

■ Article ■ .....

租税判例を読むということ

税理士 菅納 敏恭

.....

この Article では、租税実務、税制などに関する話題が書かれてきた。次号から租税判例の紹介を中心に稿を続けていくこととなる。

租税に関する裁判例は、日本の「法の支配」を推し進めてきた面がある。戦後間もないころの「パチンコ球遊器事件」(最判昭和 33. 3. 28) は、通達による課税対象の事実上の拡大が問われたものであり、「荒川民商事件」(最決昭和 48. 7. 10) では税務調査手続が論じられその後の行政手続論につながる。青色申告にかかる更正の理由附記事件は数多いが、これが行政一般の不利益処分に理由を附記するという法原則につながっている。

【裁判所における行政救済】

まだ香港の民主化運動が収まらない 2020 年、香港の林鄭月娥行政長官は、「香港には三権分立はない」との発言が報じられた。中国にはもともと三権分立がなく香港もそうした中国のもとにあるというのである。

国民に権力の淵源をおく国であれば、三権分立は実効性に程度の差こそあってもその理念は共有しているものだと思い込んでいたので異次元の話聞く思いであった。ふりかえれば中国は、人民民主主義をうたうが国の統治機構はすべて中国共産党が指導することとされている。権力分立により相互の抑制均衡を図るという思考はない。それであっても一応社会秩序は保たれているから、国家機構として三権分立が必須であるとは言い切れまい。

しかし国家権力の淵源を国民の総合的な意思におくとすれば国民を統治する国家の権力はチェックされ抑制されるように制度設計がなされるべきであろう。社会生活を秩序あるものにするには、共同体全体を視野に入れた権力の存在を避けてとおれないから国家権力は必要である。しかし国家の前にしても個人は平等であるという近代の思想に基づけば権力行使に抑制的な制度設計が必要となる。国家の権限を行政権、立法権、司法権に分けて相互のチェックアンドバランスを図るのがモンテスキュー「法の精神」に淵源をもつ三権分立制である。現在の日本國憲法は三権分立制を採用しているといわれる(ほかに憲法上の機関として会計検査院がチェック機能を担う。憲法 90 条)。三権分立のもとで、国会が法律を作り(憲法 41 条)、その法律を適用執行する内閣(憲法 65 条)、具体的な紛争を裁定する裁判所(憲法 76 条)に別れる。

その裁判所には憲法をもとに国会の立法、内閣が統率する行政執行を判断する権限があたえられ三権分立が図られていることは中学高校で学ぶ通りである。課

税についていえば、憲法は29条で国民の財産権を保障し、続く30条で法律の定めにより納税の義務を負うとする。その納税義務は「法律又は法律の定める条件による」(憲法84条)とされ納税義務は立法に留保されており、行政が課税等を行うことになる。

司法は違憲立法審査権をもって租税立法をチェックするとともに、租税行政の適法性を行政訴訟でチェックする権限をもつ。

行政執行が法律に基づく(法治主義)としても、もし法律違反の行政執行が行われたとき、それを是正し救済する道が構築されていなければ「絵に描いた餅」になる。租税法律主義の実効を担保するためには、違法な行政にたいしての救済制度が設けられるべきであるが、こうした行政事件を行政組織の一部として救済手続をつくるか、裁判所の管轄とするか、国家デザインとしては大きく二つある。

日本帝国憲法は「行政官庁ノ違法処分ニ由リ権利ヲ傷害セラレタリトスルノ訴訟ニシテ別ニ法律ヲ以テ定メタル行政裁判所ノ裁判ニ属スヘキモノハ司法裁判所ニ於テ受理スルノ限ニ在ラス」(61条)として行政処分を争うのは「行政裁判所」とし、一般の裁判所で争うことはできないものとしていた。明治憲法下では大審院が民事刑事の最上級審であるがここでは行政事件を取り扱わない。このような国家デザインは「行政国家」といわれる。現在の日本は、特別裁判所はもたないとされ、すべて司法権は、最高裁判所及び法律の定めるところにより設置する下級裁判所に属する。

したがって租税行政にかかる事件も最高裁判所を頂点とする司法に服する。「国王であっても法の下にある」としてきた英国法の系統にある「司法国家」といわれる系統にある。

#### 【租税事件の判例とは】

納税義務については上述のように国会のさだめる法律又は法律の定める条件によるという租税法律主義の原則がある。これを保障するものとして三権分立のもと裁判所に納税者救済の役割があたえられている。その裁判の蓄積が租税判例である。

しかし租税法律主義のもとでは、行政の内部規範である「通達」と同様に法源にはなりえない。つまり最高裁判所の判示であってもあらたな納税義務を創設するものではない。もともと判例といわれる裁判例も個別の事件について判断するものであり一般的な法規範を定立するものではない。リーディング・ケースといわれる裁判例であっても、読む者はそこに示された判断基準を読み取り他の事件の判断基準となるルールを抽出しなければならない。その事件の当事者であればともかく、勝った負けたという結果のみ評価の対象とするわけにはいかない。

裁判例を読み解きそこから今後の事件の解決に向けた判断基準を引き出すためには、しっかりと読み込む必要がある。事件は常に個別であるからまず裁判所の判断の前提となる事実関係を理解しなくてはならない。そのうえで事件の個性

を前提に判示内容を読み解き、他の類似事件にどこまで適用できる論理なのか、いわゆる射程距離も想定しておくべきであろう。

また裁判所の機能には一定の限界がある。

一つには事件性の制約である。訴訟提起があってはじめて裁判は動き出す。納税者から出訴がなければ判断が示されることはない。租税事件も納税者が権利侵害を訴えて訴訟となるものだから、個々の納税者にとって有利な行政執行は司法判断の場に登場しない。たとえば租税実務の場では、少額不追求の慣行があるといわれるが、それにより租税法に反した課税もれがあっても司法により質される機会はない。また「課税上弊害がない限り、……」とことわりながら納税者に有利な取扱いを定めている通達があるが、こうしたいわゆる宥恕通達が司法的判断にさらされる機会はない。たとえば財産評価通達は時価について堅めの評価になっているといわれるが、低めの評価であれば納税者の権利を侵害するものではなく裁判所に出訴されることはない。一般納税者を有利に取り扱う通達が問題となるのは、パチンコ球遊器事件のように課税庁が従前の通達の取扱いとことなる課税を行った場合であり、納税者有利の処分を行っている限り裁判に持ち込まれることはない。この点、先に述べた行政を司法がチェックするという三権分立の理念からすると偏頗的である。

また裁判は基本的に当事者主義にしたがっており事実関係について当事者が提出する証拠、主張をもとに判断する。司法救済の前審的な役割を担う国税不服審判所では審判官に職権調査を認めているが、裁判では裁判官がみずから積極的に事案の解明に乗り出すことはない（当事者主義）。したがって租税事件では課税庁と納税者が裁判所に出した事実から判断される。つまり裁判所の判断は納税者課税庁双方の主張立証に左右される面がある。裁判例を読み解くときはこのことをふまえておくべきであろう。

#### 【租税判例を読む意義】

以上のように租税法の法源でもなく、訴訟となる事件も限られている裁判所の判断を判例として読むことの意義はなんだろうか。

納税義務は、租税法に根拠を持ち、課税要件に該当する事実があればおのずと成立する。所得課税（法人税、所得税など）では所得計算に会計的技術を要するが、課税は法律問題である。

法的判断の構造は、「法的三段論法」でなされる。第一段階に条文規定の内容を明らかにする法の解釈があり、第二段階として事実の認定がある。そこに法を適用することで結論を得る。

租税法律主義の原則から法文の課税要件は明確であり一義的であるべきであるが、多様な社会事象に適用される以上ある程度抽象的にならざるを得ない。そこで条文内容を明確にするべく条文の解釈が必要となる。通達は租税行政の公的解釈として大きな意義を持つが、裁判所は判断をする際に租税法条文の解釈をする

がこの判示は日本の法制度のうえで租税法解釈の最終的な判断として重要である。

#### 【判例における租税法解釈】

たとえば租税実務では事業所得と給与所得の区分について判断にまよう事案もある。ギグワークが多く登場し、現実社会では個人事業主なのか給与所得者なのかあいまいな事例がある。テレワークが普及するなか通勤し時間を拘束される従来の雇用形態ではない働き方も増えてきた。租税実務では源泉徴収義務も関係し判断に悩むこともある。

所得税法は、各種所得について例示をあげて規定しているが、それぞれ自明的とはいえない。裁判例（最判昭和 56.4.24）を参照すると、事業所得とは①自己の計算と危険において独立して営まれ、②営利性、有償性を有し、かつ③反復継続して遂行する意思と社会的地位が客観的に認められる業務から生じる所得をいうとされる。給与所得は①雇用契約又はこれに類する原因に基づき②使用者の指揮命令に服して提供した労務の対価として③使用者から受ける給付をいうとする。

ここで所得税法の規定内容が明確になっている。

この解釈によりすべての事案が整理できるものでもないかもしれない。ストックオプション付与の利益について、直接の使用者から付与されたのではなく、その米国親会社から付与された場合も給与所得と解している（最判平成 17.1.25）。ストックオプションを付与された者は日本子会社の代表取締役であるが日本子会社は米国親会社の 100%子会社であることを主要な理由として業務遂行の対価であるとみて給与所得としている。

判例とされる裁判例の判示であっても先例を尊重しつつも変わりうることに注意する必要がある。

退職所得についてみると最高裁は次のように判示している（最判昭和 58.12.6）。

退職所得の趣旨について、退職者が長期間特定の事業所等において勤務してきたことに対する報酬とその間の就労に対する対価の一部分の累積たる性質と退職後の生活を保障し多くの場合いわゆる老後の生活の糧となるものであるため、別にしている旨を述べたうえで、支給された金員が所得税法にいう退職所得にあたるかどうかについてはその名称にかかわらず条文の文理と立法趣旨から、①退職すなわち勤務関係の終了という事実によってはじめて支給されること、②従来の継続的な勤務に対する報償ないしその間の労務の対価の一部の後払いの性質を有すること、③一時金として支払われることを挙げる。そのうえで、形式的にこれらの要件をすべて備えていなくとも、実質的にこれらの要件の要求するところに適合し、課税上「退職により一時に受ける給与」と同一に取り扱うことを相当とするものであることを必要とする旨を判示している。

この判示された3要件により退職所得の範疇が多少とも明確になる。

この事件は、会社更生法の適用申請をした会社が、勤続10年をもって定年とし退職金を支給したうえで多くを再雇用したもので、3要件のうち「退職すなわち

勤務関係の終了という事実によってはじめて支給されること」という要件を欠くとしている。

日本では60歳定年制が広く見られるが、年金支給年齢が原則として65歳なので再雇用制度をもうける企業が少なくない。本件で最高裁は、再雇用された者は、引き続き勤務し、その役職、給与、有給休暇の日数の算定等の変化がないこと、社会保険の切替えもなされなかったことから、退職すなわち勤務関係の終了という要件を欠くとする。租税実務ではこのような点を考慮する必要がある。もとより退職所得には「これらの性質を有する給与」も含まれ、形式的要件を備えていなくとも実質的に退職所得と同一に取り扱うべき場合があることも判示しているが、「これらの性質を有する給与」には限定的な姿勢が感じられる。

#### 【判例における事実認定】

法的三段論法では第二段階として事実認定がある。

上述の退職所得該当性に関する最高裁では、本件において退職し勤務関係が終了したものとみることができないとして退職給与該当性を否定しているが、退職、勤務関係の終了という事実を認定するには、継続的な勤務、役職、給与、有給休暇日数、社会保険などから判断している。つまり最高裁は、退職、勤務関係の終了を退職所得に該当する要件として定律したが、その事実の有無についてはいくつもの事実を積み重ねて判断している。就業規則で退職と定めていても退職、勤務関係の終了は実質的に判断している。どのような事実から要件事実を認定していくのかは租税実務においてもおおいに参考になる。就業規則など形式的な事実は不可欠であろうが、それをこえた実態がどうか、その認定の際の間接事実にはどのようなものがあるのかを読むことも大事である。

歯科医となった子が親の歯科医院で仕事をするようになり、親である歯科医は歯科医院の収入総費用を子と折半して申告したところ、課税庁が子は独立した事業者ではなく専従者であるとした事件の裁判例がある（東京高裁平成 3.6.6：控訴棄却確定）。

この裁判例では、親子が相互に協力して一個の事業を営んでいる場合における所得の帰属者が誰であるかは、その収入が何人の勤労によるものであるかではなく、何人の収入に帰したかで判断すべきであると解釈したうえで、経営主体について事実認定している。

納税者は子がこの医院で仕事をしてから収入も増加していることなどを主張したが、裁判所は、この親子は一つの建物の1階と2階に同居していて医院の収入を案分していることなどから同一世帯であると認定し、さらに子が歯科医を開業するにあたっての医療器具、医院改装の費用は親の名義での借入れで行われその医療器具等の売買契約も親の名義であること、借入金返済も親の預金通帳からなされ、借入れの際、親の土地建物に根抵当が設定されていることなどから経営主体は親であるとしている。

所得がだれに帰属するかは実質的に判断されるべきであり、事業所得の帰属についていえば誰が経営主体であるかという判断になろう。その事実認定は、その収入に誰が貢献しているかという経済的事実ではなく、誰が法的に事業経営の主体となっているかによって判断しておりそれを認定する間接事実を積み重ねている。詳細は判決にあたってもらいたい、どのような間接事実が事実認定に力を持つのか読み解きたい。

#### 【租税実務家にとって租税判例】

申告納税制度のもと、納税者とその申告を代理する税理士は、納税義務を第一段階で確定する。そこでは租税法の解釈がもとめられ、また課税要件事実を認定する作業が必要となる。

納税義務は対価のない一方的な負担であるから、納税者と課税庁との利害は対立する。その対立を裁定する基礎は国会が定める法律である。全国で年々歳々処理される租税事務の多くは法律の定めにしたがって問題なく処理されるが、基本的に対立関係にあることに変わりはない。そこでしばしば課税庁と意見見解が対立する場面もある。

そのとき租税事件の最終的な解決である裁判例を学ぶことの意義は大きいであろう。行政折衝において租税判例を間に議論をすることができれば、無用な事案を裁判に持ち込むこともさけられるであろう。さらには税務申告のもととなる事実について説明立証できる事実を課税庁との折衝において提示できれば、紛争をさけることもできるであろう。

先例である裁判例を読み取ることで、租税法規の解釈が深まるとともに法的三段論法における事実認定についても学ぶことができる。本稿で紹介した裁判例はわずかであり例示にすぎないが、次回から稿を続ける租税判例の紹介に目をとおされ、関心を持たれることを願っている。

以上