果

としての 1913 年成立の第 16 修正と位置づけて論を進めていく。国家の変質をもたらした最大の要因が南北戦争であり、第 16 修正成立の直接的要因が Pollock 対 Farmers' Loan & Trust Co 事件である。

## 第 1 節 合衆国憲法における租税に関する諸規定について －Pollock 対 Farmers' Loan & Trust Co 事件以前－

### 【はじめに】

この節では、合衆国憲法の創設者たちが建国にあたり連邦租税についていかなる考え方をしていたかを検討する。まず、合衆国憲法に規定される連邦税に関する諸条項を改めて下記に示しておく。

#### ・第 1 編第 2 節第 3 項

下院議員及び直接税は、連邦に加入する各州の人口に比例して各州の間に配分される：

(以下、この項略)

#### ・第 1 編第 8 節第 1 項

連邦議会は、次の権限を有する。合衆国の債務の弁済、共同の防衛及び一般の福祉の目的のために、租税、関税、輸入税及び消費・流通税を賦課徴収すること。ただし、すべての関税、輸入税及び消費・流通税は合衆国を通じ均一でなければならない。

#### ・第 1 編第 9 節第 4 項

人頭税その他の直接税は、上に規定した人口調査または算定に比例するのでなければ、賦課してはならない。

1913 年に成立した第 16 修正は以下のとおりである。

#### ・第 16 修正

連邦議会は、いかなる原因に基づく所得に対しても、各州に比例的にではなく、また人口調査もしくは算定に関係なく、所得税を賦課徴収する権限を有する。

合衆国憲法においては、租税に関する規定はすべて第 1 編、すなわち、立法部に関する編に規定されている。連邦議会は「合衆国の債務の弁済、共同の防



衛及び一般の福祉」を目的として、「租税、関税、輸入税および消費・流通税を賦課徴収」する権限を憲法により賦与されることとなる（合衆国憲法第1編第8節第1項）。この規定から、連邦租税はすべて連邦議会による立法に基づいて課されることとなり、そして、徴収されなければならないという原則が導き出されることとなる。この原則は、租税は国民またはその代表者の同意に基づいて課されなければならないことを示しており、マグナ・カルタの成立以来イギリスにおいて伝統的に受け継がれてきた発展してきた合意なしの課税はないという基本的な考え方のアメリカ的表現であるといえる。

しかしながら、憲法により保障される連邦議会の課税権限は一定の制限を受けることとなる。Bittker/Lokkenによれば、他の連邦政府の権限と同様、課税権限に対する憲法による制限としては、デュー・プロセス条項、刑事事件における陪審員裁判を受ける権利、不合理な搜索や差押の禁止等があるが、なんといっても、直接税条項が特別の意義があるという<sup>81</sup>。直接税条項とは、合衆国憲法第1編第9節第4項の条項であるが、連邦議会が課税権限を行使するにあたっての実質的要件とされる<sup>82</sup>。ここで直接税とは、「財産(property)に課される租税であり、権利(right)や特権(privilege)に課される租税とは区別される租税<sup>83</sup>」であるが、直接税条項には第1編第2節第3項の第1文「下院議員及び直接税は、連邦に加入する各州の人口に比例して各州の間に配分される」を含むと考えていいと思われる<sup>84</sup>。合衆国憲法における人頭税その他の連邦直接税は連邦に所属する州の人口調査または算定<sup>85</sup>に基づいて賦課されるわけであるが、連邦議会が賦課することを立法化すると各州の人口に応じて各州に割り当てる(apportion)こととなるから（第1編第2節第3項）、直接税を賦課・徴収することの要件は憲法上2つの要件、すなわち「割当」と「比例」により制限されることとなる。本論文では以後直接税条項を制限する2つの憲法上の要件を「割当要件」と「比例要件」と呼ぶこととする。割当要件は、直接税を人頭税のよ

<sup>81</sup>Bittker/Lokken, *ibid*, page1-13.

<sup>82</sup>Bittker/Lokken, *ibid*, page1-14, 形式的な要件としては連邦の歳入に関する法案の下院の優先的審議権であるとされる(Bittker/Lokken, *ibid*, page1-14)。

<sup>83</sup>Black's Law Dictionary 1595 ページ。直接税はそれが査定される者によって負担されると推定される。これに対して、間接税(indirect tax)は権利や特権に対して課される租税であり、職業税(occupational tax)やフランチャイズ税などがある(Black's Law Dictionary 1596 ページ)。

<sup>84</sup>Bittker/Lokken は直接税条項は第1編第2節第3項により「繰り返され、拡充される(is repeated and amplified)」と表現する(Bittker/Lokken, *ibid*, page1-14)。Black's Law Dictionary も'Direct Tax Clauses'として同項と第1編第9節第4項を含めて定義している(528 ページ)。

<sup>85</sup>人口調査または算定に関しては合衆国憲法第1編第2節第3項第2文において以下のように定められている(カッコ内は引用者)。

「実際に人口を算定すること(Enumeration)は、合衆国連邦議会の最初の開会后3年以内およびその後10年以内ごとに、連邦議会が法律で定めるところに従って行うものとする。」(田中『英米法辞典』213 ページ)。

うに、課税の対象が人であるとして各州に賦課する場合にはそれほど問題は生じないが、課税対象予定者の不動産所有に賦課する場合には技術的な工夫が必要となる。不動産の所有者に課税する場合には不動産の価額を課税標準とすることが当時の実務であり（前章の【合衆国憲法の成立】で見たように、合衆国憲法成立前の連合規約第8条連合の戦争遂行等のための経費の負担は連合に所属する州に属する個人に付与された土地の価額に比例して拠出されることとされていた）、州の人口が割当の基準ではなかったためである。Bittker/Lokkenは不動産所有にかかる連邦税の賦課の例として1861年に成立した連邦税に関する議会の立法（以下、「1861年法」という。）をあげて割当方法を示している<sup>86</sup>。それによると、連邦議会は総額20百万ドルの不動産所有に対する連邦税を賦課し、各州、準州およびコロンビア区に対して割当ててることを決議した。大統領は、割当先を決定し、直接税の適切な割当額を州内の群や地区に割当を行い、それぞれの地区における納税者の納付額を決定する権限をこの立法により付与されている。この方法によれば合衆国憲法に定める各州への人口に応じての割当は行われるが、州ごとに適用される税率が異なるという状況が生じることとなる。このような事態を想定していたのであろう、憲法の制定者は連邦議会の課税権限に関する条項に工夫を凝らすことを忘れなかった。すなわち、第1編第8節第1項但書「ただし、すべての関税、輸入税および消費・流通税は合衆国を通じ均一でなければならない。」との規定がそれである。この規定を「均一性要件」と名付けておくと、均一性要件を定める同項但書からは同項前文に規定されている税目から「租税」が除かれている。この但書が制定された趣旨は、各州間で税率が同一であるという要件を課さないことにより不動産所有者に対する課税等、人口に比例しなくても租税を課することができる方途を残すことであつたと考えることができると思われるが、のちに連邦税について第16修正が成立させる要因の一つとなつたことも否定できない。

割当要件の目的と範囲についてははっきりしていない、とBittker/Lokkenはいう<sup>87</sup>。割当要件の目的を提示するにあたり、Pollock対Farmers' Loan & Trust事件における連邦最高裁判所首席判事のFuller判事の法廷意見を引用して次のように述べている<sup>88</sup>。

---

<sup>86</sup>Bittker/Lokken, *ibid*, page1-15,

<sup>87</sup>Bittker/Lokken, *ibid*, page1-15,

<sup>88</sup>Pollock v. Farmers' Loan & Trust Co. 157 U.S. 429 1895(Justia) page 157 U.S. 582. 本件は合衆国憲法における租税の条項を議論する際には非常に重要な意義を有する事件である。本章においてはこの事件を検討の対象として後述するが、Bittker/Lokkenによれば、この事件により憲法の第16修正が成立することとなる(Bittker/Lokken, *ibid*, page1-13)。

「憲法が守ろうと意図していることが他の州から構成される多数を通じての連邦政府による州内の国民や財産に対する直接の課税権限の行使であることより明白なことはありえない。」

このように、この事件に対する判断が示された 19 世紀末においては、国家統治の一翼を担う最高裁判所は国家統治機構による課税権限の行使に重きをおいて直接税条項に関する判断を行っていたことがうかがえる<sup>89</sup>。

Bittker/Lokkenはさらにこの判決を支持する論者の意見を引用して割当条項の目的を憲法制定者の意図が明白に反映されているものとして次のような見解を紹介している。すなわち、割当条項は人口が多く製造業の盛んな州の代議員が連邦税に関する立法にあたり租税の負担を農村地域に転嫁することを回避するために盛り込まれた条項である、と<sup>90</sup>。

Bittker/Lokken の議論から理解されうる点は、合衆国憲法に規定された割当要件と比例要件がその成立の過程に極めて密接に関連していることであろう。前節で示したとおり、合衆国憲法はその成立時において各州の思惑が一致せず、'Great Compromise' と表現されるがごとく、まさに各州の妥協の産物であった。下院議員数の各州への割当に関する合衆国憲法の条項は、そのまま直接税に関する条項でもある。のちに検討するが、国家統治の基本原則であるところの社会契約説に基づく課税に関する原則から、憲法上の直接税条項は'Great Compromise' により大きく乖離していることがこの点からも明白であると思われる。

Bittker/Lokken は続いて割当条項の範囲に関して検討を行うが、その目的同様濃い霧 (murkey) に包まれているという。割当要件は憲法第 1 編第 9 節第 4 項にその範囲が示されている。すなわち、人頭税をはじめとする直接税は人口に比例して賦課すべきである、と。

合衆国憲法は人口に比例して各州に割り当てられるべき連邦直接税としては人頭税<sup>91</sup>を例示しているだけでなんら定義を示していない。19 世紀末の時点におい

---

<sup>89</sup>後にこの事件に関する連邦最高裁判所の決定について検討を行うが、少しこの事件の触れておくと、この決定に対して有力な反対意見が提出されている。反対意見を表明した White 判事によれば、この事件に関する連邦最高裁判所の決定は過去の当裁判所の決定を覆すものであり、それゆえ、連邦による課税権行使に対する人々の信認に重大な影響をもたらすものであるという。連邦の課税権行使に対する信認という同一の主題に対して司法の見解が真っ向から対立したという事実はこの事件の影響度の大きさを物語るものであるが、同時に 100 年以上も前に設計された制度が外部環境が大きく変化したことによる制度疲労に起し始めたことを示しているともいえる。この事件が憲法第 16 修正の成立に向けての「終わりの始まり」であるとも言えるのではないか。

<sup>90</sup>Bittker/Lokken, *ibid.*, page1-15,

<sup>91</sup>合衆国憲法においては人頭税は *Capitation tax* と記されている。通常、人頭税なる訳語は英語では 'per capita tax', または, 'poll tax' であるが、合衆国憲法ではフランス語での表記となっている。ジャン・ジャック・ルソーがその著書『政治経済論』（河野健二訳 『政治経済論』岩波書店 1981 年）において課

て人頭税以外の直接税としては不動産所有者に対する期間税もあるが、これら2つの直接税以外には一般的には認識されていなかったといい状態であった<sup>92</sup>。その理由として考えられる点は、直接税に関して合衆国憲法に明確な定義が置かれていないこともあるが、Bittker/Lokkenはそもそも合衆国の成立時からその定義について諸説入り混じり混乱していたからだという<sup>93</sup>。そこで、合衆国創設時にその創設者たちは直接税についてどのような考え方を有していたかを、ひとつの事件をもとに検討してみたいと思う。

### 【Hylton 対合衆国事件】

1794年に連邦議会が馬車(carriage)に租税を課する法案(以下、「1794年法」という。)を成立させた時、当該租税が直接税であるのかそれとも間接税であるかが連邦最高裁判所で争われた。いわゆるHylton対合衆国事件<sup>94</sup>であるが、この事件は馬車の所有者である原告は、客を乗車させるための馬車を保有してはいたが実際には所有者自身のためにしか使用していなかったことから、原告は当該租税は憲法違反であり従って無効である旨を主張した。時の司法長官Leeと前財務長官のHamiltonは合憲であるとし、一方、ヴァージニアとペンシルベニアのそれぞれの法務官(attorney)は違憲であるとした。さらには、この事件に関連して当時の有力な政治家が独自の見解を表明して直接税に関する統一的な見解はなかった、とBittker/Lokkenは述べている<sup>95</sup>。まさに百家争鳴の観がある。この裁判における争点は馬車に対する租税は直接税であるか否かという点であった、というのは、もし直接税ではないならば均一性の要件に従って適正に賦課されたと認められるし、逆に、直接税とされるのであれば、割当要件に違反しているから1794年法による当該租税は憲法に違反して賦課されたことにな

---

税に関する議論を行う際に人頭税に触れていることから、合衆国憲法の第1編第9節第4項の条項はルソンの影響が憲法制定者に及んでいることの結果とみることも許されるのではないだろうか。

<sup>92</sup>19世紀末における直接税に関する一般的な認識をここで取り上げた理由はこの時期に連邦直接税に関する議論が活発化してきたからである。議論が活発化してきた要因としては以下のものがあげられる(Bittker/Lokken, *ibid*, page1-4~1-5)。

1) Pollock 対 Farmers' Loan & Trust 事件の判決が1895年にだされたこと。

2) 南北戦争前までは連邦政府の歳入は主に関税収入と公共地の売却収入により賄われてきたが、南北戦争に備えるために臨時立法たる1861年法が成立した。この法律は南北戦争の終了とともに廃止されたが、この時期には流通・消費税が関税収入を上回る状態となっており、このような状況の下で、農業団体や労働団体から関税の軽減と連邦所得税の復活を求める声が強まり、北東部の企業家グループの声を代表する共和党の勢力がポピュリスト運動の勢いに乗じて所得税の復活に動きだした民主党の勢いにかき消される格好となった。19世紀の後半から世紀末にかけてのこのようなアメリカの政治状況が直接税論争が活発となった背景の1つであった。

<sup>93</sup>Bittker/Lokken, *ibid*, page1-16。

<sup>94</sup>HYLTON v. U S, 3 U.S. 171 (1796) (Findlaw)

<sup>95</sup>Bittker/Lokken, *ibid*, page1-16~1-17 James Madisonは当該租税は直接税であると主張し、一方、Fisher Ames(第1回連邦議会からのマサチューセッツ選出下院議員)は間接税であるとの論陣を張ったとする。

る<sup>96</sup>が、連邦最高裁判所は1794年法の合憲性を支持した。3名の判事(Chase判事、Paterson判事およびIredell判事)がそれぞれその判断の根拠を示しているが、3名の判事に共通していると思われる点は、

1. 当該租税は費用(expense)に対する租税であるから間接税であり、
2. 間接税は合衆国憲法が定める均一性の要件を満たす必要がある、
3. 一方、直接税には割当要件が課されるが、合衆国憲法の意味での直接税の範囲については現時点では人頭税と不動産所有に対する期間税しかない、という点である。

次に各判事の意見の根拠について概略する<sup>97</sup>。

・Chase判事

憲法の偉大なる目的は、連邦議会に統治の切迫した事情(exigencies of government)に適合する租税(tax)を課す権限を与えることである。しかし、それを課すにあたっては2つのルールが遵守されなければならない、すなわち、関税(duties)、輸入税(imposts)及び流通・消費税(excises)を課す際の均一性(the rule of uniformity)のルール、及び、直接税を課す際の人口調査に比例する割当(the rule of apportionment, according to census)のルールである。もし、直接税でも関税、輸入税、流通・消費税でもない租税がある場合には、連邦議会が適切かつ合理的と考える均一性のルールに従って賦課されることとなる。憲法の制定者たちがこれら以外の租税の賦課を想定していなかったとするならば、現在の憲法の規定は非常に不正確なものであり、そもそも議会の租税の賦課に関する一般規定は必要ないであろう、というのは、もしそのような想定があったとするならば、憲法は「連邦議会は直接税および関税、輸入税、流通・消費税を賦課・徴収する権限を有するものとする、直接税は人口調査に

<sup>96</sup>HYLTON v. U S, 3 U.S. 171 (1796) (Findlaw)

<sup>97</sup>この当時の裁判所による判断及び理由は、現在の判決のように法廷の意見を述べる裁判官を決めることなく、各裁判官が順繰りに意見を述べる方式が取られていた(Seriatim、田中『英米法辞典』168ページ)。この事件は、後にPollock対合衆国事件を検討するさいに明らかとなるように合衆国憲法における連邦租税に関する規定に対する、連邦国家アメリカの統治機構の一角を占める司法当局による先駆的な判断を示したものである。それは、合衆国憲法が制定された18世紀後半における連邦租税に対する基本的な考え方を示しているのみならず、Pollock対合衆国事件が起きるまでの100年間に生じた連邦租税に関する訴訟における連邦最高裁判所の判断の基礎を提示する、文字どおり先例性を有するものであるといえる。その意味で、本論における主題であるところのPollock対合衆国事件を検討するにあたり、このHylton対合衆国事件の内容について検討する意義が十分にあると思われるのである。なお、ここでその意見を紹介する3名の判事のほかに、Wilson判事とCushing判事がその職務を勤めていたが、Wilson判事は本決定に先立ち原審のVirginia巡回裁判所においてすでにその司法上の意見を表明しているとの理由からこれら3名の判事の意見に賛意を示しただけの意見表明を行っただけであり、また、Cushing判事は本件の審理に参加していないことを理由に意見の表明を差し控えている。さらに、Ellsworth首席判事は就任直後であったため本件審理全体に関与していないことを理由に決定への参加を差し控えている。3名の判事とは、Chase, Paterson, Iredellの各判事であり、すべて原審を支持し、本件の馬車に対する連邦税の賦課を定めた1794年法の合憲性を認めている。以下すべてHYLTON v. U S, 3 U.S. 171 (1796) (Findlaw)による。

より賦課・徴収され、関税、輸入税、流通・消費税は合衆国を通じて均一であるものとする」と規定されたはずである。憲法が租税のあとに関税、輸入税、流通・消費税を列挙したのはそれらが均一性の要件に従って賦課されるべきことを宣言するためである。憲法の租税に関する規定の基本構造はこのように理解されるべきであると考えられる。憲法は直接税としての租税は何も想定しておらず、ただ単にそれを合理的に賦課する際のルールを定めているだけであり、この要件の適用を課税対象が決定し、そして議会はそれを賦課するにあたり人口調査によらなければならないのである。

本件における乗員輸送のための馬車に対する課税は連邦議会による関税賦課の権限に属すると考えられる。関税は租税に次ぐもっとも包括的な租税であり、それは費用に対する租税であり、本件の馬車は消費財であるからそれに対する租税は所有者の費用である。本件との関連においての司法上の意見を表明するものではないが、合衆国憲法が想定する直接税は人頭税と土地に対する租税の2つだけであると考えられる。

#### ・Paterson 判事

本件における争点は馬車に対する租税は直接税であるか否かという点である、というのは、本租税が直接税であるとされるならば、それは割当要件ではなく均一性の要件に拠って賦課されているから違憲であるとされるからであり、原告および被告の主張は真っ向から対立している。明白である点は憲法の制定者たちの意図は連邦議会は輸出を除く課税対象財産に対する全面的な課税権限を有すべきであるという点である。租税という用語は種類を示すものであり、直接税、関税、輸入税、流通・消費税、およびこれら3種類以外の間接税を含む。人頭税は憲法自ら宣言しているとおり憲法上の直接税であり、土地に対する租税も憲法上の直接税であると考えられる。土地の生産物はその原初の状態においては土地そのものとみなしてよく、土地はその生産物からは独立しておりそれ自体では価値を有しない。憲法上の直接税が人頭税と土地に対する租税以外の租税を含むか否かは争点となりうる点ではある。しかし、それは本件における争点とはなっていないので意見を述べることは差し控えるが、憲法の制定者たちが唯一とは言わないが割当条項に服すると考えた主要な対象は人頭税と土地に対する租税であることになんら疑問の余地はない。地域的な事情の考慮、特殊な環境および諸州の相対的な状況がこの問題についてこのような考え方に至らしめるのは当然であり、そもそもこの規定は南部諸州のために定められたのであった。南部諸州は多数の奴隷を有しその広大な領域にもかかわらず入植者の数は少なく、生産性も高くない。一方、大多数の州は奴隷の数は少なく、限られた領域における入植者の数比較的多く耕作の状態も相対的に良い。このような状況で人口を基準に人頭税を賦課し面積に応じて土地に課税するこ

とを回避することが、代議員数と直接税はそれぞれの人口に応じて各州間に割当られるものとするという合衆国憲法の規定が定められた理由である。合衆国憲法は調整的な制度として考えられていてまさに妥協の産物であり、それゆえ割当要件はそのような（調整的な）特性を有するのであって、根本的には誤ったものであり（radically wrong）、健全な理由付けによっては支持されえないものである。従って、この要件は解釈によって拡張されるべきではない。また、数は公正な見積もりや財産に対するルールを提供するものではなく、実に不確実かつ不適切な豊かさの指標である。財政権限は個人に対して確実かつ平等にそして直接税の場合を除いて州との関連のないところで執行されるものであって、われわれの連合時代の経験に鑑みればこの立ち位置の正当性が立証されるであろう。州を介在した財政権限の執行は一方の主権者たる州の立法なしに行いえず、執行できた場合であってもそれは恣意的となり決して比例的な租税の割当を行うことはできず、結局、州の嫉妬を助長するだけであろう。さらに、連邦税を割当てられた州は、その基礎となる土地の質、状況、生産性を含む共通のルールを設定するための情報を提供し、その執行の確実性と平等性を担保するべく、適切な立法措置を講じることが可能であるのか大いに疑問が残る。これらの疑問に対する回答として、租税ではなく（租税の）総額が割り当てられるべきとする提案がなされ、そして連邦議会は総額を割り当てるべく異なる州における異なる課税対象を選択してもよいのではないかということが検討されたのであるが、結局のところその実行可能性の観点から採用されなかった。一方、均一性要件は確実性を確保し恣意性を排除することができる。ある州での課税物件は他の州でも課税されるべきであって、このことが均一性要件の本質である。

割当要件は州に対する作用でありその特性としての評価と査定を伴うものであり、必要な場合を除いて用いられるべきではない。一方、均一性要件は、査定の介入がなく州の関与もない個人に対する簡便的な作用であり、簡易、確実かつ効率的なものである。すべての費用または消費に対する租税は間接税であり、その所得に依存して生活する個人の収入にいたるための迂回的な態様の租税である。馬車に対する課税はこの種の賦課である。

・ Iredell 判事

連邦議会は（合衆国憲法の定めにより）輸出に対する課税を例外とする他は、なんらの限定なくすべての課税対象に対して課税する権限を有し、その権限の執行にあたり2つの制限がある。すべての直接税に対する割当要件と、すべての関税、輸入税及び流通・消費税に対する均一性要件である。本件における馬車に対する租税もこれらの定めに従うこととなるが、この租税が憲法の意味での直接税でも関税、輸入税または流通・消費税でもないと考えられるのであ

れば、憲法には規定がないのであるから、その場合この租税は連邦議会に付与された一般的な課税権限に服することとなるであろうし、私見によればそれは均一性要件を満たす必要がある。現行憲法は特定の場合を除いて州ではなく特に個人に対する影響を意図しているからである。そして、このことは連邦規約と現憲法の主要な相違点である。すべての直接税は割り当てなければならないから、憲法が割り当てることができない租税を直接税として想定していなかったことは明らかである。本件の租税が割り当てられないならば、それは憲法の意味での直接税ではない。本件租税を各州に割り当てるとなると、それは非常に危険な結果を惹起するであろうし、割り当てるとすると憲法の規定と矛盾しないことを示す必要もあるが、憲法の基本原理がその拠って立つところの共通の利害という概念に対して破壊的であるという理由から憲法との整合性を維持することはできないと考える。

これらの意見に見られるように、直接税は国家の緊急時しか課されることのない租税であるということが一般的な理解であったとあってよく、平時の国家財政は関税、流通・消費税をはじめとする間接税で賄われるべきであるということが一般的な認識であり、かつ、実際、連邦政府はそのような歳入構造を有していたと考えられてよい。アメリカという国家の草創期から成長期にいたるまでの期間はこのような比較的単純な財政構造でも国家運営にそれほど支障はなかったと思われるが、事情は南北戦争を境に徐々に変化していく。

南北戦争の戦費調達のために連邦議会は1861年法を成立させ、その後も長引く内乱の戦費調達のために1861年法の修正として一連の所得課税に関する立法を継続していたが、この連邦所得課税をめぐる提起された訴訟のひとつがSpringer対合衆国事件<sup>98</sup>である。そこで、南北戦争の時期における租税観を概観するべく、Springer事件を取り上げてみたいと思う。

---

<sup>98</sup>Springer v. United States, 102 U.S. 586 (1880) Justia この事件の概要は以下のとおりである。1865年に議会を通過した連邦所得課税につき査定官から1865年の申告書の提出を求められた原告は、当該年度の所得を5万ドル余、査定税額を約5千ドルとする計算書(statement)を提出したが、査定官が申告書の提出を求めた準拠たる1865年法は違憲であり無効である、として納付を拒否した。徴収官は再度、納付の督促と10日以内に納付に応じない場合には財産の差押と換価を行う旨の通知を發したが納付が行われなかったため、徴収官は原告が保有する不動産に対し法に基づく差押を行った。当該不動産の公正捺印証書はその買い手である連邦政府に引き渡され正規の手続きを経て合衆国に譲渡されたのち、合衆国は原告に対し不動産占有回復訴訟を提起した。その訴訟における原告の主張は、1) 公正捺印証書は違法である、というのは、彼に課された租税は直接税であり、憲法に規定する方法で法に基づく差押が執行されたものではないから、督促は無効だからである、2) 原告に聴聞の機会を与えずに行われた略式の法に基づく差押はデュー・プロセスなしに原告から財産を奪った、3) 租税の査定および法に基づく差押、財産の換価および公正捺印証書の執行に権限を与える目的での議会での立法は執行力も正当性もない、などの点である。これに対する最高裁判所の判断は、1) 議会が租税、関税、輸入税および消費・流通税を賦課・徴収する権限を行使するにあたっては、納付を執行するべく、物的または人的財産の差押と換価を行う権限を与えられる。したがって、差押・換価される財産の所有者はデュー・プロセスなしに財産を奪われたという



### 【Springer 事件】

この事件において最高裁判所は1861年法と一連の戦時立法における所得課税を合憲とした。このSpringer事件において判断の対象となった所得課税に関する条項は以下のとおりである。

「すべての者の年間の稼得(gains)、利益(profits)及び所得(income)は財産(property)、家賃(rents)、利息(interest)、配当(dividends)または給与(salaries)から生じたものであれ、または、職業(profession)、取引(trade)、雇用(employment)もしくは生業(vocation)などいかなる源泉を持つものであれ、本立法における租税に含まれる<sup>99</sup>。」

そして、馬車に関する租税やその他の事件を引用して「保険会社の保険料、州の銀行券及び相続に係る租税はすべて間接税<sup>100</sup>」であるとして、以下のように結論づけた。

「われわれの結論としては、憲法の意味においては、人頭税と不動産に係る租税だけが直接税である<sup>101</sup>。」

19世紀後半においても直接税の範囲に関する最高裁判所の認識は18世紀のそれとさほど変化はないことがこの判決から読み取ることができる。Springer対合衆国事件において最高裁判所が示した判断、すなわち、人頭税および不動産の所有に係る租税だけが直接税であるとの判断は、前述のHylton対合衆国事件(1796年判決)の判断に負うところが大きい。Springer事件において最高裁判所の法廷意見を述べたSwayne判事はその判断の理由としておおむね以下のような論旨を展開している<sup>102</sup>。

Swayne判事は合衆国憲法制定の歴史、特に第1編第2節第3項の成立の際の議論から検討に入り、憲法制定会議における当時のニューヨーク知事のMorrisの主張を紹介する。それによると、Morrisは「直接税は代議員(representation)に比例するべき」旨の提案をおこなっているが、この条項は多くの奴隷を抱える南部の諸州の要求にこたえるためであった、という。しかしながら、憲法制定後はこの条項に対する正確な意義付けは議論されず、その後、HamiltonがFederalistで展開した「直接税は、主に土地と建物に関連し、割当のルールの余地を残す。土地の価値と人々の価値が基準として作用する<sup>103</sup>。」、「租税は直接

---

ことにはならない、2) 憲法の意味における直接税とは、人頭税と不動産に対する租税だけである、3) 内国歳入法が稼得、利益及び所得を査定し、徴収し納付されるべきと規定する関税は、消費・流通税または関税であり、憲法の意味における直接税ではない、というものであった。

<sup>99</sup>Revenue Act of 1865, 13 Stat. page479 Source 'Library of Congress' Family Guardian Fellowship.

<sup>100</sup>Springer v. United States, 102 U.S. 586 (1880) Justia page 102 U.S. page597 ~page 601.

<sup>101</sup>Springer v. United States, 102 U.S. 586 (1880) Justia page 102 U.S. 602.

<sup>102</sup>Springer v. United States, 102 U.S. 586 (1880) Justia page 102 U.S. 592 ~page 601.

<sup>103</sup>Federalist No. 21.

税と間接税に分類される<sup>104</sup>。」との所説を紹介するが、直接税に関する明確な定義付けが行われることはなく、このような不明確な定義のもとでHylton対合衆国事件の判断が表明されたこととなる。Hylton事件はSpringer対合衆国事件に多大な影響を与えている、とSwayne判事は述べる。Hylton事件後も連邦税に関する議会での立法が行われたが、これらはHamiltonにより展開された所説に基づく立法であり、もっぱら不動産や奴隷を対象とした人頭税であり、このような状況は1861年法まで継続し、この立法を原因としてSpringer事件が惹き起こされることとなる。

以上が、Springer事件において最高裁判所を代表する法廷意見を述べるSwayne判事の見解の概略である。判事自身述べているように、Springer事件の判断はHylton事件において示された直接税に関する基本的な考え方に強く影響されている。しかしながら、Hylton事件が起きた18世紀末とSpringer事件が起きた19世紀後半とでは事件が起きた時代背景はまったく異なっていることに注意しなければならない。Hylton事件が起きた18世紀後半はアメリカという国家が誕生してそれほど時間が経過しておらず、Springer事件が起きた19世紀後半からみてもユートピア的な雰囲気は漂う時代背景を有していたと考えてよいが、両事件が惹起されたそれぞれの社会的・経済的な状況はある歴史上の事件を契機にして劇的に変化したと考えられ、その歴史的な出来事とは南北戦争であったといえる。Springer事件が起きた19世紀後半は、南北戦争を経て政治的には国内の波乱要因が解消され、国家としてのアメリカがヨーロッパ列強が新市場を求めて始めた海外進出競争に名乗りを上げる時期に相応する。加えて、南北戦争によりもたらされた社会的・経済的状況の安定化は、世界的に波及した産業革命の影響による産業資本の急激な拡大が国富のさらなる増大をもたらした。この時期の帝国主義的な国家運営への転換による財政需要の増大は、19世紀末から連邦租税をめぐる法の世界を一変させたと考えてよい。課税対象の拡大は納税者側での財産権の侵害を意味し、租税立法をめぐる国家と納税者の対立の激化は、その成立以来、少なくとも表面的には平穏に見えた憲法上の租税に関する諸規定にかかる、その制度設計の段階で妥協的に織り込まれた制度上の諸矛盾を一気に噴出させる大きな要因となったといえる。このような時代背景のもとで、次に検討するPollock対合衆国事件をとらえる必要がある。

---

<sup>104</sup>Federalist No. 36.

## 第2節 Pollock 対 Farmers' Loan & Trust Co 事件の概要と連邦最高裁判所の判断

Pollock 対合衆国事件<sup>105</sup>は先にも触れたが、1894年に成立した連邦税に関する立法（以下、「1894年法<sup>106</sup>」という。）により課せられた租税を違憲とし、1894年法自体も無効であるとした事件であり、合衆国憲法の第16修正の成立に起動力(impetus)を提供した事件である<sup>107</sup>。租税に関する連邦議会の姿勢を大きく変えたという意味で非常に重要な事件であり、さらに、Springer事件において示された最高裁判所の直接税に関する見解を一変させたという意味でも十分に検討する必要がある事件であるといえる。そこで、第一Pollock事件の概要とそこで示された最高裁判所の見解を検討していくこととする<sup>108</sup>。

### 【Pollock 事件の概要】

Pollock事件の概要は以下のとおりである<sup>109</sup>。

この事件はマサチューセッツ州の住人である Charles Pollock（以下、「原告」という。）が、自身が株主であるニューヨーク州在の Farmers' Loan and Trust Company とその取締役（以下、「被告」という。）を相手方として提起した訴訟で

---

<sup>105</sup>Pollock v. Farmers' Loan & Trust Co. 157 U.S. 429 1895 (Justia). 本論においても言及するが、Pollock 対合衆国事件と呼ばれる事件は連邦最高裁判所がその判断を下した2つの事件を含む。一方の事件は正式には 'Pollock v. Farmers' Loan & Trust Company 158 U.S. 601 (1895)' として記録されている。そこで、本稿では最初の事件を「第1Pollock事件」とし、その後の事件を「第2Pollock事件」とよぶこととする。

<sup>106</sup>1894年法は「課税を減額し、政府の歳入を提供し、その他の目的のための法律」との名称を付された議会法(act of Congress)であり、1894年8月15日にこの法律案は大統領に送付されたが大統領はこれに署名せず、かつ、この法律案を建議した下院に10日以内に還付しなかったことから、承認ないままに法律として成立した。その施行は1895年1月であり、1900年1月1日まで有効であった。その第27条は以下のように規定している。

「前暦年において、国内に居住または海外に居住するすべての合衆国市民により受領された稼得、利益および所得、および財産、地代、利息、配当または俸給からの上記の稼得、利益または所得、または合衆国その他において行われた職業、取引、雇用または生業もしくは他のいかなる源泉からの上記の稼得、利益または所得が生じるものであれ、それらから生じた金額のうち4000ドルを上回る金額の2%が賦課され、徴収され納付されるものとする。同様の租税が、海外に居住する合衆国市民により保有される財産と合衆国内で行われた事業、取引または職業から生じるすべての稼得、利益および所得に対して賦課され、徴収され納付されるものとする。」(Pollock v. Farmers' Loan & Trust Co. 157 U.S. 429 1895 (Justia)における Fuller 首席判事による法廷意見に対する脚注より。なお、下線部は引用者。)

<sup>107</sup>Bittker/Lokken, *ibid*, page1-13,

<sup>108</sup>以下は Pollock v. Farmers' Loan & Trust Co. 157 U.S. 429 1895 (Justia) による。

<sup>109</sup>Pollock v. Farmers' Loan & Trust Co. 157 U.S. 429 1895 (Justia) page 157 U.S. 430~page 442.

ある。原告が申し立てた訴状における事実の概要はおおむね以下のとおりである。

- ・被告である会社は上場株式や合衆国、州及び市などの行政組織が発行する債券に対する投資と、贈与(grant)、譲渡(assignment<sup>110</sup>)、遺贈(devise or bequest)等にかかる信託の受け入れとその執行及び信託下に置くことができる不動産の受け入れを行うことができる。被告の財産・資産の総額は5百万ドル以上であり、そのうち、少なくとも1百万ドルが被告が保有する相続可能不動産権<sup>111</sup>を有する不動産(real estate owned by the company in fee)、少なくとも2百万ドルがニューヨーク市債券、百万ドルがその他の債券や株式に投資されていた。

- ・1894年12月末に終了する被告会社の税引前利益は30万ドルであり、そのうち、不動産から生じる利益は年間で5万ドル、地方債の投資にかかる利益は年間で6万ドルであった。また、信託業務にかかる財産の総額は5百万ドルを超え、受託者として受領する家賃収入その他の不動産関連収入は年間で20万ドルを上回る水準であった。

- ・原告は被告会社の株主であり、原告自身のみならずその他の被告会社の株主を代表してこの訴訟を提起している。

- ・被告会社の定款(act of incorporation)によれば、会社の株式、財産その他の事項にかかる管理は被告会社の取締役<sup>112</sup>に委託され、被告会社と被告会社の取締役は1894年8月15日に連邦議会を通過した議会制定法(1894年法)により被告会社は1894年末に終了する被告会社の事業年度終了時点において税引前利益の2%、信託業務にかかわる租税の金額は4千ドルを債務として負っているとした。さらに被告会社と被告会社の取締役は1894年法<sup>112</sup>の規定により1894年の申告書、計算書その他の種類を提出する予定である、とした。

---

<sup>110</sup>assignment という用語はすべての財産または財産に関する権利の譲渡に用いることができるが、通常は real property (物的財産) の譲渡には用いず、personal property (人的財産) の譲渡をさし、契約上の権利、金銭債権等の chose in action (債権)、lease (不動産賃借権) のような物的財産または人的財産の権利の譲渡に用いることが多い (田中 英米法辞典 14 ページ)。

<sup>111</sup>相続可能不動産権は、一定の封建的奉仕義務の提供を対価として許された保有(封)またはその対価たる経済的価値、特に土地(封土)を意味した。封建的土地保有についてその相続性が権利として確立してゆくに従いこの語の意味も変化し、次第に相続される財産、すなわち権利者の死亡によっては消滅せず、相続人に承継され、原理的には半永久的に存続する可能性のある財産、特に不動産に対するそうした財産的権利を意味するようになった (田中 英米法辞典 74 ページ)。

<sup>112</sup>1894年法は以下のような規定を定めていた。

「1895年1月1日から1900年1月1日までの期間において、「アメリカ合衆国内にまたは海外に居住するかにかかわらずすべての合衆国市民の、または合衆国に居住するすべての者の前暦年度に受領した稼得、利益および所得に対して、これら稼得、利益および所得が財産、賃料、利息、配当または給与からもたらされ、または合衆国またはそれ以外の地において行われた職業、取引、雇用または正業から生じ、またはその源泉がいかなるものであれ、それら稼得、利益および所得のうち4,000ドルを超える部分に対して2%の租税が、査定され、賦課され徴収または納付されるものとする。」

(Pollock v. Farmers' Loan & Trust Co. 157 U.S. 429 1895(Justia). Fuller 首席判事による法廷意見に続き、1894年法の第27条から第37条が記録されており、そこからの引用)。

以上のように原告は事件の概要について申し立てを行い、次に自身の主張をおおむね以下のように展開した。

・1894年法に定められた所得税は違憲であり無効である、というのは、当該所得税は被告会社が自身のためそして受託者として保有する土地の賃料、果実(issue)及び利益に対して課されるものとしての直接税であり、また、同様に、自身のため及び受託者として保有する人的財産(personal property<sup>113</sup>)に関する直接税であり、これらの直接税は1894年法による場合には、合衆国憲法第1編第2項により求められるものとして州間に割り当てられていないからである。

そして、1894年法に規定される所得税が直接税ではないと判断される場合には、1894年法の諸規定は合衆国憲法第1編に定められるものとしての合衆国を通じての均一性の要件を満たしていないという理由から違憲であり無効である。

・1894年法の所得税に関する諸規定は、それらが憲法上課税対象とはならない所得に対する課税であるという理由から違憲であり、同様に、合衆国の州やその郡や市などの行政組織の株式や債券から生じる所得に対する課税であるからである。これらの株式や債券はそれぞれの行政組織がその統治機能遂行のために用いられる手段であり、連邦議会の課税権限の対象としては適切ではなく、州やその下位の行政組織は合衆国政府からは独立しており、それぞれの株式や債券は州の借入権限とともに連邦課税から除外されている。

・この裁判は通謀して合衆国の裁判所が管轄を有しない事件の管轄を裁判所に付与するものではない。原告は被告会社に対して当該所得税の納付を拒絶し、1894年法の違憲性を争い、そして被告会社自身と受託者としての申告書等の自主的な提出を行わないよう求め、さらに、1894年法に基づくその租税債務を適切な管轄を有する裁判所に申し立てを行うよう求めたが、被告会社とその取締役は、原告の求めに応じず1894年法に従って当該賃貸料と利息を含む利益に対する租税の納付を行うことを決定した旨の通知を原告に対し行った。

・原告は、その申立てに反して会社が1894年法に基づく所得税を納付する場合には被告会社の財産を減少させその分配や株式の価値を減じることとなり、その結果として、被告会社の株主のみならず、信託の委託者からの訴訟を惹き起こすこととなるとし、訴訟は被告会社に修復し難い権利侵害や金銭的な損害をもたらすと主張している。

・原告はこの裁判は衡平上民事の性質を有する訴訟(a suite of a civil nature in equity)である、とする。

---

<sup>113</sup>personal property(人的財産(権))とは、元来personal action(人的訴訟)によって救済を受ける財産権をさし、物自体の取戻しを認めるreal action(物的訴訟)によって救済を受けるreal property(物的財産)以外の財産をいう(田中 英米法辞典136ページ)。

以上のような原告の主張に対して被告は以下のように法的な効果に異議を述べる。

・衡平の欠缺を根拠に、訴訟が訴状と防訴抗弁(demurrer<sup>114</sup>)に基づいて審理されるべく提起されたのであるから、防訴抗弁は維持され原告の訴状は訴訟費用を原告の負担として棄却されるべきである。それ故、合衆国の法の合憲性は取り下げられ、直接の最高裁判所への上訴は認められる旨が記録されるべきである。

### 【連邦最高裁判所の判断とそれに至る経緯】

上記のように事実の概要を整理した後、首席判事Fullerが法廷意見を述べるにあたり原告の主張から本件における争点を以下の3点に整理した<sup>115</sup>。

第1番目の争点は、1894年法は、不動産から生じる所得または家賃に課税するにあたり不動産自体に課税し、そして、所得を生み出す目的で保有される債券や人的財産から生じる利息や所得に課税するにあたりその人的財産に課税する。その場合の当該租税は直接税であり、それゆえ、割当要件を考慮することなく課しているという理由から無効であり、その理由から1894年法全体が無効である。

第2点目は、1894年法は、憲法上の均一性要件に違反して間接税を課しており、そして、すべての租税に関する法は同様な状況に置かれているすべての者に対して衡平、不偏かつ均一に適用されなければならないという課税に関する暗黙の制限に違反しているという理由から無効である。

第3番目の論点として、1894年法は州とその他の地方公共団体が発行する債券から生じる利息に課税している限りにおいて無効である、という点がある。

Fuller首席判事はこのように争点を整理して、次に法廷としての意見を述べる<sup>116</sup>が、判旨を展開するにあたり合衆国憲法の成立の過程から説き起こす。すなわち、合衆国憲法第1編第2節第3項の下院議員及び直接税を州の人口に比例して割り当てる条項、同編第9節第4項の人頭税その他の直接税は州の人口に比例して割当てられる旨の条項、そして、同編第8節第1項の関税、輸入税及び流通・消費税の合衆国を通じての均一性要件であるが、憲法におけるこれらの条項を制定した創設者たちの強い思いは「課税と代議制はともに歩まねばならない(taxation and representation go together)」という考え方に表れてお

<sup>114</sup> (原告の complaint (訴状) または bill (訴状) など) 相手方の pleading (訴答) で主張されている事実が仮にすべて事実であるとしても法律上相手方の主張は成り立たないとか、相手方の pleading が pleading の方式に関する準則を守っていないとかいう理由で、当方にはそれに答えて pleading をする義務はない旨を主張する抗弁 (田中 英米法辞典 53 ページ)。

<sup>115</sup> Pollock v. Farmers' Loan & Trust Co. 157 U.S. 429 1895 (Justia) page 157 U.S. 552.

<sup>116</sup> Pollock v. Farmers' Loan & Trust Co. 157 U.S. 429 1895 (Justia) page 157 U.S. 555~.

り、また、母国イギリスが課税はその地域の代議員らにより与えられる場合を除き主権によっては行われたいことを確立するための論争において植民者たちに伝えたことは、「自主課税は圧政に対する主要な保障を構成する (self-taxation constituted the main security against oppression)」ということであった。その基本的な考え方は租税を納めるであろうと期待される人々の同意 (consent) はいかなる租税の正当性に関する本質である (The principle was that the consent of those who were expected to pay it was essential to the validity of any tax)<sup>117</sup>、という点である。憲法に定められた国家的な目的のため諸州は連合したが、諸州は憲法により連邦政府に移譲された権限を除きその領域内のすべての人民及び財産に関する管轄は留保した。そして、課税と代議制はともに歩まねばならないが、留保された主権は守られるべきであり、特に、下院が歳入法案を投票する際には良心と責任をもってなされるべきであるとし、租税は課された諸州の構成員に比例的に課されるよう、腐心した。さらに、州は憲法による個人と財産に対する課税権限とともに輸入品に対する課税及び通商の規制権限も連邦政府に移譲したが、それは、連邦を構成する諸州のみならず今後連邦に参加する新しい州との間に存在する軍事上の重要性、人口、裕福さ及び財産や産業界の関心に存在する差異を調整するべく、共通善のために独自の財源を放棄し、それにより権限の付与に対する制限より得られる保護を期待してのことであった。

このように、憲法制定者は租税には2つの種類があり、そして、それぞれを規定する2つのルールが存在することを想定していた。すなわち、割当により課される直接税であり、各州に均一的に課される関税、輸入税及び流通・消費税である。しかしながら、均一性要件は合衆国憲法第1編第8節が規定する租税 (tax) の賦課・徴収権限の行使には適用されない、なぜなら、同編第2節第3項に規定する割当要件がすでに定められている、言い換えれば、租税には割当要件だけが適用されるからである。そして、直接税でもなく、関税、輸入税及び流通・消費税の範疇にも属さない租税がありうるとの認識は示唆されていたが、財源の確保に関する調査が100年以上も試み続けられてきたにも関わらず、そのような租税の存在は確認されないままで今に至っている。以上のような合衆国憲法の成立にかかわる沿革を背景にして、原告の第1番目の主張である、不動産から生じる所得が憲法の規定する直接税であるか否かの検討を行う<sup>118</sup>。

---

<sup>117</sup>Pollock v. Farmers' Loan & Trust Co. 157 U.S. 429 1895 (Justia) page 157 U.S. 556.

<sup>118</sup>Pollock v. Farmers' Loan & Trust Co. 157 U.S. 429 1895 (Justia) page 157 U.S. 558～.

通常、その賦課を他者に転嫁できるか、または法的に支払を強制されない者により当初支払われる租税が間接税と考えられ、一方、物的であれ人的であれ財産の保有者またはそれから生じる所得の受領者に対して課され、その納付を回避できない租税は直接税と考えられている。直接税の定義は正しいと推定され (prima facie correct)、本件の第一の争点の検討に適用されうるとしても、憲法は別の意味を有しているかもしれないので、その意味を認識しなければならないとすることは認められてよい、として憲法制定時の歴史的状況、その枠組み全体及びその解釈に伴う当然の帰結を検討し、直接税とされた租税の範囲と直接税としてそれに含めるにあたっての憲法制定者たちの理解を確認する作業を行っている<sup>119</sup>。この確認作業には連邦最高裁判所がその判断を示したHylton事件や南北戦争時に立法化された1861年法と本事案の対象となっている1894年法が含まれているが、この確認作業から明らかになった点は以下のとおりであるとする<sup>120</sup>。

第1に、憲法案を構想しそれを成立させた人々は直接税と間接税の区別について十分に理解していたこと、

第2に、州の課税体系においては、物的ないし人的財産に対する租税またはそれらから生じる所得に対する租税は直接税とされていること、

第3に、割当要件及び均一性要件はその区別と体系の観点から採用されたこと、

第4に、馬車に対する租税が直接税であるかそれとも間接税であるかが争われたが、それはその使用に対する租税であり流通・消費税とされたこと、

最後に、当初の想定では直接税の課税権限は異常な緊急時にのみ行使されるとされており、1894年法においてその想定は実現されたこと、というのは、1894年法が成立した当時は極めて平和な時期であり、特別な緊急性が通常ではない立法を要求しこのような課税の態様が通常化するとするならば、この事実は本件を処理するにあたり慎重さと注意深さを必要とするからである。

次に、検討対象の租税が直接税ではなく、従って、割当要件の適用はないと判断し、そして、前提において確定したものとして主張された諸規則を受け入れるよう拘束されるといことが求められている1861年法とその後において連邦裁判所が行った判断を検討するとしている。

そこでFuller首席判事はまず、先例拘束性の原理(the doctrine of stare decisis<sup>121</sup>)がアメリカ連邦最高裁判所の判断においてどのような位置づけにあるかの検討に入る。

<sup>119</sup>Pollock v. Farmers' Loan & Trust Co. 157 U.S. 429 1895(Justia) page 157 U.S. 558~page572.

<sup>120</sup>Pollock v. Farmers' Loan & Trust Co. 157 U.S. 429 1895(Justia) page 157 U.S. 573~page574.

<sup>121</sup>先例拘束性の原理は、田中英米法辞典によると、'doctrine of precedent'とも呼ばれ、ある判決でとられた法の準則(法の目的(policy))とは異なり、具体性が高く、それぞれの法律問題の解決にそのまま役



先例拘束性の原理は「有用であり、すべての適切な状況下では支持すべき<sup>122</sup>」ものであるが、しかしながら、先例への拘束性は、その決定において問題となる点について直接に生じる場合にのみ有効である、という。そして、過去の連邦最高裁判所の先例拘束性に関する判断をいくつか取り上げて次のように結論づける<sup>123</sup>。

「明らかなことは、当裁判所は憲法の基本原則(the fundamental law of the Constitution)を維持するべく権限を有し、かつ、義務を課せられているのであるから、原則における過誤(error in principle)が誤って生じると確信する場合には、当該義務の解除は憲法上の問題に関する決定に憲法上の基本原則(の適用の範囲 — 引用者追記。)を拡張しないよう求めること、である。」

先例への拘束性についての連邦最高裁判所の基本的な考え方を示した後に Fuller 首席判事は次に本件と関連する過去の連邦最高裁判所が行った連邦税に関する判断について検討を加える<sup>124</sup>。検討の対象となった事件における連邦最高裁判所の判断は以下の事案にかかるものである。

Pacific Insurance Co. 対 Soule 事件<sup>125</sup>では、「保険会社の事業に対するものとされた」租税の妥当性(the validity of a tax)はその判断において以下を根拠と

---

立つような規準をさす(田中 英米法辞典 163 ページ)は、将来同種事件において、原則として従わなければならないものとする法理である。イギリスでは 18 世紀中葉以来、先例に絶対的な拘束力を認めていたが、1966 年に先例の変更を認めるようになった。アメリカでは、かつてのイギリスのような厳格な先例拘束性の原理が認められていたことはないという(田中 英米法辞典 59 ページ)。Pollock 事件もその一例といえるようで、連邦最高裁判所は法廷意見で先例を変更する理由を明確に述べている。

<sup>122</sup>Pollock v. Farmers' Loan & Trust Co. 157 U.S. 429 1895(Justia) page 157 U.S. 574.

<sup>123</sup>Pollock v. Farmers' Loan & Trust Co. 157 U.S. 429 1895(Justia) page 157 U.S. 574~576.

本判決において取り上げられている過去の連邦最高裁判所の判断は以下の 3 例である。

- Cohens v. Virginia, 19 U.S. 6 Wheat. 264 264 (1821).
- Carroll v. Lessee of Carroll, 57 U.S. 16 How. 275 275 (1853).
- The Propeller Genesee Chief, 53 U.S. 12 How. 443 443 (1851).

特に、Propeller Genesee Chief 事件においては、連邦裁判所はその先例たる The Thomas Jefferson 23 U.S. 10 428 428(1825)における自らの判断を覆す理由を以下のように述べている。

「・・・しかしながら、当裁判所は、もし我々がそれ(先例のこと。—引用者—)に従う場合、現時点においては重要とされる問題がその当時に予測されえなかった時に当裁判所が陥った誤った判断に従うこととなり、従って、論点は、当時の決定がなされた時に当裁判所によりなされた慎重な考慮が行われなくなる、ということを確認する。この決定は西部における河川及び湖上交通がいまだ揺籃期であり重要性が乏しく今日ほど関心が払われていなかった時期である 1825 年になされた決定である。さらに、当裁判所にあった海事管轄の範囲に関する問題の本質は、今日われわれが検討する問題に対して注意喚起を求めることとは想定されていなかった。」(The Propeller Genesee Chief, 53 U.S. 12 How. 443 443 (1851) Justia page 53) このように Propeller Genesee Chief 事件において先例をどの範囲で適用するかは、決定が行われる時期の諸事情と先例の時期との諸事情等を比較して、決定を下す時期の諸事情のもとで妥当と判断することができる結論に向けて司法としての決定を行うべく先例の拘束性について判断を下しているわけであり、19 世紀半ばにしてすでに司法におけるプラグマティズム適用の萌芽を見出すことができる。

<sup>124</sup>Pollock v. Farmers' Loan & Trust Co. 157 U.S. 429 1895(Justia) page 157 U.S. 576~.

<sup>125</sup>Pacific Insurance Company v. Soule, 74 U.S. Wall. 433 433(1868) (Justia). この事件において、Pacific Insurance Company は 1866 年の連邦法に基づいて連邦税の申告を行ったが、申告書に記載された

して維持された。すなわち、それは「(内国) 関税または消費・流通税」であり、Hylton事件の決定の範囲内でのものである、と。この判決においては、流通・消費税と厳格に定義付けされた租税の区別が明らかにされ、前者は特権または事業上の取引に対する賦課であり、特権が行使されまたは事業が行われる範囲において増額されたり減額されたりするものの当該賦課が行われる企業等に属する財産の額に関わりなく課される、とされた。

Veasie Bank対Fenno事件<sup>126</sup>は、州の勅許状を得て州内で流通する銀行券を発行していた原告たる銀行が州により勅許状を与えられた銀行または銀行組合(state bank or state banking association)が発行する、州内で流通している銀行券の10%の連邦税を1866年法により課されたことを争った事件であるが、連邦最高裁判所は当該租税は直接税ではなく(内国)関税であるとして、原告の訴えを退けている。この判決もHylton事件の解釈の範囲内ともいうべきであって、Hylton事件において多数派に与したPaterson判事の意見を引用してVeasie Bank事件の首席判事は次のように述べている、としてその意見をFuller首席判事は紹介している。

「憲法において用いられているように、直接税という用語は人頭税と土地に対する租税だけを含み、たぶん、州内において保有されている様々な種類の一般的な評価や査定に基づく人的財産に対する租税も含まれる<sup>127</sup>。」

Veasie Bank事件を承認する事件を引用して承認した事件であるNational Bank対合衆国事件<sup>128</sup>においても、Waite首席判事は州の勅許状を得て設立された銀行が発行して州内で流通する貨幣に対する連邦税の課税を違憲ではないとし、「当該課税は捺印金銭債務証書(obligation)に対する租税ではなく、特定の方法によるその使用に対する課税である」とした。

遺産税(succession tax)に関する事件としてMager v. Grima事件<sup>129</sup>を取り上げ、遺産税は所得または財産に対する租税ではなく、個人から派生した実際の便益(actual benefit derived from by the individual)であるとした。

---

所得の金額は連邦が発行した貨幣(Currency)で会社が受け取った保険料(premium)部分だけであったため、査定官(assessor)はCalifornia州が発行した鑄造した貨幣(coined money)で受け取ったその他の所得も申告所得であるとした査定を行って課税したことの合憲性が争われた事件である。

<sup>126</sup>Veasie Bank v. Fenno, 75 U.S. 8 Wall. 533 533 (1869) (Justia).

<sup>127</sup>Pollock v. Farmers' Loan & Trust Co. 157 U.S. 429 1895 (Justia) page 157 U.S. 577.

Veasie事件の首席判事はこの法廷意見を述べた後にさらに以下のように続ける。

「必然的に割当なしに課税する権限は他のすべての対象に拡張される、ということになる。他の対象物への課税は直接税ではない税目(head of taxes)であるところの租税、(内国)関税、輸入税、流通・消費税に含まれることとなり、均一性の規則に従って賦課・徴収されなければならない。」Veasie Bank v. Fenno, 75 U.S. 8 Wall. 533 533 (1869) (Justia) page 547.

<sup>128</sup>National Bank v. United States, 101 U.S. 1 (1879) (Justia).

<sup>129</sup>Mager v. Grima 49 U.S. 490 (1850) (Justia) この事件は、ルイジアナ州が割譲されたときにフランスから移住してきた被相続人がニューオリンズで死亡し、その財産の管財人が州の法律に基づき遺産税の

Railroad Company対徴収官事件<sup>130</sup>では、鉄道会社が発行した債券の利息に対して課された租税は本質的に法令に基づいて当該企業が行う事業に対する流通・消費税である、とした。

Pollock 事件の首席判事がこの事件において注目したのは、首席判事の以下の意見である。

「本件に関連する金額は些少であり（争われた金額は 860.33 ドルである一引用者）争点となっている租税の準拠法はすでに廃止されているのであるから、本件は将来の行為の規則として関連する原則につき重要性を有しない (the case is of little consequence as regards any principle involved in it as a rule of future action)。」（下線部 — 引用者）

以上の過去の連邦最高裁判所における租税に関する判断を検討したのち、Fuller首席判事は①において検討したSpringer事件における連邦最高裁判所の判断の先例性について検討を行う。ここで判断の要旨を述べると、合衆国憲法の意味においては、直接税には人頭税と不動産に係る租税だけが含まれ、原告が違憲と主張する債券の利息と弁護士報酬に係る租税は流通・消費税または（内国）関税の類である、ということであったが、Fuller首席判事はSpringer事件に対して以下の見解を示した<sup>131</sup>。すなわち、

「この判決は専門家としての報酬と同様、利息をもカバーするに十分な広範さを有する一方、この区別が判決に至るにあたって報告書に記載され論評されているならば本件は先例としてより重要性を有することとなる、というのは、動産に係る所得が直接税とされる場合に、専門家としての報酬が流通・消費税または（内国）関税として取り扱われ、それゆえ間接税とされるからである。」  
しかしながら、Fullerはこれまで検討してきた連邦最高裁判所の判断に関する総括を行い、次のように論旨の転換を図ることとなる<sup>132</sup>。

「そうであったとしても、Hylton事件からSpringer事件のすべてに事案について土地に対する租税は直接税である、ということが認められるが、これらの事案では土地から生じる賃借料または所得に対する租税は土地に対する租税ではないということは決定されていない。論理的には次のことは非合理的ではない

---

支払いを命じられたため、その相続人であるフランス在住の妹が当該州法が合衆国憲法に反しているとして提起された事件である。連邦最高裁判所は当該州法の合憲性を支持した。Mager v. Grima 49 U.S. 490 (1850) (Justia).

<sup>130</sup>Railroad Company v. Collector 100 U.S. 5951879.

(<https://bulk.resource.org/courts.gov/c/US/100/100.US.595.html>)

この事件はミシガン州の鉄道会社がロンドンで発行し、その保有者が合衆国市民ではない債券につき、その利息の支払いがロンドンで金により行われた際に、1866年法に基づいて内国歳入局の徴収官が租税を徴収したことにより提起された事件である。

<sup>131</sup>Pollock v. Farmers' Loan & Trust Co. 157 U.S. 429 1895 (Justia) page 157 U.S. 579.

<sup>132</sup>Pollock v. Farmers' Loan & Trust Co. 157 U.S. 429 1895 (Justia) page 157 U.S. 579.

と認められる、すなわち、不動産の賃借料、所得または利益に対する租税が不動産に対する租税と等価であり、それゆえ、直接税であるならば、動産から生じる所得に対する租税はその動産に対する租税であり、したがって、直接税である、という点である。しかしながら、われわれは先例拘束性の原則を検討しているのであり、流通・消費税または（内国）関税であるという理由で不動産から生じる所得に対する租税を維持するためにその決定の範囲を拡張することにわれわれ自身を拘束することに躊躇しなければならない、つまり、これらの何も動産からの所得に対する租税は動産自体に対する租税と等価であるという論点につき検討を加えているわけではなく、不動産は直接税の対象となるといっているだけなのである。」（下線部 — 引用者）

Fuller首席判事の問題提起は不動産自体またはその所有権とその所有権に当然かつ通常に付随するものとして所有者に帰属する不動産からの賃借料または所得との間に何ら区別があるのであろうかという点であり、封建法に基づく「土地に関する受益者の便益のすべては賃借料と土地から生じる利益を得る権利に存する」という古くからの一般原則を引用し、最終的にはこのような区別に何ら根拠はなく、土地自体とそれから生じる利益を形式と実体の関係でとらえる。「形式を変えることにより実体を変更することができるということが真実ならば、いかなるものも州民のために認識されかつ保護されてきた憲法上の制限や租税と代議制の規則にとどまるということを認識することは容易ではないであろう。<sup>133</sup>」として、租税に関する形式と実体に関する過去の先例や学説の検討をおこなっている<sup>134</sup>。「規則に持ち込まれる場合に、租税は実体的には単なる財産

<sup>133</sup>Pollock v. Farmers' Loan & Trust Co. 157 U.S. 429 1895(Justia) page 157 U.S. 581.

<sup>134</sup>ここで検討されている過去の連邦最高裁判所の判例や学説は以下のとおりである。

・Brown v. Maryland 25 U.S. 419 (1827).

この事案の概要は次の通りである。

メリーランド州はその法により外国品の輸入業者が輸入品を州内で販売するためには販売の免許(license)を得る必要があり、認可を取得しないで販売を行った場合には過料を科し免許税に相当する金額の財産の没収を行う旨を定めているが、メリーランド州は無免許の輸入業者である被告をバルティモア州裁判所に対して起訴、当裁判所は原告の主張を認め、また、控訴裁判所も原告の主張を認めたため、被告が連邦最高裁判所に上訴した事案である。連邦最高裁判所は輸入品の販売に対する免許制を定めた州法は合衆国憲法に反するとして、一審の判断を妥当とした原審の判断を無効として控訴裁判所に差し戻した。Brown v. Maryland 25 U.S. 419 (1827) Justia Syllabus.

この事案で連邦最高裁判所の判断の基礎となった合衆国憲法の規定は以下の規定である。

「州は、その[物品]検査法執行のために絶対に必要な場合を除き、連邦議会の同意を得ずに、輸入品または輸出品に対し、輸入税または関税を賦課してはならない。」（合衆国憲法第1編第10節第2項第1文）

「連邦議会は次の権限を有する。・・・外国との通商ならびに各州間およびインディアンとの間の通商を規制すること」（合衆国憲法第1編第10節第2項第1文）（以上、合衆国憲法の条項については、田中英『英米法辞典』219ページから221ページ）

首席判事 Marshall がこの事案で示した判断で、Pollock 事件の法廷意見で Fuller 首席判事がその判断の基礎としている部分は以下の箇所である。（Pollock v. Farmers' Loan & Trust Co. 157 U.S. 429 1895(Justia) page 157 U.S. 581. 下記下線部分が Pollock 事件で引用されている部分。また括弧内は引用者。）

「・・・。しかしながら、輸入財自体に対する関税(duty)が合衆国憲法に反するということが立証されるべきであるとしても、(本件の)過料および没収は財に対する租税ではなく、人に対する課税であるという点が議論されている。州は職業に対して課税することは認められているといわれており、本件はそのまさにそれにあたる。われわれは、この議論は実体を変えることなしに形式を変えていることであることを認めなければならない。それはあたかも禁止されていることを行う特定の態様に限定するかのよう

に一般的である禁止を取り扱う。販売目的で輸入された財の販売に課税することはその財自体に課税することであるとすべての者は認識しなければならない。一般的に州が職業に課税できることは真実であるが、その租税は人を雇用する者によって納付されなければならないか、またはその業務に対する租税である。弁護士、物理学者または建築業者は彼らを取り扱う財の価格をより高くしなければならないか、財自体がその者を通じて課税されるかである。州は憲法上の禁止がそのことに及ばないという理由でそうする権利がある。それゆえ、輸入業者という職業への租税は同様の態様により輸入に対する租税となる。その租税は財の価格に付加されなければならない、財自体に対して、直接に内国関税になされるのと同じ態様で消費者か輸入業者自身によって支払われなければならない。州はこのことに対する課税権を有しない、それは憲法によって禁止されているからである。」(Brown v. Maryland 25 U.S. 419 (1827) Justia page 25 U.S. 445)。

田中英夫教授は、本事案で首席判事を務めた Marshall を以下のように評している。(田中『英米法辞典』207 ページ 下線部は引用者)。

John Marshall は「第 4 代合衆国最高裁判所首席裁判官。アダムス大統領に任命 (1801) され、その後、34 年間、数多くの判決を通して合衆国憲法解釈の基礎を固めた。連邦派(Federalists)の考えに立ち、州に対する連邦の優位を確立し、既得権(vested right)の保障を重視した。」

ブラウン対メリーランド州事件におけるマーシャルの判断は、州による課税権を認めた州裁判所の判断を覆して連邦の優位性をその判断の基礎としているという点で、この田中教授の評価の典型例の一つと考えてよく、また、本注で取り上げる Almy 対カリフォルニア州事件は Pollock 事件から 30 年以上も後の 1860 年の事案であるが、このマーシャルの基本的な立場は南北戦争直前のこの時期まで連邦最高裁判所の憲法解釈の基礎をなしていたという点が指摘できると思われる。その意味でブラウン判決は先例性を有する判決であるといえるし、さらには、独立後 80 年以上経過しているにもかかわらず、アメリカという国家は南北戦争が起きる 19 世紀半ばまでは依然として、国家創成の時代であったということができないのではないかと。

・ Weston v. City Council of Charleston, 27 U.S. 2 Pet. 449 449 (1829).

この事件の概要は以下のとおりである。

1823 年 2 月にチャールストン市議会は 1823 年を課税年度に利息を受領することができる動産(personal estate)について 100 ドル当たり 25 セントの市税を賦課する条例(ordinance)を制定したが、当該動産には 6% と 7% の利率の合衆国の証券が含まれていた。合衆国証券を保有している原告はチャールストン市民事裁判所(the Court of Common Pleas)に対して当該条例が合衆国証券に市税を課することは合衆国憲法に反するとして当該条例に基づく市税の賦課の差し止める訴えを提起した。民事裁判所が原告の訴えを支持したため、サウス・カロライナ市議会は州の憲法裁判所に当該条例は合衆国憲法と矛盾するものではないとの理由で原審判決を取り消すよう求める訴訟を提起した。同裁判所は合衆国証券の保有者に租税を課すにあたり当該条例はなんら合衆国憲法に違反するものではない、として市議会の訴えを支持した。これを不服として原告の関係者が連邦最高裁判所に提起された訴訟が本件である。連邦最高裁判所は州が連邦政府が発行する証券から生じる利息に課税することは合衆国憲法に反するから州の最高裁判所の判断は誤りであるとして原告の訴えを支持した。

・ Dobbins v. Commissioners of Erie County 41 U.S. 435 (1842).

この事案の概要は以下のとおりである。

ペンシルバニアのエリー郡で合衆国の revenue cutter の主任として勤務していた原告に対してエリー郡がペンシルバニア州の租税を査定して納付を求めたことから、原告は当該租税の対象は合衆国の職員として勤務していることの対価であるから州による課税対象とはならないとして郡の裁判所に提訴した。郡の裁判所は原告の訴えを認めたが、被告は州の最高裁判所に上訴して勝訴した。当該州法に基づく租税の正当性は原告に租税を課した州の立法は合衆国の憲法と法と矛盾している(repugnant)という点を根拠に問題があり、州の最高裁判所が当該法律の正当性を支持する決定を下したことから、原告が連邦最高裁判所に上訴した事案が本件である。連邦最高裁判所は、州の最高裁判所が州の法律が合衆国の部局を含むすべての部局の利益を含めて課税対象とするとして郡の決定を覆したが、そのことは合衆国憲法と矛盾しない、とした点に誤りがあるとして、原告の主張を支持した。

この判決で注目されるのは連邦最高裁判所の以下の見解である。合衆国憲法において国家統治との関連において租税に関する基本的な見解を示しているものとして注目してよいと思われるのでここに紹介しておく。

「課税は統治の存在に本質的であるところの神聖な権利であり、主権に付随するものである。(Taxation is a sacred right, essential to the existence of government - an incident of sovereignty.) 立法権限はその付随物(課税権 一引用者)と共存して、州の管轄内のすべての人民と財産に付着する。しかしながら、我々の体制においては、その権限に制限を加えている。州と合衆国には同等の立法権があるが、両者は合衆国憲法の制限を受ける。両者は合衆国憲法の明白な禁止により制限されており、そして諸州は、州による権限の行使が合衆国に委譲された他の主権としての権限の完全な行使と対立するときに、相互的にそのことを暗示される。それは合衆国が主権としての権限を行使するべく必要かつ適切な手段として使用可能な手段、報酬、人材に対して州による課税が作用する場合に生じる。合衆国の統治はその行為の領域において至高である。憲法に定める権限を効果あるものたらしめる必要かつ適切な手段は議会に存する。」(Dobbins v. Commissioners of Erie County 41 U.S. 435 (1842) Justia Syllabus)。

この事件において法廷意見をのべた Wayne 判事のこの見解では、1. 統治者による課税権限は統治者としての主権に付随する国家統治に本質的な要素であること、2. アメリカでは被治者の財産に対する第一次的な課税権限者は州であること、3. しかしながら、アメリカ合衆国は、まさにこのような第一次課税権限者の連合であり、したがって、州の統治に本質的な課税権限は国家連合体としての成員としての制限を当然に受けること、4. 合衆国憲法は、連邦国家としてのアメリカという国家の統治機構を創設するにあたって、上記の関係を想定して租税に関する諸規定を定めていること、を要約的に示していると思う。このような租税に関する連邦最高裁判所の見解は、少なくとも、本章の主題のひとつである Pollock 事件当時の 19 世紀末までは支配的であった、と考えられる。そして、このことのアンチテーゼをなす社会契約説に基づく租税に関する見解を凌駕していたと考えられるが、両者の関係が逆転する契機をなした事件がこの Pollock 事件であり、逆転の結果としてのジンテーゼが合衆国憲法の第 16 修正の成立である、という仮説を立証することが本章の大きな目的の一つである。

・Almy v. California, 65 U.S. 24 How. 169 (1860).

この事案の概要は以下のとおりである。

サンフランシスコを母港とする船の所有者が砂金をニューヨークに輸送するにあたり印紙不貼付の船荷証券に署名した。カリフォルニア州法は州の財源確保の一環として船荷証券への印紙貼付を義務つけているが原告はそれに従っていなかった。原告は陪審で罰金刑を評決されたが、当該州法は合衆国憲法に反するとして無実を主張してサンフランシスコ民事上級裁判所に提訴した。同裁判所が原告の主張を退けたため、連邦最高裁判所に上訴したのが本件である。連邦最高裁判所は、州法が砂金輸送のための船荷証券への課税を規定することは、ブラウン対メリーランド州事件と同じ論理で砂金に課税することと同一視されるべきものであるから合衆国憲法に違反するとして、原告の主張を支持、原審の判断を覆した。

・Railroad Company v. Jackson, 74 U.S. 7 Wall. 262 (1868).

アメリカ在住のアイランド人である原告は、メリーランド州とペンシルバニア州を結ぶ鉄道会社が発行する債券を保有していたが、その利息が連邦税と州税控除後の金額で支払われたため、原告自身は合衆国市民ではないことから利息の全額の支払いを求めて巡回控訴裁判所に提訴した。同裁判所が原告の訴えを退けたため、連邦最高裁判所に上訴されたものが本件である。連邦最高裁判所は原審の判断を支持した。本論との関連で連邦最高裁判所の判断の根拠を以下に示す。

「・・・この州税を課すペンシルバニア州の法の適正性を我々は検討しない、というのは、(原告の)反論に対して、我々は一般的な原理に基づいて、他の明確な理由に基づいて反対するからである。その根拠は、居住者である債務者によって発行される支払手形や債券に対する課税と非居住者であるその保有者から利息に対する源泉税額を徴収することはそのような非居住者に対する租税であると見なせる、という根拠である。それは、貸し付けられた資金への課税ではない、なぜなら当該資金は居住者である債務者に属するからであり、それにより彼は課税されるからである。それは、非居住者の支配下にある有価証券、すなわち債券に対する課税である。」(Railroad Company v. Jackson, 74 U.S. 7 Wall. 262 (1868) Justia page 74 U.S. 267)。

Pollock 事件の Fuller 判事はこの事案を課税における形式と実体の問題としてとらえてその判断の根拠としていると考えられる。それゆえ、前述の Almy 対カリフォルニア州事件同様、ブラウン対メリーランド事件を先例としているとみなしてよいと思われる。

・Philadelphia & Southern Steamship Co. v. Pennsylvania, 122 U.S. 326 (1887).

この事件の概要は以下の通りである。ペンシルバニア州の法によって設立され、または他の州の法律により設立されてペンシルバニア州で事業を行っている鉄道会社などの輸送業を営んでいる会社は同州の法律により州税を課されている。州が上訴人である海運会社に対して 1877 年からの 5 年分の総収入(フィラデルフィア港・サバンナ港間の乗客や貨物の輸送の運賃、ニューオリンズとの貿易などからなる収入)に対する州税、遅延利息及び過料を課したため、上訴人は州の民事裁判所に納付した州税の取戻しを求めて提訴した。州の民事裁判所は州による課税と利息は認めしたが、その判断は外国との通商や州際通商を規制する権限を連邦議会に賦与している合衆国憲法の規定に抵触するとの理由で留保条項がつけられた。州の

に対する租税となり、州際の事業を行う特権に対して課される租税となるわけではない。その影ではなく実体が権限の行使の正当性を決定する。」という Fuller 自身が法廷意見を述べた別の連邦最高裁判所の判断を引用して本件にお

---

最高裁判所はその判断を支持したことから、連邦最高裁判所に提起された事件が本件である。本件で法廷意見を述べたブラッドリー判事は以下のようにその根拠を述べて原審の判断を取消し、連邦最高裁判所の意見に沿う形でとりあつかうよう差し戻した。

「この輸送は州際・外国との両通商の行為以外の何物でもない。本裁判所の判断によれば、州は合憲的にこの種の通商を規制することはできない。しかし、課税は規制の形式であり、しかもその主要な形式である。輸送への課税は、・・・、間違いなく通商に対する規制であり、制限であり、賦課である。州が連邦議会の権限を侵害することなしにこれを行うことはできないのは明らかである。外国との通商は完全に連邦議会により規制されてきた。そして、この種の通商に対する州の規制は明白な侵害である。議会が州際通商に関して明確な規制を行っていない場合には、その不作為(inaction)は、当裁判所がしばしば判断してきたように、その権限が排他的であるすべての事案においては自由であることとし、そして、訴訟物がその性質上国家に関するものであり、そして一つの統一された体制を認めるときはいつでも必然的に排他的である、という宣言と同等である。そのときに、本件における原告によって行われる通商が州によって合憲的に課税されえない場合、その通商を行う際の郵送に対する運賃や輸送料は合憲的に課税されうるのであるだろうか？州は輸送に課税できないとしても、その運賃や輸送料に課税できるのであるだろうか？どこにその違いがあるのか？事の単なる形式ではなく、実体を見れば、違いを見出すことは難しい。両者は同一のように見える。それは州の幹部が会社に「われわれは貴社の行う郵送に対しては課税しません、しかし輸送を行う際に貴社が受け取るものに課税します」と言うことの単純な論理というよりはむしろ形而上学のように思える。そのような立場は根拠づけの健全な方法に基づいているとは決して言えないであろう。」(Philadelphia & Southern Steamship Co. v. Pennsylvania, 122 U.S. 326 (1887) Justia page 122 U.S. 336)。

この事案における判断の根拠をこのように示して、ブラッドリー判事は本件における判断の根拠は前出のブラウン対メリーランド州事件における Marshall の考え方を適用しているという(Philadelphia & Southern Steamship Co. v. Pennsylvania, 122 U.S. 326 (1887) Justia page 122 U.S. 338)。すなわち、「本件にこの根拠付け(ブラウン対メリーランド州事件において Marshall が示した法廷意見における根拠付け — 引用者)の適用できることが明白である。州による侵害がない場合の人や財の輸送に対して付加する同等の権利がないとしたら、船舶所有者が州際または外国との通商を行うにあたり州の侵害なしで人や財を輸送する権利は何に対するものなのか？それはその輸送に対する対価を受け取ることである。輸送に対する規制は通商を規制する連邦議会の権限に属し、その輸送の対価をととしての運賃などの規制も同じ権限に属するから、運賃等の受領に対する州による賦課はその権限と対立する。マーシャル首席判事という言葉を借りれば、州際通商または外国通商を行うにあたっての運賃や輸送料は輸送自体と同様に通商の本質的な構成要素である。」

さらに、州が州際通商または外国通商に対する課税権を有したとした場合の影響について述べた個所で次のように述べている。

「もし州にその権限(州際通商または外国通商に対する課税権 — 引用者)が存在するとした場合、それは制限ではなく、州の裁量であり、その通商を駆逐したり、耐え難い負荷をもたらすような形で行使されるかもしれず、そのような通商に利害を有する他州の事業や繁栄に重大な影響を与え、そして他州が報復などの手段により同様の制限を課すこととなったら、我が国の通商に極度の混乱が広がることとなろう。マーシャル首席判事は(ブラウン対メリーランド州事件において)連合に時代に実際に存在した状態を以下のように述べた。『この状態から生じた侵害を感じたり、国家の繁栄に対する通商の影響を予想しえた人々はこの重要な主題に対する統制力を単一の政府に賦与する必要性を感知していた。連邦政府の脆弱性から生じる害悪は現在の体制をもたらした偉大な革命に対して通商は議会によって統制されるべきであるという深遠かつ一般的な確信より貢献したということは疑われてよい。それゆえ、その賦与は悪影響と同様に拡散的であるべきであり、すべての外国通商と州際通商を包括すべきであるということは驚きに値しない。その効能を害する権限を解釈することはアメリカ人一般がその必要性に対する万全の確信から生じる強力な利害を公正に取得した達成感における目的を打ち砕く傾向にある。』

ける判断の基準を示し<sup>135</sup>、国家創設時に憲法が想定していた租税の意義について次のような見解を示す<sup>136</sup>。

「憲法が保護しようとして意図したことは、連邦政府によりなされる他の州からなる多数を通じて州に属する市民と財産に対して直接に課税する権限の行使であったということは明白である。直接税を人口に比例して州に割り当てることを求めることの効果は、必然的に他の州よりも人口に比してより多くの課税対象物を有する州の各納税者への課税額は少なくなるであろうということである、しかし、この不均等は考慮されるべきであったし、実際、明らかに緊急時に直接税を課す権限の行使を制限し、かつ、単に多数により蓄積された財産に対する襲撃を回避するべく操作されるよう工夫がなされている。財産の保有者が公平な手段により政府の費用に貢献すべきであるということは疑いの余地はない。州やその地方公共団体においては、この貢献は主に直接税を課すことにより達成される。連邦政府については、その貢献の一部は一般的に流通・消費税や贅沢品や消費に対する間接税により行われ、直接税は割当の規則が認める範囲で追加されてよい。このような態様を通じて、不動産・動産の区別なく国家のすべての財産は共通の防衛と一般の福祉に供されうるのであり、また、そうあるべきである。」

このような見解を示したのち、結論に至る根拠をしめすこととなる。すなわち、「しかしながら、割当の規則の受け入れは憲法の採択を可能にするべくなされた妥協のうちの一つであり、二重の政府の制度の創設を弾力的かつ強固に担保し、そしてそれは厳格に生きながらえた。もし、本質的に直接税であるものを間接税であると呼ぶことにより保護の規定が潰えてしまうならば、国家とそれ

---

<sup>135</sup>Postal Telegraph Cable Co. v. Adams, 155 U.S. 688 (1895) (Justia) page 155 U.S. 698. この事件の概要はおおむね以下のとおりである。ニューヨーク州の法律によって設立された原告はミシシッピ州において他の州との間で州際で電信事業を行っていたが、ミシシッピ州の法律により免許税 (privilege tax) と従量税 (ad valorem tax) を課せられたが、会社はニューヨーク州の法律により設立され、同州の法律により州際事業を行うことを認められており、さらには連邦議会が定めた法律に基づき連邦政府のための通信事業をも行っているのである、等に理由にその納付を拒絶したため、州は原告を州の裁判所に提訴、ミシシッピ州最高裁判所が原告に当該州税の納付を命じる判断を下したため、会社が連邦最高裁判所に提訴しこの判決に至ったものである。この判決においても首席判事を務めた Fuller は、「本件では、当該租税は電信の距離に基く財産の金額に基づいて決定されており、それは財産に直接賦課される租税の代わりの租税である。取引に対する権限と地方公共団体の権限を区別するにあたっては、特定の専門用語への文字通りの執着は州による立法の真の意図と効果に至る際の解釈を統制することを許されるべきではない。我々の意見では、特許税の形態で当該会社に課税することは州の権限の範囲内であり、たゞそれは他の税の代わりに州にある財産の価値を参照にしてなされているのであって、州の最高裁判所によって解釈されたものとしての当該州法の規定に基づく権限の行使は、州際取引に係る規則に反するものでも、その基礎にある憲法上の制限を課するものでもない」として、州による州際取引に対する課税を定めた州法の規定を支持している。

<sup>136</sup>Pollock v. Farmers' Loan & Trust Co. 157 U.S. 429 1895(Justia) page 157 U.S. 582~583.



を構成する州の境界を定義する標識は消滅し、それにより個人の権利と財産の砦も崩壊することとなろう<sup>137</sup>。」

以上の理由により 1894 年法は、それが不動産の賃借料や所得に租税を賦課する限りにおいて違憲であり、無効である、とされるということが本判決に結論の一つとなる。

Fuller 首席判事が法廷意見を展開するにあたって冒頭に示した本件における論点の最初の点、すなわち、不動産から生じる所得または家賃に課税するに当たり不動産自体に課税することは違憲であるという判断は、以下の点を根拠にしてなされたとすることができると思われる。

- ・合衆国憲法の制定者たちは国家統治の重要な要素としての代議制と直接税を同質のものとして捉えたが故に直接税における各州の人口に応じて直接税を各州に割当てを行うことこれが、連合政府を成立させるという Great Compromise の内容で憲法上の要件としたこと。

- ・平時における国家の財政需要を充足する租税として想定された租税は間接税であり、憲法に規定される人頭税と不動産に対する期間税以外の直接税は国家の緊急時にその要件として憲法は均一性要件を規定したこと、それが憲法制定会議において創設者たちが認識していたというコンセンサスがこの当時においても共有されていたことがこの判決の法廷意見においても示されている。

- ・合衆国憲法の起草者たちが想定していたことは、連邦議会が直接税を課す権限を行使する時期は平時ではなく、国家の緊急時である、ということである。この事件が判断された時期は極めて平和な時代であり、憲法上の直接税の賦課を立法化するための社会状況に関する前提条件は充足されていないと考えられていたと思われる（法廷意見において Fuller 首席判事はこのような判断を示している）。そして、直接税を賦課するための立法を行うことの判断自体も合衆国憲法が連邦議会に付与した課税・徴収権限に含まれている。このような国家の統治機構を通じて合衆国の債務の弁済、共通の防衛及び一般の福祉の提供という合衆国憲法上の連邦税の賦課・徴収の目的を達成するために連邦議会により課税権限が行使されるということが合衆国憲法の起草者たちが想定していたことである。

- ・一方で、アメリカ合衆国は連邦と州が併存する二重国家である。財産の保有者は公平に政府の費用を負担すべきであるという認識は合衆国市民によって共有されており、州はその市民の合意に基づいて合衆国創設時に連邦全体の共通善のために課税権限の一部を連邦政府に移譲するべく合衆国憲法の制定に同意した。この二重政府の体制の創設を市民が同意した根本的な理由は、合衆国憲

---

<sup>137</sup>Pollock v. Farmers' Loan & Trust Co. 157 U.S. 429 1895(Justia) page 157 U.S. 583.

法が連邦議会に付与した課税権限が共通善を達成することによって最終的には市民自身の財産の保護という要請を担保すると一般的に認識されているからである。その究極的な目的を達成するために連邦議会が課税の態様を決定することは目的にたいする手段の選択の問題であり、このような観点からこれまで連邦裁判所が下してきた判断は評価されなければならない。したがって、先例への拘束性もこのような観点から判断する必要がある。このように考えられる根拠は当判決に明確に示されているわけではないが、合衆国憲法自体が連邦議会に租税を賦課・徴収する権限を付与することは条件つきであること、また、合衆国憲法成立後に間髪いれずに、権利章典が成立し第5修正としてデュープロセス条項が成立したことで裏打ちされると考える。

・連邦最高裁判所は、これまでも連邦議会が制定してきた議会法に基づいて課された租税が直接税であるか間接税であるかの判断を求められてきた。その判断は上記のような判断基準に従って、個別の事案の特殊事情を考慮しながらなされてきたといえる。連邦最高裁判所が租税に関する憲法判断を求められる場合は本件で示した判断基準に基づいて個別的に判断がなされるべきであって、各事案の事実に過去の連邦裁判所の判断を羈束的に当てはめるようなことはあってはならない。アメリカにおける先例拘束性の原理が適用されることによる必然的な帰結であり、かつ、この当時からアメリカに広まりつつあったプラグマティズムの影響を指摘できると思われる。

・本事案においては、先例への拘束性と合衆国憲法創設時の国家統治の枠組みに関する基本的な考え方との比較衡量が行われ、本事案の直接税が連邦議会によって立法化されたときの外部環境が憲法の起草者たちが直接税を立法する場合に想定していた外部環境とは異なっているとの判断が連邦最高裁判所の多数の判事によって支持されたと考えることができる。White判事が長文、かつ、強力な反対意見を表明した背景には合衆国憲法が成立した時期と当該事件が生じた時期の時代背景がまったく異なることに由来していることと関係があると思われる。

本事件の法廷意見は様々な観点からの検討が行われ、かつ、論点が複雑に錯綜しているが、概ね、以上のような整理の仕方が許されるのではないかと考える。

次に、地方公共団体が発行した債券(municipalbond)から生じる所得に対して立法により賦課される租税の妥当性についての原告の主張に関する検討を行う。原告は、被告会社が保有するニューヨーク州が発行する債券にかかる利息6万ドルの収入につき連邦税を納付したが、当該利息収入は合衆国憲法上、連邦税

の課税対象とはならないから当該課税を定めた 1894 年法は違憲である、と主張する。

首席判事 Fuller はこの論点においても合衆国憲法の規定からその議論を始める。すなわち<sup>138</sup>、

「憲法は、国家と州の憲法上の権限の独立した行使を企図している。州は合衆国の権限 (powers)、執行 (operations) 及び財産に対し課税できず、また、合衆国の権限を執行する手段に対しても同様であるから、合衆国もまた州の権限執行の手段または財産に対して課税する権限を有さないとされてきた<sup>139</sup>。」

地方公共団体の企業は州の代理 (representative) であり州による統治の一手段であるから、その収入と財産は連邦課税の対象とはされてこなかった、として連邦最高裁判所が過去に示した判断の例をあげてその理由を示している<sup>140</sup>。

---

<sup>138</sup>Pollock v. Farmers' Loan & Trust Co. 157 U.S. 429 1895 (Justia) page 157 U.S. 583~page 584.

<sup>139</sup>この意見の表明にあたって、想定している憲法の条項の明示はないが、その後の表明において合衆国憲法の第 10 修正が引用されている (page 584) ことから、この表明においてそのように考えておいてよいと思われる。

合衆国憲法第 10 修正は以下のように定める。

「憲法が合衆国に委任または州に対して禁止していない権限は、それぞれの州または人民に留保される。」(田中 英米法辞典 233 ページ)。

<sup>140</sup>ここで示されている連邦最高裁判所の過去の事案と判旨は以下のとおりである。

・The Collector v. Day 78 U.S. 113 (1870) Justia.

マサチューセッツ州のある郡の裁判所の判事として勤務していた被告が、1864 年に成立した歳入法に基づいて査定されたところの、判事としての所得に対する租税をいったん納付してその取戻しを求めて提訴したのが本事件である。連邦最高裁判所は合衆国憲法のもとにおいて連邦議会が州裁判所の判事の給与に対して連邦税を課することは適切ではない、として原告の主張を退ける判断を下している。

・United States v. Railroad Company 84 U.S. 322 (1872) Justia.

この事件の概要はおおむね以下のとおりである。

メリーランド州議会は 1854 年にバルティモア市に 1890 年償還の総額 5 百万ドルの債券を発行しその資金をバルティモア・オハイオ鉄道に 10% の減債基金留保後の金額を貸付ける権限を付与した。1864 年に成立し 1866 年に修正された連邦歳入法第 122 条の規定により、内国歳入局の徴収職員は鉄道会社が市に支払う利息の 5% を連邦税として徴しようとしたが、会社は、当該租税は会社に対する租税ではなく、債権者たるバルティモア市に対する租税である、市は地方公共団体の企業であるからいかなる歳入も連邦税も賦課されない、という理由で納付を拒否した。連邦最高裁判所は原審の判断を支持している。

・Dobbins v. Commissioners of Erie County 41 U.S. 435 (1842) Justia.

この事件の概要については注 150 を参照のこと。

・Van Brocklin v. Tennessee 117 U.S. 151 (1886) Justia.

1864 年に訴外 Glen によって所有されていた土地のうち、州によって課せられた直接税の未納に対応する部分が合衆国に譲渡された。1870 年までに Glen は問題となっている土地のうち 3 区画を原告に譲渡し、原告はそのうち 2 区画を 1877 年まで、残りの 1 区画については現在も占有している。買い手たる合衆国が 1872 年に原告に対して占有回復訴訟 (action of ejectment) を提起し 1877 年に判決後に占有令状 (writ of possession) を得て 2 区画に対して執行した。1 区画分に対する執行は 1878 年 2 月まで停止されていたが、その期間中の 1877 年 6 月に当該 1 区画は原告により Glen 名義で未納税額支払のため売却され原告によって買い受けられた。1878 年 5 月に残りの 2 区画が合衆国により売却され訴外 Stacy が買受け、同年 7 月に譲渡された。州は原告その他に対して 1 区画については 1864 年から 1877 年まで、残りの 2 区画についても 1864 年から 1878 年までの州税の査定を行ったが、原告らはこれら区画は査定時には合衆国の財産であったのであるから州の権限において課税されるものではないとして、同州 Shelby 郡の大法官裁判所 (Chancery court) に提訴した。同裁判所は 1 区画分の課税は有効で 2 区画分の課税は無効としたため、両当事者は州最高裁判所に提訴、州最高裁判所が州による課税は有効としたことから、原告が連邦最高裁判

Fuller首席判事は、本事案の法廷意見においてCollector対Day事件<sup>141</sup>の法廷意見を書いた Nelson判事の意見を引用して以下のように述べる。

「一般政府(general government — 連邦政府のこと。引用者)と州は、同一の領域に共存しているにも関わらず、別箇であり、また区別された主権であり、

---

所に上訴した事件である。連邦最高裁判所は州の最高裁判所は、当該土地が合衆国によって所有されているのであるから州に課税権限があると解することはできない、として州最高裁判所に連邦最高裁判所の判断に沿うべく審理のやり直しを命じる判断を示した。この判決において法廷意見を書いた Gray判事が課税権限に関して以下の見解を示しているののでここに紹介しておく。(Van Brocklin v. Tennessee 117 U. S. 151 (1886) Justia page 117 U. S. 155~157. 下線部は引用者)

「・・・課税権限は非常に重要な権限のひとつであり、州により留保され、連合政府(government of the union)に同様の権限を委譲することによっても減じられるものではないが、2つの政府により同時に行使されるべきものである一方で、州のこの権限は合衆国憲法に従属するものであり、かつ、統制されうるものである。合衆国憲法とそれに基づく法は至高である。連邦の憲法と法が各州の憲法とその法を統制するのであって、それらによって統制されえない。

州の人々は(連邦の)政府に自身や彼らの財産にその裁量で課税する権限を賦与する。しかし、連邦政府より用いられる手段は特定の州の人々によってではなくすべての州の人々によって賦与されるのであり、すべての人々の利益のためにすべての人々によって賦与されるのであるから、すべてに所属する(連邦)政府に従うべきである。州の主的権限が及ぶすべての主体は課税対象であるが、及ばない主体は最も健全な原理に基づけば課税対象とはならない。州の主権はその権限により存在し、またはその認可により導入されるすべてのものに及ぶが、連邦議会が合衆国の人々により執行部に賦与された執行権限を遂行するために用いられる手段に対しては及ばない。連邦政府によって用いられる手段に対して州が課税する権限を行使しようとする試みはそれ自体濫用である。なぜなら、それは単一の州の人々が賦与することができない権限に対する侵害であるからである。課税権限は破壊する権限に係る。破壊する権限は創造する権限を打ちこわしそれを無用のものとしてしまし、それらの手段に関して一方がその統制を行使するところの他方の憲法上の手段を統制する権限を賦与する場合に単純に矛盾を生じさせることとなる。州には課税することによる次のような権限はない。連邦政府に与えられた権限を執行するべく連邦議会により制定された憲法に基づき法の執行を減速させ、妨害し、負担を課し、または統制する権限。これらは、McCulloch 対 Maryland 事件において首席判事 Marshall によって示された判断の概略であり、その内容は銀行が発行する紙幣(bills)に対して課税する同州の法律は憲法上、同州の合衆国によって設立された銀行の支店に適用されえない、というものであった。・・・」

この見解は前述の Dobbin 対エリー郡事件で示された連邦による課税権と州の関係に関する見解を一步進めて、州と連邦が憲法により賦与された権限を行使する手段としての手段、具体的には連邦行政機関との関係について論じたものとしてとらえることができる。また、市民に対する課税権は第一義的には州が管轄を有し、連邦は連邦憲法が定める州による課税権の委譲の範囲においてその権限を行使できる旨を確認したものであるということが出来る。

・ Mercantile Bank v. New York 121 U.S. 138 (1887) Justia.

この事件は、原告であるところのニューヨーク市で国立銀行(national bank)として設立された銀行が、ニューヨーク州法に基く、その銀行の株主に対して査定された 1885 年分の州税の徴収を制限することを求めた裁判である。訴状で示された理由は、ニューヨーク州が査定し徴収しようとする州税は連邦法 5219 条により違法であり無効である。というのは、当該州税はニューヨーク州法に基いて州民の他の貨幣資本(moneyed capital)に対して査定される州税よりも高い税率で課されている、からである。連邦最高裁判所はニューヨーク南部巡回控訴裁判所が示した原告の主張を退ける判断を支持している。この事件で示されたところの、本論との関係で重要と思われる見解を以下で示す。

「ニューヨーク州またはその関連機関によって発行された債券はその統治に関連する業務を執行するための手段であり、合衆国によってすら課税されえない、・・・。」(Mercantile Bank v. New York 121 U.S. 138 (1887) Justia page 121 U.S. 162, Pollock v. Farmers' Loan & Trust Co. 157 U.S. 429 1895(Justia) page 157 U.S. 585.)。

「国立銀行の株式への課税を定めたルールの下で課税される財産は州の法によればその管轄内において課税対象となるところの財産である。」(Mercantile Bank v. New York 121 U.S. 138 (1887) Justia page 121 U.S. 162)。

<sup>141</sup>The Collector 対 Day 事件については注 156 を参照のこと。

それぞれの領域の中でお互いに別箇・独立して行動している。一般政府はその適切な領域においては至高である、しかしながら、州は、(連邦政府に) 移譲されていない権限の制限の範囲内で、または、第 10 修正の文言によれば「留保」された権限のなかで、一般政府がその領域においては州から独立しているように、一般政府から独立している<sup>142</sup>。」

Collector対Day事件における Nelson判事の意見はVan Brocklin対テネシー州事件<sup>143</sup>においても引用され、州の行政機関は合衆国による課税から除外されるとし、そうだとすれば、合衆国政府が保有する財産やそれらから生じる利益は州による課税権の対象外である、との見解を示す。

アメリカ合衆国建国当時、「最初に州ありき」であった。しかしながら、独立直後の連合形成の蹉跌という苦い経験を経てその連合国家としての弱点を克服するべく、より強固な連邦国家とするために制定された 1789 年の合衆国憲法は州が本来的に有する国家としての権限の一部を連邦政府に委譲するという国家形態を採用した。Fuller 首席判事の第一次 Polluck 対合衆国事件における見解は、いわば Great Compromise の延長線上に立っての判断であったといえるわけであり、地方公共団体が発行した債券(municipalbond)から生じる所得に対して立法により賦課される租税の妥当性についての原告の第 2 番目の主張に対する判断は、その文脈において読み取る必要がある。首席判事は次のように続ける。

「検討の対象となっている法は『ここでは州、郡その他の地方公共団体は含まれないものとする』と定めている。本件では、州やその手段(instrumentalities 州の行政機関一引用者)の財産や収益(revenue)は課税されることはできないけれども、州や郡その他の地方公共団体の債券からの所得(income)は課税されうると主張されている。しかしながら、我々は州や郡その他の地方公共団体の債券からの所得に対する課税に関して(連邦政府が)州の財産や収益へ課税する権限と同様の必要(want)と合理性(reason)が存在すると考える。そして、その合理性はWeston対Charleston事件<sup>144</sup>におけるMarshall首席判事により示された。『いかなる範囲においても、契約に対して課税する権利は、それが行われる時には、その権利が行使される前に借入を行う権限に対してなされるに違いないし、そして、それは当該契約に対して微妙な影響を有するに相違ない。この影

---

<sup>142</sup>Pollock v. Farmers' Loan & Trust Co. 157 U.S. 429 1895(Justia) page 157 U.S. page 157 U.S. 584. The Collector v. Day 78 U.S. 113 (1870) page 78 U.S. 124.

<sup>143</sup>この事件の概要については注 155 を参照のこと。

<sup>144</sup>Pollock v. Farmers' Loan & Trust Co. 157 U.S. 429 1895(Justia) page 157 U.S. page 586,

Weston v. City Council of Charleston, 27 U.S. 2 Pet. 449 449 (1829) Justia, page 27 U.S. 468 ~469.

この事件の概要については注 150 を参照のこと。

響する範囲はそれぞれ別個のものとする政府の意志に依存する。それは、その影響が軽微であるとされるにせよ、政府による執行への負荷となる。課税権はその業務を完全に阻止するまでに執行されるかもしれない。・・・ 連邦最高裁判所は政府証券への課税は契約への課税、つまり、合衆国の信用に基づいて行われる資金の調達権限への課税であり、それゆえ合衆国憲法に矛盾すると考える。』』Fuller判事はこの見解に依拠して<sup>145</sup>州が発行する債券にこの考え方を適

---

<sup>145</sup>Pollock 対合衆国事件における Fuller 首席判事をはじめとする多数派の見解は過去に連邦裁判所が示した判断に依拠するところが大きい。その意味で先例拘束性の原則が機能している事案といえる。Fullerをはじめとする多数派の判断に影響を与えた Weston 対 Charleston 事件（事件の概要については前注参照のこと）で示された Marshall 首席判事の法廷意見において示された見解をここで紹介しておく。まず、本論において Pollock 対合衆国事件からの引用として示された Weston 対 Charleston 事件における Marshall の判断の前提は以下のとおりである。(Weston v. City Council of Charleston, 27 U.S. 2 Pet. 449 449 (1829), page 27 U.S. 464~469. (括弧内及び下線部は引用者))

まず、Marshall は州最高裁判所が行った州による合衆国債券から生じる所得に対する課税を合憲とする「最終判断(final judgement)」の意義を検討し、この最終判断は 1789 年の裁判所法(Judicial Act of 1789) 第 25 条に該当すると判断するとする。この条項が権利を最終的に確定し、当事者間で再び争うことができない判断にだけ適用されるとするならば、この規定は、その言葉が意味し、また、連邦議会が意図したよりも狭い範囲に限定されてしまうであろう。不動産占有回復訴訟や不利益のない訴えを退ける裁判の判断は、いかに合衆国の憲法や法律によって保護されている権利に影響を与えるものであっても、連邦最高裁判所による見直しの対象とならないし、また、禁止令状(prohibition)は徴収官を徴収義務から制限するであろうが、連邦最高裁判所は判断を見直し修正することはしない。この条項における「最終」という言葉は特定の原因(particular cause)を決定するすべての判断(judgement and decree)に適用されるものとして理解されなければならないから、この誤審令状(writ of error. 判決に至る手続における瑕疵のうち、記録上明らかな法的判断についてなされた申立て。田中 英米法辞典 66 ページ)は適切に特定原因をもたらしている、とする。この裁判における争点は「合衆国政府に対する貸付のために発行された証券は州やその行政機関による課税権の対象となるや否や？」という点に尽きる。Marshall はその判断の基礎となる考え方を次のように展開する。

「議会は『合衆国の信用の下で資金を借り入れる』権限を有する。その発行する証券はこの権限を行使することにより創造される債務の証拠となる。本件の租税は政府と個人の間にある契約に対する租税である。この租税は存続している間、直接にその契約に影響を与える。その権限はその契約が締結されると同時に当該契約に作用し、その契約に対してある種の権利を包含するに違いない。・・・この共同体にとって合衆国の信用の下で資金を借り入れる関心より重要なものが選択されることはない。合衆国の人民により合衆国政府に与えられたところの、我々の共和国のすべての構成員に大きく影響する自由で何ら障害のない権限の行使はなかった。戦時において国民の名誉、安全及び独立が守られ、すべての資源が集中される時には、信用が租税の助力をもって提供されねばならず、平和と繁栄の豊かな収益が喫緊の課題、すなわち臨時の緊急な需要に対して供給されるよう期待されなければならない。人民は、その進歩の過程において生じるもっとも重要な目標のため、政府に『合衆国の信用の下で資金を借り入れる』よう期待する権限を与えたのである。州の裁量によりこの合衆国の権限の行使に負荷を与えるべく課税権を有するよう州やその組織に権限を与えることよりほかに危険であり、かつ害のあることがあるであろうか。租税を賦課する権利が存在するとする場合には、それは本質的に制限を自認していない権利である。それは租税を課す州や行政機関の管轄内で行使され、それは州やその機関が規定してよい。合衆国人民によってその共通善のために賦与され最も重要な目的のために最も危険な時期に行使されるものとされるすべての人民の自由が依存するところの権限は、もし阻止されないならば、連邦の組織された部門によって負荷をかけられたり妨げられてよい。合衆国のように組織された社会においては、国家目的のための至高の政府と他の目的のための州政府が存在し、多くの点で独立し、多くの重要な権限の統制されていない権限が行使されており、頻出する妨害は驚く必要はない。課税権限は州にとって最も本質的な権限の一つであり、かつ、その執行においてもっとも広範な権限の一つである。その行使を制限しようとする規則を維持する試みはもっとも細心の注意を要したもっとも困難であり、個人の事案に適用するにあたり至高の国法(supreme law of the land)を解釈することとされることが可能なことをその職務とする義務にある。この義務は当裁判所に負わされたことが一度ならずあった。その義務を遂行するにあたり、当裁判所は当該義務を、

用して、州が発行する債券に課税することは州の借入権限に課税することであり、したがって、1894年法は合衆国憲法に矛盾する、と結論づけた<sup>146</sup>。

---

連邦政府の至高性からもたらされる、合法的な権限の行使における行為が自由であるべきでありその部分を有するに際して相対立する権限によって困惑させられるべきではないという必要な結果として考察した。すなわち、州の権限は連邦の州政府が合法的には採用してよいそれら措置の自由な執行を妨げ、障害となるよう合法的に行使されることはできない。この論点はMcCulloch対Maryland事件において当裁判所で十分に議論され慎重に検討された。そこで決定された論点はここでの論点に類似している。それは当裁判所においてあらゆる観点から検討され相当の注意をもって検証された。我々はここでは形成された結論に至った理由を繰り返さないが、結論は以下のとおりである。『州の主権的な権限が及ぶすべての主題は課税の対象となるが、及ばない主題は、もっとも健全な原理に基づけば、課税の例外となる。・・・州の主権は、その権限(authority)に基づき存在し、または、その許認可により導入されたすべてのものに及ぶ。』が、『合衆国人民により合衆国に賦与された執行権力を遂行するべく連邦議会により用いられた手段』には及ばない。合衆国憲法に基づいて連邦政府により用いられた手段に対する課税権を行使しようとする試みは、それ自体、単一の州の人民が賦与することができない権限に対する侵害である、という理由から、濫用である。』当裁判所はこの事件(McCulloch対Maryland事件)において以下のように述べている。『州は、連邦政府に賦与された執行権限を遂行するべく連邦議会が立法化した合憲な法の執行を遅らせたり、妨げたり負荷をかけたり、または統制するための課税権その他を有しない。』

我々はそこで表明された意見を支持する。合衆国の信用の下での借入権限を行使する際に連邦政府によって締結された契約は、資金を提供する個人が在住する州の意思から独立していることは疑う余地のないことであり、また、連邦政府が創設された重要な目的にとって本質的な執行であることもまた疑問の余地はない。それゆえ、McCulloch対Maryland事件において示された原理に従い、それ(合衆国の信用の下での連邦政府による借入権限 — 引用者)は州の課税から除外されるべきであり、結果として州の権限から派生する行政機関による課税を受けるべきではない。連邦政府が借入する権限を有していることに直接反対されえないこと、およびその執行を直接妨げる法は無効であることは認められているが、直接の反対と結果としてそれに影響する措置は区別されている。すなわち、合衆国への貸付を禁じる法は無効であるが、それらへの課税は認められる。この論点に作用する2つの態様の間に存在する緊密な関係を認知しないことは不可能であると、我々は考える。外国政府への貸付を禁じること、それは、合衆国により州が外国政府へ貸付を行うことに対して立法により直接反対することを制限すること、は、独立した主権を有する州においては根源的な権限が欠如している。その制限は合衆国の憲法によって課される。アメリカ人は彼らの政府に借入権限を賦与した、そして、その政府を至高のものとするにより、権限の執行にあたり、州政府の行為から政府の行為を保護することとした。その権限の賦与は制限し、または統制する権限と相いれないものであり、そして、至高性の宣言はそのような制限や統制の権限が行使されてはならないことの宣言である。』Weston v. City Council of Charleston, 27 U.S. 2 Pet. 449 449 (1829), page 27 U.S. 465~468.

以上で、Pollock対合衆国事件においてFuller首席判事が示した本件の第2の論点を結論づけるためにその根拠としたWeston対Charleston事件におけるMarshall首席判事の、合衆国政府が発行した証券から生じる所得に対する課税権をめぐって展開された、課税権に関する合衆国政府と州政府との関連に関する見解を示した。Weston対Charleston事件は1829年の結審であり、アメリカという国家が憲法を制定して50年が経過した時期ではあるが、いまだ国家の創成の時期であったと考えることができる。その意味で、Pollock事件から60年ほど前に示されたものであり、本節①で述べたように、アメリカという国家が20世紀的な帝国主義の奔流に巻き込まれる以前の、いまだ牧歌的な雰囲気の中の社会情勢の中で示された事件である。①で示した南北戦争以降の国家の姿が変容した事実を踏まえていたとするならば、Fullerを含め本件の多数派がこのMarshallの見解に基づいて本事案の結論を導いたか否か、先例拘束性の観点からも興味深い点であると思う。なお、上引用文中の下線部分につき付言すると、憲法により連邦議会に付与された合衆国の信用において金銭の借入れを行うことが契約の締結としてとらえられている点に、本論における今後の議論との関連において着目する必要がある。合衆国憲法において合衆国の信用において借入れを行うことができる連邦議会の権限を定める条項は第1編第8節第2項であり、その前項が議会の租税の賦課・徴収権限を定めている条項である。租税・政府の借入れともに国家の歳入の重要な構成要素である租税及び借入がともに契約に基づいている点、我が国の財政に関する法律構成と著しい対照を示しており、かつ、我が国の租税法を検討する際に常に念頭に置くべき点であると考えられる。

<sup>146</sup>Pollock v. Farmers' Loan & Trust Co. 157 U.S. 429 1895(Justia) page 157 U.S. page 586,

以上が所得を生じさせる目的で保有する債券その他の人的財産から生じる利息や所得に課税するにあたりその人的財産自体に課税することの合憲性に関する連邦最高裁判所の判断の根拠である。ここでも、不動産の賃料や所得に連邦税を賦課することを定めた 1894 年法に対する違憲性の主張を認めたのと同様、原告の申立てを認めている。

本事案においては、所有する不動産から生じる賃料と人的財産である地方債から生じる利息に対して連邦税を賦課すると定めた 1894 年法の合憲性が検討されているが、この事案に対する連邦最高裁判所の判断を複雑なものにした最大の理由は、所得を生む財産が不動産という、合衆国憲法が第 1 編第 9 節第 2 項において定める割り当てに基づいて賦課されるべき直接税の典型的な財産であったからであると考えられる。Pollock 事件においてその論旨を展開する過程で検討された連邦最高裁判所の判断における検討の対象とされた租税等の賦課の対象物が直接税に関するものであるのかそれとも間接税に関するものであるのかが主要の論点とされていたのであり<sup>147</sup>、そのほとんどの事案においてその対象は憲法上の間接税とされ、かつ、割当要件の充足だけではなく均一性要件に関する判断を行われていた。それに対して本事案においては、不動産という財産それ自体が合衆国憲法上直接税賦課の対象であるという一般的認識が確立されているため<sup>148</sup>、割当要件の充足も考慮の対象とせざるを得なかったと考えられる。憲法上直接税と解釈される不動産自体に対する租税を前提に、それから生じる賃料を直接税と同一視するために参照された先例としての連邦最高裁判所の判断がブラウン対メリーランド事件であり、そこにおいて Marshall 首席判事が展開した「実体」に基づく課税の論理である<sup>149</sup>。Fuller 首席判事が Marshall 判事の見解を採用して論理の変換を図った意図は過去の判断が連邦議会による立法に

---

なお、この争点に関する判断を示した後、Fuller は原告が提起した他の争点、すなわち、1. 不動産から生じる地代と所得に関する無効な規定はその規定を含む法律自体を無効とするか否か、2. 人的財産から生じる所得に関して、当該法律は直接税を賦課するものとして違憲か否か、3. 直接税とみなされない場合、当該租税は均一性を欠いているが故に無効であるか否か、については判事の間で意見が分かれたため法廷としての意見は表明されない、としている。(Pollock v. Farmers' Loan & Trust Co. 157 U.S. 429 1895(Justia) page 157 U.S. page 586)

このため、本判決の一週間後にこれら未決の論点について連邦最高裁判所の判断を求めるべく、注 39 において触れた「第 2 Pollock 対合衆国事件」が提起されることとなる。(Bittker/Lokken, *ibid*, page 1-18~1-19)

<sup>147</sup>本事案において検討の対象とされた連邦最高裁判所の判断については、注 139、142、145、146、150、151、及び 155 を参照のこと。

<sup>148</sup>たとえば、Veasie Bank 対 Fenno 事件においては Hylton 対合衆国事件において示された「合衆国憲法が想定している直接税は 2 つだけである、すなわち、人頭税と土地に対する租税である」という見解を引用している (Veasie Bank v. Fenno, 75 U.S. 8 Wall. 533 (1869) Justia page 75 U.S. 545)。このような直接税に関する憲法上の解釈は Hylton 対合衆国事件において確立されたと考えてよいと思われる。

<sup>149</sup>ブラウン対メリーランド事件において首席判事を務めた Marshall の基本的な考え方については注 150 を参照のこと。



基づく各事件が課税の種類に関するものであったからである。加えて、本事案が判断された1895年という時代の社会情勢は前述したように「極めて平和な時代」であり、合衆国憲法が直接税を賦課する前提としての社会情勢は「国家の緊急時」という要件を満たすものではないという時代認識があったのではないかと推測される。法廷意見でも述べられているように、先例的な意義を持つとみなすことができるHylton事件において判断されたことは、「土地に対する租税は直接税である」ということであって、「土地から生じる地代という所得は直接税である」ということではなく、したがって、文字通りの先例拘束性の原則に従えば、本事案においてもHylton事件における判断を適用して1894年法が賦課した地代に対する租税の合憲性が判断されたとしても司法の判断として十分に受容可能な判断と捉えられたであろうことは容易に想定しうることである。連邦最高裁判所が1894年法に基づく地代および利息を違憲とした理由は本事案における賃料及び利息を合衆国憲法が規定する直接税の範疇に組み入れざるを得ないという時代認識が本事案の判断に参加した連邦最高裁判所の多数派の判事に共有されていたからということができ、だからこそ、過去の類似事案の判断に依拠すること自体の是非も本事案における主要な検討課題とされたということができる。極論すれば、このような時代状況に対する基本的な認識に基づいて本事案における不動産から生じる賃料と人的財産たる地方債の利息を憲法上の直接税の範疇に組み入れるという判断が前提とされて本事案における決定の根拠づけが形成されたと考えられなくもない。また、合衆国憲法が制定されてから100年以上が経過したこの時点において、連邦政府と州政府が共存する二重の統治機構の創設を基礎づける合衆国憲法の制定の沿革に触れることにより、その各州の妥協の産物としての直接税の割当要件の充足を判断の最終的な拠り所としている点、本事案は、法廷意見において引用されているHylton事件等において連邦最高裁判所が合衆国創設時の制定根拠を検討することにより個別に判断を下してきた各事案の延長線に位置づけられるべきものであり、かつ、結論において違憲性を判断したことの影響力の大きさは別にして、過去の判断と同質のものとして捉えることが可能であると考えられる。

以上がPollock事件において連邦最高裁判所が下した判断の根拠の要旨及びその解釈である。この多数判断に対してはWhite判事の有力な反対意見がある。前述したとおり、Pollock事件は1913年に成立した合衆国憲法第16修正成立の強力な推進力となっており、また、White判事は第16修正成立後に連邦最高裁判所が判断を行ったスタントン対バルティック鉱山会社事件<sup>150</sup>において首席判

---

<sup>150</sup>Stanton v. Baltic Mining Co., 240 U.S. 103 (1916) Justia. この事件の概要及び判旨については後述する。

事を務めたが、その法廷意見においてWhite判事はPollock対合衆国事件における判断の根拠となった考え方を「誤った理論(mistaken theory)」と表現している。第16修正の成立後においてもPollock事件の影響は継続していることの証左であり、その意味でその反対意見の内容を検討する意義があると思われる。そこで、次にWhite判事の反対意見について検討することとする<sup>151</sup>。

### 【Pollock 事件の判決に対する反対意見】

White判事は自身が反対意見を表明する理由を以下のように説明する。

「入念な反対意見が果たすことができる唯一の目的は、もしあるとすれば、多数意見の効果を弱めることであり、最後のよりどころとしての裁判所の判断における信頼の必要性を生じさせることである。このことは、当裁判所が繰り返して判断してきたことであるが、本裁判所において示された意見の結果がこれまでの長い間一貫していた決定を放棄し、過去100年の普遍的な合意により連邦議会に賦与された権限を統治機構の立法機関に対して否定することであるということを考慮するという事実がないならば、本件における私の反対意見をたんに記録とどめるということに満足させるだけであろう。」

White判事はまず、本事案における原告の請求に関する手続上の瑕疵を取り上げ、次のような疑問を投げかける。すなわち、合衆国政府により賦課された租税の徴収は合衆国の裁判所によって制限されることはないということを連邦最高裁判所は決定してきた。それは違法な課税の訴訟においては、異議留保のもと(under protest)<sup>152</sup>または訴訟の通知とともに租税の納付を行い、それから当該租税を徴収した徴収官に対して訴訟を提起することが適切な過程であるというルールを確立した。合衆国制定法は異議留保のもとで租税を納付した者に対して還付を求める訴訟を提起する権利を認めている<sup>153</sup>。原告が求めていること

<sup>151</sup>Pollock v. Farmers' Loan & Trust Co. 157 U.S. 429 1895(Justia) page 157 U.S. page 608~652以降、White判事の反対意見の要旨については特に断らない限り引用箇所を示さない。

<sup>152</sup>「たとえば、税金、関税等を賦課された者が、納税義務がない、あるいは税額が過大であると考えた場合に、不利益処分を避けるために、のちに還付金の返還を請求する権利を留保して支払うものである旨を表明すること。」(田中英「英米法辞典」148ページ)。のちに内国歳入庁による査定を検討する際に詳細に検討するが、原状回復(restitution)の考え方を租税訴訟に応用したものであると考えることができる。

<sup>153</sup>このような権利は、本事案が提起された当時すでに合衆国制定法集(Revised Statutes. 以下、'Rev. Stats.'とする。)に規定されており(第3226条)、1867年法においてはさらに徴収に加えて査定を制限するいかなる訴訟をも提起できないこととされ、Pollock対合衆国事件当時Rev. Stats.の第3224条に定められているという(Pollock v. Farmers' Loan & Trust Co. 157 U.S. 429 1895(Justia) page 157 U.S. page 609)。この規定の趣旨は現行IRCにおいて引き継がれており、具体的にはIRC第7421条(a)及び第7422条(a)(b)に以下のように定められている。

IRC第7421条(a)

「6015条(e)、6212条(a)及び(c)、6213条(a)、6225条(b)、6246条(b)、6330条(e)(1)、6331条(i)、6672条(c)、6694条(c)、7426条(a)及び(b)(1)、7429条(b)及び7436

はそもそも現行法が認めていないことを求めていること、すなわち、自身が株主である会社の租税の納付を差し止めることを求めているわけであるが、現行法に従うならば、異議留保のもとで申告・納付を行い、その後に会社をして取戻し訴訟を提起させることが法的に正しい手続きである。原告はこれは課税の禁止を求める（衡平上の）裁判ではなく会社に租税の納付の禁止を求める裁判であるという理由から衡平上の救済を求めているのであるが、租税の徴収を制限する差止請求の付与を禁止する規則は公共政策上の広範な理由により基礎づけられており、このことは無視されるべきではない。衡平上の救済以外に救済される道がないという原告の主張は根拠がなく、本事案の決定は合衆国の実定法が明文上禁じている救済を衡平上の権利を根拠として認めてしまう結果となる（当裁判所は州によって賦課される租税の場合には当該救済の存在は否定している）。当裁判所はチーザム対合衆国事件（*Cheatham v. United States*, 92 U.S. 85 (1875)）<sup>154</sup>において以下のように述べている。

---

条の規定を除き、租税の査定または徴収の制限を目的とする訴訟は、租税が査定された者に対するものであるか否かにかかわらず、いかなる者による裁判所において維持されないものとする。」

第 7422 条 (a)

「裁判所におけるいかなる訴訟または訴訟手続きも、誤ってまたは不法に査定・徴収されたとして申し立てられた内国歳入税の還付のために、権限なくして徴収されたとして請求された過料または過大にもしくは不当に徴収されたとして申し立てられた金額については、還付または控除の請求がその目的の法律の規定または財務長官によって定められた規則に従ってなされるまでは、維持されないものとする。」

7224 条 (b)

「当該訴訟または訴訟手続きは、その租税、過料または金額が権利を留保して、または脅迫により納付されたか否かに関わらず維持されうる。」

<sup>154</sup>*Cheatham v. United States*, 92 U.S. 85 (1875) Justia. この事件の概要は以下のとおりである。1865 年の所得税の査定をなされた原告は内国歳入局の局長 (Commissioner of Internal Revenue) に対しその課税に関する異議申立てを行ったところ、1867 年 10 月 7 日に局長は当初の査定を破棄し新規の査定を命じた。1868 年 3 月 15 日に新たな査定が行われ、当該査定された租税は 3 回に分けて納付された。1869 年 1 月 15 日になって原告はその納付した租税の取戻しを求める裁判を提起し、州裁判所は連邦巡回裁判所に移送した。テネシー州中部地区連邦巡回裁判所は「原告は局長がその決定を行った日から 6 か月以内に取戻しに関する訴訟を提起しておらず、2 回目の査定については異議申立てをしていないのであるから、当該訴訟を提起する権利を有しない。」として原告の主張を退けたため、原告が連邦最高裁判所に上訴したのが本件である。連邦最高裁判所は、本論に述べた判旨により巡回裁判所の判断を支持している。本論における判旨に加えて指摘おきたい点として本事案において法廷意見を述べた Miller 判事の以下の見解を示しておく。「すべての政府は常に租税の徴収に対する厳重な手段を採用しその厳格な執行が必要であると認識していた。これらの手段は司法上のものではなく、特別の場合を除いては政府がその目的のために裁判所に提訴するというものでもない。すべての高度に発展した政府の歳入の手段はその目的達成を任務とする官僚による執行のために規定された体制を作りあげている。我が国においては州および連邦政府にとってのこの制度は歳入法の執行にあたり過誤、不公正、侵害に対する安全装置を定めている。立法者が得策と考えている異議申立てが特定の審判の主体に認められている。また、違法に課せられた租税を取り戻すために賢明とみなされた救済も定められている。」(*Cheatham v. United States*, 92 U.S. 85 (1875) Justia page 92 U.S. 88)。このように、現行の IRC7421 条において定められている租税の査定及び徴収に対する訴訟の禁止に関する規定は、19 世紀後半においては租税徴収の厳格な執行に関する手続に対する自己矯正機能を果たすものと捉えられていただけであった。その根本的な原因は租税の査定に関する概念がこの当時ではまだ確立されていなかったことによると考えられる。こう考える理由は後に別途独立にアメリカの租税法体系における徴収手続の前の段階と現在では位置づけられている査定に関する手続を検討する章において議論する予定である。

「租税の徴収または課税に伴う困難を救済することを妨害または統制する一般的な権限が州または連邦裁判所に存在するとするならば、政府の存在は敵対的な司法の権限のもとに置かれることとなるであろう。資金が最終的に取り立てられる前に不満や申立てが自由に行われることが統治機構の部門において認められる一方、一般政府は賢明にも租税が課された当事者による裁判所への訴え(resort)を停止条件として関税なり内国税なりの租税の納付を請求させることとした。内国税については、さらに不服審査による救済が行われるまでは訴訟の提起はなしえないこととしている。我々は不服審査前置を政府が当初の租税の適法性を争うことに同意する場合に限ることを条件とみなしている。無条件でこのような権利を認めている政府は少ない。この条件を満たすことが当事者に資金の納付に不満を抱くことの原因となるとしても、その当事者はそれをしなければならない。」

この制度の立法趣旨から、White 判事は、原告が衡平上の救済が会社はそのような救済方法を付与されていない場合には救われまいという事実から発生すると主張することは根拠がなく、当裁判所は再三、租税の違法性は納税者に対してコモン・ロー上の適切な救済がある場合には差止禁止の根拠とはならないと述べてきたという。本件における決定は衡平上の権利に基づいて合衆国の実定法により明らかに禁止されている救済を認めることなのである。

株主は、州の法律が租税の取戻しを求めて訴訟<sup>155</sup>を提起する権利を与えているところ、会社をして州税を納付することを禁止させることはできないけれども、

---

<sup>155</sup>本件において「訴訟」という訳語は'suit'に対して用いているが、一般的に「訴訟」という訳語が与えられる原語として'action'がある。田中(英)英米語辞典によると、'suit'は「広義かつ今日の通常の意味においては、裁判手続一般をさす。刑事手続をさすこともあるが、普通は民事手続をいう(civil suit)。狭義かつ歴史的には、コモン・ローにおけるaction(at law)と区別してエクイティ上の訴訟-suit in equity-のみを意味し」(田中英米法辞典181ページ)、'action'は「1 訴え；訴訟 Civil action(民事訴訟), Criminal action(刑事訴訟)のように用いられる。また action of debt(金銭債務訴訟), action of covenant(捺印契約訴訟)のように forms of action(訴訟方式)の意味に用いられることもある。2 (コモン・ロー上の)訴訟 コモン・ロー上の訴訟を action at law といい、エクイティ上の訴訟 suit in equity と区別して用いられてきた。コモン・ローとエクイティの融合により両者の区別は、かつてのような意義を失っている。」(田中、同3ページ。下線部は引用者。Black's Law Dictionaryによると、連邦裁判所および大部分の州裁判所における現在の実務上の規則では民事訴訟という用語はコモン・ロー及びエクイティ上の両方の訴訟を含むとされ、連邦民事訴訟手続の規則2を参照とのこと、との記載がある。確かに、同規則2第2項は「すべての実定法における action at law or suits in equity への参照は現時点からこれらの規則において規定される民事訴訟(civil action)を参照するものとして取り扱われるべきものとする」と規定している。この規定は1937年に連邦裁判所の命令により採用され、1938年9月に連邦議会において成立した(同規則 HISTORICAL NOTE より)時からの規定であり、この時点でアメリカにおけるコモン・ローとエクイティの融合は完成したと考えてよいと思われる。)。また、Forms of action(訴訟方式)の意義については「コモン・ロー上存在した訴訟の範型。かつてコモン・ロー上は、訴訟は救済の必要に応じて成立しえたのではなく、コモン・ローが許容する救済方法が存在するところのみで成立しえた。この法的に認められた範型の訴訟はそれぞれ異なった original writ(訴訟開始令状)で始まり、各令状ごとに、すなわち、各訴訟方式ごとに管轄裁判所、被告召喚手続、訴答方式、審理方式、判決の種類、執行方法等が定まっておき、また、相互に異なっていた。したがって原告は自己の責任で既存の訴訟開始令状、訴訟方式から自らの訴えに合致するものを選択する必要があり、誤った選択はそれだけで

合衆国が（実定法によって）そのような権利を付与しているだけでなく、さらに連邦税の納付を回避させるための差止禁止令状の発出を禁じている場合に、裁判所は合衆国が州税に対しては認めていない救済について株主に対して連邦税への救済を認めるであろう、ということが言えるのだろうか、とWhite判事は疑問を投げかける。本事案は連邦税の自発的な納付を回避するための訴訟に過ぎないという（原告の）主張は、裁判所が被告企業に対して直接作用する命令により、明白に法がいかなる裁判によってもなされるべきではないと意図している結果を達成してよいということの意味している。企業に対して租税の納付を禁じる最終判断は、裁判所は自身はその納付を禁じた会社から租税の徴収を認めることであるがゆえに、その徴収を回避するという効果を有する。このことは、本件の租税の徴収がその租税の徴収の任に当たる職員に対する直接の訴訟手続または訴訟—いかなる形態であれ—によっては制限されえないという論点を超えていると考える。言葉を換えれば、憲法上の論点に関する決定が必要であるか否かにかかわらず、本件の真実の目的が「いかなる租税の査定または徴収を制限するための訴訟はいかなる裁判所においても維持されることはできない」という実体法上の明白な要件が存在するにもかかわらず議会によって課

---

敗訴となった。訴訟方式は、イギリスでは1875年に完全に廃止され、またアメリカでも、1848年のニュー・ヨーク州のField Code（フィールド法典）を手始めに、1938年のFederal Rules of Civil Procedure（連邦民事訴訟手続）およびそれに倣った州の裁判所規則などにより、廃止されている。（田中、同76～77ページ）。

このように、日本語訳では「訴訟」と訳出される'suit'と'action'という言葉が内包する意義の相違はコモン・ローとエクイティの融合により消滅していると一般的には理解されているようであるが、一方では、すくなくとも、現行のIRCにおいては、'suit'と'action'という用語が用いられている現実がある。一方、Black's Law Dictionaryにおいては、'action(at law)'が「訴訟の法的原因を表明し単に法律上（コモンロー上の—引用者）の救済を求める民事訴訟」(Black's Law Dictionary page 33)と定義されており、'suit'については「一方の当事者の他の当事者に対する訴訟手続(proceeding: 法廷または行政機関から救済を求めるための手続上の手段(Black's Law Dictionary page 1324))」(Black's Law Dictionary page 1572)と定義され、また、'suit at law'は「実定法上の規定とは区別されるコモン・ローまたはエクイティに基づいて行われる訴訟(suit)」, 'suit in equity'は「衡平上の請求を表明して排他的な衡平上の救済を求める民事訴訟」(Black's Law Dictionary page 1572)とされる。'action', 'suit'ともになんらかの救済を求めるための手段である点では違いはなく、その救済を判断する規準がコモン・ローにあるかエクイティにあるかの違いはあるものの、訴訟の目的は救済という点で同じであると考えるとよい。しかしながら、両者には決定的な違いを見出すことができる。'action'においては救済の手段がコモン・ローなりエクイティにおいて定められており、従って、救済の請求がコモン・ローまたはエクイティにおいて定められているか否かが判断の基準となるのに対して、'suit'はBlack's Law Dictionaryの定義にみられるように、他者から救済を受けることの是非を判断することを本来の目的とする訴訟（手続）である点である。本論で検討の対象としているPollock 対合衆国事件においてWhite判事が、納税者はいったん異議留保の上で租税を納付してその取戻しの訴訟を提起すべきとする訴訟はまさに納税者がいったんは納付して、その後に訴訟において違法性を主張して合衆国から取戻しという形での救済を請求する訴訟であるという意味においてまさにsuitである。さらに注目すべき点は、取戻訴訟という訴訟形態が納税者から課税当局に対する請求であるということは、当該訴訟が法律上の行為の主体間の関係でとらえられているということである。この形態は主体間での法律上の行為に関する関係の存在、すなわち、契約関係の存在を前提としていることに他ならない。このことは連邦税に関して国家という統治者と国民という被治者との間に契約関係—この場合はまさに社会契約関係—が存在していることが暗黙の前提とされていることの証左であると考えてよいと思われる。

された租税の徴収を回避する点にあるという事実を、いかなる表現の形式によっても覆い隠すことはできない。その決定が必要である場合には、裁判所は衡平上の救済の賦与という手段によりまさに議会が禁じていることを行うのであり、不必要ならばその事案の要件によってそうするよう義務付けされることなく議会の立法を違憲と決定することとなる。

White判事は以上の議論に引き続き、本件における原告の請求の原因の検討へと議論を転回し合衆国憲法における租税に関する諸条項のうち本件において検討の対象となる条項として、第1編第2節第3項（代議員数と直接税の人口に基づく各州への割当に関する条項）、同編第8節第1項（議会の租税等の賦課徴収権限に関する条項）、同編第9節第4項（人頭税その他の直接税の人口以外の基準に基づく割当の禁止に関する条項）及び同編第9節第5項（州からの輸出品に対する課税の禁止に関する条項）を取り上げている。本件においては所得税(income tax)に関する合憲性の判断が求められているわけであるから、ここでは議会における課税権限の存在を決定するのではなく（従って、上記の憲法の条項のうち第1編第8節第1項は検討の対象とはならない）、憲法において認識できる課税権限の行使に関する憲法上の制限に基づいて憲法上認められる無制限の課税権限が行使されているか否かが決定されなければならないことに議論が向けられることを示しているが（従って、所得税は輸出に対する租税ではないから同編第9節第5項も検討の対象から除外される）、このことは、第1編第2節第3項と同編第9節第4項がここでの検討対象であるとの宣言であると考える<sup>156</sup>。しかしながら、代議員数と直接税に関する州への割当条項と人頭

---

<sup>156</sup>ここで注意しておかなければならない点は、このPollock事件において原告が申し立てた点は被告企業が保有する土地から生じる地代と地方債から生じる利息という所得、言い換えれば、所得とその所得の源泉となる財産との間で1対1の明確な対応を容易に見出すことができる関係に基づく所得に関する点であったことである。White判事の議論においては個別に認識すべき租税の対象としての所得から、その源泉を問わない、個別対応を認識しえない一般概念ともいべき所得の概念に止揚されていると考えられ、このことはPollock対合衆国事件が合衆国憲法第16修正の成立に向けての起爆剤となったというBittker/Lokkenの認識を裏付けるものである。しかし、実はこの事件は第16修正の成立の機動力となったというだけの認識では十分ではないと考える。本論での議論の先取りとなる点ではあるが、その概略を述べておく。注122で示したように、1894年法第27条においては「他のいかなる源泉からの上記の稼得、利益または所得」と規定されており、約20年後に制定される第16修正における「いかなる源泉に基づく所得に対しても(from whatever source derived)」という表現ときわめて類似した表現が用いられているからである。この事実が示唆するところは、アメリカという国家が創設された18世紀後半からPollock事件の19世紀末の時点において国家財政を支える基盤としての租税に対する見方が大きく変化していることの現れであると考えてよいのではないかと考えられることである。イギリスにおいて18世紀の市民革命によって樹立された国家はその統治機構についてそれ以前の王権神授説に基づく王権イコール統治権という形態から国家を形成する国民の代表者の合議の場としての議会を中心とするモンテスキュー的な権力分立の制度に大きく転回した。この100年後に誕生したアメリカ合衆国やフランス（フランスの場合にはその後の展開はイギリスやアメリカとは異なり、王政への復帰が幾度か生じているが。）という国家も同じ原理に基づく統治機構を採用したと理解してよいと思われる。これらの国家に共通する点は「代表なければ課税なし」という格言に代表される自然権思想に基づく社会契約説的な考え方であるといつてよく、ルソーはその基本原理を以下のように簡潔に述べた。

税その他の直接税の人口以外の基準に基づく州への割当の禁止条項を検討することは、本事案の法廷意見が行ったことであり、Hylton事件以来連邦最高裁判所が過去の事案に判断を下してきた根拠を導きだす接近法と同じであり、White判事も同様の接近法を採用する。異なる点は合衆国憲法の創設者たちの創意工夫の結果、19世紀末時点においてはすでに創設過程が完了していたアメリカ合衆国という国家の統治の枠組みに対する判事自身の評価が、本事案における多数意見と異なる点である。合衆国憲法が定める連邦議会に賦与された課税権限の目的、すなわち、債務の弁済及び合衆国の共通の防衛と一般福祉の提供を目的とするものとしての租税を前提として、White判事の反対意見の論拠を検討することによって、多数意見との相違点が浮き彫りにされると考えられ、それが本章の目的である憲法第16修正の成立の背景及びその意義を探りだす重要な手段となると考える。

White判事はこれら2つの条項に共通する「直接税」という用語について検討を行うが、判事によると、ある所得税を直接税と見なすか否かを合衆国憲法が

---

「ここで思い出すべきことは、社会契約の基礎が所有にあること、そして第一の条件は、各人は自己に属するものを平穩に享受することを認められているということである。確かに、その同じ契約によって、各人は、少なくとも暗黙裡に、公共の必要に対して醸金する義務を負っているが、しかし、この約定は基本法を害することは出来ず、また、その必要が納税者によって明白に承認されることを予想しているため、それが合法的であるためには、この拠出は自発的でなければならぬことが判る。そしてそれは恰も一人一人の市民の同意を得ることが必要で、市民は自分の好きなだけしかださないというのがとき、連合の精神に直接に対立する特殊意思にもとづくものではなく、多数決と課税に恣意的なものを全くとどめない比例的な税率に立脚する、一般意思にもとづかねばならない。」(ルソー著 河野健二訳『政治経済論』(岩波書店1981年)53ページ)。そして、自由な国民にとってもっとも公正であり、かつ、適切な租税とは、「個人の資力に正確に比例し、また、物的(事物に対する租税)であると同時に人的(頭割の租税)な租税であるとする(ルソー前掲書54ページ)。

17世紀市民革命を契機として成立した市民国家は、それぞれの歴史的文化的な背景による違いはあるであろうが、以上のような国家統治およびその財政的基盤を形成する租税に対する基本的な考え方を有していると考えてよい。本論において展開しているアメリカにおける連邦税に関する実定法における規定の時代を追っての変遷は、基本的な考え方の変化ではなく、議会において形成される租税に関する国民の合意内容の変遷と捕らえるべきと考える。特に、アメリカという国家の特性、すなわち、国民に対する国家主権を一義的に有する州の連合体としてのアメリカ合衆国の創設は、'Great Compromise'という各州間の利害を調整した結果としての妥協の産物であり、その影響は租税の面においても多分に現れているというのが筆者の認識である。妥協によって生じたゆがみはまさに19世紀末、1894年法に端を発するPollock事件に一気に噴出したという時代認識である。Pollock事件の法廷意見においては、この時代は「平和の時代であり社会状況は平穩である」という時代認識の下、合衆国憲法が想定する人頭税および所有権を基礎とする物的・人的財産以外に対する直接税を賦課するための社会背景的な要件は存在しないという認識が示されているが、その4年後に成立した1898年法はその別名は「戦費調達法」であり、同年に起きた米西戦争の戦費調達法である。世界情勢は帝国主義の嵐の中にあった。このような社会情勢の下、内国関税、輸入関税、流通・消費税の間接税中心の租税体系では膨張する国家財政をまかなうことは不可能である。国民の合意の場としての連邦議会が社会情勢の変化に対応するべく、間接税中心の租税体系からの移行を検討することとなったことは歴史の必然であるといっておく、その課税対象拡大の検討にあたって障害となったのが合衆国憲法を頂点とする租税に関する法体系である。このことはアメリカ合衆国という国家が創設されて以来維持されてきた合衆国憲法を中心とする租税に関する法理論では19世紀末の時代要請に適合し得ずというゆがみが認識され始めたことを意味する。1913年の第16修正は以上のような時代背景の下で理解されるべきである。

採択されたとき以前の経済学者の著作に見られる課税に関する意見に基づいて検討することは本事案の真の目的になんら有用性をもたらさない。というのは、経済学者の意見はある租税が直接税であるか間接税であるかという問題は、その租税が直接ある者に賦課されるか否かではなく、賦課されるときに究極的には賦課される者から消費者に転嫁され、適用の態様では直接ではあるけれども、その租税は間接的ではあるけれどもその租税を支払う者に到達してしまうという理由から最終的には間接となってしまいか否かにかかっており、このことは、これら経済学者の意見を検討することは本件の目的にはなんら役に立たないということの意味する。その理由は以下のとおりである。i) 連邦政府の立法部門における憲法案の立案直後に採択、ii) 執行部門によって承認された解釈とその時から現在に至るまでなんらの疑問の提起のないままでのその解釈の受容、及びiii) 立法化によるその例証と執行、並びにiv) 憲法本文の権威ある作成者たちによる受容、憲法採択直後の当裁判所によるその解釈の承認、そしてv) 最後にその解釈の反復と再確認により、権威のある決定的な解釈がこの用語に付与された結果、我々の法体系の中に組み込まれ、かつ、そのことによりその解釈が成文憲法自体の一部として見なされてよいのであるから、この「直接」という用語の経済学的な意義に関する意見がいかなるものであれ、経済学者の意見は合衆国憲法の意味を決定するためになんらの判断規準を提供し得ないのである。それ故、憲法の制定者たちが経済学者の考え方をどのように参考としたかを検討するのではなくそこで展開された主張の内容に限定して検討する、とWhite判事は検討の方向性を示している。最初に検討するものは、Hylton事件の発端となった1794年法<sup>157</sup>である。この法律は人間を輸送するための馬車に対する租税の賦課の各州への割当に関する規定を含むことなく課税を行うというものであったが、連邦議会においてはこの法案についてさして問題になったという形跡はない。しかし憲法の意味における直接税であるか否かはその租税が目的物に対する課税であるのかまたはその使用に対するものであるかに拠っていると考えられていたと思われるが、この馬車に対する租税は消費に対する租税であるという理由から擁護する者は少ない、とWhite判事は言う。このことから判事は、1794年法のこの規定は直接税という用語の経済的な解釈の拒絶であると分析することが可能であり、これを根拠にして、この租税は馬車自体またはその所有者による使用に賦課されるものとして取り扱われるべきあり、所有権に基づく課税であれば経済学者が唱える規則に基づく直接税となるが、この租税は割当要件がなく課されているのであるから、この法律に賛成した議員は経

<sup>157</sup> 本判決において示されている1794年法の規定は以下のとおりである。

「人の輸送のためまたは自身の使用のためもしくは乗客を輸送するために保有されている馬車に対して内国関税が賦課・徴収され納付されるものとする。」



済学者が与えた意義とは異なる意義を憲法上の直接税という用語に付与したに違いないと、考える。そこでこの馬車に対する課税の妥当性が検討された場としてHylton事件を取り上げ、連邦最高裁判所において行われた検討の過程を判事自身の検討対象とする。

Hylton 事件において表明された連邦最高裁判所の諸判事の見解は前述したのでここでは繰り返さないが、それらに対する White 判事の評価はおおむね以下のとおりであると思われる。すなわち、この事件を担当した判事たちが真に確信していた点は、憲法の意味における直接税は人頭税と土地に対する租税だけであり、他の同種の性質を有する対象物は直接税には含まれないという点であり、また、直接税の対象と考えられるものは土地と不可分の性質を有するもの、つまり、不動産とみなされるものに限られるという点である。

この判決は人的財産を対象物とする割当なしに賦課された租税は憲法の意味における直接税ではないと原則を確立した。そしてこの租税の立法と当裁判所によるところの人頭税と土地に対する租税以外は憲法の意味における直接税ではないという解釈とその意見が示唆するところは、当時、憲法の意味における「直接」という用語の意味は経済学者の観点から解釈されなければならないとする見解と直接的に対立するものであることに疑問の余地はない、と White 判事はいい、Madison の見解にこのことが決定的に表明されているという。しかしながら、この判決以来、国家の統治機構の立法部門は Hylton 事件の判事の意見とその決定を「直接」という用語の意義を決定づけたものとして受け入れ、その後の多くの立法においてこの前提に基づいて行動し、執行部門も常にそのことに裏付けを与えてきた。その後の立法において奴隷に対する課税も行われるようになったが、それは土地とともに課税しうるという考え方に基づいており、当裁判所は議会のこの立法は憲法上の「直接」という用語からの議会による逸脱 (departure) はないとしている。

White 判事は Hylton 事件における決定とその後の立法の経緯から次のようにのべる。

「直接税を賦課するこれらの立法はその作用において不動産と奴隷に限定されているため、Hylton事件における直接税の課税の適切な対象として示唆された訴訟物 (subject matters) は、このことが確定したものとして受け入れられ、決着した法の支配 (a settled rule of law) となったことの強力な証拠である。Hylton判決の判事が適切なものとして指摘した対象を除き直接税の賦課の目的で選択された対象物はないという事実は、まったく抵抗の余地のない結論に導く、すなわち、合衆国の統治機構が創設された時点において確定された「直接」という用語の意味は、それがあたかも憲法において明白な形で規定されたかのように取り消しがたい決定である、という結論に導くのである。すでに見たよ

うに、合衆国の統治機構が創設された時から現在にいたるまで合衆国憲法を論じた権威ある著作者たちは憲法上の意味における「直接」という用語の意味に関する司法上及び立法上の主張を、憲法の創設以前またはそれ以来の経済学者によってなされた「直接」と「間接」の理論上の区別に関する論証にかかわりなく憲法上の主張として取り扱ってきた。この教義はアメリカ合衆国の憲法の入門書の一部となっている。・・・Hylton事件における判決の効果とその結果としての憲法における「直接」という用語の意味に関しては、両者は一体のものなのである(they are a unit)<sup>158</sup>。」

White判事のこの論理は、国家の統治機構の創設の過程において、その統治機構を構成する3部門、すなわち、立法部門、執行部門及び司法部門が合衆国憲法に規定された「直接」という用語の意義について合意した、— その基本的な流れは、1) 議会による立法、2) 訴訟の提起に起因する司法の判断、3) 執行部門による司法の判断の受容、ということになる— という歴史的事実にその存在理由を見出して展開されている論理であるとみることができる。そこでは、アダム・スミスをはじめとする経済学者が示した「直接税」に関する意義について、その創設の過程において検討された事実を認識してはいるものの、憲法上の意義を決定する過程においては全くといっていいほど排除されたという事実を、むしろ重視している観がある。いわば、国家統治の観点からの論理であるということができる。

White判事は、このような自身の判断に関して当時の法律に関する著作において直接税がどのように記述されているかを検討し、自身の論理の正当性を立証しようと試みて、次のように述べる。

「合衆国の統治機構の他の部門(立法部門と執行部門 — 引用者)は、直接税に関するHylton事件の決定において「直接」という用語に付着された意義を受け入れただけではなく、間接税を取り扱う際に、Hylton事件の判事が直接課税の対象ではないと宣言した対象物に対してだけ賦課することによって、その意義を確定したものとしてそれに依存することとなった。このように、Hylton事件の結果として確立された教義に対する連邦の立法部門及び執行部門による追認(affirmance)は二重となった<sup>159</sup>。」

当時の法律書にみられる直接税に関する一般的な認識に基づいて自身の論理の妥当性を強調して、次に、White判事は南北戦争時に断続的に立法化された租税賦課の対象となる所得及び認識しうる収益の源泉を規定した法について言及

<sup>158</sup>Pollock v. Farmers' Loan & Trust Co. 157 U.S. 429 1895(Justia) page 157 U.S. page 619~620.

<sup>159</sup>Pollock v. Farmers' Loan & Trust Co. 157 U.S. 429 1895(Justia) page 157 U.S. page 625~626.

し<sup>160</sup>、その諸立法の妥当性は連邦最高裁判所によって検証されており、その最初の判断が示されたのがPacific Insurance Company対Soule事件である<sup>161</sup>、とする。この事件で対象となった連邦議会法は1866年7月に成立した内国歳入法第9条の規定であり、以下のように規定されていた<sup>162</sup>。

「すべての者は所得または内国歳入税の対象物に関する申告書または記録 (returns or lists) を作成し当該申告書または記録に記載された税額と金額が法定通貨 (legal tender currency) または鑄造通貨 (coined money) に従って表示されているか否かを申告するよう求められる。当該申告書または記録を受け取る副査定官 (assistant assessor) を満足させるよう申告することをせずまたはその申告を拒否した場合、当該副査定官は、過怠または拒絶した者の申告書または記録をこの法律によって求められるように作成し、その者の義務に対するものとして査定し、過怠または拒絶につき法が定める過料の金額を付加するよう求められるものとする。上記の申告書または記録に記載される税額と金額が鑄造貨幣で表示されている場合には、当該申告書または記録を受け取った副査定官は鑄造通貨で表示されている税額と金額を当該申告書記載の期間のものとして法定通貨の税額と金額に変更するものとする。法の規定により査定官から徴収官に提出が求められる記録は法定通貨だけにより査定され、見積もられ表示された租税または内国関税の金額がすべての場合に記載されるものとする。」

そしてこの法に基づいて課される租税の対象は以下のように定められた<sup>163</sup>。

「その支払いが宣言され支払い期限が到来したもので、合衆国市民、居住外国人および非居住者であるところの株主、保険証券保有者、または預金者に対するものとして、合衆国またはその領土において特別法により設立されまたは一般法により設立されたすべての銀行、信託会社、預金機関、そして、いかなる名称または形態であれ火災・海上・生命・内国それぞれの保険の株式会社または相互会社に関する利益、所得または稼得の一部としてのすべての金銭分配の金額、およびこれらの剰余金または緊急時のための資金とされまたは追加された未分配の金額。」

<sup>160</sup>White判事が租税の対象となる所得その他の源泉を規定した立法は1861年から1870年にかけて行われ、その数は9の法律であるという (Pollock v. Farmers' Loan & Trust Co. 157 U.S. 429 1895(Justia) page 157 U.S. page 626)。

<sup>161</sup>この事件の概要については注140を参照のこと。

<sup>162</sup>より正確には、1866年内国歳入法は1864年6月に成立した同名の法律を修正し可決された法である。(Pacific Insurance Company v. Soule 74 U.S. 433 (1868) Justia page 74 U.S. 434)。この事件はカリフォルニア州での事件であり連邦最高裁判所に対する意見確認という形式で決定された事件である (Pollock v. Farmers' Loan & Trust Co. 157 U.S. 429 1895(Justia) page 157 U.S. page 627)。連邦租税と州税が存在し、かつ、連邦議会がその法律で法定通貨を定め一方の主権国家たる州が発行する鑄造通貨が二重に存在することに起因する事件である。

<sup>163</sup>Pollock v. Farmers' Loan & Trust Co. 157 U.S. 429 1895(Justia) page 157 U.S. page 626.

White 判事はこの規定から、課されるべき租税は人的財産・物的財産・事業上の稼得であるとを問わずすべての想定しうる収益源を含む保険会社の所得を一つのものとして賦課されるということが理解されると述べ、この事件における論点はすべての想定しうる収益源に対して所得税を課することを定める法が妥当であるのか否か、であるとする。Pacific Insurance Company 対 Soule 事件においてこの論点は次のように提起されている。

「原告によって納付され本訴訟において取り戻そうとされている租税は合衆国憲法の意味における直接税ではないのか否か<sup>164</sup>。」

White判事は、Pacific Insurance Company対Soule事件におけるSwayne判事の法廷意見において展開された決定にいたる経緯をたどり、この決定に対して次のような評価を与えている<sup>165</sup>。

---

<sup>164</sup>Pacific Insurance Company v. Soule 74 U.S. 433 (1868) Justia page 74 U.S. 439. 原審においては7つの論点があるとして原告は申し立てているが、連邦最高裁判所はこの論点を含め2点に要約できるとして判断を行っている。他の論点は1866年法第9条は申告書・記録は内国歳入において通貨に関する規定であるにすぎないか否か、という点である。この論点は本論での議論との関連性はあまりないと考えられるのでこれ以上は触れないこととする。

<sup>165</sup>Pacific Insurance Company 対 Soule 事件の法廷意見において Swayne 判事が第2の論点に関する判断を下した根拠はおおむね以下のとおりである。

「・・・この点を検討するにあたっては合衆国憲法の租税に関する規定に沿って展開することが適切である。

- ・代議員数と直接税の人口の基準に基づく割当に関する条項（第1編第2節第3項）。
- ・議会の租税等の徴収権限及び関税、輸入税および消費・流通税の均一性要件に関する条項（第1編第8節第1項）。
- ・人头税その他の直接税の人口以外の基準に基づく割当の禁止に関する条項（第1編第9節第4項）。
- ・州からの輸出品に対する課税の禁止に関する条項（第1編第9節第5項）。

Swayne 判事は、これらの規定はいくつかの制限を設けてはいるものの基本法による全面的な課税権限の賦与を定めており、この権限の下で定められた法に対して挑戦がなされたときはいつでも、その承認がこれらの規定に根拠を見出されるべきであり、これらの規定に反する立法が行われたときはそれは越権行為であり無効である (ultra vires and void)。この事件はこれらの規準に基づいて検証されなければならない、直接税とは何かに関する議論は Hylton 事件において連邦最高裁判所が慎重に検討して合衆国憲法の意味における直接税は人头税であり、かつ、土地に対する租税も直接税であるとされるという見解を支持し、加えて、合衆国憲法において示されている他の税が一般的にどのように認識されているか検討を加える。関税 (Duties) とは Tomlin' s Law Dictionary によれば租税より包括的な意味に用いられ、税関において適用されるものであり、輸入税 (Imposts) と同義である。輸入税は輸入された財や商品に対する関税であり、広義には租税 (tax) または賦課 (imposition) である。また、消費・流通税 (Excise) は商品の消費 (consumption of the commodity)、小売り (retail sale)、または売主 (vendor) に対する内国上の賦課である。議会はこれら租税等の課税権限を有するのであり、それは極めて包括的な権限であるが、同時にその権限に対する制限が憲法上規定されており、それらは直接税に関する割当要件であり、関税、輸入税及び消費・流通税に関する均一性要件であり、州からの輸出品に対する課税の禁止条項である。これらの例外規定が遵守される限り、この課税権限が妨げられることはない。憲法が定める方法により論点となっている租税（この場合は保険会社の所得に対する租税）割当から生じる結果を見過ぎしてはならない、というのは、そのような企業を多く有する豊かな州にとっては当該租税の負担は軽いであろうし、そのような企業がない州には当該租税の徴収はなく、少ししかなく貧しい州にとっては壊滅的な影響を当該州にもたらすこととなる。憲法の制定者たちが、租税はこの割当の原理に基づいてその徴収がこのような結果をもたらすように割り当てられるべきであるという意図を有していたと想定することはできない。この結果は本件の主題にとって決定的な意義を有する。・・・」

「この意見は憲法における「直接」という用語の意味に関する議論に終止符を打ち、憲法制定者たちの意見の対立や経済学者の理論に根拠を求める必要性を否定するように思われる。この意見は直接税を人頭税と土地に対する租税に限定する用語として解釈することを採用し、そして必然的にこの用語は租税を直接的に賦課される者から他の者に転嫁するという経済理論に従って解釈されるものとするという主張を拒絶する。さらに、これが権威のある者（連邦最高裁判所一引用者）による Hylton 事件の是認でありその判事による提案の承認であり、連邦政府の統治機構の立法、執行および司法部門によって採用された憲法解釈とその後にこれに基づいて（統治機構によって一引用者）行われたことに対する連邦最高裁判所による再度の承認であるという理由から非常に重要なものである。」

White判事がPacific Insurance Company対Soule事件を評価している点は、この事件がHylton事件における憲法の意味での直接税に対する意義づけが広く合衆国の統治機構に関する法律解釈に深く根づいている事実、そして、Hylton事件における直接税の意義づけが連邦最高裁判所の判断だけに基づくものであっただけでなく、統治機構の他の部門、すなわち、立法部門および執行部門によっても是認され受容されているという事実を重視しているという点にある。White判事によれば、Pacific Insurance Company対Soule事件の後にも、直接という用語の適用に関する事件が連邦最高裁判所に提起されているが、その事件とはVeasie Bank対Fenno事件<sup>166</sup>である。この事件の争点は州立銀行が発行する州内で流通する貨幣に対する課税は憲法の意味における直接税であるか否かという点であった。White判事によれば、この租税の合憲性は憲法の意味における「直接」という用語はHylton事件において解釈されたものとして、継続的な立法上の解釈によって施行され、そしてすでに示された意見の一致により承認されたものとして決着しているという理由から統治機構によって維持されているが、原告である銀行の弁護人の主張は、Hylton事件の結論は単に論点に対する特殊なものでありしたがって単なる傍論(a mere dicta)であり、先例性を有するものではないから確定したものではない、という点であった。この裁判において

---

Pacific Insurance Company 対 Soule 事件における判断は憲法に規定される租税等が国家統治の枠組みの中でどのように意義づけられたかをその憲法に制定者たちの意図に遡って検討しているという意味で、Hylton 事件と同質の見解といえるであろう。また、憲法の定める規定を事件の事実関係に適用した場合にその当時の外部環境における効果を検討したうえで司法上の判断を行っていくという接近法を採用しているという点において、注 137 で取り上げた Propeller Genesee Chief 事件と同様、プラグマティズムの影響のもとでの判断であるということが指摘できると思われる。

<sup>166</sup>Veasie Bank v. Fenno 75 U.S. 533 (1869) Justia. この事件の概要については注 143 参照のこと。

展開された議論はHylton事件において行われた議論そのものであり、まさにHylton事件と同様の結論に達したとしている<sup>167</sup>。

これらの検討から White 判事は、連邦最高裁判所という国家の統治機構の一つを構成する部門の決定である Hylton 事件における判断として示された合衆国憲法の意味における直接税はその制定以来土地とその付属物(taxes on land and appurtenance)だけであるとみなされてきた（合衆国憲法第 1 編第 9 節第 4 項に定める「人頭税その他の直接税」における「その他の直接税」のことを指す）事実と、統治機構の他の部門を構成する立法部門および執行部門によってその意義が承認されてきた事実、に関するその判断を、単なる傍論としてその効力を放棄するにはあまりにも時間が経過してきているとする。そして、今、本事案(Pollock 事件のこと)においてこの解釈は覆され、議会が以前は有していたところの国家統治の存在に絶対的に必要であると証明される課税権限を今は有していないと宣言されている、と本事案の決定を評価する。このことは、長い間の連邦最高裁判所の決定によって承認されてきた実務を覆すことからもたらされる帰結が破滅的なものとなるということを意味する。というのは、過去長い間、不動産から生じる賃料等の、認識しうる所得を源泉とする所得税に関する法律により膨大な金額が徴収されており、本事案の決定により連邦政府は相当の金額にのぼる租税の還付請求に遭遇することとなるからである。（もともと、時間の経過等により技術的にはすでに徴収された租税に対する請求権は消滅しているのであるが。）決着した決定を覆すことからもたらされる帰結は、連邦最高裁判所の意見が長くその存在が認められ議会によって行使されてきた本質的課税権限を否定することにより国家統治の基本的な原理に影響を及ぼす場合には、本事案のように誇張されてしまう。連邦最高裁判所の過去の決定は覆されるべきであることが必要であったならば、憲法を修正する権限が存在することとなり、それが用いられるべきであった。（しかし実際には）Hylton 事件以来、憲法はしばしば修正されてきたが、「直接」という用語を人頭税と土地に対する租税に限定する解釈はこれら憲法の修正によっては変更されていないのであるから、今、私見（White 判事の意見）によれば司法による憲法の修正とでもいえるべきことによって変更されるべきではない。

ここで、自身の判断にいたるための最後の問いかけを行う。

「不動産の賃借料を所得税に含めるという本事案における当裁判所の決定は、私の判断によれば、私がここで参照し所得税それ自体の妥当性を確立する権威ある者たちにより確定的に否定されるという限りにおいて所得税を直接税とし

---

<sup>167</sup>White 判事は Veasie Bank 事件の検討の後に同様の論点を有する事件が連邦最高裁判所に提起されたとする。Schowley 対 Rew 事件がそれである（Schowley v. Rew 90 U.S. 331 (1874) JUsTia）。

てしまう。したがって、この決定はそれが表面上部分的に取り入れている決着したルールを必然的に覆すものであると申し上げる。不動産の賃料が含まれる所得税の妥当性に関する問題は所得税は本質的に間接税でありそれゆえ割当がなくても妥当であると表明している決定によりカバーされているという重大な疑いが存在するのだろうか？」

この問いかけに対する答えを用意するにあたっては以下の検討および示唆が有用であるとする<sup>168</sup>。

第一に、スミスをはじめとする経済学者の見解が引用され、彼らの見解は憲法の制定者たちによく理解され、そして、われわれは制定者たちの意見を参考にしているが、このことは経済学者と憲法の制定者たちとの間で「直接」という用語の意味に関する一致があることを示している。しかしながら、この結論に至るためにはわれわれは連邦最高裁判所が憲法に示された「直接」という用語の解釈するにあたり経済学者の意見はほとんど参考にされていなかったという事実を見逃さずよう強いられることとなる。そして、連邦最高裁判所が示してきた決定の全体的な効果はこの用語は経済学者が一般的な経済的な意味で用いられる場合に付与した意義とは憲法上異なるものであるという命題を確立したことである。このように考えると、憲法の創設者たちが経済学者が付与した「直接」という用語の意義を十分に理解していたという結論は疑わしいものとなる<sup>169</sup>。連邦議会がHylton事件で審議の対象となった馬車に対して連邦税を賦課・徴収する法律（1794年法）を成立させたとき、議会の大多数は合衆国憲法の制定者たちでもあったわけであるが、彼らが「直接」という用語の意味を十分に理解していたならば、そして「直接」という用語が経済学者の理論に基づいて意味が付与されているならば、議会および大統領は明白に憲法の規定に違反している租税に関する法律の採択及び承認を行なわなかったであろう。Hylton事件において示された意見は憲法上の意味における「直接」税は人頭税と土地に対する租税だけであったのであるから、もし憲法上の直接税の意味が経済学者が用いていた意味であったならばこのような判断を下しえたであろうか？憲法の制定者たちは直接税の意味を十分に理解しておらず、逆に、その意味について疑いを持っていたのである。この用語が使用されたのは、合衆国が成立した際に連盟規約の失敗の経験から採用されたからであり、合衆国憲法の特質であるところの「大いなる妥協」の結果である。そして、このことは合衆国憲法第1編第2節第3項の規定、すなわち、「下院議員及び直接税は、連邦に加入する各州の人口に比例して各州の間に配分される」という規定が採択さ

<sup>168</sup>Pollock v. Farmers' Loan & Trust Co. 157 U.S. 429 1895 (Justia) page 157 U.S. 639～.

<sup>169</sup>Fuller 首席判事は本事案の法廷意見を述べるにあたり以下のように述べている。

「憲法案を構想しそれを成立させた人々は直接税と間接税の区別について十分に理解していた」。

れたことによって終結した各州間で繰り広げられた闘争の当然の成り行きであったのである。この意見の対立の根本的な要因はいくつかの州における奴隷の存在に基づく各州間の利害の対立であった。このように「直接」という用語が奴隷財産(slave property)に関連するという明確な見解の一致が見られた一方で、その適切な意義に関しては対立する意見が存在するという事態が生じたのである。そして、その解決策が1794年の馬車への租税の賦課を規定した法律の成立後に示された連邦最高裁判所の決定によって示された。合衆国憲法の意味における直接税は人頭税と土地に対する租税である、と。

第2に、ここで検討されている租税が直接税であるのかそれとも間接税であるのかという問題に対して、「代表なしの課税」の原理や憲法の制定者たちのその原理の施行のための偉大なる闘争を参照することによってもいかなる光も投げられることはないと考える。この法律を成立させた議会が憲法によって定められた代議員の組織ではないなどとはいえないし、また、この原理の施行のための闘争は代議員数が課税対象となる富に正確に比例するべきであるという主張に関わっているなどと主張することもできない。連邦最高裁判所が検討することを求められている唯一の司法上の問題は課税する権利の問題であって、法律に基づく執行から生じる効果ではない。もし、憲法が割当要件に従わないとしている間接税が、それが国の異なる地域にその総額の範囲内で財産の総額に賦課されるという理由で直接税とされると判決された場合には、議会は、法に基づく執行が憲法の制定者たちが想定していなかった結果を生じさせると想定されるという理由で憲法が賦与している権限を否定されることとなる。

最後に、憲法の制定者たちが直接税は稀にしか用いられないと想定しており、本件の租税が公共の必要性(public necessity)なしに賦課されているのであるから無効と決定されるべきであるという議論になんら効力があるとは考えない。この表明は全体の問題の本質を回避するものである。というのは、本事案で問題となっている法律は直接税を賦課しているのであって、その租税が直接税であるか否かという問題はまさに本事案での論点であるからである。そもそも、課税に関する特定の方法に関する基本方針やその採択を求める緊急性の存在の認識は純粋に立法意思の問題であり、租税の必要性や便宜性(necessity or expediency)に関する連邦最高裁判所の意見に租税を賦課する権限の存在の決定に対して影響しまたは統制することを認めることは、国家統治の2つの部門の間での基本的な区別に違反することである。

これらの検討から以下の論点を提示する。

「不動産からの賃料を(課税所得にいたるべく)保険、修理、事業上の損失そして4000ドルを控除されるものとされる総所得を構成する金額に含めることは、所得に対する租税を不動産に対する直接税とするのか」



直接税という用語に関する確定した解釈に従い、ある租税が直接税である否かをそれが土地に対する租税であるかまたは人頭税であるかを考察することにより確かめることとし、そのため2つの点を検討することとする。それは、

- ① 土地に対する租税であるか、そして
- ② 土地に対して直接であるかまたは直接の賦課と等価であるのと同様の直接性を有するか。

土地に対する負荷 (burden) がたとえ間接的であれ割り当られなければならないと言うことは憲法に新しい条項を組み入れることであるばかりでなく、憲法は割当なく土地に対する直接税を禁止しているだけであるけれども憲法が土地に対する間接税を禁止していると解釈されなければならないと決定しているものとして解釈することによって、ここで引用したこれまでの連邦最高裁判所の決定を抹消するものでもある。ここでの問題の核心は、所得に到達すること、そしてそれにより間接的に賃料に到達し、二重の間接により土地に到達することは、土地自体に対する直接の賦課であるのか否かということであり、結論は否定的とならざるを得ないと思われる。

この問題は議会の不動産に対する課税権限を論じているのではなくて、議会は土地に対して直接、間接に課税する完全な権限を有しているということを意味しているのである。直接的に課税する場合には割当条項の遵守を求めているが、間接税を賦課する場合には憲法は議会に割当条項による制約を課していないのである。Hylton事件における一致した意見によると、土地に対する租税が直接税であるためには数量または価値に基づいて査定 (assessment<sup>170</sup>) が行われることが必要となるが、ここではそのような査定は存在しない。その租税が土地に対する直接税であるか否かを検討する場合には、その土地が一切の賃料を発生させないときには所得に対してなんら貢献をしていない、という事実を念頭において置かなければならない。言い換えれば、土地がなんら利用に供されていない (vacant) 場合、法は土地の所有者に対して土地の賃料を当該者の課税所得に付加することを強制していないのであり、また、その土地を所有者自身が専有している場合も同様である<sup>171</sup>。裁判所がその判断を下す際に不動産からの

---

<sup>170</sup>ここで査定 (assessment) という用語が用いられているが、ここでの査定は現行の IRC が第 63 章で規定する意味での査定ではなく、直接税を賦課するための財産評価としての assessment という意味で用いられていると考えてよい。

<sup>171</sup>White 判事によるこの指摘はアメリカの租税法体系の性格を理解する上で非常に重要な意義を有していると思われる。というのは、合衆国憲法を頂点とする租税の体系における基礎概念としての租税賦課の認識の対象の拡大の萌芽が見て取れると考えられるからである。Hylton 事件以来、幾多の判例が積み上げられた結果、合衆国憲法の制定当初において直接税が人頭税と土地をはじめとする不動産の所有をその賦課の対象とされてきたことから不動産から生じる所得に拡大されてきたことが見て取れるわけであるが、不動産のうち所得を生み出すものも課税の対象とされるように変化してきているように思われるからである。不動産のうち所得を生み出すものを課税の対象とするという考え方の基礎にあるものは 17・18 世紀におけ

賃料を含む所得税の合憲性を含めていなかったと認識することはできない、というのは、この問題を判断することなしに本件での論点についてなんら決定を行うことはできないからである。この議論の焦点が不動産からの賃料を課税所得に含めることがその租税をその範囲において直接税にするという事実は、その賃料がこの企業の作成する申告書に取り入れられたということを示唆していると思われる。Sholey対Rew事件において問題となった租税は連邦政府が統制する権限を有しないところの相続による不動産を取得する権利に対して直接的に賦課されたが、この事件は相続権に対する租税は直接税ではなく、それゆえ割当なしに課税するという判断なしには決定されえなかった。このことから、当該租税が土地に対する直接税であるか否かという問題を連邦最高裁判所が看過し得なかったといういうことは明らかであり、さらに、このことは次のことを意味する。すなわち、連邦議会は割当により不動産に対して課税する権限を有しているのであるから、Sholey対Rew事件は本事案（Pollock事件）より強い。もし、相続権により不動産を取得する権利に対して課税負担を課することが間接的にだけ不動産に到達するのであるならば、賃料を含むすべての収益源から損失や費用を控除後の結果である所得—それは間接的に賃料に到達し、さらに賃料を通じて間接的に不動産に到達するものであるが—に対する租税が不動産それ自体に対する直接税であると、どのようにして言い得るのであろうか。同様の問題はSpringer対合衆国事件<sup>172</sup>においても取り上げられているのである。

以上の検討についてWhite判事は要約的に以下のように述べる<sup>173</sup>。

「私は、ここで検討した過去の事件が土地の賃料を具体的な結果であるところの所得に含める権利についてこれらの事件が一般的な所得税を賦課する権限に関することより確定的ではないものと見なされ得ることの原理を見出すことはできない。確かに所得税それ自体は直接税ではないという決定は不動産の賃料を所得税に含めることが所得税を直接税とするものではないという考え方に基づいている。もし賃料を所得に含めることが所得税をその範囲において土地に対する直接税とするならば、合衆国憲法の同一の条文の同一の文言がまったく区別された憲法上の意味を有することとなり、一般的な所得税に適用される場合にはあるひとつの意味を有し、賃料部分から構成される租税の部分に適用さ

---

る経済学の主流的な考え方である労働価値説に基づくものにほかならず、アダム・スミスだけでなく、ジョン・ロック、ジャン・ジャック・ルソーをはじめとする国家理論における社会契約説を唱えた学者たちに共通した考え方であったとみなしてよい。このことは、合衆国憲法が国家創設時において各州間の妥協の産物として誕生して以来、国家としての発展段階を経ていくにつれて国家における租税の位置づけが正常な形に修正されていく一過程の事象として捉えていく必要性を認識させるものであり、具体的には、Pollock事件が10数年後に合衆国をして第16修正を成立せしめるもっとも重要な事件として捉えられるべきことの大きな理由のひとつとしてあげられるべきである根拠となるであろう。

<sup>172</sup>この事件については注114を参照。

<sup>173</sup>Pollock v. Farmers' Loan & Trust Co. 157 U.S. 429 1895(Justia) page 157 U.S. 650.

れる場合には別の意味を有することとなる。つまり、より大きい租税に適用される場合にはある意味を有し、より少ない租税に適用される場合には別の意味を有する文言となるのである。」

White判事は本事案の決定からもたらされるであろうと考えられる影響をいくつか挙げてその反対意見を終えている<sup>174</sup>。

「・・・、本事案に対する意見と決定は連邦議会の課税権にかかる当裁判所の過去の決定を無効とするものであり、それゆえ、当裁判所、すべての市民、そして公共にとっての危険を伴うものとなるとの確信を有せざるを得ない。われわれの制度の維持と秩序正しい発展は過去の結果の受容と将来の発展に導く光としてそれを利用することにかかっている。」

「当裁判所がその高尚な使命を遂行することはその帯びている教義と神聖さの安定性によってのみ担保される。・・・われわれが政治体制の偉大なる原理を不安定なものにするためにその創設時の根本にさかのぼるとしたら、すべてが失われ人々に何も残されない。・・・すべての個人の諸権利は当裁判所の決定によりすべての者に与えられた安全網によって担保される。もし本事案の意見によって決着された所得課税に関する法律のように、これらの安全網が攻撃され取り払われてしまうならば、合衆国憲法に関する限り、財産権は少しの価値しかないこととなる。」

「司法部門の基本的な概念作用 (conception) はそれを構成する判事の人格に関わりなく裁判所を拘束する先例によって保証されるものである。司法の継続性におけるこの信念を破壊し重要な憲法上の問題について連邦最高裁判所は決着した先例の結論から離脱し一時的に当裁判所に席を置く人々の単なる意見に従ってその決定を行うと感じさせてしまうならば、私見によればわれわれの憲法はその価値を奪われ、人々の権利と自由にとってもっとも危険な手段となってしまうであろう。」

以上で、Pollock事件における決定及びその法廷意見に対する反対意見を表明したWhite判事のその反対意見の根拠の概要の検討を終える<sup>175</sup>。

White判事が表明した反対意見はおおむね以下3つの点について法廷意見に反対意見を述べていると思われる。

・第一に、本事案の提起自体に関する点が挙げられる。White判事は、原告は1867年法が定める申告書の作成とそれに基づく租税の納付を異議留保の下で会社をして行わせた後に本事案が提起された当時の現行制定法集第3224条が定める手

<sup>174</sup>Pollock v. Farmers' Loan & Trust Co. 157 U.S. 429 1895 (Justia) page 157 U.S. 650~652.

<sup>175</sup>本判決に対して反対意見を表明したのは本論で検討したWhite判事だけではなく、Harlan判事もWhite判事の意見への全面的な同意という形で反対を表明している。

続きに従い納付した租税の還付請求手続きまたはそれに関連する訴訟を提起すべきであるとしている。このような手続きに従うことが連邦議会に認められた課税権の目的に適うのであり、そこから副次的に導きだされるどころの賦課された租税の迅速な徴収という命題に適うのであるとする<sup>176</sup>。この背後にある考え方は、本事案の原告が本質的に衡平上の判断を連邦最高裁判所に対して求めていることに対し、実定法が定める目的を優先し実定法が認める衡平的な救済にかかる手続き上の瑕疵は治癒されていないのであるから救済は認められないということであると思われる。合衆国国民の意思として憲法を頂点とする連邦議会による連邦租税に関する実定法上の体系が構築されている以上は、その定める手続きに準拠して、その権利の実現としての連邦租税の取戻しを進めるべきであるということである。注171でも触れたとおり、アメリカにおける訴訟手続きにおいてコモン・ローとエクイティの融合は1937年に完成したとされているが、少なくとも租税の取戻訴訟に関して言えば、両者の融合は法制度一般における融合に先行して、連邦租税にかかる実定法上の規定において成し遂げられていたということがいえるであろう<sup>177</sup>。

・第二に、合衆国憲法の本質的特性から導出される議論である。すなわち、合衆国憲法に規定される「直接税」の意義を憲法の創設者たちが十分に理解したうえで憲法上の規定が定められたという前提で結論が導きだされている本事案の法廷意見に対する疑問である。White 判事は、憲法の創設者たちは実は直接税の意義を十分には理解しておらず、逆に、経済学者たちが主張するその意義を憲法に取り入れるにあたり多分にその有効性について疑問を抱いており、それ

---

<sup>176</sup>本論では触れなかったが、本事案について連邦最高裁判所がその管轄を有することについて Fuller 首席判事は法廷意見においておおむね以下のように説明している (Pollock v. Farmers' Loan & Trust Co. 157 U.S. 429 1895 (Justia) page 157 U.S. 554)。

「信託の誤用による違反のおそれまたは会社資金の資本もしくは剰余金からの違法な支払いによる流用を回避するための衡平上の裁判が頻繁に開かれてきた。」

「憲法上の明白な諸規定または必要な推論もしくは示唆により合衆国の法律が合衆国憲法に準拠しているか否かを決定し、その妥当性または無効を決定することは司法の権能 (judicial competency) である。」

<sup>177</sup>租税還付に関する民事訴訟においてコモン・ローとエクイティの融合が一般的な意味での訴訟法に先行したということの意義は、本稿における一貫した考えである「アメリカ租税法の体系は社会契約説を基礎として構築されている」という命題の一側面であると言える。アメリカにおいては、その国家創設時において、その統治機構を定める合衆国憲法の制定以来、母国イギリスとは異なる道をたどり、少なくとも連邦法の成文法化の傾向が強かったという事実がその大きな特徴であるといえる。連邦税に関する根本的な規定が成文法たる合衆国憲法に定められている以上、租税に関するすべての規定は成分法化される必要がある。契約の当事者の一方が相手方の契約違反に遭遇した場合には法による救済措置が整備されていることが一般契約法の基本原則であるからである。(この点につき、樋口範雄教授『アメリカ契約法[第2版]』(弘文堂 2012) 参照。同著で「契約とは、法が保護を与える約束である。したがって、契約の機能と契約法の機能とはその限りでオーバーラップする。契約が果たすべき役割を支えるのが法の役割となる。その意味での契約法の機能は、既に述べたように、契約の存立を保障し、将来の履行を伴うものであっても、人々が安心して契約を締結することができるよう、その期待 (契約履行の期待) を保護する点にあった。それは契約法が、(原則として) 相手の契約の履行についての当事者の期待を保護するような救済を与えるということの意味する。」(樋口同書 21 ページ) と述べている点、特に象徴的であると思われる。

故に、代議員数と直接税を各州の人口に比例するべき旨を第1編第2節第3項1文として憲法において定めたのであり、その採用にあたっての決定的な要素が、各州間で激しく展開された奴隷財産に対する直接税賦課の問題であった、と考えている。憲法制定後にその創設者が想定していなかった租税に関する問題が提起された最初の事件が Hylton 事件であり、国家統治を司る一部門としての連邦最高裁判所は賢明にも「合衆国憲法が想定している直接税は人頭税と土地にかかる租税だけである」という原則を打ちたて、爾来、本事案の決定が行われるまでその間に提起されてきた連邦直接税に関する憲法上の事件をこの原則に準拠して解決してきた。White 判事が、国家統治の一部門を構成する司法部門が Hylton 事件以来 100 年をかけてこの原則を確立したとする考えは、スミスをはじめとする合衆国建国当時の著名な経済学者が唱えた「直接税」と合衆国憲法の創設者たちが憲法制定時に想定した「直接税」の意義がまったく異なる内容を有していることを示めしていると考えられるのではないかと考えることができるのではないか。経済学上の直接性とは課税当局への租税の納付者と当該租税の最終的な負担者が同一であるという意味での直接性であるのに対し、アメリカ合衆国という第一義的に国家を構成する国民に関する私法上の権利義務関係を規定する法体系を有する州の連合体であるところの連邦政府の統治機構を定める憲法がその租税に関する規定において想定する直接性とは、課税の対象となる国民が保有する財産の帰属関係、すなわち、財産の所有権との関係性にかかわる直接性を想定した用語であると考えられると思う。合衆国憲法を頂点とする連邦の法体系は国民の所有権に関して一切の関与が認められていないため、第一義的に国民の財産権に対する侵害としての租税を連邦の立法部門が各州の代表たる議員間の合意のもとで連邦直接税を賦課・徴収するためには各州からの代議員数と同様比例的にならざるを得ず、このような手続きを規定した合衆国憲法上の用語が「直接税」という解釈が Hylton 事件において確立されたということが White 判事の意見であると理解することができる。司法部門が打ちたてたこの原則を、国家統治の他の部門、すなわち、立法部門と執行部門は受容し、承認してきたのであり、このことはこの原則が国家統治のひとつの基本原則となったことを意味し、実質的に合衆国憲法の規定となったのである。さらに、法廷意見は合衆国憲法は直接税が賦課されることとなったときは国家の緊急時となったときであり本事案の判決当時は極めて平和な時期なのであるから直接税を賦課しうる社会情勢にはないとの判断を行っているとしているが、White 判事はこのような判断にも疑問を投げかけている。この問題は連邦議会による立法意思の問題であり、連邦最高裁判所がこの問題に関与することは国家の分権統治の原則に反することである、と考えている。

・最後に、土地の賃料に関する課税が直接税となるのかそれとも間接税であるのかに関する点について。White 判事の大前提は、連邦議会は合衆国憲法により連邦の債務の弁済、共同の防衛および一般の福祉を目的とするほぼ完全なる課税権限を賦与されている、という点であり、この絶対的な課税権限の例外として輸出に対する課税の禁止が定められ、その制限として直接税に対する割り当て条項、関税、輸入税および流通・消費税に対する均一性条項が定められているだけである、とする。本事案における争点としての課税対象は土地の賃料を含む事業活動の結果としての所得であって、土地の賃料そのものではない。ここでは、人頭税のような課税対象との直接性を見出すことはできず、所得⇒土地の賃料⇒土地、という所得から土地に至るまでの二重間接を通じての、いわば「間接的な」直接性が認識されるにすぎず、本事案の判断が下されるまでの期間に連邦最高裁判所が行ってきた決定に明らかに違背するものである。White 判事は以上の3つの論点について検討を行なった後に本事案の決定が及ぼす影響として以下の点を挙げている。先例準拠の原則に違反することは合衆国憲法がその統治の原則を提示することによって目指す国家の維持と発展という目的に反するものであり、これによって合衆国憲法によって保護されるべき合衆国市民の権利、すなわち、生命、自由および財産に関する権利は担保されないこととなり、究極的には、合衆国市民による国家、憲法および裁判所に対する信用の失墜をもたらすこととなる、という警鐘を鳴らしているわけである。

以上で Pollock 対 Farmers' Loan and Trust Co 事件の検討を終える。この事件が第 16 修正の成立に与えた影響について検討することが次のステップとなるが、この点については説を改めて行うこととする。

### 第 3 節 Pollock 対合衆国事件の評価

#### 【はじめに】

前節では Pollock 対合衆国事件における法廷意見と反対意見を表明した White 判事の論拠について概説した。ここでは両意見の検討と、Bittker/Lokken が述べているところの、本事案が合衆国憲法第 16 修正の成立への機動力となったとの記述をもとに、第 16 修正成立までの過程を概略したいと思う。

法廷意見を述べた Fuller 首席判事と反対意見を表明した White 判事が主張する点は鋭い対立を示しているが、一致している点は両者とも過去の連邦最高裁判所の判断にその根拠を求めるという接近法を用いているという点である。ただ、引用する目的は、当然のことながら異なっている。法廷意見についてこの

点が象徴的に表れている点は、Hylton 事件以来、連邦最高裁判所によって示されてきた「合衆国憲法の意味における直接税は人頭税と不動産に関する税だけである」という租税に関する憲法解釈の大原則を文字どおりに解釈し、いわばそこからの解釈の離脱を認めない、というある意味で非常に厳格な文理解釈を行う結果、「動産からの所得に対する租税は動産自体に対する租税と等価である」という論点につき検討を加えているわけではなく、不動産は直接税の対象となるといっているだけなのである。」という解釈を、過去に連邦最高裁判所が行ってきた決定に対して行うのである。そしてその結果、合衆国憲法が各州の間での大いなる妥協の結果の産物であることの根底にある、連邦の維持を重視する Federalist 的な立場にたちながら 19 世紀前半の司法界を支えてきた Marshall の見解を引用し、形式よりも実体を重視して連邦税に関する事案を判断することが必要であると法廷意見は考えているように思われる。さらに、法廷意見の判断から導きだされる点は、本事案において争点となった被告たるところの信託を主たる業とする会社としての法人所得税の合憲性の判断について、法人所得の構成要素としての、当該法人が保有する不動産をその源泉とする賃料と同法人が所有する地方債に対する利息収入に対する連邦税の課税の問題として 1894 年法の合憲性が争われた点である。

これに対して White 判事は、賢明にも本事案の主題は、当該法人が行う事業の結果であるところの所得であって、土地から生じる賃料ではないとの認識で本事案の検討を始めている。その前提にたつて、過去に連邦最高裁判所が行ってきた判断は憲法上の大原則に沿った形で行われてきており一貫してその直接税性を否定してきたと考えており、本事案においても所得は土地から生じる賃料を通じての二重の間接の論理を用いることによってのみ土地とその直接性を認識しうるに過ぎず、所得を直接税として認識することを真っ向から否定する目的で過去の連邦最高裁判所の判断を引用していると思われる。後に検討するように、第 1 Pollock 対合衆国事件の決定は 1895 年 4 月に行われ、この時点における連邦最高裁判所の支配的見解は Fuller 首席判事の法廷意見であるが、第 16 修正が成立した 1913 年の時点から遡及的に見てみると White 判事の見解に分があるように思われる。そこで次に第 16 修正成立までの経緯をたどってみることにする。

Bittker/Lokkenによると、第 1 Pollock 事件においては本事案が提起された際の論点として挙げられた事項のうち重要な論点が連邦最高裁判所としての決定が行われていない<sup>178</sup>、という。その論点とは人的財産から生じる所得は不適切な

---

<sup>178</sup>Bittker/Lokken, *ibid*, page1-18.

直接税か否か、という点である<sup>179</sup>。確かに、Fuller首席判事は本事案にかかる法廷意見の締めくくりにあたり以下のように述べている<sup>180</sup>。

「本法廷において議論された他の論点、すなわち、1. 不動産から生じる賃料と所得に関する無効な諸規定はそれらを含む法律全体を無効とするか否か、2. 人的財産から生じる所得に関して、その法律は、それが直接税を賦課しているとして違憲であるか否か、3. 直接税とみなされない租税の一部分は均一性の欠如を理由に無効であるのか否か、について、審理を行った判事の間で均等に意見が分かれたため、本法廷は意見を表明していない。」

Bittker/Lokkenはこれらの論点うち第1の論点は基本的な問題であると指摘している、というのは、もし投資所得(investment income)が課税ベースから除外されなければならないのであれば、連邦所得税はほぼ全体が稼得所得(earned income)－賃金(wages)、給与(salaries)、支払い報酬(professional fees)－と企業所得となり、そのような制限的なベースの租税は政治的な欲求を刺激しないためであるという<sup>181</sup>。

この未解決の論点に関する決定を行うために審理され決定された事件が第2Pollock事件である<sup>182</sup>。第2Pollock事件は、第1Pollock事件の判決が行われた1週間後に原告側から第1Pollock事件において判事の間で意見が分かれた上記3つの論点について再審理を求め、司法長官も再度審議されるべきであると同意して開かれたものである。そこで、次に、第2Pollock事件について検討することとする。

### 【第2Pollock事件について】

第2Pollock事件においては連邦最高裁判所すべての判事9名が審議に加わり、不動産にかかる賃料については5対4で第1Pollock事件の決定を支持し、人的資産から生じる所得に対する連邦税の賦課は無効な直接税であり、当該規定は

<sup>179</sup>Bittker/Lokken, *ibid*, page1-18. Bittker/Lokkenによると、この論点のほかにも第1次Pollock対合衆国事件は決定を行っていない論点があるという。それらは、1. 個人に与えられている4,000ドルの控除は合衆国憲法第1編第8節第3項の均一性条項に反するか否か、2. 不動産および地方債利息から生じる所得に課税する無効な諸条項はそれを含む実定法自体から切り離しうるかそれとも実定法自体全体を無効とするのか否か、という問題である。両者は本論で示したところのFuller首席判事が意見表明を行わなかった論点のうち、それぞれ3及び1に相当する点である。

<sup>180</sup>Pollock v. Farmers' Loan & Trust Co. 157 U.S. 429 1895(Justia) page 157 U.S. 586.

<sup>181</sup>Bittker/Lokken, *ibid*, page1-18. しかしながら、Bittker/Lokkenによれば、第2Pollock事件は第1事件において決定されなかった他の論点について決定されていないという。その論点とは、1894年法が定めていた4,000ドルの控除が合衆国憲法が定める均一性条項に反しているのではないかという点である。この論点はPollock事件後の1900年に連邦最高裁判所が判断を示した他の事件において解決された。Knowlton対Moore事件において連邦最高裁判所は合衆国憲法が定める均一性とは地域的な均一性であり、法が定める一律の控除は憲法違反とはならないとの判断を示している。Knowlton対Moore事件については後述する。

<sup>182</sup> Pollock v. Farmers' Loan and Trust Co., 158 U.S. 601 FindLaw.



他の連邦税に関する規定から分離することができず、従って当該規定を含む法律は全体として無効である、ということに同意した<sup>183</sup>。第2Pollock事件においても法廷意見を書いたFuller首席判事は次のように述べている。

「今、われわれは検討の対象を広げることおよび個人の全所得に対する租税が2つの所得の源泉のうちのどちら—不動産の地代または生産物から生じるものなのか、それとも人的財産であるところの債券、株式その他から生じるものであるのか—に属するかを決定することができ、そして、規定された態様に従い所有者のすべての物的または人的財産からその産出物を強制的に切り離すことは財産自体に対する課税と異なるという理由からそれは憲法上の意味における直接税ではなく間接税であると結論付けることはできない<sup>184</sup>。」

法廷意見において本事案に対する決定としての結論は以下のように示された。

第一に、われわれはすでに表明された意見、すなわち、不動産に対する租税は議論の余地なく直接税であり、不動産からの賃料または所得も同様に直接税であるという意見を支持する。

第二に、われわれの意見としては、人的財産または人的財産から生じる所得に対する租税も同様に直接税である。

第三に、1894年法の第27条ないし第37条の規定により課される租税は、それが不動産および人的財産から生じる所得である限りにおいて憲法上の意味における直接税であり、それゆえ代議員数に従って割り当てられていないという理由から違憲であり無効である。これらの条項は1つの課税の体系を構成していることから必然的に無効である<sup>185</sup>。

Fuller首席判事はこれら決定を行うにあたって「憲法制定会議を取り巻く環境やその行動を支配した状況と憲法を制定し採択した人々の見解を検討して、この決定は必然的に導き出されたと考えている<sup>186</sup>。」として、第1Pollock事件と同様のアプローチをとったことを示唆しているが、White判事により示された反対意見を意識してか、所得税の性格について検討したことをも表明している。すなわち、

「・・・しかしながら、所得税は決して財産税ではない、という主張に対して議論が集中した。それは不動産税でも、農作物税でも債券に対する税でもない。所得税は貨幣支出力(money-spending power)に基づく個人に対する評価(assessment)である。受領した賃料、収穫された農作物、受領した利息はすべてその源泉との関係を喪失し、かつては課税対象ではなかったけれども新たな

<sup>183</sup>Bittker/Lokken, *ibid*, page 1-18~1-19.

<sup>184</sup>Pollock v. Farmers' Loan and Trust Co., 158 U.S. 601(1895) Findlaw page 618.

<sup>185</sup>Pollock v. Farmers' Loan and Trust Co., 158 U.S. 601(1895) Findlaw page 637.

<sup>186</sup>Pollock v. Farmers' Loan and Trust Co., 158 U.S. 601(1895) Findlaw page 619.

形態のもと課税対象に変形した、言い換えれば、所得はそれがどこから派生したかにかかわらず課税対象となる<sup>187</sup>。」

Fuller首席判事はこの見解をイギリスにおける所得税の取り扱いとして取り上げ、また、本事案に反対の意見表明を行った判事もWeston対Charleston事件においてこの見解に基づいて判断されているとして議論を進めたが、本事案においてこの見解は拒絶されたとしている。確かに本事案において地方債の利息に対する連邦税の課税を定める法律は違憲である旨を、当該規定が州政府等の資金調達権限に対する課税であるという理由から全員一致で決定しているが、もし受領された利息が受け取った者の懐に入りその源泉に関してまったく考慮することなく課税された場合でも、当該利息がその源泉において課税されたか否かは重要な問題とはならないであろう。このことは第2 Pollock事件の再審理を求めた司法長官も認めているところであり、そして次のような帰結の可能性が指摘されている。すなわち、もし、地方債がその源泉が課税されえないという理由から連邦税を課税されないならば、その源泉において課税対象とならない収益に対して同様のルールが適用され、物的および人的財産に対して割り当てられた租税についてもその収益について賦課する権限も同様に欠如することとなる。このような議論がなされたにもかかわらずFuller首席判事は「この法律（1894年法のこと — 引用者）はその源泉にかかわらず財産の所得に対して課税しているということを認めつつ、われわれは依然としてこのような租税は合衆国憲法の意味での直接税であるということに疑問を抱くことはできない。」という。その理由は以下のとおりである<sup>188</sup>。

イギリスでは長い間、所得税は直接税以外の何物でもないという考え方が一般的であるが、アメリカ合衆国ではその憲法が創設され採択されたとき、多くの州の直接税賦課の体制下において租税は、利益が生じる場所(offices and places of profit)からと同様に、職業、事業または雇用から生じる所得に対して賦課された。しかしながら、もし所得税に関する実定法が存在していなかったということが事実ならば、このことは決定的な重要性を有することにはならないであろう。直接税は憲法上の規則から導きだされることはできない、なぜならば特定の租税はその規則が定められたとき存在していなかったからである。Fuller首席判事がこのような見解を表明した理由は、連邦最高裁判所が憲法判断を行う際に過去の判断において示された考え方に基づいているからである。その考え方とは、「憲法案が創設されたときに特定の事例が憲法制定会議に参加した者の心にはなく、またそれが採択されたときにアメリカ人の心にはなかつ

<sup>187</sup>Pollock v. Farmers' Loan and Trust Co., 158 U.S. 601(1895) Findlaw page 629.

<sup>188</sup>Pollock v. Farmers' Loan and Trust Co., 158 U.S. 601(1895) Findlaw page 629~630.

たというだけでは十分ではない。さらに進んで特定の事例が提起された場合、言語はそれを排除するべく変化し、または特別の例外とする必要がある。事例は、その規則の言語の範囲にあるのであるから、その文理解釈がそれを例外とすることにあたり憲法を解釈する人々を正当化するにはあまりにもその規則の一般的な考え方に対して非常に不条理、有害または違背するものでない場合には、同様にその作用の範囲内になければならない<sup>189</sup>。」という、Trustees of Dartmouth Coll. 対Woodward事件においてMarshall判事によって示されたものである。

Fuller 首席判事は上記以外にも本事案における結論に至る根拠を挙げているが、本章における議論にとって重要と思われる点についてその接近法について以下のように述べている。

「われわれはこの法律を不動産から生じる所得と投下された人的財産から生じる所得に対する租税の観点からのみ検討してきた、そして、事業、特権または雇用から生じる稼得または利益について、事業、特権または雇用に対する課税が消費・流通税の外観を呈しているという観点からの論評は前者に比べて同等には行っていない<sup>190</sup>。」

第2Pollock事件においては前述のとおり争点は3つであり、示された結論において重要と思われる判断は不動産および人的財産から生じる所得に対する課税は合衆国憲法の意味における直接税であるという点であり、第1Pollock事件における決定から大きく逸脱するものではなかったと言える。さらにその決定を支える根拠の論理展開も第1Pollock事件のそれと比較すると目新しい事実等の提示もないと評価してよいものと思われる。

しかし、ここでは以下の点に注目してみたいと思う。第1Pollock事件において反対意見を表明したWhite判事の当該決定に対する反対意見の根拠の核心とも言うべき点は、この事件における課税対象が被告である法人が事業活動を行った結果としての法人所得税であったにもかかわらず、第1次Pollock事件における法廷意見が法人の所得の構成要素でしかない不動産から生じた賃料とその保有する地方債から生じた利息収入を憲法上の直接税としてこれらにより構成される法人所得に対する課税を定めた1894年法を違憲としたことであり、この点に関する限りPollock事件における議論はかみ合っていないように思われる。むしろ、この事件の決定がなされた時期の社会的・経済的状況の観点から両意見に対する評価を行ってみると、反対意見を表明したWhite判事の見解が

---

<sup>189</sup>Pollock v. Farmers' Loan and Trust Co., 158 U.S. 601(1895) Findlaw page 632. において引用される Trustees of Dartmouth Coll. v. Woodward 17 U.S. 518 (1819) Justia page 644. における Marshall 首席判事による法廷意見。

<sup>190</sup>Pollock v. Farmers' Loan and Trust Co., 158 U.S. 601(1895) Findlaw page 635.

法人所得に対する課税の合憲性に焦点を当てている点、判決当時の状況をより適切に把握したうえで本事案に対する判断を行っていたという評価を下すことができるのではないであろうか。19世紀後半のアメリカは南北戦争の終結に伴う国内情勢の静謐化がもたらした社会的環境の安定により第2次産業革命ともよぶべき技術の向上に牽引された国内経済の拡大により国民所得の増大・蓄積が進行していた時期にあたる。加えて、今世紀半ばの西部進出の一応の終了に伴い、欧州発の帝国主義的な傾向の強い海外進出競争の波がアメリカにも及び、連邦政府の財政需要は強まる一方であったという事実を見逃すわけにも行かない。これら国内および海外要因が連邦議会をして所得課税への志向をつよめさせたことは容易に想定しうると思われる。19世紀末のこのような社会的・経済的および政治的状況を踏まえてBittker/Lokkenの所説を検討してみたいと思う。それはPollock事件から1913年に成立する第16修正への道程に関する所説である。

Bittker/Lokkenは、両Pollock事件を第16修正が1913年に成立するまで連邦議会が所得課税を行わしめないようする「司法による拒否権(judicial veto)」と評しているが、一方で、この決定は給与、賃金および企業利益は直接税ではなく、従って、割当条項に従う必要はなく、連邦議会はいまだ稼得されていない所得を除外するならばこれらを源泉とする所得に対して課税することができる、ということを示唆しているという<sup>191</sup>。

### 【第2Pollock事件以降の動き】

Pollock事件の後、1909年に連邦議会はついに憲法の修正を待たずに稼得所得に対する課税を規定する立法に動きだした(1909年7月12日に連邦議会は第16修正を発議しているが、成立したのは1913年2月3日である)。1909年法においては個人所得に課税する法案は成立せず法人所得に対して5,000ドルの控除を認めて課税する法律として成立したが、直ちに1909年法は割当条項を満たしていないという理由から違憲であるとして攻撃された。Flint対Stone Tracy会社事件<sup>192</sup>である<sup>193</sup>。この事件において検討の対象となった法律は1909年8月

---

<sup>191</sup>Bittker/Lokken, *ibid*, page 1-19. Bittker/Lokkenによれば、未稼得利益は国民所得に占める割合は低い一方、所得が上昇するに伴い個人所得においてその重要性は高まりつつあり、このことは投資からの所得ではなく稼得所得に対する課税は政治的には受け入れられないということを意味するという。さらに、連邦議会はPollock事件後、割当条項に基づく所得税に関する立法ができるようになったという点を指摘する。

<sup>192</sup>Bittker/Lokken, *ibid*, page 1-20.

<sup>193</sup>Flint v. Stone Tracy Co., 220 U.S. 107(1911) Findlaw.

5日に連邦議会において成立したが、その38条は以下のように規定されていた<sup>194</sup>  
(下線部及び括弧内は引用者)。

「すべてのジョイント・ストック・カンパニー、株式会社、または営利を目的としもしくは株券によって表示される株式資本を有する団体及び合衆国または州もしくは合衆国の領土の法律、またはアラスカもしくはコロンビア特別区の法律に基づいて設立されたすべての保険会社、または、外国の法律に基づいて設立され合衆国の州または領土もしくはアラスカもしくはコロンビア特別区において事業を営むすべてのジョイント・ストック・カンパニー、株式会社、または営利を目的としもしくは株券によって表示される株式資本を有する団体または保険会社は、毎年、すべての源泉から生じるこれらの会社等によって行われる事業に関連する純利益のうち5,000ドルを上回る部分の1%に相当する特別の消費・流通税(a special excise tax)を課されるものとする。ただし、この税を課せられる企業がこの税を課される他のジョイント・ストック・カンパニー、株式会社、または営利を目的としもしくは株券によって表示される株式資本を有する団体または保険会社の配当金は純利益から除く。」

この事件の争点のひとつは、この条項は収益に関する措置であるから合衆国憲法第1編第7節第1項に反して違憲であるか否かという点であった<sup>195</sup>。合衆国憲法第1編第7節第1項は以下のように定めている。

「歳入の賦課に関するすべての法律案は、さきに下院に提出されなければならない：ただし上院は、他の法律案におけると同様、これに対して修正案を発議し、または修正を付して同意することができる。」

本事案の法廷意見によると、議会の記録を確認する限り1909年法は当初相続税に関する条項を含んで下院を通過したが、相続税に関する条項を削除する形で上院が修正を行い成立した法案であり、憲法の条項に反するものではないとしている。本章との関連で重要な点は先に引用した1909年法第38条の規定が5,000ドルの控除を設定しながら課税対象となる企業等の事業に関連して生じる純利益の1%に対してその源泉を問わずに特別「消費・流通税」を課す、という措置を実定法として明確に定めている点である。法廷意見を述べているDay判事によると、この規定にはさらに純利益を算出するべく総収入とそれから控除する項目を示す申告書を内国歳入局の徴収官に提出すべき旨の定めがあり、1909年法がこの規定を定めた根拠は、連邦最高裁判所におけるSpreckels Sugar Ref. Co. 対McClain事件<sup>196</sup>において示された「石油と砂糖の精製事業から生まれ

<sup>194</sup>Flint v. Stone Tracy Co., 220 U.S. 107(1911) Findlaw page 143~144.

<sup>195</sup>Flint v. Stone Tracy Co., 220 U.S. 107(1911) Findlaw page 142.

<sup>196</sup>SPRECKELS SUGAR REFINING CO. v. MCCLAIN, 192 U.S. 397 (1904) Findlaw. この事件の概要および連邦最高裁判所の判断の根拠は以下のとおり。

る総収益によって測定される特別税は当該事業遂行に関連する消費・流通税として支持される」という考え方に基づくものであり、本事案では連邦議会が1909年法を成立させた趣旨を考慮しながらこの条項の合憲性について検討する、と述べている<sup>197</sup>。

原告の主張は、1909年法の定める租税は利益により測定されるが、その利益はPollock事件において連邦法の下では課税されないとされた債券と連邦による課税が及ばないとされた地方債等から構成されるものであるが、不動産及び動産についてはそれらに関する租税は直接税であるため割当条項が適用されなければならないのであるから、Pollock事件の決定が覆されないのであれば1909年法は違憲である、という点である<sup>198</sup>。そこでDay判事はPollock事件で反対意見を表明したWhite判事が法廷意見を書いたKnowlton対Moore事件<sup>199</sup>における同判事のPollock事件に対する評価を引用することから本事案の検討を始める<sup>200</sup>。

---

ペンシルバニア州で砂糖の製造業を営む原告が1898年に戦費調達のために制定された法律（以下、「1898年法」という。）に基づいて課された連邦税を違憲であるとして連邦最高裁判所に提訴した事件である。1898年法第27条は砂糖精製業を営む者に対して、総収入のうち、法で定める部分を上回る部分に対する連邦税を課し、租税の額を決定するべく申告書の提出を求める法である。原告が提出した申告書は法が求めるところに従っていると認定されている。本事件の原告の主張は①砂糖精製業以外の事業から生じる収入に対する租税の賦課・徴収を1898年法は規定していない、②砂糖精製業を営む企業に対して特別流通・消費税を課す本法は違憲かつ無効であり、③当該租税は直接税であり、憲法の定める各州への割り当てがなされておらず、かつ、合衆国を通じて均一ではなく、無効である、④原告は砂糖製造業を営んでいるのであって、砂糖精製業を行っているのではなく、⑤砂糖精製業と砂糖製造業とを見かけ上の相違に基づいて課税するような法の執行は恣意的、不公正かつ違法なものであり、⑥従って原告によって納付された租税は還付されるべきである、という点にあった（SPRECKELS SUGAR REFINING CO. v. MCCLAIN, 192 U.S. 397 (1904) Findlaw page 192 U.S. 397, 410~411）。このような原告の主張に対して、本事件で法廷意見を述べたHarlan判事はおおむね以下のような根拠で原告の主張を退けている。

1898年法の違憲性について（SPRECKELS SUGAR REFINING CO. v. MCCLAIN, 192 U.S. 397 (1904) Findlaw page 192 U.S. 397, 411~413）。

1898年法は明確に「特別流通・消費税」とであると定めており、本法を制定した連邦議会には憲法により賦与された権限を逸脱する意図はなく、ただ憲法により賦与されている流通・消費税を賦課・徴収する権限を行使しているに過ぎない。これまでの連邦最高裁判所の判断から、砂糖の精製業を営む企業に対して課される租税は議会法が定める以外の租税であると結論づけることはできず、従って1898年法が定める租税は特別流通・消費税であって、直接税ではない。

<sup>197</sup>Flint v. Stone Tracy Co., 220 U.S. 107(1911) Findlaw page 147.

<sup>198</sup>Flint v. Stone Tracy Co., 220 U.S. 107(1911) Findlaw page 147.

<sup>199</sup>Knowlton v. Moore, 178 U.S. 41 (1900) Justia. この事件は、Bittker/Lokkenにおいては、1894年法が定めた4000ドルの非課税とされた部分が、合衆国憲法の定める均一性要件に反するから違憲であるという第1Pollock事件における原告の主張に対して、連邦最高裁判所が判事の間で意見が均等に分かれたためその決定を見送った論点に対する判断を示したものとして取り上げられている（Bittker/Lokken, *ibid*, page1-19）。しかしながら、この事件は均一性要件に関する確定的判断を示したというだけではなく、所得税との関係における相続税の位置づけを明確にした事件として取り上げることに有意性が認められる事件であるとも思われるので、ここで検討することとする。

この事件の概要は以下のとおりである。

被相続人Edwin F. Knowltonは1898年に死亡しその遺言は正当に検認されている。被告である連邦歳入局の徴収官は原告である被相続人の遺言執行人に対して、1898年法に基づき、被相続人の人的財産の総額および当該人的財産の受遺者(legatee)と遺産分配の受領者(distributee)を示す申告書の提出を求めた。原告は、1898年法は違憲であるとの異議をとどめて(under protest)当該申告書の提出に応じたが、申告書によると、被相続人の人的財産の総額は250万ドル超であり、数件の人的財産の遺贈(legacies)がありそ

の金額の範囲は1万ドル以下から150万ドル超にわたるものであった。徴収官はこの申告書に基づいて遺贈と遺産分配(distributive shares)にかかる税額を賦課したが、税率を確定するにあたり遺言に基づく各受遺者にかかる人的財産の金額に対応する税率ではなく、被相続人の人的財産全体を課税対象とする税率を各受遺者の人的財産の課税財産に適用するという方法を用いた。1898年法に定める税率は人的財産額を1万ドルから100万ドルに分類して増加する累進税率であるため、この決定は当該遺贈による税額を大幅に増加させる結果となった。原告は以下の異議を申し立てて徴収官が算出した税額を納付した。申し立てられた異議の内容は、1) 1898年法に定める諸条項は違憲である、2) 1万ドル以下の遺贈は課税対象外である、3) 100ドルあたり2.25ドルの税率が適用された10万ドルの人的財産には100ドルあたり1.125ドルの税率が適用されるべきである、という点にあった。内国歳入局長官は原告の申立を拒否、還付の求めに応じなかったため、原告は連邦巡回裁判所に提訴したが、巡回裁判所は訴訟原因が申し立てられていないという理由から被告の訴答不十分の抗弁を支持して原告の訴えを棄却したため、連邦最高裁判所に提訴された事件である(Knowlton v. Moore, 178 U.S. 41 (1900) Justia page 178 U.S. 41~42 Syllabus)。この事件で法廷意見の記述を担当したWhite判事は連邦最高裁判所において検討すべき巡回裁判所の判断を以下の4つの論点に整理した。

- 1) 納付された租税は直接税であり、割当要件を満たしていないのだから合衆国憲法第1編第8節に反するか否か、
- 2) 当該租税が直接税でないならば、それらの租税は州法だけが創生することができる権利に対して課税することとなる。このことは、その継続的な存在のため連邦議会が統制する権限を有せず、それ故、その課税権力を行使することができない(州の)意思能力であるところのいくつかの州の合意に依拠している。
- 3) 当該租税が直接税でなく連邦議会の権限の及ばない対象または権利に対して査定されないとしても、当該租税は合衆国憲法第1編第9節によって求められているところの合衆国を通じて均一でなくてはならないという要件を満たしていないという理由から無効である。
- 4) たとえ当該租税がすべての点で合憲である決定されたとしても、当該租税がその査定にあたり法の定めにより租税が課される対象とされる人的財産の遺贈または遺産分配もしくは人的財産を受け取る権利の金額ではなく、被相続人の人的財産の総額によって税率が決定されているのであるから違法である。

連邦最高裁判所は当該租税に関する原告の違憲性の主張を退けているが、その根拠は以下のとおりである。最初に連邦最高裁判所として本事案に対する判断を下すにあたりその接近法についてWhite判事は説明する。

理論的には上記の順序に検討を加えることが論理的な分析といえるかもしれないが、ここではそのような接近法はとらない、というのは、その法が当該負担の本質を完全に把握するべく法が何を査定し課税するかを知ることが基本的に重要であるという理由から、租税が直接税であるか間接税であるかの検討は当該租税が法によって賦課され査定される対象ないしは権利に関する事前の決定に関連しなければならないからである。それ故、また、均一性の欠如に関する主張を解決するには、課税される対象や権利を理解するだけでなく査定及び徴収を目的とする実定法により定められている方法についても理解することがその要件となる。そうであるため、均一性はあらゆる側面を検討しつつ、課税実定法の執行に関する知識に関連し、その知識は法がなごなされるべきを命令するかに関する明確な概念なしには到達し得ないものである。このような理由から上記4つの論点を検討するうえで、イギリスで定義されているところの遺産税(death duties)が課される対象または権利に関する歴史に関する検討を行い、その検討から得られた結論をもとに当該租税について連邦議会が課税権限を有するかを検討する。このことに関する結論を導き出したのちに、検討の対象となっている法が規定する正規の形態と法が命令する査定の態様の確認する目的でその法を検討し、これらの検討を経た後に、当該法が課する租税が割当要件または均一性要件を満たしていないとの理由から無効であるか否かを判断することとする、としている。

White判事は、遺産税の一般的な性質を、財産という名ではなく、遺言または無遺言の場合の法定相続に関連するものであり、所有権または占有に基づく人的または物的財産に課される租税とは区別されると普遍的にみなされている、という。

1898年法が定める遺産税(death duties)は、その沿革は古くローマ法や古代法に遡ることができるだけでなく、近代のフランスやドイツを初めとする大陸諸国のみならずイギリスやその植民地においても立法化されているものである。

フランスにおいてはすべての無遺言相続財産税または遺贈税は特定の独立した行為の発生に基づいて課税されるものであるから公式には間接税の範疇に分類されており、今日一般に認められている「直接税は人に対して即時的に関係する。間接税は事象または交換の発生に基づいて課せられる。」という定義と協動的である(Knowlton v. Moore, 178 U.S. 41 (1900) Justia page 178 U.S. 47)。

また、ドイツその他の大陸諸国においては、遺産税は、理論上も実務上も、死亡という事象の発生の結果として捉えられており、所有権だけを理由に財産に賦課される租税とは法律的には等価とされていない

(Knowlton v. Moore, 178 U.S. 41 (1900) Justia page 178 U.S. 47~48)。

さらには、アメリカの母国たるイギリスでは、1694年に創設された遺言検認税 (probate duties) が遺産税の最も古い形態であるという。遺言検認税は遺言検認裁判所 (probate court) の管轄下にある人的財産の額に依拠する固定の税であり、検認証書の付与にあたり (on the grant of the letters of probate) 印紙税により納付されるものであり、当該財産の残余から控除される管理費用として取り扱われていた。1780年に、遺産検認税に遺贈税が追加されたが、それは被相続人の人的財産の遺贈または持分の支払いを証する領収書に添付される印紙により徴収された。遺贈税は管理費用として控除されるものとしては取り扱われず、遺贈税が課される遺贈されることとなる財産または持分が移転したときに賦課され徴収された。さらに、1853年に遺産検認税と遺贈税に相続税 (succession tax) が追加された。この法は個人の死亡により移転または取得された物的財産の持分と遺贈に関する法律によってはカバーされない人的財産に対する持分にその効力が及んだ。遺贈税同様、相続税も管理費用として控除されず、当該租税に服する特定の持分に対して賦課され徴収される。相続税は1853年法第2条に定義されているが一般的には次のように要約される。「相続税とは個人の死亡に基づいてある者 (前の者 (predecessor) と呼称される) から他者 (相続者 (successor) と呼称される) への移転 (transfer) (処分 (disposition) または譲渡 (devolution) という) の手段により移転する財産の無償の取得に対して課される税である。この租税が課される財産が相続と呼ばれる。」さらに、1894年の財政法 (Finance Act of 1894) により遺言検認税は財産税 (estate tax) にとって代わられた。この租税が拠ってたつところの原理は以下のように説明されている。「この財政法によって課される新たな租税は財産税と呼ばれており、従来の遺産検認税にとって代わった。しかしながら、この財政法の解釈の要点は、この新たな租税は物的財産のような遺産検認税の対象外とされてきた財産にも課されるが、旧来の遺産検認税と実質的には同質のものであるということの記憶の中に存する。相続税の課税対象とされるものは、ある者が死亡に基づいて相続する持分ではなくて、死亡を理由として終止した持分である。」 (Knowlton v. Moore, 178 U.S. 41 (1900) Justia page 178 U.S. 48~49)。

そして、イギリスの植民地においては一般的な規則として遺産税が導入されたが、母国に倣っていくつかの実定法が制定され遺贈に対する課税が行われた。アメリカにおける遺産税に関する法律は他の国々が採用している基本的な概念に依拠しており、特にイギリスのそれと実質的には一致している。アメリカにおける最初の立法は1797年法に基づく遺贈税である、という。すなわち、すべての遺言に基づく人的財産の処分、物的財産法定相続 (descent)、無遺言での財産の相続に対する2%の従量税が賦課されることとなり、イギリスにおける1780年の遺贈税に関する立法と同様、規定上の徴収の態様は人的財産の遺贈または人的財産の分配を証する証書に添付される印紙税による納付が定められた。そしてその金額もイギリスにおける遺贈税と同じく人的財産の残余部分ではなく遺贈された人的財産に基づく。遺贈税は1862年法において再度立法化され徴収の態様も印紙による納付とされたが、別の形式の遺産税—遺言検認税—も規定されることとなった。さらに、1864年法の立法化にあたり、物的財産の移転に対する租税が相続税として立法化され、ここに実質的にイギリスにおける相続税と一致する内容を有する遺産税に関する体系となった

(Knowlton v. Moore, 178 U.S. 41 (1900) Justia page 178 U.S. 51)。

White判事はアメリカやヨーロッパ諸国における相続税にかかる法律制定の歴史的沿革を検討した後に、次にイギリスをはじめとするヨーロッパ諸国において共通して見られるところの実定法が相続税を課すことが可能となる源泉を発見する作業に着手する。

これらの租税の賦課の態様は様々であり、かつ、その名称も種々ある (検認税、印紙税 (stamp duties)、取引または財産の移転行為または相続に関する税 (taxes on the transaction or the act of passing of an estate or a succession)、遺贈税 (legacy taxes)、財産税 (estate tax)、特権税 (privilege taxes) 等。なお、検認税は被相続人の財産全体に課され、遺贈税は人的財産に係る遺贈または遺産分配に対して課せられ、相続に関する税は物的財産のそれぞれの持分に課せられる (Knowlton v. Moore, 178 U.S. 41 (1900) Justia page 178 U.S. 51) 。これら相続等が生じた場合の租税に関する基本的な考え方はイギリスにおいて当時一般に広く受け入れられていた基礎的な概念が連邦議会によって立法化されて施行されてきたと、White判事は法廷意見において述べている。) が、これらすべての国におけるこの種の租税に関する法においてはその本質において死亡がその特定の課税権限がその存在を獲得する発生源 (generating source) であり、当該租税がより直接的に依存するところの移転する権能 (the power to transmit) または死亡者から生存者への移転であるという原理に基づいている (Knowlton v. Moore, 178 U.S. 41 (1900) Justia page 178 U.S. 56) 。さらには、Magoun v. Illinois Trust & Savings Bank, 170 U.S. 283 (1898) においても、遺贈税または相続税の合憲性に関する判断として以下の原則が示されている。すなわち、1) 相続税は財産に対する租税ではなく財産の相続に対する租税である。2) 物的財産遺贈 (devise) または物的財産法定相続により財産を取得することは法の創造物 (the creature of the law) であって、自然権 (a natural right)



一特権(privilege)ではなく、それゆえ、それを付与する権限はその取得にあたっての条件を付すことができる。これらの原則から州は特権に対して課税することができ、親類間または親類と他人のとの差別化が可能であり、さらには、例外を設定することができるということが導きだされる。そして、課税の均一性と平等性を求める州の憲法の規定によってはこの権限から排除されない (Magoun v. Illinois Trust & Savings Bank, 170 U.S. 283 (1898)page 170 U.S.288)。憲法上の制限に服しつつも連邦議会の課税権限はすべての課税対象に及び、その裁量に基づいて行使されるものである (Knowlton v. Moore, 178 U.S. 41 (1900) Justia page 178 U.S.58)。

White 判事は、相続税等を規定する実定法においては、死亡に起因する財産等の移転に対して相続税を賦課しているのであって、所有権や占有に基づいて直接的に、物的または人的財産に賦課する租税ではないとする。そして、このような租税はアメリカ建国以来、国家統治機構の部門である立法部門と執行部門によって内国関税(duties)として取り扱われてきたのであって、司法部門も立法および執行部門のこのような取り扱いを支持してきた (Showley v. Rew 90 U.S. 331(1874)。この事件の概要は以下のとおり。相当額の人的財産と物的財産を有するニューヨーク在住の Elwood が 1863 年に死亡し、妻と 3 人の子供にニューヨーク州法の定める法定相続割合で相続する旨の遺言を残した。被相続人の妻は 1867 年に非居住者 Showley と再婚したが 1869 年に死亡している。その遺言には物的および人的財産の残余分すべてを Showley に付与するとあった。Showley に対して内国歳入局が相続税を課したためにそれを不服として提起された事件である (Showley v. Rew 90 U.S. 331(1874)Justia, page 90 U.S. 332~337)。原告は当該相続税を課した 1864 年法および 1866 年法は違憲であり無効であると主張しているが、本事件で示された見解は「両法により課される租税または関税は直接税ではない。それは単に共通の防衛および一般の福祉を目的として合衆国憲法が租税、内国関税、輸入税および流通・消費税を賦課徴収する権限を連邦議会に賦与している第 1 編第 8 節による流通・消費税である、とした (Showley v. Rew 90 U.S. 331(1874)Justia, page 90 U.S. 346)。この結論から演繹される命題は、相続税は合衆国憲法で言うところの流通・消費税であるから直接税ではなく、従って割当条項に服する必要はない、ということである。)。Showley 対 Rew 事件の検討過程において、相続税と所得税とはお互いに区別されえないという指摘がなされたが、Showley 対 Rew 事件においてはなんらこの点に関する決定はなされなかったため、所得税は直接税であるとした Pollock 事件との関係が問題となってくる。White 判事は結論として Pollock 事件においては所有権に基づく課税であるという意味で当事件の所得税が直接税であるとされたが、Showley 対 Rew 事件における相続税は特定の事象の発生を基因とする流通・消費税であるとされたのであり、Pollock 事件は Showley 対 Rew 事件の結論になら影響を与えるものではないとした。さらに、1899 年に決定された Nicol 対 Ames 事件における下記の法廷意見を引用している。(Nicol v Ames, 173 U.S. 509 Justia この事件は、連邦最高裁判所に提起された 4 つの個別の事件について実質的には共通の争点を有するものとして連邦最高裁判所において検討された事件である。これらの個別に事件の対象となった法律は 1898 年法であるが、この法律によると債券等の売方はその売却に関する内容を記した書面を用意し、署名し、この法律が定める印紙を貼付するよう求められている (Nicol v Ames, 173 U.S. 509 Justia page173 U.S. 527)。連邦最高裁判所が認定した事実によると、シカゴ商品取引所 (Board of Trade of Chicago) の会員である原告らは商品先物取引所において即時引渡しで売りを行ったが、ある原告はなんら書面を用意せず、または書面を用意したが印紙を貼付せず、あるいは先物で売却を行ったが作成した書面に印紙を貼付していなかった、かのいずれかである。原告らが主張する点は 1898 年法が定めるところの書面への貼付が求められている印紙は直接税であり、割り当てられていないとの理由から違憲であるという点であり、仮にこの税が間接税であるとするならば、それは当該売却を正当化するために州法で作成が求められているわけではない書面に対する印紙税であり、連邦議会は州内で行われる取引のために作成される書面に印紙の貼付を求める権限はない、さらにはすべての者が、自身が選択してよい規則のもとで自身の取引を自身の家や事務所で行わなければならないという点以外の特権はなく、また、そのような選択は、その用語のいかなる公正な使用法においても、その選択は課税に服する特権にはなりえないという理由でそれは「特権税」ではない、という点である (Nicol v Ames, 173 U.S. 509 Justia page173 U.S. 514)。)。国家の統治機構の一翼を担う部門としての司法の判断の本質に関する意見として注目に値すると思われる。

「その他のすべての点において憲法の命ずるところには従わなければならない。直接税は割当てられなければならない、間接税は合衆国を通じて均一でなければならない。しかし、これら憲法上の要件に暗黙に服従する一方で、(直接税と間接税の) 区別が、ある特定の租税自体の実質的な性質によるよりも政治経済学者の相互に異なる理論により依存するところの当該租税の特定の性質に関する難解かつ精巧な区別により課税権力の行使を弱体化させ、妨害または遮断することは当裁判所の義務ではない。」(Nicol v Ames, 173 U.S. 509 Jusita page 173 U.S. 515 括弧内は引用者)。

「これらの要件 (割当要件と均一性要件) に関するある租税の正当性に関する決定を行う場合、租税の純経済的または理論的な性質に関する微視的な検証は、その租税を無効とする範疇に分類する目的でほしい

ままになされるべきではない。単に理論的、科学的または経済的な問題として、ある特定の租税は、実質的な事項として当該租税の実際の執行に関連して(as a practical matter pertaining to the actual operation of the tax)それがまったくもって間接税とみなされる場合であっても、直接税とされうることもある。このような状況の下で、そして、その租税の真の性質について移ろいやすく論争の余地のある理論が放縦に用いられる場合には、裁判所は、当該租税を無効とする目的で実質的な結果がその判断を委ねる分類とは異なる分類にその租税を置くことを正当化することができないであろう。課税は極めて実質的であり(eminently practical)、事実すべてに人の玄関先にやってくる、そして、その正当性を決定する目的のためには、租税は、その正確さが政治経済学の専門家の間で論争がありかつ反対論のあるような理論的な理念に基づくのではなく、現実的で実質的な結果において斟酌されるべきである。」(Nicol v Ames, 173 U.S. 509 Jusita page 173 U.S. 515 括弧内は引用者)。

最高裁判所は憲法が定める直接税と間接税を区別する基準は、経済学等において決着されていない理論に基づくのではなく、租税の実際の執行、具体的には課税対象、税率、納税義務者の法定および当該租税の徴収をも考慮して決定されるべきだとの見解を示しているのである。さらに、ここで示されている見解は、これまで検討してきたいくつかの連邦最高裁判所の租税に関する実定法に対してなされた判断における連邦最高裁判所の基本的な考え方の延長線上にあると考えることができる。すなわち、租税について課税の局面と徴収の局面を一体として当該租税に関する実定法を捉える立場、言い換えれば、合衆国憲法が連邦議会に租税の「賦課」・「徴収」権限を賦与している事実と同一の平面で考察されていると思われるのである。いわば、「実際に徴収できない租税は賦課しない」という考え方が司法においても貫徹されているように思われる。これをアメリカ流のプラグマティズムの考え方の表現であると断定することには議論の余地があると思われるが、少なくとも司法においてこのような考え方が表明された事実は極めて興味深いことではある。

次にこの事件において争点とされた均一性要件に関する最高裁判所の見解について検討する。

この事件における均一性要件に関する原告の主張は、1898年法が遺贈と財産分配について10,000ドルの非課税部分を設定し、かつ遺贈および財産分配に対して累進税率の適用を規定することは均一性要件に反しており違憲である、という点である。White判事はこの主張の背景には合衆国憲法と連邦の州憲法が定める「公平かつ均一(equal and uniform)」という用語の意味には違いがあるということが主張されているからであり、このような主張に対する決定を行うべくその拠って立つ考え方の整理を行う必要があるとし、その整理のために2つの考え方があるという。

一つの考え方は、内国関税、関税および流通・消費税は合衆国を通じて均一でなければならないとする命令はその租税の本来的・本質的な性質(inherent and intrinsic character of the tax)の関するものである。それは、個々の納税者の財産に対する租税の作用を企図し、これらが賦課された場合にはすべての個人に対してまったく同様な方法で作用するときに取り立てが行われる。すなわち、「合衆国を通じて均一である」ということは、これら間接税が賦課されるときには多くの州の憲法に見られるような公平かつ均等という用語の意味において個人と財産に対する作用において公平かつ均一であることを要するという命題である。(たとえば、マサチューセッツ州憲法第44条は「州議会(general court)に対してこの憲法に定める方法に従って所得に対する租税を賦課・徴収する全般的な権限が賦与されるものとする。租税は異なる財産の分類から生じる所得に対して異なる税率であることが認められるが、同一の分類に属する財産から生じる所得に対しては州を通じて同一の税率(at a uniform rate throughout the commonwealth)で賦課されるものとする。」と定める。合衆国憲法の均一性要件同様の表現が用いられているが、「均一」という文言には「公平」という意味合いが包含されている、ということが連邦最高裁判所の見解として示されたということであろう。)

一方、他の解釈は以下のとおりである。「合衆国を通じて均一である」という用語は個人に対する作用に関して当該租税の本質的な性質に関連するものではなく、議会が争点となっている租税を賦課するために採用する設計や方法(plan or method)がどのようなものであれ、同一の設計と方法が合衆国を通じて施行されなければならないということを要求するだけである。すなわち、ある対象が課税される場所でも、合衆国を通じてどこでも課税されなければならない、それも同一の税率でなければならない。合衆国憲法は個人に対する作用において公平かつ均一ではない間接税の賦課を禁じている、と一方は主張し、他方は問題の租税を賦課する連邦議会の権限は憲法の用語により当該租税は地理的に均一であるという要件によってのみ制限される、と主張していると言換えてもよいであろう(Knowlton v. Moore, 178 U.S. 41 (1900) Justia page 178 U.S. 84~85)。このように対立する2つの考え方を検討して法廷意見は「それ故、憲法の制定者たちは『合衆国を通じて均一』という用語を使用するにあたり内国関税、関税および流通・消費税を賦課する権限をあたえ、この権限の付与に憲法制定時には当該租税に関して決して見られず、憲法の採択前に母国とその植民地及び州において均一的には行われていた実務に反する表現で制限を付与することとしたと考えることはできない。……。最初の議会から今日に至るまで、これら間接税を賦課す

「一方、原則として憲法の意味における直接税は土地に対する租税と人頭税だけではなく、物的または人的財産に対する直接税と等価であるところの、所有権を根拠にそれら財産に賦課されるすべての負担を含むということが主張され、そして当裁判所の過去の判断はなんら反対のことを決定していないということが確認された<sup>201</sup>。」

「Pollock事件における意見においては、もしある租税が憲法の意味における直接税であるならば、消費・流通税としてのただ誤った資格が割当に関する憲法上の要件から付与されることはなかったであろう、と疑いもなくいわれている。しかし、この用語は検討の対象となっている争点に関連しており、その所有権だけを理由として財産に賦課されているという理由からそれ自体直接税である租税は消費・流通税という資格を付すことによっては変化されえないということを示しているだけである。ここでは（Knowlton対Moore事件のこと一引用者）我々は、ある租税が常に直接税の対象物として考えられてきた、すなわち、それに対する賦課が生じる特定の誘因により関税または消費・流通税とし

---

るにあたり本質的な均一性の原則(the rule of intrinsic uniformity)一別言すれば本質的に公平かつ均一の租税一は考慮されておらずに、地域的均一性の原則が一貫して施行されている。」と結論を述べている（Knowlton v. Moore, 178 U.S. 41 (1900) Justia page 178 U.S. 92）。

このような考え方が採用された背景には「連邦議会は合衆国を通じて一般的に作用しかつ議会の権限の下に徴収されるべく恒久的かつ適切な資金の創設が合衆国の債権者に対する完全な正義を行うこと、公共の信頼を確保すること及び将来の戦争に備えることのためにぜひとも必要となってくる」という合衆国創設者たちの財政に対する基本的な考え方があり、この目的を達成するために、この資金を可能な限り生産的にし、同時に共謀や不正の行われる余地を狭めるべく、（関税に加えて）数量に基づいて一それらは公平で一般的な消費に関するものである一課税しうる物品に対する自由な内国関税が推奨され、それ以外の物品等についてはその価値(value)による課税のままとされたようである（Knowlton v. Moore, 178 U.S. 41 (1900) Justia page 178 U.S. 97~98）。このように、この事件において示された合衆国憲法の意味における均一性要件の本質は、この要件が適用される関税、輸入税及び流通・消費税の、合衆国憲法の意味における直接税以外の租税の属性に基づいて課された要件ではなく、合衆国憲法が連邦議会に課税権限を付与することとした目的、すなわち、合衆国憲法第1編第8節第1項に定められた「合衆国の債務の返済、共同の防衛及び一般の福祉の目的」との関連で規定され、それゆえ、その解釈及び適用について検討されるべきものであることを示しているのである。合衆国憲法の定める均一性要件はきわめて合目的な規定であることがその属性であるといえる。

<sup>200</sup>Flint v. Stone Tracy Co., 220 U.S. 107(1911) Findlaw page 148~150.

Day 判事は Knowlton 対 Moore 事件における Fuller 首席判事の評価を引用する前に第 2Pollock 事件における Fuller 首席判事の以下の接近法を引用している。

「われわれはこの法律を不動産から生じる所得と投下された人的財産から生じる所得に対する租税の観点からのみ検討してきた、そして、事業、特権または雇用から生じる稼得または利益について、事業、特権または雇用に対する課税が消費・流通税の外観を呈しているという観点からの論評は前者に比べて同等には行っていない。」

そして、Pollock 事件では争点とはなっていなかった消費・流通税に関する Fuller 首席判事の考え方を引用する。すなわち、

「我々は、すべての不動産及び人的財産またはそれらから生じる所得に対する直接税を割当による賦課する法律が同様に事業、特権、雇用及び正業に対する消費・流通税を賦課してはならないと言うことを意図してはいない。」

本事案における Day 判事の法廷意見の論理構成は Fuller 首席判事の直接税と消費・流通税に関する見解に沿ってなされているように思われる。

<sup>201</sup>Knowlton v. Moore, 178 U.S. 41(1900) Justia page 80.

て取り扱われてきたところの財産に対する直接税であるということを決定するよう求められているのである<sup>202</sup>。」

「憲法上の割当の規則が、個人の財産に対する一般的な所有権に基づいてのみ租税が課せられることを割当以外の規則に基づいて賦課されることから回避するという目的にその起源を有するということを考慮して、当裁判所は2つの点を決定した。第一に、物的財産の一般的な所有権によってのみ個人に賦課される租税と人的財産の一般的な所有権のみに基づいて賦課される租税に関する健全、かつ明確な区別は存在しなかった。第二に、物的ないし人的財産から生じる所得に対する租税は当該所得が生じる財産に対する直接税とは法的には等価であり、それゆえ割当られなければならない。しかしながら、これらの結論は関税(duty)、輸入税(imposts)および消費・流通税—これらは物的ないし人的財産一般に対する租税と本質的には等価ではないが—が所有権だけに基づいて直接税に転換されなければならない、という主張に対する支持を与えるものではない。なぜならば、これらの税は最初に賦課された者から転嫁されえなかったということが、ある緻密な分析によって提示されたからである<sup>203</sup>。」

1900年にKnowlton事件において示されたこの考え方はPollock事件後のSpreckels事件(1904年)においても踏襲されたとの見解がDay判事により法廷意見において示されている<sup>204</sup>。

Pollock事件とここで検討しているFlint対Stone TracyCo事件がいずれも法人の所得に対して課税することを定める連邦法が検討の対象となっているという点で同質性を認めることができる。にもかかわらず、これらFuller首席判事の見解を引用するDay判事の意図はどのような点にあるのか。Pollock事件において審理の対象となった1894年法第28条においては、「すべての者の前暦年度に受領した稼得、利益および所得に対して、これら稼得、利益および所得が財産、賃料、利息、配当または給与からもたらされ、または合衆国またはそれ以外の地において行われた職業、取引、雇用または正業から生じ、またはその源泉がいかなるものであれ、それら稼得、利益および所得のうち4,000ドルを超える部分に対して2%の租税が、査定され、賦課され徴収または納付される」と定められていた。一方、1909年法第38条は「毎年、すべての源泉から生じるこれらの会社等によって行われる事業に関連する純利益のうち5,000ドルを上回る部分の1%に相当する特別の消費・流通税を課されるものとする。」としている。1894年法は所得税とでもいうべきものであり所得の源泉にかかわらずその源泉

<sup>202</sup>Knowlton v. Moore, 178 U.S. 41(1900) Justia page 81.

<sup>203</sup>Knowlton v. Moore, 178 U.S. 41(1900) Justia page 82.

<sup>204</sup>Flint v. Stone Tracy Co., 220 U.S. 107(1911) Findlaw page 150.

の余剰部分に対する連邦税の賦課を規定しているのに対し、Bittker/Lokkenが「法人税」と称しているように<sup>205</sup>、1909年法は会社等の団体の正規の活動に関連して生じる結果としての純利益の1%を消費・流通税としている点が両者を区別する最も著しい相違点である。1894年法における所得課税の本質的な点は物的・人的財産であるとを問わず財産の取得価額を上回る余剰部分に対する連邦税の賦課が財産に対して行われる点である。したがって、1894年法は課税の直接的な対象としての余剰の源泉を問わないで直接的に余剰に対する課税を規定したと考えることができる。それに対して、1909年法が法人等の所得を新たな課税対象としたことは、前述したとおりPollock事件において賃金および企業等の利益が直接税とされず、したがって割当条項に服する必要がないことが司法の判断として示されたことが最も大きな理由であり、国家統治機構の一部門を構成する司法の判断としてこのことが示された事実に基づいて立法部門としての連邦議会が1909年法において法人所得に対する課税をおこなうべく立法化されたわけである。Flint事件においてPollock事件との関連で示されたことの重要な点は、Pollock事件において1894年法を違憲とされた点が1894年法における連邦税の課税対象が本質的には財産価値の増加部分を余剰価値として課税されるようになった点にあった。一般的には租税という金銭債務は人的な性格を有するものであるが<sup>206</sup>、1894年法を検討してみる限り租税債務の本質的な理解が十分に進んでいなかったのではないということが推察される。Pollock事件以降、Fuller首席判事はPollock事件を総括的に評価するにあたり、所有権に基づく課税という考え方を基礎に置いてKnowlton事件との差異を強調して1894年

<sup>205</sup>Bittker/Lokken, *ibid*, page 1-20.

「1909年の法人税(The 1909 corporate tax)は人口に比例して州に割り当てられておらず違憲な直接税であるとして直ちに攻撃された。」(下線部は引用者)

<sup>206</sup>このような見解を示しているものとして、Stephen Weston, A.M. ‘Principles of Justice in Taxation’ 1903 Columbia University がある。Westonによると、「租税債務は人間によらざるを得ない、というのは人間のみが国家の構成員であり国家に対する義務を果たしうるからである。租税は財産にかかわるというのは正しい、しかし財産は人間に付帯するものである。・・・、財産は客観化された人間である、だから、財産に対する租税は人間に対する租税である。」(Weston, *ibid* page173~174、なお、下線部は引用者) Westonのこの表明は租税に関する基本的な考え方が凝縮されていると思われる、というのは、引用文中の下線部分には国家と人間の本質的な関係が社会契約説的な関係であることを示唆していると考えられるからである。さらに「財産は客観化された人間である」との表明はヘーゲルの「人格はどのような物件のなかへも自己の意志を置きいれる—このことによってその物件は私のものとなる—という権利を、自己の実体的な目的としている。」(ヘーゲル『法の哲学 I』藤野渉、赤沢正敏訳 159ページ)を意識しての表明であろう。Westonは同著の他の箇所において「ヘーゲルの用語法である『財産は自己の外的表現である』は、ある意味では客観化された自己である。法的権利としての財産はすでに存在している道徳的権利の政府による確認に過ぎない。」(Weston, *ibid*, page40)。課税論においてはこのような認識に関する転換が法、特に手続論における法技術を基礎付ける基本的な概念として作用していると考えてよいと思われる。納税者に対する国家の租税債権債務は本質的に金銭債権・債務であり、納税者の財産はその担保としての機能を果たすわけであるが、19世紀後半における租税手続法においてはこのような思想に基づく理論の形成が立ち遅れていたのであろう。Pollock事件を頂点とする合衆国憲法が定める直接税条項をめぐる混乱はこのような理論的支柱を見出すための生みの苦しみであったのかもしれない。

法が定めた所得の源泉としての財産と納税者との有機的関係を示し、合衆国憲法が定める直接税に関する規定、すなわち、「人頭税その他の直接税は上に規定した人口調査または算定に比例するのでなければ、賦課してはならない。」との規定との齟齬を導きだしたとも考えられないこともない。所有権という連結環を用いて租税の賦課について財産から人間への転化を図っているのである。これによって、財産価値の余剰部分を課税対象とする 1894 年法の規定を、人頭税という人間以外に課税対象を見出すことができない税目との同列化を行って、その範疇に入りきれないことを根拠に 1894 年法の違憲性を結論付けたと考える。Fuller 首席判事の上記総括はこのようにとらえるべきであると考えられる。

これに対して 1909 年法は直接税を課しているのではない、と Day 判事は法廷意見において述べる。すなわち、「ここで検討している法は所有権を根拠としただけで財産に対して直接税を賦課しているのではなく、その租税は連邦議会が合衆国憲法第 1 編第 8 節第 1 項の規定に基づいて賦課・徴収することの権限を与えられている種類に属する租税であり、一般的に、租税、関税、輸入税そして消費・流通税として規定されている。そして、憲法によって課せられている制限は、それらは合衆国を通じて均一であるものとするという点である。<sup>207</sup>」。直接税ではないのであるから、1909 年法に基づいて法人に賦課される租税は間接税であり、その制限は合衆国を通じて均一であればよい性質の税である。Pollock 事件と Flint 事件の決定的な相違を示すものとして本論での検討課題との関連で重要性を有する連邦最高裁判所として行った以下のような結論付け<sup>208</sup>は、上記のような考え方によってのみ理由付けが行うことができると思われる。

<sup>207</sup>Flint v. Stone Tracy Co., 220 U.S. 107(1911) Findlaw page 150.

<sup>208</sup>Flint v. Stone Tracy Co., 220 U.S. 107(1911) Findlaw page 150.

Bittker/Lokken は本論で検討した Flint 事件における決定のほか以下に以下の決定が行われたとしている。(Bittker/Lokken, *ibid*, page 1-20)。

- ① この決定における租税は、その租税が企業の事業における不稼動財産を含むすべての源泉から生じる所得にいたるものであるとしても、企業の事業の遂行に対する間接税として適切に特徴付けられた。
- ② この決定における租税は原告によって申し立てられた企業に特権を付与する州の排他的な権限を不適切に侵害するものではない。
- ③ 投資や事業に関連性を有しない資産から生じる企業所得は税源に含めることができる。

Bittker/Lokken の上記の指摘について特に②について法廷意見をもとに補足する (Flint v. Stone Tracy Co., 220 U.S. 107(1911) Findlaw page 152~155)。

原告が申し立てた内容は「1909 年法は主権的な権利と権限において州が創設する特権に対して課税するのであるから無効である。」という点である。Day 判事による法廷意見は以下のように述べてこの主張を退けている。

「この争点を検討するにあたっては次の点を念頭に置かなければならない、すなわち、憲法上の権限の範囲内において行動して連邦政府が他の法律を制定する場合と同様に租税を賦課する立法は至高の国法 (supreme law of the land) であるということである。合衆国憲法には連邦議会が消費・流通税を賦課するにあたって 2 つの制限があるだけである；消費・流通税は公共の福祉に供するべく賦課されなければならない、合衆国を通じて均一でなければならない。・・・連邦政府の課税権限に対して合衆国憲法が課している制限はこれだけである。」

「・・・、企業としての資格に基づいてなされる事業に対する租税は間接税の範疇に含められる。そして、企業としての資格に基づいてなされる事業は本事案において検討されている法における租税の係争物(subject-matter)である。Pollock 事件はそこで賦課された租税を、賦課された租税が単に所有権を根拠として課せられているとされる直接税であると解釈した。この事件においては定められた資格における事業の遂行が行われていない場合にはその租税は支払われない、そしてこれは規定された基準によって測定される租税の要件とされているのである。両法における相違は単に名目的なものではなく、財産の単なる所有権とある方法に従って行われる実際の事業との間の実質的な相違に依存している。」

この表明は、1894 年法を契機として提起された Pollock 事件と 1909 年法を対象とした Flint 事件ではともに法人がその事業の結果として獲得した利益に対する課税を問題にしていながらまったく異なった判断が示されたことの理由を

---

「われわれは、合衆国憲法により連邦議会に特別に付与された権限の本質と範囲を考慮しつつ、州の排他的権限の範囲内における州の主権に基づく連邦政府の課税権限の行使に対する含蓄的な制限に関する検討を行わなければならない。同様に、合衆国の歳入は州がその政府の活動を支えるために到達するところと同じ領土、同じ人々から獲得されなければならない、また、消費・流通税も州の同様の活動から徴収されなければならないということも記憶にとどめなければならない。我々がこの法律を解釈したとおり、本件の租税は企業の資格において事業を行う特権の行使に対する租税である一方、その事業は州による特権の付与の権限に基づいて行われるのであるから、州による企業の設立とその企業に対する権限の付与にあたり与えられる特権の行使から生じる私企業の活動に対する連邦政府の課税権限を検討する必要がある。当裁判所は企業の活動は、州によって創設される特権に基づいて行使されるとしても合衆国政府の課税権限を越えるものではないと考える。」

このように、消費・流通税の課税対象をめぐる連邦政府の課税権限と州政府による特権付与に関する権限の対立は連邦政府による課税の公共性を根拠に連邦政府の課税権限の優先性を配慮しての決定を行っている。

この争点に関連して法廷意見では以下の見解が示されている (Flint v. Stone Tracy Co., 220 U.S. 107(1911) Findlaw page 162~165)。

「主権の権限が特権の行使としての適法な対象に対する課税を行う権限を行使する場合、課税の措置がそれ自体非課税であるときみなされる財産から部分的に生じる所得に見出されるという点に反対はない。この原理を本件に適用すると、課税の措置は企業のすべての源泉からの所得であり、それは連邦議会の賦課する適法な権限の範囲内の特権に対する租税の措置であるに過ぎないから、この措置には少なくとも部分的には直接的には課税しえない財産を含むという点に有効な反対はない。」

さらに、②に関連する以下の主張とそれに対する反論が展開されている (Flint v. Stone Tracy Co., 220 U.S. 107(1911) Findlaw page 166~167)。

「企業の利益または企業が受け取るすべての源泉からの純所得に租税の測定は不公正であるばかりでなく、恣意的でありかつ根拠がなく課税権の権限の範囲を逸脱すると主張される。果たしてそうであろうか？本事案のように企業の資格において遂行される事業の特権を含む私企業の事業活動に対する課税する権限を連邦議会に付与しているのであるから、租税はなんらかの基準に基づいて測定されなければならない、すべての企業に対する絶対的な公正と平等をもって作用する基準を選択することはできない。」

「我々は課税の測定と対象を選択する権限は連邦議会に付与されているのであってそれらの選択は憲法上の制限が踏み越えられていない場合には有効であるということ忘れてはならない。」

この最後の裁判所の見解は租税の本質を社会契約説に基づいて解釈していくことに関連して特に重要であると思われる。租税を社会契約に基づいて形成された国家を維持するための必須の手段と位置づける限り、国家を構成する国民の社会契約上の責務であり、責務の内容は国民の同意を得る、言い換えれば、一般意思を形成する場としての議会において定められなければならないからである。

示している。企業利益という同一の事象を対象としていながら異なる結論が導き出された直接的な要因は立法部門によって定められた法の規定の仕方の変化である。1894年法は財産価値の余剰部分に対する課税を定めており、このような法が定められた思想的背景は18世紀に確立された経済学上の理論である。アダム・スミスをその始祖とする租税理論に見られるような、労働価値説に基づく財産価値の余剰部分に対する課税理論と考えてもよい。アメリカ合衆国建国時に国家統治の枠組みを定めた合衆国憲法は連邦形成時にその形成を優先させて構成要素たる各州の利害調整の結果としての'Great Compromise'として、理論的には異分子ともいふべき妥協の産物であるところの直接税条項を取り入れた。そしてHylton事件以来100年以上も受け継がれてきた「直接税は人頭税と不動産に対する租税だけである」という租税に関する基本原理を保持してきたが、Pollock事件もその判断を行うにあたりこのような伝統の延長線上に留まろうと努力し、そして、White判事による有力な反対意見を示しながら100年来の伝統に沿うかたちでの結論を下した。このような努力にもかかわらず、結果的には15年後のFlint事件においてその論理の破綻を見たわけである。この問題をめぐる最高裁判所の見解の変化には財政需要を賄う手段としての租税に対する見方の大きな変化を見逃すわけにはいかないであろう。この変化の背景には、20世紀になってアメリカという国家も世界史的な意味での帝国主義という大きな潮流に飲み込まれて海外進出を余儀なくされた結果としての財政需要の増大がある。18世紀的な間接税を財政需要を満たす主要な手段とする租税体系を柱にして、国家の緊急時の財政需要を満たす手段とされてきたところの所有権を根拠として直接税を位置付けるという連邦の租税体系は、もはや20世紀的な国家財政における資金調達方法として適切ではないという時代認識がこれも国家統治の一翼を担う立法および執行部門に共有されてきたと理解してよいと思われる。財政需要の増大を満たすべく課税対象を拡大するものとして新たに対象とされたのが国富の増大に応じて比例的に増大した所得である。これまでの検討で確認できた点は、アメリカ合衆国における個人の所得のうち所有権に関係付けられずに、これも労働価値説に基づく他の源泉を有する賃金、報酬等は消費・流通税とされ新たな課税対象とされたが、もっとも重要な課税対象として、国富の増大に伴う産業の発達をもたらした企業所得に対する課税が新たに注目されてきたも歴史の必然としてとらえられていいと考える。いわば、アメリカ合衆国が創設された18世紀後半においては想定もされなかった、法人という新たな課税対象の出現である。法律に基づいて法律上の権利・義務の主体となり、その行う事業についても法律に基づいて賦与される資格がなければ行い得ない主体に対する課税は、法律によって賦与される資格、すなわち、「特権(privilege)」に対する課税とされた。法人等に対する租税も合衆国憲法上の



消費・流通税である。1909年法における法人課税の規定は、Pollock 事件における司法の判断から導き出された立法部門の考慮の結果としてだけでなく、以上のような立法部門の判断が以上のような社会的、経済的背景のもと行われたという事実を十分に認識したうえで捉える必要がある。

#### 第4節 合衆国憲法第16修正の成立とその後の展開

##### 【憲法第16修正の成立】

1909年7月2日、連邦議会は合衆国憲法第16修正を発議した。そして、連邦議会はこの年に1909年法を成立させている。Bittker/Lokkenは第16修正が発議されるまでの経緯を以下のように記している。

「Pollock事件の決定は給与、賃金、報酬に対する租税は直接税ではなく、それゆえ割当てられる必要はなく、議会はもし未稼得の所得を除外することを望むのであればこれらを源泉とする所得に対して自由に課税することができる、ということを示唆した。……。また、連邦議会はPollock事件の後割当てられる所得税を立法化するに自由となった、もっともその仕組みは州ごとに異なる税率を求めるものではあったが。これらの理由から、所得税に敵対的な者はPollock事件を所得税課税への吊いの鐘としてそれを迎える一方、所得税課税に友好的な人々は割当なく課税されるべきすべての種類の所得を認めるべく憲法の修正に対する多大な努力にその主要な関心事とした。

しかしながら、1909年に民主党と共和党の反乱分子が、連邦最高裁判所の姿勢が変化したという希望のもと、連邦憲法の修正を待たずに稼得および未稼得所得に対する課税の立法化に向けての最後の努力をしていた。その提案は5000ドルの控除付きでの企業および個人所得に対して課税するという内容であった。タフト大統領の助力もあって、議会での反対者は個人に対する所得税の削除には成功したが、タフト大統領により企業所得税の立法化への同意とすべての種類の所得への個人所得課税を正当化するための憲法の修正に同意することを余儀なくされた<sup>209</sup>。」

合衆国憲法第16修正の発議までの経緯の背景にあるアメリカ合衆国をめぐる世界情勢や国内の社会情勢、さらにこのような状況下での連邦税に対する国家統治の一部門である司法の基本的な考え方の変化については前述したとおりである。もはや、合衆国に均一に賦課・徴収される間接税だけでは膨張する国家財政需要を満たすことはできないため、国富の増大に伴い新たに出現してきた法人の所得やその恩恵を与える個人の所得に対する租税体系への移行は回避でき

<sup>209</sup>Bittker/Lokken, *ibid*, 1-19~1-20.

ないという認識が司法のみならず執行部門および立法部門に波及してきた時期が 20 世紀の最初の 10 年であったといえることができる。

1909 年に発議された第 16 修正は各州によって徐々に批准されて最終的には 1913 年 2 月 13 日に国務長官が第 16 修正は正当に批准された旨の証明を行うことによって成立する<sup>210</sup>。

## 第 16 修正

「連邦議会は、いかなる原因に基づく所得に対しても、各州に比例的にはなく、また人口調査もしくは算定に関係なく、所得税を賦課徴収する権限を有する。」

しかしながら、第 16 修正が発議され各州によって批准の手続きが進行中のこの時代は前述した Flint 事件が 1909 年法をめぐって企業所得への課税が直接税であるか否かが争われていた時期であった。

さらに、第 16 修正が成立した直後に連邦議会は 1913 年歳入法 (Revenue Act of 1913) を立法化した。この法案は個人と企業の所得に対して課税する内容である<sup>211</sup>。Bittker/Lokkenによれば、憲法の修正にもかかわらず 1913 年法に基づく所得課税に対する訴訟が断続的に提起され<sup>212</sup>、そして、その主張するところは以下の 3 点に集約されるという<sup>213</sup>。

1. 第 16 修正はすべての種類の所得 (いかなる原因に基づく所得に対しても) とすべての潜在的な納税者を例外なく射程とする租税に対する権限を付与するにすぎず、
2. 1913 年歳入法はある種の納税者と所得を除外しているのであるから、修正による保護を請求する (claim the protection of the amendment) ことができない、  
それゆえ、
3. 1913 年法による租税は直接税であり、割当要件を欠いているため Pollock 事件における決定のもとでは無効である。

---

<sup>210</sup>Bittker/Lokken, *ibid*, 1-20~1-21. また、第 16 修正の成立過程については、大塚正民「アメリカ合衆国憲法第 16 修正」田中英夫責任編集『英米法の諸相』(東京大学出版会 1980 年)を参照のこと。

<sup>211</sup>Bittker/Lokken, *ibid*, 1-21.

<sup>212</sup>Bittker/Lokken, *ibid*, 1-21.

<sup>213</sup>Bittker/Lokken, *ibid*, 1-21.

Bittker/Lokkenはこれらの主張に対する最初の連邦最高裁判所の判断がBrushaber対Union Pacific鉄道会社事件（以下、「Brushaber事件」という。）において示されたという<sup>214</sup>。そこで、Brushaber事件について検討することとする。

#### 【Brushaber 事件について】

この事件は、Union Pacific鉄道会社の株主として原告が1913年歳入法<sup>215</sup>に定める法人所得税に関する規定に準拠して被告の鉄道会社が自発的に法人所得税に関する申告書を提出し、またその納付を行うとすることの差止を求めて提起した事件である<sup>216</sup>。この事件は正当に提起された事件ではあるが第一審においては救済の根拠が示されていないことを理由として棄却されたため、連邦最高裁判所に憲法判断を求めるべく上訴されている<sup>217</sup>。以下、White首席判事による法廷意見に沿ってこの事件に対する連邦最高裁判所が示した第16修正に対する考え方を概観することとする。

法廷意見は、原告は1913年歳入法が21の項目にわたり第16修正に違反するものであると主張しそれらを整理するのに困難を伴うものであるが、最高裁判所の判断によれば、この混乱は本質的なものではなく、むしろ、第16修正はこれまでは未知であった課税権限一すなわち、直接税ではあるけれども、他のすべての直接税に適用される割当の規則に服する必要のない所得税を賦課する権限一を規定しているのであるという結論から生じるものであるとし、さらに、この誤った前提の甚大なる影響はこ前提を支持するために展開された多くの主張を一般化することによって明確にすることができる、とされる<sup>218</sup>。

法廷意見はこれら主張を以下のように要約している<sup>219</sup>。

- a. この修正は割当のない直接税のある特定の性質を規定しているだけであり、もしある租税が第16修正により強制される性質のない虚偽の権限のもとで賦課される場合には、その租税が第16修正の範疇外であり、割当のない直接税であるとの理由から憲法上の一般的な意味において無効である。

---

<sup>214</sup>Bittker/Lokken, *ibid*, 1-21.

<sup>215</sup>本事件に関連する1913年歳入法の概要は以下のとおり。この法律は1913年10月3日に立法化され、暦年を課税年度とするもので、課税年度に法の定める所得が発生した個人および法人に申告書の提出および申告された租税の金額の納付を求めている。しかしながら、1913年だけは例外的に3月1日から12月31日までを課税年度とすると定めている（BRUSHABER v. UNION PACIFIC R. CO., 240 U.S. 1 (1916) Findlaw page 240 U.S. 1, 9~20）。本論でも触れるがこの定めが本事件において原告が合衆国憲法の規定に反するとしている定めのひとつである。

<sup>216</sup>BRUSHABER v. UNION PACIFIC R. CO., 240 U.S. 1 (1916) Findlaw page 240 U.S. 1, 9~20.

<sup>217</sup>BRUSHABER v. UNION PACIFIC R. CO., 240 U.S. 1 (1916) Findlaw page 240 U.S. 1, 9.

<sup>218</sup>BRUSHABER v. UNION PACIFIC R. CO., 240 U.S. 1 (1916) Findlaw page 240 U.S. 1, 11.

<sup>219</sup>BRUSHABER v. UNION PACIFIC R. CO., 240 U.S. 1 (1916) Findlaw page 240 U.S. 1, 11.

- b. この修正は、「いかなる原因に基づく」所得に対してだけ課税する権限を付与しているのであるから、特定の個人または階層のある種の所得を除外することは認められておらず、それゆえこの法律の合憲性は課税権限に関する憲法の一般的な規定より検証されなければならない、これもまた割当要件を満たしていないという理由から無効である。
- c. この修正が規定する「いかなる原因に基づく所得」に対して課税する権限は本質的な均一性を求めているものとして検討されなければならないから、第16修正の権限のもとにこの基準に合致しないいかなる租税も存在せず、1913年歳入法の諸規定は再度、一般的かつ現行の憲法の規定のもとでのみ検証される必要があり、ここでも割当要件の欠如を理由に無効とされる。
- d. この修正により付与される権限は新しいものでありかつ将来にわたって有効であるから、この法律の諸規定が遡及的に適用しようとする試みは、遡及の対象の期間に関する限りこの法律が割当に関する現行の憲法上の要件に支配されるという理由により無効である。

White首席判事は、この誤った前提とそれに基づくこれらの主張に見られる第16修正の解釈は、合衆国憲法のある規定が他の規定を破壊する、すなわち、ある直接税を割当要件から除外するという第16修正の規定はすべての直接税は割当てられなければならないという一般要件との両立しえない状況を惹起するものであり、また、第16修正によって認められる直接税たる租税が憲法上直接税以外の租税に適用される均一性要件の適用に服さないという解釈は、割当要件にも地域的な均一性要件にも服さない特定の直接税を認めることであり、これが意味するところはある州に賦課された租税とは異なる租税が別の州に課せられるという権限を第16修正が付与されることであり、このことは合衆国憲法がその遂行を意図した課税権限に関するところとはまったく別のことであり、ひいては憲法上の体制の劇的かつ破壊的な変化とさまざまな混乱をもたらすものである、とする<sup>220</sup>。法廷意見はこのような誤った前提と主張に反対する根拠を示すにあたり、最初に、憲法上の直接税と間接税の分類に関する争いに対する連邦最高裁判所の判断を辿り、第16修正が成立する契機となったPollock事件にいたるまでの司法上の判断と立法に関する経緯をたどる<sup>221</sup>。

合衆国憲法第1編第8節第1項により連邦議会に付与されている「租税、関税、輸入税および流通・消費税を賦課・徴収」する権限は排他的であり認識可能ないかなる租税の課税権限をも包含するものであるということに対して疑問を提

---

<sup>220</sup>BRUSHABER v. UNION PACIFIC R. CO., 240 U.S. 1 (1916) Findlaw page 240 U.S. 1, 11~12.

<sup>221</sup>BRUSHABER v. UNION PACIFIC R. CO., 240 U.S. 1 (1916) Findlaw page 240 U.S. 1, 12~20.  
以下は特に断りのない限り、この引用部分の要約とする。

起されたことはなく、提起された場合にはその原理<sup>222</sup>を表明するべく課税権限が権威をもって宣言されてきた。そして、付与された完全かつ包括的な課税権限は個別に適用される限り、関税、輸入税及び流通・消費税は合衆国を通じて均一でなければならず（合衆国憲法第1編第8節第1項第2文）、そして、直接税は州に割当られるものとされ（合衆国憲法第1編第2節第3項）、そして人頭税その他の直接税は州の人口に比例して賦課されるのでなければ賦課されない

（合衆国憲法第1編第9節第4項）という制限に服する。また、憲法上、課税権限はその対象において2つに分類される、すなわち、直接税と間接税であり、直接税には割当の要件が、間接税には均一性の要件が適用されるが、これらは完全かつ包括的な課税権限にとっての制限というよりは、むしろ、その本質においては完全かつ包括的な課税権限が行使される際の態様に関する規制とされてきた。

第16修正が成立する以前においては、直接税と間接税との中間に位置しどちらにも含まれない租税の存在の可能性に関する推測を除けば、これらの命題に関する疑問は提起されていない。しかしながら、当初からどちらの分類に属するかを決定する際に適用される規準に関する意見に関する相違は生じており、これについて入念に検討を加えた事案が第一 Pollock 事件である。最初に当裁判所において割当られることなく租税の賦課を定めた法律に関する合衆国憲法への準拠性を問われた事件が Hylton 事件である。この事件においては馬車に対する課税を定めた法律は、馬車の所有権に対する課税ではなく人間を運送することに対する課税とされ、直接税ではなく関税、輸入税及び流通・消費税の範疇とされ、それ故、割り当ての要件に従う必要はないという決定が、判事全員的一致で行われた。しかしながら、その決定を支える理由付けについては判事

---

<sup>222</sup>本事件において「その原理」とはなんであるかは表明されていない。これまでに検討してきたいくつかの判例において連邦議会に付与されている課税権限に関する原理は Pollock 事件の法廷意見において示された以下の表明が「その原理」に相当するのではないと思われる。本論においても Pollock 事件を検討した際に引用したが、再度確認の意味もこめて同事件の法廷意見から引用しておく。

「母国の人々は植民地の人々に対して租税はそれらが国の領域の代表者たちによって付与されたものである場合を除いては主権によっては賦課されることはできないということを確立するための論争において自主課税は圧政に対する主要な保障を構成するということを伝えていた。Burke がアメリカとの和解が成立したときの演説において述べたように、イギリスの憲法の優越性の保護者たちはすべての君主政体において人々は彼ら自身、間接に、または直接に彼らの資金を付与する権限を有効に保有しなければならない、そうすれば自由に対する影は存在しえないであろうということを基本原理として説き聞かせるために無限の努力を行った。その基本原理とは租税を納めると見込まれる人々の同意はいかなる租税の正当性に関する本質である、という点である（The principle was that the consent of those who were expected to pay it was essential to the validity of any tax.）」（Pollock v. Farmers' Loan & Trust Co. 157 U.S. 429 (1895) Justia page 157 U.S. 556）。この表明を見る限り、アメリカの国家統治機構の大枠はイギリスの伝統的な考え方を受け継いでいると推察してはば間違いはなく、13世紀初頭のマグナ・カルタ以来の「合意なければ課税なし」という法原則に基礎をおいているという考え方は受け入れられると思われる。そして、この考え方を租税の賦課・徴収の基本原理として受容したとき、アメリカの租税法体系は自然権思想に基づく社会契約説に立脚した租税の賦課・徴収制度であると断定することが可能となると考える。

間で一致は見られていない。一方の意見は、この租税は所有権に基づいて財産上に直接賦課される租税ではないから割当要件を満たすべき直接税の分類に属するものではなく、むしろその使用に対して賦課されるのであるから関税、輸入税もしくは流通・消費税の範疇に属するという理由付けであり、他の意見はいかなる場合においても直接税の範疇にはその所有権ゆえに物的財産に賦課される租税だけが含まれる、とする見解である。理由付けの違いは捨象してこの事件における決定に基づいて一方で直接税、他方で流通・消費税、関税及び輸入税との間の境界線が、連邦議会における立法上の実務として受け入れられ、それに基づいて立法化されてきたことは疑いのないことである。すなわち、ある租税がそれに対する所有権を根拠として物的財産または奴隷に対して賦課されるというところでは、これは直接税の範疇に属するものとされ、そして割当が要件とされ、一方でそれ以外の種類の租税に対しては割当の要件は適用されなかった。このような立法上の実務は南北戦争の期間におけるいかなる種類と性質の財産から生じる利益に対する課税立法に見られ、そしてこれらの租税は物的または人的財産から生じる所得に対する課税であるにもかかわらず、流通・消費税、関税または輸入税の範疇に属するものとされ、所有権を根拠とする直接的な財産に対する租税とはされなかったことに議論の余地はなく、そしてこの実務上の解釈は、当代の著名な学者たちからなんら反論もなく採用されたところから、理論的にも受け入れられることとなった。

南北戦争時から時を経て、次に、割当の定めなく財産やその他の収益の源泉に対するもの、したがって、均一性要件を充足すべき流通・消費税、関税そして輸入税の範疇に属するものとしての所得課税が立法化されたのが1894年法である。そしてこの立法化の憲法上の正当性が問われた事件がいうまでもなくPollock事件であるが、連邦最高裁判所は実質的には以下の理由付けをもって当該立法を違憲とした。すなわち、直接税の分類は割当の規則に服する場合を除いて、課税により物的及び人的財産の総体に賦課することを不可能にすると結論づけて、合衆国憲法によって想定されている目的を遂行するために合衆国憲法の意味における直接税とは何かを決定する責務が存在すると決定された

(Concluding that the classification of direct was adopted for the purpose of rendering it impossible to burden by taxation accumulations of property, real or personal, except subject to the regulation of apportionment, it was held that the duty existed to fix what was a direct tax in the constitutional sense so as to accomplish this purpose contemplated by the Constitution.)。

1894年法成立までの経緯及びPollock事件の判断に対する自身の解釈を概略したのちにWhite首席判事はPollock事件における結論の理由付けを以下のように解釈している<sup>223</sup>。

「一方で共通の理解としてこの租税は所得に対しては直接税であり財産に対しては間接税であるということになんら疑問を呈する向きはないが、この観点から当該租税の正当性を検討すると、事物の実質を検討する (Pollock 事件で示されたように (Pollock v. Farmers' Loan & Trust Co. 157 U.S. 429 1895 (Justia) page 157 U.S. page 581) 形式のみならず実質で判断するという立場から — 引用者) ことにより、この租税は、ある租税 (という形態 — 引用者) により所得に対して負担を課すことが実質の観点からすると所得がそこから派生するところの財産に負担を課すことであり、また直接税の割当の規定が回避するべく採用されたまさにそのことを成し遂げることでありとの理由から、憲法の意味における財産に対する直接税であると判断されたのである。この結論は特定の状況下での執行権限の態様に関する規則であるのに過ぎないのであるから、このことは連邦議会によって保持される包括的な課税権限—それは当該租税に適用可能な憲法上の規則に合致する場合においてのみ当該包括的権限に必然的に付帯するところの所得税の賦課権限を含む—についてはなんら論点とされていない。さらに、Pollock 事件の結論は、所得税は本質的かつ必然的に財産に対する直接税の範疇に属するという決定に関してなんら関係するものではなく、むしろ反対に、所得に対する租税は、その執行が直接税に関する割当要件が回避されるべく採用された結果を成し遂げるのではなく、その場合形式を無視して実質だけを考慮して関税 (従って、間接税—引用者) だけが成立し、当該租税を流通・消費税としては適用されない割当要件に関する規則に服せしめると結論付けられない場合に、その本質において流通・消費税であり、また、そのように執行されるべきものである、ということである。この法律 (1894年法のこと — 引用者) が物的財産と投資された人的財産以外の種類の財産から生じる所得、つまり、『職業、取引、雇用または生業 (professions, trades, employments, or vocations)』から生じる所得に租税を課する限り、Pollock 事件におけるその正当性が認識されたということを想起するよりこのことをより明確にすることはないのであろう。実に、この事件は、その主題と関心がこのような所得に対する租税は過去に流通・消費税として支持されたという事実に求められていたという点に異論はないということを明確に宣言しているのである。しかしながら、この法律は、このような操作を認めることは物的財産と投資された人的財産を課税から回避させることとなり、職業、

<sup>223</sup>BRUSHABER v. UNION PACIFIC R. CO., 240 U.S. 1 (1916) Findlaw page 240 U.S. 1, 16~17.

取引、雇用または生業による租税の負担を残すこととなるという理由から違憲とされた、そして、このような方法により資本に対する租税として意図されたものは実質的には職業と労働に対する租税とされたのである。そして、このことは連邦議会によっては想定されえなかったことであるということが連邦最高裁判所が判示した結論である。」

Pollock事件における決定の理由付けが、土地に対する租税は直接税であることは一般的に認められているのであるから、土地から生じる賃料等の所得に対する租税が本質的に土地自体に対する租税とは異なるため当該租税がまったく異なる租税の分類に属するということがないのであれば、当該租税は土地自体と同等の租税の分類に属するべきであり、土地に対する租税はそれから生じる所得に対する租税と同等である、もし、本来的に直接税である租税を間接税とするならば、合衆国憲法が確立した連邦とそれを構成する州との間に設定された境界が喪失し、最終的には私権と私有財産の砦が崩壊してしまう、という点にある<sup>224</sup>。一方、White首席判事はPollock事件における決定に対して有力な反対意見を表明しているが、その主張は、Hylton事件以来100年間に連邦最高裁判所が営々と確立してきた連邦税に関する決定から、1) 合衆国憲法の意味における割当要件を満たすべき直接税は人頭税、不動産に対する租税および人的財産に対する租税の、租税の対象となる財産の課税主体への帰属性、すなわち、所有権が明確な租税だけであり、この範疇に属さない租税は間接税とされてきたということ、および2) 南北戦争時において戦時立法的に制定された様々な連邦税は間接税として立法化されてきたが、連邦最高裁判所はそれら立法の合憲性を支持してきたこと、および3) 所得課税は伝統的に母国イギリスおよび連邦を構成する各州においては直接税とされてきた一方で連邦レベルでは間接税と解釈されてきたが、1894年法の所得課税に対するPollock事件における決定においてこの確立された連邦レベルでの所得課税の間接税性が覆されたわけであり、このことは法的安定性を著しく損ねるものである、という点に集約されると考えられる。Brushaber事件における首席判事としてのWhiteのPollock事件に対する評価は、判事がPollock事件において表明した反対意見の基本的な考え方が色濃く反映されていると思われる。

第16修正の性格についてWhite首席判事は明確に次のように述べる<sup>225</sup>

「その(第16修正の引用者) 文言から第16修正は本質的な意味における所得税を賦課する権限—それはすでに保持されておりそのことについてはなんら疑問の余地はない—を付与したり、ある種の所得税を他の所得税から制限した

<sup>224</sup>Pollock v. Farmers' Loan & Trust Co., 157 U.S. 429 (1895) Justia page 580~583.

<sup>225</sup>BRUSHABER v. UNION PACIFIC R. CO., 240 U.S. 1 (1916) Findlaw page 240 U.S. 1, 17.



り区別したりすることを意図しているのではなく、この修正の目的が割当により課せられるすべての所得税をその所得が発生する源泉を考慮することから開放することであることは明白である。われわれが検討してきた制定の過程と Pollock 事件の決定の観点から、そして Pollock 事件における決定が拠って立つところから、第 16 修正は将来において Pollock 事件がそれに依拠して決定された原理を放棄する目的で制定されたとする結論に至らざるを得ない。すなわち、Pollock 事件の拠って立つところの原理とは所得に対するある租税が直接税であるか否かはその租税が直接に作用する課税所得に課される負荷を検討することによって決定するという原理であるが、このような原理は放棄される。第 16 修正の目的は、その所得が発生する財産上に帰結する負荷を考慮することによって所得に対するある租税が直接税であるか否かが決定されるということである、というのは明確な表現で第 16 修正は所得税はその発生する源泉が何であれ、割当の規則には服しないと規定しているからである。」

White 首席判事が第 16 修正の性格付けをこのように行った後、この性格から必然的に導き出される本事案における原告の主張に対する判断としての結論は以下のとおりである、とする<sup>226</sup>。

「第 1 に、第 16 修正が権限を付与している所得課税の本質と性格に関する第 16 修正の文言から暗示されるべき制限に関する申立ての内容は文理上なんら根拠のないことであり第 16 修正が制定された目的と矛盾するものである。

第 2 に、所得に対する租税は割当から開放されそれ故必然的に直接税ではない租税にだけ適用される規則としての均一性の規則に服さず当初から認識され執行されてきた 2 つの分類を崩壊させてしまうけれども、第 16 修正が所得税を直接税として取り扱っているという主張は、すべての所得税はその課税所得が由来する源泉の考慮によって割当の規則に服しないと第 16 修正の命令は、すべての所得税がその課税所得が生じる源泉を考慮して割当に服するわけではないという修正の命令が、そのような租税だけが均一性の規則に服することとなる流通・消費税、関税および輸入税の分類から除外されて、他の、または直接税に分類されるという Pollock 事件において適用された規則を禁じているという理由から、まったく根拠のないものとなる。これは、この修正の結果、憲法が明白な文言で所得の源泉の規準を排除しているにもかかわらず、その規準が流通・消費税をその属する分類から除外して憲法上の要件とは合致しない分類に帰属させることができない分類に移行することによって憲法上の分類を崩壊させるということを目的とするということをいい得ない場合にのみ妥当する。実に、見方を変えれば、この修正はそのような目的は意図しておらず、むしろ

---

<sup>226</sup>BRUSHABER v. UNION PACIFIC R. CO., 240 U.S. 1 (1916) Findlaw page 240 U.S. 1, 18~19.

反対に憲法上の制限を維持しその執行と調和させるという目的で制定されたということを示している。われわれがこのように述べるのは以下の理由による、すなわち、Hylton 事件の時代からその決定において表明された意見のため、憲法上の意味における直接税とはその所有権に基づいて直接に賦課される不動産に対する租税に限られてきたにも関わらず、第 16 修正は「直接」という用語はより広範な意義を有するという Pollock 事件における決定に対してなんら拒絶や挑戦的なものを有してはいない、というのは Pollock 事件における決定はその所有権に基づく人的財産に対して直接に賦課される租税をも包含しており、それ故、少なくとも第 16 修正は暗示的にこのようなより広範な意義を憲法の一部としているのである。その意義とは、第 16 修正の目的が、その意図された結果を成し遂げるために必要な範囲である場合を除いて—すなわち、所得に対する直接税をその源泉自体に対する直接税とし、それによってある直接税を流通・消費税、関税及び輸入税の分類から除外して、直接税の分類に帰属させるためにある課税所得が生じるその源泉を手段とすることを回避すること—、現在の解釈を変更しないということを確認に示すところの条件である。」

以上が Brushaber 事件において連邦最高裁判所が示した 4 つの論点のうちの割当要件を満たしていないという論点に関する連邦最高裁判所の結論である。これに対して、論点のうちの第 4 番目の論点は次のように整理されていた。再掲すると、

d. この修正により付与される権限は新しいものでありかつ将来にわたって有効であるから、この法律の諸規定が遡及的に適用しようとする試みは、遡及の対象の期間に関する限りこの法律が割当に関する現行の憲法上の要件に支配されるという理由により無効である。

法廷意見はこの論点につき「この法律（1913 年法のこと—引用者）は 1913 年 10 月 3 日に施行され、毎年 12 月に終了する事業年度の年間所得を一般規定として定めている。しかしながら、例外的に 1913 年度については同年 3 月 1 日から同じく 12 月 31 日を定めており、この限定的な遡及性 (this limited retroactivity) が合衆国憲法第 5 修正に違反し、かつ、第 16 修正とも一貫性を欠いている、として争われている<sup>227</sup>」と、原告の主張を要約した。

これに対して法廷意見は、法が定める課税期間の遡及性については「この遡及の日付（3 月 1 日—引用者）は第 16 修正の成立の日（2 月 13 日—引用者）を越

---

<sup>227</sup>BRUSHABER v. UNION PACIFIC R. CO., 240 U.S. 1 (1916) Findlaw page 240 U.S. 1, 20.

えておらず、第 16 修正に基づきこの期間に割当要件を満たすことなく課税する権限があることになんら異論はない<sup>228</sup>。」として、原告の主張を退けている。

次に、法廷意見はこの論点において主張されている、ある租税の賦課を定める法律の合憲性に関する判断が第 5 修正のデュー・プロセス条項が依拠されている点については、この条項が合衆国憲法により連邦議会に付与されている課税権限に対する制限ではないというということが、言い換えれば、合衆国憲法は一方で課税権限を付与することにより、他方でデュー・プロセス条項の制限により課税権限を剥奪することによる自己矛盾に陥ることはない、ということが既に確定されている、という理由から、デュー・プロセス条項へのそのような依拠の根拠はなにもないというだけで十分であろう、とする<sup>229</sup>・<sup>230</sup>。連邦税と

<sup>228</sup>BRUSHABER v. UNION PACIFIC R. CO., 240 U.S. 1 (1916) Findlaw page 240 U.S. 1, 20.

<sup>229</sup>BRUSHABER v. UNION PACIFIC R. CO., 240 U.S. 1 (1916) Findlaw page 240 U.S. 1, 24.

<sup>230</sup> 法廷意見は本論で示した確定された見解の一つとして連邦最高裁判所判決の FLINT v. STONE TRACY CO., 220 U.S. 107 (1911) をあげている。Flint 事件では「この流通・消費税を課する連邦議会の権限に関して我々が述べたことはこの法（1909 年法のこと—引用者）は法の適正手続(due process of law)を欠いていることから無効であるという主張を処理するものである。この権限は州が企業を設立する権利を実務的に破壊するように議会によって行使されることが可能であり、この理由によりこの法は支持されるべきではない。そして課税する権力は破壊する権利に関連するという McCulloch 対 Maryland 事件における Marshall 首席判事の宣言を参照するべき旨が当裁判所に対して主張」されている、という (FLINT v. STONE TRACY CO., 220 U.S. 107 (1911) Findlaw page 220 U.S. 107, 168)。これに対して法廷意見は、この種の主張は連邦議会による課税権限の行使に関連してしばしば行われている。そして、連邦最高裁判所の見解として示されたいくつかの見解を紹介する。

最初に、Knowlton 対 Moore 事件では、「この原理(課税する権力は破壊する権利に関連するという、Marshall 首席判事の宣言—引用者)はある特定の対象に対する課税権限が存在しない場合にのみ適合するものであり、課税権限が存在する場合にはなんら関連性は存在しない。言い換えれば、課税の結果であるところの破壊する権力は、たとえある特定の状況下において課税権限の範囲を超えたところにある対象に対するその行使により重大な損害は生じ得ないということが惹起されたとしても、当該課税権限が法的にその権限に包含される対象に限定されるべきであるという理由となる。しかしながらこの理由付けは適法な租税には適用されない。というのも、もしあるとしたら、それはすべての課税の目的となるからである。つまり、適法な租税の賦課が更にその行使により明らかにされる権限が破壊的であるという理由からその適法な租税が無効にされてしまうならば、すべての適法な租税は違法となり、賦課することができる租税は存在しえなくなるであろう。」(FLINT v. STONE TRACY CO., 220 U.S. 107 (1911) Findlaw page 220 U.S. 107, 168 における Knowlton v. Moore, 178 U.S. 41 (1900) Justia page 178 U.S. 60 の引用)。

なお、ここで Flint 事件や Knowlton 事件において引用されている Marshall 首席判事の「課税する権力は破壊する権利に関連する」という宣言について触れておく。この宣言ないしは原理は McCulloch v. Maryland, 17 U.S. 4 Wheat. 316 316 (1819) において表明されたものである。この事件は連邦議会法の規定に基づいてペンシルバニア州フィラデルフィア市に設立された合衆国銀行がメリーランド州バルティモア市に支店を開設し、預金、手形の割引、銀行券の発行等の業務を開始したが、メリーランド州議会が同州内で銀行業務を行う同州の勅許を得ていない銀行に対して印紙税を課する法律を制定したため、当該印紙税に関する合衆国憲法への合憲性が争われた事件である。この事件で法廷意見を述べた Marshall 首席判事がその違憲性の根拠を述べる際に展開されたのがこの破壊権力に関する原理である。この事件における争点の核心は州による連邦政府機関に対する課税権限の合憲性という点にあるが、Marshall 首席判事は以下のように論理の展開の基礎を提示した。すなわち、合衆国憲法の大原則とは「合衆国憲法とそれに基づく法は至高である (supreme)」という原則、言い換えれば、「合衆国憲法とそれに基づく法は各州の憲法と法を統制 (control) し、州の憲法および法には統制されえない。」という原則であるが、ここから導かれる定理のひとつとしてこの破壊する権力が提示された (McCulloch v. Maryland, 17 U.S. 4 Wheat. 316 316 (1819) Justia page 17U.S. 427)。

1. 創造する権力は保存する権力を示唆する (a power to create implies a power to preserve)

デュー・プロセス条項との関連については、ここではBrushaber事件におけるデュー・プロセス条項の位置づけについて言及することとする。

法廷意見はさらに上記判断に関する根拠の説明を行う。「このような考え方は、たとえ外観上で課税権限の行使が存在したとみなされたとしても、論点となっている法はその行使が課税権限に係るものではなく財産の没収(a confiscation of property)－つまり、第5修正に反する財産の収用<sup>231</sup>、またはそれと同等のことごとくとして分類の基礎が欠落しているため必然的に同じ結論に導いてしまう重大かつ明白な不平等を生み出してしまうということ－という結論を恣意的に強要するような事件には適用されないということが認められたとしても、状況に変化はないであろう。我々がこのようにいうのは万が一の場合に依拠する命題でもこのような疑問は提示されないからである。確かに憲法上これを明確に禁止する規定はないけれども租税の累進性はすべての課税の概念を超越し、デュー・プロセスを欠いているものとして取り扱われなければならない権限の恣意的な濫用とされるということが巧みに主張されていることは確かである。しかしながらこの命題は（国家の）統治の初期の歴史において累進課税が連邦議

- 
2. 破壊する権力は、もしそれが他者によって揮われた場合には、創造し、かつ保存する権力に敵対するものであり、かつそれらと両立しえない。
  3. この対立が存在するところでは、至高であるところの権力はそれに服属する権力を統制しなければならない。

ここで表明された原理・定理は合衆国憲法第6編第2項「この憲法、これに準拠して制定される合衆国の法律；および合衆国の権限に基づいてすでに締結されまた将来締結されるすべての条約は、国の最高法規である；各州の裁判官は、州の憲法または法律中に反対の定めがある場合でも、これらのものに拘束される」という規定の司法的な表現であると考えてよい。

前述したとおり、Marshall 首席判事は合衆国が創立されて間もない19世紀前半に司法において州に対する連邦の優位性の確立に貢献した、いわゆる Federalist であるが、McCulloch 対 Maryland 事件における同判事の法廷意見も彼の基本的な考え方を踏まえて考える必要がある。

また、別の事案においても、

「しかしながら、本事案における租税は過重であり、そして過重すぎて銀行の特権を破壊してしまうものであり、それ故、連邦議会の憲法上の権限を越えていると主張されている。このような主張に対する最初の答えは、司法は統治機構の立法部門に対してその認められた権限の行使に対する制限を規定することはできないということである。課税権限は個人に対して抑圧的に行使されるかもしれないが、立法部門の責任は裁判所に対するものではなく、議会の構成員を選挙する人々に対するものである。それ故、ある特定の租税がある企業またはある種の企業群に対して過重な負担関係を有するものである場合には、この理由によってのみ、それは憲法に反して立法化されてはならない。」(FLINT v. STONE TRACY CO., 220 U.S. 107 (1911) Findlaw page 220 U.S. 107, 168~169 における Veasie Bank v. Fenno 8 wall. 533 Justia page 75 U.S. 548)。

更に別の事案において、

「ある法律が、付与された権限内にあるにも関わらず、司法にとって憲法上の権限の行使が分別なくかつ不正であるように思われるという理由から、違憲であると宣言されたという例は国家統治の創設以来見出せない。・・・憲法によって賦与された課税権限はそこに明示的に表明されている場合を除いてなんら制限を認められないのであるから、その権限の行使はその行使から生じる結果ゆえに、なんら司法上の制限は加えられない。」(FLINT v. STONE TRACY CO., 220 U.S. 107 (1911) Findlaw page 220 U.S. 107, 169 における McCray v. United States, 195 U.S. 27 (1904) Justia page 195 U.S. 54, page U.S. 59)。

<sup>231</sup>合衆国憲法第5修正第4文は以下のように規定している。

「何びとも、正当な補償なしに、私有財産を公共の用のために収用されることはない。」

会によって賦課され、そのような権限は先に言及した 1894 年以前に立法化された所得課税においても行使されたという事実を無視している<sup>232</sup>。」

これまで合衆国憲法における直接税条項について検討してきたわけであるが、この過程で明らかになった点は、租税に関する法をめぐる争いは、司法の場においては多分に国家の統治機構との関係において論じられてきているという点である。合衆国憲法が創設されてから第 16 修正が成立するまでの 120 年あまりの間に繰り広げられた直接税条項に関する論争は、連邦国家であるアメリカ合衆国が、国家を構成する市民が第一義的にはその権利・義務関係を州によって規定されているという事実と連邦の財政的基盤を規定する連邦税に関する法との関係を、国家統治の観点からどのように調整するかという問題解決の歴史といっても過言ではない。デュー・プロセス条項と租税に関する法の問題についても、この時代における司法の見解を見る限り、直接税条項における議論の域を超えるものではないと思われる。デュー・プロセス条項と租税に関する法の問題は稿を改めて議論すべき一大テーマであるが、この *Brushaber* 事件および先で取り上げた事件におけるデュー・プロセス条項に関する司法の場での議論を見る限り、司法は合衆国憲法により連邦議会に賦与されているところの財政的基盤を提供する課税権限の至高性ないし完全性について絶対的な支持を表明しており、その本質的な性格ゆえに、連邦議会によるその権限の行使の具象化たる租税に関する立法について、それが憲法に定める連邦税賦課の目的に反しない限り、連邦議会に対する干渉を一切行わないという立場を一貫してとり続けているように思われる。このような司法の立場が採用されることの根底にある考え方は、それが国家統治の基本原則に他ならないからである。市民の代表者たる代議員の集合体である連邦議会の決議、したがって、合意に基づく租税に関する法に対する消極的干渉こそ司法の使命である、という点にあると思う。

#### 【Stanton 事件について】

*Brushaber* 事件において表明された第 16 修正の意義付けおよびそれとの関連でこの事件において表明された *Pollock* 事件に対する連邦最高裁判所自身の評価に関する検討は、この事件の 1 ヶ月後に決定された *Stanton* 対 *Baltic Mining Co.* 事件（以下、「*Stanton* 事件」という。）の内容を検討した後に行いたいと思う。というのは、この事件においても法廷意見を述べたのは、*Brushaber* 事件同様、*Pollock* 事件において反対意見を表明した *White* 首席判事（*Pollock* 事件当時の首席判事は *Fuller* であった。ここで検討する *Stanton* 事件の決定がなされたとき、*Pollock* 事件当時の連邦最高裁判所の判事で *Stanton* 事件の判事を務めていたの

<sup>232</sup>BRUSHABER v. UNION PACIFIC R. CO., 240 U.S. 1 (1916) Findlaw page 240 U.S. 1, 24~25.

はWhite首席判事だけであった<sup>233</sup>。)であり、第16修正成立後のこの2つの事件において首席判事として法廷意見を表明しているという意味において、第16修正に関する司法の解釈に対して多大なる影響を及ぼした言うことができると思われる。そのWhite首席判事は、Bittker/Lokkenの表現を借りるならば、この事件において連邦最高裁判所はPollock事件を「誤って決定されたもの (erroneously decided)<sup>234</sup>」としたからである。

Stanton事件<sup>235</sup>は、先のBrushaber事件同様、被告会社Baltic Mining Co.の株主である原告が、自主的に1913年法に基づいて申告・納税を行おうとする被告会社に対して、1913年法の違憲性を理由にその差し止めを求めて連邦最高裁判所に上訴した事件である<sup>236</sup>。法廷意見では原告の主張をおおむね以下の2つに分類する<sup>237</sup>。

1. 1913年法の執行について、鉱山会社に対する法の執行が個人や鉱山会社以外の会社に対するそれに対して差別的に不利であることから、1913年法に基づく課税が憲法上の平等な保護 (equal protection)<sup>238</sup>、デュー・プロセス、および均一性条項に反する。

<sup>233</sup>Bittker/Lokken, *ibid*, 1-22.

<sup>234</sup>Bittker/Lokken, *ibid*, 1-21.

<sup>235</sup>Stanton v. Baltic Mining Co., 240 U.S. 103 (1916) Justia.

<sup>236</sup>Stanton v. Baltic Mining Co., 240 U.S. 103 (1916) Justia page 240 U.S. 107.

<sup>237</sup>Stanton v. Baltic Mining Co., 240 U.S. 103 (1916) Justia page 240 U.S. 109~110.

<sup>238</sup>「法の平等な保護」とも言われる。平等な保護は合衆国憲法においては第14修正第1節の第4文に以下のように定められている。

「また州は、その権限内にある者から法の平等な保護を奪ってはならない。」

その意味するところは「同一状況にある者を同一に扱う」(田中英 『英米法辞典』64ページ)ということである。ただし第14修正は州に関する規制であり、連邦に関する憲法上の明文規定はない。この点について田中(英)教授は、「合衆国憲法は、連邦との関係では法の平等保護を保障する明文はおいていないが、第5修正(Fifth Amendment)のliberty(自由)という言葉を通して、同じ結論を導き出している」と指摘する(田中英 『英米法辞典』64ページ)。

Black Law Dictionaryもほぼ同様の内容を示しているが、加えて法の平等保護の規定の今日的な憲法学上の意義について「法の平等保護は差別を行う立法はその差別を行うことの合理的な基礎を有していなければならない。そして、もしその(差別的な一引用者)立法が基本的な権利(選挙権のような)に影響を与えたり、違憲の疑いの強い分類(a suspect classification)(人種のような)に関係するときには、それが厳格な精査に耐えられない場合には違憲とされる」(Black Law Dictionary page 616)として、一見、立法府の行為規準として作用するかの見方を示している。しかしながら、田中(英)教授が指摘するように、連邦においては法の平等保護が第5修正における「自由」との関係、すなわち、「何びとも・・・、また法の適正な過程によらずに、生命、自由または財産を奪われることはない」というデュー・プロセス条項との関連で論じられているわけであり、法の立法過程のみならずその執行および司法の過程においても法の平等保護は要請されるべき要件であり、また、デュー・プロセス条項との関連の観点からは、その歴史的背景の考察は不可欠の要素であると考えられる。Mottは、法の平等保護の規定をその憲法に定めている州は1830年までは一握りの数しかなかったと指摘しているが、その理由は単に平等の原理は当然のこととして受け取られていたからだという(Mott 前掲書 256ページ)。このような傾向に変化の兆しが見え始めたのは、合衆国憲法が成立して州政府が機能し始めて50年ほどしてからであり、州において平等な立法に対する制限が規定されるようになった。しかし、より根本的な要因は裁判所が憲法に関連する判断を行うにあたり平等の問題に直面する頻度が増してきたという点にあった(Mott 前掲書 256ページ)。Mottのこの書物はデュー・プロセスに関する著作であるが、法の平等保護に関して2章を割り当て(第15章 デ

2. 1913 年法に基づく租税は第 16 修正が例外的に割当なしで賦課することができるとされた特殊な直接税とみなされてはならず、このような租税に対して憲法上の一般的な要請としての割当の規則に従うべき所有権に基づく直接税であるから合衆国憲法に反するものである。

最初の主張について、法廷意見は Brushaber 事件において連邦最高裁判所としてのこのような主張はすでに検討されており受け入れ難いとして退けた。第 2 の主張について、法廷意見はその主張の根拠を以下のように整理している<sup>239</sup>。

- ・第 16 修正は割当要件なしの例外的な直接税を認めているだけであるから 1913 年法の租税は第 16 修正の権限の範囲外の租税である。
- ・1913 年法が定める租税は第 16 修正の権限の範囲外の租税であるから、この租税は Pollock 事件における決定に従うべきであり、それ故、割当要件を満たしていないのであるから無効である。

最初の根拠についてはこれも Brushaber 事件において検討されているとしてこれを退けた。これに対して、法廷意見は第 2 の根拠は Brushaber 事件においては 1913 年法が鉱山会社に賦課するこの特殊な租税は Brushaber 事件においては論点とはなっていないので、検討を要するとした<sup>240</sup>。

この点に関して原告の申立の具体的な内容を改めて申し述べると、以下のとおりとなる<sup>241</sup>。すなわち、1913 年法により賦課される租税は、純算出額(net products)に対するものではなく、企業によって行われる鉱山での作業の総算出額(gross product of the working of the mine by the corporation)に対するものであり、したがって当該租税は第 16 修正に規定する所得税には該当せず結果として所有権を根拠とする財産に対する直接税として取り扱われるべきである、という点である。

これに対して、法廷意見は「しかしながら、本質的に考えてこの主張の明白な誤りを認めたとしても、それは明らかに以下の事実を無視している。その事実とは、前回の決定により第 16 修正の規定は新たな課税権限を賦与したのではなく、単に、当初から連邦議会が有するところの従前の完全かつ絶対的な所得に対する課税権限を、それが本質的には間接税の課税の範疇

---

ュー・プロセスと平等性(Due Process and equality)、第 16 章 法の平等保護(Equal Protection of Law))において、法の平等保護に関する規定が第 14 修正として憲法に取り入れられる経緯を詳細に描いている。

<sup>239</sup>Stanton v. Baltic Mining Co., 240 U.S. 103 (1916) Justia page 240 U.S. 112.

<sup>240</sup>Stanton v. Baltic Mining Co., 240 U.S. 103 (1916) Justia page 240 U.S. 112.

<sup>241</sup>Stanton v. Baltic Mining Co., 240 U.S. 103 (1916) Justia page 240 U.S. 112.

から抽出して、その所得が生じる源泉を考慮することにより割当要件に服することとなる直接税の範疇に帰属させるということを禁ずる、という決定がなされたということである。—このことは、それが何であるかを検証することによってではなく、課税される所得の起源または源泉から演繹されるという誤った理論(a mistaken theory: 下線は引用者。)に基づく所得に対する租税であるということである。もちろん、我々がこのようにいうとき、第 16 修正の規定の範疇にある租税を考えているのではないということに注意する必要がある。— 当該租税が連邦議会の課税権限を完全に越えており、それゆえ、直接税であれ、間接税であれ負担を課する権限が存在しないところという理由から割当要件または均一性要件が全体としては無視するということである。言い換えれば、ここでは、第 16 修正によって、本質的に間接税の範疇に属する所得税を、割当要件に服させるために本来はそこに帰属しない直接税の範疇に帰属せしめるような課税権限があるような場合に当該所得税が生じる源泉に至らしめる権利に対する制限を取り上げているに過ぎないのである<sup>242</sup>。」

Bittker/Lokken はStanton事件においてWhite首席判事が用いた「誤った理論」を次のように解釈している<sup>243</sup>。

「我々が White 首席判事の重々しくかつ入り組んだ文章を正確に解釈しているとすれば、この「誤った理論」とは財産から生じる所得に対する租税は財産自体に対する直接税であるという憲法の解釈との同一線上にあることである、という Pollock 事件における結論のことである。」

そして、Bittker/Lokken はこのように解釈することが正しいと考える一つの理由としてWhite判事がPollock対合衆国事件における反対意見を述べてこの誤った理論を拒絶している事実があるという<sup>244</sup>。

### 【小括】

以上で、第 16 修正が成立したのちに提起された直接税に関する事件としてのBrushaber 事件およびStanton 事件およびそれらの事件に対して示された司法上の解釈としての連邦最高裁判所の判断の概略を終える。この 2 つの事件は、事件が提起された時期、提起がされた経緯、更には、連邦最高裁判所の決定をリードしたと考えられる首席判事Whiteが法廷意見を述べている事実やそのWhite首席判事が 20 年余り前の Pollock 事件において有力な反対意見を述べていること、などから、その決定を支える基本的な考え方において一貫性を維持してい

<sup>242</sup>Stanton v. Baltic Mining Co., 240 U.S. 103 (1916) Justia page 240 U.S. 112~113.

<sup>243</sup>Bittker/Lokken, *ibid*, page1-22.

<sup>244</sup>Bittker/Lokken, *ibid*, page1-22.



ると考えてよいと思われる。そこで、これら事件に対する最高裁判所の判断に関して検討を行う。

Bittker/Lokkenは、第16修正成立後のBrushaber事件およびStanton事件において連邦最高裁判所によって示された第16修正に対する決定によって、「連邦議会により所得に課税する権限は第16修正ではなく合衆国憲法第1編第8節第1項をその根拠規定とするのであり、それ（第16修正のこと。－引用者）は単に所得税はそれが直接税である範囲において州の間に割当てられなければならないという要件を除外しただけである。」という理解されるべきことが確立された、とする<sup>245</sup>。さらに、これら2つに事件に対する判断から「所得に課せられない直接税は割当条項に服することとなる<sup>246</sup>。」という命題が導きだされることとなる、とする。

Bittker/Lokkenは「第16修正は直接税という用語を定義しようと意図したものではないから、その憲法上の記載は依然として1913年以前と同様、議論の余地のあるものであった。しかしながら、たとえ直接税であるとしても所得税が割当要件から解き放たれた以上、この問題の実際的な意義(the practical significance of the issue)は大幅に低下した<sup>247</sup>。」という、第16修正の成立及びその後の連邦最高裁判所の判断に対する評価を行っている。

1913年に第16修正が成立してからの所得課税の合憲性をめぐる争点についてBrushaber事件およびStanton事件における連邦最高裁判所の判断およびBittker/Lokkenの評価を検討した。彼らの評価は、合衆国憲法が制定された当初から規定されていた直接税条項についてその成立から第16修正が成立するまでの期間に提起された論点に対して司法の判断がどのように変遷していたかという点にある。彼らの結論的評価としては、第16修正の成立をもって直接税条項は少なくとも合衆国憲法との関連において論点とはなりえなくなったということである。

しかしながら、国家の統治機構を規定するものとしての合衆国憲法における連邦租税という観点から第16修正の成立とその後のBrushaber事件およびStanton事件に対する連邦最高裁判所の決定を眺めてみるとBittker/Lokkenが描く景色とは異なるものがみえてくるとと思われる。両事件において示された第16修正に対する司法の解釈は、確かにPollock事件の否定という、いわばPollock事件に対するアンチ・テーゼとして示されている。そして、両事件において法廷意見を書いた首席判事はWhiteであり、彼はPollock事件において反

---

<sup>245</sup>Bittker/Lokken, *ibid*, page1-22.

<sup>246</sup>Bittker/Lokken, *ibid*, page1-22.

<sup>247</sup>Bittker/Lokken, *ibid*, page1-22.

対意見を表明している。Pollock 事件は 1894 年法に基づく信託会社に対する法人としての課税を違憲としたわけであるが、法廷意見と White 判事（当時）それぞれの意見の根拠とした基本的な考え方を検討してみると、第 16 修正とそれに引き続く両事件だけを同一線上において検討することだけでは十分ではないのではないかと考える。Pollock 事件においては、法廷意見および反対意見はともに、合衆国憲法に規定される租税に関する規定に従って本事件を解決することが合衆国建国以来の精神に基づいて築きあげられた国家体制を維持することであるという共通の認識のもとで行われているが、私見によれば両者の結論を分かつポイントは以下の点である。すなわち、合衆国建国以来、営々として蓄積されてきた司法における先例への準拠の方法の相違である。そして、先例拘束性の対象が法人利益に包括されている不動産に対する賃料であるが、法廷意見は先例拘束性の原則に基づいてこの事件を判断していかなければ建国以来の主権者たる市民を直接的に統治する州とその集合体としての合衆国との連携が崩壊するとした。そこで法廷意見が準拠した考え方が 19 世紀前半に Marshall 首席判事によってたびたび用いられた実体に対する課税の論理である。Pollock 事件においては法人の所得に課税することはそれに含まれる不動産賃料の源泉である不動産たる土地に対する課税と同一であり、したがって、1894 年法が定める法人に対する租税は、合衆国憲法の制定後の Hylton 事件において確立されている「合衆国憲法の意味における直接税は人頭税と土地に対する租税だけである」という原則により直接税であり、当該租税は各州に対する割当が要件とされていないのであるからこの法律は違憲であり、このように解しないと合衆国建国以来維持されてきた連邦と州との関係は崩壊する、とした。

これに対して、反対意見は連邦と州との関係を維持するという観点から Pollock 事件を判断するという姿勢では法廷意見と同じであるが、接近方法がまったく異なるといってよい。White 判事は 1894 年法に定める法人に対する課税を、法廷意見とは異なり種々の所得の集合体とみなすのではなく、それ自体として所得として取り扱うべきものとする。母国イギリスや連邦の各州においては、所得税は直接税として取り扱うことが伝統であり、判事自身そのことは認める。しかし、所得に対する連邦のレベルにおける司法の伝統的な考え方によれば、それを間接税とすることが合衆国創設以来の基本的な立場であり、先例である。法廷意見がこの先例を破るほどの合理的な根拠は法廷意見には見出しえない、というのが White 判事の反対意見の骨子と理解できる。特に、法廷意見が、19 世紀前半に示された Marshall 首席判事の原則へ先例拘束、すなわち、課税対象たる所得の源泉ないしは実体にまで遡及して合衆国憲法の意味における直接税・間接税の判断を行うという手法の採用については、法人所得から実体にいたるまでに二重の間接（法人所得からそれを構成する不動産所得にいた

る第一次間接、不動産所得からその源泉たる不動産にいたる第二次間接。White 判事は南北戦争時に戦時立法として数種の所得課税が立法化されたが、これらの立法に対して提起された訴訟においてはことごとく直接税性を認めず間接税としてきた事実、およびこれら連邦最高裁判所をはじめとする司法の判断に対して他の国家統治部門たる執行部門が承認してきたこと、ならびに法学者がこれら司法の判断に対して支持を表明または不支持を不表明してきたことの実質は、これらの所得税の合衆国憲法への合憲性に関する重要な先例であり、実質的にこのような判断が合衆国憲法の一部を構成することとなったとみなす。)に基づいて直接税と断定するという Pollock 事件の法廷意見の論理展開は、これまで合衆国の司法部門が営々として築き上げてきた第一次的主権の統治者たる州とこれら主権統治者の連合体としての連邦からなる国家統治の枠組みを崩壊し、主権者たる市民が期待する法的安定性の崩壊をもたらすものとして厳しく批判している。このように見てくると、Pollock 事件の結論に対する法廷意見と反対意見の相違の原因は、両者とも先例拘束の重要性を認識しつつその論理を展開するという共通した接近方法を採用しつつ、また、本事件を判断するに当たっての行為規準としての連邦観ないしは連邦の目的観についてもその維持という点で共通の認識を有していたにもかかわらず、その結論に至るために選択した先例が相違するということになる。Brushaber 事件および Stanton 事件における第 16 修正に対する解釈は White 首席判事により主導されたという事実を鑑みると、結果的には Pollock 事件における判断が「誤った」ものであるとされたその判断は拘束された先例の選択の誤りであったということができ、畢竟、法廷意見において採用された Marshall 首席判事の提示した「実体の基づく課税原則」が Pollock 事件に対する判断が下された 19 世紀末の時代においてその判断の基準として選択されたことの誤りを指摘することができる。Marshall 首席判事が提示したこの原則は 1827 年に決定された Brown 対 Maryland 事件において示されたものであるが、Pollock 事件が起きた 19 世紀末からさかのぼること 70 年余前とでは社会を取り巻く時代環境はまったく異なるといつてよい。Brown 対 Maryland 事件が起きた 19 世紀前半は国家としてのアメリカが創設されて 50 年余りしか経過しておらず、いまだ国家としての揺籃期にあったとみてよい。まして、国家を構成する市民の権利・義務関係を直接的に規定する責務を負う州とその連合体としての連邦がどのような関係にあるべきかを試行錯誤を繰り返しながら模索していた時期の連邦税に関する規準を、南北戦争を通じて、ある意味で国家としての理性を確立して真に独立した連邦国家として歩み始めた時期である 20 世紀にならんとするこの時代の、連邦国家としての血流たる租税の概念の再構築するべきこの時期に取り上げることに相当の抵抗感を White 首席判事に感じさせたのではないかと推測できる。第 16 修正およびその後の

Brushaber および Stanton 両事件を国家創設からの時間軸で捉えてみると、これら一連の事象はアメリカという連邦国家の揺籃期の終了を画する事件であるととらえることができるのではないか。このことをこれまで検討してきた合衆国憲法における租税に関する規定との関連で連邦税をめぐる諸事件についてみると、合衆国建国以来、連邦税に関する争いについて 19 世紀を通じてその指導的原理を提示した事件は Hylton 事件にあったといつてよいが、この事件で示された連邦最高裁判所の判断の本質的は、馬車に対して課された連邦税を間接税とすることによって合衆国憲法に定められた直接税と間接税についてその制定の経緯にまで遡ることによって合衆国憲法上の位置づけを示した点にある。この考え方は合衆国憲法の制定者たちの考え方に忠実に従ったものであり、18 世紀の、その 100 年後から見ると極めて牧歌的な雰囲気漂うユートピア的な社会を背景にした考え方であったといえる。このような社会的条件は、合衆国憲法に内在する 'Great Compromise' という大いなる矛盾を表面化させなかった。そして重要な点は、Hylton 事件に関与した諸判事はその矛盾の存在を十分に認識していたと思われることである。このような社会的状況を背景にした合衆国憲法における租税観を、その後登場してくる Marshall 首席判事は変質させることとなる。直接税を人頭税と不動産の保有及びそれを源泉とする収益に対する租税とに限定するという Hylton 事件の決定を、連邦の二重体制を維持しつつ州に対する連邦の優位性を確立する活用することとなる。そして、Federalist 的な連邦国家観に基づいて採用された手法が、租税の合憲性を判断するにあたり第一義的な課税対象とその実体とを同一視する考え方である。この手法は Pollock 事件において Fuller 首席判事によって先例拘束性の原則に従って援用された手法であり、同事件で反対意見を表明した当時の White 判事が厳しく批判した点なのである。思うに、判断形成にあたり用いられるべき手法を決定することはその判断形成が行われる社会的環境を十分に考慮してなされるべきであるが、Marshall 首席判事が連邦最高裁判所に君臨した 19 世紀前半と Pollock 事件当時の 19 世紀末の時代の社会的環境は著しく異なっていたと考えるべきである（この 1 世紀の間にアメリカ合衆国の社会的環境を激変させた要因は 19 世紀半ばの南北戦争であり、戦争終結後の社会情勢の安定化の帰結としての国内経済の爆発的拡大であることは言を俟たない）。Marshall 首席判事が Federalist 的な思想に基づいて採用した課税対象と実体との同一視の手法は、州に対する連邦の優位性を確立するべくアメリカという国家の揺籃期にこそ有効な手法であった考え方であったと思われるが、そこでは比較的単純な社会・経済構造を前提とする租税観に基づく国家運営が可能であったと思われる。しかしながら、19 世紀末のアメリカという国家はもはや 100 年前の社会・経済構造とはその姿を一変させている。Hylton 事件当時の直接的な課税対象は個人所

有の馬車であった。それに対して、Pollock 事件当時のそれは経済の発展に伴って蓄積されつつあった個人の富としての資産の運用を委託された信託会社という、Hylton 事件当時の 18 世紀末、ひいては合衆国憲法制定時には想定されていなかったであろう新たな納税義務者としての法人によって行われたさまざまな経済活動の結果としての所得である。いうまでもなく、法人の経済活動の結果としての所得は Hylton 事件当時に想定されていた個別の課税対象の複合体と考えることも可能であるが、このことは Hylton 事件当時に想定されていたと思われる課税対象と租税との個別かつ直接的な関係の把握を容易にはできないところまで変化してきたことを意味する。このような課税対象の変質を十分に捉えることなく、Pollock 事件の法廷意見は Marshall の手法を援用して判断を行ったわけである。このような観点から第 16 修正の成立およびその後の Brushaber および Stanton 両事件の判断の位置づけを改めて考えてみると、それは、Pollock 事件の判断を Bittker/Lokken のいうところの「誤った決定」という捉え方にとどまらず、Pollock 事件の判断の根底にある 20 世紀初頭における Marshall 的な Federalist 的発想—それはまさに州に対する連邦の優位性の確立の思想である—、およびその手法—課税対象とその実体とを同一視する手法—の否定と捉える必要があると考える。

しかしながら、このことは合衆国憲法における租税に関する規定の意義に関する根本的な考え方の変更をも迫るものではないのかとの疑問がわいてくる。Brushaber 事件における法廷意見で示されたように、合衆国憲法における連邦税の課税権限に関する根本規定は第 1 編第 8 節第 1 項の「連邦議会は次の権限を有する。合衆国の債務の弁済、共同の防衛および一般の福祉の目的のために、租税、関税、輸入税および流通・消費税を賦課徴収すること。ただし、すべての関税、輸入税および流通・消費税は、合衆国を通じ均一でなければならない」であるが、唯一の例外規定として第 1 編第 9 節第 5 項「各州から輸出される物品には、租税または関税を賦課してはならない」が規定され、また、第 16 修正成立前はこの規定に対する制限条項として、第 1 編第 9 節第 4 項「人頭税その他の直接税は、上に（第 1 編第 2 節第 3 項）規定した人口調査または算定に比例するのでなければ、賦課してはならない」と規定されていた。連邦議会が有する課税権限とは、各州からの輸出品に対する課税を除き、合衆国憲法が定める目的の範囲内で租税、関税、輸入税および流通・消費税を賦課徴収する権限であり、この権限に対する制限条項として直接税に対する割当要件と間接税に対する均一性要件が規定されるという構造である。確かに、第 16 修正が成立した直接的な契機は Pollock 事件である。Bittker/Lokken が指摘するように第 2 Pollock 事件において法廷意見が給与及び賃金並びに企業所得は直接税ではなく、従ってこれらに対する租税は割当要件を満たす必要性がないことを明確に

は否定しなかったためである<sup>248</sup>。合衆国憲法が規定する目的の範囲内における連邦議会の課税権限は絶対的な権限であり、その絶対的な権限に対する制限条項として割当要件と均一性要件が規定されているのであるが、これら制限条項のレゾナデートルは、合衆国憲法の制定者たちが合衆国創設時にすでに存在していた各州間に現実に存在するさまざまな格差（人口、面積、産業の発達程度等が指摘されているが、最大の要因は奴隷の存在である。）を調整する点にある。これまでに幾たびか触れてきたように、各州間の格差の存在が合衆国憲法における租税に関する諸規定が制定されることの最大の要因となったという事実はHylton事件当時の連邦最高裁判所が連邦税に関する訴訟を判断するにあたっては十分に検討されかつ考慮されてきたわけであり、このことを根本的な理由としてHylton事件は直接税を人頭税と不動産の保有にかかる租税に限定する判断を下したわけである。そして、その究極的な目的は、これも再三触れてきたように、連邦国家アメリカを構成することとなる市民の権利・義務関係を直接的に規定する州と連邦政府が存在する国家統治の二重構造の存在を規定する合衆国憲法の秩序を維持することである。Pollock事件における法廷意見とWhite判事に代表される反対意見は、ともにこの究極の目的を達成することを意図していたにもかかわらず、選択された手段が異なることによってその結論において著しい相違を示したわけである。

<sup>248</sup>Bittker/Lokken, *ibid*, page1-19 Bittker/Lokkenは以下のように述べている（下線部は引用者）。

「しかしながら、この事件(Pollock事件のこと—引用者)は給与、賃金及び企業所得からの租税は直接税ではなく割当てられる必要はなく、これにより連邦議会に、もし未収所得の除外を望むのであれば、これらを源泉とする租税を賦課する自由を付与されていることを表明(intimated)した。」

上記引用部分についてBittker/Lokkenは第2Pollock事件からの引用である旨を脚注において示しているが、当該判決文では次のように述べられている。

「我々はこの法(1894年法のこと—引用者)を不動産及び投資された人的資産から生じる所得に対する租税の観点から検討したのであって、事業、特権または雇用から生じる稼得または利益に対する租税についてこれらに対する租税が流通・消費税の外観を有しており、それが認められた場合の観点からは特段のコメントを行っていない。」(Pollock v. Farmers' Loan & Trust Co., 158 U. S. 601 (1895) Findlaw page 635)。このコメントはPollock事件の本質の一端を示すものとして非常に特徴的である。本論でも指摘したように、法人所得を、それを構成する課税対象に分割して法人所得を定義づけようとするアプローチがとられていることを示すものであると思われるからである。後に検討するが、このことはPollock事件当時の19世紀末は企業などの団体の活動の結果としての所得の概念が確立されていなかったことの歴史的事実としてとらえておく必要があると思われる。所得概念の確立はこの後に取り上げるEisner対Macomber事件以降の論争の展開を待たなければならない。

上記に加えて、この法廷意見におけるもうひとつの重要な論点は、Bittker/Lokkenの指摘は、給与、賃金または企業所得の直接税性を否定したのはPollock事件であるような表現を行っているが、第2Pollock事件の法廷意見を見る限りこれらを源泉とする租税が流通・消費税とされた場合にコメントを差し控えるといっているのであって、第2Pollock事件がこれらを決定したとは述べておらず、むしろこれらを源泉とする租税を間接税とした過去の司法の判断の追認と理解したほうが正確であると思われる。そしてこのことは、特に南北戦争時の戦費調達法として制定された連邦歳入法が主として流通・消費税として制定され、これらの制定法に対して提起された訴訟に対する連邦最高裁判所の過去の判断をPollock事件の法廷意見が認めたことを示している。第16修正制定の直接的な契機は確かにPollock事件であることは認められてよいが、第16修正制定の根本的な原因の萌芽はすでに南北戦争時にすでに存在していたのではないかと考えられ、非常に興味深い点ではある。

これに対して、Brushaber事件における法廷意見によれば、第16修正の目的とするところが「その意図された結果を成し遂げるために必要な範囲である場合を除いて—すなわち、所得に対する直接税をその源泉自体に対する直接税とし、それによってある直接税を流通・消費税、関税及び輸入税の分類から除外して、直接税の分類に帰属させるためにある課税所得が生じるその源泉を手段とすることを回避すること—、現在の解釈を変更しないということを明確に示すところの条件である」<sup>249</sup>（下線部は引用者）とPollock事件において反対意見を表明した連邦最高裁判所判事によって解釈されたわけである。国家創設時からPollock事件を経て第16修正の成立までの時期における合衆国憲法における租税に関する諸規定に対する司法の判断の変遷を俯瞰してみると、Bittker/Lokkenの第16修正の解釈とは、おのずから異なる景色が見えてくる。Hylton事件において直接税とされたのは人頭税と不動産の保有にかかる期間税だけであるが、この当時、他の直接税の存在は知られていなかったのであり<sup>250</sup>、直接税ではない租税が存在し、かつ、関税、輸入税もしくは流通・消費税でもないとされた場合には連邦議会によって適切かつ合理的な方法で均一性要件にしたがって賦課されることとなると想定されていた。Brushaber事件の解釈によれば、第16修正の意図するところが課税対象となる所得の源泉に依拠して本質的には関税等の間接税とされるべき租税を直接税とすることを禁じる点であるならば、その効果はHylton事件が想定していた意図と実質的に同等の判断である。それゆえ、同事件の法廷意見も述べているように従来からの司法の判断になんら変更を加える必要はなく、ただ一点のみの変更を行っていることとなる。一点の変更とは、所得の源泉に依拠して本質的に間接税とされるべきものを直接税とすることの禁止である。このことの意味するところは、Pollock事件において法廷意見が援用したところの、Brown対Maryland事件においてMarshall首席判事によって採用された課税対象たる所得とその源泉の同一視の手法を採用しないということである。第16修正の本質的な意義は、Pollock事件においてWhite判事が厳しく法廷意見を批判したところの、同事件のMarshall的な実体に基づいて本質的に間接税とされるべき租税を直接税とする手法に基づいて、二重間接を通じての法人所得課税を定めた1894年法を違憲とした手法が再び用いられることがないようにするための憲法上の措置と理解することができる。

課税所得の源泉に依拠して本質的に間接税とされる租税を直接税にすることを禁じることの効果は以下のとおりである。すなわち、Hylton事件によって決定された合衆国憲法の意味における直接税を人頭税と同じく直接税と一般に認

<sup>249</sup>BRUSHABER v. UNION PACIFIC R. CO., 240 U.S. 1 (1916) Findlaw page 240 U.S. 1, 19.

<sup>250</sup>Hylton v. U.S. 3 U.S. 171, Findlaw page 3 U.S. 171, 174. このような認識を提示したのはChase判事である。

知られている不動産保有にかかる租税に限定することによって、連邦議会がその課税権限を行使する場合には、割当要件は実質的には関税、輸入税及び流通・消費税の賦課にあたり適用される均一性要件と同等の効果を有することとなる。したがって、合衆国憲法の意味における直接税を人頭税と不動産所有にかかる租税に限定することによって、連邦税は実質的には均一性要件のみによって賦課される、言い換えれば、合衆国憲法の意味における直接税に関する割当要件を意図的に形骸化することとなるのである。Pollock 事件において人頭税及び不動産保有に係る租税に加えて人的資産に対する租税も合衆国憲法の意味における直接税と判断されたが、そのように判断された根拠は、この種の租税が伝統的なこれら2種の租税が直接税とされる根拠とされてきた納税義務者との関連性—所有権という法により確定される権利を通じて—が他の財産に比べてより明確に認識できるという判断の規準からであると考えられる。第16修正の解釈に関する Brushaber 事件における法廷意見の意義は上記のように捉えるべきであると考えられる。

Pollock事件の法廷意見においてFuller首席判事が「憲法が保護しようとして意図していることは他州からなる多数を通じて州内の個人や財産に直接課税する権限を中央政府が行使することであるということより明白なことではない。」と述べ<sup>251</sup>、また、Bittker/Lokkenが「割当要件の原則が連邦議会において人口が多い製造業中心の州がその租税負担を地方の州に転嫁することを回避するよう設計されており、直接税は最後の抛り所とされるべきものである<sup>252</sup>。」としたことは、憲法の制定者たちがその制定を優先させて各州間の利害の対立の調整の結果としてのGreat Compromiseの産物として合衆国憲法第1編第2節第3項第1文「下院議員及び直接税は、連邦に加入する各州の人口に比例して各州の間に配分される。」という条項を創設したことの背景を物語るものとして考えてよいと思われる。しばしば本論においても触れてきたように、連邦最高裁判所は合衆国憲法の創設者たちの意図を十分に理解していたのであり、その創設者たちの意図はHylton事件において明確に示されていた。Hylton事件においてPeterson判事は憲法上の上記直接税条項を「独立当時の南部諸州のための調整的な特性を有するものであり、根本的には間違ったものである」と断定的に述べているのであり、そのような認識を有していたがゆえに、割当要件は「州に対する作用でありその特性としての評価と査定を伴うものであり、必要な場合を除いて用いられるべきではない。」と指摘した。連邦直接税が直接に市民を対象とし、また

---

<sup>251</sup>Pollock v. Farmers' Loan & Trust Co., 157 U.S. 429 (1895) Justia page 583.

<sup>252</sup>Bittker/Lokken, *ibid*, page1-19. より正確を期すると、Bittker/Lokkenが、20世紀前半のアメリカの歴史学者 Charles Beard が Pollock 事件の法廷意見に対して支持を表明したものとして彼らの文献において紹介しているコメントである。



は市民の自然権として認識され得る所有権等の財産権に賦課されるものであることから、市民の権利・義務関係を第一義的に規定する権限を有する州の主権の問題との関連において、連邦議会が直接的に市民およびその財産権に連邦税を賦課することは、合衆国憲法が規定する連邦国家としての統治機構の根本問題にかかわることであって、18世紀の最初の半世紀はこのような統治機構の根本原理が十分に機能することが可能な時代であると同時に、創設されて間もないアメリカ合衆国という連邦国家の州に対する優越性を確立するために、合衆国憲法に規定する連邦税に関する規定を上記のように解釈せざるを得ない時代であった、ともいえる。そして、この18世紀的な統治機構を支える租税の基本原則の土台を揺るがした根本の要因が、18世紀的な合衆国憲法が想定していなかった社会環境の変動、すなわち、国内要因としての南北戦争後の国内の社会状況の安定化に伴う経済発展に伴う国富の増大、そして、外部要因としての帝国主義的・覇権主義的な海外進出競争に促進された国家財政需要の高まり、であり、もはや、関税、流通・消費税の間接税中心の財政構造では高まる財政需要に応じきれなくなってきたこと、国家統治機構の根本原理を財政面から支えてきた合衆国憲法の直接税条項もその変革を迫られてきた時期が19世紀末、Pollock事件の時代であったといえる。このような時代背景から考えてみると、第16修正の成立はPollcock事件を契機とした連邦税に関する法制度の変遷の問題ではなく、経済構造という社会の下部構造が法制度という社会の上部構造を規定するという唯物論に基づく社会変動の認識にかかわる問題として捉えることが必要なのではないかと考えられる。加えて、第16修正の成立は合衆国憲法をはじめとする租税に関する法体系内部にその成立の要因が内蔵されていたという事実を看過すべきではない。Hylton事件の法廷意見が指摘するように、合衆国憲法の意味における直接税は本来的にはそれまでの租税理論とは相容れない存在であり、その適用は緊急時を除けば極力回避されるべきことが認識されており、適用される場合においてもその対象は市民との関係が容易に認識可能な人頭税と不動産にかかる期間税に限定されたことにより、名目的には割当要件に従いながら実質的には均一性要件に服することと同一の効果を有するとなった。そして、Knowlton対Moore事件において示されたように、合衆国憲法が想定する均一性要件とは、当該租税の本来的・本質的な性質を想定しているのではなく、「議会が争点となっている租税を賦課するために採用する設計や方法がどのようなものであれ、同一の設計と方法が合衆国を通じて施行されなければならないということを要求するだけである<sup>253</sup>」という要求であり、合衆国という主権を有する州の連合体としての地域における均一性を要求するものである。

---

<sup>253</sup>Knowlton v. Moore, 178 U.S. 41 (1900) Justia page 178 U.S. 84.

そして、このような要件が設定された背景にあるのが「連邦議会は合衆国を通じて一般的に作用しかつ議会の権限の下に徴収されるべく恒久的かつ適切な資金の創設が合衆国の債権者に対する完全な正義を行うこと、公共の信頼を確保すること及び将来の戦争に備えることのためにぜひとも必要となってくる」という合衆国創設者たちの財政に対する基本的な考え方なのである。このような均一性要件に関する基本的な考え方は合衆国憲法が連邦議会に課税権限を与えるにあたり設定した目的そのものであることに注目したい。地域的な均一性を要件とすることによって、人頭税及び不動産にかかる租税に限定された直接税が割当要件に従って各州に割り当てられたとしても実質的には均一性要件と同等の効果を生じさせる結果となる。第16修正は本来的には間接税とされるべき租税をその租税の実体に着目して直接税とすることを禁止するものであると、Brushaber事件の法廷意見は判断したわけであるが、敷衍すれば、合衆国憲法の意味における均一性要件を、租税の実体である課税対象と関連付けることにより当該要件を適用することの禁止と解釈することが可能である。このように見てくると、第16修正の成立は、Brushaber事件の法廷意見が述べるように連邦議会に新たな課税権限を賦与することを意味するものではなく、南北戦争終結によるアメリカ社会の秩序の回復とその後に行進した産業の発展によってもたらされた国富の蓄積という、20世紀初頭に顕現化したところの、合衆国憲法が想定していなかった劇的な社会変動により、合衆国憲法創設以来の法体系と司法の判断の歴史としての数々の先例の体系に組み込まれていた要素が止揚されて別の体系に変質した、ということができる。Pollock事件によって明らかにされたことは、南北戦争後の国富の増大に大きく貢献した、しかも18世紀的な合衆国憲法が想定していなかった新たな課税対象の登場、それは原則的に地域法によって新たに人格を付与された市民・財産の集合体の存在、すなわち、法人が租税法の分野においても無視しえない存在となってきたという事実である。連邦国家の強まる財政需要を満たすための課税対象としての法人所得を合衆国憲法における連邦税の体系にどのように位置づけるかという再定義の必要性の認識の問題と言い換えてもよい。Pollock事件の本質はこのような人格を有する市民・財産の集合体の所得の位置づけに、テーゼとしての18世紀的な租税観に基づく原則を適用したがゆえにその結論において論理の破綻を招いたという点にある。このような歴史的事実の連鎖の観点から見ると、第16修正の成立とBrushaber/Stanton両事件における第16修正の解釈に関する司法の判断は18世紀的租税観に対するアンチテーゼとして位置づけられるということができる。そして、合衆国憲法によって賦与されている連邦税に関する連邦議会の絶対的な課税権限に対する制限要件が実質的には均一性要件に統一化されているという命題が、ジンテーゼとして提起されることとなる。このように、合衆国

憲法の成立から第16修正の成立にいたる歴史的過程は弁証法的な認識過程として捉えることが可能であり、第16修正の成立をもって、1世紀以上にわたる直接税条項に関する論争の終着点にいたることとなる。前述したBittker/Lokkenの「第16修正は直接税という用語を定義しようと意図したものではないから、その憲法上の記載は依然として1913年以前と同様、議論の余地のあるものであった。しかしながら、たとえ直接税であるとしても所得税が割当要件から解き放たれた以上、この問題の実際的な意義は大幅に低下した」という評価はこのような視点から理解されるべきであると考えられる。

これまでBittker/Lokkenの所説に基づいて合衆国憲法の直接税条項と第16修正成立の意義について検討を行ってきた。彼らの所説は「合衆国憲法における連邦所得税の位置づけ(Constitutional Status of Federal Income Tax)」という題目の下に行われてきたものであったが、直接税条項の関する検討の後にEisner対Macomber事件を取り上げている。株式配当が個人に対する所得税の課税対象となりうるのか否かという点が争われた事件であり、第16修正成立後の憲法上の所得に関する本格的な論争の端緒となったという意味で重要な事件である。わが国においてもこの事件に関する関心は高く、たとえば金子教授や辻山教授が連邦所得税法における実現概念との関連において取り上げており<sup>254</sup>、また、租税法に分野においてもこの事件はアメリカ連邦最高裁判所によって所得

---

<sup>254</sup>金子宏教授はその著書『所得概念の研究』有斐閣 1995年において、「アメリカの連邦所得税における『株式配当』の取扱い」と題する独立の章でこの事件を取り上げられている(金子 同著 189ページ~223ページ)。そこで金子教授によれば、合衆国憲法第16修正が成立する1913年からこの事件の決定の翌年1921年までを、連邦所得税の草創期として位置づけ、株式配当に対する政府による課税の試みに対する司法的チェックがなされる時代とされる(金子 同著 193ページ)。その後も1969年まで連邦政府は株式配当について課税するか非課税とするかの間を揺れ動くわけであるが、この期間、少なくとも1950年代半ばまでの議論がEisner対Macomber事件の射程の問題として位置づけられると解されているようである(金子 同著 199ページ)。

辻山教授もその著書『所得概念と会計測定』(森山書店1991年)においてEisner対Macomber事件を取り上げている。教授がこの事件を取り上げているのは「第3部アメリカ所得税法における所得概念と所得計算の軌跡 第10章 初期租税判例における「実現」概念の機能」と題する章である。ここにおいて教授はこの事件の位置づけについて次のように述べている。

「換言すれば、アメリカ連邦所得税法は「取得原価主義会計」から「ヘイグ=サイモンズ型」への類型移行を「実現」の解釈の変更という手段を通じて、極めて緩やかに行っているということができよう。それはとりもなおさず、所得概念の「理念」に向かって「実践」を近づけてゆく過程である。しかしその道程は平坦ではない。それは何故であろうか。そのことを明らかにするためには、1913年憲法修正16条が制定されて間もない時期に現れ、「所得の前提」としての「実現」概念を提示し、その後長い間連邦所得税における「所得」概念をめぐる議論の礎石とされてきたマコンバー判決に立ち戻って詳細な分析を加えてみる必要がある」(辻山前掲書 193ページ)。

この見解に見られるように、Eisner対Macomber事件は第16修正成立後に憲法における直接税条項に関する論争の終結を見た後の、連邦租税に関する法における所得概念にかかる論争との関連において取り上げられている。しかしながら、この見解は、当然のことではあるが、連邦租税に関する司法との関連で検討されている所得概念についての見解であり、司法が国家統治の枠組を提示するものとしての合衆国憲法との関連における議論ではないことに注意することが必要である。

の要素としての実現原則が最初に示された事件として取り上げられている<sup>255</sup>。しかしながら、本論においては、Eisner対Macomber事件を連邦議会によって制定された連邦所得を定める法における実現概念にかかる事件としてではなく、合衆国憲法における直接税条項を検討するための1つの対象として捉えている。憲法一般を国家の統治機構を規定するその最高法規として捉えるならば、「国家の統治機構の一翼を担う租税」という位置づけも可能であるはずであると考えられることも可能であり、Bittker/Lokkenの書物において用いられている’ Constitutional ‘という用語を、単に一般的な訳語である「憲法上の」という捉え方だけではなく、この用語が派生してきた動詞’ constitute ‘の意味から考えていくことができるし、特に、本論の目的からするとこのようなアプローチを採用すべきであると考えられる。このような接近法から、ある組織体を、それを作り上げている要素に分解し、各要素が組織体に組み込まれた意図と各要素を組織体を作り上げていく方法を検討することによって、組織体全体の本質を探っていくという観点から、「構成する」という意味で捉えることが可能となる。このような意図のもと、国家統治の観点からEisner対Macomber事件を検討していくこととする。

#### 【Eisner 対 Macomber 事件について】

連邦最高裁判所によって認定された事実に基づいてこの事件の概要を示すと以下のとおりとなる<sup>256</sup>。

原告(Macomber)はスタンダード石油(カリフォルニア)会社が発行する株式2,200株を保有していたが、1916年1月1日付けで適法になされた、発行会社による株式配当の決議に基づいて行われた1,100株の新株を受け取った。当該株式配当は発行会社の利益剰余金およそ45百万ドルを原資として行われたがこのうち20百万ドルは1913年3月1日以前に稼得された利益剰余金である。原告が受け取った新株のうち、19,877ドル相当額は発行会社が1913年3月1日から1916年1月1日の間に稼得した利益剰余金を表象するものであったことから、原告は1916年連邦歳入法の規定に基づいて連邦所得税の納付を求められた。原告は権利を留保しつつ(under protest)納付に応じ、その後、内国歳入局に異議を申し立てたが認められなかったことから納付した租税の還付を求めて連邦地方裁判所に提訴した。原告の主張は、1)当該租税を賦課した1916年歳入法は直接税の人口に基づく割当を求める合衆国憲法第1編第2節第3項及び第1編第9節第4項の規定に反するものであり、2)株式配当は第16修正の意味にお

<sup>255</sup> 金子宏「租税法の諸課題—わが国税制の現状と課題—(講演録)」税大ジャーナル 1 2005.4 7ページ。

<sup>256</sup> Eisner v. Macomber 252 U.S. 189 (1920) Findlaw page252 U.S. 189 200~202.

ける所得ではない、という点であった。被告である課税庁側による法律上敗訴当然の旨の抗弁 (a general demurrer. 相手側の訴答で主張されている事実が仮にすべて真実であるとしても法律上相手側の主張は成り立たない、とする抗弁。田中英『英米法辞典』53 ページ) はTowne対Eisner事件<sup>257</sup>を先例として無効とさ

---

<sup>257</sup>Towne v. Eisner, 245 U.S. 418 (1918) findlaw. 法廷意見において示されたこの事件の概要は以下のとおり。

原告はある会社の株式を保有していたが、当該会社は1918年12月17日に1913年1月1日以前に稼得された利益剰余金150万ドルを資本勘定に振替えることによる株式配当を決議した。この決議により新たに1500万株が発行され同年12月26日現在の株主に対して配布された。原告は翌1914年1月2日に当該会社の株式4,117.5株を取得したところ、被告は原告に対して1913年法の規定に基づき当該株式配当の等価417,450ドルにかかる所得税の納付を強要した。これを不服として原告は連邦地方裁判所に提訴し、同裁判所は原告が受領した株式は1913年法の定める所得であるとし、さらに、原告は同法が当該徴収を行うよう意図している限りこの法律は違憲であり無効であると主張したが、一方で、この法律は当該株式配当にかかる株式を所得と解釈することが合憲であるとした (Towne v. Eisner, 245 U.S. 418 (1918) findlaw page 245 U.S. 428 page 424~425)。

原告は連邦最高裁判所に上訴し、同裁判所は原審の決定を覆して原告の主張を認めた。同裁判所の法廷意見はおおむね以下のとおりである。

被告である政府は、本件は1913年法の合憲性にかかわる事案ではなく同法の解釈にかかわることであり、株式配当が合衆国憲法の意味における所得ではないならばそれは同法の意図する所得ではなく従って第16修正における所得の意義は直接の原因ではなく、同法の解釈との関連で検討することが重要である、とした。被告のこのような主張に対して、法廷意見を書いたHolmes判事は、「しかしながら、所得は合衆国憲法と同法においては同義であるということは必ずしも真実ではない。言葉は、清澄でも、透明でも、また不変というものではなく、生きている思想の外皮であり、それが用いられる状況や時代に応じてその色彩や内容を変えるものである。合衆国憲法上の意味がどのようなものであれ、政府は、本件が提起されて裁判所が政府の行為を是認する前に同法がその行使を被告に対して授權しているとの理由から、その権限を行使していた。被告は同法がそのように解釈され執行されることは違憲であると主張しているが、当裁判所が政府の解釈は同法を違憲とすると考える場合には、政府が原告の資金を徴収したままでいるということだけ理由により同法の解釈に執着しないという反論により、原告の主張は退けられるべきではない。政府が原告の資金を保有している間でも、政府が解釈したとおりに同法が解釈されうるとい問題は依然として解決されていないのである。」(Towne v. Eisner, 245 U.S. 418 (1918) findlaw page 245 U.S. 428 page 425~426) として、被告である課税庁側の主張とは別の根拠により争点に対する決定を行うべき旨示唆している。そして、株式配当が利益ではなく、資本とされる旨およびその根拠を示すこととなる。

「思慮深い議論にもかかわらず所得税法の目的に対してと同様、生涯不動産権と残余権との間の分配の問題(for distribution between tenant for life and remainderman.) に対しても(株式)配当は資本であることに疑問の余地はない。後者について当裁判所に語られたことは前者についても同等に真実である。

「株式配当は実際には企業の財産から何も取り出しておらず、株主の持分にも何も付加していない。その財産は減少せず、株主の持分は増加しない。・・・それぞれの株主の比例的持分は同じである。その持分を表す証憑における変化は、新旧の両方の株式が一体となって新株の発行前に原株が示していたのと同じ比例的持分を表わすようになる、ということである。」・・・彼の証書は以前と同等の価値を有するだけであろう。・・・実際には原告の原株は分割され新株の価値だけその価値を減少したということが起きたのである。原審を棄却する。」(Towne v. Eisner, 245 U.S. 418 (1918) findlaw page 245 U.S. 428 page 426~427) (引用者注 生涯不動産権とはestate for Lifeと同義で、自己の生涯、または他の者の生涯間保有しうるestate(不動産権)をいう(田中 英米法辞典67ページ)。残余権とはEstateの権利者が、自己が有するより小さいestateをAに設定し、同一の文書によって、残余のestateの一部または全部をBに設定した場合のBの財産をいう。Future Interest(将来権)の一種であり、Aのestate(particular estate(先行不動産権)の終了によりestate in possession(現有不動産権)となりうる(田中 英米法辞典158ページ)。将来権とは、土地またはその他の財産についての権利であるが、現在その財産の占有・収益の権利を享受できず、先行するestateの終了など、期限の到来や条件が成就した時点で初めて現実の占有・収益を享受することができる権利。単なる期待利益ではなく現在の権利であり、その多くは利益を享受できる以前でも処分可能である。イギリスではLaw of Property Act 1925(財産権法)によって、future interestはコモン・ロー上の権利としては、存続、設定もしくは移転されえず、trust(信託)を介して、

equitable interest (エクイティー上の権利) としてのみ設定もしくは移転されえるとされた。アメリカでは計画的遺産処分の分野で、イギリスでは継承的財産設定によって、不動産のみならずさまざまな財産に設定された信託を介して、受益権として存在する将来権が多い(田中 英米法辞典 79 ページ。)

引用文中の下線部は、法廷意見が先例としたところの他の事件における決定の引用である(Gibbons v. Mahon, 136 U.S. 549, 1890)。Towne 対 Eisner 事件は Gibbons v. Mahon 事件における生涯不動産権と残余権との関係に関する論理構成を株式配当にかかわる事案であるところのこの事件に適用した事件なのである。そこで本事案の決定に強い影響力を与えた Gibbons 対 Mahon 事件について以下、若干の検討を加えることとする(以下、Gibbons v. Mahon, 136 U.S. 549 (1890) Justia による。)

この事件は、遺言者がその遺言により保有する株式と債券を信託し、受益者が生存している間はその配当と利息を受益者に支払うこととし、遺言者の死亡後は受託者に支払うよう取り決めたところ、保有する株式の発行会社が株式配当を決議した。この会社は遺言者の生存中も死亡後も利益剰余金を原資として工場等に投資していた。そして、遺言者の死亡後、法の定めるところにより会社は増資を行うことができるようになっていた。このような状況下において、会社によって決議された株式配当は資本への追加であり、会社が稼得した利益だけが生涯不動産権に対して支払い可能であるとの見解が連邦最高裁判所によって示された(Gibbons v. Mahon, 136 U.S. 549 (1890) Justia Syllabus)。

株式配当に関して本事件の法廷意見が示した見解が Towne 対 Eisner 事件において先例とされ、その決定の根拠となったと考えられることから、次に、Gibbons 対 Mahon 事件の法廷意見が本事案の結論を導きだすにあたっての考え方を検討していく。

会社が蓄積した利益を投資に振り向けるかまたは株主に対する分配とするかは、会社の財産や状況を検討しながら会社の取締役によって決定されるべきものであって、悪意や不正がない場合には、たとえ優先株主によって提起された訴訟においても取締役の裁量は裁判所によっては支配されえない。留保され蓄積された利益は会社に留まり投資される限り会社の財産であるから、各株式によって表象される会社に対する持分は、コモン・ロー上でも衡平法上でも生涯不動産権と残余権との間の取り分のごとき資本であり、利益ではない。利益が利害関係者の便益のために株式の価値を高めるべく投資され、かつ割り当てられるべきであるとか、または、その参加の対価として残余権を除外して生涯不動産権に利益として分配または払いだされるべきであるということは、会社全体の財産と事業の公正かつ誠実な管理が求めるような時宜と方法で会社自身の行為として決定されるべき問題であり、株式のすべての保有者に適用される規則によっては、一人の株主の遺言により創設された信託のもとで承継的な持分を主張する人々の間の訴訟が提起されるたびに裁判所によって審理され決定されるようになることは重大な困惑や不便を生じることにはなし得ない。そのような人々の権利を認める場合、当然のことながら遺言者の意図が支配するが、遺言者が何を資本として何を利益とするかに関する特別な指示を与えていなかった場合には、遺言者は会社の利益について使用と割当に関する会社の法的な権限を認めて、この問題に関する決定は会社の通常の行為に依存することを意図しているとみなされた。それゆえ、利益の分配が会社によって行われる場合、当該分配が資本を表象する追加株式の割当なのかそれとも利益や所得の分割なのかの問題は、会社の取締役会の投票または決議によって示されるところの会社の行為の実質と意図に依存するのであり、通常、株式での宣言がされた(利益の)分割は資本とみなされ、現金の分割はそれぞれの持分の利益とされる

(Gibbons v. Mahon, 136 U.S. 549 (1890) Justia page 136 U.S. 549, 559)。

Gibbons 対 Mahon 事件に示されるように、株式配当に関連する利害関係者間の争いについては、会社が行うその決定の過程において不正等がない限り、意思決定者である会社の判断を尊重し、司法はまったくの不干渉の立場を維持している。それは司法が私的自治の原則を遵守し尊重する立場であり、この事件は典型的な民事訴訟であるからこの事件における裁判所の立場は当然のことである。ここで指摘しておきたいことは、この遺言信託の事件における純粋に民事的な論理が、Towne 対 Eisner 事件という連邦所得税の課税対象を規定する法律、従って公法の条項の違憲性を争う事件の判断の根拠となっているという点である。連邦税に関する法律は「公法」なのである。そして、一方で現行の IRC は連邦税に関する訴訟を民事訴訟と位置づけている(IRC7401 条。この規定は徴収された連邦税の取り戻しに関する訴訟の規定であるが、合衆国憲法が連邦税の賦課・徴収を一体のものとして規定している(合衆国憲法第 1 編第 8 節第 1 項)ことから考えると、連邦税全般に関連する訴訟は民事訴訟であると考えてよい。)。ここに、合衆国憲法により連邦議会に賦与された連邦税の賦課・徴収権限を具体的に定めるところの公法としての法律をめぐる訴訟について民事法の論理が適用されるという、一見、その関連性を容易には見出しがたい関係性が存在することとなるのである。これまで検討してきた連邦税を規定する法律をめぐる訴訟においては、連邦最高裁判所の決定に至る過程において国家統治の観点からの論理構成が採用されてきたという事実が存在していたと考える立場からすると、Towne 対 Eisner 事件の特異性が際立つように思われる。Towne 対 Eisner 事件は 1918 年に決定された事件であり、第 16 修正が成立した後の事件である。Towne 対 Eisner 事件は第 16 修正成立の意義が再認識されるべき事件であると思われるが、この事件を先例として連邦最高裁判所は

れ、被告である課税庁側が更なる訴答を行わなかったことから原審は原告 Macomber の主張を認める決定を下した。課税庁側は連邦巡回控訴裁判所に上訴したが原審の決定は覆らなかったため、課税庁側が連邦最高裁判所に上訴したのが本事件である。連邦最高裁判所は原審の判断を認めた。

連邦最高裁判所における法廷意見で示されたこの事件の争点は、連邦議会は株主の所得として割当要件に従うことなく、1913年3月1日以降企業が留保してきた利益に対して適法かつ誠実に行われた株式配当に課税する権限を第16修正に基づいて有することとなるのか否か、という点であり、この争点は我々の意見では所得として株式配当に課税する連邦議会の目的を明確に示している1916年9月18日施行の歳入法のもとで生じている、とされている<sup>258</sup>。法廷意見は原審を支持した。その根拠はおおむね以下のとおりである。

法廷意見が原審を支持した根拠として最初にあげられている点は、本件を *Towne 対 Eisner* 事件<sup>259</sup> の延長線上に捉えていることである<sup>260</sup>。両事件において争点の対象となっている歳入法は異なるが (*Towne 対 Eisner* 事件の対象は1913年法である。)、法廷意見は *Towne 対 Eisner* 事件において採用されたところの、対象となる立法の解釈の問題と当該立法の違憲性の問題の不可分性の問題を援用して、1916年法の解釈は第16修正の解釈と不可分のものとして取り扱う原審のアプローチを支持しているのである。法廷意見は原審が下した「本件の株式配当は、もしそれが所得ではないとするならば、たとえ連邦議会在それを所得として課税対象となると明確に表明したとしても、所得税法の射程とはなりえないということは明白である。」と表明していることを支持している<sup>261</sup>。しかしながら、株式配当の定義は *Gibbons 対 Mahon* 事件当時には充分支配的なものとなっているという主張には組せず<sup>262</sup>、むしろ、*Towne 対 Eisner* 事件において示された定義を

---

Eisner 対 Macomber 事件を判断したわけであるから、このことは Eisner 対 Macomber 事件についても同様の検討を要求することを意味する。そして、第16修正が何ゆえに裁判所のスタンスにこのような変化をもたらしたかという点がこのような問題意識の延長線上にあることを示しているということができよう。この後の検討に対して先行して結論めいたことを述べておくと、*Towne 対 Eisner* 事件において明らかにされたところの、連邦租税を規定する法の持つ公法性と民事法性の2つの相異なる属性と両者の関係性は、国家を統治する基本法規としての憲法の基本構造を支える基本的な考え方から派生するものである、という点である。このような仮定を設けることによって、国家統治の観点からみた連邦税に関する合衆国憲法の諸規定にかかる基本的な考え方の解明にその意義を見出すことができ、この点にこそ本稿において Bittker /Lokken の所説に基づいてこれまで検討を進めてきたことの理由がある。

<sup>258</sup>Eisner v. Macomber 252 U.S. 189 (1920) Findlaw page252 U.S. 199.

<sup>259</sup>Towne 対 Eisner 事件については注273を参照のこと。

<sup>260</sup>Eisner v. Macomber 252 U.S. 189 (1920) Findlaw page252 U.S. 201.

<sup>261</sup>Eisner v. Macomber 252 U.S. 189 (1920) Findlaw page252 U.S. 202.

<sup>262</sup>Gibbons 対 Mahon 事件については注273参照のこと。ただし、Gibbons 対 Mahon 事件において「株式配当」の明確な定義が提示されてはいないようである。注273でも触れたように、法の規定により株式配当が会社の適切な手続きのもとで行うことができるようになったことを指摘しているのだと思われる。

確認している。Towne対Eisner事件において示された定義はすでに示しているが、ここで再掲すると

「『株式配当は実際には企業の財産から何も取り出しておらず、株主の持分に何も付加していない。その財産は減少せず、株主の持分は増加しない。・・・それぞれの株主の比例的持分は同じである。その持分を表す証憑における変化は、新旧の両方の株式が一体となって新株の発行前に原株が示していたのと同じ比例的持分を表わすようになる、ということである。』・・・彼の証書は以前と同等の価値を有するだけであろう。・・・実際には原告の原株は分割され新株の価値だけその価値を減少したということが起きたのである<sup>263</sup>。」

Towne 対 Eisner 事件において示された株式配当の定義から導きだされたその本質は、配当を分配した会社側においていかなる財産価値の減少がなく、配当を受領した株主側においても財産価値の増加が認識されないということにあるが、要は、株式配当が行われた後でも、当初、株主が当該株式に投下した金額は変化してない、すなわち、追加の支出が行われていない、という点にある。配当として発行会社の株式を受領する株主の財産価値の増加が連邦税の課税対象となる時点は、発行後新株を含めた保有株式が他者に譲渡される時点ということになる。

本件における論理構成の特徴は、「そして、このように定義されていることによって、株式配当が 1913 年法の意味における『所得』ないしは『配当』とみなすことができないならば、当該配当が第 16 修正の意味における『所得』の範疇にどのように持ち込めるかという点を知りえない、というのは、連邦議会は当該立法（1913 年法のこと一引用者）において第 16 修正により認められる範囲においてその課税権限の行使を意図していることが明らかであるからである。Towne 対Eisner事件においてはいかなる実定法の解釈であってもそれは合衆国憲法によって認められる解釈よりも狭義とすることはできるとは主張されてはいなかった。むしろ、逆である。<sup>264</sup>」という点であろう。Towne対Eisner事件において、対象となった株式配当は 1913 年法が施行される以前、ましてや第 16 修正が成立する以前に企業によって留保されていた利益剰余金を原資としている事実があるが、この事実は連邦最高裁判所が本件の請求の実体を検討するにあたってはなんら依拠されていないばかりでなく、Towne対Eisner事件と同時期に審議された他の事件においては、第 16 修正成立以前に企業に留保された利益の配当に関しても課税対象となりうるとの決定を行っている<sup>265</sup>、とする。法廷意見は、そ

<sup>263</sup>Towne v. Eisner, 245 U.S. 418 (1918) findlaw page 245 U.S. 428 page 426~427.

<sup>264</sup>Eisner v. Macomber 252 U.S. 189 (1920) Findlaw page252 U.S. 203.

<sup>265</sup>Eisner v. Macomber 252 U.S. 189 (1920) Findlaw page252 U.S. 203~204.

ここで他の事件とされている判決とは以下の 2 つの事件にかかる連邦最高裁判所の判断のことである。



れゆえ、Towne対Eisner事件における株式配当の定義を本事件における傍論 (obiter dictum) とはせず、結論に至る基礎を提供するものであるが、それはTowne対Eisner事件が憲法上の問題を決定しているからではなく、株式配当の本質にいたるものとしてその結論が必然的にいかなる真実の意味においても所得とみなされることを妨げるからである<sup>266</sup>。

次に、法廷意見が原審の判断を支持する根拠として挙げられている点は、追加的な検討を通じて連邦最高裁判所において本件を再度検証したところ、原審の決定の根拠は健全であり、他の根本的な事項に関する検討の結果、原審と同様の結論に至ったとしている<sup>267</sup>。この点に関して、法廷意見の結論に至る過程を概略する。

法廷意見はPollock事件から第16修正が成立するまでの期間において、そして、これまで本論文において検討してきた第16修正の意義が確立されるまでの経緯（具体的にはBrushaber事件とStannton事件）を概観した後、本件において採用されるべき接近方法について次のように述べる<sup>268</sup>。

---

・LYNCH v. HORNBY, 247 U.S. 339 (1918)Findlaw.

この事件の概要は以下のとおり。原告は1906年から1915年までの間、森林から立木を切り出し販売している会社の株式を434株（発行済株式数は10,000株、額面は1株あたり100ドルである）を保有していた。1913年3月1日以前において、森林の価値の増加と順調な業績により、当該会社の純資産額は400百万ドルであり、原告が保有する株式が少なくとも15万ドルに増加していた。1914年においても会社の事業に変更はなく総額65万ドルの配当を行ったが、そのうち24万ドル相当の金額は直近の事業年度に関わるものであり、差額41万ドルは会社の財産を現金に返還しての配当である。原告が受け取った配当のうち、財産からの分配に相当する金額17,794ドルが原告の申告書に記載されたいなかったことから、1913年3月1日に施行された歳入法に基づき徴収官が171ドルを追徴したため、原告がこれを不服として提起したのが本件である (LYNCH v. HORNBY, 247 U.S. 339 (1918)Findlaw page 247 U.S. 339, 341)。連邦最高裁判所は「議会が配当決議の前の企業の稼得や利益に対する株主の未分割の持分と決議され支払われた配当を区別しようとし、実際に区別したことは明白である。通常の状態において後者を租税上の所得とみなし、前者は租税の回避の目的で不正に累積されたものでなければ課税所得とはみなさないのである (LYNCH v. HORNBY, 247 U.S. 339 (1918)Findlaw page 247 U.S. 339, 343)。」として、原告の訴えを退けている。

・PEABODY v. EISNER, 247 U.S. 347 (1918)Findlaw.

この事件も1913年法に関連して提起された事件である。原告は1913年3月1日以前から、Union Pacific Railroad Company (以下、UPRと記す。)の普通株式1,100株を保有しており、UPRはBaltimore & Ohio Railroad Companyの普通株式と優先株式(以下、BORと記す。)を保有していた。1914年3月2日にUPRはその普通株主に対し配当の決議を行い配当の支払いを行ったが、その内容は現金、BORの普通株式及びBORの優先株式を分配するという内容であった。原告はこの配当すべてを申告しこれに相当する税額を納付したが、納付後に配当の評価に関する査定に基づいて追徴されたため、異議申立てのもとで納付に応じ、提起されたのが本件である (PEABODY v. EISNER, 247 U.S. 347 (1918)Findlaw page 247 U.S. 347, 348)。連邦最高裁判所は「この事件はTowne対Eisner事件の決定に基づかないという必要はない、というのはBORの株式による配当は株式配当ではなく、UPRの財産の一部の金銭による分配であり、金銭に基づく分配のルールが適用されてしかるべきだからである (PEABODY v. EISNER, 247 U.S. 347 (1918)Findlaw page 247 U.S. 347, 349~350)。」として、原告の主張を退けた。

<sup>266</sup>Eisner v. Macomber 252 U.S. 189 (1920) Findlaw page252 U.S. 205.

<sup>267</sup>Eisner v. Macomber 252 U.S. 189 (1920) Findlaw page252 U.S. 201~202.

<sup>268</sup>Eisner v. Macomber 252 U.S. 189 (1920) Findlaw page252 U.S. 206

「(第 16 修正の) 創設への敬意は、その明確な言語と同様、この修正が所得に適用される場合を除いて、物的および人的財産に対する直接税を人口に応じて割り当てることを要求する憲法の諸規定を廃棄または修正する目的で、自由に解釈することによって拡大解釈されてはならない、ということを求めている。この制限は依然として適切かつ重要な機能を有し、連邦議会によって無効とされ、または、裁判所によって軽視されてはならない。第 16 修正により修正される場合を除き合衆国憲法第 1 編第 1 節の諸条項が適切な効力を有するため、そして、第 16 修正も適切な効力を有するため、合衆国憲法において用いられている場合に何が『所得』であり、何が『所得』ではないかの区別、そして、訴訟が提起される際に形式に対する考慮なしに真実と実体に従ってその区別を適用すること、これらが本質的な問題となる。連邦議会は自身が採用することができる定義によりこの問題を結論付けることはできないのである、なぜならば、連邦議会は、それ自身の立法により、その立法権限が発生し、その権限が適法に行使される際の制限を唯一設定することができる合衆国憲法を変更することができないからである。」

このような基本的な接近方法に基づいて法廷意見は、「資本」の「所得」に対する関係は経済学者によって議論されてきたが、本事案を判断するという目的に照らしてみると、「所得」の定義が、共通の言語において用いられているものとして第 16 修正における意味を決定するために必要であるとして、1909 年法人税法に関連した事件における所得の定義を採用する<sup>269</sup>。

<sup>269</sup>Eisner v. Macomber 252 U.S. 189 (1920) Findlaw page 252 U.S. 207 法廷意見が所得の定義を引用している事件とは以下の 2 つの事件である。

・Stratton's Independence, Ltd. v. Howbert, 231 U.S. 399, (1913)

この事件は、コロラド州で自己の鉱床から金や他の貴金属を採掘して販売していた原告たるイギリスの会社が 1909 年法人税法の規定に基づいて 1909 年および 1910 年の当該事業に関する申告書を提出していたところ、両事業年度の申告書につき査定の後法人税の追徴を受けたため、権利を留保しつつ納付して、当該追徴額の返還を求めて提起された事件である (Stratton's Independence, Ltd. v. Howbert, 231 U.S. 399, (1913) Findlaw page 231 U.S. 399, 406)。本論の所得に関する定義はその法廷意見で示されたものである。本件における法人税申告書は 1909 年・1910 年の法人所得に関するものであり第 16 修正が成立する前である。Pollock 事件において法人の所得に対する租税が直接税ではないことが否定されなかったことから連邦議会が 1909 年法の成立に動きだしたことはすでに触れたが、この事件においても司法は、法人所得税は流通・消費税であるという連邦議会の意図—「明らかに連邦議会は企業の形態において事業を営むことに課される租税の手段としての所得を採用した、というのは、連邦議会は政府の現在の作用から生じるであろう便益の価値については少なくとも直接的に流通・消費税が課されるべきであると求めている。

Flint 対 Stone & Tracy 会社事件において、連邦議会が特権としての適法な課税対象に対する課税を行使する際には、会社自身によっては課税対象ではないと考えられている財産から部分的には生じるものであっても、総所得によって課税額を測定することは合衆国憲法によって禁止はされていないということが判断されている (Stratton's Independence, Ltd. v. Howbert, 231 U.S. 399, (1913) Findlaw page 231 U.S. 399, 416)。」と法廷意見は述べている。—を肯定的に指している。この見解から推察できることは租税債権 (統治する側からみると) の双務性である。統治する側、つまり、政府 (Government) は会社とその事業を営むにあたり特権を付与しているのであるから、政府にはその特権の付与を見返りにして企業に対して課税する権限がある、という根本的な考え方が窺える。政府は会社に対して特権を付与するという給付に対して、会社はその反対給付としての租税の納付が課されているわけである。この租税の双務性を前提と

「所得は、資本または労働もしくは両者の結合から生じた稼得として定義される (Income may be defined as the gain derived from capital, from labor, or from both combined.)」

ただし、この定義に法廷意見は「資本財(capital assets)の販売または転化による利益を含めるべきであると理解されるべきであるとするならば」という条件が付されているが、これは他の事件においてこの定義では不十分であるということが認識されたため、本事件において拡大的に解釈できるようにするための措置であるという<sup>270</sup>。

法廷意見は、本件においてこの定義が適用されるべきであるかを次のように検討する。すなわち、原告である課税庁側もその主張を展開するにあたりこの定義を用いているが、定義における焦点が異なっているため、誤った結論を導きだしている、というのである。というのは、課税庁側は「稼得 (gain)」という文言に主要な強調点をおいているため、定義においてこの文言に続く次の「資本から生じる (derived from capital)」の重要性が看過されているからである、というのである。本質的な点は、「資本に生じる稼得」でも、「投資価値の成長または増加部分」でもなく、財産の処分により投資されたものであれば雇用されたものであれ、資本から分断されて流入したものが財産から派生した所得なのである。そして、この基本的な概念が第 16 修正に明白に取り入れられているのである；「いかなる原因に基づく所得」、これはまさに合衆国憲法の形式と体裁とに完全に調和しながら正確性と明瞭性をもって表明された本質的な考え方である<sup>271</sup>。

このような接近方法と前提に基づいて、法廷意見は本件における株式配当が、その本質的な性質を検討したときに上記の定義に該当するか否かに対する回答

---

して、給付としての租税を課す方法を決定するという権限が合衆国憲法によって連邦議会に賦与されているわけであり、このような国家の統治機構の枠組みの中において、政府によって付与される便益の受益者たるどころの納税者の課税対象、すなわち、会社の場合は法人の所得の定義は行われているわけである。

・Doyle v. Mitchell Bros. Co., 247 U.S. 179 (1918).

この事件の概要は以下のとおり。

被告である会社は自社で保有する森林から材木を切り出し、同じく自社の製材所で木材に加工して販売する会社である。1903年に森林を1エーカーあたり20ドルで購入し、1909年法が成立した時に法人流通・消費税の申告の準備として材木価格の上昇により再評価価格は1エーカーあたり40ドルとなっていたが、この再評価差額は会社の帳簿に記帳されていなかったにもかかわらず売上原価の算定はこの再評価後の価格に基づいて行われていた。1909年から1912年までの申告書について原告たる課税庁側は再評価価格に基づく売上原価の算定を認めなかったため、被告が権利を留保しつつ追徴額の納付した後、連邦地方裁判所に提訴、課税庁側は被告の主張を認めた地方裁判所の判断に対して巡回控訴裁判所に上訴したが同じく被告の主張が認められたため、提起された事件が本件である (Doyle v. Mitchell Bros. Co. 247 U.S. 179 (1918) Findlaw page 247 U.S. 179, 181~182)。この事件においても所得の定義付けが行われているが、それはStratton's Independence 対 Howbert 事件で定義された所得が引用されているだけである。

<sup>270</sup>Bittker/Lokken, *ibid*, page1-26.

<sup>271</sup>Eisner v. Macomber 252 U.S. 189 (1920) Findlaw page252 U.S. 208.

を導くわけであるが、この問いかけに答えるため、企業の本質と株主と企業の関係について検討されなければならないとし、そして、ここでは利益のために組織されたところの、額面で表記され株式に分割された株主資本を有する会社を想定する、とする<sup>272</sup>。

まず、株主の持分は資本に対する持分であり、株券という証書は単にそのことを標章するものに過ぎない。具体的には、株主が直接ないし間接的に事業に対して資本の貢献をし、会社全体に対する比例的持分を表し、共通の目的を達成するべく存在している期間中の会社の事業および財産に対する持分、さらには株主総会での議決権の行使、会社の決議があった場合の利益からの配当に与かる権利、そして、会社清算時の債権者への返済後の残余財産の分配に与かる権利などであるが、株主の持分は会社の個別的な財産に対するものではなく、会社の財産、事業またはその業務全体に対するものである<sup>273</sup>。株主は会社の資産をその事業に用いさせる権利を有する。しかしながら、株主として引き出す権利は有せず、事業のリスクを負いながらその見返りとして配当を期待し続けるだけなのである。ここで、株式配当とは「会社に累積された利益が、株主に分配され、または時宜を得て金銭またはその等価物により分配されるべき剰余金として留保される代わりに資本化されたものである。それは、新株により表象される資金は剰余金から資本に振り替えられ、実際の分配には利用されないという点で、株主の利益の実現ではなくそのような実現を将来に延期する傾向のあるものである<sup>274</sup>。」とした場合、「本質的かつ重要な事実は、株主は自己の利用と便益のために会社の資産をなんら受け取っていないということである。反対に、彼の初期の投資は、他の株主の資金とともに会社の事業の用に供され、財産として会社にとどまり、すべての投資を無に帰しかねない事業のリスクにさらされているのである。形式ではなく実体に対する事態の真実に関心を払うならば、株主は第16修正の意味における所得の定義の回答となるものは何も受け取っていない<sup>275</sup>。」ということになる。法廷意見の結論は以下のとおりである。「このように、あらゆる観点から見て、第16修正ほか他の規定のもと、連邦議会は合法的かつ善意になされた真の株式配当またはその原資となる累積利益に対しては割当られることなく株主の所得として課税する権限を有していない。1916年法は株式配当に対して課税する限りにおいて合衆国憲法第1編第2

---

<sup>272</sup>Eisner v. Macomber 252 U.S. 189 (1920) Findlaw page252 U.S. 208.

<sup>273</sup>Eisner v. Macomber 252 U.S. 189 (1920) Findlaw page252 U.S. 208.

<sup>274</sup>Eisner v. Macomber 252 U.S. 189 (1920) Findlaw page252 U.S. 211.

<sup>275</sup>Eisner v. Macomber 252 U.S. 189 (1920) Findlaw page252 U.S. 211.

節第3項及び第1編第9節第4項に反しており、第16修正の規定にかかわらずこの限りにおいて無効である<sup>276</sup>。」

このように、法廷意見はTowne対Eisner事件において示された株式配当の定義から導き出される追加投下資本がないという点に基づいて、株式配当は第16修正が規定する所得に該当しない、従って、割当要件を満たしていないとして1916年法を無効としているわけである<sup>277</sup>。

<sup>276</sup>Eisner v. Macomber 252 U.S. 189 (1920) Findlaw page252 U.S. 219.

<sup>277</sup>この事件の法廷意見に対して2つの反対意見が示されている。

第1の反対意見はHolmes判事によって示されたものであり、その論旨は以下のとおりである。

「Towne 対 Eisner 事件はその理由付けおよび結果において妥当であり、株式配当は健全な諸原理に基づき所得ではないと考える。しかしながら、この事件の決定においては事件の対象である内国歳入に関する実定法（1913年法のこと一引用者）の解釈は合衆国憲法上の解釈とは異なっているということが示唆されている。合衆国憲法第16修正における所得はそれが採択された時点における共通の理解に明白な意味において読まれるべきであると考え。というのは、それが提案されるということは公共のための採択となるからである。この修正の公知の目的は何が直接税であるのかということに関するもっともな疑問を取り除くという点にあり、弁護士ではなく一般の人々がこの修正に賛成するとき彼らはこのような疑問を持つだろうということが疑い得ないからである。第16修正は当該租税を正当化するという意見である。」

(Eisner v. Macomber 252 U.S. 189 (1920) Findlaw page252 U.S. 219~220)。Holmes判事はTowne 対 Eisner 事件において法廷意見を作成した判事である。第2の反対意見はBrandeis判事の長大な意見であり、おおむね以下のような論旨である。

「金融業者は、これまでに、企業が債務を増加させることなく留保利益を確保しつつ実質的に株主に利益を分配する方法を開発してきており、それには2つの方法がある。第1の方法は累積した利益を対価として新株の払い込みとする方法であり、新株を株主に配当として分配する方法である。第2の方法は多少複雑であるが、比例的に株主に対して額面で株券を提供することにより増資する取り決めを行い、同時に株主が払い込むべき金額と同額の現金配当の支払いの取り決める方法である。株主が新株を受け取る時に現金配当として企業から受け取った小切手を発行会社に裏書して新株の払いこみ代金とするのである。この累積利益を留保しつつ配当として株主に分配する2つの方法は第16修正が成立する以前からの長い間合衆国において用いられ、両者は実質的には同じ方法として捉えられてきており、この2つの方法がどのようにもちいられてきたかは連邦最高裁判所の判例においても示されてきた。そして金融業者や投資家の間ではこれら2つの方法は株式配当として認識されており、法的な累積利益の留保と配当の分配とされているのである。このような株式配当が所得であることは数多の州における裁判所の判断で示されているところである。本件においては、被告への株式配当はより複雑な方法が行われたと認められるが、新株を払い込み済みの株式として直接株主に発行する単純な方法が採用されたことから新株は所得とはみなされえないものとされるべきであると主張された。このような異なる結果が単に採用された方法の違いによるのであれば、それは連邦議会が第2の方法で受領した株式に株主の所得として株主に課税する権限がないということによるに違いない。これまで合衆国憲法により連邦議会に付与された権限は自由に解釈され、設定された目的を達成するために適切とされたすべての手段に拡張されてきた。権限の範囲を決定するさいには取引の形式ではなく実体に関心が寄せられてきた。第16修正の表現法や配当の本質に従来の解釈のルールから逸脱する何かが存在するのであろうか、そして株主によって主張される結果と同等の、何か特別な結果を回避する権限が連邦議会にはないと、裁判をして判断させる何かが存在するのであろうか。」(Eisner v. Macomber 252 U.S. 189 (1920) Findlaw page252 U.S. 220~226)。

このような認識のもと判事は6つの理由を挙げて本事件の決定に対して反対意見を展開する。その概略はおおむね以下のとおり。

「第1に、第16修正は成立する以前は、株主の会社に対する投資に適用される場合に所得とは企業の稼得からの見返りを意味するものと理解されてきており、株主が受領する配当は資本財または利益の分配の方法で行われるであろうが、その方法はそれが支払われる手段によって影響されるものではないであろう。そして法的に有効な配当可能利益が存在し会社存立の基となる法が認める限り、配当の原資をどのようにするかという問題は会社の財務上の管理の問題である。会社がどのように配当原資を調達するかで株主が受領する配当が資本であるのか利益であるのかが決定されるわけではなく、ましてや所得として課税されるかという問題に影響することはない。同様に、会社が利益を原資とする配当を決議したら、現金また

は他の手段によって支払うのかという問題も会社の財務上の管理の問題である。配当原資の問題や支払手段の選択の問題はいずれも会社の財務上の問題であり、連邦議会はいずれの場合も株主の利益として連邦税を賦課・徴収する権限を有するというに疑問の余地はない。

第2に、債券や優先株式をもって利益の分配のために支払われる配当は課税所得とされるが、本件の場合普通株での配当の支払いであるため課税所得とはならないと主張されているが、その理由として、発行済株式総数に対する株主の比例的割合は変わらないこと、また、新株の発行によりその金額に相当する価値の旧株式の減少がある、さらには、株式配当が行われる場合、株主のために資産の分別が、などの点が挙げられているが、その理由付けの妥当性については否定的に解釈せざるをえず、その主張の根拠はない。

第3に課税庁側は、株式配当がなくても未分配の稼得利益に対する株主の持分割合に基づいて株主に課税することは可能であると主張するが、これには有力な見方がある。パートナーシップや持株会社の未分配の利益に対するパートナーの持分割合はそのパートナーの所得として課税されるが、会社と株主の関係は実質的にはこれと同様の関係と考えられる。株主の会社財産に対する持分は基本原理からではなく形式だけにおいてパートナーの団体財産に対する持分と異なる。連邦議会が株主と会社とその財産との関係についての、裁判所によって採用されたかも知れない特定の見方によって制限される理由は見当たらない。しかしながら、裁判所は現在までのところ会社の未分配の利益に対する株主の持分に対する連邦議会による課税について決定を行っていない、というのは、この1916年法において連邦議会は所得税を、実際に株式配当による支払により分配された稼得利益に対する株主の持分に限定している、言い換えれば、株主が課税対象となるには稼得利益と配当の支払がなければならないからである。1916年法の下では配当のない利益によっては株主は課税されない。

第4。すべてを株式配当として支払ったか否かにかかわらず利益の配当の等価性は完璧であるため、もし連邦議会が配当が支払われた事業年度またはそれ以前の事業年度の稼得利益の配当のみを課税対象とするよう処置している場合には、株式配当に対する課税の可能性に関する重大な問題は生じ得なかったであろう。しかしながら、当裁判所は憲法上の権限の付与だけではなく1913年法をも自由に解釈して、連邦議会はある事業年度に株主が受領した配当に課税できるし、またそのようにしてきた、そして、それはその事業年度以前に稼得された利益からの配当、ましてや第16修正が成立する以前に稼得された利益であるにもかかわらず、である。しかしながら、もしこのルールが稼得利益からのすべての株式配当に無差別に適用されたならば、企業の実務の観点から、企業は相当の困難に直面し、重大な問題を生じることとなるであろう。というのは、株主への配当として分配される追加的株式の発行により法的に資本化することが望ましいとみなされる場合には、この歳入法を累積利益をも対象とするべく遡及的に適用することは重大な不公正を生じることとなるからである。このため連邦議会は1916年法においては累積利益からの配当に対して課税することから生じる問題にたいして適切な措置を講じているのである。

第5。第16修正の成立以前に稼得された利益で修正の成立後現金で分配された配当は株主の所得として課税されるという当裁判所の決定は修正の自由な解釈によるものである。この時点で修正の成立後に稼得され分配された利益は、それが株式配当の形で支払われた場合には株主の所得としては課税されないと決定することは、修正の非常に狭隘な解釈である。というのは、その効能を害するべく権限を解釈することは、アメリカ国民が公正にもその必要性に十分な確信から生まれる強力な関心があるところの達成する目的を打ち壊してしまう傾向があるからである。これまでの当裁判所決定から、当裁判所をして、連邦議会が株式配当への課税を規定するにあたり第16修正により付与された権限を逸脱しているかと判断せしめる点は見出せない。連邦議会が付与された権限を逸脱しているということを示すのに当裁判所が依拠した決定は、憲法上の権限ではなく実定法の解釈の問題に関する *Tonwe 対 Eisner* 事件と、遺言者の死亡後株式配当は生涯不動産権と残余権との間でどのように処理されるべきかの問題に関する *Gibbons 対 Mahon* 事件であるが、後者の争点は「遺言者の意図は何であったとされるべきか？」であった。後者の問題について、英語圏の国々においては司法においてその意見と実務は分かれているが、以下の3つが有力な考え方である。最初の2つは分配の裁定的なルールに関して、最後のものは衡平的な割振りに関する考え方である。第一の考え方は、いわゆるイギリスのルールであり、利益配当は現金、株式その他の財産によるものであれ、規則的または通常の配当であれば生涯不動産権者に、異常な配当の場合は残余権者に属するとする。第二の考え方は、マサチューセッツルールと呼ばれるもので、利益配当は、規則的、通常な、もしくは異常なものであれ、現金による場合は生涯不動産権者に、株式による場合は残余権者に属するとする。*Gibbons 対 Mahon* 事件はこの方式によるが、このルールを採用する州は2、3の州に過ぎない。第三の考え方はペンシルバニアルールと呼ばれ、株式配当が行われた場合裁判所は配当が規則的、通常な、もしくは異常なものであれ、支払われる原資が稼得され累積された状況を調査するものとされ、遺言者の死亡後に稼得された利益から株式配当がおこなわれたと裁判所が認定する場合には当該株式配当は生涯不動産権者に属し、資本または遺言者の死亡前に稼得された利益を原資とする株式配当と認定する場合には残余権者に属するとされる。これは多くの州によって採用されており、アメリカンルールとも呼ばれている。しかしながら、

Eisner 対 Macomber 事件の概要は以上である。

Bittker/Lokkenはこの事件の法廷意見の結論に対して懐疑的な見方をしているように思われる。その判決部分について、「長文の意見にもかかわらず、法廷意見は何故に株式配当の受領に対する課税が割当要件を充足すべき直接税であり、割当要件を満たす必要のない流通・消費税または間接税であるという説明に失敗している<sup>278</sup>。」としているからであるが、彼らが指摘するように、割当要件を充足していないことを1916年法の違憲性の根拠することは本件の結論に至る過程を検討した限りにおいては奇異に思われる。法廷意見が株式配当は割当要件を充足する必要があるとする考え方の根底にあるのはPollock事件なのであろう。これまでの連邦最高裁判所においては企業の所得は流通・消費税とされているにもかかわらず、本件では次のような論理付けをもってその根拠としている。

「・・・、課税庁は、Towne対Eisner事件における決定の効力を認めて株式配当は株主の持分を増加しまたは彼を裕福にするという主張を取り下げ、その代わりに、1916年法の真実の解釈により当該課税は株主配当に対するものではなく会社に過去に累積された未分配の利益に対する株主の持分に対するものである、と主張した。当該租税はこのような利益が株式分配を通じて明確化した時点を課税する時点の便法としているのである。そのように解釈される場合、1916年法は合憲といえるのであろうか？連邦議会が企業の株式に対する財産上の持分

---

Gibbons 対 Mahon 事件以来の30年の実務上の結果等を勘案すると、この決定は当裁判所において見直すことが望ましいと思われる。この決定は特定の株式の承継的な持分の所有者間の問題であるのに対し、本件事は、企業と企業が稼得した利益に対する課税を回避することを防ぐべく注意深く設計された実定法の規定に依拠する政府の間の問題だからである。さらに、株式配当が常に資本として取り扱われるべき本質的、必然的、かつ不変の理由はないと、我々を確信させる例もある。マサチューセッツ州の修正所得税法について同州最高裁判所は利益配当としての株式配当に対する課税を行う権限を同州の立法府が有する決定を行い、また、イギリスにおいても枢密院の司法委員会が累積利益を原資とする株式配当は通常の現金配当と同様課税しようと決定しているのである。

第6. 利益の株式配当が第16修正の下での課税を免除するよう決定されたならば、アメリカのもっとも成功した事業の所有者は、その実体が自身の所得であるところの大部分の課税から逃れることができる。配当として受領した株式の利益に関しては、彼らは彼らの所得ではなく彼らの所得の所得に対する租税を支払うのであり、そのような結果が第16修正が採択されたときの合衆国の人々が意図していたことであるということは感知しえたことではない。我々の義務は第16修正に表明されたものとしてかれら創設者たちの意図を確認することであり、それは、要するに、連邦議会にいかなる源泉の所得であれ所得に対する租税を賦課・徴収することである。彼らは理性にかなった理解により所得として公正に見なすことができるすべてを含めることを意図していたのである。利益の配当としての株式配当が一般の人々だけではなく投資家や金融業者さらにはこの国の大部分の裁判所によってそのように見なされていることは確実に彼らの行為と言葉によって示されている。それゆえ、連邦議会は利益の配当を所得として課税するべく行使した権限を有し、どの利益の配当が所得と見なされるべきであるということを定義するという事は私にとって明白である。」(Eisner v. Macomber 252 U.S. 189 (1920) Findlaw page252 U.S. 226~238)。

法廷意見に対するこれら2つの反対意見に共通する点は、ひとえに連邦議会が立法した歳入法は株式配当受領者の財産が増加している事実を重視して課税しているのに裁判所の判断が株主としての納税者であるという点であるといつてよい。

<sup>278</sup>Bittker/Lokken, *ibid*, page1-23.

について株主に課税する権限があるという点は本件の争点外であり、そのような持分は企業内に累積された未分配の利益を含む会社の状況の観点から評価され得るものであるということも同様に明らかである。しかしながら、これは所有権に基づく財産に対する課税であり、それゆえ合衆国憲法の規定が定める割当要件を充足する必要があるということは当裁判所の以前の決定により疑問の余地のなく解決されたことなのである<sup>279</sup>。」（下線部は引用者）

株主に対する株式配当への課税を定める法の合憲性に関する判断を導き出すための根拠として、株主と会社の関係に着目して直接税に対する課税の根拠となる所有権に焦点をあてるといふ論理構成は時代を四半世紀ほど逆行している感がある。Pollock事件を検討した際に指摘したが、この事件の歴史的位置付けは合衆国憲法が成立した時にGreat Compromiseの結果としてそれに内包された直接税条項に対する制限条項として機能した割当要件が、憲法制定時と19世紀末における社会状況の変化に伴い国家統治を定める憲法に規定されるべき租税に関する規定としての妥当性が問われた点にあったわけであり、このような評価の下で、この事件を直接的な契機として第16修正を成立せしめた時代を画する重要な事件であった。そして、Pollock事件における法廷意見の結論を導き出す過程における所有権の位置づけは、合衆国憲法という国家統治の基本法における租税に関する諸規定の意義付けを第16修正およびその司法としてのBrushaberおよびStanton両事件を通じて正しいものにするための、いわば負の要因であったわけである。このような観点から本事件の論理構成を評価してみると、大きな流れの中でのゆり戻し以外の何物でもないという評価に行き着いてしまう。Bittker/LokkenもPollock事件においては財産の所有権が所得に課税することの一つの要素であることは認めているが、同時に、株主が株式配当を受領する機会が株式を保有することの周辺的な要素であるとも指摘しているところから見て、この事件に関する裁判所の判断については少なくとも肯定的な意見を持っていないように思われる<sup>280</sup>。

<sup>279</sup>Eisner v. Macomber 252 U.S. 189 (1920) Findlaw page252 U.S. 217.

Bittker/Lokken, *ibid*, page1-23.

Bittker/Lokkenはその著書の注釈において、1916年法の合憲性をめぐる論争について本事件ほど所得課税に関して広範かつ激しく議論された事案はないと評価しており、当時の論者の意見を紹介している。ある論者は連邦最高裁判所の判事の多数派は少数派よりもいい経済学者であったと結論付けているが、一方で、法律論争におけるある種の行き詰まりも見られると、コメントしている。また、経済学者のSeligmanはこの裁判の多数派を支持する一方、法律家であるSeligmanの息子は反対意見を支持していたという。さらには、Henry SimonはSeligmanの父親を支持したが、裁判所の理由は受け入れなかったという。

<sup>280</sup>Bittker/Lokken, *ibid*, page1-24.

「確かに、Pollock事件において裁判所は財産からの所得は所有権の本質的要素であるため所得に対する課税は財産自体の所有権に対する直接税と同等である。しかしながら、株式配当を受領する株主の機会は株式を所有することの周辺的な構成要素であり、現金配当を受け取る権利とは比較しうるものではない。もし、長距離電話、たばこ製品の製造、武器の移転、粗悪品のバター、興行などの主催に対する課税が流



つぎに、Bittker/Lokkenが指摘するところの、Eisner対Macomber事件の決定の意義について検討していく。彼らは、この決定が株式配当に対する課税の可能性に対する影響よりも、所得課税に関するより基本的な3つの問題についてこの決定の真に重要な意義があるという<sup>281</sup>。

第1の点は、会社財産は株式配当によっては会社の共通の資金からなんら分離されることはない、という点である。この点に関連して、(連邦最高)裁判所は「所得は、資本または労働もしくは両者の結合から生じた稼得として定義される。」というStratton's Independence対Howbert事件における所得の定義を承認したともする。これら2つのことから、稼得利益の資本からの分離を強調することにより、経済学者の間でもっとも受け入れられていた所得の定義が課税年度における納税者の資産の評価の増減を考慮にいれたとしても、裁判所は未実現の評価益への課税を割当要件が満たされない限り認めないということが示唆しているのだとしている。

第2の点は、企業の利益はそれが配当として株主に分配されるまでは企業に属すると指摘して、裁判所は、分配されるまでは企業に累積された利益に対する株主の持分と呼ばれるものは資本であって、所得ではない、と指摘している点である。このことは連邦議会が企業の未分配の利益について株主に課税したいと欲するならば、それは人口に応じて各州に割り当てられなければならないということを示唆している、という。

最後に、資本、労働または両者の結合から生じたものとしての所得は偶発的にその他の項目を除外しているかのように捉えられかねないので、所得の定義に資産の売却に基づく所得も捕捉しうるように定義が拡大解釈された事件の表明を追認している。

そして、司法によるこれら3つの示唆は連邦内国歳入法の構造に多大な影響をもつこととなった、と指摘する<sup>282</sup>。

Bittker/Lokkenはその書物において、Brushaber事件およびStanton事件の検討およびその評価の後に、引き続きEisner対Macomber事件を取り上げて直接税条項に関する検討を継続しているが、彼らは第16修正の成立をもって司法

---

通・消費税または間接税であるならば、株式配当の受領に対する課税が同じ分類に属さないということを理解するのは難しい。しかし、もし、裁判所が株式配当に対する課税が流通・消費税であると判断したならば、裁判所は、株式配当を所得税の分類に含めることによる課税が憲法上異議のある異なる要素の併合(a constitutionally objectionable misjoinder of diverse elements)であるか否かを決定しなければならなかったであろう。」と、述べ、株式の所有権に基づく株式配当が現金配当に比べて株主としての権利として、本事件の決定要素としての重要性を有するとすることについて疑問を投げかけている。彼らは本来であれば株式配当に関する課税は流通・消費税の問題として判断されるべきであるが、審議手続上の問題から本件のような論理構成をとらざるを得なかったと、考えていると思われる。

<sup>281</sup>Bittker/Lokken, *ibid*, page1-25~26.

<sup>282</sup>Bittker/Lokken, *ibid*, page1-26.

における直接税条項の論争は解決されたと考えているように思われる。すなわち、

「Eisner対Macomber事件は『所得』の万能の定義を提供しようとする連邦最高裁判所の試みの絶頂期であった(Eisner v. Macomber was a high-water mark in the Supreme Court's attempt to provide an all-purpose definition of 'income.'). 後の事件においては司法は『所得』という用語に関しては立法府の決定に従うようになり(In later cases, the judiciary has bowed to a legislative decisions regarding the term 'income'), 合衆国憲法の直接税条項は二度とPollock事件やEisner対Macomber事件によって与えられていた重要性を有することとはならないようになった<sup>283</sup>。」

この指摘は以下の2つの重要な点を示唆していると考えられる。

1) Eisner 対 Macomber 事件を所得とは何かという論点に対する司法の回答としていること、及び

2) 表現上は所得の定義に関する立法府の決定に対する司法の従属の外観を呈するが、これまで検討してきた合衆国憲法における租税に関する諸規定、特に直接税条項をめぐる論争の展開から見る限り、司法による租税に関する法律における基礎概念の1つである所得概念を承認していること、それは、連邦議会によって所得に対して課税するものとして立法化された法に対する納税者の異議に応じる形で司法が示した見解であること。

と理解してよいであろう。

一方で、合衆国憲法の第16修正の成立の意義について検討した後にEisner対Macomber事件の検討を始めるにあたり、Bittker/Lokkenは「第16修正は『直接税』という用語を定義しようとしているわけではないため、(それが成立した)1913年以前同様、合衆国憲法上のこの用語の範囲は議論のあるところとなっていた。しかしながら、直接税であっても所得税が割当要件から開放されるや否や、この問題の実際的な意義は大幅に減少した<sup>284</sup>。」と述べているが、このことはPollock事件の延長線上に第16修正の成立とBrushaberおよびStanton 両事件を位置づけることを前提とした議論であると思われる。確かに、第16修正はPollock事件における決定から暗示的に導き出されたところの、「企業所得は直接税ではなく流通・消費税である」という考え方—これは南北戦争の戦費調達を目的とした一連の租税立法に関連して提起された諸訴訟における裁判所の判断を基礎として打ち立てられた考え方であり、母国イギリスや州においてすでに確立された企業所得は直接税である、という原則とは真っ向から対立する

<sup>283</sup>Bittker/Lokken, *ibid*, page1-26.

<sup>284</sup>Bittker/Lokken, *ibid*, page1-22.

考え方である。このことは州の連合体としてのアメリカ合衆国という国家の成り立ちに由来するものであり、いわば国家として宿命的なものであると考えてよいのではないであろうか。一を直接的な誘因として成立しており、また、連邦議会は1909年法において個人および法人所得に対する課税を立法化しようと試み、結果的には法人所得に対する課税だけではあるが、割当要件の適用の範疇外とされる所得課税への道を切り開いたわけである。これらの事実を見る限り、第16修正の成立により所得課税に対する司法上の論点のみならず、立法上の論点も取り除かれたとというわけである。何ゆえBittker/Lokkenが憲法の直接税条項に関する意義が「実際的な意義を失った」といい、また、「重要性を有することとはならなかった」というかということ、先にも触れたように、第16修正の成立によって合衆国憲法がその成立以来内包していた直接税条項の存在に基因する根本的な矛盾が解消されたからに他ならない。Hylton事件の判事には明確に認識されたはいたところの、合衆国憲法の成立時の‘Great Compromise’の結果として憲法上の条項として定められた直接税条項と割当要件が、第16修正の成立により憲法に定められた他の租税に関する要件と実質的に合致することとなったからである。Hylton事件以来、合衆国憲法の意味における直接税とされてきた人頭税、不動産に対する保有期間税および人的・物的財産からの収益に対する課税—これらはすべて所有権を通じて財産と納税者との直接的な関係が容易に認識しうる財産に対する課税である—に対する制限要件である割当要件は、第16修正の成立により実質的には、憲法上の輸入税、関税および流通・消費税に対する制限要件たる均一性要件—この均一性もKnowlton対Moore事件により地域的均一性を満たせば足りるとされている。—に寛容したのである。このような割当要件と均一性要件の実質的な統合を背景としてBittker/Lokkenの上記評価は捉えられるべきであると思う。そして、このこととBittker/LokkenのEisner対Macomber事件に対する評価が示唆する点から以下のように考えることができると思う。

Pollock事件を直接的な契機として成立した第16修正とその後司法からBrushaberおよびStanton両事件において示された修正に対する司法としての解釈は、実質的に合衆国憲法の成立以来内包されてきたところの、Great Compromiseの結果として規定された直接税条項の存在から派生するところの諸矛盾を解消することとなったが、このことは国家統治の観点から租税に関する国家の統治機構を構成する各部門の機能が明確化されたことを確認する意味を有する。Bittker/Lokkenが「司法は『所得』という用語に関しては立法府の決定に従うようになり、合衆国憲法の直接税条項は二度とPollock事件やEisner対Macomber事件によって与えられていた重要性を有することとはならないようになった。」と述べていることは、立法部門が所得という用語を正当に議論し、そ

の結果として合意された内容としての租税に関する法律を、司法はその事実と立法の意図を尊重するという意味で解されるべきであり、さらに、Eisner対Macomber事件において司法によって示された所得の定義は、この決定が行われた1920年当時経済学者等により提示され一般的に支持されていた所得の概念であり<sup>285</sup>、この判決においてこのような定義が示されたということは司法がこの見解を支持したことを意味することに他ならない。加えて、このように確認された国家の統治機構における各部門の機能の分担、すなわち、国家の構成員たる市民の代表者によって構成される連邦議会はその総意として租税に関する法律を立法し、その法律によって付与された権限の範囲内において行政機関はその法律の執行し、執行の結果として納税者と行政機関との間に生じた紛争に関して法の目的に照らしながら判断を下す部門としての司法、という統治機構を構成する部門の役割が明確化されたことである。

Pollock事件で争点となったのは企業所得であるが、これは南北戦争以降にもたらされた社会情勢の平穏化と第2期産業革命ともいべき産業構造の変化に伴い新たに課税対象として登場してきた企業の生み出した所得である。企業所得は、南北戦争以前においては課税の対象としてあまり注目されなかったが、19世紀末には急膨張する財政需要を満たす財源として俄かに脚光を浴びること

<sup>285</sup> 辻山教授はEisner対Macomber事件を検討するにあたり「株式配当の所得性をめぐる論争の端緒となったこの事件を振り返ってみると、」と前置きして以下のように述べている。

「・・・、1920年という年が重要な意味をもっていたことが分かる。1920年に最高裁判決が下されたこの事例は、1918年にマコンバー夫人から提訴されているが、この時期は・・・、英語圏の論者のうち、ヒックスはもとよりサイモンズの見解も公表されていなかった時期である。また、ヘイグの見解も必ずしも一般的な支持を得ていなかった。したがって、初期の判例に対してはフィッシャーないしセリグマンの見解が直接間接に影響力を及ぼしていた。事実、マコンバー判決におけるピトニー裁判官の見解は、セリグマンが同判決に関して最高裁判所に提出した意見書に述べられている見解を忠実に再現したものである。したがって、連邦所得税をめぐる判例は、その出発の当初においてまずセリグマンの見解を全面的に受け入れることとなり、その結果、この見解が一時期の判例の支配的見解となる原因を作ったものと思われる。その後、判例は次第にヘイグ＝サイモンズの見解を受け入れてゆくが、それを所得課税の基本原則の『理念』としてはいち早く受け入れた判例も、その『実践』については慎重な歩みを続けていることは既にみたとおりである。ではなぜ、セリグマンの所得概念はその当初から『理念と実践』の乖離が自覚されることなく、ともかくも判例の中で広く受け入れられ得たのであろうか。・・・、その理由として次の2点が考えられる。その第1は、いうまでもなくセリグマンが『課税目的』の所得概念を提示しようとしていたこと、第2に、所得概念の中に『実現』および『分離』基準を組み入れることによって所得から評価益を除外するセリグマンの見解は、結果的に当時の会計実務と矛盾なく結びつき得たということである。」(辻山前掲書199ページ～200ページ)

辻山教授のこの見解は租税法ではなく会計学の分野における見解であることは当然のことであるが、会計学の分野においても採用すべき所得の定義が時代とともに変遷していることを示している。立法部門において租税に関する法律に関する合意を得る過程においては、当然のことながら、法律の一部を構成するものとしての所得概念としての一般的受容性が議論されることとなる。本論との関連で重要な点は、司法にとって、所得概念が租税法の領域外で議論されて一般に受け入れられることは、立法部門において所得概念として租税に関する法律の一部を構成するものとして受容されるということとは別の問題である、ということである。アメリカ合衆国憲法は連邦議会が租税を賦課・徴収する権限を行使するにあたり、権限行使の目的を明記しているからであり、司法は少なくとも立法化された法律が目的適合性を満たしている限りにおいて立法部門の合意を受け入れるのである。

となった。企業所得の本質は、従来の個別取引をベースとした課税対象とは異なり、企業という法的に形成された人格が行う諸行為の結果であり、それまでの租税の対象とは次元を異にするものである。Pollock 事件は新たに登場してきた企業所得という課税対象に、従来の課税所得に関する紛争と同じアプローチを採用した結果としてなされた司法としての決定である。1894 年法を構成する一般に合意された所得概念は司法として承認しうる概念ではなかったために、司法として有する所得の概念に基づいてこの紛争を解決せざるを得なかったとも言いうるわけである。このような時代的な要請を背景にして第 16 修正が成立するわけであり、あえて時代遡及的に Eisner 対 Macomber 事件から第 16 修正成立の意義を考えてみるならば、それは租税に関する法律を構成する一般に合意された所得概念の確立を促進した、という評価を下すことが可能なのではないであろうか。Eisner 対 Macomber 事件のあとも実現を柱とする所得概念の確立に向けての努力が続けられ、現在の租税法理論における所得概念とされる包括的所得概念が確立されるわけであり、包括的所得概念の確立までの経緯を司法の観点から検討することは重要なテーマのひとつではあるが、本論との関連からこれ以上の検討は差し控えておく。しかしながら、国家統治の観点を基にした議論はもはやこの事件においては見られない。Eisner 対 Macomber 事件における司法の判断が示唆していることは、実現概念を中心とする所得概念の確立それ自体は司法の関心事ではなく、第 16 修正が成立した以上、合衆国憲法が付与している連邦租税の賦課・徴収権限を有する立法部門が果たすべき機能であるということを示した点である、と結論付けることができよう。

## 第 2 章 アメリカ連邦税制度の概要

この章ではアメリカという国家の連邦税に関する法体系を概観することにする。

序章においてアメリカの法体系が、基本的にはイギリス法を継受して古ゲルマン法に由来するところのコモンローの根本概念である「関係の観念」をその枠組みとしていることから、コモンローの対極に位置するとされる大陸法的な

自然法思想に基づく社会契約説の要素をも内包することが可能となり、国家と国民との間の契約理論的な内実を有するところの、イギリス法は一線を画する法体系であることを示した。

続いて、第1章では序章で示したアメリカの法体系の歴史的・思想的特質が、アメリカという国家が創設された際の根本法としての合衆国憲法における連邦税に関する諸条項にどのように取り込まれていったかを概観した。そこでは、合衆国憲法が国民の代表者の集合体としての連邦議会において合意された約束としての連邦税に関する法を制定して連邦税の賦課・徴収権限を一元的に連邦議会に付与するという条項が租税に関する根本原則となった思想的背景を示すとともに、創設時の各州間の妥協の産物（Great Compromise）としての直接税条項が国家をめぐる社会情勢の変化に合わせて修正され、その終結点としての第16修正が成立した経緯を明らかにした。

本章および次章において、ここまでの検討を通じて明らかとなったアメリカ法の特徴が、連邦税に関する法体系にどのように反映されているかを確認するため、連邦議会によって制定された連邦税に関する基本法典である「内国歳入法典」について検討することとする。「内国歳入法典」は11のサブ・タイトル（sub-title）からなる膨大な法典であるが、社会契約論的な考え方に基いて提起される公正の正義を保障する社会制度<sup>286</sup>としての連邦租税に関する手続法という考え方に基いて、サブ・タイトルF「手続と執行」（Sub-Title F—Procedure and Administration）を検討の対象とする。

連邦税に関する法体系がその枠組として国家と国民という関係当事者に関する権利・義務関係を規定するという観点から、納税者の責務と国家の責務それぞれが規定されているという認識のもと、内国歳入法には両当事者が果たすべき責務が規定されている点を確認する作業が必要である。そこで、本章では、内国歳入法が定める諸規定に基いて納税者としての国民が果たすべき責務について検討することとする。

## 第1節 アメリカ連邦税の法体系

アメリカにおける連邦税に関する法体系の頂点に位置するものは内国歳入法（IRC）である。IRCは文字どおり法典の形式をとり合衆国法律集<sup>287</sup>（United States Code 以下USCと記す。）に収められている。法典名は‘TITLE26—INTERNAL REVENUE CODE’である。

<sup>286</sup>租税に関する正義に様々な考え方があるが、本稿ではジョン・ロールズの考え方によって本章での議論を展開することとする。ジョン・ロールズ著 川本隆史、福岡聡、神島裕子訳『正義論 改訂版』紀伊国屋書店 2010年 特に、「第5章 分配上の取り分」参照。

<sup>287</sup>合衆国法律集はアメリカ合衆国議会が制定した法律で現在有効なものを系統的に配列した法律集である（田中英夫編集代表『Basic 英米法辞典』東京大学出版会 192ページ）。例えば、連邦破産法は‘TITLE11—BANKRUPTCY’として収められている。USCはアメリカ合衆国下院法律改定評議会（Office of Law

現行の IRC は、1939 年に法典化されたものが 1954 年に全面改正されて現在にいたっている。

IRC は以下の 11 のサブタイトルから成り立っている。

1. 所得税 (Sub-Title A –Income Taxes)
2. 遺産税及び贈与税 (Sub-Title B –Estate and Gift Taxes)
3. 雇用税 (Sub-Title C –Employment Taxes)
4. 諸流通・消費税 (Sub-Title D –Miscellaneous Excise Taxes)
5. アルコール、たばこ、その他の流通・消費税  
(Sub-Title E –Alcohol, Tobacco, and Certain Other Excise Taxes)
6. 手続及び執行 (Sub-Title F –Procedure and Administration)
7. 課税合同委員会 (Sub-Title G –The Joint Committee on Taxation)
8. 大統領選挙運動に関する資金-の調達  
(Sub-Title H –Financing of Presidential Election Campaign)
9. 信託基金 (Sub-Title I –Trust Fund Code)
10. 石炭産業における医療給付 (Sub-Title J –Coal Industry Health Benefits)
11. 集団保険制度の諸要件 (Sub-Title K –Group Health Plan Requirements)

サブタイトル 1 から 5 は我が国でいうところの課税実体法に相当するサブタイトルと理解してよいと思われる。本論文において研究の対象となるサブタイトル F は「手続及び執行 (Sub-Title F –Procedure and Administration)」であり、このサブタイトルは 20 の章 (Chapter)<sup>288</sup> から構成されている。サブタイトル F を構成する章は以下のとおりである<sup>289</sup>。

---

Revision Counsel of the U.S. House of Representatives) により公表され、アメリカ政府印刷局 (U.S. Government Printing Office, GPO) により、公共の閲覧に供される。最初の公表は 1934 年であり、以来、主要な編纂は 6 年ごとに行われている。注意すべき点は、USC は現在 51 の法律・法典が収められているが、そのすべてが実定法 (positive law) ではないという点である。USC に収められている実定法は現在 26 あるが、IRC は実定法として取り扱われてはいない。(以上は GPO ホームページより。詳細については、[www.gpo.gov/fdsys](http://www.gpo.gov/fdsys) を参照) 後に本論でも触れることになるが、例えば、連邦租税リーエンの現行規定 (IRC6321 条以下) は 1966 年の大改正を受けての諸規定であるが、その改正は IRC 自体の改正ではなく、第 89 回連邦議会において 'Federal Tax Lien Act of 1966' の法案 (Bill) 名で審議・可決された内容が、USC における IRC に反映されるという形で法典化されることによるものと思われる。

<sup>288</sup>各章はそれぞれ「サブチャプター」(Sub-Chapter)に分かれ、「サブチャプター」はさらに「パート」(Part)に分かれ、各パートは日本法における条に相当する「セクション」(Section)から成り立つ、というのが IRC をはじめアメリカの法律の編成法である。各セクションは、アルファベット小文字で表記する「サブセクション」(Sub-section)、アラビア数字の「パラグラフ」(Paragraph)、アルファベット大文字の「サブパラグラフ」(Sub-paragraph)、ローマ数字の小文字の「クローズ」(Clause)、の順で構成される。

<sup>289</sup>CCH a Wolters Kluwer Business 'Internal Revenue Code As of November 16, 2009' による。

- 61章 情報及び申告書 (Information and returns.)
- 62章 租税の納付の時期及び場所 (Time and place for paying tax.)
- 63章 査定 (Assessment.)
- 64章 徴収 (Collection.)
- 65章 減額、税額控除及び還付 (Abatement, credit, and refunds.)
- 66章 時効 (Limitations.)
- 67章 利息 (Interest.)
- 68章 加税額、加算及び賦課過料 (Additions to the tax, additional amount, assessable penalties.)
- 69章 印紙に関する総則 (General provisions relating to stamps.)
- 70章 危険、倒産管財制その他 (Jeopardy, receiverships, etc.)
- 71章 譲受人及び受託者 (Transferees and fiduciaries.)
- 72章 許・認可及び登録 (Licensing and registration.)
- 73章 債券 (Bonds.)
- 74章 終結契約及び和解 (Closing agreement and compromises.)
- 75章 犯罪、その他の罪、没収 (Crimes, other offenses, forfeiture.)
- 76章 司法手続 (Judicial proceedings.)
- 77章 雑則 (Miscellaneous Provisions.)
- 78章 債務の発見と法の執行 (Discovery of liabilities and enforcement of title.)
- 79章 定義 (Definitions.)
- 80章 一般規定 (General Rules.)

本論で検討の対象となる連邦税の徴収に関する諸規定は64章「徴収」に納められているが、連邦税徴収制度の基礎をなす基本的な考え方を見出すには64章だけを検討対象とするだけでは不十分であり、徴収の段階にいたるまでの過程を検討の対象とする必要があると思われる。そのような考え方に基づいて、検討の対象の中心は第64章ではあるが、サブタイトルFの他の章をも検討の対象として徴収制度を基礎付ける基本的な考え方を探っていく。

IRCはそれ自体の執行ために規則(Rules and regulations)を制定する権限を財務長官 (Secretary of the Treasury Department)に与えている。IRC7805条<sup>a</sup>は、「このタイトルにより明白に財務省の幹部または従業員以外の者に付与されている場合を除いて、財務長官は内国歳入に関する法の変更を理由に必要とされるすべての規則を含む、このタイトルの執行に必要な規則を制定するものと



する。」と定める<sup>290</sup>。この規定に基づいて制定された規則は「解釈規則」または「包括的委任に基づく」規則と呼ばれる<sup>291</sup>。さらに、同条bは「規則の遡及性」と題して財務長官が制定する規則の適用時期を定める条項であるが、その対象として、暫定規則(temporary regulation)、提案規則(proposed regulation)及び最終規則(final regulation)の3類型を挙げている。このように、財務長官が制定する規則には4つの類型があるわけだが、これら規則は、「法律の射程を逸脱したり、不合理であったり、所定の手続に従って制定されたものでない限り、『立法』規則又は『特定の権限による』規則となり、法としての効力(force and effect of law)」<sup>292</sup>をもつことになる。IRCが規定する規則は、連邦行政手続法(Administrative Procedure Act. 以下APAと記す<sup>293</sup>。)に従って制定され、公布される。

規則は財務省だけではなく、財務省の外局である内国歳入庁(Internal Revenue Service. 以下、IRSと記す。)によっても制定される。この規則は手続規則(Procedural Regulations)と呼ばれるが、財務省によって制定される規則のうちの解釈規則又は最終規則が納税者とIRSを拘束する規則であるのに対し、手続規則は必ずしも常にIRSを拘束するものではないようである<sup>294</sup>。

アメリカの租税法の体系を整理して以下の表に示す。

表 1

	制定主体	拘束力
内国歳入法 (Internal Revenue Code)	連邦議会	全納税者
最終規則 (Final Regulation)	財務長官	全納税者
解釈規則	財務長官	全納税者

<sup>290</sup>本条において「規則」と訳出した部分は、原文では'rules and regulations'となっている。IRCにおいては、本条のように「財務長官が定める」規則が'regulation'とされていること、一方でIRSが発出するものが'rule'とされていること、また、アメリカ連邦行政手続法(Administrative Procedure Act. 以下APAと記す。)上の「規則」が、'Rule'の用語を使用している(例えば、同法553条「規則の制定」は'Rule Making'と銘出しされている。)ことなどを勘案して、'rules and regulations'を、一語として「規則」とした。

<sup>291</sup>カミーラ・E・ワトソン(大柳久幸他訳)『アメリカ税務手続法』大蔵財務協会 2013年 13頁。

<sup>292</sup>ワトソン前掲書 13頁。

<sup>293</sup>実際にはAdministrative Procedure Actという法律はなく、一般的にこの名称で呼ばれている法律は、正式には'USC Title 5 -Government Organization and Employees' Part I - The Agencies Generally Chapter 5-Administrative Procedure'として合衆国法律集に収められている。本稿では一般的な通称としてのAPAを使用することとする。

<sup>294</sup>ワトソン前掲書 20頁~21頁。

(Interpretative regulation)		
暫定規則 (Temporary regulation)	財務長官	全納税者
提案規則 (Proposed regulation)	財務長官	全納税者
手続規則 (Procedural regulation)	IRS	IRS (但し、すべての場合ではない)

(出典：カミーラ・E・ワトソン『アメリカ租税手続法』34頁「租税法の法源の階層(Hierarchy of Tax Authorities)」を一部修正しながら引用)。

## 第2節 アメリカ連邦租税法の執行主体

アメリカ連邦租税法は前節で述べたような体系を有するが、次に、連邦租税法の執行主体について述べる。

アメリカ合衆国憲法は連邦租税を賦課・徴収する権限(Power to lay and collect tax)を合衆国議会に付与している(合衆国憲法第1編第8節1項)。これを受けて合衆国議会は1789年9月合衆国政府の財政を管理するための恒久的な施設として財務省を設立することを上院・下院において決議した(初代長官はアレグサンダー・ハミルトンである)。その後、南北戦争の戦費調達のために臨時的に導入された所得税を徴収するための財務省の一部局として内国歳入局(Bureau of Internal Revenue)が1862年に設立された。これが現在のIRSの前身である。南北戦争時に導入された所得税は戦争の終了後に廃止されたが、1894年、クリーブランド大統領の2期目に、再度、連邦所得税が議会で立法化され1895年1月から施行されることとなったが、同年、連邦最高裁判所によりこの所得税は憲法第1編第9節4項に反するとして違憲とされた。その後、所得税の立法化の動きは南部または西部出身の議員によって続けられ<sup>295</sup>、1913年2月に成立した合衆国憲法第16修正により所得税が復活して、内国歳入局はその執行の主体的役割を担うこととなった。1953年に現在の内国歳入庁と名称を変更し現在に至っている。2010年現在ではあるが、全米で11万人の従業員を有する財務省最大の外局である<sup>296</sup>。

<sup>295</sup>大塚前掲稿 125頁～126頁。

<sup>296</sup>以上は、主にアメリカ財務省ホームページ(www.treasury.gov)及びIRSホームページ(www.irs.gov)による。また、所得税等に関する部分については以下を参照した。

Boris I. Bittker, and Lawrence Lokken, 'Federal taxation of income, estate and gifts' 3<sup>rd</sup> edition p1-2~p1-7.

沿革から見て、アメリカの連邦税に関する法の執行主体は IRS である。

実定法上の規定は以下のとおりである。すなわち、IRC7803 条a2Aは、財務長官が定める規則の規定に従うところの内国歳入庁長官の権限として「内国歳入法または関連する制定法及び合衆国が一方の当事者である租税条約の執行と適用を執行し、管理し、指揮し、監督する」ことを規定する。また、間接的にではあるが、IRSを連邦税に関する法の執行主体とするものとして、IRC7802 条 c(1)Aは、「(内国歳入庁) 監視委員会は内国歳入に関する法及びその関連法規並びに合衆国が一方の当事者となる租税に関する協定の執行と適用に関する内国歳入庁の執行、管理、指導、指示及び監督を監視する。」(括弧及び下線部は引用者) と規定して、IRSの監督機関たる監視委員会の任務を通じてIRSが連邦租税に関する法の執行主体であることを示している。

IRSは自身の属性を次のように表明している。すなわち、IRSは財務省の一部局としての行政機関(agency)であるとホームページ上で述べている<sup>297</sup>。APA第 551 条(1)によれば、行政機関とは「合衆国政府のそれぞれの官庁(authority)であり、他の行政機関の内部にあるか又は他の行政機関の審査に服するか否かに関わりないが、以下は含まれない。

- (A) 合衆国議会
- (B) 合衆国裁判所
- (C) 合衆国が占領する地域の政府
- (D) コロンビア特別区政府。又はこの法律 552 条の要件に関するところを除く。
- (E) その代表により決定される争いの当事者又は当事者の組織の代表からなる行政機関
- (F) 軍法会議と軍事査問委員会
- (G) 戦闘地域または占領地域において行使された軍事上の権限、または
- (H) USC12 第 1738 条、1739 条、1743 条及び 1744 条、または USC 第 2 章、もしくは USC50 第 1622 条、1884 条、1891 条乃至 1902 条、及び改正前 1641 条 b2、付属書により付与された機能

このように、連邦租税法の執行主体は IRS という行政機関である。このことを確認することは、本論の主要目的の一つである租税徴収制度の日米比較を行うために、いわば共通の土俵に乗っていることを確認するためである。特に、IRS がアメリカの行政法の中心的な位置を占める行政手続法の規制対象であることを確認することは、アメリカの租税徴収制度の検討を行うにあたり必要な視点であると考えられる。

---

<sup>297</sup><http://www.irs.gov/uac/About-IRS>

### 第3節 内国歳入庁の組織について

次に IRS の組織について概観する。

IRSを率いる内国歳入庁長官は上院の助言と同意により合衆国大統領によって指名され、その任期は5年である（IRC7803 条a(1)(A)）。IRS長官は、財務長官が規定する規則により義務と権限が規定される<sup>298</sup>。本部はワシントンD. C. に置かれ、本部の組織は表2のとおりである。本部機構はいわゆる1998年のIRS改革法により大幅に改編され現在も改編の過程にある<sup>299</sup>。その改革の基本的な方向性は従来の地域を基本とした組織から機能別の組織に変更するという点にあり、新たに、複数の業務部門（Service and Enforcement）を設定しその業務部門の長（Commissioner）はその業務部門を指揮しIRS長官に直接報告するという組織形態となった。それぞれの業務部門は従来の地域編成に基づいて機能するという形になっている。

機能別に組織を再編成したことに加えて、注目すべき点は主席法律顧問官の存在である。主席法律顧問官は、IRS長官と同様、上院の同意の下に大統領が指名することになっており、所属は財務省である（IRC7803 条c）。その遂行すべき義務として以下のものが財務長官の定める義務に加えられ規定されている<sup>300</sup>。

A) 長官、長官の幹部及び職員への法律顧問とする。

表2

---

<sup>298</sup>IRC7803 条 a(2).

<sup>299</sup>Robert S. Schriebman ‘IRS TAX COLLECTION PROCEDURE’ (CCH 2010) p2012.

<sup>300</sup>IRC7803 条 b2.

			<b>長官</b> Commissioner			
			<b>主席補佐官</b> <b>副主席補佐官</b> Chief of Staff Deputy Chief of Staff			
		<b>不服審査部</b> Appeals			<b>調査分析統計部</b> Office of Research, Analysis and Statistics	
		<b>広報部</b> Communications and Liaison			<b>納税者擁護官</b> National Taxpayer Advocate	
		<b>雇用機会均等部</b> Equity, Diversity and Inclusion			<b>主席法律顧問官</b> Chief Counsel	
		<b>業務支援</b> Operations Support			<b>サービス・執行</b> Services and Enforcement	
<b>共通サービス部</b> Agency-Wide Shared Services			<b>Chief Financial Officer</b> 最高財務責任者	<b>査察部</b> Criminal Investigation		<b>大規模・外国企業 局</b> Large Business and International Division
<b>Chief Technology Officer</b> 最高情報責任者			<b>IRS Human Capital Officer</b> IRS人事最高責任者	<b>専門家責任局</b> Office of Professional Responsibility		<b>オンライン業者局</b> Office of Online Services
		<b>個人情報、政府連絡担当及び開示</b> Privacy, Governmental Liaison and Disclosure			<b>申告書準備室</b> Return Preparer Office	<b>小規模企業・自営 業者局</b> Small Business/Self- Employed Division
				<b>免税団体・政府機 関局</b> Tax Exempt and Government Entities Division		<b>賃金・投資所得局</b> Wage and Investment Division
					<b>内部告発部</b> Whistleblower Office	

出所 ; IRS ホームページより。

- B) 規則の制定および審査並びに技術的な助言の覚書に関する法律的な意見の作成
- C) 提案された法律、条約、規則および内国歳入庁に影響を与える法律に関する命令の作成、審査および補助
- D) 租税裁判所における訴訟の長官の代理、そして
- E) 内国歳入庁に関する法のもとでいかなる民事訴訟が提起されるべきかの決定と当該訴訟の開始に関する司法長官への勧告

主席法律顧問官に関する規定は IRC が制定された当時から存在し、かつ現在までのところ一度も修正を受けていないことから、IRS が創立された当時からこのような職務が必要とされていたことの証左と推察できるが、要は、IRS は財務長官の監督下ではあるものの、ある程度独自で法的な判断を行う権限を法によって付与されるべき存在であるということであることは指摘しうると思われる。

#### 第4節 連邦税の徴収実務 — 概観 —

このような組織の下で運営される IRS による連邦税の徴収業務を概観する<sup>301</sup>。表2で見ると、組織図上は IRS には徴収部門は組織上存在しない。機能別に編成された新体制のもとでは徴収にかかる活動の大半は、納税者の類型ごとに組織化された「小規模企業・自営業者局」で生じており、他の部門、「大規模企業・外国企業局」、「貸金・投資所得局」、「免税団体・政府機関局」は租税の徴収活動よりも、自主的な納付を奨励することに活動の重点が置かれているようである。自主納付に応じないこれらに類型化された納税者に関しては「小規模企業・自営業者局」の徴収職員に徴収業務を「再委託」することが行われているようである。

さて、IRC により課された租税の徴収にかかる行為は財務長官によりなされ（IRC6301 条）、その徴収は IRC が定める場合のほかは、財務長官が規則によりその態様 (mode) と時期 (time) を定めるものとされている（IRC6302 条）が、その徴収の実務は以下の4つの機能に分類される。

1. 未払の租税、利息及びペナルティーとしての債務の徴収
2. 申告書の未提出者、未納者の調査及びこれらの者を追跡すること。
3. 未提出者の査察部及び調査部門への照会

---

<sup>301</sup>以下、IRS による徴収実務の概略は Shrieberman 前掲書 p2011 から p2022 により、特別、その都度引用箇所は注釈しないこととする。

4. IRC6020 条bの権限に基づく未提出者の租税債務の査定、6851 条及び 6861 条に基づく終了 (termination) 及び危険(jeopardy)査定に基づく不足額 (deficiency)の査定<sup>302</sup>

これらの徴収の機能を果たすべく、IRS は納税者が提出した申告書の調査 (examination)から着手していくことになるが、申告書の調査は3つのタイプの検査(audit)を用いて行われる。郵便等による検査(correspondence audit), オフィス検査(office audit), 実地検査(field audit)がそれである。オフィス検査は IRS のオフィスで行われ、実地検査は納税者のオフィスで行う検査である。

これらの検査を通じてその結果に基づく税額 (の不足額) が決定され、検査の最終段階において検査官によりその不足額の支払が求められる。当該金額の全額の支払が合意されない場合には分割納付の合意(installment agreement)の手続<sup>303</sup>がとられる。このような手続きが行われた後において納税者から未納税金の納付がなされない場合、「自動徴収システム」(Automated Collection System, 以下ACSと表記する。) と呼ばれる、納税者の納税の状況が一括して管理されているコンピューターシステムをベースに、ACSの職員が電話・郵便により滞納者と連絡をとり、未納状態となっている租税の納付を促す仕組みに移行する。ACSにかかわる職員に求められることは可能な限り迅速に租税の徴収に努めることであるが、ACS職員の納税の督促が行われてもなんら支払がなされない場合も出てくる。その場合、次にACSの職員によってとられる行動は、1) コンピューターから打ち出された未払い租税額の通知を納税者に郵送すること、2) 納税者の銀行預金や貸金に対して法に基づく差押(levies)を実行すること、3) 租税リーエンの通知の登録、4) 分割納付に関する合意を取り付けること、などである。それでも納付がなされない場合に、ACS職員は滞納状態となっている納税者を実地の歳入官(a field revenue officer)に通知して、歳入官に租税の収納業務を移管することとなる。歳入官は、まず、当該滞納者との面談により資産の状況を決定し、納付の督促を行う。この段階で納付されなければ、歳入官は納税者の所得や資産の状況に関する調査(investigation)及び審査(review)を行い、徴収可能か徴収不能かの決定を行う。徴収可能と決定される

---

<sup>302</sup>IRC6020 条 b は、納税義務者が申告書を提出しない場合、または虚偽の申告書を提出した場合の、財務長官が当該者にかかる申告書を作成できる権限を規定する。終了査定は、納税者が海外への逃亡または財産の隠匿等を図る虞れがあると財務長官が認める場合に、財務長官に認められる緊急的査定である (IRC6851 条)。また、危険査定は、査定の結果の税額不足が遅滞等によりその徴収が危ぶまれる場合に即時の査定と徴収にかかる通知・督促が財務長官に認められる権限 (IRC6861 条) である。危険査定及び繰上査定については後述。

<sup>303</sup>財務長官は、納税者に租税債務の分割納付を認めることが租税債権の全額または一部を容易にすると決定する場合、分割で納付することを書面で合意する権限を有する (IRC6159 条 a)。

と、法に基づく差押や差押財産の換価という行政処分(administrative actions)を開始する。この段階で、租税リーエンの取り下げやリーエン自体を争う訴訟が提起されることがある。

実地で徴収実務に携わる職員はグループ別に編成され、グループマネージャーの管理下に置かれている。グループマネージャーは地域マネージャー(Territory Manager)に報告を行い、地域マネージャーはコンプライアンスディレクターの管理下にある地区ディレクター(Area Director)に報告を行い、最終的には業務部門コミッショナーの統括の下に置かれる。1998年のIRS改革法以来、IRSの徴収業務は、従来の地域分散型の組織から、機能別に組織化された中央集権的に改変された組織により行われるようになった。

注意すべき点は、IRSの機能別の中央集権化はいまだ進行中であるという点である。納税者の類型ごとに組織された本部機構にオンライン局が新たに設立されたのもその証しであるのかもしれない。

以上で、アメリカ連邦税に関する法体系、連邦税の執行主体及び執行主体たる内国歳入庁の組織並びに本論文の主題である連邦税の徴収実務に関する概略を終える。次節において、連邦税の徴収の過程が内国歳入法及びその関連規則においてどのように規定されているかを概略し、3章以降における租税の徴収過程の各段階の検討を通じての、徴収制度全体がどのような考え方に基づいて構築されているかを考察するための前段階としてみたいと思う。

## 第5節 内国歳入法における申告書と租税の納付

本節では、申告書と申告書で計算された租税の納付に関わる内国歳入法の規定を概観する。内国歳入法のサブタイトルF「手続と執行」は前述のとおり、20章から成り立っているが申告書に関する規定はこのサブタイトルの先頭に位置される。このことは、内国歳入法の執行に関する手続きはすべて申告書から始まり、従って、内国歳入法という法体系の基礎を形成するという意義があるからと思われる。本節では、内国歳入法の申告書に関する諸規定を検討し、連邦租税に関する法の執行において申告書がどのような位置づけをされているかを考えてみたい。

### 【申告書】

成立した租税債務は納税義務者による「申告書」の提出によりIRSにもたらされる。

IRCはサブタイトルF「手続と執行」の最初に「情報と申告書」の章に規定を置いている。



第 61 章は以下の編成をとる。

- 第 1 部 記録、計算書(statement)及び特別な申告書
- 第 2 部 租税申告書または計算書
- 第 3 部 情報に関する申告書
- 第 4 部 申告書及びその他の文書への署名及び検証
- 第 5 部 申告書及びその他の文書の提出時期
- 第 6 部 申告書提出時期の延長
- 第 7 部 申告書及びその他の文書の提出場所
- 第 8 部 大統領選挙資金の所得税支払いの指定

第 1 部は 6011 条だけで構成され、「この法により課された租税またはその徴収の責にある者は、記録を保持し、計算書を提出し、申告書を提出し、財務長官が時々規定するところの規則を遵守するものとする。財務長官がそれを必要とすると判断するときはいつでも、当該者に送達される通知により、財務長官は当該者がこの法により課される租税債務を負っているか否かを示すに十分とみなし得るところの申告書を提出し、計算書を提出し、記録を保持するよう求めることができる。……(以下、略)」と規定し、租税債務を負う者に対して申告書及び関連書類の提出並びにそれに関連する記録の保持を求めるとともに、財務長官が必要と認める場合に、申告書及びそれに関連する文書の提出を求める権限を規定する。

第 2 部は租税申告書に関する諸規定を置く。

サブタイトル A の所得税については、「課税年度において総所得(gross income)が控除額(exemption amount)以上」(IRC6012 条 a(1)) の者に申告書の提出を求める。所得税に関しては、申告書の提出を要しない個人(6012 条 a(1)(A)(i)~(iv))、申告書を提出すべき会社(IRC6021 条 a(2))、財産(IRC6021 条 a(3))、信託(IRC6021 条 a(4))、受益者が非居住者である財産または信託(IRC6021 条 a(5))、政治団体及び類似の団体(IRC6021 条 a(6))、持家者協会(IRC6021 条 a(7))及び合衆国法律集第 11 (破産法) 7 章又は 11 章適用の個人にかかる財産、などを規定する。

さらに、所得税に関する共同申告書(Joint returns of income taxes)(6013 条)、総所得が 10,000 ドル以下等一定の条件を満たす個人に関して納税者自身が所得にかかる税額を計算せずに必要な情報を財務長官に提供して所得税の計算をしてもらおうという納税者の選択権の付与に関する規定(6014 条)、共同申告書を提出する個人に関する共同責任(joint liability)及び共同申告義務からの救済(relief)(6015 条)、などがある。財産税と贈与税に関する申告書については、それぞれ、6018 条及び 6019 条に規定がある。すなわち、「国民または居住者の

死亡時に当該者の死亡の日を含む暦年において総財産が2010条cに定める基本的控除金額を上回る場合には、執行人はサブタイトルBにより課される財産税にかかる申告書を提出するもの(6018条a)とし、「暦年において以下で定める(財産の)移転以外を贈与により移転したすべての者はサブタイトルBで課される贈与税に関する申告書を当該年度分として申告するものとする。」

(6019条a)

第3部は申告書の提出の際に求められる情報に関する規定が定められている。

第4部は個人、法人及びパートナーシップの申告書及びその他の文書への署名が求められる規定(6061条、6062条)及び申告書等に個人名で署名がされていることは、その者により署名がされているということの一応の証拠(prima facie evidence)とされる(6064条)。申告書その他の文書の偽証に関する罪のもとでなされている書面による宣誓が求められる規定(6065条)からなる。

第5部は申告書その他の文書の提出時期の諸規定を置き、総則として「この法または(関連する)規定により提出が求められる申告書、説明書その他の文書は財務長官が定めるところによる」(IRC6071条a)と規定し、個別に、暦年の課税年度を有する租税については翌年の4月15日まで、事業年度を有する納税者の申告書は事業年度終了後の4か月目の15日を提出期限としているが、会社の場合には、暦年を基準とする会社は翌年の3月15日を、事業年度を定めている会社については事業年度終了後の3か月目の15日を提出期限としている

(6072条a)。また、財産税に関する申告書は被相続人の死亡後9か月以内(6075条a)、贈与税については翌年の4月15日を申告書の提出期限としている(同条b)。

申告期限の延長については、この法または規則による申告書その他の文書につき合理的な期間の延長を認められるとしている(ただし、国外者を除いて、6か月を超えない期間)(6081条a)。

申告書その他の文書の提出は、財務長官が規則により定める場所が原則的な提出場所とされるが(6091条a)、61章サブチャプター2で定める申告書のうち、会社以外の個人の申告書は財務長官あてに、1)提出者の住所または主たる営業所の所在地があるIRSの定める地域、または2)1)の地域のサービスセンター、で提出を行う(6091条b(1)(A))。会社については、主たる営業所の所在地に応じて上記と同様の取扱いがなされている(6091条b(2)(A))。

以上で、内国歳入法における申告書の諸規定の概観を終える。

サブタイトルFの緒章である61章において規定されている申告書に関する諸規定の特徴として、61章はその手続に関する諸規定であるという点があげられる。

サブタイトルAからEにおいて決定される租税について、サブタイトルFでは、申告書の提出義務者（6012条、6018条及び6019条）、所得税については申告書を提出する義務を有する者の追加規定（共同申告書、6013条）、共同申告書に関する共同責任及びその救済（6015条）、第3部においては申告書の提出にあたり追加的に提出されるべき情報に関する諸規定、第4部においては申告書の提出にあたり提出義務者に課される署名義務（6061条及び6062条）、署名義務による証拠に関する推定（6063条）、申告書の提出にあたっての宣誓（6065条）の手続きに関する諸規定が列挙されている。例えば、個人の所得税の場合、サブタイトルAの第1章「通常の所得税と附加税」（normal tax and surtaxes）に置かれているサブチャプター1「租税債務の決定」（Determination of tax liability）及びサブチャプター2「課税所得の計算」（Computation of taxable income）等に定める諸規定に基づいて税額が計算されることとなるが、IRCはこれらの規定に基づいて税額等の計算を行った結果、一定の条件を満たす者、すなわち、「課税年度において総所得が控除額以上」（IRC6012条a(1)）となる者に対して申告書の提出を求め（6012条）、または結果を検証するために必要となる情報の提供（61章Part 3）や記録の保存（6001条）を求める。

提出される申告書には、提出者の署名（6061条及び6062条）が求められ、さらには偽証に関する宣誓（6065条）が必要となることが定められている。これら手続を定めていることはどのような考え方に基づいているかということを検討してみると、そこには一つの統一された考え方が浮かびあがってくる。所得税の場合、サブタイトルAは課されることとなる租税の金額を決定するという役割を担っていると見ることができ、それを受けて61章が、課されるべき租税の額のうち、「課税年度において総所得が控除額以上となる」者に限ってその事実をIRSに報告することを規定しているわけであるから、61章は納税義務者を決定するための諸規定と位置づけることができると思われる。さらに、このような課された租税を報告するよう求められる者、すなわち納税義務者には、その報告にあたり、署名を求められ、偽証罪に関する宣誓をおこなうことを求められることとなるが、ここで、「署名する」（sign）ということの意義は、「署名（signature）、印その他の記号（symbol）の手段により、当該手段によって認識される者の行為または合意としてそれが正真正銘であるという意図をもって記録を認識すること」（Black' s Law Dictionary 第9版1507ページ、下線部は引用者）であり、「偽証」（perjury）<sup>304</sup>とは「宣誓（oath）の下での、故意になされた

---

<sup>304</sup>偽証（罪）とは、「合衆国の法律が宣誓を執行するよう授權しているところの適切な法廷、役職員の前で、真実を証言、宣言、供述、証明し、または、自身による証言、宣言、供述、証明した書面が真実である旨の宣誓をした者が、意図的にその宣誓に反して自身が真実と信じていない重要な事実を表明または提出し、または、USC28 第1746条で認められる偽証罪の宣言、証明、検証または表明において、自身が真実と信じ

重大な違法なまたは誤解を生じさせるような者の行為または事実」(Black's Law Dictionary 第9版 1254 ページ)である。また、宣誓(oath)とは、「神または崇敬する者若しくは物に誓いながら、ある者が、その表明は真実であること、またはその者は約束(promise)に拘束されることを宣言すること。」(Black's Law Dictionary 第9版 1170 ページ、下線部は引用者)である。申告書の提出に署名を義務付けるという規定は我が国の租税に関する手続法体系には見られない制度であり、偽証罪の下での宣誓供述に関する記載が申告書に織り込まれているという点も同様である<sup>305</sup>。このように、IRCにより体系付けられているアメリカの連邦租税法においては、納税義務者による申告という行為を、納税義務に関する納税者の認識の通知、すなわち、IRCに基づいて納税者自身が課される税額を計算した結果を、第61章に定める型式に従ってIRSに報告すること、と位置づけていること<sup>306</sup>、そして、その通知には納税者の署名が求められているわけであるから、それはある種の合意に基づいて行われている納税者の行為である、と見なすことができる。さらに、申告書を提出するにあたり納税義務者は偽証罪に関する宣誓をおこなうわけであるから、その内容が真実であることに関する約束に拘束されることになる。一般的な認識として、「約束への拘束」をその要素とする法律上の行為は「契約」として捉えられる。「契約(contract)」とは、「2者またはそれ以上の当事者間において法により執行可能な(enforceable)または認識可能な義務(recognizable obligations)を創設する合意」(Black's Law Dictionary 第9版 365 ページ)ことであり、法的な拘束力のある行為である。そして、この場合、英米法、それもコモン・ロー上で言うところの一般契約法<sup>307</sup>よりもより広範な意義を有する自然法における契約理論における契約と考えることが、より論理的な一貫性を有する意義付けを行うことができると考えるが、ここではこれ以上の検討は行わずに、アメリカの連邦租税にかかる申告制度が自然法に基づく契約理論をベースとした、修正された社会契約論に基づく制度

---

ていない重要な事実を真実のものとして提出した者は、・・・偽証罪として有罪となり、罰金または5年以下の懲役若しくは併科とする。」(USC18 第1621条 a)。

<sup>305</sup>個人所得税の申告書においては「偽証の罪の下で、私はこの申告書とそれに添付する附属明細書と計算書を検証し、私の知る限りの知識と信念に基づいてこれらが真実かつ完全であることを宣言する。(納税義務者を除く)作成者の宣言はその知る限りのすべての情報に基づいてなされている」と記載された欄に署名することが求められる。

<sup>306</sup>高木英行准教授は「米連邦税確定行政における「査定(assessment)」の意義(3・完)」(福井大学教育地域科学部紀要Ⅲ(社会科学)、63、2007)において、アメリカにおける納税義務者による租税債務の申告の制度が「self-assessment」の制度として捉えられている点に関連して、次のように述べる。「・・・、アメリカのself-assessmentにおける「assessment」概念は、あくまでも、税額の法的な確定へ向けての「算定行為」ということを含むに過ぎないことであって、・・・。」

<sup>307</sup>杉浦秀樹『アメリカビジネス法』中央経済社 2007年 第2章「契約」参照。一般契約法はアメリカの場合で言うところの、統一商法典第2編の契約法とは区別される。

の一環を為す制度である点を指摘するにとどめ、後に、米国連邦租税にかかる徴収制度全般の検討を終えた段階でこの点について検討したいと思う。

翻って、我が国の申告納税制度は以下のような構造を有する。

「納税義務は課税要件の充足によって成立するが、・・・(中略)・・・、それはまだ抽象的な存在であって、内容の確定したものではない。それが具体的な債務となるためには、その内容、すなわち課税標準と税額が確定されなければならない。この課税標準および税額の確定の手続を租税確定手続」(下線部は引用者)といい、「また、納税義務は、通常は納付によって消滅するが、自発的な納付がない場合は、租税債権者たる国または地方公共団体は、納税者の財産を差し押え、それを公売に付して、租税債権の強制的満足を得ることを認められている。これを、法に基づく差押とか強制徴収と呼ぶ。この一連の手続、すなわち、租税の納付及び徴収の手続を租税徴収手続」<sup>308</sup>といい、これらの手続に基づいて課税庁は、「租税の確定と徴収のために、種々の処分を為すが、このうち、確定のためになす処分(更正・決定等)を租税確定処分または単に確定処分といい、徴収のためになす処分(督促・差押・公売等)を租税徴収処分または単に徴収処分」<sup>309</sup>と位置づけられ、確定処分と徴収処分は別個独立した処分としての位置付けがされているようである<sup>310</sup>。我が国の租税法体系上、納税義務が成立・確定・消滅する一連の過程において申告納税方式がどのような役割を果たしているかという点、それは、「納付すべき税額が納税者の申告によって確定することを原則とし、申告がない場合または申告が不相当と認められる場合に限り、租税行政庁の更正または決定によって税額を確定する方式」<sup>311</sup>という点である。そして、納税申告とは、「申告納税の租税について、納税者が租税法規の定めるところに従って納税申告書を租税行政庁に提出すること」<sup>312</sup>である。このように、我が国の租税法体系の下では、租税の申告は原則として納税義務を確定するという役割を担っているわけである。かくして、国税通則法は、国税に関する申告の役割を以下のように規定する(国税通則法第16条第2項、下線部は引用者)。

申告納税方式 納付すべき税額が納税者のする申告により確定することを原則とし、その申告がない場合又はその申告に係る税額の計算が国税に関する法律の規定に従っていないかつた場合その他当該税額が税務署長又は税関長の調査

<sup>308</sup>金子宏『租税法』第二十一版 弘文堂 2016年 803ページ。

<sup>309</sup>金子 前掲書 804ページ。

<sup>310</sup>金子 前掲書 804ページ。

<sup>311</sup>金子 前掲書 816ページ～817ページ。

<sup>312</sup>金子 前掲書 826ページ。

したところと異なる場合に限り、税務署長又は税関長の処分により確定する方式をいう。

納税義務は国税通則法第 15 条の規定により成立するが、「納税義務の成立」の段階ではいまだ「納税者の側からみれば抽象的租税債務の発生」<sup>313</sup>の状態であるから、具体的に納付すべき税額を算定する必要がある。国税通則法第 16 条は、その第 1 項において、納付すべき税額を確定する方式の一つとして「申告納税方式」を規定し、第 2 項において、個別税法において納税者による申告書の提出を義務づけている国税につき申告納税方式による納付すべき国税の確定を規定する。但し、この申告納税方式による納付すべき国税の確定には 2 つの例外がある。それらは、1) 「納税義務者による申告書の提出がない場合」であり、2) 「税額の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかった場合」である。これらの場合には申告書の提出以外の手段により税額を確定する必要がある。

1) は、さらに、申告書の提出期限後に納税者自身が未提出という瑕疵を補うべく申告書を提出する場合（期限後申告書、国税通則法第 18 条）と、納税義務者ではなく税務署長がその調査により当該申告書にかかる課税標準等又は税額等を決定する場合（決定、国税通則法第 25 条）がある。期限後申告書の提出によっても税額は確定するので<sup>314</sup>、確定は申告書によるといえるが、決定の場合、確定を行う権能は納税義務者ではなく課税庁側の手に移ることとなる<sup>315</sup>。2) の場合も二つの場合に分けて考える必要があり、一つは納税義務者自身が国税に関する法律の規定に従っていなかったことを認識した場合であり、他の場合は課税庁がその調査により国税に関する法律の規定に沿っていなかったことを認識した場合である。前者はさらに二の場合に分かれ、申告した税額が不足していた場合または純損失若しくは還付金の額が過大であった場合における修正申告書を提出することによる治癒（国税通則法第 19 条）であり、後者の場合は申告書に記載された税額が過大でありまたは純損失の額若しくは還付金の額が過少であった場合における更正の請求（国税通則法第 23 条）である。

申告書に記載された税額等が国税に関する法律に従っていなかった場合の他の確定の方法は、課税庁自身が調査により申告書に記載された税額等の計算が国税に関する法律に従って計算されるように更正する方法である（国税通則法第 24 条）。

成立した納税義務を確定する権能を申告納税方式が実際に果たす場面は、納税義務者が国税に関する法律に従って正しく税額等を計算する申告書を提出す

<sup>313</sup> 志場喜徳郎・新井勇・山下元利・茂申俊共編『平成 25 年改訂国税通則法精解』大蔵財務協会 2013 年 250 ページ

<sup>314</sup> 志場その他共編『国税通則法精解』 295 ページ

<sup>315</sup> 志場その他共編『国税通則法精解』 368 ページ

の場合だけであって、申告書は原則として税額を確定するが、税額を確定するのは申告書だけではない。

このように、我が国における租税法体系のもとでは納税義務者による申告書の提出行為は、課税庁による処分行為とともに租税債務を確定するという権能を果たしている。

ところで、行政法においては申告行為をもって次のような法的性格付けが行われている。すなわち、「・・・、この納税申告の基本的申告は、内容において、形式的には、租税要件事実の存在の確認であり、実質的には、存在する租税要件事実の金銭的評価の認定であって、その法的性格としては、このような確認と認定との納税義務者による認識の表示であり、観念の通知であって、いずれにしても準法律行為的行為にほかならないのである<sup>316</sup>。」

この見解によると、申告行為は準法律行為であるとされていることから、申告行為には効果意思はなく、従ってなんら法律効果を有しない行為、つまり、権利義務関係を発生させることのない行為であるということになるが、そうすると、国税通則法が申告書について規定する「税額の確定」とはいかなる意味合いを有することになるのであろうか。それは、結局のところ、「各国税の根拠法の定めるところにより成立した抽象的、客観的な納税義務については、多くの場合そのままでは履行の段階すなわちその内容たる納付すべき税額の納付又は徴収の段階に進むことができず、そのためには、当事者たる納税義務者又は税務官庁の一定の行為を通じてその金額が確定されることを要する」<sup>317</sup>、すなわち、極めて租税の納付又は徴収上の便宜を考慮して設けられた規定なのである。そこでは、租税債務が課税庁側から見ると金銭債権であることから必然的に導きだされる租税債権の回収を視野に入れた配慮がなされており、極めて実務的な意図が見てとれる。

申告書の提出を規定する法の体系について、それぞれの特性を要約的に列挙してみると以下のとおりとなろう。

1) アメリカの租税法体系においては、租税申告書は、納税義務者が申告書の作成を IRS に申告書の作成を委託する場合を除いて、納税義務者によって提出されるべきものとして規定されており、申告書の作成過程においては IRS が関与する場面はひとえに申告書の受領という行為だけである。申告書において納

<sup>316</sup>新井隆一『課税権力の本質』(有倉先生早稲田大学在職30年記念慶祝献上論集)成文堂 1972年 49ページ。なお、引用中の「基本的申告」とは「実定租税法に定められる租税要件を充足する事実と帰属関係にたつ人が負担することとなる抽象的納税義務を具体的納税義務足らしめる」ものである。新井前掲書 46ページ。

<sup>317</sup>吉国二郎・新井勇・志場喜徳郎共編『平成21年改訂 国税徴収法精解』2009年 大蔵財務協会 1070ページ。

税義務者が行うことは、個人所得税の場合、サブタイトル A に基づいて課される租税を計算し、61 章に規定される申告書を提出すべき要件を満たした場合に、自己の計算結果を申告書に記載し、必要な附属情報を添付して署名入りで申告書を提出するだけである。そして、それは修正された社会契約論的思考法に基づく制度の一環を構成する。

2) それに対して我が国の場合には、納税義務が成立する要件を満たした場合に、国税に関する法律に従って税額を確定するために納税義務者は申告書を提出することを求められる。ここでは、申告書の提出には税額の確定という目的が課されているため、納税義務者のみならず、申告書が提出されなかった場合および国税に関する法律に従っていないと判断された場合における課税庁の行為が介在する余地が生じてくる。従って、ここでは申告書の提出が目的指向的、すなわち、税額を確定することが徴収の便宜のためという目的に基づく制度設計が行われている。

#### 【租税の納付】

租税の納付に関する規定はサブタイトル F の第 62 章に規定が置かれている。申告書を提出した者は、査定<sup>318</sup>または財務長官からの通知と督促なしに申告書が提出された内国歳入官 (internal revenue officer) あてに、申告書に記載された租税の金額を (当該申告書の提出に対し提出時期の延長にかかわらず決定された) 申告書の提出した場所 (place) と期限 (time) に納付する (pay) ものとされる (IRC6151 条 a)。これが租税の納付の時期と場所に関する原則であるが、例外として、

1) 6014 条に定める必要な資料を財務長官に提出して申告書の作成を依頼する選択をした納税者は、財務長官による納付すべき租税の金額の通知及び納付の督促が郵送されてきてから 30 日以内に納付するものとされ (6151 条 b (1))、  
2) 連邦準備銀行、市中銀行等の財務長官が指定する政府の保管機関における租税の納付も認められる (6151 条 b (2) 及び 6302 条 c)。

また、この法において納付の時期が参照されている場合には、当該参照が納付の時期の最終日とみなされることとされている (6151 条 c)。

また、財務長官からの通知と督促が受領されたときには、当該通知及び督促に記載された租税がその通知及び督促に記載された場所及び時期に納付されるものとされる (6155 条 a)。

---

<sup>318</sup> 査定による不足額については次章において詳述するのでここでは IRC の定義のみを示しておく。不足額とは申告書 に示された税額を IRS の調査等により決定された税額が上回る場合の、当該金額をいう (IRC6211 条 a)。



この規定は査定および徴収の諸規定と重要な関連を有するものであり、のちに検討することとなる。(査定の時効の始期)

6157 条は連邦雇用税(unemployment tax)の納付に関する規定である。

6159 条は分割納付の合意に関する規定であるが、これは連邦租税に関する法体系を考える上で非常に示唆的な規定であるので、別途、検討することとする。次に、租税の納付時期の延長に関しては 6161 条に規定が置かれている。財務長官は、申告書に記載された税額の納付時期はその納付期限から 6 か月(財産税の場合は 12 か月)を超えない範囲で合理的な期間だけ延長されることができるとし、アメリカ国外にいる者については 6 か月を超える延長も認められる(6161 条 a)。申告書提出後に IRS による査定により発生した所得税、贈与税およびその他の租税に関する不足額にかかる納付時期は 18 か月を超えない期間の延長が認められ、例外的に追加的な 12 か月の延長が認められる(6161 条 b(1)1 文)。ただし、これによる延長は財務長官が当該不足額の納付が納税者等に不当な経済的困難をもたらすと確信するに足る証明が必要とされる(6161 条 b(1)2 文)。

次に我が国の国税の納付に関する制度を概観する。

わが国においては租税に関する法律により確定した租税の債務は、債務者たる納税者側の自主的な行為によって消滅する。原則として金銭による支払いをもって消滅する行為が納付であるが、納税者の自主的な行為以外にも租税債務が消滅する仕組みが準備されている。税務署長による充当(国税通則法第 57 条第 1 項・第 2 項)のほか、納税義務者以外の者が納付義務又は納付責任を負う場合として、連帯して納付する責任(国税通則法第 9 条の 2、第 9 条の 3、法人税法第 88 条の 28、相続税法第 34 条第 2 項)、第二次納税義務者による納付、源泉徴収義務者による納付、国税を納付すべき者のための第三者による納付、国税の保証人による納付がそれらである<sup>319</sup>。

国税を納付しようとする者は、「その税額に相当する金銭に納付書を添えて、これを日本銀行又はその国税の収納を行う税務署の職員に納付する」のが納付に関する原則的な方法(国税通則法第 34 条第 1 項)であるが、そのほかにも、印紙で納付すべき国税に関する納付の方法(同法同条第 2 項)、許可があつた場合の国税の物納による納付の方法(同法同条第 3 項)、口座振替による納付の方法(同法第 34 条の 2)、納付委託制度(同法第 34 条の 3 乃至同法第 34 条の 7)による納付の方法がある。

---

<sup>319</sup>そのほか、法人税法が定める連帯納付義務(法人課税信託の主権受託者以外の受託者の法人税の納付にかかる義務)がある。

次に納付の期限に関する規定が国税通則法第 35 条におかれている。同条は、期限内申告書を提出した者は、国税に関する法律に定めるところによりその法定納期限までに納付しなければならない（同条第 1 項）。期限後申告書又は修正申告書を提出した場合の納期限はともに当該申告書を提出した日が納期限となる（同法同条第 2 項）。災害その他やむを得ない理由により納付に関する期限までにその行為をすることができない場合にはその期限を延長することが認められている（国税通則法第 11 条）

### 【分割納付に関する合意】

前述したとおり、ここではアメリカ連邦税に特徴的な制度である「租税債務の分割納付に関する合意」(Agreement for payment of tax liability in installments)に関する規定を概観する。特徴的という意味は、IRC 第 6159 条の規定が、提出された租税の申告書に表示された租税の金額の納付に関し納税者と課税庁たる IRS との間で合意が形成され、それに基づいて納付の態様を決定することを IRC が規定するからであり、我が国の租税法の体系においては見られないものであるからである。

分割納付に関する合意とは、IRC が財務長官に与える権限で、財務長官がその合意により租税債務の徴収の全部または一部が容易になると判断する場合に、納税者が租税を分割で納付することに財務長官が合意することである（6159 条 a）。合意の有効期間は締結された合意に定められる（6159 条 b(1)）。

財務長官は以下の場合に合意を終了することができる（6159 条 b(2)）。

- 1) 合意締結前に納税者が財務長官に提供した情報が不正確または不完全である場合、
- 2) この合意に関連する租税の徴収が危険な状態にあると財務長官が確認する場合

さらに、財務長官は、合意締結後に納税者の財政状態に重大な変更が生じた場合のほか、以下の事態が生じた場合には合意内容の修正または変更、場合によっては終了することができる（6159 条 b(3), (4)）。

- 1) 合意に定める支払日に分割納付が約された租税の納付が為されなかった場合
  - 2) その他の租税債務の納期限に納付が為されなかった場合
  - 3) 財務長官が求める直近の財政状態に関する情報を提供しなかった場合
- ただし、財務長官による合意内容の変更・修正・終了については、これらの行為を為す 30 日前までに通知をおこない、その旨及び理由を納税者に事前に知らしめることを要する。（6159 条 b(5)）

一方で、財務長官は、以下の場合には、納税者から合意の申し入れがあった時点で租税債務の全額につき分割納付の合意を締結しなければならない(6159条c)。

- 1) 当該債務の総額(利息、過料、追徴額及び加算額に関わりなく決定される)が10,000ドルを超えないこと
- 2) 納税者(と、当該租税が共同申告書に関する場合には、その配偶者)が、前5課税年度において、
  - A) サブタイトルAにより課される租税の申告書の提出漏れがない場合
  - B) 提出する申告書に記載が求められる租税の金額の納付漏れがない場合、または、
    - C) サブタイトルAにより課される租税の納付につきこの条による分割納付の締結がないこと
- 3) 財務長官がその納税者が納期限に財政的に当該債務全額を納付することができないと決定した場合(かつ、納税者は財務長官が当該決定を為すのに求める情報を提出すること)
- 4) 合意が3年以内の当該債務の全額の納付を規定する場合、そして、
- 5) 納税者がその合意が効力を有する期間この権限の規定を遵守することに合意する場合

分割納付の合意に関して財務長官は、

- 1) 6159条aの合意を締結した場合には、少なくとも2年に1度、当該契約の見直しを行うことが求められ(6159条d)<sup>320</sup>、
- 2) 本条に基づき当該契約を終了した場合には、納税者の求めに応じて、当該終了に関する独立的な行政審査(administrative review)<sup>321</sup>の手続きを制定することを求められている(6159条e)

分割合意に関するより詳細な規定が財務省規則(Treasury Regulations 以下 TRS Reg. と記す)に置かれている。分割納付は納税者側から文書のかたちで提案される。IRSに提案された分割納付の合意は受諾の準備段階としての審査中(pending)の状態に置かれる(TRS Reg301.6159-1-b-2)。IRSはこの間に司法省に対し提案された分割納付の対象となる租税債務が訴訟の対象となっているか否かに関し照会を行う(TRS Reg301.6159-1-b-2)。IRS長官が合意できるものである場合に、IRSから納税者に対し受諾(acceptance)の通知が為された時点で分

<sup>320</sup>財務省規則によると、2年ごとに審査を行うその目的は納税者の財政状態の把握であり、審査の結果場合によっては納付額の増加を求めたり、合意を終了することもありうる(Treasury Regulation 301.6159-i)。

<sup>321</sup>分割納付の終了に関する行政審査の手続き制定については6159条fによる7122条eの参照として適用される。同項は財務長官に分割納付の合意の終了(拒絶 rejection)の通知を当該納税者に通知する前に規則を制定することを要求し、当該行政審査はIRSの不服審査部に対してなされるものとしている。

割納付の合意が成立する (TRS Reg301. 6159-1-c-(1))。納税者による分割納付の申し入れが IRS により拒絶 (reject) された場合、その拒絶の効力は IRS が納税者またはその代理人に拒絶の意志、拒絶の理由及びこの決定に不服の場合には IRS 不服審査部に申立 (appeal) できる旨の通知をしたときに発生する (TRS Reg301. 6159-1-d-1)。その場合、IRS による提案された分割納付の合意の拒絶は、提案された分割合意の行政審査が完了するまで納税者またはその代理人に通知されなくてよい (TRS Reg301. 6159-1-d-2)。IRS の拒絶に対し納税者は IRS の不服審査部に申立を行う権利を有する。その場合、不服申立が行える期間は、納税者が IRS からその拒絶に通知を受け取った日から 30 日以内とされる (TRS Reg301. 6159-1-d-3)。

IRS による分割納付の合意の修正または終了が通知された場合 (6159 条 b(3), (4))、納税者は合意の修正または終了の効力発生日から 30 日以内に IRS 不服審査部に審査の請求の申立を行うことができる (TRS Reg301. 6159-1-e-5)。

分割納付の合意または審査中の分割納付の合意が法に基づく差押 (levy) に与える効果について財務省規則は以下のように定めている (TRS Reg301. 6159-f-1)。

- 1) 分割納付の合意の審査中の法に基づく差押の禁止
- 2) 提案された分割納付の合意が拒絶された日の 30 日間の法に基づく差押の禁止
- 3) 分割納付の合意が有効な期間の法に基づく差押の禁止
- 4) 分割納付の合意の終了後 30 日間の法に基づく差押の禁止

提案された分割納付の合意が拒絶された場合または分割納付の合意が終了してから 30 日経過前に、納税者は IRS 不服審査部に対して当該拒絶または終了に関する不服の申立を行うことができるので、申立の後 IRS が不服申立を考慮している期間も法に基づく差押の執行は禁止される。ただし、分割納付の合意の名義人以外の者に対する法に基づく差押の執行は妨げられない。

また、1) 納税者が IRS による法に基づく差押の制限について書面にて放棄する旨を伝える場合、2) IRS が分割納付の提案を単に IRS による当該租税の徴収を遅らせる目的で行ったと決定する場合、3) 分割納付の合意または分割納付の合意の提案の対象となっている租税債務自体の徴収が危険 (jeopardy) な状態であると決定する場合、にはこの規則の条項は適用されない (TRS Reg 301. 6159-f-2)。さらに、IRS による法に基づく差押が禁止されている期間であっても、IRS は分割納付の合意またはその提案に関する租税債権に対する合衆国政府の利益 (interest) を守るために、例えば、以下の行為を行うことができる (TRS Reg301. 6159-f-3)。

- 1) 6402 条に基づく租税債務の過払いの税額からの控除 (credit)

2) 租税リーエンの登録または再登録

3) 提案された分割納付の合意または分割納付の合意の名義人以外の当該租税債務の納付に責務を負う者に対する徴収に関連する行為

法に基づく差押の執行が禁止されている期間においては、IRSは原則として分割納付の合意の名義人に対して訴訟手続きの開始するために連邦司法省に対して事件を持ち込まないこととされている (TRS Reg301.6159-f-3-ii)。ただし、これにも例外があり、納税者の還付請求訴訟における反訴(counterclaim)または第三者訴訟(third party complaint)を提起し、または分割納付の合意の対象となっている租税債務が設定されまたは争われている他の訴訟手続きの共同訴訟に参加する権限を連邦司法省に付与することができる。

連邦税の徴収に関する消滅時効(statute of limitations)<sup>322</sup>は、分割納付の合意の提案がIRSにおいて審査中の場合、分割納付の合意の提案がIRSにより拒絶された場合の30日間、そして分割納付の合意が終了した場合の30日間、停止(suspend)し、さらに、提案が拒絶されまたは合意が終了した場合の後の30日以内に納税者が不服審査部に申立を行った場合における、IRS不服審査部での考慮期間中は同様に消滅時効は停止する (TRS Reg301.6159-g)。ただし、分割納付の合意または合意の提案の期間中でも法に基づく差押が禁止されない場合 (TRS Reg301.6159-f-2)でも消滅時効は進行する (TRS Reg301.6159-g)。

以上でアメリカおよび日本の申告書および租税の納付に関するそれぞれの法律の規定等に関する検討を終える。

租税の納付に関しては、アメリカが分割納付の合意制度<sup>323</sup>を法律の上で創設している点を除いて（逆の見方をすれば、この制度はアメリカの租税法の体系の特徴を如実に現しているといえるのだが）、アメリカおよび日本の納付に関する制度設計についてはそれほど大きな違いは見いだせないと思われるが、申告書に関する制度設計はそれぞれ特徴的な点が明らかにされたと思う。次章以降の検討の資するべく再度それらを要約的に列挙してみると以下のとおりとなる。

---

<sup>322</sup>連邦税の徴収については、査定が行われた後10年間以内に法に基づく差押または裁判所における訴訟手続きが開始される必要があるが、分割納付の合意の場合には、合意成立時に財務長官と納税者との間で書面にて合意された徴収に関する期間の終了後の90日経過前までに法に基づく差押が行われる必要がある (IRC6502条a)。

<sup>323</sup>わが国においても分割納付の制度が採用されている。国税通則法第46条第1項乃至第3項、同法第46条の2第1項乃至第3項及び国税徴収法第151条の2第1項・第3項に規定される納付の猶予の規定がそれであるが、アメリカの分割納付制度が課税庁と納税者との合意の形式をとるのに対して、わが国の実質的な分割納付制度は、税務署長等の職権で、又は、納税者からの分割納付の申請に対する許可処分として行われるところに特徴がある。

- アメリカの租税申告書制度は、サブタイトル A から E までの諸規定に基づいて計算された租税の金額を報告する仕組みであったこと。それは、のちに検討するように、自然法における契約理論の一環をなし、申告行為を合意に基づく法律上の行為としての行為として制度設計がなされているのではないかと考えることができる。
- それに対して日本の租税の申告書制度も、形式的には国税に関する法律に従って税額を計算して報告するための制度といえるが、追加的に法律により課された「租税の確定」という租税の納付又は徴収を視野に入れて設定された目的のために創設された仕組みである。そのため、計算された税額の報告という単なる納税義務者の行為に確定という要素が付加されたため、課税庁が申告書の受領者として判断すべき法的効果が納税者の行為である申告書の提出という制度に混入してしまう結果、納税義務者と課税庁の行為が申告書の提出にあたり交錯するという性格を有する制度となっている。

次章において、納税義務者によって提出された申告書が、その受領側であるところの内国歳入庁においてどのようなプロセスがなされるかを検討する。申告書が IRS により受領されると、次に IRS によって「査定 (Assessment)」という行為が行われる。IRC においては第 63 章として規定されており、日本の租税法体系における「租税の確定」に相当する行為であると思われる。

### 第 3 章 査定 (Assessment) について

前章では連邦税における一方の関係当事者である納税者に関して、内国歳入法が定めるその果たすべき責務に関する諸規定を検討した。ここでは、内国歳入法の一般契約法的な特質としての、関係当事者の双務的権利義務関係の一方

の内実たる納税者としての責務を明らかにしてきた。すなわち、納税者の申告書の作成・提出は一般契約法における契約の「申込」に相当するところの、内国歳入法に基づく法律上の行為として認識されるわけである。

本章では、契約理論における、他の一方の当事者である国家、すなわち、内国歳入法の規定に基づいて設置される内国歳入庁という行政機関による、内国歳入法に基づく法律上の行為—査定—について検討する。査定は、法形式的には内国歳入法に基づく、納税者が提出する申告書に記載された税額等に関する内国歳入法への準拠性を検証し、記録する行為であると同時に、一般契約法の観点からは納税者の申告書に記載された税額を受理する場合には「承諾」、異議を唱えてる場合には「反対申込」として位置づけられるものである。そして、より重要な点は、査定という法律上の行為を通じて内国歳入庁は、行政機関として、連邦行政手続法の一般原理たる「決定」、「通知」および「聴聞」の手続に従うことにより合衆国憲法のデュープロセス条項の実現をつうじて憲法原理たる国民の生命、自由、財産の保障という国家目的の遂行の一翼を担っている点である。

以上のような観点から、内国歳入庁の基本的な行為としての査定について検討することとする。

### 【はじめに】

この章では内国歳入法第 63 章で規定される査定について検討をおこなうこととする。査定 (Assessment) とは、一般的には「租税や損害賠償のようなものの割合または金額を決定すること」または「定められた割合に基づいて租税や料金を課すこと」(Black' s Law Dictionary<sup>133</sup> ページ)と理解されているが、日本の租税法に関する法体系には見られない仕組みである。前章でみてきたように、ある者が一定の課税期間内に IRC のサブタイトル A から E の諸規定により課せられた租税があると認識した場合、租税申告書において計算された租税の金額が IRC の定める要件である「課税年度において総所得が控除額以上」となった場合、当該者は租税の申告書を提出する必要がある (IRC6012 条 a(1))、提出に伴い申告書に記載された租税の金額を内国歳入官に納付する (IRC6151 条 a) こととなる。日本の場合、申告書の提出をもって税額が確定することとなるが (国税通則法第 16 条第 2 項)、IRC の体系においては、申告書の提出及びそれに伴う納付は単なる報告と金銭の支払いの意味しか有しない。いわば、租税についての、国民と国家の間に発生する権利義務関係の成立及び消滅に関する全過程の第一段階にすぎず、納税義務者の観点からすれば金銭債務の弁済という行為を行っただけである。

しかしながら、課税庁たるIRSからすれば納税義務者からの一方的な行為を無条件に受け入れることは許容できるわけではないので、納税義務者の行為の適正性を検証する必要がある。課税庁たるIRSは納税義務者の行為が租税に関する法律たるIRCに従って行われているか否かに関する検証、すなわち適法性を検証する必要性が生まれてくるわけである。そこにIRSによる査定が行われる必要性が認められるのであり、査定とは納税義務者が租税の申告書により報告した租税の金額をIRSがその適法性を検証する過程と位置付けることができると思われる。査定の権限はIRCにより財務長官に付与されている(IRC6201条a)。1789年に成立した合衆国憲法は当初から連邦税に関する課税権を合衆国議会に付与し<sup>324</sup>、議会は憲法による授權を背景に連邦税の課税に関する立法化を進めていき内国歳入法の成立となるわけであるが、査定に関する権限が財務長官に授与されるということは、最終的には合衆国議会に課税権を授權したアメリカという国家の意思であり、合衆国憲法の本質であるといえる。このことが意味するところは、憲法の規定により立法部門が制定した租税に関する法に基づいて国民に課せられた連邦税は納税者が提出する申告書によって報告されるわけであるが、その報告された租税の金額は国家の統治機構の一部門として租税の徴収を担当する内国歳入庁により検証される必要があるということである。憲法的な地平から見た租税に関する法体系においては、最初に、納税者の申告行為により納付すべき租税の金額に関する申し出があり、査定はその申し出に対する承諾の過程としてとらえることができる。換言すれば、IRCが想定する租税に関する一連の過程は納税者と国家の合意の過程としてとらえることが必然のように思われる。この点に関してはIRCサブタイトルFの諸規定全般の検討を終えた時点で再度考えることが妥当と思われるのでこの時点ではこのような認識の指摘にとどめておくこととする。

連邦税の発生から徴収までの一連の過程においては、査定は次のような法律効果を有することとなる。

1. 査定は租税の未納者に対する納付の通知と督促(notice and demand)の契機となる(IRC6303条)。
2. 査定は連邦租税リーエンの存続期間の始期を設定する(IRC6322条)。
3. 1. の納付の通知と督促の発出後いまだ未納の状態が継続している場合、法に基づく差押(Levy)と差押え(distrain)が開始されるから、査定はその契機ともなる(IRC6331条)
4. 査定は法に基づく差押に関する時効の始期を形成する(IRC6502条)。

---

<sup>324</sup>合衆国憲法における課税に関する諸規定については第1章を参照のこと。



このように租税債務の成立から消滅までの一連の過程において査定は重要な役割を担っており、したがって、その概念を十分に解明することは IRC によって形成される連邦税に関する法体系を把握するうえで非常に意義のあることであると思われる。

以上のような認識のもと、本章では査定に関する IRC の諸規定を概観することによりその全体像を把握し、その性格付けを明らかにしていきたいと思う。

## 第1節 査定の意義

内国歳入法第63章「査定」は、サブタイトルF「手続と執行」において第61章「情報及び申告書」、第62章「租税の納付の時期及び場所」の次に位置しており、あたかも申告書の提出に始まる租税に関する一連の過程に即して規定が置かれているような観がある。前章で検討したように、申告書の提出という納税者の行為は、納税者による租税の金額の報告であり、日本の場合と違って純粹に納税者の行為だけで構成されているとあってよく、租税に関する法の過程における第1段階といえる。第2段階として、納税者による申告書の提出及び納付を受けた課税庁たる内国歳入庁による次の行為が行われる必要がある。申告書における租税の金額の適法性の検証たる査定の過程の開始である。IRC 第63章は納税者によって提出された申告書に対応する IRS の行為に関する諸規定の体系とすることができる。

第63章は「査定」と題しているにも関わらず、何ら査定の定義を行っていない。査定がどのような概念であるのかは本章の検討が終わってみて最終的に捉えられると思うが、ここではまずいくつかの定義を紹介してみたいと思う。

Robert Schriebmanは査定を「IRSサービスセンターにいる査定職員によりなされる単なる記録簿への記帳行為である (simply a bookkeeping entry)」という<sup>325</sup>。

Michael Saltzmanは、Schriebmanよりは丁寧な定義付けをおこなっているが、それでも以下のような漠然とした定義を示している<sup>326</sup>。

「査定とは納税者の租税債務の正式な記録行為 (the formal recording) であり、納付すべき金額を確定する (fixing the amount payable)。」

Boris I. Bittker/Lawrence Lokkenの共著 'Federal Taxation of Income, Estate and Gifts' では定義は示さず、「査定は略式記録簿に署名する査定部門の幹部より行われ、・・・。」と述べているだけである<sup>327</sup>。

<sup>325</sup>Robert S. Schriebman 'IRS TAX COLLECTION PROCEDURE' CCH 2010 page7011.

<sup>326</sup>Michael Saltzman '*IRS Practice and Procedure Revised Second Edition*' Warren, Gorham & Lamont 2004 page 10-3.

裁判所の判断においても、例えば、査定とは、「本質的には記録簿の表示(a bookkeeping notation)であり、財務長官またはその代理人が租税名簿(tax rolls)に記載される納税者に対して口座を開設するときになされる」と認識されている<sup>328</sup>。

いずれの定義も査定をIRSによる記録行為としている点では共通していると思われるが、その全体像を把握するにはあまりにも抽象的である。これは査定というIRSの行為が非常に広い領域に及ぶことによるためと思われる。そこで、査定が一般的にどのような概念であるかを知る最初の試みとしてアメリカ連邦最高裁判所が査定をどのように捉えているかをみてみることにする。代表的な見解として、Bull対合衆国事件(Bull v. United States - 295 U.S. 247(1935))を取り上げる<sup>329</sup>。

#### 【Bull 対合衆国事件】

この事件の概要は以下のとおりである。

船舶ブローカーのパートナーシップのパートナーであった A. H. Bull は 1920 年 2 月 13 日に死亡したが、パートナーシップの契約によれば、1 人のパートナーの死後 1 年間、残りのパートナーはその事業を継続できることになっており、死亡したパートナーはその継続期間の損益を享受でき、持分の引き出しができることとされていたが、引き出し権は行使されずに事業は 1921 年 2 月まで継続された。Bull の死亡の日から 1920 年末までと 1921 年の最初の 2 月分の持分の合計は 212,718.79 ドル(1920 年分として支払われた 200,117.09 ドルと 1921 年の最初の 2 か月分 12,601.70 ドルの合計)であった。Bull の執行人は死亡時の Bull の持分は 24,124.20 ドル(Bull の死亡時までの持分)として申告したが、IRS は死亡時の Bull の持分は 24,120.20 ドルに事業が継続した期間の 212,124.20 ドルを加えたものであり、従って財産税は 41,517.45 ドル増加する

---

<sup>327</sup>Boris I. Bittker, and Lawrence Lokken, 'Federal taxation of income, estate and gifts' 3<sup>rd</sup> edition p111-146~p111-147.

<sup>328</sup>Laing v. United States - 423 U.S. 161 (1976) Justia.この事件は原告であるニュージーランド人がアメリカからカナダに入学しようとしたが拒否され、アメリカに再入国した際に税関で 31 万ドル相当の米ドルの現金が発見されたため、税関職員が終結査定(Termination assessment, 後述)を行い、最終的に税額を 19 万 5 千ドル相当まで減額して納付の通知を行ったが原告が納付を拒否したため税関職員が当該現金を差し押さえたため、原告が提訴に至った事件。原告勝訴。本文中の連邦最高裁判所による査定の定義は陪席裁判官 Marshall が法廷意見を述べた際に脚注 13 として示したものである。

<sup>329</sup>この事件は、例えば、Saltzman においては租税法の執行における査定の重要性を説明する記述において(Saltzman, ibid page 10-3)、また、Bittker/Lokken の著書においても、IRC6331 条(法に基づく差押と差押)により権限あるものとされる略式査定一法に基づく差押一差押の一連の過程に関する手続を説明し正当化する根拠として紹介され、また、我が国においても金子教授がその著書で、租税の確実かつ能率的な徴収のための租税の確定権及び強制徴収権・自力執行権に関する記述においてこの判決が引用されている(金子 前掲書 826 ページ)。

としたため、執行人は1921年8月までに当該金額を納付した。また、原告は1921年4月21日に、被相続人の1920年12月13日から同年12月31日までの所得税の申告書を提出したが、当該期間の所得には1920年に受領した200,117.09ドルを含めなかった。これに対して、IRSは1925年7月に1920年受領分200,117.09ドルを所得に含めるべきとして、不足の通知を行った。執行人は同年9月に不服審査部(Board of Tax Appeals, 現在の租税裁判所(Tax Court)の前身。)に審査請求を行ったが、不服審査部はIRSを支持したため、執行人は1928年4月に利息と合わせて不足額を納付した。

1928年7月に執行人は、財産税として課税された1920年分として受領した200,117.09ドルが所得税であるとしても課税されるのは誤りであるとして還付請求の訴訟を提起したが、1929年5月に棄却されたため、同年9月に請求裁判所(Court of Claims, 現在はUnited States Courts of Federal Claimsに改称)に提訴した。そして次のように申立てた。

- 1) 1928年に納付した所得税は不法に査定され徴収されたものである。
- 2) 1920年分として納付した200,117.09ドルが所得で課税されるとするならば、財産税の課税対象となった当該金額部分に相当する財産税相当額を所得税から控除すべきであった。

請求裁判所は原審を支持し、所得税は適正に課税されており、財産税の対象となった被相続人の財産から受け取った金額を適正に所得に含めたか否かは、訴訟が適宜に為されなかったという理由から審理できないとした。

合衆国連邦最高裁判所はここで執行人により提起された点の新奇さと重要性を理由として審理を差し戻した。そして、「相続財産であるところの資金を違法に留置することに対して申立人が救済を得られるにはどのような理論によるのか」という問題を提起して、この問題に関連して租税請求権を執行する体制が考慮されなければならないとした。長い引用となるが、いくつかの文献において引用されている部分であり、また、連邦最高裁判所の当時の考え方が明確に示されていると思われるのでここに重要と思われる部分の全文を訳出する。

「・・・租税は主権による強制的な取立てであり(A tax is an exaction by the sovereign)、主権は法的に満期に達した租税の金額を有するすべての者に対し執行可能な請求権を有する。実定法は課税のルールを規定する。満期に達した金額(の取立て)を確実にするため各納税者の事例の事実に応用されるルールが定められなければならない、そのために選択された装置(instrumentality)が、その行為を「査定」と呼ぶ行政機関である。査定は租税の対象となる財産の評価(valuation)であり、その評価は租税の金額を確定するために法定の率を乗じられるものである。または、それ(査定、引用者)は計算と支払われるべき租税の金額の決定であり、連邦所得税及び財産税はこの種類の租税である。租税

が査定されると、納税者は法が定めた納期限が到来した時、主権に対しその金額の債務を負う。その責務が果たされない場合に納付が強制される場所の手続きが求められる。法は政府に法（コモン・ロー、引用者）における訴訟への道を用意し、一方、納税者はその場においてその防御を申し出ることができる。納税者に対する判決は執行としての法に基づく差押(levy)により徴収される。しかし、租税は国家統治の血流(a lifeblood of government)であり、迅速かつ確実な入手可能性(availability)は喫緊の要求である。それ故、主権は太古の時代から、より徹底的な徴収の手段を用いてきた。査定には判決の効力が付与され、もし査定された租税が納期に達しても納付されなければ、行政庁の職員はその債権の満足を得るべく債務者の財産を差し押さえることができる。誤った決定や査定は必ず起きるものだという事実を認識する限り、公正の精神のもと、実定法は納税者にその誤りがある段階で矯正する機会をつねに提供する。しばしば、査定が確定する前に行政審理の場があたえられる。また、誤った徴収が還付されることによる行政上の仕組みが提供される。ある場合には、主権に対する裁判所での訴訟による行政上の救済(relief)と補償(redress)は、過度又は違法な強制取立てに対して認められた原状回復の方法である。このように、課税の分野においては債務取り戻しに対する通常の手続は逆転しているのである。納付が抗弁に先行し、立証責任は、通常は請求側にあるが、納税者に転嫁されている。査定は訴訟において必要とされる訴答手続、立証及び判決に取って代わり、判決同様の効力を有する。通常の被告は審理の後にだけ判決に臨む。納税者はしばしば判決後及び納付後に審理の機会を与えられるし、不公正な行政行為に対する納税者の唯一の補償は原状回復を請求する権利だけである。しかし、これら請求の徴収の正規の過程の逆転は、結局のところ、ここでなされていることは主権が有する正当な債権の回復であるという事実を覆い隠すことはできない。主権が保持するところのものが自身の実定法に反して不公正なものであったならば、徴収は違法である。原状回復は納税者に負わされている。それにもかかわらず、納税者は法的救済のないままにすることができる。しかし、われわれはこのことがここでは真実ではないと考える。・・・」(下線・括弧書きは引用者)

この説明から、査定が租税法の執行の局面でどのように作用するかが示唆される。Saltzmanは最高裁のこの認識に基づいて以下の4つの点を指摘する<sup>330</sup>。

第1に、査定は租税実定法を執行する。すなわち、査定が未納の租税についてIRCの規定により納税者の債務を確定することにより実定法を執行する。

<sup>330</sup>Saltzman, *ibid*, page10-3~10-4.

第2に、査定は判決の効力を有する。通常の債権者が債権に対する訴訟を首尾よく追行した後で得る判決と同様の効力を有する。

第3に、査定はIRSによる行政上の徴収手続の基礎(foundation)である。査定が判決と同様の効力を有することから導かれる点であり、通常の債権者が債務者に対して取る行為と同様の行為がIRSでも行われる。

第4に、これは最高裁の見解から明確には読み取れる点ではないが重要であるとSaltzmanが指摘している点であるが、査定は不足手続(deficiency procedures)<sup>331</sup>を還付手続(refund procedures)から区別する。不足手続は査定手続の「厳格さ(rigors)」から発展したものである、すなわち、還付手続においては、査定された金額は一旦納付してそれから還付訴訟手続を行わなければならないことから、過度の査定がそれを納付できない納税者から司法審査の機会を奪っていた<sup>332</sup>。この点がまさに、連邦議会が不服審査部(Board of Tax Appeals)における納付前司法審査手続(prepayment judicial review)を1924年に制定した大きな理由であった。この納付前司法審査手続が不足手続であり、これにより、納税者はIRSがその決定として租税債務があると通知してくることに對して、その通知に記載されている租税の金額を納付する前に租税裁判所に申立てを行うことができることとなった。

租税裁判所はIRSの決定に対する納税者の申立てに對して判断を行うのであり、租税裁判所の決定が終局となった時に査定は終了するから、納税者による納付がなされなかった場合にIRSは査定された金額全額が回収されるまで法に基づく差押を行うこととなる。

以上がSaltzmanの見解の概略である。以上の4つの点に加えて、連邦最高裁判所の見解が示唆している点を挙げてみたい。

連邦最高裁判所のこの見解が示すように、1924年に連邦議会が納付前司法審査手続を制定する前は、納税者による違法なIRSの決定に對する対抗手段は原状回復だけであった。原状回復(restitution)とは、「不当利得の返還」であり、「法律上は、被告のunjust enrichment(不当利得)の返還を請求する権利を基礎付ける実体法的な一般的原理を意味する場合と、被告の得た利益の返還という内容の救済を示す場合がある。実体的な原理としての不当利得法的具体例としては、コモン・ロー上の準契約(quasi contract)や、エクイティ上のconstructive

<sup>331</sup>不足手続については、次節参照のこと。

<sup>332</sup>Bittker/Lokkenは従来の租税の還付手続を‘the pay-now, sue-later principle’と表現し、通常一般債権者がとらなければならない、申し立てた債権の取り立て前に自己の債権の妥当性を立証する手続が、租税の徴収においては省略されている点を強調する。そして、納付前司法審査手続の導入はこの原理が‘the sue-now, pay-later principle’に変更されたことを意味し、Bull裁判の「租税は国家統治の血流である」という見解がこの制度の導入により排撃されたとする。Bittker/Lokken, *ibid*, page111-143~111-145.

trust(擬制信託)、equitable lien(エクイティ上のリーエン)、代位(subrogation)などがある。歴史的には、これらの法理を用いて領域別に発達してきた救済を、大陸法を参考にしつつrestitutionという一つの分野として把握されたものである<sup>333</sup>。ここで不当利得は「補償が合理的に期待される状況下で、補償の申出がないまま、他者により授与された便益の留置」、または「贈与として意図されていないか、または法的に正当化されない、他者から獲得された便益」<sup>334</sup>と理解されている。1924年の納付前司法審査手続が導入される以前は、納税者は不当利得の返還請求権しか認められておらず、従って、債権たる返還請求権に関する民事訴訟を裁判所に提起することしかできなかった(IRC7422条)。Saltzmanの第4の見解が示すように、1924年の納付前司法審査手続の導入、すなわち、不足手続の創設は納付前に不服審査部(Board of Appeals)、のちの租税裁判所<sup>335</sup>への申立てを納税者に認めることにより、IRS単独での査定という租税の金額の確定をIRS以外の機関による審査を経て、より客観性を高める仕組みとした。このことは、納税者側からみると、従来からの還付請求手続に加え、他の救済手段の仕組みが用意されたことを意味する。租税裁判所の判決が終局(becomes final)となり、納税者の主張が認められなかった場合、当該租税の金額は確定され、IRSは当該査定にかかる租税の金額を査定記録簿に記録して査定手続は完了する。一方、納税者はいったんは当該租税の金額を納付することとなるが、さらに当該租税の違法性を争うことを欲すれば、前述の原状回復を求めて連邦地方裁判所、さらには、請求裁判所および連邦最高裁判所へ申立てを行う道は残されている。

以上、諸文献と判決による査定の意義の検討をとおして確認された点は以下の諸点であろう。

- 査定は、形式的には IRS による納税者の報告に基づく租税の金額の記録行為である。
- 納税者により申告書において報告された租税の金額に対して、IRSが同一の認識を有する場合には当該租税の金額は査定されるが、異なる認識を有する場合には不足手続がとられる。法的には、不足手続はIRSにより行われる当

<sup>333</sup>田中英夫責任編集『BASIC 英米法辞典』160 ページ。

<sup>334</sup>Black's Law Dictionary page 1678.

<sup>335</sup>租税裁判所は 1954 年の IRC の改正に伴い設立された。連邦裁判所が合衆国憲法第 3 編第 1 節を根拠に設立されるのに対し、第 1 編(議会)第 8 節のもと、連邦議会の権限のもとに設立された正式記録裁判所である(IRC7441 条)。機能的には「不足に関する納付前司法審査を行う特殊裁判所」(Saltzman, *ibid*, page 10-15)であるが、国家統治の観点からみれば、憲法にもとづき連邦議会に授権された国家の課税権に関連して設立された裁判所である。議会による課税権、議会の付託に基づき租税行政の担い手としての行政機関たる IRS、そして、行政から独立した司法機関による課税権行使に対する審査制度、納税者の権利保護に対する三権分立による国家統治機構の典型的な類型を見ることができる。

該租税の金額に関する、行政手続法上の決定行為であるが、契約理論の観点からみると、それは納税者による租税の金額に関する申告書の提出という「申出」に対するIRSによる「反対申込(counteroffer)<sup>336</sup>」に相当する。

- 査定は法に基づく差押という納税者に対する強制的な取立て行為の契機となる。
- 強制的な取立てに対する納税者への救済措置が提供されるが、沿革的にみると査定の前後で異なる救済措置の態様が用意されている。租税裁判所での納付前司法審査は査定、したがって、租税の金額の確定に関する IRS と納税者の争いの場であり、納付後司法審査は租税債権の返還をめぐる争いの場である。

以上のような意義を有する査定が内国歳入法上、どのように規定されているかを次に検討していく。

## 第2節 査定に関する規定の概観 — 総則 —

IRC 第 63 章は以下の 4 つのサブチャプターから構成されている。

サブチャプターA 総則(In General)

サブチャプターB 所得税、財産税、贈与税及び流通・消費税における不足(Deficiency)の手続

サブチャプターC パートナーシップの租税上の取り扱い

サブチャプターD 大規模パートナーシップを選択した場合の取り扱い

査定の意義を検討するにあたっては、本章ではサブチャプターA と B を検討対象とする。

査定を行う権限者に関する規定はサブチャプターA<sup>337</sup>に置かれており、その規定は以下のとおりである。

### 6201 条 査定の権限

#### (a) 財務長官の権限

財務長官は、この法により課され、または従前の内国歳入法のもとで発生しその時点での法の定める方法により適切に印紙により支払われなかったすべての租税（利子、追加額、加算額及び査定による過料を含む）に関する調査、決定及び査定を行う権限を有しかつ、行うことを求められる。

その権限は以下の 4 つの対象に及びかつ含むものとする。

<sup>336</sup>杉浦 前掲書 18 ページ～21 ページ参照。

<sup>337</sup>Saltzman は第 63 章サブチャプターA を「一般的査定手続」に関する規定としている(Saltzman, ibid page 10-5)。

(1) 申告書に示された租税

財務長官は、申告書または表がこの法に従い作成されていることに関し納税者または財務長官により決定されたすべての租税を査定するものとする。

(2) 印紙による支払可能な租税の未納

(A) 印紙納付の失念

租税が印紙により支払われるものとされる物品がその製造業者により売却され、また売却または使用目的で除去された場合、もしくは取引または行為が適切に印紙が使用されることなく生じる場合にはいつでも、その得られうる情報に基づいて、失念された租税の支払額を見積もり、当該租税に債務を負うことを決定する者に対して査定を行うことは財務長官の義務とする。

(B) 適切に支払われなかった小切手または支払指示

印紙納付の代わりに支払として第 6311 条の権限(財務長官の租税の納付に関する金銭等の受領権限。引用者)により受け取られた小切手または支払指示による支払が適切に行われなかった場合には、その未払金額は、当該小切手または支払指示を引き渡した者からの、その受領時を納期限とする、この法により課された租税として、直ちに査定されうる。

(3) 所得税の過誤前払いの還付

申告書上もしくはサブタイトル A における所得税の還付請求書において源泉所得税の過払いの還付、または予定納税の過払いがある場合には、申告書上の税額または控除もしくは還付として認められる当該過払い額は申告書上の数学的ミスないしは事務的ミスと同様、財務長官により査定される。ただし、第 6213 条 (b) (2) の規定(数学的ミスないしは事務的ミスの査定の減額)がこの号の査定に関して適用されない場合を除く。

(4) 刑事上の損害填補命令

(A) 総則

財務長官は合衆国法律集 18 (犯罪及び刑事手続) 第 3556 条(損害填補命令)に定める命令による損害填補の金額をこの法により同様の方法で課される租税の未納として査定し徴収するものとする。

(B) 査定の時期

(A) の命令による損害填補の金額の査定は、当該命令の上訴がすべて決定され、または当該上訴の権利が消滅するまでなされないものとする。

(C) 査定に対する異議の制限

損害填補の金額は、この法において権限を与えられている訴訟手続(第 7422 条において認められる訴訟または訴訟手続を含む)において基礎となる租税債務の存在または金額を査定される者による異議の申し立てはなしえない。



前章との関連で申告書上において計算された租税の金額に関する査定についてみれば（(1)の場合）、申告書上の租税の金額は納税者によって決定されている場合（6012条）と納税者が財務長官に申告書上の租税の金額の決定を委託することを選択した場合に財務長官が決定する場合（6014条）とがあるが、いずれの場合も申告書上で決定された租税の金額を査定することになり、そこにはIRSの一切の裁量が入りこむ余地はない<sup>338</sup>。通常、この種の査定は「略式査定（summary assessment）」と呼ばれており、後述の「不足査定（deficiency assessment）」と区別されている<sup>339</sup>。両者の違いは、不足査定は納税者が提出する申告書をIRSが検証することの結果としてなされる査定であるという点であり、略式査定ではIRSによる検証は行われない<sup>340</sup>。

IRCにより査定を行う権限を付与されているのは財務長官であり、その権限は、査定の対象外とされている金額を除き<sup>341</sup>、査定のみならず、租税に関する調査（inquiries）と決定（determinations）にも及ぶ。そしてその対象は申告書のみならず、印紙により納付される租税、過誤払された前払い所得税に関する還付金額、さらには刑事被告人に対する損害填補にまで及ぶ。財務長官に授権された調査、決定及び査定の権限はIRS内部で下部の幹部職員に委譲される。すなわち、財務長官だけではなく、IRSの各地区長官（district director）も同様の権限を付与されており、地域サービスセンター長（director of regional service center）も地区長官と同様の権限を有し、さらに、調査及び決定に関する権限がIRS長官の指示により地区の副長官にも付与されることもある<sup>342</sup>。

---

<sup>338</sup>この場合 IRS がとりうる行為は次の3種類の行為のうちの一つとなろう。1番目は、申告書に何ら瑕疵がない場合であり、この場合は本文中の略式査定を行い査定は終了し、納付を確認するだけである。2番目は、瑕疵のない申告書が提出され、かつ、申告書上の租税の金額の納付が完了していれば査定は終了し、査定の記録簿には未納税額がゼロと記録される。3番目は、瑕疵のない申告書が提出されたが一部の納付しか行われない場合には、申告書上の租税の金額は査定されたものとして処理され、未納分につき督促状が納税者に送付されるが、これは不足の通知書ではない（したがって、租税裁判所への申し立ての根拠とはならない。この点に関しては後述）。問題は瑕疵のない申告書を提出したが、申告書に記載された租税の金額の納付を、たとえば、その課税の違憲性を理由に、納税者が拒否した場合である。この場合は、申告書上の租税の金額はゼロとしてIRSに取り扱われ、後述の不足に関する査定の手続が適用されることとなる。以上につき、Saltzman, *ibid*, page10-13.

<sup>339</sup>Saltzman, *ibid*, page10-6.

<sup>340</sup>Saltzman, *ibid*, page10-6.

<sup>341</sup> 査定の対象外とされている租税には、見積所得税と連邦失業税（いずれもIRC6201条b）及び子供に対する補償（同条c）とがある。

<sup>342</sup>TRS-Reg § 301-6201-1a. この規則は' to make all inquiries necessary to the determinations and assessment of all taxes' と規定しているから、本条における調査、決定及び査定の並列的規定とは異なり、調査は決定及び査定の準備的な行為ととらえていると考えることが自然な感じがする。また、財務省規則は本法を解釈的に補足するだけではなく、IRS内部の権限移譲を規定する性格を有していると思われる。本条だけではなく、その他のIRCの規定に関する規則についても同様の規定がみられるがこれはアメリカ行政法が行政組織法的特徴を強く有する証左であり、IRSという行政機関の設立根拠たるIRCもその影響を多分に受けているといえると思う。

査定の方法について第 63 章は次のように規定する。

#### 6203 条 査定の方法

査定は、財務長官が定める規則に従って納税者の債務を財務長官のオフィスに記録することにより行われるものとする。納税者の求めにより、財務長官は査定の記録の写しを納税者に提供するものとする。

前節で紹介したいいくつかの論者の査定に関する定義は本条をもとに行われていると思われるが、本条を見る限り査定とは文字どおり記録行為であると規定されている。財務省規則の本条に関連する規定を確認してみると (TRS-Reg § 301-6203-1)、6201 条と同様、権限の委譲に関する定めが冒頭で行われており、それによると、財務長官から査定の権限を委譲された地区長官または地域サービスセンター長は 1 人以上の査定に関する幹部職員 (assessment officer) を指名することができる。そのあとに、査定に関する手続き的な記載が続く。査定は査定幹部職員が査定の略式記録 (summary record of assessment) に署名することにより行われ、査定の略式記録には、サポートの記録に基づく納税者の ID、査定された債務の性質 (character of the liability assessed)、課税期間と査定の金額 (the amount of the assessment) の 4 種類の情報が含まれる<sup>343</sup>。査定の金額は、納税者が提出した申告書上に示された租税の場合には、その申告書で示された金額、その他の場合にはサポートリストまたは記録に示された金額となる。査定の日付は査定幹部職員が査定の略式記録に署名を行った日であり、納税者から要請があれば、上記 4 つの情報を含む略式記録の写しを提供しなければならない<sup>344</sup>。IRS 内部の手続規則である Internal Revenue Manual (以下、IRM と記す) をみても、査定は独立した手続きとしては創設されてはいないようである。

第 63 章のサブチャプター A 「総則」は次に財務長官の査定に関する追加的な権限を規定する。

#### 6204 条 追加的査定 (Supplemental assessment)

##### (a) 総則

---

<sup>343</sup>Schriebman, *ibid*, page7011. これら 4 つの情報は 'Form 23C, Assessment Certificate' と呼ばれる様式に記載され、査定幹部職員がこの様式に署名することにより査定は終了することとなる。もっとも、最近では、IRS においても機械化が進展して Form23C の代わりにコンピューターが作成する RACS (Revenue Accounting Control System) Report006 と呼ばれる書面を査定の記録簿として使用している (Revenue Ruling 2007-21)。

<sup>344</sup>実務的には、Form23C または RACS Report006 の写しの代わりに 'Form4340, Certificate of Assessment and Payment' と呼ばれる様式を別途作成して納税者に提供しているようである (Revenue Ruling 2007-21)。

財務長官は、査定が重要な点につき不完全または不十分であることが確認された場合には、査定につき定められた期間内はいつでも追加の査定を行うものとする。

(b) 査定の制限

所得、財産、贈与および一部の流通・消費税の不足に関する査定の制限については、第 6213 条参照

財務省規則も 6201 条の場合と同様に追加的査定権限が地区長官と地域サービスセンター長に委譲される旨を規定するだけである (TRS-Reg § 301-6204-1)。

第 63 章サブチャプターA総則は、これら諸規定の他には、財務長官の査定の態様と時期に関する規則の制定権限 (62202 条)、雇用税に適用される査定の特例 (6205 条) 及び関連する条項による過大請求に適用される特例 (6206 条) を規定するだけである。総則は文字どおり査定に関する権限及びその委譲に関する通則的な規定と権限に基づく基本的な査定に関する手続きの規定を定めるだけであり、IRSの査定に関する具体的な行為及びそれらから派生する法律効果については何ら定めていない。これらは第 63 章サブチャプターBに規定が置かれている。サブチャプターBは「所得税、財産税、贈与税及び流通・消費税における不足 (Deficiency) の手続」と題され、主題は「不足」である。不足の認識は、納税者が報告するところの、IRCに基づいて納税者自身が計算した租税の金額に対するIRS自身の能動的な行為であり、弁証法的なアンチ・テーゼの認識<sup>345</sup>として位置付けられるべき行為であるということが出来る。租税の確定という納税者と

<sup>345</sup>ここでいう「弁証法」はいわゆるマルクス経済学にいうところの唯物史観的な弁証法ではなく、ギリシャ古代哲学に代表される対話形式の基づく法体系の立論方式という程度の意味合いである。ハロルド・J・バーノンはその著書『法と革命』において弁証法が欧米の法制度の形成に大きな影響を与えた方法の一つであることを指摘する。バーノンによれば、12世紀のヨーロッパ各国の法学校で採用された分析・総合の方法は、1) ある特定の文献を権威あるものと認め、2) その分系ではあらゆる問題が扱われているとの前提に立つ、3) 文献相互に意見の対立が存在するはずであると仮定する、4) これらすべての文献の内容を検討して、相互に対立する意見に妥協点を見つける、という段階を経て行われる。当時、このような方法は弁証法とよばれ、その意味するところは、対立する意見を総合できるよう、より上位にある考え方を見出すことであった。12世紀の弁証法は、近代においてヘーゲル等により用いられた歴史認識の方法としての弁証法に近い方法といえるが、バーノンは、この時代の弁証法（のちにスコラ学の方法とよばれるようになる）を用いた法学者は古代ギリシャ・ローマで使われていた「対話」としての弁証法という言葉の意味を変えてしまったと指摘する。というのは、古代ギリシャにおいては、弁証法は「対話による論証」を意味し、弁証法で論証の対象となりうるのは議論の余地のある前提だがそこで得られる結論は絶対に正しいとはいえず、せいぜい真理である確率が高いだけであるという特質を有する方法である、という（『法と革命 I 欧米の法制度とキリスト今日の教義』ハロルド・J・バーノン 宮島直機訳 167 ページ～168 ページ）。対話による論証は、正一反一合の過程を通じて行われる止揚という特質を有する近代的な弁証法とは性格を異にするものであるが、2者間で取り交わされる会話による問題解決の方法は、契約理論における契約当事者間の契約条件の交渉過程と非常に親和的であると考えられるし、少なくとも、IRCに規定される申告書により報告される租税の金額をめぐる納税者とIRSとの交渉の過程は対話以外の何物でもないと思われる。

課税主体たる IRS との間で繰り広げられるそれぞれの法律上の行為の一連の過程は、IRC においては両者の交渉の過程として表現されていると考えられるいくつかの証しがある。その規定のうちに見られる。そして、不足の算定に止まらず、査定という IRS の行為全般は連邦行政手続法でいうところの行政機関の行為であるところから、そこではもっぱらアメリカ行政法の原理が支配する領域に属することとなる。その支配的原理とは「決定」、「通知」、「聴聞」であり、IRC における IRS の行為を規定する条項においてはこの 3 つの原理が支配的役割を果たしていると考えてよい。今後の議論の展開はアメリカ行政法の要素を考慮しつつ行われることとなる。

### 第 3 節 不足に関する査定

第 63 章サブチャプター B 「所得税、財産税、贈与税および一部の流通・消費税における不足に関する手続」は以下の 6 つの条項から構成されている。

第 6211 条 不足の定義

第 6212 条 不足の通知

第 6213 条 不足に適用される制限；租税裁判所への申し立て

第 6214 条 租税裁判所による決定。

第 6215 条 租税裁判所により認識された不足の査定

第 6216 条 参照規定

サブチャプター B は、「不足」に関する IRS の行為に関する手続とそれに対応する納税者の行為の基準を示し、紛争となった場合の措置等に関する規定が置かれている。

#### 【不足の定義について】

IRC 第 6211 条 a は「不足」を以下の計算により算出されるものとしている。

サブタイトル A および B で課される所得税、財産税および贈与税並びに第 41 章ないし 44 章により課される流通・消費税について、この法において「不足」とは、サブタイトル A 又は B もしくは第 41 章乃至 44 章により課される税が、以下の (1) が (2) を上回る場合の当該超過額を意味する。

(1) 以下の (A) と (B) の合計

(A) 申告書が納税者により作成され、その申告書上の金額が納税者による租税として表示されている場合の、その申告書上に納税者による租税として表示される金額、と

- (B)以前に不足と査定された（または査定なく徴収された）金額、  
(2) (b) (2) で定義された払戻(rebate)の金額、

不足とは、本条を見る限り、IRCに基づいて IRS が計算する租税の金額と、納税者がその申告書において IRS に報告する租税の金額に本条が規定する調整項目を加減して得られる数値を比較して、前者から後者を控除した場合に得られるプラスの符号を有する場合の当該数値である。いいかえれば、IRS が認識する租税の金額が申告書において報告される数値を上回る金額である。この関係を数式で表現すれば以下のとおりとなる。

$$\text{「不足」} = \text{正しい租税の金額} - (\text{申告書上の租税の金額} + \text{従前の査定額} - \text{払戻額(rebate)})^{346}$$

従前の査定額と払戻額は不足の定義の検討にあたりしばらく置くとして、不足とは「正しい租税の金額」と「申告書上の租税の金額」の差額概念であり、行為の側面からみると、それは、IRSがIRCに基づいて認識した租税の金額と、納税者がIRCに基づいて認識した租税の金額の比較・対照の結果である。「正しい租税の金額」は、IRCに基づいて「一般的に、IRSの検査官が納税者の申告書を検査した後に、納税者が負っているとIRSが決定する金額」であり、行政法上の用語で表現すれば、IRSによる「正しい金額の行政上の認定(administrative finding)、または決定(determination)」<sup>347</sup>を意味する。一方、「申告書上の租税の金額」は文字通り、納税者がその申告書上で報告する租税の金額である。それ故、6211 条aの規定はIRC第 61 章と第 62 章に従って納税者によりなされた租税の金額の報告及びその納付に対する、IRSによりなされる行為（決定）の基準であるということもできるわけであり、Saltzmanの言葉を借りれば、「申告書の提出は不足の定義、そして自発的な租税の報告制度全般(entire voluntary reporting tax system)（申告納税制度を指しているものと思われる。－ 引用者）の前提条件をなす」<sup>348</sup>。ここで注意すべき点は、申告書上の租税の金額は、ただ単に、申告書上に租税の金額が記載されていればいいわけではなく、第 2 章第 1 節で検討したように、「この法により課された租税またはその徴収の責に

<sup>346</sup>Saltzman, *ibid*, page 10-16. なお、Saltzman はこの数式は裁判所および IRS によって 6211 条 a の数式的表現として受け入れられているという。また、払戻額については後述。

<sup>347</sup>Saltzman, *ibid*, page 10-17.

<sup>348</sup>Saltzman, *ibid*, page 10-18, 下線部は引用者。ここで申告納税制度を 'voluntary reporting tax system' と表現している点、IRC のもとにおけるアメリカ租税制度全般が契約理論の枠組みを前提としていることを暗示しているようで大変興味深い。

ある者は、記録を保持し、計算書を提出し、申告書を提出し、財務長官が時々  
に規定するところの規則を遵守するものとする。財務長官がそれを必要とする  
と判断するときはいつでも、当該者に送達される通知により、財務長官は当該  
者がこの法により課される租税債務を負っているか否かを示すに十分とみなし  
得るところの申告書を提出し、計算書を提出し、記録を保持するよう求めるこ  
とができる」と規定する 6011 条の規定に服することになる。このことは、納税  
者が提出する申告書は IRS がその妥当性を検証できるための要件を具備してい  
て初めて、不足に関する規定が作用することを意味する。Saltzman の上記の指  
摘—不足の定義及び申告納税制度の前提としての申告書の提出—はこのような  
制度的枠組みの中で理解されるべきであると思う。

また、TRS-Reg. § 301.6211-1a は、次のように規定する。「申告書が提出されず、  
または、申告書に租税の金額が示されていない場合（第 6104 条の申告書の場  
合を除く。（第 6104 条により納税者に代わり財務長官が当該納税者の申告書を作  
成して租税の金額を計算する場合は、当該申告書は納税者により租税の金額が  
報告されたものとみなす旨の規定が第 6211 条 b3 に定めがある。—引用者））に  
は、その申告書上に納税者による租税として表示される金額はゼロとみなされ  
る」。この規定は、第 6104 条の場合を除いて、納税者によりなんら租税の金額  
が報告されなければ IRS は IRC に基づいて租税の金額を決定する権限を有するこ  
とを意味する。申告書が提出されていない場合でも満期を迎えているかも知れ  
ない租税が存在する場合、IRS は可能な限りの資料に基づいて租税の金額を算出  
する権限を有するのである。第 6011 条の規定との関連でいえば、申告書上で報  
告された租税の金額が申告書添付の計算書等により妥当性を検証されえない数  
値である場合には、それはこの財務省規則で定めるような、申告書が提出され  
ない場合と同様の取扱いがなされることと同じである。TRS-Reg § 301-6211a は、  
いわゆる「修正申告書 (amended return)」が提出された場合の取扱いを規定す  
る。それによると、申告書の提出期限後に追加的租税の金額として記載された  
金額は不足の金額を計算する目的上、申告書上納税者によって示された租税の  
金額として取り扱われる。第 61 章「情報と申告書」でみたように、IRC は修正  
申告書に関する規定を置いておらず、したがって、その取扱いに関する基準は  
もっぱら、連邦裁の判断によって示された意見とされている。有名な判決とし  
ては、Badaracco v. Commissioner - 464 U.S. 386 (1984) 事件があるが、そ  
の中で連邦最高裁判所は「内国歳入法は、納税者が修正申告書を提出し、または  
内国歳入庁長官がそれを受け取るべきことを明示的には規定していない。むしろ、  
修正申告書は行政に起源をもつ思いやりの産物である (creature of

administrative origin and grace)<sup>349</sup>」とし、また、Dover Corporation v. Commissioner of Internal Revenue 事件において連邦控訴裁判所は、「修正申告書の提出を権限づける実定法上の規定は存在せず、内部の執行の問題として内国歳入庁は限られた目的のためにその（修正）申告書を認め受け付けている一方で、その取扱いは内国歳入の行政機関としての裁量の問題を超えるものではない」（括弧内は引用者）としている。このように、修正申告書に関する取扱いは全くIRSの判断の問題、したがって、その裁量に委ねられているわけであり、それ故、財務省規則に規定されている修正申告書に関する不足の規定は、追加的な租税の金額が示された修正申告書が提出された場合に不足との関連でIRSがどのような対応をとるかが例示的に示されていると考えるのが妥当であると思われる。納税者による申告書の提出が契約理論上の申出に相当するという考え方からすれば、修正申告書の提出は原始申込みの撤回と新たな申込みの組み合わせと考えることができるから、IRS側に裁量権をもたせることに合理性があるといえるであろう。

TRS-Reg § 301-6211e は不足の定義に基づく計算例を示しているので以下に示しておく。

例

申告書上の租税の金額	\$1,600
従前の査定金額	\$0
払戻額	\$0
給与の源泉徴収額	\$2,050
還付請求額	\$450
正しい租税の金額	\$1,850

$$\begin{aligned} \text{不足額} &= \text{正しい租税の金額} \$1,850 - (\text{申告書上の租税の金額} \$1,600 + \text{従前の査定の金額} \$0 - \text{払戻額} \$0) \\ &= \$250 \end{aligned}$$

この例で示されているように、不足は、給与等の支払元で徴収された金額（\$2,050）とそれをベースとした還付請求額（\$450 = \$2,050 - \$1,600）になんら影響されずに決定される。

---

<sup>349</sup> Badaracco v. Commissioner 464 U.S. 386 1984 Justia page 394.

このルールは 6211 条 b1 に定められている、すなわち、サブタイトル A により課される税および申告書上の税は、見込み納付、第 31 条および第 33 条による還付、および第 6851 条または 6852 条（終結査定）の規定により査定される金額の徴収から生じる還付にかかわらず決定されるものである。

このように、不足は IRC に基づいて行われる租税の金額の決定に関する、IRS と納税者との交渉の過程として定義されていると考えることができるのである。

6211 条 b2 は払戻額について以下のように定義する。

払戻額とは、サブタイトル A および B または第 4 1 章ないし 4 4 章により課される税が (a) (1) で特定された金額の以前になされた払戻を上回る超過額より少ないとの理由によりなされた、減額 (abatement)、税額控除 (credit)、還付 (refund)、その他の払い戻し額 (repayment) をいう。

納税者が申告書で報告した租税の金額が、IRS が IRC に基づいて決定した租税の金額より大きい場合に、納税者に払い戻された金額が「払戻額 (rebate)」である。TRS-Reg § 301-6211-1f は払戻額に関する計算例を示している。

例

申告書上の租税の金額	\$600
給与の源泉税額に係る	
還付請求額	\$900

IRS が IRC に基づく租税の金額を \$600 と決定して \$300 を還付すれば、還付された \$300 はなんら払戻額を構成することはないが、IRC による租税の金額が \$500 と決定された場合には、還付額は \$400 となり、従って、還付額のうち \$100 は払戻額を形成することとなる。

以上で納税者の行為に対するアンチ・テーゼとして把握されうる、IRS 側の行為（行政手続法上の「決定」）としての不足の意義の検討を終える。続いて問題となるのは、納税者側からの申出に対する IRS 側の対応である。申告書上の租税の金額に対する IRS の認識としての不足が発生する場合、課税庁としては追加の納付を納税者に求めなければならない、そして、それは通知という課税庁の行政行為として現出することとなる。



### 【不足の通知について】

第 6211 条により不足が決定されると、IRS としては当該不足額を納税者に対して通知して不足額の納付を求めなければならない。IRC は第 6212 条を「不足の通知」と題してその手続を定めるが、以下はその概略である。

6212 条は、財務長官が IRC 第 6211 条に基づいて IRS によって認識された租税の金額に関する不足額を、申告書を提出した納税者に対して当該不足額が存在する旨を通知する権限を有することを規定し<sup>350</sup>、かつ、当該通知に関連して納税者支援協会 (a local office of tax advocate) に連絡する権利を有する旨が記載しなければならない旨を定める (IRC 第 6212 条 a)。この不足に関する通知は、IRC がその記録において有する納税者の最後の知れたる住所 (at his last known address) に証明つきまたは書留郵便 (by certified mail or registered mail) にて通知されなければならないと規定されている<sup>351</sup> (IRC 第 6212 条 a, b)。不足の通知は、共同所得税申告書が提出されている場合には、配偶者の一方より住所が別々である旨の通知が財務長官に行われている場合を除いて単一の共同通知が送付され (IRC 第 6212 条 b (2))、所得税、贈与税および流通・消費税については、受託関係の存在に関する IRC 6903 条の規定<sup>352</sup>による通知がない場合を除いて、当該納税者が死亡したまたは法的な不能状態にあり、法人がその清算業務を結了しているとしても、最後の知られた住所に郵送することで十分であると

<sup>350</sup>TRS-Reg § 301-6212-1 は、IRC 6212 条による不足の通知に関する権限の付与の対象が財務長官であることを受けて、IRS 内部での権限移譲を定めている。これによると、地区長官 (district director) またはサービス・センター長 (director of a service center) もサブタイトル A または B、第 41 章ないし第 44 章により課される租税の不足を決定した場合における、納税者への不足額を通知する権限を有する旨が定められている。

<sup>351</sup>TRS-Reg § 301-6212-2 は「最後の知れたる住所の定義」と題して IRS における以下の手続きを定める。原則的な納税者の住所の確認方法は、納税者から明白かつ簡潔に異なる住所の通知がある場合を除いて、直近の連邦税に関する申告書に記載された住所を最後の知れたる住所とする方法である (同 a)。第三者経由で得られた住所 (例えば、支払者や他の行政機関) は最後の知れたる住所とはされない (同 b (1))。唯一の例外としての第三者機関として合衆国郵便公社 (United States Postal Services, USPS) があり、IRS は自身の記録と USPS が有する過去 36 か月間分の住所変更の記録 National Change of Address (NCOA) database を照合して、納税者の氏名と古い住所が一致する場合には、その新しい住所に自身の記録を変更して、納税者の最後の知れたる住所とすることが認められる。

<sup>352</sup>IRC 第 6903 条「受託関係の通知」は、

「(a) 受託者の権利と義務ある者が他の者に対し受託業務を行う旨の財務長官への通知するにあたり、当該受託者は、当該受託業務が終結した旨の通知がなされるまで、この法により課される当該他者の権限、権利、義務および特権 (特別の別段の定めを除き、当該租税がその他者の財産から徴収される場合を除く。) を引き受けるものとする。

(b) 通知の方法

この条の通知は財務長官が定める規則に従い行われるものとする。」  
と定める。

され（IRC第 6212 条 b (1)）、また、財産税については、故人またはその他債務を負っている者の宛名で最後の知られた住所に郵送されることで法の目的は達せられるとする（IRC第 6212 条 b (3)）。

財務長官は、納税者が IRC6213 条 a が定める期間内（後述）に当該不足に関する通知につき租税裁判所に申し立てを行うまでの間は、当該不足に関する追加的決定を行うことができる（IRC 第 6212 条 c (1)）。

また、いったん発出された不足の通知は、通知を受けた納税者の合意を得たうえで取消す（rescind）ことができる（IRC 第 6212 条 d 第 1 文）。この場合、前項の追加の不足通知に関する制限及び第 6213 条 a に定める不足に適用される制限並びに第 6512 条に定める租税裁判所への申立てに関する時効に関する規定は適用されない（第 6212 条 d 第 2 文）。ただし、取消し前の不足通知の有効性になんら影響はない（第 6212 条 d 第 3 文）。行政機関としてなされた決定を撤回するにあたり決定に通知を受けた相手方の了解を得たうえでなければ取消することできないという規定は契約理論上の合意解除に相当するものと思われるが、この点からも租税法の体系が契約法の枠組みによっていることのひとつの証左であるものとして興味深い規定である。

Saltzmanは不足通知の目的として以下の 3 点を挙げている<sup>353</sup>。

- 1) 不足通知は管轄に関する目的に資する。それが、租税裁判所に IRS が行った不足に関する査定の再決定する権限を付与するからである。
- 2) 不足通知は、納税者が還付訴訟を行うために事前に納付を行う必要なしに租税裁判所に対し、IRS 長官の決定に関する争いを提起するべく申立てを行う機会を付与する。但し、申立てを行わなかった場合には、その機会を失う。
- 3) 不足通知は納税者に対して、追加的な租税が納期を迎え、もしなんらかの行為がなされない場合には当該追加的租税は査定される旨の IRS の請求権に関する通知を行う<sup>354</sup>。

納税者は IRS から受領した実定法に基づく不足通知に記載された追加の税額に関して租税裁判所に再決定を求めるべく申立てを行い、その申立てに対して租税裁判所は管轄を有することとなるわけであるから、不足通知は租税裁判所

---

<sup>353</sup>Saltzman, *ibid*, page 10-25.

<sup>354</sup>IRC6213 条 c. Saltzman はさらに、不足手続と還付訴訟における手続の著しい類似性を指摘する。その例示として、不足に関する訴訟手続における不足通知は還付訴訟における告訴状 (complaint) に相当するものであると指摘する。還付訴訟において、告訴状に対して国は抗弁として何らかの訴答を求められる点、不足手続に対して納税者がなんらかの行為をとらなければ租税債務の確定、すなわち、査定がなされることとの類似性を強調する。(Saltzman, *ibid*, 10-25~10-26)

による審査の司法上の前提条件(prerequisite)となる<sup>355</sup>。そのため、租税裁判所は納税者による申立ての際に不足通知の写しと不足通知上の誤りに関する指摘とその資料の提出を求める<sup>356</sup>。また、租税裁判所は訴訟事件に関する司法審査に関して優先権を有する<sup>357</sup>。

不足通知の様式についてIRC第 6212 条aはなんら規定しておらず、財務省規則も同様である。6212 条は単に、財務長官が不足が存在すると認識し決定した場合に納税者に対して不足の通知を行うことができる権限を定めるだけであるから、不足通知に含めるべき内容としては不足額とそれに関連する情報は含められるべきであるとの判断が一般的なようである。不足通知に含めるべき内容については従来は通知を行うこと自体に重点が置かれ通知の内容については問われないようであったが、Scar vs. Commissioner事件以来、IRSが納税者の申告書に関してなんらかの決定を行ったという事実を立証するための十分に正確な情報を含めることが求められている<sup>358</sup>。

不足通知の妥当性を決定する要因として日付があるが、不足通知書に記載された日付ではなく、不足通知書が郵送された日付とされ、IRS がその立証責任を負担するが、実務上は

その証しとして、IRSは「業務の規則性の前提(presumption of official regularity)」と合衆国郵便公社の様式 3877 を使用している<sup>359</sup>。

不足通知が正しく納税者の最後の知れたる住所に郵送されない場合にはIRSは不足額の査定を行うことができないわけであるから、間違った住所に郵送した不足通知とその後のIRSの査定は無効となる<sup>360</sup>。Saltzmanによれば「最後の知れたる住所」の要件は連邦民事訴訟規則(Federal Rules of Civil Procedure)規

---

<sup>355</sup>Saltzman, *ibid*, page 10-25.

<sup>356</sup>租税裁判所規則(United States Tax Court's Rules of Practice and Procedure) 規則 34 b 8.

<sup>357</sup>IRC6512 条 a は「財務長官が 6212 条 a の不足通知を納税者に送付し、納税者が 6213 条 a に定める期限内に租税裁判所に申立てを行った場合には、・・・租税の取り戻しに関するいかなる訴訟も納税者によって提起されないものとする。」と規定するが、例外として以下の 4 の場合を除く。

1. 租税裁判所の終局決定による過払い額
2. 租税裁判所の終局決定を上回る徴収額
3. 徴収に関する時効成立後に徴収された金額
4. パートナiership条項に帰する過払い額

<sup>358</sup>Saltzman, *ibid*, 10-27. また Schriebman は、不足通知が納税者が提出した申告書に関連することが、不足通知が納税者の「最後の知れたる住所」に郵送されるべきとの要件と同程度重要であり、このルールが確立された契機として Saltzman 同様、Scar v Commissioner 事件を取り上げている(Schriebman, *ibid*, page 7017)。Scar v Commissioner, 814 F2d 1363(9<sup>th</sup> Circuit Court 1987)では、IRS が納税者が提出した申告書記載された事業に関わる事業とは関係のない事業を参照して調査を行いその結果に基づき不足通知を発送したことが争われ、租税裁判所は IRS の査定を支持したが、第 9 巡回裁判所は、IRS は「表面上査定の査定を行っただけであり、IRS が納税者に発送した不足通知は 6212 条が規定する要件を満たしていない」として原告の主張を支持した事案である。

<sup>359</sup>Saltzman, *ibid*, 10-28.

<sup>360</sup>IRC6213 条 a.

則 4 に定める、召喚令状 (Summons) の送達先としての「通常の居住の場所 (usual place of abode)」と実質的に同じであり、その目的とするところは、納税者に対して IRS による査定に関する通知を行い、その不足通知に関連する納税者の義務と権利を知らしめる点にある<sup>361</sup>。アメリカ行政法上の基本原理である行政機関により行われた決定を知らしめるための「通知」の行為そのものであり、行政法上の基本原理の租税法的表現に他ならない。

IRC 6212 条の規定は、6211 条に従って納税者が行う申告書を通じてなされた租税の金額の報告という行為—これは契約理論上の申出相当する行為と捉えることができる—に対して、IRS が行った決定という行為の結果を納税者に知らせるための手続に関する規定である。次に IRS の行った不足額の通知という行政機関による法律上の行為がどのような法律効果を生じされるかを検討する。

#### 【不足に適用される制限 — 租税裁判所への申立て —】

IRC 第 6213 条は、前条の規定に基づいて IRS により行われた租税の不足額の納税者への通知に関連して IRS の査定および徴収に関する権限に対する禁止または制限について規定する。この条に定める規定の概要は以下のとおりである。第 6212 条 a は次のように規定する。

6212 条において決定された不足通知書が郵送された後（コロンビア特別区における土曜日、日曜日または法定休日は最終日としては計算に入れない）90 日以内に、または通知が合衆国外の者に郵送された場合には 150 日以内に、納税者は、不足額につき再決定を求めて租税裁判所に申立てを行うことができる。

6851 条、6852 条または 6861 条に定める場合を除き、サブタイトル A または B、もしくは、4 1 章ないし 4 4 章に基づいて課される租税に関する査定、およびその租税にかかる法に基づく差押または徴収に関する裁判所における訴訟手続きは、当該通知が納税者に郵送されるまで、または、個々の場合に応じて 90 日もしくは 150 日の経過する日まで、もしくは、申立てが租税裁判所に行われる場合には租税裁判所の判断が最終となるまで、行われ、開始され、または、訴追されないものとする。

7421 条 (a) の規定にかかわらず、当該禁止が有効な期間における当該査定、または訴訟手続きもしくは法に基づく差押の開始は、租税裁判所を含む適切な裁判所による訴訟手続きにより禁止されることができ、この項の規定に基づき、法に基

---

<sup>361</sup>Saltzman, *ibid.*, 10-29.

づく差押または裁判所における訴訟手続により財務長官が禁止されている期間中に徴収された金額の返還が、当該裁判所により命ぜられることができる。不足額の再決定の申立が適宜に行われず、かつ、当該申立の係争物である不足額に関する場合でない場合には、租税裁判所は訴訟または訴訟手続を禁止し、もしくはこの項で定める返還を命ずる管轄を有しない。不足通知において財務長官により特定された申立ての最終日以前に租税裁判所に行われた申立ては適宜な申立てとみなされるものとする。

まず、納税者に生じる法的効果としては、当該通知の受領後 90 日以内（合衆国外の者については 150 日以内。また、コロンビア特別区における最終日として土曜日、日曜日または法定休日は計算に入れない）に、租税裁判所に対して当該不足額に関して、再決定を求める申立てを行う権利が付与されるという点がある（IRC第 6213 条第 1 文）<sup>362</sup>・<sup>363</sup>。この申立ての目的は、納税者が受領した租税の金額に関する IRS が決定した不足額について再決定することを租税裁判所に求めることを認める点にある。租税裁判所については後述するが、最終的には納税者の租税債務を確定することにより納税者と IRS との間で生じたこの租税に金額をめぐる争いを解決するという点に租税裁判所に期待される役割の一つがある<sup>364</sup>。IRS 側には、当該通知が郵送されてから 90 日間（または 150 日間）、

---

<sup>362</sup>また、TRS-Reg § 301.6213-1c は「租税裁判所に申立がなされた場合には、納税者は当該不足通知書を発出した地区ディレクターに対し不足額として決定された金額の査定を回避するために申立がなされた旨を通知する必要がある。」と規定する。ここでも、IRC 本邦が財務長官の行うべき事項が、規則レベルにおいて IRS の地区ディレクターへの委譲が行われている。

<sup>363</sup>Saltzman はこの直接的な目的に加えて、IRS の査定及び徴収に関する権限に制限を加えることの必要性として以下の点を挙げる。1) 申立てを行う納税者が還付訴訟が決定する前に査定された金額の全額を納付することによる経済的な困難から保護する必要があること、2) 租税裁判所の不足に関する納付前事前司法審査 (prepayment judicial review) の管轄が IRS の行政行為上の徴収行為により害されることがないようにする。IRS が制限が適用される期間中に査定を行いまたは徴収しようとする場合には、租税裁判所または連邦地方裁判所は IRS に対して更なる査定といかなる徴収行為の禁止を命じることができる。

Saltzman, *ibid*, page 10-21

<sup>364</sup>もっとも実際にはこの 90 日間に納税者が租税裁判所に申立を行う割合が紛争全体に占める割合はそれほど大きくなく、後述する不服審査部 (Office of Appeals) と納税者との間での合意成立により大半の紛争は解決しているようである。(Saltzman, *ibid* page9-4) 参考までにアメリカにおける連邦税に関する訴訟の状況についてみると、IRS 統計によれば 2013 年会計年度 (2013 年 9 月末に終了する 1 年間) において合衆国を被告として提起された訴訟件数は 32,976 件、終結件数は 35,139 件、2013 年 9 月末現在で係属中の訴訟件数は 30,212 件である。係属訴訟の裁判所別の内訳は、租税裁判所が 28,835 件、連邦裁判所 (還付請求訴訟) が 1,061 件、IRS 法律顧問官扱いの事件 (租税裁判所に申立がなされず法律顧問官が審査している事件) が 316 件となっている。(IRS のホームページ。詳細については以下のリンクを参照のこと。)

<http://www.irs.gov/uac/SOI-Tax-Stats-Chief-Counsel-Workload-Tax-Litigation-Cases-by-Type-of-Cause-IRS-Data-Book-Table-27>  
それに対して我が国においては、国税不服審判所への審査請求件数は平成 25 年度で 2,855 件 (平成 24 年度は 3,598 件)、同処理件数は 3,073 件 (同 3,618 件) である。(国税不服審判所ホームページより。詳細については以下のリンク参照。)

<http://www.kfs.go.jp/introduction/demand.html>

納税者が当該不足額に関する租税裁判所へ申立を行った場合には租税裁判所の判断が終局となるまで、所得税、財産税または流通・消費税に関する査定または法に基づく差押もしくは徴収のための裁判所における訴訟手続を行い、または開始し、もしくは訴追することができないという制限が課される(同第2文)。ただし、この制限はIRC第6851条・第6852条に定める終了査定(Termination Assessment)及び第6861条に規定する危険査定(Jeopardy Assessment)に関しては課されない<sup>365</sup>。また、IRSは、IRC第7421条の規定にかかわらず、前文に定める禁止期間中は、査定、法に基づく差押及び徴収に関する裁判所における訴訟手続を行いまは開始することができず、この禁止期間中に徴収された租税の金額は裁判所の命令により納税者に返還されることができ<sup>366</sup>(第3文)。租税裁判所は、納税者が本条により定められた期間内に不足額の通知に記載された金額に関する申立を行わなかった場合、または不足通知書において特定された日以降に申立を行わなかった場合(本項第5文)には、当該不足額に関する管轄を有しないこととなる(第4文)。

第6213条bは査定に対する制限の例外を列挙する。

1) 申告書上の計算違いにより、申告書上の租税の金額を上回る金額が納期を迎えており、かつ、計算違いによる申告書上の租税の金額ではなく、正しい金額に基づいて査定が行われ、または、正しい金額により査定が行われる旨の通知がなされる場合には、本条a(不足通知が郵送されるまでの査定および法に基づく差押の禁止)または6212条c(再度の不足通知の制限)もしくは6512条a(租税裁判所への申立後の還付または返還の禁止)の不足通知とはみなされず、納税者は租税裁判所への申立てを行う権利を有せず、査定または法に基づく差押の禁止の規定(本条a)は適用されない(本条b1)。

2) 6404条aの規定<sup>367</sup>にかかわらず、納税者は、前項bの通知がなされた後60日以内に当該通知により特定された減額の金額につき財務長官に対し減額の申請を

---

異議申立処理件数は同2,534件、終結した訴訟の件数は同328件である。(国税庁レポート2014 46~47ページ)

<sup>365</sup>終了査定および危険査定については本章の補節において詳述。

<sup>366</sup>IRC第7421条は以下のように規定する。6015条(共同申告書及び共同申告書上の複数の債務の救済)、前条、本条、6225条(パートナーシップにかかる訴訟手続が完了した後だけに行うことができる査定)、6246条(パートナーシップの調整に関する制限)、6330条(法に基づく差押手続開始前の聴聞の通知と機会)、6331条(滞納処分と差押)、6672条(徴収と納付の未了、または租税の回避)、6694条(申告書作成者による租税債務の過小申告)、7426条(納税者以外の者による民事訴訟)、7429条b(危険査定に関連する法に基づく差押または査定手続の司法審査)、7436条(従業員の資格の決定に関する訴訟手続)場合を除いて、「租税の査定又は徴収の制限を目的とする訴訟は、(提起者が)租税が査定された者であるか否かにかかわらず、いかなる者よっても裁判所において維持されないものとする。」(括弧内は引用者)。IRC第6213条aはIRCにおける司法手続に関連して、IRCにおいて原則的な規定とされる7421条「査定又は徴収を制限するための訴訟の禁止」(Anti-Injunction Act, 差止命令禁止法)の例外規定とされる。

<sup>367</sup>IRC6404条「減額」(abatement)は以下のように規定している。

行うことができ、申請受理後に財務長官はこのサブチャプター(第63章所得税、財産税、贈与税および流通・消費税の不足手続)に基づいて当該減額の査定を行うものとする(本条b2A)。計算違いに関する査定の場合、本条b1の規定にかかわらず、法に基づく差押または当該査定にかかる徴収のための訴訟手続は行われ、開始され、または訴追されないものとする(本条b2B)。

3) 繰越欠損金または還付等の調整が行われ過剰査定(overassessment)が行われたとみなされる場合には、本条b2の規定にかかわらず計算違いによる不足額として査定される(本条b3)。

4) 通常は納付をもって査定されたとされるが、納付後に不足通知書が送付された場合であっても、それは不足手続が開始されたことを意味するわけであるから租税裁判所が有する不足に関する納税者の申立に対する管轄を剥奪するものではない<sup>368</sup>(本条b4)。

5) 刑事上の損害填補の命令に基づき査定が行われ、または行われた旨の通知を受けた場合には、当該通知は本条aの不足通知とはされず、従って本条aの査定及び徴収に関する制限は適用されない。

本条aおよびbは、納税者が申告書により契約理論における申出を行ったことに対するIRSによるアンチ・テーゼとしての不足額の決定に基づく通知により納税者側に生じる法的効果すなわち、IRSに対する制限とその例外を規定するが、不足の通知を發出してから90日(または国外者の場合は150日)以内に納税者が申立を行わない場合には、当該通知書に記載された租税の金額は査定されたものとみなされ、納税者は財務長官が發出する通知および督促により査定されたものとされる金額を納付することとなる(本条c)。この場合、IRS地区ディレクターは追加の不足額を決定し、納税者に通知することを妨げられない<sup>369</sup>。また、納税者は、いかなる時においても、従って、不足通知が發出されなかった場合

---

「a 財務長官は租税または以下に関する債務の査定の未納部分につき減額する権限を有する。(1)金額の超過部分、(2)適切に適用される時効期間の経過後に査定された金額、または(3)誤って、または違法に査定された金額。

b 減額の請求はサブタイトルAまたはBにより課された租税の査定に関しては納税者により申し立てられないものとする。(以下、省略)」。

<sup>368</sup>不足額に関する納付につき、TRS-Reg § 301-6213-1b3 が以下のように規定する。「・・・。不足通知が發出される前に納付がされた場合には、地区ディレクターまたは地域サービスセンター長は本条aの規定によっては納付された金額の査定を行うことは禁止されておらず、そして、その金額はその行為が適切であるとみなされる限り査定されうるとし、査定された場合には当該査定された金額は通知が發出されるべき不足額があるか否かを決定する際に考慮に入れられるものとする。このように当該納付が租税債務の弁済に相当するものであるならば、不足通知は發出されず、従って、租税裁判所が管轄を有することもない。租税債務の正しい金額につき争いがある場合には、本条b3の規定による金額の査定は、当該争いを解決する(settle)ための納税者による申出の(IRSによる)承諾(acceptance of an offer)とみなされないものとする。」(括弧内は引用者)。

<sup>369</sup>TRS-Reg § 301-6213-1c.

においても、署名入りの書面により、財務長官へ本条a に定める不足額の全部または一部に対する査定および徴収に関する制限を放棄(waive)する権利を有する(本条d)。この場合、納税者が署名入りの書面を提出する先は、申告書を検査しまたはその他の検討を行う権限を有するIRSの地区ディレクターまたはその権限を有する幹部であり、当該放棄の通知が租税裁判所に提出された場合には、それはIRCが意図するところの、地区ディレクターへの提出ではなくなる<sup>370</sup>。そして、当該書面が地区ディレクターにより処理され査定が行われると、もはや放棄は撤回されえない<sup>371</sup>。

### 【租税裁判所による決定について】

ここまで、申告書に基づいてIRSに報告された租税の金額に関するIRSの対応、すなわち、不足額の決定及び納税者に対するその通知によって、どのような法的な効果が納税者側に与えられるかを見てきた。次に検討すべき事項として、不足通知書に記載された租税の追加額につき納税者が租税裁判所に申立てを行った場合に租税裁判所がどのような対応をするのか、言い換えれば、IRCは租税裁判所が決定できる事項、すなわち、不足額の申立に関する租税裁判所の管轄の問題をどのように規定しているかという問題を取り上げる。

IRCは6214条及び6215条において租税裁判所の不足額に関する管轄について規定をおいている<sup>372</sup>が、それぞれの規定を検討して内国歳入法という法体系における租税裁判所の位置づけについて検討していくことがここでの目的である。

最初に両条項の内容につき確認しておく。

第6214条aは以下のように規定している。

「第7463条に定める場合を除き、租税裁判所はその決定した金額が納税者にIRSの不足通知書による不足額の通知が郵送された金額より多くなる場合であっても再決定し、審理または再審理時またはその以前に財務長官により請求が主張された場合、追加額または付帯税が査定されるべきか否かを決定することにつき管轄を有する。」

この規定は、納税者から不足額に関する申立がなされた場合における租税裁判所による第一次的管轄とでもよべるべきものであって、IRC7463条に定める場合を除き<sup>373</sup>、租税裁判所は不足額の再決定を行う。租税裁判所が再決定を行うに

<sup>370</sup>TRS-Reg § 301-6213-1d.

<sup>371</sup>TRS-Reg § 301-6213-1d.

<sup>372</sup>租税裁判所の設立の沿革については本稿第2章第1節「査定の意義」を、租税裁判所の憲法上の位置づけについては注54をそれぞれ参照のこと。

<sup>373</sup>IRC第7463条は訴訟物が50,000ドル以下の場合の租税裁判所の専属的管轄を規定する。すなわち、「争点となる不足額または請求された過払い額が以下のそれぞれ金額を超えない再決定を租税裁判所に請願された場合、審理開始前に租税裁判所またはその部門の同意のもと、納税者の選択により、訴訟の手續



あたっては、申立てのなされた課税年度または暦年度の不足額の再決定を正しく行うための目的で過年度の事実を考慮することはできるが、過年度の租税の金額が正しく算定されているか否かを決定する管轄は有しない(6214条b第1文)。しかしながら、租税裁判所は連邦地方裁判所または連邦請求裁判所<sup>374</sup>が民事租税事件において適用できる場合と同じ範囲で衡平上の補償の原理を適用することができる(6214条b第2文)。衡平上の補償の原理(the doctrine of equitable recoupment)とは、納税者の還付請求が時間的に認められない場合に過年度の過払分を当該年度の租税と相殺することを認める原理であり、エクイティ上の原理である。国側についてもその適用が認められ、その場合には、時間的に認められない過年度の未徴収の租税を当該年度の租税の金額と相殺することを認める原理として表現される。この種の請求はいずれの場合も、消滅時効の結果、不衡平な結果がもたらされた場合にのみ主張しうる<sup>375</sup>。衡平上の補償の原理は租税法上の原理であるが<sup>376</sup>、recoupmentはコモンロー上、すなわち、私法上認められた権利であり(田中、前掲書155頁)、IRCにおいては実定法とは一定の距離を置いた衡平法上の取扱いが規定されている点、租税法律主義を厳格すぎるほどに適用する我が国の租税法も参考にすべきではないかと思われる。

IRC507条または第41章乃至第44章に定める流通・消費税に関する再決定については、事実ではなく、争点となっている租税に関連する期間、作為または不作為を再決定の基準とし、その他の期間、作為、または不作為に関する管轄は前文同様有しない(6214条c)。流通・消費税に関しては、本条bに定める衡平上の補償の原理の適用は規定されない。

---

きはこの条に従い行われるものとする。7453条の規定にかかわらず、訴訟手続きは租税裁判所が定める証拠、実務、手続きに関する規則に従い行われるものとする。この場合、決定とその理由の要旨は7459条(b)と7460条の要件を満たしているものとする。

- 1) サブタイトルAにより課された租税の場合、1課税年度につき50,000ドル
- 2) 第11章により課される租税の場合、50,000ドル
- 3) 第12章により課される租税の場合、1暦年度につき50,000ドル
- 4) 第6212条b(不足通知)に定めるサブタイトルDにより課される租税の場合、1課税年度につき50,000ドル(または、課税年度がない場合は1課税対象となる事象)

(b) 決定の終局性

訴訟手続きがこの条に従いなされた訴訟での決定は他の裁判所で審査されず、他の訴訟の先例とはされないものとする。」

<sup>374</sup>連邦請求裁判所について。正式名称はUnited States Court of Federal Claimsであり、1982年にlegislative court(法律に基づいて創設された裁判所)として設立された連邦の第一審裁判所。合衆国を被告とするもので、不法行為以外の事件のすべて、具体的には憲法、連邦法、契約に基づく請求、公務員の給与、連邦犯罪で不当に有罪判決を受けた者の損害賠償請求、インディアンの請求などを管轄する。大統領が任命する16名の裁判官(15年任期)からなる。1992年にUnited States Claims Courtから改組して現在の体制となっている(田中 英米法辞典192ページ)。

<sup>375</sup>Black Law Dictionary 9<sup>th</sup> Edition, Page 618.

<sup>376</sup>ibid.

租税裁判所の決定が終局となる日は、この章、第 41 章乃至第 44 章、またはサブタイトル A もしくは B においては、IRC 第 7481 条の規定により決定されるものとされる (6214 条 c)。

IRC 第 7481 条に定める租税裁判所の決定が終局となる日は以下のとおりである<sup>377</sup>。

A 審査可能 (reviewable) 決定の場合

- 1) 上訴 (appeal) が認められている場合 ; 上訴を申立てできる期間の満了の日
- 2) 連邦控訴裁判所による原決定の維持 (affirmed) または上訴の却下 (dismissed) の場合 ;
  - ① 裁量上訴 (certiorari) が適宜に行われなかった場合 ;  
裁量上訴が認められている期間の満了日
  - ② 裁量上訴の申立てが棄却 (denied) された場合 ;  
棄却された日
- ③ 連邦最高裁判所の命令が発せられた場合 ;  
原決定が維持されまたは上訴が棄却する旨の命令が発せられた後 30 日経過後
- 3) 原決定の修正 (modified) または破棄 (reversed) の場合、
  1. その命令が連邦最高裁判所による場合には、その命令により租税裁判所の決定が修正される場合に納税者または財務長官が 30 日以内の訴訟手続きを取らない場合の当該 30 日経過後
  2. 連邦控訴裁判所の命令により租税裁判所の決定が修正または破棄され、かつ
    - ① 裁量上訴が認められる期間に裁量上訴が行われなかった場合の当該期間の満了の日、または
    - ② 裁量上訴の申立てが認められなかった場合、もしくは
    - ③ 租税裁判所の決定が 30 日以内に修正されて終局となる場合に納税者もしくは財務長官が訴訟手続きを行わない場合においては、当該 30 日が経過した日
- 4) 連邦最高裁判所が再審理 (rehearing) を命ずる場合または連邦控訴裁判所が再審理のため租税裁判所に差し戻した場合で、
  - ① 裁量上訴が認められる期間内に申立がなされず、または

---

<sup>377</sup> 'Appeal' 及び 'Certiorari' について。IRC における 'Appeal' と 'Certiorari' にはそれぞれ「上訴」及び「裁量上訴」との訳語をあてた。'Appeal' は裁量上訴との対比で「権利上訴」との訳語もあてられ、上訴理由があればそれだけで上訴が認められる場合に使用される。それに対して、「裁量上訴」は文字どおり、上訴を受理するか否かが、上訴を受ける裁判所の完全な裁量に係る場合をいい、上訴は、重要な法律問題を含むと上級審が判断した場合に許される。'Certiorari' は、元来はイギリスにおいて、王座裁判所や大法官府などの中央の国王の裁判所が、下位に機関による司法権の行使が管轄権の範囲を逸脱しなかったか、公正に行われたかを審査するため、正式記録の提出を命じる令状 (Writ) であった。その場合、移送令状、記録提出令状との訳語があてられる (田中、前掲書 10~11 頁、27~28 頁。また、Black's Law Dictionary 112page, 258page も参照)。

- ② 裁量上訴が認められず、もしくは
- ③ 連邦控訴裁判所の決定が連邦最高裁判所で維持された場合、  
には、再審理で租税裁判所により言い渡された決定は原決定がなかったものとして終局となる。

B 審理不能(nonreviewable)な決定の場合

審理不能な租税裁判所の決定は、その決定がなされてから 90 日を経過した日に終局となる。

IRC 第 6215 条は租税裁判所が新たに不足額を見出した場合の、その権限について規定する。すなわち、

「納税者が租税裁判所に申立てを行う場合、最終となった租税裁判所の決定により不足として再決定された全金額は査定されたものとされ、財務長官の通知および督促により支払われるものとする。財務長官により不足と決定され、租税裁判所の最終決定により否認された不足額は査定されないものとされ、査定済または未査定として、法に基づく差押または裁判手続において徴収されないものとする。」

この条文から読み取れることは、IRS が納税者が提出した申告書を調査して不足額を決定し納税者に通知して争いになった場合には、租税裁判所による決定が査定の契機となることである。また、租税裁判所は IRS から納税者に通知された不足額に関する再決定を行うにあたっては、IRS により不足額とされた金額自体に関して最終的な決定を行うのではなく、租税裁判所が対象となる事件において裁判所独自で不足額を決定するという役割を引き受けていると考えられ、その意味で職権探知主義的な接近方法を採用していると思われる。

本条はまた、b 項として参照規定(Cross reference)を設け、本条との関連で重要と思われる IRC および関連法規の条項を参照することとしている。

b(1)では、他の裁判所で係属している租税裁判所の決定による不足額の査定または徴収について IRC 第 7485 条が参照されている。IRC 第 7485 条は、納税者が租税裁判所が決定した不足額の査定または徴収について上訴する場合には、上訴するときまでに当該不足額の 2 倍に相当する債券(bond)、または租税裁判所が承認する保証(surety)を租税裁判所に差し入れる場合にのみ、当該不足額に関する査定または徴収は停止(stay)する旨定める。この規定は、租税裁判所の決定についてなお満足しない納税者を救済するための手段としての連邦裁判所への上訴に関する手続きとして債券を担保として供託すること及び保証を差し入れることを定めるものであるが、租税裁判所の決定は IRS による査定の契機となり租税債務の確定を意味するわけであるから、なお不満がある納税者にとっては上訴にあたり担保または保証を差し入れることが求められる手続き的な

規定であり、納付に代えて担保または保証の差し入れという別の手段により上訴を認めるという意味で、例外的な権利救済方法であると考えられる。

ここで注意すべきことは、租税裁判所が行った不足額に関する決定は IRS が査定を行う前提条件となり、納税者の租税債務が確定することを意味する点である。租税債務の確定は、債権者たる IRS の観点からは債務の履行請求権が成立することを意味するわけであるから、納税者は租税裁判所の決定に基づく査定により決定された租税債務の納付を求められることとなる。形式的には租税裁判所と連邦裁判所という司法による審査を求めることにより納税者の権利救済を図っているかたちをとるが、実体としては、救済の形態が全く異なっているという点を理解しておくことが、アメリカの租税法体系の枠組みをとらえる場合には非常に重要であると思われる。すなわち、租税裁判所は IRS という行政機関の決定に関する判断を下すことにより租税債務の確定という機能を果たすことが予定されているのに対し、租税裁判所の決定に不満がある納税者にとっては、その決定に基づく IRS の査定により租税債務が確定する訳であるから、不満があるにしても納付またはその代替的手段としての担保の差し入れを行わない限り、連邦裁判所において国に対する不当利得返還請求権を行使することができない。その意味で、租税債務の成立・確定から消滅という一連の過程において、納税者の権利救済の形態に関して、査定はその前後において「分水嶺」的な役割をはたしているということが出来る。査定の意義に関して検討を行った際に Saltzman の見解を紹介したが(本章第 1 節「査定の意義」を参照のこと)、その第 4 の点「査定は不足手続を還付手続きから区別する」という指摘はこのような一連の過程における査定の意義付けの観点から理解されるべき点であると思われる。さらに言えば、査定という租税債務の確定という役割を担う内国歳入庁と租税裁判所が憲法により租税賦課権限を付与された連邦議会により制定された内国歳入法をその設立根拠としているという事実は、租税及びその法体系が社会契約をその理論的な枠組みとしていること、および議会の立法により租税賦課権限の一部が行政機関に委任されて執行されるというアメリカ行政法の基本的枠組みを如実に表していると思われる。そして、イギリスのマグナカルタにおける租税の基本原則である「合意なくして課税なし」のアメリカ的表現であるといつてよいのかもしれない、我が国の租税法体系の基本原則とされる租税法律主義はこのような歴史的な背景を十分に理解して上で検討されるべきものと思われる。

b(2)は租税裁判所に申立てがなされ財務長官の決定した不足額が維持されたとき租税裁判所が申立てを棄却する場合については第 7459 条 b が参照されている。

同項は、同条 a が定める租税裁判所の決定に関する要件であるところの「迅速な決定」及び「報告書によりなされた何等かの判断が租税裁判所の決定となる」旨の規定を受けて、「訴訟手続きでの認定事実、意見または簡単な判決を報告書に含めることが租税裁判所とその部門の義務とする。租税裁判所はすべての認定事実、意見および簡短な判決を文書にて報告するものとする。この項および 7460 条の要件は、認定事実または意見が口頭で述べられ、訴訟手続きの謄本が記録される時には、租税裁判所が規則により定める条件に合致する場合に満たされる。」として、棄却という決定を下す際の形式的要件を規定している。

B(3)は租税が消滅時効(Statute of limitations)により消滅した場合の租税裁判所の決定については第 7459 条 e を参照する旨が規定されているが、IRS 第 7459 条 e は、「租税の査定または徴収が時効により消滅した場合、租税裁判所の当該決定は当該租税に不足額はないとの決定とみなされるものとする。」としている。

ここでこれまで検討してきた点をまとめる意味で一つの裁判例を検討することとする。

Philadelphia Reading Corp v United States<sup>378</sup>事件<sup>378</sup>がここで紹介する事件であるが、この事件は納税者と IRS との間で査定に関する延長が合意されていたにも関わらず、時効の期間が満了する前に IRS が査定を行おうとしたために、納税者が訴訟を提起したものである。租税裁判所は IRS の主張を認めたが、第 3 巡回連邦控訴裁判所は納税者の主張を認め、租税裁判所に審議のやり直しを求めた事件である。裁判所の意見も検討の対象とするが、本論文との関連では Becker 巡回裁判所判事の反対意見が重要であると思われるので、ここに紹介するものである。

#### 【Philadelphia Reading Corp v United States 事件】

この事件の経過及びその過程で示された原告と諸裁判所の判断の概要はおおむね以下のとおりである。

Philadelphia Reading Corp (以下、原告) が提出した 1964 年から 1967 年までの申告書と 1968 年の最初の 4 か月半分の申告書につき、IRS が 1970 年から 1972 年にかけて調査を行ったところ、以下の事実が判明した。

1964 年は \$231, 991. 00 の過大申告、  
1965 年と 1966 年はそれぞれ \$19, 485. 00、\$9, 336, 231. 00 の過少申告、  
1967 年は \$6, 237, 660. 00 の過大申告、

---

<sup>378</sup> Philadelphia Reading Corporation v United States 944 F2d 1063 (1991), (Open Jurist).

1968年の最初の4か月半は1,174,119.00の過少申告

この段階で納税者は\$10,529,835.00の過少申告と\$6,469,651.00の過大申告の状態となっており、ネットで\$4,060,184.00の租税債務を負っているが、IRC第6211条によれば不足額又は払戻額は各年度ごとの申告書を基礎として行なわれることから、原則として年度間での相殺を行なうことは予定されていない。しかしながら、このルールには例外がある、すなわち、「納税者とIRSは、(納税者の) ネットの過払額を払い戻すか、またはネットの不足額を取り戻すという合意に達することができる。」という例外である。このような合意がない場合には、IRC第6213条に定める90日間、IRCは査定も徴収も行うことができず、また、納税者は過大申告を行った年度分(本件の場合は1964年分と1967年分)についてはIRC第6405条<sup>379</sup>により全額の還付請求を行う権利を有することとされている。

1972年12月に原告は「租税不足額に関する査定及び徴収に対する制限に関する権利の放棄並びに過大査定を受諾(Waiver of Restrictions on Assessment and Collection of Deficiency in Tax and Acceptance of Overassessment)」と銘ぜられたIRSの様式870の修正版を提出した。標準的な様式870には、以下のような文言が印刷されている。

「1954年内国歳入法第6213条aまたはそれに対応する以前の内国歳入諸法に従い、6213条aまたはそれに対応する以前の内国歳入諸法に規定する制限はここに放棄され以下の不足額に関する査定及び徴収につき、法に定める税額に対する利息とともに同意するものである。以下の過大査定は正しいものとして受諾されるものとする。……」。

これらの文言はIRC6213条aに規定する制限の放棄を意味するだけのものであるが、原告が署名して提出した様式870には、制限に関する権利放棄にあたっての条件が付けくわえられていた。

「この書面は1965年12月31日及び1966年12月31日に終了する課税年度及び1968年4月18日に終了する課税期間に関する査定及び徴収に対する制限に関する権利の放棄として、1964年12月31日及び1967年12月31日に終了する課税年度の関する過大査定の明細書(schedule, 還付金に関する明細書を指す— 引用者)がIRSの権限のある代表者によって署名された日をもって有効とするものとする。」(下線部は引用者)

<sup>379</sup>IRC6405条aは2百万ドルを超える租税の還付または控除は、その対象者、金額、事実の概要及び財務長官の決定が、連邦議会の租税に関する合同委員会(Joint Committee on Taxation)に報告された日から30日を経過した日なければ行うことができない旨の規定である。合同委員会への報告はIRSが行い、30日以内に還付を禁止する合同委員会の命令がない場合には、IRSは当該過払いを過大査定として還付または税額から控除をすることとなっている。

様式 870 を提出することにより IRS は査定及び徴収を行うことが可能となり、一方、原告もこの放棄により還付請求が可能となるが、原告がこの付帯条件を加えたことの意図は、還付金が支払われるまで IRS に査定を行わせることを待たせる点にあった。原告は、租税裁判所への訴訟の提起を行わない代わりに、今調査期間のネットの不足額の支払いで済ませたかったのである。

1973 年 1 月に IRS は連邦議会の合同委員会に本件に係る還付の情報を送付したが、IRS は原告の同意のもと、査定開始の時期を 9 月まで延長した。合同委員会が原告の還付請求を承認した旨の通知が納税者に到達したのは同年 6 月 28 日であった。これに基づいて、IRS は様式 870 に署名したが、1967 年分は時効前の同年 8 月であり、1964 年分は時効成立後の同年 10 月であった。一方で、IRS の担当者は、6 月末の時効が 9 月末まで延長された事実を知らずに原告を管轄するカンサス・シティのサービス・センターにおいて原告に対して査定手続を開始し、同年 11 月に徴収手続に着手、同じく 12 月には納付の督促を行っている。原告は納付には応じずに、イリノイ連邦地方裁判所に対して IRS の徴収手続の差止め請求訴訟を提起した。判決は IRS が行った査定は違法であるが、一方で、原告には修復不能な損害がなく、差止め請求につき原告適格がないとして IRS によるネットの 4 百万ドル相当の徴収を認めた。原告と IRS は第 7 回巡回連邦控訴裁判所に上訴したが、これも以下のように述べて、連邦地方裁判所の判断を支持した。

「原告は衡平(equity)が 1973 年 6 月の違法になされた IRS の査定に関する差止め請求を支持することは示したが、衡平は 1972 年の調査の結果であり原告が納付に合意したネットの 4 百万ドルに関しては示さなかった。」

これに対して、原告は 1973 年の査定が違法であるとして還付請求訴訟を提起したが、デラウェア連邦地方裁判所は、概略以下の理由により原告の申し立てを棄却した。

「原告は当初に意図したネットの税額の納付により様式 870 を提出したことの便益を享受し、かつ、その期待は実現された。従って、原告は IRS の行為により重大な損失を蒙ったわけではなく、様式 870 の提出時に期待した実質的な結果を得たとの主張を考慮することは適切である。原告は契約(bargain)の便益を享受したのだから、いかなる租税の不足額の還付を得る資格はない。」

原告は直ちに第 3 回巡回連邦控訴裁判所に上訴して、おおむね、次のような主張を展開した。

「連邦地方裁判所は、(1973 年 6 月の引用者) 査定が違法であると認識した時点で司法上の調査を終了すべきであった、なぜなら IRS は実定法上の不足通知を発出していないからである。さらに、連邦地方裁判所は衡平上の考慮が納税者と IRS のどちらに有利に作用するかの検証を行う時でさえ、誤りをおかし

た。衡平上の考慮は IRS ではなく、納税者に有利に作用する。様式 870 が提出された時点で IRS には 2 つの選択権があった。①様式 870 に盛り込まれていた条件が満たされ、合同委員会が承認した課題査定の明細に IRS の権限者が署名するまで査定を行わない、②様式 870 にもろこまれた条件を受諾せず、査定の停止条件としての権利放棄がないものとして不足通知を発出すること、のいずれかである。しかしながら、IRS は実体法上求められている不足通知を先に納税者に送付することなく査定を行ったのであるから、この査定は違法であり、納税者は違法な査定による全金額を還付される権利を有する。」

第 3 回巡回裁判所は、「本上訴は連邦地方裁判所の「正式な事実審理を経ないでなされる判決 (Summary Judgment<sup>380</sup>) の決定を下した命令からなされているのだから、本裁判所は連邦民事訴訟規則の規則 56c<sup>381</sup> のテストを適用する。両当事者とも解決すべき重要な事実に関する真正な争点 (genuine issue of material fact)<sup>382</sup> はないことに同意しているのであるから、どちらの当事者が法律の問題としての判決に資するかが争点となる。」として、第 7 回巡回控訴裁判所が本件を衡平上の問題としたのに対して、純粋な法律上の問題として判断する意向を示した。そして、本論文との関連で大変興味深い意見として、ある論者の見解を示した。「(内国歳入) 法の手続上の規定は学者的だが妙な心理の創造物であるように思われる。しかしながら、一般的に、裁判所はそれを文字通り受け入れる。ゲームはそのルールに従って行われなければならない。(the game must be played according to the rules)」(原文を除く括弧内は引用者) そして、過去の裁判で示された見解も紹介している。すなわち、「われわれも、また、他の裁判所も、多くの場合において課税は厳格にその規則に従って行われなければな

---

<sup>380</sup>重要な事実について genuine issue (真正な争点) がなく、法律問題だけで判決できる場合に、申立てによりなされる判決。訴答 (pleading)、その他の一件記録、affidavit (宣誓供述書) 等に基づいて判決される (田中前掲書、181 ページ)。

<sup>381</sup>連邦民事訴訟規則の規則 56 (Federal Rule of Civil Procedure 56) は summary judgment の手続きに関して以下のように定めている。

a 裁判所は申立人が重要な事実に関して真正な争点がないことを示し、かつ申立人が法律の問題として判決を得る資格がある場合には、summary judgment を下すことができる。・・・

c 手続

1) 事実であることを示すこと 事実が争点になりえないまたは真正に争点となっていると主張する申立人はその主張を以下により示さなければならない。

A) 記録の関連する部分を引用すること。

B) 引用した重要な部分が真正な争点の存在または不存在を示していること、もしくは他の当事者が事実を示すと認められる証拠を示しえないこと。

2) 事実は認められた証拠によっては支持され得ないという異議

3) 重要性 裁判所は引用された材料を考慮するが、記録中の他の材料を考慮してよい。

4) 宣誓供述書または宣言

<sup>382</sup>Genuine issue of material fact (事実問題に関する) 真正な争点。実質的な証拠で支えられている争点であり、真正な争点があれば、summary judgment をだすことができず、陪審の判断を得なければならない (田中前掲書、81 ページ)。



らないゲームである (taxation is a game which must be played strictly in accordance with the rules.) と、指摘してきた。」と。

第3回巡回裁判所は次のような判断を下した。

「実定法上求められている不足通知または正当に執行され受諾された不足通知の放棄に先行しない租税の査定は違法であり、我々はそのように判決する。・・・また、原告が執行した適格の様式 870 は不足通知を受領する権利の放棄には役立ってはいなかったという点でこれら裁判所（本訴訟に先行したイリノイ地方裁判所、第7回巡回裁判所及びデラウェア地方裁判所を指す。－ 引用者 －）に同意する。権利放棄は、IRSが不足額の査定を行なう前には合同委員会が当該還付を承認していなければならず、IRSは過大査定に関する原告の明細に署名していなければならなかった。しかし、IRSは明細への署名の前に租税の査定を行っており、これは不適切であった。・・・また、査定に関する時効は成立してしまっていたためIRSが再査定を行なうことはできないことから、これらの裁判所は査定は違法であると認めながら、徴収又は還付の差し止めを拒否してしまい、その結果としてこれら裁判所は衡平を検証してIRSに有利な判断をしてしまった。・・・衡平の検証は違法な査定を禁止するための納税者による差し止め請求訴訟においては必要でありまた適切あるが、明らかに違法な査定に基づく還付請求訴訟においては、IRCは裁判所に対して衡平を考量し、複数の課税年度間に及ぶ租税債務と納付を相殺して公平に納期を迎える租税を決定することを認めていない。・・・ IRC6213 条b に定める査定の制限に関する例外規定は衡平の考慮を認めない。・・・ 実定法上の構造に対し議会により列挙された例外の実定法上の解釈に関する事件においては、連邦裁判所はしばしばラテン語の法諺 (maxim) 'expressio unius est exclusio alterius' (ある一つのことの表明または包含は他のことまたは代替物の除外を意味する<sup>383</sup>) を適用して、議会が明白に一般的禁止規定に対する例外を列挙する場合には、議会が正反対の立法上の意図を示していない限り、追加的例外は意図されていないとしているのであるから、IRSが立法上の正反対の意図を示しえない場合には実定法上の簡潔な文言を平等に適用することが求められる (従って、衡平は考慮されるべきではない。－ 引用者 －)。・・・これらの理由から、デラウェア地方裁判所がIRSの主張を認め原告の主張を棄却する判断は誤りである。IRSの査定は違法であり、衡平上の考慮が査定と徴収に関してIRCが定める規則の厳格な執行を回避することはできない。・・・」

第7回巡回控訴裁判所の法廷意見に対し、Becker 巡回裁判所判事は概ね以下のような理由から反対意見を表明した。

---

<sup>383</sup>Black' s Law Dictionary page661.

「・・・。法廷意見は早計な (premature) 査定は実体法上の過程と様式 870 により具体化される契約上の過程の目的から絶対的に違法でありかつ無効であるとの前提に立っていることは明らかである。実体法上の査定に関する結果は明らかに正しいが、両当事者の契約に関する結論を導くものは何もない。実体法が査定が行われる前に不足通知を要求し、納税者が不足通知に関する権利を放棄する前に過大査定が予定されることが求められていることも疑いはないが、法廷意見はこの両者を誤って結び付けてしまい、査定が行われる前に過大査定が予定されなければならないと結論づけてしまった。・・・次に、IRS は事実として過大査定の明細に署名している。問題は 1964 年分の署名が時効成立後である点であるが、金額の面からこの違反の重要性は乏しい(全体の 4%に過ぎない)。契約上の義務の重大な違反だけが、違反を犯していない当事者に救済の権利を与えるということ (法原則) は法の初歩 (hornbook law) である。・・・IRS は契約上の義務を十分に果たしており、適宜に契約の一の当事者として存在している。・・・。」

以上が Philadelphia Reading v United States 事件の概略である。原告が本件訴訟を提起したのが 1974 年初頭と思われ、第 3 回巡回裁判所が判断を示したのが 1991 年であることから、非常に長い間争われた事件であり、かつ、いくつかの裁判所が数種の判断を示したため論点が錯綜しているが、これまで検討してきた点からこの事件の特徴をまとめてみる。

- ・本事件は複数の課税年度に関連する査定に関するものであり、各年度の査定に過不足が生じている事件である。厳密な法の適用の観点からは年度ごとに過不足の調整が個別的行われることが予定されているわけであるが、この事件では査定額の納付に関して査定額の調整との関連性を見出すことが一見、困難に思える様式 870 を媒介とした、納税者と IRS との間に成立した契約関係として、両者の間で契約内容に関する交渉が行われている事実が見出せる。

- ・第 3 回巡回裁判所の法廷意見としてはその適用が明確に否定された点であるが、法に基づく課税の問題でありながら、これも一見、実体法とは関連性を見出し難い衡平の考慮が裁判所の判断の要素として重要な役割を果たしている事実 (本件では第 3 回巡回裁判所が違法な査定の禁止するための差止請求訴訟において衡平が考慮されうることを示している。) が見出せる。

- ・課税を規則に則ったゲームに喩えている表現が法廷意見に見出せるが (ここでの「ゲーム」は遊戯としてのゲームではなく、スポーツとしての「試合」としてとらえることが適切であると思われる。その場合、「ルール」は試合の規則として考えるべきであろう。)、これにより、アメリカの租税法の体系に対する一般的な認識の一端を窺い知ることができると考えられる。少なくとも、アメ

リカでは、課税を国家という主体と国民という主体との間で行われる交流を交渉であると捉え、そのルールが議会により制定される法律により規制されるとき、両者の行為は法律行為に止揚されると認識されているのではないのであろうか。さらに言えば、我が国の租税法論において基本原則としてとらえられている「租税法律主義」という概念は、アメリカの租税法に関する文献において英語の表現を見出すことが難しい表現であり、かつ、「租税法律主義」という概念の存在自体、議論されていないのではないかと思われるが、あえて見出すとすればそれはゲームにおけるルール、－それは国家と国民との間で繰り広げられる交渉にあたっての取り決め、と言い換えられる－をめぐるものとしてとらえられるのではないかと考えられる。

・法廷意見に対する反対意見を表明した Becker 判事の論旨は IRS と原告との間で締結された契約に関する問題として展開されているが、内容に関する検討はあくとして、このような主張が行われること自体が、実定法において規定されている査定と徴収をめぐる制度の枠組みが契約として構成されていることを前提としているということの一つの傍証と言えるのではないかと考えられる。

#### 第4節 通常の過程に拠らない査定 — 繰上査定(Termination Assessment) と緊急査定(Jeopardy Assessment) —

前節までで検討してきた査定は内国歳入法という租税法が予定している手続に基づいた査定であるが、内国歳入法はこれら通常の過程における査定とはべつの形態の査定に関する規定を用意している。IRCは通常の手続に基づく査定に関する第63章とはべつに、第70章「危険、倒産管財制 その他」という章を設け、法が想定しない過程を経ない事態に備えるために、想定する手続には拠らないで租税債権の査定、そして最終的な租税の徴収を行うための手続を別途定めている。「法が想定しない事態」とは、アメリカ合衆国の国民であり、その地位に基づいて租税を納付すべき責務を有しながら、何らかの理由により、租税の納付をなさない状態であるということが出来る。IRCは法が想定しない事態を' Jeopardy' という概念で統括して、法が想定する査定に関する手続とは異なる手続を定めている。IRSの内部規則である内国歳入マニュアル(Internal Revenue Manual, 以下IRMと記す。)4.4.17.2は「緊急査定は不足額または租税の査定の前に当該不足額または租税が、通常の査定及び徴収手続がとられた場合には危険にさらされる(endangered)と決定される状況下で行われる。」(下線部は引用者)と定めている。

この節では、IRC が定める通常の過程には拠らない査定に関する規定を概観して、IRC 第 63 章が定める査定との異同の検討を行うことにより、IRC が想定する査定の意義を再検討していくこととする。

#### 【危険 (Jeopardy) の意義について】

IRC においては、第 70 章において次の 3 つの種類の査定が定められている。第 1 に、IRC6851 条 a が定める査定であり、繰上査定(Termination Assessment)と名付けられている。繰上査定とは、財務長官が、納税者が 1) 合衆国からの即時の出国、2) 自身またはその財産の隠遁または隠匿、3) 訴訟を提起しなければ所得税の徴収が危ぶまれ、またはその訴訟手続を効果のないものとしてしまうその他の行為、のいずれかを企図していると認識する (finds) 場合には、財務長官は当課税年度またはまだ納期を迎えていない前課税年度に関する所得税を直ちに決定することとされ、その場合当該租税は納期を迎えるものとし (同条 a 第 1 文)、そのように決定された租税は直ちに査定され、かつ、当該租税の決定と査定に関する通知を行い、即時の納付の督促を行うこととされている (同条 a 第 2 文)、法により財務長官に与えられた権限である。

第 2 に、6861 条 a に定める査定があり、緊急査定 (Jeopardy Assessment) として規定されている。緊急査定は、財務長官が査定と IRC6211 条で定める不足額の徴収 (従って、対象は繰上査定の場合に所得税に限定されず、財産税、贈与税及び流通・消費税も対象とされる) が遅延により危ぶまれる (jeopardized by delay) と確信する (believes) 場合には、6213 条 a の規定にかかわらず (従って、90 日間の待機期間も考慮されない)、直ちに査定を行い、かつ、当該不足額につき、納税者にその支払いの通知を督促するものとする権限を財務長官に与える査定である。

最後に、1 万ドル超の金銭を占有する者がその所有権に関する帰属につき特定しえない場合において、IRC 第 6851 条及び第 6861 条の目的に照らして、その金銭はその占有者の当該課税年度の総所得 (gross income) となり、それに関わる租税の徴収が遅延により危ぶまれると推定される (shall be presumed) ものとする規定がある (IRC6867 条 a)。この規定が定める査定はIRMにおいては緊急査定及び繰上査定の両査定の 1 類型として取り扱われているところから<sup>384</sup>、IRC 第 70 章で定める通常の過程に拠らない査定は実質的に繰上査定と緊急査定の 2 つと考えるよと思われる。そこでこの節ではこれら 2 つの査定についてその特性を検討してゆく。

<sup>384</sup>IRM4. 4. 17. 2. 1, 及び 4. 4. 47. 3. 1 を参照のこと。

Saltzmanはこれらの査定を「IRSが行うところの納付前不足手続(prepayment deficiency procedures)を行うことの遅延(delay)が究極的に租税の徴収を危うくしまたは危険にさらす(jeopardize or endanger)局面において、租税徴収の目的で用いられる租税徴収の装置(collection devices)である。このような状況のもとでの査定と徴収を保護するため、IRCは事前の通知なしでの即時の査定と、IRSの決定に対する司法審査前の略式の徴収執行の行為(summary enforced collection action before judicial review of Service's determination)を行う権限をIRSに与えている<sup>385</sup>」とする。この見解からこれらの査定の本質が窺うことができると思われる。Saltzmanは、査定と徴収を危うくしたり危険にさらす要因は何かというそれは遅延であるとしており、遅延とは何の遅延かというそれは「納付前不足手続」であるという。納付前不足手続は本章で検討した査定を目的としたIRSによって行われる手続であり、具体的にはIRC第63章のサブチャプターB「所得税、財産税、贈与税および一部の流通・消費税における不足に関する手続」に掲げられた諸規定である。すなわち、納税者が申告書上で報告した租税の金額に対してIRSが行う行政機関としての行為であり、それは、IRCが想定する租税確定手続としての査定を行うための手続なのである。査定または徴収が遅延により危うくされたらIRSが「認識」または「確信」する場合に、IRSは、通常の場合に行われるであろう通常の不足手続に代えて、略式の手続きを行うことにより査定または徴収を確保する権限を行使することができるわけである。

Bittker/Lokkenも同様の見解を示している。すなわち、「これらの略式化された査定は、納税者が実際に負っている金額を決定したり債務の問題に関する行政上および司法上の審査を奪ったりするものではなく、納税者からIRS内部での審査過程を行ったり納付前に租税裁判所での訴訟を起こす通常の権利を奪うことである。<sup>386</sup>」(下線部は引用者)このように、繰上査定と緊急査定は遅延により徴収ができない危険(Jeopardy)を根拠として、行政上および司法上の審査を経ないで行うことができるという意味での通常の過程によらない査定であるという点では共通している。しかし、両者には相違点が当然ある。まず、繰上査定の規定は、納税者が申告書の提出を行わない状況を創出する行動をとることがIRSにより認識された場合であり、緊急査定はより広範な状況(対象と遅延による危険性の範囲という意味で)が繰上査定に比べると主観性の程度がより高いレベルで認識される場合である<sup>387</sup>、いえることができると思われる。さらに、両

<sup>385</sup>Saltzman, *ibid*, page10-44.

<sup>386</sup>Bittker/Lokken, *ibid*, page 111-149.

<sup>387</sup>ここで主観性がより高いレベルという意味は、繰上査定は財務長官が「認識する(find)」する場合に行われるのに対し、緊急査定は「確信する(believe)」する場合に行われると規定されているからである。も

査定が行われる時期も異なる。次に、両査定の制度上の枠組みを概観することとするが、通常の過程に依らないとの想定をより一般的で、かつ、広範に規定している査定という意味で、緊急査定から始める。

#### 【緊急査定について】

緊急査定はIRC第 6861 条以下に規定されている。緊急査定は、財務長官がIRC第 6211 条で定める査定またはその不足額の徴収が遅延により危ぶまれると確信する場合に、財務長官が当該不足額につき直ちに行うことができる査定であり、その支払いについて通知および督促を行うものとする、と規定される（IRC第 6861 条a第 1 文）緊急査定は第 6212 条が定める不足額の通知を発出する前でも後でも行うことができる<sup>388</sup>。この場合、IRC第 6213 条が定める査定を行えない 90 日間の待機期間は適用されない（IRC第 6861 条a第 1 文）。しかしながら、緊急査定がその査定に関連する租税にかかる通知が 6212 条aの規定により郵送される前に行われる場合には、その時は、財務長官は当該緊急査定が行われた後 60 日以内に、この項に従ってその旨の通知を郵送するものとされており（IRC第 6861 条b）、納税者は当該通知を受領した時点で租税裁判所に対して申立てを行うことができるよう措置している。

租税裁判所への申立ておよびその決定との関係では以下のように規定されている。

租税裁判所の決定がなされる前の場合（IRC第 6861 条 c）には、納税者に通知された不足額より大きい場合であろうと少ない場合であろうと、また、納税者が租税裁判所に申立てを行っていようがまいが緊急査定は行いうる。財務長官は租税裁判所の決定が言い渡される前のいかなる時においても、緊急査定の金額とその未納額につきその査定が過剰であると思われる範囲において減額することができる。財務長官は、申立てが査定前に行われ、または査定後に行われた場合には、租税裁判所に対し当該査定またはその減額につき通知するものとし、租税裁判所は不足額の全額とそれに関連して査定された全額を再決定する管轄を有する。租税裁判所の決定が言い渡された後に緊急査定が行われた場合には、その決定する不足額についてのみ行うことができる（IRC第 6861 条 d）。緊急査定は、租税裁判所の決定が終局となった場合、または納税者が租税裁判所の決定につき審査の申立てを行った場合には行うことができない（IRC第

---

つとも、この相違点は遅延による危険に対する認識の程度によるものであるから、本質的な相違というよりは、6851 条の繰上査定の規定は、より一般的な 6861 条の緊急査定の特別規定という位置づけと理解してよいのかも知れず、また、このことも一因となっていると思われるが、その規定ぶりにも関わらず、行政上、司法上ともに両者を同一の地平で取り扱っているようである（後述の Laing 対合衆国事件において、連邦最高裁判所は両者の立法時点における同一性を指摘している。）。

<sup>388</sup>TRS-Reg. § 301.6861-1a.

6861 条 e)。危険が存在しないと財務長官が認識した場合には緊急査定は取り下げられる。当該不足に関する租税裁判所の決定が言い渡された後、または、租税裁判所に申立てがなされない場合には申立て期間の経過後においては当該取り下げは行いえない。査定を行うことと法に基づく差押または徴収のための裁判所における訴訟手続きに関する消滅時効は、いかなる場合においても当該期間の経過がその緊急査定の日から当該緊急査定が取り下げられた日の後の 10 日を経過した日までの間に停止する場合を除いて、その取り下げられた査定がなされなかったものとして決定されるものとする（以上、IRC 第 6861 条 g）。

続いて本条では緊急査定が行われた場合の徴収に関する規定が置かれている。

本条 b の規定に基づいて緊急査定に対する申立てが租税裁判所に行われその決定が終局となった場合には、6863 条 b の規定（後述）による債券が供託されてその徴収が停止されている場合の当該租税に関する未納部分は財務長官による納付の督促による租税とされ、査定の残余部分は減殺されるものとされる。すでに徴収された部分が査定されるべきであった金額を上回る場合には、当該剰余部分は還付請求訴訟の手続きによらずに納税者に還付または他の租税から控除され、また、逆に、実際に査定された部分が正しい査定額に満たない場合には、当該不足部分は査定され、財務長官の納付の督促により徴収されるものとされる（以上、IRC 第 6861 条 f）

所得税、財産税、贈与税及びある種の流通・消費税以外の租税については、財務長官は、内国歳入諸法の規定による徴収が遅延により危ぶまれると確信する場合には、法の定める申告書の提出及びその納付の期限が経過しているか否かにかかわらず、即時に査定するものとされ、当該租税は直ちに納期を迎え、その納付に関し財務長官は直ちに支払の督促を行うものとされている（IRC 第 6862 条 a）<sup>389</sup>。

第 6863 条が定める債券の供託による徴収の停止の規定の概略は以下のとおりである。

---

<sup>389</sup>このように、所得税、財産税、贈与税及び流通・消費税以外の租税は即時の査定が行われ、IRS に不足通知を納税者に送達することを求めている。したがって、この種の租税については、租税裁判所は不足通知に関する管轄を有しないことになり、この場合、通常は還付請求の手続きに従わなければならない。すなわち、Saltzman によれば、当該納税者は直ちに査定された租税を納付し、まず、IRS に対して還付請求の手続きとり、（IRS が直ちに棄却しなければ）6 か月経過後に連邦地方裁判所または連邦請求裁判所に対して還付請求訴訟を提起することとなる。その理由として、IRC 第 6862 条 a が定める租税の典型は雇用税とその他の流通・消費税であるが、これらの租税の本質は取引税 (transactional tax) であるとされ、従って、個々の取引に分割可能であるため、6862 条により査定。された納税者は連邦地方裁判所における還付訴訟の通常の前提条件または連邦請求裁判所が求める納税者による査定された租税の金額全額を納付する要件に拘束されない。このような理由により、6862 条に定める租税については 6861 条とは異なる納税者の権利救済の措置が取られているという。Saltzman, *ibid*, page10-53~10-54.

繰上査定及び緊急査定が行われた場合には、その 査定された金額は、財務長官が定める規則に従って債券が財務長官に供託された場合には、査定され、その納付が停止した金額が納期限に支払われることを条件に、査定された金額の全部またはその一部が停止される（第 6863 条 a）。租税裁判所への申立て前の場合は財務長官の納付の督促により納付されることが条件とされ（第 6863 条 b1）、租税裁判所の決定が行われている場合には、その決定により減殺されなかった査定額と同額の債券が条件とされる（第 6863 条 b2）。また、租税裁判所での訴訟の係属期間においては、原則として差し押さえられた財産の換価は禁止されており（第 6863 条 b3）、また、連邦地方裁判所における還付請求の訴訟が係属している場合も同様である（第 6863 条 c）。

### 3. 繰上査定について

繰上査定は IRC 第 6851 条以下に規定されている。財務長官は納税者が以下の行為を行うことを企てていると認識する場合には、当課税年度もしくは直近の課税年度、場合によっては両課税年度にかかる所得税を直ちに決定できるものとし、当該租税は納期限を迎えるものとする（第 6851 条 a1 第 1 文）。

- ・納税者が直ちに合衆国から出国すること
- ・その財産を合衆国から移動すること
- ・自身が隠遁しもしくはその財産を隠匿すること
- ・遅滞なく訴訟が提起されない場合に当課税年度もしくは直近の課税年度の所得税を徴収することが危ぶまれ、もしくは訴訟手続を全体としてまたは部分的に効果のないものとするいかなる行為をすること

財務長官は、そのように決定された当課税年度もしくは直近の課税年度、場合によっては両課税年度にかかる租税につき直ちに査定するものとし、納税者に対し当該租税にかかる即時の納付の督促とともに、当該決定と査定にかかる通知を行うものとする<sup>390</sup>（第 6851 条 a1 第 2 文）。この場合、当課税年度については課税年度の第 1 日目から財務長官が当該金額を決定した日までとし（第 6851 条 a2）、当該査定の結果として徴収された金額は当課税年度の納付済の租税として扱われる（第 6851 条 a3）。査定が a の権限のもとで行われる場合、財務長官は納税者の課税年度全期間（a でなされた行為にかかわりないものとして決定され

<sup>390</sup>Saltzman は繰上査定につき IRS がこのような決定を行う背景には「その課税年度が繰上げられる納税者が、その課税年度の所得にかかる申告書を提出し、納期に申告された租税を納付することについて、他の納税者がするようには行わないのではという不信感があるからだ」という。また、「このような納税者に対する通知は督促という形で行われ、その金額の算定も推定された租税であり、十分な調査も行われない緊急時の状態で算定された租税である。督促された租税は中間納付的で、暫定的な決定に基づく、もっぱら徴収を目的としておこなわれる。繰上査定は課税年度が終了する前の推定された租税に対する債務を課すものであるが、それは刑罰的なものではなく、その納税者が最終的に課税年度中に負うであろう租税の納付または担保を提供するというのを確保することを意図した行政的な措置である。」ともつけ加える（Saltzman, *ibid.*, page55）。



る)に対する第 6212 条aの通知を、次の日のいずれか遅い日の後の 60 日以内に  
なされた査定に関する通知を行うものとする。当該不足はa でなされた査定額  
より多くても少なくてもよい(第 6851 条b)。

- ・当該課税年度にかかる納税者の申告書の期限の日、または
- ・納税者申告書を提出する日

緊急査定に関する第 6861 条 f (未納税額の徴収) 及び(危険が存在しない場合  
の取下げ)の規定は繰上査定に準用される(第 6851 条 e)。

### 【IRC における緊急査定と繰上査定の位置づけ】

以上がIRCが規定する緊急査定と繰上査定の制度上の枠組の概略である。両者  
の制度設計で異なるところは、繰上査定は対象が所得税に限定されているが、  
緊急査定は 6211 条が定める査定に関する租税を対象とするため所得税、財産税、  
贈与税及び第 41 章乃至 44 章に定める租税が対象となる<sup>391</sup>点である。

共通点としては、両査定がおこなわれた場合には財務長官は両査定が行われた  
日から 60 日以内に納税者に対して当該査定に関する通知を行う点であり、また、  
両制度が作動する要件は「危険」の存在という点であり、かつ、危険の存在の  
認知が財務長官の判断<sup>392</sup>(「認識(find)」と「確信(believe)」という程度の差は  
ある)にまったく依存している点である<sup>393</sup>。そのため、後者に関して、特に繰上  
査定においては危険が存在する証拠を列挙して可能な限り危険の存在の認識の  
客観性を高める工夫がなされており、IRS内部においても繰上査定及び緊急査定  
を行うにあたり危険の存在を立証する証拠の収集に関する手続も含め、詳細な  
手続が定められている<sup>394</sup>。IRMは第 4 部「調査過程(Examining Process)」におい  
て緊急査定及び繰上査定と題して 1 章をあてて、その調査にあたっての詳細な  
内部手続を定めている。両査定は財務長官の判断に大きく依存して行われるこ  
とを自認するためであると思われるが、その使用にあたっては慎重に(to be  
used sparingly)行うべき旨が定められている<sup>395</sup>。

<sup>391</sup>TRS-Reg. § 301.6861-1a.

<sup>392</sup>IRC においては両査定ともに財務長官の権限として規定されているが、財務省規則においては、緊急査定を行う権限者として地区ディレクター及びサービスセンター長にその権限が委譲されている。繰上査定に関する下位者への査定権限に関する権限移譲規定は見出せないが、緊急査定と同様、権限の委譲が行われていると考えられる。

<sup>393</sup>危険の存在の認識を両査定の前提としている点を反映してか、IRS においては以下の手続が定められている。すなわち、「査定が納税者の課税年度の繰上に関連するものであるとき、繰上られた課税年度の債務は繰上られた時点における緊急査定の債務として取り扱われる。」(IRM4. 4. 17. 3. 2. 1)また、のちに検討する両査定に関連した事件について表明された連邦最高裁判所の判断においても、両査定を同じ種類の査定とみなしている傾向が強いと思われる。

<sup>394</sup>Saltzman, *ibid*, page 10-46.

<sup>395</sup>IRM4. 15. 1. 2- 1. さらに、同項 3 は納税者が特定の不正調査の対象であるという事実だけで緊急査定及び繰上査定を行う十分な根拠とはなりえない旨の規定がおかれている。

このように、両者はIRCにおいては別途、個別の規定として定められているが、上記で指摘したように、IRCが想定している査定に関する通常の過程によらない場合の手続規定であり、同時にまた、両査定が行われた場合における納税者に対する通知を定めているという点での共通点をも有する。しかしながら、この2つの共通点はその同一のレベルで論じることができる特性ではない。前者は連邦税の法体系を形成する根本的な枠組みを前提として導き出される特性であるのに対して、後者は国家に対するそれを構成する国民の権利に関連して導き出される特性であると考えられる。Bittker/Lokkenによれば、不足額の通知に関する規定に加えて、緊急査定および繰上査定に関連する不足額について納税者に審理の機会を付与する規定は1970年代前半に示された連邦裁判所の判断に対応する形で示された連邦議会の意思であるとされる<sup>396</sup>。現行のIRSにおける緊急査定及び繰上査定における不足額の査定に関する規定は1976年の改正で追加された規定である。両議院税制委員会(Joint Committee on Taxation)の「1976年税制改革法の概要(General Explanation of the Tax Reform Act of 1976)、以下「1976年概要」という。」により当時の状況について概観してみる<sup>397</sup>。

1970年前後においてIRSによる緊急査定および繰上査定に対する司法上の救済をめぐって夥しい数の訴訟や混乱が見られた。というのは、1976年改正法前の繰上査定に対するIRSの基本的な考え方は「IRSの権限は、IRSは繰上査定後60日以内に不足の通知を納税者に対して送達しなければならないという6861条の規定にみられる要件には制限されない」というものであった。この見解によると、繰上査定の対象となった納税者はその査定に対抗できる場合は以下の場合だけであった。

- 1) 査定された租税を納付する。
- 2) IRSに対して納付した租税の還付請求を行う、そして
- 3) 当該請求が直ちには棄却されない場合に、請求後6か月経過後に連邦地方裁判所または連邦請求裁判所に対して還付請求訴訟を提起する。

そして、納税者の通常の課税期間の終了の時期までIRSに対する還付請求を考慮しないというのがIRSの実務であったため、場合によっては納税者が司法上の審査を受けるまで相当の期間の遅延が生じ、また、この遅延の間に、納税者は本来有する還付請求権の行使の機会が奪われてしまっていた。IRSのスタンスに対するこの間の裁判所の判断は支持するものもあれば、しないものもあつ

---

<sup>396</sup>Bittker/Lokken, *ibid*, page111-149. Bittker/Lokkenによれば、Laing v US, 423 US 161,及びCommissioner v Shapiro, 424 US 614 (いずれの判決についても後述)において示された連邦最高裁判所の判断は当時のIRCが憲法上の弱点を有していることを示唆しているという。この点についてはこれら2つの事件を検討する際に本論において言及する。

<sup>397</sup>1976 Bluebook page 356~page 363.

た。この当時、IRS が繰上査定を行うことの理由の一つに麻薬取引に関連する違法取引に伴う収益性を減少させるという目的があったが、司法の IRS のスタンスに対する肯定的ではない判断を踏まえ、IRS は自主的に内国歳入諸法を最大限に遵守することを目指すべく繰上査定（及び緊急査定）を行うよう内部規則を改めていた。両議員課税委員会は 1974 年末に、会計検査院 (General Accounting Office) に対し IRS が緊急査定を行うにあたり行う手続きを審査するよう求めた。その報告書によると、緊急査定及び繰上査定は大部分、違法な取引に従事している納税者に対して行われ、一部の緊急査定は給与源泉税にかかる加算税の徴収・納付に用いられているが、おおむね、濫用はされていないと結論づけている一方、繰上査定の生産性は一般的には低いと言わざるを得ないとした。以上のような背景のもとで、1976 年概要は IRC の緊急査定及び繰上査定に関する諸規定が改正されるべき理由を以下のように総括する。多少長くなる引用となるが、重要な部分であるのでここに訳出する。

「・・・。IRS に付与された緊急査定及び繰上査定に関する権限は、一般的には、IRS が通常でない状態において納税者が租税の納付を回避しようとすることを防ぐために効果的に用いることができる価値のある執行の手段であると考えられている。しかしながら、このような査定の対象となる納税者は、当該行為（両査定のこと。－引用者－）が行われることの突然さ (suddenness) による相当な困難 (considerable hardship) を蒙ることとなる。困難はまた、6862 条の査定 (所得税、財産税、贈与税またはある種の流通・消費税以外の租税に対する査定) が行われた場合、還付訴訟を提起する前に当該租税を納付し、還付請求を申立て、それから 6 か月待たなければならないという要件により生じうる。さらに 6861 条の緊急査定に続く差し押さえられた財産は、納税者が当該租税債務を申立て得る前に換価される。6851 条の繰上査定または 6861 条の緊急査定に服する納税者は当該査定後 60 日以内に不足の通知を郵送されることとなっているから、6861 条の査定に服する納税者よりも問題は急を要しないかもしれない。しかし、両査定の場合でさえ、納税者は 60 日間待たなければならず、それからのちその事件は租税裁判所の通常の Docket<sup>398</sup> に登録されることとなるため、彼に対する司法上の救済は（実質的には彼のすべての財産は差し押さえられていたかもしれないという事実の点から考慮して）、当該査定が不適切なものであったかもしれない場合には、不当な困難を回避するのには十分には迅速であるとは言えない。さらに、旧法のもとでは IRS の行為に対する審査請求を求める納税者の権利は憲法上適切ではないという議論がある。この議論は、緊急査定または繰上査定に

<sup>398</sup> 裁判官や裁判所の職員が裁判所が取り扱った事件の判決や提出した書類等に関する正式な記録 (Black's Law Dictionary page 552)。日本では「事件記録」との訳語があてられている (田中 英米法辞典 59 ページ)。

服する納税者が蒙る困難の点から、納税者は60日以内に申立てがなされた後、12～30か月以内に意見を言い渡すと期待される租税裁判所に対して申立てを行い得ると規定することは十分ではないとの前提に立っている。……。このような状況の下、議会は、納税者は緊急査定または繰上査定の適正性につき司法上の審査をより促進された形で受けられうるべきであり、そして当該査定を理由に差し押さえられた財産はその司法審査が係属している間またはその前に換価されるべきではないと感じている<sup>399</sup>。」

1976年における繰上査定および緊急査定に関する規定の改正の背景は以上であるが、この引用文には、前述した両査定に関する共通点のうちの、2つの側面が鮮明に述べられていると思われる。すなわち、引用文中下線で示した部分は、両査定が納税者と国家との関係が通常ではない過程に陥った場合における、法が想定する租税確定手続を行うための査定であるということを宣言しており、そしてそのことが議会において暗黙の了解事項として認識されていると解釈することができる。そして、本引用文の後半の下線部分は、法が想定している体系を前提にして、すなわち、IRCに基づいて租税を納めることとなる納税者が申告書を提出した場合を前提にして、納税者が申告すべき租税を申告せず、従って、租税を納付しない納税者に対して通常の納付前不足手続を適用するという通常とは異なる過程に遭遇した場合、IRSが緊急査定および繰上査定を実施するにあたり、いわば、体系全体の横軸として関連してくる納税者の救済の方策を示しているということができる。特に注目すべき点は、この納税者の権利救済の観点が合衆国憲法上の問題として取り上げられている点である<sup>400</sup>。

そこで、1976年に緊急査定および繰上査定の制度上の枠組みを大きく変える契機となったとされる1970年代中葉の最高裁判所の2つの判決を次に概観することとする。Laing 対合衆国事件と IRS 長官対 Shapiro 事件の2つの事件がそれである。

### 【繰上査定と緊急査定をめぐる裁判所の判断例】

ここでは、1976年税制改革法において繰上査定と緊急査定に関するIRCの規定が大幅に改正されるに際して大きな影響を与えた2つの連邦最高裁判所の判例を紹介する。

#### Laing 対合衆国事件

<sup>399</sup>1976 Bluebook page359～360. なお、下線部は引用者。

<sup>400</sup>納税者の権利救済の視点がどのような社会思想的な背景から租税法の体系に取り込まれてきたかという点が、本稿の後半部分の大きな論点となる。

まず、最初に検討するのは、本章第 1 節(注) 343 においても簡単に紹介したLaing 対合衆国事件である<sup>401</sup>。この事件の概要は次のとおりである。

ニュージーランド人である原告James Burnett Mckay Laingは 1972 年 5 月にカナダから合衆国に入国し、同年 6 月には同僚と共にカナダに入国しようとしたが拒否されたため、合衆国に再入国したところ、税関で引き留められた。その際に税関職員が彼らの乗り物を調べたところ、スーツケースから 30 万米ドル以上の現金を発見。IRSの地区長官は、原告らはその現金を合衆国外に持ち出すことにより国家の主権が及ばない地域に資産を逃避させるところであり、それにより所得税の徴収を行わせないようにしたと判断し、IRC6581 条aの規定により原告らの課税期間の繰上を宣言した。と同時に、原告らに対して 1972 年 1 月 1 日から同年 6 月 24 日を期間とする 31 万米ドルの査定が口頭で主張された。その後、正式な繰上通知、納付の督促および申告書が送られた時には、原告に対する査定額は 19 万 5 千米ドル相当に減額された。原告は 6861 条aが定める不足通知および当該税額がどのように算定されたかに関する情報は受け取っておらず、その納付を拒否すると IRSはその現金の差し押さえを執行し、査定額に充当した。これを受けて、原告は同年 7 月 15 日に IRSを相手取ってバーモント連邦地方裁判所に還付請求訴訟を提起した。連邦地方裁判所は、先例判決<sup>402</sup>に従い、IRC第 6851 条a1 により課税期間が繰上された場合には不足の通知は必要ないとし、IRC第 7421 条(差止請求訴訟の禁止, Anti-Injunction Act)に反し、また合衆国法典 28 (司法および司法手続) 第 2201 条a<sup>403</sup> に規定する連邦税に関する争点に対する確認訴訟の例外にあたるとして原告の請求を棄却した。原告は上訴したが、第 2 回巡回控訴裁判所は全会一致で原告の主張を退けたため、連邦最高裁判所に提起された訴訟が本件である。以下、最高裁判所の意見の要旨を以下に示す。

連邦最高裁判所は、繰上査定と緊急査定をめぐるいくつかの控訴裁判所の判断には対立が見られ、現在でも数多くの訴訟が係属中であるという。本件において原告が主張する点は、IRC6861 条以下で求められているその徴収が危ぶまれている不足に関する査定及び徴収の手続きはまた、第 6851 条に定める納税者の課税期間を繰上げた後においても納税者が負ってはいるが報告されていない租

<sup>401</sup>Laing v. United States - 423 U.S. 161(1976) Justia.

<sup>402</sup>Irving v. Gray, 479 F. 2d 20(1973) (Open Julist). この判決において第 2 回巡回控訴裁判所は、「・・・、この事件において IRS が行った査定は IRC 第 6861 条による不足査定ではない。IRC 第 6861 条及び第 6213 条 a は 6851 条 a に従って行われた第 6201 条 a により査定される国外逃亡または隠遁を図る納税者について行われる緊急査定の場合には適用されない。」と判決した。本件においてバーモント地方裁判所はこの見解に基づいて判断を下していると思われる。

<sup>403</sup>合衆国法典 28 第 2201 条 a は「その管轄内における実際の争訟の場合、IRS 第 7428 条によって提起される訴訟に関する連邦税・・・を除き、合衆国の裁判所は適切な訴答の提出に基づき、確認を求める関係当事者の権利や法的な関係に関する宣言を行うことができる。」と定めている。

税の査定をも支配している、という点である。この請求を解決するためには緊急査定と繰上査定という、2つの基本的な危険に関する規定の相互作用(interplay)を分析する必要がある。納税者と政府(government)との間の不一致(disagreement)は、6861条に定める緊急査定の手続きを6851条により納期を迎える租税の査定と徴収に適用できるか否かに焦点があてられている、という点が最高裁判所の判断である。そこで両者の主張を整理してみると、納税者は6861条以下の諸規定は6851条の諸規定の補足(complementary)規定であると見ている、すなわち、緊急査定により負わされる租税はそれが報告されないという限りにおいて、それは6211条a及び6861条aで定義されている「不足」であり、その不足は、その査定と徴収が危ういとされる不足の査定と徴収の必要性から、6861条以下の規定により査定され、徴収されなければならないという。それに対し、政府は6851条と6861条は区別されたまったく別の問題を目的としており、両者の間には相互関係は存在しない、とする。IRSによれば、6851条に定める繰上査定は租税が納期を迎え、支払われるべきものとなる日を前倒しする(advances the date when taxes are due and payable)のに対し、6861条に定める緊急査定はすでに納期を過ぎている租税の徴収の時期を前倒しする(advances the time for collection of taxes which are already overdue)のものであり、政府のこの区別の妥当性は「不足は繰上られていない課税年度に関連してのみ生じるのであり、したがって、不足は6851条の繰上によっては生じえない」という主張に基づいている。それゆえ、問題は、緊急査定により生じたが、報告されていない租税の不足額は6211条aの意味での不足であるか否かである。最高裁判所はこの問題に対する政府の主張の欠点を以下のように指摘する、すなわち、6851条により租税は繰上によりただちに納期を迎え、納税者の課税年度は終了する<sup>404</sup>のであるから、6211条aの規定により、課されているが報告されていない租税は明らかに不足額である。そして、繰上査定による、納期を迎えたが未報告の租税が不足でないとするれば、IRSは当該納税者に対して不足通知を発出する必要がなくなり、その結果、納税者はその租税について租税

---

<sup>404</sup>この判決において最高裁判所はIRC441条b3の規定で定義される「課税年度」を引用している。それによると、「課税年度とは、申告書が12か月以内の期間を対象としている場合には、その申告がなされる期間をいう」とされ、6211条aにおける実定法上の定義のもとでは、緊急査定により課されたが報告されていない租税は全額、納付されるべき租税であり、それ故、明らかに不足額であって、当裁判所としてはこの定義においては不足額は12か月の課税期間が終了した場合にのみ不足額が生じるとするIRSの見解にはくみすることができない、としてIRSの主張を退ける一つの理由としている。この判断を受けて、連邦議会は1976年の租税改革法の一環として、6851条を現在の規定に修正した、特に、同条a2は年度の途中において繰上査定の決定が行われた場合における、当該課税年度の初日から当該決定がなされた日までの期間を課税年度とみなしてその期間の租税の決定を行う権限を財務長官に付与する旨の規定に修正され、また、当該査定に基づいて納付された租税は緊急査定の対象となった課税期間に納付されたもとする規定(同条a3)及び前の課税年度については、その申告書の提出期限後においては緊急査定を行うことができない規定(同条a4)が追加された。

裁判所における再決定の機会を付与されなくてもよいこととなり、それは他の納税者との関係において繰上査定の対象となった納税者の孤立化を招くこととなる。このことは、法が意図しているところから離反するものであり、もちろん、連邦議会はそのような意図を有しているものではない。このことは、緊急査定に関する 6861 条以下が定める査定手続きは政府の利益を守るのに十分であり、また、これらの手続きにより限定的な保護を納税者に付与したとしても政府の収入を害するものではない、という政府の容認と合致するところである。

さらに、IRSは、両査定が区別して取り扱われるべきであることは両制度の沿革からも明らかである、と主張するが、そのような主張には説得力がなく、事実むしろ逆であり、緊急査定と繰上査定に関する規定は相互に緊密に平行的な仕方で行われてきていると最高裁判所は述べている。繰上査定がIRCにおいて規定されたのは 1918 年の歳入法 (Revenue Act of 1918、以下 1918 年法) においてであるが、それは現在の 6851 条とほぼ同じ内容の規定である。1918 年法においては、すべての査定は Rev. Stat. 第 3182 条 (現在の IRC 第 6201 条とほぼ同じ規定と見なしてよい。本判決の注 23) の規定により行われたが、納税者は査定された租税を納付した後に連邦地方裁判所に還付請求訴訟を提起するしか査定に対する対抗手段を認められていなかった。このような法の規定のもとでは、政府としては、現在の 6861 条により認められている緊急査定を急ぐ必要はなかったといえる。1921 年歳入法 (Revenue Act of 1921、以下 1921 年法) において議会は査定に対する納付前の対抗手段の特別手続きとその例外を追加し、納税者は一定の状況下において査定された租税を納付する前に査定に関して内国歳入局 (Bureau of Internal Revenue、現在の IRS の前身) に限られた範囲ではあるが行政上の救済を求めることができるようになった。この例外規定はこの特別手続きの規定の但し書に定められ、この例外が現在の 6861 条の規定である。但し書は納期を迎えた租税の徴収が危ぶまれない場合の行政上の救済の有用性を限定列挙した規定であるため、行政上の救済は繰上査定が行われた場合には適用されないこととなっていた。本件において IRS は 1921 年法に定められた「不足」の定義に基づいて不足という用語の理解へのカギはこの規定にあると主張する。1921 年法には以下のような規定がおかれていた。

「すでに納付された金額が納付されるべき金額より少ない場合には、その差額は、252 条の規定に基づく納税者に帰属する税額控除を上回る金額 (以下、「不足」と呼ぶ (hereinafter called ‘deficiency’)) の範囲に限り、・・・、徴収者の納付の督促により支払われるものとする。」 (1921 年法第 250 条 b)

1924 年の歳入法 (Revenue Act of 1924、以下 1924 年法) により、1921 年法における「以下、」という参照を意味する文言は削除され「不足」はより厳密に定義されて現在の規定とほぼ同様の内容となったにもかかわらず、IRS は 1921 年

法における参照規定を不足の権威ある定義であるとみなすことに固執していると最高裁判所は判断している。1921年法における「不足」を理解するためには、この文言が法典において初めて使用された1918年法を検討する必要がある。1918年法において定義付けはされていないが、「不足」という文言は1918年法では過大納付や過少納付に関する規定において用いられており、「不足」は「過少申告(understatement)」と同義で使用されていた。1921年法においては文言に関する大きな変更は行われていないが、本件との関連では重要な修正が行われた。すなわち、納付済みの金額と納付すべき金額との差額であるとの参照の後、前述の(以下、「不足」と呼ぶ (hereinafter called ‘deficiency’))との文言を追加し、さらに1918年法における「過少申告」の文言をすべて「不足」に置き換えたのである。「以下」で始まる参照規定は不足の限定的な定義ではなく、納付済みの金額と納付すべき金額との差額に対する略式表記であるといえる<sup>405</sup>。

1924年法において、議会は、繰上査定に関しては基本的には変更を行わなかったが、緊急査定における納税者の納付前の救済に関する体系について重要な修正を行った。IRSが法により課される租税につき不足額があると決定した場合には、納税者に対して不足通知を郵送することを義務付け、納税者は不足通知の発出後または納付前に租税裁判所に申立てを行えるようになった。唯一の例外規定は緊急査定に関するものであり、IRSは不足に関する通常の査定および徴収に関する手続きを経ずにただちに査定および徴収を行うことができるようになった。また、1924年法は不足を次のように明確に定義した、すなわち、不足とは、「納税者の申告書に記載された租税の金額を納期を迎えた租税の金額が上回る金額、または、納税者により申告書が提出されない場合には、以前に査定された金額(または査定なしに徴収された金額)を(納期を迎えた一引用者一)租税の金額が上回る金額」であると定義され、ほぼ現在の規定と同様の内容となった。申告書が提出されず、以前の査定もしくは徴収された金額がない場合においては、不足額が納期を迎えた租税の金額と一致する。一方、繰上査定に関する規定の内容は以下のとおりである。

「繰上査定の場合、IRS長官は繰上されたと宣言された課税期間の租税につき、または、前課税年度の租税の金額につきその同額が未納となっている租税の金額につき、その即時の納付を督促するものとし、また、督促された租税はただ

<sup>405</sup>なお、本判決の注25において、1921年法においては、不足は納期を迎えたときにおける納付済の租税と納付すべき租税の差額の口語的意義を有するものであり、その時において申告書が提出されているか否かには何ら制限されない旨の記述がある。このことから不足は1921年法によりその概念が確立されたと考えてよい。そのことは最高裁判所が本判決の中で、「不足」という用語の正式ではない使用法(informal use of the term ‘deficiency’)により現行のIRC6211条aの正確な定義のわれわれの解釈は制限されるものではない」と述べていることから裏付けられると思われる。



ちに納期を迎えるものとされる。』。従って、繰上通知時に納期を迎えている租税は、未報告であるという範囲に限り、不足の定義と合致しているとみなすことができるわけである。これらの理由から、IRS が繰上査定が行われる納税者は（納期を迎えていないという理由から）不足の定義に該当しないと主張することは正しくはない。

このように、1918 年法から 1926 年法に至る、納付前の救済に関する規定の変遷の過程とその救済に対する緊急査定の場合の例外に関する規定の変遷の過程においては、繰上査定の対象となる納税者と繰上がされない緊急査定の納税者は一貫して同様の取扱いがなされており<sup>406</sup>、1926 年法において両査定制度は現在の形式を採用することとなったが、その時、議会が、繰上されない期間に対する緊急査定に服する納税者に対して不服審査部への直接の請求権を与える一方で、繰上査定に服する納税者に対してはそれを否定することにより、当初から両グループを区別して取り扱おうと意図していたということを示すものは何もない。

このような理由から、IRS は法が求める要件を満たすことなく緊急査定を行っており、したがって、納税者による差止請求訴訟は認められるべきである、として最高裁判所は第 2 回巡回控訴裁判所に審理を差し戻した。

以上が、Laing 対合衆国事件の概要およびそれに対して示された連邦最高裁判所の判断およびその判断の理由の概要である。最高裁判所が示した判断の特徴については以下のように要約できると思われる。

- ・租税の査定と徴収が危ぶまれると IRS が認識した場合において、IRS はある意味で緊急査定と繰上査定を使い分けていたのではないかと想定される租税の徴収実務の状況において、それによって生じていた混乱していた状況に一定の方向性をもって解決策を提示したことが本判決の一つの意義があると思われる。

- ・この混乱した状況をもたらした要因の一つに、繰上査定によって査定された租税は IRC 第 6211 条 a に定める不足額とはならないとする IRS の見解に基づいて、繰上査定と緊急査定は別個独立した租税の査定および徴収の手法であるという IRS の解釈とその実務があるが、本判決において連邦最高裁判所は IRS のこのような解釈を覆した。その接近方法は以下のとおりである。すなわち、緊急査定においては明確に規定されている不足額に関する IRS が行うべき納税者への行政上の救済を提供するため前段階となる不足に関する通知義務は、繰上

---

<sup>406</sup>1921 年法においては、行政上の救済措置が当初創設されたときは、繰上査定および緊急査定に服する納税者はともに行政上の救済を得ることができず、また、1924 年法においても、両法の納税者は不服審査部への請求は、ともに債券を供託しない限り、行うことができなかった、という意味で両者は同列の扱いを受けている、と最高裁判所は述べている。

査定においては明確に規定されていない。そこで、最高裁判所は、立法上の沿革の面から両査定制度はその導入以来、同列に取り扱われてきたことを指摘し、また、両制度の体系上の面からは、繰上査定と緊急査定はともに、法により課せられる租税の金額と納税者は申告書により報告する租税の金額の差額としての不足額が生じた場合に、納税者に対して行政上および司法上の権利救済措置を想定していることを明らかにすることにより、IRS が主張する、繰上査定においては不足額が生じえず、それ故、不足額の通知義務はないとする主張を退ける、という接近方法である。

・以上のように、連邦最高裁判所は本判決において繰上査定と緊急査定は IRC における規定のされ方は異なるとはいえ、その沿革およびその実定法上の体系から両者は同根であるとの見解を示しているわけであるが、本論文との関連で、より重要な根拠は後者である。

本判決はその注 24 において緊急査定と繰上査定について次のように述べている。

「緊急査定手続は、・・・、通常不足査定の体系の例外であり、それは納税者に対して債務の最終的な司法上の決定まで政府により請求される租税を留保する (withholding the tax) という納付前救済を認めるものである。・・・。緊急査定手続は、租税の促進的な徴収に対する時々必要を納付前救済と調和させる必要から創設されたが、1918 年法における繰上査定の創設の後に、査定を支配するために存在したわけではないということは、もちろん、いったん形成された手続は繰上査定やその他の緊急査定により生じた不足の査定をも含ませようとする意図ではなかったという意味ではない。」

ここで重要な点は、緊急査定手続は納税者の納付前救済を視野に入れているがために、通常不足査定手続の例外であるとされている点であり、このことは、権利救済の側面を取り除くと、緊急査定手続は通常不足査定手続である、ということを示唆していると考えられる点である。このことは、本節「4) IRC における緊急査定と繰上査定の位置づけ」で検討した 1976 年 Bluebook において示されたとおり、1976 年租税改革法制定にあたって連邦議会が緊急査定および繰上査定に関する IRC の規定を改正する際の基本的な姿勢と一貫するところがあると考えられる。司法の視点からは、租税に関する訴訟は納税者と国家の間で繰り広げられる租税をめぐる両者の交渉に関する争いの場であり、古代ローマにおける公会広場 (Forum) のごときものとして映っているのかもしれない。

IRS 長官対 Shapiro 事件

次に、緊急査定に基づいて行われた納税者の財産に対するIRSの差押の適法性を巡って争われた事件である、IRS長官対Shapiro事件<sup>407</sup>に対する連邦最高裁判所の判決を取り上げる。この事件の概略は以下の通りである。

原告であるIRSは、1973年12月6日に被告Samuel Shapiroがイスラエルでの刑事事件に関連する犯人引き渡し命令により出国しようとする際にニューヨークの銀行に預けてある銀行預金および貸金庫に保管してある財産を持ち出そうとしていることを認識したため、1970年と1971年の所得税として滞納となっている租税の徴収が危うくなると判断し、両年度の所得税として92千米ドル相当の査定を行い、同日、租税リーエンを登録、さらには被告が有する銀行口座および貸金庫に保管してある財産に対する差押通知を送達した。当時、被告はイスラエルでの刑事事件に関連してニューヨーク南地区連邦地方裁判所から犯人引き渡し命令を受けており同年12月9日にイスラエルに向けて出国する予定であった。この日付は被告とイスラエルとの合意に基づいて設定されたものであり、その合意により被告は第2回巡回控訴裁判所による犯人引き渡し命令の追認に関する最高裁判所による審査を求める裁量上訴の令状を取り下げることとしていた。イスラエルは被告が当地に到着し次第、迅速な公判行うことに合意しており、公判の保釈金としての6万米ドルにも同意していた。ところが、被告は差押通知を受領したため、イスラエルでの公判の期日を同年12月16日まで延期する合意をイスラエルから取り付け、12月13日に連邦地方裁判所を提訴した。請求内容は、被告はなんら連邦所得税を負っていないこと、イスラエルでの収監中はIRSに対する訴訟を提起できないこと、差し押さえられた預金35千米ドルを保釈金として使用できなければイスラエルで収監されてしまうこと、そして、被告が連邦所得税を負っていることに関する訴訟を提起する機会をもてるまで引渡し命令を差し止めるか、または代替案としてIRSの差押通知の撤回する命令を発出する、ことである。連邦地方裁判所がAnti-Injunction Actは法に基づく差押を撤回する命令を発出することに関して連邦地方裁判所に管轄を付与していないとして被告の申立てを棄却したため、被告はコロンビア特別区巡回控訴裁判所に提訴した。控訴裁判所は、差押に関する救済の請求を審査する管轄を有しないとする連邦地方裁判所の判断には同意せず、更なる訴訟手続を求めるとして連邦地方裁判所に審理を差し戻した。控訴裁判所はその判断の理由として、本件はEnochs対Williams Packing<sup>408</sup>会社事件において連邦最高裁判所が示したAnti-Injunction Actの例外に該当するか否かという問題に関して未解決の事実問題が存在すると判断したからであるとする。控訴裁判所は、

---

<sup>407</sup>Commissioner v. Shapiro, 424 U.S. 614(1976) (findlaw).

<sup>408</sup>Enochs v. Williams Packing & Nav. Co. Inc 370 U.S. 1 (1962) (Justia).

Enochs対Williams Packing会社事件において最高裁判所は、Anti-Injunction Actは以下の2つの条件が満たされる場合には租税の徴収を制限する連邦地方裁判所の管轄を剥奪しない、との判断を示したという。2つの条件とは、1)納税者が法による適切な救済(adequate remedy at law)を受けることができない修復しえない損害(irreparable injury)を生じさせる状況を示していること、2)もともと自由な法と事実の観点から、合衆国はその請求を創設することができないということが明白であること<sup>409</sup>、である。控訴裁判所は、1)の条件は満たしていると考えることが妥当であるが、2)の条件については、連邦地方裁判所は、緊急査定に関する事実について更なる調査を行うことなしには被告の請求を棄却すべきではなかったとし、法の規定と事実がIRSを利すると判断するにあたり、

<sup>409</sup>Enochs 対 Williams Packing 事件は、IRS が納期を迎えた社会保障及び失業税を徴収しようとした納税者が課税の違法性を申立て、さらに違法に課せられた租税を納付するとその事業の継続が不可能となるとして、その徴収の禁止を求めた事件である。連邦地方裁判所は納税者の主張を支持、第5巡回控訴裁判所も原審を支持したため、IRS が連邦最高裁判所に提起した事件が本件である。最高裁判所は第5回控訴裁判所の判断を取り消してIRSの徴収を認めたが、その際に最高裁判所がIRC7421条aの規定(Anti-Injunction Act)を適用するにあたって示した2つの条件がIRS長官対Shapiro事件の判断において準用されており、それが本文で述べた1)及び2)の条件である。Enochs 対 Williams Packing 事件において最高裁判所が示したこれら2つの条件は以下のとおりである。1)の条件について。合衆国法典28(司法及び司法手続)第1341条(最初の立法は1937年租税差止法(Tax Injunction Act 1937)として成立し、現在はUSC28の第1341条となっている)は「簡潔、迅速かつ効率的な救済が州の裁判所において得られる場合には、連邦地方裁判所は州法に基づくいかなる租税の査定、法に基づく差押又は徴収を、禁止し、停止し又は制限してはならない」と規定しているが、最高裁判所はこれをIRC7421条aの解釈の指針とする。この条が立法化された時の議会の立法趣旨が違法に課された連邦税の徴収に対する差止的な救済の有用性を法的な救済の適正性に依存させようとしていたならばそのように明文化したであろうが、実際にそのように規定しなかったのは徴収が修復できない損害をもたらすという理由だけではそのような救済は得られるべきではないという議会の判断があったからである。この点は第3節で検討したPhiladelphia Reading 対合衆国事件において第3巡回裁判所判事Beckerが示した意見である「契約上の義務の重大な違反だけが、違反を犯していない当事者に権利の救済を与えることは法の初歩である」という見解と一脈を通じるものがある大変興味深い考え方である。2)の条件について。最高裁判所はIRC第7421条aの明白な目的は納期を迎えたものとされる租税を司法の介入なしに査定し徴収することをIRSに認めることであり、争点となる金額に対する法的な権利は還付請求訴訟で決定されるべきであるということを求める。そして、このようにすることによって合衆国は適法な収入の迅速な徴収を保証される。しかし、究極的に政府が勝訴することができる状況にないことが明白であるならば7421条は適用されるべきではなく、そして、衡平上の管轄が存在するならば徴収は禁止されなければならない。そのような状況下ではその徴収は単なる「租税の外観」を有する強制的な取立てに過ぎない。政府が究極的に勝訴する機会を有するか否かの問題は、訴訟の時点において政府が利用できる情報を基礎として決定されるべきであると確信している。最も自由な法と事実の観点のもとで合衆国はその債権を創設し得ないことが明白な場合にだけ、差止請求訴訟は維持される。」(下線部は引用者)。

以上がEnochs 対 Williams Packing 事件において示されたAnti-Injunction Actの例外規定が適用されるための条件である。ここでは、本論との関係もさることながら本稿全体の趣旨の関連で以下の点を指摘しておく。①租税の徴収にあたって納税者に修復しがたい損害が生じるだけではAnti-Injunction Actが適用されないという判断は租税債権が契約理論における債権と同一平面で取り扱われているとみなすことができる。②Anti-Injunction Actを適用するための条件に政府による査定の開示の要件が付されていることは、納税者が租税申告書の提出の際に受理者たるIRSがその適法性を適切に判断できるように求めていることに対応していると考えることができ、まさに、この適法性の要件を満たした場合にだけ、租税債権という金銭債権が成立することを表明していると考えることができる。そしてその妥当性を判断する場合は、租税裁判所ではなく連邦裁判所であり、一般の民事訴訟と同一の取り扱いを前提にした意見が表明されているということが出来る。

被告が1971年においては租税を滞納している麻薬取引者であるとするIRSの主張には「事実上の基礎」がなく、したがって査定の基礎はない、と最終的に判断する前に更なる訴訟手続きが必要であるとし、連邦地方裁判所は記録を調査し、主張された不足が租税の外見をした取立てであるとするに恣意的でありかつ過剰であるか否かの観点から決定するよう連邦地方裁判所に審理を差し戻した。これを不服としてIRSが申立てたのが本件である。

連邦最高裁判所は以下のような判断を示して被告の主張を認めた。最高裁判所によるとIRSの主張は、1) 控訴裁判所は納税者にIRSはいかなる状況においても政府は勝訴を得られないことを立証することを求めないで、その代りに政府に対してその査定の事実上の基礎(factual basis for its assessment)を立証することを求めた点で控訴裁判所の命令は誤りである、2) 1)に関連して、納税者が政府は勝訴できないという点を申立てるよう求められない場合にはAnti-Injunction Actは骨抜きにされてしまう。そのような場合には納税者は根拠もなくその租税債務が存在しないことを申し立てることができ、控訴裁判所の決定によれば、政府が連邦地方裁判所においてその査定の正当性を立証するよう強制することとなる。— これによりEnochs対Williams Packing事件で示された徴収者を議会により規定された実定法上の体系外の租税訴訟から守る、というAnti-Injunction Actの付随的な目的<sup>410</sup>が妨げられることとなる、3) 納税者は政府がいかなる状況においても勝訴することはできないということを全体的にも部分的にも立証していないのであるから、控訴裁判所は連邦地方裁判所の判断を支持すべきであったし、また、控訴裁判所の判断は取り消されるべきである、という3つの点である。

これに対して被告は、もし政府がその査定の事実上の基礎を開示しないのであれば・・・、Enochs対Williams Packing事件で示されたAnti-Injunction Actに対する例外<sup>411</sup>は無意味となり、IRSが査定の基礎はどのようなものであるを納税者に伝えなければ、納税者は決して政府が勝訴するということを決して知ることができない、という。

最高裁判所はその判断が被告の主張と一致している旨を表明して、理由は以下のようにとした。

IRSの1)の主張について、Enochs対Williams Packing事件で当時の最高裁判所が示した点は訴訟時の情報をもとに政府が勝訴しうるか否かが決定される

---

<sup>410</sup>注409を参照のこと。Enochs対Williams事件で最高裁判所が示したAnti-Injunction Actの第2の条件の内容について最高裁判所が示した「究極的に政府が勝訴することができる状況にないことが明白であるならば7421条は適用されるべきではなく、そして、衡平上の管轄が存在するならば徴収は禁止されなければならない」という目的が、この反対解釈として導き出されるものが、ここでいう「付随的な目的(collateral purpose)」であると思われる。

<sup>411</sup>注409を参照のこと。

と示しただけであって、政府の挙証責任の問題を述べているわけではない。挙証責任は納税者側にある。

2)の主張については、挙証責任は納税者側にあるのであるから、納税者が政府は勝訴できないことを立証しない限り査定および徴収は制限されないのであるから、控訴裁判所はこの基準から逸脱しているとは言えない。

連邦最高裁判所は本件における争点への判断に加えて以下のような判断を示した。

「控訴裁判所が地方裁判所の判断を取消し、そして更なる訴訟手続きを求めて差し戻したことは正しいという本裁判所の決定は、政府に未納税金につき単なる善意(good-faith)の根拠のない申立てに基いて財産を差押えてそれを保持することを認めるよう Anti-Injunction Act を解釈することは、緊急査定に基づいて財産を差し押さえることが修復しがたい損害を生じさせると主張されるところでは、重大な憲法上の問題を提起するという事実により強固なものとなる。」

最高裁判所が最近も、そして繰り返し判決しているように、少なくとも当事者の権利に関する最終判断が係属中である財産の剥奪により修復しがたい損害が生じるところでは、(憲法の) デュープロセス条項はその財産が剥奪される当事者は、剥奪に関する相当の正当性(probable validity)の提示がなされなければならないところの審理の機会が剥奪前または剥奪直後に与えられなければならないことを求めるが、本件においては、IRSは被告の財産を差押え、その差押えが、納税者の損害がいかに甚大または修復しがたいものであれ、そして租税裁判所での救済がいかに不適切なものであれ、事実に関していかなる基礎を有しているかをIRSは立証する義務は全くないと主張している。この点に関連して本判決はその脚注 13 において以下のように述べている。「手続き上のデュープロセス違反の請求を解決する際には、本裁判所はそれぞれの利害(interest)を注意深く考察するよう求められる。・・・(政府にとって) 租税を徴収することは重要であるという利害は差押え前の審理なしに納税者の財産を差し押さえることを正当化することで明らかに十分である。・・・しかし、租税を徴収する必要性は、IRSの請求の基礎に関する差押え直後の迅速な調査なしに修復しがたい損害を生じさせる差押えを正当化するための十分な理由であるということは非常に疑わしい。・・・本日のわれわれの判断は、政府が(合衆国) 憲法第3編司法の体系の外側で予備的調査が緊急査定とその法に基づく差押に対する基礎に関してなされるものとされる行政上またはその他の場(forum)を提供することを妨げることとなろう」。この表明は、租税の査定および徴収は法が定める手続きに従って行われる限り司法は介入しないことを宣言することである一方、査定および徴収が納税者に修復しがたい損害を与えると判断されたときの司法の介入は憲法上の要請であることの宣言でもある。このようにアメリカの租税法

の体系は国民の財産権の保護と密接に連携して構築されており、IRCの体系を理解するうえでこのような視点が非常に重要であることを示していると考えられる。また、このことはIRCという法体系が租税という国家の仕組みに関する法体系であるが故にPublic Lawとされ、同時にIRCが国民の権利に関与する場面においてはcivil actionとして争いを解決するという、IRCの2つの特質が顔を覗かせる一例であるといえるのではないであろうか。確かに、最高裁判所は、Philips対IRS長官事件（1931年）において租税に関する争いについての憲法上の挑戦に対して議会により創設された実定法上の体系を支持し、その際には緊急査定に関する条項とAnti-Injunction Actを参照した<sup>412</sup>が、その事件自体は緊急査定に関するものではなかったし、その際の納税者の請求は租税債務の司法上の決定

---

<sup>412</sup>Philips v. Commissioner, 283 U.S. 589(1931) (Justia). かなり古い判例であるが、本論との関連（IRSが租税の査定や徴収に際してIRCが定める手続によらない場合における重大な憲法上の問題）だけではなく現在のIRCをはじめとするアメリカの租税法の体系の重要な論点を提示していると思われるので、最高裁判所が示した見解をここに紹介する。この事件の経過は以下のとおりである。ペンシルバニアの企業がその解散にあたり残余財産をその時の株主に分配した。内国歳入局長官（Commissioner of Internal Revenue、現在のIRSの前身）はその企業に対して1918年及び1919年の所得に対し不足査定を行った。その後その査定にかかる所得税の回収を行ったが、当該企業の株式の4分の1を保有する原告からは未徴収のままであったため、その不足額について原告の財産に対する査定及び徴収する旨の通知を行ったが、法定の不足通知は他の譲受人（transferee）に発出されず、また徴収のための訴訟手続きも取られていなかった。原告は内局歳入局の不服審査部（Board of Tax Appeals、現在の租税裁判所の前身）に対しその再決定の申立てを行ったが、不服審査部は原告の財産は不足額につき債務を有するとした。さらに、その決定は第2巡回控訴裁判所によって支持された。最高裁判所は下級審において決定に関する対立があるとして、裁量上訴が付与され、最高裁判所の決定が下されることとなったのが本事件である。最高裁判所は以下の理由により控訴裁判所の判断を是認した。1) 譲受人の債務は「コモンロー上または衡平上も」滞納している納税者から租税リーエンを執行するための訴訟手続きによっても、または、コモンロー上、または衡平上の訴訟手続きによるのと同様、略式的に執行されてよい、2) 合衆国がのちに法的権利の決定に対する機会が（企業財産の譲受人に一引用者一）提供される場合には内国歳入を略式的な行政手続きにより徴収してよいという規則は企業財産の譲受人に対して査定された租税に適用されてよい、3) IRCの規定はデュープロセスの要件を満たしている、なぜなら、①還付請求訴訟により納付税額を取り戻せる機会がある、②租税債務に関する再決定を求めて不服審査部、そこで果たせない場合には控訴裁判所に申立てを行うことができるからである、4) 不服審査部及び控訴裁判所の審理は憲法上不適切なものであるとのとりあつかいを受けるべきではない。それというのも、債券が供託されずにこれらの審理が係属中であるならば租税は徴収されてよく、または、不服審査部により認識された事実、それらを支持する証拠がある場合には裁判所により終局的なものとして取り扱われるべきものだからである、5) 即時の司法審理に係属させることにより納付を停止させる納税者の権利は、債券が供託される場合には、主権（sovereign）により恩寵の行為として付与される特権である（a privilege granted by sovereign as an act of grace）、6) 憲法上の権利の請求を提示する争点に対する例外を除いて、事実問題に関する行政上の認識はそれを維持するための証拠が法律上十分でありかつ手続き上の不規則性がなければ裁判所により確定力（conclusive）のあるものとされる、7) IRCにより認められる査定及び徴収の方法は、資産の譲渡（transfer of assets）が1926年法の成立以前に起きたとしても、適用されると意図されており、また、憲法上適用可能である、8) その企業に課される連邦税に該当するものとしての企業の資産の譲受人の「コモンロー上及び衡平上の」債務が企業の設立に関する州法に従って異なると想定しても、そのことは連邦税の課税権限の州への違憲な委譲としても、また、地域的な統一性からの逸脱としてでもなく、租税に関する規定を無効なものとすることはできない、9) 企業の租税債務を執行するための略式手続が株式保有者に対して行われる時期は連邦法により決定されるのであって、株主に対する訴訟に関する消滅時効を定める州法によるのではない、10) 企業の解散にあたりその財産を受け取る者はその受け取った財産の範囲において、企業の租税の納付につき債務を負う、11) 譲受人からの租税の徴収に関する1926年法における略式手続においては、政府は他の譲受人に参加する義務や異なる株主間の権利の調整に関して企業の財産を先導する（marshal）義務はない。

の前に租税の査定および徴収を認める実定法上の体系—還付請求訴訟または不服審査部の決定の審査は違憲であるというものであった。最高裁判所のその際の決定はAnti-Injunction Actの合憲性を支持し、緊急査定とその後の租税裁判所の決定前の審理がない納税者の財産への差押えにも適用されるとしたが、それは傍論(dicta)においてである。いずれにしろ本件に関してはEnochs対Williams Packing事件で示されたAnti-Injunction Actの例外のもとでの、その法への参照だけで解決されうる。さらに、同法で求められた基準は少なくとも憲法が求める基準と同じ程度で納税者に有利であり、(差し戻し後に)連邦地方裁判所は憲法上の問題によっては影響されないであろうということに満足する。最後になるが、(地方裁判所において)事実が査定を支持する相当の理由(probable cause)を示さない場合には、IRSが勝訴することはできないであろう。

以上が、IRS 長官対 Shapiro 事件およびそこで示された連邦最高裁判所の判断の理由の概要である。この事件で示された最高裁判所の判断について本論文との関連で重要な点は以下のとおりである。

本事件は繰上査定に基づいて差押えられた納税者の財産に対する差押えについて、IRC第 7421 条のいわゆるAnti-Injunction Actの適用の可否が争われた事件である。最高裁判所は本事件の判断基準として、最高裁判所自身がEnnoch対Williams Packing事件で示したAnti-Injunction Actが適用されるための2つの条件、すなわち 1) 政府の勝訴可能性の有無、2) 納税者側における修復しがたい損害が存在する場合の衡平上の管轄の有無、を取り上げ、さらに、その判断において、合衆国憲法が規定するデュープロセス条項<sup>413</sup>が租税法の体系においていかに具現化され、適用されるかの観点からも考察を行っている。勝訴可能性については、IRSが納税者の租税の査定・徴収を行うにあたり法が求める手続を遵守しているか否か、そして最高裁判所によるその遵守の判断の基礎として査定の基礎の開示を求めていることが重要な点であると思われる。衡平上の管轄の有無については、最高裁判所は控訴裁判所が緊急査定に関する事実のさらなる調査を求めて地方裁判所に差し戻した判断を支持している(さらには、最高裁判所の判断と一致する判断にいたるような訴訟手続を行うことを求めている)わけであるから、実質的にはIRSが法の定める手続を行っていたと判断す

---

<sup>413</sup>合衆国憲法の第1修正から第10修正は権利章典(Bill of Rights)と呼ばれることが多く、1789年9月に連邦議会により発議され、最終的に1791年12月に成立した(田中 前掲書 231ページ)。第5修正は「……、何人も刑事事件において自身に不利な証人となることを強いられ、また、法の適正な過程なしに(without due process of law)自身の生命、自由、財産を奪われないものとする。……」と定めているが、引用部分中の下線部分がデュープロセス条項と呼ばれるものである。「法の適正手続」や「適法手続」という訳語は手続のみを示すものととらえられやすいため、「法の適正な過程」との文言を使用することを田中英夫教授は推奨する(田中 前掲書 61ページ)。



るに足る事実の開示が十分になされていないと判断したと理解してよい。衡平上の管轄に関する判断もIRSによる査定および徴収に関する手続を基礎に行われているのである。そして、最高裁判所が独自に取り上げた憲法上のデュープロセス条項との関連においても、査定および徴収に関する手続が正面から取り上げられている。これらの点から、本事件においては最高裁判所は租税の査定および徴収がIRCの定める法の手続に従って行われるべきことを求めているということが理解されるわけであり、このことは、1930年代に最高裁判所がBull対合衆国事件で示した「国家の血流」<sup>414</sup>としての租税という観念は後退し、代わって、デュープロセス、すなわち、法の適正な過程という観念が租税法の体系においても全面に押し出されてくるという事態を招来したといえることができる。国民に租税を課すには法の定める手続に従って行われなければならないということが議会をしてIRCの成立せしめた意図であり、そのことがまさに国家統治の基本原理の具現化であるところの合衆国憲法が求める「法の適正な過程」であるということの、国家統治の一翼をなす司法による宣言にほかならない。この場合、IRCにおける法の適正な過程は租税の査定および徴収が法の定める手続に従って行われることが求められるだけではなく、法の定める手続により査定および徴収がIRSにより行われたことについて納税者が行政上および司法上の審理を受けることができる機会を提供されることが必要となる。その意味で、納税者から見た法の適正な過程、従って、権利の救済はIRSという行政機関の行為であるところの査定の分野においては確立されたといつてよいと考えられるが、一方の側であるIRCについてはどのように考えるべきであろうか。IRSという行政機関を支配する基本的な考え方は1946年に成立した行政手続法における基本原則であり、本章第2節で述べたとおり、それは「決定」・「通知」・「聴聞」である。本事件におけるIRSの行為をこの基本原則にあてはめると、緊急査定とその結果たる「決定」という査定は行われたが、その決定内容が法が求める形で納税者に「通知」されていなかったという構図である。最高裁判所は通知が行われなかったことをもってIRS敗訴の理由としたわけである。従って、最高裁判所が法に基づいてこのような判断をなしたという事実から、本事件の構図における各場面においてIRCがIRSに求める要素も整備されていると考えてよい。行政手続法における基本原則は合衆国憲法のデュープロセス条項の行政法的表現に他ならないという観点<sup>415</sup>から見れば、本事件において最高裁判所が

<sup>414</sup>Bull 対合衆国事件については本章第1節で取り上げているので参照されたい。

<sup>415</sup>行政手続法の基本原則が合衆国憲法が求めるデュープロセス条項の行政法的な表現であるとする点については、田中英夫『英米法研究2 デュー・プロセス』（東京大学出版会 1987年）に詳しい。特に、「1 私有財産権の保障規定としての Due Process Clause の成立」では、デュー・プロセス条項の歴史的起源として母国イギリスのマグナ・カルタに見出し、マグナ・カルタの精神の反映としての合衆国憲法第5修正

示した判断は、IRSに対して合憲的な行政行為としてIRCに規定されている査定に関する手続の履行を求めたことであると考えてよいと思われる。

しかしながら、このような司法による崇高な国家統治の基本原理の宣言にもかかわらず、法の適正な過程がIRCを中心とする租税法の体系内に完全に組み込まれるようになるには、IRS長官対Shapiro事件からさらに20年余の歳月が必要となった。1998年のいわゆるIRS改革法(Internal Revenue Service Restructuring and Reform Act of 1998)により租税リーエンおよび法に基づく差押の分野においてもデュープロセス条項が規定されたことにより、IRCにおける納税者の権利保護に関する法体系は完成することとなる。1998年IRS改革法に対しては納税者の権利救済という性格付けが一般的であるが、このような見方はいささか皮相的な見方であると思われる。というのは、1998年法により権利救済が強化されたのは納税者だけではないからである。この点については、簡単にその理由を述べておくと、本論文との関連での1998年法の重要な改正点は、査定という行政行為によって確定された租税債権(IRSの観点で)はその納付が行われない場合に次の過程である徴収の過程に入るが、1998年法成立以前は、租税リーエンおよび法に基づく差押の過程においてはデュープロセス手続の一つである聴聞の機会の提供に関する規定がなかったため、この徴収の過程においても行政機関たるIRSによる聴聞の機会が提供される旨の規定が織り込まれた点である。納税者は憲法上のデュープロセスが定める権利を獲得したわけであるが、一方のIRSにとってもこれは重要な改正であったのである。租税リーエンおよび法に基づく差押におけるデュープロセス条項が追加されたことにより、当然、手続的な負担は増加するが、新たに付け加えられた手続を履行することにより、晴れて、租税の徴収の局面においてその手続の合憲性を獲得することができるようになったのである。このことの意義は決して等閑視されるべきではないと思われる。合憲的な手続を履行することにより、IRCがその履行を求められる本来的国家統治における機能—租税の賦課・徴収—を果たすことが憲法上の保護のもとに行えるようになったわけであり、その意味でIRCもこの規定を織り込むことにより本来の法としての機能を果たすことができるようになったと思われる。

このように、IRCが連邦行政手続法の基本原則たる「決定」・「通知」・「聴聞」の手続きをその内部にとりいれて納税者の権利救済の強化を図ったことは、実は、合衆国憲法とIRCがデュープロセス条項を通じて共通の基本思想を共有することが可能になったことを意味する。その共通思想とは「私有財産権を保障

---

の成立、そして20世紀初頭に第5修正が私有財産権の保障規定としての地位を確定された経緯を詳述している。

する法」としての合衆国憲法であり IRC である、という点である。そして、私有財産権の保障という共通目的を有する法体系こそ「関係の観念」を基本思想とするコモンローの体系であり、13 世紀以来営々と受け継がれてきたマグナカルタの基本思想が、その間の時代的要請を取り入れながら、少しずつかたちを変えながら現代において具現化されている、ということができよう。

## 結章 アメリカと日本の租税法体系の意義づけ — 国家統治の観点から —

### 第1節 アメリカ租税法の体系とその基本思想

前節までで IRC が規定する査定に関する条項の検討を終える。これまで検討してきた過程を総括してみると以下のとおりとなる。

1935 年のブル対合衆国事件において連邦最高裁判所によって示された国家主権により国民に課される「国家統治の血流」としての租税は、憲法により連邦議会に付与された租税の賦課権限を根拠として立法化された内国歳入法をその典拠法としている。内国歳入法はサブタイトルA乃至Eの諸規定に基づいて発生する租税につき、各納税者が課税庁たる内国歳入庁に報告すべき租税の金額の算定方法を規定し（IRC第 61 章）、そして、その納付の方法を定める（IRC第 62 章）。租税の金額に関する申告書の提出及びその納付は、租税に関する国民の代表者により連邦議会において合意された事項として各国民に求められるところを具現化したものとしてのIRCに基いて計算された租税の金額に関する国民としての意思表示である。それは、現象としてはIRCという制定法に基づいてなされた国民としての責務の履行という態様として現出するわけであるが、それは、国家統治に関わる思想的・哲学的な枠組みの視点からみると古典的弁証法におけるテーゼとして規定されるべきものであると考えることができる。歴史的事

実としてのイギリス経験主義的思考に基づく、「イギリス人としての権利」を保護するものとして受け継がれてきたマグナカルタに定められた租税に関する哲学的・思想的「おきて」が、国家の発展とともに、そして、コモンローの発展とともに受け継がれて17世紀から18世紀にかけてアメリカに継受された。合衆国憲法における租税に関する諸規定はこのような歴史的事実を背景として理解されるべきである。一方で、植民地時代にこれも当地で発展した自然法思想と競合し、補完しあいながら国家統治の血流としての認識を確立した租税に関する法がコモンローの枠組みの中で「関係の観念」を根本原理として発展していったのである。そして、コモンローの基本的な考え方としての「関係の観念」は母国から継受された契約理論の枠組みとして租税に関する法体系の中で具現化されていったのである。そこでは、納税者による「申告・納付」というテーゼに対して、アンチテーゼが必然的に対立的に現出するわけであり、それが対話形式としての古典的弁証法における相手方たるIRSによる反作用であり、IRCにおいては申告書の受領側であるIRSによる査定として規定されるわけである。査定は、法的には、納税者によって認識され、計算され、報告された租税の金額に対するIRCによる、納税者に課される租税の金額に関する承認の過程として法的な形式を付与されることとなる。IRSが申告書上の租税の金額を承認する場合には、申告・納付された租税に関する査定の手続は完了する。ところが、納税者により認識され・計算され・報告された租税の金額に対してIRSが異議を唱える場合には、そこから納税者とIRSとの間で租税の金額に関する交渉が開始される。IRSは納税者が報告した租税の金額に異を唱える以上、納税者のそれとは異なる租税の金額を認識しているはずであり、その場合の交渉の対象は、納税者が認識する租税の金額とIRSが認識する租税の金額の差額、すなわち、不足である。行為の側面から見てみると、IRC第6211条はIRSによる行為の基準、第6212条はその結果に基づく納税者との交渉の第1の過程、すなわち、反対申込みに関する規定であると見ることができる。納税者が反対申し込みを受諾すれば交渉はそこで終了してIRSは査定手続を開始することとなるが、納税者が提示された不足額に反発する場合には、そこに租税の金額をめぐる納税者とIRSとの間で争いが生じることとなる。その最初の争いの場が租税裁判所である。租税裁判所が租税の金額に関する決定を行うにあたり従うべき基準は、専ら民事上の争いに関するルールであり、租税の金額をめぐる争いは民事の訴訟として現出する。租税裁判所により決定された租税の金額について納税者が合意する場合には、租税の金額はここで確定し、IRSは租税裁判所の決定に従って査定手続を行う。しかしながら、納税者が租税裁判所の決定した租税の金額に納得がいかない場合であっても、租税の金額はここで確定しIRSは査定手続を行うことから、納税者はいったんは確定した租税の金額を納付することとなる。このこ

とから租税裁判所の性格が明確にされる。すなわち、租税裁判所の使命は、一義的にはIRSに付与されている租税債権を確定することに対する司法的な判断をくだすことである<sup>416</sup>といえる。租税裁判所は、裁判所でありながら、合衆国憲法の規定で設立される連邦裁判所とは異なり、内国歳入法という連邦議会によって制定された法に基づいて設立された裁判所である。このことから導きだされることは、租税債権を確定することが内国歳入法という法典の役割であって、憲法の規定（合衆国憲法第3編）により設立された連邦裁判所によって確定されるものではなく、従って、国家統治の装置としての一機関としての意思として租税債権が確定されるわけではないという事実である。その結果、納税者はさらに租税の金額につき争うことを望むならば、租税裁判所が決定した租税の金額を確定された租税に関する債務としていったんは全額を納付するか、または、租税裁判所に対してその規則で定める担保の供託もしくは保証を差し入れることを求められ、これらの要件を満たした後で、連邦地方裁判所または連邦請求裁判所に対して、新たな別の訴訟形態であるところの原状回復訴訟としての本質を有する還付請求訴訟を提起することとなる。国家として不当利得を得たか否かの判断が連邦裁判所に委ねられるわけがあるが、Philadelphia Reading Corp. 事件の経過でも見られるように、連邦裁判所においても納税者とIRSによって代表される国とのあいだで租税債権の適法性が争われるが、あくまでも連邦裁判所の判断は、IRSが納税者の申告書上に記載された租税の金額を上回る金額を決定し、それを納税者に通知したのちに、納税者がいったんはそれを納付した場合の、納税者による不当利得返還請求権に関する訴訟に対する判断であり、租税債権の確定に関する判断ではない。その意味で、Saltzmanがいみじくも述べているように、査定は還付請求訴訟、したがって、原状回復訴訟と租税債権の確定に関する訴訟とを区別する、さらに言えば、公法上の訴訟と私法上の訴訟とを区別する分水嶺としての機能を果たしていることとなる。租税債権の確定に関するIRCのもとでのこのような法体系は、我が国の租税の確定との対比で非常に重要な示唆を含んでいると思われるので、これまで検討してきた点をここでいったん総括してみる。

・納税者がIRCのサブタイトルA乃至Eに定められる諸規定に基づいて認識した租税債務が第61章・第62章の諸規定に従ってIRSに対して報告・納付されると、

---

<sup>416</sup>租税裁判所は当初から司法機関として発足したわけではなく、1954年に内国歳入局の一部門であった不服審査部(Board of Appeals)が改組されて創設された司法機関である。このことはIRSが創立された時点から首席法律顧問官(Chief of Counsel)が組織の一部として設置されていたことと一脈を通じるものがあるが(首席法律顧問官については第2章第3節参照のこと)、アメリカにおいては行政機関は一般的に司法的機能を果たすことが予定されているためではないかと考えられる。IRSをはじめとするアメリカにおける行政機関が沿革的にそのような機能を果たすことが期待されていた背景についてはE.ゲルホーン, R.レヴィン著 大浜啓吉・常岡孝好訳『現代アメリカ行政法』木鐸社 1996年に詳しい。

IRSは申告書に記載されて報告された租税の金額がIRCに基づいて適法に計算されているか否かの検証を行う。納税者によるテーゼとしての申告行為はIRCに準拠して納税者が行う法律上の行為であり、一方のIRSによるアンチテーゼとしての不足の通知は行政機関による法律上の行為であり、これらは、納税者と課税庁であるIRSとの間で不足額を媒介として繰り広げられる、関係の観念に基づく二項対立的な交渉の過程としてとらえることができ、ここに租税の金額を約因とする、国家と国民の関係を観念するものとして社会契約理論が類推して適用されていることを見出す。アメリカにおいては、契約に関する法にはコモンローの法分野を構成する一般契約法と、統一商法典(Uniform Commercial Code, UCC)第2編を通じて各州によって採用されている制定法としての契約法があるが、本論との関係では一般契約法における契約理論が類推適用されていると考えるのが妥当である。一般契約法において契約が成立するためには、一方から有効な申し込みがなされ、他方から申し込みの条件に対する有効な承諾が行われ、両者から契約の対価として約因が提供される必要がある<sup>417</sup>。ここで約因(consideration)とは、「両当事者がお互いに契約の対価として提供する法的価値<sup>418</sup>」のことである。ここで約因が法的価値を有するには、相互に提供されていなければならないが、貨幣的・経済的価値を有することが約因の有効要件となるわけではなく、一方の約束に対して他方が提供したものが、他方に何らかの法的不利益(legal detriment ある行為をする権利をもっているのにその権利の行使を差し控えること、または、これまで負っていなかった義務を新たに負担すること)を生じさせてあれば十分である<sup>419</sup>、とされる。約因は、また、約束的禁反言(promissory estoppel:もし約束者が受約者をして約束者の約束を合理的に信頼させ、そして受約者が実際にその不利益を約束者の約束によったものである場合には、約因なしになされた約束でも不公正を回避するため執行可能なものとする原理<sup>420</sup>。)とともに、合意が執行可能になるために必要なものである<sup>421</sup>、とされる。IRCにおいて規定される租税債務の確定の過程は国家と国民との間の関係の観念を準拠枠として契約理論の態様として現出することになるが、このことは、租税債務がIRCによって執行可能となるための要件、言い換えれば、IRCが法たるための約因が税額ということの意味し、従って執行可能性をその体系内に有することからIRCはコモンローの法体系に属するともいえる。

---

<sup>417</sup>以下、一般契約法については杉浦前掲書9ページ以下による。

<sup>418</sup>杉浦前掲書26ページ。

<sup>419</sup>杉浦前掲書27ページ。

<sup>420</sup>Black's Law Dictionary 9<sup>th</sup> edition page 631.

<sup>421</sup>Black's Law Dictionary 9<sup>th</sup> edition page 347.

・租税の確定という国家統治の一機能を支配する論理と原状回復訴訟により国家の不当利得を追及して納税者の権利の保護を図る論理は、まったく別の原理に支配されていると考えるべきであろう。租税金額の確定を支配する論理は国家と国民の関係を支配する原理により構成されていると考えられ、したがって双務的な権利義務関係にかかわる構成が必要となる。これまでのIRCの諸規定の検討の過程において、アメリカの租税法の体系の枠組みが契約理論をその準拠枠としていること、および、IRCの諸規定が関係者間の対話の形式としての古典的な意味の弁証法的な枠組みに基づく法体系の構成要素であることを指摘してきたが、このことは、租税の確定が国家と国民との間の双務的な権利義務関係の問題であること、すなわち、「関係」の観念に支配されていること、それゆえ両者の関係を律するものも公法としてのIRCでありながら民事上のルールであることと非常に親和的である<sup>422</sup>。それに対して、原状回復 (restitution) 訴訟により納税者の保護を図る論理は、まさに権利救済 (remedy) の原理の反映と理解されてよい。英米法においては、原状回復は「その債務が不法行為や契約によるのではなく被告の不当利得に基づく実質上の法 (substantive law) の体系<sup>423</sup>」としてとらえられている。この定義を還付請求訴訟と租税の確定に関する訴訟の関係に反映させてみると、租税裁判所の決定に基づいてIRSの査定により確定され、納税者がいったん納付する租税は国家の不当利得とされるが故に原状回復としての還付請求訴訟の対象とされるのに対し、租税裁判所における租税の決定に関する訴訟は上の定義から原状回復の訴訟ではない。さらに重要なことは、租税に関する納税者の債務は契約に基づくという定義付けがこの原状回復の定義から反対解釈的に導きだされるのではないか、という点である。具体的には、租税に関する訴訟が民事として捉えられているという事実から国家と国民の両者の間に、国民には国家という共同体の一員たる国民としての権利と保護を享受することの権利—国家からの給付、または、国民としての国家に対する債権—が成立することに対する見返りとして、国家経費を負担するという義務—反対給付であり、国民としての国家に対する債務—が成立するという国家と国民との間の合意が成立することとなるが、議会において成立した内国歳入法は国民の国家に対する債務を確定する法である、別の言い方をすれば、反対給付ま

<sup>422</sup>国家と国民の関係を律する規律が民事上の規則であるということは、一見矛盾するように思われるかもしれない。英米法における民事 (civil) とは「国家 (state) または市民 (citizenry) との関係について」 (Balack' s Law Dictionary 279 ページ) とされ、市民 (citizen) とは「その出生または帰化により政治的共同体の一員である者であり、その共同体にたいする忠誠を負いその市民としての権利と保護を享受する権利を有する者」 (同、278 ページ) と定義される。このように、民事という言葉は、国家との関係を前提としている概念であり、これらの定義から国家と国民の関係は民事上の関係として規律されることが理解されると思われる。ちなみに、民事の対立概念は刑事 (criminal) である。

<sup>423</sup>Black' s Law Dictionary 1428 ページ。

たは国家に対する債務の額はこの法に基づいて決定されるべきであるという、基本的な考え方があると思う。アメリカ的な租税法律主義と言い表していい考え方であると表現してもよいのではないであろうか。したがって、自己の税額に関する意思表示としての申告書に記載された税額を上回った税額を査定されたとしても、それは両者の合意に基づく税額であるのであるから債務の履行として一旦は納付すべきものとされ、納税者が認識して申告書に記載した税額を上回る部分も本人が納付すべき税額であると租税裁判所によって決定され、なおそれに不服がある場合には、当該上回る部分は納税者の財産上の権利が侵害されたとして権利救済のための手段としての原状回復訴訟によるべきであるという基本的な考え方の基づいた法体系が用意されていると考えるべきであると思う。この場合の現状回復訴訟が私法上の訴訟であることは当然のことである。

- ・1935年のブル対合衆国事件の連邦最高裁判所判決にみられる「国家統治の血流としての租税」観に代表される国家による主権的な租税の賦課という視点<sup>424</sup>は、IRSにより決定された租税の金額を司法の場で争う手段としての還付請求訴訟があまりにも納税者にとって過酷なものであるという見方が強まったことにより次第にその修正が求められることとなり、連邦議会により納付前司法審査手続が立法化されることとなった。この納税者の権利救済の重視という観点は、1946年に制定された連邦行政手続法によってさらに助長され、その基本原理たる「決定」、「通知」、「聴聞」の要素が、行政機関たるIRSがIRCの執行という任務を遂行にあたっての基本的な行動規範の一つとして作用することとなる。
- ・IRCが想定する通常の租税の確定手続に依拠できない場合における査定は、IRCは通常の査定手続きを定めるIRC第63章とは別に規定される第70章に定める緊急査定または繰上査定により行われるが、その検討の過程で取り上げた2つの最高裁判所の判断では次の点が重要であると思われる。まず、緊急査定および繰上査定はIRCにおいては個別の規定とされているが、最高裁判所の判断に示された両査定の連邦議会での立法過程にみられるように、両査定は租税の確定の局面においては同列に取り扱われている点である。IRCが想定する通常の租税の確定の過程の例外としての共通点を有するが故であるという。次に、両査定はIRCが想定する通常の査定の過程の例外であっても、査定の対象者たる納

---

<sup>424</sup>ここで「主権的」との文言を使用しているのは、前述のブル対合衆国事件を検討した際に引用した連邦最高裁判所の判決を想定しての'sovereign'という文言の、一般的と思われる訳語である。これまでの検討で、アメリカの租税法の体系は契約理論をその大きな枠組みとしていることは想定できたが、後に詳述するように、連邦租税法の体系は、代表的な私法上の契約理論ではなく、ルソーにより提唱された社会契約論、すなわち、自然法にその起源を有する私法上の契約理論を国家統治の理論として適用されるべく修正された契約理論に基づいている。社会契約理論においては、主権は一般意思に表明されるというルソーの主張にも見られ、また、近代憲法にも取り入れられているように極めて民主的な概念であるが、20世紀前半においては、Bull判決にみられるように、sovereignという文言はむしろ国家を想定した「強権的」という色彩が濃厚な意味合いとして用いられていたように思われる。



税者に対して通知を行うことが求められている点であり、特に、IRS 長官対 Shapiro 事件においては、納税者への通知は憲法上の要請であることを高らかに宣言している点である。憲法上の要請とは合衆国憲法第 5 修正のデュー・プロセス条項に定める法の適正な過程の要請であり、租税法の体系においては、租税の確定のみならず徴収の過程においても、IRC が定める手続きに従って IRC が執行されることの要請である。納税者の権利救済の観点から租税法の体系に大きく取り上げられたという意味で、半世紀前のブル対合衆国事件からはその様相を一変させているといつてよいと思われる。このことの背景には、時代の進展に伴う経済の発展と、その結果としての租税観の大変換が見て取れる。

・このようにアメリカにおける租税法の体系は、その建国時においては、租税債権の確定の過程において契約理論の枠組みを骨格とする体系として構築されたとみなすことができる。そして、時代が進むにつれて国家観の変化とそれに対応すべき租税に対する社会の観方が変化してきたことを背景として納税者の権利救済という別の視点が提示され、次第に支持されるようになったことを受けて、行政機関としての IRS に対する行動規範的な規定が IRC に取り込まれるようになった。現在の租税法の体系は、自然法に基づく契約理論をその準拠枠とし、憲法上の要請としての納税者の権利保護の要請をふんだんに織り込んだかたちで成り立っているといふことができ、しかもその変貌は租税にとっての外的な要因だけではなく、13 世紀初頭に成立したマグナカルタに淵源をもつ租税という統治者と被治者の合意に基づいて成立するある種の契約の理論が内在的に有する根源的な要因に基づくものであるといふことができる。このような本質を有する租税に関する法の体系は、Roscoe Pound が指摘する「関係の観念」に基づく体系であるという解釈が非常に親和的であり、したがって、アメリカ内国歳入法は、課税権者である連邦政府と納税者との間の関係に含まれ、または、その関係に効力を付与するのに必要な相互的権利義務という、関係の内容を規定する法の体系であるといえよう。したがって、課税権者たる連邦政府にとっては、国民が合意する場としての連邦議会において連邦国家と国民との間の相互的権利義務を規定するものとして成立した内国歳入法に従って作成・提出された申告書に記載された連邦税の金額は、連邦が主として金銭という形態で受領する権利を有する対象物以外の何物でもなく、それを請求権、'Claim' という観念として、また、国民の側から見ると、同様の過程を経て成立した法に従い作成・提出された申告書に記載された金額を主として金銭という形態で納付する「責務」'Obligation' という観念<sup>425</sup>として認識することとなる。

---

<sup>425</sup>ここで用いている Claim という用語は Black' s Law Dictionary によると次のように定義されている (Black' s Law dictionary page 281~282)。

・以上の検討から以下のように考えることができると思う。すなわち、租税の本質を「法という合意に基づくところの、国民の財産の、国民から国への片務的移転」と定義しうるとしたら、これまで連邦租税に関する法たる連邦内国歳入法を、契約理論的枠組みを有する体系と規定してきたことだけでは十分ではないのではないか、という疑問である。契約理論の枠組みにおいては、一方の当事者の給付に対する、他の一方の当事者の反対給付を構成要素とする体系とされる必要がある。契約理論に基づく双務的給付の体系と言い表してもよい。国家創設、そしてそれに続く国家統治の枠組みの構築にあたって指導原理的な役割を果たした社会契約理論の基底には自然法思想があったが、この考え方から派生的に導き出される反抗権が主権者には統治者が国家創設の目的の達成を行い得ない場合の主権者にはこの統治者を更迭する「権力」を有するという思想に見られるように、自然法思想は本質的に大陸法的意思主義に基づく。確かに、アメリカという国家創設にあたって、独立宣言において自然法思想に基づく契約理論的な国家統治の基本方針が宣言され、この方針に沿う形で合衆国憲

---

1. 裁判所によって執行可能な権利を生じさせる操作的事実(operative facts : operativeとは効力を有すること (Black' s Law Dictionary page 1201) )の総体(the aggregate)。

2. 存在している権利の主張。支払いまたは衡平上の救済に対する権利。

3. ある者が権利を主張する金銭上または財産上もしくは法的救済に対する(法令に基づく)請求権。この定義を見る限り、請求権は実体法によっても衡平上であっても存在することになる。請求権に対する概念が「責務」(Obligation)ということになるが、Obligationとは、以下のように定義される(Black' s Law Dictionary page1179)。

1. なにかをする、またはしないという法律上または道徳上の義務。

2. 特定の個人または複数者に対する金銭を支払いまたは行為を履行する債務に関する形式的かつ拘束力のある契約書または覚書。

3. 市民法(Civil Law) : ある者(Obligor)が他の者(Obligee)に有利になる行為(performance)を提供するよう拘束されているところの、法的関係。

日本の法体系においてこれに相当する概念は「債権」と思われる。債権に関する規定はわが国の民法第3編に置かれており、債権法とよばれているが、一般的に、債権とは「特定の人に特定の行為を要求する権利」(我妻榮、有泉亨、川井健『民法2 債権法 第3版』勁草書房 2009年 16ページ)と定義されている。民法第三編債権は「総則」、「契約」、「事務管理」、「不当利得」、「不法行為」の5章からなり、総則において「債権自体についてその内容や効力などを規定し」、「契約・事務管理・不当利得・不法行為は債権発生原因の最も主要な四種の事実についてその内容を規定」(我妻他前掲書2ページ)するが、その特徴は、総則を除き、「債権」を発生される法律上の行為としてこれら4種の事実を規定している点である。すなわち、我が国の民法において、債権は法律上の行為の結果として生じる権利として規定されているのである。一般的な解釈として、法律行為とは「一定の法律効果の発生を欲する者に対してその欲するおりの法律効果を生じさせる仕組みないし法制度」(『法律学小事典第4版』編集代表 金子宏、新堂幸司、平井宜雄 有斐閣 2007年(以下、単に『法律学小事典』という。) 1108ページ)であり、「私的自治の原則が支配する私法の領域では、権利・義務関係の設定・変動は究極的には、それを欲した当事者の意思に求められる。」(『法律学小事典』 1108ページ)とされ、個別の法において同様の定義が行われている。民法上、「法律行為は私法上の権利の得喪変更を生じる合法的な行為」(我妻榮、有泉亨、川井健『民法1 総則・物権法 第3版』勁草書房 2009年 121ページ)であり、「当事者の企図した行為の私法上の効果が法律によって是認され、その達成に助力されるところに法律行為の特色が存する」(我妻他前掲書『民法1』121~122ページ)とされ、さらに、「・・・法律行為は一定の効果の発生を企図してなされる意思行為を要素として成立するといわねばならないことになる。この意思行為を意思表示という」(我妻他 前掲書『民法1』121~122ページ)。

法が、そして内国歳入法が制定され、そして、これまでの検討において、租税に関する基本的な考え方が契約理論的な考え方と非常に親和的であることを指摘してきた。しかしながら、アメリカ独立の真の目的が植民地人の本国イギリスによる経済的拘束からの開放であり、「イギリス人の権利」として本国人が享受している権利を主張することであれ、または、自然法思想に基づく人間本来の固有の権利を主張するのであれば、到達するところは同じであろう。独立宣言という文書の性格からして、対外的な（特に、ヨーロッパ大陸の国々向け）アピール性のある表現が敢えてとられたということは容易に推測しうるし、現に、そのように主張する見解も見受けられることから、独立宣言において真に主張されたことは、イギリス本国に対するアメリカの地での「イギリス人の権利」の実現であったと思う。アメリカがイギリスコモンローを原則として継受した事実もそれが「イギリス人の権利」の実現のための最善の法体系であるという理由がもっとも説得力のある理由であると思われるし、その体系が「関係の観念」によることも直ちに理解しうる。

租税の本質が財産の一方的な移転である以上、租税法が契約理論的な給付・反対給付の体系として存在するという考え方は理論的な矛盾を抱えることとなるであろう。むしろ、内国歳入法は「関係の観念」に基づく国と国民との関係における、租税に関する相互的権利義務、または、関係者の請求権と責務という相互的内容とする法の体系であると規定することがより適切であると思う。このこととアメリカという国家が以上のような歴史的経緯を有しているという事実と考え合わせることによって、内国歳入法が定める諸規定によって確定された租税の金額の本質が明らかになる。アメリカ連邦租税の法律関係は債権・債務関係であり、そこには権力的な関係であるという要素は一切見出すことはできない。このことは、連邦租税を賦課・徴収する権限が連邦議会の専属的権限として合衆国憲法が規定していることと一貫していると思われ、さらには内国歳入法が未徴収の連邦租税に対してリーエンを設定することができることや確定した連邦租税債権を自力執行権の行使形態としての法に基づく差押で徴収できることも債権の履行過程の一部であるとするのが可能であり、公権力の発動の結果とする結論は導きだしえないと思う。このことは、究極的には、合衆国憲法の特質が「法の支配」の観念の下で制定されたという事実と整合的であって、決して法治国家的特質を有する国家統治に関する基本法ではない、言い換えれば、合衆国憲法を頂点とする法体系においては、憲法の規定のもと

で議会において制定されるIRCとの間に理論的な一貫性が保たれている、という帰結に達することになる<sup>426</sup>。

426アメリカ合衆国憲法との論理的な一貫性を維持する連邦租税に関する法体系において、国家と市民との間に存在する法律関係は純粋に債権・債務関係であるとする考え方はアメリカ独自のものではなく、我が国の法律制度構築に大きな影響を与えたドイツにおいてもそのような傾向を見出すことができるのではないかと思われる。清永教授はその論稿「1977年租税基本法(AO)について」(広岡隆、高田敏、室井力編集代表『杉村敏正先生還暦記念現代行政と法の支配』有斐閣1978年)においてドイツにおける新しい租税に関する基本法の概略を紹介しながらその特徴を列挙されているが、その特徴のうち、本稿との関連で重要と思われる点は、1977年租税基本法(以下、「AO法」という。)が「旧法における租税債務を含む税法上の請求権を一括し『租税債務関係より生ずる請求権』と呼び(三十七条一項)、このような請求権一般につきできるだけ統一的規律を設けることを意図しているように思われる。」(清永 前掲稿 345ページ)と特徴付けている点である。確かに、AO法第2編は「租税債務法」としてその第2章「租税債務関係」の第37条第1項において

「租税債務関係から生じる請求権は、租税請求権、租税補償請求権、責任請求権、租税の付随的給付に対する請求権、第2項による還付請求権並びに個別租税法規による租税還付請求権である。」と規定し、さらに、第2項は

「租税、租税補償、責任額または法的根拠のない租税上の付随的給付が支払われ、または払い戻された場合には、自己の計算において支払が生じた者は、給付の受取人に対して支払われ、または払い戻された金額の還付の請求権を有する。支払または払い戻しに対する法律上の根拠が後に消滅した場合も同様とする。譲渡、抵当権設定または差押えの場合には、請求権は譲渡人、抵当権設定者または差押者に対して向けられる。」

として、課税庁側に成立する請求権のみならず、納税者側に成立する請求権をも含めた「租税債務関係から生じる請求権」を規定している。そしてこれらの請求権が成立する時期を次条が規定する。すなわち、「租税債務関係から生じる請求権は、法が給付義務と結びつける要件事実が実現されると直ちに、成立する。」(AO法第38条)ということになるが、このように規定される根本的な理由はAO法における租税の概念規定によるものと思われる。すなわち、

「租税とは、特別の給付に対する反対給付を示しているのではなく、公法上の団体の収入の獲得のために法が給付義務を結び付けている要件事実該当する者に課されることの、金銭給付である。」(AO法第3条第1項)

このように、AO法は法が定める租税債権・債務が成立する条件としての「要件事実」が満たされた時に、課税権者と納税義務者との間に成立する租税に関する請求権に関する法として立法化されているわけである。

清永教授が次にあげるAO法の特徴は、AO法が第3編に「一般手続規定」を定め、その第2章に「行政行為」に関する諸規定をおいている点である(清永 前掲稿 349ページ～351ページ)。清永教授は第3編に定める諸規定は旧法の関係規定を引き継ぐものであるが、その中で、「行政手続法(Verwaltungsverfahrensgesetz)との調整を図ることが一般的に考慮されている点に特徴がみられる。」(清永 前掲稿 349ページ～350ページ)と指摘される。これは旧法では見られなかった点である。すなわち、「旧租税基本法では一般的な行為概念として処分(Verfuegung)の語を用いていたが、新法では処分の語に代えて行政行為(Verwaltungsakt)の語を用い、この章では、行政手続法の定めにならって、行政行為に関する一般的通則的な規定を置いたのである。」とされる(清永 前掲稿 350ページ)。清永教授自身は、AO法におけるこのような規定の有用性に疑問を提起されるが、教授が以下のように述べている点は本稿との関連で非常に重要であると思われる。

清永教授は「なお、行政行為は告知される内容を持って効力を有する旨の規定(一二四条一項二段)は、新法で初めて設けられたものであるが、この規定は、従来の支配的な意思説に対して、表示説(表示された内容により効力をもつ)を採用したものとされている。」(清永 前掲稿 350ページ～351ページ。傍点は引用者。)と述べているが、ここで引用されているAO法第124条は「行政行為の有効性(Wirksamkeit des Verwaltungsakts)」と題して、その第1項第2文は「行政行為は、その内容が告知されることを以って有効となる。」としているが、この内容の持つ意味は極めて大きいと思われる。まず第1に、大陸法的な公法として主権的な意思論に基づく法体系と考えられてきたドイツ法において、アメリカ法的な行政手続法的な基本原理(決定、告知、聴聞)が導入されているということ、次に、英米法の基本原理とされる関係の観念のコロラリーと考えられる禁反言的ないしはエストップ的な思想がドイツ公法に導入されたことである。これらは、租税法に関する基本的な考え方として、当事者間の請求権または「租税債務関係か

## 第2節 日本の租税法の体系とその基本思想

つぎにわが国の租税に関する法体系はいかなる思想的・歴史的背景を有するものであるかを検討してみたい。

本論文の冒頭でもふれたように、わが国の法体系の頂点に位置する日本国憲法において租税に関する条項は下記の2条項のみである。

### 第3章 国民の権利及び義務

#### 第30条

国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ。

### 第7章 財政

第84条 あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更す律るには、法又は法律の定める条件によることを必要とする。

国民の権利・義務を定める第3章に国民の義務としての納税の義務の規定と、国の財政に関する条項をおく第84条、いわゆる租税法定主義といわれる条項である。これらの条項は大日本帝国憲法においてもほぼ同様の規定として存在していた。

### 第2章 臣民権利義務

第21条 日本臣民ハ法律ノ定ムル所ニ従ヒ納税ノ義務ヲ有ス

### 第6章 会計

第62条 新ニ租税ヲ課シ及税率ヲ変更スルハ法律ヲ以テ之ヲ定ムヘシ

---

ら生じる請求権」という英米法的な関係の観念が、全面的ではないが、部分的に取り入れられたことを表していると考えられるのではないかと考えることができるのではないかと。ここで、「部分的な関係の観念の導入」という、限定的な表現としているのは、AO法においては行政手続法的な思考が請求権の成立の局面のみで適用されており、請求権の消滅の過程、すなわち、徴収の局面においては、AO法は依然として意思論的な法律構成を維持していると考えられるからである。AO法第5編は「徴収手続」を定め、第218条「租税債務関係から生じる請求権の実現」はその第1項において「租税債務関係（37条）から生じる請求権の実現の基礎は、それをつうじて租税上の付随給付が確定される納税告知、租税補償の告知、責任の告知、並びに行政行為である。延滞税については、法律上の要件事実の実現で足りる（240条）。納税申告（168条）は納税告知と同等とする。」とし、続く第2項で「1項で規定する請求権の実現に関する争いについては、財務官庁が行政行為を通じてこれを決定する。この規定は、弁済（還付）請求権に争いがある場合にも、適用される。」と規定して、徴収の局面においては、依然として行政行為に基礎をおいた法体系を維持していると考えることが妥当と思われる。その意味で上記清永教授の指摘は、AO法が自らの体系の特質を踏まえた上で英米法的な行政手続法的な要素を取り入れている事実を強調しているのであると思う。

日本国憲法の制定過程の議論を検討すると、第30条は連合国最高司令部の指導の下に作成された原案には存在せず、帝国議会に提出された政府原案に、大日本帝国憲法にすでに存在する規定でありわが国においては定着した考え方であるとして新憲法に付け加えられた条項であることが明らかにされている<sup>427</sup>。アメリカ合衆国における連邦租税の特質を検討した過程において明らかとなったように、租税をめぐる国家と国民の関係を債権・債務関係と捉える立場からでも、納税者が納付すべき租税は債務であり納税者は租税を納める義務があるとするは導き出すことが可能であろう。しかしながら、国家統治の基本法としての、また、人権宣言としての憲法に規定されるとなると、アメリカとはまた異なる歴史的・思想的背景を有するものと考えるのが自然であろう。アメリカ合衆国憲法においては、租税は第16修正を含む第1編、立法府に関する条項として規定されている一方、大日本帝国憲法と日本国憲法においては国民または臣民の権利・義務として、また、財政または会計として規定されているが、このような相違が生じた歴史的・思想的背景を考えてみたいが、アメリカにおける思想的・歴史的背景の検討はすでに終えているので、ここでは我が国の租税に関する憲法上の規定の検討を通じての比較法的アプローチを採用することとする。

1947年5月3日に施行された日本国憲法は、その前文において高らかに謳われているように、「国政は国民の厳粛な信託によるものであって、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」という「人類普遍の原理」に基づいて確定されたものである。しかしながら、租税に関する規定に関する限り明治23年11月29日に施行された大日本帝国憲法における租税に関する諸規定が原則として何ら変更のないまま受け継がれている。そこで、日本における法体系としての租税法の本質をさぐるためには、最初に、明治時代における大日本帝国憲法の諸規定が制定された思想的背景を探る必要があり、次に、これら二つの条項がいかに関日本国憲法に受け継がれて、戦後の租税法の体系が構築された過程を探ることとする。

大日本帝国憲法の制定に深く関与した伊藤博文はその著書『憲法義解』において「第二章権利義務」が定められる根拠を以下のように述べる<sup>428</sup>。

---

<sup>427</sup>樋口陽一、佐藤幸治、中村睦男、浦部法穂共著『注釈日本国憲法上巻』青林書院新社 昭和59年 695頁。

<sup>428</sup>『憲法義解』伊藤博文著、宮澤俊義校註 岩波文庫 1940年 45～46ページ。

「蓋し上に在ては愛重の意を致し、待つに邦国の寶を以てし、下に在ては大君に服従し自ら視て以て幸福の臣民とす。是れ我が国の典故旧俗の存する者にして、本章に掲ぐる所の臣民の権利義務亦此の義に源流するに外ならず。……維新の後、屢々大令を發し、士族の殊權を廢し、日本臣民たる者始めて平等に其の權利を有しその義務を尽すことを得せしめたり。本章の載する所は實に中興の美果を陪殖し、之を永久に保明する者なり。」

ここにおいては、武士政権が確立される以前の天皇親政の時代に存在するものとされた統治者と被治者との間の共同体的・家父長的な関係を前提とした権利義務関係が想定されているとあってよい。大日本帝国憲法はこのような統治者と被治者の関係に存在する義務として、納税を規定するのである。伊藤は下記のように納税の義務を定める第 21 条を説明する<sup>429</sup>。

「納税は一国共同生存の必要に供応する者にして、兵役を均く、臣民の国家に対する義務の一たり。租税は古言に『ちから』と云。民力を輸すの義なり。税を課すを『おふす』と云。各人の負はしむるの義なり。祖宗既に統治の義を以て国に臨みたまひ、国庫の費は之を全国の正供に取る。租税の法由て来る所久し。孝徳天皇租・庸・調の制を行い、維新の後、地租の改正を行う。是を税法の二大変革とす。その詳なるは志籍に備はるを以て茲に之を註明せず。蓋し租税は臣民国家の公費を分担するものにして、徴求に供給する献饋の類に非ざるなり。又承諾に起因する徳澤の報酬に非ざるなり。」

権利義務の章の概要を租税に当てはめてそのままの解説のごとき観があるが、大化の改新時の租庸調が我が国固有の租税の体系であるかのように考えていたのであろうか。但し、一方で、伊藤は独断的に租税の規定を定めたわけではなく、海外における租税に関する学説を調査したうえで憲法上の定めを置いた旨、その著書において説いている。フランス革命時にミラボーがフランス人民に配布したパンフレットで国費を募った際の租税の定義「租税は享る所の利益に酬ゆる代償なり、公共安寧の保護を得むが為の前払なり」を紹介したり、「租税は権利の享受、利益の保護を得るの目的の為に国と名けたる一会社の社員より納むる所の保険料なり」する説など、18 世紀のヨーロッパにおける租税の定義を紹介し、これらが社会契約説に基づく租税の定義であることを認めながら「此れ皆民約の主義に淵源し、納税を以て政府の職務と人民の義務を互相交換するの物とする者にして、其の説巧なりと雖、實に千里の謬たることを免れず。」として切捨て、「蓋し租税は一国の公費にして、一国の分子たる者は均く其の共同義務を負ふべきなり<sup>430</sup>。」として自己の主張の正当性を繰り返すが、その理由は

---

<sup>429</sup>伊藤 前掲書 50 ページ。

<sup>430</sup>伊藤 前掲書 50～51 ページ。

示し得ているとはいえない。意図的であるかは不明であるが、憲法において租税をこのように定義せざるを得ない理由として伊藤は以下のように述べている<sup>431</sup>。

「抑々経費は所及儉省ならむことを欲し、租税は所及薄からむことを欲す。此れ固より政府の本務にして、而して議会の財政を監督し租税を議定するに於ける、立憲の要義亦此れに外ならず。然るに若し租税の義務を以て之を上下相酬の市道なりとし、納税の諾否は専ら享くる所の利益と乗除相関る者とせば、人々自ら其の胸臆に勘定して以て年租を拒むことを得む。而して国家の成立危殆ならざむことを欲するも得べからざるべし。」

伊藤にとっては国家成立の財政的裏付けとしての租税を憲法において位置づけることが第一優先順位の課題であったのであり、如何なる思想に基づいて租税を憲法において位置づけるか、具体的には社会契約説的な理論的な基礎に基づいて租税の憲法上の地位の確定させるという作業は「国家の成立危殆ならざむことを欲するも得べからざる」がために「実に千里の謬たること」なのであり、此のことが故に「租税の法律上の理由は臣民の純然たる義務に在り<sup>432</sup>。」とせざるを得なかったのであろう。

何故に租税は憲法上におけるこのような位置づけとされたのか。伊藤自身が『憲法義解』で述べている実際的理由があることは理解できるが、それではその理論的な支柱は何かというに、それはドイツの国家学と行政法論であった。坂本一登教授の『伊藤博文と明治国家形成「宮中の制度化と立憲制の導入」』（講談社学術文庫 2012年）によると、ヨーロッパに派遣された際の伊藤の調査の目的はヨーロッパ各国の憲法の実態調査であったが、伊藤個人の最大の関心事は各国の行政の実態の調査にあり、そのため、ドイツにおいてローマ法に基礎をおくパンデクテン法を研究対象とする主流はとしての国法学派ではなく、これらを批判して行政行為を独立した学問対象として、ウィーンに追いやられたローレンツ・フォン・シュタインが伊藤の指導者として選ばれた、という<sup>433</sup>。

ここで簡単にローレンツ・フォン・シュタインの国家学について触れておく<sup>434</sup>。

シュタインにとって国家とは「ひとつの人格を形作る人間の団体<sup>435</sup>」であり、独立した一人格であるために自我を主張する。それが国家の主権であるが、主

---

<sup>431</sup>伊藤 前掲書 51 ページ。

<sup>432</sup>伊藤 前掲書 51 ページ。

<sup>433</sup>坂本一登『伊藤博文と明治国家形成「宮中の制度化と立憲制の導入」』講談社学術文庫 2012年「第二章 内閣制度の創設」を参照。

<sup>434</sup>以下のシュタインに関する引用は以下の文献による。

瀧井一博編『日本憲法史叢書 ローレンツ・フォン・シュタイン講述/陸奥宗光筆記 シュタイン国家学ノート』信山社 2005年 以下、単に「国家学ノート」と記す。

<sup>435</sup>国家学ノート 12 ページ。



権国家は意思を持たねばならず、そしてその意思は実行されなければならない。その意思を行う機関が政府である、とする<sup>436</sup>。

このようにシュタインにとっては国家とはひとつの人格ではあるが、国家の根本原則とは何か次問われるべき点である<sup>437</sup>。シュタインによると、国家の根本原則は2つの要素から成り立っている、すなわち、国家としての行為とその行為が向けられる自然界の事物であり、この2つの要素は労働によって結び合わさっている。「労働によって自然界の中に第二の世界が築かれる。それは人力と物理力の結合の成果である<sup>438</sup>。」このように、シュタインにとっても国家は、国法学と同様、「独自の意思を形成して、その意思に基づいて行為する存在<sup>439</sup>」なのである。国家の意思は国家の人格的原則を提示するものであり憲法または憲政とよばれ、自然界の事物と直接的な関係を持つための労働が国家活動であり、行政と呼ぶ。「国家の意思としての憲政と国家の活動としての行政から成立する国家の政治構造としての憲制」がシュタイン国家学の大枠であると理解してよいであろう<sup>440</sup>。

以上で、シュタインの国家学と行政学の概略の検討を終えるが、ここで重要な点は、シュタイン国家学が伊藤が渡欧した19世紀後半当時の通説的なドイツ国法論から一歩進んで国家意思の行為形態としての行政行為をも包含した国家学に変化しており、その行政行為を中心とした国家理論が大日本帝国憲法の理論的支柱として取り込まれたという事実である。もちろん、伊藤自身はシュタインの国家学をそのまま大日本帝国憲法にとり入れたわけではない。シュタイン国家学がビスマルクによるドイツ統一後の立憲君主制を前提にした国王による国家意思の行為としての憲制に関する理論であったのに対し、伊藤が目指した国家統治機構像は天皇を国家統治の中心に据えながら、一方で可能な限り現実の政治から遠ざけるような国家体制であり、制定される憲法はそのような国家体制を支えるべきものであったため<sup>441</sup>、結果として、国家活動の執行者としての行政の権力が他の二つの国家権力、議会と司法の権力より強められたことは指摘されてよいと思われる。たとえば、大日本帝国憲法には現行の日本国憲法「第5章内閣」に相当する章はなく、それに相当するものとして「第4章国務大臣及枢密顧問」があるが、この章には2条しかなく、大臣に関する条項は下記の1つの条項のみである。

<sup>436</sup>国家学ノート 12～13 ページ。

<sup>437</sup>国家学ノート 129 ページ～。

<sup>438</sup>国家学ノート 129 ページ。

<sup>439</sup>瀧井一博稿「独逸学再考—解説に代えて」国家学ノート 253 ページ。

<sup>440</sup>瀧井 前掲稿 255 ページ 瀧井教授は、憲政に constitution, 行政には administration, そして憲制には Constitution の英語をあてている。

<sup>441</sup>この点に関しては、坂本前掲書 「第四章 憲法の制定」参照。坂本教授は、伊藤が天皇の政治への関与の余地を残すべく大臣の輔弼の規定を定めた旨の指摘を行っている。

第 55 条 国務各大臣ハ天皇ヲ輔弼シ其ノ責ニ任ス

第 2 項 凡テ法律勅令其ノ他国務ニ関ル詔勅ハ国務大臣ノ副署ヲ要ス

大日本帝国憲法の下では、内閣という思想はなく各国务大臣が独立して国家の元首であり統治権の総攬者としての天皇（大日本帝国憲法第 4 条）を輔弼するわけであり、かつ、議会で成立した法令に副署する権限を有するわけであるから、各国务大臣の権限として行使される行政権は立法権、司法権より相対的に優位にあったということは歴史的事実として認識されてよいと思われる。つまり、大日本帝国憲法の下では、行政権は三権分立論において想定されている行政権を超越した権限を有していたことになる。さらにいえば、大日本帝国憲法は、表面上は三権分立の理論に立脚するように見えながら、実質的にはプロシア型の立憲君主制の国家意思が行政権に集約された国家体制の基礎的枠組みを提供したことになる。ここにおいて、国家統治の観点からみて、旧憲法の枠組みにおいては租税と国家活動としての行政の直接的関連性は見出せないこととなる。つまり、アメリカ合衆国憲法に見られる国家統治活動を財政的に支えるものとして合意されるべき租税の賦課・徴収は連邦議会の権限とされているが、大日本帝国憲法においては少なくともそのような関係は見出せないことになり、「臣民ノ義務」として規定されているだけなのである。もちろん、租税に関する考え方がすべて伊藤が考えているような国民の義務とされていたわけではない。明治中・後期に弁護士として活動していた磯部四郎は、第 21 条が制定された理由の説明として、「…若シ之ヲ憲法上ニ明示セザルトキハ臣民ハ此義務ニ対シテ不服ヲ唱フルノ権利ヲ有スルモノト誤解シ…（中略）租税ハ政府ノ保護ヲ受クルノ報酬トシテ之ヲ納メ以テ政費ヲ支給スルハ社会ノ原則タルコトヲモ忘レ」脱税に走る<sup>442</sup>として、社会契約論的な発想を根拠にした国民の納税義務の確認規定的性格を論じている議論もあったことは忘れるべきではないであろう。しかし、通説としては、極端な言い方をすれば、シュタイン式の国家学に基づくところの、国家意思としての法律に基づくこと（旧憲法第 62 条）により公権力の行使として、国民にとっては義務として現出することとなる租税の徴収（旧憲法第 21 条）と、位置づけされることになる。旧憲法においては、これまで検討してきたアメリカ合衆国憲法において見られる建国以来脈々として見られる国家統治構造における租税に関する一貫した思想は見られず、我が国憲

<sup>442</sup>磯部四郎『大日本帝国憲法[明治 22 年] 注解』日本立法資料全集 別巻 277 104 ページ 信山社 平成 15 年 下線部は引用者。片上孝洋氏はその論考「大日本帝国憲法と租税—租税承認権の封じ込め—」（早稲田大学社会学研究集 Vol.15 2010 年 3 月）において、伊藤は 19 世紀においては国家と市民の合意に基づく租税という考え方は支配的であったことは十分に理解した上で 21 条を制定した旨を指摘しており、その理由を「課税承認権の封じ込め」と表現している（片上孝洋 前掲稿 94～95 ページ）。

法の根本思想と租税に関する法体系を構築する根本思想との間に大きな断絶（租税の賦課が国家の意思でありその反映として議会在租税に関する法律を制定することにより臣民に対する権力の行使となるのに対して、臣民の側からすると、国家成立を財政面から支えるという目的のためだけに義務として規定される、という意味で。）見られることになる。そして、この大日本帝国憲法における租税の位置づけの思想は、日本国憲法の基本思想が大陸法系統に属する立憲君主制から英米法系統の思想に大きく転換したにも関わらず、新しい国家の憲法にほぼ無修正に引き継がれることになり、その断絶はさらに大きくなったと考えられる。

日本国憲法においては行政権に関する規定は「第5章 内閣」として11の条項を有する章として再編されることとなった。そこでは、「行政権は内閣に属する」（第65条）とされ、「内閣は行政権の行使にあたり国会に対して連帯責任を負う」（第66条第3項）という議院内閣制をとる。

この憲法上の行政権に関する諸規定に関して、行政委員会との関連で重大な疑問を提起する論者がある。山田幸男教授はわが国の公正取引委員会等の行政委員会とアメリカにおける行政機関（教授の言葉によると、「行政委員会」）に関して憲法の枠組み外の機関ではないかという議論に関する論稿において次のように指摘する<sup>443</sup>。

わが国において公正取引委員会等の、いわゆる行政委員会は教科書的には内閣の下にありながら、「独立して準立法的、準司法的権限を行使しており、行政法的理解も行政委員会を独任型の官僚制に対するアンティ・テーゼ的に組織論的に位置づけ」られている現状に関する疑問<sup>444</sup>の検討の過程で、教授は「しかしながら、筆者が学究生活に入って以来、どうしても理解出来ないでいることを問い直されているのではないかという感慨をいだくのである。モンテスキューをはじめとする三権分立論の論旨が理解出来ることは当然のことである。しかし、筆者の長い間の疑問というのは次のとおりである。わが憲法は『行政権は、内閣に属する。』と規定しているが、三権分立の原理からいえば、『内閣が、行政を執行する。』という論理になる筈である。定義的にいって、無限定の『行政権』ということはどういうことなのか。行政法の教科書的にいえば、行政権—行政行為—公定力・自力執行力—ということになっている。もちろん、行政行為の前提として行政法という法律が必要であることは自明である（法律による行政の原理）。筆者の疑問というのは、世間では、行政権—行政法—行政行為—公定力・自力執行力—ということが至極当然のことと考えられているように

<sup>443</sup>山田幸男「内閣の行政権と行政委員会」ジュリスト増刊 憲法の争点（増補）1980年。

<sup>444</sup>山田 前掲稿 152 ページ。

思うが、順序は行政法—行政権—行政行為・・・・ということなのであって、この自明のことを等閑視してきてはいないのかということなのである。とすれば、憲法上、憲法四十一条によって国会により行政法が制定され、行政権の行使の具体的態様が定められ、憲法六十五条は、かかる行政権の行使は内閣の権限・責任の事項である、ということになる筈である<sup>445</sup>。」という解決策を見出す。そして、「この論理でいけば、行政委員会というものは国会の定める行政法の下で、立法府、行政府、司法府のいずれの所属としてもよいということになる、わが国は、立法政策的に、内閣の所轄の下に行政委員会を位置づけたというだけなのではないか<sup>446</sup>。」と自身の疑問に対する回答としているのである。山田教授のこの論考は表向きには行政委員会に関するものであるが、独任型の官僚制についてはマックス・ウェーバーの「権限の所在と責任の明確性」を基礎とする見解を述べたり、アメリカにおける行政機関（agencies）に対するRoscoe Poundの見解を紹介するなど、行政機関全般をめぐる議論の混乱をわが国だけに限定せず紹介している点、ここで見出した三権分立に基づく行政にかかる権限や効力にかかる順序・関係については相当の確信をもっていると考えられる。さらに、行政における順序の転倒は戦後に生じた現象ではなく、大日本帝国憲法の時代の考え方を日本国憲法が引き継いだことによるものであることを示唆していると考えてよい。そして、もっとも重要な点は、国家統治機構を形成する基礎としての三権分立の原理が日本国憲法に適用されて租税法の体系を構築するにあたり逆さ順序のままに適用されているのではないかという疑問である。下記の、納税者による申告行為の法律効果に関する見解を見ていただきたい。

行政法学者の新井隆一教授は、租税の納付に関してではないが、「納税申告行為と租税賦課行為の関係の本質<sup>447</sup>」と銘じた論稿において、納税申告行為と（課税庁側による）租税賦課行為をともに法律行為的行為と性格づけることは両者の利益相反的な本質から論理的整合性を維持できないとの批判を展開し、従って前者を準法律行為的行為と結論付けるのであるが、そう結論づけることに関連して次のように述べる。「そのような事情の下におけるこれらの効果意思の合致は、存在しうるとすれば、矛盾対立する効果意思の合致にはほかならないから、それは、妥協の所産にすぎないことになり、これによる納税義務の確定は、結果的現象として、効果意思の合致による法効果の発生を意味することとなって、その論理は、つまりは、納税義務の確定にいたる法律関係を公法契約的性格のものとして理解することに帰することになるのである。納税義務確定にいたる法律関係のこのような性格づけは、租税法律主義の原則からは、周知のように、

<sup>445</sup>山田 前掲稿 153 ページ。

<sup>446</sup>山田 前掲稿 153 ページ。

<sup>447</sup>新井隆一『課税権力の本質』（有倉先生早稲田大学在職 30 年記念慶祝献上論集）成文堂 1972 年。

ゆるされうるところではないのである<sup>448</sup>。」このような見解が我が国の租税法理論において支配的な見解であるか否かの判断は置くとして、我が国においては租税法主義を厳格に貫こうという志向があることは確かであり、本論文においては、このような志向の対極に位置するものとしてのコモンローの法体系に属するIRCを中心としたアメリカの租税法論を考察の対象にしてきた。アメリカ租税法体系を形作る基礎観念としての「関係の観念」をわが国の行政法上において適用したとすれば、納税者の申告行為は準法律行為的法律行為としてとらえられることはなく、国家と納税者の間に租税の金額を約因とする債権・債務関係が成立し、自然法論に基づく契約理論の枠組みを前提とした、法律行為的行為の租税法の体系化が図られることになろう。しかしながら、わが国の租税に関する実体法上においては、法律行為としては行政庁側の行為だけに確定力が推定されることとなる。わが国の租税法の体系におけるアメリカのそれとはこれほどまでの相違を示すようになったのはいかなる思想的、歴史的背景によるものなのか、次にこれらの点について考えてみたい。

### 第3節 日本の法体系を支える根本思想 — 権力とその源泉としての意思 —

前述のとおり、大日本帝国憲法に取り入れられた国家統治の基本思想は基本的にはドイツ国法論のそれを日本の歴史的背景に調合されたものであった。そこで、ここでは一転して眼を大陸に向けてビスマルクによるドイツ帝国創設時の国家統治の基本思想を見てみることにする。そこには、18世紀末から19世紀初頭にかけて活躍した啓蒙期自然法学者、特に、前述したヘーゲルの「ゲルマンイデオロギー」という思想と、その基本思想を提供したカントの実践理性の概念が見えてくる。

ゲルマンイデオロギーとはどのような内容を有する主義であるかについて村上淳一教授の所説に従って検討してみる<sup>449</sup>。

村上教授によると、ドイツ人の学問的著作や詩や政治的著述においてゲルマン人は長い間つぎのように描かれてきた。

「粗野にして好戦的であり、同時に率直且つ正直である。古来の農民的な土着の風俗にしたがっており、夫人と客人を厚遇する純真かつ素朴な良俗をもっている。取引や駆け引きを好まず、政治的秩序を制度によって柔軟に操ることはなく、これを家族や同族や部族といった自然成長的共同体によって、そしてまた主君と従士との人的な誠実関係によって基礎づける<sup>450</sup>。」

<sup>448</sup>新井 前掲稿 68 ページ～69 ページ、下線部は引用者。

<sup>449</sup>村上淳一『新装版 ゲルマン法史における自由と誠実』（東京大学出版会 2014年）。

<sup>450</sup>村上前掲書 14 ページ。

このようなゲルマン人像はタキトウスの『ゲルマニア』を主たる材料として16世紀の人文主義者によって形成され受け継がれてきたものであり、その特徴として、①ローマ人との対照によって描かれてきたこと、②伝統的なゲルマン人像が超歴史的な性格を有するものであること、の2点を指摘している<sup>451</sup>。ゲルマンイデオロギーは反ローマ主義によって貫かれながら多様な姿をとって歴史上に現われて基本的に二つの側面を有するものであることを指摘する。「すなわち、それは、一方においてゲルマン人をいわば自由(frei)な自然児としてとらえ、他方においてゲルマンの社会をそのような自由人の誠実(Treue)による結合としてとらえていたのである<sup>452</sup>。」そして、自由で誠実なゲルマン人社会は歴史法学派によって、自由な土地所有者からなるマルクゲノッセンシャフト(Markgenossenschaft 古代ゲルマン社会と中世初期の部落共同体)から、より大きな政治的単位であるフォルクスゲマインデ(Volksgemeinde 民族共同体)をゲノッセンシャフト的に基礎づけながら、ゲフォルクシャフト(Gefolgshaft 従士制度)の観念によって王権の形成が説明されるが、自由と誠実をゲルマン社会の基本的な構成原理として定式化したのは、ヘーゲルであるとする<sup>453</sup>。ヘーゲルはベルリン大学での「世界史の哲学」と題して行われた講義をその死後に編纂された『歴史哲学講義(下)』(長谷川宏訳 岩波書店 1997年)において、ゲルマン社会を以下のように記している。

「古代ゲルマン人の自由への愛は有名で、ローマ人も当初からそれを的確にとらえていました。ドイツではごく最近まで自由が合言葉になっていて、フリードリヒ2世(1712年～1786年 第3代プロイセン王—引用者)治下の諸侯同盟でさえも自由への愛から結ばれたものです。こうした自由を基礎にして社会関係がむすばれるとなると、社会的な枠組みとしては民族共同体しかなく、この共同体が全体をまとめつつ、共同体内の各個人は自由をうしなうことはありません。殺人が罰金で片がつくのは、人間がなにをしようとも、かれは自由な人間として生きる価値があると考えられるからです。個人に絶対の価値があるとするこのような考え方は、タキトウスがいつているように、ゲルマン社会の大きな特色です。共同体とその長は、成員の意向を汲みつつ私法上の機構をととのえ、人身や財産の安全をはかります。戦争などの共同事業にあたっては、共同の協議と決議が必要とされます。その一方で、自由意思による結合と、軍司令官や諸侯への自由な服属によって、共同体の中心が形成される。そこでの人間のつながりは忠誠心(村上前掲書ではこの『忠誠心』が誠実という文言になっている。以下、本引用において同様。—引用者)にもとづくつながりであって、ゲルマン人の第一のモットーが自由だとすれば、第二のモットーが忠誠心です。個人は自分の思いのままにある人物のもとにおもむき、そこでむすんだ関係を自らの力で確固不動のものとしします。……。ドイツ人の結合は、客観的な事柄をめざす結合であるだけでなく、精神的な自己をそこに投入し、主体的

451村上前掲書 14～15 ページ。

452村上前掲書 22 ページ。

453村上前掲書 24～25 ページ。

に心の底からおのれ一身を賭けた結合です。心や情緒といった具体的主観性の全体が、内容を無視することなく、内容をも結合の一条件とし、人格と内容の双方から結合を強めようとするとき、そこに忠誠と服従のまじりあった関係が生まれるのです<sup>454</sup>。」

村上教授の前掲書はヘーゲルのこの主張をもってゲルマンイデオロギーに立脚したゲルマン人とゲルマン社会像がドイツにおいて定着したとする<sup>455</sup>。ヘーゲルによって示されたゲルマンイデオロギーの全体像は、本論との関連でみると、イギリスにおいて封建制度が形成され法律関係を関係の観念からとらえるという歴史認識に対しても妥当性を有するものであると考えることができそうである。しかしながら、ここで指摘しておきたい点はイギリスにおいて関係の観念を形成せしめた古ゲルマン法が、19世紀半ばからその母国であるドイツにおいて変質して英米法の起源としての古ゲルマン法とはその姿を全く変えてしまったという事実、そして、その要因に上述したヘーゲルによって定式化されたゲルマンイデオロギーがあげられるのではないかという問題である。本論文における最終的な目的は日本の租税法の体系とアメリカのそれの比較・検討であるが、明治維新後の日本の大日本帝国憲法を頂点とする法体系の成立過程においてそのモデルとなったドイツ法の形成過程を確認しておくことはぜひとも必要な検討課題となってくるため、ここでは19世紀初頭からドイツ諸邦の間で芽生えてきた国内統一の機運の中で行われた法体系形成の過程における、ドイツ帝国国法論の形成過程を概観しておくこととする。

ドイツにおいては19世紀初頭の神聖ローマ帝国の滅亡後（1806年）、それまで諸邦の分立していた領域内の統一が急務となってきた。前世紀後半に相次いだ市民革命による新国家の建設（アメリカの独立と隣国フランスでの革命）に刺戟されたことは容易に想像でき、帝国建設にあったっての理論的支柱として国法論に関する議論が活発化してきたと理解してよいと思われるが、村上前掲書によれば、ドイツ帝国国法論の体系化の基礎となったドイツイデオロギーの現象形態は様々であるが<sup>456</sup>、ヘーゲルによって定式化されたドイツイデオロギーの2つの基本原理である「自由」と「誠実」（上記で引用したヘーゲル『歴史哲学講義』においては忠誠）が全面的な現象として現われているのがオットー・フォン・ギールケによる、いわゆる有機体的国家論であるという<sup>457</sup>。

村上前掲書によると、「ギールケのドイツ国制史はヘルシャフトとゲノッセンシャフトの両原理の調和にいたる発展<sup>458</sup>」としてとらえられている。ゲノッセンシャフトとヘルシャフトの弁証法的な歴史としてその著書『ドイツ団体法論』（‘Rechtsgeshichte der deutschen Genossenschaft’ Otto von Gierke 1868）庄子良夫訳 信山社 2014年）は描かれている、というわけである。ギールケは人の結合体の基本形態の構造の変遷という視点からドイツの法発展の歴史を

<sup>454</sup>ヘーゲル『歴史哲学講義（下）』（長谷川宏訳 岩波書店 1997年）217～219ページ。

<sup>455</sup>村上 前掲書 28ページ。

<sup>456</sup>村上 前掲書 32～33ページ。

<sup>457</sup>村上 前掲書 31ページ。

<sup>458</sup>村上 前掲書 135ページ。

概観して、そこにゲルマンイデオロギーの2大要素としての自由と誠実に基づく人の結合体をそれぞれゲノッセンシャフトとヘルシャフトとしてとらえ、ドイツの法の歴史を両者の相互作用としてを展開する。

ギールケのとらえるドイツゲノッセンシャフト法の歴史は5つの時代に区分されて示される<sup>459</sup>。

第1期はフランク王国国王カールが西ローマ帝国皇帝となる800年までである。この時代区分は「ゲルマン的法意識がすべての人間的諸結合についての圧倒的に『家父長[制]的』(paternal)理解のもとにとどまって」おり、また「もともとの『民族の自由 (Volksfreiheit)』という原理はまだこの時期の終わりには、少なくとも理念上は、少なくとも公的生活の基礎である一方、もちろん『支配(Herrschaft)と奉仕(Dienst)』という対立する原理は、すでにもっぱら創造的な新たな形成の源泉となってきた」とされ、「この全期間をとおして、すべての結合体の基本形態は、自然的な集団帰属に基づく人的な平和団体および法的団体としてすべての権利を全体へと移している<家父長的な民族自由の対応する>『古代法の自由なゲノッセンシャフト』である。」とされる。しかしながら、ここにおいて一人の人間がすべてに奉仕する人的団体の側面と家父長的な支配団体の側面の対立、すなわち、ゲノッセンシャフトとヘルシャフト及び人格性と団体としての物権性の対立が内包されており、この時期の終わりのころにはゲノッセンシャフトは物的なゲマインデへ、ヘルシャフトは領主支配へ変化しているという。

1200年までの第2期は、「支配はゲノッセンシャフトに、物権性は人格性に確定的に勝利する」時代であり、「『領主的』および『封建的』組織体制原理は国民の生活を支配する」時代である。古い自由なゲノッセンシャフトは時代の大きな流れに取り残された一部の地域に維持されていたが、「ドイツ精神におけるコルポラティブな思想は、きわめて力強いものがあつたので、それは、ヘルシャフト的諸団体の中に自ら浸透し、そしてそれを改変し、しかる後に解消させる。」その結果として、「<団体のもともとの統一体を代表する主人が独自の総体権(Gesamtrecht)を発展させる『従属的ゲノッセンシャフト』または『ヘルシャフト的ゲノッセンシャフト』が成立する。」第1期の終わりに見られたように、この時期の代表的な結合形態としての封建国家の崩壊をもたらす新しい強力な原理が第2期の終わりに出現する。それは、「古い、自然的な基礎を目指すゲノッセンシャフトの代わりに、任意に決定されたゲノッセンシャフトを生み出し、諸都市においてはしかし自由な意思の合致を自然的な基礎と結合し」、「最古のゲマインデと最古の国家をドイツの大地に出現させる、自由な結合(freie Vereinigung, アイヌング[約定による自由結社、盟約])の原理である。」

1525年に終わる第3期において、「封建国家とヒエラルヒーが支えを失って崩壊する一方で、下から上に向かって『選択されたゲノッセンシャフト』においてすべての領域で最もすばらしい諸有機的組織を創造するのは、アイヌングの原理である。」ゲノッセンシャフトやゲノッセンシャフト的共同団体は連合的方

<sup>459</sup> 'Rechtsgeschichte der deutschen Genossenschaft' Otto von Gierke 1868. オットー・フォン・ギールケ『ドイツ団体法論』 庄子良夫訳 信山社 2014年 13~17 ページ。



法で絶えずより高い地位に上昇し、「<物的諸権利の獲得された独立性を止揚することなく>土地からの人格の開放を徹底的に用意」し、「公法と私法の区別に導」き、「国家、ゲマインデおよびケルパーシャフトとしての観念的な総体人格 (Gesamtpersoenlichkeit) の概念を生み出」し、そして「ほとんど、下から上に、自由な合意をとおしてドイツの総体国家 (Gesamtstaat) を建設するのに成功する。しかし、総体国家の建設は領主の支配によるものであったため、「階級制度を打破し、階級とりわけ農民階級以外にはその中に引き込むことができなかつたので、結局いったん確定された諸形態の中で、ゲノッセンシャフト制度は、硬直し始め、そして、そのようにして、<諸階級の平準化、都市とラント[領邦]の融合、そして、より大きな集中された国家統一へと働いてゆく>新たな力に対抗するすることができなかつたのである。領主支配を領邦国家 (Territorialstaat) に改変し、自らを近代の国家理念の唯一の担い手に高めるのに成功するのは、領邦主権[ラント高権] (Landeshoheit) である。」

1806年までの第4期においては、「領邦主権、および、領邦主権から継受されたローマ法の助けによって発展した『官庁支配[官憲]』 (Obrigkeit) の原理の、確定的な勝利が完成される。」(下線部は引用者) この時代にいたっては、もはやゲノッセンシャフト制度は第3期までは保持していた公法の分野における影響力は放棄される。すなわち、「官庁支配の国家思想およびそれによる警察国家および後見国家 (Polizei=und Bevormundungsstaat) が発展し、ゲノッセンシャフト制度は、特権を与えられたコルポラチオン制度 (Korporationswesen) へと転換し、そしてこれは、自らが自らをただ単に私的な基礎の上へと設定し、そしてこれによって公法 (公的権利oeffentliches Recht) への更なる参加を求める請求権を断念する。」ゲノッセンシャフトから変質したコルポラチオンに対して、統一された国家権力が屈服させ破壊することは必然的であり、「国家は民族の外にそして民族を超えて登場し、公法的な意義を持つようとするものは、ただ国家の営造物として、国家の一部としてのみ存続しうる。」のであり、「絶対的国家と絶対的な個人性は時代の標語となる。」。(特権を有する) すべての諸団体の解散とともに、「領邦主権は、同時に、公的権利の特権と不平等を粉砕し、臣民 (Unterthanen) の概念において法律の前でのすべての人々の平等を、そして、最後に、歴史上はじめてすべての人々の個人的自由を創造した。」

最後に、ギールケが生きた第5期は明るく希望に満ちた時代として描かれている。すなわち、「われわれは、<そこから我々が一般の国家市民と代議制国家の思想において原初の諸対立 (ゲノッセンシャフトとヘルシャフトの対立 — 引用者) の融和を期待する>第5期の始めにようやく立っている。 . . . 、すでに我々は、その時期においては、本来的に形成的な原理はその近代的な姿における『自由な結合体』 (freie Association) であり、かつあるであろう、とすることができる。」と。この時代のゲノッセンシャフト制度は「長い死んだようなまどろみの後に力強い生命に目覚め、その完成を見出してきている。いかなる階級的な桎梏によってももはや束縛されず、いかなる排他性によっても制限されず、無限にしなやかで、形態において分けうる、最も高い目的にも、最も僅かな目的にも、最も包括的な目的のためにも、最も個別の目的にも、等しく適合されて、ローマの法概念のいくつかの特徴をとおして豊かにされて、理

論と実務がその中へと押し込めることに骨を折っている狭いローマの型を永いあいだ嘲弄して、一ドイツ法の再び誕生したく新たな共同体〔ゲマインシャフト〕の諸形態の見渡しきれない豊かさをもたらしてきている。原初のゲノッセンシャフトの観念は、古い内容をしかし新しい内容をもってみたとしたのである。その観念は、ドイツのゲマインデおよびドイツの国家のくただゲノッセンシャフト的な基礎へ遡ることをとおして、および、それらのゲノッセンシャフト的要素の再生をとおしてのみ、それらの従来を進歩を遂行してきており、それらの将来の進歩を実現するであろう。変化に関与している。その観念は、公的生活および私的生活のすべての領域を把握しそして新たに形成する自由なフェライン制度のためのもっぱらの創造の女神である。」（下線部—引用者）。

以上が、ギールケによって示されたところの、ゲノッセンシャフトとヘルシャフトの対立および調和という観点から、また、村上教授の自由と誠実の法体系の歴史の観点、したがって、ドイツイデオロギー的視座に立つて示されたドイツにおける法史である。ギールケが提示した法史は以下のような特質を有すると指摘できよう。

・ギールケが提示した時代区分はドイツの社会的状況を一変させるような歴史上の事件を基準として示されている。第1期は彼自身が示しているように、フランク帝国の成立をもって終わるとしている。第2期の画期としての1200年は、11世紀後半のグレゴリウス7世による教皇革命によりローマ法王庁の権力の全盛期でありカノン法がキリスト教社会のみならず世俗社会をも支配していた時代である。第3期の終わりとしてされる1525年はルネッサンスにおける人間開放の思想の影響下、腐敗したカトリック教会からの人間としての自覚に目覚めた独立不羈の個人の独立を目指したルターの宗教革命による嵐がヨーロッパを席捲した時代に対応する。そして、第4期の終わりとしてされる1806年は神聖ローマ帝国の滅亡の年であり、それまで諸侯国に分裂していたドイツに統一帝国樹立の機運の高まり始めた年である。ギールケの時代区分を画する年代が、バーマンが提示した法の歴史に革命的な影響をもたらした歴史的イベントとほぼ一致している点、社会状況と法の関連性を示すものとして大変興味深い。

・ギールケによって区分されたドイツ法史はゲノッセンシャフトとヘルシャフトの対立と調和ないし融和の歴史であるが、この両構成要素は、第1期における古ゲルマン社会の特質、バーマンのいう地域ないし部族共同体の特質である。ヘルシャフトは地域・部族共同体の構成単位である家族の典型的特質であり、ゲノッセンシャフトは家族の集合体としての共同体のそれである。ギールケが示したドイツ法史は両者の対立と融合の歴史であるが、最終の第5期において、自由主義的立憲君主制国家の支配原理はヘルシャフトとなり、一方のゲノッセンシャフトは国家を統治する基本原理とはなり得ず、ただ、私法の領域において当初の姿からはその様相を一変させて存在するとされている。村上教授の言うところの、自由がゲノッセンシャフトに、誠実がヘルシャフトに象徴的に示されているとするならば、ドイツ法史は、両者が相互に作用しあいながら時代ごとにその内容を少しずつ変化させながら時代の進行とともに止揚していく過程として描かれているわけであり、ゲノッセンシャフトは19世紀後半には国家の究極的目的としての自由に、ヘルシャフトは第4期に確立された官憲支配

の原理として国家統治の原理に、その姿を変えた歴史である。ここで注意をしなければならない点は、第4期におけるヘルシャフトの官憲支配の原理への変質、第5期におけるゲノッセンシャフトのゲマインシャフトへの変質がローマ法の強い影響を受けてのことであった点である。伊藤博士によると、17世紀には大陸法においてローマ・ビサンティウム的な法治主義が、すなわち、法は主権者の意思・命令であるとする考え方が有力となった<sup>460</sup>が、ドイツにおいてもゲノッセンシャフトとヘルシャフトに強い影響を及ぼしその変質を迫ったわけである。ギールケがこの点を認識していたかは不明であるが、伊藤博士が指摘するように、古ゲルマン法における公法上の法理念は「法の支配」という理念であって<sup>461</sup>、「法治主義」ではない。ドイツ法はローマ法の影響のもと、第3期末から第4期にかけて一大転換期を迎えたことになるといえよう。

・ギールケはドイツにおける法史を、区分された各時代においてゲノッセンシャフトとヘルシャフトの対立または調和の歴史として捉え、両者の相互作用の結果として生じた新しい結果が次の時代に引き継がれるという動的なものとして描いた。村上教授はギールケの歴史認識の論理にヘーゲルの弁証法の影響を指摘する<sup>462</sup>わけであるが、それはゲノッセンシャフトとヘルシャフトの相互作用を正一反一合の過程、すなわち、対立と調和の歴史として描いていること、さらに、合として彼自身が生きた自由主義的な立憲的君主制国家としてのドイツ帝国を理想としている点に、具体化されていることを意味する。ヘーゲルは個人が自由を実現するための手段として市民社会からの発展形態としての国家に関する考え方を以下のように提示している。

「さて、共同体における個人の自由と、仲間としてのつながりという二面が統一されるためには、国家が形成されて、義務と権利が個人の恣意にゆだねられるのではなく、法律の関係として確定される必要があります。しかも、その際、国家が全体のかたがめの要となり、特定の目的を設定したり、職務や権限の正当性を判定したりする場合にも、国家が出発点となって、つねに全体のありかたが基本とされねばなりません。ところが、ゲルマン国家の場合には、それとは反対に、社会関係が全体にかかわる機構ないし法律という性格をもたず、徹底して私的な権利と義務の関係へと拡散しているところに特色がある。そこには、共通するものがあるにはあるが、それが全体をつらぬく構造をもっていない。法律はまったくの特例法だし、権利はどこまでも特権です。つまり、国家は個人的な権利のよせあつめであって、そこに合理的な国家社会が成り立つためには、いくつものたたかいを経るなかで労苦を積みかさねなければならないのです<sup>463</sup>。」

「国家は、実体的意志の現実性であり、この現実性を、国家的普遍性にまで高められた特殊の自己意識のうちにもっているから、即自かつ対自的に理性的なものである。この実体的一体性は絶対不動の自己目的であって、この目的にお

460伊藤・木下 前掲書 76～77 ページ。

461伊藤・木下 前掲書 76 ページ。

462村上前掲書 134～135 ページ。

463ヘーゲル『歴史哲学講義（下）』（長谷川宏訳 岩波書店 1997年）219 ページ。

いて自由はその最高の権利を得るが、他方、この究極目的も個々人にたいして最高の権利をもつから、個々人の最高の義務は国家の成員であることである<sup>464</sup>。」「私的利益と私的福祉、家族と市民社会、こうした諸圏に対して、国家は一面では、外面的必然性であり、それらの上に立つより高い威力であって、それらの法律も利益もこの威力の本性に従属し、依存している。しかし他面、国家はそれらの内在的目的であって、国家はおのれの強さを、おのれの普遍的な究極目的と諸個人の特殊的利益との一体性のうちにもっており、また個人が同時に権利をもつ限りにおいて国家に対する義務をもつ、という点にもっている<sup>465</sup>。」

ヘーゲルにとって国家とは個人が己の自由を実現するための倫理的存在であり、かつ、個人の上に聳え立つ存在である。従って、個人は自由を実現するために国家の成員であるという義務を有することになるから、国家の成員になることの義務を遂行することは個人の特殊的自由の現存在、つまり、「国家においては義務と権利がまったく同一の関連において合一されている<sup>466</sup>」のである。それではヘーゲルにとって法とはどのように考えられているのかというと、端的には「国家の理念は、直接的現実性をもっており、おのれをおのれに関連付ける有機組織としての個別的な国家である。— これがすなわち体制ないし憲法、あるいは国内公法である<sup>467</sup>。」国家の理念が、直接的に国家の体制として認識され、そして、公法として認識される。ヘーゲルのこのような国家論においてもローマ法的法治主義の考え方の反映を見出すことができるわけであるが、より重要な点は、「一面では」との限定つきではあるが、国家を「威力」として捉えられている点である。前述したとおり、ギールケにおいてはドイツ法の歴史において誠実が発展した形態としての支配力、ヘルシャフトという要素に焦点があてられていたが、威力という概念には転化されることはなかった。ヘーゲルのドイツイデオロギーに立脚した国家論が、ギールケの有機的国家論をとおしてではなく、19世紀において同じくドイツイデオロギーに立ちながらヘーゲルの国法論の影響を受けながら次第にドイツ帝国建設に指導的役割を果たしたドイツ国法論に変質していった過程について前出の村上教授の所説により概観する。

ドイツイデオロギーの2大要素の1つである誠実は、ヘーゲルが「個人は自分の思いのままにある人物のもとにおもむき、そこでむすんだ関係を自らの力で確固不動のものとしませう。」と表現したとおり、ヘルシャフトに関連する観念であるが、村上教授は「『ゲルマン的ヘルシャフトはすべて同時に義務関係であった』という類の一般的命題の強調は、本来区別されるべきさまさまの関係をすべてこの一般的命題の具体的表現にすぎぬものと解する傾向を生む<sup>468</sup>。」と指

464ヘーゲル『法の哲学 II』藤野渉、赤沢正敏訳 217 ページ。

465ヘーゲル 前掲書 236 ページ。

466ヘーゲル 前掲書 237 ページ。

467ヘーゲル 前掲書 232 ページ。

468村上 前掲書 177 ページ。

摘、このような一般的命題が支配的な状況のもとでは、実際のヘルシャフト関係がドイツ的誠実の双務的關係であったにもかかわらず、「単色の『ゲルマン的法概念』によってぬりつぶされてしまうこと<sup>469</sup>」になりかねず、実際、このような状況に19世紀後半のドイツ国法論はおかれていたとして次のように述べる。「われわれは、当時のドイツ国制史学・法制史学の主流がロマンスト的=法律学的方法をもってする—したがって一切の倫理的要素を捨象した—ゲルマン=中世国制史・法制史の構成を目標とするものであったことに留意しておこう。法を基本的に国家の制定法として理解するゲルバー、ラーバントの国法学がギールケの批判にもかかわらず十九世紀後半のドイツ国法学の主流たる地位を堅持し、倫理的=社会的要素を捨象したパンデクテン法学の体系がギールケの批判にもかかわらずドイツ民法典のモデルとなったのと同様に、ゲルマン社会ないし中世初期の社会を単なるゲノッセンシャフトないし拡大された家長のヘルシャフトとして捕らえるギールケの見解を不当とし、ゲルマン古代ないし中世初期における真の国家（機構としての国家）の存在、したがってまた国家法（法律）の存在を主張する立場が、十九世紀後半から二十世紀初頭にかけてのドイツ国制史学・法制史学の主流となるのである<sup>470</sup>。」ヘルシャフトに関するギールケの双務的關係性を不当な考え方とした19世紀後半の国法学の主流派が拠って立つ考え方がローマ法の強い影響力の下にあったことが明確に述べられているわけである。反面、ゲルマンイデオロギーの強い影響下にあったとはいえ、ギールケが最後の古ゲルマン法の考え方にとって法律論を展開した学者といえないこともない。この時期のドイツ国法論主流派の考え方はどのようなものであったのか、村上教授の所説に拠って概観する<sup>471</sup>と、まず、国家の概念は国家の任務から導きだされ、その任務とは国家にとっての本質的な法律の実行であるとされる。それゆえ、国家の概念は法の概念から導き出される。法の概念は（広義の）倫理的な法則の概念からもたらされ、それは人間の意思が神の意思と抵触することによって生じる罪を解消することを欲するところの意思の完全性のための意思法則である。この倫理法則には狭義の倫理法則と法的法則の2つの種類があり、倫理法則は人間の意思が従うべき神の啓示法であるのに対し、法的法則は一個の人間の意思を他の人間の意思の上に位置づける法則である。法は他者の意思の克服によって意思が開放されることを欲する。法的法則は力の法則（Machtgesetz）であり、人間共同生活内部における力関係を規律する法則である。かくして、国家は概念上法的法則を実行する力（Macht）である、という国法論の基本的な考え方が導き出されてくることとなる。ドイツの中世国家は法的法則の実行に自己を限定していたが、その意味で中世国家は法治国家であった。

以上が、村上教授の著作からの19世紀後半にドイツ帝国が誕生した際に主導的な役割を果たしたドイツ国法論の概要である。ドイツ国法論の主流派の見解は2つの要素、「力」と「意思」の観念に支えられていると見ることができる。国法論における権力的側面は上述したヘーゲルの国家論の影響であることは明

469村上 前掲書 179 ページ。

470村上 前掲書 179～180 ページ 下線部は引用者。

471村上 前掲書 180～189 ページ。

らかであろう。しかしながら、ヘーゲルの国家の権力的側面に焦点を置いた国法論は、実践理性の法的な発現としての意思に基礎をおいた、啓蒙自然法理論におけるカントの影響を指摘することができる。以下、筏津教授の所説によりカントの影響について概観する。

「17世紀に、主意主義、すなわち、知性に優越する意思の存在を主張する見解から派生したところの「神学に由来する意志概念が、スアレスを經由して、後期スコラ学派の内部では、モリナとレッシウスのローマ法の現代化に、そしてデカルト哲学に、そしてグロチウスをへて、プーフェンドルフの私法の一般理論へと影響を与えることで、ヨーロッパ大陸法系の私法理論への影響は決定的となった。神学上の意志概念がヨーロッパ大陸法系の私法理論へと流入するきっかけとなったのは、スアレスの法律の本質論における主意主義の見解であった<sup>472</sup>。」そして、主意主義的意志概念に基礎を置くプーフェンドルフの私法の一般理論に根本的な転換をもたらし、現代のドイツ法の体系の基礎概念を提供したのがカント、さらにそれを受け継いで現代ドイツ私法の体系を確立したのがサヴィニーとであるという点が筏津教授の主張の骨子である。以下、教授の主張を示す。

「ローマ法の特殊ドイツ的現代化としてのパンデクテン体系は、ローマ法の訴権の体系、啓蒙期自然法論の義務の体系のあとに、権利の体系として確立される。このパンデクテン体系は、法律行為論を核心とした総則、さらに物権法、債権法、家族法、相続法の配列からなる。……。サヴィニーは、啓蒙期自然法論の体系を権利の体系へと転換したカントの仕事を前提とすることができた。カントは、一八〇〇年頃のドイツの法学の刷新にとって、きわめておおきな影響をおよぼした。カントの自律倫理が私法を『倫理的に自律した人格の自由の領域』と理解したことを受けて、すべての市民の完全で平等な権利能力、所有権の自由な使用、契約の自由が展開された。意思の力としての権利、自立的な当事者意思の活動としての法律行為、自立的法主体間の厳密に間主観的な関係としての契約、絶対的な支配権、排除する権利としての所有権は、近代ドイツ私法学の核心をなすが、これらはこの法学の刷新のなかで産みだされた。……。わたしは、サヴィニーのこの私法ドグマティックな仕事の中心に、カントの全面的な応用をみる。法学的な技術的細部は別にして、体系の理論枠組みの急所で、カントの私法理論の応用をみることができる。……。サヴィニーのこの仕事は、ローマ法の精神を汲みつくしたうえで、ローマ法素材を現代化した、現代ローマ法の体系を構築することであった。それはローマ法の訴権の体系を権利の体系へと再構築することであったということもできる。ローマ法を現代化するための核心的問題は、体系の構成原理の問題と体系配列の選択問題であった。前者は、もっぱら総則の構成に、後者は、ドイツ的なパンデクテンの体系配列に関わる問題である。この二つの問題は、自立的意思を構成原理とした権利の体系を呈示したカントによって、原理的に処理されていた。私法理論のパ

---

<sup>472</sup>筏津安恕『義務の体系のもとでの私法の一般理論の誕生』昭和堂2010年 以下、「筏津1」133～134ページ。

ラダイム転換にとっての理論的急所が、カントによって処理されていたことを熟知していたのがサヴィニーであった<sup>473</sup>。」

筏津教授の上記見解は、あくまでも現代ドイツ私法理論の完成者としてのサヴィニーにおける、カントの思想的影響、あるいは、ドイツ私法理論の哲学的基礎を提供した法哲学者としてのカント、に関連するものである。しかしながら、筏津教授は上記書において次のようにも指摘している。

「カントは、随所で実践理性としての意志と経験的意思の明確な区別を前提とした理論を構築している。実践理性としての意志が経験的意思を規定するとき、はじめて主体の自律的意思が自由であるとすれば、主体の外部に実質的価値基準を設定する啓蒙期自然法論の義務の体系も葬りさることができる。カントの法論の急所とも言うべき権利概念の本質も自律的意思によって規定されている<sup>474</sup>。」

実践理性と経験的意思が作用する領域は私人間の領域に限定されてはおらず、私人対国家の法作用の場も当然のことながら想定されていないわけではない。

ここに、カントの『道徳形而上学 第1部 法律学の形而上学的基礎原理』

(Immanuel Kant ‘Metaphysik der Sitten’” Metaphysische Anfangsgruende der Rechtslehre 1797” 恒藤恭 船田亮二訳 『法律哲学』 岩波書店 1933) 第2編において、公法が取り上げられる根拠があると思われる。

カントにとって公法とは「法的状態を発生せしめるために普遍的告示を必要とする法則の総体<sup>475</sup>」であり、「交互に相関的影響の中にたつて、法とされている所のものに関与する為に、これを結合する一つの意志の下における法律的状态、すなわち統治組織を必要とする一民族すなわち人間の一集団のため又は数民族の一集団のための諸法則の一体系である<sup>476</sup>。」カントにとっては、人が自然状態から脱出するためには法律概念に従って結合する必要がある。すなわち、「・・・、彼が一切の法律概念を放棄しようとする限り彼の決定すべき第一の事柄は=各人が思ひ思ひのことをなす自然状態を出て、一切の他人（それらと交換的影響の中に相会うことを避け得ない）と共に公的に法則的な外的強制に服従するやうに結合し、それ故に、その中においては各人に自己のものとして承認されるべきところが法則的に規定され、そして十分な実力（彼自身のものではなくて外的なる）によってこれが分配されるべきところの状態に入らねばならぬ、すなわち、彼は何を措いても公民的状态に入るべきである、といふ原則たるであらう<sup>477</sup>。」カントは人の結合の必要性を社会契約説的に説明するが、次の点が極めて特徴的である。「・・・、今や斯かる状態を出でて法律状態に入るべ

<sup>473</sup>筏津安恕『私法理論のパラダイム転換と契約理論の再編ーヴォルフ・カント・サヴィニー』昭和堂 2001年以下、「筏津2」183～185 ページ。

<sup>474</sup>筏津2 138 ページ。

<sup>475</sup>Immanuel Kant ‘Metaphysik der Sitten’” Metaphysische Anfangsgruende der Rechtslehre 1797” . 『道徳形而上学 第1部 法律学の形而上学的基礎原理』恒藤恭 船田亮二訳 『法律哲学』 岩波書店 1933 215 ページ。

<sup>476</sup>カント前掲書 215～216 ページ。

<sup>477</sup>カント 前掲書 217～218 ページ。

きことを、各人は力をもって他の人に督促しうることを得る<sup>478</sup>。」なぜなら、先占または契約によって取得されたものであっても、「未だこの取得はそれ自身の為には公的法則の制裁を有せぬ限りは、それは、いかなる公的（分配的）正義によっても規定されず、又この権利を執行する如何なる権力によっても確保されないのであるから、なおまだ暫定的たるにとどまるからである<sup>479</sup>。」このように、カントは人が結合する理由はロックの社会契約説同様に、人が財産として取得したものを担保するためであるが、この目的のために他の構成員に対する力によるある種の強制の必要性を説いている。ロックが個々人の生命・自由・財産の保護が保障されないときに行使されることが認められる抵抗権とは別の道を探る。このような前提に立って、カントの国家論が展開されるが、それは法律を基礎的原理とする立論である。人は私的に獲得した権利を保障するために社会契約的に結合する必要がある、法をその結合のための基礎原理とするひとつの形式を選択する必要がある、カントにとってはその形式が国家なのである。

「国家(civitas)は諸多の法律法則の下における人間の一群の結合である。この法律法則が法則として先天的に必要な限り、すなわち、外的権利の概念一般から当然に生ずるものである（條定的でない）限り、その形式は国家一般の形式であり、すなわち、国家が純粋法律原理にしたがって如何にあるべきかの理念における国家であって、それは公共体へのすべての現実的結合のために（従って内部において）基準として役立つ<sup>480</sup>。」法を基礎原理とする国家が人の結合を保障するためには、次のような構造を有することが演繹される。

「各国家は、それ自身の中に、三つの権力を、すなわち、普遍的に結合した意志を三様的人格者(triās politica)の中に含む。立法者という人格者における支配的権力（統治権）と、（法則にしたがふ）統御者という執行的権力及び、裁判官という人格者における（各人の自己のものの法則にしたがふ承認としての）司法的権力がこれである、それはあたかも実践理性の結論における三つの命題のごとく＝大前提はかの意志の法則を含み、小前提は法則にしたがふ手続の命令、すなわち意志のもとへの包摂の原理を含み、そして、結論は、何が特定の場合に法とされているかの法律判断（判決）を含む<sup>481</sup>。」

このようにカントはモンテスキューの三権分立論に、意志論、特に、実践理性を加味して、国家統治機構のそれぞれの部門を独立の意志を有する人格者として設定してその理論を展開する。その特徴は、それぞれの権力主体を実践理性としての意志を有する者として規定している点である。「これらの権力については、その尊厳において観察して、次のやうなことがいはれる＝立法者の意志は、外的なる余のもの及び汝のものに関係することについては批議されるべからざるものであり、最高命令権者との執行能力は抵抗し得ざるものであり、そ

478カント 前掲書 218 ページ 傍点は引用者。

479カント 前掲書 218 ページ。

480カント 前掲書 219～220 ページ。

481カント 前掲書 220 ページ。



して、最高の裁判所の判決は変更すべからざるものである<sup>482</sup>。」ここでは、それぞれの統治部門の主体は独自の意志をその源泉として権力を有することを、尊厳をもって見られる必要があるのである。特徴的な点は、国家の統治権者または支配権者としての立法部門が「外的なる余のもの及び汝のもの」としての権利を決定することはその意志であるのであるから権力としての法となり、最高命令権者としての法の執行部門が命令したことに被命令者は司法部門への申立を行いその判断を仰ぐという手段を除いては抵抗する権利を有しない点にあると言えよう。この点から、「公民的連合の性質から生じる法的効果に関する普遍的註解<sup>483</sup>」としてつぎのような解釈が演繹される。

「最高の権力の根元は、これに従属する民族にとっては、実践的意図においては探求すべからざるものである＝すなはち、人民は、この根元に関してこれによって負担せしめられる従順についていえばなほ権利として事実について穿鑿すべきでない。何となれば、民族は、法的に有効に最高の国家権力に関して判断するためには、既に普遍的な意志の下に結合したものとしてみとめられねばならぬから、現在の国家主権者がこれを欲する以外の判断をなすことを得ず、また判断すべきではないからである<sup>484</sup>。」

「—実践的に一寸でもこれを疑い、したがって、その効力を一瞬間でも停止せしめることが既に犯罪である位に神聖である（不可侵である）法則は、それが人間からではなくて何か最高の批議されざる立法者から発出したに違いないといふやうに表され、これが『一切の権力は神から』といふ命題の意味であるが、この命題は、公民的組織の歴史的根拠ではなくて、現に成立する立法的権力に、その根元は如何にもあれ服従すべきことを示す実践的理性原理としての理念である<sup>485</sup>。」このように、カントの公法理論においては、国家の統治権力は実践理性の発現形態としての法を基本的原理とする、尊厳を有し、かつ、疑うことすら犯罪視されるほどの神聖であるところまで止揚されていることが特質である。実践理性としての意志が権力を有するという点は19世紀後半のドイツ帝国創設機運が高まった時期の国法論の理論的支柱としてヨーロッパ大陸法の基本原理となっていき、一方で、ギールケの説く共同体観念的、従って、古ゲルマン法的部族法は次第にその母国においてその主流的地位を失っていくわけである。ここに、中世ローマ法の現代的復活を見る。

カントの法律哲学は上記のような国家の統治機構における法の基礎概念に基づく公法理論において、租税について以下のように述べている。

「右の結果として＝国家における支配者は臣民に対して権利のみを有して何らの（強制的）義務を負はない、という命題が出て来る。—更に、たとひ支配者の基幹たる元首が法則に違背して行動しても、例えば租税や徴兵について国家に対する負担の分配における平等の法則に違背しても、人民はこの不正に対し

482カント 前掲書 225 ページ。

483カント 前掲書 231 ページ。

484カント 前掲書 230～231 ページ。

485カント 前掲書 231～232 ページ。

て請願を為し得るけれども、何等の抗争をも為し得ない。否、むしろ、憲法においてすらも、最高の命令権者による憲法原則の違背の場合に右命令権者に抵抗し、したがって彼を制限することを国家における或る権力に可能ならしめるやうな如何なる条項も含まれ得ない。……。最高権力の堪え難いまでに為された誤用さえをもなほ堪えねばならぬ民族の義務の根拠は＝最高の立法に対するその反抗そのものが、決して、反法的なものとして以外には、すなはち、全法的組織を転覆しようとするものとして以外には、思惟されてはならないという点に存する。何となれば、斯かることを為す権能を有するためには、この民族の反抗を許容した公法原則が先ず存せねばならぬはずだからである<sup>486</sup>。」また、次のようにも述べている。当時の社会の状況を反映しつつ実践理性に基づく公法論を展開しているものとして興味深い理念的立論であると思う。

「支配者は（土地の）領主として観察され得る、それともただ民族との関係において法則を通じて最高の命令権者としてのみ観察されねばならぬか？<sup>487</sup>」との問題提起に対して、以下のように結論付ける。

「……。最高命令権者は如何なる領土すなはち領地をもその私的利用（宮廷の維持）のために有することを得ない。何となれば、若しもこれを有するときは、それがどこまで拡張されるべきであるかは彼自身の意見に帰着することとなるので、国家は、一切の土地所有権を政府の手に属するものと考え、一切の人民を土着隷民として、常にただ他人の所有権に属するものの占有者として、したがって、一切の自由を奪われたもの（奴隷）として認めるといふ危険に遭遇するだらうからである。……。この原本的に取得された土地所有権の上に、土地の私所有権者に課税する、すなはち、地稅や間接國稅や關稅又は勞務（軍役のための軍隊の編成の如きはこれである）によって租稅を要求する上級所有権者（国主）としての最高命令権者の権利がその基礎を有する<sup>488</sup>。」

以上で、カントの『法律哲学』において提示された公法理論の概要を終える。カントの公法理論は、国家が創設される際に人が結合する動機はロックによって展開された社会契約説とほぼ同じ、すなわち、生命・自由・財産の保護であるが、ある点においてロックの社会契約説とは一線を画すものである。それは、結合する意志から觀念的に導き出されるところの権力の存在を認めた点にある。実践理性である。実践理性を国家論のレベルに応用することでカントの公法論が展開されることとなるが、カントの意志＝権力をいう図式が、フランス革命直後の神聖ローマ帝国の崩壊からドイツ帝国の形成に向けた動きのなかで、19世紀ドイツ国法論に哲學的基礎を提供したということは容易に理解されよう。ヘーゲルの国家論もカントの影響下にあったといつてよいと思われる。誤解を恐れずにいふならば、現代大陸法系行政法理論における行政行為の公定力の理論的基礎はカントの実践理性における意志＝権力という図式にその源泉を有する、といつてよいのではないか。

<sup>486</sup>カント 前掲書 232～235 ページ。

<sup>487</sup>カント 前掲書 240 ページ。

<sup>488</sup>カント 前掲書 243～244 ページ。

いずれにしても、ドイツ帝国はドイツ観念論の強い影響力の下で誕生したといえることができ、このような方向性にドイツ国法論を指導したのが、ビサンティン的な色彩の強いローマ法学者であった。

19世紀国法論においては、国家の任務が法の実行であるとされることから、国家はモンテスキューの三権分立において示された行政部門の権限が強大な国家統治機構を有することとなる。また、法の法則としてある者の行為の法的効果を生じさせる要素としてその意思が重視されることから派生する概念として法律行為が規定される。ある者の意思としての法律行為は他の一方の者に対する効果を生じさせるという考え方から法における力の執行として国家の力が規定される。現代の法理論における公権力の概念の背景にはこのような歴史的な背景があるわけであり、原初的な法治国家の概念はこのように誕生した。そして、このような歴史的背景を有する国法論が、わが国の明治国家創設の過程において行政部門が強力な権限を有する統治機構の国家のモデルとなったわけである。

#### 第4節 結語

以上、ゲルマンイデオロギーの検討から始めて、19世紀後半のドイツ国法論が成立するまでの歴史的・思想的背景について概観したが、その理由は、明治国家の創設者たちが目指した立憲主義的君主制国家のモデルとされたドイツにおける国法に関する基本的な考え方を検討する必要があるからである。本論文の目的はアメリカ連邦租税に関する法体系の歴史的・思想的背景を検討してその基本思想を探り、わが国の国税に関する法体系の基本思想との比較を行う点にあるが、わが国の租税法の体系がドイツ行政法理論の強い影響のもとで構築されていることを理解する上で19世紀後期のドイツ国法論の検討は不可欠であったからである。また、ここで示されたドイツ国法を始めドイツ法全体は講学上、大陸法の範疇に属するものとされる。伊藤博士が指摘するように、英米法ないしはコモンローは古ゲルマン法を基礎としているが、ドイツ法も英米法もそのルーツは古ゲルマン法であるにもかかわらず、現代的ドイツ法が誕生した19世紀後半においてここまで対照的な構造を有する法体系として成立しているのを見ると、他のヨーロッパ諸国が帝国主義的国家体制を築きつつある状況下において、中央政府の強力な指導の下に国づくりを急ぐ必要があったという事情があるにせよ、ある種の驚きを禁じ得ない。最後に、Roscoe Poundは「法律史観」においてドイツ国法論争に関する見解を述べているのでそれを記しておく。Poundは政治的史観が制度史として取り上げられる傾向が強いと主張する際にこの問題を取り上げているが、同時代に生きたPoundは比較的醒めた目でドイツでの論争を評価していて興味深いものがある。

「また、ある法律学者が、ローマ或はゲルマンの制度に共鳴し、制度史的法律史或は法律理論史を書くに當って、或る者はローマの制度に、或る者はゲルマンの制度に重点を置いたことにも、同様の現象が現れて居るのである。三十年前の稍誇張されたゲルマン式理論と、ドイツにおける国民的自覚の勃興とが、

関係をもって居ること、並びに近代法上のあらゆる事物の起源をば、ローマ法中に見出さうとする最近の諸学者の均しく極端な試みが、ラテン系法律学者の、新たな刺激を受けた、民族意識によるものであることは、何れも疑い得ないところである。法律史の著者は、その取扱ふ問題の性質上、歴史記述に内在するかかる困難から、免れ得るものであるとして安んじることは出来ないのである<sup>489</sup>。」

以上、日本の法体系構築の基本思想に影響したドイツイデオロギーとその基礎概念について検討した。そこでは権力とその源泉としての意思という考え方を見出すことができるわけであるが、それでは、この考え方が日本の租税法の体系に如何に取り込まれているか考えてみる。

法律上の行為を要素としての意思との関連でとらえていく接近法は、私法と同様に公法の領域においても同じである。行政法における行政行為の定義として以下の塩野宏教授の見解を見てみる。

「・・・、行政主体と私人との間の権利・義務関係の変動に際してもちいられる行政の精神作用には、契約も含めていろいろの態様があるが、行政法学においては、その1つを行政行為という概念でとらえ、その特色を明らかにすることを試みてきた。その際、対象の限定にもいろいろの方法が探求されたが、現在では、民法の法律行為との対比を強調する意味で狭義に用いるのが通例<sup>490</sup>」であるとして、民法上の概念設定の手法の借用である旨を宣言する。そして、「行政行為とは、行政活動のうち、具体的場合に直接法効果をもってなす行政の権力的行為である。」と定義されている<sup>491</sup>。塩野教授によると、行政行為とはもともとドイツ語のVerwaltungsaktの訳語であって、ドイツでは法律用語であるが（前述のようにドイツ租税基本法はその124条第1項において「行政行為の有効性」という条項を有する。）、我が国においては講学上の言葉に過ぎず、実体法上用いられる用語としては、「行政庁の処分」という概念が用いられている（行政手続法第2条第3項、行政不服審査法第3条第1項、行政事件訴訟法第3条第1項等）とされる。民法と行政法とでは使用されている用語は異なるものの、意思を要素とする行為をその支柱とする体系であることに違いはない。また、租税法は行政法と同様、公法の領域に属し、「ドイツや我が国では、伝統的に、租税法は、行政作用法の一部として取り扱われてきた。それを理論的に支えてきたのが、権力関係説であり、そこでは、租税法は、租税の賦課・徴収に関する法（租税行政法ないし租税手続法）として観念されてきたのである<sup>492</sup>」といわ

<sup>489</sup>Pound 前掲書 111～112 ページ。下線部は引用者。

<sup>490</sup>塩野宏『行政法 I [第四版]』有斐閣 2008 年 101 ページ 傍点は引用者。

<sup>491</sup>塩野 前掲書 101 ページ。

<sup>492</sup>金子宏『租税法 第二十一版』弘文堂 2016 年（以下、「金子 1」と記す。）35～36 ページ。

れるほどに行政法の強い影響力下にあったことからすると、租税法も行政法と同じ体系を有する法であることは容易に推定できる<sup>493</sup>。ここで指摘しておきたい点は、我が国の民法であれ、公法たる行政法であれ、その法体系は19世紀後半にドイツで展開された国法論に典型的に見られる、意思の体系であるという点である。この特質は、Roscoe Poundが指摘したところの、関係の観念に立脚したコモンローの体系とは対照的な法体系である大陸法系のそれであり、古ゲルマン法=封建法の対極に位置するといつてよいローマ法の流れに属する考え方であるといえることができるが、最も重要な点は、意思の体系ととらえることによって国家の行為の権力性を認識することとなる点、19世紀後半に展開された国法論の影響下にあると指摘できる点である。金子教授が租税法律関係を原理的には債務関係としてとらえるべきであるにも関わらず、「法技術的観点から実体租税法をみた場合には、租税法律関係を一元的に権力関係とか債務関係として割り切ることは困難であつて、その中には種々の法律関係が含まれており、そのあるものは債務関係であり、あるものは権力関係であると解さざるをえない<sup>494</sup>。」と、我が国の租税法体系を現状叙述的に指摘されることの歴史的背景としてこのような点があることを理解する必要があると思う。

ここで、わが国の租税法理論において基本原則と考えられている租税法律主義について、金子教授の見解をもとに考えてみたい<sup>495</sup>。

金子教授はわが国の租税法全体を支配する基本原則として「租税法律主義」と「租税公平主義」を掲げ、両者を「近代以前の国家における租税のあり方に対するアンチテーゼとして、相互に密接に関連しながら、近代国家において確立したもの」とされ、前者を「課税権の行使方法に関する原則」、後者を「主として税負担の配分に関する原則」、従つて、租税法律主義は「形式的原理」であり、租税平等主義は「実質的原理」である、とされる<sup>496</sup>。金子教授は租税法律主義の必要性を租税の本質に求められる。すなわち、「租税は、財政需要の充足(Deckung des Finanzbedarf)ないし公的欲求の充足(satisfaction of public

---

493この点に関しては行政法学者の側から興味深い提案がなされている。芝池教授が行政法・行政法理論と税法・租税法理論との相互交流の見地から税法の理論を行政法理論の立場から検討した論稿(芝池義一「税法と租税法」芝池義一・田中治・岡村忠生編『租税行政と権利保護』ミネルヴァ書房 1995年)のなかで、租税法固有の問題については、可能な限り租税法理論固有の論理をもってその問題の解決を図ることが重要であり、行政法の一般理論(芝池教授は行政行為の公定力や違法性の承継・不承継を挙げている)によって解決するべきではないとの主張を展開されている。租税法論の側も関心をもつ必要がある指摘であると思われる。

494金子1 26ページ。

495金子1 73ページ～100ページ。また、金子宏『租税法理論の形成と解明 上巻』有斐閣 2010年(以下、「金子2」と記す。)も同様に参照してゆく。

496金子1 73ページ。本稿では、租税法の体系の基礎概念を検討することを主眼としていることから、実質的原理とされる租税衡公平主義の検討の対象とはせず、形式的原理としての租税法律主義を検討することとしている。

wants)のために、国民の富の一部を国家の手に移すものである<sup>497</sup>」ため、「その賦課・徴収は必ず法律の根拠に基づいて行われなければならない。換言すれば、法律の根拠に基づくことなしには、国家は租税を賦課・徴収することはできず、国民は租税の要求されることはない。<sup>498</sup>」という原則が求められることとなり、これを租税法律主義とするわけである。租税法律主義は、「近代法治主義の、租税の賦課・徴収の面における現われ<sup>499</sup>」という特質を有するが、ここに法治主義とは、「立法権と執行権（行政権と司法権）との分立、すなわち、権力分立（三権分立）を前提として、公権力の行使を法律の根拠に基づいてのみ認め、それを通じて国民の『自由と財産』とを保障することを目的とする政治原理ないし憲法原理<sup>500</sup>」であるとされる点に特徴があると思われる。君主が国民の自由や財産に恣意的に干渉することが多かった近代以前の国家の政治原理に対する「アンチテーゼ」として、「これを防止して、国民の自由と財産とを保護し、国民の経済生活に法的安定性と予測可能性を与えるため、公権力の行使は、法律の根拠に基づかなければならない」という、近代的な政治原理、そして憲法原理としての租税法律主義である、と主張される。租税法律主義確立の沿革はイギリスに求められ、近代以前の国家の政治原理、すなわち、「テーゼ」は1689年のイギリス権利章典が成立するまでの過程、そしてその成立をもって近代的な意味における「アンチテーゼ」としての租税法律主義の確立とされている<sup>501</sup>。租税法律主義の機能は、第一義的には公権力の行使から国民を保護することに加えて、現代の取引社会において国民の経済生活に法的安定性と予測可能性を与えることにあるとされる<sup>502</sup>。したがって、租税法律主義は「課税権の行使を制約する原理、いわば自由権的保障の原理<sup>503</sup>」であり、その内容として「課税要件法定主義」、「課税要件明確主義」、「不遡及の原則」、「合法性の原則」、「納税者の権利保護」の5つがあるとされる<sup>504</sup>。租税法律主義があくまでも憲法原理である以上、国家の基本法としての憲法にその根拠条項が存在するわけあり、その条項を金子教授は大日本帝国憲法第62条第1項および日本国憲法第84条に求められるとされる<sup>505</sup>。

---

497金子2 42 ページ。

498金子2 42 ページ。

499金子2 43 ページ。

500金子2 43 ページ。

501金子2 43 ページ～46 ページ。

502金子2 47 ページ。

503金子2 49 ページ。

504金子1 75 ページ、金子2 46 ページ。

505金子1 75 ページ、金子2 46 ページ。

以上が、金子教授が主唱される租税法律主義の概要であるが、その内容について若干の考察を行ってみる。

【第一点】租税法律主義は公権力としての課税権の恣意的な行使から国民を保護することを目的とする法治主義の近代的な租税の賦課・徴収の面の現出であり、憲法原理であるとする点について。

金子教授は租税法律主義の憲法上の根拠条項を日本国憲法の第84条に求められるわけであるが、第84条は第7章財政の章に置かれている条項であることからして、租税法の基本原則として性格付けをおこなうよりは、規定の置かれ方から、直裁的に財政に関する基本原則としての性格を有すると解釈することが妥当なのではないであろうか。そもそも第7章は、大日本帝国憲法の財政原則が、「舊憲法そのものが一般にもっていた非立憲的な性格の故に、議會による監督を著しく制限するもの<sup>506</sup>」であったため、日本国憲法において「舊憲法の財政原則を廢して、國會による財政監督の原則を徹底的に實現しようとした<sup>507</sup>」ために制定されたものであった。日本国憲法が制定された直後の著作によれば、第84条が設けられたことの意義として次の3点が挙げられている<sup>508</sup>。1) 近代憲法成立史の主要テーマとして租税法律主義または「代表なければ課税なし」の原則の確立のための闘争があったこと、2) 古くは議会の課税同意権と立法権は別個の権能として成立し、近代にいたり両者の融合をみたが、財政に関する章を設ける以上法律によらなければ義務を課せられないという原則を租税についても明記することが当然と考えられたこと、3) 租税の種類および課税の根拠のみならず、課税要件のすべてが法律の定めを要することを明確にすること、であった。このような制定の趣旨を考慮すると、租税法律主義は、「沿革的には近代憲法のもっとも主要な内容の一をなすものであったが、國民代表による立法の原理が確立するとともにこれに吸収され、租税法律主義をとくに謳うことは、歴史的意味以上をもつものではなくなった。<sup>509</sup>」と考えることが現実にそった解釈であると思われ、教授が示す5つの内容を有するとされる租税法律主義の根拠条項としての適格性には問題があるのではないかと思われる。

【第二点】沿革的にはイギリスにおける権利章典の制定をもってその確立とされる租税法律主義は公権力としての課税権の恣意的な行使から国民を保護するという近代法治主義の表れであるという点について。

---

506 『註解日本国憲法 下巻』法学協会編 有斐閣 1974年（以下、「註解」と記す。） 1251 ページ。この書物の初版は 1949 年に発刊されている。

507 『註解』 1252 ページ。

508 『註解』 1267～1268 ページ。

509 『註解』 1269 ページ。

第一点で指摘したとおり、第 84 条で規定される租税法律主義の内容としての「代表なければ課税なし」という原理は沿革的にはイギリスにおいて確立された租税の国家と被課税者との合意に基づくものであるという課税原理の確立が想定されていると考えることが妥当を思われるが、教授の指摘する租税法律主義である「公権力としての課税権の恣意的な行使から国民を保護するという法治主義の表れ」という考え方に論理的な一貫性の欠如をみいだすものである。租税法律主義がイギリスの課税原理を沿革的に基礎におくものであるとするならば、日本国憲法の指導理念とされる「法の支配」の概念<sup>510</sup>を基礎として現出するとすると考えることが論理的な一貫性を保持しうる考え方であると思われる。しかしながら、金子教授が一貫して「公権力の行使から国民を保護する」ことを目的する法治主義的な考え方であると主張される根底には、租税法律主義を構想する基礎に別の考え方を有している証左であると考えられるのである。その根底にある考えは、金子教授にとっては課税権の行使が公権力の行使と同じ意味で使われている事実に見られるように、国家の法律に権力性を見出す大陸法的な意思の理論、具体的な法領域で言えば、ドイツ行政法理論<sup>511</sup>であると考えられる。本章で見てきたように、英米法的な法の支配においては一切の権力性を排除した関係の観念に基づく当事者間の権利・義務関係に関する法体系しか想定されえないはずだからである。この点に日本国憲法と租税法の基本原則とされる租税法律主義の間に、基礎概念における思想的断絶を見る。

このように考えていくと、我が国の法体系は、私法の領域のみならず、公法の領域にいおても、意思を要素とする法律行為の体系であるといつてよいと思われる。Poundは、「関係の観念」はアメリカの公法の領域においてはマグナ・

---

<sup>510</sup>伊藤正巳『憲法第三版』弘文堂 2004年 62～63 ページ 伊藤博士は日本国憲法第 10 章「最高法規」に規定する 3 つの条項がおかれている事実が「全体として、国家の権力も恣意的に行使することが許されず、憲法に従って行われるべきことを要求する『法の支配』(Rule of Law) の原則が日本国憲法の指導理念であることを示している。」とされ(同書 63 ページ)、さらに「第 10 章の条項により『法の支配』という英米憲法的原理を受け入れたが、さらにその具体的な制度的表現を広くとり入れており、その意味で『法の支配』という原理は、明文の規定はないが、憲法の基本原理のひとつに数えられてよい。」(同書 64 ページ)と指摘して、日本国憲法が英米法的な原理に基づくものであることを強調される。

<sup>511</sup>金子教授が租税法律主義を大陸法的な意思理論を基礎概念として展開されているという指摘は、教授の他の論考によっても裏づけられるのではないかと思う。本論で取り上げた教授の租税法律主義に関する論考に続いて、教授は「第三章 財政権力 — 課税権力の合理的行使をめぐる—」と題する論稿を著している。そこでは国家の必然的な作用の一としての財政の作用の存在を認め、「財政権力」を、国家の必然的な作用としての財政の作用を「権力の角度から見た観念」と位置づけ、さらにその中心をなす権力として、「租税を賦課・徴収する権力、すなわち『課税権力』」(金子 2 89 ページ)とされるのである。日本国憲法が第 7 章に「財政」に関する規定をおき、その 84 条として、教授の言う「租税法律主義」の規定が置かれていることから、これを「公権力」としての課税権力と考えているからであると思われる。しかしながら、法律に定められている事項に権力性を見出すこと自体が大陸法的法概念であることは本章で指摘してきたことであり、日本国憲法の「法の支配」的本質からは決して導きだし得ない視点であることも、一方で本稿において指摘してきたところである。この点からも、租税法における「関係の観念」と「権力の観念」の混淆による憲法と租税法の基礎概念における断絶をみる一つの証左といえるのではないであろうか。



カルタからの類推という形で体系化に関与したが、私法の領域においては常套的な法律として最も顕著に現われ、「法律上の行為」よりも「関係」に注目すると断言している。さらに、アラン・ファーンズワースはアメリカの私法の大分類として「契約法」、「不法行為法」、「財産法」、「家族法」、「商法」および「会社法」の6つを挙げている<sup>512</sup>。商法と会社法を除く、契約法と不法行為法はわが国の民法典の債権編に、財産法および家族法はそれぞれ物権編および親族編に対応するが、わが国民法の第3編債権に相当する独立した私法領域がアメリカに存在しないという事実に注目してよいと思われる。英米法は関係の観念の視点から当事者間の相互的権利義務を対象として直接的にそれを請求権として認識するからであり、日本の私法・公法両領域における法律行為、従って、意思表示を権利義務の変動要因とみなす意思の法体系、それゆえ、租税法においては権力関係の体系とは自ずと異なる法体系が構築されるのであろう。アメリカにおいては、租税法は関係者間の関係を債権・債務関係と見なすことにより基礎概念において憲法と租税法は直接的な関係を有していると考えてよい。我が国のように、憲法と租税法が行政法という媒介をとおすことはない。これは、アメリカにおいては、行政法は憲法のデュープロセス条項に定める国民の生命・自由・財産の保護を保障するための行政に対して手続的な面から制限を設定するという機能を果たすことが予定されているためである<sup>513</sup>。アメリカ合衆国憲法と連邦内国歳入法との間に当事者ないしは関係者間の関係を債権・債務関係と見なすことに論理的一貫性が維持されていると考えてよい。

このような観点から我が国における憲法、行政法および租税法の関係を考えると、明らかにアメリカとの違いを見出さざるを得ない。戦後、我が国の憲法は全面的に変わったのである。

山田教授によると「現行憲法の制定・施行（昭二二．五．三）ののち憲法上の基本原理として、君主主権より国民主権へ、平和主義、社会権、地方自治権が挙げられたほか、基本的人権の憲法上の直接の保障—旧憲法下のいわゆる『法

<sup>512</sup>ファーンズワース 前掲書 141 ページ。

<sup>513</sup>ゲルホーン・レヴィン (E. ゲルホーン, R. レヴィン著 大浜啓吉・常岡孝好訳『現代アメリカ行政法』木鐸社 1996年) によると、アメリカにおいて行政機関は「一般に現在の危急の問題を扱ったり、深刻な社会問題を解決するために」(ゲルホーン・レヴィン同書9ページ) 創設されるが、行政機関が多様な社会問題を処理するよう頻繁に求められる理由は「規制手続が非常な柔軟性をもっているから」であり、「複雑な問題を処理するための多くの制度上の長所をもっている」(ゲルホーン・レヴィン同書9ページ) からである。ゲルホーン・レヴィンが示すアメリカにおける行政法の位置づけはしかし、これら行政手続の潜在的な長所は他の重要な諸価値に対する脅威と見られることもできる。行政の『柔軟性』とは、権限を制御されないための単なるごまかしなのかもしれない。我々の社会では、抑制されない政府権力は伝統的に大いなる疑いの目で見られるべきものとされてきた。かくして、行政手続の基本的な政策問題は、行政機関が能率的に活動するために必要な柔軟性を確保しつつ、行政の恣意と権限踰越の危険を最小限にするための制御システムをどのように考案するかにある。行政法は政府機関の権限をコントロールし限界づけるための法的制御に係わるのである。

律の留保』(Gesetzesvorbehalt)の考え方の否定—とイギリス憲法上の『法の支配』(the Rule of Law)の原理の導入—行政国家から司法国家へ—ということが指導原理であるとして提唱された<sup>514</sup>。」としている。日本国憲法が制定・施行された直後においては、日本国憲法の指導原理が『法律の留保』から『法の支配』へ転化したことが確信された、と山田教授は主張していると、言い換えてもよい。山田教授は、A. V. Diceyがその著書 “Introduction to the study of the Law of the Constitution Tenth Edition London MACMILLAN & CO LTD 1965 “において、「一九世紀のイギリス憲法の特色を、国会主権 (the Sovereignty of Parliament)、法の支配 (the Rule of Law)、憲法慣習 (the Convention of the Constitution) という三つの指導原理に存すると説いたことは有名である<sup>515</sup>。」と指摘していることは非常に重要である。というのは、Diceyが当時のイギリスの憲法理論を上記のように特徴付けたことを引用した際に、山田教授が以下のようなコメントを付け加えているからである。

「ここで『三権分立』の原理を説いていないこと、すなわち、国会主権というのは立法府に行政府が従属し、国王の例外的な大権事項を別として、『行政権』というものの固有の存在理由を認めていないこと、換言すれば、『行政権まず在りき』という憲法原理を容認していないことに、まず注目されたい<sup>516</sup>。」

この記述はイギリスの憲法に関するものであり、日本国憲法は三権分立の考え方を採用しているわけであるから、そのまま受け入れるわけにはいかない。

しかし、日本国憲法と行政権との関係について重要な点を指摘している。法の支配の下では、行政権ありきという考え方を容認しないこと、つまり、行政権に関する大日本帝国憲法における立法権・司法権に優越するものとしての行政権という基本原理は日本国憲法には適用されないのである。若干の修正を受けているとはいえ、日本国憲法の基本原理とされる「法の支配」は英米法の系統に属する考え方であるのに対し、前述したとおり行政法の基本原理は意思を源泉とする権力を根本思想とする系統に属するものであり、アメリカで見られたような、憲法と租税に関する法体系との間の思想上の一貫性を欠くこととなる。さらに、アメリカにおいては、租税法の分野における行政法の関与の仕方は主として租税の金額の確定手続および徴収手続の領域において、納税者の財産の保護を保障することとの関連で現れてくる。それは、行政法が憲法上のデュープロセス条項に基づいて国民の生命・自由・財産を担保することを保障するこ

<sup>514</sup>山田幸男「イギリスにおける『法の支配』と行政法 —我が国の継受の回顧と展望—」磯崎辰五郎先生喜寿記念『現在における「法の支配」』3ページ。下線部は引用者。

<sup>515</sup>山田 前掲稿 4～5 ページ。

<sup>516</sup>山田 前掲稿 4～5 ページ。

とを目的としているからである。アメリカの行政法と租税法は独自の目的を憲法から賦与されており、両者の憲法に対する関係は常に並列的である。

一方、わが国においては、前述の山田教授の見解に見られるように、三権分立の枠組みを有しながらも、行政権が立法権・司法権に対して優位とする解釈が支配的ななか、アメリカにおいて見られた憲法と行政法・租税法の並列的な関係ではなく、憲法と、行政法と租税法とを一集団とする法体系が対峙的に存在している状況にあるといわざるを得ない<sup>517</sup>。

---

<sup>517</sup>このような視点は憲法論行政法論の論者によっても共有されているところである。河合義和教授は『憲法の理念と行政法の現実』（評論社 1979年）において、戦前のわが国の公法学において民権学派的な存在とされた美濃部達吉博士の後継者とされる田中二郎教授の見解をもとに、通説的な行政法理論の特質を日本国憲法の理念との関連において次のように総括する。

「このように、公共の福祉による基本的人権の制約をいましめるという、基本的人権尊重主義をとった点で注目された『行政法の基本原理』（昭和24年出版一引用者）を著した時期から、すでに旧憲法体制との連続性を示すような兆候は認められたが、そのごの『行政法総論』（昭和32年出版一引用者）においては、公共の福祉、福祉国家を前面に押し出し、前者の原理は一転して、旧憲法体制との断絶性を放棄してそれとの連続性を正面から主張したかのように見えるのである。」（河合 前掲書 264ページ）

河合教授にとっては通説的行政法理論は「憲法と行政法の関係について多くの議論があるとはいえ、日本行政法学の通説的地位にあると認められている理論が、権力分立とか法の支配、国民主権など日本国憲法の基本理念にもとるような方向と内容を有している問題とか、行政法理論内部に大きな矛盾がある」（河合前掲書 280ページ）。という点が基本的認識である。そこで、河合教授は通説的行政法理論と日本国憲法への適合性の問題を、イ）「法律による行政」の原理、ロ）司法権の範囲、ハ）行政法の概念（公法と司法の区別）、の3つの観点から批判的に検討を加えた今村成和教授の見解を発展させる形で議論を展開して、科学としての行政法理論を模索する（河合 前掲書 274ページ）が、ここでは「行政法の概念」について詳しく見てみることにする。この点に関する通説的見解によれば、公法関係には権力関係と管理関係があり、そのうち権力関係、とくに行政行為論がもっとも問題である、と指摘される（河合 前掲書 272ページ）。それは、「権力関係では、行政主体は私人に対して支配権者として優越的地位に立って命令強制する権能を有するものと説かれてきたが、これが旧帝国憲法下のような立憲君主制の理論としては妥当したとしても、現憲法下のような国民主権原理にそぐわないもの」（河合 前掲書 272ページ）であり、この問題は行政行為の効力としての公定力や執行力に具体的に現れてくるとされる。すなわち、「これらの原理は、行政機関の制度化された活動を訴訟上特権的に保護するものであり、そのことによって、行政権の優越的地位が法制度的に担保される、いわば行政制度の中核的基盤をなすものである。」（河合 前掲書 272～273ページ）こととなり、「行政法の概念という点から憲法と行政法との関係を考えるということになると、まず権力分立制度との関係が浮かび上がってくるが、この権力分立制度の基本原則にてらしてみれば、右のような行政権の活動に対して訴訟法上特別の保護と権威を与えることには基本的に問題があり、さらに、国民主権の憲法原理から見ても是認できないものであることは、いわば疑問の余地のないことである」（河合 前掲書 273ページ）として通説的な行政法理論の基礎原理に痛烈な批判を行い、「科学としての行政法理論」を模索される。それは「行政行為と行政手続という歴史的意義からすると矛盾した法原理・法制度の並存、とくに行政行為論中心の行政理論を克服する」（河合 前掲書 277ページ）ための不可欠の道であるとする。それは、端的には、「行政上の規制権限の行使行為を一連の連続的な行政過程としてみれば、単純な行政決定行為として表示されてきた行政行為の前段に行政行為を結びつけ、これらを不可分の一組乃至一単位の行為形式として考えることは可能であり、むしろ妥当であり、「このことは、行政手続法を制定するヨーロッパの国家が増加してきたという歴史的な事実とその立法における一つの判断である。」（河合 前掲書 277ページ）、とされる。ここでは、行政行為の制度を支配者の支配権力を私法上の法律行為になぞらえた行政決定、行政処分という最終段階に属する行政作用とするのに対し、一方の行政手続は、古くからイギリスで尊重されてきた利害関係者からの事前の意思聴取の慣習がアメリカ憲法においてデュープロセス条項として取り入れられ、アメリカ行政法の基礎原理となったものをさす（河合 前掲書 277～278ページ）。河合教授は、このような行政法理論の提唱は、「ドイツの行政行為論が、先験的に、行政権の優位を前提とする行政権力の専断的な行政処分権、行政決定権を導き出すための、行政手続の法理と対立する目的のために歴史的に登場してきたことが理解されなければ、両法理が漫然と混

結びにかえて

本論文においては、まずアメリカ合衆国憲法が1788年に成立して後の、Great Compromiseの結果として制定され、国家創設当初の諸州の権限が依然として強力だった時代から、いわゆるFederalist達の連邦制強化の努力の経過をたどりながら租税に関する諸判例を検討しながら憲法における租税に関する諸規定の解釈の変遷を見てきた。そこでは、如何に経済学的な所得概念が提示されて憲法上の課税所得の解釈が批判されようと法としてそれが受け入れ難いものである以上、それを一貫して拒み続けた最高裁判所の頑なな姿勢が確認された。憲法上における租税に対する過去の判断への準拠、これである。1895年のPollock事件は憲法の直接税条項の見直しのきっかけを提供したわけである。そして、第16修正成立後のStanton事件において最高裁判所はPollock事件の判断を間違った理論に基づいてなされたと表明したわけである。18世紀末のHylton事件は憲法上の直接税は各州に割り当てが可能な人頭税と不動産にかかる期間税のみであるとして直接税の定義づけを行った判決として位置づけられるが、それは、18世紀末において人の数に応じての割り当て可能な税を直接税として他を間接税とする方式でも連邦国家の統治にあたり、財政上の問題が表面化しなかったことによる。アメリカの連邦国家としての統一が完成したのは19世紀半ばの南北戦争以降のことである。戦費調達のため、そして、その後の覇権を求めての海外への進出のため、財政需要が急激に高まった時期が19世紀末から20世紀初頭である。その時期は、Pollock事件後から第16修正が成立して直接税の割当条項が撤廃された1913年あたり。第16修正が成立したことにより、アメリカは国家創設時のGreat Compromiseの呪縛から開放されて、州レベルではすでに独立当時から州民が享受してきた「イギリス人としての権利」を連邦国家としての国民も獲得できるようになったとの認識が広まったと考えることができる。それはまさに合意に基づく租税の負担という古来の国制の時代からのおきてである。

一方で、20世紀半ば以降、国家観の変化、警察国家的国家観から福祉国家観への変貌が財政需要をさらに高め、租税に対する期待の高まりが結果として租税負担の増大を国民にもたらした事実も指摘される場所である。憲法の大原則である個人の生命・自由・財産の保護を保障するために租税法の分野でもこ

---

在している日本では、その矛盾と混乱から脱出して、理論的にも実践的にも前進することは不可能であろう。」(河合 前掲書 279ページ)として、両原理の歴史的・沿革的な理解の重要性を強調する。以上で河合教授のわが国の行政法理論の現状に関する分析を新しい理論構築の模索について概観した。英米法的な法原理と大陸法的な法原理が混在しているわが国の現状にとって、それぞれの原理を支える基礎概念の検討の重要性を指摘している見解としてここに紹介したところである。

これらの権利が侵害されたときの、救済手段としてデュープロセスの原理に基づく行政手続法の手法が取り入れられた。

アメリカにおいて租税の分野における行政手続法の手法の採用が1960年代後半と遅れたのは「租税は国家の血流」という観念が建国以来の主要観念として居座り続けていたためであろう。最終的にそのような呪縛から解き放たれた結果としての1998年のIRS改革法であったということができると思う。

本論文で検討したとおり、IRCはアメリカにおいては公法(public law)であるが、法の体系のいたるところに市民法(civil law)の手法が見出される。そのような手法が採用されることが可能となった根拠の一つとして、アメリカの法体系が母国イギリスのコモンローを継受しているからであり、したがってその根本思想として「関係の観念」が存在しており、すべての法律上の行為を当事者間の関係に存在する権利義務としてとらえること、租税法の領域についていえば、租税における関係を相対的に把握すること、によるからである。これは憲法を頂点とする国家の法体系に一貫して流れる基礎概念といってもよいことは、Roscoe Poundが指摘するところである。アメリカの租税法に関する法体系の特徴を一点挙げるとすると、それは憲法との論理的一貫性が維持されていることを挙げてよいと思う。

これに対して、わが国の租税法の体系は、アメリカに見られる憲法との論理一貫性を見出すことはできない。かえって、戦前と戦後ではその断絶は広がったと見てよいのではないか。そして、その理由は明治国家の形成にあたっての「最初に行政権ありき」という、いわば、絶対的な権限の存在を前提にした国家統治機構の基本理念と、大日本帝国憲法における租税に関する諸規定を日本国憲法成立後もそのまま引き継いでいることによる。アメリカ型の憲法との論理一貫性を追求するならば、租税法の理念の変更だけでは不可能であり、それは憲法の修正をもって始めて達成されることであろう。そこで、今、ここで見られる憲法と行政法・租税法グループとの間に見られる断絶を解消する途は、現行の諸規定の再解釈を通じての道しかないのではないか。

ひとつの試みとして、現行の憲法30条の国民の納税義務の規定を単に権利義務の規定としてではなく、この条項の前後の諸規定、具体的には29条の財産権に関する規定と31条の法の適正手続きの規定との関連で30条を考え直す試みである。しかしながら、この試みにおいても解決されないもうひとつの問題があることを理解する必要がある。国民の義務の履行の過程において保護されるべき権利が侵害された場合、租税に関する限り国民が対峙する相手方は常に行政機関である、そしてその行政機関の行為は、法に定める手続きに従っている限り適法と推定されるという点である。この公定力の問題には、一方で国民の財産は保護されなければならないが、他方、法に従ってなされる行政行為は国

家の意思であり、したがって権力性を有しているという通説的解釈の壁が立ち  
はだかる。権力性の問題は法の根本概念に関わるものであり、国家の法律政策  
の問題である。単なる、租税法の学問領域だけで解決を図れる問題ではないこ  
とは容易に理解できる。

本論文は、アメリカ合衆国における租税に関する法体系について建国時の憲  
法の基本理念にまで遡って検討して、そこで得た成果をもってわが国の租税法  
を同じ視点で眺めてみた。この研究の成果をもって、租税法の他の分野、特に  
手続法の分野における両国の基本概念と制度設計の違いを研究する土台として  
みたい。また、これも本論文において示すことができた点であるが、合衆国憲  
法の第5修正、いわゆるデュープロセス条項は憲法と租税法との間の連結環の  
役割を果たしているとの成果を踏まえて、この点に関する我が国の租税法の分  
野での研究の出発点としてみたい。

了

## 補論 1 自然法思想について

Black' s Law Dictionary (Ninth Edition) 1127 ページによれば現代では自然法、Natural Law は以下のように説明されている。

「立法または司法上の行為というよりはむしろ人間の本性または神による正義の普遍化された概念から意図的に導きだされた法と道德の諸原則の哲学上の体系」

自然法は法とは命名されているが、その名にもかかわらず、一般的な法、Law と呼ばれる考え方とはその本質において異なっていると思われる。Black' s Law Dictionary は法、Law を以下のように記している (962 ページ)。

「1. 政治的に組織された社会の体系的な権力の適用を通じて、または権力に支えられた社会的な圧力を通じて人の行動と関係を秩序付ける体系。

2. 立法、司法上の先例および受け入れられた法 (legal ; 法により確立、要求または認可されていること。) 原理の総体。」

このように自然法は一般的な法と呼ばれている概念とは定義においてまったく異なる内容を有する概念であり、その一段上の、きわめて形而上学的な上位概念とも言うべきものであると思われる。この位置づけをアメリカ建国の過程に反映されてみると、独立宣言において表明された内容は国家建設の指導概念として捉えることができるであろう。

社会契約、Social Contract は

「市民とその政府との間で締結されたところの、個人が相互の保護の見返りとしてある種の自由を引き渡すことに同意する暗黙または明示的な合意。政治的社会の基礎を形成する合意。この言葉は主にトーマス・ホッブス、ジョン・ロック、ジャン・ジャック・ルソーのような政治哲学者に関連付けられるが、古くはギリシャの哲学者にまで遡ることができる。」(Black' s Law Dictionary 1517 ページ)

アメリカ建国に際しての、人間の行為としての建国という作用の手続きに関する基礎概念として社会契約を捉えることが可能であり、自然法が極めて形而上的色彩が強い属性を有するのに比べて、社会契約は実体性の強い下位概念と

して把握されてよいと思われる。アメリカという国家が自然法に基づく社会契約説の考え方に基づいて建設されたという点を指摘する書物は多い。

以下、このような指摘をいくつか挙げる。

・樋口範雄 前掲書

「独立宣言は・・・、自然法や自然の神の法(Laws of Nature and of Nature's God)によって、人民が独立を認められる場合があるという文章から始まり、・・・。」 (5 ページ～6 ページ)

・田中英夫『アメリカ法の歴史 上』

(東京大学出版会 1999 年) 62 ページ～67 ページ。

「アメリカの建国の精神の基調は、このように自然法思想にあった。」 (67 ページ)

著者は、植民地側の主張の根底にあり信念の原泉としての自然法思想は、ヨーロッパ大陸の自然法学者の影響もあつたが、なんといつてもジョン・ロックのそれを重視する。

・田中秀夫『アメリカ啓蒙の群像 スコットランド啓蒙の影の下で』

(名古屋大学出版会 2012 年) 3 ページ～4 ページ。

「アメリカ啓蒙の担い手として新しい建国者＝立法者となった知識人たちは、聖人君主ではなかったが、公共精神にあふれた有徳者ではあつた。彼らは自らの社会形成、公共世界の構築にあたって、古代ローマ共和国の経験を批判的に参照する一方で、貪欲なまでにヨーロッパ啓蒙の遺産に学び、とりわけイングランドやスコットランド、およびフランスの啓蒙思想に道標を見出していた。アメリカの啓蒙思想家にとっては、特に道徳哲学に体现された自然法と共和主義政治思想が、新しい社会形成を構築するにあたって直接に依拠できる援用可能な伝統遺産であつた。・・・。ホブズ、ロック、グロティウス、プーフENDORF などの自然法思想は、近代ヨーロッパの共通の思想的伝統として、権利と義務、普遍的な法、社会契約などの概念を伝えた。」

本書は、ルソー、ロックらの自然法思想が独立へ多大なる影響を与えたことを指摘することに加え、モンテスキューの『法の精神』における共和政体論、ヒュームの『政治論集』の「完全な共和国の概念」らの建国への影響とともに、アダム・スミス『国富論』の影響をも指摘する。特に、スミスが『国富論』を著した1つの目的がアメリカ独立を支持することであるとする (同書 220 ページ)。それほど、アメリカの独立が当時のヨーロッパ社会に与えた影響が大きかったともいえる。

・E・アラン・ファーンズワース著、スティーブ・シェパード編 笠井修 高山佳奈子訳『アメリカ法への招待』(勁草書房 2014 年) 6～7 ページ ファーンズワースは合衆国憲法の性格を以下のように述べている (下線部は引用者)。

「・・・憲法の最終文面は、歴史の流れの中で発展してきた諸原理の影響を示すものでした。人民の主権があり、その政府は社会契約に基づいているという考え方は、前文の中、完成した憲法を承認するための州議会の規定の中、そして、権力というものは中央政府に対して「与えられた」物であるという理念の中に、見出すことができます。連邦政府は限られた権力の一つであるという理論は、例えば、課税権、戦争遂行権、内国・外国の商取引の規制権、そして



条約締結権が列挙されていることの中に現れています。各州は、自己に留保された権力として立法権を有するのです。」

ファーンズワースのこの所説は合衆国憲法が社会契約説に基づいていることを明確に述べているが、同時に、課税権が社会契約説に基づいて制限された国家の権力の一つであることを示唆しており大変興味深い。

ファーンズワースが合衆国憲法の前文において合衆国の政府が自然法に基づく社会契約説に基づいていると指摘する憲法の前文には以下のように記されている。

「われわれ合衆国の人民は、一層完全な連合体を形成し、正義を樹立し、国内の静穏を保障し、共同の防衛に備え、一般の福祉を増進し、われわれとわれわれの子孫の上に自由の恵沢を確保する目的をもって、ここにアメリカ合衆国のために、この憲法を制定し確立する。」(田中(英)英米法辞典 213 ページ)。

連邦創設に参画した13州のうちのひとつであったマサチューセッツ州の州憲法の前文にはより明確に自然法に基づく社会契約説にもとづいて州の政府が創設された点が述べられている。

「政府の創設、維持および執行の目的は、政治的共同体の存在を担保し、政治的共同体を構成する人民に安全かつ静穏に彼らの自然権と人生の祝福を享受する権限を賦与することである。そして、これら偉大なる目的が獲得されない場合はいつでも、人々は政府を交代させ、彼らの安全、繁栄および幸福のための必要な措置を取る権利を有する。政治的共同体は個人の自発的な関係によって形成される。それは、すべての人民が各国民と契約し、各国民がすべての人民と契約することによって、すべてが共通善のために法に支配されるものとされる社会契約である。・・・」(Constitution of the Commonwealth of Massachusetts Preamble, The 189th General Court of The Commonwealth of Massachusetts 下線部は引用者)。

同州の憲法前文が政治共同体の目的が達成されえない場合に政府を交代させる権限すらも市民が有している旨を規定している点、ロックの社会契約説における反抗権そのものである。アメリカという国家を構成する州の憲法に社会契約説がまさに事実として反映されているということを示す例としてここに紹介しておくものである。

・ハンナ・アーレント 志水速雄訳『革命について』(筑摩書房 2009年) 261ページ～262ページ。

『社会契約説からアメリカが受けた恩恵は、はかり知れないほど大きい』ということが言われている。しかし、事柄の核心は、アメリカ革命の人びとではなく、初期の植民者たちが『その説を実践に移した』という点にある。彼らはもちろん、理論については何の観念も持っていなかった。むしろ逆に、ロックが有名な一節のなかで『政治社会のはじまりであり、それを実際に構成しているものは、団結してこのような社会へと組織するという、多数を形成することのできる自由人の同意以外の何ものでもない』とのべ、次いでこのような行為を、『世界のあらゆる法にかなった政府の発端』と呼んだとき、彼のほうがアメリカにおける事実と出来事に影響されていたように思われる。その影響の程度は、おそらくアメリカ建国者たちが彼の『統治論』に影響された以上に決定的だっ

たと思われる。その証拠は—このような問題にともかく証拠がありうるとすればの話だが—ロックがこの『原初契約』を解釈するときの奇妙な、いわば無邪気な、仕方にある。彼はそれを、当時流行の社会契約説に従って、政府または共同体への権利と権力の移譲と解釈している。つまり、『相互』契約ではなく、個人が生命と財産のしかるべき保護と引き換えに自分の権力をもっと高い或る権威に委ね、支配されることに同意するという協定の意味にとっている。」

アーレントも上記の所説同様、アメリカ建国にあたっての社会契約説の影響を認めるが、それは、アメリカ独立運動の指導者たちというよりはむしろ、主にイギリスからの植民者たちの無意識な行為によるものであるという。スミスがアメリカ独立から影響を受けたようにロックもアメリカの状況から影響を受けたことを否定する論拠はない。ルネッサンスを経験して神の呪縛から解放された西欧の人びとは、理性に基づく統治者と被治者との合意に基づく契約理論を打ち立てた。本来は私人間の合意に基づく契約理論を国家統治の理論に組み替えたグロティウス＝プーフENDORFの自然法に基づく国家に関する理論を継承・発展させたものとしてのルソーの社会契約説を捉える筏津教授の解釈（筏津安恕 『失われた契約理論』（昭和堂 1998年）第3部）およびドイツ国法学形成に過程において自然法思想をベースにカントが提示した形而上学的な所説としての実践理性に関する所説は評価できるのではないかと考える。この点は国家による課税に対する理論的根拠を提示すると考えるので後述する。

自然法理論が17世紀の市民国家の生成の思想的・理論的支柱としての社会契約説に変貌を遂げたという問題については以下の書物に詳しい。

- ・和田小次郎『近代自然法学の発展』（有斐閣 昭和53年）。
- ・戒能通孝『法律講話』（慈学社出版 2011年）「第3部 自然法理論の成長とその変貌」、「第4部 主権と人権」。

最初に和田教授の著書に従って自然法論について概観する。

和田教授は自然法論が法学一般の歴史においてどのように位置づけられているかについて、以下のように述べる<sup>518</sup>。

「法治国家の理念といい、三権分立の原理といい、個人の尊厳性と基本的人権の自覚といい、また、罪刑法定主義や私有財産の不可侵や契約の自由のような刑法および私法上の基本原則といい、いずれも近代自然法学によって礎石をおかれたことである。近代自然法学は近代的市民社会と市民国家の法学であった。というのは、近代的市民社会と市民国家のための法学であり、それを秩序づけ組織づけることを任務とした法学であった、ということである。・・・ヨーロッパにおいて、社会と国家と法の近代化のためにどのように闘われたか。自然法学は思想の領域において、そのような闘いを担った最も有力な理論であった。それは中世的なものに対する批判と、封建的なものからの社会と国家と法の開放とを、その主要任務としていた。そのことによってそれは近代的諸原理の形成に寄与した。」

---

<sup>518</sup>和田小次郎『近代自然法学の発展』（有斐閣 昭和53年） 緒言1～3ページ。

和田教授は自然法学を17世紀から18世紀にかけて成立した近代的な市民国家創設の理論的・思想的支柱としての役割を果たしたものとして位置づけているわけであるが、それでは自然法論を近代市民国家創設の理論的・思想的支柱たらしめた社会的・精神的状況はいかなるものであったのか<sup>519</sup>。

「中世紀の末から天と地に関してつぎつぎに行われた偉大な発見は、宗教的改革と相まって、信仰および思想の領域に大転換をもたらした。『新しい天と、新しい地』がひとびとの眼界をひらき、人間の地位を転換せしめたのである。コロンブスによる新航路の発見は植民地開拓と海外貿易を刺戟し、金銀などの交易手段の大量の獲得は自然経済に変わって現われた貨幣経済を飛躍的に促進し、近代商工業の発達を躍進せしめた。地球はコペルニクスによって太陽系内におけるその正しい位置を認識され、『天体の中心』であることをやめて、『多くの星のなかの一つの星』となったが、更に、ケプラーによって遊星運行の法則が発見され、最後にニュートンによって天上と地上にわたるすべての運動がより高次の法則のもとに統一された。新しい自然観が地球を『多くの星のなかの一つの星』と見たように、あらゆる思想領域において、天に向けられていた眼が地に向けられるにいたった。ローマにおいてサン・ピエトロの寺院すらが、もはや天を志向するゴシックの建築ではなく、むしろ『地上における天』たるの心を示す建築であるように、今や社会秩序および国家秩序をみちびくものは、天上の権威ではなく、地上の権威であった。

天と地をおきかえようとするこの新しい動向は、あらゆる生活領域において、強大な変革を促した。長いあいだ学問によって無視され、宗教によって軽視されてきた地上的なものが、生き生きと人々の精神をとらえ、あらゆる学問分野の研究対象となるにいたった。中世期の神中心の立場が、人間中心の立場にかわった。……。

これらの変革は、自然界に関する諸発見と同様の仕方で、新たな立場の獲得と、新たな方法の発見、および、根源的なものへの探求によって遂行された。それらのことは、中世期において、権威と拘束と中間者の介在によって、妨げられていたことである。人間的な人格の自由は、はじめキリスト教の目ざすところであったが、中世期の教会的信仰がこれをゆがめたのであり、それが今や新たにあらゆる古い束縛から解放されたのである。宗教改革は教会的ヒールヒーと伝統を排除し、聖書を民衆のものとし、キリスト者の活動をただ信仰にのみもとづかしめることによって、宗教的人格を神及び神の言葉と直接つながらしめ、唯一の媒介者としてキリストのみ認めた。これにもとづいて哲学は、例えば、ベーコンやデカルトに見られるように、方法上直接に本源的なものに探りいることによって、新しい飛躍をとげたのである。」

「人間の精神が十六世紀において新たにその独立的な地位に目ざめたとき、哲学的考察のために二つの出発点が可能であった。

一方において、人間の精神が自己の外なる客観的世界を承認し、あらゆる自然現象および世界現象の関連性を外的に捉えようとするのであり、他方にお

---

<sup>519</sup>和田 前掲書 1～3 ページ。

いて、人間の精神がそれ自身から、または、その理性から出発して、これをあらゆる認識および世界観の源泉たらしめようとするのである。前者の道をとったのがベーコンであり、後者の道をとったのがデカルトであったが、経験論と観念論と対照的に異りながら、両者においてひとしく認められることは、その根底に人間の主体性の自覚と合理主義の精神を宿すことである。・・・人間精神がその主体性によって、客観的な世界の統一性と関連性、すべての現象の因果性とその存在の終局目的を、基礎づけようとするのである。このような精神態度が、のちに、法および国家の見方においても一般的となった。それは人間の、あるいは、人間精神の主体性の自覚と、徹底した合理主義に基づくものである。<sup>520</sup>」

このように自然科学上および地理上の発見とその後の宗教改革とが相俟って「新しい天と新しい地」が開かれ、人間の間としての自覚が生まれた結果、人間精神と外的世界を切り離して考えようとする精神態度が生じてきた。この新たに生じた精神態度はその後、人間と外的世界の関係を重視する立場のイギリスを中心とした経験論と人間精神の主体性、すなわち、人間の理性を外的世界に対する認識の手段としようとする大陸の観念論のように接近方法は分枝したが、その目指すところは共通している。和田教授が指摘するところの「人間精神の主体性の自覚」と「徹底した合理主義」である。このような精神態度が法の世界、特に、自然法論に影響が及んだことは想像に難くない。和田教授は以下のように指摘する<sup>521</sup>。

「中世紀には神の意思または理性が永久不変の法則であった。・・・善は神の意思であるがゆえに善であるのではなく、また、悪は神の意思に反するがゆえに悪であるのではなくして、善も悪もそれ自体においてそうであり、神といえども自然の絶対的本質をかえることはできない。すでにドンス・スコートスがこの精神において自然法の本質を語った。彼によれば、自然法の諸原則はその真理性の根拠をそれ自体のなかにもつがゆえに、神といえども、自然法の必然的に命ずることを悪とし、その禁ずることを善とすることはできない。そこにすでに、合理主義的な法本質観への萌芽がふくまれていた。法と不法の区別は、仮に神が人事に関与しないと仮定しても、なお且つ認められなければならない、というグローチゥスの見解はこのような法本質観の必然的展開にほかならなかつた。・・・このようにして、法は人間または人間の本性に、すなわち、社交性に（グローチゥス）、恐怖心に（ホッブス）、幸福に（ヴォルフ）、もとづけられ、最後に、カントによって人間の概念が発展の原理とされた。従って、人間の本性が法の本質に関する哲学的考察の出発点となったのである。

・・・あらゆる精神的および社会的感覚の束縛によって、いたるところに活動の停滞と力の萎縮があつた。その故に、自由そして平等な人格の原理を、あらゆる中間存在を排して個人人格と国家との直接的関係を、また、身分的な特殊法を排して平等な一般法を、身分人やツンフト人を越えて平等な市民の理

<sup>520</sup>和田 前掲書 3 ページ～5 ページ。

<sup>521</sup>和田 前掲書 6 ページ～7 ページ。 下線部は引用者。

念を、現実化することがもっとも重要な課題であった。継受されたローマ法は‘civis Romanus’の観念にもとづいて一般的市民法として行われたが、そのローマ法の継受によって、この課題はある程度には解決された。しかし、いっそう深い解決は自然法思想によってまず、政治的な考え方の変革の中にあたえられなければならない。

しかしながら、あらゆる生活領域における革新の推進力は、直接間接に国家と関係しなければならなかった。宗教改革すらも本質的には都市および君主の独立的な権力に依拠して遂行され、長い闘争の過程を経て貫徹されたのであったが、必然的に国家にその拠点を求めることになった。植民地の獲得はもちろん、商工業の発展も、国家権力の支持なくしては不可能であった。国家が地上の権威として現われることになったのである。」

11世紀以降、人間精神の絶対的な支配者として君臨したローマ教会の威力が自然的・地理的発見を端緒とする人間精神の自覚化の進行により徐々に相対化された結果、法学の世界においても人間の本性または理性が哲学的考察の出発点となった。その過程における宗教改革の影響も看過すべきでないことはもちろんである。そして、人間理性はヨーロッパ世界において君臨していた絶対主義的国家再編の機動力となるべく自然法論もその果たすべき役割の変更を求められることとなる。このような社会状況の変化に伴う精神態度の変貌から自然法論が担うべき歴史的課題として以下の3点が掲げられた<sup>522</sup>。

「このゆえに、近代の自然法はその発端から三つの課題をになっていた。中世期的アンシャン・レヂームに対する関係においては、一方において、国家権力の強化によって国民的な統一的秩序を実現すること、他方において、中間的団体の拘束から個人を解放して、個人人格に自由を獲得することだった。はじめ、自然法は主としてこの二つの課題を追求したが、漸次に第三の課題に移っていった。それは国家を強固な組織体として形成することである。」

第3の課題について和田教授が指摘する点は前注にも関連すると思われるので以下に掲げておく<sup>523</sup>。

「・・・そののち間もなくジェームス二世の追放によってスチュアート朝は崩壊し、ウィリアム三世が王位にむかえられ、権利憲章を承認した。以後イギリスにおける合法的発展の時代が始まったが、その頃に、ロックが自然状態論に出発して、自由の原理にもとづく憲法国家の原理をとらえ、また、権力分立論を説いた。それは国家権力を立法と外交と執行の三権に分立せしめるものであったが、モンテスキューによって更に発展せしめられた。ロックの説はイギリスの憲法論のなかに、ことに、ブラックストーンによってうけいれられ、イギリスの憲法論の根底となったが、また、アメリカの独立宣言および諸州の憲法に対して深い影響をあたえたとともに、他方において、ルッソーによって更に発展せしめられて、フランス革命の思想的根底となった。近代国家の政治的

<sup>522</sup>和田 前掲書 7 ページ。 下線部は引用者。

<sup>523</sup>和田 前掲書 14 ページ。 下線部は引用者。

機構には、ロック、モンテスキュー、ルッソーらの自然法理論が大いに寄与している。」

和田教授は、自然法論が担当した3つの課題はしかしながら、「・・・、それはむしろ歴史そのものの課題であり、自然法学はこのような歴史の課題に参加するものとして、思想の舞台に召還されたもの<sup>524</sup>」であるとし、しかも自然法学の発展過程には3つの段階があるという。その発展過程とは、「国家をその独立性において社会的全運動の動的中心力としてとらえ、しかるのち、宗教や教会や道徳などに対するその関係を明確にすること<sup>525</sup>」を目的として、1. 国家の根本原理たる法を何よりも宗教から分離し、これを地上的または人間的に確立すること、2. 法を中世的伝統から十分に脱却せしめ近代化するためには、法を道徳からも厳に分離し、しかるのち、神や伝統から開放された法および国家の全秩序を、中世紀的中間団体の拘束から解放されて孤立化し独立化した個人主体の自由な意思に、もとづけて形成すること、3. 主権的個人の自由・平等を不可侵の自然権または人権としながら、国家の統治機構がいかにあるべきかが明確にされること、である<sup>526</sup>。

和田教授は、社会契約論を自覚された人間精神の主体性に基づいて国家秩序を形成するための理論的要請として位置づけている<sup>527</sup>が、社会契約論の貢献はこの点にのみ見出されるべきではなく、国家の統治機構のグランドデザインをも提供している、ということも認められるべきであると思われる。けだし、国家統治の枠組みを提示するものとしての三権分立論は社会契約論なしには成立しえないと考えることが自然であると思われるからである。自然法論に基づく社会契約説の頂点をロックとして、本論における検討の対象たるアメリカの母国イギリスにおいて絶対主義から民主主義へと移行する過程における思想的環境について和田教授の指摘を概観することとする<sup>528</sup>。

「イギリスの政治史において過去二回の国王の排除があった（1327年のエドワード二世、1399年のリチャード三世）が、これらは単なる政治的行為にとどまらず法律上の行為とでも見られた。行為の適法性は論外としてよく、イギリスの国家生活において二度も国王の排除が議会の権利の行使と見られたという事実が重要なのである。この事実はイギリスの法的生活および法的思惟において重要な意義をもつだけでなく、等族的団体の反抗権が当時の国家構造において決して異常の現象ではなく、むしろ、当時の国家における二元的権力構造の当然の帰結であり、この国家権力の二元性が十七世紀において、国王と議会との抗争のうちに特に活発に現れたのである。1628年の権利請願はこれから生まれた。このような権力機構の二元性に基づく国家の統一性を、当時の人々は契約理論をもってのみ説明しえたのであったが、理論的に整頓された契約思想が制限的統治契約の思想ともなり、これがすべての法的小および政治的思惟の

<sup>524</sup>和田 前掲書 15 ページ。

<sup>525</sup>和田 前掲書 15 ページ。

<sup>526</sup>和田 前掲書 15 ページ～16 ページ。

<sup>527</sup>和田 前掲書 15 ページ。

<sup>528</sup>和田 前掲書 199 ページ～201 ページ。 下線部は引用者。

根底に流れていたのである。1609年にジェームス1世はこれを厳粛に承認したが、国王と議会との協定、およびその権利請願における合意のうちに、このよ  
うな契約思想がとくに強く作用していたのである。1609年に国王は、国王がその誓約を破ることによって当然にその地位を失うものであることを承認したが、この思想は1689年に議会によってその権利要求の根底とされた。1689年2月7日にイギリスの両院は「国王ジェームス2世は、国王と人民との間の原始契約を破ることにより、王国の根本体制を覆そうとしたことにより、また、基本法を犯したことにより、更にまた、この王国から自ら退去したことによって、統治を放棄したものであること、従ってこれとともに王位が空虚であること」を議決したのであった。従って、1689年に議会が、すでに再度にわたって現実に行使された権利を権利として正当化し、国王をして承認せしめたとき、彼らの抱く法的思想はその起源と内容において事実行為の自然法的転訳にもとづくものであったのである。国王と人民の間の契約の思想は、法を尊重すべき義務を国王に課し、この義務の侵害が直ちに契約上の権利の放棄とみなされるべきことを合意するものであったが、それは人民主権と制限的統治契約に関する自然法的理論にもとづくことであった。それが国法上の権利として行使され、また、承認されたのである。」

和田教授は、少なくともイギリスにおいては、ロックに代表される自然法理論にもとづく社会契約理論を基礎とする国家の統治機構の創設は国家統治の二元性から帰納的に導きだされるところの必然的歴史上の事実であったとして指摘しているのである。ルネッサンス以降の自然科学・地理上の発見および宗教改革を通じて人間としての主体性を自覚するにいたった市民が、王権神授説に基づく絶対主義的な国家統治の枠組みに対するアンチ・テーゼとしての市民国家へ移行するための理論的支柱として、グローチウス以来私法の分野で発展してきた自然法における私人間の関係を規定する理論としての契約理論を援用して、市民国家の統治理論として確立したのが社会契約論であった。1776年に母国イギリスからの独立を宣言したアメリカ合衆国がここで指摘した人民主権と制限的統治契約、すなわち、自然法にもとづく社会契約にもとづいて国家創設の事業を成し遂げたと考えても大過ないと考える。

自然法が17世紀以降も近代的市民国家創設の理論的・支柱としての役割を担うようになった背景については和田教授の所説が簡潔かつ明瞭と思われるので上記で紹介した。中世期のルネッサンス以降の人間の再発見、和田教授の用語に従えば、「人間精神の主体性の自覚」が人間が自分の所属する組織との関係を見直す契機となり、自然科学および地理上の発見と宗教改革による関係見直しの側面から援護をうけて自然法論が近代的市民国家創設の指導原理として登場してきたという歴史認識上の弁証法的転回を見てとることができると思われる。それでは、自然法論は17世紀から18世紀にかけて直接的な近代市民国家創設の理論的基礎と提供した社会契約説にどのような過程を経て転回していったのか。戒能通孝教授の所説を次に概観することとする。

戒能教授は自然法理論の歴史を検討し、中世自然法理論が社会契約説に止揚される過程をおおむね以下のように展開する<sup>529</sup>。

「中世的自然法思想そのものは、かくして次第に二つの面にむかって破れていく。一つは、ローマ法もしくはローマ法思想の影響を受けないにもかかわらず、君主の絶対権を容認し、君主は任意にかついかなる内容の法をも作ることができるという立場であり、この思想のその後の発展は警察国家主義ないし国家理性論に続いていくだろう。もう一つは、国家が特定の目的をもった合意によって組織され、従って国家のもつ立法権もこの合意の範囲を越ええないという思想である。この後の方の考え方は、いうまでもなく民主的国家論もしくは君主制を否認する共和国家論に連結する。第十六世紀から後の三百年間は、この二つの立場が互いに相激突する時期である。そうなれば、ここではもう、自然法の観念は極端に減縮され、『契約はまもられねばならない』(Pacta sunt servanda) というただ一つの原則を中心に、契約は果たしてあるのか否か、契約がもしあるとするならば、どんな契約が存するか、論証し討議することにかかわらずをえないのは当然であった。」

「中世の自然法論を近世のそれに比較した場合、もっとも顕著な差が現れていることは、前者があくまでも法の理論としてとどまろうとしていたのに反し、後者が国家理論化したこと、立法権の性質に関する理論化したことである<sup>530</sup>。」

「ボーダンが国家的絶対の容認については前人未踏の業績を果たしたが、しかし国家的絶対権が、合理的にはどこから流出しなければならないのかの分析を回避して、絶対王制をそのあるようにならしめた。だが、国家に対して絶対権を認めることと、個人の人権を保障するこの間には、常にいかなる架橋もないといえるのだろうか。問題がここまできたときは、国家的契約説の体系的登場が開始する。契約説も明らかに国家的絶対性のうえに立脚しているが、絶対性を王やその有力な宰臣のため利用せしめるわけではなく、人民の人民による人民のための絶対的国家として、法あるいは道徳の根底を、人民自身のなかに求めようとする見解であった。絶対説は、これによって、中世の間は統一されていた全く相反する人間の二つの傾向、すなわち服従と反抗を分離させる方に導いた。中世の人たちは服従と反抗を同時に意識することができたのであるが、近世の人たちはこの二つの相異なった心情を分裂させ、単純なる一時的反抗権の観念を、市民的革命の空気に導いた。これが契約説の歴史であり、服従の理論の裏側に生まれ出たその反対物にほかならない<sup>531</sup>。」

「近世の初頭に成立した法および国家学説のうち、ボーダンがもしその暗さを代表していたのだとするとすれば、その反対の極に立つものはグロチウスであったといえるかもしれない。・・・、しかし、彼（グロチウスのことー引用者）が自然法理論を国家関係に適用することにより、国家契約説ないし人民主権への道程を切り開いたことは明らかだったからである。・・・主権が絶対であるだ

<sup>529</sup>戒能通孝『法律講話』（慈学社出版 2011年）「第3部 自然法理論の成長とその変貌」、「第4部 主権と人権」169ページ。下線部は引用者。

<sup>530</sup>戒能 前掲書 171ページ。

<sup>531</sup>戒能前掲書 178ページ～179ページ。下線部は引用者。



けでなく、主権を有するものが神だとか血統だとか、要するに、合理的説明の不可能な、どこか神秘的なところから出現するのだと仮定したならば、その下に立つ人々の運命は全く風のままである。主権者がリシュリューなみに人民の服従を要求すれば、人民は主権者のいうままに死んでも重税でもまたねばならないが、それは彼らの不運としてあきらめるほかないのであろうか。人民がもし不運であることを欲しなければ、人民は主権を自己のものとすることによって、他人に服従する義務を自己に服従する義務に変えねばならない。なぜならば、自分が自分に服従するのなら、いかに絶対的命令でも自由かつ自然に受け入れることができるけれども、他人から絶対的命令を受けるのはまさに奴隷の所業である。では人はいかにして主権を自己のものにすることができるだろうか。この種の問題が提起されたとき、自然法は契約説に転換し、契約説こそ自然法の成果であるという近代的ドグマが生まれているのである<sup>532</sup>。」

「グロチウスの提示する自然法論は、・・・、純粹に理性の要求となすことができた。彼がそれによって得たもっとも重要な収穫は、自然法をして法の存在を否定するキリストの『山上の垂訓』から解放し、かえって厳格に法規のあることに還元した事実である。中世の教会の人々は、ただ二種類の自然法、すなわち現世の拘束状態と、天上の自由の二つだけしか知っていなかった。しかるに、グロチウスにいたって、自然法の内容が理性の所産に属すること、従ってそれは法の無いことを意味するわけではないとともに、現在のありとあらゆる制度をそのまま肯定し、それに無条件的に服従することでもないということが、論理として明かにされているのである。このことは自然法をして理性の法に一元化し、そのなかにブルジョアジーの合理的要求を織り込む道を開くであろう。自然法はそれによって反封建法を体系化する。しかも自然法が、信仰によってでなく、純粹に世俗的な理性から流出することを認めるかぎり、彼は実に宗教的寛容や生命・身体・名誉・財産などの安全について保障する基本的人権への要求に、その先駆をしたのである。・・・。グロチウスによって作られた自然法の第三番目の特質は、自然法が人間の意識的行為によって実現する過程を指示し、これを契約・同意に還元したことである。・・・。彼ら（契約説の支持者たち — 引用者）が欲していたことは、『契約』—平等者間の相互的服従行為—という概念を使用して、権力が非合理・不当な形態で行使されるかもしれないことを、排除する試みにほかならなかった。契約によって自ら他者の意思に服従することを約したものは、結局自己に服従することを約したのと同じである。だとすれば、自己の耐ええない服従を要求するものは服従を要求する権利を失うものであり、当然そこには契約の解消が由来する。グロチウスは問題をそこまで発展させておらないが、しかし彼の理論をとことんつきつめていったなら、最後には社会組織そのものを変革するよう革命まで是認するのは必至である。契約説は、同時に契約の無効・取消の理論とともに解除の理論を同伴し、最後にはイギリスのピューリタン革命や、アメリカの独立、フランス革命等々

<sup>532</sup>戒能前掲書 179 ページ～180 ページ。 下線部は引用者。

の革命にまでいたらせる要因だった。それは中世型暴君の理論に比し、全く性質を異にするものであり、そこにこそ近代の萌芽があったのではあるまいか<sup>533</sup>。」

上記戒能教授の指摘のうち、本論との関係で重要と思われる点は以下のとおりである。

- ① 近代市民国家形成の思想的支柱として自然法の歴史的発展形態としての社会契約説が登場したこと
- ② 社会契約説は人民のための絶対的国家を構成する上部構造としての法や国家の構成員たる国民の道德の根底を人民に求めるものであること
- ③ 社会契約説は国家の絶対性と人権の保障との架け橋としての役割を担っていること
- ④ 絶対的国家によって保障されるべき基本的人権は自然法によって導き出された現世的利益と解釈されるようになり、その具体的内容は生命・身体・名誉・財産などの安全であること
- ⑤ これら生命・身体・名誉・財産は国家の法や道德の根底をなすものとして個人の理性から流出したものであること
- ⑥ 国家が個人的基本的人権を保障する限りにおいて国民は国家に対して服従する義務を有すること

以上、和田・戒能両教授の自然法論が成立した思想的・歴史的経緯及び自然法論が近代国家の創設とその国家としての枠組みを構築することに対する役割を概観した。ここで見た自然法理論を支える社会契約説の骨子を見る限り次のことは言うことができるであろう。すなわち、社会契約説に基いて国家創設の基礎原理を提供する自然法理論は、イギリスには国家創設の基礎原理を全く、または、おそらくは、半分くらいしか提供してはいない、と思われる。何故ならば、少なくともイギリスにおいては、議会で国王が辞任した理由は、現実的政治的思想（＝13世紀から占められてきた国王と議会との間に供託に託されるべきことがら）を示したところの、国王を辞任する理由であって、後に自然法思想が示したところの、実践理性を基礎原理にした社会契約説に基くところの、規範的な思想的・文化的要因に基づく要因ではないからである。13世紀以降のイギリスの歴史においても自然法理論者－フォーテスキューのような15世紀の自然法理論者－がいなかったわけではなかったが、自然法理論者というよりは、イングランド独自に育まれたキャノン法から発展したものと考えておいて良いと思うが、18世紀末から19世紀前半に『自然法学者』と呼ばれた時代とは、呼ばれる呼称の内容が異なると思う。『イングランド独自の制度に基づく市民からの国教会制度に対する敬意を国家への敬意に置き換える』ことによって取り扱った18世紀末のイギリス保守主義者の見解を聴く限り、それは少なくとも形而

---

<sup>533</sup>戒能 前掲書 181 ページ～182 ページ。 下線部は引用者。

上学的な歴史的できごとではなく、経験的・機能的な諸原因に基づく要因であるということが出来る。

## 補論 2 「法の支配」について

伊藤博士が本文において指摘した『法の支配』のイギリス及びアメリカにおける特徴は19世紀末から20世紀前半に活躍したイギリスの法学者ダイシーの見解に基づくものであることを示唆しているが、わが国においても日本国憲法が成立してその基本原理の一つとされているところである。今後の議論のため、ここで、ドイツ法の基礎原理とされ、また、大日本帝国憲法制定時に採用された「法治主義」の対極とされるところの英米法の基礎原理の一つとされる「法の支配」の考え方について概観しておくこととする。

佐藤幸治教授はアメリカにおいては『法の支配』という法律述語が存在するか否か疑わしいとも指摘している<sup>534</sup>。ダイシーが指摘したところの、その当時における「法の支配」の定義は必ずしも当時のイギリスの当時の法体系の現状を完璧に説明しているものではなく、「もとよりイギリスの歴史的制度と深いかわりの上に構想され、主張された思想であり命題であって、アメリカの法制度とは不適合の側面をもたざるをえないものであった<sup>535</sup>」。佐藤教授がここで述べていることは「今ここでアメリカの法継受の過程をたどる余裕はない。アメリカが憲法制定権力という新しい観念—アメリカにおいて必ずしも精密に理論化

<sup>534</sup>佐藤幸治「アメリカ合衆国における『法の支配』の一断面 —委任立法の問題を中心として—」磯崎辰五郎先生喜寿記念 『現在における「法の支配」』19ページ。

<sup>535</sup>佐藤 前掲文 20 ページ。

されることはなかったが—のもとに成文憲法を制定し、この成文憲法を根拠に国政を運営するという行き方をとった意義を指摘すれば十分であろう。イギリス憲法は、人為的に形成されたものではなく、長期に及ぶ伝統によって自然的に成長したものであるとされる—これを文字通りに解すれば、必ずしも正確ではないけれども—のに対して、アメリカの場合は、権力の源泉であった人民（人民主権）が人為的に制定した成文の憲法によって国家の統治機構と人民に権利を定め、国政の運営およびそれにまつわる問題の解決はすべてこの成文憲法に立ち返って行うという行き方をとる。したがって 枢要な問題は、成文憲法規範が政府に対して何を命じ、何を認めあるいは何を禁じているかであって、『法の支配』という法律述語によって統治機構や法律のあり方を説明しなければならぬということではない。例えば、アメリカの判例・学説は、恣意的な行政行為を排するため公正な行政手続を求めるが、それは、一般には『法の支配』とか『法の優位』といった観念によらずに、憲法の修正5条ないし14条のでデュエー・プロセス条項に根拠してのことである<sup>536</sup>。」「しかし」と述べて、佐藤教授は「『法の支配』の立脚する理念ないしそれが帯有する基本的性格、および『法の支配』という言葉に象徴される精神的風土の問題となると話は別である。」と、「法の支配」を支える基本的理念と精神的風土面の区別を強調して、憲法制定権力は、それ自体は、法創設的機能と同時に法破壊的機能をももつが、アメリカの場合、法破壊的機能を果たしたことはないとして、その理由として以下の三つを挙げている。すなわち、1. アメリカは、イギリスからの独立を達成した状況の後にヨーロッパの憲法制定権力と同じく激しく対立する権力はなく、その意味で民主的基盤の上に成り立っていること、2. アメリカの立憲主義がイギリスの古典的立憲主義と必ずしも分断せず、むしろある面ではそれを引き継ぐ形で成立したものであること、3. アメリカの憲法制定権力は、革命初期の段階における諸邦における立法権全能ないし立法権優位の経験に基づくリアクションとして、個人の諸権利を確実なものとするという保守的な土台の上に構想されたものであったこと、の三つの歴史的事実としてとらえられてよいものであり、アメリカの違憲立法審査制度が登場したことの背後にある精神的風土はこのような点にあるという<sup>537</sup>。佐藤教授は、A. ハミルトンが「憲法と法律との間に調停し難い矛盾が生じたとすれば、・・・憲法が議会制定法に優先し、人民の意思がその代理人に優先すべきなのである。しかし、こう結論したからとて、それは司法権が立法権に優位していることを意味するものでは決してない。ただ、人民の権力こそ司法権に対しても立法権に対しても、優位に立つべ

<sup>536</sup>佐藤 前掲文 20 ページ 下線部は引用者。

<sup>537</sup>佐藤 前掲文 21～22 ページ。

きことを意味しているにすぎない。」とThe Federalists No. 78<sup>538</sup>が、ハミルトンにとってはこのように安んじて述べる事ができるほど当時の知識者にとってこのような考え方は当然のことであったのである。「コークのコモン・ロー優位、『法の支配』の源流は、『主権』観念を知った近代国家において、かかる構成をとることによってはじめて理論的および制度的裏づけを獲得することができたのである。」佐藤教授は、イギリスにおけるコモン・ロー優位および法の支配を歴史的事実、そして経験主義的性格を帯びていることを強調して、かつ、一般に受容されたものとしてアメリカにおいて継受されたものとしているのである。さらに、佐藤教授は、「裁判所に強度に依存することによって、そのときどきの政治・行政部門の行為から個人の権利の保全をはかろうとするこの制度は、『イギリスで発達した法の支配の思想のアメリカ的發展であり、・・・理論的にはこのアメリカ型が法支配の最も徹底した型である。』」と評価した高柳賢三教授のコメントを掲載している一方で、アメリカにおける憲法制定権力は「非活性性」が措定されているとしている。アメリカにおける憲法制定権力の非活性性とは、「イギリスにおいては、議会主権の原則が確立され、どのような内容の法律も違憲ということはないが、民主制に不可欠な個人の人身の自由、信教の自由、意見表明の自由等を不当に侵害する法律が制定されとなれば、『もはや、それによって、イギリスの憲法は変更され、イギリス憲法の原則の一つである「法の支配」は消滅するものと解されている』（杉村敏正『法の支配と行政法』よりの、佐藤教授の引用—引用者・注）といわれるが、それとやや違った意味においてではあるが、アメリカの憲法制定権力は個人の権利を保障する憲法を破壊するような活性力をもってはならないのである<sup>539</sup>。」とされる。

佐藤教授があげていると思われるその理由は以下のようなものである。

「確かに、アメリカにおける立憲主義の受けとめ方については、基本的に、人民主権的立場と高次法ないし自然法的立場との対立があり、アメリカの政治はこの二つ立場の間を揺れ動きながら進んできたといえる。最高裁判所も例外ではありえず、その軌跡は単純ではありえなかった。人民主権的立場は、人民が独自に行動し支配する存在であるとする—ときには有権者の主権、ときには世論の主権、ときには政党の主権、というように、時勢に応じて種々の形態をとって。他方、高次法的立場は、人民はその主権を一定の型の法に化体せしめた

---

<sup>538</sup>このハミルトンの論稿は松本重治責任編集『世界の名著 40 フランクリン・ジェファソン・ハミルトン・ジェイ・マディソン・トクヴィル』中央公論新社 1999年 415ページにおいて「司法部の機能と判事の任期」と題されている。）に記述していることを伝えている（なお、引用文中「・・・」で略されている部分は『優越する契約上の義務と効力が優越すべきことは当然のことである。いいかえれば』である。この省略部分を追加してみると、このハミルトンの所説から国家創設者たちが社会契約説的な基本的国家統治原理に基づいて国家創設にあたっていたことが容易に想像できよう。

<sup>539</sup>佐藤 前掲文 22 ページ。

のだという基本的前提に立って、その法の維持発展こそ枢要であるとする。人民主権的立場は、国家社会の諸問題を、政治機構・過程の民主化と政治的リーダーシップの確立を通じて解決しようとするのに対して、高次法的立場は、最高裁判所の司法審査機能を通じて解決しようとする。『人民が主権的選択権を持ち続けてきたという考え方は、国の真の主権者は憲法という法であるという考え方と矛盾する。』例えば、主権者たる人民の意を体した英雄的な大統領といったイメージは、高次法的立場にとってはおよそ縁遠いものである。権力分立の教義が特別の評価を受けるのも、この高次法的立場においてである。権力分立の原理は、人民主権と法の支配とを調和せしめようとするものなるが故に、憲法体系の『心臓』をなすものとされ、あるいは権力分立が『人間の支配者 (human governor) の欲求と法の理性との間に』うみ出す敵対関係が法の支配の諸原理を憲法に組み入れるのであるとされる。このように、人民主権的立場と高次法的立場との間には大きなへだたりがあり、いうまでもなく『法の支配』原理に直接連なるのは高次法的立場であるが、しかし人民主権的立場といえども、既存の憲法体制の枠内での発想であって、その意味ではいわば制度化された人民主権論、立憲主義的民主権論である点が注目される必要がある<sup>540</sup>。』。アメリカが独立後においてイギリスとは異なる国家統治機構を採用した理由の一つに、本論においても触れたように、ピューリタニズムあるいは自然法の影響がある。それは、国家統治機構の法体系の主幹としてコモンローを中心とするイギリスの枠組みを採用するが、自然法が主張するところの権限を国家統治機構として採用させたと理解してよい。その権限こそ司法権である。イギリスは今でこそ2009年に新設された連合王国最高裁判所を有するが、アメリカが建国された18世紀後半においては最高裁判所の権能は貴族院によって遂行されていた。18世紀半ばにイギリス市民の自由を保障する国家統治機構の象徴としてモンテスキューが提唱した三権分立は、実体法の体系としてはイギリスに存在していなかった。その自由を保障する国家統治機構に理論的基礎を提供する三権分立の原理の実現化はアメリカにおいて遂行されたという事実は忘れられるべきではない。換言すれば、アメリカの地において、17世紀の市民革命期に母国イギリスではなしえなかった古ゲルマン法の法体系にローマ法系統の自然権（イギリス人の権利ではない。）の保障に関する条項が取り入れられたことによって自由を保障する国家統治機構を構築することができたといつてよい。それだからこそ、合衆国憲法創設者たちがイギリス以上に司法権に対する権威を高める工夫や手当に努めたと思われるし、佐藤教授が前掲論文で引用したハミルトンのFederalists No. 78 もその努力の一環であると思われる。

---

<sup>540</sup>佐藤 前掲文 22～23 ページ。

以上が、佐藤幸治教授が「法の支配」の原理を支えるイギリスにおける歴史的経緯を経験論的な観点から分析を行うと同時に、同様の観点からアメリカにおける「法の支配」の歴史的展開を示した概要である。

## 参考文献

- 浅香吉幹著 『アメリカ民事手続法』 弘文堂 2012年
- 新井隆一著 『有倉先生早稲田大学在職30年記念慶祝献上論集 課税権力の本質』 成文堂 1972年
- 新井隆一 「税法における申告の理論と現象 — 納税申告行為と租税賦課行為の体系的  
理解への提言」 税大論叢 1号 昭和43年4月
- 筏津安恕著 『失われた契約理論 プーフェンドルフ、ルソー、ヘーゲル、  
ボワソナード』 昭和堂 1998年
- 筏津安恕著 『私法理論のパラダイム転換と契約理論の再編 ヴォルフ、カント、  
サヴィニー』 昭和堂 2001年
- 筏津安恕著 『義務の体系の下での私法の一般理論の誕生 スアレス、デカルト、  
グロチウス、プーフェンドルフ』 昭和堂 2010年
- 磯部四郎著 『大日本帝国憲法〔明治22年〕註解』 信山社 2004年
- 伊藤博文著 宮澤俊義校註 『憲法義解』 岩波書店 1940年
- 伊藤正己著 『憲法 第三版』 弘文堂 2004年
- 伊藤正己・木下毅著 『アメリカ法入門〔第4版〕』 日本評論社 2010年

- 岩崎武雄著 『カントからヘーゲルへ』 東京大学出版会 1998年
- 植木豊編訳 『パース、ジェイムズ、デューイ プラグマティズム 古典集成』 作品社  
2014年
- 鵜飼信成著 『行政法の史的展開』 有斐閣 1954年
- 碓井光明他編 『金子宏先生古希祝賀 公法学の法と政策 上・下』 有斐閣 2000年
- 占部裕典著 『租税法と行政法の交錯 租税手続法・租税訴訟法の視点から』  
慈学社 2015年
- 大浜啓吉著 『行政法 行政法総論[第三版]』 岩波書店 2012年
- 大淵利男著 『近代自然法思想と租税の理論』 評論社 1968年
- 大森雄太郎著 『アメリカ革命とジョン・ロック』 慶應義塾大学出版会 2005年
- 岡田雅夫著 『行政法学と公権力の観念』 弘文堂 2007年
- 戒能通孝著 『法律講話』 慈学社 2011年
- 戒能通弘著 『近代英米思想の展開 —ホップス=クック論争からリアリズム法学まで』  
ミネルヴァ書房 2013年
- 覚道豊治・高田敏・松島諄吉編 『磯崎辰五郎先生喜寿記念 現代における「法の支配」』  
法律文化社 1979年
- 加藤尚武・滝口清栄編 『ヘーゲルの国家論』 理想社 2006年
- 金子宏著 『租税法 第二十一版』 弘文堂 2016年
- 金子宏著 『租税法理論の形成と解明 上巻』 有斐閣 2010年
- 金子宏著 『租税法理論の形成と解明 下巻』 有斐閣 2010年
- 金子宏編 『租税法の基本問題』 有斐閣 2007年
- 金子宏編 『租税法の発展』 有斐閣 2010年
- 金子宏著 『所得概念の研究』 有斐閣 1995年
- 木戸毅著 『マグナ・カルタの世紀 中世イギリスの政治と国制 1199-1307』  
東京大学出版会 2009年
- 清宮四郎著 『国家作用の理論』 有斐閣 1970年
- 小早川光郎・高橋滋編 『南博方先生古希記念 行政法と法の支配』 有斐閣 1999年
- 酒井重喜著 『混合王政と租税国家 — 近代イギリス財政史研究』 弘文堂 2006年
- 佐上武弘著 『滞納処分と強制執行等調整法』 良書普及会 1958年
- 坂本一登著 『伊藤博文と明治国家形成』 講談社学術文庫 2012年
- 佐々木惣一著 『日本国憲法論』 有斐閣 1954年
- 笹倉秀夫著 『法思想史講義 上・下』 東京大学出版会 2009年
- 佐藤幸治著 『日本国憲法と「法の支配」』 有斐閣 2002年
- 佐藤幸治著 『立憲主義について 成立過程と現代』 放送大学叢書 2015年
- 佐藤幸治著 『世界史の中の日本国憲法 立憲主義の史的展開を踏まえて』 左右社  
2015年



- 塩野宏著 『行政法 I〔第四版〕 行政法総論』 有斐閣 2008年
- 芝池義一・田中治・岡本忠生編 『租税行政と権利保護』 メネルヴァ書房 1995年
- 下村芳夫 「現代における租税の意義について ― 租税法律主義の歴史的考察を中心として」 税大論叢 5号 昭和47年3月
- 須貝脩一著 『行政法総論 I』 有信堂 1977年
- 須貝脩一 「租税関係説の一意義 1～7」
- 杉浦秀樹著 『米国ビジネス法』 中央経済社 2007年
- 杉原泰雄著 『憲法 I 憲法総論』 有斐閣 1991年
- 杉村章三郎著 『行政法要義 下巻』 有斐閣 1963年
- 租税法研究会編 『租税徴収法研究 上・下』 有斐閣 1959年・1960年
- 高木英行 「米国連邦税確定行政における「査定 (assessment)」の意義 (1)～(3)」  
福井大学教育地域科学部紀要 2006～2007
- 高木英行 「米国連邦税徴収行政における手続的デュー・プロセス」  
早稲田大学法学会誌 54巻 2004年
- 高柳賢三著 『司法権の優位』 有斐閣 1958年
- 田島裕著 『アメリカ憲法 合衆国憲法の構造と公法原理』 信山社 2004年
- 田中秀夫著 『アメリカ啓蒙の群像 スコットランド啓蒙の影の下で 1723-1801』  
名古屋大学出版会 2012年
- 田中秀夫著 『アメリカ法の歴史 上』 東京大学出版会 1999年
- 田中英夫著 『英米法総論 上・下』 東京大学出版会 2007年
- 田中英夫著 『英米法研究2 デュー・プロセス』 東京大学出版会 1987年
- 寺中平治・大久保正健編 『イギリス哲学の基本問題』 研究社 2005年
- 鶴見俊輔著 『アメリカ哲学』 こぶし書房 2008年
- 土井美德著 『イギリス立憲政治の源流 ― 前期スチュアート時代の統治と  
「古来の国制」論』 木鐸社 2006年
- 富原薫著 『日本国憲法制定誌 正しい憲法論議のために』 文藝春秋企画出版部  
2007年
- 長谷部恭男他編集 『岩波講座 憲法 I 立憲主義の哲学的問題地平』 岩波書店 2007年
- 樋口範雄著 『アメリカ憲法』 弘文堂 2011年
- 樋口範雄著 『アメリカ契約法』 弘文堂 2012年
- 樋口陽一著 『憲法 第三版』 創文社 2013年
- 広岡隆・高田敏・室井力編 『杉村敏正先生還暦記念 現代行政と法の支配』 有斐閣 1978年
- 法学協会 『註解日本国憲法 上巻・下巻』 有斐閣 1974年
- 村上淳一著 『ゲルマン法史における自由と誠実』 東京大学出版会 2014年
- 三ヶ月章・加藤一郎監修 『国税徴収法〔昭和改正編〕(1)』 信山社 2002年

- 水野忠恒著 『大系 租税法』 中央経済社 2015年
- 美濃部達吉著 『行政法撮要 全』 有斐閣 1910年
- 宮沢俊義著 『憲法(改訂版)』 有斐閣 1998年
- 宮崎良夫著 『行政訴訟と行政法学[増補版]』 弘文堂 2007年
- 我妻栄著 『民法Ⅰ 総則・物権法』 勁草書房 2003年
- 我妻栄著 『民法Ⅱ 債権法』 勁草書房 2003年
- 和田小次郎著 『近代自然法学の発展』 有斐閣 1978年
- 
- M・A・アイゼンバーグ著 石田裕敏訳 『コモンローの本質』 木鐸社 2001年
- アリストテレス著 高田三郎訳 『ニコマコス倫理学 上・中・下』 岩波文庫 2011年
- ハンナ・アレント著 志水速雄訳 『革命について』 ちくま学芸文庫 2009年
- マックス・ウェーバー著 濱嶋朗訳 『権力と支配』 講談社学術文庫 2012年
- カント著 篠田英雄訳 『純粹理性批判 上・中・下』 岩波文庫 2010年、2011年、2012年
- カント著 波多野精一・宮本和吉・篠田英雄訳 『実践理性批判』 岩波文庫 2012年
- カント著 篠田英雄訳 『道徳形而上学原論』 岩波文庫 2011年
- カント著 恒藤恭 船田亮二訳 『法律哲学』 岩波書店 1933年
- キケロ著 中村善也訳「法律について」 世界の名著13 収録 中央公論新社 2011年
- オットー・フォン・ギールケ著 庄子良男訳  
『ドイツ団体法論 第一巻 ドイツゲノッセンシャフト史 第一分冊  
～第四分冊』 信山社 2014年・2015年
- K・クレッシェル著 石川武監訳 『ゲルマン法の虚像と実像』 創文社 1996年
- W. ケアスティング著 舟場保之・寺田俊郎監訳 『自由の秩序 ― カントの法および  
国家の哲学 ―』 ミネルヴァ書房 2013年
- E・ゲルホーン、R・M・レヴィン著 大浜啓吉・常岡孝好訳 『現代アメリカ行政法』  
木鐸社 1996年
- W. ジェイムズ著 柘田啓三郎訳 『プラグマティズム』 岩波文庫 2012年
- レオ・シュトラウス著 塚崎智・石崎嘉彦訳 『自然権と歴史』 ちくま学芸文庫  
2013年
- C・シュミット著 阿部照哉・村上義弘訳 『憲法論』 みすず書房 2012年
- C・シュミット著 田中浩・原田武雄訳 『政治的なものの概念』 未来社 2010年
- C・シュミット著 田中浩・原田武雄訳 『政治神学』 未来社 2009年
- アダム・スミス著 水田洋訳 『法学講義』 岩波文庫 2005年
- バーナード・シュウォーツ著 和田英夫訳 『アメリカ行政法』 弘文堂書房 1968年
- B. シュウォーツ・H. W. R. ウェイド著 堤口康博訳

- 『英米行政法 政府課程の法的コントロールに関する比較研究』  
成文堂 1976年
- ローレンツ・フォン・シュタイン講述 陸奥宗光筆記 瀧井一博編  
『シュタイン国家学ノート』 信山社 2005年
- ミヒャエル・シュトラウス編 佐々木有司・柳原正治訳 『十七・十八世紀の国家思想家  
たち 一帝国公(国)法論・政治学・自然法論』 木鐸社 1995年
- スピノザ著 畠中尚志訳 『国家論』 岩波文庫 2012年
- クリス・ソーンビル著 永井健晴・安世舟・安章浩訳 『ドイツ政治哲学 法の形而上学』  
風行社 2012年
- タキツウス著 泉井久之助訳註 『ゲルマーニア』 岩波文庫 2001年
- パウンド著 高柳賢三訳 『法律史観』 岩波書店 1931年
- バーク著 水田洋・水田珠枝訳 『フランス革命についての省察 I・II』 中央公論新社  
2002年
- ハロルド・J・バーノン著 宮島直機訳  
『法と革命 I 欧米の法制度とキリスト教の教義』  
『法と革命 II ドイツとイギリスの宗教改革が欧米の法制度に与  
えた影響』 中央大学出版部 2010年・2011年
- アラン・ファーンズワース著 笠井修・高山佳奈子訳 『アメリカ法への招待』  
勁草書房 2014年
- ジョン・フォーテスキュー著 直江真一訳 『自然法論』 創文社 2012年
- M・J・ブラディック著 酒井重喜訳 『イギリスにおける租税国家の成立』  
ミネルヴァ書房 2000年
- フランクリン・ジェファソン・マディソン他 トクヴィル著 松本重治責任編集  
中央公論新社 1999年
- ヘーゲル著 長谷川宏訳 『歴史哲学講義 上・下』 岩波文庫 1997年
- ヘーゲル著 藤野渉・赤沢正敏訳 『法の哲学 I・II』 中央公論新社 2011年
- トマス・ペイン著 西川正身訳 『人間の権利』 岩波文庫 2011年
- トマス・ペイン著 小松春雄訳 『コモン・センス』 岩波文庫 2010年
- ヘルマン・ヘラー著 安世舟訳 『国家学』 未来社 2003年
- ヘルマン・ヘラー著 大野達司・住吉雅美・山崎充彦訳 『主権論』 風行社 2002年
- ホブズ著 水田洋訳 『リヴァイアサン 1・2・3・4』 岩波文庫 2006年
- ホブズ著 田中浩・重森臣広・新井明訳 『哲学者と法学徒との対話 イングランドの  
コモンローをめぐる』 岩波文庫 2012年
- ホブズ著 田中浩・重森臣広・新井明訳 『法の原理 人間の本性と政治体』  
岩波文庫 2016年
- ホブズ著 山田園子訳 『ビヒモス』 岩波文庫 2014年

カレ・ド・マルベール著 時本義昭訳 『法律と一般意思』 成文堂 2011年  
 F・W・メートランド著 高田勇道訳 『英国憲法史』 明玄書房 1954年  
 モンテスキュー著 野田良之・稲本洋之助・上原行雄・田中治男・三辺博之・横田地弘訳  
 『法の精神 上・中・下』 岩波文庫 2006年  
 ジョン・ロールズ著 川本隆史・福間聡・神島裕子訳 『正義論』 紀伊国屋書店 2010年  
 カミーラ・E・ワトソン著 大柳久幸・神谷信・田畑仁・生永真美子共訳  
 『アメリカ税務手続法』 大蔵財務協会  
 ルソー著 桑原武夫・前川貞次郎訳 『社会契約論』 岩波文庫 2006年  
 ルソー著 本田喜代治・平岡昇訳 『人間不平等起原論』 岩波文庫 2004年  
 ルソー著 河野健二訳 『政治経済論』 岩波書店 1981年  
 ジョン・ロック著 加藤節訳 『統治二論』 岩波文庫 2010年

Sir William R. Anson ‘*Principles of the English Law of the Contracts third edition*’  
 The Igerisu Horitu Gakko 1886  
 Boris Bittker/Lawrence Lokken ‘*Federal Taxation of Income, Estates, and Gifts*’  
 Second Edition Warren, Gorham, & Lamont 2003  
 Leon Duguit ‘*The Law and the State*’ Harvard Law Review Vol. 31 Nov 1917  
 Robert Goff ‘*The Law of the Restitution*’ Sweet and Maxwell 1966  
 Martin Loughlin ‘*Foundations of Public Law*’ Oxford University Press 2010  
 Sir Henry Maine ‘*Ancient Law*’ Everyman’s Library 1972  
 Rodney L. Mott ‘*Due Process of Law A Historical and Analytical Treatise of the  
 Principles and Methods Followed by Courts in the Application of the  
 Concept of the “Law of the Land”*’ Da Capo Press 1973  
 Roscoe Pound ‘*Interpretations of Legal History*’ Cambridge at the University  
 Press 1923  
 Roscoe Pound ‘*Administrative Law Its growth, Procedure and Significance*’  
 University of Pittsburg Press 1942  
 Roscoe Pound ‘*The Spirit of Common Law*’ Marshall Jones Company 1925  
 Roscoe Pound ‘*A Feudal principle in modern law*’ MOML 1914  
 Roscoe Pound ‘*The Role of the Will in Law*’ Harvard Law Review Vol. 68 Nov 1954  
 Richard A. Posner ‘*Law, Pragmatism and Democracy*’ Harvard University Press 2003  
 John Rawls ‘*Political Liberalism*’ Columbia University Press 1993  
 Michael Saltzman ‘*IRS Practice and Procedure Revised Second Edition*’ Warren,  
 Gorham & Lamont 2004  
 Robert S. Schriebman ‘*IRS Tax Collection Procedures*’ CCH 2010

Stephen F. Weston, A.M., *'Principles of Justice in Taxation'* 1903 Columbia  
University

U.S. Government Printing Office *'Legislative History of H.R. 11256 89<sup>th</sup> Congress  
Federal Tax lien Act of 1966 Public Law 89-719'* 1966

## 参考判例

HYLTON v. U S, 3 U.S. 171 (1796) findlaw  
MARBURY v. MADISON, (1803) 5 U.S. 137  
Fletcher v. Peck, 10 U.S. 6 Cranch 87 87 (1810) Justia  
McCulloch v. Maryland, 17 U.S. 4 Wheat. 316 316 (1819) Justia  
Cohens v. Virginia, 19 U.S. 6 Wheat. 264 264 (1821) Justia  
Brown v. Maryland, 25 U.S. 12 Wheat. 419 419 (1827) Justia  
Weston v. City Council of Charleston, 27 U.S. 2 Pet. 449 449 (1829) Justia  
Elliott v. Swartwout 35 U.S. 137 (1836) Justia  
Dobbins v. Commissioners of Erie County 41 U.S. 435 (1842) Justia  
Mager v. Grima 49 U.S. 490 (1850) Justia  
Carroll v. Lessee of Carroll, 57 U.S. 16 How. 275 275 (1853) Justia  
Almy v. California, 65 U.S. 24 How. 169 (1860) Justia  
City of Philadelphia v. The Collector 72 U.S. 720 (1866) Justia  
Veazie Bank v. Fenno 75 U.S. 533 (1869) Justia  
Dows v. City of Chicago 78 U.S. 108 (1870) Justia  
Cheatham v. United States 92 U.S. 85 1875 Justia  
Springer v. United States, 102 U.S. 586 (1880) Justia

Bonaparte v. Tax Court 104 U.S. 592 (1881) Justia  
 Van Brocklin v. Tennessee 117 U.S. 151 (1886) Justia  
 Gibbons v. Mahon, 136 U.S. 549 (1890) Justia  
 Field v. Clark 143 U.S. 649 (1892) Justia  
 Pollock v. Farmers' Loan & Trust Co. 157 U.S. 429 (1895) Justia  
 Pollock v. Farmers' Loan & Trust Company 158 U.S. 1895 Justia  
 Postal Telegraph Cable Co. v. Adams, 155 U.S. 688 (1895) Justia  
 Knowlton v. Moore, 178 U.S. 41 (1900) Justia  
 SPRECKELS SUGAR REFINING CO. v. MCCLAIN, 192 U.S. 397 (1904) Findlaw  
 FLINT v. STONE TRACY CO., (1911) 220 U.S. 107 Findlaw  
 Billings v. United States, 232 U.S. 261 (1914) Justia  
 Brushaber v Union Pacific RR 240 US 1 1916  
 Stanton v. Baltic Mining Co., 240 U.S. 103 (1916) Justia  
 LYNCH v. HORNBY, 247 U.S. 339 (1918) Findlaw  
 PEABODY v. EISNER, 247 U.S. 347 (1918) Findlaw  
 TOWNE v. EISNER, 245 U.S. 418, (1918) findlaw  
 Doyle v. Mitchell Bros. Co., 247 U.S. 179 (1918) Justia  
 Peck & Co v. Lowe, 247 U.S. 165 (1918) Justia  
 EISNER v. MACOMBER , 252 U.S. 189 (1920) findlaw  
 Benedict vs Ratner supra 1925  
 BROMLEY v. MCCAUGHN, (1929) 280 U.S. 124 Findlaw  
 US v Bull 1935 295 U.S. 247 1935 Justia  
 U.S. v. BUTLER, 297 U.S. 1 (1936)  
 Welch v. Henry - 305 U.S. 134 (1938)  
 Glass City Bank vs US 326 US 265 1945  
 205 F. 2d 461 - Maxwell v. Campbell 1953  
 242 F. 2d 645 - Homan Mfg Co v. H a Long 1957  
 277 F. 2d 16 - Penn Mutual Indemnity Company v. Commissioner of Internal Revenue 1960  
 Aquilino V US 363 US 509 1960  
 Flora v. United States - 362 U.S. 145 (1960)  
 Crest Finance v US 1961 368 US 347  
 300 F. 2d 859 - Bromberg v. W Ingling 1962  
 301 F. 2d 305 - Richardson v. R Smith 1962  
 Enochs v. Williams Packing & Nav. Co., Inc. 370 U.S. 1 (1962) Justia.  
 507 F. 2d 406 - Dorl v. Commissioner 1974  
 OpenJurist 496 F. 2d 853 - Laing v. United States 1974

MICHELIN TIRE CORPORATION, Petitioner, v. W. L. WAGES, Tax Commissioner, et al. 23  
U.S. 276 1976 (96 S.Ct. 535., 46 L.Ed.2d 495)

J Laing v. United States - 423 U.S. 161 (1976)

COMMISSIONER v. SHAPIRO, 424 U.S. 614 (1976)

GM Leasing Corp vs US 429 US 338, 77-1 USTC 1977

685 F. 2d 309 - Cool Fuel Incorporated v. H Connett 1981

711 F. 2d 910 - Perlowin v. D Sassi 1983

Badaracco v. Commissioner, 464 U.S. 386 (1984)

Chevron U.S.A., Inc. v. NRDC 467 U.S. 837 (1984) Justia

944 F. 2d 1063 - Philadelphia Reading Corporation v. United States 1991

964 F2d 1556 Apache Bend Apartments Ltd v. United States Internal Revenue Service  
1992

990 F2d 41 Johnson v. United States 1993

75 F3d 1146 United States v. National Steel Corporation 1996