

平成 29 年 2 月 7 日

学位（博士・商学）申請論文審査報告書

学位申請者：氏名 昇 良彦
学生番号 1 D001

論文題名：「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－」

審査委員

主査 商学部教授

小林 幹雄 

副査 明治大学経営学部教授

水野 光一 

副査 商学部教授

武上 亨之助 

副査 商学部教授

阿部 雪子 

1. 本論文の内容

本論文は表題「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—」にあるように租税法の定立及びその適用において米国の憲法及び連邦最高裁判所の判例を軸にその基礎概念を明らかにし、その分析・検討の上に日米の相違点を指摘することを目的としたものである。本論文はそのため米国連邦最高裁判所のいくつかの判例を時代の変遷を追いつつ克明に分析・検討している。その上で、米国内国歳入法典（IRC）に定める査定（assessment）及び徴収手続きを紹介しつつ、そこに上記精神的・思想的な背景が流れていることを明らかにしている。

日本の租税行政がドイツ行政法を底流とする日本の行政法の枠組みの中にいることから、ドイツにおける行政法の精神的・思想的な背景にも触れ、かつ、大日本帝国憲法における租税に関する規定を当時の立法責任者である伊藤博文の考え・認識をベースに日本の租税法律主義の淵源を確認することで、憲法における租税に関する規定が米国と日本とで大きく異なることの背景が明らかにされる。

各章ごとの概要は次のとおりである。

- (1) 序章では米国憲法の成立の思想的背景及び米国の法体系の思想的な背景について、母国法である英国法の成立の基礎となった「自然法思想」、「ゲルマン法」、「法の支配」の考えが米国にも継承されるが、その継承の仕方は新国家の社会的又は経済的要因を反映して、新国家の実情に合ったものだけであったことを指摘する。そして、伊藤正巳博士が指摘する英米法の特質の要因—すなわち封建法、ピューリタリズム及び社会契約説といった18世紀の政治思想など—が米国法の形成の要因をなしていることを踏まえ、特にイギリスから承継した封建法的な考え（自己完結的な個人の意思を重視する大陸法的な意思理論に対し、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の関係を重視して法的効果を問題にする）を基礎にする「関係の観念」に基づく英米法が個人の意思を法律上の行為の基礎として重視する大陸法と大きく異なる点であることを指摘している。
- (2) 第1章は序章において米国憲法の成立の背景となる精神的・思想的な背景を明らかにした上で、憲法に定める連邦税に関する規定をめぐる連邦最高裁判所の判断の変遷を克明に分析し、これらの判断が上記精神的・思想的な背景を有しながら米国の置かれている政治経済情勢の中でどのように変遷してきたか、Pollock 対 Farmers' Loan and Trust Corp. 事件の前後に区分して克明に紹介している。ここで紹介されている事件は、主なものとしては Hylton 対合衆国事件（1796）、Springer 対合衆国事件（1880）、Pollock 対 Farmers' Loan and Trust Corp.（1895）、Brushaber 対 Union Pacific R. Corp. 事件（1916）、Eisner 対 Macomber 事件（1920）があり、他に関連する判例として Pacific insurance Co. 対 Soule 事件（1868）、Vesie Bank 対 Fenno 事件（1869）、Collector 対 Day 事件（1870）、Weston 対 City Council of Charleston 事件（1829）、Brown 対 Maryland 事件（1827）、Stanton 対 Baltic Mining Co. 事件（1916）、Cheatham 対

合衆国事件（1875）、Spreckels Sugar Ref.Corp.対 MaClain 事件（1904）、Town 対 Eisner 事件（1918）などの事件の法廷意見が紹介されている。

米国憲法は Pollock 対 Farmaers' Loan and Trust Corp.（1895）事件の後 1913 年に憲法第 16 修正が成立し、同年に成立した歳入法（Revenue Act of 1913）によって合衆国連邦は個人及び法人の所得に対し所得税を課することができるようになったが、この第 1 章では第 16 修正が成立するまでの司法の判断の推移を紹介し、さらに、第 16 修正後の Eisner 対 Macomber 事件（1920）における司法の判断において示されたことの意義として、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—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受止めるべきであるということ及び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を執行し、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本判決により明確化されたことを挙げて評価している。同判決は会計学あるいは租税法において所得の概念又は所得の実現の概念を確立した判決として評価されているが、本稿ではそのような観点とは別に連邦税をめぐる連邦最高裁判所の判断の変遷から憲法第 16 修正によりもはや合衆国における所得税の賦課・徴収権限は連邦議会の権能であり、司法はその法の目的に照らし、納税者の異議に応えるという国家統治機能の分担を明らかにしたものとして位置付けている。

(3) 第 2 章は米国連邦税の徴収制度の概要であり、主に納税者による申告書の提出（return）及び米国の税務行政執行機関である IRS（Internal Revenue Service）が行う査定（assessment）に関する制度及び IRS の組織の概要の紹介となっているが、日本の制度と大きく異なるところは日本の制度との比較検討も行なわれている。たとえば、日本では納税申告書の提出をもって租税債権（債務）が確定し、その申告書の提出がない場合又はその申告書に記載された課税標準等又は税額等が国税に関する法律に従っていなかったときに税務署長が決定又は更正といった行政処分により租税債権（債務）が確定するという納税義務者と国との法律関係となるが、米国では申告行為は納税義務者による IRS への自身の認識の通知（又は報告）と位置付けられ、納税義務者は申告書を提出するにあたり偽証罪に関する宣誓を行なうことにより申告書の内容の真実性について拘束力を持たしているという関係は、序章で展開した自然法に基づく契約理論に基づくものであることを指摘している。いうまでもなく、日本で確定申告書の提出にあたりこのような宣誓を求められることはない。

(4) 第 3 章は「査定」(assessment)に関する記述となっており、第 2 章を受け I R S

の行なう査定の意義を明らかにする。ここでは、前章で若干触れた納税義務者と IRS との法律関係が米国の租税法の特質（特に日本との比較における特質）がこの「査定」において顕現されていることが明らかにされる。著者によれば、IRC による査定は、

- ①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。
- ②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)」に相当する。
- ③査定は滞納処分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。
- ④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。

ということになる。現象的には日本における納税申告書の提出に対し、その申告書に記載された税額等が正しくなければ税務署長がその調査に基づき更正といった処分を行なうといった手続きの流れと大きく異なるところはないが、日本では納税申告書の提出により租税債権（債務）の確定という法律効果が生じ、この確定という法律効果に対し更正といった行政処分により法律効果の内容を変更させるという法律関係とは異なるものである。すなわち、米国では申告は一種報告ともいうべきものであり、それにより租税債権は確定するものではない、それは IRS の査定により不足額がなければそれにより租税債権は確定することとなるが、不足税額がある場合には IRS によるいわば反対申込みがされ、それに納得しない納税義務者は租税裁判所（設立根拠法は IRC）において争うことができ、それにより租税債権を確定することになるのである。

この章の最後において緊急査定と繰上査定（日本の繰上請求・繰上保全差押に類似する制度）をめぐる納税者と合衆国との事件についての判例をいくつか取上げている。たとえば IRS 長官対 Shapiro 事件（*Commissioner v. Shapiro (1976)*）においては、連邦最高裁判所は、その判断の中で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、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、したがって、デュープロセス、すなわち、法の適正な（執行）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ことが汲み取れるとしている。そして、本稿では、この判決は、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

ならないということが議会をして IRC を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としている。

(5) 結章「租税法体系の位置づけ」は序章から前章までにおける調査・検討を前提に米国租税法の体系とその基本思想を明らかにするとともに、日本の租税法体系とその基本思想との比較検討を行なっている。その比較検討において中心的な検討対象は日本の租税に関する憲法上の基本原則である租税法律主義となっている。日本の租税法律主義の検討にあたっては、日本国憲法の租税法律主義の根拠となる憲法 30 条及び 84 条の規定が大日本帝国憲法（旧憲法）の規定（21 条及び 62 条 1 項）を継いだ内容となっていること、そして大日本帝国憲法の理論的支柱につき、明治国家の創設者たちが目指した立憲主義的君主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確認し、旧憲法の租税に関する規定は伊藤博文が師事したといわれるローレンツフォン シュタイン 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 21 条）との位置づけされることになる」とする。このような考えを前提とする場合には租税法律関係は債権・債務関係だけではなく、権力関係としての面も有することとなるが、米国においては、租税法律関係は債権・債務関係とみる基礎的な概念において憲法と租税法の関係をみることができると大きな相違があると指摘している。そして、米国では行政法と租税法は独自の目的を憲法から付与されており、両者は並列的なものとされ、たとえば、租税法の分野における行政法の関与の仕方は主として査定手続き又は徴収手続きの領域において合衆国憲法のデュープロセス条項に基づいて市民の生命・自由・財産が保障されるということになる。

以上の検討の上、米国の法体系においてはイギリスから継承した「関係の観念」が存在しており（序章）、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、すなわち租税法律関係においてもこのような観点から相対的に把握することとなり、その意味で米国の租税法は憲法との関係において論理一貫性を有しているといえる（第 1 章）のに対し、日本では租税に関する憲法の規定（30 条及び 84 条）はドイツ法の影響下にあった大日本帝国憲法の規定をそのまま継受しており（もちろん筆者は規定振りが同じであるからその内容も同じであるといっているわけではない）、この点は、日本国憲法では刑事手続きに関する 31 条を除き、米国のデュープロセス条項に相当するものはなく、行政手続法、行政不服審査法、行政事件訴訟法及び国家賠償法といった行政法の一般原理（公定力、公平原則、比例原則、違法性の承継など）が租税法律関係に適用されるとしても、「租税法律主義」という憲法原理により強い規制の下に置かれるといった点に米国と著しく異なっていることが明らかにされる。

2. 論文内容に関する審査所見

本論文は表題「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—」にあるように租税法の定立及びその適用において米国の憲法及び連邦最高裁判所の判例を軸にその基礎概念を明らかにし、その分析・検討の上に日米の相違点を指摘することを目的としたものである。したがって、今後の日本における憲法と租税法の関係について日本国憲法 29 条及び 31 条の規定との関連で租税法律主義を考え直すところの必要性を示唆するに留まるものであり、あらたなあるべき姿を提示するまでには至っていないが、日本の租税法における憲法原理である「租税法律主義」についての今後の研究に資するものと評価できるものである。

序章に展開される米国の法律体系の成立過程におけるイギリスより継承した「関係の観念」が米国の租税法においても「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、国家と市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。」として筆者は結章において新たな知見を提示しているが、このような租税法律関係は日本では想定できないものである。しかしながら、日本国憲法における租税法律主義が他の憲法の規定（特に憲法第 3 章）との関係において相対化される余地があることを示唆するものとしてこの論文の価値を認めることができよう。

第 2 章において連邦最高裁判所が憲法に規定する連邦税に関する規定の解釈の変遷を論じるものであるが、マッコンバー（Eisner 対 Macomber 事件）判決の意義を「所得の実現概念」について先例的な意義を与えたことだけでなく、租税事件をめぐって国家統治の観点から立法府と司法との関係を確立したものと筆者は評価している。この点も新しい視点を示したものと評価できるものである。本論文では触れていないが、日本では租税法の定立については、「国家財政、社会経済、国民所得、国民生活等の実態についての正確な資料を基礎とする立法府の政策的、技術的な判断にゆだねるほかになく、裁判所は、基本的にはその裁量判断を尊重せざるを得ないものというべきである。そうであるとすれば、租税法の分野における所得の性質の違い等を理由とする取扱いの区別は、その立法目的が正当なものであり、かつ、当該立法において具体的に採用された区別の態様が右目的との関連で著しく不合理であることが明らかでない限り、その合理性を否定することができず、これを憲法 14 条 1 項の規定に違反するものということができないものと解するのが相当である。」（最高裁判所大法廷昭和 60 年 3 月 27 日判決民集 39 卷 2 号 247 頁）と解されているところであり、立法府の裁量を認める点においてマッコンバー事件と共通するところがあるが、米国連邦最高裁判所の判断は日本に比べ国家統治における司法の役割の大きさを実感させるものである。いずれにし

でも第2章においては南北戦争を境にして連邦税の果たす役割が大きく変化したこと、これに対し司法がこのような時代の変遷に適合した憲法解釈をしてきたことを克明に紹介している。

本論文は第3章においてIRCにおける「査定」の意義について論及し、たとえば、IRSによる「不足の通知」を受けた納税義務者の「合意」がなければ取消せないという規定（IRC6212条d第1文）に契約理論上の合意解除に類似するものとして租税法の体系が契約法の枠組みによっていることの一つ証左であると指摘していること、租税裁判所の審理においては連邦地方裁判所等が民事事件において適用できる場合と同じ範囲で衡平上の保障の原理（the doctrine of equitable recoupment）が適用される（IRC6214条b第2文）ことを指摘し、私法上認められた権利が租税法律関係において認められていることを取上げ、日本にはこのようなIRCの規定がなく、租税法律主義の厳格な解釈の状況下にあるのとは全く異なることを指摘している。米国の衡平上の保障の原理は日本で「抗弁権の永久性」といわれるものを彷彿とさせるものであり、この抗弁権の永久性は民法においても確立された判例はなく、いわんや租税法律関係において適用される余地は全くないといってよい。そして、このような米国の租税法律関係には序章における米国の法体系の基礎概念がベースにあることを認識させるものとなっている。

本論文でも指摘しているように、日本の租税法の基本原則である租税法律主義の根拠規定である憲法30条及び84条はドイツの国法の影響下にあった大日本帝国憲法の規定（21条及び62条1項）を踏襲したものである。とはいえ、当然のことながら日本国憲法の30条及び84条の規定の解釈は大日本帝国憲法のこれらの規定の解釈と異にすることとなるが、国家統治の観点（立法、司法、行政の関係）及び国民の権利義務（憲法第3章）からは、これらの規定は専ら解釈に委ねられているところである。米国の憲法の租税に関する規定は基本的には、連邦議会が課税権を有することと課税権の連邦と州とのすみわけに関する規定に留まっているものの、本論文は米国憲法にはデュープロセス条項の規定があることから、租税法律関係においても憲法原理として国民（市民）の生命、自由、財産の保護の観点からの手続きに関する規定がIRCの中に盛り込まれており（たとえば、本論文ではIRS長官対Shapiro事件として取上げている。）、その意味で憲法と租税法との関係に論理の一貫性があると評価している。そして、本論文では憲法原理としてのデュープロセス条項は1998年のIRS改革法（Internal Revenue Service Restructuring Reform Act of 1998）において差押手続き及び租税リーエン（tax lien）の中にも組み込まれたことにより法体系としては完成したものと評価している。

日本では、適正手続保障原則は憲法の規定としては31条の規定にあるように主に刑事手続に関するものであって、可及的に行政手続に適用されるとしても租税法律関係においては解釈上困難なところがある（たとえば、青色申告者に対する処分理由の差替えを認めた最高裁判所昭和56年7月14日判決民集35巻5号901頁参照。）。そのため

か、適正手続保障を租税法律主義に根拠を求めざるを得ない現状がある。本論文は米国における法体系の基礎概念を確認しつつ、租税法と憲法との関係における論理の一貫性が日本においても必要であることを指摘し、その点につき具体的な法制度を提言するまでには至っていないものの憲法 30 条に相前後する 29 条及び 31 条との関連で租税法律主義を考え直す試みが必要であることを示唆している。

本論文は、このように今後における日本の租税法律主義—憲法の他の規定（特に憲法第 3 章）との関係において—の内容の研究に貢献するものとして、また、憲法と租税法との関係につき米国との比較研究という貴重な研究論文として評価できるものである。

なお、この論文は上記のとおりこれで完結するものではなく、今後における日本での具体的な租税手続に関して憲法と租税法との間の論理一貫した法体系の具体的なありかたの研究が続けられることが求められるものであることを付記したい。

3. 論文の総合評価

(1) 論文提出までの経緯

筆者は、2011年本学商学研究科博士前期課程を修了し、翌年4月本学商学研究科博士後期課程に入学し、修了必要単位16単位はすでに取得済みであり、外国語検定試験（英語及びドイツ語）にも合格している。論文提出時の業績は、本論文を除き中間発表など計4本となる。博士論文完成後、博士論文は2016年10月9日に提出され、2016年12月16日の商学研究科委員会で論文の受理が承認されている。審査委員による論文審査は、2016年12月から2017年2月にかけて審査会を開催し、拓殖大学大学院商学研究科論文審査基準に基づいて行われ、判定の結果は合格であった。最終試験（口述試験）は、2017年2月7日に実施し、審議の結果合格と判定した。

(2) 研究テーマの適切性・妥当性について

米国における租税法と憲法との関係を米国の法体系の基礎概念の中から演繹し、その成果をもって日本における憲法と租税法との関係—特に租税法律主義—を比較法的に研究した論文であり、日本における租税法制度の具体的なあり方にまで及ぶものではないが、独創性を有しており、今後における日本の租税法律主義の研究にとって貴重な礎となるべき論文であると評価できるものである。

(3) 研究方法の適切性・妥当性について

米国における租税に関する連邦最高裁判所の判例を克明に紹介し、これを分析し、関連する米国での先行研究、資料に基づいて研究を進めたものであって、適切、妥当であると判断する。

(4) 論旨・体裁等の妥当性

受理審査の段階で指摘された構成、論旨及び体裁等につき適切に訂正・加筆を加えたものであって、論文の論旨、構成及びこれらを含む全体の体裁は妥当と評価できるものである。

4. 審査委員会結論

以上述べたことから、本審査委員会は、慎重・厳正な審査の結果、総合的に判断し委員全員一致により学位申請者に対し、「博士（商学）」の学位を授与するに値するものと認めた。