

研究ノート

租税教育試論もしくは読書案内

脇 本 利 紀

概 要

なぜ国家が課税権を有し、国民（納税者）は納税義務を負うかについては、国家から提供されるサービスの対価と考える利益説（応益主義）、各人の能力に応じて負担すべきとする能力説（応能主義）、更には能力に応じて支払う会費であるとする会費説などの考え方があるが、租税は自ら稼得したもののからの収奪であるとの認識を変えることはできていない。財政状況の悪化などの現状から租税の意義を説くアプローチも必ずしも租税のあり方に関する積極的な規範を提供するものではない。

一方、わが国をはじめ多くの国家は市場の上に成り立っている。市場で成功するか否かは偶然の産物であり、租税はこのようなリスクを回避するためのものであるとするマクロアプローチ、あるいは、個々人の稼得した成果は過去・未来の租税の恩恵によるものであり、出自などの偶然にも支配されているとするミクロアプローチは、能動的に租税のあり方などを考える素材となる。

本稿は、著者による租税法の講義やゼミナールにおいて、学部生を念頭に学生諸君が有権者として租税の意義等を考察するに際しての素材となりうる考え方等を整理するものである。

はじめに

国家はなぜ課税を行う権限を有し、国民はなぜ納税の義務を負わなくてはならないのか。法律学としての租税法を学習するに際しては、この種の根源的、根本的な問題を突き詰めて議論することは少ない。筆者自身も租税法の講義やゼミナールでの議論に際して、「民主主義国家にあつては、国家の維持及び活動に必要な経費は、主権者たる国民が共同の費用として代表者を通じて定めるところにより自ら負担すべきものであり、我が国の憲法も、かかる見地の下に、国民がその総意を反映する租税立法に基づいて納税の義務を負うことを定め（三〇条）、新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している（八四条）」とする最判昭和 60 年 3 月 27 日（「大嶋訴訟」）¹⁾ を引用し、社会を形成・維持するために不可欠である財源を確保するために憲法 30 条で納税の義務が定められていることを出発点として、同 84 条の租税法律主義の内容、意義の説明に入っている。

そして各税目の課税要件や手続きの概要等の説明に終始することになるのだが、所得税法や法人税法の基本的な事項を理解している学生諸君が、租税を主語とする文脈における動詞として「とられる」を選択している場面に出会うと、複雑な心境にならざるを得ない。これはひとえに、租税の本質を伝えることのできていない筆者の力量不足に起因するものであろう。

1) 最高裁判所民事判例集 39 巻 2 号 247 頁。

租税とは、一般に「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」²⁾と定義されている。この定義に従うと租税の特徴は、公益性、権力性、非対称性（非対価性）にあるので、その限りにおいては、「とられる」との動詞の選択は間違ったものではないが、その含意するところは進んで納税を行うに値する意義が感じられないというところにあるだろう。

しかし、およそ国家を必要とする以上、何らかの租税は不可避である。租税は強制的に徴収されるものであり、国家（政府）が行うべきことは何か、どの位の歳入が必要なのか、そのためには財源を誰からどのようにして調達するのかを意思決定する必要がある。税制においても国民の意思決定のプロセスを経る必要があり、遠からず納税者になる学生諸君には、国民が税制を選択するなどにあたって大きな争点となるであろう以下の3点について考察を深めてほしいと考えている。

第1は、租税は少ないに越したことがないのか否かである。

第2は、「大きな経済力を持つ人はより多く負担すべきである」³⁾とする垂直的公正を意図した租税制度は妥当か否かである。

第3は、「経済力が同等の人々は等しく負担すべきである」⁴⁾とする水平的公平は、租税制度の企画立案あるいは税務執行においてどこまで透徹されるべきかである。

本稿は、上記の3点の解決を提示するものではない。あくまでも有権者である学生諸君が上記の問題点の所在を認識し、各々が解決に導くべく、なぜ租税を納付しなければいけないのか、税制や税務執行はどうあるべきかについて、自ら考え、自ら判断できることに資する素材を提供するにあたって筆者が試みている試行錯誤を整理したものである。

1. 議論の出発点～利益説の呪縛～

おそらく租税ないし租税制度を考えるにあたっての議論の始まりは、「租税は国民が国家によって財産や身体を保護されている利益に対する対価である」⁵⁾とする利益説に基づく考え方であろう。利益説は、「国家の目的は市民の身体と財産を保護することであり、租税はその対価である」とするものである。このため、「税負担は、各人が国家から受ける利益の程度に対応して配分されるべき」⁶⁾という考え方を導くことになる。

わが国の税制には、その考え方が反映されたものがある。住民税における均等割、事業そのものに経済価値を認め、そこに担税力を見出し課税される物税としての性格を有する事業税、資産割・従業員割に応じて課税される事業所税などは、住民が自治体の行政経費を負担しあうための租税との考え方に基

2) 前掲注1。また、最判平成18年3月1日「旭川市国民健康保険条例事件」は、「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」と定義している（最高裁判所民事判例集60巻2号587頁）。

3) 税大講本『税法入門（令和6年度版）』（国税庁HP：<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kohon/nyuumon/pdf/all.pdf>（最終閲覧日：令和6年8月31日）），11頁。

4) 前掲注3，11頁。

5) 前掲注3，1頁。

6) 金子宏『租税法（第24版）』（弘文堂，2021年）21頁。

づいている（いわゆる「負担分任」⁷⁾。地方自治法 10 条 2 項の「住民は、法律の定めるところにより、その属する普通地方公共団体の役務の提供をひとしく受ける権利を有し、その負担を分任する義務を負う。」と規定は、負担分任の基本的な精神を明らかにしたものとしよう⁸⁾。また、国税においても電源開発促進税⁹⁾のように、その使途が特定され、その経費の支出の受益者等に対して税負担を求めるものもある。

しかしながら、わが国の多く税制は、必ずしも利益説に基づいているものではない。地方税においても住民税の所得割などをはじめとして多くの税制は納税者の負担能力に応じて課税を行う仕組みとなっている。国税では、事業所得や不動産所得など所得税において課税所得がマイナスであった場合、原則として課税関係は発生しないし、超過累進税率の採用は、利益説ではなく、後述する能力説に依拠しているとも考えられる。法人税においても特定同族会社に適用される留保金課税（法人税法 67 条 1 項）や使途秘匿金課税（租税特別措置法 62 条 1 項）など一種の政策課税ないしペナルティとも考えられる課税を除けば、いわゆる欠損法人に課税されることはない。もっとも法人税にあっては各種の租税特別措置や繰越欠損金控除などのため、いわゆる欠損法人の割合は国税庁が実施した令和 4 年分「会社標本調査」によると 61.1%に達しており¹⁰⁾、法人が存在、存続していることに係る社会コストをどのように賄うべきかは、議論すべき事項であろう。

利益説は欠損法人などに対する課税の根拠を与えるものであるが、現行税制のすべてについて利益説ではうまく説明できず、一般には次項で言及する能力説、つまり納税者は各人の能力に応じて租税を負担することによってその義務を果たすとする考え方が反映されている。

しかし、受益と負担の均衡という利益説の考え方は理解がしやすく、そこからは、所得税の累進超過税率や相続税制などへの忌避にみられるように、富裕層に限らずなぜ受益以上の租税を負担しなければならないのかという心情的な疑問は生じやすい。もっとも受益は治安をはじめ計量的に把握できないものもあり、納税者各位の受益と負担をバランスシートのごとく計算することは事実上困難であると言えるが、心情的なものであるが故に、利益説は人口に膾炙し、納税や租税制度に対する拒否感を与えている一因であろう。わが国にあっては「租税抵抗」¹¹⁾とも言うべき状況が存在していることは既に指摘さ

7) 例えば、法人に係る事業税は、資本金 1 億円超の普通法人には、所得割額に加え、収益配分額（報酬給与額、純支払子及び純支払賃借料の合計額）と単年度損益との合計額を課税標準とする付加価値割と資本金等の額を課税標準とする資本割からなる外形標準課税に基づき課税される。赤字法人であっても課税されることになる点からみても、応益課税の考え方を見て取れる。

8) 碓井教授は、地方自治法 10 条 2 項の規定について「住民の義務としての基本精神を述べたものであって、具体の税制をリードするだけの規範内容を有している」と言いがたい」と指摘している（碓井光明『要説 地方税のしくみと法』（学陽書房、2001 年）33 頁）。

9) 電源開発促進税は、原子力発電施設、水力発電施設、地熱発電施設などの設置の促進等を図るための財源として創設されたものであり、電力会社の販売電力量に対して課され、発電用施設周辺地域の整備や安全対策費として支出される。

10) 国税庁が実施した令和 4 年度分「会社標本調査」の推計調査結果によると令和 4 年度分の法人数 291 万 4,253 社から、連結子法人（4,406 社）を差し引いた 290 万 9,847 社のうち、欠損法人は 177 万 7,413 社で、欠損法人の割合は 61.1%となっている（<https://www.nta.go.jp/publication/statistics/kokuzeicho/kaishahyohon2022/pdf/kekka.pdf>）（最終閲覧日：令和 6 年 8 月 31 日）。

11) 「租税抵抗」については、佐藤滋・古市将人『租税抵抗の財政学 信頼と合意に基づく社会へ』（岩波書店、2014 年）を参照。なお、あくまでも著者の体感に基づくものであるが、学生諸君の「租税抵抗」の背景には、ミルトン・フリードマンなどが主張する新自由主義を支持するといった積極的な理由によるものというよりは、納付した租税が無駄に使われていることなど政治家や公務員に信任を置けないために納税の意義を見出せないのかもしれない。しかし支出

れているところであるが、なぜ租税を納めなくてはならないのかの理論的な説明は、利益説の呪縛から解放することと言ってもあながち過言ではあるまい。

2. 能力説によるアプローチ

能力説は、上述した通り、租税を国家公共の利益を維持するための義務とみなし、納税者各位は各人の能力に応じて租税を負担することによってその義務を果たすとの考え方である。金子宏教授は、「20世紀になると、租税を納付することは国民の当然の義務であり、税負担は各人の担税力に応じて配分されるべきである、という考え方が支配的になった」と指摘している¹²⁾。福祉国家の理念のもと、この考え方はわが国においても強く支持されていたと言え、例えば、所得税の最高税率は、かつては75%（適用課税所得8,000万円超の金額）であったし、法人税の基本税率もかつては43.3%の水準にあった¹³⁾。

このような能力説による説明は、かつては一定の支持を得ていたのは事実であろう。あくまでも仮説にすぎないが、多くの国民が富の再配分が重要との認識を共有し、それが垂直的公平や水平的公平を支持する立法や制定法の解釈にも一定の影響を与えていたと考えることもできる。

昭和43年（1968年）に刊行された田中二郎教授の『租税法』によると、租税法の解釈について「拡張解釈は許されない」としつつ、「租税法律主義の原則は、当然に、法条の厳格解釈を要求するものではなく、法律上の概念又は用語は、それぞれの法律の規定の趣旨目的にそうよう合目的に解釈すべき¹⁴⁾」とし、また、個別否認規定である同族会社等の行為又は計算の否認に係る規定について「一種の宣言的な規定と解すべきであって、これらの規定のない非同族会社についても、同様の解釈が認められるべきであろう¹⁵⁾」とも指摘している。また、このような見解を支持する裁判例も存在している¹⁶⁾。

田中教授の『租税法』においては、立法のみならず法解釈の適用の場面においても一貫して租税公平主義に対する揺るぎのない重視を見て取ることができる¹⁷⁾。しかし本書は戦後を代表する租税法の体系書であることは論を待たないが、ここで主張された考え方は予測可能性等を重視する租税法律主義の考え方の下、現時点において通説とはいえない。金子教授は、「公平負担という、内容が法的には著し

のあるべき姿こそ、有権者である国民が参画して決定すべきものである。

¹²⁾ 前掲注6, 89頁。

¹³⁾ 所得税の最高税率は、昭和59年度の改正で70%（適用課税所得8,000万円超の金額）に引き下げられた（『昭和59年度改正税法のすべて』（大蔵財務協会, 1984年）24頁）。平成27年分以後については、課税所得4,000万円超の部分について45%の税率となっている。法人税については、昭和59年度の改正で、基本税率に1.3%上乗せする措置が講じられ基本税率は43.3%とされたが、特例制度の適用期限切れに伴い、昭和62年4月1日以後に終了する事業年度の所得に対する基本税率は42%となった（『昭和62年度改正税法のすべて』（大蔵財務協会, 1987年）182頁以降）。なお、平成30年度以降は23.2%となっている。

¹⁴⁾ 田中二郎『租税法』（有斐閣, 1968年）81頁。この見解は同著第3版（1990年, 84頁～85頁）においても維持されている。

¹⁵⁾ 前掲注14, 85頁。この見解は同著第3版（1990年, 89頁～90頁）においても維持されている。

¹⁶⁾ 例えば、東京地判昭和40年12月15日は、「法人税法が同族会社につき行為計算の否認の規定をおいたのは、同族会社においてはとくに租税回避行為が容易ひんぱんに行なわれるところから、同族会社に対する正当な課税を容易にするためにこれを設けたに過ぎないものと解すべきであつて、非同族会社についてはこの規定がないからといって、前述のような、法人税法の基本目的より当然認められるべき否認が許されないと解すべき理由はない」と判示している（税務訴訟資料41号1188頁）。

¹⁷⁾ 金子宏「田中二郎先生の租税法論—マクロとミクロの調整—」（金子宏『租税法理論の形成と解明（上巻）』（有斐閣, 2010年）204頁～215頁）。

く不明確でその適用上公権力の恣意や乱用を招きやすい概念を実定法規範として認めることは、課税要件明確主義の点でも問題が多い¹⁸⁾と指摘している。田中教授の考えを権力主義的な国家観の残滓と切って捨てるのは容易であるが、実証的な議論ではないものの、この時代にあっては富の再配分が重要との認識が広く共有され、能力に応じた課税は国民の意思であったとも理解することもでき、租税法の解釈適用にあたって「公平負担の原則が条理として実定法規範」¹⁹⁾であったと考えることもできる。

かつて能力説が支持され、今日においては説得力を持たなくなった理由については、K. シーヴ氏とD. スタサヴェージ教授が提示した「補償説」は現状をうまく説明している。K. シーヴ氏らは両大戦期に富裕層に対する課税が行われた事実に着目し、大規模な動員により徴兵される中間層や貧困層に対して、戦争の準備ないし実際の戦争「政策から最も大きな利益を得るのは富裕層」²⁰⁾との見方を背景とした「富の徴兵」として富裕層に対する課税が実現したと分析している。「戦争参加の公平性が動機として用いられた」²¹⁾とするものである。

K. シーヴ氏らの主張は、戦時における大規模動員が富裕層課税の要因であったとするものである。その前提を欠く平時においては富裕層等への課税を実現することは難しいこととなる。わが国においても、戦争直前の昭和15年に法人税の独立など大規模な税制改正が行われたことを鑑みると、K. シーヴ氏らの主張を裏付けているものとも言える。そして戦後、一定期間の調整過程をへて、補償説はその通用力を失ったとみることができのかもしれない。蛇足ながらわが国においては、所得税の最高税率が引き下げられた昭和59年度改正あたりから、考え方が転換されたのだろうか。

能力説は、今日においてはかつてのような支持は得られていないとみて差し支えないだろう。一方で、同一の者が受益者の立場では能力説に、負担者の立場では利益説に、それぞれ依拠して主張している可能性もある。いわば矛盾する主張の根拠として用いられているとも考えられる²²⁾。いずれにしてもノージック教授らの主張する「最小国家論」²³⁾を全面的に支持しない限り、垂直的公平等を支持する事由について従来の能力説とは異なる何らかの理由付けが必要になる。

18) 前掲注17, 214頁。

19) 前掲注17, 214頁。なお、社会の構成員が持つ法に対する意識が法解釈の基底をなすのかは筆者の能力に余る問題意識であるが、実態としては妥当する場合があるのではないだろうか。

20) K. シーヴ, D. スタサヴェージ（立木勝訳）『金持ち課税 税の公正さをめぐる経済史』（みすず書房, 2018年）172頁。これに対してピケティ教授は、「社会・政治運動や息の長い示威運動が繰り広げられた結果であるとみるべき」であり、「戦争は導火線に火をつけたにすぎない」と分析している（トマ・ピケティ（広野和美訳）『平等についての小さな歴史』（みすず書房, 2024年）116頁～117頁）。

21) 前掲注20, 110頁。戦争は望ましいことと肯定するものではないが、米国における南北戦争が奴隷制廃止をもたらしたことも同様の文脈にあると考えることができるだろう（中野博文『暴力とポピュリズムのアメリカ史—ミリシアがもたらす分断』（岩波書店, 2024年）109頁）。

22) 1970年代末、米国カリフォルニア州において Proposition 13 といわれる減税法案が成立したところ、同州知事は成立直後、税収不足に対応すべく公務員のレイオフという人件費削減を実行した。石弘光教授は「税金を支払うのが嫌なら、地方公共サービスも従来通りの水準で供給しえないという基本原則が、絵に描いたように示された事件」と評している（石弘光『税金の論理』（講談社現代新書, 1994年）21頁～22頁）。Proposition 13については、H. ジャービス, R. パック（千尾将訳）『減税闘争 アメリカ国民の果敢な闘い』（PHP研究所, 昭和56年）を参照。

23) 最小国家論については、神島裕子『正義とは何か 現代政治哲学の6つの視点』（中央公論社, 2018年）71頁以降参照。

3. 現状からのアプローチ

「はじめに」で提示した3つの疑問を考察する上で能力説の限界を補うアプローチはありうるだろうか。まずは現状からの説明でどこまで迫れるのかを検討することとする。

(1) 財政状況からのアプローチ

現在のわが国の財政状況が不健全であることは、多言を要しない。筆者も講義等に当たっては財務省作成の資料に基づき以下のような事実を伝えている²⁴⁾。

- ・令和6年度の公債依存度（公債発行額／一般会計歳出）は31.5%と見込まれていること
- ・「国及び地方の長期債務残高」は、令和6年度末に1,315兆円（対GDP比214%）に達する見込みであること
- ・その原因としては、歳出面では、高齢化の進行等に伴う社会保障関係費の増加や地方交付税交付金等の増加が主要因となっていること、歳入面では、過去の景気の悪化や減税による税収の落ち込みが主要因となっていること
- ・OECD諸国における社会保障支出と国民負担率の関係をみると、国民負担率に比して一般政府の社会保障資質（対GDP比）が高いこと（つまり中負担高福祉の状態にあること）
- ・債務残高の国際比較（対GDP比）を低い順からみると、G7諸国のみならず、その他の諸外国と比べても突出した水準となっていること（全世界で186位の水準）

このような公債の累積が何をもたらし、その解決を図るためには、どのような痛みを伴う政策が必要か、については、シュムペーターの『租税国家の危機』が適切な素材を提供してくれる。オーストリアにおける第1次世界大戦に伴う戦費負担の増大、並びに国民国家の再建という現実問題に対し、シュムペーターは、更なる増税、紙幣増発、国債の放棄のいずれの政策も非現実的と退け²⁵⁾、インフレーションを甘受することによる対応か、「戦時公債債務の相当部分を償却するだけの力を持つに十分な、高率の1回限りの財産税を課するという方法」²⁶⁾を提示している。

近時では、2009年に発生したギリシア危機とそれを巡る対応は記憶に新しいところである。財政の健全化を市場による強制的な調整という形で余儀なくされた例でもあり、それがいつ発生するか予測できない以上、財政の健全化を持続的に行う必要があるということは自然な教訓のはずである。また、2022年、イギリスのトラス首相（当時）が打ち出した減税政策に端を発して国債や株価などが急落したことも同様の文脈といえよう。

しかしながら、わが国の財政状況の説明は直截的に租税のあり方を考えるきっかけにはなっていないようである。同様にその延長線上に存在するかもしれないかつてのオーストリアやギリシアなどの租税国家の危機についてもさほどの臨場感をもって受け入れているとはいえない。あくまでの筆者の体感であるが、一般に学生諸君の反応は、過去の世代の負担を我々の世代に押し付けられても困る、というものと推察している。あるいは財政状況の悪化は今に始まったものではないので、当面は持続できるの

24) 財務省「日本の財政関係資料（令和6年4月）」（財務省HP：https://www.mof.go.jp/policy/budget/fiscal_condition/related_data/202404_00.pdf（最終閲覧日：令和6年8月31日））

25) シュムペーター（木村元一・小谷義次訳）『租税国家の危機』（岩波書店、1983年）59頁以降。

26) 前掲注25、62頁。

ではないかとの楽観論，無関心からの他人事との認識，さらには威嚇的な説明であるとの感情的な拒絶に依拠しているのかもしれない。財政状況の悪化は高齢化と少子化が進展する中，若年層である学生諸君の世代が主体的に関わってくる重大な問題であり，現在の社会福祉制度を維持するのであれば若い世代が近い将来，負担せざるを得ないことから，税制にもっと関心を持って主体的に関わってほしいというメッセージはなかなか心に響かないというのが偽らざる感想でもある。

いずれにしても財政状況の悪化は，税収の確保の点はともかく，アプリアリに租税のあり方を理論づけるものではないが，少なくとも問題点の所在を認識するきっかけとなる。自ら考える契機となり，あるいは行為の変化をもたらすと期待し，説明を続けていくしかない。

（2）債務国家への移行からのアプローチ

財政状況の悪化ひいては租税国家の危機が，実は民主主義そのものを破綻させるかもしれないと考察することは租税を考える重要な契機となりうる。いうまでもなく，民主主義国家にあっては，国家の維持及び活動に必要な経費は，主権者たる国民が共同の費用として代表者が定める法令に従って自ら負担すべきものであり，「財政で決められたことは，社会の構成員の共同意思決定と見なされて，結果責任については，すべての社会の構成員が引き受けることになる」²⁷⁾。

この点，財政の機能不全による「租税国家」から「債務国家」への移行を指摘しているシュトレーク教授の論考は財政と民主主義を考える際に大きな示唆を与えている。「債務国家」の定義についてシュトレーク教授は，「歳出の大きな部分，しかも時には増大を続ける部分を租税ではなく国債発行によって穴埋めし，結果として膨大な国家債務を積み上げ，歳入のますます多くの部分をその債務支払いにすぎ込まねばならぬようになった国家」²⁸⁾としている。この点については，先に見たようにわが国の債務残高などを検証すれば，既に債務国家化していると指摘しても言い過ぎではないだろう。

問題点の所在は，債務国家化による膨大な債務の利払いがもたらす国家そのものの変容であろう。この点についてシュトレーク教授は以下の「民主主義的債務国家の二種類の民」により，その問題点の核心を明瞭に示唆している²⁹⁾。

国家の民	市場の民
ナショナル	インターナショナル
市民	投資家
市民権	請求権
選挙民	債権者
選挙（断続的）	オークション（継続的）
世論	利子率
忠誠	「信用」
生活保障	利払い

27) 神野直彦『財政と民主主義—人間が信頼し合える社会へ』（岩波書店，2024年）195頁。

28) W.シュトレーク（鈴木直訳）『時間稼ぎの資本主義 いつまで危機を先送りできるか』（みすず書房，2016年）112頁～113頁。

29) 前掲注28，121頁。

債務国家においての有権者は投資家であり、投票結果は利子率になるといった指摘は、民主主義国家そのものの変容を明らかにしているものである。このように考えると、納税による国家の運営こそが民主主義の核心であると言える。債務国家化は、なぜ税を納付しないといけなかに係る直接の回答となりうるものであり、併せて租税国家から債務国家への移行のもたらす弊害の大きさ考えると、あらためて納税を行うことの意義を考えることができるだろう。

なお、シュトレーク教授の議論について清家竜介教授は、「民主主義と資本主義との間の破断を考察」するものであり、「近代の両輪であった民主主義と資本主義がもはや両立できなくなっている。それは、経済がグローバル化したことで、一国の政治の力では国民経済をコントロールできなくなってしまったから」³⁰⁾と指摘している。後述する租税回避の現状からの説明にも通ずる視点であろう。

(3) 租税回避の現状からの説明

金子宏教授は、租税回避について、「私的自治の原則ないし契約自由の原則の支配している私法の世界では、人は、一定の経済的目的ないし成果を達成しようとする場合に、強行規定に反しない限り自己に最も有利になるように、法的形成を行うことができる。租税回避（中略）とは、このような、私法上の形成可能性を異常または変則的な（中略）態様で利用すること（濫用）によって、税負担の軽減または排除を図る行為の事である。」³¹⁾と定義している。租税回避は、租税法や私法、租税条約などに係る深い知識を前提とするものであり、結果的に国家の課税権が損なわれる恐れもあることから、租税回避のスキームを理解することは租税を考察するに際しての適切な素材となりうる。

租税回避と考えられる事例が訴訟で争われたケースは枚挙の暇はない。筆者の講義でも租税回避の意図を認定しつつも生活の本拠は海外にあるとして納税者の主張を容認した最判平成23年2月18日（武富士事件）³²⁾、2つの売買契約を交換取引に引き直した課税処分を排斥した東京高判平成11年6月21日³³⁾、グループ法人間の組織再編による欠損金の引継ぎに対して法人税法132条（同族会社等の行為又は計算の否認）に基づいた課税処分を排斥した最判令和4年4月21日（ユニバーサル・ミュージック事件）³⁴⁾、当時の日蘭租税条約に従いわが国に課税権が発生しないよう匿名組合契約により課税の真空地帯を創出した取引が容認された東京高判平成19年6月28日（日本ガイダント事件）³⁵⁾などを取り上げるが、これらは、国内法や租税条約に係る高度な知識を駆使した上で私法契約や私法行為を形成することにより税負担を免れたり軽減している事例である。もちろん租税回避の試みが必ず成功するものではなく、限定解釈と考えられる解釈により外国税額控除余裕枠の売買とみなされた取引に対して法人税法69条の適用を否定した最判平成17年12月19日（りそな外税控除否認事件）³⁶⁾、個別否認規定である法人税法132条の2の適用が争点となったものであるが、法人税法上の組織再編成税制で規定されている要件には形式的には合致するものの立法趣旨を踏まえてその適用を認めなかった最判平成28年2月29

30) 斎藤哲也編『哲学史入門Ⅲ 現象学・分析哲学から現代思想まで』（NHK出版新書、2024年）177頁（対談者は清家竜介教授）。清家教授は加えて「グローバル資本主義が世界を席巻したことで、市民の利害がバラバラになり、公共圏が機能しなくなっている」と指摘している。

31) 前掲注6、133頁。

32) 最高裁判所裁判集民事236号71頁。

33) 税務訴訟資料243号669頁。最高裁は上告不受理。

34) 最高裁判所民事判例集76巻4号480頁。

35) 税務訴訟資料257号10741順号。最高裁は上告不受理。

36) 最高裁判所民事判例集59巻10号2964頁。

日（ヤフー事件）³⁷⁾、減価償却資産の解釈によりタックス・シェルターの試みを排斥した最判平成18年1月24日（パラツィーナ事件）³⁸⁾ などもある。

特に租税回避は、「条約漁り」³⁹⁾に代表されるように国際課税の文脈において顕在化し続けている。タックス・ヘイブン等を利用した税源浸食が世界共通の問題となって久しいが、国際租税法の分野における現行税制を理解するにあたっては、この種の租税回避への対抗措置として規定された条項の立法趣旨に焦点を当てると、国際課税の分野においてどのような租税回避が行われてきたのかの理解の一助となる。関係会社間による価格操作による租税負担の軽減を塞ぐ移転価格税制（租税特別措置法66条の4）、海外関係会社からの借入れを多くすることによってわが国における税負担を人為的に減らすことを塞ぐ過小資本税制（同法66条の5）、過少資本税制や移転価格税制では対応できない過大な支払利子を損金に計上することを塞ぐ過大支払利子控除制限税制（同法66条の5の2）、タックス・ヘイブンに留保された外国子会社の所得に課税するタックス・ヘイブン税制（外国子会社合算税制）（同法66条の6）などは、国家の課税権を考える上で格好の素材を提供している⁴⁰⁾。

これらの税制は、個別の租税回避事例を受けて、また、BEPS⁴¹⁾など国際的な議論も踏まえ、その都度、制定されているものである。例えば、上述したユニバーサル・ミュージック事件は、過大な利子の支払いが争点となったものであり、課税庁は法人税法132条の同族会社等の行為又は計算の否認に係る規定を用いて否認を試みたが、一連の取引は経済合理性があるとして納税者の主張が容認された。過大支払利子控除制限税制は、過少資本税制や移転価格税制では対応できないこの種の事例への対処として創設されたものである。

このような個別否認規定は、一国の課税権への侵害に対する対抗策であり、学生諸君はもとより国民にとって無関心ではいられない事項でもある。その動向に関心を払い、立法当局が時期に遅れることなく立法措置が図られるよう促していくことが望まれる。

なお、個別否認規定は具体的な立法趣旨も明らかであり、納税者の予測可能性にも資するものであるが、個別否認規定の立法は租税回避行為の後追いになることから、一般的否認規定⁴²⁾を創設すべきではないかとの指摘がある。個別否認規定による対応の場合は、最初に当該租税回避を行った者は否認されることはなく、立法措置後はこれを否認されることとなるために均衡を欠くとの批判が根拠とも考えられる。他方、一般的否認規定は租税公平主義に資するものであるものの、課税当局による濫用を招く恐れがあり、これを批判する見解は根強い⁴³⁾。どのような立場をとるにせよ立法は国民の意思であるのは

37) 最高裁判所民事判例集70巻2号242頁。

38) 最高裁判所民事判例集60巻1号252頁。

39) 条約漁り（treaty shopping）とは、租税条約に規定されている特典条項を享受するため、形式的に条約上の要件を充足することによりこれらの特典を享受しようとするものをいう（増井良啓・宮崎裕子『国際租税法（第4版）』（東京大学出版会、2019年）37頁参照）。

40) 租税法規には、企業の利益を国内に還流させ経済の活性化を図る観点から外国子会社からの受取配当等を益金不算入とする税制も措置されている（法人税法23条の2）。租税法規の立法趣旨に着目することは租税のあり方を考えるにあたっての重要な素材となる。

41) BEPS（Base Erosion and Profit Shifting「税源浸食と利益移転」）とは、各国の税制や国際課税ルールとの間のずれを利用することで多国籍企業がその課税所得を人為的に操作し課税逃れを行っている問題に対処するため、OECD/G20で対応策の検討を行っているプロジェクトである（前掲注39、19頁～24頁）。

42) 一般的否認規定の総合的な論考として、長戸貴之「分野を限定しない一般的否認規定（GAAR）と租税法律主義」（中里実・藤谷武史編著『租税法律主義の総合的検討』（有斐閣、2021年）105頁～143頁）を参照。

43) 中里実「一般的租税回避否認規定とナチスドイツ」（中里実・太田洋・伊藤剛志編著『BEPSとグローバル経済活動』

民主主義国家の基本原則であり、一般的否認規定を選択するかも国民の選択に委ねられている。

(4) パナマ文書からのアプローチ

立法は国民の意思であるという観点からは、「パナマ文書」は世界の富裕層等が何を考え、どのようにして租税回避、脱税や資金洗浄（マネーロンダリング）等を行っているのかの一端を垣間見ることができる素材となるであろう。

この事件は、オフショア金融センターでの会社設立及び運営代行等を手掛けるパナマを拠点とする法律事務所から流出したとされる「パナマ文書」を「国際調査報道ジャーナリスト連合（ICIJ）」が入手し、2016年4月3日、ICIJがその内容を一部公表したことに端を発するものである。その後、ICIJは、同年5月10日、「パナマ文書」に掲載されている20万社以上のオフショア金融センターに設立された法人等に関する情報を追加的に公表したが、公表された情報は、1970年代から2015年末までの40年間の文書からなるもので、設立法人に出資した個人・法人の名称や、設立法人の所在地、設立年月日などが詳細に記載されていた。「パナマ文書」の流出により、国際的な租税回避などの問題が浮き彫りとなったものである⁴⁴⁾。

このような行為をなすうるのは限られたごく一部の国際的な大企業（多国籍企業）や富裕層であり、大多数の国民にとっては縁のない話である。それゆえに無関心となりがちではあるが、パナマ文書が示す事実を認識することは、国家としてどのように課税権を確保していくべきかという着想に結びつくものである。しかし、もはや一国単位ではこのような行為には対応できず、OECDが主導しているBEPS等に基づき国際間の協調による漸進的対応が求められるだろう。

いずれにしてもこのような事例は、なぜ租税を納付しなければならないのか、租税制度はどのようにあるべきかとの根源的な問いに答えるものではないものの、租税とは個人、法人を問わず納税者にとって単なるコストに過ぎないか、その是非を考える議論の素材となるものである⁴⁵⁾。

なお、パナマ文書でも明らかなように租税回避スキームの策定に当たっては、各国の租税法、租税条約などの専門的な知識を前提とすることから、法律家や会計専門家が策定に従事していると考えられるが、専門的かつ高度な知識を駆使するものの当該企業等のコストを削減するにとどまり、社会全体から見た場合に創造的な貢献を行っているものではないとの見方もありうる。このような仕事は「ブルシット・ジョブ」（どうでもいい仕事）ではないかもしれないと仮定してみることは租税制度の企画立案や税務執行のあり方を考える上での一つの視点となりうるかもしれない⁴⁶⁾。

(5) 小括

財政の状況など筆者が試みている現状からのアプローチは、租税制度などのあり方を考えるきっかけ

（有斐閣、2017年）1頁～21頁）を参照。

⁴⁴⁾ パナマ文書については、第18回国税審議会説明資料「税務行政の現状と課題」11頁（国税庁（<https://www.nta.go.jp/about/council/shingikai/170314/shiryo/pdf/04.pdf>）（最終閲覧日：令和6年8月31日））、バスティアン・オーバーマイヤー、フレデリック・オーバーマイヤー（姫田多佳子訳）『パナマ文書』（KADOKAWA、2016年）を参照。

⁴⁵⁾ 政治献金は「民主主義のコスト」であり、「支払うのが企業の役割」との指摘がある（令和6年3月6日付朝日新聞朝刊「企業献金の深層」（4））。その可否を論ずるものではないが、租税こそ民主主義のコストと位置付けるべきものではないだろうか。

⁴⁶⁾ ブルシット・ジョブについては、デヴィッド・グレーバー（酒井隆史・芳賀達彦・森田和樹訳）『ブルシット・ジョブ クソどうでもいい仕事の理論』（岩波書店、2020年）を参照。

をなすものではあるが、租税制度や税務執行のあり方を判断するにあたっての積極的な規範を提供するものではない。そこで義務説を出発点として能力説を補完し、規範となりうる素材を探求していきたい。

4. 義務説によるアプローチ

義務説とは、「国家はその任務を達成するために当然に課税権を持ち、国民は当然に納税義務を負う」⁴⁷⁾とする考え方である。所与の税制を受け入れれば足りるとする考え方は民主主義とは相いれず、「権威主義的な国家思想と結びつくもの」⁴⁸⁾との批判がある。

しかしながら、単に強制されたルールだから守るという受け身の姿勢ではなく、「国民が憲法制定権力の保持者である」⁴⁹⁾ことや後述するように市場に内在する問題の解決など別途の理論構成を付加することで、なぜ国家は課税権を有し、国民は納税の義務を負うのかについての基本的な考え方が共有されるのであれば、能力説に代わる、あるいは能力説を洗練化した規範を提示することが可能となるかもしれない。

義務説の背後に存在するものを考えるにあたり、租税の問題が歴史的な大事件を誘発してきた事実を目を向けることも有益である。財政危機を契機としたフランス革命、七年戦争の戦費調達のため茶税を契機としたアメリカ独立、あるいは、最近では「コミュニティ・チャージ」⁵⁰⁾という人頭税の導入がイギリスのサッチャー政権退陣のきっかけとなったことは記憶に新しいところである。どのような社会を形成するために国家は何をなすべきかは、国家の青写真とも言うべきものであり、社会契約でもある。もちろんこのような説明は一種のフィクションではあるものの、社会契約に立ち戻り、租税制度等のあるべき姿を考察することは、国民の責務と考えるべきだろう⁵¹⁾。

5. 会費説によるアプローチ

義務説を補完し納税義務の究極に存在するものは何かを考へるものとして会費説を挙げることができる。一般に会費説は、国家社会の維持のための必要な経費を、国民がその負担できる能力等に応じて支払うとされる会費のようなものである、と説くものである⁵²⁾。国税庁が使用している「この社会あなたの税がいきている」とのフレーズは、会費説の意義を端的に表しているものといえるが、依然として、能力に応じて課されるべきであるという規範に係る説明としては不十分である。その一方で、我々納税者が実際、どのような便益を受けているのかを知っておくことが議論の前提となる。

例えば、国税庁が作成した「令和5年度「税を考える週間」講演会・説明会資料 これからの社会に向かって」によると、「令和2年度の調査では、公立学校の小学生では一人当たり約975,000円（月額約81,300円）、公立学校の中学生では一人当たり約1,122,000円（月額約93,500円）、公立学校の高中学生では一人当たり約1,063,000円（月額約88,600円）となっています。」と説明している⁵³⁾。相互に助け合

47) 前掲注6, 21頁。

48) 前掲注3, 1頁。

49) 芦部信喜（高橋和之補訂）『憲法（第8版）』（岩波書店, 2023年）11頁。

50) 「コミュニティ・チャージ」については、神野直彦『財政学（第3版）』（有斐閣, 2021年）292頁～293頁参照。

51) 租税の思想史については、諸富徹『私たちはなぜ税金を納めるのか 租税の経済思想史』（新潮社, 2013年）を参照。

52) 前掲注3, 1～2頁。

53) 国税庁 HP (https://www.nta.go.jp/about/introduction/torikumi/week/slide_simple/slide.htm)（最終閲覧日：令

うために租税が必要であることを理解することができるので、地道な説明ではあるものの有用と考えられる。

小規模な社会での構成員は、相互に協力しないと成り立たないことは容易に理解しうるが、その原理は国家レベルとなると実感を持って理解することは困難であるとも言える。しかし、互恵が必要であることは規模の大小にかかわらず同様のはずである。「[共同の困難]から国家が生まれた」⁵⁴⁾とするならば、共同の困難に係るコンセンサスが得られない限り、租税の根拠は希薄となる。したがって租税は共通の会費であるというためには、そもそも国家は何のために創設されているのかに基づいて考察する必要があることとなる。

6. 正義からのアプローチ

上記5で言及したように、仮に租税が会費であるならば、なぜそのような会費が必要なのかに係るコンセンサスが前提となる。この点、正義からのアプローチが一つの素材を提供するだろう。伊藤恭彦教授は、ロールズの議論を下敷きとして「税を政府の正統性から説明し、政府が行うべきこととの関連で租税根拠を理解」⁵⁵⁾することが重要であるとし、租税の普遍的な根拠を「タックス・ジャスティス」と定義している。そして「市場社会は経済的繁栄をもたらす人間に物質的豊かさを提供する」が、「他方で人間の尊厳を大きく傷つける潜在的な可能性を持っている」と指摘している⁵⁶⁾。つまり市場社会においては絶え間のない競争の結果、だれでも「競争の敗者」となりうる可能性があり、市場社会には人間の尊厳を脅かす負の側面が内在していることから、「市場社会において人間の尊厳の損傷を回避することが正義の最低限の要求」であるとしている⁵⁷⁾。このような社会構想を実現する手段が租税の役割であるとの結論を導出している。

伊藤教授の論理を筆者なりに要約すると、市場社会がよって立つ市場が安定的でないことは自明のことであり、市場における競争では勝者と敗者は人知を超えたものに左右される部分がある以上、敗者は全て自己責任の結果と評価して良いものか、つまり必ずしも自己責任に帰すことができないと考えることもできる。例えば就職氷河期に卒業した学生は生まれた年が悪いという自己責任の結果ではないはずである。そうだとすると、最小国家を支持する者が指摘するところの市場社会が機能するような最小限のインフラを整備していくことに加え、必然的に市場社会で生じうる負の側面に手を差し伸べるのが政府の役割ということとなる。そして市場社会にあるからこそ人間の尊厳は尊重されなくてはならないとの論理的帰結から租税の意味を考えることとなる。このような理解の上、伊藤教授は、「正当な税を考える道筋」は、「政府が行うべきこと、すなわち市場社会で政府が担う公共目的を定めること」、「その目的にそって政府は市場活動に関与し、できあがった「共同の資材」から政府活動の費用を徴収する」と指摘し、「ここで徴収されるのが税である」としている⁵⁸⁾。

和6年8月31日)掲載資料2頁。

54) 前掲注25, 24頁。

55) 伊藤恭彦『タックス・ジャスティス—税の政治哲学』(風行社, 2017年)65頁。また、正義からのアプローチについては、左記著作のほか伊藤恭彦「タックス・ジャスティス入門」(全12回)(『税務弘報』2018.1～2018.12連載, 中央経済社)を参照。

56) 前掲注55, 伊藤(2017)78頁～79頁。

57) 前掲注55, 伊藤(2017)68頁。

58) 前掲注55, 伊藤(2017)38頁。

政府に対する信頼の欠如がある以上、最小国家であるべきという考え方は根強いのかもしれない。しかし国家を管理するのは国民であるので、それを放棄したかの議論でもある。あるいは国家の失敗は専制国家を招き取り返しのつかないことになりうるが、市場の失敗はいずれ均衡に復帰するという考え方なのだろうか。しかし、市場でのアクターが「大洪水よ、我が死の後に来たれ！」⁵⁹⁾ との思考、行動様式に基づいているのであれば、市場に全幅の信頼を置いてよいものかは、今一度、熟考する意義は大きい。政府も失敗するが市場も失敗するというバランスの上で租税を構築していくことが必要なのかもしれない。

このような文脈においては、「社会的共通資本」の概念は有用であるだろう。宇沢弘文教授は、大気、森林などの自然環境、道路、交通機関などの社会的インフラストラクチャー、教育、医療、司法、金融制度などの制度資本を社会的共通資本の重要な構成要素と指摘している⁶⁰⁾。何をもって社会的共通資本と位置付けるかは国民の選択の問題であり、選択された政策の原資は租税となる。ごくありきたりの立論かもしれないが、どのような社会を形成していくべきかは、社会契約に依拠するまでもなく国民が選択すべきものであり、その責任も同時に引き受けることとなる。そして、その原資をつかさどるものが租税であると認識することは租税制度のあり方を判断し選択していく規範になるであろう。

なお、正義に基づくアプローチの弱点は、上記3(3)(4)で言及したようにグローバル化の進展に伴い国家の機能が相対的に低下しているため、その実効性に欠ける点である。諸富徹教授は、企業や富裕層をつなぎとめるための国家間の税率の引下げ競争や租税回避による課税所得の減少の結果、国家の税源は浸食されていると指摘している⁶¹⁾。今日、一国の課税政策が仮にタックス・ジャスティスの理念にかなっているとしても、富裕層などが非居住者となること等により課税を忌避することは以前に比べると容易となっていることから、その実効性を確保することは難しい。この点、学生諸君にはOECDで検討が進められているBEPSに係る議論に注目してほしいと考えている。例えば、令和3年（2021年）10月にOECD・G20の「BEPS包摂的枠組み」において合意された二つの柱のうち、第2の柱である「グローバル・ミニマム課税」については令和5年度改正でその一部が導入された。一方、第1の柱である「市場国への新たな課税権の配分」については、現在、多国間条約の策定に向けた議論が引き続き行われているが、条約発効は見通せていない⁶²⁾。各国の利害が輻輳するものであり、なかなか実感をもって理解しえないかもしれないが、国家の課税権に係る議論でもあり、こういった動向にも注視してほしいと考えている。

59) 斎藤幸平『大洪水の前に マルクスと惑星の物質代謝』（角川ソフィア文庫、2022年）27頁。「後は野となれ山となれ」との訳もある（マルクス（向坂逸郎訳）『資本論第一巻』（岩波書店、1967年）348頁）。なお、筆者は全くの門外漢であるが、物質代謝とアソシエーションの概念からマルクスを読み返す斎藤幸平教授の一連の業績は、市場に内在する環境破壊などの要因の存在を論理的に立証しようとするものであり、租税のあり方を考える上でも深い示唆を与えるものである。左記著作のほか斎藤幸平『ゼロからの『資本論』』（NHK出版新書、2023年）、同『マルクス解体 プロメテウスの夢とその先』（講談社、2023年）を参照。

60) 宇沢弘文『社会的共通資本』（岩波書店、2000年）。

61) 諸富徹『グローバル・タックス—国境を超える課税権力』（岩波書店、2020年）76頁。

62) 財務省「もっと知りたい税のこと」（令和6年6月発行、24頁）（https://www.mof.go.jp/tax_policy/publication/brochure/zeisei0606_pdf/index.html）（最終閲覧日：令和6年8月31日）、2024年5月26日付日経新聞朝刊「デジタル課税 条約発効見通せず」、2024年7月29日付日経新聞朝刊「岐路の国際課税ルール」参照。また、英国における課税強化に嫌気をさし、同国の富裕層が1万人流失したとの推計がある（2024年7月3日付日経新聞朝刊）。

7. 「実力も運のうち」からのアプローチ～租税は稼いだものからの収奪か～

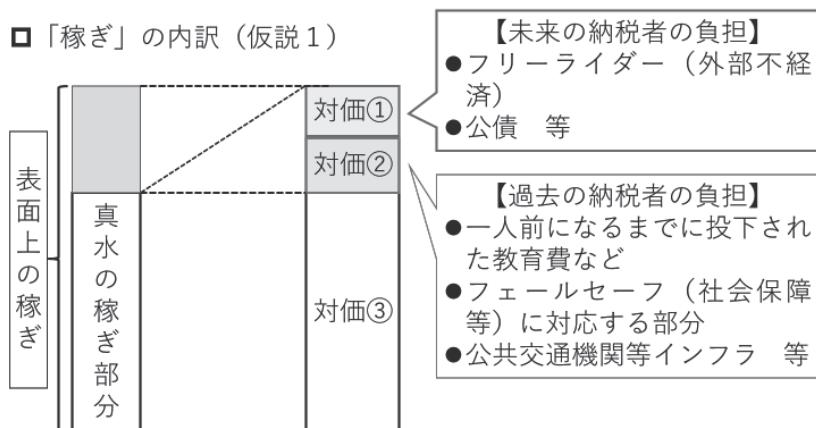
上記6のマクロレベルでの議論を仮に許容し、租税の役割を理解したとしても、依然として稼いだもの（所得）は自己の所有物であり、租税はそこから「とられるもの」と考えることに対しては、どのような議論を行うべきであろうか。冒頭に指摘したように利益説の誘惑も極めて堅牢であり、市場社会が誰をも毀損させるリスクを有するものであることを支持しつつも、自分が受け取った公共サービス以上の税を支払うのはおかしいと考える。

稼いだものの（所得）は全て自分のものかとのミクロレベルでの疑問に対しては、サンデル教授の論考が大いに示唆を与えてくれるだろう⁶³⁾。サンデル教授は、市場での成功の要因は本人の努力のみだろうかとの問題提起を行い、どのような社会階層に属していたのか、どのような才能を有していたのか、そして、そもそも才能を開花させてくれる環境にあったのか、運があったのか、もあわせて要因となるとの議論から出発し、努力できるようになったことも環境に依存しているのではないかと立論を行っている。この点、ロールズ教授も、「市民の人生の見込みは、次の三種類の偶然事によって影響される」として、「出身社会階層」（生まれてから、分別のある大人に成長するまですごした階層）、「（実現された才能の対立概念としての）生まれつきの才能と、そうした才能を発達させる機会」（それは出身階層によって影響される）、「一生を通じて出会う幸運と不運」（市民が病気や事故によって、また例えば、非自発的失業や地域的不況の期間によって見舞われるもの）を指摘している⁶⁴⁾。成功は、そして失敗も偶然によるものではないかとの考え方も説得力を持つ。

そこで、筆者は、このような議論を下敷きとして稼いだもの（所得）の内訳は何かについて、以下のような2段階の整理を行い、議論の素材としている。

第1は、労働以上の対価を得ていると考えるべきではないかとの視点である。

图 1



63) マイケル・サンデル（鬼澤忍訳）『実力の運のうち 能力主義は正義か？』（早川書房，2021年），2021年5月13日付朝日新聞朝刊「能力主義が生む競争・分断 変えよう」を参照。

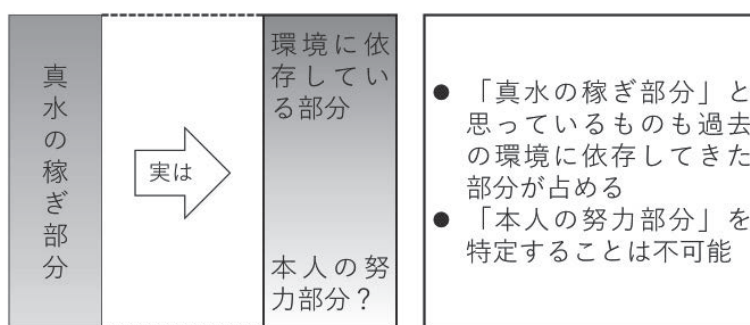
64) ジョン・ロールズ（田中成明・亀本洋・平井亮輔訳）『公正としての正義・再説』（岩波書店、2020年）106頁～107頁。

自分の努力の結果としての「労働」の対価（稼いだもの）には、実は①「未来の人の労働の対価」と②「過去の人の労働の対価」が含まれていると考える。①の「未来の人の労働の対価」とは、公債で公共サービスが提供されていること、あるいは、環境破壊などフリーライダー（外部不経済）によって所得を得ている可能性があることを指す。②の「過去の人の労働の対価」とは、社会人となるまでの間の教育費あるいは医療費等、有形（例えば公共交通機関）、無形（例えば治安）のインフラの整備など、これまでに享受した恩恵、いわば過去の租税の負担に該当するものである。このように考えると必ずしも稼いだもののすべてが自己の所有とは言い難くなる。

第2の視点は、労働の対価－（①＋②）＝真の労働の対価、なのかとの問題提起である。

図2

□「稼ぎ」の内訳（仮説2）



サンデル教授が指摘しているように、努力できること、あるいは、努力できるようになったことそれ自体が環境に依存しているのではないかと考えると、我々が手にする所得は真に自己責任の結果あるいは自らの努力の結果としての労働の対価だと言い切ることは難しい。

教育や訓練の機会を得たことは偶然の産物であり、それにより相応の収入を得たと観念するのであれば、そのような機会を得られなかった者に対して富の再分配を行うべきと考えるのは自然なことである。

以上のように考えるのであれば、「勤労収入に対する課税は、強制労働と変わらない」⁶⁵⁾と一般論として考えることは適切ではなく、個々人の稼いだもの（所得）は、過去と未来の租税や偶然に支えられたものであり、一種の擬制的な説明ではあるものの、応能課税の根拠を与えるものである。

なお、このような説明に対しては、努力することを否定するもの、ないし軽視するものではないかとの批判があると考えられる。しかしあくまでも課税の根拠を明らかにしようとするものであり、努力や競争それ自体を否定するものではない。加えて努力や競争は互惠の意識と両立しえないと断ずることはできないと考えられる。仮にこの説明の延長に過度の自由主義を制限しようとする意図があるのであれば、何が過度なのかは優れて規範的な判断であり、「当為」であろう。それは最終的には国民の選択にゆだねられるべきものである。

⁶⁵⁾ 前掲注 55, 伊藤 (2017) 23 頁.

8. 税制改正へのコミットメント

「市場万能主義が生み出した弊害の解決を、社会の構成員の共同意思決定つまり民主主義に委ねる」⁶⁶⁾ことを前提に考察するのであれば、税制改正への関心を持ち、積極的にコミットメントすべきであろう。

例えば、極めて高い所得に対する負担の適正化を図る措置が、令和5年度改正で講じられた（令和7年分申告から適用）。この措置は、個人でその者のその年分の基準所得金額が3億3,000万円を超えるものについては、その超える部分の金額の100分の22.5に相当する金額からその年分の基準所得税額を控除した金額に相当する所得税を課する（租税特別措置法41条の19）ものであるが、「合計所得金額が1億円を超えるような高所得者層では、分離課税の仕組みにより、総合課税における高い累進税率よりも低い税率が適用される金融所得等の全体に占める割合が高いこと等の要因により、所得税負担率が低下する、いわゆる「一億円の壁」と呼ばれる問題」⁶⁷⁾が当該立法措置の背景にある。もちろん分離課税は投資家が投資しやすい環境を整備するという側面もあるが、他方でいわゆる超富裕層の実効税率が低下するとの事実は「所得税の負担構造として問題」⁶⁸⁾があるとも言える。社会や経済の実態に目を向け、問題点の所在を把握し、立法に結び付けていくことは民主主義の根幹をなすものであろう。

また、上記2で指摘したように田中教授は、法人税法132条で規定されている同族会社等の行為又は計算の否認に係る規定は確認の規定であり、非同族会社にも適用することはできるとの解釈を示したが、この解釈は現在では受け入れられるものではないこともすでに言及したところである。法人税法に係る当該規定の適用に当たって最高裁は、「これを容認した場合には法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの」とは、同族会社等の行為又は計算のうち、経済的かつ実質的な見地において不自然、不合理なもの、すなわち経済的合理性を欠くものであって、法人税の負担を減少させる結果となるものをいうと解する」としている。そしてその判断基準は、「〈1〉当該一連の取引が、通常は想定されない手順や方法に基づいたり、実態とはかい離した形式を作出したりするなど、不自然なものであるかどうか、〈2〉税負担の減少以外にそのような組織再編成を行うことの合理的な理由となる事業目的その他の事由が存在するかどうか等の事情を考慮するのが相当である。」と説示している⁶⁹⁾。つまり判断にあたっては「純経済人」を比較対象とするものであり、同族会社のみならず非同族会社にあっても適用は可能なはずである。あえて同族会社に対してのみに適用としているのは国民の意思に基づくものであり、国民が望むのであれば非同族会社に対しても同様の行為計算否認規定を設けることは、納税者の予測可能性を必ずしも損なうものではないはずである⁷⁰⁾。税制の選択は立法府の意思であり、その前提にあるのは国民の意思であることに留意すべきであろう。

なお、国会での議論以前にどのような税制改正の要望項目があるのかに関心を持つことも大切であろう。たとえば、平成22年度の税制改正大綱（平成21年12月22日）には「国際金融危機、貧困問題、

66) 前掲注27, 123頁。

67) 『令和5年度版改正税法のすべて』（大蔵財務協会、2023年）234頁。

68) 前掲注67, 234頁。

69) 前掲注34（最判令和4年4月21日「ユニバーサル・ミュージック事件」）。

70) 国税庁が実施した令和4年度分「会社標本調査」の推計調査結果によるとわが国の単体法人における非同族会社が占める割合は、わずか1.5%（特定同族会社を加えると1.6%）であることにも留意する必要があるだろう（前掲注10）。もちろん非同族会社は少数の株主に支配されていないので、会社の運営が一部の株主の意図に左右されることは考えにくいとの指摘がありうるが、これは立証に当たった事実認定の問題であろう。

環境問題など、地球規模の問題への対策の一つとして、国際連帯税に注目が集まっています。金融危機対策の財源確保や投機の抑制を目的として、国際金融取引等に課税する手法、途上国の開発支援の財源確保などのために、国境を越える輸送に課税する手法など、様々な手法が議論されています。すでにフランスやチリ、韓国などが航空券連帯税を導入するなど、国際的な広がりを見せています。我が国でも、地球規模の問題解決のために国際連帯税の検討を早急に進めます。」とし、「国際連帯税」の構想が明記され、外務省から国際協力を使途とする資金を調達するための税制度として「国際連帯税（国際貢献税）」の新設が要望されてきたが、必ずしも議論は進展していない⁷¹⁾。この制度の是非はともかくなぜ議論が進まないのかを考察することは、税制に係るより広範な視点を得るきっかけとなるであろう。

おわりに

以上、有権者としての学生諸君が租税について考えるにあたっての素材の整理を行ってきた。職業会計人やタックスパイヤーとなることを念頭に置いた租税教育とは一線を画し、有権者としての問題点の所在、つまり、少なくとも市場社会に内在するリスクに対応する点で租税は必要であること、自ら稼いだもののすべてに所有権があるものではないこと、との視点を得た。その上で、民間部門だけでは供給されないもの、あるいは民間部門が供給すべきではない「社会的資本」は社会全体で供給していく必要があるとの理解の下、このような社会の共同目的を実現するために、どのような財やサービスを提供すべきかを考えていくこと、言い換えると、①政府が行うべきことは何か、②どの位の歳入が必要なのか、③そのための財源を誰からどのように調達するのか、④申告納税に係る納税環境のあるべき姿は何か、租税回避にはどのように対応すべきかなどを議論することこそ、税制のあり方等を決定づけるものである。

租税を考えること、租税制度を考えることは、公平とは何かの意味内容に関わる。文字通り公平と考えるのか、それとも衡平と考えるかは、優れて判断に関わる事項であろう。いずれにしても学生諸君には、思考の糧となる素材に基づき自らの意見を導出するとともに、その意見に矛盾がないのか、他者にとっても普遍的であるのかについて、たえず考え続けてほしいと考えている。「税を問うことは政府活動を問うこと」⁷²⁾であると理解の下で、公共目的とは何か、それを支えるのが租税であること、そしてあるべき負担のあり方を議論していくことを期待している。

本稿は、有権者である学生諸君が租税を考えるにあたっての素材の整理を行ったものであるが、筆者は租税法に係る隣接学問分野に必ずしも精通しているのではなく、誤読、誤解していることも想定される。また、恣意的な寄せ集めたにすぎないとの批判もありうる。より説得力を持ち、学生諸君が意思決定を行うにあたっての前提となる認識の形成に寄与しうる素材を提供できるよう、ご教授をいただければ幸いである。

71) 筆者が確認できた範囲では、令和2年度税制改正要望の各府省庁からの要望事項までは外務省より国際連帯税新設の要望がなされているが、それ以降の要望は行われていないようである。令和2年度の外務省の要望事項の内容については、https://warp.dandl.go.jp/infondljp/pid/11719722/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2020/request/mofa/index.htmを参照（最終閲覧日：令和6年8月31日）。具体的な課税スキームについての言及はなく、航空券や金融取引に課税する諸外国の取り組みが紹介されている。

72) 前掲注55、伊藤（2017）16頁以降。

参考文献

- 井手栄作『いまこそ税と社会保障の話をしよう!』東洋経済社, 2019年
- 斎藤純一, 田中将人『ジョン・ロールズ 社会正義の探究者』中央公論新社, 2021年
- 『私の租税教育論』(全36回) (『税務弘報』2015.10～2018.9連載, 中央経済社)
- エマニュエル・サエズ／ガブリエル・ズックマン (山田美明訳)『つくられた格差 不平等税制が生んだ所得の不平等』
光文社, 2020年
- ニコラス・ジャクソン (藤井清美訳)『タックス・ヘイブンの闇 世界の富は盗まれている!』朝日新聞出版, 2012年
- ガブリエル・ズックマン (林昌宏訳)『失われた国家の富』NTT出版, 2015年
- ブルック・ハリントン (庭田よう子訳)『ウェルス・マネジャー 富裕層の金庫番 世界トップ1%の資産防衛』みすず
書房, 2018年
- トマ・ピケティ (山崎浩生・守岡桜・森本正史訳)『21世紀の資本』みすず書房, 2014年
- リチャード・マーフィー (鬼澤忍訳)『ダーティ・シークレット タックス・ヘイブンの経済を破壊する』岩波書店,
2017年
- ジョン・ロールズ (サミュエル・フリーマン編, 斎藤純一・佐藤正志・山岡龍一・谷澤正嗣・高山裕二・小田川大典訳)『ロー
ルズ政治哲学史講義Ⅰ・Ⅱ』岩波書店, 2020年
- ジョン・ロールズ (中山龍一訳)『万民の法』岩波書店, 2022年