

税法における「公平」

森田辰彦
(弁護士)

目 次

- | | |
|-------------------|---------------|
| I はじめに | 2 合法性の原則の位置付け |
| II 事案の概要 | 3 合法性の原則が担う重責 |
| III 判決の論理 | 4 合法性の原則の出自 |
| IV 判決の言う不均衡とは？ | 5 谷口教授の含み公平観 |
| 1 できない人々 | 6 まとめ |
| 2 しない人々 | VII ある裁判例 |
| 3 結局のところ | 1 スコッチライト事件 |
| V 解釈論における「公平」 | 2 近年の有力説 |
| VI 租税公平主義と税法解釈の関係 | VIII 結論 |
| 1 租税法原理の体系 | |

I はじめに

最高裁判所第三小法廷が令和4年4月19日、言い渡した判決⁽¹⁾が、世間を騒然とさせた。

とはいえ、騒然としたのは私ら税務に携わる者たちと、銀行関係者ぐらいのもので、ごく狭い世間を騒がせたにすぎないようである。

この判決は、けっこう強烈なインパクトがあると思われるのであるが、マスメディアで大きく取り上げられもせず、広く大衆の耳目を集めるに至っていない様子である。

しかし、この判決は、かの著名なるテノール歌手、ルチアーノ・パパロッチィのように莫大な借金を残して死んでいかれる方や、私のように死ぬまでに全部のお金を使い切って死んでゆこうと目論んでいる者であればいざ

知らず、多額の資産を有する高齢者、言い換えれば、自らの死後、相続人らが負うべき相続税の負担について憂慮している方々にとっては、無視し得ぬものに違いないはずである。そこに思いを致すと、我ら以外の世間が意外に静かなのが、いささか不思議の感を免れないのである。

しかし、本稿は、お金持ちの相続税対策に思いを致す論考ではない。この判決文を読むたびに感じる、言い知れぬ居心地の悪さ、というか、違和感のなんであるかについての私の煩悶に始まり、税法の解釈と「公平」の観念との関係についてひとつ悩んでみようという試みである。

(1) 最判令和4・4・19民集76-4-411。

なお、本稿はこの判決を契機として、税法解釈についての思考の森の中に迷い込むものであり、この判決の判例評釈を試みるものではないことをお断りしておく。

II 事案の概要

ところでこの判決は、大きな話題となったので、今さら説明の要もないと思われるが、念のために事案を振り返ってみる。

この事案は、よく銀行などが資産家に勧める相続税対策に関するものである。即ち、そろそろ相続税対策を考えねば、という時期に、被相続人となる人が金融機関から多額の借入れをして、それを資金に不動産を購入する、という簡単なスキームである。そして、相続税の申告の際には、財産評価基本通達の定める方法でもって不動産を評価して申告する、そうすれば、その評価額と時価との差額により、相続税額を大幅に低減できる、というものである。

ところで、この判決の事案の具体的な中身を判決文に表れた認定事実から拾い読みしてみると、以下のとおりである。

被相続人は、信託銀行から6億3000万円を借り入れて、ある不動産（以下、「甲不動産」という）を8億3700万円で購入、その後、相続人のうちのひとりから4700万円を、さらに信託銀行から3億7800万円を借り入れて別の不動産（以下、「乙不動産」という）を5億5000万円で購入した。もしこの借入れと購入がなければ、相続税の課税価格の合計額は6億円を超えるものであった。そして、相続人らは、財産評価基本通達の定める方法により、甲不動産の価額を2億0004万1474円、乙不動産の価額を1億3366万4767円と評価して相続税の申告をした。この申告において、課税価

格の合計額は2826万1000円とされ、基礎控除の結果、相続税額は0となった。そこで、国税庁長官が財産評価基本通達6による指示を出し、所轄税務署長は不動産鑑定士の鑑定評価に基づき、甲不動産の価格を7億5400万円、乙不動産の価格を5億1900万円であることを前提に更正処分（課税価格の合計額を8億8874万9000円、相続税額を2億4049万8600円とするもの）をした。

以上が事案の概要である。

こうして具体的な事実を見たのは、本判決が単なる事例判決か、あるいは、このような相続税の節税スキームがこの判決によって完全に封じられたのかを見極めるのに資すると思ったからである。しかし、遺憾ながら、事実を見たからといって、その見極めができるものでもない。

実際、この判決によって、被相続人となる人が金融機関から多額の借入れをして、それを資金に不動産を購入するスキームが、以後、全く使えなくなるのか、断定できなくて悩んでいる向きがある。特にこれを「節税対策」として資産家に売り込んできた銀行にとっては、その見極めは切実な問題であろう。しかし、判決文を熟読しても、最高裁が、このスキーム自体を以後使えないものとして葬り去ったのか、あるいはそうではなく、この事案に限って、あまりに税額の低減効果がありすぎて目に余るとの理由でこの結論に至ったのか、そのいずれであるか、明らかとは言い難いのである（ちなみに、この判決で納税者側の敗訴が確定した）。

また、最高裁判所が原判決を変更せず、そのまま支持する場合、多くは実質的な審理をせず、門前払いの上告不受理決定を下すのであるが、たまに上告を受理したうえで、上告

棄却の判決を言い渡す、という場合もある。上告受理申立人の代理人にしてみれば、上告受理決定が下されると、跳び上がって喜ぶのであるが、その直後、上告棄却の判決でした、と聞かされるのは、誠に悲しい（もともと、反対意見が付された場合は、それを何度も読み返して気を静めるのである）。ところが、この判決の場合は、単に上告受理したのみならず、なんと、口頭弁論期日が開かれたのである。これまで、最高裁判所が口頭弁論期日を開くときは、原判決を破棄することが常であったので、口頭弁論期日が開かれるとの知らせを受けた時、私どもは騒然とした。しかるに、結果は予想外の上告棄却であった。こうした経緯についても、本判決は異例のものであり、いろいろと世間を騒がせたわけである。

閑話休題。

しかし、私の関心事は、以後、この節税スキームが使えなくなるか否か、ということではない。

先にも述べたが、判決文を一読した際、なんとも居心地の悪い思いをしたのである。今、判決文を再読しても、やはりどうにもすっきりせず、もやもやした感覚が抜けない。このもやもやがなんであるか、少しく煩悶せざるを得ないのである。

III 判決の論理

もやもやの正体を明らかにするため、判決の論理を追ってみる。

判決文は、まず、課税庁側が採用した不動産鑑定士による鑑定評価額が財産評価基本通達に定める評価方法による価額を上回るからといって、相続税法22条に違反することにはならない、という。

この部分の論理は、きわめて単純である。

判決文は、「相続税法22条は、相続等により取得した財産の価額を当該財産の取得の時ににおける時価によるとするが、ここにいう時価とは当該財産の客観的な交換価値をいうものと解される。」という。そして、通達は法源ではなく、国民に対し直接の法的効力のないことを指摘したうえで、相続税の課税価格に算入される財産の価額は、客観的な交換価値としての時価を上回らない限り、相続税法22条に違反しないとして、「このことは、当該価額が評価通達の定める方法により評価した価額を上回るか否かによって左右されない」という。そして、課税庁側が採用した不動産鑑定士による鑑定評価額は、各不動産の客観的な交換価値としての時価であると認められるのであるから、それが財産評価基本通達に定める評価方法による価額を上回るからといって、相続税法22条に違反するとはいえない、という。

要するに、課税庁が財産評価基本通達に定める方法による評価額を上回る価額に基づいて更正処分をしても、その価額が時価と認められる以上、相続税法22条に違反しない、という単純な論理である。

ここだけ読むと、裁判所は、所詮通達は法源ではないのであるから、そこに定められた評価方法によらなくても、ともかく評価額が時価を超えていなければ、その評価に基づく更正処分は適法となる、と言っているように読める。

ところが、判決文は、そこから論理のうっちゃりをかますのである。

判決は、上述の判示の後、「他方、」とことわって、平等原則を持ち出すのである。

即ち、「租税法上の一般原則としての平等主義は、租税法の適用に関し、同様の状況にあるものは同様に扱われることを要求する

ものと解される。」という。そして、「評価通達は相続財産の価額の評価の一般的な方法を定めたものであり、課税庁がこれに従って画一的に評価を行っていることは公知の事実であるから、課税庁が、特定の者の相続財産の価額についてのみ評価通達の定める方法により評価した価額を上回る価額によるものとすることは、たとえ当該価額が客観的な交換価値としての時価を上回らないとしても、合理的な理由がない限り、上記の平等原則に違反するものとして違法というべきである。」というのである。

いや、裁判所は、さっき、財産評価基本通達に定める方法による評価額を上回る価額によって更正処分をしても、それが時価を上回らないのなら適法、と言いましたよね？

ところが、それは、単に相続税法22条に違反するか否かについて述べただけで、同法に違反していなくても、それとは別の観点、即ち、「平等原則」というものがあるのだから、この平等原則に違反すれば違法になる、というわけである。

まあ、確かにわからないことはないが、わかりにくい論理ではある。

私たち法律家は、こうした論理に慣れているから理解できるが、これを仮に小学校の国語の教師が読んだら、「なに矛盾したことを言ってるんだ？」となるであろう。

それはともかく、この判決は、「特定の者」についてのみ、財産評価基本通達に定める方法による評価額を上回る価額によることは、それが時価を上回らないとしても、「合理的な理由」がない限り、平等原則に違反して違法だということのである。

すると、この判決の論理によれば、「特定の者」についてのみ、国税庁長官が財産評価基

本通達6を発動して、財産評価基本通達に定める方法による評価額を上回る価額によって更正処分がなされると、その更正処分は違法となる。但し、それはあくまでも原則であって、例外が成立する余地を残している。即ち、それは「合理的な理由」がない限り、というのであるから、逆に言えば、「合理的な理由」があれば、そのような更正処分も適法となり得る、ということになる。

では、どのような場合に、その「合理的な理由」があるか、について、判決文は以下のようにいう。

即ち、「相続税の課税価格に算入される財産の価額について、評価通達に定める方法による画一的な評価を行うことが実質的な租税負担の公平に反するというべき事情がある場合には、合理的な理由があると認められるから、当該財産の価額を評価通達の定める方法により評価した価額を上回る価額によるものとするのが上記の平等原則に違反するものではないと解するのが相当である。」という。

要するに、財産評価基本通達に定める方法による画一的な評価を行うことが、「実質的な租税負担の公平に反する」というべき事情がある場合には、「合理的な理由」がある、だから「平等原則に違反」しない、というのである。

二重のうっちゃり論理である。

しかし、私が感じた拭い切れない違和感の正体は、判決文が二重にうっちゃりをかましているから、ということによるものではない。二重のうっちゃりぐらい、わが国の判決文にはよくあることで、この程度で驚くことはない。

問題は、その中身である。

判決によれば、「特定の者」についてのみ、

財産評価基本通達に定める方法による評価額を上回る価額によることは、原則として「平等原則」に違反するが、「合理的な理由」があれば違反しない、という。と、ここまでは、一般的な法原則としての「平等原則」に関する考え方として、違和感はない。憲法14条が定める平等原則は、不合理な差別を禁ずるものであって、合理的な理由のある差別的取扱いは平等原則違反にならないからである。

しかし、さらに判決文のいう「合理的な理由」がある場合とは、どのような場合であるかを見ると、それは「実質的な租税負担の公平に反するというべき事情がある場合」であるという。

すると、判決文のいう「平等原則」と、「実質的な租税負担の公平」とは、どういう関係にあるのか、と問いたくなるのは、私だけであろうか。

私の理解では、「平等」という概念と、「公平」という概念は、同じ意味である。すると、「平等」という概念を「公平」に置き換えて判決文の論理をなぞると、「公平」に反する場合は、「公平」に反しない、となる。これでは完全なる論理矛盾である。

もっとも、これに対しては、判決文は、「実質的な」と限定を付しているのであるから、「実質的な「公平」に反する場合は、「公平」に反しない、と言っているので、矛盾はない、との意見も考えられる。

しかし、税法における「平等」とはなんであるか、を考えると、そうは簡単には言えなくなる。というのは、「平等原則」とは、「等

しきものは等しく、等しからざるものは等しからざるように取り扱え」という法原則である。この点については、判決文でも、「租税法上の一般原則としての平等主義は、租税法の適用に関し、同様の状況にあるものは同様に取り扱われることを要求するものと解される。」と明記していることである。これを言い換えるならば、「同様の状況にある者は、同様に課税されなければならないという原則」ということができる。では、「同様の状況にある」か否かを、何をもって判断するか、といえば、税法の場合、それは「担税力」によって判断する、というよりほかはないであろう。税法の世界の中で、担税力以外に「同様の状況にある」か否かの判断の指標となるものがあるとは考え難い⁽²⁾。

なお、ここで、「そも『担税力』とは、なんぞ？」という問題に取り組むことは、やめにする。そこに踏み入るのは、抜け出せない泥沼への入り口の予感がするので、後日の課題としたい⁽³⁾。

話を戻す。

すると、「実質的な租税負担の公平に反する」という事態は、同じ担税力を有する納税者が同じ取扱いを受けない状況をいうものと解される。他方、「租税法上の一般原則としての平等主義」は、租税法の適用に関し、「同様の状況にあるものは同様に取り扱われることを要求するもの」であるから、ここでいう平等原則もまた、同じ担税力を有する納税者は同じ取扱いを受けなければならない、という原則として理解できるものとなる。

(2) 水野忠恒『租税法 第5版』(有斐閣・2011) 12頁は、「何をもって、同様な状況であり、何が異なった状況であるとするのか、という判断の標識は「担税力」である、と端的に指摘する。

(3) 担税力の何たるかについての深い考察については、谷口勢津夫『税法創造論』(清文社・2022年) 379頁〔初出、2005年〕参照。

このように、「担税力」をもって、同様な状況にあるか否かを判断するなら、「平等原則」が求める平等も、「実質的な租税負担の公平」も、結局のところ同じものと言わざるを得なくなる。つまり、「実質的な」という限定を付したことに、あまり意味がないのである。

実際のところ、課税という場面において、「実質的な租税負担の公平」には反しないが、「租税法上の一般原則としての平等主義」には反する、という事態を想定することは困難である。

そうすると結局のところ、この判決文は矛盾したことを言っていることに帰着するのである。

私を感じる居心地の悪さ、違和感の正体はここにある。

この判決文は、「合理的な理由」をキーワードにして、「一般原則としての平等原則」と、「実質的な租税負担の公平」とが、それぞれ異なる次元に属する別の概念であるかのような論理を展開したので、こういうややこしいことになったのではないかと思われる。

いっそのこと、端的に、「課税庁が特定の者の相続財産の価額についてのみ評価通達の定める方法により評価した価額を上回る価額によるものとする」ことは、平等原則に違反して違法であるが、評価通達に定める方法による画一的な評価を行うことが実質的な租税負担の公平に反するというべき特段の事情がある場合には、違法とはならない。」とでも書いてくれたなら、その方が分かりやすかったといえよう。こういう書き方のほうが我々は見慣れている。この書き方なら、「平等」と「公平」という異なる二種類の概念があることにならないし、当該被相続人や納税者らの行った行為を取り上げ、それを巧妙なる課税逃れ

の行為であると指摘して、そこに「特段の事情」がある、として簡単に結論が出せそうである。

もっとも、このやり方は、批判を浴びそうではある。そもそも納税者が通達に定める方法により財産を評価して申告する行為が、何故に非難されなければならないのか、と言われるであろう。そこで、裁判所は、このような批判を避けるため、納税者側の行為に対する非難めいたことを言うのを控えて、あくまでも課税の公平という観点から解釈論を展開して、結論として、課税庁側の更正処分は平等原則違反にならない、としたものと考えられる。そして、その結論を導くために、一般規範定立をしたかのような文章をしたためたとも考えられる。

しかしながら、判決文を読むと、その後、あてはめの部分にて、「本件購入・借入れが行われなければ本件相続に係る課税価格の合計額は6億円を超えるものであったにもかかわらず、これが行われたことにより、……課税価格の合計額は2826万1000円にとどまり、基礎控除の結果、相続税の総額が0円になるというのであるから、上告人らの相続税の負担は著しく軽減されることになる」とか、「被相続人及び上告人らは、本件購入・借入れが近い将来発生することが予想される被相続人からの相続において上告人らの相続税の負担を減じ又は免れさせるものであることを知り、かつ、これを期待して、あえて本件購入・借入れを企画して実行したというのであるから、租税負担の軽減をも意図してこれを行ったものといえる。」と指摘している。

これを読むと、やはり裁判所は、被相続人及び納税者らの行為を非難しているようにも受け取れる。つまり、被相続人と納税者らは、

意図的な課税逃れを図ったものであり、それによる税額の減少は甚だしく目に余る、と指摘しているのである。

そうすると、この判決は、あたかも一般規範定立をしたかのようにも読めるが、やはり単なる事例判決なのか、とも思えてくる。

しかし、この判決は、納税者らの行為をあげつらったうえで、「特段の事情」があるなどとして、更正処分を適法とする類のものではない。先に述べたように、あくまでも課税の公平という観点から結論を導くのである。

即ち、判決文の締めくくりの部分は、こうなっている。「そうすると、本件各不動産の購入について評価通達の定める方法による画一的な評価を行うことは、本件購入・借入れのような行為をせず、又はすることのできない他の納税者と上告人らとの間に看過し難い不均衡を生じさせ、実質的な租税負担の公平に反するというべきであるから、上記事情があるものといえることができる。」

そして、判決は、それに続けて、財産評価基本通達に定める方法による画一的な評価を行うことは、「実質的な租税負担の公平に反する」から、その評価額を上回る価額によることは、「平等原則に違反」しない、という誠にわかりにくい論述で終わるのである。

このように、この判決は、明確な論理矛盾があるとはいえないものの、なんとも座りが悪い、気持ちの悪いものになっている。

IV 判決の言う不均衡とは？

しかも、この判決文には、いささか気になる記述が見受けられる。

そこで、その気になる部分につき、さらに検討を加えたい。

その、気になる部分、とは、「本件購入・借

入れのような行為をせず、又はすることのできない他の納税者と上告人らとの間に看過し難い不均衡を生じさせ、」の部分である。

この記述は、判決文が、「実質的な租税負担の公平」に反するといえる事情があるとの結論を導く理由とされている。

ここで判決が、「他の納税者」との「不均衡」を問題にしたのは、先に述べた、「等しきものは等しく、等しからざるものは等しからざるように取り扱え」という法原則に照らして判断する姿勢を示したものである。即ち、判決文がいうところの「租税法上の一般原則としての平等主義」に照らして、「同様の状況にあるもの」であるところの、「他の納税者」との不均衡を問題にしているのである。

すると、これは、租税法上の一般原則としての平等原則に照らして判断しているのであるから、結局のところ、「実質的な租税負担の公平」に反するか否かを、「租税法上の一般原則としての平等原則」に照らして判断する、ということになっていて、ここですます「租税法上の一般原則としての平等原則」と、「実質的な租税負担の公平」との関係が、わけのわからないことになっている。しかし、ここでこの話を蒸し返すのは、くどくなるのでやめよう。

気になるのは、この「同様の状況にある」とは、いかなる意味か、ということである。

「同様の状況にある」とは、一般的には、担税力において同様であることを意味することは、既に論じたところである。

しかし、ここで問題とされるべきは、より具体的な意味、即ち、本件上告人らと同様の状況にある納税者とは、具体的にどのような納税者をいうのか、という問題である。

これを判決文から読み解こうとするなら、

例えば、近い将来相続がありそうで、そのまま相続したなら相続税の課税価格の合計額が6億円を超える、ということであろうか。

いや、別に6億円を超えなくても、被相続人が多くの資産を有していて、相続人に相当程度多額の相続税の負担がありそうだと予想される場合を広く含むと解すべきであろうか。常識的に考えて後者であろう。

そうすると、本件上告人らと同様の状況にある納税者とは、近い将来、多額の資産を残してあの世に旅立つであろう被相続人を抱えている納税者、ということになる。

そして、判決は、そのような状況にある他の納税者のうち、①本件購入・借入れのような行為をしない納税者、②本件購入・借入れのような行為ができない納税者、のそれぞれとの不均衡を問題とする。即ち、これらの納税者と本件上告人らとの間に「看過し難い不均衡」があって、「実質的な租税負担の公平」に反する、というのである。

このように、本判決は、被相続人及び上告人らの行為自体を非難する代わりに、他の納税者との不均衡を問題とする、という具合に、税法の解釈論に「公平」の観点を持ち込むことにより結論を導くものである。

すると、ここに至り、ある種の問題意識が頭をもたげてくる。

それは、税法を解釈する際に、「公平」を直接の論拠として解釈論を展開することは許容されるか、ということである。

ここで、「直接の」という限定を付したのは、解釈論を展開する際に、立法の趣旨に言及して、その立法の趣旨目的から解釈論を展開する、目的論的解釈は、税法の解釈方法として特に問題のあるものではないからである。そして、その際、立法の趣旨目的は租税負担

の公平を図ることにあるとして、その趣旨に沿った法解釈をすることは大いにあり得る。しかし、その場合であっても、解釈論としては、「租税負担の公平」を直接の論拠とするのではなく、あくまでも条文の文言の読み方の中に、租税負担の公平を図る規定の趣旨目的を間接的に反映させるのである。このように解釈論の中に、いわば間接的に「公平」の観念が反映されることは、許されるであろう。立法府が租税負担の公平を期して法を策定することは全く正当なことであり、法解釈においてその趣旨を反映させることもなら問題ないからである。

ここで問題とすべきは、そのような間接的な解釈論への「公平」の観念の反映ではなく、「公平」の観念をストレートに解釈論に持ち込むことの是非である。

しかし、この問題に取り組む前に、判決のいうところの、①本件購入・借入れのような行為をしない納税者、②本件購入・借入れのような行為ができない納税者、との不均衡は、税法解釈において問題とすべきことであるのか、いましばらく、しつこく問うてみる。

私が問題とするのは、本判決の論理がまかり通ると、結果的に私たち納税者は皆、事実上、これら本件購入・借入れのような行為をしない、できない他の納税者と同じように振る舞わなければならない、ということになることである。

しかし、このような「公平」は、法的に守るべき価値といえるのか、ということに、しばらく煩悶したいのである。

1 できない人々

(1) 客観的にできない人々

そこで、順序は逆になるが、まず、②本件

購入・借入れのような行為ができない他の納税者との公平について考える。

そも、本件購入・借入れのような行為ができない他の納税者とは、どのような人々であるか。

本件上告人らと同様な状況にある納税者、即ち、近い将来、多額の資産を残して死んでいくであろう被相続人を抱えている身でありながら、金融機関から借入れをして不動産を購入する、というスキームを利用することができない納税者とは、いかなる人々であるか。

「できない」という以上、本人の意思や能力の問題ではなく、客観的な障害があって、借入れや不動産購入ができない状況にあるということであろう。しかし、そのような状況は想像できるか。

例えば、借入れができない、というのは、金融機関の信用がない、という事態が考えられる。しかし、それは被相続人が相続人らの誰かが過去に不祥事を起こしたか、何かやらかしたからであって、それは当事者の自己責任ではなかろうか。そのような人々との公平を維持すべき理由があるかは、大いに疑問である。

また、高齢又は疾病などにより、被相続人に意思能力がない、または意思表示ができないため、借入れも不動産購入もできない、という事態が考えられる。しかし、そのような場合、成年後見制度が利用できよう。もっとも、相続税対策のために多額の借入れをして不動産を購入するがごときは、成年後見人の任務を逸脱する行為であるとの批判もあろう

が、全部の法定相続人が同意しているなら、事実上、異議を唱える者はいないわけであるから、できないことではない。

こうして考えると、はたして多額の資産を持ちながら、借入れも不動産購入もできない人など、いるのだろうか、という疑問がわいてくる。

(2) 主観的にできない人々

しかし、この「できない」という語を、もう少し広く解するなら、例えば、不動産購入のスキームを知らない、あるいは、思いつかない、という人々の存在が想定し得る。

そもそも考えもしなかった、あるいは、相談できる人が身近になくて、そんな手段があると知ることができなかった、ということもあり得よう。

こうした人々との公平を期す必要はあるのか。

この問いに対する答えを見出すために、ここで少しく法哲学の助けを借りてみたい⁽⁴⁾。

現代法哲学の大家、ジョン・ロールズは、公正としての正義（justice as fairness）を論ずるにあたり、分配の対象となるものとして、「基本財」（primary goods）なる概念を用いているそうである。即ち、それは、「それぞれの個人の持つ人生設計や生き方の理想の違いにかかわらず、共通して必要になるような財」⁽⁵⁾をいうものらしい。そして、その例として、「健康・才能（自然的な基本財）と並び、権利・自由・機会・権限・収入・富といったもの（社会的な基本財）が挙げられている」⁽⁶⁾。そして、「いずれにせよこれら基本財は共

(4) 以下のジョン・ロールズに関する記述は、すべて瀧川裕英ほか『法哲学』（有斐閣・2022年）を参照した。本来、ジョン・ロールズ自身の著作に当たるとき、その余裕なく、掟破りの孫引き

的参照であることは、誠に申し訳ないことであるが、ご容赦願いたい。

(5) 瀧川ほか・前掲注(4)43頁〔大屋雄裕〕。

(6) 同上・43頁。

通して必要になるものであるため、人々はこの分配について考え、合意をすることができる⁽⁷⁾のだそうである。

ここで着目すべきは、基本財の中に「機会」が挙げられていることである。「機会」が分配の対象となるべき基本財のひとつであるなら、節税スキームの存在やその内容を知る「機会」のなかった人々が陥る不利な状況を是正せずに放置することは、公正としての正義に反するといえそうである。しかし、まさか国家がこの人々に節税スキームを教えて実行させるわけにもいかないから、やむを得ず、この人々が置かれている不利な状況の方に他の納税者を合わせる取扱いをして、公平を実現すべきだということになりそうである。

ところが、現代法哲学のもうひとりの大家である、アマルティア・センによれば、どうもロールズの説はそうではないらしい⁽⁸⁾。

というのは、センによれば、ロールズは、センの「潜在能力」という概念を用いた議論に対する回答の中で、「公共政策に影響を与える潜在能力を平等化することには反論し、政府の要職は開かれた競争の結果充足されるシステムがあるときに公正で正義にかなったものになると繰り返し主張する。」⁽⁹⁾という。これに対し、センは、「これらの要職につくための競争に参加する機会はずべての人に平等に与えられていても（つまり、人々は機会という観点では同じ基本財を保有していても）、結果として潜在能力は不平等なものになるだろう。」⁽¹⁰⁾と指摘するが、ロールズは、「個々人が『道徳的、そして知的能力と技術』において異

なっている場合、より優れた技術を持った人が影響力のある地位や公職に就くのは不公正でもなければ不正義でもない指摘する⁽¹¹⁾」そうである。

この議論は、政府の要職に就くという競争についてのものであるが、「影響力のある地位や公職に就く」ことを、「税負担を軽減する」という言葉に置き換えて読めば、いわば「税負担軽減レース」に参加する納税者間の平等についての議論として読むことができる。

すると、ロールズ流の考え方によれば、すべての納税者は、特に政府によって情報の獲得手段を制限されているなどの事情がない限り、「機会という観点では同じ基本財を保有して」いる、即ち、開かれた競争の場に置かれているのであるから、知的能力や技術においてより優れた納税者が重い税負担を免れるのは、「不公正でもなければ不正義でもない」ということになる。

つまり、ある納税者が節税スキームについて知らずに節税の機会を失ったとしても、情報の獲得という面ではその納税者にも機会が開かれていたのであるから、情報獲得の努力をしなかった結果にすぎない。このように考えるなら、「知らなかった」、「思いつかなかった」は、本人の努力もしくは能力の不足の結果であって、自己責任である、といえそうである。

しかし、センは、このような考え方に異を唱える。

センは、「他人より劣った知性を持って生まれてくることは、罰せられるべき過失ではな

(7) 同上・44頁。

(8) アマルティア・セン、池本幸生ほか訳『不平等の再検討』岩波書店・2020年参照。

(9) アマルティア・セン、池本幸生ほか訳・前掲注

(8)256頁。

(10) 同上・256頁。

(11) 同上・256頁。

い」¹²⁾という。そして、「ロールズの『公正としての正義』論に対する潜在能力の視点に基づく批判は、部分的には『基本財』を実際に『達成するための自由』に変換する際に個人が直面する（自然あるいは社会的に作り出された）困難に、より直接的な注意を払おうとする試みから生じている。基本財を自由の確保のために用いる能力や資質に恵まれていない人（身体的・知的な障害のため、様々な形で病気がちであるため、あるいは、ジェンダーに関連した生物学的・慣習的な制約のため）は、そうした制約がない人に比べて、全く同じ基本財を保有していたとしても、不利な状態にある。正義の理論は、すでに議論したように、この差に十分な注意を払うべきである。」¹³⁾という。

これを読むと、センは、個人がその能力不足によって不利な取り扱いを受けることは正義に反すると言っているように読める。しかし、センが挙げる制約は、身体的・知的な障害や、ジェンダーである。すると、「単なる能力不足に考慮は払われなくてもいいのかな？」と思えてくる。さらにセンは、「責任ある大人を取り扱う場合、個人々の社会に対する要求（あるいは、平等や正義への要求）は、実際の成果よりも、『達成するための自由』に照らして見定めるのがより適切である。もし責任ある大人が、他の人と同様の自由の集合を与えられているような社会制度にありながらも、種々の機会を無駄にし、その結果、他の人よりも惨めな状況に至ったとしても、そこには正義に反する不平等は何もないと論じることができる。」¹⁴⁾と喝破する。

ん？

いうまでもないが、この議論は、貧困などで社会的に惨めな状態にある人々を救済しな

いでいることについての社会的不正義に関するものであって、別段、節税スキームを用いる納税者と、そうでない納税者との不公平について論じているものではない。しかし、節税スキームを用いない納税者は、それを用いる納税者に比べて重い税負担を引き受けることにより、相対的に不利に扱われるのであるから、ここでの議論は、納税者間の公平の議論にも応用できる。

そこで、センの論によれば、やっぱり、どの納税者も同じ社会制度の中にあるのであるから、節税の機会を無駄にし、その結果、節税スキームを用いた他の納税者よりも重い税負担を負うに至ったとしても、「そこには正義に反する不平等は何もない」ことになるのか？

ところが、センは、「ただし、以上の議論に適用されるべきいくつかの条件を、はっきりさせておくことが重要である。」¹⁵⁾と続ける。そして、「自分の意志ではどうにもならない不運な出来事のために生じた苦境を、個人的責任を根拠に片付けてしまうことはできない。」¹⁶⁾と述べる。そして、「自らが進んでリスクを負って儲けに失敗したケース」の場合は、個人的責任を根拠に片付けてしまえるが、「しかし、この場合においても、リスクを伴う状況下では、人に知的な意思決定を可能にするだけの十分な情報が得られにくいことが、事態の様相を一層複雑なものにする。例えば、有名な保険会社や信用のある銀行が倒産したとき、被害者たち自らがその保険会社や銀行を選んだという理由で（不運な被害者に何の特

(12) 同上・257頁。

(13) 同上・261頁。

(14) 同上・262頁。

(15) 同上・262頁。

(16) 同上・262頁。

別な慈悲もなく)、社会が冷酷に責任を放棄するのは適切ではない。実際の成果ではなく、達成する自由に着目すべきであるという言い分は、人々が現に持っている選択肢を理解し、そこから知的に選びとっていく能力や知識にかなり深く依存しているのである。」⁽¹⁷⁾という。

この論を、節税スキームを用いる納税者と、そうでない納税者との不公平の問題に応用すると、ウェブサイトなどから節税スキームを知る手段を持たない、あるいは身近に相談できる人もいない、という状況に置かれていることは、「自分の意志ではどうにもならない不運」であり、「現に持っている選択肢を理解し、そこから知的に選びとっていく能力や知識」に欠けることは、本人の責任ではないことになる。

そして、センは、さらにこう続ける。「これと密接に関連するのは、人々が(『原則的に』ではなく)実際に享受している真の自由をどのように潜在能力の勘定に入れるかという問題である。社会的条件が、ある人から(仮に選ぶことができたなら価値のある選択肢を)選択する勇気を奪っている(あるいは断たれているものを『欲する』ことさえできないかもしれない)としたら、その人に現実にも実質的な選択肢があると仮定して倫理的評価をするのは公平ではない。ここでは、『社会的規律』に由来するものも含めて、すべての障害を考慮に入れた上で、実際に享受されている真の自由に着目することが問題となる。」⁽¹⁸⁾

なるほど、すると、やはり、「知らなかった」、「思いつかなかった」は、自己責任では片付けられないことなのか？

ところが、センは、この後の記述で、「あまりに抑圧されていたり、多くを欲する勇気が持てないほど打ち砕かれている人々の要求を

無視してきたことは、功利主義倫理学の短所の一つである。潜在能力の勘定において同じような誤りを犯すのは望ましくない。」⁽¹⁹⁾とも述べている。即ち、センが問題としているのは、あまりに惨めな状態に置かれているため、普通の生活レベルを獲得することに対する意欲すら持たなくなった人々のことである。

そうすると、センが問題としている障害というのは、単なる個人的な能力不足というレベルのものを含むのか、あくまでも社会的な制約というレベルのものをいうのか、どうもはっきりせず、この点で、センの論述は、二転三転しているように読める。

このように、センの言っていることがよくわからないのは、我々の読解力が不足しているからではなく、もともと、センが、そも「潜在能力」の何たるかについて、一度も明確な定義を示さないからである。

法哲学の助けを借りれば何か良いヒントが得られるのではないかと思いきや、どうも期待はずれである。

そこで、法哲学を離れて、社会一般の常識に照らして考える。

ここで問題なのは、要は、節税スキームを「知らない」、「思いつかない」は、自己責任で片付けられることか、ということである。

事態を客観的に観察すれば、仮にあなたがウェブサイトから節税スキームに関する情報を獲得する手段を持っていなかったり、その知恵がなかったり、身近に相談できる人がいないとしても、あなたは、節税スキームを利用して重い税負担を免れた他の納税者と同じ

(17) 同上・262頁。

(18) 同上・263頁。

(19) 同上・63頁。

社会制度の中にいるのである。

したがって、少なくとも社会制度の面からすれば、あなたが節税スキームについて知り、それを利用することを妨げる要因となるものは存在しないのである。

したがって、もしあなたが節税スキームにアプローチせず、その結果、重い税負担を引き受けることになったなら、例えそれがあなたにとって不本意なことであっても、それはもっぱらあなた自身の主観的な能力や意欲の不足のもたらした結果であるから、それについて、あなたは、不当に扱われたと不平を言える立場にないと言わざるを得ない。冷たい言い草ではあるが、これが現代の常識ではないのか。

これを逆に言えば、節税スキームを利用して重い税負担を免れた納税者は、お国から、「世の中には、節税スキームなど知らず思いつかず、重い税負担を引き受ける人々もいるのだから、君たちも、その人々に合わせなさい」などと言われる筋合いではない、ということになる。

結局、②本件購入・借入れのような行為ができない他の納税者との公平を図るべき理由は見出し難いのである。

2 しない人々

(1) 単純な考え

そこで、次に、①本件購入・借入れのような行為をしない他の納税者との公平について考えてみる。

そも、本件購入・借入れのような行為をしない他の納税者、というのは、どのような人々か。

「しない」という以上、このカテゴリーに属する人々は、本件購入・借入れのような節税

スキームを、やろうと思えばできるにもかかわらず、取敢えずやろうとしない人々である。即ち、このようなスキームがあることを知りながら、自らの意思で、やらないという選択をした人々である。

そうすると、このような人々との「公平」を図らなければならない法的理由は存在するや？

これも大いに疑問である。

仮にこのような人々が結果的に多額の相続税を支払わなければならなくなったとしても、それは自分の意思によるものであるから、その結果は自ら引き受けるべきではないのか？

これこそまさに自己責任である。

法哲学の分野でも、みずからの意思による選択の結果は自己責任である、という議論は当然のように認められているようである。例えば、経済格差に関しての言及ではあるが、「自分の選択に基づいて生じた経済格差は匡正する必要がない。あくまで自己責任である。」⁽²⁰⁾、「選択の結果に対しては個人が自己責任を負うべき」⁽²¹⁾というごとしである。

しかし、ここでせつかく法哲学に触れたのであるから、再びその助けを借りて、少しく思考を進めてみても良いかもしれない。

(2) 取敢えず重い税負担を引き受ける意味

そこで考えたのは、かなり無理のある想定かもしれないが、仮になんらかの理由により、取敢えず節税行為をしないことを選択する、という行動に法的な価値があつて、法的観点からその行動を納税者が選択すべき理由があるなら、話は違ってくるのではないか、という

(20) 瀧川ほか・前掲注(4)111頁〔瀧川裕英〕。

(21) 同上・116頁。

ことである。即ち、納税者が取って節税行為をせず、重い税負担を引き受ける、という行為に、もしかしたら法的評価に値する意味があるのかもしれない、というわけである。

そこで、ここで再びジョン・ロールズに登場いただき、同氏のいう「無知のヴェール」²²をかぶってみる。そして、最悪の状態に至る選択肢を避けよ、という行動原理²³に従ってみる。すると、目先の利益を追求して自己の税負担を軽減するよりも、自己が属する共同体の利益を図ること、即ち取って重い税負担を引き受けて共同体の税収確保を図るという選択は、結果的にすべての納税者の利益になる、という発想もあり得る。なぜなら、すべての納税者が節税に走れば、共同体の財源不足を招き、自ら困窮した際に福祉施策による救済が得られなくなるかもしれない。それはあるいは最悪の選択であるかもしれないからである。

このような、ある種マキシミン戦略的発想によれば、納税者が取って節税行為をせず、重い税負担を引き受ける、という行為に意味がある、といえよう。

しかし、すべての納税者が節税に走った結果、共同体の財源不足を招き、自ら困窮した際に救済が得られなくなることを恐れるべきか、あるいは、せつせと納税したにもかかわらず、国家の福祉施策が破綻して救済が得られなくなることを恐れるべきかは、ひとつの問題である。あるいは福祉施策などに頼らずに、自己の手元に資金を留保した方がリスクに備えることになるのかもしれない。しかし、このリスクを正確に算定することは困難である。

また、仮に、取って重い税負担を引き受けて共同体の税収確保を図るという選択に意味があるとしても、国家は、すべての納税者に、そのように振る舞うことを要求する権利を有するであろうか？

国家が納税者にそのように要求するのは、特定の価値観の押付けにほかならない。特定の価値観の押付けは、価値相対主義を採る我が国の憲法秩序（憲法13条）の下²⁴では許されないはずである。

しかし、特定の価値観の押付けは、税法の解釈において、実は既に大々的に行われているのである。

例えば、法人税法22条2項の解釈論が、それである。

この規定は、無償取引からも益金に算入すべき収益が発生することを定めているが、その根拠と目的について、いわゆる適正所得算出説が通説とされている。

この説は、同規定の根拠と目的を、通常の対価で取引を行った者と無償で取引を行った者との間の公平を維持する必要性にある、と考えるものである。

即ち、「法人は営利を目的とする存在であるから、無償取引を行う場合には、その法人の立場から見れば何らかの経済的な理由や必要性があるといえようが、しかし、その場合に、相互に特殊関係のない独立当事者間の取引において通常成立するはずの対価相当額——これを『正常対価』ということにする——を収益に加算しなければ、正常対価で取引を行った他の法人との対比において、税負担の公平

22) 同上・39頁参照。

23) 同上・40頁参照。

24) 我が国の憲法が価値相対主義を採っている、に

ついては異論もあるだろうが、ここではその議論に深入りしない。

〔より正確に言えば、競争中立性〕を確保し維持することが困難になってしまう。したがって、無償取引につき収益を擬制する目的は、法人の適正な所得を算出することにある²⁵⁾というのである。

これを注意して読めば、「法人は営利を目的とする存在であるから、無償取引を行う場合には、その法人の立場から見れば何らかの経済的な理由や必要性があるといえよう」とあるように、この論は、法人が敢えて無償取引を行うだけの正当な理由のある場合もあり得ることを認めたくえて、それにしても、無償取引が行われた場合に収益を擬制しないと、税負担の公平が維持できないので、そうする、という考え方である。したがって、この論は、決して、すべての法人に「正常対価で取引をしる」と強要する思想ではない。

つまり、この説は、法人の無償取引を、なにか悪いことのように非難するのではなく、あくまでも課税の公平の観点から、無償取引を正常対価の取引に引き直して法人の所得を算出する、という思想である。なにやら、本論冒頭で取り上げた最高裁判決の論法に似ている。

しかしながら、法人が実際に行った無償取引が正常対価の取引に引き直されて所得が算出されるのなら、結局のところ、すべての法人が正常対価による取引を強いられる結果となる。

本来、私的自治の原則の下では、法人といえども、いかなる取引をしようが勝手のはずである。極論すれば、たとえ法人であっても、そもそも必ず営利を追求しなければならない

ということもない。

しかるに、法人税を課されるあらゆる法人が、正常対価による取引をしなければならなくなるというのでは、事実上、ある特定の価値観が押し付けられているに等しいのである。

このような価値観の押付けは、税法の分野では、他にもいろいろある。

例えば、移転価格税制（租税特別措置法66条の4）など、まさに「正常対価」による取引を事実上強要するものであるし、また、同族会社の行為計算の否認（法人税法132条）、組織再編税制の行為計算の否認（同法132条の2）なども、あらゆる納税者に対し、「純粋経済人として」²⁶⁾、「経済的合理性」のある取引をせよ、と言っているのに等しい。

納税者が法人の場合はまだしも、パチンコ平和事件²⁷⁾など、自然人に対してまで、「不合理、不自然な経済的活動」²⁸⁾をしたら課税されるぞ、というのであるから、誠に「大きなお世話」と言いたくなる。生身の人間が、いかなる考えに基づいて何をしようが勝手のはずであり、自然人にまで「経済的合理性ある行動」が要求される理由はない。

ところで、大きなお世話といえば、過大役員給与の損金不算入（法人税法34条2項）や、交際費の損金算入制限（租税特別措置法61条の4）なども、私的自治に対する国家の過剰介入である。法人が自社の役員にいくら報酬を払おうが、どれだけ無駄遣いをしようが、それこそ自己責任であり、お国からとやかく言われる筋合いではない。これらも特定の価値観の押付けにほかならない²⁹⁾。

25) 金子宏『所得課税の法と政策 所得課税の基礎理論 下巻』（有斐閣・オンデマンド版・1996年）345頁〔初出、1983年〕。

26) 東京高判平成27・3・25判時2267-24【IBM事

件】参照。

27) 東京地判平成9・4・25判時1625-23。

28) この表現は最判平成16・7・20判時1873-123の判決文中に見られる。

ことほどさように、税法の分野では、価値観の押付けはよくなされているのである。

しかし、これらの例で押し付けられている価値観は、経済的合理性のある取引をせよ、という、いわば「しっかり儲けなさい」という利己的なものである。

ここで私が問題にしているのは、すべての納税者に「敢えて重い税負担を引き受けて共同体の税収確保を図るという行動を要求し得るや？」ということである。即ち、ここで押し付けられるのは、利己的な価値観ではなく、倫理・道徳的に高潔であろうとする利他的な価値観である。しかし、もし、裁判所が、このような価値観をすべての納税者が持つべきであると、判決理由の中ではっきり述べようものなら、たちまち炎上し、総スカンを食らうこと、明白である。

どうも、利己的な価値観は押し付けても良いが、利他的な価値観の押付けは駄目、というのは、いささかおかしな気もしないではないが、世の中こういうものであろう。

したがって、すべての納税者に、敢えて重い税負担を引き受けて共同体の税収確保を図るという行動を要求することは無理であろう。

3 結局のところ

以上、要するに、判決のいう、①本件購入・借入れのような行為をしない納税者、②本件購入・借入れのような行為ができない納税者、との不均衡は、いずれも自己責任で片付けられること、という結論に達するのである。

V 解釈論における「公平」

ところで、本件購入・借入れのような行為をしない、できない納税者との不均衡の問題にかかわらずわっているうちに、本来の問題を忘れてしまった。

本来の問題に戻りましょう。

もとより問題とすべきは、「公平」の観念を税法の解釈論に持ち込むことの是非である。

実は、税法解釈にあたり、その論拠として、直接に「公平」の観念を用いることが行われたことがある。

いわゆる「りそな銀行事件」⁸⁹⁾がそれである。

この事例で納税者が用いたスキームの内容を詳しく説明する余裕がないが、私が指摘したいのは、判決文の内容である。

この判決は、「本件取引に基づいて生じた所得に対する外国法人税を法人税法69条の定める外国税額控除の対象とすることは、外国税額控除制度を濫用するものであり、さらには、税負担の公平を著しく害するものとして許されないというべきである。(下線筆者)」と判示したのである。

「制度を濫用するもの」だから、という理由は、まだわからなくもない。しかし、この判決は、「税負担の公平を著しく害するものとして許されない」というのである。

このように、この判決は、どストレートに、税負担の公平を著しく害する納税者に対しては、明文の根拠がなくても課税してよい、と言い切っているのである。

⁸⁹⁾ 特定の価値観の押付けについては、中部地区の伊川正樹会員より、ビックカメラ事件（東京高判平成25・7・19訟月60巻5号1089頁，原審東京地判平成25・2・25訟月60-5-1103），及びTFK事件（東京高判平成26・4・23訟月60-12-2655，原審東

京地判平成25・10・30訟月60-12-2668）も同様であり、これらの判決も公平性を過度に強調した解釈を示しているのではないか、とご指摘を得た。

⁹⁰⁾ 最判平成17・12・19民集59-10-2964。

しかし、このような解釈態度は妥当なものであるか、が問われなければならない。

もっとも、りそな銀行事件と全く同じスキームに対する判決で、その翌年に言い渡された、いわゆる「U F J 銀行事件」³¹⁾の最高裁第一小法廷の判決文は、「本件各取引は、外国税額控除の制度を濫用するものであり、これに基づいて生じた所得に対する外国法人税を法人税法69条の定める外国税額控除の対象とすることはできないというべきである。」とっており、「税負担の公平を著しく害する」の文言がない。これは、あるいは、第一小法廷の裁判官らは、「公平」を直接の論拠とすることを避けたのではないか、とも考えられるのである。

さらに、この後、平成23年2月18日には、有名な「武富士事件」³²⁾の判決が言い渡されて、そこでは、仮に「一般的な法感情の観点から」「著しい不公平感を免れない」場合であっても、明確な根拠なく租税回避を否認して課税することは許されない、とされたのであり、現在の裁判所のトレンドはリベラルな方向にあるといえる。

しかし、政治の表舞台では、今、保守的な思潮が有力で、リベラルが押されている。裁判所は、世の動きに一步二歩遅れて動くので、油断はならないのである。

そのようなわけで、依然、「公平」を税法解釈の直接の論拠とすべきかは論ずべき課題であり続けている。

なお、この問題意識のよって来たる由縁は、「租税公平主義」とは、税負担の公平な配分に関する原理であるとの理解による。そして、

税負担の公平な配分は、税法を定立する立法府の任務である。したがって、そもそも租税公平主義は税法の解釈原理であり得るか、という疑問が湧くのである。

なお、この点に関し、古くは、租税公平主義を当然に税法の解釈原理とする学説があった。

即ち、田中二郎教授によれば、「公平負担の原則」の見出しの下で、「何よりも大事なことは、租税制度そのものが、全体として、人民の担税力に応じ、公平な負担を課するものであるように仕組まれる必要があるのみならず、このような租税制度を成り立たしめている租税法の解釈適用の実践においても、公平な負担の実現を図っていく必要がある。」³³⁾という。

そして、同教授は、「租税法は、全体として、人民の公平な負担を建前としつつ、一定の租税収入を確保することを企画しているのであるから、租税法の具体的執行に当たっても、公平負担の見地から、租税回避行為を禁止し、特定の者が不当に租税負担を免れることのないよう防止する必要がある。」³⁴⁾という。このような見地から、同教授は、同族会社の行為計算の否認規定は、一種の宣言的な規定とみるべきであって、非同族会社においても同様の解釈が認められるべきであるとする。

実際、古い判決例で、「税法上において、その所得を判定するについては、単に当事者によって選択された法律的形式だけでなく、その経済的実質をも検討して判定すべきであり、当事者によって選択された法律的形式が経済的実質からみて通常採られるべき法律的形式とは一致しない異常のものであり、かつその

31) 最判平成18・2・23集民219-491。

32) 最判平成23・2・18集民236-71。

33) 田中二郎『租税法 第三版』(有斐閣・オンデマ

ンド版・1994年) 88頁。

34) 田中・前掲注33)89頁。

ような法律的形式を選択したことにつき、これを正当化する特段の事情がないかぎり、租税負担の公平の見地からして、当事者によって選択された法律的形式には拘束されないと解するのが相当である³⁵⁾としたものがある。

しかし、今日、このような経済的実質主義に基づく解釈論を支持する学説は有力ではない。

他方、田中教授とは全く真逆の論を展開する向きもある。北野弘久教授の説である。

同教授は、「応能負担原則」の名の下に、「われわれは、所与の税法秩序のもとでは、税法を解釈していく場合の税法の指導法原則として、租税法律主義……の原則のみが存立しうることを知った。応能負担原則ないしは負担公平原則は、税法の解釈・適用の指導法原則とはならない。もし、応能負担原則ないしは負担公平原則を、税法の解釈・適用の指導法原則とするときは、税法は単なる行政の『手引き』的存在となり、租税法律主義の原則は崩壊する。応能負担原則は立法論のレベルでの原則である。」³⁶⁾と言い切る。

しかし、同教授の租税法律主義の内容、及び応能負担原則との関係についての説は、あまり明快でなく、なぜこのように断定できるのか論拠がよくわからない。そのようなこともあって、同教授の説は現在の通説の見解とみることはできないであろう。

それでは、現在のオーソドックスな学説が、租税公平主義は税法の解釈原理であり得るか、という問いに対して、どのように答えているであろうか。

金子宏教授は、租税公平主義について、このように述べる。「税負担は国民の間に担税力に即して公平に配分されなければならない、各種の租税法律関係において国民は平等に取り扱われなければならないという原則を、租税公平主義または租税平等主義という。」³⁷⁾

この記述を読むと、金子教授は、租税公平主義の内容につき、二つの異なるものを想定しているように思われる。即ち、税負担の公平な配分、という側面と、平等な取扱い、という側面である。この二つは明らかに異なるものである。そこで、同教授は、租税公平主義を、単に税負担の公平な配分を求める原則としてのみ捉えているわけではないことがわかる。

このことは、その後の記述において、「まず、」として、「税負担が担税力に即して配分されなければならないことは、今日の租税理論がほぼ一致して認めるところである。」³⁸⁾とし、さらに、「次に、」として、「公平ないし中立性の原則は、憲法14条1項に由来する『平等取扱原則』ないし『不平等取扱禁止原則』を内容とするもので、課税のうえで、同様の状況にあるものは同様に、異なる状況にあるものは状況に応じて異なって取り扱われるべきことを要求する。」³⁹⁾としていることから明らかである。すると、この前者の部分は立法に関する記述であろうとわかるが、後者の部分は、あるいは解釈論と関わってくるのではないかと、とも思えてくる。

そこで、さらに同教授は、同原則につき、

35) 神戸地判昭和45・7・7 訟月16-12-1513。

36) 北野弘久『税法学原論 第四版』（青林書院・1997年）126頁。

37) 金子宏『租税法 第24版』（弘文堂・2021年）88

頁。

38) 同上・88頁。

39) 同上・89頁。

「立法との関係」と、「執行との関係」とに分けて論じておられるので、その「執行との関係」の部分を読んでみると、「たとえば、換価の猶予（税徴151条）、滞納処分の停止（同153条）のように、納税者の利益になるような権限の行使が問題となる場合に、同一の状況にある2人の者のうち、一方に対してはその権限を行使しながら、他方に対してその行使を拒否することは、この原則に違反し許されないと解すべきである。」⁴⁰とか、また、本稿で取り上げた裁判例のように、相続税の課税対象としての土地が時価よりも低く評価されていることをとらえ、特定の土地についてのみ近隣の同一条件の土地に比して高く評価することは平等取扱原則に反して違法である、と述べている⁴¹だけで、特にそれ以上の言及がなく、誠に素っ気ない。

これでは、同教授が、租税公平主義が税法の解釈原理たり得るのか、という問題に対して明確に答えているとは言い難い。

この点は、清永敬次教授においても同様である。清永教授は、「租税平等主義」の章において、大きく「立法上の原則」と、「執行上の原則」とに分けて論じておられるが、その「執行上の原則」に関する論述において、「財産の評価が、ある通達……によって一般的に行われているようなときに、ある特定の納税者については特別の事情がないにもかかわらず別の基準による評価がなされるような場合」には、「税法令への適合性の要請は退き、租税平等主義により……恣意的な差別として許されない」⁴²と、一般的に同一の取り扱いが行

われている場合に特定の納税者のみ異なる取り扱いをする場合について言及するにとどまり、特にそれ以上に租税平等主義と税法解釈の関係について論じてはおられない。

結局のところ、現在の通説が、租税公平主義と税法解釈の関係について、いかなる見解を有しているのか、あまり明らかではないのである。

VI 租税公平主義と税法解釈の関係

1 租税法原理の体系

しかし、この問題に対して、明快な回答を提示する学説がある。

谷口勢津夫教授の説である。

ここで、谷口教授の税法の基本原則に関する体系を見ていくことにする⁴³。

まず、同教授は、租税法律主義を、実質的租税法律主義と、形式的租税法律主義に分ける。

そして、実質的租税法律主義の内容として、租税平等主義、税法における財産権保障、生存権保障、適正手続保障を挙げる。

そして、形式的租税法律主義を、租税立法に対する統制原理と、租税行政に対する統制原理とに分けて、租税立法に対する統制原理の内容として、課税要件法定主義、課税要件明確主義、租税法律不遡及の原則を挙げる。

そして、租税行政に対する統制原理の内容として、合法性の原則を挙げる。

このようにいうと、谷口説の体系は、オーソドックスなものとはかなり異なる個性の強

40) 同上・96頁。

41) 同上・96頁参照。

42) 清永敬次『税法 新装版』（ミネルヴァ書房・

2013年）33頁。

43) 谷口勢津夫『税法基本講義 第7版』（弘文堂・2021年）10～94頁参照。

いものに見える（しかし、実は、谷口説こそオーソドックスなのであるが、ここでは、この点について追及しない）。

そこで、谷口説と金子説それぞれの租税法原理の体系を対比させると、次のようになる。

金子教授の体系⁴⁴⁾

租税法の基本原則は、以下の3つ。

1. 租税法律主義
 - 課税要件法定主義
 - 課税要件明確主義
 - 合法性原則
 - 手続的保障原則
(遡求立法の禁止)
 - (納税者の権利保護)

2. 租税公平主義

3. 自主財政主義

谷口教授の体系

租税法律主義を以下の3つに分ける。

1. 実質的租税法律主義
 - 租税平等主義
 - 財産権保障
 - 生存権保障
 - 適正手続保障
2. 形式的租税法律主義(1)
 - 租税立法に対する統制
 - 課税要件法定主義
 - 課税要件明確主義
 - 租税法律不遡及の原則
3. 形式的租税法律主義(2)
 - 税務行政に対する統制
 - 合法性の原則

このように、谷口教授の体系では、租税公平主義（租税公平主義と租税平等主義とは同義である）が、実質的租税法律主義の一内容とされている。

普通の理解によれば、租税法律主義と租税

公平主義とは、同じレベルで並立する原理であって、そうであればこそ、こっち立てれば、あっち立たず、という相互に背反することもある関係、と解されている。

しかし、谷口教授の体系によれば、租税公平主義は租税法律主義の中に取り込まれるので、そもそもこの両者が矛盾・対立関係になることは原理的にないことになる。

つまり、谷口説は、租税法律主義と租税公平主義との対立・緊張関係を克服するものである。

2 合法性の原則の位置付け

さらに谷口教授による体系で着目すべきは、合法性の原則の位置付けである。

通常、租税法律主義の内容として、誰もがあげるのは、課税要件法定主義、課税要件明確主義、合法性の原則の3つである。この3つを同じカテゴリーの中で並列するものと整理するのが、これまでの常識であった。

ところが、谷口教授は、形式的租税法律主義を立法に対するものと、行政に対するものとに分けた上で、課税要件法定主義、課税要件明確主義の2つが立法に対するものとされ、合法性の原則は行政に対するものとして、ひとり孤独にその役割を担わされることとなるのである⁴⁵⁾。

しかし、よく考えてみれば、租税法律主義を、立法に対する統制原理と、行政に対する統制原理とに明確に分けて論じることは、それぞれが向かうべき対象が異なるのであるから、当然のことであったといえよう。むしろこれまでこの点を明確に意識せずに、租税法

(44) 金子・前掲注3777～97頁参照。

(45) 谷口・前掲注4337～94頁参照。

律主義の内容といえば、課税要件法定主義、課税要件明確主義、合法性の原則の3つを、全くカテゴリー分けしないで同等に並べていたことの方が不思議なのである。

なお、話が脇道に逸れるが、このうち課税要件明確主義を、立法における原則であることを忘れて、解釈原理であるかのように解する見解をしばしば目にする。それがあまりに頻繁なので、ひょっとしたら、私の理解の方が間違っているのじゃないか、と思えてくるほどである。課税要件明確主義とは、「法律またはその委任のもとに政令や省令において課税要件および租税の賦課・徴収の手続に関する定めをなす場合に、その定めはなるべく一義的で明確でなければならない。」⁽⁴⁶⁾と定義される原理である。「定めをなす場合に、」であるから、これは明らかに立法原理である。しかるに、例えば、有名なフォーミュラーカーの判決⁽⁴⁷⁾の尾崎行信裁判官の反対意見（この反対意見そのものは、私は大好きなのであるが）にも、「課税要件明確主義の見地からも、本件各自動車が普通乗用自動車に該当するものと解することは許されない」と述べた部分があり、あたかも課税要件明確主義が解釈原理であるかのように言っている。こうした例は枚挙にいとまがないのであるが、このような記述を見るたびに、私は、「なんか、違うんじゃないの？」と疑問に思うのである。課税要件明確主義の本来の機能からすれば、これはあくまでも立法の際に働く原理であり、解釈原理ではないはずである。それなのに、様々な判決文、主張書面、論文等で上記の反対意見のような記述が散見されるのは、やはり、それぞれの原理が何を対象とするものであるかを明確に意識してこなかったことの結果とも考えられる。他方、谷口説によれば、それぞ

れの原理の対象は明確であり、こうした混乱は生じない。

3 合法性の原則が担う重責

ところで、谷口説では、行政に対する統制原理として、もっぱら合法性の原則のみが、その役割を担わされる、という可哀想なことになる。とはいえ、これは、課税要件法定主義、課税要件明確主義の2原理が、いずれも立法に対する統制原理と考えられる以上、誠に致し方ないことである。

しかし、そうすると、やはり、租税法律主義のうち、解釈原理たり得るものは、合法性の原則ただひとつになってしまうのであるから、これではあまりにも荷が重すぎやしないか、と不安に駆られる向きもあろう。

正直、私もそうである。

ここで我々を不安にさせるのは、合法性の原則、というものに対する一般の理解である。

一般的には、合法性の原則とは、「租税法は強行法であるから、課税要件が充足されている限り、租税行政庁には租税の減免の自由はなく、また租税を徴収しない自由もなく、法律で定められたとおりの税額を徴収しなければならない。」⁽⁴⁸⁾という原理として理解されている。

この理解によれば、この原則は、「課税庁が、法律上の根拠なく、勝手に納税者に有利な取計らいをしちやダメだよ」、という原理である。つまり、これは納税者に有利な取扱いを禁止する原理であって、納税者に対する不利益な取扱いを抑止する原理ではない。このような一方的で片面的な原理だけが、租税法

(46) 金子・前掲注③784頁。

(47) 最判平成9・11・11判時1624-71。

(48) 金子・前掲注③786頁。

律主義の下における税法の解釈原理となる、
 というのは、あまりにおかしいのではないか、
 と言いたくなるのである。

しかし、ここで、谷口説は個性を発揮する。
 谷口説によれば、合法性の原則とは、そう
 いうものではない、のである。

即ち、「法律によらない課税の禁止（形式的
 租税法律主義）は、税法の解釈適用、とりわ
 け税務行政による解釈適用、に向けられる場
 面では、合法性の原則あるいは税務行政の合
 法律性の原則と呼ばれる。租税法律主義の租
 税債務関係説的再構成によれば、納税義務は
 課税要件の充足によって法律上当然に成立す
 る（税通15条1項参照）ので、税務官庁は、
 その成立した納税義務を租税法律に従って確
 定し、その確定した税額を租税法律に従って
 徴収しなければならない、という要請が合法
 性の原則である。これは、課税の場面におけ
 る法律の留保の原則および法律の優先の原則
 の現れであり、租税正義（適法的正義）の要
 請でもある。」⁴⁹という。

これだけ読むと、谷口説も、オーソドック
 スな考えとそう変わらないように読める。と
 ころが、谷口教授は、この後すぐ、こう続け
 るのである。「なお、合法性の原則は、納税者
 にとって不利な税務行政上の取扱いについて
 だけでなく有利な税務行政上の取扱いについ
 ても妥当する。」⁵⁰というのである。

ん？

ということは、谷口教授は、合法性の原則
 を、むしろ「納税者にとって不利な」取扱い
 を抑制する原理として捉えている、というこ

とになるわけである。

そこで、あらためて谷口説を読み返してみ
 ると、確かに、「法律によらない課税の禁止
 は、……税務行政による解釈適用、に向け
 られる場面では、……合法性の原則……
 と呼ばれる。」とある。こうしてパラフレーズ
 して読むと、谷口説においては、合法性の原
 則は、租税法律主義そのものと、ほぼ同義の
 ものになることがわかる。

そして、谷口説は、「租税法律主義は、租税
 債務関係説と結びつくことによって、納税義
 務の成立の段階において、税務官庁の要件裁
 量を排除している。租税法律主義は、成立し
 た納税義務の実現（確定および履行）の段階
 においては、合法性の原則の要請として、税
 務官庁の効果裁量ないし行為裁量を排除して
 いる。」⁵¹とも言う。

これ即ち、「納税義務を、その義務内容を定
 める法律要件（課税要件）の充足によって法
 律上当然に成立する一種の法定債務として、
 構成する考え方」⁵²であるところの、租税債務
 関係説によれば、納税義務の成立の場面では、
 もとより税務官庁の裁量的判断が働く余地は
 全くないことになる。そして、成立した納税
 義務の確定、及び履行の場面で、税務官庁の
 裁量的判断を排除する原理として立ち現れる
 のが、合法性の原則なのである。

このように考えると、まさに谷口教授が言
 われるごとく、「合法性の原則は、税務行政を
 名宛人とする租税法律主義のいわば『別称』
 というのが適切であるように思われる。」⁵³の
 である。

49) 谷口・前掲注(43)37頁。

50) 同上・37頁。

51) 同上・37頁。

52) 同上・14頁。

53) 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）427頁。

そうすると、一般的に言われている合法性の原則のイメージとずいぶん違うように思われる向きもあろう。普通、合法性の原則とは、納税者を有利に取り扱うことに対する統制原理と考えられているからである。⁵⁴

しかし、谷口教授によると、合法性の原則とは、本来、その出自からすると、そういうものではない。

4 合法性の原則の出自

実は、合法性の原則の出自について、かつてきわめて示唆的な発言がなされたことがある。

谷口教授が書かれた書物からの孫引で大変恐縮なのだが、かつて田中二郎教授が、以下のように発言したことがあるという。

「今の新しい考え方に立つ人が、租税債務関係というのは法律だけで完全に納税義務が履行できるような形において定められていなくちゃならないと考える。ということは、納税義務者、課税物件、課税標準、税率のみならず、納期その他、納税義務を履行する上に必要一切の事情がすっかり法律によってきめられていて、その定め通りに債務を履行していくことができるような建前をとるべきだということでしょうね。ですから、元来は、法律できめた限度を超えて税をとることができないという考え方から出発したんですが、現在では、すべての人が協力して自主的に

に国費を負担するという考え方になってきておりますから、法律で定めたところより少なくとるといことも許されない。確実に法律の定めた通りに徴収するし、申告納税の場合には納税義務〔者〕も進んで申告し納税するという考え方に発展してきているのでしよう。そうなると、……和解その他でしかるべく話をつけるという余地はなくなる。」⁵⁵

谷口教授は、この田中二郎教授の発言は、合法性の原則の「出自」を的確に示したものと、言う。

即ち、合法性の原則は、元々「法律できめた限度を超えて税をとることができないという考え方」であったものが、「今の新しい考え方」からすると、「すべての人が協力して自主的に国費を負担するという考え方」になってきたので、「法律で定めたところより少なくとるといことも許されない」という考え方になった、というのである。

したがって、合法性の原則は、本来、納税者に不利な方向にも、有利な方向にも、いずれの方向にも税務行政による裁量的判断を排除する原理であるが、「後者についてはその要請が軽視・緩和されがちになるおそれがあることから、特に後者について（後者のみに関する法原則であるかの如く）強調されることがある。」⁵⁶にすぎないのである。

かく解すれば、合法性の原則は、ひとりで税法の解釈原理という重責を担うだけの貫禄

54 なお、一般的な考え方では、合法性の原則は納税者を有利に取り扱うことに対する統制原理であり、納税者を不利に取り扱うことに対しては、法の定めを超えて課税してはいけない、ということであり、それは課税要件法定主義から導かれる、とするようである。この考え方からすると、課税要件法定主義は、単に立法原理であるにとどまら

ず、行政に対する統制原理でもあることになる。しかし、筆者は、課税要件法定主義は立法原理であると考えるので、この一般的な考え方は採らない。

55 谷口・前掲注53427頁。

56 谷口・前掲注4337頁。

を得るのである。

しかし、こうして考えると、振り返れば我々は、これまで、租税法律主義について語る際、合法性の原則というものを、いささか軽く扱っていなかったか、などと思えてくるのである。

合法性の原則さん、ごめんなさい。

5 谷口教授の含み公平観

ところで、谷口説によると、租税法律主義と租税公平主義との対立・緊張関係が克服される、ということを中心に述べた。

この点でも、谷口説の個性が光る。

谷口教授は、「税法の基本原則としては、通常、租税法律主義と並んで租税平等主義ないし租税公平主義が挙げられる。」⁵⁷⁾と指摘したうえで、「両者の『衝突』あるいは『トレードオフ』が論じられることがある」⁵⁸⁾と述べる。

即ち、一般的に、租税法律主義と租税公平主義は相互に並立する原理として理解されており、この両者は時に、「こっち立てれば、あっち立たず」の関係になる、と解されているわけである。

しかし、谷口教授は、「『納得なくして同意なし』の理念ないし建前からすれば、租税負担の公平は、国民の同意に基づく課税を要求する租税法律主義の不可欠な前提条件である。そうであるが故に、租税法律主義は租税平等主義と両立するものでなければならない。」⁵⁹⁾という問題意識の下に両者の関係を再構築する。

即ち、「租税平等主義に反する租税法律は違憲無効であり適用できないから、租税法律主義と租税平等主義との『衝突』は憲法のレベ

ルで解消・回避される。つまり、租税立法の場面では、租税法律主義は、租税平等主義と両立し、租税法律の『内容』に関して、租税平等主義に適合する租税法律に基づく課税を要請する憲法原則（実質的租税法律主義）である。」⁶⁰⁾というのである。したがって、「租税負担の公平は租税法律を通じて実現されなければならない、租税法律を離れて実現されてはならない」⁶¹⁾のである。

つまり、租税負担の公平を実現するのは立法の任務であるから、租税公平主義は租税法律の内容にあらかじめ実現されているべきものである。したがって、税法の解釈適用の場面では、文理に従って法を解釈することで、おのずと租税負担の公平を実現できる、という仕組みになっていなければならないのである。したがって、税法の解釈適用の段階で、法を離れた解釈をすることによって租税負担の公平を実現する、ということは、我が国の憲法原則の下では許されない、ということになる。こうして、租税法律主義は租税平等主義と両立するのである。

谷口教授は、このような自らの公平観を、「租税負担の公平は租税法律に含まれている」⁶²⁾という意味で、「含み公平観」⁶³⁾と呼んでいる。

しかし、立法は、時に不完全である。租税法規の文言がその趣旨・目的を適切に表現し得ていないこともある。その場合には、「法解釈の技法を駆使して」その租税法規の「含み公平」を実現すべきかが問題となる。

しかし、谷口教授は、法解釈の枠を逸脱し

57) 谷口・前掲注(53) 7頁。

58) 同上・7頁。

59) 同上・7頁。

60) 同上・7頁。

61) 同上・8頁。

62) 同上・8頁。

63) 同上・8頁。

た法創造は、「たとえ裁判官によるもの（司法的立法）であったとしても、……租税法律主義と抵触」⁶⁴⁾するという。そして、そのような試みは、「負担公平の原則の名の下で課税について明文の根拠規定の有無よりも公平を重視していたかつての経済的実質主義への『先祖返り』と評価すべきものである。負担公平の原則は、含み公平観からの逸脱を許容する考え方であり、客観的な憲法原則としての租税平等主義（租税法律主義に従い租税法律によって実現される租税平等主義）とは『似て非なるもの』である。」⁶⁵⁾と批判する。

けだし、至言である。

租税負担の公平を解釈論の中に持ち込むならば、それは結局のところ、明文の根拠規定なく課税することを許容することになるのであり、それは我々の租税法律主義の理解からすれば、元来、許されないことであろう。

6 まとめ

ここで、これまでの議論をまとめてみる。

先に、節税スキームを利用できない、しない納税者と、他の納税者との公平が図られなければならない理由のないことを確認した。

そして、解釈論の中に租税負担の公平を持ち込むことは、租税法律主義の一内容である合法性の原則に反することも確認した。

すると、我々は、税法を解釈するにおいて、「公平」を直接の論拠とすることを、自らに厳格に禁すべきことになる。

VII ある裁判例

1 スコッチライト事件

しかし、このように言うと、直ちに、忘れてはならないある判決が思い浮かぶ。

それは、「公平」の観念によって、かえって納税者が救われた事例である。

普通、税法の解釈適用の場面で、租税負担の公平が語られるときは、それは課税する方向に働くのが通常である。

即ち、同じような経済的状況にあるAさんとBさんがいるとすると、Aさんに課税する租税法規はあるが、Bさんに課税する規定がない場合、両者の公平を実現するためには、両者ともに課税するか、課税しないかのいずれにするしかないが、Aさんに課税しない、という選択肢は、それこそ合法性の原則からあり得ないので、結果的にBさんに課税するよりほかにないからである。

このように、税法の解釈適用に公平の観念を持ち込めば、通常は課税する方向へ行く。

ところが、逆方向に向かった判決がある。

いわゆる、スコッチライト事件である。

これは、関税法に関する事例であるが、事案の内容について、ここで述べることはやめて、判決のさわりの部分を引用すると、「全国の税務官庁の大多数が法律の誤解その他の理由によって、事実上、特定の期間特定の課税物件について、法定の課税標準ないし税率より軽減された課税標準ないし税率で課・徴収処分をして、しかも、その後、法定の税率による税金とみぎのように軽減された税率による税金の差額を、実際に追徴したことがなく且つ追徴する見込みもない状況にあるときには、租税法律主義ないし課・徴税平等の原則により、みぎ状態の継続した期間中は、法律の規定に反して多数の税務官庁が採用した軽減された課税標準ないし税率の方が、実定法

⁶⁴⁾ 同上・10頁。

⁶⁵⁾ 同上・10頁。

上正当なものとなされ、却って法定の課税標準、税率に従った課・徴収処分は、実定法に反する処分として、みぎ軽減された課税標準ないし税率を超過する部分については違法処分と解するのが相当である。』⁶⁶⁾という。

これは、他の税務官庁が、租税法規の解釈適用を誤って軽減された税金を徴収しているという状況において、特定の納税者のみが法に従って課税されることは、平等原則に違反して違法となる、というものである。

このように、この事案では、平等原則によって納税者が救済されたわけである。そうすると、税法の解釈適用に「公平」の観念を持ち込むことを、常に厳格に禁ずべき、という立論は成り立たないことになりそうである。

しかし、ここで、合法性の原則と租税公平主義との関係について改めて考える必要がある。

この問題を考えるにあたっては、むしろ、この判決に対して批判的な意見が参考になる。それらの意見の中には、これを租税法律主義と租税公平主義との対立関係にとらえ、前者を優越すべきとするものがある⁶⁷⁾。

なるほど確かに、租税法律主義、就中、合法性の原則からすれば、むしろ軽減された税金を徴収している他の税務官庁の課税を是正すべきであって、適法な課税の方を違法な課税に合わせるべきではない、と言えそうである。本件に即して、「法令を正しく適用してなされた原告に対する賦課処分を、法令を誤って適用してなされた他の賦課処分と比較して

平等取扱原則違反とすることは、法令通りの税額の賦課徴収を怠るものとして、合法性原則に抵触しうる。』⁶⁸⁾と指摘する向きもある。

しかし、そうは言っても、実際のところ、軽減された他の課税が是正されることなく、特定の納税者に対してのみ、租税法規に従った課税がなされている、という状況が続いたとして、そのような不公平な状況が、「合法性の原則」の名の下に正当化され、「適法」なものとなされるといえるのは、いかにもおかしな話である。

即ち、合法性の原則が不平等な取扱いを正当化する、という発想自体がおかしいのである。そもそも、憲法14条は、納税者を不平等に取り扱うことを禁じている。合法性の原則が、その禁止を緩和する、などということは論理的にあり得ないであろう。合法性の原則は、税務行政が憲法適合的な法規に従うべきことを要請するものだからである。

したがって、合法性の原則は、「租税法規の平等な適用を前提にして成立する法原則」⁶⁹⁾であって、「租税法規の不平等な適用」は「合法性の原則の枠外にある」⁷⁰⁾のである。

要するに、特定の納税者に対してのみ重い負担が課せられているという状況そのものが憲法の要請する平等原則に違反して「違法」なのであるから、そこに合法性の原則が働く余地はないのである。

このように考えると、スコッチライト事件の如き、「事実上、特定の期間特定の課税物件

66) 大阪高判昭和44・9・30判時606-19。

67) 巽智彦「判批」別冊ジュリスト253号21頁(2021年)参照。

68) 巽・前掲注6722頁。

69) 谷口・前掲注53428頁。

70) 同上・428頁。

71) なお、従来の第三者の同種事案における行政の決定等が違法である場合に、行政に平等取扱をする義務があるか、という問題に関するドイツにおける議論については、乙部哲郎『行政の自己拘束の法理—裁量と平等原則』(信山社・2001年)121~147頁参照。

について、法定の課税標準ないし税率より軽減された課税標準ないし税率で課・徴収処分をして、しかも、その後、法定の税率による税金とみぎのように軽減された税率による税金の差額を、実際に追徴したことがなく且つ追徴する見込みもない状況」が続くというのは、きわめて異例なことであり、これは税法の解釈原理たる合法性の原則の埒外の事象であって、より根本的な憲法原理によって処理されるべき事案である。したがって、この事案をもって、「税法の解釈適用に公平の観念を持ち込むことを厳格に禁ずべき」という立論を覆すに足りるものではない。

2 近年の有力説

なお、このスコッチライト事件に言及する論者の中に、合法性の原則について、これまでの通説的見解とはいささか異なる位置付けを試みる者がある。

その見解は、「合法性原則は、法律により予定された税負担の平等を、法律の統一的な執行により現実に確保するという意味で、租税法律主義というよりは租税公平主義に奉仕するものであり、平等取扱原則とむしろ同一の目的に資するものと理解できる。」⁷²⁾というものである。このように考えると、「平等取扱原則と合法性原則との抵触関係については、少なくともアプリアリに後者が優越することにはならぬ」⁷³⁾ない、というのである。

実は、このように、合法性の原則を、租税法律主義の一内容とせず、むしろ租税公平主義に親和性を持つものとする見解が、近年の

有力な学説とされているようである。

このような見解は、金子教授による以下の記述に由来するようである。

即ち、「租税法は強行法であるから、課税要件が充足されている限り、租税行政庁には租税の減免の自由はなく、また租税を徴収しない自由もなく、法律で定められたとおりの税額を徴収しなければならない。これを合法性の原則と呼ぶが、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。」⁷⁴⁾

佐藤英明教授は、これを受けて、「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。」⁷⁵⁾という。そして、佐藤教授は、「このように、通説的な見解に反し、合法性の原則を租税法律主義の内容から除外しようとする事」⁷⁶⁾には実質的な考慮があるとして、以下のように指摘する。即ち、例えば行政先例法の適用の可能性がある事案や、信義則の適用が問題となる事案において、「合法性の原則を強調する立場からは、個別救済法理による納税者の救済は租税法律主義に反するものとして排斥されるのである。」⁷⁷⁾という。

なるほど、確かに、合法性の原則の「出自」を租税公平主義に求めるなら、スコッチライト事件においても、「法令を正しく適用してなされた原告に対する賦課処分を、法令を誤っ

72) 巽・前掲注67)22頁。

73) 同上・22頁。

74) 金子・前掲注37)86頁。

75) 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）69頁。

76) 佐藤・前掲注75)69頁。

77) 同上・70頁。

て適用してなされた他の賦課処分と比較して平等取扱原則違反とすることは、法令通りの税額の賦課徴収を怠るものとして、合法性原則に抵触しうる。」という批判を封ずることができよう。

しかし、このような合法性の原則の「出自」の捉え方は、はたして妥当なものであろうか。

もし、合法性の原則を租税法律主義の内容から除外してしまったら、租税法律主義は、もっぱら立法に対する統制原理のみになって、税法の解釈原理としての内容を失ってしまうのであるが、それでいいのか？⁽⁷⁸⁾

また、そもそも、合法性の原則が、「租税法は強行法であるから、課税要件が充足されている限り、租税行政には租税の減免の自由はなく、また租税を徴収しない自由もなく、法律で定められたとおりの税額を徴収しなければならない。」というものであるなら、その意味は、「税務官庁は、法律上の根拠なく、自らの判断で勝手なことをしてはいけない。」というものにほかならない。

これは、明らかに課税における「法律の留保」をいうものであり、まさに「税務行政の合法性の原則」⁽⁷⁹⁾そのものである。ここには、「公平」や「平等」という観念はない。

さらに、田中二郎教授の発言に立ち返ってみよう。

そこで言われていることは、「今の新しい考え方」に立てば、納税者は税務官庁に命じられて納税するのではなく、納税義務の履行のために必要な事項はなにかも全部が予め法律によって定められていて、納税者はその定めに従って自主的に納税する、ということである。これぞまさしく、租税債務関係説と結び付いた租税法律主義の真髄である。

そして、さらに、合法性の原則は、元々は

「法律できめた限度を超えて税をとることができないという考え方から出発した」が、それが、「法律で定めたとより少なくとるということも許されない」とされるに至った、というのである。

これは、まさに、「法律の根拠なくして税を賦課徴収してはならない」という租税法律主義の原則が税務行政に対して適用される様を言い表したものに他ならない。即ち、合法性の原則は、課税の場面から税務官庁の裁量的判断を排除せんとする法原理であり、それは租税法律主義の表現そのものである。

なお、一般に、合法性の原則が、納税者に有利な取扱いを禁止する法理であるかのように言われるのは、谷口教授が指摘するとおり、納税者に有利な取扱いは、「まあ、それは、いいんじゃないの。」などと許容されがちであることから、その面が強調されたにすぎないものと考えられる。

結局のところ、合法性の原則を租税法律主義の内容から除外するのは、その「出自」に関する誤解に基づくものであろう。

合法性の原則は、租税法律主義の一内容として、ひとりで税法の解釈原理たる重責を担う頑張り屋さんなのである。

VIII 結論

以上、長々と論じてきたが、このまわりくどい論考の結論は、「我々は税法を解釈するにおいて、『公平』を直接の論拠とすることを、自らに厳格に禁ずべき」ということに尽きる。

以上

(78) 但し、前掲注(54)で述べた一般的な考え方によれば、課税要件法定主義が行政に対する統制原理となるので、このようにはいえないであろう。

(79) 谷口・前掲注(43)37頁。