

租税紛争と研究方法

田 中 治

お忙しい中、あるいはこのコロナ禍の中、多くの方にお集まりいただき、本当にありがたく存じております。本日のこの集まりについては、先ほど来ご紹介いただいていますように、梶山法学部長はじめ、佐伯先生、黒坂先生の諸先生方、あるいは事務の方々を含めた同志社大学法学部に大変お世話になりました。コロナ禍の大変な状況の中で、このような場を設定していただきまして、常日頃のお世話になっていることのお礼とともに、改めて重ねてお礼を申し上げます。

今日お話させていただくテーマとは「租税紛争と研究方法」という、非常に漠然としたものです。端的にいうと何でも話せるようにこのテーマを用意したというのが率直なところですが、今日お話させていただくのは、例えばこういう研究方法がよいとか悪いとか、そういうような話では全くなく、私個人がどのような問題関心を持って、私なりのささやかな研究を進めてきたかということについて、思うところ、あるいはこれまでやってきたところの、いくつかをお話させていただくことができればありがたい、と考えております。何にもないと困るということもあって、3頁分のレジюмеをつくらせていただきました。一応1コマ分にあたるくらいのお話をさせていただきますが、まとまったものとなるかどうか、それほどの自信はありません。

I はじめに

まず、「はじめに」というところからお話させていただきます。私個人が、

研究生生活に入って以降の、大きな流れを見ますと、ずっと以前の、あるいは今日も、法律学がそうであるように、基本的には法の解釈論と、そしてそれにプラスして、制度論ないし立法論というものを研究する、というのが、法律学を研究する者の基本的な仕事になろうかと思えます。私が今日お話をさせていただくのは、これまで私個人がどういうことをずっと気にかけてきたのか、あるいは、気になってきたのか、ということについて、落語の三題噺ではありませんが、大きく3つくらいのテーマに沿って、お話をさせていただきたいと考えております。

いろいろなものを考えていく場合に私がずっと重要だと思っていることの1つは、歴史的に見ていくということの重要性であろうと思っております。いろんな制度や考え方が、いずこより来たりていずこの方に向かっていくのかという、そういう意味での、歴史の中で租税および税法学はどのようなものなのか、ということ、これを、これまで意識してきました。またその中で自分がどのようなことができるか、あるいはどういうことをすべきか、というようなことを考えてきた、ということについて、最初にお話をさせていただきます。その次には、税法学の伝統的な領域である、税法の解釈論の中で、あるいは税法の解釈をあれこれ考える中で、いろいろ考慮してきたことについて、「Ⅲ 税法の解釈と適用」という項目で話をさせていただきたいと思えます。最後に、「Ⅳ 税制と税務行政のあり方」ということで、現在あるいは将来において、なお重要な問題点ないし課題である点をお話させてもらえれば、と思っております。

Ⅱ 日本国憲法下の税制と税法学の成立 ——歴史の流れをどう見るか

(1) 歴史の流れ

税法は、それこそ憲法や民法のような法律学の主流といえますか、そのような法律学とは違って、まだまだ歴史は浅い。税法の大きな出発点になった

のは、日本の敗戦です。いわゆるシャープ勧告によって、戦後の日本の復興過程の中で、新たな日本の税制をどうつくるのか、税務行政をどうつくるのかという勧告の下、再生日本の新しい税制がシャープ税制として昭和25（1950）年に制定された。そのような戦後の新しい制度と、いわば軌を一にして、税法学という法律学の学問が、形成され発展してきた。そういう意味では非常に若い学問というふうについてよいと思います。その際に、一番のベースとして、敗戦に伴って、大きな法的な価値の転換となる日本国憲法の制定と、そしてそれに伴って税制がどのような方向を目指したのか、ということが基本になる、と思っています。ご承知のとおり、戦後の日本国憲法の成立の下で、国民の自由や、あるいは基本的人権を尊重する、あるいはこれが全面的に回復するというようなことになる。それとともに戦後復興の一環として、新たな税制の構築を目指して、いわゆるシャープ使節団が日本にやってきて、精力的に短期間に、日本の税制や税務行政の再構築の方向を提案し、それが制度として具体化されたのが、昭和25（1950）年です。私はそれから2年後に生を享けましたが、そのシャープ税制にはどのような特徴があるかということ、レジュメにも書いていますように、1つ目は、直接税を中心にする、要するに、一人一人が、生産活動をして儲けた、そのような個人あるいは法人の儲け、いわゆる所得を課税対象にするというものです。2つ目には、総合累進税制ということで、租税負担能力のより大きなものがより大きな負担をする。今経済力が大きい者がいるとしますと、これは、もちろんその人の努力や能力にもよりますが、ある意味ではたまたま、あるいは世の中の人がある人を応援した、そういう結果であるともいえる。そうすると、たまたま大きな経済力あるいは租税負担能力を持っている人が、そのときの支払能力に応じて社会を支える。しかしその人が、いつまでも高所得者である、という保証もない。新たな活動をとおして新たな経済力を獲得する人が次々に登場する。このような人の盛衰や変化をとおして人間社会の生活が継続するのであれば、その時々において、より担税力の大きい人がより大きな負担をする。このような考えが合理的であって、垂直的公平の考え方にも沿

うものであるとすると、この考え方に沿って、人のさまざまな儲けを総合し、これに超過累進税率をかけるのが制度として適切だということになる。シャウプ税制は、このような考え方を制度化したものであることができる。3つ目は、これはシャウプ税制の前につくられているものではありませんけれども、いわゆる申告納税制度という仕組みです。日本国憲法下の国民主権を支えるという意味では、一人一人の納税者あるいは一人一人の国民が、国や他人から命令されて税金を払うというのではなくて、自分で自発的に支払うべき税金の計算をし、自分で自分に対して税負担を負わせる。そのことをとおして、この社会をみんなで支えていこうという、そのような国民主権の考え方に最も適格的ともいえる申告納税制度を重視する。また、人々の暮らしの基礎にある地方自治、あるいはそれを支えていく地方財源を保障していく。シャウプ税制は、このような形で、戦後の日本国憲法の下での新たな国づくりを支えるにふさわしい考え方あるいは制度の方向性を提案した。それは非常に理想主義的といってよいと思います。シャウプ税制については、余りに理想論が強い、強すぎるという批判があるかもしれませんが、私は、人は理想なくして生きることはできないと思います。特に戦後の混乱期の中で、この国をどういうふうにつくっていくかという、そのような大きな時代の要請に合うような制度をつくっていく。そのための先人の努力については、私は非常に深い敬意を覚えています。本来、このような思い、理念、理想が出発点であるべきであるし、可能な限りその精神を受け継ぐというのが、その後についていく私たちの役割であろうと私は思っています。

しかしそうはいっても、現実のリアリズムといえますか、リアルな経済や政治の動向というのは、今私が申し上げたような、単純な理想主義ではすまない状況です。我が国の政治、経済の転機の一つは、1970年代であろうと思います。ニクソンショックとかオイルショックとかいわれる事件を経て、それまでの高度経済成長が終焉を迎えたといつてよいと思います。私なんか、それこそ小学校3年生くらいには、白黒テレビを見て感激し、その白黒テレビがあつという間にカラーテレビになり、また、いわゆる三種の神器といわ

れるクーラーとか車とかが広く庶民にも行き渡り、戦後民主主義が経済的な豊かさとともに実感できる、そのような時代を過ごしました。しかしながら、その戦後民主主義が、政治的、経済的な大きな変化の中で、従前のおりの単純な方向を向いては進まない、そのような一種の蹉跎というふうについてよいのでしょうか、今日では、相当の困難ないし制約を帯びている。そのような状況になってきたのは、1970年代ぐらいから顕在化し、それが最も顕著になったのが、1980年代とってよいと思います。

1980年代は、いわゆる新自由主義、今日の支配的な考え方となる新自由主義の考えが、非常に支配的になった。とりわけ先進国の間でも、アメリカ、イギリス、日本といった国では、この新自由主義の考え方が強くなり、その下で、そのような考え方にぴったり合うような税制改正が、急速に進んでいった、といえるでしょう。第二次世界大戦後の世界においては、多くのほとんどの国は、いわゆる社会福祉国家を目指していく。つまりそれ以前の、貧しい人、虐げられている人、そのような人が、ちゃんと人間としてまっとうに生きていけるように、十分な社会保障を整備し、そしてよりよい社会をつくっていこうというのが、おそらく先進国の間での合意であったし、そのように進んできただろうと思います。しかしながら、不幸なことにそれを支える経済的な基盤が、衰えてくる、あるいはそのような社会福祉の費用が膨大になってきたため、これを国家として支えきれないという、そういう状況が出始めたのが1980年代で、そこでどうしたかという、国の骨格に関する考え方を大きく転換する。つまり、今までは、世の中で生きていく上で、国や地方団体に頼ってきた。これでは駄目です。要するに生きるのはあなたです、と。生きるのは個人個人の責任です。人は、困難な状況になってくると、それこそ火事場の馬鹿力ではありませんけれども、何とか自分で生き抜こうとするでしょう、と。そうすると、市場の中で、個人として生き延びようとする、そういう力をもっと回復させるべきだ。これは、よくいえば、自由な市場における取引を信頼するのだという言い方になりますけれども、別の言い方をすると、かつてのバーバリズム、要するに、社会的ダーウィニズムと

いうふうについてよいと思いますが、強い者はあくまで強く、弱い者はあくまで弱い。こういう道理で何が悪いのだ、という考え方が、強くなってきた。

それが税制等にどういうふうに影響を与えたかという点、レジュメに書いていますように、簡単にいうとシャープ税制の理念とは正反対のことをする。要するに、所得税の累進制、つまりより大きな負担能力のある人はより大きな負担をするなどということはいしません。市場において自由に活動し、お金持ちがたくさん儲け、それを自分が支配することはよいことだ。そのことによってお金持ちは、より多く消費をするし、また、投資もする。そのことによって、社会が活力を取り戻し、またそのおこぼれが、トリクルダウンをして、庶民の生活を潤していく。そのような考え方は、経済思想のうちの1つの考え方ではあるとは思いますが、ある種の合理的な考え方の1つであるといつてもよいのかもしれない。

しかしこのような考え方が強くなってくると、累進税制への批判が強まります。累進税制を可能な限り比例税率化して、例えば、それこそ大金持ちも中金持ちも小金持ちも、自分の儲けの10%を税金として払ったらよいのだ、ということになりかねない。10%という数字は、みんなフラットで一緒だから、公平ではないか。それぞれ儲ける機会はみんな平等に与えられている。その中でたまたま金持ちが、知恵と才覚と幸運に恵まれて、大きな儲けを得た。これで何が悪いのだ。こういう考え方が強くなって、1つは、所得税の累進制が大きく崩れました。例えば1980年代の象徴的な税制改革でいうと、アメリカは、1986年に、レーガン大統領の下で、所得税制の大改革をしました。所得税の累進制をできるだけ小さくした結果、累進税率を大幅に引き下げ、基本は、15%と28%の2つにしました。その上に、例外的に33%があった。それまで、60%とか70%とか、そういう非常に大きな累進税率を持っていた仕組みを根底から覆していったという点で大改革ということになります。ちょうどほぼ同じ頃、イギリスでは、サッチャー首相による同じような税制改革が行われました。とはいえ、サッチャー首相はその税制改革の大きなミスによって失脚することになるわけです。その誤りとして、いわゆる人

頭税的な税制をつくったことによるといわれます。人头税というのは、極めて単純にいうと、費用を頭割りにする仕組み、割り勘のような税制です。仮にある国が10人の人で構成されているとしますと、そのときに公の仕事をするのに、仮に1000万円の費用がいるとすると、単純にそれを、頭割りをして、一人が100万円払いなさい、ということになります。もっとも、現実はそのほど単純ではありませんが、基本的な発想としてこのような頭割りの考え方を税制に持ち込むのは、その時点での所得格差が存在しない場合を除いて、低所得者に無理を強いるもので、おそらく受け入れられるものではありません。一人一人の租税負担能力を無視した税制は、政治的にも相当大きな抵抗を受けるし、法的にも、課税の平等を損なうものということになるでしょう。

1980年代の日本はというと、これもご承知のとおり、日本は、昭和62(1987)年、63(1988)年に、抜本的税制改正がなされます。日本においても、英米と同じく、所得税の累進性が緩和されましたが、それ以上に、最も象徴的なのは、このときいわゆる消費税が導入をされたことです。消費税は、昭和63(1988)年改正で立法され、それが平成元(1989)年から施行される。

このように、先進国の中でも、アメリカ、イギリス、日本は、新自由主義的な発想を、そのまま税制の組立てにストレートに落とし込んだといつてよいと思います。このような形での税制改正については、賛否両論が当然ありえます。私は、先ほど来申し上げましたように、基本的に、いろいろな人が儲けるとか経済力が生じるとかは、その人の能力とか努力とかはもちろんそうなのですから、ある意味では、偶然の要素もあるし、また社会の多くの人が支えてくれるという要素もある。自分が過去の世代の蓄積によって育てられ支えられたということは、今度は逆にその儲けを、社会に還元していくとともに、次の世代を担っていく新しい人を支えていくということも当然求められてくると思います。そういう点からいうと、戦後すぐにつくられたシャウブ税制というのは、今の国民主権という考え方に最もふさわしい制度として、その精神や仕組みというのは、可能な限り維持をすべきである、というふうに考えています。その時々の人々の担税力に応じて、社会を支えていく

というのは歴史的な経験から生み出された知恵であるし、それは維持していく価値のあるものだと考えます。

消費税が導入された頃に私が講義でよくいっていたことがあります。消費税というのは、それぞれの人（消費者）の担税力または事実上の負担というものを、基本的には考えません。消費税導入直後の税率は3%でしたが、消費税は、要するに、納税義務者である事業者が元々の売上げに対して3%上乘せした上で、商品等売る、ということをししないと、事業者が損することになるものですから、ダイヤモンドを売ろうが、大根を売ろうが、3%相当額を相手に転嫁しないと、その事業者は損することになります。とはいえ、大根も、ダイヤモンドも、3%相当額を相手に転嫁するといっても、ダイヤモンドを購入することができる人の生活状況と、大根を購入して食するという状況とを同じように考えるというのは、やはりどう考えてもおかしいだろうと思います。税制が個別具体的にそれぞれの人に事実としてどういう影響を与えるのか、ということ、しっかり考えていく必要がある。確かに、消費税というのは大きな税収を上げる税目です。消費税の税率を1%引き上げることによって、おそらく今だったら、2兆円くらいの増収が見込めますので、そういう意味では、多収性のある優れた税金だという評価もあります。現に、約200ある国の8割くらいは、急速に消費税、いわゆる VAT を導入しています。これは結局、税収が簡単に手に入るということで、ここ数十年くらいの間に急速に伸びてきています。しかしながら、税収が大きいのとはともかく、それが本当にそれぞれの関係する人の生活にどういう影響を与えているのか、あるいはそのことによって、租税負担能力の違いに対する配慮があるのかないのか、といったような検証は、必ずしも十分でない、というのが実情だと思います。

いずれにしても、この1980年代の新自由主義の考え方が非常に強くなってきて、それに伴って、我が国においても、抜本的税制改正によって税制が大きく変わってきたという事実は、戦後のシャープ税制を大きく転換させたものとして注目する必要があります。このように、昭和62年、63年の抜本的税

制改正をどう評価するのか、あるいはそれ以前のシャープ税制との対比で、どう評価するのかというのが、問われていると思います。これをどう考えるかが、それを勉強したり、研究したりしている人の研究等の方向性をおそらく決めるのだらうと思っています。

(2) 「租税」概念の市場的、対価的な理解の広がり

時間の関係もあるので、少しずつはしりながらお話しますと、租税の制度の変遷を受けて、実は租税概念が、変遷していると思います。税法あるいは税制を考える場合に、そもそも税とは何かが出発点となる。本来の教科書的な税の概念というのは、どういうものかということ、大きく3つくらいの概念で説明がされてきました。1つは、そもそも税というのは、国が公的な仕事をしていく上で必要な収入を得るためのものだ、という意味での、収入目的を持っているということです。2つ目は、税というのは、強制性があるのだ。この強制性というのは、税金を払うのが嫌で抵抗している者の布団まで引剥がして持っていくという意味での強制性ではない。この場合の強制性というのは、法律による縛りを意味します。私人間では相互に縛ったり縛られたりするものは、基本的に契約です。しかし、税の領域においては、それは国民を代表する国会あるいは地方議会がつくった法律や条例によってのみ拘束される。個人の同意や合意を基礎として税金を払うのではない、という意味での強制性、という意味だといってよいと思います。3つ目は、非対価性です。税金というのは、納税者が一定の税金を払ったから、それに見合うものを国や地方団体からもらうということではないはずです。大金持ちが、非常に大きな税金を払っているから、自分の家の前の道を舗装する場合の材料を特別製にせよ、なんていうことはいえません。極めて単純にいきますと、税金というのは、結局公のために、その公の仕事をするために徴収し使うものであって、それを支払ったからといって、支払った当の個人が、支払ったものと同等の、それに見合う、何らかの利益をもらう、そういう権利があるものでは決してないんだ、という意味です。

ところが、ご承知のとおり、最近と申しますか、戦後においては、今いったものとは、相当違う論調がでてきている。別に、財政学者を敵視しているわけではないですが、財政学にはいろんな潮流があって、なかなか一概にはいえないところがあるのですけれども、しばしば今日強調されるものの一つとして、利益と負担は均衡しないといけないということがいわれる。つまり、そういう公の収入や支出という、こういう場面でも、その負担をした者のその負担と利益は均衡しないといけないという。これは、財政学でいうフリーライダー論との連想で主張されるようにも感じています。つまり、しかるべき負担をしないで、公的な受益だけもらおうというのは、これはただ乗りであってアンフェアだろう、と。この議論は一般論としては、分からないことはないです。しかし、それこそ生活に困窮して、例えば生活保護を受給している人に対して、あなたは、それに見合う負担をしていないが、でも負担してもらわないと困る、とはいえないはず。社会の中で、公の仕事として、人が人を支え合う仕組みは、不可欠です。さまざまな状況の中で困難な状況に陥っている人を、みんなで支えて、次の時代がちゃんと見えるように支えていこうという、そのような理念からいうと、受益と負担の均衡論というのは、少なくとも公的な相互扶助の場面においてはいえないし、いってはいけない、というふうに思います。受益をする以上、負担はちゃんとしなさいよ、それをしないのはフリーライダーだというのは、それをいうにふさわしい時と場面に限るべきです。それをいすぎると、本来国家とは何のためにあるのか、一人一人の生活をみんなが支え合って、さらにその次の新しい世代をどうみんなで作っていくかという、そういう基本的な歴史的な使命を忘れてしまう議論になる。このように、市場での対価性を基礎としたギブアンドテイクの考え方を市民と国家との関係に安直に当てはめるのは考え物だと思います。

例えば、レジュメに書いていますように、税金は目的税にすべきだという、こういう意見もある。つまり、具体的にこの目的に使うから、この税金を負担してください、というように、目的と負担をくっつけた方がいいじゃない

か、と、こういう意見もある。このような主張がふさわしい場面は、ないことはないと思いますが、全てのものをそういうふうにいえるかという、疑問です。例えば、所得税はこの目的に使います、消費税はこの目的に使います、というように税金を目的税化するということは、確かに、一方ではそれを負担する者が、ああそうかと納得を得やすいという面がありますが、他方では、たまたまその税収が多くなった場合はどうするのか、あるいは足りなくなった場合はどうするのか、が問題になります。このようにして、目的税については、財政の硬直化や際限のない増税へのおそれが問題になります。このような事情から、近代の財政法の考え方は、税金の種類を問わず、まず全部それを大きなどんぶりの中に、つまり総合した上で、その社会において優先順位の高い支出から、順次、国民代表議会議が歳出の内容を決めていくべきだ、という方向を採用しています。ここ200年くらいの間に、今のような、総合的に歳入と歳出とを見合わせる、というふうに大きく変わってきています。総収入と総歳出との見合いにおいて、より合理的な社会の価値判断を、それぞれの国や地方の代表者が決めるのだ、という決め方になっている。それにもかかわらず、これまでの歴史や、あるいは統治構造上の理由をほとんど意識しないで、受益と負担は見合わないにだめだ、それは整合がとれていないので問題だという主張は、相当の問題があると思います。

先ほど触れましたように、本来の税というのは、非対価性あるいは無償性を基本とするものです。個々人が国家から受益したものと税の負担というものは、それは基本的には見合わない。所得の格差がある以上、その時々により大きな租税負担能力のある人が公をより大きく支える。とはいえ、その人は、いつまでも高所得者であるという保証もない。新たな世代、新たな高所得者が次々に登場し、互いに社会を支え合っていく。世の中は、こういうお互い様の約束でつくられてきている、ということになるのではないかと思います。

(3) 税法学の成立と展開

次に、レジュメ2頁目の「税法学の成立と展開」というところに移ります。先ほど来、税法あるいは税法学というのは、非常に歴史としては浅いものだと思います。日本の戦後の税法学は行政法学から独立して形成されました。すなわち、現在の税法学は、1950年のシャウブ税制を契機につくられていった、というようにいいと思います。第二次大戦前は、税法学というのは独立した法分野ではありませんでした。それは、行政法の一部の財務行政法として、どういうふうにして国民から税金を徴取するか、またその徴収したものをどのように支出するかという、歳入歳出の技術的な処理方法の問題として扱われた。しかし戦後は、納税義務者の範囲も増えてくる。また申告納税制度という形で、基本的には納税者が自分の税金を自分で計算して申告をする、つまり自分で自分に対して納税を義務づける。ということは、自ら税金を計算する際に、計算を間違ったり、あるいは納税を怠ったりする人もいます。しかし税金の計算を間違っているか、納税を怠っているかについても、納税者と税務署との間で見解の相違がある場合がある。このようにして、納税者と税務署との間での紛争も増えてきた。そうすると、このような紛争をどのように処理するか、戦後の国民民主権下の税務行政はどうあるべきかという課題に対応するためにも、それを理論的に支え方向付ける税法学が必要とされ、従来の行政法とは違う新しい分野として、税法学が成立発展することが要請されるようになった。

戦後の税法学の発展というのは、そういう形で進んできて、研究者のお名前前でいいますと、戦後、行政法から独立した独自の税法学あるいは租税法学を実質的に形成されたのが、私の先生の清永敬次先生とか、あるいは東大の金子宏先生、これが戦後の第一世代ということになると思います。私なんかは、その先生方のご指導の下で育てられた第二世代になる。今その第二世代の多くのメンバーが定年等で退職しつつあって、今や第三世代が活躍しつつある、こういう状況になっています。私個人も、ささやかではありますが、戦後の税制やあるいは税法学の一端を少しは担うことができたのではないかと

と思っています。また、これは別に法律学のみならず、いろんな学問に共通だと思いますが、学問の内容や方法論等は、その時代の雰囲気、その時代の支配的な考え方の影響を、まず間違いなく受けます。どのような影響を受けたのか、ということについては、これは歴史的に、あるいは客観的に分析する以外ない。それとともに、それぞれの学問は、それぞれの社会の雰囲気や考え方に対して一定の影響を今度は与え返すということもある。

それは、どういう意味で、その学問の存在理由があるのか、ということにつながってくる。これは、憲法条項でいいますと、憲法14条のいわゆる平等原則を税負担の場面でどのように具体化するか、ということに関係します。これは、単なる政策論ではなく、法律上の法規範の論理として展開することが求められます。もう1つは憲法84条の、いわゆる租税法律主義との関係です。国民の代表者が、税制の方向性を決めるのだ。代表なければ課税なしという、このような国家のあり方については、財政学者は、独自には展開できないと思いますし、法律学による国家像や規範論が求められる。こういうふうに考えると、税法学の存在理由というのは、それなりにはあるだろう、と考えています。

(4) 税制および税法の対立軸、争点

今までお話をしたことの多少のまとめというようなものになりますが、2頁目の「(4) 税制および税法の対立軸、争点」ということで、いくつかの点を取り出してお話させていただきます。1つの対立軸は、税源を基礎とした公助の位置づけです。私は税金とは、基本的には公助の財源だと思っています。それに対してご承知のように最近では、公助の前にまず自助、共助と、こういうことをいう総理大臣もいました。制度原理として、国家の役割は一体何なのかが問われます。戦後の日本の社会の変遷の中で、家族や地域共同体が弱体化していく、あるいは、かつて終身雇用といわれた強固な会社組織ですら、弱体化している。そうすると、結局、人が孤立してしまい、頼るべきやすがなくなっていく。それはそれで、その人の運命だとして、それを

甘受せよ、ということになるのか、しかしそうではない、人間としてそこは相互に支え合っていくべきものがあるのだ、というふうに考えるのか、というのが、大きな争点になると思います。

2つ目は先ほど申し上げましたように、いわゆる総合累進課税なのか分離比例課税なのかというように、税制において担税力に沿った課税をどこまで追求するかという問題です。時間の関係で、詳しくは申し上げることはできませんが、簡単にいうと、高所得者の主な儲けである株の売却益や配当とかに対する課税というのは、普通の税金よりは負担はずっと少ない。いわゆる金融所得に対する課税は、分離課税、比例課税の仕組みの下にある。それはそれでいいのか、という問題があるわけです。近代税制の基本的な考え方は、総合累進課税です。どんな儲け方をしても、全部まずトータルします。トータルして大きな租税負担能力を視野に入れながら、これに累進税率をかけます。累進税率は、より大きな所得を得ている人は、その下の税率が対象とする儲けに対するよりも、少し大きな負担をするというものです。このような総合累進課税は、課税の公平の考え方を具体的な制度に落とし込んだもので、これは人間のある種の知恵だと思います。このような仕組みの下で、みんなでこの社会を支えていこうということです。そのような総合累進課税というのは、所得税の基本原則として維持をすべきだし、強化すべきである、というように私は考えます。でもこれに関しては、そのような仕組みは、悪平等であって、高所得者による旺盛な経済活動を損なってしまうからそれをすべきでない、という政策的な理由からする反対論も結構あります。

3つ目は、今までいったこととほとんど同じですけども、課税における平等とは何か、に関する対立です。課税は、経済的成果に着目して、結果の平等を目指すべきか、それとも、機会の平等さえ保障すれば、結果の平等は重視しなくてよいということになるのか、という争いです。これについては、既に1980年代の新自由主義をめぐる対立の場面として触れました。私は、公平な税制をつくる際のキーワードは、担税力がある場合には課税する。あるいは担税力に沿って税負担を求めるといふものだと考えます。機会の均等論

は、ある意味ではインチキだと思っています。それはなぜかという、そもそも人は、どの家庭に産まれるか、あるいはどのような生育環境を経るかによって、与えられるチャンスというのは、当然変わってくるわけです。一般的にいうと、大金持ちの家庭に生まれた人は、そもそも出発点が、100メートル競走で、50メートルのところから出発するのと同じようなものだと思います。それをもって機会が均等に与えられているというのは、いいすぎだろうと思います。また、機会が、本当に均等に与えられているかどうかを客観的に検証する方法はない。過去にさかのぼって、その人の生育歴を全部チェックせよなんていうのは、到底無理な話です。そうすると、これも人間の知恵だと思えますが、結果としては、各人にその時々を経済的な成果として生じているものの中から、その時々状況に応じて負担してもらう以外にない。

4つ目は、税制の政策的利用の当否とその程度をどう考えるかです。税制は、政策的な手段としてしばしば用いられます。こういうふうにして税金を安くするからこうしてくださいね、と非常によく使われるわけです。そのように利用したいという気持ちは理解できないことはないですが、先ほどお話ししましたように、税制の役割は経済活動の成果に対して、その一部を公共部門に移すために存在します。それこそ、ミネルヴァのフクロウではありませんが、税制は最後の最後に登場するはずで、つまり、経済的な成果がそこにありますね、と。国家は独自の財産は持っていません。だから公的な公共の用務を賄うためには、民間から一定のものを強制的に持って行く以外にないですね、と。そういうふうにと考えると、最後の最後の経済的な成果に着目して税負担を求めるとというのが本筋です。だから本筋は何かということをおぼろげに忘れてはいけないというのが重要です。加えて、そもそも人間に対して、国がお金をあげるからあなたはこういうことを進んでやってくださいという、人間を手段としてみるというのが、適切なのか、ひょっとしたら、これは自分の感性の問題かもしれませんが、よく分からないのです。人を手段としてみるとか、人をこういう方向に向かわせてやろうなんていうのは、不遜にも見

えますし、私は御免被る。そういう思いがあります。このようなことを考えると、少なくとも、合理的に、あるいは十分考慮した上で、必要な限りで、税制を政策的に利用するということが大切だと考えています。

5つ目は租税法律主義をめぐる問題ですが、これについては、租税平等主義との関係などをめぐっていろいろと考え方が分かれています。税法の基本問題の一つですが、時間の関係で省略せざるを得ません。

Ⅲ 税法の解釈と適用——紛争はなぜ生じるか

私が数十年の間ずっとものを考える際の基本的な軸の一つが、租税紛争がなぜ生じるかということです。そもそも税法に関する紛争は、どういう場面で、なぜ生じるのか、その理由ないし原因を絶えず意識する必要がある。一番の大きな原因は、憲法では租税法律主義という、そういう立派なことをいっていますけども、実は税法はあらゆる取引や行為を想定して具体的な規律を定めているかということ、そうではなく、相当の穴があるからです。また、法律の文章の曖昧さも克服できていませんから、解釈の違いや対立を生じる。このように、税法は、全てが全て、パーフェクトにいろんな状況を想定して書き切っているかということ、全くそうではない。そうでないからこそ、紛争になってくるわけです。状況に合わせて、立法府はそれをちゃんと手当をしないとイケないのに、していないというのが、紛争の一番の原因であって、これは立法府がちゃんと適宜対応すべきだ、ということ、ずっとしつこくいわないとイケない。

2つ目の要因は、そのように立法が不備であるという状態に関し、納税者のごく一部には、これは税負担を軽減するチャンスだというように考える人もいるわけです。つまり、このような取引の場合には税金がかかるというふうに法律がはっきり書いていれば駄目ですが、でも法律には何にも書いていない。ということは、法律の縛りに引っかからないように、意識的にこういう取引とこういう取引を組み合わせれば、結果的には税負担がなくてす

む、と考える人がいます。これはしばしばタックスプランニングなどと言われますが、そのような納税者の行為をどのようにみるかが争点です。評価は真っ二つに分かれます。一つは、はっきり法律で、こういうことをしたら税金がかかりますと書いていればともかく、書いていない以上は、租税法律主義の観点からいうと、税負担なんて求めることはできないという考え方があります。これは、租税法律主義を強調する伝統的な立場です。もう1つ別の考え方は、租税法律主義があるとしても、自己の利益のみを追求し、しかもアンフェアといってもよいようなことをする人を野放しにするわけにはいかない、というものです。憲法14条の公平原則・平等原則からすると、真面目に申告をして税金をきちんと払っている人との対比でいうと、このようなえげつない人間に関して、何とか、法律ではっきり書いていなくとも課税すべきではないか、という考えもある。税務署は、しょっちゅうではありませんが、後者の考え方に立つ場合がある。これで紛争になってくる。私は、結論として、基本的には愚直に、租税法律主義の考え方を維持強化すべきだと思います。そうしないと、納税者が何らかの取引をした場合、あなたの取引、行為は課税上問題だといって、事後的に、大きい声で決めつけられて、その結果税金を払わされるなどという、こんな乱暴なことになりかねない。それこそ、代表なければ課税なしという原則からみると、全くそこは違うということになる。国民の代表者でない税務署がその時々に応じてルールをつくり、これを当てはめるなどということは許されるものではない。確かに、脱税は論外です、脱税は、当然それはそれにふさわしい処罰をすべきですけども、脱税ではなくて税負担を軽減する、納税義務が生じないように行為するということに関しては、近代法の原則からみて、課税をする以上は法律の明確な根拠がなければだめだというべきです。それと、1980年代以降の新自由主義の考え方という、税金の負担を少なくするというのは、ある意味では、企業の自由な経済活動の範囲、活力の源の1つです。このような新自由主義の考え方やそれを基礎とした税制の当否を正面から問うことなしに、あるいはその弊害を何とかするという姿勢をみせないままに、税務職員の正義感とか

仕事に対する情熱というのは、これは優れたものがあると思いますが、それに依拠して、この納税者は許せんと言って、たまたま一罰百戒的に課税処分をするなんていうのは、これはやはり認められない。しかもそれで裁判になると、裁判官も強い正義感を持っている方が多いから、それは税務署のいうとおりだ、という結論になる場合も多く、このようにして租税法律主義がそれこそ蟻の一穴のように崩れていくというのは、長い目でみると、税制に対する納税者の信頼とか、税務行政に対する納税者の信頼をこわしてしまう。それは非常に、日本にとって不幸なことだと思う。私がよくいっているのは、正義感の発露は、それはそれで一般的には結構だと思う。しかしそうはいつでも、感情に任せた堪え性のない正義感は、それは発揮しない方がいい。怒り等の思いをぐっとこらえながら、特に税の領域では、法的根拠がどうなっているのか、それがどう法令において明確化されているのかということ、まず先行して冷静に考えるべきだ、というべきでしょう。

3つ目は、レジюмеに書いているように、申告納税制度の下で、税務署の役割、存在理由をどのように考えるかという問題です。とはいえ、申告納税制度が基本だといっても、多くのサラリーマンにとっては、ほとんど関係ない制度であるのが現状です。しかし制度としては、私は給与所得者についても申告納税制度にすべきだと考えます。現にアメリカでは、当然給与所得者も含めて全て申告納税制度の下にあります。もっとも、それがどれだけ正確に運営されているかはよく分かりませんが、申告納税制度、つまり納税者が自発的に自分で自分の税金を計算して申告をする。このようにして納税者の自発性、自立性を尊重することが重要になってきます。とはいえ、脱税は論外ですが、人間のすることですので、計算を間違う、判断を間違う、申告を間違うということはまああることです。そのような納税者の申告の誤りを側面から援助して直す、そのことにより申告納税制度の適正な運営を確保する、これが税務署の基本的な役割です。国税通則法16条には、納税者の申告が誤っている場合に「限り」、税務署の課税処分によって当該納税者の税額が決まるという仕組みであることを明言しています。私は、申告納税制度の下で

は、税務署は、納税者の補助者としてその十全な役割を發揮することが規定されていると思います。これはこれで非常によい仕組みだと考えます。

問題は、先ほど少しお話しをしましたように、納税者の中には時々想定外の行為をすることによって、大きく税金を減少させようとする人がいます。これに対して、税務署が、必ずしも明文の根拠がはっきりしない場合でも、それに対して課税処分をすることが時々あることが紛争の原因です。恐らく税務署内部でも本当に課税処分ができるのかなど、相当の議論があるとは思いますが、この場合に、当該税務署の行為をどうみるか、が問題になってきます。法律にはそれほどはっきりと書いていないけれども、いいかげんな納税者に対して正義の鉄槌を下すのだからいいとみるのか、あるいは、税務署は法の規律を超えてはいけないはずなのに、税務署は本来、法律上許されないことをしているから、税務署の行為を統制すべきだ、とみるのかの対立があります。この点、非常に評価は分かれています。私は、基本的に、法令の根拠なくして税務署が勝手に課税処分をするのは、それは違法であって許されるものではない、と考えています。

さらに問題は、このような事件が裁判所で判断される場合です。具体的な事案に左右されるのですが、裁判所は、往々にして、欲張りで自己の利益を主張するにすぎないと思われる納税者の言い分よりは、日々一生懸命徴税に努力している税務署の言い分を、支持する傾向が強い。そのような傾向は、それはそれで分からなくはないですが、申告納税制度の下での紛争においては、税務署が法令に基づき、税法の適正な執行を図る役割をきちんと果たしているかどうかを直視すべきだと思います。税務署は、税法の規制の下、納税者に対して、適正な税負担を求めるために課税処分をするとともに、もしその課税処分が法令の規制を外れた場合には、裁判所等によって規制されるべき存在でもあるという、いわば二面的性格を持っている、ということを明確に意識する必要があります。

裁判所で課税処分の取消訴訟が審理される場合、時として、個別の条文の解釈適用の枠を超えて、個別の具体的な紛争状態を超えて、かなり抽象的な

主張として、課税庁や税務行政の存在理由等に基づいて課税処分が正当化されることがあります。私は、それらの主張は、裁判官に対して、いわば目くらましを投げつけるに等しく、問題だと思っています。また、そのような主張を受け入れる裁判所も問題だと思っています。その1つ目のタイプは、税務署が税収確保という使命を持っているんだ、税収確保の視点から課税処分は正当化されるべきだ、というものです。2つ目のタイプは、税務署は、税務行政の際に納税者間に公平をもたらすことを使命とするものであって、そのような課税の公平の実現のために課税処分に及んだというものです。3つ目のタイプは、税務行政は、他の行政と同様に、行政を遂行していくにおいては、効率的で、節約的な行政を遂行する必要がある、過度の手続的な対応はこのような要請を損なうことになる、といったものです。

時間の関係で、上記のごく一部に触れますと、課税の公平を実現するという理由から課税処分が正当化された例として、外国税額控除余剰事件（最高裁平成17年12月19日判決）があります。詳しいことをいうことはできませんが、その当時の法令では、納税者が外国税額控除という形で、外国で支払った税金を、日本の税金を計算するときに引くことができます。その当時、特に外国税額控除に対する細かな制約はありませんでしたので、納税者は、外国で支払った税額を全て引いて申告をしました。これに対して、課税庁が、明文にはないが問題のある特定の外国税額控除を対象に、これを認めない課税処分をしたという事例です。これに関して下級審は、明文の明確な禁止規定がない以上、それを超えて課税処分をすることはできない、と判示しましたが、最高裁はこれをひっくり返した。どういう言い方をしたかという、この事案の納税者の行為は、外国税額控除制度を濫用するものであり、さらには、税負担の公平を著しく害するものである、というものです。このような例がしょっちゅうあるわけではありませんが、税制や税務行政が負っている使命とか役割とかという、ちょうど、上空から爆撃するような、高踏的な理屈を持ち出して、納税者を負けさせる、そのようなケースはままする。しかしながら、個別の課税処分を正当化するために、このような高踏的な法の

解釈適用は許せるものではないと考えます。

租税裁判の特徴の一つだと思いますが、租税実務では一般に採用していない考え方や取扱いを、課税庁の側が、勝訴を目的に主張することがある。つまり税務署が普段全く実行していない、あるいはそんなこと、考えたことすらないことを、当該課税処分を正当化するために、国の側が主張をする場合があります。これは、裁判をするのは、当該現場のその税務職員が直接の当事者として出るわけではありませんので、やむを得ないといえ、やむを得ませんが、しかしそういう場合に、およそ通常の税務行政ではやってもいない、考えてもいないことを根拠に、だからこの課税処分でよいというのは、私はアンフェアだと思う。そのときの裁判では国は勝つかもしいけれども、長い目でみると、やはり国や、税務行政に対する国民の信頼を損なってしまふ。これは改める必要があるといつてはいますが、紛争状態にある当事者にはそれほど響かないのかもしれない。

IV 税制と税務行政のあり方

税制や税務行政のあり方は、絶えずよりよき方向を目指して、改める必要があります。箇条書きのようなものとして、4点述べます。

第1は、消費税の法律上の論理や仕組みと一般の国民の間に流布している消費税の理解とは、相当大きな差があります。どういう差があるかということ、消費税法という法律の中に消費者という言葉があるかということ、ありません。まして、消費税法において、消費者の権利義務なんていうのは一切書いていません。それは、理由は極めて単純です。消費税の納税義務者は事業者だからです。消費者には、事業者が商品や役務を売る値段の中に、消費税相当額が、事実として転嫁されているだけです。事業者にも、転嫁の権利や義務はありません。

今までよくいわれていますが、益税論なんていうものがあります。それはどういうものかということ、例えば、仮に、税のない世界において8,000円で

商品を仕入れて10,000円で売るとします。税が入って、例えば税率が10%とすると、それを売った事業者が損をしない、得もしない、という場合は、事業者は、10%の税率が入ってくると、8,800円で仕入れて、11,000円で売る、ということになります。その事業者はどのようなふうにして消費税の計算をするかという、11,000円という売値の110分の10の1,000円、これが売上げにくっついている税金です。仕入れにくっついている税金が8,800円×110分の10で800円です。ということは、1,000円から800円を引いた残りの200円を、その事業者は国に払う、ということになるわけです。しかし、注意をしてほしいのは、今までの益税論がどういうことをいっていたかという、そもそも消費税は消費者が払うのです、と。じゃあいくら払うのか。その言い方でいうと、消費者は、1,000円払う。つまり、11,000円のうちの1,000円は消費税分だから1,000円を、売手に払うあるいは預ける。売手が小規模事業者の場合は、納税義務はありませんから、その売手は1,000円を懐に入れている、悪い言い方でいうと、猫糞していると。それはおかしいだろうというわけです。でもそれは、おかしいという方がおかしい。なぜかという、今いったように、まず1つは、その小売商は、通常は1,000円を国に払うのではないわけです。1,000円から、小売商が仕入れの際に観念として前段階の卸売商に支払ったとされる800円を引いた、200円を払うわけです。これは消費税が、付加価値税であって、売上税ではないという証です。しかし、ここでいっている益税論は、あたかも、1,000円を消費者がその小売商に払った、というふうにいる。でも、消費者には、そもそも1,000円の消費税相当額を支払う義務は全くありません。なぜかという、11,000円でものを売ろうが、13,000円でものを売ろうが、10万円で売ろうが、そんなのは勝手です。逆に消費者の方が、ちょっとこれは11,000円では買えないよ、これを8,000円にしてくれ、と、仕方がないから事業者が8,000円で売る、ということもありうる。いくらで売るか、買うかは勝手です。市場の需給関係や力関係で決まります。だから、小売商が消費者に対して売る場合に、消費者が消費税相当額を預けるとか預けないとかという実際上の行為は、全くありません。

それはあくまで、取引におけるものの値段の一部です。それを、あたかも小規模の小売商が、それぞれ税金を猫糞でもしているようにいうのであったら、私はずっと前から知っているのですが、そういう小売商を逮捕する必要があります。寡聞にして、逮捕された小売商というのは聞いたことがない。それは、もともと消費税を預ける、預かるなどという論理も制度もないのに、いわばたとえ話として、政府が事業者を保護する、事業者に過度の負担をかけないために、言い方を工夫(?)したからです。

政府が、このような益税論を意識的に流布したのは、理由があります。元々消費税は、確かに最終的には最終消費者が、事実として負担してもらうことを基本的な狙いとしています。ということは、間に入ったそれぞれの事業者間で、あるいは最終的な小売商と消費者の間に、妙に値切られると、本来その事業者が手に入れるはずの利益が少なくなったり、場合によっては、その雇っている従業員の給料に影響があるかもしれない。ということは、消費者に対しては、値切りなどということはしなさんな、ということと、事業者に対しては、強い事業者が弱い事業者に消費税の転嫁を拒否しないようにということをお願いしたいのですが、これを義務づけたり、命令したりする法的根拠はありません。結局国としては、間に入った事業者がつぶれても困るから、何とか事業者を守っていこうという流れの中で、今いっているような益税論ということが、ずっと流布している。当初は、消費者に対しては、税金を預けてください、あるいは事業者に対しては、この消費税相当額は、これは預り金です、ということを一生涯懸命いった。でも、それに対して私なんかは、法律のどこを探しても、消費税を事業者に預ける義務、あるいは事業者がそれを預かる権利はない。ということは、それは預り金ではないはずです。このようなことを言ったり書いたりして、それが影響があったかどうかは知りませんが、それからしばらくして、財務省がどういうことをいい始めたかというと、消費税相当額は、預り金的なものです、と行って、「的」をつけました。それに対して、私はある雑誌で、「的」をつけたから、元々預り金でないものが預り金に化けるはずはない、ということをした記憶が

あります。いずれにしてもそういう国や政府のそれなりの思いとか、あるいは事業者に対する思いやり、あるいは配慮というのは、それはそれで理解できないことではないわけですが、やはりフェアプレーの精神からみて、国民を信頼して、消費税はこういう仕組みなんだということを正確に、率直に示すべきだと思います。そういうことをとおして、いろんな物事を広く正確に考えていける国民が育っていくと思います。またそのようなことをとおしてこそ、日本の税制や税務行政あるいは国に対する信頼が強まっていくのではないかと思います。しかしながら、このように考えていくと、そもそも、事実の世界で、事業者と消費者、あるいは事業者間での消費税負担の押し付け合いを生み出すというような消費税そのものについて、それが多収であるとはいえ、本当によい税金なのか、改めて考える必要があるとも思います。

第2は、近時の税制においては、申告を正確にしない等の人に対する制裁がますます強くなっています。加算税の強化がその例です。これはこれで分からないわけではありませんが、制裁を強めれば人はそれで自発的に、正確に申告を推し進めるだろうというのは、必ずしも合理的で十分な根拠があるようには見えません。申告納税制度の理念は、納税者に対する信頼と自覚を基本とするもので、この要素をどのようにして強めるかが問われているように思います。また他方で、デジタル化の波が税法の世界にも押し寄せています。おそらくデジタル化の流れは不可避かとは思いますが、情報の安全性等の確保に加えて、それについて行けない者を排除するのではなく、丁寧な対応が必要になります。

第3は、税制の政策的利用の意義と限界を丁寧にみる必要があります。租税負担を求める場合の原則は担税力であること、租税の基本要素の一つである非対価性が重要であることは、特に留意する必要があります。

第4は、税をとおした公共心の涵養とその道筋をどう付けるかという問題です。これに関して、ふるさと納税はかなりの問題を持っていると思います。詳しく述べることはできませんが、税金と寄附金は違うのではないかと、返礼品をてこにした公金の獲得にどれだけの意味があるか、住民税等を住所地の

自治体に支払うことが重要だとすれば、ふるさと納税の仕組みによって、自分が生活する自治体財政を支えることの意識と責任感が失われるのではないか、などの批判にどこまで耐えることができるのか、私には疑問です。

時間が多少超過しているかもしれません。今日は、お忙しい中、あるいはコロナ禍の中で、多くの方にご参集いただきまして、本当にありがたく思っています。私がいろいろ研究をしていく中で、支えてくれたいくつかの言葉がありますけども、そのうちの1つとして、フランスの詩人のルイ・アラゴンの「学ぶとは、誠実を胸に刻むこと。教えるとは、未来を共に語ること」というものがあります。長い間、多くの方とともに、学ぶことができたこと、本当にありがたく、うれしく思っています。私はこの3月末で退職ということになりますが、まだもうしばらくは、体力と気力が残っているのではないかと思いますし、私のできる範囲で、ささやかでも、少しでもいろんなことをして歩いて行きたい、と思っております。今後ともご指導ご鞭撻をいただければありがたく存じます。重ねて、本日こういう場をご用意いただいた法学部のスタッフの方々、そして今日ご参集いただいた方々に、重ねてお礼を申し上げまして、今日の私の話を終了させていただきたいと思います。本当に、ありがとうございました。

[補記]

本稿は、令和4（2022）年1月29日（土）14時に開催された、私の退職記念講演会での話を整理し、文章化したものである。録音から文章に起こす際には、同志社大学大学院法学研究科博士後期課程の山本尚平さんのお手を煩わせた。煩雑な作業にもかかわらず、丁寧な文字起こしがあってはじめて、ある程度まとまりのあるものに整理することができたのではないかと、心から厚くお礼申し上げる次第である。

このようなものをまとめたのは、税法とはどういう学問か、どういう特徴があるのか、どういう面白さがあるのかなどについて、多少なりとも私の経験や考え方の一端を話し言葉で示すことによって、税法や税法学への興味を

お持ちいただくよい機会になるのではないかとのお勧めによるものである。退職記念講演会の時には、そのようなことは全く念頭になく、思うままに自由に話をさせていただき、本当にありがたいという思いのみであった。果たして、そのようなお勧めにかなっているのかどうか、甚だ心許ないが、文章化の運びとなったものである。

本稿の理解を助けるために、私の書いた論考から、いくつかのものを紹介させていただく。

Ⅱ「日本国憲法下の税制と税法学の成立」に関しては、「持続可能な社会と税財政法の課題」税法学578号79頁（2017年）等に詳しい。

Ⅲ「税法の解釈と適用」については、「租税行政の特質論と租税救済」（芝池義一ほか編著『租税行政と権利保護』（ミネルヴァ書房、1995年）所収）、「租税法における趣旨・目的解釈の意味と判例の状況」日税研論集78号93頁（2020年）等に詳しい。

Ⅳ「税制と税務行政のあり方」については、「消費税改革の法的問題点」法律時報67巻3号13頁（1995年）、「消費税法と消費税転嫁対策法との関係－転嫁の権利と義務」同志社法学396号63頁（2018年）、「租税法学の視点から見る税制改正」税研211号68頁（2020年）、「ふるさと納税見直しの論点」税75巻9号71頁（2020年）等に詳しい。

なお、上記の私の論考は、近時の『田中治 税法著作集（第1巻～第5巻）』（清文社、2021年）に採録・補正されている。