

氏名(本籍地)	齋藤 滋 (千葉県)		
学位の種類	博士(経営学)		
報告・学位記番号	甲第368号(甲営第23号)		
学位記授与の日付	平成26年9月25日		
学位記授与の要件	本学学位規則第3条第1項該当		
学位論文題目	タックス・コンプライアンスの税務会計学的研究		
論文審査委員	主査 教授	博士(経営学)	小 椋 康 宏
	副査 教授	博士(経営学)	石 井 薫
	副査 教授	博士(商学)	井 上 善 海
	副査 元本学教授	博士(会計学)	菅 原 計

【論文審査】

齋藤滋氏による博士学位請求論文「タックス・コンプライアンスの税務会計学的研究」を審査した。本論文は、序論と結論、および第1章から第8章によって構成されている。著者の問題意識と研究の概要は次の通りである。

I 問題意識

齋藤滋氏の問題意識は、現行の税務会計制度における課税所得計算構造が公正な課税所得概念からみれば、いかに歪曲化し、変貌化しているかを明らかにしたうえで、公正な課税所得計算を税務会計制度上実現するためには何をどのように変革すべきかの理論を、タックス・コンプライアンスの視点から展開したものである。

タックス・コンプライアンスは、単に税法を遵守するという意味ではなく、そこには真実な租税計算規定を正しく解釈するという公正な判断の行使が要請される。問題は、公正な判断に基づく真実な課税所得計算とは何かである。本研究では、この公正性の本質を税務会計学研究における真実な課税所得概念を前提に、公正な課税所得を現実の税務会計制度において実現するためには、タックス・コンプライアンスの重層的構造における真の統合化が必要であるとする。

II 本研究の概要

第1章では、税務会計学の租税研究に対する独特の理論体系が明らかにされる。従来から、租税研究は経済学、財政学、租税法、行政法学等の各学問分野で取扱われてきたが、それらの先行研究の成果を十分踏まえつつも、従来の研究方法では解決できなかった諸問

題について、税務会計学は新たな研究方法論と税務会計認識・税務会計測定方法論をもって本質的に解決しようとする。

税務会計学には、税務会計学原理論、税務経営管理論、税務会計制度論という三つの研究領域がある。本研究は、税務会計学原理論に基礎をおきながら、タックス・コンプライアンスの形成を税務会計制度論として展開する。

税務会計学原理論研究の特質は公準論アプローチにある。問題はいかなる税務会計公準を設定するかである。第2節では、税務会計学研究者による税務会計公準に関する学説を子細に検討しながら、その意義、内容、設定の目的等を明らかにし、ここでは、三つの税務会計公準と五つの税務会計原則を前提にあるべき課税所得概念の公正性を考える。

三つの税務会計学公準を前提にしながらも、税法遵守性というタックス・コンプライアンスの実践的前提として、第2公準である「租税法律主義」が極めて重要な前提であると位置づける。なぜなら租税法なくして税務会計学は存在し得ないし、税務会計制度も形成され得ない。税制改革は租税法そのものを改正しない限り実現しないし、納税者と課税庁の租税利害の調整も、租税法に依らなければならない。

タックス・コンプライアンスは、現行の租税法を遵守することを意味するが、さらにより高次元での租税改革を目指して、真のタックス・コンプライアンスを実現しなければならない。その理論的基礎がここで展開されている。

第2章では、タックス・コンプライアンスの意義を税務会計学的に検討する。あるべき課税所得計算を租税制度上形成するためには、税務会計制度において公正性が貫徹されていなければならない。公正な税務会計制度とは、課税の公平性が制度上貫かれ（公平性）、租税が法律の計算規定に基づき正しく計算され（租税法律主義）、公正な会計基準を租税計算の前提とする（会計制度依存性）という三つの税務会計公準を満たす制度をいうが、これらの税務会計公準のさらなる基礎的統合概念として、より高次元での「公正性」を明確に意識する。

公正な税務会計制度とは、タックス・コンプライアンスを除外しては考えられない。なぜなら、いかに完全な租税制度が形成されたとしても、税法を遵守するというタックス・コンプライアンスの精神的基盤がなければ租税制度は維持できないからである。第1の公準を満たさない不公平な税制は、タックス・コンプライアンスの基盤を根底から崩壊させる。納税者のタックス・コンプライアンスを阻害する重要な仮説的命題として、次の二つのタックス・コンプライアンスを問題にしなければならないとする。

納税者のタックス・コンプライアンスの第1の阻害要因は、課税庁のタックス・コンプライアンス違反にある。課税庁が租税法に基づかないで「税務通達」だけで恣意的に課税していると、不公平な税制が定着し、税法を遵守しようとする納税者のタックス・コンプライアンスは飛躍的に低下する。

第2の阻害要因は、裁判所のタックス・コンプライアンスの放棄である。課税庁による違法課税に対して、法を護るべき裁判所はこれに違法判決を出さなければならないが、裁判所がこれを放棄すると、違法な課税制度が公正な制度として定着することになる。かかる違法な税制の下では、税法を遵守しようとする納税者のタックス・コンプライアンスは極度に低下する。

そこで、筆者はタックス・コンプライアンスの意義を次のように連鎖循環プロセスとして捉える。①タックス・コンプライアンスの遵守すべき租税法令は公正な手続きにより立法化される必要がある、その内容は簡潔で明確でなければならない。②タックス・コンプライアンスは強制されるものではなく、自発的意思によるものである。③タックス・コンプライアンスの租税利害の調整は信頼性の基盤を必要とする。④タックス・コンプライアンスは公正性にもとづくものであり、法解釈及びその適用にあたって恣意性を介在させてはならず、予測可能なタックス・リスクを排除するものでなければならない。⑤タックス・コンプライアンスは納税者、課税庁、裁判所という三者のタックス・コンプライアンスの統合化を目標とする。⑥公正な租税制度はタックス・コンプライアンスの達成度によって評価される。

納税者と課税庁の信頼性基盤が失われると、納税者のタックス・コンプライアンスの意識は低下する。信頼性基盤は、課税の不公平性、課税庁による恣意的課税、予測不可能なタックス・リスクによって根底から崩れることをこの連鎖循環は示している。

第3章では、タックス・コンプライアンスが行われているにもかかわらず、タックス・リスクが生ずる「租税回避」について考察する。いわゆる学説といわれている「租税回避」の定義や、課税庁の見解、および裁判での判例等を子細に検討し、「租税回避」の本質を税務会計学原理論から考察し、それが虚構概念であることを実証する。

「租税回避」は、税法上、異常な法形式を採用することにより租税を回避することをいうとされる。課税庁は課税の公平性から「租税回避」は容認できないとして、正常な取引に置き換えて課税する立場を貫いており、それを擁護する実質課税論に基づく税法学説も多くみられる。第2節で、「租税回避」に関する学説、意見書、判例等を詳細に検討した結果、「租税回避」概念を理論的に定義することはできず、税務会計学原理論から考察すれば税務会計原則である恣意性排除の原則に違反し、実質課税論は税務会計公準たる租税法律主義に違反することを明らかにする。税務会計認識論から考察すれば、「租税回避」は事実の存在しないところに事実を仮装して課税する推定課税となることが問題なのである。

第4章では、法人税法第34条第2項の「不相当に高額な役員報酬の損金不算入」をとりあげる。同規定がなぜ不相当に高額な役員報酬を損金不算入としたのかの根拠として、通説は「租税回避」を理由にあげる。筆者は、税務会計公準である企業自主経理の原則に

より、役員報酬額が正当な手続きに基づき確定決算により確定している場合には、課税庁が法人税法第34条をもってこれを否認する権限は、税務会計学的には認められていないことを論証する。

これに関連して、平成6年の名古屋地裁の判決を取り上げ、その事実認定に関する問題点を税務会計学的に詳細に検討する。裁判所は、類似法人の平均値、前年度の一定倍率などにより、不相当に高額な報酬額が租税法上測定可能であるとするが、いずれの測定も税務会計学的に検討すると計算合理性が認められないことを検証する。

計算合理性が認められない基準で課税権が行使されると、納税者の予測可能性は低下し、課税の公平性が損なわれ、その結果納税者のタックス・コンプライアンスの意識は極度に失われる。

第5章では、税法の条文上「不確定概念」がいかに多く使われているかを指摘し、課税要件明確主義から問題点を検証する。不確定概念に関して、「ある程度は不可避であり、必要でもある」という通説に対して、いかに租税法律主義から乖離し、不公平税制に繋がるかを問題にする。法文上不確定概念が用いられることにより、課税庁の恣意的課税に基づく課税権の濫用が助長され、税務会計上の公正な課税所得概念が益々変貌することになる。不当な課税所得の変貌化現象が制度上定着すると、不公平税制が定着し、納税者のタックス・コンプライアンスの意識は必然的に低下する。

これに関連する租税判例として仙台高裁の判決を取り上げ、この判決文で使われている「不確定概念は租税正義にとってやむをえない」という説示に対して、抽象的な租税正義概念をもって、真実な課税所得を計算することはできないことを税務会計学的に反証する。法人税法第132条は、課税要件をなんら定めていない包括的否認規定であるから、課税要件明確主義を要請する憲法第84条に抵触することは明らかである。最高裁は憲法第81条に基づき違憲性を明確にする立場にある。かかる最高裁の違憲審査権の放棄は、公平な課税制度を崩壊させるものであり、納税者のタックス・コンプライアンスに与える影響は計り知れない。裁判所による公正な法令審査と課税庁に対する法的執行の監視は、租税制度上極めて重要であり、これを裁判所によるタックス・コンプライアンスと意義付けている。

第6章では、所得税法第157条を取り上げ、この条文が租税法律主義との関連で何が問題であり、いかにタックス・コンプライアンスの阻害要因となるかについて論証する。この規定も、法人税法第132条と同じく、同族会社はとかく仮装隠蔽に基づく、不正な税務会計処理をしやすい法人であることが前提となった条文である。しかし、本論文の前提である性善説に立脚すると、仮装隠蔽による不正な税務会計処理はなんら同族会社に限定されるものではない。

平成元年の不動産管理料過大支払否認事件は、過大に支払ったのは個人であり同族会社ではないから、同条文の想定する課税関係と現実の取引事実は明らかに逆の関係にある。

逆の関係であれば当然ながら同条文を適用することはできないが、それにもかかわらず、課税庁が敢えてこの条文を適用した理由は、課税庁がこの取引を「租税回避」と認定したことによる。

これに関連する学説、判例、あるべき課税関係を詳細に検討した結果、検討すればするほど当該条文の解釈上の矛盾が、次から次と生ずることを税務会計学的に立証する。その根本原因は、本事案に包括規定である所得税法第 157 条を誤って適用したことにある。その結果、課税関係はより複雑になり、遵守すべき税法の予測可能性を絶たれた納税者のタックス・コンプライアンスの意識は極度に低下する。結論として、遵守されるべき租税法の一刻も早い整備と法条文の文理に基づく正しい解釈と正しい課税額の確定、さらに課税庁の誤った法適用を無効とする裁判所の公正な判断が求められるとする。

第 7 章は、パチンコ平和事件をとおして、課税庁による課税処分の違法性と裁判所の誤った判断の根拠を検証し、納税者のタックス・コンプライアンスがいかに阻害されるかを立証する。法人税法第 22 条第 2 項は、無償による役務の提供が益金に算入できるとする規定を有するが、所得税法上は無償による役務提供に課税する規定はどこにも存在しない。にもかかわらず、課税庁は所得税法第 157 条を適用して課税できるとした。

課税庁が同条を適用した理由は、この取引を「租税回避」と認定したことによる。その結果、受け取ってもいない利息に対して利息を受け取ったと仮定して課税したことになるが、東京高裁は係る課税庁の課税処分に違法性はないと判断した。

東京高裁の判決に対して、解釈の失当性、類推解釈の非妥当性、経済的合理性の不適用性等を中心に、いかに根拠のない誤った判決であるかを実証する。課税庁による課税権の行使がタックス・コンプライアンスに違反するか否かについて、これを法的に判断するのが裁判所の使命である。本件のように、課税庁のタックス・コンプライアンス違反に対して裁判所が適法の判断を下すと、不公正な課税所得計算があたかも公正であるかの如く税務会計制度上定着することになる。

公正な租税制度の実現をタックス・コンプライアンスから考察すると、納税者のタックス・コンプライアンスを崩壊させているのは、納税者の問題というよりも、むしろ課税庁と裁判所のタックス・コンプライアンスの欠如に大きな原因がある。法の整備と課税庁と裁判所の公正なタックス・コンプライアンスが早急に望まれることを指摘する。

第 8 章は、税務会計公準の一つである課税の公平性をとりあげ、課税の公平性と憲法第 14 条がどのように関連し、どのように異なるかを明らかにする。具体的には、ゴルフ場利用税の可否をめぐる裁判を詳細に検討しながら、課税の公平性の本質に迫る。課税の公平性は務会計公準の第 1 公準である。同公準は、所得課税額は正しい担税力を示す指標でなければならず、同一所得に対しては同一課税を意味し、正しい課税額は取引事実に基づき、税法の計算規定によりすべての納税者に公平に課税しなければならないことを要請する。

租税争訟は、法行為による事実関係を争っているのではなく、正しい課税額はいくらかを争っているのである。正しい課税額は、正しい課税所得計算を前提とするから、その正否の判断は租税法では限界があり、税務会計学的に判断しなければならない。税務会計学に基づく計算合理性の観点から租税法を解釈しない限り、租税法の違憲の根拠すら見出すことはできない。その意味で現行の裁判所には、憲法及び租税法令を遵守しようとするタックス・コンプライアンスは最初から欠如しているといえる。そこで、筆者は、裁判所の公正な判断を構築するためには、租税法の計算規定の合理性を税務会計学的に判断できる租税専門の裁判官による租税裁判所の設置が不可欠であることを提唱する。

Ⅲ 結論

結論では、タックス・コンプライアンス研究の意義と目的及び今後の課題を明らかにする。本研究は、公正な税務会計制度を構築するためには、タックス・コンプライアンスが必要不可欠であることを前提に、タックス・コンプライアンスがどのように形成され、またいかに崩壊していくかを税務会計学的に詳細に考察したものである。

タックス・コンプライアンスの阻害要因を取り除くことにより、公正な税務会計制度が構築されるとする。そのためには、納税者、課税庁、裁判所という三者が各々租税法を遵守するというタックス・コンプライアンスの一致が必要であり、各々のタックス・コンプライアンスが公正性の下に統合されたときに、真のタックス・コンプライアンスが実現する。ここに筆者の本論文における独創性がある。筆者は、これをタックス・コンプライアンスの三重構造として捉え、真のタックス・コンプライアンスが実現することにより公正な税務会計制度が定着すると結論づける。

本研究は、税務会計学原理に基づく真の課税所得計算が、現実の税務会計制度において実現するために必要とされる税制改革の具体的提案を、公正なタックス・コンプライアンス形成の視点から展開したものと意義づけることができ、そこに本論文のオリジナリティーをみることができる。本研究は、さらに、我が国におけるタックス・コンプライアンス研究の先駆的役割を果たすものとして十分評価できるものである。

【審査結果】

以上の審査に加えて、齊藤滋氏の業績と語学力は、本学博士(経営学)の学位を授与するのに、相応しい十分な資格要件を備えていると判断した。

また、経営学研究科(経営学専攻)の博士学位審査基準に照らしても妥当な研究内容であると認められる。従って、所定の試験結果と論文評価に基づき、本審査委員会は全員一致をもって齊藤滋氏の博士学位請求論文は、本学博士学位を授与するに相応しいものと判断する。