

● 北野弘久(日) 著

● 陈刚 谭启平 译
商建富 谢佑平

纳税者基本权论

重庆大学出版社

納稅者基本權論

原 著 北野弘久(日)

翻 譯 陳 剛 譚啟平 商建富 謝佑平

校 譯 陳 剛 謝佑平

重慶大學出版社

1996·重慶

纳税者基本权论

北野弘久 著

陈 刚 谭启平 商建富 谢佑平 译

责任编辑 汪 海

*

重庆大学出版社出版发行

新华书店经销

西南政法大学印刷厂印刷

*

开本:850×1168 1/32 印张:9.25 字数:224千

1996年7月第1版 1996年7月第1次印刷

印数:1—500

ISBN 7—5624—1376—2/D·97 定价:12.00元

(川)新登字 020号

作者簡介



北野弘久，1931年生于日本國富山縣富山市。日本當代著名稅法學專家，“北野稅法學”創始人。早年曾就職于日本國大藏省主稅局、國稅廳，1960年開始轉入學術界。1962年畢業于日本早稻田大學大學院（研究生院）法學研究科公法學（憲法學）專業。曾任日本東京大學講師等職。1964年正式就職于日本大學法學部，專授稅法課程，自1972年開始兼授憲法學課程，先后擔任過專職講師、副教授，1971年起被提升為教授至今，1975年起擔任同大學大學院教授，1996年擔任同大學比較法研究所所長。在1974年，集多年的稅法學研究之成果，以《現代稅法的構造》為代表性論文獲法學博士學位。1975年至1976年在美國加利福尼亞大學帕克萊分校法學院擔任客座研究員。1981年取得律師資格（因屬於專職教授未開辦律師事務所）。1996年取得稅理士資格。曾在諸如大島工薪階層稅金訴訟等一些在日本引起轟動的財稅訴訟案件中，以稅法學者身份，提出過上百次鑑定證言、鑑定意見書。同時還以日本國會顧問身份，對稅制修改案等發表了數十次意見。另外，還擔任：全國憲法研究會會計監察，社團法人自由人權協會理事，日本法社會學會、日本土地法學會、租稅法學會等諸多法學會的理事、監

事，國民稅制調查會代表委員，防止不公平稅制會代表委員，日本民主法律家協會代表理事，日本國際法律家協會副理事長，日本財政法學會理事長，日本租稅理論學會理事長，日本學術會會員以及該會公法學研聯委員長等要職。主要著作介紹，參見附錄《北野弘久教授主要書著一覽表》。

中國版への言葉

日本の先輩たちが中國を中心とするアジア
の人々に対して犯した侵略戦争の罪を深く反
省し、世界の恒久平和を心から祈念して、本
書をアジアのすべての人々の霊魂に捧げよう。

一九九六年六月

北野弘久

中文版寄語

深刻反省日本先輩們對中國爲中心的亞洲
人民所犯下的侵略戰爭罪行，衷心地祈禱世界
能永久和平，特將此書奉獻給全體亞洲人民之
靈魂。

一九九六年六月

北野弘久

译者简介

陈刚,男,安徽省合肥市人,1993年毕业于西南政法大学研究生部,获法学硕士学位。1993年~1995年在安徽省高级人民法院担任审判工作。现在西南政法大学攻读博士学位。税法学方面的主要研究成果有:《税法学原论》(译著);《税收保全》、《海扎尔税法学思想》、《税的法律思考及纳税者基本权的保障》、《租税法律主义原则的渊源及在当代的发展》等。担负本书序文、第五—第十篇论文以及纳税者权利宣言、解说的翻译。

谭启平,男,湖北省京山县人,1981年9月入西南政法大学(原西南政法学院)法律系学习,1987年6月毕业于西南政法大学研究生部,民法学硕士,现工作于西南政法大学。发表论文十余篇,与人合作的主要著作有《知识产权法》、《科技法教程》、《民事疑难案例评析》、《中国科技法系》、《香港法要论》、《中国法律咨询全书》等。担负本书第一—第四篇论文的翻译。

商建富,男,河北省秦皇岛市青龙县人,1985年毕业于河北教育学院获文学学士学位。现为西南政法大学诉讼法专业研究生。曾发表《刑事诉讼法与人权》等论文多篇。担负本书第十一—第十五篇论文的翻译。

谢佑平,男,湖南宁乡县人,1988年在西南政法大学获法学硕士学位,现任教于西南政法大学,副教授,硕士生导师。公开出版和发表《律师学总论》、《中国民事诉讼法要论》、《诉讼文化论》等科研成果100多万字。担负本书第十六—第十七篇论文以及北野弘久教授主要书著一览表翻译。

序 文

1983年4月发表了题为《宪法与税财政》(三省堂出版)的论文集,至今已有九个岁月。而本书是笔者从体系性整合角度,将在此后发表的与纳税者基本权有直接或间接涉及的重点论文,经全面讨论、补充后汇编而成的专集。其中补充是立足于原作写作时的情形进行的。对原作发表后的主要动态只限于最低程度的注记。因此在阅读本书时请考虑原作写作时的情形。鉴于上述理由,本书实际上是《宪法与税财政》的续篇。另外,本著作选集因篇幅限制,只得将本已收录的若干篇论文割爱。

在此,笔者想对自己构想的纳税者基本权(taxpayer's fundamental fights)作一简单的说明。

日本国宪法以租税国家(Steuerstaat)为前提。租税国家是指国家的财政收入基本上都依存租税的体制。在经济上意味着资本主义国家体制。鉴于最近东欧国家的巨变,日本今后大概还得维持租税国家体制。在租税国家,宪法政治的内容归根结底表现为如何征收租税和如何使用租税。人们的生活、人权与和平基本上都由征税和用税的方法决定,这一点也不夸张。可以负责地说,日本国宪法规定的规范原则都能涉及租税的征收和使用方法。毫无疑问,宪法诸条款都对租税的征收和使用方法有实定法意义上的法规规范性约束力。人们以租税是按照宪法规定的规范原则使用为前提并在该范围内,或仅按照宪法规定的规范原则,承担纳税义务。具体来说,在标榜为福利、和平宪法的日本国宪法基础上,人们以自己缴纳的租税仅用于宪法所理想的福利、和平为前提并在其范围内,按照宪法的应能负担原则(考虑课税物品的量的担税力和质的担税

力),特别是相应每个人的能力承担纳税义务。因此,纳税者享有上述的仅按照宪法的规范原则承担纳税义务的权利。笔者称该项权利为“纳税者基本权”。日本国宪法第30条有关“纳税义务”的规定正是对此所作的确认。

纳税者基本权是以整合岁入(租税征收)与岁出(租税使用)的现代租税概念(应当将历来被当作“税外负担”的“受益者负担金”的大部分也纳入租税范畴)为前提,基于纳税者(taxpayer)这一法律地位产生的各种自由权和社会权等的集合。它是以日本国宪法第30条为基础^①构成的实定法上的权利。可以说日本国宪法所理想的财政民主主义、财政议会主义也以确保租税国家中的这种纳税者基本权为目的。

确定这一权利,即可认为违宪的不公平税制、不公平税务行政和违宪的使用租税会直接产生主观性侵害纳税者基本权的法律后果。因而在法律没有许可民众诉讼的规定时,通常也能使纳税者以侵害主观性权利为理由,以普通诉讼的形式,对租税的征收和使用方式提起法律上的诉讼。笔者所构想的“税法学”(新财政法学)这一法律学为实定法学,它以具体地、体系地研究日本国宪法所理想的纳税者基本权为目的。

另外,“纳税者基本权”这一观念曾为宪法学者浦田贤治教授在较早时候使用过(见同教授《“纳税者基本权”与大岛违宪诉讼》,《法和民主主义》第56号)。该教授的这篇论文涉及工薪阶层税金诉讼,其中触发地采用了笔者有关租税征收方面的“纳税者基本权”的含义。该论文没有对纳税者基本权成立的法律依据以及具体内容予以明确表述,因此它与笔者所构想的权利概念是否相同,难

① 从以租税国家体制为前提的日本国宪法整体法规范构造上分析,日本国宪法第30条“依法律规定”中所指的“法律”,是从征收和使用两方面统一地理解租税,以上述现代租税概念为前提,是指涉及租税概念的合宪性“法律”。

以确定。

笔者在去年已过六十花甲，有幸承蒙了《北野弘久教授还历史纪念论文集·纳税人权利》（板仓宏、吉田善明编，劲草书房出版）的献呈。尽管承蒙了这一献呈，但作为研究者应为之课题还留有許多茫然。坦率地说，至今仍痛感治学上的任重道远。今后我将更加认真地对待每一天，度过这无悔的研究生活。目前只考虑着手总结我过去的研究成果工作。预定本书所不能收录的论文，将被收进即将出版的《现代企业税法论》（岩波书店）、《税理士制度研究》（税务经理协会）、《税法学实践论的展开》（劲草书房）等著作中。由于其中任何一本书著都与本书的研究有着深刻的联系，为此，这些书若能和本书一并得到各位读者的真诚批评，我将有幸之至。

笔者的大部分研究都是如此，深知本书的研究也有许多局限。衷心希望今后有更多的研究者对笔者在本书中提及的不完整之处进行批评和发扬。

以研究日本税法法学史为毕生事业的小山广和先生（明治大学副教授）为本书精心执笔了“解说”。该论文中所作的分析，是小山先生经多年研究的独创性成果之总结，极具价值。它和上述所提的《宪法与税财政》中所收的三木义一先生（静冈大学副教授，现为立命馆大学教授）的“解说”论文相同，不失为从日本税法史角度批判性地研究本书的有益文献。最后，本书的出版得到了三省堂编辑部各位的热情帮助，特此表示最衷心的感谢。

一九九二年二月
北野弘久

目 录

序文	(1)
----	-----

第 一 部

一 援助多国部队与财政民主主义	(1)
二 关于拒纳良心性军事费用税诉讼判决的研究	(17)
三 “和平宪法”与战后日本的财税制度	(27)
四 日本国宪法的“预算”概念	(62)
五 租税国家与参政权	(79)
六 公费支出与法制	(96)
七 现代租税国家体制下的集权与分权	(102)
八 政府税制调查会的性质及其存在的问题	(111)
九 财政法学的存在基础及其课题——纳税者 基本权的构造与展开	(122)

第 二 部

十 普通税、目的税、负担金性质的法律上区别	(134)
十一 工薪阶层税制论的展开	(141)
十二 政教分离原则与税制	(158)

十三	日本国宪法与土地税制·····	(170)
十四	地方自治与土地税制·····	(187)
十五	税理士会政治捐款的宪法性研究·····	(195)
十六	秋田国保税诉讼的影响和意义·····	(203)
十七	行政权对司法权的侵害——以租税 诉讼的现状分析为中心·····	(223)

资 料

一	纳税者权利宣言(附解说)·····	(249)
二	作者及其作品介绍·····	(262)
	宪法论、法社会学意义上的税法学的诞生——评 “北野税法学”在战后日本税法学中的地位·····	(262)
	北野弘久教授主要书著一览表·····	(279)

第 一 部

一 援助多国部队与财政民主主义

——例析对纳税者基本权的侵害

一九九一年三月

一、引言

“令人感幸万分的是，日本国宪法添写入了符合人类理性选择——因战争惨败而诞生的和平条款。只要各国都作出这样的选择，大幅度地改变旧的观念，迈进永久和平之路可谓近在眼前。反之，那种置第九条这一集善良人们的睿智结晶（指日本国宪法第九条——译者注）于度外，竭力推行卑俗且极其危险的再军备行为，当属一种何等愚拙、短视的倒退。日本难道不应该为反对所谓的‘现状’扭转自己的政策，顺照倡导制定第九条者们的呼声，以作为无军备的‘世界先驱’，为创造一个各民族都能享受的自主、自由的世界体系竭尽全力吗？！今天与其在大国核保护伞下出于‘对苏防卫’等弱小国家理由来谋划令人担忧的军事冒险，不如多思索一下如何为不断壮大且值得努力的国家目标倾注日本民族的力量。如反复所述，相对于日本国民而言，想必推行这条正道远比今天之行径更加安全，前途也更宽阔。”

以上论述选自战后一贯强调日本国宪法第九条在国际社会中

实践性意义的小林直树教授于 1982 年发表的文章^①。在致力于确定迈向 21 世纪所希望的国际秩序之时,确认小林教授强调的日本国宪法第九条应有的实践性意义将愈发变得重要起来。

本文以日本在海湾战争(1990~1991 年)中财政援助多国部队问题为素材,从财政民主主义角度研析日本国宪法第九条的含义。

二、援助多国部队的概况

去年(1990 年),日本国政府决定向美国为首的多国部队提供 20 亿美元的援助。同时还决定向周边国家提供约 20 亿美元的经济协助。在 1991 年 1 月 31 日刚刚结束的政府及自民党首脑会议上,再次决定向多国部队提供 90 亿美元(时价合 1 兆 1900 亿日元)的追加援助。

按 1 月 31 日内阁会议达成的《关于我国援助海湾地区恢复和平活动的财源措施大纲》的内容,新设为期一年的法人临时特别税、石油临时特别税以及烟草临时特别税作为筹集 11900 亿日元的财源,向国会提交 1990 年度第二次预算修正案作为追加援助的预算措施。鉴于开征新税是在跨入 1991 年度之后决定的,所以又向国会提案,以发行短期国债作为连结 1990 年度中追加援助的资金。另外,采取增税法案和国债发行法案一本化形式,同时向国会提交。

以上内容在听取公明党等的意见之后,由 2 月 19 日召开的临时内阁会议通过结果如下:援助额为 90 亿美元(时价合 11700 亿日元)。该款首先由 1990 年度削减的 1106 亿日元既定经费、削减

^① 引自小林直树著《宪法第九条》第 221~222 页,岩波新书 1982 年版。另见和田英夫、小林直树、深濑忠一、古川纯编《和平宪法的创造性展开——关于综合性和平保障的宪法学研究》,学阳书房 1987 年版。

预备费的 250 亿日元、增收日本中央赛马会纳付金的 520 亿日元和外汇兑换资金特别会计收纳金的 125 亿日元作为财源保证。此项保证额合计为 1001 亿日元。其余不足部分通过发行 9689 亿日元短期赤字国债方式筹集。两项合计达到 11700 亿日元。有关短期赤字国债 9680 亿日元的筹集采取在 1991 年度削减防卫费 10 亿日元、公务员宿舍设施费 7 亿日元、预备费 2000 亿日元，征收临时税 6520 亿日元；和在 1992 年度以后削减防卫费 992 亿日元、征收临时税 160 亿日元的方式进行。

开征的临时税最后仅落实为法人临时特别税和石油临时特别税。原先预定的烟草临时特别税被搁浅。法人临时特别税是针对超过现行法人税额规定的 300 万日元部分(基础扣除额)，按 2.5% 税率实施的课税，它只对 1991 年 4 月 1 日至 1992 年 3 月 31 日期间结束的副业事业年度内的法人税额适用。一般认为，设置 300 万日元基础扣除额制度的目的在于照顾中小企业。石油临时特别税是针对 1991 年 4 月 1 日至 1992 年 3 月 31 日期间的：①从出产地输出经加工的原油或石油天然气的提炼人；或②从保税区提取石油制品或石油天然气进行的课税。该税的税率为每千升(thousand litre)1002 日元。作为连结资金发行的短期赤字国债定于 1991 年 6 月 30 日前进行。其中将同年 4 月 1 日后发行的国债收入部分列为 1990 年度的岁入。短期赤字国债及其换借债定于 1994 年度前偿还。

通过以上对 1 月 31 日内阁协议的介绍可以说明，原先是想采取开征临时税及发行临时特别公债的方式筹措整个 98 亿美元。最后则形成了临时税部分为 6680 亿日元，临时特别公债部分为 9689 亿日元的分担计划。虽预定削减 1991 年度以后的防卫费，但应看到防卫费的预算额迄今毕竟尚未如此执行。另一点须指出的是，削减 1991 年度预备费的 2000 亿日元已超过预备费预算额案的一半。

在3月6日召开的参议院全体会议上,通过了附带90亿美元(合11700亿日元)的1990年度第二次预算修正案和财源关联法案(在1991年度紧急召开的有关为援助海湾地区恢复和平活动采取的财政措施上确保必要财源的临时措施法案)。

一般言称,该90亿美元用作海湾阿拉伯国家协助理事会设立的“海湾和平基金”,但有报道称,它实际上是提供给美国的军事行动费。援引美国国务卿贝克1月26日的声称:“日本言定的90亿美元是提供给美国军事行动费用的财政援助。”虽然政府期望此款不用于武器等方面,但实际上它被如何使用却得不到明确保证。

日本政府除向多国部队提供财政援助外,还基于自卫队法第100条第5款(运送国宾等)制定了特别政令。即《有关运送海湾危机中难民的临时措施政令》(1992年1月29日政令第八号)。

该政令内容如下:“依政令规定自卫队法第100条第5款(一)项所指之人,在现期间除包括自卫队法施行令(1954年政令第179号)第126条第16款所指之人外,还包括因海湾危机(指伊拉克入侵占领科威特后,基于联合国安全理事会第689号决议,联合国成员国对伊拉克行使武力的一系列事态以及由此引发的重大紧急事态)产生的从伊拉克、科威特及其周边国家逃离的难民,以及将向难民提供运送及其援助作为其活动组成部分的国际机构要求我国将他运回本国或其它地区的人”。

现行自卫队法第100条第5款规定:“长官接受国家机关的委托,可以在不妨碍自卫队执行任务的限度内,用机运送国宾和依内阁总理大臣及其他政令规定的人(以下统称‘国宾等’)。(二)自卫队可以保有主要供运送国宾等的用机。”据此现行自卫队法施行令第116条第16款规定:“法律(自卫队法)第100条第5款(一)项规定依政令规定的人是指:一、天皇及皇族;二、准国宾;三、众议院院长和参议院院长;四、最高法院院长;五、内阁总理大臣或准于前二号所指人员的人。”若以日本国宪法为依据,自卫队的存在本来

就属违法,在此姑且不问。即便立足于所谓的限于日本国专守防卫立场肯定自卫队的存在,但很清楚,就是限于难民救济,自卫队法也没有被事先规定,可向如同本次这样的开战地区派遣自卫队用机。

按现行自卫队法第3条规定:“自卫队的主要任务,是为了保卫我国和平与独立,保障国家的安全,对付直接侵略及间接侵略以保卫国家,必要时承担公共秩序的维继。”另如上所述,该法第100条第5款明确规定自卫队用机只限于国宾等的运送,因此基于该条款制定的政令虽规定限于难民救济为由,但它也不能规定可以向开战地区派遣自卫队用机。很明确,这条规定超过了自卫队法第100条第5款规定的委托命令(政令)的范围(委任命令的界限)。所以这一特别政令因违反了自卫队法,应视为违法^①。政府方面也未明确表示采用何种方式支付派遣这种用途的自卫队用机的费用。而现行的通常防卫费预算中也未预定这笔违法派遣自卫队用机的费用。为此从现行的通常预算中支出这笔费用应视作违法。不过政府大概打算将它放在现行的通常预算中处理吧。

以下将连同派遣自卫队用机费用问题一起,对财政援助多国部队问题进行研究。

三、日本国宪法和租税国家体制

在分析有关财政援助多国部队涉及的宪法问题时,应铭记日本国宪法是以租税国家体制(Steuerstaat)^②为前提制定的。即有充

① 指出这一问题的人有很多。其中较早的有江桥崇、海原治等。见《朝日新闻》1991年2月25日、26日论坛中的文章。

② 有关租税国家的阐述,参见北野弘久著《税法学原论(第二版)》第4页以下,青林书院1988年版;另见同作者的《直接税与间接税》,岩波丛书1987年版。笔者从现代宪法学角度采用这一概念。另从经济学角度论述租税国家的经典性古典文献有木村元一、小谷义次译《租税国家的危机》,岩波文库1983年版,译自Joseph A. Schumpeter, *Die Krise des Steuerstaate*, 1981。