

## 第111回大会シンポジウム

最高裁租税判例をめぐる法的諸問題——判例における租税法律主義の「実相」——

# 手続法分野における租税法律主義の特色

—最高裁判決にみる救済解釈等の手続法的解釈を中心に—

木山泰嗣

(青山学院大学法学部教授・弁護士)

### 目次

はじめに

#### I 手続法分野における租税法律主義の特色と意義

- 1 租税法律主義の6原則
- 2 取り上げる最高裁判例
- 3 5つの視点

#### II 近時の最高裁判例

- 1 更正の請求関係
- 2 加算税関係
- 3 源泉徴収関係
- 4 延滞税関係—延滞税事件【判決<sup>18</sup>】
- 5 理由付記関係—級建築士事件【判決<sup>19</sup>】
- 6 その他(遡及立法関係)—遡及立法事件【判決<sup>20</sup>】
- 7 最高裁判決の態度

#### III 判断基準の明確化—不確定概念を含めた法適用における明確主義の要請

- 1 解釈論の不在
- 2 解釈論の必要性
- 3 近時の最高裁判決が示した加算税賦課要件の特色
- 4 小括

#### IV 手続法における税法解釈—法定主義と明確主義の徹底

- 1 租税法律主義と税法解釈
- 2 手続法における税法解釈全般
- 3 源泉徴収制度の解釈
- 4 分析

#### V 法の欠缺と救済解釈—納税者の権利保護の実現

- 1 納税者の権利保護
- 2 法の欠缺における救済解釈—最高裁昭和49年判決
- 3 近時の最高裁判決の分析
- 4 救済解釈の条件
- 5 小括

#### VI 納税者が課税を争うための方法—手続的保障原則と納税者の権利保護の実効化

#### VII 課税庁の裁量抑止—明確主義の要請と行政手続法による新たな展開

- 1 理由付記と租税法律主義
- 2 理由付記の判例法理
- 3 判例法理の影響
- 4 分析

#### VIII 今後の課題—手続的保障原則の具体的実現 おわりに

はじめに

近年の最高裁の租税判例には、租税法律主義(憲法84条)がどのようにあらわれているか。本論文は、「租税手続分野」(以下「手続法分野」という。)を対象に、この主題(租税

法律主義の「実相」)を検討するものである。租税手続法とは、租税の確定及び徴収の手続を定めた「租税手続」に関する法をいう<sup>(1)</sup>。前

(1) 金子宏『租税法〔第23版〕』(弘文堂, 2019年)905頁参照。

者には、国税通則法に3つの税額確定方式が定められている。申告納税方式（同法16条1項1号）、賦課課税方式（同項2号）、源泉所得税・延滞税で採用される自動確定方式（同法15条3項2号、7号）である。これらの制度の解釈を行った最高裁判決の分析が、上記の実相を分析するには不可欠と思われる。

そこで、対象判例は最高裁判決とし、直近10年という意味で、平成20年代以降のものを中心に抽出することを考えた。ただ、加算税で重要判断がなされた平成18年（2006年）が15年前にあたることも考慮し、同年以降に主な対象を広げた。租税手続には本来は地方税も含まれるが、国税に絞った<sup>(2)</sup>。地方税には条例主義などが絡む特殊性があるからである。また、国税の手続には徴収も含まれるが、国税徴収法の規定は独特な分野であるため、同法も対象判例から除外した<sup>(3)</sup>。

したがって、本稿は、主として国税通則法を通じた解釈適用（租税手続に関連する限度で所得税法、法人税法等の解釈適用も含む。）を行った近時の最高裁判例を対象に、租税法律主義の実相を分析するものである。具体的には、手続法分野における最高裁判決の特色を探ることを通じて（手続法的解釈）、特に法の欠缺の際にあらわれる救済解釈の手法から、租税法律主義の諸原則の1つである「納税者の権利保護」がどのように租税判例にあらわれているかをみる。

## I 手続法分野における租税法律主義の特色と意義

### 1 租税法律主義の6原則

憲法84条が定める租税法律主義には、6つの内容がある。①課税要件法定主義（以下「法定主義」という）、②課税要件明確主義（以下「明確主義」という）、③合法性の原則、④手続的保障原則、⑤遡及立法の禁止、⑥納税者の権利保護である<sup>(4)</sup>。これらの諸原則は、最高裁判例ですべてが明示されているわけではない。しかし、最高裁昭和60年判決（大島訴訟）では「課税要件及び租税の賦課徴収の手続は、法律で明確に定めることが必要である」とされ<sup>(5)</sup>、最高裁平成18年判決（旭川訴訟）では「租税について法律による規律の在り方を定めるもので」、「国民に対して義務を課し又は権利を制限するには法律の根拠を要するという法原則を租税について厳格化した形で明文化したもの」とされている<sup>(6)</sup>。租税法律主義の内容として明示された①、②の原則を踏まえ、③～⑥の各原則もその内容と理解されている。ただ、これらの個別的内容も、総論的検討にとどまるため、具体的な問題に即した検討をすること、特に「判例における租税法律主義の『実相』を明らかにすること」が、重要な課題と指摘されている<sup>(7)</sup>。

具体的にみると、③は、判例上も信義則の主張との関連で議論されてきた。また、⑤は、

(2) ふるさと納税事件（最判令和2年6月30日民集74巻4号800頁）、臨時特例企業税条例事件（最判平成25年3月21日民集67巻3号438頁）、自動車税事件（最判平成22年7月6日判タ1331号68頁）、都民税還付加算金事件（最判平成20年10月24日民集62巻9号2424頁）などは扱わない（都民税還付加算金事件は、本稿に必要な限度で言及する）。

(3) 第二次納税義務の判例（最判平成18年1月19日民集60巻1号65頁、最判平成21年12月10日民集63巻10号2516頁）も扱わない。

(4) 金子・前掲注(1)81-89頁参照。

(5) 最大判昭和60年3月27日民集39巻2号247頁。

(6) 最大判平成18年3月1日民集60巻2号587頁。

直接言及された最高裁判例はないものの、84条の趣旨として言及されたものがある<sup>(8)</sup>。これに対して、④、⑥は、判例上明確に言及されたものは少ない<sup>(9)</sup>。

租税法律主義の6原則は租税実体法の分野で議論されることが多く、手続法分野における特色の議論はあまりない<sup>(10)</sup>。租税法律主義の内容を明らかにした判例には、「日本国憲法の下では、租税を創設し、改廃するのはもとより、納税義務者、課税標準、徴税の手続はすべて前示のとおり法律に基いて定められなければならない〔下線は筆者〕<sup>(11)</sup>とすもの<sup>(12)</sup>、憲法84条は「担税者の範囲、担税率等を定めるにつき法律によることを必要としただけでなく、税徴収の方法をも法律によることを要するものとした趣旨と解すべき〔下線は筆者〕とするものがある<sup>(13)</sup>。

しかし、手続法分野における具体的視点の提示はない。本論文では、上記状況を前提に、租税法律主義の諸原則が手続法分野においてどのような特色をもつのかを探る。

## 2 取り上げる最高裁判例

近時の最高裁判決は、(1)更正の請求関係、(2)加算税関係、(3)源泉徴収関係、(4)延滞税関係、(5)理由付記関係に大別できる（立法原則の側面があるため、遡及立法関係は、簡潔な紹介にとどめ、(6)その他に位置づけた）。

(1)～(5)に関する最高裁判決をみても、租税法律主義が明示されたものは少ない。例えば、最高裁平成18年判決（ストックオプション事件）が、「課税庁が従来の取扱いを変更しようとする場合には、法令の改正によることが望まし〔下線は筆者〕<sup>(14)</sup>とした点には、租税法律主義が垣間見える<sup>(15)</sup>。しかし、同種事件では、下線部分が削除されている<sup>(16)</sup>。判決文で（租税法律主義の観点から）「望ましい」と説示することにも、最高裁は慎重といえる。

## 3 5つの視点

手続法分野における租税法律主義の現れとしては、5つの視点を見出すことができる。第1に、判断基準の明確化—不確定概念を含めた法適用における明確主義の要請である

(7) 谷口勢津夫「租税法律主義（憲法84条）」日税研論集77号（2020年）292頁。北野弘久『税法の基本原理〔増補版〕』（中央経済社、1962年）66頁も、租税法律主義の具体的内容の理論的構成が重要課題とする。

(8) 最判平成23年9月22日民集65巻6号2756頁。

(9) 租税法律主義の内容として挙げたものではないが、納税者の権利保護に言及したものに、最判令和元年7月16日民集73巻3号211頁がある。

(10) 租税法律主義の研究には、金子宏「ルール・オブ・ローと租税法」同『租税法理論の形成と解明上巻』（有斐閣、2010年）117頁〔初出、2008年〕、佐藤英明「租税法律主義と租税公平主義」金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣、2007年）55頁、岡村忠生「租税法律主義とソフトロー」税法学563号（2010年）141頁、田中治「租税法律主義の現代

的意義」税法学566号（2011年）243頁、増田英敏「租税法律主義と租税公平主義の衝突」税法学566号（2011年）347頁、弘中聡浩「租税訴訟における法創造と租税法律主義」金子宏＝中里実＝J.マーク・ラムザイヤー編『租税法と市場』（有斐閣、2014年）145頁、藤谷武史「論拠としての『租税法律主義』—各国比較」フィナンシャル・レビュー129号（2017年）194頁、手塚貴大「租税法律主義」日税研論集75号（2019年）269頁等がある。

(11) 最大判昭和30年3月23日民集9巻3号336頁。

(12) 最大判昭和37年2月28日刑集16巻2号212頁。

(13) 最判平成18年10月24日民集60巻8号3128頁。

(14) 最判平成18年11月16日判時1955号37頁参照。最判平成19年7月6日税資257号順号10749では削除されていない。

(視点①)。第2に、手続法における税法解釈—法定主義と明確主義の徹底である(視点②)。第3に、法の欠缺と救済解釈—納税者の権利保護の実現である(視点③)。第4に、納税者が課税を争うための方法—手続的保障原則と納税者の権利保護の実効化(視点④)。第5に、課税庁の裁量抑止—明確主義の要請と行政手続法による新たな展開である(視点⑤)。

視点①は、判断基準を明確化する最高裁判例が近時は実体法にもあらわれているが、出発点が手続法分野の判例にある。「正当な理由」も不確定概念であり、不当性要件のある租税回避否認規定の解釈と同じ側面がある<sup>15)</sup>。ただし、申告納税制度との関係から規定された加算税の免除要件で、国税通則法に規定されている。そこで、「正当な理由」の解釈に、手続法上の特色があるといえるかをみる。

視点②は、税法解釈のあり方が租税実体法を中心に議論されてきたなかで、手続法分野に独特な解釈手法があるかを探る。視点③は、視点②の税法解釈に密接に関連するものである。どのような場合を法の欠缺と呼ぶか次第で、視点②の問題にも視点③の問題にもなり得るからである。他方で、視点②で論じるような通常の税法解釈とは異なる解釈がなされたとみえるものもある。視点③では、納税者の権利保護の観点から手続法分野に独自の視点を探る。法の欠缺を救済解釈との関係で分類し、救済解釈がなされたと考えられる最高裁判決に、どのような条件があるかも分析する。

視点④は、納税者が課税を争うための方法であり、訴訟法上の視点になる。租税法律主義との関係では、手続的保障原則と納税者の権利保護の実効化として重要になる手続法分野に固有の問題である。判例上様々な方法が

認められる傾向が従前からあり、本稿の対象期間に国税判例で顕著にあらわれたものではないため、簡潔にとどめる。

視点⑤では、行政手続法の適用という新たな部分に着目する。最高裁の租税判例はないが、今後の重要性から、近時の裁判例にも触れながら検討を行う。

## II 近時の最高裁判例

手続法分野の近時の最高裁判例には、次の20がある。上記I. 2の(1)~(6)に分け、各判決の要点を整理する。

### 1 更正の請求関係

#### (1) 所得税額控除事件【判決①】

所得税額控除の計算誤りで法人税の過大申告をしたとしてなされた更正の請求(国税通則法23条1項1号)に対して通知処分の取消訴訟が提起された後に、別個の理由で更正がなされ訴えの交換の変更ににより更正処分の取消しが求められた事例がある【判決①】<sup>16)</sup>。最高裁は、納税者の主張を認めて請求を一部認容した第1審判決を取り消し厳格解釈を行っていた原判決を変更し(第1審判決も一部変更し)、次のように法人税法68条3項の趣旨を強調する解釈を行い、更正処分を取り消した。「〔筆者注：法人税法68〕条3項は、納税者である法人が、確定申告において、当該事業年度中に支払を受けた配当等に係る所得税額の全部又は一部につき、所得税額控除制度の適

<sup>15)</sup> 谷口勢津夫『税法基本講義〔第6版〕(弘文堂、2018年)29頁参照。

<sup>16)</sup> ①最判平成21年7月10日民集63巻6号1092頁。第1審は熊本地判平成18年1月26日判タ1274号153頁、控訴審は福岡高判平成18年10月24日判タ1274号148頁。

用を受けることを選択しなかった以上、後になってこれを覆し、同制度の適用を受ける範囲を追加的に拡張する趣旨で更正の請求をすることを許さないこととしたものと解される。

……〔筆者注：本件〕のような事情の下では、本件更正請求は、所得税額控除制度の適用を受ける範囲を追加的に拡張する趣旨のものではないから、これが法人税法68条3項の趣旨に反するということとはできず、上告人が本件確定申告において控除を受ける所得税額を過少に記載したため法人税額を過大に申告したことが、国税通則法23条1項1号所定の要件に該当することも明らかである。〔下線は筆者〕

## (2) 破産会社過払事件【判決②】

過払金返還債務が後日の最高裁判決により確定したことで消費者金融を営んでいた破産会社が支払を受けていた制限超過利息の不当利得返還請求権に係る破産債権が、その後の破産手続で確定したとして過年度に遡る会計処理をしたことを理由に、破産管財人が法人税の更正の請求（国税通則法23条2項1号及び1項1号）をした事例がある。最高裁は、公正処理基準に該当すると解釈して更正の請求を認めた原審の判断を破棄し、次のように判示し、法人税法上の原則論を強調しこれを否定した【判決②】<sup>(17)</sup>。

「……同法は、破産者である法人であっても、特別に定められた要件と手続の下においてのみ事業年度を超えた課税関係の調整を行うことを原則としているものと解される。そして、同法及びその関係法令においては、法人が受領した制限超過利息等を益金の額に算入して法人税の申告をし、その後の事業年度に当該制限超過利息等についての不当利得返還請求

権に係る破産債権が破産手続により確定した場合に前期損益修正と異なる取扱いを許容する特別の規定は見当たらず、また、企業会計上も、上記の場合に過年度の収益を減額させる計算をすることが公正妥当な会計慣行として確立していることとはうかがわれなことからすると、法人税法が上記の場合について上記原則に対する例外を許容しているものと解することはできない。〔下線は筆者〕

## 2 加算税関係

### (1) 平和事件【判決③】

個人が大半の出資持分を有する有限会社に無利息融資をしたことについて所得税法（平成13年法律第6号による改正前のもの）157条が適用され、利息相当分の雑所得があるとしてなされた更正及び過少申告加算税賦課決定を受けたため、利息相当分を税額計算の基礎としなかったことに「正当な理由」（国税通則法65条4項〔現行法では同項1号。以下、同じ〕）があるとして賦課決定の取消しが求められた事例がある。最高裁は、これを認めた原判決を破棄し、その解釈や判断基準を示すことなく、次のようにあてはめのみを行い「正当な理由」を否定した【判決③】<sup>(18)</sup>。

「本件各解説書は、その体裁等からすれば、税務に携わる者においてその記述に税務当局の見解が反映されていると受け取られても仕方がない面がある。しかしながら、その内容

(17) ②最判令和2年7月2日民集74巻4号1030頁。第1審は大阪地判平成30年1月15日判タ1458号139頁、控訴審は大阪高判平成30年10月19日判タ1458号124頁。

(18) ③最判平成16年7月20日訟月51巻8号2126頁。第1審は東京地判平成9年4月25日訟月44巻11号1952頁、控訴審は東京高判平成11年5月31日訟月51巻8号2135頁。

は、代表者個人から会社に対する運転資金の無利息貸付け一般について別段の定めのあるものを除きという留保を付した上で、又は業績悪化のため資金繰りに窮した会社のために代表者個人が運転資金500万円を無利息で貸し付けたという設例について、いずれも、代表者個人に所得税法36条1項にいう収入すべき金額がない旨を解説するものであって、代表者の経営責任の観点から当該無利息貸付けに社会的、経済的に相当な理由があることを前提とする記述であるということが出来るから、不合理、不自然な経済的活動として本件規定の適用が肯定される本件貸付けとは事案を異にするというべきである。〔下線は筆者〕

(2) 税理士虚偽申告事件【判決④～⑦】

(i) 3つの同種事件

国税OBの税理士が税務署職員と結託するなどして納税者の虚偽申告を請け負ったことで納税者に賦課された重加算税の要件（国税通則法68条1項）を満たすといえるか、満たさない場合に過少申告加算税を賦課すべきでない「正当な理由」（同法65条4項）が認められるかなどが争われた事例がある（3つの同種事件があるため、A事件【判決④・⑦】<sup>19)</sup>、B事件【判決⑤】<sup>20)</sup>、C事件【判決⑥】<sup>21)</sup>と呼ぶ）。

(ii) 除斥期間の適用及び重加算税賦課要件の解釈

最高裁は、A事件で、納税者に「偽りその他不正の行為」がないとして7年の除斥期間

を定めた国税通則法70条5項は適用されず、納税者に仮装隠蔽もないとして重加算税の賦課要件を満たさないとした原判決を破棄し、経験則違反の認定とした後者の点について意思の連絡の有無の審理をさせるため差し戻した【判決④】。

「国税通則法70条5項の文理及び立法趣旨にかんがみれば、同項は、納税者本人が偽りその他不正の行為を行った場合に限らず、納税者から申告の委任を受けた者が偽りその他不正の行為を行い、これにより納税者が税額の全部又は一部を免れた場合にも適用されるものというべきである。

……被告人とA税理士との間に本件土地の譲渡所得につき事実を隠べいし、又は仮装することについて意思の連絡があったと認められるのであれば、本件は、国税通則法68条1項所定の重加算税の賦課の要件を充足するものというべきである〔下線は筆者〕

前者の論点について、最高裁は、C事件でも【判決④】を参照し、原判決を破棄する同様の判断を行っている【判決⑥】。また、後者の論点について、最高裁は、B事件で次のような法解釈を行い納税者以外の者が仮装隠蔽行為を行った場合について税理士に対する委任をした場合も含めた判断基準を示し、重加算税の賦課要件を否定した原判決（第1審も同旨）を支持した【判決⑤】（【判決⑥】も同様）。

19) ④最判平成17年1月17日民集59巻1号28頁。第1審は東京地判平成13年2月27日税資250号順号8847、控訴審は東京高判平成14年1月23日訟月49巻10号2992頁、差戻控訴審は東京高判平成18年1月18日税資256号順号10265、差戻上告審は⑦最判平成20年3月27日税資258号順号10935。

20) ⑤最判平成18年4月20日民集60巻4号1611頁。第1審は東京地判平成15年6月27日税資253号順

号9383、控訴審は東京高判平成16年9月29日税資254号順号9764。

21) ⑥最判平成18年4月25日民集60巻4号1728頁。第1審は東京地判平成14年12月6日税資252号順号9243、控訴審は東京高判平成15年12月9日税資253号順号9485、差戻控訴審は東京高判平成18年9月13日税資256号順号10500。

「同項は、『納税者が……隠ぺいし、又は仮装し』と規定し、隠ぺいし、又は仮装する行為（以下「隠ぺい仮装行為」という。）の主体を納税者としているのであって、本来的には、納税者自身による隠ぺい仮装行為の防止を企図したものと解される。しかし、納税者以外の者が隠ぺい仮装行為を行った場合であっても、それが納税者本人の行為と同視することができるときには、形式的にそれが納税者自身の行為でないというだけで重加算税の賦課が許されないとすると、重加算税制度の趣旨及び目的を没却することになる。そして、納税者が税理士に納税申告の手続を委任した場合についていえば、納税者において当該税理士が隠ぺい仮装行為を行うこと若しくは行ったことを認識し、又は容易に認識することができ、法定申告期限までにその是正や過少申告防止の措置を講ずることができたにもかかわらず、納税者においてこれを防止せずに隠ぺい仮装行為が行われ、それに基づいて過少申告がされたときには、当該隠ぺい仮装行為を納税者本人の行為と同視することができ、重加算税を賦課することができると解するのが相当である。他方、当該税理士の選任又は監督につき納税者に何らかの落ち度があるというだけで、当然に当該税理士による隠ぺい仮装行為を納税者本人の行為と同視することができるとはいえない。〔下線は筆者〕」

### (iii) 「正当な理由」の判断

続いて、最高裁は、まずB事件で「正当な理由」の解釈について判断基準を示し、次のように判示し、これを認めていた原判決・第1審判決を破棄及び取り消し、税務署職員が税理士の脱税行為に加担した事実がないことなどを理由に否定した【判決⑤】。

「過少申告加算税は、過少申告による納税義

務違反の事実があれば、原則としてその違反者に対し課されるものであり、これによって、当初から適法に申告し納税した納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに、過少申告による納税義務違反の発生を防止し、適正な申告納税の実現を図り、もって納税の実を挙げようとする行政上の措置であり、主観的責任の追及という意味での制裁的な要素は重加算税に比して少ないものである。

……過少申告加算税の上記の趣旨に照らせば、同項にいう『正当な理由があると認められる』場合とは、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、上記のような過少申告加算税の趣旨に照らしても、なお、納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいうものと解するのが相当である。〔下線は筆者〕

これに対して、最高裁は、次にC事件でも上記【判決⑤】の判断基準を示し、当該事例においては「極めて特殊な事情」があるとして、「正当な理由」を否定した原判決・第1審判決を破棄及び取り消し、これを認めた【判決⑥】。

「……税理士が本件不正行為のような態様の隠ぺい仮装行為をして脱税をするなどは通常想定し難く、……確定申告書を受理した税務署の職員が、収賄の上、本件不正行為に積極的に共謀加担した事実が認められ、租税債権者である国の、しかも課税庁の職員のこのような積極的な関与がなければ本件不正行為は不可能であったともいえるのであって、過少申告加算税の賦課を不当とすべき極めて特殊な事情が認められる。」

さらに、A事件では、上記(i)の差戻控訴審で、意思の連絡はなかったとして重加算税賦課要件は充足せず、他方で「正当な理由」は

認められないとして過少申告加算税賦課決定は適法と判断されていた。その差戻上告審で、最高裁は原判決を破棄し、【判決⑤・⑥】の判断基準を採用した上で、【判決⑥】と同様に「正当な理由」を認めた【判決⑦】。

(3) ストックオプション事件【判決⑧～⑩】

外国親会社が日本子会社の役員に付与したストックオプションの権利行使益を一時所得として申告したことに、「正当な理由」（国税通則法65条4項）が認められるかが争われた事例がある。最高裁はその意義及び判断基準について【判決⑤・⑥】を参照した上で、次のように判示し、平成14年6月の通達改正前の分についてこれを認めた【判決⑧～⑩】<sup>22)</sup>。「このような問題について、課税庁が従来の取扱いを変更しようとする場合には、法令の改正によることが望ましく、仮に法令の改正によらないとしても、通達を発するなどして変更後の取扱いを納税者に周知させ、これが定着するよう必要な措置を講ずべきものである。ところが、……課税庁は……課税上の取扱いを変更したにもかかわらず、その変更をした時点では通達によりこれを明示することなく、平成14年6月の所得税基本通達の改正によって初めて変更後の取扱いを通達に明記した（略）。……少なくともそれまでの間は、納税者において……一時所得に当たるものと解し、その見解に従って上記権利行使益を一

時所得として申告したとしても、それには無理からぬ面があり、それをもって納税者の主観的な事情に基づく単なる法律解釈の誤りにすぎないものということとはできない。〔下線は筆者〕

(4) 匿名組合通達改正事件【判決⑪】

匿名組合の出資者が得た利益を旧通達の見解を前提に事業所得として申告したことに「正当な理由」（国税通則法65条4項）が認められるかが争われた事例がある。最高裁はその意義及び判断基準について【判決⑤・⑥】を参照した上で、次のように判示し、これを認めた【判決⑪】<sup>23)</sup>。

「……少なくとも平成17年通達改正により課税庁の公的見解が変更されるまでの間は、納税者において、旧通達に従って、匿名組合契約に基づき匿名組合員が営業者から受ける利益の分配につき、これが貸金の利子と同視し得るものでない限りその所得区分の判断は営業者の営む事業の内容に従ってされるべきものと解して所得税の申告をしたとしても、それは当時の課税庁の公的見解に依拠した申告であるということができ……納税者の主観的な事情に基づく単なる法律解釈の誤りにすぎないものということとはできない。〔下線は筆者〕」

(5) 養老保険【判決⑫】

医療法人が、生命保険会社との間で、被保

22) ⑧最判平成18年10月24日・前掲注(13)。第1審は東京地判平成15年8月26日税資253号順号9413、控訴審は東京高判平成16年10月7日税資254号順号9771。⑨最判平成18年11月16日・前掲注(14)。第1審は東京地判平成15年8月26日判時1838号52頁、控訴審は東京高判平成16年12月8日税資254号順号9851。⑩最判平成19年7月6日・前掲注(14)。第

1審は千葉地判平成17年12月16日税資255号順号10235、控訴審は東京高判平成18年6月29日税資256号順号10441。

23) ⑪最判平成27年6月12日民集69巻4号1121頁。第1審は東京地判平成22年11月18日税資260号順号11560、控訴審は東京高判平成24年7月19日税資262号順号12004。



險者を理事長の子らとし、被保険者が満期前に死亡した場合の死亡保険金の受取人を同法人とし、被保険者が満期日まで生存した場合の満期保険金の受取人を理事長とする養老保険を締結した。同法人が支払った保険料のうち、2分の1は、同法人における理事長に対する役員報酬として損金経理・給与課税がされたが、その余の部分は、同法人において保険料として損金経理がされた。理事長は、支払を受けた満期一時金の所得区分を所得税法施行令や通達規定を参考に一時所得として申告した。これに「正当な理由」（国税通則法65条4項）が認められるかが争われた事例がある。最高裁はその意義及び判断基準について【判決⑤・⑥・⑧】を参照した上で、次のように判示し、これを認めた原判決を破棄した【判決⑫】<sup>24)</sup>。

「……課税実務上の運用や税務当局ないしその関係者の示した見解の有無などの点について十分に審理することなく、所得税基本通達34-4の文言や市販の解説書に係る前記の事情のみをもって……不当又は酷になる場合に当たるものということは困難である。〔下線は筆者〕」

### 3 源泉徴収関係

#### (1) ホステス源泉徴収事件【判決⑬】

ホステス報酬の支払の際に徴収納付すべき源泉所得税額の基礎控除額の計算において控除される「計算期間の日数」（所得税法施行令322条）の解釈が争われた事例がある。最高裁は税法解釈のあり方に言及した上で、趣旨から実際の出勤日数に限るとの限定解釈を行った第1審判決（請求棄却）を支持した原判決を破棄し、次のように文理を重視する解釈を行った【判決⑬】<sup>25)</sup>。

「……租税法規はみだりに規定の文言を離れて解釈すべきものではなく、原審のような解釈を採ることは、上記のとおり、文言上困難であるのみならず、ホステス報酬に係る源泉徴収制度において基礎控除方式が採られた趣旨は、できる限り源泉所得税額に係る還付の手数を省くことにあったことが、立法担当者の説明等からうかがわれるところであり、この点からみても、原審のような解釈は採用し難い。

……『当該支払金額の計算期間の日数』は、ホステスの実際の稼働日数ではなく、当該期間に含まれるすべての日数を指すものと解するのが相当である。〔下線は筆者〕」

#### (2) 生保年金二重課税事件【判決⑭】

生命保険会社が年金払特約付生命保険契約の保険契約者である被相続人の相続開始に伴い、当該契約の受取人である同人の妻に230万円の年金を支払う際に所得税法の規定に基づき源泉徴収したことが、非課税な所得が対象であり違法ではないかが争われた事例がある。最高裁は非課税所得にあたらなかったとされた原判決を破棄して非課税所得該当性を認めた上で、次のように源泉徴収は適法であると判示した【判決⑭】<sup>26)</sup>。

「……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

24) ⑫最判平成24年1月16日判タ1371号125頁。第1審は福岡地判平成22年3月15日税資260号順号11396、控訴審は福岡高判平成22年12月21日裁判所HP、差戻控訴審は福岡高判平成25年5月30日税資263号順号12224。

25) ⑬最判平成22年3月2日民集64巻2号420頁。第1審は東京地判平成18年3月23日税資256号順号10351、控訴審は東京高判平成18年12月13日税資256号順号10600。

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ものと解するのが相当である。

したがって、B生命が本件年金についてした同条所定の金額の徴収は適法であるから、上告人が所得税の申告等の手続において上記徴収金額を算出所得税額から控除し又はその全部若しくは一部の還付を受けることは許されるものである。〔下線は筆者〕

### (3) 破産管財人源泉徴収事件【判決⑮】

破産管財人が破産会社の未払退職金を元従業員に対して配当した際に源泉所得税を徴収納付しなかったことについてなされた納税告知処分が違法になるかが争われた事例がある。最高裁は源泉徴収制度の合憲性を判示した判例の解釈を参照し、両者に「特に密接な関係」がないことなどを理由に、次のように判示し、原判決を破棄し、請求を棄却した第1審判決を取り消し、納税告知処分を取り消した【判決⑮】<sup>26)</sup>。

「所得税法199条の規定が、退職手当等（略）の支払をする者に所得税の源泉徴収義務を課しているのも、退職手当等の支払をする者がこれを受ける者と特に密接な関係にあつて、徴税上特別の便宜を有し、能率を挙げ得る点を考慮したことによるものである（前掲最高裁昭和37年2月28日大法廷判決参照）。

破産管財人は、破産手続を適正かつ公平に遂行するために、破産者から独立した地位を与えられて、法令上定められた職務の遂行に当たる者であり、破産者が雇用していた労働者との間において、破産宣告前の雇用関係に関し直接の債権債務関係に立つものではなく、破産債権である上記雇用関係に基づく退職手当等の債権に対して配当をする場合も、これを破産手続上の職務の遂行として行うのであるから、このような破産管財人と上記労働者との間に、使用者と労働者との関係に準ずるような特に密接な関係があるということではできない。……破産管財人は、上記退職手当等につき、所得税法199条にいう『支払をする者』に含まれず、破産債権である上記退職手当等の債権に対する配当の際にその退職手当等について所得税を徴収し、これを国に納付する義務を負うものではないと解するのが相当である。〔下線は筆者〕

### (4) 強制執行求償事件【判決⑯】

未払賃金の強制執行をされた会社が源泉所得税の徴収ができないまま後に所轄税務署長から納税告知処分を受け納付をしたことから、元従業員に求償訴訟を提起した事例がある。最高裁は、所得税法183条1項の源泉徴収義務が任意弁済の場合に限定する規定はないことなどを理由に上記請求を認め、次のように判示し、上告を棄却した【判決⑯】<sup>28)</sup>。

「……給与等の支払をする者が、強制執行によ

26) ⑭最判平成22年7月6日民集64巻5号1277頁。第1審は長崎地判平成18年11月7日訟月54巻9号2110頁、控訴審は福岡高判平成19年10月25日訟月54巻9号2090頁。

27) ⑮最判平成23年1月14日民集65巻1号1頁。第1審は大阪地判平成18年10月25日訟月54巻2号

549頁、控訴審は大阪高判平成20年4月25日訟月55巻7号2611頁。

28) ⑯最判平成23年3月22日民集65巻2号735頁。第1審は宮崎地判平成20年9月8日金融・商事判例1368号19頁、控訴審は福岡高宮崎支判平成21年1月23日金融・商事判例1368号19頁。

りその回収を受ける場合であっても、それによって、上記の者の給与等の支払債務は消滅するのであるから、それが給与等の支払に当たると解するのが相当であることに加え、〔筆者注：所得税法183条1項〕は、給与等の支払が任意弁済によるのか、強制執行によるのかによって何らの区別も設けていないことからすれば、給与等の支払をする者は、上記の場合であっても、源泉徴収義務を負うものというべきである。……上記の者は、源泉所得税を納付したときには、法222条に基づき、徴収をしていなかった源泉所得税に相当する金額を、その徴収をされるべき者に対して請求等することができるのであるから、……上記解釈を左右するものではない。〔下線は筆者〕

#### (5) 源泉徴収錯誤事件【判決⑬】

資力喪失者に対する非課税を定めた旧通達（所得税基本通達36-17）が適用されることを前提に行った債務免除に源泉徴収義務が課されるのであれば、当該債務免除は錯誤無効であり納税告知処分は違法となる旨の予備的主張の当否が、上記通達が適用されない部分について給与等の支払にあたることを前提に判断された事例がある。最高裁は法定納期限後に錯誤無効の主張はできないとした原審の解釈を否定した上で、次のように判示し、上告を棄却した【判決⑬】<sup>29)</sup>。

「給与所得に係る源泉所得税の納付義務を成立させる支払の原因となる行為が無効であり、その行為により生じた経済的成果がその行為の無効であることに基因して失われたときは、税務署長は、その後に当該支払の存在を前提として納税の告知をすることはできないものと解される。そして、当該行為が錯誤により無効であることについて、一定の期間

内に限り錯誤無効の主張をすることができる旨を定める法令の規定はなく、また、法定納期限の経過により源泉所得税の納付義務が確定するものでもない。したがって、給与所得に係る源泉所得税の納税告知処分について、法定納期限が経過したという一事をもって、当該行為の錯誤無効を主張してその適否を争うことが許されないとする理由はない〔下線は筆者〕

#### 4 延滞税関係—延滞税事件【判決⑭】

相続人らが法定申告期限内に相続税の申告・納付をした後、申告に係る相続税額が過大であるとして更正の請求をしたところ、所轄税務署長により財産評価の誤りを理由に減額更正し過納金を還付した後に、財産評価の誤りを理由に同署長が増額更正をしたことで新たに納付すべきことになった税額について、国税通則法60条1項2号、2項及び同法61条1項1号に基づき、法定納期限の翌日から完納の日までの期間に係る延滞税の納付の催告を受けたため、同人らが延滞税の納付義務不存在の確認を求めた事例がある。最高裁は次のように結論の不合理を指摘した上で趣旨解釈を行い、請求を棄却していた原判決・第1審判決を破棄及び取り消し、請求を認容した【判決⑭】<sup>30)</sup>。

「……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……課税庁の行為によって、当初から正しい土地の評価に基づく減額

<sup>29)</sup> ⑬最判平成30年9月25日民集72巻4号317頁。第1審は岡山地判平成25年3月27日税資263号順号12184、控訴審は広島高岡山支判平成26年1月30日税資264号順号12402、上告審は最判平成27年10月8日判タ1419号72頁、差戻控訴審は広島高判平成29年2月8日税資267号順号12978。

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勘案しても、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。……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、……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……。

……法60条1項2号において延滞税の発生が予定されている延滞と評価すべき納付の不履行による未納付の国税に当たるものではないというべきであるから、上記の部分について本件各相続税の法定納期限の翌日から本件各増差本税額の納期限までの期間に係る延滞税は発生しない〔下線は筆者〕

## 5 理由付記関係——一級建築士事件【判決⑱】

一級建築士の免許取消処分等について処分基準の適用関係を示すことなくされた点で、行政手続法14条1項の定める理由提示の要件を欠く違法な処分であるとして争われた事例がある。最高裁は、同法が求める理由提示の判断基準を示し、十分な理由が提示されると判断していた原判決・第1審を破棄及び取り消し、国土交通大臣が行った一級建築士免許取消処分及び道知事が行った建築士事務所登録取消処分を取り消した【判決⑱】<sup>30)</sup>。

「行政手続法14条1項本文が、不利益処分をする場合に同時にその理由を名宛人に示さなければならないとしているのは、名宛人に直接に義務を課し又はその権利を制限するという不利益処分の性質に鑑み、行政庁の判断の慎重と合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分の理由を名宛人に知らせて不服の申立てに便宜を与える趣旨に出たものと解される。そして、同項本文に基づいてどの程度の理由を提示すべきかは、上記のような同項本文の趣旨に照らし、当該処分の根拠法令の規定内容、当該処分に係る処分基準の存否及び内容並びに公表の有無、当該処分の性質及び内容、当該処分の原因となる事実関係の内容等を総合考慮してこれを決定すべきである。〔下線は筆者〕

同判決は、租税判例ではない。しかし、調査官解説には、平成23年12月の国税通則法改正（平成23年法律第114号による改正。以下「平成23年12月改正」という。）で行政手続法の規定の適用除外から除外されたために（国税通則法74条の14第1項）、白色申告者に対する更正に理由付記（理由の提示）が求められることになったこと（行政手続法8条及び14条の適用）に言及があり、同判決が妥当すると説明されている<sup>31)</sup>。白色申告者に対する更正通知書の理由付記が争われた近時の裁判例でも、【判決⑱】が参照されている<sup>32)</sup>。

<sup>30)</sup> ⑱最判平成26年12月12日訟月61巻5号1073頁。

第1審は東京地判平成24年12月18日裁判所HP、控訴審は東京高判平成25年6月27日裁判所HP。

<sup>31)</sup> ⑱最判平成23年6月7日民集65巻4号2081頁。

第1審は札幌地判平成20年2月29日民集65巻4号2119頁、控訴審は札幌高判平成20年11月13日民集65巻4号2138頁。

<sup>32)</sup> 古田孝夫「判解」最高裁判所判例解説民事編平成23年度524頁参照。

## 6 その他（遡及立法関係）—遡及立法事件 【判決⑳】

平成16年法律第14号改正後の損益通算を禁じた租税特別措置法31条1項後段の規定を平成16年1月1日以後に行う土地建物等の譲渡にもさかのぼって適用するのは憲法84条に違反するとして、土地を譲渡した者が長期譲渡所得の損益通算による還付を求めた更正請求の通知処分<sup>94</sup>の取消しを求めた事例がある。最高裁は、期間税の暦年途中の変更を当該期間に適用する点をとらえて遡及立法の議論をすることなく、次のように憲法84条が求める趣旨の観点から判断を行い、第1審（請求棄却）・原審（控訴棄却）と同様に合憲と判示し、上告を棄却した【判決⑳】<sup>94</sup>。

「憲法84条は、課税要件及び租税の賦課徴収の手續が法律で明確に定められるべきことを規定するものであるが、これにより課税関係における法的安定が保たれるべき趣旨を含むものと解するのが相当である……。〔下線は筆者〕」

## 7 最高裁判決の態度

最高裁判決の態度を、形式的に分析すると、以下のとおりである。

第1に、原審に対する判断でみると、原判決を破棄ないし変更したものが17件あり、これを是認（上告棄却）したものは3件にとどまる。

第2に、結論（差戻しがなされた事例では、差戻審における確定判決の結論）に着目すると、請求認容が17件あり（一部認容も含む）、請求棄却は3件である。ただし、【判決⑯】は求償訴訟を提起された受給者が行った主張である。また、【判決⑲】は一級建築士免許取消

処分の取消訴訟で、納税者は登場しない。納税者の主張が認められたか否かの観点で整理すると、納税者の主張が（一部でも）認められたものが15件であり、認められなかったものが4件になる。

結果に着目すると、手続法分野の最高裁判決には原判決を破棄・変更したものが多く、納税者の請求を認めたものも多い。もっとも、内容の検討なくして、租税法律主義の実相はみえてこない。そこで、以下（Ⅲ～Ⅶ）では、5つの視点に分けて検討する。

遡及立法の禁止は、ここで簡潔に触れておく。【判決⑳】が合憲とした結論からは、租税法律主義が軽視されているようにもみえる。ただ、遡及立法にあたらぬとしながら、それでも84条の趣旨を掘り下げ、その違反の有無を検討した点から、「遡及立法の禁止」を表面的に捉えるだけでは足りないとする最高裁の姿勢がみてとれる。

## Ⅲ 判断基準の明確化—不確定概念を含めた法適用における明確主義の要請

### 1 解釈論の不在

平和事件の【判決③】では、原審の認めた「正当な理由」が否定されたが、同要件の意義についての解釈や判断基準は示されなかった（それ以前も、基準は示されることなく事例のあてはめがなされていた<sup>95</sup>）。「正当な理由」の

<sup>93</sup> 大阪高判平成25年1月18日判時2203号25頁、東京地判令和元年11月21日公刊物未登載（LEX/DB【文献番号】25581096）。

<sup>94</sup> ⑳最判平成23月9月22日民集65巻6号2756頁。第1審は千葉地判平成20月5月16日税資258号順号10958、控訴審は東京高判平成20年12月4日税資258号順号11099。

<sup>95</sup> 最判平成11年6月10日訟月47巻5号1188頁参照。

意義及び要件は、法令に規定がなく解釈に委ねられているにもかかわらず、最高裁が言及しなかったことには批判があった<sup>36)</sup>。

課税要件の充足は、法文の解釈による規範が定立され、これに事実があてはめられることで判断される。この点で「正当な理由」の意義について一般的な解釈がなければ、規範に対するあてはめはできないはずである。しかし、同判決には、解釈論がなかった（解釈論の不在）。

## 2 解釈論の必要性

加算税も租税である以上、賦課されない場合の免除要件も含めて賦課要件には法定が求められる（法定主義）。しかし、法定された要件が不明瞭であれば、どのような場合に加算税が賦課されるのかを、納税者が明確に判断できない。法解釈の統一判断を担う最高裁によって賦課要件の解釈が示され、判断基準が明確化されることが重要になる（明確主義）。

過少申告があっても加算税が賦課されないことになる「正当な理由」についても、租税法律主義の要請が及び、その事由（要件）は明確でなければならない。明確主義は、不確定概念が用いられることで法定主義が骨抜き

になることを抑止し、租税の賦課徴収における行政法の自由裁量を排除する<sup>37)</sup>。「正当な理由」は、不確定概念でもある。その意義及び判断基準が明確化されるべき要請は強い。逆に、規定の趣旨目的に照らして意義を明らかにできれば、不確定概念も明確主義に違反しないと解されている<sup>38)</sup>。いわゆる「中間目的ないし経験概念を内容とする不確定概念」にあたと考えられるからである<sup>39)</sup>。ただし、行政庁の自由裁量ではなく、法解釈の問題として裁判所の審査に服する問題と捉えることで、明確主義との整合性を図ることが求められる<sup>40)</sup>（本稿の対象ではないが、この要請は近時判例の多い否認規定の不当性要件の解釈にも妥当するであろう<sup>41)</sup>）。

「正当な理由」を含めた加算税の賦課要件は、租税実体法の要件と同様に、一般的な解釈がなされた上で、要件該当性を判断するための基準（以下「判断基準」という。）が示されることが求められる<sup>42)</sup>。

## 3 近時の最高裁判決が示した加算税賦課要件の特色

### (1) 重加算税賦課要件—解釈論と判断基準

近時の最高裁判決は、租税法律主義の要請

36) 山田二郎「批判」ジュリ1292号（2005年）186-187頁。

37) 兼平裕子「租税行政分野における判断余地の法理—不確定概念に対する司法審査—」税法学563号（2010年）167頁参照。

38) 谷口・前掲注(1)529頁。最判昭和53年4月21日訟月24巻8号1694頁，最判平成9年3月25日税資222号1226頁等参照。

39) 金子・前掲注(1)86頁参照。

40) 金子・前掲注(1)86頁参照。横浜地判昭和51年11月26日訟月22巻12号2912頁で「正当な理由」は「止むを得ず用いられた不確定概念」で、該当性は「法の解釈適用の問題」として「法規裁量事項」にな

り、「行政庁の自由裁量を許したのもでも……行政庁に恣意的な解釈を許容したものでもない」と判示されている。

41) 最判平成28年2月29日民集70巻2号242頁，東京高判令和元年12月11日訟月66巻5号593頁，東京高判令和2年6月24日裁判所HP等参照。

42) 判断基準の明示により課税要件明確主義違反が回避されるとするものに、定塚誠「租税法の基本事項」同編著『行政関係訴訟の実務』（商事法務，2015年）93頁。「正当な理由」を用いる現行法が租税法律主義に違反しない点について、酒井克彦『「正当な理由」をめぐる認定判断と税務解釈』（清文社，2015年）20-21頁参照。

を踏まえた加算税賦課要件の解釈論を示している。納税者以外の第三者が仮装隠蔽行為を行った場合の重加算税賦課要件の解釈論を行い、特に納税者が依頼した税理士の仮装隠蔽の場合の判断基準を示した税理士虚偽申告事件Bの【判決⑤】（下線部分参照）にあらわれている（同事件Cの【判決⑥】も同様）。

ただし、同判決が示した判断基準は第三者が仮装隠蔽行為を行った場合全般についての判断基準ではない。会社内部の役員や従業員の仮装隠蔽行為を行った場合については、別に判断基準が必要になる<sup>43</sup>。実際、その後の下級審で様々な事例があらわれており<sup>44</sup>、【判決⑤】と事案が異なるとして別の判断基準が提示されたものもある<sup>45</sup>。

## (2) 「正当な理由」—判断基準の明確化と事例の特徴

これに対して、「正当な理由」については、税理士虚偽申告事件Bの【判決⑤】（下線部分参照）で、その一般的な解釈及び判断基準が示された（同事件Cの【判決⑥】、同事件Aの【判決⑦】も同様）。平和事件【判決③】に対する上記批判に応えるもので、最高裁が明確主義を重視する転換期になったといえる<sup>46</sup>。

これは、その後の事例で、最高裁が繰り返して「正当な理由」の判断を行っていることからうかがえる（ストックオプション事件【判決⑧～⑩】、匿名組合通達改正事件【判決⑪】、養老保険【判決⑫】）。例外事由であるはずの「正当な理由」であるが（そのため主張立証責任は納税者にあると解されている<sup>47</sup>、「極めて特殊な事情」を強調して初めて最高裁が「正当な理由」を認めた【判決⑥・⑦】にとどまらず、ストックオプション事件【判決⑧～⑩】でも、匿名組合通達改正事件【判決⑪】でも、「正当な理由」が認められている<sup>48</sup>。他方で、養老保険【判決⑫】では、原審が認めていた「正当な理由」が否定されている。

「正当な理由」が認められた事例をみると、税務署職員も結託してなされた極めて特殊な不正行為【判決⑥・⑦】、相応の根拠のある見解の通達改正によらない変更【判決⑧～⑩】、見解変更前の「公的見解」にあたる旧通達に基づく申告【判決⑪】が特徴として挙げられる。これに対して、認められなかった事例では、課税庁がそのように取り扱っていたといえるかがみられていた【判決⑫】。

最高裁は「正当な理由」について、課税庁側に問題があった場合に「正当な理由」を認

43) 川神裕「判解」最高裁判所判例解説民事編平成18年度600頁、酒井克彦「役員・従業員の不正行為に係る重加算税の賦課—組織実態アプローチと不正行為認識論—」商学論纂62巻1=2号（2020年）173頁等参照。

44) 東京高判平成21年2月18日訟月56巻5号1644頁参照。同判決は、判断基準を示すことなく、経理部長の不正について認識可能性を理由に重加算税の賦課要件を認める。

45) 広島高判平成26年1月29日訟月61巻4号811頁。同判決は、「法人内部において相応の地位と権限を有する者が、その権限に基づき、法人の業務として行った仮装行為であって、全体として、納税者

たる法人の行為と評価できるものについては、納税者自身が行った行為と同視され……重加算税の対象となる」とした上で、判断基準を示している。

46) 平成18年に判断基準の明確化があらわれたことは、木山泰嗣「判例の変遷にみる税法の解釈適用—判断基準の複雑化傾向は、なぜ平成27年に生じたのか？」青山法学論集62巻2号（2020年）17—25頁参照。

47) 最判平成11年6月10日・前掲注(35)。

48) 判例を分析したものに、落合秀行「加算税の免除要件—納税者の権利保護との関係から—」税大論叢68号（2011年）469頁。

める傾向にあり、「不当又は酷」のうち「不当」性を重視しているように見える。これは、加算税が申告納税制度を支える重要な制度となっていることから、納税者に対する信頼が害される事例に加算税を賦課することを否定する傾向と思われる。

#### 4 小括

判断基準の明確化は、明確主義の要請に応えるものである。課税庁の裁量に歯止めをかける目的がある。近時の最高裁判決では、特に、加算税の賦課要件及び免除要件における判断にあらわれていた。特に、不確定概念になる「正当な理由」については、その判断基準を明示しただけでなく、「不当又は酷」にあたるか否かの判断を繰り返し行う近時の判決から、最高裁が明確主義の要請を重視していることがわかる<sup>49)</sup>。

### IV 手続法における税法解釈—法定主義と明確主義の徹底

#### 1 租税法律主義と税法解釈

税法解釈には厳格解釈の要請があるため、文理解釈（法文の規定の文言からその内容を読み取る方法<sup>50)</sup>）が原則で、趣旨解釈（当該規定の趣旨目的を考慮した解釈）は文言の意味が不明瞭な場合などにおける例外とされている<sup>51)</sup>。これは、租税法律主義の要請である。法

文から離れた解釈によって課税がなされれば、法律に基づく課税といえなくなるからである<sup>52)</sup>。厳格解釈の要請（文理解釈の原則）は法定主義の徹底であり、租税法律主義の機能である課税に対する予測可能性・法的安定性を担保する。この点で、明確主義の徹底ともいえる。

もっとも、厳格解釈は、租税実体法で特に要請されるという指摘もあり<sup>53)</sup>、租税手続法では異なる可能性の示唆もある。また、納税義務の確定・履行の過程や権利救済に関する租税手続法では行政法との密接な関連があることや<sup>54)</sup>、人権保障原理としての比例原則が重要であること（目的・手段思考）の指摘もある<sup>55)</sup>。では、厳格解釈が要請される税法解釈のあり方は、手続法分野において修正されるのだろうか。

近時の最高裁判決をみると、文理解釈（原則）と趣旨解釈（例外）がなされている点で、大きな違いはないようにも見える。他方で、合憲限定解釈のような解釈がなされたものや、文理解釈が徹底されているように見えるものもある。整理すると、(i)一般的な税法解釈と基本的に同様にみることができもの（手続法における税法解釈全般）と、(ii)源泉徴収制度における特色があらわれたもの（源泉徴収制度の解釈）の2つに大別できる。

49) 取り上げる事情、その視点、評価の方法は「最高裁判例が決定的に重要」とするものに、進藤壮一郎「過少申告加算税」定塚・前掲注(42)170頁。

50) 趣旨・目的等の考慮も含めて文理解釈とするものに、占部裕典『租税法における文理解釈と限界』（慈学社、2013年）1030頁。

51) 金子・前掲注(1)123頁、清永敬次『税法〔新装版第4刷〕』（ミネルヴァ書房、2014年）35頁、谷

口・前掲注(15)40頁、木山泰嗣「税法解釈のあり方—文理解釈は正しいのか」青山法学論集58巻2号（2016年）73頁等参照。

52) 谷口・前掲注(15)40頁参照。

53) 清永・前掲注(5)35頁。

54) 谷口・前掲注(15)14頁。

55) 谷口・前掲注(15)18頁。



## 2 手続法における税法解釈全般

### (1) 文理解釈

詳細は後述するが、源泉徴収制度においてなされた【判決⑬・⑭・⑯】は、文理解釈を行ったものといえる。また、税理士虚偽申告事件Aは、国税通則法70条5項の除斥期間の適用について、「文理」だけでなく「立法趣旨」にも着目した解釈をした（【判決④】の下線部分参照）。しかし、これは「偽りその他不正の行為」の主体について明記のない文理の意義を明らかにするためになされた趣旨の考慮といえる。同じ法律の規定のなかに「納税者」に限定する規定があるなかで（重加算税の賦課要件を定めた同法68条1項参照）、行為主体の限定が条文にない以上<sup>56)</sup>、「納税者」に限られるものではないとする解釈は、文理に反するものではないといえる。

以上の各判決を文理解釈に位置付けたのは、趣旨の考慮も明示した判決もあったが（【判決⑬及び④】、解釈の帰結は文理どおり（少なくとも文理に反するものではない）といえるからである。この点で、以下にみる例（趣旨解釈、拡張解釈）の最高裁判決は、文言どおりではない帰結（文理とは異なる帰結）を採用したものになる。

### (2) 趣旨解釈—拡張解釈

文理とは異なる帰結が示されたもので、当該規定の趣旨から解釈がなされたものは、2つある。いずれも、次のとおり、手続の趣旨を考慮した拡張解釈を行っている（趣旨解釈）<sup>57)</sup>。

1つは、税理士虚偽申告事件における重加算税賦課要件を定めた国税通則法68条1項の「納税者」の解釈である（【判決⑤】の下線部分参照。【判決⑥】も同旨）。同判決は、「納税者」という文言から、仮装行為の主体が「本来的には、納税者自身」であるとしながらも、「納税者以外の者が隠ぺい仮装行為を行った場合」でも、「納税者本人の行為と同視することのできる」ときに、重加算税制度の趣旨目的からその該当性を認める。この点で、趣旨を考慮した拡張解釈といえる（ただし、「納税者」という文理から、これと同視できる場合に拡張の範囲を限定している<sup>58)</sup>）。

もう1つが、所得税額控除事件における所得税額控除制度を定めた法人税法68条1項の「当該金額として記載された金額を限度とする」の解釈である（【判決①】の下線部分参照）。同判決も、規定の文言からは同制度の適用を認めることができないようにもみえる原審が「文言はできる限り厳格に解釈されるべき」として更正請求要件該当性を否定した事

56) 増田稔「判解」最高裁判所判例解説民事編平成17年度32頁参照。

57) 最高裁が一般的な税法解釈で文理解釈の原則から解放され例外として趣旨解釈を行うのは、①文理解釈によっては規定の意味内容を明らかにすることが困難な場合（例外①）、②文理解釈によって規定の意味内容を明らかにすることは可能でも、その帰結が明らかに不合理である場合（例外②）といえることについては、木山・前掲注(51)96頁、123頁参照。本稿は、以上を前提にしながら、租税

法律主義の観点から分析を行い、手続法分野の解釈の特色を探るものである。

58) 同視要件を厳格化したとみるものに、谷口勢津夫「重加算税における隠ぺい・仮装行為主体論に関する一考察」佐藤幸治＝泉徳治編『滝井繁男先生追悼論集 行政訴訟の活性化と国民の権利重視の行政へ』（日本評論社、2017年）407頁参照。調査官解説も、納税者本人に防止不可能な場合にまで重加算税を賦課することは「文言から余りに離れ」と指摘する（川神・前掲注(43)596頁）。

例について、同規定の趣旨が「確定申告において……所得税額控除制度の適用を受けることを選択しなかった」場合に、「後になって……覆し、……適用を受ける範囲を追加的に拡張する」更正の請求を禁じたものとし、当該更正の請求がその「趣旨に反するということはでき」ないとした。この点で、「所得税額控除制度の趣旨に沿った柔軟な解釈」と評される同判決も<sup>59</sup>、趣旨による拡張解釈といえる（ただし、同判決はあくまで「選択の枠内」における金額の修正（計算間違いの修正）を認めたと過ぎず<sup>60</sup>、課税庁の解釈がむしろ更正の請求について限定的な解釈であり権利保護の観点から問題があったとみられている<sup>61</sup>）。

### (3) 小括

手続法における税法解釈においても、厳格解釈の要請から、文理解釈が原則で趣旨解釈が例外になる点は同様といえる（【判決④】は文理解釈に位置づけたが、これを趣旨解釈（拡張解釈）に位置づけたとしても同じである<sup>62</sup>）。なお、延滞税事件は、V. 3でみる。

## 3 源泉徴収制度の解釈

### (1) 源泉徴収制度における解釈指針—強度な文理解釈の原則（原則解釈）

源泉徴収関係において、文理解釈がなされたものは多い。まず、ホステス源泉徴収事件の文理解釈は税法解釈全般で注目されたものであるが（【判決⑬】の下線部分参照）、調査官解説に、税法解釈における文理解釈の原則の説明のあとに、「とりわけ、源泉所得税は……課税要件が一義的に明確なものである必要性はより大きい」という指摘がある。これをあわせ考えると<sup>63</sup>、「源泉徴収制度における解釈指針」としても読み取れることもできるように思われる<sup>64</sup>。その指針は、源泉徴収税額が確定する支払時に「算出の過程が一義的に明白であることを、自明の前提と」し、この「前提なく……成り立ちえない」制度に則した<sup>65</sup>、「強度な文理解釈の原則」といえる（原則解釈）。租税法律主義との関係でみると、明確主義を解釈論に及ぼすものともいえる<sup>66</sup>。

生保年金二重課税事件が「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」について受給者にとって「課税対象となるか否かにかかわらず」、文理どおり源泉徴

59 鎌野真敬「判解」最高裁判所判例解説民事編平成21年度527頁。

60 渡辺徹也「判批」税研JTRI25巻3号（2009年）212頁参照。

61 奥谷健「判批」民商法雑誌141巻4＝5号（2010年）509頁参照。

62 最判平成29年10月24日民集71巻8号1522頁の調査官解説は、「当審の先例」は、税法解釈全般について、租税法律主義から文理解釈を基礎としながら、「文言の通常の意味内容から乖離しない範囲内で、規定の趣旨目的を考慮することを許容している」とする（日置朋弘「判解」曹時70巻10号（2018年）296頁）。

63 鎌野真敬「判解」最高裁判所判例解説民事編平成22年度135頁。

64 類推解釈をした原審を破棄するために、「租税法律主義の原則に照ら」して文理解釈の原則を示した最判平成27年7月17日判タ1418号86頁も参照。

65 可部恒雄「判解」最高裁判所判例解説民事編昭和45年度1100頁参照。

66 解釈論に明確主義を及ぼした例として、東京高判平成20年3月12日税資258号順号10915参照。同判決は「租税要件明確主義に反した解釈とならないためには、外延を不明確にすることのない解釈を行うべき」とする。

取義務を認めたこと（【判決⑭】の下線部分参照）や、強制執行求償事件が、任意弁済によるか、強制執行によるかについて「何らの区別も設けていないこと」から、文理どおりに源泉徴収義務を認めたこと（【判決⑯】の下線部分参照）にも、あらわれている。両判決には、解釈のあり方に言及はなく、文理通りの帰結を示すのみで、支払者（源泉徴収義務者）に有利な趣旨解釈（限定解釈）の可能性は探られていない<sup>67)</sup>。

【判決⑭】は、源泉徴収を適法と解することで、誤徴収の場合には国に還付請求ができないとする先例に抵触することなく<sup>68)</sup>、納税者（受給者）の請求を認容した。そのため、後述する救済解釈（V参照）を行う必要は生じなかったものと思われる（源泉徴収義務者も、誤徴収として完全履行請求をされない点で保護されている<sup>69)</sup>）。また、【判決⑯】については、受給者に対する求償権（所得税法222条）の規定が挙げられている。求償権行使は費用負担や受給者の無資力による回収困難のリスクを負うが、救済解釈は探られていない。

(2) 合憲解釈—趣旨解釈によらない限定解釈  
文理からは「退職手当等……の支払」（所得

税法199条）に該当するようにみえる破産管財人の破産会社の元従業員に対する退職金の配当について、源泉徴収義務を否定した破産管財人源泉徴収事件では、源泉徴収制度の合憲性の根拠として最高裁昭和37年大法廷判決を挙げていた「特に密接な関係」（特別密接関係）にないことが強調された（【判決⑮】の下線部分参照）<sup>70)</sup>。源泉徴収義務の解釈であるにもかかわらず、他の判例と異なり、文理と異なる帰結が示されている。また、その理由は、IV. 2(2)の各判決と異なり、規定の趣旨にも求められていない。このような独特な解釈が、なぜなされたのであろうか。

源泉徴収制度における解釈指針（原則解釈）に反するようにもみえるが、制度の存在基盤となる合憲性の基礎があるかをみている<sup>71)</sup>（ただし、法の下での平等（憲法14条1項）との関係である）。この点から、合憲限定解釈と考えることもできる。上記IV. 3(1)で述べた「源泉徴収制度における解釈指針」との関係でいうと、「原則解釈」とは異なる側面から求められる「合憲解釈」と呼ぶことができる<sup>72)</sup>（原則解釈は法定主義・明確主義の徹底から求められるのに対し、合憲解釈は法の下での平等の要請から求められる解釈になる）。

67) 非居住者該当性（源泉徴収義務の課税要件）の判断が困難である場合に限定解釈を認めるべきかが争われた東京高判平成28年12月1日税資266号順号12942も否定する。限定解釈を採用する見解として、岩崎政明「非居住者に対する不動産の譲渡対価・賃料の支払いと源泉徴収義務」木村弘之亮先生古稀記念論文集編集委員会編『公法の理論と体系思考』（信山社、2017年）151-152頁参照。

68) 最判平成4年2月18日民集46巻2号77頁。古田孝夫「判解」最高裁判所判例解説民事編平成22年度451頁参照。非課税の支払に源泉徴収義務は成立しないと先例との論理的整合性を指摘する見解に、田中治「源泉徴収をめぐる近時の紛争例—

その性格と手続について—」税務事例研究119号（2011年）52頁。

69) 古田・前掲注68)451頁は、文理のほかに、支払者の手間と費用という実質的理由も挙げる。

70) 最大判昭和37年2月28日・前掲注⑭は、給与等の支払（現行所得税法183条1項）の判例であるが、【判決⑮】は退職手当等の支払（同法199条1項）にもその考えを及ぼす。

71) 占部裕典「租税法における文理解釈の意味と判例の状況」日税研論集78号（2020年）47頁は、憲法上の制約の考慮は必然で、特別密接関係は合憲性の担保であるとする。

特別密接関係は、その後の下級審の裁判例でも源泉徴収義務の諸規定の解釈で争点になっている<sup>72)</sup>。しかし、この論理が源泉徴収義務を定めたすべての規定において審査が必要であるか<sup>73)</sup>、その場合「特に密接な関係」とは具体的にどのような意義をもち（課税要件と考えるべきなのか<sup>74)</sup>）、どのように判断されるべきかについて確立された解釈はない<sup>75)</sup>。これらは、今後の課題である<sup>76)</sup>。

#### 4 分析

手続法分野においても、文理解釈を原則としながら趣旨解釈も例外的に行われる点に変わりはない<sup>77)</sup>（【判決17】も源泉徴収制度の問題であるが、これは法の欠缺の場面になるため、後述する）。ただし、源泉徴収制度の解釈には「源泉徴収制度における解釈指針」ともいうべき「強度な文理解釈の原則」（原則解釈）があった（法定主義と明確主義の徹底）。近時の最高裁判決をみても、文理解釈以外の

解釈には（制度の合憲性からくる）合憲解釈があるのみで、趣旨解釈（拡張・限定解釈）や救済解釈はなされていなかった<sup>78)</sup>（近時の裁判例には、退職所得の年度帰属で救済解釈の可能性を探ったものもある。ただし、受給者が国に提起した年度帰属を争う訴訟で、争点は源泉徴収義務の成否ではない<sup>79)</sup>）。この点に、手続法的解釈の特色の1つがある（源泉徴収制度の解釈）。これは、受給者が負担する所得税を徴収納付する義務が、支払時に手続を要せず確定する制度の特質があるからと考えられる（同じ自動確定方式でも、延滞税にはない性質がある）。この点で、より厳密に言えば、法に規定された「源泉徴収義務」の成否（課税要件の充足）に特殊な解釈といえる（ただし、源泉徴収義務を軸にした制度における解釈であるため、「源泉徴収制度の解釈」としている）。

これに対して、源泉徴収制度以外の手続法の解釈では、文理どおりではない帰結を示す

72) 「当該法律が奉仕する目的ないし価値」を考慮する行政法の仕組み解釈（塩野宏『行政法Ⅰ〔第6版〕』（有斐閣、2015年）66頁）から、説明可能かもしれない。仕組み解釈では、「憲法的価値」の適切な反映が重要と説かれるからである（橋本博之『行政判例と仕組み解釈』（弘文堂、2009年）5頁）。山本敬生「租税法解釈原理の再検証——最高裁判例を素材として——」木村弘之亮＝酒井克彦編『租税正義と国税通則法総則』（信山社、2018年）463頁は、税法に仕組み解釈を導入すべきとする。

73) 東京高判平成23年8月3日税資261号順号11727、東京地判平成24年4月17日税資262号順号11930等参照。

74) 源泉徴収制度全般に拡張して及ぼす「密接関係拡張論」に疑問を呈するものに、酒井克彦「破産管財人弁護士に課される源泉徴収義務——密接関係拡張論」及び『密接関係課税要件論』を中心として——租税訴訟13号（2020年）295頁。

75) 酒井・前掲注74)279頁は、憲法に反しないこと

を論じるツールにとどまるとする。

76) 木山泰嗣「源泉徴収制度をめぐる諸問題—特別密接関係と支払者に注意義務はあるのかを中心に—」青山ローフォーラム6巻2号（2018年）102頁等参照。

77) 金子・前掲注(1)995頁参照。

78) 文理の枠を超えた趣旨解釈をしたと思われる過去の判例に、最判平成4年2月18日・前掲注68)。同判決は、所得税法120条1項5号の「源泉徴収をされた又はされるべき所得税の額」を「正当に徴収をされた又はされるべき所得税の額」とする趣旨を考慮した限定解釈を行っているようにみえるからである。これは、受給者の還付請求が争われ、源泉徴収義務の成否の解釈ではない点から説明ができるかもしれない。

79) 東京地判平成29年1月13日税資267号順号12954。同判決は、「救済の方法が存在しなかったともいい切れない」「直ちに著しく公平の観念に反するとはいえ」ないとする。

解釈がなされたのは、なぜか。上記Ⅳ. 2(2)の解釈は、条文の規定を文言どおりに読むという意味では文理解釈ではなく、趣旨解釈（拡張解釈）に位置づけられた（限定解釈もあり得る）。しかし、法定主義の下、課税には法の根拠が必要になる。そのため、あくまで、存在する税法規定の解釈として読み取ることができる範囲内の議論として行われたものといえる（文理の枠内の解釈）。

この点で、次に検討する狭義の「法の欠缺」の場合の解釈（解釈の対象としての「文理」がないか、ある場合でもその「文理の枠」を超える解釈が必要になるため、これを「文理の枠外の解釈」という。）との分水嶺が問題になる。「文理の枠内の解釈」が可能なのであるか、そうではないかという問題である。これが困難であるにもかかわらず、納税者を救済する帰結を示す解釈がなされた場合には、法の欠缺による「救済解釈」の可能性がある。

## V 法の欠缺と救済解釈—納税者の権利保護の実現

### 1 納税者の権利保護

租税法律主義の具体的内容に挙げられる一方で、その内容の具体的な議論に乏しいものに「納税者の権利保護」がある<sup>80</sup>。これは、「違法な租税の確定または徴収が行われた場合に、納税者がそれを争い、その権利の保護を求めること」の保障であると言われている<sup>81</sup>。

しかし、具体的内容となると、その場合に

「違法を是正する……制度」の「保障」が求められるといった説明にとどまる<sup>82</sup>。他方で、試論としてはあるが、「完全救済原則」を租税法律主義の内容として示すものもある<sup>83</sup>。佐藤英明教授の論文で提示されたもので、「形式的に適法な行政による権利侵害」がされた場合の対処法として、「納税者の権利侵害を認識し、それを救済する論理の基礎となる原理・原則」であるという<sup>84</sup>。

この考え方が成り立ち得るのは、納税者の権利保護が租税法律主義のひとつの内容といえるからである。法定主義・明確主義が、憲法84条の文言から読み取りやすい内容であるのに対し、納税者の権利保護はその読み方の工夫が必要になる。すなわち、「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更する」課税に「法律」の根拠「を必要とする」ということは（法定主義・明確主義。合法性の原則も、ここから読み取ることになるであろう）、課税されるべきでない納税者に課税されることがないように、その保護が図られなければならないことも意味する（納税者の権利保護）と読むのである。租税法律主義が、納税の「義務を課す」場合だけでなく、「権利を制限する」場合にも「法律の根拠を要する」ものであることから<sup>85</sup>、このように読むことが可能と思われる。

本稿の主題である最高裁判決にあらわれる租税法律主義の実相は、判文には明示されないものが対象にならざるを得ない。こう考えると、(I) 形式的には適法であるにもかかわらず

80) 体系的研究に増田英敏『納税者の権利保護の法理』（成文堂、1997年）、立法論的研究に三木義一「租税手続上の納税者の権利保護」租税法研究37号（2009年）1頁等参照。

81) 金子・前掲注(1)1069頁。

82) 水野武夫「誤った課税の是正方法のあり方」税法566号（2011年）382頁。

83) 佐藤・前掲注(10)71-73頁。

84) 佐藤・前掲注(10)71-72頁。

85) 最大判平成18年3月1日・前掲注(6)。

らず、(Ⅱ)納税者の権利保護をする必要があり、(Ⅲ)その是正の手続が定められていないと思われる事例について判断されたものがあるれば、「納税者の権利保護」を実現するための解釈論として手掛かりになるはずである。

ただ、このような場合、形式的に適法であるにもかかわらず、権利保護の必要性があり、それでも手続規定がないという以上、一般にいう「法の欠缺」にあたるとされる。

## 2 法の欠缺における救済解釈—最高裁昭和49年判決

### (1) 法の欠缺—「法の不備」と「手続の不在」

税法では一般に「法の欠缺」は、解釈論の前提として、趣旨目的により欠缺を補充する目的論的制限が許されるか<sup>86)</sup>、あるいは、解釈を通じて法を創造することは許されるか<sup>87)</sup>、という問題として議論されている<sup>88)</sup> (広義)。

これを、手続法分野における議論として捉えると、法の欠缺は、次の2種類に分けられると思われる。それは、(i)「法の不備」(あるべき法の規定が欠けている場合)と、(ii)「手続の不在」(法の規定を実現するための手続規定がない場合)である(狭義)。前者にいう「あるべき法の規定」は、実体法上の要件規定であることが多いと思われるが、これに限らず、税額を確定するためなどの手続法上の要件規定である場合もあり得る。後者は、納税者を救済するための手続規定の不在を意味する。両者は単独で起きる場合もあるし、同時に起きる場合もある。また、あくまで1つの種別であるため、どちらに分類すべきかがむずかしい場合もある。

### (2) 最高裁昭和49年判決

課税要件の法定を求める租税法律主義の下

では、こうした救済がなされるのは例外的な場面であるが、過去の最高裁判例をみると、雑所得不当利得事件が挙げられる<sup>89)</sup>。同判決は、雑所得に貸倒れが生じた場合にこれを是正する手続規定がない事例において、納税者の権利保護を図った。

最高裁昭和49年判決を分析すると、「旧所得税法の解釈として、右貸倒れにかかる債権が事業所得を構成するものであるときは、事業上の貸倒れが事業遂行に伴う不可避的損失であることから、その損失額を当該貸倒れ発生年度の事業所得の計算上必要経費に算入することが許される」のに、「非事業上の債権の貸倒れの場合については、右のごとき措置は認められず、ほかに同法には格別の救済方法が定められていなかった」として、あるべき法の不備を指摘する(i)。これは「救済方法」という点では、手続の不在でもある(ii)。

こうした法の欠缺について、「課税対象とされた債権が貸倒れによつて回収不能となるがごとき事態を生じた場合には、先の課税はその前提を失い、結果的に所得なきところに課税したものとして、当然にこれに対するなんらかの是正が要求される」とし、「所得税の賦課徴収につき権利確定主義をとることの反面としての要請である」として、同判決は、納税者の権利保護をする必要性を指摘する。そして、当時は法の規定がなかったが、「貸倒れの存否及び数额についてまず課税庁が判断し、その債権確定時の属する年度における実所得

<sup>86)</sup> 谷口・前掲注(15)42-44頁。

<sup>87)</sup> 田中・前掲注(10)259頁。

<sup>88)</sup> 法の欠缺を3類型に分けて検討するものに、木村弘之亮「租税正義」木村=酒井・前掲注(7)15-16頁。

<sup>89)</sup> 最判昭和49年3月8日民集28巻2号186頁。

が貸倒れにより回収不能となつた額だけ存在しなかつたものとして改めて課税所得及び税額を算定し、それに応じて先の課税処分全部又は一部を取消したうえ、既に徴税後であればその部分の税額相当額を納税者に返還するという措置をとること」が「最も事理に即した是正の方法」と指摘し、こうした課税庁による「是正措置が講ぜられないかぎり納税者が先の課税処分に基づく租税の収納を甘受しなければならないとすることは、著しく不当であつて、正義公平の原則にもとる」として、不当利得による返還を認めた。

これは、まさに上述した（Ⅰ）形式的には適法であるにもかかわらず、（Ⅱ）納税者の権利保護をする必要があり、（Ⅲ）その是正の手続が定められていないと思われる事例といえるであろう。ただし、こうした救済を認めた法的根拠は明確ではなく、ゆえに佐藤教授は、これを「完全救済原則」の例に挙げたものと思われる<sup>90</sup>。

### (3) 狭義の法の欠缺と救済解釈

以上の最高裁昭和49年判決は、例外的な解釈といえる。法の欠缺といわれる(i)及び(ii)については、Ⅳの2. 4で検討したとおり、一般には、文理解釈とはいえない。しかし、趣

旨解釈（「文理の枠内の解釈論」として、拡張ないし限定解釈などを行うこと）によって救済されるのが、一般的だからである。

他方で、本来は「文理の枠内の解釈」での解決がむずかしいときに<sup>91</sup>、最高裁が税法規定の外にある価値理念を持ち出すことで、例外的に法を越えた解釈がなされる場合がある。最高裁昭和49年判決の判示に登場する「正義公平の原則」が、価値理念の例といえる。こうした解釈は、文言通りではなく趣旨目的も考慮した解釈を行う通常の税法解釈が、それでも文理の枠内で行われているのに対し<sup>92</sup>、これを超えても行われる点で救済解釈といえる（救済解釈の法理）。このような意味での救済解釈が必要になる場面を、「狭義の法の欠缺」と呼ぶ（なお、その根拠として、税法ではあまり議論されない仕組み解釈との関係が検証されてもよいだろう<sup>93</sup>）。

そして、「狭義の法の欠缺」の場合における救済解釈の方法としては、次の3つの考え方があり得るとと思われる。第1に、通常の法解釈に近い趣旨解釈による類推的限定拡張解釈である（類推解釈説）<sup>94</sup>。第2に、税法が租税正義を実現することを目的にしていることから<sup>95</sup>、価値理念としての正義衡平による解釈である（正義衡平論）<sup>96</sup>。第3に、上述の完全救

90) 佐藤・前掲注(10)71-73頁。

91) 武富士事件では、「住所」という文理の枠を超える解釈が困難であるため、法改正の問題とされた（最判平成23年2月18日判タ1345号115頁）。

92) 養老保険事件【判決⑫】の支出金額（所得税法34条2項）を本人支出部分に限る解釈は趣旨解釈といわれるが（金子・前掲注(1)124頁）、「支出した金額」という文理の枠内の解釈がなされている（小林宏司「判解」最高裁判所判例解説民事編平成24年度10頁参照）。文理解釈と趣旨・目的解釈の同時使用の妥当性を指摘するものに、首藤重幸「租税法における法解釈の方法」日税研論集78号（2020

年）36-37頁。

93) 税法解釈では例外解釈になるが、行政法の仕組み解釈からは自然な解釈といえる。仕組み解釈は、出発点で文理解釈か目的論的解釈（趣旨解釈）かの議論をせず、「当該法律の奉仕する価値・目的」を明らかにして行うものだからである（塩野・前掲注(7)67頁、橋本・前掲注(7)2頁参照）。文理の枠を重視する税法解釈においても、根拠になる法定主義・明確主義が行き届かない法の欠缺の場面では、納税者の権利保護が重要になる。仕組み解釈が、こうした税法解釈の隙間に妥当する可能性はある。

済原則である。ただし、3説は、説明の相違に過ぎない。大きな意味では、「納税者の権利保護」という租税法律主義の要請に答えるものといえる。そして、この解釈は、文理の枠がない場合における解釈になるため、文理の枠を厳格に解釈すべきことが法定主義・明確主義に求められる場面とは異なる（いずれの場面も、租税法律主義の要請といえる）。

### 3 近時の最高裁判決の分析

では、こうした法の欠缺の場合における救済解釈は、どのような場合に採用されているのか。近時の最高裁判決の分析をする。

#### (1) 源泉徴収錯誤事件

源泉徴収錯誤事件では、源泉徴収義務を生じた原因「行為が錯誤により無効であること」について、一定の期間内に限り錯誤無効の主張をすることができる旨を定める法令の規定は「ない」と判示されているが【判決⑬】、そも

そも、申告納税制度と異なり、源泉徴収義務の原因行為に事後の変動があった場合の処理については何ら規定がない。この点で、広義の法の欠缺といえる。したがって、源泉徴収義務の課税要件について文理の枠のなかで判断することが困難な解釈といえ、「源泉徴収制度における解釈指針」による解決のできない場面であった（この点で、文理解釈の問題から解放されている）。

他方で、最高裁は、原因行為が無効であり、経済的成果が喪失されたときには納税告知処分はできない（つまり、源泉徴収義務が事後的に消滅する）と解釈した（【判決⑬】の下線部分参照）。この点で、明文規定のないなかで解釈論により導いた「原因行為の無効による経済的成果の喪失」は、源泉徴収義務の消滅要件と捉えられている<sup>(i)</sup>。そして、同要件は（争点からみて）納税告知処分が取り消される場合の問題として判示されていると考えられるし、納税告知処分前に納付した場合でも還

94 都民税の還付加算金の起算日について類推的解釈を行った最判平成20年10月24日・前掲注(2)参照。類推解釈であることは明示されていないが、直接適用できない規定の適用（地方税「法17条の4第1項1号の趣旨に照らして、同号の場合と同様に、納付の日の翌日から還付加算金を加算すべき」と判示されている。）を行っている。調査官解説にも、「課税の公平を図る見地から、立法趣旨に沿って合理的な類推解釈をしたもの」とある（鎌野真敬「判解」最高裁判所判例解説民事編平成20年度555頁参照）。法の欠缺を補充する手法として類推解釈を挙げるものに、木村・前掲注8820-21頁、吉村典久「租税法における類推—最判平成19年1月23日の分析—」木村委員会編・前掲注6759-60頁参照。

95 租税正義を憲法76条3項の解釈等から導くものに、木村・前掲注887頁。租税負担の公平を租税正義の要請の1つに挙げるものに、谷口・前掲注⑮18頁。

96 内田貴『法学の誕生』（筑摩書房、2018年）239頁は、法規の外に存在する「規範法の原動力たるべき基本法」を前提に、基本観念である衡平、正義、自然の理といった抽象的観念を体現する権能・職務が裁判官にあるとする。実質所得者課税の原則の立法がなかった時に、所得が帰属する「個人」の意義を「吾国の税法上早くから内在する条理として是認されて来た基本的指導理念」から解釈したものに、最判昭和37年6月29日税資39号1頁。

97 経済的成果喪失による課税要件の消滅は、申告納税制度では明文規定がある（所得税法施行令143条、274条1号）。この点で、実質的には類推解釈が行われた側面があると思われる（木山泰嗣「経済的成果をめぐる税法解釈のあり方」青山法学論集61巻4号（2020年）319-321頁参照）。国税通則法の立法者は、民法総則の一般に妥当する法規範を準用する価値判断をしたとするものに、木村・前掲注8819頁。



付請求権（国税通則法56条1項）の手続規定があるため<sup>98</sup>、手続の不在(ii)とは判断されなかったものと思われる。

なお、最高裁は上記消滅要件を解釈により提示しており、これを満たさないとした本件において救済解釈が不要なのはもちろん、仮に満たす場合でも納税告知処分を取り消すことで「納税者の権利保護」は実現できる。よって、最高裁は、本件で救済解釈の必要はないと考えたものと思われる。

## (2) 延滞税事件

延滞税事件では、延滞税を定めた国税通則法60条の要件を形式的には充足するようにみえる事例で、延滞税の趣旨目的を考慮しその発生を認めなかった（【判決18】の下線部分参照）。法の規定との関係からは、法の不備(i)といえる。また、解釈の方法としては、趣旨解釈（限定解釈）がなされている。他方で、最高裁は「課税庁の行為によって、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……帰結」を、「明らかに課税上の衡平に反する」という根拠からも、結論を導いている。

最高裁は、法の不備(i)のある事例において、「課税上の衡平」という価値理念を示した救済解釈（正義衡平論）を行ったものといえる（延滞税が発生しないことを理由に提起された納税義務不存在確認訴訟を認容しているため、手続の不在(ii)はない）。

## (3) 破産会社過払事件

破産会社過払事件では、「法人税法が上記の場合について上記原則に対する例外を許容しているものと解することはできない」として、遡及的処理を認めるためには法の例外規定が必要であるとする（【判決19】の下線部分参照）。他方で、原審は、これを認める解釈を行っていた<sup>99</sup>。具体的には、破産会社であることを前提に公正処理基準（法人税法22条4項）に該当するとし、また、「破産債権者表の記載がされたことをもって経済的成果が失われるか又はこれと同視できる状態に至ったと解する」という解釈がなされていた。

原審は、明文規定のない取扱いを「公正処理基準」該当性により認めた点で、法の不備(i)の問題と捉えた側面があるともいえ、また、明文規定のない更正の請求の解釈（経済的成果喪失要件）により救済を認めた点で、手続の不在(ii)にもみえる点も解釈により補充していた。この点で、救済解釈としての側面があったともいえる。

これに対して、最高裁は、法の不備ではなく、純粋な法定主義の問題と捉えたため、規定がないことを「狭義の法の欠缺」とみることなく、租税法律主義による立法の問題と判断したものと思われる<sup>100</sup>。また、公正処理基準の判断基準や更正の請求の要件論に触れなかったのは、同種事件の確定判決と異なる例外を探った点<sup>101</sup>、未配当部分についても経済的成果の喪失に準ずるとの拡張的な救済を行っていた点などから<sup>102</sup>、最高裁は原審を救済判

98 原因行為の瑕疵が別訴で認められて受給者から退職金が返還された（経済的成果が喪失した）後になされた源泉所得税の還付請求が認容された事例に、名古屋地判平成29年9月21日税資267号順号13064。

99 大阪高判平成30年10月19日・前掲注(17)。

100 木山泰嗣「判批」税理63巻11号（2020年）121頁参照。

101 東京高判平成26年4月23日訟月60巻12号2655頁、最決平成27年4月14日税資265号順号12647。

決とみなし、本件に救済の必要性はないと判断したとみることもできると思われる<sup>100)</sup>。

#### 4 救済解釈の条件

救済解釈は、「文理の枠外の解釈」になるため、法定主義との関係では問題が生じ得る。しかし、納税者の権利保護の要請に応える例外解釈と捉えることができる。では、納税者の権利保護としての救済解釈の要否を、最高裁はどのように判別しているのだろうか。

最終的な解釈の手法としては「類推解釈説」や「正義衡平論」が用いられることがあり得ることは、すでにみたとおりである。類推解釈は厳格解釈の要請からは否定される方向にあり、納税者に有利であるとしても変わらないと考えるのが一般的である。これは法定主義・明確主義の要請といえる。この考え方によれば、例外に位置付けられる。しかし、法の欠缺における納税者の権利保護という租税法律主義の要請から捉えることは可能であると思われる。こうした例外的手法を用いて、法の欠缺に対する救済解釈がなされる条件としては、①納税者に帰責性がないこと（課税庁の対応に問題があること）、②法の欠缺を放置すれば法が許容しない結論が生じることをみている（価値判断は、法の規定の趣旨や、正義衡平からみている）と思われる<sup>101)</sup>。この条件は、古くは雑所得不当利得事件（最高裁

昭和49年判決）、近時では延滞税事件【判決⑱】から読みとれる。

救済解釈がとられなかった事例には、上記条件を欠くと最高裁が考えたとみることができ。特に、原審で請求が認容されていた破産会社過払事件では、法定主義の形式論で処理されていることには疑問も呈されているが<sup>102)</sup>、上記分析をすると、そもそも請求認容をするためには救済解釈が必要な事案であったことを強調する意味があった可能性がある（①過払事案で納税者に帰責性がないといえるか定かでなく、課税庁側の対応に問題のある事例ではなかった。また、②法定主義の原則が強調されており、規定の趣旨や正義衡平からみて問題がある事例でもなかった。請求認容をした原審も、この2点について特に触れていなかった）。

#### 5 小括

手続法分野における税法解釈の特色には、(1)源泉徴収制度における解釈のほかに、(2)狭義の法の欠缺に対する救済解釈がある（手続法的解釈）。前者は法定主義・明確主義の徹底（源泉徴収制度の本質）によるもので、後者は納税者の権利保護の実現といえる。この点で、いずれも租税法律主義の要請によるものといえる。法の欠缺の場面においては、解釈すべき文理の枠がない以上、法定主義・明確主義

100) 疑問視するものに、西中間浩「判批」税経通信74巻6号（2019年）182頁。

101) 救済の視点で原審と上告審を比較するものに、渡辺徹也「判批」ジュリ1552号（2020年）11頁参照。谷口勢津夫「租税法律主義と実質主義の相克—税法の目的論的解釈の過形成⑥【補論】—」Profession Journal 383号（2020年）12頁は、租税法律主義の見地から妥当であるが、最高裁は例外的解釈の余地を排除していないとする。

102) 最判平成20年10月24日・前掲注(2)（都民税還付加算金事件）は、納税者に「帰責事由があるということとはできない」こと、規定どおりに解すると「著しい不利益を受けるという不合理な結果を生ずる」ことを指摘する。

103) 田中治「判批」TKC税研情報29巻6号（2020年）10頁、長島弘「判批」税務事例52巻12号（2020年）37頁等参照。

ではなく、納税者の権利保護の要請を考慮することが求められる。これは、法の規定がなければ課税することができないという法律による行政の要請の場面ではなく（課税の消極性）、課税されるべきではない納税者に手続規定の不備から漫然と課税がされることがあってはならないという権利保護の場面である（救済の積極性）。

それでも、法の欠缺に対する救済解釈は、あくまで例外的なものである。最高裁判決からみる条件としては、①納税者に帰責性がないこと（課税庁の対応に問題があること）、②法の欠缺を放置すれば法が許容しない結論が生じることにあると読むことができる。

## VI 納税者が課税を争うための方法—手続的保障原則と納税者の権利保護の実効化

以上の法の欠缺による救済解釈と類似でありながら、少し異なる視点としては、納税者が課税を争うための方法が最高裁判決によって明示される場合がある。租税法律主義との関係では、手続的保障原則と納税者の権利保護の実効化といえる。

具体的には、徴収処分と解しながらも納税告知処分の処分性を認めてその取消訴訟の提起という方法を示すなどの判断を、最高裁は積極的に行っている<sup>(106)</sup>。訴訟法上の問題については地方税法（特に固定資産税）に多く本稿の対象判例ではないが、取消訴訟を提起せずとも国家賠償法を提起する方法を認めた最高裁判決などが、本稿の対象期間にはあった<sup>(107)</sup>。

これらは税法規定そのものの解釈というより、訴訟法上の問題であるが、手続的保障原則として納税者の権利保護を実行化するもので重要である。

## VII 課税庁の裁量抑止—明確主義の要請と行政手続法による新たな展開

### 1 理由付記と租税法律主義

租税法律主義の目的は、恣意的な課税及び不当な課税がなされることのないように、国民の財産・自由を保護することにある<sup>(108)</sup>。また、税法が定めた課税の枠組みがあっても、税務行政による自由な解釈がなされ、裁量に対する歯止めがきかなくなれば、法律によらない課税を認めることになる<sup>(109)</sup>。この点で、明確主義は、課税庁に対する裁量抑止を要請する。つまり、納税者に対して行われる更正処分等に求められる理由付記には、明確主義の要請を実現する側面がある。

他方で、理由付記は、平成23年12月改正まで、青色申告の更正処分等のように明文があるもののみ求められ（所得税法155条2項、法人税法130条2項参照。前者は「附記」であるが、本稿では「付記」で統一している）、個別法による明文規定のない課税処分全般には求められないと解されていた<sup>(110)</sup>。しかし、租税手続は、実際に納税者の権利利益の保護に資するものでなければならず、租税法律主義はこうした手続的保障を要請する<sup>(111)</sup>。理由付記には、この点で手続的保障原則の具体的なあらわれとしての側面もある<sup>(112)</sup>。

(106) 最判昭和45年12月24日民集24巻13号2243頁。

(107) 最判平成22年6月3日民集64巻4号1010頁。最判令和元年7月16日・前掲注(9)は、納税者の権利保護に言及する。

(108) 谷口・前掲注(15)10頁参照。

(109) 谷口・前掲注(15)28頁参照。

(110) 最判昭和42年9月12日訟月13巻11号1418頁等参照。

## 2 理由付記の判例法理

理由付記の判例法理は、行政法全般の問題であるものの、具体的法令の規定のあった税法分野において確立された<sup>(111)</sup>。これが、平成5年に制定（平成6年10月1日に施行）された行政手続法（平成5年法律第88号）の規定（不利益処分の理由の提示を定めた14条等）が国税通則法上適用除外とされたこともあり、税法分野以外の行政法上の判例法として形成され<sup>(112)</sup>、平成23年12月改正（平成25年1月1日施行<sup>(113)</sup>）により白色申告の更正処分等にも当該規定の適用がなされ、理由付記が求められるようになった<sup>(114)</sup>。

こうしたなかで一級建築士事件は、行政手続法14条1項本文の理由提示の趣旨について、税法分野で確立された判例法理と同様の2つの趣旨（処分適正化機能及び争点明確化機能<sup>(115)</sup>）を挙げる（【判決⑱】の下線部分参照）。また、「同法の制定に合わせて深化させ」た、

理由提示の程度（理由提示要件）の判断基準を具体化した（同参照<sup>(116)</sup>）。

この点で、平成23年12月改正後（現行法）における白色申告等の理由付記要件の充足の有無は、租税判例ではない【判決⑱】の判断基準が適用されることになった。しかし、同判決は、建築士法（平成18年法律第92号による改正前のもの）10条1項2号及び3号に基づく一級建築士免許取消処分という裁量のある懲戒処分の違法性が争われた事例である。「処分基準」が定められて公表されていたのに<sup>(117)</sup>、当該処分基準の適用関係が全く示されていないことが違法とされた点にも、特色がある。

## 3 判例法理の影響

### (1) 処分基準

税法分野ではない事例で示された「新たな判例法理」は、税法分野にどのような影響を与えることになるのか<sup>(118)</sup>。まず、裁量基準<sup>(119)</sup>と

(111) 高橋祐介「租税法の手続的基層—手続・執行面の法的統制」金子宏（監修）・中里実＝米田隆＝岡村忠生（編集代表）『現代租税法講座 第1巻 理論・歴史』（日本評論社、2017年）157—158頁参照。

(112) 金子・前掲注(1)88—89頁参照。

(113) 最判昭和38年5月31日民集17巻4号617頁（所得税青色更正）、最判昭和38年12月27日民集17巻12号1871頁（法人税青色更正）、最判昭和47年3月31日民集26巻2号319頁（法人税青色更正）、最判昭和49年4月25日民集28巻3号405頁（法人税青色承認取消）等参照。

(114) 行政手続法制定前に、旅券法事件（最判昭和60年1月22日民集39巻1号1頁）等もあった。裁判例の概観は、佐藤英明「行政手続法により課税処分に求められる理由付記の程度」税務事例研究144号（2015年）19頁、浅妻章如「行政手続法と租税手続—理由付記を中心として」日税研論集71号（2017年）55頁等参照。

(115) 原則として平成25年1月1日以後に行われる国税に関する処分に適用（平成23年法律第114号附則41条）。

(116) 同法の理由提示規定の対象については、青木丈「そうだったのか！ 租税手続法講座（第30回）」税理63巻7号（2020年）107頁参照。

(117) 金子・前掲注(1)955頁参照。

(118) 古田・前掲注③2517頁参照。同判決では、理由提示要件を満たさない行政処分が取消事由になることも前提にされている。

(119) 「建築士の処分等について」と題する通知（平成11年12月28日建設省住指発第784号都道府県知事宛て建設省住宅局長通知）。

(120) 詳細な検討に、中村秀利「更正処分の理由付記—行政手続法に定める処分理由と税法上の処分理由の異同について—」税大論叢84号（2016年）1頁参照。

(121) 藤原静雄「理由付記判例にみる行政手続法制の理論と実務」論究ジュリ3号（2012年）73頁参照。

しての「処分基準」の「存否及び内容並びに公表の有無」も、理由提示程度要件の充足を総合考慮で判断する際の考慮事情の1つに挙げる【判決⑱】。しかし、「不利益処分をするかどうか又はどのような不利益処分とするかについてその法令の定めに従って判断するために必要とされる基準」である処分基準（行政手続法2条8号ハ）は、その制定・公表の努力義務が適用除外とされているため（同法12条1項、国税通則法74条の14第1項）そのまま租税判例にも妥当するのかは疑問もある<sup>(121)</sup>。この点、消費税の更正処分取消訴訟の事例で理由付記の不備が争われた近時の事例では、同判決の判断基準がそのまま参照されている（東京地裁令和元年11月判決）<sup>(122)</sup>。【判決⑱】の調査官解説では、「処分基準の設定及び公表の努力義務を定めた行政手続法12条の規定は、依然として適用除外とされているが、現に設定及び公表された処分基準が存在し、それに基づいて国税に関する行政処分を行う場合の理由の提示の程度については、本判決の射程が及ぶ」とする<sup>(123)</sup>。更正処分等における「処分基準」とは何かなど<sup>(124)</sup>、理由付記要件の判断基準の意義については<sup>(125)</sup>、今後の判例の蓄積が不可欠である。

## (2) 通達規定の記載

理由付記において、租税法律主義との関係で検討が必要になると思われるのは、通達規定の記載である。法定主義の下で通達規定は課税の根拠になり得ないが<sup>(126)</sup>、理由付記においては記載が必須になるのであろうか。調査官解説が「法令解釈通達が処分基準に当たるか否かについては議論の余地がある」としながらも、「通達に従い又はあえて従わずに行われる国税に関する行政処分に本判決の趣旨が及ぶことを否定することは困難ではないか」と説明する意味が問われる<sup>(127)</sup>。裁量処分ではない更正等において通達規定を意味するのであれば、租税法律主義との関係で（課税の根拠として通達規定を示すようにもみえる点で）、その意義が不明瞭になる可能性がある（もっとも、総合考慮の要素の1つになることは、その記載を絶対的に求めることになるわけではない）。

一方で、個別税法の適用における判断基準も含めた詳細な「判断過程」を意味するのであれば<sup>(128)</sup>、より具体的な理由付記が求められることになる。税法解釈の内容として現実には適用がされている通達規定の基準も示されることになれば、逆に、課税庁の裁量抑止という明確主義が徹底されることになるかもしれ

(121) 中村・前掲注(120)は、一般に不利益処分でも常に「処分基準の適用関係」の提示が求められるわけではないとする解釈を行い（51頁）、租税行政庁には課税要件充足に従い法律どおり徴収する必要があり（合法性の原則）、裁量性のある規定はないため、「処分基準の適用関係を提示すべき必要はない」とする（56頁）。

(122) 東京地判令和元年11月21日・前掲注(3)。

(124) 古田・前掲注(3)524頁。

(125) 処分基準は、理論的分類としては裁量基準になり、裁量がない場合には「解釈基準」になるとするものに、櫻井敬子＝橋本博之『行政法〔第6版〕』

（弘文堂、2019年）69頁。解釈基準とは行政の統一解釈で、税務通達がその例とされる（67頁）。

(126) 判例・通説で意義が確立している場合や、通達で行政庁の扱いが明示されている場合にも、その内容を全て理由付記に求めることに疑問を示すものに、岩崎政明「判批」自治研究90巻11号（2014年）149頁。

(127) 最判昭和33年3月28日民集12巻4号624頁、最判令和2年3月24日判タ1478号21頁の字賀克也及び宮崎裕子各裁判官の補足意見等参照。

(128) 古田・前掲注(3)524頁。

れない（基本通達の適用等に争いがある場合には、その適用関係を示すべきとする見解もある<sup>(129)</sup>）。

#### 4 分析

一級建築士事件の【判決⑱】は、租税判例ではない。しかし、上記のとおり租税判例において確立されてきた理由付記の判例法理に、行政手続法の解釈として判断基準が示されたことを考えると（また、上記調査官解説も参照すると）、最高裁は手続的保障原則を具体化した平成23年12月改正を重くみていると考えられる。

### VIII 今後の課題—手続的保障原則の具体的実現

平成23年12月改正により法定化された税務調査手続については、近時、いくつかの裁判例があらわれている<sup>(130)</sup>。最高裁の判断は未だなく、裁判例の解釈論も確立されていないが、特に、事前通知（同法74条の9）、調査終了手続（同法74条の11）等に瑕疵（違反）があった場合の効果については<sup>(131)</sup>、改正法の意義を重視した解釈がなされるべきであろう（本稿で詳細な検討はできないが、「示さなければならない」とある理由付記の規定（行政手続法14条1項本文）とは異なる「通知するものと

する」（同法74条の9）とある文理上の違いは、事前通知を要しない場合の規定に「同条第一項の規定による通知を要しない」とあることからすれば（同条の10）、原則は「要する」と反対解釈でき、大差はないと思われる）。

この点で、税務調査についての先例は<sup>(132)</sup>、手続的保障原則の観点から法定された改正法によって修正が迫られるはずであり、今後の最高裁の判断に注視が必要である。

おわりに

本稿では、近時の最高裁判決における租税法律主義の実相を探るため、手続法分野の解釈の特徴を探り、5つの視点から分析を行った。

対象判例に破棄判決・認容判決が多かった点で、最高裁は租税法律主義を手続法分野に徹底する姿勢を持つといえる。他方で、請求が認容された手続法分野の最高裁判決には、課税庁側の落ち度が認められる事例が多かった。課税庁の裁量抑止と納税者の権利保護の実現という租税法律主義の要請が、最高裁判決に反映したものと思われる。

近時の最高裁判決を対象にしたため、従前の租税判例との関係で変化はあったのかについても触れておく。まず、文理解釈の原則については、従前の最高裁判決の考え方が踏襲

(129) 青色申告の法人税更正処分を理由付記不備を理由に取り消した大阪高判平成25年1月18日・前掲注(33)は、収益事業該当性について、法人税法施行令及び同法施行規則の規定に加え「実費弁償通達の各規定や、その適用関係についての判断過程の記載が一切ないこと」を理由に挙げる。

(130) 中村・前掲注(120)56-57頁参照。

(131) 東京地判令和元年9月26日公刊物未登載（LEX/DB【文献番号】25581437）、東京地判令和元年11月21日・前掲注(33)等。

(132) 事前通知の懈怠を違法としつつ過少申告加算税賦課決定処分の取消しを認めなかったものに、東京地判令和元年9月26日・前掲注(131)。事前通知の重要性から手続違反は賦課決定処分に影響すると指摘するものに、奥谷健「国税通則法65条5項における『調査』の違法性と課税処分」税法学584号（2020年）23頁参照。

(133) 事前通知が質問検査を行うための法律上の要件ではないことを前提に判断された最決昭和48年7月10日刑集27巻7号1205頁。

されていると考える<sup>(134)</sup>。また、救済解釈は本稿で挙げたように最高裁昭和49年判決で示された法理であり、変化はないと考える（ただし、延滞税事件などの判例の蓄積により、救済解釈の条件がみえてきた）。他方で、最高裁平成18年に示された「正当な理由」の法解釈と判断基準については、その後、租税判例全般で顕著に示されるようになり複雑化の傾向に発展する嚆矢となったもので、明確主義の徹底として変化が生じた部分といえる（平成27年から生じたと筆者が考える<sup>(135)</sup>、判断基準の「複雑化」を生じさせる最初の「明確化」の達成として重要である<sup>(136)</sup>）。また、源泉徴収制度の判例が多く顕出したことで、2つの解釈を中心に、手続法的解釈の1つの特色があらわれた。手続的保障原則が整備された平成23年12月改正の諸規定（理由付記の不備、事前通知を欠く処分効力等）の解釈については、改正法の趣旨を踏まえた最高裁による解釈がなされ、租税法律主義が徹底されることが期待される。

納税義務が確定するためには、課税要件という租税実体法の要件に加え、手続法が定める手続要件も満たす必要がある。両者について法定と明確を求めるのが、租税法律主義である（実体法上の要件は所得税法等に、手続法上の要件は国税通則法に規定がある）。

中心的にみた手続法的解釈は、税額確定方式からも整理ができる。申告納税方式では、納税者の申告を補充する更正処分等に際して理由付記が求められるが、行政処分であるため裁量抑止の要請が働いた。また、納税者の申告により納税義務を確定させることを原則とすると、特に手続について法の不備があった場合に、適法な処分にみえても納税者の権利保護を実現すべき場合が生じる。救済解釈

が例外的に許容されるのは、租税法律主義の要請といえる。賦課課税方式では、加算税の賦課要件について判断基準の明確化が求められるが、これも裁量抑止の要請であった。ただし、自動確定方式を採用する源泉徴収義務は、所得税法が規定する実体法上の要件（支払行為）のみで納税義務が確定する。手続を要しないことが手続法に定められている点から、源泉徴収制度のなかでも源泉徴収義務を定めた法の解釈については、特殊な解釈が生じていた（実体法と手続法の統合的な解釈ともいえる）。支払のみで確定する点では、納税義務の確定に課税庁の裁量は介在しない。しかし、支払時に支払者に要件充足の判断が求められるため、法定主義・明確主義が徹底されていた（源泉徴収義務を定めた規定の解釈ではない場面では、通常の税法解釈がなされていたことは、この点から説明ができる）。

最後に、租税法律主義の実相である。法定主義・明確主義の要請からの解釈論は活発であったが、手続規定が完備されているとはいえない手続法分野においては、納税者の権利保護を実現するために救済解釈の途が検討される必要がある。最高裁はこれを模索してきたといえるが、法定主義が行き届かない「法の欠缺」の場合に納税者の権利保護を実現することは、租税法律主義の要請である。「納税者の権利保護」は、法定主義や明確主義と同様に憲法84条の内容であり、具体的な解釈論に影響を与える力を持つ。このように考える

(134) 木山・前掲注(5)123頁参照。

(135) 顕著な例に、最判平成27年3月10日刑集69巻2号434頁、最判平成27年6月12日・前掲注(23)、最判平成27年7月17日民集69巻5号1253頁、最判平成28年2月29日・前掲注(41)等。

(136) 木山・前掲注(46)24-25頁参照。

ことで、税法の大原則である厳格解釈にとどまらず、独特な解釈に思われる合憲解釈も、例外的な解釈にみえる救済解釈も、いずれも憲法の要請によるものと位置付けることができる。

こうした光のあて方により、手続法分野における税法解釈の議論が活発化し（合憲解釈や法の欠缺の場面においては、文理の枠が重視される法定主義・明確主義から解放された隙間について、仕組み解釈がこれを埋める論

拠になる可能性もある）、「納税者の権利保護」が文理の枠を超越する力をもつ源が租税法律主義にあることが、まず意識されることが重要である。合憲解釈を柔軟に使う方法や、救済解釈の積極的な活用を行う方法も、こうして租税法律主義の要請と捉えることができれば、従来の法定主義・明確主義とは異なる観点から税法解釈のあり方の議論ができるようになると思われる。

以上