

論 説

租税法律主義と違憲立法審査

— 行為・計算否認規定を中心として —

高橋秀至

(長崎県立大学経営学部教授・税理士)

目 次

- I はじめに
- II 大嶋訴訟と立法裁量
 - 1 大嶋訴訟最判
 - 2 二重の基準論と立法裁量
- III 税法の基本原則と違憲立法審査
 - 1 公平負担原則と立法裁量
 - 2 租税法律主義の原則と立法裁量
- IV 行為・計算否認規定と違憲立法審査
 - 1 法人税法132条に関する最高裁判決
 - 2 法人税法132条の2に関する最高裁判決
 - 3 一般的・包括的租税回避否認規定の違憲性
 - 4 行為・計算否認規定に対する厳格審査の必要性
- V おわりに

I はじめに

租税法律主義の原則は、憲法30条および同84条に基礎をおく憲法原則であり、同原則に反する租税法規は、違憲無効である（憲98条）。しかし、租税法規において違憲判決がくだされたことは、これまでのところ、ほとんどない。税法の違憲立法審査に関する著名な裁判例として、いわゆる大嶋訴訟最判があり、同最判によると、税法には、広く立法裁量が認められることになる⁽¹⁾。同最判は、公平負担原則に関する違憲立法審査事案ではあるが、租税法律主義の原則にも、同様のことがいえるのであろうか。

租税法律主義の原則により、税法には厳格な解釈が求められ、税法の解釈は文理解釈によらなければならない。この税法の解釈においてしばしば問題とされるのが租税回避であ

り、租税回避を否認するためには、租税回避否認規定が必要であるとされている⁽²⁾。我が国には、ある特定の範囲に限定して、その範囲内で一般的に適用される租税回避否認規定または特定の範囲内を包括して適用される租税回避否認規定はあるものの（法税132条・同132条の2・同132条の3・所税157条・相税64条等）、税法全般を包括して一般的に適用される租税回避否認規定は存しない⁽³⁾。税法には古くから、一般的・包括的租税回避否認規定として、同族会社等の行為・計算否認規定がおかれていたが（法税132条・所税157条・相

(1) 最大判昭和60年3月27日判タ553号84頁。大阪高判昭和54年11月7日民集39巻2号310頁。京都地判昭和49年5月30日民集39巻2号272頁。

(2) 清永敬次『税法』（ミネルヴァ書房、新装版、2013）42-48頁参照。

税64条)、近年の税制改正で、組織再編成に係る行為・計算否認規定および連結法人に係る行為・計算否認規定があいついで追加された(法税132条の2・同132条の3)。さらには、税法全般にわたる一般的・包括的租税回避否認規定の制定を求める見解もあり⁽⁴⁾、今後においてさらなる立法がなされ、一般的・包括的租税回避否認規定が拡大することも、懸念される。

我が国における主要な国税には、そのほとんどすべてにおいて、申告納税方式による税額確定手続が採用されている(税通16条・所得税120条・法税74条・消費税45条・相税27条・同28条等)。申告納税方式において、納税者は、自らの事実で課税要件法を自らの手で適用しなければならない。納税者が課税要件法を解釈・適用するにあたって、行為・計算否認規定の存在は、納税者の法的安定性にきわめて重大な影響をおよぼすものである。納税者が課税要件法を適法に解釈・適用した結果に基づいて申告納税したとしても、租税行政庁が行為・計算否認規定に基づいて増額更正処分をおこなうことがありえる。いかなる場合に納税者のなした行為・計算が否認されるのかわからなければ、納税者は安心して経

済生活を送ることができない。また、行為・計算否認規定がそもそも課税要件法定主義に適合するののかについても疑問が残る。

租税法律主義の原則についても、立法裁量が認められるのであれば、行為・計算否認規定が立法された以上、行為・計算否認規定には合憲性の推定がなされ、違憲立法審査を求めることも、事実上、困難なものとなる。はたして、租税法律主義の原則には、立法裁量が認められるべきものであろうか。

そこで小稿では、租税法律主義の原則に関する違憲立法審査がいかになされるべきかについて、行為・計算否認規定を中心に考察したい。

II 大嶋訴訟と立法裁量

1 大嶋訴訟最判

税法の違憲立法審査に関する重要な裁判例として、いわゆる大嶋訴訟最判がある⁽⁵⁾。本件は、大学教授であった上告人(原告・控訴人、以下、Xという。)が昭和39年分の所得税確定申告をしなかったところ、被上告人(被告・被控訴人、以下、Yという。)が昭和40年10月22日に決定処分をしたために、Xが同処分の

(3) 租税回避否認規定に関して「一般的」または「包括的」という言葉を用いる場合の用語法については、論者によってその使用方法が異なっている。たとえば金子教授は、税法全般にわたる否認規定を「すべての分野を包括する一般的否認規定」とし、法人税法132条等をさして「個別分野に関する一般的否認規定」としている(金子宏『租税法』(弘文堂、第23版、2018)137頁参照)。金子教授は、今日ではこのように両者を「一般的否認規定」と統一的に表現しているが、過去においては、税法全般にわたる否認規定を「包括的否認規定」とし、特定の範囲に限定した否認規定を「個別の分野に関する一般的否認規定」としていた(金子宏

『租税法』(弘文堂、第20版、2015)126頁参照)。これに対して『改正税法のすべて』では、法人税法132条等をさして「包括的な租税回避防止規定」としている(中尾睦ほか『平成13年版 改正税法のすべて』(大蔵財務協会、2001)243-244頁〔藤本哲也、朝長英樹〕参照、柴崎澄哉ほか『平成14年版 改正税法のすべて』(大蔵財務協会、2002)370頁〔井口裕之、朝長英樹、佐々木浩〕参照)。
(4) 今村隆『現代税制の現状と課題(租税回避否認規定編)』(新日本法規、2017)313-320頁参照。
(5) 最大判昭和60年3月27日判タ553号84頁。大阪高判昭和54年11月7日民集39巻2号310頁。京都地判昭和49年5月30日民集39巻2号272頁。

取り消しを求めた事案である。Xには、昭和39年に複数の大学からの給与所得および雑所得があったものの、これを申告せず、Yが決定処分をしたのである。本件においてXは、所得税法における給与所得算定規定が、他の所得の算定規定に比して著しく不公平な規定であるとし、憲法14条1項に違反し、違憲無効な規定である旨を主張した。

本件最判は、「租税は、国家が、その課税権に基づき、特別の給付に対する反対給付としてでなく、その経費に充てるための資金を調達する目的をもつて、一定の要件に該当するすべての者に課する金銭給付であるが、およそ民主主義国家にあつては、国家の維持及び活動に必要な経費は、主権者たる国民が共同の費用として代表者を通じて定めるところにより自ら負担すべきものであり、我が国の憲法も、かかる見地の下に、国民がその総意を反映する租税立法に基づいて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いる(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るが、憲法自体は、その内容について特に定めることをせず、これを法律の定めるところにゆだねているのである。思うに、租税は、今日では、国家の財政需要を充足するという本来の機能に加え、所得の再分配、資源の適正配分、景気の調整等の諸機能をも有しており、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。したがって、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。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。」と判示した。本件最判は、租税立法において立法裁量があることを認め、違憲無効の訴えを退けたのである。

本件最判によるならば、税法には立法裁量が認められるのであって、立法目的が正当なものである以上、立法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、違憲判決が出ることはないということになる。

2 二重の基準論と立法裁量

税法には広く立法裁量が認められるという論理は、二重の基準論に由来するものである。二重の基準論とは、違憲立法審査にさいして、基本的人権を精神的自由権と経済的自由権に区別し、精神的自由権には厳格な審査を求めのに対して、経済的自由権に関しては、立法府の裁量を認め、柔軟な審査で良いとするものである⁽⁶⁾。このように基本的人権を色分けして違憲立法審査における審査基準を違えるのは、表現の自由をはじめとする精神的自由

(6) 佐藤幸治『日本国憲法』(成文堂、第2版、2020) 713-716頁参照。

権が民主主義の政治過程における根幹にかかわる人権であるためとされている⁽⁷⁾。経済活動に対する不当な制約があったとしても、民主主義政治過程が正常に機能しているのであれば、当該制約は立法により修正可能である。その一方で、表現の自由をはじめとする精神的自由権に対する制約があった場合には、民主主義政治過程がゆがめられるために、立法による解決を望むことはできない。二重の基準論は、民主主義政治過程が損なわれる危険性がある場合には、司法が積極的に違憲判断をすべきであるが、そうでない場合には、政治過程の判断を尊重すべしとするものである⁽⁸⁾。租税の賦課・徴収によって制約を受ける基本的人権は、財産権すなわち経済的自由権であり、二重の基準論にしたがうならば、税法に立法裁量が広く認められるとすることには、一定の理解がえられよう。大嶋訴訟最判では、このような二重の基準論に基づく立法裁量が認められ、合憲性の推定が働き、納税者の主張が退けられたのであろう。

III 税法の基本原則と違憲立法審査

1 公平負担原則と立法裁量

大嶋訴訟は、所得税法の課税標準規定が憲法14条1項に反するとして納税者が訴えたものであり、公平負担原則に関する違憲立法審査事案である。租税は、直接の反対給付を伴わない公共サービスの資金調達手段として国家により課されるものであり、その本質的要素として、公益性、権力性および非対価性を有するものである⁽⁹⁾。課税の目的が公共サービスの財源調達にあり、租税が直接の反対給付を伴わずに強制的に賦課・徴収されるものであることからすると、租税は各人の税負担能

力に応じて公平に課されなければならない。憲法14条1項は、法の下での平等を定めたものであるが、税法における平等原則は、租税負担の公平をその中心とするものといえることができる。公平負担原則に反する租税法規は、憲法14条1項に反し、違憲無効である。

公平負担原則は、税負担能力に応じた課税を求めるものであるため、同様の状況にあるものには同様の課税が求められ、異なる状況にあるものには状況に応じて異なる課税が求められる。しかし、ひとくちに租税負担の公平といっても、その評価は個人によって異なるものである。本件におけるXの主張は、給与所得にかかる課税標準規定が事業所得にかかる課税標準規定に比して不公平であるとし、違憲無効を訴えるものである。本件においてXは、事業所得者には実額による必要経費控除が認められるのに対して、給与所得者には概算控除としての給与所得控除しか認められていないことをもって、憲法14条1項に反する旨を主張した。たしかに、給与所得と事業所得とでは、所得算定方法が異なるが、必ずしも給与所得者が不利であるとは限らない。実額の必要経費よりも給与所得控除額の方が高い場合も多いであろう。

ある税制が公平負担原則に資するものであるか否かについては、納税者個人のおかれた状況によっても異なるし、納税者個人への価値観の相違によっても異なるものとなる。公平という観念は、相対的な観念であって⁽¹⁰⁾、十人十色の公平観があるといっても過言では

(7) 長谷部恭男『憲法』（新世社、第7版、2018）114-117頁参照。

(8) 長谷部・前掲注(7)115頁参照。

(9) 金子宏ほか『税法入門』（有斐閣、第7版、2016）3-5頁〔金子宏〕参照。

ない。まさに公平負担は、きわめて多義的な概念であるということができ、少人数による合意により結論をえる訴訟には、なじまないものである。そこで、公平負担原則に関する憲法適合性の判断を立法府における多数決に委ねることは、一定の理解がえられよう。

我が国では、私有財産制がとられており、国民の財産権は保障されている（憲29条）。国民に財産権が保障されているかぎり、国家の財政需要は、国民が負担しなければならず、国民には租税が課される。租税は国民の財産権に対する制約となるが、租税負担の公平は、国民の間で租税負担をいかに配分するかの問題となる。租税負担の配分は、民主主義政治過程で決すべき問題であり、公平負担原則は立法時に考慮すべき原則である。公平負担原則に関する憲法適合性判断は、まさに民主主義政治過程によって決すべき問題であり、民主主義政治過程が損なわれる危険性を有するものではないために、二重の基準論にしたがって、立法裁量を認めるとしてもよいであろう。

2 租税法律主義の原則と立法裁量

(1) 秋田市健康保険税事件高判

租税法律主義の原則に関する違憲判決のひとつとして、いわゆる秋田市健康保険税事件高判がある⁽¹⁾。本件は、控訴人（被告、以下、Yという。）がなした昭和50年度ないし同52年度にかかる秋田市国民健康保険税賦課決定処分に対して、被控訴人（原告、以下、Xという。）が秋田市国民健康保険税条例2条の違憲

無効による本件処分の取り消しを求めた事案である。

本件高判は、「課税要件法定（条例）主義」といつても、課税要件のすべてが法律（条例）自体において規定されていなければならない、課税要件に関して、法律（条例）が行政庁による命令（規則）に委任することが一切許されないというのではなく、ただ、その命令（規則）への委任立法は、他の場合よりも、特に最小限度にとどめなければならないとの要請が働くものとして理解されるべきであるし、また、課税要件明確主義の下でも、課税要件に関する定めが、できるかぎり一義的に明確であることが要請されるのであるが、租税の公平負担を図るため、特に不当な租税回避行為を許さないため、課税要件の定めについて、不確定概念を用いることは不可避であるから、かかる場合についても、直ちに課税要件明確主義に反すると断ずることはできないし、その他の場合でも、諸般の事情に照らし、不確定概念の使用が租税主義の実現にとつてやむをえないものであり、恣意的課税を許さないという租税法律（条例）主義の基本精神を没却するものではないと認められる場合には、課税要件に関して不確定概念を用いることが許容される余地があるというべきである。ただし、立法技術上の困難などを理由に、安易に不確定、不明確な概念を用いることが許されないことはもとより当然であり、また、許容されるべき不確定概念は、その立法趣旨などに照らした合理的な解釈によつて、その具体的意義を明確にできるものであることを要

(10) 憲法14条1項における平等についても、絶対的平等を意味するものではなく、不合理な差別の禁止を意味するものと解されている（最大判昭和39

年5月27日民集18巻4号676頁参照）。

(11) 仙台高判昭和57年7月23日判タ487号113頁。秋田地判昭和54年4月27日行集30巻4号891頁。

するといふべきで、このような解釈によつても、その具体的意義を明確にできない不確定、不明確な概念を課税要件に関する定めを用いることは、結局、その租税の賦課徴収に課税権者の恣意が介入する余地を否定できないものであるから、租税法律（条例）主義の基本精神を没却するものとして許容できないといふべきである。」と説示した。このように、本件高判は、課税要件法定主義における委任立法の許容要件および課税要件明確主義における不確定概念の許容要件を示した。

そのうえで、本件高判は、「本件条例のもとでの控訴人による課税総額の確定について、本件条例にはその際によるべき基準は何ら規定されていないから、控訴人は自由な裁量によつて種々の政策的判断の積み重ねによつてこれを行いうるものと解するのほかはなく、保検税が目的税であることや、国保会計の収支均衡を無視して課税総額を確定できないということも、右裁量の幅を狭いものとするとはいえず、また条例2条の上限額の定め自体が右裁量の余地を大きく減殺する機能を果たすともいえない。したがつて、重要な課税要件たる課税総額の確定をこのように広汎な裁量の余地のあるままに控訴人に委ねた条例2条の課税総額規定はやはり課税要件条例主義に反するといわざるをえない。」と判示した。憲法30条および同84条にいう租税法律主義は、地方税における租税条例主義を包含しており¹²⁾、課税要件条例主義は国税でいうところの課税要件法定主義をさすものであろう。すな

わち、本件高判は、本件条例を国税にいうところの課税要件法定主義に反するものとしたといえる。

さらに本件高判は、「条例2条の『課税総額』は前記のとおり積極的に定義づけることは困難な概念であり、その金額については、同条において上限が規定されているだけで、その範囲内での確定は控訴人に委ねられているというのであるから、同条の規定が一義的に明確でないことも明らかであり、同条の解釈によつても、それを明確にできるものでもないから、同条の課税総額規定は課税要件明確主義にも違反するといふべきである。」と判示し、同条項を違憲無効と結論づけた。

本件は、税法における数少ない違憲判決の一つであり、租税法律主義の原則に関する違憲立法審査事案である。本件高判においては、本件条例の定立を立法裁量と位置づけることなく、違憲判決を下しており、裁判所は厳格に審査したものであるといふことができよう。

(2) 遡及立法事件最判

遡及立法の違憲性が争われた事案として、いわゆる遡及立法千葉事件最判および遡及立法東京事件最判がある¹³⁾。本2件は、ほぼ同時期に最高裁の判決がくだされたもので、土地等の売却日等の事実関係に若干の相違はあるものの、最判の法廷意見はほぼ同一である。本2件は、いずれも、平成16年度に改正された租税特別措置法31条にかかる改正法附則27条1項の違憲無効を訴えるものである。本件

12) 水野忠恒『大系租税法』（中央経済社、第3版、2021）10頁参照。

13) 最一小判平成23年9月22日判タ1359号75頁〔千葉事件〕。東京高判平成20年12月4日民集65巻6号2891頁〔千葉事件〕。千葉地判平成20年5月16日民

集65巻6号2869頁〔千葉事件〕。最二小判平成23年9月30日判タ1359号80頁〔東京事件〕。東京高判平成21年3月11日訟月56巻2号176頁〔東京事件〕。東京地判平成20年2月14日判タ1301号210頁〔東京事件〕。

税制改正前には、長期譲渡所得の計算上生じた損失の金額を他の各種所得の金額から控除する損益通算が認められていた（所税69条・旧租特31条）。本件税制改正は、この長期譲渡所得にかかる譲渡損失の損益通算を廃止するものである。本件改正法は、平成16年3月26日に成立し、同月31日の公布をへて同年4月1日に施行されたものであるが、改正法における同条の規定は、平成16年1月1日以後に行う土地等または建物等の譲渡について適用するものとされた（改正法附則27条1項）。本2件は、平成16年4月1日に施行された本件改正法が同年1月1日ないし同年3月31日に行われた土地等の譲渡に遡って適用された事案であり、憲法84条をめぐる違憲立法審査事案である。

本2件における最判の法廷意見はほぼ同一であり、このうち千葉事件最判は、「所得税の納税義務は暦年の終了時に成立するものであり（国税通則法15条2項1号）、措置法31条の改正等を内容とする改正法が施行された平成16年4月1日の時点においては同年分の所得税の納税義務はいまだ成立していないから、本件損益通算廃止に係る上記改正後の同条の規定を同年1月1日から同年3月31日までの間にされた長期譲渡に適用しても、所得税の納税義務自体が事後的に変更されることにはならない。しかしながら、長期譲渡は既存の租税法規の内容を前提としてされるのが通常と考えられ、また、所得税が1暦年に累積する個々の所得を基礎として課税されるものであることに鑑みると、改正法施行前にされた上記長期譲渡について暦年途中の改正法施行により変更された上記規定を適用することは、これにより、所得税の課税関係における納税者の租税法規上の地位が変更され、課税関係

における法的安定に影響が及び得るものというべきである。」と判示した。すなわち、同最判は、本件税制改正が厳密な意味での事後的変更にはあたらないとしつつも、法的安定に影響が及びうるものとした。

同最判は、憲法84条が課税関係における法的安定が保たれるべき趣旨を含むと解したうえで、「法律で一旦定められた財産権の内容が事後の法律により変更されることによって法的安定に影響が及び得る場合における当該変更の憲法適合性については、当該財産権の性質、その内容を変更する程度及びこれを変更することによって保護される公益の性質などの諸事情を総合的に勘案し、その変更が当該財産権に対する合理的な制約として容認されるべきものであるかどうかによって判断すべきものであるところ……。」と判示し、違憲判断の判断要素を示した。

また、同最判は、「このような要請に基づく法改正により事後的に変更されるのは、上記(1)によると、納税者の納税義務それ自体ではなく、特定の譲渡に係る損失により暦年終了時に損益通算をして租税負担の軽減を図ることを納税者が期待し得る地位にとどまるものである。納税者にこの地位に基づく上記期待に沿った結果が実際に生ずるか否かは、当該譲渡後の暦年終了時までの所得等のいかんによるものであって、当該譲渡が暦年当初に近い時期のものであるほどその地位は不確定な性格を帯びるものといわざるを得ない。また、租税法規は、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及び極めて専門技術的な判断を踏まえた立法府の裁量的判断に基づき定立されるものであり、納税者の上記地位もこのような政策的、技術的な判断を踏まえた裁量的判断に基づき設けられた性格

を有するところ、本件損益通算廃止を内容とする改正法の法案が立案された当時には、長期譲渡所得の金額の計算において損失が生じた場合にのみ損益通算を認めることは不均衡であり、これを解消することが適正な租税負担の要請に応えることになるとされるなど、上記地位について政策的見地からの否定的評価がされるに至っていたものといえる。」と判示した。すなわち、同最判は、租税法規が立法府の裁量的判断に基づき定立されるものであるという前提のもとに、納税者の法的安定性は裁量的判断に基づき設けられた性格を有するものとした。

同最判は、このような判断のもとで合理性判断をし、本件改正法附則を合憲と位置づけたのである。

(3) 租税法律主義の原則と二重の基準論

我が国は法治国家であり、憲法が国家権力を制限して国民の権利・自由を守ることを目的とすると考えらるならば¹⁴⁾、租税法律主義の原則は、法治国家において不可欠な憲法原則であるということが出来る。租税が直接の反対給付を伴わずに強制的に賦課・徴収されるものであることからすると、租税の作用は、国民の財産を一方的に国家の手に移すものということになる。租税の賦課・徴収は、国民の財産権に対する制約となるが、このように国民の財産権を制約するためには、法律または法律の定める条件によることを必要とするのであって(憲84条)、納税義務の成立要件は課税要件法に規定された課税要件の充足に限られる(憲30条・税通15条)。

租税を賦課・徴収しようとする場合には、「だれが、どのような場合にいかほどの納税義務を負うのか」ということ、すなわち課税要

件を民主主義政治過程により決し、法定しなければならない。公平負担原則は、租税負担の配分に関わる税法の基本原則であり、民主主義政治過程により決すべき事項に関わるものである。その一方で、租税法律主義の原則は、租税法律の定め方に関する税法の基本原則であり、その定め方いかんによっては、事実上、法律によらない課税を許容することになりかねない。

二重の基準論は、民主主義政治過程が正常に機能することを前提として、経済的自由権の制約に立法裁量を認めるものである。租税法律主義の原則に反する租税立法は、民主主義政治過程による結果ではあるものの、「法律によらない課税の禁止」という法治国家の存立に関わる原則をゆがめるものである。すなわち、租税法律主義の原則に反する租税立法は、民主主義政治過程が正常に機能した結果ということではできず、これに立法裁量を認めるべきではない。

遡及立法事件最判は、本件法改正が納税義務成立前の改正であることを理由として、納税義務自体の事後の変更にはあたらないと位置づけたうえで、合理性判断を容認した。遡及立法の禁止は、「租税法律主義の内容」のひとつにあげられるものである¹⁵⁾。本件法改正が厳密な意味での遡及立法ではないのであれば、「租税法律主義の内容」に抵触するものとはいえない。しかし、その一方で、租税法律主義の原則に適合するというためには、租税法規が法的安定性および予測可能性の担保という機能を有するものでなければならない

(14) 芦部信喜(高橋和之補訂)『憲法』(岩波書店、第7版、2019)5頁参照。

(15) 金子・前掲注(3)(第23版)81頁参照。

い¹⁶⁾。本件法改正は、法的安定性に影響を与えるものであり、本件最判は、法的安定性の阻害に関して合理性判断をしたものである。

公平負担原則に関する大嶋訴訟最判においては、「……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、……。」とされ、きわめて厳しい違憲性判断の基準が示された。この判断基準によるならば、違憲判決がくだされることは、事実上ありえないこととなる¹⁷⁾。その一方で、租税法律主義の原則に関する遡及立法事件最判は、そこまで厳しい基準を示したとはいえ、違憲判断につながる余地をのこしたものであることができる。このように考えると、租税法律主義の原則と公平負担原則で違憲立法審査に関する温度差があるようにも思える。いずれにしても、租税法律主義の原則に関する違憲立法審査には、立法裁量をできるかぎり認めるべきではなく、司法が積極的に違憲判断をすべきであろう。

IV 行為・計算否認規定と違憲立法審査

1 法人税法132条に関する最高裁判決

行為・計算否認規定にかかる違憲立法審査事案として、いわゆる光楽園旅館事件最判がある¹⁸⁾。本件は、上告人（原告・控訴人、以下、Xという。）が所有する建物およびXの代表取締役であるA等が所有する土地をX等が昭和42年6月20日に訴外Bに譲渡したものの、その建物および借地権の譲渡収入をXが益金に算入しなかったとして、被上告人（被告・被控訴人、以下、Yという。）がXの昭和41年12月1日ないし昭和42年11月30日事業年度にかかる法人税の更正処分をしたために、Xがその取り消しを求めた事案である。

Xは、本件譲渡につき、本件事業年度には、当該譲渡収入を全く益金の額に算入しなかったのであるが、その翌事業年度に本件建物譲渡収入のみを益金の額に算入した確定申告をおこなった。この事実をもとにYは、「かかる控訴人の会計処理によれば、結局のところ控訴人は本件一括売買代金中右1,214,300円のみを取受し、その余は清利ほか3名が取受したことになる。後者には控訴人が取得すべき借地権価格相当の金4,225,800円が含まれているのであるから、控訴人は清利ほか3名に右借地権価格相当の経済的利益を与えたこととなる。しかして、控訴人は法人税法第132条第1項第1号にいう内国法人である同族会社であり、控訴人のなしたかかる行為・計算をそのまま容認すると、控訴人の法人税の負担を不当に減少させる結果になるので、被控訴人は同法条に則り控訴人の所得金額の計算上右借地権の対価相当額を借地権譲渡収入とし、本件係争年度の益金として申告されていなかった本件建物譲渡収入とともに益金の額に加算して、本件更正処分をした。」と主張した。このようにYの主張は、本件更正処分が法人税法132条1項を適用したものであるが、これに対して、Xは、「本件更正処分の根拠となった法人税法第132条は、課税処分を、具体的にでなく、包括的・一般的・白地的に行政機関である税務署長に委任したものであるから、憲法第84条に違反し、無効である。」と主張し、本件処分の取り消しを求め

¹⁶⁾ 金子・前掲注(3) (第23版) 80頁参照。

¹⁷⁾ 谷口勢津夫『税法基本講義』(弘文堂、第6版、2018) 17頁参照。

¹⁸⁾ 最二小判昭和53年4月21日訟月24巻8号1694頁。札幌高判昭和51年1月13日訟月22巻3号756頁。釧路地判昭和49年4月23日税資75号193頁。

た。

法人税法132条1項には、「税務署長は、次に掲げる法人に係る法人税につき更正又は決定をする場合において、その法人の行為又は計算で、これを容認した場合には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ものがあるときは、その行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、その法人に係る法人税の課税標準若しくは欠損金額又は法人税の額を計算することができる。」と規定されている。同条項の適用要件にかかる文言として、「不当に減少」という不確定概念がもちいられており、当該不確定概念が課税要件明確主義に抵触するものであるか否かが問題となる。

本件高判は、「法人税法第132条は『法人税の負担を不当に減少させる結果になると認められるとき』同族会社等の行為計算を否認しうる権限を税務署長に付与しているのであるが、右行為計算否認の規定が、納税者の選択した行為計算が実在し私法上有効なものであっても、いわゆる租税負担公平の原則の見地からこれを否定し、通常あるべき姿を想定し、その想定された別の法律関係に税法を適用しようとするものであることにかんがみれば、右の『法人税の負担を不当に減少させる結果になると認められる』か否かは、もっぱら経済的、実質の見地において当該行為計算が純粹経済人の行為として不合理、不自然なものと認められるか否かを基準として判定すべきものと解される。一般に、かかる場合の判定基準は、法律上できる限り具体的、個別的、一義的に規定しておくことが望ましいのではあるが、複雑多岐にして激しく変遷する経済事象に対処しうるような規定を設けることは極めて困難であるから、法人税法が前記程度

の規定をおいたにとどまることもやむをえないところであって、これをもって、いわゆる租税法律主義を宣明し、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、納税の手続は、すべて法律に基づいて定められなければならない旨規定する憲法第84条に違反するものということとはできない。」と判示した。

また、本件最判は、「法人税法132条の規定の趣旨、目的に照らせば、右規定は、原審が判示するような客観的、合理的基準に従って同族会社の行為計算を否認すべき権限を税務署長に与えているものと解することができるのであるから、右規定が税務署長に包括的、一般的、白地的に課税処分権限を与えたものであることを前提とする所論違憲の主張は、その前提を欠く。原判決に所論の違法はなく、論旨は採用することができない。」と判示し、違憲無効の主張を退けた。

本件高判および同最判は、法人税法132条を合憲と判示したのであるが、判決理由に立法裁量をうかがわせる説明はなされていない。しかし、同条項が租税法律主義の原則に抵触しないとす理由について、本件最判は、「法人税法132条の規定の趣旨、目的に照らせば、右規定は、原審が判示するような客観的、合理的基準に従って同族会社の行為計算を否認すべき権限を税務署長に与えているものと解することができるのであるから、……。」とするのみである。また、本件高判においても、「『法人税の負担を不当に減少させる結果になると認められる』か否かは、もっぱら経済的、実質の見地において当該行為計算が純粹経済人の行為として不合理、不自然なものと認められるか否かを基準として判定すべきものと解される。」と説示しており、これが本件最判

のいう「客観的、合理的基準」ということになる。この基準が課税要件明確主義に抵触しない基準といえるのか否か、また、同条項が課税要件法定主義に抵触しないものといえるのか否かについて、厳格な審査をした結果としてえられた結論であるのか否かについては、判然としない。

2 法人税法132条の2に関する最高裁判決

違憲立法審査事案ではないものの、法人税法132条の2にかかる適用要件が争われたものとして、いわゆるヤフー事件最判がある¹⁹⁾。同条項には、「税務署長は、合併、分割、現物出資若しくは現物分配（第2条第12号の5の2（定義）に規定する現物分配をいう。）又は株式交換等若しくは株式移転（以下この条において「合併等」という。）に係る次に掲げる法人の法人税につき更正又は決定をする場合において、その法人の行為又は計算で、これを容認した場合には、合併等により移転する資産及び負債の譲渡に係る利益の額の減少又は損失の額の増加、法人税の額から控除する金額の増加、第1号又は第2号に掲げる法人の株式（出資を含む。第2号において同じ。）の譲渡に係る利益の額の減少又は損失の額の増加、みなし配当金額（第24条第1項（配当等の額とみなす金額）の規定により第23条第1項第1号又は第2号（受取配当等の益金不算入）に掲げる金額とみなされる金額をいう。）の減少その他の事由により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ものがあるときは、その行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、その法人に係る法人税の課税標準若しくは欠損金額又は法人税の額を計算することができる。」と規定されている。このように、同条項にも「不

当に減少」という不確定概念がもちいられており、適用対象となる行為・計算こそ同法132条と異なるものの、その適用要件にかかる文言は、同一である。

本件は、同法132条の2に関する違憲性を争うものではないものの、同条項適用要件の解釈を争うものである。本件高判は、「同条が定める『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もの』とは、(i)法132条と同様に、取引が経済的取引として不自然・不合理である場合（最高裁昭和50年（行ツ）第15号同52年7月12日第3小法廷判決・裁判集民事121号97頁、最高裁昭和55年（行ツ）第150号同59年10月25日第1小法廷判決・裁判集民事143号75頁参照）のほか、(ii)組織再編成に係る行為の一部が、組織再編成に係る個別規定の要件を形式的には充足し、当該行為を含む一連の組織再編成に係る税負担を減少させる効果を有するものの、当該効果を容認することが組織再編税制の趣旨・目的又は当該個別規定の趣旨・目的に反することが明らかであるものも含むと解することが相当である。」と判示した。同条項と同法132条とでは、適用要件にかかる文言が同一であるにもかかわらず、本件高判は、光楽園旅館事件最判とは異なる要件を示した。すなわち、同法132条の適用要件として光楽園旅館事件高判および同最判が、経済的合理性欠如要件を示したのに対して、ヤフー事件高判は、経済的合理性欠如要件に加えて課税要件法目的相反要件を示し、これら2つの要件のいずれかを充たせば、税務署長に否認権限が与えられるとした

(19) 最一小判平成28年2月29日判タ1424号68頁。東京高判平成26年11月5日訟月60巻9号1967頁。東京地判平成26年3月18日民集70巻2号331頁。

のである。本件高判は、同法132条と同法132条の2において、その適用要件にかかる文言が同一であるにもかかわらず、同法132条の2における適用要件を同法132条の適用要件に比して、広範にとらえたのである。

これに対して、本件最判は、「……同条にいう『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もの』とは、法人の行為又は計算が組織再編成に関する税制（以下『組織再編税制』という。）に係る各規定を租税回避の手段として濫用することにより法人税の負担を減少させるものであることをいうと解すべきであり、その濫用の有無の判断に当たっては、〔1〕当該法人の行為又は計算が、通常は想定されない組織再編成の手順や方法に基づいたり、実態とは乖離した形式を作出したりするなど、不自然なものであるかどうか、〔2〕税負担の減少以外にそのような行為又は計算を行うことの合理的な理由となる事業目的その他の事由が存在するかどうか等の事情を考慮した上で、当該行為又は計算が、組織再編成を利用して税負担を減少させることを意図したものであって、組織再編税制に係る各規定の本来の趣旨及び目的から逸脱する態様でその適用を受けるもの又は免れるものと認められるか否かという観点から判断するのが相当である。」と判示した。本件最判は、原審の結論を維持しつつも、上告受理申立に対して不受理決定をせずに上告棄却の判決をくだした。このことからすると、本件最判の判決理由は、同法132条の2にかかる適用要件を広範にとらえた原審の判決理由を差し替えたものということができる。

3 一般的・包括的租税回避否認規定の違憲性

(1) 一般的・包括的租税回避否認規定と課税要件明確主義

法人税法132条は、同族会社等にかかる一般的・包括的租税回避否認規定であり、同法132条の2は、組織再編成にかかる一般的・包括的租税回避否認規定である。租税回避否認規定は、個別租税回避否認規定と一般的・包括的租税回避否認規定に大別される²⁰⁾。個別租税回避否認規定は、否認すべき租税回避行為を特定し、当該行為を織り込んだ課税要件法を制定することで、課税要件法の欠缺を治癒するものである。これに対し、一般的・包括的租税回避否認規定は、否認すべき租税回避行為を特定せずに租税回避を否認する規定である。そのため、一般的・包括的租税回避否認規定は、不確定概念を使用せざるをえず、租税手続法によらざるをえない。

法人税法132条をはじめとする行為・計算否認規定には、「不当に減少」という不確定概念がもちいられており（法税132条・同132条の2・同132条の3・所税157条・相税64条等）、当該不確定概念が課税要件明確主義に抵触するか否かが問題となる。これらの行為・計算否認規定は、税法全般に一般的に適用される租税回避否認規定ではないものの、ある特定の範囲に限定して、その範囲内で一般的に適用される租税回避否認規定または特定の範囲内を包括して適用される租税回避否認規定である。一般的・包括的租税回避否認規定は、否認すべき租税回避行為を特定せずに租税回

²⁰⁾ 個別租税回避否認規定と一般的・包括的租税回避否認規定の区分および是非については、拙稿「租税回避否認の是非と包括的否認規定の解釈」福岡大学商学論叢60巻4号（2016）640-641頁参照。

避を否認する規定であり、個別の課税要件法に対して、立法時に立法者が想定しえなかった租税回避行為すなわち課税要件法の欠缺に対処するための規定である。

立法者は、民主主義政治過程により課税要件法を定立するのであるが、ある経済成果に課税をしようとするならば、立法者は、当該成果を生む私法上の法形式を想定し、当該法形式を課税要件に織り込んで課税要件法を定立する。租税回避行為は、このようにして定立された課税要件法の欠缺をみだして、課税要件の充足を回避する行為である。租税回避行為が課税要件法の欠缺をつく行為であるということは、租税回避行為は、当該課税要件法立法時には立法者が想定しえなかった行為ということになる。一般的・包括的租税回避否認規定は、不特定の租税回避行為に対して、当該行為・計算を否認するための手続規定であり、このような租税回避行為に課税をしようとするならば、「想定しえない行為・計算」に対処することができるような不確定概念をもちいざるをえない。すなわち、一般的・包括的租税回避否認規定にもちいられる不確定概念は、理念上、きわめて不明確な概念にならざるをえず、「わからないもの」を要件に取り込むための概念でなければ、その存在意義をなさないようなものである²¹⁾。

光楽園旅館事件最判は、原審が示した経済的合理性欠如要件をもって、「不当に減少」という不確定概念を明確な要件と位置づけたのであるが、果たしてそれが明確な要件といっ

てよいものだろうか。税法の定立に広く立法裁量が認められ、合憲性の推定が働くとするならば、たとえ不明確と思われる概念であっても、司法は、当該法規の立法趣旨・目的を参酌するなどして、明確な解釈結果を導き出さなければならない。経済的合理性欠如要件は、「不当に減少」という不確定概念に対して、より明確な解釈結果を導き出そうとする努力の産物といっても良いのかもしれない。

しかし、租税法律主義の原則に関する違憲立法審査には、立法裁量を認めるべきではない。行為・計算否認規定にもちいられている「不当に減少」という不確定概念は、個別の課税要件法制定時に立法者が想定できなかった行為・計算に対処するための文言であり、理念上においては、きわめて不明確な概念とならざるをえないものである。何をもって経済的合理性のない行為・計算とするのかについては、今一度、検討の余地があろう²²⁾。一般的・包括的租税回避否認規定としての立法趣旨・目的は、個別の課税要件法制定時に立法者が想定できなかった行為・計算に対処することにあるといえようが、「不当に減少」という要件に該当する行為・計算を極めて限定的にとらえるのであれば、租税回避否認規定としての実効性は極めて低いものとなり、当該立法趣旨・目的を達成しえないものとなろう。その一方で、「不当に減少」という要件に該当する行為・計算を広範にとらえるのであれば、租税回避否認規定としての実効性は高いものとなろうが、課税要件明確主義に反し、違憲

21) 拙稿「不確定概念と租税回避否認規定」税法学580号(2018)31-32頁参照。

22) 法人税法132条に関する近似の裁判例として、東京高判令和2年6月24日裁判所ウェブサイト(ユニバーサルミュージック事件)、東京高判平成27年

3月25日訟月61巻11号1995頁(IBM事件)がある。また、同法132条の2に関する近似の裁判例としては、東京高判令和元年12月11日訟月66巻5号593頁がある。

無効の規定ということになる。

ヤフー事件高判は、「不当に減少」という不確定概念に対して、課税要件法目的相反要件を示した。課税要件法目的相反要件は、個別の課税要件法に対して、その欠缺を埋めるべく、当該課税要件法の立法趣旨・目的に反する税負担の軽減を法人税法132条の2に関する適用要件とするものである。このことは、まさに、個別の課税要件法制定時に立法者が想定できなかった行為・計算をその要件とすることに他ならない。このような解釈によるならば、同条項は、「わからないもの」を要件とした条項ということになり、課税要件明確主義に反するといわざるをえない。

ヤフー事件高判がとったこのような解釈は、同最判により否定され、経済的合理性を考慮すべき事情とすることによって、経済的合理性欠如要件にひきなおされた²³。本件最判により、法人税法132条の2に関しても、極めて不明確な基準を示したとまではいえなくなったものの、同条項が一般的・包括的租税回避否認規定である以上、不明確な解釈となる危険性は拭いきれない。「不当に減少」という文言について、経済的合理性欠如要件を示すものと解すとしても、何をもって経済的合理性の欠如と解すべきかについては、議論の余地があり、必ずしも明確な要件とはいえないようにも思える。

(2) 一般的・包括的租税回避否認規定と課税要件法定主義

納税義務は、課税要件法に定められた課税要件の充足によって成立し、租税手続法に定められた要件にしたがって税額の確定が行われる(税通15条)。納税義務成立要件は、課税要件法に定められた課税要件の充足に限定さ

れるのであって(憲30条)、税額確定手続は、課税要件法により成立した納税義務を具体化するためのものである。すなわち、納税義務者が納付すべき税額は、すべて課税要件によって、定まるのであって、ある行為・計算によって租税負担が生じるのか否かは、当該行為・計算が課税要件法に定められた課税要件を充足するか否かによることとなる。

租税法律主義の原則は、納税義務の成立を課税要件法が規定する課税要件の充足に限定することによって、法律によらない課税を排除するものである。課税要件法定主義は、納税義務の成立要件である課税要件のすべてを法定すべしとするものであって、行政庁による恣意的課税から国民の財産権を保障するために不可欠なものであり、租税法律主義の核となる内容である。課税要件法定主義によるならば、納税義務は法定された課税要件によってのみ成立するものであり、納税義務の成立には一切の手続が排除される。

行為・計算否認規定には種々のものがあり、税目および適用対象となる行為・計算は異なるものの、その余の規定ぶりは、ほとんど同一である。法人税法132条には、「税務署長は、……更正又は決定をする場合において、……計算することができる。」と規定されている。また、同条項は、同法における第4章「更正及び決定」に位置づけられており、同条項は税務署長が課税処分を行うにあたっての税額確定手続を定めた手続法といえる。同条項に、「……その行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、……計算すること

²³ 拙稿「法人税法上の行為計算否認規定に関する最高裁判決の整合性」長崎県立大学論集(経営学部・地域創造学部)52巻1号(2018)29-30頁参照。

ができる。」と規定されていることからすると、同条項は、適用対象法人が実際におこなった行為または計算を否認して、税務署長が認める行為または計算に引き直すことを認めるものといえることができる。すなわち、行為・計算否認規定は、同族会社等の行為・計算が当該否認規定の適用要件を充足する場合に、当該法人が実際におこなった行為または計算を否認して、税務署長が認める行為または計算に引き直すことを認める規定である²⁴。

行為・計算否認規定が一般的・包括的租税回避否認規定であることからすると、法人が実際になした行為・計算は、個別の課税要件法立法時に想定しえなかった行為・計算ということになり、税務署長が認める行為・計算は、個別の課税要件法立法時に立法者が想定した行為・計算ということになる。すなわち、行為・計算否認規定は、個別の課税要件法によるならば課税要件を充足しない行為・計算に対して、個別の課税要件法に規定された課税要件を充足するものとみなして課税することを認める規定といえることができる。行為・計算否認規定は、法人が実際になした行為・計算が課税要件法に規定された課税要件を充足しないものであっても、当該行為・計算を課税要件とみなして、個別の課税要件法を解釈・適用する権限を税務署長に与える手続法といえる。行為・計算否認規定の適用要件を経済的合理性の欠如と考えるにしても、法人が実際になした行為・計算を税務署長が認める行為・計算に引きなおす規定であるということに代わりはない。このように考えるならば、行為・計算否認規定は、個別の課税要件法の文言を読みかえるための規定であり、個別の課税要件法によると課税要件が充足せず、納税義務が成立しない行為・計算に対して、

手続法である行為・計算否認規定を根拠に納税義務を成立させようと、課税処分をする権限を税務署長に与える規定であるといえることができる。

行為・計算否認規定には、「……税務署長の認めるところにより、……計算することができる。」と規定されており、税務署長の判断によって課税がなされるかのごとき規定ぶりとなっている。租税法律主義の原則は、行政権力による恣意的課税から国民の財産権を保障することを目的とするものであり、納税義務成立要件を課税要件法に規定された課税要件の充足に限定することで、納税義務の成立には一切の行政手続が排除されるのである。行為・計算否認規定は、個別の課税要件法によると課税要件が充足せず、納税義務が成立しない行為・計算に対して、行政庁の手続により納税義務を成立させる規定であって、課税要件法定主義に反し、違憲無効な規定であるといえよう。

4 行為・計算否認規定に対する厳格審査の必要性

光楽園旅館事件最判は、法人税法132条につき合憲との判決をくださった。本件最判の判決理由において、立法裁量をうかがわせる説明はなされていないものの、「法人税法132条の規定の趣旨、目的に照らせば、右規定は、原審が判示するような客観的、合理的基準に従って同族会社の行為計算を否認すべき権限を税務署長に与えているものと解することができる

²⁴ 拙稿「租税法律主義の機能と法人税法における行為計算否認規定の解釈」長崎県立大学論集（経営学部・地域創造学部）52巻1号（2018）4-8頁参照。

きるのであるから、右規定が税務署長に包括的、一般的、白地的に課税処分権限を与えたものであることを前提とする所論違憲の主張は、その前提を欠く。」とするのみであり、厳格に審査した結果としての判決であるのかについては、疑問が残る。同法132条の2に関するヤフー事件最判においては、違憲の主張すら、なされていない。同条項の違憲性が争われなかった理由については、憶測の域をでるものではないが、以下の理由が考えられる。同条項とその適用要件に関する文言を等しくする同法132条に関して、合憲との裁判例が定着していたために、違憲の主張をしても無駄と考えたのかもしれない。また、税法の定立には立法裁量が認められるとした大嶋訴訟最判の存在により、違憲の主張をしても無駄と考えたのかもしれない。

大嶋訴訟最判は、二重の基準論に基づいて、税法の定立に立法裁量を認めたものであるが、本件は公平負担原則に関する違憲立法審査事案である。二重の基準論とは、基本的人権、とくに自由権を精神的自由権と経済的自由権に区別して、精神的自由権には厳格な違憲立法審査を求め一方で、経済的自由権には、柔軟な審査を容認して立法裁量を認めるものである。国民に財産権が保障されている以上、国家の財政需要は国民が負担するほかはなく、国民は納税義務を負うことになる。租税の賦課・徴収は、国民の財産権に対する制約となるが、誰にいかほどの租税を課するのかが問題となる。公平負担原則は、かかる税負担を納税者間にいかに配分するのかに関わる税法の基本原則であって、憲法14条の要請により、租税負担の公平が求められる。租税負担が公平になるように租税法規が立法され、当該租税法規に基づいて、租税の賦課・徴収がなさ

れる。国家の財政需要を充足するにあたっては、国民に租税負担を求めることとなり、国民ひとりひとりの財産を制約することになる。誰にいかほどの租税を負担させるかについて、第一次的には、民主主義政治過程によって決すべき問題である。違憲立法審査は、民主主義政治過程によって立法された法律が憲法に適合するか否かについて、事後的に審査するものであり、ある法規が司法により違憲と判断された場合には、当該法規は無効なものとなる。公平という観念は、きわめて多義的な観念であって、少数の合意によって結論をえる訴訟にはなじまないものである。誰にいかほどの租税を負担させると公平に資するのかについては、民主主義政治過程によって決すべき問題であって、民主主義政治過程による弊害が生じない限り、立法裁量を認めても良いものということができる。

一方、租税法律主義の原則は、民主主義政治過程のあり方に関する憲法原則であって、公平負担原則に関する違憲立法審査と同様に考えることはできない。租税の賦課・徴収は、国民の財産権に対する制約となるが、税法は、行政庁による恣意的課税から国民の財産権を保障することを目的とする法規範である²⁵。租税法律主義の原則は、憲法30条および同84条に定められた憲法原則であって、納税義務の成立要件を課税要件法に規定された課税要件の充足に限定することで、納税義務の成立から一切の行政手続を排除するものである。したがって、租税を賦課・徴収するためには、必ず、課税要件法を明確に法定しなければならず、課税要件法によらない課税は許されな

²⁵ 中川一郎編著『税法学体系』（三晃社、全訂、1975）27-39頁〔中川一郎〕参照。

い。すなわち、課税要件法の欠缺に対して、行政手続によって当該欠缺を埋めて課税をおこなうことは、許されないのである。租税手続法は、あくまでも成立した納税義務に対して、税額の確定および消滅の手続を規定するだけのものであって、租税手続法によって納税義務が成立することがあってはならない。国民の財産権に対する制約は、民主主義政治過程によって成立した法律によってのみ、認められるのであって、法律によらない財産権の侵害は許されるものではない。課税要件法に規定のない納税義務の成立を租税行政手続によって認めることは、租税行政庁の恣意専断による課税に道を開くことになりかねず、たとえそのことが租税手続法に明定されていたとしても、許されることではない。租税を賦課・徴収するために、民主主義政治過程により決すべきことは、いかなる課税要件を課税要件法におくかということであって、租税手続法による課税を認めるような規定を置くことは許されないのである。

租税法律主義の原則は、租税法律の定め方に関する税法の基本原則であって、租税法律が定める内容に関する基本原則ではない。誰にいかほどの租税を課すのかについては、課税要件の内容に関するものであって、多くの人による議論をへたうえで、多数決により決すべきことであり、民主主義政治過程により決すべきものである。これに対して、租税法律の定め方に関しては、民主主義政治過程により決すれば、それで良いというものではない。租税法律の定め方しだいでは、行政庁が国民の財産権をいかようにも侵害できることにもなりかねない。租税法律の定め方を誤ると、租税法律主義の原則は形骸化しかねないのである。これでは、民主主義政治過程が正

常に機能しているとはいいがたく、財産権の不当な侵害に対して立法による解決を望むことはできない。

同じ経済的自由権に関する問題であっても、租税法律の内容に関する公平負担原則と租税法律の定め方に関する租税法律主義の原則とでは、違憲立法審査における審査基準は、同一であって良いというわけにはいかないであろう。租税法律主義の原則は、租税法律の定め方に関する税法の基本原則であって、民主主義政治過程のあり方に関する憲法原則といえることができる。したがって、租税法律主義の原則に関する憲法適合性の判断は、民主主義政治過程に委ねるべきものではなく、司法が厳格に審査すべきものといえることができる。

行為・計算否認規定は、個別の課税要件法によると課税要件が充足せず、納税義務が成立しない行為・計算に対して、行政庁の手続により納税義務を成立させる規定である。租税法律主義の原則は、納税義務の成立要件を課税要件法に規定された課税要件の充足に限定することで、納税義務の成立から一切の行政手続を排除するものであって、租税行政手続により課税要件を創造することは、許されないことである。行為・計算否認規定は、課税要件法定主義に反したものであり、租税法律の定め方を誤った規定であるといわざるをえない。このように租税法律の定め方を誤った規定に関して、立法裁量を認めることはできず、司法は厳格な違憲立法審査をすべきである。行為・計算否認規定は、課税要件法に規定された課税要件の充足を唯一の納税義務成立要件とする租税法律主義の原則に反するものであり、司法は違憲無効の判決をくだすべきであるといえよう。

V おわりに

本稿では、租税法律主義の原則に関する違憲立法審査がいかになされるべきかについて、行為・計算否認規定を中心に考察してきた。大嶋訴訟最判は、税法に立法裁量を認めたのであるが、本件は公平負担原則に関する違憲立法審査事案である。本件最判によるならば、税法には立法裁量が認められるのであって、立法目的が正当なものである以上、立法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、違憲判決が出ることはないということになる。

税法には広く立法裁量が認められるという論理は、二重の基準論に由来するものである。二重の基準論とは、基本的人権、とくに自由権を精神的自由権と経済的自由権に区別して、精神的自由権には厳格な違憲立法審査を求める一方で、経済的自由権には、柔軟な審査を容認して立法裁量を認めるものである。このような区別は、自由権の不当な制約に対する民主主義政治過程の機能性に着目したものである。すなわち、民主主義政治過程が正常に機能するのであれば、自由権の不当な制約があったとしても、当該制約は民主主義政治過程を通じて是正可能であるが、さもなくば、民主主義政治過程による是正は不能であって、司法が積極的に関与しなければならないというものである。

公平負担原則は、納税者間における租税負担の配分をいかにすべきかに関わるものであり、租税法律の内容に関する税法の基本原則である。租税を賦課・徴収しようとする場合には、「だが、どのような場合にいかほどの納税義務を負うのか」ということ、すなわち課税要件を民主主義政治過程により決し、法

定しなければならない。課税要件を法定するにあたっては、納税者間において租税負担が公平になるようにしなければならない。違憲立法審査は、このようにして法定された課税要件法が憲法に抵触するか否かを審査するものである。しかし、公平負担原則にいう公平という観念は、きわめて多義的な観念であって、少数の合意によって結論をえる訴訟にはなじまないものである。誰にいかほどの租税を負担させると公平に資するのかについては、立法府の多数決によって決すべき問題である。租税法律の内容に関する税法の基本原則である公平負担原則は、民主主義政治過程に委ねるべき問題であって、民主主義政治過程による弊害が生じない限り、立法裁量を認めても良いものということができる。

一方、租税法律主義の原則は、租税法律の定め方に関する税法の基本原則であって、租税法律が定める内容に関する基本原則ではない。租税法律の定め方に関しては、民主主義政治過程により決すれば、それで良いというものではない。租税法律の定め方しだいでは、行政庁が国民の財産権をいかようにも侵害できることにもなりかねない。租税法律の定め方を誤ると、租税法律主義の原則は形骸化しかねないのである。これでは、民主主義政治過程が正常に機能しているとはいいがたく、財産権の不当な侵害に対して立法による解決を望むことはできない。したがって、租税法律主義の原則に関する憲法適合性の判断は、民主主義政治過程に委ねるべきものではなく、司法が厳格に審査すべきものということができる。

行為・計算否認規定は、個別の課税要件法によると課税要件が充足せず、納税義務が成立しない行為・計算に対して、行政庁の手續

により納税義務を成立させる規定である。租税法律主義の原則は、納税義務の成立要件を課税要件法に規定された課税要件の充足に限定することで、納税義務の成立から一切の行政手続を排除するものであって、租税行政手続により課税要件を創造することは、許されないことである。行為・計算否認規定は、課税要件法定主義に反したものであり、租税法律の定め方を誤った規定であるといわざるをえない。このように租税法律の定め方を誤った規定に関して、立法裁量を認めることはできず、司法は厳格な違憲立法審査をすべきであり、行為・計算否認規定に対して、司法は違憲無効の判決をくだすべきであるといえよう。

本稿では、租税法律主義の原則に関する違

憲立法審査において、厳格な審査をすべきであり、行為・計算否認規定に対して、違憲無効の判決をくだすべきとの結論をえたが、司法審査は、あくまでも事後的救済にとどまるものである。真に納税者の権利保護を考えるのであれば、行為・計算否認規定は、立法による廃止を求めるべきである。近年、新たな行為・計算否認規定があいついで立法されており、税法全般にわたる一般的・包括的租税回避否認規定の制定を求める見解もある。そのようななかでは、一般的・包括的租税回避否認規定の違憲性を再認識すべきである。現存する一般的・包括的租税回避否認規定の廃止を求めるのはもとより、新たな一般的・包括的租税回避否認規定の制定に道を開いてはならない。