

【特集】

租税法の基礎理論 —新しい時代の潮流—

租税法は、法律学の一分野として、租税に関する法の体系的、理論的研究を目的とする。それは、租税の根拠と基本原則を明らかにすることから始まるといえよう。

租税法律主義の目的は、国民の財産権への侵害を根拠づける租税法にあって、税務行政の恣意的判断を防止して国民の人権を擁護し、納税者間の公平を確保することにある。また、租税公平主義は近代法の基本原理である平等原則の租税分野における現われであり、多年にわたり税制調査会の議論の基礎とされ、昭和63年の税制改革法は、公平・中立・簡素の理念を確認した。

これらを実践するために、租税法の解釈原理は文理解釈であるとされているが、租税法規には不明確な文言もあり、税務訴訟では多くの場合、法解釈が問われている。

また、租税回避の否認については、わが国では個別具体的な規定をもって対処するものとされてきたが、一般的否認規定の整備を主張する議論もあり、EUをはじめ、多くの国が一般的租税回避否認規定（GAAR:General Anti-Avoidance Rule）を設けている。多様化する現代社会において、租税法の基礎理論は、新たな潮流を見るのか。

本特集は、租税法律主義及び租税公平主義のもとに展開される租税法の基礎理論を、今一度学ぶものとしたい。

1—現代国家における租税の意義・根拠及び機能●池上岳彦

2—租税法律主義の課題と展望●谷口勢津夫

3—租税公平主義●山崎広道

4—「公平・中立・簡素」の理念●渡辺智之

5—租税法解釈の方法●占部裕典

6—租税回避の否認理論●川端康之

I 現代国家における 租税の意義・根拠及び機能

池上岳彦◎立教大学経済学部教授

I はじめに

歴史の流れのなかで、租税の役割にも変化がみられる。租税の意義・根拠及び機能を確認し、現代国家の財政が展開されるなかで、そのうち何が変わり、何が変わらないのかを、財政民主主義の視点から検討すること、これが本稿の課題である。

II 租税の意義

1 公共サービスの財源を調達する租税

私たちが暮らす現代社会にはさまざまな側面があり、それに応じた公共サービスが展開される。

社会においては、人々の間で、あるいは地域間で利害調整が必要になる場合に備えてルールを設けたうえで、対立などが生じた場合にそれを調整する必要がある。この役割を果たして人々の生活を保障するのが政治システムである。政治システムとしての国家は、

体制としての政治システム自身を維持するために、社会・経済を規律する法律の制定と司法・治安、対外関係を調整する外交・防衛などのサービスを行う。

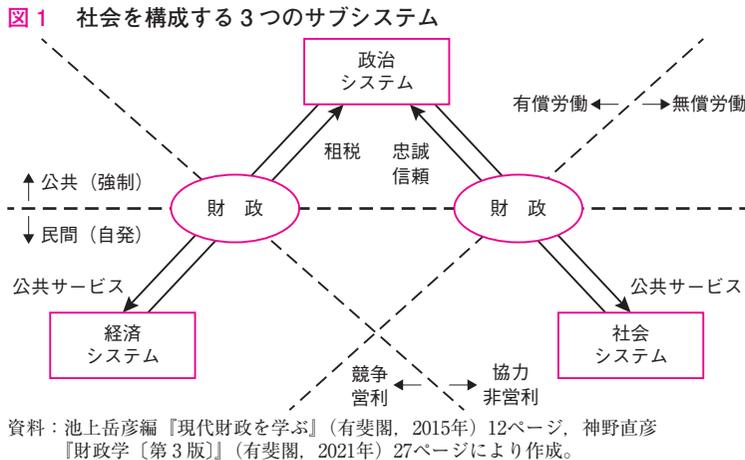
企業などが競争しつつモノやサービスを生産・分配する場が経済システムである。経済システムを支える公共サービスとして、交通・情報通信・エネルギーなどの社会資本整備、科学技術振興・高度人材育成、産業補助金、景気対策などが展開される。

人々が家族と地域すなわち生活の場として自発的に協力する共同体的な人間関係を形づくる生活の場が社会システムである。現代国家は、社会システムを支える公共サービスとして、教育、社会保障、衛生、消防、地域整備などの事業を行う。それにより、人々の生存権と機会の平等が確保され、生活環境が保全される。

社会を構成するこれら3つのサブシステムの関係は、図1に示したとおりである。これらを維持することにより社会全体を統合する、すなわち1つの持続可能なシステムとしてまとめる役割を果たすのが財政制度である⁽¹⁾。

市民革命を経た近代社会、そして2度にわ

(1) 3つのサブシステムを維持する財政の役割について、詳しくは、神野(2021)第2章・第19章、池上編(2015)11～14ページ(池上岳彦執筆)、82～84ページ(関口浩執筆)、243～245ページ(佐藤滋執筆)を参照せよ。



たる世界大戦を経た現代社会において、「儲かることは民間」すなわち経済システムが担い、「儲からないけれども社会統合に必要なことは国家」すなわち政治システムが担う。国家は利益をもたらす収益事業を行わないのが原則である。そこで、近現代国家は租税を財源として活動が支えられる租税国家となる。

租税は、公共サービスの現物給付もしくは現金給付のために必要な財源として、国家の公権力に基づいて強制的に、かつ個別的サービスの見返りを伴わずに、つまり無償で経済システムから、具体的には家計もしくは企業から調達される貨幣である。個別的サービスと結びついた受益者負担（使用料、手数料、負担金など）もしくは社会保障負担（社会保険料）とは異なり、租税は個々の納税者に対しては無償性をもつと同時に、政治システム・経済システム及び社会システムを維持することにより人々に全体的な利益をもたらす公共サービスの財源となる。これを一般報償原理という。

すなわち、租税の意義は、社会統合のために展開される公共サービスの財源を調達する

ことである。

2 国民からみた租税と課税庁

では、それぞれの国家において、国民⁽²⁾の側からみて租税はどのようにとらえられるのか。

「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ。」（日本国憲法第30条）

さきに述べたとおり、租税は強制性及び無償性をもつ。しかし、経費支出を規律する予算及び租税制度は、その内容を民主主義的手続きにより変更することができる。その意味で、現代の国民は「納税させられるだけ」の存在ではなく、むしろ財政民主主義⁽³⁾の主人公である。

日本についてみれば、予算も租税法も国会で決定されるが、その内容は選挙の結果に左右されるのであり、国民が政府や国会議員を批判するだけで済むわけではない。重要なのは、政権選択を繰り返すことにより財政民主主義を実質化することである。

ところで、税務訴訟は「納税者対課税庁」という形をとる。しかし、納税者というのは

(2) 本稿においては「国民」を、国籍を有する個人、国内に本拠を有する法人に加えて、国内で活動する外国籍の個人及び外国法人を含む語として用いる。

(3) 詳しくは、池上編（2015）第4章（池上岳彦執筆）を参照せよ。

国民の一面に過ぎない。課税庁の背後には、租税によって財源を調達される公共サービスを享受する者としての国民がいる。日本についてみれば、課税庁を担う公務員は「全体の奉仕者」（日本国憲法第15条第2項）であり、決して国民と対立しているわけではない。

むしろ、納税者としての国民に公平な税負担を求めて財源を調達することが、公共サービスの受益者としての国民の権利を保障するのである。財政民主主義が機能していても利害対立がありうるとすれば、それは租税で調達した財源による公共サービスを待ち望む者と租税を逃れようとする者との対立である。それは国民同士の間での対立であり、「国民対課税庁」ではない⁽⁴⁾。

Ⅲ 租税の根拠——伝統的な租税利益説と租税義務説を超えて

1 租税利益説と租税義務説

「国家が国民から強制的に無償で租税を徴収することができるのはなぜか」を問うのが租税根拠論である。伝統的に租税利益説と租税義務説が唱えられてきたが、この問題は国家の存立根拠をめぐる議論に深く関連している。

(1) 租税利益説

まず、租税は公共サービスにより社会の安全・秩序が守られることにより身体と財産の保護をはじめとする国民全体の利益が実現されることの対価（あるいはそのための保険料）だ、とするのが租税利益説である。その根底

には、ジョン・ロックが唱えた社会契約説的な国家観がある⁽⁵⁾。

ロック『統治二論』（1690年刊）の後篇「政治的統治について」は、自然状態を、各人が「自然法の範囲内で、自分の行動を律し、自らが適当と思うままに自分の所有物や自分の身体を処理することができる完全に自由な状態である」⁽⁶⁾と同時に、「すべての人間は平等で独立しているのだから、何人も他人の生命、健康、自由あるいは所有物を侵害すべきではない」⁽⁷⁾状態としてとらえる。

しかし、自然状態は、正義・不正の基準と紛争解決手段に関する制定法、公平な裁判官及び判決を正当に執行する権力を欠いている。そこで、人は自己及び他者の固有権（property）、具体的には生命・自由及び資産を保全するのに必要な範囲で、自然状態においてもっていた権力を放棄して、立法部を中心とする政治的統治体の下に入る⁽⁸⁾。

ロックによれば、この政治的統治体において「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、それぞれ統治の分け前を享受している人が、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、あるいは彼らが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

(4) 池上（2016）6～7ページを参照せよ。なお、所得・資産の状況もしくは個々人の考え方に基づいて「高福祉＝高負担」と「低福祉＝低負担」の対立が生じることもあるが、これも国民同士の間での対立である。

(5) 社会契約説としてはトマス・ホブズ『レヴァイアサン』とジャン＝ジャック・ルソー『社会契約論』も重要であるが、本稿では取り上げない。

(6) ロック（2010〔原著1690年〕）後篇・第4節（296ページ〔原著p.287〕）。

(7) 前掲注（6）、後篇・第6節（298ページ〔原著p.289〕）。

(8) 前掲注（6）、後篇・第123～131節（441～447ページ〔原著pp.368-371〕）により整理した。

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。」⁽⁹⁾

自然状態にいた人が政治的統治体へ参加する社会契約を論じたロックは、イギリスにおいて王党派と議会派の対立から1689年の名誉革命と「権利章典」に至る市民革命の完成期に王権神授説を厳しく批判したのであり、その文脈において「統治の分け前を享受している人が、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」すなわち租税利益説を唱えたのである⁽¹⁰⁾。

(2) 租税義務説

それに対して、国家の存立と活動を支えるために、国民は当然、租税を納める義務を負う、とするのが租税義務説である。その議論の背景には、国家は個人が生まれた時点で既に存在し、その社会的生活の前提となっている倫理的存在である、とする国家有機体説がある。この考え方は、19世紀中盤から20世紀初頭にかけてドイツで展開された国法学と財政学にみられる⁽¹¹⁾。その代表的な論者であるアドルフ・ワグナーの財政学にあつては、国家は個人のもつ共同欲望を充足する強制共同経済組織であるが、国家が課税を強制する根拠は国家の個人に対する優位性に求められることになる⁽¹²⁾。

日本においてドイツの租税義務説を受け容れた代表的な財政学者の1人である神戸正雄は、1928年に著した『財政学・日本租税論』において、租税の根拠を「統治団体員の生存発達の為に避くべからざるの必要に属する統治団体に対する其の団体員の団体員としての義務に基き、此の団体の必要とする費用は其各団体員に於て其全体に対する犠牲として分担する外なきもの」⁽¹³⁾と説明した。

2 現代の財政民主主義と租税根拠論

市民革命という時代背景を離れて、現代についてみれば、それぞれの国家に生まれた国民は意識的に社会契約を結んでいるわけではない。それに対して、国家有機体説のほうは、プロイセン王国からドイツ帝国に至る権威主義国家体制を前提とした国家観である。その時代の租税義務説をそのまま現代に適用できるわけでもない。

さきにみた日本国憲法第30条は、「納税の義務」に「法律の定めるところにより」との条件をつけている。金子宏『租税法』によれば、これは「利益説と義務説のいずれかに一方的に偏するものではなく、両者を止揚する意味で民主主義的租税観を表明したもの」⁽¹⁴⁾である。

II-1で述べた政治システム・経済システ

(9) 前掲注(6)、後篇・第140節(463～464ページ[原著p.380])。

(10) イギリスの近代財政成立における名誉革命の重要性を強調する研究として、小嶋(1996)第1部第1節第2目、中里(2018)第5章第1節を、ロックの主張を名誉革命の「事後的正統化」「近代立憲主義思想の源流」と評価する見解として樋口(1992)第1篇第1章第2節第2款、とくに93～94ページを参照せよ。

(11) 19世紀中盤から20世紀初頭にかけてのドイツ国法学及び財政制度をめぐる動向について、小嶋(1996)第2部第1章第2節、樋口(1992)第1篇第1章第2節第2款を参照せよ。

(12) ワグナー(1904)上巻1～28ページ、下巻393～399ページ、池上編(2015)34～35ページ(赤石孝次執筆)を参照せよ。

(13) 神戸(1928)『財政学』篇133ページ。神戸は当時、京都帝国大学教授であったが、戦後は京都市長(1947年4月～1950年1月)、地方行政調査委員会議長(1949年12月～1952年3月)などを務めた。

(14) 金子(2021)22ページ。また、増井(2018)はこれを「民主的租税思想の発露」(8ページ)と表現している。

ム・社会システムを維持するための公共サービスは、一般報償原理に基づいて人々に全体的な利益をもたらす。

現代国家においては、財政民主主義の下で、国民は政治システムを通じて租税制度をつくり、改革することができる。生まれる前から存在した国家の一員だとしても、その国家の税制を改正して納税義務の内容を変更していきけるのだから、主人公はあくまでも国民である。

男女平等の普通選挙制を基盤として大衆民主主義が定着してくると、雇用対策・産業保護などは国民の権利としてとらえられるようになる。また、経済成長の下で生活水準が向上し、医療・福祉が高度化すると、国民は生活を支えてくれる公共サービスの向上を求めるようになる。長寿化が達成されるにつれて、社会保障の受給期間も延びる。さらに、少子化と進学・就転職などに伴う移動による家族構成員の減少が地域の共同体機能を低下させることにより、社会システムを支える公共サービスの役割は拡大する⁽¹⁵⁾。

そのために現代国家の経費は膨張してきた。表1に示したように、2019年時点で、主要先

進国の一般政府総支出及び総収入の対GDP比は30%台から50%台に達している。そして、政府収入を中心的に支えているのは、個人・法人の所得課税を中心とする租税である。

「大きな政府」を支えるための税収を確保するためには、納税を義務とするとともに、経済システムにおいて個人・法人に経済力すなわち所得・資産として表れる負担能力に応じた納税を求める応能原則が必要になる。

こうして、伝統的な租税利益説と租税義務説の対立を超えた次元の議論として、財政民主主義に基づく納税義務＝一般報償原理が導かれるのである。この場合、租税負担配分については累進性をもつ所得税と財産税に代表される応能原則がとられる⁽¹⁶⁾。

ただし、地方自治体サービスは地域住民・企業の利益をはかる色彩が強いので、地方税についてはそのサービスによる受益を推定できる経済活動を対象として課税する応益原則もとられる。たとえば、対人社会サービスの受益に応じた住民への所得比例税、居住・事業環境の整備に応じた資産税・事業税などは、応益課税の性格をもつ⁽¹⁷⁾。

表1 一般政府の財政収支及び租税・社会保障負担 [2019年。対GDP比 (%)]

国	総支出	総収入	収支	租税及び 社会保障 負担	うち					
					個人 所得税	法人 所得税	一般 消費税	個別 消費税	資産 課税	社会保障 負担
カナダ	40.7	40.7	0.0	33.8	12.2	4.2	4.7	3.0	3.9	4.7
アメリカ	38.3	31.9	-6.4	25.0	10.3	1.3	2.0	2.3	2.9	6.1
イギリス	40.3	38.0	-2.3	32.7	9.0	2.3	7.0	3.7	4.1	6.5
ドイツ	44.9	46.4	1.5	38.6	10.6	2.0	7.0	3.2	1.1	14.6
フランス	55.3	52.2	-3.1	44.9	9.3	2.2	7.9	4.4	3.9	14.8
イタリア	48.5	46.9	-1.5	42.4	11.0	2.0	6.2	5.8	2.4	13.3
デンマーク	49.5	53.6	4.1	46.6	24.3	3.1	9.3	4.8	2.0	0.0
スウェーデン	49.1	49.7	0.6	42.8	12.3	3.0	9.1	3.0	0.9	9.2
日本	38.4	35.3	-3.0	31.4	5.9	3.8	4.1	2.1	2.6	12.9

注：1) 「一般政府」は、中央政府、地方政府及び社会保障基金の合計。

資料：OECD Economic Outlook III (June 2022) Statistical Annex Tables 29, 30, 31 及び OECD, Revenue Statistics 1965-2020 (December 2021) Tables 4.7, 4.17, 4.23, 4.25, 4.37, 4.39, 4.67, 4.73, 4.75により作成。

(15) 池上編 (2015) 18～20ページ (池上岳彦執筆) を参照せよ。

(16) 租税利益説と応能原則 (能力原則) が結びつくことについて、佐藤 (1981) 152ページ、神野 (2021) 153～155ページ、池上編 (2015) 103～104ページ (関口智執筆) も参照せよ。

(17) 地方税における応益原則について、詳しくは池上 (2016) 8ページ及び池上 (2017) を参照せよ。

なお、政治システムを通じてつくられた租税制度が国民の納得を得られなければ、租税抵抗が発生する⁽¹⁸⁾。それは、その国家における財政民主主義の機能不全を意味する。

Ⅳ 租税の機能——政策手段としての多様化⁽¹⁹⁾

これまで述べてきたように、租税の意義は公共サービスの財源を調達することであり、経費膨張に応じた財源の確保は現代税制の最大の機能でもある。しかし、現代国家にあっては、租税制度そのものが政策手段として用いられることがあり、その多様化が進行している。

第1に、租税を通じて、所得・資産の再分配が行われることにより垂直的公平 (vertical equity) が実現される。租税を賦課する際、負担能力に応じて納める応能原則が適用されるので、所得税や相続税・贈与税においては所得・資産の多い部分に高い税率が適用される超過累進税率が導入される。場合によっては、大資産家に対して富裕税を課すこともある。それらの賦課により高所得者や資産家の租税負担率は高まり、それが社会保障・教育などを含めて国民に広く行きわたるサービスの財源になることによって、所得・資産の再分配効果が発生する。

また、法人に対する所得課税、アメリカのバイデン政権が2022年に導入した自社株購入に対する課税なども、間接的には株主に対する所得課税の性格をもつので、所得再分配に寄与する。

さらに、富裕層向けの財もしくはサービスに対する個別消費税も再分配効果をもつ。

第2に、現代経済において、マクロ経済政策の一環として、租税が経済の安定に貢献することがある。たとえば、景気が下降局面に入れば法人所得は減少し、赤字法人になれば法人所得税を納めない。給与削減や失業増大により個人所得税も減少する。これは政府が市場から資金を引き揚げる動きを抑えることを通じて、景気後退を緩和する。逆に、景気が拡大する局面では、法人所得税及び累進性をもつ個人所得税は経済成長率を超える増収をもたらす、景気の過熱を抑制する。これをビルトイン・スタビライザー (built-in stabilizer, 自動安定化装置) と呼ぶ。

また、不況時に景気対策として所得税などが減税されることもある。ケインズ経済学の考え方からすれば、それは消費を刺激し、乗数効果を通じて有効需要を拡大する。また、所得減税により民間市場の資金量は増大するため、金利が低下して融資を受けやすくなる。それにより投資のチャンスが増えて、景気回復に貢献することもある。ただし、財政収支は悪化し、公債の累積が進行するので、財政危機の懸念が高まれば景気政策の弾力的運営は制約される。

第3に、市場取引を放置しておく環境もしくは健康にマイナスの影響を及ぼす行為に課税して価格を上昇させ、その消費を抑制することがある。これは「市場の失敗」を正して経済の効率性を回復する施策である。その代表例は、気候変動対策となるカーボンプライシングとしての炭素税である⁽²⁰⁾。日本における地球温暖化対策としての石油石炭税増税も、化石燃料消費抑制策の一環である。また、日本で近年繰り返されているたばこ税の増税は、保健政策としてのたばこ消費抑制を

(18) 租税抵抗について、池上編 (2015) 39～41ページ (井手英策執筆) 及び佐藤・古市 (2014) を参照せよ。

(19) 池上 (2016) 6ページの記述をもとにしつつ、大幅な加筆修正を行った。

(20) 池上 (2022) を参照せよ。

主要な目的とする。

第4に、租税は特定目的の財源対策、つまり目的税として賦課されることがある。たとえば、日本において、都市計画事業の区域内の土地・家屋に市町村が課す都市計画税は、都市計画事業に充当される。また、大都市もしくは観光地においてホテル・旅館の宿泊に宿泊税を課し、その税収を都市整備もしくは観光振興に用いるケースもある。さらに、産業廃棄物税などは、廃棄物の排出コストを引き上げることによって排出抑制と資源リサイクルを促進する役割をもつと同時に、廃棄物対策費用の負担を環境負荷の原因者に求める目的税でもある。

ただし、目的税を財源とする事業はその納税者のみを受益者とするわけではなく、施策の効果は広く国民・地域住民に及ぶ。その点で、目的税は受益者負担金などとは性格を異にする。

第5に、研究開発投資などへの特別償却、民間保険の保険料についての所得控除、国家・公益法人・政党などへの寄附に対する所得控除もしくは税額控除といった租税の減免措置が設けられている。それらは、租税負担を軽減することにより特定の行為を奨励・支援する「隠れた補助金」であり、租税支出 (tax

expenditure) と呼ばれる。

ただし、租税支出について、適用対象者は「政府支出としての補助金」ではなく、むしろ「当然享受できる減税」と意識しがちであるため、それらの措置は慢性化して既得権化することがある。日本で行われている住宅ローン減税のように、制度上は時限措置とされつつ、景気対策などを名目に何度も延長されている例もある。

V おわりに

現代国家は、財政民主主義に基づいて、社会を統合する公共サービスの財源を調達するために、国民に納税義務を課す。同時に、公共サービスは一般報償原理に基づいて、国民全体の利益をもたらす。国民は民主主義的決定により税制改革を行って国民の利益を実現することができるのである。

租税は政策手段として多用され、その機能は多様化してきている。ただし、特定目的の政策手段として租税減免を行う場合、「隠れた補助金の慢性化」を招くおそれがある。公共サービスの財源調達と課税の公平の見地から、常に租税減免措置を整理する必要がある。

*

*

*

【参考文献】

- ・池上岳彦編 (2015) 『現代財政を学ぶ』 有斐閣。
- ・—— (2016) 「租税の役割と原則」『生活協同組合研究』第485号 (2016年6月号), 5～11ページ。
- ・—— (2017) 「地方税の応益原則について——租税思想史の視点」『地方税』第68巻第7号, 2～16ページ。
- ・—— (2022) 「カーボンプライシングの世界的動向——炭素税と排出量取引の政府間関係」『地方財務』第819号 (2022年9月号), 41～57ページ。
- ・金子宏 (2021) 『租税法〔第24版〕』 弘文堂。
- ・神戸正雄 (1928) 『財政学・日本租税論』 日本評論社。
- ・小嶋和司 (1996) 『日本財政制度の比較法史的研究』 信山社。
- ・佐藤滋・古市将人 (2014) 『租税抵抗の財政学——信頼と合意に基づく社会へ』 岩波書店。
- ・佐藤進 (1981) 『財政学入門』 同文館出版。
- ・神野直彦 (2021) 『財政学〔第3版〕』 有斐閣。
- ・中里実 (2018) 『財政と金融の法的構造』 有斐閣。
- ・樋口陽一 (1992) 『比較憲法〔全訂第3版〕』 青林書院。
- ・増井良啓 (2018) 『租税法入門〔第2版〕』 有斐閣。
- ・ロック, ジョン (2010) 『完訳 統治二論』 加藤節訳, 岩波文庫 (原著1690年。参照したテキストは, John Locke, *Two Treatises of Government: A Critical Edition with an Introduction and Apparatus Criticus by Peter Laslett, Second Edition Reprinted with Amendments*, Cambridge: Cambridge University Press, 1970)。
- ・ワグナー, アドルフ (1904) 『ワグナー氏 財政学 (上巻・下巻)』 瀧本美夫解説, 同文館 (原著1877～1901年。Adolph H.G. Wagner, *Finanzwissenschaft*)。

2 租税法律主義の 課題と展望

谷口勢津夫◎大阪学院大学法学部教授・大阪大学名誉教授

I はじめに

本稿は、「租税法の基礎理論—新しい時代の潮流—」という特集の一環として、我が国における租税法律主義の展開と課題を概説した後、租税法律主義の展望として納税者の権利救済に関する司法判断のあり方について若干の検討を加えようとするものである。筆者の最近の研究との関係でいえば、日本税務研究センター・日本国憲法施行70周年記念共同研究「憲法と租税法」日税研論集77号（2020年）に公表した論文「租税法律主義（憲法84条）」（以下「拙稿①」という）と税法学586号（日本税法学会創立70周年記念号・2021年）に公表した論文「租税法律主義と司法的救済保障原則—裁判官による文理解釈の『適正化』のための法創造根拠理由の研究—」（以下「拙稿②」という）をベースにしたものである⁽¹⁾。

なお、筆者は、従来から、租税法律主義を

その内容面と形式面に着目し実質的租税法律主義（基本的人権保障に抵触する租税立法の禁止）と形式的租税法律主義（法律によらない課税の禁止）とに区別して論じているが⁽²⁾、ここでは、前者について、判例が違憲審査基準として「ゆるやかな合理性の基準」⁽³⁾を採用していることの意義と問題点を「民主主義的租税観」⁽⁴⁾の下で確認する必要があること⁽⁵⁾を指摘するにとどめ、以下では、後者を中心に検討することにする。

II 租税法律主義の展開と課題

租税法律主義は、世界史的には、イギリスにおける1215年のマグナ・カルタを起源とするが、我が国では欽定憲法である明治憲法で初めて宣明された（62条1項）。我が国における展開については、拙稿①での検討をまとめると、基本的には、①明治憲法による「上からの租税法律主義」の導入（法律による行

(1) 拙稿①は谷口勢津夫『税法創造論—税法における法創造と創造的研究—』（清文社・2022年）3頁以下、拙稿②は同119頁以下に収録したので、以下では同書の頁を参照することにする。

(2) 谷口勢津夫『税法基本講義〔第7版〕』（弘文堂・2021年）第1編第2章以下参照。

(3) 金子宏「判批」租税判例百選〔第7版〕別冊ジュリスト253号（2021年）4頁、6頁。

(4) 金子宏『租税法〔第24版〕』（弘文堂・2021年）22頁、谷口・前掲注（2）【14】。

(5) 谷口・前掲注（2）【17】参照。

政の原理の確立)を出発点とし、②現行憲法下での財政民主主義の具体化(租税法律主義の民主主義的再構成)及び③行政裁量統制の徹底(租税法律主義の債務関係説的再構成)を経て、④租税法律主義の機能的考察(法の支配による租税法律主義のコーティング)による「総仕上げ」に至る一連の過程として捉えることができる⁽⁶⁾。

我が国における租税法律主義の展開を以上のように大掴みに振り返ると、租税法律主義はその射程を税務行政から租税立法に拡大してきたといえよう。今日では、租税立法に対する統制原理としては課税要件法定主義、課税要件明確主義及び租税法律不遡及の原則(遡及立法の禁止)が特に重要である。

ところで、租税立法が「タックス・ポリシーの受け皿」であるだけでなく「法律問題の解決のための受け皿」でもあることは夙に指摘されてきたが⁽⁷⁾、租税法律主義の「自由主義的側面」⁽⁸⁾からみて租税立法に対する統制原理としての租税法律主義の課題を検討すると、現状では、租税立法が「法律問題の解決のための受け皿」として十分に認識され機能しているとはいえない点に、その課題があるように思われる。

法律問題の解決について一般にいえることであるが、税法の分野でも、「立法による解決は、……、法的安定性ないし予測可能性の要請と公平負担の要請とを同時に満足させる

ことができ、その意味ですてがたいメリットをもっている。」⁽⁹⁾といえよう。ただ、それは、「立法の質が良い」ことを前提として初めていえることである。ここで「立法の質が良い」とは、立法に係る規定の趣旨・目的が妥当・合理的であり、かつ、これと当該規定の文言との間にズレ・乖離がないことをいうが⁽¹⁰⁾、解釈適用の場面でいえば過剰包摂(overinclusion)や過少包摂(underinclusion)に帰結しないことをいう。

我が国における租税立法の現状をみると「立法の質が良い」とは言い難い。特に問題と思われるのは、立法者自身が立法に係る規定の趣旨・目的を逐条的に(個別的・具体的に)明らかにする理由書を提出させこれに基づいて法案を審議することによって「立法の質の良さ」に関する説明責任を果たそうとはしてこなかったことである⁽¹¹⁾。その結果、税法の解釈適用は、過剰包摂や過少包摂になっていないかどうかの検証もできない状態に置かれているのである。国会(憲法41条)は、その責任において、せめて、法案成立後に財務省ホームページや書籍で公表される「税制改正の解説」や『改正税法のすべて』(大蔵財務協会)に基づき作成した逐条的理由書を提出させ、次の会期でこれに基づき当該法律を追認するような手続だけでもとるべきであろう⁽¹²⁾。そのような立法理由書は、税法の解釈適用による法律問題の妥当・合理的な解

(6) 谷口・前掲注(1) 50頁参照。その過程で議論されてきた重要論点に関する研究として、中里実・藤谷武史編著『租税法律主義の総合的検討』(有斐閣・2021年)参照。

(7) 金子宏『租税法理論の形成と解明 上巻』(有斐閣・2010年) 416頁 [初出・1978年]。

(8) 増井良啓『租税法入門 [第2版]』(有斐閣・2018年) 9頁, 46頁。

(9) 金子・前掲注(7) 416頁。

(10) 谷口・前掲注(1) 154頁注(132) 参照。

(11) 谷口・前掲注(2) 【33】 参照。

(12) 国会としては、もし追認されない規定があるときはその執行停止を命じ、当該規定が既に執行され課税処分等が行われている場合にはこれを取り消すことを税務官庁に義務づけ、次の会期で「質の良い」規定に改正する、というような措置を講じるべきである。

決にも、大いに資するであろう。

いずれにせよ、現状では、立法による法律問題の解決が不当・不合理な結果をもたらす場合があることは否定できない。その場合における不当・不合理な課税は、租税法律主義がその射程を租税立法に対する統制に拡大するだけでは、これを排除することはできない。そのような課税を受けた納税者の権利救済が実現されなければ、租税法律主義は「画にかいた餅」⁽¹³⁾となりその存在意義を大きく喪失することになる。したがって、租税法律主義がその射程を納税者の権利救済にまで拡大することが不可欠である。確かに、従来から、租税法律主義の内容として手続的保障原則や納税者の権利保護が論じられてはきたが⁽¹⁴⁾、しかし、納税者の権利救済の文脈におけるそれらの規範的意味内容はほとんど明らかにされてこなかったように思われる。筆者は拙稿②で、このことを租税法律主義の課題として捉え、司法による実効的な権利救済の実現のための規範論の確立を試みたところである。

Ⅲ 司法的救済保障原則の意義と可能性

1 司法的救済保障原則と税法の文理解釈

手続的保障原則と納税者の権利保護は、前述のとおり、従来から、租税法律主義の内容

として論じられてきたが、司法的救済の実現については両者相俟ってこれを要請するものと考えられてきたとみてよからう。その要請は、司法的救済制度の確立（憲法76条1項、裁判所法3条1項）の観点から「司法的救済の保障の原理」⁽¹⁵⁾と呼ばれてきたが、筆者は、裁判を受ける権利の保障（憲法32条）の観点からその要請を「司法的救済保障原則」⁽¹⁶⁾と呼ぶことにしている。

裁判を受ける権利の保障については、現行憲法下では、「法の支配のもとでの権利の実効的保障のための主観的権利という側面」⁽¹⁷⁾が注目・強調されるようになってきているが、司法的救済保障原則の下では、裁判所が納税者の権利救済を実現しなければならない。その場合、裁判所には、「司法権を担当し、他の機関から独立してその権能を行使する機関であって、『人ではなく法による統治』の主要な実現者としての役割を期待された法原理機関」⁽¹⁸⁾、一言でいえば「正義の守護者」⁽¹⁹⁾としての役割が期待されているといえよう。

ここで、租税法律主義の下での税法の解釈に対する裁判所の態度をごく簡単に振り返っておくと、それは実質主義との相克の中で揺れ動いてきたとあってよからう⁽²⁰⁾。租税法律主義は税法の文言に則した厳格な解釈を要請するのに対して、実質主義は公平負担の原則に基づき税法の文言から離れることをも許

(13) 金子・前掲注(4)1093頁。同・前掲注(7)63頁〔初出・1974年〕も同旨。

(14) 金子・前掲注(4)80頁、87-88頁、1093-1097頁のほか谷口・前掲注(1)27頁、42-44頁、48-50頁も参照。

(15) 金子・前掲注(7)124頁〔初出・2008年〕、同・前掲注(4)1096頁。

(16) 谷口・前掲注(1)120頁、同・前掲注(2)【27】。金子・前掲注(7)63頁〔初出・1974年〕も参照。

(17) 田中成明「法の支配と裁判を受ける権利(1)―法の支配論と法治国家論の統合的理解のための覚書」民商法雑誌155巻6号(2020年)1077頁、1078頁。

(18) 佐藤幸治『憲法〔第3版〕』(青林書院・1995年)291頁。

(19) 井上達夫『法という企て』(東京大学出版会・2003年)10頁。同172頁も参照。

(20) そのような認識に基づき租税法律主義重視の立場から実質主義との相克を論じるものとして、谷口勢津夫『税法の基礎理論―租税法律主義論の展開―』(清文社・2021年)参照。なお、同書では課税要件事実の認定も含めて検討したが、本稿では拙稿②をベースにして税法の解釈に焦点を絞ることとする。

容する緩やかな解釈を認めるが、判例は、両者の相克の中で徐々に前者に傾斜し、最近では、文理解釈を基本とする厳格な解釈態度を確立してきたと考えられる。租税負担の公平が税収の確保の対概念である⁽²¹⁾ことから、実質主義による緩やかな解釈は納税者にとって恣意的な課税をもたらすことになるが、文理解釈はそれを防止するという意味で侵害防御権的機能・自由権保障機能を有するといえよう⁽²²⁾。

もっとも、税法の文理解釈が常に妥当・合理的な結果をもたらすとは限らない。「立法の質」の問題があるからである。「質の悪い」租税法規をいくらその文言に忠実に解釈しても、その結果が妥当・合理的なものにならないのは当然である。そのような結果は、第一次的には、立法者が立法権を行使して除去すべきものであるが、それが納税者にとって不当・不合理な結果であり、かつ、立法者が機動的・実効的にこれを除去しようとしないうち、納税者が裁判を受ける権利を行使して裁判所にその除去を求めるときは、裁判官は「正義の守護者」として法創造によってでもその結果を除去すべきである⁽²³⁾。

拙稿⁽²⁾では、裁判例の一部の中に裁判官による文理解釈について、司法判断の画一化・機械化という意味での「行政判断化」（解釈の「硬直化」という意味での「過形成」⁽²⁴⁾）

の傾向を認め、その「適正化」を説く一方、従来の判例の中に裁判官が法創造によって「正義の守護者」としての役割を果たしたのを見出し、税法における法創造の意義と可能性や限界を検討したが、以下では、そのような判例のうち最近の注目すべきものとして「課税上の衡平」等の考慮により延滞税の発生を否定した最判平成26年12月12日訟務月報61巻5号1073頁（以下「延滞税最判」という）を取り上げ検討することにする⁽²⁵⁾。

2 税法における法創造の意義と可能性

延滞税最判は、課税庁が相続税の期限内申告納付に対する誤った減額更正及び還付により自ら「未納付の状態」を作出した後行った増額再更正に基づく増差税額の納付に伴い延滞税の納付を催告し督促したことを受けて納税者が提起した延滞税納付債務不存在確認訴訟（当事者訴訟）において、次のとおり判示して（下線筆者）、本件における法定納期限の翌日から増差税額の納期限までの期間に係る延滞税の発生を否定した。

「本件の場合において、仮に本件各相続税について法定納期限の翌日から延滞税が発生することになるとすれば、法定の期限内に本件各増差本税額に相当する部分を含めて申告及び納付をした上告人らは、当初の減額更正における土地の評価の誤りを理由として税額を増額させる判断の変更をした課税庁の行為

(21) 谷口・前掲注（2）【18】参照。

(22) 谷口・前掲注（1）154頁，同・前掲注（2）【44】参照。

(23) 谷口・前掲注（1）153-155頁，同・前掲注（2）【44】参照。なお、文理解釈の結果が課税権者たる国家にとって著しく不当・不合理なものである場合（例えば租税回避が成立する場合）には、国家は立法権を行使して自らその結果を除去することができるのであるから、三権分立制の下では、裁判官は法解釈の「限界」を自認しその結果の不当性・不合理性を立法者に対して指摘するにとどめるべきである（最判平成23年2月18日判時2111号3頁参照）。この場合と本文で述べた、納税者にとって不当・不合理な結果の場合とで異なる考え方（規範論）を採用するのは、結果除去手段の違い（立法権か裁判を受ける権利か）を考慮した衡平論によるものである。

(24) 筆者による「過形成」の用語法については、谷口・前掲注（1）125頁，222-224頁〔初出・2015年〕参照。

(25) 以下の検討については谷口・前掲注（1）136-138頁，同・前掲注（20）第2章第9節参照。

によって、当初から正しい土地の評価に基づく減額更正がされた場合と比べて税負担が増加するという回避し得ない不利益を被ることになるが、このような帰結は、法60条1項等において延滞税の発生につき納税者の帰責事由が必要とされていないことや、課税庁は更正を繰り返し行うことができることを勧案しても、明らかに課税上の衡平に反するものといわざるを得ない。そして、延滞税は、納付の遅延に対する民事罰の性質を有し、期限内に申告及び納付をした者との間の負担の公平を図るとともに期限内の納付を促すことを目的とするものであるところ、上記の諸点に鑑みると、このような延滞税の趣旨及び目的に照らし、本件各相続税のうち本件各増差本税額に相当する部分について本件各増額更正によって改めて納付すべきものとされた本件各増差本税額の納期限までの期間に係る延滞税の発生は法において想定されていないものとみるのが相当である。」

延滞税最判には千葉勝美裁判官の補足意見（以下「千葉補足意見」という）と小貫芳信裁判官の意見（以下「小貫意見」という）が付されているので、以下では、これらを参照しながら、延滞税最判の「解釈」について検討を加えることにする。

そもそも、「国税通則法の文理解釈に沿う」⁽²⁶⁾のであれば延滞税の納付義務が発生することになるところ、延滞税最判が「延滞税は発生しない」との解釈を示していることからすると、この解釈が文理解釈でないことは明らかであるが、千葉補足意見は、「この解釈は、法60条1項2号をいわば目的論的に限

定解釈する面もあるが、同号が当然に前提としていると思われる『納税者によって生じた延滞』と評価すべきではないことは明らかであるので、同号にいう『納付すべき国税があるとき』に当たらないとするものである。」（下線筆者）と述べた上で、法60条1項2号の規定につき目的論的限定解釈によって定立した規範を、「延滞税の趣旨・目的に照らし、これを発生させることが適当でないことが明らかな例外的な事案」に適用する、という「目的論的限定適用」ともいうべき法適用の方法を説くものと解される。

目的論的限定適用は、適用法規の趣旨・目的の考慮に加え「課税上の衡平」の考慮により、「実質的正義の観点からみて著しく不合理な結果が生じる場合」における当該法規の「適用を制限ないし抑制する」⁽²⁷⁾ものであり、多数意見による処理がそうであるように「極めて例外的でかつ延滞税不発生となるのが明らかな場合にされるものである点で、全体的な影響が少なく済む」（千葉補足意見）ものといえよう。課税庁による「未納付の状態」の作出により納税者が「回避し得ない不利益を被ることになる」本件において納税者の権利救済を図るためには、「課税上の衡平」の考慮が必要であり、かつ、それで十分である。

これに対して、小貫意見は、結論の点では多数意見と同じく延滞税の不発生を承認するものの、その理由づけを、①「厳然として存在した法定期限内の納税の事実」を重視する観点と②「延滞税の趣旨・目的と延滞税の発生を認めることによる不当な結果」の観点から導き出した、延滞税の発生要件に係る消極

(26) 上野暁「判批」行政判例研究会編『平成26年 行政関係判例解説』（ぎょうせい・2016年）140頁、148頁。

(27) 田中成明『現代法理学』（有斐閣・2011年）323頁は、「衡平」について「とくに法による正義の実現との関連では、衡平（equity）という観念が重要な位置を占め……、実定法の一般的な準則をそのまま個別的事例に適用すると、実質的正義の観点からみて著しく不合理な結果が生じる場合に、その法的準則の適用を制限ないし抑制する働きをする。」と述べている。

要件ないし適用除外要件の欠缺(隠れた欠缺)に、見出すものである。この点について、千葉補足意見は、「条文にはない明確な基準を示すことについては、それが解釈により不文の消極要件を作ることにもなり、「延滞税の発生要件を定めた法60条1項2号にただし書きを加えるような機能を果たすことになる。」という的確な指摘を行っている。

小貫意見は、このように、延滞税の発生要件に係る隠れた欠缺を、消極要件・適用除外要件の創造によって補充し、その要件の適用によって延滞税の不発生を結論づけたものと解される。そのような欠缺補充方法は目的論的制限 (teleologische Reduktion) という一種の法創造⁽²⁸⁾であるが、小貫意見が前記②の観点からだけでなく、むしろ前記①の観点を前面に出しこの観点からも目的論的制限を説いているからこそ、それは「租税の画一性と大量処理の観点から、延滞税が発生しない場合の明確な基準を示すという点で租税法の特質を踏まえた解釈」(千葉補足意見)と評価されることになろう。このような評価は、小貫意見が「個々の事案毎の判断」を超えることを問題視する立場(千葉補足意見)からすれば消極的評価ということになろうが、三権分立制の下での司法の役割を、立法者に法

の欠缺を指摘し欠缺補充のための立法的対応(立法の質的改善)を促す点にも認める筆者の立場⁽²⁹⁾からすれば、積極的評価ということになろう。

いずれにせよ、延滞税最判は、税法における法創造の可能性を示すものとして高く評価すべきであるが、近時の裁判例の中には目的論的限定適用を採用したと解されるものも現れている⁽³⁰⁾。

IV おわりに

租税法律主義は、今後の展望としては、その射程を行政から立法へ、そして司法へと拡大し、かつ、それぞれの場面における規範的意味内容を明確に確立し、もって三権分立の精神を尊重しつつ、恣意的・不当な課税から国民の財産・自由を保護するという目的を追求していくべきである。我が国における議会制民主主義の現状に鑑みると、特に司法的救済保障原則の下で、裁判所には納税者の権利救済のために「正義の守護者」としての役割が今後ますます期待されると考えるところである。

(28) S. K. Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 6. Aufl., Berlin 1991, 391ff. ほかに、広中俊雄『民法解釈方法に関する十二講』(有斐閣・1997年) 64頁も参照。

(29) 谷口・前掲注(20) 124頁のほか前掲注(23)も参照。

(30) タックス・ハイブン対策税制に関する目的論的限定適用について東京高判令和4年3月10日金商1649号34頁参照。なお、一般論ではあるが同様の判断を示したものとして東京高判令和4年7月27日〔未公開/T&A master 943号(2022年)40頁〕も参照。

3 租税公平主義

山崎広道 ● 熊本学園大学会計専門職研究科特任教授・熊本大学名誉教授

I はじめに

租税公平主義は、租税法律主義と並んで租税法における重要な基本原則であり、近代法の基本原理である平等原則の租税の領域における現れであるとされている⁽¹⁾。そして租税公平主義の意味するところは、租税負担の公平と租税上の平等取扱いがその基盤をなしているとは観念できるが、具体的にどのような場面で税法上の公平や平等の効果が観られるのか必ずしも明らかではないように思われる。そこで、本稿では、IIで学説を中心に租税公平主義の意義について確認し、IIIで税法の規定が憲法14条1項に反するか否かが争われた裁判例を概観して平等原則違反の法的判断基準を考察し、IVで最近の裁判例から新たな潮流になり得る租税公平主義の若干の懸念について考察する。

II 租税公平主義の意義

1 総論

租税公平主義は、租税平等主義ともいわれ、租税の負担は国民の担税力に即して公平に配分されなければならない、各種の租税法律関係において国民は平等に取り扱われなければならないという原則である⁽²⁾。租税公平主義の原則は、憲法14条1項が「すべて国民は、法の下に平等であって、人種、信条、性別、社会的身分又は門地により、政治的、経済的又は社会的関係において、差別されない。」と定める平等原則の租税の領域に現れた平等原則を指すものである⁽³⁾。このような租税公平主義は、内容的には、「担税力に即した課税」と租税の「公平」ないし「中立性」を要請するものとされ、具体的には租税法律の制定と執行の場面で現れるものと思われることから、以下では租税公平主義と立法及び執行の関係について確認する。

2 立法との関係

租税公平主義と立法との関係について、金

(1) 金子宏『租税法 第24版』弘文堂（2021）88頁。

(2) 金子，前掲注（1），88頁。

(3) 清永敬次『税法 新装版』ミネルヴァ書房（2013）32頁。

子教授は、「憲法14条1項は、いわゆる平等権を保障し、政治的・経済的・社会的差別を禁止している。この規定は、すべての差別を禁止する趣旨ではなく、不合理な差別を禁止する趣旨であると解されているが、租税立法も不合理な差別を構成する場合に、この規定に違反して無効となることは、いうまでもない。」と述べたうえで、累進所得税が平等原則に反しないかどうかの問題や、平等原則に反するか否かが争われた裁判例を紹介しておられる⁽⁴⁾。

清永教授は、租税公平主義は「租税の立法をなすに当たって、租税の観点から本質的に同じ場合を恣意的に異なって取扱い、又は本質的に異なる場合を恣意的に同じように取扱うことを禁ずる」⁽⁵⁾と述べておられる。

波多野教授は、憲法14条1項が立法者をも拘束する憲法上の原則であり、同条項から租税平等の原則、特に課税の普遍性の原則と給付能力に応じた課税の原則が導かれ、租税負担は、各人に対して公平でなければならないし、各自の担税力に応じて賦課徴収され、その結果として、社会的正義が実現されなければならないとしたうえで、租税平等の原則は、「租税についての絶対の要請であり、租税立法、租税行政、租税司法のいずれについても、最大限に尊重されなければならないものである。」⁽⁶⁾と述べておられる。

このように、憲法14条「法の下での平等」を根拠とする租税公平主義と立法との関係は、租税法律の制定に際しては、租税の担税力に即した公平負担と平等取扱いを考慮しなけれ

ばならず、これらを実現するためには不合理な差別や恣意的な取扱いにならないように課税要件が定められ、同様に租税手続についても規定されなければならない、このことは立法府に強く要請されるべきことといえよう。なお、水平的公平及び垂直的公平の実現、租税特別措置の問題も立法との関係で考慮されるべきことであり、またどの程度の租税負担を求めるかは、憲法29条の財産権との関係で考慮されるべきものであろう⁽⁷⁾。

3 執行との関係

租税公平主義と執行との関係は、執行がある事項の内容を具体的に実行・実現することを意味するから、税法の解釈・課税要件事実の認定・税法の適用という納税義務の成立・確定・履行などの場面で租税公平主義をどのように理解するかであると思われる。

執行との関係について、金子教授は、「平等取扱原則ないし不平等取扱禁止原則は、法の執行の段階においても妥当する。」⁽⁸⁾と述べておられる。

清永教授は、「憲法14条1項の規定は、立法における平等取扱を求めると同時に、法の執行における平等を要請する。したがって、租税平等主義は、税法の執行をなすにあたって、税法の観点から本質的に同じ場合を恣意的に異なって取り扱い、又は本質的に異なる場合を恣意的に同じように取り扱うことを禁ずる。」⁽⁹⁾として、立法との関係と同様に恣意性の排除を述べておられる。

中川博士は、租税公平主義は「租税立法、税法の解釈、課税要件事実の認定及び税法の

(4) 金子，前掲注（1），90頁以下参照。

(5) 清永，前掲注（3），32頁。

(6) 波多野弘『租税法概論講義』清文社（2015）135頁。

(7) 金子，前掲注（1），92頁。

(8) 金子，前掲注（1），96頁。

(9) 清永，前掲注（3），33頁。

適用のすべての段階における法原則である。この法原則は、課税の平等性と恣意課税の禁止を意味している。」としたうえで、「税法の解釈において、課税の平等性は、同一法上の解釈が同一であることを要請」し、「課税要件事実の認定において、課税の平等性は、同様の事実の認定が同様であることを要請」し、さらに「税法の適用において、課税の平等性は、同様の事案に対し適用法規の同一性を要請する。」⁽¹⁰⁾と述べておられる。

これらのことから租税公平主義は、税法の執行、すなわち、税法の解釈・課税要件事実の認定及び税法の適用の場面で、恣意性の排除を要請しているものといえそうである。

4 小括

このように租税公平主義と立法及び執行との関係を観てくると、租税公平主義は、租税法を制定するに際して、課税要件については対象とする事実・行為等について平等な取扱いがなされ、かつ担税力に即した公平な負担となるようにすることを要請し、租税法の執行に際しては、その解釈、課税要件事実の認定及び税法の適用において恣意性を排除することを要請するものと思われる。

谷口教授は、「租税負担の公平は租税法を通じて実現されなければならない、租税法を離れて実現されてはならないという意味（含み公平観）で、租税平等主義あるいは租税公平主義は、租税法主義の実質的内容を構成する憲法原則である。」⁽¹¹⁾と述べておられるが、このことは、租税公平主義の考え方は租税法の段階で反映されるべきことを述べておられるのであろう。そして、租税公平主義を考慮して租税法が制定され（租税法

主義）、制定された税法の厳格な文理解釈、課税要件事実の認定及び税法の適用における恣意性を排除することにより、租税公平主義が要請する公平な負担及び平等な取扱いが実現されるものといえよう。

Ⅲ 租税公平主義と裁判例

個別の租税法が租税公平主義（憲法14条1項）に反するか否かが争われた事案は夥しい数に上ると思われるが、ここでは租税公平主義との関係で最も影響が大きいと思われる最（大）判昭和60年3月27日（大島訴訟）⁽¹²⁾の前と後の裁判例から平等原則違反の判断基準を観ていくこととする。

1 大島訴訟大法廷判決以前

(1) 徴収手続の不平等：最（大）判昭和37年2月28日⁽¹³⁾

本件は、源泉徴収制度が給与所得者を事業所得者等に対する関係で不当に差別するものであるかが争われた事案である。最高裁は、勤労者が事業所得者に比して徴税上差別的取扱いを受けているという点について、租税は最も能率的合理的な方法によって徴収されるべきものであり、所得の種類や態様に応じて異なる徴税の方法、納付の時期等が別様に定められることはむしろ当然であって、それらが一律でないことをもって憲法14条に違反するということはできないと判示した。また、源泉徴収義務者は一般国民に比して不平等な取扱いを受けるという点について、法は、給与支給者と受給者とが特に密接な関係にあって、徴税上特別の便宜を有し、能率を上げ得

(10) 中川一郎編『税法学体系（全訂第2版）』三晃社（1976）59頁。

(11) 谷口勢津夫『税法基本講義 第7版』弘文堂（2021）20頁。

(12) 最（大）判昭和60年3月27日（最高裁判所民事判例集39巻2号247頁）。

(13) 最高裁判所刑事判例集16巻2号212頁。

る点を考慮して、これを徴税義務者としている。このような合理的理由がある以上、担税者と特別な関係を有する徴税義務者に一般国民と異なる特別の義務を負担させたからといって、これをもって憲法14条に違反するものということとはできないと判示した。

所得の種類や態様の違いによる徴税上の取扱いに差異があったとしても、そこに合理的理由があれば平等原則に反しないとした。

(2) 課税要件の不平等：最判昭和50年2月6日⁽¹⁴⁾

本件は、他のスポーツ施設の利用と区別して、ゴルフ場の利用に対してのみ当時の娯楽施設利用税（現ゴルフ場利用税）を課すことが平等原則に反するかどうか争われた事案である。最高裁は、他のスポーツ施設等は、普遍的、大衆的であり、利用料金も担税力を顕著にあらわすものとはいえないのに対して、ゴルフ場の利用は、特定の階層、特に高額所得者がその中心をなしており、利用料金も高額であり、高額な消費行為であることは否定しがたく、このような顕著な差異を無視して（旧）地方税法75条1項2号が租税負担の公平を欠き平等原則に違反するとする所論違憲の主張は、その前提を欠くと判示した。

当時とはともかく、現代において担税力に即した課税の観点からゴルフ場の利用に対する現行ゴルフ場利用税についても同様のことがいえるか疑問である。

(3) 憲法14条1項と平等取扱い：最（大）判昭和60年3月27日（大島訴訟）

本件は、給与所得者は、その他の所得者に比べて、合理的な理由なしに重く課税され、不公平な取扱いを受けているか否かが争われた事案である。周知のように最高裁は、租税の定義、民主的租税制度及び租税法律主義並

びに租税の機能などを確認したうえで、「国民の租税負担を定めるについて、財政・経済・社会政策等の国政全般からの総合的な政策判断を必要とするばかりでなく、課税要件等を定めるについて、極めて専門技術的な判断を必要とすることも明らかである。」と述べて租税法の制定に必要な考慮要素を掲げ、「租税法の定立については、国家財政、社会経済、国民所得、国民生活等の実態についての正確な資料を基礎とする立法府の政策的、技術的な判断にゆだねるほかはなく、裁判所は、基本的にはその裁量的判断を尊重せざるを得ないものというべきである。」と説示して、前記考慮要素を検討して行った立法府の裁量的判断への依存と尊重を明らかにする。そしてこれらの前提のもとに、「そうであるとすれば、租税法の分野における所得の性質の違い等を理由とする取扱いの区別は、その立法目的が正当なものであり、かつ、当該立法において具体的に採用された区別の態様が右目的との関連で著しく不合理であることが明らかでない限り、その合理性を否定することができず、これを憲法14条1項の規定に違反するものということとはできないものと解するのが相当である。」と判示している。

本判決は、憲法14条違反（平等原則違反）の判断基準を明示しているのであるが、担税力に即した課税と公平な負担、さらに平等な取扱いを目指して新たに制定又は改正される租税法に「正当な目的」のないものや、「立法目的との関連で著しく不合理になるような態様」を想定するものがあるか。法律が制定されるに際して、その目的に正当性がないもの又は著しく不合理な態様なども想定されるはずがないとなると、租税法が憲法14条1項に違反するという結論はあり得ないよう

(14) 最高裁判所裁判集民事114号117頁。

に思われる。

2 大島訴訟大法廷判決以後の裁判例

(1) 課税要件の不平等：最判平成3年10月17日⁽¹⁵⁾

本件は、扶養控除の対象となる親族の範囲を定める所得税法の規定が憲法14条1項等に反するかが争われた事案であるが、最高裁は「右未認知の子等を扶養控除の対象から除外している所得税法84条、2条1項34号の規定が憲法14条1項に違反するものでないことは、当裁判所昭和55年（行ツ）第15号同60年3月27日大法廷判決（民集39巻2号247頁）の趣旨に徴して明らかである。」と判示して、大島訴訟判決を引用して詳細な理由付けは行っていない。

(2) 賦課徴収手続の不平等：最判平成13年6月21日⁽¹⁶⁾

本件は、地方税法中の軽油引取税に関する規定が憲法14条1項に違反するかが争われた事案であるが、最高裁は、「軽油引取税の賦課徴収に当たり、特約業者及び元売業者以外の者で軽油を製造して譲渡したものを軽油の引取りを行う者とみなして、軽油引取税の申告納付義務を課しているのは、立法目的が正当であり、採用された賦課徴収の方式も合理的なものであって、憲法14条1項の規定に違反するものでないことは、当裁判所の判例（最高裁昭和31年（あ）第1071号同37年2月28日大法廷判決・刑集16巻2号212頁、最高裁昭和55年（行ツ）第15号同60年3月27日大法廷判決・民集39巻2号247頁）の趣旨に徴して明らかであるから、所論は理由がない。」として、最（大）判昭和37年2月28日及び最（大）判昭和60年3月27日の趣旨を根拠に判示して

いる。

(3) 課税要件の不平等：最判平成16年11月2日⁽¹⁷⁾

本件は、所得税法56条が憲法14条1項に反するか否かが争われた事案であるが、最高裁は、「同法56条の上記の立法目的は正当であり、……、同上の合理性を否定することはできないものというべきである。」などとしたうえで、「本件各処分は、同法56条の適用を誤ったものではなく、憲法14条1項に違反するものではない。このことは、当裁判所の判例（最高裁昭和55年（行ツ）第15号同60年3月27日大法廷判決・民集39巻2号247頁）の趣旨に徴して明らかである。」

紙幅の関係上多くの裁判例を紹介することはできないが⁽¹⁸⁾、上記のように大島訴訟判決以後の租税公平主義をめぐる争いの多くは、課税要件や賦課徴収手続における取扱いの不平等についてのものであるが、大島訴訟判決で示された「立法目的の正当性」と「具体的態様の合理性」という二つの基準に従って判断されており、また、理由については同判決の趣旨を引用する形を採っている。この傾向は今後も変わることはないように思われる。

IV 最近の裁判例における租税公平主義の現れ方

次に近年の裁判例において租税公平主義の考え方がどのような場面で現れているのかについて若干の例からその傾向を観ていくこととする。

(15) 最高裁判所裁判集民事163号381頁。

(16) 最高裁判所刑事判例集第55巻4号249頁。

(17) 最高裁判所裁判集民事215号517頁。

(18) 例えば、金子、前掲注（1）、90頁・91頁の「憲法14条をめぐる裁判例」を参照されたい。

1 行為計算否認規定適用の可否

最判令和4年4月21日⁽¹⁹⁾は、同族会社の行為計算否認規定の趣旨について「法人税法132条1項は、……同族会社等においては、その意思決定が少数の株主等の意図により左右され、法人税の負担を不当に減少させる結果となる行為又は計算が行われやすいことから、税負担の公平を維持するため、……これを正常な行為又は計算に引き直して法人税の更正又は決定をする権限を税務署長に認めたものである。」(下線筆者)と説示する。

また、組織再編成に係る行為計算否認規定の趣旨・目的に関連して、最判平成28年2月29日⁽²⁰⁾は、「これを利用する巧妙な租税回避行為が行われやすく、租税回避の手段として濫用されるおそれがあることから、法132条の2は、税負担の公平を維持するため、組織再編成において法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められる行為又は計算が行われた場合に、それを正常な行為又は計算に引き直して法人税の更正又は決定を行う権限を税務署長に認めたものと解され、組織再編成に係る租税回避を包括的に防止する規定として設けられたものである。」(下線筆者)と説示している。

法132条については、「同族会社の場合には会社の意思決定が一部の資本主の意図により

左右されるので、租税回避行為を容易になし得ることからこれを是正し、負担の適正化を図るもの⁽²¹⁾とされ、また法132条の2については、「組織再編成に係る租税回避行為の防止規定⁽²²⁾とされていることからすると、これらの規定を適用する「枕詞的」に「税負担の公平を維持するため」という文言が用いられていることに懸念がないとはいえない⁽²³⁾。

2 通達の定めによらない評価

本件は、相続財産である不動産の一部について、財産評価基本通達の定める方法により評価して相続税の申告をしたが、評価通達の定めによって評価することが著しく不相当と認められるとして、鑑定による評価額で更正処分等を受けたことから、その取消しを求めた事案である。

最判令和4年4月19日⁽²⁴⁾は、「租税法上の一般原則としての平等原則は、租税法の適用に関し、同様の状況にあるものは同様に切り扱われることを要求するものと解される。」と説示したうえで、評価通達は相続財産の評価の一般的な方法を定めたもので、特定の者の相続財産についてのみ評価通達によらない方法により評価することは、合理的な理由がない限り、平等原則に違反するが、評価通達の定める方法による画一的な評価を行うこと

(19) 裁判所ウェブサイト。

(20) 最高裁判所民事判例集70巻2号242頁。

(21) 武田昌輔編著『DHCコンメンタール法人税法』第一法規、5531の3。

(22) 武田編著、前掲注(21)、5603

(23) 中川博士は、税法の適用において、同様の事案に対し適用法規の同一性を要請する課税の平等性は、推計課税や同族会社の行為・計算の否認において破られる場合が多いと指摘される(中川、前掲注(10)、59頁・60頁)。また、谷口教授は、「負担公平の原則という言葉が用いられることがある。この言葉が税法の解釈適用の場面において実質主義……の文脈で用いられる場合には、負担公平の原則は、含み公平観からの逸脱を許容する考え方として、客観的な憲法原則としての租税平等主義……とは異なり、租税法主義と抵触する危険性を孕んでいる。この危険性は、特に租税回避との関係で顕在化する……。」(谷口、前掲注(11)、20頁)と述べておられる。

(24) 金融法務事情2192号68頁。

が実質的な租税負担の公平に反するというべき事情がある場合には、「合理的な理由があると認められるから、当該財産の価額を評価通達の定める方法により評価した価額を上回る価額によるものとするのが上記の平等原則に違反するものではないと解するのが相当である。」と判示した。

相続財産の価額は相続税法22条により「時価」で評価されるのであるが、時価は客観的な交換価値とされ、その価額は区々になりやすいことから、課税庁は取扱いの平等を図るため財産評価基本通達でその評価方法を定めている。本件は、納税者が採用した評価方法が時価を反映したものであるかが争われているにもかかわらず、課税庁が採用した評価通達によらない鑑定評価が平等原則に反しないという結論になっている。平等原則を持ち出すまでもなく時価を反映する方法か否かが問われるべき事案であったように思われる。

V 結びに代えて

はなはだ要領を得ないが、租税公平主義は、

担税力に即した公平な配分と租税法律関係における平等な取扱いを要請する原則である。この原則は、まず租税法律の制定に際して強く要請され、租税法律の執行に際しては、恣意性の排除を要請するものと思われる。制定された租税法律は、立法目的の正当性と具体的態様の合理性が否定されない限りは、憲法14条1項の平等原則に反しないことになる。このことは租税に関する重要な事項は法律で定めなければならないとする租税法律主義の原則の下、租税公平主義の要請を受けた内容で租税法律が制定され、制定された税法の解釈・課税要件事実の認定・税法の適用という執行の段階で、厳格な文理解釈を基本として、恣意性や裁量的判断が排除されることによって、立法時に想定した担税力に即した公平な負担と平等な取扱いが実現されるものと思われる。仮に公平な負担と平等な取扱いが実現できないのであれば、実質的な租税負担の公平という考え方を具体的事案に持ち込んで課税の平等を実現すべきではなく、課税の平等は立法によって実現されるべきものといえよう。

4 「公平・中立・簡素」の 理念

渡辺智之 ● 敬愛大学経済学部教授

はじめに

本稿の目的は、租税に関する「公平・中立・簡素」という伝統的理念（あるいは、「租税原則」）の意味と意義について、基本にさかのぼって再考するとともに、近年の情報技術革新等による経済社会の変化が「公平・中立・簡素」の理念にどのような影響を及ぼし得るのかを検討することである。本稿の構成は以下のとおりである。まず、Ⅰで、「公平・中立・簡素」の意味を確認した上で、Ⅱではそのような理念を掲げることの意義の有無について考える。さらに、Ⅲで、「公平性」の尺度の問題に言及した後、ⅣとⅤにおいて、国際化と情報化の進展が「公平・中立・簡素」の理念に及ぼす影響について考察する。

Ⅰ 「公平・中立・簡素」の意味

「公平・中立・簡素」はいずれも高度に一般的・抽象的な概念であって、それらが具体的に意味することについての見解は論者によって異なり得る。この点は特に、「公平」について顕著な問題となる。最悪の場合、関係者がそれぞれ、自分に都合の良い税制が公平だと主張するとともに、都合の悪い税制を不公平だとして糾弾するということにもなりかねない。

「公平」とは「様々な状況にある人々が、それぞれの負担能力（担税力）に応じて分かち合うという意味」⁽¹⁾だと説明しても、「負担能力（担税力）」とは何か、それは、どのように測定されるのか、といった点について合意を形成することは難しく、したがって、税負担を巡るどのような状況が公平なのかについて、意見の一致をみることはない⁽²⁾。なお、「公平」とは、そもそも何についての

(1) 税制調査会「わが国税制の現状と課題—21世紀に向けた国民の参加と選択—」平成12年7月（以下、「平成12年答申」と表記）p.16。

(2) 石弘光『税制ウォッチング—「公平・中立・簡素」を求めて—』（中公新書、2001）p.19は、公平を、公平感・個人の主観的判断によるものであるとした上で、「あいまいながら社会通念として…厳然と存在する」基準であるとしている。

公平なのかという問題については、Ⅲで論じる。

「中立」に関しては、租税公平主義と結び付ける説明も存在する⁽³⁾。しかし、経済学的な観点からは、課税によって生じる超過負担（課税によって生じる経済行動の歪みをもたらす社会的コスト）との関連で議論される場合が多い⁽⁴⁾。超過負担を可能な限り小さくすべきであるという意味での中立性は、概念的にははっきりしている。しかし、超過負担の大ききの測定は実際には困難であり、中立性が具体的な租税政策における選択において常に適用可能な指針になるとは限らない。なお、超過負担に関連付けられた中立性が、公平性とは全く独立の基準である以上、中立性と公平性の間でコンフリクトが生じることは珍しくない。

「簡素」も複雑な概念であり、税務行政の執行費用の低さ・納税者の負担するコンプライアンスコストの低さ・税制の透明性等様々な要因に結び付けて議論できるし、それぞれの場合で、「簡索性」が示す意味は多少とも異なってくる。加えて、簡素な税制が公平な税制であると認められる場合はあるものの、公平性を確保するために簡索性を犠牲にせざるを得ない場合も多い⁽⁵⁾。

このように、「公平・中立・簡素」という一般的な原則を実際の政策問題に直接適用することは困難である。例えば、2022年10月現

在議論が行われているNISA（少額投資非課税制度）の拡充は、高齢期に向けての資産形成促進の観点からは望ましいものであろうが、公平性の観点から評価することはなかなか難しい。一方で、現在の限度枠いっぱいの投資を行っているのは、中・高所得者層であり、限度額の拡大は低所得者にほとんど恩恵はない、という観点から、NISAの拡充は「公平性」の原則に反すると考える者もいるかもしれない。他方、NISAのような制度が充実されることは、長期的には、資本保有の集中を防ぎ、所得・資産格差を是正するため有用であるといった見方⁽⁶⁾もあり得る。また、NISAの拡充とともに、金融資産を既にかなり蓄積している納税者の税負担を引き上げることで、「公平性」の要請に応えようとする考え方もあり得るかもしれない。いずれにしても、一般的な原則のみによって具体的な政策を導けるわけではない。

Ⅱ 「理念」の限界と意義

もともと、「公平・中立・簡素」の原則は、あくまで「理念」なのだから、具体的政策の指針になり得ないのは当然である、という考え方もあり得る。「理念」である以上、それが、実質的な内容を深く検討することなく、単なる「枕詞」として使用されることがあっても、

(3) 金子宏『租税法』[第24版]（弘文堂，2021）p.88は、租税公平主義について、「[「担税力に即した課税」(…)と租税の「公平」(…)ないし「中立性」(…)を要請する」と説明している。また、藤谷武史教授は、税制調査会の答申においても、公平が「中立性」とほぼ同義に使われていることがある旨、指摘している。藤谷武史「租税原則としての〈公平〉」税制調査会総会提出資料，2022年6月9日，p.5。

(4) 前掲注2，石p.19は、「課税の中立とは、この超過負担を極力低く（理論的にはゼロに）しようとする原則である。」と述べている。

(5) 公平性と簡索性の間に生じるコンフリクトへの対応に関して、中里実「複雑な制度の円滑な執行」『税研』186号（2016）p.16。

(6) ミラノヴィッチ，ブランコ『資本主義だけ残った 世界を制するシステムの未来』[西川美樹訳]（みすず書房，2021）p.55。

それはそれでやむを得ないのかもしれない⁽⁷⁾。

しかし、「理念」としての原則の存在意義が全くないと考えるのは誤りである。「公平・中立・簡素」の原則の租税政策への適用に大きな限界があることは前述のとおりであるが、現実の政策形成過程においては、様々な政治的理由によって、公平でも中立的でも簡素でもない税制上の特別措置が導入されようとする場合が少なくない。そのような税制上の措置は、特定の利益集団の観点からは望ましくても、社会全体の観点からは望ましくない場合が多い⁽⁸⁾。「公平・中立・簡素」のすべてに逆行するような税制の改悪が進行してしまうことを防止する観点からは、「理念」を掲げ続けることに十分な実践的意義がある。但し、近年の国際化と情報化の進行によって、「公平・中立・簡素」の理念が制約を受ける可能性があり、ⅣとⅤで検討する。

なお、「公平・中立・簡素」は、あくまでも税制の範囲内だけで考えた場合の理念であることを認識しておく必要がある。財政金融政策や規制政策等を含む経済政策の一部としての租税政策は、最終的には、社会厚生を最大化するという一般的目的に資するかどうかという基準から評価される。例えば、マクロ経済の安定性という観点から議論される租税政策は、不況に対応するための減税にせよ、長期的な観点からの増税にせよ、「公平・中立・簡素」以外の基準を含めて検討せざるを得ない場合も多い。「公平・中立・簡素」は、税収一定を前提に望ましい税制のあり方を検討できる場合に適用しやすい理念であるとも考

えられる。

税制の基本理念が法律上に明示された例として、消費税導入を含む戦後最大の税制改革を導入した法律がある。すなわち、税制改革法（昭和63年法律第107号）第3条（今次の税制改革の基本理念）には、「今次の税制改革は、租税は国民が社会共通の費用を広く公平に分かち合うためのものであるという基本的認識の下に、税負担の公平を確保し、税制の経済に対する中立性を保持し、及び税制の簡素化を図ることを基本原則として行われるものとする。」と記されている。なお、Ⅲでは、公平性の尺度の問題について若干の考察を行うが、そこで、垂直的公平の観点からも、所得よりも消費を課税ベースにした方が望ましい場合があり得ることを示したい。

Ⅲ 公平性の尺度

ここでは、公平性の尺度として何が適切なのか、という問題についてやや理論的な検討を試みたい。経済的に同じ状況にある人（担税力の等しい人）の税負担水準を等しくすること（水平的公平）についても、経済的により恵まれた人（担税力の大きな人）の税負担水準を重くすること（垂直的公平）についても、何をもって「経済的な状況」や「担税力」を測るのかという点がはっきりしないと、公平性が満たされているのかどうか判断できない。

伝統的には、所得が最も優れた担税力の尺度とする見解が有力であった⁽⁹⁾が、近年で

(7) 前掲注3、藤谷p.5は、「平成12年答申」以降の税制調査会答申においては、「公平、中立、簡素」が枕詞化していると指摘している。

(8) 前掲注1、「平成12年答申」p.21は、租税特別措置について、「『公平・中立・簡素』という租税原則に反する」とした上で、「原則より優先してまで講じるだけの政策効果があるのかどうか、…慎重な検討が求められます。」と述べている。

は、消費（支出）がより適切な尺度である見解も有力になってきている。例えば、マーリーズ・レビューは、「(累進性に関する)多くの議論は、人々の現在の所得にフォーカスしている。しかし、理想的には、租税システムの累進性を、人々の生涯のリソースで評価すべきである。…これを行う一つの方法は所得の分布だけではなく支出の分布を考慮することである。」⁽¹⁰⁾と述べている。

また、ある経済学者による最近の論考⁽¹¹⁾は、ライフサイクル理論を援用しつつ、経済的な豊かさの指標は「生涯可処分リソース」(人的資本と非人的資本の合計額)であり、これを課税ベースとすることが本来望ましいとした上で、その実際の計測は困難なので、消費を生涯可処分リソース(あるいは生涯可処分所得)の代理変数として用いることで概ね対応できる、という考え方を示している⁽¹²⁾。

このような議論を公平性の観点からの消費税の評価に関連付けることができる。従来、いわゆる「消費税の逆進性」に対しては、(相続・遺贈を除くと)生涯消費は生涯所得に等しいのだから、生涯ベースでみれば、消費税

は所得に対して逆進的ではなく、比例的である、という反論が行われてきた。しかし、それに加えて、税負担の垂直的公平という観点からも、消費を基準にした方が望ましい場合がある、という議論が可能である⁽¹³⁾。

ライフサイクル理論を踏まえると、現役世代は所得の一部を貯蓄して、高齢期にそれを取り崩すことが普通であるから、所得税負担は、現役世代にとって過重なものとなる可能性がある⁽¹⁴⁾。例えば、生涯可処分所得の大きいA氏と小さいB氏を考えて、A氏は高齢者、B氏は現役世代であるとする。A氏の所得は400万円であるが貯蓄を100万円取り崩して500万円消費している。B氏の所得は500万円であるが、50万円を貯蓄して450万円を消費している。この場合、累進的所得税を適用するとB氏の税負担の方が重くなるが、生涯可処分所得はA氏の方が大きいのだから、所得税の負担は逆進的になってしまう。したがって、垂直的公平の観点からは、累進的な所得税よりもむしろ比例的な消費税(消費税の場合はA氏の税負担の方が大きい)の適用が望ましいことになろう⁽¹⁵⁾。

(9) 前掲注3, 金子p.89。

(10) *Tax by Design : The Mirrlees Review*, Oxford University Press, 2011, p.473.

(11) 宇南山卓「『低所得者』は『経済的弱者』なのか?」『アステイオン』96号(2022) p.20。

(12) 前掲注11, 宇南山は、「計測の難しい人的資本・非人的資本を直接把握するような情報を収集するよりも、少なくとも概念的には、消費を把握することの方が実務的にも容易である。」(p.28)と述べている。

(13) 前掲注11, 宇南山は、「消費税は、所得は低い十分な経済資源を持つ(だからこそ消費が多い)ような人からより多くの税を徴収できる数少ない公平な制度なのである。」(p.31)と結論付けている。

(14) 包括的所得は「期間中に純資産を変化させることなく最大限可能な消費」であるが、ライフサイクル理論の観点からは、「純資産一定」の制約を課することは不自然である。

(15) 公平の問題(分配の問題)は、課税の枠内のみで対応できるものではなく社会保障給付の側面も重要である。前掲注11, 宇南山p.25は、給付が所得基準で行われる場合に、給付の恩恵が高齢者に過度に集中するという問題を指摘している。「たとえば、「住民税非課税世帯」を基準として「低所得者」を定義すると、該当する世帯の高齢者比率は非常に高くなる。2019年の国民生活基礎調査によれば、…住民税が非課税である世帯の割合は23%…そのうち世帯主が65歳以上の世帯が72%を占めている。」

税制と再分配の問題一般については、増井良啓「税制の公平から分配の公平へ」江頭憲治郎・碓井光明編『法の再構築 I 国家と社会』(東京大学出版会, 2007) p.63, 同「再分配の手法と税制」『租税法研究』44号(2016) p.1。

但し、各年の消費支出が生涯可処分所得の適切な代理変数となるためには、各人がスムーズに借入や貯蓄を行えるという前提が必要である。例えば、借入制約がかかっている場合、生涯可処分所得に応じた最適な消費水準を実現できない。したがって、「消費が担税力の適切な指標である」と言い切ることもできない。「経済的な豊かさを単一基準で評価するような極端な方向性を目指すべきではない。一時点ではなく生涯を通じた豊かさを評価するという視点を保ちつつも、所得・消費・資産などの指標を多元的に活用していくことが不可欠」⁽¹⁶⁾というのが妥当なスタンスであろう。

なお、望ましい課税ベースを考える場合の「所得・消費・資産」のバランス論の論拠としては、各税目における執行可能性の側面(例えば、各人の状況に応じた累進課税を消費税によって実現することは技術的に困難である、といった点)も重要である。執行可能性の問題は情報技術と深くかかわっており、Vで言及する。

IV 国際化の影響

経済活動の国際化が高度に進展した現在では、経済問題を一国内に閉じた形で議論することはほとんど不可能である。税制は経済活動に適用されるものであり、国際化の影響は、狭義の国際課税だけではなく、税制全般に及ぶ。国際的な文脈においては、各国が「自国の課税権確保」や「自国産業の発展」といった目標に照らして、他国の対応も考慮しつつ、それぞれの租税政策を策定することになる。このような状況下では、「公平・中立・簡素」

の理念をそのまま適用することは困難な場合が多い。

「公平・中立・簡素」の理念は、一国内の税制を独立に考えることができる場合には、その指針として適用可能である。また、国際課税においても、仮に、世界全体の観点から望ましい税制を考えようとする場合には、理念の適用が可能かもしれない。しかし、公平性に関する価値判断は、各国によって異なる。また、例えば、「投資活動に関する世界全体としての効率性を確保するためには居住地国課税が適切であり、中立性の原則に適合する」という主張が正しかったとしても、居住地国課税を採用した場合に税収減などのデメリットを受ける国にとっては、そのような主張を受け入れることはとうていできないであろう。

国際的な環境で、各国がそれぞれの国益を実現しようとして租税政策を策定する状況では、「公平・中立・簡素」の原則の適用は制約を受けざるを得ない。自国の課税権の確保や自国産業の発展を念頭に置いた税制は、必ずしも、「公平・中立・簡素」なものではないかもしれない。逆に、「公平・中立・簡素」の原則に可能な限り従おうとする税制が、他国の政策や多国籍企業の行動によっては、自国の国益にかえて反するものとなる可能性もある。また、「国際的整合性」といった新たな基準を設定して、「公平・中立・簡素」の原則に付け加えようとしても、困難は解消できない。

V 情報化の影響

情報技術の進展は、経済活動と租税のあり

(16) 前掲注11, 宇南山p.32。

方に大きな影響を及ぼす。もともと、租税は経済活動に適用されるのだから、経済活動と租税システムには相互依存関係があり、情報技術はその相互依存関係自体を変化させると考えられる。経済活動と租税システムの関係は、市場と国家の関係の一部である。市場も国家も一定以上の情報技術を必要とする。文字・数字・貨幣等の（広義の）情報技術が普及しなければ、市場と国家の確立・発展はあり得なかったであろう。デジタル技術の更なる発展が、市場と国家のあり方を大きく変えていくことになるとしても不思議ではない。

租税の理念との関連では、情報技術は、「公平・中立・簡素」の間に存在するコンフリクトを緩和する可能性がある。情報技術の発展によって、中立性の要請を十分満たした累進的課税を、比較的小さな執行コストとコンプライアンスコストによって実現できる可能性がある。すなわち、情報技術は、執行可能な税制の範囲を拡大することによって、従来よりも「公平・中立・簡素」の理念によく沿った税制の実現を可能にするかもしれない。

他方、情報技術を駆使した租税システムにおいては、課税に必要な納税者の個人情報と当局が把握する必要がある。これによって、「公平・中立・簡素」な課税が実現できたとしても、個人情報保全という観点からの問題を惹起することになるかもしれない。もともと、当局が納税者の個人情報にある程度踏み込むことなしに累進課税を実現することは

きないから、公平な課税は、個人情報保全との間にコンフリクトを生む。情報技術の活用は、このコンフリクトを従来以上に先鋭化させるのではないだろうか。

情報技術と個人情報の関連は、民間取引においても生じている。特に、巨大なデジタル・プラットフォーム企業は、当局が持つ以上の個人情報を蓄積し、自らのビジネスのために活用している。また、今後、ブロックチェーン技術の発展等を通じて、経済取引に関する情報の管理が分散化・分権化される“Web 3”の時代になったとしても、それによって個人情報と保全されるようになるのかどうかは不明である⁽¹⁷⁾。長期的には、デジタル・プラットフォーム企業の更なる発展やブロックチェーン技術の普及に伴って、国家の役割や租税の必要性が縮小していく可能性はある。逆に、政治体制の異なる国においては、国家がデジタル技術を駆使して膨大な個人情報を収集・分析し、政府部門が一層強化していく可能性もある。

いずれにしても、予見できる将来において、国家の役割が完全に消失することは考えられない。国家が存続する限り、何らかの租税システムが存続せざるを得ない。情報技術の発展に伴って、情報の取扱いが租税システム構築における中心的な課題になるであろう。その場合、従来の「公平・中立・簡素」の理念に加えて、「個人情報の尊重」といった理念を付け加える必要が生じるかもしれない⁽¹⁸⁾。

(17) この点に関する検討の例として、小塚真啓「コンピュータサイエンスと税制：コンピュータサイエンスの観点から」『租税法研究』50号（2022）p.237。

(18) なお、現行の消費税（消費型付加価値税）は、個人情報保全の観点からは優れた仕組みとして評価できる。渡辺智之「消費課税の意義と将来構想」『租税法研究』49号（2021）pp.12-13。

5 租税法解釈の方法

占部裕典 ● 弁護士・元同志社大学教授

はじめに

わが国の租税法（法律，施行令，施行規則）にかかる法規，条文数は膨大な数に上り，租税法律主義の課税要件明確主義等を起因としてそれを構成する文言も複雑化する一途である。租税法における「文言」「条文」の数の急増，複雑さの拡大による条文の難解さは所得課税の欠陥として指摘することもでき，納税者にとっての危機であるともいえる。一方でこのような複雑な条文や文言の解釈は，租税法律主義（課税要件明確主義）のもとで原則として「文理解釈」によるべきであるとして一般にいわれるが，文理解釈によるとしても実際には解釈上の争いが絶えない。文理解釈とは一般的に「法令の文言、すなわち文字や文章の意味に主眼をおいて法令を解釈する態

度」をいい，特に特別の定義のない用語は，世間一般から理解されているような意味に理解して読むというのが原則であるということをも前提としているといわれるが⁽¹⁾，その内容は，論者により異なり，また判例によっても異なり，少なからず幅のあるものとしてわが国では用いられているのではないか。特に「文理解釈」を中心とした法文解釈における立法趣旨・目的，さらには立法経緯などの意義や位置づけについても，必ずしも一致しているようにはみえない⁽²⁾。

また，最近では不確定概念をめぐる議論も再び台頭してきているといえよう。また，借用概念や固有概念なども文理解釈と深くかかわる⁽³⁾。さらに法的拘束力を有しない税務通達も租税法においては実務的に浸透しており，納税者に与える影響も大きく，通達自体の解釈も問題となることが少なくない⁽⁴⁾。

現在，判例や学説において，文理解釈の意

(1) 長野秀幸『法令読解の基礎知識』184頁以下（学陽書房・2008）。

(2) 租税法解釈についての最近の論考としては，日税研論集78号の「租税法における法解釈の方法」の各論文参照。特に本稿も第2章「租税法における文理解釈の意味と判例の状況」（占部裕典）によっている。第1章「租税法における法解釈の方法」（首藤重幸），第3章「租税法における趣旨・目的解釈の意味と判例の状況」（田中治）も併せて参照されたい。直近の包括的研究として，阿部泰隆「租税法の解釈方法論—最高裁判例の分析と私見（上）（下）（文理解釈・趣旨解釈から予見可能性重視へ）」月刊税務事例54巻9号80頁，10号73頁（2022）がある（巻末に租税法の解釈に関する代表的論文が掲記されている）。

(3) 租税法（税目）を跨ぐ同一用語の解釈なども問題（租税法間における実体法的連結と手続法的連結の問題）となる。占部・前掲注（2）55-58頁参照。

義は多様であり⁽⁵⁾、さらには法規の趣旨・目的や課税の公平が租税法規の解釈にあたって斟酌される（いわゆる「論理解釈」といったことも広く行われているように見える）。

今日、法的安定性や予見可能性を旨とする租税法律主義のもとでの租税法規の解釈のあり方が問われてきている。そこで、租税法の解釈については、以下の問題意識を背景にしながら検討していくことが重要であるといえよう。

- ①租税法の解釈は租税法律主義のもとでどのように行われることが予定されているのか。
- ②文理解釈とはどのような解釈なのか。わが国において現実に租税法規の法解釈を実現するためにどのような技術が用いられているか。
- ③文理解釈以外の解釈（論理解釈）はどのような場合に許されるのか。わが国において「文理解釈」「趣旨解釈」「目的解釈」「縮小解釈」等の意義はどのように考えるべきか。
- ④立法趣旨・目的を用いた解釈により課税庁や裁判官が事実上の立法行為を行う、あるいは租税回避行為等の規制を行うことはないのか。
- ⑤裁判例等において文理解釈とはどのように解されているか。裁判所による租税法の解釈をどのように評価することができるか。
- ⑥解釈通達は、租税法の解釈の範囲内に納まっているか。解釈通達や取扱通達が、立

法行為としての機能をはたしていないか。

- ⑦不確定概念の解釈によって、事実上の立法行為（特に租税回避行為否認規定の機能）は行われていないか。

法（文）解釈とは当該法文の意味を明らかにして当該法文の適用範囲を確定させる作業であるが、その作業には、法解釈の「実質的側面」と「形式的側面」があり、前者は法解釈が「べき」という価値判断であるからその価値判断の基準を明らかにすることであり、後者はそのような価値判断を現実の法文解釈に実現する技術の局面である⁽⁶⁾。租税法の解釈原理の究明にあたってはこの両面を区別して論じることがきわめて有益である⁽⁷⁾。

I 法解釈の「実質的側面」の内容

法解釈の「実質的側面」においては、まず（1）憲法が定める価値基準に合致しているか（合憲性の基準。なお、適用される法文自体が憲法の価値基準に合致しているか否かの問題は法文の解釈の問題ではない。）、（2）法解釈において立法者（国会）が国民に向かって何を伝達しようとしたか（立法者意思という基準）、（3）法解釈が法文の立法目的にそっているか（あるいは関係法令との調和、法体系全体との調和がとれているか）（法の目的・趣旨という価値基準）、（4）法の意味内容を

(4) 裁判例等において、財産評価基本通達の解釈等の議論については、たとえば、東京高裁平成5年12月21日判決・税務訴訟資料199号1302頁、最高裁令和4年4月19日判決・裁判所ホームページ最高裁判所判例集参照。基礎商品比較法の施行令121条1項1号の有効性判定方法該当性が争点となった東京地裁平成24年12月7日判決・訟月59巻11号2960頁等参照。占部・前掲注(2)87-90頁参照。

(5) 判例の包括的な検討については、田中・前掲注(2)98-131頁、占部・前掲注(2)75-81頁等参照。

(6) 前田達明「法解釈への提言—民法学において—」同志社法学56巻6号64頁(2005)参照。法解釈の分類については、首藤・前掲注(2)6-35頁参照。

(7) たとえば、民法の法解釈については多くの文献が存するが、本稿では、前田・前掲注(6)64頁以下の解釈の枠組みや記述に依拠しながら、租税法の解釈の議論を展開する。

立法資料からまず明らかにして（ここまでは立法者意思説と変わらない。）、加えて立法時の社会的諸条件の解明により、その条文の適用範囲を明らかにしているか（歴史的解釈基準）、などが問題となる。文理解釈とは立法者意思を明らかにすることであり、(2)が基本となるが(3)(4)から(2)を補強することもありえるであろう（下図の内縁部分までの作業）。しかし、法解釈において、重要なことは、法の目的ないし趣旨という基準はときに「法の空白」を埋める基準であり、立法者意思基準に準ずるものであるが、この法の目的ないし趣旨を基準とする解釈（民法学者は、客観的解釈あるいは目的論的解釈と呼ぶ。）が解釈者の主観的解釈となる危険性を有していると解されている（いわゆる利益衡量論である）⁽⁸⁾。歴史的解釈基準はもっぱら「法の空白」部分を埋める基準であるが、その射程範囲外は法の空白として、後述する論理解釈を利用してその空白を埋めていく。また、(1)～(4)各々の優先順位も上記の順位になる⁽⁹⁾。租税法律主義のもとでの課税要件法定主義や課税の公平といった視点からこの危険性はきわめて高いといわなければならない。

規定（条文）の趣旨・目的（ここでの解釈は目的論的アプローチ＝論理解釈

文理解釈とは立法者の意思の解明（関係法令との整合性も考慮する。問題は税法ではどのようなものがその根拠となりうるか⇒議事録等）＝趣旨・目的と重なる部分

租税法の解釈について、金子宏名誉教授は、租税法は侵害規範であり、法的安定性の要請が強く働くことから、その解釈は原則として文理解釈によるべきであり、みだりに拡張解釈や類推解釈を行うことは許されない⁽¹⁰⁾とされるが、一方で文理解釈によって規定の意味内容を明らかにすることが困難な場合に、規定の趣旨目的に照らしてその意味内容を明らかにしなければならない⁽¹¹⁾とされる。このような解釈は、いわゆる論理解釈・目的論的解釈という別の解釈技術を併用、あるいは用いて解釈することをも認めているものといえるが、文理解釈によって規定の意味内容を明らかにすることが困難な場合とはいかなる状態をいうのか、また当然の前提となっている文理解釈とはどのような解釈手法を指しているのか、など、納税者からみれば必ずしも明確でない部分も残しているといえよう。なお、租税法規の解釈にあたり、判例等においてその条文の具体的な適用要件やそのあてはめのための判断基準を示すこともあるが、これも租税法の解釈の問題としてその妥当性を検討する必要がある。

最高裁平成27年7月17日判決（裁判集民事250号29頁）も、憲法は、国民は法律の定めるところにより納税の義務を負うことを定め（30条）、新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しており（84条）、それゆえ、課税要件及び租税の賦課徴収の手續は、法律で明確に定めることが必要であり（最高裁昭和60年3月27日大法廷判決・民集39巻2号247頁参照）、そしてこのような租税法律主義の原則に照らすと、租税法規はみだりに規定

(8) 前田・前掲注(6) 69頁参照。

(9) 以上の本節の記述は、前田・前掲注(6) 64-70頁を参考にしている。

(10) 金子宏『租税法 第24版』123頁（弘文堂・2021）。

(11) 金子・前掲注(10) 124頁。

の文言を離れて解釈すべきものではない（最高裁昭和48年11月16日判決・民集27巻10号1333頁，最高裁平成22年3月2日判決・民集64巻2号420頁参照）と判示している。ただ裁判例をみると，たとえば福岡地裁平成22年3月15日判決（税務訴訟資料260号順号11396）のように，「憲法84条は，法律の根拠に基づかずに租税を課すことはできないという租税法主義の原則を定めている。そして，この定め趣旨は，国民生活の法的安定性と予測可能性を保障することにあることからすると，租税法規はできるだけ明確かつ一義的であることが望ましく，その解釈に当たっては，法令の文言が重視されるべきである。／もっとも，課税対象となる納税者側の社会生活上の事象は千差万別であるから，それらの全てを法令により明確かつ一義的に規定することは不可能であり，公正な租税の実現の必要性も考慮すると，法令の趣旨・目的，租税の基本原則，税負担の公平性・相当性等を総合考慮し，法的安定性，予測可能性を損なうことのない限度で，租税法令を客観的，合理的に解釈することも許されるというべきである。」と判示し，一定の場合には合理的解釈が許されるとする（東京高裁平成14年2月28日判決・訟月48巻12号3016頁等も同旨）。このような判示は近時広くみられるところであり，一見すると理を得た判示のように解されるが各要素を総合的に判断することから具体的な適用にあたり結論ありきの恣意的な判断の余地が生ずることがある。

Ⅱ 法解釈の「形式的側面」の内容

「形式的側面」において，文理解釈とは，法文において用いられている字句の意味と文法にしたがって，その構文の意味を解明することであり，その意味とは，当該法文をもって立法者が国民に伝えようとした意味である。立法者が特に「意味」を解説せずに用いている用語については，第1に法律用語として法律家の間における周知の意味を付与されているものと考えてよい。第2に法律用語として用いられていない文言は，通常の国語辞典等でいう意味に解すべきことになる⁽¹²⁾。

文理解釈は立法者意思の解明といえるが，それは法文の文言についての現在の社会通念などによる理解とはかけ離れたものとなっていることがある。この隙間や乖離（法の空白）を埋めるのが論理解釈といわれるものである。論理の力を借りてその法文の適用範囲を確定することであるが，それは「拡大（拡張）解釈と制限・縮小解釈」（目的論的解釈）として知られている。拡大解釈は，文理解釈によって確定された当該法文の「意味」を広げる解釈である。法文に用いられたことは言葉の外延は立法者意思を超えることが一般人の予測可能性から許されることがある。反対に，縮小解釈とは文理解釈によって確定された当該法文の意味を狭くすることである。適用範囲を狭めることである。「目的や趣旨」によって縮小して解釈する場合には目的論的縮小解釈と呼ばれる。これらの論理解釈はいわゆる

(12) 立法者意思を直接探ることは簡単ではなく，このような解釈の実効性を疑問視する向きがあるかもしれないが，衆議院や参議院の各本会議・委員会の会議録，税制調査会答申や資料・議事録等（関係法令等の整合性をみるにあたっての関係法令の同様の資料等を含む），さらには『改正税法のすべて』（大蔵財務協会）なども立法者意思を検討するにあたっての資料になろう。租税法における文理解釈は原則立法者意思の探求であり，社会状況の変化等に応じて，その条文解釈が変遷するものではない。

「法文内の論理解釈」である。

しかし、文理解釈や論理解釈（拡大解釈、制限解釈・目的論的解釈）によってその法文が適用されないとされたものは法の保護（規制）は及ばないが、法の目的・解釈さらには歴史的解釈といった価値判断から、その法文の文言を離れて、その法文が対象としている事件と類似した事件に、その類似性を根拠として、その法文が適用対象にしなかった事件に、論理解釈をもって、その法文を類推適用することを「類推解釈」という。「法文外の論理解釈」である。租税法においては、たとえば、後述のとおり東京高裁昭和43年5月29日判決（民集27巻10号1364頁）は、類推適用するのが妥当であるとして、賦課処分を取り消した原判決を相当とし、本件控訴を棄却したところ、最高裁昭和48年11月16日判決（民集27巻10号1333頁）は、類推適用による納税者の救済を直ちに退けている。

このような法における解釈は、租税法律主義という憲法原則が存する租税法においてどのように位置づけられるのであろうか。

1 限定解釈～法文内の論理解釈

限定解釈について、たとえば、最高裁平成26年12月12日判決（裁判集民事248号165頁）は、国税通則法15条3項6号、60条1項2号などの関連規定を文理（文言）解釈すれば、過納金や還付加算金の還付を受けた以上は、その後の増額更正により納付されていなかった税額は当初から納付されていなかった「未納の税額」にあたりと解されるが、本判決は延滞税の趣旨、目的に照らして、国税通則法60条1項2号の規定を限定解釈して、その適用を否定すべき事情が認められる例外的な事案においては延滞税が発生しないこともありうるとしている。一方で、最高裁平成17年12月19日判決（民集59巻10号2964頁）は、外国税額控除の趣旨・目的にそった限定解釈を採用して外国税額控除の適用範囲を限定してい

ると解されているが、租税回避行為を否認する結果となっており、立法当時の立法者意思を逸脱している可能性がきわめて高くその限りでは文理解釈による納税者にとっての法的安定性は阻害されているといえる。租税法律主義のもとでは立法者意思を無視して、納税者に不利になるよう限定解釈・拡大解釈は許されないものであったといえよう。

2 類推解釈～法文外の論理解釈

最高裁昭和45年10月23日判決（民集24巻11号1617頁）は、借地権設定に際して土地所有者に支払われるいわゆる権利金の中でも、右借地権設定契約が長期の存続期間を定めるものであり、かつ、借地権の譲渡性を承認するものである等、所有者が当該土地の使用収益権を半永久的に手離す結果となる場合に、その対価は、経済的、実質的には、所有権の権能の一部を譲渡した対価としての性質をもつものと認めることができるのであり、このような権利金は、改正前旧所得税法のもとにおいても、なお、譲渡所得にあたるものと類推解釈するのが相当であるとして、その性質を明らかにするため原審に差し戻すべきものと判示する。本判決は、立法者意思（文理解釈）を考慮しながらも状況変化を理由とする解釈の変更（論理解釈による変更）を認めるものであるといえよう。

また、東京高裁昭和43年5月29日判決（民集27巻10号1364頁）は、被控訴人が、債権担保目的でなされた本件不動産の取得に対し控訴人がした不動産取得税の賦課処分の取消しを求めた事案の控訴審で、譲渡担保による不動産の取得については譲渡担保設定者から譲渡担保権者に対するその不動産の所有権の実質的移転が完結しない限り、旧地方税法としては課税の法的根拠がなく、地方税法73条の2第1項にいう「不動産の取得」にあたりとは解し難く、むしろ旧地方税法上の実定法規上の根拠として地方税法73条の7に定める形

式的な所有権の移転等に対する不動産取得税の非課税の規定中第3号（信託財産の取得）を「類推適用」するのが妥当であるとして、賦課処分を取り消した原判決（東京地裁昭和39年7月18日判決・民集27巻10号1351頁）を相当とし、本件控訴を棄却したところ、最高裁昭和48年11月16日判決（民集27巻10号1333頁）は、地方税法73条の7（形式的な所有権の移転等に対する不動産取得税の非課税）3号は、信託財産を移す場合における不動産の取得についてだけ非課税とすべき旨を定めたものであり、租税法の規定はみだりに拡張適用すべきものではないから、譲渡担保による不動産の取得については、これを類推適用すべきものではないと判示し、類推適用による納税者の救済を直ちに退けている（その後の法改正で救済規定を置く。東京地裁平成13年3月29日判決・税務訴訟資料250号順号8869もみだりに実質的妥当性や個別事情を考慮して、拡張解釈ないし類推解釈をすることは許されない旨を判示している）。本最高裁判決においては、租税法主義にもとづく文理解釈を課税の公平にもとづく論理解釈よりも優位な位置づけをしていると評価することも可能であろう。

3 法の空白と論理解釈

前掲東京地裁昭和39年7月18日判決は、「租税法の解釈適用に当たっては、法の予想するところを超えて実質的に新たな課税対象を創設若しくは課税対象を拡張し、又は納税者に不利益を来す方向において類推ないし拡張解釈を行なうことは慎まらるべきものであるが、納税者の有利に、課税の公平、公正を図る方向において合理的類推解釈を行なうこと

は、これを禁ずべき理由はないものといわねばならない。」と判示する。また、同判決は、解釈原理として「疑わしくは納税者の利益」に解釈すべきとするものである⁽¹³⁾（同様の解釈原理を説くものとして、東京高裁昭和41年3月15日判決・行裁例集173号277頁等参照）。

このような判決の方向性は租税法主義のもとでの法文解釈において十分に検討に値するものであると解される。

おわりに

租税法規のみが憲法41条により国会（立法者の意思）を国民に向かって伝達する手段であり、租税法主義のもとで立法者意思という価値基準が法解釈の重要な基準となる。租税法においては課税要件法定主義及び課税要件明確主義という価値基準が存することにより、その解釈適用は文理解釈によることが求められる。しかし、文理解釈の結果生じた「すきま」や「法の空白」を埋めるために論理解釈が行われることがある。この論理解釈（法文内の論理解釈や法文外の論理解釈）において「法の目的や趣旨」や「課税の公平」等が強調されると結果的にその解釈が解釈者の主観的解釈となる危険性を含むことになり、新たな立法行為が解釈者の名を借りて行われる。租税法において、法解釈の名を借りた課税範囲の拡大や租税回避行為の否認が行われることは許されない（このことを表す例として、最高裁平成18年1月24日判決・訟月53巻10号2946頁、最高裁平成18年2月23日判決・訟月53巻8号2461頁参照）。

(13) 清永敬次『税法（第6版）』38-40頁（ミネルヴァ書房・2003）、金子・前掲注（10）124-125頁参照。

租税回避の否認理論

川端康之 ● 横浜国立大学教授

はじめに

この小稿では、テーマの壮大さと紙幅の限りから、租税回避行為の租税法上の否認には法律上の根拠が必要か否かという古くて新しい論点自体をテクニカルな観点から論ずるのではなく、納税者の租税負担軽減回避行為の租税法上の類型化とそれぞれの類型に応じた否認の法的根拠を整理し、租税回避の否認論の現状の鳥瞰を試みる⁽¹⁾。

I 私的取引の多様性と 租税法令の一義性

我が国のように私的自治が広範囲に保障される私的取引法を有する国やそれらの国の間では、納税者たる私的取引当事者は、そのような私的自治の法的保障の下でいわば自由な自らの経済活動とその法形式を選択すること

ができる。私的取引を直接規律する民商法のような法制度は私的取引についてさまざまな法的形式を用意しそれぞれにおいて要件効果を定め、民法は法定類型以外の契約（非典型契約）も有効としているが、他方、法制度が私人の法的選択を制限するのは権利濫用や公序良俗、さらには市場や第三者の保護などの要請がある場合などに限られ、取引当事者に介入し私的自治を制限する局面は限られている。さらに、長期的視点に立つと、1990年代末の金融制度改革やそれ以前の行政改革・規制緩和などにより、私人が行う経済活動は複雑化しその法的形式もそれに応じてより複雑化してきている、というのが今日の現状であろう⁽²⁾。

一方、租税法令はこれらの私人の経済活動や事実行為を前提として成り立ち、このような納税者たる私的取引当事者のさまざまな取引形態を網羅的に課税要件化するのではなく限られた種類の法律関係を前提に課税要件を法定しているに止まる⁽³⁾。また、租税法律

(1) なお、米国をはじめいくつかの国では一般の租税回避否認規定（General Anti-Avoidance Rule, GAAR）の立法化が行われているが、本稿では取り上げない。

(2) かつては外為法上の規制により国内預金口座で外貨預金（外貨オプション取引）を保有することはできなかったが、現在はそれも可能で、円キャリー取引も個人が行うことも増えている。そのため、個人でも国境を越える経済活動（たとえば、外国株や外国不動産への投資）を行うことが増えつつある。国境を越える経済活動で第一に問題となるのは契約等の準拠法選択である。

主義により課税要件は明確性が求められその内容は一義的であると捉えられる。さらに、経済活動が複雑になるにつれて課税要件はより詳細かつ具体的なものとなる傾向にあり⁽⁴⁾、それだけ個々の課税要件の射程範囲が限定的になっていることにも留意する必要がある⁽⁵⁾。

また、租税法令はその性質上、国地方といった課税管轄の上に立法化される。19世紀的国家観を前提としてその統合を目指す欧州連合においても加盟国は自国主権に属する課税権を欧州連合に全面的に委ねるわけではなく、加盟国は課税権を留保しつつ、単一市場・欧州統合を目指して「国内租税法令の共通化・近似化」を目指しているに過ぎず、欧州委員会～欧州議会も欧州指令などを法的ツールとして各国国内法の共通化・齟齬の是正を目指しているに過ぎず、いまだ欧州租税法と呼ぶべき加盟国に共通の統一租税法令は達成されていない⁽⁶⁾。

II 租税法上問題とすべき納税者の行為

このような、自由と細分化、矛盾と変化に満ちた私的取引法を前提とする納税者の経済活動は、一義的・画一的な租税法令からすると変幻自在である。課税要件を明らかに充足する事実を隠蔽し又は文書等証拠を改ざんしたりするのみならず、ほぼ同じような経済的結果を達成しつつもその法的形式が独特な私的経済活動は、一般的な経済社会を前提に組み立てられた課税要件を充足することなく経済的結果を達成し得る。所得課税に限っても歴史的には、納税者が租税負担の軽減回避に積極的に行動しそれに対して政策当局が立法により対応したのは大正12年所得税法改正による「保全会社」に対する特別課税であったと思われる⁽⁷⁾。この保全会社は、会社の一定の株主社員及びその親族等関係者が株式金額（出資金額）の2分の1に相当する保有関

- (3) たとえば、所得税法33条1項の「資産の譲渡」では、未実現キャピタル・ゲインの清算課税を行うタイミングとして資産に対する所有権（支配権）を手放す機会を「譲渡」という要件で捉えているが、これは典型契約としての売買契約を想定した課税要件であると理解することができる。
- (4) たとえば、明治20年に成立した我が国最初の所得税法は1条で「凡そ人民の資産又は営業その他より生ずる所得」と定め、現代の所得税法からすればかなり包括的抽象的に課税要件を定めていた、とみることができよう。それに比べると、租税特別措置を中心に、ピンポイントで租税上の一定の扱いを定めるということが常態化している。
- (5) 本稿では検討しないが、課税要件の包括性・具体性の如何によって法文解釈の幅が異なりうると考えられるから、明治期におけるような包括的な文言で規律する租税法令においては課税要件の法律解釈で、租税回避行為とされる行為を包摂することも可能であろう。しかし、今日では租税法律主義により課税要件の明確性が求められ、包括的課税要件が成立する余地は限られていると考えられる。
- (6) 欧州地域においては加盟国国内租税法令が欧州基本条約や欧州指令に抵触するか否かを先決問題として判断する欧州司法裁判所判決が、国内租税法令という形式を維持しつつもその実質の共通化を達成する手段として注目されている。なお、地域経済統合に最も積極的な欧州共同体～欧州連合においてさえこのような現状であって、政治的統合を優先する米国の各州の間では欧州のような税制の統合の動きはほとんど見られない。ASEANもいうまでもない。
- (7) 大正12年所得税法73条の2乃至73条の4。当時の保全会社の状況とそれに対する租税法令上の措置については、藤澤弘『保全会社と所得税』（1923）。なお、保全会社から同族会社に至る租税法上の対応については、清永敬次『租税回避の研究』（1995）。

係にあるものをいい、今日の所得税法等の同族会社に繋がるものであった。保全会社は、受取配当に対する所得税の課税を回避するために、出資先に直接出資するのではなく保全会社を経由して行うことで個人に対する配当所得課税を回避しようとするものであって、当時すでに商法上用いられていた準則主義に基づく会社設立や緩やかな資本金規制を利用した投資スキームであったと評することができよう。100年を経過した今日においても租税法上の同族会社を利用した租税負担の軽減回避行動は散見されるのであって、問題が解決されたわけではない。保全会社の例は、投資を保全会社経由とすることで多段階的に取引を組み立て、直接投資した場合の個人配当課税を回避しようとするもので、後に「多段階的行為」と呼ばれる仕組みの素朴な形であるといえよう。

次に、「多段階的行為」と表裏一体の関係にある「迂回的行為」と考えられるものも多数存する。代表例は東京高判昭和47年4月25日行集23巻4号238頁（三越事件）であろう。この事案は、本来であれば土地を取得し所有者としてあるいは単純に長期賃貸借で土地の利用権を取得しビルを建設して営業するような事実関係であるにもかかわらず、長期賃貸借と有利子金銭消費貸借を組み合わせ、かつ、賃料と利子を相殺し続けるという複雑な契約関係を組み立てることで、土地所有者の土地譲渡所得に対する課税を回避することを目指していたように思われる事案である。単なる売買契約がこのような複雑な混合契約に迂回的に仕組み直されているわけである。

金子宏『租税法（第23版）』133頁は同書初版以降、ドイツ法の影響の下、講学上の概念

としての「租税回避」でこれら「多段階的」及び「迂回的」という点を中核としてきたが、我が国の国内で用いられる用語法に限っていえば、租税回避を最も厳密に定義すればこのような多段階的迂回的行為ということになる。

Ⅲ 納税者行動と対応策の変化

古典的な租税回避の意義はこのようなものであるが、1980年代末頃からは、外国税務の影響の下、納税者や法律会計専門家が租税法をより深く理解するようになったためであろうか、この古典的定義には収まりきらない行為形態が散見されるようになってきた。

一つは、のちに濫用事例と呼ばれる一群の行為類型である。その典型は、最高裁の判断に従うと、一連の外国税額控除濫用事件に求めることができよう⁽⁸⁾。これらの事案において最高裁判所は、「外国税額控除制度をその本来の趣旨目的から著しく逸脱する態様で利用して納税を免れ」とことと「外国控除の対象とすることは、外国税額控除制度を濫用するもの」という2点にもつばら力点を置き、納税者の外国税額控除の利用を認めなかった。租税法令の制度趣旨を措定した上で、それから外れる利用を濫用と位置づけ、かつ、濫用は禁止される、というロジックが見てとれる。論者によっては、外国税額控除制度が（少なくとも我が国側では）そもそも租税負担の減免を認める制度であることから租税負担の政策的減免規定の限定的解釈と呼び、減免規定だけに限定的解釈が及ぶに止まるとの立場に立つ論者もいる。本稿の関心からすれ

(8) 先行事例として旧大和銀行事案についての最高裁判決は、最判（二小）平成17年12月19日民集59巻10号2964頁。

ば、租税法令の濫用が法の濫用の一形態として、具体的根拠条文がなくても租税法律主義の下においても当然許容される行為ではないと判旨を読みとることができそうな点である。しかし、濫用という概念自体が信義誠実と並んであまりにも一般条項過ぎるため、かりに租税法令に濫用禁止を定めたところで、法的安定性や予測可能性という租税法律主義の現代的価値からはそのような立法自体が問題視されるかもしれない。むしろ、納税者の問題視すべき取引や経済活動は特定の形をとるのが通例であるから、そのような特定の形を租税法令上要件化し租税法上の扱いを定めることが法的安定性や予測可能性に資するであろう（かつての、「租税回避」に対する個別的否認規定論と同じ趣旨）。

次に、同時期に、もっぱら米国の濫用的タックス・シェルターとして開発された取引の仕組みを、富裕層を中心に勧誘し租税専門家や投資銀行が流布させようとした一群の事例が存する。その典型例は、最判（三小）平成18年1月24日民集60巻1号252頁（エンペリオン映画投資事業組合事件）と最判（二小）平成27年7月17日民集69巻5号1253頁（コメルツ証券名古屋事件）を挙げることができよう。これらの事案は、法定耐用年数と実使用可能期間が大きく乖離し法定耐用年数が極端に短く法定されているような減価償却資産を取得し短期間に大きな減価償却費を計上するもののそれに対応するような収益が計上されず結果として損失が生ずるような仕組みが用いら

れている点が共通する（前者では映画フィルム、後者では耐用年数経過後の中古資産としての木造中古居住用住宅）。同じような仕組みは船舶航空機リースなどでも見られた。さらに、納税者が単独で投資できるような規模の投資ではなく複数の納税者が資金を出し銀行借入れも得て大規模に投資を行っているにもかかわらず銀行負債の弁済について第三者が保証を入れるなどして弁済リスクが実質的に切斷されている。このような濫用的タックス・シェルターは、個々に観察すれば正当な立法目的がある租税上の扱いも他の同様の租税上の扱いと組み合わせると、非課税所得を創り出したり、課税時期を繰り延べたり（繰延べの利益の獲得）あるいは所得の種類の変更を行ったりすることが可能となる仕組みである⁽⁹⁾。これらの事案で納税者が行っている経済活動は迂回的でも多段階的でもなく、その意味で古典的な租税回避とはいえないが、経済活動全体を通じて観察するとある租税上の扱いと他の租税上の扱いが矛盾しており、それによって納税者に租税上のメリットを生み出すというものである（上述の2件の最高裁事案では、損失の前取りによる課税所得の圧縮と所得の発生時期の繰延べによる金利相当の利益の獲得）⁽¹⁰⁾。

これらのシェルター事案が生ずるまで我が国では租税制度内部に矛盾する扱いが含まれていることはあまり意識されていなかった。そのため、具体的事件として課税処分を争う段階になっても国側主張は事実認定から租税

(9) 濫用的タックス・シェルターの特徴と属性については、川端康之「ビトカーの濫用的タックス・シェルター論—Crane理論・事業目的」税務大学校論叢40周年記念論文集137頁（2008）。濫用的タックス・シェルターは納税者自身が考案するというよりは、租税制度に通じた専門家が租税制度内部の矛盾を発見し、それを用いた租税負担軽減回避を、とりわけ富裕層に対して高い手数料を徴しつつアドバイスし、実行させるという共通点が見られる。

(10) 租税制度内部の矛盾を組み合わせた鞆取りを目的とする取引を租税裁定取引（tax arbitrage）といい、濫用的タックス・シェルター（abusive tax shelters）とほぼ同義である。

法令の解釈までさまざまなレベルで行い、シェルターを叩く法的ツールが確定していなかったことを伺わせていた。濫用的タックス・シェルターはそもそも米国租税専門家の知恵の所産である⁽¹¹⁾が、上述の2件の最高裁判決の事実関係は酷似しているにもかかわらず、前者では映画フィルム・リースが事業といえるか否か、後者では外国法上の集団投資スキームが本邦租税法上の「法人」に該当するか否か、が結論（損失控除の否認）を導き出す直接のロジックであった。

シェルター事案については、米国のat Risk RuleとPassive Activity Loss Limitation Ruleを参考に、平成17年度税制改正により、リスクを負担しない損失の控除制限⁽¹²⁾と特定組合員の受動的損失の控除制限⁽¹³⁾が立法化され、上述の2件の最高裁判例のうち後者のタイプの損失控除を制限する法律上の根拠が整備された。前者のタイプの損失控除も集団投資スキームが特殊な出資契約ではなく単なる組合契約であるとされればこれらの規定の適用範囲に収まろう。さらに令和2年度税制改正により集団投資でなく個人投資であっても国外中古建物の損失制限が立法化された⁽¹⁴⁾。

古典的な租税回避からさらに進んだ税負担回避行動に対する対応は2005年頃にこのような展開を見たのであるが、他方、1970年代末のタックス・ヘイブン対策税制の立法化を嚆矢として1980年代中盤の移転価格税制、その後の過少資本税制と、我が国は1980年代後半

から2000年頃まで租税条約の締結改訂の停滞期にあったものの、国内法上、国際的租税回避に対する対抗立法を矢継ぎ早に整備してきた。その後、2012年頃からはOECDや欧州委員会が中心となって、巨大多国籍企業、就中、GAFAと呼ばれる米国系デジタル企業の、特に欧州地域での極端な租税負担軽減回避行動を抑止するためデジタル課税（DST）を含めてさまざまな方策が考案され、いわゆるBEPS Action Plansに集約された（なお、米国はこれらOECD/EUの歩調とはやや距離を置いた独自の対応に出ていることは注目に値する）。

我が国では、移転価格（transfer pricing）は租税回避の一態様と位置づけるのが一般であると思われるが、移転価格やその税制上の対応について古くから対応してきた米国や租税条約においては移転価格は必ずしも租税回避とは捉えられていない。1986年内国歳入法482条は米国連邦租税法上の移転価格規制の親規定であるが、その前身は1921年歳入法45条まで遡る。この1921年法45条は、現代風にいえば連結納税申告制度の補完規定として整備され、法律要件においても連邦裁判所の解釈においても納税者の租税回避の意図は同条適用の要件とはされておらず、むしろ関連当事者間の所得配分を独立当事者（市場）の所得配分状態と同じにするための規定と考えられている。もちろん、租税回避事案は、独立当事者の所得配分状態とは異なる所得配分の結果になっているであろうから、この規定

(11) Joint Committee on Taxation, Overview of Tax Shelters (JCS-22-75) (1975) ; Joint Committee on Taxation, Tax Shelters: Movie Films (JCS-26-75) (1975) ; Joint Committee on Taxation, Tax Shelters: Equipment Leasing (JCS-27-75) (1975).

(12) 租税特別措置法27条の2（有限責任事業組合の事業に係る組合員の事業所得等の所得計算の特例）。

(13) 個人については租税特別措置法41条の4の2（特定組合員等の不動産所得に係る損益通算等の特例）、法人については同法67条の12（組合事業等による損失がある場合の課税の特例）。

(14) 租税特別措置法41条の4の3（国外中古建物の不動産所得に係る損益通算等の特例）。

の適用を受け所得配分は是正される。しかし、租税回避でなくても独立当事者と異なる所得配分状態にある関連当事者もまたこの規定による所得配分の是正を受けるというのが重要な点である。租税条約の発展の歴史の中で飛躍的に条約規定の内容を洗練させた一連の国際連盟の租税条約モデル案の中でも1933年事業所得税モデル案は、一方国居住者と他方国恒久的施設、一方国親会社等と他方国子会社等との間の所得配分について、米国の強い影響の下、この45条と同じ考え方、すなわち、独立企業原則を条約原則として採用するに至った⁽¹⁵⁾。1945年米英租税条約では、1963年草案以降の各版OECDモデル租税条約9条に対応する規定の法文に“at arm's length”との文言を用いており、その由来を連想させる⁽¹⁶⁾。かりに1921年法45条やモデル租税条約9条が租税回避防止規定であるとすれば、そこで用いられている租税回避という考え方は前述の多段階的迂回的行為とは意味が異なり、米国法あるいはその強い影響下にある条約9条では、より広い意味で用いられていることに気づくであろう。

そのような「広義」で用いられていると考えられる租税回避の文脈で、タックス・ヘイブンや移転価格、過少資本といった類型以外にも二重非居住（dual non-residency）や第三国居住者による条約適用、恒久的施設の限界（大規模倉庫ほか）など他の手法も用いた税負担軽減回避を総括して問題点を指摘し対応策を講じようとしたのがOECD/G20の包括枠組み（Inclusive Framework, IF）で行われた税源浸食と所得移転（Base Erosion

and Profit Shifting, BEPS）プロジェクトである。これは、2012年に英国で報道されたスターバックス英国内店舗での売上と英国内納税額の極端な不均衡に対する政治的批判に端を発し、従来の主要産業であった製造販売や人的役務提供ではなく、GoogleやFacebookといったユーザ（顧客）自身が価値を作り出すデジタル経済が国際課税の既存のルールから極端に外れた行動をとることで、従来の国際課税権配分の枠組みから脱落し、関係国で適切な租税負担を行うことなく業績を急伸させていたことに対する包括枠組み参加国間でのさまざまな対処措置の検討である。

BEPSプロジェクトは2022年現在も進行中で、Action Plansに応じた恒久的施設の定義の修正はすでに我が国でも立法化が行われ、既存の二国間条約をBEPS対応規定によって一括して改正する多国間条約への加盟国の追加、Action Plan 1に対応する（1）超過利潤の配分基準の設定と（2）最低法人税率の設定、の検討が進みつつある。これら（1）や（2）は具体的基準を定めようとするもので、それだけに関係国間の利害の対立は激しいが、OECD租税委員会の強い指導力によって、論点ごとに制度化が実現しつつある。BEPSプロジェクトでいま一つ留意すべきは主要目的基準（principal purpose test）の制度化である。かつては、租税回避行為に当たるか否かについて納税者の主観的側面を斟酌する事案も存したが、上述の濫用事例やシェルター事案では納税者が租税負担の軽減回避を「意図」していたかという主観的側面よりも、いわば結果として租税負担が軽減回避さ

(15) 我が国の先行研究では、この1933年モデル条約が初めて独立企業原則を採用したと指摘するものもあるが、このような1933年モデル条約の元は米国国内法であって、モデル条約が初めてこの原則を考案したわけではない。むしろ米国は、条約ルールの形成に積極的に自国ルールで影響を与えようとしたと評せよう。

(16) 1986年に租税特別措置法に移転価格税制が立法化された際に国際税務専門誌に掲載された対談では、移転価格税制に所得配分型と租税回避防止型があるとの紹介がされているが、歴史的には所得配分型だけである。

れたか否かに検討の力点が置かれるようになったといえる。いわば、租税法適用の客観化が進んだわけである。しかし、主要目的基準は、まさに納税者の主観的側面に力点を置き、事業目的の有無によって租税負担軽減回避は結果として事業目的に付随したに過ぎないか、事業目的がなく軽減回避が主たる目的であると評価し得るか、という議論の枠組みを作ろうとするものである。主要目的といっても事業目的の存否に焦点があたっているわけである。我が国では、上述の外国税額控除濫用事件のうち住友銀行事件の大阪高裁判決が、逆ざやでの転貸し出しも全体としての事業活動の中ではあり得ることと事業目的を緩やかに解していたが、事業目的といっても、誰の、何についての事業目的であるのかについてさえ議論は収斂しておらず、今後の検討が待たれよう。

国際的には、上述のように、OECD/G20のIFがPillar 1-Amount Aにおいて、財務会計上の売上総利益のうち10%の利益率ベンチマークを超える部分（価格理論でいう超過利潤（economic rent））の4分の1を、市場国にPEがなくても市場国に配分し課税し得るとの案を採択した。また、Pillar 2においては各国の共通最低法人税率を15%とし、それを下回る税率で課税する国地域がある場合には本国は15%に達する部分までを本国で課税し得るとの案も採択した。後者は、税率水準の適否は別としてそれに満たない部分を一種の課税逃れ～国際的には租税回避～とみて本国で代償的に課税を認めようとするもので、租税回避が税率水準～税負担水準～にまで及んでいることが分かる。前者は、デジタル業界の付加価値創造機能が従来の製造販売

やサービス業とは根本的に異なり、顧客が（たとえば検索キーワードを検索ウェブに投入することで）付加価値を生み出し市場独占に近い不完全競争により莫大なeconomic rentをPEなしに稼得する、という構造になっていることに対応するための方策である。10%を超える部分の4分の1という点で市場に着目する独立企業原則からは乖離したとの見方もあるが、いわゆる定式配賦は配賦基準に売上等を用いる（マサチューセッツ定式等）のに対して、Pillar 1-Amount Aでは配分対象に売上総利益（≡売上）を用い配賦基準は固定であるので、必ずしも独立企業原則からの乖離とは評価することはできず（算定方法の相違）、この10%超や4分の1といった点でIF参加国の考えが大きく相違した点に鑑みると、加盟国の多くは配分プリンシプルよりも配分額に囚われていたに過ぎない、と見るほうが現実的な理解であろう。

むすび

この小稿では、租税回避とその否認論という壮大な論点について、ごく限られたメモ程度を書き並べたに過ぎない。ただ、留意すべきは、租税回避あるいはtax avoidanceといわれても国内外でのその用語法はさまざま、今日の国内外の議論を観察していると、対象を一義的に措定することさえ困難である、と悲観的にならざるを得ない。我が国が自由主義経済の立場に立ち、私的自治を認める私法体系を維持する限り、前述の法的安定性と予測可能性は最も尊重されるべきであろう。