

申請博士論文の要旨

拓殖大学大学院商学研究科

後期博士課程 3 年

1D001 昇 良彦

指導教授 小林幹雄教授

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 —

アメリカ合衆国という国家の法体系の頂点に位置する合衆国憲法と連邦租税に関する法の体系には一貫して国家統治の観点という基礎概念が存在している。わが国の租税法の体系が日本国憲法と国家統治という観点を共有しているかを検討することがこの論文の目的である。筆者の知る限り、このアプローチは従来のわが国の租税法の研究には見られないものであると考えている。以下にその検討過程を概略する。

「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」において、アメリカ合衆国という国家が連邦国家という特質を選択したが故に、連邦直接税は人口に応じて各州に割り当てられるという特質を有することとなった点を指摘する。

アメリカの独立宣言は一見、自然法思想に裏づけされた国家統治の枠組みを示したものととらえられるが、実際のアメリカの法体系は、母国イギリスから継受したコモンローの体系の根底にある古ゲルマン法の根本思想である「関係の観念」を基礎に置いて、当事者間の権利・義務関係を規定する体系であることを内外の文献に基づいて示した。そして、「関係の観念」を根底に有するが故に本質的に系統が異なる大陸法系意思理論が国家統治の観念に包摂され、両者の調和が図られていることを示す。

「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」では、合衆国創設時に連邦創設を優先させたが故の国家的な妥協、Great Compromise の結果として生まれた連邦直接税の割当要件が国家の成長とともに是正されていく過程を、いくつかの裁判例に焦点をあてて概観する。それらは、1913 年の合衆国憲法第 16 修正の成立にいたる過程である。1795 年の Hylton 事件から 1895 年の Pollock 事件を経て 1913 年の第 16 修正の成立、1916 年の Brushaber 事件と Stanton 事件における「第 16 修正は、所得税は、それが直接税であるがゆえに、州に割り当てられなければならないという割当要件を撤廃しただけである」という連邦最高裁判所の解釈が示された。それにより、合衆国成立時の妥協にに基づく連邦租税体系の構造的なゆがみが是正され、母国イギリスから継受したマグナカルタ的発想が復活し、そして、「関係の観念」の租税法的表現ともいえる「合意なければ課税なし」という原則が憲法に直接的に表現されたことを示す過程である。

「第2章：アメリカ連邦税の徴収制度の概要」及び「第3章：査定 (Assessment) について」においては、前章までで示した「関係当事者間の合意に基づく租税」という考え方が実体法上、どのように体系化されているかを概観する。

アメリカ連邦租税の賦課・徴収権は、その目的とともに憲法の規定により連邦議会に賦与されるが、そのことは租税に関する法の体系が国家統治の観点から検討されるべきであることを意味する。内国歳入法典 (IRC) はその意味で市民の代表である代議員と国家との間の合意である。

納税者による連邦税の申告書の提出を以って開始される IRC に基づく一連の行為は、社会契約説に基づく契約行為と極めて親和的である。申告行為は契約の「申込み」に対応し、IRS の査定は申込みに対する「承諾」ないしは「反対申込み」に対応する。両当事者に税額に関する認識の不一致が存在する場合の「交渉」に対応する不服審査も IRC に定められている。このように、租税の確定から徴収に至るまでの両当事者間の法律上の行為は国家統治の基礎概念である「関係の観念」を基礎とした実体法上の規定として定められている。

「結章 租税法体系の位置づけ」および「結びにかえて」において本論文の結論を示す。

前章までの検討から、アメリカ連邦租税の法体系は、「関係の観念」に基づく国家と市民との間の相互的権利義務である請求権と責務とを相互的内容とする体系であり、そこには一切の権力関係的要素は見出せない、という結論に至る。

一方、日本の法体系は、明治期の早急な国家形成の必要性から極端に行政権の主権性が前面に押し出された絶対的な法体系であり、行政機関としての課税庁を法体系の中心にした極めて主権性の強い租税法体系であり、大陸法意思理論に基づく主権理論を基礎とした公法理論に基づくものであった。戦後、英米法的な法の支配の考え方に基づく日本国憲法が制定されたにもかかわらず、新憲法上の租税に関する条項は基本的に変更されず、日本の租税法体系は依然として意思理論をベースにした行政法理論からの強い影響のもと、権力関係説的な色彩の濃い体系のままである、と考えざるを得ない。このことから、国家の法体系の頂点にある憲法と行政法・租税法の体系にはそれぞれの体系を形成する基礎概念に根本的な相違が存在するため、租税法の基本原則たる租税法律主義には国家統治の観点が欠如しているという結論に到達する。

以上