

租税法律主義と租税公平負担

佐藤義文

はしがき

- 一 租税法律主義の意義
 - 二 租税公平負担の意義
 - 三 判例にみる租税法律主義と租税公平負担
 - 四 租税法律主義と租税公平負担の問題点
- むすび

は し が き

租税法規は、その立法趣旨ならびに法の解釈適用についても適正でなければならぬ。また、租税法規の解釈と適用にさきだつて、必要になる事実認定については、租税行政庁と納税義務者との間に相反する場合もあるが、事実認定権ないし第一義的判断権は租税行政庁にあるとされている。しかし、最終的には、司法機関たる裁判所の判断をまつことになるのである。また、租税行政庁と納税義務者との間に対立が生じる原因として、租税法規の不確定概念規定、および、立法趣旨ならびに個別法条の合理性が問題とされるところであり、換言すれば、租税法律主義と租税公平負の問題でもある。

これら、租税法律主義と租税公平負担については、その意義ないし適否が争われた事案もあり、とくに、昭和六〇年三月二七日最高裁判所大法廷の判決、また、平成七年一〇月一七日大阪地方裁判所の判決には、意義深いものがあり、検討するに値すると考えられる。

以下、本稿において、租税法律主義と租税公平負担の法的関係とその意義について、判例を含めて考察することとする。

一 租税法律主義の意義

租税の債権債務関係は、憲法を原点とする「租税法律主義」によらなければならない。すなわち、国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負わなければならないとする原則であり、憲法が規定する「国民の権利及び義務」の保障に由来するものであつて、国が国民を拘束し、あるいは、義務を課すためには、すべて法律によらなければならない。

らないとする要請によるものである。つまり、租税法律主義の原則は、憲法第三〇条（納税の義務）および憲法第八四条（租税法律主義）によって組み立てられているものである。憲法第三〇条は「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ。」と規定し、また、同第八四条は「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする。」と規定している。この二つの条項が意味するところは、納税義務者の財産権を、行政権力から保護しようとするものであり、また、それは単に、その根拠を法律に定めるとするだけのものではなく、納税義務者、課税所得の範囲、税額の計算方法および申告、納付、還付、徴収その他滞納処分等、租税上における一切の権利義務関係は、原則として法律をもって定めなければならないとするものである。⁽¹⁾

ところで、憲法第八四条の規定は、いわゆる租税法律主義を租税法の最高法原則として規定したものであつて、その内容は、課税要件法定主義、課税要件明確主義、合法性の原則、手続的保障原則⁽²⁾である。その内容として、第一に、課税要件法定主義があげられ、この主義（原則）は罪刑法定主義にアナロジー（analogy）を求めるとされ、その帰結として、法律の命令への委任について厳格な態度がとられている。第二の課税要件明確主義は、課税要件法定主義のコロラリーとして認められるもので、ここでは、法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ず、その結果として、租税法においては、租税行政の自由裁量を認める規定を設けることは原則として許されないと解すべきであり、また、不確定概念を用いることにも十分慎重でなければならないとされる。第三の合法性の原則は、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、徴収をしない自由もなく、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。第四の手続的保障原則は、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

ければならず、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とするものである。⁽³⁾

ところで、田中二郎博士は、租税法律主義と法条の厳格解釈において次のごとく述べられている。すなわち、「租税法律主義の原則は、単に立法上の原則に止まるものか、それとも、罪刑法定主義のように、法条の厳格解釈を当然に内包し、法条の類推解釈の禁止等の効果を伴うものか、についても、見解が分かれている。一部には、租税法規の用いる用語は厳格に解釈すべきもので、憲法を頂点とする一つの法体系のもとにおいては、同一の用語は同一の意味に解釈するのが原則であるとし、そのような解釈こそ租税法律主義の趣旨にそうものとする考え方があつた。しかし、これに反し、一部には、租税法律主義の原則は、必ずしも法条の厳格解釈を要求するものではなく、罪刑法定主義のように、法条の類推解釈を禁止するものではないとの見地に立ち、租税法上の用語は、たとえ司法上の用語と同一であっても、その概念は、税法上の独自の目的（例えば、公平課税の目的）に合致するよう合目的な解釈がなされるべきであるとする者がある。私は、租税法律主義の原則は、当然に、法条の厳格解釈を要求するものではなく、法律上の概念又は用語は、それぞれの法律の規定の趣旨目的にそうよう合目的に解釈すべきであり、この意味において、⁽⁴⁾概念の相対性を認めるべきであると考える。」とし、罪刑法定主義に、そのアナロジーを求めることに対して、否定的な立場をとつておられる。

ところで、租税法律主義は、法律の根拠によらなければ、国家は租税を賦課・徴収することができないとするものであり、国民は租税の納付を要求されることがないとする原則である。この、租税法律主義は、近代法治主義の、租税の賦課・徴収の面における原則であり、三権分立を前提として、公権力の行使を法律の根拠に基づいて認め、それによつて国民の自由および財産権を保障しようとする憲法原理であると考えられる。また、租税の賦課・徴収は、公

権力の行使であるから、租税法律主義は、右意味における法治主義の一環としての意味をもち、歴史的には、近代法治主義の確立のうえで、重要な役割を果たしてきたと考えられてきた。さらに、近代以前の国家においては、封建領主や絶対的君主が戦費の調達や個人的欲望の満足のために恣意的な課税を行い、勃興しつつあった市民階級のそれに対する抵抗が徐々に実を結び、「代表なければ課税なし」(No taxation without representation) という思想のもとに、課税権は国民の同意、すなわち国民代表議会の制定する法律の根拠に基づくことなしに行使できない、という憲法原理が成立することになったのである。⁽⁵⁾

また、田中二郎博士は、「租税法律関係の性質をどのように理解すべきかの問題は、その国の実定租税法の構造如何にかかるといふ問題であつて、それを離れて一般的・抽象的に論ずることはできず、そうした一般的・抽象的論議は、実定租税法の正しい把握を妨げ、却つてこれを誤らしめる虞れがあるのであるのではないかと考える。近代法治国家における租税法律主義という理念は、課税物件・課税標準・税率・納税義務者等の課税要件をできるだけ詳細に法定し、課税要件を充足する事実の発生によつて、租税債務が成立するものとするところにあるが、課税要件について、法律によつて、どのように詳細な定めをしていようと、現実の複雑多様な経済事象のすべてを包摂し、これに対処し得る明確一義的で何ら疑問の余地のない規律をすることは頗る困難で、現実具体的には、行政権の認定判断にまつほかほかない場合が少なくない。そして、実際にも、租税法の実現の過程で、課税権者としての行政主体の意思又は判断の介入を法律上許容している例が少なくない。むしろ、それは、行政権の恣意や自由な裁量を認めるものではないが、租税法の実現の一過程として、一応、行政権の認定判断にまつべきものとして肯定できない(もちろん、それは最終的には裁判所の判断にまつべきもので、行政権の判断が最終的でないことはいうまでもない)。」⁽⁶⁾と、述べられている。また、金子宏教授は、「租税法においては、行政庁の自由裁量を認める規定を設けることは、原則として許されないと

解すべきあり、また不確定概念（抽象的・多義的概念）を用いることにも十分に慎まなければならない。もつとも、法の執行に際して具体的事情を考慮し、税負担の公平を図るためには、不確定概念を用いることは、ある程度は不可避であり、また必要でもある。⁽⁷⁾と、述べられている。

つまり、国民である納税義務者に、財産的侵害である租税負担を強いるためには、原則として、法律の定めによらなければならないとする原則が、租税法主義である。換言すれば、納税義務成立のための必要要件である納税義務者、課税物件、帰属、課税標準、税率等の課税要件は、明確に、かつ、法定されていないとしないとするものである。さらに、租税行政庁の恣意および裁量、または、不確定概念を用いることを、原則として認めていないと解すべきである。しかしながら、租税実面においては、必ずしもすべてを否定しているわけではなく、第一義的な認定判断、租税公平負担の実現を図るために用いる不確定概念については、不可避的なものでもあり、全面的に否定すべきものであるとは、いえない面もあると考えられる。⁽⁸⁾とはいえ、第一義的な認定判断および不確定概念について、無制限に認めているわけではない。すなわち、租税法規の立法趣旨に沿ったものでなければならぬのである。換言すれば、法理念または立法趣旨の合理的解釈によらなければならないと考える。⁽⁹⁾

また、清永敬次教授は、次のごとく述べられている。すなわち、「税法解釈についての基本的な原則を一般的に述べることがかなり困難であるが、税法の解釈、特に租税実体法の解釈においては一般的にいつて法文からはなれた自由な解釈は許されないと考えるべきであろう。もし、法文からはなれた自由な解釈がゆるされるならば、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からである。この意味において、税法の解釈、殊に租税実体法の解釈においては、基本的には厳格な解釈が要請されることになる。この場合、法規の法文や文言がまず重視される

ことになろう。税法においてはある法文においてどのような文言が用いられているかが重要になる。法規の文言や法文を通常用語例よりも拡張したりまた縮小したりする拡張解釈や縮小解釈、または類推解釈は、原則として許されないと考えられる。もつとも、文言だけからはある解釈問題のきめ手を導きだせず、文言だけからはいくつかの可能性が考えられるような場合等においては、当該法条の趣旨・目的を参酌して解釈をしなければならないことはいうまでもない。⁽¹⁰⁾と、述べられている。

また、一義的な認定判断については、法の解釈適用と事実認定の問題として捉えることができるが、いずれの場合においても、実定法規の趣旨および目的を判断基準にしなければならないことは、いうまでもないことである。さらに、その最終的認定判断は、租税行政庁または納税義務者である国民ではなく、司法裁判所に委ねられていると考えべきである。さらに、租税法規において、不確定概念を用いた場合も、その解釈適用にあたっては、実定法規の趣旨および法条の趣旨に沿った判断をすべきであることは、いうまでもない。ただし、租税法の解釈原理として、租税法上、許容されている解釈原理を用いても、なおその法的意味を解釈することが困難な場合には、租税法律主義（課税要件明確主義）に反し、無効となる。⁽¹¹⁾このことは、「疑わしきは国庫の不利益に、疑わしきは納税者の利益に」(in dubio contra fiscum) を支持するもので、不明確な立法をしたことによる不利益は、国民である納税義務者が負うのではなく、立法権を有する国家がその責めを負うべきとするものである。⁽¹²⁾

二 租税公平負担の意義

租税の公平負担とは、いうまでもなく、国民である納税義務者が、等しくその財産的負担を負うものである。とはいえ、平等ないし同額の金銭的負担を意味するものではなく、公平に負担すべきものである。つまり、各人の担税力

に応じた金銭的負担を意味するものである。

また、租税の公平負担は、憲法第一四条（法の下の平等）にその根拠を求めることができる。すなわち、同条第一項は、「すべて国民は、法の下に平等であつて、人種、信条、性別、社会的身分又は門地により、政治的、経済的又は社会的関係において、差別されない。」と、規定している。この規定は、国民である納税義務者に、税負担を求める場合の基本原則であり、租税法規を立法する上においても十分配慮されなければならないものである。この原則を一般に、租税公平負担の原則と呼んでいる。なお、租税の負担方法においては、各人の担税力に応じた負担を基本としており、この原則を、租税応能負担の原則と呼んでいる。租税応能負担の原則は、憲法第二五条（国民の生存権）にその根拠を求めることができるかとされており、同条第一項は、「すべて国民は、健康で文化的な最低限度の生活を営む権利を有する。」と、規定している。つまり、税負担を求めるその源泉がなければ、税負担を求めることはできないとする原則である。

ところで、租税の公平負担にいう公平とは、垂直的公平と水平的公平の二側面があると考えられている。⁽¹³⁾ 垂直的公平とは、高所得者は低所得者に比して高額の税負担をすべきものであるとするもので、担税力に着目した公平である。また、水平的公平とは、同額の所得者は同額の税負担をすべきものであるとするもので、ある意味においての平等に着目した公平であると考えられる。また、租税法における平等については、種々議論の存するところであるが、憲法第一四条（法の下の平等）の規定により、租税法規の立法上および租税執行上において、本質的な同一事象を恣意的に異なる取扱いをしてはならないことを意味し、また、本質的に異なる事象を恣意的に同一に取扱うことを禁止しているものである。つまり、租税法における、恣意的差別を禁止しているのである。この原則を、租税平等主義と呼んでいる。

すでにふれたとおり、租税の公平負担にいう公平には、垂直的公平と水平的公平の概念があるとされているが、この考え方は、国家の財政原則として認識されているものであり、アダム・スミスにその原点を求めることができる。アダム・スミスは、財政における租税原則として、次の四つをあげている。⁽¹⁴⁾その第一は、公平の原則である。この原則は、あらゆる国家の臣民は、各人の能力にできるだけ比例して、換言すれば、臣民がそれぞれ国家の保護のもとに享受する収入に比例して、政府を維持するために貢納すべきであるとしている。その第二は、明確の原則である。すなわち、各個人が支払う義務を負う租税は、確実になければならぬ。つまり、恣意的であってはならない。支払時期、支払方法、支払金額のすべては、貢納者にも他のあらゆる人にも、明白で平易なものでなければならぬ。支払している。また、その第三は、便宜の原則である。この原則は、あらゆる租税は、貢納者がそれを支払うのにおそらくはもつとも多くの便宜がある時期と方法とにおいて徴収されなければならないとしている。その第四は、最少徴税費の原則である。すなわち、あらゆる租税は、それが人民のポケットからとりだすにしてもポケットのそとにとどめておくにしても、その分が、国庫に納入される分以上になることをできるだけ少なくするように考案されなければならないとしている。

これらの租税原則は、租税負担をどのようにし、どのように徴収すべきかを、国民経済の側面から検討したものであり、あくまでも財政原則として検討されたものである。したがって、このことをそのまま租税法原則に演繹すべきでないと考える。租税は、国家財政に組み込まれているものではあるが、国民の財産権を侵害すべく租税負担については、国民主権の立場を貫き、国民からみた公平を確保すべきである。当然に、租税法規にその根拠を求めなければならぬことは、いうまでもないことではあるが、立法面においても、租税公平負担を貫徹する租税法規でなければ

ばならないと考える。⁽¹⁵⁾

また、国民に租税負担を求める場合の思想的背景には、利益説 (benefit principle, profit principle) と能力説 (ability-to-pay principle) とがある。⁽¹⁶⁾ 利益説 (応益説または応益原理) は、一七〜一八世紀の古典的思考である。

この説は、租税は何に依りて負担するかについて、国家の供給する財・サービスによって、国民各自が受ける利益に応じて課税しようとする思考である。この説によれば、国家から受ける利益ないし便宜に対応して租税負担を決定しようとするものである。現在のわが国の税制のなかでは、地方税の一部 (法人住民税の均等割等) にこの考え方が妥当している。他方、能力説 (応能原理) は、国民の能力に応じて税負担を求めることが公平であると思考するものである。この場合の尺度としての能力は、所得であり、包括所得概念によっているものである。すなわち、個々の資産および生活状況を考慮して、支払可能な税負担を決定するものであり、財産税については、保有資産にその税負担能力があるとして課税するものである。つまり、垂直的公平による応能負担の原理である。現在のわが国の税制、とりわけ国税 (所得税・法人税等) の中核をなすものであり、現代的思考である。

つまるところ、租税の公平負担は、現代税制の中核をなすものであり、水平的公平および垂直的公平の二面について配慮され、租税立法面と租税執行面において考慮されなければならない原則である。かつ、この原則は、個々の税制を構成する場合の基本的原則であると考えられる。⁽¹⁷⁾

三 判例にみる租税法律主義と租税公平負担

租税法律主義と租税公平負担については、すでに述べたとおりであるが、以下、租税法律主義と租税公平負担に関

する事案について検討することとする。

事実の概要は、以下のとおりである。昭和三十九年分所得税の確定申告をしなかった納税義務者に対して、原処分庁である所轄税務署長が昭和四〇年一月二二日、納税義務者の総所得金額一六〇万〇六二四円（給与所得金額一五七万二〇九〇円および雑所得金額二万八五三四円）、納付すべき税額五万五二五〇円（所得税額から源泉徴収税額一五七一七九九円を差し引いたもの）とする更正処分をするとともに、無申告加算税五五〇〇円の賦課決定をしたものである。納税義務者は、これらの処分の取消を求めて出訴し、当時の所得税法（昭和四〇年改正前）の下における給与所得の課税のあり方は、憲法第一四条第一項（法の下の平等）に違反し、無効であり、したがって、原処分は違法であると主張したものである。原告である納税義務者の主張は、以下の三点である。その第一は、給与所得者は、その他の所得者に比べて、合理的理由なしに重く課税されており、不公平な取扱いを受けている。その第二は、給与所得の捕捉率（所得税法上客観的に存在する所得に対する税務当局により現実把握された比率）は、他の申告納税に係る所得、例えば事業所得、農業所得（事業所得の一種）の捕捉率に比べて極めて高く、これらの所得間の捕捉率には九・六・四（クロヨン）といわれるような著しい較差が存在するにかかわらず、立法上または行政執行上それが考慮されず給与所得者に対する所得税の課税がなされているため、給与所得者は所得税負担の不当なしを寄せを被り、著しく不利益な取扱いを受けている。また第三として、昭和三十九年当時、事業所得者については合理的根拠のない各種の租税特別措置（例えば、社会保険診療報酬の所得計算につき収入金額の七二パーセントを必要経費として認める措置）が講じられており、そのため、給与所得者はこれらの所得に比べて著しく不公平な所得税の負担を被っている。

右三点は、第一審から首尾一貫した納税義務者の主張であるが、第一審の京都地方裁判所は、右三点の主張をすべて排斥し、昭和四九年五月三〇日に原告の請求を棄却した。これに対し、原告である納税義務者は控訴したが、第二

審の大阪高等裁判所は、昭和五四年一月七日に控訴棄却を決定したものであり、最高裁判所で係争したものである。昭和六〇年三月二七日、最高裁判所大法廷は、旧所得税法の下における給与所得に対する課税は、憲法第一四条第一項に違反しない旨を判示して、上告を棄却したものである。いわゆる、大島訴訟（サラリーマン税金訴訟）といわれるものである。すなわち、昭和三九年当時の所得税法の規定は、憲法第一四条第一項（法の下の平等）に違反し、無効であるか否かが争われたものであり、租税公平負担と租税法主義についての司法判断がなされた事案である。⁽¹⁸⁾

右事案について、最高裁は、一、給与所得についても必要経費の存在を観念し得るが、給与所得控除には必要経費を概算的に控除する趣旨が含まれており、給与所得について必要経費の実額控除を認めず、代わりに給与所得控除によつて必要経費の概算控除を行う本件課税規定は、憲法第一四条第一項に違反しない。二、事業所得等と給与所得との間に所得捕捉率の較差が存在するとしても、当時の状況では、いまだ本件課税規定を違憲ならしめるものではない。三、事業所得等についての租税優遇措置の存在は、本件課税規定を違憲ならしめるものではない、として、本件課税規定は憲法第一四条第一項に違反しない、旨判示した。⁽¹⁹⁾ その判旨のなかで、租税法主義および租税公平負担（憲法第一四条）について、次のとおり判示している。すなわち、「憲法の右規定は、国民に対し絶対的な平等を保障したものでなく、合理的理由なくして差別することを禁止する趣旨であつて、国民各自の事実上の差異に相応して法的取扱いを区別することは、その区別が合理性を有する限り、何ら右規定に違反するものではないのである（最高裁昭和二五年（あ）第二九二号同年一〇月一日大法廷判決・刑集四卷二〇三七頁、同昭和三七年（オ）一四七二号同三九年五月二七日大法廷判決・民集一八卷四号六七六頁参照）」⁽²⁰⁾ とし、続けて「租税は、国家が、その課税権に基づき、特別の給付に対する反対給付としてではなく、その経費に充てるための資金を調達する目的をもって、一定の要件に該当するすべての者に課する金銭給付であるが、およそ民主主義国家にあつては、国家の維持及び活動に必要な経費

は、主権者たる国民が共同の費用として代表者を通じて定めるところにより自ら負担すべきものであり、我が国の憲法も、かかる見地の下に、国民がその総意を反映する租税立法に基づいて納税の義務を負うことを定め(三〇条)、新たに租税を課し又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要としている(八四条)。それゆえ、課税要件及び租税の賦課徴収の手續は、法律で明確に定めることが必要であるが、憲法自体は、その内容について特に定めることをせず、これを法律の定めるところにゆだねているのである。「租税法の分野における所得の性質の違い等を理由とする取扱いの区別は、その立法目的が正当なものであり、かつ、当該立法において具体的に採用された区別の態様が右目的との関連で著しく不合理であることが明らかでない限り、その合理性を否定することができず、これを憲法第一四条第一項の規定に違反するものというこはできないものと解するのが相当である」としている。また、給与所得の概算控除について、「旧所得税法が給与所得に係る必要経費につき実額控除を排し、代わりに概算控除の制度を設けた目的は、給与所得者と事業所得者等との租税負担の均衡に配慮しつつ、右のような弊害を防止することにあることが明らかであるところ、租税負担を国民の間に公平に配分するとともに、租税の徴収を確実・的確かつ効率的に実現することは、租税法の基本原則であるから、右の目的は、正当性を有するものというべきである」としている。⁽²¹⁾つまり、憲法の規定は、絶対的な平等を規定したのではなく、また、合理的差別まで禁止したものではなく、国民の事実上の差異により法的区別を否定するものではないとし、さらに、租税法分野における取扱いの区別は、その立法目的が合理的なものである以上、租税法上の区別は、著しく不合理でなければ、憲法第一四条(租税公平負担の原則)に反しないということである。さらに、給与所得者の実額控除を排し、概算控除を採用していることについて、他の所得者(所得税法上一〇種類)との租税負担の均衡(租税公平負担)を保つための施策であり、かつ、租税の徴収を確実・的確かつ効率的に実現することが租税法の基本原則であることを確認したものである。そ

してまた、租税特別措置は、当該措置自体が合理性を欠くものであるとしても、その有効性に影響を与えるものに過ぎず、課税規定が違憲無効とするものではないとしている。

右判決で注目されていることは、租税立法に関する立法府の裁量的判断を尊重し、その根拠となるべきものは、租税機能の多様性、租税立法における総合的政策判断の必要性、および、租税立法の専門技術性をあげていることである。

ところで、平成七年一〇月一七日、大阪地方裁判所において注目に値する、きわめて興味深い判決が出された。係争事実の概要は、以下のとおりである。納税義務者である相続人は、平成四年二月六日原処分庁である所轄税務署長に対して、課税価格二三億五一〇九万五〇〇〇円、納付すべき税額一三億九〇三万六五〇〇円として、相続税の申告をしたが、平成五年二月五日、課税価格一億二八九万七一〇〇〇円、納付すべき税額五億五六三万〇五〇〇円とする更正の請求を行った。この請求に対して、原処分庁である所轄税務署長は、平成五年三月一六日、更正すべき理由がない旨の処分をした。以後、異議申立て、審査請求をしたものの、いずれも棄却（異議決定および裁決）されたため、出訴に及んだものである。つまり、相続により取得した財産の相続税の課税価格に算入すべき価額は、原則として、相続により財産を取得したときにおける時価によることとされている（相続税法二二条）。しかし、被相続人が相続開始前三年以前に取得した不動産については、租税特別措置法第六九条の四の規定により、当該不動産の取得価額として政令で定めるものの金額を、相続税の課税価格に算入すべきものとされている。本件事案は、土地の価額の著しい下落により、被相続人が相続開始前三年以内に取得した土地の取得価額が、相続開始時における当該土地の実勢価格（実際の取引価格）を上回り、本件特例を適用すると、相続人が相続によって取得した純財産の額を超える

額の相続税を負担することになるため、本件特例を適用することの可否が争われた事案である。⁽²²⁾

また、原告である納税義務者（相続人）の主張は、以下の二点である。まず第一は、土地の取得価額は、土地価格の急落により、相続開始時の時価をはるかに上回るものとなっており、特例（租税特別措置法）を適用すれば、実勢価格以上の高価で土地を評価することになって、著しい不利益を与えることになる。しかも、本件特例を適用して算定した相続税額は、本件相続によって取得した純財産の価格を上回るものである。このような場合に、本件特例を適用することは、財産権の保障を定める憲法第二十九条に違反する。その第二は、土地価格が下落し続けている現状の下では、被相続人が相続開始前三年以内に不動産を取得していた場合に本件特例を適用すると、その相続人は、土地価格が下落前の高い取得価額により土地を評価されることになるのに対し、被相続人が相続開始前三年よりも前に不動産を取得していた場合には、その相続人は、申告時の実勢価格での評価を受けることとなり、納税者間に著しい不公平が生じ、憲法第一四条（法の下の平等）に違反する。と、主張している。これらの主張に対して、被告である原処分庁は、租税特別措置法の立法趣旨を述べたうえで、同特例が相続開始前三年以内と三年超に取得を区別したのは、租税回避が三年以内に期間に行われることを想定したもので、特例適用の期間を区別したことには合理性が認められるため憲法第二十九条、第一四条に違反しない。と反論をしている。⁽²³⁾

さて、これらの主張に対して、大阪地方裁判所は平成七年一〇月一七日、以下のとおり判示した。すなわち、「当該不動産の実勢価格が取得時に比べて相続開始時において下落している場合には、本件特例を適用し、取得価額をもって課税価格とするならば、相続開始時の資産価値を基準とする限り、不動産の相続については、他の資産により同額の資産価値の財産を相続した場合に比べて税負担が過大となり、本件特例によって課税の実質的公平を図ろうとした

こととは逆の意味での課税の不公平が生ずることがあり、殊に地価の下落が急激かつ著しい場合には、相続により取得した不動産の価値以上のものを相続税として負担しなければならないという極めて不合理な事態さえ起こり得るのである」とし、さらに「本件特例を(二)の事実のような場合にまで無制限に適用することについては憲法違反(財産権の侵害)の疑いが極めて強いといわなければならないが、仮にこのような考え方が容れられないとしても、少なくとも本件特例を適用することにより、著しく不合理な結果を来すことが明らかであるというような特別の事情がある場合にまでこれを適用することは、右法律の予定していないところと言うべきであつて、これを適用することはできないといわざるを得ない」⁽²⁴⁾。また、「本件特例を適用した場合の原告の納付すべき税額は一三億一八六三万四七〇〇円となるが、これは本件土地の相続時の実勢価格をも上回るものであり、現実にも本件相続によつて原告が相続した純資産額(相続時を基準とする)一一億三〇〇万円(中略)にも上り、相続によつて取得した全資産をもつてしても相続税額に足りないという結果となる。このような事態が著しく不合理なものであることは明白であり、したがつて、3(二)で述べたとおり、本件土地の相続については本件特例を適用することはできないといふべきである」と⁽²⁵⁾している。しかし、「本件特例がその立法目的との関連で著しく合理性を欠くことが明らかであるとまではいえず、したがつて、本件特例の法令自体を憲法違反であるとすることはできない」⁽²⁶⁾とし、一見して明白に不合理でない限りは、立法府の裁量に委ねられているとの見解を確認している。⁽²⁷⁾

この判決によれば、結果的に租税負担が不公平となり、また、そのことは、租税法規(個別法条)にその不合理性が一見して明白であるとしている。したがつて、租税特別措置法第六九条の四の規定の適用が否定されたのである。

しかし、本件事案の場合、結果的には租税負担が不公平となつたが、バブル当時には、そのような問題は生じなかつたと思われる。また、租税法規が予定し得なかつたことをもつて、さらに、その結果としての不合理性をもつて、

実定法としての租税法規定を否定できるか否かについては、疑問の残るところである。また、結果としての、その不合理性が一見して明白であっても、租税行政執行面においては、租税法規を遵守し、法律による行政の原理を貫く執行を行っていたものであり、適正な執行である考える。もちろん、立法面においても執行面においても、憲法第一四一条および第八四一条にしたがっているもので、右事案について、憲法第一四一条、同第二九一条、同第三〇一条、同第八四一条に反しているとは、あながちいえないのではないかとも考えられる。付言するならば、立法における不備の結果であるといわざるを得ないと考える。

四 租税法律主義と租税公平負担の問題点

すでに述べたとおり、租税法律主義と租税公平負担については、相互に密接な関係をもっている。両原則が、同一レベルとして捉えることができるのか、または、概念の捉え方が基本的に相違しているのか疑問がないわけではない。

租税法律主義は、前述のごとく、納税義務成立のための必要要件である課税要件としての、納税義務者、課税物件、帰属、課税標準、税率等を明確に、かつ、法定されていなければならぬことを意味するだけでなく、申告、納付、還付、徴収その他滞納処分等租税上における一切の権利義務関係は、原則として法律をもって定めなければならぬことを意味するものである。また、その租税法規の法条は、明確で一義的でなければならぬ。不確定概念または租税行政庁の恣意および裁量が入る余地は、原則として制定してはならないのである。

しかし、租税実践面においては、租税公平負担を実現するために、少なからず、第一義的認定判断権ないし不確定概念を用いることは、例外的に容認せざるを得ないことであると考ええる。ただし、立法趣旨にしたがうものであることは当然のことであり、租税行政庁に恣意的判断権、自由裁量権を無制限に認めていると解すべきではない。

また、租税公平負担を実現するために、租税法主義を超える判断ないし法解釈を行うことは、租税法の法理念に反することになり、許されるべきものではないと考えられる。つまり、租税法を立法するにあたり、当然に租税公平負担を配慮したうえで制定されており、憲法第八四条の規定を遵守した租税法であることが前提であるはずであるからである。したがって、その租税法の法理念と解釈を逸脱してまでの租税公平負担があるとするれば、それは、租税法の立法上の問題であり、解釈論として、租税法規定を超える解釈は、容認できないと考える。

ところで、さきにかかげた、昭和六〇年三月二七日、最高裁判所大法廷の判決によれば、国民各自の事実上の差異を区別することは、その区別が合理性を有するものである限り、何ら憲法第一四条の規定に反するものではないとしているのである。また、「課税要件及び租税の賦課徴収の手續は、法律で明確に定めることが必要であるが、憲法自体は、その内容について特に定めることをせず、これを法律の定めるところにゆだねているのである」とし、「租税法の分野における所得の性質の違い等を理由とする取扱いの区別は、その立法目的が正当なものであり、かつ、当該立法において具体的に採用された区別の態様が右目的との関連で著しく不合理であることが明らかでない限り、その合理性を否定することができず、これを憲法第一四条第一項の規定に違反するものということはできない」として⁽²⁸⁾いる。つまり、国民の事実上の差異により法的区別を否定するものではないとし、さらに、租税法分野における取扱いの区別は、その立法目的が合理的なものである以上、租税法上の区別は、著しく不合理でなければ、憲法第一四条（租税公平負担の原則）に反しないということである。

さらに、平成七年一〇月一七日、大阪地方裁判所の判決によれば、「本件特例を（二）の事実のような場合にまで無制限に適用することについては憲法違反（財産権の侵害）の疑いが極めて強いといわなければならないが、仮にこのような考え方が容れられないとしても、本件特例を適用することにより、著しく不合理な結果を来すことが明らかで

あるというような特別の事情がある場合にまでこれを適用することは、右法律の予定していないところと言うべきであつて、これを適用することはできないといわざるを得ない⁽²⁹⁾としてゐる。

しかし、個別的事情により、結果的に不公平となり得る場合は、違法であると結論づけているが、すでに本件特例を受けた納税義務者を考慮すれば、不合理かつ違法と結論づけることには、疑問が残ると考えられる。つまり、租税法規を立法する法理念からして、租税公平負担を考慮した租税法規の適用にあつて、個別的事情を配慮して法適用するのであれば、かえつて租税行政庁に自由裁量を与えることになり、租税法主義が無意味になるおそれがあると考えられる。したがつて、本件事案については、租税行政庁の執行上の問題、つまり、租税法規の解釈と適用上の問題というよりは、むしろ、立法の不備、または、経済情況、経済変動に即した対応をとるべき立法における怠慢といわざるを得ないと考える。また、このことをもつて、租税公平負担を再検討し、租税法主義についての論議が深まったことそこに意義深い結果をもたらしたのではないかと考えられる。なお、本件事案については、平成七年一〇月三十一日、被告である原処分庁ならびに国は、原判決を不服として、大阪高等裁判所に控訴した。また、昭和六〇年三月二七日の最高裁判所大法廷判決を契機に、昭和六三年分の所得税（給与所得）申告分から、給与所得控除のみならず、特定支出控除（特定の実額控除）制度が導入されたことを付言する。

むすび

以上述べてきたごとく、租税法主義と租税公平負担については、立法上および執行上の両面から捉えなければならぬものであると考える。立法面においては、租税公平負担の実現を中核にないし基本として、租税法に関する立法府の裁量的判断を尊重し、その根拠となるべきものは、租税機能の多様性、租税法における総合的政策判断の

必要性、専門技術性等の問題があり、けだし、明確の一義的法規規定を規律することは、きわめて困難であり、例外として、租税行政権の裁量を第一義的認定判断権として認めることは、あながち不合理とはいえず、また、租税法律主義に反するものともいえない。さらに、租税法律主義を租税法理の最高法原則に位置づけるとしても、その前提となるべき租税法規の合理性の判断基準として、租税公平負担の原則が作用しなければならないと考える。さらにまた、公平負担に内包されるべき応能負担の原則をも考慮しなければならず、租税平等主義にも配慮しなければならないと考える。

注

- (1) 詳細については、齋藤明・租税法の論点二五頁以下、拙稿「条例課税の合憲性とその問題点」税務弘報第三六卷二号九三頁。
- (2) 金子宏・租税法（第五版）七六一―八二頁。
- (3) 南博方「租税法と行政法」租税法研究第一号五―六頁、金子宏・前掲書七六一―八二頁。
- (4) 田中二郎・租税法（新版）七八頁。
- (5) 詳細については、金子宏・前掲書七三―七五頁参照。吉良実・租税法概論（改訂版）一二二頁以下。
- (6) 田中二郎・前掲書一三二―一三三頁。
- (7) 金子宏・前掲書七八頁。
- (8) 北野弘久教授は、「租税法律主義のもとでは、とりわけて税法規の厳格な解釈・適用が要請される。いわゆる法規の類推的、拡張的な解釈・適用は禁止される。」とし、租税法律主義を厳格に解釈すべき旨述べられている。税法学原論（第三版）八一頁。
- (9) 田中二郎博士は、「租税債権債務関係は、抽象的には、例外なく法律の定めるところに従って成立するのであるが、具体的には、法律で定めるところだけでは、その内容が直ちに明らかでない場合がある。これらの場合には、さらに、具体的

な租税債権債務の内容を確定する手続を必要とする。すなわち、租税債権債務の内容は、租税実体法の定めるところに従って客観的に定まっているはずであるが、課税物件、その帰属及び課税標準等の定めは、租税実体法上必ずしも明確かつ一義的であるとはいえず、その解釈をめぐって種々疑問の生ずる余地がある。これらの疑問の解明は、租税実体法の解釈問題であつて、客観的に定まっていけない法の趣旨目的にそう合理的な解釈にまつべきことはいうまでもない。」と、述べられている。前掲書一四八頁。

また、金子宏教授は、「不確定概念にも、二種類のものがあることに注意する必要がある。一つは、その内容があまり一般的ないし不明確であるため、解釈によってその意義を明確にすることが困難であり、公権力の恣意や乱用をまねくおそれのあるものである。たとえば『公益上必要のあるとき』とか『景気対策上必要のあるとき』というような、終局目的ないし価値概念を内容とする不確定概念をが、それである。租税法規が、このような不確定概念を用いた場合には、その規定は課税要件明確主義に反して無効であると解すべきであろう。これに対し、いま一つは、中間目的ないし経験概念を内容とする不確定概念であつて、これは一見不明確に見えても、法の趣旨・目的に照らしてその意義を明確になしうるものである。したがつて、それは、租税行政庁に自由裁量を認めるものではなく、ある具体的な場合がそれに該当するかどうかの問題は、法の解釈の問題であり、当然に裁判所の審査に服する問題であると解される。その必要性と合理性が認められるかぎり、この種の不確定概念を用いることは、課税要件明確主義に反するものではない、と解すべきであろう。」と述べられている。前掲書七八―七九頁。

また、不確定概念を用いている租税実定法規として、「①所得税の負担を『不当に減少させる』結果となる『認められる』ものがあるときは、同族会社等の行為又は計算を否認できる旨を定めている所得税法一五七条。同趣旨の規定である法人税法一三二条、相続税法六四条。②役員報酬支払額のうち、『不相当に高額な』部分の金額は、法人の所得金額の計算上、損金の額に算入しない旨を定めている法人税法三四条。③役員退職給与の損金経理支給額のうち、『不相当に高額な』部分の金額を、法人の所得金額の計算上、損金の額に算入しない旨を定めている法人税法三六条。④使用人兼務役員の使用人としての職務に対する賞与の損金経理額のうちその職務に対する『相当な』賞与の額のみ、法人の所得の計算上、損金の額に算入する旨定めている法人税法三五条。⑤住所地又は居所地が、所得税の納税地として『不相当である』と認められる場合に国税局長又は国税庁長官が、所得税の納税地を指定することができる旨を定めた所得税法一八条。⑥帳簿書類に不実の記載があると認められる『相当の理由』があるときは、青色申告の承認申請を却下することができる旨を定

めた所得税法一四五条。法人税について、同様の規定は法人税法一二三条。⑦帳簿書類の記載事項の全体について、その真実性を疑うに足りる『相当の理由』があるときは、青色申告の承認を取消することができる旨を定めた所得税法一五〇条。法人税について、同様の規定は法人税法一二七条。⑧所得税の調査について『必要があるとき』は、税務署等の当該職員が質問検査権を行使できる旨を定めた所得税法二三四条。法人税について、同様の規定は法人税法一五三条、一五四条。相続税について、同様の規定は相続税法六〇条。⑨『正当な理由がある』と認められる場合『過少申告加算税を課さない』とする国税通則法六五条四項の規定。無申告加算税について、同法六六条二項。不納付加算税について、同法六七条一項。』等をおげることができ、いずれの場合も、租税公平負担を図るための措置であり、不確定概念を用いることによって、ただちに、租税法律主義（課税要件明確主義）に反するとはいえない。斉藤稔・租税法律主義入門七九頁以下。

さらにまた、租税の創設・改廃、納税義務者、課税標準、徴収手続について、「すべて法律に基いて定められなければならないと同時に、法律に基いて定めるところに委せられていると解すべきである」（最高裁大法廷昭和三〇年三月二三日民集九卷三号三三六頁）としている。同趣旨のものとして、「憲法三〇条及び憲法八四条は、担税者の範囲、租税率等を定めるにつき、法律によることを必要としただけでなく、税徴収の方法をも法律によることを要するものとした趣旨と解すべきである」（最高裁大法廷昭和三七年二月二八日刑集一六卷二号二二二頁）と、租税法律主義についての司法判断が下されている。

一方、租税法規の規定が、一義的明確性を欠いているため、租税法律主義に反するとした判例もある（秋田地判昭和五四年四月二七日日行裁例集三〇卷四号八九一頁）。

清永敬次・新版税法（全訂）三六頁。

金子宏教授も同趣旨を述べられている。前掲書一一頁参照。

同趣旨として、金子宏教授・前掲書一一頁参照、清永敬次教授・前掲書三八頁参照。

詳細については、田中二郎・前掲書三七頁以下参照。

大内兵衛他訳・諸国民の富（四）二二九頁以下、川崎昭典・財政学一四四頁以下。

忠佐市博士は、租税法律主義と租税公平負担との関係において、次のごとく述べられている。すなわち、「租税の公平負担の原則の名において論じられている場合が多い。しかし、まず、それが法律原則として構成されているのか、それとも法律原則以前の財政（租税）原則として構成されているのかについては、厳密に区別されている傾向は淡い。また、水平

- 的公平および垂直的公平について論じられてもその具体的な内容についての論証はまれである。判例の実際においても、(i) そのことを立法理由とすることによって法令が適法であると結論するか、または、(ii) 法の根本原理としての正義または公正に合するという趣旨に帰するものが多いその後者であるならば、上記aの論点に加えるべきことになる。(iii) 租税法律主義に反して公平負担の原則が優先すべきではない。私は、租税の公平負担の原則という論点を避けて、租税法律主義における実質的内容の要件として、その理論構成をしようとする考えているわけである。」と、述べられている。租税法要綱(第十版)三三頁。
- (16) 詳細については、佐藤進・新版財政学一三四頁以下、川崎昭典・前掲書三六頁以下参照。
- (17) 田中二郎・前掲書三七頁以下参照。
- (18) 本件事案については、判例時報一一四九号三〇頁以下、金子宏「租税法律主義の意義」租税判例百選(第三版)四頁以下、碓井光明「大島訴訟大法廷判決の意義と問題点」ジュリスト八三七号二四頁以下、泉徳治「サラリーマン税金訴訟大法廷判決の概要」ジュリスト八三七号三九頁以下、等を参考にした。また、詳細については、前掲を参照。
- (19) 判例時報一一四九号三一頁。
- (20) 判例時報一一四九号三二頁。
- (21) 判例時報一一四九号三三頁。
- (22) 詳細は、判例時報一五六九号三九頁以下を参照。
- (23) 原告、被告の主張の要点については、速報税理一四卷三二号一一頁以下を参照。
- (24) 判例時報一五六九号四五頁。
- (25) 判例時報一五六九号四六頁。
- (26) 判例時報一五六九号四五頁。
- (27) 同趣旨は、松沢智・山本守之「相続税更正処分取消し判決をめぐって」税務弘報四三卷一四号一一頁。
- (28) 判例時報一一四九号三二頁。
- (29) 判例時報一五六九号四五頁。

追記 本稿執筆にあたり、平成八年度学術研究会個人研究助成を受けたことを付け加える。