

憲法における法人税の課税理論

片 上 孝 洋

1. はじめに

税制を考えるうえで、個人のみを対象とし、法人の存在を捨象することはできない。この点は、日本に法人税制が存在することからも理解できるであろう。ただし、現行の法人税制は、法人擬制説に基づいていると解されている¹。しかし、現代社会において、法人は、様々な場面で、個人とは別個の法的主体であり、社会的にも独自の単位を構成するものとして扱われている。したがって、現代社会における法人の存在・実態の観点から、それにふさわしい法人税制を構築する必要があるとの見解が見受けられる²。

法人税のあり方をめぐる議論は、法人の本質をどのように捉えているのかという観点からなされている。この観点が重要視されるのは、1950（昭和25）年の法人税法の改正前の法人税制は、法人はその構成員たる自然人とは全く独立した社会的実在であるという法人実在説に基づいていたのに対して、法人税法

-
- 1 現行の税制および法人税制が基本的に法人擬制説に依拠しているという見解については、金子宏「租税法の諸課題—わが国税制の現状と課題」税大ジャーナル1号（2005年）10頁、北野弘久『現代企業税法論』（岩波書店、1994年）44-46頁、清永敬次『税法（新装版）』（ミネルヴァ書房、2013年）119-120頁を参照。
 - 2 現代社会における法人の存在・実態の観点から法人税制の見直しの必要性に関する言及は、北野・前掲注（1）49-50頁、北野弘久編著『現代税法講義（5訂版）』（法律文化社、2009年）82-84頁〔北野弘久〕を参照。

の改正後の法人税制は、自然人のみを租税の負担者と捉え、法人は自然人である構成員の利益追求のための単なる手段にすぎないという法人擬制説に基づいているからである³。それゆえ、法人税制を考えるうえで、法人実在説なのか、それとも法人擬制説なのかという法人の本質の観点から考察することは重要であるとする。一方で、法人実在説および法人擬制説という民法の法人理論になぞらえて法人税制を説明しているが、「元来、純粹に租税政策的観点からその方向が議論されるべき租税法の分野に、法人の法律的本質に関する民法上の議論を持ち込むのは必ずしも適當ではない」⁴との見解がある。確かに、「国民の租税負担を定めるについて、財政・経済・社会政策等の国政全般からの総合的な政策判断を必要とすることも明らかである。したがって、租税法の定立については、国家財政、社会経済、国民所得、国民生活等の実態についての正確な資料を基礎とする立法府の政策的、技術的な判断にゆだねるほかはな〈い〉」⁵という最高裁の判示からすると、租税法の分野に民法上の議論を持ち込むのは必ずしも適當ではないと言えるであろう。しかし、租税法は法律であることが重要である。まず、租税法は、法の他の諸分野と密接な関係をもっているが、後発の学問分野であるから、概念や理論の形成にあたって、他の法の分野の成果に負うところが大きい⁶との見解がある。この見解からすると、租税法の分野に民法上の議論を持ち込むのは必ずしも適當ではないとまでは言えないであろう。次に、国法体系の観点からすると、憲法の中に租税に関する立法上の基本原則が存在している。たとえば、租税に関する立法上の基本原則として、租税法律主義（憲法30条、84条）や租税平等主義（憲法14条）などがあげられる。それゆえ、租税法の定立にあたっては、租税政策的観点や立法府の政策的、技術的な判断も必要であろうが、まずは憲法上の諸観点（理論）や憲法上の諸事項

3 日本の法人税制は、歴史的にみれば法人実在説を採用した時期もあった。1950（昭和25）年の法人税法改正前の法人税の性格に関する考え方については、朝長英樹「法人所得の意義と法人税の納税義務者に関する基本的な考え方」税務大学校論叢51号（2006年）316-329頁、高橋志朗「わが国法人税の発達—法人税の誕生から『シャープ勧告』発表前夜まで」東北学院大学経済学論集171号（2009年）を参照。

4 渡辺淑夫『法人税法（令和4年度版）』（中央経済社、2022年）14頁。

5 最大判昭和60年3月27日民集39巻2号247頁。

6 金子宏『租税法（第24版）』（弘文堂、2021年）35頁参照。

に照らして、その内容の合憲性・合理性を吟味しなければならないと考える。

上述した内容を踏まえると、法人税のあり方を規定しているのは法人税法であり、その上位法である憲法上の諸観点（理論）や憲法上の諸条項から法人税制について考察しなければならないと考える。本稿では、法人税制に関わる諸課題を検討することで、憲法における法人税の課税理論について考察する。

2. 法人税の課税根拠

（１）法人の本質論と法人税

法人税のあり方をめぐる議論は、法人の本質をどのように捉えているのかという観点からなされている。法人税のあり方に関わる法人の本質論として、法人擬制説と法人実在説があげられる。

まず、法人擬制説は、「権利の主体となりうる実体は本来自然人に限るべきであり、法人は法がとくに自然人に擬制したものである」⁷という考え方である。この考え方に立てば、自然人だけが法的主体であるから、法人の所得に独自の担税力を見いだすべきではなく、あくまでも法人の所得に対する課税は最終的には個人たる株主に分配される所得に対して課される所得税の前取りであるということになる。

次に、法人実在説は、「法人は法の擬制した空虚のものではなく、社会的実在である」⁸という考え方である。この考え方に立てば、法人は個人株主とは独立した主体であると捉え、法人の所得に独自の担税力を見いだすことができるので、法人の所得に対する課税は、個人たる株主に課される所得税とは無関係に独立した税であるということになる。

それでは、現行の法人税制は、法人の本質をどのように捉えているのかということが問題である。現行の法人税制は、『シャウプ使節団 日本税制報告書』（以下、「シャウプ勧告」という。）に基づいている。シャウプ勧告は、「法人は、擬人

7 四宮和夫＝能見善久『民法総則（第9版）』（弘文堂、2018年）100頁。

8 四宮＝能見・前掲注（7）101頁。

(impersonal entities)であり、……根本的には法人は、與えられた事業を遂行するために作られた個人の集合である」⁹として、法人擬制説の立場から法人税制を組み立てている¹⁰。シャープ勧告は、国税の体系の中心に所得税を据えて、法人税を法人の株主である個人に対する所得税を補完する税と位置づけたうえで、法人の獲得した利益がすべてその株主である個人に帰属することを前提としている¹¹。したがって、現行の法人税法は、シャープ勧告に基づいているので、課税理論として法人擬制説を採用することには特段の疑義はないものとする。

(2) 民法学における法人の本質論

日本では、法人税の性質を法人実在説の観点から問うのか、それとも法人擬制説の観点から問うのかという傾向がある。しかしながら、法人実在説なのか、それとも法人擬制説なのかという法人の性質を巡る議論は昔から行われているが、それは意見の一致を見ることのない一種の「神学論争」の感がある。そのためあって、民法学において、今日では、法人学説のうち、いずれかを支持したり、独自の法人学説を主張したりすることは行われていない¹²。

民法学における法人本質論について、法人諸学説を「同一の平面の上にならべてその優劣を比較することは、意味がな〈い〉」¹³と解されている。つまり「諸々の法人理論は、それぞれの歴史的環境において法人のそれぞれの側面を追求したものである。したがって、これらを同一の平面の上にならべて、その中の何れを採用すべきか、と問うことは、問題提起のしかたそのものにおいて誤っている」¹⁴ということである。また、「法人に関する問題は基本的なところで

9 シャープ使節団編『シャープ使節団 日本税制報告書 巻1』（連合軍総司令部、1949年）105頁。

10 平田敬一郎「シャープ勧告の核心」都留重人＝平田敬一郎解説『シャープ勧告全文—税制の改革 日本税制報告書』（日本経済新聞社、1949年）30-32頁、原純夫「新法人税の性格」大蔵省ほか監修『新税詳解—転換期にたつ会社企業・個人事業・勤労者の指針』（大蔵財務協会、1950年）36頁参照。

11 神川和久「シャープ勧告の再考」税大ジャーナル9号（2008年）98-99頁参照。

12 山野日章夫編『新注釈民法（1）総則（1）』（有斐閣、2018年）650頁〔後藤元伸〕参照。

13 川島武宣『民法総則』（弘文堂、1965年）92頁。

14 川島・前掲注（13）96頁。

法政策・価値判断に影響されるところが大きく、これら法人の本質に関する各説は、歴史的にそれぞれの時代の法政策・価値判断を反映したものである点で、現在でも参考に値する」¹⁵が、「現在の法律問題を解決するにあたっては、どれかの説に立たなければならないというものではなく、その意味では法人本質論は実益が乏しい議論である」¹⁶ということである。その一方で、法人本質論への関心が低くなっているのは、「戦後の民法学の実益本位の考え方が観念論を好まなかったという事情によるところが大きい」¹⁷との指摘がある。また、法理論において歴史的・社会的事情が基礎にあるのは当然のことであり、歴史的・社会的事情を法人についてのみことさら強調して、法人論争を排斥するのは生産性のある議論ではない¹⁸との批判や、法人理論は私法・公法の両分野にまたがるものであったが、日本ではもっぱら民法学上の理論として扱われるようになった結果、法人理論を「不必要な」理論へと矮小化することとなっているが、そもそも法人理論は私法・公法の両分野にまたがった射程を備えた理論であったことを考えれば、民法の理論の理解に役立たぬからといって、法人理論がすぐさま不要になるわけでもない¹⁹との批判がある。

（３）税法学における法人の本質論

まず、上述した民法学における法人本質論に係る見解を踏まえて、税法学においては、「法人擬制説は法律学の領域ではほとんど通用しない思想であり、また現実に法人は社会的・経済的にみて『实在』していると考えるべきであろう。したがってこの用語を租税の問題にもってくること自体がおかしいと思う」²⁰との見解がある。また、「法人实在説も法人擬制説も、歴史的に形成されてきたものであって、そのいずれが正しいかを論断することは、そもそも不可能であ

15 四宮＝能見・前掲注（7）100頁。

16 四宮＝能見・前掲注（7）100頁。

17 大村敦志『新基本民法2 物権編（第2版）』（有斐閣、2019年）146頁。

18 後藤元伸「続・法人学説の再定位—ドイツ法人論におけるサヴィニーとギールケの現代的再評価と法人の機関論」政策創造研究14巻（2020年）29頁参照。

19 海老原明夫「法人の本質論（その3）」ジュリスト954号（1990年）13頁参照。

20 木下和夫「法人税廃止論の論拠」日本租税研究協会編『租税財政論集 第1集』（日本租税研究協会、1965年）115頁。

る。法人が実在するか擬制であるかは決め手のない問題であって、これを租税政策論の中に持ち込むことは、議論を無用に混乱させるだけである」²¹との見解や「法学理論としての法人の本質に取り組もうとする擬制説、実在説または否定説の発想法を、こうした財政論争に持ち込むことは、大衆説明用の方便としてならいざ知らず、理論の筋をたどろうとする場合には、適切とは思われない」²²との見解がある。

次に、法人税制のあり方について、法人の本質論として法人実在説と法人擬制説との二つが存在しているが、「この二つの立場は、いずれも理論的な根拠をもって主張されているというより、ただ、法人税と所得税との関連から生ずる課税技術上の処理方法の相違にすぎない」²³との見解がある。また、『法人擬制説』とか『法人実在説』とかをめぐる議論は課税理論的に科学性をもつものではなく、これらは一定の政策を実現するために、その時々法人税制のあり方を正当化するための理論的手段として利用されるものにすぎない」²⁴として、各時代の法人税制のあり方を正当化するための理論的手段としてしか民法の法人本質論を見ていないとの見解がある。

さらに、実定法人制度上、法人は自然人たる個人とは別個の法的人格として存在し、法人として合法的に稼得した所得に対して法人税は課されるのであるから、法人が租税債務者であることは明らかである。また、法人税法上、法人は、原則として法人税の納税義務を負っていると定められている(4条)。したがって、法人税の説明を民法の法人本質論によって行うことに関しては疑義があると解することができる。

(4) 法人税法の改正による法人擬制説の崩壊

現行の法人税法は、シャープ勧告に基づいているので、課税理論として法人擬制説を採ることには特段の疑義はないものと考ええる。しかし、シャープ勧告

21 金子宏『所得課税の法と政策—所得課税の基礎理論 下巻』(有斐閣、1996年)420頁。

22 忠佐市「現段階における法人税の考え方」日本租税研究協会編『租税財政論集 第1集』(日本租税研究協会、1965年)209頁。

23 和田八束『現代租税論』(日本評論社、1970年)78-79頁。

24 北野弘久『納税者の権利』(岩波書店、1981年)135頁。

に基づく1950（昭和25）年の法人税法の改正から、その後の累次の改正によって擬制説的措置が廃止されたり形骸化したりすることで、法人税制の実態としては法人実在説的な構造に変容している。たとえば、累次の改正による擬制説的措置の廃止や形骸化として、次の点があげられる²⁵。

1951（昭和26）年には、個人所得税の高い税率適用を回避しがちな法人の内部留保に対して利子附加税を課するものとしていたが、利子附加税は、法人の内部留保の充実を阻害するとして、同族会社を除いて廃止された。1953（昭和28）年には、有価証券の譲渡所得に対する課税が廃止されることとなったことで、法人の清算中に生じた利益にまったく課税が行われないこととなるため、法人の清算所得に対する課税が復活することとなった。この法人の清算所得課税の復活は、法人の所得に対して、シャープ勧告が描いた株主である個人における課税を行うということではなく、法人自身において独自に課税を行うことになったということを意味するものである。1955（昭和30）年には、中小法人に対する負担軽減を目的として、従来の単一税率を改めて、二段階税率が適用されることとなった。1957（昭和32）年には、人格のない社団等に対する法人税課税が行われることとなった。この人格のない社団等に対する法人税課税は、人格のない社団等が経済的に見て法人と同様の活動を行っている場合には、その所得を構成員等において課税をするのではなく、その実態に即して人格のない社団等において法人税課税をするというものであり、法人税を所得税とは別個の固有の税と見る考え方を色濃く感じさせるものである。

上述した内容を踏まえると、現行の法人税法は、法人擬制説と法人実在説の折衷的な法人税制となっており、法人が擬制であって法人税は所得税の前取りであるという理論のみで課税の根拠を説明すること、また法人は擬制であって法人には本来は所得も担税力もないという考え方によって、現実には法人の所得を課税標準とする税に関する法令を作ること自体が極めて難しいと言わざるを得ないであろう²⁶。それゆえ、「わが国で法人本質論として理解されてき

25 法人税法の累次の改正による擬制説的措置の廃止や形骸化については、朝長・前掲注（3）334-335頁、神川・前掲注（11）102-103頁を参照。

26 朝長・前掲注（3）341頁参照。

た法人擬制説または法人実在説は、法人税を実定法制度に企画立案する場合、いずれに依るのが説明または説得し易いかによって、選択的に採用されてきたことが示唆されている」²⁷のである。

(5) 小括

上述した民法学における法人の本質論に関する見解によれば、法人税の性質を法人擬制説の観点から問うのか、それとも法人実在説の観点から問うのかということは、問題提起のしかたそのものにおいて誤っており、また現行の法人税のあり方を規定する法人税法の問題を解決するにあたって、法人擬制説あるいは法人実在説のうち、どちらの説に立つのかという議論自体の実益が乏しいということになるであろう。そして、シャープ勧告に基づく1950(昭和25)年の法人税法の改正から、その後の累次の改正によって擬制説的措置が廃止されたり形骸化したりすることで、法人税制の実態としては法人実在説的な構造に変容している。このことを踏まえると、税法学において、法人に対する法人税の課税根拠は、その実態や租税政策に即して現実的に考えればよいという見解にも一理ある。つまり、法人税のあり方を規定するにあたっては、法人擬制説あるいは法人実在説の観点からではなく、法人の実態や租税政策に即して現実的に考えればよく、それが法人税の課税理論であると解することができるであろう。しかし、この法人税の課税理論によれば、その時々適切な租税政策を立て、その政策を達成するために適宜法人税制のあり方を根本的に改めることも是とすることになるが、そうすることによって法人税法の法的安定性と法人課税の予測可能性が損なわれることになる。確かに、シャープ勧告に基づく1950(昭和25)年の法人税法の改正から、その後の累次の改正によって擬制説的措置が廃止されたり形骸化したりしているが、これは法人の本質論についての法理論的解明に基づかない法技術的な変更でしかないと解する。なぜなら、現行の税制は、たとえば、所得税の側においては配当控除制度(所得税法92条)、そして法人税の側においては受取配当等の益金不算入制度(法人税法23条)を設け

27 福家俊朗「法人税の法的性格と租税の法理をめぐる理論問題—法人本質論の相剋の実相」法政論集172号(1998年)37頁。

ることで法人と個人との二重負担を調整し、その調整を簡明に行うために比例税率（法人税法66条）を採り、さらに資本は株主等から払い込まれたものに限るとする資本の概念（法人税法2条16号）を採っていることから見て、現行の法人税法は、基本的には、法人擬制説を採用している²⁸からである。法人税法の法的安定性と法人課税の予測可能性の観点から見れば、シャープ勧告以降、日本の法人税の課税理論である法人擬制説は、その根幹が維持されているものの、その考えが徹底されてこなかったという見方ができるであろう。

3. 憲法と法人税法の関係

個人および法人が活動する日本は租税国家である。租税国家とは、国の財政収入のほとんどを租税に依存する体制である。租税国家にとっての租税は、国が公共サービスを提供するための資金を調達する目的で国民に課する金銭給付である。ただし、国民に租税を課するためには課税規範が必要であり、それが憲法である。そして、憲法は、租税国家を前提にしているという事実にも注意を向けなければならない。租税国家における憲法は、租税の取り方に関する規範原則を規定した法典と言えるであろう²⁹。租税に関する憲法条項として、憲法30条で「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ」、そして憲法84条で「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする」と規定している。憲法と法律の関係を踏まえれば、憲法30条の下で、法人税法は、歳入の確保のために納税の義務を負う者について定めた法であり、そして憲法84条の下で、法人税法は、歳入の財源としての法人税の取り方に関する規定を定めた法であると言える。

憲法30条は、「国民」は納税の義務を負うと規定している。そうであるにも

28 金子・前掲注（1）9-10頁、田中治「宗教法人と税制—課税がないことの法的意味」水野武夫先生古稀記念論文集刊行委員会編『行政と国民の権利—水野武夫先生古稀記念論文集』（法律文化社、2011年）551頁、成松洋一『法人税セミナー—理論と実務の論点（6訂版）』（税務経理協会、2021年）6-7頁参照。

29 北野弘久、黒川功補訂『税法学原論（第8版）』（勁草書房、2020年）61頁参照。

かかわらず、法人税法上、法人は、原則として法人税の納税義務を負っている（4条）。憲法30条の文言からすると、納税の義務を負うのは自然人たる「国民」であり、法人は納税の義務を負わないと解することになるであろう。だが憲法30条は、実際に誰が納税の義務を負うかを個別の法律の定めにて委ねており、同条が納税の義務を課する主体の範囲を画定しているわけではない。それでは、法人は納税義務を負うのかということが問題である。

法人は、自然人たる個人とは別個の法的主体であり、社会的、政治的、経済的にも別個の構成単位として扱われているので、憲法30条にいう「国民」は、自然人のみでなく日本社会の構成単位である法人、団体等を含むものと一般に解されている³⁰。こうした点を踏まえて、実定法制度としての法人税法は、法人を個人とは別個の法的主体、課税主体として捉え、法人税を所得税とは別個の租税として位置づけ³¹、法人に法人税の納税義務を負わせているのである。

上述した内容に関連して、まず、憲法30条にいう「国民」について、東京地裁は、同条の規定は「国民の納税義務を宣言的な意味で定めたものにすぎず、納税義務者の範囲を国民または法人に限定する趣旨を有するものではない。納税の義務は、国民のみならず外国人や法人はもちろん人格なき社団であつても、憲法第84条に基づき法律をもつてすれば負わせることができる」³²と判示し、納税義務の主体は、国民に限定することなく、法人も含むと解している。次に、憲法30条にいう「納税の義務」を負う法人について、最高裁は、「会社は、……自然人とひとしく、国家、地方公共団体、地域社会その他……の構成単位たる社会的実在なのであるから、それとしての社会的作用を負担せざるを得ない」とし、また「会社が、納税の義務を有し自然人たる国民とひとしく国税等の負担に任ずるものである」³³と判示している。最高裁は、法人は自然人たる個人とひとしく、社会的実在であり、納税の義務を負っていると解しているので、法人税を法人実在説の観点で捉えることの論拠になりうるという見方もできる。その

30 北野弘久『税法問題事例研究』（勁草書房、2005年）135頁、佐藤進『日本の税金』（東京大学出版会、1979年）108頁参照。

31 北野・前掲注（30）135頁参照。

32 東京地判昭和42年4月11日行集18巻4号399頁。

33 最大判昭和45年6月24日民集24巻6号625頁。

ため、法人税の課税理論としては、法人実在説的考え方が妥当であり³⁴、法人税の説明を法人擬制説によって行うことに関しては疑義が生じるのである。

4. 憲法における法人の位置づけ

近代法は、自然人以外の存在、すなわち法人に権利能力を付与したのである。日本における伝統的定義によれば、「法人とは、自然人以外のもので権利義務の主体となりうるもの」³⁵をいう。そして、民法は、私法上の権利能力をもつ者として、3条以下で「人」とともに33条以下で「法人」を規定している。法人は、自然人のみに権利能力を認める場合に法律関係が複雑になることに起因する法的処理の不便さを克服することを目的とした法技術上の処理の便宜性から創出された存在である。このように法人が私法上権利の主体とされたことで、法人は憲法上の権利の主体となりうるかが、議論の俎上に載せられることになる³⁶。

(1) 法人の憲法上の権利義務の主体について

まず、法人の憲法上の権利の主体に関する最高裁判例を確認しておく。

最高裁は、「会社は、……自然人とひとしく、国家、地方公共団体、地域社会その他……の構成単位たる社会的実在なのであるから、それとしての社会的作用を負担せざるを得ない」とし、また「会社が、納税の義務を有し自然人たる国民とひとしく国税等の負担に任ずるものである……。のみならず、憲法第三章に定める国民の権利および義務の各条項は、性質上可能なかぎり、内国の法人にも適用されるものと解すべきである」³⁷と判示している。最高裁は、法人は自然人たる個人とひとしく、社会的実在であることを論拠として、法人にも権利の性質に応じた憲法上の権利の主体としての地位が認められていると解している。

34 北野・前掲注(2) 83頁〔北野〕、佐藤・前掲注(30) 126頁参照。

35 我妻栄『新版 民法総則』(岩波書店、1965年) 114頁。

36 渋谷秀樹『憲法(第3版)』(有斐閣、2017年) 108頁、125頁参照。

37 最大判昭和45年6月24日民集24巻6号625頁。

この最高裁判例によれば、法人税を法人実在説で捉えることが可能であるという見方もできるが、その論拠とする法人の「社会的実在」が問題である。確かに、法人が「社会的実在」として無視しえない社会的役割を果たしているということは、私法上の権利義務の帰属点の重要性の観点から見れば、法人に独立の権利義務の主体（法人格）を認めるための論拠にはなり得るであろう。そうであるからといって、自然人と同様に憲法上の権利の主体としての地位を法人に認めるべきだということにはならない。なぜなら、憲法上の権利は、本来その主体の価値に基づいて認められるものであり、法人の「社会的実在」としての「期待ないし要請にこたえる」ために認められるという最高裁の判示は、法人が憲法上の権利の主体であるという論拠としては受け入れがたいからである。

次に、法人の憲法上の納税義務の主体に関する裁判例を確認しておく。

確かに、憲法30条の文言からすると、納税の義務を負うのは自然人たる「国民」である。しかし、実際に誰が納税の義務を負うかは、個別の法律の定めによって具体化されない限り、実現され得ないものである。憲法30条にいう「国民」について、東京地裁は、同条の規定は「国民の納税義務を宣言的な意味で定めたものにすぎず、納税義務者の範囲を国民または法人に限定する趣旨を有するものではない。納税の義務は、国民のみならず外国人や法人はもちろん人格なき社団であつても、憲法第84条に基づき法律をもつてすれば負わせることができる」³⁸と判示し、憲法上の納税義務の主体は、国民に限定することなく、法人も含むと解している。東京地裁は、憲法30条が納税の義務を課する主体の範囲を画定しているわけではないと判断しているが、その理由を明示していない。さらに、憲法84条の法律に基づく限り、納税の義務を課する範囲には制限がないともとれる表現を用いている。この裁判例によれば、憲法30条にいう「国民」は、典型的な納税者として想定されるのが、政府のサービスの便益を享受すべき自然人としての国民であるという程度の意味であろう³⁹。したがって、憲法30条は、法人が社会的実在であることを論拠として、憲法上の納税義務の

38 東京地判昭和42年4月11日行集18巻4号399頁。

39 長谷部恭男編、川岸令和ほか『注釈日本国憲法（3）国民の権利及び義務（2）』§§25～64（有斐閣、2020年）147-148頁〔長谷部恭男〕参照。

主体としての地位を法人に認めているわけではないのである。

（２）法人の憲法的地位について

現代社会では、法人は個人とは別個の法的主体であり、社会的、政治的、経済的にも別個の構成単位である⁴⁰と捉えている。それゆえ、法人税法を制定するにあたっては、法人を個人とは別個の憲法上の権利の主体であることを前提にしていると解することができる。しかしながら、憲法第3章の標題は「国民の権利」となっている。それでは、憲法第3章の下で法人が憲法上の権利の主体となりうるかが問題となる。これには否定説と肯定説とがある。

まず、否定説についてである。憲法の保障する人権は、「人間がただ人間であることにのみもついで当然にもっている権利」⁴¹であり、人間の尊厳という觀念に基づいている。つまり、憲法の保障する人権の本質上もともと自然人たる個人がその主体であると解すべきである。したがって、法人は憲法の保障する人権の主体ではないと考える⁴²。また、民法33条は、法人の成立、法人の設立・組織・運営および管理について、民法その他の法律の定めるところによるという法人法定主義を宣明した規定であり、法人制度の根幹となる規定である。つまり、「法人はもともと個人が憲法上の権利を享受するうえにおいて必要な法的技術として法律上考え出されたものであって、個人の憲法上の権利としての集会・結社の自由および財産権を保障するうえにおいて設けられた制度であり、法人自体が個人同様に憲法上の権利の主体であると考えする必要はない」⁴³ということになる。さらに、憲法上の権利の主体については、「人間がただ人間であることにのみもついで」⁴⁴いることを前提としている。この前提に立てば、だれかが人として認めるか否かということでその存在の有無が決まるものではなく、人は実在しているからには、人として認めなければならない以上、憲法上の権利の主体を人に認めなければならないのである。それに対して、法律がなけれ

40 北野、黒川・前掲注（29）118頁参照。

41 宮沢俊義『憲法Ⅱ（新版）』（有斐閣、1974年）77頁。

42 覚道豊治『憲法（改訂版）』（ミネルヴァ書房、1977年）202-203頁参照。

43 覚道・前掲注（42）203頁。

44 宮沢・前掲注（41）77頁。

ば、法人というものは存在しない以上、憲法上の権利の主体を法人に認めなくてもよいということになる。

次に、肯定説についてである。憲法第3章「国民の権利及び義務」には、ドイツ連邦共和国基本法19条3項「基本権は、内国法人に対しても、本質上適用可能な場合には、その限りでこれを適用する」というような明文の規定を設けていないが、それを否定する文言は存在しない⁴⁵。憲法第3章の標題は「国民の権利」となっているが、その各条には、その人的適用対象として「国民」や「何人」と明記しているものもあれば、何も明記していないものもある。このことから、憲法は、人的適用対象として自然人を主としつつも、自然人に限るものではなく、むしろその種類を限定していないと解することができる⁴⁶。それゆえ、法人は憲法上の権利の主体であると考ええる。それでは、法人が憲法上の権利の主体であるという論拠が必要である。

その論拠として、1つは、法人の活動が自然人によって行われ、「結局はその効果が自然人に帰属するものである」⁴⁷ことを論拠とするものであり、これは自然人還元説と呼ばれる。もう1つは、「法人が社会において自然人と同じく活動する実体であり、とくに現代社会における重要な構成要素であること」⁴⁸を論拠とするものであり、これは法人実在説と呼ばれる。法人実在説が通説・判例である。法人実在説の観点から見ると、法人は憲法上の権利の主体であり、法人税の課税理論としては法人実在説的考え方が妥当であると解することができる。

45 伊藤正己『憲法（第3版）』（弘文堂、1995年）200頁参照。

46 伊藤正己「会社の基本権—序説的考察」鴻常夫編集代表『商事法の諸問題—石井照久先生追悼論文集』（有斐閣、1974年）9頁参照。

47 宮沢俊義、芦部信喜補訂『全訂 日本国憲法』（日本評論社、1978年）188頁。

48 伊藤・前掲注（46）10頁。この考え方をとるときは、憲法上の権利の主体となりうることを法人格の有無にかかわらせる必要はなく、法人格のない団体も、その実体をそなえている以上、憲法上の権利の主体となりうることを認めてよいであろう。伊藤・前掲注（45）200頁参照。法人税法3条は、「人格のない社団等は、法人とみなして、この法律の規定を適用する」と規定している。憲法上の権利の主体の観点から法人と法人税のあり方を考察しているため、人格のない社団等と法人税法のあり方についても考察しなければならないが、本稿では、法人格を有する法人を考察の対象としている。

(3) 小括

まず、法人に憲法上の権利の主体性を否定する立場からは、自然人に憲法上の権利が保障されている以上、自然人が属する法人にまで憲法上の権利の主体性を認める必要性は乏しいとの批判がある⁴⁹。この批判に対して、自然人は、憲法上の権利を単独に行使する場合以上の保障効果を期待しつつ、多くの自然人とともに法人を設立し、その法人の構成員として自らの憲法上の権利を行使することがあるということ、また法人制度のメリットは、法人の活動の成果が最終的には自然人に還元される点にあるということも事実である。それゆえ、自然人が法人の構成員として憲法上の権利を行使しようとする場合は、法人に憲法上の権利の主体性を認めてもよいであろう。そして、法人に憲法上の権利の主体性を否定する立場をとれば、法人税法は最高法規たる憲法にその法的基礎をもたなくなるため、租税政策の見地に立って、法律をもって定めさえすれば、法人税制を自由に設計できることになる。また、否定説を徹底すると、法人税の課税理論について考察する必要性がなくなる。このようなことを回避するためには、法人には憲法上の権利の主体性が認められると解さなければならぬであろう。

次に、私法上、法人の本質をどのように捉えるのかは、法人税のあり方に関わる。それでは、私法上の法人の本質論と関係なく、憲法上の権利の主体性が法人に認められるのかという問いを立ててみよう。この問いに対して、「法人の本質をどう考えるか（擬制説・否認説・實在説等の対立）に關せず、憲法上の権利は自然人をその直接の対象とし、自然人に権利が保障される結果として、法人の権利もまた保障されることになる应考虑すべきであろう」⁵⁰との見解と、「私法上の擬制説や實在説の妥当性の問題とかかわりなく、憲法についてその平面で解釈してよいと考えられ、法人が社会において自然人と同じく活動する実体であり、とくに現代社会における重要な構成要素であることを直視するならば、近代憲法の生成期におけるように人権の主体を自然人に限ることは適切

49 長谷部恭男『憲法（第8版）』（新世社、2022年）128頁、森村進『財産権の理論』（弘文堂、1995年）192頁参照。

50 法学協会編『註解 日本国憲法 上巻』（有斐閣、1953年）298-299頁。

ではない」⁵¹との見解がある。前者は自然人還元説に立つものであり、後者は法人实在説に立つものである。見方を変えれば、自然人還元説は、法人は自然人である構成員の利益追求のための単なる手段にすぎないという税制上の法人擬制説と親和性が高く、他方の法人实在説は、法人はその構成員たる自然人とは全く独立した社会的实在であるという税制上の法人实在説と親和性が高いと言えるであろう。

5. 憲法における法人税の課税理論

私法上の法人の本質論の妥当性の問題とかかわりなく、自然人還元説と法人实在説は、その論拠は異にするが、法人に憲法上の権利の主体としての地位を認めている。

第一に、法人に憲法上の権利の主体としての地位を認めることによって法人税のあり方にどのような影響が及ぶのかについて検討しておく。通説・判例によれば、憲法第3章「国民の権利及び義務」に掲げる権利すべてが自然人に適用されるのに対して、同章に掲げる権利は、性質上可能なかぎり法人にも適用できると解されている。そこで問題は、憲法第3章に掲げる権利のうち、その性質上、法人に適用されるのはどの権利であるのかということである。

租税法は、憲法と密接な関係をもっている。憲法の下においては、租税法律主義の実質的内容を憲法理論的に構成することが重要である⁵²。憲法は、租税法律主義（30条、84条）のみならず、租税法全般に通ずる憲法原則として租税平等主義を定めている。租税平等主義は、国民の間で担税力に即して公平に租税の負担を配分しなければならないという原則である⁵³。憲法14条1項の「法の下

51 伊藤・前掲注（46）9-10頁。

52 北野・黒川・前掲注（29）91頁参照。

53 金子・前掲注（6）88頁参照。

等」が租税平等主義を命じていると解されている。租税平等主義は、租税法律を通じて租税負担の公平を実現しなければならないという意味で、租税法律主義の実質的内容を構成する憲法原則である⁵⁴。また、憲法から租税平等主義の実質的内容を構成する憲法原則として応能負担原則（13条、14条、25条、29条等）を引き出すことが可能であると解されている⁵⁵。応能負担原則は、各人の担税力に応じて平等に租税を負担させることを要請する租税立法上の憲法原則である⁵⁶。さらに、租税法を制定するにあたっては、多分に租税政策的見地に立って行われるものであるが、法律をもって定めさえすれば、どのような税制でも許されるというわけではない。租税立法の内容は、憲法上の諸条項に照らし、合憲性と合理性を有していなければならないのである。租税に関する憲法上の諸条項として、たとえば、25条（人的控除の根拠とされる生存権）や29条（租税の源泉である財産権）などがあげられる。

上述した中では、租税に関する憲法上の権利として、幸福追求権（13条）、平等権（14条）、生存権（25条）、財産権（29条）があげられる。ただし、憲法第3章に掲げる権利のうち、自然人とだけ結合して考えられる性質をもつ幸福追求権（13条）と生存権（25条）は自然人のみに適用されるが、平等権（14条）と財産権（29条）は法人にも適用されるというのが通説的見解である⁵⁷。さらに、平等権（14条）と財産権（29条）は法人にも適用されるが、自然人の享有する人権を十全に保障するという観点から、その権利の保障には一定の限界が課せられている。特に、法人の財産権（29条）のような経済的自由権については、人権の実質的の公平を確保しようとする社会国家の理念に基づいて、自然人よりも広汎な積極的規制を加えることが許されている⁵⁸。

それでは、もう少し具体的な課題として租税立法上の憲法原則である応能負担原則が法人税のあり方に及ぼす影響について考えてみたい。これを考えるにあたって、現行の法人税の基本的仕組みである比例税率構造を取り上げる。

54 谷口勢津夫『税法基本講義（第7版）』（弘文堂、2021年）20頁参照。

55 北野・前掲注（2）20頁〔北野〕、北野、黒川・前掲注（29）115頁参照。

56 北野、黒川・前掲注（29）63-64頁、114頁参照。

57 芦部信喜『憲法Ⅱ 人権総論』（有斐閣、1994年）169頁、171頁参照。

58 芦部信喜、高橋和之補訂『憲法（第7版）』（岩波書店、2019年）90頁参照。

現行の法人税は、法人所得金額の大きさのいかんにかかわらず、基本的に比例税率構造になっている(法人税法66条)。法人税の比例税率構造は、中小法人にとって法人税負担の逆進性をもたらすものとして不公平税制を構成することになる⁵⁹。この不公平税制を是正するためには、応能負担原則を適用することによって、法人税の基本的仕組みを法人の担税力にふさわしい累進税率構造に改めなければならない⁶⁰との見解がある。法人実在説的思考によれば、法人は独自の課税単位を構成するものとして捉えられるので、法人税において法人の担税力にふさわしい累進税率構造に改めることには理論的障害は存在しない⁶¹と解されている。これに関する問題は、応能負担原則を適用することによって、法人税の基本的仕組みを法人の担税力にふさわしい累進税率構造に改めることには理論的障害が全く存在しないのかということである。

応能負担原則は、個人・法人を問わず、すべての租税のあり方に適用されると解されている⁶²。現代社会における法人の存在・実態および法人の憲法的地位に鑑みて法人独自の応能負担原則を追究しなければならない⁶³との見解がある。

まず、現代社会における法人の存在・実態に鑑みて法人税の応能負担原則について検討する。

現代社会における法人の実態を見ると、所有と経営の未分離の、実体が個人企業と異なる小法人から所有と経営の分離を前提とする大法人まで、様々な実体をもつ法人が存在する⁶⁴。現行の法人税制は、法人擬制説に基づいて、法人を自然人たる個人の集合と捉えることで、法人と個人企業との租税負担の公平を図ろうとしている。しかし、このような認識は、現代社会における法人に妥当するのであろうか。おそらく、このような認識は、所有と経営の未分

59 北野・前掲注(1) 45頁、358頁参照。

60 北野・前掲注(1) 358-359頁、北野・前掲注(24) 134-135頁参照。

61 北野・前掲注(1) 45頁、358頁参照。

62 北野・前掲注(2) 21頁〔北野〕、北野、黒川・前掲注(29) 116頁参照。

63 北野・前掲注(1) 363頁、北野、黒川・前掲注(29) 118-119頁参照。

64 金子・前掲注(6) 332頁、北野・前掲注(1) 47頁、北野、黒川・前掲注(29) 118-119頁、谷口・前掲注(54) 255頁参照。

離の、実体が個人企業と異なる小法人には妥当するであろうが、所有と経営の分離した大法人には妥当しないように思われる⁶⁵。したがって、法人擬制説は、現代社会における法人の存在・実態に鑑みてあまりに非現実的であり観念的であるため、法人実在説に基づいて、法人独自の応能負担原則を追究しなければならないということになるであろう。

次に、法人の憲法的地位に鑑みて法人税の応能負担原則について検討する。

現代社会において、法人は、個人とは別個の法的主体であり、社会的、政治的、経済的にも別個の社会単位として扱われている⁶⁶。それゆえ、「法人税制を……今日の法人が確固たる存在として幅広く社会的・経済的活動をしていることを率直に事実としてとらえ、自然人と同じように律していけばよい」⁶⁷との見解がある。法人税制を「自然人と同じように律していけばよい」というが、これは法人税制を憲法上の権利で律していくことを前提としているとしよう。法人には憲法上の権利の主体としての地位が認められており、また応能負担原則は、憲法13条、憲法14条、憲法25条、憲法29条等から引き出すことが可能であると解されている⁶⁸。それゆえ、憲法上の権利の観点から応能負担原則を追究することはできるであろう。しかし、憲法上の権利のうち、自然人とだけ結合して考えられる性質をもつ幸福追求権（13条）と生存権（25条）は法人には適用されないというのが通説的見解である。ということは、法人に対する応能負担原則は、自然人に対するそれとは別個のものであるということになる。すなわち、法人税制を「自然人と同じように律していけばよい」という前提に立って、法人独自の応能負担原則を追究することを試みようとしても、自然人に対する税制を律するのと同じ憲法上の権利で法人税制を律することはできないのである。

上述した内容を踏まえると、ここで取り上げた現行の法人税の基本的仕組みである比例税率構造に関する問題については、応能負担原則を適用することに

65 金子・前掲注（21）417頁参照。

66 北野、黒川・前掲注（29）118頁参照。

67 成松・前掲注（28）8頁参照。

68 北野・前掲注（2）20頁〔北野〕、北野、黒川・前掲注（29）115頁参照。

よって、法人税の基本的仕組みを法人の担税力にふさわしい累進税率構造に改めることには理論的障害が存在しているということになる。

第二に、租税立法の内容は憲法を頂点とした整合的なものでなければならぬとの立場に立てば、法人に憲法上の権利の主体としての地位を認めることは、法人税のあり方にどのような影響を及ぼすのかということが問題である。

まず、自然人と法人のもつ憲法上の権利に鑑みて法人税のあり方について検討する。

法人実在説によれば、法人は社会において自然人と同様に活動するが、構成員から独立した実体である。しかし、法人が社会において構成員から独立して活動する実体であること自体から、憲法上の権利の主体としての地位が自動的に導かれるわけではないのである。構成員から独立した憲法上の権利の主体としての地位を法人に認めるのであれば、法人がもつのは、自然人たる個人が生まれながらに平等にもっている憲法上の権利ではなく、それとは異なる種類の憲法上の権利のはずである。だが、憲法第3章に掲げる権利条項には、その人的適用対象を「法人」のみとする条項は見当たらない。ということは、憲法上の権利に鑑みれば、法人税のあり方にとって法人実在説の観点はさほど重要ではないと考える。

次に、法人の憲法的地位に鑑みて法人税のあり方について検討する。

法人税を所得税とは別個の租税として法制度論的に捉える以上は、法人税理論を展開するにあたって法人の憲法的地位を解明しておくことが大切である。大法人も中小法人も、法的には個人とは別個の権利主体であり、社会単位を構成する。しかし、中小法人では所有と経営が一致し、その実態は、その所有主(株主・出資者)の個人企業である⁶⁹。したがって、中小法人については、その所有主(株主・出資者)の生存権の延長線上に、その憲法的地位を捉えることができる⁷⁰。つまり、中小法人は、その所有主(株主・出資者)を通じて、憲法の生存権論の対象になりうる⁷¹。これに対して、大法人は、所有と経営とが分

69 北野・前掲注(1) 361頁参照。

70 北野・前掲注(1) 47頁、北野、黒川・前掲注(29) 115頁参照。

71 北野・前掲注(1) 47頁参照。

離しており、特に日本の大法人の多くは法人株主によって支配されている⁷²。つまり、大法人は、中小法人のような憲法の生存権論の対象にすることが困難である⁷³。したがって、法人といっても大法人と中小法人の憲法的地位が異なると解されている。

上述した内容を踏まえて、大法人と中小法人の間の租税負担の公平を図る法人税制を構築するためには、中小法人については、その所有主（株主・出資者）の生存権の延長線上に、その憲法的地位を捉えなければならないと解している。憲法は、法人に憲法上の権利の主体としての地位を認めるが、大法人と中小法人の憲法的地位が異なるとまでは認めていないと解する。また、生存権は、自然人の生存に関わる権利であり、法人とは性質上無関係であるため、法人には保障されない権利である⁷⁴。したがって、法人に憲法上の権利の主体としての地位を認めたとあえて、法人に生存権を適用することによって法人税制を構築しようとするのであれば、法人実在説ではなく自然人還元説の立場に立たなければならないであろう。つまり、法人はその実質的基礎が結局その所有主（株主・出資者）に帰せられるものであるため、所有主の生存権が保障される結果、法人の生存権も保障されることとなるように法人税制を構築することが憲法上求められていると解するのが妥当であろう。

6. おわりに

資本主義が進展し、経済・社会が大きく変容していく中で、自然人は、財産権を単独に行使する場合以上の利益を獲得することを期待しつつ、多くの自然人とともに資金を拠出して法人を設立するようになる。法人は、企業主体として経済活動を行うことによって利益を獲得する。この利益から法人は構成員に対して剰余金を分配したり法人税を納めたりする。法人が獲得した利益や法人

72 北野・前掲注（1）361-362頁参照。

73 北野・前掲注（1）362頁参照。

74 芦部・高橋・前掲注（58）90頁、宮沢・前掲注（41）245頁参照。

が納めた法人税の源泉は何であるのかと問えば、それは構成員たる自然人の財産権であるということになる。それでは、憲法が保障する財産権の観点から法人税の課税理論について考えてみたい。

憲法29条1項は「財産権は、これを侵してはならない」と規定している。憲法29条1項の下で法人の財産権をどのように解すべきかである。憲法第3章に掲げる「権利自由の保障は、法人にはその性質上適用されないものが多いが、財産権関係の権利については問題となる。この場合、法人も自然人たる個人と同様に権利の保障を受けることは當然であるが、その根據としては、法人の本質をどう考えるか（擬制説・否認説・實在説等の対立）に關せず、憲法上の権利は自然人をその直接の対象とし、自然人に権利が保障される結果として、法人の権利もまた保障されることになる应考虑すべきであろう」⁷⁵との見解がある。この見解は、自然人還元説の立場に立つものである。自然人還元説の立場から憲法29条1項の下で自然人の財産権と法人の財産権の関係を考えた場合、「法人はその實質的基礎が結局自然人に歸せられるものであるため、自然人の財産権が保障される結果、法人の財産権も保障されることとなると解するのが、妥当であろう」⁷⁶。つまり、憲法上の財産権は、自然人をその直接の対象としており、自然人に財産権が保障される結果として、法人の財産権も保障されていることになる。また、法人の實在は、その實質的基礎である自然人の財産権を根拠として成り立っているという見方もできる。ということは、法人實在説の立場に立って、法人は社会的に實在しており、法人税を負担するのは法人である以上、どのような法人税制であろうと、構成員の財産権を制約あるいは侵害していない、とは言えないのである。法人税のあり方を考えるうえで、法人制度は自然人が自己に帰属する財産を自由に利用し処分する権利を行使する手段として便宜上設けられているという自然人還元説の観点が重要であるとする。したがって、憲法における法人税の課税理論としては、自然人還元説の立場に立って、それとの親和性が高い法人擬制説が妥当であると解する。

75 法学協会・前掲注（50）298-299頁。

76 法学協会・前掲注（50）565頁。

参考文献

- 芦部信喜『憲法Ⅱ 人權総論』（有斐閣、1994年）
- 芦部信喜、高橋和之補訂『憲法（第7版）』（岩波書店、2019年）
- 伊藤正己「会社の基本権—序説的考察」鴻常夫編集代表『商事法の諸問題—石井照久先生追悼論文集』（有斐閣、1974年）
- 『憲法（第3版）』（弘文堂、1995年）
- 海老原明夫「法人の本質論（その3）」ジュリスト954号（1990年）
- 大村敦志『新基本民法2 物権編（第2版）』（有斐閣、2019年）
- 覚道豊治『憲法（改訂版）』（ミネルヴァ書房、1977年）
- 金子宏『所得課税の法と政策—所得課税の基礎理論 下巻』（有斐閣、1996年）
- 「租税法の諸課題—わが国税制の現状と課題」税大ジャーナル1号（2005年）
- 『租税法（第24版）』（弘文堂、2021年）
- 神川和久「シャープ勧告の再考」税大ジャーナル9号（2008年）
- 川島武宣『民法総則』（弘文堂、1965年）
- 北野弘久『納税者の権利』（岩波書店、1981年）
- 『現代企業税法論』（岩波書店、1994年）
- 『税法問題事例研究』（勁草書房、2005年）
- 北野弘久、黒川功補訂『税法学原論（第8版）』（勁草書房、2020年）
- 北野弘久編著『現代税法講義（5訂版）』（法律文化社、2009年）
- 木下和夫「法人税廃止論の論拠」日本租税研究協会編『租税財政論集 第1集』（日本租税研究協会、1965年）
- 清永敬次『税法（新装版）』（ミネルヴァ書房、2013年）
- 後藤元伸「続・法人学説の再定位—ドイツ法人論におけるサヴィニーとギールケの現代的再評価と法人の機関論」政策創造研究14巻（2020年）
- 佐藤進『日本の税金』（東京大学出版会、1979年）
- 四宮和夫＝能見善久『民法総則（第9版）』（弘文堂、2018年）
- 渋谷秀樹『憲法（第3版）』（有斐閣、2017年）
- シャープ使節団編『シャープ使節団 日本税制報告書 巻1』（連合軍総司令部、1949年）
- 高橋志朗「わが国法人税の発達—法人税の誕生から『シャープ勧告』発表前夜まで」東北学院大学経済学論集171号（2009年）
- 田中治「宗教法人と税制—課税がないことの法的意味」水野武夫先生古稀記念論文集刊行委員会編『行政と国民の権利—水野武夫先生古稀記念論文集』（法律文化社、2011年）
- 谷口勢津夫『税法基本講義（第7版）』（弘文堂、2021年）
- 忠佐市「現段階における法人税の考え方」日本租税研究協会編『租税財政論集 第1集』（日本租税研究協会、1965年）
- 朝長英樹「法人所得の意義と法人税の納税義務者に関する基本的な考え方」税務大学校論叢51号（2006年）
- 成松洋一『法人税セミナー—理論と実務の論点（6訂版）』（税務経理協会、2021年）
- 長谷部恭男『憲法（第8版）』（新世社、2022年）
- 長谷部恭男編、川岸令和ほか『注釈日本国憲法（3）国民の権利及び義務（2）』§§25～64（有斐閣、2020年）
- 原純夫「新法人税の性格」大蔵省ほか監修『新税詳解—転換期にたつ会社企業・個人事

- 業・勤労者の指針』（大蔵財務協会、1950年）
- 平田敬一郎「シャープ勧告の核心」都留重人＝平田敬一郎解説『シャープ勧告全文—税制の改革 日本税制報告書』（日本経済新聞社、1949年）
- 福家俊朗「法人税の法的性格と租税の法理をめぐる理論問題—法人本質論の相剋の実相」法政論集172号（1998年）
- 法学協会編『註解 日本国憲法 上巻』（有斐閣、1953年）
- 宮沢俊義『憲法Ⅱ（新版）』（有斐閣、1974年）
- 宮沢俊義、芦部信喜補訂『全訂 日本国憲法』（日本評論社、1978年）
- 森村進『財産権の理論』（弘文堂、1995年）
- 山野目章夫編『新注釈民法（1）総則（1）』（有斐閣、2018年）
- 我妻栄『新版 民法総則』（岩波書店、1965年）
- 渡辺淑夫『法人税法（令和4年度版）』（中央経済社、2022年）
- 和田八束『現代租税論』（日本評論社、1970年）