

2025年日本租税理論学会研究大会シンポ 09.15 予備報告会石村メモ 2025.09.05 現在

[基調報告：プロローグ]

租税法律主義理論の今日的展開（メモ） [Tentative] ～租税法律主義論をグローバルに検証する

石村耕治（白鷗大学名誉教授）

◆はじめに

Ⅰ 税法学から見た租税法律主義の所在

1 立法過程から見た租税法律主義の課題

- (1) 租税法律主義を規定する法制史の基礎：英米のリンケージ
- (2) 租税立法における議員立法（議法）と政府立法（閣法）
- (3) 租税法と予算（法）とのリンケージ
- (3) 租税法律主義や予算法律主義と執行府の所在
- (4) 租税歳出予算（tax expenditure budget）の所在
- (5) 租税法律主義／合法性の原則の展開
- (6) 租税法規不遡及の原則
- (7) 租税立法と課税[租税負担]公平原則
- (8) 納税者の権利保護の原則／納税者権利憲章（法）の制定
- (9) その他

2 租税法解釈から見た租税法律主義の新課題

- (1) 行政による税法解釈に対する司法敬讓や租税審判敬讓の適否
- (2) アメリカ最高裁の 2024 年ローパーブライト（Loper Bright）判決
- (3) 司法の厳格解釈・文理解釈への対応策としての租税回避否認立法の可否
- (4) 租税回避防止 EU 指令（ATAD）で新常態（new normal）目指す EU

◆むすびにかえて～欧米で二極化する租税法律主義の展開

【附録：EU その他世界の主要国での租税法律主義の展開】

【主要参考文献】

◆はじめに

「租税法律主義」は、租税法の基本原則である。このことは、グローバル（グローバル＋ローカル）に見ても異論がないのではないか。

【表1】租税法律主義の英米語での呼び名

- ・ 英語では「tax legality principle/rule of law in tax matters/principle of the legality of taxation/legal taxation system/taxation by consent of the governed/legal principle in taxation」などと呼ばれる。
- ・ 米語では「no taxation without representation」呼ばれる。

【表2】課税(租税法)の性格と租税法律主義の所在

- ・ 課税(租税法)は、性格的には国家が財産などに公権力を行使することである。
- ・ このことから、身体や生命などに公権力を行使する刑罰(刑法)にも相通じるところがある(tax statutes are penal in nature)。
- ・ 法治国家、あるいは法の支配(rule of law)が尊重される社会において、租税法律主義と罪刑法定主義が同じような法的基盤(legality principle)のもとで論じられる。
- ・ 以上のような課税(租税法)の性格にかんがみ、租税法律主義は、法的安定性の原則(legal certainty principle)や予測可能性の原則(legitimate expectation principle)を鮮明にし、公権力の恣意的行使から国民/被統治者(the governed)を保護することに狙いがある¹。

わが国では、租税法律主義は、次のようなさまざまな派生的な原則からなるとされる²。

¹ 金子宏「ルール・オブ・ローと日本の租税法」税研 31 巻 5 号（2016 年）。

[information03.pdf](#)

² 例えば、金子宏『租税法（24 版）』（2021 年、弘文堂）77 頁以下、北野弘久『税法学原論（6 版）』（2007 年、青林書院）89 頁以下、石村耕治編著『現代税法入門塾（12 版）』（2024 年、清文社）119 頁以下などを参照。EU における「ルール・オブ・ローと租税法」については、次の文献が参考になる。See, Ana Paula Dourado, “No Taxation without Representation in the European Union: Democracy, Patriotism and Taxes: Principles of Law” Cécile Brokelind ed., Function, Status and Impact in EU Tax Law (2014, IBFD) [Principles of law chapter 10.pdf](#)

【表 3】わが国での租税法律主義の内容

①課税要件法定主義、②課税要件明確主義、③合法性の原則、④手続的保障原則、⑤租税法規不遡及の原則、⑥納税者の権利保護の原則/納税者権利憲章の制定など

【表 4】租税法律主義およびその派生的原則の「論拠」とは

- ・ 租税法律主義の原則は幅広く法認されている。
- ・ 国によっては、憲法に租税法律主義の規定を置いていない。しかし、租税法律主義を、不文の課税[租税負担]の公平原則などを根拠に保障するところもある。
- ・ また、厳密に言えば、租税法律主義(派生的原理など)の適用については、直接税(例えば、所得税)か、間接税(例えば、関税、付加価値税(VAT/GST))かによっても異なる。
- ・ 例えば、EU やイギリスでは、「課税[租税負担]の公平原則(equality principle of taxation)」に加え、付加価値税(VAT/GST)への租税法律主義の適用にあたっては、「課税の中立原則(neutrality principal of taxation)」などが強調される。

【表 5】租税法律主義論の射程³

- ①租税立法上の原則
- ②租税法の解釈上の原則

【表 6】「租税法の解釈」と「課税[租税負担]の公平原則」適用の限界

- 《以下が、多くの諸国に共通する「伝統的な」租税法解釈論である》
- ・ 租税法の解釈においては、公平の原則は適用されない(Tax provisions are not subject to equitable principles)。
 - ・ 租税法は、厳格かつ文理的に解釈されないといけない(Tax provisions are subject to strict and literal construction)とされる。この背景には、イギリスのようなコモンローの国においても、租税は議会法の創造物であり、裁判所の創造物ではない(Taxes are creatures of the Parliament acts, not court.)という考え方が⁴。

³ See, Frans Vanistendael, Legal Framework for Taxation (1996, IMF). [Tax Law Design and Drafting, volume I: Chapter 2: Legal Framework for Taxation](#)

⁴ もちろん、裁判所の租税法(tax statutes)の解釈は、時代により異なる。See, David W. Williams, "Taxing statutes are taxing statutes: The interpretation of revenue legislation," 41 Modern Law Review 404 (1978).

- ・ 言い換えると、疑わしきは、政府の利益ではなく、納税者の利益に解されないといけない(Any ambiguity in the tax statutes must be interpreted in favor of the taxpayer, all doubts about a tax statute will be construed against the government and in favor of the taxpayer)。

【表 7】「租税法の解釈」への「課税[租税負担]の公平原則」適用拡大懸念の背景

- ・ 一般に欧米各国の司法は、伝統的に“課税問題は人権問題である”とのスタンスで、租税法律主義論を展開し租税法の「厳格解釈・文理解釈 (strict & literal construction)」の伝統を維持してきている。拡大解釈には依然慎重論が根強い。
- ・ こうした司法の態度に業を煮やした行政府や立法府が一般的租税回避否認規定 (GAAR= General Anti-Avoidance (or Abuse) Rule)ないし個別的租税回避否認規定 (Specific Anti-Tax Avoidance Provision)を設け、司法の取り込みを狙うというグローバルなパターンがある。
- ・ わが国の場合、財務を扱う役人が“権利”という言葉嫌い、そうした姿勢を忖度する租税法研究者が納税者の権利を後回しにして保身を図る動機が見え隠れする。在野の研究を軽んじ官僚追従の“推し活 (fandom)”研究をよとするわが国租税法学界特有の事情も否定しえない⁵。
- ・ 司法による租税法の解釈が柔軟になり行政追従 (行政解釈敬讓)になる、あるいは税制が積極的に簡素化される場合、租税法律主義とぶつかりかねない一般的租税回避否認規定は要らないことになるのではないか。

【表 8】わが国と他の諸国の租税法律主義論の異同(特徴)とその背景

《わが国の特徴》

◎わが国の租税法律主義論は、全方位、すなわち、きわめて射程の広いつくりになっている。

《その背景》

わが国の租税法研究が、諸外国に学ぶ意欲が高い国民により形成されてきたことも一因ではないか。わが国の法学の学位論文の多くが、諸外国の制度や理論との比較分析・紹介であることから見て取れる。

《他国の特徴》

⁵ 藤谷武史「論拠としての『租税法律主義』—各国比較」ファイナンシャル・レビュー」129号 (2017年)

<https://dl.ndl.go.jp/view/preparedownload?itemId=info%3Andljp%2Fpid%2F11173477&contentNo=1>

◎一方、西欧(Western Europe)や北米(North America)を中心とした世界各国の租税法律主義論を見ても、必ずしも、こうした広いつくりになっていない。かなり、個性の強いつくりになっている。

《その背景》

- ・ 各国の租税史が異なることによる。
- ・ 連邦国家(federal state)か、単一国家(unitary state)か、国家連合かの違いもある。
- ・ EUのような国家連合に帰属する国家や地域に共通する司法[欧州司法裁判所(ECJ/CJEU)や欧州人権裁判所(ECER)]の判断が、メンバー国の司法判断を越えた統合的な判断が優先される制度になっていることもある。
- ・ 各国の租税法律主義の理論も、制定法を根拠とするだけでなく、裁判例や学説を根拠に展開されていることもある。

今回の研究大会シンポジウムでは、税法学、財政学、税務会計論の分野から、「租税法律主義」の今日的課題を点検するのが狙いである。加えて、カントリーレポート/国別報告をお願いし、「租税法律主義」をグローバルに再点検しようというものである。

ここでは、以下に、大きく、Ⅰ「租税立法過程から見た租税法律主義」とⅡ「租税法解釈から見た租税法律主義」にわけて、租税法律主義を点検する際の視座/課題を掲げて見る。国別報告者の便宜に資することを狙いである。

【表 9】 租税法律主義論の分析方法

- | | |
|---|------------------|
| 1 | 租税立法過程から見た租税法律主義 |
| 2 | 租税法解釈から見た租税法律主義 |

Ⅰ 税法学から見た租税法律主義の所在

1 立法過程から見た租税法律主義の課題

(1) 租税法律主義を規定する法制史の基礎:英米のリンケージ

- ・ わが国で租税法律主義を論じる場合によく取り上げられる国は、次の2国。

イギリス(UK)

アメリカ(USA)

- ・ イギリス(UK)における租税法律主義(tax legality principle)は、同国の不文の憲法制定史でもある。
- ・ イギリスの租税法律主義の淵源は、**マグナカルタ**(Magna Carta/Great Charter:1215 年)、**権利の請願**(Petition of Right:1628 年)、**権利章典**(Bill of Rights:1689 年)である。イギリスは、これらの発布により、イングランド国王による恣意的課税を制限し、被統治者(the governed/ British subjects)が選んだ議会で決めていくプロセスを確立した。
- ・ 18 世紀のイギリスでは、所得税はなかった。所得税は、被統治者の生活に政府の介入をゆるすものであるとして嫌われたからである。当時、租税は、財産税や貿易関税を中心にしていた。【アメリカのトランプ大統領は、「関税男」を自認する。古典に復古する租税政策とも取れる。】
- ・ イギリスの植民地であった北米(North America)は、独自の税制を維持していた。しかし税率は低かった。植民地は独自の職業軍人を有していなかった。志願兵で治安を維持していた。
- ・ 1754 年に、北米植民地では、フランス、先住民との闘いが勃発した。イギリスは、軍隊を送った。「7 年戦争(Seven Years' War)」といわれるものである。
- ・ 1763 年に戦争はイギリスの勝利で終結した。しかし、膨大な戦費支出で、イギリスの国家債務が急増した。
- ・ そこで、イギリスは、植民地の被統治者を対象にした増税を実施した。植民地ではイギリス本国による増税に対する反対の動きが活発になった。
- ・ 1764 年に、マサチューセッツで、ジェームズ・オーチス(James Otis)は、「イギリス議会が植民地の被統治者の同意なしで課税するのは、イギリス憲法に違反する。」というキャンペーンを展開した。
- ・ イギリス議会は、1764 年に、砂糖法(Sugar Act)を通過した。北アメリカ植民地が西インド諸島から輸入する砂糖に課税するものであった。
- ・ 植民地、とりわけニューイングランドが砂糖税に反対した。サミュエル・アダムス(Samuel Adams)は、「植民地は新税を決める本国イギリス議会に法的代表を送ることが認められておらず、奴隷に等しい」とのキャンペーンを掲げ抗議活動を展開した。
- ・ にもかかわらず、イギリス議会は、1765 年には、新聞その他法的書類などを対象にした印紙法(Stamp Act)を制定した。しかし、印紙税は不評で、翌 1766 に、イギリス議会は廃止した。
- ・ その一方で、イギリス議会は、同年、アメリカ植民地法(American Colonies Act 1766)、通称「宣言法(Declaratory Act)」を制定した。同法は、イギリス議会に、植民地やその被統治者を完全に支配する法律を制定する権限を付与するものである。

- ・ 1768 年に、ロンドンの新聞にはじめて「代表なければ課税なし (No taxation without representation)」の標語が登場した⁶。
- ・ この標語は、1760 年代から 1770 年代に、イギリス国王が植民地の臣民/被統治者に対する課税権を有するかを議論する際に幅広く使われた。
- ・ サミュエル・ジョンソン (Samuel Johnson: 1709～1784年) は、18世紀のイギリスの著名な評論家で、最初の英語辞書を編纂した人物。彼は、当時、アメリカ植民地で標語「代表なければ課税なし (No Taxation Without Representation)」を旗印に行われている独立戦争を批判、1775年に「課税は圧政にあらず」 (Taxation No Tyranny) を著わし、対英独立戦争を戦っている北米植民地の人々を痛烈に皮肉った⁷。
- ・ また、「代表なければ課税なし」の標語は、1767～78 年のタウンゼント諸法 (Townshend Acts)[当時のイギリスのタウンゼント大蔵大臣がつくった植民地増税諸法] や 1773 年茶法 (Tea Act) のような植民地課税の賛否を議論する際の論拠としても使われた。
- ・ 議論は尾を引き、1776 年のアメリカ独立宣言 (Declaration of Independence) につながっていく。
- ・ 1778 年に、イギリス議会は、各種植民地課税を廃止する「植民地課税[廃止]法 (Taxation of Colonies Act)」を通過した。しかし、時すでに遅かった。
- ・ 今日でも、アメリカでは、「代表なければ課税なし」の標語は、国民に税を課す際に、議会を通じて、被統治者から同意を求めることを前提とする際に広く使われる。
- ・ しかし、「代表なければ課税なし」の標語が租税法律主義を表す“共通語”として、英米以外の諸国で通用するかどうかは精査を要する。

(2) 租税立法における議員立法(議法)と政府立法(閣法)

日本

アメリカ(USA)

⁶ なお、英米における「代表なければ課税なし (No taxation without representation)」の歴史的経緯などについては、英語や日本語でたくさんの論文が公にされている。差し当たって、有益な英語文献として、次のものをあげておく。
See, Thomas C. Grey, “Origins of the Unwritten Constitution: Fundamental Law in American Thought,” 30 Stan. L. Rev. 843 (1978) ; Henry Lowenstein *et al.*, “A Historical Examination of the Constitutionality of the Federal Estate Tax,” 27 Wm. & Mary Bill Rts. J. 123 (2018).

⁷ See, Judge Gran Dorfman, “The Founders’ Legal Case: ‘No Taxation Without Representation’ Versus Taxation No Tyranny,” 44 Hous. L. Rev. 1377 (2008).

- ・ 憲法 41 条は、「国の唯一の立法機関」の建前からすれば立法の主流は「議員提出議案」でなくてはならない。国会単独立法の原則からすれば、租税立法が、ほぼ閣法（内閣提出法案/政府立法）であるのはおかしいのではないか。
- ・ この点、わが国の衆議院の役割を英文で紹介した文面では、「法案の提出（Deliberation of bills）」について、次のように表記/アナウンスしている⁸。

【表 10】わが国政府の「法案および国の予算提出」の英文紹介文

法案は、国会議員、または内閣が提出することができる。一方、国の予算または条約は内閣のみが提出できる（Legislation can be submitted by Diet Members or by the Cabinet, but only the Cabinet can submit the national budget or a treaty）。

- ・ この点、大統領制の下にあるアメリカにおける租税[歳入]・予算[歳出]法案の場合は、どうだろうか。連邦議会制度の特徴として、法律案提出権は連邦議会議員のみの権限である一方で、大統領には連邦議会が可決した法律案の拒否権限がある⁹。

① 法律案の種類

- ・ 法律案の形式には、租税[歳入]法案 (tax bill) ・ 予算[歳出]法案 (budget and spending bill) を含む ① 法律案 [bill. 公法律案 (public bills) と私法律案 (private bills) がある。] と、② 両院共同決議案 (joint resolution) の 2 種類がある。両者は同じ手続を経て法律となり、実質的な違いはない。
- ・ ほとんどの法律案は ① 法律案の形式であり、② 両院共同決議案は法律案より限定された事項を扱う傾向がある。
- ・ いずれの形式の法律案も両院の議決後、大統領の署名を経て法律 (law) と なる。

② 法律案の提出

- ・ 法律案の提出は、議員にのみ帰属する権利である。議員は単独で提出することができる。法律案を提出する議員は、各議院の立法顧問局 (Office of the Legislative Counsel) から専ら立法技術を中心とした法的整合性について支援が受けられる。
- ・ 大統領は、必要かつ適切と認める施策の審議を勧告することができる。これらの施策を実施する法律案は、執行[行政]府が草案を作成し、依頼を受けた所管委員会の委員長等が議会に提出する。議会で実質的に審議される法律案の多くは、実質的に執行府に由来するとされる。

⁸ [Diet functions-Deliberation of Bills](#)

⁹ 高澤美有紀「アメリカ合衆国の議会制度」調査と情報 1045 号（2019 年、国会図書館）https://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_11247815_po_1045.pdf?contentNo=1

- ・ 歳入を賦課するための法律案(bills for raising revenue)は、下院で先議される。合衆国憲法1条7節1項は、次のように規定する。

【表 11】アメリカ連邦憲法の「合衆国議会の議事手続」(1条7節1項)

歳入の賦課にかんするすべての法案は、先に下院に提出しなければならない。ただし、他の法律案におけると同様に、上院は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。

(3) 租税法と予算(法)とのリンケージ

- ・ イギリスやアメリカ、ドイツ、フランス等では、「租税法律主義」を「予算法律主義」とのリンケージでとらえようとする。

《アメリカのケース》

- ・ 多くの諸国では、予算は「法」として成立する。例えば、アメリカ合衆国憲法は、次のように規定する。
- ・ 「国庫からの支出は、すべて法律で定める歳出予算(appropriations)に従って行われなければならない。すべての公金の支出入に関する正式の報告及び決算は随時公表しなければならない。」(1条9節7項)
- ・ 一方、わが国での通説は、予算法律説ではなく、予算法形式説である。つまり、わが国では「法」の外に「予算」という特殊な形式をみとめているわけである。予算法律説は、「財政民主主義」に重点を置いた考え方で、「予算が、政府や国民を拘束する」ことになる。予算法形式説は、予算は行政のみ拘束し、国民は拘束しない。つまり、政府は、予算に反する支出等は違法となる。一方、予算法形式説は、予算は法律そのものではない。このことから予算を執行するためには別途執行のための法律が必要になる。例えば、アメリカは租税法律主義を採るが、租税法[歳入]と予算法[歳出]はリンケージするのが原則である。
- ・ ちなみに、アメリカ合衆国憲法は、租税法律主義について、次のように規定する。

【表 12】アメリカ連邦憲法の「租税法律主義」の規定

- ①連邦憲法の「**租税、関税、輸入税、消費税を賦課して徴収する権限は連邦議会が有する**」との規定(第1条第8節第1項)[1787年]
- ②連邦憲法修正16条の「**所得にかかる租税を賦課しかつ徴収する権限を連邦議会(立法府)に付与する**」との規定[1913年]

(3) 租税法律主義や予算法律主義と執行府の所在

- ・ 議会が租税法を制定する租税法律主義や予算法律主義をとるとしても、国によっては、「執行府(executive branch)」[あるいは「行政府(administrative branch)」]が、租税法や予算法に積極的にかかわるケースが散見される。アメリカが1例である。
- ・ 三権分立(regime of separated powers)制のもとでは、本来、立法は立法府(国会・議会)が担うとされる。ところが、大統領制を採るアメリカでは、とりわけ、大統領令(Presidential directives)を使った課税や予算への執行府の介入権が問われる¹⁰。

【表 13】一目でわかるアメリカの「租税の賦課/租税法律主義と大統領令」争点ポイント

「関税は租税である(Tariffs are taxes)」とすれば、連邦憲法の租税法律主義(1条8節1項)が適用になる。」

【争点】執行(行政)府のトップが、法律ではなく、大統領令で関税をかけるのは違憲ではないか？

〔立法府〕
連邦議会

- ・ 大統領が、大統領令を濫発するのは、三権分立の原則とぶつかる。
- ・ 大統領の立法権行使制限立法が必要？

〔執行(行政)府〕
トップ：大統領

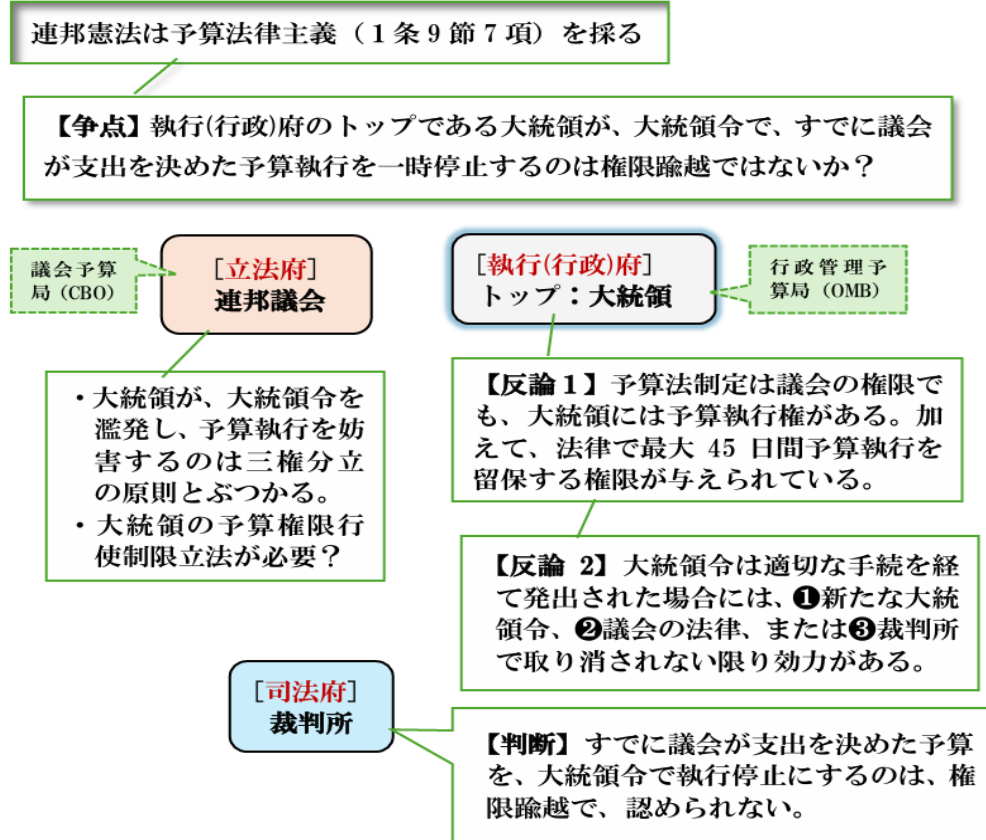
【反論 1】関税諸法の授權を受けて課税している。だから、合憲である。

【反論 2】大統領令は適切な手続を経て発出された場合には、①新たな大統領令、②議会の法律、または③裁判所で取り消されない限り効力がある。

〔司法府〕
裁判所

¹⁰ Cheryl Block, "Pathologies at the Intersection of the Budget and Tax Legislative Process," 43 B.C. L. Rev. 863, at 870-83 (2002). 合衆国における大統領制のもとでの連邦の租税立法過程プロセスについて詳しくは、石村耕治『アメリカ所得課税法の展開』(2017年、財經詳報社) 775頁以下、石村耕治「トランプ 2.0 政権の自国第一課税政策を読む～租税法律主義、予算法律主義と大統領令の法的所在」TC フォーラム研究報告 2025 年 2 号 [2c8b8c85bb61599362f93b98dd0fe1e2.pdf](https://www.tcforum.org/research-report/2025/02/2c8b8c85bb61599362f93b98dd0fe1e2.pdf)

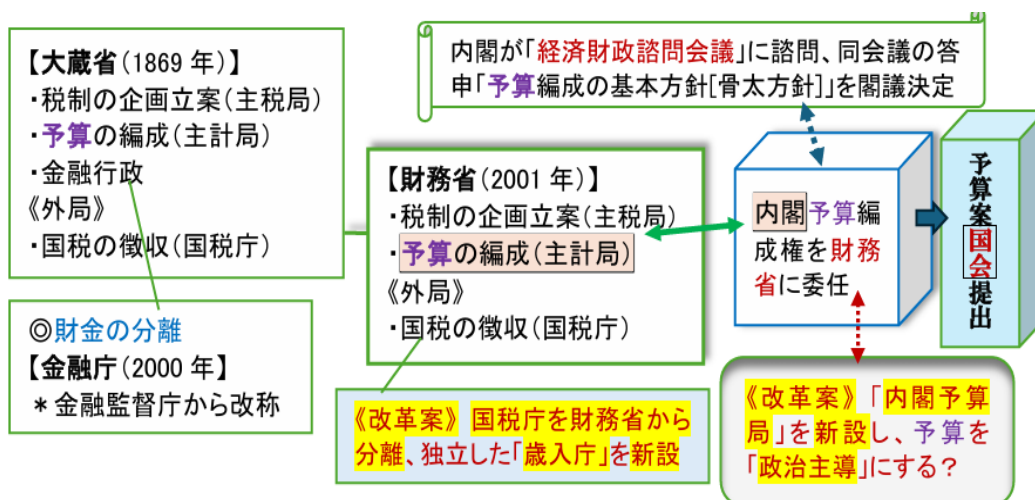
【表 14】「連邦予算の執行/予算法律主義と大統領令」争点ポイント



【表 15】比較:わが国の予算をめぐる内閣と財務省の関係

《財務省解体論の改革も含む》

憲法には、「内閣に予算提出権」がある【内閣は、予算を作成して国会に提出すること。(73条1項5号)】と、しっかり書いてある。



【主要な論点】

- 日本は、国民主権を基本とする単一国家(unitary state)である。一方、EU(欧州連合)は、国家連合(union of countries)である。アメリカのような連邦国家(federal state)とも異なる
- EU の立法手続は、厳格な三権分立制度(Constitutional regime of separated powers)からは若干乖離する。
- EU の多年度(複数年)予算枠組み(MFF)と各加盟国の予算制度との異同を、租税法制との関連を含め点検する。
- EU は、税制の調和には概して、「規則(regulation)」ではなく、「指令(directive)」を選択している。例えば、VAT 指令、BEFIT 指令など大企業・グループ法人課税の標準化関連指令など。
- この背景には、実質的な立法府である加盟国代表からなる EU 理事会(EU Council)が、加盟国の立法府による権限行使を抑えられる「規則」よりも、加盟国に実施方法や手続制定において立法裁量が認められる「指令」に魅力を感じていることにもよる。
- 言い換えると、「規則」は、加盟各国の立法作用を封じる効果がある。例えば、一般データ保護規則(GDPR)や AI 規則(EU AI Regulation)など。EU 法の加盟各国法に対する「優越性(primacy)」を誇示するには役立つが、加盟各国の立法権限の制限につながる。
- EU における租税立法において、多くは「指令」によっているが、EU(欧州連合)と加盟各国の“租税法律主義論”は、どのような形で展開されているのかは、これまで、しっかりと論じられていない。【EU の税の調和と加盟国の課税権や納税者権の所在】
- 法の支配(rule of law)や租税法律主義(tax legality principle)、国民主権(people's sovereignty)や権力分立(separation of powers)などの視角から、EU 加盟国の国内税法の立法過程や適用解釈、さらには、EU の租税立法(指令)や租税法の適用・解釈を、指令と加盟国内の税法(指令実施法)とのリンクにおいて論じる必要性を説く識者もいる。
- 租税立法や税法の適用・解釈にける加盟各国の司法や欧州司法裁判所(ECJ/CJEU)では、“法の支配”ルールや“租税法律主義論”をどのように展開しているのだろうか。
- とりわけ、ECJ/CJEU は、EU「規則」の加盟各国の立法措置を封じる効果の緩和に加え、EU「指令」における加盟各国の立法裁量にコントロール面で、どのような判断を下しているのだろうか。
- ECJ/CJEU は、[加盟各国の裁判所とは異なり]、加盟各国の国内法(国内税法)に対する違憲立法審査権限は有していないと思うが、不文の“租税法律主

義論”を典拠に、指令ないし国内税法(実施法)の EU 憲法/EU 基本条約違反と判断することは可能と思うが、どうか。

- もちろん、ECJ/CJEU は、指令と加盟各国の実施法の国民/納税者への適用・解釈において、不文の租税法律主義論を典拠にしているのは、先決判断を含む裁判例を精査すれば、わかる。

(4) 租税歳出予算 (tax expenditure budget) の所在

- 各種公的政策プログラムの実施には、公的資金提供が伴う。この場合、歳出予算を組んで支出する方法に加えて、税制上の特別措置を定め租税を減免することにより支出を行う方法が幅広く選択される。つまり、租税特別措置を通じて行われることが多い。しかし、こうした税制上の措置を通じた歳出は、予算(budget)に計上されないことから「隠れた補助金」として機能する。このことから、政府予算/歳出に、真実の額が反映されないことになる。
- 1967 年に、当時アメリカ財務省租税政策担当次官補であったスタンレー・S・サリー氏は、こうした減税措置を歳出予算に組み込むために、「租税歳出 (tax expenditures)」というコンセプトを発案した。このコンセプトには賛否が分かれる。
- 具体的には、租税原則から逸脱する減税措置については、直接歳出と併せて予算審議の対象とするように求めた。連邦議会は、1974 年議会予算執行留保法 (Congressional Budget and Impoundment Control Act of 1974) を制定し、この提案に応えた。結果、毎年の「租税歳出」予算作成と議会への提出を義務付け、「租税歳出予算」の適否が精査されることとなった¹¹。
- アメリカで考案された租税歳出 (tax expenditures) 論の核心は、政府の政策プログラムへの公的資金提供は、できるだけ直接歳出 (direct expenditure) によるべきであり、したがって税制を通じて行われるべきではないとする点にある。実際は、「租税」と「福祉」を一体化する給付(還付)つき税額控除 (refundable tax credit/EITC) 導入提案のように、租税歳出は拡大傾向にある。
- しかし、アメリカでは、隠れた補助金・支出 (hidden subsidy/spending) にあたる租税歳出は、連邦憲法(1 条 9 節 7 項)が求める歳出予算/充当法 (appropriation act) 制定要件にも違反するのではないかと指摘がある。にもかかわらず、理論、憲法訴訟双方の面での展開の遅れが問われている¹²。

¹¹ 例えば、石村耕治「租税歳出概念による租税特別措置の統制」『アメリカ連邦財政法の構造』(1995 年、法律文化社) 所収参照。

¹² See, e.g., Johnny R. Buckles, “Constitutional Law and Tax Expenditures: A Prelude,” 76 Ark. L. Rev. 1 (2023).

- ・ 租税歳出、租税歳出予算のコンセプトは、グローバルな広がりを見せている¹³。

(5) 租税法律主義/合法性の原則の展開

- ・ 租税法律主義は、狭くとらえると、合法性の原則 (legality principle of taxation) と見ることができる。すなわち、租税法が強行法規であることから、課税要件を充足するか限り、租税行政庁には、租税を減免する自由、さらには、租税を徴収しない自由はなしとされる。
- ・ 法律に定められたとおりに租税を徴収しなければならないとするルールは、刑事行政における司法警察と犯罪者刑罰を免除する取引をしてはならないとするルールに類似する。
- ・ もっとも、アメリカ、さらにはわが国でも、租税犯則事件を含めて重大な犯罪を立件するために微罪を免じる司法取引 (plea bargaining) の仕組みが導入されている¹⁴。
- ・ 例えば、ベルギーはそうした旨を明確にしている。ただし、憲法上の明文規定はない。フランスやドイツなど他の諸国ではどうか。

(6) 租税法規不遡及の原則

- ・ 租税法規不遡及の原則/遡及租税立法禁止の原則 (Nonretroactivity principle) は、租税法規が施行以後の事実や行為のみに適用されないといけないということである¹⁵。
- ・ 例えば、合衆国憲法1条9節3項は「私権剥奪法または遡及適用法を制定してはならない (No Bill of Attainder or *ex post facto* Law Shall be passed.)。」と規定する

¹⁶。

¹³ 例えば、租税歳出予算の米独比較分析としては、See, Jonathan Babu, “The Tax Expenditure Budget: What the U.S. Can Learn from Germany,” 27 Seton Hall Legis. J. 163 (2002).

¹⁴ See, Tatsumi, Tomohiko, “Normative Significance of Tax Procedural Law: Reconstruction of the Principle of Legality,” Policy Research Institute, Ministry of Finance, Japan, Public Policy Review, Vol.21, No.1 (January 2025). [ppr21_1_01.pdf](#)
また、記事「警察授権で初の司法取引：運用拡大へ転換点か」東京新聞 2024 年 4 月 5 日参照。報道によると、このケースでは、警察が捜査し、元社長や税理士らが逮捕された自動車販売会社による融資金名目の詐欺事件で、捜査協力の見返りに刑事処分を減免する司法取引（協議・合意制度）が行われた。租税遁脱関連の司法取引については、今後、租税法律主義論の今日的展開の重要なテーマの1つである。

¹⁵ 例えば、石村耕治「損益通算制限立法の遡及適用の憲法適合性」白鷗法科大学院紀要 2 号参照。 [白鷗大学機関リポジトリ](#)

¹⁶ Charles B. Hochman, The Supreme Court and the Constitutionality of Retroactive Legislation, 73 Harv. L. Rev. 692 (1960); Daniel Shaviro, When rules change: An economic and political analysis of transition relief and retroactivity (2000, U. of Chicago P.).

- ・ 言い換えれば、施行以前の事実や行為にさかのぼって適用されてはならないとするルールである。この原則は、納税者の不利益を防止することが狙いである。なお、過去の事実や取引から生じる租税債務の変更や納税者の利益になる変更は許されると解される。
- ・ この原則は、より厳格に適用されるとすると、税法は制定後納税者に不利益な改正は一切許されないとも解される。しかし、実際の租税法規不遡及の原則の適用は、柔軟である。
- ・ この原則の適否が問われるのは、タックスシェルター、租税回避行為を緊急に封じることが狙いに、個別的租税回避否認規定(specific anti-tax avoidance provision)を、法制定時に遡って適用する場合である。
- ・ 国によっては、フランスのように、租税法規の遡及適用を原則として認めるものの、遡及課税が刑罰的な制裁を含む場合には、裁判所が容認しないところもある。
- ・ また、税法律ではなく、施行令・施行規則で遡及適用をすることになるケースも問われる。
- ・ 加えて、被災者支援をするために、災害発生後に税法律を制定し、発生時に遡及して適用する場合、その是非が問われることがある。納税者の利益につながる税法の遡及適用と、納税者の不利益につながる適用に分けて考えるべきかが問われる。

(7) 租税立法と課税[租税負担]公平原則

- ・ 租税法律主義は、課税権行使に関する基本原則である。一方、課税[租税負担]公平原則(fair and equitable principle/proportionality and ability to pay principle)は、租税負担の“分配”に関する基本原則である。「租税公平の原則」、「租税平等主義」とも呼ばれる。
- ・ 課税[租税負担]公平原則は、「水平的公平(horizontal equity)」と「垂直的公平(vertical equity)」からなる。
- ・ 課税[租税負担]公平原則は、租税立法上のルールである。租税法の解釈原理ではないとされる。課税[租税負担]公平原則に基づいて租税法律が制定され、租税法律主義のもと、厳格な解釈適用が行われれば、課税[租税負担]公平は実現するとの構図にある。
- ・ 課税[租税負担]公平原則は、租税法律主義とは別途、憲法の平等原則(例えば、わが国の場合は憲法 14 条、イタリア憲法 53 条 1 項・2 項、ドイツ基本法 3 条 1 項)の規定に基づいて保障する国も多い。一方、こうした憲法上の規定がない国では、不文の課税[租税負担]公平原則に基づいて保障する。この場合、課税[租税負担]公平原則は、租税法律主義のカテゴリーで扱われることになる。

- ・ ヨーロッパでは、人頭税 (poll tax) や取引高税 (turnover tax) / 付加価値税 (VAT) が課税[租税負担]公平の原則とぶつからないかが問われた。とりわけ、イタリア憲法 53 条 2 項は、「税体系は、累進的な基準による」と規定しており、取引高税/VAT 導入の憲法適合性が争われた。

(8) 納税者の権利保護の原則/納税者権利憲章(法)の制定

- ・ 民主主義にねざした諸国では、憲法で、国民に義務を課すとともに、各種の自由権を保障している。例えば、わが国の憲法は、国民の納税の義務を規定している (30 条)。と同時に、さまざまな人権を規定している (11 条以下)。
- ・ ところが、財政当局や租税行政庁は、“納税の義務”を強調するけれども、“納税者の権利”保障についてはあまり熱心ではない。
- ・ こうした租税行政庁の文化 (culture) を刷新するために、各国が取った手法は、納税者の権利をリステイト (restate) した納税者権利憲章 (法) を採択し、公表することであった。
- ・ 今日、ほとんどの民主主義に根差した諸国では、政府・租税行政庁が納税者権利憲章 (法) を採択・公表している。「納税者の権利章典 (taxpayers bill of rights)」、「納税者権利憲章 (charter of taxpayer right)」のように、名称は国により異なる¹⁷。
- ・ 納税者権利憲章 (法) は、法認された既存の納税者の権利をやさしい言葉で書き表し公表した文書 (declarative documents of existing taxpayer rights) である。租税行政庁が、税務調査などの際に、どのようなスタンダード (水準) の専門的なサービスを提供するのかを記した「保証書」のような性格のものである。
- ・ 民主主義に根差した諸国では、納税者権利憲章 (法) を制定するとともに、課税処分に対する権利救済ルートに加え、租税行政庁内に納税者苦情処理機関/納税者オンブズパーソンを設け、手荒な税務調査やハラスメントのような事実行為に対する納税者の権利救済ルートを設けている。

(9) その他 【とりわけ、租税条約と国内税法などの関係、例えば、WHO その他国際租税条約 (多数国間/二国間) とトランプ関税などの問題を、租税法律主義の面から、どうとらえるかなどが問われる】

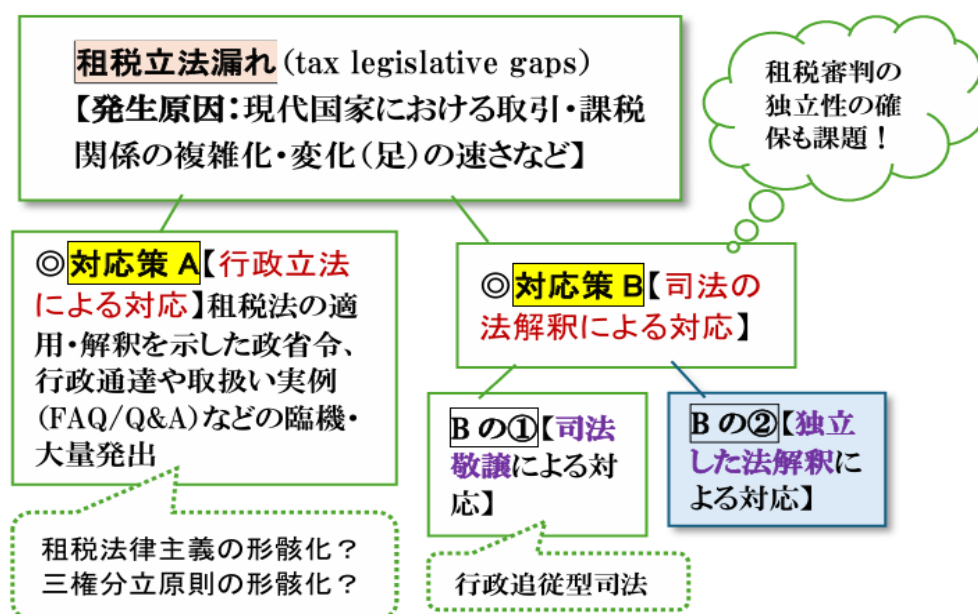
¹⁷ Duncan Bentley, *Taxpayers' Rights: Theory, Origin and Implementation* (2007). https://www.researchgate.net/publication/50917590_Taxpayers'_rights_Theory_origin_and_implementation/ダンカン・ベントレー (著) / 中村芳昭 (監訳) 『納税者の権利 ～理論・実務・モデル～』 (2023 年、勁草書房) ; Koji Ishimura, “The State of Taxpayers' Rights in Japan” Rev. L. J. (1997) [\(PDF\) The State of Taxpayers' Rights in Japan](#)

2 租税法解釈から見た租税法律主義の新課題

(1) 行政による税法解釈に対する司法敬讓や租税審判敬讓の適否

- ・ 現代国家においては、財政当局や租税行政庁(執行庁)が租税法の適用・解釈に対する政省令、行政通達や取扱い実例(FAQ/Q&A)など(以下、単に「行政立法」ともいう。)を大量に発出する。
- ・ この背景には、取引関係が複雑化し、立法府による租税立法対応が追い付かないこともある。いわゆる「立法漏れ(legislative gaps)」である。

【表】 行政による税法解釈に対する司法敬讓と租税法律主義



- ・ 立法漏れは、本来、司法の法解釈によってカバーされるべきといえる。しかし、現実には、司法(裁判所)が、行政立法・行政解釈に敬讓(deference)(「司法敬讓」ともいう。)を払うことで解決されているケースが極めて多い。
- ・ 司法敬讓が抑制されないと、納税者の憲法上の「裁判を受ける権利」の形骸化する。とりわけ、租税法分野での司法敬讓は、租税法律主義ないし「法の支配」のルール形骸化をより深刻にする問題をはらんでいる。
- ・ これは、租税行政庁の法解釈に対する敬讓問題は、租税不服申立(租税審判)制度や租税行政庁内の設けられた不服審判機関でも問題になる。争訟手続の独立性を不透明にし、納税者の権利救済の形骸化にもつながるからである。
- ・ 財政当局の租税立法や租税行政庁の法解釈に対する司法敬讓は、租税法律主義ないし「法の支配」の形骸化問題として重くとらえないといけない。

(2) アメリカ最高裁の 2024 年ローパーブライト(Loper Bright)判決

- ・ 2024 年 6 月 28 日に、合衆国連邦最高裁は、裁判所が判断を下す場合に行政の専門性に配慮し敬讓を尽くし執行(行政)機関による合理的な判断を尊重すべきであるとした 40 年にわたるシェブロン(Chevron)判決 [Chevron U.S.A. v. Natural Resources Defense Counsel, Inc. 467 U.S. 837 (1984)] を無効にするローパーブライト(Loper Bright)判決を下した [Loper Bright Enterprises v. Raimondo, 603 U.S. 369 (2024)]。
- ・ アメリカでは、租税行政庁の税法解釈に対する敬讓型司法が転換期を迎えている。
- ・ ローパーブライト(Loper Bright)判決を契機に、行政立法(政省令など)や租税行政庁の法解釈が司法判断を拘束しない方向に進み、三権分立が強化されるとする見方もある。一方で、必ずしも専門技術の知見が豊かでない裁判官による対応を危惧する見方もある¹⁸。

(3) 司法の厳格解釈・文理解釈への対応策としての租税回避否認立法の可否

- ・ 欧米の税法学研究では、租税法律主義(tax legality principle/legal certainty principle/legitimate expectation principle)を究明してから、各種不文の濫用(禁止)の法理、さらには一般的租税回避否認規定(GAAR)の要否などの分析を進める手法が採られる。
- ・ この背景には、一般に各国の司法は、久しく“課税問題は人権問題である”とのスタンスで、租税法律主義に基づき、税法の「厳格解釈・文理解釈(strict & literal construction)」の伝統を維持してきていることがある。拡大解釈には依然慎重論が根強いことがある。
- ・ こうした司法の態度に業を煮やした行政府や立法府が、一般的租税回避否認規定(GAAR= General Anti-Avoidance(or Abuse) Rule)ないし個別的租税回避否認規定(specific anti-tax avoidance provision)を設け、司法の取り込みを狙うという手法を強めている。

(4) 租税回避防止 EU 指令(ATAD)で新常态(new normal)目指す EU

- ・ こうした傾向は、個別の国だけでなく、EU(欧州連合)のような独立国家連合でも目立ってきている。

¹⁸ See, Mila Sohoni, “Chevrone Legacy,” 138 Harv. L. Rev. F. 66 (2025); Note, “The Loper Decision and Tax Regulations after Chevron,” U.S. Tax. Int’l Mergers, Acquis. & Jt. Ventures ¶ 1.09 (May 2025).

- ・ 伝統的に、EU 司法 (ECJ) は、租税法の適用・解釈において、租税法律主義のルールを重視する姿勢をとってきた。租税回避行為への不文の「法の濫用 (abuse of law)」論の積極的な適用、拡大解釈には慎重である。
- ・ EU の法律 (指令や規則) の制定は、欧州委員会 (European Commission) が法案をつくり、EU 理事会 (EU Council) と欧州議会 (EP) が共同で採択する仕組みである。
- ・ EU において、租税回避行為防止ルールの必要性については、EU 理事会と欧州司法裁判所 (ECJ) との間では温度差がある。
- ・ 欧州委員会は、国境越え (cross-border) 租税回避行為防止ルールの整備に積極的である。OECD のベップス (BEPS=Base Erosion and Profit Shifting/税源浸食と利益移転) プロジェクトからの強い圧力を感じているからである。
- ・ EU では、濫用的なタックス・プランニング (aggressive tax planning) が大流行りなことも事実である。欧州委員会は、濫用的な租税回避が EU 域内市場での正常な活動や運営を損うのではないかと心配する。ところが、EU 司法 (ECJ) に法の適用・解釈による対応、包囲網づくりは期待薄である。となれば、立法による対応を探るより道はない。
- ・ EU 法制定の手綱を握る欧州委員会は、決断した。租税回避防止 EU 指令 (ATAD=Anti-tax Abidance Directive) の採択で、新常态 (ニューノーマル/new normal) 目指すことにした。租税回避防止 EU 指令 (ATAD) は、大きく繰ると、(1) TAD1、(2) ATAD2、(3) ATAD3 の 3 つからなる。

■むすびにかえて～欧米で二極化する租税法律主義の展開

- ・ 租税法律主義は、わが国の税法体系において重要な基本原則となっている。また、憲法分野でも重要な原則となっている。これは、憲法に租税法律主義の成文規定 (84 条) を置いていることも原因である。わが国の税法学界では、この原則についての豊かな展開を見ている。しかし、これまでグローバルな視座からの的確な点検作業はスルーされがちになっていたように思える。結果、わが国の租税法律主義論は、この島国で“固有種”として独自の展開を遂げているようにも見える。
- ・ EU (欧州連合) は 27 カ国からなる国家連合である。これらすべての加盟国で独自の展開されてきた租税法律主義の理論がある。租税法律主義を憲法に明記している国がある。一方、租税法律主義を、憲法や制定法に明定せずに、不文の法概念としている国がある。したがって、EU 加盟国を十把ひとからげにして「租税法律主義論を論じるのは難しい」¹⁹。

¹⁹ 例えば、VAT (付加価値税) との関連では、昨年度の租理学会で報告したところである。[[TC フォーラム研究報告 2024 年 2 号 \(2024 年 10 月公表\) | 納税者権利憲章をつくる会/TC フォーラム](#)]

- ・ EU は、経済の強靱化を目指す。EU 域内では、ドイツをはじめとした加盟国の租税法、租税法律主義論が共通化に向かっている。一方、経済大国のアメリカでは、自国ファーストのトップが出現した。内向きの租税法、大統領令 (Presidential Directives) 主導の租税法律主義論が独り歩き傾向を強めている。欧米における「租税法律主義論の二極化」を認識せざるを得ない。
- ・ そこで、わが国の租税法律主義論との比較において、EU 加盟国や英米など主要諸国で展開されている租税法律主義論をアバウトに検証し、“見える化”してみる²⁰。これにより、世界における、わが国の租税法律主義論の“所在”を確認して見る²¹。
- ・ 加えて、わが国の地域言語 (日本語) で展開される島国独自の租税法律主義論の所在を、グローバルな視座から確認する作業を急がないといけない。そして、国際言語である英語でフィードバックしないといけない。

*

*

*

【附録】 EU その他世界の主要国での租税法律主義の展開 (tentative)

- ・ **日本** わが国では、憲法 84 条 (+30 条) が、租税法律主義 (tax legality principle) の根拠規定とされる。その内容としては、課税要件法定主義、課税要件明確主義、合法性の原則、租税公平原則 (最大判昭和 60.3.27・民集 39 巻 2 号 247 頁など)、手続保障原則、遡及的不利益立法の禁止、納税者の権利保護などがあげられている²²。いわば、“てんこ盛り”である。島国で独自の発展を遂げた“固有種”のようにも見える。ただ、諸外国の租税法律主義の内容を概観すると、わが国とは異なり、必ずしもてんこ盛りではない。一方、わが国では、すべての税法は、各年の予算法の存続が前提であるという、年税主義 (annuity principle) を採っているのかどうか問われる。旧憲法 (大日本帝国憲法) は「現行ノ租税ハ更ニ法律ヲ以テ之ヲ改メサル限ハ旧ニ依リ之ヲ徴収ス」 (63 条) として永久税主義をとっていた。しかし、現行憲法にはこの点に関する明示規定はない。永久税主義によっているとの理解が通説である。[Under construction]
- ・ **イギリス (UK)** 英米における租税法律主義の源泉は、イギリスにおける 1215 年のマグナカルタ (Magna Carta) に求めることができる。マグナカルタは、封建領

²⁰ See, Scope of the principle of the legality of taxation, particularly in relation to value added tax (Directorate-General for Research and Documentation, September 2018).

²¹ 世界の憲法の邦訳にあたっては、初宿正典・辻村みよ子編『新解説世界憲法集 [第 5 版]』(2020 年、三省堂)、高橋和之編『新版 世界憲法集 [第 2 版]』(2007 年、岩波文庫)などを参照。

²² 石村耕治編『現代税法入門塾 (11 版)』(2024 年、清文社) 119 頁以下参照。

主や自由市民がスクラムを組み、当時のイングランドのジョン国王に課税権行使に先立っては議会（諸侯の会議）の承認を前提とするなど王権の制限を求めた文書である。マグナカルタでうたわれたスローガンである「*nullum tributum sine lege*」で（原義は「法律なければ犯罪なし」、「法律があれば犯罪を問わないわけにはいかない。」で、合法性の原則/罪刑法定主義 (legality principle) に近いが）、「法律なければ課税なし (no taxation without legislation/tax legality principle)」の原則の確立を見た。その後、1628 年の権利請願 (Petition of Rights 1628) や 1689 年の権利章典 (Bill of Rights 1689) 4 条 1 項でも、「議会の同意なければ課税なし (no taxation without the consent of Parliament)」、がうたわれた。

マグナカルタ権利請願や権利憲章などにうたわれたのを契機に展開を見た租税法律主義、すなわち「租税は議会法の産物である (taxation is a creature of acts of Parliament/statutes)」という原則は、イギリス税界では常識とされる。言いかえると、租税法律主義の原則は、“立法原理”であり、かつ文理・厳格解釈 (literal and strict interpretation) を求め拡張した法解釈 (裁判例) は許されないとする“税法の適用・解釈原理”を含む「制定法以外では課税ができないルール」の典拠である。イギリスは年税主義を採る。

租税法律主義は、米語では、「代表なければ課税なし (No taxation without representation)」と言い慣わされている。本来、「代表なければ課税なし」の表記は、1763 年～1776 年の間に、大英帝国 (the British Empire) の 13 のコロニー (植民地) が、イギリス議会に対して直接の参政権を求めた際に使ったスローガンに由来する。大英帝国のコロニー (植民地) であったアメリカなどでは、1773 年のボストンティーパーティ事件で「代表なければ課税なし」のスローガンが使われた²³。

ちなみに、米語ではなく英語が使われるグローバルな法環境のもとでは、「租税法律主義」は、短縮形では「tax legality principle」、もう少しフォーマルには「the legality principle of taxes」という。[Under construction]

・**アメリカ(U.S.A.)** 連邦憲法は、「租税、関税、輸入税、消費税を賦課して徴収する権限は連邦議会が有する [The Congress shall have Power To lay and collect Taxes, Duties, Imposts and Excises]」(第 1 条第 8 節第 1 項)[1787 年制定]と規定する。加えて、連邦憲法修正 16 条 [所得税の賦課徴収権] は、「所得にかかる租税を賦課しかつ徴収する権限を連邦議会 (立法府) に付与する」[1913 年制定]と規定する。しかし、執行府のトップである大統領が、関税法などを典拠に各種「大統領令 (Presidential directives)」を使って関税 (tariffs) などがかかることもで

²³ See, Nicola Preston, “The Interpretation of Taxing Statutes: The English Perspective,” 7 Akron Tax Journal 43 (1990).

きる。このため「課税権」をめぐるのは、立法府と執行府の間で確執がある。わが国や EU で展開される内容での「租税法律主義 (tax regality principle)」や「法的安定性原則 (legal certainty principle)」に根ざした立法論や税法の適用・解釈論は、アメリカでは余り人気がない。ドグマチックなアプローチ (legal-dogmatic approach) を嫌い、プラグマティックな法の適用・解釈が幅を利かせる国柄からくるのかも知れない²⁴。

アメリカの租税法律主義論は、租税正義 (tax justice) 論、「分配的正義 (distributive justice)」論とはリンクしていない。冷戦下、ジョン・ロールズ (John B. Rawls) をはじめとした社会主義を嫌う政治環境で発展してきた分配的正義論は、新自由主義 (リバタリアン) への抵抗理論にはなる。しかし、所詮、市場主義万歳に根ざした理論である。社会民主主義大好きなヨーロッパでは人気がない。

大陸法系の EU 諸国などとは異なり、アメリカは通常裁判所での租税法違憲判断を求めることが可能である。法令違憲 (facial constitutional challenge) に加え、適用違憲 (as-applied constitutional challenge) を求める手法を選べる。租税立法違憲訴訟では、多くの場合、連邦憲法の権利章典 (Bill of Rights) よりも、むしろ修正 14 条の適正手続 (due process) や平等保護 (equal protection) を典拠にする。しかし、連邦司法は、合憲性の推定 (presumption of constitutionality) を基調に判断を下している。すなわち、租税立法権限の制限には概して消極的である。遡及的課税を含む租税立法上の不公平・不合理は、立法府で解決すべきであるとするスタンスが強い。アメリカは、予算法の成立を前提とするが、純粋な年税主義でもない。[Under construction]

・**フランス (France)** フランスは、いわゆる「大陸法系」に属し、制定法が法体系の中核をなしている。租税法律主義を、課税の公平原則 (equality principle of taxation) に傾斜する形で憲法に規定する国も少なくない。フランスがその1つである。1789 年の「人および市民の権利宣言 [Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 (DDHC=Declaration of the Rights of Man and of the Citizen 1789)]」では、次のように規定する。第 13 条[租税の分担] 公の武力の維持および行政の支出のために、共同の租税が不可欠である。共同の租税は、すべての市民の間で、その能力に応じて、公平に分担されなければならない。第 14 条[租税に関与する市民の権利] すべての市民は、自ら、またはその体表者によって、公の租税の必要性を確認し、それを自由に承認し、その用途を追跡し、かつその数学、基礎、徴収、および期間を決定する権利を持つ。また、1958 年フランス第 5 共和国憲法 (French Constitution of 4 October 1958) 34 条は、あらゆる種類の税の課税ベースや税率、税の賦課徴収については、議会が定める

²⁴ See, S. W. Mazza & T. A. Kaye, "Restricting the Legislative Power to Tax in the U.S.," 54 Am. J. Comp. L. 641 (2006).

法律事項であるとし、租税法律主義 (le principe de légalité) を規定する。予算法律主義を採る (1958 年憲法 47 条)。[Under construction]

・**ドイツ (Germany)** ドイツは、いわゆる「大陸法系」に属し、制定法が法体系の中核をなしている国の1つである。ドイツも、租税法律主義を、ドイツ基本法 (連邦憲法/ボン基本法) 3 条 1 項 [すべての者は法の前に平等である] に基づき、課税の公平原則 (equality principle of taxation) に傾斜する形で展開する国の1つといえる。加えて、ドイツ基本法 20 条 1 項が「民主的かつ社会的な連邦国家である。」と規定するように、多くの EU 諸国のように、いわゆる「社民民主主義」を標榜する国家である。アメリカのような、反共主義の根ざした分配的正義 (distributive justice) や新自由主義 (リバタリアン) が闊歩する国家とは大きく異なる²⁵。ドイツ基本法は、わが国の 84 条に相当する規定を置いていない。しかし、租税法上の不文の法理 (法源) として課税要件法定主義 (Gesetzmäßigkeit der Besteuerung) が認められている。この法源は、いわば「公定力」の法理などと同類の存在である。憲法裁判所などでの租税関連憲法訴訟判決では、基本法第 1 条 [基本権] や第 2 条 1 項 [人格権の保障]、第 20 条 3 項 [立法は憲法に適合する秩序に、執行権および裁判は、法律および法に拘束される] などを典拠に判断が下されている。課税要件法定主義から派生する原則として、遡及的不利益課税禁止のルールが導き出されている。[Under construction]

・**オランダ (Netherlands)** オランダ (Koninkrijk der Nederlanden) の法は、いわゆる「大陸法系」に属し、制定法が法体系の中核をなしている。久しくフランスの支配が続いたこともあり、フランス法の影響が強い。しかし、近時はドイツ法の影響を強く受けている。

オランダ憲法 1 条は、平等権を保障する。オランダは、租税法律主義の原則を、課税の公平原則 (equality principle of taxation) に傾斜する形で展開する国の1つといえる。オランダ憲法が保障する平等権は、自力救済をベースとしている。平等権を侵害された者は、司法などへ救済を求める申請手続をする必要がある。一方、憲法が保障する社会権については、侵害された場合、本人申請に基づくほか、公的機関などが職権で救済する仕組みも備えている。

憲法 104 条は、国が課する税は、議会法によって課さなければならない (*uit kracht van een wet*) と規定する。ただ、租税立法は実質的に国の財務省 [State Secretary (*staatssecretaris*) of Finance] が行い、法案を 2 院制の議会 (Staten-Generaal) に提出する。租税の執行と立法を実施的に政府の同じ部門が担うという意味では、わが国と似た状況にあるように見える。

²⁵ See, See, Henry Ordower, “Horizontal and Vertical Equity in Taxation as Constitutional Principles: Germany and the United States Contrasted,” 7 Fla. Tax Rev. 259, at 302 *et seq.* (2006).

オランダの租税法律主義のもとでは、租税立法においては、合法原則、公平原則、比例原則、平等原則、中立原則などの正義の原則 (principles of justice) を遵守するように求める。納税者は、租税立法にこうした原則が保障されていないと考える場合、司法判断を求めることができる。ただ、オランダは、欧州の多くの諸国とは異なり、憲法裁判所を持たない。このため、すべての訴訟は普通裁判所で審理される。司法(最高裁判所)は、租税法をはじめとした制定法の違憲立法審査はできないが、租税法の執行(適用・解釈)による基本的人権の侵害があった場合には、アメリカ法でいう、いわゆる「適用違憲 (as applied unconstitutional)」に匹敵する形での救済に積極的である。すなわち、オランダ司法は、不文の公平主義 (equality principle) を経済させるとことにより、租税行政権行使を制限、人権侵害を防止し納税者を保護することに積極的である。オランダの場合、加えて不文律である法的安定性 (legal certainty principle) や予測可能性 (protection of legislative expectation) の原則を介した遡及課税 (retroactive tax legislation) などを制止することにより、議会に適正化に向けた立法を促している²⁶

EU 諸国では一般に、納税者は、国内裁判所での救済結果に満足しない場合には、国際法廷に救済を求めることができる。オランダは、さまざまな国際人権条約に署名している。このことから、オランダの納税者は、権利侵害の救済を国際条約に基づいて設置された司法機関の求めることができる。すなわち、オランダの場合、納税者は、政府の制定法の適用・解釈が国際条約に抵触するし、納税者の権利を侵害していると思う場合、当該納税者は付託手続を通じて国際法廷で争うことができる。国際法廷に持ち込めるが、最初に国内司法を使いこなすことが前提要件である。日本の場合のように、税法が憲法 84 条や 14 条に違反するとして争い最高裁で敗訴した場合、不正義な判断だと思ったとしても、国際法廷に付託する手続を取れない“島国司法”とは対照的である。

オランダでは、普通裁判所が、ヨーロッパ人権条約違反の事例を含め審理する。ただ、オランダの裁判所は、議会法の違憲審査をすることができない。しかし、オランダの納税者は、欧州人権条約 14 条や市民的及び政治的権利に関する国際規約 (ICCPR) 26 条に規定する公平条項違反を理由に、付託手続を通じて国際法廷 (欧州人権裁判所) で司法審査を求めることができる²⁷。

²⁶ See, Hans Gribnau, “Equality, Legal Certainty and Tax Legislation in the Netherlands,” 9 Utrecht Law Review 52 (2013).

²⁷ See, R. Happe *et al.*, “The Netherlands-National Report: Constitutional Limits to Taxation in a Democratic State: The Dutch Experience,” 15 Mich. St. J. Int’l L. 417 (2007).

・**ベルギー(Belgium)** ベルギーでは、所得税法、相続税、登録免許税、VAT 税法などで課税する。これらの税法は、租税実体法に加え、申告、課税処分、徴収など租税手続法に関する規定を含む。[Under construction]

ベルギーにおける課税原則は、ベルギー憲法および一般法から派生する。税法は、ベルギー憲法、国際条約および EU 法を遵守して制定され、かつ執行されないといけないとする。ベルギーの財務省の外局に課税庁(BTA: Finance FPS=Finance Federal Public Service/連邦公共サービス財務庁の1組織)が置かれている。課税庁(BTA)は、①一般的な税務行政、②税の徴収、③税務調査、④関税・個別消費税、⑤その他の税務などの事務を担う。

ベルギー法は、いわゆる「大陸法系」に属し、制定法が法体系の中核をなしている。憲法は、「租税は、国家に利益のために、法律によってのみ課すことができる」(170 条 1 項)と規定する。このように、憲法に租税法律主義(tax legality principle)をうたっていることから、租税立法権は、司法府や執行府に移譲してはならないとされる。憲法裁判所が、この憲法上の原則が遵守されているかどうかを判断する。租税法律主義のもと、税法は、人や物は本来的に自由であるべきであるとする基本原則を変えるものであることから、税法は厳格に解釈されなければならないとするルールが導き出される。

ベルギーは、租税法律主義の原則を、課税の公平原則(equality principle of taxation)に傾斜する形で展開する国の1つといえる。すなわち、同じ状況にあるあらゆる納税者は等しく取り扱われるべきであるとされる。

国内法に直接効力を及ぼす超国家的な条約は、国内税法に優先する。言いかえると、国内税法は、こうした条約に照らして解釈されないといけない。このことから、ベルギーの納税者は、自己の権利について人権条約に救済を求めることができる。

ベルギーは、フェアプレイや健全行政の原則を採用し、かつ納税者は法的安定性および予測可能性の権利を有する²⁸。[Under construction]

・**ブルガリア(Bulgaria)** ブルガリア憲法は、「国民は、その所得および財産に対して、制定法に基づいて租税や負担金を支払わなければならない。」と規定する(60 条 1 項)。60 条 2 項は、租税軽減や付加金は特別法によってのみ行うことができる旨規定する。さらに、憲法 84 条 3 項は、国会のみが租税を課しかつその額を定めることができる旨規定する。[Under construction]

²⁸ See, Lexology, Tax Controversy in Belgium (March 20, 2019). [Tax Controversy in Belgium \(March 20, 2019\)](#). - 検索 (bing.com) ; [General Administration of Taxes | FPS Finances \(belgium.be\)](#)

- ・**キプロス(Cyprus)** キプロス憲法 24 条 2 項は、「いかなる種類の租税、関税または固定資産税による負担も、法律に基づく以外は、それを強いてはならない。」と規定する。[Under construction]
- ・**デンマーク(Denmark)** デンマーク憲法 43 条は、「制定法による以外は、賦課、改正または廃止してはならない。」と規定する。[Under construction]
- ・**スペイン(Spain)** スペイン憲法 31 条は、「公的目的での人的または財産の負担は、法に基づいてのみ求めることができる。」と規定する。憲法 133 条 1 項および 3 項は、[経済および財政]の表題にもと、「租税を徴収する主な権限は、もっぱら国法により行使するものとする。」、「国税による財政収入は法律によって確保しなければならない。」と規定する。[Under construction]
- ・**エストニア(Estonia)** エストニア憲法 113 条は、「国税、関税、負担金および強制加入保険料は、法律により課されなければならない。」と規定する。[Under construction]
- ・**フィンランド(Finland)** フィンランド憲法 81 条 1 項は、「国税は、納税義務を負う個人や企業に対する納税義務の根拠、納税額および法的救済を規定した法律により課すものとする。」と規定する。[Under construction]
- ・**ギリシャ(Greece)** ギリシャ憲法は、「いかなる租税も、議会が定めた制定法によらなければ課すことができないものとする。制定法には、課税対象、所得、資産の種類、控除、および、課税物件を記載するものとする。」と定める。加えて、78 条 4 項は、「課税物件、税率、税控除、課税除外、および年金支給については、委任立法によってはならない。」と規定する。[Under construction]
- ・**アイルランド(Ireland)** アイルランド憲法 22 条 2 項 1 号および 22 条 2 項 6 号は、租税を課す特別の立法手続(金銭法案/money bill)について規定する。これらの規定から、議会の承認なしにいかなる租税も課すことはできないとする原則を見出すことができる。[Under construction]
- ・**イタリア(Italy)** イタリア憲法 23 条は、「法律によらなければ、何人に対しても人的または財政的性格の負担を課すことができない。」と規定する。また、憲法 76 条は、「立法権の委任は、原則と指針が定められ、期間が限定され、かつ対象が特定されていないと、政府に委任することはできない。」と規定する。加えて、憲法 77 条 1 項は、「政府は、両議院の委任がなければ、通常法律の効力を有する命令を制定することはできない。」と規定する。憲法 77 条 2 項は、「政府は、緊急の必要性において、自らの責任において、法的効力を有する暫定措置を講じたときは、政府は、これを法律に転換するための措置を、その日に両議院に提出することになっている。しかも、その命令は、公布後 60 日以内に法律に転換されないと、遡ってその効力を失う旨規定する。かつて、政府はこの種に緊急命令を濫用したことがあったが、憲法裁判所は違憲と判断した。憲法 70 条は、立法

権は両議院が共同で行使する旨規定する。この規定は当然租税立法にも適用になる。憲法 53 条は、納税の義務について規定する。53 条 1 項は、「何人も、その負担能力に応じて、公共の費用を負担しなければならない。」と規定する。また 53 条 2 項は、「租税体系は累進性に基づくものとする。」と規定する。つまり、53 条は、伝統的な所得課税中心の租税体系をベースにした応能負担課税原則 (taxation based on ability to pay principle) を明らかにする。この規定の適用・解釈をめぐる論争がある。応益負担課税 (taxation based on benefit) が許容されないのかどうかについても議論がある。租税事件は、通例租税審判所や通常裁判所が管轄するが、憲法 53 条が関連すると憲法裁判所が担当することになる。憲法裁判所は、憲法 53 条は、所得課税に加え、VAT や取引高税にも適用になるというスタンスを採る。VAT は比例課税の臭いが強いが、憲法裁判所は、憲法 53 条は累進的でない課税を禁止していない、税制全体が累進的になれば問題ないというスタンスを採っている。また、憲法裁判所は、53 条は、課税の垂直的公平 (horizontal equity) を求めているのではないかと訴えに対しては、53 条にいう「公平」は、憲法 3 条にいう「法の前の平等」を意味すると判示している。憲法 25 条 2 項は、「何人も、その行為がなされる前の施行された法律によるものでなければ、処罰されることはない。」と規定し、「遡及処罰の禁止」を明らかにする。憲法裁判所は、不利益遡及課税が問われた場合、明文の規定がないことから、問われた遡及課税規定が、憲法 3 条の「法の前の平等」基準を援用して判断を下している。以上が、イタリアの租税法律主義論の展開状況である²⁹。

[Under construction]

・**リトアニア(Lithuania)** リトアニア憲法 127 条は、「租税その他予算に組み込む負担はリトアニア共和国の法律により課すものとする。」と規定する。加えて、憲法 67 条 15 項は、「リトアニア議会が、国税その他強制的な負担金を課すものとする。」と規定する。[Under construction]

・**ルクセンブルグ(Luxembourg)** ルクセンブルグ憲法 99 条は、「国家のための租税は、法律によってのみ課することができる。」と規定する。[Under construction]

・**ポーランド(Poland)** ポーランド憲法 84 条は、「何人も、法律の定めに従い、租税の負担を含む自らの責務および公的義務を果たさなければならない。」と規定する。加えて、憲法 217 条は、「租税の賦課は、その他公的負担と同様に、課税対象、税率、税控除や納税緩和の要件、課税除外の項目に関する事項は、制定法によるものとする。」と規定する³⁰。[Under construction]

²⁹ See, Carlo Garbarino, “Italy-National Report,” 15 Mich. St. J. Int’l L. 401 (2007).

³⁰ ポーランドの租税法律主義については、See, Wojciech Morwski, “The Tax

- ・**ポルトガル(Portugal)** ポルトガル憲法 103 条 2 項は、「租税は、課税対象や税率、租税減免や納税者に権利保障を含め、法律により課すものとする。」と規定する。加えて、同項 3 号では、「何人も、憲法を遵守して設けられていない租税を支払う義務を負わない。」と規定する。[Under construction]
- ・**チェコ(Czech Republic)** チェコの基本的権利憲章(Charter of Fundamental Rights) 11 条 5 項は、「租税や負担金は、法律に基づいてのみ課すものとする。」と規定する。[Under construction]
- ・**ルーマニア(Romania)** ルーマニア憲法 56 条 3 項は、「いかなる負担金[租税]も、法律に基づく以外は、これを課してはならない。」と規定する。加えて、憲法 139 条 1 項は、[租税、関税その他の負担金]の表題で、「租税、関税、その他国家予算および国家社会保障予算に組み込まれる歳入は、法律によってのみ課すものとする。」と規定する。
- ・**スロバキア(Slovakia)** スロバキア憲法 59 条 2 項は、「租税および関税は法律または法的基準に基づいて課すものとする。」と規定する。[Under construction]
- ・**スウェーデン(Sweden)** レーゲリンクスフォーメン(Regeringsformen/スウェーデン憲法を構成する 4 つの法の 1 つ) 第 1 章 4 項は、国税を定めるのはスウェーデン国会である旨規定する。加えて、レーゲリンクスフォーメン第 8 章 2 条 2 項は、個人と公的機関(例えば納税者と租税行政庁)との間の関係を規律する場合には、法律に基づかないといけない旨規定する。[Under construction]
- ・**大韓民国** 憲法 38 条[納税の義務]すべての国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負う。憲法 59 条[租税法律主義]租税の種類および税率は、法律で定める。[Under construction]

【主要参考文献】(tentative)

- ・ Wojciech Morawski, “The Tax Ruling-The Conflict between the Principle of Legality and the Principle of Legal Expectations, DOI 10.15290/00lscpripi.2018.38
- ・ Frans Vanistendael, “Legal Framework for Taxation” in Tax Law Design and Drafting, Vol. 1 by Victor T. Thuranyi (IMF, 1996)
- ・ Christian Amand, “VAT Neutrality: A Principle of EU Law or a Principle of the VAT System,” 2 World J. VAT/GST L. (2013)
- ・ Marton Varju, “Case law note: The Right to VAT Deduction and the ECJ: Towards Neutral and Efficient Taxation in the Single Market?” 47 Intertax, Issue 3, (2019)

Rulings-The Conflict between the Principle of Legality and the Principle of Legitimate Expectations,” DOI 10.15290/oolscprepi (2018.38).

- Johnny R. Buckles, “Constitutional Law and Tax Expenditures: A Prelude,” 76 Ark. L. Rev. 1 (2023)
- Daniel Pawal, “Relations between the principle of neutrality and elements of value added tax structure,” Financial Internet Quarterly 17 (3) (2021)
- Kevin van Abswoude, “The Principle of Fiscal Neutrality and Economic Reality in EU VAT: Two Peas in a Pod?” (2022, Lund University)
- Wolfgang Schon, The Concept of Abuse of Law in European Taxation: A Methodological and Constitutional Perspective (Nov. 2019, Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance)
- Raquel Alexander & LeAnn Luna, “Value-Added Taxes: Ingredient in Corporate Tax Reform,” 21 Kan. J.L. & Pub. Pol’y 409 (2012)
- Victor Duarte, To What Extent is the Prohibition of Abuse of Law Consistent with the Legal Certainty In VAT? (2017/2018, Lund University)
- Paolo Piantavigna, “Tax Abuse in European Union Law: A Theory||,” EC Tax Review (2011/3), at 143 *et seq*
- Cihat Öner, “Is Tax Avoidance the Theory of Everything in Tax Law? A Terminological Analysis of EU Legislation and Case Law,” 27 EC Tax Review (2019) at 96 *et seq*.
- ECtHR, Factsheet – Taxation and the ECHR : Taxation and the European Convention on Human Rights (March 2023)
- ECtHR, Scope of the Principle of the Legality of Taxation, particularly in relation to value added tax (September 2018)
- Henry Ordower, “Horizontal and Vertical Equity in Taxation as Constitutional Principles: Germany and the United States Contrasted,” 7 Fla. Tax Rev. 259, at 302 *et seq*. (2006)
- S. W. Mazza & T. A. Kaye, “Restricting the Legislative Power to Tax in the U.S.,” 54 Am. J. Comp. L. 641 (2006)
- Cheryl Block, “Pathologies at the Intersection of the Budget and Tax Legislative Process,” 43 B.C. L. Rev. 863 (2002).
- Charles B. Hochman, The Supreme Court and the Constitutionality of Retroactive Legislation, 73 Harv. L. Rev. 692 (1960)
- Duncan Bentley, Taxpayers’ Rights: Theory, Origin and Implementation (2007)
- John Kruzal, “‘Unitary executive’ theory may reach Supreme Court as Trump wields sweeping power,” Reuters (February 14, 2025).
- Barry Sullivan, “Expert Knowledge, Democratic Accountability, and the Unitary Executive,” 92 Fordham L. Rev. 575 (2023).
- Ashraf Ahmed, *et.al.*, “The Making of Presidential Administration,” 137 Harv. L. Rev, 2131, at 2132 (2024)
- Lawrence B. Solum, “Originalism versus Living Constitutionalism: The Conceptual Structure of Great Debate,” 113 Nw. U. L. Rev. 1243 (2019)
- Lee J. Strang, “Originalism’s Promise, and Its Limits,” 63 Clev. St. L. Rev. 81 (2014)
- Mila Sohoni, “Chevrons Legacy,” 138 Harv. L. Rev. F. 66 (2025)

- Note, “The Loper Decision and Tax Regulations after Chevron,” U.S. Tax. Int’l Mergers, Acquis. & Jt. Ventures ¶ 1.09 (May 2025)
- Cezary Kosikowski, General Budget and Budget Law of the European Union (2008, Temida 2)
- Eloise Pasachoff, “Modernizing the Power of the Purse Statutes,” 92 Geo. Wash. L. Rev. 359 (2024)
- Note, “The Global Trade Accountability Act and Its Effects on Congressional Power and International Trade,” 9 Penn St. J. L. & Int’l Aff. 258,” (2020)
- Yoseph Edrey, “Constitutional Review and Tax Law: An Analytical Framework,” 56 Am. U. L. Rev. 1187 (2007)