

2025.11.08-09.専修大学

フランスの租税法律主義論の展開

税理士 伊藤悟

はじめに

- I 租税法律主義の認識
 - II フランスにおける租税法律主義の萌芽
 - III フランス人権宣言の租税法律主義論
 - IV 現代フランスの租税法律主義論
- 結語

はじめに

- 租税法律主義:「法律なければ課税なし」という思考が国家最高法規の憲法条項に
 - ⇒イギリス立憲君主制:マグナ・カルタ(1215年)、権利請願(Petition of Right、1628年)、権利章典(Bill of Rights、1689年) →「国王は君臨すれども統治せず」 ☆イギリス憲法典なし
 - 同意なければ課税なし
 - ⇒アメリカ独立戦争(1775-83年):英仏覇権争い(イギリス勝利、国債償還問題)、植民地重税(茶法、ボストン事件、レキシントンの戦い、開戦 1775 年)、独立宣言(1776 年、バージニア権利章典(世界初の自然権明文)、サラトガでの大勝、フランス(1778 年 2 月)等の参戦、1783 年パリ条約終戦)、アメリカ合衆国憲法(1787 年)
 - 代表なくして課税なし No Taxation Without Representation
 - ⇒フランス革命:フランス人権宣言 Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789、17 条文のうち 2 つの条文で税につき規定
 - 13 条 Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés. 公的な力の維持と行政の費用のためには、共通の租税は不可欠であり、租税はすべての市民に、その能力に応じて平等に分配されなければならない。
 - 14 条 Tous les citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi, et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée. すべての市民は、自分自身または代表者により、公共の租税の必要性を確認し、自由に租税に同意し、租税の使用を監視し、その割当て額、課税標準、徴収および期間を決定する権利を有する。
 - 法律なければ課税なし:税課徴は憲法条項として法律によると規定
 - ⇒大日本帝国憲法(1889 年)62 条、日本国憲法(1947 年)84 条
- 租税法律主義・「法律なければ課税なし」≠法による課税(形式的租税法定主義)・「法律あれば課税できる」

⇒法による課税 →日本の税の歴史：租庸調は701年の大宝律令による →「日本の租税法律主義は大宝律令による租庸調から始まる」との認識は否定される。

⇒私見1：「法律なければ課税なし」＝租税法律主義は、18世紀啓蒙思想を基礎に展開された基本的人権論や民主主義論を背景として、国家の「人の支配」を否定し主権者国民（納税者）の代表としての議会中心主義政治による国家の「法の支配」、「法治国家」の理論を基礎とする税分野において発現した原理思考である。「法律なければ課税なし」の「法律」は、主権者国民納税者の意思表示である民主主義に基づく議会制定法である。

⇒私見2：人権としての租税法律主義は、フランス人権宣言にて明確化された。

I 租税法律主義の認識

1 日本の租税法律主義論

■大日本帝国憲法62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』

⇒天皇主権国家＝立憲君主国家（ドイツ帝国型立憲君主制、≠イギリス型立憲君主制）

→樞密院議長伊藤伯（伊藤博文）著『帝國憲法皇室典範義解』（七版、國家學會刊行、大正3年）107頁『新ニ租税ヲ課スルニ當テ議會ノ協賛ヲ必要トシ之ヲ政府ノ專行ニ任セサルハ立憲政ノ一大美果トシテ直接ニ臣民ノ幸福ヲ保護スル者ナリ』

■日本国憲法84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。

⇒日本国憲法の三原則：民主主権国家（民主主義国家）、基本的人権の保障、平和主義

■日本の租税法における租税法律主義：金子宏『租税法』（補正版、弘文堂、1981年）68頁（第23版、弘文堂、2019年）78頁以下 →『租税法の全体を支配する基本原則としては、租税法律主義と租税公平主義の2つをあげることができる。この両者は、ともに、近代以前の国家における租税のあり方に対するアンチテーゼとして、相互に密接に関連しながら、近代国家において確立したものであって、前者が課税権の行使方法に関する原則であるのに対し、後者は主として税負担の配分に関する原則である。したがって、前者は形式的原理であり、後者は実質的原理である、ということができる。』

⇒租税法原則：形式的原理・租税法律主義 vs 実質的原理・租税負担公平主義

⇒租税法律主義の内容：課税要件法定主義、課税要件明確主義、合法性の原則、手続的保障原則

⇒フィナンシャル・レビュー129号「＜特集＞租税法律主義の総合的検討」（財務省・財務総合政策研究所、2017年3月）→中里実「序文」（同上）2頁『今後の日本における租税法における議論において、将来参照される可能性の高い水準の高い業績』

→藤谷武史「論拠としての『租税法律主義』—各国比較」（同上）194頁：上記の金子説による租税法律主義の内容を「立法準則」と評価。『租税法律主義の意味内容として、立法準則としての課税要件法定主義・課税要件明確主義・遡及立法の禁止、行政権の統制原理としての合法性原則・手続保障原則・納税者の権利保護（司法的救済の保障）が列挙され、さらに最

近の学説・判例においては、裁判所が従うべき租税法の解釈原則としての厳格解釈（文理解釈）をも、租税法律主義に基礎づける考え方が主流になっている』

■税法の立法原則および執行原則としての租税法律主義：北野弘久『税法講義』（改訂版、中央経済社、1973 年）44 頁 → 租税要件等法定主義の原則（第一の原則）、税務行政の合法律性の原則（第二の原則）に分け、『第 1 の原則は、立法面での要請であり、第 2 の原則は、執行面での要請である。このように、租税法律主義の原則は、租税立法と税法の解釈適用の双方の場での基本的原理である。』

⇒ 旧憲法と現行憲法の比較：納税者の権利保護のための道具としての租税法律主義論

■租税法律主義の例外：清永敬次『税法』（改訂版、ミネルヴァ書房、1978 年）28-29 頁は地方税法 3 条「地方団体は、その地方税の税目、課税客体、課税標準、税率その他賦課徴収について定をするには、当該地方団体の条例によらなければならない。」の地方税条例による地方税課徴、関税法 3 条「輸入貨物（信書を除く。）には、この法律及び関税定率法その他関税に関する法律により、関税を課する。ただし、条約中に関税について特別の規定があるときは、当該規定による。」の条約による関税課税を租税法律主義の例外とするが、憲法上の問題なしとする。

⇒ 租税法律主義の例外と憲法秩序

■日本の租税法律主義論の特質：司法裁判所である最高裁判所の違憲立法審査権、日本国憲法 81 条「最高裁判所は、一切の法律、命令、規則又は処分が憲法に適合するかしないかを決定する権限を有する終審裁判所である。」

⇒ 税法令の憲法 84 条租税法律主義違反に関する税法・憲法裁判：租税法律主義の法解釈学的意義が判例として確定 → 学説と判例の相互関係が築かれ、独自の租税法律主義論

2 人権としての租税法律主義の認識

■税は国家を前提とする、課税権は国家主権の一属性（un attribut de la souveraineté、ジャン・ボダン（Jean Bodin）（1530-96 年）『国家論』国家主権論、王権神授説）

⇒ 課税権の実行（税の賦課徴収）手続は、その歴史をみても、法令によるものが通常：大宝律令による租庸調、フランス王の勅令（ordonnances de roi）

⇒ 課税形式としての税法：封建君主国家、立憲君主国家の課税方式としての税法存在

→ 形式的租税法定主義は、本報告の租税法律主義とは異なる

■「租税法律主義」は、近世の自然権論（人は自由、平等、独立した存在）、そして社会契約説による国家論を基礎に、民主主義国家における税原則として確立され、憲法 constitution においても規定されてきた税の基本原則 → 「人の支配」から「法の支配」へ、民主主義国家

⇒ 民主主義国家における税は、本日の報告テーマである租税法律主義に基づく。

⇒ 民主主義国家以外の税において、議会制定法である法律による課徴がある場合、たとえば立憲君主制（monarchie constitutionnelle）下の税は、形式的には租税法律主義に基づいているように見えるが、それは単に主権者国王の課税権に対する国民納税者の同意としての議会制定法である法律令等による課税であり、「同意なければ課税なし」の段階であり、人権としての租税法律主義を採用しているとは限らない。課税形式原則としての租税法律主義「法

律による課税」(形式的租税法定主義)は、本報告の租税法律主義とは異なる。立憲君主制の日本の旧憲法 62 条は、本報告の租税法律主義には該当しない。

⇒日本国憲法下の租税法律関係:主権者国民の課税権 vs 国民の納税義務、課税権の主体である主権者国民と納税義務者である国民との同一性を認識し、課税権と納税義務との関係である税法律関係を考察すべきである。

→循環的税法関係(私見):主権者である国民が課税権を有し、その課税権が国民代表議会により税法立法として具体化され、権力分立により、議会立法権が政府行政機関の行政権および司法裁判機関の司法権、これら執行権に優位し、税立法権を有する議会制定の税法令は税執行機関および納税者国民により厳格に遵守される。主権者課税権の主権者国民代表の議会による立法 INPUT→OUTPUT された税法令が実施 OUTCOME 評価され、再び議会で議論され修正等がなされる。PDCA サイクルによる税法令の立法と執行と改正等がなされる。

■本報告は人権としての租税法律主義がフランス人権宣言によって確定したとする(私見)

■【補足】日本国憲法 30 条「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ。」

→一つの租税法律主義の理解として、税が国費分担義務による強制的課徴金として国民の財産権を侵害するゆえ、租税法に基づく課徴が要請される、これが租税法律主義であるというものがある。民主主義国家では、この理解は論理矛盾となり、採用できない(税は公共の必要物であり、財産権の侵害物ではない)。税行政が課税権を有するのではなく、主権者国民納税者が課税権を有する。また、財産権は、不可侵かつ神聖な権利である(人権宣言 17 条)が、公共の福祉のためのものであるべきとされる(日本国憲法 29 条)。

→税は、国費に充てられる(基本的財源)。国費分担としての税負担は、国民の能力に応じた公平負担(応能負担)であるべき、納税義務は税法により税法執行権の限界を明確に規定され実行される。国民の納税義務が一方的義務であるとの説は採用できない(日本国憲法前文 1 段「そもそも国政は、国民の厳粛な信託によるものであつて、その権威は国民に由来し、その権力は国民の代表者がこれを行使し、その福利は国民がこれを享受する。これは人類普遍の原理」であるとの規定は、主権者国民納税者の福利享受権を定めている。福利享受のない納税は略奪でしかない。そのような税制は主権者納税者が望まない。))。

II フランスにおける租税法律主義の萌芽

1 アンシャンレジーム期の税制度

■キリスト教の租税観と封建君主の税課徴:キリスト教(聖書)での 10 分の 1 税が有名

⇒フランスでの中央集権(絶対王政)体制の確立過程による税制展開

→フランスの各地域の領主権力が強く、フランスの封建制は、領邦国家からイングランドとの戦いを通じて王権強化、三部会(États généraux、1302-1614 年、休会、1789 年再開解散)による王権の正当化、百年戦争後の常備軍整備や地方統治、ルイ 14 世(1643-1715、王権神授説、朕は国家なり L'État, c'est moi)の時代に絶対王政の確立

■絶対王政ルイ 14 世時代の税制:平民(第三身分)負担(聖職者(第一身分)、貴族(第二身分)の免税)の直接税タイユ(Taille personnelle 人頭税・身分割、Taille réelle 地価割)、

間接税ガベル(Gabelle、塩税)、民間徴税請負人(Fermiers généraux)による搾取的税徴収、国王の勅令(ordonnances de roi)がパルルマン(高等法院、民刑行の裁判権をもつ裁判所)承認登録により課税、地方領主地での地方税(地方三部会、慣習法による課税、国内地方関税)、教区税(Dime 10 分の 1 税)

⇒絶対王政における「同意なれば課税なし」の形式的保障

⇒戦費負担による財政難・増税改革、重商主義政策によるブルジョワ出現

⇒平民負担の不公平税制、徴税請負人への不満

■フランス革命：人権宣言(1789 年 8 月 26 日)、要因は複雑

⇒背景 1:モンテスキュー(Charles-Louis de Montesquieu)『法の精神』(1748 年、三権分立論)やルソー(Jean-Jacques Rousseau)『社会契約論』(1762 年、一般意思)の思想普及、アメリカ独立戦争に参加出費増での国王財政難、平民以外の税負担なしという不公平税制に対する平民不満、財政改革担当のネッケル(三部会の招集、平等課税を主張、第三身分の「国民議会」宣言)再罷免(1789 年 7 月 11 日)、バスティーユ牢獄を襲撃(7 月 14 日、パリ祭 Fête nationale) →人権宣言の憲法制定国民議会での採択、近代市民社会の基本原則の確立、封建君主制から民主主義国家へ →「市民革命」、ただし、現実の市民社会は第三共和制(1870-1940 年)時期に完成 →徴税請負人の廃止(1791 年)

⇒背景 2:コルベール(1619-1683、ルイ 14 世の財務総監)以降の重商主義政策による商工業発展、ブルジョアジー(中産階級)による資本主義社会への移行 →「ブルジョア革命」

⇒背景 3:アメリカ独立戦争の影響、欧米同時革命 →ブルジョア市民革命の時代

2 人権宣言 13 条と 14 条の背景と意義

■人権宣言の作成：ラファイエット(La Fayette、アメリカ独立戦争に参加義勇兵、英雄、アメリカ独立宣言起草者ジェファースンからの助言)、シイエス(Sieyès、パンフ『第三身分とは何か』、第一身分聖職者、憲法制定国民議会議長)、マキシミリアン・ロベスピエール(Maximilien Robespierre、後に恐怖政治)

⇒国外的：アメリカ独立戦争「代表なくして課税なし」のスローガン、「同意のない課税」を独立宣言(1776 年)にて批判明記 →ラファイエットによるフランスへの伝道？

⇒国内的：法の精神、社会契約論、ブルジョア社会形成、サロンによる啓蒙思想の拡散

→ジャン・ボダン国家主権論(王権神授説)：君主国家、絶対王政において、課税権は主権の一属性(君主の課税権を肯定)、主権とは法制定権力

→モンテスキュー『法の精神』における自由と課税との関係論：課税権は立法権、三権分立＝行政の恣意的課税を防ぐために、課税の透明性と正当性が自由を守る

■人権宣言：全 17 条文のうち税関係 13 条と 14 条

■人権宣言 13 条 Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés. 公的な力の維持と行政の費用のためには、共通の租税は不可欠であり、租税はすべての市民に、その能力に応じて平等に分配されなければならない。

⇒国家維持費用のため租税が不可欠 →税の公共性

⇒13 条は租税法律主義を規定するものではない、ただし税原則に関する規定の一つと理解

■人権宣言 14 条 Tous les citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi, et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée. すべての市民は、自分自身または代表者により、公共の租税の必要性を確認し、自由に租税に同意し、租税の使用を監視し、その割当て額、課税標準、徴収および期間を決定する権利を有する。

⇒フランスにおける租税法律主義の最初の規定 →抽象的概念規定ではなく具体的規定

⇒「すべての市民は、自分自身または代表者により」税を決定：人権宣言 3 条に主権=国民 nation=フランス人民(peuple français)=市民(Tous les citoyens)、市民=能動市民(citoyen actif)+受動市民(citoyen passif)、能動市民=市民代表=納税者、つまり納税者が主権者として(納税者主権)自らの税負担を決定する権利を保障、これがフランスの租税法律主義の基礎、人権としての租税法律主義である。一般的な「法律なければ課税なし」ではなく、主権者納税者が自らの税負担の決定権を有することを保障するのがフランスの租税法律主義である。課税権が納税者にあることから、税立法された税法律は、当然として、納税者の権利、人権(納税者基本権)を保障するものとなる。

⇒課税権は主権者市民納税者(納税者主権論)にあり、課税権は立法権にて具体化される

→財政議会中心主義：1958 年憲法 34 条 →国王課税権に対する国民納税者の同意は三部会時代にも、その同意が国民代表である議会制定の法律によるものへと変化 →法律 loi は一般意思の表現(人権宣言 6 条 La loi est l'expression de la volonté générale.)
→成文法主義

→税原則：税の必要性原則(nécessité)、税の同意原則(Le consentement de l'impôt)、年度課税原則(annualité)、税の公平性原則(égalité)

⇒租税使途の市民的監視 →予算、財政支出の議会統制 →会計検査院(Cour des comptes) cf 納税者のための税研究は税の使途を含め研究するのが基本

⇒租税要件等(割当て額、課税標準、徴収)決定権は市民納税者にある

→租税法律主義、レガリテ(légalité de l'impôt)の本質、神髄

⇒課税権行使の期間効力(durée)の決定権も市民にある →財務法律(loi de finances)の議会承認=税徴収権承認 permis la perception des impôts →年税主義

L'article 4 de l'ordonnance du 2 janvier 1959 portant loi organique relative aux lois finances cf 1958 年憲法 47 条

Ⅲ フランス人権宣言の租税法律主義論

1 租税法律主義に関する法体系

■根拠法：人権宣言 14 条

⇒フランスの租税法律主義は、1789 年人権宣言(Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789) 14 条から始まる。

⇒本質論：人権としての租税法律主義、納税者が自らの税負担を決定する権利保障

■人権宣言は、歴代フランス憲法にて引用適用される憲法の一部とされる。

⇒フランス憲法：1791 年憲法から 1958 年憲法まで多くの憲法がある。

⇒憲法の前文(Préambule)にて人権宣言引用 →人権宣言の憲法化

⇒1946 年憲法前文(Préambule de la Constitution du 27 octobre 1946)1 項

→Préambule de la Constitution du 27 octobre 1946

1. Au lendemain de la victoire remportée par les peuples libres sur les régimes qui ont tenté d'asservir et de dégrader la personne humaine, le peuple français proclame à nouveau que tout être humain, sans distinction de race, de religion ni de croyance, possède des droits inaliénables et sacrés. Il réaffirme solennellement les droits et libertés de l'homme et du citoyen consacrés par la Déclaration des droits de 1789 et les principes fondamentaux reconnus par les lois de la République. 人間を奴隷化し、貶めようと試みた政権に対して自由な人民が勝利を収めた後、フランス人民は、人種、宗教、信条の区別なく、すべての人間が不可侵の神聖な権利を有することを再び宣言する。また、フランス人民は、1789 年の人権宣言に記された人と市民の権利と自由、そして共和国の法律によって認められた基本原則を厳粛に再び断言する。

⇒フランス現行憲法(Constitution du 4 octobre 1958)前文(Article PREAMBULE), Le Peuple français proclame solennellement son attachement aux Droits de l'Homme et aux principes de la souveraineté nationale tels qu'ils ont été définis par la Déclaration de 1789, confirmée et complétée par le préambule de la Constitution de 1946, ainsi qu'aux droits et devoirs définis dans la Charte de l'environnement de 2004. フランス人民は、1789 年の人権宣言により定義された人権および国家主権に関する諸原則を、1946 年憲法の前文によって確認および補足され、さらに 2004 年の環境憲章で定義された権利と義務への専心を厳粛に宣言します。

⇒同 34 条 →憲法 5 章 Des rapports entre le Parlement et le Gouvernement (Articles 34 à 51-2)

→Art.34 alinéa-1(34 条第 1 段) La loi fixe les règles concernant 法律は、以下に関し定めるものとする。： -l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures - あらゆる種類の課税に関する基準、税率および徴収方法

■人権宣言による税課徴の原理は人権としての租税法律主義として成立

⇒前提 1：課税権は主権の一属性、主権は法制定権力、課税権は立法権

⇒前提 2：納税者国民の同意のない課税は暴挙 →立憲君主制における議会での課税同意

⇒前提 3：モンテスキュー『法の精神』、ルソー『社会契約論』等の啓蒙思想、資本主義経済の展開による個人主義社会、民主主義政治、資本主義経済の革命による定着 →自由を防御するための課税(モンテスキュー)

⇒結果：市民の自由を守るために、主権者納税者が議会にて具体的課税権行使につき税法律を制定し、三権分立により執行機関がこれに従い、かつ納税者も税法律を遵守するという人権としての租税法律主義が成立した。基礎として、民主主義国家は、納税者主権を認識し、納税者が自らの税負担を決定する権利を保障する。結果として、税法律は納税者基本権を保障する。人権宣言 14 条が規定した租税法律主義は、これを明文にて確認した。

■憲法原則としての租税法律主義：フランス人権宣言の憲法前文での引用 →人権宣言の内容は憲法的条項となる

→1958 年憲法 34 条 1 段に租税法律主義を明記した、税は法律事項として最重要事項

⇒フランス憲法の改正：共和制か王制・帝政か、両極的に振れた政体変化

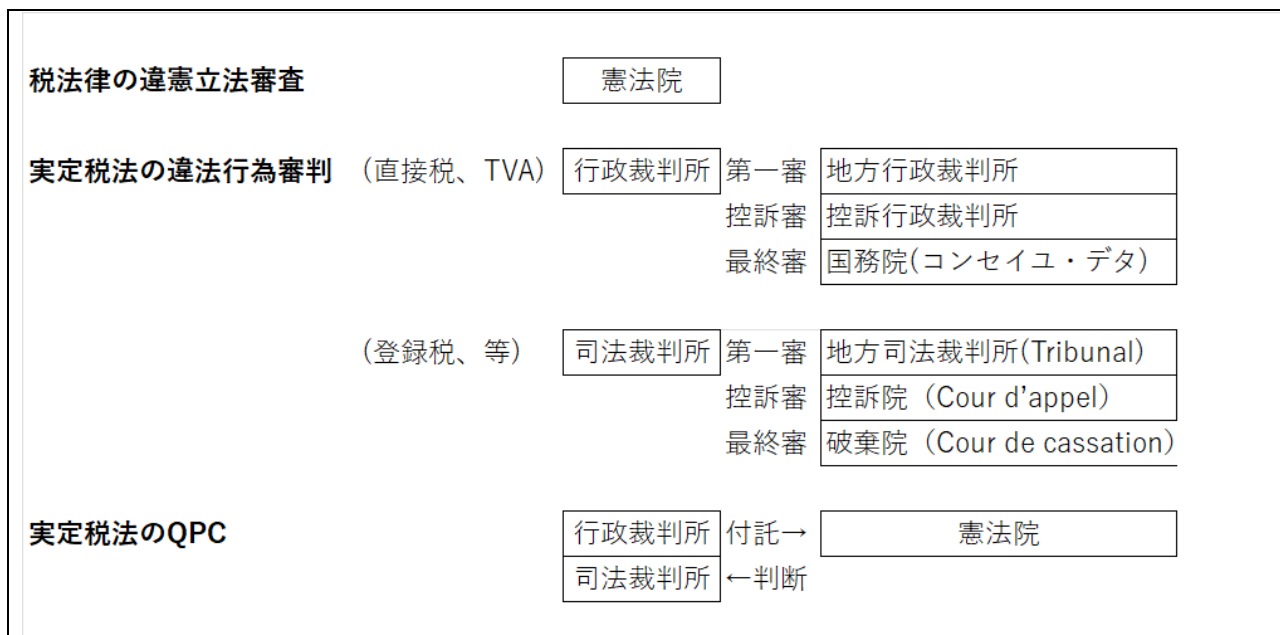
⇒戦費調達増税：革命戦争、ナポレオン戦争、クリミア戦争、普仏戦争、第一次世界大戦、1929 年世界恐慌 →ナポレオン帝政からの旧直接 4 税(土地税 Contribution foncière、家屋税 Contribution mobilière、商工業税 Patente、人頭税 Contribution personnelle)から、所得税(1914 年)、取引高税(後に付加価値税 TVA : taxe sur la valeur ajoutée)へ、産業資本主義から修正資本主義への経済社会変革に伴う税制改革、税が財政収入目的のほか多様な政策目的に向けられた政策税制として変革＝税制の複雑化
→行政指導型税制の構築：議員は行政提案を無批判的に同意

→増税決議＝議会議員責任となり、政治家の責任回避が租税法律主義を侵害していく

→第三共和制以後の租税法律主義は衰退したと評価される

■違憲審査の基本設計：フランスの裁判所(司法裁判所、行政裁判所)は、議会制定法に従い裁判を行う。三権分立により、立法権の行使としての議会制定法に関する違憲審査権を裁判所は有せず、税法立法規定が違憲であるという裁判は、提訴可能であるが、受理裁判所に違憲審査権がない。新たな議会立法が国民の「一般意思」と解され、または「新法は旧法に優先」の法格言から、フランスは基本的に司法裁判所(破棄院)や行政裁判所(コンセイユ・デタ)の違憲立法審査を否認してきた(1958 年憲法 7 章憲法院 Le Conseil constitutionnel (Articles 56 à 63)により初めてフランスは違憲審査裁判所を設置、2008 年憲法改正により変更、後述)。これは、フランス人の司法への偏見。

■【補足】フランスの税務争訟制度



注：フランスの税務訴訟は、所得税、法人税、TVA など主要な税目について行政裁判所が管轄する。第一審が地方行政裁判所(Tribunal administratif)、控訴審が控訴行政裁判所(または行政控訴院、Cour administrative d'appel)、最終審が国務院(コンセイユ・デタ、Conseil d'État)となる。行政裁判所の提訴までには、納税者申告(法人税は納税申告、所得税は課税標準申告後に納税者台帳登録、納税通知)に対する税務調査(Contrôle de l'administration fiscale)後に更正(rectification)通知され、これに不服であれば、税行政機関に不服申立て(異議申立て、Réclamation)をする。調査、更正に不服がなければ納税通知書に従い納付となるが、不服の場合には支払猶予(sursis de paiement)も可能である。

2 租税法律主義に関するフランス人の思考変遷

■租税法律主義 (le principe de la légalité de l'impôt)

⇒DALLOZ LEXIQUE DES TERMES JURIDIQUES 2014, 21^e ed.

→レガリテ Principe de légalité : Principe fondamental de l'action administrative, déduit du libéralisme politique, à titre de garantie élémentaire des administrés, et selon lequel l'Administration ne peut agir qu'en conformité avec le droit, dont la loi écrite n'est qu'un des éléments. 行政行動の基本原則であり、政治的自由主義から導き出された原則であり、行政客体(市民)の基本的保証であり、この原則から行政は法に遵守してのみ行動することができ、成文法はその要素の1つにすぎない。

→Légalité de l'impôt : Principe fondamental du droit fiscal, remontant à la Déclaration des droits de 1789 et aujourd'hui inscrit à l'article 34 de la Constitution, selon lequel tout impôt -qu'il soit levé par une collectivité locale ou par l'Etat - ne peut être créé que par la loi. 税法の基本原則であり、

1789 年の人権宣言にまでさかのぼり、現在では憲法第 34 条に規定される、それによれば、地方自治体により徴収される税、または国により徴収される税にかかわらず、いかなる税も法律によってのみ創設されうるものである。←トロタバスの説

→解説:「*Légalité de l'impôt* 税の合法律性」は、人権宣言から始まり、現行憲法 34 条に規定されている税法原則である。人権宣言は、正に人権として租税法律主義を定めた。

この租税法律主義が憲法規定とされたことにより、またフランスの三権分立の厳格実行により、課税権の本質が課税権主体である納税者国民を代表する議会の立法権にあるとし、他の権限機関(執行機関)である行政および司法においては議会制定法律に従うものであり(議会優位)、立法を侵害してはならないとされた。そのため執行機関は「租税法律の厳格な解釈」、文言通りの課税を実施するということが基本とされた。それゆえ、現在でも、国税、地方税、その他税が法律である「租税一般法典 *Code générale des impôts*」に規定されている。このようにして、フランスの租税法律主義は、人権として明確に 1789 年人権宣言に規定された。

フランスの租税法律主義が憲法的規定とされることから、実定税法の合憲性は、1958 年憲法(第五共和制憲法)による憲法院(*Conseil constitutionnel*)の創設前では、いかなる裁判機関も争わないこととされていた。理由としては、厳格な三権分立論もあり、議会が「一般意思」として「法律 *loi*」立法するものとされた。違憲立法も新たな一般意思の確立であり、法格言として「新法は旧法に優先」に合致する。行政および司法は、課税権が立法権であるという原理を侵害できない。司法裁判所および行政裁判所は違憲審査権を有していない。

憲法院の創設により、法案の事前的違憲審査が実行された。制定法の事後的違憲審査は、2008 年憲法改正により、司法裁判所または行政裁判所から憲法院に対して「合憲性の優先質問(*une question prioritaire de constitutionnalité: QPC*)」(憲法が保障する権利と自由)の移送手続がとられている。これにより実定税法の違憲審査が可能となった。

■フランス税法研究者:フランスにおける税の法学的研究は第一次世界大戦後頃からとされる。
⇒Louis TROTABAS(ルイ・トロタバス、1898-1985):フランス税法学の創成期研究者、税法学の独立(民法と税法との対立を論じ、税法を公法として位置づけた)

→*Précis de science et de législation financières*, 1929(復刻版)

→TROTABAS, *Science et Technique Fiscales*, 2^e éd., 1960, DALLOZ, p249 以下: Bodin 国家主権論、Montesquieu 自由と課税、1789 年人権宣言 14 条、憲法組入れ、1946 年憲法、1958 年憲法、「la règle juridique exigeant l'établissement et l'autorisation de l'impôt par la loi 法律による税の制定および承認を要求する法的規則」(p251)、衰退(*Le déclin du principe de légalité.*)

→TROTABAS, COTTERET『税法 *Droit fiscal*』(6^e éd., 1990, DALLOZ)93 頁以下、等:

cf トロタバスと同時期に Gaston JÈZE, *COURS DE FINANCES PUBLIQUE*, 1928, Paris Marcel GIARD、Maurice DUVERGER, *ELEMENTS DE FISCALITE*, PUF

⇒Maurice DUVERGER et Guy GEST, *Droit Fiscal*, 3^e éd., 1981, L.G.D.J.

⇒Christophe DE LA MARDIERE, *Droit fiscal général*, 2012, Flammarion, p191-198

■フランス租税法律主義の全盛から衰退：

→全盛期：1789 年人権宣言 14 条 →人権としての租税法律主義を明確規定

→アンシャンレジーム期の不公平税制の解消

→旧体制でも Bodin 国家主権論から、課税権は主権の一属性とされ、主権は法形成力であり、納税者がこれに同意して税課徴が実行されてきた。民主主義国家では、納税者主権による課税権行使はその代表である議会での税法律の立法として発現され(議会主権)、納税者はその税法律を遵守することにより現実の課税権(賦課徴収権)に同意したものとされる。

→人権宣言の憲法前文での憲法的条項とする措置、人権宣言の憲法化

→革命による「法の支配」と「権力分立」+「国民主権」=立法権の議会優位という思考形成、法律による行政、裁判官は、法律を適用して裁判する(art.5, Code civil : Il est défendu aux juges de prononcer par voie de disposition générale et réglementaire sur les causes qui leur sont soumises. 裁判官は、提出された原因について、一般的かつ規制的な規定によって宣告することを禁じられている。)。→立法と司法の分離、成文法主義、法の安定性と予測可能性の確保、判例法の制限。

→増税期の衰退：戦費調達のための増税(1914 年所得税、1920 年取引高税)、政治家の増税責任回避(法案作成は行政に)、税行政の中央集権的組織化、法律以外の税法令による実質的課税実施(委任命令=政令委任を超える行政立法による税課徴)(impôt, droit, taxe, contribution, parafiscalitéという課税の相違と複雑化が行政規則等に税法律解釈を委ねた)。フランス議会は「納税者が自らの税負担を決定する権利」を放棄した？

→議会制定法「法律」のみでの課税実施の限界(法律条項の一般化抽象化と法律以外の法令形式による具体化、décret-loi, ordonnance)、裁判所は合法律性を厳守(旧体制での裁判官への不満)、課税庁と納税者との間での課税交渉、税行政の中央集権肥大化、結果として理念としての租税法律主義は残存するが、フランス人権宣言で確定した人権としての租税法律主義は衰退していったとされる

→議会中心主義の下、議員は、立法の一般化抽象化、増税責任を行政に、水面下での支援団体・圧力団体等のための優遇税制への偏向 →立法権の濫用、憲法秩序の乱れ

→1958 年憲法 34 条 1 段により租税法律主義の復権とみられたが、「l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures あらゆる種類の課税に関する基準、税率および徴収方法」という租税実体法に限定的に立法権を行使する。租税手続(税訴訟、税務調査等)法は行政に委ね、税法律の抽象化に対する行政規則制定、通達、解説、税務相談事例の情報開示(納税者への行政サービス、Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts)。

→フランスの税法律：租税一般法典 Code général des impôts、税務手続法 Livre des procédures fiscales、関税法典 Code des douanes、資産サービス課税法典 Code des impositions sur les biens et services

→租税一般法典、loi 法律編の他、Annexe I(règlement d'administration publique), II(décret en Conseil d'Etat), III(décret simple), IV(arrêté.)。税制改正は、毎年度の「財務法律 Loi des Finances」、個別法(loi organique, loi)、政令

等 (Ordonnance、Décret, Arrêté)、通達 (Circulaire, Règlement)、その他 (Bulletin Officiel des Impôts ; bofip-archives.impots.gouv.fr. Direction générale des impôts(DGI), Précis de fiscalité)

→税行政の実質優位：行政立法の他、パンフ、ウェブ広報、税務相談(対面、ミニテル、メール、AI)、納税者憲章(charte des droits et obligations du contribuable vérifié)冊子
→これらが納税者の税務判断材料、税法令の行政解釈浸透は租税法律主義の衰退

IV 現代フランスの租税法律主義論

1 租税法律主義違反の手続法的救済

■租税法律主義違反＝人権宣言13条および14条、憲法 34 条違反：憲法違反

⇒憲法院(Conseil constitutionnel、1958 年憲法)創設前、議会制定法は国民代表による「一般意思」とされ、フランスは制定法に対する違憲審査制度を採用しなかった。

⇒1958年憲法56条から63条：立法権の濫用、憲法秩序(国民の権利保障)→憲法院創設

→61条「Les lois organiques, avant leur promulgation doivent être soumis au Conseil constitutionnel, qui se prononce sur leur conformité à la Constitution. 組織法律は、公布前に、憲法院に提出されなければならない、憲法院は憲法への適合性を裁定する(義務的付託)。Aux mêmes fins, les lois peuvent être déferées au Conseil constitutionnel, avant leur promulgation, par le Président de la République, le Premier ministre, le Président de l'Assemblée nationale, le Président du Sénat ou soixante députés ou soixante sénateurs. また同じ目的のために、法律は、共和国大統領、首相、国民議会(下院)議長、元老院(上院)議長、または 60 人の下院議員または 60 人の上院議員により、公布前に憲法院に付託されうる (選択的付託) 。

⇒「抗弁による事後的な違憲審査」(2008 年憲法改正)1958 年憲法 61-1 条 Lorsque, à l'occasion d'une instance en cours devant une juridiction, il est soutenu qu'une disposition législative porte atteinte aux droits et libertés que la Constitution garantit, le Conseil constitutionnel peut être saisi de cette question sur renvoi du Conseil d'État ou de la Cour de cassation qui se prononce dans un délai déterminé. 裁判所に係属する手続の過程で、ある法律条項が憲法が保障する権利と自由を侵害していると主張された場合、憲法院は、指定期間内に判決を下す国務院または破毀院からの移送により当該問題を付託される。

→「合憲性の優先質問(une question prioritaire de constitutionnalité: QPC)」

→制定税法が権利および自由を侵害する場合、立法制定された法律も事後的に違憲とされ、削除廃止される。

→違憲審査権は憲法院のみ、司法裁判所や行政裁判所には違憲審査権はなし

2 フランス裁判機関の判示例

■租税法律主義の全盛期：厳粛な三権分立により執行機関は立法権を侵害しない、行政は税法律による課税徴収、裁判所は税法律の拡張解釈も縮小解釈もしない、文言(文理)解釈による法律の適用(法律効果の実現)。→税法判例集：Les grandes décisions de la jurisprudence droit fiscal, PUF, 1977.

⇒司法裁判：破棄院民事部 1825 年 2 月 22 日判決 Henri c/ Hautot et autres 事件 (Cour de cassation, Chambre civile, 22 février 1825, JURITEXT000007074334)破棄判決

→法律なければ課税なし、地方団体の行政長がその規則制定権に基づく税課徴を認めない

⇒行政裁判：コンセイユ・デタ 1958 年 11 月 21 日判決 Syndicat national des Transporteurs aériens 事件 (CE, Ass., 21 novembre 1958, Syndicat national des transporteurs aériens, n° 30693-33969)

→税は法律の留保となるが、公共サービスの料金は法律の留保なし

■租税法律主義の衰退期

⇒憲法院：

→基礎的判決(上記判例集掲載)：①1960 年 8 月 11 日憲法院判決(décision n° 60.8 DC du 11 août 1960)、違憲判決、Taxe parafiscale の修正財務法律規定

②1968 年 1 月 30 日憲法院裁定(décision n° 68.35 DC du 30 janvier 1968)、合憲裁定、地方税資産評価

→税法律の違憲立法審査の傾向：毎年度の財務法律が憲法 61 条により議員 60 名による選択的付託、人権宣言 14 条違反の可否

■「合憲性の優先質問(une question prioritaire de constitutionnalité: QPC)」の憲法院事後的違憲審査

⇒憲法院による QPC 違憲判断：フランス法令判例等検索データベース Légifrance の「QPC, non conformité, CGI」検索結果 47/166 件

⇒non conformité totale の事例紹介

Décision 2015-520 QPC - 03 février 2016 - Société Metro Holding France SA venant aux droits de la société CRFP Cash [Application du régime fiscal des sociétés mères aux produits de titres auxquels ne sont pas attachés des droits de vote] - Non conformité totale: Considérant qu'en édictant une condition relative aux droits de vote attachés aux titres des filiales pour pouvoir bénéficier du régime fiscal des sociétés mères, le législateur a entendu favoriser l'implication des sociétés mères dans le développement économique de leurs filiales ; que la différence de traitement entre les produits de titres de filiales, qui repose sur la localisation géographique de ces filiales, est sans rapport avec un tel objectif ; qu'il en résulte une méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques ; que le b ter du 6 de l'article

145 du code général des impôts doit être déclaré contraire à la Constitution ;親会社の税制の恩恵を受けるために子会社株式に付随する議決権に関する条件を制定することにより、立法者が子会社の経済発展への親会社の関与を奨励することを目的としたことを考慮するに、これらの子会社の地理的位置に基づく子会社株式からの収入の扱いの相違が、そのような目的とは無関係に、これは、法の下における平等、および公的負担平等原則の違反であり、一般税法第 145 条第 6 項は違憲と宣言されなければならない。→税負担公平原則違反事例が多い

→税法律の制定後の違憲判断として注目：違憲無効により条文削除、適用違憲論なし

→QPC 運用による租税法律主義論の展開に期待

結語

■フランスの租税法律主義 *légalité de l'impôt* 思考は、1789 年人権宣言 14 条に市民の人権の一つとして明言され確定した。

⇒フランスの人権としての租税法律主義は、民主主義国家の租税法律主義の基本である。これは、封建君主国家における「法による課税」、立憲君主国家における「同意なければ課税なし」から、民主主義国家における一般的な「法律なければ課税なし」という理解よりは「納税者が自らの税負担を決定する権利を保障する」というものである。つまり、課税権が納税者にあることから、税立法された税法律は、納税者基本権を保障する。換言すれば、フランスの租税法律主義は、納税者主権による納税者基本権の保障であった。それは、人権としての租税法律主義である。

⇒フランスの租税法律主義は、人権宣言 14 条から始まり、その後、憲法に組みこまれ、憲法的条項として位置づけられた。それは、国民主権の一属性としての課税権の行使が主権者である市民納税者により構成される議会（議会主権）において税法律の立法としてなされること、すなわち革命前から「課税権は立法権である」（Bodin）ことを引継ぎ、そして、権力分立（三権分立）論に基づき、その議会制定税法律が執行機関である税行政機関および税裁判機関を拘束し、かつ納税者国民をも拘束し、遵法されるという民主主義国家における税法関係を構築した。繰り返しとなるが、課税権が国家主権者である納税者国民の税法立法権にあること、課税が納税者国民の同意として納税者国民により構成される立法機関議会の制定法（成文法主義）によること、三権分立により税法執行機関（税法行政機関、税法裁判機関）の税立法権を否定すること、これらは租税法律主義の内容とされる。

⇒フランスの主権者である納税者国民は、三権分立の厳格化と自分達の代表である議会を行政および裁判所の執行機関よりも優越したものとし、議会制定法・成文法主義を徹底した。また、フランスは、違憲立法審査制度を 1958 年憲法まで整備していなかったことから、実定税法律の立法が租税法律主義、その他の憲法条項に違反していても、その条項が新たな「一般意思」の形成と認めた。実定税法律を制定、修正、削除できるのは、議会のみであった。つまり、議会のみが税創設できる、ここにフランスのレガリテ *légalité* の本質がある。

⇒しかし、フランスの税制が第一次世界大戦後に所得税、取引高税などの増税と複雑化され、これらに対応する税法律の制定は、増税立法に対する議員の責任回避もあり、また議員が特

定団体のための税制改革を立法し、議会への国民的不信が高まり、議会の政府への税課徴に関する委任立法が多用され、行政主導のものへとなくなっていった(議会は政府提案税制改正を鵜呑みで承認)。税法律は次第に一般的、抽象的となり、租税法律主義は衰退したと指摘される。憲法院への税法律の付託は、義務的付託となる組織法律(*loi organique*)としての税法律が少なく、議員 60 人による毎年度の財務法律の選択的付託がなされる程度であり、租税法律主義、レガリテへの国民的関心を高揚させるものではなかった。

⇒しかしながら、フランスは市民権利と人権を保障する国(憲法 1 条 *Elle assure l'égalité devant la loi de tous les citoyens sans distinction d'origine, de race ou de religion.*、憲法 2 条 *La devise de la République est " Liberté, Egalité, Fraternité "*。)であり、また人権としての租税法律主義は市民意識としてある。それゆえ、2008 年憲法改正による憲法院の QPC に関わる制定後法律の違憲審査が創設され、今日までに、違憲判決も相当数ある。人権としての租税法律主義は、再び市民意識として展開されている。

■フランスの租税法律主義は、アンシャンレジーム期の封建君主制や立憲君主制の国家において税法令が租税法定主義として課税のための手続としてあった(課税形式原則としての租税法律主義)。しかし、フランス革命により近代現代民主主義国家となったフランスは、人権宣言 14 条に「人権としての租税法律主義」を採用した。しかしながら、その意義内容については、裁判機関が違憲審査権をもたず、立法機関である納税者国民代表の議会の優越性を基礎に、執行機関による法解釈学的な租税法律主義の意義内容論議がなされなかった。そのため、租税法律主義は、レガリテとして認知されるが、税法原則として日本におけるような租税法律主義論が展開されることはなかった。内容的には、明確主義、手続的保障に関する詳論はないのではないか。

■本報告の結論：日本の税法学説との比較

⇒課税形式手続としての税法は民主主義国家以前にも存在した。租税法律主義を形式的原理とする説は、民主主義国家での租税法律主義論として疑問である。

フランス人権宣言 14 条は、納税者主権に基づき、納税者が自らの税負担を決定する権利(納税者主権の税立法権)を保障し、納税者基本権を保障するものであった。しかし、その後の増税、議員の責任回避から税法律の複雑化と一般抽象化が進み、税行政機関税法案策定の優位性が高まり、この租税法律主義は理念として確定したが現実には侵害され衰退した。

租税法律主義の衰退は、現代民主主義国家における共通の課題である。

⇒フランスの租税法律主義は、納税者主権による納税者基本権の保障であった。納税者の権利保護の道具としての租税法律主義は、フランスの租税法律主義では当然のものであった。しかし、議会主権論による「法律が一般意思である」とするフランス人の思考が違憲立法審査制度導入を遅滞したため、現実的にはこれを機能させるに至っていなかった。ただし、憲法院 QPC 事件が増加し、今後の理論展開が期待される。

⇒租税法律主義の例外は、どの国でも認められる緊急関税措置(日本では関税定率法)がある。また、国際課税に関する租税法律主義の適用問題もある。フランスは、国際課税として EU 税

法制との関係とその他諸外国の税法制との調整に直面しているが、条約優先原則に従い対応している。

■ EU 裁判所との関係については、本報告では省略した。EU 加盟国であるフランスは、EU 条約 (EU 法) の国内法に対する優越を認め、加盟国憲法も EU 条約等に違反することは認められない。EU 裁判所は、EU 法に関する解釈適用に関する裁判機関であり、当然にフランス国内法に関する訴訟処理をしない。また、二重訴訟(または平行訴訟)の禁止は保障される。

■ フランスでは、すべての税徴収を国の会計官が実施、これに対する審査裁判は、会計検査院 (COUR DES COMPTES) が担当する。税徴収に関する租税法律主義については、検討していない。

以上。

【参考】レジュメで引用したものを除く

・フランスの法令および判例：フランス政府法令等データベース <https://www.legifrance.gouv.fr/>