

## 最高裁租税判例をめぐる法的諸問題(討論)

—— 判例における租税法律主義の『実相』 ——

〈司 会〉高橋祐介(名古屋大学大学院法学研究科教授)

西山由美(明治学院大学経済学部教授)

〈発言者及び質問者〉

青柳達朗(武蔵野大学経営学部会計ガバナンス学科教授),

伊川正樹(名城大学法学部教授),

一高龍司(関西学院大学法学部教授),

今村 隆(日本大学大学院法務研究科教授),

浦東久男(関西大学法学部教授),

木村弘之亮(前慶應義塾大学法学研究科教授),

木山泰嗣(青山学院大学法学部教授),

小塚真啓(岡山大学法学部准教授),

田中 治(同志社大学法学部教授),

田中晶国(九州大学大学院法学研究院准教授),

谷口勢津夫(大阪大学大学院高等司法研究科教授),

野一色直人(京都産業大学法学部教授),

馬場 陽(弁護士), 藤間大順(神奈川大学法学部助教),

増田英敏(専修大学法学部教授),

宮本十至子(立命館大学経済学部教授),

望月 爾(立命館大学法学部教授),

八ツ尾順一(大阪学院大学法学部教授), 山田二郎(弁護士)

(50音順。肩書は開催当時のもの。)

**高橋** それでは、定刻になりましたのでシンポジウムを始めさせていただきます。本日の司会は、西山由美会員と私、高橋祐介が務めさせていただきます。どうぞよろしく願いいたします。

質問される場合には、所属とお名前を明確に述べて、事前に質問用フォームを通じて送っていただいた質問や意見に沿って発言をしてください。司会が質問される方を指名しますので、質問される方は自分のカメラとマイ

クをオンにしてご発言いただければと存じます。時間の都合上、質問を省略させていただきます可能性がございますが、どうかご了承いただければと存じます。それでは西山会員、よろしく願いいたします。

**西山** それでは、まずシンポジウムの基調報告1として、一高会員のご報告に対する質疑応答を始めたいと思います。よろしく願いいたします。

一高会員には、9名の方からご質問があり

ます。おおむね5つのテーマで、租税法律主義、りそな外税事件をベースにした租税回避、制度濫用アプローチ、国の課税主権との関係、最後に武富士事件の借用概念についてです。

### 租税法律主義の要請

**西山** それでは、まず小塚会員から一つ目と三つ目のご質問をお願いいたします。

**小塚** 中四国地区の小塚です。すみません、質問フォームを開き直すために少し時間をいただきたいので、代わりに読み上げていただくとありがたいです。

**西山** それでは、小塚会員からの最初のご質問を読み上げます。

論文中で何度か使われている「租税法律主義の要請」という表現の意味をご教示いただけないでしょうか。租税法律主義の具体的な効果としては、課税要件法定主義や課税要件明確主義はほぼ一致して指摘されるところであり、また、これらの要件の違反が認められる課税処分は違憲無効であると理解され、さらに、例えば大阪高裁昭和43年6月28日判決のように、違憲無効が実際に認められる税務訴訟の事例も存在しているように思われます。裁判所がこのような判断を余儀なくされていることも、租税法律主義の要請と一高会員は考えられているのでしょうか。

もし仮にそうだとすると、そのような要請（課税要件法定主義や課税要件明確主義に反する課税処分を違憲無効として効果を認めないという判断をしなければいけないというもの）と、『税法学』585号149頁で「多少とも譲歩を余儀なくされていると見られる」と一高会員がお考えになっておられる租税法律主義の要請とはどのような関係になるのでしょうか。ご教示いただけますと幸いです。

**一高** ご質問ありがとうございます。大変興味深いご質問ですが、シンポジウムのテーマと趣旨に鑑みまして、近時今世紀の租税回避分野の判例の分析を通して、租税法律主義を重視するといわれる最高裁判例の実際、特徴あるいはその問題点といったものを描写できればと考えていました。ご指摘のような、立法裁量の統制も含めて様々な切り口が考えられるのですが—昭和43年大阪高判は、確かに地裁が違憲だといったけれど、高裁は同じ結論でも違憲を避けた解釈をしたかと思えます—、近時の租税回避分野の判例に立法裁量統制を直接扱うものが見当たらなかったものですから、このような解釈適用のところに絞ったということでございます。

私の課題や焦点は、基本的に『税法学』585号132頁の左側に書いていますが、租税回避に対する課税処分を審査するときに、事実認定に名を借りた事実の擬制あるいは根拠の薄い主観的な目的論的解釈のようなもので、最高裁が実体としては法律上の根拠のない形で課税をしている、あるいはそういった課税処分を肯定していないかどうかを確認したいというものでした。

租税法律主義の要請ですが、最も根本的なところは、やはり法律上の根拠のない課税を禁止するという自由主義的な部分だと理解しております。もちろん、権力分立との関係には民主主義的な側面があって、そこから導かれる法解釈や事実認定の在り方という具体論については、原稿のⅡ～Ⅵで述べていますが、ここでの記述は、違憲性などが直接の論点にはなっていません。そこでの内容は、結論で述べている租税法律主義の要請に沿った側面という部分に反映されていて、例えば事実認定アプローチを避けるといったことを挙

げておりますが、これは途中で述べている私的自治を尊重するという考え方や整合的でしょうし、論文では可視化のメリットあるいは裁判を受ける権利、つまり事実認定アプローチになったら不受理になってしまう可能性が高いということで、法解釈アプローチの優位性を述べています。

他方で、近時の租税法律主義を重視する傾向のある最高裁判例において、正面から租税法律主義の要請に反するような側面を見いだすというのは難しいところでした。ただ、その判決が租税法律主義の要請以外の他の要因を考慮してそれを取り入れた結果、多少とも租税法律主義の要請が譲歩を余儀なくされている、あるいは後退されているといえそうな場面があったので、その影響因を抽出しようとするのが今回の趣旨でした。先生がおっしゃるような論点も非常に大変興味深いのですが、今回は取り上げられていないといったところでございます。よろしいでしょうか。

小塚 どうもありがとうございます。おっしゃることはよく分かりました。私は租税法律主義と裁判所が行う解釈との関係について十分に勉強できていないもので、不勉強なことがよく分かりました。そうなる結局、この課税要件法定主義といった話は、裁判所が行う法解釈のラインとは違う何か別の要件としてあり、それとは区別される解釈指導のようなものが租税法律主義から導かれるという理解でよろしいでしょうか。

一高 もちろん恣意的な課税を避けるべく、条文自体は明確でなければならぬという要請がありますので、例えば何かの条文をもってある種の法解釈アプローチを使って租税利益を否定しようとする際に、条文の明確さを欠くような状況があった場合、そのようなフ

ワットとした言葉遣いの根拠しかない、あるいは確立した判例等がない中で、納税者が予測可能ではない課税処分をしてきたら、裁判所はそれをどのように捉えるのか。解釈上そのような課税処分を許す方向で租税法律主義を緩やかに運用する実態があることが問題になれば、先生がおっしゃるような問題が租税回避の解釈適用の場面でも問われると思います。本来は、一般的な否認規定のような場面で問題になることだと思います。今回は一応、否認規定のない部分に焦点を絞って裁判例を取り上げましたので、そうした問題が正面から出てきたという感覚はございませんでした。

#### 租税回避行為の否認

小塚 ありがとうございます。それでは、三つ目の質問に進んでもよろしいでしょうか。一高会員は『税法学』585号132頁で、「裁判所は、水平的平等を憲法上の要請として考慮した法の解釈適用が求められるが、それは租税回避行為の否認が許されることを意味しない」と書いておられますが、この意味をご教示いただければと思います。この箇所における租税回避行為の否認とは、『税法学』585号126頁にあります「事実を擬制して租税利益を否定する（狭義の租税回避行為の否認）」という意味で使われていますでしょうか、それよりも広い概念でお使いになっておられるのでしょうか、というのがお聞きしたいことでございます。

仮に広い概念で使われている場合、さらにお書きになっている「許されることを意味しない」という表現が「許されない」という意味だとすると、租税回避行為の否認について課税要件法定主義等の具体的な憲法上の要請には反しないということになると思うのです

が、場合があることを認めつつも一律にこれを禁止すると理解する、とご主張されているかのように私は考えました。これが間違っているかどうかはご教示いただければと思いますが、そうだとするとその直後にある「租税の水平的不平等の識別自体が主観を伴う上に（中略）限定的である」という部分は、やはり綿密な実証なしには判断し難い内容ではないのか、その根拠としてはいささか足りないところがあるのではないかと考えた次第です。このような問題意識がございまして、この「租税回避行為の否認が許されることを意味しない」ということの意味をもう少し補足していただけるとありがたいです。よろしくお願いいたします。

一高 ご質問ありがとうございます。すみません、私の書き方が少し分かりにくかったのだと思います。要するに、狭義で考えておりました。ですので、基本的にはその条文の無理のない解釈、あるいは仮装行為があれば事実認定アプローチに依拠して租税利益を否定することは、憲法上の要請の一面に応える裁判所の対応だと位置付けているということです。ずっと狭義だということを示しておけばよかったのですが、広義の部分に関してはそういった形での租税利益の否定というのはあり得るという立場になっております。失礼しました。

小塚 なるほど。私がそのような勘違いをしてしまった理由は、その前のところで「租税回避の否認は許されない」ということをはっきりお書きになっていて、あえてもう一度出てくる理由がよく分からなかったため、「広いのかな」と考えたから、ということでした。私も少しひねって読んでしまっていたのかもしれませんが。ありがとうございます。

た。

### 決定③（最決平成17年11月21日）における 上告不受理決定

西山 ありがとうございます。小塚会員からのご質問2につきましては、後ほど時間があればということでお願いたします。

それでは、租税回避行為に対する裁判所の判断に入る前に、伊川会員から最高裁の上告不受理についてご質問があります。伊川会員、お願いいたします。

伊川 中部地区の伊川正樹です。一高会員、ご報告どうもありがとうございました。『税法学』585号136頁で紹介されている決定③で上告不受理決定について触れられていますが、この上告不受理決定の意味をどのように考えればよいか、というのが私の質問です。高裁が示した判断に対して上告を不受理ということは、高裁の判断を認めたと単純に理解してよいのか。それとも、やはり事案ごとに検討すべきということになるのか。この最高裁の上告不受理という決定の意味について、お考えがございましたらご教示いただければと思います。お願いいたします。

一高 ご質問ありがとうございます。基本的なご説明は135～136頁にございますが、これは、実際はいろいろな理由があるのだということがよく指摘されるころだと思っております。そこには新手の経済取引に関する租税事件を挙げましたけれども、これは注99の藤田宙靖元判事の回想録に出てきた具体例で、時期尚早と考えられるものは先送りにされることもあるという例でした。それ以外によく聞くのは、控訴審の判断として矛盾するものが二つ挙がってきている例です。例えば人身事故の損害賠償金における男女の差を肯定する下級

審と否定する下級審の両方が出てきても、最高裁はいずれも不受理にしたりすることもあると聞いていますので、その事案ごとの背景があるのだらうと思います。

ただ、法令の解釈に関する重要な事項がないということで、いわば門前払いになるわけです。難しいのかもしれませんが、本当はその理由をもう少し丁寧に開示していくような運用や立法の在り方を考えていくべきだと思います。訴訟が多いことから、広い意味でのコストカットとして機能しているようなので、そこの見合いになるのでしょうかけれども、不受理決定の理由がはっきり分からないということ自体が本来はおかしいのではないかと思っております。よろしいでしょうか。

伊川 ありがとうございます。

#### 民法改正による租税回避の判断への影響

西山 ありがとうございます。それでは、裁判所の判断と民法改正との関係で、八ツ尾会員から質問が出ております。八ツ尾会員、お願いします。

八ツ尾 関西地区の八ツ尾です。私の質問は一高先生の論文と直接は結び付いてないのですが、平成29年に行われた民法改正で、民法521条1項に「契約自由の原則」とあります。これは元々民法上の基本原則なのですが、私がこの条文の存在意義や位置付けについて何人かの民法の先生に聞いたところ、「いや、それは大したことはない」などと言われ、条文化されたことに対する積極的な意味というものあまり聞かれなかったのです。これを税法の観点から考えると、租税回避は迂回的な取引や多段階取引をベースに行われるというときに、納税者の側からすれば「いや、どういう契約をしようがそれはいいのではな

いか」という意見があります。非常に抽象的で申し訳ないのですが、今回の民法改正で条文化されたことが租税回避の判断に今後どのような影響を与えるかについて、一高先生のご意見をお聞かせ願いたいということで質問させていただきました。よろしく願います。

一高 ご質問ありがとうございます。十分に勉強できているわけではないのですが、基本的に民法の条文自体はなかなかアップデートされませんので、世の中の変化に応じてきちんと修正・追加しないとイケないタイプの改正と、もう一つは条文には書いていないけれど判例などで既に決まっている事項の明文化がありますよね。おそらく後者の目的を持った改正だと思われます。そうだとすれば、昔から「契約自由」というのは原理原則ですので、明文化されることによって民法における契約自由の原則に何か変更が生じることはないかと理解しております。しかも基本原則自体の明文化ということですから、より一層固いものだらうと考えます。

そうしますと、むしろこの契約自由の原則が入ることに伴って、先ほど申しましたアップデートのような部分で、この改正とどのようなことが関係あるのか。契約自由の原則を強調する、あるいは明文化するに当たって、場合によっては少数者や弱者が不利益を被ることへの懸念が関係者からも出てくるかもしれません。また、それに対する新たな対応がもし始まっているとすれば、課税要件事実の認定レベルへの影響もあり得ると思いますので、そのような広い観点からこの改正の影響について考えていかないとイケないと思っています。以上でよろしいでしょうか。

八ツ尾 どうもありがとうございました。

## 租税法律主義と課税減免規定

西山 判例の中でも特にそな外税控除事件に関する質問が多いのですが、まず租税回避行為一般の問題として、谷口会員から1と2をまとめてご質問ください。

谷口 関西地区の谷口勢津夫です。まず、一高会員だけではなく3名のシンポジウム基調報告者全員に、今回、大変素晴らしい報告をしていただいたことにつきまして、このシンポジウムのテーマを設定・提案した者としてお礼を申し上げたいと思います。本当に素晴らしい報告だったと思います。ありがとうございます。

一高会員には2点質問させていただいたのですが、これは相互に関連する質問であります。論文の140頁の左欄の中ほど以下に滝井繁男裁判官の「回想」が引用されております。すなわち、「最高裁は、(中略)租税法律主義の趣旨は、私人が予測不可能な課税をされることは許されないというものであって、法がある賦課徴収をなす趣旨であること、あるいは減免を認める趣旨でないことが国民に明らかであるにもかかわらず、技術上の工夫をこらしたり法文上の不備をついたりして課税を免れようとするものに対して課税をすることは租税法律主義に反するものではないという見解に立つものだと思われる」ということが述べられていますが、ここで述べられている見解につきまして一高先生のお考えをお聞かせ願いたいと思います。

といいますのも、課税減免規定の趣旨に反して当該課税減免規定を利用することが当該課税減免規定の濫用であることは明らかであります。これには私も異論がないところではありますが、濫用であれば当該課税減免規定の

適用を否認する、あるいは課税するかどうかということは濫用であるかどうかということとは論理的には別問題であると考えられます。国民にとって濫用が明らかであればこれを否認して課税する趣旨の明文の規定なしに課税することが租税法律主義に反するものではないとその見解はしていますが、それはなぜそういえるのでしょうか。これが第1点目の質問であります。よろしく願います。

一高 ご質問ありがとうございます。まさに非常に重要なポイントでございまして、このやりとりの中で、水野武夫先生もこの説明に対しては疑問を投げかけておられたと思います。色々な問題があると思うのですが、一つには、予測可能性といういわゆる現代的機能を租税法律主義の中で非常に重視していることが挙げられます。それ自体は別におかしなことではないのですが、租税法律主義=予測可能性ともとれるような位置付けの変更を通じて、そこさえクリアしていればそれでいいのだと言わんばかりの説明になっている点が問題だと思います。

予測可能や予測不能ということも非常に抽象的ですし、「国民」という抽象的な観念・社会通念に近い言葉で説明されてしまっている。とりわけ、ここでは税を賦課徴収する方向と減免を認める方向の話が両方入っていて、賦課徴収をする方向も予測できればいいだろうという話になり、それが独り歩きすると非常に大きな問題になることは自明であるかと思えます。

減免の方も、「予測できれば課税できる」ということでは当然粗すぎるわけで、それが具体的に減免規定の趣旨に反する形になると、趣旨解釈の延長で減免が否定されることはあり得ると思うのですが、とりわけ課税要件規

定の不充足を狙ったようなスキームにこのロジックで当てはめをするのは非常に危険だと思います。

対談形式のもので、どのくらい緻密な表現として考えていいのか分からない面もあるのですが、ただ、出ている以上それは重要な文書だと思いますので、先生がおっしゃるとおり、仮に濫用があったとしても、そこから課税に結び付けるためには基本的には立法が必要だと理解しております。先生の教科書やご論文をまさに勉強させていただいて申し上げているところです。

#### 法解釈アプローチの性格

谷口 どうもありがとうございました。それでは、2番目の質問に行かせていただきます。ご論文の141頁右欄の2行目からでありますけれども、次のように述べておられます。「これは」というのは「外国税額控除は」ということだと思えますが、「これは、自国納税者が国際的に展開する際の条件を一定の制限の下で平等にするための措置ということができ、この趣旨に適合するようにその根拠条文が読まれるべきである。したがって本判決は、用語の指定を欠くものの、法解釈アプローチを採用したものと考えざるをえない。より広い射程を持ちうる制度濫用アプローチの提示が本判決の意図かもしれないが、その場合は、外延の明確でない『濫用』の定立は、過大な法創造であるとの批判を免れえない。筆者が知る限り、具体的対処規定を欠く状況で、減価償却制度の濫用を国が主張した若干の事件があるが、正当にも裁判所に拒絶されており、制度濫用アプローチとして本判決が応用されている状況にはない。本件の仕組みの利用には既に立法的に対処済み（法税令142条の2第

5項）だが、仮に使用料等で同種の仕組みが出現すれば、本判決が判例として応用されることは言うまでもない」と述べておられます。

他方、結論部分の150頁左欄の2段落目。旧大和銀行外税控除の事件である判例⑤は「租税法律主義の要請を後退させる性格が際立つ判例である」と述べておられます。先に述べた141頁の叙述と、今述べました150頁の叙述との関係は、どのように理解すればよいのでしょうか。本判決が採用したとされる法解釈アプローチは、租税法律主義の要請を後退させる性格を持つものなのでしょうか。もし持つとすれば、それはどのような意味においてでしょうか。

一高 ご質問ありがとうございます。今ご指摘をいただいた点は、まさに私の説明が不足しているところになっております。法解釈アプローチは租税法律主義の要請を後退させるものであるとは述べていないのに、最後にはそのような位置付けになっていて、矛盾しているように見える部分かと思えます。

私は、外税控除が条件の平等のための現代的・積極的な措置で、趣旨解釈が肯定できると説明しましたが、判旨はその部分からはっきりしていなくて、政策目的の税制と名付ければ一般的な課税要件の用語でも目的論的な解釈が肯定されるようにも読めるということでもあります。私が、譲歩を多少とも強いっている要因として挙げている（149頁右列2段落目）のは、そういった私自身の評価を経る前のあり得る読まれ方であるということをご想定しております。そうしますと今度は、そこでいう「条件の平等を図る政策目的の重視」は私の評価を経た観念ですから、少し異質なものになっていて問題なのでは、そ

れも政策目的の重視というものが文理解釈からの距離をもたらす、あるいは具体的な用語に還元しないような趣旨解釈につながって、その結果その用語を信頼した納税者の租税利益が否定されて予測可能性が維持されなかったという意味で、ご理解いただけますと幸いです。

特定の用語に還元していないという部分の理解について、確か最近の佐藤英明教授の論文の中で、最高裁平成26年12月12日判決の延滞税のケースも、趣旨解釈して結局、延滞税自体を適用しないとしかいわず、特定の用語に還元していない例として挙げられています（佐藤英明「最高裁判例に見る租税法規の解釈手法」山本敬三・中川文久編『法解釈の方法論—その諸相と展望』（有斐閣・2021年）351頁）、それもそのような趣旨解釈の延長で説明されていました。私自身がこの原稿を書いた後でしたが、そういう研究も確認させていただき、そういう判例もあるのだなと理解しておりました。谷口 どうもありがとうございました。

### 「濫用」の意味

西山 ありがとうございます。一高論文の中では、「制度濫用アプローチ」が重要なキーワードになるかと思いますが、その前提としまして田中会員から「濫用」の意味について問い掛けがごございます。田中会員、1つ目の質問をお願いいたします。

田中（治） 関西地区の田中です。平成17年の外税控除の裁判等がいつている「濫用」の意味について、先生がどのように考えられているかということについてご質問させていただきます。この事件にいう濫用について考え得るのは、一つ目は「誰か」あるいは「何か」との対比や比較を一切問題にしないで「そも

そも取引自体が濫用だ」と言うのか。二つ目としては「その取引を認めることが公平を害するから濫用だ」と言うのか。三つ目としては「そういう行為や取引が公益または国益を損なうから濫用だ」と言うのか。今言ったことのいくつかあるいは全てなのか、読んでいてはっきりしないところがあるのです。さらに、最高裁が言うような濫用論の法的根拠が一体どこから出てくるのかということもよく分からないところがあります。

よく分からないというのは、本来自由主義社会においてどのような取引をしようがそれは法で明確に禁じられる、あるいは誰かの利益を明確に侵害しない以上は自由だということからすると、それを制約する論理は一体どこから来るのかということは明示されるべきであろうと思います。それを、先ほど谷口会員からのご質問にあった滝井判事のように、それなりに予測可能性があることや、元々そのような制度はそうした係争における対象者に利用してもらうことを想定していないなどのある種の予測可能性論を持ち出したからといって、自由の制約というものの正当化はできないのではないかと強く思います。

そして、法人税法132条の2に関するヤフー事件最高裁判決のいう濫用と、この外税控除でいう濫用は一体何が同じで何が違うのかという点についても、もし現時点で先生に何かお考えがあれば、お教え願えればありがたいと思います。

一高 ご質問ありがとうございます。この「濫用」という言葉が出てきた時、多くの方が唐突な印象を持ち、「濫用」や「政策目的」というレッテルを貼ってしまえば全て否認できるのか、最高裁が大きな法創造をやっている、とって問題視したと思うのです。

ただ、手掛かりにはおそらく色々なものがあり、私の論文の127頁の下（注40）に出しておりますけれども、昭和37年の国税通則法改正の時に答申で「私法上許された形式を濫用する」ということが言われていて、このころから私法上の形成の可能性として、その「濫用」といったものが租税回避の典型的なスキーム、典型的な状況だと理解されてきているということだと思います。

ただ、濫用といっても、その言葉は実際に法律の中に出てくるわけです。民法でも権利濫用はありますし、憲法にも出てくる。独禁法を見れば優越的地位の濫用など、色々なところに「濫用」という言葉は出てくるので、それを見ていって煎じ詰めたところで何か税法にとって有用な濫用概念が出てくるとも思えませんから、それをどう生かしていくのか。「生かす」と言うのもおかしいのですけれども、この言葉はこの条文のままで、汎用性がある形で使えるようなものにはなっていないということなのだと思います。『税法学』585号141頁に出ていますように、後の下級審がこぞってこの言葉でもって租税回避をつぶしていたりしたら大変なことなのですけども、あまりにも抽象度が高くて結局は使えない言葉になっているのだと理解しております。

ヤフー事件との関わりという点に多くの方の関心があると思いますけれども、まさにこれは規範のところでは「観点」や「事情」という言葉を挙げて説明されています。一般的で通用性のある基準を立てているようにも見えますが、その組織再編成の枠を超えていつでも使えるような基準なのかというと、裁判所もそこまで考えて規範定立していないと思います。少なくとも132条にはすぐに乗り移ってきそうですが、それすらもまだ進んでいない

ということを見ると、やはり今のところは132条の2の文脈にとどまっているということだと思います。

ただ、そのような「濫用」という言葉は、大和銀行のケースから判例上は正面から使われるようになって引き継がれたということでしょうから何か抽象的で、本来の「目的外の利用」という基本的な意味だと思いますけれども、そのように評価されるのはどういう場合なのかということをしつかりと詰めないと、これ自体ではまだ操作可能性のない概念になっているのではないかと理解しております。すみません、お答えになっていないことは承知しておりますが、このぐらいでございます。田中（治） ありがとうございます。

#### 「制度濫用アプローチ」の定義

西山 それでは続いて、今村会員から「制度濫用アプローチ」についてのご質問をお願いいたします。

今村 関東地区の今村です。先ほどの田中先生の質問と重複しますが、『税法学』585号129頁で、判例を分析する視点として「制度濫用アプローチ」というものを「減免規定の政策目的から乖離する行為等に対し、具体的な用語の解釈に還元せず、当該規定の適用自体を否定するもの」と先生は定義されていますよね。濫用というと、ヨーロッパの大陸法系の国にはローマ法の「法の濫用アプローチ」があるわけですけども、これは法律の規定の文言にはかなっているけれど、その趣旨に反する場合を意味するとされています。先生の「制度濫用アプローチ」の定義はそれとは違うと考えられているのか、というのが私の質問です。

というのも、ヤフー事件最高裁判決は同じ

ように「濫用」と言っていますが、具体的には特定役員引継要件の政令の112条7項5号の本来の趣旨および目的に反する対応や逸脱する対応でその適用を免れるものということで、特定役員引継要件というその趣旨に限定しているわけです。制度の濫用については、ヤフー事件でいうと組織再編全体の趣旨あるいは繰越欠損金を控除しないという趣旨などが考えられます。その中でヤフー事件は、特定役員引継要件という規定の趣旨に限定して判断しているはずなので、「制度の趣旨」という用語を使うのは、制度をどう考えるかによっては非常に不明確になるのではないかと私は思います。その点を先生はどう考えられているのでしょうか。

一高 ありがとうございます。もちろん先生のご論文等は拝読しているのですが、これからしっかりと勉強しないといけないところでございます。

例えば、「条約の濫用」といった文脈でも、結局はその濫用に当たる基本的な状況というものを定めた上で、その状況においてあり得る形を提示することによって濫用というものを見定めていく必要が立法的にはあるのではないかと考えております。そうすると、ここでいきなりヨーロッパの考え方を日本に当てはめるといえることは、研究上はもちろんやるべきことだと思いますし非常に有用で意義のあることだと思うのですが、そういったヨーロッパの考え方を理解した上で裁判所がそれを応用している状況にあるのかどうかということまでは、今のところまだ読み取れていないところでございます。

今村 一点いいですか。法の濫用の法理はヨーロッパ由来ですけれども、法の一般原理で解釈原理だと思っています。文言にはかなっ

ているけれど立法趣旨に反するような場合を意味していて、別にヨーロッパ独特のものではないわけですね。私がお聞きしたいのは、先生の言う「制度の濫用」はもっと別のことを意味されているのか、ということです。特定役員引継要件の文言にはかなっているけれど趣旨に反しているような場合を「法の濫用」と言おうと思うのですが、「制度の濫用」とはそれをさらに超えるものですか。どのような理解で言われているのかどうかを知りたいです。

一高 ありがとうございます。私がこの論文で扱えたのは外税控除の事案ですが、結局濫用に当たるということは趣旨に反するということなのですけれども、趣旨に反する結果になるということはその前段階として何かの取引があり、そういう取引にある種の技巧的な仕組み等が利用されているといったことが前提になると思います。そこに何ら不自然さがない、つまり自然な取引というのは、立法者が当然予定した上で減免等の規定を定めているでしょうから、正面から趣旨に反するというところだけを捉えるとすると客観性の面で問題が出てくると思います。そのため、趣旨に反する状況を表象するような客観的な特徴として、ある種の外形的な取引の状況等を記述するといったことが、解釈論上あるいは立法論上必要になってくるのではないかと考えております。

今村 「制度の濫用」というのは、単に趣旨に反するだけでは足りないということですね。

一高 税法の中に取り込んでいくとすると、趣旨に反するというのであれば別に趣旨解釈論でも…。

今村 もちろんそうですけれども、「制度の濫用」というためには、趣旨に反するというこ

とだけでは足りないわけですか。

一高 その場合は、逆に「趣旨に反する」と言えばいいのですよね。

西山 すみません。議論の時間も限られておりますので、最後のコメントのところをお願いするというところでよろしいでしょうか。

今村 はい。

一高 今村先生、ありがとうございます。

### 国家主権（課税権）の防御

西山 続きまして、野一色会員と青柳会員には国家主権との関係についての質問だけお願いします。そのご回答は、最後のコメントのときに一高先生からいただくことにいたします。それでは、野一色会員からお願いいたします。

野一色 関西地区の野一色直人と申します。一高先生、ありがとうございます。『税法学』585号149頁右欄の下から8行目の「国家主権（課税権）の防御」につきまして、同頁に記載されていますように、国境を越える事案であることから、例えば国際課税に関して「自国の課税権を確保することにありませ」との説明を踏まえ、国境を越える事案を解釈する上で考慮すべき観点と理解するべきか。あるいは、国内・国外に関する取引のいずれの事案であっても、特定の取引や特定の個人や法人の税負担の軽減を容認することは、軽減された税負担に相当するものについては、軽減された個人や法人以外の他の個人等に最終的に税負担を求めることに関して慎重であるべきとの、ある意味公平な負担に関する観点であると理解するべきかという点について、一高先生のお考えをご教示いただければお願いいたします。

西山 ありがとうございます。青柳会員は、

質問2の方をお願いいたします。

青柳 関東地区の青柳です。制度の濫用というような制度濫用アプローチということを言われていますけれども、制度の濫用という判断を導く前提として、国庫の犠牲や課税権を守るという要素はどの程度法解釈に際して考慮されていると考えられますか。その辺りがどうもよく分からないのでよろしくお願いいたします。

西山 お二人からの質問へのお答えは、一高会員から最後のコメントをいただく際をお願いしてよろしいでしょうか。

一高 承知しました。

西山 最後は少し慌ててしまいましたけれども、これでシンポジウム1の質疑応答を終了いたします。ありがとうございます。

一高 ありがとうございます。

### 「行政裁量」という切り口で検討することの意味

高橋 ありがとうございます。それでは引き続きまして、田中晶国会員の質疑応答に移りたいと存じます。

最初に田中治会員と山田会員、その次に馬場会員、谷口会員の順で質問していただきますので、各先生方のご準備いただければと思います。まず田中治会員は最初の、裁量という切り口についての質問をお願いできればと思います。よろしく申し上げます。

田中（治） 関西地区の田中治です。登録価格・評価基準価格・適正な時価との関係は、基本的に適正な時価とは何か、あるいは適正な時価への接近とは何かという問題意識でこれまで紛争になってきたと考えています。その中で今回、行政裁量という切り口で問題を検討することの積極的な意味、場合によって

は問題や限界のようなものがあればお教え願いたい。

**田中（晶）** ありがとうございます。積極的な意義として私がまず考えておりますのは、近年の下級審判決などにおいて適正な時価について裁量があるという判示が出てきている。そのときに、果たして本当にそのような理解でいいのか。おそらく、下級審判決などは時価というものを一点に決めることがなかなかできない。一義的に決まらないから裁量があると考えた方が分かりやすいので、そのようなことを言っているのではないかと思います。ですが、そのような理解を最高裁も採用し始めると、納税者の権利救済という観点から問題が出るのではないか。裁量というのは行政の判断の余地で、かつ司法審査の対象外です。審査しないという範囲だと思いますので、司法的救済を租税法律主義は求めていくという観点から見ても、裁量を認めるという判決の傾向をこのままにしているのかというところが問題意識としてあり、切り口として述べさせていただきます。次第です。

**高橋** よろしゅうございますでしょうか。

**田中（治）** すみません、半分で途切れてしまったので、後半の部分についてもよろしいでしょうか。

先ほどの先生のお話でそれなりの理解はできるのですが、もう少し具体的に、例えばそこでいう行政裁量とは、登録価格の決定の際になされる行政の行為が「それは裁量の範囲内だからいいのだ」という意味で言っているのか。もしそうだとすると、このときに許容される裁量の範囲と許容されない裁量の範囲は、どのような判断基準を用いて判断すればいいのかという点についてお教え願えればありがたい。

**田中（晶）** 仮に裁量があるという方向性で考えたとしても、私が具体的に考えていたのは、評価基準が所要の補正というような抽象的な文言・不確定な概念を使っている点について、各市町村などは取扱要領や評価要領でそれぞれ独自のものを作っている状況にある。例を挙げますと、土地と道路との高低差を勘案するかどうかや、減価率を何パーセントにするかなどを具体的に決めるわけですが、そういうところに裁量があると考えことになるのかもしれないということです。では「その裁量の範囲は何なのだ」というと、「適正な時価」という言葉しかないのが現状だと思っております。

**田中（治）** ありがとうございます。

#### 価格の認定と行政裁量

**高橋** ありがとうございます。続きまして、時価の幅に関する質問が来ております。関東地区の山田会員、問1と問2の両方とも読み上げていただけませんか。よろしくお願ひします。

**山田** 関東地区の山田です。第1点は、価格の認定は資産の評価に関する問題であって、行政裁量に特化する問題ではないというのが第1点の質問です。

第2点は、固定資産税の評価額について、地方税法は裁決主義を採っており、原則としては審査決定で認定している評価額が課税台帳額を上回っていないかどうかを審理してその適否を判断するという法の作りになっています。そして例外として、いわゆる同一訴訟手続で早期に評価額に関する争いを解決するという目的から、評価額を認定できる場合や原告が一部取消しを求めている場合は、審査決定の一部取消しはできるようにしているの

ではないかと思えます。そのことから、裁判所が評価額を認定できることを建前としているというのは違うのではないかと、ということをお尋ねしたいと思えます。

**田中（晶）** ありがとうございます。まず1点目ですが、私も先生のおっしゃるとおり、行政や行政の価格の認定という問題は行政や行政の評価に特化する問題ではなく、一般的な民事訴訟やその他の領域でも、価格の評価というものは訴訟で争われるものと認識しております。ですので、この評価をどうするのかというのは固定資産税の問題だけにとどまらず、そういった民事訴訟法上の知見などにもらみながら、検討する必要があるのだろうと考えております。

続きまして2点目ですが、先生のおっしゃるとおり、全部取消しと一部取消しというものが、それは原則と例外であろうと私も思います。ただ、原則と例外といえるほどに原則の方を常に前提としているのかどうか、私自身の見解がまだ決まっていないところがあります。最高裁を眺めていますと、結局は認定できる証拠資料がしっかりそろっているときには一部取消しをしているようにも見えました。例えば、平成25年最判の差戻し後の控訴審などは全部取消しという判決になっていて、その上告審もそれを認めていますけれども、事案の判示などを見ていると結局は具体的な価格を認定するための評価の資料というものが無いと言っている。最高裁としては、証拠として出ている不動産鑑定の評価を正しいものと認めなかったという事案でしたので、証拠資料がないことによって全部取消しする傾向があるのだろうと考えております。

**高橋** ありがとうございます。山田会員、よろしゅうございますでしょうか。

**山田** 第2点ですが、裁判所は評価額を認定する権限が積極的にあるのかという問題なのです。いわゆる固定資産評価審査委員会が行った審査決定をレビューするということであって、積極的に評価額を認定する権限まで裁判所は持っているのだろうかということ。この平成17年7月11日の最高裁判決も、原告が一部取消しを求めている場合、あるいは評価額を認定できるような場合にはあえて全部取消しをせずに、同一訴訟手続内で早期解決をさせるということの一部取消しをすることができるのだ、ということを行っているのではないかと。つまり平成17年7月11日の最高裁判決をどのようにお読みになるのかということ。です。

**高橋** 田中会員、この辺りはいかがでしょう。

**田中（晶）** そうですね。私は、最高裁としては価格を認定できる場合には認定して一部取消し判決をするという傾向にあるのではないかと読んでおります。価格を認定できる権限があるかどうか当事者の主張に制限されるのか、また、全部取消しを求めている当事者が一部取消しを求めている場合に、最高裁としては一部取消しをせず常に全部取消しをすることになるのかということまでは少し考えがまとまっておりません。ですが、今後検討したいと思えます。

#### 事実認定の行政裁量と「適正な価格」

**高橋** ありがとうございます。それでは時間の関係もありますので、次にまいりたいと思えます。次の質問は時価とその認定について、特に要件事実に関連した質問をいただいております。まず、中部地区の馬場会員から1番の質問をお読みいただけますでしょうか。

**馬場** 中部地区の馬場でございます。大変貴

重なお報告、ありがとうございました。『税法学』585号152頁において、田中会員は「固定資産の価格評価も証明の対象たる事実と理解し、事実認定の行政裁量は認めない立場にたつ」と記載しておられます。この点がご報告の方向性を決定付けているように思われるのですが、そのような理解でいいのかどうかという確認です。

例えば、伊藤滋夫先生の『要件事実の基礎(新版)』(有斐閣)289頁では、事実と評価の区別について、各人が同じ内容を考えることができる命題が事実命題であるといった整理がなされております。私は、適正な価格については多くの人と同じイメージを共有することができないので、これは評価概念であるという見解をとりますが、このような見解は成り立つのでしょうか。仮に成り立つとした場合、固定資産の価格が事実概念であるか評価概念であるかの理解が、固定資産の評価に関する行政裁量の存否の理解に影響を及ぼすか否かという点について、田中会員のお考えをお聞かせください。

田中(晶) ご質問ありがとうございます。まず、事実認定に行政裁量を認めないという立場で裁量の有無の方向性が決まるのではないかという点ですが、私自身としてはそのようには考えておりません。一般論としてですが、行政法の体系書などを眺めておきますと、おそらく基本的には事実認定について行政裁量を認めないというのが大勢の理解ではないかと思えます。ですから、この租税法の固定資産税の部分だけ少し異質に解するというのも何か変ではないかということがまずあります。

また、事実概念か評価概念かという点ですが、これも要件事実論の観点での整理の話であり、裁量と直接結び付くものではないと思

っています。伊藤滋夫先生の要件事実論などの教科書を拝読しておりますと、事実と評価というものには究極的には連続性がある。その区別は本質的なものではなく、あくまで民事紛争の要件事実のダイアグラムを作る上で実践的な観点からの区別ではないかとおっしゃっていたと思います。また、笠井正俊先生がご論考を書かれていたと思うのですが(笠井正俊「不動産の所有権及び賃借権の時効取得の要件事実に関する一考察—いわゆる規範的要件の評価根拠事実と評価障害事実という観点から」判タ912号6頁(1996年)参照。)、その事実的要件や規範的要件というものは結局つながっている。要件事実論から見ても結局はつながっていて、基本的にはあらゆる法律要件一般について、評価根拠事実と評価障害事実を主要事実として把握できる。だから、争点となっている場面によって変わっているだけではないかというようなことをおっしゃっていました。典型契約の該当性などが例に挙げられていたと思いますが、普通は事実概念的な発想で見ると思うのですが、果たしてそれが典型契約に該当するのかどうかというときには結局はあらゆる事情を勘案しないとイケない。だからその辺りではつながるところがあるので、事実か評価というところでスッと裁量に落ちてくるとは考えていません。

あと追加するとすれば、高橋宏志先生の『重点講義民事訴訟法』だったと思うのですが(高橋宏志『重点講義民事訴訟法 下(第2版補訂版)』(有斐閣・2014年)58-59頁参照。)、証明の対象として何があるのかというところの整理をされておりました。例えば非上場株式の評価や適正な賃料については、ある意味過去や現在の事柄ではあるが、存在した事実の再現ではない。ですから、基本的には証明の対象といわれて

いるけれども、証明というよりは評価と呼んだ方がいいだろうし、証明度というよりは使っている計算方法などの説得力の問題だろう、と指摘されていた部分がありました。

私も高橋先生の分析はそのとおりかと思うのですが、裁判所としては評価額とその評価額の元となった事実はそれほど区別しているのだろうかということが一つあります。例えば普通の民事訴訟法でも、交通事故では自動車の損害などを立証すると思うのですが、自動車が壊れたという事実とその評価額がいくらかという事実は、どちらも事実というような含みでやっているのではないかと思うのです。ですから、その辺りは民事訴訟法の理論的なところで、私も腑に落ちるところがまだないのですが、取りあえずはひっくるめて考えておいていいのではないかというのが今の私の理解です。

#### 事実認定の行政裁量と弁論主義

高橋 ありがとうございます。おそらく今の質問でほとんどカバーされていると思うのですが、関西地区の谷口会員の一番目の質問はいかがでしょうか。答えが出ているような気もしますが、私見を尋ねられますでしょうか。

谷口 関西地区の谷口勢津夫です。貴重なご報告をどうもありがとうございました。要するに価格評価が事実認定であるということで、①価格評価の結果としての価格を事実として捉えるのか、②価格評価の基礎となる個々の具体的事実—基礎資料といってもいいかもしれませんが—を事実として捉えるかということをまず聞いたかったのですが、その点については先ほどの馬場会員へのご回答でお考えは分かりました。それに関連して、続けて質

問したことについて聞かせていただきたいと思います。

私見も交えて質問を書かせていただいたのですが、価格評価も事実認定という点では私も田中先生と同じであります。しかし私は、そこでいう事実を、先ほど言いました価格評価の基礎となる個々の具体的事実という意味で理解しておりますので、田中先生とは異なり、事実認定の裁量を認める立場に立っております。私は確かに要件裁量否定論の立場に立ちますが、それは要件裁量、すなわち要件認定に関する裁量のうち要件解釈に関して裁判所による判断代置審査を全面的に認めるものであって、要件裁量に関わり、かつそれとは区別するべきものとしての事実認定そのものに関する裁量まで否定するものではありません。弁論主義の下では、当事者の主張しない事実は裁判の基礎にしてはならないので、価格評価に関していえば先の②の価格評価の基礎となる個々の具体的事実については、裁判所による判断代置審査は行われないと考えます。そうすることから、事実認定の行政裁量は認められると考えるところです。この点について、田中先生のお考えをお聞かせ願えればと思います。よろしくお願ひします。

田中(晶) ご質問ありがとうございます。まず、事実認定と行政裁量という観点について、塩野宏先生の教科書を拝読していると、伊方原発訴訟などで最高裁は事実認定の行政裁量を認めたのではないかというような指摘があったかと思うのですが、調査官解説では基本的には事実認定は裁量ではないという理解だったと思われま(高橋利文「判解」最判解民事編平成4年度417頁(1995年)参照)。あとは宇賀克也先生などもその辺りについて触れ

られておりますが、あくまで要件裁量だという理解もありうるとされていたかと思われま  
す(宇賀克也『行政法総論(第7版)』(有斐閣・2020年)356頁参照)。かつ、塩野先生が事実認定  
に対する行政裁量というものを認められているのも、「原発の安全性」という極めて高度な専  
門技術的な点ですので、例えば土地の評価が原発の安全性と同レベルにまで専門技術的な  
のかという点が気になるということが一つあります。

また、先生のおっしゃった弁論主義という観点についてですが、弁論主義があり、裁判  
所は行政の主張に拘束される。それが行政裁  
量なのだという理解はいいのかということが  
若干気になったところでございます。その点  
は措くとしても、例えば弁論主義があります  
ので、主要事実か間接事実かというところで  
も捉え方に差が出てしまう。個々の具体的事  
実が間接事実だとすると、その主張には弁論  
主義の適用がそもそもないですから、証拠資  
料から認定した間接事実で裁判所は判断して  
いいということがまずありますし、個々の具  
体的事実が主要事実だとしても納税者側も主  
張できるわけです。とすると、裁判所として  
は、行政庁の主張だけではなく納税者の主張  
も取り込んだ判断が可能になるだろうと思  
います。裁量というものが行政の判断の余地で、  
司法審査の対象にならない領域であるとい  
う話からすると、弁論主義と結び付けると納  
税者の主張をてこに行政裁量の中に立ち入  
ることになっていくような気がします。それ  
を、行政法でいうところの裁量というものと  
どのようにつえられるのかということが問  
題になるのではないかと私は今思っております。  
谷口 どうもありがとうございました。私も  
そのようなお答えになるのではないかと

ことを分かった上で質問させていただいたの  
ですが、従来の事実認定の行政裁量と同一次  
元では考えておりません。言ってみれば、結  
果的に行政に裁量があったということになる  
という意味であり、それを納税者の主張によ  
って統制するというようなことを私自身は考  
えています。

そして実は、所得税の要件事実とは所得の  
金額であるか、それとも所得の金額を基礎付  
ける個々の具体的事実であるかという議論が  
従来からされてきたのはご存じだと思います  
けれども、その議論と同じような議論ができ  
るのかなということを想定して質問させてい  
ただきました。どうもありがとうございました。

#### 最高裁平成25年7月12日判決における固定 資産評価基準

高橋 ありがとうございました。それでは、  
次の論点にまいりたいと思います。今度は評  
価基準の規範性に関する問題で、馬場会員・  
谷口会員・野一色会員からの質問です。まず、  
馬場会員から2番目の質問をよろしくお願  
いします。

馬場 中部地区の馬場です。よろしくお願  
いいたします。『税法学』585号165頁にもあり  
ますが、田中会員のご報告は固定資産評価基  
準を一種の法規と見て、最高裁はこれを前提  
に判断代置審査を行っているのではないか、  
そのように読むのがどちらかといえば適切  
なのではないかというものであったかと思  
います。

しかし、最高裁平成25年7月12日判決は、  
評価方法が適正な時価を算定する方法とし  
て一般的な合理性を有するものではなく、  
またはその評価方法によっては適正な時  
価を算定することができない特別の事情が  
存する場合

に、固定資産評価基準から逸脱する可能性を認めているようにも読めます。

もし、固定資産評価基準が法規であるとするならば、最高裁平成25年7月12日判決は、法規の内容が一般的合理性を備えていたとしても個々の具体的事例ごとに法規を適用すべきか否かを課税庁が判断し、事案によっては法規を適用しなくてもよい、法規の適用を回避すべきであるという判断を含むことになるのでしょうか。そうだとすると、租税法律主義、特に合法性の原則を緩和する立論にならないかという点について、田中会員のご見解を伺いたいと思います。

**田中（晶）** ご質問ありがとうございます。まず、平成25年最判の違法となる場面というものを分けるというのではないかと考えております。平成25年最判は、登録価格が評価基準の定める評価方法に従って決定される価格を上回れば違法であるということを書いてありますが、その部分では留保を付けていない、一般的合理性や特別な事情に触れていないという点をまず指摘できると思います。とすると、はっきりと分からないところではありますけれども、最高裁の理解としては、仮に一般的合理性がない評価基準である、もしくは個別的に特別な事情があるという場合であっても、評価基準に従って決定される価格を登録価格が超えていればそれだけで違法になるという可能性があるのではないかと。そうであれば、少なくとも課税庁側が評価基準を超える価格を登録価格とすることはできないだろうと思うのです。課税庁としては「評価基準がおかしい」もしくは「特別な事情がある」と自ら判断する。そして、評価基準に従った評価価格では安すぎると思ったときに、評価基準を超える価格で決定していいのかという

とそれはできないというのが、平成25年最判の手続的な保障というところの含意ではないかと私は考えています。

**馬場** ありがとうございます。

### 評価基準の拘束力の法的根拠

**高橋** 続きまして、同じく規範性に関する問題ですけれども、関西地区の谷口会員から2番目の質問をお願いします。

**谷口** 関西地区の谷口勢津夫です。ご論文の158頁右欄「3 評価基準の効果Ⅱ」では手続法上の地位の保障を論じ、その根拠を評価基準が法規命令であることに求めておられると理解しましたが、私は昨年11月に行われた大会シンポジウムの伊川先生のご報告に対する質問の中で、評価基準の規範性を高めることの実質的な法的根拠を執行上の原則としての租税平等主義に求める考えを述べました。『税法学』585号275頁左欄で述べたところですが、そのような考え方についてご意見をお聞かせ願えれば幸いです。

なお、評価基準の拘束力については、市町村長に対する拘束力と納税者に対する拘束力とを区別して考える必要があると考えるところですが、「納税者は評価基準によって価格決定を受ける『手続的権利』を有している」と述べておられるのは、市町村長に対する拘束力が執行上の原則としての租税平等主義を介して納税者に及ぶ結果であって、納税者に対する拘束力から直接導き出されるものではないように思われますが、いかがでしょうか。

**田中（晶）** ご質問ありがとうございます。執行上の原則としての租税平等主義という観点も根拠になるのかもしれませんが、私としては少し先生のご見解とは異なると思っております。

私としては、拘束力の根拠はあくまで地方税法による委任によると考えています。行政法学での行政基準における法規命令と行政規則の区別の基準という論点があると思うのですが、基本的には法律の授權の有無によって区別するという見解があると思います。裁判所を拘束する規範を定立できるのは議会だけというのが大原則だと思いますので、法規命令に法律と同じ裁判規範性が認められるのは、法律が規範定立をしてそれを委任しているからだ、という理解です。

その観点から、やはり法律上の根拠の有無を重視すべきではないかというのが私の理解です。執行上の原則としての租税平等主義という面での拘束力というものはあると思うのですが、そうだとすると、評価基準と例えば通常の一般的な通達が同レベルになるのではないかと思います。通常の通達については、確かに平等原則を介して拘束力を認める。行政法でいうところの裁量基準に関する自己拘束の法理のような原理を介在することによる拘束力はある。ただ、評価基準を持つ拘束力はその原理を介在することなく、端的に法律上の根拠があって委任がされている面があるのではないかと、私としては考えている次第でございます。

谷口 1点よろしいでしょうか。その拘束力は、市町村長に対する拘束力を論じておられるのでしょうか。それとも、法規命令であることを納税者に直接拘束力が及ぶことの根拠にしておられるのでしょうか。

田中(晶) そうですね、手続的権利を直接国民に与えているということからすると、市町村長の義務であると考えていくよりは、地方税法に基づいた手続的権利が直接あると考える方がいいのではないかと考えております。

谷口 どうもありがとうございました。

『税法学』585号163頁のA説・B説について

高橋 ありがとうございます。続いて、議論の中で出てきましたA説・B説のお話について野一色会員から質問がございます。野一色会員、よろしく申し上げます。

野一色 関西地区の野一色と申します。ご報告ありがとうございます。配布資料28頁と『税法学』585号163頁のA説とB説につきまして、A説かB説かの違いによって今回のご報告で取り上げられた判例や裁判例の結論が異なる可能性があるのか、田中先生のお考えのご教示をお願いいたします。

田中(晶) ご質問ありがとうございます。A説・B説と挙げさせていただきましたが、私自身の当初の構想では、固定資産税の最高裁判例を俯瞰して見たときに、どちらかに振った理解ができるのではないかと考えていました。しかし、現在までである最高裁の判示からはどちらとも言えないというのが私の現状の理解です。このA説・B説のどちらであっても、今までの最高裁判例は説明が付く可能性がある。ですから、今までの最高裁判例からすると、具体的に帰結が変わることはないのではないかと考えています。例えば、A説・B説とで帰結が異なる場合を想像しますと、今後、ある市町村では評価要領などで特徴的な減価要因を定めていて、違う市町村では定めていないことが顕在化した場合に、各市町村で減価要因を定めるかどうかという裁量がある・なしという点が、もしかすると帰結に関わってくる場面があるのかもしれないとは考えております。

野一色 ありがとうございます。

### 取扱要領の法的性質

高橋 ありがとうございます。それでは続きまして、取扱要領の法的性質、あるいは評価基準によらない課税やその許容性についての議論に移りたいと存じます。関西地区の宮本会員と、同じく関西地区の田中治会員から質問が出ておりますのでよろしくお願ひいたします。まずは取扱要領の法的性質について、宮本会員から1番の質問をお願いできますでしょうか。

宮本 関西地区の宮本です。田中会員、ご報告ありがとうございます。『税法学』585号176頁では、『適正な時価』と評価基準・各市町村が定める取扱要領・評価要領の関係性について、(中略)評価基準上の裁量を認めているかにみえるものもあり、行政裁量統制に動揺がみられる」と言及されています。

一方、固定資産評価基準第1章第3節「宅地」によれば、各筆の宅地の評点数の付設について、「各筆の宅地の評点数は、路線価を基礎とし、『画地計算法』を適用して付設するものとする。この場合において、市町村長は、宅地の現況に応じ、必要があるときは、『画地計算法』の附表等について、所要の補正をして、これを適用するものとする」と定めています。田中報告では、固定資産評価基準について「法規」性を認め、そして文理解釈に触れられていましたけれども、固定資産評価基準と取扱要領・評価要領の関係についてどのようにお考えでしょうか。また、行政裁量統制の徹底という立場から、取扱要領の位置付けについて先生のご見解をお聞かせください。

田中(晶) ご質問ありがとうございます。まず、私としてはどちらかといえば要件裁量は認めるべきではないと考えていますので、あ

くまで取扱要領や評価要領は評価基準に対する解釈基準であると考えています。したがって裁判所としては、取扱要領・評価要領が評価基準の解釈として間違っていると思えば躊躇なく違う結論を出せばよいと思っております。そういう流れからすると、要件裁量や行政裁量統制の徹底ということになるのではないかと思います。

他方で、要件裁量があるという話になりますと、評価要領や取扱要領は裁量基準ということになりますので、行政法学説でいうところの裁量基準が持っているような緩やかな、例外を認める拘束力のようなものは取扱要領などにもあり、その限度で行政裁量統制がなされるのであろうと想定しております。

宮本 ありがとうございます。

### 所要の補正の形成と特別の事情との関係

高橋 ありがとうございます。続きまして、宮本会員から2番の質問もお願いできますでしょうか。

宮本 それではその関係で、先ほど読み上げましたとおり、所要の補正を市町村長は定めることになっていますけれども、所要の補正の形成と特別の事情との関係についてどのようにお考えか、お答えください。

田中(晶) ありがとうございます。裁量がない、評価基準に従わなければならないという話になりますと、所要の補正をすることは評価基準に書かれています。ですから、その内容について、所要の補正という文言から解釈するバラエティーが多過ぎて困るということはあるのですけれども、一応はあるべき所要の補正というものを観念してそれに従ってやらなければならない。ですので、あるべき所要の補正をしていなければ、それは評価基準

の誤った適用であるということになると思います。所要の補正をせずに評価基準に従った価格を出せば高くなると思いますので、正しく評価基準を適用した価格よりも登録価格が高くなり、平成25年最判からすると、その時点で違法になるという道筋が一つはあると思います。

特別の事情との関係性はまた難しい問題だと思うのですが、調査官解説などを読みますと、特別の事情というものは抽象的ではなく、個別具体的な事情がある場合だということを示されています。しかし、先ほどの所要の補正に関する理解からすると、個別的な事情も本来は所要の補正でくみ上げるべきではないかとも思われますので、具体的に評価基準上そのような所要の補正が定められているところについては、特別な事情のものは所要の補正でくみ上げるべきで、それでも終わってしまう可能性があるのではないかと思います。

ただ、所要の補正という言葉が使われていない地目が色々ありますから、そういうものが定められていないところでは、特別の事情というものが顕出する可能性があります。あとは、あくまで評価基準は一般的な規律という位置付けがあるでしょうから、なかなか具体例が言えませんけれども、極めて個別的事実で当該土地にしか妥当しない減価要因が仮にあるとすれば、そういうものは所要の補正とまではいかない。さすがに特別の事情のところでは考慮するというような分類がもしかするとあるのではないかと考えております。

宮本 ありがとうございます。それに関連して、少しコメントさせていただいてよろしいでしょうか。

高橋 ごく手短かにお願いします。

宮本 土地の減価要因は環境条件や法律上の規制・制限などがあって、土地の価格形成要因が複雑多岐にわたると思います。そうすると、登録価格が適正な時価を上回る、あるいは評価基準が適正な時価を評価できない場合があると思います。そのときに、所要の補正を取扱要領・評価基準で定めている場合、あるいはそれが妥当ではない場合、逆にそもそも定めていない場合について、市町村が独自に評価減をすることができるのかどうかという点で、特別の事情との関係を問いたかったということです。

#### 下級審判決や最高裁判決の背景

高橋 ありがとうございます。続きまして、具体的な評価基準によらないと判示された事例なども含めまして、田中治会員から2番目の質問をお読みいただけますでしょうか。

田中（治） 関西地区の田中治です。私の質問は、法律的な規範論の問題ではなく、判決の背後にある理由についてです。「小括」として『税法学』585号175頁に書いていらっしゃることは、非常にまとまっていてよく分かります。その際、なぜ下級審は問題のある判決をしたのか。あるいは、最高裁判決は一体何を問題だと考えて、どのようにして、あるいは何のために下級審判決を是正したのかという裁判所の理由ないし判決を、大きな流れとしてどのように判断すればいいかという点についてお教え願えればありがたく思います。

田中（晶） ご質問ありがとうございます。私が175頁辺りで触れている二つの最高裁判決ですけれども、下級審がなぜこういった判決をしたのかというのは私も不明なところがあり、もしかすると裁判官や各担当弁護士の力量などの影響なのかもしれないと思います。

ここで挙げている二つの事例は、最高裁にとっては特にハードケースというわけではなく、そこまで悩むことなく是正したのではないかと考えています。一般的な理論からすると、控訴審の判決がかなりおかしいように私も思いましたので、納税者の救済という観点も意識しながら是正したのではないかと考えております。

田中（治） ありがとうございます。

### 時価評価の法定化

高橋 ありがとうございます。それでは、時間が押し迫ってきましたので、おそらくこれが田中会員への最後の質問になると思います。時価評価の法定化について、二人の先生から質問がまいております。関東地区の木村会員と、同じく関東地区の山田会員の3番目の質問ですけれども、両会員からまずご質問いただき、その後一括で田中会員にご説明いただいた方がいいと思います。まず、木村会員から質問をお読みいただけますでしょうか。

木村 関東地区の木村弘之亮と申します。租税法律主義は、課税要件のうち基本要件、例えば課税財産の評価について明確に法定するように要請しているのではないのでしょうか。課税要件法定主義は、議会議決の原則および合法性の原則から導かれると解されます。評価基準は、その点で立法裁量を超越しているのではないのでしょうか。最判は克服されるべきだと思量します。田中会員の一步踏み込んだご意見をお聞かせください。ご報告はとも優れていたと存じます。以上です。

高橋 ありがとうございます。続きまして、山田会員から3番目の質問をお読みいただけますでしょうか。

山田 関東地区の山田です。地方税法の388条

1項に規定があるように、評価基準は授權命令で、授權命令であるということはその内容は技術的・細目的事項に限られていると解すべきであると私は思います。しかし、評価基準の内容を見ると、土地の市街地宅地法や家屋の再建築価格法など技術的・細目的事項を超えた評価の基本的な枠組みなどが定められていると思います。このような技術的・細目的事項を超えた評価の基本的枠組みについて定めていることは授權命令の範囲を超えた内容で、合法的な規定といえるのかどうかという点をやはり問うべきではないかと思えます。そして、このような内容は固定資産評価法あるいは固定資産評価条例で規定すべき内容ではないかと考えるのですが、いかがでしょうか。

高橋 ありがとうございます。それでは田中会員、法律化についてよろしく願います。

田中（晶） ご質問ありがとうございます。先生方のおっしゃるとおり、評価基準は細かいところまで実体的に書いていると思いますので、法律や条例で制定する方が望ましいというのは私もそのとおりでありますし、最判というものが克服されるべきかもしれないと思えます。

実際、委任立法を認める根拠として、具体的な法律の改正には国会の審議などが必要で、手間がかかりますし、機動的な対応ができない。だからこそ委任というものがあるということが挙げられますけれども、価格評価の技術的な評価基準に書かれていることは、それほど政治的な立場と関わりがあるようなものではないと思えますし、毎年の税制改正が行われている現状からすると、法律や条令に定めておいて改正していくことはそれほど問題があるのかと思うところでございます。

ですので、租税法律主義の関係で問題があって、法律や条令が望ましいのはそのとおりだと思うのですけれども、租税法律主義に違反しているとまでいえるかという点、少し躊躇がございます。租税法律主義という観点からは、固定資産税の立て付けからすると「適正な時価」という文言による枠付けがあって評価基準の委任がなされていると思います。ですので、違憲であるという立論をする場合、「適正な時価」という言葉だけでは一般的白紙的委任であり、個別的・具体的委任ではないという一般論によって違憲だという話になると思うのですが、一応「適正な時価」という文言による限定はある。かつ、評価基準を定める手続的な規律もある。

また、実際上の問題としましても、租税法律主義違反であるというならば、今までその評価基準に従って徴収してきた地方税も全て違憲の条例・税法に基づいて徴収していたということになり、これまでのものを返還することになると思います。租税法律主義違反であるということは、そこまで覚悟した上で主張することなのだろうと考えておりますので、そこまでの確信にはまだ至っていません。

価格評価の観点からいうと、所得税法や法人税法で時価の評価が必要となることがありますので、その辺りまで含めた問題になってくると考えております。価格評価に関する租税法全体をにらみながら、今後検討させていただきたいと考えております。

高橋 ありがとうございます。すみません、時間がまいりましたので田中会員に対する質疑応答は取りあえずこれで終わりにさせていただきます。質問・意見を出されていた方があとお二方おられるのですけれども、こちらは時間が余りましたらお願いするということ

でご理解いただければと思います。田中会員、どうもありがとうございました。

田中（晶） ありがとうございます。

高橋 それでは、木山会員の質疑応答に移りたいと存じます。よろしく申し上げます。

#### 租税法律主義における納税者の権利保護の原則

西山 続いて、木山会員ご報告の質疑応答に移りたいと思います。

まず、租税法律主義における納税者の権利の基本問題について、増田会員と望月会員から質問をお願いしたいと思います。それでは増田会員からお願いいたします。

増田 関東地区の増田です。木山先生の報告は非常に有益で勉強になりました。ありがとうございました。私の質問は基本的で、なおかつ常に疑問に思っている点であります。納税者の権利保護の原則の租税法律主義における位置付けについて質問させていただきます。

木山論文では『税法学』585号197頁に当たりますが、木山先生は租税法律主義の内容として6原則を挙げられている。課税要件法定主義、明確主義等、そして、最後に納税者の権利保護の原則です。納税者の権利保護の原則は、租税法律主義の6原則の一つと位置付けられ、これは金子宏先生もそのように位置付けられております。この課税要件法定主義等については憲法84条の解釈から導き出せるけれども、納税者の権利保護の原則は同条項の解釈から導き出されにくいとした上で、その手掛かりとして佐藤英明教授の完全救済原則が参考になると書かれており、形式的には適法であるのだけれども納税者の権利保護のために法が定められていない場合について納税者の権利保護の原則が必要なのだと書か

れています。

そもそも租税法律主義の生成・沿革をたどると、租税は国民の権利の侵害をもたらすものであるから、納税者の権利保護の原則は租税法律主義の上位概念や前提に位置付けられ、課税要件法定主義等と同列に扱われるものではないのではないかというのが私の問題意識でして、この点についてどう思われるかというのが私の質問です。換言すると、歴史的に見ても、納税者の権利保護のためには課税要件法定主義や明確主義、合法性の原則、手続保障の原則も不可欠であり、租税法律主義そのものが納税者の権利保護のために存在しているといえるのではないのかと思うのですが、この点について木山先生はどうお考えでしょうか。論文にも回答が書かれておりますけれども、再度確認をさせていただきます。よろしくお願いいたします。

**木山** ご質問ありがとうございました。増田会員は納税者の権利保護についての壮大なご著書・ご論文を書かれているので、今回参考にさせていただきました。ご質問の点については非常に悩ましいところもあったのですが、今回のご報告においては、最高裁判決において租税法律主義の実相がどのように表れているかということがテーマとなっておりますので、今ご指摘がありましたように金子先生の租税法律主義の6原則の中に表れているものを前提に議論をさせていただきました。

今のご質問を聞いておまして、確かに租税法律主義というものの上位概念として納税者の権利保護があるというのは、沿革的に見ても確かにそのとおりでと思いますし、そのように位置付けるべき必要があるのではないかと思います。そういう意味では、先生のお考えに私も賛同するところがございます。

ただ、今回の論文においてそこまで検討するのは難しかったので、判例の考え方にまで踏み込めなかったのですが、もう一つの問題としては、そもそも最高裁は租税法律主義という憲法84条の条文を持ち出して議論することにすら慎重で、あまり踏み込んでいないということがあります。しかし、法源性の問題があることや納税者の権利保護が何かの明文規定にあるわけではないという現状を考えると、本来は上位概念かもしれませんが、私たちが憲法84条の条文を読み込むことによって、議論していくことの根拠になるので、この点を意識していく必要はあるのではないかと考えております。

**増田** ご丁寧に回答いただきまして、よく分かりました。どうもありがとうございました。

#### 納税者の権利保護の適用に関して

**西山** それでは、続いて望月会員から質問をお願いします。

**望月** 関西地区の望月でございます。木山会員、興味深いご報告をどうもありがとうございました。増田会員の質問事項とほぼ重複しており、質問用紙一つ目の「納税者の権利保護を租税法律主義の6つの原則の一つとして位置付けられておられますが、これらの原則を並列的に考えておられるのでしょうか」という質問には、先ほどご回答いただきました。次に、二つ目の質問に関して、ご報告では納税者の権利保護を法の欠缺の救済法理とされておられますが、それ以外の場合において納税者の権利保護が適用される余地はないということでしょうか。それとも別の適用の余地があるということでしょうか。

小職の理解としては、課税要件法定主義や明確主義の徹底が納税者の権利保護につなが

る場合や、ご報告でも言及されていたように手続的保障の原則の適用が納税者の権利保護の実効性の確保につながる場合もあると考えます。そう考えると、納税者の権利保護は憲法84条の租税法律主義の内容としての一原則というよりは、憲法の要請する、より上位の原理と理解できないでしょうか。先ほどのお答えにもあったかと思いますが、補足ということでご回答をお願いできればと思います。よろしく申し上げます。

木山 ありがとうございます。先ほどの増田会員からのご質問とつながっているように理解しておりますけれども、先生がおっしゃるとおり、納税者の権利保護を租税法律主義の上位概念だと理解できるのではないかということについては、先ほどの私の回答のとおりであります。

これに補足しますと、先ほど挙げさせていただいた法源の問題について、望月先生がご論文で納税者権利憲章などについて書かれていることとも関連してくると思うのですが、現状において憲法84条の一原則として読み込むというのは、明文の解釈としてはやはりそこに持って来ざるを得ないのかなと思っています。ただし、具体的に納税者権利憲章のようなものが明文化されることがあれば、裁判における法源としてはより実効性が出てくると思いますので、そういう意味でのご指摘・ご示唆として私もそうあるべきではないかと考えております。

また、手続的保障原則や納税者の権利保護は、金子先生の6つの原則の中で租税法律主義の具体的な内容として挙げられているのですが、現実には法定主義や明確主義については具体的な議論が盛んになされている一方で、納税者の権利保護や手続的保障原則はどうし

ても単なる理想や抽象論にとどまっていることが非常に多い印象を受けておりました。そういう意味で、今回の論文・ご報告の中でも納税者の権利保護や手続的保障原則についても取り込んで分析できないかと試みたところであります。

望月 補足のご回答、どうもありがとうございます。

#### 手続法分野の範囲

西山 続きましては、手続法の総論的な質問に移りたいと思います。山田会員と浦東会員からの質問をお願いしたいと思います。まず、山田会員からお願いいたします。

山田 関東地区の山田です。課税処分の適法要件として手続上の適法要件については、最高裁判決が少なく、どのような手続違反が手続上の適法要件の欠缺に当たるのかは、理由付記の不備と救済手続以外はまだ判例法が形成されていないと考えています。このたびの木山報告が対象とされた手続法分野とはどの範囲を視野に入れて検討の対象にしようとしたのか。つまり、加算税・延滞税・源泉徴収・遡及立法まで対象にされた意図や理由はどこにあったのかということをもまず明らかにしていただきたいと思います。

木山 ご質問ありがとうございます。山田会員のおっしゃるように、今回のお題が手続法分野ということで、正直その対象をどのように見ていくかということについて悩むところもありました。そこで、論文の中にも書かせていただいたのですが、基本的には国税通則法が国税の手続についての基本法であるということに鑑みまして、国税通則法の解釈についての判例ということをも主として考えました。そのような中で、加算税・延滞税・源泉徴収

というものが出てきたということです。もう一つは、手続に関する法分野とは納税義務の成立・確定に関する部分と理解しておりますので、この観点からもそのように考えたところがございます。

他方で、山田会員がご指摘の遡及立法の部分につきましては、租税法律主義の実相が近時の最高裁判例にどのように表れているかということが今回の大きなテーマとなっている中で、3人の会員に分担されたということを考えたときに、この間実際に表れていた遡及立法に関する損益通算の不利益な改正を過去に及ぼしたという判例も、やはり避けては通れないのではないかとこのところがございます。手続法とっていいのか、その位置付けに悩ましいところはあったのですが、簡潔に租税法律主義との関係で触れさせていただいたということになります。

#### 平成23年通則法改正を踏まえた今後の展望

**西山** それでは、山田会員から続けて二つ目の質問をお願いいたします。

**山田** 今ご説明いただいてよく分かりました。課税処分を違法とする手続上の適法要件は、ご報告でも出てまいりましたように平成23年の通則法改正で税務調査に関する手続法が整備されましたので、これから手続法違反に関する判例が検討されることになってくるのではないかと思います。木山先生はこれまでの最高裁判決をはじめ下級審の判例の傾向は手続保障が十分であったとはお考えになっていないと思うのですが、平成23年通則法改正を踏まえて、手続法違反や手続上の適法要件についてどのようにお考えになっているのか。手続きの適法要件は、判例もこれまでの傾向とは違って、さらに判断基準の厳格

化・明確化を図る必要があると思うのですが、厳格化・明確化を図るためにはどのようなことに基準を置いて考えれば、納税者の手続保障にかなうように手続上の問題が解決されるとお考えになるのかという点について、将来への展望も兼ねて補足していただけるとありがたいと思います。

**木山** ご質問ありがとうございます。平成23年の国税通則法改正は、これまでの手続的保障原則という租税法律主義の一内容からすれば、本来なら法律で明確に手続きが定められているはずの税務調査の手続きがようやく法律で規定され、明確化されたということに大きな意味があると思っております。川崎民商事件などの改正前の最高裁判例は、法律の規定がないということを根拠に裁量を認めるという形で判断がなされていた。これが最高裁の従前の判例法理と理解しております。この点から考えますと、今、山田会員がおっしゃったように将来の展望ということを考えるに当たっては、手続保障との関係におけるこれまでの最高裁の理解というものは不十分であったと私も認識しているところであります。その場合、総論というよりは各論の話に入ってしまうのですが、税務調査の手続きが法定化された事前通知の要件や調査終了の手続きなど、これまでの運用を明確化したと説明されていますが、租税法律主義との関係からみると、現実に法律の規定として明文化された以上、調査に関する法律についても厳格に守られるべきであり、私たちは監視していかなければいけないと考えております。

そして、山田会員がおっしゃった判断基準の厳格化・明確化については、やはり判例で明らかにしてもらいたいと思います。その意味で、近時いくつかの下級審の裁判例が現

れていますが、その審理の内容や判断基準の明確化についてはまだ不十分な点が多いと考えておりますので、これらの点について訴訟が活発に提起されていくことが大事なのではないかと思えます。

他方で、納税者側に落ち度があったり、納税者の対応もあまりよろしくないと思われるような事案では、裁判所も事件の筋を見ます。ですから、「これはどうなのか」と思われるような事案が裁判所にたくさん持ち込まれることによって、将来の展望は大きく動いていくのではないかと考えております。

#### 納税者と課税庁に対する裁判所の態度

**西山** ありがとうございます。それでは、先ほどのご回答の後半部分にもございました裁判所の態度につきまして、浦東会員から質問をお願いいたします。

**浦東** 報告ありがとうございます。質問させていただきます。関西地区の浦東久男です。手続法分野を、納税者が踏むべき手続きと課税庁が踏むべき手続きに分けることが仮にできるとしたら、それぞれに対して裁判所が取る態度あるいは取ってきた態度に違いがあると言えるのでしょうか。例えば、納税者に対しては救済的ではあるが、課税庁に対しては厳しいといったようなことは言えるのでしょうか。お考えがありましたらお教えてください。

**木山** ご質問ありがとうございます。この点については非常に難しいご質問だと捉えております。これまでの最高裁判例の傾向について今回見たところにおいては、法が予定しないような課税がなされてしまうなど、課税庁側が納税者に対して酷になってしまうような課税を押ししていくことが妥当ではない、不当であるという場合に救済解釈のようなものが

なされてきたのではないかと考えております。

しかし、「救済解釈」と私は名付けましたけれども、あくまで税法解釈の厳格性というものを考えたときに、まれに名前を付けようのない解釈が最高裁でなされることがあることを議論の対象にしたかったという趣旨でございまして、最高裁が手続きにおいて納税者の救済を積極的に行ってきたかといいますとそのようなことは思っておりません。課税当局に対して加算税などでは厳しく見ている部分はあったと思うのですが、一般的に課税庁に厳しいわけでは決してなく、納税者の救済を常に図っているということではない。つまり、納税者を救済した場面は極めて例外的であるという理解をしています。そこから何が出てくるかという、税法の枠を離れた、おそらく最高裁判事が考えた一般常識というものがあり、現実的に見てバランスが取れないということになると思います。法の規定からは読み取れないかもしれないけれど、そのまま課税を押し進めるのは妥当でないという価値判断が前提にあったのではないかと考えております。

**浦東** どうもありがとうございます。

#### 源泉徴収制度の解釈の特殊性

**西山** ありがとうございます。木山報告は租税法律主義の6つの原則を5つの視点から考察しているところに特色があると思いますけれども、この179頁以降の5つの視点のうち、視点②と視点③について質問がありました。まず、視点②の手続法における税法解釈について、野一色会員、藤間会員、谷口会員から質問をお願いします。野一色会員は、一つ目の質問をお願いいたします。

**野一色** 関西地区の野一色直人と申します。

木山先生、ご報告ありがとうございました。配布資料5頁に記載されている、成立と確定が同時の源泉徴収においては申告方式や賦課決定方式と異なる解釈を採用すべきというお考えについてですが、例えば不納付加算税と過少申告加算税の条文の構造が異なるといった規定の違いを踏まえられたものであると理解すべきかという点について、先生のお考えをご教示ください。よろしく申し上げます。

**木山** ご質問ありがとうございます。源泉徴収制度の解釈の特殊性という部分については、最高裁の調査官解説に依拠して考えたところでした。これについては論文にも書いたのですが、ホステス源泉徴収の最高裁判決が税法における厳格解釈ということに加えて、自動確定方式を採って税額が自動的に支払時に成立確定するということから、源泉徴収義務の課税要件はより明確である必要があるということが書かれていた。その際、昭和45年の源泉徴収制度の最高裁判例のときの調査官解説も参照されていたということに重きを置いたところでありました。そういう意味で、申告納税方式と源泉徴収における自動確定方式は、誰が納税義務者か、どのような構造で納税義務が生じるかということを考えた場合には本質的な差異があるのではないかと考えております。

また、今回のご報告では触れることができていないのですが、不納付加算税の問題と過少申告加算税の問題は、私は分けて考えるべきだと考えております。これは、過去に『青山ローフォーラム』（7巻2号）で書いたことがございます。今回ご報告した最高裁の正当な理由の判断は、いずれも過少申告加算税を賦課すべきでない場合の話でしたが、不納付加算税の正当な理由がどのような場合に認め

られるべきかについては、下級審の裁判例では過少申告加算税と同じように考えられていますが、私はこれを分けて考えるべきと考えております。その理由としては、申告納税制度に立脚してそれに違反した場合に対するペナルティーである過少申告加算税の問題と、本来の納税義務者ではないけれども支払の際に容易であるということを前提に税徴収の便宜から支払者に特に課された重い負担である源泉徴収義務とでは、これが支払の翌月10日までの法定納期限となっていることを考えてもその判断の難しさが表れている事例があることから、同じ「正当な理由」という文言であってもその判断の際の考慮事情は変わってくるのではないかと考えるからです。この点についてはまだ最高裁判決がないので、今後期待しているところであります。

**野一色** ありがとうございます。

#### 「あるべき法の規定」について

**西山** ありがとうございます。続いて、藤間会員から質問をお願いいたします。

**藤間** 関東地区の藤間でございます。ご報告ありがとうございます。源泉徴収錯誤事件差戻上告審判決（判例⑱）について伺います。木山会員はこの判決について、法の不備の局面が問題となったものだから、源泉徴収の場面で原則とされる強度な文理解釈の要請からは広義の法の欠缺として外れるけれども、狭義の法の欠缺ではないから救済解釈はなされなかったと論じているものと思います。この点、当該判決ではどのような「あるべき法の規定」がないと考えられているのでしょうか。よろしく願いいたします。

**木山** ご質問ありがとうございます。この点についての問題は、源泉徴収義務というもの

が、支払者の支払行為によって納税義務が成立して税額が確定するという自動確定方式をとっていることが出発点になっていると考えております。

今回は債務免除が問題になったわけですが、支払行為は私法上の法律行為であり、それは民法の規律する適用関係になっています。その原因行為に錯誤があった、あるいは取消しや無効などの私法上の瑕疵があった場合……例えば、所得税法183条1項や国税通則法などの税法における源泉徴収義務の規定を見ても、原因行為に私法上の瑕疵があった場合、課税要件がいったん充足されたのに事後的に消滅するという解釈がなされていると思うのですが、問題になっているのはその根拠がどこにも書いていないということでもあります。

話が少し飛んでしまいましたがご質問にご回答しますと、申告納税制度においては非事業債権あるいは事業債権の場合、私法上の法律行為に無効事由があった場合には経済的成果の喪失があったということを条件に、事業上の債権であればその年度の必要経費に算入するという規定が所得税法51条2項の委任を受けた同法施行令141条3号にあります。また、非事業債権であれば、所得税法152条、その委任を受けた施行令274条1号に同じような規定があって、更正の請求の特例として定められているわけです。申告納税制度の場合にはこのような規定があるにもかかわらず、源泉徴収制度の場合においては何も規定がない。そしておそらく、最高裁は結局経済的成果の喪失という要件、後から不充足になるような要件をこれらの規定を参照しながら使ったように思えます。そこで、これらのあるべき規定が源泉徴収制度においては、ないのではないかと考えた次第であります。

藤間 ありがとうございます。

### 租税実体法（課税要件法）の解釈と手続法的解釈

西山 それでは続いて、谷口会員からの質問をお願いします。

谷口 関西地区の谷口勢津夫です。どうも貴重なご報告ありがとうございました。ご論文では、手続法分野の判例を素材にして手続法的解釈を検討しておられますが、取り上げられた判例の中には、租税実体法（課税要件法）と租税手続法とのいわば交錯領域にある事案に関するものも見られます。破産会社過払事件最高裁令和2年判決や最高裁昭和49年判決がそれに当たると思います。これらの判決においては、いずれも租税実体法（課税要件法）の解釈によって明らかにされた、前者では前期損益修正、後者では所得なきところに課税するという結果がそれぞれ結論にとって決定的な意味を持っているように思われますが、そのような解釈は手続法的解釈とどのような関係にあるのでしょうか。よろしく申し上げます。

木山 ご質問ありがとうございます。破産会社過払事件においては、まず大阪高裁の判決が、国税通則法が定めている更正の請求の解釈としてかなり踏み込んだ解釈をしていたと理解しております。つまり、破産債権者表への記載をもって、その時点においてまだ配当していない部分も含めて、経済的成果の喪失に準ずるようなものがあつた、そのようなものも含むということと23条の更正の請求の事由として解釈した上で、かつ経済的成果の喪失というものがあつた場合に限らず、それに準ずる場合も含めて議論している。そういう意味で、この破産会社過払事件の事例におい

ては国税通則法の解釈が下級審では重視されていた。対して、最高裁ではそこには全く踏み込まず、実際には実体法的な部分で処理がなされていると理解しております。

最高裁昭和49年判決においても、先生がおっしゃるように、所得なきところに課税するかどうかというのは所得税法上の問題であります。しかしそのような結論が生じてしまう際に、法の規定がないので民法の不当利得を使ったということで、実体法と手続法の両者が重なっている関係にあったのではないかと考えております。

昭和49年判決は救済判決がなされているので、今回のご報告との関係でいきますと、その手続法分野の法の欠缺と救済解釈がそのまま出てくると思うのですが、破産会社過払事件においては控訴審のような考えであれば、そのように見ることはできたのではないかと。しかし、最高裁は全く異なる見方をしているので、この点については難しい部分があると理解しております。

谷口 どうもありがとうございました。

### 法の欠缺と救済解釈

西山 次は、視点③の法の欠缺と救済解釈につきまして、伊川会員と田中会員から質問をお願いします。まず、伊川会員からお願いします。

伊川 中部地区の伊川正樹です。木山先生、ありがとうございました。私の質問は救済解釈についてです。法の欠缺への対応という点では、性質が類似すると考えられるものとして信義則が挙げられるかと思えます。しかし、最高裁をはじめとして税法分野における信義則の適用には厳格な態度が示されていることはご案内のとおりです。両者の違いとは、救

済解釈は租税法律主義に由来するものとして位置付けられ、信義則は基本的に私法上の原則であるという理解になるのでしょうか。仮にそのように理解したとしても、税法分野における信義則の適用要件は救済解釈と比べても厳格すぎるのではないかと考えられますが、解釈上、救済解釈という根拠を持ち込むことによって、税法分野への信義則の適用に関する最高裁の解釈が変化する可能性はあるとお考えでしょうか。お願いいたします。

木山 ご質問ありがとうございます。この信義則に関しては、伊川会員がご指摘のとおり、最高裁の昭和62年判決が非常に厳格な適用要件を提示していると思います。その判決の中では租税法律主義という文言が用いられていて、いわば租税法律主義の原則の一つである合法性の原則が非常に重視されている。その意味では、納税者間の公平というものが重視されていると理解しております。

他方でこの最高裁昭和62年判決においては、信義則が検討されるべき場合として「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」というものを挙げています。もっとも、その要件が非常に厳しく、なかなか難しいということになっていると思います。その意味では、この信義則に関する判例は合法性の原則を非常に重視した判決であると考えています。「正義」という言葉がこの判例では使われていますが、救済のレベルがとても高くなっているという意味で、現実に機能する場面をなかなか想定しづらい判例になってしまっていると考えています。

他方で、救済解釈という視点で考えた場合にも、やはり信義則の判例はとても厳しくなっているところがあると考えています。本来納付すべき税額については「経済的不利益」

という要件を満たさないと裁判例でも考えられていることからすると、今の判例が維持される限りは、救済される場面としては加算税などの法定された要件の問題でしかくみ取れず、厳しいのではないかと考えます。個人的にはストックオプションの訴訟の代理人をやっていたときに、この判例の変更についての上告理由書を書いて最高裁に提出したこともあるのですが、信義則においても、何とか救済すべき場面においては救済できるような解釈がなされてほしいと望んでいるところであります。

伊川 ありがとうございます。

#### 「救済解釈」の意味

西山 続いて、田中会員から質問をお願いします。

田中（治） 関西地区の田中です。今までのお話で大体理解はしているのですが、一応念のために「救済解釈」という用語の意味についてお聞きします。

解釈論の区分あるいは基準の中で、そもそも救済解釈とはどのような意味合いを持つかということが、当初は理解しづらい状況でした。救済をする目的についていうと、文理解釈であっても趣旨目的解釈であってもそれはそのとおりだと思います。救済の必要性があるかどうかでいうと主観的すぎる要素があるので、「救済という結果をもたらす解釈」という趣旨でおっしゃっているのだと今は理解していますが、そのような理解でよろしいでしょうか。

木山 ご質問ありがとうございます。今回の論文とご報告については独自の分析が色々入っていますので、そのようなご批判・ご指摘があることは想定していたところでありま

す。先ほども少し言及したのですが、「救済解釈」と名付けた理由は、特に手続法分野で税法の解釈を見たときに、文理解釈や従来の一般的な目的論的解釈では説明ができないような解釈、あるいは類推解釈がなされているようなものもまれにあったためです。このような場合を考えたときに、税法解釈の在り方として通常議論されているものでは少し説明しづらい解釈があるのではないかと考えました。先生がおっしゃったように「結果的に法の規定がない中で救済をもたらす解釈をしたから『救済解釈』なのではないか」と言われれば、そのようなものだと思います。

田中（治） ありがとうございます。

#### 事前通知の適法性

西山 ありがとうございます。次は各論的なご質問ですが、事前通知について青柳会員から質問をお願いいたします。

青柳 関東地区の青柳です。手続整備が行われてきた中で、今度は事前通知について通則法に規定され、事前通知を要する場合・要しない場合という形で説明されていました。では、国税庁の手続通達では「事前通知を欠いた場合に臨場後速やかに調査の目的等を通知する」とされていますが、事前通知を欠いた場合には違法な調査になるのでしょうか。つまり、「今日の出直してこい」と言われて「はい、また明日来ます」と言って出直してあげれば、それで瑕疵は治癒されるのでしょうか。適法性の程度とはどの程度のものなのかということについて、教えていただきたいと思えます。

木山 ご質問ありがとうございます。この事前通知については平成23年の通則法改正で明

文化されたもので、非常に重要な規定だと考えております。特に、「通知をするものとする」と書かれている原則的な規定の存在よりも、「このような要件を満たす場合には例外的に通知を要しない」と、法文で手続要件を提示していることの重みを捉えるべきだと私は考えております。

他方で、青柳会員がおっしゃるように、事前通知をしなかったとしてももう一度通知し直せばいいではないかというのはまさにそのとおりでして、この法定化された要件をどう見ていくかという問題がまだ解決されていないと考えております。まず先生がおっしゃる、違法な調査になるのかどうかという問題ですが、これは調査における事前通知の位置付けをどのように考えるべきかという問題があるのではないかと思います。

例えば更正通知において理由付記がなされていない場合には、更正処分の効力まで否定されると判例法理は捉えているわけです。しかし、更正通知書の理由付記の記載というものはあくまで手続的なものである一方で、税務調査なのかというところではなく、調査が終わった後に行われている課税処分であるということです。そのように考えると、課税処分を行う前に行うべき調査の中に瑕疵があった場合や、通則法が定める調査の要件の何かを満たしていなかった場合には、調査の一部に瑕疵がある以上そこに違法性はあるのではないかと考えます。他方で、その違法性というものが課税処分の効力に直接影響を及ぼすかどうかを考えると、理由付記の不備の場合と少し次元は異なるかもしれません。

ただ、このような議論をしていると、手続保障原則あるいは納税者の権利保護の観点からすると、結局は平成23年の改正法が税務調

査の手続きを法定化したことの意義が骨抜きになってしまう危険もあるわけです。現段階ではまだ私の個人的な考えで、何かにとめて書いたことがあるわけでもないのですが、事前通知を要しなかった場合には、裁判になれば課税庁側がしっかり情報提供をして、「このような場合には事前通知はしなくていい」と規定された要件の充足性の立証がなされる必要があると思います。「別に通知を忘れてしまっても後ですればいい」など、口頭でもいいとされていることによる様々な問題はあるのですが、そのような争い方が裁判の中で行われていくことで、この手続法の規定の意味が明らかになると考えております。

青柳 どうもありがとうございました。

西山 ありがとうございます。まだいくつか質問は残っており、複数質問を寄せていただいた方には申し訳ないのですが、これをもって木山報告に対する質疑応答を終了させていただきます。ありがとうございます。

高橋 ありがとうございます。それでは最後に、本日シンポジウムの報告をされた先生方から一言ずつお願いしたいと思います。一高会員から、よろしくお願いします。

一高 ありがとうございます。ご質問いただいていた分の回答ができると伺いましたので、最後に少しだけ述べさせていただきます。

野一色会員と青柳会員からご指摘いただいた点ですが、要は国家主権の防御という点についてどのように考えるかという内容だったかと思います。国際課税絡みの制度が問題だとしても、それが誰のどういう状況で働くかによっても解釈論上の重みは変わってくるのではないかと考えました。

例えば、他国や他国の私人による課税権への挑戦的行為に対する防御の必要性は誰も否

定しないと思いますけれども、その手段を直接定めた立法のようなものがあれば、その趣旨として解釈論上も考慮されるという説明がなされる可能性はあると思います。ただ、税収確保が趣旨だからということ是国内的な文脈で主張しても普通は受け入れられないと思いますので、問題になるのは外国人や外国法人のような、一般的に財産権への制約が政策的に課されることがあり得る人たちに なります。そうすると、租税法律主義の要請は解釈論上そういった人にもそのまま適用できるかどうかという議論はあり得るだろうと思います。そのように考えていきますと、外税控除は少し特異で、専ら内国法人と居住者のための制度であったという時代の事件であること—だからこそ条約上の無差別原則との緊張関係があったわけですが—も考えますと、その中で外国法人が彼此流用、つまり日本の課税権の行使を阻止するようなメリットを利用した。これはある意味相当に攻撃的な面があって、それをどう考えるのかということが問われた判例だったと思います。

今日はこのような議論に参加させていただきまして、心より御礼を申し上げます。ありがとうございました。

**高橋** ありがとうございます。続きまして田中会員、よろしく申し上げます。

**田中(晶)** 本日は誠にありがとうございました。私のテーマとしては裁量統制ということが大きかったですけれども、近年の傾向から裁量を認めるということが蟻の一穴のように、固定資産税だけではなくて所得税法や法人税法、価格評価が関わる場所全てに関する問題のようにも思われます。その辺りについて本日議論させていただき、大変参考になりました。今後とも引き続き研究を進めさせてい

ただきたいと思います。どうもありがとうございました。

**高橋** ありがとうございます。続きまして木山会員、よろしく申し上げます。

**木山** 木山でございます。このたびは、このような貴重な機会をいただきありがとうございます。最高裁判例の中における租税法律主義の実相を見るというのは、非常に難しいテーマでありました。手続法分野となったときに何ができるのかを考えていく中で、谷口会員等からもご示唆いただいた「納税者の権利保護」というものをどのように捉えていくかについて、色々と検討したところでありました。この点は、テーマを与えていただいたことで私も勉強になったので非常に感謝しております。

谷口会員からのご質問で時間がなくて回答できなかったものもあったので、その点について少しお話しします。今回のテーマについて、税法解釈と文理解釈の関係が過大評価される傾向にあるという内容のご質問を予定されていたようなのですが、この観点については、私も元々弁護士で、かつ大学では法学入門の授業も持っている中で、税法の解釈の特殊性というものは常に感じております。他方で、税法の解釈とはまず「文言をしっかりと読もう」という意味で、文理解釈という法解釈の本来の原則を徹底するという意味では、解釈の王道ではないかとも考えています。他方では、そうではない解釈についてどう歯止めをかけていくかという発想もあるところですが、今回は異なる観点から「規定がないことによって課税されてしまうのはどうなのか」という場合に「救済解釈」というネーミングを試してみました。これが納税者の権利保護という租税法律主義の一内容なのか上位概念な

のかはともかく、ここと結び付けることで、谷口会員が懇親会でもおっしゃっていた判例の理論ということにもなってくると思うのですが、何か意味を与えることができればと考えて発表させていただきました。ありがとうございました。

**高橋** 以上で、シンポジウムを終了させていただきますたいと思います。ご協力いただき、どうもありがとうございました。報告者の皆さまに盛大なZoom上の拍手をお願いできればと思います。