

論 文 要 旨

氏 名 林 眞 義

論文題目（外国語の場合は、和訳を併記すること。）

民主的納税制度と租税法の予測可能性

論文要旨（別様に記載すること。）

別紙のとおり

- (注) 1. 論文要旨は、A4版とする。
2. 和文の場合は、4000字から8000字程度、外国語の場合は、2000語から4000語程度とする。
3. 「論文要旨」は、CD等の電子媒体（1枚）を併せて提出すること。
（氏名及びソフト名を記入したラベルを張付すること。）

論文要旨

「民主的納税制度と租税法の予測可能性」

林眞義

最近の租税に関する最高裁判決を見ていると、何故こんな事案が最高裁まで争わなければ認められないか。逆に、何故こんな租税回避が許されるのか等々、数多くの疑問が湧いて来る。因みに、平成 22 年のわが国における租税事件は、614 件で行政事件全体 4534 件の 14% という大きなウエイトを占めている。租税事件の争点を見てみると、事実認定の問題もあるが、租税法の解釈・適用をめぐる争いも少なくない。その原因は、個々の複雑な経済行為に一律の租税法を適用しなくてはならないという税法固有の課題がある。しかも、経済行為は、流動的で常に変化し、税法がその変化に追いついていけないという問題点もある。そこで、納税者の立場から課税方式はいかにあるべきか。租税法はどのようにあるべきかを基本として「民主的納税制度と租税法の予測可能性」をテーマとしてこの論題に取組んだ。

まずは「民主的納税制度」とは何かという観点から申告納税制度と賦課課税制度を比較考察し、民主主義に基づく納税制度とはどのような制度であるかを検証し、その上で、租税法律主義の意義を検証する目的で、「租税法律主義と予測可能性」について、租税法律主義の歴史的考察、現状の分析、及び、租税法律主義と通達、不確定法概念等の行政裁量と関連、ならびに予測可能性と租税法不遡及の原則を中心課題とした取り上げ、「租税法における予測可能性」の意義について論考した。

国税通則法第 15 条では「納税義務の成立」をそれぞれの租税法に定める課税要件を充足したことにより成立し、その成立と同時に納付額が確定する国税を除き、国税に関する法律の手続により、その国税について納付する税額が確定すると規定されている。一般経済社会における債権債務は、当事者間の契約成立により確定する。しかしながら、租税における債権債務は、こうした経済的事象が租税法の規定する基準を満たすときに成立する。そして、それを確定させるためには、更に租税法に基づいて判断し、確定する手続が必要である。すなわち、納税義務は所得税では基本的には暦年の終了時、法人税では事業年度終了時、相続税では相続又は遺贈による財産取得の時に成立するが、それを租税法という規定に基づいて確定する手続を必要とし、その手続の法定期限をもって納税義務が確定する。更に国税通則法第 16 条第 1 項では、納付すべき税額の確定の方式は申告納税方式と賦課納税方式の 2 つがあるとされている。

わが国の近代税制においては、明治 20 年の所得税をはじめとする多くの租税で賦課課税方式が採り入れられていた。申告納税方式は、昭和 20 年戦争による税務職員不足に伴う税務の停滞対策として資本金 500 万円以上の大法人に対する法人税、続いて酒税、物品税、遊興飲食税等で採り入れられ、さらに占領下でのアメリカ総司令部の勧告により財産税・戦時補償特別措置法、所得税法というように導入され、現在では多くの税目で実施されている。

一般にわが国の申告納税制度は、納税者の自主性を尊重した民主的な制度であるといわれている。その代表的なものは昭和36年7月5日の税制調査会が「国税通則法の制定に関する答申の説明」の中で、現行の申告納税方式、賦課課税方式、源泉徴収方式、特別徴収方式、印紙納付方式の、五種類の課税方式のうち賦課課税方式を採る税目についても申告納税方式を採用すべきではないかという点についても検討したとき申告納税方式に対する評価で「そもそも、申告納税方式の基本的性格をどう考えるかについては、いろいろな方がありうると思われるが、最も民主的な課税方式であるという点にこれを求めることについて異論はないであらう。すなわち、元来、種種事情の異なる納税者について適正公平な課税が行われるためには、その内容を最もよく熟知する納税者による課税標準等の申告が第一次的に要請されることは当然いべきであるが、さらに、納税義務の履行を国民自ら進んで遂行すべき義務と観念することによって、その申告をできるだけ正しいものとし、同時に、その申告行為自体に納税義務確定の効果を付与せしめるということが、民主主義国家における課税方式としてふさわしいものということができるからである。シャープ勧告も指摘するように、このような方式により、納税者をして、国家が当面している行政上の課題を自主的、民主的に分担せしめるものとなるのである。」述べた上で、「申告納税制度は制度として賦課課税制度よりも進歩した方式といえる」と発表した。

同様に申告納税制度を民主的な制度と主張する学者の論理は、同様に①主権者たる納税者が税法の規定に基づいて税額を計算して申告し納付することは、その申告自体に法的確定効果を認める制度であり、憲法理論的には国民主権主義の税法的表現の制度であること、②納税者が国家に必要な費用を国民が自分で計算して分担するという行政事務の一端を担うことにより主権者として国政に関与することで、納税者が自己の負担税額を確認することにより租税の使途などについて自己の関心を高めていけると、いう内容のものである。

申告納税制度の下では、第一次的には納税者の行った租税の申告・納税行為に法的確定効果を認める、それが信頼に足る限り税務行政庁は、納税者の申告納税行為に直ちに介入することはないとされている。しかし、単に税額の確定方式だけで申告納税方式と賦課課税方式を比較した場合、どちらがより民主的であるかを判断することは、あまりにも短絡的であり難しいと考える。別な観点からすれば、申告納税制度は、納税者本人に自らの所得を計算し申告させることにより、納税申告の効率性、正確性を保証させるものであり、国民に行政行為の一端を負担させているという見方もできる。その意味で、申告納税制度は民主性・効率性という二面性から成り立っているが、主に効率性が重視されて結果として納税者の申告義務に対する負担と責任は重いものとなっていると考える。

一般の納税者がどれほど意識して国政に関与し、自己の税負担額を確認し、租税の使途まで考えて申告しているのだろうか。賦課課税制度であっても、課税所得金額の算定までは自分自身で計算しているのだから、その結果としての税額はどちらの方式で計算しても変わらないと考えられる。ところが、申告納税方式では、申告後、所得区分の適用違い、条文の選択誤り、見解の相違や計算違い等で申告納税額が間違っていた場合には修正申告

や更正の請求という手続になるのである。当初の申告金額が過少申告であった場合には、税務行政庁側から指摘される前に納税者自身で気がついて修正申告をした場合を除き、修正税額に対して延滞税は勿論のこと過少申告加算税、或いは重加算税が賦課される。仮に納税者が間違っただけで申告した金額が過大に申告した場合、減額の修正申告は認められておらず、更正の請求をするしか是正の途はない。しかも、その更正の請求に対する認否の裁量権はすべて税務行政庁が持っている、その基準も明確にされていない。

賦課課税方式の場合には、納税者は自ら正しいと考える課税所得金額まで算定して届出書を提出すれば、その責任は届出書を提出した時点で終了する。ところが、申告納税方式の場合には、納税者は納税義務の確定に当たって第一次的確定(納税額の算定)の間違だけでなく、第一次的判断(租税法の解釈・適用)の間違ひも絶対的に許されないことになる。現に、第二編第二章で紹介した一連のストックオプション訴訟のように、納税者は、正しい課税所得金額を申告しているが、所得区分の見解が異なっていたために争いが起きている。しかも、この所得区分の変更は、課税庁内での解釈の変更でおこなわれ、法律の改正でなされたものでも通達の改廃による変更でもなかった。このようなことでは、納税者の負担と責任において成り立つ申告納税制度が、真に国民の望む制度になっているとはいえないのではないかと考える。

第一編第二章で紹介したわが国における昭和21年の申告納税制度採用のいきさつ、第三章で紹介したイギリスにおける導入の経緯を見ても分かる通り、申告納税制度導入にあたっては先ず税務行政の効率性が先にあり、それを覆い隠すように民主制が唱えられたことは明らかである。税務行政の効率性重視は、現在の源泉徴収制度のあり方から見ていえると思われる。

憲法で保障されている私有財産権を守り保障するためには、租税法における法的安定性と予測可能性は欠かすことのできない機能であり、租税法律主義の基本である。この機能を全うさせるためには、納税者に対して、納税義務という法効果を生じさせる全ての要件を、法規を以って定めなければならないといわれている。その内容としては、「課税要件法定主義」、「課税要件明確主義」、「合法性の原則」、「手続保障の原則」、「遡及立法の禁止」、「納税者の権利保護」などである。課税要件法定主義は、「行政権は法律の定めなくして、国民に不利な課税をすることができない」という民主主義、自由主義の原理として租税法律主義の中核をなすものであり、課税要件明確主義は「行政権に国民に不利な課税をするという意味での裁量を与えない」という意味での法律の明確性を求めるものである。

租税法は刑法と同様に国民の財産権を侵害する典型的な侵害規範である。したがって、租税法においては、租税法律主義の根拠(課税の民主的正統性)と機能は(課税の予測可能性・法的安定性)は絶対的必要要件となる。特に不確定法概念、通達に見られるような裁量事項は課税要件明確主義の立場からしても法的に更なる整備をする必要があるし、予測可能性の確保は租税法の基本的条件だと考える。また、税法においては刑法と同様に遡及立法は許されていないとすべきであると考えられる。

現代社会において租税負担は重く、私有財産権の重大な侵害になること、さらに租税法規は複雑化、精緻化、専門化しており、そこから生じる租税負担を正確に予測することが容易でないことから予測可能性の確保が現在社会における重要な課題となっている。したがって、租税法は文言の表面的な解釈にとどまらず、実際、その法律が適用される時点において、一般の納税者から見て容易に理解でき、かつ、納税者が税法の適用・判断を誤ることなく申告納税できる制度が最も望ましい。この点は租税法律主義の根本的な要請の一つ(課税要件明確主義)である。また、経済取引において税の占める要素は大きなものであるから、納税者は取引において常に税負担を意識する。したがって、租税法律主義の機能である予測可能性は大変重要な要素になると考える。

これまで申告納税制度は民主的な納税制度といわれてきたが、賦課課税制度を検証してみると、納税者の立場から見れば真の民主的な納税制度は、単に制度や方式の相違で判断すべきでなく、税務行政の執行上の方法や予測可能性の確保を重視した観点から判断すべきであるという結論に至った。

中川一郎博士は「国民ないし市民の財産権を租税の領域において保証することこそ、民主主義的理解における税法の目的である。」と述べられた上で、「租税法律主義は憲法に規定され、遵守されはしたが、税務行政の実際においては、依然立憲主義的憲法以前の『in dubio pro fisco (疑わしきは国庫の利益に)』の原理が行われ、行政権は立法権に対し優位性を確保していた」と述べられている。すなわち、「租税法律主義の要請」と「疑わしきは国庫の利益にの原理」は矛盾している。

初期の租税法律主義の考え方は、国王の恣意的課税に対する市民の抵抗による国王に対する制限であり、逆に言えば国王の譲歩であった。そのため国王は議会の承認は受けるが、ひとたび承認を受ければできる限り国庫に努めて有利に運用しようとした。結果として「疑わしきは国庫の利益に」の原理が自然に導入され、そのまま現代国家の税務行政にも継続されている。

こうした観点からすれば、租税法律主義の要請と共に税務行政において「in contra fiscum (疑わしきは納税者の利益に)」の原理が適用されて、初めて民主的な納税制度になったといえるのではないかと思われる。すなわち、租税の課税制度を考える場合に租税実体法の領域において租税法律主義が貫かれたとしても、それを運用する租税手続法において「疑わしきは国庫の利益に」という考え方が存在するようでは、民主的な納税制度は実現しないであろう。

益々進化変転する実社会の中で、法律の立法の段階では予測できない取引や租税環境が発生していることも事実である。そのような背景の中で、公平・平等原則を厳密に貫こうとするならば、租税法律主義の要請に基づく厳密な条項制定だけでは法の運用が難しいことも起こり得る。租税回避やタックスシールドはその典型といえる。それに対しては租税回避禁止の規定を定めればよいことで、その対策として法の規定を曖昧なものとしておいて、税務行政の裁量や通達で補充し、さらに裁判所の判決でその狭間を埋めるような

解釈をすることは、租税法律主義の機能を損なうことになり、許されるものではないと考える。ましてや租税法の遡及適用は絶対に許されるものではない。租税の公平・平等のためであっても税務行政庁の裁量や通達の定め及び裁判所の判決で租税法の不備を補うことや税法の遡及適用は憲法 84 条でいう租税法律主義に反し憲法違反ではないだろうか。

租税法律主義は、行政の一般原理と比べより厳格でなくてはならない。行政法では行政庁の裁量行為が認められているが、租税法では自由裁量は排除される。経済活動の複雑化した今日においては、経済活動を行うにあたって租税負担は大きく重要な検討要素となっている。したがって、租税法律主義の目的は、納税者である国民に租税の影響を知らしめて経済活動に対する予測可能性や法的安定性を保障することである。民主的納税制度は、根本的に「疑わしきは納税者の利益に」といわれるような税務行政庁の租税法の解釈と運用をし、少なくとも序論で述べたような裁判例は訴訟に持ち込まなくても納税者の主張が認められるような税務行政の解釈運用がなされなければならないし、租税法律主義、特に課税要件明確主義と予測可能性や法的安定性を保障することにより、納税者とその判断を誤ることのない信頼できる租税立法を求めていくことが必要である。このように予測可能性に重点をおいた租税法律主義の徹底と、疑わしきは納税者の利益にという税務行政が実行一体となって真の民主的租税制度が実現すると考える。