

租税法と予算との分離ならびに租税法律主義の原則

メタデータ	言語: Japanese 出版者: 明治大学法律研究所 公開日: 2011-02-28 キーワード (Ja): キーワード (En): 作成者: 安沢, 喜一郎 メールアドレス: 所属:
URL	http://hdl.handle.net/10291/9151

租税法と予算との分離ならびに租税法律主義の原則

安 沢 喜 一 郎

目 次

はしがき

第一 規定の中に含まれる三つの意義

第二 租税法と予算との分離——予算の本質の変化

第三 永久租税法主義の確立

第四 租税法律主義の原則

第五 結論

はしがき

この論文は、学界として、官界として、また政界として、現に問題になつてゐるために書いたものではなくして、
 反対に、この問題は、日本国憲法の下において、大いに検討すべき問題であると思われるにもかかわらず、わが国で
 は、どの界限においても、明治憲法以来の考え方や制度を、無批判的にかつ盲然のには認しており、憲法調査会さえ

も、この点について一考をも加えることなくして終つてゐる。わが国民が、予算制度について無関心のためでもあらうが、このような制度は、世界において、従来からドイツとわが国にのみ存在している変則的制度であり、かつ日本国憲法の下においては、きわめて矛盾のある制度であることを指摘せんがためである。

〔註〕

明治憲法第六十二条 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

同第六十四条 国家ノ歳出歳入ハ毎年予算ヲ以テ帝國議會ノ協賛ヲ經ヘシ

日本国憲法第八十四条 あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする。

第一 規定の中に含まれる三つの意義

(一)

明治憲法の第六十二条および日本国憲法の第八十四条(ただし財政法第十四条の見解にしたがうとして)は、条文そのものの中に、三つのきわめて重要な意義を含んでいる。その一つは、明治憲法や日本国憲法における予算の本質を示すものとして、租税法は、直接に予算の内容を構成するものではなくして、予算とは別箇の存在であること、これを反対に、予算の側からいうならば、予算とは、国の収入や支出に対する国民の承諾——現実には国会の承認を明示するものではなくして、国の財政計画、しかもそれは、国民には直接関係のない財政計画にすぎないということになる。国の収入に対する国民の承諾を明示しているのは租税法であるが、租税法そのものは、予算の内容として、予算法の一部を構成するものではなくして、租税法は、予算とは別箇に存在しており、したがつて予算には、収入また

は支出に対する国民の承諾というような意味はまつたくなく、単なる財政計画、しかもそれは、行政機関のための財政計画であるという意義だけが存在することになる。しかしこのような説明も、日本国憲法のように、憲法それ自身の規定としては、租税法が、予算の一部を構成するものか、またはしないのか、それが明瞭に示されていないものとして、そこに問題があるが、法律たる財政法の規定（第十四条）からすれば、日本国憲法の下においても、明治憲法やドイツの憲法と同様のことになつてくる。しかし日本国憲法の解釈として、このような見解をとることは誤りである。

(二)

その二は、永久租税法主義の採用である。理論的にいうならば、一応、租税法と予算との分離ということ、それ自体からは、かならずしも永久租税法という結論は出てこないかもしれない。永久租税法という制度は、ドイツにおいてははじめられ、しかし明治憲法の下において、わが国がこれを継承したものであるが、日本国憲法の下においてもまた、ひとしくこれを承けついでいる。ドイツにおいては、どういふ理由から、租税法を、予算法から分離して、独立の法律として存在するにいたらしめたのか。その根本の理由は、前述のように、予算法は、国の収入や支出に対する国民の承諾を明示しているものではないということにあることはもちろんであるが、しかしその直接の理由とするところは、この永久租税法の確立にあつたことと思われる。もし永久租税法の確立という思想がなかつたならば、ドイツといえども、はたして租税法を、予算法から分離したであろうかどうかは疑問である。ドイツの憲法としても、またわが国の明治憲法としても、租税法を予算または予算法から分離したことは、永久租税法の制度を確立するためであつたことが、重要な一つの理由であつたといふべきである。

(三)

第三には、明治憲法の第六十二条や、日本国憲法の第八十四条は、いわゆる租税法律主義の原則を明言しているものといわれている。これらの規定はもとより、明治憲法の第二十一条や、日本国憲法の第三十条を前提としているものであることも異論はない。しかしながら明治憲法や日本国憲法の考えている租税法律主義とは、一体どういう意味の租税法律主義であるか、この点についても根本的疑問がある。これらの憲法の考えている租税法律主義ということも、それは、ドイツ憲法の下にいわれている租税法律主義ということと、結局同一の意味のものであるか、どうかというところに問題がある。

第二 租税法と予算との分離——予算の本質の変化

(一)

明治憲法の第六十二条および第六十四条を対比して考えるならば、またドイツ連邦共和国基本法の第一〇五条および第一〇条を対比するならば、租税法と予算または予算法とは、まったく別箇の存在であることが明かにされている。いいかえれば、租税法は、予算または予算法の一部を構成するものではなくして、これらと離れて独自に存在するものであることを明かにしている。このことは、すでに指摘したように、これらの憲法における予算または予算法の本質を明示しているものといふべきである。もちろんこれらいづれの憲法も、すなわち明治憲法の第六十四条も、またドイツ連邦共和国基本法第一〇条も、条文みづから、予算または予算法とは、当該年度におけるすべての収入と、すべての支出を包含した財政計画であることを明言しており、また学者の説明としても、予算または予算法の本質は、その実体の示すごとく、単なる国の財政計画であるというだけにとどまり、予算または予算法それ自身には、

収入に対する国民の承諾とか、支出に対する国民の承認というような意味はまつたくないと称せられている。このように明治憲法の予算やドイツ連邦共和国基本法の予算法は、その本質において、またその内容において、単なる財政計画であるというだけであつて、この点において、イギリスやアメリカにおける予算法の本質ともまた内容とも、異なつてゐるものであることを明かにしている。イギリスやアメリカにおける予算法の本質は、予算法は、すべての収入に対する国民の承諾、すべての支出に対する国民の承諾を示すものであるが、また同時に、その収入および支出に対する承諾を綜合するならば、当該年度の財政計画を構成しているということである。すなわちイギリスやアメリカにおける予算法の本質は、国の収入および支出に対する国民の承諾ということが根本であつて、それはまた同時に、あるいは結果として、その年度の財政計画を示すものであるということである。これに反し明治憲法やドイツの基本法は、予算または予算法とは、単に財政計画であるというだけであつて、収入や支出に対する国民の承諾という意味はまつたく含まれていないのである（しかし学説としては、その付随的効果として、いろいろのことが論ぜられてゐる）。ただ収入に対する国民または国会の承諾を示すものとしては、租税法が存在しているが、その租税法は、予算または予算法とは別箇の存在だということになる。

〔註〕 ドイツ連邦共和国基本法

第一〇五条 連邦は、関税および財政専売に関する専属的立法権を有する。

連邦は、左の事項について競合的立法権を有する。（各種の租税を列挙している）

第一一〇条 連邦の総収入および総支出は各会計年度ごとに見積られ、かつ予算に編成されなければならない。

予算は、会計年度の開始前に、法律によつて確定される。予算は収入と支出とが均衡をたまたなければならぬ。支出は、原則として、一年間について同意される。支出は、特別の場合には、これよりも長い期間についても、これに同意することができる。その他、連邦予算法律には、会計年度をこえ、または、連邦もしくはその行政機関の収支に関係のない規定をしては

ならない。

(三)

世界において、国の予算制度をつくりあげたのはイギリスである。しかもその歴史は古く約千年にさかのぼる以前からである。国会制度のいまだ発生しない以前においては、国民と国王との争として、また国会制度の生れてからは、国民の代表者としての国会と国王との争としてたたかわれてきた。その直接の表面上の名目としては、国民または国会の承諾なくしては、租税を課せられることはないということであつたが、その租税ということは、何のために金銭が必要なのか、またどれだけ必要なのか、それを考えた上で、何々税として、それを、国王に提供するということであつた。国民が、国王に租税を提供するということは、目標なくして、一定の金銭を提供するというのではなくして、はじめから支出の目的が決定された上での金銭の提供ということであつた。このゆえに、イギリスにおいては、租税の賦課ということは、はじめから予算制度そのものの形態をそなえていたのである。また会計検査という制度も、これに付帯して、イギリスからおこつてきた制度であるが、それは今日、ドイツやわが国で考えられているように、まんぜんとして、国の収入や支出を検査するという意味で生れたものではなくして、イギリスとしては、租税の賦課には、はじめからその支出目的が決定されている。ところが国王は、国民（国会）との約束どおり租税だけは国民から召し上げたが、その召し上げた金銭を、国民との約束どおりには使わないという疑が出てきた。そこで、国王の支出の実際を調べてみなければならぬと国会がいい出したことが、そもそも会計検査という制度が、イギリスに生れてきた理由である。（拙著、立法から見た予算制度、参照）。さらにまた今日、世界の各国の制度として、国会が、収入、支出に対する最終的決算権をもつていることも、ここからきている。要するにイギリスの制度としては、千年の以前から今日にいたるまで、租税とは、国民が、支出の目的なしに提供するものではなくして、はじめから一

定の支出目的を承認した上で、それを提供するという思想である。いかえれば租税の承認とは、予算法の制定という意味をもっているのである。これがイギリスの千年以来の歴史であり、また今日の制度である。このことは今日、イギリスやアメリカにおいては、予算法とは、当該年度におけるすべての収入に対する国民の承諾、すべての支出に対する国民の承諾を規定したものと考えられている所以である。

(三)

イギリスにおいては、以上のように、租税法そのものが予算法である、租税法をはなれて予算法は存在しないという思想である、またその実際の制度である。ところがドイツでは、どうして租税法と、予算法とが、別箇のものとして分離されるにいたつたのか。それは第一には、沿革的に、ドイツでは、国民（実は国会ということであるが）には、古来から予算権なるものは存在しなかつたが、租税承諾権だけは存在していたという事実からきている。ゲオルグ・マイエル（独逸国法論）は、「独逸ニ於テハ同シク（大陸諸国と同じく）古代議會ノ租税承諾権ニ基ツケリ、即議會ハ初其憲法ニ依リテ租税賦課ニ対スル承諾権ヲ取得セシモノナリ、然レトモ國家ノ目的ヲ達スルニ必要ナル税額ハ他ノ総歳出入ノ検査ニ基ツクニ非スンハ之ヲ確定スルコトヲ得ヘカラサルカ故ニ、議會ノ租税承諾権ハ發達シテ予算議定権トナレリ、之ニ反シテ從來専制ノ政体ヲ有シタル國殊ニ孛瀾西國ニ於テハ根拠タルヘキ租税承諾権ナカリキ、故ニ會計年度ノ開始以前ニ財政計画即チ所謂予算ヲ定ムル從來ノ制度ニ基キ之ヲ定ムルニ付テ議會ノ協賛ヲ必要トス、而シテ白耳義ノ憲法ノ例ニ倣ヒ予算議決ヲ以テ一ノ立法行為ナリトセリ」と述べているが、要するに租税承諾権と予算権とは、別箇のものであつて、沿革的には、まず租税承諾権が存在し、この租税承諾権から予算権が生れてきたものと説明している。

しかも以上のような租税承諾権も、イギリスやアメリカで考えられているように、国民が租税に対して承諾を与え

るという思想ではなくして、国会または議会という一つの政治機関が、同じく政治機関たる政府に対して与える承諾、すなわち政治機関相互の關係において与える承諾であると考へてゐるようである。オット・マイヤー（独逸行政法）は、*「近時ノ憲法ハ法律ノ觀念ニ於ケルト等シク、財務行政ニ対スル代議會ノ参与ニ付テモ亦旧時代ノ思想ト相繫聯スルモノナリ。其關係ハ旧ルキ憲法中ノ租税賦課ノ秩序ニ於テ殊ニ明瞭ニ見ハル。租税ノ賦課ニ対スル議會ノ参与ハ、其他ノ憲法上ノ法律ノ如ク単ニ議會ト政府トカ共同シテ臣民ニ対シテ発スルモノト看做サレシテ、同時ニ議會カ政府ニ対シテ為ス所ノ承諾ナリト看做サル。警察法律ノ如キハ決シテ立法機関ノ一分子ヨリ他ノ分子ニ対シテ警察手段ノ承諾ヲ与フルモノト看做サルルコトナシ」*。このようにドイツの思想としては、租税の承諾についても、また予算の議決としても、国民が、これを承諾するとか、議決するとかいう法理をとることを極力きらつてゐる。それは単に、國の統治機関相互の承諾權にすぎないものと思へてゐる。以上の二つの基本原理は、また永久租税法の觀念にもそのまま利用されている。

(四)

しからばこの点は、日本国憲法はどうかということである。日本国憲法は、第五十九条では法律案の議決について規定し、第六十条では予算の議決について規定して、法律と予算とは、立法形式上別箇のものであることを示すと同時に、第八十四条では、租税は法律をもつて規定すべきことを明言してゐる。したがつて以上の点から考へるならば、日本国憲法も、明治憲法やドイツ共和国基本法と同様に、予算と租税法とは別箇の存在である、したがつて租税法は予算の一部を構成するものではない、またそれは、いいかえれば日本国憲法の予算の本質は、単なる財政計画であるというだけであつて、収入や支出に対する國民の承諾という意味を有するものではないとも考へられる。すなわち民主主義的予算という性格をもつた予算ではないとも一応考へられる。しかしながら日本国憲法が、明治憲法やド

イツ共和国基本法と違っている点は、予算とは一体いかなる内容のものか、それについて、憲法みずから何等の規定するところがない。いいかえれば第八十四条に規定する租税法が、予算そのものを構成するのか、しないのかということは何等明かにしていない。憲法はその点を解釈に一任している。ところが法律たる財政法(第十四条)は、上述のように、日本国憲法の予算の内容も、明治憲法の予算やドイツ共和国基本法の予算法と同様のものと規定している。しかし日本国憲法の解釈として、このような財政法の規定を是認することができるかどうかは別問題である。財政処理の基本原則を明言している第八十三条をはじめ、第四十一条その他の規定からするも、財政法の規定は、日本国憲法の精神に合致するものではない。

第三 永久租税法主義の確立

(一)

ドイツでは、租税法と予算法とは、別箇の存在であること、またその結果として、租税法は、永久租税法であるという二つの思想ないし制度が確立されてきた。しかしながら租税法と予算法とは別箇の存在であると仮定しても、租税法が、永久租税法でなければならぬという理論は出てこないと同時に、ヨーロッパ大陸諸国でも、イギリスの思想や制度をいちはやくとり入れたフランスやベルギーの憲法としては、永久租税法という制度はとつていない。

〔註〕 ベルギー国憲法

第一一条 国家のための租税は、毎年これを議決する。

前項の租税を設定する法律は、更新せられない限り、一カ年間のみ有効とする。

第一一条 両議院は、毎年決算法を制定し、予算法を議定する。

すべて国家の歳入歳出は、これを予算および決算に計上するを要する。

フランス共和国憲法（一九五八年）

第四七条 一会計年度の歳入と歳出を定める予算案がこの会計年度の劈頭までに審議されるために十分な余裕をもつて寄託されなかつた場合、政府は徴税の許可を国会に対し緊急に要求し、可決された役員に関する資金を統令により交付する。

フランスやベルギーとしては、財政計画表を、国会において議決するという制度をとつてゐるために、いきおい、租税法は財政計画表の外に飛び出さざるを得ない。しかもその双方を国会において議決する、すなわち立法化するために、すくなくも収入については、歳入予算と租税法との二重立法という矛盾した現象を生ずることを避けることができない。この二重立法の矛盾という批難はあえて甘受するとしても、租税法と予算または予算法とは、無関係のものであるという考え方はしてゐない。別箇の存在ではあるとしても、両者は不可分のものであるというのが、フランス憲法やベルギー憲法の考え方である。したがつてすべての租税法は、予算または予算法と同様に、一年度かぎりのものであるという建前をとつてゐる。いいかえれば永久租税法という制度はとつてゐない。永久租税法という制度は、ひとりドイツにおいて発明された制度であり、またこれをわが国にもちきたつたのが明治憲法の下においてであつた。さらにまた現に、日本国憲法の下における各種の租税法である。

(二)

租税は、毎年の支出を考慮した上で、その年度の租税法として制定せられるものであるという制度は、ひとりイギリスやアメリカだけの制度ではなくして、これがヨーロッパ大陸たるフランスやベルギーに渡つても、同様の制度がとられていることは、以上のとおりである。ところがこれがさらにドイツに伝わるにいたつて俄然そこに変化があらわれた。それは、永久租税法という制度である。

永久租税法とは、一年度かぎりの租税法ではない。将来にわたり無期限に、毎年継続して一定の租税を徴収するという永久法である。現在のわが国の所得税法や法人税法その他すべての租税法がそうである。永久租税法とは要するに、その年度の支出を前提として制定される租税法ではない。毎年の支出がどうであろうと、そんなことは考慮することなく制定される租税法である。国民はとにかく、毎年一定の金額を、所得税とか、法人税として、国に提供すればそれでよい。その金額は何のために消費せられるのか、国の経費としてどの程度に租税の納付を必要とするのか、そんなことは国民の知つたことではない。国民はただ要求せられた金額を、黙々として国に提供すればそれでよいということである。したがつて永久租税法ということは、租税法が、予算または予算法から分離することを絶対の要件とする。イギリスやアメリカのように、租税法は当然に予算法を構成するという思想の下においては、絶対に考えることのできない制度である。ドイツの憲法やわが国の明治憲法のように、租税法と予算または予算法とは、別箇の存在であるという前提において、はじめて考えられ得る制度である。

(三)

しからばドイツにおいては、どうして永久租税法という思想ないし制度が生れてきたのか。それは根本において、ドイツにおいては、租税承諾権と予算権とは別箇のものとして発達してきたという沿革の上に立たなければならぬが、しかもその沿革の上において、どうして永久租税法ということが考えられてきたのか。それはドイツ国民の財政に対する根本思想ともいふべき、財政については、国会の議決は無用である、あるいはでき得るかぎりこれを省略したいという思想の現れに外ならない。財政に対するドイツ国民の考え方は、まず第一は、でき得るかぎり国会の議決を全面的に、または一部分的になりと免れたい、すなわち行政機関かぎりにおいて財政を処理したいということである。第二には、事の性質上、もしどうしても国会の議決を免れることができないというならば——すなわち租税のよ

うにどうしても国会の議決を経なければならぬというならば、一度だけ国会の議決を経ることによつて、その後はもはや国会の議決を必要とすることなく、永久に財政を処理してゆきたいということである。この点はひとり租税のような収入の面においてだけではない、支出の点においても同様のことが切に望まれている。第三に、予算のように、どうしても毎年かならず国会の議決を経なければならないものは、国会においては、単にその大綱だけを審議するにとどめておきたい、微に入り細にわたつて審議されることは御免をこうむりたい、すなわち国会においては、抽象的、一般的議決だけにとどめて、現実の財政の処理は、行政機関の大巾な自由裁量にまかせたいということである。以上が、ドイツの財政の処理について、一貫して流れている思想であるが、永久租税法の思想は、この第二のものに属する。

ドイツの歴史においても、国民から金銭を徴収することだけは、原則として（各邦すべてがそうであつたということではないが）、国民に無断ではできなかつた。このために議会の租税承諾権ということが主張されてきた。したがつて国民から租税をとり立てることは、国会の議決なくしてはできないが、それならば一回だけ議決を経たならば、毎年租税を徴収することができるという制度が考え出されてきた。ゲオルグ・マイエル（独逸国法論）も、「独逸ニ於ケル財務行政ノ沿革」の中で、「特別ノ目的ニ付キ時々更新ヲ要セサル永久的同意ヲ議員ヨリ得ムト試ミタリ」と述べ、さらに十九世紀以後、ドイツでは永久的租税法の制度が確立されてきた前提において、「仏蘭西ニテハ財政上ノ欠点ノ為メ永久税ノ制度ヲ施行スルコト無ク予算ハ総テ時々課税ノ同意ヲ得テ之ヲ定メタリ」といつて、フランスでは永久租税法の制度を採用しないことを、むしろ欠陥だと述べている。要するにドイツとしては、永久租税法とは、国会の議決を省略する——それはいいかえれば行政機関の自由裁量権ないし独裁権を確立することであるが——ということ以外にその理由を見出すことはできない。国会としては、一度だけその租税に対して承諾を与えたなら

ば、その後は一切、物をいうなということである。

(四)

とにかく十九世紀以来、ドイツの学者は、租税法と予算法とは別箇の存在であること、また租税法は永久租税法がとうぜんのことであるという前提において論じている。オット・マイヤー（独逸行政法）は、「確定シタル会計予算ノ羈束力ハ其最初ノ形ニ於テハ之ニ基ク租税ノ承諾ニ其根拠ヲ有シタリ。随テ又租税ノ承諾ハ予算ノ有効期間ト同一ノ期間ニノミ其効力ヲ有シタリ。租税中一二ノ種類ノ租税ハ永続ノ効力ヲ有スルモ、尚此論理ヲ妨クルニ至ラス。苟クモ予算ノ支出額ヲ標準トシテ其金額ヲ充タスカ為ニ租税ヲ承諾スル間ハ、予算ノ支出額ノ限界ハ其羈束力ヲ有ス」と論じているにもかかわらず、また、「政府カ毎時新ニ承認セラレタルニ非サル租税ヲ徴收スルトキハ、是レ議會ノ權利ノ外尚憲法上ノ法律ノ留保ノ効果トシテ各納税者ノ權利ヲ毀損スルモノナリ。然ルニ永続ノ性質ヲ有スル租税ノ多クナルニ至リテハ、此第二ノ例ハ其意義ヲ失フニ至ル。然レトモ或ハ一步ヲ進メテ此第二ノ例ヲ全然消滅セシメ、随テ租税承諾權ト予算權トヲ全然無関係タラシムルコトヲ得ヘシ。即チ凡テノ租税カ永続トナリ一度ニ永久ノ承諾ヲ与フルコトカ原則トナリタル場合ハ是ナリ。此場合ニ於テハ最早最初ノ形ニ於ケル予算カ政府ニ対シテ羈束力ヲ有スヘキ法律ノ根拠ナシ」と述べて、何ゆえ、永久租税法が合理的なものとして認められてきたかという説明は抜きにして、永久租税法が、租税法と予算法とを分離せしむるにいたつたものであることを論じている。ことに従来毎年議會の議決を経て徴收せられてきた租税が、永久租税法として、毎年議決を経ることなくして、それを徴收せられることは、憲法上に保障せられた納税者の権利を侵害するものであることを認めながら、永久租税法はとうぜんのことである、その合理性の説明などは必要がないという態度をとつている。

またラバンド（歳計予算論）も、「凡ソ現行ノ税目ハ特別ナル法律ニ因テ之ヲ徴收スルモノニシテ而テ其法律ハ新

法律ニ因テ廢止又ハ変更セラレサル限ハ依然トシテ長ク其効力ヲ有スヘシ。歳計予算ハ徵稅ニ對スル法律上ノ基礎ニ
 アラスシテ稅法其物カ実ニ稅額ヲ歲計予算ニ定メシムル法律上ノ基礎トナルナリ是法律上確乎トシテ動カスヘカラサ
 ル法則ニシテ番ニ季國憲法第百九條ニ明カナル法文ノ之アルノミナラス良シヤ法律ノ明文之ナキニモセヨ苟モ其國
 立憲ノ制ナルニ於テハ則立憲國法ノ大主義ヨリシテ必ス然ラサルヲ得サルヘキナリ」と論じて、租稅法と予算法とは
 まつたく別箇の存在であること、また永久租稅法はとうぜんの制度であることを断言している。

〔註〕 プロイセン憲法第一〇九條

現行ノ租稅ハ引統キ之ヲ徵收ス……

ドイツの學者に矛盾のあるのはこの点である。ゲオルグ・マイエル（独逸國法論）も、「租稅ハ國家ノ入費ニ對ス
 ル分担額ニシテ國家カ其命令權ノ作用トシテ之ヲ臣民ニ課スルモノナリ」といひ、またその沿革的説明としては、
 「租稅ハ慣習ニ依リテ定マリタルモノニアラサル限リハ任意ノ寄附ニシテ臣民ハ地方議員ノ承諾アルニ非スンハ租稅
 納付ノ義務ヲ負ハス、議員ノ租稅承諾權ニ附隨シテ其租稅徵收及管理權ヲ生ジタリ」と述べて、租稅の本質は、國の
 支出に對する國民の分担額であるといひながら、また支出そのものは毎年一年度にかぎつて明示されているのに、こ
 れに對する分担額は、永久的に規定されなければならないということに大きな矛盾が存在している。

(五)

予算または予算法の本質から考えても、また租稅そのものの本質からいつても、元來、永久租稅法などというよう
 なものがあるべきはずのものではない。今日各國の予算制度は、いずれも一會計年度、すなわち一カ年主義をとつて
 いる。一會計年度という制度も、歴史的にいへば、イギリスにおいて、一六八九年の權利章典 Bill of Rights 以來確
 立されてきたものであるが、それはとにかくとして、いずれの國においても、すべての收入あるいはすべての支出

は、一カ年を前提として考慮せらるべきものである。予算または予算法において、国の収入の根幹をなすものはいうまでもなく租税（広い意味の租税）である。予算または予算法においては、すべての収入、すべての支出が一カ年を限度として考えられているにもかかわらず、何ゆえ、租税だけが一カ年を目標としていないのか、租税法だけは、永久的収入という前提において制定されなければならないという理由はどこにあるのか。

つぎにまた租税そのものの本質から考えても、租税法はいかなる目標によつて制定されるのか、いいかえれば国民は何を目標として租税に対して承諾を与えるのか。目標なく目的なくして、国民が、租税の納付を承諾するものではないはずである。国民が一定の金額を、租税として国に提供するその理由は、予算または予算法において、当該年度の一定の支出が明示されているからである。したがつてそのような支出に対して、一定の租税が、租税法として規定されてゆくというのがとうぜんの道理であろう。しからは収入法たる租税法も、とうぜん一年度かぎりのものではなくばならないはずである。支出金額が、予算または予算法において、一年度かぎりのものとして明示されている以上、それに対応する収入法たる租税法が、その年度を超越して、永久法として存在するということは、これを財政の面から見ると、目標なき収入法である。国民は目標なき租税を納めているというべきである。それはどう考えてみても、専制政治という前提でなければ考え得られないことである。

要するに永久租税法という制度は、租税法を、予算または予算法から分離せしめることによつて、予算または予算法の本質を一変せしめるものであると同時に、ついに租税法そのものの本質までも変化せしめるものである、すなわち租税法から予算的性格を抜き去ることによつて、国民は一体何のために租税を納めるのか、租税納付の目標ないし目的を失わしめるものである。国民からみれば、納付の目標なき租税である、これが永久租税法の本質というべきである。しかし官僚政治という建前に立つならば、また別の言い分がでてくるであろう。

第四 租税法律主義の原則

(一)

明治憲法の第六十二条や、日本国憲法の第八十四条は、上述のように、租税法律主義の原則を明言しているものといわれている。またこれらの規定は、明治憲法の第二十一条や日本国憲法の第三十条を前提としているものであることも異論のないところであろう。しかしながらその租税法律主義なるものの意義あるいは内容については大なる問題の存するところである。明治憲法の第二十一条では、「日本臣民ハ法律ノ定ムル所ニ從ヒ納税ノ義務ヲ有ス」と規定し、また日本国憲法の第三十条は、「国民は法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ」と規定している。これらの規定は、このように、もっぱら国民の義務という方面から規定して、租税を納めなければならないということとは、根本において国民の義務である。しかしながらそれは、専制政治の下におけるように、無条件の義務ではなくして、「法律の定めるところにより」という条件の下にある義務だということであろう。国民主権の原理にもとづいて、国民がみずから国を組織している以上、国の必要な経費を負担すべきものであることは、あまりにもとうぜんなことであろう。明治憲法の第二十一条や日本国憲法の第三十条は、このとうぜんな義務の存在を明言しているというよりは、むしろ規定の重点は、この義務は、国民みずからの承認によるにあらざしては、すなわち法律の定めるところによるにあらざしては、それが履行されるべきものではないことを宣言していることにある。いかえれば、義務の宣言というよりは、権利の宣言たる性格を有することにある。

(二)

一方またこれに対応して、明治憲法の第六十二条や日本国憲法の第八十四条は、租税を課しまたは現行の租税を變

更するには、法律によらなければならないことを明言している。しかしながらこれらの規定は、単に、国の租税についての取扱方法を規定したまでのことであつて、国民としては、国の取扱として、租税の賦課はすべて法律によつて規定されるものとしているために、その反射的效果として、国民が、法律によらずしては、租税を課せられることがないということになるだけであつて、この規定だけについて考えるならば、もしも国が法律によらずして租税を課したとしても、それを否定すべく、国民は、権利として、国に対抗し得るものではない。それにもかかわらずこれらの規定をもつて、租税法律主義の原則を定めたものであるという理由はどこにあるのか。

そもそも明治憲法の第六十二条や日本国憲法の第八十四条は、その淵源は、プロイセン憲法第百条にあると思われる。しかしながらプロイセン憲法とわが憲法との相違は、プロイセン憲法には、明治憲法の第二十一条や日本国憲法の第三十条のような規定、すなわち租税について、国民の権利や義務を直接に明言した条文のまつたく存在しないことである。プロイセン憲法では、ただ租税に関する国の取扱についてだけ規定しているにすぎず、その結果、国民としても、予算（法律をもつて規定される）または法律に規定されることなくして、租税を課せられないという反射的利益を享受するということだけを明言しているものであつて、国民は、直接には、国に対して、租税について権利を有しているとも、また義務を負うているとも何等の規定も存在していない。

〔註〕 プロイセン王国憲法第百条

国庫ニ納付スル租税ハ予算ニ掲ケタルモノ又ハ特別ノ法律ヲ以テ規定シタルモノヲ除ク外之ヲ課スルヲ得ス

(三)

租税の納付に関するドイツの学説としては、オット・マイヤー（独逸行政法）も述べているように、まず古代の州等族が、領主に、「金銭を貢献する」mit der Geldsumme beispringen という思想から出発したものであろう。こ

の等族が、領主に、金銭を貢献するという思想が具体化して、ドイツでは、「議会の租税承諾権」という原則が確立せられたものといわれている。あるいはゲオルグ・マイエルのごときは、この「議会の租税承諾権」に代うるに、「議員の租税承諾権」ということを強調している。このようにいうときは、その年代の相違は別としても、租税というものの源は、国民が、「金銭を貢献する」ということにはじまり、それが後に具体化して、議会は国会の租税承諾権という形をもつて実現されてきたものであつて、したがつてドイツにおいても、イギリスにおけると同様の思想または制度の下に、租税制度が発達してきたもののようにも観察せられる。ところがドイツの思想や制度と、イギリスのそれとの間には、きわめて大きな相違があることを指摘しなければならない。

ドイツにおいて、古代の等族が、領主に、金銭を貢献してきたことも、またその後、議会または議員の租税承諾権として発達してきたことも（ドイツのすべての邦において、租税承諾権が確立されていたというわけではないが）、それは、これらの方法によつて、一方的に、国民が、金銭を、領主や国王に提供してきたことであつて、文字どおり、租税の賦課とか、徴収とかいうことであつた。ドイツの法理としては、オット・マイヤー（独逸行政法）が、「租税トハ一般ノ標準ヲ以テ財政権ニ依リ臣民ニ賦課セラルル金銭ノ支払ナリ。……納税義務ヲ発生スル行為ハ租税ノ賦課 *Steueraufage* ナリ。此行為ハ立憲国及ヒ法治国ノ要件ニ服ス。租税ノ賦課ハ自由ノ侵害ナリ。随テ憲法ノ規定ニ依リ法律ノ根拠アルヲ要ス」と述べているように、租税の賦課とか徴収ということ、を、単純に、国の一方的行為としてのみ考えているだけである。ただ国の一方的行為であつても、国民にとつては自由の侵害といわざるを得ないために、それは、憲法上、法律をもつて規定されなければならないというだけである。これがドイツにおける租税法律主義という考え方である。

(四)

ところがイギリスにおいて、古代から主張されてきた国民の承諾による租税の納付ということは、まずその支出目的を承認した上で、一定の租税の納付を承諾することであつて、国民または国会の租税承諾権といつても、その内容は、支出と収入との両面の意義をもつていたのである。いしかえればイギリスにおける租税の承諾ということ、予算の承認という意義をもつて古代から発達してきたのである。この思想が現在の予算制度の上にもはつきりあらわれており、イギリスやアメリカにおいては、予算または予算法の根本の意義は、すべての収入に対する国民の承諾、すべての支出に対する国民の承諾ということであつて、これらの承諾は同時に、あるいは結果として、国の財政計画を構成するものと考えられている。これに反しドイツの予算または予算法の根本の意義は、ただ一年間の財政計画であるということだけであつて、それ以外には何等の意味も有しない。しかしながら予算法とは別に、租税法なるものが、法律として存在する。したがつて実質的には、国民（国会）は、国の収入に対しては承諾を与えることになるが、支出に対しては、国民は、何等の承諾も与えないということになる。これがドイツにおける予算制度の根本の法理である。このことを国民の承諾という面から再言するならば、イギリスの思想ないし制度は、収入および支出のいずれの面においても、国民の承諾を必要とするものであるが、ドイツの思想ないし制度は、ただ、収入の面についてのみ、国民の承諾を要するということであつて、要するにドイツとしては、イギリスの思想ないし制度を、半分だけとり入れたということになる。わが明治憲法は、全面的にこのドイツの思想の上に立つていた。このことをもう一回、租税法律主義という言葉でいい直してみるならば、ドイツの憲法やわが国の明治憲法の下において、租税法律主義ということとは、収入法たる租税法だけは法律によらなければならないということであり、イギリスやアメリカの憲法の下において、もし租税法律主義という言葉を使うとしたならば、それは、収入法たる租税法も、支出法たる支

出金法 Appropriation も、すべてが法律によらなければならないことになる。問題は、日本国憲法は、そのどちらに属するかということである。

(五)

わが国においても、明治憲法の第六十二条や日本国憲法の第八十四条は、租税法律主義の原則を確立しているといわれているが、その直接の解釈としては、前述したように、これらの規定は、ただ、国の租税についての取扱方法を定めたものであつて、国民としては、単に、反射的利益を享受するだけのものである。また明治憲法の第二十一条や日本国憲法の第三十条は、租税について、単に、その義務を規定したまじだということにもなるが、これも、義務は権利の反面をあらわすものとして考えるならば、これらの規定もともに租税法律主義の原則を確立しているものとして考えるにやぶさかではない。しかしながらこれら明治憲法や日本国憲法のすべての規定について根本の問題は、その租税法律主義の意義ないし内容の問題である。第一には、明治憲法や日本国憲法における租税法律主義の原則とは、その内容としては、イギリスやアメリカにおける思想ないし制度のように、すべての収入およびすべての支出が、法律をもつて規定されなければならないという保障を与えているものといふべきであらうか、あるいはまた第二に、ドイツの思想のように、単に、租税の納付についてのみ法律を要するという保障を与えていると解すべきであつて、支出の面に対する保障を規定したものではないと解するか。第三には、さらにその保障をもつと狭く考えて、租税を納付することそれ自身が、法律によつて規定されるならばそれよいということであつて、租税の内容のごときは問題ではない。その租税は、当該年度の支出を目標として規定された租税であらうと、またそうではなからうと、租税の内容のごときは国民の知るところではない、とにかく租税をとり立てるといふことだけが、法律をもつて規定されるならば、それでよいという意味の租税法律主義ということであらうか。この意味においては、租税法律主義と

は、永久租税法を前提とした租税法律主義であつても一向差支ないということになる。

以上のように考えてくるならば、明治憲法はいざ知らず、日本国憲法としては、以上の第二や第三の保障では、ことに不完全なかつ物足りない保障だというの外はない。日本国憲法こそは、国民の基本的人權の確立を強調している憲法である。しかりとするならば、国民に租税法律主義を保障するにあつても、第八十四条のように、単に、國の取扱の反射的効果として、国民が法律によらなければ租税を納めることのない權利を、間接に保障されるにとどまつたり、また第三十条のように、せつかく、法律による納税ということを保障しながら、義務という見地からのみ規定したのでは租税法律主義の有難味も薄い。日本国憲法は、ドイツの制度のように、千年以来のイギリスの制度を、収入の面の保障という半分だけをわが國にとり入れたものと解すべきものではない。イギリスにおいて、千年以来、國民と國王とが、また国会と國王とがたたかつてきた血の出るような歴史は、終始一貫、國民の承諾なくしては、租税を納めることがないという強い權利の主張であつたが、それはもとより収入と支出の両面の意味を含んだ權利の主張であつた。日本国憲法の租税法律主義の保障も、このような意味に解釈することは不可能のことであろうか。國民として、租税を納めるからには、その租税の消費せられる費途を検討することなくしては、租税の納付はできないはずである。したがつて租税の徴収そのことが法律をもつて規定せられることはもとより、その租税の消費せらるべき費途、すなわち経費の支出もまた法律をもつて規定せられる——立法として明示されるという意味における租税法律主義の保障として解することは、日本国憲法の解釈として誤りであろうか。もとよりこのような見解の下においては、永久租税法というような制度は、とうてい是認することのできない制度となつてくる。

第五 結 論

要するにドイツにおいて、租税法を、予算法から分離して独立の存在たらしめたことも、またその結果、永久租税法主義を確立したことも、それはすべて同一の思想の表現に外ならない。その思想とは、官僚政治の確立ということであり、これを別の言葉でいうならば、行政機関の独裁制の強化ということである。租税法を予算法から分離して、独自の存在たらしめたことは、前述のように、これによつて、予算法の本質を一変せしめて、予算法から、国の収入および支出に対する国民の承諾という意義を抜き去り、予算法とは、国の財政計画、実際的には、行政機関の財政計画であることによつて、予算法の立法的性格を失わしめ、学者をして、予算法の本質は行政なりといわしめたのである。ドイツにおいて、予算法の立法的意義を失わしめた実際の効果は、一方には、予算法なくしても、行政機関は、現実の収入または支出をなし得ないものではないと主張することによつて、行政機関の独裁制を強化すると同時に、他方においては、国会における予算法に対する議決の内容を空虚たらしめんとすることにあつた。

つぎにまた永久租税法主義の確立もまた、結局は、行政機関の独裁制を強化する以外の何ものでもないが、それはまず、租税法を、予算法から分離することによつて、ここに、租税法から予算的性格を抜き去る下地をつくり、その上で、さらに永久租税法という制度を打ちたてたものである。もし租税法が、予算法の一部を構成するとか、あるいはかりにそれとは別箇の存在であるとしても、予算法と不可分のものであるとするならば、租税法もとうぜん一年度かぎりのものとして、毎年、国会の議決を受けなければならぬことになる。しかしそれでは、行政機関の独裁制には支障たらざるを得ない。このゆえに、租税法を予算法から絶縁することによつて（形式的には）、租税法は、一度だけ国会の承認を経たならば、将来永久に、もはや国会の承認は必要のないものとしたのである。

以上二つの問題を、さらに綜合していうならば、ドイツ的租税法律主義の原則ということになる。租税法律主義の原則ということをも、もし純理論的に考えるならば、それには、イギリスにおけるように、すべての収入、すべての支出が、法律をもつて規定されなければならないという租税法律主義の原則と、いま一つは、ドイツにおけるように、収入法たる租税法だけは、法律をもつて規定されなければならないという租税法律主義の原則との二つがある。しかし租税法と予算法との分離、さらに永久租税法主義の確立、この二つを綜合するならば、それは、ひつせんにドイツ的租税法律主義の原則ということになる。ゆえに、ドイツ的租税法律主義の原則も、それは、官僚政治の確立ないし行政機関の独裁制の強化ということ以外の何物でもないことが明かであろう。

問題は、以上のドイツのいずれの制度をも、全面的に、これをわが国にとり入れたのが、明治憲法ないしその下における制度であつた。しかし明治憲法も、いまや一応過去のものであるともいい得る。しかしながら明治憲法は決して過去のものではない。明治憲法思想や制度が、日本国憲法の下においても、れきせんとして生きてゐる。日本国憲法の正しい解釈としては、すこぶる疑問の存するにもかかわらず、日本国憲法の下における財政法、會計法をはじめ、各種の租税法は、明治憲法の制度、否、ドイツ思想を、完全に繼承している。現実の問題として、財政法をはじめ、これらすべての法律が、大蔵官僚によつて立案せられたものである以上、官僚政治的財政制度が確立せられることも避けがたいところであろう。日本国憲法の民主主義も、財政制度の面においては、否定せられている点がすこぶる多いというべきである。