

◆ 書 評 ◆

- 1) 諸富徹『私たちは何のために税を払うのか—租税の経済思想史』新潮社, 2013 年
- 2) 志賀櫻『タックス・ハイブン』岩波新書, 2013 年
- 3) 上村雄彦・池田まりこ『地球環境ガバナンス』吉川元他編『グローバル・ガバナンス論』法律文化社, 2014 年, 所収

三 木 義 一 (青山学院大学法学部教授)

はじめに

日本の市民にとって、税というものは取られるものでしかなかった。今も、日本の市民の多くは税を取られるものと感じ、選挙では減税を主張する候補者が当選している。日本国憲法の下では、主権者は国民になり、その国民が納税者でもあるのだから、税は単に取られるものではなく、戦後 60 年以上を経過いまなお、日本の市民の意識はいっこうに変わっていないようだ。

こうした日本人の税意識に警鐘を鳴らす二つの本が現れた。一つは、諸富『私たちは何のために税を払うのか』（以下「諸富本」と略す）であり、他の一つが志賀櫻『タックス・ハイブン』（以下「志賀本」と略す）である。前者は、税というものの考え方を欧米の租税思想史を素材に丁寧に分析し、今後の税制の方向性を示し、後者は現在の税制が国境を通じてどのようにむしろ歪められているかを示し、私たちの社会の税制を巡る問題が縦と横から分析されているともいえる。これに上村雄彦・池田まりこ「地球環境ガバナンス」（以下、上村「地球環境」と略す）をくわえると、税制が抱える問題が狭義の財政だけの問題ではなく、人間社会が共通に抱えつつある諸問題と連動していることにも気づかされ、税制を巡る問題が立体的に現れてくる。端的に言え

ば、それは、衰退しつつある国家の問題でもある、ということのように思える。

本書評は税法を 30 年以上研究し、近年は弁護士活動もしている者の立場から、財政学固有の研究視点にとらわれずに、自由な感想を述べるもので、学術的なものではないことをあらかじめお断りしておきたい。

一 我々は税をどう考えてきたのか

諸富本は「なぜ日本人は税を取られるもの」としか感じないのだろうかという問題意識を持ち、それを解明する一つの素材として欧米の租税思想史を丁寧に検討し、本書の署名を『私たちはなぜ税金を納めるのか』というタイトルにしている。実はこのタイトルを見た瞬間、私は「やられた」と思ってしまった。というのは、私も岩波新書の『日本の税金（新版）』のつぎにこのタイトルの本を出すことを考えていたからである（もちろん、この本のような詳細な租税思想史の紹介は私には無理なので、租税法思想を中心としたものになったと思われる）。

諸富本は、第一章では、市民革命期のイギリスの租税思想の代表として、ホッブズとロックやアダム・スミスの理論を紹介し、そこに日本の税金感とは異なった積極的な租税観

（「自主的納税倫理」）があったことを指摘する。第二章では、我が国の租税思想にも影響を与えたロレンツ・フォン・シュタイン、アドルフ・ワグナーなどのドイツ型租税思想も分析し、近代的な意味における「国家論」を成立させた功績とあまりにも強く国家の役割を強調した弊害を指摘している。

第三章では、一転してアメリカの南北戦争以後の所得税導入を巡る「下から」の社会運動とそれに連動する民主党と共和党の対立の過程が詳細に語られる。税のあり方が政治の中心であったことがよくわかり、税制が戦争や民主主義・資本主義の発展と連動して変化していく過程が見事に描かれている。さらに、第四章ではニューディール政策の中で果たした政策手段としての税制の役割が詳しく描かれている。とりわけ、ローズベルトの一九三五年六月の大統領教書は衝撃的である。そこには、①個人所得税の累進性強化による所得再分配の促進、②相続税とそれを補完する贈与税の導入による富の再分配促進、③法人税への累進税率導入による市場の独占・寡占化の抑制、④法人間受取配当への課税による累進法人税回避行動の防止が打ち出され、大衆が熱狂的にそれを支持し、歓迎のメッセージがホワイトハウスに何千通も舞い込んだことが述べられている。その後の法人税制を巡るアメリカでの議論を紹介しつつ、「市民の『道具』としての租税」への変化を強調する。すなわち、市民社会が経済をコントロールする「道具」として、また、よりよい社会を形成するために使いこなすべき「道具」として税制を把握し直すことになってきていることを指摘している。

このように、諸富本は、もっぱらヨーロッパとアメリカに焦点をあて、特に所得課税の変遷を中心に、現実の税制やそれを支えてきた租税思想の流れを見ている。この点で、欲をいえば、個人的に次の二つも知りたかった。一つは、ラッサール（Ferdinand Lassalle, 1825 - 1864 年）の租税思想の位置づけである。周知のように、彼は1862年に労働組合員を前に演説をし、「間接税は結局労働者が負担する税である」という趣旨の演説を行い、こ

れが「有産階級への憎悪と軽蔑を扇動した」として告訴され、自己の主張が正しいことを論証するために『間接税と労働者階級』という論文をまとめている（大内力訳『間接税と労働者階級』（岩波文庫1960年）。租税の公平性を議論するときに、彼の議論は今なおその有効性を失っていないように思われる。

もう一つは、ヴィクセル（Johan Gustaf Knut Wicksell, 1851- 1926 年）の評価である。かれはスウェーデン学派の祖として、経済学・財政学の分野で知られているが、税財政法的な観点からも注目すべきように思っている。というのは、ヴィクセルはいわゆる義務説が一七～一八世紀のヨーロッパの大部分で支配的であった絶対主義の見解を基盤にしたものにすぎないと批判しつつ、近代の議会制民主主義の発展に注目していた。ヴィクセルによれば、租税の承認の場合には、ある支出に対していかなる租税をあてるかにいて様々な方法がありうるので、通常の立法のように二者択一の単純多数決ではなく、諸階級の利害を一致させるべきであるが、完全一致は不可能なので、制限多数決（例えば、一〇分の九など）で決すべきことを主張したのである。この彼の主張は、義務説が租税の徴収だけを議論してきたのに対し、租税の「支出」にも着目した議論をしている。彼の議論が、私自身が一つのモデルと考えている北欧の財政支出構造の創出にどのような影響を与えてきたのかに関心を持っていたからである。

さて、諸富本の欧米の租税思想の変遷を読むにつけ、我が国の租税思想の乏しさを感じないわけにはいかない。諸富本は、あとがきで我が国の問題にも触れて次のように述べている。

「日本で所得税が導入されたのは、一八八七年（明治二〇年）のことだった。アメリカが恒久的な所得税導入をなし遂げたのが一九一三年だったことを思えば、意外に早いのだ。近代国家の象徴ともいえるべき所得税の導入を、当時の後進国日本はなぜそんなに急いだのだろうか。その背景には軍備拡張、とりわけ海軍費の膨張があった。一九八七年といえど日清戦争の七年前。急速に膨張しつ

つあった軍事費を賄うために新税の創設が求められた。本書でいくつもの事例を挙げたように、戦争は所得税のいわば「生みの親」なのである。……しかし、第三章で紹介したアメリカのような「下から」の運動の結実としてではなく、明治政府による『上から』の制度輸入として所得税が導入されたことは、現代にまで続くいくつかの副作用をもたらした」

この指摘をもう少し角度を変えて法的に述べておこう。明治20年という早い時期になぜ所得税が急いで挿入されたか？ 私見によれば、それは議会对策だったと思われる。明治政府は、自由民権運動による国会開設要求に対して、明治23年に議会の招集を約束せざるを得なくなっていた。23年以後に所得税を導入する場合には、議会の関与を受けなければならないことになる。これを避けるためには、まず所得税法を導入し、明治22年に制定された大日本帝国憲法六三条に「現行ノ租税ハ更ニ法律ヲ以テ之ヲ改メサル限ハ舊ニ依リ之ヲ徴収」という永久税主義の規定を設ける必要があったのである。こうすれば、政府の主導の下で導入されたものが原則として存続できることになり、議会における税制改正を政府主導で行う今日の基礎が形成されたのである。我が国の議会における租税立法能力が著しく低いのは、戦前から続いているこのような議会運営がいまなお影響しているためであろう。そして、二一条には「日本臣民ハ法律ノ定ムル所ニ從ヒ納税ノ義務ヲ有ス」との規定が置かれた。主権者が国民でない以上、納税は主権者のために払うものに過ぎないから「義務」と構成せざるを得ないが、ここでの憲法は権力を有する者を規制する規範ではなく、権力従う者を義務づける規範でしかなかったのである。

それを日本国憲法は、根本から変えた「はず」だった。主権者が国民になり、その国民が納税の義務を負うのだから、納税というのは、自分たちの決断としての所有権行使（自分のものを税として拠出する行為）に過ぎなくなり、課税を担当する者が誤った課税をすることがないような規定を憲法に設ければ良

いはずであった。ところが、日本国憲法にも、納税義務が設けられてしまったのである。その理由は、端的に言えば、議会における議員達の認識の低さであった。日本国憲法を検討した当初の松本委員会は明治憲法の義務規定を存続させていたが、その後、アメリカの主導で政府案が制定されたときには、このような義務規定はなかった。ところが、議会での議論では「どこの国の憲法を探しても、国民には納税の義務があるとなって居るが、是には納税の義務と云ふことが書いてない…現に此の27条に財産権は之を侵してはならない、斯う云ふことを規定してあって、納税の義務なんか規定してないと、財産税を取ることも憲法違反の疑ひを受ける恐がある」等という議員の発言があり、また、与野党6党からの修正案のうち、4党の修正案に「納税の義務」規定が挿入されていた有様であった。しかも、自由党は「日本国民は法律の定める処により納税の義務を有する」、社会党は「国民は法律の定めるところにより納税及び公共の負担役務に服するの義務を負ふ」、日本進歩党は「国民は総へて法律の定める処に従ひ納税の義務を有する」、無所属倶楽部は「日本国民は法律の定める処により、納税の義務を有する」というようにすべて明治憲法を踏襲していた。このことは次のことを意味している。

まず、当時の議員の大部分が、明治憲法との連続で、新憲法を考えていたことがうかがえる。当時の議論を見る限り、主権が国民に移動することは念頭には置かれていないし、その意味を理解していなかったようである。こうした発想からは、憲法が国家のために国民に義務を明記することはきわめて自然で、かえって義務規定がないと国民が自由に納税を拒否したりできるのではないかと恐れたのである。この発想からは、労働についても権利を規定するなら義務も強調すべきで、労働もせずに安易に生活保護に頼ってもらっては困る、という発想になる。教育についても、受ける権利を保障するなら子女を受けさせる義務を国家に対して負うべきだ、ということになる。

税については、そもそも「納税の権利」あ

るいは「納税者の権利」というものは、当時にはあり得なかった。それまでの租税は、主権者と納税者が異なる主体であり、納税者は一方的に奪われるだけだったからである。この発想の元では、納税については、義務規定を入れるか否かのみが検討されたのも当然だったのかもしれない。（詳しくは、三木＝廣田直美『「納税義務」の成立過程とその問題点」税理 2014 年 1 月号 77 頁以下）

しかし、このことが戦後の市民社会形成には更にマイナスの効果をもたらしたように思われる。一つは、日本の戦後の憲法学が、立憲主義と相容れないこのような義務規定をまったく無視してきたことである（戦後の憲法のテキストには、納税の義務をきちんと解説したものはほとんどない）。そのため、本来税のあり方が、国のあり方及び社会のあり方を左右する重要な憲法問題であったにもかかわらず、ほとんど検討されてこなかった。人権を理念として強調しても、それを支える財政措置がなければ実現しないことに憲法学は正面から向き合えなかったのである。

他方、市民の方は相変わらず義務としてのみ税金問題を理解し、取られる税を回避する姿勢のままで、他方税務行政及び税理士の世界では、この納税の義務を強調する議論がかなり広く行き渡っていた。戦前の税務行政を踏襲した税務行政が長く続き、実定税法がなお取り締まり的な規定内容を多く有していたためである（ようやく、平成 23 年の国税通則法改正で課税庁と納税者の対等性を理念とした改正が実施され始めている）。

二 今、我々の税制はどうなっているのだろうか

こうした租税思想史の対比を踏まえて、今、我々を取り巻く租税環境はどうなっているだろうか。諸富本第六章の「政界の税制にいま何がおきているか」で検討されている問題である。それは、端的に言えば、物・人が国境を越えて行き来できる時代に、国家が課税権を専権として相変わらず独自に行使し、様々

な隙間を生み出し、それを富める者が利用し、他方で、富める企業や富める者を誘致するために国家が税の割引競争を展開し、自らの首を絞めている状態である。このことを放置していると、各国の税制は国境を越えることのできない市民と土地にしか課税できなくなることは明らかであろう。

諸富本もこの問題を理論的に鋭く切り込んでいるが、志賀本はよりリアルに実体験を下に現在の制度の不備を指摘している。筆者は、旧大蔵省主税局の国際租税課長として、OECD 租税委員会のメンバーになりタックス・ヘイブン対策税制の創設や改正にたずさわった人物である。その人物が、市民の目線に立って、「有害な税の競争」報告書の成立過程やマネーロンダリングの実態等に大胆に切り込んでいる。それだけにこの本は出版当初からマスコミに注目され、タックスヘイブンという用語をマスコミに頻繁に登場させることになったのである。

志賀本によると、タックス・ヘイブンには、次の三つの特徴があるという。

- ① まともな税制がない。
- ② 固い秘密保持法制がある。
- ③ 金融規制やその他の法規制が欠如している。

「これら三つの特徴はそれぞれ別個独立にあるわけではなく、三つでワンセットと考える必要がある。この三つが東になって、タックス・ヘイブンが悪事の舞台になることを助けているのである。そして、その悪事による弊害がめぐりめぐって、一般市民の生活と経済にのしかかってくるのである。」

そして、タックスヘイブンを通じて行われている不正は、①高額所得者や大企業による脱税・租税回避、②マネー・ロンダリング、テロ資金への関与、③巨額投機マネーによる世界経済の大規模な破壊、の三つがあるという。さらに、タックス・ヘイブンの実態を紹介し、市民が「椰子の実の島」をだと思い込んでいるタックス・ヘイブンが実は違うこと

をはっきりと暴いている。

「タックス・ハイブン退治の先鋒に立つ正義の味方であるはずの先進国が、最大のタックス・ハイブンでもあるという奇妙な現実も存在する。その筆頭がロンドン、さらにいえばシテイである。」

「もうひとつの先進国＝タックス・ハイブンが、アメリカである。なかでも、東部のデラウェア州がタックス・ハイブンとして知られている。デラウェア州のウィルミントンには、フォード、GE、コカコーラ、グーグルなど、世界に名だたる大企業が本社を置いている。日本人にはあまり馴染みのない州だが、驚くほど多数の大企業がわざわざここに本社を置くのは、デラウェア州の法規制が企業に緩やかだからである。実際、現地に行ってみると、どのビルも何の変哲もない静かな建物で、これらの大会社は単に登記上そこに居を構えているにすぎないことがわかる。」

世界の先進国が、出先の島を使ってタックス・ハイブンの仕組みを蜘蛛の糸のように張り巡らせて、世界経済を揺さぶっている。その結果「一般の善良かつ誠実な納税者は、無用で余分な税負担を強いられ、犯罪やテロの被害者となり、挙げ句の果てにはマネー・ゲームの引き起こす損失や破綻のツケまで支払わされている」ことになる。

元官僚が実体験に基づいてここまで明確にタックス・ハイブンの問題点を指摘したことはこれまでになかったであろう。志賀本が発している警鐘を日本の納税者がどこまで受け止めることができるか、それが今後の日本の税制を左右するであろう。

なお、志賀本が契機となって、NHKもタックス・ハイブンを批判的に取り上げた。そのとき、担当者が一番悩んでいたのが、企業活動の自由との関係であり、「企業がコストを安くするために税負担の少ない方法を利用するのは当然だ」という議論に反論しにくい、という点であった。私は、「人類はようやく民主主義の方式を獲得した。選挙を通じての多数決で、誰がどのような税を負担し、何に使うか決めるのに、決まった内容が不都合だ

と国境を利用して逃げるのが許されるなら、民主主義は成り立たない」と説明しておいた。ジャック・アタリ (Jacques Attali, 1943 年 -) がこうした国境利用者を「民主主義の敵」と指摘していたことを思い出したからである。

三 我々はどうすべきなのだろうか

こうした租税環境の中で、我々はどのような税制を目指すべきなのだろうか。その一つのヒントになるのが、諸富本が第五章で詳細に取り上げている金融取引税であろう。この税は、金融機関による株式・債券・金融派生商品（デリバティブ）などの取引に課税するものであり、二〇一三年一月、EU（欧州連合）の「経済・財務相理事会」で、ドイツやフランスを含む十一カ国の加盟国が共同でこの金融取引税を導入することを決めた。実施細目はなお不確定だが、実施できるかどうかに注目が集まっている。諸富本はこの税の特色を次のようにいう。

「複数の国家が協力して共同導入するのは世界でも初めてであり、租税史上、あらたな画期となるにちがいない。実施は早ければ二〇一四年一月、この新税によって見込まれる税収は最大で年間四三三九億ユーロ（約五十二兆円）に達するという。割合は未定だが、税収をEUと加盟諸国が分け合う「共通税」の形をとることも特筆すべきである。というのも「課税権力」とは従来、国家主権の中核的要素の一つであり、いわば近代国家の存立根拠そのものだったからだ。しかし、今回の金融取引税導入は、EU加盟国がその課税権力の一部をEUという超国家組織に移譲することを意味しており、資本主義国家が大きな歴史的転換点を迎えつつあることを示唆している。税制という側面から見ても、私たちは今、近代国民国家時代の終わりの始まりを生きているのかもしれないのである。」

まさにその通りであろう。同時に、この税制は、タックスヘイブン規制税制であり、シティの横暴な金融取引を課税で規制しようというものでもあり、フランス・ドイツを中心としたEU一カ国と、規制を嫌うシティを抱えるイギリス・アメリカとの経済戦争の一端でもあるのである。日本は、税制としてどちらに与するのか、本来であれば議論されてもおかしくない問題であるが、我が国にはほとんど知られていない状況である。

所得税はどうすべきだろうか。志賀本は「原理原則論に従って、あくまで所得税を基幹税にしようというならば、シティズンシップ課税を導入するしかあるまい。ブッシュ減税による富裕層の負担軽減が、第二期オバマ政権で問題となっているが、富裕層への課税が可能なのはシティズンシップ課税があることが大きい」という。確かに、シティズンシップ課税（国籍課税）は、現行の住所地課税より魅力的だが、それですべての問題が解決するわけではないようだ。法人課税も、税率の割引競争が自由である限り、根本的な解決は難しいであろう。

そうすると、結局、機能を喪失しつつある国家の枠組みでの解決では不十分と言うことにならざるを得なくなり、諸富本が最終章で指摘しているグローバルタックスの問題にぶち当たることになる。諸富本は、この税は次の三つの要件からなっているという。①国境を超えた経済活動を課税対象とすること、②税収の一部または全部が、国際公共財供給のための財源調達としての側面をもつていること、③課税主体が単一の国家ではなく、複数の国家から構成される共同組織や超国家機関であること、の三つである。

そうすると、課税徴収を複数の国家が共同で行うグローバル・ガバナンスが必要になるわけである。この点からすると、上村「地球環境」の指摘にも注目したくなる。森林の地球規模での破壊である。森林破壊によって直接影響を受ける人口が20億人もいるのに対して、それを法的に規制する条約や議定書なども存在していない。気候も同様であろう。一国の産業政策の影響はもはや一国だけでは

終わらない。中国の大気汚染の被害は、隣国に大きな影響を与えるが、それを規制する制度を我々はまだ知らないのである。国家の衰退はもはや税制だけではないのであろう。この事態を克服するために様々な試みがなされているが、安定した財源がないという課題にぶつかっている。

この事態を直視すると、国家連合によるグローバルタックスを目指すという壮大な夢物語に突入するが、諸富本の次の指摘が印象的である。

「グローバルタックスの税収管理とその用途の決定に正当性を付与するためには、国家代表からなる協議体だけでなく、欧州議会のように各国ごとに選挙で直接選出された代表による議会を創出することが必要になるだろう。言い換えれば、『グローバルタックス』を構想することは、このような意味での『グローバル・ガバナンス』のあり方を問うことにつながっていくにちがいない。このことは、かつてトービンが想定していたように、単にトービン税をIMFの管理下に置くことを意味しない。むしろそれは、税収の管理を担当する国際機関の意思決定機構を変革し、国際機関における意思決定過程のより一層の透明化と民主化につながるという意味で、トービンの想定よりもはるかに革命的な出来事になるだろう。国際的な租税システムが経済のグローバル化に追いつき、即応することは、国際的な政治機構のあり方を根底から変えていくかもしれないのである。」

おわりに

我々人類の目指す方向はほぼこの方向で間違いはないであろう。金融取引税も法技術的にはいくつかの難点があり、批判も少なくないが、方向としては間違っていないであろう。人間社会の歴史を冷静に見れば、様々な障害が横たわっているものの、「昨日の国境は今日の県境」であり、国境を超えた市民や国家の連帯がますます必要不可欠になるであろう。そうした共同作業のための財源としての

国際連帯税の具体化をそれぞれの国家に求め、そういう方向の政府を作り上げることが私たちの課題である。日本の現状は、政府の責任者自身が立憲主義の意味を理解せず、国民に納税の義務と愛国心を求め、国境を利用して租税回避を行う企業が一番活動しやすいシステムを作ろうとしている。その根底には、税制について主体的に取り組まず、また、源泉徴収と年末調整で税制について自覚しないまま徴収され、その支出についても OECD で最も不透明度の高い予算制度（田中秀明『日本の財政』中公新書 2013 年、130 頁）に甘んじている主権者としての日本の納税者がい

る。しかし、私は日本の納税者に絶望しているわけではない。納税者が主権者にもなったのは、日本の歴史上、まだようやく 60 年程度である。2000 年以上とられるものでしかなかった税を自己の意思で払うものに切り替えて行くにはまだまだ多くの試行錯誤が必要であろう。もちろん、その前に財政破綻の悲劇を経験するかもしれないが、着実に社会を自分たちのものにする方向ですすんで行くに違いない。そのためには、日本の納税者の税に対する意識改革が必要不可欠であるが、この書評で取り上げた三つの文献がそれに大きく貢献することは間違いない。