

論文 | Article

社会人＝納税者という等式の理論的背景について

Theoretical Background of the Equation that Working People are Taxpayers

御手洗 大輔

MITARAI, Daisuke

尚美学園大学

総合政策学部准教授

Shobi University

2023 年 6 月

Jun.2023

社会人＝納税者という等式の理論的背景について

御手洗 大輔

Theoretical Background of the Equation that Working People are Taxpayers

MITARAI, Daisuke

[要旨]

国（政府）が自分の要求に応えない場合は納税を拒否できるのか。脱税は違法なのに、なぜ節税は合法なのか。このような疑問に対して納税の義務があるとか、社会人なのだから納税しなければならないという回答は十分でない。納税という行為はその社会で生活したいか否かの意思表示である。この意思表示と租税回避という行為は矛盾しないが、それは文化的承認が必要である。租税法の運用原理に照らせば、相互寄附による租税回避は文化的承認を得られていないため否認されるべきである。

キーワード

租税法、節税、脱税、租税回避、相互寄附、インボイス

[Abstract]

Can I refuse to pay taxes if the government does not respond to my request? Why is tax saving legal while tax evasion is illegal? It is not sufficient to answer these questions by saying that one is obligated to pay taxes or that one must pay taxes because one is a member of society. The act of paying taxes is an expression of one's will as to whether or not one wants to live in Japan society. This declaration of intent is not incompatible with the act of tax avoidance, but it does require cultural approval. In the principle of Tax law, Mutual dotation tax (tax avoidance through reciprocal contributions) is not culturally approved and should be rejected.

Keywords:

Tax law, Tax saving, Tax evasion, Tax avoidance, Mutual dotation tax, Invoice

一、問題意識と本稿の課題

現代社会において一個の法主体として措定され、日常生活の中で取引通貨を使用し商品と交換する営みに参加する一個の構成員であると認められた後、すなわち各人が「社会人」となったら同時にその各人は納税者であるという前提は一個の道理として理解されている¹。例えば、大学を卒業すると同時にその多くの卒業生が社会人となる。このうち就職活動を通じて公共団体や会社などの使用者と雇用契約を締結し公務員や労働者となっても²、自分で有形無形の店舗を開店し個人事業主となっても社会人であることは同じである。なぜならば、公務員であろうが個人事業主であろうが、日本社会の中で一個の法主体として行動（売買取引、贈与など）する構成員の一人にほかならないからである³。そして、一般には社会人＝納税者という等式が成り立つのであれば日本社会の構成員である以上は納税者であるという常識が、広く流布している。

そもそも納税者とは税金を納める人のことであり、税金とは社会を維持するために存在する統治機構が、その必要な経費を賄うために社会人から強制的に徴収する金銭すなわち、租税のことである。国税庁によれば令和4（2022）年度の国の収入は107兆5496億円ほどあり、その約6割（65兆2350億円）を税収（租税および印紙収入）が占める⁴。そして、この税収の約8割を所得税、法人税および消費税が占めている。所得税とは源泉所得税（給与等の所得を支払う者が毎月支払う金額から予め差し引いて国に納付する租税）と申告所得税（1年間の収入から経費等を差し引いて所得を算出し、そこから納める税金の金額を計算して国・税務署に報告する確定申告を媒介して納付する租税）を総称した税金・租税のことである。また、法人税とは法人が売買取引などの行動を通じて得た所得に対して課す租税のことで、益金の額から損金の額を差し引いた所得金額に対して課される税金のことである。そのため法人税は所得税と同じ構造を有する。

要するに、所得税および法人税は、社会人の所得から統治機構の必要経費を賄うために、強制的に徴収する金銭なのである⁵。ちなみに、消費税とは事業者がおこなう製品の販売やサービスの提供などの取引に対して課す租税のことであり、それらを消費する社会人＝消費者が負担し事業者が納付する税金である。そのため前二者（所得税および法人税）とは異なる構造を有するものの、社会人＝納税者という等式を前提に、日本社会の中で行動する社会人を含む全ての構成員の消費行動を課税対象にしていると解釈すれば十分であろう。つまり、この解釈が成り立つがゆえに、一定規模において組織される国家（とそれを構成する社会）

¹ この論理に照らせば、納税者であると認められる場合は私たち一人ひとりを指す自然人だけでなく、法が人と看做すことにした法人（例えば株式会社、組合など）、法人格を有しない社団および財団の他、個人事業主を含むその社会を構成する一員であれば誰もが納税者であると評価されることになる。そのため未成年者も例外でないことになる。しかしながら、未成年者の場合は両親に代表される後見人的法主体による支えを事実上確認できる点から納税者であると認め難いので、社会人としての完全体でないと解釈するのが適当であろう。一方、組織について言えば、物理的な身体を有していないけれども財政収入の一部である税収上一定の割合を占める事実を確認できるので、納税者でないと解釈の方が困難である。

² 公務員の場合は雇用契約が形式上存在しないため、会社などの民間組織の労使関係を規律する労働契約法の適用はないと解釈するのが一般的であり、この状況の下で特別権力関係説、公法上の契約・勤務関係説、実質的労働契約説などの諸説に照らして実質上は存在するという前提で運用されていると承知している。

³ パートアルバイトも当然に一個の社会人であると言えるから納税者である。

⁴ 国税庁 HP (<https://www.nta.go.jp/index.htm>) を参照（2023年3月25日最終閲覧）。

⁵ 前掲注4によれば、令和4年度の所得税は20兆3820億円（18.9%）、法人税は13兆3360億円（12.4%）、消費税は21兆5730億円（20.0%）であった。

の構成員が、その国家を維持するため設置する統治機構の必要経費を賄うために、諸々の制度を通じて租税が課され、その税金を納めることになっていると推測できるのである。

ここにいう諸々の制度の確立は、現行憲法の下で一連の法制度が整備されて現在に至る⁶。社会人＝納税者という等式を前提とする基本の法的構造について、その概略を一応示しておく、現行憲法が社会人に対して納税の義務を言明し⁷、諸々の税金に何が存在するのかなどを一連の法制度を通じて、国税と地方税から構成する税制（＝租税・税金）体系として確立していると言える⁸。そして、所得税については当該税制体系に照らして社会人が納税する方法として、個々の社会人が自分で申告し納税する「普通徴収（制度）」を通じて納税する方法⁹と、社会人を雇用する使用者が代替して納税する「特別徴収（制度）」を通じて納税する方法とを用意している¹⁰。他の租税についても法制度の中で納税の方法が定められている。このように一連の法制度によって基本の法的構造は確立しているため、この一連の法制度を総称して「租税法」と便宜上言うておくことにする。

以上より、社会人が租税法に基づき個々の判断で納税の方法を選択して税金を納めたり、課税対象となる自らの行動について租税法に則って申告して税金を納めたり、あるいは事業主に代替してもらって税金を納めさえすれば、自らの納税の義務を履行することになるし、同時にそれが日本社会を維持するために存在する統治機構の必要経費に充当する税金を納めることになる、というふうにコントロールされていることを見て取れる¹¹。そうすると、租税法に基づき社会人が正確に申告する仕組みの確立が課題となり、簿記の知識（できれば会計の知識も）を社会人全員が習得する必要なり、その啓蒙活動の促進なりに重点を置くのは必然の流れであろう¹²。確かにこの流れはまさしく社会人＝納税者という等式そのものであり、實際上不可欠のものであろう。

しかしながら、以上のとおりの租税法の実際の運用における否定的な事実として、過少申告による不完全履行の事件が生じたり無申告による不履行の事件が生じたりすることがある¹³。また、2023年10月1日に導入されるインボイス制度は「益税」の解消を目的としているが、正確な申告を求める一方で簿記や会計の知識の啓蒙不足を制度上から支援する必要性や国家による「益税」の篡奪であると見る動きがあることは、租税法の運用を妨害する事実である様に

⁶ 日本租税法の歴史についてはさしあたり金子宏著『租税法』弘文堂 2021 年 40 頁以下を参照されたい。

⁷ 日本国憲法 30 条は国民に対してのみ法律の定めるところに基づいて納税の義務を負うことを規定するので、文言上外国人（無国籍者を含む）は納税の義務を負っていない。

⁸ さしあたり国税については藤井大輔＝木原大策編著『図説 日本の税制 令和 2-3 年度版』財経詳報社 2022 年を、地方税制については地方税務研究会編『令和 4 年 地方税関係ハンドブック』地方財務協会 2022 年を参照されたい。

⁹ 普通徴収（制度）とは、納税者各位が毎年の確定申告期間（一般に会計年度の翌年 2 月 16 日から 3 月 15 日）に所定の手続きをおこなうことにより納税する方法をいう。

¹⁰ 特別徴収（制度）とは、社会人を雇用する使用者が一般に会計年度の 10 月から 12 月の間に年末調整をおこなうことにより納税する方法をいう。

¹¹ 管見の限りであるが、普通徴収を選択する納税者各位の方が特別徴収を選択する納税者各位と比べて租税や会計に対する意識は高いように思われる。

¹² 正確な申告を促すため国税庁はホームページ上に「タックスアンサー（よくある税の質問）」（<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/index2.htm>）を用意している。以前と比べると「自分に合った状況から探す」「キーワードから探す」「分野から探す」というように、各人の IT スキルに応じて知りたい情報を速やかに検索できるよう意図した改善が進行中である。

¹³ 一般に知られるところでは、「所得隠し」や所属タレントへの御年玉を経費計上するなどの帳簿操作・不正会計のほか、過失による申告漏れや当事者が通謀して内心の意思とは異なる法的効果を発生させるために行なう法律行為（偽装行為）などがある。

映る¹⁴。

これらの事実を前述の簿記知識の周知徹底という視点から見れば、社会人による不正確な申告の問題であることは間違いない。しかし、それは問題の一部であるというのが本稿の視点である。本稿の視点から見れば、これらの事実は、社会人＝納税者という等式を否定する事実上の脅威であり、かつ、租税法の法的構造が抱える妨害要因の発現である様に映る。すなわち、「納税者になろうとしない存在」すなわち納税者であるのに税金を納めない一部の社会人の出現は、租税法学にとって当該等式の理論上の欠缺を原因とするものなのではないか。

本稿は、以上の理解に則って、一個の社会人として各人が当該等式の遵守に努めるように啓蒙してゆくことの必要性を意識しつつ、それは一方の課題すなわち立法政策の問題であるとして整理し、別稿に譲ることとする。そして本稿では他方の課題すなわち、研究者として(1) 社会人＝納税者という等式に対する批判的検討と、(2) その補正後の当該等式を保障するための租税法理論の再構築に答える序説を示すことを目標に論じていくことにする¹⁵。

二、法システムとしての租税法

本稿の視点は法システムを前提とする¹⁶。法システムとは2個の法主体が対立関係にあると指定して、この二者の間の議論において、裁判や証拠保全といった制度を媒介として、関連する法律や行動といった規範および法令の存在とそれらの条文の解釈といった技術が重畳する実際の仕組み(法動態)を把握するための概念である。租税法学も租税法を分析の中核とする法分野であり、他の法学分野と同じく実社会に内在する私たちの生活やその行動を対象として、その因果関係(＝論理)を法という視点から分析(＝科学)することを共通の方法とする。そのため日本における租税法の歴史が浅いかどうかにかかわらず、法システムを前提とする視点は当然に通用するはずである¹⁷。

法システムの視点から租税法を見ると、一方の法主体に納税者(納税義務者または徴収納付義務者・納税代行者を含む)を置き、他方の主体として国または地方公共団体を置く二当事者対立構造にあると指定できる。この法律関係を基本の枠組みとし、租税法を従来の理解に照らして整理すると、法システムとしての租税法とは納税者と国家の間の、租税に関する法律関係を規律する法のことであると言える。そして、一般にはこれを租税債務関係として解釈し、私法上の債権・債務の関係を部分的に借用しながら租税法を運用していると理解されている。「部分的に」と修正が加わる理由は、租税そのものの法的概念が特別の債権に対する債務としてではなく、公共サービスを提供するための資金調達のための目的に対する納税者に

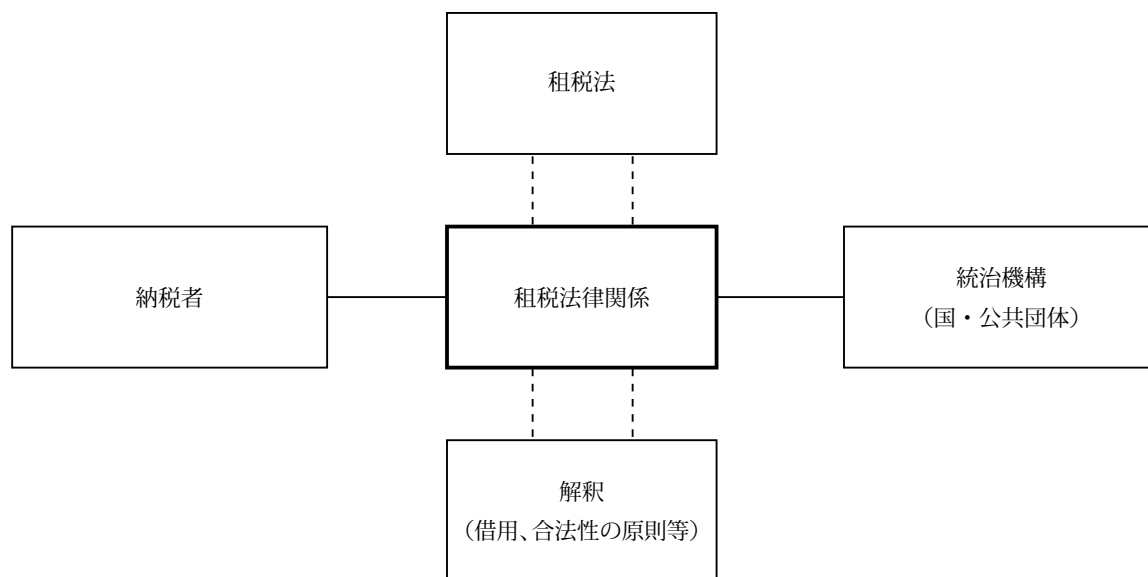
¹⁴ 益税とは、従来消費者が事業者へ支払った消費税のうちで一定の免税事業者はその納付義務がないこと、あるいは簡易課税を選択している事業者の場合は自らに有利になる計算方法で消費者から預かった消費税額よりも納めるべき消費税額を低く申告できる理論的ないし実践的背景から事業主の手に留まる事実上の利益をいう。

¹⁵ 前者(1)については、例えば「納税者になろうとしない存在」(中里実著『租税史回廊』税務経理協会2019年84頁)と説く中里による研究成果があるため本稿では後述する法システムの視点に基づき最低限の論述のみにとどめる。

¹⁶ 法システムについては田中成明著『現代法理学』有斐閣2011年41頁以下を参照されたい。なお法システムを広義に把握すれば憲法を頂点とする一国の法体系の下で維持される法制度を把握するものとなり、さらにそれを最広義に把握すれば法治(国家)を志向する現在の国際社会の下で維持される法制度を把握するものになると私は考える。

¹⁷ 管見の限りであるが、どの分野においても(法的)概念を駆使して探求するという所謂概念法学的な研究の流れのほかに、個の自由ないし利益を基軸にして探求する自由(利益)法学的な研究の流れ、さらにその個の内部・周辺に内在・外在し、認識できるあらゆる要素との関連から探求するリベラリズム法学的な研究の流れが存在する。なお本稿は、本稿の目的(2)について概念法学的な探求を意識しつつ試みるものであることを申し添えておく。

課する金銭給付であると位置づけられるからである。



図：租税法における法システム

社会人＝納税者という等式に対する批判的検討をおこなうと、この公的サービスの提供のための資金調達という目的の曖昧さが如実に浮かび上がる。以前から一般に説かれるように、現代社会における租税は社会人の生活のあらゆる場面で関係をもつものなのだから、売買取引などの金銭の授受をともなう意思決定の場面において租税の問題が当然に考慮すべき要素として組み込まれている、というふうに「私たち」は承知している¹⁸。そうすると、自らの行動や遭遇する事実からどんな納税義務が生じるかについて、事前に予測できることが、自らが合理的な選択を行うために望ましいことは多言を要しない。そのため、租税の問題を不確実なリスクとして抱え込むことが、自らの行動を委縮させることになることも容易に想像できることであるから、租税法学がその理論として租税法律主義を展開し十分な法的安定性および予測可能性を保障することが主張されてきたわけである¹⁹。しかし、これだけでは公的サービスを提供するための資金調達（が必要である）という目的に直接的にはつながらない。

そこで、従来の租税法学は、歴史的・沿革的に、行政権の担い手であった国王による恣意的な課税から国民を保護する要請が生じ、その要請を議会の制定する法令に基づかせたことによって課税権の制限と国民が租税を納税する義務を確立した現代社会に至る、というストーリーに乗せて教示する。管見の限りであるが、このストーリーは広く受け入れられている様に見て取れる。また、このストーリーに拠らずとも、憲法学や行政法学の知見を組み

¹⁸ ここにいう「私たち」を正確に言うならば、少なくとも主流派経済学が前提とする経済主体すなわち合理的経済人を指す。合理的経済人について法主体との関係性を考察した論考に中込正樹「合理的経済人と法学的人間像：刑法・犯罪学から学ぶこと」『青山経済論集』52巻3号2000年37頁以下がある。なお合理的経済人を前提とする主流派経済学モデルの問題点や20世紀初頭の経済学者の諸見解については田中啓太「20世紀初頭の経済学の選択理論と限定合理性をめぐる」『尚美学園大学総合政策論集』32号2021年13頁以下を参照されたい。

¹⁹ 租税法律主義の展開については、例えば、谷口勢津夫著『税法の基礎理論：租税法律主義の展開』清文社2021年がある。

込む形で、例えば地方自治の本旨（憲法 92 条）に基づけば、地方公共団体がその事務を処理するために必要な経費に充当するための課税権も当然に不可欠であるということになるから、自主的にその財源を調達できるという考え方（自主財政主義）であったりそこから派生するストーリーであったりも肯定的に受け入れられるように思われる²⁰。

確かに上記のストーリーに照らすならば、租税法が言明する租税について、その税金を納付することが社会人の当然の義務であるかの様に映る。ゆえに、何らかの税金を納付しさえすれば、社会人としての義務を履行したことになるので、社会人として統治機構に対して自らの望む公的サービスを要求でき、それを享受できなければならないという極論さえ生むことになる。この極論に至っては、後述する節税という行動を社会人が選択することも承認できないことになる。

要するに、当該等式と上記のストーリーの関係と、そこに組み込む租税・税金そのものの概念とを完全に連関させるには、理論的に整理すべき部分が残されていると言わざるを得ない。

日本社会を前提に考察したとしても、選挙を通じて選出する代表者によって組織する議会の制定する租税法が国家の恣意的な課税権の制約であることは間違いないけれども、公共サービスを提供するための資金調達の目的実現については別の手段が論理上無いわけではない²¹。貨幣の発行者が貨幣の発行により得る利益を造幣益というが、この造幣益を確保できるならば税金の納付は必要ない。納税の必要が無いのであれば税制の整備も論理上不要となるから、統治機構の必要経費を賄うのを社会人に対する納税義務の負担でなければならないとは必ずしも言えない。また、現行憲法の下で国と地方の関係が対等協力の関係へと変化し法制度上で自主財政主義に照らして地方が国から独立してその財源を必ず調達できることを保証したわけでもないが、造幣益のように財源の確保が可能であれば論理上納税は不要となる。

このような疑問をもって上記のストーリーを見直すならば、納税義務が金銭債務であることは間違いないけれども、そうであるからと言って資金調達の目的実現と社会人に課す納税義務との結合を一足飛びに承認して良いとはやはり言い難い²²。問題は、上記のストーリーが唯一絶対の正解ではないだろう状況の中で、これらのストーリーでしか語れないところにある。批判を承知で付言しておく、最近の理論と実務の対話において、どちらかと言えば実務が先行し、理論が後行で論理整合性を補填するという展開になりがちな原因は、従来は租税法の父と言い得る先駆者、大家に依存できたために顕在化しなかったところ、今後の将来を見据えれば、高次の目的を指定しない状況から資金調達の目的という低次の目的を議論の前提とせざるを得ないところにある。

やや反芻することとなり恐縮であるが、従来租税法の基本原則として一般に承認されることは租税法律主義と租税公平主義である²³。租税法律主義とは、租税の賦課・徴収は必ず法

²⁰ 地方公共団体の自主的な課税権に基づくその政策展開については、例えば、神山弘行「憲法 92 条・94 条と課税自主権—地方公共団体のインセンティブ構造」『日税研論集』77 号 2020 年 293 頁以下がある。

²¹ 例えば、石弘光著『税金の論理』講談社 1994 年は、租税の目的から様々な税金に係わる事案や論理を展開する論考であるが、公共サービスの提供のための資金調達という目的（石は「国家の存立基盤」とする）の実現が納税義務の履行によることを前提としている。

²² 例えば、三木義一著『税のタブー』集英社 2019 年は、税金に係わる問題とその矛盾を簡潔に論じる論考であるが、そこには納税者である主権者の意識の低さに警鐘を鳴らす面がある。

²³ 両者の内容については、さしあたり佐藤英明「租税法律主義と租税公平主義」『税法の基本問題』有斐閣 2007 年 55 頁以下を参照されたい。

律の根拠に基づいておこなわなければならないという考え方をいう一方で、租税公平主義とは、税負担は法主体の間で個々の担税力に即して公平に配分され、かつ、租税法律関係において法主体は平等に取り扱われなければならないという考え方をいう。租税法は、この両者をどうやって調和させるかをめぐって様々な議論を重ね²⁴、例えば下級審を含む裁判例の文脈から裁判例が租税法律主義と租税公平主義を直結させる理由を合法性の原則の強調にあると解釈する見解などがある²⁵。

本稿も両者の関係性に注目する点については軌を同じくするところである。しかし、いずれの考え方も大局的に整理すると「法律による行政」原理を反映するものであり、この意味では行政法学の知見（の枠組み）を出ない。出ないばかりか、この両者はその内容が重複しているか、冗長化させているかの様に見て取れる。なぜ、租税公平主義を租税法の基本原則として同列に置く必要があるのだろうか。

そもそも公平とは、偏らず依怙最良のないことをいう²⁶。前述したように個々の担税力に即して偏らない課税の賦課・徴収や法主体を依怙最良せずに平等に取り扱うという考え方に照らせば、法システムとしての租税法において公平の実現が求められているように映らないわけではない。とはいえそれは実現すべき目標や制度趣旨であって、運用の指針として見ると、公平の語彙は「法律による行政」原理と一致しないばかりか、行政裁量の余地を拡大させるおそれがある。例えば、増田は「ホステス報酬源泉徴収義務事件」と「長崎年金二重課税事件」の判決文を丹念に読みこんだうえで制度趣旨を優先し文理解釈を展開しない姿勢が租税法律主義と対立することに警鐘を鳴らす²⁷。この例から明らかなように、運用の指針の中に実現すべき目標や制度趣旨すなわち公平の語彙を租税法の基本原則として据え置いている事態がこの問題を誘引していると言える。言い換えると、運用の指針として公平を据え置くことが不具合を惹起していると思料される。

そもそも現行憲法は国民が法律の定めるところにより納税の義務を負い（同 30 条）、新たに租税を課すか、または現行の租税を変更するには法律または法律の定める条件による必要があること（同 84 条）を確認することによって租税法律主義の採用を言明するだけである。そして、国民の納税義務と国の課税権の関係性について従来論じられる論理も「法律による行政」原理を修正するものではない²⁸。しかしながら、他方を構成する租税公平主義については、現行憲法が国民を法の下に平等であると言明し、人種、信条、性別、社会的身分または門地により政治的、経済的または社会的関係において差別されないこと（同 14 条）を確認することによって租税上の公平の実現が導かれると説かれてきたにすぎない。文言か

²⁴ 最近の議論として、例えば、横井里保「租税法律主義と租税公平主義の相克と調整 (1)」島大法学第 65 巻第 1・2 号 2022 年 1 頁～26 頁所収がある。

²⁵ 佐藤英明「租税法律主義と租税衡平主義」『税法の基本問題』有斐閣 2007 年 63 頁参照。なお佐藤は同書 70 頁～71 頁において、課税要件法定主義を予測可能性原則に優先させる第 1 のルール、予測可能性原則を租税公平主義に優先させる第 2 のルールおよび租税負担の実質的公平性の確保を形式的公平性の実現に優先させる第 3 のルールとして示すことによって、租税法律主義と租税公平主義の衝突における解決の方向性を示している。

²⁶ 新村出編『広辞苑』第 5 版 1998 年 917 頁参照。

²⁷ 増田英敏「租税法律主義と租税法解釈の在り方：注目最高裁判決を素材に」『法学新報』123 号 2017 年 37 頁～65 頁所収を参照されたい。

²⁸ 最近の論考としては、阿部徳幸「憲法と課税権の限界：憲法 30 条の再評価を求めて」『税制研究』72 号 2017 年 37～45 頁所収がある。

ら明らかなように、差別を禁止するだけであって差別を禁止しているわけでもないにもかかわらず、その判断の実際においては税務上の現場の裁量に依存することが多い。そのため個々の担税力に即した公平な配分という実質的公平ないし結果の公平性を要求するならば、それは区別ではなく差別の有無の評価を、かつ、その評価が差別かどうかについて現行憲法も租税法も言明していないから、少なくとも現場では法主体の一方の判断に委ねざるを得ない状況を作り出している。この状況において「法律による行政」原理を修正せずに運用できる方が至難である。したがって、運用の指針として見るとき、法主体の一方に評価判断を委ねることは可能な限り回避すべきであるから、租税上の公平とは公平で邪曲のない結果ないし明白で正しい結果であるかどうか、すなわち「公正」を据え置く解釈の方が「法律による行政」原理を修正しない分、合理的であろう²⁹。

前述したように法システムとしての租税法は公共サービスを提供するための資金調達という目的の実現と社会人の納税義務との結合を目標としている。これは現行憲法も確認するところであるが、この法システムは、前者が「経済的な再分配」に、後者が「文化的な承認」に該当する。そしてこれらを同時に達成していくような公正性の保障³⁰がその背景に存在し、これを資金調達の実現と社会人の納税義務との結合の背後にある究極の目標とすることによって、社会人＝納税者という等式を支える理論的な欠陥を補正する必要がある。

このような公正性について、例えば公正が不公平（の存在）を承認することによって認められることを、東日本大震災や伊丹空港の事例から考察する論考がある³¹。そこでは、不法占拠者に対して補償する不公正を承認する公共性のあり方が否定される従来の公共性³²と、それを180度転換して不公平の存在を承認しつつ別個の公共性へと止揚する3.11大震災以降の公共性とがあると描かれている³³。思うに、この延長線上には公正性を探求する社会的な要請すなわち、法システムの持続可能性の確保があるのではないか。そうであるならば、「経済的な再分配」と「文化的な承認」の狭間に内在する不公平の存在を承認することによって公正が認められるという視点は、法システムとしての租税法にも通用し得るものと言えよう。

前述の憲法条文を受けて構築される納税者と統治機構の間の租税法律関係は、その持続性を確保することが究極の目的である。確かに、担税力に即して公平に配分されるかどうかを注視する租税公平主義も租税法律関係の持続性を確保するという目的に合致しないわけではないが、それは不公平の存在を承認しない従来の公共性と親和する考え方である。そのため一部の租税を納めない行為やその行為をおこなう納税者の扱いについて実務上の限界を理論が修正し形式上承認しないものの事実上黙認するか、未解決の法的問題として記録を残すか、あるいは租税法の改正すなわち立法政策の問題として対処するかしかない。そして、いずれの選択肢も論理上租税法律主義と反するものであって、鼎立できない。一方、租税「公正」

²⁹ 公正の語彙については、新村出編『広辞苑』第5版1998年902頁を参照されたい。

³⁰ 金菱清「社会的公正性を支える不公平の承認：不法占拠と3.11大震災における「剥き出しの生」をめぐる」『社会学年報』41号2012年28頁参照。

³¹ 金菱清「社会的公正性を支える不公平の承認：不法占拠と3.11大震災における「剥き出しの生」をめぐる」『社会学年報』41号2012年23～32頁所収を参照されたい。

³² この点については金菱清著『生きられた法の社会学』新曜社2008年を参照されたい。

³³ 余談となり恐縮であるが、同論考と接した際に益税の問題と重なり合う感覚があった。この感覚が正しいとすれば、益税の存在は別個の公共性のあり方の反映であり、一方インボイス制度の導入は従来の公共性のあり方の反映であるということになる。

主義は租税法律関係の持続性を確保するという目的に合致すると同時に一定の経済的な再分配と一定の文化的な承認の両者を達成することになるから、別個の公正性の要請と相容れる考え方である³⁴。そのため現状追認という批判を免れないが、論理上租税法律主義と常に鼎立する。

以上より仮説として示しておく、租税法の基本原則として承認されるべきことは租税法律主義と租税公正主義である。そして、この2個の考え方を統合する高次の目的は、租税法律関係の持続性の確保すなわち、法システムとしての租税法の持続にある。法システムの持続は、それを構成する法主体がその法システム下において統合・非統合の枠組みを承認するからであり、それは究極において納税するか否かが基準となるものではない。その基準はその法システムの下、すなわち日本社会の中で生活したいか否かである。日本社会との統合・非統合の要請に反発する法主体はその法システムの一部を構成しないから、社会人＝納税者という等式は当然に適用されない。

三、脱税、節税および租税回避

租税法理論の再構築に当たって、その一端を担う租税法律主義については従来の租税法理論と同様に維持されるから、論理上再構築すべきは租税公正主義の内容である。そして、前節で確認した様に、租税法の再構築は不公平の存在を承認する別個の公正性に照らし整理することになる。具体的には承認する不公平の内実すなわち、税金を納めない行為やその行為をおこなう納税者に対して、どこまでを文化的な承認を得たものとして評価するかを、その都度の社会通念に照らして明らかにする作業にかかっている³⁵。そのため従来一般に整理されている節税、租税回避および脱税について、これらを租税公正主義に照らして再確認した後に、最近の社会的な関心として注目を集める所謂「相互寄附による租税回避」について若干の考察を加えることによって、現時点における「現場感覚的」文化的な承認の限界を素描しておくことにしたい。

まず、脱税とは不正な手段によって課税を免れる行為のことをいう。現行の租税法も、納税義務者または徴収納付義務者・納税代行者が、虚偽またはその他の不正行為によって課税を免れ、またはその還付を受ける場合に脱税に該当すると言明する³⁶。そして脱税に対する罰則（追徴税）として延滞税、加算税および刑事罰が設けられており、社会通念上厳格な罰則が用意されていると解釈される。延滞税とは、期日までに納税しなかった場合で、期日を経過した後に申告したり修正申告をおこなったりするときに課される税金であり、実質上罰金である。一方加算税とは、期日までに納税した場合で、納税額が過少であったときに過少申告加算税が科され、納めるべき納税額を申告しなかったときに罰則として無申告加算税が

³⁴ 別個の公正性の要請について若干敷衍しておく、不完全の経済的な再分配と文化的な承認をその法システム下の全ての法主体が承認することは、それが完全の経済的な再分配と文化的な承認であると評価することになる。したがって、論理的にはより高次の公正性の探求を持続することが要請されるから、最大多数の法主体の意思を反映する体制の構築が究極の課題になろう。

³⁵ なお、その都度の社会通念に照らして明らかにする作業は現場感覚において観察されるものであるが、その内実の客観性を担保するものは当該法システムを構成する法主体（の代表）から組織される立法機関を通じておこなわれる立法や政策全般という文字化によることも承知している。

³⁶ 例えば、所得税法 238 条 1 項、法人税法 159 条 1 項、相続税法 68 条 1 項、消費税法 64 条 1 項等がある。

科され、そして源泉徴収税額を期日までに納税しなかった場合に課される罰則として不納付加算税が科されるほか、事実を仮装隠蔽して申告した場合に課される罰則として重加算税がある。

これらの罰則に加えて確定申告書などをその提出する期日までに提出しない場合には、10年以下の懲役もしくは1000万円以下の罰金、またはこれを併科できることになっている³⁷。この併科を可能とする趣旨を鑑みれば、脱税行為が租税法律主義に反することは当然であるし、不公正を承認する公共性のあり方が否定される従来の公共性に照らしても、このような厳罰は当然の帰結である。また、租税公正主義に照らしても脱税行為は租税法を遵守する他者の租税法に対する信用を著しく毀損し、それが結果として法秩序を破壊する原因を醸成するものであって、いわば社会の輪を乱す違法行為を故意に実行したわけであるから、それは不公平の存在そのものである。さらに、現場感覚的にも脱税行為の発覚が脱税者の信用や名誉を大きく失墜させる現状を認識できる以上、それはその不公平を文化的に承認し得ないことの証左であると評価できる。そのため同様に社会通念上厳格な罰則が用意されていると解釈できる。なおこの不公平を文化的に承認するときがあるとすれば、それは立法政策により解決することが法治国家である以上予定されるからその手段に拠るべきである。そして、この仕組みに耐えられないのであれば、日本社会の中で生活することを断念し、他の社会国家へ移住すべきである³⁸。

次に節税とは、租税法の関連規定に照らして自らの税負担を減少させようとする行為のことをいう。例えば、必要経費を適切に計上することによって課税所得を圧縮したり、税額控除（ふるさと納税や認定NPO法人等寄附金特別控除など）を利用して納税額を浮かせたりすることは脱税に属する行為とはされていない。脱税との大きな違いは違法行為でないこと、すなわち節税は租税法を遵守するところにある。租税法を遵守しているためそれは当然に租税法律主義に反するものでない。また、節税の方法を把握しているか否かによる格差が生じるため、一見すると不公平の存在を確認できるが、それを不公平であると解釈する法主体の権利感覚が不健全であることに原因を求めるべきである³⁹。なぜならば、これらの節税の方法は、その課税所得の圧縮や納税額を浮かせる行為を立法政策すなわち、現行の租税法によって解決しており、文化的に承認された不公平の存在であると評価できるからである。権利の上に眠る者は保護するに値しないし、それが法主体の権利感覚を更に不健全なものに墮落させることになる原因にこそ真摯に向き合うべきである。

とはいえ、租税法を遵守する一方で現場感覚的には文化的な承認を得られていない節税の存在が無いわけでもない。例えば、消費者が事業者を支払った消費税の一部が納税されずに事業者の利益となることを「益税」という。この益税の存在は、消費税経理通達の改正前において、立法政策上は文化的な承認を得ていたと解釈できた。当時の趣旨を鑑みると、このような益税は税務上の処理にかかるコストを俯瞰して、一定の水準以上または一定の水準未満について免税という法的効果を認めることによるコスト減が合理的であると判断されたと

³⁷ 所得税法 238 条 1 項参照。なお法人税法 159 条 1 項、相続税法 68 条 1 項、消費税法 64 条 1 項も同旨を定める。

³⁸ 日本国憲法 22 条は移住の自由および国籍離脱の自由を認めている。なお、現在までの租税法の変遷を見る限り追徴税については重罰化へと進展していることから、脱税に属する行為が文化的な承認を得られるとは考え難い。

³⁹ 権利感覚の健全性については、イエーリング著（村上淳一訳）『権利のための闘争』岩波書店 1982 年を参照されたい。

ころにあるようである。当時の租税法が上記のように言明していたわけであるから、一応その不公平の存在を承認する別個の公正性があったと措定しておくことにしたい⁴⁰。その後、益税の解消に向けた立法活動が始まり 2021 年 2 月の同通達の改正、インボイス制度の導入となった。

このインボイス制度の導入は益税の解消に向けた立法による解決であるとされ、租税公平主義に照らせば実質的な公平の実現に資するものと評価される⁴¹。言い換えれば、インボイス制度の導入を言明した改正後の租税法は、問題の益税の存在が文化的な承認を得られないと判断した結果であると解釈できるから、租税公正主義に照らしても評価できる立法政策である。なお、法改正までの賛否の議論から税制の修正に伴う影響を俯瞰しながら遅々として展開する「生ける法」を垣間見られるが、冗長になるため本稿では割愛する⁴²。

以上の次第であるから、節税は、より高次の公正性を実現するために必要な不公平の存在そのものであると言える。そして、立法政策としてインボイス制度の導入を決めたり各種税率の修正を決めたりすることの最終的な目的もまた、高次の公正性の実現にある限りは合憲であると推定してよい。その一方で、合憲を推定するだけであるから、この不公平の存在が違憲であることを司法の場において審理したり、民主主義のプロセスを通じて否定したりすることによってその立法政策を否定する方法を保障することもまた、権利のための闘争と言える。そのため双方が法的議論をおこなえる空間（の維持）が文化的な承認を得ていなければならない。さらに、自らの意向が実現しないことによって失望しその状況が耐え難いのであれば、その社会または国家から脱出することは、少なくとも現在の日本において否定されていないことも申し添えておきたい。

一方、租税回避とは租税法が想定していない、または言明していない形式で税負担を減少させようとする行為のことをいう。脱税との違いは課税要件をくぐり抜けるためだけに、社会通念上有り得ない不自然かつ不合理な取引の形態を採用する行為であるか否かである。例えば「同族会社の行為または計算の否認」のように租税回避行為を否認する規定がある⁴³。租税公正主義に基づけば、立法を経ずに法主体間の行為を否認することは、既存の秩序を自らの手で破壊するものであるから自重すべきことは当然である一方、租税法に言明せずに課税することは租税法律主義に反するため禁止すべきことである。しかしながら、脱税と同じ様に不正な手段で課税を免れる部分が安置される、すなわち立法政策は租税回避の否認を言明しないが、現場感覚的にはその不公正を承認できない時に、それでも文化的な承認があると解釈できるのかと言えそうではない。これが租税公平主義を前提とした租税回避の否認

⁴⁰ 消費税経理通達の改正にともなう的確請求書等保存形式すなわち「インボイス制度」の導入にともない生じた反対意見を検討するところ、どこまで周知されたうえでの立法判断であったかについて研究上の課題を感じるところでもある。

⁴¹ インボイス制度の導入は税の公平性の確保を鑑みると避けて通れない道であったと結論づけるものとして、例えば清水仁志「インボイス方式導入による益税の抑制」『基礎研 REPORT』274 号 2020 年 8 頁～10 頁所収がある。

⁴² 「生ける法」の日本法学特に法社会学に対する影響については、例えば林研三「『生ける法』論の展開：末弘法学・川島法社会学を中心として」『札幌法学』10 巻 1・2 合併号 1999 年 197 頁～226 頁所収を参照されたい。

⁴³ 法人税法 132 条参照。なお租税回避の否認をめぐる法解釈の限界を分析したものとして、例えば岩崎政明「租税回避の否認と法の解釈適用の限界：取引の一体的把握による同族会社の行為計算否認」『租税法の基本問題』有斐閣 2007 年 74 頁～90 頁所収がある。また、事実認定による「否認」と租税回避の否認を別個の概念であると整理し後者に限定して租税回避行為を分析する見解として中里実「租税法における事実認定と素材回避否認」『租税法の基本問題』有斐閣 2007 年 121 頁～149 頁所収がある。

をめぐる従来の法的議論の通底においても存在した背景であると思料される。問題は、脱税および節税に属さず租税回避に属する行為の中で、その行為が違法に近い不正行為なのか、それとも合法に近い不正行為なのかにある。なお、租税回避およびその否認については国際課税特にタクス・ヘイブン対策税制との関係で論ずべき論点が多いことや紙幅上の都合から、本稿では国内法においてのみ以下で整理することにする。

租税回避に属する行為の中で、その行為が違法に近い不正行為なのか、それとも合法に近い不正行為なのかについて考えるとき、最近関心を集めている事例として相互寄附による租税回避行為がある。相互寄附による租税回避行為とは、一見すると前述した「同族会社の行為または計算の否認」に類似するところを有するが（法的には同族会社でなく、公共団体や認定NPO法人などの準公共団体が法主体であり）、社会福祉の向上を目的とする寄附行為である点で（所謂金儲けを意図する）私法の範囲に属さない。かつ、寄附行為という正当な手段を相互におこなうことによって、結果として租税を回避する行動をいう。問題は当該行為の法的性格すなわち、形式的に違法に近い不正行為なのか、合法に近い不正行為なのかを判断しにくいところにある。

そもそも寄附行為とは、公共事業などに対して金品を贈る寄付のことすなわち、法主体が寄附金を支出することをいう。ここにいう法主体は自然人（個人）に限られない。例えば、自然人が国や地方公共団体、特定の法人などに対して寄附をする場合、確定申告をおこなうことによって所得税および復興特別所得税が還付されたり、その寄附金の支出が特定寄附金であるときは寄附金控除として所得金額から差し引かれたりすることになる⁴⁴。ふるさと納税はその典型例といってよい。一方、法人が寄附金を支出する場合は原則損金として算入され、国や地方公共団体への寄附金のときはその支払った全額が損金とされ、特定公益増進法人等への寄附金のときは一定の範囲内で算入されることになっている。したがって、法人同士が相互寄附による租税回避行為をおこなう場合に一定の範囲内で損金に算入された金銭は、脱税または節税と同様の法的効果が生じると言える。それゆえに、法人税法上の寄附金すなわち税務上の寄附金の取り扱いは慎重におこなわれるのである⁴⁵。なお、寄附金は、税務上の寄附金と社会通念上すなわち、社会一般で言われるところの「寄付金」と区別される概念である。そのため実務上、税務上の寄附金についてはその行為の意図に照らして「寄附の意図のある支出」と「通常の商取引を意図する支出」に整理し、後者はいわゆる時価取引との差額が寄附金として認定される金額という扱いを受ける（法人税法 37 条 8 項）⁴⁶。

最近関心を集める事例は前者すなわち「寄附の意図のある支出」であり、かつ、自然人同士による寄附行為においては生じ得ないから、専ら法人同士による寄附行為の応酬が対象と

⁴⁴ なお、このとき個人が支出した政治活動に関する寄附金のうち政党もしくは政治資金団体に対する寄附金または個人が支出した認定NPO法人など、もしくは公益社団法人などに対する寄附金については、寄附金控除の適用を受けて所得控除とするか、寄附金特別控除の適用を受けて税額控除とするかを選択できる。

⁴⁵ 例えば、タックスアンサー「No.5281 寄附金の範囲と損金不算入額の計算」(<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/hojin/5281.htm>)を参照されたい。

⁴⁶ 法人税法 37 条 8 項は「資産の譲渡又は経済的な利益の供与をした場合において、その譲渡又は供与の対価の額が当該資産のその譲渡の時における価額又は当該経済的な利益のその供与の時における価額（時価）に比して低いときは、当該対価の額と当該価額との差額のうち実質的に贈与又は無償の供与をしたと認められる金額は、寄附金の額に含まれるものとする。」と言明している。

なる。この事例について、確かに法人同士がお互いに寄附行為をし合うことは現行法上何ら禁止されているものではないし、寄附を受けた法人がその定款に照らした使用をおこなうならば文化的な承認を得られると現場感覚的に推定されようが、寄附金の支出が所得控除や税額控除という法的効果を生じる以上、そこには節税か脱税かの事実が客観的に存在する。最近関心を集める事例に限って言えば、特にそれが準公共団体同士のものである場合であり、その「相互寄附による租税回避」は必要な不公平の存在と言えるのが問題なのである。

租税法律主義に基づけば、相互に寄附行為をおこなった金額だけ課税対象から外れることとなるから、正当な手段を用いて一種のマネー・ロンダリングを完成させることができる。前述したようにこの行為により免税となった金額が、それぞれの法人の定款に照らし本来の目的に則って使用されるのであれば、それは実質的な社会福祉の向上へとつながることを期待できるから、租税公正主義にも反しないと評価できる。合法に近い不正行為であると解釈可能である。

それでは、この行為によって得た金額を、その本来の目的とは関係しないものに対して使用する場合かどうか。このような場合に事実認定すべきは問題の行為における法主体の意図が税務上の寄附金の意図を有するか否かである。「寄附の意図のある支出」である形式を採りながら、その定款の範囲外の支出をおこなうとすれば、実質上寄附の意図を有しないから租税回避に属する行為であることはもとより、その定款の範囲外なのだから違法に近い不正行為であると解釈することが合理的である様に思料される。そして、それは結局のところ不正な手段によって課税を免れているのだから脱税にはかならないが、単年度のみ会計報告を検査するだけでは発覚し難い⁴⁷。管見の限り一部において必要な不公平の存在であると肯定する言動が存在することは承知しているが、いかに定款において崇高な目的が掲げられていようとも、租税公正主義に照らすと定款の目的外使用であることが客観的事実であるから文化的な承認は得られない。ゆえにこのような事例であれば相互寄附による租税回避は否認されるべきである。

四、本稿のまとめ

私たちが税金を納めるのは何故なのだろうか。自分の要求が受け入れられないとき、ならば税金（消費税）を払わないと反発しても非難されるのは何故なのだろうか。実は、日常生活の中で見聞きする税に関する話題を調べていくと、社会人＝納税者という等式を少なからずの私たちが表面的にしか理解していないことが分かる。そこで本稿では、当該等式の理論的背景を、現在の現場感覚的なところから言語化することに取り組んできた。

まず当該等式に対する批判的検討を通じて、当該等式の理論的背景であり上記の諸疑問に対する回答でもあるものが、日本社会の中で生活したいか否かにあることを明らかにした。

⁴⁷ 例えば、Colabo 不正会計問題がある。この問題は活動報告書と実施報告書の不一致や生活保護の不正受給、宿泊・旅費交通費の過大請求などから経費精算について不正会計ではないかと指摘された事に起因する。先ず東京都へ住民監査請求が申請され、経費精算に不当な点があること、この監査請求に理由があると確認された。その後東京都が支出した助成金などの公金の返金を求めて住民訴訟へと現在展開中である。この問題を発端として Colabo へ助成金を継続支給していた認定 NPO 法人の行動に取材調査が入り、その取材調査の中で認定 NPO 法人同士が相互に寄附をし合って脱税・節税しているのではないかと疑義が生じている。これらの疑義を精査すると、公金を不正受給したり相互寄附による租税回避をしたりしやすい原因が単年度調査を原則としていることで発覚し難い点を指摘できる。

租税法律主義と租税公正主義に基づき運用される租税法は、究極にはこの理論的背景に資する必要がある。次に、その運用において租税回避の否認を認めるか否かの諸場面において、それが文化的承認を得ているか否かが要点となることを明らかにした。それは公平の観念の転換を促すものに映るかもしれないが、日本社会は常に2つの公平の観念を行き来する運動法則を有している。これは「白河の清きに魚も棲みかねて、もとの濁りの田沼恋しき」という狂歌を例とすれば十分であろう。したがって、現在を生きる私たちの租税法との付き合い方としては、必要な不公平の存在を認識しながら、それを主権者がどこまで容認するかという政策判断を常に求められる中で、自分はどうか行動するかにかかっていると言える。

本稿では紙幅の都合上租税法の根本の理論を再構築する点に留めざるを得なかった。もとよりこの再構築は、国内法に限っても所得課税ベースか、消費課税ベースか。それに資産課税ベースを加味するかの「所得と消費」の問題や、課税の三層構造すなわち経済取引の会計的把握、その私法上の取り扱いおよび租税制度との整合性の問題などがある。そして、国際課税についても検討しないわけにはいかない。残された課題は多いが、適宜別稿を上梓していくことにしたい。(了)

参考文献

書籍

- イェーリング著(村上淳一訳)『権利のための闘争』岩波書店 1982 年
- 石弘光著『税金の論理』講談社 1994 年
- 金子宏編『租税法の基本問題』有斐閣 2007 年
- 金子宏著『租税法第二十四版』弘文堂 2021 年
- 金菱清著『生きられた法の社会学』新曜社 2008 年
- 新村出編『広辞苑』第5版 1998 年
- 田中成明著『現代法理学』有斐閣 2011 年
- 谷口勢津夫著『税法の基礎理論：租税法律主義論の展開』清文社 2021 年
- 地方税務研究会編『令和4年 地方税関係ハンドブック』地方財務協会 2022 年
- 中里実著『租税史回廊』税務経理教会 2019 年
- 藤井大輔＝木原大策編著『図説 日本の税制 令和2-3年度版』財経詳報社 2022 年
- 三木義一著『税のタブー』集英社 2019 年

論文

- 阿部徳幸「憲法と課税権の限界：憲法30条の再評価を求めて」『税制研究』72号 2017 年 37～45 頁所収
- 金菱清「社会的公正性を支える不公平の承認：不法占拠と3.11大震災における「剥き出しの生」をめぐる」『社会学年報』41号 2012 年 23～32 頁所収
- 神山弘行「憲法92条・94条と課税自主権—地方公共団体のインセンティブ構造」『日税研論集』77号 2020 年 293 頁～331 頁所収
- 清水仁志「インボイス方式導入による益税の抑制」『基礎研 REPORT』274号 2020 年 8 頁～10 頁所収

田中啓太「20 世紀初頭の経済学の選択理論と限定合理性をめぐって」『尚美学園大学総合政策論集』32 号 2021 年 13 頁～27 頁所収

中込正樹「合理的経済人と法学的人間像：刑法・犯罪学から学ぶこと」『青山経済論集』52 巻 3 号 2000 年 37 頁～66 頁所収

林研三「『生ける法』論の展開：末弘法学・川島法社会学を中心として」『札幌法学』10 巻 1・2 合併号 1999 年 197 頁～226 頁所収

増田英敏「租税法律主義と租税法解釈の在り方：注目最高裁判決を素材に」『法学新報』123 号 2017 年 37 頁～65 頁所収

横井里保「租税法律主義と租税公平主義の相克と調整 (1)」島大法学第 65 巻第 1・2 号 2022 年 1 頁～26 頁所収