

外国人労働者・移民の増加と租税

—— 納税義務の履行状況が国籍法や入管法の法律関係に与える影響 ——

泉 絢也

(千葉商科大学商経学部准教授)

目 次

- | | |
|-----------------------------------|---------------------------------|
| I 研究の目的 | 1 上陸拒否と退去強制 |
| II 米国における移民(法)と租税(法)の結節点 | 2 在留特別許可 |
| 1 12の神話と事実を手掛かりとして | 3 帰化 |
| 2 内国歳入法を手掛かりとして | 4 上記以外の制度 |
| 3 その他の議論 | 5 重加算税が賦課された事実を重要な考慮要素とするものの問題点 |
| III 租税(法)が国籍法や入管法の法律関係に与える影響及び問題点 | IV 結びに代えて |

I 研究の目的

平成20年に約40万人であった外国人労働者数は、令和元年10月末現在では4倍の約165万人に達しており、右肩上がりが増え続けている。増加の要因としては、高度外国人材、留学生、技能実習生の受入れ及び雇用情勢の改善による「永住者」や「日本人の配偶者」等の身分に基づく在留資格者の就労が進んでいることなどが挙げられる⁽¹⁾。

平成30年12月8日には「出入国管理及び難民認定法及び法務省設置法の一部を改正する法律」が成立し、同月14日に公布された(平成30年法律第102号)⁽²⁾。この改正は、「特定技能1号」及び「特定技能2号」という新しい在留資格の創設と出入国在留管理庁の設置という2本の柱から成る。「特定技能」は、既に専門性や技能を有している即戦力となる人材及び受入れ対象分野の人手不足が深刻な分野への限定という特徴を有する。とりわけ、「特

(1) 厚生労働省HP掲載の厚生労働省「『外国人雇用状況』の届出状況まとめ(令和元年10月末現在)」参照(https://www.mhlw.go.jp/stf/newpage_09109.html [最終確認日: 2020年1月31日])。なお、在留外国人の数は、昭和60年12月末現在約85万人であったが、令和元年6月末現在では約283万人である。法務省HP掲載の出入国在留管理庁「新たな外国人材の受入れ及び共生社会実

現に向けた取組」1頁参照(<http://www.moj.go.jp/content/001293198.pdf> [最終確認日: 2020年1月31日])。

(2) この改正の概要については、酒井克彦編著『キヤッチアップ外国人労働者の税務〔改正入管法対応〕』(ぎょうせい, 2019) 1頁以下[酒井克彦, 43頁以下[内海英博=白井紀夫] 参照。

定技能2号」の場合は、「特定技能1号」と異なり、在留期間の上限がなく、一定の場合には家族の帯同も認められるため、日本への永住資格獲得の足掛かりとなり得ることが注目される。今回の改正は、我が国の社会的課題である人手不足に対処するため、(表面上は移民³⁾政策とは異なるものと説明されるが、少なくとも)新たな外国人材の受入れを目指すものであり、今後も外国人労働者の数が増加することが見込まれる。

租税の観点からは、外国人、とりわけ我が国の恒常的な納税義務者となり得る外国人労働者や移民の増加により、租税の領域にどのような影響や問題が生じるか、租税制度や行政・専門家等の受入れ体制は十分か、という点に関心が寄せられる。書籍や専門誌等で従来取り上げられてきた外国人又は非居住者に関する税務という視点から思考をめぐらすだけでは物足りなさが残る。管見する限り、日本において、これまで、外国人労働者や移民をめぐる租税の問題に関する研究が十分になされてきたわけでもない。

そうすると、かかる問題を論じるに当たって、先行する他国の研究や議論から学ぶアプ

ローチが有意義であろう。そこで、我が国の出入国管理及び難民認定法(以下「入管法」という)の随所に影響を与えたともいわれる⁴⁾移民法を擁する米国に目を移してみる。筆者は別稿⁵⁾において、米国の議論を検討し、移民ないし移民法と租税ないし租税法の結節点(nexus)を探ることを試みた。本稿では、IIにおいて、別稿における試みを整理及び補足した上で、IIIにおいて、そこから得られた示唆を手掛かりに、増加する外国人労働者や移民に関わる租税に関する問題を議論するための下地作りの一環として、我が国の国籍法や入管法の中にちりばめられている租税ないし租税法に接続する規定(結節点・つながり)を整理するとともに、租税ないし租税法が国籍法や入管法の法律関係に与える影響及び問題点を考究する。具体的には、租税犯の刑に処せられた場合、重加算税を賦課された場合又は租税を滞納している場合など納税義務を適正に履行していないことが、国籍法や入管法との関係で外国人に多大な不利益をもたらし得ることやその問題点を明らかにする。

なお、不法移民という語については、米国では、illegal alienやillegal immigrantという語

(3) 移民という語について、必ずしも統一された定義はなく、定義付けに当たっても種々の困難な問題が伴うが、本稿では、ひとまず、定住や永住を前提とした外国人という意味で捉えておけば事足りる。外国人労働者、移民、不法、非正規、非合法などの用語法の問題については、依光正哲編著『日本の移民政策を考える』(明石書店、2005)3～5頁[依光正哲]、鈴木江里子『日本で働く非正規滞在者』(明石書店、2009)21～23頁、近藤敦ほか編著『非正規滞在者と在留特別許可』(日本評論社、2010)251頁[久保山亮]の脚注1も参照。

(4) 出入国管理法令研究会編著『新版 出入国管理法講義』(日本加除出版、1998)19頁、宮崎繁樹『出入国管理』(三省堂、1970)176頁、早川智津子

『外国人労働の法政策』(信山社出版、2007)4頁参照。日本の入管法は米国の入国管理のシステムをモデルにしているがその非移民査証の部分だけを受け継いでいるという指摘として、梶田孝道=伊豫谷登士翁編『外国人労働者論』(弘文堂、1992)70頁[広渡清吾]参照。入管法は昭和26年に「出入国管理令」という題名で制定された。その前史については、寺沢一ほか編『国際法学の再構築 下』(東京大学出版会、1978)257頁以下[大沼保昭]参照。ただし、運用の実情について、法務省入国管理局編『出入国管理の回顧と展望〔昭和55年度版〕』(法務省出入国管理局、1981)226～227頁参照。

(5) 酒井・前掲注(2)105頁以下[泉純也]。

が犯罪者や犯罪行為を連想させる又は人種差別や侮蔑に当たるという配慮から⁽⁶⁾、滞在が認められる法的文書を有していないという意味で undocumented immigrant (worker) という語が用いられる。あるいは unauthorized immigrant という語が使用される場合もある。undocumented immigrant には、許可なく入国(不法入国)した者のほか、合法的に入国した後、在留期限が切れてもなお滞在(オーバーステイ)している者が含まれる⁽⁷⁾。日本では一般的には不法移民という語が用いられるが、本稿でも、非正規移民という語を使用しつつ、原文の表記に従って undocumented immigrants, 不法〇〇などという語を用いる場合がある。

II 米国における移民(法)と租税(法)の結節点⁽⁸⁾

1 12の神話と事実を手掛かりとして

(1) 概要

米国の移民問題について調べていると、非正規移民に関する言説(神話)が事実に基づくものであるかを検証するような研究・情報

等を目にすることが多い。これらは、非正規移民に関するマイナスのイメージや言説を神話(myths)になぞらえて、かかる神話の多くが事実(facts, reality)に基づくものではないことを指摘しており、時に市民を啓蒙する趣旨や役割を有する。例えば、米国商工会議所(U.S. Chamber of Commerce)が要約した資料“Immigration Myths and the Facts”(以下「本件資料」という)には、次のとおり、移民に関する12の神話と事実が記されている⁽⁹⁾。

神話①	移民によって埋められる仕事は、米国人失業者が就き得る仕事である。
事実①	通常、移民は米国生まれの労働者と仕事において競合しない。移民は、起業家、消費者及び納税者として仕事を創出する。

神話②	移民は、米国人労働者の賃金を押し下げる。
-----	----------------------

(6) Illegal という語は非人道的で不適切であることを強調する見解として、see Francine J. Lipman, *The “ILLEGAL” Tax*, 11 CONN. PUB. INT. L. J. 93,95 (2011). 本稿で引用している Lipman の他の論稿も参照。

(7) U.S. Legal.com HP (<https://definitions.uslegal.com/u/undocumented-immigrant/> [最終確認日：2020年1月31日]) 参照。See also Jeffrey S. Passel, *Unauthorized Migrants: Numbers and Characteristics*, Pew Hispanic Center (2005), available at <https://www.pewresearch.org/wp-content/uploads/sites/5/reports/46.pdf> [最終確認日：2020年1月31日]; STEPHEN H. LEGOMSKY &

DAVID B. THRONSON, *IMMIGRATION AND REFUGEE LAW AND POLICY* 1419-1420 (7th ed. 2018). 米国に限定されない用語法に関する議論として、近藤ほか・前掲注(3)4～5頁 [近藤敦ほか]、梶田=伊豫谷・前掲注(4)66頁以下 [広渡] 参照。

(8) 以下、酒井・前掲注(2)105頁以下 [泉絢也] を要約し、必要に応じて整理・補足している。

(9) U.S. Chamber of Commerce, *Immigration Myths and the Facts* (2016), available at https://www.uschamber.com/sites/default/files/documents/files/022851_mythsfacts_2016_report_final.pdf [最終確認日：2020年1月31日] .

事実②	通常、移民は、生産性を高め、かつ、投資を刺激することによって、米国人の平均賃金をわずかに押し上げる。
-----	--

事実⑥	移民は全国の多くのコミュニティを経済的に活性化させた。
-----	-----------------------------

神話③	低迷する米国経済は、これ以上移民労働者を必要としない。
事実③	移民は、ベビーブーマーが大量退職するにつれて、米国の労働力を補充することになる。

神話⑦	undocumented immigrants は税金を払っていない。
事実⑦	undocumented immigrants は毎年多額の税金を払っている。

神話④	失業率が高い間は、米国経済は臨時的外国人労働者を必要としない。
事実④	海外からの臨時的労働者は、米国経済の特定の分野における特別なニーズに応える。

神話⑧	移民は福祉給付を求めて、米国にやってくる。
事実⑧	undocumented immigrants は、連邦の公益プログラムを受ける資格を有しておらず、合法移民 (legal immigrants) であっても厳格な資格制限に直面している。

神話⑤	自然科学、工学及びコンピュータサイエンスにおけるオープンポジションに対して、現地生まれの米国人が不足しているわけではない。よって、外国生まれのハイテクスキルを有する労働者は必要ない。
事実⑤	米国生まれの学生の数が少ないと人口統計データが示す教育レベルにおいて求人が拡大している。かかる不足は今後も持続することが予想される。さらに、高度の教育を要求するSTEM (Science, Technology, Engineering and Mathematics) 関連の仕事の賃金は上昇している。

神話⑨	今日の移民は、米国社会に同化していない。
事実⑨	今日の移民は、住宅を購入し、米国民市民になり、英語を学んでいる。

神話⑩	移民は、米国生まれの米国人よりも犯罪を犯す傾向がある。
事実⑩	移民は、犯罪率を上昇させない。移民は、実際に、米国生まれの米国人よりも犯罪を犯しておらず、刑務所に収容されてもいない。

神話⑥	移民は経済的に困窮しているコミュニティを害する。
-----	--------------------------

神話⑪	移民の法制度を改革しても国境の安全に結び付かない。
-----	---------------------------

事実⑪	移民の法制度の改革は、あらゆる効果的な国境警備戦略にとって不可欠なものである。
-----	---

神話⑫	米国とメキシコの国境沿いに壁を建設し、米国の全ての undocumented immigrants を強制送還することは、国家の安全を強化することになる。
事実⑫	国境の壁と大量の強制送還は、安全に対する影響がほとんどない一方、その過程において、米国経済に深刻な損害を与えるであろう。

(2) 神話①ないし⑥及び⑫

神話①ないし⑥及び⑫に対応する各事実を見てもわかるとおり、移民の増加は、経済や税財政に影響を与える。種々のルートから納税を行うというプラスの効果と公共サービスの利用者としてマイナスの効果をもたらし得る。もっとも、これには様々な要因やルートがあるし、結局、対象を限定せずに単純にトータルで見ても正負のどちらに振れるかを論断することは難しい面がある。正規移民に係るデータと就労が認められていないはずの undocumented immigrants に係るデータに分けて、分析することも必要であろう。また、移民が支払う税金は連邦政府に納入されるも

のが多く、福祉の提供を行う州以下の政府に対しては移民の直接的貢献は小さいという分析視点も重要である¹⁰⁾。

以上からすると、移民の増加がもたらす検討すべき税財政上の論点として、例えば、税収の増加とコストの増加が同時に発生するものの、国と地方で増加する税収とコストのバランスが異なり得ることを踏まえ、国と地方の税源や負担配分、行政便宜や税負担の公平に資するための課税・徴収制度の見直し、コスト増を賄うための新税の創設などを挙げることができる¹¹⁾。もっとも、移民に対する課税と財政支出のリスクに焦点を合わせると、移民が米国に提供する他の多くの利点がぼやけてしまうという指摘もある¹²⁾。

なお、我が国の状況を見ると、平成18年12月25日付け外国人労働者問題関係省庁連絡会議『『生活者としての外国人』に関する総合的対応策』の中で、「外国人が急増し、過度な財政負担が生じている市町村に対して、地方交付税の算定において適切な措置を講じる」とこととされたことを受けて、在住外国人対策に要する経費に対し、地方交付税措置を講じている¹³⁾。

(3) 神話⑦及び⑧

神話⑦及び⑧に対応する事実について、要するに、本件資料は、undocumented immigrants

Hazelton and the State and Local Tax Contributions Made by Undocumented Immigrants, 6 PITT. TAX REV. 83 (2008). ベンジャミン＝パウエル編〔藪下史郎監訳〕『移民の経済学』（東京経済新報社、2016）49頁以下〔アレックス＝ナウラステ〔鈴木久美訳〕〕も参照。

(12) Ezra Rosser, *Immigrant Remittances*, 41 CONN. L. REV. 1, 39 n.193 (2008).

(10) 久保文明ほか編著『マイノリティが変えるアメリカ政治』（NTT出版、2012）12頁及び150頁〔西山隆行〕、西山隆行『移民大国アメリカ』（筑摩書房、2016）94頁参照。

(11) 参考として、see THE ECONOMIC AND FISCAL CONSEQUENCES OF IMMIGRATION (Francine D. Blau & Christopher Mackie eds., 2017); Jacqueline Wolfert, *Reality vs. Rhetoric: Lorzano v.*

は納税を行う一方で公的給付を受ける資格を有していないため¹³⁾、彼らが利用する公的給付に係る費用を凌ぐ財源を政府に提供することを述べている¹⁴⁾。ここから「代表なくして課税なし」の精神と結び付き、移民に参政権を認めるべきであるという議論に向かうことがある¹⁵⁾。例えば、米国市民以外の移民に対して、少なくとも地方レベルでの参政権を認めるべきであるという見解もある¹⁶⁾。

このことは、我が国における外国人の参政権に関する議論を想起させる。我が国の法制上、少なくとも形式上は納税義務と参政権が直接的に結合する仕組みにはなっていないが、参政権のない外国人は、租税法に関するものも含めた立法レベルにおいて、自らの権利利益をどのような形で護ることができるのか、あるいは実現させることができるのか、憲法領域における議論に委ねざるを得ないのか、

という視点につながる¹⁸⁾。

(4) 神話⑨

(i) 帰化のための道徳的人格条件

神話⑨に関連して、米国自由人権協会は「米国に来ている多くの移民は、満たすことが困難な要件及び何年も処理を遅延させ得る膨大な未処理件数に直面しても、米国の市民権を求めている。ほとんどの移民は、米国に5年間、合法的な永住権を有して居住し、身元確認にパスし、納税を行っていること、善良な道徳的人格を有していること、米国の歴史と市民に関する知識があり、英語を理解し、話し、書く能力があることを示すまで、市民権を申請する資格を有しない」とし、米国市民権¹⁹⁾を獲得する要件として米国での納税の証明が必要であることに言及している²⁰⁾。

その法律上の根拠は、移民国籍法²¹⁾

13) 内閣官房HP掲載の外国人労働者問題関係省庁連絡会議「『生活者としての外国人』に関する総合的対応策」実施状況(平成29年5月24日現在)参照(<https://www.cas.go.jp/jp/seisaku/gaikokujin/index.html> [最終確認日: 2020年1月31日])。

外国人受入環境整備交付金について、法務省HP(http://www.moj.go.jp/nyuukokukanri/kouhou/nyuukokukanri02_00039.html [最終確認日: 2020年1月31日])参照。

14) 公的給付の資格要件等について、see Tanya Broder et al., *Overview of Immigrant Eligibility for Federal Programs*, Dec. 2015, available at <https://www.nilc.org/wp-content/uploads/2015/12/overview-immeligfedprograms-2015-12-09.pdf> [最終確認日: 2020年1月31日]。

15) See also ACLU, *Immigration Myths and Facts — January 2008*, available at https://www.aclu.org/files/pdfs/immigrants/myths_facts_jan2008.pdf [最終確認日: 2020年1月31日]

; Ruth Gomberg-Muñoz, *Building America: Immigrant Labour and the U.S. Economy*, in IMMIGRATION AND THE LAW 100, 110 (Sofia Espinoza Álvarez & Martin Guevara Urbina eds., 2018).

16) See Francine J. Lipman, *The Taxation of Undocumented Immigrants: Separate, Unequal, and Without Representation*, 9 HARV. LATINO L. REV. 1, 4–5 (2006).

17) Erin E. Stefanick, *The Alienability of Alien Suffrage: Taxation Without Representation in 2009*, 10 FLA. COASTAL L. REV. 691 (2009).

18) 社会保障との関係ではあるが、参考になる裁判例として大阪高判昭59・12・19行集35-12-2220がある。

19) 国籍と市民権、国民と市民の相違等について、江川英文ほか『国籍法〔第3版〕』(有斐閣, 1997) 5頁以下、布井敬次郎『米国における出入国及び国籍法 上巻(解説編)』(有斐閣, 1985) 304頁以下参照。

20) ACLU, *supra* note 15).

(Immigration and Nationality Act) の道徳的人格条件であると考ええる。すなわち、同法 § 1427(a)は帰化の条件を大要次のように定めており、その中に道徳的人格 (good moral character) を備えているかを問うものがある (なお、米国を不在にする期間がある場合に関して、別途、細かな定めが用意されている)。

- ・ 帰化申請の日の直前に、合法的に永住を認められた後、少なくとも5年間米国内に居住していること
- ・ 当該申請日直前の5年間に、通算してその半分以上の期間、米国内に物理的に滞在していたこと
- ・ 少なくとも3か月間、申請書を提出した米国内の当局 (Immigration and Naturalization Service of the Department of Justice) 管轄地区内又は州内に居住していること
- ・ 申請日から市民権付与の時まで継続して米国内に居住していること
- ・ 上記の各期間中、道徳的人格を備え、米国憲法の諸原則に忠実で、米国の良き秩序と幸福に十分に配慮した人物であったこと、そして今もなおそうであること

当局の裁量判断に委ねられる面があると考ええるが、脱税は論外であるとして、脱税とはいえないまでも納税義務の履行を怠っていることが、当該条件の充足判断に影響を及ぼすことになるのであろう。このことは、米国民

権・移民サービス局 (U.S. Citizenship and Immigration Service:USCIS) のホームページに掲載されている情報からも確認できる²²⁾。すなわち、米国民権の申請書である Form N-400のパート12「申請者の付加的情報」(Additional Information About You (Person Applying for Naturalization)) では、連邦税や州税について、申告をしなかった経験や未納の有無などを尋ねている。Form N-400の記入上の注意事項を記載している“Instructions for Application for Naturalization”には、面接時に持参すべき (納税や婚姻関係を証明する) 資料として、過去3年分又は5年分の納税申告書の写し等が挙げられている。

米国の移民法は、帰化に当たり、過去5年分の納税の証明を義務付けており、その結果として、偽りのSSN (Social Security Number: 社会保障番号) の下でなされた支払であるために社会保障給付を受けることができないにもかかわらず、多数の undocumented immigrantsがあえて納税を行っているという説明されることもある²³⁾。

我が国においても上記のような移民法と租税法の結節点が存在するのか、帰化の条件として納税義務の適正な履行が求められるのか、という点に関心が寄せられる。この点はⅢにおいて検討する。また、税務調査の実調率が低いにもかかわらず、undocumented

²¹⁾ 「出入国管理法」と訳すべきであるという見解もある。竹内昭太郎『出入国管理行政論』(信山社出版、1995) 180頁参照。

²²⁾ 米国民権・移民サービス局HP (<https://www.uscis.gov/n-400> [最終確認日: 2020年1月31日]) 参照。

²³⁾ Ron Hayduk, *Immigration, Race and Community Revitalization* (1998), at 34 n. 22,

available at <https://assets.aspeninstitute.org/content/uploads/files/content/upload/Hayduk.pdf> [最終確認日: 2020年1月31日]; Virginia Harper-Ho, *Noncitizen Voting Rights: The History, the Law and Current Prospects for Change*, 18 LAW & INEQ. 271, 295-296 (2000). See also Tessa David, *The Tax-Immigration Nexus*, 94 DENV. L. REV. 195, 219 (2017).

immigrantsについて、納税申告の点でコンプライアンスが保たれている要因として、上記のような事情のほか、退去強制への懸念、還付申告、コミュニティへの同化、銀行借入れ目的といった事情の存在が指摘されており²⁴、我が国における外国人のタックスコンプライアンスの状況も瞩目に値する。

(ii) 納税環境整備

事実⑨との関係では、undocumented immigrantsは、十分な教育を受けておらず、英語のスキルを欠いており、内国歳入庁がスペイン語に翻訳した納税申告用の手引きを作成してはいるものの、自ら納税申告書を作成し、提出することは難しいといわれている²⁵。移民の増加は納税者の増加を意味するから、少なくとも行政サービスや執行レベルにおいて外国人に合わせた対応が求められるのであろう。

日本の国税庁も、例えば、給与に係る源泉徴収制度の概要について英語、中国語、ポルトガル語、スペイン語、ベトナム語の資料を公開するなど²⁶、多言語化に取り組んでいる。もっとも、法務省の「在留資格の変更、在留期間の更新許可のガイドライン」は、英語、中国語（簡体字）、中国語（繁体字）、韓国語、スペイン語、ポルトガル語、タガログ語に対応しており、国税庁としても対応する言語を

追加することを検討する余地があろう²⁷。

2 内国歳入法を手掛かりとして

(1) 移民法の参照

米国で生まれた者又は米国に帰化した者などが内国歳入法上の米国民となる。市民権の得喪その他については、移民法が参照される（26 U.S.C § 7701(a)(50), 26 C.F.R. § 1.1-1(c)）。ここに移民法との結節点ないし直接的なつながりを確認できる。

米国民以外の者である個人は、一定の要件を満たすと、居住外国人として扱われる。居住外国人は、内国歳入法上、米国民と同じように、所得の源泉地にかかわらず全世界所得に課税される（26 U.S.C § 1, 61, 26 C.F.R. § 1.1-1, 1.871-1(a)）。²⁸ 一般に、個人は、green card test 又は substantial presence test と呼ばれる2つの要件のいずれかに該当する場合、内国歳入法上、居住外国人として分類される。財務省規則は、移民法上、合法的に米国に永住を認められた者がgreen card test を満たすことを明らかにしている（26 C.F.R. § 301.7701(b)-1）。ここにも移民法との結節点ないし直接的なつながりを観察できる。上記1(4)(i)の結節点では移民法の側から租税法の側に向かって矢印が伸びていたが、ここでは逆の現象が見られる。

²⁴ See Nneka Obiokoye, *Taxation of Undocumented Immigrants: The Uneasy Connection Between Regulating the Undocumented Immigrant and Fostering Illegal Activity*, 2 BUS. ENTREPRENEURSHIP & TAX L. REV. 359, 367-375 (2018).

²⁵ Francine J. Lipman, *The Undocumented Immigrant Tax: Enriching Americans from Sea to Shining Sea*, Chapman University Law Research Paper No. 2008 (2008), at 25, available

at <https://ssrn.com/abstract=1292960> [最終確認日：2020年1月31日]。

²⁶ 国税庁HP (<https://www.nta.go.jp/publication/pamph/gensen/gaikokugo/01.htm>) [最終確認日：2020年1月31日] 参照。

²⁷ 法務省HP (http://www.moj.go.jp/nyuukokukanri/kouhou/nyuukokukanri07_00058.html) [最終確認日：2020年1月31日] 参照。

²⁸ Lipman, *supra* note (16), at 19.

もっとも、米国の在留資格ないし移民法上のステータスは、内国歳入法上の居住者又は非居住者としての納税者の地位を単独で決定するものではないというのが基本スタンスであり、公平に税負担を分配するために、議会は在留資格の分類から意識的に逸脱したものと説明されている²⁹⁾。納税義務者や課税所得の範囲の決定に当たって、在留資格の分類の考慮と公平な税負担の分配への配慮という視点から制度設計を検討する際に参考となり得る。

(2) Undocumented immigrantsが被る課税上の不利益

内国歳入法の規定によれば、居住外国人は、原則的には、米国市民と同じように課税されるが、undocumented immigrantsは、同じ状況の居住外国人及び米国市民よりも、内国歳入法の下で不利に扱われることが指摘されている³⁰⁾。

・ Undocumented immigrantsは米国内で働く許可を得ていないため、SSNを取得で

きないが、働き口を得るために、偽のSSNを取得・使用することになり、社会保障税を払う³¹⁾。かくして、undocumented immigrantsは、納税を行うが公的給付を受けられる資格を有していないため、彼らが利用する公的給付に係る費用を凌ぐ財源を政府に提供することになる³²⁾。

・ 偽のSSNを利用している場合は、勤労所得税額控除 (Earned Income Tax Credit) 及び子ども税額控除 (Child Tax Credit) を適用できない (26 U.S.C. § 32 (c)(1)(E), (c)(3) (D) and (m), 24(h)(7))³³⁾。

米国に特有の事情の存在は措くとしても、非正規移民に対する課税上の不利益な取扱いという問題は我が国にでも指摘されることがある。例えば、超過滞在で入管法違反の状態になっていることを官庁に知られたくないため、所得税法上の居住者であるにもかかわらず、あえて、非居住者として20%税率の課税に甘んじているケースもあるという³⁴⁾。

²⁹⁾ See U.S. GPO, SOCIAL SECURITY NUMBER AND INDIVIDUAL TAXPAYER IDENTIFICATION NUMBER MISMATCHES AND MISUSE: HEARING BEFORE THE SUBCOMM. ON OVERSIGHT AND SUBCOMM. ON SOCIAL SECURITY OF THE COMM. ON WAYS & MEANS U.S. H.R., 108TH CONG. SERIAL NO. 108-53 (2004), at 74 (statement of Nina Olson, National Taxpayer Advocate, IRS).

³⁰⁾ See Lipman, *supra* note (16); Lipman, *supra* note (25); Luis Larrea, *Taxation Inequality and Undocumented Immigrants*, 5 WM. MITCHELL L. RAZA J. 2 (2013). See also Obiokoye, *supra* note (24), at 378-386.

³¹⁾ Undocumented immigrantsとTIN (Taxpayer Identification Number : 納税者識別番号)の問題について, see Lipman, *supra* note (16); Lipman, *supra* note (25); GAO, SOCIAL SECURITY: BETTER COORDINATION AMONG FEDERAL AGENCIES COULD

REDUCE UNIDENTIFIED EARNINGS REPORTS, GAO-05-154 (2005). 非居住外国人は米国源泉の賃金に課税されるところ、この場合に雇用が合法的になされたものであるかは問われないことについて, see STAFF OF JOINT COMM. ON TAX'N, PRESENT LAW AND RELATING TO TAX ISSUES ASSOCIATED WITH IMMIGRATION REFORM 3 (2006).

³²⁾ 申告とTINに関して, see STAFF OF JOINT COMM. ON TAX'N, PRESENT LAW AND BACKGROUND RELATING TO INDIVIDUAL TAXPYER IDENTIFICATION NUMBERS 2 (2004). 藤谷武史「米国の納税者番号制度」日税研論集67号67頁以下(2016)も参照。

³³⁾ Ray Martin, *How Legal Immigrants Can Claim U.S. Tax Credits*, Nov. 29, 2015, available at <https://www.cbsnews.com/news/how-legal-immigrants-can-claim-u-s-tax-credits/> [最終確認日: 2020年1月31日]. See also Lipman, *supra* note (25), at 6.

3 その他の議論

(1) 送金税

移民が米国で稼いだ資金のうち、米国内での消費に回さずに本国に送金している部分が少なからず存在することなどに着目して、かかる移民による送金に課税を検討すべきであるという主張がなされることがある。米国からメキシコなどの国への送金に課税する送金税 (remittance tax, remittance fee) である。実際、国境警備の改善のために、移民による本国への送金に対して remittance fee を課するという法案が提出されたこともある³⁴⁾。送金税については次のような指摘がなされている³⁵⁾。

- ・ 送金に対する課税は、国家の構成員以外の者を対象としているため、送金国の政治家にとって魅力的である。
- ・ 多くの米国人が抱いている「移民は納税額よりも多くの社会サービスを利用する」という考えは誤解であるため、送金税は未履行の納税義務を捕捉する方法として正当化されるという議論には説得力がない。

- ・ 送金税がもたらす送金市場の課税主導型の非公式化は、送金市場におけるコスト削減という進化を台無しにする可能性がある。
- ・ 送金税は、現地でお金を使うのではなく送金してしまうという選択にディスインセンティブを与える“sin tax”としての性質を有する。

“sin tax”としての送金税に関する議論からは、担税力や公平性の観点が度外視され、保護主義的な見地から、物品等に対する関税障壁のごとく、移民に対する課税障壁を作り出すツールとして利用される可能性がないか、本来の意味での租税といえるか、参政権を有しない外国人は自らの意見や利益をどのように実現すべきであるかという問題視覚を得ることができる。我が国において、外国人対応コストの捻出等を目的として新税の導入を議論する際に有益な洞察を抽出し得る。

(2) 加重重罪による退去強制

内国歳入法 § 7206違反（虚偽の納税申告書の作成又はその幫助等の罪）に基づく退去強

³⁴⁾ 梓澤和幸『在日外国人』（筑摩書房、2000）49頁参照。

³⁵⁾ See Border Wall Funding Act of 2017 (H.R.1813). See also Meredith Cipriano, *The Illegal Immigrant Tax: Evaluating State Remittance Taxes Under the Dormant Commerce Clause and the Equal Protection Clause*, 43 U. BALT. L. REV. 255 (2014); Yariv Brauner, *High-Skilled Migration: A Tax Perspective*, in TAXATION AND MIGRATION 1, 13 (Reuven S. Aviyonah & Joel Slemrod eds., 2015). なお、オクラホマ州では、送金額の1%の送金税を課した上で申告により税額控除できる仕組みを導入しているが、実際にはほとんどが申告されていないという指摘もある。David North, *Oklahoma Again Reports an Increase in Taxes on Wired*

Remittances, Sept. 29, 2015, available at <https://cis.org/North/Oklahoma-Again-Reports-Increase-Taxes-Wired-Remittances> [最終確認日：2020年1月31日]; David North, *The Remittance Fee in Oklahoma, Georgia, and in the U.S. Congress: The Remittance Fee in Oklahoma, Georgia, and in the U.S. Congress*, Jan. 3, 2018, available at <https://cis.org/North/Remittance-Fee-Oklahoma-Georgia-and-US-Congress> [最終確認日：2020年1月31日] .

³⁶⁾ See Rosser, *supra* note (12), at 37-41. 在日外国人労働者による海外送金の現状や課題を知る手掛かりとして、宮島喬＝吉村真子編著『移民・マイノリティと変容する世界』（法政大学出版局、2012）71頁以下 [増田正人] 参照。

制命令の適法性が争われたKawashima判決(Kawashima v. Holder, 565 U.S. 478 (2012))を確認しておこう。移民国籍法 § 1227(a)(2)(A)(iii)は、加重重罪(aggravated felony)で有罪判決を受けた外国人は退去強制の対象となることを定めている。そして、同法 § 1101(a)(4)(M)は、「(i)被害者の損失が1万ドルを超える詐欺(fraud or deceit)を伴う犯罪」又は「(ii)政府の歳入損失が1万ドルを超える(脱税に関わる)内国歳入法 § 7201に規定されている犯罪」(以下、それぞれ「条項(i)」又は「条項(ii)」という)を加重重罪に分類している。ここに租税法との結節点ないし直接的なつながりを確認できる。ここでは、移民法の側から租税法の側に向かって矢印が伸びている。

我が国の租税犯の枠組みで捉えるならば、移民国籍法 § 1101(a)(4)(M)(ii)が引用する内国歳入法 § 7201は脱税犯の条文である。他方、この事件では秩序犯(租税危害犯)により有罪判決を受けた外国人も同様に加重重罪を犯したもとのとして退去強制になるかが争われている。

虚偽の納税申告書の作成又はその支援等に係る罪を定める内国歳入法 § 7206(1)又は(2)違反で有罪となったKawashima夫妻は、これらの規定に基づく罪は条項(i)で要求されているような「詐欺を伴う」犯罪ではないため、加重重罪に該当することを根拠として退去強制することはできない旨主張した。連邦最高裁の法廷意見は、犯罪を定義する法令に目を向けることによるカテゴリカルアプローチを採用した上で、条項(i)について、その対象を正式な要素として“fraud or deceit”を伴う犯罪に限定しておらず、より広く“fraud or deceit”を伴う罪、すなわち必然的に“fraudulent or deceitful conduct”を伴う要素を持つ罪に対

象とすると解釈した。また、法廷意見は、議会の意図について、脱税が加重重罪に該当することに対する疑念を排除することを企図して、特に条項(ii)において内国歳入法 § 7201の規定する脱税を含めることとした可能性が高いとした。結論として、内国歳入法 § 7206(1)又は(2)違反は、条項(i)に規定する「詐欺を伴う」犯罪であり、政府に対する損失が1万ドルを超える場合には、加重重罪になると判断し、夫妻の主張を排斥した。

Ginsburg判事の反対意見(Breyer判事とKagan判事が同調)は、法廷意見の解釈は移民国籍法 § 1101(a)(4)(M)(ii)を事実上、不必要なものとするものであり、疑わしいとした上で、次の点を指摘する。

- ・ 内国歳入法 § 7202(故意に、徴収又は納付等を怠ったことに対する罪を定める規定)など多くの税法違反は、内国歳入法 § 7206のように虚偽の陳述や誤解を招くような行為を伴う。法廷意見の解釈が正しいとすると、これらの税法規定への違反は外国人の退去強制を可能とする。また、連邦税や地方税に係る様々な税法違反(軽罪も含む)にまで、加重重罪の射程範囲を広げることになる。
- ・ 法廷意見の判断は、外国人が脱税よりも重大でない罪を認めることを妨げる可能性があり、それによって内国歳入法の施行を複雑にし、滞らせることになる。

以上を踏まえると、米国の制度を掘り下げて検討する余地は多分に残されているものの、差し当たり、詐欺罪(刑法246)と罪質を同じくする租税犯に係る規定を有する日本でも同様の議論が生じる余地はある。入管法はどのような定めとなっているのか、退去強制等に関する規定は脱税犯や秩序犯に分けて退去強

制等事由としているのか、賦課要件が脱税犯の構成要件とほとんど共通しているとして民事詐欺罰と称されることもある⁸⁷重加算税を含む他のペナルティについてはどのように扱われているのかといった着眼点を得ることができる。

Ⅲ 租税（法）が国籍法や入管法の法律関係に与える影響及び問題点

以下では、Ⅱの考察を踏まえて、我が国の国籍法や入管法の中にちりばめられている租税ないし租税法に接続する規定（結節点・つながり）に光を当てることで、租税ないし租税法が国籍法や入管法の法律関係に与える影響及び問題点を明らかにする。

1 上陸拒否と退去強制

入管法は、外国人（日本の国籍を有しない者。入管2二）の本邦への上陸拒否事由として、政治犯罪により刑に処せられた者を除く「日本国又は日本国以外の国の法令に違反して、一年以上の懲役若しくは禁錮又はこれらに相当する刑に処せられたことのある者」（入管5①四）や「法務大臣において日本国の利益又は公安を害する行為を行うおそれがあると認めるに足りる相当の理由がある者」（入管5①十四）などを掲げる。また、入管法は、退去強制事由として、刑の全部の執行猶予の言渡しを受けた者等を除く「昭和二十六年十一月一日以後に無期又は一年を超える懲役若しくは禁錮に処せられた者」（入管24四リ）や、「法務大臣が日本国の利益又は公安を害する行為を行つたと認定する者」（入管24四ヨ）などを挙げる。

租税犯は、規定上、1年以上の懲役刑があり得ることが通例であり、上陸拒否事由や退

去強制事由になり得る。入管法上、米国における議論と異なり、脱税犯と秩序犯の区別を設けていると解する余地はなさそうである。重加算税の賦課や滞納の事実が「日本国の利益を害する行為」の充足判断に及ぼす影響の程度については必ずしも明らかではないが、少なくとも影響がないとは言い切れない。

2 在留特別許可

(1) 制度の概要

入国審査官は、審査の結果、容疑者が退去強制対象者に該当すると認定したときは、速やかに理由を付した書面をもって、主任審査官及びその者にその旨を知らせなければならない（入管47③）。通知を受けた容疑者は、その認定に異議があるときは、通知を受けた日から3日以内に、口頭で特別審理官に対し口頭審理の請求をすることができる（入管48①）。

特別審理官は、審理の結果、上記の認定に誤りがないと判定したときは、速やかに主任審査官及びその容疑者にその旨を知らせるとともに、その容疑者に対し、入管法49条の規定により異議を申し出ることができる旨を知らせなければならない（入管48⑧）。通知を受けた容疑者は、その判定に異議があるときは、通知を受けた日から3日以内に、所定の手続により、不服事由を記載した書面を主任審査官に提出して、法務大臣に対し異議を申し出ることができる（入管49①）。

法務大臣は、異議の申出を受理したときは、これに理由があるかどうかを裁決して、その結果を主任審査官に通知しなければならない（入管49③）。法務大臣は、裁決に当たって、

⁸⁷ 津田実「改正税法罰則解説(一)」財政経済弘報194号2頁(1950)参照。

これに理由がないと認める場合でも、その容疑者が次のいずれかに該当するときは、その者の在留を特別に許可することができる（入管50①柱書き）。

- ① 永住許可を受けているとき（1号）
- ② かつて日本国民として本邦に本籍を有したことがあるとき（2号）
- ③ 人身取引等により他人の支配下に置かれて本邦に在留するものであるとき（3号）
- ④ その他法務大臣が特別に在留を許可すべき事情があると認めるとき（4号）

(2) 租税（法）が与える影響

かように入管法50条1項1号は、同法22条の在留資格「永住者」の許可を受けている者に対して、法務大臣がその者の在留を特別に許可することを認めている。後述するように、永住許可の要件のうち素行善良要件と国益要件が租税ないし租税法と接続する可能性がある限りにおいて、入管法50条1項1号はこれらとの結節点を有していることになる。また、入管法50条1項4号は、1号から3号とは異なり、在留特別許可をするに当たって考慮すべき事情そのものについても法務大臣の自由な判断に委ねたものであると解されている³⁸⁾。この4号が租税ないし租税法とつながりを有する可能性がある。

平成18年10月付け法務省入国管理局「在留特別許可に係るガイドライン」（平成21年7月改訂）は、「第1 在留特別許可に係る基本的な考え方及び許否判断に係る考慮事項」において、「在留特別許可の許否の判断に当たっては、個々の事案ごとに、在留を希望する理由、家族状況、素行、内外の諸情勢、人道的な配慮の必要性、更には我が国における不法滞在者に与える影響等、諸般の事情を総合的に勘

案して行うこと」とし、その際、考慮する事項を定めている。ガイドラインは、在留特別許可の判断において「特に考慮する消極要素」として、「重大犯罪等により刑に処せられたことがあること」及び「出入国管理行政の根幹にかかわる違反又は反社会性の高い違反をしていること」を挙げているが、これらに租税犯が含まれるかは判然としない。ただし、在留特別許可の判断は退去強制事由に該当することが前提であるため、租税犯の罪に処せられたことをもって一律に在留特別許可を否定してしまうと、法が在留特別許可を認めていることの意味は失われかねない。

ガイドラインは、「特に考慮する消極要素」から一段下がった「その他の消極要素」として、「その他の刑罰法令違反又はこれに準ずる素行不良が認められること」を掲げている。租税犯の罪で刑に処せられた場合や重加算税を賦課されたような場合は、この「その他の消極要素」として考慮されることになるかもしれない。

裁判例に目を向けると、在留特別許可の判断に当たり、納税義務の履行状況等に言及するものがある。中には、ガイドラインが積極要素の1つに「当該外国人が、本邦での滞在期間が長期間に及び、本邦への定着性が認められること」を挙げていることを踏まえて、

³⁸⁾ 坂中英徳＝齋藤利男『出入国管理及び難民認定法逐条解説〔改訂第4版〕』（日本加除出版、2012）699頁参照。なお、入管法に定められている法務大臣の権限は、一部のものを除き、地方入国管理局長に委任することができる（平成30年改正前入管69の2、入管規則61の2）ところ、裁判所は、法務大臣の裁量判断に関する判示は地方入国管理局長に対しても同様に当てはまると解する傾向にある。東京地判平26・10・2未公開・裁ウ未掲載LEX/DB25521897など参照。

ここでいう「本邦への定着性」と租税との関連を示唆するものもある。

例えば、遁脱行為を行い、虚偽の事実を述べてこれを隠ぺいしようとして行動していたという事情は、我が国の法秩序を極めて軽視し、これを遵守する意思がないことを如実に示すものであり、在留特別許可の判断に当たり、重大な消極要素となること及び訴訟係属中に、所得税の修正申告をして追加納税等を行ったという裁決後の事情を考慮することはできないことを摘示するものがある³⁹⁾。この点については、法務省が平成22年4月付けで公表した「在留特別許可された事例及び在留特別許可されなかった事例について」を見ると、「在留特別許可されなかった事例」として、出頭申告を受けた後に在宅起訴された不法残留者で、在日期間約18年1月、違反期間約9年、配偶者との婚姻期間約3年5か月であり、夫婦に子はおらず、「所得税法違反により、懲役1年・執行猶予3年（罰金あり）の判決」を受けた者が掲載されており⁴⁰⁾、租税犯の罪で刑に処せられた事実は在留特別許可の判断に係る消極要素として働くとしてよいであろう。

裁判所は、収入を得て、納税を続けていること又は納税義務を果たしていたことを、本邦への定着性を肯定する又は在留特別許可を付与するための1つの積極要素として見る一方、相応に納税義務を果たしていたとしても、

それだけをもって本邦（日本社会）に良好に定着していたと判断しているわけではなさそうである⁴¹⁾。（たとえ不法入国、不法滞在であったとしても）本邦において必要な納税義務を果たすのは当然のことであるから、滞在期間中、納税の義務を履行していることは、在留特別許可を付与するかどうかを判断するに当たり、特に積極的な事情として考慮すべきものとはいえないという（と解しているような）見解も珍しくはない⁴²⁾。

「自ら積極的に納付していたという態様」を「本邦に定着して貢献してきた徴表となる事実」として捉えた上で、給与所得者のような源泉徴収の方法による納付と事業所得者のような申告納付による納付との間で、在留特別許可の判断に際し、考慮要素としての位置付けに差異を設けるような裁判例⁴³⁾も確認された。判決は、「原告は、原告の弟嫁が代表を務める平成22年4月設立のA解体に設立後間もなくからアルバイトとして勤め、その後正社員として雇用され、月額約30万円の給与を支給されて、源泉所得税を納めてきた」ことを認定したが、「納税義務は収入を得ることにより発生し、果たすべきことが当然のものである上、その納税の実態も、A解体において所得税を源泉徴収の方法により納付していたにとどまるものであって…、自ら積極的に納付していたという態様のものではなく、殊更本

39) 東京地判平24・7・17未公開・裁ウ未掲載LEX/DB25495817。

40) 法務省HP (http://www.moj.go.jp/nyuukokukanri/kouhou/nyukan_nyukan25.html [最終確認日：2020年1月31日]) 参照。

41) 大阪高判平25・12・20判時2238-3、東京地判平28・3・10未公開・裁ウ未掲載LEX/DB25536136、東京地判平29・6・2未公開・裁ウ未掲載LEX/DB25554775参照。

42) 東京地判平24・1・12未公開・裁ウ未掲載LEX/DB25490881、東京地判平26・6・27未公開・裁ウ未掲載LEX/DB25519930、東京地判平26・10・2未公開・裁ウ未掲載LEX/DB25521897、東京地判平26・6・11未公開・裁ウ未掲載LEX/DB25519921、東京地判平29・1・19未公開・裁ウ未掲載LEX/DB25545670参照。

43) 東京地判平29・2・24未公開・裁ウ未掲載LEX/DB25553984。

邦に定着して貢献してきた徴表となる事実であるとまではいい難い」と述べて、「A解体において納税をするなどして本邦に定着している事情が、原告の在留を特別に許可すべき積極要素として捉えられるべきである」という原告の主張を排斥している。少なくとも、かような差異を設けることの妥当性が問われよう。

裁判では、不法就労により納税義務を果たしていたとしても、そもそも不法就労自体が入管法に背理することを理由に、積極的な評価を与えられない傾向にある。しかしながら、不法入国者が退去強制処分等により失うことになる諸利益はもともと違法なものであるから保護に値しないという主張が常に通るわけではないであろう⁴⁴。裁量判断に対する司法審査の基準や裁判所の態度が変化するならば、不法入国ないし不法残留であることを重視して、いわば門前払いされる流れも変わるかもしれない⁴⁵。

他方で、裁判所は、納税額が発生していないこと（納税額が発生するほどの所得を稼得していないこと）は、在留特別許可を付与するかどうかを判断する際の考慮要素である本邦への定着性を否定する事情の1つとしている可能性もある⁴⁶。このほか、日本における納税義務の履行よりも家族への送金等の自己都合を優先させたことを消極要素として捉えた

裁判例もある⁴⁷。

いずれにしても、在留特別許可の判断に当たり、納税義務の適正な履行状況等が考慮される。

3 帰化

(1) 制度の概要

日本国籍は、我が国の構成員としての資格であるとともに、我が国において基本的人権の保障、公的資格の付与、公的給付等を受ける上で意味を持つ重要な法的地位でもある⁴⁸。また、国籍は、国家の主権者たる地位ないし権利であるとともに国家の統治権に服する地位ないし義務を持つ者の範囲を画するものとされているところ、かかる義務には納税の義務（憲法30）が含まれる⁴⁹。

憲法10条は「日本国民たる要件は、法律でこれを定める」とする。これを受けて国籍法は、日本国民でない者（外国人）は、帰化によって、日本の国籍を取得することができるとした上で、帰化をするには、法務大臣の許可を得なければならないとしている（国籍1、4）。国籍法における国籍の取得原因は、出生（国籍2）、届出（国籍3、17）、帰化（国籍4～9）の3つに分類される。無国籍者を含む外国人は、原則として帰化だけが、出生後において日本国籍を付与されるという建付けとなっている⁵⁰。帰化許可の個々の条件は、各国

⁴⁴ 大阪地判昭59・7・19行集35-7-986参照。

⁴⁵ 東京高判平20・9・25未公開・裁ウ未掲載 LEX/DB25451723参照。

⁴⁶ 東京地判平28・11・25未公開・裁ウ未掲載 LEX/DB25538283参照。

⁴⁷ 東京地判平24・6・15未公開・裁ウ未掲載 LEX/DB25494706。

⁴⁸ 最大判平20・6・4民集62-6-1367、最判平27・3・10民集69-2-265参照。

⁴⁹ 東京地判平28・2・23未公開・裁ウ未掲載 LEX/DB25533911参照。平成24年3月22日付け法務省民一第738号・民事局長通達「帰化事件処理要領について」別添の「帰化事件処理要領」第3節第2・5によれば、帰化の申請者は、「私は、日本国憲法及び法令を守り、定められた義務を履行し、善良な国民となることを誓います。」と記載された宣誓書に担当官の面前で署名等し、提出しなければならないこととされている。

の歴史的、地理的事情、人口問題、労働問題等に関する国内政策等によってそれぞれ異なるが、多くの国は、共通して住所、能力、素行の善良などを条件として掲げており、また自国との血縁又は地縁関係の濃淡によって、条件に軽重を設けている⁵⁰⁾。

帰化の条件について定める国籍法5条1項は、外国人から帰化の申請があれば全て認めるものではなく、法務大臣は、次の条件を備える外国人でなければ、その帰化を許可することができないとしている。

- ① 引き続き5年以上日本に住所を有する（居住条件）（1号）
- ② 20歳以上で本国法によって行為能力を有すること（能力条件）（2号）
- ③ 素行が善良であること（素行善良条件）（3号）
- ④ 自己又は生計を一にする配偶者その他の親族の資産又は技能によって生計を営むことができること（独立生計条件）（4号）
- ⑤ 国籍を有せず、又は日本の国籍の取得によってその国籍を失うべきこと（重国籍防止条件）（5号）
- ⑥ 日本国憲法施行の日以後において、日本国憲法又はその下に成立した政府を暴力で破壊することを企て、若しくは主張し、又はこれを企て、若しくは主張する政党その他の団体を結成し、若しくはこれに加入し

たことがないこと（憲法遵守条件又は忠誠条件。いずれも名称は再考の余地があることに留意）（6号）

帰化申請は、帰化をしようとする者の住所地を管轄する法務局又は地方法務局長を経由してしなければならない。その申請は、申請者が自ら法務局又は地方法務局に出頭して、書面によってしなければならない。申請書には、帰化の許否に関し参考となるべき事項を含む所定の事項を記載して申請をする者が署名し、帰化に必要な条件を備えていることを証するに足りる書類を添付しなければならない（国籍規則2）⁵²⁾。

なお、帰化の許可に関する決定は、法務大臣が広範な裁量権を有する処分であることから、不許可決定の違法性を主張してその取消しを求める者は、処分の違法性、すなわち、法務大臣が裁量権を逸脱又は濫用して決定を行ったことを基礎付ける具体的事実について主張、立証責任を負うと解されている⁵³⁾。

(2) 租税（法）が与える影響（素行善良条件） (i) 意義

素行善良条件は、米国の移民国籍法における道徳的人格条件に相当する規定である。遡ると、明治32年に制定された旧国籍法は、外国人は内務大臣の許可を得て帰化することができるが、内務大臣は「品行端正ナルコト」

50) 手塚和彰『外国人と法〔第3版〕』（有斐閣、2005）13頁参照。

51) 平賀健太『国籍法 下巻』（帝国判例法規、1951）285頁、法務省民事局法務研究会『改訂国籍実務解説—各国別主要先例・判例付—』（日本加除出版、1994）60～61頁参照。

52) この点を踏まえて、「帰化の申請は、申請者において『私は、こういう者で、このとおり帰化の条件を備えている者です。』と自己紹介をして申請す

べきものであり、帰化の調査は、これをうけて、申請者の自己紹介が真実であるか否かを確認し、また、申請者が自分で証明できない部分（例えば、素行条件）を補足確認するにあるという建前を、まず十分に認識すべきである」とする元担当課職員による解説がある。横内英夫「帰化事件の調査について」民月30巻4号3頁以下（1975）。

53) 名古屋地判平20・3・12判タ1282-67、東京地判昭63・4・27訟月35-3-495参照。

を含む所定の条件を具備する者でない限り、帰化を許可することができないと定めていた(旧国籍7)。かような条件は、国家の自衛上必要なものであり、この条件を要求しない立法例はほとんどないとされていた⁵⁴⁾。

旧国籍法制定時においては、「品行端正ナルコト」という条件の抽象性が認識されており、刑罰を受けても品行端正でないとはいえないかもしれないし、国事犯などのように刑法では罰せられないものでも世論が認めて不品行となれば不品行と認める方が正当な解釈であるといった議論がなされていた⁵⁵⁾。結局、社会通念に照らして「品行端正」であるか否かを判断することになりそうであるが、かような議論を経て法律に取り込まれた素行善良条件は、昭和25年の現行国籍法制定時に「素行が善良であること」という表現に改められた。ただし、規定の趣旨に変更があったわけではないと解されている⁵⁶⁾。

現在では、素行善良条件について、社会の安全と秩序を保持するために⁵⁷⁾、すなわち「帰化は、外国人に日本の国籍を付与して日本の国民共同体の構成員とすることであるから、外国人に帰化を許可することによって、日本

における社会秩序が害され、その保全が脅かされるようなことがあってはならない」ことから⁵⁸⁾、帰化に当たって当然に要求されるものであるという理解が定着している。国籍の付与によって共同体の外部にある者を新たに共同体の成員としてこれを迎え入れるのであるから、共同体の内部の秩序を維持しその安全を保障するための必須条件であるということであろう⁵⁹⁾。

また、何をもって素行善良と認めるべきかについて、明確で具体的な基準があるわけではないが、遵法精神及び社会的義務観念が強固であるかどうかという点を中心に通常人の素行と比較すべきである⁶⁰⁾、すなわち「日本の国民共同体の一員とすることによって、なんらの支障を来さない素行の者であるか否かによって決せられるべきである。日本の社会における通常人の素行と比較して、それに劣らないことを必要とすべき」であるとされている⁶¹⁾。素行善良の基準について、抽象的(実体的)には、社会通念によるということになるが、具体的(手続的)には、法務大臣の決するものであるといわれている⁶²⁾。

54) 實方正雄『国籍法』(日本評論社、1937) 33頁参照。

55) 法務大臣官房司法法制調査部監修『日本近代立法資料叢書26』(商事法務研究会、1986) 31～32頁及び48頁、田中康久「日本国籍法沿革史(六)」戸籍468号9頁(1983)参照。

56) 田中康久「日本国籍法沿革史(完)」戸籍478号8～9頁(1984)、江川ほか・前掲注(19)102～103頁、木棚照一『逐条註解国籍法』(日本加除出版、2003) 273頁参照。

57) 木棚・前掲注(56)273頁、黒木忠正＝細川清『外事法・国籍法』(ぎょうせい、1988) 343頁、法務省民事局法務研究会・前掲注(51)62頁参照。

58) 法務省民事局法務研究会・前掲注(51)62頁参照。

59) 平賀・前掲注(51)286頁参照。東京地判平27・3・12未公開・裁ウ未掲載LEX/DB25525509も同旨。

60) 平賀・前掲注(51)301頁、木棚・前掲注(56)273～274頁、黒木＝細川・前掲注(57)343頁、法務省民事局法務研究会・前掲注(51)62頁参照。田中一泰「帰化事件の実質的要件の調査及び身分関係の認定について(下)」民月34巻10号105頁(1979)は、社会的義務観念とは「社会共同生活を維持していく上で各人に求められる最低の道徳」であると説明される。

(ii) 影響

素行善良という語は抽象的・評価的であり、関連する法令の規律密度が小さく、社会通念とりわけ通常人の素行との比較が行われるもので、法務大臣の裁量判断であるという点からすれば、素行善良条件の判断はある種ブラックボックスの中で行われる。箱の中で行われていることを少しでも明らかにする努力が必要であるところ、租税犯の刑に処せられた場合は素行善良条件に係る重要な消極要素とされとしても、重加算税を賦課された事実、あるいは過少申告・期限後申告や滞納の事実などが素行善良条件の充足判断にいかなる影響を与えるかという点に関心が向けられる。

この点に関して、次のとおり、素行善良条件の充足判断に当たり、納税義務の履行状況が考慮されることを指摘する見解が少なくない。

- ① 帰化申請者が納税義務を履行しているかどうかは、その申請者の遵法精神ないし社会的義務観念の欠缺の有無を評価する上で重要なポイントとなり、帰化申請者が素行善良条件を具備しているかどうかを判断するための1つの資料となる⁶¹⁾。
- ② 帰化許可申請書に添付される書面に記載されている「生計の概要」や「事業の概要」に表示されるべき申請者の収入金額はできるだけ正確に把握すべきである。勿論これ

は、申請者の協力なくしてはできないが、本人宅調査、近隣、取引先等調査などにより把握される申請者の生活程度、生活状況、資産の蓄積状況等の諸事情に照らして、申請者の申し出た収入金額が妥当なものかどうかを判断する必要がある。収入に比較して不自然に蓄積した資産が多いなど、その収入が、申請者の生活程度等と相当の開差があり、疑問が持たれるような場合、申請者に資産の蓄積経緯、資金の出所などについて説明を求める。

所得金額の計算の基礎になる総収入金額が過少かどうかを判断しなければならない場合がある。「生計の概要」又は「事業の概要」で認定した収入金額と納税証明書の所得金額に大きな開差がある場合には、一応申請者の納税態度に疑義があることになり、その納税態度、これについての税務官署の評価、国税犯則事犯に関する事実等につき税務官署に照会する。

納税証明書に記載されている過少申告加算税や重加算税などの加算税の額が多額の場合には、確定申告書の写しのほかに更正通知書等の写しを提出させる。特に多額の重加算税が課されている場合は、これが悪質なものに課されることになっているので注意を要する。国税犯則事犯として、告発されていることも多分に考えられる。反面、

(61) 江川ほか・前掲注(9)102～103頁参照。素行善良条件は、事柄の性質上、法務大臣の自由裁量の余地が広いという見方もある。平賀・前掲注(5)301頁参照。好ましくないと認められる外国人を行政手続により決する具体的な事由を列挙する入管法24条所定の退去強制事由との対比において、より広く行政裁量の余地があるという見解として、手塚・前掲注(5)15頁参照。

(62) 田代有嗣『国籍法逐条解説』（日本加除出版、1974）359頁参照。

(63) 民事局第五課「帰化事務の処理に必要な関連法令の解説」民月29巻10=11号198頁（1974）、法務省民事局第五課国籍実務研究会編『国籍・帰化の実務相談（新版）』（日本加除出版、1987）229頁参照。

納税証明書にこのような加算税の記載がないからといって、当然にその申告額を税務官署が認容したもの、つまり、税務官署が適正な申告として認めたことにはならない⁶⁴⁾。

③ 「素行」とは、抽象的な概念であるから、具体的には生活全般からの帰化調査が必要になる。遵法精神や社会的義務観念を中心に多角的に判断される。すなわち、職業、経済活動、社会活動、日常生活、納税義務、刑事犯、行政法規に対する違反の有無及び程度等が判断の資料とされる。納税義務は国民の基本的義務の1つであるから、脱税を容認することはできない。重加算税の追徴を受けた場合もその態様、内容、回数等によって可否が判断されよう⁶⁵⁾。

④ 素行善良条件については、税金未納がある場合も問題になる。もともと、過去に税金未納があっても、帰化許可申請までに完納すれば帰化が許可される可能性がある。また、自営業者・会社経営者の場合、所得税納税証明書も帰化許可申請のために必要となる。未納がある場合でも、既に税務署と分割納付の合意ができており、その分割納付を確実に実行していれば許可される可能性がある。ただし、これまでに経営実績が十分にあり、一時的な税金未納である場合に限られると考えるべきである。これについても明確な判断基準は公開されていない。しかしながら、各法務局で同様の見解

を説明されることから、実務上は1つの判断基準となる。事前に法務局とも相談した上で、税金未納となった理由と完納状況などを説明する資料も添付して帰化許可申請をするべきである⁶⁶⁾。

⑤ 帰化許可申請に当たり、素行善良条件については、普通の日本人と同じ程度の生活をしていれば問題ないが、犯罪歴や交通違反歴、税金の滞納歴など相当広い範囲にわたって調べられる。特に犯罪歴や税金の滞納歴がある場合は、事前相談において許可の見込みがないといわれる可能性が高い⁶⁷⁾。

これらは、法務省の担当課職員が執筆したものと帰化申請に携わる行政書士等の専門家が執筆したものである。これらの記述からすれば、租税犯として刑に処せられた場合のみならず、重加算税や過少申告加算税等を賦課された場合及び税金を滞納している場合を含むという意味で広く納税義務を適正に履行していないことは、素行善良条件の充足判断に当たり、消極要素として捉えられる可能性があることがわかる。

また、上記②を見ると、法務省の担当課職員は、素行善良条件又は独立生計条件を判断するに当たって、税務調査官と同等ないし同様の着眼点を持ち、調査手法を駆使しているようである。しかしながら、入管職員による「事実の調査」や質問検査等についての定めであり、出入国管理行政の行政調査に関する規

64) 民事局第五課・前掲注63) 201~206頁参照。同じく担当課職員が記載した横内・前掲注62) 7頁以下及び横山実「帰化事件処理上の問題点(三・完)」民研37号43頁(1960)にも同旨の説明がある。

65) 横尾継彦＝篠崎哲夫『帰化手続の手引〔新版〕』(日本加除出版, 2005) 31頁参照。前田修身『帰化申請マニュアル〔増補改訂版〕』(すばる舎, 2014)

92頁も帰化要件の充足判断の文脈で、重加算税に言及する。

66) 山脇康嗣編集代表『Q&A 外国人を巡る法律相談』330の3頁(新日本法規, 加除式)〔吉川隆志〕参照。

67) 奥田安弘『外国人の法律相談チェックマニュアル〔第5版〕』(明石書店, 2013) 203頁参照。

定ともいわれる⁶⁸⁾入管法10条, 19条の20, 19条の37, 27条~38条, 48条, 52条7項, 59条の2あるいは61条の8のような規定が国籍法には存在しない。よって, そのような調査を行う法令上の根拠をどのように理解すべきか, 帰化申請者側の書類添付義務(国籍19, 国籍規則2), 立証責任が申請者にあることや法務大臣が裁量を有していることにその根拠を求めるべきか, 相手方の協力の上に成り立つ完全なる任意の調査か, 国税当局との連携に限界や問題はないか, むしろ, 法令上の根拠となる規定を国籍法に設けるべきではないか, 国税当局との連携のあり方を外国人に対する総合政策の中で模索すべきではないか, といった疑問を投げかけ得る。

(3) 租税(法)が与える影響(独立生計条件)

独立生計条件は, 現在及び将来にわたって公共の負担となるような者の帰化を防ぐための条件であると解されている⁶⁹⁾。独立の生計を営むことができないような外国人の帰化を許可することによって, 日本国ひいては日本国民において経済的な負担が増えるようなことは好ましくはないというのである⁷⁰⁾。

租税との関係では, 納税関係書類が証拠資料となり得る。平成24年3月22日付け法務省民一第738号・民事局長通達「帰化事件処理要領について」の別添「帰化事件処理要領」第

3節第2の「17 課税証明書及び納税証明書」は, 申請者が提出すべき書類として, 都道府県・市区町村民税の納税証明書又は課税証明書(最近1年分), 所得金額が記載された所得税及び事業税の納税証明書(最近3年分), 消費税の納税証明書(最近3年分), 添付書類を含む所得税の確定申告書の控え(最近1年分), 源泉徴収票(最近1年分)などを例示する。納税関係書類が帰化申請時の資料として重宝されている点は米国と同様である(前記II 1(4)(i)参照)。

納税関係書類は, 独立生計条件を証する資料にもなるが同資料はこれに限られないし, 必ずしもこれが申請者の収入を適正に反映しているとはいえない場合もあるという点で補充的な資料としての要素が濃く, やはり, 申請者の素行善良条件(遵法精神)を証するものとしての色彩が濃いという見解もある⁷¹⁾。

4 上記以外の制度

(1) 在留資格・在留期間

在留資格制度は, 在留資格を判断基準にして外国人の入国・在留の管理を行うものである。入管法において, 外国人が本邦で一定の活動を行って在留することができる法的地位としての在留資格を定め, 外国人の本邦において行う活動が在留資格に対応して定められている活動のいずれかに該当しない限り, そ

68) 畠山学『出入国管理制度ガイドブック』(日本加除出版, 2017) 269頁参照。

69) 黒木=細川・前掲注57)343頁, 法務省民事局法務研究会・前掲注51)62頁, 佐藤重元「帰化手続小論」民月20巻12号60頁(1965)参照。

70) 田代・前掲注62)365頁, 江川ほか・前掲注49)103頁, 木棚・前掲注56)274頁参照。

71) 野田猛「帰化事件の形式的要件の調査について

(下)一初任者のために一」民月31巻9号57頁以下(1976)参照。納税関係資料は主として独立生計条件(収入の安定)と素行善良条件の問題として考慮されると説明するものとして, 加藤準二「帰化事務処理上の問題点一『戸籍・国籍事務担当者打合せ会における協議問題を中心として一」民月36巻5号52頁(1981)も参照。

の入国・在留を認めないとする仕組みである（入管2の2，7，入管規則3，別表第2）⁷²⁾。かように在留資格は，外国人が本邦に在留する根拠となるとともに，在留中の活動を規制する機能を有し，外国人に対する入国・在留の許可の要件としての機能も有する⁷³⁾。

在留の可否及び許可する場合の在留期間の決定に当たって，納税及び公的保険の保険料納付をはじめとする各種の公的義務の履行状況が勘案される（法務省「入国・在留審査要領」第12編第2章第18節の3第2参照）。これを勘案する理由の1つに各種の公的義務の履行を促すためのインセンティブ付けがあるのかもしれない⁷⁴⁾。

また，在留資格の変更又は更新について，法務大臣は，当該外国人が提出した文書により在留資格の変更又は更新を適当と認めるに足りる「相当の理由」があるときに限り，これを許可することができる⁷⁵⁾とされている（入管20，21）。「相当の理由」の有無を判断する際の考慮要素として納税義務の履行状況が掲げられており，納税義務の不履行により刑を受けている場合や，刑を受けていなくても高額の未納や長期間の未納などで悪質なものである場合は消極要素として取り扱われる（平成20年3月付け出入国在留管理庁「在留資格の変更，在留期間の更新許可のガイドライン」（令和2年2月改正）の7，令和元年9月付け出入国在留管理庁「特定技能外国人受入れに

関する運用要領」（令和元年11月29日一部改正）の第4章第3節(2)参照）。

(2) 在留資格「永住者」・「高度専門職」

在留資格を変更しようとする外国人で「永住者」の在留資格への変更を希望するものは，法務大臣に対し永住許可を申請しなければならない（入管22①，20②ただし書き）⁷⁶⁾。外国人からの永住許可の申請があった場合には，法務大臣は，その者が次の①及び②の要件に適合し（ただし，簡易永住許可の場合，すなわちその者が日本人，永住許可を受けている者又は特別永住者の配偶者又は子である場合は不要），かつ，その者の永住が日本国の利益に合すると認めるときに限り（国益要件），これを許可することができる（入管22②）。

- ① 素行が善良であること（素行善良要件）
（1号）
- ② 独立の生計を営むに足りる資産又は技能を有すること（独立生計要件）（2号）

かように，在留資格「永住者」の要件は，素行善良要件，独立生計要件及び国益要件に分けることができる。ただし，各要件の具体的内容は法定されておらず，解釈に委ねられている。

平成18年3月付け出入国在留管理庁「永住許可に関するガイドライン」（令和元年5月31日改定）では，各要件について次のとおり説明している⁷⁶⁾。

72) 坂中＝齋藤・前掲注(38)58頁参照。

73) 多賀谷一照＝高宅茂『入管法大全 1 逐条解説』（日本加除出版，2015）17頁参照。

74) 内閣官房HP掲載の「『生活者としての外国人』に関する総合的対応策」、『日系定住外国人施策に関する行動計画』実施状況（平成25年10月21日現在）参照（<https://www.cas.go.jp/jp/seisaku/>

gaikokujin/jyoukyou251021.pdf [最終確認日：2020年1月31日]）。

75) なお，「永住者」の在留資格での上陸は許可されない（入管7①二）。これは，「移民」の入国を認めないという国の方針を内外に示したものと解されている。坂中＝齋藤・前掲注(38)255頁参照。

1 法律上の要件

(1) 素行が善良であること

法律を遵守し日常生活においても住民として社会的に非難されることのない生活を営んでいること。

(2) 独立の生計を営むに足る資産又は技能を有すること

日常生活において公共の負担にならず、その有する資産又は技能等から見て将来において安定した生活が見込まれること。

(3) その者の永住が日本国の利益に合すると認められること

ア 原則として引き続き10年以上本邦に在留していること。ただし、この期間のうち、就労資格（在留資格「技能実習」及び「特定技能1号」を除く。）又は居住資格をもって引き続き5年以上在留していることを要する。

イ 罰金刑や懲役刑などを受けていないこと。公的義務（納税、公的年金及び公的医療保険の保険料の納付並びに出入国管理及び難民認定法に定める届出等の義務）を適正に履行していること。

ウ 現に有している在留資格について、出入国管理及び難民認定法施行規則別表第2に規定されている最長の在留期間をもって在留していること。

エ 公衆衛生上の観点から有害となるおそれがないこと。

ガイドラインでは、国益要件の箇所において、納税を含む公的義務を適正に履行していることを掲げている。ここから入管法と租税法との結節点を見越すことができる。納税義

務の履行状況に触れた上で、ガイドラインの判断基準に即して、永住許可のための上記3要件を充足していることを認めた裁判例もある⁷⁶⁾。

他方、素行善良要件については、ガイドラインにおいて、「法律を遵守し日常生活においても住民として社会的に非難されることのない生活を営んでいること」とされ、逐条解説等においても「外国人の素行が日本社会における通常人として非難されない程度であること」と説明されている⁷⁷⁾。帰化の判断に係る素行善良条件と同様の解釈が妥当であるとすれば、素行善良要件との関係においても租税ないし租税法とのつながりを見いだすことは可能である。実際、逐条解説では、同要件について、「外国人の素行が日本社会における通常人として非難されない程度であること」という意味であり、その判断に当たって、納税義務等公的義務の履行状況、前科の有無、暴力団との関わりの有無等は重要な判断要素となる」とされている⁷⁸⁾。納税義務の履行状況を素行善良要件と国益要件のいずれの考慮要素として読み込むかは、上記の簡易永住許可の判定場面に影響する。簡易永住許可の場合には、素行善良要件は問われないが国益条件は問われることになるからである。

なお、納税関係書類が独立生計要件に係る

76) 法務省 HP (http://www.moj.go.jp/nyuukokukanri/kouhou/nyukan_nyukan50.html [最終確認日：2020年1月31日]) 参照。

77) 東京高判平19・7・17未公刊・裁ウ。

78) 坂中＝齋藤・前掲注(38)474頁，出入国管理法研究会編『注解判例 出入国管理 実務六法〔令和2年版〕』（日本加除出版，2019）87頁参照。

79) 坂中＝齋藤・前掲注(38)474頁。河原木惇『必ず取れる！日本永住権！外国人の永住権許可申請ガイド』（セルバ出版，2018）18頁以下も参照。

証拠資料となり得ることは帰化の場合と同様であろう。

詳述は避けるが、入管法別表第1の2の表の在留資格「高度専門職」⁸⁰の項の下欄第2号の基準を定める省令2条も素行善良要件を設けており、同様の議論が当てはまる可能性があることを指摘しておく。

(3) 特定技能雇用契約

外国人労働者に対する影響は間接的なものにとどまるが、今回の改正で創設された在留資格「特定技能1号」又は「特定技能2号」と租税ないし租税法とのつながりについても論及しておく。両在留資格に係る活動を行おうとする外国人が本邦に所在する受入れ機関（特定技能所属機関）と締結する雇用に関する契約である特定技能雇用契約は、法務省令で定める一定の基準に適合するものでなければならない（入管2の5①）。

受入れ機関は、次に掲げる事項が確保されるものとして法務省令で定める基準に適合するものでなければならない（入管2の5③）、不適合と判断された場合は指導や改善命令等の対象になる（入管19の19、19の21）。

- ・ 上記各事項に適合する特定技能雇用契約（適合特定技能雇用契約）の適正な履行（入管2の5③一）
- ・ 後述する1号特定技能外国人支援計画（適合1号特定技能外国人支援計画）の適正な実施（入管2の5③二）

この場合の受入れ機関の基準について定める特定技能雇用契約及び1号特定技能外国人支援計画の基準等を定める省令（以下「特定技能基準省令」という）2条1項は、適合特定技能雇用契約の適正な履行の確保に係る基準として、その4号イにおいて、「禁錮以上の

刑に処せられ、その執行を終わり、又は執行を受けることがなくなった日から起算して五年を経過しない者」（法人の場合は、その役員のうちこのイに該当する者があるもの。4号㉞）に該当しないことを挙げている。租税犯についても、刑に処せられてから所定の期間を経過していない場合には、受入れ機関となることができないことになろう。

また、特定技能基準省令2条1項1号は、「労働、社会保険及び租税に関する法令の規定を遵守していること」を明記している。「租税に関する法令」とは、所得税法、法人税法、地方税法等の租税に関する法令一般をいい、これを「遵守している」とは、国税又は地方税を適切な時期に納付していることをいう。特定技能外国人から特別徴収制度に基づき徴収をした所得税や住民税を納入していない場合等は、租税関係法令を遵守しているとは認められない（前掲「入国・在留審査要領」第12編第2章第18節の3第2・3(1)ア(イ)）。

特定技能基準省令第2条1項11号は、適合特定技能雇用契約の適正な履行の確保に係る基準の1つに「特定技能雇用契約を継続して履行する体制が適切に整備されていること」を定めている。受入れ機関が事業を安定的に継続し、特定技能外国人と締結した特定技能雇用契約を確実に履行し得る財政的基盤を有していることが問われ、納税関係書類等によ

⁸⁰ 在留資格「高度専門職」では、「学歴」、「職歴」、「年収」などの項目ごとにポイントを設け、その合計が一定点数に達した場合に、出入国在留管理上の優遇措置を与えている。そのポイントの特別加算の項目の中には、法人税法施行令14条1項3号に規定する開発費を組み込んだ試験研究費等比率を用いて判定するものがある（出入国管理及び難民認定法別表第一の二の表の高度専門職の項の下欄の基準を定める省令1①一）。

り、債務超過や欠損金の有無等が審査される（前掲「入国・在留審査要領」第12編第2章第18節の3第2・3(1)コウ）、前掲「特定技能外国人受入れに関する運用要領」(4)参照。

さらに、受入れ機関が当該外国人に対して行う、当該外国人が安定的かつ円滑に活動することができるようにするための職業、日常又は社会生活上の支援（1号特定技能外国人支援）の実施に関する計画（1号特定技能外国人支援計画）に記載すべき事項に関して、源泉徴収・特別徴収制度など税に関する手続についての状況を当該外国人に提供しなければならないとされている（入管2の5⑥・⑧、特定技能基準省令3、4、前掲「入国・在留審査要領」第12編第2章第18節の3第2・4(1)エ(イ)。平成31年3月付け法務省「1号特定技能外国人支援に関する運用要領—1号特定技能外国人支援計画の基準について—」（令和元年11月29日一部改正）18頁も参照）。

5 重加算税が賦課された事実を重要な考慮要素とすることの問題点

これまで考察したところによると、租税犯の罪で刑に処せられた事実のみならず、重加算税が賦課されたという事実は、上陸拒否、退去強制、在留特別許可、帰化、永住資格、在留資格・在留期間及び特定技能雇用契約等に関する場面で外国人等にとって不利益に働

く考慮要素となり得る。

租税犯は国庫に損害を与えるものであり⁸¹⁾、不正行為の反社会性ないし反道徳性に着目し、これに対する制裁として科せられるものである⁸²⁾。現在では、広く租税犯について、財産刑主義、定額刑主義が廃止され、自由刑が採用され、刑法総則の規定が一般的に適用されており（刑8）、一般犯罪と同じ取扱いをされている⁸³⁾。最近においても、平成22年度改正において、依然として大口・悪質な脱税が後を絶たない状況にある一方、法定刑が引き上げられた他の経済犯罪との乖離が生じていたため、課税の適正化を図り、税制に対する信頼を確保する観点から、脱税犯及び秩序犯の法定刑の引上げ等が行われ、翌年には申告書不提出、通脱犯及び消費税の不正受還付罪未遂犯、平成29年には扇動罪が創設されており、租税犯の厳罰化の流れは変わらない⁸⁴⁾。よって、租税犯の罪で刑に処せられた事実が外国人等にとって不利益に働く考慮要素として位置付けられることは得心がいく。

しかしながら、重加算税が賦課されたという事実に対してかような位置付けを与えることを無批判に受け入れることはできない。この点について、東京地判平成27年4月16日未公刊・裁ウ未掲載LEX/DB25525891を素材として、論じてみたい。

本件は、自動車及び自動車部品の輸出入等

81) 通脱犯の保護法益に関する有益な議論として、佐藤英明『脱税と制裁〔増補版〕』（弘文堂、2018）277頁以下参照。

82) 最大判昭33・4・30民集12-6-938。

83) 金子宏『租税法〔第23版〕』（弘文堂、2019）1119頁以下、板倉宏『租税刑法の基本問題〔増補版〕』（勁草書房、1968）27頁以下参照。

84) 財務省HP掲載の『平成22年度 税制改正の解

説』621頁以下〔大柳久幸＝金澤節男〕など参照（https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2010/explanation/PDF/16_P621_644.pdf〔最終確認日：2020年1月31日〕）。

ただし、申告書不提出通脱犯の主観化の危険性を指摘するものとして、伊藤秀明「租税通脱犯の諸問題」日税研論集75号194頁以下（2019）参照。

を目的とする有限会社（以下「本件会社」という）の代表取締役でパキスタン国籍の外国人である原告が、平成23年7月22日付けで行なった帰化許可申請（以下「本件申請」という）に対して、翌年4月16日付けで法務大臣から帰化を許可しない旨の決定（以下「本件不許可決定」という）を受けたことから、本件不許可決定が無効であることの確認を求めるとした事案である。

本件会社は、平成19年9月1日ないし平成20年8月31日期の事業年度の法人税について7万3500円の、平成20年9月1日ないし平成21年8月31日期の事業年度の法人税について3万1500円の、平成20年3月1日ないし同年5月31日の消費税及び地方消費税について1万5000円の重加算税をそれぞれ課されている（以下「本件各課税処分」という）。

原告に帰化を許可しなかった法務大臣の判断が裁量権の範囲を逸脱し又はこれを濫用したといえるか否かについて、判決は、法務大臣は原告が道路運送車両法違反の罪により罰金30万円に処せられたこと及び本件各課税処分の事実を踏まえ、素行善良条件該当性等について審査し、諸事情を考慮した上で、本件申請を不許可としたものであると解した。その上で、素行善良条件が「帰化の条件として必要とされた趣旨は、帰化によって当該外国人を我が国の国民共同体の構成員として迎えることになるため、帰化の許可によって日本の社会秩序が乱され、社会の安全が害されることがあってはならないことにあるところ、上記各事実は、素行条件該当性について疑問を抱かせる十分な理由となり得る」と判示した。

原告は、本件各課税処分について、いずれも原告が関与していないか、軽微な過失によ

り生じたものであって、原告の認識に基づかない軽微な違反にすぎない旨主張するなどした。判決は、「本件会社の法人税や消費税、地方消費税につき重加算税が課された経緯や原因は必ずしも明らかではないものの、重加算税は『納税者がその国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し、その隠ぺいし、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していたとき』等に課されるものであるところ（国税通則法68条）、原告は、いずれも従業員がスクラップ代金を着服したため監督責任から原告の賞与扱いにされた、売上の計上時期の認識につき原告と税務署との間で相違があったため、経理上では売上計上漏れと判断された、自社で仕入れた中古自動車を販売せずに営業用に使用していたものが仕入れに入っていたため仕入否認された、税務申告も税理士に任せていたなどと主張するのであるが、これが原告の責めに帰すべき事情に当たらないことについての合理的な説明や、このような事情を裏付ける的確な証拠はない〔下線筆者〕」として、原告の上記主張を採用していない。

かくして判決は、法務大臣が裁量権の範囲を逸脱し又はこれを濫用したとは認められないから、本件不許可決定は適法であり、無効事由があるとはいえないと結論付けた。

裁量判断に係る司法審査である、原告側の立証が足りていない、本件各課税処分が取り消されていない等の各事情があるとしても、原告の帰化を認めるか否かを判断するに当たり、重加算税が課された経緯や原因が必ずしも明らかではないにもかかわらず、本件各課税処分を受けた事実を、本件申請の許否判断に係る消極要素として重視しているのであれ

ば、そのような裁判所や法務大臣の態度には警鐘を鳴らさずにはいられない。

国税通則法68条が定める重加算税は、故意に納税義務違反を犯したことに対する制裁ではないものの、同法65条ないし67条に規定する各種の加算税を課すべき納税義務違反が事実の隠ぺい又は仮装という不正な方法に基づいて行われた場合に、違反者に対して課される行政上の措置である。かかる重加算税の制度は、納税者が過少申告をするにつき隠ぺい又は仮装という不正手段を用いていた場合に、他の加算税よりも重い行政上の制裁を課すことによって、悪質な納税義務違反の発生を防止し、もって申告納税制度による適正な徴税の実現を確保しようとするものである⁸⁵⁾。

かような性格の重加算税が賦課されたという事実は、遵法精神及び社会的義務観念が強固であるかどうかという点を中心に通常人の素行と比較すべきであるとされる素行善良条件の充足判断に当たり、消極要素となること、しかも所轄官庁である税務官庁が重加算税を賦課しており、その処分は取り消されていないという事実をもって形式的に法務大臣が考慮事項に含めることには一定の理由があるといえよう(ただし、立証責任の所在、法務大臣の調査権限や調査義務、裁判所の判断過程審査等の観点から、もう少し検討を行う余地は残されているかもしれない)。

他方、紙幅の都合上、詳述はできないが、税務職員は時として要件該当の事実を把握していないにもかかわらず、強引に重加算税を賦課しようとするケースがあることは、税務調査の現場を一定程度経験した者にとっては周知の事実であろう。税務調査を直接的に担当する多くの税務調査官は、現時点において、通達等の内部規範至上主義や重加算税至上主

義ともいえる組織風土の中にあつて十分に法令の規範内容を理解しておらず、法令を遵守する意識もさほど高いとはいえないという現状も指摘しておかねばならない。また、「いずれも従業員がスクラップ代金を着服したため監督責任から原告の賞与扱いにされた」などという原告の上記主張も、仮に事実であるとすれば、重加算税を賦課することが適当であるか否かを精査する十分な理由になり得ると解する。筆者としては、こういった事情に加えて、重加算税については訴訟で争われない限り、裁判所がその適法性を審査する機会はないこと、また、外国人の納税者が我が国租税法の規定内容を十分に理解することは難しく、通常、不服申立て等を行うこともハードルが高い(場合によっては調査官の言いなりにならざるを得ない)と推察されることを考慮すると、所轄官庁である税務官庁が重加算税を賦課しており、それが取り消されていないという事実をもって、形式的ないし画一的に法務大臣や裁判所が素行善良条件の充足判断に係る重要な消極要素とすることには賛成し難い。

外国人の納税者が増加することを見据えて、次のような制度の導入を検討してもよいと考える。

- ・ 税務調査や課税処分等の際に、納税義務を適正に履行していない場合には、国籍法又は入管法の関係上、不利益を被る可能性があることを周知・教示する制度
- ・ 税務調査等の場面において、無償の通訳を利用できる制度
- ・ (外国人に限ったことではないが) 国選弁

⁸⁵⁾ 最判昭62・5・8集民151-35, 最判平18・4・20民集60-4-1611等参照。

護人のような制度

IV 結びに代えて

本稿では、米国における議論から示唆を得た上で我が国の国籍法や入管法の中にちりばめられている租税ないし租税法に接続する規定（結節点・つながり）を整理するとともに、租税（法）が国籍法や入管法の法律関係に与える影響及び問題点を考察した。具体的には、租税犯の刑に処せられた場合、重加算税を賦課された場合又は租税を滞納している場合に代表されるように納税義務を適正に履行していないことが、国籍法や入管法との関係で外国人に多大な不利益をもたらし得ることを明らかにした。日本国民が納税義務を適正に履行していない場合に比して加重的な不利益となり得ることやその背後にある法理念に触れると、日本国民として納税義務を適正に履行することの重要性を改めて認識させられよう。

租税法が課税要件の取り込みや課税要件事実の認定に際し、私法を中心とする他の法分野からの影響を受けることは珍しくはなく、立法から解釈・適用にわたる多くの場面において、他の法分野の概念や法律関係が意識されているが、その逆のことが意識されることはさほど多くはないのではないか。しかしながら、本稿で論じたように、租税法は国籍法や入管法の法律関係に種々の面で影響を与えており、より広い視野で租税法の研究を行う領域が存在することを実感させられる。

本稿で示した租税ないし租税法が国籍法や入管法の法律関係に与える影響のうち主要なものを要約すると、次のようになる。

- ・ 納税義務の履行状況は、在留特別許可に係る判断、帰化条件としての素行善良条件に係る判断、永住許可要件としての素行善

良要件及び国益要件に係る判断、在留の可否、許可する場合の在留期間の決定及び在留資格の変更又は更新の可否に係る判断、外国人労働者を雇う側である「特定技能」に係る受入れ機関としての基準適合性に係る判断等の各場面において、積極要素又は消極要素として働く。

- ・ 租税犯の刑に処せられたという事実は、各判断場面において重要な消極要素となるほか、上陸拒否事由や退去強制事由にもなり得る。重加算税が賦課されたという事実も、上記各判断場面において重要な消極要素となり得ると考える。
- ・ 納税関係書類は、上記各判断に係る証拠資料となるほか、帰化条件としての独立生計条件や永住許可要件としての独立生計要件に係る証拠資料にもなり得る。

納税義務の履行状況が上記各判断場面において考慮されることはそれぞれ一定の理由があるものの、ここで再度問題提起しておきたいのは、前記Ⅲ 5のとおり、税務官庁が重加算税を賦課しており、それが取り消されていないという事実をもって、法務大臣や裁判所が帰化に係る素行善良条件の充足判断に係る重要な消極要素としていることである。税務調査官は時として強引に重加算税を賦課しようとする場合があること、重加算税については訴訟で争われぬ限り、裁判所がその適法性を審査する機会はないこと、外国人の納税者が我が国租税法の規定内容を十分に理解することは難しく、通常、不服申立て等を行うこともハードルが高いと推察されることなどといった現状を考慮すると、法務大臣や裁判所の上記姿勢を無批判に受け入れることはできない。外国人の納税者が増加することを見据えて、税務調査等の場面において、納税義

務を適正に履行していない場合には、国籍法又は入管法の関係上、不利益を被る可能性があることを周知・教示する制度や無償の通訳を利用できる制度、あるいは（外国人に限ったことではないが）国選弁護人のような制度を設けることも議論する価値がある。

ここでは、参政権のない外国人は、租税法に関するものも含めた立法レベルにおいて、自らの権利利益をどのような形で護ることができるのか、あるいは実現させることができるのか、憲法領域における議論に委ねざるを得ないのか、という前記Ⅱ1(3)で得た視点を発展させることにより、手続法や納税環境整備の領域に属する議論を展開する余地がある。規律密度の小さい法令の規定や、外国人の出入国・在留について外国人の実体的な権利を否定する最高裁⁸⁶⁾の態度を前提とするならば、脆弱な権利状態にある外国人について、かかる領域を整備することの必要性が高まる⁸⁷⁾。かかる議論に当たっては、外国人労働者や移民は、「労働者」としての側面が強調されるくらいがあるものの、「納税者」でもあり、それ以前に人権享有主体たる「人」でもあることが十分に意識されなければならない。

権利利益の保護について論じられるべき具体の一場面として、前掲「入国・在留審査要領」第12編第2章第18節の3第8「5 関係機関との連携等」に、次のような国税局への通報に関する記載があることを指摘しておく。

(2) 国税局への通報

特定技能外国人及び特定技能所属機関に、国税に係る一定程度の滞納があることを理由として、特定技能に係る在留資格変更許可申請及び在留期間更新許可申請を不許可とする場合には、不許可処分とする前にあらかじめ、別記第64号様式により管轄する国税局へ通報する。

国税局に通報する趣旨は、出国を想定して事前に滞納処分等の機会を確保させることにあるのであろうか。一定の公益的要請があることは理解できるし、出国の自由（憲22②等）の制限とまではいえないが⁸⁸⁾、積極的に通報することが許容される法的根拠、通報内容の限界、守秘義務等による制約や相手方の権利利益の保護等の観点から議論をする余地がありそうである（法的根拠は入管法61条の7の7のようであり、情報提供や通報に関する同法61条の9や62条及び個人の権利利益の保護に配慮する19条の36や61条の7と比較参照）。

少々視点は異なるが、外国人に対する租税教育も必要である。令和元年9月付け政府税制調査会「経済社会の構造変化を踏まえた令和時代の税制のあり方」23～24頁は、次のように述べている⁸⁹⁾。

⁸⁶⁾ 最大判昭32・6・19刑集11-6-1663, 最大判昭53・10・4民集32-7-1223参照。

⁸⁷⁾ 参考として、大久保史郎ほか編著『人の国際移動と現代日本の法』（日本評論社, 2017）445頁以下〔須藤陽子〕参照。

⁸⁸⁾ 納税義務の不履行と出国の自由の問題について、萩野芳夫『基本的人権の研究』（法律文化社, 1980）

107～108頁及び136頁, 大郷正夫「日本における一般外国人の法的地位」ジュリ22号2頁（1952）参照。

⁸⁹⁾ 租税教育については、近年、酒井克彦教授による意欲的な研究がある。酒井克彦「租税教育の課題と展望—『租税リテラシー』の醸成を求めて—」税理61巻2号136頁以下（2018）など参照。

(4) 税に対する理解を深めるための取組

税は、社会を支える公共サービスの費用を分かち合うものであり、国民が安心して暮らしていくために重要な役割を果たしている。国民一人ひとりが社会を支える税のあり方について主体的に考え、納得感を持つことができるよう、税に対する国民の理解を深めていく必要がある。

人口減少や少子高齢化、グローバル化等の経済社会の構造変化を踏まえつつ、財政の現状や税の意義・役割等に関する分かりやすい広報を積極的に行き、受益と負担のあり方に関する国民的な論議を深めていくことが重要である。学校教育においても、将来の社会を担う子供たちが早くから税の意義・役割等について考える機会を持てるよう、租税教育を一層充実させる必要がある。高等教育や社会人のための学びの場等においても、このような取組が幅広く行われることが重要である。

憲法30条の「国民」に「外国人」が含まれるか否かという議論は措くとしても⁹⁰、外国人労働者や移民の増加は、我が国租税法上の納税義務者の増加を意味する。公共サービスの費用が増加することも明らかである（前記Ⅱ1(2)参照）。この意味では、上記答申の「国民」という部分については、文脈に応じて外

国人も含める方向で検討を進めるべきである。主権者ではない者をターゲットとする租税教育の趣旨や内容等に関する議論を詰める必要があるし、国籍法や入管法との連関を包摂するような工夫が求められるが、増加する外国人労働者や移民に対して、受入国として、単なる情報提供にとどまらない、申告納税制度を前提とした主体的な納税者を育成するような租税教育を行うことを考える段階に来ている。その際、教育を受ける側の声、「税金及び政府（市役所）が提供する恩恵についてもっと情報を〔ママ〕」、「税金の請求が来るが何に対して支払っているのかわからない」、「税金に関するもっとわかりやすいポルトガル語による説明がほしい」、「税金の手続きに通訳を用意してほしい」など外国人から寄せられた声に耳を傾けることも必要である⁹¹。

相続税法1条の3第1項2号の国籍要件など租税法の中に存在する国籍法又は入管法につながる結節点としてどのようなものがあるか、このことと前記Ⅲにおける考察を踏まえて改めて米国を含めた他国の制度との相違はどこにあるのか、各国の租税文化や納税意識はどのように異なるのか、移民の統合政策や統合に向けた総合政策の中で租税制度はどのような役割を果たすべきか、言語スキル等に配慮した簡素でわかりやすい税制をデザインすべきではないか（税制のユニバーサルデザイン化）など、外国人労働者や移民の増加と

⁹⁰ 差し当たり、高野幸大「国家管轄権と国際租税法の関係—資産税の側面からの基礎的考察—」租税42号84頁以下（2014）、三木義一＝廣田直美「『納税の義務』の成立過程とその問題点」税理57巻1号85頁（2014）、新正幸ほか編『公法の思想と制度』（信山社、1999）85頁以下参照〔高橋正俊〕、谷口勢津夫『税法基本講義〔第6版〕』（弘文堂、

2018）92～93頁参照。

⁹¹ 内閣府HP掲載の内閣府定住外国人施策推進室平成30年2月付け報告書「日本での生活に関する日系定住外国人の意識調査」98頁参照（http://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11125722/www8.cao.go.jp/teiju/research/h30/teiju_ishiki/pdf/2-4.pdf〔最終確認日：2020年1月31日〕）。

租税に関する問題については議論が尽きない。Immigrationに照準を定める立ち位置から一歩引いて、emigration又は受入国ではなく送出国の視座に移動してみると、海外に移り住む個人に関する問題（国外転出時課税（出国税）⁹²又は高度なスキルを持つ人材が流出する

いわゆる brain drainの問題⁹³）や本社機能を外国に移転する企業の問題（コーポレートインバージョン）などにまで、議論は広がりを見せる⁹⁴。かように広く migration と tax の問題として捉えた場合に、新たに考察すべき課題が浮かび上がる⁹⁵。

92) 米国市民権等を放棄した場合の Expatriation Tax については 26 U.S.C. § 877 参照。米国による課税を回避するために市民権を放棄した場合にその後の入国資格を認めない 8 U.S.C. § 1182(a)(10)(E) も併せて参照。

93) Brain drain と租税の問題について、see also Brauner, *supra* note 35); TAXING THE BRAIN DRAIN : A PROPOSAL (Jagdish N. Bhagwati & Martin Partington eds., 1976); THE BRAIN DRAIN AND TAXATION : THEORY AND EMPIRICAL ANALYSIS (Jagdish N. Bhagwati ed., 1976).

94) Montano Cabezas, *Migration and Taxation in the Popular Imagination*, 62 ST. LOUIS U. L. J. 103, 111-112 (2017); Diane M. Ring, *Corporate Migrations and Tax Transparency and*

Disclosure, 62 ST. LOUIS U. L. J. 175 (2017); Reuven S. Avi-Yonah, *And Yet It Moves: Taxation and Labor Mobility in the Twenty-First Century*, in TAXATION AND MIGRATION, *supra* note 35), at 45.

95) なお、移民と関連してしばしば論じられる難民と租税との交錯領域については、see Ryan Bubb, Michael Kremer & David I. Levin, *The Economics of International Refugee Law*, 40 J. LEGAL STUD. 367 (2011); Christina Trenta, *Migrants and Refugees: A EU Perspective on Upholding Human Rights Through Taxation and Public Finance*, 62 ST. LOUIS U. L. J. 1 (2017). 難民の地位に関する1951年の条約の29条も参照。