

平成28年度 第43回日税連公開研究討論会

税理士が行う租税教育等の 意義と課題



写真：CHUTE DU MUR BERLIN / GAMMA / アフロ

期日 平成28年11月4日（金）
場所 ANA クラウンプラザホテル沖縄
ハーバービュー 2階「彩海の間」

主催 日本税理士会連合会
共催 九州北部税理士会

はしがき

今回、私たち九州北部税理士会が取り上げたテーマは「税理士が行う租税教育等の意義と課題」である。

平成26年の税理士法改正により、租税教育事業は税理士会会則への絶対的記載事項として位置づけられ、租税教育等は税理士会が行う正式な事業とされた。

しかし、このことが税理士全体に深く浸透しているとは言い難く、「教育」は国がやるべきことで、税理士がなぜ学校で教える必要があるのかという声や、租税教育等は、税理士会の広報活動の一環にすぎないという認識が、いまだ会員の中にある。租税教育等は、税理士会会員が一体となって取り組むべき事業であるにもかかわらず、実際の活動は限られた会員の努力に頼っているのが現状である。

日税連が掲げる「租税教育等基本指針」では、租税教育等の目的を次のように記している。

「租税に関する意義、役割、機能、仕組み等の租税制度を知るとともに、申告納税制度の理念や納税者の権利及び義務を理解し、社会の構成員としての正しい判断力と健全な納税者意識を持つ国民を育成することでもあり、併せて国民に対し税理士制度を正しく周知することである。効果的な租税教育等により納税に対する健全な知識が醸成されれば、民主国家の発展に大きく寄与することになり、これは教育基本法の教育の目的である『平和で民主的な国家及び社会の形成者として必要な資質を備えた心身ともに健康な国民を育成する』ということにも合致するものである。」

この基本指針には、「租税制度」「申告納税制度の理念」「納税者の権利及び義務」等、我が国の税制の基盤となるキーワードが多数登場する。一読すると、誰もが次のような問いを投げかけたくなるであろう。

「租税とは何か」「なぜ納めなければならないのか」「申告納税制度の理念とは何を意味するのか」「納税者の権利及び義務とは具体的にどのようなことか」「税理士制度は何のためにあるのか」「税理士制度を正しく周知するとはどのようなことなのか」

クライアントのみならず、子供たちや初めて税と向き合う人に対して、私たちはこれらの疑問に即座に答えられるだろうか。また、そもそも、税務の専門家を自認する私たちは、これらの問題に対して自分自身で納得できる答えを見いだした上で、業務を行っているだろうか。税に対する考え方を明確に示し、解りやすく伝えるということは、税理士にとって自らの存在意義となるテーゼを確立することでもある。

日税連の公開研究討論会は43回目となる。この40年余りの歴史において、これまで一度も議論されたことのないテーマをあえて選択し、参考となる学説や文献等も乏しい中での研究論文作成は、困難を極める作業であった。探究も議論も不十分との批判を受けることは覚悟の上であるが、先駆的試みとしてご容赦願いたい。

また、文中の意見の部分は、研究員の努力と研鑽の結果、たどり着いた私見であるということも申し添えておきたい。

この研究論集が礎となり、今後の租税教育等に関する研究活動の一助となれば、幸いである。

平成28年11月 4 日

九州北部税理士会

担当副会長 永 池 泰 典

引用文献の表示方法等について

公開研究討論会研究委員会

1. 文献等の出典の表示方法について

この論文集の引用文献の出典表示方法については、法律編集者懇話会編集「法律文献等の出典の表示方法」(<http://www.houkyouikushien.or.jp/katsudo/pdf/houritubunken2014a.pdf> 参照。)日本税法学会『『税法学』の執筆要領』等の日本の法律学の慣例を参考にし、当委員会で協議し統一化した表示方法によった。

2. 用字用語例について

この論文集の用字用語例については、ぎょうせい公用文研究会編『最新公用文用字用語例集』(ぎょうせい、第9版、2016)によった。

研究討論の発表方法について

公開研究討論会研究委員会

1. 目 的

この研究討論会は、今回選択したテーマについて各研究員が得た研究成果を発表するもので、討論を通じて一定の結論を得ようとするものではありません。

2. 発 表 方 法

この研究資料は、次頁の4つの章ごとに、各研究員が得た11の研究成果をまとめたものであり、そのうち、特に関心が高いと思われるテーマについて、様々な観点から検証するため、当日会場において討論し発表するものです。

3. 質問及び回答

- (1) この研究資料の内容について質問がある参加者は、末尾添付の質問票に質問事項を記入し、10月25日までに到達するように九州北部税理士会宛に E-mail, ファックス又は郵送にてご提出ください。
- (2) 質問に対する回答は、討論会の中で行います。
- (3) 質問が多く、全ての質問に答えることができない場合は、主催者が取捨選択して質問事項を決定します。

当日の討論は全て司会者の指示によって進行します。どうか討論会の円滑な運営にご協力ください。

税理士が行う租税教育等の意義と課題

九州北部税理士会 日税連公開研究討論会研究委員会

はじめに	1
	研究委員会委員長 末 吉 幹 久
第 1 章 租税教育活動の現状と課題	9
	チームリーダー 本 田 裕 章
	研 究 員 矢羽田 修
	研 究 員 林 和 子
第 2 章 国家観・人間観・憲法観・歴史観からの租税教育等の必要性	55
	チームリーダー 山 内 英 樹
	研 究 員 林 宗 義
	研 究 員 柴 田 佐右里
第 3 章 租税教育等の制度的内容	89
	チームリーダー 高 橋 秀 至
	研 究 員 南 立 清 治
	研 究 員 渡 邊 齊
第 4 章 租税教育等に対する教育学的アプローチ	133
	チームリーダー 高 野 亮 一
	研 究 員 塩 塚 万紀子
	研 究 員 松 永 恵美子
むすびにかえて	169
	チームリーダー 本 田 裕 章
	研究委員会副委員長 香 月 章 彦
	研 究 委 員 会 委 員 浦 勉

はじめに

研究委員会委員長 末 吉 幹 久 (福 岡 支 部)

はじめに

末 吉 幹 久

I. 2016年の年明け早々の日本経済新聞に、米国大統領選挙の予備選挙期間中、任期中最後の一般教書演説を終えたバラク・オバマ大統領が将来におけるミシェル夫人の大統領出馬の可能性を問われ、「ない (No)」を6回繰り返した上で、「人生において確かなことが3つある。死、税金、それからミシェルが大統領選に出ないことだ。これだけは言える。」⁽¹⁾とジョーク混じりに回答し、会場の笑いを誘ったという記事が掲載されていた。自由主義、民主主義や法治主義といった価値観を持つ国の先輩にあたる米国では、税金が死と並列的に語られるほど「確かなもの (Certain)」と考えられ、それが対話集会という場でのジョークに使われるほど一般的な感覚であることは興味深い。

この「死と税金 (Death and Taxes)」という慣用的表現について調べてみると、米国100ドル札に肖像が描かれ、建国の祖として米国民の尊敬を集めるベンジャミン・フランクリンが友人に宛てた手紙での「人生において確かなものは何もない、死と税金を除いては。」という言葉がオリジナルで、確かなものや不可避的なものの例えとして「死と税金」という2つの語を並べて、「宿命論的な必然性」を強調して語ったもの⁽²⁾であった。

日本人の感覚では組み合わせとしてやや唐突な感じのする「死と税金」が、「確かなもの」「必然性」の例えとして米国において一般的な感覚となったのは、植民地時代に英国により代表者を送ることが許されない中で課税が行われていた不当性に対する不満から18世紀後半にアメリカ独立戦争が勃発し、多くの命が失われたことと無関係ではないだろう。

アメリカ独立戦争の指導者の一人であるパトリック・ヘンリーは、英国の不当な課税に対する反対運動の中で用いたスローガンとして「代表なくして課税なし」⁽³⁾という言葉を用いた。この言葉は、「租税法律主義」を語るときマグナ・カルタと並んで今日でもしばしば引用される言葉であるが、政治的な文脈では、民主主義の発展（米国の場合は「独立」）に貢献し、法的な文脈では、法治主義の発展に貢献してきたものである⁽⁴⁾。民主主義と法治主義という米国が誇る制度的価値観の源流を辿ると、税の問題に行き着くということからも、米国の歴史における税の存在感の大きさや、「税金＝確かなこと、必然的なこと」という慣用表現が、米国内で自然に受け入れられることの素地を認めることができるのではないだろうか。

II. 一方、日本における税に対する納税者の見方・考え方はどうだろうか。

古い資料になるが、1980年から1981年にかけて行われた税金に関する意識調査⁽⁵⁾によると、「租税は何故存在するのか」という問いに対しては「会費や代金のようなもの」⁽⁶⁾とする回答が多く、「正しく申告しなければならない理由」を問えば「国民の義務だから」という回答が多数を占める結果となっていて、米国における税の存在感の確かさに比して、日本における税に対する捉え方や見方が消極的なものであることが見て取れる。

また、日本税理士会連合会が発行する「租税教育講義用テキスト」⁽⁷⁾の中の、中学生に

対する講義サンプルを見ると、高額所得者Aさんが「しょうがないか！」と言っているが、これは、租税について「やむを得ず負担するもの」とするややネガティブな租税観がこの言葉の背景にあるためではないだろうか。

新憲法導入後、相当な時間が経過した現在においてもなお、国民・納税者の租税に対する見方が「やむを得ない、仕方がないもの」というややネガティブな認識のままであることは、租税と国民の関係、すなわち国民の租税（国家）に対する見方が十分には成熟しておらず、国民の側に何か租税の意義・根拠について真に納得のいく理解が得られていないことが一因になっているのではないだろうか。そして、そうであるならば、租税の意義・根拠について教え考えさせることこそが、租税教育等の最も重要なテーマとなるのである。租税教育等における最もシンプルかつ根源的な問題である「税金ってなあに」「税金ってなぜ納めないといけないの」という問いにストレートに答えるためには、教える側においてこの問題についての十分な理解が必要であろう⁽⁸⁾。

Ⅲ. 平成23年度税制改正大綱では、納税環境整備の柱の一つとして、「国民が租税の役割や申告納税制度の意義、納税者の権利・義務を正しく理解し、社会の構成員として、社会のあり方を主体的に考えることは、納税に対する納得感の醸成と民主国家の維持・発展にとって重要」であり、そのために「こうした健全な納税者意識を養うことを目的」とする租税教育を充実させることが重要であるとされた⁽⁹⁾。

歴史を遡れば、租税教育等の重要性が指摘されるのはこれが初めてではなく、税制調査会から昭和58年11月に出された「今後の税制のあり方についての答申」⁽¹⁰⁾、これを受けた昭和59年1月の「昭和59年度の税制改正に関する答申」⁽¹¹⁾にも納税環境整備の一環として租税教育の重要性が指摘されている。これらの答申は、一般消費税の導入に失敗した後の昭和55年11月、当時の鈴木首相からの「国民経済の健全な発展を目途としつつ、国、地方を通じて財政体質を改善するため、税制上とるべき方策」についての諮問に対応するもので、平成23年度の大綱と同じように、大きな財政上の問題が政策課題として背景にあったものと推察される。そのような背景がある中での租税教育の重要性の強調は、当時においても「昨今の財源不足を補うための徴税強化策」⁽¹²⁾という批判がなされていたようであるが、租税教育の必要性が強調される際には、この種の懸念が付いて回るのは今も昔も変わらないようである⁽¹³⁾。

このようにこれまでの租税教育等は、国の財政状況改善の必要性の度合いと比例する形で重要政策化されやすく、また民主主義の義務的側面の担い手としての「taxpayer education（納税者としての意識教育）」に偏りがちな傾向があったものと思われる。

Ⅳ. 「はじめに」の冒頭で書いた、「代表なくして課税なし」という言葉で租税の政治的側面として民主化の必要性を訴えたパトリック・ヘンリーには、もう一つ有名な言葉がある。それは「我に自由を与えよ。しからずんば死を。」である。これは、アメリカ独立運動において掲げられたスローガンであるが、冒頭に書いたように、この運動は税の在り方の問題に端を発したものであった。このことは、税の問題、すなわち現代国家と国民の問題を根

源的に突き詰めていくと、「自由」についてどのように考えていくかが決定的に重要な問題になるということを示唆しているのではないだろうか。

ドイツの税財政法・公法学者のパウル・キルヒホフは、自由権保障の重要な要素である「私有財産制の保障」と課税の問題を関連付けて「財政国家ないし租税国家という基本法の予定する国家体制のもとでは、所有権保障と税法とは『同一のメダルの表裏』をなすものである」とし、「私有財産の保障は、国家の営利経済による国家資金の調達を原則として禁止し、それ故、租税で資金を調達する財政国家を要求するが、その場合には課税は私有財産秩序に敵対するものではなく、その中核的内容をなすものである」⁽¹⁴⁾とする。この考え方は、日本国憲法上の租税根拠論として新しい「自由主義的租税観」⁽¹⁵⁾にも通じるものであり、租税の根拠について「自由（基本的人権）を維持するための必然的な負担」として捉えるものである。この最近唱えられるようになった租税の根拠についての考え方を租税教育等の在り方に反映させようとすることは、「税金ってなあに」「税金ってなぜ納めないといけないの」という素朴で根本的な問いへの回答として（民主主義的租税観⁽¹⁶⁾の教示と併せて）外せない内容となるものと考ええる。

上では自由主義的租税観と民主主義的租税観を租税教育等においてセットにして教えるべきと述べたが、芦部信喜教授は、日本国憲法について「自由の基礎法」と説き、その上で「自由と民主の不可分性」を説いている⁽¹⁷⁾。すなわち租税教育等の場面において自由主義的租税観と民主主義的租税観は不可分一体のものと考えられるべきである。

V. 現状の租税教育等について、「衣食足りて礼節を知る」という故事に当てはめてみれば、「衣食」（自由主義的租税観に立脚した租税に対する見方・考え方）に関わる説明よりも、先に「礼節」（民主主義的租税観に立脚した租税に対する見方・考え方）に関わる教育を行っているような感が拭えず、租税の説明として息苦しいものになっているのではないだろうか。

なるほど、租税根拠論における民主主義的租税観にスポットを当てた教育（礼節）も極めて重要な租税教育等の目的ではある。しかし、それにとどまらず、いやむしろそれに先行して、より始原的でシンプルな「tax education（租税の根拠や租税国家⁽¹⁸⁾の仕組みについての教え）」を行うことにより、租税をどうみるべきか、租税制度はどのような理念に基づいて構築されているのかについて教え考えさせ、そこを通過点として、国家や社会に興味関心を持ち、現状に問題があり変えなければならないと思うならば主権者である国民が変えていくべきであるということ、「衣食」と「礼節」の両面から教え考えさせることを租税教育等の終局的な目的と考えるべきではないだろうか。

VI. 日本税理士会連合会は、平成23年度税制改正大綱を受け「租税教育等基本指針」⁽¹⁹⁾を策定（平成27（2015）年4月に改訂）して租税教育等の趣旨を明らかにし、その目的として「租税に関する意義、役割、機能、仕組み等の租税制度を知るとともに、申告納税制度の理念や納税者の権利及び義務を理解し、社会の構成員としての正しい判断力と健全な納税者意識を持つ国民を育成することでもあり、併せて国民に対し税理士制度を正しく周知

することである。」と宣明した。租税教育等について、単なる徴税強化の一助としてのものではなく、租税の根本的・基本的な意味や、租税の世界において民主主義の考え方がどのように反映されているのかといったことについて教え、現代社会の一員としてのあるべきマインドを育成しようとする、極めて高い理念に基づく取組であることを改めて示したものであり、税理士が行う租税教育等がどのようなものであるべきかを考える上で重要な指針を与えるものである。

繰り返しになるが、このような高い理念を現実に教育対象者に伝えきるためには、租税教育等の担当者それぞれが、税の意義や根拠、租税法主義とは何であるか、申告納税制度の理念とはどのようなものなのか等について、よく理解し自分の言葉で語るができる状態であることが必須であろう。今回の九州北部税理士会の研究テーマの選定は、税理士試験科目にはないものの、税理士業務上も、租税教育等を実施していく上でも、これらの重要な基本問題について改めて検討し、理解を深めることを趣旨とするものである。

「租税教育等基本方針」で示された租税教育等の目的は、租税の概念や制度趣旨の理解を通じ、国民が国家との関係における自らの在り方や、社会や公共の在り方を考えるきっかけとすることと言いかえることができよう。そのためには、まず、日本国憲法の前提である自由主義や民主主義などの正確な理解を経て、その上で、租税の意義や根拠について納得のいく理解につなげていくことが必要であろう。そうすることによって、ともすれば「礼節」先行で義務の側面ばかりを重視しネガティブに偏りがちな租税の見方から、租税について、自由のための前向きな負担としての、少しでもポジティブな見方が加わり、国民一人ひとりが、のびのびとした租税国家観を構築していくことができるのではないだろうか。更に、自由主義や民主主義を充実維持させるための重要な要素である自立・自律・寛容といった価値観を伝えることにも、租税教育等は適しているものと考えられるのである。

VII. 税理士（会）が行う租税教育等については、平成26年の税理士法改正を受けて、「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」⁽²⁰⁾と定義した上で、会則への絶対的記載事項としての義務付けがなされ、租税教育等が税理士会の事業であることの根拠について一定の結論が出された。しかし、「なぜそのような会則上の義務付けがなされたのか、租税教育等は税理士（会）が行わなければならない事業なのか」という疑問の声はいまだに少なくなく⁽²¹⁾、今回の研究では税理士が租税教育等を行うべき理由について検討することも課題の一つとなった。

このことに対する現時点で考えられる回答は、一つが昭和55年税理士法改正における税理士法1条の改正の趣旨にあり、もう一つが税理士が「税務」という幅広い分野の専門家であることに求められよう。

昭和55年の税理士法改正により税理士法1条が、「税理士の職責」から「税理士の使命」についての規定となり、それまでの「職務上の責任」というものから、より社会的公共的な役割が明確化されることとなった⁽²²⁾ことが、租税教育等を税理士（会）が積極的になすべき理由であると考えられる。また、この昭和55年改正では税理士の使命の一つに「申告納税制度の理念にそつて」が修正案として挿入されたが、これは自己賦課という租税の分野

における民主主義の核心的価値観について税理士の「使命」とされ、この自らの義務を自らの計算において確定し履行するという極めてハイレベルな理念の担い手として指定されている点も、税理士（会）が租税教育等を行うべき理由の最も重要な点の一つであると考ええる。単なる申告納税制度そのものの説明にとどまらず、申告納税制度の「理念」について租税教育等すべきであるなら、税理士（会）以外には適格者はいないのである。

もう一つの理由、税理士業務の専門家としての守備範囲の広さについて次のように考える。

これまで述べてきたように、租税は公共サービス一般の対価であるのと同時に、この国がその前提として私有財産制・資本主義経済システムを選択したことの対価としても観念することができる。租税は、私有財産制に基づく、私人の自由な経済活動等を前提とした負担であるので、租税教育等では「自由な経済活動等」から「事実認定・税法の解釈適用・事後手続」までを一連で語ることで租税に関する基本部分について一通りの認識が可能となり、こうなってはじめて「税金ってなあに」「税金ってなぜ納めないといけないの」という疑問にストレートに答えることができることとなる。このような、自由な経済活動等から事後手続までについて幅広く、しかも一連で関与する者は税理士以外にはないため、そこに税理士が租税教育等を行うべきもう一つの理由が認められる。

租税教育等の一方の担い手として行政による租税教育等も期待されるものであるが、行政ゆえの一定の限界もあるように思える。例えば、租税の持つ自由主義的価値観について考えることや、自立することの重要性などの論点である。これらの論点はこれまで余り租税教育等におけるポイントとされてきていないが、租税の意義や根拠論から始まる一連の租税教育等を考えた場合に、現在の租税教育等にプラスアルファすべき項目であろう。

VIII. 今回の研究では、以上のような自由主義的租税観から民主主義的租税観までを一体不可分的に一連のものとして租税教育等するための具体的方策について、次のような検討を行うこととした。

- ・第一に、これまでの租税教育等の沿革について納税環境整備政策の観点から検証し、税理士会における租税教育等の取組の現状について確認すること。（第1章）
- ・第二に、租税教育等において本当に教えなければならないこととして、租税と国家、租税と個人との関係について理念的観点から検討すること。（第2章）
- ・第三に、租税教育等に関する制度的観点からの検討として、租税法律主義と「法の支配（rule of law）」の考え方、申告納税制度の「自己賦課（self assessment）」の考え方や、「適正手続保障（due process of law）」の現れとしての権利救済制度について、憲法の考え方が実際の制度にどのように反映されているのか検討すること。（第3章）
- ・第四に、これらの課題を実現するための方法論（教育学的なアプローチ）について、実際の教育現場においてどのような教授法が効果的であるのか、発達段階に応じた教授法としてどのような方策が合理的か検討すること。（第4章）

IX. 最後に、今回の研究の総括を先取りして簡単に述べておくと、近年の公開研究討論会では、国家財政の危機的状況を受けてか、税制に関する根本的な部分に立ち返り、基礎的な問題が研究テーマとして掲げられる傾向にあると思われるが、九州北部税理士会においても、研究の素材として租税教育等を選択した。その研究の中身は、租税根拠論、租税法律主義や申告納税制度の理念などの基本的な論点の再確認の作業となった。結局、租税教育等を実施する前に、我々税理士自身が改めて押さえておくべき項目は基本的根本的な部分にあり、これこそが税理士が租税教育等において本当に伝えるべきこととなるのであろう。

注

- (1) 日本経済新聞2016年1月16日朝刊「Voice」欄より。原文は、“Let me tell you: there are three things that are certain in life, Death, taxes and Michelle is not running for president. That I can tell you.”
- (2) 小説『ロビンソン・クルーソー』の著者のダニエル・デフォーがこの慣用的表現の始祖であるが、米国内で使われている「Death and Taxes」という慣用的表現はB・フランクリンのレターから広がったものと思われる。原文は、“Our new Constitution is now established, and has an appearance that promises permanency; but in this world nothing can be said to be certain, except death and taxes.”- Benjamin Franklin, in a letter to Jean-Baptiste Leroy, 1789.
- (3) “No taxation without representation”については、国税庁HP内の「税の学習コーナー・なぜ税金をおさめなければならないのでしょうか」で平易な解説が行われている。
(<http://www.nta.go.jp/shiraberu/ippanjoho/gakushu/oyo/page05.htm> [最終確認日：2016年6月1日]) 参照。
- (4) 谷口勢津夫『税法基本講義』（弘文堂、第5版、2016）【10】参照。
- (5) 橋本徹「税制と租税意識」経済学論究36巻1号（1982）42頁以下参照。
- (6) 金子宏教授は民主主義的租税観を説く際に、「日本国憲法が、国家をもって、国民に各種の公共サービスを提供し、その福祉を増進するための合目的的存在として観念している」というプラグマティックな国家観を前提にしている（同『租税法』（弘文堂、第21版、2016）21頁）。この点について注意すべきは、そのような国家観によれば、租税は各種の公共サービス一般の「対価」として正当化されるが、このような一般的・抽象的なレベルでの租税の正当化を個別的・具体的レベル（実感レベル）で展開しようとする、租税観の墮落（古代ローマ帝国で見られた「パンと見世物」の対価としての租税）、民主主義の衆愚化につながるおそれがあり、あくまでも一般的・抽象的なレベルにとどめておくべきであるということである。
- (7) 日本税理士会連合会租税教育推進部『2015租税教育講義用テキスト』については、日税連HP（http://www.nichizeiren.or.jp/taxaccount/sozei_doc/lecturetext2015.pdf [最終確認日2016年6月1日]) 89頁参照。
- (8) 谷口勢津夫教授は、「租税教育が『租税』という公の制度を対象とする『教育』であり、しかも『税は国家なり』といわれるほど租税と国家が不可分一体のものである以上、公の制度や国家そのものの根本を定める憲法が、租税根拠論についてどのような立場に立っているかを検証しておく必要があると考えるところである。特に学校における租税教育（租税教室）は教育基本法の枠内で行われなければならない。教育基本法は『日本国憲法にのっとり、我が国の未来を切り拓く教育の基本を確立し、その振興を図るため』（前文）制定されたのであるから、租税教育においても憲法が精神が尊重されなければならない。租税教育も『教育』である以上、その目的・理念が問われるが、それは憲法が精神から導き出されるべきものである。」としている。（谷口勢津夫「私の租税教育論9」税務弘報64巻6号（2016）70頁～71頁）
- (9) 平成23年度税制改正大綱については、財務省HP（http://www.cao.go.jp/zei-cho/history/2009-2012/news/2010/_icsFiles/afieldfile/2010/12/25/221216taikou.pdf#page=1 [最終確認日2016年6月1日]) 6頁を参照。
- (10) 税制調査会昭和58年11月答申については、公益社団法人日本租税研究協会HP（http://www.soken.or.jp/p_document/zeiseishousakai_pdf/s5811_kongonozeisei.pdf [最終確認日：2016年6月1日]) 34頁を参照。
- (11) 税制調査会昭和59年1月答申については、公益社団法人日本租税研究協会HP（http://www.soken.or.jp/p_document/zeiseishousakai_pdf/s5901_s59zeiseikaisei.pdf [最終確認日：2016年6月1日]) 7頁を参照。

- (12) 税制調査会昭和58年11月答申・前掲注(10) 34頁。
- (13) この答申の意味するところはそのような批判が当たるものではなく、当時の税調委員の方々（金子宏教授や清永敬次教授など多くの重鎮により構成されていた。）の高い理念に基づく租税教育の必要性の呼びかけであったものと思われる。
- (14) 谷口勢津夫「市場所得説と所得概念の憲法的構成—パウル・キルヒホフの所説を中心に—」碓井光明ほか編『金子宏先生古稀祝賀 公法学の法と政策（上）』（有斐閣，2000）470頁。
- (15) 谷口・前掲注（4）【24】。
- (16) 金子宏教授は租税の意義について「国家が、特別の給付に対する反対給付ではなく、公共サービスを提供するための資金を調達する目的で、法律の定めに基づいて私人に課する金銭給付である」と定義しながら、租税の根拠論についての段落では、米国内国歳入庁の建物の入口にも刻まれているホームズ裁判官の「租税は文明社会の対価（Price of Civilization）である」という言葉について「全ての金銭関係を交換関係に還元して考える近代合理主義の所産」であり、「アングロ・サクソン系の国々においては依然として根強く残っている」考え方であるとしている。租税の根拠について、文明社会のプライスという説明だけでは足りず、公共サービスのためのコストであり義務的なものでもあるとする考え方、すなわち福祉国家を前提とした自ら自律的に課税を義務付ける、利益説と義務説を止揚させた民主主義的な租税観を示しておられる。（金子・前掲注（6）8頁，20頁）
- (17) 芦部信喜『憲法学Ⅰ 憲法総論』（有斐閣，2005）46頁～50頁参照。
- (18) 谷口・前掲注（4）【2】。
- (19) 日本税理士会連合会「租税教育等基本指針」については、日税連 HP（<http://www.nichizeiren.or.jp/wp-content/uploads/doc/cpta/business/education/150722sozeikyoikushishin.pdf> [最終確認日：2016年6月1日]）参照。
- (20) 税理士法49条の2第2項10号。
- (21) この点について、本論文集第1章第2節参照。
- (22) 坂田純一『新版 税理士法』（中央経済社，2015）44頁。

第 1 章 租税教育活動の現状と課題

第 1 チーム

研 究 員 矢羽田 修 (諫 早 支 部)

研 究 員 林 和 子 (諫 早 支 部)

研 究 員 本 田 裕 章 (島 原 支 部)

第1章 租税教育活動の現状と課題

チームリーダー 本田 裕 章

第1節 租税教育活動の沿革

	研究員 矢羽田	修
I. 租税の歴史と租税教育活動		9
II. 現在の租税教育等に至る道程		19
III. 小括 租税教育等の沿革を踏まえた税理士の使命と役割に関する私見		26

第2節 税理士会における租税教育等

	研究員 林	和 子
I. 租税教育等基本指針		45
II. 現状と課題		48
III. 小括		52

第1章 租税教育活動の現状と課題

第1節 租税教育活動の沿革

矢羽田 修

Ⅰ. 租税の歴史と租税教育活動

本節では租税教育活動の沿革のうち、行政が行ってきた租税教育活動についてみていくが、まず日本における納税者意識の形成過程、国家と納税者の関係性の歴史について、「古代から江戸時代まで」「明治時代から終戦まで」「終戦直後の大混乱時代」「現在の租税教育等に至る道程」と大きく4つに時代を区分して、その時代ごとの租税史的時代背景にも着目しながら確認をしてみたい。

1. 古代から江戸時代まで

この時代区分における租税は、国家の成立と成長に歩を合わせて形作られた黎明期のものである。租税黎明期における租税教育活動は、いかにして民衆に税を納めさせるかに力点の置かれた、国民主権ではない国家体制における為政者見地からのものであり、その意味では現代的な租税教育等とは異なり、法律や規範をいかに伝え守らせるかという民衆統率の工夫や知恵の類いであったと考えられる。

(1) 古代 律令国家成立以前の租税

弥生時代（BC 3世紀～AD 3世紀）、大陸から米づくりの技術が伝わって定住生活が始まると、豪族が佐賀県吉野ヶ里遺跡などのような小さな国を支配するようになった。租税に関する初見史料は3世紀の邪馬台国の状況を記した史料「魏志倭人伝」である。そこには「服収租賦有邸閣（そふをおさむていかくあり）」という一節があることから、当時の一般階層の人々が何らかの貢ぎ物のような物を納め、その貢ぎ物を収納する倉又はその貢ぎ物を管理する役所のような建物があつたと推測されている⁽¹⁾。

やや時代が下がり、十七条憲法（604年）を見ると、租税に関する事務運営指針が説かれている部分がある。簡潔な口語訳を以下に示す⁽²⁾。

- ・ 十七条憲法12条「官吏は勝手に人民から税をとってはならない。」
- ・ 十七条憲法16条「人民を使役するには、農繁期を避けよ。」⁽³⁾

国家としての体制が未熟な段階における「租」は、まだ「租税」と称するに至らない内容であつたかもしれないが、このような段階においても、税を徴収する側の徴税要領については検討されていたものと考えられる。

(2) 古代 律令国家成立以後の租税

大宝律令（701年）の完成により律令国家となった日本は、班田収授法により人民に一定の耕地を給する代わりに、租庸調や雑徭などの租税を課した。また、757年に施行され

た養老律令（第十 賦役令）には、租庸調や雑徭について、税目・税額・徴収方法など39箇条が規定されている。しかしながら、班田収授法により開墾した耕地は一代限りで国に返還せねばならず、また、租庸調などの租税負担自体も重かったことから、人民に耕地を捨てて逃げるものが多数生じた⁽⁴⁾ため、公地公民制⁽⁵⁾の破綻とともに、律令国家は行き詰まってしまった。つまり、租税制度の未成熟さが、黎明期の法治国家に危機的な状況をもたらすことになったのである。

一方で、万葉集（巻第五）に載録された山上憶良「貧窮問答歌」（731～733年頃）には、律令体制下の民衆の貧窮ぶりと里長⁽⁶⁾による徴税の様子が写實的に歌われていて、大変厳しかったことがうかがえる。

（読み下し文）「竈（かまど）には 火気（ほけ）ふき立てず 甑（こしき）⁽⁷⁾には 蜘蛛の巣懸きて 飯炊（いひかし）く 事も忘れて 鵲鳥（ぬえどり）の 呻吟（のどよ）ひ居（を）るに いとのきて 短き物を 端截（はしき）ると 云（い）へるが如く 楚（しもと）取る 五十戸長（さとおさ）が声は 寝屋戸まで 来立ち呼ばひぬ かくばかり 術無きものか 世間（よのなか）の道」

（口語訳）「竈には火の気を立てることもなく、甑にはいつか蜘蛛の巣がかかって、飯をたくことも忘れて、ぬえ鳥のように呻き声ばかりを出していると、これまた、特別に短い物の一層端を切るというように、笞（むち）をもった村長の声が寝屋の戸口まで来ては叫んでいる。これほども術のないものか。世の中の道は。」⁽⁸⁾

（3）中世「吉書（きっしょ）の儀礼」にみる年貢の位置づけ

中世（鎌倉時代～室町時代）の百姓は、一揆により年貢や公事⁽⁹⁾の減免運動を行った。しかし、当時の百姓の主張は、年貢や公事そのものを無くすることではなく、ほとんどが徳政一揆（債務免除を要求する一揆）であった。それは、領主と百姓との関係が、吉書⁽¹⁰⁾による双務的關係として成立しており、その中に年貢が位置づけられていたことに起因すると思われる。当時行われていた吉書の儀礼は、①領主・百姓ともに神仏を大事にする、②領主は春の勸農に努める、③百姓は秋の年貢完納を行う、の3箇条を書いた文書（三箇条吉書）を、領主と百姓との間で交わし契約を行うものであった。領主の勸農とは、散田（耕地を公平に割り振る）、開作（荒れた耕地の復旧）、種子・農料の下行（種子や食料・農具の貸与）、溜め池や用水路等の修築、神仏への五穀豊穰の祈願、雨乞いや除虫祈願など、百姓が農業に従事し、無事に収穫を終えることを支えることであった。このように領主が勸農の義務を果たし、耕作から収穫までが全うされれば、百姓は吉書で約束した百姓の義務としての年貢完納をしなければならなかった。つまり、百姓の租税減免運動が徳政型であったことは、領主の勸農を受けられなくなるという背景があったからと考えられるのである。

（4）中世「有徳錢」⁽¹¹⁾にみる租税と宗教

有徳錢とは、有徳者すなわち富豪に課せられた税金で、特別臨時税と呼べるものである。有徳錢の事例としては、①1394年8月、延暦寺は將軍足利義満の日吉社参詣の準備資金として、地元の富裕輩から1,200貫の金銭を徴した、②1465年12月、和泉半国守護細川常有は

将軍足利義政の正室日野富子の産室建築費用として、相国寺崇寿院領堺南荘から有福（有徳錢）を徴した、などがある。

ところで、仏教は6世紀中頃に日本へ伝来した。仏教は、現世的な古来の神道に代わって、因果応報の理を強調し、善因は徳、善果は福であり、現世においてこれが顕現せずとも、未来においては約束されるという福德一致を説いて、民衆の道徳的欲求と合致するものであった。厚き信仰は徳であり、徳あるところには福が招来されるとするため、「仏に祈りて福德を得、福德を得ては施入⁽¹²⁾し、福德あるものは仏に報捨すべきであり、然らばまた福德を積む」として、「道徳なるものにも必ず反対給付の福が要求され」たのである。つまり、当時の租税には、仏教思想と結びついた形で根拠づけられていた部分があり、仏教は民衆の道徳心の涵養と福德一致への希求を通じて、民衆の納税についての動機づけになっていたと思われるのである。

(5) 近世「落穂集」「慶安の御触書」にみる徴税者の納税者観

近世（安土桃山時代～江戸時代）になると、国家体制がより堅固となることから、その支配体制やそれに伴う租税制度は、それまでよりも詳細なルールを有することになってくる。

大道寺友山『落穂集』（1727年）3巻の「秋ニ至り収納之事（秋の年貢について）」には、「郷村之百姓共をハ死様生様ニと合点して収納申付様ニ」とあり、これは徳川家康の言葉として今に伝わる「百姓は生かさぬよう殺さぬよう」の原典となったと思われる。また、「慶安の御触書」⁽¹³⁾は、年貢の確保を目指し、農民統治のため日常生活に至るまで細かく規定したものであるが、その最後の部分に「年貢さへすまし候得ハ百姓程心易きものハ無」の記載があり、年貢を納めた農民は、領主によって生活を保障されたことが述べられている。いずれも治者から見た被治者観であるが、治者と被治者とを異なる存在とする考え方が安定的に長期間継続し、明確な身分制度に基づく職分制度が維持されていたことがうかがえる。これらの制度は、近世の農民の、「年貢を納めることが百姓としての職分を果たすことであり、国家や社会の成員として位置づいている」という意識につながっていくこととなった。

(6) 近世「田沼意次の重商主義政策」にみる江戸幕府の税收拡大策

江戸時代も中期を過ぎると、旧来の年貢米の増徴や新田開発といった耕地からの年貢増徴が限界に達した。時の江戸幕府を主導した田沼意次は、従来の伝統的な重農主義から、流通面に新たに財源を求める重商主義へと方向を転換し、江戸幕府のプライマリーバランス等を維持しようとした。田沼意次の重商主義政策は株仲間⁽¹⁴⁾に仕入や販売の独占権を与える代わりに、運上金⁽¹⁵⁾や冥加金⁽¹⁶⁾を課すものであった。そのため、農民だけでなく、商人からも徴税することが可能になり、また、従来の収益性課税（年貢米）中心の税制に流通税の制度を導入したことで、租税を負担する納税者の範囲は大幅に拡大するとともに、徴税技術も大幅に進歩したものと考えられる。

(7) 近世「江戸時代の庶民」にみる教育の普及

江戸時代における税は、年貢割付状により藩⁽¹⁷⁾から村へ、村から農民へと通知されるものであり、それを村請制と呼ばれる村全体の連帯責任で納付するという制度が採用されていた。飢饉や凶作に見舞われたときは、村が領主に年貢の減免を申し出し、減免の可否は法律ではなく領主の徳に基づく裁量判断に委ねられていた。

その一方で江戸時代は、庶民に向けた教育が普及した時代でもある。昌平坂学問所（国立学校）、藩校（公立学校・武士階級専用）、郷学（半公立学校・武士と庶民の共学）、私塾（私立学校・成人向けで能力重視）、寺子屋（私立学校・ほぼ庶民向け）などで、庶民階級に至るまで幅広く教育が行われ始めた。寺子屋での教材には、『商売往来』⁽¹⁸⁾や『百姓往来』⁽¹⁹⁾が用いられ、実学中心の教育が行われていた。現在の租税教育等とは質的に異なるものであろうが、それでも租税制度についての教育は、江戸時代における庶民教育の普及とともに始まったと考えられる。

2. 明治時代から終戦まで

この時代における租税制度は、国家の方向性が大きく変化していく中、やはり同様に大きな変化をみせる。自由民権運動や大正デモクラシーといわれる民衆意識の革命的变化から一気に民主化が進むかと思いきや、日清戦争以降、我が国は軍国主義へと突き進み太平洋戦争に至るのである。そして、報国というあまりにも大きな価値観が優先される中、租税制度の民主化は、実現までにいましばらくの時間を要することになるのである。

(1) 「地租改正」にみる税制創設の理想と現実

慶応3（1867）年10月の大政奉還、同年12月の王政復古の大号令により、新政府が成立すると、すぐに近代的税制の創設に取り掛かり「地租改正」が行われた。地租改正とは、①土地所有者を確定し地券を交付すること、②土地の収益を基礎として地価を算出し、これに対して全国同一の率で地租を課すこと、③納入は金銭で行うこと、とする土地制度・租税制度の改革である。地租改正による地租は、制度上は近代的な租税としての性格を備えるものであったが、地租改正にあたってまず目的とされたのは、「旧来ノ歳入ヲ減ゼザル」ことであったため、地価は人民の申告に基づいて定めると規定したにもかかわらず、実際には地価算定の際、土地の実際の価値を確定することよりも、国家財政上の必要性が優先されていた。そのため農民は全国各地で一揆や暴動を起こして抵抗し、政府は地租率（税率）を引き下げて対応せざるを得ない事態を招くが、地租はその後も基幹税として近代日本に定着することになる⁽²⁰⁾。

なお、新政府が地租改正条例を布告した際の「上諭」（天皇の諭しの言葉）には、「租税ハ国家ノ大事人民休戚^[21]ノ係ル所ナリ」⁽²²⁾とあり、租税は国家の基礎であり、国民の喜びや悲しみとともにあるもの、という租税についての格調の高い見方が示されている。

(2) 「税金の論」にみる納税者の権利意識の芽生え

山田十畝『税金の論』（明治12（1879）年）2頁には、「人民として税の多少を議し定む

るの権が出来て、今迄とハ大分ちがう」,「若しも人民に於て合点の行かぬと思ふ支弁があると見をらバ……建白もすべし。……建白し告訴するの道ハ開らけてあるから少しも恐ろしきことハありませぬ」など、租税に関する人民の権利が説かれており、当時の自由民権思想が反映されている⁽²³⁾。

(3)「民撰議院設立建白書」などにみる租税共議権獲得への歩み

板垣退助らは、租税を払う者は政治参加の権利を持つとして、政府に民撰議院設立建白書を提出（明治7（1874）年）し、民撰議院（国会）の開設を要求した。この租税共議権という考え方は、士族中心であった自由民権運動が農民などを含む全国的な運動となっていく上で重要な役割を果たした。その後、2府22県の総代片岡健吉らは、国会開設請願書を政府に提出（明治13（1880）年）した⁽²⁴⁾。国会開設請願書は、「地租を改正し地券を発行したのは、国土が政府の私有でないことを明らかにしたものである。したがって人民の身命財産は政府の私有ではない。政府が租税を徴収するのは、この私有に対してなのだから、租税は国家の共有物であり、その処置は政府が単独でなすべきではない。全国の人民との共議が必要であり、そのためには国会を開設しなければならない。」として、私有財産制を前提とした租税共議権の思想によって人民の政治参加を根拠づけた。

海外における租税共議権は、英国のマグナ・カルタ（1215年）や権利章典（1689年）、米国の独立戦争（1775～1783年）、仏国の人権宣言からフランス革命（1789～1799年）のような劇的な革命的手法によって、民衆が獲得してきた歴史をもつ⁽²⁵⁾。そもそも租税共議権の考え方自体は、当時の我が国においても馴染まないわけではなかったと思われるが、板垣退助らが租税共議権を獲得するために用いた手法は、海外における手法とは異なっており、その点については最後に私見を述べたいと思う。

(4)「大日本帝国憲法」にみる納税の義務と租税法律主義

明治22（1889）年2月、大日本帝国憲法発布。明治23（1890）年7月、衆議院議員総選挙実施。同年11月、帝国議会開催。我が国は近代国家としての形態を足早に整えていった。大日本帝国憲法には、租税に関する重要な枠組みとして、納税の義務に関する規定と当時における租税法律主義が規定されているが、現行の憲法規定の意味する内容には至っていなかった。

・大日本帝国憲法21条（納税の義務）

「日本臣民ハ法律ノ定ムル所ニ従ヒ納税ノ義務ヲ有ス」

・大日本帝国憲法62条1項（租税法律主義）

「新ニ租税ヲ課シ及税率ヲ変更スルハ法律ヲ以テ之ヲ定ムヘシ」⁽²⁶⁾

この後、日清戦争（明治27～28年）、日露戦争（明治37～38年）、第一次世界大戦（大正3～7年）、そして太平洋戦争（昭和16～20年）へと、軍備拡張を図るための大增税政策が推進されることになるのであるが、そのような中、明治29（1896）年に全国で520の税務署が設置された。税務署の発足にあたっては、「税務官吏服務心得」が発遣されている。そこでは、「納税ノ義務ハ法律ニ依ルニアラサレハ之ヲ定ムル能ハス 税務官吏ハ実ニ租税

法規ノ執行ヲ任トスルモノニシテ其処弁（処分）ノ結果ハ直チニ臣民ノ休戚政府ノ歳入ニ関ス」とするとともに、「税務ノ執行ハ法規ノ定ムル所ニ遵ヒ課税ノ基礎ヲ明カニシ規定以外ノ徴収ヲ爲サス 又規定以内ニ於テ逋脱ナカラシムルヲ以テ其目的トス」と規定し、税務行政の大原則や税務職員の基本的な心構えが示されている⁽²⁷⁾。

(5) 「大正デモクラシーから太平洋戦争まで」にみる国家主導型租税教育

第一次世界大戦後、大正デモクラシー⁽²⁸⁾の影響から税務行政の民主化が唱えられるようになり、納税思想の普及を図り、納税者の税務行政に対する理解を深めるため、税法の理念や執行方針をわかりやすく示すことが必要とされるようになった。税務職員が改正税法の説明会を実施し、税務相談部が開設され税金についての質問や課税に関する不服などの相談に応えるようになった。また、放送が開始されたばかりのラジオを使って、「納税者の皆さんへ」と題する講演が行われている（大正14（1925）年）。その中で、当時の東京税務監督局の勝正憲局長は「税はとられるのではなくて、納めるのであります。今は、国家という我々お互いの共同の生活の費用を共同して分担するのであります。ちょうど我々が会を作った時に会員としてその会費を出すのと同様であります」と述べており⁽²⁹⁾、この頃既に「税は会費のようなもの」という発想に基づく租税広報が行われていたことがわかる。大正12（1923）年、税制調査会が発足し、当時の大蔵大臣浜口雄幸は税制改革の目的を、「租税体系を整えて負担の均衡をはかり、中産階級以下の国民の負担を軽減して社会政策的な効果をあげ、産業の発達を助成すること」にあると述べている。

続く昭和初期には、納税標語、児童の作文募集、納税功労者の表彰、実際の納税美談⁽³⁰⁾を題材とした演劇や浪花節、映画の上映、更には納税奉公週間に納税奉公歌レコード⁽³¹⁾が発売されるなどの納税意識向上の取組が行われていた。しかしこの頃は、地方財政の膨張と（軍事産業以外の）長引く不況により租税の滞納が増加し、税収不足から小学校教員の給料の支払に窮する地方団体も出るほどであった。昭和2（1927）年に東京国税局藤澤税務署が出した「営業収益税施行初年に當り之が申告に就て」というパンフレットには、「以前の申告については、誠意を疑われる様なものもあり遺憾でしたが、この営業収益税の申告にあたっては、誠実な申告ならば多少誤りがあってもできる限り是認するが、不真面目と思われるものは調査して決定するつもりだから、是非誠実な申告をしてもらい、全部の納税者が申告是認という美學に出られんことを切に希望して止まない」という旨が記載されている。

(6) 「太平洋戦争の納税報国」にみる財産権への影響

公債漸減と軍事費抑制により健全財政を指向した大蔵大臣高橋是清は二・二六事件（昭和11（1936）年）で暗殺され、その後陸軍の支持を受けて登場した大蔵大臣馬場鐸一は国債増発・増税などによる軍事費主導の財政政策を推し進めた。膨れ上がる軍事費を賄うために増税が続いたが、それでも賄うことはできず、多額の国債を発行して軍事費の財源とした。税収の増加と税制の簡素化などを目標とした昭和15（1940）年の税制改正では、所得税の納税者数の増加に対応して徴収事務の簡素化を図るために源泉徴収制度が導入された。太平洋戦争が始まると、相次ぐ新税の創設や増税により課税対象の範囲が拡大し、納

税者数も急激に増加したが、同時に滞納も増加した。そこで、太平洋戦争遂行のため「納税報国」を合い言葉に、町内会などの組織を活用して租税完納が図られた⁽³²⁾。我が国の租税史の中でもかなり強権的な徴税が実施され⁽³³⁾、現代日本の自由で民主的な立場からみると、個人にとっては相当に厳しい時代であったと考えられる。その後、太平洋戦争は昭和20（1945）年に敗戦により幕を閉じ、米国主導による新たな国作りが始まることになるのである。

なお、この時期に税制が複雑化し、税金の相談や手続の代理を依頼する納税者が増加すると、その反面で不適正な税務指導等を行ったり、不相当な報酬を請求したりする者が社会問題化した。そこで昭和17（1942）年に、一定の能力担保措置を経た大蔵大臣の許可制とする税務代理士制度が誕生し、今日の税理士制度の前身となった。

3. 終戦直後の大混乱時代

敗戦直後のインフレはすさまじかった。昭和24（1949）年の物価水準が、終戦直後の物価水準の約70倍まで高騰するような経済状態⁽³⁴⁾で、GHQ⁽³⁵⁾主導の税制改正が行われている。米国からの新型税制導入は、所得税については応能負担原則と申告納税制度を重視し、また、相続税については新憲法や新民法の制定を受けて、日本の家制度（封建的な家族・相続制度）を民主化するというGHQの狙いがあった。しかし、導入直後の租税制度は混乱し、徴税強行に対しては反税闘争が全国的に展開されるのである。昭和21（1946）年10月、膨大な戦時補償の債務処理のため、第一次世界大戦の敗戦国オーストリアでも検討されたように、一回限りの臨時税である戦時補償特別税⁽³⁶⁾等が創設され施行された。同年11月、国民主権・基本的人権の尊重・平和主義の3大原則を掲げる日本国憲法が公布され、昭和22（1947）年5月に施行された。日本は大混乱の中にありながら、未来を模索し再び立ち上がろうとする中、昭和24（1949）年に国税庁が創設され、税務行政の大転換が図られた。そして税制は、一時的な混迷こそあれ、近代的な租税制度に向けた第一歩を踏み出すのである。

(1) 「申告所得税の導入」にみる申告納税制度導入による進歩とその懸念

終戦後の税制問題には、インフレへの対応と膨張する予算への財源対応があった。当時の所得税は、納税者が前年の所得を申告すると、税務当局がそれを参考に独自に課税標準を決定して税額を算出し、納税者に通知するという形態の「賦課課税方式」が採用されていた。当時の事業者は帳簿記録が不十分であることが多く、そのため税務当局は個人所得の査定にあたり、推計による査定を行うことが通常であった。

昭和21（1946）年、経済科学局財政課のヘンリー・シャベル（Henry Shavell）は、この所得税について改正勧告を出し、「所得税を租税体系の中核として収入の根幹を形成せしめることを目途とし、国民所得の現状、国民生活の実情及び財政需要の現況において、全国民が各その分に応じてこれを負担する趣旨のもとに、あらゆる所得を総合し、累進税率により課税することとし、当年の所得により課税所得を計算し、納税者がその申告するところにより自ら税額を算出して、納税する予算申告納税制度を採用すること」が昭和22年度

の税制改正として実現した。

これに対して、当時の税制改正を担当する大蔵省主税局は、「日本人の現在の知識の程度ではとうていそれは不可能に近いのじゃないか、まったく期待ができない……一方税制調査会の方でも……予算申告納税制度は日本の現状ではやれぬというような話でした。」⁽³⁷⁾と予算申告納税制度の採用に強い懸念を持っていた。導入するとしても、「(納税者からの)申告だけではいかぬ、税務署がもう一ぺん更正決定しなくちゃならぬ、ところが日本の実情として税務署もそんなに正確な所得を知っているわけでも何でもないのです、これはまったくむやみやたらに課税するよりしかたがないのだ、だから今で言えば更正決定という方法でもって、そのときにはもう従来のやり方以上に荒っぽいやり方でとってやって行く、おそらく非常な非難が出るだろう、しかしそれに対して司令部がかまわぬというなら、自分は申告納税制度をとる……もちろんこれは池田勇人君ともいろいろ話しましたし、池田君もときに行ったりして交渉を続けて来た結果です。」と当時の主税局長前尾繁三郎は述べている⁽³⁸⁾。

(2)「申告納税制度の遂行」にみる税務行政の大混乱

このような懸念の中、新たに導入された申告所得税の申告・納税実績はとても悪かった⁽³⁹⁾。そのため「進んで誠実な申告納税を励行せしめるために、強力な租税危機突破のための国民運動を興すこと」が必要とされると同時に税務官署の執務態勢整備が閣議決定され、大蔵省主税局は徴税の方策として徴収の目標額を税務署に提示したが、徴税実績は改善しなかった。

当時、GHQは、日本全土をくまなくその管理下に置くために、沖縄を除く46の都道府県に一つずつ「軍政部」と呼ばれる末端組織を設置し、各都道府県の経済、法律・行政、公衆衛生、公共福祉、民間教育・情報と、ありとあらゆる方面にわたって、調査・対策・指導を行っていた。GHQは「日本政府による十分な税収の維持が、現在司令部の極めて重大な関心事である。日本政府の歳出が税収や他の収入によって賄われない限り、現在のインフレーションはさらに悪化するであろう。……軍政部の積極的な監督を伴う、日本政府による早急な措置が必要」として、申告所得税の徴税の不振について強く問題視し、軍政部による徴税監督の必要性を認識していた。更にGHQは、「税の滞納は占領政策に対する非協力である」と認識していたこともあり、軍政部は徴収目標額を金科玉条のごとく捉え、税務当局へその額の徴収を厳しく迫っており、徴収目標額を達成できない税務署長は臆首すると脅した。軍政部の監督により徴収目標額を下回ることは基本的に認められないこととなり、実際の徴税にあたった税務署は、徴収目標額達成のための強硬な徴税を行わざるを得なかった。したがって、更正・決定を行ったにもかかわらず、税が支払われないなどの滞納があった場合、当人の財産を差し押さえることにより、強制徴収するということが盛んに行われた。滞納者の便所を差し押さえて生活に支障を与えることで、納税させるといったことも行われた。納税人員数は、昭和20(1945)年に1,113万人だったのが、昭和22(1947)年には1,885万人(約1.7倍)にまで急増した⁽⁴⁰⁾。

この大混乱ともいえるべき状況に関する証言は複数ある。

- ・山形県の新庄税務署長や東京都の足立税務署などを歴任した阿部清治郎（後の東京国税局会計課長）は、未納が多かった農業所得について、管内の主な農業会に所得税未納分を立替納付してもらい、辛うじて徴税目標を達成したことや、「とにかく、当時は闇が横行している時代ですから帳簿などをつけている者もおらず、まともな調査をしても、らちがあかなかったので、こうした権衡調査で更正等の処分をするより仕方がなかった」⁽⁴¹⁾ ことなどを回想している。
- ・東京税理士会足立支部の会報誌「東税あだち（第3号、昭和43年10月20日発行）」の「回想」の欄において、税理士石井巖は、足立税務署が管内の納税者に昭和24（1949）年1月17日に通知した印刷物の記載内容を記している。そこには、「足立税務署は脱税摘発のために特別調査を執行する見込みであるから、2月20日迄に、無申告の納税者は申告し、修正を要する納税者は自主的に修正申告をし、不足税額も同時に納付すること」という旨が書かれてある。
- ・アップル事件と呼ばれる騒ぎが起きている。これは、津軽平野のリンゴ園に対して、隣接する弘前税務署と黒石税務署の2つの税務署が査定を行ったが、その査定額に多少ながら差があったことから、不公平な課税がなされているとして、昭和22（1947）年分の所得税の納税を、弘前税務署管内にあるリンゴ園経営者のほとんど全員が拒否したものである⁽⁴²⁾。
- ・和歌山県担当占領軍のロバート・B・テクスターは、「税額の査定、再査定の方法はアメリカの標準からすればグロテスクで、ほとんどいかなる標準からしても不公平だった」とし、例えば小売店の税額を決めるのに、店の外に立って15分間顧客の数を数えたり、商業地区の「ボス」のところに行って、どこそこの屋台店の主人にはどれくらい払わせたらいいか意見を求めたりしていたことを述べている⁽⁴³⁾。そのほか、この頃は、税務職員による汚職や詐欺までも多発していたのである。

このような大混乱の状況に、反税運動の高まりもあって、税務職員は群衆の前で脅迫的につるし上げられ、悪罵を浴びせられることもあり、岡山県では暴行事件にまで発展した⁽⁴⁴⁾。当時のNHKラジオ（番組名「日曜娯楽版」）ですら、税務署を痛切に皮肉って、「火事だ」「何処だ」「税務署だ」「放っとけ」というような内容を放送するほど、新聞やラジオで税務署の悪口が書かれたり言われたりしない日はほとんどなく、終戦直後の騒然たる社会の中であって、税務行政への批判は民衆の不満の一つのハケ口になっていた⁽⁴⁵⁾。更に、税務職員の労働組合（全国財務労働組合）による反発もあり、当時の大蔵省主税局経理課長金子一平（後の大蔵大臣）は、「国税の職場内にも反税をアジる（筆者注：扇動する）者が出て、署によっては機能が麻痺してしまった……軍政部から徴税の尻叩きをされ、内部の職員は組合運動に力を入れている……そういう悪夢の時代だったといってよいと思います。」⁽⁴⁶⁾と述べている。

（3）「国税庁の創設」にみる税務行政の大転換

昭和24（1949）年、軍政部による徴税督励が終了し、内国歳入課（Internal Revenue Division）に税の監督責任及び権限が移管された⁽⁴⁷⁾のは、「ほとんどあるいは全く課税の

経験がない軍人により、集団的に圧力を与えるような占領軍の監督は、実際の徴税という観点からみると非常に成功した一方、同時にそれは非常に望ましくない、不公平で非民主的な状況を一層悪化させた。……市民と政府との間における相互の敬意および公平な取り扱いがなければ、民主主義は存在し得ない。政策および税の運用の職務を、税務行政の成功における公平の必要性を認識している、訓練された経験豊かな税務職員の下に置くという決定がなされたのは主としてこの理由のため⁽⁴⁸⁾である。これと同時に、徴税目標の設定が廃止されることが、当時の大蔵大臣池田勇人により言明され、昭和24（1949）年6月に国税庁が創設⁽⁴⁹⁾されるのである。

昭和25（1950）年に初代国税庁長官高橋衛は、米国の税務行政の視察を行い、3つの重要な結論を得ている。①「調査してない自信のない更正決定は絶対にやめる」、②「資力がない者に対しては、徴収は資力のある限りに止める」、③「予算というものと実際の収入というものを切り離して考える」の3点である。このうち特に③は、政府は歳入予算確保のために無理をして徴税しがちであるが、「税務官吏は予算に忠実であるべきではなしに、税法に忠実であるべきだという、考え方の根本的な変換⁽⁵⁰⁾」を行い、租税法律主義に基づく税務行政の確立を図ろうとしたものである。

この税務行政の大転換で、申告所得税の税収が一時的に減少したのは事実であったが、高橋の意思が揺らぐことはなかった。「国会でも、（筆者注：徴収）目標制度というものについて強く論議されて、勢い二十三年度の末ごろから、国会に対して政府は、目標制度というものは単に努力目標であって、これを必ずやれという性質のものでないというふうな答弁をし出して来た。……しかし司令部の強力な指示があるので、予算で予定した歳入だけはどうしてもあげなければいかぬということになっておりましたので……国税庁ができて最初の仕事は何かというと、その目標制度を廃しながら、なおかつ歳入をどうして確保するか……それをどうしたらよいかということが、国税庁の打開しなければならない最初の問題であったわけです。」⁽⁵¹⁾と昭和27（1952）年に述べている。このように、昭和24（1949）～25（1950）年を境として、税務行政の様相は一変し、申告納税制度が機能する環境に向けて進歩を遂げたと言えるのである⁽⁵²⁾。

最後に、税理士制度の創設について触れておきたい。昭和24（1949）年5月に来日したシャープ使節団（Shoup mission）は、3か月間の精力的な調査・研究の末、シャープ勧告を作成して日本政府に提出した。シャープ勧告の基本方針は、所得税を中心とする租税制度の確立であったが、これはシャープ博士が、日本においても税務行政の効率化と納税協力の高度化が可能であり、それによって所得税を中心とする租税制度を定着させることができるという判断があったためと考えられる。諸般の事情から、シャープ税制自体がそのままの形で我が国に定着することはなかった⁽⁵³⁾が、「世界で最も優れた税制を日本に構築する」という理想の下に作成されたシャープ勧告は、我が国のその後の税制に深い影響を与え続けたと言えるだろう⁽⁵⁴⁾。

さて、税理士制度は、そのシャープ勧告により「納税者の代理人を立派につとめ、税務官吏をして法律に従って行動することを助ける積極的で見聞のひろい職業群が存在すれば適正な税務行政はより容易に生まれるであろう。また、引き続いて、適正な税務行政を行

うためには、納税者が税務官吏に対抗するのに税務官吏と同じ程度の精通度をもってしようとするれば、かかる専門家の一段の援助を得ることが必要である。したがって、税務代理士階級の水準が相当に引き上げられることが必要である。かかる向上の責任は主に大蔵省の負うべきところである。税務代理士の資格試験については、租税法規並びに租税及び経理の手続きと方法のより完全な知識をためすべきである。」と勧告があったことを受けて、「戦後申告納税制度及び青色申告制度等が実施せられ、租税制度に根本的な改革があり、税務代理士の職責はますます重加し、その素質の向上をはかる必要が強く要望されていた……人格及び能力ともに適切な人材が納税者の代理等の業務にあたり、租税負担の適正化を図りつつ、申告納税制度の適切な発展のため、従来の許可制度から原則として試験制度に改め資質向上を図った」⁽⁵⁵⁾ という議論を経て、昭和26（1951）年7月に制度発足したものである。税理士制度は発足当初から申告納税制度とともにあったのである。

II. 現在の租税教育等に至る道程

国家と租税制度はともに歩むことが基本的な関係性であり、その関係性が崩れると国家も租税制度も不全状態に陥ることを歴史は示している。しかし、これまで概観してきたとおり、今日実施されているような、あるいは、今後実施されていくべきと思われるような「租税教育等」が実施されていたという史実はない。それは、少なくとも今日実施されている租税教育等が、長い時間と数多くの失敗を積み重ねてたどり着いた一つの到達点にあるからであり、更に歴史が物語るように、これからの社会変化に応じていかようにも形を変え進化を続ける類いのいわば出発点でもあるからであろう。現在の租税教育等に至る道程を確認してみたい。

1. 戦後回復期

既にみたとおり、終戦直後の大混乱時代は国家を維持するだけで精一杯の時代である。敗戦により危機的状況となった国家を、食べる物さえ不足している国民⁽⁵⁶⁾が支えており、国家も国民も「衣食足りて礼節を知る」に言うところの「衣食」すら足りた状態になかったものと思われる。しかし、日本人の勤勉性をはじめとする努力によって、ついに国家の再生に成功する。この頃の租税教育等が、納税道德・納税倫理に基づくものであったとしても、当時の日本の状況に鑑みれば、残された資産、すなわち、「人」（強い精神力、規律を重んずる社会性、勤勉で真面目な性格など）を活用して、国力を一方向に向けることで推進力を高める上意下達の手法は実効性の高い選択ではなかっただろうか。戦後回復期のまだまだ混沌とした感のある資料を確認する。

(1) 昭和24（1949）年7月、税制審議会「税制改正に関する中間報告」

ここには「現行税制は概して税率が重く、正確に納税すれば事業及び生活に甚だしく支障を生ずる程度のものであることはこれを認めざるを得ない。そのため納税者は正確な申告を怠る傾向が強く、税務当局はやむを得ず納税者の大半について一方的に更正決定を余

儀なくせられ申告納税制度が適切に運営されていないというのが実情である。』⁽⁵⁷⁾ とある。正しく「終戦直後の大混乱時代」に関する生々しい事実の報告であるが、税制自体も改善整備の途上であることから、租税教育等を企画実施する段階にはなかったであろうと思われる。

(2) 昭和31（1956）年12月、臨時税制調査会「臨時税制調査会答申」

ここには「戦後一般に、国民の公的義務の観念が低下したといわれるが、特に納税面ではインフレ等にも災いされて租税の重課と不公平とが重なったため、国民の納税思想はかつてないまでの混乱をきたした。戦後10年、国民経済はようやく安定し、経済生活の秩序もまた回復をみたが、納税道德にはなお相当ゆるんでいる面が見受けられる。今回の税制改正案によれば、国民の税負担は、なお充分とはいえないまでも、かなり軽減され、税体系の欠陥による不公平も相当是正されるものと期待される。この改正を機として、国民が納税の真の意味を理解することが望ましい。また、納税倫理の向上について、学校教育及び社会教育上一段と必要な措置がとられることを望んでやまない。』⁽⁵⁸⁾ とある。

昭和31（1956）年7月、経済企画庁は年次経済報告の結語で、「もはや『戦後』ではない。」と述べた。この頃は神武景気が始まり、いわゆる「三種の神器（冷蔵庫、洗濯機、テレビ）」が急速に普及を始めた時期である。そのような中で、臨時税制調査会答申は、「戦後」が終わったとされたにもかかわらず、国民の納税に対する意識を報国の価値観を想起させるような、道德や倫理の問題と結びつけている。そして、納税意識を向上させる「教育」が行われることを求めている。思いどおりに減少しない滞納発生件数⁽⁵⁹⁾など税務行政の一部の「停滞」が、国家全体の回復基調と比例しないことについて、焦りを募らせていたのかもしれない。

なお、この答申には、「一方税務当局においても、この税制改正を機会に、執行面において負担の不公平が生ずることのないように全力を注ぎ、納税者とともに、新しい納税秩序の確立に努力を払うべきである。』⁽⁶⁰⁾ ともある。戦後期を経過し、やや落ち着きを見せ始めたこの時期に、納税者の教育と行政秩序確立の両面セットでの納税環境整備が提唱された点が特徴的であろう。

2. 現在の租税教育等の思想的出発点

その後も我が国は、順調な経済推移を基盤にして、昭和41（1966）年に人口が1億人を突破し、昭和43（1968）年にGNP世界第2位の経済大国となった。しかし一方で、行財政の肥大化が定着し、昭和40（1965）年の国債発行再開から国債残高は増加の一途をたどった。昭和43（1968）年に小学校の学習指導要領に「納税の義務」が記載されると、昭和44（1969）年に中学校の学習指導要領へ、昭和53（1978）年に高校の学習指導要領解説へ「納税の義務」等の記載がなされた。租税に関する知識的教育は行われるようになる中で、納税環境整備を進める必要性が指摘され、更にその中心に租税教育等の重要性が説かれるまでに至るのである。現在実施されている租税教育等の思想的出発点は、まさにこの時期にある。当時の資料を確認してみたい。

(1) 昭和58(1983)年3月, 臨時行政調査会「行政改革に関する第5次答申(最終答申)」

臨時行政調査会(会長は経済団体連合会名誉会長土光敏夫)は, 行政制度や行政運営の改善に関して調査審議するために昭和56(1981)年3月に発足した。当最終答申では, 「高度成長の時代こそ終わったとはいえ, 日本経済の規模は世界のGNPの約1割を占めるところにきた。明治以来の目標であった『追い付き型近代化』もほぼ達成されたと言える。」とし, 戦後これまでのほぼ順調な経済推移を評価しつつも, 「行財政の肥大化と巨額の財政赤字の発生という大きな問題が残った。……この傾向を放置すれば, 日本の社会経済が深刻な『先進国病』に悩むことは必至である。」として, 増税なき財政再建や国債依存からの脱却などの財政運営方針が示されるとともに, 「申告納税制度の適正な運営のための基盤の強化」について検討すること, とした⁽⁶¹⁾。そして, この臨時行政調査会が要請した検討事項について, 昭和58(1983)年11月に税制調査会が「今後の税制のあり方についての答申」で応答しているとみて取れるのである。そしてこれこそが, 現在実施されている租税教育等の思想的出発点となっているのである。

(2) 昭和58(1983)年11月, 税制調査会「今後の税制のあり方についての答申」

臨時行政調査会が「申告納税制度の適正な運営のための基盤の強化について検討すること」としたことに對し, 昭和58年税制調査会は当答申で, 「申告納税制度の一層の定着と課税の公平を図ることを基本的視点に置いて, 早急に納税環境の整備を進める必要がある。」⁽⁶²⁾ という方針を打ち出した。

昭和58年税制調査会は, 「租税は, 国及び地方公共団体の公共的支出を支える財政収入の根幹であり, 納税義務は憲法上の国民の義務とされている。民主主義の下では, 国家は国民自らの責任で自発的に支えるべきものであり, 公共サービスに要する費用は国民自らの負担で支弁すべきものであって, 納税に関する国民の協力を不可欠の前提としている。この理念を明確に実現した制度が申告納税制度」⁽⁶³⁾ であるとし, この申告納税制度を円滑かつ適正に機能させるための総合的仕組みで, 税負担の公平確保を図る上で不可欠なものを納税環境整備として位置づけ, 更に, 「以上のような理念に立つところの納税環境の整備は, 申告納税制度の定着と課税の公平の一層の推進を図ることにより, 長期的な観点からみて所得税ひいては税制全体に対する国民の信頼をより強固なものとし, それによって将来の安定した財政構造の確立に寄与するものであり, そのためにもまた不可欠な検討課題である。」⁽⁶⁴⁾ と述べている。つまり, 昭和58年税制調査会は, 納税環境整備を進めることは, 申告納税制度が円滑・適正に機能するために有効であるだけでなく, 国民の信頼を得て自発的な納税協力を得ることで申告納税制度の定着等に資すると説いたのである。

さらに昭和58年税制調査会は, 申告納税制度の適正運営には納税環境整備が必要であるとし, その実施されるべき内容についても言及している。「申告納税を根幹とする現行税制の下では, 国民一人一人が租税に対する正しい理解を持つことが何よりも重要なことであり, その結果としての高い納税意識と協力が伴って, 申告納税制度は, はじめて所期の機能を発揮しうるものである。この意味において, 申告納税制度の法制上の整備を進めるに当たっては, それと併せて, 納税者を含め広く国民を対象とするいわゆる社会教育におい

て租税に関する啓蒙活動を一層推進する必要があるとともに、次代を担う児童、生徒等が学校教育の中で租税の意義を十分理解する機会を持つことが重要であるとする⁽⁶⁵⁾とする部分である。

ここに、現在実施されている租税教育等の出発点があると思われる。それまでの、時代や社会の要請から導かれて成立していた租税教育等が必ずしも誤っていたわけではないが、ここで昭和58年税制調査会が説いた租税教育等の必要性とは、納税環境整備の最も基盤となる根っこの部分で、単なる税の知識や納税倫理の醸成ではなく、租税の意義についての個人の理解を基礎として、申告納税制度の理念の理解等へと至る本格的な租税教育等への方向性の転換を要求しているのである。そこに当答申の大きな意義と格調の高さが感じられる⁽⁶⁶⁾。

(3) 現在の租税教育等の実際のスタート

これまで述べたように、現在の租税教育等の思想的出発点は確認できたものの、それが実践されるまでには、なお相当の時間を要することになる。昭和58（1983）年11月の税制調査会「今後の税制のあり方についての答申」が出された直後、昭和59（1984）年1月に日経平均株価が初めて1万円を突破、その後、平成元（1989）年12月には日経平均株価が史上最高額を記録した。日本はバブル景気に突入し、臨時行政調査会の言った「追い付き型近代化」どころではなく、エズラ・ヴォーゲル（Ezra F. Vogel）の「Japan as Number One」（1979）が正に現実化したのである。しかし、同書で日本を高く評価する大きな要因の一つであった「公教育の充実」が、租税教育等に対して実行されなかったのは何とも残念であると感じる。かくして日本はバブル景気に踊り、その崩壊に震えて、失われた20年を過ごすことになるのであるが、平成も20年を過ぎて、ついに昭和58（1983）年の税制調査会答申が実現に向けた歩み始める。

① 平成21（2009）年12月、税制調査会（閣議決定）

「平成22年度税制改正大綱～納税者主権の確立に向けて～」

平成21（2009）年8月、第45回衆議院議員総選挙で政権交代が行われた。その僅か4か月後の税制調査会（閣議決定）「平成22年度税制改正大綱」は、それまでの税制改正大綱には見られなかったような内容が含まれていたが、その底流にあったのは、納税環境整備の重要性の認識であり、正しく昭和58（1983）年11月の税制調査会の「今後の税制のあり方についての答申」を踏まえた「平成22年度税制改正大綱」であったと考えられる。

平成22年度税制改正大綱の概要は、次のようなものであった⁽⁶⁷⁾。

i) 納税者権利憲章（仮称）の制定

「国民主権にふさわしい税制を構築していくため、納税者の税制上の権利を明確にし、税制への信頼確保に資するものとして『納税者権利憲章（仮称）』を早急に制定します。」

ii) 国税不服審判所の改革

「税が議会制民主主義の根幹であることを考えれば、個別の課税事案に対して納得で

きない納税者の主張を聞く『国税不服審判所』は、民主主義にとって極めて重要な機関です。……国税不服審判所の組織や人事のあり方、不服申立前置主義の見直し、不利益処分の理由附記などについて、行政不服審査制度全体の見直しの方向を勘案しつつ、納税者の立場に立って、適正な税務執行が行われていることが国民に明らかになるよう、必要な検討を行います。」

iii) 社会保障・税共通の番号制度導入

「正しい所得把握体制の環境整備が必要不可欠です。」

iv) 歳入庁の設置

「日本年金機構……を廃止し、その機能を国税庁に統合、歳入庁を設置する方向で検討を進めます。……行政の効率化が進み、行政コストも大幅に削減できます。」

v) 罰則の適正化

「課税の適正化を図り、税制への信頼を確保するためには、罰則の適正化も重要です。」

vi) 納税環境整備に係る PT の設置

上記 i) ～ iv) について、具体化を図るため、税制調査会の下にプロジェクト・チーム (PT) を設置します。特に、i) ～ iii) については1年以内を目途に結論を出します。

以上のとおり、平成22年度税制改正大綱には、租税教育等という言葉自体は出てこないものであるが、税制調査会の下に専門家委員会や納税環境整備小委員会が設けられ、平成22 (2010) 年3月から計9回の会議を行って、同年10月に税制調査会へ「論点整理」⁽⁶⁸⁾ を提出している。納税環境整備に係るプロジェクトチームは、この「論点整理」を受けて詳しい検討を実施し、財務省との激しい意見交換を経て、プロジェクトチームの報告書（納税環境整備 PT 報告書）をまとめ上げ、そこに租税教育等に重点的に取り組む方針が打ち出されることになるのである。

② 平成22 (2010) 年11月、納税環境整備 PT 「納税環境整備 PT 報告書」

平成22年度税制改正大綱に基づき設置された納税環境整備 PT は、「番号制度、租税教育、税務調査手続、更正の請求、理由附記、納税者権利憲章（仮称）策定の方向性、国税不服審判所の改革」の7点について報告をし、これらを納税環境整備と捉えて実現を図る方向性を示した。

このうち「租税教育」⁽⁶⁹⁾ では、「国民が租税の役割や申告納税制度の意義、納税者の権利・義務を正しく理解し、社会の構成員として、社会のあり方を主体的に考えることは、納税に対する納得感の醸成と民主国家の維持・発展にとって重要である。」という方針を打ち出し、「本来、租税教育は、社会全体で取り組むべきものであり、健全な納税者意識のより一層の向上に向け、今後とも官民が協力して租税教育の更なる充実を目指す必要がある。特に、小中学校段階だけでなく、社会人となる手前の高等学校や大学における租税教育の充実や、租税教育を担う教員等に対する意識啓発に今後より一層努める必要がある。」と述べられており、その内容は昭和58 (1983) 年11月の税制調査会「今後の税制のあり方についての答申」を踏まえたものとなっている。

- ③ 平成22（2010）年12月，税制調査会（閣議決定）「平成23年度税制改正大綱」現在の租税教育等の実践的出発点は，この「平成23年度税制改正大綱」にある。そこには，納税環境整備を進めるべく，次のような方策が示されている⁽⁷⁰⁾。

i) 納税者権利憲章の策定

「納税者の立場に立って納税者権利憲章を策定します。……税務当局も納税者からより一層信頼される税務行政に向け，取り組むものとします。」「国税通則法について……制定以来，最大の見直しを行います。」

ii) 租税教育の充実

この「租税教育の充実」に書かれてある内容は，前述の平成22（2010）年11月の「納税環境整備 PT 報告書」とほぼ同じ文章であり，プロジェクトチームの素案どおりに，また，昭和58（1983）年11月の税制調査会「今後の税制のあり方についての答申」で述べられた，現在の租税教育等の思想的出発点について率直に実現を図る意思が伝わるものである。

iii) 税務調査手続

事前通知や調査終了時の手続などについて法律上明確化することとした。

iv) 更正の請求

「基本的に，納税者による修正申告・更正の請求，課税庁による増額更正・減額更正の期間を全て一致させることとします。」

v) 理由附記

「処分の適正化と納税者の予見可能性の確保の観点から，全ての処分について，理由附記を実施します。」

vi) 国税不服審判所の改革

行政不服審査法や不服申立前置の見直しの方向性を踏まえて，国税の不服申立手続の見直しについての検討を行い，所要の見直しを図る，としている。

vii) 社会保障・税に関わる番号制度

正しい所得把握体制のための環境整備を図る，としている。

このようにして，納税環境整備の一環としてついに「租税教育の充実」に取り組むことが決定され，昭和58（1983）年11月の税制調査会「今後の税制のあり方についての答申」を踏まえて納税環境整備に真っ向から取り組んだ当時の税制調査会は，「平成23年度税制改正大綱」により一つの結論に達したと言える。その後，東日本大震災や福島第一原子力発電所事故など未曾有の大災害が発生し，政権にも大きな影響を与えることになったが，我が国の申告納税制度を支える納税環境整備はここに大きく前進したのである。

しかしながら，平成23年度税制改正大綱が全て実現したわけではなかった。「国税通則法の大幅な見直し」はその多くが実現したものの，「納税者等に書面の交付により調査の事前通知を行うこと」，「事前通知が行われない場合には，実地調査が終了するまでに一定事項を記載した書面を交付すること」など，当時の通達等の範囲を超えるような新たな事務負担等が生じる部分については，見送られることとなった。また，「納税者権利憲章」も当時の政治的判断から同様に見送られることとなった。「納税者権利憲章」については，平成

23（2011）年10月に税制調査会の中野寛成党税調会長代行が「党税調としても努力をしてきたところではありますが、やはりこの『権利』という言葉が哲学として相手方と相入れない中であって、局面転換を図るため、また、更正の請求期間の延長や理由附記など、納税者の権利を具現化する事項を早期に実施することによって、納税環境整備は相当前進する。言わば実が取れるとの判断に立って、憲章については断腸の思いではありますが、今回は見送ることとした。」と発言している⁽⁷¹⁾。

これらの重要な納税環境整備が現在まで見送られていることについて、納税者憲章を持たない先進国は少数派という状況からも、問題視する意見は多いように思われる。しかし、これに対して中里実教授は、「重要なのは、このような文書を作成することそれ自体に過大な意義を見出す形式主義は、かえって危険である場合もありうるという点である。いくら条文があっても、それが守られていなければ何の意味もないのであり、逆にいえば、ドイツの如く、文書がなくとも、権利が守られていればそれでいいのかもしれない。その意味で、ごま札が家内安全をもたらすのではなく、普段の努力こそが大切であるといえよう。」と述べている⁽⁷²⁾。

（4）「平成23年度税制改正大綱」の影響

平成22（2010）年12月の「平成23年度税制改正大綱」を踏まえて、日本税理士会連合会は平成23（2011）年4月に「租税教育等基本指針」を策定（平成27（2015）年7月改定）し、「租税教育等の目的」「租税教育等に対する税理士の役割」「租税教育等の対象」を明確に規定した。また、それまで都道府県及び市区町村単位で独自に活動を進めていた「租税教育推進協議会」について、その全国組織となる「租税教育推進関係省庁等協議会（中央租推協）」が平成23年11月に発足し、更なる租税教育の充実を目指すこととなった。平成23年12月には、全国の知事、教育委員会教育長、学校長等に宛てて「学校教育における『租税教育の充実』について」という通達が文部科学省から発せられた。その中で、「平成23年度税制改正大綱においては、租税教育の充実が掲げられており……このたび、国税庁長官より……学校教育における『租税教育の充実』について、依頼がありました。」として、中央租推協における協議内容についても教育現場に通知されている。中央租推協は、文部科学省、総務省、国税庁を構成員として組織され、日本税理士会連合会も賛助会員として参加している。これらは、申告納税制度の理念に沿った社会的使命を有する税理士⁽⁷³⁾が、申告納税制度本体のみではなく、申告納税制度を支える納税環境整備というより広い範囲においても、申告納税制度を円滑かつ適正に機能させるための総合的仕組みである納税環境整備の体現者であるとして、その職能発揮を大きく期待されているということにもつながるのである。なお、平成27（2015）年10月に行われた中央租推協の総会において、税に関する民間団体（税理士会、青色申告会、法人会、間税会、納税貯蓄組合、納税協会）⁽⁷⁴⁾との連携が合意確認事項に新たに追加され⁽⁷⁵⁾、「平成23年度税制改正大綱」や「納税環境整備PT報告書」で述べられている社会全体で取り組む租税教育等の充実が、現在においても継続的に取り組まれていることが確認できる⁽⁷⁶⁾。

Ⅲ. 小括 租税教育等の沿革を踏まえた税理士の使命と役割に関する私見

1. 真の納税環境整備

昨今、納税環境整備についての関心は高まってきていると感じるが、理想とされる真の納税環境整備とはどのようなものであろうか。これに関する研究では、「真の納税環境整備とは、その公共性と営利性という相克を乗り越えることを意味する。すなわち、税理士と納税者そして課税庁の三者が信頼関係のもとで、三位一体でバランスをとっていくために、それぞれの緊張状態が均衡して保たれた三角形、すなわち、正三角形の関係をづくり出し、そして、税理士法1条の解釈論から導き出した申告納税手続、税務調査手続、権利救済手続の三つのフェーズでの税理士の立ち位置を税理士が求める真の立ち位置、すなわち、『完全な中立』に矯正し、税理士の『独立性』を確保する納税環境整備であるといえる。」と述べられている⁽⁷⁷⁾。

これに対して、「税理士の使命から誘導される今日的な税理士の立場」は、「申告納税手続」、「税務調査手続」、「権利救済手続」の順に、「保護者」、「法の監視者」、「権利救済者」であるとし、その上で、「申告納税手続における保護者」としての税理士は「やや納税者寄り」の立場にあり、「税務調査手続における法の監視者」としての税理士は「かなり納税者寄り」の立場にあり、「権利救済手続における権利救済者」としての税理士は「完全な中立」の立場にあるとしている⁽⁷⁸⁾。

しかしながら税理士は「国と納税者の間において、納税者に寄ることもなく、国に寄ることもない立ち位置が税理士にとって『独立性』を確保する最も適正な位置であるから」「三つのそれぞれのフェーズにおいて、完全に中立に位置する必要がある」ため、「国家、税理士、納税者の三者が相互に作用し合い協力しながら」真の納税環境整備の基盤を整備する必要があるとして、「税理士が専門家として単に一直線の両端に位置する国と納税者両者の『中間点』に位置するのではなく、それぞれが固有の極として頂点に位置したとき⁽⁷⁹⁾に正三角形として完成しなければならない。」「そして、その三者の緊張状態が均衡して保たれた状態である正三角形を描くとき、すなわち、税理士業がビジネスとして成立することを前提としたその公共性と営利性という相克が三位一体でバランスをとっていくための課税庁と税理士と納税者の正三角形の構図として描かれるとき、真の納税環境整備は実現されるのだと思われる。」としている⁽⁸⁰⁾。

さて、平成28年度税制改正大綱では、納税環境整備に係る事項として、「クレジットカード納付制度の創設」などのほか、「加算税制度の見直し」という加算税の加重措置の導入が閣議決定され、立法化されている。我々税理士は、平成28年度税制改正大綱に限らずとも、現行税法及び税制改正の方向性に対して、税理士法1条の理念に沿った税制改正建議を行うべき存在であり、同時に、昭和58（1983）年11月の税制調査会「今後の税制のあり方についての答申」にいう高い理念から求められた納税環境整備が実現するよう、この正三角形の構図バランスを意識しつつ、独立した公正な立場から判断し行動する使命を有している。

2. 十七条憲法とあるべき租税教育等

租税というシャープでハード（租税法律主義，課税要件明確主義などで理論的に確立されている上，財産権も絶対的なものではなく制限されうる）なものを，国民全員が円滑に受け入れるためには，納税環境整備というクッションが必要であるが，実は税理士の存在自体が，正しく納税環境整備の，とりわけ租税教育等の体現者なのだと感じる。常日頃我々税理士が，顧客の相談依頼を受けて回答したり，税務当局と打合せを行ったりするその過程は，租税本体と租税教育等とが，正に絶えず双方向に行き来する瞬間の連続なのである。

我が国の誇る財産は一にも二にも「人」であり，その「人」を「人財」たらしめるのは「教育」しかないと，歴史は物語っているように思う。時代が変わっても絶えることなく教育が行われること，自己の人生の中においても絶えず学び続けることは，相備わることで各々の人生を豊かにし，自由及び幸福を，根源的な生きる価値を追求し実現する一助となることは確かであろう。我が国の憲法は，そこに大きな意義を置いていると感じるところである。

さて，我が国の租税の黎明期，聖徳太子は，儒教の徳目（徳・仁・礼・信・義・智）で命名した冠位十二階を制定（603年）し，その翌年（604年）には十七条憲法を制定している。十七条憲法はその第1条で「和を以て貴しと為す」としたが，この言葉は，「仲良きことは美しきかな，みんな仲良くしなさい」という意味によく解釈される一方，これとは異なる解釈が存在する。十七条憲法のはるか昔（紀元前5世紀頃），孔子の「論語（子路篇）」には，「君子和而不同，小人同而不和」（君子は和して同ぜず，小人は同じて和せず。徳のある君子は，調和はするが付和雷同しない。小人は付和雷同をするが調和をしない）という儒教のよく知られた一節がある。ここでいう「和」とは，相手を心から深く理解して調和する様子⁽⁸¹⁾を指し，ここでいう「同」とは相手の言葉や態度の表面だけを見て流されるままに同意する様子を指すのであるが，十七条憲法1条の「和」は，この論語の「和」と同義であると解釈する説である。この説による場合，十七条憲法1条は「徹底的に議論した先にあるお互いの納得こそが尊ばれる」と読めてくるのである。租税教育でいえば，「納めよと言われたから，やむなく納めるのが『同』。納めよと言われたが，なぜ納めるのか説明を受け自らも考え，その結果に納得して納めるのが『和』」なのではないだろうか。そして更に，この「和」という言葉に「大」の美称を重ねた「大和（やまと）」が，我が国「日本」を示すことも興味深い歴史の一点である⁽⁸²⁾。

以上のように「租税教育等の沿革」について概観してきたが，数多の歴史を刻み，現在実施されるに至った租税教育等は，租税の根拠⁽⁸³⁾など学習すべき様々な論点内容について，国の宝である「人財」をして，「和を以て」教育を為し，ついには教育を受けた各人が「腑に落ちる」⁽⁸⁴⁾ところまで寄り添い導くものとなっているであろうか。我々税理士は，その存在自体が，その寄り添い導く租税教育等の体現者であらねばならぬ。いまだ道は遠く，険しいと知るべきである。

注

(1) 佐藤和彦編『日本史小百科 租税』（東京堂出版，1997）2～3頁参照。

- (2) 詳細な解釈については、梅原猛『聖徳太子Ⅱ 憲法十七条』（小学館，1981）400～405頁，422～425頁参照。なお、梅原教授は冠位十二階の徳の順に十七条憲法が配列されているとして、両者の緊密な構造的関係性を指摘しているが、この点については最後に私見を述べたいと思う。
- (3) 当時は労働させることも租税の一種であった。
- (4) これを「浮浪（ふろう）・逃亡」といい、戸籍に登録された本籍地を離れることで課税を逃れたのである。この浮浪・逃亡を取り締まるために「三周六年法（さんしゅうろくねんほう）」（親族や近隣住民が代わりに納税する制度）が設けられたが効果は薄かった。
- (5) 「公地公民制」とは、全ての土地と人民は公、すなわち天皇に帰属するとする制度をいう。
- (6) 「里長（さとおさ）」とは、当時の行政単位である里（50戸）の長をいう。
- (7) 「飯（こしき）」とは、飯を蒸す道具である。当時は現代のように飯を煮ない。この点については、中西進『万葉集 全訳注原文付（一）』（講談社，2007）404頁参照。
- (8) 山上憶良の貧窮問答歌。口語訳については、中西・前掲注（7）403頁によった。
- (9) 「公事（くじ）」とは、年貢以外の雑税・夫役（ぶやく：労働で納める課役）をいう。
- (10) 「吉書」とは、改元や年始など事が改まったとき、天皇に奉る政務上の文書をいう。
- (11) 「有徳錢」について詳しくは、寺尾宏二『日本賦税史研究』（光書房，1943）3～62頁参照。
- (12) 「施入（せにゅう）」とは、寺院等に財物を喜捨することをいう。
- (13) 「慶安の御触書」（『徳川禁令考』巻之四十三，1649）については、①江戸幕府が百姓の生活を統制するために定めた法令である、とする説のほか、②甲州・信州地方に伝わっていた農民教諭書「百姓身持之事」を、甲府藩（当時の藩主徳川綱豊は、のちの6代将軍徳川家宣）が改訂して「百姓身持之覚書」を作り、それを昌平坂学問所総裁林述斎が「慶安御触書」と名付けて全国に流布させた、という説、③「触書」とは、老中が将軍の決裁を受け、目付・三奉行などを通じ、広く一般に配布・伝達する法令をいうのに、現在まで、発令当時の「慶安の御触書」の現物が発見されていないことから、「慶安の御触書」は後世の創作物であるとする説、など様々な見解がある。
- (14) 「株仲間」とは、商工業者の独占的な同業組合をいう。
- (15) 「運上金（うんじょうきん）」とは、一定の税率を定めた租税をいう。
- (16) 「冥加金（みょうがきん）」とは、幕府の加護に対する献金をいう。
- (17) 年貢割付状は藩から村へと通知されるのが原則であるが、藩ではなく幕府代官所から通知される（支配関係がねじれる）場合もあった。詳しくは、税務大学校 HP (<https://www.nta.go.jp/ntc/sozei/network/153.htm> [最終確認日：2016年7月1日]) 参照。
- (18) 『商売往来（しょうばいおうらい）』は、商業活動に必要な簿記知識や心得などを教える教科書であった。
- (19) 『百姓往来（ひゃくしょうおうらい）』は、農業知識や心得、税制度の知識などを教える教科書であった。
- (20) 地租改正にあたって、全国の土地を測量し、台帳を短期間のうちに完成させたことは、「我が国の歴史においては勿論のこと、『世界史的に注目値する』ことであった。」と、税務大学校研究部長齋藤総は「税務行政と共同体」（税大論叢12号，1978）19～21頁で述べている。
- (21) 「休戚（きゅうせき）」とは、喜びや悲しみのこと。
- (22) 国税庁監修『目で見える税務署百年史』（大蔵財務協会，1996）12頁。
- (23) なお、「相当の税をとや角と苦状を申して出さず……役人の悪口を申すハ実は人の務めを缺ぎとるものよて悪むべき人でござる。誠官人の悪しき行ひを責めるよりは當り前の税を出して後の事とするのがよろしかろふ」（『税金の論』4頁）として、不服が生じる場合でも、義務は義務として一旦果たすべきことも述べられている。
- (24) ただし、政府は受理を拒否した。
- (25) 例えば、権利章典では「大権に名を借り、議会の承認なしに、議会在認めるよりも長期間にわたり、また議会在認めるのと異なった態様で、王の使用のために金銭を徴収することは、違法である。」と定め、国民財産の保護が謳われている。また、アメリカ独立宣言では「われわれは、以下の真理を自明のものとみなす。……創造主によって、生来の侵されざる権利を与えられていること。そのなかには、生命、自由、幸福の追求が含まれている。」と基本的人権の尊重を謳い、更に「それらの権利を守るためにこそ、人々は政府を構成する」などとして、近代民主政治の基本理念も示した（尾形勇ほか『世界史 B』（東京書籍，2016）239頁，263～264頁）。海外における租税共議権の獲得については、それが革命の中で実現していった経緯もあり、租税共議権をはじめとする民主的租税

制度の確立がそれ単独ではなく、民主主義社会を創設するという全体の中で、欠くべからざる重要な一部として示されているように思われる。

- (26) 日本国憲法30条（納税の義務）「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ。」及び同法84条（租税法律主義）「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。」は、大日本帝国憲法21条（納税の義務）及び同法62条（租税法律主義）と、一見似ている。しかし、金子宏教授は、「二つの憲法の根本的な違いは、現行憲法の下では、裁判所は一切の法律、命令、規則又は処分についての合憲性審査権を有しているという点にある（（筆者注：日本国憲法）81条）。さらに、（筆者注：日本国）憲法41条は、国会は、国権の最高機関であって、国の唯一の立法機関であると規定している。」（金子宏「ルール・オブ・ローと日本の租税法（抄訳）」税研185号（2016）103頁）と述べている。大日本帝国憲法には、日本国憲法81条（違憲法令審査権）の規定は存在しなかった。この違憲法令審査権は、「基本的人権尊重が現行憲法の不可欠な基本原理である以上、これを保障しうるように司法権の内容を解釈すべきである。したがって、この違憲法令審査権は現行憲法上は第八一条によって創設されたものというよりは、憲法の基本原理から引き出された原理の確認とみるべきであろう。」と解釈されるに至っている。これに対して大日本帝国憲法は、①天皇主権主義を採用したこと、②議会制度を採用したが、非民主的性格に陥りやすい貴族院を設け、また、帝国議会は唯一の立法機関ではなく、天皇も立法をなしたこと、③裁判制度としては、大日本帝国憲法61条により行政裁判制度を有する行政国家制度を採用したこと（荒秀ほか編著『新・法律提要』（光文書院、第4版、1978）8～10頁、94～95頁参照〔荒秀＝藤谷正博〕。）、などから、現行の日本国憲法とは大きく性格を異にしていることがわかる。したがって、2つの憲法における納税の義務と租税法律主義に関する規定は一見似ているとはいえ、その意味する内容の水準については大きな隔たりがあると考ええる。
- (27) 国税庁監修・前掲注（22）32頁。
- (28) 「大正デモクラシー」とは、概ね大正時代に起こった、政治・社会・文化の各方面における民主主義の発展、自由主義的な運動、風潮、思潮の総称をいう。
- (29) 国税庁監修・前掲注（22）44頁。
- (30) 「孝子芳松（こうしよしまつ）」という、山形県の10歳の少年である木村芳松が、苦しい家計を助けてドジョウ取りをし、税金を完納したという納税美談などがある。納税美談について詳しくは、久保太助『納税美談 國の礎』（百道刊行社、1933）245～290頁などを参照。
- (31) 1 番の歌詞「桜花は匂ふ神州の 祖國に寄する赤誠は わが納税に溢れたり 結びて固き國民の 心一つに隆々と 山河は勢ひ國は富む」というもので、当時の富国強兵政策の色にもじむ。
- (32) 国税庁監修・前掲注（22）64頁。
- (33) 一方で、大日本帝国憲法27条1項には、「日本臣民ハ其ノ所有權ヲ侵サルルコトナシ」という、当時の財産権保障の規定があった。
- (34) 伊藤正直『戦後ハイパー・インフレと中央銀行』（日本銀行金融研究所、2002）1 頁参照。
- (35) 「GHQ」とは、連合軍最高司令官総司令部をいう。敗戦国日本の今後を統括、指導していくためのダグラス・マッカーサー（Douglas MacArthur）元帥を頂点とした連合軍の機構。
- (36) 「戦時補償特別税」とは、戦時補償の請求権に100%の税率で課税するもので、結果的に国は戦時補償の支払を行わないというものであった。
- (37) 前尾繁三郎講述「終戦直後の財産税構想と徴税問題（その二）昭和27年5月26日」4～5 頁、大蔵省大臣官房調査課『戦後財政史口述資料 第三巻 租税編』。
- (38) 前尾・前掲注（37）6～7 頁。なお、この前尾の発言は、次の考えが根底にあったものとうかがえる。「申告納税制度をやっておる一つのこと（筆者注：理由）は、それによって税金を納めるということになれば、税金の何たるかは民衆が覚えますよ。私アメリカとは税のことで負けるとは思わぬ。ただ向うの連中は税のことを知っておる、深いことは知らんが知っておる、これは何と云っても申告納税制度をとっておるからだ。」（前尾・前掲注（37）35～36頁）
- (39) 「昭和22年予定申告の状況（昭和22年7月15日現在）」によれば、当初予算時の課税見込額45,569百万円に対して、実際の申告税額は7,741百万円（約17%）にとどまっており、「予算額を確保するためには……今後の追加賦課にまたなければならない有様であった。」（大蔵省財政史室編『昭和財政史—終戦から講和まで—第8巻』（東洋経済

新報社, 1987) 392~393頁)

- (40) 村松怜「占領期日本における税務行政と所得税減税—戦後減税政策の開始—」三田学会雑誌104巻2号(2011) 72頁。
- (41) 阿部清治郎「占領下の税務行政」,『納税通信 1676号 1981年6月15日』(エヌピー通信社)。
- (42) 宇佐美勝(元広島国税局長, 元大蔵省造幣局長)「アップル事件」,『納税通信 1525号 1978年6月26日』(エヌピー通信社)。その最後に宇佐美は, このアップル事件について「曲折を経ながらもこの納税が完遂されたのは, 戦争に敗けても日本人としての連帯意識は失われていなかった。……それが, 申告納税という, 当時は, きわめて困難と考えられていた制度を育て上げ, 今日のような安定した税務行政を築いた大きな要因だったと思います。」と回想している。
- (43) 村松・前掲注(40) 74頁。
- (44) 村松・前掲注(40) 77頁。
- (45) 福島譲二(元主計局総務課長)「シャウプ勧告前後」,『納税通信 2011号 1988年3月7日』(エヌピー通信社), 塚田軍(元国税庁査察課長補佐)「税務行政の整備」,『納税通信 1388号 1975年9月15日』(エヌピー通信社)。
- (46) 金子一平「GHQの徴税攻勢」,『納税通信 1914号 1986年3月24日』(エヌピー通信社)。
- (47) 「To effect by 1 October 1949 the transfer from Eighth Army to the Economic and Scientific Section, GHQ, SCAP, of all national tax surveillance responsibility and authority」(簡潔な和訳「1949年10月1日より, 全ての国税に関する監督責任と監督権限を, 米陸軍第8軍から経済科学局に移す」)日本占領関係資料GHQ/ SCAP Records「MEMORANDUM FOR: Chief of Staff, SUBJECT: Tax Surveillance Program, APO 500, 23 September 1949」(Box no. 6836, Folder title/ number 16, Taxes)。
- (48) 村松・前掲注(40) 90頁。
- (49) 国税庁の開庁にあたり, 当時の内国歳入課長ハロルド・モス(Harold Moss)から「Respect among the honest; Fear among the dishonest」(正直者には尊敬の的, 悪徳者には畏怖の的)という言葉が贈られたが, これは, 国税庁『総合職採用案内2015』の最終ページに掲載されるなど, 現在まで国税庁内に脈々と受け継がれている。なお, 小柳春一郎は『GHQ文書による戦後税制・税務行政についての実証的研究』において, ハロルド・モスが当時の税務行政改革について実質的にイニシアチブをとっていたことや, 国税庁の創設, シャウプ税制調査団の招請などにも非常に関わりが深かったことを明らかにしている。科学研究費助成事業データベース HP (<https://kaken.nii.ac.jp/grant/KAKENHI-PROJECT-11620012/> [最終確認日: 2016年7月1日])。
- (50) 原純夫(当時大蔵省主税局次長, 後の国税庁長官), 塩崎潤(当時主税局税制第二課長)講述「シャウプ勧告をめぐる経緯 1955年2月22日」13頁, 大蔵省大臣官房調査課・前掲注(37)。
- (51) 高橋衛「戦後の税務行政 1952年7月24日」(5頁が2枚あるが, 2枚目の5頁) 5~6頁, 大蔵省大臣官房調査課・前掲注(37)。
- (52) 25年度補正予算と26年度当初予算の作成にあたって, 最も深刻な問題は申告所得税の徴税状況(徴税率の非常な悪さ)であった。ハロルド・モスもこの点を重視していたが, ドッジ(Joseph Morrell Dodge. GHQ経済顧問であり, のちにドッジラインと呼ばれる経済政策を勧告した。)宛のメモには, 「たしかに徴収実績は予想外に悪いが, 納税協力及び税務行政上の努力には著しい進歩のあとがみられる」(大蔵省財政史室編・前掲注(39) 231~232頁)とする部分もあった。
- (53) 所得税及び法人税におけるシャウプ勧告の理論的整合性が崩壊したのは, 「朝鮮動乱による思いがけない急速な経済の好転が, 我が国の産業の近代化, 効率化をもたらすとともに, それに対応すべき企業の設備投資などの資金需要を賄い, 企業体質を強化するための早急な資本蓄積という問題を投げかけた結果, 税制による資本蓄積の促進という政策」がより一層優先されたからだとする説(神川和久「シャウプ勧告の再考」(税大ジャーナル第9号, 2008) 103頁参照)がある。
- (54) 「一国の税制というものは各種の法律のうちでも非常に重要なものだけれども, それがあれだけ全面的に彼らの言うところに従って直った。その後大分またあともした点が多いのですけれども, やはりその精神というものは, まだどこかに残っているというあたりに, 彼らの足跡が非常に大きかったというようなことが言えるのじゃないか」と, 原純夫, 塩崎潤講述・前掲注(50) 52~54頁で述べてある。また, シャウプ博士のお人柄については, 金子宏「随筆 シャウプ博士の思い出」(税大論叢40周年記念論文集, 2008) 参照。
- (55) 詳細は, 以下の国会会議録を参照。

①昭和26年3月30日 衆議院大蔵委員会議録第46号18～26頁。

②昭和26年3月31日 衆議院大蔵委員会議録第47号4～8頁。

③昭和26年5月28日 衆議院大蔵委員会議録第57号1～4頁。

なお、このうち②昭和26年3月31日の会議で、当時の主税局長平田敏一郎は税理士制度について、次のような将来展望を述べている。「私は税理士の各位がほんとうにみずから勉強し、力を養われまして、税務署に対しまして、むしろ堂々たる態度で、正しい納税者の利益、権利を擁護するという意味におきまして、大いに活躍願う。むしろそれによりまして、税務行政自体が改善されて行くというところまで、活躍が期待されるような方向に行くのが理想ではないか。ことに申告納税制度のもとにおきましては、どうしてもこのような民間の機関が相当発達しまして、納税者が遠慮なく相談し、それからまた税理士の各位に、法律に従いまして正しく指導したり、書類の作成あるいは代理等をやっていただきまして、それによりましてほんとうに法律に基く公正な税務の運用と、税務官吏だけのややもすると起す独善的な弊害等を、チェックする機関といたしましても、私は大いに今後の活躍を期待したい、そういうような意味におきまして、新しい税理士法案というものは、そういう方向に税理士の資格を上げる、地位を上げるということにつきまして、相当有効な役割を果たすものではないか、かように考えておるわけであります。」(昭和26年3月31日、衆議院大蔵委員会議録第47号、5頁)

- (56) 昭和22年10月には、配給食糧による生活を守り続けた山口良忠判事が栄養失調で死亡する事件も起きている。なお、昭和21年に策定された『『ボグダン』の総合五箇年計画案』(大蔵省財政史室編『昭和財政史—終戦から講和まで— 第17巻 資料(1)』(東洋経済新報社、1981年)377頁)によれば、当時の1人当たりの消費カロリーは平均2,180カロリー(労働者は平均2,400カロリー)とある。性別・体格等の差異はあれ、現代の推定エネルギー必要量にはおおむね1～2割程度満たない水準であったと思われる。この点については、厚生労働省「日本人の食事摂取基準(2015年版)の概要」7頁参照。
- (57) 日本租税研究協会 HP(税制審議会「税制改正に関する中間報告」14～15頁)(http://www.soken.or.jp/p_document/zeiseishousakai_pdf/s2407_zeiseikaiseityukanhoukoku.pdf [最終確認日: 2016年7月1日])。
- (58) 日本租税研究協会 HP(臨時税制調査会「臨時税制調査会答申」10頁)(http://www.soken.or.jp/p_document/zeiseishousakai_pdf/s_3112_rinjizeiseityousakai.pdf [最終確認日: 2016年7月1日])。
- (59) 国税庁税務大学校 HP(租税史料特別展示「戦後の納税奨励—戦後から現在—」)(<https://www.nta.go.jp/ntc/sozei/tokubetsu/h26shiryokan/img/table7.jpg> [最終確認日: 2016年7月1日])。
- (60) 臨時税制調査会・前掲注(58) 11頁。
- (61) 国立社会保障・人口問題研究所 HP(臨時行政調査会「行政改革に関する第5次答申(最終答申)」2頁、6頁)(<http://www.ipss.go.jp/publication/j/shiryoku/no.13/data/shiryoku/souron/6.pdf> [最終確認日: 2016年7月1日])。
- (62) 日本租税研究協会 HP(税制調査会「今後の税制のあり方についての答申」9頁)(http://www.soken.or.jp/p_document/zeiseishousakai_pdf/s5811_kongonozeisei.pdf [最終確認日: 2016年7月1日])。
- (63) 税制調査会・前掲注(62) 33～34頁。
- (64) 税制調査会・前掲注(62) 34頁。
- (65) 税制調査会・前掲注(62) 34～35頁。
- (66) なお、これについて、昭和58年税制調査会委員でもあった金子宏教授は『租税法』(弘文堂、第21版、2016)817～818頁に、「申告納税制度が適正に機能するためには、国民が高い納税意識を持ち、自発的に正確な申告をすること(自発的納税協力(voluntary taxpayers' compliance))が必要であるが、それは……納税環境の整備の問題である。」とした上で、「申告納税制度の定着と課税要件事実的確な把握のためには、納税環境(tax environment)の整備と改善が必要不可欠である。ここに納税環境というのは、制度上の手当のみでなく、国民の納税意識の向上、租税職員の意識の近代化、租税に関する教育の充実までも含む広い観念である」と、納税環境整備の一部分として租税教育等を挙げて説かれている。
- (67) 日本租税研究協会 HP(税制調査会(閣議決定)「平成22年度税制改正大綱～納税者主権の確立に向けて～」11～13頁)(http://www.soken.or.jp/p_document/zeiseishousakai_pdf/h2112_22zeiseikaiseitaikou.pdf [最終確認日: 2016年7月1日])。
- (68) この「論点整理」は、諸論点について様々な角度から検討整理したものであるが、委員会で意見を一つにまとめることはなく、それぞれの意見を併記するものとなっている。それは、あくまで政治主導の観点から、方向性や

具体策を決定するのは政府税調が行うべきと役割分担していたからであると考えられる。

- (69) 日本租税研究協会 HP（納税環境整備 PT「納税環境整備 PT 報告書」4 頁）（http://www.soken.or.jp/p_document/zeiseishousakai_pdf/h2211_nouzeikankyou.pdf [最終確認日：2016年7月1日]）。
- (70) 日本租税研究協会 HP（税制調査会（閣議決定）「平成23年度税制改正大綱」5～10頁）（http://www.soken.or.jp/p_document/zeiseishousakai_pdf/h2212_h23zeiseikaisei_taikou.pdf [最終確認日：2016年7月1日]）。
- (71) 詳細は、平成23年度第11回税制調査会議事録 HP（http://www.cao.go.jp/zei-cho/history/2009-2012/gijiroku/zeicho/2011/_icsFiles/afieldfile/2011/10/17/23zen11kaia.pdf [最終確認日：2016年7月1日]）4～5頁参照。
- (72) 中里実ほか『納税環境の整備 日税研論集第67号』（日本税務研究センター，2016）32頁〔中里実〕。
- (73) 税理士法1条（税理士の使命）「税理士は、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、納税義務者の信頼にこたえ、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。」。
- (74) 税に関する民間団体については、中央租推協の総会において、以下のような紹介がなされている。

○税理士会

税理士会は、税理士業務の改善進歩等のために、税理士等の指導、連絡や監督を行う、税理士法に定められた団体です。現在、全国に15の税理士会があり、各税理士会では、①税理士の資質の向上のための研修、②租税教育の充実のため、小・中学校、高等学校及び大学等への講師派遣、③小規模納税者などに対する無料税務相談など、幅広い活動を行っています。

○青色申告会

青色申告会は、「申告納税制度の確立と小規模企業の振興への寄与」を目的として、個人事業者の青色申告者を中心に結成された団体です。全国に約3,100の会があり、会員数は約82万人です（平成27年4月現在）。各青色申告会では、記帳指導、研修会などの開催や青色申告の普及、租税教育など幅広い活動を行っています。

○法人会

法人会は、「税知識の普及や、適正・公平な申告納税制度の維持・発展と税務行政の円滑な執行に寄与」することを目的として結成された団体です。公益社団法人・一般社団法人として482の団体があり、会員数は約80万社です（平成27年6月現在）。各法人会では、租税教育・税の啓発活動、税と経営の研修などを行っています。

○間税会

間税会は、「間接税についての知識を習得し、自主的な申告納税体制の確立を通して、円滑な税務運営に協力」することを目的として結成された団体です。全国に518団体があり、会員数は約9万名です（平成26年3月現在）。間税会では、税制や税の執行の改善のための提言、消費税に関する税知識の普及や租税教育活動の推進、滞納防止のための活動を行っています。

○納税貯蓄組合

納税貯蓄組合は、「納税資金の備蓄による各種税金の円滑な納付」を目的として組織された団体です。納税貯蓄組合法に基づき設立され、約2万7千組合があります（平成27年3月現在）。納税貯蓄組合では、期限内完納を推進するための取組や中学生の「税についての作文」の募集などの活動を行っています。

○納税協会

納税協会は、「税知識の普及に努め適正な申告納税の推進と納税道義の高揚を図り企業及び地域社会の発展に貢献」することを目的として、大阪国税局の各税務署管内に設立された団体です。公益社団法人である83の納税協会があり、会員数は約16万人社です（平成27年3月現在）。各納税協会では、各種説明会、広報活動及び租税教育への取組など公益性の高い活動を行っています。

- (75) 文部科学省「事務連絡 平成27年10月28日 第6回租税教育推進関係省庁等協議会総会における合意確認事項について（周知）」参照。（http://www.pref.fukuoka.lg.jp/uploaded/life/168530_51392576_misc.pdf [最終確認日：2016年7月1日]）。
- (76) このほか、平成24年3月16日付の国会会議録（第180回衆議院文部科学委員会）18頁に、当時の文部科学大臣平野博文の租税教育に係る次の趣旨の答弁がある。「平成23年12月に租税教育の充実について通知を出した。平成23年度税制改正大綱をしっかりと踏まえたい。租税教育の推進協議会を国レベルでも発足させる。日税連会長にも相談して、平成24年3月末までに中央租推協を発足させることについて合意した。現場の教員の先生方に対する指

導と、税理士の専門的知見から現場で教える機会もつくってほしいと積極的な回答をいただいた。これをロードマップにどうのせていくかだ」。

- (77) 川股修二『税理士制度と納税環境整備―税理士法33条の2の機能―』（北海道大学出版会，2014）237～238頁。
- (78) 川股・前掲注（76）201～207頁。
- (79) 川股・前掲注（76）210頁では、頂点に位置するための必要要件として、税理士は地位向上が、納税者は権利擁護が説かれている。
- (80) 川股・前掲注（76）209頁，211頁。
- (81) 友松圓諦『聖徳太子十七条憲法講話』（中野区役所，1942）6頁によれば，「二つが交って一理になるを和といふ，善と悪が分るれば和ではないぞ」と表現されている。
- (82) 諸説あるようであるが，大修館書店 HP「漢字文化資料館」などを参照。（<http://kanjibunka.com/kanji-faq/old-faq/q0362/> [最終確認日：2016年7月1日]）。
- (83) 谷口勢津夫『税法基本講義』（弘文堂，第5版，2016）【15】，【24】参照。
- (84) 谷口勢津夫「私の租税教育論」税務弘報64号（2016）70～73頁参照。

年	租税教育等の実施数			トピックス	総人口 (万人)	内閣支持率(%)		内閣総理大臣 (所属政党等) 支持率 〔就任時→退任時〕	政府税調会長
	国税庁発表		日税連			支持	不支持		
	国税庁	左記以外							
1945 S20				⑧玉音放送→第二次世界大戦終了 ⑨降伏文書に調印 ⑩GHQが憲法改正と五大改革(教育制度自由主義化、女性解放等)指令 ⑪GHQが財閥解体を指令	7,215		⑧ 東久邇宮 稔彦王(皇族)		
1946 S21				①天皇詔書「人間宣言」 ②日本政府の憲法改正試案はGHQにより拒否され、GHQ案を受入 ③金融緊急措置令(預金封鎖) ③アメリカ教育使節団報告書→6・3・3・4制の教育制度を勧告 ④戦後初の総選挙 ⑤極東国際軍事裁判開廷 ⑤飯米獲得人民大会(食料メーデー) ⑧経済安定本部・物価庁設置 ⑧経済団体連合会(経団連)創立 ⑪日本国憲法公布 ⑫生活権確保・吉田内閣打倒国民大会	7,575		⑤ 幣原喜重郎 (男爵)		
1947 S22				①全官公庁が2/1ゼネストの実行宣言→マッカーサーの中止命令 ③教育基本法、学校教育法公布→6・3・3・4制の教育制度開始 ④申告納税制度導入(所得税、法人税、相続税) ④裁判所法公布 ④第1回参議院議員選挙 ⑤日本国憲法施行 ⑧民間貿易再開 ⑧最高裁判所発足 ⑩臨時国勢調査(人口7,810万人) ⑩山口良忠判事が配給食糧の生活を守り栄養失調で死亡 ⑩国家公務員法公布 ⑫民法改正公布(家制度廃止、戸籍の構成を夫婦単位とした)	7,810		⑤ 吉田茂 (日本自由党)		
1948 S23				③GHQが祝祭日の日の丸掲揚を許可 ⑥教育勅語の排除を衆参両院で決議 ⑥昭和電工事件で政治家・官僚を逮捕 ⑦新聞について、GHQの事前検閲が事後検閲へ変更 ⑦国税犯則取締法改正(国税査察官制度発足) ⑦公認会計士法制定 ⑪極東国際軍事裁判結審 ⑪国家公務員法改正公布(争議の禁止等)	8,000		③ 芦田均 (民主党)		
1949 S24				④単一為替レート設定(1ドル=360円) ⑥国税庁発足、国税局設置 ⑥弁護士法改正(弁護士法は1893年に施行されている) ⑦税制審議会「税制改正に関する中間報告」 ⑧第1次シャウプ勧告 ⑪湯川秀樹がノーベル物理学賞受賞	8,177				
1950 S25				④青色申告制度導入 ⑥朝鮮戦争勃発→特需景気 ⑨第2次シャウプ勧告	8,320			吉田茂 (民主自由党 →自由党)	
1951 S26				④トルーマン米大統領がGHQマッカーサー最高司令官を解任 ⑦税理士法施行(税理士制度発足) ⑨サンフランシスコ講和条約に調印	8,454				
1952 S27				④サンフランシスコ講和条約が発効(日本国の主権回復) ④GHQ廃止	8,581				
1953 S28					8,698				
1954 S29				③ビキニ環礁の米水爆実験で第五福竜丸が被爆 ⑨神武景気開始、高度経済成長開始	8,824		⑫		
1955 S30				⑫臨時税制調査会「臨時税制調査会中間答申」(国債発行を戒める表現有)	8,928			鳩山一郎 (日本民主党 →自由民主党)	
1956 S31				⑦経済白書「もはや戦後ではない」 ⑫臨時税制調査会「臨時税制調査会答申」 ⑫日本の国連加盟が決定	9,017		⑫	石橋湛山 (自由民主党)	
1957 S32				⑧米国防総省が日本駐留陸上部隊の撤退を発表 ⑩日本が国連安保理の非常任理事国となる ⑨神武景気終焉	9,093	②			

国家予算 (億円)	国債残高 (億円)	国内 総生産 (億円)	家計 貯蓄率 (%)	消費者 物価指数	日経年 平均株価 (円)	円ドル 為替相場	租税 負担率 (%)	申告数						国税庁 定員数 (人)	税務署数 (署)
								申告 所得税	相続税	贈与税	個人 消費税	法人 消費税	法人税		
								千人	千人	千人	千件	千件	千件		
														推定 19,500	372
														推定 27,500	372
														推定 71,000	453
														73,607	498
					109.91									推定 60,500	503
					101.91									推定 61,500	503
					166.06									推定 61,000	503
					362.64									推定 52,000	503
					377.95									推定 52,000	504
					356.09									推定 50,000	504
9,915		85,886	11.9	17.7	425.69		18.9							推定 50,000	504
10,349	0	96,689	12.9	17.8	549.14		19.5								504
11,375	0	111,426	12.6	18.3	474.55		19.5								504

年	租税教育等の実施数			トピックス	総人口 (万人)	内閣支持率(%)		内閣総理大臣 (所属政党等) 支持率 〔就任時→退任時〕	政府税調会長
	国税庁発表		日税連			支持	不支持		
	国税庁	左記以外							
1958 S33				⑫東京タワー完成	9,177		岸信介 (自由民主党)		中山伊知郎
1959 S34				⑪国民年金制度開始 ⑪貿易自由化が開始 ⑭岩戸景気開始	9,264				
1960 S35				⑭岩戸景気終焉 ⑫池田内閣「国民所得倍増計画」発表	9,342				
1961 S36					9,429				
1962 S37				④国税通則法施行	9,518				
1963 S38					9,616				
1964 S39				④日本が経済協力開発機構(OECD)に正式加盟→開放経済体制へ移行 ④日本人の海外観光渡航自由化 ⑩東海道新幹線開業 ⑩東京オリンピック開会	9,718		池田勇人 (自由民主党)		
1965 S40				⑦国債発行の方針を閣議決定→⑪戦後初の赤字国債発行	9,828				
1966 S41				②物価メーデー(200万人参加) ⑭いざなぎ景気開始 ⑭日本の人口1億人突破	9,904				
1967 S42				⑧公害対策基本法公布 ⑫非核三原則を言明	10,020				
1968 S43				④日大紛争(日本大学の不正経理を端緒とする学生抗議運動) ⑤消費者保護基本法公布 ⑥S43年度GNPが西ドイツを抜き、世界第2位の経済大国となる ⑦小学校の学習指導要領に「納税の義務」が記載された	10,133				
1969 S44				④中学校の学習指導要領に「納税の義務」「租税の意義と役割」等が記載された	10,254				佐藤栄作 (自由民主党)
1970 S45				⑭いざなぎ景気終焉 ③日本万国博覧会(大阪万博)開催 ⑤(国税庁の附属機関として)国税不服審判所開設	10,372				
1971 S46				⑧ドルショックにより、ドルが固定相場制から変動相場制へ移行	10,515				
1972 S47				②冬季オリンピック札幌大会開幕 ⑤沖縄施政権返還(沖縄県発足) ⑥田中角栄「日本列島改造論」発表	10,760				
1973 S48				⑭高度経済成長終焉 ②円が固定相場制から変動相場制へ移行(移行時1ドル=277円) ④建設省が地価を発表(前年比130.9%と暴騰) ⑤公共事業の大幅繰延を閣議決定(景気過熱へ対応) ⑩第1次オイルショック→インフレ加速	10,910				
1974 S49				③インフレ反対国民集会(130万人参加)	11,057		田中角栄 (自由民主党)		
1975 S50					11,194				
1976 S51				②米上院公聴会でロッキード事件が問題化 ⑤自民党内の三木武夫首相退陣工作(三木おろし)が表面化 ⑦ロッキード事件で田中角栄前首相逮捕 ⑪防衛費をGNPの1%以内と決定	11,309				
1977 S52					11,417			三木武夫 (自由民主党)	
								福田赳夫 (自由民主党)	

国家予算 (億円)	国債残高 (億円)	国内 総生産 (億円)	家計 貯蓄率 (%)	消費者 物価指数	日経年 平均株価 (円)	円ドル 為替相場	租税 負担率 (%)	申告数						国税庁 定員数 (人)	税務署数 (署)
								申告 所得税	相続税	贈与税	個人 消費税	法人 消費税	法人税		
								千人	千人	千人	千件	千件	千件		
13,121	0	118,404	12.3	18.2	666.54		18.5								504
14,192	0	135,357	13.7	18.4	874.88		18.0								504
15,697	0	164,289	14.5	19.1	1356.71		18.9								504
19,528	0	198,428	15.9	20.1	1432.60		19.5								504
24,268	0	225,172	15.6	21.5	1420.43		19.3								504
28,500	0	257,708	14.9	23.1	1225.10		18.7								504
32,554	0	303,148	15.4	24.0	1216.55		19.0								506
36,581	0	337,265	15.8	25.6	1417.83		18.0								507
43,143	2,000	391,694	15.0	26.9	1452.10		17.2								502
49,509	8,750	459,017	14.1	27.9	1283.47		17.4								499
58,186	15,950	543,620	16.9	29.4	1714.89		18.1								497
67,396	20,544	638,583	17.1	31.1	2358.96		18.3								497
79,498	24,634	752,653	17.7	32.6	1987.14		18.9								497
94,143	28,112	828,143	17.8	34.8	2713.74	347.79	19.2								497
114,677	39,521	948,136	18.2	36.4	5207.94	303.13	19.8							概ね 約52,000	504
142,841	58,186	1,154,437	20.4	40.7	4306.80	271.31	21.4								504
170,994	75,504	1,377,588	23.2	50.1	3817.22	291.84	21.3								505
212,888	96,584	1,522,108	22.8	56.0	4358.60	296.78	18.3							52,440	505
242,960	149,731	1,709,348	23.2	61.3	4990.85	296.45	18.8								505
285,143	220,767	1,904,822	21.8	66.2	4865.60	268.62	18.9								506

年	租税教育等の実施数			トピックス	総人口 (万人)	内閣支持率(%)			内閣総理大臣 (所属政党等) 支持率 〔就任時→退任時〕	政府税調会長
	国税庁発表		日税連			支持	不支持			
	国税庁	左記以外								
1978 S53				⑧高校の学習指導要領解説で「納税の義務」等に触れるよう記載された	11,519				⑫	大平正芳 (自由民主党)
1979 S54				①第2次オイルショック ⑫一般消費税導入反対が衆参両院で決議される	11,616					
1980 S55					11,706					
1981 S56				③行政改革と財政再建を主眼とする、(第二次)臨時行政調査会発足	11,790					
1982 S57				⑨鈴木善幸首相「財政が非常事態である」とし、国民に負担増を要請	11,873					
1983 S58				②老人保護法施行(70歳以上の医療を有料化) ③臨時行政調査会「行政改革に関する第5次答申(最終答申)」 ⑪税制調査会「今後の税制のあり方についての答申」	11,954					
1984 S59				①日経平均株価が初めて1万円突破 ⑫税制調査会「昭和60年度の税制改正に関する答申」(財政健全化)	12,031					
1985 S60				⑨ブラザ合意(為替レート安定化に関する合意→実際は円高が進んだ)	12,105					
1986 S61				㊥バブル景気開始	12,166					
1987 S62				②財政再建を目指して「売上税」法案、国会提出 ③売上税反対の国民集会が各地で開催される→⑤売上税法案、廃案 ④地価高騰(東京の地価公示価格は平均53.9%上昇) ⑥日経平均株価25,000円台 ⑦世界一の長寿国となる(平均寿命…男性75歳、女性80歳) ⑩ブラックマンデー(ニューヨーク株式市場暴落、東京市場も約15%下げ)	12,224	⑥ 39.0 45.0			⑪	竹下登 (自由民主党) (39.0→7.8)
1988 S63				④地価高騰(東京圏の住宅地地価が前年比69%上昇) ⑥リクルート事件発覚 ⑥消費税導入を含む税制改革法案を閣議決定 ⑦英国で「教育改革法」制定(シティズンシップ教育を国家的課題とした) ⑫消費税法成立	12,275					
1989 S64 H1				①平成に改元 ①ふるさと創生1億円事業(各市区町村へ交付) ①国の行政機関の隔週土曜閉庁開始 ④消費税法(税率3%)施行 ⑪アジア太平洋経済協力会議(APEC)発足 ⑪ベルリンの壁、撤去開始 ⑫東証平均株価史上最高値(38,915円)	12,321					
1990 H2				④地価高騰対策として、金融機関の不動産投資に対する総量規制実施 ④学習指導要領改訂 ⑩東証株価20,000円割れ→バブル経済の崩壊 ⑩東西ドイツが統一 ⑩国連平和協力法案提出→⑪国連平和協力法案、廃案	12,361	⑦ 48.5 31.9 ⑨ 54.7 31.7			⑪	海部俊樹 (自由民主党) (47.7→54.5)
1991 H3				㊥バブル景気終焉 ⑦国税庁機構改革 ⑨PKO協力法案提出	12,410					
1992 H4				②佐川急便事件発覚 ⑥PKO協力法成立	12,457					
1993 H5				⑧政権交代(自社主導の55年体制は崩壊)	12,494	⑧ 76.8 11.0	⑧	細川護照 (日本新党) (76.8→66.8)		
1994 H6				⑥松本サリン事件 ⑪年金改革法成立(厚生年金の満額支給開始年齢が65歳へ遅延)	12,527	⑩ 41.6 39.1			④ ⑥	羽田孜 (新生党) (50.1→45.6)

加藤寛

国家予算 (億円)	国債残高 (億円)	国内 総生産 (億円)	家計 貯蓄率 (%)	消費者 物価指数	日経年 平均株価 (円)	円ドル 為替相場	租税 負担率 (%)	申告数						国税庁 定員数 (人)	税務署数 (署)
								申告 所得税	相続税	贈与税	個人 消費税	法人 消費税	法人税		
								千人	千人	千人	千件	千件	千件		
342,950	319,024	2,097,561	20.8	69.1	6001.85	210.39	20.6							概ね 約52,000	506
386,001	426,158	2,273,475	18.2	71.6	6569.47	219.02	21.4								508
425,888	562,513	2,464,645	17.7	77.2	7116.38	226.63	21.7								508
467,881	705,098	2,649,662	18.6	80.9	7681.84	220.63	22.6								508
496,808	822,734	2,781,790	17.3	83.2	8016.67	249.06	23.0								509
503,796	964,822	2,893,145	16.8	84.7	9893.82	237.55	23.3								510
506,272	1,096,947	3,074,986	16.7	86.7	11542.60	237.46	24.0								511
524,996	1,216,936	3,302,605	16.2	88.4	13113.32	238.47	24.0								512
540,886	1,344,314	3,456,444	15.4	89.0	18701.30	168.35	25.2								513
541,010	1,451,267	3,594,584	13.7	89.0	21564.00	144.60	26.7								514
566,997	1,518,093	3,864,278	14.2	89.7	30159.00	128.17	27.2								515
604,142	1,567,803	4,162,458	14.1	91.7	38915.87	138.07	27.7								516
662,368	1,609,100	4,493,922	13.5	94.5	23848.71	145.00	27.7								517
703,474	1,663,379	4,764,308	15.1	97.6	22983.77	134.59	26.6								518
722,180	1,716,473	4,879,614	14.7	99.3	16924.95	126.78	25.1							約56,000	519
723,548	1,783,681	4,909,341	14.2	100.6	17417.24	111.08	24.8								520
730,817	1,925,393	4,957,434	13.3	101.2	19723.06	102.18	23.4								522

年	租税教育等の実施数			トピックス	総人口 (万人)	内閣支持率(%)			内閣総理大臣 (所属政党等) 支持率 〔就任時→退任時〕	政府税調会長
	国税庁発表		日税連			支持	不支持			
	国税庁	左記以外								
1995 H7				①阪神・淡路大震災 ③地下鉄サリン事件 ⑧戦後50年。村山富市首相が「村山談話」を発表	12,557	①	35.4	42.0	村山富市 (日本社会党) (31.8→35.4)	石弘光
1996 H8				①政権交代 ⑨沖縄で県民投票実施(米軍基地の整理縮小、日米地位協定の見直しに賛成9割)	12,586	①	57.7	23.9		
1997 H9				④消費税率引上げ(税率3%→5%)	12,616	④	41.7	42.1		
1998 H10				②長野冬季オリンピック開幕 ⑤財政構造改革法改正成立(赤字国債発行の弾力化、財政健全化遅延) ⑨英国でシチズンシップ諮問委員会の最終報告書が提出された	12,647	②	32.4	51.9		
1999 H11				③金融再生委員会、銀行への資本注入を承認 ⑥男女共同参画社会基本法成立 ⑧国旗・国歌法成立(日の丸・君が代を国旗・国歌とする)	12,667	⑤	25.5	59.1	橋本龍太郎 (自由民主党) (57.7→12.5)	
2000 H12				⑦金融庁発足 ⑧日銀、ゼロ金利政策を解除 ⑩国の財政貸借対照表を公表(計算方法によるが、132→776兆円の債務超過)	12,693	③	32.1	45.8		
2001 H13				①中央省庁再編(1府12省庁体制) ⑪日本国債が主要7ヶ国中最低と評価された ⑫完全失業率5.6%と過去最悪を更新	12,732	⑥	47.2	31.6	小淵恵三 (自由民主党) (28.3→42.8)	
2002 H14				④英国で「シチズンシップ教育」が中等教育の必修科目として導入された	12,749	⑧	52.2	32.5		
2003 H15			333	⑤個人情報保護法成立 ⑥三位一体の改革を閣議決定	12,769	⑦	22.8	63.1	森喜朗 (自由民主党) (33.9→7.2)	
2004 H16			821	②国税電子申告・納税システム(e-Tax)開始 ⑤年金未納問題で福田康夫官房長官、菅直人民主党代表が辞任 ⑥裁判員法成立 ⑥税制調査会「わが国経済社会の構造変化の「実像」について」 ⑩新潟県中越地震発生 ⑪地方財政の三位一体改革を決定	12,779	⑧	20.9	61.9		
2005 H17			1,254	③日本国際博覧会(愛知万博)開幕 ④国民年金法改正(フリーターなどの保険料納付猶予制度導入など) ⑦経済財政白書「バブル後と呼ばれた時期を確実に抜け出した」と宣言 ⑩郵政民営化法案成立 ⑩新憲法草案(自民党案)を決定→9条1項(戦争放棄条項)維持し、自衛軍保持を明記 ⑫国債残高が国内総生産(名目GDP)を追い抜く	12,777	⑩	26.2	56.0	小泉純一郎 (自由民主党) (79.4→46.9)	
2006 H18			2,216	⑨東京、大阪、名古屋の地価上昇(16年ぶり) ⑫教育基本法改正	12,790	②	48.8	36.7		
2007 H19			2,855	②社会保険庁で公的年金加入記録の不備5000万件が発覚 ⑤国民投票法(憲法改正の手続きに関する法律)成立 ⑦新潟県中越沖地震発生(柏崎刈羽原発で放射能漏れ発生) ⑦参議院議員選挙で民主党圧勝し第一党となる ⑧社会保険庁改革関連法、年金時効撤廃特例法成立 ⑫社会保険庁、1975万件の年金記録が名寄せ困難と発表	12,803	⑤	56.4	31.2	安倍晋三 (自由民主党) (70.5→31.8)	
2008 H20			3,647	③社会保険庁、2025万件の年金記録が特定困難と発表 ④後期高齢者医療制度開始 ⑨リーマンショック(史上最大の倒産による世界連鎖的金融危機、日経平均株価暴落) ⑩総合経済対策(27兆円規模)を発表	12,808	⑤	56.4	31.2		
2009 H21			3,874	⑨政権交代 ⑨ハツ場ダム建設中止 ⑪行政刷新会議が事業仕分けを開始 ⑫税制調査会「平成22年度税制改正大綱～納税者主権の確立に向けて～」	12,803	⑥	44.4	39.5	福田康夫 (自由民主党) (56.8→33.9)	
2010 H22	8,867	13,614	4,634	①日本年金機構発足 ⑨税制調査会専門家委員会「納税環境整備に関する論点整理」 ⑪納税環境整備PT「納税環境整備PT報告書」 ⑫税制調査会「平成23年度税制改正大綱」	12,806	⑥	44.4	39.5		

国家予算 (億円)	国債残高 (億円)	国内 総生産 (億円)	家計 貯蓄率 (%)	消費者 物価指数	日経年 平均株価 (円)	円ドル 為替相場	租税 負担率 (%)	申告数						国税庁 定員数 (人)	税務署数 (署)
								申告 所得税	相続税	贈与税	個人 消費税	法人 消費税	法人税		
								千人	千人	千人	千件	千件	千件		
709,871	2,066,046	5,017,069	12.6	101.1	19868.15	93.96	24.0								524
751,049	2,251,847	5,119,348	10.5	101.2	19361.35	108.78	23.8								
773,900	2,446,581	5,231,983	10.3	103.1	15258.74	121.06	24.0							57,202	
776,692	2,579,875	5,124,386	11.4	103.7	13842.17	130.99	23.6								
818,601	2,952,491	5,049,032	10.0	103.4	18934.34	113.73	23.1								
849,871	3,316,687	5,098,600	8.7	102.7	13785.69	107.80	23.7								
826,524	3,675,547	5,055,432	3.7	101.9	10542.62	121.57	23.3								
812,300	3,924,341	4,991,470	3.1	101.0	8578.95	125.22	21.8								524
817,891	4,210,991	4,988,548	2.5	100.7	10676.64	115.94	21.2	21,390	44	360	471	1,656	2,723	56,315	524
821,109	4,569,736	5,037,253	2.1	100.7	11488.76	108.15	22.1	21,670	44	403	445	1,631	2,727	56,239	524
821,829	4,990,137	5,039,030	1.4	100.4	16111.43	110.11	23.3	23,180	43	403	423	1,709	2,742	56,185	524
796,860	5,269,279	5,066,870	1.1	100.7	17225.83	116.31	24.0	23,490	45	405	1,616	2,107	2,767	56,185	524
829,088	5,317,015	5,129,752	0.9	100.7	15307.78	117.76	24.4	23,620	45	369	1,569	2,100	2,787	56,216	524
830,613	5,414,584	5,012,093	0.4	102.1	8859.56	103.39	24.1	23,690	46	358	1,493	2,087	2,799	56,240	524
885,480	5,459,356	4,711,387	2.4	100.7	10546.44	93.68	21.9	23,670	48	325	1,461	2,077	2,805	56,261	524
922,992	5,939,717	4,826,769	2.0	100.0	10228.92	87.78	22.1	23,150	46	310	1,433	2,060	2,786	56,263	524

年	租税教育等の実施数			トピックス	総人口 (万人)	内閣支持率(%)			内閣総理大臣 (所属政党等) 支持率 〔就任時→退任時〕	政府税調会長
	国税庁発表		日税連			支持	不 支持			
	国税庁	左記以外								
2011 H23	8,199	15,031	5,433	③東日本大震災発生、福島第一原発で炉心溶融発生 ④日税連「租税教育等基本指針」策定 ⑥復興基本法成立 ⑥B型肝炎患者救済の基本合意書に国が調印 ⑧原子力損害賠償支援機構法成立 ⑪中央租推協発足 ⑪TPPへの参加表明 ⑫税制調査会「平成24年度税制改正大綱」	12,780	④ 25.1 51.2 ⑥ 25.2 57.6 ⑧ 16.4 67.3 ⑪ 39.5 29.5 ⑫ 32.9 41.9	菅直人 (民主党) (58.7→16.4)	野田佳彦		
2012 H24	8,551	17,542	6,518	②復興庁発足 ③福島復興再生特別措置法成立、新児童手当法成立 ④原発運転再開を判断する新たな安全基準を決定 ④日税連「租税教育推進部」新設 ⑤国内すべての原発が停止 ⑥原子力規制委員会設置法成立 ⑧社会保障・税一体改革関連法成立 ⑨尖閣諸島の国有化 ⑩生活保護受給者数、過去最高 ⑫政権交代	12,752	② 28.0 48.1 ③ 30.3 48.5 ④ 20.6 56.5 ⑤ 25.5 50.3 ⑥ 27.7 50.5 ⑧ 24.5 49.3 ⑨ 25.3 53.7 ⑩ 26.0 53.1 ⑫ 19.4 59.5	野田佳彦 (民主党) (54.6→19.4)	安住淳 城島光力		
2013 H25	8,159	21,207	7,650	③日本の借金(国債、借入金、政府短期証券)が合計1,000兆円突破 ⑦参議院選挙で連立与党が過半数を確保し、ねじれ国会は解消	12,730	③ 62.5 16.6 ⑦ 46.4 25.9	安倍晋三 (自由民主党) (62.5→?)	中里実		
2014 H26			8,583	④消費税率引上げ(税率5%→8%)	12,708	④ 58.0 24.8				
2015 H27				④日税連「租税教育等基本指針」変更 ⑦集団的自衛権の行使を認める憲法解釈の変更を閣議決定 ⑦日税連「租税教育等基本指針」変更 ⑪消費税率引上げ(税率8%→10%)を延期(第1回目の延期) ⑫総選挙で連立与党が安定多数を獲得		④ 47.3 33.0 ⑦ 36.1 47.0 ⑫ 47.3 33.3				

※補足説明及び資料出典（○内の数字は、月を表す。㊦は、当該年中に生じたことを表す。）

租税教育等の実施回数…以下のように表記した。

- ・国税庁発表… 国税庁『国税庁レポート』から「租税教室等への講師派遣状況」参照。派遣人数を「国税庁」と「国税庁以外」に区分して年度別に掲載されている。なお上表においては、年内実施が中心であろうと推測し、年度開始日を含む年に統一して記載した。

- ・日税連… 日本税理士会連合会『2015租税教育講義用テキスト』から、税理士会による租税教育実施回数を抜粋。上記「国税庁発表」にいう「左記以外」に含まれていると考えられる。

トピックス… 国税庁監修『目で見える税務署百年史』（大蔵財務協会，1996），小山真史『報道写真に見る日本政治の変遷』（アントレックス，2015），財務省財務総合政策研究所編『安定成長期の財政金融政策—オイル・ショックからバブルまで—』（日本経済評論社，2006）などを参考にした。

総人口… 1945～1958年は、総務省統計局「人口推計 長期時系列データ」より抜粋（<http://www.e-stat.go.jp/SG1/estat/List.do?bid=000000090004&cycode=0>〔最終確認日：2016年7月1日〕）。1959～2014年は、内閣府「平成27年度 年次経済財政報告」227頁。いずれも各年10月1日時点の人数である。

内閣支持率… テレビ朝日「報道ステーション」ホームページより抜粋。内閣支持率の調査日がトピックス欄の発生月と同じ場合にのみ記載した。

内閣総理大臣… 小山真史『報道写真に見る日本政治の変遷』（アントレックス，2015）104～105頁。（）内の数字は、矢印左側が就任後最初の、矢印右側が退任前最後の内閣支持率（テレビ朝日「報道ステーション」ホームページより抜粋）を表す。

政府税調会長… 政府税制調査会歴代会長名。余談であるが、初代会長の中山と二代目会長の東畑はともに、その著書『租税国家の危機』（Die Krise des Steuerstaats, 1918）などで知られる経済学者シュムペーター（Joseph Alois Schumpeter）に師事している。

国家予算… 一般会計・当初予算金額。1955～2006年は、土居丈朗「経済財政データバンク」（<http://econ.keio.ac.jp/staff/tdoi/pfdata.html>〔最終確認日：2016年7月1日〕）より抜粋。2007～2015年は、財務省ホームページ「明治初年度以降一般会計歳入歳出予算決算」（<http://www.mof.go.jp/budget/reference/statistics/01.xls>〔最終確認日：2016年7月1日〕）より抜粋。

国家予算 (億円)	国債残高 (億円)	国内 総生産 (億円)	家計 貯蓄率 (%)	消費者 物価指数	日経年 平均株価 (円)	円ドル 為替相場	租税 負担率 (%)	申告数						国税庁 定員数 (人)	税務署数 (署)
								申告 所得税	相続税	贈与税	個人 消費税	法人 消費税	法人税		
								千人	千人	千人	千件	千件	千件		
924,116	6,363,117	4,715,787	2.7	99.7	8455.35	79.70	22.7	21,850	49	310	1,365	2,021	2,762	56,194	524
903,339	6,698,674	4,753,317	1.2	99.7	10395.18	79.82	23.2	21,520	51	340	1,232	1,977	2,763	55,856	524
926,115	7,050,072	4,801,280	△ 0.2	100.0	16291.31	97.60	23.3	21,430	52	355	1,174	1,950	2,761	55,790	524
958,823	7,514,623	4,875,758		102.8	17450.77	105.74	24.1	21,390	54	401	1,157	1,947	2,771	55,703	524
963,420	7,804,477			103.6	19033.71	121.05	25.6						2,794		

国 債 残 高…	内閣府「平成27年度 年次経済財政報告」235頁。各年3月末時点の残高である。
国内総生産…	内閣府「平成27年度 年次経済財政報告」221頁。景気実感に近いといわれる「名目 GDP」を暦年統計している。
家計貯蓄率…	内閣府「平成27年度 年次経済財政報告」224頁。家計の可処分所得に対する貯蓄の割合のこと。マイナスの家計貯蓄率は、消費が所得を上回り、貯蓄していた金融資産を取り崩していることを意味する。
消費者物価指数…	1955～2014年は、内閣府「平成27年度 年次経済財政報告」229頁。2015年は、総務省統計局「平成22年基準 消費者物価指数」より抜粋 (http://www.stat.go.jp/data/cpi/sokuhou/tsuki/pdf/zenkoku.pdf [最終確認日：2016年7月1日])。いずれも2010年を100とした場合の指数表示。
日経年平均株価…	日経平均プロフィール「ヒストリカルデータ」より日経平均終値の年間平均金額を抜粋。(http://indexes.nikkei.co.jp/nkave/archives/data [最終確認日：2016年7月1日])
円ドル為替相場…	セントルイス連邦準備銀行ホームページ「Japan/U.S. Foreign Exchange Rate , Japanese Yen to One U.S. Dollar , Annual」より抜粋。(https://fred.stlouisfed.org/data/AEXJPUS.txt [最終確認日：2016年7月1日])
租税負担率…	内閣府「平成27年度 年次経済財政報告」234頁。計算式は、「(国税＋地方税)／国民所得」。
申 告 数…	国税庁『国税庁レポート』の掲載方法にあわせて記載した。例えば、「2014年」の行は、次のとおりである。
・申告所得税…	2014年分。つまり、「2014年1月1日～2014年12月31日」の期間分。
・相続税、贈与税…	2013年分。つまり、「2013年1月1日～2013年12月31日」の期間分。
・消 費 税…	個人消費税・法人消費税とも、2013年度分。つまり、「2013年4月1日～2014年3月31日」の期間分。
・法 人 税…	2013事務年度分。つまり、「2013年7月1日～2014年6月30日」の期間分。
国税庁定員数…	1945～1955年は、今村千文「『税務署』の誕生」(税大ジャーナル, 第21号, 2013) 178頁及びグラフ4より推定。2003～2014年は、国税庁『国税庁レポート』から「国税組織の機構」参照。その他の記載は、諸資料の文中から個別に拾い上げたものである。
税 務 署 数…	1945～1995年は、内藤晃由「税務行政における地域管轄について」(税大論叢, 44号, 2004) 参照。2002年は、国税庁ホームページ「日本における税務行政」の文中から抜粋。2003～2014年は、国税庁『国税庁レポート』から「国税組織の機構」参照。

日本税理士会連合会（以下、「日税連」という）は、平成11（1999）年度から、広報部の事業計画に「租税教育」を記載し、活動を行ってきた。その後、平成15（2003）年度に租税教育を重点施策に掲げて以降、その活動の一つとして行われている税理士が学校に向いて行う「租税教室」の開催回数は順調に増加し、平成26（2014）年度には8500件を超える開催実績となったことが報告されている⁽¹⁾。そして、平成26（2014）年の税理士法改正により、税理士法において租税教育事業が会則への絶対的記載事項として位置づけられ、租税教育等は税理士会が行う正式な事業とされて現在に至っている。

しかしながら、租税教育等が、税理士会が行う事業として位置づけられていることについて、税理士全体から深く理解されているとはいい難く、会員の中には、なぜ国家が行うべき「教育」を士業である税理士が行う必要があるのかといった疑問の声があるのも事実であり、税理士会として行うべき事業である租税教育等の活動は、限られた会員の努力に頼っているのが現状である。また、その普及活動の効果については、日税連が事業として租税教育等に取り組んだ平成15（2003）年以降、約十年が経過した今日まで租税教室の開催件数も順調に増加する等その活動も活発に行われてきており、今後期待されるところである。

平成13（2001）年1月29日、「税理士会の租税教育事業～租税教育の現状」と題して日税連広報部で座談会が開催されており、そこにおいて、なぜ税理士会が租税教育に取り組むのか、単位税理士会における租税教育への対応、今後の課題等について既に議論がなされている⁽²⁾が、ここでは、日税連が制定した「租税教育等基本指針」における租税教育等の目的、税理士の役割、その対象、現在の活動状況等について概説しながら、税理士（会）が行う租税教育等を今後更に普及・発展させるにあたり、現状における課題や我々税理士（会）に今後どのようなことが求められるか等について改めて検討したい。

Ⅰ．租税教育等基本指針

1．租税教育等基本指針の概要

日税連は、「平成23年度税制改正大綱」⁽³⁾に納税環境整備の一環として「租税教育の充実」が盛り込まれたことを機に、平成23（2011）年4月21日「租税教育基本指針」を制定した。続いて、平成26（2014）年3月20日に税理士法が改正され、日税連の会則49条の2第2項において、「税理士会の会則には、次の事項を記載しなければならない」とし、同項10号に「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」として租税教育事業を行うこととされた。これを受け日税連の会則第1章3条（事業）において、「本会は、前条に規定する目的を達成するため、次の事業を行う」とし、同条10号に「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（以下「租税教育等」という。）に関し必要な施策を行うこと」と規定した。

これを踏まえ平成27（2015）年4月23日に従来の「租税教育基本指針」を「租税教育等

基本指針」(以下、「基本指針」という)に変更した。この基本指針の内容は、租税教育等基本指針の趣旨、租税教育等の目的、租税教育等における税理士の役割、租税教育等の対象、指針の改廃、の5項目で構成されている。

2. 租税教育等の目的

国はなぜ租税教育を推進するのであろうか。平成23年度税制大綱の2章1項2号には「租税教育の充実」が掲げられ、「国民が租税の役割や申告納税制度の意義、納税者の権利・義務を正しく理解し、社会の構成員として、社会のあり方を主体的に考えることは、納税に対する納得感の醸成と民主国家の維持・発展にとって重要です。こうした健全な納税者意識を養うことを目的として、国税庁では、次代を担う児童・生徒に対し、租税教育の充実に向けた各種の支援を実施しています。」と記載されている。更に、「本来、租税教育は、社会全体で取り組むべきものであり、健全な納税者意識のより一層の向上に向け、今後とも官民が協力して租税教育の更なる充実を目指す必要があります。特に、小中学校段階だけではなく、社会人となる手前の高等学校や大学等の段階における租税教育の充実や、租税教育を担う教員等に対する意識啓発について検討し、関係省庁及び民間団体が連携して取り組むこととします。」としている。すなわち、国は、民主国家の発展のために国民の健全な納税者意識を養うことを目的に租税教育を行うとし、また、租税教育は社会全体で行うものであり、国と民間団体が連携して取り組むことをここで明示している。

一方、日税連が定めた基本指針における租税教育等の目的は、「租税に関する意義、役割、機能、仕組み等の租税制度を知るとともに、申告納税制度の理念や納税者の権利及び義務を理解し、社会の構成員としての正しい判断力と健全な納税者意識を持つ国民を育成することでもあり、併せて国民に対し税理士制度を正しく周知することである。効果的な租税教育等により納税に対する健全な知識が醸成されれば、民主国家の発展に大きく寄与することになり、これは教育基本法の教育の目的である『平和で民主的な国家及び社会の形成者として必要な資質を備えた心身ともに健康な国民を育成する』ということにも合致するものである。」とされている。

ところで、国が目的とする健全な納税者意識とはどのようなものだろうか。日税連も以下に述べる租税教育等の目的を、国と同様に健全な納税者意識を持つ国民の育成としているが、両者が目的とする「健全な納税者意識」は一致しているのだろうか。租税教育は社会全体で取り組むべきもの、国と民間団体が連携して取り組むこととするからには、両者が統一した見解・目的の下で取り組むべきものであると考える。

小西砂千夫教授は、「納税者意識とは、国民が為政者と分離された存在であり、為政者が国民から財産や所得を一方的に賦課徴収する封建的關係ではなく、近代憲法の国民主権の考え方に沿って、国民自らが集合的意思決定プロセスを通じて政府行動を規定する中で、応分の負担を進んで受け入れる考え方であると、ここでは定義する。」⁽⁴⁾とし、「一般的には納税者意識の強弱の理由は、国家形成の歴史に求めるべきであり、国民が国家をどのような存在と意識しているかにかかってくる。」⁽⁵⁾と述べている。例えば福祉国家で知られるスウェーデンは税負担の高い国であるが、日本経済新聞高齢化問題取材班の調査では多く

の国民が税金の90%は正しく使われていると答えており⁽⁶⁾、また、西野敏雄教授は「政府と国民のカギ『信頼関係』が保たれ、福祉を自らのこととして考え、『共に生きるカギ』社会の建設も、その一環としてとらえられている。…そこには、高い税負担を支払う納税者意識・高い納税意識を見出すことができる。」⁽⁷⁾と述べている。このことから、納税者意識とは、納税者の国に対する信頼から生まれる意識とも考えることができる。健全な納税者意識を育成するためには、国民から信頼される健全な租税国家をつくるのが、まず前提となり望まれることである。

内閣府は、「共生社会政策」⁽⁸⁾の中の「子ども・若者の社会形成・社会参加支援」として、「社会の一員として自立し、権利と義務の行使により、社会に積極的に関わろうとする態度を身に付けるため、社会形成・社会参加に関する教育（シティズンシップ教育）を推進することが必要である。」とし、その中の一つとして「租税教育」を挙げている。内閣府は、広範なシティズンシップ教育の一環として、租税教育を位置づけているが、国が行おうとしている租税教育と税理士（会）が行うべき租税教育等の違いについても考えなくてはならない。課税権をもった国の教育が、「納税に対する納得感の醸成」⁽⁹⁾と表現されていても、義務として納税すべきことだけを教える教育になっていないか、また、我々税理士も、法律に基づいて課税されること（憲法84条：租税法律主義）、法律の定めるところにより納税の義務を負うこと（憲法30条：納税の義務）の意義を、租税教育等において正しく伝えているか十分検討する必要がある。

3. 租税教育等における税理士の役割

基本指針において、税理士は、税理士法1条⁽¹⁰⁾に規定する税理士の使命から「税理士は租税に関する法令を熟知し、あるべき税制について国に対し建議ができる専門的能力を有しており、一方で日常的に広く納税者に接し、納税者の良き理解者でもある。従って税理士は、租税教育等のテーマである税とは何か、なぜ税金を納めなければならないのか、税がどのように使われているかなど、独立した公正な立場で税の役割について指導すべき適任者であると言える。」としている。また、「税理士は、教育関係者、行政機関などに租税教育等の充実を求め、啓発に努める社会公共的使命を担っていると言っても過言ではなく、また税理士自身が社会貢献の一環として租税教育等に積極的に取り組むことの意義を十分自覚しなければならない。このことは、無償独占という権利を賦与されていることに対する税理士の義務と考えられることもできよう。租税教育等を通じて申告納税制度の維持発展に寄与することにより、広く社会に向けて国民の信頼に応え、納税者の期待に応えることができれば、申告納税制度と不可分の関係にある税理士制度の発展にもつながるものである。」としている。

ここで、基本指針が、租税教育等を「無償独占という権利を賦与されていることに対する税理士の義務」としていることについては、若干の補足が必要であるように思われる。確かに、税理士法52条⁽¹¹⁾によって税理士業務は無償独占となっており、それは我々税理士にとって強固な権利であると言える。しかし、本来税理士は、税理士法1条に掲げる「独立した公正な立場」で、申告納税制度の理念を国民に伝える担い手であることを自覚しな

ければならない。無償独占権は税理士のそのような使命の延長線上にある高い理念に裏打ちされたものであり、租税教育等を行うことの報償として与えられたものではないと考えるべきであろう。税理士が租税教育等を行うことについて、日税連は税理士法1条に基づくところからの義務であるという自主的判断でそのように基本指針で述べていると考えられるが、このことは、無償独占権に対する義務というより、国民に広く租税の意義や申告納税制度の理念を伝え、税務に関する専門家として国民の信頼を得ることを当然の使命としており、ひいては税理士会の発展につながるものと捉えたい。

4. 租税教育等の対象

基本指針では、税理士が行う租税教育等の対象は、①学校教育における児童、生徒及び学生、②小学校、中学校、高等学校の教員又は教員になろうとしている者、③社会人、とされている。

①については、小学校、中学校に偏ることなく、バランスのとれた租税教育体系の構築に努めるとされているが、実施状況をみると小学校、中学校に偏っているのが実状である⁽¹²⁾。②については、効果的かつ効率的な租税教育等を進めるには、児童、生徒及び学生に授業として直接教える立場にある教員等が、より一層税に関する知識を持つことが有効であるとし、教員養成の課程等で税理士を講師とする租税の科目を設けるなどにより、教員自らが税に対する知識を深め教育を行えるよう税理士会が支援するとしている。もっとも、教員こそが本来の教育の専門家であるので、これは必要不可欠なことであり、かつ重要である。③については、対象範囲が更に広がってくるが、社会人は現に実生活において税に深くかかわっているため、租税教育等を行うことが最も必要な対象者であると言える。また、今後は特別支援学校への対応⁽¹³⁾も必要である。現状では②や③を対象にした租税教育等が、極めて少ないことが課題とされる。

II. 現状と課題

1. 租税教育等の実施状況

(1) 日税連における取組

前述のとおり、日税連は平成11(1999)年度から租税教育等を日税連広報部の事業として活動を行ってきたが、平成14(2002)年度から文部科学省が「総合的な学習の時間」⁽¹⁴⁾を本格実施したこと等により租税教室のニーズが一層高まり、日税連の各単位税理士会も積極的に租税教育に取り組むようになった。租税教育等の推進は現在日税連租税教育推進部が行っており、そこで取りまとめた平成26(2014)年度における各税理士会が行った租税教室の実施回数、及び、日税連が平成15(2003)年度に租税教育を重点施策に掲げて以降平成26年度までに実施された租税教室実施回数の状況は後掲(資料1)、(資料2)のとおりである⁽¹⁵⁾。また、租税教室以外の取組としては、一般大学、教員養成大学での寄付講座開催や教員免許更新研修での租税教育、文部科学省・総務省・国税庁との協議、教育委員会との連絡会議を行っている。全国納税貯蓄組合連合会と国税庁が租税教育事業の一環

として行っている全国の中学生を対象とした「税についての作文」については、平成15（2003）年度からこの事業を後援しており、平成23（2011）年11月からは租税教育推進関係省庁等協議会（中央租推協）⁽¹⁶⁾の賛助会員として租税教育の普及及び推進に協力している。その他、各単位税理士会では税を考えるフォーラムの開催等を行っている。

日税連では、租税教室を実施するにあたり小学生向け・中学生向け・高校生向け・大学生向けにそれぞれ「租税教育講義用テキスト」を作成したり、モデル授業をビデオに制作したり、補助教材をDVDに取り入れるなど工夫や改訂を行い提供している。講義用テキストは、授業を始める前に準備しておくことから授業モデルのシナリオまで分かりやすく解説したものとなっており、租税教室を行う現場でも大いに利用されている。大学における寄付講座は、租税法に関する教育・研究活動を助成する目的で平成7（1995）年度から開設しており、税理士の使命や業務、租税の意義・役割や租税法律主義などについて講義を行っている。平成25（2013）年度からは将来の租税教育を担う教員の養成を目的として教育大学において寄付講座を開設している。各単位税理士会が開催しているフォーラムでは、それぞれが租税にかかわるテーマを選定し、基調講演やパネルディスカッション等が行われている

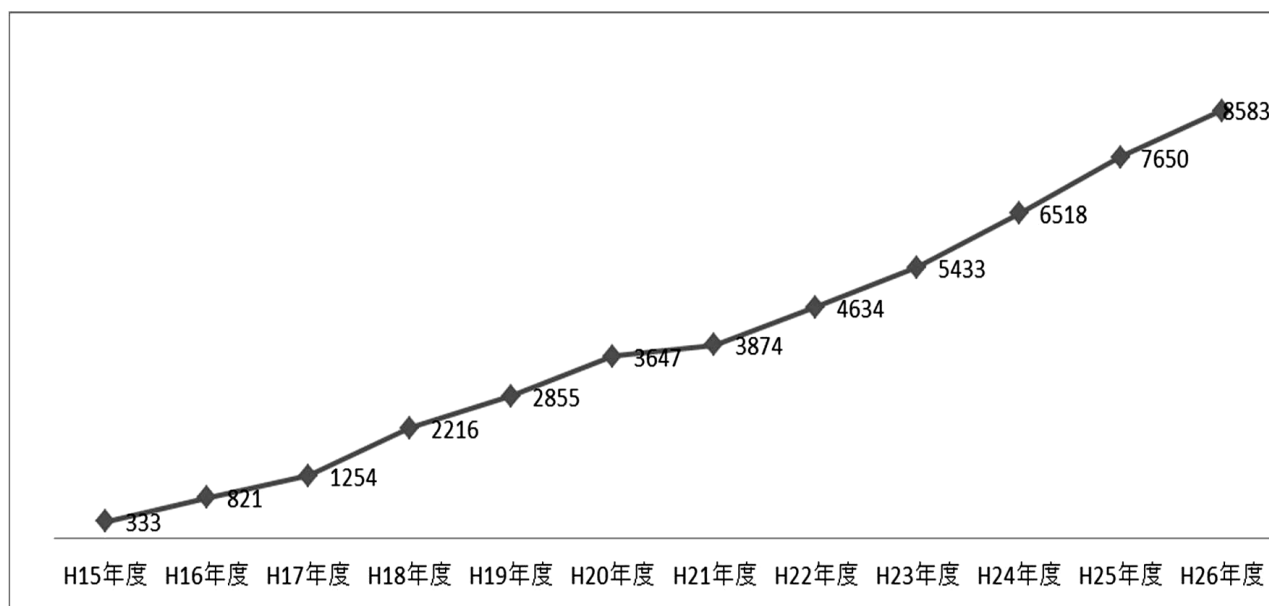
（資料1）平成26（2014）年度租税教室実施回数

（単位：回）

税理士会	合 計	小 学 校	中 学 校	高等学校	専 門 ・ 専修学校	大 学 ・ 短期大学	社会人・ そ の 他
東 京	1,731	1,215	377	30	94	2	13
東京地方	587	451	76	33	24	2	1
千 葉 県	221	136	57	23	0	3	2
関東信越	1,375	845	298	155	45	15	17
近 畿	1,021	585	266	117	13	9	31
北 海 道	254	124	78	39	7	3	3
東 北	442	272	83	66	0	1	20
名 古 屋	479	198	148	107	13	2	11
東 海	593	317	189	76	9	0	2
北 陸	317	153	77	49	10	4	24
中 国	405	81	180	121	7	14	2
四 国	167	39	24	103	1	0	0
九州北部	458	287	118	49	1	2	1
南 九 州	447	278	101	47	5	2	14
沖 縄	86	24	23	35	4	0	0
合 計	8,583	5,005	2,095	1,050	233	59	141

（資料２）租税教室実施回数の推移

（単位：回）



（２）九州北部税理士会における取組

九州北部税理士会（以下、「九北会」という）は、平成16（2004）年度から事業計画の重点施策の一つとして、「租税教育に関し積極的な対策を講ずる」を掲げ、その実施に向けて取り組んでいる。具体的には九北会独自の講義用テキストを作成し、租税教室の講師養成のための研修会を実施して租税教室を開催しているが、その結果、実施件数は毎年着実に増加している⁽¹⁷⁾。平成27（2015）年度に実施した租税教室について九北会に提出された「租税教室実施報告書」によると、実施時期は7月から翌年2月の間に行われているが大半は1月ないし2月の間に小学校・中学校・高等学校で開催されており、その中でも6割程度は小学校での実施であった。教材は日税連が作成したテキストが多く使用されているが、中には講師が自ら資料を作成したり他から資料を取り寄せたりして熱心な取組が行われている。また、国税庁企画のDVD（小学生向け「マリンとヤマト 不思議な日曜日」、中学生向け「ご案内します アナザーワールドへ」）⁽¹⁸⁾が多く教材として利用され生徒からも好評であり、補助教材である「1億円レプリカ」⁽¹⁹⁾は生徒たちにはかなりインパクトを与えるようである。

日税連が作成した「租税教育講義用テキスト」に記載のとおり、講師を務める会員は、事前に学校側と日程、授業形式、開催場所、使用機材、講義内容について入念な打合せを行い、学校側からの要望があればそれを優先して授業に取り入れるなどして、基本的には租税の意義、役割、必要性、集め方、用途について講義を行っている。中学生、高校生となれば日本の財政、民主主義の概念、税から考える社会の仕組みまでがその講義内容になっている。税理士の職業の内容紹介等を要望されたとの例もみられる。ただし、講義時間は40分から45分と限られており、この時間帯の中ではほんの一部の内容しか伝えることができないのも現状である。

また、九北会では平成23（2011）年度から、一般市民を対象に「税を考える市民フォーラム」を開催している。税理士会が特別に有する税制建議権に基づく建議書の作成にいかす

ため、これまでは相続税、消費税、所得税をテーマとして毎年各地で開催し、税に関する基本問題を伝えるとともに現行税制やあるべき税制について市民と意見交換を行っている。

2. 課題

租税教室の開催回数は順調に増加してはいるものの、小学校、中学校に偏っており、学校の教員や教員になろうとしている人及び社会人に対しての実績が少ないこと、また、一部の限られた学校でのみ実施されていることは、今後の取組を検討していく上での課題である。将来を担う子どもたちに対し十分に租税教育等を行うことはもちろん重要であり必要であるが、一方で、社会人の多くは現に税に深く関係しているにもかかわらず、その多くは税に関する関心や納税者であるという意識を持ちにくい状況にあるとされている。その原因として考えられることは、我が国の納税制度は納税者が自らの申告によって租税債務を確定し、自らの納税によりその債務を履行する民主的な手続きとされる申告納税制度をとっていながら、社会人の多くは給与所得者であり、自らの所得計算は勤務先が行う年末調整で原則として完了することにある。また、毎年行われている税制改正等の過程においても、審議経過は不透明であり、その後税制改正法案が可決成立し新たな税制が適用されることになっても、「この過程に主権者である納税者の意見が入り込む余地はほとんどなく、国民は税制については何も知らせられず必要な情報も提供されない」との意見もある⁽²⁰⁾。更に、身近な例では、平成28年度税制改正の消費税法改正における軽減税率の導入やその対象品目等の議論をみても、「公平・中立・簡素」とされる租税の基本原則や財源問題をも軽視したような内容になっている。このようなことから多くの国民が税制に対して疎外感・閉塞感を抱き、税に関して無関心になってしまっている現状にあり、このことを打開するためには今後積極的に租税教育等を通じて情報を伝え、税の問題について考えてもらう機会を増やしていく必要があると言える。

また、我が国が取り組んでいる学校教育の中で、「租税教育等」と類似したものに「法教育」がある。法教育は、司法制度改革⁽²¹⁾以降平成15（2003）年から取り組まれており⁽²²⁾、租税教育が始まった時期とほぼ同じで、法務省、文部科学省、日本弁護士連合会（以下、「日弁連」という）、研究者等が関わっている。米国では1960年代から法教育が本格的に取り組まれており、日本の法教育は米国を参考になされている⁽²³⁾。関東弁護士会連合会は、これからの法教育の在り方を研究し、『これからの法教育　さらなる普及に向けて』にまとめているが、この中で、税理士（会）が行う租税教育等においても参考になるのではないかとと思われることが述べられている。例えば、法教育を普及させるためには、「連携・エッセンス・戦略をキーワード」⁽²⁴⁾とし、教育現場と法律実務家との連携、法教育のエッセンス、指針を示すことの重要性、戦略的・計画的な取組が必要であるとしている。また、法教育の課題⁽²⁵⁾としても採り上げられているが、租税教育等においても同様に租税教育を行う教員の養成は課題となっている⁽²⁶⁾。現況で一個人が生涯で受ける租税教育等の回数は1ないし2回しか機会がなく、これだけで租税を理解するには到底足り得ないが、回数を増やすとなると税理士だけではとても対応できない。そこで租税に関する知識をもつ教員の養成が必要となってくる。このことに関して法教育では、教員と専門家の「連携」（現場

教員が主体的に授業を構成し、専門家が支援・助言する形）が適切であるとしている⁽²⁷⁾。また、「法律実務家は、法律とその背後にある理念・思想・価値等には精通していても、子どもたちへの教育に関しては、決して専門的知識、技能を有しているとは言い難い。とりわけ、教育現場で接することになる生徒の発達段階や理解度などについて、法律実務家は十分に把握しているわけではない。……全ての学校に法律実務家を派遣することには無理がある。」⁽²⁸⁾とし、授業のプロである教員を第一次的な主体として位置づけるべきであると述べている。そして、法教育を行う上で、弁護士や教育関係者にとって方向性を示すガイドラインが必要として「法教育のエッセンス」を「法教育指導要綱（案）」⁽²⁹⁾としてまとめている。現在行われている租税教室は、税理士がその授業時間の全てを任せられ授業を行っているが、教育の専門家である教員と租税の専門家である税理士の「連携」した授業ができれば、生徒にとってよりよい教育が行えるものと考えられる。これらのことは租税教育等においても大いに参考になろう。

このほか、現在日税連が行っている租税教育事業の現場に目を向けると、各単位税理士会に所属する支部の状況により異なるが、租税教育等を行う講師について、その人員が不足している、あるいは一部の会員に固定されている等の諸問題がある。租税教育等は税理士法に定められた事業であるため、本来はできるだけ多くの会員が携わるべきであるが、そこには一定の資質が求められるため、今後は講師の確保と講師研修の充実が必要である。同時に、使用するテキスト等の教材を統一し、標準化した教育が行われるべきであると考ええる。そのほか、講師謝金等の予算措置についても今後税理士会が取り組むべき課題がある。

Ⅲ．小括

租税教育等は、前述（１）のとおり、国における納税環境整備の一環としてうたわれ、また、このことを受けて税理士法に租税教育事業を行うことが規定されたものであるが、我々税理士（会）が行う租税教育等には、どのようなことが期待されているのであろうか。また、租税教育等を税理士（会）が行うことには、どのような意義があるのであろうか。

その答えは第一に、税理士法１条に掲げる税理士の社会的使命を果たすことである。税理士は、税務に関する専門家としての独立した公正な立場（税を徴収する側である国家に偏った立場でもなく、納税者に偏った立場でもない）にあり、より客観的な視点から租税教育等を行うことができると考えられる。また、学校教育における租税教育の脆弱さが指摘されている⁽³⁰⁾が、税務の専門家であり日常から税に関わっている税理士は税に関する知識や経験を多く持っているため、租税教育等を行う者としては税理士がより適しているものと考えられる。実務に携わっている者の話を聞く方が受け手は関心が持てるのではないだろうか。更に、租税教育等を通して、国民主権の下、最も民主的な納税制度とされる申告納税制度の基本理念について国民の理解を推し進めることである。このことは、「申告納税制度の理念にそつて、納税義務者の信頼にこたえ、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」ことにもつながる。

第二に、他土業の活動を見てみると⁽³¹⁾、例えば、日弁連は、「弁護士は、基本的人権を

擁護し、社会正義を実現することを使命とする。」（弁護士法1条1項）とし、市民のための法教育等を行っている。日本司法書士会連合会は、「司法書士の使命は、国民の権利の擁護と公正な社会の実現にある。」（司法書士倫理前文）とし、法教育（消費者教育）を行っている。全国社会保険労務士連合会においては、「社会保険労務士は、労働・社会保険に関する法律、人事・労務管理の専門家」として、学校教育への協力（学生が社会に出る前に知っておくべき労働及び社会保険に関する出前授業等）を行っている。このように他士業もそれぞれの立場や使命により啓蒙活動を行っており、日税連においても同様に税理士の立場や社会的使命に基づいて租税教育等を行うことは、社会貢献活動の一環として重要なことである。

第三に、税務の専門家として、租税教室（学校で行う租税教育等）の充実に貢献することである。日本国民が租税国家たる日本で社会生活を送る上で、租税が国家の運営において必要不可欠なものであることは多くの国民に異論のないことであろう。また学校教育において、日本国憲法で納税義務が課せられていることも学ぶことになっている。しかしながら、租税について、私有財産を国家から搾取されているような感覚を持ったり、納税することに対して損得勘定をはたらかせたりすることも事実である。我々税理士は、租税教育等を通じて「租税国家」を支え、集めた税金の使われ方に至るまで、よりよい租税国家をつくるためにはどうすればいいのかを国民一人ひとりが自ら考えるような語りかけをすることが重要であると思われる。

最後に、我々税理士が、日々の業務を通じて関わる全ての人々と租税について語り合うことにより、租税について関心を高めてもらうことも、広い意味での租税教育であると考えられる。税法の解釈や納税の義務のことばかりを教えるのではなく、租税に関わるあらゆる客観的で正確な情報⁽³²⁾を語り続けること、そして租税制度や財政制度をめぐる議論においては冷徹な常識⁽³³⁾を身につけ、冷静な判断ができるように国民の意識を涵養することも必要なことであると考ええる。

教育基本法制定の要旨⁽³⁴⁾の中に、「この教育基本法を運用し、真にこれを活かすものは、教育者自身の自覚と努力である。教育に当る者は、国民全体に対する深い責任に思いを致し、この法律の精神を体得し、相共に、熱誠を傾けてその使命の達成に遺憾なきを期すべきである。」とある。国家資格を与えられた我々税理士は、租税に関する実務のアドバイザーであるとともに租税に関する身近な指導者としての役割を果たすべく、日々研鑽を積み精進していくことが求められている。

注

(1) 本論文集第1章第2節Ⅱ. 1. (1)（資料1）、（資料2）参照。

(2) 日税連発行「税理士会」平成13年3月15日第1158号5～7頁。

(3) 平成23年度税制改正大綱については、財務省HP（http://www.cao.go.jp/zei-cho/history/2009-2012/news/2010/_icsFiles/afieldfile/2010/12/25/221216taikou.pdf#page=1）[最終確認日：平成28年6月8日]参照。

(4) 小西砂千夫「日本の租税意識と税制改革」産研論集（関西大）24号（1997）3頁。

(5) 小西・前掲注（4）8頁。

(6) 西野敏雄「世論調査にみる納税者意識の動向―「納税者の反乱」と「歳出の反乱」を心にして―」税大論叢13号

(1979) 369頁。

- (7) 西野・前掲注(6) 369頁。
- (8) 「国民一人一人が豊かな人間性を育み生きる力を身に付けていくとともに、国民皆で子供や若者を育成・支援し、年齢や障害の有無等にかかわらず安全に安心して暮らせる「共生社会」を実現することが必要です。このため、内閣府政策統括官(共生社会政策担当)においては、社会や国民生活に関わる様々な課題について、目指すべきビジョン、目標、施策の方向性を、政府の基本方針(大綱や計画など)として定め、これを政府一体の取組として強力に推進しています。」(<http://www8.cao.go.jp/souki/> [最終確認日: 2016年6月8日]) 参照。
- (9) 「平成23年度税制改正大綱」 6頁。
- (10) 税理士法1条「税理士は、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、納税義務者の信頼にこたえ、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。」
- (11) 税理士法52条「税理士でない者は以下の行為をしてはならない。1 税務代理 2 税務書類の作成 3 税務相談」。
- (12) 本報告書第1章第2節II. 1. (1) (資料1) 参照。
- (13) 点字テキストの作成等が必要。
- (14) 平成10年7月に出された教育課程審議会の答申に基づいて、平成12(2000)年度に小学校から高校まで一斉にスタートした教育課程の新しい制度。
- (15) 日本税理士会連合会租税教育推進部「2015租税教育講義用テキスト」 8頁。
- (16) 平成23(2011)年11月国税庁、文部科学省、総務省が新設。
- (17) 九北会 HP (<http://www.kyuhokuzei.or.jp/society/sozei/> [最終確認日: 2016年6月8日]) 参照。
- (18) 本論文集第2章第1節参照。
- (19) 1億円の量と重さ10kgを体感させる。(<http://www.k-koueisha.co.jp/1okuen.php> [最終確認日: 2016年6月8日]) 参照。
- (20) 三木義一『日本の納税者』(岩波新書, 2015) 197頁。
- (21) 平成11(1999)年以来行われている司法制度全般に関する改革である。裁判制度、国民への司法サービス提供、法曹養成制度など多岐にわたる。従前の日本の司法制度は裁判期間の長さ、弁護士費用の高さ、裁判所の行政よりのスタンスなどの要因により、国家が国民に十分な法的解決を供給していなかったと言われている。国民への十分な司法サービスを提供するために、裁判の迅速化や法曹界の人員の拡充などが必要とされ、広汎な司法制度改革が行われることとなった。
- (22) 平成15(2003)年7月法務省内に法教育研究会が設置された。
- (23) 関東弁護士連合会『これからの法教育さらなる普及に向けて』(現代人文社, 2011) 24頁。
- (24) 関東弁護士連合会・前掲注(23) 156頁。
- (25) 江澤和雄「わが国における法教育の現状と当面する課題」レファレンス756号(2014) 59頁。
- (26) 平成27(2015)年10月16日に開催されたAOTCA(アジア・オセアニア・タックスコンサルタント協会)大阪会議インターナショナル・タックス・カンファレンスにおいて日税連国際部が指摘。
- (27) 江澤・前掲注(25) 60頁。
- (28) 関東弁護士連合会・前掲注(23) 156頁。
- (29) 関東弁護士連合会・前掲注(23) 163~184頁。
- (30) AOTCA 大阪会議・前掲注(27)。
- (31) 各会のホームページ参照。
日本弁護士連合会 HP
(<http://www.nichibenren.or.jp/activity/human/education/purpose.html> [最終確認日: 2016年6月8日]) 参照。
日本司法書士会連合会
(<http://www.shiho-shoshi.or.jp/activity/contribute/education.html> [最終確認日: 2016年6月8日]) 参照。
全国社会保険労務士連合会
(<http://www.shakaihokenroumushi.jp/organization/tabid/261/Default.aspx> [最終確認日: 2016年6月8日]) 参照。
- (32) 中里実「私の租税教育論③」税務弘報63巻第13号(2016) 75頁参照。
- (33) 中里・前掲注(32) 77頁参照。
- (34) 昭和22年5月3日文部省訓令第4号。

第2章 国家観・人間観・憲法観・歴史観からの租税教育等の必要性

第2チーム

研 究 員 林 宗 義 (小 倉 支 部)

研 究 員 山 内 英 樹 (小 倉 支 部)

研 究 員 柴 田 佐右里 (福 岡 支 部)

第2章 国家観・人間観・憲法観・歴史観からの租税教育等の必要性

チームリーダー 山内英樹

第1節 租税教育等で現在教えられていること

—「マリンとヤマト 不思議な日曜日」をめぐって

研究員 林 宗 義

I. 「マリンとヤマト 不思議な日曜日」とは何か	55
II. 「マリンとヤマト」の問題点	58
III. 「マリンとヤマト」の魅力と租税教育等への思い	62

第2節 租税と国家 —租税教育等で本当に教えなければならないこと（その1）

研究員 山内英樹

I. 租税教育等で本当に教えなければならないこと	65
II. 租税の意義	66
III. 租税国家	67
IV. 租税の根拠	69
V. 租税と自由	71
VI. 自由主義と民主主義	74
VII. 財政と自由主義, 民主主義	75
VIII. 小括	79

第3節 租税と個人 —租税教育等で本当に教えなければならないこと（その2）

研究員 柴田 佐右里

I. 個人は国家に対して何ができるのか	83
II. 権利を支えるもの	84
III. 納税の義務—自由を守り権利を支える租税	86
IV. 租税教育等で教えるべき「租税と個人の関係」	86

第2章 国家観・人間観・憲法観・歴史観からの租税教育等の必要性

第1節 租税教育等で現在教えられていること

―「マリンとヤマト 不思議な日曜日」をめぐって

林 宗 義

1. 「マリンとヤマト 不思議な日曜日」とは何か

国税庁が企画、財団法人大蔵財務協会が企画制作した、「マリンとヤマト 不思議な日曜日」⁽¹⁾（以下、「マリンとヤマト」という）と題されたアニメーションビデオがある。日本国内で何らかの形で租税教育等に従事していてこの「マリンとヤマト」を知らない者はまずいないだろう。

国税庁ホームページに掲載されている租税教育等の講師用マニュアル（小学生向け）⁽²⁾に示された「授業構成案2」では、「授業構成案1」で示しているスライド16枚のうち、前半9枚に差し替えてこの「マリンとヤマト」を使用することが提案されている。このことから、「マリンとヤマト」は租税教育等の主要なツールとして位置づけられていることがうかがわれるのである。

さて、「マリンとヤマト」は、約17分の視聴時間と視聴後のレクチャーないしディスカッションを通じて「税金はなぜ必要なのか（租税の必要性）」について考えさせ一定の理解へと誘導するためのツールとなっている。その「なぜ」を問わせ答を求めさせるために、視聴する児童らにストーリーの中で「税金のない世界」を仮想体験させる形が採られている。中学生程度を対象にやはり租税教育等に使われているアニメーションビデオ「ご案内します アナザーワールドへ」⁽³⁾（以下、「アナザーワールド」という）についても、この点において同様である。

この「マリンとヤマト」の内容、殊にそこで示される「税金のない世界」を分析することで、租税教育推進協議会（以下、「租推協」という）が、どのような教育を行おうとしているのか、特に「税金はなぜ必要なのか」についていかなる答へと誘導しようとしているのか、といったことを理解し検討する一助となるのではないかと考え、以下の考察を試みた。「アナザーワールド」についても必要に応じて参照することとする。

1. 「マリンとヤマト」の主なストーリー

「公園で不思議な妖精を助けた小学生の姉弟、マリンとヤマト。『何でも願いをかなえよう』、大地の妖精コッピとクッピの言葉に二人が考えたことは…。」

国税庁ホームページの税の学習コーナー内のビデオライブラリーでは、上記のように「マリンとヤマト」のあらすじを紹介している⁽⁴⁾。

実際に視聴したことのない人にはこれだけでは説明が不足であるため、もう少し補ってみると以下ようになる。

a マリンとヤマトの姉弟は、コッピとクッピを猫から助け（コッピ・クッピは、大

きな力を持つ大地の妖精でありながら、ひよこのごとき容姿であり猫を苦手としている)、そのお礼に「三つの願い事」の機会を与えられる。

b 一つ目に二人が選んだのは、「税金を無くす」という願い事だった。みんなのためになる願い事だったはずなのに、願いがかなえられ税金の無くなった世界には、予想もしない不具合が生じていた。

c そこで再びコッピとクッピに願い事をして、世界を元に戻してもらう。

2. 「マリンとヤマト」に見られる税金の意義

「マリンとヤマト」は、既に述べたように「税金はなぜ必要なのか（租税の必要性）」について考えさせることを主眼としており、「税金とは何か、どんなものか」についても言及してはいるが、決して多弁ではない。

クッピによれば、「国や県や市町村に納めるお金を税金という」⁽⁵⁾。この言葉に「お金を稼いだときに払う税金が所得税，物を買ったときに払う税金が消費税」と続ける。説明的セリフは少ないほうが子供に飽きられないという配慮でもあろうが、通り一遍の説明をアリのバイ的に挿入しただけと言えなくもない薄い内容である。

3. 世界はどのように変わったか～税金のない世界

コッピとクッピは、姉弟の一つ目の願い事（すなわち「税金を無くす」）をかなえてくれた後、「世界がどう変わったかを見るために」⁽⁶⁾ その日の朝に時間を巻き戻す。姉弟は同じ一日を体験し直し、変化を実感することになる（ちなみにこの一つ目の願い事をキャンセルする二つ目の願い事の後にも時間は巻き戻されるため、姉弟は同じ日曜日の朝を全部で三度過ごすのである）。

以下、ストーリーの進行に沿って、彼らの見た世界の変化を採り上げていく。

（1）火事のニュース及び家庭に生じた変化

朝のニュースで前夜に起きた近所の火事が伝えられ、若い夫婦の赤ちゃんは消防士である姉弟の父の手によって助けられたのだった、というところまでは元の「税金のある世界」と同様である。しかし「税金のない世界」の朝のニュースでは、火事を出した家庭は「消火にかかったたくさんのお金を（中略）払わなければ」ならないことが暗いトーンで語られる⁽⁷⁾。テレビを消す父の表情は暗いが、それは火事を出した夫婦の経済的破綻を気遣うだけの理由ではない。「会社になった」消防署は「（火事を起こした人の中に、高額の）料金を払えない人もいて赤字になり」⁽⁸⁾、父の給料も減ったのである。ここでは、消防署がもはや会社組織であり、消火活動は行政サービスではなく、その高額なコストは出火者（ないしは消火依頼者か）が、サービス対価として負担するようになっていること、しかしそれでは高額なサービス対価を払えない人も出てくること、更にそのことが会社経営を容易でなくすることが見て取れる。この「会社になった」くだりで一つの疑問も生じるのだが、これについては後述することとしたい。

また、同居の祖母は、税金が無くなったことでこの家庭は学費の負担等を余儀なくされ

「苦しくなったわね」と語る⁽⁹⁾。二度目の朝の食卓の惣菜⁽¹⁰⁾は、当初のそれ⁽¹¹⁾より貧相であることを示す描写になっている。祖母は、家計を助けるため仕事に出ており、更に父は、収入が減ったために「引っ越しすることにした」⁽¹²⁾と姉弟に告げる。

ちなみに、祖母の発言から、税金が無くなったのはこの朝より以前であり（コッピとクッピを助けた時点より遡って作用が起きていることになる）、といってもずっと以前というわけではないことがうかがわれる。結局それがいつであるのかは語られないままだが、祖母らはかつては税金があり、それが無くなったということを認識している点を指摘しておきたい。

（２）街の変化

コッピ・クッピに再び会って、元に戻してもらおうと彼らを探しに出掛けた姉弟は、次のような街の変化を目の当たりにする。

まず、街中ごみだらけ⁽¹³⁾であり、これは「ごみを回収する会社がつぶれ」たことによる。横断歩道では、道路の保有者が通行料を要求する⁽¹⁴⁾。その道路では、信号機がつかなくなっており、自動車の衝突事故は「またか」「事故ばかりだ」と切って捨てられる⁽¹⁵⁾。事故によるけが人は、「俺金ないし」と救急車を呼ばない⁽¹⁶⁾。

通行料を払えない二人を、道路保有者は怖い顔で追って来る。走って逃れる二人の行く手の橋は壊れており、既に状況を呑み込んだマリンは「税金がないと橋も直せないのよ」⁽¹⁷⁾とヤマトに諭す。

妖精と出会った公園は公園ではなくなり開発工事中である。事情を尋ねようと立ち寄った交番にも道案内200円、パトロール5,000円等の料金表が掲げられており、行政サービスではなくなっている（明示されていないが民営化か）。

4. ハッピーエンド～「税金のある世界」への回帰

3. の後、マリンは執拗に追ってきた道路保有者に腕を捕らえられピンチを迎えるが、一人逃れたヤマトが無事コッピ・クッピと再会し、「税金のある世界に戻して。」⁽¹⁸⁾という二つ目の願い事をかなえてもらうことで事態は収束する。

三度目の朝のシーンで「税金ってあるよね？」と確かめる姉弟に、父は「どうした二人とも、お前たちの学校もパパの消防署も税金で賄われているんだよ。」⁽¹⁹⁾といぶかしがる。税金が無くなったときにはその変化を知っていた父が、税金が一旦無くなって元に戻ったことを知らないのは、矛盾にも思える。いわゆる「夢落ち」の場合にこのような描写が生じることがあるが、ここはコッピ・クッピが無用な混乱を避けるように配慮をしたとでも解すべきか。ただし、もう一つの解釈について、Ⅱ. 1. 後段を参照されたい。

なお、ヤマトがマリンに無断で行使した三つ目の願い事は、「前夜の火事を起きないようにしてほしい」というものであった。更にコッピ・クッピによる「おまけ」で、看護師である母親の急に決まった夜勤が無くなったため、一家みんなでレジャーランドに行くという姉弟の希望も実現し、17分6秒のアニメーションは完結するのである。

II. 「マリンとヤマト」の問題点

1. 「税金が無くなった世界」

ここまで詳しく見てきたとおり、「マリンとヤマト」は「税金のない世界」の不具合を描写することで租税の必要性を裏側から説く構造となっている（このことはII. 2. で改めて採り上げる）。

ところが「税金のない世界」と言っても、描かれているのは実は「税金の無くなった世界」である。それも確かに「税金のない世界」ではある。しかし、税金という仕組みが存在することにより一定のバランスが構築されている現実世界（プライマリーバランスが保たれていない憾みはおくとして）から、超自然的な力により一時に税金を取り去った場合に、不具合が生じないことのほうがおかしいのである。その不具合をもって、「だからやはり租税は必要なのだ」とは無理な立論ではなかろうか。

「税金がない」ことが構築の当初から前提され秩序を保つ世界も、存在しえないわけではないのだ。現在もバチカン市国などはそうであるし、また、共産国家においても租税は存在しない。

コッピ・クッピは大きな力を持つ大地の妖精なのであるから、税金の無くなったことで綻びの生じないよう、世界背景自体を大きく変更させることも不可能ではなかったろう。例えば、日本を共産国家に変えてしまうといったように。しかし物語はそのような展開を採らない。「アナザーワールド」においても、主人公がアナザーワールドで観るテレビ番組の中で「その昔日本にも税の制度があった」⁽²⁰⁾等と説明が挿入されている。やはり「税金の無くなった世界」なのである。

繰り返しになるが、「税金が秩序にビルトインされていたところから税金を取り去った世界」が不具合を来すのは自明である。その場合の不具合を指摘することは、租税の必要性の厳格な証明とは言い難い。

もっとも、厳格に証明するのはそもそも難しい話である。「元来税金のない世界（バチカン市国、共産国家等）」と「税金のある世界（例えば現実の日本）」との比較を行い、後者が社会として優れていることを説くことが考えられるが、社会の優劣の判定基準をどこに求め得るのか。大人にも定式化しようのない難問となろう。バチカン市国が税金無しに存在し得る特殊事情をひもとく、また、共産国家の一部が既に崩壊した歴史的事実を説くといった流れで、今日の国家が置かれている諸環境の中では一定の特殊な条件の下でなければ税金は避けられないことを説くのがより本筋であると考えられるが、これまた小学生にはおろか、大人にもハードルの高い論理なのである。これらを「マリンとヤマト」のストーリーに当てはめるならば、コッピ・クッピが姉弟をバチカン方式であれ共産国家方式であれ「元来税金のない世界」に誘うことになるだろうが、視聴する児童らは、不具合に直面するというよりも、経済や宗教といった社会背景及び価値観の違いに直面し、どちらが好ましいのかと選択を迫られても、準拠すべき規範を持たず混乱することになる。

このような事情を考慮すると、「マリンとヤマト」や「アナザーワールド」においては、「元来税金のない世界」ではなく「税金が（かつて存したが）無くなった世界」を意図的に

選択し描いてあるのだと理解せざるを得ない。Ⅰ． 4． で、a 税金が無くなったときには知っていたが、b 税金が元に戻ったときにはそれと知らない、という点を指摘しておいた。ここで改めて、この点を考えてみると、a については「税金が（かつて存したが）無くなった世界」を描く以上は作中世界の登場人物も「税金が無くなった」ことを知らないという設定では矛盾する（若しくは更なる説明を要する）が、b については知る・知らないのいずれでもストーリー上では特に困らなかったのだ、と作劇事情を忖度することもでき、「税金が（かつて存したが）無くなった世界」が確信的に描かれているという理解に一定の整合性を認める根拠たり得ると考える。

2. 地獄に借景する租税観は教育になじむか

かくて「マリンとヤマト」では、「税金の無くなった世界」の不具合が大いに説かれることとなる。不具合の大きく生じた世界、それを我々は「地獄」と言ってもよいだろう。

ここで「地獄」という言葉を登場させるのには、幾つか理由がある。

まず、日本で地獄と言えば仏教のそれである。仏教における地獄とは、いわゆる天国とは異なり、現世とつながったところにある。天台宗開祖の天台智顗は、十界互具という思想を説いた。十界は、地獄、餓鬼、畜生、阿修羅、人間、天のいわゆる六道の迷いの世界に、声聞、縁覚、菩薩、仏の四つの悟りの世界を加えたものである。しかし、「智顗の説の主たる創造性は、この十界に、またそれぞれ十界があるという十界互具の思想にある」⁽²¹⁾。十界が「互いに具（そな）える」のであるから、「地獄の世界のなかに地獄から仏までの世界があり、仏の世界のなかに地獄から仏までの世界がある」⁽²²⁾。仏ですらかように地獄と無縁ではないのである。六道輪廻の迷いの世界に生きる我々には、地獄はまことに身近と言わざるを得ない。かかる世界観を有する者にとって、我が住む世界に不具合多ければそれを地獄と称するのは甚だ自然なことである。すなわち、不具合多き「税金のない世界」が地獄でなくて何だと言うのか。

次に、「～すると（しないと）地獄に落ちるよ」「鬼が来るよ」等と巷間よく言われるように、地獄は子供に厳しく言い聞かせる際の、日本古来の常套句である。「アナザーワールド」は正に、「税金なんか無くなっちまえばいいんだ」と言ったがために地獄に落ちたストーリーなのである。

以上のことから、私は「マリンとヤマト」や「アナザーワールド」に見られる「税金の無くなった世界」の不具合の様を、地獄相の描写であると捉えてみたい。

「マリンとヤマト」では、既に紹介したとおり、恐ろしい形相で追って来る道路保有者、ごみの氾濫した街、交通事故といった描写が見られた。ごみで地獄は大げさかもしれないが、末世的景観は十分に醸し出されている。

「アナザーワールド」においては、泥棒に全財産を奪われた女性は警察に払うお金はないからと諦め、年金のない老人は仕事を求めて20件断られ続ける。失火した主人公は慌てて消防署に電話するが、「どのコースにするか」とあくまでビジネスとして臨む消防署はついに消防車をよこさないままにアパートは全焼する。状況は正に地獄なのである。

既にⅡ． 1． で見たように、視聴者たる子供たちを厳格な論理に基づき租税の必要性へ

と導くことは難しい。そこで「方便」として、「税金の無くなった世界」の「恐ろしさ」を説くことにより、論理より情緒に訴え誘導する手法が採られているものと思われる。このような手法による租税教育等を、以下、「地獄観的租税教育等」と呼ぶこととしたい。

しかし、地獄観的租税教育等は、「かくも恐ろしき地獄を避けるためには、納税する以外にはない」という脅迫である。子供を脅し透かして誘導するという昔ながらの手管、すなわち「子供だまし」なのではないか。小学生（場合により中高生）対象の租税「教育」等の方法論として、肯定されるべきものなのか、教育理念の面、有効性の面などから議論の余地があるのではないかと考える。特に、納税者の誇りや自発性の育成とはなじまない手法であることが大いに懸念されるのである。

なお、地獄観的租税教育等からは話がそれるが、小学生への教育の観点でもう一つ指摘しておきたい。マリンはヤマトの購入したゲームの代金を「消費税入れて3,150円ですよ。」⁽²³⁾と支払い、お釣りの小銭を落とすという失敗の後では「消費税のせいよ。」⁽²⁴⁾と責任転嫁する。消費税あるがために少額貨幣による支払の煩いが生じているといった、消費税制を卑小化した理解は、小学生の共感を得るための演出なのか。あるいはこのくだりを児童らが批判的に観ることが期待されているのか。小学校高学年では、ごく少数を除いてそこまでの批判分析能力は形成されておらず、誤った理解へ誘導されている恐れは否定できないと考える。

3. 「国家」は「みんな」に置き換え可能か

丁寧にシーンの進行とセリフをたどっていくと、実は「マリンとヤマト」の中には、国ないし国家という言葉がほとんど出てこない。例外の筆頭が、1. 2. で引用したクッピーによる税金の説明のくだりである（「国や県や市町村に納めるお金を税金という」）。新聞紙面に国会議事堂をイメージさせる画像が表示されるが、「国会議事堂」だとは明示されない。

自治体についてはどうか。消防署が「会社になった」と父が語るくだりで、会社になる前はいかに運営されていたのかは語られていない。警察についても同様である。ただしごみ収集のくだりでは「役所がやってた頃は」と語られており、これが自治体に関する第二の例外的言及である。

国、県、市町村の代わりに頻度高く登場する言葉がある。それは、「みんな」である。「みんな」が使われるシーンを、時系列に沿って拾ってみよう。

- a コッピ・クッピーを助け、一つ目の願い事を考えるシーンでマリンは「もっとみんなのためになることを考えなきゃ」⁽²⁵⁾とヤマトをいさめる。
- b 二度目の朝のシーンで、祖母は「安全を守るためにかかるお金はみんなの税金で賄ってた」⁽²⁶⁾「みんなが力を合せていい社会をつくるためにあったのに」⁽²⁷⁾とかこつ。
- c 道路の通行料を求められたマリンは「道路はみんなのものでしょ」⁽²⁸⁾と防戦を試みる。ここで道路保有者は、「税金があった頃は（中略）、国や県なんか管理してた（中略）、今はこの道路は俺のものだ。」⁽²⁹⁾と再反論するのである（このセリフにも珍しく国・県が登場する。脱線になるが、彼は国から道路の払い下げを受けたのであろうか）。

d 再び税金のある世界となった三度目の朝のシーンで、税金があることを大人たちに確かめる姉弟に、祖母は「元々税金は、みんなが豊かで夢のある暮らしを送るためにあるんだからね」⁽³⁰⁾と語る。

e dに続いて姉弟の「税金の使われ方って誰が決めるの」という問いに、父は「選挙で選ばれたみんなの代表が話し合って決めるんだよ」⁽³¹⁾（前述の議事堂らしきイメージ画像が背景）と応じる。

f ヤマトが三つ目の願い事を私事に使ってしまったと推量したマリンは「みんなでレジャーランドに行きたいって言ったんでしょ」⁽³²⁾と決めつける（前述したとおり、三つ目の願い事はこれではなく前夜の火事に関するもので、レジャーランドに行けるのはあくまでコッピ・クッピによる「おまけ」であったのだが）。

aからeにおける「みんな」は、漠然と社会の構成員を指すものと解すべきであろう。fにおいては、もちろん「家族全員」を指す「みんな」である。

aからeのように大きな社会の構成員を指して「みんな」と言うとき、指摘しておかなくてはいけないポイントがある。「みんな」と称される構成員たちに個性は認め難い、若しくは与えられていないという点である。fはその点大いに異質である。文字どおりの全員であり、数え上げることのできるメンバーにはそれぞれの個性がある。一方で、その個性あるメンバーに欠け・漏れの無いこと、すなわち構成員の一体性、親和性を色濃く含意した用法とも言える。

ここに制作側の意図を裏読みするためのヒントがあるのではないか。a～eで使われる「みんな」は、無個性で誰とも分からない、誰を欠いてもかまわない「みんな」であるにもかかわらず、最後にfを持ってくることで、体感的で親しみやすい「みんな」のイメージを挿入することを狙ったものと解するのはうがち過ぎだろうか。

もう少し掘り下げてみよう。aでマリンは、非常に漠然とながらも公益に資するという倫理観を謳っている。cのマリンは、この不思議な日曜日以前には当然と思い込んでいた公共インフラについて、固定観念を覆されたショックを隠せない。bdeはアニメーションに登場する大人、それも信頼できる大人（道路保有者はその対極に置かれている）の口から出た言葉であり、それだけに制作意図をほぼストレートに表現したのと考えてよいであろう。前述のそれぞれの発言を集約すると次のようになる。—税金は、安全を守るために、みんなが力を合せていい社会を作るために、みんなが豊かで夢のある暮らしを送るためにあるものであり、選挙で選ばれたみんなの代表が話し合ってその使い方を決める。

つまりこれが、租推協が若しくは国税庁が提示しようとするところの租税観のラフスケッチなのである。

しかしここには、幾つか視点の欠落、あるいは隠された部分があるように思われる。

まず、既に書いたとおり、国や自治体に対する言及が薄いことで、課税権者として「国家」が存在することに意識が向きづらい構成となっている。しかし、租税は第一義には国家が国民等に課すものである。ここを一切語らず、『「みんな」（この場合は国民全体を指すのであろう）が直接に国家を運営している』という誤解へと誘導するような描写は、いったい妥当なのであろうか。

また、指摘したとおり無個性の「みんな」であるとすれば、個人（個人主義）という視点は捨象されていることになる。しかし、納税者は無個性な存在であるわけもなく、曖昧な「みんなのため」なる旗印などの下に同じ方向を見て立つことが果たして可能なものであるのか。前述 f の用例を逆手にとってみるなら、家族にしたところで同じ方向ばかりを向くものとは限らない。いや、家族ですらときに意見がまとまらないものであることを我々は知っている。規模の大きな「みんな」の内部には、立場や価値観の違い、利害の対立等々が内包されること必定である。

そもそも、現在の国際社会の大半を占める自由主義国家体制において、その国民は租税を自らに課すことを国家に許すという選択をしているという前提があるのだが、それ自体が国民の大いなる妥協なのである。もっとも、これは直接に他の構成員との妥協ということではなく、経済的自由（私有財産制度）を始めとする「自由」を、維持可能な社会を運営するために、その経済的自由を限定的になら侵害されてよいという妥協をしたのであるが。

つまり、自由の認められた個人の存在、その自由を修正ないし妥協してもあえて受け入れた租税というものの意識（この意識こそが納税者の誇りの源泉であろう）、そして課税権を負託された国家というものの存在が、「みんな」を用いて語ってしまう「マリンとヤマト」には大きく欠落しているのである。

III. 「マリンとヤマト」の魅力と租税教育等への思い

既に見てきたように、まず「マリンとヤマト」に見られる地獄観的租税教育等の手法には疑問の余地がある。また、「マリンとヤマト」には国家と個人の視点が大きく欠けていると考える。

しかし、「マリンとヤマト」は、租税教育等の現場では大いに喜ばれ活用されている素材であることもまた事実である。拙稿の締めくくりとして、そのような「マリンとヤマト」の魅力についても述べることにしたい。

まず、アニメーションの絵柄が一般の商業アニメーションに近い出来栄である。この点は、「アナザーワールド」や租税教育等に用いられているその他のアニメーションに歴然と優ると言ってもよい。したがって「マリンとヤマト」は観やすいし、子供も惹きつけられやすい。更に、野沢雅子という、商業アニメの主演の声も担当するため子供が名を知らずとも声は聞き知る声優を、主要な二役に起用している。この点も、子供の注意を離さない魅力となっていることが指摘できる。

次に、毒が少ない。安易な商業アニメーションにありがちな過度の誇張や執拗な反復（チープな受け狙いと作画の省力のため行われる）が、恐らくは短時間にまとめる必要によってだろうが、使われていない。また、II. 2. において「地獄」と指摘した描写についても、余りに暗い「アナザーワールド」と異なり、あくまで記号的に明るい絵柄で表現されている。

視聴時間も長過ぎない。子供の集中の限度という問題もあり、また、授業時間枠45分に盛り込むべきメニューも少なくない中、17分余りで問題提起と誘導がそれなりに実現可能

であることは非常に重宝である。

更に、ストーリーの構成が秀逸である。税のない世界のいわば地獄相を親の職業生活や家庭の経済事情にまで触れながら活写し（地獄観的租税教育等への批判はあくとして）、租税制度維持の重要性を手早く刷り込む。また、「三つの願い事」という民話や童話でなじみのある構造を用いたことで、一つ目の願い事のしくじりを通して現状の平凡な暮らし（すなわち「税金のある世界」）の大事さに目を開かせることに一定以上の効果を上げている点も、指摘しておきたい。

学校教員の側からも「マリンとヤマト」使用の要望が出るという報告もある。これは、彼らが教育のプロとして、今述べたような「マリンとヤマト」の子供への訴求力と指導の効率性をより大きく評価するからであろうか。

最後に、租税教育等に関わるに際しても、税理士法第1条は、我々税理士に、税務に関する専門家として独立した公正な立場に身を置くことを求めていると理解すべきであろう。租税教育等に、欠くべからざる要素が欠け、あるいは適切でない要素が含まれている恐れを見いだしたとき、我々はそれを批判的に検討し、必要に応じてその改善を要請していく義務を有するのである。同時にそれが教育である以上、対象である年齢層により伝わる方法も研究する意義を覚えておかななくてはならない。「マリンとヤマト」は批判すべき対象でもあると同時に学ぶべき対象でもあるのだ。

注

- (1) 国税庁 HP 税の学習コーナー内のビデオライブラリー (https://www.nta.go.jp/shiraberu/ippanjoho/gakushu/video/flash/fushigi_b/index.htm [最終確認日：2016年6月4日]) 参照。
- (2) 国税庁 HP 税の学習コーナー掲載の講師用マニュアル (<https://www.nta.go.jp/shiraberu/ippanjoho/gakushu/kyozai/shogaku/files/manual-1.pdf> [最終確認日：2016年6月4日]) 参照。
- (3) 国税庁 HP 税の学習コーナー内のビデオライブラリー (https://www.nta.go.jp/shiraberu/ippanjoho/gakushu/video/flash/another_b/index.htm [最終確認日：2016年6月4日]) 参照。
- (4) 国税庁 HP 税の学習コーナー内のビデオライブラリー (<https://www.nta.go.jp/shiraberu/ippanjoho/gakushu/video/index.htm> [最終確認日2016年6月4日]) 参照。
- (5) 前掲注(1) 06:45。
- (6) 前掲注(1) 07:14。
- (7) 前掲注(1) 07:52。
- (8) 前掲注(1) 09:08～09:14。() 内は引用者による
- (9) 前掲注(1) 08:37。
- (10) 前掲注(1) 08:10。
- (11) 前掲注(1) 01:13。
- (12) 前掲注(1) 09:17。
- (13) 前掲注(1) 09:30。
- (14) 前掲注(1) 09:53。
- (15) 前掲注(1) 10:23。
- (16) 前掲注(1) 10:38。
- (17) 前掲注(1) 11:10。
- (18) 前掲注(1) 13:12。
- (19) 前掲注(1) 14:05。

- (20) 前掲注（3）12:53。
- (21) 梅原猛『地獄の思想—日本精神の一系譜』（中央公論新社，文庫第2版，2013）71頁。
- (22) 梅原・前掲注（21）71頁。
- (23) 前掲注（1）03:37。
- (24) 前掲注（1）04:28。
- (25) 前掲注（1）06:30。
- (26) 前掲注（1）08:22。
- (27) 前掲注（1）08:53。
- (28) 前掲注（1）09:59。
- (29) 前掲注（1）10:01。
- (30) 前掲注（1）14:25。
- (31) 前掲注（1）14:36。
- (32) 前掲注（1）15:02。

第2節 租税と国家

—租税教育等で本当に教えなければならないこと（その1）

山内英樹

1. 租税教育等で本当に教えなければならないこと

1. 租税教育等は誰を対象に何を教えればよいのであろうか。それが税金の基本的なことを教えるものであるならば、子供たちを対象に行えばよいものであり、大人には今さら必要のないものであるという意見もあるだろう。しかし、租税教育等を大人には不要とまで言い切ることは早計であると思われる。というのも、多くの大人はその税金に関する知識の大半を経験によって得ているだけであらうし、その理解の正しさについて検証する機会も少ないのではないだろうか。租税は、全ての国民の生活に密接に関わるものであり国の根幹をなすものである以上、正しく理解されるべきであらう。それゆえ、租税教育等の対象は全ての国民と考えるべきである。しかし、優先順位を考えるとすれば、やはり子供たちに優先的にそして重点的に実施すべきである。子供たちはこの国の未来を担っているものであり、また、偏見無しに正しく理解しうる頭の柔らかさを持っているからである。

子供たちに対して租税教育等を実施するに際して注意しなければならないことがある。それは、子供たちの発達段階に応じた内容・手法で実施しなければならないということである。例えば、自由や平等といった抽象的概念を、思考能力等が未発達であり十分なレベルの教育もまだ受けていない児童等に対して、適切な工夫もせずに理解させようとするときには自ずと限界がある。

ただし、発達段階に応じた教育を行うということと本質的なことを教えないということとは異なる。どのようなテーマであれ、必ず教えなければならないことが存在するものである。それは、必ず教えなければならないことであると同時に正しく教えなければならないことでもある。「子供だまし」であってはならないのである。

2. 租税教育等において必ず教えなければならないこと、それは、第一に「租税の意義」であらう。そして「租税の意義」の説明は「租税の根拠」を示すものである必要がある。これは子供たちのその発達段階に応じた内容・手法で正しく教えられなければならない。「租税の根拠」は、「租税の意義」と同じく大人も含めた国民全員が正しく理解しておくべき最も大事な事柄である。租税が国民の財産を侵害するものであり、痛みを伴うものである以上、国民の誰もが納得のできる説明が必要であらうし、またそれを誰もが理解していなければならない。たとえ国民が租税を「払わなければならないもの」と認識していたとしても、その根拠を法による強制にのみ見だし、「仕方のないもの」と考えているのであれば、それは従っているだけであり本当に納得していることにはならない。法は自然界の法則と異なり人間により定められたものである。人間は人間により定められたものについては、その妥当性を自らのうちに問うものである⁽¹⁾。それゆえ、国民が各人の考え方において「租税の根拠」に関して真に確証を得て、「払わなければならない」と納得し、「払う

必要のあるもの」と理解していることが必要なのである。果たして我が国の国民は「租税の根拠」について真に納得しているといえるであろうか。それは経験のみでは正しく理解し難いものである以上、民主国家にふさわしい「子供だまし」でない納得感の醸成が必要である。

II. 租税の意義

1. 子供たちに対して「租税の意義」はどのように教えられているのであろうか。財務省のHPの中に「財務省キッズコーナー ファイナンスランド」（以下「財務省キッズコーナー」という。）という子供向けのコーナーがある。そこでは「税金って何ですか」という問いに対して次のように回答している。

『『税金』は、みんなが生活するうえで役立つ活動や、みんなで支えあう活動などを行うために、みんなから集められるお金のことで、みんなの安全・安心な暮らしを支えるための『会費』といえます。』⁽²⁾

租税教育推進協議会（以下「租推協」という。）等が実施する租税教育においても、租税を会費に例えて説明されていることが多い。租税はどうして会費に例えられるのであろうか。租税と類似点が多いと考えて会費に例えているのだろうが、租税と会費の類似点とは何であろうか。また、租税と会費との間の相違点は説明されていないが、説明しておくべき重要な相違点はないのであろうか。租税を会費に例えたこの説明を検討するところから、租税教育等における重要な概念の検討を試みたい。

2. 租税の定義を金子宏教授は、「国家が、特別の給付に対する反対給付としてではなく、公共サービスを提供するための資金を調達する目的で、法律の定めに基づいて私人に課する金銭給付である」⁽³⁾としている。この定義において説明されている租税の概念要素として、①公益性、②権力性、③非対価性がある。①公益性とは、租税が公共サービスの提供に必要な資金を調達することを目的としていることである。②権力性とは、租税が一方的・権力的課徴金の性質を持つことである。③非対価性とは、租税が特定の給付に対する反対給付の性質を持たないことをいう⁽⁴⁾。

財務省キッズコーナーにおける回答を、この租税の定義と比較して検討してみよう。①公益性については、「みんなが生活するうえで役立つ活動や、みんなで支えあう活動などを行うために」、「みんなの安全・安心な暮らしを支えるため」の部分で説明されている。②権力性であるが、税金は「みんなから集められる」と表現されているだけで、誰が集めるのかその主体が不明である。「集められる」ことに対して権力性、強制性があるのかどうかの説明ももちろん無い。③非対価性については特に説明されておらず、むしろ①公益性を説明していると思われる箇所が、非対価性に関して曖昧さをもたらししているともいえる。全体としてみると①公益性のみが強調されており、それ以外の概念要素の説明が圧倒的に不足している。

どうしてこのようなことになっているのであろうか。問題は、財務省キッズコーナーに

おける回答の文章の構造そのものにあるように思われる。この文章では、課税主体についての説明がされていないばかりでなく、意図的にボカしてあるとさえ思われるのである。また、「みんな」という用語が多用されており、それが納税義務者を始めとする租税に関わる対象者、対象物等を曖昧にする効果をもたらしている（本章第1節参照）。課税主体とは、もちろん国家（及び地方公共団体）である。しかし、この文章には国家という単語は全く出てこない。国家が出てこないために②権力性、③非対価性の説明が不十分になっているともいえるだろう。

3. 次に、福岡県の租推協が作成している中学生向けの教材『平成27年度版 わたしたちの生活と税』を見てみよう。そこでは税金の意義としてまず①公益性の説明がされており、その後には次の文章が続いている。

「これらの仕事は、個人や一つの企業だけで解決できるものではありません。そこで、国や地方公共団体（都道府県や市町村）がこれらの仕事を行っています。

しかし、これらの仕事を行うためには、非常にたくさんの費用がかかります。そこで、その費用を国民が『税金』という形で法律に基づき負担しているのです。

税金は、私たちが社会の一員として生活していくために支払う会費といえるでしょう。」⁽⁵⁾

ここでもやはり、税金は会費に例えられている。この文中の「国民が『税金』という形で法律に基づき負担している」という箇所は、税金が法律に基づくことを説明しており、法律が国家権力の存在を前提とするものである以上②権力性の説明と見ることもできないわけではない。しかし、はっきりと国家が課税するとまでは書かれていないし、中学生なら法律と国家との関係について十分に知識があるから、当然に推察しうるものとして説明を省いてよいとまではいえないであろう。少なくとも曖昧にした方が理解しやすいとは考えられない。文中には「国や地方公共団体（都道府県や市町村）」という言葉は出てくるのであるが、それは公共サービスを行う役所として登場しているだけである。したがって、この教材も①公益性に偏った説明に終始している印象は否めないのである。

何よりも、租税を会費に例えることが②権力性、③非対価性を曖昧にしているのではないだろうか。会費は、自らの意志で選択し入会した者のみ支払うという選択性・自主性、そして入会した者のみがサービスの受益者となる選別性があることから、②権力性、③非対価性を理解させる概念としては適切とは思えないのである。

Ⅲ. 租税国家

1. このような曖昧さと不完全さは、どのような教育学的効果を目的としているのであろうか。租税の意義を説明するにあたり、国家を前面に出さない教育学的配慮というものが存在するのであろうか。仮にそのような配慮があるとして、それは子供たちの発達段階に応じた配慮として適切なものなのであろうか。租推協の実施している租税教育は、小学生については6年生を対象として実施される場合がほとんどであるから、文部科学省の現行学習指導要領のうち6年生に関する箇所を確認してみよう。

「我が国の政治の働きについて、次のことを調査したり資料を活用したりして調べ、国民主権と関連付けて政治は国民生活の安定と向上を図るために大切な働きをしていること、現在の我が国の民主政治は日本国憲法の基本的な考え方に基づいていることを考えるようにする。

ア 国民生活には地方公共団体や国の政治の働きが反映していること。

イ 日本国憲法は、国家の理想、天皇の地位、国民としての権利及び義務など国家や国民生活の基本を定めていること」⁽⁶⁾

これを見る限りでは、前に述べた配慮は不要と思われる。むしろ、ここに書かれている小学校6年生の学習目標をみると、国民主権、民主政治、日本国憲法等といった国家に関する事項を学習するように定められているのである。そして、とりわけ「国民生活には地方公共団体や国の政治の働きが反映していること」について学ぶためには、租税は適切なテーマの一つではないのかとさえ思えるのである。会費という比喻など用いずに正面から国家との関係において租税を教えることの方が、学習指導要領に沿っているのである。

2. そもそも、国家を前面に出さずに租税の説明を行うことには無理があるように思える。我が国においては、租税とは国家とともに存在するものであるから、租税の意義・根拠は国家を抜きに説明することなどできないのである。租税を分かりやすく説明しようとするのであれば、国家との関係から説き起こす必要があるだろう。

租税の概念要素の一つは権力性であるが、租税は歴史のかなり早い段階から権力とともに存在した。権力はやがて国家となり、その規模の拡大と比例して租税の規模も拡大しその内容も変遷していった。とりわけ近代以降、自由主義国家において、租税はその収入源としての重要性を増しており、国家資金の多くの部分が私有財産制に基礎を置く私的経済活動の成果から租税として調達されている⁽⁷⁾。このように主として租税財源に依存して国家財政を運営する国家を「租税国家」という。租税国家は近代国家成立の歴史とともに誕生していった。17世紀から19世紀にかけて、多くの欧州国家は、「家産国家」から「租税国家」へと移行していった。家産国家とは、主権者である君主が領地や領民を領有している国家のことであり、基本的には国家財政を、国家が保有する財産（＝「家産」）からの収入でもって賄うことのできる国家のことである。家産国家においては自分の領地の農民からあがってくる貢納が最大の収入源であった。しかし、当時の絶対王政は、軍事費の膨張と官僚機構の維持のために、もはや王室財産収入だけでは支出を賄えなくなり、財源獲得のために領民以外に対する租税財源に訴えるようになっていった。そのような課税は個人の私有財産に対する介入であることから、財産保有者による同意が必要となり、議会制民主主義が導入され、その承認手続がとられるようになる。やがて議会と王政は争うようになり、絶対王政は各国で、議会が主導する制限王政や共和制にとって代わられていく。このようにして、国家財政のコントロール権は国王から議会へ移っていった。こうした家産国家から租税国家への移行過程を、ヨーゼフ・アーロイス・シュンペーターはその著書『租税国家の危機』の中で明快に描き出している⁽⁸⁾。シュンペーターによれば「『租税』は、『租税国家』という表現がほとんど重複語とも見えるほど深く国家に関係する」⁽⁹⁾のものであ

る。オーストリアにおいては、オスマン帝国からの圧迫という「共同の困難」が生み出す財政需要から租税国家は生まれたと同書において結論づけられている⁽¹⁰⁾。「この『共同の困難』を乗り切るために必要な資金の源泉を租税に、つまり交換経済とはまったく別の論理にささえられた方法での資金の提供に求めたのであり、このことにおいて租税国家は、私有財産制の秩序の外側に立ちながら、しかもこの秩序を『共同の困難』から護る政治組織であり、そのあり方からして、この国家は無産国家であり、そしてこのことにおいてそれは＜公共的＞だったと見ることができる」⁽¹¹⁾。このような歴史的過程を経て国民は領地から解放され、領地には私的財産権が設定されたが、そのことにより国家は「無産国家」となったのである。その結果、私有財産が生み出す所得に租税を課して、国家活動を営まざるをえなくなったのである⁽¹²⁾。

3. 欧州の国々では長い年月をかけて進められていった租税国家の建設が、明治維新期の日本では切迫した外圧の下で急速に成し遂げられていった⁽¹³⁾。そして現在の日本国憲法は、国家の存在を前提にして、その体制として社会主義体制ではなく、自由主義体制を選択した上で、財産権を基本的人権の一つとして保障している。そのため、国家資金の調達方法として国有財産及び国家の営利経済による資金調達を予定することは、原則としてできない。それゆえ我が国は、国家体制の選択の段階で既に、租税による国家資金の調達が予定されている租税国家である⁽¹⁴⁾。私的財産権が保障された租税国家においては、国家は土地、労働、資本という生産要素を所有せず無産国家となる。そこで租税国家の政府は、要素サービスや生産物を購入するのに必要な貨幣を強制的に無償で調達する。このように政府が財・サービスを無償で供給するために、強制的に無償で調達する貨幣が租税である⁽¹⁵⁾。しかし、民主主義国家である我が国においては、租税を強制的に無償で調達するといっても、そこに国民の同意が必要となる。それは国民により承認された租税の根拠が必要ということである。

IV. 租税の根拠

1. 「租税国家」において国民は私有財産権を保障されており、その代償として国家を運営する資金としての租税が課される。言い換えるなら私有財産権を保障する国家を支えるために租税を負担する。このことは租税の根拠についての歴史的、制度的な説明の一つであろう。しかし、そのことを租税の根拠であると考えれば、租税とは義務として強制されるものであるよりは、むしろ租税国家を支える自発的な寄付としての性質をもつと捉えることもできるであろう。実際に市民革命後の英国社会では納税を「義務」ではなく「権利」とみなす「自発的納税倫理」が定着していった⁽¹⁶⁾。英国市民革命期の哲学者トマス・ホッブズとジョン・ロックは、租税とは国家が市民に提供する生命と財産の保護という二つの便益への対価であると考えた。市民は国家の従属的な存在ではなく、自ら国家を製作する主体となったのであり、「生命と財産の保護」は上からの恩恵ではなく自ら勝ち取ったものである。国家は契約により設立され、生命と財産の保護という機能を担わせるにあたり必要な経費を市民は自発的に拠出するのである⁽¹⁷⁾。租税の根拠をこのような国家の提供

する便益への対価とする考え方は「利益説（対価説）」と呼ばれる。

この「利益説」と対立する考え方として「義務説（犠牲説）」がある。義務説は、19世紀のドイツ財政学によって完成された官房学的財政理論であり、個人の意思を超越する権威的国家の歴史的・論理的必然性を強調する国家有機体説の下で、租税を有機体的全体としての国家の利益のために徴収されるもの、納税義務を個人の打算を超越した崇高な義務とみる考え方である⁽¹⁸⁾。この個人を超越した国家という考え方は、民主主義国家における国民主権とは馴染みにくいところがある。

利益説の考え方をとるならば、租税は受けた利益に応じて負担すべきとなるが（応益説）、これと対立するのが応能説である。応能説は、国家が各人の担税力に応じて租税負担を配分するものであり、義務説と結びつきやすいものである。

2. 日本国憲法においては、第30条において「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負う」と定められ、納税は義務とされている。この納税義務の根拠については、憲法において明確にされてはいない。本来国家を拘束するための国民からの指示であるはずの日本国憲法に、義務規定が三つも置かれている。そのうちの勤労の義務と教育の義務は権利保障の補充として規定されているのであろうが、納税の義務は義務規定のみになっている。先進国の憲法において納税の義務規定がある国家は少ない。

現行憲法の前の大日本帝国憲法においては納税の義務規定（21条）があった。第2次大戦後の憲法改正におけるマッカーサー草案、政府原案には納税の義務規定は無かった。これが議会を通す課程で盛り込まれたのである。当時の議員の大部分が、大日本帝国憲法との連続で新憲法を考えていたためである。主権者が国民に移動することの意味は理解されていなかったようである⁽¹⁹⁾。大日本帝国憲法において主権者は天皇であり、納税者は国民であるが、現行憲法においては主権者も納税者も国民である。主権者が国民であるということは、租税を始めとする国家の在り方を国民が主体的に決定できるということである。このことから、納税の義務規定は、主権者である国民が、自己の意思において自らに納税の義務を課していると解釈することができるであろう。

租税憲法に関する基本判例の一つである大嶋訴訟・最高裁大法廷判決は「およそ民主国家にあっては、国家の維持及び活動に必要な経費は、主権者たる国民が共同の費用として代表者を通じて定めるところにより自ら負担すべきものである」という考え方を示している⁽²⁰⁾。これは民主主義的租税観を説明したものとされている。民主主義的租税観とは、利益説と義務説の二つの考え方を止揚させたものと考えられている⁽²¹⁾。租税とは「国家の維持及び活動に必要な経費」であり、国民が「共同の費用」として負担するのである。そして、その負担は「代表者を通じて定める」のである。

一方、憲法においては財産権が保障されている（29条）のであるが、租税はこの財産権を侵害している。しかし、この財産権を基本的人権の一つとして保障している国家の維持及び活動に必要な経費は、主権者たる国民が自ら負担をしないといけないのである。「したがって、国家によって保障される私有財産制には、租税侵害が、その中核的内容として予め組み込まれている（内在している）、と考えられるのである。」⁽²²⁾

3. それでは、民主国家における国家の維持及び活動に必要な経費とはどのようなものであろうか。私有財産制に租税侵害があらかじめ組み込まれているとしても、その内容は、国民の代表である国会の議決する法律によらなければならないのである（憲法84条）。先にあげた金子宏教授の租税の定義において租税は「公共サービス」を提供するための資金と表現されている。しかし、単に「公共サービス」というだけの表現ではいささか単純化し過ぎというものであろう。国家の維持及び活動に必要な経費がどのようなものであるかは、その国家がどのような性質のものであるかによって決まり、これは日本国憲法の拠って立つ基本理念・特質によって決まる。

日本国憲法の拠って立つ基本理念・特質とはどのようなものであろうか。その前文においては、次のように表現されている。「日本国民は、正当に選挙された国会における代表者を通じて行動し、われらとわれらの子孫のために、諸国民との協和による成果と、わが国全土にわたつて自由のもたらす恵沢を確保し、政府の行為によつて再び戦争の惨禍が起ることのないやうにすることを決意し、ここに主権が国民に存することを宣言し、この憲法を確定する」。つまり、国民主権を基盤に、代表制（議会主義）、自由主義（基本的人権尊重主義）、国際協和主義・平和主義という各諸理念・原理を宣言しているとみることができる⁽²³⁾。

前文は上に引用した言葉に次いで、更に「そもそも国政は、国民の厳粛な信託によるものであつて、その権威は国民に由来し、その権力は国民の代表者がこれを行使し、その福利は国民がこれを享受する。これは人類普遍の原理であり、この憲法は、かかる原理に基づくものである。」と述べる。この前文から主権者たる国民が選び取った統治体系とは、結局、自由主義（基本的人権尊重主義）が貫かれる体系ということであつて、憲法本文の13条にうかがわれる「個人の尊厳」ないし「人格の尊厳」を出発点となす統治体系ということである⁽²⁴⁾。

したがって、租税はこうした憲法の基本理念・特質をもつ国家の維持及び活動に使われなければならないのであり、その限りにおいて国民の権利、とりわけ財産権を侵害することが、納税の義務として組み込まれているのである。単なる公共サービスなら、憲法の基本理念・特質がいかなるものであれ、どのような国家体制にも存在するであろう。しかし、租税とは憲法の基本理念・特質に照らして必要な経費を代表者を通じて定めるものであり、それが租税の根拠とされるのである。

V. 租税と自由

1. これまで見てきたように、租税の根拠を考える上で、憲法の基本原則である自由主義がその根幹をなしていることが分かる。租税の根拠そのものということもできるかもしれない。したがって、租税教育等においては租税の根拠を説明するにあたり、租税と自由の関係の理解が重要となるであろう。しかし、個人にとって租税とは財産権を侵害する不自由なものという実感があるに違いない。そのためその財産権そのものを国家が保障していることを根拠として租税の正当性を説明したところで、どこかパラドキシカルな印象が残る。このパラドキシカルな印象の原因はどこにあるのであろうか。

2. アイザイア・バーリンは「二つの自由概念」という論文において、自由を考える上での一つの重要な区分を導入し、消極的自由と積極的自由という二つの自由概念を提示している。このうち積極的自由は自己支配として規定され、「誰が支配するのか」という問題に関わる。消極的自由は他者の干渉の欠如として規定され、「誰が支配するにせよ、他者としての支配者が介入しえない自己の行動領域はどこまでか」という問題に関わる⁽²⁵⁾。個人の財産権における租税の意味を、このバーリンの二つの自由概念をもとに考察してみよう。積極的自由の観点からは、国家が個人の財産権を保障していること自体は、財産の自己支配を意味するものであり肯定すべきものといえるが、財産の一部を租税として差し出すことは、それが真に自由意思に基づくものでない限り完全な自己支配とはいえないことになる。また、消極的自由の観点からも、租税は国家による財産権への介入であり、自由が侵害されていることになる。このように考えたなら、国家は財産権を保障しているという説明をしたとしても、保障されているのは財産権の「一部」にすぎないという理解になるであろう。しかし、国家は原則的には財産権を持たないことは既に見てきたとおりである。それでは、租税という財産権の侵害についてはどのように理解すればよいのであろうか。

3. 国家と自由の関係については、もう少し丁寧な解説が必要である。租税教育等の実施にあたっては、例えば、歴史的に理解させるのも一つの方法だろう。すなわち、「租税国家」の誕生を自由獲得の歴史とともに見ていくならば、自由が先人たちの労苦の下に獲得されていったものであり、その過程において租税はその意味を変容させながら大きな役割を果たしてきたことが理解される。だが、それだけでは十分とはいえない。全てを歴史に還元することで、現代を生きる私たちの生活と社会を説明することは不可能であるし、それだけであれば過去の歴史的経緯から「仕方のないもの」とも理解されかねない。

今日を生きる私たちは、租税を理解するためには、まず、自由の現代的な意味と価値を理解しておく必要がある。自由主義国家に生きる私たちにとって、自由は肯定すべきものであり、そこに価値を認めるべきものである。自由を守るためにお金を払えといわれれば、相応のお金を払うことには承諾するであろう。しかし、それはあくまで自分（及び家族等）の自由を守るためであり、他人の自由を守るためにお金を払えということになれば、その他人が不遇の状況にある等の納得しうる理由でもない限り、たやすく払うものでもないであろう。それなのに、租税の使途の目的となる自由とは、一個人のみの自由ではなく、国民全員の自由なのである。租税が個人の自由（＝財産権）を侵害するものである以上、個人の自由（の一部）と引き替えに国民全員の自由を守ることにについての納得がなされなければ、租税は個人にとって自由を侵害するものという認識にとどまるのみである。

4. それでは、個人の自由と国民全員の自由とはどういう関係にあるのであろうか。ホッブズ、ロックは、個人は生まれついて「自然権」⁽²⁶⁾を有していると考えた。「自然権」とは各人が有している「自由」⁽²⁷⁾を意味する。ホッブズは、各人がこの「自然権＝自由」を行使するようになれば、各人の各人に対する「戦争状態」が生ずると指摘する。各人が、自分の生命を維持するために、自分の思いどおりに、自分の力を使用する権利＝「自由」を

有するとすれば、可能性として、お互いの自由に対してさえ権利を持つということになるからである。それでは結局各人の自由は守られなくなるので、「契約」によって各人の自由を制約することで、各人の自由を守ることができる。この「契約」とは、誰かに強制されたものではなく、自らの自由を守るために、お互いの自由を、自らの自由意志で制約することを意味する。

ロックによれば、立法府あるいはその執行機関（政府）はこの「契約」に基づいて、契約の目的を実現することを「信任」されている。「契約」の目的というのは、各人の生命・自由・財産を保持することである。政府がこの目的に反することを行うようになった場合には、人民はこの「信任」を解除して、本来の「自由＝自然権」を取り戻すことができる⁽²⁸⁾。

ホッブズは、このような「契約」の代償として、各人の「自由」がある程度制約されると考えたが、フランスの思想家ジャン＝ジャック・ルソーは、各人が「契約」によって「自由＝自然権」を諦めるのと引き替えに、「契約」により立ち上がってくる「社会秩序」の中で安心して行動するための「自由」を獲得できると考えた⁽²⁹⁾。ルソーはこの社会契約について、「私が決めたことに私が従う」という個人的な自己決定の論理を、「私たち」の自己決定の論理へと拡張することを試みている。つまり、「社会契約」に基づく国家の「統治」を、「私たち（＝みんな）が決めたことに私たちが（＝みんな）で従う」という集団的な自己決定として理解するのである。このような「私たちの自由意志」について、ルソーは「一般意志」という概念で説明している⁽³⁰⁾。

ドイツの哲学者ゲオルク・ヴィルヘルム・フリードリヒ・ヘーゲルは法の本質は「自由」であり、その論理的根拠は「自由な意志」ということにあると考えた⁽³¹⁾。そして、「近代国家」における「法」の根拠は、ただ「自由の相互承認」ということにしかない。「法」と「権力」の正当性の源泉は、同一のものでなければならないのであって、それが「自由の相互承認」⁽³²⁾である。王や神やその他の外的、超越的な「権威」からも切り離されて、ただ、互いに相手の「自由」を認めあうという相互的意志（相互承認）のみに、政治権限の正当性、法の正当性の根拠を置くのである。そして、各人における「自由の相互承認」というだけでは、「法」の原理はまだ一つの「抽象」にすぎない。これは具体的な形をとる必要があり、その始めの基礎が、各人が相互に他者の「所有」を認めあうことである⁽³³⁾。

5. 以上見てきたように、近代市民社会における自由とは「自然状態」における「自然権＝自由」ではなく、「近代国家」における「法」の下での「市民的自由」であり、それは「自由の相互承認」に根拠を置くのである。私たちの生きる「自由」とはそういうものであることを知っておかねばならない。各人における自らの自由とは独立して存在しうるものではなく、「自由の相互承認」の関係性において成立しているものなのである。それゆえ、このような「自由」が守られるためには、各人は自らの自由を守るだけでは足りず、他者の自由を承認しこの「自由の相互承認」を基本原理とする社会を形成しなければならないのである。租税がこのような「自由」を守るために使われるのであれば、それは自らの意志で自らの自由を守るために払っているといわなければならない。そして、「自由の相互承認」の下に獲得された私有財産とは、「自由の相互承認」を前提とした市場社会のネット

ワークの網の目の上に形成されたものであり、「自由の相互承認」無しには存在しえないものといえる。このような私有財産を保障され、また私有財産に基づく更なる稼得を期待するためには、租税の負担は必然的なものだとして理解されねばならない⁽³⁴⁾。

「自由の相互承認」に根拠を置く「市民的自由」において、租税とは、自らの意志で決めた規則に自ら従うという「自律的」なものであり、それは前に述べたバーリンの積極的自由の観点からは、自己支配によるものということができる。しかし、消極的自由の観点においては、個人と国家を同一視することまではできない以上、租税とはやはり国家による介入であり、財産権の侵害であるということになる。租税が私たちの自由に対してこのような二つの面をもっていることが、前述のパラドキシカルな印象の原因といえるのかもしれない。すなわち、租税は私たちの（財産権を含む）自由を守る面をもっており、それゆえ私たちは租税を自律的に支えなければならないが、同時にそれが私たちの自己の領域に介入し（財産権を含む）自由を侵害する面をもつことも忘れてはならないのである。私たちは、必要以上に租税による財産権の侵害がなされないように、自らの財産権を守る自由を有していることも忘れてはならないのである。

VI. 自由主義と民主主義

1. 租税を考える上で、民主主義もまた重要な概念である。「主権者たる国民が共同の費用として代表者を通じて定める」とは、租税が（代議制）民主主義によって決定されることを意味している。民主主義とは、社会を構成する全ての成人が、その課程に参与する権利を持つ決定の方式である。そして、代議制民主主義とは民主主義の具体的な仕組みの一つである⁽³⁵⁾。「自由の相互承認」を根拠とする国家の意志決定を行い、その政策を実行するために民主主義が採用されているのである。民主主義は個人の自己決定を尊重する政治原理だと言することができるが、それは共同的な意志形成やその遂行である以上、個人の自由や尊厳を脅かす可能性も有している⁽³⁶⁾。

自由主義と民主主義はどのような関係にあるのであろうか。自由主義と民主主義の関係を、既に見たバーリンの二つの自由概念をもとに検討してみよう。積極的自由の観点からは、民主主義はその治者と被治者の同一性により、自己支配たる自由の理念の政治における貫徹として称揚される。しかし、消極的自由の観点からは、民主主義は国民全体と擬制的に同一化された多数者意志が少数者に対して、更にまた多数者を構成する一人ひとりの個人に対して、無制約な抑圧を秘めたものとして警戒される。消極的自由は民主主義を必要悪とみなし、必要性の限度を越えていないかについて常に批判的に吟味さるべきものとして捉える⁽³⁷⁾。

2. 租税は、自由主義の国家体制の維持及び活動に必要な経費として、民主主義によって決定される。しかし、既に見たように、自由主義と民主主義とは本来的に異なった概念であり、民主主義が必ずしも常に自由主義を支えるものではないことを理解しておくべきである。そのため、この二つの概念を満足させる国家運営は、あらかじめ限界をはらんでいる。

自由主義の視点からは、国民全員の自由を保障し満足させることを目標とすることになるが、これには本来的に限界があるのは明らかである。自由とは多元的なものであり、人により自由の意味は異なり、満足の度合いも異なるからである。一方、民主主義とは、国民の意志を政策決定に反映させることをまずもって追求しようとするものである。それは多元的な自由を尊重するための仕組みではない。そのため、既に見たように多数者意志による少数者に対する抑圧を秘めている。そしてひとたび決定された政策は、それが強制力を伴うことになれば、以後ずっと少数者の自由を侵害することとなり、その運用の仕方次第では自由の侵害度合いを拡大させる可能性すらはらんでいるのである。民主主義が正しく機能するためには、国家による強制を許容してはならず、国民の内発的な自覚による運営が行われなければならない。そうでなければ、民主主義は本来の目的を忘れてその内容に空疎な「公共」を掲げ半ば自己目的化したものへと退廃する可能性も有しており、それは自由主義の敵対者へと変貌しうるものである。

3. 芦部信喜教授は自由主義について、「自由の本質は権力からの自由 (Freedom from State) であることに存するが、自由の基礎法であるという憲法の本質は、権力の究極の権威ないし権力が国民に存し、したがって国民の国政に対する積極的な参加 (国家への自由) が確立している体制において、初めて現実化することである。国民が権力の支配から自由でありうるためには、統治の客体の地位にあった国民みずからが、能動的に統治に参加することを必要とするからである。権力からの自由は権力への自由 (Freedom to State) —参政権—を伴わなければならないのである。」⁽³⁸⁾と述べている。更に、次のように続けている。「こうして立憲主義は民主主義と結合する。この自由と民主の不可分性はまさに近代憲法の発展と進化を支配する原則と言ってよい」⁽³⁹⁾。そして租税についても、それが自由主義を支えるものであるためには、国民は国政に対して能動的であらねばならないのである。

民主主義においては、確かに国民の積極的な参加によってその健全性が保たれるであろう。しかし、現代社会においては一人ひとりの行動が政治に及ぼす影響は限りなくゼロに近い。そもそも民主主義には限界があり、民主主義により決定すべきでない事柄も存在することを忘れてはならない。民主政治による国家であったとしても、国民の自由を脅かす可能性がある以上、国家には一定の制限を設ける必要がある⁽⁴⁰⁾。憲法とは民主主義を守るものであると同時に民主主義を制限するものでもあるのである。租税はこのような立憲主義の下にあることも忘れてはならない。

VII. 財政と自由主義, 民主主義

1. 租税は法律に定められている。しかし、一部の目的税を除いて、税法にはその具体的な用途までは定められていない。租税の用途は税法の外にあるといえる。それでは、租税が憲法に定めた国民の自由のために正しく使われていることを、そしてまた民主主義により決定されたことが正しく実行されていることを、国民は信頼してよいのであろうか、また、そのことをどのように確認することができるのであろうか。

租税の使途面の問題は租税概念や租税法律関係の問題ではなく、もちろん租税法律主義の問題でもない。租税の使途面においては納税者は全く登場しないのである。納税者である国民は租税の使途面においては全く疎外され「納税者」として扱われておらず、租税の使途面の問題は専ら議会において決せられるべき歳入歳出の問題となっている⁽⁴¹⁾。

しかし、租税の根拠がいかに自由主義的、民主主義的なものであり、それが課税・徴収面において徹底されていたとしても、その使途面において自由主義的、民主主義的に適切に使用されていなければ、底が抜けていることとなり、租税はもはや自由主義的、民主主義的な存在ではなくなる。納税者が納めた租税が納税者の生活・人権を侵害・破壊する形で使用された場合には、租税は自由主義、民主主義を蹂躪することとなり、国家は自由主義、民主主義から逸脱することとなる。

2. 財政に関して憲法83条は「国の財政を処理する権限は、国会の議決に基いて、これを行行使しなければならない。」と定めている。宮澤俊義教授はこの条文について次のように解説している。「本条は、財政に関する国の活動が国会の議決にもとづいてなされるべきであるという原則を定める。国会または議会は、もともと国民が不当な負担を蒙ることをさけるために国の財政作用に適切なコントロールをおよぼす目的のために生まれたものといえることは、人の知るところである」⁽⁴²⁾。憲法は、財政に関して国民の民主的コントロールが直接及ぶ国会において決めさせる規定を置いているのであり、国会とはそのための機関である（財政民主主義）。

国会が財政をコントロールするのであれば、安心してよいはずである。租税の使途が納税者の納得できる公共の用であるならば、租税に対する負担感はさほど重いものとはならないのではないだろうか。しかし、日本の税負担率は先進諸国の中でもかなり低い水準にあるにもかかわらず、国民の税負担感は他国に比して相当高いと言われている⁽⁴³⁾。三木義一教授は「その原因で一番大きな点は、税金を払っているのに、そのサービスの対価を受けているという実感が少ないことだ。税金が何に使われているのかわからない。」⁽⁴⁴⁾と述べている。確かに予算は公表されているが、財務省が公表している歳出予算の内訳の図を見ても中身が具体的に分かるわけでもないし、それが必要なものに使われているのか、無駄なものに使われていないか、判断は不可能であるというのである。

日本の予算がいかに不透明であるかについては、田中秀明教授の国際比較において明らかになっている。（表1）を見て分かるように OECD 主要国の中で最低である。

(表1) 予算の透明性指数の国際比較

項 目	米	英	NZ	豪	加	独	仏	伊	スウェーデン	蘭	日本
1-1 経済予測・前提についての分析	○	○	○	○	○	△	○	△	○	○	△
1-2 中期財政フレーム	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	△
1-3 財政ルール	△	○	○	○	○	○	○	○	○	○	△
1-4 財政状況を示す包括的な指標	△	○	○	○	○	△	○	○	○	○	△
1-5 予測と結果の比較検証	○	○	○	○	○	○	△	△	○	○	×
1-6 財政上のリスクの分析	○	○	○	○	△	×	○	×	○	○	×
1-7 成長率に関する感応度分析	○	○	○	○	○	×	○	×	○	○	△
1-8 財務諸表（発生主義）	○	○	○	○	○	×	○	○	○	×	○
2-1 業績評価情報	○	○	○	○	○	×	○	×	○	○	×
2-2 偶発債務	○	△	△	○	○	○	○	×	○	○	×
2-3 租税支出	○	△	na	○	○	△	○	×	○	○	△
2-4 擬似財政活動	○	△	na	×	×	△	×	×	○	△	○
2-5 新規施策の明確化・影響分析	○	△	○	○	△	×	○	○	△	○	×
3-1 成長率等の前提を独立機関が検証	○	○	△	×	×	△	△	△	△	○	×
3-2 財務諸表を独立機関が監査	○	○	○	○	○	△	○	○	○	○	×
4-1 予算前報告	△	○	○	×	×	×	×	×	○	×	×
4-2 年次報告	○	×	○	○	○	×	○	○	△	○	×
4-3 決算報告（6ヶ月以内に提出）	○	△	○	○	○	△	○	○	△	○	○
4-4 選挙前報告	×	×	○	○	×	×	×	×	×	○	×
4-5 長期財政報告	○	○	○	○	×	○	○	○	○	○	×
透明性指数（合計点数、20点満点）	17.5	15.5	17.5	17	14	8.5	16	10.5	17	17	6

出典：「田中秀明の予算の政治経済学入門」ダイヤモンド・オンライン

予算資料を官僚が独占し、第三者が分析を行えなくなっているのだとしたら、財政のコントロールは困難なものとなるであろう。納税者に不信感を抱かせる話題が、時々マスコミをにぎわせる。復興予算のように用途が限定されているはずのものが、震災とは関係のない分野で使われていたことが明らかになり問題となったことは記憶に新しい。

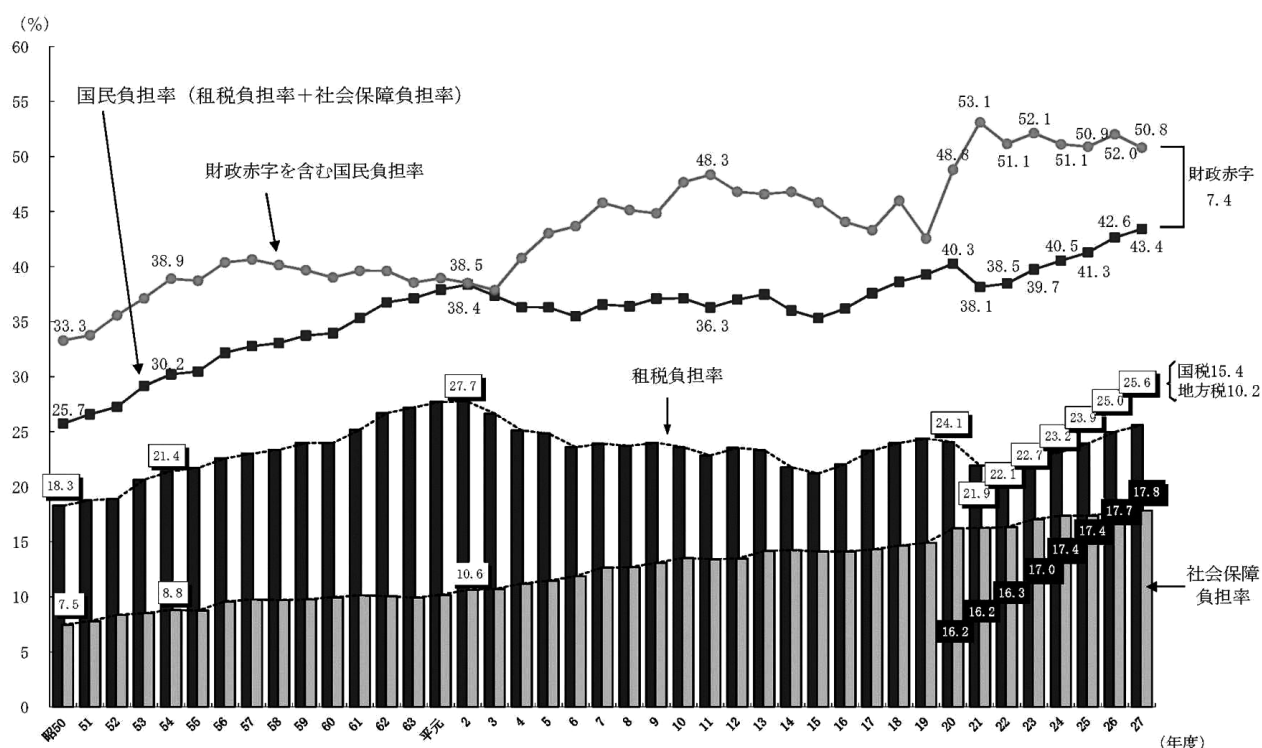
財政が公務員にしか分からないものとなっており、国会がそれをコントロールできていないというのであれば、租税における民主主義はそこで破綻していることになる。財政の透明性が損なわれていることは、民主主義国家にとって致命的なことである。国民と国家との契約に信頼感は不可欠であろう。我が国が福祉国家を目指すのであるならばなおさらである。

3. 歴史的に見れば、国民の自由権を保護し資本主義社会の保護者であった租税国家は、国民の自由な経済活動を保護する「小さな政府」であればよかった。しかし、資本主義社会の結果として生じた経済的格差や貧困は国民の生存権を脅かすものであり、国家は、「自由の相互承認」を守るためにも、各種の社会保障政策を行い富の再分配を行わなければならない。もはや「小さな政府」ではいられず、「大きな政府」となり福祉国家を目指すこととなる。国民も国家に対し福祉の充実を期待している。「小さな政府」の下では政府は最低限度の公共サービスしか行わず、国民は必然的に自己責任で生きることとなる。

そのような社会では貧しい国民にまで租税を負担させるべきでない。一方、「大きな政府」を目指すのであれば、貧しい国民も租税を負担すべきであり、逆進的な租税制度とならざるをえない。それは国民が協力して「分かち合い」で生きていこうとすることである⁽⁴⁵⁾。このような「分かち合い」の社会において本来の民主主義は重要であり、政府に対する不信感がある限り、必要な増税政策を打ち出そうとしても強い抵抗にあうことになるであろう。

（表2）を見て分かるように、国民負担率は上昇してきており、国民の納税に対する納得感の形成は今後ますます重要となっていくであろう。

（表2）国民負担率（対国民所得比）の推移



出典：財務省

4. 我が国が福祉国家を目指すにあたり、最も重要であり緊急を要する問題が社会保障の問題であろう。この社会保障の財源として税と社会保険料がある。税は、個別の税が特定のサービスと結びついていない「一般報償性原則」⁽⁴⁶⁾ によっている。この「一般報償性原則」は財政民主主義の根幹をなしている。これに対して社会保険料は、その支出が将来の社会保障給付と結びつくものとして「個別報償性原則」に基づいており、財政とは異なる論理をもつものである。生活保護や対人社会サービスからなる社会福祉等は、税によって賄われている。しかし、社会保障の中で金額が圧倒的に大きいのは社会保険である。その財源として、社会保険料のほか租税資金も投入されている。日本の社会保障財源は、税と社会保険料が複雑に交叉し、双方の区別が曖昧になっている⁽⁴⁷⁾。

更に近年、社会保障財源は消費税で賄うという論調が強くなってきた。抜本的な社会保障改革を目的として、2012年に実施されたのが、「社会保障と税の一体改革」である。社会保障制度においては、その改正事項の中に負担と受益の構造を変えるような制度変更が

盛り込まれたが、税制の方は、消費税率の引上げ以外は何も決まらず、それ以外の改正は多くの検討事項として先送りされた⁽⁴⁸⁾。そして、消費税の増税分についても、その大部分がプライマリー・バランスの改善に充てられ、中途半端な改革との印象は否めない。本来ならば、税と社会保険料の連携や役割分担を体系的に捉えた改革が必要とされているのではないだろうか。

既に見たように、税と社会保険料はその性質が異なるものであるから、それぞれをその性質にあった使途に充て、相互に有機的に連携をさせるような制度改革が必要であろう。その場合、税は、国民の生存権を守るためのセーフティ・ネットの部分を担うのがよいであろう。税は、その性質上、納税の多寡によって受益の量を左右させることができるものではないし、税を納めない人を排除することもできないからである。一方、社会保険料については、それが受益の対価となるような使途に充てられるのが望ましい。社会保険料で賄われる部分については、保険料を多く支払った者がより多くの給付を受けられるようにし、未納者は原則給付を受けられないこととする。このように、社会保障について、その財源とその使途を明確にかつ合理的なものにすべきであろう。そうすることによって、社会保障制度は、国民の誰もが納得し安心する制度になるが、このことは租税に対する納得感と安心感にもつながるはずである。そのためには、国民がどこまでの社会保障を求め、どこまでの負担を受け入れるのか、消費税問題だけに矮小化させずに、国民的な議論を行う必要があるのではないだろうか⁽⁴⁹⁾。

5. 租税教育において、国及び地方公共団体の財政はほとんどの教材で取り上げられているようである。それは歳入歳出の円グラフによる説明となっており、財源とその使途並びにその規模を示している。租税について教えるときにその使途である財政を教えることは重要であろう。しかし、そこでは租税が公共サービスのために使われていることを教えているだけのようと思われる。財政について教えるのであれば、その使途を説明することだけに終始してはならないだろう。租税が誰のためにどのように使われるのかは納税者が決めるのであるという、民主主義の基本的な考え方こそが教えられるべきなのである。納税者がその使途を決定するからこそ、納税は納税者にとって必要なものと納得され、租税に対する健全な考え方が育成されるのである。間違っても、財政赤字を解消するために納税の必要性を説くようなネガティブな教育が行われてはならない。

VIII. 小括

租税の意義、租税の根拠について考えるならば、租税と国家との関係を考えることは避けられない。そして、租税と国家の関係について見ていくと、個人と国家の関係に突き当たるのである。租税国家とは、租税を通して国家を支えている主権者である国民の存在無しには成立しえないものである。そこにおいて、国民が国家を成立せしめているのであり、その逆ではない。そして、日本国という国家は、憲法において定められている国民の自由その他の権利を守るために存在しているのである。主権者である国民が国家を支えるとい

うことは、自らの自由を自ら守ることを意味するとともに、相互の自由を承認し守っていることを意味することでもある。そして、租税がこのような国家を支えるのであるならば、租税は自由を守るために支払われるものだといえることができる（自由主義的租税観）。

租税が、自由を守るためのものであるからといっても、租税に関することまでが自由であるということは意味しない。租税は、民主主義的に定められ、民主主義的にコントロールされることも知っておかなければならない（民主主義的租税観）。民主主義が健全に保たれるためには、国民が国政に対して能動的でなければならない。この意味においても、自由は国家に委ねたままではならず、自ら守っていかなければならないのである。

しかし、いかに租税が民主主義的に決定されたとしても、その支出面において民主主義的に使用されないのだとしたら、それは民主主義的なものではなく、国民の自由を守るためのものでも無くなる。それゆえ、私たちは租税の使途面についても積極的に関わり、それがどのように使われるのが望ましいことであるのかを考え、全てを国家に委ねることなく、民主主義的に主導してゆく社会を構想しなければならないだろう。租税の根拠について真に納得を得るためには、その使途まで納得のゆくものでなければならない。

私たちが主権者として国家に関わるに際して、租税教育等は重要な意味を持っているのであり、その射程は大きなものなのである。

注

- (1) 「人間は外的な権威の必然性と力に服していることがありうるが、けっして自然の必然性に服するのと同じようにはない。なぜなら、いつでも彼の内なるものが、ものごとはいかにあるべきかを彼に言うからである。人間は、妥当するものの真もしくは非真なることの確証をおのれ自身のうちに見いだすのである。」（*Hegel, G.W.F.* (1821), *Grundlinien der Philosophie des Rechts*（藤野渉・赤沢正敏訳）『法の哲学 I』中央公論新社，2001）12頁）
- (2) 財務省 HP「財務省キッズコーナー ファイナンスランド」（<http://www.mof.go.jp/kids/index.php> [最終確認日：2016年3月21日]）参照。
- (3) 金子宏『租税法』（弘文堂，第21版，2016）8頁。
- (4) 金子・前掲注（3）9～10頁参照。
- (5) 福岡県租税教育推進協議会『平成27年度版 わたしたちの生活と税』（福岡県租税教育推進協議会，2015）1頁参照。
- (6) 文部科学省「現行学習指導要領・生きる力」小学校学習指導要領，第2章各教科第2節社会第2各学年の目標及び内容〔第6学年〕2内容（http://www.mext.go.jp/a_menu/shotou/new-cs/index.htm [最終確認日：2016年3月21日]）参照。
- (7) 谷口勢津夫『税法基本講義』（弘文堂，第5版，2016）【2】参照。
- (8) 諸富徹『私たちはなぜ税金を納めるのか』（新潮選書，2013）20～21頁参照。
- (9) *Schumpeter, J.A.* (1918), *Die Krise des Steuerstaates* Leuschner & Lubensky（木村元一・小谷義次訳）『租税国家の危機』（岩波文庫，1983）34頁。
- (10) *Schumpeter*・前掲注（9）22～24頁参照。
- (11) 大島道義『予算国家の＜危機＞』（岩波書店，2013）98頁。
- (12) 神野直彦『税金 常識のウソ』（文春新書，2013）99頁参照。
- (13) 大島・前掲注（11）143～145頁参照。
- (14) 谷口・前掲注（7）【24】参照。
- (15) 神野直彦『財政学〔改訂版〕』（有斐閣，2013）149頁参照。
- (16) 諸富・前掲注（8）59頁参照。
- (17) 諸富・前掲注（8）26頁参照。

- (18) 谷口・前掲注(7)【15】参照。
- (19) 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(2014)77～87頁参照。
- (20) 昭和60年3月27日民集39巻2号247頁。
- (21) 金子・前掲注(3)21頁参照。
- (22) 谷口・前掲注(7)【24】。
- (23) 佐藤幸治『憲法』(青林書院, 第3版, 1995)77頁参照。
- (24) 佐藤・前掲注(23)78頁参照。
- (25) 井上達夫『自由論』(岩波書店, 2008)24～26頁参照。
- (26) 「<自然の権利とは何か>著作者たちが普通に自然権 Jus Naturale とよぶ自然の権利 Natural Right とは、各人が、かれ自身の自然すなわちかれ自身の生命を維持するために、かれ自身の意志するとおりに、かれ自身の力を使用することについて、各人がもっている自由であり、したがって、かれ自身の判断力と理性において、かれがそれに対する最適の手段と考えるであろうような、どんなことでもおこなう自由である。」(Hobbes, T. (1651), *LEVIATHAN* (水田洋訳)『リヴァイアサン』(岩波文庫, 1954)216頁)
- (27) 「<自由とは何か>自由とは、このことばの固有の意味によれば、外的障碍が存在しないことだと理解される。この障碍は、しばしば、人間がかれのしたいことをする力の、一部をとりさるかもしれないが、かれが自分にこのされた力を、かれの判断力と理性がかれに指示するであろうように、使用するのをさまたげることはできない。」(Hobbes・前掲注(26)216頁)
- (28) 「人々が社会を結成するのはなぜか。自分たちの所有権を保全するためである。また、人々が立法部を選出し、権限をさずけるのは何ゆえか。それは、法律や決まりが社会の構成員全員の所有権を守る防壁となるように定められることを願っているからである。(中略)したがって、立法部が社会のこのような基本的な掟を破ったとしよう。そして、国民の生命・自由・財産を思いのままにする絶対的な権力をみずから握ろうと試みるか、あるいはそれを、ほかのだれかの手に握らせようと試みるとしよう。それは、野心または恐怖心に駆られてのことかもしれない。あるいは、短慮のゆえかもしれない。あるいは、倫理感を失ったせいかもしれない。いずれにしても、立法部が右の暴挙に出たときには必ず、信託を裏切ったことによって権力を剥奪される。その権力は、もともと国民がまったく別の目的で立法部に預けておいたもので、国民の手に回収される。なぜなら国民は、本来の自由を取り戻す権利をそなえているからである。そして、(自分たちにとって妥当と思える)新たな立法部を設立することによって、自分たち自身の安全と安心を確保する。」(Locke, J. (1690), *TWO TREATISES OF GOVERNMENT* (角田安正訳)『市民政府論』(光文社古典新訳文庫, 2011)306～307頁)
- (29) 「人間が社会契約によって失うもの、それは彼の自然的自由と、彼の欲望を誘い、しかも彼が手に入れることのできるすべてのものに対する無制限の自由とである。これに対して彼がかち得るもの、それは社会的自由と、彼が持っているすべてのものに関する所有権とである。この埋め合わせについて思い違いをしないためには、もっぱら個人の力だけが限度を左右する自然的自由と、一般意志によって制限されている社会的自由との違いを、はっきり見分けることが必要だ。」(Rousseau, J.J. (1762), *DU CONTRAT SOCIAL OU PRINCIPES DU DROIT POLITIQUE* (作田啓一訳)『社会契約論』(白水社, 2010)34～35頁)
- (30) 仲正昌樹『「自由」は定義できるか』(バジリコ, 2007)56～87頁参照。
- (31) 「法の地盤は総じて精神的なものであって、そのもっとも精確な場所と開始点は意志である。これは自由な意志である。したがって自由が法の実体と規定をなす。そして法の体系は、実現された自由の王国であり、精神自身から生み出された、第二の自然としての、精神の世界である。」(Hegel・前掲注(1)65頁)
- (32) 「近代社会とはどのような時代か。主と奴の弁証法が人間存在のさまざまな悲慘を経験した後に、各人が、自己のうちの『自由』への欲求(=精神の無限性)を自覚し、それまでの『絶対神』に代わって、『絶対自由』という人間化された超越性(=絶対的なほんとう)を生み出す。要するに、各人がその『自由』を実現するためには、承認をめぐるせめぎあいをやめて、『自由の相互承認』だけが唯一の原理であることを自覚するにいたる時代が、近代という時代です。」(竹田青嗣『近代哲学再考』(径書房, 2004)202頁)
- (33) 竹田・前掲注(32)196～205頁参照。
- (34) ヘーゲルは租税について次のように述べている。「たいていの人が租税の支払いを、おのれの特殊性をそこなうこと、おのれの目的を妨げるところのいまいましいこととみなすのであるが、しかしこれがどんなにそのとおりに

見えても、目的の特殊性はやはり、普遍的なものをぬきにしては満足させられるわけがないのである。租税の支払われないような国が、特殊性を強くすることによって他国に抜きん出るといようなことも、やはりないであろう。」(Hegel, G.W.F. (1821), Grundlinien der Philosophie des Rechts (藤野渉・赤沢正敏訳)『法の哲学Ⅱ』中央公論新社, 2001) 93～94頁)

- (35) 待鳥聡史『代議制民主主義』(中公新書, 2015) 12頁参照。
- (36) 森政稔『迷走する民主主義』(ちくま新書, 2016) 18頁参照。
- (37) 井上・前掲注(25) 27頁参照。
- (38) 芦部信喜『憲法学 I 憲法総論』(有斐閣, 1992) 50～51頁。
- (39) 芦部・前掲注(38) 51頁。
- (40) 長谷部恭男『憲法と平和を問いなおす』(ちくま新書, 2015) 40～41頁参照。
- (41) 北野弘久『納税者の権利』(岩波新書, 1981) 18頁参照。
- (42) 宮澤俊義『全訂日本国憲法』(日本評論社, 第2版, 1978年) 707頁。
- (43) 三木義一『日本の納税者』(岩波新書, 2015) 190-191頁参照。
- (44) 三木・前掲注(43) 192頁。
- (45) 神野・前掲注(12) 202～204頁参照。
- (46) 「財政の大原則のひとつに掲げられるのが、『一般報償性原則』である。人びとの負担する税は、様々な支出の合計と見合いになっている。これと対となる概念が、ある負担に対して、ある特定のサービスの見返りが期待できる『個別報償性原則』である。」(井出英策『日本財政 転換の指針』(岩波新書, 2013) 203頁)
- (47) 井出・前掲注(46) 202～206頁参照。
- (48) 鈴木準『社会保障と税の一体改革をよむ』(日本法令, 2012) 212～213頁参照。
- (49) 鈴木・前掲注(48) 216頁参照。

第3節 租税と個人

―租税教育等で本当に教えなければならないこと（その2）

柴 田 佐右里

1. 個人は国家に対して何ができるのか

1961年1月20日の、ジョン・F・ケネディ大統領の就任演説は、米国史上最も格調高い名演説の一つだといわれている。その演説の中でもとりわけ有名なのが次の一節である。

「アメリカ国民諸君、国家が諸君のためになにをなし得るかを問わず、諸君が国家のためになにをなし得るかを問いたまえ。」⁽¹⁾

ケネディがこの一節で伝えたかったことはどういうことであろうか。この一節だけを抜き出して読んだならば、国民に対して国家への奉仕を要求しているようにも解することができる。しかしながら、演説全体を読んでみれば、この一節はそういう意味に解することはできないことが分かる。ケネディは、ソ連を意識してこの演説を起草したといわれている⁽²⁾。当時のソ連は、自由が制限された全体主義国家であると考えられており、米国の敵国とみなされていた。そのような国際情勢もあったためであろう、この演説における重要なテーマは自由と平和になっている。ケネディは、そもそも国家が個人に対して優位な存在であるとは考えておらず、それはこの演説の最初のあたりで述べられている次のような一節からも分かる。

「人間の諸権利は、国家の寛容からあたえられるものではなく、神の御手からあたえられるものである。」⁽³⁾

そしてこのことは、「われらの先祖がたたかい取ってきたのと同じ革命的な諸信念」⁽⁴⁾であるとも述べている。演説が進むと更に次のような一説が出てくる。

「われわれを好むと好まざるとにかかわらず、あらゆる国にわれわれを知らしめよう。自由の存続と達成を確かなものとするためには、われわれはいかなる対価もいとわず、いかなる重責にも耐え、いかなる困難にも立ち向かい、いかなる友をも助け、いかなる敵にも立ちはだかるであろうことを。」⁽⁵⁾

そして、演説の最後のあたりで、最初に引用したあの有名な一節が述べられるのである。

以上のことから分かるように、ケネディがこの就任演説において国民に求めていることは、国家を守ることよりも自由を守ることであり、自由を守るために「なにをなし得るかを問いたまえ」と述べているのである。自由を守るとは、直接的には当時敵国と考えられていたソ連を意識した旗頭として掲げられたものであったのかもしれないが、これが大統領就任演説であることを考慮するなら、それはもっと大きな意味をもって語られていると考えてもよいだろう。

ところで、自由主義国家において、国家が国民の自由を守るのは当然の役割であるが、国家が国民の自由を守っていればそれで十分だといえるだろうか。本章第2節において見たように、個人が各自の自由を自ら守ることは困難であることから、近代市民社会において個人は「自由の相互承認」を根拠として法の下にお互いの自由を守っている。そのため、

自由主義の国家において自由を守っているのは、直接的には国家であるだろうが、国民が相互に自由を守っているということもできるのである。このような法の下での自由においては、個人は自由を守ることをただ国家に任せるだけでは足りず、自ら自由を守るための不断の努力をしなければならないといえる。

それでは、国民は自由を守るため、国家に対して何ができるのであろうか。そこには、もちろん、国家が国民の自由を侵害することから守るため、国家と戦うということも含まれるであろう。しかし、国家が国民の自由を守るというその本分を守っている限りにおいては、それは国民が国家を支えるために何ができるのかという問いであると考えてよいであろう。

II. 権利を支えるもの

国民が国家に対して何ができるか、何をするべきであるかについて憲法においては、どのように定められているのであろうか。国民の義務とされているものが、それに相当するものであると考えられる。日本国憲法には国民の権利の規定ばかりではなく義務の規定も定められている。いわゆる三大義務というものであり、それは、教育を受けさせる義務（26条2項）、勤労の義務（27条）、納税の義務（30条）のことである。そのうち、教育を受けさせる義務と勤労の義務については、義務規定だけでなく同時に権利規定として定められている条文でもある。各条でそれぞれ教育と勤労につき、権利と義務が表裏で規定されており、権利保障の補充として義務が規定されているのである。

憲法の基本理念である自由主義から考えるならば、納税の義務さえ規定されていればよく、どのように収入を得るかについては自由でなければならないということになるであろう⁽⁶⁾。にもかかわらず、教育を受けさせる義務と勤労の義務が、権利保障の補充とはいえず、権利と併せて義務として特に規定されているのはなぜだろうか。それは「どのように収入を得るか」に関わることであり、本来自由であるべきものである。勤労の権利は、国民は自由に労働して稼ぐことにより私的財産を得て、自立して生活を営む権利を有していることを示している。その術を得るためには最低限の教育は必要であり、教育を受ける権利及び保護する子女に普通教育を受けさせる義務は勤労の権利を考えたとき必要なものと理解される。それでは、なぜ勤労の義務規定があるのだろうか。

勤労の義務の規定については諸説あるが、もともと社会主義国の憲法に特有のもので、1936年のいわゆるスターリン憲法⁽⁷⁾から持ち込まれたものである⁽⁸⁾という説がある。この説によれば、勤労の義務規定も、「働かざる者は食うべからず」の原理を定めたもので、全ての勤労の能力のある者は、勤労によってその生活を維持する義務を負うとする趣旨であるというのであるが、しかし、勤労の義務規定はこのような趣旨で理解すべきではない。むしろ、「その利用しうる資産、能力その他あらゆるものを、その最低限度の生活の維持のために活用する」ことを怠る者に対しては、国は生存権を保障する責任はない（生活保護法4条1項参照）⁽⁹⁾という趣旨に理解すべきである。なぜかという、憲法が、私有財産制を採用して自分の財産収入で生活することを認め（29条）、更に職業選択の自由も認

めている（22条1項）からであり，このことから，勤労の能力をもちながら勤労の意志をもっていない者については，国に生活や就労の保障をする義務がないということを意味すると解されるからである⁽¹⁰⁾。このことは働かない自由は認めるが，働かない者の生存権までも保障するわけではないことを意味している。稼ぎたい，もうけたいという人間本来の欲求の追求の自由は憲法により守られてはいるものの，それを放棄した者まで守る責任を国家は負わないのである。

樋口陽一教授は，個人について「近代憲法の正統的な考え方に従えば，いちばん厳格な意味での『人権』の主体としての『個人』，自分自身で考え，自分自身で決め，自分でそのことについて責任を負うような個人が，想定されています。」⁽¹¹⁾と述べている。個人が，自分自身の自由と権利を守りたいのならば，まずは自らの能力と責任において自分自身を守ろうと努力をするべきであろうし，それが人間の本性であるともいえよう。そのためには，個人は自立しておらねばならず，経済的な自立のためには労働することが必要な条件となるであろう。憲法においても，そのような個人を想定した上で，勤労の義務規定が置かれているのだと考えることができる。とはいえ，労働して自立することが必要な条件であるとしても，障がいや諸般の事情により，最善を尽くしてもなお生きるために十分な糧を得られない者までが救済されなくてよいということではない。そのような者を救済すべきことは憲法25条⁽¹²⁾において定められている。

こうして考えてみると，憲法13条に規定する自由や権利は個人の自主的自立を前提としているものだと理解できる。憲法は国民が自立できるよう，国民の自立を支える基盤となるよう仕組まれたものともいえる。

ここで，最近我が国で深刻な問題となっている，生活保護費の増加問題を考えてみたい。幸福追求権（13条）は，法の下での平等（14条1項）が定められていることから，全ての国民に平等で与えられたものである。そもそも生活保護の制度は，いわば自立のためのセーフティネットであり，それ自体は何ら問題ではない。問題なのは，自立して生活する国民が労働して納税を行っているその傍らで，労働して自立することが可能な者までが労働することなく，租税を財源とする生活保護費の受給によって生計を賄い自立しようとしないうことである。国民に等しく自由と権利が保障されているとはいいいながら，自立した国民の納税の上に，このような自立しようとしないう生活保護費受給者の自由と権利が成り立っているように見える。これが法の下での平等が本来想定しているものといえるであろうか。

2014年3月27日「NHK ニュースおはよう日本」⁽¹³⁾で生活保護費を約2億円削減した大阪・豊中市の福祉事務所の取組が紹介されていた。主な取組は仕事探しの支援であるが，単なる求人先へのあっせんではなく，福祉事務所の職員が，ハローワークにおける担当者との面談に同席し，本人に適した仕事に就けるよう助言し，無理なく継続可能な就職へとつなげている。また，中間的就労⁽¹⁴⁾の採用で，基本的な仕事のスキルが備わっていない者でも働ける場を作ることに力を入れている。これらの取組は歳出削減も大切な成果であるが，受給者が自立することにこそ大きな成果がある。労働する能力をもちながらその意志をもっていない者が受給者であることは，生活保護制度の趣旨を逸脱していると思われるが，そのようなことが，一部でまかりとおっているとすれば，法の更なる整備と国

民の自律についての更なる自覚が必要であるだろう。

法の下での自由が自立した個人を想定しているのであれば、自分の自由は自分で守るという原則を守らない者についてはそれを容認せず、自由の基盤となる自立を促すことも「自由」を守るために国家が行うべきことである。労働の能力も意思もありながら、就職できずにいる状況からの脱却のための支援や、諸般の事情により勤労がかなわない場合の救済こそが13条に規定する生命、自由及び幸福追求に対する国民の権利の保障であり、25条の生存権の保障なのである。

Ⅲ．納税の義務—自由を守り権利を支える租税

次に納税の義務（30条）⁽¹⁵⁾について考えてみよう。本章第2節でも見たように、納税の義務だけが義務規定のみになっている。我が国が租税国家であることを考えれば、納税が義務とされることは当然のことである。この義務とされる納税により自由を守り権利を支えているのだということは何よりも租税教育等で教えなければならないことであろう。

日本は国民主権が憲法で定められている。国民主権とは、俗な言葉でいえば、国民が日本の政治の主人だということである⁽¹⁶⁾。これは、国家から国民が支配されているのではなく、国民が国政を国家に委託しているということを示している。国民主権の下で、基本的人権を確保するため、国家の存立をはかるには、国民はその能力に応じてその財政を支えなければならないのは当然で、本条はその当然の義務を明示するものである。と同時に、本条は「法律の定めるところにより」と定めて、義務の具体化方法を特定し、財政立憲主義の一面を明らかにする意味をもっている⁽¹⁷⁾。

また、大嶋訴訟・最高裁大法廷判決において説明されるように、租税とは「国家の維持及び活動に必要な経費は、主権者たる国民が共同の費用として代表者を通じて定めるところにより自ら負担すべきもの」⁽¹⁸⁾なのである。租税とはただ個々の国民の自由を守るのみならず、国家の維持及び活動を行うため必要な経費であり、共同の費用である。それは主権者たる国民が自ら負担すべきものとされるのである。

Ⅳ．租税教育等で教えるべき「租税と個人の関係」

以上のような憲法の下で、このような中で租税が自由を守り権利を支えているのだというものの理解を促すことは、租税教育等の果たすべき目的の中でも重要な目的の一つなのである。

個人（国民）が自由に働き自立し私有財産を得て、人としての本来の欲求を満たすことで、個人は自ら人としての尊厳を確認することができるであろう。

明治政府は明治6（1873）年の地租改正条令の布告にあたって「租税ハ国ノ大事人民の休戚⁽¹⁹⁾ノ係ル所ナリ」との考え方を示したが⁽²⁰⁾、この考え方は、租税が国家の「大事」すなわち「基礎」に関わる重要なものであることと国民の「休戚」すなわち「喜びと悲しみ」に関わるものであることを意味している。租税は国民生活に密接に関わるものである

がゆえに国民の「喜びと悲しみ」を知悉し、いわば「国民と共にある」ことを言わんとしているのであろう。このことは、現在の日本国憲法においても同じことである。租税それ自体は、国民にとって「喜び」であろうか、「悲しみ」であろうか。国民は自由な経済活動を通じて自立し「自由のもたらす恵沢」（日本国憲法前文）を享受し幸福であることを喜び、自立の証として税金を払い、その資金をもって国家が自力では自由のもたらす恵沢を享受できない人たちを扶助し、その人たちとも幸福、喜びを共有することができる社会を実現するのだと考えると、租税それ自体は「戚」（悲しみ／マイナスのイメージ）ではなく「休」（喜び／プラスのイメージ）といえよう。

以上に見てきたように、自由や権利は個人の自立を前提としており、また、自由を守るためには個人の自律が必要とされるのである。そして、租税とは自由を支えるものである以上、租税教育等においてこれらのことを教えることが必要なことだといえる。しかし、こうしたことを租税教育等でいかにして伝えていくかは難しい問題である。教育的見地に配慮しつつ、そもそも教育者ではないことをわきまえ、税を生業とする税理士が行うという見地から我々も自由を尊重する自立した一個人、一国民であるという見地から、語りかけてゆくことが必要なのであろう。

注

- (1) 高村暢児編『ケネディ演説集』（中公文庫、2014）35頁。
- (2) 「ジョンは、この就任演説の重要な目的は国民を一つにまとめ、ロサンゼルスでの受諾演説で提示したニューフロンティアに向けて行動させていくことだと考えていた。そのために保守派も進歩派も納得する内容、つまり米ソ対立を中心とした国際問題を取り上げようと思っていた。しかし、保守派の対ソ強硬策、進歩派の対ソ柔軟策という二つの相対する考えを、一つの演説にどう融合させるかが問題だった。」（上田宏『ケネディ』（中公新書、2007）137頁）
- (3) 高村・前掲注（1）30頁。
- (4) 高村・前掲注（1）30頁。
- (5) 高村・前掲注（1）30頁。
- (6) 八木秀次「中高生のための国民の憲法講座第27講『国民の三大義務』の不思議」。（<http://www.sankei.com/life/news/140104/lif1401040018-n1.html> [最終確認日：2016年5月3日]）参照。
- (7) スターリン憲法（ソビエト社会主義共和国同盟憲法）の12条に次のような規定がある。「ソ同盟においては、労働は『働かざる者は食うべからず』の原則によって、労働能力のあるすべての市民の義務であり、名誉である。」（山ノ内一郎訳、『人権宣言集』岩波文庫）
- (8) 八木・前掲注（6）。
- (9) 宮沢俊義『憲法（改訂版）』（有斐閣、1998）122頁。
- (10) 杉原泰雄『憲法読本』（岩波ジュニア新書、第4版、2015）180頁。
- (11) 樋口陽一『個人と国家』（集英社新書、2000）64頁。
- (12) 憲法第25条「すべての国民は、健康で文化的な最低限度の生活を営む権利を有する。
2 国はすべての生活部面について、社会福祉、社会保障及び公衆衛生の向上及び増進に努めなければならない。」
- (13) <http://www.nhk.or.jp/ohayou/marugoto/2014/03/0327.html> [最終確認日：2016年4月18日] 参照。
- (14) 職業訓練と通常の雇用の間の新しい働き方として、国の生活困窮者自立促進支援モデル事業の認定を受けている。
- (15) 憲法第30条「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ。」
- (16) 宮沢俊義『新版補訂 憲法入門』（勁草書房、2010）100頁。
- (17) 佐藤幸治『憲法』（青林書院、第3版、1995）442頁。

- (18) 昭和60年3月27日民集39巻2号247頁。
- (19) 休戚（「休」は喜び，「戚」は悲しみの意）喜びと悲しみ。幸福と不幸。（大辞林第三版）。
- (20) 坂田純一『実践税理士法』（中央経済社，2015）2頁。

第3章 租税教育等の制度的内容

第3チーム

研 究 員 高 橋 秀 至 (福 岡 支 部)

研 究 員 南 立 清 治 (福 岡 支 部)

研 究 員 渡 邊 齊 (西 福 岡 支 部)

第3章 租税教育等の制度的内容

チームリーダー 高橋 秀 至

第1節 租税法律主義と納税者の権利

研究員 高橋 秀 至

I. はじめに	89
II. 納税の義務と納税者の権利	89
III. 租税法律主義の内容と税法の解釈	91
IV. 法の欠缺と租税回避	93
V. おわりに	96

第2節 申告納税制度と納税者の権利及び義務

研究員 南 立 清 治

I. はじめに	99
II. 申告納税制度の趣旨	99
III. 申告納税制度の概要（納税義務の確定）	106
IV. 申告納税制度と源泉徴収・年末調整制度	108
V. 申告納税制度の理念と税理士	112
VI. おわりに	114

第3節 納税者の権利救済と租税教育等

研究員 渡 邊 齊

I. はじめに	119
II. 権利救済の意義	119
III. 税務争訟制度の目的等	122
IV. 行政救済制度	122
V. 司法救済制度	128
VI. おわりに	129

第3章 租税教育等の制度的内容

第1節 租税法律主義と納税者の権利

高 橋 秀 至

I. はじめに

本章のテーマは、「租税教育等の制度的内容」である。すなわち、租税の制度的内容として、何を教育すべきかが問題となる。租税の意義や根拠を説くことも重要であるが、それだけでは社会全体として租税が必要であり、自らもその一員として租税を納める必要があることは認識できるものの、それは個々の納税者にとっては漠然としたものにすぎない。納税者は自らの具体的納税額に納得ができなければ、自ら進んで納税するという心理には至らないであろう。納税義務がいかんして成立し確定するのか、また納税義務の履行に関して納税者の権利はいかんして保護されるのかが理解できてはじめて、納税者は自らの具体的納税額に納得し、自ら進んで納税義務を履行することができよう。本章は、納税義務の成立、確定および納税者の権利救済について、租税教育等の必要性を論述するものである。

納税義務に関する制度的基礎は租税法律主義にあり、納税義務の成立を考えるにあたっても、まずは、租税法律主義について考察する必要がある。租税法律主義の根拠条文のひとつとされている日本国憲法30条には⁽¹⁾、納税の義務が定められているが、国民の納税義務はいかんして成立するのであるか。また、納税義務を履行するにあたって国民はいかなる権利を有するのであるか。

本節においては、納税義務成立の根拠および納税義務に関する国民の権利に焦点をあてて、租税教育等において何を教育すべきかを考察したい。

II. 納税の義務と納税者の権利

1. 日本国憲法第30条と納税義務成立要件

憲法30条には、「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ。」と定められている。本条項は、第3章「国民の権利及び義務」に位置する条項であり、国民の納税義務を規定したものであるが、国民に納税義務があるということは、我が国が私有財産制をとる限り自明のことである。憲法が国民に財産権を保障する以上（29条）、国民は必然的に納税義務を負うのであって、その意味においては、単に国民の納税義務を規定する条項を憲法におく意義はない。本条項にその存在意義を見いだすならば、それは「法律の定めるところにより」という文言に求めるべきであろう。当該文言が「納税の義務を負ふ。」という述語を修飾しており、この「法律の定めるところにより」という文言は納税義務成立の要件といえることができる。すなわち、法律によらない課税は憲法によって禁止されているということであり、租税に関する法律の定める要件を充足する事実が生じた場合にのみ、国民は納税の義務を負うということになる。

法律が定める要件すなわち課税要件の充足をもって納税義務成立の要件とすることは、実定税法においても明らかである。国税通則法15条には、「国税を納付する義務（源泉徴収による国税については、これを徴収して国に納付する義務。以下「納税義務」という。）が成立する場合には、その成立と同時に特別の手續を要しないで納付すべき税額が確定する国税を除き、国税に関する法律の定める手續により、その国税についての納付すべき税額が確定されるものとする。」というように、租税の賦課手續は、その成立と確定とを区別して規定されている。そのうえで同条第2項において、「納税義務は、次の各号に掲げる国税（第一号から第十二号までにおいて、附帯税を除く。）については、当該各号に定める時（当該国税のうち政令で定めるものについては、政令で定める時）に成立する。」と規定されている。同条項における各号には、税目別に納税義務の成立時期のみが定められており、納税義務成立に関する手續はいっさい定められていない。このことから、同条項は、納税義務の成立には、なんら手續を要しないことを前提にしており、課税要件の充足をもって納税義務が成立するということを実定税法は、その前提にしているといえる⁽²⁾。

このように、納税義務は行政庁の行為によって成立するのではなく、課税要件の充足をもって成立するのであり、税法の定める課税要件が納税義務成立に関する唯一の要件である⁽³⁾。国民の財産権は、納税義務を前提として保障されるものであるが、この財産権に対する納税義務の制約は、課税要件を充足する事実が生じた場合に限られるのであって、課税要件規定のないところに納税義務は成立せず、国民の財産権は保障される。憲法30条は、国民に納税の義務を課すとともに、その納税義務を課税要件が充足する場合に限定することによって、法律によらない課税を禁止し、その意味において国民の財産権を保障するものといえよう。

2. 日本国憲法第84条と租税法律主義

憲法84条には、「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。」と定められている。本条項は、第7章「財政」に位置する条項であり、国家の課税権行使にかかわる条項である。国家が国民に課税を行うにあたっては、必ず法律によらなければならない、新たに租税を課す場合および現在の課税関係を変更する場合には、必ず立法手續を経なければならないというものである。納税義務の成立要件が課税要件の充足であることにかんがみると、「新たに租税を課す場合および現在の課税関係を変更する場合」に立法すべきは課税要件法である。このことから、本条項が指す「法律」は、課税要件法と考えられるが、課税要件法のみならず、国家の課税権行使に関する手續法をも含むと解することができる⁽⁴⁾。納税義務の成立要件は課税要件であるが、税額確定手續および徴収手續も重要である。手續規定が整備されていなければ、租税行政庁による恣意的な処分を許し、租税法律主義が画餅となりかねない。したがって、憲法84条は、課税要件法を中心とする租税実体法と租税手續法の両面において、法律によらない課税を禁止するものといえる。

このように、法律によらない課税を禁止するという憲法原理が租税法律主義である。課税権の行使にあたって、法律によらない課税を認めてしまうと、租税行政庁がいかに公正

な課税を試みたとしても、結果として恣意的なものになる恐れがある。このことから、課税権の行使は法律の定める要件に限定し、行政庁の恣意専断を完全に排除する必要がある。憲法84条は、国家の課税権行使に関して、租税実体法と租税手続法の両面において租税法律主義を宣言した規定である。その意味において、租税法律主義の根拠を本条項のみに求めることも可能である。しかし、国民の納税義務が課税要件の充足によってのみ成立するという理念は、きわめて重要であり、憲法30条は、その意味で租税法律主義の根拠としての意義を有するといえよう。

したがって、憲法30条が納税義務成立要件に関する制約であるのに対して、憲法84条は課税権行使要件に関する制約と位置づけることができる。租税法律主義は、納税義務成立の要件を課税要件の充足に限定し、確定および徴収の手続きをも含めて、法律によらない課税の禁止を要請するものである。すなわち、憲法は、納税義務成立要件と課税権行使要件の両面から租税法律主義を規定しており、法律によらない課税を禁止し、国民の財産権を保障するものである。

3. 小括

国民は、納税の義務を負うと同時に、法律によらない課税を受けないという権利を有する。これは、自由主義国家であるがゆえの必然的義務と租税法律主義が保障する権利であって、納税者の手続的な権利義務というよりはむしろ、租税債務の存否にかかる国家に対する国民の権利義務といえることができる。

国民には、憲法29条により財産権が保障されているが、その一方で国民の財産権は納税義務により制約を受ける。法律によらない課税を禁止することにより（憲法30条、84条）、財産権制約範囲を明確にすることができ、行政庁の恣意専断による財産権の侵害から国民の財産権は保障されるのである。行政庁の恣意専断によって多大な課税がなされると、財産権は不当に侵害される。憲法30条は、憲法29条が財産権を保障することにより必然的に生じる納税義務を課税要件法の定め限定するものである。したがって、租税法律主義の意義は、法律によらない課税を禁止することにより、国民の財産権を保障することにある、このことが納税義務に対する国民の権利であるといえる。

このような租税法律主義の意義を理解することが肝要であり、租税法律主義における納税義務の成立要件である課税要件の重要性を認識し、課税要件法を理解することが納税者の権利を保護するために重要である旨を教育すべきであろう。

III. 租税法律主義の内容と税法の解釈

1. 租税法律主義の機能と内容

(1) 租税法律主義の機能

租税法律主義により、国民の納税義務は課税要件の充足をもってのみ成立し、国民は法律によらない課税を受けないという権利を有するのであるが、租税法律主義の要請を満たす課税要件法とはいかなるものであろうか。租税は財産権に対する制約であるが、いかな

る場合に課税されるのかがわからなければ、国民は安心して経済生活を送ることはできない。そこで、国民に課税の有無および税額に関する予測可能性を担保する必要があるが、納税義務は課税要件の充足によってのみ生じるものであるから、その予測可能性は課税要件法をはじめとする税法により担保されなければならない。税法を読みさえすれば、自らの経済活動または経済状況に対して、いかほどの課税が生じるのかが予測可能でなければならない。国民が税法を理解し、税法に基づいて自らの税額を予測することによって、税法を信頼して安定的に経済生活を営むことが可能となる。すなわち、税法は理解可能性と信頼性を備えたものでなければならず、これにより、法的安定性が保たれることになる。したがって、租税法律主義の機能は、法的安定性および予測可能性の担保にあるといえよう。

（２）課税要件法定主義

租税法律主義の機能は、法的安定性および予測可能性の担保にあるが、これらの機能を果たすために租税法律主義がそなえるべき内容は、どのようなものであろうか。納税義務が課税要件の充足によってのみ成立することにかんがみると、国民の法的安定性および予測可能性は、課税要件法によって担保されるべきものである。このことから、納税義務成立要件である課税要件は、必ず法定されなければならない。さらに、憲法84条が国家の課税権行使を法律の定めに限定していることからすると、課税要件法のみならず、租税実体法および租税手続法のすべてに関して、法定すべきことが要請されているといえよう⁽⁵⁾。

このように、課税要件等を法定すべしとする課税要件法定主義は、法律によらない課税を禁止し、法律にしたがった適法な課税を保障するにあたって、不可欠なものであり、租税法律主義の核となる内容といえることができる。

もっとも、現実には数多くの政省令が発せられており、個別具体的な委任に限り委任立法が認められている⁽⁶⁾。このことから、法律のみならず税法の法源とされるものについては、教育する必要があると同時に、委任の是非および限界についても考えることができるように教育すべきであろう。

（３）課税要件明確主義

法律によらない課税を禁止し国民の財産権を保障するために、課税要件法定主義が租税法律主義の核となる内容であるが、課税要件を法定しさえすれば良いというわけではない。たとえ課税要件のすべてを法定したとしても、その規定内容が不明確であれば、多様な解釈を許すことになる。これでは、予測可能性および法的安定性が担保できず、課税要件を法定した意味が失われてしまう。このことから、課税要件はできる限り明確で一義的でなければならないとする課税要件明確主義も、租税法律主義の内容として重要である⁽⁷⁾。

租税法律主義は、その内容として課税要件のすべてを明確に法定することを要請するものであり、明確に法定された課税要件を充足する事実が生じた場合にのみ、国民は納税の義務を負うということになる。

もっとも、税法においても、ある程度不確定な概念を使用することは不可避であり、課税要件明確主義は、すべての不確定概念を排除するものではない⁽⁸⁾。租税法律主義の機能

が法的安定性および予測可能性の担保にあることにかんがみると、不確定概念の使用は、当該法文の立法趣旨・目的から当該不確定概念の意味内容が確定できるものに限られると解すべきであろう。

納税者は課税要件法に精通することで、自らの納税義務を理解し適切に納税義務を履行することができる。また、納税者は納税義務の内容を納税者自らがその代表者を通じて定めていることを認識し、立法過程に目を向けるべきである。租税立法に関しては、立法府に広範な裁量権が認められているため⁽⁹⁾、委任立法の適否や不確定概念使用の適否をも含めて、課税要件が明確に法定されているか否かを見極め、投票行動を通じて自らが納得できる納税義務を実現していかなければならない。そのためにも、税法に関する教育は重要であろう。

2. 租税法律主義における税法解釈

租税法律主義は、課税要件のすべてを明確に法定することによって、法律によらない課税を禁止するものであるが、税法の解釈においては、厳格な解釈を要請するものである。税法の解釈において、法文を無視した柔軟な解釈を許せば、事実上法律によらない課税を認めることになる。納税義務に対する国民の法的安定性は、税法に対する信頼性によって保障されるものであり、その解釈が解釈者によって異なることになれば、税法に対する信頼性は損なわれる。税法は法文に忠実な解釈が求められ、法文中の文言の意味も、通常用いられる意味として解釈されなければならない⁽¹⁰⁾。税法は、一般に理解可能でなければならない。税法の解釈においても日本語としての通常用語法または言語慣用を無視した解釈は許されない⁽¹¹⁾。したがって、税法解釈は、原則として文理解釈によるべきである。

税法には文理解釈が要請されるが、文理解釈の結果として複数の解釈が可能な場合、または文理解釈によると解釈に矛盾が生じて法の適用が困難な場合が考えられる。このような場合においても、軽々に解釈を放棄すべきではなく、該当法文の立法趣旨・目的を考慮に入れた解釈、すなわち立法者の価値判断を参酌した解釈をすべきである⁽¹²⁾。このような法文の立法趣旨・目的を考慮に入れた解釈を要する場合においても、その解釈は文理解釈の補完にとどまるべきであって、法文または文言の意味を超越した解釈は許されない。

したがって、納税者は課税要件法を熟知し、法文およびその文言に忠実に理解する必要がある。そのうえで、納税者は自らの税額に納得して納税義務を果たすべきであろう。

IV. 法の欠缺と租税回避

1. 法の欠缺と税法解釈の限界

(1) 租税回避と公平負担原則

税法の解釈は原則として文理解釈によるべきであるが、文理解釈の結果、納税者間の租税負担に不公平が生じる場合がある。租税回避行為が行われると、課税要件法を文理解釈する限り、税負担の不公平が生じる⁽¹³⁾。租税回避について、清永敬次教授は、「租税回避 (tax avoidance, Steuerumgehung)」というのは、課税要件の充足を避けることによる租税負

担の不当な軽減又は排除をいう。』⁽¹⁴⁾と定義づけておられる。納税義務は課税要件法に規定された課税要件を充足する事実が生じた場合に成立するものである。課税要件の充足を避けることができれば、納税義務は成立せず、税負担は軽減される。ある経済成果を達成するにあたって、課税要件法に規定が存在しない行為を行えば、その経済成果を生じせしめた事実は、課税要件が充足しない事実ということになる。すなわち、租税回避は課税要件法に欠缺が存する場合に生じるものであり、租税回避行為は課税要件法の欠缺をねらって行われるものである⁽¹⁵⁾。

人々は私法に基づいて種々の経済活動を行う。税法においては、このような私法上の取引を課税要件事実として、課税要件法が適用される。ある経済成果に課税をしようとする、当該経済成果を生む私法上の法形式を想定して、当該法形式に適合するように課税要件法が制定される。これに対して、立法者が想定した当該法形式と異なる法形式を納税者が選択した場合、その事実は当該課税要件法に適合しないことになり、課税要件法に欠缺が生じることになる。すなわち、立法者が想定した当該法形式とそれと異なる法形式とで同一の経済成果を達成する場合において、立法者が想定していない法形式を選択すれば、租税回避が成立することになる。

租税は、直接の反対給付を伴わない公共サービスの資金調達手段として国家により課されるものである⁽¹⁶⁾。かかる租税には租税負担能力に応じた公平な負担が求められ（憲法14条）、税法は、各人の租税負担能力に応じて租税負担が公平になるように立法されるべきである。このように租税負担の公平を求めて立法された税法を文理解釈すれば、租税負担はおのずと公平になるはずである。しかし、課税要件法に欠缺が生じれば、当該課税要件法の欠缺をねらって、立法者が想定していない異常な法形式を選択することにより、租税回避行為が行われる。租税回避行為が行われると、当該課税要件法を文理解釈する限り、租税回避が成立し、租税負担は不公平になる。すなわち、課税要件法の欠缺をねらって租税回避行為を行ったものには租税負担が軽減されるのに対して、そのような行為を行わなかった者には、租税負担は軽減されない。したがって、租税回避は、公平負担原則にてらして不当な租税負担の軽減であるといえよう。

（２）租税回避否認の是非

租税回避は公平負担原則にてらして不当な税負担の軽減であるが、税法解釈において否認することはできるのだろうか。そもそも租税法律主義は、法律によらない課税を禁止することによって国民の財産権を保障することにその意義を有するものであり、税法の解釈は文理解釈によらなければならない。その一方で、公平負担原則は、租税法律の中身に関する原則であり、立法時に考慮されるべき原則である。公平負担原則にてらすならば、租税回避は否認すべきものであるが、公平負担原則は主として立法原則であって解釈原則ではない⁽¹⁷⁾。

租税回避の原因は課税要件法の欠缺にあり、法の欠缺を埋めるということは、まさに法を創造するということである。三権分立のもとでは、法の創造は立法権に属するものであって、司法権または行政権に属するものではない。特に税法においては、租税法律主義の要

請により、法律によらない課税は禁止されており、立法府に属さない機関が新たな課税要件法を創造して課税を行うことは許されるものではない。租税法律主義は、国民の権利として憲法により保障されているのであって、法的安定性の担保は、その重要な機能である。国民は法文に書かれた文言を信頼して経済生活を営むのである。法律の文言にないことによって課税がなされると、法的安定性は損なわれ、国民の財産権は侵害されることになる。

したがって、税法の解釈は文理解釈によらなければならない、たとえ租税回避であっても、特別な法解釈または特別な事実認定による否認は、認められるものではない。

（３）租税回避と租税教育

租税回避を課税要件法の解釈により否認することはできず、最高裁も、否認規定がない場合において、租税回避は否認できないものとしている⁽¹⁸⁾。とはいえ、このことをもって、租税回避を積極的に進めるような教育をすべきでもなければ、租税回避をことさら敵視するような教育をすべきでもない。行政庁には租税回避に対する否認インセンティブが強く働くであろうから、納税者が租税回避行為を行った場合には、行政庁による処分がなされる可能性が高い。納税者が課税処分を受ける場合には、税務調査手続に始まり権利救済手続に至るまでに多大な時間と労力を要することになる。納税者の租税回避を企図した行為になされた課税処分は、訴訟において必ずしも取り消されるとは限らない。納税者が租税回避を企図したとしても、特別な法解釈によらない課税要件法の解釈により課税処分が維持され、結果的に租税回避が成立しない場合もある⁽¹⁹⁾。また、下級審においては、特別な法解釈による否認を認めたものもあり⁽²⁰⁾、特別な事実認定による否認を認めたものもある⁽²¹⁾。さらには最高裁も、租税減免規定に対しては例外的に租税回避の否認を認めている⁽²²⁾。租税回避を企図することは、このようなリスクを伴うものであり、社会的な非難的になり⁽²³⁾、社会的な制裁を受ける恐れもある。

一方、租税回避行為が税負担の不公平をもたらすものであり、心情的には許しがたいものと感じられるとしても、当該行為者に対しては、法が適用されるだけであって、道義的な責任を求めるべきではない。法に反していない者を国家または社会が封殺することは、自由主義国家・法治国家において、許されるものではない。租税回避行為と節税行為は、観念上こそ明確に区別できるが、現実の事実にあてはめる段階においては、その区別は困難な場合が多いものである⁽²⁴⁾。法律の根拠に基づくことなく租税回避行為を封殺するということは、ややもすると、節税行為をも封じ込めることになる。したがって、租税回避が許しがたいというのであれば、立法により課税要件法の欠缺を治癒して対処すべきであろう。

２．租税回避と租税立法

（１）個別否認規定と一般的・包括的否認規定

租税回避を課税要件法の解釈により否認することはできず、租税回避の否認は、まさに立法府の責務である。立法によって課税要件法の欠缺を治癒し、改正法施行後には同様の租税回避が成立しないようにする必要がある。それでは、租税回避否認規定はいかなる法規定によるべきであろうか⁽²⁵⁾。租税回避否認規定は、個別否認規定と一般的・包括的否認

規定に区別される⁽²⁶⁾。個別否認規定が個別具体的な租税回避行為を特定して否認する規定であるのに対して、一般的・包括的否認規定は、租税回避行為を特定せずに否認する規定であるため、不確定概念を使用せざるをえない⁽²⁷⁾。このため、予測可能性および法的安定性の担保という観点からすると、一般的・包括的否認規定は、好ましいものではない。

また、特定の租税回避行為に対しては、当該租税回避行為を課税要件に取り込んだ課税要件法を制定することができるが⁽²⁸⁾、租税回避行為を特定しない場合には、課税要件法で対処することは困難である。租税回避行為を特定しないまま、課税要件法に租税回避を否認するための規定をおこうとすると、きわめて不明確な文言を多用せざるをえず、課税要件法が総じて不明確なものとなる。また、税法が予定していない法形式を納税者が選択した場合に、当該法形式を税法が予定する法形式に引きなおして課税処分を行う権限を租税行政庁に認める規定をおくことも考えられるが⁽²⁹⁾、このような規定は、租税行政手続によって課税要件法を創造することを認める規定にほかならない。国民の納税義務は、課税要件の充足によってのみ成立するのであって、行政手続によって成立するものではない。

したがって、租税回避否認規定は個別否認規定によるべきである。租税回避の否認は、特定の租税回避行為に対して、税法が予定する法形式による場合と同一の法効果が生じるように当該租税回避行為にかかる法形式を課税要件に取り込んだ課税要件法を制定することにより、なされるべきである。

（２）租税立法に関する立法府の責務

租税回避を否認するためには、個別に課税要件法を制定する必要があるが、法を制定するのは立法府の責務である。税法を制定するにあたって、立法府は法に欠缺が生じないように最善の注意を払わなければならない。しかし、これから生じる事実のすべてを予測して完全な法を制定することは不可能である。法が不完全であるがゆえに、法の欠缺をねらって租税回避行為が行われることは不可避である。それゆえに、租税回避が発見された場合には、立法府は迅速に立法措置を講じるべきである。立法措置が遅れると、税負担の不公平が拡大し、ひいては法的安定性をゆるがすことになりかねない⁽³⁰⁾。租税立法は立法府の責務であり、迅速かつ丁寧な審議が求められる。立法府には、租税負担が公平で、国民が納得する税法を制定する責務があるのである。

V. おわりに

我が国は自由主義国家であり、国民に財産権が保障されているため、国民は納税の義務を負うのであるが、国民の納税義務は、課税要件法に定められた課税要件の充足によってのみ成立するものである。国民は、納税の義務を負うと同時に、法律によらない課税を受けないという権利を有する。この権利を守るためには、税法は厳格に解釈されなければならない。たとえ租税回避であっても、特別な法解釈による否認を認めることはできない。租税回避は課税要件法に欠缺が存する場合に成立するものであるが、法の欠缺を埋めるのは立法府の責務である。我が国は民主主義国家であり、立法府の構成員は選挙により選出さ

れる。法律は選挙により選出された議員の多数決投票によって制定されるのであって、国民の納税義務は、国民が自らその代表を通じて法定するものである。

このことから、租税立法は、立法府の責務であると同時に、間接的には国民の責務であるといえる。国民は税法に関心を持ち、立法府がその責務を果たしているか否かを見極める必要がある。国民は、選挙を通じて自らの納税義務の内容を決めていることを認識すべきであろう。

納税義務の内容が課税要件法によって定まることから、憲法における租税法律主義の理念を教育すると同時に、課税要件法に関する教育も必要であろう。納税者は課税要件法を熟知して適正に納税義務を履行すべきであり、立法過程を通じて自らの納税義務を納得できるものにしていかなければならない。このことにより、租税に対する意識は、「取られるもの」から「自ら進んで納めるもの」へと変わるのである。

注

- (1) 本条項を租税法律主義の根拠条文のひとつとする見解として、清永敬次『税法〔新装版〕』（ミネルヴァ書房、2013）28頁がある。
- (2) 租税債務関係説と実定税法の関係については、谷口勢津夫『税法基本講義』（弘文堂、第5版、2016）【12】参照。
- (3) このことは、租税法律関係を債務関係ととらえる租税債務関係説に適合するものであり、租税債務関係説は、アルベルト・ヘンゼルによって提唱されたものである。（Albert Hensel, *Steuerrecht*, Dritte, Vollig Neubearbeitete Auflage, Julius Springer, 1933. 訳書に関しては、第2版の訳書である杉村章三郎訳『独逸租税法論』（有斐閣、1931）参照。）
- (4) 増田英敏『リーガルマインド租税法』（成文堂、第3版、2011）24頁参照。
- (5) 最判（大）昭和30年3月23日、民集9巻3号336頁参照。
- (6) 大阪高判昭和43年6月28日、行集19巻6号1130頁参照。本件において大阪高裁は、租税法律主義において委任立法を容認する要件として、「法律自体から委任の目的、内容、程度などが明らかにされていること」をあげている。このほかにも、委任立法を無効とする数少ない裁判例として、東京高判平成7年11月28日、行集46巻10・11号1046頁がある。
- (7) 仙台高判昭和57年7月23日、判タ487号113頁参照。
- (8) 最判（第2小）昭和53年4月21日、訟月24巻8号1694頁参照。
- (9) 最判（大）昭和60年3月27日（大嶋訴訟）、民集39巻2号247頁参照。
- (10) 最判（第3小）平成22年3月2日（ホステス報酬計算期間事件）、判タ1323号77頁参照。もっとも、過去の裁判例には文言の意味を拡張して解釈したものもある（最判（第3小）平成9年11月11日（レーシングカー事件）、訟月45巻2号421頁）。
- (11) 谷口・前掲注（2）【44】参照。
- (12) 東京高判平成22年9月9日、税資260号11504順号参照。
- (13) 本稿においては、行為概念として租税回避行為という用語を用い、結果概念として租税回避という用語を用いている。課税要件の充足を避けるべく、ある行為を行ったものの、法解釈または事実認定の結果として、租税回避が成立しなかった場合には、当該行為は租税回避行為には該当しないことになる。
- (14) 清永・前掲注（1）42頁。
- (15) 課税要件法の欠缺と租税回避の関係については、谷口勢津夫『租税回避論』（清文社、2014）6～9頁〔初出2010〕参照。
- (16) 最判・前掲注（9）参照。
- (17) 中川一郎『税法学巻頭言集』（清文社、2013）253頁〔初出1964〕参照。もっとも、執行面においても、特定の納税者が不利益を被るような場面においては、憲法14条の要請により、取り扱いの平等が求められることがある（大阪高判昭和44年9月30日（スコッチライト事件）、判タ241号108頁参照）。

- (18) 最判（第2小）平成23年2月18日（武富士事件），判時2111号3頁参照。本件において最高裁は，租税回避否認を法解釈の限界と位置づけ，立法府の責務とした。拙稿「公平負担原則に基づく税法解釈の是非—法人税法第22条の解釈を中心として—」税法学567号（2012）113～129頁参照。
- (19) 最判（第3小）平成18年1月24日（パラティーナ事件），判タ1208号82頁参照。
- (20) 東京高判平成20年1月23日（武富士事件），判タ1283号119頁参照。
- (21) 大阪高判平成12年1月18日（パラティーナ事件），民集60巻1号307頁参照。
- (22) 最判（第1小）平成18年2月23日，判タ1206号172頁参照。
- (23) 日本経済新聞2012年12月4日夕刊3頁には，国際的租税回避行為を行う多国籍企業に対するボイコット運動等が報道されている。
- (24) 金子宏『租税法』（弘文堂，第21版，2016）126頁参照。
- (25) この問題の詳細については，拙稿「租税回避否認の是非と包括的否認規定の解釈」福岡大学商学論叢60巻4号（2016）633～648頁参照。
- (26) 租税回避否認規定の区分に関しては，谷口・前掲注（2）【70】参照。
- (27) 立法論として，一般的・包括的否認規定が必ずしも明確でないことについては，清永敬次『租税回避の研究』（ミネルヴァ書房，1995）424～425頁〔初出1985〕参照。
- (28) 武富士事件当時と現在の相続税法における贈与税納税義務者の規定は，以下のとおりである。

旧相続税法

第1条の2 次の各号のいずれかに掲げる者は，この法律により，贈与税を納める義務がある。

- 一 贈与により財産を取得した個人で当該財産を取得した時においてこの法律の施行地に住所を有するもの
- 二 贈与によりこの法律の施行地にある財産を取得した個人で当該財産を取得した時においてこの法律の施行地に住所を有しないもの

相続税法

第1条の4 次の各号のいずれかに掲げる者は，この法律により，贈与税を納める義務がある。

- 一 贈与により財産を取得した個人で当該財産を取得した時においてこの法律の施行地に住所を有するもの
- 二 贈与により財産を取得した次に掲げる者であつて，当該財産を取得した時においてこの法律の施行地に住所を有しないもの
 - イ 日本国籍を有する個人（当該個人又は当該贈与をした者が当該贈与前五年以内のいずれかの時においてこの法律の施行地に住所を有していたことがある場合に限る。）
 - ロ 日本国籍を有しない個人（当該贈与をした者が当該贈与の時においてこの法律の施行地に住所を有していた場合に限る。）
- 三 贈与によりこの法律の施行地にある財産を取得した個人で当該財産を取得した時においてこの法律の施行地に住所を有しないもの（前号に掲げる者を除く。）

今日の課税要件法においては，武富士事件同様の行為を行っても，受贈者が日本国籍を有し，贈与時に贈与者が我が国に住所を有することから，当該租税回避は成立しない。

- (29) 現実には，ある一定の範囲または行為に限定してではあるが，税法が予定していない法形式による税負担の軽減を税法が予定する法形式に引きなおして課税処分を行うことを認める規定が存在している（法人税法132，同132の2，同132の3，所得税法157，相続税法64等）。
- (30) 立法措置が遅れたことによって多額の租税回避が成立したケースとして，いわゆる武富士事件がある（最判・前掲注（18））。

I. はじめに

申告納税制度は、立憲民主主義国家である我が国の税制の中で租税法律主義と並ぶ根幹をなす制度として位置づけられている。

この制度が制定されてから70年余り経っているが、主権者である国民・納税者にこの制度の理念や仕組みが広く浸透していると言えるかは疑問である。その主な理由としては、納税者の多くを占める給与所得者については、源泉徴収・年末調整制度により課税関係が完結していることから、「税を徴収されている。」というネガティブな納税意識が大勢を占め、国民主権主義に適合する税制としての「自らが納付すべき税を自らの申告で確定させて納税する。」という納税意識が培われる機会がなかったことにある。

更に、個々の納税者の納税意識に委ねるところが大きいこの制度ならではの不愉快あるいは不都合な現実（租税回避や無申告など）も起こっており、納税者の申告・納税に対する不公平感は、今日においてもかなりあると考えられる。

このような現状を踏まえた上で、租税教育等の場を活用して、租税を通して国家との関わりを考え、民主主義を成熟させるためにも、租税に対する無関心や諦めなどのネガティブな感情を少しでも良い方向へ向かうようにしていくことが大切であると考えます。また、我々税理士が申告納税制度の理念を再認識することも、税理士の使命を再認識し、租税教育等に携わる上でも肝要なことと考える。

本節では、今回の「租税教育等」というテーマの中で、制度的な論点のうち「申告納税制度」について、次のような考察を行う。まず、この制度の導入の経緯や動機、その当時の状況を概観し、その後の定着・推進の取組等を考察する。そして、この制度の理念とはどのようなもので、現行の税制にどのような意義を持っているのかを考え、この制度の法的性格と適正な行使の担保措置を概観する。以上の考察を踏まえた上で、この制度の理念と源泉徴収・年末調整制度との関係は現状のままでよいのかを検討し、最後に、この制度の理念と税理士との関係等の考察をすることにより、税理士として、国民主権の立憲民主主義国家の税制における申告納税制度の理念がどのようなもので、そのことを租税教育等にどう生かせるかということを考えてみたい。

II. 申告納税制度の趣旨

1. 申告納税制度の導入と沿革

(1) 申告納税制度の直接税への全面的な導入

申告納税制度は、昭和22（1947）年の所得税法等の抜本的改正に基づき直接税の分野で全面的に採用され、それまでの租税行政庁の課税処分によって税額等が確定する賦課課税制度から、第1次的に納税者のする申告により納付すべき税額等が確定することとなり、

その申告がない場合又は申告に係る税額等に過不足があると認められる場合に限り、第2次的に税務署長等の調査に基づく更正又は決定という処分により確定することとなった。

導入当時の租税行政庁では、申告納税制度に対してかなりの違和感をもち、その採用には必ずしも積極的ではなかった模様であるが、この制度の導入を強く奨めた連合国軍総司令部の意向には逆らうことはできず、採用されたようである。⁽¹⁾

この申告納税制度の採用について立法に携わった忠佐市は、次のように述べている。「結局は民主的な理念を高揚させるという点、それから財閥解体、農地改革等の経済構造の大変革によって相当大多数の納税者を包容する必要を感じて参ったわけですから、大多数の納税者に対して少額な税金でも合わせれば相当巨額な税収に達するというような租税構造をとる以外には考えようがないことになりましたので、インフレに追いつくという当面の要請もあって、結局は申告納税制度に切りかえる、大体こんなことが申告納税制に切りかえた動機だったと思います。」⁽²⁾

申告納税制度が導入された際の衆議院委員会（昭和22年3月18日）における提案理由説明には、「所得税の納税につきましては、原則として予算申告納税の方法によることとしたのであります。すなわち、現在の納税方法が、前年の所得によって税額を定め、政府がその税額を告知することになっているのを改め、今回は、課税の年の所得によって税額を定め、納税者がその申告した所得によって、みずから税額を計算して納税することとしたのであります。これにより所得を生ずる時期と、納税の時期とが近接することに相なりまして、負担の均衡適正をはかる上からも、納税者の納税上の便宜からも、国庫収入の的確を期する上においても、適当と認められるのであります。」とあって、国民主権の新憲法の下において民主的な税制を構築するといった申告納税制度の理念につながるような説明は何もなく、単に徴収上の便宜につながるようなことが列挙されているにすぎない⁽³⁾。

以上のような制度の導入の経緯や動機から、この申告納税制度の趣旨（制度の目的や制定の理由）が日本国憲法の採用した国民主権主義に適合した民主的な税制という理念（後記4.）とともに税務執行の負担軽減ないし租税の効率的な賦課徴収も含まれていることは、事実である⁽⁴⁾。

この制度が制定されて70年が経過した現在においても、導入当時の経緯や動機が根底にあるのか、源泉徴収・年末調整制度によって補完された現行の申告納税制度は、税務執行の効率性を重視しすぎており、主権者である国民・納税者が日本という社会の構成員としてこの社会共通の費用を自ら負担する、という民主的税制における国民の建設的な参加意欲を刺激する⁽⁵⁾ 制度としては、決して好ましい状況にあるとはいえない。

（2）申告納税制度採用時の税務行政

申告納税制度が導入された昭和22（1947）年当時の納税申告状況等は、予定申告の状況で、課税見込みに対し人員で57%、所得金額で37.1%、税額で17%であった。そして、納税者が申告怠慢として更正決定を受けた割合は、昭和23（1948）年が約70%、昭和24年が約55%に達するものであった。そのため、昭和25（1950）年には、国税庁の行政方針の大転換により、それまでの納税者が任意に申告書を提出するのを看過しておいた後に更正決

定をするという方法に代えて、納税者が申告書を提出する段階において税務署の期待する金額で申告書を提出するような強力な「申告指導」が展開されたため、更正決定を受けた割合が4%弱と急減した。すなわち、戦後の申告納税制度の初期段階では、制度の理想からは余りにもかけ離れているこのような指導などで課税についてのトラブルが大幅に減少し、所得税行政の第一歩が踏み出されたのである⁽⁶⁾（本論文集第1章第1節I. 3. (2) 参照）。

（3）申告納税制度等の沿革

- | | | |
|---|-------------|-------------------------------------|
| ① | 昭和21（1946）年 | 財産税と戦時補償特別税について申告納税を採用 |
| ② | 昭和22（1947）年 | 所得税法等の抜本的改正に基づき直接税の分野で全面的に申告納税制度を採用 |
| ③ | 昭和23（1948）年 | 国税査察官制度、第三者通報制度（昭和29（1954）年廃止）が発足 |
| ④ | 昭和24（1949）年 | 国税庁発足（国税査察官制度移管）、シャープ勧告 |
| ⑤ | 昭和25（1950）年 | 所得税及び法人税への青色申告制度導入 |
| ⑥ | 昭和37（1962）年 | 関税を除く間接税の分野でも申告納税制度を採用 |
| ⑦ | 昭和40（1965）年 | 関税についても原則的に採用 |

2. 申告納税制度の定着と推進

（1）シャープ勧告と申告納税制度

敗戦直後の混乱期に立憲君主制から立憲民主制へと国の政体が大きく変わり、国民がそのことに戸惑っている状況の中、連合国軍総司令部の強い意向、急激なインフレへの対処、税務行政の弱体化と納税者の急増等への対応等をするためなど、この制度導入時の困難な状況を考慮すれば、上記1.（2）のような制度導入時の混乱は、やむを得ないことではある。

しかし、占領開始から2年近くが経過したにもかかわらず、このような状況が続いていることに対して強い危機感を抱いた連合国軍最高司令官マッカーサー元帥の発意により、日本の税制改革の一環としてシャープ税制使節団が昭和24（1949）年5月に招致され、その後、「シャープ使節団日本税制報告書」（いわゆるシャープ勧告）が提出された（池田元首相の著書『均衡財政』では別の招致理由が述べられている）⁽⁷⁾。

このシャープ勧告は、「自発的協力と申告納税」の節の中で「所得税および法人税が適正に執行されるかどうかは、全く納税者の自発的協力にかかっている。納税者は、自分の課税されるべき事情、また自分の所得額を最もよく知っている。このある納税者の所得を算定に必要な資料が自発的に提出されることを申告納税という。源泉徴収の行われない分野においては、このような申告納税は十分な税務行政を行うに当たって極めて大切である。事業者、農業者、高額給与所得者、法人—すなわち申告書を提出しなければならないすべての納税者は、この申告納税によって自分等の所得を政府に報告している。このように報告している各人は、国庫が当面している行政上の事務の一端を負担しているのである。もし税務行政が成功することを希望するならば、このような納税者の大多数が自発的に行政上の事務の幾らかを分担しなければならない。同時に、政府はその信頼を裏切り虚偽あるいは不正な申告をした納税者を、嚴重に法律で取締ることをこのような大多数の者に保証しなければならない。」⁽⁸⁾と述べており、申告納税制度が適正に機能するための、納税者

の自発的協力と信頼を保証する法整備の必要性を強調している。

（２）申告納税制度定着に向けた納税環境整備

シャウプ勧告は、自発的納税協力を促進するための納税環境の改善・整備の勧告をしているが、特に重要なのは、「帳簿の正確な記帳」を推進する青色申告制度の採用と罰則その他の制裁の強化である。

まず、青色申告制度であるが、この制度は、昭和25（1950）年にシャウプ勧告に基づき設けられた我が国独自の制度で、その目的は、申告納税制度の下においての適正課税を実現するために不可欠な「帳簿の正確な記帳」を推進するためであり、その骨子は、帳簿書類を備え付け、一定の水準の記帳を継続的に行うとともに、これを保存することが義務付けられる一方、青色申告者に対しては、税制上有利な所得計算や特別控除などの取扱いが認められている。

なお、平成26（2014）年度からは、白色申告者も記帳義務・記帳記録保存義務（違反した場合の罰則なし、推計課税あり）が一応課されていること、更正等に係る理由附記が実施されていること、申告納税制度が採用されてから70年が経過した現在の定着状況を考慮すれば、青色申告制度と白色申告制度を統合するなどの抜本的な見直しを検討する時期にきていると思われる（シャウプ勧告も青色申告制度を過度的制度と考えていたと思われる）⁽⁹⁾。

次に、この制度を担保する措置として、罰則その他の制裁の強化としての加算税制度であるが、これは申告納税制度の採用と同時に発足した追徴税制度を受けてシャウプ勧告に基づく昭和25（1950）年の税制改正で創設されたもので、昭和37年の国税通則法制定により、ほぼ現行の加算税制度になったものである⁽¹⁰⁾。加算税の趣旨については、「確定申告による納税方式は、納税者の申告に重要な意義を置き、これを尊重することを前提に存在する制度であるから、申告が適正になされることが根幹であり、したがって、申告秩序の維持が強く要請されるところから、当初から適正な申告をした者とこれを不当に行った者との間に生ずる不公平を是正して、納税義務違反の発生を防止する行政上の措置として置かれたもの」⁽¹¹⁾ という裁判例がある。

（３）簡素と公平

申告納税制度の定着と推進のためには納税環境整備が重要であることは確かであるが、なによりも、この制度の建前として、納税者が自ら申告できるように理解できる税制が構築されていることが必要である。この点に関して、戦後の税制は複雑難解の一途をたどっているようで、税の専門家である税理士や税務署職員等も手を焼いている現状である。これは、民主主義のチェック機能や民意の反映が税制においてもうまく働かず、予算や国家機関と同じく、税制もその目的等が増殖し続けているようである。例えば、所得税から分離独立された法人税は、当初法人間の受取配当金は全額益金不算入と一応の筋を通してスタートしたが、その後の紆余曲折を経て現行の厚みのある立派な法人税に変貌している。税制が選挙の争点になるのは、消費税の創設とその後の税率アップの時ぐらいというのは言い過ぎかもしれないが、今のところ、増殖に歯止めをかける民意が働く兆しはない。

税制を構築する上での基本原則として、「公平・中立・簡素」の三つが挙げられる⁽¹²⁾。これらの意義や重点の置き方は、経済社会の構造変化に伴って変わってくることもあるが、この三つの原則が税制を考える上での基本であることは21世紀においても変わらないと考えられる⁽¹³⁾。

シャープ勧告は、「公平」の節の中で、簡素と公平の基本的な対立を常に念頭に置きつつ、両者択一に迷った場合、一般の納税者に対しては「簡素」を優先し、富裕な納税者や法人に対しては簡素に偏重すべきでない⁽¹⁴⁾、と指摘している。また、シャープ勧告は、直接に言及していたわけではないが、特別措置に対して公平の観点から極めて厳しい態度をとっていたと思われる。事実、シャープ勧告を受けての昭和25年度税制改正では、特別措置は原則として全て廃止され、残ったのはごく少数の特別措置であった。しかし、その後、資本蓄積の促進等の理由から、法人税や所得税等において特別措置が次々と導入され、昭和33（1958）年に租税特別措置法が全面的に改正されて大部の法律となり⁽¹⁵⁾、現在に至っている。この複雑難解の極みである租税特別措置法については、平成12年7月の税制調査会「わが国税制の現状と課題—21世紀に向けた国民の参加と選択—」において、「これは、基本的に特定の人々の負担を軽減することにより、特定の政策目的の実現に向けて経済社会を誘導しようとするもので、公平・中立・簡素という租税原則に反するものとなります。」と述べられ、特定の政策目的に国民的合意があるか、税制の基本原則を優先してまでの政策効果があるのか、政府による裁量的な政策誘導にならないか、優遇措置が既得権益化しないか、税制で経済社会を誘導しようとするにはおのずと限界がある、などを十分検討し、その在り方を見直していく必要性が説かれている⁽¹⁶⁾にもかかわらず、大きな見直しもないまま15年が経過している。

今日までの経済社会の大きな構造変化として、戦後復興から高度成長、円高からバブルそしてバブル崩壊から低成長あるいは成熟期、インフレからデフレ、人口増から少子高齢化などが思い浮かぶが、これまでの税制改正は、担税力という課税の公平や経済政策等に偏り過ぎて「中立」と「簡素」を余り重視することがなかったようである（全く無視されているわけではなく、資産所得の合算課税やみなし法人課税、土地重課、地価税などの廃止や停止などはある）。

現在の税制は、「公的サービスの財源を調達する」⁽¹⁷⁾という租税の基本機能以外に様々な目的を背負わせ過ぎている（欲張り過ぎている）のではないだろうか。例えば、租税特別措置法はもとより、所得税法の所得控除の多くは社会保障の別バージョンであり、法人税法の役員の給与等の損金不算入規定は、利益調整抑止というより自由経済市場のゆがみを税制で是正したい意向が見え隠れするなど、税法をスリムにする、不要なものを削ぎ落とす余地はかなりあると考えられる。もう一点、税は金銭での納付が基本であるにもかかわらず、時価（評価）課税の仕組みの複雑さは、特に相続税では苦痛や財産評価での不公平を生み出している。しかし、これらは選挙の争点にはなりにくいこと、法人には選挙権がないため別の方法で税制に働きかけること、国会がこの複雑難解な税制にどこまで真摯に取り組んでいるか疑問であること、などに民主主義の限界を感じるころではある。

とはいうものの、納税者にこの制度の理念が自覚（意識）されているかどうかは別として、給与所得者を除けば、申告・納税しなければならないという意識は浸透しており、申

告納税制度は、税務運営上、確実に定着はしていると思われる。しかし、複雑難解な税制の流れを変えていかなければ、今以上に納税者の税制への無関心や諦めなどのネガティブな納税意識が進むのではないかと危惧される。

3. 米国の申告納税制度の特徴

申告納税制度は米国において1913年の所得税法の創設と同時に採用されたものであるが、米国では、西部開拓史にみられるように、西へ西へと荒野を開拓していく中で、移動した新しい土地に町を建設し、そこに信仰の中心である教会を建て、次代を担う子供たちを育てるための学校を作り、自衛・自警をし、そのために応分の税を出し合うというように、自分たちの国家や社会を支える共通の費用、それが税であるとの認識が強いといわれている。そのため、納税申告にあたって自分の申告内容が正しいことを次のように宣誓しサインする。「詐欺罪の対象になるとの条件の下に私は添付明細書及び報告書を含むこの申告書を調べた結果、私の知る限りにおいて、また私の信ずる限りにおいて、これらが真実、公正かつ完全であることを宣誓します」⁽¹⁸⁾。

この宣誓においては、納税者本人のサイン欄の下に、我が国の税理士制度とは違うのであるが、本人に代わって有償で申告書を作成した者、いわゆるペイド・プレパラー (paid preparer) も同じくサインして同じ責任を負うことになっている。そして、その関与の仕方によって責任も違ってくるので、米国では質問書 (クエスチョネアーズ) というのをペイド・プレパラーが用意して、この質問書で多くのことを納税者に聞き、その回答を得て、それに納税者のサインをもらっている⁽¹⁹⁾。納税者のこのような宣誓は、民主主義国家では当然のこととして行われているようであるが、我が国では、納税者、税理士に対してこのような宣誓とサインを要求はしていない。国の成り立ちが違えばそれまでであるが、この宣誓を権力的とか従属的などと受け止めるのではなく、自らの申告書で納税義務の確定権を行使する自覚を明確にするということで、このような法的効力のある宣誓文を申告書等に記載することも検討してみてもよいと考える。

4. 申告納税制度の理念

(1) 民主主義的租税観

民主主義国家における租税は、「およそ民主主義国家にあつては、国家の維持及び活動に必要な経費は、主権者たる国民が共同の責用として代表者を通じて定めるところにより自ら負担すべきもの」⁽²⁰⁾、また「日本国憲法の採用した国民主権主義の下においては、政府は国民が自らの責任で支えるべきものである」⁽²¹⁾と考えられている。いわゆる民主主義的租税観という考え方であるが、申告納税制度の理念は、この民主主義的租税観の「主権者として自ら負担すべき (自らの責任において支えるべき)」という考えに根ざすものである。

金子宏教授は、「国民が主権者としての意識をもち、租税の使われ方についてたえず関心をもつことをエンカレッジ (励ます) するような税制が二一世紀においても必要であることは、いうまでもない。その意味で、税制は実体面においても手続面においても、国民の建設的な参加意欲を刺激するようなものであることか望ましい。」⁽²²⁾と述べている。これは、

民主主義の基本として納税者の看視の目を培う税制の必要性を説いていると思うが、申告納税制度がこの重要な一翼を担っていると考えられる。また、申告納税制度の憲法根拠としての納税の義務は、憲法原則に従って租税が使用されることを前提にして、能力（担税力）に応じて負う、という考えもある⁽²³⁾。更に、「納税義務者に納税義務を確定すべき義務が課せられていると同時に、納税義務者に対して納税義務の確定について第一次的確定権ないし第一次判断権があたえられている。」⁽²⁴⁾という見方もある。

（２）自己賦課（self-assessment system）

申告納税制度は、自己賦課（self-assessment system）と呼ばれることもあるが、この自己賦課の考え方について、福田幸弘は、「自分が責任を持って代表を選んだ以上は、その代表集団である議会の定めるところによって自分が縛られてもやむをえないことである。自分が自分に課税するというセルフ・アセスメントの考え方は、やはり自由な人権の上に立った個人主義、すなわち人間の個性というものを基本にしているのである。」⁽²⁵⁾と述べており、この制度の根底には、憲法の国民主権主義、租税法律主義と納税の義務、更には、これらの前提として基本的人権（自由主義）が基本にあるという考えが示されている。別の言い方をすれば、国民・納税者が主権者としての自覚をもち、憲法で保障されている基本的人権、安全、財産権などの自由の対価として必然的に負う「納税の義務」の履行を、国からの賦課ではなく自らの申告・納税で行うということでもある。

民主主義国家における「自由」は、主権者の権利として当然に存在するものではなく、主権者の様々な努力を通して保障されているものと考えられ、申告・納税もその一つの行動である。この努力に自己賦課の自覚（意識）が伴わなければ、それはただの義務となり、人によっては苦痛となるかもしれない。また、自己賦課の精神が人間の個性というものを基本にしていると考えれば、人々、個々の強い精神（自立、自律）が必要とされ、申告納税制度はその試金石とも考えられる。申告納税制度の理念の中心である自己賦課の精神を以上のように考えるところに、民主主義国家における税制の核心的価値観を見いだすことができる。

申告納税制度の理念が納税者へ十分浸透していないために無申告等の不都合が散見され、納税者の申告書が尊重されないようなことになれば、これを未然に防ぐという大義から租税行政庁の監視が強化されるようなことにもなりかねず、結果的に租税法律関係において国と対等な関係にあるはずの納税者が不自由な思いをすることとなる（法定調書や財産債務調書の提出制度創設など）。

（３）納税義務者と国等とは租税法律関係において対等

納税義務者と国等との租税法律関係について、新井隆一教授は、「現行の租税法制度のもとにあっては、納税義務者と国等（それらの租税行政庁）との租税法律関係は、権力服従関係というような上下関係ではなく、いずれによる実定租税法律の解釈・適用が、より適正であるか、より合理的であるかの評価を同一の場において競い合う関係であり、その意味において、対等関係であるということが言える。それゆえ、現行の租税法制度における

この理解は、申告納税制度の（理念）に根ざすものである。」⁽²⁶⁾と、また、谷口勢津夫教授は、「納税義務者も税務官庁も、自己または国に有利に納税義務の確定をなすのではなく、納税義務の確定権限を立法者によって与えられた者として、対等な地位において、その権限を適正に行使する義務を負っていると考えべきである。」⁽²⁷⁾との考えを示している。いずれも、国民主権国家では、納税者と国等とは租税法律関係において対等な関係であるとの見解が示されている。

以上（１）～（３）のような申告納税制度の理念の考察から、この申告納税制度は、民主的租税思想の最も重要な要素である⁽²⁸⁾とともに憲法の基本的人権等（自由主義）に根ざした制度であるとも考えられる。残念なことは、この制度の表面上の仕組みは知っていても、この制度の理念の中心である自己賦課の精神を国民・納税者（多くの税理士、租税行政庁の職員なども含めて）が知る、又は考える機会がこれまで余りなかったように思われることで、今後の租税教育等においては、この申告納税制度の理念を理解してもらう努力が必要であると考えられる。後掲のⅤ．２．において、このことも含め若干述べることにする。

Ⅲ．申告納税制度の概要（納税義務の確定）

１．納税申告の法的性格

申告納税方式は、国税通則法16条１項に次のように規定されている。

「国税についての納付すべき税額の確定の手續については、次の各号に掲げるいずれかの方式によるものとし、これらの方式の内容は、当該各号に掲げるところによる。

一 申告納税方式 納付すべき税額が納税者のする申告により確定することを原則とし、その申告がない場合又はその申告に係る税額の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかった場合その他当該税額が税務署長又は税関長の調査したところと異なる場合に限り、税務署長又は税関長の処分により確定する方式をいう。」

この申告納税方式における課税標準、税額等の申告は、納税者たる私人のする行為であるが、この行為は、本質論的には公法上の確認行為であり、これに納税義務の確定という公法上の法律効果が付与されていると考えられている⁽²⁹⁾。賦課課税方式においても納税者による申告書等の提出が義務づけられる場合があるが、この場合の申告書の提出行為には納税義務確定という法効果は伴わない⁽³⁰⁾。

この申告の法律的な性格について昭和36（1961）年7月の税制調査会答申には、「この申告の主要な内容をなすものは課税標準と税額であるが、その課税標準と税額が租税法の規定により、すでに客観的な存在として定まっている限り、納税者が申告するということは、これらの基礎となる要件事実を納税者が確認し、定められた方法で数額を確定してそれを政府に通知するにすぎない性質のものと考えられるから、これを一種の通知行為と解することが適法であろう。もとより、申告の性格をこのように解釈するとしても、そのことは、刑事的な側面等から申告を眺めた場合に、過少申告に租税回避の意思を認め、脱税犯の構成要件としての詐偽その他不正の行為による租税回避の事実やほ脱の犯意を認めることを妨げるものではない。」と述べられている。

この申告は、私人の公法行為であるが、その意思表示に「錯誤」があった場合の是正は、まず期間の制限等のある国税通則法の更正の請求や修正申告が原則であり、民法95条による「錯誤の無効」は、その錯誤が客観的に明白かつ重大であって、法定の方法以外にその是正を許さないならば、納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合⁽³¹⁾に限られている。

2. 納税義務の確定権限を適正に行使する義務の履行を担保する措置

申告納税制度において、納税義務の確定権限を適正に行使する義務の履行を担保するために、①納税義務者と租税行政庁との相互チェック構造のほかに、②納税義務者に関しては、加算税や罰則、記帳・帳簿等の保存制度などがあり、③税務行政庁に関しては、税務調査、更正等の理由附記、推計課税（納税義務者側の事情により租税行政庁が課税要件事実を正しく認定できない場合）などがある⁽³²⁾。

①について谷口勢津夫教授は、「申告納税制度において、納税義務者も税務官庁も、納税義務の確定権限を適正に行使し課税要件事実を正しく認定する義務を負っていると解される。現行税法は、この義務の履行を担保するために、基本的には、納税義務者および税務官庁にそれぞれ自己および相手方の確定行為を審査し、誤っている場合にはこれを変更する（その過誤を是正する）権限を付与するという構造を採用していると考えられる。」と述べている。具体的な措置としては⁽³³⁾、

ア 自己の確定行為を変更する権限として、納税義務者は、修正申告（国税通則法19条）と自分自身で変更はできないが租税行政庁に対して変更を請求できる更正の請求（国税通則法23条）があり、租税行政庁は、再更正（国税通則法26条）がある。

イ 相手方の確認行為を変更する権限として、税務行政庁は、更正（国税通則法24条）又は決定（国税通則法25条）があり、納税義務者は、課税処分を受けた場合の再更正前の修正申告（国税通則法19条2項）と課税処分に対する自分自身で変更はできないが租税行政庁に対して変更を請求できる更正の請求（国税通則法23条等）をすることができるとともに、租税行政庁及び裁判所に対して課税処分の取消訴訟を提起することもできる（国税通則法75条、114条、115条）（詳細は、本報告書第3章第3節「納税者の権利救済と租税教育等」参照）。

③のうち、「税務調査」に関しては、国税通則法の改正により第7章の2「国税の調査」として明文規定が制定され、平成25（2013）年1月から施行されているが、今後、条件付での調査理由の開示や無予告調査の制限など更なる改正が望まれるところである。「更正等の理由附記」に関しても、主に青色申告者に対する特典（所得税法155条2項、法人税法130条2項）としていたものが、国税通則法74条の14（行政手続法の適用除外）の改正により、原則平成25年1月から、行政手続法の規定による理由の提示（同法8条）及び不利益処分の理由の提示（同法14条）に基づき、理由附記が求められることとなった。これにより、これまで原則理由附記がされていなかった白色申告の個人事業者に対する更正処分、更正の請求に対する理由がない旨の通知処分のほか相続税等に係る処分などに理由附記が求められることとなり、納税者に対する手続保障が拡充された。

3. 租税訴訟等における立証責任

税務訴訟等において納税者と租税行政庁のいずれが立証責任を負うかについては、「課税処分は、憲法で保障されている財産権の侵害行為であることからすれば、租税行政庁がその処分の適法性を立証する責任があるということは、一般的・基本的な原則として承認されてよい。しかしながら、この原則だけで全ての場合に具体的な立証責任の分配を律することは困難であり、何らかの補助的な基準が必要である。」⁽³⁴⁾ との見解や「申告納税制度の下においては、納税者自らが法定申告期限までに正しい申告と納税をすることを前提としているから、その申告が適正でないとして更正をされ又は申告すべきであるのに申告がないとして決定をされた場合、その更正又は決定を争う訴訟を提起したときには、その申告額が適正であること又は申告義務がないことの立証責任は、判例、学説の大勢は、課税庁側にある。」⁽³⁵⁾ などの見解があり、原則として租税行政庁側にあると考えられている。

更正の請求の場合は、申告納税制度の理念に照らして、その立証責任は納税者側にあると解されており⁽³⁶⁾、最高裁も「申告納税の所得税にあっては、納税義務者において、一たん申告書を提出した以上、その申告書に記載された所得金額が真実の所得金額に反するものであるとの主張、立証がない限り、その確定申告書にかかる所得金額をもって正当のものと認めるのが相当である。」⁽³⁷⁾ と判示しており、当然のことと考えられる。

IV. 申告納税制度と源泉徴収・年末調整制度

1. 給与所得者、源泉徴収義務者と国との租税法律関係

給与所得者で確定申告書の提出を要しないもの（所得税法121条）は、所得税法上は納税義務者（所得税法5条）とされていても、その国に対する納税の義務は、源泉徴収義務者（所得税法6条、183条）によって所定の所得税を源泉徴収されるということを受忍することとして法律構成されており、国に対して直接租税を納付するという法律上の義務を負わず（国税通則法2条5号）、したがって、国税通則法上のその国税についての納付、猶予、還付、不服審査等の手続規定の当事者とはならない。源泉徴収義務者は、直接租税を納付する義務を負い、また、その国税の諸手続規定の当事者であるため国税通則法上は「納税者」（国税通則法2条5号）に含まれる⁽³⁸⁾。

このように、源泉徴収制度は、申告納税の例外として予納的性格をもった面と、本来直接国に対して成立する多数の納税義務（給与所得者等）をより少数の納税義務（源泉徴収義務者）に集中させ、納税義務者にも国にもより便宜的、合理的であることに着手した極めて高度な技術的制度である⁽³⁹⁾。

2. 給与支払者と受給者との密接な関係

我が国に源泉課税が初めて導入されたのは、昭和15（1940）年の税制改革における、勤労所得に対するものからであるが、このときの注目すべき点として、徴収交付金と呼ばれるものが存在していた。これは、支払者が、政府の委託により給与支払の際に源泉課税を行っていくためには、帳簿の準備、事務担当職員の配置など、相当の経費が必要であり、

政府がその経費の一部を補償するために支払者に交付金を請求する権利を与えていたのである⁽⁴⁰⁾。戦時下であったにもかかわらず、事務手数料が支払われていたことを思えば、なぜ、高度成長期にでもこのような事務手数料の支払いが復活しなかったのかと悔やまれる。

徴収事務の対価を国が支払わないことに対する合憲性が争われた昭和37（1962）年の最高裁判決では、「法は、給与の支払をなす者が給与を受ける者と特に密接な関係にあつて、徴税上特別の便宜を有し、能率を挙げ得る点を考慮して、これを徴税義務者としているのである。この義務が、憲法の条項に由来し。公共の福祉の要請にかのうものである……かような合理的理由がある以上これに基いて担税者と特別な関係を有する徴税義務者に一般国民と異なる特別の義務を負担させたからとて、これをもって憲法14条に違反するものということはできない。」⁽⁴¹⁾と、合憲であると判示している。

この判決に関し、渡辺徹也教授は、「就業形態等の変化による給与所得の多様化（あるいは溶解化）といった現況を前提とするならば、源泉徴収義務者の負担は、昭和37年判決当時よりさらに重たくなっている可能性がある。現在では、最高裁のいう『密接な関係』あるいは『担税者と特別な関係を有する徴税義務者』という部分に変化が生じているからである。」⁽⁴²⁾と述べ、昭和37（1962）年当時でも立法論としては、源泉徴収義務者へ何らかの補償をすべきというものがあり、判決でいう「特別な関係」が崩れている現在の状況では、立法論がより一層高まっていると指摘している⁽⁴³⁾。

このような認識に立ち、源泉徴収義務者である使用者が負担してきたコストの増大を源泉徴収義務者、給与所得者および政府の間で、どのように配分すべきかといった視点や納税環境整備、納税者のプライバシー等を考慮した上で、「ラフな源泉徴収＋選択的年末調整」という制度を提言している⁽⁴⁴⁾。

現行の源泉徴収・年末調整制度は、源泉徴収義務者の過重な法律上の義務及び犠牲的経済負担を前提とした制度⁽⁴⁵⁾であることは確かであり、我々税理士も、事業者からの「平時に、なぜ自らの納税以外に法的納税の義務を課せられ、コストをかけて他者の納税額を計算しなければならないのか理解に苦しむ。」との素朴な疑問に対する納得のいく明確な答えを見いだすことができない。

3. 源泉徴収された又はされるべき所得税の額

このように源泉徴収義務者は、自己の経済的負担で租税行政庁に代わって徴収を行い、給与所得者の納税を代行しており、先に見たように手続規定の当事者となっている。また、給与所得者は、源泉徴収義務者を通して「納税の義務」を果たしているが、納税義務者としての権利は、確定申告をしない限り行使できない（する必要もない）。もし不利益があるとすれば、過誤納の源泉徴収税額に関する還付請求で給与支払者が倒産等していた場合などであるが、これも実務上は確定申告で精算しているようであるから、給与所得者への不利益はほとんどない。

しかし、立法上は、「所得税法120条1項5号にいう『源泉徴収された又はされるべき所得税の額』とは、所得税法の源泉徴収の規定（第4編）に基づき正当に徴収された又はされるべき所得税の額を意味するものであり、給与その他の徴収に誤りがある場合に、その

受給者が、右確定申告の手續において、支払者が誤って徴収した金額を算出所得税額から控除し又は右誤徴収額の全部又は一部の還付を受けることはできないものと解するのが相当である。』⁽⁴⁶⁾との最高裁判決から、源泉徴収義務者が誤って過大に源泉徴収した所得税を確定申告で控除することはできない。

金子宏教授は、この判決を原則としながらも、「徴収納付された租税は、性質上は納税義務者の負担に属するものであるから、徴収納付義務者に請求することが不可能ないし困難な場合（たとえば、徴収納付義務者である法人が解散してしまった場合等）は、例外的に直接国または地方団体に対して還付を請求し、または納付すべき税額から控除することができると解すべきであろう。』⁽⁴⁷⁾と述べており、徴収義務者である支払者に請求することが不可能な場合等には例外的に控除できるとの解釈を示している。

税務執行上は、給与所得者全ての源泉徴収票が税務署へ提出されていないこと、全ての年末調整未処理の中途退職者や乙欄適用者などの正当な徴収税額の確認が困難なことなど、正当に源泉徴収された又はされるべき所得税の額として確定申告書で控除されている源泉徴収税額をどこまで厳格にチェックしているのかは判然としない（乙欄適用者などで、明らかに過徴収税額と判断できても確定申告で精算しているようである）。つまり、税務執行上、「源泉徴収された又はされるべき所得税の額」については、立法どおりの厳格なチェックを網羅的に行うことは現実的に困難であり、結局のところ、源泉徴収・年末調整制度は、源泉徴収義務者が適正に処理しているであろう、ということを前提として徴税コストが抑えられているに過ぎない。

4. 申告納税制度の理念と徴税効率

源泉徴収・年末調整制度については、次のような徴税効率や納税者便宜を強調した見解がある。

「現行所得税は、申告納税制度とはいいいながら、大部分のサラリーマンは、従って又大部分の納税者は、年末調整によって納税が完了して税務署とは没交渉であり、勢い納税意識も比較的希薄である。このことは、申告を通じて納税意識を昂め、痛税感を味わうことによって、税の使途、国政のあり方に関心を深め、ひいてこれを監視すべきことを主張する立場からは容認し難いところであろう。この立場からすれば、アメリカ式オール申告制度が理想とみなされることとなろう。しかし現実問題として、日本の税務行政は、サラリーマンが申告しないことを前提として成り立っている。オール申告制とし4000万の申告書が追加して提出されれば税務行政は間違いなく崩壊する。それを避けるためには税務職員の大増員が必要であり徴税费の激増が必至である。一方サラリーマンの立場からすると、今まで無縁ですんでいた申告と納税、税務署との接触の苦痛が課されることとなる。賦課課税制度に比べて効率的であった申告納税制度は、源泉徴収制度と比べればはるかに非効率なのである。痛税感を通じての国政監視ということは、消費税導入当時、反対論者がしきりに用いた論法であるが、日本の風土からすれば机上の観念論にすぎない。痛税感などは少なければ少ない方がいいし、納税者に余分な手数をかけないことこそ税務の要請なのである。税問題が独立、建国の動機となったアメリカとは事情が違うのであるから、ここで

アメリカの真似をして、日本人があみ出した智慧である源泉徴収制度を放棄あるいは縮小する愚をおかしてはならない。……税制議論に机上論的理想論，現実を離れた観念論をもちこむことは，最も慎まなければならない。」⁽⁴⁸⁾

この考え方は，税をいかに効率よく，痛税感なく徴収するかということに重点を置き過ぎるあまり，本来の納税義務者である給与所得者から申告税制度の理念を自覚する機会を奪い（現行所得税法103条⁽⁴⁹⁾の規定からすると言い過ぎか），その結果，納税者の税に対する無知・無関心を助長し，民主主義の成熟を阻害することにもなっていると考えられる。また，現行の源泉徴収・年末調整制度は，給与支払者である源泉徴収義務者の過重な法律上の義務及び犠牲的経済負担を前提とした制度でもあり，特に中小企業者にとっての事務負担は，所得税，住民税の税務以外にも社会保険，労働保険などの事務があり，更にマイナンバー制度の導入によりかなり過酷なものとなっている。

シャープ勧告は，「現在年末調整は雇用主が行っていて，大部分の被用者は税務署と全然接触がない。今のところ，税務署の事務負担が大きいので，この調整は今のままずっと雇用主が行わなければならない。しかし，税務署にこの手続を，できるだけ速やかに移管すべきである。これは申告書提出の必要事項を簡素化するであろう。」⁽⁵⁰⁾と提言しており，年末調整制度を可能な限り速やかに雇用主から租税行政庁へ移管し，国と本来の納税義務者との関係に戻すよう促していた。

国税庁レポート2015の「租税等収入決算額」と「所得税の課税状況」は，以下のとおりである。税収に占める源泉所得税（給与所得以外も含まれる）の割合は約25%，全就業者のうち確定申告をしている者の割合は約34%（うち還付申告20%）となっている。申告納税制度が我が国の税制の根幹をなす制度の一つとして位置づけられていることを考えると，これらの数値にみるように，納税者の大半がこの制度の蚊帳の外に置かれている，あるいは，税制から遠ざけられているような現状は，好ましいこととはいえない。

平成25年度租税等収入決算額

税 目		決算額	割合
一般会計分	源泉所得税	百万円 12,759,155	% 24.9%
	申告所得税	2,771,658	5.4%
	法人税	10,493,718	20.5%
	相続税	1,574,336	3.1%
	消費税	10,829,301	21.1%
	その他	8,524,779	16.6%
	小 計	46,952,947	91.7%
復興特別法人・所得税		1,538,160	3.0%
地方法人特別税		2,000,989	3.9%
その他		735,342	1.4%
総 計		51,227,438	100.0%

所得税の課税状況 平成26（2014）年度

総 人 口		万人 12,730	割合
就業者数		6,311	100.0%
確定申告者数		2,139	33.9%
所得区分別内訳	還付申告	1,249	19.8%
	納税申告	612	9.7%
	事業所得者	163	2.6%
	その他所得者	449	7.1%
	不動産所得	108	1.7%
	給与所得者	235	3.7%
	雑所得者	76	1.2%
上記以外		30	0.5%

* 「総人口」及び「就業者数」は，平成25年度の計数。

日本税理士会連合会は、「平成28年度・税制改正に関する建議書」において「給与所得者に対する課税について抜本的に見直すこと」の中で「給与所得者の確定申告の機会拡充」という以下のような建議を行っている。この改正あるいは先ほどの渡辺徹也教授が提言された「ラフな源泉徴収＋選択的年末調整」の制度を検討することを、この好ましくない状況を改善する足掛かりとすべきと考える。

「わが国の全就業者のうち約9割が給与所得者であり、その大半の者が年末調整で課税関係が完結している。平成24年度税制改正により特定支出控除が拡充され、確定申告の機会が増加したところであるが、それでもなお多くの者が年末調整で課税関係が終了しているものと思われる。給与所得に対する源泉徴収制度と一体的に機能している年末調整制度は維持しつつ給与所得者のタックスペイヤーとしての意識向上及びプライバシー保護の観点から、所要事項の扶養控除申告書への記載義務制度を選択的記載制度とすることにより給与所得者が確定申告する機会を拡充すべきである。」

V. 申告納税制度の理念と税理士

1. 申告納税制度の理念と税理士の使命

税理士法1条は、税理士の使命を、「税理士は、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、納税義務者の信頼にこたえ、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。」と規定している。

税理士の使命は、納税者の納税義務を適正に実現することであるから、その観点から税理士制度における税理士の地位は、単なる納税者の私的な代理人ではなく、より高度な、公共的なものとして税理士法1条で位置づけられていると考えられる⁽⁵¹⁾。

昭和55（1980）年の税理士法改正において、税理士の使命の一つとして「申告納税制度の理念にそって」が修正案として挿入されたが、そのときの国会での提案理由は、「この申告納税制度は、国民主権の政治原理に立って主権者たる納税者にみずから租税債務を確定する機能を認めたものです。従って、税理士に課せられるべき社会的任務は、必然的にこの納税者の自主申告権である税法上の行為を援助するとともに、税法上の權益を擁護することになるわけであります。また、租税法規がますます複雑多岐にわたってきている今日、申告納税制度のもとにおいては、納税者の後見的な役割を税理士が担うことになるのは当然であり、このことが税理士制度の存在の意義を一層強めています。こうした申告納税制度下の税理士制度のあり方は、税理士のみならず、納税者を含めての共通の理解となっています。この基本的な理念が、税理士制度とこの税理士法の運用に貫かれていけば、主権者たる納税者の期待と信頼は強まるに違いありません。このことが、納税義務の適正な実現に通じることは言うまでもありません。この考え方を第1条の税理士の使命の中に明確にし、税理士法全体に及ぼそうとするのが、この修正案の理由であります。」であった⁽⁵²⁾。

税理士制度は、税理士が納税者の自主申告権である税法上の行為を援助することを通じて、納税者の納税義務を適正に実現し、これによって、申告納税制度の円滑、適正な運営に資することを期待して設けられたものであり、この点において、税理士制度と申告納税

制度とは形影相伴なう一体のもとして捉える⁽⁵³⁾ ことができる。

2. 租税教育等と税理士

租税教室実施後のアンケートでは、「税が日本の国を支えている大切なものだと分かりました」や「税金を納めることの大切さが分かりました。」など、税に対する好意的な内容が大半を占める。講師としては嬉しい反面、日頃接している納税者とのやり取りなどとのギャップに戸惑いを感じたりもする。

我々税理士は、納税者（主に事業者や経営者等）の申告納税を援助する過程で、税を通して様々なこと（葛藤も含め）を経験している。この経験を租税教育等の場において生かすことは、税理士にしかできないと思われるし、それをどのように生かすかは、個々の税理士で違うのは当然であろう。著者の税理士としての経験と小中学校等の租税教室に携わった経験から、租税教育等を通して主に今の学生に気づき考えて欲しいと思うことを記述しておきたい（申告納税制度の理念を前面に出していないことについては、ご容赦願いたい）。

まず、今の日本がいかに豊かな国であるかを歴史的、世界的な視点で認識することが租税教育等においても大事ではないだろうか。今の1億数千万人の日本人の多くは、400年前の天下人であった徳川家康や豊臣秀吉も体験したことの無い便利で快適かつ満腹な生活を送っている。人権、治安、所有財産の保障や表現、移動、職業選択の自由、幸福追求、教育、社会インフラ等々、有形無形の便益を当たり前のように享受している。この歴史を長いスパンで見れば、世の中は物質的にも制度的にも紆余曲折しながら確実によい方向へ進んでいると認識できる。そして、この日本の現状を世界的な視点から見たとき、敗戦国で焼け野原であった状況から、立憲民主主義国家として再スタートして僅か70年余りでここまでになったことを思えば、希有なことであり、現状に何らかの不平不満があるとしても、まず、国（国土）と先人に感謝しなければならないと思う。

しかし、バブル崩壊後から経済は成長ではなく成熟期に入り（経済も含めて確実に進化はしており、決して、失われた20年などということはない）、人々の関心は物質的な豊かさ等から心の豊かさ、文化的な豊かさ等へ変化してきているように思われる。しかし、税制（政治）は、これに異を唱えるかのように経済成長にアクセルを踏み続けている。このような状況であるから、国民・納税者は、国（主権者は国民であるが）に対して余り過大な要求や期待をせず、欲張らずにほどほどの「足るを知る」精神を心掛けておいた方がよいのではないだろうか。

次に、日本が自由経済市場、資本主義・貨幣経済の中で活動しているということを、租税教育等の場でも気に留めておく必要があると思う。市場原理は万能ではないが、水が高いところから低いところへ流れるように、お金もある程度は自然と落ち着くところに落ち着くものであるから、必要以上に税制ですくい上げるのはいかがなものかと考える。

お金には独特なパワーがあるので、それを使いこなし、好かれる器量のある人のところに集まるのは自然なことであり、それがなければ自然と消えてゆく。また、お金とうまく付き合うにはバランス感覚や先を見とおす想像力も必要であり、例えば身の丈をはるかに超えた無理な借金はいつまでも続けられないであろう（これらのことは、相続や事業承継

などいろんな場面で税理士はよく実感していると思う)。このことは、国もその例外ではなく、コントロール不能なお金を持つことが危険であることは、現状からも察しがつく。国を動かしているのも人であり、数字の扱いに慣れているからといって、お金の扱いに慣れているとは限らない。

格差の問題も、日本人が「実るほど頭を垂れる稲穂かな」や「起きて半畳寝て一畳」などの精神性を根底に持っているうちは、税制による富の再配分機能を全面的に否定するわけではないが、マスコミ等のようにさほど大騒ぎすることもないように思う。逆に、今後の文化的な発展にはお金持ちや天才の力が必要なのであるから、これも税制に過度な期待や要求をせず、まず、「他者との比較をやめる」と自分の心に言い聞かせ、個人的に「現状に感謝できること」を見つける心の持ちようを培うことが、社会制度とは別のお金のかからない格差是正の有効な方法の一つと考えられないだろうか。

最後に、申告納税制度では、「正直者が馬鹿をみる」という不愉快あるいは不都合なことも起こるであろうが、税務調査、罰則などで完全にこのことを払拭することは難しい。社会の中で行動する人間は、理性的であろうとしても、感情（人間のサガ）が頭をもたげることが多々あるもので、税金は、命の次ぐらいに大事なお金を自身に直接見返りのないことを承知して申告納税するものであるから、いくら理論や理屈を並べられても、納税者の年齢、性別、経済的状況、納税額など様々な事情が個々に異なる万人が、納得するには困難が伴うのは仕方がないことかもしれない。

しかし、租税教育等を通して一人でも多くの国民・納税者に申告納税制度の理念を理解してもらう努力を続け、少しでも心へ染み込ませる（腑に落ちる）ことができれば「税を取られる」「負担だけすればよい」というようなネガティブで義務的な納税意識から、主権者としての自覚をもち民主主義の担い手として、自らの自由あるいは権利を堅持するために自ら申告納税するのだ、というようなポジティブな納税意識へ変化する気付きとなるはずである。まずは、国や社会に対して、自分のなすべきことに対して自己の責任と信念において行動（出来る最善の努力）することで、「正直者が馬鹿をみる」ということもさほど気にならなくなると思う。この過程で、人間は一人で生きているのではなく、たくさんの人と助け合い、支え合って社会の中で生きている、という互助や情緒（思いやり・慈悲・愛情・母性など）の精神を育むことにも通ずると考えるし、何よりも、民主主義の土台としての「個の確立」を培う一助にもなるのではないだろうか（本論文集第4章「租税教育等に対する教育学的アプローチ」参照）。

VI. おわりに

小中学校等の租税教室においては、税の種類のうち所得税と消費税をよく取り上げる。自分の稼ぎに対して所得税を納税する仕組みをパワーポイントの図解により、勤めの場合と自営の場合で説明するのであるが、我が国は、自己の責任において申告納税するのが基本であると説明しながら、受け手の学童は、同じ所得税でありながら勤めの場合と自営の場合との申告納税方式のあからさまな違いをどう理解しているのだろうか、と不安を抱き

つつ、次に消費税の仕組みを説明すると、勤める場合の所得税の納税方式との余りの酷似に講師自身がいつも戸惑ってしまう（仏作って魂入れずのような制度の運用に違和感をもつ）。このような現行税制に対する釈然としない思いを抱きつつも、今回の研究を通して、税理士が申告納税制度の理念を租税教育等で伝えていくことは、現行税制等を正しく理解する上で大切なことであるとの認識を強く感じた。

この申告納税制度の理念とは、「民主主義国家にあっては、国家の維持及び活動に必要な経費は、主権者たる国民が共同の責用として代表者を通じて定めるところにより自ら負担すべきもの」という「民主主義的租税観」に基づく自己賦課の精神である。また、その根底には、国民・納税者が主権者としての自覚をもち、憲法で保障されている基本的人権、安全、財産権などの自由の対価として必然的に負う「納税の義務」の履行を、国からの賦課ではなく自らの申告・納税で行うということである。この理念により、納税義務者と国等との租税法律関係は、権力服従関係というような上下関係ではなく、対等な関係であるといえる。この理念の根底には、人間の個性というものを基本にしているがゆえに、人々、個々の強い精神（自立、自律）が要求されるが、これを税制の面から培う制度とも考えることができる。

この理念を税制に反映するには、実体面においても手続面においても、国民の建設的な参加意欲を刺激するようなものであることが望ましいのであるが、現行の税制はこのことを軽視しているかのように余りにも複雑怪奇になっている。また、源泉徴収・年末調整制度により多くの納税者がこの自主申告権を行使する機会すら与えられていない状況も好ましくない。

税制は、立法関係者、税の専門家、経済団体等の一部の特別な納税者のためのものではなく、広く国民・納税者に理解され適用されるものである。納税者は、税制に全面的な親しみや納得まではできなくとも、建設的な参加意欲を刺激する実体験として自ら申告納税する機会をもつべきである。でなければ、租税教育等において税の意義・役割などの説明を受け、そのときには理解できたと思っても、その後の自らの実体験がなければ、いずれは税に無関心となってしまうのではないだろうか。この無関心こそが、民主主義の成熟を阻害する一番の要因であると考えらる。

現実問題として、今すぐにこのことを解決できるわけもないのであるが、肥満気味の税制をダイエットすること、IT技術の発展に伴う電子申告などの使い勝手の向上とそれを容易に使いこなせる世代の登場、そして、租税教育等の充実による申告納税制度の理念などが浸透することでの納税者意識の向上など、納税環境等の更なる進展を図ることで、原則申告納税も非現実的ではないとの機運を高めていく努力が必要と考える。

申告納税制度が我が国の税制の中で根幹をなす制度であるという建前と、納税者の大半が源泉徴収・年末調整制度によって蚊帳の外に置かれている現状との著しい不均衡を改めることによって、多くの国民・納税者がこの制度に関わることとなり、社会や国の在り方を主体的に考える気付きとなって、国民主権の立憲民主主義国家の成熟に結び付くと確信している。

注

- (1) 金子宏「民主的税制と申告納税制度」税研76号（1997）16頁。
- (2) 池本征男「申告納税制度の理念とその仕組み」税務大学校論議（1998）22頁。
- (3) 植田卓「シャープ勧告と税理士制度」税研88号（1999）38頁。
- (4) 谷口勢津夫『税法基本講義』（弘文堂，第5版，2016）【121】。
- (5) 金子宏「シャープ勧告の歴史的意義—21世紀に向けて」租税法学会（2000）15頁。
- (6) 池本・前掲注（2）28頁参照。
- (7) 金子・前掲注（5）4頁参照。
- (8) 福田幸弘監修『シャープの税制勧告』（霞出出版，1985）367頁。
- (9) 金子・前掲注（1）18頁。
- (10) 池本・前掲注（2）102頁。
- (11) 福地判平3・2・2税訴訟資料182～522。
- (12) 財務省 HP (http://www.mof.go.jp/tax_policy/publication/brochure/ [最終確認日：2016年5月25日])「もっと知りたい税のこと（平成25（2013）年7月発行）」においても、「税は、私たちみんなが、社会の構成員として広く公平に分ち合っていかなければなりません。「公平・中立・簡素」であることが税制を構築するうえでの基本原則です。」と記載されている。（平成23（2011）年，24（2012）年の同パンフレットでは、「公平・透明・納得」と記載されていた。）
- (13) 税制調査会「わが国税制の現状と課題—21世紀に向けた国民の参加と選択—」（2000）16頁。
- (14) 福田・前掲注（8）40頁。「……われわれは簡素と公平との間の基本的な対立を常に念頭に置いてきた。しばしば公平の一層の追求を犠牲にして簡素化にかたよることがあったが、両者の間の合理的な均衡をはかることに努めた。現代の経済生活が非常に複雑になったため、極端に簡素な税法であっても最も無関心な納税者にとってさえ、ゆくゆくは耐え難いほど不公平なものに感じられるであろう。生まれて始めて直接税を納める多くの個人のためには、両者択一に迷った場合、簡素を選ぶべきだというのがわれわれの見解である。納税申告書および租税の算定方法については、特にこの点に留意すべきである。しかし経済的利害の複雑な富裕な納税者については、簡素化ということに余りかたよるべきではない。このような納税者は完備した帳簿を作成する労を惜しまないものと期待されるからである。そうした納税者は、かれらを不公平な課税から保護すると同時に、合法的な租税回避の抜け道を塞ぐために立案された複雑で詳細にわたる法律を十分理解できるはずである。事業を営む法人についても、もし、不公平や好ましくない経済的結果を防ぐために必要であると言うことであるならば、相当程度複雑であることが正当化されると考える。」
- (15) 金子・前掲注（5）11頁。
- (16) 税制調査会・前掲注（13）21頁。
- (17) 税制調査会・前掲注（13）6頁。
- (18) 池本・前掲注（2）36頁。
- (19) 福田幸弘『税とデモクラシー』（東洋経済新報社，1984）93頁。
- (20) 大嶋訴訟・最高裁 [大] 判昭和60年3月27日民集39巻2号247頁。
- (21) 金子・前掲注（5）116頁。シャープ勧告の意義について触れられていた箇所であるが、その前段は、「シャープ勧告の意義の第一は、民主的租税観である。シャープ使節団が直接税中心主義、特に所得税中心主義を勧告した理由の一つは、税負担を感じつつ納税する直接税の方が、納税者が政府を身近に感じ、租税の使われ方について看視の目をゆきとどかせることができるということにあった。」
- (22) 金子・前掲注（5）15頁。
- (23) 北野弘久『税法学原論』（青林書院，第5版，2005）32頁。
- (24) 清永敬次『税法（新装版）』（ミネルヴァ書房，2014）229頁。
- (25) 福田・前掲（19）76頁。
- (26) 新井隆一「税理士制度の基本理念」日税研論集24号（1993）12頁。
- (27) 芝池義一ほか共編『税務行政と権限保護』谷口勢津夫「納税義務の確定法理」（ミネルヴァ書房，1995）69頁。
- (28) 金子・前掲注（1）23頁。

- (29) 北野・前掲注(23) 252頁。
- (30) 北野・前掲注(23) 249頁。
- (31) 最判昭39・10・22 TAINS コード Z038-1324。「そもそも所得税法が申告納税制度を採用し、確定申告書記載事項の過誤の是正につき特別の規定(修正申告・更正の請求)を設けた所以は、所得税の課税標準等の決定については最もその間の事情に通じている納税義務者自身の申告に基づくものとし、その過誤の是正は法律が特に認めた場合に限る建前とすることが、租税債務を可及的速かに確定せしむべき国家財政上の要請に応ずるものであり、納税義務者に対しても過当な不利益を強いる虞れがないと認めたからにほかならない。従って、確定申告書の記載内容の過誤の是正については、その錯誤が客観的に明白且つ重大であって、前記所得税法の定めた方法以外にその是正を許さないならば、納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合でなければ、所論のように法定の方法によらないで記載内容の錯誤を主張することは、許されないものといわなければならない。」
- (32) 芝池義一ほか共編・前掲注(27) 72頁。
- (33) 芝池義一ほか共編・前掲注(27) 69頁。
- (34) 佐藤繁「課税処分理由提示における実務上の諸問題」税務大学校論議(2012) 261頁。
- (35) 池本・前掲注(2) 65頁。
- (36) 池本・前掲注(2) 65頁。
- (37) 最判昭39・2・7 TAINS コード Z038-1267。
- (38) 志場喜徳郎ほか共編『国税通則法精解』(大蔵財務協会、第15版、2016) 135頁。
- (39) 茂木繁一「所得税の源泉徴収をめぐる法律関係について」税務大学校論議(1974) 131頁。
- (40) 横山直子『徴税と納税制度の経済分析』(中央経済社、2016) 6頁。
- (41) 最判昭37・2・28刑集16-2-212
- (42) 渡辺徹也「申告納税・源泉徴収・年末調整と給与所得」日税研論集54号(2006) 141頁。
- (43) 渡辺・前掲(42) 141頁参照。
- (44) 渡辺・前掲(42) 141頁以降参照。主な骨子としては、就業形態の多様化が進めば、給与所得者のうち年末調整で課税関係が終了しない者(年末調整があまり意味をもたない者)は増加すると予想されるので、年末調整を給与所得者の選択に委ねる。選択制なので、年末調整がなく、確定申告がなされることを前提とすれば、源泉徴収義務者のコストも減少するし、精緻な源泉徴収の必要性も弱まる。年末調整を受けないという選択をした給与所得者は、その選択の判断過程で税に関する理解を深めるであろうし、プライバシー保護の観点からも評価されうると考える。
- (45) 宮谷俊胤「源泉徴収制度の問題と給与所得者への申告税度導入」税研83号(1999) 56頁。
- (46) 最判平4・2・18民集46-2-77
- (47) 金子宏『租税法』(弘文堂、第21版、2016) 890頁。
- (48) 大島隆夫「申告納税制度50年の検証」税研76号(1997) 29頁。
- (49) 所得税法103条「第120条第1項(確定所得申告)、第125条第1項(年途中で死亡した場合の確定申告)又は第127条第1項(年途中で出国をする場合の確定申告)の規定による申告書を提出する義務がない居住者に対して課する所得税の額は、前2章(課税標準及び税額の計算)及び前条の規定により計算した所得税の額によらず、その者のその年分の所得税に係る第120条第2項に規定する予納税額及びその年分の所得税につき源泉徴収をされた又はされるべき税額の合計額による。ただし、その者が確定申告書を提出した場合は、この限りでない。」
- (50) 福田・前掲注(8) 373頁。
- (51) 日本税理士会連合会編『税理士法逐条解説』(日本税理士協同組合連合会、6訂版、2010) 17頁。平成13(2001)年5月23日衆議院・財務金融委員会 尾原政府参考人答弁「……納税義務者あるいは税務当局のいずれにも偏しない独立した公正な立場で、税務に関する専門家としての良識に基づき行動しなければならないということを法律上明らかにしている。したがって、この税理士制度でございますが、法令で定められた納税義務の適正な実現に資するということを使命として定めているわけでございまして、その観点からの職業上の特権でございますから、税理士の地位といいますのは、単なる私的な代理人ではなく、より高度な、公共的なものとして第1条で位置づけられているというふうに考えております。」
- (52) 坂田純一『実践税理士法』(中央経済社、2015) 56頁。

(53) 松沢智『税理士の職責と責任』（中央経済社，1996）68頁。

I. はじめに

租税法律主義の内容の一つに、手続的保障原則がある。この原則は、公権力の行使の事前事後の両面における適正手続を要請するものであるが、租税行政庁による更正・決定等の処分に対し納税者側からの不服があったときにこれを救済する制度として、行政による「租税不服申立」制度と、司法による「租税訴訟」制度が準備されている。このような事後救済（租税行政庁による二次的な確定手続きを経た後の救済）を制度化する意義・必要性はどのような価値観に基づくものであろうか。本節では、納税者の権利のうち事後救済制度の意義について、日本国憲法の規定趣旨に遡りその重要性を改めて確認するものである。

II. 権利救済の意義

1. 租税争訟の意義

租税法律主義は租税債権債務が個別税法の規定に従って成立し確定し徴収されることを要求するものであるが、「たとえ、建前として租税法律主義がとられていても、違法な租税の確定または徴収が行われた場合に、納税者がそれを争い、その権利の保護を求めることが保障されていなければ、租税法律主義は『画にかいた餅』にすぎなくなってしまう」⁽¹⁾ため、納税者の権利利益を保護する観点から「きわめて重要な意味」⁽²⁾を持つものとされる。このことは、個人の尊厳を堅持し、なおかつ民主主義の価値観を正しく反映させる課税ルールを実現するためには、課税の世界におけるルール・オブ・ロー⁽³⁾が重要であり、「公権力の行使によって権利を侵害された者は、十分な権利保護の機会を与えられなければならないこと」⁽⁴⁾が租税分野におけるルール・オブ・ローの重要な要素であることを示しているものと考えられる。事後救済制度が備わっていなければ、課税の世界における法の支配が本来の意味の「建前」⁽⁵⁾ではなくなってしまう、事後救済制度が不備の状態では、租税法律主義が完結しないことになってしまうということを「画にかいた餅」という比喻を使って述べているのであろう。

それでは、どのような行政の行動に対し権利救済を制度化する必要があるのであろうか。前掲書によると「租税の賦課・徴収は公権力の行使であるから、それは適正な手続で行われなければならない、またそれに対する争訟は公正な手続で解決されなければならない。これを手続的保障原則とい」⁽⁶⁾うものとされ、また「憲法は、公権力が法律に基づき行使される場合、その手続が適正なものでなければならないことを命じている。(13条・31条参照)。このことは租税の賦課徴収の手続についても妥当する。また、違法な課税が実際に行われた場合には、事後的な救済手続（租税救済法または租税争訟法）が不可欠である。それは、公正な裁判を受ける権利（憲31）の実現に資するものでなければならない。税法におけるこれらの広い意味での適正手続保障の原則を、手続的保障原則という」⁽⁷⁾のである。

これらの考え方から、租税行政庁による公権力の行使結果について納税者側からの不服の救済を制度化することは、租税法律主義を堅持し徹底するための手続的担保として重要であり、それは、日本国憲法において公権力が行使される場合には適正手続を保障することが重要であるということの、租税分野における現れと考えるべきであろう。

2. 日本国憲法における適正手続保障の考え方

(1) 基本的人権保障原則と適正手続要請

税務分野における手続的保障原則の源泉であると考えられる日本国憲法上の適正手続保障の原則は、どのような価値観から要請されているのであろうか。

この点について、事前手続について書かれた文献は多数存するのであるが、事後手続に関して直接的に論じられている文献は、筆者の調べた範囲では見付けることができなかった。そこで、調べたものの中で最も適当であると思われる文献を参考とすることにした。まず佐藤幸治教授の文献を引用する。

『『人格の尊厳』原理は、まず、およそ公的判断が個人の人格を適正に配慮するものであることを要請し、第二に、そのような適正な公的判断を確保するための適正な手続を確立することを要求する。したがって、例えば、一人ひとりの事情を不用意に概括化・抽象化して不利益を及ぼすことは許されない。行政の実体・手続の適正性の問題については諸説あるが、基本的には本条（筆者注：13条）によって要請されるところであると解される。』⁽⁸⁾として、基本的人権保障の原則について、第一義的には「個人人格配慮」という実体について要請され、同時に「適正手続の確立」が求められる、とある。

続けて、憲法13条がいう「幸福追求権」の内実について「その対象法益に応じて、①生命・身体の自由、②精神活動の自由、③経済活動の自由、④人格価値そのものにまつわる自由、⑤人格的自律権（自己決定権）、⑥適正な手続的処遇を受ける権利、⑦参政権的権利、⑧社会権的権利、などに類型化することができる。』⁽⁹⁾と説き、「公権力が法律に基づいて一定の措置をとる場合、その措置によって重大な損失を蒙る個人は、その措置がとられる過程において適正な手続的処遇をうける権利（告知および聴聞の機会を得る権利）を有すると解される（上述の『人格の尊厳』原理の主観的権利化）。この点、三一条を根拠にこの権利を肯定する説もあるが、三一条の表現および憲法体系上の位置に照らし、基本的には一三条の『幸福追求権』の問題と解すべきである。』⁽¹⁰⁾と述べている。

これらを見ると、日本国憲法上の適正手続保障の原則は、「幸福追求権」の問題であり、生命身体の自由や経済活動の自由などと同様に、基本的人権保障原則、個人の尊厳という日本国憲法の根本原則を実現するための重要な基本類型の一つとして存在していることが理解できる。

(2) 憲法上の適正手続の考え方の起源

続いて、適正手続の考え方の起源について、佐藤功教授の文献を参照してみる。

『『適正な手続』とは、法ないし法律の内容だけでなく、手続も正当なものでなければならぬということである。それは、権力を抑制することが『法の支配』の目的であるが、

そのためには権力の行使が正当な手続によらなければならない、ということの意味する。この場合の『権力』とは立法権・行政権・司法権を含むが、特に司法手続としての刑事手続が適正でなければならないということが『法の支配』の不可欠の内容をなす。アメリカ合衆国憲法（修正五条・一四条）の『法の適正な手続』—『適法手続』—が、そこに現れてくる。そして、その思想が刑事手続に限らず、さらに行政手続にも及ぼされることとなる。この『法の適正手続』の起源もマグナ・カルタにあるといわれる。マグナ・カルタ三九条に『何びとも国の法によるのでなければ、逮捕・監禁・差押え・追放を受け、またはその他の方法によって侵害されることはない』との規定があった。この『国の法』とは『正規の法』ともいわれるが、それが従来の伝統的なコモン・ローの手続を意味し、そこに『適正な手続』の起源があるといわれるのである。この思想がその後、一八世紀に大西洋を渡って、アメリカ合衆国憲法の『何びとも法の適正な手続（due process of law）によるのでなければ、その生命・自由または財産を奪われることはない』の規定となって現われる。そこにマグナ・カルタの三九条が近代によみがえったといわれる。日本国憲法三一条が、このアメリカ合衆国憲法の適正手続条項の系譜の下にあることは明らかなのである。』⁽¹¹⁾

日本国憲法31条⁽¹²⁾が米国の適正手続条項をその系譜としており、たどれば「法の支配」に不可欠の内容をなしていることが強調されている。

このように、日本国憲法における適正手続保障の原則は、人格の尊厳という基本的な人権の根源的価値を主観的権利とする見地から重要であり、その権利化のための個別規定とも考えられる憲法31条では、法律に定める（適正な）⁽¹³⁾手続によるべきことが改めて規定されているのである

ここで、日本国憲法31条の規定について、それが直接には刑事手続に関するものであり、行政手続に及ぶとしてもその範囲はかなり限られたものとする見方が問題となる。

この点について佐藤幸治教授は前掲書において「適正な手続的保障をうける権利は、……個人の利害にかかわる法規を正しく適用する（あるいは、そのような外観を保持する）上で不可欠であるという考慮に基づいている（トライブの用語を借りれば、手段的な手続的デュー・プロセス観）ほか、さらには、公権力の決定により不利益な影響を蒙る個人に対し参加の機会を与えること自体に、個人の尊厳にかかわる本質的価値を認めようとする正義観念（本質的な手続的デュー・プロセス観）とも多かれ少なかれ結びついているものである。」⁽¹⁴⁾と指摘する。租税債権債務の増減に関わる公権力の行使の場面は、確かにその内容は行政手続ではあるが、刑事事件における身体拘束等の場合と同様の本質的な手続的デュー・プロセス観に基づく適正手続が要請される場面であると考えられよう。

3. 税法における適正手続保障

日本国憲法が考える適正手続保障の原則の趣旨から、租税分野における適正手続保障の必要性は、租税分野において個人の利害に影響する法律を適正適用するための手段として、またより実質的に、公権力の行使による不利益な影響を受ける者にリカバリーの機会を与えること自体に租税法律主義の自由主義的側面、すなわち個人の尊厳を護ろうとする自由主義を礎とする価値概念を租税分野において実体化する（画にかいた餅ではなくする）た

めに重要となるものと解される。

Ⅲ．税務争訟制度の目的等

1．税務争訟制度の目的

国税通則法75条1項にいう「国税に関する法律に基づく処分」に不服がある場合の権利救済手続きには、処分庁又は国税不服審判所等の「行政」に対して行う権利救済要請（不服申立手続きという）と、裁判所に対して提起する行政事件訴訟手続とがある⁽¹⁵⁾。

不服申立手続きについて、行政不服審査法1条（目的等）を見ると「この法律は、行政庁の違法または不当な処分その他公権力の行使に当たる行為に関し、国民が簡易迅速かつ公正な手続の下で広く行政庁に対する不服申立てをすることができるための制度を定めることにより、国民の権利利益の救済を図るとともに、行政の適正な運営を確保することを目的とする。」とあり、違法不当な処分に対する事後的な国民の権利利益の救済を目的とするものと位置づけられ、行政手続法1条とともに、国税通則法の適用除外とはされていない。

また、行政事件訴訟法には目的規定は存しないが、その制度趣旨は行政事件分野における公正な裁判を受ける権利の実現にあり、やはり国民の権利利益の救済を図るところにその目的がある。

2．行政不服審査法及び行政事件訴訟法と国税通則法の関係

行政争訟制度については、国税通則法に対する一般法としてともに昭和37（1962）年に施行された行政不服審査法及び行政事件訴訟法があるが、国税に関する争訟については、当該処分が大量かつ反復して発生すること、また、極めて専門的であることなどの特殊性を考慮し、国税通則法において別途の手続を規定した。従って、「国税通則法は、課税関係の権利救済についての特例法としての性格を併せ持つ」⁽¹⁶⁾ものとなっている。

Ⅳ．行政救済制度

租税法律主義は「租税は強行法であるから、課税要件が充足されている限り、租税行政庁が任意に租税の減免・不徴収を行う裁量はなく、法律で定められた通りの税額を徴収しなければならない。」⁽¹⁷⁾ことを要求している。

従って、事実認定及び税法の解釈適用にあたっては、その「適用過程、すなわち①具体的事実ないし事実関係の確認、②適用されるべき租税法規の選択及びその意味内容の解明、ならびに③租税法規への具体的事実の包摂（当てはめ）から成る一連の判断過程全体を通じて、租税官庁の形成的・裁量的判断が排除されなければならない」⁽¹⁸⁾のである。これらが要求される理由は、厳格な事実認定や厳格な税法の解釈適用が行われることなど、租税法律主義を重視した行政執行が行われることにより租税の分野における個人の尊厳とルール・オブ・ローが実現されることによる。

なぜ、行政段階における納税者の権利救済が必要なのであろうか。前述の事実認定をめぐる課税処分の大量反復性ととも、納税者に関しては、簡易・迅速な救済を受けられるほか、「処分理由の詳細を知り、訴訟提起するかどうかの判断材料にできるという意味で」⁽¹⁹⁾、「納税者の権利救済に特別の考慮を払う」⁽²⁰⁾ ことができるためである。

また、「訴訟は費用・手間のかかる重い手続きであるが、審査請求手続きは国税不服審判所への手続き費用すら払う必要はない。しかも、訴訟であれば、国が一審で敗訴しても上訴される可能性があるが、審査請求手続きで課税処分が取り消されれば、国が採決の取り消しを求めて訴訟を提起することはできない」⁽²¹⁾ ことを念頭に考えれば、行政段階での権利救済制度は、簡易・迅速な解決によって納税者のコスト抑制に資するという意味においても重要であると思われる。

また、事後救済制度は「人間のすることである以上、法の解釈についても事実認定についても、誤りは往々にしておこりうるし、また処分の過程に恣意が入り込むこともありえないではない」⁽²²⁾ ということを前提としている。このような行政の誤判が生じてしまった場合の行政自身による自己訂正や自己反省の機会⁽²³⁾ を与えることにも制度としての意味があり、税制において行政機関であっても誤りを犯す可能性を謙虚に認め、これを前提とした制度設計がなされている点を理解することは、教育的意義が大きいものと考えられる。

以下、憲法上の適正手続保障原則の観点から国税分野における行政救済制度を概観することとする。

1. 不服申立前置制度

行政事件訴訟法は、8条1項において行政処分の取り消しを求める訴訟につき、原則として、いわゆる不服申立前置主義を廃止し、行政処分に対して直ちに裁判所に出訴するか、それとも行政不服申立ての経路を経た上で裁判所に出訴するかについて、自由選択を認める形をとっている。この考え方は憲法32条の「裁判所において裁判を受ける権利」を保障する上で重要であろう。しかし、国税通則法（115条1項）は、「課税標準の認定が複雑かつ専門的であるから、出訴に先立って不服申立て手続を要求することは、行政庁の知識と経験を活用して訴訟にいたることなく事件の解決を図ることができること及び訴訟に移行した場合には事実関係の明確化に資することができるという二重の意味において意義を有し、かつ、合理的な根拠をもつし、他面、国税の賦課は大量的・回帰的であるから、不服申立ての前置を要求することは、上記のことと相まって、裁判所が訴訟のはん濫に悩まされることを回避しうること及び税務行政の統一的運用に資することが大きいことに重要な意義を認めうる」⁽²⁴⁾ ため、不服申立てを前置する。

平成26（2014）年の国税通則法の改正前は、原則として（青色申告の場合を除き）、処分後にまず処分庁に対し異議申立てをし、その決定を経てから、国税不服審判所長に対して審査請求をしなければならない「二重前置主義」が採られていたが、一段階目の再調査の請求の強制前置が廃止され選択制となった。不服申立前置が許容されるべき行政分野があるとすれば、その筆頭が税務行政分野となるであろう。税務争訟における不服申立前置制度が納税者の権利利益の障害になっているかという問題については、その審査機関の独

立性こそが重要であって、前置制度が一重化されて残されたことそのものは権利救済制度の在り方の一つとして前向きに捉えたい。

2. 再調査の請求

(1) 再調査の請求と改正内容

不服申立ては、まず、処分を行った行政庁に対して不服を申し立てる。これが「再調査の請求」であり、行政争訟の第一段階としての地位を占めている。

平成26（2014）年6月、行政救済手続きの一般法である行政不服審査法が改正され、行政不服審査法上の異議申立てについては、再調査の請求へと名称が変わった。これに伴って国税関係の不服申立制度を定めている国税通則法の規定も大幅に改正され、異議申立制度について、それまでの二段階前置主義のうち一段階目の強制前置が廃止され、税務署長等（税務署長、国税局長又は税関長）による処分に不服がある者は、直接審査請求ができることとなった。また、審査請求の前段階の「異議申立て」は「再調査の請求」に名称が改められた⁽²⁵⁾（改正国通法75条1項1号）。

改正内容としては、行政不服審査法上の不服申立て手続は、原則的に審査請求に一元化されたのに対し、国税通則法に関しては、今までどおり再調査の請求と審査請求の二段階審査とするか審査請求のみの審査とするかの選択制となった。また、国税通則法においては、審査請求の裁決を経た後でなければ課税処分等の取消訴訟の提起はできないこととなっており、不服申立前置主義は維持されている。

(2) 再調査の請求の存置の理由

異議申立前置主義の廃止は、「新行審法と同様の趣旨であるが、特に国税不服申立手続については、平成23年度税制改正大綱において、納税者の利便性向上を図る観点から、争訟手続における納税者の選択の自由度を増やすことを基本に、原則として二段階となっている現行の仕組みを抜本的に見直す方向で検討がおこなわれ、平成23（2011）年の国税通則法の改正によって、平成25（2013）年1月1日から、すべての納税者に処分時の理由付記が実施されることとされている（国通法74条の14第1項括弧書）ことが影響している」⁽²⁶⁾ものと考えられる。

また、審査請求の前段階の異議申立てを「再調査の請求」として存続させる必要性については、「要件事実の認定の当否に係る不服申立が大量になされる処分等については、処理人員や処理機関の制約上、処分を行う際の審査に一定の限界があること等を踏まえれば、例外的に審査請求に先立って、処分の事案・内容等を容易に把握できる行政庁に対し簡易な手続きで改めて見直しを求める手続きを設けることは、不服申立人の権利利益の簡易迅速な救済及び行政における効率的な事務遂行の双方に資する面もあると考えられる」⁽²⁷⁾と、事実認定に関わる問題に特化した権利救済制度として存置するものと説明されている。

(3) 再調査の請求の効果

再調査の請求は、課税処分に係る不服の数が大量であり、訴訟の前に事前の審査機関、

特に事実認定の審査を中心とするところに意義がある。そこで再調査の請求を選択的に利用できることとするのが納税者の権利利益（簡易かつ迅速な解決）の保護に資することになろう⁽²⁸⁾。

再調査の請求は「再度の審査が実施されることにより、もともと処分を支える証拠が弱かった場合には、その証拠を補強する機会を与えかねない」⁽²⁹⁾との指摘もあるが、審査請求を原則としつつも、再調査の請求により、行政庁にある程度のレベルまで事実関係を整理し、理由を明らかにしてもらう方法を選択できることが、処分内容の明確化という意味でも国の公権力の行使に対する納税者の権利利益の保護の考え方に合致するものとして評価できる。

（４）再調査の請求による救済の範囲

再調査の請求による救済の範囲については「要件事実の認定の当否に係るものであり、もっぱら法令解釈に関する争いは、基本的に想定されていない」⁽³⁰⁾こととされているが、再調査の請求の段階においても法解釈適用に関わる論点について救済対象とされることが、事後救済制度の本来の目的である納税者の権利保護を充実させる観点からは望ましいのではないだろうか。また、再調査の請求は二重前置制度ではなく選択的一重前置として存置されたが、その選択の任意性は、処分庁による再調査の請求という手続と、上級庁による不服審査という手続における取扱範囲が一致していることが前提となってはじめて確保されるものではないだろうか。再調査の請求が制度として存置された以上、その制度を最大限に有効に活用することも検討されてよいのではないだろうか。

３．審査請求

再調査の請求に対する行政庁の決定になお不服があるときは、「審査請求」を行うことができる。これは、一般的には処分庁の直近上級行政庁に対して提起するものであるが、国税についての審査請求は、特にそのための第三者的機関として設置された国税不服審判所（長）に対して提起することとなっている。

（１）国税不服審判所の機能

国税不服審判所は、昭和45（1970）年の国税通則法改正によって、処分機関から独立した裁決機関として設置された国税庁の附属機関（財務省設置法22条1項）である。

国税不服審判所長は国税庁長官が発遣する通達等に示されている法令解釈とは異なる解釈により裁決をすることが可能（国税通則法99条1項）であり、その意味で、国税不服審判所は裁決機関として、執行機関からの独立性を有している。「国税不服審判所の独立性は、租税法律主義に含まれる手続的保障原則の制度化の1つとみることができる」⁽³¹⁾とされる。

（２）審査機関の在り方

国税に関わる争訟の特殊な事情から導かれる審査請求前置の理由は、合理的な根拠を有すると思われるが、憲法上の適正手続保障原則の考え方（適正手続の要請が憲法13条幸福

追求権に係る問題であること) からすれば、国民の権利保護の要請に十分に応えうるものでなければならない。具体的には、「第1には、不服申立制度を、行政監督の制度としてではなく、明確に権利保護の制度として位置づける必要があり、これとの関係で、第2に、不服申立の審査は、処分行政庁から独立した機関によって行われる必要がある」⁽³²⁾ ということになる。

なお、「独立性」の問題について、国税通則法99条において、国税不服審判所長はその権限の行使について独立性を認められているが、ただ、「国税庁長官が発した通達に示されている法令の解釈と異なる解釈による裁決をするとき又は、他の国税に係る処分を行う際における法令の解釈の重要な先例となると認められる裁決をするときは、国税不服審判所長は、あらかじめその意見を国税庁長官に通知しなければならない。国税庁長官は、国税不服審判所長の意見が審査請求人の主張を認容するものであり、かつ国税庁長官が国税不服審判所長の意見を相当と認める場合を除き、国税不服審判所長と共同して国税審議会に諮問しなければならない」と規定されている。

この規定は平成26年度税制改正により改正されたものであるが、改正前の国税通則法99条の定めでは、国税不服審判所は必ずしも第三者的な機関ではないとの批判⁽³³⁾があった。そこで、「行政不服審査法の施行に伴う関係法律の整備に関する法律」とは別に、「所得税法等の一部を改正する法律案」の中で先行的に「国税通則法第99条」の改正が行われ、これによって国税不服審判所の独立性は相当に向上したものと考えられる。

99条をめぐっては、この条文そのものを削除すべきとの考え方もありうるが、財務省設置法の規定内容から国税庁長官の下に国税不服審判所があることは動かせず、通達と異なる裁決を出す場合には国税不服審判所長の判断について国税庁長官に通知を入れるのはごく自然なことのようにも思える。このあたりのバランスを考慮し、「指示待ち」だった規定を「通知義務」にとどめた今回の99条の改正は、納税者の権利保護の観点から一定の評価を与えるべきと考える。

(3) 行政不服審査に係る改正のまとめ

行政不服審査法の改正の主たる論点と、その国税通則法改正への反映の在り方と評価について表の形でまとめてみる。

改正「行政不服審査法」のポイント		通則法への反映	憲法見地からの評価
公正性向上の観点	①審理員による審理手続の導入	・「審理員」は「国税審判官」があたる。94条の改正により、担当審判官は、審査請求に係る処分等に関与した者以外の者とされた。	・人事に起因する独立性は以前の改正でも改善されているものとするが、今回の改正も一層の評価ができるものであろう。
	②行政不服審査会等への諮問手続の導入	・既に第三者的機関たる国税不服審判所が存在しているため新たな改正はなし。	・第三者性を高めるための見直しを継続して行うこと。
	③審査請求人・参加人の手続的権利の拡充	・第97条の3の新設により、閲覧権に加え謄写権が認められた。ただ、担当審判官による質問の記録の閲覧等については検討課題。 ・口頭意見陳述制度の拡充により、対審的審理構造を導入。	・附帯決議にもあるとおり、納税者の権利保護の観点からも必要な検討課題。 ・権利救済制度として真実性の向上に寄与するものとして評価。
簡易迅速・利便性向上の観点	④不服申立期間の延長	・第77条の改正により、2か月から3か月に延長された。ただ、不服申立前置の個別法がある場合について、出訴期間と同様の6か月とすべきとする意見もある。	・6か月とすべき意見も納税者の裁判を受ける権利の十分な確保の観点から必要であるが、実務上は2か月が3か月になったことで相当に向上したものと評価できるのではないだろうか。
	⑤異議申立ての廃止による審査請求への一元化	・第115条の改正により、「二段階前置主義」だったものが、一段階目の異議申立前置主義が廃止され自由選択制となった。	・再調査の請求が選択的救済制度とされたことは権利救済制度としてよいバランスであるとする。
	⑥審理の迅速化	・第77条の2（標準審理期間）、92条の2（審理手続の計画的進行）、97条の2（審理手続の計画的遂行）の新設により、同趣旨の規定が置かれることとなった。	・既に国税分野では標準審理期間の目標等が設定されていたが、改めて規定されたことは歓迎したい。
	⑦不服申立前置の見直し	・行政は不服申立前置が許容される行政分野に属するものと考えられているため、二重前置が一重化されるという形での見直しにとどまった。	・国税分野の特殊性から一重前置はやむを得ないものと考えられる。

V. 司法救済制度

1. 国家による救済

憲法32条には「何人も、裁判所において裁判を受ける権利を奪われない」と定めている。この規定は日本国憲法に定められている基本的人権の一つであり、誰しも「政治権力から独立した公平な裁判所」⁽³⁴⁾による裁判を受ける権利があること、言い換えれば、裁判所以外の他の権力による裁断を受けないことを保障した条項でもあると思われる。個人が国家に権利の救済を求める場合においては、裁判によって、その請求権を実現し、個人の権利利益を確保することが可能となる。税務訴訟を例に考えれば、裁判は国家権力の適法な行使を保障する手段であると考えられ、国民の権利利益の保護の上で重要な地位を占めている。

2. 租税訴訟制度の概要

それでは、租税に関する訴訟制度とはどのようなものであろうか。

国税不服申立制度に基づいて、国税不服審判所長の裁決を経た後においても、その裁決になお不服があるときは、裁判所に対して訴訟を提起することができる。

「日本国憲法は、司法権はすべて最高裁判所以下の通常裁判所に属することを定めるとともに（76条1項）、併せて特別裁判所の設置を禁止して（同2項）、行政裁判所制度を廃止し、行政事件の訴訟はすべて通常裁判所の管轄に属することとした。これを受けて裁判所法3条は、裁判所は一切の法律上の争訟を裁判する旨を定めている。したがって、日本国憲法のもとでは、納税者は、違法な租税行政処分に対しては、常に通常裁判所に出訴し、その保護を求めることができる。」⁽³⁵⁾

つまり、租税の分野においても、納税者が自己の自由や利益を公権力により侵害された場合には、訴訟を提起することにより、裁判所が納税者の権利救済⁽³⁶⁾を完結させる場として機能することとなるのである。

3. 税務訴訟における納税者の権利救済の問題点

上記のように、我が国では、行政事件に関する訴訟も司法裁判所によって審理されており、行政裁判所は設けられていない。国税の更正・決定等の処分の取消しを求める訴訟は、原則として、不服申立てに対する決定又は裁決を経た後でなければ提起することができないこととなっている。この取消訴訟は、「原則として、審査請求に対する裁決があったことを知った日から6か月以内」⁽³⁷⁾に提起しなければならないことになっている。

租税訴訟は、①更正処分等租税賦課処分に関する課税訴訟、②租税の徴収に関する徴収訴訟、③違法な質問検査権行使や賦課徴収処分等によって被った損害の賠償を求める国賠訴訟、に大別され、上記①、②については行政訴訟、上記③については民事訴訟に分類される。一般に租税訴訟といった場合にイメージされるのは、更正処分の取消し等を求める訴訟になろうかと思われる。

しかし、確定申告時において税法解釈が難しく適正な確定税額の計算が難しいような場合や通達等の内容に納得がいけない場合等において、加算税や延滞税のリスクから、一旦

通知どおり確定申告し納付して、その後更正の請求を行うなどの方法が採られることがある。このような方法を選択せざるを得ない環境は、租税債権債務の第一次確定権を納税者に帰属せしめる申告納税制度の趣旨からみると、これを覆す場合の立証責任（少なくとも課税要件事実の存否等に係る立証責任⁽³⁸⁾）について原則として租税行政庁側が負うこととされている点において逆転する結果となることから、権利救済制度としての役割が抑制される可能性があり、何らかの制度の見直しが検討されるべきかもしれない。

4. 司法救済と租税法律主義との関係

租税法律主義とは、「租税の賦課・徴収は必ず法律の根拠に基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」⁽³⁹⁾とするものであり、このことは、憲法84条において明確に要請されているところである。

この租税法律主義を「画にかいた餅」でなくするために権利救済制度があるのであるから、権利救済の場面では当然に租税法律主義の厳格な適用が求められるものとする。

これを緩やかに解するのか、むしろ厳格に解するのかによっては、納税者の権利救済の程度が異なってくることになるが、現在の流れは、租税法律主義の厳格解釈・厳格適用の方向にあるように思われ、最高裁判決⁽⁴⁰⁾においてもその方向性自体は支持されているものと思われる。「租税法律の目的及び経済意義、ならびに諸関係の発展などを考慮」⁽⁴¹⁾に入れる、多義的な価値基準・概念であることを考えると、この面における取扱いは今後も留意する必要があるのではないだろうか。

VI. おわりに

「人権とは、人が人であること自体から当然に認められる権利を意味する。」⁽⁴²⁾

これを立憲主義の立場から検討すると、法の支配の理念に基づいて国家は、「生来の人権保障の為に設立された機構であり、したがって国家の統治権（主権）も人権保障という目的の範囲内でのみ使用されうるという考え方」⁽⁴³⁾に立つものである。

法律は、国民に国家からの自由を保障するものであると考えることもできる。しかし、憲法によって種々の権利を保障していても、行政による恣意的な課税が行われる可能性も全くないとは言えない。こういった場合の、租税行政庁の違法な処分等により、納税者の権利が「侵害され、又は侵害されようとしたとき、それを救済し、又は防止する制度が用意されないと、その権利の実効性は担保されない」⁽⁴⁴⁾結果となる。そのため、憲法は国民の権利救済の主要な手段として裁判制度を設けたのである。

これまで見てきたとおり、税務争訟に関わる納税者の権利救済制度は、憲法上の「幸福追求権」に関連し、「自由権」を構成する「適正手続保障の原則」に由来する租税の世界における手続保障原則として納税者の権利利益を保護してきた。手続上のルールの問題は、公権力行使の前の段階の行政手続も重要であるが、事後手続が完備されることで、法律の定めるところを超えた課税から納税者を保護することが可能となり、租税の世界におけるルール・オブ・ロー、租税法律主義が完結するのである。また、事後救済制度は司法によ

る判断を終局的な判断としていることで、行政による判断が最終的な判断とならないという行政裁量を統制する機能をも有している。

納税者の権利救済制度について、公権力が行使される場面でも間違いはあり得ること、行政による権利救済も誤審はあり得ること、下級審による判断も誤判はあり得ることが前提となっている。このような人の行う判断や人のつくる制度は完全ということはありません、各々が間違いを犯す可能性を謙虚に認識することで、自由でよりよい社会につながっていくことについても、教育的見地から重要な論点であると考えられるのではないだろうか。

注

- (1) 金子宏『租税法』（弘文堂，第21版，2016）959頁。
- (2) 金子・前掲注（1）959頁。
- (3) 金子教授は、「ルール・オブ・ローが租税法の分野では、民主主義と自由主義という二つの思想的源流をもっており，その混合物である」ことを指摘している（同『租税法理論の形成と解明 上巻』（有斐閣，2011）117頁）。
- (4) 金子・前掲注（3）117頁。
- (5) 建前という語句には俗に「本音と建前」というような「表向きの理由」という意味で使用される場合がある。金子『租税法』では，そのような意味ではなく，「本来的で原則的な方針」という意味で「建前」という語句が使用されているものとする。
- (6) 金子・前掲注（1）83頁。
- (7) 谷口勢津夫『税法基本講義』（弘文堂，第5版，2016）【27】。
- (8) 佐藤幸治『憲法』（青林書院，第3版，2004）444頁。
- (9) 佐藤・前掲注（8）449頁。
- (10) 佐藤・前掲注（8）462頁。
- (11) 佐藤功『続 憲法問題を考える＝視点と論点＝』（日本評論社，1986）83頁。
- (12) 日本国憲法第31条「何人も，法律の定める手続によらなければ，その生命若しくは自由を奪はれ，又はその他の刑罰を科せられない。」
- (13) 日本国憲法31条に規定する手続きの「適正性」について，佐藤功教授は次のように述べている。「それでは『適正な手続』とはいかなる手続を指すのか。イギリスの伝統的な『法の支配』の思想においては，古くから，それはたとえば『自由と正義に合致する手続』をいうとか，『秩序ある自由の体系の本質に合致する手続』をいうなどの説明がなされてきた。しかし，近代になると，刑事手続についていえば，『適正な手続』の不可欠な要件としては『告知と聴聞』あるいは『告知・弁解・防禦』の機会を当事者に与えることであると説かれてきた。そのような機会を逮捕・拘禁・取調べ・公判等の段階で当事者（被疑者・被告人）に保障する手続が『適正な手続』の内容をなす。わが最高裁判所も，三一条の『法律の定める手続』について，右のような見解をとっている。すなわち，昭和三七年十一月二八日の関税法違反事件（あるいは『第三者所有物没収事件』とよばれることもある）の判決がそれである。この事件で，第三者の所有する船舶を用いて密輸をした者に対する処罰において，その付加刑として，その第三者所有の船舶をも没収することを認めていた関税法一一八条一項の規定が問題となった。すなわち，その第三者にも告知・聴聞の機会を与えるべきで，その機会を与えないままその所有物を没収することは三一条に違反するのではないか，が争われた。そして判決は，要旨，『告知・弁解・防禦の機会を与えることなく，第三者の所有物を没収することは，適正な手続によらないでその財産権を侵害する制裁を科するにほかならず，三一条の違反するものと断ぜざるを得ない』と判示した。すなわち，最高裁は三一条の『法律の定める手続』には『適正な』の文字はないが，それを『適正な手続』として要求しているものと解しているのであり，またその手続の内容は当事者に『告知・弁解・防禦』の機会を保障する手続であると解しているのである。この判決により，『刑事事件における第三者所有物の没収手続に関する応急措置法』が制定され，その後，さらに，関税法一一八条が右の判決の趣旨のとおり改正された。」（佐藤・前掲注（11）88頁）。
- (14) 佐藤・前掲注（8）464頁。

- (15) 不服申立て手続は一般行政分野における行政不服審査法による行政救済に対応し、行政事件訴訟手続は行政事件訴訟法による司法救済に対応するものである。
- (16) 三木義一『租税手続上の納税者の権利保護』（有斐閣，2009）8頁。
- (17) 中里実ほか編著『租税法概説』（有斐閣，2011）19頁。
- (18) 谷口・前掲注（7）【41】。
- (19) 中里ほか編著・前掲注（17）58頁。
- (20) 中里ほか編著・前掲注（17）56頁。
- (21) 中里ほか編著・前掲注（17）58頁。
- (22) 金子・前掲注（3）121頁。かつて、行政の無謬性というようなことが言われたことがあったが、現在では国税通則法施行令6条1項5号にもみられるように、このような考え方は克服されたとみてよい。
- (23) 総務省「行政不服審査制度の見直し方針」（2013）13頁。同方針については、総務省HP（http://www.soumu.go.jp/menu_news/s-news/01gyokan04_02000014.html）[最終確認日：2016年6月1日]参照。
- (24) 志場喜徳朗ほか共編『国税通則法詳解』（大蔵財務協会，第15版，2016）1221頁。
- (25) 「再調査の請求」の名称の問題について、衆・参の総務委員会において「今回の改正によって新たに設けられた『再調査の請求』が、処分庁が簡易に処分を見直す事後救済手続であることを国民に十分説明すること。」（衆議院総務委員会）等とする附帯決議が全会一致で決議されている。
- (26) 橋本博之ほか共著『新しい行政不服審査制度』（弘文堂，2014）254頁。
- (27) 「行政不服審査制度の見直し方針」・前掲注（23）4頁。
- (28) 岸田貞夫「行政不服審査法の改正と不服申立制度への影響」税理57巻11号（2014）106頁。
- (29) 木村浩之「行政不服審査法の抜本改正 新国税不服審査制度の要点解説」（旬刊経理情報，1388巻，2014）38頁。
- (30) 橋本ほか共著・前掲注（26）256頁。
- (31) 谷口・前掲注（7）【158】。
- (32) 金子・前掲注（1）962頁。
- (33) 例えば九州北部税理士会は、平成26（2014）年度までの税制改正意見書に連続6年の間、「国税不服審判所の独立性を確保するため、国税通則法第99条の規定を削除すること。」という改正意見を掲げていた。
- (34) 長谷部恭男『憲法』（新世社，第4版，2008）305頁。
- (35) 金子・前掲注（1）960頁。
- (36) 行政による権利救済に比し、司法における権利救済がより幅広い救済を担っていることについて「行政における審判と、司法裁判における行政処分の司法的審査とは、理論的には、ともに、行政の違法是正と権利救済の両者の機能を持ちつつ、ただ、行政審判は、前者が強調され、司法裁判では、後者が中心であるところにその特質がある。」（松沢智『租税争訟法』（中央経済社，1977）35頁）
- (37) 中里ほか共著・前掲注（17）60頁。
- (38) 金子・前掲注（1）1000頁。
- (39) 金子・前掲注（1）73頁。
- (40) いわゆる武富士事件では、納税者側が求めている取消請求を認容する判決を下した（最二小判平23・2・18）。この判決では、裁判長による次のような補足意見が付されている。「一般的な法感情の観点から結論だけみれば限りでは、違和感も生じないではない。しかしそうであるからといって、個別否認規定がないにもかかわらず、この租税回避スキームを否認することには、やはり大きな困難を覚えざるを得ない。」「納税は国民に義務を課するものであるところからして、この租税法律主義の下で課税要件は明確なものでなければならず、これを規定する条文は厳格な解釈が要求されるのである。明確な根拠が認められないのに、安易に拡張解釈、類推解釈、権利濫用法理の適用などの特別の法解釈や特別の事実認定を行って、租税回避の否認をして課税することは許されないというべきである。そして、厳格な法条の解釈が求められる以上、解釈論にはおのずから限界があり、法解釈によっては不当な結論が不可避であるならば、立法によって解決を図るのが筋であって、裁判所としては、立法の域にまで踏み込むことはできない。後年の新たな立法を遡及して適用して不利な義務を課することも許されない。結局、租税法律主義という憲法上の要請の下、法廷意見の結論は、一般的な法感情の観点からは少なからざる違和感も生じないではないけれども、やむを得ないところである。」

- (41) 金子・前掲注（1）116頁。
- (42) 長谷部・前掲注（33）93頁。
- (43) 長谷部・前掲注（33）93頁。
- (44) 渋谷秀樹『憲法』（有斐閣，2007）428頁。

第4章 租税教育等に対する教育学的アプローチ

第4チーム

研 究 員 高 野 亮 一 (久 留 米 支 部)

研 究 員 塩 塚 万 紀 子 (八 女 支 部)

研 究 員 松 永 恵 美 子 (久 留 米 支 部)

第4章 租税教育等に対する教育学的アプローチ

チームリーダー 高野 亮 一

第1節 学校教育における租税教育等

研究員 高野 亮 一

I. 租税教育等と学習指導要領	133
II. 租税教育等と租税教育等基本指針	134
III. 学校教育における租税教育等で教えなければならないこと	135

第2節 租税根拠論と教育学的アプローチ

研究員 高野 亮 一

I. 租税の根拠と租税教育等	137
II. 自由の価値について	139
III. 発達段階に応じた学習内容	140
IV. 小括	148

第3節 租税法律主義，申告納税制度の理念と教育学的アプローチ

研究員 塩 塚 万紀子

I. 租税法律主義，租税回避，道德と租税制度	151
II. 申告納税制度の理念	162
III. 小括	164

第4章 租税教育等に対する教育学的アプローチ

第1節 学校教育における租税教育等

高野 亮 一

1. 租税教育等と学習指導要領

辞書的定義によると、租税とは「①みつぎもの。年貢。②国家または地方公共団体が、その必要な経費を支弁するために、法律に基づき国民・住民から強制的に徴収する収入。」⁽¹⁾と定義されている。また、教育という言葉の意味を調べると「教え育てること。望ましい知識・技能・規範などの学習を促進する意図的な働きかけの諸活動。」⁽²⁾と定義される。

これらの定義によれば、「租税教育」は、国家又は地方公共団体が、その必要な経費を支弁するために、法律に基づき国民・住民から強制的に徴収する収入について教え育てること、また、その収入について望ましい知識・技能・規範などの学習を促進する意図的な働きかけの諸活動ということになる。

税理士会が実施している租税教育等は、小学校、中学校、高等学校で行う租税教室並びに大学で行う講義がその多くを占める。では、その中でも租税教育等が多数実施される学校教育の現場で求められる教育とは何なのだろうか。学校教育で求められる教育とは「学習指導要領」に基づいた教育である。

「学習指導要領」は、児童生徒が全国のどの地域で教育を受けても、一定の水準の教育を受けられるようにするため、文部科学省では「学校教育法」等に基づき、各学校で教育課程（カリキュラム）を編成する際の基準を定めたもの⁽³⁾である。文部科学省はホームページ上で「学習指導要領」の理念について「新しい学習指導要領は、子どもたちの現状をふまえ、『生きる力』を育むという理念のもと、知識や技能の習得とともに思考力・判断力・表現力などの育成を重視しています。これからの教育は、『ゆとり』でも、『詰め込み』でもありません。時代を担う子どもたちが、これからの社会において必要となる『生きる力』を身に付けてほしい。そのような思いで、新しい学習指導要領を定めました。『生きる力』を育むためには学校だけではなく、ご家庭や地域など社会全体で子どもたちの教育に取り組むことが大切です。子どもたちの未来のために。」⁽⁴⁾と説明している。

我々税理士が行うべき租税教育等も、このような「学習指導要領」の考え方に準拠したもの、すなわち、「租税について教え育てる、租税について望ましい知識等の学習を促進する意図的な働きかけの諸活動」を通じて次代を担う子供たちが社会を生きるための「生きる力」を育むものでなければならない。子供たちが自分で考え自分で判断することにより自分たちの未来を切り開くための礎となる教育こそ租税教育等の本質と考える。

また、租税教育等は学校教育の中では、社会科、公民科の科目に属することは周知のとおりである。では、学習指導要領に掲げる社会科・公民科の教科目標はどうなっているのだろうか。

小学校学習指導要領では、社会科の教科目標として「社会生活についての理解を図り、

我が国の国土と歴史に対する理解と愛情を育て、国際社会に生きる平和で民主的な国家・社会の形成者として必要な公民的資質の基礎を養う。』⁽⁵⁾とある。

中学校学習指導要領では、社会科の教科目標について、「広い視野に立って、社会に対する関心を高め、諸資料に基づいて多面的・多角的に考察し、我が国の国土と歴史に対する愛情を深め、公民としての基礎的内容を培い、国際社会に生きる平和で民主的な国家・社会の形成者として必要な公民的資質の基礎を養う。』⁽⁶⁾と記されている。また、高等学校学習指導要領では、公民科の目標について、「広い視野に立って、現代の社会について主体的に考察させ、理解を深めさせるとともに、人間としての在り方生き方について自覚を育て、平和で民主的な国家・社会の有為な形成者として必要な公民としての資質を養う。』⁽⁷⁾と記されている。

社会科・公民科の教科目標では、前段部分で各発達段階固有のねらいが掲げられており、後段部分で教科の共通にして究極的目標である「平和で民主的な国家・社会の有為な形成者として必要な公民としての資質を養う」ことを掲げている。ここでいう「公民的資質」とは「国際社会に生きる平和で民主的な国家・社会の形成者、すなわち市民・国民として行動する上で必要とされる資質を意味している。したがって、公民的資質は平和で民主的な国家・社会の形成者としての自覚をもち、自他の人格を尊重し合うこと、社会的義務や責任を果たそうとすること、社会生活の様々な面で多面的に考えたり、公正に判断したりすることなどの態度や能力である。』⁽⁸⁾と考えられている。

我々税理士が学校現場で実施する租税教育等は、社会科・公民科の授業の一環として行うものである以上、かかる教科目標の達成の一助になるものでなければならない。税をとおして個人と社会の関わりを考えさせ、更には個人と国家との関係を考えさせる租税教育等こそが、「公民的資質を養う」教育としてふさわしいものとする。

II. 租税教育等と租税教育等基本指針

では、日本税理士会連合会は以上の点についてどのように考えているのであろうか。

日本税理士会連合会租税教育等基本指針では、租税教育等の目的について次のように述べられている。すなわち、「租税教育等の目的は、租税に関する意義、役割、機能、仕組み等の租税制度を知るとともに、申告納税制度の理念や納税者の権利及び義務を理解し、社会の構成員としての正しい判断力と健全な納税者意識を持つ国民を育成することでもあり、併せて国民に対し税理士制度を正しく周知することである。効果的な租税教育等により納税に対する健全な知識が醸成されれば、民主国家の発展に大きく寄与することとなり、これは教育基本法の教育の目的である『平和で民主的な国家及び社会の形成者として必要な資質を備えた心身ともに健康な国民を育成する』ということにも合致するものである。』⁽⁹⁾

Ⅲ．学校教育における租税教育等で教えなければならないこと

1．教育基本法と租税教育等

学校教育における租税教育等について教育学的考察を試みるにあたり、学校教育のよりどころとなる「教育基本法」を確認することから始めなければなるまい。

教育基本法前文では、同法の理念について、「我々国民は、たゆまぬ努力によって築いてきた民主的で文化的な国家を更に発展させるとともに、世界の平和と人類の福祉の向上に貢献することを願うものである。我々は、この理想を実現するため、個人の尊厳を重んじ、真理と正義を追求し、公共の精神を尊び、豊かな人間性と創造性を備えた人間の育成を期するとともに、伝統を承継し、新しい文化の創造を目指す教育を推進する。ここに、我々は、日本国憲法の精神にのっとり、我が国の未来を切り拓く教育の基本を確立し、その振興を図るため、この法律を制定する。」と謳われている。また、同法1条は、教育の目的について、「教育は、人格の完成を目指し、平和で民主的な国家の形成者として必要な資質を備えた心身ともに健康な国民の育成を行なわなければならない。」と定めている。

教育基本法前文及び同法1条からは、教育における「日本国憲法の精神」の重要性を読み取ることができる。そうすると、我々税理士が学校現場で実施する租税教育等も日本国憲法の精神を尊重するものでなければならない。租税教育等も「教育」である以上、その目的・理念が問われるが、それもこの国の基本法である憲法の考え方から導かれるものでなければならない。⁽¹⁰⁾

2．租税教育等で税理士がしなければならないこと

税理士（会）が租税教育等を行う場合に、必須の項目となるのは、「我々は、なぜ税金を払わなければならないのか？」という租税根拠論について問いかけ、考えさせ、納税の意味について納得が得られるようにすることであろう。谷口勢津夫教授は、「租税が人に対する経済的負担（人の所得・財産の一部を『奪う』もの）である以上、『税金は払いたくない』、『納税で自分の所得・財産を減らしたくない』というのは人の真情の発露であろう。人が汗水垂らして稼いだ所得や貯めた財産であればなおさらである。そうであるからこそ、租税教育においては、必ず、対象者に『なぜ私たちは税金を払わなければならないのでしょうか？』と問いかけ、考えさせ、一人ひとりが『腑に落ちる答え』を見つけることができるようにすることが必要であると考えられる。人は自己の欲望・欲求に反することでも『腑に落ちる』に至れば受け容れられるであろう。租税教育もそのような『人間観』を前提にして行われるべきであると考えるところである。」⁽¹¹⁾と述べているが、これは税理士（会）が行う租税教育等においてもそのまま妥当する。むしろ、「人の真情」と「納税義務の適正な実現を図ること」の両方に向き合いながら日々の業務を行う税理士こそが、租税根拠論を租税教育等の場で問いかけ、考えさせる適任者であると考えるところである。

本章では、日本税理士会連合会租税教育等基本指針の目的を達するべく、九州北部税理士会公開研究討論会論文の中から日本国憲法に基づく租税根拠論に関する内容を抜粋し、これらを理解するために必要となる基礎学習内容を検討した。これらを「学習指導要領解

説」に照らしながら、子供たちの発達の段階に応じて具体的に何を伝えるべきかを考察することとする。

注

- (1) 新村出編『広辞苑』（岩波書店，第6版，2008）1646頁。
- (2) 新村出編・前掲注（1）722頁。
- (3) 日本税理士会連合会租税教育推進部『2015 租税教育講義用テキスト』については，日税連 HP（http://www.nichizeiren.or.jp/taxaccount/sozei_doc/lecturetext2015.pdf [最終確認日2016年6月1日]）13頁参照。
- (4) 文部科学省「現行学習指導要領・生きる力」（文部科学省 HP 参照 http://www.mext.go.jp/a_menu/shotou/new-cs/index.htm [最終確認日：2016年3月21日]）
- (5) 文部科学省『小学校学習指導要領解説社会編』（7版，2015）10頁。
- (6) 文部科学省『中学校学習指導要領解説社会編』（一部改訂初版，2014）17頁。
- (7) 文部科学省『高等学校学習指導要領解説公民編』（改定版第二刷，2015）5頁。
- (8) 文部科学省・前掲注（5）12頁。
- (9) 日税連・前掲注（3）6頁。
- (10) 同様の考え方については，谷口勢津夫「私の租税教育論9」税務弘報64巻6号（2016）70頁以下参照。
- (11) 谷口・前掲注（10）70頁。

本章第2節及び第3節では、九州北部税理士会公開研究討論会論文の中から租税教育等で特に伝えたい内容をピックアップし、子供たちの発達の段階に応じて何を伝えていくべきか、学習指導要領に照らしながら考えていくこととする。

1. 租税の根拠と租税教育等

1. 租税の根拠

(1) 租税国家とは

租税は人の所得・財産の一部を侵害するという経済的負担の側面があるため、人は、「なぜ私たちは税金を払わなければならないのか？」との疑問を抱く。租税の行き着く先である「国家」について考えてみれば、この疑問に対する答えが見付かるかもしれない。

国家の経済体制の在り方として、大きく二つのタイプがある。一つは自由主義国家体制に基づく資本主義経済体制であり、もう一つは社会主義国家体制に基づく統制型経済体制である。

自由主義体制を選択した国家は、国家自身財産を所有せず、国民に対し財産の私有を保障した上で、その財産をもとに生産活動の中で生み出される果実の一部を租税として徴収し、国家の運営資金を賄うこととなる。そのような国家を「租税国家」という。

一方、社会主義体制は、生産手段となる財産は国家が所有する。結果、生産活動から生み出される果実は国家に帰属し、その果実が国民に計画的に分配されていく中で国民生活が営まれることとなる。したがって、社会主義体制の国家は、国家を運営していくための資金は国家自身で調達することが予定されているため、租税というものは基本的に存在しない。

我が国日本は、憲法13条の個人の尊重を基本原理とする自由主義国家であり、更に憲法29条における財産権保障の定めにより私有財産制が認められた「租税国家」である。

(2) 租税の根拠とは

①租税は自由を保障するための対価であることについて

財産権とは、例えばパソコンや土地・建物といったものを所有する権利にとどまらず、作家が書いた文章、作家による音楽の作曲といった創作物に関する著作権のような無形でありながらも財産としての価値をもっているもの全てに対する権利をいう。このような財産を「自己に帰属するもの」として主張することを日本国憲法が保障したものが、財産権の保障である。

一方、憲法29条3項は、正当な補償のもと、公共のために私有財産制を制限することができる」と定めている。例えば、病院、学校、道路、鉄道、空港といった公共施設を作るために、個人が所有する財産を公共団体から取り上げられることが考えられる。この場合、

当該個人が、自己所有の財産を公共団体により取り上げられるという特別な犠牲を被っている以上、その特別な犠牲に見合った対価が個人に対して支払われることとなる。これが「正当な補償」である。

では、財産権の侵害とも考えられる租税について、憲法29条3項に関連づけて考えてみる。先にも述べたとおり、我が国日本は「租税国家」であり、したがって、国家を運営していくための資金は国民・納税者から調達することが予定されている。「租税国家」において、国民が自ら稼いだ所得から税金を支払う行為は、日本という「租税国家」で生活していく中で誰もが平等にその負担を負わなければならない以上、特別な犠牲とは考えられない。租税は、当然の義務として誰もが広く課される一般的な制約であり、この制約は財産権保障の定めの中にあらかじめ組み込まれている⁽¹⁾と考えられていることから、「正当な補償」の対象ではない。この補償のない財産権侵害こそが、日本が「自由主義国家」であることを保障していると考えべきである。

②自由主義的租税観と民主主義的租税観の不可分一体的連関について

租税について自由の対価としての観点から考察してきたが、租税の根拠を考える上で、民主主義もまた重要な概念となる。大嶋訴訟・最高裁大法廷判決（昭和60年3月27日民集39巻2号247頁）は、「およそ民主主義国家にあつては、国家の維持及び活動に必要な経費は、主権者たる国民が共同の費用として代表者を通じて定めるところにより自ら負担すべきものであ[る]」と判示する。つまり、具体的な納税の義務の在り様は、「自由主義の国家体制の維持及び活動に必要な経費として、民主主義によって決定される。」⁽²⁾のである。「自由の本質は権力からの自由（Freedom from State）であることに存する」⁽³⁾が、芦部信喜教授は、国民主権を前提とした上で、「権力からの自由は権力への自由（Freedom to State）―参政権―を伴わなければならない。」⁽⁴⁾とし、ここにみられる自由と民主の不可分性は、近代憲法の発展と進化を支配する原則であると述べている。

谷口勢津夫教授は、憲法上の租税根拠論として「憲法上、租税は『民主主義の対価』（民主主義的租税観）であると同時に、自由主義（基本的人権尊重主義）の下、『自由（基本的人権保障）の対価』（自由主義的租税観）でもあり、両者の不可分一体的連関によって根拠づけられ正当化されるべき負担である。」⁽⁵⁾と述べており、租税根拠論においても、芦部教授が唱える自由と民主の不可分性の考え方は妥当するものであることを説示している。

2. 伝えたい内容

（1）租税国家とは

我が国日本は、個人の尊重を基本原理とする自由主義国家であり、財産権保障の定めにより私有財産制が認められた租税国家であることを伝えたい。

（2）租税の根拠とは

①租税は自由の対価であることについて

「税金をなぜ納めなければならないのか」ということを教え考えさせていく中で、租税による財産権の侵害は、私有財産制という制度にあらかじめ組み込まれた仕組みであること

に気付かせ、租税は私有財産制を経済的基礎とする個人の尊厳、つまり自由の対価であると言っても過言でないことを伝えたい。

②自由主義的租税観と民主主義的租税観の不可分一体的連関について

自由の対価である租税は、具体的な納税の義務として形作られてはじめて機能するが、それは民主主義の手続きによりなされなければ、個人の尊厳（自由）を維持することにはならない。自由主義と民主主義の関係は、車の両輪のごとく一体不可分であることを伝えたい。

3. キーワード

①自由主義国家と私有財産制。

②基本的人権の保障としての財産権保障と納税義務との関係。

③自由主義と民主主義の一体不可分性について。

II. 自由の価値について

1. 自由の価値とは

(1) 個人の尊重と自由について（憲法13条前段）

租税の根拠の一つとして「自由の対価」であることを説く場合に、果たして聞き手である学生等は、納得して授業内容を受け入れるだろうか。ここでは、対価の目的物である「自由」の価値について個人を通して教え考えさせる必要がある。

日本国憲法13条は、その前段で「すべて国民は、個人として尊重される」と謳っている。ここで掲げられる「個人主義」とは、他人の犠牲は考えず、自分の利益や快樂だけを目的に行動する利己主義とは異なり、国民一人ひとりを独立した一個人として尊重し、社会や集団を個人の集合と捉え、それら社会や集団は個人のためにあるとする考え方である。個人主義の観点から個人と国家の関係を考えれば、国家のために個人が存在するのではなく、一人ひとりの個人のために国家は存在するということになる。

また、個人主義の立脚点である個人の自由についても教え考えさせなければならない。自由については、二つの意味がある。一つ目は、心のまま自在に思いどおりである「ナマの自由」であり、二つ目は、責任をもった行動に束縛や強制が付されない「責任ある自由」である。利己主義における自由は前者であり、個人主義における自由は後者であると考えられる。

後者の自由に内在する責任性について、「憲法13条前段が掲げる『個人主義』は、『自分の好き勝手させろ、でも結果は知らないよ』というような身勝手な個人主義（利己主義とも呼ばれる）とは別物であり、『個人の自律』を尊重する考えとも言い換えられる。自律した個人は、まさに『自分を規律する』のであり、自己の選択の結果としての責任を負う覚悟のある人間のことである。」⁽⁶⁾ との見解がある。このような人間像は、「強い個人」⁽⁷⁾とも呼ばれており、憲法13条は、「強い個人」を前提としているものと考えられる。

（２）幸福追求権と自由（憲法13条後段）

この論文集の「はじめに」でも紹介されているパトリック・ヘンリーの「我に自由を与えよ。しからずんば死を。」という言葉からも、自由は生命と等価関係にあると言ってよいほどの価値あるものであると言えるであろう。憲法13条後段は、前段の「個人主義」の考え方を受けながら、「生命、自由及び幸福の追求に対する国民の権利」を「立法その他の国政の上で、最大に尊重する。」と定めている。国民一人ひとは、個人として尊重されるべき存在であるがゆえ各種の権利が保障される。ここで重要なのは、個人の尊厳を制度上にも反映させるため、個別の立法における要請項目として、国民一人ひとりの生命と自由と幸福追求権について、並列的に掲げられているところである。

個人が幸福であるためには、生命と自由が保障されていなければならない。この「生命・自由・幸福の等価性」⁽⁸⁾を前提とした基本的人権尊重主義（自由主義）こそが、憲法が前提とする価値観なのである。

2. 伝えたい内容

（１）個人の尊重と自由について（憲法13条前段）

この国では、個人の自由は保障されているが、その自由は責任を伴うものであること、また自由の責任性と向き合いながら自らの人生を切り開いていく中で、憲法13条の理念である「強い個人」になれるように不断的努力をしなければならないことを伝えたい。また、個人が尊厳を得るために、まず「自立」に取り組み、併せて「自律」された個人として社会での役割を果たしていくことが大切であることも伝えたい。

（２）幸福追求権と自由（憲法13条後段）

生命の尊さと生きる権利、幸せになろうとする権利を考えさせていく中で、それら権利と等しく語られる自由の価値について伝えたい。

3. キーワード

- ①利己主義的な自由と、個人の尊厳としての自由の違いについて。
- ②自由と租税制度の関連について。

Ⅲ. 発達段階に応じた学習内容

本節Ⅰ. 2. 及びⅡ. 2. で掲げた伝えたい内容の理解が可能か否かについて、学習指導要領を参考にしながら、発達段階ごとに検証していくこととする。

1. 小学校第3学年から第5学年

小学校社会科は、小学校第1学年及び第2学年の生活科の学習を経て第3学年から授業が開始される。第3学年及び第4学年の学習指導要領における学習目標及び学習内容を確認する。

(1) 第3学年及び第4学年

①学習目標

学習指導要領解説によると第3学年及び第4学年の学習目標は以下のとおりである。⁽⁹⁾

- i) 「地域の産業や消費生活の様子、人々の健康な生活や良好な生活環境及び安全を守るための諸活動について理解できるようにし、地域社会の一員としての自覚をもつようにする。」
- ii) 「地域の地理的環境、人々の生活の変化や地域の発展に尽くした先人の働きについて理解できるようにし、地域社会に対する誇りと愛情を育てるようにする。」
- iii) 「地域における社会的事象を観察、調査するとともに、地図や各種の具体的資料を効果的に活用し、地域社会の社会的事象の特色や相互の関連などについて考える力、調べたことや考えたことを表現する力を育てるようにする。」

②学習内容

学習指導要領解説によると第3学年及び第4学年の学習内容は以下のように記されている。

「地域社会の社会的事象について、次の六つの項目から構成されている。

- ア 身近な地域や市の地形、土地利用、公共施設などの様子
- イ 地域の生産や販売に携わっている人々の働き
- ウ 地域の人々の健康な生活や良好な生活環境を守るための諸活動
- エ 地域の人々の安全を守るための諸活動
- オ 地域の古い道具、文化財や年中行事、地域の発展に尽くした先人の具体的事例
- カ 県の地形や産業、県内の特色ある地域

第3学年および第4学年では、これらの内容を取り上げ、自分たちの住んでいる地域の社会生活を総合的に理解できるようにするとともに、地域社会の一員としての自覚をもち、地域社会に対する誇りと愛情を育てるようにする。⁽¹⁰⁾

これらの学習目標・学習内容から、小学校第3学年及び第4学年では地域社会について総合的に学ぶこととなっている。したがって、地域における種々の諸活動や地域にある公共施設の学習と関連づけて、租税の概念要素の一つである公益性について、税金は「『みんなで支えあう活動などを行うために』、『みんなの安全・安心な暮らしを支えるため』」⁽¹¹⁾の意味で租税の役割と関連づけて伝えることは可能であると考ええる。

(2) 第5学年

①学習目標

学習指導要領解説によると第5学年の学習目標は以下のとおりである。⁽¹²⁾

- i) 「我が国の国土の様子、国土の環境と国民生活との関連について理解できるようにし、環境の保全や自然災害の防止の重要性について関心を深め、国土に対する愛情を育てるようにする。」
- ii) 「我が国の産業の様子、産業と国民生活との関連について理解できるようにし、我が国の産業の発展や社会の情報化の進展に関心を持つようにする。」
- iii) 「社会的事象を具体的に調査するとともに、地図や地球儀、統計などの各種の基礎的

資料を効果的に活用し、社会的事象の意味について考える力、調べたことや考えたことを表現する力を育てるようにする。」

②学習内容

学習指導要領解説によると第5学年の学習内容は以下のように記されている。

「我が国の国土や産業にかかわって、次の四つの項目から構成されている。

ア 我が国の国土の様子と国民生活との関連

イ 我が国の農業や水産業（食料生産）の様子と国民生活との関連

ウ 我が国の工業の様子と国民生活との関連

エ 我が国の情報産業などの様子と国民生活との関連」⁽¹³⁾

第5学年では我が国の産業等の様子と国民生活との関連を考えさせる内容となっているため、国民生活との関連性を考えさせていく中で、第3学年及び第4学年と同様租税の公益性について伝えることは可能であると考ええる。

しかし、第3学年及び第4学年における社会科は地域の学習が中心であり、地域社会の一員としての自覚・愛情を育むことがこの段階における教科目標と考えられ、また、第5学年における社会科では国土の様子と国民生活については学ぶものの、国家の本質である権力については学習内容とはなっていない。したがって、第3学年から第5学年では、国家を前提に説明しなければならない「租税の根拠」を租税教育等の学習内容とすることは、学習指導要領に照らせば、国家の本質に対する理解の素地ができていないがゆえ、段階的に早すぎるものと考ええる。

発達段階に応じた学習内容の検討にあたっては、公民的分野が前提となる。したがって、以下本章では第3学年から第5学年は検討対象から除くこととする。

2. 第6学年

第6学年における社会科の学習内容は、我が国の歴史、政治及び国際理解と大きく三つの項目から構成されている。

ここで、本節に係る我が国の政治の働きや日本国憲法の考え方についての学習目標並びに学習内容を確認する。

（1）学習目標

学習指導要領解説によると第6学年の学習目標のうち、租税教育等の関係で重要と考えられるのは以下のとおりである。

「日常生活における政治の働きと我が国の政治の考え方及び我が国と関係の深い国の生活や国際社会における我が国の役割を理解できるようにし、平和を願う日本人として世界の国々の人々と共に生きていくことが大切であることを自覚できるようにする」⁽¹⁴⁾。

（2）学習内容

学習指導要領解説によると第6学年の学習目標は以下のとおりである。

「我が国の政治の働きについて、次のことを調査したり資料を活用したりして調べ、国民

主権と関連付けて政治は国民生活の安定と向上を図るために大切な働きをしていること、現在の我が国の民主政治は日本国憲法の基本的な考え方に基づいていることを考えるようにする。

ア 国民生活には地方公共団体や国の政治の働きが反映していること。

イ 日本国憲法は、国家の理想、天皇の地位、国民としての権利及び義務など国家や国民生活の基本を定めていること。』⁽¹⁵⁾

第6学年では、国民生活と関連させて主権者が国民であること、国民主権と政治の関係や行政の働きはどのようなものかを学習することとなっている。

ここで、本節に関わりの深い上記イの内容を探ることとする。

「国家の理想」について調べるとは、「日本国憲法に示された基本的人権の尊重、国民主権、平和主義の基本的な原則を取り上げて調べ、国民の基本的人権は侵すことのできない永久の権利として保障されていること、主権は国民にあること、平和を希求しそしてその実現や維持のために尽くすことが国民の義務であることや我が国が国際紛争を解決する手段としての戦争を永久に放棄することとしていることを理解できるようにすることである。』⁽¹⁶⁾と学習指導要領解説に記されている。

また、同解説において「国民としての権利及び義務」について調べるとは、「日常生活に見られる国民の権利、義務に関する具体的な事例を取り上げて調べ、生命、自由及び幸福の追求に対する国民の権利は侵すことのできない永久の権利として国民に保障されたものであり、それを保持するためには国民の不断の努力を必要とするものであること、参政権は国民主権の現れであり、民主政治にとって極めて重要であること、また、国民は権利を行使する一方で、勤労や納税の義務などを果たす必要があることなどを理解できるようにすることである。』⁽¹⁷⁾と説明されている。

(3) 租税国家についての検討

①自由主義国家と私有財産制

第6学年の学習内容より、日本国憲法が描く国家の前提は自由主義であるということ、その根拠として日本国憲法には個人の尊重（憲法13条）が定められており、その目的として人権が保障されているということ、その人権の一つである自由権の中に財産権（憲法29条）があることを学習するカリキュラムも考えることができよう。

小学校学習指導要領解説社会編の編集に関わった安野功教授によれば⁽¹⁸⁾ 本節の内容と関係する授業として「日本国憲法と国民の暮らし（全10時間）」の学習の中で「国民主権の考え方について調べよう（1時間）」、「ノーマライゼーションのまちづくりについて調べよう（1時間）」、「基本的人権について調べよう（1時間）」、「日本国憲法の三大原則についてカードにまとめ、学習問題を解決しよう（1時間）」、「憲法の三大原則について意見交換をしよう（1時間）」の計5時間のモデル授業が紹介されている。

ここで注目したいのは、「ノーマライゼーションのまちづくりについて調べよう（1時間）」、「基本的人権について調べよう（1時間）」の2時間の授業において、「ノーマライゼーションのまちづくりとは、どんなことか」との問いかけから一人ひとりの生活の大切

さに気付かせ、そこで「基本的人権の尊重」の考え方を理解させていく中で国民には権利が保障されていると同時に義務もあることを説明し、「どのような権利と義務があるのだろう」と問いかける中で生徒自身に様々な権利と義務があることを考察させる授業モデルになっているということである。

このことから、第6学年段階の授業であっても基本的人権の保障規定の中に自由権としての財産権があることについても教えることは可能であると考え。したがって、本節Ⅰ. 3. で掲げたキーワードである「①自由主義国家と私有財産制」については、第6学年の学習内容となっているため、これらに関連させて、租税教育等の授業の中で絶対王政から発想される西洋史的ケーススタディ（例えばおとぎ話のような事例）を用意し、その中で国家について教え考えさせることができれば、本節Ⅰ. 1. (1) の「租税国家とは」についての理解は十分可能であると考え。

②基本的人権の保障としての財産権保障と納税義務の関係

また、本節Ⅰ. 1. (2) の「①租税は自由を保障するための対価であることについて」は、その前提として本節Ⅰ. 3. で掲げたキーワードである「②基本的人権の保障としての財産権保障と納税義務の関係」につき個別具体的な理解が必要となってくる。

しかし、先に解説した安野功教授が提案する「基本的人権について調べよう」のモデル授業のように権利と義務の関係を理解させていく中で、「財産権」と「納税の義務」を多面的・総合的に捉えさせる学習内容を構築すれば、生徒の個人差もあり全員にその全てを理解させることは難しいかもしれないが、不可能ではないと考える。また、小学校学習指導要領でも『『国民としての権利及び義務』について調べる』ことがその第6学年の学習内容として明記されていることから、権利と義務の関係を財産権保障と納税義務の関係性から理解させる授業はその学習目的に合致しているものと考え。

③自由主義と民主主義の一体不可分性

本節Ⅰ. 「租税の根拠と租税教育等」の最終的な到達点である本節Ⅰ. 1. (2) の「②自由主義的租税観と民主主義的租税観の不可分一体的連関」については、本節Ⅰ. 3. で掲げたキーワード「③自由主義と民主主義の一体不可分性」に係る考察が必要となってくる。

第6学年では、民主主義について主に議会政治における具体的な働きの中で民主政治というものを理解し、その民主政治は日本国憲法の基本的な考え方に基づいていることを考えることをその学習内容・目的としている。

ただし、ここでは「個人の尊厳」、「基本的人権の保障」と「民主主義」の関係についての具体的な記述はなく、これら関係性については、後述する中学校公民的分野において深い理解が求められることとなっている。

したがって、第6学年段階では、憲法上、租税は「民主主義の対価」であることや、自由主義（基本的人権尊重主義）の下、「自由（基本的人権保障）の対価」でもあることについての理解は今まで見てきた小学校学習指導要領解説の内容から可能であると考えが、両者の不可分一体性についての理解は相当の工夫が必要であると考え。この論点については、本節Ⅲ. 3. 「中学校公民的分野」で再度検討を加える。

(4) 自由の価値についての検討

①利己主義的な自由と、個人の尊厳としての自由の違いについて

第6学年では、先に見たとおり日本国憲法には、国家の理想や国民としての権利・義務が定められていることを学習することとなっている。したがって、日本国憲法が描く国家の理想は自由主義であるということ、その根拠として日本国憲法には個人の尊重（憲法13条）が定められていることを学習する中で、本節Ⅱ．3．のキーワード「①利己主義的な自由と、個人の尊厳としての自由の違いについて」を教え考えさせることは可能であると考ええる。

ここでは、本節Ⅱ．2．(1)「個人の尊重と自由について（憲法13条前段）」で伝えたい内容として記述したが、「個人主義」の前提となる自由は責任を伴うものであること、またその自由の責任性と向き合いながら人生を切り開いていく中で、憲法13条の前提たる「強い個人」になるべく不断の努力をしなければならないことを伝える必要がある。更に、個人が尊厳を得るためにはまず「自立」し、併せて「自律」された個人として社会の役割を果たしていくことが大切なことであることを伝えるべきであると考ええる。

②自由と租税制度の関連について

また、本節Ⅱ．3．のキーワード「②自由と租税制度の関連について。」を教え考えさせることも、同じ理由により可能であると考ええる。

ここでは、憲法13条に謳われる個人の尊厳、生命の尊さと生きる権利、幸せになろうとする権利を考えさせていく中で、それら権利と等価関係にある自由の価値やその素晴らしさというものを気付かせることが必要となる。

憲法13条に関連し前述した内容を学生等に伝える中で租税と個人の関係を教え考えさせることができれば、自由、個人、租税国家がリンクし、終局的には租税の根拠の理解につながるものと考ええる。

3. 中学校公民的分野

ここでは、小学校6年生段階では理解に相当の工夫が要すると考えられる、本節Ⅰ．1．(2)の「②自由主義的租税観と民主主義的租税観の不可分一体的連関について」の検討に入る。

(1) 学習目標

中学校社会科公民的分野は、「個人の尊厳と人権の尊重の意義、特に自由・権利と責任・義務の関係を広い視野から正しく理解させ、民主主義に関する理解を深めるとともに、国民主権を担う公民として必要な基礎的教養を培う。」⁽¹⁹⁾ ことを教科目標の一つに掲げている。学習指導要領解説では、「ここでは、『民主主義に関する理解を深める』ためには『個人の尊厳と人権の尊重の意義』についての認識が必要であることが述べられている。それは、民主国家の存在を基礎づける近代憲法の多くが、個人の尊厳に基づく人権尊重を基本原理として構成されているように、民主主義の本質がここにあるからである。」⁽²⁰⁾ との解説がなされている。

（２）学習内容

近代憲法の中で最も重要な要素と考えられる「個人の尊厳に基づく人権尊重」とそれを実現するための手段である「民主主義」との関係性について学習することとなっている。日本国憲法に置き換えれば、「民主主義」の本質は日本国憲法が自由主義憲法であることの根拠となる「個人の尊重」にあることを学習するということである。これらを学習していく中で社会生活を営む基本が「個人の尊重」や「基本的人権の尊重」にあることを認識させることが公民的分野固有の狙いの一つということになる。

また、公民的分野の中に「私たちと政治」という内容がある。この内容の一つとして、「ア 人間の尊重と日本国憲法の基本的原則」というものがある。ここでは「人間の尊重についての考え方を、基本的人権を中心に深めさせ、法の意義を理解させるとともに、民主的な社会生活を営むためには、法に基づく政治が大切であることを理解させ、我が国の政治が日本国憲法に基づいて行なわれていることの意義について考えさせる。また、日本国憲法が基本的人権の尊重、国民主権及び平和主義を基本的原則としていることについての理解を深め、日本国及び日本国民統合の象徴としての天皇の地位と天皇の国事に関する行為について理解させる。」⁽²¹⁾とある。

つまり、「人間の尊重」の考え方について最も関わりのある「基本的人権」の意味を考えさせていく中で、日本国憲法の基本原理を理解させるということである。また、民主的な社会生活を営むには、法に基づく政治が必要であるということ、その法は国民の代表者が構成する議会によって制定され、その法が国や地方公共団体を拘束し、国民の自由と権利が侵されないように政治が行われていることを学習していく中で日本国憲法と民主主義の関係を理解させる内容となっている。

（３）自由主義と民主主義の一体不可分性についての検討

中学校公民的分野においては、「日本国憲法の基本原理」、「人間の尊重」、「民主主義」についての個別的な理解のみならず、その関係性の理解をも要求されており、小学校第６学年と比較して高いレベルでの理解が求められている。

したがって、日本国憲法における税負担の正当性を理解するにあたり必要となる「自由主義」、「民主主義」双方の考え方の基礎固めのみならず、その関係性の理解の習得が予定されているものと考えられる。

小学校第６学年では、理解のために相当の工夫を要することが想定される「自由主義的租税観と民主主義的租税観の不可分一体的連関」については、憲法上、租税は「民主主義の対価」であることや、自由主義（基本的人権尊重主義）の下、「自由（基本的人権保障）の対価」でもあることの理解も可能であると同時に、両者不可分一体性についての理解も十分に可能であると考えられる。

４．高等学校公民的分野

本節Ⅰ．２．及びⅡ．２．で掲げた伝えたい内容については、学習指導要領解説の記述内容から中学校段階で既に理解可能であることを論証したところである。

（１）学習目標

学習指導要領解説によると公民科の学習目標は以下のとおりである。

「広い視野に立って、現代の社会について主体的に考察させ、理解を深めさせるとともに、人間としての在り方生き方についての自覚を育て、平和で民主的な国家・社会の有為な形成者として必要な公民としての資質を養う。」⁽²²⁾

学習指導要領における高等学校の公民的分野は、中学校公民的分野で学んだ見方や考え方、公正な判断力や態度を高等学校の段階でも連続して成長させる学習内容となっており、本節で提唱する伝えたい内容の理解を更に深めさせるものである。

ここでは、小学校や中学校の学習指導要領解説には見られなかった高等学校ならではの記述から高等学校における租税教育等では何を重視すべきかを考察したい。

（２）学習内容

高等学校における公民科の科目編成は、現代社会、倫理、政治・経済の三つとなっており、現代社会、政治・経済が本節と関わる科目である。

現代社会の学習内容の一つに「（２）現代社会と人間としての在り方生き方」があり、その内容の取扱いとして「イ 現代の民主政治と政治参加の意義」がある。

その内容は、「基本的人権の保障、国民主権、平和主義と我が国の安全について理解を深めさせ、天皇の地位と役割、議会制民主主義と権力分立など日本国憲法に定める政治の在り方について国民生活とのかかわりから認識を深めさせるとともに、民主政治における個人と国家について考察させ、政治参加の重要性と民主社会において自ら生きる倫理について自覚を深めさせる。」⁽²³⁾ となっている。ここで『「民主政治における個人と国家の関係について考察させ」については、まず民主政治と国家の在り方について個人と国家の関係の観点から、社会契約説などに触れながら考察させるとともに、個人の在り方生き方と民主政治の在り方がどのように関連しているのかについて考察させる。例えば、民主政治の下では、政治参加は国民の重要な権利であると同時に義務とも言えるものであることを踏まえ、主権者としての在り方生き方を考察させることなどが考えられる。』⁽²⁴⁾ との解説がなされている。

社会契約説等を題材に個人と国家の関係を考えさせ、個人の在り方と民主政治との関係を考察させていく中で主権者としての自覚を促す学習をその目的としているものと考えられる。

また、政治・経済の中に「（１）現代の政治」という学習内容がある。その内容の一つである「ア 民主政治の基本原則と日本国憲法」では「日本国憲法における基本的人権の尊重、国民主権、天皇の地位と役割、国会、内閣、裁判所などの政治機構を概観させるとともに、政治と法の意義と機能、基本的人権の保障と法の支配、権利と義務の関係、議会制民主主義、地方自治などについて理解させ、民主政治の本質や現代社会の特質について把握させ、政党政治や選挙などに着目して、望ましい政治の在り方及び主権者としての政治参加の在り方について考察させる。」⁽²⁵⁾ との記述がある。

この内容の取扱いの一つとして、現代社会における種々の基本的人権の学習をとおして

「基本的人権は人類の多年にわたる自由獲得の努力の成果として確立されてきたものであること、人間が生まれながらにして持つ権利として基本的人権を確立することが現代の普遍的価値となっていること、自由・権利はその内容について不断に吟味しつつこれを保持していく必要があることを理解させる」⁽²⁶⁾ こととなっている。

(3) 自由の価値についての検討

ここで必用な視点は、まず「自由の価値」を考えさせるということであろう。その論理は前述したとおりであるが、「自由の価値」を考えさせた上で個人の在り方や、個人と国家との関係を考察させることができれば、終局的には「民主政治」についても納得感のある理解につながるものと考ええる。

「自由の価値」というものが、「租税教育等」、「主権者教育」の双方の根底の中に貫かれている以上、「租税教育等」を通した「主権者教育」というのも考えられるのではなかろうか。

IV. 小括

最後に、小学校学習指導要領解説の記述内容から気付いたことがあるのでここで触れてみたい。

同解説では、政治の具体的な働きの一側面として、政治の働きと税金の使われ方の関係について学習する中で、租税の役割を理解することとなっている。

同解説では、「『租税の役割』については、国や県、市によって行なわれている社会保障、災害復旧の取組、地域の開発などに必要な費用は租税によってまかなわれていること、それらは国民によって納められていることなどを理解し、租税が大切な役割を果たしていることを考えることができるようにする。』⁽²⁷⁾ と取扱内容を説明している。

また、「国民としての権利及び義務」に関する指導内容として、「国民の権利については、参政権を取り上げ、選挙権など、政治に参加する権利が国民に保障されていることを理解できるようにする必要がある。国民の義務については、納税の義務を取り上げ、税金が国民生活の向上と安定に使われていることを理解できるようにする必要がある。」⁽²⁸⁾ と記されている。

小学校学習指導要領解説における租税に関する記述は、「租税の役割」と「納税の義務」についてのみである。ここで、学校教育における租税教育等においては「租税の役割」と「納税の義務」しか教えることができないのではとの疑問が湧いてくる。

日本税理士会連合会は、「租税の意義」について教えることを租税教育等基本指針の中で目的の一つとして明記している。

我々税理士が学校現場で実施する租税教育等は、社会科・公民科の授業の一環として行うものである以上教科目標である「公民的資質を養う」ことを達成するための一助となるものでなければならない。そうであるならば、「なぜ私たちは税金を払わなければならないのでしょうか？」との疑問の投げ掛けから「租税の根拠」を教え考えさせ、教育基本法の理念である「日本国憲法の問題」を伝える、そのような租税教育等を行うことこそ「公民的

資質を養う」ために必要不可欠な要素となるものとする。

かかる租税教育等を学校教育の中で実現することができれば、ゲストティーチャーとしての税理士の存在意義が増し、ひいては税理士の公益的な使命の実現にもつながるのではなかろうか。また、租税教育等の効果や効率性等の観点から、今後は、教員又は教員になろうとしている者に対する租税教育等の実施に更に力を入れていく必要があるものとする。

注

- (1) この点について、第2章第2節参照。
- (2) この点について、第2章第2節参照。
- (3) 芦部信喜『憲法学Ⅰ 憲法総論』（有斐閣，1992）50～51頁。
- (4) 芦部・前掲 50～51頁。
- (5) 谷口勢津夫『税法基本講義』（弘文堂，第5版，2016）【24】。
- (6) 神野潔『教養としての憲法入門』（弘文堂，2016）90頁。
- (7) 神野・前掲注（6）90頁。
- (8) 谷口勢津夫「私の租税教育論9」税務弘報64巻6号（2016）72頁。
- (9) 文部科学省『小学校学習指導要領解説社会編』（7版，2015）18～20頁参照。
- (10) 文部科学省・前掲注（9）16頁。
- (11) 財務省ホームページ「財務省キッズコーナー ファイナンスランド」（<http://www.mof.go.jp/kids/index.php>〔最終確認日：2016年6月8日〕）。
- (12) 文部科学省・前掲注（9）48～50頁参照。
- (13) 文部科学省・前掲注（9）16頁。
- (14) 文部科学省・前掲注（9）71頁。
- (15) 文部科学省・前掲注（9）88～90頁参照。
- (16) 文部科学省・前掲注（9）90頁。
- (17) 文部科学省・前掲注（9）90頁。
- (18) 安野功編著『新版 板書で見る全単元・全時間の授業の全て 小学校社会6年』（東洋館出版社，2015）198～219頁参照。
- (19) 文部科学省『中学校学習指導要領解説社会編』（一部改定初版，2014）92頁。
- (20) 文部科学省・前掲注（20）92頁。
- (21) 文部科学省・前掲注（20）109頁。
- (22) 文部科学省『高等学校学習指導要領解説公民編』（改定版第二刷，2015）5頁。
- (23) 文部科学省・前掲注（22）12頁。
- (24) 文部科学省・前掲注（22）13頁。
- (25) 文部科学省・前掲注（22）43頁。
- (26) 文部科学省・前掲注（22）45頁。
- (27) 文部科学省・前掲注（9）92頁。
- (28) 文部科学省・前掲注（9）93頁。

第3節 租税法律主義，申告納税制度の理念と教育学的アプローチ

塩 塚 万紀子

Ⅰ．租税法律主義，租税回避，道德と租税制度

1．租税法律主義と教育学的アプローチ

(1) 租税法律主義とは

国家と国民の関係性について規定する日本国憲法では，個人の尊厳や基本的人権を保障する自由主義をその基礎とし，個人の自由を経済的側面から支えるため私有財産制を前提とする財産権を保障している。このような私有財産制を前提とした国家においては，その運営に資するための共通の経費を賄うため，租税制度が必然的なものとなる。

しかし，国民にとっての必然的義務の内容は，その義務を引き受ける国民自身の代表者を通じた意思により決定されることになっている。このような方式が採用されたのは，租税とは自由の代償としての性格があるものの，あくまでも保障されるべき私有財産を侵すものではあってはならないという自由主義的理念と，主権者たる国民自身の意思に基づくルール作りを重視する民主主義的理念を同時に充たすためであろう。

租税法律主義を租税教育等の対象項目の一つとすべきであることは，日本税理士会連合会の租税教育等基本指針⁽¹⁾にもあるとおりであるが，その目的は租税法律主義の説明を通じて「法の支配」の価値観を伝えることにある。具体的には，租税は法律というルールにより課されるということ，そのルールは国民の保障されるべき財産権をルール外の行為から守るためにあること，またそのルールは他人から決められるものではなく国民自身が決めることで，自由主義と民主主義が一体不可分的に機能し，国民の権利利益を直接間接に護るものであることを伝えることにある。

(2) 伝えたい内容

租税法律主義について租税教育等をする際に，まず重要となる項目は，個人に対し公法上の義務を課する場合には，法律の定めるところによって行われなければならないということである。租税法律主義を構成する諸要素のうち，合法性の原則に代表される内容で，法律によらない課税の禁止について伝えたい。また，納税者が第一次的に行う確定手続きの際にも，租税行政庁が処分として第二次に行う確定手続きの際にも要請される項目として，厳格な事実認定と厳格な法律解釈適用が求められる，主として現場における執行上の論点について伝えたい。

この「法律によらない課税の禁止」の考え方は，租税法律を立法する段階において課税要件法定主義や課税要件明確主義などを要請しており，これらの考え方についても租税法律主義の基本的内容として伝えたい。

上記の立法段階において考慮されるべき技術的な事項に加え，更にこれら租税法律の内容について，日本国憲法の基本的価値観である課税の平等性や公平性，生存権や財産権の保障，適正手続保障などの考え方が租税立法段階で十分に配慮されるべきことについても

伝えたい。

また、租税法律主義にはこれらの自由主義的な側面に加え、もう一つ租税教育等の項目とすべき重要な内容が含まれる。それは、課税ルールについて、他者から決められたものではなく、国民自らが代表者を通じて定めたルールであるということである。このような、租税分野における民主主義の現われについても伝えたい。

(3) キーワード

①租税法律主義の自由主義的側面

- i) 課税権者の恣意的ないし不当な課税から、国民を守るための仕組みであること。
- ii) 租税法律は日本国憲法の基本理念が反映されたものであるべきこと。

②租税法律主義の民主主義的側面

- i) 租税法律は国民自身が決めるもので、他人から決められるものではないこと。
- ii) 自分で自分の義務を決めるという考え方は、租税立法における国民参加の面だけでなく、申告納税制度という租税債権債務の確定手続きの面においても採用されていること。

(4) 発達段階に応じた学習内容

①小学生（第6学年）

i) 学習指導要領による学習内容

小学校学習指導要領社会編の全体の学習目標として、「社会生活についての理解を図り、我が国の国土と歴史に対する理解と愛情を育て、国際社会に生きる平和で民主的な国家・社会の形成者として必要な公民的資質の基礎を養う。」⁽²⁾とある。小学生高学年においては民主主義についての学習が予定されている。

また、6年生の学習内容には、「我が国の歴史上の主な事象について、『日本国憲法の制定』『戦後我が国は民主的な国家として出発し、国民生活が向上し…』」⁽³⁾更に、「我が国の政治の働きについては、『国民主権と関連付けて政治は国民生活の安定と向上を図るために大切な働きをしていること、現在の我が国の民主政治は日本国憲法の基本的な考え方に基づいていることを考えるようにする。』」⁽⁴⁾ことがポイントとされている。

さらに、学習内容の取扱いには、「国会などの議会政治や選挙の意味、国会と内閣と裁判所の三権相互の関連、国民の司法参加、租税の役割などについても扱うようにすること。」⁽⁵⁾「『国民としての権利及び義務』については、参政権、納税の義務などを取り上げること。」⁽⁶⁾と具体的に例示されている。

学習指導要領解説は、更に具体的な例示によって、学習指導要領についての理解を促しているが、それらのうち租税教育等の関係で重要と思われるのは、以下のとおりである。⁽⁷⁾

ア 「日本国憲法に定められている国家の理想、天皇の地位、国民としての権利及び義務など国家や国民生活の基本となる事柄を調べることによって、現在の我が国の民

主政治は日本国憲法の基本理念である国民主権の考え方と深くかかわっていることを考えることができるようにする。」

イ 「日本国憲法に示された基本的人権の尊重，国民主権，平和主義の基本的な原則を取り上げて調べ，国民の基本的人権は侵すことのできない永久の権利として保障されていること，主権は国民にあること……を理解できるようにする。」

ウ 「生命，自由及び幸福の追求に対する権利は国民に保障されたものであり，……参政権は国民主権の表れであり，民主政治にとって極めて重要であること，また，国民は権利を行使する一方で，勤労や納税の義務などを果たす必要があることを理解できるようにする。」

エ 「『税の役割』については，国や県，市によって行われている社会保障，災害復旧の取組，地域の開発などに必要な費用は租税によりまかなわれていること，それらは，国民によって納められていることなどを理解し，租税が大切な役割を果たしていることを考えることができるようにする。」

オ 「国会などの議会政治や国会議員などの選挙を取り上げ，選挙は国民や住民の代表者を選出する大切な仕組みであること，国民の代表者として選出された国会議員は国民生活の安定と向上に努めなければならないこと，国民や住民は代表者を選出するため，選挙権を正しく行使することが大切であることを考えるようにする。」

カ 「『国会』が国の唯一の立法機関として法律の制定や予算の議決，条約の承認などを行っていることを，『内閣』が国の行政権をもち，法律や予算に基づいて実際の政治を行っていることを，『裁判所』が司法権をもち，法律に基づいて裁判を行っていることを取り上げ，三権が相互に関連し合っていることについて理解できるようにする。」

ii) 租税法律主義の自由主義的側面

このように，学習指導要領は，その内容において，相当に深く幅広い学習可能性を示している。i) ア及びイにおいて，日本国憲法の基本的な考え方の学習が予定されている。憲法三大原則についての学習の中で，基本的人権について，「国民の基本的人権は侵すことのできない永久の権利として保障されていること」を学習する内容となっている。人権保障は，憲法の究極の目的であり，それは国民の権利自由の保障である。これについては，日本国憲法を学習するにあたり，まず第一に学習すべき内容であると思われる。更に，その人権を守るために，国民主権という政治形態が採られていることを学習することが予定されている。従って，租税法律主義の自由主義的側面について，憲法の基本理念部分については，小学生の学習指導要領の範囲内であると考えることができる。

iii) 租税法律主義の民主主義的側面

ここに引用した学習指導要領解説を見ると，i) ウにおいて，納税義務が生命，自由及び幸福の追求に対する権利が国民に保障するものとして観念され，また，i) エにおいて，公共サービスが租税によって賄われていることを伝えることが，学習指導要領の考え方であることが分かる。さらに，i) イ及びウにおいて，日本国憲法につ

いての学習の中で、国民主権についても学習する。政治のあり方を決定するのは国民自身であり、個人の人権を守るために、自らが政治に参加する民主主義との関係についても学習を予定されている。従って、租税法律主義の民主主義的側面についても理解できると思われる。

②中学生

i) 学習指導要領による学習内容

中学校学習指導要領社会編の全体の学習目標として、「広い視野に立って、社会に対する関心を高め、諸資料に基づいて多面的・多角的に考察し、我が国の国土と歴史に対する理解と愛情を深め、公民としての基礎的教養を培い、国際社会に生きる平和で民主的な国家・社会の形成者として必要な公民的資質の基礎を養う。」⁽⁸⁾とある。「広い視野に立つ」というのが中学校社会科の基本的な狙いである。

国家や租税について、中学生は、社会科の公民の分野での学習となるが、学習指導要領社会編公民分野の学習目標としては、「個人の尊厳と人権の尊重の意義、特に自由・権利と責任・義務の関係を広い視野から正しく認識させ、民主主義に関する理解を深めるとともに、国民主権を担う公民として必要な基礎的教養を培う。」⁽⁹⁾ことや「民主政治の意義、国民の生活向上と経済活動とのかかわり及び現代の社会生活などについて、個人と社会とのかかわりを中心に理解を深め、現代社会についての見方や考え方の基礎を養うとともに、社会の諸問題に着目させ、自ら考えようとする態度を育てる。」⁽¹⁰⁾ことが挙げられる。その学習内容のうち租税教育等の関係で重要と思われるのは、以下のとおりである。⁽¹¹⁾

ア 現代社会をとらえる見方や考え方

「人間は本来社会的存在であることに着目させ、社会生活における物事の決定の仕方、きまりの意義について考えさせ、現代社会をとらえる見方や考え方の基礎として、対立と合意、効率と公正などについて理解させる。その際、個人の尊厳と両性の本質的平等、契約の重要性やそれを守ることの意義及び個人の責任などに気付かせる。」

イ 国民の生活と政府の役割

「国民の生活と福祉の向上を図るために、社会資本の整備、公害の防止など環境の保全、社会保障の充実、消費者の保護など、市場の働きにゆだねることが難しい諸問題に関して、国や地方公共団体が果たしている役割について考えさせる。また、財源の確保と配分という観点から財政の役割について考えさせる。その際、租税の意義と役割について考えさせるとともに、国民の納税の義務について理解させる。」

ウ 人間の尊重と日本国憲法の基本的原則

「人間の尊重についての考え方を、基本的人権を中心に深めさせ、法の意義を理解させるとともに、民主的な社会生活を営むためには、法に基づく政治が大切であることを理解させ、我が国の政治が日本国憲法に基づいて行われていることの意義について考えさせる。また、日本国憲法が基本的人権の尊重、国民主権及び平和主義を基本的原則としていることについての理解を深め、日本国及び日本国民統合の象

徴としての天皇の地位と天皇の国事に関する行為について理解させる。」

エ 民主政治と政治参加

「地方自治の基本的な考え方について理解させる。その際、地方公共団体の政治の仕組みについて理解させるとともに、住民の権利や義務に関連させて、地方自治の発展に寄与しようとする住民としての自治意識の基礎を育てる。また、国会を中心とする我が国の民主政治の仕組みのあらましや政党の役割を理解させ、議会制民主主義の意義について考えさせるとともに、多数決の原理とその運用の在り方について理解を深めさせる。さらに、国民の権利を守り、社会の秩序を維持するために、法に基づく公正な裁判の保障があることについて理解させるとともに、民主政治の推進と、公正な世論の形成や国民の政治参加との関連について考えさせる。その際、選挙の意義について考えさせる。」

ii) 租税法律主義の自由主義的側面

租税法律主義の自由主義的側面について、憲法の基本理念部分については、既に小学生段階で理解可能であろうと述べたが、中校生になると、更に具体的に、民主的な社会における法は、国や地方公共団体が国民の自由と権利を侵さないように法の拘束を受けながら政治を行っていることを理解させ、その運営により恣意的支配を排除しようとしていることを理解させる学習内容となっている。したがって、このことにより国民に保障された自由を経済的側面から支える個人の権利として財産権があることを学習項目に取り入れれば、租税法律主義の自由主義的側面についてもカリキュラム化が可能であると思われる。

iii) 租税法律主義の民主主義的側面

日本国憲法が基本的人権の規定とそれを保障するための政治機構として、国民主権、民主主義を採用したことについて述べられており、日本国憲法の構成を大きく捉えさせ、日本国憲法に基づく政治によって、国民の自由と権利が守られ、民主的な政治が行われるということについて学ぶことができる。さらに、民主政治は、国民によって選出された代表民主制に反映されていることを理解し、主権者として民主主義に対する理解を深めさせることが学習の狙いとなっている。したがって、租税法律主義の民主主義的側面と結びつけた教育は十分に可能であると考えられる。

③高校生

i) 学習指導要領による学習内容

高等学校学習指導要領公民編の全体の学習目標として、「広い視野に立って、現代の社会について主体的に考察させ、理解を深めさせるとともに、人間としての在り方生き方についての自覚を育て、平和で民主的な国家・社会の有為な形成者として必要な公民としての資質を養う。」⁽¹²⁾としている。少子高齢化、グローバル化等、社会の構造的な変化の中でいかに生きるかを主体的に考察することの大切さを自覚させる必要があるようだ。「現代社会」の科目での学習内容のうち租税教育等の関係で重要と思われるのは、以下のとおりである。⁽¹³⁾

ア 現代の民主政治と政治参加の意義

「基本的人権の保障，国民主権，平和主義と我が国の安全について理解を深めさせ，天皇の地位と役割，議会制民主主義と権力分立など日本国憲法に定める政治の在り方について国民生活とのかかわりから認識を深めさせるとともに，民主政治における個人と国家について考察させ，政治参加の重要性と民主社会において自ら生きる倫理について自覚を深めさせる。」

イ 個人の尊重と法の支配

「個人の尊重を基礎として，国民の権利の保障，法の支配と法や規範の意義及び役割，司法制度の在り方について日本国憲法と関連させながら理解を深めさせるとともに，生命の尊重，自由・権利と責任・義務，人間の尊厳と平等などについて考察させ，他者と共に生きる倫理について自覚を深めさせる。」

ウ 現代の経済社会と経済活動の在り方

「現代の経済社会の変容などに触れながら，市場経済の機能と限界，政府の役割と財政・租税，金融について理解を深めさせ，経済成長や景気変動と国民福祉の向上の関連について考察させる。また，雇用，労働問題，社会保障について理解を深めさせるとともに，個人や企業の経済活動における役割と責任について考察させる。」

また，「政治・経済」の科目での学習項目もある。「政治・経済」では，その学習目標を「広い視野に立って，民主主義の本質に関する理解を深めさせ，現代における政治，経済，国際関係などについて客観的に理解させるとともに，それらに関する諸課題について主体的に考察させ，公正な判断力を養い，良識ある公民として必要な能力と態度を育てる。」⁽¹⁴⁾としている。その学習内容のうち租税教育等の関係で重要と思われるのは，以下のとおりである。

「現代の日本の政治及び国際政治の動向について関心を高め，基本的人権と議会制民主主義を尊重し擁護することの意義を理解させるとともに，民主政治の本質について把握させ，政治についての基本的な見方や考え方を身に付けさせる。」

ア 民主政治の基本原則と日本国憲法

日本国憲法における基本的人権の尊重，国民主権，天皇の地位と役割，国会，内閣，裁判所などの政治機構を概観させるとともに，政治と法の意義と機能，基本的人権の保障と法の支配，権利と義務の関係，議会制民主主義，地方自治などについて理解させ，民主政治の本質や現代政治の特質について把握させ，政党政治や選挙などに着目して，望ましい政治の在り方及び主権者としての政治参加の在り方について考察させる。」⁽¹⁵⁾

ii) 租税法律主義の自由主義的側面

「基本的人権の保障と法の支配」について，「国民の基本的人権と国家の基本的な制度的枠組みを定めた最高法規として憲法があることを理解させ，法の支配や立憲主義の考え方が成立した近代政治の過程にも触れながら，憲法が定められ，国民の自由や権利が保障されていることの意義を理解させる。」⁽¹⁶⁾「ただ単に法に基づいて政治を行うことではなく，人権の保障を目指す法の下に政治権力を従属させることにより，為政者の恣意的支配を排除し，国民主権を確立し人権保障を確保しようとする民主政治

に不可欠な原理であり、個人の尊厳と法の下の平等を求めるものであることを理解させる。」⁽¹⁷⁾ ことが指導内容とされている。上記の「基本的人権の保障と法の支配」の指導内容からすると、租税法律主義の自由主義的側面については、理解しより深く納得できるカリキュラムができると思われる。

iii) 租税法律主義の民主主義的側面

ここで挙げられる項目のうち、「法の意義と機能」については、「法は社会生活における人間の行動を規律する社会規範の一つであり、……民主社会においては、国民の代表者からなる議会が社会の統一的な意思決定として法を定めていること、したがって、国民には法を遵守する義務があることなどを学習させる。」⁽¹⁸⁾、また、租税についても、「税制度の基本を理解させるとともに、国民生活における租税の意義と役割、公平で適切な負担の在り方について考察させる。」⁽¹⁹⁾ ことになっている。中学生より更に具体的に、基本的人権の保障や国民主権、法の支配や意義・役割を学習する指導内容となっている。したがって、租税法律主義の民主主義的側面については十分に理解可能である。

2. 租税回避と租税教育等

(1) 租税回避とは

節税とは、法律に定められた範囲内で税負担を減少させる行為であり、「正当」であり「合法的」取引である。これに対して脱税とは、遁脱の意図をもって偽りその他不正の行為により課税要件の充足の事実を秘匿する行為であり、「違法な」取引である。さらに、この「合法的」取引である節税と「違法な」取引である脱税の間に位置する租税回避がある。租税回避とは、「不当」ではあるが「合法的」取引である。

例えば、租税回避は、納税義務者が、有効ではあるが通常用いられない法形式を選択し、意図した経済的成果を得ながらも、課税要件の充足を回避し税負担の軽減を図る、といった行為である。個人の自由な経済取引を前提として成立する自由主義国家において、形式上は問題のない行為とされるが、通常用いられる法形式を選択した者との間で課税上不公平な結果をもたらすという意味で「不当な」選択であると考えられる。

租税回避は、租税公平主義の原則⁽²⁰⁾ からすると「不当な」行為ではあるが、租税法律主義の原則から、法律の根拠なしに否認することはできないものである。

(2) 伝えたい内容

①私人の経済取引の自由は保障されるべきであるが、その経済取引の結果は厳格な事実認定と厳格な税法解釈適用により客観的な課税が行われるべきである。租税の世界は、自由が保障された分野に属する「経済取引」の世界と、任意の解釈が許されない「法解釈」の世界が一連一体のものの上に成立しているところに特徴があることを伝えたい。

②租税分野では、憲法理念を反映した実質的な要請としての租税公平主義がある。この公平であるということ（担税力に応じた課税の実施）は、租税の世界における正義と言ってよく、立法段階における重要な要請項目となっていることを伝えたい。

③租税正義の実現は、租税法律主義の下では、法律によって行われなければならない、行政の執行のレベルで、法律の根拠なしに租税正義や租税公平が実現されてはならないことを伝えたい。

④法律といえども人間が作る制度であるので、完全無欠ということはありません、必ず法の欠缺は生じるものである。合法であるが不当な結果となるような問題は、租税法律主義の下では、立法によってしか解決できず、正義や道德という概念を法解釈の段階で反映させてはならないことを伝えたい。

(3) キーワード

- ①正義公平（公平な租税負担）
- ②租税法律主義（正義の実現は法律による）
- ③法の欠缺とその補充（法の穴は立法で正す）

(4) 発達段階に応じた学習内容

①小学生

i) 学習指導要領による学習内容

6年生の学習指導要領道徳編の学習内容の中で、集団や社会とのかかわりに関することの項目に「だれに対しても差別をすることや偏見をもつことなく公正、公平にし、正義の実現に努める。」⁽²¹⁾とあり、これに関する解説は、更に具体的に以下の内容を示している。

「民主主義社会の基本的な価値である社会正義の実現に努め、公正、公平にふるまう児童を育てようとする内容項目である。社会正義は、社会的な認識能力と人間の平等観に基づく人間愛が基本にならなければならない。……また、社会的な差別や不公正さなどの問題について考え、社会正義についての自覚を深めていく指導を適切に行うことが大切である。」⁽²²⁾

ii) 正義公平（平等な租税負担）について

i) に記したように、小学生では日常生活において公平公正であることの重要性、不正を許さない態度等を学習する。前述（本節Ⅰ．1．（4）①参照）により、日本国憲法の基礎理念を学習する際に平等原則について触れることはできるが、この段階では、みんなが平等であるということを学習することが、最も大切なのではないだろうか。

②中学生

i) 学習指導要領による学習内容

中学校学習指導要領社会編公民分野の学習目標⁽²³⁾は、前述（本節Ⅰ．1．（4）②

i) 参照）のとおりであるが、「現代社会をとらえる見方や考え方」について次の記載がある。

「人間は本来社会的存在であることに着目させ、社会生活における物事の決定の仕方、きまりの意義について考えさせ、現代社会をとらえる見方や考え方の基礎として、対立と合意、効率と公正などについて理解させる。その際、個人の尊厳と両性の本質

的平等，契約の重要性やそれを守ることの意義及び個人の責任などに気付かせる。』⁽²⁴⁾

また、「民主政治と政治参加」の項目後段に次の記載がある。

「民主政治の推進と、公正な世論の形成や国民の政治参加との関連について考えさせる。』⁽²⁵⁾

ii) 正義公平（公平な租税負担）について

i) では、「現代社会をとらえる見方や考え方の基礎として、対立と合意，効率と公正などについて理解させる。』⁽²⁶⁾とある。また、『『公正』については、……手続きの公正さや『不当に不利益を被っている人をなくす』『みんなが同じになるようにする』といった機会の公正さや結果の公正さなど，様々な意味合いがあることを理解させた上で、『合意』の手続きについての公正さや『合意』の内容の公正さについて検討する。』⁽²⁷⁾とある。このような点と，前述（本節Ⅰ．1．（4）②i）参照）より，国民生活に影響力を持つ財政を支える租税の意義や税制度の在り方についても学習を予定されていることから，公平な租税負担の重要性についても，十分理解できると思われる。

iii) 租税法律主義（正義の実現は法律による）について

小学生の段階では，正義公平の価値観の理解にとどまっていたが，その正義公平の実現は法律によるべきことを教えることも重要である。

前述（本節Ⅰ．1．（4）②ii）・iii）参照）により，中学生では，租税法律主義とその「自由主義的側面」及び「民主主義的側面」を理解することは，十分に可能であると述べた。法に基づく政治の大切さと，それによって恣意的支配を排除しようとしていることを理解する学習内容になっているので，「不当」であっても，法律の根拠なしに否認することはできないということについても，説明に工夫を要するかもしれないが理解可能であると思われる。

③高校生

i) 学習指導要領による学習内容

前述（本節Ⅰ．1．（4）③i）参照）より，「個人の尊重と法の支配」の項目で，「法の支配と法や規範の意義及び役割，司法制度の在り方について日本国憲法と関連させながら理解を深めさせる」とある。これについて，学習指導要領解説公民編には，租税教育等の関係について重要と思われるものとして，以下のようなものが記載されている。⁽²⁸⁾

ア 「『法の支配』については，法が，人々を公正に処遇し，相互の信頼を確保することを目指すものであることを理解させた上で，法の支配が，暴力等による恣意的支配を排除し，合理的な議論に基づく統治を目指すものであって，国家権力を含めてすべての者を等しく法に服させることにより，その自由と平等を確保しようとするものであることを理解させる。」

イ 「『法や規範の意義及び役割』については，……法の一般性，明確性など，法が備えるべき特質を理解させ，法の適切さを考える視点を身に付けさせる。」

ii) 法の欠缺とその補充（法の穴は立法で正す）

正義公平（公平な租税負担）と租税法律主義（正義の実現は法律による）について

は、既に中学生段階で理解可能であろうと述べたが、高校生になると学習指導要領解説に、「法の適切さを考える視点を身に付けさせる。」との記載があるので、法律にも「欠缺」が不可避免的に生じてしまうこと、更にこれを正すには立法によるしかないというこの理解は十分可能であると思われる。

また、「法の支配」の記載内容から、「不当」を正すには法の整備が必要で、民主的な手続きによる立法しかないということも理解できると思われる。

3. 道德と租税制度について

(1) 道德の意義

中学校学習指導要領解説道德編⁽²⁹⁾には、道德の意義として、概略以下のように記載されている。

「道德教育とは、人間が本来もっているこのような願いやよりよい生き方を求め実践する人間の育成を目指し、その基盤となる道德性を養う教育活動である。道德教育はこの人格の形成の基本にかかわるものである。」「道德は、具体的に、人間社会の中で人間らしく生きようとする生き方という意味をもっている。道德教育は、『人生いかに生きるべきか』という生き方の問題と言いかえることができる。」

よって、今回の研究において検討する「道德」とは、人がどのように生きていくかという生き方の問題、心の問題として捉えることとする。

(2) 伝えたい内容

「道德」と「租税制度」については、租税回避の場面や申告納税制度について議論される場合にその関係が生じることがある。

取引が行われその後法の適用がある場合、それが道德的行為であるか否かは自由な取引選択の段階で生じる問題であり、法の適用にあたって判断材料とされるべきものではない。道德は、自由な経済取引が行われた後の、事実認定、法の解釈適用の場面とは関係ないもので、法制度の下における租税とは関係性を異にするものであり、その取引が道德的行為であるか否かという判断による課税はあってはならないことを伝えたい。租税法律主義の下では、問題となる租税回避については立法で解決すべきであり、道德を租税制度の世界に持ち込み、「租税回避行為は道德的ではないからいけない」と教えることはできない。道德の問題と制度の問題は別の問題であることを伝えたい。

一方、租税分野における道德的行為とは、自由な経済取引の選択において、一つの取引を行うか否か（例えば、租税回避スキームを採用するか否か）の判断の際に、自らの意志と責任により選択が行われることであることを伝えたい。

(3) キーワード

①道德は生き方の問題（自由に属する問題）

②課税は法律の問題（制度上の問題）

(4) 発達段階に応じた学習内容

①小学生

i) 学習指導要領による学習内容

小学校学習指導要領道徳編の第5学年及び第6学年の学習内容の中で、租税教育等の関係で重要と思われるものとして、以下のものが記載されている。⁽³⁰⁾

ア 「主として自分自身に関すること。

『自由を大切にし、自律的で責任のある行動をする。』

イ 「主として他の人とのかかわりに関すること。

『謙虚な心を持ち、広い心で自分と異なる意見や立場を大切にする。』

『日々の生活が人々の支え合いや助け合いで成り立っていることに感謝し、それにこたえる。』

ウ 「主として集団や社会とのかかわりに関すること。

『公徳心をもって法やきまりを守り、自他の権利を大切にしながら進んで義務を果たす。』

『だれに対しても差別をすることや偏見をもつことなく公正、公平にし、正義の実現に努める。』

『身近な集団に進んで参加し、自分の役割を自覚し、協力して主体的に責任を果たす。』

『働くことの意義を理解し、社会に奉仕する喜びを知って公共のために役に立つことをする。』

ii) 道徳は生き方の問題（自由に属する問題）について

自由について学習指導要領道徳編に「自由には、自分で自律的に判断し、行動したことによる自己責任が伴う。自分の自由な意思によっておおらかに生きながらも、そこには内から自覚された責任感の支えによって、自ら考え、判断し、実行するという自律性が伴っていることが求められる。」⁽³¹⁾と記載されている。この時期から、自分勝手な行動と自由な行動との違いについて理解させることを目的としている。さらに、自己の生き方についての考えを深めていくような指導が必要とされていることから、道徳的な行為とは何か、また、道徳は人の生き方の問題であるということもカリキュラム化が可能であると思われる。

②中学生

i) 学習指導要領による学習内容

中学校学習指導要領道徳編の学習内容として「法やきまりの意義を理解し、遵守するとともに、自他の権利を重んじて義務を確実に果たして、社会の秩序と規律を高めるように努める。」⁽³²⁾と記されている。さらに、「法とはこの社会におけるきまりの一つである。……社会の秩序と規律を守ることによって、個人の自由が保障されるということを理解することは大切である。……一人一人が他人の権利を尊重し、自分の権利を正しく主張するとともに、自らに課せられた義務を確実に果たそうとする態度を育成することが重要である。権利ばかりを主張して義務を遂行しなければ社会は維持できない。」⁽³³⁾と記載されている。また、指導にあたり、「法やきまりは自分たちの生

活や権利を守るためにあり、それを遵守することの大切さについての自覚を促すことが求められる。」⁽³⁴⁾と記されている。

ii) 道徳は生き方の問題（自由に属する問題）について

道徳は生き方の問題（自由に属する問題）については、既に小学生段階で理解可能であろうと述べた。したがって、中校生においても十分に理解可能であると思われる。

iii) 課税は法律の問題（制度上の問題）について

中校生になると、道徳編の中にも「法やきまりの意義を理解する」という内容項目が出てくる。道徳編では、集団や社会とのかかわりの中で、社会秩序を守ることの大切さを理解させるという視点からの内容であると思われるが、前述（本節Ⅰ．１．（４）②ii）・iii）参照）したように、中学生では、租税法律主義の自由主義的側面も民主主義的側面も理解可能であると思われるので、課税は法律の問題（制度上の問題）であることについても十分に理解でき、道徳と租税制度の違いについても理解できると思われる。

③高校生

i) 学習指導要領による学習内容

学習指導要領解説公民編に「『法や規範の意義及び役割』については、道徳、宗教などは主体的な個人の内面規律や自立、個の確立を重視することを特色としていることを理解させる。その際、法の一般性、明確性など、法が備えるべき特質を理解させ、法の適切さを考える視点を身に付けさせる。」⁽³⁵⁾、また、「法は社会生活における人間の行動を規律する社会規範の一つであり、国家による強制を伴う点で道徳や慣習などの他の社会規範と異なること。」⁽³⁶⁾を理解させるとある。

ii) 課税は法律の問題（制度上の問題）について

道徳は生き方の問題（自由に属する問題）であることについては、既に中学生段階で理解可能であろうと述べたところである。高校生になると、上記i)で記載したとおり、社会規範である道徳と制度の下にある法との違いを理解させることが指導内容に示されているので、課税は法律の問題（制度上の問題）であることについても、十分に理解可能であると思われる。

Ⅱ．申告納税制度の理念

1．申告納税制度とは

納税者自らが、自分の所得や税額を税法に基づいて計算して申告し、その申告に基づいて自ら納税する制度である。国税の多くは申告納税によって納められている⁽³⁷⁾。この制度の下では、納税者が行う申告により、第一次的に納付すべき税額等が確定する。

申告納税制度は、主権者である納税者が申告納税を通じて国家運営に参加するという意味を持ち、国家の財政を国民自らが支えるという民主的な制度とされている。

2. 伝えたい内容

申告納税制度の理念は、自己賦課の精神であることを伝えたい。これは、「国家の維持及び活動に必要な経費は、主権者たる国民が共同の費用として代表者を通じて定めるところにより自ら負担すべきもの」⁽³⁸⁾ という「民主主義的租税観」に基づくものである。自己賦課というのは、自らが持つ納税に関する決定権を行使して、自分自身で納税を義務づけることである。それは、憲法で保障されている基本的人権、安全、財産権などの自由を守るために「納税の義務」があるからでもある。

この自己賦課の理念を理解し、理念に沿った申告を続けていくことにより国民主権の制度が維持できるのである。自己賦課による申告納税制度は、「他者から賦課されるものではない」ということと、そのことの大切さを伝えたい。

3. キーワード

自己賦課と自律

4. 発達段階に応じた学習内容

(1) 小学生

①学習指導要領による学習内容

前述（本節Ⅰ．1．(4) ①i）参照）のとおり、我が国の政治の働きについては、「国民主権と関連付けて政治は国民生活の安定と向上を図るために大切な働きをしていること、現在の我が国の民主政治は日本国憲法の基本的な考え方に基づいていることを考えるようにする。」⁽³⁹⁾ とある。その中で「国民としての権利及び義務」について、「生命、自由及び幸福の追求に対する国民の権利は侵すことのできない永久の権利として国民に保障されたものであること」「参政权は国民主権の表れであり、民主政治にとって極めて重要であること、また、国民は権利を行使する一方で、勤労や納税の義務などを果たす必要があることなどを理解できるようにすること。」⁽⁴⁰⁾ とある。また、前述（本節Ⅰ．3．(4) ①i））のとおり「公德心をもって法やきまりを守り、自他の権利を大切にしながら義務を果たす。」という内容項目で、「法やきまりの意義を理解し、遵守の精神をもつことの必要性や自分の権利を正しく主張するとともに、義務を大切に、自分に課された義務をしっかりと果たす態度を育成することも重要」⁽⁴¹⁾ と記されている。

②自己賦課と自律

小学生に、「民主主義的租税観」に基づく自己賦課の精神を説明するのは難しいかもしれない。しかし、我が国が民主主義国家であり、主権は国民にあること、政治に参加する権利があること、納税の義務、租税の役割等についてを、学習し、更に、きまりを守る大切さや自分の権利を主張すること、義務を果たすことの大切さについても学習するのであるから、「申告納税制度」について説明し、「自分自身で納付すべき税額を確定するのだ」ということまでは理解できると思われる。

（２）中学生

①学習指導要領による学習内容

前述（本節Ⅰ．１．（４）②ⅰ）参照）のとおり、国民の納税の義務については、「租税の使いみちを通して納税者としての自覚を養うことが重要」⁽⁴²⁾とされており、また、基本的人権について「民主主義は個人の尊厳を基礎とし、すべての国民の自由と平等が確保されて実現するものであることについて理解を深めさせる。」⁽⁴³⁾とある。さらに、民主政治について「民主政治を推進するためには、……国民一人一人が政治に対する関心を高め、主権者であるという自覚を深め、主体的に社会に参画することが大切であることについて考えさせる。」⁽⁴⁴⁾とある。

②自己賦課と自律

中学生に、「民主主義的租税観」を理解させることは十分に可能であるから、自己賦課の精神を説明することも可能であると思われる。また、自分自身で納税を義務づけることにより、人権や財産権などの自由を守ることができるという「自由主義的租税観」との関係も理解でき、「他者賦課」でないことの大切さも説明の工夫次第で可能と思われる。

（３）高校生

①学習指導要領による学習内容

前述（本節Ⅰ．１．（４）③ⅰ）参照）「個人の尊重と法の支配」のとおり、「自由・権利と責任・義務は切り離すことのできない関係にあることを理解させる。……自由や権利の行使に際しては、他者の自由や権利を侵害しないという制約を伴うこと、及び、義務や責任を果たすことによって初めて社会的な関係において自己の個性を生かすことができることを考察させる。」⁽⁴⁵⁾とある。

②自己賦課と自律

高校生は、基本的人権の保障、国民主権、国民の権利の保障、法の支配と意義及び役割等については十分に学習し、「申告納税制度」についても十分に理解できるはずであるから、権利を主張し自由を得るために自ら義務を果たす自己賦課の精神は、言うまでもなく理解可能であると思われる。また、前述（本節Ⅰ．１．（４）③ⅱ）参照）「租税法律主義の自由主義的側面」において、法の支配により国家の課税権に歯止めがかけられ、国民の財産や自由が保護されているということも理解可能であるので、「他者賦課」でないことの重要性も理解できるとと思われる。

Ⅲ．小括

この章のテーマである「租税教育等に対する教育学的アプローチ」を研究するにあたり、普段は手にする機会がない「学習指導要領解説」を参照し、学習指導要領が、小学生の段階から、憲法の理念を指導の対象項目に含めていることに気付かされた。日本の学校教育であるから、日本国憲法に基づく教育を行うのは当然のことであるが、「個人の尊重」という自由の基礎法としての憲法の理念について、繰り返し記されている。さらに、その人権

保障の考え方は、様々な学習項目の大前提として位置づけられている。中学校学習指導要領には、「基本的人権の理念が、人類の多年にわたる自由獲得の努力の成果であり、過去幾多の試練に堪えてきた価値あるものであること」⁽⁴⁶⁾と更に深く記されている。

現在の学習指導要領は、少子高齢化、情報化、グローバル化、国際化等、変化の激しい現代社会の中で、子供たちがいかに生きるかを主体的に考え、「生きる力」を育むことを理念としている。そのためには、まず租税の意義等の根本的なテーマについて、憲法の考え方にまで遡ってしっかりと教え、考えさせる必要があるのではないだろうか。しかし、現在の学校教育の現場では、教職員がそのような専門的かつ抽象的な内容を教えることには限界があると思われる。そこに、我々税理士が、租税教育等の外部講師として貢献する意義があるのではないだろうか。

特に、租税回避については、経済取引の自由は保障されるべきであるが、「自由であること」と同じぐらい重要な「正義公平であること」の大切さを、まず小学生の段階では考えさせるべきであろう。その上で、租税の世界における正義の実現のために、立法の段階においては租税公平主義が、また、租税債権債務の確定の段階では租税法律主義が重要であることを伝えるべきである。租税回避については、昨今、パナマ文書の問題がマスコミでも取り上げられ、一般に身近な話題となっているが、果たして、租税回避の問題が有する「不当であることと、これを正す方法」について、自由の在り方と法制度の在り方の両面からの冷静な議論がなされているであろうか。めまぐるしく変化する現代社会においては、教育の現場でも取り上げ、議論すべきではないだろうか。特に、道德と租税制度の問題については、道德は人の生き方や心の問題であり、法制度下における課税段階では租税法律主義が貫徹されるべきであって、道德的行為であるか否かという問題と課税の問題が別の問題であることを伝えるべきである。

また、申告納税制度の理念については、憲法で保障されている基本的人権、財産権等の自由を守るため、自分で自分に課税するという「自己賦課の精神」であり、国民主権の制度を維持するためにも、この理念に沿った申告を続けることの重要性を伝えるべきである。

最後に、学習指導にあたり、特に小学生の指導については、このように概念的、抽象的な内容をそのまま過不足なく伝えるためには、どのような授業展開をすればよいのかが重要な問題となるが、この点については今後の検討課題としたい。

注

- (1) 日本税理士会連合会「租税教育等基本指針」については、日税連 HP (<http://www.nichizeiren.or.jp/wp-content/uploads/doc/cpta/business/education/150722sozeikyokushishin.pdf> [最終確認日：2016年6月1日]) 参照。
- (2) 文部科学省『小学校学習指導要領解説社会編』（6版，2014）10頁。
- (3) 文部科学省・前掲注（2）82頁。
- (4) 文部科学省・前掲注（2）88頁。
- (5) 文部科学省・前掲注（2）91頁。
- (6) 文部科学省・前掲注（2）93頁。
- (7) 文部科学省・前掲注（2）88～92頁。
- (8) 文部科学省『中学校学習指導要領解説社会編』（一部改訂初版，2014）17頁。

- (9) 文部科学省・前掲注(8) 92頁。
- (10) 文部科学省・前掲注(8) 93頁。
- (11) 文部科学省・前掲注(8) 100～114頁。
- (12) 文部科学省『高等学校学習指導要領解説公民編』(改訂版第二刷, 2015) 5頁。
- (13) 文部科学省・前掲注(12) 12～17頁。
- (14) 文部科学省・前掲注(12) 42頁。
- (15) 文部科学省・前掲注(12) 43頁。
- (16) 文部科学省・前掲注(12) 45頁。
- (17) 文部科学省・前掲注(12) 45頁。
- (18) 文部科学省・前掲注(12) 45頁。
- (19) 文部科学省・前掲注(12) 51頁。
- (20) 憲法14条1項は「すべて国民は、法の下に平等であつて、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。」と規定している。租税法においては、基本原則である租税公平主義が「納税者の担税力に応じた公平な負担」と「租税法規の適用に際し、各納税者に対する平等な取扱い」を立法者に対し要請している。
- (21) 文部科学省『小学校学習指導要領解説道徳編』(6版, 2014) 59～60頁。
- (22) 文部科学省・前掲注(21) 59～60頁。
- (23) 文部科学省・前掲注(8) 92～96頁。
- (24) 文部科学省・前掲注(8) 100頁。
- (25) 文部科学省・前掲注(8) 111頁。
- (26) 文部科学省・前掲注(8) 101頁。
- (27) 文部科学省・前掲注(8) 102頁。
- (28) 文部科学省・前掲注(12) 14頁。
- (29) 文部科学省『中学校学習指導要領解説道徳編』(6版, 2014) 15～16頁。

道徳の意義

「人間は、だれもが人間として生きる資質をもって生まれてくる。……人間は、本来、人間としてよりよく生きたいという願いをもっている。この願いの実現を目指して生きようとするところに道徳が成り立つ。道徳教育とは、人間が本来もっているこのような願いやよりよい生き方を求め実践する人間の育成を目指し、その基盤となる道徳性を養う教育活動である。……道徳教育はこの人格の形成の基本にかかわるものである。

人格の形成は、人が自己を主体的に形成することによって行われる。道徳が「自律」や「自由」を前提にしているのは、もともと道徳的行為が自らの意志によって決定された、責任のある行為を意味しているからである。人間は、とかく、本能や衝動によって押し流されやすく、自律的な行為をすることがむずかしいことも確かである。しかし、自己を律し節度をもつとき、はじめてより高い目標に向かって、忍耐強く進むことができ、そこに人間としての誇りが生まれる。……。

更に道徳は、具体的に、人間社会の中で人間らしく生きようとする生き方という意味をもっている。人は、家族、学校、地域社会、国家、国際社会などの社会集団の中で、何らかの役割を果たしながら生きている。そして、法やきまりの意義を理解し、権利・義務や責任の自覚を通して互いに社会連帯の意識を高め、進んで公共の福祉に努めようとするのである。……道徳教育は、『人生いかに生きるべきか』という生き方の問題と言いかえることができる。……。」

- (30) 文部科学省・前掲注(29) 53～62頁。
- (31) 文部科学省・前掲注(29) 54頁。
- (32) 文部科学省・前掲注(29) 54頁。
- (33) 文部科学省・前掲注(29) 54頁参照。
- (34) 文部科学省・前掲注(29) 54頁。
- (35) 文部科学省・前掲注(12) 14頁。
- (36) 文部科学省・前掲注(12) 45頁。

- (37) 所得税，法人税，消費税，相続税，贈与税，法人県民税，法人住民税等。
- (38) 大嶋訴訟・最高裁大法廷判決（昭和60年3月27日民集39卷2号）247頁。
- (39) 文部科学省・前掲注（2）88頁。
- (40) 文部科学省・前掲注（2）90頁。
- (41) 文部科学省・前掲注（21）59頁参照。
- (42) 文部科学省・前掲注（8）107～108頁。
- (43) 文部科学省・前掲注（8）109頁。
- (44) 文部科学省・前掲注（8）113頁。
- (45) 文部科学省・前掲注（12）15頁。
- (46) 文部科学省・前掲注（8）110頁。

むすびにかえて

研 究 員 本 田 裕 章 (島 原 支 部)

むすびにかえて

研究員 本 田 裕 章

I. はじめに	169
II. 「取り立てられるもの」から「自由人としての誇りと責任」へ	169
III. 「見返りのないもの」から「社会に活かされ巡りくるもの」へ	172
IV. 「馴染みがなく、解りにくいもの」から「身近で、明確なもの」へ	174
V. 税理士が行う租税教育等の果たすべき役割	177
VI. おわりに	181

むすびにかえて―租税教育等の今後の在り方―

よりよい租税国家構築のための租税教育等とはどのようなものであるべきだろうか。

本 田 裕 章

Ⅰ. はじめに

「自由」は個々の人間の本質的欲求であり、我が国の憲法において保障される基本的人権に基づく種々の自由、それらの中でも個々の経済活動による成果の稼得とそれにより形成される財産の私的所有の自由は、勤労活動の動機となり、勤労そのものによる満足感や達成感を実現するために最も重要なものとして位置づけられる⁽¹⁾。経済社会において、限られた生産要素を有効に活用し財貨・サービスを効率的に配分する上で、市場経済原理が優れていることは、20世紀に社会主義国家において実施された計画経済の成果に照らせば自明であるといえよう。競争による淘汰と新たなイノベーションの創出が繰り返されることで、自由主義経済は急激な発展を遂げてきた。そのような経済の新陳代謝によりもたらされた現代の豊かな物質文明の根底に、人の持つ利己的欲求が存することは否定できない事実であろう。

しかし、人はまた共同して社会を形成しなければ生きていくことはできない。個々の権利が調和されるべき共同社会において、その構成員たる個人の自由は無条件ではなく、また無償で得られるものでもない。異なる価値観を持つ社会の構成員の間で発生する様々な利害対立の解決や緩和の方策は、経済活動の成果配分を司ってきた市場原理のように画一的ではない。民主主義国家の多くで意思決定システムとして原則的に採用されている多数決原理は、多数勢力が少数勢力を凌駕するための手段としてではなく、最も支持を集めた意見を採択しつつも、多数派が見落としがちな少数派の意見をも尊重し、互いの融和を図るための制度として機能すべきである。融和なき社会は分裂し、やがて争いを生むことにもつながる。個人の尊厳と自由を前提とする民主主義国家の秩序を維持し存続していくためには、適切な国家政策の決定とそれを実現する効果的かつ効率的な財政支出が求められる。そのために不可欠な費用は、その時代を生きる社会の構成員一人ひとりによって責任をもって供出されるべきものであり、将来世代に負担を押し付けるものであってはならない。「税」は、その意味で、個人が自由を保障されるための、かつ、社会に調和するための必要十分条件とされるものである。

Ⅱ. 「取り立てられるもの」から「自由人としての誇りと責任」へ

1. 明治維新から現在までの日本人の租税観

日本人にとっての租税は負のイメージを持たれやすく、多くの国民から「取り立てられるもの」として捉えられてきた。消費税の導入時に絶対反対が叫ばれ、税率見直し時には

痛税感の緩和が強く唱えられる背景には、税の必要性を説くよりも税への抵抗感にも近い庶民感情に訴えた方が、選挙対策上、最も効果的と信じられているからではないか。

明治維新後、政府主導で急激な近代化を進めなければならなかった日本では、1873年、土地の私有財産制の導入とともに、新たにその土地に対し金銭による税金を課す地租制度が開始された。地租制度は、基本的に幕府時代における封建領主の年貢制度を踏襲したものであったことから、当初反対一揆等があったものの国民に比較的スムーズに受け入れられ、国家の歳入の7割を占める主財源となった。その後、年々増加する歳費の増加に対応できないことから、プロイセンに倣って1887年に所得税が導入されたが、これは、大日本帝国憲法の発布（1889年）及び第1回帝国議会の開設（1890年）よりも前のことであり、憲法に基づくものでも国会で立法されたものでもなく、政府により創設された税制であった。大日本帝国憲法における天皇主権の下、納税と血税（＝兵役）は臣民の義務とされた。日清・日露戦争、その後の太平洋戦争に至る戦時下においては、戦費調達のための増税が重ねられ、1944年には「皇国租税理念調査会」が立ち上げられ「納税奉公の精神」を国民に醸成することが国策としてなされた⁽²⁾。

終戦後、GHQ主導による民主憲法制定により、国民主権が実現したものの、税と主権在民とが密接な関係にあると意識されることにはつながらなかった。多くの特別措置が付された税法は極めて特殊で専門的な法律とされ、税制は、与党内の限られた一部の者の主導により関係諸団体の利害調整を図りつつ、増税と減税のカードを切りながら政治的な意図で構築されることも多く、選挙の道具とされることもしばしばであった。戦後70年を経ても税の民主化は十分ではなく、国民の間には、日本国憲法30条の「納税の義務」は、主権者の責任としてよりも、法律で罰せられないために仕方なく納める、というネガティブなイメージで受け止められているきらいがある⁽³⁾。

2. 西欧における租税観—家産国家から租税国家へ—

日本人のこのような租税観に対して、西欧においては、税によって民衆が政治への参加を勝ち取り、共同の国家が創成されたという考え方が定着している。

17世紀から19世紀にかけて、多くの欧州諸国で「家産国家」から「租税国家」への移行が生じた。「家産国家」とは、基本的に国家財政を、国家が保有する財産（＝「家産」）からの収入でもって賄うことのできる国家のことであり、これに対して「租税国家」とは、もはや国家の保有財産だけではその支出を賄うことができず、主に租税財源に依存して国家財政を運営する国家を指す⁽⁴⁾。度重なる戦争による軍事費と官僚機構の維持費の膨張のため、所有財産からの収入だけでは支出を賄えなくなった王室は、民衆に税の負担を求めた。やがて、民衆の税負担が臨時的から恒久的になるにつれて、課税のために議会の承認を必要とする議会制民主主義が導入された。その後、王室と議会との闘争の結果、絶対王政は議会が主導する制限王制や共和制にとって代われ、恒常的に開催されるようになった議会は、国家財政をコントロールする権限を持つようになった⁽⁵⁾。

J.A. シュンペーターは、その著書『租税国家の危機』の中で、母国オーストリアを例にとり、中世の家産国家が近代的な租税国家へと移り変わっていく様子を鮮明に著した。当

初は軍事費の調達目的で徴収された租税が、一般的な歳出を賄う財源として定着していくと同時に、個人経済という私的領域に対して公的領域が対置されることになり、「共同の困難」が生み出す財政需要から近代国家が創成されたと論じる⁽⁶⁾。

3. 「公」と「官」の混沌からの脱却—自由と協調のための税—

シュンペーターの言を借りるまでもなく、「国家」と「税」とは切り離せない関係にある。税について教え考えるということは、我々が人間として生活を営む日本という国家をどう捉え考えるかということ（＝国家観）と密接に結びついている。「国家」という言葉の響きは「国家主義」を連想させ、統治者としての国による秩序や命令を全ての価値に優先させる政治思想的イメージを持たれがちである。しかし、ここでいう「国家」とは「公」という社会の個々の構成員の全てを包含する共同体としての概念であり、個々を統治統制する「官」の概念ではない。我々日本人は不幸にして「公」と「官」を混同しがちであり、税は「官」のために納め使われるものという意識が根強いために、財産を侵害されるという負担感だけが残ってしまうのではないだろうか⁽⁷⁾。

これからの社会を担う将来世代に対する租税教育等において、まず必要なのは、このような今までの古い観念を拭い、改めて自分たちが希望を持って生きるために創り上げる共同体としての国家観を確立させることである。その上で、我が国の憲法が保障する自由と権利、それを裏付け支える義務の意義や関係について理解し考えていくことが重要である。そのような教育こそが、我が国が真の意味での「租税国家」に成熟していくための条件となろう。

教科書で教えられる社会の仕組みの中で、税金がなくなると困るという説諭や危機的財政赤字について考えようという提言は、まだ世の中のことをよく知らない子供たちが、納税について自分で納得できる答えを見いだす前に、税は「(本当は嫌だけれど) 国のために、納めなければならないもの」というあらかじめ用意された答えに導くものになってはいないだろうか。税を「取り立てられる」ことに慣れてしまった世代が、将来の世代に対して無意識のうちにこのような負の租税観を刷り込ませていないか、自問してみる必要がある。

むしろ、最初に強調されるべきことがある。それは、我が国の憲法13条にあるように、全ての国民が個人として尊重されて「自由」に生きられること、幸福を追求する権利があることを当たり前と思うのではなく、そのことを喜び、素晴らしさに気付かせることである。憲法27条において、全ての国民が勤労の権利と義務を有するのは、自由を保障する社会において個人が尊厳をもって自立するためであり、勤労の大切さと尊さが理解されなければならない。同時に、自分たちが希望を持って協調して生きるための共同体を創り上げるために、誇りを持って自分の役割と責任を果たすことの意義を見いださせる。自由人の誇りと責任として納税し、世のために役立てるというポジティブな考え方を育むことが、租税教育等の重要な使命の一つであると考えられる。

Ⅲ. 「見返りのないもの」から「社会に活かされ巡りくるもの」へ

1. 社会のために全体で負担する「等価」概念

現代の自由経済市場には様々な商品やサービスがあふれ、ネットショップ等を通じて世界中から欲しいものを即座に手に入れることが可能となった。営利を目的として多様な商品やサービスの供給を行う企業と、その中から満足のいくものを選んで需要する家計との関係は、基本的には支払う金銭とそれに見合う便益を引き換える「対価原則」によって成立している。対価を支払わないことで便益を受けないことも自由であり、個々の取引を成立させるか否かは当事者の任意である。

これに対して、税とは、支払に対する直接の見返りのないものであり、かつ国家による強制力を伴うものである。大嶋訴訟・最高裁大法廷判決（昭和60年3月27日民集39巻2号247頁）では、「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なく、その経費に充てるための資金を調達する目的をもつて、一定の要件に該当する全ての者に課する金銭給付であるが、およそ民主主義国家にあつては、国家の維持及び活動に必要な経費は、主権者たる国民が共同の費用として代表者を通じて定めるところにより自ら負担すべきものであ[る]」という考え方（＝民主主義的租税観）を示している。

更に、公共経済学の分野においては、税は、市場経済原理だけでは達成できない、いわゆる「市場の失敗」を補い、「公平性」という社会的倫理基準を満たすための政策に、財源として必要であると説明する。現代における国や地方自治体のいわゆる公共部門は、機能が不十分な市場に対して積極的に介入してその機能を回復・補強し、あるいは、社会的に必要とされるにもかかわらず市場取引になじまない財やサービスについて、それらの最適な配分機構を創り普及させる役割を果たしている。また、市場原理がもたらす所得格差や富の偏在に対して適切に再分配を行ったり、社会保障制度を充実させたりするなどして、市場だけでは達成し得ない、社会全体に対して公平に福利をもたらすことを目的に活動を行っている⁽⁸⁾。

これらを賄うための費用をどう負担すべきか。この問題については、自由経済市場における対価原則や取引の任意性とは全く別の概念で考えるべきであり、社会における全体の利益のために全体で負担するという「等価原則」の考え方に基づくこと、そして、決められたルールに従う「強制性」が、制度上不可避となることを理解しなければならない⁽⁹⁾。

自由経済市場の対価原則に慣れてしまった国民は、自分に直接見返りのない費用の負担を不条理に感じ、高速道路や下水道施設の建設費のような受益者負担こそが最も合理的な負担原則であると考えがちである。しかし、例えば、教育費についてはどうだろうか。教育の社会的効果は子供のいる家庭だけが受益しているわけではない。西欧では多くの国が教育費を無償化しているが、それは教育を「社会の責任」とする考え方が浸透しており、社会の構成員を教育する義務は社会が負っているという理由で、高等教育に至るまで無償とする制度をとっている国が多い⁽¹⁰⁾。

2. 「年金制度」と「生活保護制度」との違い―公的資金の役割と使途への無関心―

また、社会保障について、我が国では、税と社会保険料（医療、年金、雇用、労災、介護の公的保険料。以下、「社会保険料」という。）の使われ方の区分があいまいにされている。公的な保険制度は、民間の生命保険や損害保険のように支払う保険料と受け取る給付金の収支見合いを判断して加入するものではなく、社会の構成員全員が抱えるリスクをプールして負担し合うものである。社会に必要な公的費用を負担し合うという点では、税も社会保険料も共通しているが、社会保険料に基づく制度の給付は有償であり、給付を受けるための負担をしていない者は支給対象外であるのに対して、最低限の生活保障である「生活保護」は、基本的に日本国民全てを支給対象とした税を財源とする無償の給付制度である。

我が国の若者の中には、現在の年金財政が不透明であるため、将来、十分な給付が受けられないことを案じて掛け金を支払わない者が増えているといわれる。掛け金相当の資金を運用して自分で利殖に努めた方が、万が一失敗しても、年金よりも多い生活保護費が支給されるだろうから、真面目に掛け金を支払うよりも得だというわけである。このような問題に対しては、最低限の年金相当部分を勤労世代の生活保護と同じ水準にして政府が責任をもって支払うという方式に改める必要がある⁽¹¹⁾。同時に、勤労世代がリタイアした後の自活のために将来に備える年金制度と、憲法25条で保障する健康で文化的な最低限度の生活を営む権利を守るための生活保護制度の趣旨の違いを正しく理解してもらうことも必要であろう。

国民が拠出し、運用されるこれら公的資金の使途は、国民に余り広く知られていない。そのせいか、我々日本人は税負担とその使途とを結び付けて考えない傾向があり、税負担はできるだけ少なく、公共サービスはできるだけ多い方がよいという無理な要求になりがちであるといわれる。少ない税負担とできるだけ多い公共サービスのギャップが財政赤字につながり、両者の間の関係をつけないで考える結果、税は一方的に取られるという意識を国民は強くすることになる⁽¹²⁾。欧米において、納税者が税の使途について強い関心を持ち、オープンに議論を行うことと対照的である。

3. 情操としての「情けは人のためならず」

自由競争原理とは、いわば淘汰の連続であり、競争を勝ち抜いた勝者の、その向かい側には、常に敗者がある。経済社会における近年の市場構造、産業構造の変化は、正に盛者必衰の理を現しており、そのことをマスコミは無機質な経済事象として報道する。株や為替の値動きもまた同様である。しかし、他のニュースよりもいく分無表情で淡々と伝えられるこれら経済情報の背後には、多くの生身の人間の実生活が関わっている。人は、たとえ競争の上で敗者の側に甘んじたとしても、自立して生きていかなければならないことに変わりはない。そのことに意識を向けることも、また、その必要性も余り感じずに、現代人は、広大な市場で自己の嗜好に合った自由な消費生活を謳歌している。もとはといえば、太古の原始市場においては、互助の精神に基づく分業の成果を分かち合うために取引していたことは、想像に難くないのであるが。

現代において、個人が自由経済市場において個別的・具体的な利益を享受できるのは、一方で公共部門において、市場原理では解決が困難な諸問題に対する粒々辛苦の恩恵によるものである。それを支える一般的・抽象的レベルでの受益を観念した等価概念としての納税は、見返りのないものというよりも、社会に活かされることでその効果が巡り、いずれ個人に返ってくるものと考えるべきである。「情けは人のためならず」という諺は、「情けをかけることは結局その人のためにならない」との意味に誤用されやすいといわれる⁽¹³⁾が、正しくは「情け（＝思いやり）は人のためだけではなく、いずれ巡って自分に恩恵が返ってくる」という意味である。繁栄も、窮乏も永遠ではなく、一寸先は闇かもしれないし、希望の光が差すかも分からない。未来のことは、どうなるか誰にも分からないのである。災害時の救急救命活動のように、その時にできることを誠意に行うことで一つの命が救われて、感謝されるように、いずれ自分も救われる立場になるかもしれない。それを見返りの少ないハイリスクの投資行為と判断するような「クールさ」ではなく、人として当たり前のことをしたいと自然に思う心を育てることが大切ではないだろうか。

公共福祉の理念を一義的に理解させるだけでなく、その活動を支える税について、このような社会観念を情操として育て、広く浸透させることも、租税教育等に課せられた重要な役割の一つであると考ええる。

IV. 「馴染みがなく、解りにくいもの」から「身近で、明確なもの」へ

1. 給与所得に係る源泉徴収及び年末調整制度の功罪

税はまた、ふだん「馴染みがなく、解りにくいもの」という印象を持たれがちである。

その理由として挙げられるものの一つに、給与所得に係る源泉徴収及び年末調整制度がある。所得税の納税義務者の大半を占める給与所得者は、給与等の支払者が行う源泉徴収と年末調整により、1年間の自己の所得に係る税額を計算され、納税手続きが完了するため、原則として所得者本人は自分で申告納付する必要がない⁽¹⁴⁾。そのため、給与所得者の多くが自分の源泉徴収票を見ても、所得や納税額について、なぜそうなるのか解らないという。

所得者本人が直接納付する申告所得税は、自分の手にした金銭等の財産から支払うため、納付時に税負担を強く感じやすい。給与所得者に係る現行税制では、給与等の支払者が源泉徴収で税を前取りし年末調整で精算するため、源泉徴収後の手取り額があたかも自分の所得であるかのような錯覚に陥り、給与所得者本人に年末調整により納税が完結することの意味が理解されにくく、還付で得をしたと喜び、不足を徴収されて損をしたと嘆く。

また、給与支払者側にとっても、源泉徴収義務が成立と同時に特別の手續を要しないで自動的に確定することで、税務調査において、思わぬ徴収もれを指摘されることがある。源泉徴収は課税要件事実が明白であり、かつ、税額の計算が容易であるため、租税債権債務の確定に係る特別の手續を経ることなく、直ちに履行過程に進むことができるという趣旨⁽¹⁵⁾によるが、後述のように、給与所得の範囲があいまいなため、徴収すべきか否かを支払者で明白に判断できないケースも多く、トラブルを生じている。

給与所得に係る源泉徴収及び年末調整制度は、所得税の徴収を効率的に行うために申告納税制度を補完するものであり、戦後の復興期から高度経済成長期にかけて、給与所得者の数が膨大に増加しても、徴収義務と事務手続を給与支払者に負わせることで行政上の徴税コストを節減してきた。また、賃金の上昇により所得者本人の納税額が累進的に増えることになって、いわゆる痛税感を感じにくい円滑な納税を実現する効果を生み出すことで、今日に至るまで日本の財政を支え続けてきたといえる。しかし、それと同時に、国民の大半を占める給与所得者が、自分が納税者であることに無関心となりやすい状況をも生み出してきたことも否定できない⁽¹⁶⁾。このようなことを思慮すると、現行の硬直的な制度を見直して、給与の受給者があえて年末調整を受けないで、任意に確定申告を行うことも可能な制度に改められてもよいのではないか。給与支払者が年末調整事務を全て放棄してしまうと、国税当局は数千万件にも及ぶ給与所得者の納税申告書进行处理しなければならなくなり、著しい混乱を招くという懸念も取り沙汰されている。しかし、マイナンバー制度の普及や電子申告制度の更なる浸透を進め、申告・納税環境を改善することで、将来的には弊害を少なくすることができると考える。今より多くの納税者が本来の申告納税制度に積極的に関わることで、税を身近に感じ、関心を高めることができるのではないだろうか。

2. 税法の解りにくさと判例の射程の難しさ

また、「解りにくいもの」という点についての例としては、上記に関連して、所得区分の問題が挙げられる。現代社会においては、いわゆる雇用形態の多様化により「給与所得」の範囲の線引きが複雑さを増している。取引の相手方に支払う役務提供の対価が、相手方にとって「事業所得」に該当するののか、「給与所得」に該当するののかによって、所得税における源泉徴収義務や消費税における仕入税額控除に重大な影響を及ぼす。所得税法は、事業所得については事業所得となる業種⁽¹⁷⁾を例示するのみである。給与所得についても、同じように給与等の種類を掲げてそれと同じ性質を持つもの⁽¹⁸⁾としか規定しておらず、「事業」「給与等」の定義や、どのような基準によって、これらの所得区分が具体的に決定されるのかを明らかにしていない。

課税実務において両者を区別する際に依拠されるのは、弁護士顧問料事件・最高裁第二小法廷判決（昭和56年4月24日民集35巻3号672頁）である。この判決では、判断の一応の基準として、事業所得を「自己の計算と危険において独立して営まれ、営利性、有償性を有し、かつ反覆継続して遂行する意思と社会的地位とが客観的に認められる業務から生ずる所得」と定義づけ、給与所得を「雇傭契約又はこれに類する原因に基づき使用者の指揮命令に服して提供した労務の対価として使用者から受ける給付」とし、「給与所得については、とりわけ、給与支払者との関係において何らかの空間的、時間的な拘束を受け、継続的ないし断続的に労務又は役務の提供があり、その対価として支給されるものであるかどうか重視されなければならない。」と判示しており、これらの事実を総合勘案することにより、両者の区分を行わなければならない。

一方、最高裁判決は、先例として下級裁判所を事実上拘束する力を持つものの、ストックオプション事件・最高裁第三小法廷判決（平成17年1月25日民集59巻1号64頁）のよう

に、判例（＝最高裁判決の主論）の射程外（＝事案が異なれば適用されない）として判断基準がそのまま適用されないケースもある⁽¹⁹⁾。実際の税務調査の現場においては、納税者と租税行政庁とで、個別の事案については事実認定や適用すべき判断基準が食い違うことも多く、この問題についての税務争訟は後を絶たない。

この他、税法の規定は専門家にとっても難解といわれる。租税特別措置法などは、本法で定義された特別な用語を参照しつつ、定義や要件を説明する括弧書きが幾重にも挿入され、何行にもわたる長文を読みこなす力が必要とされる。加えて、実務上の判断は、法の委任を受けた政令規則や租税行政庁の解釈・取扱通達、法律上の位置づけが不明確なQ & A等、様々な文書にあたって行う必要があるため、一般の納税者にはなかなか理解できない状況にあるといえる。

3. 対立する「簡素」と「公平」—複雑化に伴う明確化の必要性—

解りにくいという感覚は、理解すべき対象が「複雑」であるということであるが、「複雑」な税制を「簡素化」すべきとの議論は、これまでも度々なされてきた。

既にシャープ勧告では、「簡素」と「公平」の基本的対立という問題意識を念頭に置きつつ、当時の税制が不完全な運用と規定に苦しんでいることから、公平における精緻を犠牲にしても簡素化に偏すべき場合があるとの見解を示していた⁽²⁰⁾。ただし、この時の簡素化の考慮は申告用紙の様式や租税の算定法についてのものであり、経済的利害の複雑な富裕な納税者に対しては簡素に偏重することを戒め、また、事業を営む法人については、不公平及び好ましくない経済的結果を防止するために、必要であれば、より複雑な租税を賦課することが至当と述べ、税制簡素化の意義について限定的な理解を示していた⁽²¹⁾。

水野忠恒教授は、昭和55（1980）年の「税制簡素化の方向」⁽²²⁾において、「簡素化」という言葉の意味内容が明白でないこと、「簡素化」が税制改革の他の目的と衝突すること、そして「簡素化」の方向の出発点を納税者の便宜とした上で考慮すべきことを、申告手続上と取引決定上の問題とに分類して論じた⁽²³⁾。

また、金子宏教授は、昭和57（1982）年の「租税法における学説と実務—租税立法の明確化のために—」で、課税要件法定主義と課税要件明確化主義の問題を論じた後に、上記の水野論文を引用しつつ、租税法の複雑化は経済生活の複雑化に対応する現象であり、一つの宿命であると述べた。そして、もしも租税法の複雑化がある程度不可避であり、簡素化の実現には限度があるならば、複雑化した租税法の内容を明確化することも、租税法の大きな課題の一つであり、租税法の簡素化の重要性と同時に、租税法の明確化の必要性を訴えた⁽²⁴⁾。

更に、畠山武道教授は、平成2（1990）年の「フラット税率論争」の中で、税法規が複雑難解となりやすい理由を、税負担軽減行為を防止し、課税要件の意義を明確にすることで納税者の地位を保護するためであるとし、簡素化を理由に非課税措置や各種控除を廃止しうるかどうかは個別の判断が必要であると主張している⁽²⁵⁾。

望ましい税制の在り方の基本原則として、「中立」「公平」「簡素」の三つが挙げられるが⁽²⁶⁾、税制を解りやすく簡素化することについては、同時にそれと対立する公平性を犠牲

にする恐れがあるため、おのずと限界がある。今日の経済取引は複雑性を極めており、その複雑さを概括的に表現してあいまいにするよりも、多少複雑になっても、取引の事実内容に即した忠実な表現を行った上で、課税要件を明確にする方が正確な理解につながると考えられる⁽²⁷⁾。租税平等主義の下で要請される、水平的・垂直的公平のいずれをも満たす課税要件を完全に規定に織り込むことは立法者にとって永遠のテーマともいえるが、実際には極めて困難であり、欠缺が生じるのはやむを得ない。その立法上の不備について行われる、適法だが不当な「租税回避行為」を取り締まる目的のために、課税要件の解釈を広く揺らがせることで、適法かつ正当な納税行為をなす納税者の権利利益が損なわれてはならない⁽²⁸⁾。

簡素さが複雑さよりも優先されるべき場合とは、制度の過度の複雑さによって、税に関わる当事者（納税者・国）や社会全体に及ぼす利益が損なわれる度合、言い換えれば、そのコストが過度に大きいために軽減すべき場合である（＝コスト還元主義）。しかし、更にそれを超えて、租税法律主義における、申告納税制度に代表される個人の自律という自由主義的・防御的側面と、税に関する法令や制度を民主主義国家の主権者である国民自身が支え運営するという民主主義的・参加的側面とは、いずれもコストの多寡にかかわらず、極めて重要な価値として守られなければならない⁽²⁹⁾。

明確化のための提言として、新たな税制の創設や改正に際して、その趣旨や理由等について納税者に対して説明が行われる機会が設けられ、その方針等が理解されることを強く望みたい。そうすることで、解りにくい税のポイントを少しでも明確に伝えることができるのではないだろうか。申告納税制度を拡充し、納税者全体に税制の趣旨が共有される開かれた税制へ向けての課題は多いが、これらの重要性を伝える貴重な機会として、租税教育等の場を活用していくことが大切であると考ええる。

V. 税理士が行う租税教育等の果たすべき役割

1. 税の本質と国家との関わりへの真の理解

高度経済成長期の終焉後、我が国では税収不足を補うべく、財政特例法が制定され、国家財政の国債依存体質が常態となった。その打開策として「一般消費税」や「売上税」の大型間接税法案が出ては消え、その後ようやく平成元（1989）年に竹下内閣において「消費税法」が成立し、税率3%でスタートした。しかし、細川内閣では税率7%の国民福祉税構想が頓挫し、5%増税時の橋本内閣は参議院選挙で大敗を喫するなど、増税問題が争点として浮き彫りにされるたびに、政権与党は厳しい選挙の洗礼を受けてきた。

これは、今まで述べてきたように、多くの国民が税を「取り立てられるもの」「見返りのないもの」「馴染みがなく解りにくいもの」として捉えていること、言い換えれば、教育現場においても実社会においても、自由主義・民主主義国家における税の本質について理解しようとする意識が培われてこなかったことによるところが大きいように思われる。また、税の使途についても、予算は公表されても具体的な内容が不透明であり、主権者としての国民の意向が反映されにくい制度となっていることが、政治への不信感や税制に対する疎

外感・閉塞感を生み出し、実際の税負担以上に重税感を募らせる要因となっているのではないだろうか。

更に、戦後70年を経た我が国社会が抱える問題として、価値観の多様化によるエゴイズムへの偏重傾向、経済や教育及び中央と地方における格差問題の顕在化、自立できない貧困層の増加、少子高齢化時代の到来と社会保障費の増大など枚挙に暇がないが、これらに伴う膨大な赤字国債の累積残高は、今後の日本の動向に影響を及ぼし、国家の存立を揺るがしかねない深刻な事態に陥っている。

現代における「租税国家の危機」ともいえる、このような非常に困難な状況を打開していくために、我々は、将来の世代に対して税をどう教え考えさせるべきであろうか。その答えは、「自立した『自由人としての責任と誇り』をもって憲法に定める納税の義務を果たすこと」、「貴重な税を『社会に活かされ巡りくるもの』として行政において有効に活用する方法について考えること」、「そのための法律や制度を『身近で明確なもの』として主権者である国民自身が自律的に立法し普及させ、国民の自由と権利を司法において堅実に守り保持していくこと」にあるといえよう。これらのことを、世代を超えて社会における共通意識として広めていくことこそが、よりよい租税国家構築のために最も重要なことであると考えられる。

すなわち、租税教育等の真の目的は、このような税の本質と国家との関わりを理解させることにあり、単に納税環境整備の枠組みの中で納税推進意識を醸成したり、税の知識を植え付けたりすることにとどまらない。個々が自立し、自己の欲求の実現を目指すことができる自由な社会を保障するために、税という大切な役割を持った制度が存在していることを改めて認識させ、同時に、教育現場において、その理解のためにできるだけ有効な手法を取り入れながら、税を通じて社会の仕組みを学び、家族、地域、自治体、国家、国際社会という枠組みの中で、それぞれの人間がどのような役割を果たしていくべきかを考えさせることが重要である。

2. これまでの租税教育活動の問題点と税理士としての使命を果たす租税教育等

—自由主義的租税観から民主主義的租税観へ—

租税教育推進協議会を中心として行われてきた、これまでの租税教育活動は、戦後日本の民主主義思想に基づき、納税の必要性を知らしめ、啓発を促したという点では、有意義なものであった。しかし、問題点もあるように思われる。例を挙げると、「マリンとヤマト 不思議な日曜日」に象徴される、「地獄的租税観—税のない世界の恐怖—」で語られる納税の必要性は、馴染みやすく解りやすくはあるが、どこか国家観に欠けている印象を受ける。また、財政赤字の根本的原因を明らかにしないまま、少子化でその負担を将来自分たちが支えていかなければならないので真剣に考えようという提言⁽³⁰⁾は、子供たちの将来への漠然とした不安感をあおりかねないのではないか。あるいは、課税の公平性を説明するのに、累進税率の下で高い税金を負担する者が「(公平ならば)しょうがないか!」と言いながら納税している様子⁽³¹⁾は、現実的ではあるが、教育という視点からは少し説得力に欠けるように思う。これらについて感じるのは、「納税は仕方がない」というどちらかという

とネガティブな租税観に基づく考え方であり、我々の自由を支えている納税を、もっと自律的・主体的なものとして考え気付かせる必要性があるのではないか。その意味では、本稿において述べてきた自由主義的租税観から民主主義的租税観へと説く租税教育等こそ、ポジティブな租税観に立脚した租税教育等であると考ええる。

こうしたことから、税理士が行う租税教育等の担う責任は非常に重大である。経済取引の現実に関わり、「税務」の専門家を自認する税理士は、税理士法1条に定めるように、身をもって納税者の立場を理解し信頼に応えるべき唯一無二の存在であり、同時に税務行政に対しても、租税法律主義に基づく「適正な納税の実現」を図るべき使命を帯びているからである。

「税務」とは、税法における納税義務の成立から確定、その消滅に至るまでを規律する法律要件の内容を特定し（＝法の解釈）、実体的租税要件を充足する事実を確認し、（＝事実認定）、手続的法律要件を満足する行為をもって納税義務を確定させ、消滅させるに至るまでの系統的・連続的全過程における全ての作業（＝法の適用）を意味する⁽³²⁾。

また「適正な納税の実現」とは、民主主義に基づく法治国家の根幹をなす租税法律主義、すなわち、国家の課税権があくまでも法令に規定された範囲及び手続においてのみしか行使しえないものであること、そして、そのことを前提に、納税の義務の生じる者は法令を遵守し公正な納税を行わなければならないことを意味している⁽³³⁾。

税理士法を象徴しているともいえる、この第1条では、税理士がこれらの行為を「公正な立場」において「申告納税制度の理念」に沿って、納税義務者の信頼に応えて行うことを求めている。これに対して、強大な国家権力に対し、納税者の側に立って納税者の権利を擁護することが税理士のなすべき使命であり、適正な納税義務の実現は国家が行うべきものであるとの主張を見受けることがある。このような主張に対しては、税理士が納税者の権利を擁護すべきことについて異論はないが、税理士がこの重要な使命をあえて「公正な立場」において果たすからこそ、租税法律主義に基づいた「申告納税制度の理念」が堅持されるということを再認識すべきである。

かつて「納税者の権利の擁護」という文言を税理士法に織り込むべきという議論があった。昭和46（1971）年に日本税理士会連合会が機関決定した「税理士法改正に関する基本要項（以下「基本要項」という。）」では、税理士の使命を「租税に関する国民の権利を擁護し、納税義務の適正な実現をはかる。」としていたが、「納税者の権利の擁護」という文言自体は、現行の税理士法に明記されるには至らなかった。昭和54（1979）年6月5日衆議院委員会において、税理士法改正案に関して、政府委員は「行政と司法の差、すなわち租税法律主義を執行しておるというのと司法における権利の侵害から始まる弁護士の立場とは違うという点から、（筆者注：税理士法において）その表現（同：権利の擁護）は用いる必要はない」と答弁している。

だが、このことは、税理士法が「納税者の権利の擁護」を税理士の任務としていないのではなく、既に当然の使命として包含しているものと考えらるべきである。新井隆一教授は、「納税者の権利の擁護」の対象となる納税者の権利には、実定租税法律上の権利のほかに、課税庁の納税義務を課する処分に対して、①実定法に規定されていないこと、②実定法に

違反していること、③実定法の規定自体が憲法に違反すること、④実定法の内容が著しく妥当性を欠くこと、を理由とする四つの「納税義務を履行しない権利」（＝不納付の権利）があることを踏まえ、これらの「不納付の権利」のうち、少なくとも①ないし③については、現行の税理士法1条の「租税に関する法令に規定された納税義務の適正な実現」の解釈の実質的な論理の範疇に属すると理解されると主張している。そして、納税義務者のためのこれらの「不納付の権利」に基づく「納税者の権利の擁護」は、納税者の実定租税法上の権利とともに、現行の税理士法1条の「税理士の使命」のうちに既に包摂されているものと解されるとし、税理士法1条に「納税者の権利の擁護」の文言を追加挿入しても、本条中に包含されている内容を、改めて確認するために規定することにほかならないと述べている⁽³⁴⁾。

更には、国民は、国家権力が強大であるから常に受け身の立場で抗っていればよいということではない。権力の不当な介入を許さないからこそ、自主自律の精神を貫く必要があるということも忘れてはならない。適正な納税義務の実現を国家が行うべきという考え方は、国家が税を賦課徴収することを認めることになり、「申告納税」という我々の自由と権利を支える自主納税の原理を手放して国家に委ねること自体、自由主義・民主主義を否定することにつながりかねないことを危惧すべきではないだろうか。

憲法に定める納税の義務は、第30条の文言そのままに国民が法律の定めるところにより負うものであり、それは、自由と権利を守るために、自立と自律の精神に基づいて国民自身が果たすべきもので、納税義務を実現する主体は国家ではないことを、我々税理士は、納税者に対しても気付かせなければならない。言い換えると、税理士が、課税権を行使する国家の立場ではなく、また、権利侵害の救済段階を担う司法機関等よりも先に税務行政の最前線にあくまで公正な立場に関わるからこそ、行政庁や弁護士ではなく、税理士にしかなし得ない、適正な納税の義務の実現を推進することが可能であることを自覚しなければならないのである。そして、民主憲法の精神に基づいて、課税権の不当な侵害を許さない租税法律主義を堅持し、自主・自立の申告納税制度の理念に従うべきことを、租税教育等の現場においても広めていかなければならない。このような意味で、税理士が行うべき租税教育等は、税の専門家として、現実的・実践的でありながら、自由民主主義国家の極めて崇高な理念に基づく社会的に重要な任務を担っていると考えるべきである。

もっとも、教育という観点からすると、現実的・実践的な指導が全ての場合において最適であるとも限らない。個人のプライバシーに係る事項や、デリケートで細心の注意を払うべき問題（貧困、差別等）については、教育に関する専門家の助言に従い、租税教育等の受講者の対象範囲や発達段階を十分考慮した指導が求められることは言うまでもない。また、租税教育等によって実現しようとする理念と現実の社会に生じている問題との間には、簡単には埋められないギャップがあり得ることも認識しなければならない。問題が複雑になるほど、単純に公正・公平論だけで解決できるものでもない。そのような状況に至った経緯やそのことに対して払われてきた配慮を注意深く分析し、当事者の思いや考えを十分理解すること、そして、事態をよりよい方向に導くための方法について、慎重かつ根気よく意見を交わしていくことの大切さを学ぶべきである。⁽³⁵⁾

VI. おわりに

戦後の復興が始まった頃の昭和26（1951）年、税理士制度は産声をあげた。

戦前からあった「税務代理士」について、シャープ勧告は「主として、納税者の代理としての税専門家というよりも、むしろ上手な取引者ができあがっている。—中略—この『取引者』という語は、買収・収賄及びこれに類するものを意味するえん曲な語句である。」と記述している。そして同時に、「納税者の代理を立派につとめ、税務官吏をして法律に従って行動することを助ける積極的で見聞の広い職業群が存在すれば、適正な税務行政はより容易に生まれるであろう。また引き続いて、適正な税務行政を行うためには、納税者が税務官吏に対抗するのに税務官吏と同じ程度の精通度をもってしようとするれば、かかる専門家の一団の援助を得ることが必要である。したがって、税務代理士階級の水準が相当に引き上げられることが必要である。」⁽³⁶⁾と述べ、新たな民主国家の税制を支えるにふさわしい税のスペシャリストを育成する必要性を唱えていた。

こうして誕生した税理士制度は、長年にわたって、我が国の税制の中で、申告納税制度の定着と発展、納税義務の適正な実現、納税道義の高揚、国家財政の確保等において重要な役割を果たし、そのことによって税理士や税理士会は社会的な信頼を積み重ねてきたといえる。

これからも社会の信頼を確固たるものにするために必要なのは、その時代から真に求められることに対処し、いかに能力を発揮してその期待に応えることである。今日の社会において、求められる税理士像とはどのようなものだろうか。専門的な税の知識を活かす上で、我々税理士が社会から期待されていることは、自己中心的で申告納税制度の趣旨に理解を示さない納税者の税務申告書をビジネスライクに淡々と作成することでもなく、税負担を減少させることが専門家たるゆえんと考える顧問先の求めに応じ、法令の不備について租税回避スキームを立案することでもない。特に若い世代の税理士に対して提言したい、それは、多少青臭く聞こえるかもしれないが、税理士が本来の任務である申告納税制度の理念を推進し、自由人としての責任と誇りをもって納税することの意義を伝え、納税義務の適正な実現を図ることで、社会に活かされ巡りくるものにつなげ、納税者の身近なアドバイザー的存在として、また、租税法律主義に基づく税の仕組みができるだけ明確に理解されるためのよきアシスタント的存在となることである。

また、税理士会に特別に付与された税制建議権を駆使して、よりよい租税国家の構築に寄与できるように、適切な税制の実現のための提言を積極的に行っていくことも重要な任務の一つである。

そして、新たに税理士会の事業として加わった租税教育等をより充実した内容にするために、我々税理士は、日々の実務上の税務だけではなく、法律学や公共経済学の分野についても関心を持ち、日々研鑽に努めなければならない⁽³⁷⁾。

税理士が果たすべき社会的役割も変化し、多様化してきたことを踏まえ、税のスペシャリストとしての責任をしっかりと果たすために、我々はこれからも議論を積み重ねていかなければならない。

注

- (1) 「(筆者注：日本国) 憲法は、国家の存在を前提にして、その体制として社会主義体制ではなく、自由主義体制を選択した上で、財産権を基本的人権の1つとして保障している。」(谷口勢津夫『税法基本講義』(弘文堂、第5版、2016)【24】)
- (2) 三木義一『日本の納税者』(岩波新書、2015) 17頁参照。
- (3) 「市民革命を経ず封建社会からの近代化が上からの押し付けによって実現された歴史を持つ日本にとって、税金に対する国民感情はやはり西欧的なものと異なるように思われる。第二次大戦後、シャウプ税制使節団が来日し、アメリカの手によって民主主義国家の担い手として租税教育もずいぶん行われ、タックスペイヤーとしての国民の義務もある程度理解されるようになった。しかし、税金に対する思考のギャップは、まだまだ存在している。」(石弘光『税制改革の渦中であって』(岩波書店、2008) 81頁)
- (4) 諸富徹『私たちはなぜ税金を納めるのか』(新潮選書、2013) 21頁参照。
- (5) 諸富・前掲注(4) 21頁参照。
- (6) Schumpeter, J.A. (1918), Die Krise des Steuerstaates Leuschner & Lubensky (木村元一・小谷義次訳『租税国家の危機』(岩波文庫、1983) 14~28頁参照)
- (7) 「日本では、『公』に『官』というレッテルが貼られてしまっているから、『官から民へ』という美しいことばで語られていても、それは『公』の『私』化にすぎないわけです。—中略—政府とは、われわれ自身が『公』のものとして共同でお金を出し合って、共同で暮らすためのもの、つまり政府とは『公』のものであり、それを自分たちが共同で支配しているのだから『私』化してはならない(略)。(神野直彦「インタビュー 税はどうあるべきか—国民主権を獲得するために」『別冊環税とはなにか』(藤原書店、2003) 10頁)
- (8) 奥野信宏『現代経済学入門 公共経済学』(岩波書店、第三版、2008) 21~43頁参照。
- (9) 「市場原理は、個々の支払に対して個々の利益を得るという『対価原則』ですが、租税でやれば、全体の利益を全体で負担する『等価原則』になる。」(神野・前掲注(7) 19頁)。
- (10) 神野・前掲注(7) 18頁参照。
- (11) 神野教授は、「中央政府」「地方政府」「社会保障基金」という三つの政府を明確に区分することを提唱する。その上で最低限度の年金相当額(=生活保護と同額)を保障して、その財源を累進的な所得税にして「中央政府」の税収による所得の再分配を行うと同時に、「社会保障基金」は、疾病、失業、高齢退職等の正当な理由で失った賃金等だけを保障することとし、元の所得に比例して掛け金の負担と給付を決める制度の創設を主張している。(神野・前掲注(7) 20~22頁参照)
- (12) 石弘光『タックスよ、こんにちは』(日本評論社、2006) 34頁参照。
また、藤巻一男教授は、日本人は税負担をできるだけ少なく、公共サービスはできるだけ多くという無理な要求をしがちとする、上記の石教授の見解に対して、要求派か非要求派かのネットリサーチによるアンケート調査を試みている。その結果によると、年齢階級別では若年層で要求派が非要求派を大きく上回るのに対して、中高年齢者層で非要求派が要求派を大きく上回っていることが示されている。藤巻教授は、高年齢者層はかつて要求型の行動をとっていたが、社会保障の恩恵を受ける世代になり要求型の行動を慎む割合が多くなったのに対して、社会保障の恩恵が少ないと見込まれる若年層では、政府に対する要求が多くなるのではないかと推論している(藤巻一男『日本人の納税者意識』(税務経理協会、2012) 72~76頁参照)。
- (13) “平成12年度「国語に関する世論調査」の結果について”文化庁 HP (http://www.bunka.go.jp/tokei_hakusho_shuppan/tokeichosa/kokugo_yoronchosa/h12/ [最終確認日:2016年6月1日]) 参照。
- (14) 「給与所得に対する源泉徴収自体は1940年に導入されていたが、比例税率であったし、そもそも申告納税制度ではなかった。1947年の年末調整制度の導入によって、給与所得者の源泉徴収制度は独自の制度として完成し、給与所得者は実質的に申告納税制度の枠から取り除かれてしまったのである。」(三木・前掲注(2) 50頁)
また、三木教授は、最も税について敏感で税の支出に注意を払うべき公務員、納税者の権利救済を行う裁判官、主権者としての自覚を生む租税教育に携わる教員、税の情報を伝え社会への参加を促すべきマスコミの記者、そして税制を本来立法するはずの議員、これらの全てが給与所得者であり、原則として確定申告を行わないでよい立場にあることを指摘している(三木・前掲注(2) 60~62頁参照)。
- (15) 志場喜徳郎他共編『国税通則法精解』(大蔵財務協会、第15版、2016) 247頁参照。

- (16) 「源泉徴収制度に関して間接的ないし受動的な納付のため痛税感を希薄ならしめ、かつ国民の大部分の租税負担者が源泉納税義務者になるため、ひいては税法上最も重要と思える国民の納税意識の向上に有効であるとは必ずしもいえないという欠点のあることは否定できない。」(宮谷俊胤「源泉徴収制度の概要と問題点」日税研論集15号(1991)56頁)
- (17) 所得税法27条1項「事業所得とは、農業、漁業、製造業、卸売業、小売業、サービス業その他の事業で政令で定めるものから生ずる所得(山林所得又は譲渡所得に該当するものを除く。)をいう。」
- (18) 所得税法28条1項「俸給、給料、賃金、歳費及び賞与並びにこれらの性質を有する給与(以下この条において「給与等」という。)に係る所得をいう。」
- (19) 木山泰嗣『税務調査を法的に視る』(大蔵財務協会、2014)106～109頁参照。
- (20) シャウプ使節団日本税制報告書復元版(日本税理士連合会出版局、1979)13頁参照。
- (21) 以上について増井良啓『「簡素」は税制改革の目標か』国家学会雑誌107巻、1994)131～132頁参照。
- (22) 水野忠恒「税制簡素化の方向」ジュリスト715号(1980)92頁参照。
- (23) 増井・前掲注(20)132頁参照。
- (24) 「しばしば指摘されるように、租税法は、今日、いちじるしく複雑化している。この複雑化した租税法をどのように簡素化すべきかは、極めて重要な課題であるが、租税法の複雑化は経済生活の複雑化に対応する現象であり、その意味で、残念なことであるが、それは租税法の一つの宿命である、とさえいえよう。若し、租税法の複雑化がある程度不可避であり、簡素化の実現には限度があるとするならば、複雑化した租税法の内容を明確化すること、租税法の大きな課題の一つである。その意味で、租税法の簡素化の重要性和同時に、租税法の明確化の必要性をここで指摘しておきたい。」(金子宏「租税法における学説と実務—租税立法の明確化のために—」ジュリスト964号(1990)115頁)
- (25) 増井・前掲注(20)133頁、畠山武道「フラット税率論争」ジュリスト964号(1990)115頁参照。
- (26) 税制調査会『我が国税制の現状と課題—21世紀に向けた国民の参加と選択—』(2000)15～19頁参照。
- (27) 「(前略)『明確化』の観点からは、複雑な経済事象を課税要件法上概括的に記述するよりも、できるだけその事象に忠実に即して記述する方が、一見すると複雑な規定に思われるかもしれないとしても、むしろその規定内容が明確であり理解しやすいこともあり得るのである。」(谷口勢津夫「我が国における実額控除と概算控除—公平対簡素な税制の観点から」税研31巻5号(2015)35頁)
- (28) 谷口・前掲注(1)【68】参照。
- (29) 以上について増井・前掲注(20)140～141頁参照。
- (30) 日本税理士会連合会租税教育推進部『2015租税教育講義用テキスト』日税連HP(http://www.nichizeiren.or.jp/taxaccount/sozei_doc/lecturetext2015.pdf [最終確認日2016年6月1日])72頁参照。
- (31) 日本税理士連合会・前掲注(30)89頁参照。
- (32) 新井隆一『税法と税務』現代税務全集/日本税理士連合会編、1(ぎょうせい、1997)はしがき参照。
- (33) 「『納税義務の適正な実現』とは、租税法に定められている納税義務設立の要件事実が存在することによって既に成立している抽象的義務を、課税要件事実を確認して租税法を適用し、具体的納税義務として確定することをいう。この場合の納税義務とは、議会による制定法及び条例、若しくは法律の委任による政・省令の定めにより“過大でも過小でもなく納税する”という趣旨である。」(坂田純一『新版 実践税理士法』(中央経済社、2015)52頁)
- (34) 新井隆一「『税理士制度』税理士の使命“納税者の権利の擁護の権利の擁護”」日税研論集24巻16～17頁(1993)参照。
- (35) 「(理念として語られる)租税教育論が実現しようと思うものと、実際に生起する問題の複雑さとの間に距離があることを忘れてはならない。公正・公平の議論をただ振りかざすだけでは、問題の背後にある熟慮を切り捨てることにもなりかねない。」(吉村政穂「私の租税教育論⑧」税務弘報64巻第5号(2016)105頁)
- (36) シャウプ勧告(昭和24年9月「第1次シャウプ税制使節団日本税制報告書」付録第4編E節付帯問題第4款「納税の代理」<http://www.rsl.waikei.jp/shoup/shoupi00.html> [最終確認日:2016年6月1日])参照。
- (37) 「租税の専門家には、大まかにいって、税務の専門家と法務の専門家と公共経済学の専門家の三種類が存在し、租税に関するそれぞれの専門とする高度な知識を用いて活躍していらっしゃる。—中略—租税に関連する事柄を学

問の縦割りの中でのみ理解しようとするれば、全体像を知ることが困難なことは自明のことといえよう。それゆえに、専門家たる者、一定の範囲でよいので、自らの専門外の知識の幅広い習得にも努めるべきであろう。」（中里実「私の租税教育論③」税務弘報63巻13号（2015）76頁）

あとがき

本論文集の執筆にあたっては、大阪大学大学院高等司法研究科 谷口勢津夫教授、早稲田大学法学部 渡辺徹也教授と、熊本大学教育学部 藤瀬泰司准教授に、熱心な御指導と御助言をいただいた。

谷口教授には主に「はじめに」、第1章、第2章と「むすびにかえて」を、渡辺教授には主に第3章の論文指導をご担当いただき、藤瀬准教授には第4章について御助言をいただいた。お三方は論文の作成に不慣れな私たちを、あるときは厳しく指導くださり、あるときは温かい目で見守っていただき、どうにか発刊にこぎつけることができた。

研究員一同、心より厚く感謝を申し上げたい。

当初、我が会の公開研究討論会の指導教授は、地元福岡の御出身で九州大学にて教鞭をとられていた渡辺教授にお願いする予定であった。しかし、平成26（2014）年度より早稲田大学に移籍された後は、研究活動の拠点を東京に移さざるを得なくなられたことから、急遽、谷口教授にもお願いをした。谷口教授は、大変御多忙な身であるにもかかわらず、私たちの意思をお汲み取りくださり、快く指導をお引き受けくださった。

谷口教授も渡辺教授も日本を代表する著名な税法学者でありながら、私たちの初歩的な質問に対しても、厭うことなく懇切丁寧にお答えいただいた。論文指導後の反省会での、気さくに冗談を言いながらの税法論議は、私たちにとって忘れることのできない、かけがえのない財産となった。改めて深く御礼を申し上げるとともに、これからも、ぜひ九州北部税理士会に対して、御指導と御鞭撻をいただきたいと切望する。

藤瀬准教授には、2016年4月14日の熊本地震により大学も准教授御自身も被災されたにも関わらず、継続して御指導をいただいた。我々だけでは到底知ることのできなかった学習指導要領の考え方や、教育にあたっての心構え（難しいことでも自分自身が確信を持っていれば伝わること）などを御教示いただき、心から感謝申し上げます。今後とも租税教育等について我々に御助言いただくことを希望する。

今回の研究で実感したことは、税という研究対象の奥行の広さである。「法律学」や「会計学」、「財政学・公共経済学」という学術分野での研究成果は目覚ましく、基礎となる学説や文献も豊富である。しかし、税をどう教えるかという「教育学」の分野においては、まだまだ未知の領域が広がっているという認識を強くした。今後も、日税連や各単位会のみならず、学術機関においても基礎研究が継続され、いずれ「租税教育学」という新たな学術分野が確立されることを望みたい。

また、IT ツールを活用したことは、とても有益だった。研究グループは、論文の章立てと地区によって4つに分かれ、距離的には相当離れていたため、メンバーが頻繁に集まることは困難であった。しかし、IT ツールの掲示板を通してお互いのコミュニケーションをとれたことは、結果的に大きな効果をあげることとなった。グループごとの小委員会や全体会議の前に、あらかじめ作成した原稿や参考資料を共有したり、特定のテーマに関するスレッドに書き込みを行ったりすることで、遠方の谷口教授、渡辺教授とも、事務所に居ながらにして意見交換を行うことができた。過去の公開研の際には、不可能だったことである。

今回は、初めて、テーマとして租税教育等を取り上げたということで、租税教育推進部部長が公開研究討論会副委員長を務め、このあとがきを担当した。

時代とともに、公開研究討論会のテーマもスタイルも変わっていくであろう。7年後が楽しみである。

九州北部税理士会 公開研究討論会研究委員会副委員長
租税教育推進部部長

香 月 章 彦

票 問 質

平成 28 年 月 日
(提出期限：10月25日必着)

質問したいテーマ名を明記してください。

〔テーマ： 〕

質 問（簡潔にご記入ください。）

所属会	税理士会	氏 名
事務所	〒 ー	T E L ()
所在地		F A X ()

(質問票送付先)

〒812-0016 福岡市博多区博多駅南1丁目13番21号
九州北部税理士会 日税連公開研究討論会研究委員会宛
TEL 092 (473) 8761 FAX 092 (481) 3878
E-mail : koukaiken@kyuhokuzei.ecnet.jp

ご質問に対する回答は、討論会の中で行います。質問が多く、すべての質問に答えることができない場合は、主催者が取捨選択して質問事項を決定します。

九州北部税理士会
第43回日税連公開研究討論会研究委員会

第1チーム	研究委員会委員長	末 吉 幹 久（福岡支部）
	研究委員会副委員長	香 月 章 彦（佐世保支部）
	研究委員会委員	浦 勉（鳥栖支部）
	チームリーダー	本 田 裕 章（島原支部）
	研 究 員	矢羽田 修（諫早支部）
第2チーム	研 究 員	林 和 子（諫早支部）
	チームリーダー	山 内 英 樹（小倉支部）
	研 究 員	林 宗 義（小倉支部）
第3チーム	研 究 員	柴 田 佐右里（福岡支部）
	チームリーダー	高 橋 秀 至（福岡支部）
	研 究 員	南 立 清 治（福岡支部）
	研 究 員	渡 邊 齊（西福岡支部）
第4チーム	チームリーダー	高 野 亮 一（久留米支部）
	研 究 員	塩 塚 万紀子（八女支部）
	研 究 員	松 永 恵美子（久留米支部）

平成28年11月4日発行 第43回日税連公開研究討論会

税理士が行う租税教育等の意義と課題

編 集 九州北部税理士会日税連公開研究討論会研究委員会

発 行 九州北部税理士会

〒812-0016 福岡市博多区博多駅南1丁目13番21号

TEL 092 (473) 8761 FAX 092 (481) 3878

印 刷 株式会社ぎょうせい



Michael Ochs Archives / ゲッティイメージズ

“Good-bye, David Bowie. You are now among Heroes. Thank you for helping to bring down the wall.”

2016年1月10日デヴィッド・ボウイが死去したニュースを受けて、ドイツ外務省は追悼のコメントを発表した。

「さようなら、デヴィッド・ボウイ。あなたは今、『ヒーローズ』の一員になったのですね。ベルリンの壁の崩壊に力を貸してくれたことに感謝いたします。」

ドイツ政府のこのコメントの背景には、次のような出来事がある。

1987年6月、デヴィッド・ボウイは当時の西ベルリンの壁の前で野外ライブを開催した。そのライブ会場のスピーカーの4分の1は、観客ではなく壁の向こう側である東ベルリンに向けられていた。そして、ボウイは「ヒーローズ」という曲を歌う前に次のようにドイツ語で呼びかけたのである。

「壁の反対側にいる私たちのすべての友人達に願いを送ります。」

「ヒーローズ」は1977年に西ベルリンで作られた曲だ。ベルリンの壁の下で落ち合ったカップルが描かれており、「私たちは『英雄』になれる、たった一日だけなら」と歌っている。壁の向こう側では、5千人以上の東ドイツの若者がボウイのライブを聴こうと壁のそばに集まり、警官隊との衝突も起こったという。そしてその2年後、1989年11月10日にベルリンの壁は崩壊した。

ボウイのライブが、壁の崩壊にどのような影響を与えたのかは定かではない。彼が歌った「英雄」とは、こっそりデートするちっぽけな「英雄」でしかない。しかし、それがドイツの人々の心を動かすものであったことは、ドイツ外務省による冒頭のコメント、そして楽曲「ヒーローズ」が今なおドイツ統一の象徴とみなされているということからも、うかがい知ることができるだろう。

ドイツの人々は、英雄と信じた男に国家の命運を委ねたために、自由と平和を失った。壁はその悲劇の象徴である。その壁を、ちっぽけな「英雄」たちが壊したのである。彼らを勇気づけたものは、勇ましい演説などではなかった。

自由で平和な生活は、あたり前に続くものではない。それが何によって守られているのか、私たちは知っておくべきだろう。それは他でもない、私たち自身だ。私たちは皆ちっぽけな「英雄」なのである。

人は皆等しく自由な心を持って生まれてくる。その心によって暮らしを守り、社会を守っているのである。自由と平和を守るために、私たちが築いてきたものがある。それをただ守るだけでは足りず、その意味について考えることを怠ってはならない。それを忘れたときがそれを失うときである。誰かにそれを任せることは、それを明け渡すことだと肝に銘じておこう。そして、子供たちにもそのことを教えていかねばならない。

税について考え、教え育むこととは、そういうものでありたい。私たちの言葉が、ボウイの歌のように子供たちの心に響いたなら、彼らは自分たちが「英雄」であることを理解するだろう。

