

[論文]

租税法律主義と企業活動

木村清司、田中秀典

はじめに

資本主義経済は経済主体である企業の活動が重要である。財政が企業活動を停滞させれば国民経済は困窮してしまう。現在の日本では企業が他国で活動し、産業の空洞化や雇用問題、企業労働者の所得の減少など企業活動の国内縮小の傾向にある。

租税と企業活動は日本における国民生活に多大な影響を与えるのである。租税収入は企業の利益活動の関係により達成できるのであり、企業に雇用されている国民の多数が企業と共に納税して成立している。資本主義経済制度の根幹は企業であるから、自由な企業活動を財政が抑制し、担税力の無い対象に課税を強制すれば企業活動は衰退する。

租税法律主義の精神は近代自然法思想により成立したのである。現代の資本主義経済における納税は国民のビジネスとなってあらわれる。現在の日本では租税法律主義が活かされているのかが疑問である。そこで、本稿では田中が近代自然法思想と租税法律主義について1. 2. 3を論述し、木村がはじめにと

4. 5おわりにを担当した。

近代自然法思想は今日の民主政治と資本主義経済制度に多大な貢献をした。民主主義政治制度の下で資本主義経済制度により国民は自由に私的財産の所有と私的利益の追及が保障されている。しかし、租税は国民の私的財産の一部を国家の手に移動する行為であるから、そこには正義が存在しなくてはならないのである。

租税の遂行をする租税法が民主主義政治や資本主義経済に反するものであるなら、その目的は達成できないのである。日本の法人企業の約半数が法人税を撤収できない企業なのである。また、個人は所得に対しての所得税が賦課され、その個人が組織した企業活動で達成した利益に対しては法人税が課税される。これは租税法の原理に反するという思想も存在している。

租税法の原理には租税法律主義と租税公平主義がある。租税法律主義は代表なければ租税なし、法律なければ租税なしという原理である。わが国の場合に法律とは憲法59条による法律のことである。では内閣の権限による政令や省令、命令と租税法律主義の関係は日本国民はどのように認識することが正義なの

か、議論の必要なところである。

日本国憲法84条では「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。」と規定している。同30条では「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負う。」と定めている。

1. 近代自然法思想と 租税法律主義

租税法律主義の理念は、イギリスにおける議会による国王権力の制約を通して実現された。その萌芽として表れたものがマグナ・カルタであり、その第12条には、

一切の楯金 (scutage) もしくは援助金 (aid) は、朕の王国の一般評議会によるのでなければ、朕の王国においてはこれを課さない

として、議会の租税協賛権を定めている。しかし、1603年、ステュアート朝が始まると、国王と議会との対立は激化した。ジェームズ1世は、王権神授説を主張し、議会を無視して専制政治を強行しようとしたが、議会は課税は議会の協賛を要するというマグナ・カルタ以来のきまりを楯にとって、王の専制を許そうとはしなかった。1625年、ジェームズ1世の死後、チャールズ1世が即位したが、議会の承認なしに課税したため、国王と議会の関係はますます悪化した。その結果として、1628年、議会は国王に対して「権利請願」を提出し、国王の課税権に対する議会の協賛権を通して要求した。

今後何人も、国会制定法による一般同意なしには、いかなる贈与、貸付、上納金、税

金、その他同種の負担をなし、またはそれに応ずるよう強制されないこと。何人も、このことに関し、またはこれを拒否したことに関して、答弁、前記のような宣誓、もしくは出頭を求められること、勾留されること、その他いろいろな方法で、苦痛を加えられ、心の平静を奪われることはないこと。²⁾

これは議会の、法律による同意なしに公債・献金・租税その他の賦課を行わないことなどを規定したものである。これによって議会の租税協賛権が確立された。この「権利請願」によって、人民はいったん議会の租税協賛権を手中にしたが、チャールズ1世はこれを承認したものの、翌年には議会を解散し、以後11年間は無議会の状態で政治を行い、「権利の請願」を無視した船舶税の徴収が決定された。その後も議会と議会を無視する国王の対立が続いて、1642年のピューリタン革命にまで発展し、チャールズ1世は処刑されてイギリスは共和政に移行したが、クロムウェルの独裁を経て、再び王政に戻った。こうした革命時期の政治状況の中でホブズ『リヴァイアサン』は構想され、ホブズはここで「万人の万人に対する戦い」を防ぐためには強力な国家主権が必要だと説いた。

絶対主義の隆盛期には、ボダンによる王権神授説も現れたが、近代になって合理主義的精神が成長すると、次第に社会と国家、個人の自由と権利が説かれるに至った。近世自然法の祖と言われるのはグロティウスであるが、自然法思想に基づいて国家論を展開させたのは、トマス・ホブズであった。ホブズは、自然権と自然法について、

自然の権利 [自然権] 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、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な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。

自然の法〔自然法〕とは、理性によって発見された戒律すなわち一般法則であって、かれの生命にとって破壊的であること、あるいはそれを維持する手段を除去するようなことを、おこなうのを禁じられ、また、それをもっともよく維持しようとかが考えることを、回避するのを禁じられる。³⁾

と説明している。ホブズは、人間は互いに契約を結ぶことで社会を形成し、国家を成立させ、万人に優越する絶対的・統一的な主権者を代表として設定し、自然権をそれに委譲するが、主権者に対しては、主権者が生存権を侵さない限り服従しなければならないと説いた。また、このことによって、絶対的な国家権力を認め、王の絶対性を擁護したともされる。

租税法律主義が寄って立つ思想的背景にあるのは、一切の侵害から個人の自由と財産権を保護しようとした自然法思想であり、天賦の人権と社会契約説によって私有財産の不可侵を説明した。租税法律主義の理念は、租税と私有財産の国家権力からの保護を調和させるものとしても機能した。議会が市民の総意を代表して租税を定めることは、市民が自身に対して課税することになり、それによって納税の理由と必要とが明確に合理的に説明されたのである。

2. J.ロックの人権思想

王政復古後、再び王による一方的な徴税が行われるようになったことにより、1688年の名誉革命を迎えるに至った。メアリ2世とウィリアム3世の即位の際、議会が決定した「権利宣言」が承認され、翌1689年に「権利章典」が制定された。これにより、国王と雖も議会の定める法に支配されるべきことを明らかにし、法の優位を確立した。租税についてもこの根本精神に則り、

大権に名を借りて、国会が認めたところと異なる期間および様態で、王の使用に供するために金銭を徴収⁴⁾

することは違法であると定められている。「マグナ・カルタ」、「権利請願」における租税法律主義が国王権力を前提とし、議会はそれに対して協賛する機能しか有していなかったのに対し、「権利章典」のそれは、議会自らが租税を定立するという積極的意義を持つものであり、近代市民社会における租税法律主義はここに確立をみたのである。

ジョン・ロックの『統治二論』は、社会契約に基づく人民の革命権を唱え、この名誉革命を理論的に正当化した。ロックは、ホブズが言う「万人対万人の闘争」と違って、自然状態を、本性が善良で理性的な個人が自然権としての身体保全権と財産所有権などをもった平等・平和な状態として描き、この自然権が侵されないようにするため、それは代表者に委任され、国家が形成されたと言いた。その場合、権利の委譲ではなく信託がなされたのであるから、王は人民の意志による

制約を受け、王が契約に反して人民の権利を侵害するときには、人民は王に対する抵抗権を持つという社会契約説を主張した。

租税については、『統治二論』の中で、

140 統治が多額の賦課金なしに支えられないことは確かであり、また、それぞれ統治の保護の分け前を享受している人が、すべて、統治の維持のために自分の資産からその割り当て分を支払うのは当然である。しかし、その場合にも、やはり、彼自身の同意、すなわち、多数者の同意が、彼ら自身によって、あるいは彼らを選んだ代表者によって与えられなければならない。なぜならば、もし、誰かが、人民のそうした同意がないまま、自分自身の権威によって国民に税金を課したり、それを徴収したりする権力を主張するならば、彼は、それによって、所有権の基本法を侵害し、統治の目的を覆すことになるからである。他人が好きなきに権利によって奪うことができるものに対して、私はいかなる所有権をもつと言えるだろうか。

142 [前略] 立法部は、国民が、自ら、あるいはその代表者によって同意を与えない限り、彼らの所有権に対して課税してはならない。そして、これは、立法部が恒常的に存在する場合の統治、あるいは、少なくとも、国民が、立法部の一部を彼らによって随時選ばれる代表者のために留保しておかなかったような統治についてのみ、特に関係のあることである。[後略]⁵⁾

と、租税法律主義を謳っている。こうしてロックの説は、名誉革命を理論的に正当化するとともに、アメリカ独立やフランス革命などに影響を与えた。

イギリスは、七年戦争の後、悪化した財政を立て直す必要から、植民地に対する課税を決定した。1764年の砂糖法および1765年の印紙法である。両法は植民地側の反対にあって間もなく廃止されたが、1766年の宣言法、1767年のタウンゼント諸法、さらに独立戦争の直接的な引き金ともなった1773年の茶法等、植民地に対する抑圧は止まることがなかった。このような、植民地人の課税協賛権を無視した、イギリス国会による直接課税という課税方法に対する反発、「代表なければ課税なし」の原理から、植民地側は協力体勢を固めて立ち上がった。

イギリス本国は武力で屈服させる以外に植民地を維持することができないと考え、ここに武力による弾圧と、これに対する植民地側の抵抗が始まる。この闘争は、最初から植民地の独立を目指して行われたのではなく、あくまでも植民地人の権利の保護のためであったが、1776年7月4日、独立宣言の採択に及んで、その闘争は独立戦争へと進展していく。

独立宣言が公表されるのに先立って、6月12日に採択されたヴァージニア権利章典は、第6条で次のように述べている。

議会において人民の代表として奉仕すべき人々の選挙は自由でなければならない。社会に対し、恒久的な共通の利害をもち、また愛着を有することを示すに足る、じゅうぶんなる証拠を有するすべての人は、選挙権を有する。かれら自身の同意、またはかくして選出されたかれらの代表者の同意なしには、公共の用途のために、課税し、またはその財産を剥奪することはできない。また、同様にかれらが公共の福祉のために

同意しない限り、いかなる法律によっても、束縛することはできない。⁶⁾

ここに、代表と税に対する考え方が示されている。自然法思想とそれに連なるロックの社会契約説に依拠してアメリカ独立がなされたのである。

アメリカ独立を支えた思想は自然法思想であり、それはまたイギリスの名誉革命を支えた思想でもあった。しかも、イギリスの「権利章典」と比して、アメリカ独立宣言に見る人権思想にはより鮮明に自然権思想が示されている。ここに租税法律主義が確立したと言える。

3. 社会契約説における 租税法律主義

イギリスにおける王と議会との対立は、名誉革命によって集結したが、その根底にある思想はアメリカに受け継がれて独立をもたらした、フランス革命の背景ともなった。

フランス革命はその当初、特権階級の国王に対する反抗から始まったものであり、その後開かれた国民議会に市民階級が多く参加した。しかし、王や特権階級による議会への弾圧は繰り返され、それは遂に武力によって行われようとした。それに対し人民は、1789年7月14日、バステューユ牢獄を襲撃した。この武力介入によってアンシャンレジームは事実上崩壊し、8月26日、国民議会は「人および市民の権利宣言」、いわゆる人権宣言を採択したのである。

人権宣言はその第1条において、全ての人間が原理的に自由で平等な近代的市民社会の構成を宣言している。さらに、自由、所有

権、安全および圧政に対する反抗権を自然権として第2条に掲げ、第3条において人民主権を規定している。ここにも、自然権に基づくロックの思想を見ることができる。

租税に関する規定は第13条および14条にある。

武力を維持するため、および行政の諸費用のため、共同の租税は、不可欠である。それはすべての市民のあいだでその能力に応じて平等に配分されなければならない。

すべての市民は、自身でまたはその代表者により公の租税の必要性を確認し、これを自由に承諾し、その用途を追求し、かつその数額・基礎・徴収および存続期間を規定する権利を有する。⁷⁾

第13条は課税の平等と恣意的課税の禁止を、第14条は租税法律主義を示している。

また、ロックの思想あるいはアメリカ独立とともに、フランス革命に影響を与えた人物にルソーがいる。ルソーは社会契約・人民主権論を体系的に展開し、主権は人民にのみ所属すると唱えた。また、『政治経済論』においては、

ここで思い出すべきことは、社会契約の基礎が所有にあること、そしてその第一の条件は、各人は自己に属するものを平穩に享受することを認められるということである。確かに、その同じ契約によって、各人は、少なくとも暗黙裏に、公共の必要にたいして醸金する義務を負っているが、しかしこの約定は基本法を害することは出来ず、またその必要が納税者によって明白に承認されることを予想しているのだから、それが合法的であるためには、この醸出は自発的でなければならぬことが判かる。そして

それは恰かも一人一人の市民の同意を得ることが必要で、市民は自分の好きなだけしか出さないというがごとき、連合の精神に直接対立する特殊意思にもとづくものではなく、多数決と、課税に恣意的なものを全くとどめない比例的な税率に立脚する一般意思にもとづかねばならない。⁹⁾

と述べ、所有権と税の関係を説明している。このようなルソーの思想も、フランス革命に影響を与え、革命期のジャコバン派の人々によって継承された。

このように、租税法律主義の理念は、国王の恣意的課税を排除したいという要求から起こってきたものであり、課税権を国王から奪い人民の総意の代表である議会に留保する、市民革命における自由と権利の主張は、近代自然法思想を背景とする社会契約の考え方に基づいて築き上げられたのである。

4. 法人企業に対する課税

法人企業に租税を課税することは理論的に妥当であるかが問題となる。法人税は法人企業の所得や精算所得に対して課税する。日本では所得税と同様に、財政の重要な財源となっている。しかし、企業に対する法人税の税率は現在、世界でも高いものとなっている。

アジアの経済先進国では、日本の法人税の税率は約40%程度と韓国、中国と比較すると驚くほどの高い税率である。企業はこの状況を回避するために法人税率の低い国に移転する方法を選択する。また、価格に法人税分を考慮する企業が存在している。

法人企業の活動に対しての租税理論には「法人擬制説」と「法人実在説」がある。法人擬制説では法人企業の所得に対して課税することは二重課税になるので、租税原理に反することになる。この考え方は法人企業の所得が資本主と社員の所得であり、法人の所得は株主に分配されたりする。分配された所得に対して株主には所得税が再度、課税される。

法人実在説は法人企業の株主は別個の人格者であり、法人の事業により獲得した所得は法人の所得であり、その所得がさらに株主に分配されても、株主個人が所得を得たのであるから、それに対して所得税を課税することは当然であると認識する。⁹⁾

日本の法人説の歴史を概観するとは現在の法人企業に課税していることの問題点を把握することにもなり意義がある。しかし、現実の社会に形式的な租税理論を展開することは意味のないことであり、おかしいことであるとする者もいる。現在の租税全体が国民の意思に従っている状況であるのかを検証する時期である。日本は企業を中心とした資本主義経済制度の国であり、国際標準に従い活動する企業でないと、将来の発展は無いのである。

日本は明治32年から大正8年まで、独立の法人税を設けることなく、法人の所得を所得税の第一種所得として特別の税率で課税する方法がとられた。大正9年から昭和24年までは法人を独立の課税主体とみる考え方が生まれ、昭和15年に、独立の税目として法人税が設立された。昭和25年から昭和35年までは法人と株主との間の二重課税の排除を目的として法人税を個人所得の前取りとする思想的な

大転換がもたらされた。昭和36年からは配当の受け取り段階で法人税を調整するだけでは不十分であるとし、支払段階における調整方法を一部加味する改正を行った。¹⁰⁾

法人擬制説による法人税の立法要点は法人所得が法人の構成員に分配されるものであるから、法人所得に対する課税は構成員の分配所得に対する課税の源泉徴収と考える。よって、法人税の税率は源泉徴収であるので、比例税にすべきである。¹¹⁾

法人実在説によれば、法人は構成員とは独立した実在であるから、法人自体が担税力をもっと考えられるので、累進税率制度を採用する。

日本が租税立法を行う場合に、税法学説を無視してなんの根拠もなしに法人に対して法人税課税を行使することは控えるべきである。租税法律主義の観点からも行政が自分の論理で法人企業に課税し、税率をも決定することは正義に反することである。

個人所得とは企業利益については個人と法人の相違から、いくつかの課税上の相違を生み出している。

5. 税法と企業会計

企業活動は資金の投入、商品生産や仕入れ販売、代金の回収、再度資金の投入と繰り返し継続して行われる。この活動は多様な利害関係者に報告され、投資の行動や株主へ配当金の決定、課税対象の算定にと利用される。

継続している企業活動は会計期間を区切って計算され、その活動が簿記会計技術により表現される。ここでの問題点は流れている企

業活動を一時、止めて計算することに無理が生じ正確でない表現になることである。

企業活動が企業会計原則や商法の計算規則などに従って計算され、企業の目的である利益が決定される。この利益が税法の規定により計算されて、企業の所得金額を算定し、これに税率をかけて税額が決定される。企業の所得に対してかかる税金が法人税である。

日本では毎年、税法が改正される。日本国憲法84条に租税法律主義が定められているので、税制の改正を行うには、国会の審議が必要となる。企業が法人税を払う形式的な根拠は日本国憲法30条の納税の義務と84条の租税法律主義である。

法人企業の所得になぜ税金がかかるのかという課税の根拠については法人実在説と法人擬制説の考え方がある。¹²⁾

企業利益の認識は企業会計制度と税法では異なっている。これは税法上の所得と企業の決算利益とでは目的が違っているからである。企業の利益は、その目的が株主に対して事業成績を報告する為に計算され、株主にいくら配当するかを意思決定するのである。税法の所得金額の計算目的は法人税を企業にかけることである。この目的の違いから両者にはいろいろな喰い違いが発生することになる。¹³⁾

企業会計では企業の収入を収益というが、法人税法では益金という。会計上の利益が収益から費用を差し引いて計算するのに対して、法人税法では益金から損金を差し引いて計算する。収益と益金、費用と損金はその範囲が完全に一致しないのである。¹⁴⁾

原則として企業が他社の株式を所有している場合に受け取る配当金は収益だが、法人税

の計算では益金に算入されないのである。これは一つの事業から得られた利益に二重に課税することを回避するためである。

計上時期についても企業会計と税法では異なっている。法人税は事業年度ごとに計算するので、収益の計上がいつに事業年度となるかは、課税所得の計算や税額に影響する。

企業会計は収益の計上を一貫して発生主義の原則により行っている。しかし、法人税は収益の計上基準が国税庁の解釈通達により定められている。これが委託販売や割賦販売による売上計上時期についてである。この様に法人税は通達行政により実行されることが多く、租税法律主義を無視した課税理論が横行することに批判もある。¹⁵⁾

法人税法における役員給与の新法3か条の創設は「租税法律主義の形骸化であり、当該立法は、基本的人権の本質（憲法97条）および憲法尊重擁護の義務（憲法99条）を踏まえ、憲法の最高法規性（憲法98条①）に抵触し、効力を有しないのではないかとの疑いをもつ。」と指摘している。¹⁶⁾

おわりに

日本国民は主権者であり、資本主義経済制度下で自由に企業活動が保障され、私的財産の所有が認められている。最高法規である憲法29条①は「財産権は、これを侵してはならない。」と定めている。主権者である国民の過半数が個人的営利を目的とする私企業に所属して、この企業活動から私的財産を獲得している。

日本の租税制度は私的財産制度の基礎の下

に成立しているから、国や地方公共団体が財政目的により、税を徴収することは私的財産の保障の原則を侵害する側面も有している。

そこで、租税法律主義は納税者の承諾のない課税は禁止されるべきであると主張しているのである。そこには、国民に対し租税の負担を平等にする原則も存在している。国民の租税が現実負担している者と、負担すべきである租税を現実負担していない者とが存在する現象が発生してはいけないのである。

租税収入の源泉は国民と人間個人が構成している企業である。国民の労働意欲が減少したり、企業活動が長期間に渡り衰退する租税制度を成立させてはならないのである。租税収入の合理的徴収の側面から発生する矛盾が日本の資本主義経済と国民の生活意欲に悪影響を与えている。租税法律主義が形骸化し、二重課税が違法な理屈で実行され、担税力の無い対象に課税したり、日本の租税は危機的な状況にある。

日本が資本主義経済制度を維持し、国民の生活満足度を向上させるには最大の努力により、富を獲得した者とそうでない者との区別できる租税制度が必要である。富の再分配と平等の見地からは累進課税制度が正義のように存在しているが、ここに分配の正義と調整の正義は本当に機能しているかが疑問である。

引用文献

- 1) 高木八尺・末延三次・宮沢俊義編『人権宣言集』岩波文庫、1957年、40頁。
- 2) 前掲(1)、60頁。
- 3) ホップズ(水田洋訳)『リヴァイアサン』(一)岩波文庫、1954年、216頁。
- 4) 高木八尺・末延三次・宮沢俊義編『人権宣言集』岩波文庫、1957年、80頁。
- 5) ジョン・ロック(加藤節訳)『完訳統治二論』岩波文庫、2010年、52頁。
- 6) 前掲(1)、110頁。
- 7) 高木八尺・末延三次・宮沢俊義編『人権宣言集』岩波文庫、1957年、132頁。
- 8) ルソー(河野健二訳)『政治経済論』岩波文庫、1951年、52頁。
- 9) 田中二郎(1973)『租税法』有斐閣. pp401～402.
- 10) 谷山治雄(1972)『日本の税法』東洋経済新報社. pp139～142.
- 11) 広瀬時江(1970)『所得税・法人税の原理原則』税務研究会出版局. p137.
- 12) 北野弘久(2004)『現代企業税法論』岩波書店. p17.
- 13) 末永英男(2013)『法人税法計論』中央経済社. p14.
- 14) 渡辺淑夫(1998)『基本法人税法』税務経理協会. pp32～33.
- 15) 相京博士(2011)『税法学556号』「法人課税規定の変遷と法人税法22条4項の解釈」日本税法学会. p5
- 16) 右山昌一郎(2010)『税法学563号』「租税法律主義と法人税法における役員給与の課題」日本税法学会. p347.