

(要約)

介入の技法：課税要件論再考

沈 恬恬

本論文は、租税法固有の研究対象領域において、その中心に位置付けられる課税要件論を、ひとつの関係性（あるいは、アメリカの数学者・経済学者 Irving Fisher の言う「一連の出来事 (a series of events)」) として捉え直した場合、この関係性への租税法的介入の意義を問うものである。「租税法律主義」という名のもとで、「課税のための要件」は、納税義務者、課税物件、課税物件の帰属、課税標準、税率といった名詞形で、(差し当たりは) 規定されている。しかし、これらを繋ぎ、これらの関係を言い表し、動詞化しうるような法概念と、それら法概念間の置き換え可能性(言語上の両義性)は、「課税要件論」をつかみどころのない雲霞に仕立て上げている。そのことは、立法政策や判例などの実際の応用面で、しばしば垣間見られる。このため、本論文は、「課税要件論」の力学的にみれば静止し得ない構造を考察するところに力点を置き、それが「空虚」であると主張するのではなく、むしろ、科学技術の変遷とともに絶えず変化する国際社会の関係に巻き込まれながらも、揺らぐことのない租税法のありうる立脚点を示そうとするものである。

本論文は、序章と第一章から第四章の五つの章から構成される。

「序章：要件の誕生」においては、学説上の「課税要件論」が主に何を問題にしてきたのかを概観する。この「課税要件論」は、財政・租税政策・会計・経済の学や、憲・財政・国際・行政・私・経済・社会・知財・民訴・刑事の法など、さまざまな学問との関係のなかで言及されている。他方、「課税要件論」そのものの諸要素のオーソドックスな法的関係算式は、〔納税義務者＋課税物件＋課税物件の帰属(+解釈等)〕(課税要件)＝〔納税義務の成立〕(法律効果)である。そこで、このようなさまざまな学問へ発散していく「課税要件論」の諸要素を含めたこの算式を解析するための、本論文の独自の「介入方法」としての「記述方法」についての説明が行われる。

「第一章：物の帰属：固定資産税狂騒曲」では、主に財産と収益の角度からの検討に馴染みやすい土地などの不動産を、固定資産税の対象となる課税物件として取り上げ、納税義務者との関係を考察する。具体的に、以下の素材を中心としている。

①中国法

1978年の改革開放の政策以後、社会的貧富の格差がますます広がるなか、中国政府は、不動産投資(投機)に向けた「軟着陸政策」として、2021年10月23日、立法府である中国人民代表大会常務委員会が国务院に政策制定の権限を委任したことを通じて、一部の都市での「不動産税」試行を決定した。本論文は、このことを切口として、財産を私的に所有することができない「社会主義」の現代社会において、「財産」に対する認識の変化が生じていることを論じる。ただし、社会主義における都市化問題や「富裕層」問題は、資本主義下での都市化問題や「富裕層」問題と近似しているように見えるが、決して同じ文脈にあることではないこと

を示す。ある意味では「強権」的な統治の存在を確認する。

②日本法

しかし、「社会主義」と対置される「資本主義」ないし「民主主義」に、「強権」はなかったと言えるのだろうか。そこで、日本やアメリカの「資本主義」における「所有」観を、固定資産税において考察する。特に日本の固定資産税については、これまでの固定資産税を巡る判例に対する学説の流れを追い、判例上、固定資産税が「物税」として認識されてきたことを確認する。同時に、このような認識は、納税義務者に課税物件を帰属させる際に生じるさまざまなミスマッチに基因することを指摘する。ミスマッチは、交換価値と使用価値の齟齬、課税台帳上の交換価値の適正性、相続財産の財産価値、(競売物件などを含めた)手続的価格要件の諸点から検討される。

また、課税物件の帰属は、民法学上の「登記原理」に基づくものと考えられる「台帳課税主義」によって、「所有」という文脈に回収される傾向を明らかにする。確かに、ひとつの課税物件を何らかの「名義」に紐づけた過去という「証拠」さえあれば、要件は充足されると思われるが、しかし他方で、近年の日本の土地や空き家などに関して社会的に大きく取り上げられてきたのは、固定資産税の税負担などを原因とする「所有者不明」の問題である。所有が非所有を招くというこのパラドックスが生じる理由は、そもそも租税法において、所有者と納税義務者とを、また、資産を所有していることと帰属しうる資産とを、同格的に捉えることのできる強固な理論構造を欠いているからであると指摘する。

③アメリカ法

そこで、日本の地方政府にとっての目下の急務となる所有者不明土地の再利用について、「民法等の一部を改正する法律」と「相続等により取得した土地所有権の国庫への帰属に関する法律」の動きに言及する。

この動きを踏まえて、税制設計の観点からも参考にできる解決策として、アメリカの一部の州や都市で施行されているランドバンクシステム、すなわち、放置された空き家の権利関係を整理し、空き家を解体したうえで土地をまとめて保有することにより将来の望ましい土地利用への転換を目指す制度を考察する。同時に、このシステムにおける「土地収用」と共に行われる再利用制度の背後に潜む憲法上の財産保障の問題や刑事法上の問題を指摘した学説を紹介しつつ、租税法の文脈から **taxing** と **taking** の異同を検討する。

他方で、所有者不明土地の大量発生背景には、人口減少問題もあると思われる。また、課税物件である「物」の帰属先である「人」の持つ「身体」そのものは、「物性」ないし「課税物件的な性質」も持ち合わせている。そうすると、(アダム・スミスに倣って、) 道具や器具、土地や建物とともに考えられうるもうひとつの「固定資本」としての「人的資本」について、その存在のためにもっとも基本となる「健康維持費」をどのように考えるべきかが、検討課題として浮かび上がる。

「第二章：人の価格：リスクというクスリ」では、この問いを考えるために、「医療・健康保険」、「公的・私的年金」、「生活保護」、「生命保険」などに注目し、社会保障法と租税法の境界領域で起きたいくつつかの「違憲訴訟」のなかで争われた「財産権」や「生存権」を、課税要件のうちの課税標準と税率を巡る「価格論争」と位置づけながら検討する。この検討は、以下の場面で行われる。

①アメリカ法

アメリカ医療保険改革法誕生前のドキュメンタリー映画にある「連帯のメッセージ性」とその法律を巡る「違憲訴訟」を取り上げ、アメリカ社会において、ケアが課税の対象とされたこと、すなわち、ケアが課税として正当化できることの意

義を明確化したうえ、社会保障領域と租税法領域との親和性ないし共通性を提示する。

②日本法

しかし、親和性ないし共通性があるものの、調和できない部分もある。このことを、近年、社会保障と税の一体化改革を進めようとする日本において、社会保障法領域で議論される憲法上の「生存権」と、租税法領域で議論される憲法上の「生存権」との境界線（領域）を探る。さらに、公的年金減額訴訟および旭川市国民健康保険条例訴訟（生活保護法上の要件（恒常的生活困窮）との関係）、私的企業年金の減額訴訟などの裁判例の検討を通じて、それらに共通する「価格論争」という争点を浮かび上がらせる。

この「価格論争」について、よく引用されるドイツ憲法学における考え方を参照すると、ひとつの明確な金額設計図を示すことができる。その設計図とは、租税法上の非課税額は、社会保障法上の給付を上回るべきであり、社会保障給付の低下があった場合には、それに対応して非課税も引き下げるのではなく、そもそも社会保障給付の低下を是正するべきであるとするものである。

しかし、法学上の価格の設定は、「租税法律主義」のもとで条文についての「文理解釈」によりさえすればよいのではない。生存権を具体化するためには、社会的・経済的な要因との関係をつぶさに考察すべきことは言うまでもない。

③中国法

これらの要因を浮き彫りにするために、既に「税と社会保障一体化」を制度的に施行している中国社会で起きている公的年金制度を紹介しつつ、「少子高齢化」としての人口問題や世界的インフラの問題などが、如何に中国の年金制度に影響を与えているのかを明らかにする。中国政府は、2005年以來、17年間連続して公的年金を引き上げてきたにもかかわらず、人民のもつ貨幣の購買力は下落しつつある。

④自然科学

他方、人口問題は「所得」との関係性の問題である、という知見を提示する公共衛生学のような自然科学領域で考えられている「生存権」について、その基準などを交えながら、「人の価格」に影響を与えるさまざまな変数が存在していることを提示する。すなわち、公共衛生学上の「生存権」には、四つの所得レベルがあり、それぞれは、①水の調達、②移動手段、③調理方法、④料理、⑤ベッドという五項目からの暮らしぶりに対する考察から成り立っている。このような分類法を見ることで、「数字」の中身についての認識を深めることができると考えられる。

⑤概念の検討

具体的な「暮らしぶり」を考察することが、「消費」水準を考察することでもあることは、言うまでもない。そこで、本論文は、「消費こそ所得」というトートロジーが生まれる前から、既に「最終価値」としての「人の価格」を、もっとも直観的に与えてきた生命保険の文脈、特に長崎生命年金訴訟に視座を移動し、納税義務者に帰属される「人の身体そのもの」として課税物件を措定することにより、始めて見えてくる「所得」と「消費」についての概念論を掴むことを試みる

以上の五つの事項の検討を通じて、「課税要件論」において、もっとも要請されるべきものは、Irving Fisherの言う「一連の出来事」という視点であることを明らかにし、第三章の理論の立体的な土台を構築する。

「第三章：理論を巡って：一連の出来事のなかへ」では、第一章と第二章の考察を踏まえたうえ、人と物、納税義務者と課税物件との関係を、「一連の出来事」とあると同時に、同じくIrving Fisherの指摘である「富（wealth）」の持つ「時間

に関する二重の側面 (a double aspect in reference to time)」に関連する「未来性」ないし「心理的満足」の問題として考察する。

これまでの租税法の学説は、Simonsなどが提唱する「包括的所得概念」の理論の持つ不十分さを指摘し続けてきたにもかかわらず、税制設計にとっては「包括的所得概念」の使い勝手が良かったため、勤労所得といわゆる「投資＝投機所得」を区別しながらも、両者の関係は曖昧にされたままであった。これは、Irving Fisherのいう「心理的満足」という言葉を、現実世界のなかで起きる多様な「所得」生成の出来事を通じて、真っ正面から再検証されたことがなかったからと考えられる。この再検証を行うために、以下の方法を採用する。

①心理的満足とは何か

所得の「未来性」とは、勤労所得と区別されてきた、投機＝投資の心理に近似しているという仮説を立てる。同時に、この仮説には、課税要件論ではほぼ省略される徴収側の立場にある国家の「正当性」の問題を納税義務者の「心理的満足」に織り込みつつ、重疊的な形で考察する。

従来学説は、この問題を租税手続法（の行政的側面）という文脈のなかで、納税義務者の義務と権利に対する国家の「正当性」として議論されてきた。例えば、行政手続上の瑕疵の有無や、富を再分配することのできる国家権力としての租税徴収権などをあげることができる。これらの議論は、結果的に、納税義務者の「真の心理」を無視した形になっている。

問題は、社会や市場、自分と契約する相手方に内包された不確実性に対する認識も、結局のところ、「未来」が見えないことからくるものであるから、人々のうちにある国家や国家と国家の間＝国際の像は、まだ言語化（立法の対応）ができない社会（人々）の動きや、これまでの不完全な法的定義による齟齬から常に逸脱して新たな権利義務として定義できそうな何かなどといった事柄とともに、単なる不確実性そのものとして現れる。この意味において、国家機能の実在性は、人々が不確実性を認識した時と同時に、「最後の砦」となる確実な何かを求めようとするときに保障されるうるものだと考えられる。

②投資＝投機の心理

上記のような納税義務者と国家（地方政府）との間にある「協働」から、世界各国の公営ギャンブルの関連政策論を概観する。ギャンブル税のあるイギリスの財政資金に流入した宝くじ収益金の使途などについての研究は多くみられる。アメリカの宝くじで高額（5,000ドル超）当選した場合、累進課税による連邦所得税と州所得税が課され、賞金金額から25%の源泉徴収を受ける（内国歳入法典3402条(q)(1)）。また、社会主義の中国も、1987年から、その高齢者福祉事業の財源の一部を賄うために「福祉宝くじ」を導入している。文化人類学の知見を借りると、Next-11国のうちのフィリピン人の「信念」は、なんとギャンブルによって作られるとされている。

そこで、このような「世界共通」の納税義務者と国家（地方政府）との間にある「協働」のなかで得られた「収益」についての、とりわけ、租税法上問題になる「所得」についての裁判例を考察する。すなわち、一方では、国税庁の所得税基本通達まで改訂させ、租税判例百選にも掲載された外れ馬券に係る必要経費該当性と所得分類に関する最高裁判決を、他方では、宝くじの当せん金が夫婦の共有財産の財産分与の対象と成るか否かが争われた家事審判の抗告審を取り上げ、ギャンブルによって得られた「投機」の収益は、持続的な「投資」行為に近似する特徴を持つことを示す。このほか、宝くじの発売権限を有しない市町村がその収益金を得るために設立した公益法人が、法人税の収益事業課税を逃れるために行った設立寄附行為の変更に関する裁判例を通じて、国家（地方政府）の得る「所得」を認識

する租税法上の可能性を検討する。

③概念の検討

他方、投機にせよ、投資にせよ、「所得」を獲得する手段はどうか、租税法上の「所得」の「実現論」は、哲学的な時間論から観念できる。しかし、その概念についての整理は、まだ不十分と考えられる。

そこで、「未来性」が「利子率」に関係するという Irving Fisher の哲学的原点に立ち戻って、「所得」は、未来から現在、あるいは、現在から過去を単純に差し引くのではないことについて検討を行う。特に、富 (wealth)、利率 (interest rate)、資本 (capital value)・資産 (capital asset)・年金 (annuity)、貯蓄 (saving)、投資 (investment)、所得 (income) といった具体的なキーワードの内的関係についての再検討を行う。

これらの検討に基づいて、国家を個々の納税義務者の未来や不確実性への「心理的投影」という角度から考える場合、「包括的所得概念」に比べて、あまりにも「哲学的」であるがゆえにアメリカの立法政策も取り入れ難かった Irving Fisher の理論の奥深さを、別の角度から理解することができる。さらに、このような視点に立ち、「所得とは何か」を名詞的に規定するのではなく、「所得は一連の出来事」であることに着目すると、どの時点における選択も決して失われた選択にはならないことを前提に、数学的・経済学的に考えた場合、どの選択が最大値につながるのかを考察した。このような「純理論」は、測量し得ない「心理的満足」として一蹴することもできる一方で、物も人も含めた「資本」の「限界効用」を配慮した「二重課税」の問題や、課税標準や税率の公平性とは何かを考えるきっかけにすることもできることを明らかにする。

「第四章：結びと展望：AI 課税を視野に」では、AI (Artificial Intelligence) に対する課税を視野に入れながら、「富の最大値」に影響する利率を攪乱する要因のひとつとしてあげられる「発明」が、どんな問題をもたらすかを考察する。具体的には、以下の現象についての検討を行う。

①スイスの守るシステムと OECD

国家という徴収側だけではなく、国際的な徴収側になりつつある OECD と、納税義務者（個人・営利法人・公益法人、もっと言えば、国際法上の「国」）のそれぞれが図る「富の最大値」が、如何に実現されるべきかの検討のために、「スイスの問題」を取り上げ、スイスの個人銀行 (Private Bank) 業界の誕生の歴史からタックスヘイブンとしてのスイスの偶像を支える「守るシステム」の存在を指摘する。ただし、国際課税の領域においては、スイスのような「守るシステム」に対して、OECD は、「情報の透明化」を要求し、タックスヘイブンに対する課税権を得ようとする動きが見られている。

②さまざまなタックスヘイブン現象

この動きを理解するために、国際課税の領域で議論されてきたタックスヘイブンに対する OECD の最新の動向について言及し、中国の国内に存在するタックスヘイブン問題から生じる芸能人の脱税事件を紹介する。

ただし、①も踏まえて、こういった問題については、資本主義の国家や社会主義の地方政府の富への貪欲から出来上がった税制設計上の空洞と、それを利用する納税義務者の両方に責任がある（別の角度から言えば、租税回避か脱税か）という単純な論法で考えるのではなく、課税物件そのものの利子率（利回り）を変化させる科学技術の変遷とともに考えるべきであると指摘する。なぜなら、第三章の「所得」の理論とともに目まぐるしく発展してきたのは、取引方法や、貨幣価値のインフレといった現象だけではないからである。むしろ重要なのは、時間の静止の象

徴である「ストック (stock)」が、信用 (クレジット) 消費と名乗り、未来の先取り消費を可能し、時間の流れの象徴である「フロー (flow)」も絶えずに延長されてきたことにある。これらの現象の背後にある本質を検討する。

③情報化社会に向けて

科学技術の変遷に伴い、今後は AI 課税が国際社会の主流となることが予測される。例えば、2021年9月の時点において、社会主義の中国は既に「以数治税」の時代に突入した。これは、「社会主義」だから、情報プライバシーが守れていないということではない。「資本主義」の日本も、「電子政府」を目指してきた道程の一環として、マイナンバー法制度の実現に手を尽くしてきたと言える。結局、AI 課税に関連する租税手続法上の「情報の透明化」を通じて「所得」を把握するという短絡的な認識は、重要ではない。肝心なのは、課税要件論の原則である「帰属しうる」とは何かを再考することである。なぜなら、「帰属しうる」可能性とは、常に「新たな結合」を意味しているからである。同時に、それは、信用と交換との関係であり、物の現れと現実との関係でもある。それゆえ、「格差」や「不平等」を原理的に解析するためには、①時間＝「決して同一平面に回収できないもの」と、②空間＝「同一平面上でしか問題にできないもの」との、③両者の関係性をどう考えることから始めなければならない。

以上の検討を通じて、最後に、このような視点に立って初めて、今後の情報化社会において、時間がますます流動性を持つようになることに同期して「共同」財として変貌してゆく空間に対して、租税法が介入しようとするとき、自ら備えなければならない「システム性」を如何に確立すべかという根本的な問いに接することになることが示される。