

第1章 はじめに

第1節 問題意識

国民健康保険料の徴収方式は、地方税法に規定される保険「税」方式と、国民健康保険法に規定される保険「料」方式とがあるが、これらは基本的に同じ算定方法とされる¹。

表題に掲げた両事件は、いずれも、市が定めた国民健康保険に関する条例が、租税法律主義に反するとして争われたものである。両市いずれも、当時、条例には、国民健康保険の税率や料率そのものではなく、その算定方法を定めていたのであるが、保険「税」方式を採用していた秋田市の事件²においては違憲判決が下され、保険「料」方式を採用していた旭川市の事件³においては、第一審で違憲判決が出されたものの、控訴審、上告審いずれも合憲判決が下されている。

これらの裁判例について、本稿では次のように検討を進めたい。

まず、次の第2節で保険料と保険税の相違について簡単に触れた後、第2章で秋田市事件の検討、第3章で旭川市事件の検討を行う。

そして第4章で、国民健康保険「料」は租税法律主義の適用対象となるか、さらに第5章で、一般論としての租税法律主義の適用対象について、考察する。

第2節 保険料による場合と保険税による場合との相違

国民健康保険料（以下、「国保料」という）は昭和13年⁴に、国民健康保険税（以下「国保税」という）は、昭和26年に創設された。税方式が導入された理由は、「保険財政事情から、税のほうが義務観念も向上して徴収が容易であり、徴収成績も向上することが見込

¹ 参考：田中治「旭川市事件2審判決評釈」税法学545号（2001年）101頁

² 第一審は秋田地裁昭和54年4月27日判決（行裁例集30巻4号891頁）、控訴審は仙台高裁昭和57年7月23日判決（行裁例集33巻7号1616頁）。本稿では、まとめて「秋田市事件」と呼称する。

なお、被告秋田市長は、「上告したが、上告を取り下げたため、高裁判決が確定した。それに先立ち、秋田市は、事件が高裁に継続中に、地裁の判旨に適合するように条例を改正していた。上告の取下げは、秋田市と納税者との間の、市が納税者に解決金を支払うという和解に基づく措置であった。上告の取下げ後、市は和解に従って解決金を支払った。」（金子宏ほか『ケースブック租税法[第2版]』70頁〔金子宏〕（弘文堂、第2版3刷、2008年）。本件和解についての詳細は、参照、北野弘久『納税者基本権論の展開』（三省堂、1992年）250-252頁）。

³ 第一審は旭川地裁平成10年4月21日判決（民集60巻2号672頁）、控訴審は札幌高裁平成11年12月21日判決（民集60巻2号713頁）、上告審は最高裁大法廷平成18年3月1日判決（民集60巻2号587頁）。本稿では、まとめて「旭川市事件」と呼称する。

⁴ 本稿においては、読みやすさの観点から、原文が漢数字であっても、原則として英数字で、また句読点は、「。」、「、」で統一表記する。また、引用元が旧字体である場合には、現在通常用いられる漢字に改めた。

まれたため設けられたものである。つまり、税金に対する国民心理の問題を取り入れたものである。」⁵と説明されている。市町村は、国保料とするか、国保税とするかを選択することができるが、両者を併用することはできない⁶。以下、両者の主な相違点を挙げる。

(1) 保険料率・保険税率の規定の仕方における相違点

まず、算定方法についてであるが、国保料の場合、国民健康保険法 81 条の委任により同法施行令 29 条の 7 に規定されているのに対し、国保税の場合、地方税法 703 条の 4 に規定されている。すなわち、国保料は政令で、国保税は法律で定められている。

この点について、碓井光明は、「国民の負担を左右する基本的な部分が、技術的という理由で政令に委任されてはならない」という点と、「保険財政を運営しなければならない市町村が政令によって拘束されている」という点で問題視している⁷。

次に、規定方法についてであるが、国保料の場合、厚生労働省の条例参考例において、「条例上料率の算定方法を示すのみでよく、保険料率の決定は、市町村長が告示することとされている」（以下この方式を「告示方式」と呼ぶ）⁸。条例に規定せず、告示で足りるとするその根拠は、「議会の議決を経るところまでは要求されておらず、国保事業の費用の積算等は予算を通じて議会の議決を得ている」からであるとされる⁹。

一方、国保税の場合、自治省（現在は総務省）の条例準則において、税率そのものを条例に規定することとされている¹⁰（以下この方式を「定率・定額方式」¹¹と呼ぶ。）。

⁵ (社)国民健康保険中央会監修『国保担当者ハンドブック〔改訂 13 版〕』（社会保険出版社、2009 年）379 頁

⁶ (社)国民健康保険中央会・前掲注 5・379 頁。国民健康保険法 76 条 1 項。

⁷ 碓井光明『要説自治体財政・財務法〔改訂版〕』（学陽書房、1999 年）124、127 頁。条例は、憲法 94 条により「法律の範囲内で」とされ、また、地方自治法 14 条 1 項により「法令に違反しない限りにおいて」とされており、違憲とは言い切れないが、地方自治の本旨（憲法 92 条）、すなわち団体自治と住民自治の保障の観点で、それを法律が制限するならまだしも、政令が制限するのは問題があるように思われる。碓井が指摘するように、「技術的」と「細目的」とは異なるのであって、後者は許容されるが、技術的であるという理由だけでは許容されないと解すべきであろう。

⁸ 田中治・前掲注 1・102 頁。田中は、引用論文で、「平成 12 年 3 月 31 日付けで、「国民健康保険条例準則」が廃止され、その代わりに、「国民健康保険条例準則の一部を改正する条例参考例（平成 12 年 3 月 31 日事務連絡）」が定められた…が、その規定の内容、実質にさしたる変化はない。」と述べている。

⁹ 倉田聡「社会保険財政の法理論－医療保険法を素材にした一考察－」北海学園大学法学研究 35 巻 1 号（1999 年）26 頁。この点については次章以降で検討する。

¹⁰ 田中治・前掲注 1・102 頁、山田洋「旭川市事件 1 審判決評釈」判時 1667 号（1999 年）174 頁

¹¹ 税率は、課税標準が金額または価額である場合には百分比等で示され、課税標準が数量の場合は金額で示される（金子宏『租税法〔第 15 版〕』（弘文堂、2010 年）163 頁）。国保料・税の構成要素のうち、所得割・資産割が前者に、均等割・平等割が後者にあたる。すなわち、前者が「定率」、後者が「定額」を指す。なお、甲斐素直は、前者を応能割額（負担能力に応じた部分）、後者を応益割額（受益に応じた部分）と呼んでいる（甲斐素直「租税法主義と社会保障関係課徴金」日本法学 61 巻 1 号 48-49 頁）。

条例参考例・条例準則は、厚生労働省または総務省から提供されたひな型であって、法的な拘束力は有しない¹²ので、国保料か国保税かにかかわらず、市町村は自らの判断で、料率・税率について、市長の告示によるか、条例に規定するかなどを選択する¹³。

秋田市事件は国保「税」で、「告示方式」にも「定率・定額方式」にも拠っていなかった事案であり、旭川市事件は国保「料」で、「告示方式」に拠っていた事案である。

なお、条例を改正するには議会に諮るという手数がかかるため、この点に、「定率・定額方式」に拠らないことのメリットがある、といえる¹⁴。

(2) 賦課徴収における主な相違点

国保料の徴収権の消滅時効は2年（国民健康保険法110条）である一方、国保税の更正・決定等の期間制限は3年（地方税法17条の5）・徴収権の消滅時効は5年（地方税法18条）である¹⁵。

また、国保料は、地方税の滞納処分の例によるものの、徴収権の優先順位については、

¹² 秋田市事件第一審判決においても、被告市側が、「主管官庁の地方公共団体に対する指導助言であって（地方自治法245条1項参照）、地方公共団体を拘束するものではなく、一方地方公共団体は憲法94条の規定により、法律の範囲内で条例を制定することができるのであるから、右条例準則と異った課税方式をとることをもって本件条例を非難するのはあたらない。」と述べている（前掲注2・912頁）。

¹³ 山田洋は、「少なくとも保険税については、定率定額方式によることで、実務上は、一応の決着を見ているといえる」と述べている（山田・前掲注10・174頁）。また、倉田聡・前掲注9・26頁によると、国保税方式を採用するほとんどの市町村が「定率・定額方式」を採用し、国保料方式を採用する大都市および一部の国保税方式を採用する市町村が計算方式のみを明示する方式を採用しているとのことである。

¹⁴ 山田洋は、「結局のところ、定率定額方式を採用した場合、給付に要する費用などが変化するため、毎年のように条例改正のための議会審議が必要となり、こうした煩が嫌われているということであろう」と述べている（山田・前掲注10・175頁）。ただし国保料の場合、料率の設定・変更については、知事に協議しなければならない（国民健康保険法12条、同施行令6条）、という手数はかかる（22年改正で削除）。

¹⁵ 国保税がこのように二段構えになっているのは、次の理由による。「賦課権の行使は租税債権の範囲を確定させる効果を生じ、右債権は徴収権の行使によって実現するものであるから、両者は密接な関係にあり、主要なものは賦課なくして徴収することができないとの意味において、賦課権は、徴収権に前置される手続関係である。しかしながら、賦課権は、納税義務の範囲を確認することを目的とする一種の形成権であるが、徴収権は、確認された税額を収納し、ないしその履行を請求することができる権利であるから、私債権と同様（ただし、自力執行権と優先徴収権を除く。）の性格を有すると理解される。その意味で徴収権は、私債権におけると同様に時効制度の適用が可能であり、時効の中断、停止等が機能することとなる。賦課権については、制度の性質に鑑み、右の機能を持つ時効制度はなじまない結果、その権限について法律上定められた存続期間として、賦課権行使の除斥期間が設けられたものであり、そこに存在意義がある。」（堺澤良『国税関係課税・救済手続法精説』（財経詳報社、初版、1999年）252-253頁）。なお、国保料の賦課権については、「賦課権と徴収権を区別していないから、2年の期間制限を受けると解される」（阪本勝「旭川市事件最高裁判決調査官解説」法曹時報61巻2号（2009年）691頁）。

なお、金子宏は、「従来は、賦課権という言葉が一般的に用いられてきたが、納税義務は法律の定める課税要件の充足によって成立し、更正・決定・賦課決定は租税を賦課する行為ではなく、納税義務の内容を確定する行為であるから、賦課権とか賦課処分という言葉を用いるのは不適當であると考えられる。したがって、本書では確定権とか確定処分という言葉を用いることとする。」と述べている（金子・前掲注11・132頁）。

国税及び地方税に次ぐものとされる（地方自治法 231 条の 3 第 3 項、地方税法 14 条、国税徴収法 8 条、同 2 条 5 号）¹⁶。

さらに、ペナルティについて、国保料は、国民健康保険法 127 条 3 項に、「市町村は、条例で、偽りその他不正の行為により保険料その他この法律の規定による徴収金の徴収を免かれた者に対し、その徴収を免かれた金額の五倍に相当する金額以下の過料を科する規定を設けることができる。」という規定を置く一方、国保税は、地方税法 724 条 1 項に、「詐偽その他不正の行為によって水利地益税等¹⁷の全部又は一部を免かれた納税者は、一年以下の懲役若しくは十万円以下の罰金若しくは科料に処し、又は懲役及び罰金を併科する。」と定める。

総じて、国保税のほうが、国保料よりも徴収権限が強化されている¹⁸が、山本隆司は「保険税の方が徴収権限を若干強化されているという程度の違いであ」って、「保険料と保険税の具体的な違いを個々に見ても、憲法 84 条の直接適用の有無を分ける理由になるとは解し難い。」と述べている¹⁹。

（3）行政組織について

2008 年度の医療給付費分において、国保料を採用する市町村は 218、国保税は 1,483 である。世帯数で見ると、国保料は 897、国保税は 991（万世帯）。また、被保険者数で見ると、国保料は 1,492、国保税は 1,790（万人）となっている²⁰。

¹⁶ なお、国税と地方税の間には、優先劣後の関係はない。金子宏・前掲注 11・756 頁。

¹⁷ 地方税法 706 条 1 項で、水利地益税、共同施設税、宅地開発税及び国民健康保険税をまとめて「水利地益税等」と定義している。

¹⁸ ただし、国保税の徴収は、徴税吏員に限られるが、国保料の徴収は、吏員以外の者（雇員、嘱託等）でも行うことができる（田中治・前掲注 1・102-103 頁）。

なお、木村収は、国保料と国保税の徴収率の差異は縮小したため、国保料に移行することによる強制力の低下に「市町村にはこの点に不安を感じる向きもあるようであるが、決定的な難点であるとは思えない」と述べている（木村収「国民健康保険税の保険料移行問題の今日的意義」税 54 卷 11 号（1999 年）14-15 頁。なお、木村は、税という名称による国民の誤解や、広域連合による保険料の平準化の問題（広域連合には課税権がない）、あるいは（3）で述べる行政組織の問題などの税方式の弊害を指摘し、料方式への一本化を主張しているが、立法論に属する事項であり、本稿では立ち入らない。）。

¹⁹ 山本隆司「旭川市事件最高裁判決評釈」法学教室 346 号（2009 年）53-54 頁。田中治も、「上記のような違いは、両者をあえて対比するならばという注釈付きで言及されるのが通例であって、一般に、両者の間には、格別の大きな差異はない、というべきであろう」と述べている（田中治・前掲注 1・103 頁。同旨、甲斐素直・前掲注 11・48 頁）。さらに、倉田聡は、国保料と国保税は徴収手続に差は見られるものの、賦課基準などはほとんど差はないのだから、旭川市事件最高裁判決において、憲法 84 条の適用に差を与えていることは「理論的一貫性を欠く」と説く（倉田聡「旭川市事件最高裁判決評釈」判時 1944 号（判例評論 574 号）（2006 年）183 頁）。この点に付き、水野忠恒も、「奇異な感じがする」と述べている（水野忠恒「秋田市事件 2 審判決評釈」『憲法判例百選Ⅱ〔第四版〕』（有斐閣、2000 年）435 頁）。

²⁰ 厚生労働省保険局「平成 20 年度 国民健康保険事業年報 事業概況」表 25

市町村数の比では「税」が圧倒的に多いが、世帯数の比ではほぼ均衡している理由として、木村收は、「規模が大きくなると業務機構の縦割り意識が強くて相互（筆者注：賦課徴収組織と給付組織）の連携上別組織のデメリットが大きくなり、同一組織で対応する『料』の選好が増すものとみていいのではなかろうか。逆にいえば、規模の小さい保険者の多くが『税』によっているのは、縦割りの別組織による事務体制が必ずしもデメリットとなっていないことを意味するのではないか。」と述べている²¹。

以上、「料」方式と「税」方式の違いについて、規定の仕方、賦課徴収、行政組織の観点から概観したが、これらの相違点から、租税法主義の直接適用の対象となるのか、「趣旨が及ぶ」とどまるのか、その根拠を見出すことは、難しいように思われる²²。

なお、不服申立ての前置については、行政事件訴訟法 8 条 1 項により原則として不要とされるが、国保料、国保税ともにこの原則の例外であり、いずれも不服申立ての前置を必要とする（国民健康保険法 103 条、地方税法 19 条の 12）。

<<http://www.e-stat.go.jp/SG1/estat/List.do?lid=000001064438>>（平成 23 年 1 月 4 日現在。なお、市町村合併・広域化後、合併後に保険料・税を賦課していない保険者 87 は含まれていない。）

²¹ 木村・前掲注 18・14 頁。後述するとおり、筆者は、「料」方式であっても、定率・定額方式によるべきであると考えますが、定率・定額方式であっても、行政組織の観点で、「料」方式を選択するメリットはある。すなわち、定率・定額方式の下で、料方式と税方式が並存する実益はあるといえる。

²² 前掲注 19 のほか、旭川市事件第一審においても、裁判所は、被告が主張する、法形式・徴収方法・徴収権及び還付請求権の消滅時効・徴収権の優先順位の差異については、「これらの違いは法形式の違いから来る技術的な帰結として認めることはできても、このことだけで、本質的な性質の違いを表しているものとは認められない」と述べている（前掲注 3・687 頁）。

第2章 秋田市事件の検討

第1節 地方税条例主義

租税法律主義の地方税への適用について、第一審は、「憲法 92 条、94 条、地方自治法 10 条、14 条、223 条、地方税法 2 条の規定により、地方公共団体がその有する課税権に基づき地方税法の定める範囲内で、あらたに地方税を課し、または現行の地方税を変更するには、条例によってその租税要件、手続規定等を定めることを要するとする趣旨でその適用があると解すべき」²³と述べ、地方税法 3 条 1 項はこの趣旨の確認規定と解している。

また、控訴審は、「憲法 84 条にいう「法律」には地方税についての条例を含むものと解すべき」²⁴と述べている。第一審とやや法律構成が異なるようにも見えるが、結論は同じになると思われる。

地方税に対する租税法律主義の適用について、その法律構成の仕方は学説により様々である²⁵が、後藤正幸の表現を借りれば、これらを、「地方税を課するのは法律でなくても条例でも足りる」という立場（法律（地方税法）から条例への委任ととらえる立場）²⁶と、「より積極的に、地方税を課するには条例によらなければならない」という立場の、2 種類にまとめることができる²⁷。

論理的にはどちらの解釈も成立する余地があるため、どちらが法的にみて、より妥当な解釈であるかを検討する。

確井光明は、後者の立場を主張する実益として、①法律改正により、自動的に地方税の負担内容が変更されるとみるのではなく、原則として条例の改正手続によらなければならないこと、②いわゆる専決処分の利用についても、地方税条例主義による制約が加わること、を挙げている²⁸。すなわち、「地方税を課するには条例によらなければならない」とい

²³ 前掲注 2・921 頁

²⁴ 前掲注 2・1648 頁

²⁵ 参考：後藤正幸「租税法律主義の及ぶ範囲について」税法学 541 号（1999 年）127-129 頁

²⁶ この考え方の系として、「地方税条例主義は憲法上の要請ではなく国の法律である地方税法上の制度（傍点原文）にすぎないのであって、本件条例が憲法 92 条、84 条に違反するという問題はおよそ生じない」（秋田市の上告理由。北野弘久・前掲注 2・248 頁）という考え方、すなわち、税を定める条例については、地方税法違反の問題が生じるのみで、憲法違反の問題は生じないという考え方がある。

²⁷ なお、水野忠恒『租税法〔第 3 版〕』（有斐閣、2007 年）9 頁によると、「中央集権的性格の強いフランスでは、租税法律主義という以上、租税は法律によって規定されなければならないと解されており、地方条例による租税の規定は許されないとされている。」

²⁸ 確井・前掲注 7・119-120 頁。②について、確井は、地方税「法律」主義による場合、「地方税法」により法律主義が満たされることとなるため、条例は地方自治法 180 条の「軽易な事項」に該当し、専決処分

う解釈は、憲法 92 条の「地方自治の本旨」に含まれると解されるところの「団体自治」、および「住民自治」に資することとなる（①が団体自治、②が住民自治に対応する）。

したがって、「地方税を課するには条例によらなければならない」とする立場の方が、より妥当であると考えられる。第一審・控訴審ともに、こちらの立場に立つものと思われる。

このように解した場合の、地方税法と条例との関係であるが、金子宏は次のように述べている。「地方団体ごとに税制がまちまちなり、住民の税負担が甚だしく不均衡になるのを防ぐために、地方団体の課税権に対して国の法律で統一的な準則や枠を設けることを、全面的に否定するものではない²⁹⁾」³⁰⁾。また、その一方、「自主財政主義³¹⁾の趣旨にかんがみ

が許されるし、また、同法 179 条の急施のための専決処分が許される、と解する余地が生ずることを懸念しているようにみえる。

²⁹⁾ 確井光明は、「地方税法の定めている枠を超える条例の定めは違法・無効であって、納税者は、地方税法違反の条例による課税の違法を主張することができるというべきである。」と述べている（確井光明『要説地方税のしくみと法』(学陽書房、初版、2001 年) 9 頁)。また、「極端に言えば協議手続（筆者注：国と地方団体の）なしに地方税の課税要件に関する拘束的な規定を法律で定めることは「課税立法権」の侵害である」という学説については、「ほとんど世界に例のないような国と対等の課税立法権を自治体に付与するものであって、にわかに賛成することができない。」と述べている（同書 10-11 頁）。

³⁰⁾ 金子・前掲注 11・86 頁

³¹⁾ 金子宏は、「地方団体が、地方自治の本旨に従ってその事務を処理するためには、課税権、すなわち必要な財源を自ら調達する権能が不可欠である。それなしには、地方団体は結局において国に依存することになり、それと引換えに国の監督を受けることになりやすい。その意味で、地方団体の課税権は、地方自治の不可欠の要素であり、地方団体の自治権の一環として憲法によって直接に地方団体に与えられている、と解すべきである。このように、地方団体は、憲法上の自治権の一環として課税権（課税自主権）をもち、それによって自主的にその財源を調達することができる、という原則を自主財政主義という。」と述べている（金子・前掲注 11・85 頁）。妥当と思われる。

一方、小嶋和司は、憲法では地方公共団体の種類名を特定していない根拠を、憲法制定過程からみて、「都道府県・市町村の存する時期に、その改変（とくに府県制度の再検討）を可能にしようとの配慮の表われ」であるとし、「換言すれば、それは、当時存した地方公共団体の存続を憲法的に保障せず、法律による改廃の可能なものとした。」のであるから、「権利主体の存在じしん憲法上保障されていないとすれば、その憲法上の権能（傍点原文）を説くことに、どれだけ意味がありうるのか。」と述べ、地方公共団体の権能については、法律の定めがあるものに限定され、地方公共団体の課税権は、憲法上保障されているわけではないという立場をとる（小嶋和司『憲法学講話』(有斐閣、初版、1982 年) 186-202 頁)。解釈にあたって、立法者の意思を考慮に入れることは重要ではあるが、それは絶対的なものではないと思われる（参考：伊藤正己・加藤一郎編『現代法学入門〔第 4 版〕』75 頁〔加藤一郎〕(有斐閣、第 4 版第 7 刷、2008 年)）。

福岡地裁昭和 55 年 6 月 5 日判決（判時 966 号 3 頁〔11 頁〕）は、地方公共団体の抽象的な課税権は認めるが、「その具体化は法律（ないしそれ以下の法令）の規定に待たざるをえない。」と述べている。筆者は、地方公共団体の具体的課税権については、法律によって創設されるのではなく、法律は、国全体の公共の福祉の観点から、地方公共団体の課税権を制限できるのみと考える。その制限については、国の立法裁量は広く認められると解されるが、被告が述べているように、「住民自治、団体自治の余地を極端に侵害する場合」や、「一見明白に不合理であり、立法府の裁量の範囲を逸脱していると認められる場合」については、そのような法律は違憲と解すべきであろうと考える。裁判所はこの点についてはとくに判断を下していない。

なお、憲法解釈として、府県・市町村を廃止できるか否かについては、学説上争いがあるが（法学協会編『註解日本国憲法下巻（2）』(有斐閣、初版第 5 刷、1956 年) 1375-1376 頁)、私見としては、道州制の導入、地方公務員の削減、一元的な行政サービスをかんがみ、積極的に解しておきたい（ただ、地方公共団体を一切なくして、完全な中央集権体制にすることは、憲法上できないと解される）。同書 1382-1383 頁も、「時代の推移に伴い、漸次、府県を統合して、実質的に道州という完全自治体ができあがり、市町村を統合して、実質的に郡という単位の完全自治体ができあがるということはある。府県及び市町村の廃止

ると、地方団体の自主性が十分に尊重されるべきであって、国の法律で地方税のすべてを一義的に規定しつくすことは適当でなく³²、また国の行政機関の指揮・監督権はなるべく排除する必要がある。」³³。

第2節 課税要件明確主義と不服申立て

第一審は、「租税法規一般について必ずしも右のような規定の方式（筆者注：定率・定額方式）をとらなければならないものではなく、租税債務の成立に関する課税要件が行政庁の恣意を容れる余地のない程度に明確かつ一義的に規定されている限り課税要件法定主義の要請を充たすものとみるべきである」³⁴と述べている。

これは、課税要件法定主義の系としての課税要件明確主義として学説で説かれているところ³⁵と、同一のものであると思われる。

この「明確かつ一義的」について、第一審判決は、さらに一步踏み込んで、「不当または違法な課税処分に対し、行政上の不服申立、訴の提起³⁶をなすべきか否かについて合理的な

が許されないということは、時代の趨勢に伴うそうした変遷まで否定し、現状の維持を要求するものではない。」と述べている。

³² この点について、碓井光明は、「この見解によるときに、現実の地方税法が、ある税目（地方消費税が典型である）について一義的に規定し尽くしているときに、どうみろかが問題となる。私は、地方税の全体について「あるべき地方税法」を模索すべきであって、個別の税について、税の性質、徴収の便宜等に鑑み一義的な定めをしても、そのような地方税法が違憲ということとはできないと考えている。」と述べている（碓井・前掲注 29・8 頁）。地方消費税の違憲性については、まずは、地方公共団体ごとに税率・課税の対象・非課税などを定めることの利害得失を検討してみたい。なお、碓井は、同書において、地方消費税は、「実態としては譲与税にかなり近いものである。」と述べている（碓井・前掲注 29・31 頁）。

³³ 金子宏・前掲注 11・86 頁

³⁴ 前掲注 2・923-924 頁

³⁵ 金子宏・前掲注 11・73-75 頁、水野忠恒・前掲注 19・435 頁、碓井光明『地方税の法理論と実際』（弘文堂、初版、1986 年）325 頁。

碓井は、同書 324 頁で、秋田市事件第一審判決は、「課税要件明確主義が憲法上の租税法律主義の内容をなす旨を明示した判決として注目すべきものである」と述べている。

また、水野は、控訴審判決について、「租税法律主義の意義については、従来、法治主義、とりわけ法律による行政の原理から、委任立法や自由裁量について論じられたのであるが、それを、課税要件法定主義及び課税要件明確主義という概念により構成することが裁判例においても認められたということができよう」と述べている（水野・前掲注 19・434-435 頁）。

³⁶ 不服申立や訴の提起について、金子宏は、つぎのように述べている。

「租税法律主義は、租税の賦課・徴収が法律の根拠にもとづき法律にしたがって行なわれることを要求するが、ときとして違法な税務行政（事実の認定—たとえば所得額の認定—を誤るとか、法律の解釈を誤るとか）が行なわれることは、けっして少なくない。たとえ、たてまえとして、租税の賦課・徴収が法律の根拠にもとづかなければならないことになっていても、違法な賦課・徴収が行なわれた場合に、納税者がそれを争うことができないのでは、租税法律主義は「画にかいたモチ」にすぎなくなってしまう。それゆえ、違法な租税の賦課・徴収に対しては、納税者が自己の権利の保護を求めて、税務行政庁に対して不服を申し立て、さらに裁判所に出訴すること、すなわち租税争訟を提起することが保障されていなくてはならない。

このように権利保護の制度が確立されなければならないことも、租税法律主義の重要な要素であると考えられるべきであろう。」（新井隆一編『租税法講義』16 頁〔金子宏〕（青林書院新社、初版、1972 年））。

判断を可能ならしめる程度」³⁷という基準を与えている。

第一段落で述べたとおり、課税要件明確主義が機能しておれば、行政庁の恣意が排除される。その結果、租税法規から解釈により導かれる課税処分は一通りしかないことになるため、実際に行なわれた課税処分がそれと一致していなければ不服申立てや訴えの提起をすることができる。そのことの裏返しとして、一致しているかどうかの判断ができないということは、課税要件明確主義が機能していないということを意味する。

したがって、この判示部分は、ある租税法規が多義的または不明確であり、課税要件明確主義に反することのメルクマールになると思われるが、第一審・控訴審ともに、この観点から本件条例を問題視している³⁸³⁹。

しかし、条例に税率が直接定められる、定率・定額方式の場合は、その計算過程を争う余地はなく、税率の規定の仕方からもたらされる手続き上の差異であるからといっても、救済方法について差を設ける意義は見出しにくいように思われる。あるとすれば予測可能性の点であるが、定率・定額方式の場合でも、遡及立法の問題はある(第4章で検討する。)

³⁷ 前掲注2・927頁

³⁸ 第一審は、「課税総額自体が不明であるため、通知された税率の当否、ひいては不当または違法な課税処分に対し行政上の不服申立、訴の提起をなすべきか否かについて客観的、合理的な判断を加えることを事実上著しく困難ならしめる結果を招来しており」(前掲注2・935頁)と述べている。また、北野弘久は、「本件条例の税率の規定の仕方では専門家によっても税率を知ることができない。」と述べている(北野・前掲注2・241、249頁)。

なお、類似する事例として、推計課税がある(所得税法156条、法人税法131条)。すなわち、税務署長の推計の方法については、納税義務者は事前に予知できないのであるが、青色申告を選択すればこのような問題は生じないし、推計の額が誤っていると思われる場合は、自ら正しいと考える額を裁判所で主張することになるが、自分の所得であるためその把握に困難が伴うとは思われない一方で、これが事前に予知できると、「青色申告を中心とする申告納税制度の健全な発展を阻害し、脱税を誘発するおそれがあるなど税務行政上弊害が生ずる」(最高裁第二小法廷昭和52年12月19日決定(刑集31巻7号1053頁[1055頁]))のであるから、推計の方法を事前に予知できないことについては、とくに問題はないと思われる。申告納税方式を採用する租税について、自ら申告納税を行なわない納税者が、決定額がいくらになるかを予測する権利は、憲法上は、29条2項により否定されると解される。

³⁹ 営業の自由(憲法22条)を公共の福祉の観点から制限する場合には、実体的保障だけでなく、手続的保障(憲法31条)も必要とする、とした裁判例がある(東京地裁昭和38年12月25日判決(民集29巻5号715頁)。以下、「群馬中央バス事件第一審判決」として引用する。)

すなわち、「国民の基本的権利は、公共の福祉に反しない限り、国政の上で最大の尊重を必要とする(憲法13条)ものであるが、国民の権利、自由の保障は、これを主張し擁護する手続的保障と相いまって初めて完全、実質的なものとなり得るのであるから、国民の権利、自由は、実体的にのみならず、手続的にも尊重されなければならないことは当然であって、この憲法の規定は、同条第31条と相いまって、国民の権利、自由が、実体的にのみならず手続的にも尊重すべきことを要請する趣旨を含意するものと解さねばならない。」と述べている[761頁]。妥当と思われるが、控訴審では否定され、上告審では論じられていない。

なお、別の裁判例で、最高裁判所は、行政手続におけるデュー・プロセスについて、次のように述べている。「行政手続は、憲法31条による保障が及ぶと解すべき場合であっても、刑事手続とその性質においておのずから差異があり、また、行政目的に応じて多種多様であるから、常に必ず行政処分の相手方等に事前の告知、弁解、防御の機会を与えるなどの一定の手続を設けることを必要とするものではないと解するのが相当である。」(最高裁第一小法廷平成4年10月29日判決(民集46巻7号1174頁[1178-1179頁]))。

本件においては、旭川市事件と異なり、市長が決定した税率の告示がなされていないが、被告市側の主張によると、納税義務者は、納税通知書とこれと同時に送付される「国保のしおり」の送達により、税率を知るのである⁴⁰から、「国保のしおり」の法規性はともかく、「定率・定額方式」と比較して、不服申立てについて有意な差があるとは思われない。

したがって、税率の計算過程について、不服申立てが事実上できないことをもって、本件条例が違憲であるとまでは言い切れないように思われる⁴¹。

第3節 秋田市条例が許容する市長の恣意

本件条例が、市長の恣意を容れる余地のない程度に明確かつ一義的に規定されて「いない」直接の論拠は、第一審の次の認定部分に求められるように思われる。「被告は前年度の赤字や黒字の処理の便宜のため、あるいは医療費の改訂が予測されるという理由で、国庫負担金を減額して計上したり、黒字分を繰越金に計上しない等の措置を講じて予算上の現年課税分を決定し、あるいはまた、議会の議決した予算中の現年課税分をその裁量によって定まる収納率によって除して調定額を算定し、賦課期日後においても、被保険者の負担軽減という理由で自由にこれを減額して課税総額および税率の顕出作業をしていることが窺われ」⁴²と、述べている部分である。

第一審は、さらに、条例2条において「課税総額を・・・100分の65以内（下線筆者）」⁴³と規定されていることを、その根拠として挙げている。

しかし、条例の規定はあくまで一義的かつ明確であり、市長が委任の範囲を逸脱した可能性があるに過ぎないとみることも可能ではある⁴⁴。明文の規定はないにしても、条例全体

⁴⁰ 前掲注2・918頁

⁴¹ ただし、旭川市事件第一審で述べられているとおり、推計の合理性を担保するためのひとつの手段としては有効であるように思われる（前掲注3・710-711頁）。第3章第2節参照。

⁴² 前掲注2・932頁

⁴³ 前掲注2・934頁

⁴⁴ 金子宏は、「法律が課税要件・手続要件に関する定めを政省令に委任する場合には、筆者は、個別的・具体的委任のメルクマールとして、委任している法律自体の中で委任の目的・内容・範囲が規定されていなければならないと考えているが、財務大臣等の指定への委任については、この点は法律による政省令への委任の場合よりもさらに厳格に考えなければならない。」と述べている（金子宏「租税法と告示」税研113号（2004年）8頁）。

本件は、条例に明示の委任規定が存在しなかった事案であるから、他の点を論じるまでもなく違憲であったということになるが、黙示の委任の場合に、委任の目的・内容・範囲が明白であっても合憲とする余地は全くない、とまでは言い切れないように思われる（金子も、「個々の場合ごとに具体的に判断されるべき事柄である」と述べている（金子・前掲注36・11頁））。

また、遠藤きみは、「委任の目的・内容及び程度が委任に関する法律（条例）によって明らかということは、それが規定の文言上明らかという場合のみならず、当該規定の合理的解釈によって明らかという場合も含まれることはいうまでもない」と述べている（遠藤きみ「秋田市事件2審判決評釈」法律のひろば35

から、(イ) 科学的に確立された、実用レベルの精度の、利用可能な予測技術（以下「確立された計算方法」という）があり⁴⁵、それをを用いること、(ロ) 収支均衡の要請、(ハ) 予算決議の拘束を受けることを、その趣旨として読み込める、ということを前提にした場合⁴⁶である。そして、この観点から上記認定事実を再度眺めてみると、すべて羈束裁量であり、恣意はないと解する余地も、なくはない。

なお、(イ) (ロ) (ハ) は並列的な要件ではなく、(イ) (ロ) により一義性・明確性は担保されるが、万一自由裁量の余地という瑕疵が条例にあったとしても (ハ) によりその瑕疵は治癒される⁴⁷、という関係に立つ。

まず、(イ) (ロ) により一義性・明確性が担保されるか、について検討すると、確立された計算方法の使用と収支均衡が要請されるにしても、そこで使用する諸変数は、客観的外部的なものだけでなく、市長の意思により増減可能なものを含むため、自由裁量の余地があり、一義的かつ明確であるとはいえない。

たとえば、国保事業の事務費は国が負担することになっていた⁴⁸が、一方で、被告の主張

卷11号(1982年)48頁)。

本件の場合はその点は微妙と思われるが、いちおう合憲と仮定して論を進めることとする。

⁴⁵ 将来予測が「一義的かつ明確」であるためには、このような前提が必要になる。国保料について、議論の余地がないそのような予測技術が存在するのか分からないが、思考実験として論を進める。本件判決では、原告はそのようなものは当然「ない」と解し、被告は当然「ある」と解しているように見えるが、この点については争われていないようである。私見であるが、小惑星探査機の帰還時期予測などは「一義的かつ明確」、株価の予測などは「多義的または不明確」の部類に属する。

なお、これが裁判上の争いになった場合には、被告が採用した計算方法が、解釈によって導かれるものと同一であることの立証責任は、被告側に課すべきであろう。これは、事実認定の問題であるから、「疑わしきは納税者の利益に」の観点から、そのように解される(金子宏・前掲注11・107頁)。本件判決においては、被告が十分な立証を行なっているようには見えないため、この点から違憲と判断できそうであるが、多角的な検討を行うため、いちおうこの要件は満たしているものとして、論を進める。

なお、「疑わしきは納税者の利益に」を、事実認定にとどまらず、法解釈にも及ぼす学説もある(清永敬次『税法(第七版)』(ミネルヴァ書房、第7版第3刷、2008年)36-37頁、谷口勢津夫「研究ノート 税法の基礎理論—租税憲法論序説—」税法学555号(2006年)314頁)が、課税要件明確主義に反することから、金子説を妥当と考える。金子が説くように、「一義的かつ明確」でない租税法規は、無効と解するほかに思われる。

⁴⁶ 被告の主張をまとめると、このようになりそうである。これは、租税法律主義の観点から、一見問題ないようにも見える。ただし、これは行政にとっての一義性・明確性であって、被保険者にとってはそうではなく、予測可能性の観点で問題がある。第4章第1節で論じる。

⁴⁷ 民主的統制による瑕疵の治癒という観点からは、市長は選挙により選出されるということも検討しておく必要があるが、この点については北野弘久の説明を引用する。すなわち、「課税権は立法権であるので、本件の課税権は、秋田市議会の専管事項である。長がいかに住民の直接選挙によって選出されているとしても、長は本来、立法機関ではなく執行機関であるにすぎない。それゆえ、長は議会に代わって課税権を行使しえない。」(北野・前掲注2・249頁)。

⁴⁸ 平成10年度から、市町村の国民健康保険事務費の国庫負担は「一般財源化」されている。これは、地方分権推進の動きの中で、国庫補助負担金を縮減する一環としての措置であると説明されている(確井光明『社会保障財政法精義』(信山社、初版、2009年)234頁)。この「一般財源化」の意味するところは、従来の負担金の削除である(同67頁)。すなわち、国保事業の事務費は、「一般財源」である地方交付税などからまかなうという意味である(地方交付税はその用途が限定されない(金子宏・前掲注11・11頁))。

によれば、国は負担する額を「通例国民健康保険の事務の執行に要する費用」に限っており、「保険者の職員の数・給与・年齢構成等は一切考慮」されないために、「保険者からの持ち出し」は避けられないとのことである⁴⁹。これは被保険者の負担増加要因でもある⁵⁰。職員の数・給与・年齢構成は、市役所の人事にほかならないから、市長の意思により変わりうる⁵¹。

また、収納率（国保債権の回収率）は、被保険者のモラルという外部要因もあるが、回収努力に左右される面も大きいと思われる。市長が回収に意欲的でなければ、収納率が下がり、まじめな被保険者の負担が増える。

つまり、市長の職員人事や債権回収意欲が、税率を決定する一要因となっている。例えば、税率算定時点における市長の人事計画により、税率に影響を及ぼすことが可能である⁵²。

控訴審はさらに、市長の恣意の余地について、次の点を指摘している⁵³。

・「補正予算をくむか否かの権限の運用により、右現年課税分の金額を増減しうる」⁵⁴（予

なお、国民健康保険「組合」の事務費の国庫負担については、存置されている（国民健康保険法 69 条、国民健康保険の国庫負担金等の算定に関する政令 1 条及び国民健康保険の事務費負担金等の交付額等の算定に関する省令参照。）。

⁴⁹ 前掲注 2・917 頁

⁵⁰ （社）国民健康保険中央会・前掲注 5・38 頁によると、「市町村では必要に応じ（下線筆者）その財源の一部を一般会計から繰出金として国保特別会計へ繰り入れることは認められている（昭和 31 年 5 月 25 日自乙調発第 224 号）」。

このこと自体が恣意性を示すものであるが、その点については控訴審で触れられている。前述のとおり事務費の国庫負担はなくなり、「一般財源化」したため、事務費をどの程度一般会計からの繰り入れでまかなうか、という観点における裁量性は、より広がっていると考えられる。

財政法 10 条は「国の特定の事務のために要する費用について、国以外の者にその全部又は一部を負担させるには、法律に基かなければならない。」と規定しており、この規定と国保料・税の事務費との関係について、検討の必要があるように思われる。なお、この規定は、同法附則 1 条により施行の日は政令でこれを定めることとされているが、未施行である（『有斐閣 判例六法 Professional (R) 平成 23 年版 01』（有斐閣、2010 年）433 頁）。参考：杉村章三郎『財政法〔新版〕』（有斐閣、新版初版第 5 刷、1994 年）70-73 頁。源泉徴収事務について、憲法 29 条との関係では最高裁により否定されているものの、財政法 10 条との関係についてはどうか、非常に興味深い。杉村は、「社会通念上合理的と認められる範囲での費用負担については別途に立法措置を講ずるまでの必要はないと考える。」と述べているが、実務家の立場からみて、社会通念上合理的と認められているかについては、やや疑問を感じる。

⁵¹ 地方自治法 172 条 2 項、地方公務員法 6 条。なお、職員人事について完全に自由というわけではなく、人事委員会又は公平委員会により、人事行政の運営等に関して勧告（行政手続法 2 条 6 号）を受ける（地方公務員法 8 条 1 項 4 号等）ほか、職員に対する不利益処分については、説明書の交付や不服申立て制度がある（同 49 条ないし 51 条の 2）。また、人事行政の運営等の状況の公表について、同 58 条の 2 参照。

また、「公務員の定員・給与・各種手当、これらに関する実際の運用についての情報を、国・各地方公共団体が、それぞれの組織形態等を踏まえつつ相互に比較可能な形で開示し、適正化を図る。」こととされている（平成 17 年 6 月 21 日閣議決定「経済財政運営と構造改革に関する基本方針 2005」10 頁〈<http://www5.cao.go.jp/keizai-shimon/cabinet/2005/0621kakugikettei.pdf>〉（平成 23 年 1 月 4 日現在））。

⁵² 市財政（一般会計）の窮迫を緩和するために、滞納国保税の回収人員を削減したり、余剰人員を国保事業に回すといったようなことは全くありえない話とも思われないが、これは典型的な他事考慮である。

⁵³ 控訴審の指摘は、条例の違憲性というより、委任からの逸脱を示唆するものも多く見受けられたが、いちいちその点を検証する意義は乏しいと思われるため、明らかに条例の違憲性を示唆する点を挙げるにとどめる。

算の提出権は市長にあることは、後述する。)

・「各課税標準の数値（筆者注：税率算定の際の分母となるもの）は、その把握時点、把握資料によって相当に差異がありうるということが認められ、このことから、各数値の正確性の程度は、控訴人の資料収集などの努力いかに負う部分も少なくないともみれる」

・「歳入には一般会計繰入金などのように控訴人の政策的判断によって増減しうる項目もあること」

以上より、本件条例が市長の恣意を容れていることは、疑問の余地がないと思われる⁵⁵。

第4節 予算決議により条例の瑕疵は治癒されるか〔1〕

憲法 83 条が、「国会の議決に基いて」と定めているのに対して、わざわざ 84 条で「法律又は法律の定める条件による」と定めていることから、租税については、憲法は、法律以外の議決に基づくことはもともと想定しておらず、租税に関する法律（条例）の瑕疵は国会（地方議会）の予算決議によっては治癒されない、と解される。法律については、予算とは成立要件が異なり、法律の方が厳しい（憲法 59 条、60 条）ことに、その手続的な根拠を見出すことができる⁵⁶⁵⁷。

⁵⁴ 前掲注 2・1659 頁

⁵⁵ 控訴審は、「控訴人がその（筆者注：見込額の）算定について恣意を介入させる余地も殆どないというべき」（前掲注 2・1653 頁）と述べているが、この判示部分は疑問である。

年度により相当大きな黒字や赤字が生じている点について、控訴審は、「そもそも国保会計の収支均衡ということに基づいて政策的判断をするにしても、客観的にはすでに存在し、あるいは将来発生すると見込まれる諸要因のうち、どの点をどのように考慮するかによって、その判断には相当に差異が生じうるものであって、そこで行使される裁量の幅は大きいものであることをも示すもの」（前掲注 2・1662 頁）と述べているが、これは、将来予測は困難であるから政策的判断によらざるをえない、という意味を含むと解されるから、恣意の介入する余地がほとんどない、と述べているところと矛盾しているからである。

同様に矛盾を指摘している評釈として、遠藤きみ・前掲注 44・49 頁がある。なお、遠藤は、この判示部分は「まさに正当と評価できる」としており、筆者とは反対の立場である。

⁵⁶ 杉村章三郎は、「予算は（条約の場合も同じ、同（筆者注：憲法）61 条）殆ど衆議院の意思によって定まるものとなっている点が注目される」と述べている（杉村・前掲注 50・17-18 頁）。

⁵⁷ 金子宏は、「条約は法律とは別の国法の形式ではあるが、条約の締結にあたっては、必ず国会の承認を要することになっているから（憲 73 条 3 号）、条約で課税要件に関する定めをなすことは、課税要件法定主義の趣旨に反するものではないと解される。」と述べている（金子・前掲注 36・10 頁。同旨、田中二郎『租税法〔第三版〕』（有斐閣、1990 年）77 頁。ただし、憲法 98 条 2 項を根拠とする。）が、筆者は、条約の国会による承認の議決要件は、法律より緩やかであり（憲法 61 条）、衆参ねじれで参議院選挙のほうが行われている場合に、直近の民意が反映されないおそれがあることも勘案すると、別途法律の定めが必要であると考えられる。（同旨、谷口勢津夫・前掲注 45・309-310 頁。なお、谷口は、租税条約のうち、「納税義務の制限・排除規定は、これを国内で直接適用しても、納税者の権利利益が不当に侵害されることにはならないので、その規定が一義的かつ明確である限り…、国内適用可能性をもつと解される」「この場合は課税要件法定主義の許された例外であると考えられる」と述べている。）

私見であるが、憲法 98 条 2 項の「誠実に遵守」の名宛人は、国民ではなく、国家ではなかろうか。このように解することは、同条 1 項において条約が除かれていることとも整合的である。この点につき、田中二郎は、「条約は、元来、国家間の約定であり、国家間において守られるべき法としての効力を有するもの

条例については、予算と成立要件は同じである⁵⁸が、①予算については議員は議案を提出できず、地方公共団体の長にのみ提出の権限があること⁵⁹（地方自治法 97 条 2 項、112 条 1 項。議会が補正予算を組む必要性を主張する場合をかながみると、条例と比較した場合の民主的統制の違いは明らかである。）、②議会は、予算を増額して議決する場合、地方公共団体の長の予算の提出の権限を侵すことはできないこと（地方自治法 97 条 2 項。否決はできると解される⁶⁰。）、③予算は、専決処分によることの許容範囲が比較的広いと解されるこ

であるが、租税法の分野においては、具体的に人に対して課される租税に関するものであり、条約の内容となっている事項については、条約は、直接、人に対して拘束力を有する。」と述べている（田中・前掲注 57・98 頁）。法学協会・前掲注 31・1482 頁も、「条約及び確立された国際法規」の「義務の主体は、国家机关及び個人である」と述べている。このように解することの論理的帰結として、新たに国民の権利を制限し、義務を課す条約は、法律制定より緩やかな民主的過程を経て法律と同等以上の効力を有することとなるが、このことには同意しかねる。

なお、条約に関する上記の議論と、「租税条約等の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律」とのかかわりは、今後の検討課題としたい。また、関税につき、第 5 章第 2 節（2）参照。

軽減的条約については租税法律主義の緩和を認めることができるという、谷口の学説を上で引用したが、条約に限らず、通達（所得税基本通達 36-21 以降のいわゆるフリンジ・ベネフィットの取り扱いなど）等、一般的解釈問題として、合法性の原則・租税公平主義・民主的統制・徴収コスト等の観点から、検討してみたい課題である。本稿では、市長の恣意は予算決議では正当化されない、という立場で論じているが、その市長の恣意が専ら軽減的なものに条例上限られており、かつ、規則や告示等の下位法規によって一義的かつ明確に規定される場合には、条例よりも民主的統制力が弱い予算決議等であっても、それを正当化しうると考える余地はありそうに思われる。行政先例法の成立を認める学説（金子宏・前掲注 11・100 頁）とのかかわり、あるいは、法の適用に関する通則法 3 条と租税法律主義の関係も興味深い。なお、最高裁は、租税法の非課税規定についても厳格解釈を採るべきという立場である（最高裁第二小法廷昭和 48 年 11 月 16 日判決（民集 27 卷 10 号 1333 頁 [1337 頁]）。ちなみに、その第一審では、「納税者に有利な方向において合理的類推解釈が可能であるかぎり、この途を選ぶことが、行政庁のとるべき態度であるといわねばならない。」と述べている（東京地裁昭和 39 年 7 月 18 日判決（行裁例集 15 卷 7 号 1363 頁 [1375 頁]））。

⁵⁸ 確井光明・前掲注 7・179 頁、地方自治法 116 条。

⁵⁹ この点は、国の場合も同様である（憲法 72 条、73 条 5 号、86 条、内閣法 5 条）。

⁶⁰ 確井光明は、「なぜ長の予算提出権限との抵触を問題にし、限界を設定しなければならないのか、積然としない。立法論としては、財源の確保を伴わない無責任な増額修正が許されない、とすることで足りると思われる。」と述べている（確井・前掲注 7・176-177 頁）。同感である。杉村章三郎が説くように、予算を伴う議員立法による財政に対する不当な圧迫という問題は残るが（杉村・前掲注 50・101-102 頁）、国については、憲法にそのような限界の定めはない（憲法 86 条）し、41 条の趣旨を鑑みると、これは国会で解決すべき問題であると思われる。杉村は、「三権の各部門が具体的にどのような権限をどこまでも持っているかという問題は三権分立の各制度を踏まえて判断すべきであって、最高機関であるからという理由のみで増額修正権の限界なしとするのは飛躍にすぎる」と述べている（杉村・前掲注 50・117 頁）が、内閣の発案権自体、73 条 5 号・86 条を素直に読めば、杉村自身述べているとおりの目的合理性の観点から、国民が憲法を介して内閣に予算「案」の作成を委ねたものと解するのが自然であり、発案「権」というよりはむしろ発案「義務」であって、発案権から修正権の限界を演繹するのは無理があるように思われる（同旨か、甲斐素直『財政法規と憲法原理』（八千代出版、第 1 版、1996 年）107-110 頁）。

北野弘久は、「日本国憲法の財政議会主義を徹底する立場からいって、法的には無制限説が妥当であるといえよう。しかし、これは、あくまで法的議論としては無制限であるということになるのであって、現実の国会の審議においては、予算を執行する内閣の立場を事実上配慮して節度ある修正がなされるのが望ましい。」（北野・前掲注 2・77 頁）と述べている。国会の修正権の濫用という懸念は残るが、憲法上はこのように解するのが妥当と思われる。法学協会・前掲注 31・1304 頁は、「国会を財政処理の最高議決機関とする新憲法の本質からみて、一般に、国会の増額修正は理論上は可能であると解すべきである。ただ、増額修正に当っては、その財源について予備費の一部をこれに充てるか、或いは国会自ら特別の財源を示す必要があるから、実際上は、かなり、むずかしいことであろうと思われる。」と述べているが、同旨と思われる。

と（地方自治法 179 条、180 条）⁶¹という点で、有意な差があるといえる。

このような議決手続の差⁶²は、法律（条例）が国民の権利を制限したり義務を課すものであるのに対し、予算は国民を拘束しない⁶³ことも、その目的の一つ⁶⁴として考えられるから、予算決議によって、条例の瑕疵を治癒することはできないと思われる⁶⁵。

なお、租税法律主義は、「代表なければ課税なし」という思想がその背景にある⁶⁶から、予算決議という形式であっても、代表が認めているのならばよいのではないだろうか、という考え方も成り立ちうるが、憲法が法律という相対的に厳格な民主的手続を課している実体的な根拠としては、単なる財産権にとどまらない自由権的生存権（国家の不作為請求権という自由権的意味での生存権のことを、本稿ではこのように呼称することとする。）の保障が考えられるから（脚注 108 参照）、手続の緩和は許されないと思われる。自由権的生存権の侵害がまったく問題にならない課税要件の場合は、予算決議で足りるとするなどの手続の緩和は検討されてよいと考える（脚注 57、173 も参照）が、本件条例の税率に関する規定は、「自由権的生存権の侵害がまったく問題にならない」どころか、おおいに問題になりうる規定であるから（脚注 107 参照）、手続きの緩和は許されないと思われる。

以上の検討より、本件条例は違憲であったと解される。

⁶¹ 確井光明・前掲注 7・176 頁によると、「年度末のぎりぎりの時点において国の支出金の受け入れとそれに伴う歳出を盛り込んだ補正予算は、「議会を招集する暇がないと認めるとき」（179 条 1 項）に該当するとして、専決処分によることが多い。」とされる。また、「同種の事態が毎年予測されるときは、「議会の権限に属する軽易な事項で、その議決により指定したもの」として、委任による専決処分（180 条）とする余地もある。」とされる。179 条 1 項による場合は、議会への事後報告と承認が必要だが、180 条による場合は報告のみでよい。また、地方税を定める条例については、同書 120 頁において「地方税の根幹事項で、自治体の選択に委ねている事柄は、自治法 180 条にいう、「軽易な事項」には該当しないと考えられるので、予め議会が専決事項として議決し長に委任しておくことは許されず、自治法 179 条の急施のための専決処分も、地方税の課税要件の根幹事項については許されないと述べられている。地方税を定める条例について、専決処分を行う可能性がないとまでは言い切れず、むしろ、同書 120 頁によると、「現実には、国会における地方税法改正法案の審議の遅れ、及び地方議会の会期との関係により、専決処分が多用されている。」が、専決処分の許容範囲は予算と比べると小さい、あるいは、少なくともそうあるべきことはいえると思われる。

⁶² 議決手続のほか、「法律、政令、条約が公布を要件としているのに反し（7 条 1 号）、予算についてはその規定がない」（杉村章三郎・前掲注 50・99 頁）という違いもある。

⁶³ 芦部信喜（高橋和之補訂）『憲法 第四版』（岩波書店、第 4 刷、2008 年）345 頁、杉村章三郎・前掲注 50・85、94 頁、佐藤幸治『憲法〔第三版〕』（青林書院、第 3 版第 6 刷、1997 年）185-186 頁。

⁶⁴ 杉村章三郎は、国の議決手続の違いの理由として、「迅速な決定を要するから」と述べている（杉村・前掲注 50・113 頁）。同旨、法学協会編『註解日本国憲法下巻（1）』（有斐閣、初版第 7 刷、1957 年）930 頁。

⁶⁵ 杉村章三郎は、「成立要件が緩やかでありかつ一会計年度を対象とする予算によって法律が改廃されると考えることは論理的にも困難である」あるいは「憲法に定める法律のより厳格な成立要件を緩和する方向に向かう虞れなしとしない」と述べている（杉村・前掲注 50・98 頁）。同旨と思われる。

⁶⁶ 金子・前掲注 11・69 頁

なお、予算決議について、第一審は、被告の「条例と予算の議決に拘束され被告の裁量を容れる余地はない」という主張に対して、「歳入予算は当該年度における歳入の単なる見積りに過ぎず、歳出の財源を明示して通観の便宜を与えるに止まり、…租税その他の収入は、予算とは別個に法令の規定等に基づいて徴収又は収納されるのであって、歳入予算によって地方公共団体の徴収権または収納権が影響を受けることはあり得ず、また、被告は歳入予算を超えて、徴収又は収納してはならないという拘束を受けるものでもないのであるから、被告の主張はその理由がない。」⁶⁷と説くが、前記（イ）（ロ）（ハ）を前提にする場合には、この説明は、市長が委任から逸脱した可能性の指摘にとどまり、条例の違憲性の説明にはならないように思われる。

第5節 非定率・定額方式は常に違憲となるか

控訴審は、「全国で保険税を賦課している地方公共団体約3000のうち、昭和55年12月末に国保税条例で定率・定額方式をとらないのはわずか25にすぎないことが認められるから、右立法技術上の困難という主張が失当であることは明らかというべきであり、また、本件条例のような課税方式の方が合理的であるというのは、要するに、定率・定額方式では毎年議会において税率改訂のための条例改正の審議、議決を要するために国保会計の歳入確保に支障を生ずるおそれがあるというものであって、反面からいえば、税率改訂について議会の審議・議決を経ることが不合理であるということであって、このような主張は恣意的な課税を排するという租税法律（条例）主義の根本精神とは全く相容れない考え方であって、到底採用できない。」⁶⁸と判示する。

定率・定額方式については、立法技術上の困難はないということと、非定率・定額方式の行政面における合理性は租税法律主義の緩和を正当化できない、という2点については判示のとおりと解される。問題は、非定率・定額方式は常に違憲となるか、という点であるが、条例に一義的かつ明確と解される規定を置く場合には、必ずしも違憲とはいえないと考える。ただし、この場合、かえって硬直化により国保財政に支障をもたらすことが懸念されるから、現実的な選択肢としては、永久税ではない年税的な運用による定率・定額

⁶⁷ 前掲注2・933-934頁

⁶⁸ 前掲注2・1665-1666頁

方式が妥当であるように思われる⁶⁹⁷⁰。

第6節 その他の論点

本節では、さらに検討の価値があると思われる点について、2点挙げておきたい。

(1) 課税要件の種類と「法律の留保」の程度について

たとえば、法人税法 65 条（各事業年度の所得の金額の計算の細目）と 66 条（税率）について、法定主義ないし明確主義の観点で、法律の留保の強度が同じであってよいのかどうか⁷¹。

課税要件の種類により、留保強度が異なるであろうという予想はおそらく正しいであろうし、本件判決で問題となっている税率については、特に法律の留保が強く要求される課

⁶⁹ 田中二郎は、「わが国では、旧憲法は、明示的に永久税主義をとることを宣言していた（63条）のに対し、日本国憲法は、永久税主義か年税主義かについて、前者をとることを積極的にうたっていない。ただ、「現行の租税を変更するには……」（憲法 84 条）という表現からいえば、従来の永久税の建前をとることを暗黙のうちに前提し、これを承認しているものと解される。しかし、永久税主義を憲法上の要件としているとは解されないから、年税主義をとったからといって違憲とはいえないだろう。」（田中・前掲注 57・73 頁。同旨、法学協会・前掲注 31・1268 頁、宮澤俊義著・芦部信喜補訂『全訂日本国憲法』（日本評論社、第 2 版（全訂版）第 10 刷、1993 年）715 頁。）と述べている。ただし、田中は、同書 87 頁において、永久税方式のほうが、「憲法の定める租税法律主義の趣旨（法的安定と予測可能性）により（傍点原文）よく適合するものといえよう。」と述べている。なお、甲斐素直は、「一年税法の採用は許されないものと解する。」と述べている（甲斐・前掲注 60・11-12 頁）。

地方税における年税主義的運用の必要性について、確井光明・前掲注 7・121 頁参照。また、確井は、同書 129 頁において、国保料については、「単年度の収支の均衡ではなく、3 年ないし 5 年程度の期間の均衡でよいものとして、確定料率の規定の条例を定めやすくすることが必要と思われる。」と述べている。

なお、遠藤きみは、「現実には、その計算に必要なすべての数値が把握できる時期は賦課期日直前であり、その時点でその都度条例改正を行っても実質的には本件条例による課税となら差異は生じないはずである。」（遠藤・前掲注 44・50 頁）と述べているが、議会の条例決議を経るか、経ないかは、民主的統制における本質的な差異があるから、「その都度条例改正を行」うべきと考える。

また、遠藤は、課税処分の取消により収支不均衡となり、「赤字の穴埋めは誰がすることになるのか」という観点から、事情判決（行政事件訴訟法 31 条）の適用を主張している（同 51 頁）。本件がそれにあたるかはともかく、共同訴訟で巨額となる場合には、この点は考慮に入れる必要があると思われる（北野弘久・前掲注 2・251 頁によると、本件において支払われた解決金は 27,500,000 円である）。一般論としての「赤字の穴埋めは誰がするのか」については、地方自治法施行令 166 条の 2 により、翌年度歳入の繰上充用を行うことになると思われるが、中途転入・転出者との公平の観点から、前々段落で引用した方法を含め、立法論として検討すべきと思われる。

⁷⁰ 倉田聡・前掲注 9・27-28 頁によると、政府管掌健康保険は、料率が法律で定められる一方で、厚生大臣が一定の範囲内で変更できることとされ、その変更は速やかに国会に報告しなければならないとされる。変更が可能な場合もかざられている。倉田は、「この規定は、保険給付費の変動に対応しなければならない社会保険財政の特殊性と憲法 84 条の租税法律主義の要請を調和させたものということが出来る。それゆえ、国保料および国保税を定率・定額方式で実施する市町村でも、このような規定を創設することが望ましい。」と述べている。このような規定の仕方は検討に値するが、定率・定額方式の市町村に限る理由はとくにないと思われる。

⁷¹ 田中治は、「およそわが国の税目において、税率の決定を課税庁に委ねるなどということは到底許されないはずである。」と述べている（田中・前掲注 1・108 頁）。また、北野弘久は、「こと税率についてはその性格上税条例自体において明確にかつ一義的に規定される必要があり、長の規則への「委任」は論ずる余地がない。」（傍点原文）と述べている（北野・前掲注 2・249 頁）。

税要件であろうと予想される。そして、それが理論的に正しければ、本件判決の立論の仕方でもまた異なつたであろうと思われるが、その法的根拠となると、いささかはっきりしないところがある。今後の課題としたい。なお、先述した、「財産権の侵害可能性なのか、それとも単なる財産権にとどまらない自由権的生存権の侵害可能性なのか」、という観点は、ひとつの検討課題を提供するであろうことが予想される。

(2) 不確定概念について

いわゆる不確定概念については、法の趣旨・目的に照らしてその意義を明確になしうるのであれば、その不確定概念が必要でありかつ合理的である限りにおいて、課税要件明確主義に反するものではないと解されている⁷²。

しかし、不確定概念が許されるのは、その規定がないと、課税の公平の観点からみて著しく不都合が生ずるなどの、やむを得ない場合に限られると解され、不確定概念を使用しなくても済むような規定の方法が他にある場合には、その使用は許されないと思われる。

控訴審判決で判示されているとおり、大多数の市町村で「定率・定額方式」が採用されていたことからすると、不確定概念を使用することが「やむを得ない場合」であったとはいえないから、他の点を論ずるまでもなく、本件条例は課税要件明確主義に反して違憲であったと考えられなくもない。

ただし、国民健康保険財政は、本来は「定率・定額方式」になじまないが、租税法律主義に適合させるために、無理にそのような運用を余儀なくされているのであって、非「定率・定額方式」こそが本来的な運用方法である、という反論もあるかもしれない。

この点の法的な評価は筆者の能力を超えるため、これ以上立ち入ることはせず、このような考え方もできる、ということを指摘するにとどめる。

⁷² 金子宏・前掲注 11・74 頁。同旨か、大阪地裁昭和 44 年 3 月 27 日判決（月報 15 卷 6 号 721 頁〔728 頁〕）。

第3章 旭川市事件の検討

第1節 非対価性と租税法律主義

第一審は、「保険料は形式的には租税でないから、これに租税法律主義の適用があるか否かを判断するためには、保険料の性質について慎重な検討を経ることが必要である。」と述べており、形式的に租税ではなくとも、租税法律主義の適用があると解している。

さらに、どのようなものに租税法律主義が及ぶのかについては、「民主的なコントロールの必要性が高い点で租税と同一視でき」と述べている。どのようなものが「民主的なコントロールの必要性が高い」のかについては、加入強制・対価関係の希薄性・強制徴収という性質を、その判断基準としているようである。そして、本件国保料については、これらの要件を満たしていると判断した⁷³。

これに対し、控訴審では、対価関係の希薄性について、「公的資金の導入は、保険料の対価性による欠損を補充するにすぎないものというべく、控訴人市の国民健康保険事業に要する経費が前記の程度（筆者注：約三分の二）の公的資金によってまかなわれているからといって、その社会保険としての性格や保険料の対価性が失われるものとは認められない」と述べて、租税法律主義の直接適用の対象にはならないと判示した⁷⁵。この点について、上告審は、「保険料と保険給付を受け得る地位とのけん連性が断ち切られるものではない。」と述べている⁷⁶が、同旨と思われる。

第一審と控訴審・上告審で判断が分かれているのは、約3分の1の受益者負担を対価とみないか、みるかの違いであるが、そもそも、租税法律主義の直接適用にあたり、非対価性をその要件とすることに対して消極的な学説が多い。以下列挙する。

・「強調する必要はないと考える。たとえ、対価性があり、狭義の租税に該当しないとしても、強制加入の社会保険の保険料については、法律あるいは条例による合意形成が求めら

⁷³ 前掲注3・686-687頁

⁷⁴ 甲斐素直は、「保険原理が優勢であれば保険料の租税性は否定され易く、扶養原理が優勢であれば肯定されやすくなる」ことを前提として、「扶養原理の圧倒的な優越」から、「租税というにふさわしい」と述べている（甲斐・前掲注11・44、51頁）が、第一審判決の立場と近いものと思われる。なお、保険料と受益の期待値が一致するのが保険原理で、保険料と受益の期待値が一致せず、受益者以外の者が一部または全部を負担するのが扶養原理である。

⁷⁵ 前掲注3・728頁

⁷⁶ 前掲注3・597頁

れるというべきである。」(碓井光明)⁷⁷。

・「対価性については敢えて考慮する必要はないと考える。」(後藤正幸)⁷⁸。

・「法律形式上は、使用料、手数料、免許料、特権料というように租税とは異なる名称を用いているものであっても、これらを課されるその前提たる事実が強制され、しかも、これらが強制的に課徴されるものであれば、租税法律主義の趣旨に徴し、法律をもって定めるのが正しいであろう。」(田中二郎)⁷⁹。

・「固有の「租税」自体、たとえば税金を支払う代わりに何らかの公的サービスを受けるという「緩やかな交換」的要素が含まれている」から、「どれほどの対価性があれば租税法律主義の適用を受けないのかについては確定し難く」、「対価性の議論は、結局、水掛け論にならざるを得ない。」(斎藤一久)⁸⁰。

・「租税は特別の給付に対する反対給付の性質をもたない点で、手数料等と識別される、と主張されるが、しかし両者の境界は…流動的である。」⁸¹(木村弘之亮)。

・「保険料の対価性という概念は、…租税法律主義の希釈化を許容する根拠本(原文ママ)としても、それだけでは説得力に乏しい。」(斎藤誠)⁸²。

・「保険料と給付との「対価性」の有無は、決め手になるとは思われない」(増井良啓)⁸³。

なお、対価性という概念は、必ずしもその内容が明らかではない。

たとえば、そもそも、本件国保料について、「現に、保険料滞納の場合には、被保険者証の返還(国健保9条3項以下)、特別療養費の支給(同54条の3)、保険給付の差止め等(同63条の2、…)といった対価性に着目した措置がとられる。したがって、対価性が希薄というのは妥当でない」⁸⁴と解する学説もある。

台豊は、「一審判決、控訴審判決および評釈の多くは、租税該当性のメルクマールたる「対価性」その他の概念を厳密に定義することなく論じている感を否めない。」と指摘する⁸⁵。

⁷⁷ 碓井・前掲注7・128頁

⁷⁸ 後藤・前掲注25・131頁

⁷⁹ 田中・前掲注57・74頁。分担金(地方自治法224条)、使用料(同225条・226条)、加入金(同226条)、手数料(同227条)について、「対価性が希薄である」ということは、個々の事例にもよるが、一般的には困難と思われるから、田中も、租税該当性の要件としての非対価性は重視しない立場にみえる。

⁸⁰ 斎藤一久「旭川市事件2審判決評釈」自治研究78巻9号(2002年)144-145頁

⁸¹ 木村弘之亮『租税法総則』(成文堂、初版、1998年)43頁

⁸² 斎藤誠「旭川市事件2審判決評釈」『地方自治判例百選[第三版]』(有斐閣、2003年)73頁

⁸³ 増井良啓「旭川市事件1審判決評釈」『社会保障判例百選[第三版]』(有斐閣、2000年)69頁

⁸⁴ 岩村正彦『社会保障法I』(弘文堂、初版、2001年)128頁

⁸⁵ 台豊「旭川市国民健康保険条例事件覚書」税64巻7号(2009年)9頁

たとえば、国保料について、対価の意味を等価として捉えれば、等価性には疑問があるが、国家から給付を受けるための条件として捉えれば、条件性は備えているといえるから、租税とはいえないことになる⁸⁶。

憲法 84 条より、租税の意義に該当すれば租税法律主義の適用対象となるのであるから、租税の意義を研究することの実益はあると思われるものの、どの程度の非対価性を要件とすべきか、あるいは要件とすべきでないのか、そもそも対価性とはなんであるのか、今のところは判然としないため、今後の検討課題としたい。

本稿では、「対価性」に関する議論には立ち入らずに、租税の意義に該当するかということと、租税法律主義の直接適用の対象とすべきかどうかということは一旦切り離れた上で、後者について検討することとする（第 4 章・第 5 章）。

なお、租税の意義に該当しないものが「租税」法律主義の直接適用の対象となる、とするのは、奇異な感じを与えることは否めない。租税法律主義の直接適用の対象とすべきと解されるものは、従来の判例・学説で説かれている租税の意義（狭義の租税概念）には該当しなくても、（広義の）租税であると解するのが自然であるように思われる。

第 2 節 旭川市条例が許容する市長の恣意

第一審の事実認定によると、平成 6 年度の見込額の算定にあたって、推計根拠が不明であるもの、裁量あるいは政策的判断により見込んだもの、被告が準拠していると主張する厚生省の定めた推計方法と異なるものが多数見られる⁸⁷。さらに、平成 7、8 年度において、推計方法の理由不明の変更も多数ある。これは、条例の規定が多義的又は不明確であることの証左であるか、又は、条例は一義的かつ明確にもかかわらず、市長がそれに違反したことの証左であるかのいずれかを示すものであるが、第一審は前者であると判断している。市長が多くの点で条例違反を犯している、とみるよりは、条例そのものが多義的または不明確であるとみるのが自然であり、この点において第一審判決を支持したい。

なお、客観的一義的とはいえなくとも、完全な自由裁量というわけではなく、ある程度の幅があることはたしかである。本件では、その幅からさえも逸脱していると思しきもの（第一審の言葉を借りれば、「推計方法としての妥当性を疑わせる方法」）も見受けられ、この点については、別の次元から問題にせねばならない。本判決も指摘しているように、「推

⁸⁶ 参考：台豊・前掲注 85・7-11 頁

⁸⁷ 前掲注 3・691-702 頁

計の合理性を担保する制度」が必要であると思われる。

第3節 租税法律主義の趣旨適用について

控訴審は、国保料の強制賦課徴収という性格から、「憲法 84 条の、一方的・強制的な金銭の賦課徴収は民主的なコントロールの下におくという趣旨は保険料についても及ぶ」⁸⁸と判示している⁸⁹。そして、この「趣旨」の意味であるが、「狭義の「租税」の場合と異なり、保険料の賦課徴収に関する事項をすべて条例に具体的に規定しなければならないというのではなく、賦課及び徴収の根拠を条例で定め、具体的な保険料率等については下位の法規に委任することも許される」と述べている。

租税法律主義の直接適用であっても、不確定概念の使用も委任立法も許容されると解されるから、あえて「趣旨」を持ち出す必要はなさそうに思われる。

むしろ、「(筆者注：賦課総額の) 確定の基礎となる具体的な見込額等の算定方法についても、合理的な範囲で控訴人市長の選択に委ねられている (下線筆者) ものと解される」という判示部分が、「趣旨」の意義であろう。租税法律主義の直接適用の場合には「合理的範囲」が全くなく、全で一義的かつ明確に定まり完全な羈束裁量であると言い切るのは現実的ではないが、この判示部分のように正面からはっきりとは認めにくいものと思われる。

なお、第2節で述べたとおり、「推計方法としての妥当性を疑わせる方法」もあったようであり、市長が「合理的範囲」を逸脱した可能性は高そうであるが、控訴審では特にこの点については触れられていないようである。控訴審の考える合理性が、客観的合理性ではなく、市長の主観的合理性であるとするにつじつまが合うが、もしそうだとすれば、これは白紙委任を言い換えたものに過ぎない。租税法律主義を持ち出すまでもなく、「法律による行政の原理」の観点から問題があるように思われる。

なお、最高裁も、国保料に「憲法 84 条の趣旨が及ぶ」⁹⁰という判示をしている。また、

⁸⁸ 前掲注 3・728 頁

⁸⁹ 西村健一郎は、「保険料徴収について憲法 84 条は直接適用されないとしながら、民主的コントロールの必要性から憲法 84 条の趣旨を踏まえる必要があるとした点は疑問であり、端的に国民健康保険法 81 条の問題として捉える方が妥当であろう。」(西村健一郎『社会保障法』(有斐閣、初版、2003 年) 50 頁) と述べている。同条は、「この章に規定するもののほか、賦課額、料率、納期、減額賦課その他保険料の賦課及び徴収等に関する事項は、政令で定める基準に従って条例又は規約で定める。」と規定されているが、この条文から、どの程度市長への委任が許されるかを導くのは困難である。この点、斎藤誠は、「条例で規定しなければならない具体的内容は明らかでなく、長の定める規則・告示等への明示の再委任規定もない」と述べている(斎藤・前掲注 82・73 頁) が、だからこそ、控訴審はこのような立論をする必要があったのであろうと思われる。同旨、台豊・前掲注 85・13 頁。

⁹⁰ 前掲注 3・598 頁

最高裁は、「同条（筆者注：憲法 84 条）は、国民に対して義務を課し又は権利を制限するには法律の根拠を要するという法原則を租税について厳格化した形で明文化したものであるべき」と述べ、「したがって、国、地方公共団体等が賦課徴収する租税以外の公課であっても、その性質に応じて、法律又は法律の範囲内で制定された条例によって適正な規律がされるべきものと解すべき」と判示した後、国保料の「強制加入」、「強制徴収」という性格から、「賦課徴収の強制の度合いにおいては租税に類似する性質を有する」と述べている。

最高裁が租税法律主義の直接適用とせず、「趣旨が及ぶ」としたことの実質的な意義としては、上述のほか、「予算及び決算の審議を通じて議会による民主的統制が及ぶ」点を加えている。この点につき、滝井裁判官が補足意見（以下「滝井意見」と呼ぶ）で、「本件条例のように条例において保険料の料率や賦課額を定めていないときは、予測にかかる市長の判断の当否は国民健康保険事業特別会計の予算及び決算の審議を通じ、その限度で審議の対象となるにとどまることになるのである。」と述べている⁹¹。すなわち、最高裁は、国保「料」だから、民主的統制は、予算及び決算の審議で足りる、と解しているように思われる。

前章で、国保「税」の場合には、予算決議では条例の瑕疵は治癒されないと述べたが、国保「料」ならば治癒されると解する根拠は、いまひとつ判然としない。次節で検討する。

第 4 節 予算決議により条例の瑕疵は治癒されるか〔2〕

滝井意見は、予算・決算審議で足りると「保険集団の議決機関」が判断しており、「保険者自治の観点から許容されているものと考え」⁹²と述べているが、これはおそらく、国民健康保険「組合」の場合が念頭におかれたものと思われる。しかし、むしろ、国民健康保険法 80 条の規定により市町村と同様の強力な徴収権を与えられている国保組合については、「保険者自治」を狭く解すべきであり、国保法 81 条（…賦課額、料率、納期、減額賦課…等に関する事項は、…規約で定める。）については、安易に緩和すべきでないと思われる⁹³。このように解することが適当かどうかはより検討を要するものの、「保険者自治」

⁹¹ 前掲注 3・603 頁

⁹² 旭川市事件最高裁判決の直後に出された、最高裁第三小法廷平成 18 年 3 月 28 日判決（判時 1930 号 83 頁）で、最高裁は、農業共済組合の共済掛金や賦課金について、憲法 84 条の趣旨が及ぶとしたうえで、「農業共済組合の自治にゆだね、その組合員による民主的な統制の下に置くものとしたものであって…合理性を有する」と述べているが、軌を一にするものといえる。

⁹³ 「民法 90 条のような私法の一般条項を、憲法の趣旨をとり込んで解釈・適用することによって、間接的に私人間の行為を規律しようとする見解」を間接適用説と呼ぶ（芦部・前掲注 63・109 頁）が、国保組合

の説得力は「強力な徴収権」により減殺されざるをえないと思われる。また、民主的統制は、国保料の算定における市長の恣意の排除だけでなく、一般財源の投入の妥当性の確保という観点からも必要であり⁹⁴、換言すると、被保険者以外の市民の意思の反映が必要であるから、「保険者自治」を強調することは妥当とはいえない。

また、滝井意見は、市長の年初予測は当年度の決算審議に諮られるのだから、市長に対する民主的統制が働いている、という趣旨のことも述べている。しかし、第2章第3節や本章第2節で述べたとおり、市長の予測は外部的客観的数値によりすべてが計算されるわけではなく、市長の恣意が相当程度入り込んでいるのであるから、実際の保険料収入にも恣意が入り込んでいるのであって、予測と結果の一致具合の監視によって恣意が排除されることはないと思われる。

なお、決算について述べておくと、議会は決算を認定することとされているが（地方自治法 233 条 3 項）、「決算認定によって、財務行為の適法・違法や有効・無効が左右されるものではない。…議会が決算を認定しない場合が見られるが、それは、執行機関の政治的責任を問うものにすぎない。」⁹⁵。

そもそも、国保料について、予算・決算審議に条例の瑕疵を治癒する能力があると積極的に認めることは、その「国民に対して義務を課し、又は権利を制限する」という性格（次節で検討する）上、法治主義の観点からみて困難であって、滝井意見で述べられていることは、この困難性を打開できていないように思われる。

なお、秋田市事件の検討の際に、予算決議では条例の瑕疵を治癒することはできないことの根拠として、条例と予算の議決手続の違いについて検討したが、第一審では、この点について、「調定額や予定収納率は…欄外（説明欄）に記載されているに過ぎない…したがって、議会の審議対象外であって、承認を受けるような性質のものでない」と述べている⁹⁶。これも予算決議の限界を示す有力な根拠であると思われる⁹⁷。

が私人かどうかはともかく、国保法 81 条も、憲法 84 条を取り込むことを検討する余地はあると思われる。

⁹⁴ 確井光明「旭川市事件最高裁判決評釈」法学教室 309 号（2006 年）28 頁

⁹⁵ 確井光明・前掲注 7・180 頁。国の場合も同様である（杉村章三郎・前掲注 50・134 頁、法学協会・前掲注 31・1345 頁、甲斐素直・前掲注 60・101-104 頁）。

⁹⁶ 前掲注 3・708 頁

⁹⁷ この点につき、確井光明は、「将来の政策としては、地方自治法の改正を要するか否かの問題を別にして、国民健康保険特別会計予算の歳入予算において、国民健康保険税の具体的な税率を議決の対象に加えるような規定を特別会計設置条例に置くという方法も検討されてよい。総計で表示する方法が採用されている予算制度に、その算出根拠を表示することが可能かどうかという技術的な問題もあるにせよ、納税者の予測可能性を高めることになることは疑いない。そして、そのような場合に、歳入予算の法規範性につき再検討を加え、地方税条例主義との関係において、予算の議決をもって足りるとする解釈論の余地も出てく

第5節 国保料の基本的な人権侵害の側面

(1) 憲法 29 条について

民間会社の提供する保険サービスの場合、保険事故が起きる確率と、受け取る保険金の額に応じて、保険料が決まる。しかし、国民健康保険の場合は、民間の保険とは異なり、受益の大きさだけでなく、負担能力も勘案したうえで、保険料が定まる。すなわち、負担能力の大きい人が、小さい人の分もカバーしている⁹⁸。ただし、負担能力の大きい人が際限なく高額な保険料を負担するわけではなく、国保料には上限が定められている⁹⁹。

この上限額が、受益の大きさに応じて計算された保険料以下であるならば、財産権の侵害はないといってよさそうである。しかし、そのような立証もなされていない¹⁰⁰限りは、受益の大きさに応じた対価の額を超えた支払いの強制という、財産権の侵害の可能性を否定できない¹⁰¹¹⁰²。

るであろう（本来の租税ではないが、NHKの受信料は、NHKの収支予算を国会が承認することによって定められている（放送法 37 条 4 項）。）」と述べている（碓井・前掲注 35・330 頁）。しかし、筆者は、これによって議決手続の違いの問題が解消されるわけではないので、「予算の議決をもって足りるとする解釈論」に対しては消極に解すべきと考える。より検討が必要ではあるが、NHKの受信料は強制加入ではない点に、有意な差があると思われる。NHKのテレビ番組を視聴することが、健康で文化的な最低限度の生活の一部であるとするならば、事実上の強制加入であるから、むしろ放送法の違憲性が検討課題になりうる。

⁹⁸ 倉田聡は、端的に、「保険集団内における構成員間のリスク引き受けのあり方について、「完全な応益負担原則」によらないことを原理的に許容した点こそが社会保険の本質といてよい。」と述べている（倉田・前掲注 9・31 頁）。

また、安念潤司は、「例えば、被保険者をいくつかのリスク・グループに分割して保険料に差を設けたり、被保険者全体の平均的な疾病リスクに応じた一律平等の保険料を徴収する方法」を採用していない点について、「強制加入制はもともと応能原則を含意しているからこそ導入されるのであり、そこでの応能原則はすなわち所得の再配分であるが、…普通税たる租税とのアナロジーが正当化根拠となっているのである。」と述べている（安念潤司「国民健康保険条例の合憲性」『社会保障判例百選[第三版]』（有斐閣、2000 年）13 頁）。

⁹⁹ 基礎賦課額の上限は 50 万円とされている（国民健康保険法施行令 29 条の 7 第 2 項 10 号、地方税法施行令 56 条の 88 の 2 第 1 項）。

¹⁰⁰ 堀勝洋『社会保障法総論 第 2 版』（東京大学出版会、2004 年）179 頁では、「社会保障法上の金銭の徴収は、…その給付による受益の額を徴収の限度とするのが通例である。」と述べられているが、前掲注 20・表 22 によると、一人当たり保険給付費は約 22 万円であり、受益の平均額よりも徴収限度額（50 万円）の方が高い。

¹⁰¹ 参考：碓井光明「国民健康保険料と「租税」法律主義—台豊教授の批判に接して」自治研究 85 卷 9 号（2009 年）34-38 頁。西村健一郎も、「社会保険料という形であれ国民に著しく大きな負担を課すことが国民の財産権侵害（憲 29 条）を引き起こす可能性は否定できない」と述べている（西村・前掲注 89・16 頁）。堀勝洋も、「保険料の賦課徴収の程度や方法が著しく合理性を欠き、被保険者を生活困難に陥らせるような場合は、憲法 29 条に違反するとされることがあると考えられる。」（堀・前掲注 100・176 頁）と述べている。

なお、最高裁は、「国民健康保険は、相扶共済の精神に則り、国民の疾病、負傷、分娩又は死亡に関し保険給付をすることを目的とするものであって、その目的とするところは、国民の健康を保持、増進しその生活を安定せしめ以て公共の福祉に資せんとするものであること明白である」としたうえで、「（筆者注：憲法）29 条 1 項所定の財産権を故なく侵害するものということとはできない。」と述べている（最高裁大法

さらに、そもそも対価というものは市場原理により形成されるものであり、そのようにして形成された対価が比較対象として存在しない経済的負担については、それは会計学的には「原価」であり、対価と呼んでよいものかどうか疑問が残る¹⁰³。市場における競争がなく、原価低減の動機付けが小さいことを考えると、市場原理に委ねておればより安価であったかもしれない対価よりも高い価格を強制されるという意味での侵害の可能性も、内包している¹⁰⁴。

(2) 自由権的生存権¹⁰⁵について

受益の大きさに応じた対価の額を超えた支払いの強制は、自由権的生存権¹⁰⁶の侵害をも、

延昭和 33 年 2 月 12 日判決（民集 12 巻 2 号 190 頁〔194-195 頁〕。以下「国保条例合憲判決」とする。))。

¹⁰² なお、社会保障給付の受給権そのものも、憲法 29 条の財産権と解されている（堀・前掲注 100・172-175 頁）。保険料を滞納した場合は、被保険者証を返還することになっているから（国民健康保険法 9 条 3 項）、受給権という意味での財産権の侵害も起こりうる。

¹⁰³ この点について、甲斐素直は、「反対給付性があるか否かは、資本主義の下においては、厳密には市場の存在を通して決定する以外に適切な方法がない…国のみが提供するサービスであるがゆえに、まったく市場が形成されることなく決定される価格が、反対給付といえるかどうかを決定するには、どのような要素の存在を認定すればよいのであろうか。」（甲斐・前掲注 60・249 頁）と述べている。同旨と思われる。

¹⁰⁴ 経済学・財政学においても、個人の選好と個人の政治的意思決定をもとにして公共財決定を行うほうが、恣意的な公共財供給の決定よりも優れたものであろう、というヴィクセルの説がある（木下和夫編著『21 世紀を支える税制の論理 第 1 巻 租税構造の理論と課題』17 頁〔木下和夫〕（税務経理協会、初版、1996 年））。

¹⁰⁵ なお、社会権的生存権につき、控訴審は、「…生活が困窮し最低生活を維持することが困難な状態にあって、保険料を負担することができない者については、憲法 25 条の規定する理念に基づく生活保護法による医療扶助等の機会が保障されているものと解されることを総合すると、自らの意思によって右保障の機会を利用しない者について、保険料の負担を求めることが憲法 25 条に違反するものということとはできない」と判示している（前掲注 3・733 頁）。

この点について、斎藤一久は、「生活保護を受給することについてのスティグマから、困窮していても、敢えて生活保護からは自立した生活を送ろうと努力している者がいるのも事実である。また医療サービスへのアクセスという点で、生活保護による医療扶助の方が国民健康保険による医療給付よりも多くの手続と時間を必要としており、それゆえ国民健康保険の方を選択せざるを得ないという現実もある」のを踏まえ、「本件の場合、国民健康保険法 77 条と本件条例 9 条、12 条は合憲であるとしても、憲法 25 条 1 項の趣旨から、本件賦課処分及び減免非該当処分を適用違憲とする余地もあるように思われる。」と述べている（斎藤・前掲注 80・147 頁）。

¹⁰⁶ 堀勝洋「旭川市事件 2 審判決評釈」季刊社会保障研究 36 巻 3 号（2000 年）474 頁では、「生活保護法が健康で文化的な最低限度の生活を保障している限り、他の立法や行政措置について憲法 25 条 1 項違反を問うことは基本的に困難である。」と述べられている。私見であるが、これは、租税や社会保険料を課された結果生活保護が必要になるという帰結をもたらし、生活保護法 1 条の「自立を助長する」理念と矛盾しているように思われる。社会保障制度審議会「社会保障制度に関する勧告 昭和 25 年 10 月 16 日」賃金と社会保障 1104 号（1993 年）38 頁も、「他のあらゆる手段によって、その生活維持に努力を払ってもなお最低生活を維持することができない場合に始めて適用されるものである。」と述べている。

また、生活保護を受けるか、受けないかは、国民の自由に属する事柄であって、生活保護を受けたくないという思想ないし信条（憲法 19 条）に対して、租税や社会保険料により実質的に制限を加えることにもなりかねない。後述するとおり、信条による生活保護受給者との差別の観点も問題がある。

谷口勢津夫は、「…憲法 25 条が租税立法の内容を拘束する余地はまずなかろう。もっとも、上述のような理念型的均衡点（筆者注：「健康で文化的な最低限度の生活」を営むのに不可欠な所得・財産および消費には課税すべきでないというようなところ）を支える原理として「人間・人格の尊厳」原理（憲 13 条）を

もたらず可能性があるといえる¹⁰⁷。負担能力が高いとされる被保険者であっても、負担能力の大きさは、現行の制度上は所得と資産により測定されるため、実質的に換金不可能な資産でその負担能力が構成されていて、実質的な可処分所得が小さい場合には、自由権的生存権に影響を及ぼすことはありうる。

したがって、国保料の財産権・自由権的生存権の侵害性をかんがみると、国保料が租税か租税でないかという議論は一旦おき、仮に国保料には租税法律（条例）主義が及ばないとしても、最高裁のいう、「国民に対して義務を課し又は権利を制限するには法律の根拠を要するという法原則」¹⁰⁸により、「条例によって適正な規律がされるべき」と考えられる¹⁰⁹¹⁰。

援用することもできると考えられるが、そのような考え方によれば、人間の尊厳という基本的人権の根源的価値に裏打ちされた「生存権」は国家の課税権に優先するという規範的命題を、憲法 13 条から導き出すことができるであろう。さらに、その命題から、人間の尊厳に値する生存のために不可欠な所得・財産および消費には国家は課税してはならない（という意味で担税力がない）という原則を、導き出すことができよう。」と述べている（谷口・前掲注 45・307-308 頁）。

なお、法学協会編『註解日本国憲法上巻（2）』（有斐閣、初版第 7 刷、1957 年）488 頁では、「この生存権の実現は、これを阻害してはならぬことは当然のことであり、国が生存権の実現に努力すべき責務に違反して生存権の実現に障害となるような行為をなすときは、その立法も、また無効となり、その処分も違法であるというべく、そのような個人間の契約や団体内の規約も無効と解すべきである。即ち、それは、これに対する積極的侵害を違法無効とする意味において、その限りにおいて、いわば新しい「公序」的なものを確立したものと見える。」と述べており、憲法 25 条における自由権的生存権を正面から認める解釈を採っているようにみえる。

¹⁰⁷ 年収 250 万円の 7 人家族の世帯に対して約 50 万円の保険料、という事例もあった（倉田聡・前掲注 9・34、42 頁）。委任立法の問題以前に、料率自体が違憲状態であった可能性がある。倉田は、上記引用に続けて、「…仮に国保保険料を全額納付したとしても、その結果、残りの所得が生活保護基準をはるかに下回るというのであれば、明らかに憲法 25 条 1 項に反するものといわなければならないし、生活保障システムの国保制度がかえって生活保障を危うくしているという点では、最高裁が憲法 25 条違反の基準とする「著しく不合理」な制度というに値するものと思われる。」と述べている。

なお、「著しく不合理」という基準は、社会権的生存権についてはともかくとして、自由権的生存権にもあてはめるのは無理があると思われる。公権力による強制的な経済的負担により生存がおびやかされていることが争われた場合には、表現の自由などとのバランスから考えても、その合理性は厳格に審査されるのが妥当と考える。本件でも争われた国民健康保険法 77 条の保険料減免規定は、「できる」と規定されており、これは立法裁量を認めたいうえで「著しく不合理」の基準が働くと思われるから、なおさら、賦課規定の方は厳格審査に服すると解するのが妥当ではないだろうか。

樋口陽一ほか『憲法Ⅱ』158 頁〔中村睦男〕（青林書院、初版、1997 年）は、「生存権の違憲審査基準については、朝日訴訟第一審判決や堀木訴訟控訴審判決が提示したように、人間としてのぎりぎりの「最低限度の生活」の保障と、より快適な生活の保障を分け、両者の間に立法府の裁量の幅の広狭の差を認め、後者に「明白の原則」を適用し、前者にはより厳格な審査基準を適用するのは妥当な解釈方法である。」と述べている。これは、社会権的生存権について述べられたものであるが、自由権的生存権についても同様のことがいえると思われる。

¹⁰⁸ 阪本勝・前掲注 15・693 頁（本件最高裁判決調査官解説）によると、「法律による行政の原理」と同義であり、また、「租税法律主義の趣旨が及ぶ」とも同義である。

憲法 84 条が「法律による行政の原理」の規律が特に厳格化されたものである、と解する本判決には賛成である。秋田市事件控訴審判決も、租税についての委任立法は、「他の場合よりも、特に最小限度にとどめなければならないとの要請が働く」と明言しているが、同旨と思われる。この点につき、水野忠恒は、「もともと、租税法律主義は、法治主義とともに、ドイツ刑法学における罪刑法定主義から由来しているともいわれ（筆者注：租税法律主義は法治主義・罪刑法定主義双方に由来するという文意と思われる。）、それゆえに、他の行政活動よりも法律の羈束がつよいとされる…。租税については他の場合よりも委任立法が制約されるというのはこのことに基づくのである。」と述べている（水野・前掲注 19・435 頁）。

(3) 憲法 14 条について¹¹¹

14 条について、最高裁は、「経済的弱者について合理的な理由のない差別をしたものといふこともできない。」と判示している¹¹²。生活保護受給者と非受給者について、後者はいつでも申請により生活保護を受けられるのであるから、そういう観点からみれば、たしかに合理的な理由のない差別とはいえない。しかし、「生活保護を受けたくないという信条」という観点を加えたときには、憲法 14 条 1 項後段事由による差別であるため、もしこの点が主張されていたら、厳格審査の対象とすることも検討の余地がある¹¹³。とくに、単なる信条

この場合に、その厳格化の根拠を検討することは、憲法上とくに強い保護が要請されている法的利益を解釈により導くという意義があるように思われるが、筆者は、自由権的生存権がそれにあたる则认为。畠山武道は、「従来の憲法学説が憲法 84 条を適用することにより保護しようとした国民の財産権は、むしろ今日では生存権の基盤を形成するものとして評価されるべき」と述べている（畠山武道「国の財政に対する国会の権限」雄川一郎ほか編『現代行政法大系 第 10 巻』（有斐閣、初版、1984 年）40 頁）が、同旨と思われる。

公権力により課される経済的負担は、財産権の侵害と捉えられるが、立法委任や立法裁量の許容される度合いについては、自由権的生存権と自由権的生存権の侵害のおそれがない財産権では異なると考えられるから、このように区分する意義はある。憲法 25 条 1 項と 29 条 2 項を比較すると、前者には「公共の福祉」という留保がない点は、このことの傍証になりうるものとする。

なお、ここでいう自由権的生存権とは、国家による財産権の侵害により、健康で文化的な最小限度の生活が危ぶまれるような場合を指すから、課税標準が生活用の財産であるかどうかとは直接にはかかわりがない（参考：金子・前掲注 11・557 頁。反対、北野・前掲注 2・204-214 頁）。

軽微とはいえない強制的経済的負担については、自由権的生存権の制限の側面を有するから、租税の意義に該当するか否かにかかわらず、立法委任は租税並みに制限されると解されるが、次節においては、いったん、そのようには解さずに、より一般的な「法律による行政の原理」にしたがって、議論を進める。

¹⁰⁹ 前掲注 3・597-598 頁

¹¹⁰ 地方自治法 14 条 2 項に「普通地方公共団体は、義務を課し、又は権利を制限するには、法令に特別の定めがある場合を除くほか、条例によらなければならない。」、国民健康保険法 81 条に「この章に規定するもののほか、賦課額、料率、納期、減額賦課その他保険料の賦課及び徴収等に関する事項は、政令で定める基準に従って条例又は規約で定める。」、地方自治法 228 条 1 項に「分担金、使用料、加入金及び手数料に関する事項については、条例でこれを定めなければならない。」とそれぞれ規定されている（国民健康保険法 81 条の「規約」は、国民健康保険組合の場合である。（同法 18 条、斎藤誠・前掲注 82・73 頁）。

これらの規定からも、国保料については、少なくとも、「条例の適正な規律」が必要と思われる。

¹¹¹ 本稿の論旨とは関わりがないが、市町村ごとに年代別の人口構成が異なるなどの理由から、一人当たりの医療費が異なり、その結果、市町村ごとに保険料が異なることとなり、憲法 14 条との関係で違憲状態の可能性のあることを指摘しておきたい。前掲注 20・表 23 によると、一人あたりの調定額（秋田市事件第一審判決の被告市側の表現を借りれば、「最終的に納税義務者に対して保険税として現実に賦課された金額（課税額）」（前掲注 2・907 頁）。地方自治法 231 条、同施行令 154 条参照。）ベースで、全国 1 位の猿払村（北海道）は 135,188 円、最下位の伊平屋村（沖縄県）で 28,132 円となっている。

この点につき、確井光明は、「直ちに平等原則違反になるものではなく、容認しがたい著しい負担の格差が恒常的にみられ、それが国の長年にわたる立法の不作为に起因していると認められるときに、生存権保障に反する不作为と評価されることがありうると思われる。」と述べている（確井・前掲注 29・27-28 頁）。同書によると平成 11 年度以前から 6~7 倍の格差が継続しており、上記の平成 20 年度が約 4.8 倍であるから、立法の不作为を検討する余地はありそうと思われる。

¹¹² 前掲注 3・601 頁

¹¹³ 旭川市事件は、第一審から上告審を通じてこの点は正面からは争われていないようであるが、憲法 84 条違反ではなく、この点を原告が主張していたならば、どのような判決が出たのか、興味深い。また、表明したくない信条について、公権力による平等原則違反があった場合の救済方法をどう考えるか、検討の余

にとどまらず、宗教上の教義により生活保護を受けていなかった場合、「合理的な差別」と言い切ることは困難に思われる。

第6節 趣旨適用を前提にした場合の違憲性の検討

国民健康保険料は、収支均衡が要請され、その計算に専門的・技術的な知識が必要とされ、人口の増減や病気の流行といった予測困難な事態が生じやすいことから、柔軟な運用の必要性は高いと思われる¹¹⁴。

最高裁は、「本件条例は、保険料率算定の基礎となる賦課総額の算定基準を明確に規定した上で、その算定に必要な上記の費用及び収入の各見込額並びに予定収納率の推計に関する専門的及び技術的な細目にかかわる事項を、被上告人市長の合理的な選択にゆだねたものであり・・・」と述べている¹¹⁵が、この「市長の合理的な選択」のなかには、第一審の指摘する「政策的判断」¹¹⁶も入ると解される。

立法機関から行政機関への立法の委任は個別的・具体的なものに限り許容され、白紙委任は許されないものと解されている¹¹⁷が、市長による政策的判断の余地を認める国保料条例は、詳細に規定されているとはいっても、柔軟な運用の必要性が高いからこそ、実質的には白紙委任にならざるをえないように思われる。

最高裁は、「し意的な判断が加わる余地はな」いとも述べているが、なぜそういきれるのか、判示からは読み取ることができない¹¹⁸。前章第3節及び本章第2節で指摘したところからすると、むしろ恣意的な判断が加わる余地があったとみるのが自然である。

地があると思われる。

なお、国保料を払いたくないという信条については、上で引用した「国保条例合憲判決」では、「憲法19条に何等かかわらない」（前掲注101・195頁）として否定されている。この点について安念潤司は、「使途の特定されている金銭の徴収がなお「思想及び良心」の自由を侵害しないとするためには、租税との代替性を根拠とするほかないであろう。すなわち、①租税の一定割合が自己の「思想及び良心」に反する目的に使われるとしても、そのことのゆえに租税の納付を拒否することはできない・・・という前提に立ちつつ、②国民健康保険制度の財源を保険料・目的税で賄うか、使途の特定されない普通税で賄うかは、立法裁量の範囲内の事項であり、③普通税の納付を拒否できない以上、保険料の納付も拒否できない、という手順で説明されることになると思われる」と述べている（安念・前掲注98・13頁）。

¹¹⁴ 参考：倉田聡・前掲注9・25-26頁

¹¹⁵ 前掲注3・599頁

¹¹⁶ 第一審判決は、「合理的な説明のつく、多数の試算結果を用意し、その中から自己の政策的判断に適合する結果を選択することも可能である」と述べている（前掲注3・709頁）。

¹¹⁷ 参考：芦部信喜・前掲注63・281-283頁、原田尚彦『行政法要論（全訂第六版）』（学陽書房、全訂第6版第9刷、2009年）117-126頁、塩野宏『行政法I〔第五版〕行政法総論』（有斐閣、2009年）96-98頁、法学協会・前掲注64・1096頁。

¹¹⁸ 適法性の推定（原田尚彦・前掲注117・147-148頁）を前提にしないと筋が通らないようにみえるが、原田と同じく、その説得力は乏しいものとする。

最高裁は、「上記見込額等の推計については、国民健康保険事業特別会計の予算及び決算の審議を通じて議会による民主的統制が及ぶものということができる。」と述べて、本件条例の合憲性の補強をはかっているように見えるが、前章第4節及び本章第4節で検討したとおり、予算・決算審議により条例の違憲性の疑いが解決できるとは考えにくい¹¹⁹。

以上から、国保料には租税法律主義の「趣旨」が及ぶという立場に立ったとしても、本件条例は違憲であったと考える。

条例の規定は仮に合憲だとして、市長が委任の範囲を逸脱した可能性について、山本隆司は、条例上の基準に基づかない裁量的な一般会計からの繰入れがあり、違憲の疑いがあるが、これは、保険料負担の軽減につながり原告有利のものであった¹²⁰ために、審理の対象から外され、ぎりぎりの合憲判断だった可能性がある旨を述べている¹²¹。

第7節 告示の法規性

本件では、秋田市事件と異なり、条例で料率を告示する旨を定めているが、この点につき第一審は、「告示とは公の機関が決定した事項などを公式に広く一般に知らせる行為で、法規としての性質はない。」と述べている¹²²。

しかし、例えば所得税法78条2項2号で、特定寄附金の対象となる公益社団法人等を財務大臣の指定によることとし、所得税法施行令216条2項で財務大臣はこの指定を告示することとされているが、この告示は補充立法であり、法規としての性質はあると解される¹²³から、すべての告示について、法規性を否定するのは妥当とはいえない。

¹¹⁹ 「予算や決算による議会の関与をもって足りるとすることは、当該年度の赤字や黒字を翌年度に持ち越し、新しく加入した被保険者に負担すべきでない保険料を転嫁することを意味する。」(倉田聡・前掲注19・185頁)という問題もある。

¹²⁰ なお、軽減的措置の場合の興味深い事例として、市長が、条例の規定によらずに住民税を減額したとして、刑法247条の背任罪を科されたケースがある。参考：斎藤誠「条例に規定のない村民税過少徴収」『地方自治判例百選(第二版)』(有斐閣、1993年)154頁。

¹²¹ 山本・前掲注19・56、58頁

¹²² 前掲注3・690頁

¹²³ 金子宏・前掲注11・98頁。同旨、清永敬次・前掲注45・19頁。本文で掲げた例のほか、租税法の分野で財務大臣または他の所管大臣の指定により決定される場合として、参考：金子・前掲注44・8頁。租税法以外の分野について、原田尚彦は、「生活保護基準(生活保護法8条)のような、一般的法規の内容となる定めが告示のかたちで公表されるときには、告示は一種の法規定立行為として機能し、行政立法の性格をもつと解される。」と述べている(原田・前掲注117・118頁)。

木村弘之亮は、課税標準や税額の減額につながる告示は「合法性の原則」違反である旨を述べている(木村・前掲注81・135頁)。租税法規について、法令の定めが自由裁量を許しているような場合にはそうであろうが、羈束裁量の場合にはそのような問題は生じないと思われる。

告示である固定資産評価基準を合憲とした裁判例として、東京地裁平成2年12月20日判決(判時1375号59頁)、前橋地裁平成8年9月10日判決(判タ937号129頁)がある。

ただし、上記の例でいうと、財務大臣の告示は、所得税法施行令 216 条 1 項において詳細に財務大臣の審査事項を定めた羈束行為である¹²⁴のに対し、本件の市長の告示は、それが羈束行為であるかどうかをまさに争点となっている事例であるから、告示の存在をもって法規性を認めることはできない¹²⁵。

碓井光明は、本件判決について「告示方式を適法とみる余地が十分にある」「条例の定める基準により算定された税率が、条例の定める告示によって公示されているときは、適法なものとする余地があり、この点において、秋田市の国民健康保険税の場合とは異なると考える。」と述べている¹²⁶。「余地がある」のはたしかであるが、第一審の認定事実（第 2 節参照）をみる限り、市長の羈束行為であると解することは困難であるから、租税法律主義の直接適用を前提とする場合、本件告示に法規性はないと解される。

租税法律主義の趣旨適用を前提にする場合についても、「法律による行政の原理」の観点から、委任の幅が看過できないほどに広い本件告示に法規性を見出すのは困難であると考えられる。

第 8 節 その他の論点

本稿とは直接の関係がない論点について、以下簡単に触れておく。

（1）主観的予備的併合について

判例は主観的予備的併合を認めていない¹²⁷が、控訴審判決は、「予備的被告たる控訴人市長の地位が格別不安定、不利益になるとは認められない」「賦課処分取消しの訴えの相手方を控訴人市とすべきか、控訴人市長とすべきかについては紛らわしい点がないとはいえず」¹²⁸などの理由からこれを認めた。妥当と思われる。

（2）不服申立ての前置について

本件は、平成 6 年度ないし平成 8 年度の国保料の賦課処分及び減免非該当処分が争われたが、被控訴人は、平成 7 年度については、不服申立ての前置を行なっていなかった。

¹²⁴ 金子宏・前掲注 11・98 頁

¹²⁵ 山田洋は、「判決が課税庁による裁量の余地を問題としている以上、裁量行使の結果を告示（法規命令でも同様）によって公表しても問題の解決とはなりえない。」と述べている（山田・前掲注 10・176 頁）が、同旨と思われる。

¹²⁶ 碓井・前掲注 7・129-130 頁

¹²⁷ 伊藤眞『民事訴訟法[第 3 版 3 訂版]』（有斐閣、2008 年）587 頁。最高裁第二小法廷昭和 43 年 3 月 8 日判決（民集 22 卷 3 号 551 頁）。

¹²⁸ 前掲注 3・725 頁

この点について、第一審は、「不服理由によっては審査会の有する審査権の性格や限界から同種の後続処分について同じ不服理由に基づいて審査請求をしても同一の結論になることが明らかであると予測できる場合」¹²⁹は、行政事件訴訟法 8 条 2 項 3 号「裁決を経ないことにつき正当な理由があるとき」にあたると解すべきと判示した。

一方、控訴審は、「保険料の賦課及び減免は、年度毎にそれぞれ独立した別個の処分であり、国民健康保険審査会も、各処分に対する審査請求につき、各別の資料に基づき個々に判断すべきもの」であるから、「審査請求に対する裁決を経るべきであり」、「裁決を経ないことにつき正当な理由があるとき」にあたらない、と判示した¹³⁰。

不服申立ての前置は、処分の大量性と専門的・技術的性格にその根拠を求めることができると思われる¹³¹が、憲法 32 条の裁判を受ける権利との関係から、「裁決を経ないことにつき正当な理由があるとき」を狭く解するのは妥当とはいえないと思われる¹³²。

¹²⁹ 前掲注 3・685 頁

¹³⁰ 前掲注 3・726 頁

¹³¹ 金子宏・前掲注 11・805-806 頁。社会保険についても、同旨、岩村正彦・前掲注 84・175 頁。

この不服申立ての前置を要求する理由としての、処分の大量性と専門的・技術的性格は、第 5 章で検討する租税法律主義の適用範囲となんらかの関連性（債務関係説とのからみで）がありそうに思われる。今後の課題としたい。

¹³² なお、立法論として、北野弘久は、「憲法的評価が問われている場合や、すでに示されている通達等の見解の当否が問われている場合には、行政不服申立て前置主義を強制するだけの合理的理由はまったく存在しない。裁決等の結論がきまっているので、時間、費用、エネルギー等の無駄な消耗にすぎないからである。この種の事案については行政不服申立て前置主義を適用しないこととして行政不服申立てを行うかそれとも直ちに訴訟を提起するかは納税者側の選択制に改められるべきである。」と述べている（北野・前掲注 2・257 頁）。

不服申立ての請求期間を徒過した場合の救済方法としては、上記のように「正当な理由があるとき」にあたと主張するほか、無効確認の判決を得るか、国家賠償法による請求を行なうことが考えられる。固定資産税の賦課処分に関して、国家賠償請求が認められた最近の事例として、最高裁第一小法廷平成 22 年 6 月 3 日判決（判タ 1326 号 99 頁）がある。

金銭徴収を旨とする課税処分について、国家賠償法による請求を認めてしまうと、不服申立前置主義の趣旨を没却するおそれがある（原審のほか、参考：塩野宏・前掲注 117・148 頁。）が、この点について、塩野は、「行政目的がもつばら金銭の徴収にかかるような場合には、取消訴訟と国家賠償は機能を等しくするので、国家賠償請求権の成立は単純な過失（注意義務違反）では足りず、故意又は重過失に限るものと考えらるべきであろう。あるいは、かかる場合は処分の無効要件を充足するものとして、もつばら、税務訴訟の枠内で処理することも考えられる」と述べている（塩野宏『行政法Ⅱ[第四版]行政救済法』（有斐閣、第 4 版第 7 刷（補訂）、2008 年）294 頁）。妥当と思われるが、筆者は、納税者の帰責の程度も考慮に入れるべきと考える。前段落に引用した最高裁判決で、金築誠志裁判官が補足意見において、賦課課税方式の場合は納税者にいささか酷であると述べているのは、これと軌を一にするとと思われる。

第4章 国保料は租税法律主義の適用対象となるか

前章第6節では、国保料に租税法律主義の「趣旨」が及ぶことを前提とした検討を行ったが、本章では、その直接適用について検討する。

第1節 遡及立法と租税法律主義

租税法律主義には遡及立法による不利益変更の禁止の要請が含まれると解される¹³³が、国保料の場合、収支均衡の要請上、最も近いタイミングの諸データを基礎とするのが合理的であり、その結果、その算定が賦課期日後になってしまうことから、租税法律主義にはなじまない、という考え方について検討する。

佐藤英明は租税法律主義の再構成の試みとして、その内容を、課税要件法定主義と予測可能性原則とし、前者は「固い原則」、後者は憲法84条・30条の派生原理であるから他の考慮要素との比較衡量が必要とされる原則であるとする考え方を提示しており¹³⁴、この枠組みで国保料を捉えなおしてみると、保険財政の健全性の維持と予測可能性との比較衡量により、遡及立法による不利益変更を許容する余地はあると考えることができる¹³⁵。ただし、予測可能性の範囲を著しく逸脱した不利益変更（たとえば、所得、資産、家族構成等は変わらないのに、極端に保険料が増額された結果、自由権的生存権が脅かされるような場合）

¹³³ 金子宏は、「納税者の不利益に変更する遡及立法は、原則として（下線筆者）許されないと解すべきであろう。」（金子・前掲注11・104頁）、また、「年度の途中で納税者に不利益な改正をし、それを年度の始めにさかのぼって適用することは一種の遡及立法である。それが許されるかどうかは、そのような改正がなされることが、年度の開始前に、一般に周知され、十分に予測できたかどうかにかかっていると解すべきであろう。」（同書105頁）と述べている。

¹³⁴ 佐藤英明「租税法律主義と租税公平主義」金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣、初版第3刷、2008年）64-67頁。同旨と思われる判決として、福岡高裁平成20年10月21日判決（判タ1294号98頁〔105頁〕）は、次のように述べている。「憲法は、同法39条の遡及処罰の禁止や同法84条の租税法律主義とは異なり、租税法規の遡及適用の禁止を明文で定めていないが、このことは、憲法が、明文で定める租税法律主義（同法84条、30条）による課税の民主的統制を憲法上の絶対的要請としたのに対し、租税法規不遡及の原則による課税の予測可能性・法的安定性の保護を、租税法律主義から派生する相対的な要請としたことを示しており、租税法規不遡及の原則については、課税の民主的統制に基づく一定の制限があり得ることを許容するものといえる」。

¹³⁵ 谷口勢津夫は、「遡及立法については、租税法律主義の根拠（課税の民主的正統性）と機能（課税の予測可能性・法的安定性）との抵触がみられる。課税の民主的正統性は租税法律主義の絶対的要請であるのに対して、課税の予測可能性・法的安定性は租税法律主義の相対的要請であるから、立法者が後者を取って犠牲にしても遡及課税を定める必要があると判断することも、一般的・絶対的に許されないとはいえられないが、ただ、立法者がそのような判断を行う場合でも、比例原則（憲13条参照）の下では、遡及課税を定める必要性和遡及課税によって損なわれる利益との比較衡量が要請されるべきである。そのような比較衡量によって、租税法律不遡及の原則に対する例外が認められるかどうか及びどのような範囲で認められるかが決定されることになるが、個々の租税立法に関するそのような比較衡量においては、遡及課税の必要性、遡及課税による実体的不利益の程度および法的安定性侵害の程度、遡及の程度（特に年度内遡及か否か）、経過措置の有無・内容、法改正前情報開示の有無・時期・態様、等が考量されるべきであろう。」と述べている（谷口・前掲注45・311頁）。同旨と思われる。

は、この比較衡量によっても正当化し得ず、憲法 25 条、29 条、39 条、41 条の趣旨からいって、許されないとされる¹³⁶。

裁判例においても、租税について、遡及立法を一定の制限の下にこれを認めているものが多い¹³⁷。また、国保料、国保税いずれについても、遡及立法を合憲と判断した裁判例がある¹³⁸。

このように、租税法律主義の適用の際、国保料の特殊性を考慮に入れることは不可能ではないことを考えると、国保料における遡及立法による不利益変更の必要性は、租税法律主義の直接適用を排除する理由にはならないと解される¹³⁹。

第 2 節 租税法律主義を直接適用する場合の利害得失

国保料に租税法律主義を適用する場合に問題となるのは、国保料の硬直化による保険財政の悪化（または焼け太り）であると思われる¹⁴⁰。

¹³⁶ 田中二郎は、「法律の制定又は改正がつとに予定されており、従って、一般にも予測可能性が存し、著しく法定安定を害するとか納税者に対し著しく不当な影響を与えるというような結果をきたさない範囲内において、遡及効を認めることが許されると解してよいであろう。」と述べている（田中・前掲注 57・85 頁）。また、福岡高裁昭和 48 年 10 月 31 日判決（月報 19 卷 13 号 220 頁〔228 頁〕）は、「租税法律主義の見地からみれば、特定の物品を過去に遡って課税の対象とすることは、法律の改正がすでに予定されていて、納税者側にもそのことが予測され、法的安定性を著しく害しないような場合にかぎって許されるものと解すべきところ、本件改正規定のように、のちに至って数年以上も前に遡って課税品目となっていない物品に対する課税行為をすべて適法化するような立法は、その許容の範囲を逸脱するものであり、…」と述べている。いずれも同旨と思われる。

なお、西村健一郎は、「国民健康保険が、年度ごとに保険料の賦課総額の枠を決定して、この総額の枠の中で当該年度の費用を賄うようにしていることからすれば、その総額の範囲内での遡及適用は、予測可能性の範囲内のこととして肯定すべきであろう。」（西村・前掲注 89・50 頁）と述べているが、保険料・税は、賦課総額と比例関係にあるわけではなく、個人レベルでの試算は困難であるから、これは言い過ぎのように思われる。

¹³⁷ 上で引用したもののほか、津地裁昭和 54 年 2 月 22 日判決（行裁例集 31 卷 9 号 1829 頁）、東京地裁平成 20 年 2 月 14 日判決（判タ 1301 号 210 頁）、東京高裁平成 21 年 3 月 11 日判決（月報 56 卷 2 号 176 頁）、福岡地裁平成 20 年 1 月 29 日判決（判タ 1262 号 172 頁）。

¹³⁸ 静岡地裁昭和 47 年 10 月 27 日判決（行裁例集 23 卷 10・11 号 774 頁）、東京高裁昭和 49 年 4 月 30 日判決（行裁例集 25 卷 4 号 330 頁）、名古屋地裁平成 9 年 12 月 25 日判決（判自 175 号 37 頁）。

¹³⁹ なお、これは国保「料」のみならず国保「税」にも該当するので、国保「税」は、一般的な租税と比較して、遡及立法・不利益変更の認められる余地が相対的に大きくなるということにはなるが、計算精度の研究や IT 技術の活用等により、予測可能性が犠牲になる程度を極力小さくする努力が求められることはいうまでもない。西山由美は、「イギリスの国民保険制度においては、料率の決定について国レベルの民主的コントロールがはたらいっていること、および料率の告示から施行までの期間が比較的長いことなど、本件条例の問題点を考えるうえで、興味深い諸点が散見される。」と述べている（西山由美「旭川市事件 1 審判決評釈」ジュリ 1163 号（1999 年）165 頁）。

¹⁴⁰ 甲斐素直は、租税法律主義の硬直性について、次のように述べている。「一般的な法治主義とくらべると、租税法律主義は静的安定性が高い反面、硬直性であるから、事態の意外な展開に対する行政の柔軟な対応を確保することが難しくなる。したがって、その硬直性のゆえにかえって国民の権利確保が難しくなる事態も当然考えられる。福祉主義が侵害される危険が高いということである。このような点を考えあわせると、租税法律主義の安易な拡大適用は、一見国民の権利を守るようであるが、その実、かえって国民の権利を実質的に害するおそれが高く、適当ではない。その適用は、単なる法治主義では国民の自由権、特

しかし、その問題は、第2章第5節で述べたとおり、年税的な運用によることで解消できる。この場合の不利益は、予測可能性が確保されないことであるが、前節で述べたとおり、予測可能性の範囲を著しく逸脱することは許されないのであるから、この点も大きな問題とはならない。そうすると、国保料に租税法律主義を直接適用するとして、国民が被る不利益としては、議会を通すことによって、告示方式と比較して、料率を知るタイミングが遅くなる、ということが考えられる。

一方で、国保料に租税法律主義を適用「しない」ことによる国民の不利益として考えられるのは、市長の恣意的決定により、財産権・自由権的生存権が不当に侵害されるおそれである。仮定の事例として、たとえば、収支均衡の要請からは前年度よりも保険料が安くなるはずが、市長が、印刷業者の救済のために不必要なパンフレットを加えるなどの不要不急の保険事業を追加することによって、前年並みの保険料とされる場合¹⁴¹が考えられる。

これらの不利益の大きさを比較衡量すると、後者のほうが大きいことは明白であるといえるから、利害得失を考えると、国保料には租税法律主義を直接適用したほうがよい、ということになる。

第3節 憲法解釈として妥当か

租税の意義は、憲法に規定されていない。最高裁は、「租税は、国家が、その課税権に基づき、特別の給付に対する反対給付としてでなく、その経費に充てるための資金を調達する目的をもって、一定の要件に該当するすべての者に課する金銭給付である」と判示している¹⁴²¹⁴³。

に財産権侵害の危険が無視できず、特に厳格な立法態度を貫く必要のあるような特殊な分野に限定されるべきであろう。」(甲斐・前掲注60・241頁)

¹⁴¹ 前述のとおり、事務費の国庫負担は廃止されたため、どの程度被保険者に負担を転嫁するか(どの程度一般会計から繰入れるか)は、市長の自由裁量である。予算決議という議会の制限はあるが、予算については専決処分(地方自治法179条、180条)など、民主的統制が、条例と比較して相対的に緩やかであることは前述のとおりである。

¹⁴² 最高裁大法廷昭和60年3月27日判決(民集39巻2号247頁[258頁]。以下、大嶋訴訟最高裁判決と呼ぶ)。旭川市事件最高裁判決(前掲注3・597頁)は同旨と思われるが、若干言い回しが違う部分もあるため、念のため引用しておく。「国又は地方公共団体が、課税権に基づき、その経費に充てるための資金を調達する目的をもって、特別の給付に対する反対給付としてでなく、一定の要件に該当するすべての者に対して課する金銭給付は、その形式のいかんにかかわらず、憲法84条に規定する租税に当たるといべきである。」。

¹⁴³ 金子宏は、「国家が、特別の給付に対する反対給付としてではなく、公共サービスを提供するための資金を調達する目的で、法律の定めに基づいて私人に課する金銭給付である」と定義しているが、上記の判例はこれと同旨と述べている(金子・前掲注11・8頁)。なお、甲斐素直は、租税の意義について、「収入目的性」「非対価性」「非選択性」の3要件にまとめている(甲斐・前掲注60・244-250頁)。租税法律主義の適用にあたり、非対価性を要件とすることに疑いをもつ学説が多いことについては、第3章第1節で述

この租税の意義に該当しないものについて、当然に憲法 84 条の反対解釈が成立して、法律主義の適用対象外になるかという点、前節までの検討からいって、そのように解することが妥当とは思われない。第 2 節で検討したとおり、この意義に該当しない可能性がある経済的負担であっても、比較衡量の結果、厳密な意味での租税法律主義に服さしめた方が妥当なケースもありうるからである。

むしろ、「課税権の行使を制約する原理、いわば自由権的保障の原理」¹⁴⁴である租税法律主義の直接適用の対象は、人権保障の観点で、判例上の租税の意義に該当するものに限定されず、拡張・類推が許容されてしかるべきである。明治憲法 62 条 2 項¹⁴⁵のような規定が日本国憲法には置かれていない¹⁴⁶ことも、これと整合するように思われる¹⁴⁷。最高裁の採用している、租税の意義に該当しないならば租税法律主義の直接適用はない、という論理¹⁴⁸は、類推解釈の余地の検討が不十分であると思われる。

以上より、筆者は、国保料を、租税法律主義の直接適用の対象とすべきと考える¹⁴⁹。

べた。

金子は「租税を実質的に定義することは、租税法の解釈・適用上、ほとんど実益をもたない。」と述べているが、金子が実益がないと述べているのは、講学上の租税の定義に該当しないものであっても、関係の租税法規が適用されるからである。

なお、筆者は、前述のとおり、第 2 節で述べたような比較衡量という作業を経なくとも、租税の定義に該当すれば憲法 84 条の適用対象になるという点での、思考の節約という実益はあると考える（参考：藤谷武史「市場介入手段としての租税の制度的特質」金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣、初版第 3 刷、2008 年）5-6 頁）。

¹⁴⁴ 金子宏・前掲注 36・9 頁。なお、安澤喜一郎は、憲法 84 条は、「国の権力に制限を加えることによって、国民が、反射的に、その権利が保障せられるということであって、国民の権利そのものを保障するという憲法第三章の趣旨に合致するものではない。第 84 条とは別に、第 30 条の規定を必要とする所以である。」「第 30 条は、一見、「義務」を主体とした規定のようにみえるけれども、その実は、法律によらなければ、租税を課せられないという権利的意義の規定であるというべきである。」（安澤喜一郎『日本国憲法講義』（評論社、初版、1967 年）271 頁）と述べている。

¹⁴⁵ 明治憲法 62 条 1 項は、「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 2 項は「但シ報償ニ属スル行政上ノ手数料及其ノ他ノ収納金ハ前項ノ限ニ在ラス」と規定している。

杉村章三郎は、「形式上租税として徴収される賦課金については法律をもってすることを要するのであるが、実質上も租税ということでその額を決定される専売料金や、国民の負担において国庫の重要な収入源をなしていた電話料金や鉄道運賃は「行政上ノ手数料及其ノ他ノ収納金」として法律の形式を要しないのみでなく、その変更につき議会の議決すら必要としなかった。」と述べている（杉村・前掲注 50・12-13 頁）。

¹⁴⁶ 杉村章三郎・前掲注 50・17 頁

¹⁴⁷ 同旨、法学協会・前掲注 31・1272-1273 頁

¹⁴⁸ 最高裁第二小法廷平成 2 年 7 月 20 日判決では、「いわゆる保育料は、保育所へ入所して保育を受けることに対する反対給付として徴収されるものであって、租税には当たらないから、憲法 84 条、92 条違反をいう主張は、その前提を欠く。」という判示がされている。

<http://www.courts.go.jp/hanrei/pdf/js_20100319130728793238.pdf>（平成 23 年 1 月 4 日現在）。

このような、形式的なあてはめにより租税か租税でないかを区分し、租税でない場合は 84 条の適用対象外とする論法は、問題があるように思われる。

¹⁴⁹ 堀勝洋は、前掲注 106・471 頁において、「保険者が組合等である場合は租税法律（条例）主義が適用されないのに、保険者が国（又は地方公共団体）である場合には租税法律（条例）主義が適用されるとする

第5章 むすびにかえて ー租税法律主義の適用対象に関する一考察ー

第1節 検討の前提

前章第2節で、租税の意義に該当しない（あるいは該当するか微妙な）ものについて、租税法律主義を適用するためのひとつの試論として、比較衡量による検討を行なった。これを一般化したかたちで、形式的税¹⁵⁰及び財政法3条に定める課徴金・専売価格・事業料金

のは、論理が一貫しない。」と説く（健康保険組合等に租税法律主義の適用がないとする立場として、同旨、岩村正彦・前掲注84・129頁）。しかし、保険者が組合等である場合は租税法律（条例）主義が適用されない、と言い切っているものかどうか、疑問である（第3章第4節参照）。

¹⁵⁰ 法律上「税」の名称が与えられているものを、このように呼ぶこととする。

なお、憲法84条ではなく、課税要件法定主義ないし課税要件明確主義の問題ではあるが、法律上「税」の名称が与えられているものが、租税にあたるかが争われた事例として、最高裁第一小法廷平成21年12月3日判決（判時2070号45頁）がある。

ガンジー島の法人所得税は、政府との交渉により一定の範囲で自由に税率を定めることができる。本件では、原告がタックスヘイブン対策税制を逃れるために、26%の税率で納税していたのであるが、これが外国法人税にあたるかが争われた事件である。本判決で、最高裁は、「外国の法令により名目的には税とされているものであっても、実質的にみておよそ税といえないものは、外国法人税に該当しないというべき」と判示しているものの、結局のところ本件については、外国法人税に該当しないとはいえないとして、原告を勝たせている（結論の導出に、前述した判例上の租税の意義が使われている）。

租税回避については、租税法律主義の観点から、立法による解決が望ましいことはいうまでもないが、租税法律主義の枠内で、できるだけこれを否認する解釈の余地を検討することが、租税正義・課税の公平の観点から、必要であると思われる。

たとえば、本件については、控訴審の認定によると、原告保険会社は、租税回避目的で、すなわち租税債務を免れる目的で、ガンジー島に子会社を設立したと認められるから、債権者である国は、法人格否認の法理により支店とみなして課税できる、であるとか、また、原告は、タックスヘイブン対策税制の適用除外要件（真正の事業活動を行っている場合に、同税制の適用を除外するための要件。（金子宏・前掲注11・461頁。租税特別措置法66条の6第3項。）への該当を主張していないのであるから、プロパー・ビジネス・パーパスの法理（金子・前掲注11・119頁）により、外国税額控除の適用を否定する、というような解釈の余地がないか、検討する価値はあると思われる。

憲法論としては、租税法律主義の目的は前述のとおり人権保障にあるが、租税回避目的の法律行為（子会社の設立等）は自由権の濫用であり、公共の福祉に反し（憲法12条、13条、22条、民法1条3項）、また、課税の公平（憲法14条）の見地から、その部分に限り保障の対象外であるということもできそうである。このことは、「厳格化された「法律による行政の原理」の緩和を意味するのではなくて、事実認定や法解釈の場面における厳格性が緩和されると解すべきと思われる。ドイツ租税通則法42条や米国のグレゴリー事件等を参考に、今後の検討課題としたい。

いまのところは、租税回避における権利濫用のメルクマールとしては、租税回避以外に経済的合理性がないことがこれにあたり、また、効果については、事実認定における真実の法律関係の否認（行為・計算の否認規定（法人税法132条以下、所得税法157条、相続税法64条、地方税法72条の43）の類推）や、目的論的解釈をより柔軟に行うこと（予測可能性をある程度犠牲にして、立法趣旨の援用を積極的に行うこと。なお、プロパー・ビジネス・パーパスの法理が、厳格な（納税者からみて明白で、予測可能性の観点から問題のない）目的論的解釈であるといえるかどうかは、検討を要するところである。）を想定している。

租税法の解釈は、原則として文理解釈によるべき、という見解（金子・前掲注11・106頁）と、租税法規の解釈にあたって、経済的実質を重視し、租税法の基本理念に対して合目的な解釈の必要性を主張する見解（田中二郎・前掲注57・120-129頁）がある。行政の恣意を排除するという租税法律主義の根本目的から、基本的には前者を妥当と考えるが、上で述べたような解釈論が憲法上許容されるか、検討してみたい。なお金子も、「もちろん、このことは、租税法律の解釈にあたって、その経済的意義が解釈の基準として重視されるべきことを、否定するものではない。」と述べている（金子・前掲注11・106-107頁）。

に対する、租税法律主義の適用についてまとめ、むすびに代えることとしたい¹⁵¹。

財政法3条は、「租税を除く外、国が国権に基いて収納する課徴金及び法律上又は事実上国の独占に属する事業における専売価格若しくは事業料金については、すべて法律又は国会の議決に基いて定めなければならない。」と規定しているが、この課徴金・専売価格・事業料金の意味するところについて、以下、杉村章三郎の解説を引用する¹⁵²。

まず、課徴金については、「終局的に国家の強制力によって徴収される賦課金である。その内容は国がその司法権または行政権に基づいて一方的に賦課するものであり、一方において罰金、科料、過怠金、過料、加算税等のように国の役務に対する対価の意味をもたないものも包含されるとともに、国の役務に対する対価でありいわゆる行政上の報償に属する料金であっても滞納処分により国の強制力によって徴収されないものはこの種の課徴金から除外されるのである。営造物の使用料、行政役務に対する手数料であってその不納が滞納処分の対象となるものは例えば社会保険の保険料、国営検査の手数料のような課徴金であるが、国有財産の貸付料、有料官舎の賃貸料、国立学校の授業料などはこの種の規制から除外される。」¹⁵³とされる¹⁵⁴。

また、専売価格・事業料金については、「これらの独占事業にも煙草専売のように実質的な消費税の意味をもつもの（筆者注：現在は民営化されている。）と、その他いろいろの性格のものが包含されているが、概して国営企業の実体をもっているといえよう。このような事業を国が独占して行う場合その料金は租税に近い性格となる。なぜなら当該事業は概して国民大衆の利用に供するものであり、法律上独占事業でなくても事実上国民は政府事業を利用することを強制される立場にあり、政府が定めた料金の支払を強制される点で国民生活に大きな影響を及ぼす場合があるからである。従って独占事業の料金について財政法が法律または国会の議決に基づくべきことを定めたのは、憲法上の原則である租税法律

¹⁵¹ 公権力に対する経済的給付一般について、租税法律主義の直接適用の可否を検討したかったのであるが、刑事法に服する罰金等や、公権力の定義の問題、国有財産の購入の場合、国・地方公共団体への労働力の提供の場合など、検討すべき項目が多岐にわたるため、本稿ではこれらを対象とすることを見送り、財政法3条に掲げられている課徴金等に絞ることとした。

¹⁵² 杉村・前掲注50・62-66頁

¹⁵³ 杉村・前掲注50・63頁。なお、甲斐素直は、課徴金につき、「国がその行政権又は司法権に基づいて一方的に賦課するもの、もしくは国民が行政権もしくは司法権の庇護を得ようとするときにはどうしても支払わなければならないもの」という定義を採用したうえで、租税以外でこの定義に該当するものを、手数料、社会保障関係課徴金、負担金、罰金等、訴訟費用等の5類型に分類している。（甲斐・前掲注60・264-270頁）。

¹⁵⁴ なお、上述のとおり、刑事法の適用対象となる罰金等は、検討の対象から除外した。

主義の直接の適用はないがその周辺の問題ともいえることにかんがみて、このような料金の決定について、何らかの形で国会の意向を反映できるようにすることが、憲法 83 条の定める財政処理権限の国会議決主義の精神に沿うゆえんであるという立法政策上の配慮によるものであり、この点よりみて財政法 3 条は重要視されなければならない。」¹⁵⁵と説かれている。

このような理解を前提にして、形式的税・課徴金・専売価格・事業料金に対する租税法主義の適用について、以下検討する。なお、財政法 3 条の主語は国であるが、地方公共団体についても検討の対象に含める。地方公共団体の課徴金については、地方自治法 224 条ないし 228 条に定める分担金、使用料、加入金、手数料がこれにあると解される¹⁵⁶。また、地方公営企業の料金については、地方公営企業法 21 条¹⁵⁷に規定がある。

第 2 節 形式的税の限界事例の検討

(1) 国保税

国保税について、憲法 84 条の直接適用の対象外とする学説もある¹⁵⁸が、前章で検討したとおり、これは対象とすべきと思われる。

(2) 関税

関税について、関税定率法 6 条以下が税率の定めを政令に委ね、また、関税法 3 条但書において、「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。」としてい

¹⁵⁵ 杉村・前掲注 50・63-64 頁。なお、甲斐素直によると、米・麦は「法律上または事実上国の独占に属する料金である」が、「政府側は、食糧の専売は、そもそも文理上法 3 条に該当しないので、特例法に定めるまでもなく、法 3 条の適用がないと答弁している。」とのことである。この点に関し、甲斐は、「利益をあげる目的で国が行うもの」という定義が、当然に政府見解の前提として存在している、とみなすことにより、はじめて整合性をもって理解される。」と述べている（甲斐・前掲注 60・236-237 頁。なお、同書 260 頁によると、「米は法律上の独占ではあるが、事実上は自由化されており、逆に麦は法律上は自由化されているが、事実上は政府の独占なのである。」とされる）。

¹⁵⁶ これらは、地方自治法 231 条の 3 第 3 項により、滞納処分の対象となる。

¹⁵⁷ 同法 1 項は「地方公共団体は、地方公営企業の給付について料金を徴収することができる。」と定め、同法 2 項は「前項の料金は、公正妥当なものでなければならず、かつ、能率的な経営の下における適正な原価を基礎とし、地方公営企業の健全な運営を確保することができるものでなければならない。」と定めている。財政法 3 条と比べると、大幅な裁量を認めているようにもみえ、バランスを欠き、問題があるように思われる。立法論としてはともかく、少なくとも解釈論としては、第 3 節で述べる料金の性格に応じた、条例による統制が必要であると思われる。

¹⁵⁸ 堀勝洋・前掲注 100・183 頁

ることについて、合憲と解する学説がある¹⁵⁹。「行政による柔軟な対応（迅速性・緊急性）」が特に強く要請される租税については、租税法律主義の緩和もやむを得ないものと思われるが、ごく例外的な位置づけにとどめるべきと考える。

むしろ、憲法 84 条は、「租税ならば、租税法律主義の直接適用の対象となる」ことを規定していると解されるから、租税法律主義を緩和せざるをえない関税は、そもそも租税にあたらないという解釈のほうが、論理的と思われる¹⁶⁰。また、関税の収入目的からいっても、租税の意義には該当しないとみたほうが自然である¹⁶¹。

このように解することにより、政令や条約により税率の改訂を行うことの合憲性が、無理なく説明できるようになるとと思われる¹⁶²。

（3）加算税

加算税については、金子宏は「その実質は、租税でも行政罰でもなく特殊な性質をもつ

¹⁵⁹ 確井光明は、「対外関係の処理に結合した迅速性の点に着目して関税定率法は合憲と解される」と述べている（確井・前掲注 35・331 頁）。また、田中二郎は、「租税法律主義の原則は、条約によって協定税率を定めることを否定する趣旨と解すべきではないであろう。このような国際間の関係については、国際情勢に応じ相互主義の原則等により臨機の措置をとる必要があるのであって、条約・協定によって例外を設けることを否定すべきではない。」（田中・前掲注 57・86-87 頁）と述べている。同旨、法学協会・前掲注 31・1270-1271 頁。租税法律主義に例外を認めることにつき、反対、甲斐素直・前掲注 60・251 頁。

¹⁶⁰ 憲法 84 条の論理的帰結として、税の名称が付されていても、租税法律主義の直接適用の対象でないなら、租税にあたらない、といえるように思われる。前掲注 150 のガンジー島事件第一審（東京地裁平成 18 年 9 月 5 日判決（月報 54 巻 10 号 2463 頁 [2512 頁]））は、「租税法律主義（課税要件明確主義）に反する…したがって、…我が国の法人税はもとより、一般的な租税概念にも相反するものといわざるを得ない。」と述べている（なお私見を述べておくと、法人税法 69 条 1 項の最初の括弧書きで、「外国の法令により課される法人税に相当する税」と規定されているが、この「法人税」は我が国の法人税法 1 条の法人税のことであるから、我が国の憲法に適合的な税でなければならないと解される。）。

一方で、憲法 84 条の租税の解釈として判例がいうところの租税の定義に該当しないとはいえないことは、最高裁が述べているとおりである。つまり、租税であって租税でないものがあることになるが、憲法の文理により近いのは第一審のほうであるのは自明であるから、これを満たすべく、本件に関しては、判例の定義に加えて、「租税法律主義に適合的か」という、もう一段階の絞りかける必要があったと考える。このように解した場合の問題としては予測可能性が考えられるが、前述のとおり、予測可能性は相対的なものであって、とくに本件原告については、法的保護に値しないと思われる。

¹⁶¹ 同旨、甲斐素直・前掲注 60・251 頁。清永敬次は、「租税は、収入を得ることを目的として、課されるものである。したがって、収入を得ることを目的としない、制裁として課される罰金、科料、過料は租税に該当しない。保護関税は国内産業の保護を主たる目的とするものであるから、租税に含まれるかどうかは問題となる。第二次的にでも収入目的を有するものは租税に含まれるが、全くはじめから収入を得る目的をもたないものは租税に該当しないというべきであろう。」と述べている（清永・前掲注 45・3 頁）。

¹⁶² 条約は、前述のとおり、租税法一般についてそれを認めることはできないが、関税については認める余地がありそうである。

関税については、「関税法および関税定率法が自足的な定めをしており、国税に関する一般法ないし共通法である国税通則法、国税徴収法および国税犯則取締法の適用が排除されている（ただし、滞納処分については、「国税徴収の例による」とされている。関税 11 条）」（金子宏・前掲注 11・12 頁）とされる。このことから、関税については、租税法律主義の直接適用の対象から外して、次節でいうところの（2）の類型に属するものとして、その規律のあり方を検討したほうが適切であろうと思われる。

経済上の負担であると解すべきであろう。」と述べている¹⁶³が、租税法律主義との関係では、次節（１）の観点から、憲法 84 条の直接適用の対象とすべきと考える。

（４）地方交付税・地方譲与税

地方交付税と地方譲与税については、これらは国から地方公共団体へ交付ないし譲与されるものであるため¹⁶⁴、租税法律主義の議論の対象にならないことは自明と思われる。

以上、いくつかの限界事例を検討してみたが、形式的税についても、それが租税法律主義の適用対象になるかどうかは、まず、それが租税の意義に該当するかどうかを検討し、さらに、該当しないもの（あるいは該当するか微妙なもの）については、個々に判断していく必要があるようである。

次節において、租税の意義に該当しない、あるいは該当するか微妙である、形式的税・課徴金・専売価格・事業料金について、租税法律主義の直接適用の対象とすべき場合はいかなる場合か、そして、それ以外の場合にはどのような規律を及ぼすべきか、検討する。

第 3 節 租税法律主義の適用対象

（１）租税法律主義の直接適用の対象とすべき場合

前章までの検討から、財産権の侵害がある、又はそのおそれがあるもののうち、法律主義による硬直的な運用等による不利益と、法律主義によらない場合の他事考慮等による不利益を比較衡量したうえで、後者の方が大きいもの（例、国保料）については、租税の意義に該当する・しないにかかわらず、憲法 84 条の直接適用の対象とすべきと思われる¹⁶⁵。

¹⁶³ 金子・前掲注 11・9 頁

¹⁶⁴ 金子・前掲注 11・11 頁

¹⁶⁵ 裁判上の争いになった場合、他事考慮等の余地がないことの立証責任は、行政庁に課することが妥当と思われる。この点について、先に引用した「群馬中央バス事件第一審判決」は、次のように述べている。

「とくに、行政庁が処分の要件事実の認定、処分内容の選択、処分をするかどうかの決定を下すにあたって、その専門技術的知識、経験ないし公益上の裁量判断によることが必要とされるような行政処分については、行政処分の適否が原則としてすべて司法審査に服すべきものとされている我憲法の下においても、裁判所は、処分が適正な手続によって行われたものと認められるかぎり、行政庁のかような知識、経験に基づく判断を尊重せざるを得ず、その限りにおいては、司法審査が及び得ないこととなり、それだけに、この種の処分は、その手続の過程において、行政庁の恣意、独断ないし他事考慮が介入しやすいものであり、しかも、国民の側から証拠をもってこれらの介入を断定的に証明することが極めて困難なものである。従って、この種の処分について、裁判所が処分の手続過程の適否の審査を放棄する場合はもとより、手続過程の適否につき審査の目を及ぼす場合においても、処分を受けた原告側において恣意、独断ないし他事考慮の介入を断定的に主張立証すべきものとする方式により司法審査を行うときは、国民は、結局、恣意、独断ないし他事考慮の介入を疑うことがもともと認められるにかかわらず、これらの介入を断定する決

なお、単なる財産権の侵害にとどまらず、自由権的生存権の侵害があるもの、又はそのおそれのあるものについては、この類型に該当する蓋然性がとくに高いと予想される。

事実上の独占事業の料金等については、何をもって「事実上の独占」とするかが不明確などの理由から 84 条の対象とすべきでないとする学説が多い¹⁶⁶。たしかに、事実上の独占事業の料金等は、ほとんどの場合、硬直的な運用等による不利益の方が大きいものと思われるが、他事考慮等による不利益の方が大きいケースがまったくないとまでは言い切れないように思われる¹⁶⁷。

(2) 租税法律主義の趣旨が及ぶといえる場合

(1) の第一段落の比較衡量で、硬直的運用等による不利益の方が大きいもの（例、日本銀行¹⁶⁸の政策金利）については、財政にかかわる事柄であるため憲法 83 条¹⁶⁹の、そして、国民の権利を制限しまたは義務を課すもの（またはそのおそれがあるもの）であるため、41 条の規律の下に置かれることになる¹⁷⁰。

め手を持たないような行政庁の裁量判断の結果を裁量権の行使の名の下に、受忍すべきことを強いられる結果とならざるを得ない。従ってこの種の処分については、処分の手続過程の司法審査ということが重視されなければならないと同時に、その審査の方法は、処分を行った被告行政庁の側において、処分の手続過程が、恣意、独断ないし他事考慮の介入を疑うことがいわれのないと認められるような手続により行われたものであることを主張、立証すべきものとする方式により行われるべきものであって、司法審査の対象は、処分庁が現実に行った手続過程が、裁判所の客観的判断に照らして、恣意、独断ないし他事考慮の介入を疑うことが客観的にいわれがないと認められるものであるかどうかということにあるものと解さねばならない。この意味において、国民は、恣意、独断ないし他事考慮の介入を疑うことが客観的にもっとも認められる手続によって処分を受けることのない法的利益の保障、換言すれば、これらの介入を疑うことが客観的にいわれがないと認められる手続により処分を受くべき法的利益の保障を享有するものと解すべきであり、かく解することが、国民の権利自由を実体的にのみならず手続的に保障しようとする憲法の趣旨にそうものといわねばならない。」（前掲注 39・762-763 頁）

¹⁶⁶ 畠山武道・前掲注 108・25-26 頁、小嶋和司「実定財政制度について—主として憲法的立場から—」『憲法と財政制度』（有斐閣、初版、1988 年。初出 1979 年）345 頁、碓井光明「憲法 84 条にいう「租税」の外延について」ジュリ 705 号（1979 年）126 頁。

¹⁶⁷ 公立の保育所も、事実上の独占事業であるケースが多いように思われる。すなわち、民間の参入は認められているものの、近隣に同種のサービスを提供する機関が存在しない場合である。このような場合における保育料は、地方自治法 228 条 1 項の使用料に該当するか、そして租税の意義に該当するかはともかくとして、上記の趣旨から、条例で規定すべきと考える（参考：菊池馨実「条例によらない保育料徴収は適法か」賃金と社会保障 1274 号（2000 年）38-45 頁。同旨と思われる。）。前掲注 148 参照。

¹⁶⁸ 日本銀行は国の機関ではないが、その「国家的性格は顕著である。」（杉村章三郎・前掲注 50・278-281 頁）とされる。

¹⁶⁹ 憲法 83 条について、宮澤俊義は、「本条は財政処理の基本原則をのべたものであり、財政の各種の作用が、どのような態様、または方式で「国会の議決に基いて」なされるかは、もっぱら他の条文の定めるところである。たとえば、租税を課することは、第 84 条の規定により、金銭を借り入れることは、第 85 条により、国費を支出することは、第 85 条および第 86 条により、それぞれ定められている。」と述べている（宮澤・前掲注 69・709 頁）。しかし、本稿では、そのようには解さずに、憲法 83 条を直接適用できるものとして、論を進める。同旨、碓井光明・前掲注 166・126 頁、畠山武道・前掲注 108・28 頁、佐藤幸治・前掲注 63・180 頁。

¹⁷⁰ 甲斐素直は、「84 条は第 1 義的には 83 条の、そして第 2 義的には 41 条の、そのいずれに対しても、特

すなわち、この類型は、財政民主主義に法治主義が「かぶさる」形となるため、予算決議等ではなく、狭義の意味での法律に基づいた規律が行われることとなるが、その一方で、租税法律主義よりも委任立法が相対的に広く許容される。つまりこの類型が、租税法律主義の「趣旨」の適用対象ということになる。その規律の強度は状況により異なり、比較衡量による不利益の差が小さいほど、委任立法が許容される幅は狭まり、租税法律主義に近づくということになるろうかと思われる¹⁷¹。

畠山武道は、一般消費者向けの公共料金は生活権・生存権保護の観点から法定にすべき一方、企業用・業務用の料金はその市場性ゆえに迅速性・柔軟性が求められ、法定主義である必然性はないと述べている¹⁷²が、おおむね、この一般消費者向けが（１）の類型に、企業用・業務用の料金がこの（２）の類型に入ることが予想される¹⁷³。

（３）その他の場合

則としての機能を有している点に最大の特徴がある規定なのである。」（甲斐・前掲注 60・238 頁）と述べているが、この考え方を参考にした。

¹⁷¹ 法学協会・前掲注 31・1274 頁は、「営業その他の自由の制限がより一般的且つ強度であればあるほど、法律自体において定められることを必要とする程度が高いが、きわめて特殊の且つ些細な検査・証明等に対する手数料額まで命令に委任できぬとするのはゆきすぎであろう。」と述べているが、同旨と思われる。

¹⁷² 畠山・前掲注 108・40-41 頁。なお、行政の自由裁量が許されるという趣旨ではなく、畠山は、「独占力の濫用に一応の規制を加えた後は、基本的に競争市場にその判断を委ねればよいのであり、政治的・政策的判断の加わった過大な規制や介入は、むしろ大部分の場合、有害なのである。」と述べている。

¹⁷³ 私見であるが、このような考え方は、「二重の基準論」と親和性があるように思われる。上で述べているのは立法委任についてであるが、立法裁量と立法委任の許容限度について、同一の判断基準を用いること（例えば、精神的自由権を制限する法律は厳格な司法審査に服するが、このような場合には、政令などへの立法委任も積極目的の経済的自由権規制と比較すると要求される個別具体性が強くなる、と解すること）には、検討の余地がありそうに思われる。

ただし、租税については、立法裁量と立法委任の判断基準は異なり、前者は原則として緩やかであり（大嶋訴訟最高裁判決の伊藤裁判官補足意見では、「特に強い合憲性の推定」という言葉が使われている（前掲注 142・263 頁）、後者は租税法律主義により厳格とするのが、判例の立場である（この点に関し、倉田聡は、「そもそも租税法律主義は、租税の賦課徴収にかかる手続的規制であり、課税のあり方という実体法上の規制をほとんど含まない点に特徴がある（むしろ、含まないからこそ、賦課要件にかかる民主的決定の手続や形式に対して非常に厳格な立場を採る）」と述べている（倉田・前掲注 19・183 頁）。

しかし、租税法規については、まず、第一段階として、自由権的生存権などの厳格審査に服さしめるべき人権侵害がないことを確認し、第二段階として、積極目的の財産権の制限と捉えて、緩やかな司法審査を行うべきではないだろうか（上記引用の伊藤補足意見も、憲法 14 条後段事由の平等原則違反が行われる場合などは「合憲性の推定は排除」と説く。）。

なお、租税のうち、緩やかな審査に服する人権（自由権的生存権の侵害のおそれがない財産権）の制限的側面については、委任立法に厳格性を要求するという意味での租税法律主義が緩和されるかということ、この点は、法的安定性・予測可能性の確保という観点から、否定的に解すべきと考える（参考：南博方「租税法と行政法」租税法研究 11 号（1983 年）8-9 頁、谷口勢津夫・前掲注 45・303-304 頁。）。ただし、厳格審査に服する人権の制限的側面の租税と比較すると、租税法律主義による規律の強度は劣後することが予想される。このことは、第 2 章第 6 節で述べた、課税要件の種類と規律の強度の問題を検討するうえで、ひとつの材料になるかもしれない。所得税法 68 条を根拠とする政令は見当たらないが、法人税法 65 条を根拠とする政令は多数あることとの関連性も興味深い。

財産権の侵害がなく、そのおそれもないもの（例、生活への影響が軽微な、印鑑証明などの少額の手数料）のうち、財政に属する事項は、83条によることとなる。41条については、行政法学説の侵害留保説の立場に立つと、侵害がないため法律の授權は不要ということになるが、83条がある以上、少なくとも法律や国会・議会による統制が必要であると解すべきと考える¹⁷⁴。

また、財産権の侵害がなく、そのおそれもなく、さらに財政に属しない事項については、この類型に入るものを思いつかないが、あるとすれば、41条によることになる。この場合、例えば侵害留保説に立つ場合は、法律の授權は必要なく、全部留保説に立つ場合は必要ということになる。

以上、比較衡量による分類を試みたが、何をもって法的利益とするのか、そして、その大小を論ずることが困難なケースも多いと思われる。より具体的かつ説得力のある判断基準につき、今後の検討課題としたい¹⁷⁵。

第4節 財政法3条について

最後に、財政法3条について、簡単にふれておくこととしたい。

財政法3条は、「法律又は国会の議決に『基いて』」と定めている。

憲法83条が「国会の議決に『基いて』」と定め、84条が「法律又は法律の定める条件に『よる』」と定めていて、『基いて』は『よる』よりも統制が緩やかであると解されるところから、財政法3条に定める料金等に対して租税法律主義を適用することに疑問を呈する学説がある¹⁷⁶。筆者は、財政法3条と憲法83条を比べると、「法律又は」という文言が付加されている点と、『基いて』には『よる』が含まれると解することができることから、財政法3条は憲法83条と84条両方を根拠とする¹⁷⁷としたうえで、前節（1）に該当するものに

¹⁷⁴ 不動産登記簿謄本の交付手数料は、この類型に該当すると思われる。最高裁第一小法廷平成10年4月30日判決（月報45巻5号1017頁）では、この手数料が、憲法41条及び84条違反であるとして争われた。第一審判決（富山地裁平成6年6月29日判決（判タ879号119頁））によれば、手数料の金額は800円である。この手数料に関しては登記特別会計が設置されており、国保料同様に収支均衡の要請が働くと解され、その点において柔軟な運用が要請される一方で、財産権侵害の程度はあったとしても軽微であるから、憲法83条による統制で充分であると解される。

¹⁷⁵ 本稿を通じて得た予想であるが、自由権の生存権の侵害（のおそれ）の程度は、有用な指標となりうるものと思われる。

¹⁷⁶ 小嶋和司・前掲注166・345-346頁、甲斐素直・前掲注60・235頁。

¹⁷⁷ 財政法3条の憲法上の根拠については学説が分かれており、畠山武道によると、次のように区分される。すなわち、①立法政策説（憲法の法理とは無関係とみる説）、②83条説、③84条説、④83条・84条説の4

については、租税法律主義の直接適用の対象とすべきと考える。

また、財政法第三条の特例に関する法律は、「政府は、現在の経済緊急事態の存続する間に限り、財政法…第三条に規定する価格、料金等は、法律の定め又は国会の議決を経なくとも、これを決定し、又は改定することができる。」と定めている。これは白紙委任であり、憲法 83 条・41 条違反の疑いがあるように思われる¹⁷⁸。いまのところの私見であるが、昭和 23 年から現在までこの法律が存続している現状¹⁷⁹を考えると、少なくとも、特例法の「現在の」を削除したうえで、明文で、「経済緊急事態」の意義を規定する必要があると考える。

種類である（畠山・前掲注 108・34-35 頁）。畠山のほか、中村睦男も、②説を支持している（野中俊彦ほか『憲法Ⅱ（第 4 版）』325-326 頁〔中村〕（有斐閣、第 4 版第 5 刷、2008 年））。

しかし、②説は、租税か租税でないかが不明確なものについて、説明を与えることができず、ややもすると、本来は 84 条に服さしめるべきものについて、83 条の規律対象とするおそれなしとしない。したがって、筆者は④説を支持する。④説を支持するとみられる学説として、法学協会・前掲注 31・1273 頁、木村弘之亮・前掲注 81・43 頁、芦部信喜・前掲注 63・344 頁がある。

¹⁷⁸ 財政法第三条の特例に関する法律については、国家緊急権（芦部・前掲注 63・359-360 頁）との関係で検討する必要がありそうに思われる（明治憲法下の財政上の緊急処分について、参考：杉村・前掲注 50・14 頁）。

¹⁷⁹ 杉村章三郎は、「何故にこのような変態的な現象が現在も続いているかといえば、この「特例に関する法律」の存続要件である物価統制令がなお廃止されないからであり、従ってこの面からは経済緊急状態がなお存続するものとみられるからである。しかし経済状態の安定した今日においては、たとい形式上物価統制令が廃止されていなくとも立法論としては「特例に関する法律」の廃止が強調されるべきである。」（杉村・前掲注 50・66 頁）と述べている。

参考文献

1. 書籍

- 芦部信喜（高橋和之補訂）『憲法 第四版』（岩波書店、第4刷、2008年）
- 新井隆一編『租税法講義』（青林書院新社、初版、1972年）
- 安澤喜一郎『日本国憲法講義』（評論社、初版、1967年）
- 伊藤正己・加藤一郎編『現代法学入門〔第4版〕』（有斐閣、第4版第7刷、2008年）
- 伊藤眞『民事訴訟法〔第3版3訂版〕』（有斐閣、2008年）
- 岩村正彦『社会保障法Ⅰ』（弘文堂、初版、2001年）
- 碓井光明『地方税の法理論と実際』（弘文堂、初版、1986年）
- 碓井光明『要説自治体財政・財務法〔改訂版〕』（学陽書房、1999年）
- 碓井光明『要説地方税のしくみと法』（学陽書房、初版、2001年）
- 碓井光明『社会保障財政法精義』（信山社、初版、2009年）
- 甲斐素直『財政法規と憲法原理』（八千代出版、第1版、1996年）
- 金子宏ほか『ケースブック租税法〔第2版〕』（弘文堂、第2版3刷、2008年）
- 金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣、初版第3刷、2008年）
- 金子宏『租税法〔第15版〕』（弘文堂、2010年）
- 北野弘久『納税者基本権論の展開』（三省堂、1992年）
- 北野弘久『税法学原論〔第六版〕』（青林書院、2007年）
- 木下和夫編著『21世紀を支える税制の論理 第1巻 租税構造の理論と課題』（税務経理協会、初版、1996年）
- 木村弘之亮『租税法総則』（成文堂、初版、1998年）
- 清永敬次『税法（第七版）』（ミネルヴァ書房、第7版第3刷、2008年）
- 清宮四郎『憲法Ⅰ〔第三版〕』（有斐閣、第三版第6刷、1981年）
- （社）国民健康保険中央会監修『国保担当者ハンドブック〔改訂13版〕』（社会保険出版社、2009年）
- 小嶋和司『憲法学講話』（有斐閣、初版、1982年）
- 堺澤良『国税関係課税・救済手続法精説』（財経詳報社、初版、1999年）
- 佐藤幸治『憲法〔第三版〕』（青林書院、第3版第6刷、1997年）
- 塩野宏『行政法Ⅰ〔第五版〕行政法総論』（有斐閣、2009年）
- 塩野宏『行政法Ⅱ〔第四版〕行政救済法』（有斐閣、第4版第7刷（補訂）、2008年）

塩野宏『行政法Ⅲ〔第三版〕行政組織法』（有斐閣、第3版第5刷、2008年）
杉村章三郎『財政法〔新版〕』（有斐閣、新版初版第5刷、1994年）
田中二郎『租税法〔第三版〕』（有斐閣、1990年）
西村健一郎『社会保障法』（有斐閣、初版、2003年）
野中俊彦ほか『憲法Ⅱ（第4版）』（有斐閣、第4版第5刷、2008年）
原田尚彦『行政法要論（全訂第六版）』（学陽書房、全訂第6版第9刷、2009年）
樋口陽一ほか『憲法Ⅱ』（青林書院、初版、1997年）
樋口陽一ほか『憲法Ⅳ』（青林書院、初版、2004年）
法学協会編『註解日本国憲法上巻（2）』（有斐閣、初版第7刷、1957年）
法学協会編『註解日本国憲法下巻（1）』（有斐閣、初版第7刷、1957年）
法学協会編『註解日本国憲法下巻（2）』（有斐閣、初版第5刷、1956年）
堀勝洋『社会保障法総論 第2版』（東京大学出版会、2004年）
水野忠恒『租税法〔第3版〕』（有斐閣、2007年）
宮澤俊義著・芦部信喜補訂『全訂日本国憲法』（日本評論社、第2版（全訂版）第10刷、1993年）
『有斐閣 判例六法 Professional(R) 平成23年版 01』（有斐閣、2010年）

2. 論文・評釈

安念潤司「国民健康保険条例の合憲性」『社会保障判例百選〔第三版〕』（有斐閣、2000年）12-13頁
碓井光明「旭川市事件最高裁判決評釈」法学教室 309号（2006年）19-29頁
碓井光明「国民健康保険料と「租税」法律主義—台豊教授の批判に接して」自治研究 85巻9号（2009年）30-44頁
碓井光明「憲法84条にいう「租税」の外延について」ジュリ 705号（1979年）122-127頁
碓井光明「旭川市事件最高裁判決評釈」『社会保障判例百選〔第4版〕』（有斐閣、2008年）14-15頁
遠藤きみ「秋田市事件2審判決評釈」法律のひろば 35巻11号（1982年）44-51頁
甲斐素直「旭川市事件2審判決評釈」『平成12年度重要判例解説』（有斐閣、2001年）22-23頁

甲斐素直「租税法律主義と社会保障関係課徴金」日本法学 61 卷 1 号 39-73 頁

金子宏「租税法と告示」税研 113 号 (2004 年) 8 頁

菊池馨実「条例によらない保育料徴収は適法か」賃金と社会保障 1274 号 (2000 年) 38-45 頁

菊池馨実「社会保険か税か」法学教室 251 号 (2001 年) 105-110 頁

北野弘久「秋田市事件 2 審判決評釈」『社会保障判例百選 (第二版)』(有斐閣、1991 年) 74-75 頁

木村收「国民健康保険税の保険料移行問題の今日的意義」税 54 卷 11 号 (1999 年) 4-27 頁

工藤達朗「旭川市事件 1 審判決評釈」『平成 10 年度重要判例解説』(有斐閣、1999 年) 22-23 頁

倉田聡「社会保険財政の法理論－医療保険法を素材にした一考察－」北海学園大学法学研究 35 卷 1 号 (1999 年) 17-43 頁

倉田聡「旭川市事件最高裁判決評釈」判時 1944 号 (判例評論 574 号) (2006 年) 180-185 頁

小嶋和司「実定財政制度について－主として憲法的立場から－」『憲法と財政制度』(有斐閣、初版、1988 年。初出 1979 年) 326-347 頁

後藤正幸「租税法律主義の及ぶ範囲について」税法学 541 号 (1999 年) 121-136 頁

斎藤一久「旭川市事件 2 審判決評釈」自治研究 78 卷 9 号 (2002 年) 138-147 頁

斎藤誠「旭川市事件 2 審判決評釈」『地方自治判例百選[第三版]』(有斐閣、2003 年) 72-73 頁

斎藤誠「条例に規定のない村民税過少徴収」『地方自治判例百選 (第二版)』(有斐閣、1993 年) 154-155 頁

阪本勝「旭川市事件最高裁判決調査官解説」法曹時報 61 卷 2 号 (2009 年) 675-710 頁

社会保障制度審議会「社会保障制度に関する勧告 昭和 25 年 10 月 16 日」賃金と社会保障 1104 号 (1993 年) 30-45 頁

鈴木敦士「旭川市事件最高裁判決評釈」法律のひろば 59 卷 7 号 (2006 年) 74-80 頁

台豊「旭川市国民健康保険条例事件覚書」税 64 卷 7 号 (2009 年) 4-18 頁

田中治「秋田市事件 2 審判決評釈」『租税判例百選 (第三版)』(有斐閣、1992 年) 10-11 頁

田中治「旭川市事件 2 審判決評釈」税法学 545 号（2001 年）97-115 頁
谷口勢津夫「研究ノート 税法の基礎理論—租税憲法論序説—」税法学 555 号（2006 年）
299-332 頁
西山由美「旭川市事件 1 審判決評釈」ジュリ 1163 号（1999 年）163-165 頁
畠山武道「国の財政に対する国会の権限」雄川一郎ほか編『現代行政法大系 第 10 巻』
（有斐閣、初版、1984 年）17-46 頁
人見剛「旭川市事件 1 審判決評釈」自治研究 75 巻 8 号（1999 年）124-136 頁
堀勝洋「旭川市事件 2 審判決評釈」季刊社会保障研究 36 巻 3 号（2000 年）466-477 頁
増井良啓「旭川市事件 1 審判決評釈」『社会保障判例百選[第三版]』（有斐閣、2000 年）
68-69 頁
水野忠恒「秋田市事件 2 審判決評釈」『憲法判例百選Ⅱ[第四版]』（有斐閣、2000 年）
434-435 頁
南博方「租税法と行政法」租税法研究 11 号（1983 年）1-13 頁
山田洋「旭川市事件 1 審判決評釈」判時 1667 号（1999 年）172-176 頁
山本隆司「旭川市事件最高裁判決評釈」法学教室 346 号（2009 年）42-58 頁

3. 裁判例

最高裁大法廷昭和 33 年 02 月 12 日判決（民集 12 巻 2 号 190 頁）
東京地裁昭和 38 年 12 月 25 日判決（民集 29 巻 5 号 715 頁）
東京地裁昭和 39 年 07 月 18 日判決（行裁例集 15 巻 7 号 1363 頁）
最高裁第二小法廷昭和 43 年 03 月 08 日判決（民集 22 巻 3 号 551 頁）
大阪地裁昭和 44 年 03 月 27 日判決（月報 15 巻 6 号 721 頁）
静岡地裁昭和 47 年 10 月 27 日判決（行裁例集 23 巻 10・11 号 774 頁）
福岡高裁昭和 48 年 10 月 31 日判決（月報 19 巻 13 号 220 頁）
最高裁第二小法廷昭和 48 年 11 月 16 日判決（民集 27 巻 10 号 1333 頁）
東京高裁昭和 49 年 04 月 30 日判決（行裁例集 25 巻 4 号 330 頁）
最高裁第二小法廷昭和 52 年 12 月 19 日決定（刑集 31 巻 7 号 1053 頁）
津地裁昭和 54 年 02 月 22 日判決（行裁例集 31 巻 9 号 1829 頁）
秋田地裁昭和 54 年 04 月 27 日判決（行裁例集 30 巻 4 号 891 頁）
福岡地裁昭和 55 年 06 月 05 日判決（判時 966 号 3 頁）

仙台高裁昭和 57 年 07 月 23 日判決（行裁例集 33 卷 7 号 1616 頁）

最高裁大法廷昭和 60 年 03 月 27 日判決（民集 39 卷 2 号 247 頁）

最高裁第二小法廷平成 02 年 07 月 20 日判決

<http://www.courts.go.jp/hanrei/pdf/js_20100319130728793238.pdf>（平成 23 年 1 月 4 日現在）

東京地裁平成 02 年 12 月 20 日判決（判時 1375 号 59 頁）

最高裁第一小法廷平成 04 年 10 月 29 日判決（民集 46 卷 7 号 1174 頁）

富山地裁平成 06 年 06 月 29 日判決（判夕 879 号 119 頁）

前橋地裁平成 08 年 09 月 10 日判決（判夕 937 号 129 頁）

名古屋地裁平成 09 年 12 月 25 日判決（判自 175 号 37 頁）

旭川地裁平成 10 年 04 月 21 日判決（民集 60 卷 2 号 672 頁）

最高裁第一小法廷平成 10 年 04 月 30 日判決（月報 45 卷 5 号 1017 頁）

札幌高裁平成 11 年 12 月 21 日判決（民集 60 卷 2 号 713 頁）

最高裁大法廷平成 18 年 03 月 01 日判決（民集 60 卷 2 号 587 頁）

最高裁第三小法廷平成 18 年 03 月 28 日判決（判時 1930 号 83 頁）

東京地裁平成 18 年 09 月 05 日判決（月報 54 卷 10 号 2463 頁）

福岡地裁平成 20 年 01 月 29 日判決（判夕 1262 号 172 頁）

東京地裁平成 20 年 02 月 14 日判決（判夕 1301 号 210 頁）

福岡高裁平成 20 年 10 月 21 日判決（判夕 1294 号 98 頁）

東京高裁平成 21 年 03 月 11 日判決（月報 56 卷 2 号 176 頁）

最高裁第一小法廷平成 21 年 12 月 03 日判決（判時 2070 号 45 頁）

最高裁第一小法廷平成 22 年 06 月 03 日判決（判夕 1326 号 99 頁）

4. その他

厚生労働省保険局「平成 20 年度 国民健康保険事業年報 事業概況」

<<http://www.e-stat.go.jp/SG1/estat/List.do?lid=000001064438>>（平成 23 年 1 月 4 日現在）

平成 17 年 6 月 21 日閣議決定「経済財政運営と構造改革に関する基本方針 2005」

<<http://www5.cao.go.jp/keizai-shimon/cabinet/2005/0621kakugikettei.pdf>>（平成 23 年 1 月 4 日現在）