

行政立法の司法審査

—— 租税訴訟における公正基準

山下清兵衛

I	権利実現の達成度の向上	122
1	法の支配の実効性	122
2	租税訴訟と租税法律主義	130
II	「裁判を受ける権利」の実効的保障 — 行政立法と解釈改憲 —	133
1	行政立法と裁判を受ける権利	133
2	「行政立法と通達による課税」	135
3	税法領域における行政立法や解釈通達による憲法改正	144
4	憲法判断の回避と違憲判断の回避	152
5	裁判を受ける権利の実効的保障と裁判の公正	159

I 権利実現の達成度の向上

1 法の支配の実効性

(1) 法の支配

我国の憲法が採用しているとされる法の支配は、権力を法で拘束することによって、国民の権利・自由を擁護することを主要な目的とする原理である⁽¹⁾。

法の支配の内容として重要なものは、①憲法の最高法規性、②基本的人権の尊重、③適正内容法と適正手続法の保障、④権力の恣意的行動の統制を裁判所に行わせる制度、とされている。権利自由を制限する法律は、主権者である国民自身が決定するとの原理が根底にあり、「法の支配」は、民主主義と深く結びついたものであった⁽²⁾。しかし、我国の租税法の領域においては、法の支配の定着度は極めて低い⁽³⁾。法の支配の内容の中に、「国民の権利の迅速確実な実現」を含めて議論してこなかったからである。

国民の権利が違法に侵害されている場合、一つの例外もなく100%救済されなければならない。足利えん罪事件の被告人であった菅谷利和氏は、旧DNA鑑定の誤りが証明され、2009年6月4日千葉刑務所から釈放された。同事件の再審も開始され、司法手続による法の支配を示す出来事と云えよう。ところで、足利事件で旧DNA鑑定の誤りが指摘され、DNA再鑑定されることが報道されたので、死刑囚久間三千年氏の弁護人は、2008年9月23日再審請求の準備のため、同氏と面会したが、その直後である2008年10月28日久間氏は死刑を執行された。足利事件(久間氏が被告人)のDNA鑑定方法と飯塚事件のDNA鑑定方法は同じであったから、飯塚事件も再審手続を開始するべきであった。通常死刑執行は、死刑判決の確定時順であったが、法務省が死刑執行を急いだのは、旧DNA鑑定の不備を隠ぺいするものとし、大問題となった。正義を実現すべき官庁たる法務省は、足利えん罪事件では科学鑑定も間違うことを認めながら、無罪の確立が高い久間三千年氏の死刑執行をなしてしまった。このような国家行政の行為について、多くの国民は、恐ろしい殺人行為であり、著しく正義に反するものと感じており、かかる不正義をなした者の責任追及と、二度とえん罪を発生させないシステム作りを構築しなければ、我国には、法の支配が存在しないことになる。ところで、国税庁統計によれば、我国の租税訴訟は、殆んど国民の権利を実現しないシステムである。課税庁による修正申告の強要や、更正の請求が短期間で失権する制度となっていることと併せて分析すると、日本の納税者の救済システムは、殆ど機能していない。裁判所の行政訴訟の権利実現率の異常な低さは、法の支配の原則を実質的に否定するものである。国民は、これを是正しない限り、民主主義社会が実現しないこ

とを知るべきである。久間氏は、えん罪によって死刑執行されたものと評価されるが、2009年8月11日テレビ朝日の番組「ザ・スクープ」でも、えん罪による死刑執行として大々的に報道された。このような科学鑑定にも誤りがあることを考えると、客観的かつ十分な証拠による事実認定が行われていない課税処分については、えん罪の課税が少なくないことが推定される。

(2) 規制緩和と司法制度改革は不可分

十数年前に、日本経済団体連合会(経団連)は、自民党に対し、規制緩和と司法制度改革を要求した。自民党はこれに従って、規制緩和を基調として自由な市場作りの政策を実行し、並行して行政指導による事前チェックを改めて、司法制度改革による事後チェックシステムを採用しようとした。

企業は、行政の規制を排除し、今後は自由に営業活動することを希望し、官財協働システムではなく、司法システムを利用したいというのである。

一方、日本財政は破綻状態で、消費税の税率を引き上げることが不可避といわれている。しかし、消費税増税を実現するにはまだ数年かかると予想される。国税庁は、租税特別措置の大幅見直しと税務調査の強化を企図し、その結果、全国的に強引な更正処分が行われている。租税訴訟提起に追い込まれる大手企業は今後増加していくことになろう。そして、更正処分取消訴訟が増えるであろう。

規制緩和は、アメリカ政府が我国政府に強く求めた政策でもあるが、規制緩和政策は公正取引委員会や証券等監視委員会の強化策ともセットで実施されることになる。これから競争法違反事件が増加するであろう。また、これらの両委員会に対し、経済規制法違反を通告する事例も増加すると予想される。規制緩和は、公正なルールを遵守する社会で実施されなければ無秩序を招来することになる。

司法制度改革によって利便性の高い司法システムの構築が開始されたが、公法領域においては、大きな変化は認められない。平成16年に行政事件訴訟法が改正され、平成17年に、その影響を受けたと思われる大法廷の判決が出された。一つは、在外邦人の選挙権制限違憲判決で、もう一つは原告適格の拡大をなした小田急高架事件判決である。しかし、前者によって公法上の当事者訴訟が活性化することにはならず、後者においては、結局、原告の請求は棄却されている。その後、最高裁は、処分性の範囲を拡大する判決を続出したが、これは、行政処分の早期確定を招来し、国民の救済範囲を却って狭くするに至った。

(3) 国等と主権者間の訴訟における原告勝訴率

民事訴訟において、原告が一部または全部の権利を実現する割合は、和解を含めて約80%である。しかし、国等と主権者国民との訴訟の原告勝訴率は、異常に低い。行政事件訴訟法が平成16年に改正されたが、この頃、東京地方裁判所民事第3部(行政部)における藤山雅行裁判官の法廷においては、在任後半の2年間の租税訴訟判決の原告勝訴率(一部勝訴を含む)は約75%を記録した。

しかしながら、その後平成20年度の行政訴訟の原告勝訴率は、全国的にみると約10%であり、行政訴訟の提起件数は約2000件(税務事件を含む。)となっている⁽⁴⁾。

この数字は平成15年以前の統計とほぼ同様であり、司法制度改革関連法が出揃った今日でも何も変わらないことを意味する。司法制度改革の目的は、国民の権利救済の拡充、拡大であるが、法律改正だけでは不十分であることが証明された。国民や企業は、司法システム(裁判所と法運用者)が真に役立つならばこれを利用するはずであるが、これを利用価値あるものと認知していない。司法システムの利用者(ユーザー)である国民や企業が、公法領域において司法システムをどれ程信頼しているかは、行政訴訟提起件数に表れ、又、裁判所が公正に判断しているかは、原告勝訴率に表現される。民事事件の原告請求の達成率(一部実現や和解も含む)は約80%であり、これと比較すれば、行政訴訟における原告の権利実現率の低さは異常である。

(4) 行政訴訟死滅の原因

行政訴訟が不活発な原因の直接的なものは、裁判官を含む法律家の人権感覚の欠如である。この点に関し、実務公法学会において行政訴訟専門弁護士から聴取した意見は次の通りである。

① 行政法は、「不確定概念」と「行政立法の委任」を多用しており、この結果、行政庁は裁量行為が国会によって許容されたものとし、行政立法(政省令、通達など)や行政指導の方法で、多くの行政裁量が行われることになる。行政裁量や行政立法、行政指導には司法審査を及ぼし難い(国会による裁量権の付与)。

② 行政訴訟において、約90%権利実現が行われない現状をみて、国民は、裁判所には利用価値がないと考えている(行政訴訟のユーザー離れ)。

③ 行政訴訟において、裁判官が自由心証主義の名の下に、国民を勝たせず不公正に取り扱う(裁判官の行政追従傾向、自由心証主義の濫用)。

④ 国民・企業は行政庁との間で紛争が生じた場合、弁護士に相談せず、行政庁又はその職員OBに相談することが多い(弁護士離れ)。

⑤ 憲法、行政法、行政事件訴訟法を修得した裁判官や弁護士が少ない。国の訟務組織においても、非法律家が指定代理人となるので、訟務検事は軽視されている(人権感覚の不在)。

⑥ 裁判所は、行政庁と人事交流をし、裁判官が訟務検事となり、又、100人規模の裁判官が行政庁へ出向しているが、国民主権の眼線が涵養されない(行裁交流)。

⑦ 行政庁から、裁判所の調査官として人材を受け入れ、判決書の作成に関与させている(国税庁職員の受け入れ)。

⑧ 最高裁の裁判官は、内閣が任命する(長官を除く)ことになっており、高等裁判所の裁判官のうち最高裁裁判官になろうとする者は、国を敗訴させる判決を書き難いシステムになっている(高裁裁判官の内閣迎合意識)。

⑨ 大学等の研究機関も行政庁職員の重要な天下り先であり、教育機関への補助金行政も併せて考慮すると、行政法の研究者の多くは、行政活動に対し、批判的意見を表明することが困難である。司法の独立、公正は、裁判官・弁護士のみならず、研究者の良心の確保も必要とする(大学への天下りと研究者の非独立性)。

⑩ 法学教育において最も重要なのは、人権教育であるが、司法研修所や大学では要件事実を重視し、「保護されるべき利益」を軽視する教育を行ってきた(法学教育の貧困)。

⑪ マスコミや弁護士・研究者は、裁判所を監視することを怠り、裁判官の自由心証主義の乱用を助長してしまった(司法監視の不在)。

⑫ 浜秀和弁護士(元行政事件専門裁判官)は、日弁連機関誌『自由と正義』平成21年10月において、「行政裁判は、中東の笛で八百長である」と述べている。

行政訴訟死滅の原因の根本的なものは、裁判官の良心の欠如である。裁判所が行政事件において、自由心証主義を濫用して、約90%も被告を勝たせてばかりいるので、国民や企業は裁判所を相手にせず、行政庁から天下りの職員を受け入れることを考え、法の支配が消滅してしまった。公法領域において、我国には、法の支配がない。公共入札にみられる官製談合や癒着談合は、「国会が行政庁に裁量を与える法律を作ること」と、「自由心証主義を濫用する裁判所」によって作られているといえよう。日本の大手企業は、殆んど天下り公務員を受け容れ、又、顧問税理士は、税務署OB職員であるが、二階建てとして就任させている。企業や国民は、裁判所を信頼せず、天下り行政公務員と個別契約をなし、ボディガードとしているのである。そのような社会では、弱者を見殺しにし、一部の特権階級に属する人たちのみが潤うことになる。

(5) 行政事件における不公正な裁判所

① 行政訴訟不利用の原因

国民や企業が、なぜ行政訴訟を利用しないのかの答えは明確である。

裁判所に行っても権利の実現ができないから、弁護士に相談しない。司法システムは、国民の公法上の権利実現の観点からは、殆ど役に立たない制度だから利用しないし、国民の権利を実現しない制度に費用を支払いたくないと考える。

行政相談は、年間約17万500件(平成19年度)もあり、行政不服申立件数は年間約5万件もある。行政訴訟提起件数は、年間約2000件であるが、その内原告が一部でも勝訴したのは約1割(平成20年)であり、行政相談件数との比較では約0.2%、不服申立件数との比較では約0.4%である。全部勝訴する事件は殆どない。統計からみれば、行政訴訟は殆ど役に立たない制度である。

行政訴訟は、主権者と公権力行使者との間の争いであり、この提起件数と原告勝訴率は法の支配の実現度であるから、我国には公権力行使について、法の支配がほとんどないことになる。民事事件は公正に行われているとの反論もあろうが、2000年前の昔でも、又、独裁国家でも、民間の争いを公正に裁定する機関はあった。紛争が公正に裁定されない社会では、絶望した国民は、テロや暴動に走るから、為政者も公正な法によって民間の争いを裁断してきた。しかし、「国と国民との間の争い」が、公正に行われる国家こそ、近代的な国民主権国家であり、かつ、法の支配の存する国である。我国は、近代的な民主主義国家として、健全な司法制度を保有していない。国家が、最大の人権侵害者であることは、公権力行使者としての必然であるから、違法行政を是正するシステムを持たない国民は、一方的に人権侵害の被害を蒙るばかりである。国家活動を実際に行うのは国の三権に関与する公務員であるが、政財官の利権構造は、自然に発生し、これを破壊できるのは、国民の監視ネットワークしかない。

② 権利実現率

行政庁とそこにおける法運用者をいくら批判しても、違法行政は根絶できない。

ところで、裁判所は、「行政裁量論」「反射的利益論」「特別権力関係論」「原告適格制限論」「統治行為論」「法律上の争訟制限論」などの国民救済を否定する理論を使って、国民の権利実現を拒否してきた。行政事件において国民が訴訟提起を決断するに至った段階においては、原告の請求は、特に原告代理人がスクリーニングし、正義の実現が必要なものとして選別されており、その実現の必要性は、民事訴訟における原告の請求と同じである。藤山雅行裁判官の原告勝訴率は、公正・中立な判断の結果だとして多くの国民は支持しているから、行政訴訟においても、民事事件の原告権利実

現率80%並みの原告権利実現率(一部勝訴を含む)が実現されても良いように思われる。

(6) 裁判官の自由心証主義の濫用と良心

裁判官の自由心証主義の濫用を制限し、裁判官の良心に従った判決を確保するための社会的システムがなければ、納税者が被害を蒙る。裁判官の自由心証主義の濫用事例は多く存在するが、その主要なものを次に指摘する。

- ①「政令の定めるところにより課税する」という税法規定は、誰がみても憲法84条に違反する規定であるが、違憲と云わない判断は異常である。
- ②裁判官の多くは、税法の課税要件を逸脱する通達や課税処分について、合法化する理論を考える傾向がある。
- ③不利益遡及課税を合憲とする判例が存在するが、憲法84条や31条に違反し、自由心証主義の乱用である。
- ④課税減免要件の適用範囲を解釈によって狭くするのが正しいと誤信している裁判官が多い。
- ⑤憲法84条の課税要件明確主義に反して、実質課税原則を適用して、私法法律関係を破壊する事実認定をする。
- ⑥通達が認める基準よりも納税者に不利な判決がある。
- ⑦税法解釈や憲法判断を回避し、不合理な事実認定をなして上訴を妨げる(特に高裁判断に多い)。
- ⑧課税庁を支援する解釈や尋問をなし、証人などに対し、誘導誤導質問をすることがある。
- ⑨課税庁を敗訴させると、国家財政が混乱すると誤信している裁判官が多いように見える(違法課税による税収は、国の違法利得であり、これを国に保有させてはならない)。
- ⑩公示価格などの官製価格を時価とする認定は、証拠に基づかない判断であり、課税庁の証明責任を安易に解除するものである。資産評価や適正な時価を争う訴訟では、盲目的に課税庁の評価を優先する裁判官が多い。
- ⑪課税対象が存在しない課税処分を適法とする判決が少なからず存在する。

(7) 法の支配と弁護士・税理士の役割

租税は、国家による公共サービスの経費を賄う源資であるが、国の課税権の行使には、違法課税が少なからず存在する。

違法課税を放置すれば、関与公務員は、法を無視する傾向を維持するから、同様の

違法課税が繰り返され、法の支配のない社会となってしまう。弁護士・税理士は、社会的責務としてその是正活動をしなければならない。

弁護士の違法課税の是正は、税務調査と租税争訟に関与して行うことになる。税務調査と異議申立手続においては「通知弁護士」として、審査請求手続と租税訴訟手続には「弁護士」として関与することができる(国税庁は、税務調査と異議申立手続において、弁護士の代理を認めない)。

そして、法の支配は、納税者の権利実現が迅速かつ確実に行われることによって、社会に定着することを認識しなければならない。租税訴訟が裁判所に提起された場合、その前提として違法課税が存在する。従って、租税訴訟においては、適法課税の是正が議論されることはなく、すべて違法課税、又は、違法課税と弁護士が判定したものの是正が求められている。違法課税の是正は、適正課税の増大になることはあっても、その妨げになることはない。一つの違法課税を放置したら、同様のケースについて、将来の何万人もの納税者が違法課税によって苦しめられることになる。我国の租税訴訟判決の多くは、当該事件の原告のみならず、将来の納税者に対して、えん罪的課税を助長している。

(8) 法の支配の新たな構造

① 公正・中立なシステム

法の支配の実現は、国民の権利が実現されることとイコールである。法の支配を実現するためには、権利実現機関として公正・中立な司法システムが構築されていなければならない。公正な法が存在しても、裁判官がこれを無視すれば、法の支配は消えてしまう。我国の公法領域は、そのような状態にある。

② 公正な三権を確立する方法

法律家が、主権者国民の代理人として訴訟を提起し、裁判所を道具として権利を実現することによって、「法の支配」が社会に実現される。そのためには、公正な三権の確立と、法律家の公正な活動が必要である。そして、次の①乃至③が、社会に具備されていなければならない。

① 公正な法運用基準の存在

② 公正な法運用の存在

③ 法運用者の独立性の確保

三権が分立していても、相互にチェックすることがなされていなければ、公正な法運用は存在しなくなる。また、「執行機関と審査機関の分離」は、憲法31条から導かれる

原理であるが、このような法運用の公正を実現するシステムが必要である。形式的な三権分立や公正な内容の法律の制定だけでは、社会的正義を実現できない。判決は、法律それ自体に依拠するのではなく、法律とは別に存在する「法運用の基準」に直接依拠している。公正な法運用基準とその運用の存在が必要であり、そのためには、裁判官の良心とその他の法律家の倫理が不可欠である。又、納税者の権利実現度は、原告勝訴率に反映されるから、各裁判官毎にこれを常に公表するなどし、主権者による監視システムが必要である。

③ 権利の実効的保障

法の支配が社会において実効的に存在するために必要なことは、公正な法運用の存在によって国民の権利が迅速、確実に実現されることである。裁判官を含む、行政法の運用者が公正に行動しない限り、公法領域で法の支配は生まれない。国家と主権者国民間の紛争が公正に裁定される場所だけが、法の支配の国といえよう。違法行政は、少なくない。税務調査の現場では、調査官の要求が100%受け容れられることはなく、相当の部分が税理士によって拒否されているから、違法課税をなそうとする行政活動も相当多い。又、弁護士が租税訴訟の弁護を依頼されるときは、十分吟味し、真に納税者の権利が妨げられ勝訴の可能性が高い事件を選別して、提訴しているから、あるべき原告勝訴率は100%である。この点は、民事訴訟と区別する理由はなく、原告代理人弁護士の錯誤等の件数を考慮するとすれば、民事訴訟における原告の請求権実現率80%（一部勝訴、和解も含む）が、行政訴訟担当裁判官の目標値と云うべきであろう。

(9) 司法制度と公正性

司法制度は、人類が発明した英知である。法的紛争がある場合、独立した第三者機関にその裁断をさせるのが司法制度である。法的紛争の当事者のいずれを勝訴させるかを決定する方法としてコインの裏表で決める決定方式もあるが、多くの人々がより公正と考えるのは、利害関係がなく、独立した第三者機関に裁断をさせる方法である。

従って、司法機関は偏頗のおそれなく、公正な判断をなすものでもなければならず、この目的を達成するため、裁判官の独立が必要とされ、司法の中立性・独立性を確保するシステムが憲法によって要求されている。しかし、適正な手続きの下に司法的決定が正当な結論に近づく蓋然性が高いとしても、裁判の結論が妥当である保証はない。裁判に従うべき理由は、独立・中立期間の判断ならば公正な客観的基準に従い、正当と云える結論に近づく蓋然性が高いからである。司法は、具体的な争訟について法を運用し、宣言する国家作用であり、そこで適用されるのが一般法であるが、具体

的に宣言されるのは、「合理的な理由」に支えられた裁判官が創造した法である。そして、裁判官が具体的に法を宣言するとき、依拠すべき客観的基準を或る程度基準化しておくことは、えん罪的課税を防止することに不可欠と思われる。

先に紹介した飯塚事件において、旧DNA鑑定の誤りが明らかとなった事実や、又、被告人が一貫して無罪を主張していた事実、更に又、情況証拠以外に殺人罪を立証する決め手のなかったのであるから、「鑑定資料を全量消費しない」とか、「死刑執行前に被告人に再審申立の予定がないことを尋ねるべき」とするルールが必要であった。これを教訓として学ぶとすれば、えん罪的課税を防止するためには、租税法を適用するための公正基準が必要であり、租税法とは別に明確にされていなければならない。

2 租税訴訟と租税法律主義

(1) 租税訴訟の目的

① 租税訴訟は、納税者が有する各種の権利を実現することが目的である。課税実務においては、「冤罪的課税」が少なからず存在する。したがって、租税法律家(税理士を含む)は、違法な課税処分を排除し、または、過誤納金の還付請求を実現することが重要な業務である。

② 税訴訟における原告側の「具体的目標」は、

- イ 不確定概念による課税要件の明確化
- ロ 課税要件の行政への委任範囲の明確化
- ハ 課税要件該当事実の誤った行政認定の否定
- ニ 課税要件に関する行政の誤った解釈の否定

について司法判断を求めることである。租税訴訟判決の多くはこの4つに関連した判断である。

③ 租税訴訟における訴訟物は、通説によると「税額の適否」である。税額は、課税対象から導かれるものであるから、つまるところ、課税対象の存否及び範囲が審理対象ということになる。

④ 租税訴訟における争点は、「課税要件法の解釈」と「課税要件事実の存否」のいずれかである。憲法84条から導かれる原理として、課税要件法定主義と課税要件明確主義があり、また、憲法31条、同13条から侵害規範解釈の謙抑主義が導かれる。いずれも、納税者にとって租税訴訟において勝訴するために必要な原理である。しかし、ほとんどの租税訴訟判決は、前者について判断することによって原告の勝敗を決している。「課税要件事実の認定」について、裁判官の恣意が許されるものではなく、厳格

な証拠裁判主義の要請があり、租税債権の成立を立証するのは課税庁の責任であるから、これを証明するのに必要かつ十分な証拠が裁判所へ提出されなければならない。

(2) 租税法律主義に依拠した法的分析

租税訴訟において、裁判官に租税法律主義と私的自治の原則を認識させ、これに従って裁判させる有効な法的分析方法を下記に説明する。

① 先決問題である私法法律関係の分離

第1は、課税法律関係が発生する前に、先決問題である私法関係の要件事実を課税法律関係と分離して主張することである。課税法律関係が、多くの場合、私法法律関係を先決問題としていることを理解させる効果がある。例えば、譲渡所得の場合、所得発生原因である資産の売買契約を所得税法の法律関係と分離して分析すれば、私法法律関係との混同を防止できる。裁判官に、私的自治の原則を認識させる効果がある。

② 課税構成要件の明確化

第2は、問題の課税法律関係に関連する租税法の該当条文を分析し、課税構成要件を明確化することである。かかる方式は、特許訴訟における各特許構成要件の分析に類似し、また刑事事件の犯罪構成要件の分析にも類似する。裁判官に、通達が裁判の法源ではないことを認識させる効果がある。

③ 課税実体法要件の抽出

第3は、課税要件を課税実体法要件と課税手続法要件に分離・抽出することである。租税法規は、実体法と手続法が混在していることが多い。この分離・抽出によって、税法の政省令への委任範囲を明確にできる。裁判官に、手続の未履行によって納税者の課税減免を受ける実体法上の地位を喪失させることができないことを認識させる効果がある。

④ 処分違法・国賠違法・不当利得法理の適用

第4は、租税法の領域において、正義・公平の原則が強く妥当するべきことを訴える。そして、「法的に保護されるべき納税者の利益」が発見されるケースにおいては、課税処分の違法を主張する抗告訴訟だけでなく、国家賠償請求訴訟や不当利得返還請求訴訟も併合提起することが有益な場合が多い。憲法17条は、公務員の違法行為により発生した損害は賠償しなければならないとしている。租税法によってこれを否定することは憲法違反となる。また、違法な課税処分は取り消すだけでは、納税者の救済とならない。違法課税によって発生した損害や、国に発生した不当利得を調整しなければ、真の解決とならない。

⑤ 納税者主権者説の主張と保護されるべき利益の発見

第5は、納税者は課税の対象ではなく、憲法によって納税者の権利を保障された主権者であり、「疑わしきは納税者の利益に」扱われるべきことを主張すれば、裁判官に憲法尊重義務を認識させる効果がある。また、人権は、法律が創造するものではなく、租税訴訟において最も大切なことは、「納税者の保護されるべき利益の発見である」ことを主張する。

⑥ 自由心証主義の濫用防止と裁判官の良心

違法課税と主張される租税訴訟事件が90%も救済されないのは、裁判官の良心が欠如し、自由心証主義を濫用しているからである。従って、第6は、担当裁判官に対し、司法手続きにおいて最も重要なことは、「裁判官の良心の確保」であることを強く訴えるべきである。課税処分のような不利益処分については、行政庁の自由裁量はない。同様に、課税処分の違法性に関する裁判官の判断にも自由裁量はなく、公正な基準に従った判断が常に求められる。

これらの方法は、山下方式と名付け、弁護士や税理士に公開し、租税争訟(税務調査事件を含む)において利用することを勧めているが、租税訴訟において裁判官に租税法主義と私的自治の原則を意識させ、自由心証主義に制約を与え、公正な判決を取得することに有効であると思われる。この方式による訴訟遂行の結果、平成20年度は8件の判決・裁決を取得し、勝訴率(一部勝訴を含む)は、50%であった。納税者の権利が実効的に保障されるためには、租税訴訟における「裁判を受ける権利」(憲法32条)が十分かつ確実に実現されなければならない。原告勝訴率を抜きにした租税訴訟制度の実効性評価は、全く無意味であろう。

(3) 課税処分の特定とその他の留意点

租税訴訟において、「是正を求める行政活動は何か」を特定しなければならない。行政処分が複数存在する場合(例えば、更正と再更正、異議棄却決定と棄却裁決など)は、そのいずれの是正を求めるかを決しなければならない。又、不服申立前置主義、原処分主義、出訴期間などを克服しなければならない。

さらに、法人税や所得税の申告額が更正された場合、消費税や地方税に連動することが多く、また、各地に支店や営業所を持つ企業の法人税額の更正がなされた場合、各地において地方税の更正処分がなされる。すべての更正処分、又は賦課処分について、執行不停止原則によって、暫定的に納税を完了しなければならない。

(4) 司法権に対する監視

租税裁判は、法律を直接適用して行われていない。裁判官は、法律以外の法である政省令を探索し、また、行政庁の内部規範である通達や指導要綱やガイドライン等も参考にし、その後、経験則に従って事実を認定し、すべての関連法を参考にしつつ、最後は、当該要件における具体的に適用すべき規範を創造・定立して、判決書を作成する。したがって、裁判官が事実認定の際に依拠する経験則を間違わないよう、且つ、判決において創造・定立させる規範が公正基準に反しないよう、裁判官を監視する必要がある。

平成21年3月10日、「行弁ネット」(<http://www.gyouben.net/>: 行政訴訟関係弁護士ネットワーク、代表者阿部泰隆・水野武夫)の招きで、行政訴訟の専門裁判官であった濱秀和氏は、日弁連会館で講演されたが、「日本の行政訴訟判決の80%は八百長であり、中東の笛である」と証言された。我国の行政訴訟判決の多くは、濱氏が証言される通り裁判官が行政追随をなし、国民の権利行使を妨げた記録である。従って、納税者の権利の実現のためには、裁判官の良心の確保が最も大切である。裁判官の公正性は、裁判官を批判し、監視することなしに確保できない。公正基準制定第三者委員会のインターネット空間における会議室(<http://staging.martindale.jp/bbs/index.php>)が構築されているが、インターネットの情報空間には、何十万人の人々が集合可能であり、これを利用し、弁護士・税理士等の士業約30万人が司法を監視していることを示せば、行政訴訟判決は健全化に向かう可能性がある。

II 「裁判を受ける権利」の実効的保障 — 行政立法と解釈改憲 —

1 行政立法と裁判を受ける権利

(1) 裁判を受ける権利の行政による行政立法コントロール

裁判を受ける権利は、独立かつ公平な司法機関に対し、権利・自由の救済を求め、基本的人権の保障を確保し、法の支配を実現する上で不可欠の前提となる権利である。

憲法は、国の最高法規であるが、法律等の下位の法規範や違憲的な権力行使によって、違憲状態が生じることがある。事後是正の憲法保障制度として重要なものは、国民の裁判を受ける権利(憲法31条)である。

ところで、2007年5月13日午前10時から、テレビ朝日の番組において、司法の不正問題が取り上げられた。「人質司法」「判検交流」等の存在が、不公正な判決を招来しているとの指摘であった。また、2009年6月4日、DNA鑑定の誤りが指摘され、菅谷受刑者は釈放された。科学鑑定も間違いを犯すことが判明したが、これによれば、

課税庁の職員による主観的な判断で行われる課税処分には、相当数間違いのあることが推定される。

行政の規制が緩和されるべきとする政策が政府によって採用され、数十年が経過し、これに伴い、事後規制としての司法手続の見直しもなされ、行政事件訴訟法改正などの司法改革関連法が多く成立した。規制緩和の社会は、公正な社会でなければならないが、公正な基準をもたらすものは司法手続である。しかし、肝心の司法が不公正であっては、乱れた規制緩和社会となってしまう。従って、規制緩和社会においては、裁判所による司法審査が十分機能していることが必要である。司法審査制は、憲法81条に基づく制度であり、その核心は裁判所の公正性の確保である。

そして、主権者国民が、憲法や法律によって付与された基本的人権は、公正な裁判所によって、迅速かつ確実に認められなければ、絵に画いた餅となってしまう。いかなる国家においても、民間の争いを公正に裁定する国家システムは存在する。しかし、公権力を行使する主体と国民間の紛争が公正に裁定される司法機関が機能している国家が、真の法の支配の国家である。司法制度改革の議論の中で最も重要なことは、国民の権利が実効的に救済されることである。形式的な「裁判を受ける権利」の保障ではなく、これの実効的保障がなければ、憲法32条を形骸化した違憲の状態がもたらされてしまう。主権者国民は、多くの基本的人権を有するが、これが、迅速・確実に実現されるためには、「裁判を受ける権利」の保障が最も重要であり、しかも、その実効的保障が必要である。

しかしながら、国会は行政庁に課税要件を委任する法律を多く制定するから、課税庁や徴税庁に有利で、且つ場合によっては、憲法84条や41条に違反する租税法規が出来上がってしまう。更に又、租税法を含む行政法の多くは、重要な法律事項を行政立法に委任しており、行政による委任命令の根拠は、「不文の憲法」とも呼ばれ、憲法に明文がなく、憲法41条(国会が唯一の立法機関とするもの)や憲法84条(租税法律主義)は、形骸化している。日本国憲法は、行政による委任立法を正面から規定していない。せめて、裁判所が、憲法41条や憲法84条に照らし、行政立法を厳しく制限すればよいのであるが、裁判所の行政立法に対するコントロール度は緩やかすぎる。又、憲法73条6号は、実施命令のみを許容しているが、憲法上明文の根拠がないのに膨大な数の委任行政命令が存在し、我国の行政は、法律によるのではなく、殆んどが、行政命令に従って行われている。受任を受けた政省令は、不確定概念を多用し、更に、不確定概念に解する税法解釈通達が歴大に存在し、事実上憲法41条や84条は、形骸化している。政省令を直接統制する訴訟は許容されておらず、裁判所も、不確定な課税要件に

ついて、違法判断を避ける傾向が強い。結果的に税法領域は、司法権の及ばないアンタッチャブルなところとなっている。

(2) 行政立法

以下、租税法領域における行政立法(通達も含む)を題材として、憲法41条、73条6号、84条の「解釈改憲」の現状について論じたい。国会による授権行政法は、一般的白紙的委任をなすものが多いが、裁判所は、これを違憲と言わず、多くの租税法研究者も異議を唱えない。「政省令の定めるところにより課税とする」、「政省令の定めるところにより減免規定を適用する」、「政省令の定める資料を添付して申告した場合に限り、減免規定を適用する」とする内容の課税要件は、我国の税法の中に多く見られるものであるが、社会通念からみて、一般的・白紙的委任であり、どうみても憲法41条や84条に違反すると思われるが、多く放置されている。また、課税要件を拡大解釈し、更に課税減免要件を縮小解釈する租税法通達は多く存在する。このような違憲状態が是正されない理由を分析し、本稿は、憲法の視点から行政立法の限界を論じるものである。

行政立法とは、「行政権が制定する一般抽象的な定めであって、行政処分や行政契約などの前に行政によって制定されるもの」と云えよう。ここでは、通達も含めて、広く行政立法として論ずるものとする。通達などの行政内部基準は行政規則と称されるが、行政手続法の審査基準や処分基準となる場合、基準に違反すると、平等原則違反となり、違法である。又、これらの内部基準が不合理なら、違法とされている。

2 「行政立法と通達による課税」

現在、日本においては、行政立法や通達による課税が広く行われている。行政立法等による課税が多く見られるのは、国会による立法の怠慢である。

更にわが国における租税訴訟過程における救済率の低さも問題である。ドイツでは、税法分野において不服申立て段階の救済率が6割を超え、租税訴訟においては実質20～30%程度の納税者勝訴率が維持され、行政に対する司法審査が及んでいる。韓国でも不服申立て段階の救済率が3割を超える⁽⁵⁾。これに対し、わが国ではこの数年の平均的統計数値を計算すると、不服申立て段階の救済率が1割台であり、租税訴訟における納税者勝訴率は10%程度(一部勝訴を含む)しかない。日本の裁判所は、違憲審査においてアメリカのような「司法積極主義」の経験がなく、もっぱら「司法消極主義」的運用を行っている。

国の税金の使途についても、アメリカ合衆国では納税者訴訟により司法審査が及ぶのに対し、日本では国の公金支出に対して、国民が利用できる監査制度が何も準備さ

れていない。そこで、公金支出を監視するため、地方自治法における住民訴訟的な制度が国レベルでも必要とされる。

法律が与えた授權範囲を逸脱して制定された委任立法等の限界について、木更津木材事件(納税者勝訴の憲法訴訟事件)判決等を紹介することによって、これを明らかにし、法律によらない課税に対し憲法上の問題点を指摘したい。

(1) 行政立法による憲法無視

① 法の支配の形骸化

国民に対する課税は、国民の同意無しには行使できないはずである。この憲法原理は1215年のマグナ・カルタにその萌芽を見出すとされ、日本国憲法84条でも「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする」と規定し租税法律主義を宣明している。

しかし、現在の日本においては法律の委任に基づくことを根拠にして、おびただしい数の政令、省令、通達等の新設及び変更がなされている。その結果、国会を通過した法律ではなく、政令等の改変により大きな増税が実施されている。問題は、このような法律によらない増税に対して、国会議員を含めた多くの国民が何の疑問も抱いていないことである。

現在、国会議員の提出する議員提出法案は、提出される全法案の一角にも満たない。そして、その中で成立する法案は更に少ない結果、大部分の法案が内閣提出法案である。官僚の作成による内閣提出法案は、不確定概念が多用され、あいまいな表現が多く、課税要件等の重要部分が委任立法により、政令以下に委ねられている。その結果、委任立法により課税が実施されている。政省令以外でも、通達は、課税要件の重要部分(課税対象の範囲、課税減免要件の制限要件の設定、資産評価基準など)を定め、これが課税実務に決定的な影響を与えていることが多い。更に、法令だけでは、具体的な税額計算ができず、具体的税額の算出は、本来行政庁のみを拘束するはずの通達に従って行われている。

課税実務は、法律に基づくよりは、政省令や通達に依拠して行われているのが現状であり、憲法41条や84条は無視され、法の支配は形骸化している(行政立法等が重視され、使われない税法は、「骸骨税法」と称されている)。

② 行政裁量に対する統制

裁量行為に対する司法審査は、伊方原発事件最高裁判決で示された「判断過程審査方式」のように深化している。近年ではさらに一步進めて学説が提唱してきた費用使

益分析の司法審査が、小田急線高架化訴訟判決(東京地判平成13年10月3日)でも採用され、鉄道騒音についての違法状態を前提とした場合、地下式と高架式との事業費の比較について結論が逆転する可能性等があるとし、事業認可を取り消した。同判決は、上級審で取り消されたが、行政裁量の司法審査の程度は深化しつつある。

警察行政の領域においては、人権尊重の見地から、法令でこと細かに行為要件を定め、これに該当する場合には、必ず定められた行為をすべきものと羈束する例が増え、行政庁の裁量の余地は狭められてきた。さらに、民事事件であるが、医師に対する医療過誤訴訟における過失責任について、裁判所は、医師などの専門職に対し、採用されるべき治療方法について、原則として自由裁量を認めない⁽⁶⁾。医師等の専門家であっても、最適な治療方法を施術する法的義務があるとしている。患者には情報が乏しいから、善管注意義務を尽くしたことを医師の側で主張・立証しない限り、医療過誤について過失が推定されると云うべきであろう。

行政裁量に対する司法審査密度は深化し、国民の自由を統制する警察行政に対する統制は厳しくなり、又、専門職に対する責任の追及は厳しくなったのに、なぜ国民の財産から金銭を徴収する租税関係において、法律が与えた授權基準を満たさない委任立法や通達に対する統制が全く緩やかなのかが大きな疑問である。行政裁量については、行政庁は、事前に処分基準や審査基準を公表する義務がある。

③ 委任立法に対する司法審査

裁判所は行政の専門性・技術性を盾にその行政立法の違法性の判断に踏み込もうとせず、国会議員の多くも法律によらない政令などの行政立法の恣意的な制定に対し、抵抗が困難である。しかし、行政立法の濫用が議会の立法権を有名無実にし、ナチの授權法に見られるごとく憲法体制の崩壊をも招来させる危険性を孕んでいることを考えると、行政立法の範囲、限界について歯止めをかけることが必要とされよう。

租税分野については、裁判所は広い立法裁量論に依拠する司法審査の姿勢を示している⁽⁷⁾。

しかし、専門性、技術性から、行政立法の必要性を認めるとしても、行政立法によって、重要な課税を行うことを許すことにはならない。

行政事件訴訟法30条によれば、裁判所は、「裁量権の範囲をこえ又はその濫用があった場合」行政庁の裁量処分を、取り消すことができる。そして法律が多義的、概括的、不確定な概念(「正当な理由」、「正当な補償」、「不相当に高額」、「著しく低廉」など)を用いて、行政庁の行為要件を定めている場合、行政庁に裁量を与えられているようにみえるが、これらの概念は、いずれも経験則などの客観的な判断基準により確定可能

であり完全な司法統制が及ぶとされている(判断代置可能説)。

従って、法律と同じように、不確定概念を多用した行政立法にもより強い司法統制を及ぼさなければならない。平成16年6月行政事件訴訟法の改正案が国会で承認されたが、その附帯決議で「国民の権利・利益の救済を拡大」し、「憲法で保障された裁判を受ける権利を広く実質的に保障」することが、政府と最高裁判所に要望されたことを考慮すると、法律が与えた授權基準を超え、不確定概念を多用した憲法41条、84条に違反する行政立法に対しても、厳正な司法審査を及ぼすべきであろう。

現在、裁判官の多くは、新たな基準や救済を司法判断によって創造することに対しては、きわめて消極的である。しかし司法改革の目標は、日本における法の支配を確立し、国民の権利・利益を実効的に救済することである。裁判所は、自己の権利の法的擁護を求める主権者国民の要求に応じて、積極的に司法判断を下し、公権力行使を統制しなければならない。

(2) 行政立法の一般的限界を示す裁判例

① 委任された行政機関が、委任の範囲を超えれば、委任命令自体が違法となるが、これは委任命令の内容の問題である。

委任の範囲を超えたかどうかは、委任の趣旨目的を勘案して判定することとなるが、その際、規律の対象となる私人の権利利益も重要な要素となる。最高裁判所は、14歳未満者の在監者との接見禁止を定めた監獄法施行規則120条(1991年に削除)が旧監獄法50条の委任の範囲を超えているとした⁽⁶⁾。これは在監者の接見の自由に対する裁判所の判断を示したものである。

この判決は、旧監獄法50条が、同法45条1項が認めている接見を全く不許可にすることを委任しているのではなく、接見の時間や手続などの制限を定めることを委任する趣旨であるとして、14歳未満の者には一切接見を認めないとする本件規則は、法律の趣旨を逸脱しているので、旧監獄法50条の委任の範囲を超え無効であるとした。

② 又、児童扶養手当法による委任を受けて規定された児童扶養手当法施行令1条の2第3号が違法としたものがある。児童扶養手当の支給対象となる児童については児童扶養手当法4条1項各号が定めているが、5号がその一部を政令に委任している。これを受けた同法施行令1条の2第3号は、「母が婚姻(婚姻の届出をしていないが事実上婚姻関係と同様の事情にある場合を含む。)によらないで懐胎した児童(父から認知された児童を除く)」という括弧書が法律の委任の範囲を超えた違法・無効なものではないかが争われたのである。

この判決は、児童扶養手当法4条1項各号は、世帯の生計維持者としての父による現実の扶養を期待できない児童を支給対象として類型化したものであるとして、父から認知されただけで、依然として父による現実の扶養を期待できない児童を除外する本件括弧書は、法の趣旨や、目的に照らし両者の間の均衡を欠き、法律の委任の趣旨に反し、無効であるとした(本件括弧書は平成10年に削除された)。この判決は、委任立法権の行使にも平等原則が及ぶとした⁽⁹⁾。

③ 更に農地法80条の委任に基づき政府保有農地売払いの認定基準を定めた農地法施行令16条を無効とした最高裁判所判決がある⁽¹⁰⁾。この判決は、自創法三条に基づく買取農地が、自作農創設等の目的に供しないことが相当と認められる場合には、旧所有者に売却されなければならない旨を既定する農地法80条の委任に基づき定められた同法施行令16条は、右「相当と認められる場合」を公共等の用に供する緊急の必要があり、かつ、その用に供されることが確実な場合に限定するが、相当と認められるのはこの場合に限られないから、同施行令16条は、委任の範囲を超えて無効であるとした。

これらの判決に共通するのは、委任立法の内容が法律の授權の範囲を超えているとした点である。

(3) 委任立法の一般的授權基準について

① 授權基準

日本国憲法は、行政権による立法を全面的に排除する趣旨ではなく、一定の範囲でそれを認めていると解されている(73条6号)。憲法73条6号の本文中で、執行命令が許容され、その但書で、委任命令が許容されるというのが、一般的憲法解釈である。ただし、憲法が、「国会は国権の最高機関であって、国の唯一の立法機関である」(41条)と定めていることからすると、行政立法で定めうる事項の範囲と内容には、おのずから限度があり、法律の委任による命令(委任命令)と法律の規定を執行するための命令(執行命令)のほかは許されないと解されている。しかも国会の立法権を放棄するのに等しいような大幅な委任は許されないと解すべきであろう。

憲法は、「法律による行政」や「法の支配」の原則を採用し、国民の権利を制限し、または、義務を課すには、法律の定めを要する(内閣法11条、国家行政組織法12条3項、地方自治法14条2項参照)のであるから、国民の権利を制限し、または、義務を課すことを内容とする法規命令には、法律による授權が必要である。ドイツ基本法80条は、法律の委任に関して、「授權の内容、目的、程度が法律の中に規定されていなければならない」と定め、授權基準を示している。

行政立法に対して、法律の委任がどこまで許容されるかは、憲法30条、31条、32条、41条、73条6号、84条、その他ドイツ基本法80条を参考にし、後に掲げる裁判例の中に記述された基準を総合してまとめると、概ね、次の基準が判断の指針とされている⁽¹¹⁾。

イ 委任の必要性和合理性

委任目的が法律の中に規定され、委任立法の趣旨目的からみて、委任の必要性があり、委任方法も合理的で委任の範囲を超えていないこと。

ロ 具体的かつ個別的要件

委任内容が法律の中に規定されて、法治主義の見地から法律事項を委任することが法の趣旨に反しないとの観点から、具体的・個別的であること。

ハ 権利侵害性の軽微なこと

委任の程度が法律の中に規定され、それが規律対象である私人の権利・利益を不当に害しないとの観点から、行政機関の裁量の幅が狭いこと。

ニ 救済方法の存在

受任機関の裁量の濫用に対する救済方法が明瞭で、国会による委任の撤回・修正が自由になし得る制度とされていること。

② 限定の必要性

授権の範囲は、委任立法を授権する法律の明文で指示されるのが本筋であるが、法律の明文で授権の範囲が明示されていないこともある。そうした場合には、法律の全体構造や趣旨・目的、他の法文との整合性・比例原則等を勘案して、授権の範囲を限定して解釈するほかはない。とくに国民の権利自由を制約する行政立法の場合には、条理上の諸原則(比例原則等)を厳格に適用するなどして、行政権力の濫用を招かないよう配慮しなければならない。法律の目的や全体構造を考慮しても授権の範囲を限定できない場合には、そうした委任は白紙委任というほかないから、授権法律自体が違憲無効となる。最大判昭和46年1月20日(民集25卷1号1頁)では、最高裁が、法の趣旨解釈によって行政庁に授権された委任立法権の範囲を限定的に解釈し、委任命令が法律の授権の範囲を逸脱した内容を含むときには、たとえそれが政令であっても無効となる旨を明示した。

(4) 罪刑法定主義、租税法律主義の適用がある領域に対する委任立法の厳格な授権基準

① 侵害規範に対する厳格な基準

行政立法を規制する規範については、侵害規範と受益規範に分けて考察する必要がある、侵害規範である刑事法・租税法領域においては、より厳格な規範が必要とされよう。

委任の限界確定の具体的、各論的な判断材料としては、委任の目的・対象の範囲および受任者が準拠すべき基準・要件等、考慮されるべきいくつかの要素がある。憲法上の原則としては、行政立法が規制の対象とする基本的人権の性質・対応する違憲審査基準、例えば、精神的自由の優越的地位の原則をはじめ、罪刑法定主義(31条)、租税法律主義(30条・84条)の原則等があり、いずれも通常の委任に比してより厳格な基準要件が求められる。納税者の権利は、対価なく強制的に金銭を徴収される義務に対する保護権だから、財産権に対する緩やかな規制と同列に論じてはならない。

② 租税法律主義

課税の作用は国民の財産権への侵害であるから、課税要件の全てと租税の賦課・徴収の手続きは課税要件法定主義に基づき法律によって規定されなければならない。いわゆる租税法律主義を規定したとされる憲法84条のもとにおいては、租税の種類や課税の根拠のような基本的事項のみでなく、納税義務者、課税物件、課税標準、税率などの課税要件はもとより、賦課、納付、徴税の手続きもまた、法律により規定すべきものとされている⁽¹²⁾。

③ 租税法律主義と委任立法

憲法の租税法律主義の趣旨からすると、法律が租税に関し政令以下の法令に委任することが許されるのは、徴収手続きの細目を委任するとか、あるいは、個別的、具体的な場合を限定して委任するなど、租税法律主義の本質を損なわないものに限られるものといわねばならない。すなわち、もし仮に手続的課税要件を定めるのであれば、手続的な事項を課税要件とすること自体は法律で明示し、その上で課税要件となる手続きの細目を政令以下に委任しなければならない。

そして、租税法律主義のもとで租税法規を解釈する場合には、ある事項を課税要件として追加するのかどうかについて法律に明文の規定がない場合、通常はその事項は課税要件ではないと解釈すべきである。それにもかかわらず、『政令の定めるところによる』との抽象的な委任文言があることを根拠として、加重事項を課税要件として追加し、政令以下の命令においてその細目を規定することは、租税関係法規の解釈としては、許されるべきものではない。

この点で最も問題になるのは、法律と行政立法(政令・省令等)との関係である。課税要件法定主義の要請からして、法律の根拠無しに政令・省令等で新たに課税要件に関する定めをなしえないことは言うまでもない(法律の留保の原則)。また、法律の定め違反する政令・省令等が効力を持たないことも明らかである(法律の優位の原則)。

もちろん、租税法が、課税要件および租税の賦課・徴収に関する定めを政令・省令

等に委任する必要性のある場合があると解すべきであるが、課税要件法定主義の趣旨からして、それは一般的委任基準よりも、より一層厳格な具体的・個別的委任に限られると解すべきである。

この租税委任立法においては、より厳しい具体的・個別的委任でなければ許容されないが、その許容条件は、委任の目的・内容及び程度が委任する法律自体の中で明確にされていなければならないと解すべきである。それゆえ、この基準に該当しない委任規定は、憲法84条違反として無効であり、したがってそれに基礎をおく政省令の規定も無効となると解される。

④ 政令への委任の限界の事例

(a) 木更津木材事件¹³⁾

法律による政省令への委任が租税法律主義に反し違憲と判断された重要な先例的意義を有する画期的な判決として木更津木材事件を挙げることができる。租税関係の行政訴訟は勝訴率が低く、特に違憲判断による勝訴確定案件は、第三者所有物没収刑事事件(最判昭和37年11月28日)とこの木更津木材事件のみである。

木更津木材株式会社は、土地建物の移転登記を受けるに際し通常の登録免許税を納付して登記が完了した。しかし、その登記は租税特別措置法によれば軽減税率の適用が可能なもので、もし、この軽減税率を適用すると登録免許税額は770万円あまり少なくなるはずであった。木更津木材株式会社は、登記後にこのことを知って登記官に還付を求めたが租税特別措置法施行規則によれば登記申請時に所定の要件を満たす知事の証明書が添付されるべきであるとし、登記後に証明書を取得して提示しても還付はできないとして還付を拒否された(昭和30年代ころの登記実務においては、軽減税率の適用に気付いて、登記後の還付申請をなす者に対し、還付を認めていた。)

同社は、登記官の「税務署長に対する還付通知をしない旨の通知」処分を争うと共に、過誤納金還付請求を求めて、国税不服審判所に審査請求をなしたが、棄却された。そこで、原告が千葉地裁に提訴した事件である。

これに対し一審・千葉地裁(平成7年2月22日)と控訴審・東京高裁(平成7年11月28日)は、租税法律主義と委任立法のあり方について述べた後、租税特別措置法が登録免許税に関する法定の軽減税率を「政令の定めるところにより」適用する旨の規定は、一般的・白紙的委任であり、政令である租税特別措置法施行令が大蔵省令に再委任し、大蔵省令である租税特別措置法施行規則により登記申請書に知事の証明書を添付しなければならないとし、後に証明書を提出しても軽減税率の適用がないとする部分は、法律の有効な委任がないのに税率軽減の要件を加重したものとして無効であるとした。

木更津木材事件の東京高裁判決は、委任立法の限界を明確にすることと、手続要件の失念によって、納税者の実体的権利は失権しないこと(追完が許されること)を明確にした。

(b) 阪神淡路大震災特例法事件¹⁴⁾

この事件の原告は、阪神・淡路大震災により損壊した建物の保存登記を受けるに際し通常の登録免許税を納付して登記が完了した。しかし、その登記は阪神・淡路大震災特例法によれば登録免許税の免除の適用が可能なものであった。同法37条1項によれば「阪神・淡路大震災の被災者であって政令で定める者等が、同大震災によって滅失した建物等に代わるものとして新築又は取得した建物で、政令で定めるものの所有権の保存等の登記については、大蔵省令で定めるところにより…登録免許税を課さない」とされていた。原告は登記後にこのことを知って登記官に還付を求めたが、特例法の委任を受けた大蔵省令である規則によれば、登記申請時に所定の要件を満たす市町村の証明書が添付されるべきであるとし、登記後に証明書を取得して提示しても還付はできないとして還付を拒否された。

そこで原告は①国に対しては登録免許税額相当額の不当利得の返還を、②登記官に対しては還付拒否通知の取消を求めて出訴した。

一審は原告の請求を認容したが、控訴審は①については請求を棄却し②については登記官の還付拒否通知に処分性を認めず訴えを却下した。この控訴判決は、特例法が、被災者に認めた非課税の法的地位を証明書の不添付によって失権できるかについて(追完すれば良い筈である)、十分な事実認識を欠くもので、抽象的に税法が省令に手続要件を委任できると考えたにすぎない。

控訴人は①については上告せず、②についてのみ上告した。最高裁は②について、その処分性を認めたが①について原告が上告しなかったので、通知処分を取り消しても原告が還付を受けられる地位にないことを理由に訴えの利益を認めず上告人の請求を棄却した。

この最高裁判決の特徴は、上告人が①についても上告していた場合には木更津木材事件と同様に上告人の請求が認容された可能性があったということである。木更津木材事件及び本判決では登記官に対する還付請求は登録免許税法31条1項に基づく1年間の期間制限内の請求であった。このような場合、登録免許税法31条1項と別に、国税通則法に基づき登記から5年間還付金請求訴訟ができるかが問題になっていたが、同判決は、これが認められることを明らかにしたことにより、納税者の権利救済範囲を拡大した画期的な判決と評価されよう。平成19年2月に日弁連会館において金子宏先生が租税法律主義について講演をされたが、そこで「阪神淡路大震災特例法事件の大阪

高裁判決よりも、木更津木材事件の東京高裁平成7年判決の方が正しい」との意見を述べられた。木更津木材事件の東京高裁平成7年11月28日判決が宣言した公正基準は、憲法・行政法・租税法領域のいずれにおいても、国民の人権保障に関する最重要な判例法として位置づけられよう。

3 税法領域における行政立法や解釈通達による憲法改正

租税に関する課税要件の多くは、行政立法に委ねられている。憲法41条は、国会が唯一の立法機関としているが、我国の国会は、憲法73条6号の本文及び但書を根拠に、課税要件を行政に委任する立法を多く制定している。同号の本文が執行命令を認め、同号但書が委任命令を許容すると解釈されている。同本文は、憲法と法律を実施するため、政令の制定を内閣の権限としているが、あくまで、実施命令を許容するものである。又、但書は、実施命令の許容と憲法・法律の実施に必要な罰則の制定を内閣に許容するものであり、受任行政立法には、「憲法・法律の実施」という限定がなされていることを看過してはならない。多くの憲法学者は、憲法73条6号但書を根拠に、委任行政立法が許容されると拡張解釈となすが、但書は、委任行政立法について、少しも触れていない。憲法41条や84条の例外を認めるのに、明文の根拠が必要というべきであろう。憲法の保障にとって重大な危機は、憲法規範は改正されないのに、その本来の意味が国家権力による運用や解釈通達によって変化することである。司法制度改革によって国民の意識が変化し、仮死状態にある憲法41条や84条の復活が期待される。次に、阪神・淡路大震災事件の最高裁判決(平成17年4月14日最高裁第一小法廷判決、以下本件判決という)と木更津木材事件判決(東京高裁判決平成7年11月28日、以下別件判決という)を参考にして、立法の委任問題を更に分析する。

(1) 課税要件の分析

① 登録免許税法の課税要件

登録免許税法(以下、「登免法」という)によると、登録免許税は、登記等を受けることを対象として課される租税であり(法2条)、その納税義務者は登記等を受ける者となっている(法3条)。

② 課税減免要件

阪神・淡路大震災の被災者等に係る国税関係法律の臨時特例に関する法律(以下、「特例法」とする。)37条1項により、「阪神・淡路大震災の被災者であって政令で定めるもの又はその者の相続人その他の政令で定める者が阪神・淡路大震災により滅失した建物又は当該震災により損壊したため取り壊した建物に代わるものとして新築又は

取得をした建物で政令で定めるものの所有権の保存又は移転の登記については、大蔵省令で定めるところにより平成7年4月1日から平成12年3月31日までの間に受けるものに限り、登録免許税を課さない。」と規定し、阪神・淡路大震災の被災者に関して登録免許税の免税措置を定めている。

また、同規定を受けて、平成7年政令第99号による改正後の阪神・淡路大震災の被災者等に係る国税関係法律の臨時特例に関する法律施行令(平成7年政令第29号。以下「特例法施行令」とする。)29条1項は、「特例法第37条第1項に規定する政令で定める被災者は、阪神・淡路大震災によりその所有する建物に被害を受けた者であることにつき、当該建物の所在地の市町村長から証明を受けた者とする。」と規定し、大蔵省令である阪神・淡路大震災の被災者等に係る国税関係法律の臨時特例に関する法律施行規則(平成7年大蔵省令第12号。以下「特例法施行規則」とする。)20条1項は、「特例法第37条第1項の規定の適用を受けようとする者は、その登記の申請書に、令第29条第1項又は第2項第2号若しくは第4号の市町村長の証明に係る書類で阪神・淡路大震災によりその所有していた建物に被害を受けた者の氏名又は名称及び住所又は本店若しくは主たる事務所の所在地並びに当該建物の所在地の記載があるもの(当該登記に係る建物が同条第3項第2号に掲げる建物に該当する場合には、当該書類及び同号に規定する証明に係る書類)を添付しなければならない。」と規定して登記申請書に市町村長の被災証明書を添付しなければならない旨定めている。

(2) 法律による委任

① 憲法84条が規定する租税法律主義は、課税が国民の財産権に対する侵害であることに鑑み、課税要件の全てと租税の賦課・徴収の手続は、法律によって規定すべきことを明らかにしたものであるが¹⁵⁾、このことは、特例法37条のように、通常の課税要件よりも納税者に有利な特例措置を定めるものについても、同様に妥当すると解される。

もともと、租税関係の立法においても、課税要件及び租税の賦課・徴収に関する定めを政令・省令等に委任することは許されるが、憲法84条の趣旨からすると、それは厳格な具体的・個別的委任に限られる。

したがって、法律による委任は、その規定自体から委任の内容が一義的に明確でなければならぬと解される。

② 手続的課税要件の委任

手続的課税要件として想定される事項は多様であり、手続を課税要件とするのは自由でよいとすると、行政機関の無制限の裁量を認めることと同様になり、租税法律主義の

目的に反する。従って、手続要件の委任についても、自由であるとすることはできない。

そこで、本件判決を検討するに、特例法37条1項は、「阪神・淡路大震災の被災者であって政令で定めるもの又はその者の相続人その他の政令で定める者が阪神・淡路大震災により滅失した建物又は当該震災により損壊したため取り壊した建物に代わるものとして新築又は取得をした建物で政令で定めるものの所有権の保存又は移転の登記については、大蔵省令で定めるところにより平成7年4月1日から平成12年3月31日までの間に受けるものに限り、登録免許税を課さない。」と規定している。よって、この特例法37条1項の委任文言が、何を委任したのか、又、その委任が個別・具体的であるかどうかが問題となる。

思うに、この「大蔵省令で定めるところにより登記を受けるものに限り」という表現からすると、書面による登記手続の中では、ある一定の書面の添付を必要としたものと考えられる。そうであるならば、特例法37条1項による大蔵省令への委任は、一般的・白紙的な委任をしたものではなく、法律及び委任を受けた政令の定める免税の実体的要件を証明すべき添付書類の内容の定めに関し、大蔵省令に委任したものと解される。しかし、これは、手続事項の委任規定であるとする限定解釈をなすものであるが、上記委任文言は無限定であるから実体要件を委任していないとはいえない。

本件において、特例法施行規則20条1項により添付すべき証明書類は、特例法の定める「阪神・淡路大震災の被災者」及び特例法施行令29条1項の定める「阪神・淡路大震災によりその所有する建物に被害を受けた者である」との要件を立証するための書面だと考えれば、同規則の定めは、法律の委任の範囲に属する合理性のある規定であるといえ、有効かつ合憲だと解することもできよう。しかし、このような白紙的・包括的委任を救済する限定解釈は、憲法保障の立場からみると大いに問題がある。特例法37条1項は、被災者の取得した建物を非課税とする実体要件を規定しており、その実体要件該当事実を証明する手続要件を委任していると解釈すれば、その手続の懈怠は、実体要件をクリアした非課税権を失権させることはできない。しかし、阪神・淡路大震災事件において、行政立法の委任範囲の逸脱問題について上告理由とされなかったから、最高裁は、これについて判断していない。木更津木材事件における東京高裁平成7年11月28日判決は、行政立法の違法問題の点について、阪神・淡路大震災事件の最高裁判決によって何等否定されなかった。

(3) 過誤納金還付請求に対する拒否通知

① 本件判決における過誤納付還付請求について、理由がない旨の拒否通知がなされたが、この拒否通知は、行政処分にあたるかが問題とされた。

ここで、行政処分とは、公権力の主体たる国または公共団体がなす行為のうち、その行為によって、直接国民の権利・義務を形成し、またはその範囲を確定することが法律上認められているものである⁽¹⁶⁾。

これを、本件判決における登録免許税法(以下、「法」とする)31条2項の拒否通知についてみると、仮に、登録免許税に係る過誤納付金の還付は、同条の規定によらなければならないとする手続きの排他性があると、登記機関がする拒否通知は、登記等を受けた者の過誤納付還付請求の具体化を妨げるものとなるので、上記の行政処分の要件である「直接国民の権利義務を形成し」に該当するため、行政処分にあたることとなる。

② そこで、法31条2項の拒否通知について、手続きの排他性を認めたものかどうか問題となる。

この点、本件判決は、法31条1項及び2項制定の趣旨を、過誤納金の還付が円滑に行われるようにするために簡便な手続きを設けることにありとし、同項が上記還付請求につき1年の期間制限を定めているのも、登記等を受けた者が上記の簡便な手続きを利用するについて、その期間を画するためであり、当該期間経過後は還付請求権が存在していても一切その行使をすることができず、登録免許税の還付を請求するには同項所定の手続きによらなければならないとする手続きの排他性を定めたものではないと判断した。

同最高裁判決は、法31条2項が、登記等を受けた者に対し、簡易迅速に還付を受けることができる手続きを利用することができる地位を保障していると解するのが相当であると述べ、そうすると、上記拒否通知は、登記等を受けた者に対する手続上の地位を否定する法的効果を有することになるとした。

したがって、結果として抗告訴訟の対象となる行政処分にあたりと判断し、拒否通知の行政処分性を肯定したのである。

(4) 二つの還付請求権の関係

① 登録免許税の納税義務者は、過大に登録免許税を納付して登記等を受けた場合には本来、そのことによって当然に還付請求権を取得し、国税通則法56条、74条により5年間は過誤納金の還付を受ける立場にある(登免法31条6項4号)。よって、過大に登録免許税を納付して登記等を受けた者は、その還付がなされないときは、これらの規定を排除する特別の規定がない限り、還付請求訴訟を提起できることとなる。

そこで、本件判決において、法31条2項が上記の特別の規定に当たるかどうかの問題となる。

確かに、登記等後の登録免許税をめぐる法律関係を早期に確定させようとする趣旨を根拠として、法31条2項が特別の規定に当たると解することもできる。

② しかし、法がそのような趣旨を達成しようとしているかどうかは、端的に決定されるわけではないので、以下のような点をどのように説明するかによって判断すべきである。

(a)法31条1項には、2項のような期間制限はないので、同条1項により、登記機関は、過大に登録免許税を納付して登記等を受けた事実があると判断したときは、職権により遅滞なく所轄税務署長に過誤納金の還付に対する通知をしなければならず、同条2項に期間の徒過を理由に、この通知をしないでよいということにはならない。よって、仮に同項所定の手続によらなければ過誤納金の還付を受けることが出来なくなるとしても、過大に登録免許税を納付し登記等を受けた者は、同項所定の期間である1年間を過ぎても、登記機関に対し、同条1項の通知をするように求めることができるようになると思われること。

(b)仮に同条2項所定の手続によらなければ過誤納金の還付を受けることが出来なくなるとすると、税務署長が登記等を受けた者から納付していない登録免許税の納付不足額を徴収する場合には、国税通則法72条所定の国税の徴収権の消滅時効期間である5年間はこれを行うことが出来るにもかかわらず、登録免許税の還付については、同法74条所定の還付金の消滅時効期間である5年間が経過する前に、1年の期間経過により、その還付を受けることが出来なくなること。

③ まず(a)に関して、登記機関は、常に法に適合して行政を行う職務上の義務があるから、登録免許について真実過誤納があることを発見した場合は、直ちに職権で過誤納金が還付されるようにしなければならない。

④ また、(b)に関して、過大に登録免許税を納付し登記等を受けた者が、同条2項所定の1年間の期間経過後は、過誤納金の還付を受けることが出来なくなると解するのは、納付不足額の徴収との間の権衡を失する結果となり、妥当性を欠く。

⑤ よって、専ら同項所定の手続きによらなければ、過誤納金の還付を受けることができなくなると解することはできないので、法31条2項の趣旨は、登記等後の登録免許税をめぐる法律関係を早期に確定させようとするものではないと考えられる。

登免法31条1項及び2項の趣旨は、過誤納金の還付が円滑・迅速に行われるようにするために、簡便な手続を設けたものである。そして、同項が請求につき1年の期間制限

を定めているのも、登記等を受けた者が簡便な手続を利用するに当たり、その期間を画するためであると解される。

したがって、過大に登録免許税を納付して登記等を受けた者は、登録免許税法31条2項所定の請求の手続によらなくても、国税通則法56条に基づき、過誤納金の還付を請求することができ、本件最高裁判決もこのように解している。

(5) 木更津木材事件との比較

① 阪神・淡路大震災事件(以下本件という)における納税者が、上記4で説明した過誤納付還付請求権とは別に、民法上の不当利得返還請求権も保有しているといえるかどうかは、公法上の還付請求権が私法上の請求権を排除するものかどうかで決定される。

まず、木更津木材事件(以下別件という)の東京高裁は、「登録免許税法(以下、法とする)31条1項の還付通知及び同条2項の還付通知請求に対する還付通知できない旨の通知も、単に還付の事務を円滑ならしめるための認識の表示に過ぎず、過誤納税額の還付請求権者の法的地位を変動させる法的効果を有することはない。したがって、還付通知できない旨の通知は抗告訴訟の対象となる行政処分当たらないのであり、その取消しを求める訴えは不適法である」とし、その処分性を否定した。この見解は、自動確定方式のもとでの登録免許税が、確認行為によって公定力をもって税額を確定されるものではないことを出発点にし、法31条2項の請求に対する拒否通知が行政処分であり、それによって公定力をもって税額が確定することは、自動確定方式をとる登録免許税の性質上からして、合理的ではないと解するものである。

よって、これによれば、拒否通知に処分性は認められないので、拒否通知に対する取消訴訟は提起できず、国に対する還付請求又は、不当利得返還請求が直接認められることになる。

② この点、本件の場合、最高裁は、「登録免許税法31条2項は、登録免許税の還付を請求するには専ら上記の請求の手続によるべきであるとする手続の排他性を規定するものということとはできない。したがって、登記等を受けた者は、過大に登録免許税を納付した場合には、同項所定の請求に対する拒否通知の取消しを受けなくても、国税通則法56条に基づき、登録免許税の過誤納金の還付を請求することができるものというべきである。」とし、登録免許税法31条2項による還付請求手続の排他性を否定している。そうすると、別件と同様に、国に対する不当利得返還請求権も認められることを示唆していると言えよう。

しかし、最高裁は、拒否通知による納税者への不利益に着目し、「上記の拒否通知

は、登記等を受けた者に対して上記の事務上の地位を否定する法的効果を有するものとして、抗告訴訟の対象となる行政処分当たると解するのが相当である」旨述べ、結果として拒否通知に処分性を認めている。

つまり、本件における最高裁は、拒否通知に、税額を実質的に公定力をもって確定させるという行政処分としての性質は認められないが、当該拒否通知によって、出訴期間を徒過した場合、過大納付の納税者が法31条2項による簡易迅速な手続を利用できない状況に陥っているという点には、取消訴訟の排他性、すなわち処分性が認められるので、取消訴訟の対象となると判断したのである。本件最高裁判決は、二つの還付請求権が相互に排他的ではないとした画期的判断をなしたが、その考え方を演繹すれば、納税者側は、税法上の還付請求権とは別に、民法上の不当利得返還請求権も有していると考えられよう。最判昭和49年3月8日(民集28巻2号186頁)は、後発的貸倒れが発生した場合についてであるが、「課税庁による是正措置がなくても、不当利得関係が成立する」と判示したことも参考となろう。

(6) 実体要件と手続要件の委任の範囲

別件における東京高裁は、委任授權法について租税債権の実体要件を委任していると認定していない。

そもそも、憲法84条に規定されている租税法律主義においては、租税の種類や課税の根拠のような基本的事項のみではなく、納税義務者、課税物件、課税標準、税率などの課税要件はもとより、賦課、納付、徴税の手続もまた法律に規定すべきものとされ、租税の優遇措置を定める場合や、課税要件として手続的な事項を定める場合も同様に、法律により定めることが要求されている。

この憲法の趣旨を考えると、法律が租税について政令以下の法令に委任することが許されるのは、租税法律主義の本質を損なわないものに限られる。つまり、手続的な課税要件を定めるのであれば、手続事項を課税要件とすること自体を法律で明示し、その上で課税要件となる手続の細目を政令以下に委任することとなる。

そして、租税法律主義に基づいて租税法規を解釈する際、ある事項を課税要件に追加するかどうか法律に明文規定がない場合は、その事項は課税要件にはあたらないと解釈すべきである。それにもかかわらず、税特法(平成4年法律第14号による改正前のもの)の「政令の定めるところによる」との抽象的な委任文言があることを根拠とし、解釈によってある事項を課税要件として追加し、政令以下の法令でその細目を規定することは、上記租税法規の解釈としては、許されるものではない。

これを別件についてみると、別件の「政令の定めるところによる」との委任文言は、抽象的で限定のない文言であり、これを限定的に解釈することはできず、追加的な課税要件として手続的な事項を定めることの委任や、解釈により課税要件を追加しその細目を決定することの委任を含むものと解することはできない。

別件の東京高裁判決は、別件における委任授權法について租税債権の実体要件を委任しているとは認められないと判断、更に、法の委任範囲を超える加重的手続要件を政省令で規定することは違法とした。

別件の東京高裁判決によれば、実体要件に比較して、手続要件の委任は、緩和されるべきということもできない。手続要件も、納税義務の範囲に直接影響するものであり、手続保障の重要性を考慮すれば、手続要件を軽視するべきではない。

(7) 国家賠償請求と過誤納付金還付請求と不当利得返還請求

固定資産税や都市計画税について、過誤納付があった場合、過誤納金還付請求と国家賠償法に基づく請求は、同一内容とされるが、この二つの請求権の関係について、問題となった事件がある。一審は神戸地方裁判所で、二審は大阪高等裁判所で、一・二審判決共に、過誤納金の還付請求権と国家賠償請求権は、併存することを認めた。

又、固定資産課税台帳の登録事項について、救済方法が、固定資産評価審査委員会に対する審査の申し出及び同委員会の審査決定の取り消しの訴えに限定されているのは、税法上の手続制限であり、国家賠償請求訴訟提起の制限ではないとした⁽¹⁷⁾。

前記阪神・淡路大震災事件の最高裁判決とこの大阪高裁平成18年3月24日判決の内容を総合すると、税法上の過誤納付還付請求権が、二個存在する場合、そのいずれも併存し、かつ、国家賠償請求権も併せて行使が可能であることになろう。

又、木更津木材事件の東京高裁判決は、民法の不当利得返還請求権が、税法上の過誤納付金還付請求権とは、別に存在することを認めたものであった。

最高裁は、「所得の過大評価が抗告訴訟上違法であることは、必ずしも国賠法上の違法を意味するものではない」としている⁽¹⁸⁾。

更に又、最高裁は、租税の過大な源泉徴収納付について、時効が完成するまで、支払者は国等に対して過誤納金としてその返還を請求することができる旨判示している⁽¹⁹⁾。そして、不当利得に関する民法703条以下の規定が、公法関係に適用されることは、一般に肯定されている⁽²⁰⁾。国民が法律によって付与された請求権や救済ルートは、明示の法的根拠がない限り消滅しないというべきであろう。

(8) 木更津木材事件の先例的価値

同事件高裁判決は、授權法の「政令の定めるところにより軽減税率を適用する」との規定により、政省令が「証明書の添付がなければ、軽減税率の適用を受ける権利を喪失する」とした部分は、法律の委任範囲を逸脱すると判断したものである。これは、登記完了後で、かつ、通常税率による納税後において、差額の過誤納金還付を認めるもので、手続要件(証明書添付)の懈怠により、軽減税率を受ける権利は、失権しないことを宣言したものと云えよう。木更津木材事件の東京高裁判決は、憲法84条の課税要件法定主義や憲法41条が示す「法律の留保」原則を明確にするもので、租税法領域における最重要判例と云えよう。

木更津木材事件判決は、授權法の法令違憲を認め、受任行政立法を無効としたもので、「政令の定めるところにより租税法を適用する」などとする法律は、憲法84条に違反するとした点の先例価値は大きいと思われる。一審判決は、国から上告されることなく確定し、翌年、同法律は、改正された。

4 憲法判断の回避と違憲判断の回避

(1) 司法消極主義

① 付随的審査制

裁判所に適法に訴訟が係属し、憲法上の争点が提出されている場合であっても、当該事案に必要な限り憲法判断は行わないという、「必要性の原則」に基づくルールである。この論拠として、附随的審査制の下では、もともと事案の解決に必要な限りで審査権行使すべきであることなどが挙げられる。これには、憲法判断そのものの回避と、違憲判断の回避とがある。

② 憲法判断そのものの回避

この準則は、憲法問題を判断しなくとも事件の法的解決ができるときは、憲法問題に立ち入らないというルールである。

これを適用した代表的な例として、恵庭事件判決がある⁽²¹⁾。この判決は、問題となった自衛隊法の構成要件を限定解釈することで適用をはずし、その結果、当該法律の憲法判断を行う必要はないとした点に特徴がある。

行政処分取消しについてその処分が違法であって取り消される以上、原告の権利救済は満たされるから、処分のもととなる法律の違憲性を判断する必要はないとした例もある⁽²²⁾。

違憲審査制の有する憲法保障的機能に鑑みて、事件の重要性、違憲状態の程度や影

響、侵害されている人権の性質などを総合的に考慮して、場合によっては憲法判断に踏み切るべきであるとするのが、今日の多数説といつてよい。

③ 違憲判断の回避準則

この準則は、憲法に違憲の疑いがあるときでも、違憲判断を回避する解釈が可能であるときは、その解釈に従うべきであるというルールである。すなわち、争われている法律について、複数の解釈が論理的に成り立ち、そのうちでAという解釈をとると違憲になるが、別のBという解釈をとると合憲になるときは、裁判所はBという解釈をとって法律の違憲判断を回避するというものである。この準則によれば、たとえば裁判で争われている国家行為がAを前提として行われ、Bによれば行い得ないのであれば、裁判所は、この国家行為をAによって違憲と判断するのではなく、Bによって合憲と判断すべきことになる。

しかし、限定解釈をつうじて、新たな立法を裁判所が行ったことにもなり、あるいは限定解釈が法令の意味を不明確にするといった問題点も指摘されている。したがって、合憲限定解釈の人権保障機能、憲法保障機能を生かすために、この手法自体の有用性を踏まえた上で、具体的事例においては、合理的で明確な基準を示す解釈に努めるべきであろう。

(2) 立法委任範囲の逸脱と憲法判断回避(第一事例、児童扶養手当法事件)

木更津木材事件の東京高裁判決が確立した法律の留保原則(憲法41条)は、その後の最高裁判例においても生かされている。行政立法への委任を制限した最高裁判例を紹介する。

① 事案

行きずりの関係で懐妊・出産した児童(婚姻外懐胎児童)を監護していたXは、その子について、県から児童扶養手当を受けていた。ところがその子が、父から認知されたことにより、県知事は、Xに対し、児童扶養手当受給資格喪失処分をなした。Xは、同処分の取消しを求め、提訴した。

奈良地裁平成6年9月28日判決は、本件政令括弧書(下記政令1条の2第3号括弧書)は憲法14条に違反し無効であるとし、また、同処分は違法で取り消されるべきであるとした。しかし、その上告審において、最高裁第一小法廷平成14年1月31日判決は、「本件政令括弧書は法の委任の範囲を逸脱した違法な規定として無効と解すべきである」とした(控訴審は、本件政令括弧書を設けたことは違憲、違法なものとはいえないとした)。本件政令括弧書については、法律の委任範囲を超えると判断される場合、違

憲というべきか、あるいは違法というべきであろうか。

② 関係法規

イ 児童扶養手当法

1条

この法律は、父と生計を同じくしていない児童が育成される家庭の生活の安定と自立の促進に寄与するため、当該児童について児童扶養手当を支給し、もつて児童の福祉の増進を図ることを目的とする。

3条3項

この法律にいう「婚姻」には、婚姻の届出をしていないが、事実上婚姻関係と同様の事情にある場合を含み、「配偶者」には、婚姻の届出をしていないが、事実上婚姻関係と同様の事情にある者を含み、「父」には、母が児童を懐胎した当時婚姻の届出をしていないが、その母と事実上婚姻関係と同様の事情にあつた者を含むものとする。

4条1項

都道府県知事は、次の各号のいずれかに該当する児童の母がその児童を監護するとき、又は母がないか若しくは母が監護をしない場合において、当該児童の母以外の者がその児童を養育する(その児童と同居して、これを監護し、かつ、その生計を維持することをいう。以下同じ。)ときは、その母又はその養育者に対し、児童扶養手当(以下「手当」という。)を支給する。

- 1 父母が婚姻を解消した児童
- 2 父が死亡した児童
- 3 父が政令で定める程度の障害の状態にある児童
- 4 父の生死が明らかでない児童
- 5 その他前各号に準ずる状態にある児童で政令で定めるもの

ロ 同法施行令(平成10年政令第224号による改正前のもの)

1条の2

法第4条第1項5号に規定する政令で定める児童は、次の各号のいずれかに該当する児童とする。

- 1 父(母が児童を懐胎した当時婚姻の届出をしていないが、その母と事実上婚姻関係と同様の事情にあつた者を含む。以下次号において同じ。)が引き続き1年以上遺棄している児童

- 2 父が法令により引き続き1年以上拘禁されている児童
- 3 母が婚姻(婚姻の届出をしていないが事実上婚姻関係と同様の事情にある場合を含む。)によらないで懐胎した児童(父から認知された児童を除く。)
- 4 前号に該当するかどうかが明らかでない児童

③ 本件児童に関する児童手当

イ 法令によれば、児童には次の3種類がある

- (a) 婚姻関係による児童
- (b) 事実婚関係による児童
- (c) 婚姻(事実婚を含む)外児童

ロ 本件児童に関する法4条1項本文の支給要件

5号に該当する児童の「母がその児童を監護するとき」であり、Xは、その支給要件を具備している。

ハ 本件児童に関する法4条1項5号の支給要件

「前各号に準ずる状態にある児童で政令で定めるもの」である。

二 委任範囲

法4条1項1～4号に準ずる状態にある児童の範囲を画定することを委任している。

④ 施行令1条の2第3号括弧書が委任範囲を逸脱するか

イ 婚姻外懐胎児童である本件児童の監護者に対する児童手当の支給要件は次の通りで、(a)、(b)の要件を充足することである(法4条1項5号)。

- (a) 前各号に準ずる状態にある児童であること
- (b) 政令で定めるもの

ロ 本件は、法4条1項本文の「母がその児童を監護するとき」に該当する。ただし、1～5号のいずれかに該当する児童であることが必要である。

また、法1条は、「父と生計を同じくしていない児童」に児童扶養手当を支給するとして、基本的支給要件を定めている。本件は、この基本的支給要件に該当する。また、本件は法4条1項5号に該当するが、同5号は基本的支給要件を更に限定する。

法4条1項5号は「政令で定めるもの」として、支給要件を政令に委任しているが、施行令1条の2の3号は、認知された場合、手当が支給されないこととして加重要件を政令で付加している。本件では、Aが父から認知されたので、施行令1条の2の3号括弧書によれば、手当が支給されないことになる。

法4条1項は、「1～4号に準ずる状態にある児童で、母が監護するときはその母に児

童扶養手当を支給する」としている。要するに、関連法律及び政令によれば、婚姻(事実婚を含む)外児童であるAの母に手当を支給できる要件は、Aが「父から認知されていないこと」である。かかる政令による加重要件の付加は、法4条1項5号が定める「1～4号に準ずる状態にある児童」の範囲を不当に狭めるもので、委任範囲を逸脱している。逸脱判定の基準は、憲法14条や児童扶養手当法の趣旨、目的(同法1条参考)に求められよう。

⑤ 憲法14条違反性

施行令1条の2の1号によれば、父が引き続き1年以上遺棄している児童に対し、手当を支給できるのであるから、本件においても、これに該当すれば、手当を受けられると思われる。しかし、「引き続き1年以上遺棄されていない場合」は、手当の支給が受けられないが、これは不当である。要するに、父母が婚姻(事実婚を含む)関係にある児童で、父と生計を同じくしていないものには手当が支給されているが、そのことと、婚姻(事実婚を含む)外の児童で、父から認知された児童に手当が支給されないことを比較した場合、後者は不合理な差別を受けることになる。認知されても、父から扶養されないこともあるから、認知を扶養手当の欠格事由として加重することは、実質的な根拠を欠くのみならず、法律の委任範囲を逸脱する。施行令1条の2第3号について、その規定全体は不可分一体のものではないから、末尾の括弧書のみを無効とすることが可能である。

⑥ 違憲か違法か

イ 本件事案において、奈良地判は違憲説であり、その上告審判決は違法説であった。憲法41条、73条6号によれば、「憲法及び法律を実施するため、内閣は政令を定めることができる」が、法律の委任範囲を超えるのは、憲法73条6号に違反するから、違法かつ違憲というべきであろう。しかし、この上告審判決は、法律の委任範囲を超える政令は、違法であって違憲としなかった。

□ 違憲判断の対象を法律に限定することができるかについて、最判平成14年1月31日は、本件の政令の受任範囲の逸脱について違憲ではなく違法とする。授權法律が、政令に対し、白紙的・包括的に立法を委任する場合、授權法が違憲であるとするのが通説である。一方、法律によって個別具体的な立法の委任がなされている場合、授權法は憲法に違反しないとされている。

ハ しかし、受任行政立法である政令が、授權法の委任範囲を逸脱する場合、授權法は違憲ではないが、政令が違憲といえるのが問題となる。政令が、法律の委任範

困を逸脱した場合、法律事項を政令によって定めたことになるから、法律に違反するだけではなく、憲法73条6号、同41条に違反するといえよう。

二 「違憲判断の対象」と「立法の委任範囲」は別問題である。例えば、政令で増税する場合、当該政令は、憲法84条違反で無効といえよう。したがって、法律の委任範囲を超えた政令が法律事項を定めるときは、違法かつ違憲というべきであろう。しかし、次の第二事例に関する最高裁平成18年9月28日決定も上記最判と同様で、法律の委任範囲をこえるという上告理由は、違憲の主張ではなく違法の主張であるとし、上告を認めなかった(同様の最高裁判決は他にも存在する)。最高裁は、法律の委任範囲を超える政令は違法であるが違憲ではないとする。違憲判断を謙抑的に行い、具体的事件の解決を違法判断によって達成できる場合、違憲判断を回避するべきとする考え方を採用したものと思われる。

(3) 上告理由と憲法判断回避(第二事例、償却方法相続事件)

木更津木材事件の東京高裁判決が示した課税要件法定主義(憲法84条)に関する大原則を無視した判例があるので、これを厳しく批判したい。

① 事案

被相続人の建物賃貸業を相続した相続人が、所得税につき建物の償却費として不動産所得の金額の計算上必要経費に算入する金額(以下「減価償却算入額」という)の計算に当たり、減価償却資産である相続により取得した建物について、償却の方法として定額法を選定した上、確定申告をした後、減価償却費参入額の計算に当たり、前期建物について償却の方法として被相続人が選定していた定率法によると、総所得金額及び納付すべき税額が減少するとして更正の請求をしたが、税務署から所得税法施行令120上1項1号イにいう「取得」には、相続による承継取得が含まれるので更正をすべき理由がない旨通知処分を受け、その取り消しを求めた事案である。

② 法令等の定め

所得税法(以下「法」という)49条は、減価償却資産の償却費の計算及びその償却方法について、同上1項で、「居住者のその年12月31日において有する減価償却資産につきその償却費として第37条(必要経費)の規定によりその者の不動産所得の金額、事業所得の金額、山林所得の金額又は雑所得の金額の計算上必要経費に算入する金額は、その者が当該資産について選定した償却の方法(償却の方法を選定しなかった場合には、償却の方法のうち政令で定める方法)に基づき政令で定めるところにより計算した金額とする。」と規定し、同上2項で、「前項の選定をすることができる償却の方法の種

類、その選定の手続きその他減価償却資産の償却に関し必要な事項は、政令で定める。」と規定している。

所得税法施行令(以下(令)という。)120条は、減価償却資産の償却の方法(以下「減価償却方法」という。)について、同上1項で「減価償却資産の償却費(法49条1項(減価償却資産の償却費の計算及びその償却の方法)の規定による減価償却資産の償却費をいう。以下この款において同じ。)の額の計算上選定をすることができる償却の方法は、次の各号に掲げる資産の区分に応じ当該各号に定める方法とする。」と規定し、同項1号で建物について、同号イとして「平成10年3月31日以前に取得された建物」については、「定額法」または「定率法」が、同号ロとして「イに掲げる建物以外の建物」については、「定額法」が、それぞれ選定できる減価償却方法である旨規定している。

③ 相続による不動産事業の承継

相続によって減価償却資産(不動産)を取得した場合、相続人はその事業を包括的に承継したのであり、新たに事業を開始したのではないので、その減価償却方法は、当該資産について被相続人が選定していた減価償却方法を承継しうべきである。

現在、売買のような特定承継の場合には、所得税法施行令120条1項1号イにいう「取得」に売買は当然該当するので、同項1号で建物について、同号イとして「平成10年3月31日以前に取得された建物」については、「定額法」または「定率法」が、同号ロとして「イに掲げる建物以外の建物」については、「定額法」が、それぞれ選定できる減価償却方法である旨規定しているので定額法の適用を受けている。

しかし、相続のような例外的な承継の場合にまで、「取得」に含め「定額法」を適用させなければ所得税法の目的を達成することができないとは到底考えられず、「取得」に相続を含めるという解釈に合理性があるとは認め難い。したがって、法49条の令120条に対する委任は、特に相続による事業の承継において、被相続人が選定していた定率法を承継できないとする解釈については、憲法84条が立法府に付与した裁量の範囲を逸脱したものといわざるを得ない。令120条はほかの相続による承継の規定と同様な一定の期間内に相続人が定率法を承継できる届出の規定を欠く点において特に違憲と思われる。

更に、平成10年3月31日以前に相続が発生した場合において、相続人が取得した建物につきその包括承継人たる相続人に被相続人が選定していた定率法の承継を認めていることと比し著しく不合理な差別的取り扱いをするものと認められ憲法14条1項に違反して無効であると解されよう。

④ 上記事件は、一、二審判決共、上記施行令は違法ではないとした。上告申立が

なされ、その理由とし、政令が、法律の委任範囲を超えて規定されているから違憲であるということが上告理由として主張されたが、最高裁判所は、平成18年9月28日、このような主張は、違憲主張ではなく違法主張であって、上告理由ではないとして、上告を棄却した。

これは、違憲判断の審理を怠るものであり、最高裁は、憲法32条の保障する裁判を受ける権利を侵害したものと見えよう。

政令が、法律の委任範囲を超えているという主張は、違憲かつ違法の主張であって、これに対して違憲かどうかの判断をしないのは、判断の遺脱である。原告の主張する違憲事由と違法事由の両方に答えなければ、裁判を受ける権利を実効的に保障したことにはならない。

5 裁判を受ける権利の実効的保障と裁判の公正

国会が立法的コントロールを怠っている場合、憲法41条や84条による人権保障は、つまるところ、裁判所に期待するしか方法はない。しかし、我国の裁判所は、行政訴訟において、公正な判断をなしてこなかった。国民の権利は、行政訴訟において、90%否定されている。そこで、次に、行政訴訟において、裁判所に公正な判断をなさしめるため、裁判所が採用すべき公正な判断基準などについて検討する。

(1) 自由心証主義の濫用

現行の租税訴訟には問題点が多い。現行の税理士制度は租税に関する課税要件の多くは、行政立法に委ねられている。憲法41条は租税に関する課税要件の多くは、行政立法に委ねられている。憲法41条は、国会が唯一の立法機関としているが、我国の国会は憲法73条6号の本文及び但書を根拠に、課税要件国会が唯一の立法機関としているが、我国の国会は憲法73条6号の本文及び但書を根拠に、課税要件司法手続の利用を前提としていない。納税者は、税務行政の是正を求めようとしても、税理士を通して司法へアクセスすることが困難である。又、租税法は納税者の救済ルールを明示していない。更に現行税理士制度と租税法の不公正性は、裁判所の司法消極主義と制度的補完の関係にある。

我国の裁判所は、憲法第81条(司法審査制)に依拠した憲法の番人とされるが、最高裁判所における納税者救済率は零に近いと言う意図せざる結果がなぜ生まれるのかが問題である。成文法は人々の行動に影響を与えるが、法律はその施行メカニズムや法以外の社会的規範等に依存し、意図しない結果を生むことがある。

昨今の経済構造改革の潮流の中で、司法制度改革が推進され、癒着談合型社会から

司法監視型社会への脱皮が叫ばれ、これまで当然とされてきた司法手続に関与することが予定されていない税理士制度や欠陥租税法は、裁判所の司法消極主義と共に、社会の中において均衡するのではなく、「制度的危機」と把握されるようになった。

多くの国民は、民意が反映される社会を期待しており、既存の司法制度は、この方向で新しい制度に変容してゆかねばなるまい。租税訴訟における裁判所の行政追随判決の傾向(司法消極主義)は、租税調査官制度・判検交流制度・現行税理士制度に支えられ、財産評価等の不確定概念の解釈問題等において、自由心証主義と言う、いわばブラックホール(裁判官の意識)の中で発生している。

租税訴訟において、裁判官は、一般に納税者や証人の尋問申立があってもこれを採用しないし、納税者側の提出する鑑定書よりも、課税庁側の提出する鑑定書を信用する傾向が強い。又、課税庁側にある文書資料の提出についても、極めて消極的である。

(2) 司法審査制

司法制度は、ナチスのファシズム体制の法治主義の深刻な反省から、「人権は法律からも保障されなければならない」とされ、又、憲法の最高法規性を前提として、「個人の人権保障を裁判所によって実現させる」と言う司法権への信頼の思想が基礎にある。

この司法権優位の思想は、憲法の最高法規性の実質的根拠に求められる。憲法は、前国家的な自然権や自然的正義の基本的価値原則を実定化したものであるから、国の全ての権力機関を拘束し、その番人として裁判所に司法審査権を付与したのである。

司法審査制度は、憲法の最高法規性(憲法第98条)を手続的に保障しようとするものであり、権力相互の抑制を確保し、これによって、基本的人権を保障することが制度目的である。しかし、この司法審査制が、租税訴訟において、裁判官の司法消極主義によって、憲法秩序や基本的人権を否定する機能を営むことが有り得る⁽²³⁾。裁判所も一種の法創造機能を有しているが、これは司法権の裁量行為として位置付けられるが、司法権行使も又濫用されることがある⁽²⁴⁾。

租税訴訟における裁判所の司法消極主義は、社会の中で、自己拘束的にルール化された制度(社会の中に発生した均衡状態)であり、既述した税理士制度、租税調査官制度、判検交流制度と相互補完関係にある。租税訴訟の様な基本的人権の侵害が問題とされる訴訟で、司法消極主義が行われたのでは、司法審査制の否定に繋がるから、積極的な審査権の行使が要請される⁽²⁵⁾。裁判所による行政追随判決傾向は、三権分立が目指す基本的人権の尊重に反するものであり、この司法消極主義は、租税調査官制度を裁判所が調査官を自主的に養成する制度に改革し、判検交流を直ちに廃止し、更に、

税理士制度を改革(出廷陳述権の活用等)し、更に又、納税者が租税判決を批判するシステムを創設してゆくことによって改善されるであろう。そして、裁判官が判決の際、依拠する租税法とその適用基準が公正で明確なものとされるべきであろう。

(3) 裁判の客観性

法が成立し、単なる社会規範の域を超えて機能するためには、法を強制する組織が必要である。これが裁判所であり、裁判は、国家の権力の恣意に左右されてはならず、公正に行われなければならない。この様に裁判が公正に行われるためには、客観的な判決の基準が必要となるが、かかる裁判の客観性を確保する方法は、歴史的に次のものがある。

- ① 裁判所が、人民の意思によって制定された公正な法(実体法)のみに従って判決をすること。
- ② 裁判所が他の国家権力から独立していること。
- ③ 公正な裁判規範たる実体法とは別に適正な手続法が整備されること。

法が裁判によって公正に行われるという事は、法秩序の安定を確保するための最重要な要件である。裁判所が、司法権を濫用したり、行政権力の影響を受ける社会では、人民は裁判所を信用せず、行政権力の動向を見て行動するから、法の支配の原則が否定されてしまう。我国の租税法の領域では、納税者や税理士は、課税庁の発する通達に従って行動する、いわゆる「通達行政」がまかり通り、司法手続を利用しなくなり、三権分立が否定され、立法権と行政権のみの「二権分立」状態が実現している。

我国の租税訴訟における司法消極主義は、租税法領域における法の支配を否定し、癒着談合型制度を温存する弊害を招来している。裁判所が、租税訴訟において公正な判決をせず、行政追従判決を繰り返す事は、法的安定性と確実性を阻害している事が、強く指摘されなければならない。裁判の客観性を担保する為には、上記①乃至③の措置に加え、裁判官の自由心証主義に一定の制約があることを法理論として確立する事と、納税者が裁判批判を積極的に行う事が必要である。立法府や行政府が裁判批判をする事は、三権分立原則を侵害する事になるが、裁判の公正を実現し、司法権の濫用を規制する為には、納税者やマスコミが裁判批判を積極的に行うことが必要であろう⁽²⁶⁾。

司法権の裁量についてこれをコントロールする理論として、次の様なコントロール法則が憲法原則から導かれる。

① 実体的コントロール法則

平等原則や比例原則、その他の経験則や条理に反する、事実認定や法適用を行って

はならない。「疑わしきは納税者の利益に」事実認定を行うべきである。

例えば、財産評価や所得計算について、謙抑主義的に行うべきであり、「最少限の価格」「最少限の金額」を認定するべきであろう。租税債権には、その他生存権保障や財産権保障による限界も有り得る。

行政追随判決の多くは、この法則に反するものが多い。

② 手続的コントロール法則

構成その他において、偏頗の恐れなき裁判所によって審理・判断しなければならない。租税調査官の関与は適正手続保障に違反するし、法律によらない増税は、憲法84条に反するものと言えよう。裁判と言う専門判断に対するコントロールは、中立的組織で、且つ、適正な手続保障を履行したかが重要である⁽²⁷⁾。

(4) 司法の公正性確保

① 弁護士・税理士等の租税訴訟における役割

国民(納税者)が主権者であると言うためには、その納税に関する基本的人権が保障され、裁判所を利用してこれらの諸権利が実現し得るシステムの存在が必要である。憲法第32条の「国民の裁判を受ける権利」の保障は、国民が主権者として遇されていることの証しであり、これが、実質的に機能していない国家においては、国民が主権者として扱われていないと言っても過言ではない⁽²⁸⁾。

租税訴訟は、平成14年4月1日から、税理士の出廷陳述権が付与された事により、弁護士と税理士が協力して行われる方向に推移した。これら二士業が、裁判外業務においてのみ、税法の解釈を行っていたのでは、裁判所の税務行政に対する審査は及ばないから、税法の領域には、法の支配が行き届かないことになる。弁護士・税理士が、司法手続に関与することによって、税法の領域に法の支配が及ぶのである。又、租税訴訟に関与する弁護士・税理士の課税権力からの独立も、確保される事が必要である。

これらの法の運用者が、課税庁から独立していることが、法の支配を税法領域に及ぼすために必要である。又、課税庁に関与する不動産鑑定士や研究者の独立や客観的良心も確立されなければならない。三権分立や法の支配の原則と言う形式的な建前だけでは、納税者の権利を擁護することは出来ず、法の運用者の公正性の確保が必要である。

② 租税訴訟における裁判官の行政からの独立

租税訴訟を担当する裁判官は、国税庁から派遣された調査官の補助を受けて多くの判決を作成しており、又、判検交流を通じて、訟務検事になることが多く、又、法務省に外向することが多いので、行政に特別の配慮をしがちである。

裁判所の外から見ても、この様な裁判所と行政との関係は、我国の癒着・談合型社会の象徴と映る。裁判所が、行政に対し、一般的に司法消極主義を採る事は、主権者たる国民の裁判を受ける権利の侵害となろう。東京地方裁判所民事第三部の納税者救済率はピーク時において、75%であったが、これは租税訴訟を担当する裁判官の意識一つで、司法消極主義を排除できることを証明している。

租税訴訟における司法消極主義は、司法手続を不要とする「通達行政」「二階建税理士顧問制度」「OB税理士紹介制度」等の社会現象が、我国社会に長く定着する原因となっており、裁判官が税務行政から独立するシステムを確立する事が急がれる。

又、行政追随判決傾向は、司法権の濫用であり、裁判官の自由心証主義の中で行われる官僚主権主義に歯止めをかける理論が必要である。租税訴訟において、裁判所に事実上の法源として法理論を提供する学者の客観的良心や、公正性も必要と言うべきであろう。租税訴訟における司法権の独立は、裁判官のみならず、法の運用にかかわる弁護士・税理士・研究者・不動産鑑定士らの独立性と、客観的良心を確保することによって実現される。

司法手続に関与する者は全て、一体となって、あらゆる権力から独立し、且つ、正義・公正を内容とする客観的良心に従って法の運用に携わることが必要であり、裁判官の独立だけでは、司法権の独立を実現出来ない。そして、法の運用者を、客観的良心に従って行動させるためには、マスコミによる裁判批判が常になされることが必須であり、加うるに、マスコミは納税者の代理人的立場で多くの租税情報を収集し、公正・中立を維持し、納税者の人権擁護の視点に立つ報道姿勢を貫徹するべきであろう。

③ 租税訴訟における課税実体法要件

租税訴訟において、裁判官に、法のみにも忠実に判断させるには、租税法の中の課税実体法要件を分析して主張することが有益である。課税実体法要件と課税手続法要件とを厳格に区分し、これによって、租税債権の範囲を限定することが出来る。租税法規定は、実体法要件と手続法要件が混在しており、又、下位の政省令に課税要件を委任している場合が多いが、実体法要件の委任か、手続法要件の委任か、を吟味し、法律による委任範囲を特定する事が必要である。これは、裁判官の客観的な良心(判断に際し、法のみに従い、裁判官が依拠すべき基準)を導き、行政追随判決を否定することに極めて有用である。

租税訴訟において、賦課決定が、課税実体法要件の枠からはみ出た処分であり、これを指摘した場合は、裁判官が容易に行政処分の違法性に気付き、納税者が勝訴する確立は高くなると思われる。既述した木更津木材事件の東京高等裁判所第2民事部平成

7年11月28日判決はかかる事案に関するものであった。同判決は、課税実体要件該当事実を証明する書面の添付による申告は、手続要件であり、これが不充足であっても、後日追完して過誤納金の還付請求ができるとした。しかし、課税実体法要件に不確定概念があり、裁判官が自由心証主義の下に判断する場合、納税者は不利に扱われる傾向がある。後者の場合も、裁判官に専横的判断を許しているのではなく、最も合理的な基準を発見する義務があるというべきであり、自由心証主義にも制約がある。

租税債権の存否を判断する為には、事実を認定し、これに租税法規を適用することになる。事実認定には、経験則(日常生活における経験から帰納して得られる事物に関する知識・法則のことで、事実上の推定を可能ならしめる法則である)が必要である。

裁判官は、証拠により事実を認定しなければならず、民事・刑事訴訟のみならず、行政訴訟においても同様である。裁判官は、証拠により心証形成する事になるが、租税債権の存在については、「通常人なら誰でも疑いを差し挟まない程度に真実らしいとの確信を得る程度」までの証明の必要性が要求される。裁判官は、租税債権の存在について、確信を抱いた状態までの心証を形成しない限り、その存在を否定しなければならない。裁判官は、証拠調べによって得られた情報を総合して、経験則を適用して事実関係を構築する。裁判官は、通常人が、常識に照らし、有り得る判断を考える様な証拠判断と推認を行って事実を認定し、これを判決の中に明示しなければならず、これを誤るときは、理由不備又は理由齟齬の違法(民事訴訟法第312条第2項第6号参照)となる。

又、経験則に違反し、判決に影響を及ぼすことが明らかな場合も、違法な判決で上告受理の申立理由となろう(民事訴訟法第318条・行政事件訴訟法第7条参照)。租税債権の存否を判断するためには、事実を認定し、これに租税法規を適用することになる。事実認定には、経験則(日常生活における経験から帰納して得られる事物に関する知識・法則のことで事実上の推定を可能ならしめる法則である)が必要である。経験則には、一般的経験則と専門的経験則があり、後者は証拠調手続によって証明されることが必要である。

租税判決の中には、近代訴訟の大原則である証拠裁判主義を無視するものが、少なからず存在する事を、指摘しなければならないくらいに、租税訴訟における司法権の濫用は著しい。国税庁から職員を受け入れ、調査官として裁判官の補助をさせ、そして又、納税者と敵対する検察官と判検交流を行っている裁判所を、納税者は信頼出来ないであろう。裁判官を含めた法の運用者が、あらゆる影響者から独立して、主権者たる国民の立場で公正な法解釈を行うことが、憲法31条や84条によって要求されているというべきであろう。

(5) 行政主体と国民間の紛争における裁判を受ける権利

① 実効的救済を受ける権利

憲法32条は、国民に対し、「裁判を受ける権利」を、又、同37条1項は「公平な裁判所の迅速な公開裁判を受ける権利」を保障している。

この裁判を受ける権利は、単に既存の裁判制度を前提として、国民は裁判を拒絶されないというだけではなく、国民が実効的な権利保護を受けるということを保障しているというのが、最近の憲法学における考え方である。

この裁判を受ける権利は、裁判所において適正な手続きによる裁判を受ける権利であり、かつ、裁判所へのアクセスが実質的に保障されていなければならない。

行政事件においては、公権力の行使による権利侵害に対して、国民が実効的救済を受ける権利でなければならない。

② 公正な裁判を受ける権利

公権力の行使による違法状態が放置されるのではなく、これが迅速に是正され、国民の行政主体に対する権利が迅速かつ実効的に実現されることが、法の支配の実現と言えよう。裁判を受ける権利は、憲法の理念(国民主権や人権擁護)に適合していることが、検証されなければならない。恣意的な事実認定や法解釈がなされる裁判の仕組みであれば、公正な裁判を受ける権利の侵害になる。

③ 行政立法の原則的禁止と例外的実施命令

白紙委任的な立法の委任に対し、憲法41条に依拠して、明確な対応をすることが、裁判所に求められている。行政に白紙委任する行政法が多いが、裁判所は合憲限定解釈をすることが多い。又、憲法判断をせず、違法判断をして、憲法判断を回避することも多いが、かかる裁判所のあり方は、国民の裁判を受ける権利を実質的に侵害していることになろう。既に紹介した木更津木材事件における東京高裁判決は、法律による立法の一般的白紙的委任について、法律の委任範囲を超えたとするものであり、同判決が作ったかかる立法の委任制限基準を死守しなければ、租税法律主義は形骸化し、法の支配は死滅してしまうといっても過言ではない。又、同高裁判決は、手続要件の不充足があっても、課税減免要件該当による納税者の還付請求権は消滅しないことを明言した。そして、司法改革関連法が多く成立した今こそ、憲法41条と84条の復活の方法を考え、又、憲法73条6号が「憲法と法律を実施するための命令」だけを許容していることの意味を再考する時期が到来したと言えよう。

④ 行政立法の事前統制

平成18年4月1日から改正行政手続法が施行され、意見公募手続が法制化された。

行政手続法39条1項は「命令等制定機関は、命令等を定めようとする場合には、当該命令等の案およびこれに関連する資料をあらかじめ公示し、意見の提出先及び意見の提出のための期間を定めて広く一般の意見を求めなければならない」と定める。しかし、同条4項は、「納付すべき金銭について定める法律の制定又は改正により必要となる当該金銭の額の算定の基礎となるべき金額及び率並びに算定方法についての命令等その他当該法律の施行に関し必要な事項を定める命令等を定めようとするとき」は、適用除外としている。しかし、税に関する命令について、これを適用除外する理由は全くない。税に関する命令こそ、国民の広範囲に対して、強い影響を及ぼすものであるから、十分な意見公募が適正手続保障原則から求められているというべきであろう。

(6) 過誤納金還付請求権に対する制限と違憲・違法判断の基準

① 納税者の権利の主たるものは、違法課税を排除し、過誤納金の還付を受ける権利である。かかる権利は、第三者との関わりを持つことがなく、公共の福祉と衝突することもないから、これによる制約を受けない。

アメリカの判例法上、「合理性審査」「中間審査」「厳格審査」という三つの違憲審査基準があるとされている⁽²⁹⁾。厳格な審査の場合には、人権制限法の目的につき、人権制限せざるをえない、やむにやまれない理由があるかどうかを審査することになる(目的審査)。そして、目的審査がクリアとなった場合に、手段審査としてその目的を達成するために必要最小限の制限方法とされているか、余分な制限まで行っていないかが審査される。しかし、過誤納金の還付請求権は、他人の人権と衝突することがないから、そもそも厳格審査も妥当しないというべきであろう。

② 納税者の権利の中核である過誤納金還付請求権は、公共の福祉と対抗することがないから、利益衡量する必要性がない。法のルールに照らし、オール・オア・ナッシングに判定されるべきものと云えよう。過誤納金還付請求権の公共の福祉による制限などということは、そもそも問題にならず、これは絶対的保護されるべきものであり、その成否は、課税構成要件の非該当性又は課税減免要件の該当性の判定によって行われることになる。

過誤納金還付請求権の先決問題である課税処分 of 違法性問題も、公共の福祉と関係せず、つまるところ、課税構成要件又は課税減免要件の充足の有無によって白か黒か判定されることになろう。

③ 損益通算の制限に関する不利益遡及課税の違憲審査は、そもそも公共の福祉を持ち出して議論することが間違いであり、課税構成要件該当性の問題として行われる

べきであろう。憲法84条は、租税債権が法律によってのみ創設されるとしており、言葉を変えると、国民は法律によって作られた課税構成要件の充足がない限り、課税を受けない権利を有することになるが、同憲法条文は、かかる納税者の権利が公共の福祉によって制限されるなどとは決して云っていない。

(7) 行政立法の司法審査

① 行政立法の内容の適否が訴訟で争われる場合、抗告訴訟型と当事者訴訟型がある。抗告訴訟で争う場合にも、行政立法の違法を直接争うもの(直接型)と行政立法の違法を前提とした処分の違法又は法律関係の違法を争うもの(間接型)に分類される。

行政立法に処分性を認めるのは極めて例外である(直接型抗告訴訟)。行政立法(法規命令)の違法性を争う間接型抗告訴訟は、行政立法を争う場合の一般的なものである。

② 当事者訴訟で行政立法を争う場合にも、行政立法の違法の確認を求めるもの(直接型)と行政立法(法規命令)の違法を理由として、法的地位の確認を求めるもの(間接型)が存在する⁽³⁰⁾。

③ 課税処分は、憲法84条の建前からすると、羈束行為として行われるべきものであり、一定の要件に該当する場合に、行政庁が一定の行為をしなければならないものと云えよう。行政庁に判断余地や裁量の余地が与えられているようにみえる場合でも、課税要件事実は、客観的な経験法則により確定することができる。又、客観的な法則として、租税事件に適用されるべき法解釈の公正基準を明らかにすることも可能である。

(8) 租税訴訟における公正基準

行政訴訟においては、行政の裁量行為の監視基準を考えるよりも、裁判官の裁量を審査する公正監視基準がもっと重要である。裁判は広い裁量を与えられた国家行為といわれるが、これに対しても、国民は、再吟味し、この監視の必要性に気付くべきである。多くの裁判例において示された公正基準は、次の通りであるが、そのまま、裁判官に対する監視基準となろう⁽³¹⁾。

① 租税法解釈の公正基準

イ. 課税実体要件の厳格解釈

憲法41条を尊重し、租税法が規定する法律の趣旨を合理的に解釈し、課税実体要件を明確にし、これを逸脱する行政立法や行政指導を違法とする判断をしなければならない。課税要件規定の適用の限界を超えてはならない。

ロ. 疑わしきは納税者に有利に(税法解釈)

侵害規範も受益規範も、その解釈について、疑わしい場合は国民の不利益に判断し

てはならない。

ハ．課税対象の存在

所得税や法人税については、「所得のないところに課税してはならない」との原則を遵守すること。課税対象の存在が、課税の要件であることを厳しく遵守すること。

ニ．適正手続の保障

憲法31条の適正手続保障原則を尊重し、行政庁の手続不履行を違法とし、又、国民の手続要件の懈怠による国民の実体法上の権利を失権させてはならない。重要な課税手続の違背は、課税処分を無効とする取扱いをしなければならない。

ホ．官製鑑定書・官製聴取書の排除

証拠は、中立的な者が作成していなければ真実を反映しないから、官製鑑定書や官製聴取書は、信用性の立証がない限り証拠能力を否定せよ。

② 事実認定の公正基準(自由心証主義の乱用防止)

行政法を適用する前に、私法法律関係における事実認定をなす場合、次の通り公正な事実認定を行わなければならない。

イ．事実認定の基本原則の遵守

要検討事項は必ず考慮し、考慮不要の事項は考慮してはならない。

ロ．合理的評価と社会的相当性適合

合理的な評価による事実認定や社会的相当性に適合する事実認定を行うこと。

ハ．証拠裁判主義

課税要件事実、十分な証拠によって認定し、証拠裁判主義を基礎として、疑わしきは国民の利益に事実認定する

ニ．経験則適合

経験則に反する事実認定を行ってはならない。

ホ．信ぴょう性原則

納税者の主張する事実を否定する場合は、納税者の提出する証拠を上回る信ぴょう性のある証拠がなければならない。

(9) 公正基準制定第三者委員会と司法監視

成熟した民主主義国家では、国民や納税者が、国家の三権に対して常時監視するシステムを構築している。国民は、公正で安心できる社会の実現を望むが、これは、国民自らの活動によってのみもたらされる。国民は、公正な基準を制定して、国家の三権に対し、公正な法運用の確保を求め、かつ、三権の監視を行い、国民の権利が迅速

かつ確実に実現されていることが常時検証されなければならない。国民の三権に対する監視を補助するのは、法運用実務を行う法律家及び準法律家が最も適当である。これら士業が、インターネットサイトを通じて公正基準の議論する情報空間会議室を設定したので、多くの弁護士その他の士業の参加をお願いしたい。

- 公正基準制定第三者委員会情報交換会議室サイト：

<http://staging.martindale.jp/bbs/index.php>

士業は、約30万人存在し、これらが結束して、我国社会における法運用の公正を希望するなら、法の支配の定着度は、高まることであろう。法律家は、権利を実現する者であり、権利の達成度を常に監視しなければならない。

租税訴訟は、公益訴訟であり、ここで勝訴することは、納税者の人権を擁護するのみならず、現在及び将来の適正課税を実現することになる。弁護士は、租税訴訟に関する情報を交換し、司法の独立・公正を確保する活動が最も重要である。そのためには、より多くの弁護士や税理士が下記研究団体に参加し、自ら租税法に関する公正基準を作り、常に裁判官と租税運用者を監視し、さらに憲法84条の理念に反する理論を主張する研究者にも良心に従った行動を求めるべきであろう。

また、租税法における公正な基準は、課税権力から独立した学会でのみ創出される。更にまた、臨床的実務経験がなければ、具体的に妥当な租税法基準を生み出すことは困難である。租税法における弁護士・税理士の協働する学会の必要性がここにある。租税訴訟において、納税者の代理をなす弁護士と、これを補佐する税理士を中心とした実務学会は平成15年にスタートしたが、そのホームページは、次の通りである。

- 租税訴訟学会(山田二郎会長)、ホームページ：<http://sozei-soshou.jp/>

法の支配の原則や裁判を受ける権利を実効的に保障するべき必要性は、多くの研究者の認めるところであるが、我国では、行政主体と主権者たる国民間の法的紛争(租税訴訟を含む)において、これらが実効的に保障されていない。法的紛争の裁断者に対して、公正に判断させるには、主権者たる国民が司法監視機関と公正判断基準制定機関を自ら構築する以外にはない。

【註】(1) 芦部信喜「憲法」第3版13頁。

(2) 芦部信喜「憲法」第3版14頁。

(3) 国税庁統計によれば、平成20年度における租税訴訟最終結案件数は356件で、納税者が全部勝訴したのは、26件であり、一部勝訴を含めた納税者勝訴件数は38件であった。異議申立件数は、5,359件であり、審査請求申立件数は2,835件であった。納税者の全部勝訴率は、7.3%であり、一部勝訴を含めた納税者勝訴率は、10.67%あった。

(4) 司法統計、平成20年度最高裁ホームページ参照。

(5) 三木義一編著「世界の税金裁判」清文社42頁、267頁。

(6) 大野病院事件、福島地裁平成20年8月20日刑事事件 無罪判決。

(7) 戸松秀典「憲法訴訟」有斐閣2005年度版251頁。

(8) 幼児接見不許可事件、最判平成3年7月9日民集45巻6号1049頁。

(9) 児童扶養手当事件、最判平成14年1月31日。

(10) 最大判昭和46年1月20日民集25巻1号1頁。

(11) 芦部信喜「憲法」第3版272頁。青山武憲、別冊ジュリスト「憲法判例百選187号476頁。勝山教子、別冊ジュリスト「憲法判例百選」187号478頁。大浜啓吉「委任立法における裁量」公法55号172頁。宇賀克也・大橋洋一・高橋滋編「対話で学ぶ行政法」有斐閣38頁以下。

(12) 最大判昭和30年3月23日。

(13) 東京高判平成7年11月28日、別冊ジュリスト「租税判例百選」第4版10頁。

(14) 最判平成17年4月14日。

(15) 最大判昭和30年3月23日民集9巻3号336頁。同昭和60年3月27日民集39巻2号247頁。

(16) 最判昭39年10月29日民集18巻8号1809頁。

(17) 神戸地裁平成17年11月16日判決、大阪高裁平成18年3月24日判決。

(18) 最高裁平成5年3月11日第1小法廷判決、民集47巻4号2863頁、判例時報1487号124頁。

(19) 最判昭和53年2月10日訟務月報24巻10号2108頁。

(20) 小早川光郎著「法律学講座」双書行政法上巻154頁。

(21) 札幌地裁昭42年3月29日下刑集9巻3号359頁。

(22) 東京高判昭50年12月20日行集26巻12号1446頁。石村修・稲正樹編著「論点整理と演習 憲法」敬文堂330頁。

(23) 杉原康雄「憲法総論」328頁以下。

(24) 奥平康弘・杉原泰雄編「憲法を学ぶ」331頁以下参照。

(25) 芦部信喜「憲法訴訟の理論」277頁。

(26) 芦部信喜「憲法」第16章274頁参照。

(27) 最高裁平成4年10月29日第一小法廷判決・民集46巻7号1174頁。

(28) 山村恒年編「市民のための行政訴訟制度改革」信山社25頁。

(29) 芦部信喜「憲法」第16章274頁参照。

(30) 東京地決昭和40年4月22日、健康保険法告示事件決定。東京地判昭和50年12月23日、食糧管理法告示事件判決。東京地判昭和46年11月8日、計量法通達事件判決。東京高判昭和62年12月24日、公害対策基本法告示事件判決。最小一判昭和47年11月30日、長野勤評通達事件判決。東京地判平成18年9月21日、国歌斉唱義務不存在確認事件判決。最判昭和43年12月24日、墓埋法通達事件判決。

(31) 最小三判昭和60年4月23日、「信びょう性原則」事件判決。東京高判平成11年6月21日、岩瀬事件判決。東京高判平成7年11月28日、木更津木材事件判決。