

論 説

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 ——

谷口勢津夫

(大阪大学大学院高等司法研究科教授)

目 次

- | | |
|----------------------|-----------------------|
| I はじめに | III 司法的救済保障原則と法創造根拠理由 |
| II 司法的救済保障原則と文理解釈 | 1 租税正義 |
| 1 司法的救済保障原則と裁判を受ける権利 | 2 近代法の基本原理 |
| 2 裁判所による司法への期待の「裏切り」 | 3 信義則 |
| 3 文理解釈の意義と「過形成」 | 4 実質主義 |
| 4 裁判官による文理解釈の「適正化」 | IV おわりに |

I はじめに

本稿は、租税法律主義の要請の1つである司法的救済保障原則の観点から行う税法判例の研究の一環⁽¹⁾として、近時の裁判例の一部にみられる文理解釈の「過形成」の傾向やその一因と考えられる「司法判断の行政判断化」の傾向を是正する必要があるとの問題意識に基づき、裁判官による文理解釈の「適正化」のために、個別的救済理由を従来の税法判例にみられる法創造に関して検討しようとするものである。

II 司法的救済保障原則と文理解釈

1 司法的救済保障原則と裁判を受ける権利

租税法律主義は、わが国では、「法律に基づく課税」を基本的な内容（根本原則）とした上で、(i)立法に関する原則として、①課税要件法定主義、②課税要件明確主義、③遡及立法の禁止、④手続的保障原則、(ii)行政に関する原則として、⑤合法性の原則、(iii)行政及び司法に関する原則として、⑥納税者の権利保護、を個別的な内容（下位原則）として、法

(1) より広く筆者の従来からの租税法律主義研究との関係でいえば、租税法律主義の「実相」を明らかにしようとする研究の一環である。この点については、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）「はしがき」参照。

(2) 谷口勢津夫「租税法律主義（憲法84条）」日税研論集77号（2020年）243頁、特に267-269頁参照。租税法律主義のそのような体系化について主導的な役割を果たしてこられたのは金子宏教授であるが、同教授の現在の見解については同『租税法〔第23版〕』（弘文堂・2019年）78-89頁参照。

の支配によるコーティング (coating) を伴う「総仕上げ」を通じて、体系化されてきたと考えられる⁽²⁾。筆者は、租税法律主義を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）とに区別する立場から、④手続的保障原則を実質的租税法律主義の構成原理の1つとして位置づけ、しかもその射程を司法にも広げ、裁判を受ける権利の保障（憲32条）との関係では「司法的救済保障原則」と呼ぶことにしている⁽³⁾。

裁判を受ける権利の保障は、沿革的には、ヨーロッパ大陸諸国で発達した「法律上の裁判官」（gesetzlicher Richter）の保障が明治憲法に継受され同24条は「第57条以下の司法権に関する規定と相照応して、司法権独立の原則から生ずる結果を定めて居るもの」⁽⁴⁾と解されていたが、現行憲法においては、「さらに『法の支配』を実現するための不可欠の手段としての意義を有[し]……人権を裁判的に保障する制度を支える根本原則」⁽⁵⁾として、「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」⁽⁶⁾ないし「人権に限らず権利の実効的な保護・救済を裁判によって請求する権利という側面」⁽⁷⁾が注目・強調されるようになってきている。

ここで「法の支配」は、公法・私法を問わず「法一般（law in general）の原理」⁽⁸⁾とみべきものであり、「①法が一般的抽象的であり、②公示され、③明確であり、④安定しており、⑤相互に矛盾しておらず、⑥遡及立法（事後立法）が禁止され、⑦国家機関が法に基づいて行動するよう、独立の裁判所によるコントロールが確立していること」⁽⁹⁾など、「一国の法秩序において、法が法として機能するための条件、言い換えれば人が法に従うための最低限の条件となる要請」⁽¹⁰⁾であるが、上記⑦に示されているように、裁判を受ける権利と結びつき得る契機を孕むものである。

もっとも、「法」を「正義への企て」として捉える立場⁽¹¹⁾からすると、法の「正義要求」すなわち「正義に適合するものとして承認され

(3) 谷口勢津夫『税法基本講義〔第7版〕』（弘文堂・2021年）【27】参照。金子宏教授は手続的保障原則を「租税の賦課・徴収は公権力の行使であるから、それは適正な手続で行われなければならない、またそれに対する争訟は公正な手続で解決されなければならない。」（同・前掲注(2)88頁）という原則として捉えつつ、租税争訟について「納税者の権利保護の観点から、きわめて重要な意味をもっており、租税争訟制度の確立は、租税法律主義の不可欠の要素である。」（同1069頁。下線筆者）と述べておられるが、その文脈において「司法的救済の保障の原理」を憲法76条1項及び裁判所法3条1項の規定から導き出しておられる（同『租税法理論の形成と解明 上巻』（有斐閣・2010年）124頁〔初出・2008年〕参照）。筆者のいう「司法的救済保障原則」も金子教授の説かれる「司法的救済の保障の原理」と基本的には重なるものであるが、筆者は裁判を受ける権利の観点を特に重視している。

(4) 美濃部達吉『逐条憲法精義』（有斐閣・1927年）370頁〔旧漢字は改めた〕。裁判を受ける権利の沿革については、芦部信喜編『憲法Ⅲ 人権(2)』（有斐閣・1981年）275頁以下〔同執筆〕参照。

(5) 芦部編・前掲注(4)275頁。

(6) 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155巻6号（2020年）1077頁、1078頁。

(7) 田中成明「法の支配と裁判を受ける権利(2・完)―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156巻1号（2020年）203頁、221頁。

(8) 田中・前掲注(6)1084頁。

(9) 長谷部恭男『憲法〔第7版〕』（新世社・2018年）19頁。

(10) 長谷部・前掲注(9)129-130頁。

(11) 井上達夫『法という企て』（東京大学出版会・2003年）第1章〔初出・1997年〕参照。

ることへの要求」¹²⁾は、法に基づく決定に服することを命じられる人々に対して、その決定が「正しいから決定された」¹³⁾ものであるかどうか（正義適合的な決定であるかどうか）を争う権利を「承認することに法をコミットさせ」、「人々の『正当化を争う権利』の法による制度的保障」（裁判を受ける権利の保障もその1つである）を生み出す¹⁴⁾が、その制度的保障において「司法の独立や権力分立原理……そのものが、その時々、政治的諸党派の力関係や社会的偏見から独立して人々（とくに異端者・少数者）の権利や自由を公正に保障するという『正義の守護者』としての司法への役割期待に依存しており、司法がかかる期待を公然と裏切る場合は、その独立性特権も意義を失う」¹⁵⁾（下線筆者）ことになる。

そこで、憲法は、「公平な第三者（裁判官）が、関係当事者の立証と推論に基づく弁論とに依拠して決定するという、純理性のとくに強く求められる特殊な参加と決定過程たる」ところ¹⁶⁾に立法権や行政権と異なる独自の意義ないし理論的根拠が存する司法権（実質の意味における司法権）を、「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」¹⁷⁾（下線筆者）としての裁判所に帰属させることとする（76条）とともに、裁判を受ける権利をすべての人に保障し（32条）、もって法の支配の下で権利の実効的保護・救済を実現しようとするも

のと解される。租税法律主義は、そのような意味での司法的救済を保障する原則（司法的救済保障原則）をその内容の1つとするものと考えられるのである。

2 裁判所による司法への期待の「裏切り」

以上で述べたような「現行憲法の法の支配・権力分立制・人権保障体制のもとで司法に配分・期待されている役割・権限」¹⁸⁾に照らしてわが国の税法判例をみると、とりわけ近時の裁判例の中には、以下で述べるように、法原理機関であるべき裁判所が、司法のそのような役割に対する期待（『正義の守護者』としての司法への役割期待）を「公然と裏切る」とみざるを得ないものがあるように思われる。

そのような裁判例としては、税務訴訟の訴訟要件（訴えの利益）について「条件付却下説」ともいうべき考え方を採用するものを挙げることができる。条件付却下説は、いわゆる更正の請求の排他性を訴えの利益の判断において考慮し、更正の請求をしないで課税処分のうち申告額を超えない部分についてまで取消しを請求することは不適法であるとして、訴えを却下する考え方である。筆者は既に本誌においてそのような考え方を批判的に検討した¹⁹⁾ので、ここでは、その拙稿でも引用した、「従来の通説的見解及び判例の多くは、明文の規定がないにもかかわらず、論理的な理由だけで訴えの利益を制限的に理解している

12) 井上・前掲注(11)6頁【初出・1997年】。

13) 井上・前掲注(11)8頁【初出・1997年】。

14) 井上・前掲注(11)9頁【初出・1997年】。

15) 井上・前掲注(11)10頁【初出・1997年】。

16) 佐藤幸治『憲法〔第3版〕』（青林書院・1995年）295頁。井上・前掲注(11)172頁【初出・1991年】も

同旨。なお、異なる司法権観については松井茂記『日本国憲法〔第3版〕』（有斐閣・2007年）225-227頁参照。

17) 佐藤・前掲注(16)291頁。

18) 田中・前掲注(7)221頁。

様な傾向にあるのではないか、と思われる。訴えの利益を本案判決の前提要件として理解する論説は、実質的には、訴訟経済、とくに裁判所の負担軽減を主な根拠としているようにしか思われない。その結果、形式論理のゆえに国民や原告の法律的权利、利益の救済が実質的に制限されているように思われる。これでは、なんのための裁判制度、司法制度であるのか、裁判所のための裁判制度であるのか、と問いたくなるような印象を受けるのである。¹⁹⁾という見解を、大いに傾聴に値するものとして再度引用するにとどめることにする。

また、租税行政手続法上の義務の不履行を理由にして租税実税法（課税要件法）上の問題に対する判断を回避したとみられるような裁判例も、裁判所が司法に対する期待を裏切るものとして挙げるができる。例えば、タックス・ハイブン対策税制の適用除外要件規定の適用に関して確定申告書へのいわゆる適用除外記載書面の添付をしなかった場合に

ついて、その書面添付を義務づける規定を「適用除外規定の適用要件を定めたもの」として、適用除外要件の充足の有無に関する実体判断に立ち入ることなく、適用除外規定の適用を否定する裁判例²⁰⁾がこれである。確定申告書への適用除外記載書面の添付は「適用除外を受けるための手続」²¹⁾と解されているところ、その添付をしなかったという一事をもって、タックス・ハイブン対策税制の「中核的措置」である合算課税を合理化するための「基本的要件」としての適用除外要件²²⁾の充足の有無に関する実体判断に立ち入らないことは、その実体判断を「避ける」²³⁾ものというような受け止め方をされても致し方ないであろう。

以上でみた裁判例は、租税行政手続法上の納税者の行為（更正の請求をしなかったことや確定申告書への適用除外記載書面の添付をしなかったこと）を理由にして本案判断やこれに準じる判断（適用除外要件の充足の有無に関する実体判断）をしなかったものであり、租税手続を実質的にはいわば「訴訟要件化」

19) 谷口勢津夫「課税処分取消訴訟に係る訴えの利益と更正の請求の排他性」税法575号（2016年）135頁参照。ほかに同・前掲注(2)291-292頁、同・前掲注(1)437-447頁も参照。なお、更正の請求の排他性と不当利得返還請求との関係については同「過大納付税額の不当利得返還請求の許容性」曾和俊文ほか編『行政法理論の探究 芝池義一先生古稀記念』（有斐閣・2016年）437頁、義務付け訴訟との関係については同・前掲注(3)【132】参照。

20) 岸田貞夫「訴えの利益」石島弘ほか編『税法の課題と超克 山田二郎先生古稀記念論文集』（信山社・2000年）431頁、447頁。この見解は谷口・前掲注(19)税法575号142頁注(19)で引用した。

21) 岡山地判平成26年7月16日訟月61巻3号702頁、東京高判平成29年5月25日訟月63巻11号2368頁、東京地判令和3年2月26日〔未公刊〕等。

22) 高橋元監修『タックス・ハイブン対策税制の解

説』（清文社・1979年）143頁。その添付を「申告要件」とは解さないものとして、税理士法人プライスウォーターハウスクーパース編『国際税務ハンドブック』（中央経済社・2010年）286-289頁参照。

23) 税制調査会『昭和53年度の税制改正に関する答申』（昭和52年12月）6-7頁は、タックス・ハイブン対策税制の「基本的な考え方」の中で、「合算課税」と「適用除外」について述べている。また、最判平成21年10月29日民集63巻8号1881頁は、タックス・ハイブン対策税制を「全体として合理性のある制度」と認めるに当たって、適用除外要件の存在を援用している。

24) 週刊T&A master編集部「サンリオ、書面添付漏れ理由に適用除外規定の適用認められず」週刊T&A master 878号（2021年）40頁、41頁。

したものとみることができるようになる。そのような租税手続の「訴訟要件化」は、租税法律への形式的適合性の確保及びこれを支える文理解釈からの帰結であり、しかも次の3(2)で検討する「司法判断の行政判断化」の一場合であると考えられるが、それが前記の見解の説くように訴訟経済ないし裁判所の負担軽減を考慮したものであったとしても、そのような考慮は、これを国会（憲41条）という「政治部門」²⁵が行うのであれば格別（勿論、それでも裁判を受ける権利との関係で立法裁量の限界を問題にすべきであるが）、「現実の力関係において異なる当事者が、対等の資格で参加でき、力関係によってではなく『純理性』の要請に基づいて公平な決定がなされる過程を確保すること」を役割とする「『法原理部門』としての裁判所」²⁶が行うべき考慮ではなからう。

3 文理解釈の意義と「過形成」

(1) 文理解釈の意義

前記の裁判例については、文理解釈の「過形成」ともいうべき傾向もみられる。筆者はこれまで「過形成 (hyperplasia)」という医学用語²⁷を借用して課税要件法の目的論的解釈の「過形成」及び課税要件事実の目的論的

認定の「過形成」を明らかにし、それらを税法の解釈適用という「組織」から除去することによって、税法の解釈適用について「適度な形成」を回復しようとする研究²⁸を試みてきたが、本稿においては、税法の文理解釈について、後で述べるような「司法判断の行政判断化」に基因する「過形成」の除去とそれによる文理解釈の「適正化」を検討することにする。

その検討に入る前に、まず、文理解釈の定義について述べておくと、その理解・表現には論者によって異なるところもあるが、それは「法令の文章や用語を通常の意味に理解すること、あるいは字義どおりに解釈すること」²⁹であるといつてよからう。ここで「通常の意味」とは、「言語慣用に従って〔解される〕普通の常識的な意味」³⁰をいうが、その意味については「一般人の理解」³¹を重視すべきである³²。

文理解釈の定義に関連して若干敷衍しておく、「文理解釈と趣旨解釈 [= 規定の趣旨・目的に即した解釈] とは必ずしもはっきりと区別できるわけではなく、文理解釈においても規定の趣旨を参照する必要のあることは少なくないし、趣旨解釈においても文理から離れることはできないことに注意する必要がある

25) 井上・前掲注(1)172頁 [初出・1991年]。「政治部門」と「法原理部門」の意義については、佐藤幸治『日本国憲法論 [第2版]』(成文堂・2020年) 623頁参照。

26) 井上・前掲注(1)172頁 [初出・1991年]。

27) 森岡恭彦総監訳『カラー図説 医学大事典』(朝倉書店・1985年) 111頁によれば、「過形成」とは「細胞の増加による組織の過度の発育」をいう。

28) 谷口勢津夫「租税回避と税法の解釈適用方法論—税法の目的論的解釈の『過形成』を中心に—」岡村忠生編著『租税回避研究の展開と課題 [清永

敬次先生謝恩論文集]』(ミネルヴァ書房・2015年) 1頁、同・前掲注(1)第2章参照。

29) 金子宏「租税法解釈論序説—若干の最高裁判決を通して見た租税法の解釈のあり方」同ほか編『租税法と市場』(有斐閣・2014年) 3頁。

30) 田中成明『現代法理学』(有斐閣・2011年) 467頁。

31) 最判平成9年11月11日訟月45巻2号421頁の尾崎行信裁判官反対意見(元原利文裁判官同調)。

32) 谷口・前掲注(3) [44] 参照。

る」³³、あるいは「立法趣旨・目的に照らしたうでの解釈アプローチはまさに『文理解釈』である」³⁴といわれることがあるが、法規の趣旨・目的が文理解釈の「実質的正当化」のために重要な意味をもつ場合がある³⁵とはいえ、法規の趣旨・目的を「手がかり・手段」として行われる解釈は、目的論的解釈ないし趣旨解釈であり、文理解釈とは区別し得るし区別すべきものである。そのような意味での目的論的解釈ないし趣旨解釈は、法規の文言・法文について文理解釈によって、その通常の（普通の常識的な）意味を「手がかり・手段」として、その意味内容を特定し突き止めることができない場合には、文理解釈の補完として認められるべきものである³⁶。

次に、文理解釈の（憲）法的意義をみておくと、文理解釈は「法文からはなれた自由な解釈」と対置される「厳格な解釈」であるが、「もし法文からはなれた自由な解釈が許されるとするならば、それは帰するところ法律によ

らない課税を容認することになって、租税については法律でこれを定めるとする租税法律主義の原則が税法の解釈を通じてくずれていくことになる」³⁷ので、その意味で、文理解釈は租税法律主義の要請である³⁸。

(2) 「司法判断の行政判断化」と文理解釈の「過形成」

これに対して、近時、これとは異なる観点から文理解釈を根拠づけるものと解される次の見解を採用する裁判例³⁹が増加してきているように思われる。それは、「租税法規は、多数の納税者間の税負担の公平を図る観点から、法的安定性の要請が強く働くから、その解釈は、原則として文理解釈によるべきであ[る]」という見解である。この見解は、税法の分野で広く支持されている、「租税法は侵害規範（Eingriffsnorm）であり、法的安定性の要請が強くはたらくから、その解釈は原則として文理解釈によるべきであ[る]」⁴⁰という金子

33 金子・前掲注(2)9-10頁。

34 占部裕典『租税法における文理解釈と限界』（慈学社・2013年）2頁【初出・2010年】。

35 この点については、「富士山理論」（長尾龍一『法哲学入門』（講談社・2007年）171頁や最判平成22年3月2日民集64巻2号420頁における「文言」と「趣旨」に関する判示が有益な示唆を与えてくれるように思われる。

36 谷口・前掲注(3)【45】参照。金子・前掲注(2)3頁、清永敬次『税法〔新装版〕』（ミネルヴァ書房・2013年）35頁等も参照。

37 清永・前掲注(3)35頁。金子・前掲注(2)123頁が許されないとする「拡張解釈や類推解釈」は「法文からはなれた自由な解釈」に属すると考えられるから、同頁も本文の引用と同じ考え方を述べたものと解される。この点について、「法的安定性」という租税法律主義の機能に着目して両者を区別する（ただし「両立しうる」とする）ものとして、佐藤英明「最高裁判例に見る租税法規の解釈方法」

山本敬三＝中川丈久編『法解釈の方法論—その諸相と展望』（有斐閣・2021年）341頁、345頁があるが、筆者の理解とは異なるところがある。

38 谷口・前掲注(3)【44】参照。

39 東京地判平成21年5月25日訟月59巻1号30頁（控訴審・東京高判平成23年8月30日訟月59巻1号1頁で是認）。この見解はタックス・ヘイブン対策税制の適用除外要件の解釈に関して示されたものであり、この判決はその後の裁判例の先駆けとなったものと思われるが（訟月「解説」63巻11号2368頁、2374頁参照）、その後、同適用除外要件の解釈に関して（東京高判平成29年5月25日訟月63巻11号2368頁）だけでなく、他の分野の租税法規の解釈に関しても（大阪地判平成30年3月9日訟月65巻4号670頁、大阪地判平成30年9月26日判自450号24頁、札幌地判平成31年3月27日税資269号順号13259）、同様の見解が示されるようになってきている。

40 金子・前掲注(2)123頁。

宏教授の見解に従ったものかもしれないが、しかし、「多数の納税者間の税負担の公平を図る観点」を明示的に説く点で、金子教授の見解とは異なる⁽⁴¹⁾。

もっとも、金子教授は合法性の原則について、「この原則は、租税法律主義の手続法的側面であり、わが国においても戦前から一貫して判例法上承認されてきた。その根拠は、このように解さなければ、租税法の執行にあたって不正が介在するおそれがあるのみでなく、納税者によって取扱がまちまちになり、税負担の公平が維持できなくなる、ということにある。」⁽⁴²⁾（下線筆者）と述べ、税法の執行（解釈適用）に関する租税法律主義の要請である合法性の原則の根拠を「税負担の公平」に求めておられることからすると、一見したところ、上記の裁判例の「『税負担の公平』から文理解釈を導く論法」⁽⁴³⁾も、文理解釈を租税法律主義の要請とする、金子教授を始め多くの論者が支持する前記(1)末尾の見解と整合的であるように思われるかもしれない。

しかしながら、金子教授が合法性の原則の根拠を「税負担の公平」に求めておられるのは、租税法規が「強行性」を有し「多数の納税義務者にかかわりをもつから、相手方の意

思いかんにかかわらず画一的に（すなわち同一の状況にある者は同一に、そして同一の状況にある事実は同一に）取り扱うのでなければ、その適用がまちまちになり、納税者相互間の公平を維持することが困難になる」⁽⁴⁴⁾ことを考慮したためであると解される⁽⁴⁵⁾。そうすると、前記の「『税負担の公平』から文理解釈を導く論法」は、合法性の原則の下で租税法規を多数の納税者に対して「画一・強行的に執行」⁽⁴⁶⁾すべき税務行政による文理解釈については、常に例外なく妥当するとしても、裁判官による文理解釈には必ずしも常に妥当するとはいえないように思われる。

というのも、確かに、裁判官が「できる限り、事件ごとにばらばらにならないように画一的に解釈して法律を適用す」れば「その法文を読んだ一般国民の意味理解と裁判官の法律の解釈の結果との間の乖離が少なく、一般国民の予測可能性が高く、一般的確実性・法的安定性に資する法律の適用がなされることになろう」⁽⁴⁷⁾が、しかし、司法が「当事者間に、具体的事件に関する紛争がある場合において、当事者からの争訟の提起を前提として、独立の裁判所が統治権に基づき、一定の争訟手続によって、紛争解決の為に、何が法であ

(41) この点を指摘するものとして、藤谷武史「判批」ジュリ1554号（令和2年度重判解・2021年）188頁，189頁参照。

(42) 金子・前掲注(2)87頁。

(43) 藤谷・前掲注(4)189頁。

(44) 金子・前掲注(2)33頁。

(45) この点については谷口・前掲注(2)286-287頁，特に287頁注(13)参照。なお、藤谷・前掲注(4)189頁は「『文理解釈』というスローガンの背後で租税法律主義の系と租税公平主義の系が不用意に混線していないか、検証が必要である」と指摘するが、これは「実質的な面での合法性の原則の『出自』

は租税公平主義にある。」（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，69頁）という見解を踏まえた指摘ではないかと思われる。この見解に対する筆者の批判的検討については谷口・前掲注(2)286-289頁参照。

(46) 金子宏「租税法律主義について」税通20巻5号（1965年）20頁，22頁も参照。

(47) 河村浩「要件事実論における法律の制定趣旨把握の方法論」伊藤滋夫＝岩崎政明編『租税訴訟における要件事実論の展開』（青林書院・2016年）41頁，45頁。

るかの判断をなし、正しい法の適用を保障する作用」⁴⁸⁾という、個々の国民を紛争当事者の少なくとも一方として想定した国家作用である以上、裁判官は「一般国民の予測可能性」よりも個々の国民の裁判を受ける権利に対応してその権利救済を重視すべきであると考えられるからである。

要するに、前記の「『税負担の公平』から文理解釈を導く論法」は、裁判官による文理解釈には必ずしも常に妥当するとはいえず、司法的救済保障原則の下、個々の国民の権利救済の必要の前に、後退すべき場合もあると考えられるのである。

判例が「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い」⁴⁹⁾（下線筆者）として、「みだりに」ではなく正当かつ合理的な理由に基づくのであれば、文理解釈によらず規定の文言を離れて解釈することを許容していると解されるのは、まさに、前記の「『税負担の公平』から文理解釈を導く論法」が裁判官による文理解釈には必ずしも常に妥当するとはいえないことを意味していると考えられる。

確かに、前記の裁判例も、「多数の納税者間の税負担の公平を図る観点」を明示しそのような論法を採用する際、「原則として」文理解釈によるべき旨を判示してはいる。しかし、そのような判示から既にみたような租税手続の「訴訟要件化」が導き出されていると解されること⁵⁰⁾からすると、前記の「『税負担の公

平』から文理解釈を導く論法」は、税務行政による文理解釈の思考を裁判官による文理解釈に持ち込み「司法判断の行政判断化」ともいうべき傾向をもたらしているように思われる。この傾向は、司法判断の画一化・機械化⁵¹⁾を意味するものである。

この点について、「わが国の裁判実務も訴訟理論も、民事・刑事裁判の実務に照準を合わせて形成された伝統的な法的思考様式に固執して、ドイツの形式的法治国家の行政主導型法運用体制のもとでの『法律適合性』の呪縛から抜け出せていなかったのではないかという観が拭えない。」⁵²⁾との指摘は示唆的である。すなわち、「司法判断の行政判断化」の傾向は、最近に始まったものではなく、むしろ、わが国における行政事件の裁判実務が「形式的法治国家の行政主導型法運用体制のもとでの『法律適合性』の呪縛」から未だに脱却できていないことの証左であるとみることでもできるように思われる。

いずれにせよ、司法判断の画一化・機械化という意味での「行政判断化」は、裁判官による文理解釈が個々の事件における納税者の個別的救済を排除する場合には、裁判官による文理解釈の「過形成」をもたらすことがある⁵³⁾。このような文理解釈の「過形成」は、目的論的解釈の「過形成」が解釈の「柔軟化」によるものである⁵⁴⁾のに対して、解釈の「硬直化」によるものといってもよからう。

以上で述べてきたような裁判官による文理

48) 芦部信喜（高橋和之補訂）『憲法〔第7版〕』（岩波書店・2019年）347-348頁。

49) 最判平成22年3月2日民集64巻2号420頁。最判平成27年7月17日判時2279号16頁も同旨。

50) この点については佐藤英明「租税法判例の動き」ジュリ1518号（平成29年度重判解・2018年）191頁

も参照。

51) 週刊T&Aマスター編集部・前掲注2441頁は、産業界が「法令の機械的な解釈」による「一律合算となること」に対する「懸念」を示している旨を述べている。

52) 田中・前掲注(7)221頁。

解釈の「過形成」は、司法的救済保障原則の下では、除去すべきものである。そうすることによってこそ、法原理機関（法原理部門）としての裁判所が税法の分野において『正義の守護者』としての司法への役割期待」に十全に応えることができることになるであろう。

4 裁判官による文理解釈の「適正化」

本稿では、以上のような考え方、とりわけ直接的には、租税法律主義による文理解釈の要請の下でも、「みだりに」ではなく正当かつ合理的な理由に基づくのであれば、文理解釈によらず規定の文言を離れて解釈することが許容されるとの考え方にに基づき、裁判官による文理解釈を「適正化」し、もって司法的救済保障原則を実現するために、「逆説的」では

あるが、従来の税法判例において裁判所が租税法規の文理を離れて個別的救済を図るために示した理由（個別的救済理由）を、以下で検討することにする⁵³。この意味で、本稿は税法における法創造ないし法の継続形成（Rechtsfortbildung）の研究⁵⁴の一環として、司法的救済保障原則の下、裁判を受ける権利の実効的保障のための法創造について研究しようとするものでもある。

以下では、裁判官が個別的救済理由のうち法創造のために依拠した理由（以下では「法創造根拠理由」という）⁵⁵を類型化し（類型間で理由に重なり合う部分もあることを認めた上で主たる理由に即して）類型ごとに、税法判例における法創造による個別的救済について検討することにする。

53 本文で述べた裁判官による文理解釈の「過形成」とはやや異なる観点から問題点を指摘するものとして、藤谷・前掲注(4)189頁は、『税負担の公平』から文理解釈を導く論法は、行政実務として既に通用していれば『多数の納税者間の税負担の公平』を損わない（ので柔軟な行政解釈は許容される）が、行政実務と離れた個別的救済は『納税者間の公平に反する』ので排除する、という偏頗性を有する。」とする。

54 谷口・前掲注(2)36頁では、目的論的解釈の「過形成」について「租税法律主義と真っ向から抵触するいわゆる経済的実質主義への『先祖返り』と見るべきもの」と述べ、谷口・前掲注(3)【42】では実質主義それ自体を「いわば『建材の柔軟化』を通じて、税法の『建付けの悪さ』を解消しようとする考え方」とみた。

55 同様の問題意識に基づくと思われる論攷として、佐藤修二「租税法規の文理解釈の原則とその限界—納税者の救済という観点から—」税研216号（2021年）24頁、木山泰嗣「手続法分野における租税法律主義の特色—最高裁判決にみられる救済解

釈等の手続法的解釈を中心に—」税法585号（2021年）177頁参照。

56 筆者はこれまで特に租税回避の分野における法創造を研究してきたが、これについては谷口勢津夫『租税回避論—税法の解釈適用と租税回避の試み—』（清文社・2014年）参照。

57 文理解釈の補完としての目的論的解釈（谷口・前掲注(3)【45】参照）が個別的救済に資することもあるが（このことも含め広く文理解釈・目的論的解釈について検討する論攷として、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）39頁、田中治「租税法における趣旨・目的解釈の意味と判例の状況」同号93頁参照）、本稿では取り上げない。

なお、「根拠理由」という表現は同義語反覆的であるように思われるかもしれないが、本稿では、「根拠」と「理由」のニュアンスの違いを踏まえ「法創造根拠理由」という場合これを、法創造の拠りどころとなる法の原理・原則、特別の事情等の個別的救済理由の総称として用いることにする。

Ⅲ 司法的救済保障原則と法創造根拠理由

1 租税正義

(1) 総説

正義は「法の内在的理念」⁵⁸⁾であり、「法と正義との内的結合関係を示す……正義要求をもたない法、正義を気取ろうとさえない法はもはや法ではない」⁵⁹⁾といわれるように、法の根源的価値である。このことは当然のことながら税法における正義（租税正義）についても妥当する。法における正義ないし税法における租税正義のこのような意義・価値に鑑み、ここでは、法創造根拠理由の第1類型として租税正義を取り上げることにする。

(2) 正義公平の原則

まず、最高裁が「正義公平の原則」に基づき法創造を行い納税者の権利救済を図った判決から検討を始めることにしよう。最判昭和49年3月8日民集28巻2号186頁（判例①）は、現行所得税法64条1項に相当する規定を定めていなかった旧所得税法の下で、同法10条（現行36条）の解釈に基づき権利確定主義に従い非事業上の金銭消費貸借に係る利息損害金債権の額を雑所得に係る収入金額に算入して行った増額更正処分に基づく滞納処分により徴収した所得税額につき、次のとおり判示して（下線筆者）、その債権の貸倒れに基づく不当利得返還請求を認めた。

「旧所得税法には、課税庁が右のごときは正

措置をとらない場合に納税者にその是正措置を請求する権利を認めた規定がなかったこと、また、所得税法が前記のように課税所得と税額の決定を課税庁の認定判断にかからしめた理由が専ら徴税の技術性や複雑性にあることにかんがみるときは、貸倒れの発生とその数額が格別の認定判断をまつまでもなく客観的に明白で、課税庁に前記の認定判断権を留保する合理的必要性が認められないような場合にまで、課税庁自身による前記の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ものというべきである。それゆえ、このような場合には、課税庁による是正措置がなくても、課税庁又は国は、納税者に対し、その貸倒れにかかる金額の限度においてもはや当該課税処分の効力を主張することができないものとなり、したがつて、右課税処分に基づいて租税を徴収しえないことはもちろん、既に徴収したものは、法律上の原因を欠く利得としてこれを納税者に返還すべきものと解するのが相当である。」

本件については特に課税処分の公定力との関係で種々の議論がされた⁶⁰⁾が、本判決は調査官解説によれば「課税処分の実体的効力とは別の次元で問題を解決している点で、伝統的見解とは異質のもの」⁶¹⁾とされる。すなわち、「この〔課税庁の〕著しく不当な義務違反の面をとらえて課税処分の効力の主張制限という一種の信義則違反的な効果と結びつけた……

58) 井上・前掲注(1) 3頁〔初出・1997年〕。

59) 井上・前掲注(1) 6頁〔初出・1997年〕。

60) それらの議論については差し当たり太田匡彦「判批」租税判例百選（第7版・別冊ジュリ253号・

2021年）200頁，201頁参照。

61) 佐藤繁「判解」最判解民事篇（昭和49年度）198頁，205頁。

信義則的構成を用いることによって、有効に存在する課税処分がなにもゆえに法律上の原因たりえないかという問題の解決を図った⁶²⁾と解されている。この判断は、「実定制度にない例外的な救済を一般法理の適用によって図ろうとする」⁶³⁾ものとされているが、そこでいう「一般法理」は「正義公平の原則」であり、これが本判決の判示する法創造根拠理由である。

本判決は「正義公平の原則」についてその意味内容を特に明らかにしていないが、単に「正義」というだけでなくこれを「公平」と結びつけて用いていることからすると、この原則を、「等しきものは等しく」という定式で表現される形式的正義⁶⁴⁾が所得課税の場面における当不当（正義に適っているか否か）の評価の規準となる実質的正義と「抱合して働く」⁶⁵⁾

ものとして、措定していると解される。つまり、本判決は、①「結果的に所得なきところに課税したもの」として「所得税の本質に反する」すなわち所得課税の場面における実質的正義に反する「不当な」結果⁶⁶⁾と、②「所得税の本質」からすれば等しく扱われるべき「事業所得を構成する債権の貸倒れの場合とその他の債権の貸倒れの場合」との間での「いわれなき救済措置の不均衡」という形式的正義に反する「不公平な」結果⁶⁷⁾を勘案し、かつ、③それらの結果を申告納税制度における課税庁の減額更正義務⁶⁸⁾と結びつけることによって、課税庁の減額更正義務違反による不利益を納税者が甘受しなければならないことを「著しく不当であって、正義公平の原則にもとるもの」として、旧所得税法上の収入

62) 佐藤・前掲注(61)206頁。

63) 佐藤・前掲注(61)207頁。なお、実定制度に「ある」救済については、最判昭和53年3月16日判時884号43頁参照。

64) 田中・前掲注(30)319頁は形式的正義が「実定法の内容と実現に対しても独自の規制作用」をもつとする。

65) 加藤新平『法哲学概論』（有斐閣・1976年）457頁は、『各人に彼のものを』とか『等しきものは等しく』とかいう要請が、法の形成実現に対して規制作用を営む場合、それは殆どの場合一定の実質的正義の思想と抱合して働く。」とする。田中・前掲注(30)319頁も「形式的正義の以上のような規制作用は、實際上、何らかの実定法的規準あるいは実質的正義の要求と結びついてはじめて発揮されることが多い。」とする。

66) 「結果的に所得なきところに課税したもの」は、「所得税の本質に反する」だけでなく、究極的には、財産権（憲29条）に対する侵害として「違憲の疑い」（最大判昭和60年3月27日民集39巻2号247頁の谷口正孝裁判官補足意見）がある（谷口・前掲注(3)【92】参照）。

67) ここで問題にしている「公平」は、旧所得税法を含む法一般に内在する形式的正義の要請として

の「公平」を意味し、本判決が権利確定主義について説示する「課税の公平」にいう「公平」とは異なる。後者は収入金額の年度帰属に関しては「徴税政策上の技術的見地から」旧所得税法に内在化された「公平」であるが、その「公平」は旧所得税法においては貸倒れに伴う救済措置についてまでは貫徹されていなかったのである。なお、筆者のいう「含み公平観」（谷口・前掲注(3)【21】、同・前掲注(1)第1章第2節参照）は両者を包含するものである。

68) 谷口・前掲注(3)【136】のほか、課税処分が羈束行為であることについては同【38】参照。なお、最判昭和57年2月23日民集36巻2号215頁も、青色申告承認の取消処分の取消しに対応して減額更正義務を認める判断を示してはいるが、それは更正の請求の排他性を前提とする判断にとどまるものである。本件は判例①と異なり「正義公平の原則」が働く事案ではないので、その判断それ自体は妥当であるが、ただ、泉徳治ほか『租税訴訟の審理について〔第3版〕』（法曹会・2018年）52頁が条件付却下説（前記Ⅱ2参照）を説くに当たってその判断を「参考」にするのは妥当でない。この点については谷口・前掲注(19)144頁注(25)も参照。

金額規定の文理を離れて、課税処分⁶⁹の効力の主張制限という信義則的構成による法創造を行ったものと解されるのである。

なお、本判決について次の2つの点を指摘しておく。第1に、「貸倒れが認められるにもかかわらず、これに対する裁判上の救済を右の〔貸倒れが客観的に明白という〕明白性の基準で制限すること」は、「実定制度にない例外的な救済を一般法理の適用によって図ろうとすることに伴うやむをえない制約」とみられている⁷⁰。第2に、本判決が認めた救済措置は、本件当時既に講じられていた事業上の金銭債権の貸倒れに係る救済措置との権衡において創造されたものであることからすると、制定法の欠缺の補充という意味での制定法内在的法創造⁷¹の枠内にとどまるものといえる。しかも本判決が示された当時には既に実定法上創設されていたこと（昭和37年法律第44号による改正後の所得税法10条の6、27条の2参照）からすると、本判決当時「本件の問題自体は既に過去のもの」⁷²となっていたのである。

(3) 課税上の衡平

次に、「課税上の衡平」に基づき納税者の個別的救済を図った判決をみておこう。「衡平」については、「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。」⁷³といわれるが、最判平成26年12月12日訟月61巻5号1073頁（判例②）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）、「課税上の衡平」にそのような「働き」をさせた。

「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勘案しても、明らかに課税上の衡平に反するものとい

69) 佐藤・前掲注(61)206-207頁。なお、最判平成17年4月14日民集59巻3号491頁において泉徳治裁判官は、登録免許税の過誤納金の還付に関する登録免許税法所定の手続の排他性を認めず還付請求を認めた法廷意見に対して反対意見を述べつつ、明白性の基準を確定申告の錯誤無効に関する判例⑤の判断基準と結びつけて、一般論としては不当

利得返還請求の余地を認めている（本件については否定）。

70) K. Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 6. Aufl., Berlin 1991, 370 ff.

71) 佐藤・前掲注(61)207頁。

72) 田中・前掲注(30)323頁。

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。

したがって、……、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ものと解するのが相当である。」

本判決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、本判決の「解釈」について検討を加えることにする⁷³。

そもそも、「国税通則法の文理解釈に沿う」⁷⁴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、本判決が「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。」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」（「衡平」に関する冒頭の引用参照）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て済む」（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。

なお、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のみなり、延滞税の発生要件

⁷³ 谷口・前掲注(1)第2章第9節参照。

⁷⁴ 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。

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⁷⁵⁾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⁷⁶⁾からすれば、積極的評価ということになろう。

2 近代法の基本原理

(1) 総説

次に、法創造根拠理由の第2類型として近代法の基本原理を取り上げることにする。近代法における自由・平等の理念によれば、「すべての人は、人間性にもとづく合理的な根拠

なしには、支配され、拘束されることはない」が、「法治主義の原則・人権の保障によって国家の活動を制限するだけでなく、その制限された国家の活動そのものも、国民の個々人の自由と矛盾しないものでなければならなかった。しかし、いやしくも国家が存在する以上は、個人の完全な自由というものは認められないであろう。国家権力の存在を承認するならば、その権力の支配のもとに国民が服従することを認めないわけにはいかないからである。」とされる⁷⁷⁾。「近代法は、このような、自由の要求と国家による権力支配の要請との矛盾を、『合意』の論理によって解決した。すべての人は自由であるが、その人は、自己の自由な意思によって合意(契約)したことについては、それを守らなければならない、また、自己の自由な意思にもとづいて行動したことについては、その責任をとらなければいけない、そのような合意と行為によって、本来は平等な人が、相互の間に一定の関係をもち、それによって社会秩序がつくられる、というのが、その論理であった。」⁷⁸⁾

(2) 意思主義

そのような考え方は、「近代法の個人主義的性格を示すものであり、窮極的には個人の意思に法規範の根拠をもとめるもの」であり「近代法の意思主義」と呼ばれる⁷⁹⁾が、税法も法理論上はこれから自由ではあり得ない。とはいえ、税法においては、租税法律主義の下、「私法上の債務関係の成立に必要な意思の要素に

⁷⁵⁾ S. K. Larenz (Fn. 70), 391ff. ほか、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。

⁷⁶⁾ 谷口・前掲注(1)124-125頁参照。ほか、同・前掲注(3)【44】【68】、同「判批」民商157巻2号

(2021年) 281頁、296頁も参照。

⁷⁷⁾ 石井金一郎『近代法入門』(法律文化社・1963年) 17-18頁。

⁷⁸⁾ 石井・前掲注(7)18-19頁。

代わるもの」⁸⁰⁾としての課税要件（納税義務の成立要件）はすべて法律で定められなければならないので、この建前上は、少なくとも納税義務の成立については、意思主義の働く余地は存在しない。

もっとも、租税法律が課税要件（とりわけ課税標準）を定める規定において、その要件要素の1つとして納税者に選択権を付与し課税要件の充足を納税者の選択にかからしめることがある。そのような規定を「選択権規定」ということにすると、社会保険診療報酬に係る概算経費控除の選択可能性を定める選択権規定（措置法26条）について、最判平成2年6月5日民集44巻4号612頁（判例③）は、次のとおり判示して（下線筆者）、概算経費選択を「意思表示」とみて、これが「錯誤」に基づく場合にこれを「撤回」し実額経費を控除することを認めた。

「国税通則法19条1項1号によれば、確定申告に係る税額に不足額があるときは修正申告をすることができる。本件においては、確定申告に係る自由診療収入の必要経費の計算の誤りを正せば、必然的に事業所得金額が増加し、確定申告に係る税額に不足額が生ずることになるため、修正申告をすることができる場合に当たることになる。そして、右修正申告をするに当たり、修正申告の要件を充

たす限りにおいては（すなわち、確定申告に係る税額を増加させる限りにおいては）、確定申告における必要経費の計算の誤りを是正する一環として、錯誤に基づく概算経費選択の意思表示を撤回し、所得税法37条1項等に基づき実額経費を社会保険診療報酬の必要経費として計上することができると解するのが相当である。」

本判決は、確定申告の錯誤無効に関する後掲判例⑤との比較において検討されることがある⁸¹⁾が、しかし、判例⑤は納税義務の確定手続に係る租税手続法のレベルで確定申告の錯誤を問題にしているのに対して、本判決は概算経費控除の選択を許容する課税要件法（租税実体法）⁸²⁾のレベルで概算経費選択の錯誤を問題にしている。つまり、本判決と判例⑤とは、納税者の錯誤を問題にするレベルを税法の体系上異にしているのである。この意味において、本判決が判例⑤を参照していないのは妥当である。

このように考えると、「概算経費選択の意思表示」は私法上の意思表示と基本的に同じ構造（特に効果意思の存在）をもつ⁸³⁾以上、本判決は、近代法の基本原理である意思主義が私法だけでなく税法上の選択権規定（「課税要件法に組み込まれた手続法」⁸⁴⁾）においても妥当する余地を認め、「概算経費選択の意思表示」

(79) 石井・前掲注(7)19頁。伊藤正己『近代法の常識〔第3版〕』（有信堂・1992年）163頁は「近代法の構造というものは、すべて個人の意思を中心に構成されている」とする。

(80) 金子・前掲注(2)156頁。谷口・前掲注(3)【88】も参照。

(81) 差し当たり上田豊三「判解」最判解民事篇（平成2年度）182頁，194-196頁参照。同200頁は、本判決が修正申告での是正を認めた点を判例⑤の「趣旨の沿っているもの」とみる。

(82) 谷口勢津夫「課税要件法上の選択手続と法的救済」石島ほか編・前掲注(20)485頁，488頁は選択権規定について、「租税実体法としての性格をもつと同時に、手続法たる授權法・規制法としての性格を併せもっている」とし、同492頁等は「租税実体法に組み込まれた手続法」とする。

(83) 谷口勢津夫「錯誤に基づく選択権行使の拘束力に関する一考察(1)」税法491号（1991年）1頁，15-16頁参照。

(84) 谷口・前掲注(2)【48】【97】。前掲注(82)も参照。

が「錯誤」に基づく場合その拘束力⁸⁵⁾を否定するためにその「撤回」⁸⁶⁾を認めたものと解される。

なお、本判決は修正申告の事案に関するものであるが、本判決を以上のように理解すると、「錯誤に基づく概算経費選択の意思表示」の撤回（に基づく実額経費の控除）により申告税額が減少する場合には、更正の請求が認められると解される⁸⁷⁾。

(3) 意思表示の解釈

このように、選択権規定については意思主義が妥当する余地が認められるが、そうすると、選択権規定の適用に当たっては、選択の意思表示をどのように解釈しその内容を確定するかが問題になる。最判平成21年7月10日民集63巻6号1092頁（判例④）は、その問題を法人税に係る所得税額控除制度（法税68条1項）上の選択権規定（同条3項〔現行4項〕）に関して検討し、まずその規定を更正の請求との関係で厳格に解釈しつつも、本件確定申告における納税者の選択の意思表示を次のとおり解釈し（下線筆者）、その「意思」を尊重してこれに基づく更正の請求を認めた⁸⁸⁾。

「その計算の誤りは、本件確定申告書に現れた計算過程の上からは明白であるとはいえない

いものの、所有株式数の記載を誤ったことに起因する単純な誤りであるということができ、本件確定申告書に記載された控除を受ける所得税額の計算が、上告人が別の理由により選択した結果であることをうかがわせる事情もない。そうであるとすると、上告人が、本件確定申告において、その所有する株式の全銘柄に係る所得税額の全部を対象として、法令に基づき正当に計算される金額につき、所得税額控除制度の適用を受けることを選択する意思であったことは、本件確定申告書の記載からも見て取れるところであり、上記のように誤って過少に記載した金額に限って同制度の適用を受ける意思であったとは解されないところである。」

本判決は、法人税法上の所得税額控除制度に関して当初申告要件として定められていた本件当時の選択権規定における「〔確定申告書に〕記載された金額」という文言⁸⁹⁾から離れて、意思主義の観点から、選択権規定の適用について判断したものと解されるが、その判断に当たっては、「右の〔選択の前提となる計算の〕誤りは本件確定申告書に添付された書類上明らかである」判例③の事案とは異なり、「その計算の誤りは、本件確定申告書に現れた計算過程の上からは明白であるとはいえない」

85) 谷口・前掲注⑧2496頁は選択（選択権行使）の拘束力の根拠を「人は自らの意思に基づいてのみ拘束される」という「意思自治の原則」（意思主義）に求める。

86) 本判決が「撤回」としたのは選択権規定の手続法的側面に着目し租税法律関係・税務行政の安定等の手続法的考慮によるのかもしれないが、筆者は「無効」でよいと考える。この点については、谷口勢津夫「錯誤に基づく選択権行使の拘束力に関する一考察（2・完）」税法492号（1991年）1頁、26頁参照。

87) 谷口・前掲注⑧2495-496頁、金子・前掲注(2)947頁等参照。なお、類似の事案ではあるが「錯誤」ではなく「見込み違い」の事案において、最判昭和62年11月10日訟月34巻4号861頁は更正の請求を認めなかった。

88) 同様の論理構成に基づく判断として福岡高判平成19年5月9日税資257号順号10708参照。

89) この文言の文理解釈については、平野貴之「判批」行政判例研究会編『平成21年 行政関係判例解説』（ぎょうせい・2011年）99頁、103-104頁参照。

ことを認めつつも、その計算の誤りが計算要素の記載誤りに起因する単純な誤りであること及び別の理由により選択した結果であることをうかがわせる事情もないことという事実⁹⁰を重視して、選択の意思表示の解釈を行っている。ここには、民法における意思表示（法律行為）の解釈⁹¹と比べて特に異なる考慮は見出されない。選択権規定における意思表示の解釈も個々の選択に即して客観的に行われるべきものである⁹²。

(4) 錯誤無効に対する主張制限

意思主義に関して、最後に、選択権規定（租税実体法に組み込まれた手続法）の領域ではなく純然たる租税手続法の領域に属する確定申告について、意思主義が妥当する余地が認められるかどうか検討しておく。

錯誤に基づく納税申告について、かつては、「民法の分野における意思主義の原理がこの場合にも妥当し民法の錯誤の規定が類推適用で^[77]あるものと解するを相当とする。」⁹³との裁判例もみられたが、最判昭和39年10月22日民集18巻8号1762頁（判例⑤）は、次のとおり判示して（下線筆者）、原則として確定申告の錯誤無効の主張を認めなかった。

「そもそも所得税法が右のごとく、申告納税制度を採用し、確定申告書記載事項の過誤の

是正につき特別の規定を設けた所以は、所得税の課税標準等の決定については最もその間の事情に通じている納税義務者自身の申告に基づくものとし、その過誤の是正は法律が特に認めた場合に限る建前とすることが、租税債務を可及的速かに確定せしむべき国家財政上の要請に応ずるものであり、納税義務者に対しても過当な不利益を強いる虞れがないと認めたからにはほかならない。従つて、確定申告書の記載内容の過誤の是正については、その錯誤が客観的に明白且つ重大であつて、前記所得税法の定めた方法以外にその是正を許さないならば、納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合でなければ、所論のように法定の方法によらないで記載内容の錯誤を主張することは、許されないものといわなければならない。」

本判決は、確定申告の「錯誤無効」を民法上の錯誤無効と同じく⁹⁴当然無効とはせず、納税者によるその主張の許容性を「特段の事情」がある場合に制限したものと解される⁹⁵が、そうすると、確定申告についても意思主義が妥当する余地を、厳格な要件の下で限定的に認めたものと解される。本判決が意思主義に基づく錯誤無効の主張をこのように制限したのは、「租税債務を可及的速かに確定せしむべき国家財政上の要請」⁹⁶を、「納税義務者に対し

90 藤岡祐治「判批」法協130号9号（2013年）2081頁、2096頁は、「前者がXの選択の意思を認めるに当たって重要な役割を果たしており、後者は消極的な要素であると解される。」とする。

91 差し当たり山本敬三『民法講義Ⅰ 総則〔第3版〕』（有斐閣・2011年）134頁以下参照。

92 本判決を参照しながら選択の意思表示の解釈を行った最近の例として、東京地判平成31年1月25日判タ1482号187頁参照。

93 名古屋地判昭和29年10月12日行集5巻10号2315

頁。

94 川島武宜＝平井宜雄編『新版注釈民法(3) 総則(3)』（有斐閣・2003年）459頁〔川井健執筆〕参照。

95 宇賀克也『行政法概説Ⅰ 行政法総論〔第7版〕』（有斐閣・2020年）86頁は本判決を「錯誤による無効の主張が制限された例」とする。

96 この「要請」は租税手続法上の要請であり、本文前記(2)でみたとおり、租税実体法上の選択の拘束力が問題になった判例④では、考慮されなかったものである。

ても過大な不利益を強いる虞れがない」範囲で、考慮した結果であると考えられる。そのような考慮をするかどうか及びどのようにするかは「窮極的には立法政策に属する問題」⁹⁷であるが、本判決はその問題について意思主義に基づく法創造の余地をなお認めたのである。

なお、確定申告の錯誤無効の主張制限が前記の「国家財政上の要請」によるものであることからすると、確定申告の錯誤が税務職員の誤指導という「適正指導義務」⁹⁸違反に基因する場合には、判例①における課税庁の減額更正義務違反による課税処分⁹⁹の効力の主張制限の場合と同様の考慮により、確定申告の錯誤無効の主張制限は緩和されるべきであろう⁹⁹。

(5) 自己責任の原則

近代法においては、既に(1)でみたように、意思主義との関連において、人は自己の自由な意思に基づいて行った行為の結果について責任を負わなければならないとされる。これを「自己責任の原則」と呼ぶとすれば、それは自己の行為に関しては過失責任主義と重なるが、より広く、他人の行為その他の原因によって生じた結果については責任を負わないという原則を含むものである¹⁰⁰。少なくとも結論的には、この原則に従って納税者の権利救

済を図ったものと解される判決がある。

最判昭和48年4月26日民集27巻3号629頁(判例⑥)は、課税処分の基礎資料とされた登記簿につき納税者は自己の名義を冒用されたのみでその記載の現出等にいかなる原因も与えたものではないという事案において、次のとおり判示して(下線筆者)、当該課税処分の当然無効を認めた¹⁰⁰。

「課税処分につき当然無効の場合を認めるとしても、このような処分については、前記のように、出訴期間の制限を受けることなく、何時まででも争うことができることとなるわけであるから、更正についての期間の制限等を考慮すれば、かかる例外の場合を肯定するについて慎重でなければならないことは当然であるが、一般に、課税処分が課税庁と被課税者との間にのみ存するもので、処分の存在を信頼する第三者の保護を考慮する必要のないこと等を勘案すれば、当該処分における内容上の過誤が課税要件の根幹についてのそれであつて、徴税行政の安定とその円滑な運営の要請を斟酌してもなお、不服申立期間の徒過による不可争的効果の発生を理由として被課税者に右処分による不利益を甘受させることが、著しく不当と認められるような例外的な事情のある場合には、前記の過誤による瑕疵は、当該処分を当然無効ならしめるものと

97 渡部吉隆「判解」最判解民事事篇(昭和39年度)384頁、386頁。

98 この義務は、「納税者の自発的な納税義務の履行を適正かつ円滑に実現する。」という国税庁の使命(<https://www.nta.go.jp/about/council/shingikai/010409/shiryo/p10.htm>:2021年8月12日確認)から導き出すことができるものである。

99 誤指導に基因する錯誤無効の主張を認めたものとして東京地判昭和56年4月27日行集32巻4号661頁、札幌地判昭和63年12月8日訟月35巻5号

900頁参照。

100 波多野敏「近代法史からみた『自己責任』」法セ561号(2001年)40頁のほか、中元尚紀「法原則としての自己責任」文研論集120号(1997年)119頁も参照。

101 本判決は「特段の事情」の有無につき審理を尽くすために原判決を破棄し原審に差し戻したが、差戻控訴審・東京高判昭和49年10月23日行集25巻10号1262頁は「特段の事情」はなく「例外的な事情」があるとして課税処分の当然無効を確認した。

解するのが相当である。」

「上告人らとしては、いわば全く不知の間に第三者がほしのままにした登記操作によって、突如として譲渡所得による課税処分を受けたことになるわけであり、かかる上告人らに前記の瑕疵ある課税処分の不可争の効果による不利益を甘受させることは、たとえば、上告人らが上記のような各登記の經由過程について完全に無関係とはいえず、事後において明示または黙示的にこれを容認していたとか、または右の表見的権利関係に基づいてなんらかの特別の利益を享受していた等の、特段の事情がないかぎり、上告人らに対して著しく酷であるといわなければならない。」

本判決は、「課税処分に関する場合をも含めて、重大・明白理論を採る」⁽¹⁰²⁾最高裁判例と異なり、「重大な瑕疵ある処分によって侵害された国民の権利保護の要請と、これに対するものとしての法的安全および第三者の信頼保護（換言すれば、処分を無効とすることによって侵害される既得の権利の保護）の要請……の調和、利益衡量」⁽¹⁰³⁾を「特段の事情」の有無に決定的にかからしめたものと解される。つまり、後者の要請よりも前者の要請を重視して課税処分を当然無効ならしめる「例外的な事情」は、「特段の事情」がないことを意味するという判断⁽¹⁰⁴⁾を示したものと解されるのである。

本判決において「特段の事情」は、課税処分の基礎資料の作成・存在と「完全に無関係」であることを意味すると解されるが、そうす

ると、そのことは自己責任の原則からの帰結とみてよからう。人は自分と「完全に無関係」な事実に基づいて課税されることはないという考え方は、税法における自己責任の原則の現れであるといえよう。そのことの課税要件法上の表現が帰属（人的帰属）という課税要件であり、本判決はこれを「課税要件の根幹」とみたものと解される⁽¹⁰⁵⁾。

なお、本判決を以上のように理解すると、「特段の事情」がある場合には、前記の後者の要請も考慮され、課税処分の当然無効についても瑕疵の明白性が要求されることもあろう⁽¹⁰⁶⁾。

(6) 帰責事由の欠如

自己責任の原則からは、そのコロラリーとして、責任の有無の判断において帰責事由を問題にする考え方が導き出される。税法の分野においても、納税者に帰責事由がないことを法創造根拠理由（の少なくとも1つ）とする判決がみられる。

最判平成19年1月23日訟月54巻8号1628頁（判例⑦）は、従来居住の用に供していたが相続開始直前に土地区画整理法に基づく仮換地指定により更地になっていた土地について、次のとおり判示して（下線筆者）、原則として小規模宅地等（措置法69条の3〔現行69条の4〕第1項）に当たるとの解釈を示し、これに係る相続税の課税価格計算特例の適用を認めた⁽¹⁰⁷⁾。

「相続開始の直前においては本件土地は更地

(102) 可部恒雄「判解」最判解民事篇（昭和48年度版）532頁、544頁。

(103) 可部・前掲注(102)544-545頁。

(104) 東京高判・前掲注(101)参照。

(105) 谷口・前掲注(3)【92】参照。

(106) そのような例として最判平成16年7月13日訟月51巻8号2116頁参照。

(107) 差戻控訴審・福岡高判平成19年7月19日訟月54巻8号1642頁参照。

となり、本件仮換地もいまだ居住の用に供されてはいなかったものであるが、それは公共事業である本件事業における仮換地指定により両土地の使用収益が共に禁止された結果、やむを得ずそのような状況に立たされたためであるから、相続開始ないし相続税申告の時点において、B又は上告人らが本件仮換地を居住の用に供する予定がなかったと認めるに足りる特段の事情のない限り、甲土地は、措置法69条の3にいう『相続の開始の直前において…居住の用に供されていた宅地』に当たると解するのが相当である。』

本判決は、本件特例要件の不充足に関する、「やむを得ずそのような状況に立たされた」という帰責事由の欠如を理由にして、法創造によって（その手法はともかく⁽¹⁰⁸⁾）本件特例要件に係る法の欠缺を補充し、もって納税者の権利救済を図ったものと解される。

また、最判平成20年10月24日民集62巻9号2424頁（判例⁽⁹⁾）は、法人税及び都民税の申告納付をしていなかった納税者が、法人税の決定に伴う都民税の申告納付後に、法人税の減額更正に伴う都民税の減額更正を受け過納金の還付を受けた場合これに係る還付加算金の起算日の取扱いが争われた事案において、次のとおり判示して（下線筆者）、義務的修正申告の場合の還付加算金の起算日を定める規定（地税17条の4第1項1号）の趣旨に相当する「事情」（過納に関する納税者の帰責事由の欠如と還付加算金算定上の不合理な結果の

発生）を考慮し、「同号の場合と同様に」取り扱う解釈を示した。

「本件申告は、それ自体は法令により義務付けられたものではなかったとしても、本件法人税決定を受けたことを契機として、法の定めに従い同決定により確定した法人税額を課税標準として行われたものであり、上告人が自らの計算により法人税額及び法人税割額を算出したものではなかったのであるから、本件申告により確定した法人税割額が過納となったことにつき、上告人に帰責事由があるということとはできない。また、この場合に還付加算金の起算日を納付の日の翌日であると解さないとすると、本件法人税決定に従って都民税の申告納付をした場合の方が、申告納付の措置を採らずに放置して都民税について決定を受けた場合に比べ、還付加算金の算定において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となる。

以上のような事情にかんがみると、本件過納金の還付に際しては、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ものと解するのが相当である。」

本判決の「解釈」については、「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」⁽¹⁰⁹⁾というように類推解釈ないし類推適用とする理解⁽¹¹⁰⁾が多くみられるが、類推の基準を類似の状況を想定した規定の趣旨・目的に求めている点に、特徴があ

(108) 今村隆「判批」自研86巻4号（2010年）138頁、148-149頁、同「租税法における解釈のあり方—比較法的研究に基づく考察—」日法84巻4号（2019年）1272頁、1242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）37頁のように、類推解釈ないし類推適用とみるもののほか、判時「解説」1961号42頁、43頁も参照。

(109) 鎌野真敬「判解」最判解民事篇（平成20年度）542頁、555頁。

る（その点で明らかに制定法内在的法創造である）。その規定の趣旨・目的の中で過納に関する納税者の帰責事由の欠如が考慮されているが、それが本判決における法創造根拠理由の1つとなっているのである。

3 信義則

さらに、法創造根拠理由の第3類型として信義則を取り上げることとする。最判昭和62年10月30日訟月34巻4号853頁（判例¹¹⁰）は、次のとおり判示して（下線筆者）、課税処分について信義則の適用の余地を認めたかのようである¹¹¹。

「租税法規に適合する課税処分について、法の一般原理である信義則の法理の適用により、右課税処分を違法なものとして取り消すことができる場合があるとしても、法律による行政の原理なканずく租税法律主義の原則が貫かれるべき租税法律関係においては、右法理の適用については慎重でなければならず、租税法規の適用における納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお当該課税処分に係る課税を免れしめて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別の事情が存する場合に、初めて右法理の適用の是非を考えるべきものである。そして、右

特別の事情が存するかどうかの判断に当たつては、少なくとも、税務官庁が納税者に対し信頼の対象となる公的見解を表示したことにより、納税者がその表示を信頼しその信頼に基づいて行動したところ、のちに右表示に反する課税処分が行われ、そのために納税者が経済的不利益を受けることになったものであるかどうか、また、納税者が税務官庁の右表示を信頼しその信頼に基づいて行動したことについて納税者の責めに帰すべき事由がないかどうかという点の考慮は不可欠のものであるといわなければならない。」

本判決については、少なくとも一般論としては、信義則の適用の余地を認めた判決として理解する見解が多い¹¹²が、ただ、上記引用判示中の下線部にみられるように、断定的な判示を避け、いわば「三段構えで極めて腰の引けた判断」を示したものとわざわざを得ない¹¹³。しかも、仮に本判決を「文理」に拘泥せず「趣旨」に照らして「善解」¹¹⁴して「断定調」に解する¹¹⁵としても、信義則の適用要件ともいべき「特別の事情」のうちいわば「入口要件」としての公的見解の表示要件を、税務「官庁」概念を用いて説示していることからすると、国税庁長官による通達の公表がこれに該当する¹¹⁶ことは明らかであるものの、

(110) 岩崎政明「判批」判評608号（2009年）153頁、155頁、保木本正樹「判批」行政判例研究会編『平成20年 行政関係判例解説』（ぎょうせい・2010年）107頁、116頁、今村・前掲注(108)「判批」149頁、酒井克彦「還付加算金の算定等をめぐる納税者の帰責事由の考え方」税65巻9号（2010年）10頁、20頁、浅妻章如「判批」法協128巻11号（2011年）2931頁、2946頁、谷口・前掲注(3)【49】等参照。

(111) しかし、差戻控訴審・福岡高判昭和63年5月31日税資164号927頁は信義則の適用を否定した。

(112) 差し当たり原田大樹「判批」行政判例百選 I

（第7版・別冊ジュリ235号・2017年）50頁、水野忠恒「判批」租税判例百選（第7版・別冊ジュリ253号・2021年）36頁参照。

(113) 本判決がこのように極めて「慎重」な判断を示したのは、税法における信義則の適用が制定法内在的法創造の枠を超えることを懸念したからかもしれない（信義則の適用が合法性の原則の外在的例外であることについては谷口・前掲注(3)【82】参照）。そのような懸念は、本文で後述するように、信義則の適用要件を租税法制基因性によって再構成することによって、払拭することができるように思われる。

税務署長が信頼の対象となる公的見解を表示することは通常考えられない⁽¹¹⁴⁾ことから、納税者による信義則の主張はいわゆる「門前払い」にされることになろう。しかし、信義則という「法の一般原理」の趣旨が「実質的な利害の衡平を図る」⁽¹¹⁵⁾ことにある以上、行政内部の権限・責任の所在ではなく公的見解の表示に係る外観・事実状態を重視すべきであろう。

なお、本判決以降、筆者の知る限り、信義則の適用を認めた判決はみられないが、税法における信義則の重要性⁽¹¹⁶⁾に鑑みると、本判決の法創造は「中途半端」といわざるを得ないことから、その判例理論を抜本的に見直すべきであろう。その際、信頼の根拠となる事実状態が「長年にわたり恒常的に存在して租税法制自体に基因していると認められるような場合」⁽¹¹⁷⁾には、信義則の適用を認めるのが

妥当である。

4 実質主義

最後に、法創造根拠理由の第4類型として実質主義を取り上げることとする。実質主義は実質課税の原則とも呼ばれ、「租税負担の公平の原則」を内容とする解釈原理⁽¹¹⁸⁾として「税法上条理としては是認されていたもの」⁽¹¹⁹⁾であるが、国税通則法制定時にその制度化⁽¹²⁰⁾が見送られた⁽¹²¹⁾後は、税法の解釈方法論のレベルでは、目的論的解釈へとその性格を変化させていった⁽¹²²⁾。そのような状況の下、実質主義に基づき納税者に有利な「類推解釈」の余地を認めたものと解される判決が示された。

最判昭和45年10月23日民集24巻11号1617頁(判例⁽¹²³⁾)は、現行所得税法33条1項括弧書に相当する規定を定めていなかった旧所得税法の下で、借地権の設定に伴い授受される高額

(114) 司法研修所編『民事訴訟第一審手続の解説—事件記録に基づいて—』(法曹会・1989年)41頁は「当事者のある主張が表現があいまいで、他にそれを直接解明する資料がないとき、当該訴訟の具体的事情の下において、合理的人間であればこうも主張したであろうかという工合に推理補充して、当事者のその主張を一定の要件事実を主張したものととして解釈することを、実務では、善解と呼ぶ。」とするが、本文では本判決について同様の「推理補充」を行った。

(115) 谷口・前掲注(3)【83】参照。

(116) 最判令和2年3月24日訟月66巻12号1925頁の宇賀克也裁判官補足意見参照。

(117) 移転価格税制の執行上行われる事前確認(谷口勢津夫「事前確認制度」日税研論集64号(2013年)103頁、128頁参照)のように、税務行政側にもメリットがある場合は別である。なお、国税通則法は調査終了の際の手続について「主語」を書き分けているが(74条の11第1項と第2・3項とを比較せよ)、この点についても本判決の影響が認められる。谷口・前掲注(3)【139】参照。

(118) 谷口知平=石田喜久夫編『新版 注釈民法(1) 総則(1) [改訂版]』(有斐閣・2002年)79頁[安永正昭執筆]。

(119) 中川一郎『税法学巻頭言集』(清文社・2013年)30-31頁等参照。

(120) これは、最判昭和60年3月27日民集39巻2号247頁が捕捉率の較差という事実状態に憲法的意味を認める場合として示したものであるが、その判示は信義則の適用上事実状態に法的意味を認める場合にも援用できると考えられる。例えば東京地判令和1年11月1日税資269号順号13336の事案はそのような場合に当たるであろう。

(121) 田中二郎『租税法〔第3版〕』(有斐閣・1990年)128頁参照。

(122) 最判昭和39年9月17日集刑152号837頁。

(123) 税制調査会『国税通則法の制定に関する答申(税制調査会第二次答申)』(昭和36年7月)4頁参照。

(124) 大蔵省主税局「国税通則法の制定について」税法132号(1962年)27頁、28頁参照。

(125) 谷口・前掲注(3)8-9頁参照。

の権利金が不動産所得又は譲渡所得のいずれに該当するかが争われた事案において、次のとおり判示して（下線筆者）、譲渡所得に当たるものと「類推解釈」する余地を認めた⁽¹²⁶⁾。

「前記昭和25年の旧所得税法改正当時には、近時における高額な権利金のようなものは不動産所得の対象としては予想されていなかったものであるとともに、本件で問題とされている権利金が授受された昭和33年当時には、借地権の設定にあたって授受される権利金のうちには、経済的、実質的に見れば所有権の権能の一部を譲渡する対価としての性質をもつものが存したであろうことは否定できないところであり、右のような権利金については、これを一律に不動産所得に当たるものとして課税すべきではなく、場合によつてはその経済的実質に着目して譲渡所得に当たるものとして課税を行なうことも、公平な課税の実現のために必要であるといわなければならない。

このような見地からすれば、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、その対価として更地価格のきわめて高い割合に当たる金額が支払われるというようなものは、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、昭和34年法律第79号による改正前の旧所得税法の下においても、なお、譲渡所得に当たるものと類推解釈するのが相当である。」

本判決は、判例⁽⁷⁾⁽⁸⁾とは異なり、明示的に「類推解釈」の余地を認めつつも、譲渡所得に対する二分の一課税という「優遇」に着目して「その適用範囲を解釈によつてみだりに拡大することは許されない」として、その余地を限定している。この点には文理解釈を重視する解釈態度が認められるが、それでも「公平な課税の実現」の見地から類推解釈の余地を認めたのは、本件直後の法改正や本判決以前に最高裁が判示した譲渡所得課税の趣旨を考慮したためであろう⁽¹²⁷⁾。

この類推解釈による法創造も、以上の判例の場合と同じく制定法内在的法創造であり⁽¹²⁸⁾、しかも判例⁽¹⁾と同じく「今後同様の問題が生ずる余地のなくなった」⁽¹²⁹⁾時点でのものである。

IV おわりに

以上で、司法的救済保障原則の観点から、裁判官による文理解釈の問題性（「過形成」）を指摘した上で、その「適正化」のために税法判例における法創造根拠理由について検討した。

そもそも、租税法律主義の下で、租税法規の文理解釈が解釈の基本であることに異論はないが、そのことが問題とされるのは、文理

(126) しかし、差戻控訴審・東京高判昭和46年12月21日民集24巻11号1638頁は不動産所得に該当すると判断した。

(127) 富沢達「判解」最判解民事篇（昭和45年度）1041頁、1047頁参照。そこで述べられている譲渡所得課税の趣旨は、最判昭和43年10月31日訟月14巻12

号1442頁が判示したものと解される。

(128) 制定法内在的法創造の枠を超える類推適用を否定したと解されるものとして、最判昭和48年11月16日民集27巻10号1333頁参照。

(129) 富沢・前掲注(127)1048頁。

解釈が不当・不合理な結果をもたらすことがあるからである⁽¹³⁰⁾。このことは、第一次的には、租税立法の「質」⁽¹³¹⁾に関わる問題である。「質の良い」⁽¹³²⁾租税法規であれば、その文理に忠実な解釈は妥当・合理的な結果をもたらすはずである。逆にいえば、「質の悪い」租税法規を同様に文理解釈しても、その結果が不当・不合理なものになるのは当然である。要するに、文理解釈の問題性は、第一次的には、立法の「質」にかかっているのである。その意味で、「文言の解釈に関わる限り、現在の判例は『不合理』と評価される結果が生じることにあまり大きな考慮を払っていない。あえて言えば、裁判の結果に『無頓着』にすら見える。」⁽¹³³⁾との評価は、三権分立制の下では、判例の立場に対する決して悪い評価ではない。そのような「『不合理』と評価される結果」は、第一次的には、立法者が除去すべきものである。

このことは、文理解釈の結果が課税権者たる国家にとって不当・不合理である場合について特に強く妥当する。その場合には、裁判官は「法解釈の限界」を厳守すべきであり⁽¹³⁴⁾、そのような結果を自由な「解釈」（法創造を含む）によって除去することは許されない。そのような自由な「解釈」⁽¹³⁵⁾は、納税者にとって

は恣意的・不当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機能を有する。この機能は「文理解釈の侵害防御権的機能・自由権保障機能」と呼ぶことができるが、租税法律主義の目的（行政による恣意的・不当な課税から国民の財産・自由を保護すること）から税法の解釈について導き出されるものである⁽¹³⁶⁾。

これに対して、文理解釈の結果が納税者にとって不当・不合理である場合には、裁判官は法創造によってでもその結果を除去すべきである。というのも、納税者は、当然のことながら国家のように自ら立法権を行使してその結果を除去することはできず、裁判を受ける権利を行使して裁判所に対してその結果の除去を請求し得るにとどまるので、「正義の守護者」としての裁判官は、裁判を受ける権利を実質化し司法的救済を実現するために、法創造によってでもその結果を除去し納税者の権利を救済しなければならないからである。本稿でみてきた税法判例からすると、文理解釈の結果が納税者にとって不当・不合理である場合には、裁判官はそのような結果に対して必ずしも「無頓着」ではなく、むしろ「正義の守護者」としての役割を果たした場合もあるように思われる（判例⑨のように見直し

(130) 文理解釈に関する筆者の以下の考え方については、谷口・前掲注(3)【44】参照。

(131) 宮崎裕子「一般的租税回避否認規定—実務家の観点から（国際的租税回避への法的対応における選択肢を納税者の目線から考える）」ジュリ1496号（2016年）37頁、43頁は「質の高い立法力」の必要性を説くが、租税回避分野の立法だけでなく租税立法全般に関するまさに卓見である。「質の高い立法力」こそが租税法律主義の「背骨」である。

(132) ここで「質の良い」とは、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。

(133) 佐藤・前掲注(87)356頁。

(134) 最判平成23年2月18日訟月59巻3号864頁、特に須藤正彦裁判官補足意見参照。

(135) その典型例がかつての（経済的）実質主義であることについては、谷口・前掲注(3)【42】参照。

(136) この機能は、「多数の納税者間の税負担の公平を図る観点から、法的安定性の要請が強く働く」（前掲注(89)に挙げた裁判例）税務執行において税務官庁がよるべき文理解釈について、特に重要である。

の必要なものもあるが)。

そのような税法判例は必ずしも多くはないが、それでも、それらを見ると、裁判官が、最近一部の裁判例にみられる文理解釈の「過形成」の傾向に抗して、司法的救済保障原則の下で正当かつ合理的な理由に基づいて規定の文理を離れて解釈することによって、文理解釈を「適正化」することがなお期待できるように思われる。

最後に、前記Ⅱ 2・3で述べた文理解釈の「過形成」について前記Ⅲでの判例の検討に基づき若干の所見を述べておくと、条件付却下説の立場に立つ裁判例については、更正処分における加算・減算に係る実体的な利益状況⁽¹³⁷⁾によっては、判例②のように課税上の衡平を考慮して、更正の請求をしていなくても訴

えの利益を認めるべき場合があり、また、確定申告書への適用除外記載書面の添付に関する裁判例については、その添付が「適用除外規定の適用を受ける旨の意思」を示すとしても、タックス・ヘイブン対策税制における適用除外規定の意義に鑑み、判例③の場合とは異なり、意思主義の働く余地はない⁽¹³⁸⁾と考えるべきである。

(137) 谷口・前掲注(9)152頁以下参照。

(138) 前掲注(21)に掲げた裁判例は、「適用除外規定の適用を受ける旨の意思」に着目し意思主義をいわば「逆手」に取って、確定申告書に適用除外記載書面の添付をしなかったことを形式的に偏重する租税手続の「訴訟要件化」を、補強するものと解される。