

論壇

税理士の使命と「基礎控除」



小池幸造 【中野】

1. 税理士の使命と憲法30条

どんな制度にも不公平や不平等が必ずある。もちろん、税制にも不公平・不平等には枚挙にいとまがない。例えば、所得税における「1億円の壁」が、これらの現象としての典型的な例である。

ところで、税理士法1条は「税理士は、(…略…)納税義務の適正な実現を図ることを使命とする。」と規定する。「納税義務」という文言は、税理士法以外ではすべての法律の上位規範である憲法30条に規定がある。憲法30条は周知のとおり「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ。」とある。つまり、税理士の使命は憲法30条に規定する納税の義務に基づいた適正な実現にあると言えよう。

「法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ。」とある。憲法30条は周知のとおり「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ。」とある。つまり、税理士の使命は憲法30条に規定する納税の義務に基づいた適正な実現にあると言えよう。

2. 所得税「基礎控除」に通減消失の導入

平成30年度税制改正で所得税の基礎控除について、合計所得金額が2400万円を超える納税者については控除額が通減し、2500万円を超える納税者については控除額が消失する消

失控除の所得控除となった。この基礎控除改正について、主な学説を紹介している。

理由に基づくものであって、憲法25条の生存権の保障の租税法における現われである。と述べるものの、「累進税率のもとでは高所得者ほど税負担の軽減額が大きくなるという控除方式の問題点を是正しよう」という点で通減消失控除方式が累進所得税制度の趣旨・目的に最もよく適合した妥当な方式である。ii 最低限度の生活を維持するために必要な部分は控除力を持つべきである。iii 憲法30条に規定する「法律」は、これらの憲法規定に反していないことが大前提となる。

ともすれば、われわれは目の前の業務に追われ、税法の規定に盲目的に従って業務を遂行してしまう傾向にある。しかし、税理士法に定める使命は、税法規定が憲法のこれらの規定に反していないか常に念頭に置いて業務を遂行しなければならないことをわれわれに要求していると言っている。

この方式は、一見、税負担の公平の原則に基づいているかのように見えるが、政策的産物に過ぎないと言えない。一方、谷口勢津夫教授は、「納税者本人およびその家族が『健康で文化的な最低限度の生活』(憲法25条1項)を営む上で必要な支出は、最低生活費といわれる。人は生存して初めて所得を稼働することができる。国家は『単に生物として生きることしかできない状態にある個人』が稼働した所得に課税することは許されず、『人間・人格の尊厳が保障された個人』(憲法13条参照)が稼働した所得にしか課税してはならない。すなわち、最低生活費は、所得獲得の前提となる根源的ないわば『人間に値する生存のための必要経費』であり、納税者が支出するかどうかを任意に決めるかどうかを任意に決めるものではなく、したがって、人的拒絶力を減殺するものとして、所得課税上取り扱うことが、憲法上要求されるのである。これを最低生活費非課税の原則と表現し、この原則を具

体化する所得控除を、人的控除(納税者の人的事情を考慮するための所得控除)と表現する。このうち、納税者の比較的一般的的人事情を考慮するための所得控除を、基礎的的人的控除といふ。iiiと、国家は「最低生活費」に課税できないことを強調する。平成30年度税制改正については「合計所得金額が2400万円を超える納税者については控除額が通減し、2500万円を超える納税者については控除額が消失する消滅方式」とし、「最低生活費非課税の原則に照らし、その当否が租税理論上も憲法上も再検討されるべきである。ivと、この方式の導入について批判的である。

北野弘久教授は、「基礎控除等の課税最低限度額は、憲法25条を受けて『健康で文化的な最低生活費』を課税対象から除外するという意味をもつ。vと述べ、「国家が、税法において人々の健康にして文化的な最低生活をおびやかす程度の、低い課税最低限度を規定することは、ほかならぬ公権力自体が『作法的に』人々の『生存的自由』をおびやかすことを意味する。これは、理論的には、まさしく自由権的機能に関する。もし現行税法の課税最低限度が憲法25条の意図する最低生活費を下回ることによって、人々の『生存的自由』を侵害する場合には、課税最低限度に関する現行法の諸規定は違憲無効となる。viと、教授はさらに進んで「最低生活費」を侵害する諸規定は違憲無効と述べる。そのうえで、「憲法25条の最低生活費の法的意味は、具体的には生活経済学等の学問によって容易に計量化しうるのである。vii (略) 本来、最低生活費額、課税最低限度額は『立法段階』において計量的に確定されなければならない筋合いのものである。viiiとして、人的控除額の算定は計量的に確定できるとしている。

ここで注意したいのは基礎控除について、同じ憲法25条を根拠としながらも、金子教授は「生存権の保障」と述べる。「生存権の保障」とは通説でありいわば憲法上汎用的な解釈であり抽象的でもある。谷口教授と北野教授は「最低生活費非課税」と述べる。「最低生活費非課税」は税法に關する解釈として具体的にあり明確である。

金子教授は汎用的・抽象的な通説を用いているがゆえに、「生存権の保障」の内容をいわば伸縮自在にとらえることができ、その延長で基礎控除にこの方式を導入することは妥当、と導いていると思われる。

筆者は何も高額所得者を擁護しようとするものではない。2400万円超の所得者においても当然に最低生活費はあるのである。(皮相的な)税負担の公平という装いで最低生活費に課税するこの方式は憲法25条の最低生活費非課税の原則に反し、さらに、国民はすべからず最低生活費非課税を受ける権利があるにもかかわらず一部の納税者については排除しているこの方式は、憲法25条および憲法14条の平等原則に反すると主張するものである。これを放置しておいてよいものか。

Table with 3 columns: Year, Single (一人), and Family (世帯). Data for years 2013-2022 showing increasing trends in both categories.

驚くのはゼロ税率対象額(基礎控除額)が高い水準にあることである。2013年は106万円、2015年は110万円、2017年は115万円、2019年は119万円、2020年は122万円、2021年は126万円、2022年は134万円。1€≒130円

筆者は何も高額所得者を擁護しようとするものではない。2400万円超の所得者においても当然に最低生活費はあるのである。(皮相的な)税負担の公平という装いで最低生活費に課税するこの方式は憲法25条の最低生活費非課税の原則に反し、さらに、国民はすべからず最低生活費非課税を受ける権利があるにもかかわらず一部の納税者については排除しているこの方式は、憲法25条および憲法14条の平等原則に反すると主張するものである。これを放置しておいてよいものか。

日税連は、(高額所得者擁護と思われるため)やりくいと(思う)が、マスコミを通じ広く国民に対し「憲法25条および14条違反の通減消失控除方式は廃止すべき」と声を上げるべきである。そして、筆者はこの方式に対して司法による憲法上の洗礼を受けさせるべきと考えており、現在仕込み中である。また、会員の中には2400万円超の所得金額の方が必ず存在するはずである。所得金額24000万円超の会員は税理士法1条の使命に基づいて訴訟提起をしたらどうだろうか(残念ながら、筆者の所得金額は2400万円には遠く及ばない)。