

¹租税手続の ICT 化²³⁴:所得分類毎の対物課税から対人課税へ⁵

浅妻章如(立教大学法学部) asatsuma@rikkyo.ac.jp

要旨

所得分類等の客観的性質に着目した税制は、執行の便宜と引換えに実体法改正の途を塞いだ。
targeting 広告や芝麻信用は、Vickrey 型累積進税制のような人に着目した税制に途を拓く。

1. 導入:支配されるという特権
2. ICT (information & communication technology 情報通信技術) の活用
3. 主客転倒:租税行政の便宜(尻尾)が租税実体法改正論議(本体)を振り回す
 - 3.1. 小手先の対応としての給与所得控除、配偶者控除など
 - 3.2. 国際課税と国内課税とで態度が違う
4. 対人課税性の強化を阻む 2 要因:税制と社会保障制度、源泉徴収と確定申告
 - 4.1. 税制と社会保障制度の統合(は本報告で扱わない)
 - 4.2. 源泉徴収と確定申告に係る税との関係:判例・裁判例
 - 4.3. 源泉徴収と確定申告に係る税との関係:考察
 - 4.4. 支払者の手元で判定する租税属性と所得稼得者(受領者)の手元で判定する租税属性
 - 4.5. 所得の人的帰属の規制緩和
 - 4.6. 所得の年度帰属の紛争緩和化
 - 4.7. 理念的にも区別が難しい問題:控除と非控除の線引き
 - 4.8. 小括:支払者の手元での租税属性判定精度要求を弱める
5. 最適課税論における理想たる才能課税を ICT が可能にするならば

1. 導入:支配されるという特権

暗黒騎士ランスロット・タルタロス「…貴公らの革命を思い出してみよ。貴公らが血を流し、命を賭けて守った民はどうだ？自分の身を安全な場所に置きながら勝手なことばかり言っていたのではないのか？」

聖騎士ランスロット・ハミルトン「彼らは自分の生活を維持するだけで精一杯だったのだ…！」

暗黒騎士「いや、違う。被害者でいる方が楽なのだ。弱者だから不平を言うのではない。不満をこぼしたいからこそ、弱者の立場に身を置くのだ。彼らは望んで『弱者』になるのだよ。」

聖騎士「ばかな…。人には**自分の人生を決定する権利**がある。自由があるのだ！」

暗黒騎士「わからぬか！本当の自由とは誰かに与えてもらうものではない。自分で勝ち取るものだ。しかし民は自分以外にそれを求める。自分では何もしいくせに権利だけは主張する。救世主の登場を今か、今かと待っているくせに、自分がその救世主になろうとはしない。それが民だッ！」

聖騎士「人はそこまで怠惰な動物じゃない。ただ、我々ほど強くないだけだ。」

暗黒騎士「…聖騎士よ、貴公は純粹すぎる。民に自分の夢を求めてはならない。支配者は与えるだけでよい。」

聖騎士「何を与えるというのだ？」

暗黒騎士「**支配されるという特権**をだッ！」

(『TACTICS OGRE』QUEST 社 1995 年 [動画](#) [文字起し](#))

¹ 人名に敬称・職名を付さない。「」『』を引用のために、【】を区切りの明確化の為に用いる。トラスト未来フォーラム金融取引と課税研究会(中里実座長)で示唆を賜った。感謝する。不備は浅妻章如の責任。

² [近江商人の通った後はペンペン草も生えない](#)。佐藤英明「情報通信技術の進展と税務行政——沿革と現状」論究ジュリスト 26 号 68 頁(2018)の後で私ができることは少ない。

³ 近年 ICT より AI (artificial intelligence 人工知能) を題に含む書籍等が近年多い。本報告では AI と ICT との区別は考えない。佐藤・註 2 は ICT に拘らず「技術」という語を用いる。AI の解説について福岡真之介編著『AI の法律と論点』7-15 頁(鈴木悠介執筆、商事法務、2018)参照。

⁴ エストニアの申告や税についてラウル・アリキヴィ(Raul Allikivi)=前田陽二『未来型国家エストニアの挑戦 電子政府がひらく世界』(インプレスR&D、2017) 37 頁、93-95 頁、155-167 頁。

⁵ 対物課税・対人課税はグラデーションがある。対物課税の色が濃い所得税制としては戦前の所得分類により累進税率が異なる等が挙げられる。所得税制に限らなければ対物課税の色が濃い税は他にもある。現行所得税法の総合所得課税(山林所得、退職所得は別論としても)は総合所得に対する累進税制なのだから対人課税という建前ではあるが、現状より更に対人課税の色を濃くすることも考えられないではない。

2. ICT (information & communication technology 情報通信技術) の活用

◆ターゲティング広告——「ユーザーやコンテンツの情報を分析して、ユーザーにとって適切と思われる広告を配信するものです。ターゲティング広告では、PC やスマートフォン・タブレットのブラウザごとのクッキー上に発行される ID に紐づいて蓄積される情報(サイト閲覧履歴等)や、スマートフォン・タブレットの OS が発行する広告識別子に紐づいて蓄積される情報が使われています。」⁶

◆芝麻信用——「すでに中国では、アリババグループ傘下の信用情報機関である「芝麻信用」^{セサミ・クレジット}が、決済アプリの購買履歴や SNS データ、資産保有情報などから、個人の信用力を 950 点満点で採点しており、この信用スコアが官民をまたいだ様々な領域で使われている。この信用スコアが高い人は、低金利でローンを組めたり、賃貸物件の契約で敷金が不要になったり、外国の観光ビザが取得しやすくなったりするなど、様々な便益を享受できる反面、スコアが低い人は、あらゆる場面で差別的な取扱いを受けることになる。」⁷

◆大屋雄裕『自由か、さもなくば幸福か?』(筑摩選書、2014)——情報通信技術の発達、犯罪捜査・予防等⁸の観点から監視社会の徹底を可能とする。監視社会の便益(すなわち幸福)と、監視されない自由⁹と。

——大屋の言わんとするところを税制に繋げると、ICT を活用した効率性¹⁰・公平¹¹の観点¹²から望ましい税制

⁶ http://www.ddai.info/about_targeting. 古谷貴之「AI と自己決定原理」山本達彦編『AI と憲法』122 頁以下、133-145 頁、寶洋平ら『ネット広告運用“打ち手”大全』(インプレス、2018)、佐藤和明『Google AdWords 完全攻略』(マイナビ、2015)等参照。

⁷ 山本龍彦「AI と憲法問題」同編『AI と憲法』17-57 頁、46 頁(日本経済出版社、2018)から抜粋。

⁸ 笹倉宏紀「AI と刑事法」山本・註 7、393-448 頁(就中「3. AI による犯罪予測と憲法」「4. 再犯予測と憲法」); 笹倉宏紀「AI と刑事司法」弥永真生=宍戸常寿編『ロボット・AI と法』233-257 頁(有斐閣、2018); 平野晋『ロボット法 AI とヒトとの共生に向けて』(弘文堂、2017)89-95 頁(予測警備(プレディクティブ・ポーリング)); 柳瀬昇「AI と裁判」山本・註 7、355-392 頁等参照。その他、自動運転等と(刑事・民事)責任の配分に関する議論が見受けられる。栗田昌裕「AI と人格」山本・註 7、201-247 頁; 後藤元「自動運転車と民事責任」弥永=宍戸・註 8、167-186 頁; ウゴ・パガロ(Ugo Pagallo) (新保史生監訳・訳、松尾剛行=工藤郁子=赤坂亮太訳)『ロボット法』(勁草書房、2018)82-87 頁(因果関係の失敗); 平尾覚「AI と刑事法」福岡・註 3、150-163 頁; 深町晋也「AI ネットワーク時代の刑事法制」福田雅樹=林秀弥=成原慧編著『AI がつなげる社会 AI ネットワーク時代の法・政策』280-317 頁(弘文堂、2017); 深町晋也「ロボット・AI と刑事責任」弥永=宍戸・註 8、209-232 頁; 藤田友敬編『自動運転と法』(有斐閣、2018); 森田果「ロボット社会のインフラと法」角田美穂子=工藤俊亮編著『ロボットと生きる社会 法は AI とどう付き合う?』179-236 頁(弘文堂、2018); 米村滋人「医療・介護ロボットと法」角田=工藤・註 8、421-479 頁等参照。

⁹ 自由が大切だと大屋が論じている訳でもない。127 頁、130 頁では「自由からの逃走」「自由に堪えられない個人」を論じる。147 頁は自由・自己決定の機能不全として「労働法以前の社会」を論じる。大屋自身の意見は披瀝せず、ほれほれ幸福だ、自由だ、と私達を煽っておちよくることに主眼がある、と読める。

¹⁰ 効用・厚生 (utility・welfare) の総和の最大化(傾斜配分の要否は検討対象外。David A. Weisbach, [Distributionally Weighted Cost-Benefit Analysis: Welfare Economics Meets Organizational Design](#), 7(1) Journal of Legal Analysis 151-182 (2015)・・・分配の観点であるが)(総和か平均か。検討対象外。安藤馨『統治と功利功利主義リベラリズムの擁護』119-122 頁「4.3.2 総量説・平均説・先行存在説」勁草書房、2007 参照)。限定的中立性と効率性につき増井良啓「法人税の課税単位 持株会社と連結納税制度をめぐる近年の議論を素材として」租税法研究 25 号 62 頁(1997); David A. Weisbach, [The Use of Neutralities in International Tax Policy](#), Coase-Sandor Institute for Law & Economics Working Paper No. 697, 2014.

¹¹ 公平には意味がないという意見もあるが(増井良啓「租税法における水平的公平の意義」『金子宏先生古稀祝賀 公法学の法と政策上巻』171 頁、有斐閣、2000 は意味があるという)、水平的公平(等しい二者に等しい負担を)、垂直的公平(等しくない二者に等しくない負担を)という際の等しさを測る指標の選び方・組み合わせ方の問題と本報告では考えておく。伝統的に担税力の指標の候補として所得・消費・資産が挙げられてきた。

¹² 本報告では帰結主義という際に効率性・公平のみを勘案する租税正義を念頭に置く。本報告で正義という語を用いる際、「善に対する正義の優越」(瀧川裕英=宇佐美誠=大屋雄裕『法哲学』__頁、有斐閣、2014)を念頭に置く。各人が善とは何かについて意見を異にするけれども(Virtual YouTuber キズナアイの 2018 年 10 月 NHK 起用への批判と反批判)、善の意見が異なる人々の調整を構想する際に、正義が善より優越すると説く。帰結主義以外の正義の候補も勿論ある。リベラリズム信奉者の中で帰結主義(や帰結主義の一形態である功利主義)は不人気であるように見受けられる(brute luck 軽減や潜在能力発現を重視するリベラル、自由を尊重するリバタリアンの方が多い?)。なぜ本報告が帰結主義を前提としているのかに答える準備は整っていない。余談だがコミュニタリアン(共同体論)はよく理解できない。井上達夫『リベラルのことは嫌いでも、リベラリズムは嫌い

に対し、自由・integrity・自己決定・尊厳等、別の観点¹³からの異論が呈されるであろうか、という話と理解した。

雇用¹⁴を代替しそうな AI に課税すべきか¹⁵とか等、ICT 活用への課税は前回¹⁶に譲る。

現金取引に伴う収入捕捉の困難¹⁷等が本報告のテーマから議論の対象として期待されると思われるが、いわゆる電子マネーの普及が何故日本で進まないのかについて私なりの意見が思いつかないため断念した。

プライバシーにも焦点を当てない¹⁸。第一に、ノルウェーでは各人の所得がインターネットで公開されている等、国や時代によってプライバシーについての考え方は異なると見受けられるから、第二に、opt out・opt in 等でプライバシー情報を政府に提供した者が税制上有利に扱われるような微温¹⁹的な策(マイナンバーと紐付け²⁰²¹られた所得について税を軽減するとか逆とか)がまずは講じられるであろうと予想されるから、である。²²

3. 主客転倒: 租税行政の便宜(尻尾)が租税実体法改正論議(本体)を振り回す

3.1. 小手先の対応としての給与所得控除、配偶者控除など

包括的所得概念 vs. 消費型所得概念といった論争²³は、現行日本所得税制改正論議に馴染まない。

にならないでください 井上達夫の法哲学入門』142-147 頁(同性愛について)(毎日新聞出版、2015)。

¹³ 帰結主義の文脈では蔑ろにされかねない観点。大屋雄裕「ロボット・AI と自己決定する個人」弥永=宍戸・註 8、59-77 頁;河嶋春菜「AI と尊厳」山本・註 7、248-252 頁;鈴木悠介「AI に関する倫理的問題」福岡・註 3、374-388 頁;成原慧「我々とは誰のことか、あるいは AI という他者」山本・註 7、450-458 頁;山本龍彦「ロボット・AI は人間の尊厳を奪うか?」弥永=宍戸・註 8、79-101 頁参照。

古典を通じて、占有と人権の同質性、及び、中間団体(「徒党」)に対する個人の保護を中高生に説く木庭顕『誰のために法は生まれた』(朝日出版社、2018)は、経済学が採りがちなアナログ的思考(限界費用と限界便益とを比較する発想)に対し、法が何故デジタル思考なのかを思い出させてくれる。

¹⁴ 川口大司「人は機械に仕事を奪われる?」角田=工藤・註 8、69-118 頁;菅野百合「AI と労働法」福岡・註 3、263-291 頁参照。

¹⁵ Xavier Oberson, Taxing Robots? From the Emergence of an Electronic Ability to Pay on Robots or the Use of Robots, 9(2) World Tax Journal 247-261 (2017.4)批判として浅妻章如「AI やロボットに課税すべきか: Oberson 論文紹介」税経通信 73 巻 2 号 2-3 頁(2018.2)。

¹⁶ 高橋祐介「技術革新による税務行政の課題」2017.10.1 租税法学会第 46 回総会報告。但し、シェアリング・エコノミーに関する給与源泉徴収以外の経路の情報提供要請の検討(政府税制調査会 2017 年 9 月 26 日資料[総 11-1]参照)等は本報告のテーマとも絡む。佐藤・註 2、73 頁;Stephanie Soong Johnston, 2018 WTD 97-8 Airbnb To Report User Rental Income To Danish Tax Authorities 参照。

¹⁷ はるき悦巳『じゃりん子チエ』(未確認)。ケネス・S・ロゴフ(Kenneth S. Rogoff)(村井章子訳)『現金の呪い 紙幣をいつ廃止するか?』(日経BP社、2017)。FinTech につき増島雅和「イノベーション法務の最先端(Fintech 等)と税制」租税法学会第 46 回総会;大崎禎和「金融の IT 化が行き着く先」角田=工藤・註 8、295-354 頁。

¹⁸ 小向太郎「IoT、ビッグデータ時代のプライバシー」角田=工藤・註 8、119-178 頁;北条孝佳「AI とサイバーセキュリティ」福岡・註 3、331-345 頁;松村英寿「AI と個人情報・プライバシー」福岡・註 3、207-248 頁参照。

¹⁹ 田中晶国「ソフトな手段による税務コンプライアンスの実現 米国ソフトノーティス・アプローチ」税研 199 号 104-109 頁(2018)参照。

²⁰ 煙草税についてであるが 2018 WTD 89-16 UAE Introduces Digital Tax Stamp System(著者不明)は、煙草税納税を認証する digital tax stamp がアラブ首長国連邦で導入されると報じている。

²¹ David Deputy and Griffin Andersen and Błażej Kuźniacki, Toward Frictionless Trade and Frictionless Compliance: The Challenges and Opportunities of Blockchain, 90 Tax Notes International 853 (2018 May 14); Marius Breier, Peter Hongler, and Maurus Winzap, Taxing Tokens - A Swiss Perspective on the Taxation of Initial Coin Offerings and Blockchain-Based Tokens, 89 Tax Notes International 1159 (2018 March 19)等参照。

²² 税と強制との関係につき私見が固まらない。税に関し合理的経済人モデルの予想より自発的納税が多すぎるとかねてから論じられてきた。Leandra Lederman, [Does Enforcement Reduce Voluntary Tax Compliance?](#), 2018 BYU L. Rev. ___ は audits が概ね調査対象者及び非対象者の自発的納税協力を向上させているという。

²³ 包括的所得概念はオワコン(終わったコンテンツ。議論対象としてさえ不適切)であると私は信じている(従って Liam Murphy & Thomas Nagel, THE MYTH OF OWNERSHIP: TAXES AND JUSTICE (Oxford University Press, 2002)等も論評に値しないと信じている)。國枝繁樹「租税法と公共経済学」金子宏監修(渋谷雅弘・弘中聡浩・神山弘行編集担当)『現代租税法講座第 1 巻理論・歴史』237 頁以下、256-257 頁(日本評論社、2017)における「現在の租税理論は、資本からの正常収益に対する課税の是非については議論があるものの、効率性と公平性の基準から包括的所得税は最適ではないことにはコンセンサスがある。」との認識を私も持つ。どちらかという消費型所得概念を支持する。が、利子(time value of money: 金銭の時間的価値)に一切課税すべきでないという消費型所得概念を出発点としつつも現実的処方箋として利子課税(資産課税も含む)が少しはあるべきかも

【ほぼ源泉徴収で済む給与所得課税】という大枠を、執行の便宜の観点から崩したくないがために、近年の税制改正は、給与所得控除²⁴や配偶者控除の調整という、小手先の対応になっている。

相続税・贈与税と譲渡所得課税との関係について、個人の純資産増加に課税するという包括的所得概念の体系²⁵に即した判決(後掲最判 H22.7.6)が出たものの、その後の裁判例を見るに射程は狭い。

一時所得と譲渡所得という所得分類があるがためにホームランボールへの二重課税の可能性もある²⁶。

国際課税においても、所得分類に依拠した **classification and assignment** アプローチ²⁷は、結局のところ源泉徴収頼み(PE 認否の議論は揺れ動いている)という執行の便宜という問題に起因する。

ICT を利用した税務手続のスマート化²⁸は何れ実現するであろう。しかし、現行税制のスマート化の延長上には、所得分類等の【客観的な属性に着目した税制】の能率を上げるという未来像がある。所得税と相続税の統合の是非等、【人に着目した税制】という未来像を描きにくい。主客転倒であると思われる。

客観的屬性に依拠した税制は、【源泉徴収等の執行の便宜】と、【法的安定性】をもたらす(何故なら所得の人的帰属は難事であるから)、と期待されていたと思われる。しかし線引きを巡る紛争を誘発するという点で、執行の便宜や法的安定性を損なっている。

ICT 自体は【客観的な属性に着目した税制】vs.【人に着目した税制】に対し無差別であろう。私はなぜ対人課税を本報告は重視するのか。再分配(「再」を毛嫌いするかはさておき)で効率性・公平の改善を図るに際し、人に着目した累進税率は避け難いであろう(比例税率と定額給付による実質的累進化、等の策では効率性・公平の改善が不十分であろう)と推測する(論証の準備は整っていない)からである。

しれない、という点で迷いはある(利子課税・資産課税をすべきと説く代表的論者として Peter Diamond & Emmanuel Saez, [The Case for a Progressive Tax: From Basic Research to Policy Recommendations](#), 25 J. Econ. Perspectives 165-190 (Fall 2011)等が挙げられる)。Joseph Bankman & David A. Weisbach, *The Superiority of an Ideal Consumption Tax Over an Ideal Income Tax*, 58 Stanford Law Review 1413 (2006)(藤谷武史「所得税の理論的根拠の再検討」金子宏『租税法の基本問題』272-295 頁、有斐閣、2007)以降、論争は、包括的所得概念 vs.消費型所得概念ではなく、利子に少し課税すべきか一切課税しないべきかである。

制限的所得概念(1997 年の中里実の講義で消費型所得概念より制限的所得概念を支持すると述べられていたのが長年不思議であった)は、利子に課税し譲渡益に課税しない体系であるところ、下記のように数理的に整理すれば消費型所得概念(利子課税無しの体系)寄りである。

包括的所得概念:利子率 r 、税率 t 。無価値の原野たる甲地(取得費 0)を A 氏が取得し開墾し毎年 1 の収益をもたらす農地にし B 氏に売却した。無税ならば農地の価格は $1/r$ 。B は毎年税引後 $1-t$ を得るので $(1-t)/r$ で買う。A は $t(1-t)/r$ の税を納める。A と B を統合すると $(1-t)(1-t)$ 型である。

消費型所得概念:B が A から農地を $1/r$ で買い、 t/r の税減利益を得、B の将来の毎年の t の税の割引現在価値 t/r と釣り合い実質 B 非課税。A が $1/r$ の譲渡益につき t/r の税を納める。A・B 統合で $(1-t)$ 型。

制限的所得概念:B が将来毎年 t を納税するので B が A から農地を $(1-t)/r$ で買う。A 譲渡益非課税。A・B 統合で $(1-t)$ 型。

尤も包括的所得概念 vs.消費型所得概念の論争の帰趨は本報告の大意に影響をあまり与えないと考える。包括的所得概念 vs.消費型所得概念の差が **time value of money** 部分であり量的に重大でない。増井良啓『租税法入門 2 版』175 頁(有斐閣、2018); Bankman & Thomas Griffith, *Is the Debate Between an Income Tax and a Consumption Tax a Debate About Risk? Does it Matter?*, 47 Tax Law Review 377 (1992)。

包括的所得概念批判(William D. Andrews, *A Consumption-type or Cash Flow Personal Income Tax*, 87 Harvard Law Review 1113-1188 (1974))で量的に重大なのは利子課税の是非ではなく贈与等の控除の可否であり、恐らく理念的にも議論は成熟していない(本報告 4.7)。

²⁴ 給与所得控除の人的控除化は、金子宏「所得税制の構造改革 少子・高齢化社会と各種控除の見直し」ジュリスト 1260 号 235 頁(2004)(『租税法理論の形成と解明 上』570 頁、有斐閣、2010)の主張でもあった。

²⁵ 相続税・贈与税は純資産増加課税と別世界であるとする Vickrey を紹介する瀏圭吾「相続税と所得税の関係 所得税法 9 条 1 項 16 号の意義をめぐって」ジュリスト 1410 号 12-18 頁(2010)を本報告は蔑ろにしている。

²⁶ 浅妻章如「最判平 22・7・6 と最大決平 25・9・4 後の相続税(廃止)と所得税」金子宏監修『現代租税法講座第 2 巻家族・社会』119-139 頁(日本評論社、2017)

²⁷ 所得の種類に依存しない居住地国・源泉地国間の税収配分に関する経済学者の提案が、国際連盟においてほぼ意味を持たなかった経緯について谷口勢津夫「モデル租税条約の展開(一)～租税条約における「国家間の公平」の考察～」甲南法学 25 卷 3・4 号 77 頁(1985)参照((二)書いていただけませんか)。

²⁸ 平成 30 年 6 月国税庁「[税務行政の将来像 ～スマート化を目指して～](#)」; [政府税制調査会 2018 年 10 月 10 日資料](#)[総 17-3]～[総 17-5]に即した検討を期待していた方には申し訳ない。

3.2. 国際課税と国内課税とで態度が違う

国際租税法界限で源泉徴収提案や PE 課税強化案に対し【居住地国で課税すれば足りる】という反論が頻繁に出やすい(worldwide taxation から territorial taxation への移行という趨勢がある中で、本気なのかという疑問が湧くが)のと比較して、国内税制に関し【所得分類? 源泉徴収? 知らんがな。総合所得課税で帳尻合わせれば足りる】といった意見は(勿論皆無ではなからうが)目立たない。

国際課税の文脈で源泉課税管轄を強化・弱化したとしても国家間税収配分が変わるだけ、と思っている国際租税法法律家はいないであろう。国際二重課税救済をするという建前があると雖も、源泉課税管轄の強弱は国際取引の在り方に影響を与える、と殆どの国際租税法法律家は考えるであろう。

国際課税と国内課税とで租税法法律家の受け止め方にズレがある。

4. 対人課税性の強化を阻む 2 要因: 税制と社会保障制度、源泉徴収と確定申告

4.1. 税制と社会保障制度の統合(は本報告で扱わない)

税制と社会保障制度の統合が不十分であるので(中低所得階層にとって所得税より社会保障の負担の方が重いことは常識)、日本では対人課税を達成しにくい。が、この課題は本報告の対象外とする。

4.2. 源泉徴収と確定申告に係る税との関係: 判例・裁判例

◆最一小判昭和 45 年 12 月 24 日民集 24 卷 13 号 2243 頁——①源泉徴収は自動確定。②自動確定である故に、源泉徴収税の「納税の告知は、更正または決定のごとき課税処分たる性質を有しない」。③「源泉徴収による所得税についての納税の告知は、課税処分ではなく徴収処分であるから「受給者の源泉納税義務の存否・範囲にはいかなる影響も及ぼさるものではない。」

◆日光貿易事件・最三小判平成 4 年 2 月 18 日民集 46 卷 2 号 77 頁——「源泉徴収による所得税…について徴収・納付の義務…は、当該所得の受給者に係る申告所得税の納税義務とは別個のものとして成立、確定し、これと並存する」。「源泉所得税の徴収・納付における過不足の清算を[確定申告で]行うことは、所得税法の予定するところではない。」

◆生命保険年金二重課税事件・最二小判平成 22 年 7 月 6 日民集 64 卷 5 号 1277 頁——「所得税法 207 条所定の生命保険契約等に基づく年金の支払をする者は、当該年金が同法の定める所得として所得税の課税対象となるか否かにかかわらず、その支払の際、その年金について同法 208 条所定の金額を徴収し、これを所得税として国に納付する義務を負う」。……最判平成 4 年 2 月 18 日と矛盾してないというのが最高裁の立場の筈。とはいえ矛盾とまでは言わずとも不整合であるとの意見を多数の実務家等から聞く。吉村典久曰く——「確定申告に「正当に徴収をされた又はされるべき所得税の額」の記載を求めることにより、かえって源泉徴収制度の簡便性と利便性が損なわれる場合がありうる」(租税判例百選 6 版 219 頁)。

◆最二小判平成 23 年 1 月 14 日民集 65 卷 1 号 1 頁——「破産管財人は、[破産者の労働者の]退職手当等につき、所得税法 199 条にいう『支払をする者』に含まれない。(管財人報酬源泉徴収義務は割愛)

◆最三小判平成 23 年 3 月 22 日民集 65 卷 2 号 735 頁——「Y らに対する賃金の支払を命ずる仮執行の宣言を付した判決に基づく強制執行において、民事執行法 122 条 2 項の規定により弁済を行った X が上記賃金に係る源泉所得税の徴収義務を負う」。……藤谷武史曰く——「破産の局面の事案であり「支払債務の消滅」という法的基準に拠らない[最判 H23.1.14]と本判決は必ずしも矛盾する関係には立たない。」(租税判例百選 6 版 221 頁)……確かに矛盾ではないけれども最判 H23.1.14 は一連の判例の流れと不整合であろう。

◆Credit Suisse 証券八田隆事件・東京高判平成 26 年 1 月 31 日判タ 1407 号 242 頁(確定)——確定申告に際して、勤務先会社から交付された源泉徴収票に基づき給与収入を申告したところ、会社が株式報酬を源泉徴収していなかったため多額の株式報酬が不申告となった事案について、被告人には脱の故意を認めるには合理的疑いが残るとして所得税ほ脱罪の成立が否定された事例[判タより]。なお、東京地判平成 30 年 3 月 12 日平成 26(ワ)12113 号は国家賠償請求を棄却している(恐らく未確定?)。

◆東京高判平成 28 年 12 月 1 日税資 266 号順号 12942——A(不動産譲渡人)が X 社(譲受人)に対し日本居住者である旨を告げ日本の住民票(当時 A は日本とアメリカの二重国籍であった)を提出したこと等から、X(の担当者)が A は日本居住者であると判断した(尤も A が X にアメリカ銀行口座を指定するなど手口が杜撰であったともいえる)ものの、譲受人が源泉徴収義務を負うとされた事例。なお、A の居住地確認につき X が注意義務を尽くしていれば X は源泉徴収義務を免れるという見解(限定解釈と呼ぶこととする)が学界の多数説であるように見受けられる。けれども、そうした限定解釈の可能性について東京高判 H28.12.1 は明言を避けてい

る上に、同種事例の[東京地判平成 23 年 3 月 4 日](#)税資 261 号順号 11635(最決 H24.9.18 確定)は、かような限定解釈の可能性を明示的に封じた上で、「通常要求される調査を尽くしてもなお売主が非居住者の該当性について疑義が残る場合には、買主において、源泉徴収義務に相当する額の支払を留保し、又は、この点について特約を締結するなどして、その源泉徴収義務に備えることも可能であるから、支払者に不当なリスクを負わせるものとはいえない」と論じている。駒宮史博曰く——「支払者の責めに帰することができない場合については、「正当な理由」が認められる場合もある」。(租税判例百選 6 版 135 頁)

4.3. 源泉徴収と確定申告に係る税との関係:考察

源泉徴収に関する出発点が最判 S45.12.24 であることについて異論は少なからう^{29,30}。これを(恐らくは立法論でということになろうが)克服しない限り、対人課税の色を濃くする改革は覚束ない。

利子等の一括源泉分離課税は分かかってやっている分離課税なので焦点を当てない。総合累進課税の建前である筈の給与所得等に焦点を当てる。

破産管財人を除き、支払者に厳しい源泉徴収納付義務が課されており、天引き可能性が乏しい場合には源泉徴収納付義務を課さないといった猶予もほぼ講じられない。

更に、最判 S45.12.24 及び最判 H4.2.18 が源泉徴収税と確定申告に係る税とのリンクを切断していることが「かえって…簡便性と利便性」を損ねうる(吉村典久前掲)。かと思えば、最判 H22.7.6 がリンクを繋げる。

税務手続の ICT 化は、法律上はともかく機能的には源泉徴収税と確定申告に係る税とのリンクを繋げやすくするであろうと想像される。このリンクを切断してきた最判 S45.12.24 及び最判 H4.2.18 を克服し、リンクを繋げた最判 H22.7.6 を広げるような立法が求められる。

最判 S45.12.24 の①自動確定が出発点といえるであろうし、そこから③源泉徴収税と確定申告に係る税とのリンクの切断に至る論理の流れは自然である。とすると、③を覆すためには①を覆すことが必要条件であろうか？

必要条件とは考えられない。最判 H22.7.6 も自動確定を当然の前提としていると思われるが、③でリンクを切断しない。東京高判 H28.12.1 や、天引き可能性を考慮しない流れにある最判 H23.3.22 と比べ、最判 H22.7.6 においては、源泉徴収納付義務者(候補たる支払者)に対し、受給者の「所得」の存否を確認する義務を免れさせるという温情的な扱い(源泉徴収義務を肯定しているのに温情?後述)を施している。

源泉徴収納付義務者(候補たる支払者)の負担の重さは「支払者が求償の負担(手続コストおよび受給者無資力のリスク)を被ること」(藤谷武史・租税判例百選 6 版 221 頁)と説明されてきた。そうした負担を国税庁側に負わせ国民全般で吸収した方が効率的であろう。実証は難しいが直観的にはほぼ支持されるであろう³¹。

他方で、東京高判 H28.12.1 のような外国³²との関係が問題になる場面では、国税庁側に負担を負わせた方が

²⁹ 源泉徴収制度違憲論争に終止符を打った月ヶ瀬事件・最大判昭和 37 年 2 月 28 日刑集 16 卷 2 号 212 頁は、最判 H23.1.14 で言及されたものの、最判 S37.2.28 の後への影響は無視できるレベルで小さいと思われる。

³⁰ 浅妻章如「暫定的推計的課税」[フィナンシャル・レビュー129号](#) 122 頁(2017)(中里実責任編集:特集 租税法律主義の総合的検討)の 146 頁で佐藤英明から最判 S45.12.24 と最判 H22.7.6 との関係について考え直してみたらという助言をいただき、その時の宿題に今ここで取り組んでいる。租税法概説 1・2 版の第 4 章(個人の所得課税、浅妻担当)では最判 H4.2.18 に言及し最判 S45.12.24 に言及してなかったが、最判 S45.12.24 が重要であると考え直し租税法概説 3 版では言及することにした。

³¹ 尤も何故か日本では公務員を増やすことに対し他国よりも強い抵抗があるらしい。謎である。

³² 国内外の災害等の報道に接した際に私が寄附しようと思う額は異なる。私は国内外を差別している。国内の人を愛するという善の在り方はともかく、国境は正義に適うのか。今の私はリベラルではないと自認するに至った(機会平等や自由や多様性の尊重が帰結主義で着目する効率性と公平よりも重要であると論証できるとは思えなくなった)が、二十代の頃は機会平等等が大切かもしれないと思っていたので、国境は大変悩ましいものであった。この点、瀧川裕英「神は国境を引くか?」論究ジュリスト 22 号 71-77 頁(2017)が「神は国境を引く。「分割して統治せよ(divide et impera)」とつぶやきながら。」(71 頁)と書いていて興奮した。私が瀧川論文を理解できたとは思えないし、瀧川は功利主義者ではないが、功利主義か少なくとも帰結主義の観点からも、分割統治の利点を論ずることで、国境の存在を是認するモデルを構築することは可能であるように思われる。なお、瀧川裕英『国家の哲学 政治的責務から地球共和国へ』(東京大学出版会、2017)は、寿命を理由に(ゲーム理論における協力ゲームの永続性が満たされないことを理由に)遵法責務を説いている。寿命を理由にしていることについてどうも賛成はそれほど強くなさそうであるように見受けられるし、必ずしも国境の存在を是認することを論じた書籍ではないが、重要な参考文献となると見受けられる。少なくとも井上達夫『世界正義論』(筑摩書房、2012)を超えた。なお許淑娟『領域権原論 領域支配の実効性と正当性』(東京大学出版会、2012)は、機能的分析が

効率的であるかについて、即断し難い。情報交換の充実にも依存する。本報告の対象外としたい。

4.4. 支払者の手元で判定する租税属性と所得稼得者(受領者)の手元で判定する租税属性

源泉徴収との関係を扱った裁判例ではないが、所得分類に依拠する現行税制が対物課税的であると本報告が難ずるきっかけとなった別の裁判例として、夫婦財産契約事件・東京高判平成2年12月12日税資181号867頁も挙げることができる。「収入が所得税法上誰の所得に属するかは、当該収入に係る権利が発生した段階において、その権利が実体法上相手方との関係で誰に帰属するかということによって決定される」と述べた。

が、歯科医院親子共同経営事件・東京高判平成3年6月6日訟月38巻5号878頁は所得税法12条・56条に関し事業の主宰者が父一人であるかが争われた例であるところ(結論は父一人に所得が帰属)、「相手方との関係」が同じであっても歯科医父子が任意組合を結成していたならば子に所得が帰属しないとはいえないため、「相手方との関係」は論拠として弱い。組合契約は夫婦財産契約よりも強い。

それでも東京高判H2.12.12が家事貢献&夫婦財産契約による妻への所得帰属を認めなかったという結論は解釈論として正当であろう。夫婦財産契約による妻の所得分類を現行税制は予定していないと解釈されるであろうからである³³。所得分類は「相手方との関係」を意識させがちであり、故に対物課税の色が濃くなる。しかし所得分類との関係でも、りんご生産組合事件・最判平成13年7月13日判時1763号195頁は「相手方との関係」と異なる事情(サラリーマン的な働き方)による所得分類の判定を認めている。

支払者の手元で判定する租税属性(所得分類や所得の人的帰属等)と、所得稼得者(受領者)の手元で判定する租税属性と、どちらに着目するかに関し、判例・裁判例は首尾一貫してない、といえるのではなからうか。

源泉徴収との関係では、とりわけ最判S45.12.24以来の傾向の中では、支払者の手元で判定する租税属性が決定的でなければ源泉徴収納付義務者は困ってしまう。しかし、最判H22.7.6は、(最判S45.12.24よりも判旨の流れがスムーズでない印象を受けるという難点はあるけれども)支払者の手元で判定する所得の租税属性と受領者の手元で判定する所得の租税属性との関係につき、支払者の手元で判定する所得の租税属性を暫定的なものにとどめるという処理しやすい温情的な妥協点を示唆している。

4.5. 所得の人的帰属の規制緩和

給与所得控除に関し、下請け的自営業者が酷であるという議論が税制改正を先導したが、課税単位論から見ると、給与所得はほぼ家族内分割不可能、事業所得は所得税法57条³⁴や法人成りを通じて比較的容易に分割可能である。所得分割許すまじとの租税政策は、事業所得についてはあまり機能しない。

弁護士の給与所得等³⁵、給与所得と事業所得との区別は、社会的に無駄な紛争を誘発してきた。

所得の人的帰属が問題となるのは主に家族内での限界税率の異なる人への帰属についてである。N分N乗税制は国内外の租税法で不人気であるが人的帰属の問題を減らせるという利点がある³⁶。

無いではないが歴史の整理が主であると読めるため言及するだけにとどめる。

³³ 小塚真啓「家族の所得と租税」金子宏監『現代租税法講座第2巻家族・社会』37-66頁(日本評論社、2017)の42-44頁参照。

³⁴ 所得税法56条が適用される弁護士夫婦事件・最判平成16年11月2日判時1883号43頁、弁護士税理士事件・最判平成17年7月5日税資255号順号10070、特許事務所賃借事件・東京高判平成3年5月22日税資183号799頁、歯科医院親子共同経営事件・東京高判平成3年6月6日訟月38巻5号878頁は、所得税法57条や法人成り等と比較して、何を守っているのか?という疑問を惹起する。だから給与所得であろうとも所得分割規制緩和に舵を切るべし、と私は考え、浅妻・註36を書いた。

³⁵ 弁護士顧問料事件・最判昭和56年4月24日民集35巻3号672頁、京都府京都市無料法律相談弁護士日当事件・大阪高判平成21年4月22日税資259号順号11185等、大島教授非常勤講師料事件・京都地判昭和56年3月6日行集32巻3号342頁、九州電力検針員事件・福岡高判昭和63年11月22日税資166号505頁等。

³⁶ それでも租税法でN分N乗税制が不人気であろうという予測を浅妻章如「課税単位論 格差緩和装置・格差発生装置たる家族」金子宏=中里実編『租税法と私法』(有斐閣、2018.11 予定)に書いた。君が稼いで君と私と同じ食事を楽しむという家族の格差緩和装置としての見方(右派的な見方)よりも、子が親を選べないという家族の格差発生装置としての見方(左派的な見方)の方が、租税法で強くあり続けるであろうとの予測である。N分N乗税制は所得の年度帰属に関する現行税制とVickrey型個人所得累積累進税制との妥協として正当化の余地がある、とも論じたが、妥協であるので論理を詰めてはいない。

4.6. 所得の年度帰属の紛争緩和化

所得の年度帰属の問題は、Vickrey³⁷型個人所得累積累進税制を構築すれば、緩和できる³⁸。が、学界であまり人気がない³⁹。とはいえ、消費型所得概念に即した税制として expensing 方式(投資額即時控除方式)を採用すれば、やはり所得の年度帰属の問題は(無くせはしないが)緩和できる。

なお、Vickrey 型個人所得累積累進税制に関し Vickrey 本人は、主に富裕層を念頭に置いていたが、年度帰属がもたらす負担率の損得は寧ろ低所得階層にとってこそ重大な問題である、と指摘される⁴⁰。

富裕層について今から近い将来の喫緊の課題は国際的情報交換⁴¹であり吉村政穂報告に委ねる。他方、中低所得層の労働と余暇との選択⁴²は量的に無視し難い効率性への影響(東京医大入試性差別の遠因でもある)があろう。アメリカ型の EITC (earned income tax credit)を導入せよと即断できる訳ではないが(本報告 4.1)。

4.7. 理念的にも区別が難しい問題:控除と非控除の線引き

所得分類、所得の人的帰属、所得の年度帰属に関して、問題緩和の途はありそうである。

難問は、消費等(控除不可)と費用・投資・移転(控除可⁴³)との区別である⁴⁴。

最適課税論は、賃金又は消費⁴⁵に対する最高限界税率 80%程を示唆する^{46,47}が、限界税率 80%が仮に実現すると、控除の可否が今以上に(外れ馬券購入費控除の比でなく)深刻な問題となる。tax mix⁴⁸で限界税率 80%がもたらす悪影響を押さえる⁴⁹等の意味がある。

³⁷ 今の君と将来の君とは同じか。Lawrence Zelenak, Tax Policy and Personal Identity over Time, 62 Tax Law Review 333 (2009); Derek Parfit, REASONS AND PERSONS (Oxford University Press, 1984)参照。

³⁸ William Vickrey, Averaging Income for Income Tax Purposes, Journal of Political Economy, vol. 47, pp. 379-97 (1939); William Vickrey, AGENDA FOR PROGRESSIVE TAXATION, Chapter 6 (Ronald Press Company, 1947). Vickrey 自身は Vickrey の数多の業績の中で averaging が重要性の割に最も過小評価されていると考えていると語った。Neil H. Buchanan, The Case Against Income Averaging, 25 Va. Tax Rev. 1151, at 1158-1159 (2006).

³⁹ Jeffrey B. Liebman, [Should Taxes Be Based on Lifetime Income? Vickrey Taxation Revisited](#) (未公刊); Lee Anne Fennell & Kirk J. Stark, Taxation Over Time, 59 Tax Law Review 1 (2005); Buchanan・註 38 等。

⁴⁰ Lily L. Batchelder, [Taxing the Poor: Income Averaging Reconsidered](#), 40 Harvard Journal on Legislation 395-452 (2003)

⁴¹ 漆さき「国際的情報交換における納税者の権利保護」論究ジュリスト 26 号 83 頁(2018)等参照。リークされたデータに基づく課税等という話(Shu-Yi Oei & Diane M. Ring, [Leak Driven Law](#), 65 UCLA L. Rev. 532 (2018) 2017 年草稿では Leak-Driven Tax Law)もあるが、どちらかという富裕層課税の話であろうと思われる。

⁴² 賃金課税(利子非課税。yield exemption 方式)と消費時課税(貯蓄非課税。expensing 方式。支出税方式)との数理的等価性に関し、私は消費に着目する傾向がある。人々は公平を事後的に判断すると推測するためである。労働と余暇との選択というより、市場での消費と市場外での消費(レストランでの食事と自炊との対比等)との選択という方がよい。が、本報告では人口に膾炙している労働と余暇との選択という表現を用いる。

⁴³ 投資に関し、包括的所得概念の体系ならば減価償却費部分しか控除できないが、消費型所得概念の expensing 方式ならば即時全額控除が正しい。

⁴⁴ 本報告は所得分類への敵意に満ちているが所得分類をめぐる紛争が全て無駄であるとは言い切れない。当たり馬券の控除の可否(可の雑所得、否の一時所得)をめぐる所得分類(最三小判平成 27 年 3 月 10 日刑集 69 卷 2 号 434 頁控除可、最二小判平成 29 年 12 月 15 日民集 71 卷 10 号 2235 頁控除不可、最二小決平成 29 年 12 月 20 日平成 29(行ツ)17 号控除不可、平成 30 年 7 月国税庁「[競馬の馬券の払戻金に係る課税について](#)」)は馬鹿馬鹿しく映るが、hobby loss をめぐる線引きの難しさは本報告の立場からも否定できない。田中啓之「営利を目的としない継続的行為から生じた所得」論究ジュリスト 12 号 255-258 頁(2015)、漆さき「一時所得と雑所得の所得区分における継続的な収益獲得の事実——その影響と問題点」論究ジュリスト 20 号 210-214 頁(2017)参照。一時所得について佐藤英明「一時所得の要件に関する覚書」金子宏=中里実=J.マーク・ラムザイヤー編『租税法と市場』220-236 頁(有斐閣、2014)参照。

⁴⁵ 大竹文雄「第 14 章 労働経済学への行動経済学のアプローチ」川口大司編『日本の労働市場 経済学者の視点』(有斐閣 2017)367 頁以下 383-386 頁(4.2 消費税と勤労所得税の等価性)における、消費税と勤労所得税の等価性が崩れるとする実証研究の紹介は興味深い。が本報告では立ち入らない。

⁴⁶ 國枝繁樹「[新しい最適所得税理論と日本の所得税制・最低賃金](#)」一橋経済学 5 卷 1 号 21-50 頁(2011)

⁴⁷ 歴史的には戦時しか高税率が施行されてないとの主張としてケンス・シーヴら(立木勝訳)『金持ち課税 税の公正をめぐる経済史』(みすず書房、2018)

⁴⁸ 渡辺智之「取引と勘定 情報の観点からの課税方式分類の試み」ジュリスト 1329 号 104-110 頁(2007); 渡辺智之「最適課税論と所得概念」金子宏編『租税法の発展』297-314 頁(有斐閣、2010)等、一連の渡辺論文は、課税庁が得られる情報の種類に応じた課税方式の違いを説明しており、tax mix と親和的である。

⁴⁹ David Gamage, [How Should Governments Promote Distributive Justice?: A Framework for Analyzing the](#)

4.8. 小括: 支払者の手元での租税属性判定精度要求を弱める

最判 S45.12.24 を起点とする一連の判例の流れ(最判 H22.7.6 と最判 H23.1.14 は例外)が支払者の手元での租税属性判定精度を高いレベルで要求してきたため、税制改正が配偶者控除調整など支払者の手元で処理できる情報に集中し、主客転倒(源泉徴収の便宜が実体法改正を左右する)となっている。

ICT は源泉徴収も容易にするであろうが所得稼得者の手元での租税属性判定も容易にするであろう(それを後押しするような制度改正も人的帰属、年度帰属に関し構想しうる。控除と非控除の線引きのように ICT 活用以前に理念的レベルでも難問は残っているものの)。源泉徴収を無くすべきとは言わないが、対人課税の色を濃くする実体法改正への途を舗装するには、支払者の手元での租税属性判定精度要求を弱めるべきと考える。

5. 最適課税論における理想たる才能課税を ICT が可能にするならば

ターゲティング広告が個人個人の好みに合わせた広告を打てるならば……(いっそ Amazon に徴税請負人を任せたら効率的な徴税をしてくれるだろうか? 徴税請負人が上手くいくであろうか? 未考察)

そう遠くない将来、個人に関する情報を集積することで、犯罪予測や再犯予測と同様に、個人の所得額や消費額のみならず、個人の稼得能力も推計できるようになるであろう⁵⁰。

最適課税論の出発点は、才能⁵¹課税が効率性・公平の観点から帰結主義的に最適な課税(optimal taxation)であるということである。才能を測定できないという制約下で、最適な担税力の指標の proxy (近似、代理指標)として賃金を用いる。しかし賃金に課税するという体系は、労働と余暇との選択において歪みを生じさせる⁵²。

才能課税の理想論のレベルで、職業選択の自由を害する等の批判⁵³がリベラル⁵⁴等から提起される。これは租税正義をめぐる論争であり、本報告は準備してない(註 12)。理想論より少し抽象度が落ちるが、奴隷制度が不可能であるとすると才能があるが働こうとしないという人に課税できない(ということが予測されると才能通りに働かない人が頻発しかねない)という judgement proof 問題も、本報告は度外視している、という難点はある⁵⁵。

身長課税は効率性・公平に適う筈であるが望ましいか?⁵⁶⁵⁷

[Optimal Choice of Tax Instruments](#), 68 Tax Law Review 1-87 (2014)は一つの税制(賃金課税を念頭に置く)に頼った場合の他の課税方法とは異なる特有のエラーとして加速度減価償却を挙げているが、time value of money 非課税論を論駁しようとする際に(加速度)減価償却を挙げるのは筋が悪い。投資(控除)と消費(非控除)との区別の難しさは賃金課税特有のものではないけれども、理想的な税制を Gamage は念頭に置かないのだから、執行の局面において控除・非控除の区別の難しさを挙げる等すれば、うまく論じることができたのではなかろうか? なお後編([The Case for Levying \(All of\) Labor Income, Consumption, Capital Income, and Wealth](#), 68 Tax Law Review 355-441 (2015))の引用を見る機会の方が多いが後編の方が価値が低いと考える。

⁵⁰ 現在でも損害賠償の文脈で稼得能力を典型的に推測する(ことの是非が問題となる)場面がある。

⁵¹ 才能は human capital と呼ばれる。生誕時課税は本報告では考えてない。実現時課税であってもロックイン効果対策は考えられる。岡村忠生「ヒューマン・キャピタルと教育・医療」金子宏監『現代租税法講座第 2 巻 家族・社会』189-226 頁(日本評論社、2017)189-192、197-200 頁。なお、執行可能性の問題のみならず、時間を通じた人格の同一性の適否(註 37)から、理念的にも才能を想定し難いとの疑義が呈されそうである。

⁵² 賃金と利子に課税する包括的所得概念において労働と余暇との選択の歪みが軽減される、と言わんとしているのではないことに留意されたい。利子に対する課税も労働と余暇との選択の歪みを賃金課税と同様にもたらすというのが標準的な double distortion theory (二重の歪みの理論)である。

⁵³ アメリカ租税法では「beachcomber」という語で論じられているが、そのテレビ番組を私は知らないのでイメージが湧きにくい。一応岡村・註 51、206 頁に説明がある。

⁵⁴ Linda Sugin, [A Philosophical Objection to the Optimal Tax Model](#), 64 Tax Law Review 229 (2011)は才能課税が賃金という一次元の指標しか想定してないことを批判する。才能課税が賃金等以外の多次元の潜在能力の発現を阻害すると論じる。私には、多次元と呼ばれているものが外部性の問題に思える。

⁵⁵ 未だ真面目に考えていないが、才能課税下での怠業者の量が judgement proof 問題を深刻化させない程度の水準に収まるであろう(現行税制下が労働と余暇との選択に与える影響より、才能課税下の judgment proof 問題が深刻化しない)、との予測をしている、という応答になろうか。

⁵⁶ N. Gregory Mankiw & Matthew Weinzierl, [The Optimal Taxation of Height: A Case Study of Utilitarian Income Redistribution](#), NBER Working Paper 14976 (May 2009).

だから功利主義(効用の他人間比較、加法性)はゴミなのだと主張する N. Gregory Mankiw, [Defending the One Percent](#), 27 J. Econ. Perspectives 21-34 (2013)を本報告で扱ってないが、前述(註 12)の通り本報告が帰結主義を租税正義として採用することの論拠は準備できていない。

⁵⁷ 美形税(醜面には補助金)も可能であろう。尤も、多くの人が美形だと思ふ顔の傾向を美形度が高いとする統計的処理であるため、外国人受けする顔が日本で低評価となり(アダルトビデオに占める白人女性の人気の低

身長課税が望ましくないとしたら⁵⁸、賃金等に課税する体系が proxy への課税という意味だけで支持されているのではなく、proxy という意味を超えて課税対象として相応しいとして支持されている⁵⁹のかもしれない。

ICT 活用の監視社会が帰結主義の観点から望ましいと仮にいえるとしても私達は何となく嫌がるかもしれない、というのと同程度に、才能が効率性・公平の観点からは最善の担税力の指標であるとしても、私達は才能課税より賃金課税を望むかもしれない、ということになるだろうか。

才能の測定は不正確かもしれないという懸念は、監視社会における犯罪予測や再犯予測の不正確性という懸念と同種と思われる。完璧な正確さは担保できないにしても、現行の刑事手続よりも ICT 活用の方がマシであるという段階まで正確性が上がるかもしれない、というのと同様に、賃金課税よりも才能課税の方がマンであるという段階まで才能測定の正確性が上がるかもしれない。

また、監視社会の犯罪予測等の不正確さの程度に応じた穏健・補足的な措置から始まるであろう⁶⁰ことと同様に、才能の測定の不正確さの程度に応じた穏健・補足的な課税(過労死ラインを超える人に対する税の軽減という形かもしれない)から始まるであろう、ともいえる。

監視社会とか才能課税とかへの【何となく嫌】という感覚は、将来無視できる程小さくなる⁶¹、と私は予想する。

ICT は課税庁側のみならず納税者側の武器ともなりうる(cf.資金洗浄)。中里実⁶²は「Νίκη της Σαμοθράκης」(Nike, or [Winged Victory of Samothrace](#)) ([勝利の女神ニーケー](#))と tax shelter との共通項として、船から左足を離して勝利する(課税庁側は敗北する⁶³)、という。しかし私ども中低所得層は租税負担軽減策を採る費用が便益に見合わないの⁶⁴課税庁側の ICT 活用を歓迎するかもしれない。つまり「支配されるという特権」。

さ)、外国人受け商売で儲けているのに低課税(または補助金)で済まされるという問題は起きるかもしれない。なお、ダニエル・S・ハマーマッシュ(Daniel S. Hamermesh)(望月衛訳)『美貌格差 生まれつき不平等の経済学』(東洋経済新報社、2015) ([internet](#)) によれば(整形は意味がない等)、男女とも美形の方が平均より多く稼ぐ傾向にあるものの、美形男の平均男との差より美形女の平均女との差の方が小さい、とされる(日本でどうかは分からない)。美形女が美形男より労働市場から退出しやすいならば(但し美形女より醜形女の方が労働市場から退出しやすい、という点に留意)、労働と余暇との中立性を志向する才能課税の望ましさの傍証となりそうである。

⁵⁸ いつの放送だったか記憶が定かでないが NHK『オイコノミア』で大竹文雄は、身長課税論文を紹介しつつ、身長は最適な課税対象の指標として相応しくない(身長と経済的豊かさとの相関関係が弱すぎる)かもしれない、という旨を述べていた。身長課税は全ての課税を身長という指標に拠らせるべきということまでをも意味する主張ではなく、身長と経済的豊かさの相関関係の弱さに応じて従来の所得課税・消費課税等の補完として少額の身長課税(低身長者には少額の補助金)を与えるというものであるとすれば、豊かさ(担税力)と身長との間の相関関係の弱さ自体は指標としての不適切さの論証として不十分であると思われる。

⁵⁹ ドイツ流のいわゆる Markteinkommen については、私の理解が不十分なので質疑応答で私は答えられない。奥谷健『市場所得と応能負担原則 応能負担原則の二元的構成』(成文堂、2018)等参照。

⁶⁰ ICT の活用が刑法学における新派的なものなのかという点からして異論は大きそうに思われる。笹倉・註 8、前者 449 頁も「筆者自身は、旧派の思考を維持したいと思っている」と述べる。

⁶¹ 【古い税は良い税。Old tax is good tax.】みたいなことをいって才能課税を嫌う人はいなくならないうであろうが。

⁶² 中里實(Minoru Nakazato)「Dangerous Aspects of Introducing GAAR into our Domestic Legislation: --A Case for Prewar Germany」Ulaanbaatar, Mongolia, 2018.9.13 報告(未公開)

⁶³ Minoru Nakazato & J. Mark Ramseyer「The Tax Incentives That Destroyed the Government: An Economic Analysis of Japanese Fiscal Policy, 645-1192」社会科学研究 51 巻 3 号 3-12 頁(2000)、Minoru NAKAZATO「[An Optimal Tax That Destroyed the Government --- An Economic Analysis of the Decline of Tang Dynasty](#)」東京大学法科大学院ローレビュー 6 巻 234-245 頁(2011)

⁶⁴ 註 63 の後半で挙げられている黄巢の乱に鑑みれば、私の意見は当を得てないと批判されよう。私としては、黄巢の乱の遠因となった塩税ほど苛烈な税までは考えていない、という応答になる。