



租税法律関係の性質

メタデータ	言語: jpn 出版者: 公開日: 2009-08-25 キーワード (Ja): キーワード (En): 作成者: 村上, 義弘 メールアドレス: 所属:
URL	https://doi.org/10.24729/00002366

租税法律關係の性質

村 上 義 弘

序 説

税法が独立の法律学の対象として研究されるようになったのは我が国に於ては極めて最近のことである。勿論税務官庁その他の実務家によって税法に関する研究は絶えず行われてきたが、それは正しく実務的研究であり、嚴密な意味での法学的研究方法によってではなかった。このことは、戦前に於ては租税行政は専ら国家権力の独善的行使によって行われ、その反面、租税に対する国民の比較的薄かったことを意味している。このような状況の中にあつて、税法は、法学的研究の対象としては、ただ行政法の一部として取扱われてきた。従つて税法の体系も理論も行政法一般の理論によって理解されてきたのはむしろ当然である。

しかし、戦後シャウプ使節団などの来日以後、アメリカの影響などあり、実定法そのものに大きな変革がなされ、実定法自身が民主化され、国家乃至公共団体等による独善的な取扱いが改められたこと、又租税そのものが広く国民の関心を呼ぶようになった経済的社会的事情もあつて、税法が漸く独立の学問として脚光をあびるようになってきた。このような過程の中にある税法学にとってそれがまず当面した理論的な最も大きな問題の一つは租税法律關係の性質

質に関する問題である。

租税法律關係の性質については、これを権力關係 (Gewaltverhältnis) として理解しようとする考え方と、債務關係 (Schuldverhältnis) として理解しようとする考え方の対立がある。

しかし、租税法律關係を権力關係と考えるとしても、それが法律によって規定された關係であるということのを否定するわけではないし、またこの關係を債務關係と考える場合にも、その執行手続その他の關係に於て、国が国民に対して優越的な地位にあるということを全く否定するものではないからただ程度の問題或は理論構成の仕方の相違にすぎないという見方もできるかも知れない。しかしその対立は詳細に検討すると、歴史的、理論的に深い根源に於ける対立に根ざしており、一般に税法の定める法律關係の性質に関する考え方はつきりさせるのに重要な意義を有している。しかも、それは学説上の理論的な問題であるのみならず、租税債務發生の時期それと関連して租税債權の時効の問題、⁽¹⁾申告納税、⁽²⁾予定申告に関する問題、⁽³⁾又税法に関する行政裁判の型態、特に租税債務不存在を認めるか否かの問題⁽⁴⁾その他個々具体的な問題の解釈についても重要な意義を有している。

そこで本稿に於てはこの二つの相対立する理論の意義並びに相違を明らかにし、それによって租税法律關係の本質的意義の考究を試みてみたいと思う。

〔註〕

- (1) 租税法研究会編「租税法総論」 一九四頁以下
- (2) 同 右 一七七頁以下
- (3) 同 右 一五二頁以下
- (4) 同 右 二〇頁以下

権力關係理論と租税債務關係理論⁽¹⁾

税法に關する權力關係理論と租税債務關係理論の對立は、我が國に於ては実定法の改正などに伴つて戰後になつて急に表面化して來たが、この問題は我が國税法に關しての固有の問題であるのではなく、外國特にドイツなどに於て比較的古くから争われてきている問題である。しかも現在この問題に關して我が國で行われている論争は、その理論に關してはこのドイツに於ける論争の影響を受けている点が少くない。それ故ここでは權力關係理論と租税債務關係理論の意味を明らかにするためにドイツの學者によつて論ぜられているそれぞれの理論に對する主張をみてみたいと思ふ。

ドイツに於ても伝統的な學説は税法關係を國が優越せる權力の主体として國民に向かうところの命令と強制とによつて特徴づけられる關係であり、權力關係であると理解して來た。この理論をとなえる有名な學者としてオット・マイヤー、オットマール・ビューラーなどがある。これに對してアルバート・ヘンゼルを中心とする權力關係理論に反對する立場に立つ人々は税法を租税要件を定める法規と行政手續を定める法規とを區別して考え、租税法を一面に於て実体法として理解しようとした。これらの二つの理論の理解の相違によつて最もはっきりとその見解の分れる点は次の点についてである。即ち租税債務は具體的にいつ發生するか、税法に定める租税要件が充足されたときか、或は稅務官庁が査定 (Veranlagung) その他の行為をなしたときかどうかである。

この問題に對する考え方について、權力關係理論の立場に立つオット・マイヤーの見解をみてみよう。

オット・マイヤーの租税法關係を論ずるに當つても一般行政法の理論に基ついて行政行為を中心として論じようとする。彼は租税の賦課については、まず法律の根拠にもとづくことが必要であるとし、更に法治國の今一つの要求として法律の規定する内容が現實に執行される以前に、個々具體的な場合に何がなされるかが行政庁によつて宣言されなければならないとする。即ち、法律が何を欲するかは、前もつて行為 (Tat) によつて是認されなければならない。

即ち行政行為によって個々の場合に宣言し、拘束力をもって云い渡されなければならない。それは法治国の今一つの要求である。租税の場合にはこの行為は査定 (Veranlagung) といわれる。この要求は絶対的でなくただできるだけである。より高い合目的な理由があればこのように段階づけて効果を生ずることを避けて納税義務の発生を直接選ばれた要件に結びつけるようにすることができる。それに応じて租税は法律的观点の下では二つのグループに分れる。何といっても法律によって行政行為が介在させられているかどうかとその区別のメルクマールとして重要である。我々はそういう場合を査定税 (Veranlagungssteuer) と呼ぶ。それに対立するものは直接に徴収すべき税である。

最近、種々の煩わしさが加わるにも拘らず「査定」が次第に、租税請求権 (Steueranspruch) に確定力 (Bestimmtheit) と執行力 (Vollziehbarkeit) を与え、その際その両者に法的地位を保証するものとして前面に押し出されてきた。それは何ら新しいものではなく、新奇なものでもなく、単に行政の司法的性格の現われである。査定は、その模範を典型的な裁判所の判決に見出す。そしてしかもここで規準を与えるのは私法裁判所の判決ではなく、むしろ、租税に際してと同じように、国家が個々の場に法律を適用し実施するとき、国家のみが独自に訴訟を訴追するところの刑事判決である。刑事に於けるように、査定税に属する租税では、国家は、法律が国家に与うべしとしているものを法律から直ちに事実行為によって請求してはならない。相手方の自由意思による服従があってもそれは許されない。だれも犯行後、刑罰をあがなうために刑務所に出頭することはできない。それと同じように、だれも税法の効力によってひとりで適法な納税者になるものではない。即ち債務を負わされた金額は、予め官庁の請求によって個々の場合に確認され、通知されなければならない。法治国秩序はそうすることを望んでいる。

従って事はある一定の段階的順序に於て、刑法を模範として発展する。租税法に於ても刑法に於ても無限の多くの場合に効力を生ずる永続的法規、即ち刑罰法規、租税法規が出発点をなす。その法規のあてはまる所にそれに相應す

る義務が発生する。しかし、それは直接そうなるのではない。即ちまず第一に存在するのは、刑事ではむしろただ刑罰決定可能性即ち可罰性であり、租税では査定可能性である。即ちそれぞれに相應する官憲的宣言があつてはじめて、執行できる刑罰受忍義務、納税義務が発生する。

いずれの場合に於ても行為 (Akt) の法的効力及び特質はそれぞれの体系の中に於けるその行為の役割から明らかとなる。法律家たちが何ほどか一方的に私法的な教育を受けている場合にはこういう説明は明確な説明とはならないかも知れないが、実際に臨んでの法律の執行が、上に述べたような意味に於て充分に安全なものとされるのである。⁽²⁾

以上のようにオット・マイヤーは租税法律關係を一般行政法の理論に従い、且又刑事に於ける法律關係になぞらえて理解した。オット・マイヤーの理論に従へば、租税法關係に於ける具体的納税義務は、行政行為即ち査定によって確定的と執行力をもつて創設的に形成されるわけである。

これに対してヘンゼルを中心とする租税債務理論を主張する人々は、まず租税要件を定める法規と行政手続を定める法規を区別し前者に関しては税法に於ける法律關係が税務官庁の一方的な行為によって創設されるという理解の仕方⁽¹⁾に反対する。彼等の立場によれば税法關係に於てはその設定のために立法者が定立したところの抽象的な諸要件すなわち租税要件が具体的な場合に現実的にみたされることが租税關係を成立せしめる。ある人が法律の定める要件をみたすが故にその人は租税を納付しなければならないのであり、行政権がそれを欲するからではない。納税義務者が租税要件充足の法的効果を甘受しなければならず、それによって生ずる國家の債權を満足せしめなければならないという義務が基本的税法關係である。

更に又、租税法律關係の法的特色についてヘンゼルは次のようにも説明する。即ち、債務關係は、一方の側（債務者）がそれに従つて他方の側（債權者）からある給付を要求する權限を与えられている二当事者間の法的關係であ

る。この法的姿に於て租税法上の基本的關係も亦容易に構成することができ。その内容は我々が税と名付けるあの給付を個人から均しく要求するところの國家の權利なのである。勿論私法の債務關係に對して租税債務關係は一連の特色を示しており、それらを明らかにすることは重要な問題である。

私法の債務關係では義務づけられた給付の内容と範圍は原則として債務者と債権者の相對立する意思の合致によつて決定されるのに対して、租税債務關係によつて義務づけられる給付の内容と範圍は法律から生ずる。それ故租税法律關係を觀察するに際しては、規範が租税債権者にどのような請求權を与えているかを研究しなければならない。殆んど例外なく租税債権者は一たび法律で確定された租税債務關係の内容を変えうるようには思われない。同様に、原則として、租税債務者の意思によつて租税債務關係に影響を与えうる可能性は債務者には許されていない。租税債務關係に於ては、法律上の要件 (Tatbestand) が私法上の意思モメントによつて代つてゐる。

租税債務關係から國家は要求する權限を与えられ、國家規範に法的に服従するものが債務を義務づけられる。こういう役割の配分は、租税法の基本關係を兩当事者「平等」の基礎の上に規律されてないと見做すように迷わすかも知れない。従つて税法の基本關係は屢々債務關係としてではなくて、權力關係として特徴づけられる。こういう性格づけは租税法の法治國的構成をその背後においてゆがめているので、これは実体的租税法に關しては適合しない。「実体的租税法」(materielle Steuerrecht) に關しては、國家と納税者の間の基本關係は公法上の債務關係である。租税債務者の權力服従性は、ただ納税者が法規範が彼に適用されるとき、その限りに於てそれに服従しなければならぬという点に存する。アップガーベン・オルドヌング (Abgaben Ordnung) によれば租税債務は、要件實現によつて發生する (§99 Abs. 1 Satz 1 AO)。租税要件とは、それが具体的に存在するときには一定の法的効果が生ずるところの、実体的租税法に含まれてゐる抽象的要件の總体を指す。従つて租税要件は云わば具體的「事實」の抽象的映

像である。要件規範の下に排列されている法的乃至経済的生活の事実乃至事件が確認できるときにのみ、そのときにのみ租税関係が存し、そのときにのみ租税請求権が発生する。⁽³⁾

以上がヘンゼルの租税基本関係に関する理解であるが、ヘンゼルといえども税法関係のすべてに亘って上述のような実体法的理解を試みようとするものではない。即ちその点については、彼は次のごとく説明する。租税要件の充足にもとづいて納税しなければならないという基本的義務を中心とする実体法の領域のかたわらに行政手続上の特別の義務が発達してきている。滞納処分、申告義務、税法上の監視、帳簿及び企業検査などの制度がこれである。しかしながら民事訴訟において強制執行が訴訟上主張される実体的請求権を権力関係によるものとなさないと同じように、滞納処分によって強制されうることに租税債務を権力関係によるものとすることの根拠を求めることはできないと。⁽⁴⁾

このような租税法関係に関する債務関係理論の立場に対して、オット・マイヤーと同じく権力関係説の立場に立つビューラーはマイヤーとは少し違った観点、或はニュアンスをもって次のように主張する。

租税義務関係の中心は金銭支払いに対する義務であるけれども、それは尚本質的に民法の債務関係とは何か異ったものを意味している。

実体的な給付義務に関しては、国家は相手方に対して私的な要求の権限を有している債権者より本質的に強い立場を有している。債権者は、債務者が履行しないときには中立的な裁判所に於て請求しなければならず、又執行力ある債務名義を手に入れた後、その執行のために国家権力を必要とするのに、税務官庁は租税要求の保持者として、その要求の期限が到来したとき、執行することができ、更に又この執行を自ら行うのである。執行権及び債権者の地位と自力執行力とが結合していることが、租税行政を私法上の債権者の地位より更に高い所に位置せしめている。

しかし、この実体的給付義務は全租税義務の一側面にすぎず、これは殆んどあらゆる段階に於て形式的義務と密接に結合されている。この形式的義務としては官庁の広範圍の質問権・報告を求める権利・召喚権・帳簿を提出せしめる権利に対応する義務であるが、この領域に至っては國家の優越性は極めて強力に表われる。⁽⁵⁾

ビューラーは租税法關係について以上のような考察の立場に立つて、租税義務關係は実体的義務及びこれと結びつけられている形式的諸義務を含めて実体的及び形式的兩面の諸点において圧倒的に國家の優越性の原理によって支配されている。従つて租税義務關係は私法關係よりはむしろ租税權力關係に一層近い型態をもっていると主張するのである。

ここで前のヘンゼルの理論と比較して最も注目すべき点は、兩者ともに租税關係を、実体的關係と手続的乃至形式的義務關係といった類似した類型に區別して考察しているのに、ヘンゼルが実体的關係については、正しく実体的に國と國民の關係を權利義務の關係と理解しているのに対し、ビューラーに於てはこのような実体法的な理解は殆んど見られず、従つて前に挙げた命題、租税法律關係は具体的に何時發生するかという問題は殆んど重要な問題として取扱われていないことである。

〔註〕

- (1) 權力關係理論と租税債務關係理論のドイツに於ける論争の詳しい紹介については、須貝脩一「租税債務法理論の意義」(税法学四、五号)参照。
- (2) O. Mayer; Deutsches Verwaltungsrecht Bd. I, 3 Aufl. S. 320 ff.
- (3) A. Hensel; Steuerrecht, 3 Aufl. S. 56 f.
- (4) 須貝脩一上掲四号 P 三
- (5) O. Bühler; Lehrbuch des Steuerrecht Bd. I S. 6 f. u. S. 85 ff.

公法関係の特質

前節に於ては、租税法律関係についての二つの理論、即ち権力関係理論と租税債務関係理論の相対立する主張を簡単に検討してみた。しかしこの対立は私の理解からすれば、単に租税法関係の理解の相違にのみ起因しているのではなく、公法特に行政法関係の理解の相違そのものに起因しているように思われる。そこで本節では公法関係一般の特質を明らかにすることによって、この相対立する二つの理論の意義を究明してみたいと思う。

公法関係の特質については、これを種々の観点から論ずることができる。三権分立理論に関して国法学的に、或は制度的に、或は規律する生活関係の対象の相違によって実質的に、或は法律関係の性質の相違によって等々種々の観点から論ずることができる。しかしここに於ては、本稿で取扱っている問題との関係で、私固有の観点、即ち大まかに云えば、行政法は実体法なのか手続法なのか、という問題意識によって行政法関係の特質を検討してみたいと思う。

ドイツに於て行政法を固有の法学的対象として意識したのはローベルト・フォン・モールであるといわれている。ところでモールに於てはじめて認識された行政法はどのような法的理解をもって現われてきたか。そのためにはそれ以前のドイツに於て行政はどのような形で行われていたか、それを明らかにすることによって、そのアンティ・テーゼとして出てきた行政法の性格が明らかとなるであろう。

中世紀的な分散的封建制から、近代的な集中的国民国家への発展を媒介とする警察国家では、警察、公共の福祉を目標として、即ち幸福主義の立場に立って個人の一切の活動に国家が干渉をなすことができたのである。このような性格をもった警察国家に於ては、この干渉のための政策が具体的にどのような内容をもつべきかを検討することは欠

き得ない必要であつた。このような事情の下において、行政に関する學問としては、行政政策學即ち、官房學あるいは警察學が生れてきたのである。

ところで、この時代の國家にとって基本的な政策は、いわゆる重商主義で警察國家が幸福主義の名の下に採用した一切の政策は、すべてこの基本的な要求を実現するためであつた。それ故、例えば個人の身體生命を保護するという目的の下に、生活物資の生産から消費に至る各過程を統制する無数の警察命令が出ているが、その本質は、その表面上標榜している幸福主義的目的と全く異つた純然たる經濟政策的なものであつたといわなければならない。ところがこういったような政策を実行するためには、強力な國家權力が必要であつたのであり、このような強力な權力をもつた國家が警察國家の本質であつたのである。

ところで、このような強力な國家權力が発動する場合、問題は主として、どのような政策をとることが望ましいかであつてその政策を実行する行政權力をどう拘束するかにはない。従つて行政に関する學問たる警察學、官房學に就いて研究しなければならない問題は、この政策の問題だけで、その發動の法的形成にはなかつたわけである。

しかし、一九世紀に入るとドイツ諸邦に於ても、法律の定立に関する基本原則としての立憲主義を内容とする憲法が採用されるようになり、行政に関する眞の意義の法的規律が何らかの意味で問題となり始め、そしてこれらの政治的變革を背景としてモールが実定的國法に關してはじめて行法の法學的意味に於ける存在を意識したのであつた。⁽¹⁾

そしてこのような過程に於て成立した行政法學の基本命題の中心は「法律による行政」の原理、即ち執行作用が一般に多かれ少かれ民主的な性格をもつた議會の定立した法律に従つて行われねばならないという原則であつた。

このような背景の下に成立した行政法學及びその対象たる行政法はその根源に於て既に手続法乃至行為法たる性格と、又そのように理解される契機を孕んでいたといふことができる。

そしてこのような理解が基礎となって行政法学がグナイストを経て、オット・マイヤーに引きつがれ、そこで行政法が高度に法学的方法によって理論づけられ体系化されたとしても、それが法的性格として手続法的、行為法的性格を有しつづけ、且又そのような理解が基本となっていたことは当然のことといわねばならない。

しかし行政法關係に於ける法的規律の方法に關してはこのような型態のみがその唯一の方々ではなかった。即ちオット・マイヤー自身が述べているように「旧時の国会の伝説に従わば司法を以て又行政の上に立たしめ、司法は其判決に依り行政に對し個々の場合に於て法律を宣言し、而して行政は唯單純なる事務の執行即ち國家の名に於ける事實的行為にのみ限るものとなしたるべし」⁽²⁾。行政がこのような法的構成をもつてなされると、行政法そのものは民法などと同じように実体法として構成されるであらう。

このような法的構成に於ける行政作用は、私法關係と類似の形をとる。即ち実体的行政法によって國家と國民の間の生活關係を規律し、その実体法によって生じた法律關係を兩当事者に對して中立的な國家機關（裁判所）によって確認し、執行するという方法である。

かかる制度の下で、國家乃至行政機關に對して、実体法關係の形成に關して何ら法的權能を与えず、國家と國民の法律關係は、具體的事實の發生によって（実体的）行政法の規定する要件を充足せしめたときに生ずるといふような規正の仕方をすれば、オット・マイヤーのいうように、行政は唯單純な事務の執行即ち國家の名に於ける事實的な行為に限るといふこととなるのである。

しかし、少くともドイツに於ては先にも述べたようにこのような法的構成乃至制度はとられなかった。しかしかういふ考え方は先に紹介したヘンゼルの租稅債務理論と極めて類似する。勿論ヘンゼルは、実定法の規定の仕方からいって當然のことであるが、上に述べたような徹底した考え方に立つものでない。彼の考え方の中には、執行前に中立

的な国家機関（裁判所）による法律關係の確認乃宣言が必要であるといった要請は全くないが、しかし、租税法を實體法的な租税要件法と行政手続を定める法規とを明確に區別して考え、租税法の中の一部即ち彼の表現によれば租税基本關係については税法を完全に実体法として理解しようとした点である。

このように見てくると租税法關係に於ける權力關係か債務關係かという理論の対立の底にはこのような行政法關係一般に関する法的構成乃至その理解の仕方相違に基因していることが明かとなってくる。即ち行政法を手続法的乃至行為法的に理解するものにとっては、実体法的な意味に於て国家と国民の法律關係を問題にすること自身不可能なのである。この立場に立つものにとっては、国家と国民の關係は純粹に私法的乃至実体法的な權利義務の法律關係をなすものではなく、国家と国民の間の關係は、国民は一般に国家主權に服しなければならないという一点に実体的根拠を有し、ただ法治国的要請からその実現には法律の定める手続によらなければならないという原理が生れる。従つて權力關係理論の立場に立つ人々の理解によれば、公法關係は正しくその言葉どおり權力關係なのであり、ただ行政法がそれが發動される際の基準を与える法であるという意味で正しくその本質は手続法なのである。

従つて權力關係理論の立場に立つ人々に対しては、本質的に実体法的理解に立つた質問、租税債務は何時發生するかというような問は原理的には無意味なのであり、又答えることも困難なのである。

従つて權力關係理論と債務關係理論の論争はこの基本的立場の相違を兩者ともはっきり意識しないかぎり、正しく手続法と実体法の問題点の相違を論争しているようなもので、一方が問題を提起すれば、他は又全く別の問題を出してこれに答えているという甚だ不要論な論争とならざるを得ない。このようなことは既にヘンゼルとビューラーの論争にも現われており、須貝教授も指摘しておられるように、債務關係という点に關しても、ヘンゼルはこれを法律で定められた金銭支払義務というふうに理解し論じているのに対し、ビューラーは私法上の債務關係との相違について語

っているのである。⁽³⁾ しかもそれでいて両者の論争の最後に於てお互の間に根本的な対立はなかったのだという曖昧な決論に終わってしまうのである。

要するに、ヘンゼルは税法の少くとも一部を実体法規定であると解し、そのような観点に立って税法を理解しようとするに對し、一方ビューラーは権力關係と理解し、その観点から税法を理解しようとしているのであり、従って両者の論争は恐らくこの観点の一致みられぬかぎりいつまでもその論争も一致をみないであろう。

こういう点に於て、オ・マイヤーと、ビューラーの両者は両者とも権力關係理論の立場に立つ人と見られているように、少くともその基本的観点は一致している。

オ・マイヤーは行政法学を理論的に構成するために、前節に紹介したところにも見られるように、或は司法作用とパラルにこれを論じ、或はオ・マイヤーの行政法を体系化するに當つての法学的方法とは民法学的方法たるに過ぎなかったと非難されているような点からして、一見オ・マイヤーは行政法学を実体法的に理解していたのではないかと思われる。しかし、オ・マイヤーが行政の司法に對する同位を主張し、行政法を司法作用を模範として説明したのは、決して行政法に於て司法作用に於けるように、実體關係を規律する実体法、そしてそれを実現する訴訟法乃至手続法を理解したのではなく、行政法の本質的理解は、先にも述べたように國家權力に對する制約と考へていたのである。ただ法律による行政の原理を嚴重に確保するために、形式的に司法手続を模倣してそれを主張したにすぎない。又民法学的方法によつたといわれる点に於ても、一面的類似性による概念の借用乃至用語の借用であつて、両者の本質的同質性を主張してそうしたのではなく、却つて公法關係の法的規制については、個人と個人の間の平等の權利義務の關係ではなくして、優越者と從屬者の間の不平等な権力的服從關係であるとしたのである。⁽⁴⁾

従つてオ・マイヤーにとつても行政法は、このような國家と國民の間に國家權力が發動される場合に基準を与える

準則であり、従って本質的には手続法として理解されていたといふことができる。

それ故、オ・マイヤーとビューラーの租税権力関係理論についての説明のニュアンスは異っても、本質的には同じ観点に立っており、オ・マイヤーとヘンゼルの見解の相違についてはビューラーとヘンゼルの見解の相違について述べたところと同じことがいえる。

〔註〕

- (1) この点については鵜飼信成、「行政法の歴史的展開」一五一頁以下による。
- (2) オット・マイヤー、「独乙行政法」美濃部達吉訳 第一卷 九七頁
- (3) 須貝 上掲 四号 五頁
- (4) 鵜飼 上掲 一三三頁

む す び

最後に、この相対立する理論に対する私なりの考えを述べてみたい。

先ずヘンゼルの理論についてであるが、この理論を一般に行政法に普遍して考えることは恐らく行政の本質からいっても行政法の実定法の理解からいっても不可能であろう。というのは、国家と国民の間の関係は絶えず変化、生成発展する関係であつて私法乃至民法がその規律の対象たる個人の生活関係ほどに類型化し得るものでない。しかも、更に私法に於ける法律関係の形成が私人の意思表示によってなされるのに反し、国家と国民の間の関係をヘンゼル流の、行政法が実体法としての要件法を定め、その要件充足によって自然に国家と国民の間の法律間係が形成されるというような法的構成をとれば私法関係以上に国家と国民の間の規律は rigid なものになる。従つて公法関係一般にこのような法的構成をとることは恐らく不可能であろう。又現行実定法の理解についても、今述べたような点か

ら、行政法全体が必ずしも全部霸束的に法律によって規律しているのではなく、却ってその大部分に於て行政法の自由裁量を認めている点からしてこのような解釈はとり得ないであろう。

しかし租税関係に於ては事情は異なる。租税関係については、その関係は極めて類型化し易く、その関係に於て生ずる事象も反復的である。従ってヘンゼル流の法的構成も又現行実定法の解釈についても充分そのような構成乃至理解をすることが出来る。従ってこのような法的構成乃至解釈を不可とする理由は殆んど見当らない。

次に権力関係理論についてであるが、ヘンゼルと同じ実体法的平面で比較するために、戦後わが国の一部に於て論ぜられている学説によって翻案を試みてみたいと思う。即ち、それによれば公法関係についての形式説は「法律関係の形式に着目し、その法律関係が権力服従の関係であるか、対等の関係であるかによって區別し、前者を公法関係、後者を私法関係とする説である。しかし、ここに権力服従の関係ということは、それは法律の性質としていわれる限り、單に事実上の関係として力が支配し、一方の当事者の要求に対し他方の当事者が事実上服従せざるを得ないという関係を意味するものでないことはいうまでもない。そこで権力服従の関係ということを法律上の関係としてとらえるいい現わし方として、しばしば公法関係とは、法律関係の一方の当事者（権力主体）の側に他方の当事者に対し、一方的に命令し、もしくは一方的にその法律関係を形成する権能が認められた法律関係であることがいわれる。一方的命令行為とは、一方的に作為、不作為の法律上の義務を設定するという意味に於てひつきよう、一方的形成行為の一態様にほかならないから、右のいいあらわし方は、簡単にいって、公法関係とは、一方的に法律関係を形成することが認められる法律関係であるということをしていっているものと解してよいであろう。⁽¹⁾」

この理解は、今までの権力関係理論を実体法的に翻案している。即ち、私法がその実体的法律関係の形成をお互の合意による私人の自由な意思表示にまかせているのに対し、公法関係に於ては、国家と国民の関係の実体法的関係の

形成を、法律の規定する所に従って国家乃至行政庁に与えていると理解するのである。かかる理解は、手続法的理解ではなく、行政法の実体法的理解なのである。こういう理解では国家と国民の関係は支配服従というような権力関係ではなく、この両者の関係を規律する（実体）法が、国家に有利な一方的に法律関係を形成する機能を与えるという内容をもって規定されているということである。

これは正しく行政法の実体法的理解である。権力関係理論をこのように実体的に翻案することによって始めて、先に挙げた問、即ち租税債務は何時発生するかという問題に関して、同じ平面に立って議論を争うことができる。

即ちヘンゼル流の考え方によれば、租税債務は租税要件法が定める要件を充足したとき直ちに、ひとりでに発生するのであると考えるに對して、今述べたような理解に従えば、行政庁に国民に對し租税債務を生ぜしめる形成権を使用する要件をみたしたにすぎないのであって、その行使があつて始めて、国家は具体的租税債権を取得し、国民はそれに対応する租税債務を負うことになる。

これは勿論、この争点の一例であるがこのような形に於て議論されてこそ、権力関係理論はヘンゼルの租税債務理論の眞の反對論となり得る。

この両者の理論の優劣は実定法の詳細な検討によつて決せられるであらう。しかし、実定法そのものは我々の理念的な論争を顧慮して作られるものでない。従つてこの検討も容易でないが、ここでは租税法理論についての最も根本的な論争に對する私なりの解釈を示したが、この独善・偏狭な考えが、租税法律関係理論の体系化の捨石となれば幸いである。

〔註〕

- (1) 白石健三「公法関係の特質と抗告訴訟の対象」（訴訟と裁判）四二二頁。