

## 租税教育における税理士の使命

— 租税法の基本原則を踏まえて —

川井和子

(愛知学院大学大学院教授・税理士)

## 目 次

## はじめに

## I 租税教育の現状と位置づけ

- 1 租税教育の目的と学校教育における現状
- 2 日税連における租税教育事業の位置づけ
- 3 租税教育の内容と教育現場での反応

## II 租税法における仕組みと原理—日本国憲法と租税法律主義・租税公平主義—

- 1 日本国憲法の構造
- 2 租税法律主義
- 3 租税公平主義の概念と租税法律主義との関係についての検討

## III 租税法における人間の在り方—市民税法における人間像について—

- 1 租税観と市民像の関連性について—国庫主義的租税観と国民主権主義的租税観が想定している人間像—

- 2 市民法学における市民像・3類型の提示における所説

## IV 税制改正への関心と税理士の役割

- 1 租税公平主義の下での法の具体的な内容の変遷
- 2 租税公平主義における公平と政策税制

## おわりに

- 1 税金は支払うものであること—タックスペイヤーとしての意識の重要性—
- 2 租税教育における税理士の使命

はじめに<sup>(1)</sup>

(1) 日本税理士会連合会（以下、「日税連」という）は、平成11年度から広報部の事業計画の1つとして「租税教育」に関する事項を掲げ、その後、対外広報の一環として、「申告納税制度の理念のもと、租税教育を社会貢献活動の一つとして位置づけ、積極的に取り組む」として、租税教育を重点施策の1つとした。この事業活動は、『租税教育（租税教室）導入マニュアル』（平成15年6月）に基づいて、各税理士会における租税教育の取組み、各地租税教育推進協議会、

学校関係者等と意見交換を行うもので、税理士（会）の行う租税教育の意義の徹底、各地での租税教室開催の実践例等について情報交換が行われてきた<sup>(2)</sup>。こうした中、平成23年度税制改正大綱には、納税環境整備の一環として、租税教育の充実の必要性が

(1) 本論稿は、拙稿「租税教育における税理士の役割」税務弘報56巻7号（2008）143頁以下の内容の一部につき基礎にしているものであり、筆者の租税教育に関する個人的な見解であることを予めお断りしておきたい。

(2) 日税連広報部「中学生のための『租税教育』テキスト」（日税連、2006）1頁、参照。

明記され、税理士会の租税教育に対する一層の取組みも期待された。これに照応して、平成23年4月、日税連は、各税理士会が租税教育の運営を行う際の基本的な考え方を示した「租税教育基本指針」を制定したのである<sup>(3)</sup>。

一方で、平成26年には、税理士法が改正され（平成26年法律第237号）、「税理士会の会則には」、「租税に関する教育その他知識の普及及び啓発のための活動に関する規定」に係る「事項を記載しなければならない」とされ、租税教育等に関する事項が日税連および税理士会の会則の絶対的記載事項となった（税理士法49条の2第2項10号、同49条の14第1号）。これを受け、日税連では、会則・規則を整備するとともに、具体的に租税教育の運営を行う各税理士会に対して、基本的・統一的な考え方を示すべく平成27年4月23日付で「租税教育等基本指針」を改訂した。このような税理士（会）が担う租税教育の重要性は、私が所属する東京税理士会において、これに先立つ平成26年4月、租税教育を新たに「租税教育事業」として開始したことからもみてとれる。

(2) ところで、租税教育を考える場合には、まず、租税の意義を明らかにしなければならないと思われる。日本国憲法の下におけるわが国の租税の意義は、自由の主体である国民が自ら創った「国」という共通権力、

すなわち、市民の集うところである国家を運営するための費用を、自分たちが決めたルールによって自ら支払うものと捉えられる<sup>(4)</sup>。すなわち、「租税は、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はなく、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」（最判昭和60年3月27日民集39巻2号247頁）と定義される。ここでいう国家を運営するための経費とは、国民が求める種々の財・サービスの提供のために使われる共同諸事務遂行の費用等である。国民が求めるサービス等の代表的なものは、国民の安全・秩序を保障するための国防、警察や司法というようなものであり、この他にも社会福祉、公共事業、教育、環境対策、衛生等いろいろなものが挙げられるであろう<sup>(5)</sup>。

したがって、このような目的に使われる租税負担の根拠は、一人ひとりの個人が自由でかけがえのない存在であること＝「個人の尊厳」を何よりも重視するという崇高な理念である。個人の尊厳を保障するために存在する租税の意義を考え、租税法の基礎・根底にあるものを理解することは、国民が主人公である国家の一員として当然に求められよう。そこで、租税法の基本となる理念（Idea）＝基本原理を考察しなければならないのである<sup>(6)</sup>。このためには、憲法規定から導かれる租税法の基本原則と言わ

(3) 以上および以下の日税連の租税教育に関する取組みについては、日税連租税教育推進部『租税教育講義用テキスト2015』（日税連、2015）1頁以下、参照。日税連ホームページ「租税教育」<http://www.nichizeiren.or.jp/taxaccount/education.html>（最終閲覧日：2015/10/09）。

(4) 川井和子「理論としての税法学」税務弘報53巻3号（2003）74頁以下、参照。

(5) 川井・前掲注(4)74頁以下、参照。

(6) 松澤智『租税法の基本原則』（中央経済社、1983）3頁、参照。

れるもの、すなわち、租税法律主義と租税公平主義について考えて行くことになろう。具体的には、租税法律主義の現代的意義であり、租税公平主義の2つの側面（1つは、租税法の内容を示す立法原理としての側面であり、もう1つは、取扱いの平等を指し示す執行原理）のうち、その前者の租税法の内容を構成する租税公平負担原則（以下、「租税公平主義」という）である。これらの基本原則について受講生とともに考えて行くことは、租税教育のまさに中核をなすものであると考えられる。

- (3) 以上の捉え方を一層明らかにすることに有用なのは、たとえば、松澤智氏の所説である。松澤氏は、税法学における租税の意義および根拠に関する考え方において、上述した趣旨を論じているように思われる<sup>(7)</sup>。松澤氏は租税概念に関し、「憲法からの基礎的説明<sup>(8)</sup>」を探求する。氏は、まず、「利益説」と「義務説」という租税の根拠についての考え方<sup>(9)</sup>を提示したうえで、つぎのように述べる。

まず、「利益説」について、「国家は市民の身体と財産を保護することを目的として契約したものであるから、契約のその対価として租税を市民に課することになると説く<sup>(10)</sup>」ものとする。そして、つぎに、「義務

説」について、「国家をもって、個人意思を超越した歴史的必然性として捉え、国家の目的達成のためには当然に課税権をもち、市民も当然に納税の義務を負う<sup>(11)</sup>」と説くものであるとして、「個人意思を超えた国家の存在を考える点で権威的国家思想に結びつくため、わが国憲法の国民主権主義に反する『国庫主義的租税観』ともいえるものであって妥当ではない<sup>(12)</sup>」と批判する一方、「国家は主権者たる国民の利益の増進確保のために創られたものであるから、その国家の維持存続並びに活動のために要する費用は、その構成員たる国民において自弁するのは当然である<sup>(13)</sup>」とする考え方を「国民主権主義的租税観」と呼ぶ。

そうすると、以上の松澤説を考えるうえにおいては、まず、憲法規定から導かれる租税法の基本原則について理解しておかなければならないであろう。さらに、租税負担の配分を考える際には、それが時の政権の考え方にかかっていることを考えると、政策というものについても、関心を持つことを忘れてはならない。また、このような検討を常に行うことは、税理士一人ひとりの役割であり、使命であると考えられる。換言すれば、税理士として、租税教室のみならず、さらに広く租税実務に関わる人間として、租税法律主義と租税公平主義の今日に

(7) 松澤・前掲注(6)3頁、参照。

(8) 松澤・前掲注(6)12頁。

(9) 租税の根拠については、多くの先行研究の積み重ねがあるが、ここでは検討の対象としない。差し当たり、この点については清永敬次『税法（新装版）』（ミネルヴァ書房、2013）2頁以下を参照されたい。また、租税の法的概念については、以下の論稿を参照されたい。小山廣和「租税の法的

概念—その学説史上の系譜と展開—」北野弘久編『判例研究日本税法体系1・税法の基本原則』（学陽書房、1978）3頁以下。

(10) 松澤・前掲注(6)1頁。

(11) 松澤・前掲注(6)21頁。

(12) 松澤・前掲注(6)21頁。

(13) 松澤・前掲注(6)21頁。

における意義および両原則の関係について、明確に把握しておかなければならないのである。

そこで、租税法の基礎・根底にあるその基本原理を踏まえて、若干の考察を試みたいと考える。ただし、ここでの検討の試みは、すべての国民のために租税法があるという前提から、一般的な常識を持った市民の誰もが理解しうる単純かつ明確なものにしたいと考え、数多くの租税法学者の議論をこの場で十分吟味検討したものではないことを予めお断り、ならびに、お詫び申し上げます。

## I 租税教育の現状と位置づけ

### 1 租税教育の目的と学校教育における現状

日税連広報部は、租税教育の目的について、「租税について、法律の定めに従って納税し、租税の意義、租税の役割、租税の機能、租税の仕組み等、租税立法のあり方について正しい知識を持つという、教育の理念に沿った国民の育成を図ること<sup>(14)</sup>」であるとしている。そこで、税務の専門家による租税教育が求められるのは、学校教育における租税教育の現状が租税制度の複雑化等と相まって必ずしも十分であるとは言えないという事情によるからであろう<sup>(15)</sup>。

租税教育講師の派遣は、基本的には、各地の租税教育推進協議会が窓口となり、講師の担い手である税務署、都税事務所、各税理士

会支部に依頼され、東京の税理士の場合は東京税理士会の承認を得て実施される。ちなみに、本会の平成26年度租税教育の事績は、1,720件（小学校・中学校で全体の約9割を占める）にも上ると聞く<sup>(16)</sup>。

私の所属する支部においても、租税教育特別委員会が設置され、平成18年度に租税教育推進協議会からの依頼を受けて、はじめて区内の中学校において「租税教室」が開催・実施されたのである。私はその際、念願の講師を務めたが、初年度のこの年、支部全体として小中学校合わせて8校という実績となった。そして、2年目以降、次第に開催校は増加し、昨年26年度においては22校で租税教室が実施された。

私が租税教室に関心をもったのは、児童のうちから現代のわが国における租税の意義について理解してもらいたいと思ったからである。そして、国民主権の税制面での表明である申告納税制度の理念<sup>(17)</sup>と税理士がその申告納税制度の担い手として適正申告の実現に寄与する職業であることを伝えたい、と考えたからである。また、なによりも租税法規の基礎となるわが国の憲法が示す個人の尊厳—国民が主人公であるという—この国のかたちを伝えて、いかに自分自身が大切なかけがえのない存在であるか、ということについて、租税を題材にして一人でも多くの、とくに子どもたちに伝えて行きたいと考えたからである。

(14) 日税連・前掲注(3)「税理士向け情報・租税教育の目的」(最終閲覧日：2015/10/09)。

(15) 日税連広報部・前掲注(2)4頁、参照。

(16) 平成26年度の日税連による租税教育の事績については、各税理士会における租税教室の実施回数

は、8,583回で着実に実施回数の伸びがみられる。「税理士界」1331号(日税連、2015年8月15日付)を参照されたい。

(17) 松澤・前掲注(6)43頁以下、参照。

## 2 日税連における租税教育事業の位置づけ

税理士法1条に税理士の使命は「税務に関する専門家として、独立した公正な立場において、申告納税制度の理念にそって、納税者の信頼にこたえ、租税に関する法令に規定された納税義務の適正な実現を図ることを使命とする」とある。

日税連では、この規定に即して、申告納税制度は、納税者自らが課税標準、税額を計算し、租税行政庁に申告することにより納税義務を確定させることを原則とする制度であることから、この申告納税制度を支えるには、納税者の租税についての正しい知識と理解が必要であるとしている。そして、納税者の代理人である税理士(会)が、納税者に申告納税制度とは何かを普及させること、租税教育を通じて申告納税制度の維持発展に寄与することを納税者または国民への新しい社会貢献事業として位置づけ、租税教育を生涯学習・生涯教育の一つに位置づけられるとされる<sup>18)</sup>。

## 3 租税教育の内容と教育現場での反応

以上のような目的の租税教室における授業は、事前にその学校等を訪問した際に打ち合わせた内容に従って、基本的には、租税教室のシナリオに基づき進行するのであるが、訪問先の学校側には、税理士という職業の人間が出向くことから、職業教育という観点も含めてその意義を認められる。まさに一石二鳥であり、結果として新たな役割も担うこと

になったのである。授業では、税金の意義と必要性、税金の種類、税収の不足を補う公債金、憲法に定められた納税義務、申告納税制度と税理士の役割についてゲームやDVDを採り入れながら、順次説明していく。そして、憲法に規定された納税義務の話をする際に、税金は誰かに一方的に決められて徴収されるのではなく、租税法という法律に基づいて自らが申告・納税すること、その租税制度は「公平」が盛り込まれたもので、国民自身で創り上げたものであることを伝える。こうしてはじめて、受講生は、租税法の基本原則について、いわば形式としての租税法律主義とその内容を構成する租税公平主義というかたちでふれることになる<sup>19)</sup>。

講師を経験して、消費税という身近な税金をはじめとして所得税、法人税、固定資産税等10余りもの様々な税目を受講生が知っていることに驚かされた。その反面、租税の意義や必要性については、あまり関心がないようにみえた<sup>20)</sup>。それどころか、私をはじめに講師を担った当時であるが、マスコミ報道を通じて話題になったガソリン税暫定税率をめぐる議論等や道路特定財源の用途などに関し、国民が十分認識しないところで税金の用途が決められるというような感を抱いているようにさえみえた。これは、受講生の扶養義務者の多くがおそらく給与所得者であり、源泉徴収によりもたらされる納税意識の問題であろうか<sup>20)</sup>。つまり、税金は自分とは関係のない権力により決められ、国民はそれに従って一方的

18) 日税連広報部・前掲注(2)1, 4頁, 参照。日税連ホームページ・前掲注(3)参照。

19) 東京税理士会『知っておきたい税のはなし(27年度版)』(東京税理士会租税教育推進部, 2015) 8頁以下, 参照。http://www.tokyozeirishikai.

or.jp/common/pdf/sitteokitaizeinohanashi\_27.pdf (最終閲覧日: 2015/10/24)。

20) 租税の現状と租税の必要性については、差し当たり、増井良啓『租税法入門』(有斐閣, 2014) 2頁以下を参照されたい。

に徴収されるものという認識である<sup>21)</sup>。

一方で、平成29年4月の消費税率10%引き上げに関する世間の関心の高まりが交錯している現状でもあり、このような今こそ、一人ひとりの個人が租税の意義について、単純かつ整然と認識するための租税教育が求められるというものである。その考察の手がかりとして、日本国憲法が示すわが国のかたちとそこから導かれる租税法の基本原則と言われる租税法主義と租税公平主義、そして、両原則の関係について、その現代的な意義に照らし、改めて検討したい。

そこで、以下において、2つの事柄について述べたい。1つは租税法における仕組み、原理であり、もう1つは、租税法における人間の在り方である。以上の2つは、本論稿の目的を完全に説明する不可欠な課題設定である。

## II 租税法における仕組みと原理—日本国憲法と租税法主義・租税公平主義—

わが国における租税の意義はこの国の在り方と根本的に関わってくることである。

それ故、憲法とは、この国のかたちを現しているものであり、租税法規がその憲法の下にあるからには、日本国憲法の基本原則の理

解が少し立ち入って必要となろう。とくに、小学生や中学生である受講生は、日頃教科において、一般に憲法の基本原則は、国民権、基本的人権、平和主義といわれるところを学んでいるが、その根本にあるものは、個人の尊重であるということが一層着目されねばならない。そうすると、租税法も憲法に根拠をもつ法律であるから租税法の基本原則も根本にあるのは、この個人の尊重ということになる。そこで、浅学非才の身を顧みず、以下に若干の検討をさせていただくところである<sup>22)</sup>。

### 1 日本国憲法の構造

ところで、近代市民革命後の憲法の特徴的な性質のひとつとして、「自由の基礎法」といわれる。西欧の市民革命は自然法の考え方に由来し、個人の人権を保障しようというものである。このような、市民革命を経た近代の憲法の特徴は、個人の人権を保障することを目的としている。したがって、その流れを汲む、すなわち、西欧からの法の継受による日本国憲法の構造とは、自らが創設した共通権力＝国家に対し、国民の側から国家の運営を信託しているというかたちになっている（たとえば、日本国憲法前文）。憲法99条をみると、「天皇又は摂政及び国務大臣、国

21) 増田英敏＝林仲宣編著『はじめての租税法』（成文堂、2013）111頁以下 [林仲宣執筆]、参照。この論稿において、林氏は、源泉徴収が行われる給与所得者には、納税という意識が希薄であることから、税金の無駄遣いについての関心が少ないこと（痛税感が乏しいこと）について、給与所得者にも確定申告による納税制度を設けることに関し、「平成15年度から導入された電子申告制度の普及が、給与所得者の痛税感を高めるための年末調整廃止論など、新たな展開と従来と異なる視点とが、給与所得の計算方法に変革をもたらす可能性は極

めて高い」と指摘する。

22) 一方、この納税意識に関する調査（2003年）によれば、多くの納税者が、納税は権利であると認識しているとの調査結果もあり、今後の動向に注目したい。NHK放送文化研究所『現代日本人の意識構造（第8版）』（日本放送協会、2010）24頁、参照。また、この問題に関するものとして、藤巻一男『日本人の納税者意識』（税務経理協会、2012）がある。

23) 川井和子「近代税法学における法的思考」税法学549号（2003）47頁以下、参照。

会議員、裁判官その他の公務員は、この憲法を尊重し擁護する義務を負ふ」とある。この条文が公務員に憲法を守るよう規定しているのである。まさに、この憲法が、共通権力としての国家を運営する側の人間・国家権力の担い手である公務員等に向けられたものであることが理解される。なぜならば、国家統治の基本は権力の行使であるから、憲法は、その国家権力による人権侵害に歯止めをかけているものであるという理由からである<sup>24)</sup>。

したがって、憲法は国家を運営する側の人間に「憲法を守るように」と義務づけているということになる。このことは、その統治機構が、人権を保障する手段として権力の分立を目的としたものであるように、国家統治に携わる権力者の側にとってその行動を規制するために不自由にできているということが理解されよう。このような装置は、これまでの歴史的経緯、つまり、権力を集中・独占すると人権侵害に繋がるという経験から形成されたものであり、これにより、憲法が国家権力を制限して人権を保障するというものだからである。

このように現行憲法下のわが国は、戦前と異なり国家の手段のために個人があるのではなく、人間が生まれながらにして持っている自由を保障し、個人を守るために国家があるというものである。このことこそが、わが国の憲法の根本的な原理であり考え方である「個人の尊重」ということである<sup>25)</sup>。

憲法13条には、「すべての国民は、個人として尊重される。生命、自由及び幸福追求に対する国民の権利については、公共の福祉に反しない限り、立法その他の国政の上で、最大の尊重を必要とする」とある。この国では、かけがえのない個人一人ひとりが最も大切な

存在であるということが、ここにはっきりと示され、そこにあるのは「個人の尊厳」・「個人の尊重」の精神である。加えて、この条文の後段には、「生命、自由及び幸福追求に対する国民の権利については、公共の福祉に反しない限り、立法その他の国政の上で、最大の尊重を必要とする」とあり、一人ひとりの個人に幸福を追求する権利が存することについて明らかにされている。

さらに、14条1項には、「法の下での平等」について、「すべての国民は、法の下に平等であって、人種、信条、性別、社会的身分又は門地により、政治的、経済的又は社会的関係において、差別されない」とある。平等概念については、「形式的平等」と「実質的平等」があるとされるが、この条文における平等は、形式的平等の保障するところから生じた貧富の差などを克服して、実質的な平等にすることを含み、社会的・経済的弱者に対しては保護することにより、形式的な平等のみならず実質的な平等をも確保していこうというものである<sup>26)</sup>。租税公平主義はここに根拠をおくと一般的に説かれる。

個人の幸福を追求する権利を保障して実質的平等を考慮していくという、わが国の憲法は、前述のとおり、一人ひとりの個人に価値をおいているのである。そのためには、個人の意見が尊重されなければならない。憲法は、国の主人公が国民であることを明らかにしているものであり、まさにこのことこそが国民主権ということである。それはいうまでもなく、国政における最終決定を国民がするというこ

<sup>24)</sup> 篠原敏雄『市民法学の可能性』（勁草書房、2003）232頁以下、参照。

<sup>25)</sup> 篠原・前掲注<sup>24)</sup>232頁以下、参照。

とであり、わが国はこの民主権を実現していく方法として、国民の代表者に国政の場を任せるという間接民主制を採用している。したがって、国民は、その代表者を通じて政治に参加することになるが、これは当然ながら租税法の立法の場においても同様である<sup>26)</sup>。

そこで、間接的とはいうものの租税法規の立法に関与する国民として、また、法の担い手である市民として、憲法に基礎をおく租税法法律主義と租税公平主義の意義と両原則の関係について論者の議論を参考にしながら考えてみることにした。

## 2 租税法法律主義

憲法において租税に関する具体的な条文は、30条の「納税義務」と84条の「租税法法律主義」と言われている。30条は、「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ」というもので、84条は、「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」と定める。租税教室では、民主主義国家であるわが国では、①国民が、国という共通権力に公共サービス等を委託し、その運営のために要する費用は国民が負担するので、税金を支払う義務があるとしていること、そして、②これらの税に関する法律は国会によって定められること、および、③国会で法律を決める国

会議員を選ぶのが有権者による国政選挙であることを述べる。すなわち、主権者である国民が税金を支払う義務が生じる根拠とその民主権の下に租税法は定められることが租税法法律主義であることを、まず、はじめに伝えるのである<sup>28)</sup>。

ところで、この租税法の基本原則について、金子宏氏は、以下の3つを把握する。すなわち、「租税法全体を支配する基本原則」として「租税法法律主義」と「租税公平主義」、そして、日本国憲法が地方自治を保障していることとの関連で、「自主財政主義」を現行租税法の基本原則の1つであるというものである<sup>29)</sup>。

そして、金子氏は、この租税法法律主義の現代的意義について、国民の経済生活に法的安定性と予測可能性を与えることであるとし、「今日の複雑な経済社会において、各種の経済上の取引や事実の租税効果（タックス・エフェクト）について十分な法的安定性と予測可能性を保障しうるような意味内容を与えなければならない<sup>30)</sup>」とする。さらに、氏は、租税法法律主義の内容として「課税要件法定主義」、「課税要件明確主義」、「合法性の原則」および「手続的保障原則」の4つを挙げ、「その他、遡及立法の禁止および納税者の権利保護も、租税法法律主義の内容として理解すべきである」と説く<sup>31)</sup>。すなわち、以上の6点を租税法法律主義の内容とするのである。つまり、氏は、租

<sup>26)</sup> この点に関し、前掲最判昭和60年3月27日民集39巻2号247頁は、租税法分野における所得の性質の違いなどを理由とする取扱いの区別については、その立法目的が正当なものであり、かつ、当該立法において具体的に採用された区別の態様が立法目的との関連で著しく不合理であることが明らかでない限り、その合理性を否定することができず、これを憲法14条1項の規定に違反するということとはできないと解するのが相当であるとして

いる。つまり、租税法規の内容が、不合理な差別をその内容とするときは、違憲となるということである。

<sup>27)</sup> 篠原・前掲注④232頁以下、参照。

<sup>28)</sup> 川井和子「市民法学における人間像」人間研究41号（2005）44頁以下、参照。

<sup>29)</sup> 以上及び以下の論述については金子宏『租税法（第20版）』（弘文堂、2015）73頁、参照。

<sup>30)</sup> 金子・前掲注②975頁。

税法律主義について、まず、租税法規の解釈・適用にあたっては、租税法が法律であるからには、その法的要件（課税要件）を充足したことにより、その効果（租税債務）が発生するというので、納税者にとって、予測可能性が保障されるものであること、そして、同時に、租税行政の側からすれば、租税法律主義を課税権の行使方法に関する原則であるとするのである<sup>33)</sup>。これまで、ともすれば、財政学的な視点に傾斜して捉えられていた租税法をまさに法として認識する視座は、改めて述べるまでもないが金子氏の大きな功績であろう<sup>33)</sup>。

一方、前出の松澤氏は、現代における租税法の基本原則として「納税者主権主義」と現代的意義における「租税法律主義」を挙げる。氏は、租税法の基本原則について、しばしば租税公平主義を租税法律主義と並べて定立していることについてつぎのように述べる。すなわち、「公平とは正義の顕現であって、法は正義の実現を目的とする以上は、租税法が法であるから、法に内在する条理として当然のことを言っているに過ぎない<sup>34)</sup>」。そして、「公平負担」とは、法が法として負担を国民に求める場合には当然のことである、と論じる。そして、現代租税法の基本原則について、そ

れがいずれも憲法に基礎を置くものでなければならぬことを強調したうえで、わが国の憲法は租税に関して「納税者主権主義」（憲法30条）と「租税法律主義」（憲法30条，84条）の2つを基本原則として想定していると詳述するのである<sup>35)</sup>。

松澤氏の言う納税者主権主義とは、「国民主権主義の考え方に基づき、国民代表による立法により、租税法規が国民の意思に基づいて制定され、かつ、主権者全員が誠実に負担するという面と、その租税によって生ずる効果は国民に帰属するという面との両面性をもつ<sup>36)</sup>」というものである。

つぎに松澤氏は、租税法律主義の現代的な存在意義として「租税法はだれのためにあるのか」という理念と、「租税法は法律である」という2つの理念がともに照応することによって生じるとし、納税者である国民が容易に自分で所得を計算し申告できるような法律として、現行租税法規が整備されているか、という角度からこれを捉える<sup>37)</sup>。つまり、申告納税制度の下では、国民自らが自己の責任において申告納税する際の手がかりとするもの、すなわち、行為規範とされる租税法規が納税者である国民のもの、という視座において制定されなくてはならないことが要請されると

(31) 金子・前掲注(29)75頁。

(32) 以上及び以下の論述については金子・前掲注(29)76頁以下、参照。

(33) 租税法律主義の内容に関し、清永敬次氏は、「租税法律主義の中には種々の内容の原則が含まれていることがある。すなわち、立法上の原則として、租税に関する定めは、できるだけ一義的で明確でなければならないとする課税要件明確主義が一つの内容とされる。……また、同じく立法上の原則として、租税法律主義は、租税法規不遡及の原則を含むとの見解がある。これは、租税法律主義の

原則に予測可能性・法律生活の安定の要請が含まれているとの考え方に立つものである」（清永・前掲注(9)31頁）と述べる。このように、現代の取引社会において、租税法律主義の機能は、金子氏の所説と同じく国民経済生活に法的安定性と予測可能性に資するものであると言えよう。

(34) 松澤・前掲注(6)60頁。

(35) 松澤・前掲注(6)41頁以下、参照。

(36) 松澤・前掲注(6)41頁以下。

(37) 松澤・前掲注(6)62頁以下、参照。

述べる。そして、これをもって納税者主権主義を踏まえた現代的視座における租税法律主義の意義であることを指摘しているのである<sup>38)</sup>。以上に述べた松澤氏の見解は、一見すると、租税法律主義の一般的理解と若干異なるようにも見えなくはない。しかし、個人の尊重は、国民の自由と財産権の保障が中軸をなすものであり、前述の金子氏の所論は、もとより、つぎに述べる田中治氏の所説とも呼応するものであると思われる。

田中治氏は、「租税法律主義の現代的意義」<sup>39)</sup>と題する論稿において、租税法律主義に関し、以下の3点につき留意されるべきであるとす。すなわち、「納税者は、国民の代表者の手による法律にのみ拘束されるということである。国民の代表者による租税法規の定立は、当該代表者を選出した国民それ自体の行為と目され、それゆえ租税法規による納税義務の賦課が正当性を持つというべきであろう<sup>40)</sup>」と述べ、代表なければ課税なし、という考え方は、国民を代表しない者による租税の賦課を

排斥することを指摘する。

つぎに、田中氏は、租税法律主義の目的は、国民の自由と財産を保護するものであるとしたうえで、その目的につき、「一つは、国民を代表しない者により、理不尽な課税権が行使されることにより、国民の正当な行動の自由、正当な財産権の保持が損なわれてはならないということである。もう一つは、租税法規そのものが、理由なく国民の自由や財産権を奪うものであってはならないということである。確かに、租税法律主義は近代市民社会の基本原理の一つとして生成したが、その自由権的性格は、今日においてもなお維持され、強調されてよい<sup>41)</sup>」と詳述する。つまり、租税法律主義による国民の経済生活に法的安定性と予測可能性を与えるものであるということは、その機能であって、それ自体が目的ではないことを論じるのである。

そのうえで、田中氏は、租税法律主義が、とりわけ租税公平主義との間で鋭い緊張関係にあることを指摘する。氏は、「租税を平等に

38) 松澤・前掲注(6)67頁以下、参照。

39) 田中治「租税法律主義の現代的意義」税法学566号(2011)243頁以下参照。田中治氏は、本論で、租税法律主義の原則は、今日において、現実として、どこまで徹底しているのか、誰の、何を、どのようにして縛るのか、という問題意識を明らかにする。そして、租税立法との関係では、租税回避行為の否認規定について、やや一般的な否認規定とされる所得税法157条を例に挙げ、少なくとも立法論上は、当該否認規定の具体的発動要件、適用基準と通常の行為等への置換えにつき法定しなければならぬと述べるのである。この点、組織再編成における租税回避を否認するとされる法人税法132条の2も同様であろう。つまり、氏は、①納税者には自らが直接行った取引や行為を基礎に課税される権利があり、②憲法上の租税法律主義の要請に照らして、その発動には相当に厳格な法的制約が存在していることを銘記すべきであり、

③立法改正の前提として、行為計算の否認規定に関して、対応的調整をすべきかどうかについて、十分な理論的検討をすることが不可欠であると論じる。

すなわち、氏は、立法の段階で課税要件を具体的に、明確に定め、概括的・包括的な文言によって規制権限を租税行政庁に丸投げすることは許されないこと、また、租税政策的利用を強調し過去の行為や取引に対して立法を遡及することは許されないこと、そして、本来租税における課税の公平は税法の立法者に向けられるべき拘束であると結論づける。このように、氏は、法の解釈・適用は、道徳的な価値判断や情緒的な公平感とは異なるものであって、課税は制裁ではありえないとの認識を明確化することを述べるのである。

40) 田中・前掲注(39)244頁。

41) 田中・前掲注(39)244頁。

負担すべきことは憲法14条から導かれるものである。これが租税法規の立法過程において求められることに争いはない。問題は、租税法規の解釈、適用の過程において、租税法律主義と租税平等主義との関係や相互の役割をどのように考えるかである<sup>(42)</sup>と述べ、まさに租税法の基本問題について、いわゆる富士事件<sup>(43)</sup>を例に挙げ、「立法上の不明確さや不備を突いた租税負担軽減行為に対する法的評価については、鋭い緊張と対立がある<sup>(44)</sup>」ことを具体的に提示するのである。

「確かに、租税は、社会全体で支えるべき公共事務（基幹的な社会資本や基幹的な公的役務）をまかない、不特定多数の利益の実現を図るために不可欠のものである。しかしそうであるからといって、法の許容する範囲で、あるいは法が明示的に禁じていない範囲で、租税負担を最小にするために納税者が行為することが、明文の根拠規定なくして否定されるべきだと結論することは、法の解釈を通した立法行為といわざるを得ないであろう。感情や道徳的価値からみて、ある取引や行為が許されないということと、税法上の法的評価としてそれが許されないということとは、互いに次元が異なり、また、互いに峻別すべき問題である<sup>(45)</sup>」と考えられる。前掲富士事件の例に即して述べれば、納税者の租税回避の意図の存在と借用概念である住所の意義につきこれを解釈論の中に取り込むことについてどのように考えるか、である。

そこで、以下では、租税公平主義の概念を踏まえて、租税法律主義と租税公平主義の関係について論者の見解を含めて改めて考えてみよう。

### 3 租税公平主義の概念と租税法律主義との関係についての検討

租税公平主義とは、個人の担税力に即した課税や租税の公平および中立性ということを示すもので、国民が負担する租税法規の内容であると考えられる<sup>(46)</sup>。

租税教室では、租税公平主義について、国民はそれぞれの所得に対してその責任に応じ税金を納めていくことであると説く。つまり、所得の多い人は少ない人より多くの税金を納めることにより、国民ができる限り公平、平等に生活が営めるよう、税金の仕組みは考えられていると説明するのである<sup>(47)</sup>。

そうすると、当然ここで「公平」ということについての議論が生じるが、以上の租税教室における公平性の趣旨は、以下の金子教授の見解と同様であろう。すなわち、氏は租税公平主義について、「税負担は国民の間に担税力に即して公平に配分されねばならず、各種の租税法律関係において国民は平等に取り扱われなければならないという原則を、租税公平主義または、租税平等主義という<sup>(48)</sup>」と述べ、「近代法の基本原理である平等原則の課税の分野における現われであ<sup>(49)</sup>」ると説く<sup>(50)</sup>。

ここでいう公平ないし中立性の原則の要求する「平等取扱い原則」、「不平等取扱い禁止原則」は、課税の上で同様の状況にあるもの

(42) 田中・前掲注(39)245頁。

(43) 最判平成23年2月18日判時2111号3頁。

(44) 田中・前掲注(39)245頁。

(45) 田中・前掲注(39)245頁。

(46) 金子・前掲注(29)83頁以下、参照。

(47) 松澤・前掲注(6)75頁以下、参照。

(48) 金子・前掲注(29)83頁。

(49) 金子・前掲注(29)83頁以下。

は同様に、異なる状況にあるものは状況に応じて取り扱われるべきことを要求する、というものである<sup>50)</sup>。

租税公平主義についての松澤氏の見解は既に述べたとおりであるが、ここであえて繰り返し述べれば、氏は、租税公平主義を租税法法律主義と並列にして、定立していることについて批判していることである。つまり、松澤氏は、公平とは正義であり、法＝租税法が正義の実現を目的とする以上は、法に内在する条理として当然のことであると論じ、法が法として税負担を国民に求める場合には「公平負担」は当然のことであると論じているのである<sup>51)</sup>。このことは、法というものの本質を考えると当然のことであるが、このように松澤氏がその当時において、理論的に分析したことには大きな意義がある<sup>52)</sup>。

ところで、租税法法律主義と租税公平主義の関係については、前掲田中論文をはじめ、既に多くの学者の間で判例の吟味・検討を通して議論がなされているところであるが、本稿では深くこれに立ち入らない<sup>53)</sup>。しかし、それを租税法がもつ規範としての役割として確認すると、第1に申告納税制度の下で第1次解釈権をもつ納税者の行為規範として、第2に租税行政庁の課税規範として、そして、第3

に争訟になった際の裁判規範として租税法が機能するというのが挙げられる<sup>54)</sup>。したがって、まず重要なことは、租税法はそれを手がかりとして申告する際の明確な拠り所であってはならない。そうすると、租税公平主義は、法が法であるからには、その法律の内容として公平性が盛り込まれているのは、当然に要求されることであり、一方で、租税法法律主義は、租税法の基本原則といわれるところの形式的な側面—租税法規に定めるとおりに実務を行うこと—を担っているものであると考えられる。要するに両原則は、形式と実質の関係であると捉えられる。

この点について以下に述べる増田英敏氏の見解<sup>55)</sup>は、きわめて論理的かつ説得的であると思われる。氏は、租税法の解釈・適用において租税法法律主義と租税公平主義がバッティングした場合の優先関係について、論者の見解を踏まえ、論点を整理する。そのうえで、この問題について、増田氏の結論を示す。これについて詳述することは別の機会としたいが、氏の述べるところは、つぎのように理解される<sup>56)</sup>。

まず、増田氏は、松澤氏の問題意識である租税法の解釈・適用にあたり、租税法法律主義と租税公平主義とが衝突した場面での理論的

50) 金子氏は、この担税力（経済的負担能力）の基準として、「所得・財産・および消費」の3つを挙げる。この中で、教授は、所得および財産は担税力の尺度として累進税率の適用が可能であり、公平な税負担の配分ならびに富の再配分の要請に適していることを説く。とくに、所得は担税力の尺度として、よりすぐれており、なかでも所得税は基礎控除その他の人的控除等を通じて最低生活基準の保障を図ることが可能であるから、富の再配分や社会保障の充実の要請に最も合致すると述べる。一方、消費税は課税対象の選定によっては、

逆進性となりやすい傾向があることを指摘している。そのうえで、金子教授は、所得がすべて正確に把握されるわけではないことから、これに他の財産・消費の税を組み合わせることにより、バランスのとれた税制を構築することが、担税力に即した税負担の配分のために好ましいと正当にも指摘しているのである。金子・前掲注(29)83頁以下、参照。

51) 金子・前掲注(29)84頁以下、参照。

52) 松澤・前掲注(6)60頁以下、参照。

53) 松澤・前掲注(6)60頁以下、参照。

解決について、そのいずれにも偏せず、両者の妥当な調和を図りながら、何が租税正義であるかを発見することが必要であるとする松澤氏の結論的見解を提示する。そのうえで、増田氏は、佐藤英明氏の所説、すなわち、実質的な税負担の公平性を理由に課税処分等を行うことは認められないとする考え方<sup>54)</sup>を踏ま

え、租税回避や借用概念の解釈について、具体的な租税事件の事実関係に基づいて、当該規定の適正な解釈を試みる。そして、「租税法は、私法上の法律関係に即して租税法律関係を確定させていくという点で、民法などの他の法分野の解釈・適用と大きく異なる。租税法の解釈・適用過程において、私法上の法律

54) たとえば、佐藤英明氏は、租税法の基本原則として、「租税法律主義」と「租税公平主義」の2つの原則を挙げ、このうち租税法律主義の内容について、その考え方と位置づけに関し、租税法律主義と租税公平主義とが衝突する場面における問題解決の在り方と関連させて考察する。そして、租税法律主義の内容についての学説を整理する。そのうえで、佐藤氏は、罪刑法定主義の類推と指摘される租税法律主義の「中心的な考慮要素を予測可能性の確保である」（同論文58頁）とする。すなわち、現代の取引社会における租税法律主義の機能は、前出の金子氏の説く国民経済生活に法的安定性と予測可能性を与えることにありと述べる。また、租税法律主義と租税公平主義との関係においては、租税法律主義の要請する予測可能性・法的安定性の確保は個別の場面における租税負担の実質的な公平に優先するという考え方が通説といえるとしたうえで一定の制約要因があることを論じる。すなわち、「行政先例法が成立している場合、平等取扱原則に抵触する場合、信義則の適用を認める場合には、租税法律主義の内容とされる合法性の原則はその適用が制約され、現存する租税法規との関係では形式的に「違法」と考えられる措置が実質的に適法だと考えられるとされるのである」（同論文59頁）と述べる。そして、佐藤氏は、この両原則の衝突における解決の方向について、「第1に課税要件法定主義は、予測可能性原則に優先する……第2に、租税法律主義の内容である予測可能性原則は、租税公平主義に優先する」（同論文70頁）ことを述べる。こうした考察から、佐藤氏は、「実質的な税負担の公平性の確保を理由として、納税者の予測可能性を害する法解釈や処分を行うことは認められない。これは、これまで租税回避の否認や借用概念の解釈に関して学説が説いてきた点である」（同論文70頁）と確言するのである（金子宏編『租税法の基本問題』（有斐

閣、2007）55頁以下〔佐藤英明執筆〕、参照）。

なお、両原則の関係については、他にも多くの論文が挙げられるが、ここで挙げた2つの基本原則との関係では、差しあたり、後掲注<sup>57)</sup>増田英敏『リーガルマインド租税法（第4版）』は、まず、租税法の基礎理論を平易に解説しつつ、それらを判例に即して展開しているところ、大いに参考になろう。

55) 松澤・前掲注(6)60頁以下、参照。

56) なお、本稿においては、その論点と密接な関係があるにもかかわらず、租税法律主義の下での租税法規の解釈・適用の在り方について深く立ち入っていない。この点について、谷口勢津夫氏の所説は意を同じくする。氏は、租税法律主義の下での文理解釈の意義についてつぎのように述べる。「租税法律主義・合法性の原則が支配する税法の分野においては、法解釈に厳格さが特に強く求められる（厳格な解釈の要請）。法文から離れた自由な解釈が許容されるとするならば、そのような解釈に基づく税法の適用は、法律に基づく課税とはいえず、したがって、租税法律主義が税法の解釈を通じて潜脱され破たんしてしまうことになるからである」（谷口勢津夫『税法基本講義（第4版）』（弘文堂、2014）38頁）。税理士実務では、文理解釈でなければならない理由について簡潔に提示するものとする。

57) 以上及び以下の論述については、増田英敏『リーガルマインド租税法（第4版）』（成文堂、2014）33頁以下、参照。なお、増田氏は、租税法の基本原則をふまえて、租税法の解釈・適用に関し、租税回避行為の否認に関する議論を含めて端的に整理しているので、以下も参照されたい。増田英敏『基本原理から読み解く租税法入門』（成文堂、2014）27頁以下。

58) 佐藤・前掲注<sup>54)</sup>70頁以下、参照。

関係を確定させる場合に、租税法独自の事実認定や解釈・適用を行うことは個別租税法に明文の規定がある場合以外は、許されない。なぜならば、租税法上に明文規定がないにもかかわらず事実認定も含めた私法関係の確定過程に租税回避意図の認定といった独自性を強調すると、租税法律主義の機能である法的安定性と予測可能性が確保されないからである<sup>59)</sup>と述べる。

このように増田氏は、現代取引社会にあって、租税法の解釈・適用の場面では租税法律主義が租税公平主義に優先すると結論づけるのである。この点、今日の租税事件の判決の1つの傾向としてもみてとれ<sup>60)</sup>、大増税時代を目前にした今、申告納税制度を採用するわが国にあって、きわめて理にかなったものであるといえよう。

このように、「租税法規とそれを適用する社会経済事象（経済取引等）が複雑化するにつれて逆説的であるが、租税法の基本原則が議論される頻度とその重要性は高まっているように思われる。それはおそらく、どんなに規定を精緻化しても社会事象の多様化・高度化に追いつくことができないのが、法制度にわたる宿命であるため、社会事象の複雑化が進めば、個々の場面で個別の規定をどのように解釈するか、また、一般的な救済法理をどのように用いるか、さらには、どのような立法を行うか（政令への委任や包括的租税回避行為否認規定の立法の可否など）というような判断を迫られる頻度が高ま<sup>61)</sup>る。その判断

を行う際の拠り所となるのが、国民主権主義の下、租税法律主義と租税公平主義という基本原則である。したがって、両原則の果たす役割を踏まえ、その要請に適うことが適正な解釈であると考えられる。このことは、課税実務において、租税法律主義の内容である合法性の原則が遵守されてこそ、租税公平主義の執行原理としての側面である平等取扱い原則の要請に適うことから論証されよう。

### Ⅲ 租税法における人間の在り方—市民税法における人間像について<sup>62)</sup>—

以上は、租税教育に関連して、租税法における仕組み、原則、内容、原理を理解するという観点において述べてきた。つぎに述べることは、私の税法学に対する考え方、すなわち、これを「市民税法」と捉えているところの人間像の新たな展開のための理論的な枠組みを提供することにある。

#### 1 租税観と市民像の関連性について—国庫主義的租税観と国民主権主義的租税観が想定している人間像—

さて、以上に述べてきた租税法に関する議論は、これから以下に述べる市民像・人間像における考察と、一見すると、あまり関連性がないように見えるかもしれない。しかし、この両者は、深く繋がっているのである。このことを、2つの租税観、すなわち、国庫主義的租税観と国民主権主義的租税観が想定していると思われる人間像を探求しつつ、少し

59) 増田・前掲注5755頁。

60) たとえば、ホステス源泉徴収事件・最判平成22年3月2日民集64巻2号420頁、前掲注43)、富士事件、競馬所得事件・最判平成27年3月10日刑集69巻2号434頁などが挙げられよう。

61) 佐藤・前掲注6473頁。

62) 以下の筆者の提唱する市民税法における人間像に関する論述については、拙稿「市民税法における人間像」税法学552号（2004）3頁以下を参照されたい。

述べてみよう。

さて、それでは、ここでいう国庫主義的租税観が想定する人間像とは、どのような人間であろうか。ここでは、権力者の存在が、人民に対し、彼岸にあって存在しているという前提である。したがって、人民・国民の側では租税法が私有財産に対する侵害規範としての性質を有するものであることから、その権力者に対抗し、少しでも少なく税を納めることに腐心するということになる。その徴収された税金も、第一義的には、領主や国王などの金庫を充たすことを目的としており、その用途も明らかにされることはない。ここでの国民の国家に対する心の在り方は、あるときは、国家に依存し、また、あるときは、対立関係におくというものである。

一方、国民主権主義的租税観が想定する人間像であるが、ここでの国家に対する市民・国民の心の在り方は、国民自らが創設した共通権力・国家を維持するための費用を共同で負担しようということであり、理論的には、自ら立法化した租税法に従って、積極的に税を支払うという態度なのである。

このように、各租税観は、税を支払う市民・国民の心の在り方と深い繋がりがあることが理解されるであろう。

そこで、以下では、このことを詳しく述べていきたい。あくまで、焦点を合わせているのは、税を負担する市民・国民の心の在り方・意識・感情、総じて税規範意識である。この税規範意識について類型論等を参照して、一層明らかにしていくことにしたい。

## 2 市民法学における市民像・3類型の提示における所説

私は、法学という学問は、常に人間の在り

方と関連している、ということをいつも痛感している。法というものは、目で見て手で触れられるような形あるものではなく、人間の意思によって形成され、人間の意思によって解釈・適用されるものである。したがって、法というものは、その担い手である人間の法意識、あるいは、国家・社会全体についての意識に大きくかかわってくるものである。

そして、この法と人間との関連は、他の法分野以上に、租税法と人間との関連についてあてはまるものである。すなわち、税というものは、日常生活に最も近接しているものであり、それ故にかえって、人間の意識に直接働きかけるものである。

以上のような観点からすれば、多々述べなければならぬことがあるが、ここでは、特に市民法学理論における3類型論・篠原敏雄氏の所論を題材にとって、論述することにした。以下で見る類型論<sup>63</sup>については、それ自体検討に値するものであるが、本稿では、その論旨に沿う形での論及となっていることをお断りしておきたい。

- (1) さて、市民法学理論においては、市民法学を体系化するにあたり、市民法学における市民像は、諸個人と社会・共同体との関連性についての3類型として提示される。ここで言う「市民像」とは、「人間存在の基本的な在り方に基づく規範的、近・現代的な類型」を指すこととする<sup>64</sup>。そして、この「市民像」解明のために、提示された3類型とは、以下のとおりである。

すなわち、第1類型は、「内面的自立性・

<sup>63</sup> 以下の論述については、篠原敏雄『市民法学の基礎理論』（勁草書房、1995）233頁以下、参照。

自律性を有しない諸個人が、敵対的な人間関係ではなく、友愛的な諸関係の中に生きる」というものであり、第2類型は、「諸個人は、内面的独立性を獲得し、諸個人の意思の自由の原理が承認されるものであるが、そうした諸個人が、相互に背を向けた形で、敵対的に政治的に結合する」というものである。そして、第3類型は、「内面的独立、自律、自立を果たしている諸個人が、友愛に満ちた公正な連帯的な紐帯を形成する」というものである<sup>64)</sup>。

ここで重要なのは、第3類型的な在り方である。すなわち、それは、「自由な諸個人による連帯的な共同体の形成」であり、この在り方を「市民法学における市民像」と想定する。つまり、一方で、自己の良心のみに基づいて行動し、このことについて、他者から強制されない自由な人間であり、他方で、そうした自由な人間が、相互に他者に対して親愛の情をもって接して、他者の痛みや悲しみ、嬉しいことを共感できることのできる人間という市民像である。

さらに、この市民像把握を、主に憲法学の観点から理論的に考察すると、こうである。すなわち、日本国憲法の想定する市民像は、一方で、個人の精神活動の自由、経済活動の自由、人身の自由等から成る国家への自由の担い手であり、干渉・介入する国家・権力に対抗するというものであるが、他方、自由で平等で独立な諸個人が連帯し

て共同性を形成するというところに重要な意義を見出すものである。つまり、対抗と参加ということの2つの属性が、市民を形作る原理的なものであるということを示している<sup>65)</sup>。

ところで、ここで極めて重要なことは、「市民」という言葉の理解である。すなわち、しばしば、国家との対抗関係においてのみ、その人間像を捉え、いわゆる原子論的な個人主義的な人間として「市民」を想定することは、大きな誤りであり、一面的な理解であることを指摘しておきたい<sup>67)68)69)70)</sup>。それは、当然に憲法理念から導かれるのである。

(2) 以上のことから、すなわち、市民としての個人は、主体性の原理を確固として保持し、自分および家族の利益のために労働し配慮するのであり、主体的意見や特殊的意思を自らの行動の基準とするのである。また、他方、「国家」において、個人は自分の利益のためではなく、公共性のために働くことを心掛けるのであり、近・現代国家においては、公共性は、一人ひとりの個人の特殊的利益や意思により成立し、他方、個人は、また、そうした私的人格としてのみではなく、「公共性を承認し、公共性の実現ということを究極の目的とする個人として存在するのである。このように、近・現代国家は二重の性質を持つ個人によって支え

64) 以下の論述については、篠原・前掲注63)203頁以下、参照。

65) 以上および以下に述べる3類型に関する論述については、篠原・前掲注63)203頁以下、参照。

66) 篠原・前掲注63)203頁、参照。

67) 篠原・前掲注63)204頁、参照。

68) ルソー（桑原武夫・前川貞次訳）『社会契約論』（岩波文庫、1954）15頁、参照。

69) ルソー・前掲注68)31頁、参照。

70) ヘーゲル（藤野渉・赤沢正敏訳）『法の哲学』（世界の名著35、中央公論社、1967）。

られている<sup>71)</sup>』と言っているのである<sup>72)</sup>。

さて、そこで、今、提示した3類型論と、先に挙げた各租税観との関連性を簡単に述べることにする。

つまり、こうして見ると、国庫主義的租税観の人間像は、権力者の存在を肯定し、それに対抗し私的利益の極大化に奔走する第2類型的市民・国民、と言っているのである。

一方、国民主権主義的租税観における人間像とは、自己の内面の世界を確立した自由・平等・独立な個人が、共同の利益のために自ら国家を創設し、公共性の担い手となりうる市民像が想定されている。すなわち、国民主権主義的租税観における市民像とは、第3類型の人間像と共通するものであるということがここで検証しようといえよう。

しかし、私見によれば、現代社会においても、依然として人権、権利の観点が国民の中に十分浸透しているとは言い難い。それは、未だに前述したような国庫主義的租税観による課税実務が残存しているという状況からも明らかであると思われる<sup>73)</sup>。

- (3) 以上に述べたことから明らかなように、税法学の研究においてその基礎として不可欠なのが、国家論に関する検討であり、また、法の担い手である人間像に関する洞察・一人ひとりの個人の法意識・租税観についての研究である。以上の考察からすれば、日本国憲法の想定する人間像・市民像は、自己の主体性を確立し、なおかつ、他者と連帯し、公共性の担い手となりうる市民であることは、もはや疑う余地はないと言えよう。

近代国家における「国民」とは、そのような個人が作り上げている全体ということになり、一人ひとりの個人の在り方や法意識に決定されているのであると思われる。以上に述べた見解と同種のことをイエーリングもつぎのように指摘している。

「国民といっても、結局あらゆる個々人の総和にすぎず、個々人が感じ、思惟、行動する<sup>74)</sup>』と。したがって、個人の在り方、考え方が近代国家全体の方向性を決めていくことになるのである。

以上の帰結から、憲法理念から導かれる国民主権主義的租税観を前提にすれば、国家像・行政の在り方を作り上げるのも、理論的には、国家を創出した個人であることは、明らかである。したがって、法的な空間においても、市民的な公共性を自覚的に担い、形成していくのは、市民・国民自身にほかならないということになろう。改めて述べるまでもないが、このような筆者の提唱する市民税法学は、被統治者に抵抗する市民像を基礎とするのではなく、国家を構成する市民（国民）こそが、国の主人公であり、市民が創りあげた国家を運営する費用について自弁する主体者であるのである。この点、平成14年税理士法改正に続く26年税理士法改正、また、平成23年および26年の国税通則法改正等をはじめとして、市民の自覚的・形成の動きは、司法改革の潮流の中で確実に前進していると評価しよう。

(71) 篠原・前掲注(63)205頁以下、参照。

(72) ヘーゲル・前掲注(70)227頁、参照。

(73) 松澤・前掲注(6)46頁、参照。田中・前掲注(39)253頁以下、参照。

(74) イェーリング(小林孝輔・広沢民生訳)『権利のための闘争』(日本評論社、1994)78頁、参照。

さて、以上に述べたことは、言わば、原理論次元での租税法理論であるが、これを前提にして、現在の税を巡る諸問題について論じると、以下のようなになるであろう。すなわち、政策論次元の検討である。

#### IV 税制改正への関心と税理士の役割

##### 1 租税公平主義の下での法の具体的な内容の変遷

本稿の道行からすれば、税を考えるときには、租税法規の内容を構成する「公平」ということ自体について考えていくことが極めて重要であることに気づく。つまり、実際には、ある人たちからみると公平であり、ある人たちからは不公平という場面がしばしば存在するようにみえるからである。「公平」ということについては、それに絶対的な基準はない。具体的な政策の下でその実現が志向されるものであり、国家により、時代により、政権により、あるいは、その国の年齢層の構成による等、具体的な中身は事情によって変化するという現実があるからである。たとえば、租税の高負担によって国が社会保障費を十分に使って安心して暮らす社会が良いとするのかどうか、などという問題が挙げられよう。こうした考え方は、国民一人ひとりの考え方、階層によっても違いがあると思われる。

したがって、租税立法においては、たえず税を負担する者が納得していく形を追求して

いかなければならないということになる。そうすると、公平な課税を目指して、しばしば改正していく必要があるということになる。税率1つを例にとっても、絶対的な基準があるとは言えないので、そのときどきの国民の意識、ライフスタイルや年齢構成で変わってくると思われる。そのため、たえず議論をしていく必要があり、国民もこれに関心を持つ必要があることは言うまでもない。

上述したような事情から、租税公平主義の下で法の具体的な内容の変遷があると言える。そうすると、「公平」ということが盛り込まれる税制改正や政策について、納税者として、ましてや税の専門家である税理士としては、一層関心を持つ必要があろう。このことは、そのまま現在および将来の租税法についての議論を深めていく場としての政府税制調査会等の活動に関し、より関心をもつことでもある。現実に眼を向け、租税に関する立法過程の概略についてみると、今次の税制改正に至る過程は、つぎのとおりである<sup>(75)</sup>。

まず、次年度の税制改正について各政党や財務省主税局では、11月頃から税制改正の議論をはじめ、それと同時に総理から諮問を受けた税制調査会（内閣府本府組織令31条、33条。税制調査会令（平成25年政令7号）。以下、「税調」という）での議論がこの時期に行われ、この税調の答申を得た内閣総理大臣は、財務省主税局に税制改正大綱の取りまとめを命じる。そして、これについて審議され、閣

(75) 租税立法過程の概要については、差し当たり、青木丈『法令用語と立法の基礎知識』（税務経理研究会、2013）42頁以下を参照されたい。青木丈氏は、本書において、租税立法のプロセスは、毎年、の税制改正という独特の慣行によりとられていることを指摘し、主権者としての国民としてはもち

ろんのこと、税理士が税制建議権を有していることから、租税立法過程の概要を把握しておくことは有意義であることを述べる。そして、「租税法主義の要請にかなうよう、透明性が高く、責任の明確な税制改正過程の確立が望まれます」と述べる（本書60頁）。

議決定を経て、税制改正要綱が決定される。これが、政府案として衆議院に提出され、その後参議院を通過すれば、法案は成立の運びとなる。こうした議論を経るものの、税制改正大綱がわずか1か月程度で公表されるに至るのである。

税制は国家の根幹であるにもかかわらず、このような短期間で税制が論議され、税務の専門家である税理士が関与する余地はいかほどであろうか<sup>(76)</sup>、今以上に、税理士の声が国会に届くようなシステムに変えるべきであるという意見もあると聞く<sup>(77)</sup>。このことは、税理士が社会から信頼されるために今なすべきことは何かということと深く関わってくるであろう。平成18年度に導入され、その後、平成22年度の税制改正により廃止された(旧)特殊支配同族会社の役員給与のうち給与所得控除額に相当する部分の損金不算入の規定(法人税法35条(削除))の例や平成16年度税制改正における土地、建物の損益通算廃止規定(租税特別措置法31条)の例をみても税制改正のプロセスに問題があるとの指摘は否めないのではないだろうか<sup>(78)</sup>。「税理士会は税務行政その他租税又は税理士に関する制度について、権限のある官公署に建議し、又はその諮問に答申することができる」(税理士法49条の11(建議等))とされているのであるから、それがさらに機能すべきであり、形骸化されてはならないのである。

## 2 租税公平主義における公平と政策税制

ところで、租税立法についての要請が前述の「負担の公平」とともに、「政策的な見地」によるということがしばしば説かれるが、この独特の要請や租税の公平概念が時の政権や政策にかかわっているということは既に述べた。そこで述べた政策とは、「政府・政党などの方策ないし施政の方針」(広辞苑第6版)という意味で用い、その「公平」の考え方も、政府や政党などの施政上の方針や方策によるということで筆者は用いた。

しかし、この点について、山underline学氏は「政策税制」にいう「政策」ということを一般的な用語とは区別して捉え、ここでいう「政策」ということの意味に注目する。

山underline氏は、まず政策税制における「政策」を租税自体が法律によって創設・改廃されることから、政府や政党の行うものに限られるという前提において、「そうすると、『政策税制』は、『政府や政党が、一定の政治方策を策定し、その目的を実現させるために租税を特定の目的実現のための道具として、租税法の立法によって用いるもの』と解される<sup>(79)</sup>」とする。すなわち、氏は、特定の政策目的を実現するための政策手段である租税特別措置等には、特定の人々の負担を軽減することにより、特定の政治目的の実現を図るもので、公平をその内容とする租税原則に反するという指摘があることを認める<sup>(80)</sup>。その一方で、氏は、

(76) この点についても、最近では、日本税理士政治連盟による積極的な建議につき実効性があるものとなりつつあることが期待されよう。日本税理士政治連盟「日本税制連」511号(平成27年8月1日付)参照。

(77) 「社会的使命を尽くすため税理士の力を結集しよ

う」月刊TKC420号(2008)4頁以下、参照。

(78) 川井・前掲注(1)150頁以下、参照。

(79) 山underline学「政策と税制—第2章」税法学551号(2004)99, 105頁以下、参照。

(80) 山underline学・前掲注(79)99, 105頁以下、参照。

『政策税制』が『租税法律主義』の原則に従って、租税法規が法律として成立する以上、法に内在する制約を包摂することにより、概念上は『負担公平の原則』や『平等主義』も『法の正義』として認めることができるのであるから、真の『政策税制』であれば、本来の租税の定義と相容れるものと解する<sup>81)</sup>と述べる。つまり、「政策税制」についても、「申告納税制度及び参政権をもって国政に参加する国民主義を追求すると租税制度のすべては憲法に戻って考えることになるのである<sup>82)</sup>」と結論づけるのである。確かに、租税法の基本原則が個人の尊厳であり、国民の幸福に資するものということであれば、この点について論究したものであるといえ、同氏の見解は、傾聴に値すると思われる。

おわりに

#### 1 税金は支払うものであること—タックスペイヤーとしての意識の重要性—

租税の存在理由については、既述のとおりであるが、租税が「自己賦課」の性質を持つものであるといっても、現実的には国民の自主的な判断又は善意にまかせて、集められるものではない。仮に誰かが税負担をしなくても、公的サービスの提供を受けることができるので、公共財・サービスの提供を担う役割の政府（具体的には、租税行政庁）は、法律により国民から税金を強制的に徴収する権限を国民自らにより与えられるのである。そうすると、民主主義国家における「脱税」は、他の真面目な納税者に対して多大な損失を与える犯罪であり、法律によって当然処罰されるものであることが理解されよう<sup>83)</sup>。したがって、租税の意義とあわせて租税教室では脱税

の犯罪としての重大性も統治機構・国のかたち等に即して話をしていく必要もあろう。もちろん、多国籍企業の税逃れをはじめとする租税回避に関する問題についても、ともに考えて行かねばならない。

かつて、税調の会長であった石弘光氏は、税金問題の難しさについて「(筆者注:以上に述べたような税金の持つ公の性格とは別に)個人の税負担の軽重で議論されることである」と指摘する<sup>84)</sup>。財政赤字累増や高齢化社会の下での不可避な財政需要の増大を考えると、納税者は今後の増税ないし国民負担率の増加についてやむを得ないと考えながらも、いざ負担増の議論が始まると自分自身の租税負担が増加するという懸念から、それを阻止しようという政党の支持に回るなどして真面目な議論に結局十分立ち入らない傾向があるようにみえる<sup>85)</sup>。たとえば、行政の無駄遣いや公務員の給与等の問題などにばかり注目されるという具合である。もちろん、税金の具体的な使途については、極めて重要な問題であり、一層、透明化が図られねばならない。しかし、この社会における租税の意義を考えれば、さらに、立法に際しては、前向きで十分な議論が求められよう。

「法」というものが、人々の織りなす社会に存在する以上、法の担い手は一人ひとりの人間であり、その意識にかかっていると言っても過言ではない。その法を創り出す意識と解釈・適用していく意識である。どんなに素晴

<sup>81)</sup> 山下・前掲注(79)99, 105頁以下。

<sup>82)</sup> 山下・前掲注(79)99, 105頁以下。

<sup>83)</sup> 石弘光『税制改正の渦中であって』(岩波書店, 2008)80頁以下, 参照。

<sup>84)</sup> 石・前掲注(83)8頁, 参照。

<sup>85)</sup> 石・前掲注(83)66頁, 78頁以下, 参照。

らしい中身を盛り込んだ租税法であったとしても、その担い手である人間の意識が希薄であれば、その法は絵に描いた餅になってしまう。まさに、主役はタックスペイヤーである納税者なのである。納税者としての意識向上のために租税教育において私はこれまで税金に関し、「取られる」のではなく「支払う」という言葉を取返して繰り返し使うようにしてきた。前出の石氏も日本においては、このタックスペイヤーとしての意識が極めて希薄であることを指摘し、「タックスペイヤーとは本来、税金を進んで納め、何に用いられるのかその用途を絶えず監視するものということの意味している<sup>86)</sup>」とする。石氏の指摘が今も妥当するのであるとすれば、税金がこの統治機構・国を支える基盤であることについて、一層の理解を得る教育が必要であろう。そして、税を負担する者として、どのような租税制度がよいのかということと、その用途の現状とは切り離して考え、各々の議論を深めていく習慣をつけることが必要とされよう。

## 2 租税教育における税理士の使命

租税教育の実質的な目的は、個人の尊重ということ、そして、まず国民主義から導かれる申告納税制度の意義を伝えることにありと言えよう。それには、憲法の上述の構造を伝えることを第1とし、第2に、租税法の性格・租税法の意義を基本原則とされるものを踏まえて、はっきりと伝えていくことであると考えられる。

すなわち、かけがえのない一人ひとりの個人がそれぞれの幸福を追求して行くことができるように「統治機構」を創り、その運営を「統治機構」という共通権力に信託し、その運営のための費用を自ら支払うというのが納税

者としての国民・市民であるという自覚である。したがって、納税者としての一人ひとりの責任は重大であるということ、そして、これ以上にこの国全体の運営に参画していく権利を自覚することの意義である。申告納税制度のわが国において、前述のとおり、租税法規の第1次解釈権は納税者にある。したがって、納税者にとって租税法は、「行為規範」であり、その解釈・適用をする立場にあること、つぎに、課税規範として同じ租税法を解釈・適用する租税行政庁への対応があること、さらに、解釈・適用について争われた場合には、租税法は「裁判規範」として用いられることから、争訟の場における対応などが求められることになろう。

「今日の租税法主義のもとでは、租税の賦課・徴収は必ず法律の根拠にもとづかなければならず、国民は、法律の根拠に基づいてのみ納税義務を負担する<sup>87)</sup>」。したがって、具体的な租税債務は、租税法が定める課税要件を充足して生じるのであるが、とは言っても、租税法の解釈・適用に関する理解は必ずしも容易ではない<sup>88)</sup>。それでも、納税者はこれを自ら解釈・適用しなければならないし、同時にその権利を有する。もちろん、上述したように租税法が納税者のものであるからには簡素な分かりやすいものであることが要請されるのであるが、それでも、複雑多岐にわたる経済社会の事象を対象にすることからして、どうしても困難であることは否定できない。そこで、納税者の代理人としての税理士の役割と使命があることを受講生に伝えたいのであ

<sup>86)</sup> 石・前掲注(83)79頁以下、参照。

<sup>87)</sup> 金子・前掲注(29)24頁。

<sup>88)</sup> 松澤・前掲注(6)66頁以下、参照。

る。既述のとおり、本来、租税法には「公平」が顕現しているべきものであることに異論はないであろう。その法が、つまり租税法における公平性が社会に実現するように、租税立法に関与し<sup>89</sup>、そして、租税法律主義を遵守し、租税法の解釈・適用を行うということに関し、税理士の果たす役割とその使命は大きいと思われる。

したがって、租税公平主義における公平性がまず立法段階における租税法の中身の問題であると前提すれば、政治や社会制度への関心を持つことの重要性、とりわけ、立法への関心と憲法上認められている権利として税の用途（憲法90条）についての関心をもつことを今後も受講生に喚起したい。税を負担する私たちは納得感のある公正な税制を実現するうえで、そのときどきの政治の在り方に目を配らなければならないのである。

以上の考察から、公平性ということが租税法の内容を構成するものであり、その租税法のとおり実務は行われなければならないこ

とが理解されよう。そこで、はじめて税理士は、納税者の代理人としての職務<sup>90</sup>が果たせるのではないだろうか。この議論を出発点として、私は今後も、租税をめぐる教育の場を通して、日本国憲法下におけるわが国の租税の意義について受講生とともに考え続け、民主主義の根幹にかかわる申告納税制度と税理士の役割と使命についての理解を深め、その制度の維持発展のためにささやかな努力をしていきたいと考えている。

---

<sup>89</sup> 租税法の解釈・適用については、租税回避の問題を含めて論点のあるところである。このような租税法律主義の下での租税法の解釈原理に関するものとして、占部裕典『租税法における文理解釈の意義と問題』（慈学社出版、2013）は、論点を明確に提示し、極めて今日的な課題について示唆を与えるものといえよう。

<sup>90</sup> 租税法の解釈方法に関し、制度の趣旨目的を探求する際には、「租税法規の立法過程において改正の趣旨目的を具体的に明示すること」（田中・前掲注<sup>89</sup>259頁）が不可欠であろう。