

特別記事

増田英敏君学位請求論文審査報告

増田君が博士号学位取得請求論文として提出した『納税者の権利保護の法理』（成文堂 一九九七年 四三二頁）について、その審査を報告する。

一 序

納税者の権利を充分に保護することを前提として始めて、課税権の行使の目的のために国が納税者の理解と協力を得るといった思考は、先進諸国間においてひとつの大きな潮流となっている。ところが、日本の場合には、この潮流の存在を敢えて無視しているかのように、国は納税者の権利保護思考について鈍感であり続けてきた。その姿勢は、行政手続法が国税関係の取扱いをその適用対象から除外した事実にも端的に現れている。行政手続法は、憲法第三十一条（適正手続保障の原則）と第十三条（個人の尊厳）を基本原理として、「行政運営における公正の確保と透明性の向

上を図り、もって国民の権利利益の保護に資することを目的」（第一条）としたものである。したがって、税務調査手続の不備や、処分の手前手続規定の不備を原因とする訴訟が後を絶たない租税行政手続の分野こそ、手続法の整備が要請される。

国家財政の逼迫を背景に、本格的な増税政策を国民に強いざるを得ない現状を考慮すると、果たして、我が国のこの姿勢のままで円滑な税務行政が図れるものかと危惧せざるを得ない。増税をもたらす租税立法に対する国民の不満は、立法自体に向けられると同時に、その執行の段階で具体的な行動として表面化することを認識しなくてはならない。このことを充分に認識するからこそ、国家財政における租税歳入の依存度を加速的に増大しつつある先進諸国は、納税者の権利保護に細心の慎重さと尊重を図る姿勢を強めてきているのである。

このような納税者の権利保護重視の姿勢が先進諸国における大きな潮流を形成してきている。この諸外国の状況を踏まえると、日本が従来からとってきた納税者の権利保護に対するスタンスが、あまりにも前近代的であり、世界の潮流から大きく乖離している。企業の国際化が進展し、国境を越える企業活動が活発化する中で、税制のハーモナイ

ゼイションの要請が強まってきている。この現状を考慮すると、日本政府の納税者権利に対する姿勢の特異性は、特に諸外国から批判を招きかねないことを危惧する。

納税者の権利は、租税法の基本原則を支柱として体系づけられた租税法が実効性をもって機能するときはじめて、保護されうる。この観点から、本論文はそのような体系的思考に基づき理論構成された納税者の権利保護に関する研究書である。

二 概観

著者は「はしがき」において「圧倒的な権力を有する国家がその権力を背景に国民に租税を課す。この構図は、まさしく支配と従属の関係であるといえよう。この構図を根本的に打破する機能を有する存在が、まぎれもなく憲法によって保障されている法的価値、すなわち租税法の基本原則によって綿密に体系づけられた租税法であるといえる。

したがって、納税者である国民の権利は、法的価値に裏打ちされた租税法体系によって初めて保護されることになる。ここで重要な点は、単に租税法が存在すればよいのではなく、租税法の基本原則、すなわち租税平等主義と租税法律主義によって体系化された租税法の存在によってのみ納税

者の権利は保護される、という点である。」と摘示する。このように租税法は納税者の権利を保護するために存在するとの大前提から、本論文は出発する。そのうえで、租税法がその存在意義を発揮するためには、租税法自体が租税法の基本原則によって支えられた内的体系を必要とする。国家と国民が支配従属の関係にある、との国家観は措くとして、ここに著者の租税法観が確認されると同時に本論文の問題意識の底流が明確にされている。

本論文は、日本租税法と納税者の権利保護(第一部)、租税平等主義とアメリカ租税法(第二部)、および租税法律主義とアメリカ租税法(第三部)の三部から構成されている。

第一部は、租税法の基本原則が租税法の隅々まで適正に実現してはじめて、納税者の権利は保護されとの立論から出発して、わが国の租税法が果たして租税平等主義および租税法律主義を尊重して体系化されているのであろうかとの問題提起を試みる。

まず第一章「租税平等主義の法的概念とその機能」は、日本国憲法が基本的価値と判断している一般的平等原則から、租税平等主義が派生すると論じ、そしてこの租税平等主義が実定租税法を理論構成し評価するに当たってきわめ

て有意義であるとし、その機能について次のように検討を加えている。すなわち、平等原則は、法の基本原則であり、法理念である正義の要素となる一般的基本原則である。平等概念が租税法においてはもちろんのこと、法全体における最も重要な概念であることに着目し、平等概念の詳細な検討により、租税平等主義の本来の意義が明晰にされる。

租税平等主義はとくに租税法律の新設や改廃上もっとも尊重すべき基本原則である。ところが、消費税法の導入過程における国会の議論が余りにもこの基本原則を軽視しているのではないか、との問題意識から、著者は、租税平等主義がそもそも租税の立法作用を拘束するか否か、どの程度そうなのかについて、歴史的な解釈論争にまでさかのぼり改めて確認する。憲法一四条「法の下の平等」規定が立法作用を拘束するとの見解については、解釈論争を経て既に解決をみてから久しい。敢えて、ここでその解釈論争を考察することにより、同規定が立法を拘束するのであるから、それを根拠とする租税平等主義も、憲法レベルの基本原則であり、当然租税法の立法作用を拘束するはずであるという法的効果を再確認することを目指すものであった。

著者は、第二章「租税平等主義の法的限界」において、租税平等主義の法的限界を、日本の裁判所とりわけ最高裁

の違憲審査権に関する司法消極主義の傾向に求めて、租税平等主義の立法拘束性が形骸化している法現象について問題を提起する。憲法訴訟論における従来の研究成果をふまえて、著者は裁判所の法令違憲審査権に対する姿勢を考察する。そのうえで、サラリーマン税金訴訟として注目された大島訴訟の最高裁判決を素材として、司法消極主義の傾向を分析する。同訴訟は、給与所得者が所得税法上不合理な差別を受けているとして、租税平等主義(憲法一四条)違反を主張した本格的な違憲訴訟であり、租税法上最も重要な訴訟の一つとして位置づけられてきたものである。同訴訟において、裁判所は、「ある税制を定立しその内容を決定するにあたっては、『中略』具体的租税法規の定立については立法府の合目的、立法政策的な裁量にゆだねるほかに、裁判所はその裁量的判断を尊重する」として、いわゆる『立法裁量論』を憲法判断の法理であることを宣言し、「当該租税法規が著しく不合理であることの明白である場合に限ってこれを違憲としてその効力を否定できる」として、『明白性の原則』を審査基準として適用する旨を明確にしている。

租税法規が租税平等主義に適合しているかどうかを判断する場合に、その判断基準として立法裁量論と明白性の原

則を適用するとき、ある租税法規が租税平等主義違反と判断される可能性はほとんどに等しくなる、旨を筆者は指摘する。このような司法裁判所の租税平等主義の解釈・適用の立場から、裁判所が同原則の立法拘束性を過小に評価するものであり、その姿勢はいわゆる司法消極主義的傾向と示すものである、と結論づける。

第二章の問題提起を要約すると以下の通りである。すなわち、違憲立法審査権は司法裁判所に委ねられているが、日本では、司法府の立法府に対する消極姿勢のためにその審査権行使の機会は裁判所自らが放棄しているに等しい。その結果、租税平等主義は租税法の立法作用を拘束する機能を有するけれども、その拘束力は裁判所の違憲審査が有効に機能して初めて有意義である。それにもかかわらず、第一章で確認したような司法消極主義的な傾向が強まれば、その結果、租税平等主義が租税立法作用を拘束するといった機能が低下するとともに、租税平等主義自体の形骸化を招き、その実質的な限界を露呈することになる。

第三章「租税法律主義の法的限界」は、租税法律主義の法的限界の具体的問題として、質問検査権規定に焦点を絞り検討する。租税法律主義は租税法律に基づく課税の原則を本来意味するから、現行の質問検査権規定が非常に広い

範囲で行政裁量を認めているので租税法律主義の要請に抵触するのではないか。質問検査権規定の解釈を巡る法律上の争点は、最高裁昭和四八年七月一〇日判決によって解決されたようにみえるが、しかし同規定の解釈・適用を巡る争訟は後を絶たない。特に、質問検査に関する法律規定が詳細でないばかりか大綱的であり、租税法律主義（憲法八四条）に違反するとの納税者の主張が後を絶たない。

租税行政庁は、納税者と行政庁が最も鋭角に対峙する態様で質問検査権を行使する。したがって、納税者の権利保護の視点からすると、その手続上の権利を擁護するための周到に構築された租税行政手続法規が納税者のために用意されてしかるべきである。なぜならば、納税者の権利は、法令によってのみ制度的に担保されるからである。ところが、質問検査に関する法律規定があまりにも不明確であり大綱的であるから、納税者はいかなる適正な質問検査手続法のもとにおいていかなる内容と態様により質問検査に協力すべき義務を負い同時にその義務に対応する権利を有するかについて明確にしていない。このため、納税者が、租税行政庁による質問検査権の行使過程において、自己の権利保護を求める場合に、法律の欠缺を補うためやむを得ず憲法規定に法的根拠を求めるほかない。この点に大きな問

題がある。このような観点から、裁判例が考察される。適正な質問検査手続に関する詳細な手続規定が日本租税法律に存在しないゆえに、納税者は租税行政庁による質問検査権の行使を不合理だと主張する場合に、憲法上のプライバシー権や憲法三十一条（適正手続保障の原則）や憲法八四条（租税法律主義）を法的根拠として、権利保護のための根拠を直接憲法規定に求めざるをえない。その意味において、納税者が自己の権利救済を求めて提訴する場合には、憲法訴訟を不可避的に提起せざるをえない。このような法構造のもとで、裁判所の司法消極主義が大きな障壁となる。前章で考察された租税平等主義の限界と共通の問題、司法消極主義が、租税法律主義にもみられる。

第三章「租税法律主義の法的限界―質問検査権規定の考察」においても、質問検査権の意義と法的性格について学説・判例を綿密に考察し、その法的性格から問題の核心に迫ろうとする。質問検査権の法的性格についての分析は、新井隆一（早稲田大学名誉教授）の玉稿・税研一三巻七十七号（一九九八年）において、注目をうけ検討されている。

第二部「租税平等主義とアメリカ租税法」は、租税平等主義の視点から、アメリカ租税法のうち重要な実体法規定の意義を明瞭している。

まず、第四章「譲渡所得課税における資本資産概念に対する法的統制」は、租税平等主義との視点から資本資産概念を検討する。譲渡所得課税を適正ならしめるためには譲渡所得の発生源となる譲渡資産が資本資産（キャピタル・アセット）に該当するか否かが重要な論点の一つである旨指摘されている。アメリカでは、キャピタルゲインに対する課税は紆余曲折を経てはいるものの、ほぼ一貫して軽減税率を適用してきたために、租税回避を図る一つ的手段として棚卸資産を資本資産に見せかけて租税回避を図るといった取引が横行してきた。他方で、担税力測定的手段が公正に適用されることにより始めて、租税平等主義は担保される。従って、租税平等主義は、担税力測定構造の歪みを是正することをも要請する。それゆえ、担税力測定尺度の適用過程において、ある資産の譲渡から生じる収益がキャピタルゲインにあたるか否かを適切に性質決定し、キャピタルゲインと見せかけて租税回避を図る行為を阻止することは、租税平等主義の実現にとって重要である。そこで、譲渡（売却）された資産が資本資産に該当するか否かが判断基準になる。そうすると、租税回避行為を阻止するためには、資本資産の範囲を法的に明確にすることが不可欠になる。

租税平等主義は水平的平等のアスペクトにおいては担税力(経済的に租税を給付しうる能力)に応じた課税を要請しているのであるから、租税法が担税力測定構造の適正化に合目的に適合している程度に依して、立法者が、租税平等主義をどれほどまでに尊重しているかを確認することができる。したがって、棚卸資産を資本資産と見せかけることにより、軽減税率が適用される譲渡所得課税を選択するといった租税回避行為を積極的に阻止する法規定は、担税力に応じた課税を歪める要因を是正し、租税平等主義を実現する上で不可欠な法整備といえる。

第五章は、アメリカ合衆国における宗教団体免税制度が合理的か否かを考察する論考である。租税平等主義の要請から、あるグループを合理的な理由もなく差別取扱いをして免税扱いにする規定は斥けられなければならない。したがって、あるグループの免税扱いを正当化するには、租税平等主義の要請を犠牲にしてもなおかつ免税扱いをする特別の合理性と法的根拠が存在すべきであろう。そこには、説得力のある、そして、擁護されなければならない法的な価値が存在すべきであろう。内国歳入法典は、(宗教団体を含む)非営利団体の非営利活動から生ずる経済的価値に對して免税措置を講じている。とりわけ、宗教団体に對す

る免税措置は、建国以来の沿革を有しているとされる。そこで、平等という租税法上最も尊重されねばならない法的価値を犠牲にしても、宗教団体に對して免税扱いをする正当な論拠がいかなる点に見出されるか、その論証が説得力のあるものであるか否かを考察することにより、租税平等主義の限界が明らかにされている。

第六章の「國際的租税回避に對する法的規制」は、アメリカ合衆国における國際的租税回避に對する法的規制について論じる。國際的租税回避行為とは、企業活動の國際化に伴い、各国固有の租税制度の相違に着目して、納税者とその制度的な相違を利用することにより租税回避を図る行為という。著者は、この回避行為を担税力測定構造を歪めるものと把握し、このような行為を是正せず放置すれば課税の平等に大きな弊害をもたらすとの立場から、アメリカ合衆国が國際的租税回避行為に對抗するためどのように法整備に努めているかを検証する。

第七章「租税過料法改革の法的意義」はいわゆるIMPACTと称される一九八七年抜本的租税過料法改革について検討する。この改革以前には、アメリカの租税過料法は、おおむね次の三点の大きな問題を有していた。一は、一つの租税過料対象行為に對して複数の過料が併科されるとい

った、租税過料累積の問題である。たとえば、一九八七年前のアメリカ租税過料規定の場合には、一つの過少申告行為に対して九種の過料を賦課するという具合であった。二は、租税過料規定の複雑性・不明確性の問題である。抜本的租税過料法改革法（以下IMPACTという。）施行以前は、過料の数が一五〇種にも達するという具合に複雑な過料法構造を採っていた。三は、租税過料行為に対して租税過料が、納税者にとって過酷であるといった、過料衡平の問題である。その過酷さは、たとえば、過少申告税額一六〇、〇〇〇ドルに対して複数の過料の合計金額が二二八、八四九ドルに達し、なんと本税額の約一・四倍の過料を科すというもので、あまりにも過重であるという批判がなされてきた。（ただし、アメリカ租税過料規定は、租税過料が納税者の担税力との関係で均衡を失している場合には、担税力に応じた課税を要請する租税平等主義を毀損することになる、と著者は主張するが、しかし、過料そのものは税でないから、過料と担税力との均衡は、問題外である。懲罰的秩序罰は考えうることである。）

IMPACTは、租税過料の適正な体系化を図るための基本原則を確認し、徹底的に過料の統廃合を断行する。たとえば、IMPACTは無申告加算税と過少申告加算税な

どを過少申告加算税に統合し、過料率も一律二〇％に設定し、また、重加算税に附加する利子税を全廃する。これらの改革は前記の問題点の解決において資しているという範囲において、画期的な改革と評価されている。租税過料の賦課要件の明確化は、法律に基づき過料を課すという意味においても、法治行政の原則にとって重要な意義を有する。

第三部「租税法律主義とアメリカ租税法」では、合衆国は租税法律主義を担保する目的のためいかなる租税制度を用意しているかを検討する。まず、第八章「租税行政組織の構成と納税者の権利保護」では、アメリカ内国歳入庁の行政組織を概観して、租税行政を遂行する組織体の構造が納税者の権利保護のためにどのように配慮しているかを考察する。租税法律主義は、納税者の権利を保護するため、法律に基づく行政を遂行する。租税要件規定及び手続要件規定が明確に法定され、それにより租税要件明確主義が充足されるとしても、その法規定を納税者の不利にも有利にも誠実に履行する行政主体およびその行政機関が存在しなければ、租税法律主義は絵に描いた餅のごとく有名無実なものとなってしまう。このため、租税法が適正に解釈・適用されうるための租税行政組織はいかにあるべきかとの視

点から、アメリカ内国歳入庁の行政組織が考察される。

第九章「租税争訟制度と納税者の権利」及び第十章「納税者の権利としての裁判所選択権」は、納税者の権利は争訟制度によって法的に保護されるとの観点から、納税者が自己の権利保護を法的に求めうる争訟制度について考察する。租税法律主義も、租税争訟制度が実効性をもつて機能してはじめて、法的に担保される。この観点から、アメリカ租税争訟制度が分析される。

第十一章「税理士制度と納税者の権利」は、アメリカ合衆国において、いわゆる税理士が納税者の権利保護にいかなる役割を果たしているかを考察する。租税行政において租税法律主義を実現する担い手の一つとして、税理士が位置づけられようとの観点から、アメリカの税理士制度を考察したのが本章である。アメリカでは、納税申告書を作成することのみを職務とする者は、無資格でそれを業とすることができ、これと対照的に、日本の税理士のように国家資格を要件とする専門家は、納税者の権利を保護するために内国歳入庁と交渉にあたることを職務とする法律家である。シャープ勧告では、税理士も納税者の権利保護を職務とする専門家として位置づけることを目指していたとされる。

三 考察

国家の実定租税法が、課税要件規定から賦課・徴収規定まで体系的で理論構成されているものと評価をうけるためには、一般に承認されているところの法的価値を表す普遍的な原則によって構築されていなければならない(クラウス・ウィルヘルム・カナリス(木村弘之亮代表訳)『法学における体系思考と体系概念』(慶應義塾大学出版会、一九九五年)三八頁)。租税法体系を支える基本原則は、憲法規定を法的根拠とする租税平等主義(憲法第一四条)および租税法律主義(憲法第三〇条および八四条)の両基本原則である。本論文は、この両基本原則が租税法体系の隅々にまでゆきわたり、その原則が実現されてはじめて、本論文の主題である納税者の権利は保護される、との立論を前提としている。

この立論を前提として、本論文は三部から構成されている。租税実体法の内容(とくに担税力を測定する道具規定)、租税裁判、租税行政、納税者の協力義務、税理士による租税協力などが、租税平等主義の観点から考察されている。応能負担原則が憲法及び租税法の体系においてどのように位置づけられるのか、あるいは応益負担原則が租税

法の体系を支える原則として位置づけられるか否か、応能負担原則は租税法の体系上、租税法律主義や租税平等主義との関連においてどのように位置づけられようとしているか、今後の課題である。

租税法の基本原則の視点から我が国の租税法を検討する文献はこれまでも多数見られたが、本論文の特徴と学術的価値は以下の点にあると思われる。

その第一は、納税者の権利は、租税法の基本原則によって体系化された租税法体系が構築されてはじめて、保護される、と明確に摘示している。OECD加盟国の多くが、納税者権利憲章などを提示して納税者の権利を保護していくための適切な政策をとっている。この事実は多くの文献により日本にも紹介されてきており、そして納税者の権利憲章の必要性を訴える論調もいくつか見られる。しかし、著者はそのようなアプローチをとらない。現行憲法にみる基本的価値判断が実定租税法の基本原則の基礎におかれ、そしてその租税法の隅々にまで放射され実現される場合、そしてその場合にはじめて、納税者の権利は法的に保護されるという。著者はこの見解を根底にして、租税法の基本原則の形骸化はまさしく納税者の権利保護を後退させるものであると結論を導き出す。第一部は、現行租税法を租

税法の基本原則の視点から、現行租税法の基本原則はその法的機能を形骸化させてしまっており、納税者の権利保護のために実効的に機能していないのではないか、との問題を提起する。もともと、問題提起に対する解決策を理論づけられる試論は、十分に展開されているとはいえない。

その第二は、租税法の体系を支える租税平等主義について検討を加え、解明しているという点である。第一章は、租税平等主義が租税法規の合理性を検証する最も重要な基準と位置付けられるとの前提から、租税平等主義の平等概念そのものを徹底的に検討する。(ただし、その前提は必ずしも論証されているわけではない。)租税平等主義の平等概念は「法の下の平等」概念(憲法一四条)を根底に構成されているので、著者は憲法上の平等概念の内容についてまず整理を試みている。同時に、税制改革との関連から、租税平等主義が立法を拘束すべきことを積極的に確認することを目的として、憲法第一四条(一般的平等原則)の立法拘束性に焦点を絞って考察を加えた結果、著者はつぎの結論を得る。立法拘束性について、ドイツの場合と比較しながら日本の解釈論争を歴史的に検証する。この問題は、一般的平等原則が法適用の平等(立法者非拘束説)を意味するのか、それとも法内容の平等(立法者拘束説)を意味す

るのか、すなわち一般的平等原則規定が立法者を拘束する
 か否かの解釈上の問題である。ドイツと我が国の解釈論争
 を歴史的に比較し、現在に至る経過を確認することにより、
 一般的平等原則規定が立法者を拘束するものであることを
 改めて再確認する。再確認する理由を、筆者は次のように
 意義づける。それは、消費税法案の審議から成立までの立
 法過程を通して、あまりにも租税平等主義の存在が軽視さ
 れているのではないかとの危惧を筆者は抱く。その問題意
 識から、一般平等原則規定に基づく租税平等主義が租税法
 の創設、改廃過程において立法者を法的に拘束することを
 強調することを目的として、著者は敢えて一般平等原則規
 定の立法拘束性に関する議論を分析する。その際、租税平
 等主義の平等概念を明確化することを目的として、「法の
 下の平等」規定における「平等」概念を整理・検討する。
 この平等概念の検討にあたっては、①事実の平等と取扱い
 の平等、②絶対的平等と相対的平等、③形式的平等と実質
 的平等というように、平等概念の明確化に有益と思われる
 3つの観点を設定して検討を加える。その検討の結果導出
 された憲法第一四条の平等概念は、次の通りであるとする。

1、この平等概念は、事実関係の平等を意味するので
 はなく法的取扱い関係の平等、すなわち人爲に基づく法律

上の権利義務を均等にすべきであるということを意味する
 ものである。

2、この平等概念は、事実関係の差異の存在を度外視し
 て、すべての法的取扱い関係を均等にすべきであるという
 絶対的平等の意味ではなく、事実関係の差異を考慮し、そ
 の事実関係に対応させて法的取扱い関係を定め、事実関係
 の同一のものには同一の取扱いを、異なるものには異なつ
 た取扱いを要請する相対的平等の意味である。とりわけ、
 相対的平等においては、合理的差別が容認されるという点
 には注目すべきであり、かかる合理性の判断基準は重要な
 問題となる。合理的な差別は認められるが、不合理な差別
 は認められないという点が相対的平等の本質である。

3、実質的平等か形式的平等かについては、通説は形式
 的平等を採っているようであるが、ドイツ、アメリカでは
 実質的平等の意味に解する傾向が顕著となつてきており、
 筆者も実質的平等を支持する。(ただし、最近のドイツ連
 邦憲法裁判所判例は「実質的」平等の内容についての多様
 性と多義性に鑑み、「形式的」平等を問題とするように推
 移している。)

この検討により、著者は消費税法の創設といった租税法
 の立法過程においては、まず第一にこの租税平等主義の要

請に消費税法が反しないのが検証されるべきことを主張する。累進税率構造を採用する所得税法が租税平等主義に反するものではなく、逆に垂直的な公平を達成するものであるとされる消費税法は租税平等主義の批判に耐えうる合理性が存するのだが、まず最初に真剣に議論されるべきである。租税法の立法過程において租税平等主義の要請を最も重要な価値尺度として議論され、尊重されることこそが、租税平等主義の立法拘束性と指摘する。

第一章の租税平等主義が立法作用を拘束すべきであるとの主張は、第二章において扱われる租税平等主義の法的限界へと受け継がれて分析されることになる。租税平等主義が租税法の立法作用を拘束し、租税法の一般的平等原則に対する適合性について裁判基準として有効に機能すべきにもかかわらず、平等原則の機能が形骸化してしまっている。著者はその原因を、裁判所の違憲審査権行使の傾向すなわち司法消極主義にもとめ、問題提起を積極的に試みている。筆者によるそこでの分析は、次の点で租税法学上、重要な意義を有する。まず、租税平等主義について、その法的根拠とされる一般平等原則規定の「平等概念」をここまで深く掘り下げて検討した文献はほかに見当たらない。第二は、

立法拘束性という独自の視点から租税平等主義を検討している。租税法の基本原則としての租税平等主義の認識・理解は、今後本論文の叙述を出発点とすることになる。第三として、租税平等主義は憲法レベルの法的要請であり、立法作用を拘束するが、しかし、現実にはその立法拘束力はきわめて微弱である理由は、違憲立法審査権行使における司法消極主義の傾向に求められている。著者は司法消極主義アプローチをはじめて租税法学に適用して、勇敢に問題提起を試みている。このようなアプローチの応用に基づく試論は特に価値のあることである。第四の特徴は、第一部で明らかにされた日本租税法をめぐる論点を分析し、その問題に対する解決策への示唆を求めるために、第二部及び第三部において比較法の手法を用いてアメリカ租税法制度を検討した点にある。

第二部は、租税平等主義の視点から、とりわけアメリカの租税実体法律要件の論点について検討する。租税平等主義の視点から租税法を考察し評価する場合、その考察対象は租税実体要件規定に絞られる。

アメリカ合衆国では議会のみならず政府もまた、租税平等主義の視点から、租税法が適正な担税力を測定しうる法律理論を構築しているか否か、どの程度にそうなのかにつ

いて、敏感に対応してきたという歴史的事実を、著者は実証している。たとえば、租税平等主義を犠牲にするような規定（譲渡所得税についての租税軽減措置や宗教団体の免税措置など）には、かれらがその目的性をいかに徹底的に議論し、法制度整備のためにどれほど時間とコストをかけてきている事実が明確にされている。租税平等主義を実現しうる法規定の整備が迅速かつ柔軟に対応してきた歴史的事実もまた、確認されている。このような実証的研究は特に有意義である。

第三部は、租税法律主義を実効性をもって機能させるために、どのような法制度の整備がアメリカ合衆国で講じられているのかについて検討する。租税行政組織、訴訟制度、税理士制度のいずれもが、租税法の適正な解釈適用をチェックするうえで不可欠な制度である。これらの制度は、納税義務者の権利にとって有用に機能するよう整備されべきであり、租税法律主義の実効性を担保するうえで最も重要なファクターのひとつである。このファクターを考察した著者の着眼点は、本論文の結章を飾るに相応しい説得力あるものとしている。

四 評価

本研究は数多くの優れた論稿からなる大変な労作である。租税法体系を支える租税平等主義と租税法律主義が、日本の実定租税法に首尾一貫して体系的に定着しているか、否とすればどのようにすれば実現するであろうか。著者は、納税者の権利保護の観点から、現行租税法に問題点を見出し、その分析と解決を試みようとする。研究方法の特色は、憲法上の基礎理論と基礎概念に立ち返ることにより得られた視点と分析道具を用いて、租税法上の諸問題を基礎から考察する点に見られる。もうひとつの特色は、比較法の手法を用いて、日本の租税法現象を分析し認識を新たにさせる研究成果を得ている点に認められよう。いずれも極めて高く評価しうる。

もっとも、憲法学のさまざまな立場から、一般平等原則、立法拘束、適正行政手続の保障、法治行政の原則などにかかる学説と判例の分析が十分であるかについては、異論の余地も無いわけではない。又、アメリカ法やドイツ法などの最新研究の水準に照らし、一般平等原則、適正行政手続の保障などに関する学説・判例の紹介が適切であるかについても、異論を挟む余地も無いわけではないであろう。さらに、各種法人に対する平等課税の問題は、アメリカ合衆国においても議論に値すると思われるが、本論文はこの重

要な問題に言及がない。今後、隣接学問の研究者との共同研究をすすめ、残された課題に携わられることが期待される。

以上の審査の結果、審査員一同は、本論文が博士(法学)(慶應義塾大学)を授与するに相応しいと判断する。

平成十二年六月十八日

主査 慶應義塾大学法学部教授
法学研究科委員法学博士 木村弘之亮

副査 慶應義塾大学法学部教授
法学研究科委員法学博士 小林 節

副査 慶應義塾大学法学部教授
法学研究科委員法学博士 宮島 司