

# 給与所得課税制度の比較法的課題・序論

鳥飼貴司

## I はじめに

### II 「税に関する法学」としての税法

## I はじめに

「日本には何千万人というサラリーマンがいる。つまり、納税者の相当数がサラリーマンであるというわけである。このサラリーマンは日本では租税法上まさに『現代の奇怪』ともいわねばならない法的地位に置かれている。端的に言えば、サラリーマンは租税法学的にはおよそ古典的な概念のレベルにおいてすら『納税者』として処遇されていないのである。サラリーマンの租税負担が他の者に比較して重いということのほか、租税法における権利論の視角からいって、およそ『納税者』としての法的地位を保障されていないのである。」<sup>1</sup>

私事にわたって恐縮であるが、冒頭引用文章は、筆者が大学法学部3年生の

---

<sup>1</sup> 北野弘久『納税者の権利（岩波新書、黄174）』（岩波書店、1981年）1頁。同書で指摘されているサラリーマンが納税者としての法的地位から除かれていることは、実定法上も明らかである。所得税法183条（源泉徴収義務）1項は、「居住者に対し国内において第28条第1項（給与所得）に規定する給与等（……）の支払をする者は、その支払の際、その給与等について所得税を徴収し、その徴収の日の属する月の翌月10日までに、これを国に納付しなければならない。」と規定する。これを受けて、国税通則法2条（定義）柱書で「この法律において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。」と規定した後、「五 納税者 国税に関する法律の規定により国税（源泉徴収による国税を除く。）を納める義務がある者（国税徴収法（……）に規定する第二次納税義務者及び国税の保証人を除く。）及び源泉徴収による国税を徴収して国に納付しなければならない者をいう。」と規定し、同様に、国税徴収法2条（定義）柱書で「この法律において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。」と規定した後、「六 納税者 国税に関する法律の規定により国税（国税通則法（……）第二条第二号（定義）に規定する源泉徴収による国税を除く。）を納める義務がある者及び当該源泉徴収による国税を徴収して国に納付しなければならない者をいう。」と規定する。なお、本文引用部分中「サラリーマンの租税負担が他の者に比較して重いということ」は、現在においては必ずしもその通りではないことを付言しておく。

とき、たまたま受講した「税法」で教科書に指定された著作物の冒頭に書かれていた文章で、思えば、この文章に出合わなかったら、現在の筆者は無かったと思われる。以来、筆者は、税法における「納税者の権利」に研究的関心を寄せることとなった<sup>2</sup>。

冒頭引用文書と同一著者が、サラリーマン（以下、「給与所得者」とする。）<sup>3</sup>に「納税者」としての法的地位を保障するために導き出した結論は、次の文章であると思われる。

「立法論的には受給者（本来の納税義務者）の法的地位を名実ともに税法上の納税者として位置づけ、そのような受給者の法的地位を中心としていわば租税実体法的視角からこ（筆者注・源泉徴収）の法律関係を再構成すべきであろう。その一環として、①ドンブリ勘定となっている現行の給与所得控除額制度の4要素（a概算経費控除分、b利子控除分、c勤労性控除分、d把握度調整控除分）を分解し各独立控除額の制度とする。②法律においてサラリーマンの必要経費概念を明確する。③法定概算経費控除額をサラリーマンに対する実態調査に基づいて、決める。④法定概算経費控除額と実額経費控除額との選択制を保障する（2012年度改正により、特定支出控除の範囲が追加され、法定概算

---

<sup>2</sup> 三木義一『現代税法と人権』（勁草書房、1992年）まえがき i 頁には、「私が税法に関心を持つようになったのは、学部3年生の時に質問検査権に関する講演を聴き、税務調査過程で少なからぬ人権侵害が行われていることを知らされたのがきっかけだった。それまでは、憲法ゼミに所属し、税法を全く異質な世界と考えていたが、それ以後税法にも憲法の光をあてなければいけない、と考えるようになった。」という記述がある。税法学者として先達にあたる三木教授も、筆者と同様の学問的動機があったものと見受けられる。

<sup>3</sup> 現在では、サラリーマン（Businessperson）だけが給与所得者というわけではない。「給与所得の性質のうちコアにあたる部分が溶け出してきて、給与所得の範囲が広がってきている（すなわち、非独立性や従属性といったコアとしての性質部分が希釈化してくると同時に、それがあてはまる範囲も広がってきている）」という印象を受ける」（渡辺徹也「申告納税・源泉徴収・年末調整と給与所得」日税研論集57号124頁（2006年）参照。）という指摘があるように、給与所得の範囲が拡大していて、必ずしもサラリーマン=給与所得者ということではなくなっている。しかし、本稿では「便宜上」本来の意味の給与所得者として本文のように「サラリーマン（以下、『給与所得者』とする。）と表現した。なお、渡辺徹也「給与所得該当性に関する判断基準としての非独立性と従属性」税務事例研究Vol.145, 20頁以下（2015年）参照。このように給与（所得）の範囲が拡大してきた現象を考察するものとして、木山泰嗣「給与概念の確立と変容」青山法学論集57巻4号115頁以下（2016年）参照。

経費控除との比較基準も緩和されたが、本質的解決とは程遠い)。⑤年末調整も選択制とし、すべてのサラリーマンにも主権的権利である納税申告権を保障する。⑥源泉徴収の段階においても不服申立権、納税猶予権等を保障する。⑦雇主（源泉徴収義務者）に対する税務調査の結果、従業員等（サラリーマン）への「認定給与」処分の対象となったものに係る源泉所得税の納税告知は、本来の納税義務者（当のサラリーマン）にも通知する。⑧源泉徴収義務者（雇主）と本来の納税義務者（サラリーマン）との間の法律関係も租税法律関係とし、その他源泉徴収の段階においても本来の納税義務者（サラリーマン）の法的地位を租税法律簡易のそれとして整備する。つまり現行の源泉徴収の法的仕組みをサラリーマンの法的地位を中心に、租税実体法的に再構成・抜本的整備を行う。」<sup>4</sup>

以上、引用した提案は、筆者には考えもつかない詳細な立法論であり、その当否を判断することは筆者の能力からは大変困難な課題である。ただ筆者自身は、給与所得者に納税者としての法的地位を与えるには、差し当たり最低限、「給与所得課税制度の租税手続法的改革として年末調整制度（所得税法190条～193条）を廃止すべきであり、給与所得課税制度の租税実体法的改革として概算控除である給与所得控除額（所得税法28条）の引き下げと実額控除である特定支出控除額（所得税法57条の2）の拡充、さらに基礎控除（所得税法86条）の所得控除から税額控除への移行」がなされるべきではないかと考えている。これは、純粋に権利論のみから考えた結論であり、政策的実現可能性を排除している。

本来ならば、給与所得者に納税者としての法的地位を与えるべき、否、現状のままでも充分である、という議論を水掛論に終わってしまうことにならないように、学問的には、結論自体の前提として、何故日本は現状のような給与所得者の法的地位なのかという考察をする必要があるだろう（そのためには、外国税法との比較という横軸と日本税制の歴史という縦軸から検証する必要があると思われる。ただ、結論自体の当否を二次的として、結論を導く前提に焦点

<sup>4</sup> 北野弘久（黒川功補訂）『税法学原論〔第7版〕』（勁草書房, 2016年）256頁。

を合わせて、その前提が何であるのかを究明することを研究目的とする<sup>5</sup>ことには、どこか傍観者的な印象を読者に与えるかもしれない。

しかし、諸事情より本格的な研究業績を挙げられない浅学菲才を詫びつつ、現時点での筆者の見解を披露することで、法学研究者としての責を免じて頂ければ幸いである。本稿を「給与所得課税制度の比較法的課題・序論」と名付けた理由である。

## II 「税に関する法学」としての税法学

### 1 日本における税法学誕生の経緯

法学とは、法を対象とし、それを理論的体系的に理解するための学問<sup>6</sup>である。税法学とは、税法という法分野を法学の手法をもって研究する学問である<sup>7</sup>。そもそも税法学は、何故に「法学の手法をもって研究」をしなければならなかったのか。その理由は、1949年9月にGHQが発表したシャウプ勧告第4巻附録Dの67頁に「税法の講座—各大学の法学部においては、税法の講座を独立の課目として設けるべきである。税法の実体的および技術的規定ならびに税務行政の

<sup>5</sup> このような研究態度は、筆者の大学院生時代に尾吹善人教授と共に「憲法」を担当されていた菅野喜八郎教授の研究態度からの影響である。菅野喜八郎『国権の限界問題』（木鐸社、1978年）序に、「私は、憲法改正に限界が存するか否かについての結論、国民は抵抗権を持つかどうかについての結論それ自体よりも、憲法改正に限界が在る、もしくは無い、国民は抵抗権を持つ、もしくは持たないという主張の諸前提が何であるかを見極めること、そして、その諸前提が我々にとって受容可能かどうかということに関心を持っている。」とあり、同書9頁に、「結論自体を第二義視するこうした焦点の合わせ方は、傍観者的で無責任といわれるかも知れないが、学問の本質が認識することに在るとすれば、筆者のかかる研究態度も許されてよいのではないかと自ら安んずる次第である。」とある。

<sup>6</sup> 伊藤正己・加藤一郎編『現代法学入門〔第4版〕』（有斐閣、2005年）1頁（伊藤執筆）。なお、「法学は科学の一種である。」（丹波重博編著『やさしい法学〔第3版〕』（法学書院、2006年）2頁（甲斐素直執筆。）とする一方で、山口宏『法律学の本籍について』副島隆彦・山口宏『法律学の正体』（JICC出版局、1991年）57頁は、「法律学は社会科学でしょうか。経済学や社会学と同様、『物理学モデル』の応用として理解できるものなのでしょうか。法律学は、物理学よりも、はるかに古い歴史を有する学問領域であり、『科学』とは一線を画すものだと思います。それは、じつは、和声学や詩学と本籍を同じくするものなのです。音楽の感情がある和声進行を美しいと感じた場合、それを正しい進行として規則化するのが和声学であり、言語感情がある韻の配列を好ましいと感じた場合、その押韻を正しいものとして規則化するのが詩学でしょう。それと同様に、法律学は、法感情が望む帰結を正しい法として記述するのです。」と述べる。

<sup>7</sup> 北野（黒川補訂）前掲書1頁。

専門的側面に注意が向けられるべきである。』<sup>8</sup>と記されている。1950年の第二次シャープ勧告でも「大学の法学部は、財政政策及び財政学の見地から取扱うものとは別に、法律の見地からみた所得税及び法人税の講座を、創設すべきである。このような講座は、弁護士をして租税の問題に興味をいだかせ、且つ、租税制度に対する見識ある批判を多くさせるのに、大いに役立つであろう。それはまた、もちろん、租税の法律面についての必要な学問的研究を導き出すことにもなるであろう。法学部がこのような講座を設けることができるように、充分な金額を予算に計上すべきである。』<sup>9</sup>と記されている<sup>10</sup>。

<sup>8</sup> 福田幸弘監修『シャープの税制勧告』（霞出版社、1985年）421頁。

<sup>9</sup> 井上一郎編『シャープの第二次税制勧告』（霞出版社、2004年）109頁。

<sup>10</sup> この間の経緯については、田中二郎『租税法〔初版〕』（有斐閣、1968年）に付いていた小冊子「租税法の講座ができるまで—租税法の執筆を終えて—」に書き残されている。経緯が分かる部分を引用する。

「昭和24年にシャープ使節団の一員として来朝されたサリー教授が、ある日、東大法学部研究室に来訪され、日本における租税法の講義について、質問されたことがあった。当時は、東大にも、租税法の講座はなく未だ独立の法律学の一部門として認められるに至っていなかった。私は、サリー教授の質問に対し、わが国の実情をありのままに答えた。当時、財政学の講座の中で、租税論とか租税政策とか、時には、租税制度について述べられるほかは、行政法の講義の中で、僅か数時間、租税法の概要を述べるのがせいぜいであった。サリー教授には、租税法の講座がないことが頗る不思議に思われたようであるが、行政法の講義の中で、僅か数時間に、租税法をまとめて述べるという私の説明が納得できなかつたらしい。租税法の概要として、どういう講義をしているのか、と突込んでこられた。そこで、当時、私が教材として使っていた行政法講義案を示し、若干の説明をしたのだが、まことに恥ずかしい思いを禁じ得なかった。

サリー教授のいわれるには、日本に来て、各方面の人に会って、日本の租税や租税制度や租税法のことについて、いろいろ話を聞いてきたが、誰もが、税金が高いとか税負担が重すぎると苦情をいうが、租税制度全体の仕組みや租税法の内容などについては、殆ど意見らしい意見を聞くことができないし、税に関する訴訟のことを聞いても、一般には、全く無頓着のようであるが、なぜだか、自分にはよくわからない、ということであった。

私は、日本では、旧憲法時代から、租税法律主義の原則が認められているし、租税法の定めも、一応は、ととのっているし、違法の課税に対しては、不服申立や訴訟の途も開かれているけれども、たとえば、課税標準の認定や滞納処分等に当たっても、税務当局との話し合い等によって適当に処理されることも少なくないし、税金が高いと文句をいいながらも、訴訟で争い、法律的に解決を求めようとする人は比較的少ない。租税法という学問分野が未開拓なもの、そういうところに原因しているのではないか、と思う。従って、大学に租税法の講座が設けられ、租税法が独立の法律学の一部として研究されるようになれば、これまでの事情も次第に変ってくるのではないか、と思う、というようなことを話した。

サリー教授は、ハーバード大学における租税法の講座の実情をつぶさに説明され、日本にも、租税法の講座を設けて、専門の学者を養成する必要があることを力説

つまり、税法学という法分野は、法理論から必然的に独立した法学<sup>11</sup>ではなく、政策的な観点から独立した法学である。そのために結局、何のために税法の研究をすべきなのかは、研究者各人の考え方に違いが生じる可能性がある<sup>12</sup>。

このような税法学独立の背景は、労働法学と異なっている。労働法学は、第2次世界大戦後民法学から独立した。その際の開拓者は、末弘厳太郎教授で

---

されていた。

シャウブ使節団の日本税制報告書は、『税法の講座』について、『各大学の法学部においては、税法の講座を独立の課目として設けるべきである』ことを勧告の中にとり入れたのであった。」金子宏「田中二郎先生の租税法論」『租税法理論の形成と解明 上巻』(有斐閣・2010年) 205頁は、同稿執筆当時(1982年)で「これはあまり知られていないことなので」とされている。

<sup>11</sup> 道野真弘『法律の読み方・学び方』(実務教育出版・2011年) 15頁は、なぜ法学部に「道路交通法」が大学で独立した科目として教えられない理由を、「道路交通法はあくまでテクニックないし政策にすぎないからです。…両者に共通するのは必ずしも理論が重視されない、という点です。学問は理論があつてこそ成り立つものであつて、結局『道路交通法学』という学問が成立しない。…国の交通政策とも関連し、理論は重視されません。交通経済学、交通工学などといった道路交通に関する別の学問はあつたとしても、道路交通法に関する学問は、成立しにくいのです。そして単なる技術としての運転テクニックと必要な法規は、自動車教習所という専門機関で学ぶわけです(独学でも可能ですが、教習所に通う人がほとんどです)」とする。なお、民法学と商法学の区分においてさえも、法の「本質」という理論的要請ではないことが覗かれる。木内宜彦『企業法学の理論』(新青出版・1996年) 7頁は、「商法が民法から分離されて独自の体系として法典化されているのは、商法の本質にもとづくものではないこと」を川島武宜『民法総則』(有斐閣・1965年) 12頁～14頁が指摘しているとする。川島・同書同箇所は、商法の内容が主として中世商人仲間の慣習法に由来しゲルマン法的性格をもち且つ商事裁判所という独自の裁判管轄のもとで存在し発達したのに反し、民法は主として近代ローマ法学の助けによりローマ法の近代化によって一つの体系として作りあげられ商事裁判所とは別の裁判所で存在し成長してきた、というヨーロッパの歴史的事実に由来しているとする。このことから、川島教授は、商法が民法から分離されて独自の体系として法典化されていることを、商法の「本質」にもとづくものとして説明することに賛成できないとされる。

<sup>12</sup> 今日、税法学研究は、国際課税・企業課税・金融税制など盛況であるが、これは金子宏教授の考えが広く承認されて、現在に至っているのではないと思われる。金子教授は、杉村章三郎門下の行政法学者として学者生活を始められたが、所得税法・法人税法など租税実体法こそ租税法が扱わなければならない領域であると主張されて、数々の論稿を発表された。金子宏『所得課税の法と政策』「はしがき」3頁は、その理由として、租税実体法分野が法律学の他のいずれの分野においても扱われることのない租税法独自の領域であること、税負担の増大とともに租税実体法分野に関する訴訟の増加が確実に予想されたためであること、を挙げている。このように他の法学分野が扱わない領域を研究することで、税法という法分野の独立性・有用性があると考えるのであろう。

ある<sup>13</sup>。労働法学は、日本国憲法で勤労の権利・労働基本権（憲法27条、28条）が規定されたことや、民法の雇用契約（623条以下）とは別に新しい法システムが創出されたことから、法の規範論理的必然として誕生した法学である。このような誕生の背景から、「労働法学研究者が何を研究すべきか」という目的自体には考え方の違いはないものと思われる<sup>14</sup>。憲法に規定されている労働基本権を擁護する共通した理念は、当然の前提として労働法学研究者の念頭にあるだろう。

それでは、以下、法学が法学である学問的特色について述べることによって、税法学が法学の一分野であることについての条件を考察することにする。

## 2 法学である学問的特色

法学が法学である学問的特色を述べれば、例えば民法学の我妻榮博士の表現を借用すれば、「法律的構成」<sup>15</sup>を用いることであろう。

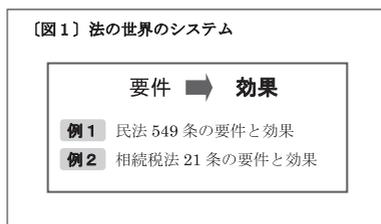
「法律的構成」とは、たとえば紛争当事者の生の主張を裁判過程にのせるために法律的主張へと構成することである。法学、特に法解釈学は、紛争当事者の生の主張を法律的主張へと構成する技術を体系化したものである。

<sup>13</sup> 石田眞「末弘労働法論ノート―「形成期」末弘労働法学の一断面―」早稲田法学64巻4号（1989年）4頁に、「わが国における労働法の講義は、末弘が、1921（大10）年に、東京帝国大学で開講した『労働法制』にはじまる」とある。

<sup>14</sup> 菅野和夫『労働法〔第9版〕』（弘文堂・2010年）15頁は、「わが国労働法の1つの大きな特色は、労働法の基本的な原則ないし権利が憲法という国の最高規範において体系的に宣明されていることである」とする。すなわち、勤労の権利（憲法27条1項）や団結権・団体交渉権・団体行動権の保障（憲法28条）である。これらは、憲法25条1項「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。」から導かれる労働者の生存権的基本権を実質的に担保するために設けられたものと考えられてきたようである。ただ、近年、西谷敏『労働法』（日本評論社・2008年）23頁のように憲法13条“個人の尊重・人間の尊厳”を「労働関係において具体化する」という見解も表明されている。いずれにしても、労働法学者には、憲法と労働法を有機的に結び付けようとする考えに異論がないようである。なお、マンフレート・レーヴィッシュ（西谷敏・中島正雄・米津孝司・村中孝史訳）『現代ドイツ労働法』（法律文化社・1995年）34頁以下には、「労働法と憲法」という章題が付されている。

<sup>15</sup> 我妻榮「私法の方法論に関する一考察」『近代法における債権の優越的地位（復刻版）』（有斐閣、1997年）560頁では、法学の課題を3つ挙げている。現代風に改めて引用すれば、以下の通りである。「法律学は、『実現すべき理想の攻究』を伴わざる限り盲目であり、『法律中心の実有的攻究』を伴わざる限り空虚であり、『法律的構成』を伴わざる限り無力」である。

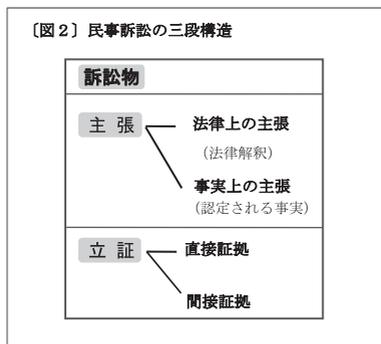
そもそも、法学の対象となる法律の条文は、すべて「要件→効果システム」でできている。これを図示すると [図1] のようになる。



例えば、民法549条に民法上の贈与の規定があり、同条に定める要件に該当すると、無償で財産が相手方に移転するという効果を生じる。税法の領域でも同様に、例えば、相続税法21条に税法上の贈与の規定があり、同条に定める要件（「贈与により財産を取得した者」）に該当すると、贈与税課税という効果を生じる。

この法律の世界における「要件→効果システム」は、民事訴訟の領域では、「訴訟物」「主張」「立証」の三段構造<sup>16</sup>として現われてくる。

これを図示すると [図2] のようになる。



<sup>16</sup> 「訴訟物」「主張・立証責任」の体系書として、松澤智『新版 租税争訟法』（中央経済社・2001年）参照。

上段の「訴訟物」というのは、例えば、「被告は原告に金何円を払え」とか「原処分庁の平成何年何月何日付け更正処分を取消す」といったように、審理の対象（客体）とも呼ばれ、原告の求める結論を示すものであり、訴状に「請求の趣旨」と記載され、判決の「主文」として記載されるものである。

中段の「主張」というのは、訴訟物という結論を「理由づける言い分」である。「理由づける言い分」の内訳は、「理屈の部分」と「事実の指摘の部分」からできており、この「理屈の部分」が「法律上の主張」と呼ばれるもので、「法律要件に関する法律解釈」の言い分ということである。そして「事実の指摘の部分」が「事実上の主張」と呼ばれるものであり、「認定されるべき要件事実」の言い分ということである。例えば、「法律上の主張」とは、「相続税法21条に定める要件である『贈与により財産を取得した』とは、〇〇の意味に解釈すべきだ」との言い分を主張することである。「事実上の主張」とは、「原告Xは訴外Aとの間で、〇年〇月〇日に、Bという財産を、無償で受け取る契約をした」との言い分を主張することである。これら「法律上の主張」「事実上の主張」は、訴状・答弁書・準備書面の「請求の原因」という箇所に記載する。

下段の「立証」というのは、「言い分」の存在・不存在を「証拠によって証明」していくことである。この立証は、訴状等の「証拠方法」という箇所に記載する。

以上を条文で表したのが、民事訴訟規則53条1項であり、同項には「訴状には、請求の趣旨及び請求の原因（請求を特定するのに必要な事実をいう。）を記載するほか、請求を理由づける事実を具体的に記載し、かつ、立証を要する事実ごとに、当該事実に関連する事実で重要なもの及び証拠を記載しなければならない」と定めている。

このような形で、紛争当事者の生の主張を裁判過程にのせるために法律的主張へと構成することが、他の学問領域と異なる法学の学問的特色であると解する。

このような紛争当事者の生の主張を法律的主張へと構成する技術を体系化したものである法解釈学は、古代ローマ以来の長い伝統をもって講じられてきており、20世紀に入るまでは、法哲学等を除いて法律に関する唯一の専門的学問

であった<sup>17</sup>。法解釈学は、裁判・行政など専門的な法実務に役立ち、ルールや手続を重視する各種の組織管理・問題解決能力の基礎訓練にもなると、その社会的有用性が説かれ、大学の法学部もこのような実用的な法学教育に重点をおいてきた<sup>18</sup>。団藤重光博士は、「一昔前までは法学とか法律学といえれば解釈法学を指すものと考えられた」<sup>19</sup>と説かれている。我妻榮博士は、「法律殊に私法は、社会の生活関係をその担当すべき一定の範囲においてこれを法律的に処理すること、換言すれば、最も広い意味において裁判することをその中心的職能とする」<sup>20</sup>（現代風に改めた）と説かれている。さらに川島武宜博士は、「法律の解釈というものを学者が議論するときには、やはりその解釈で裁判をコントロールして予見できるようにするという主観的目的ないし客観的機能がある」<sup>21</sup>と説かれている。また、奥平康弘教授は、憲法研究者は「裁判所で通用する解釈を提供するように社会的に期待されている」<sup>22</sup>と説かれる。

この点、税法学でも同様の主張がなされている。例えば、金子宏教授は、次のように説かれる。「租税法は、日常の経済生活に密接に関係しているが、課税の対象とされる所得がもともと経済的観念であるところから、これまでは租

---

<sup>17</sup> 団藤重光『法学の基礎〔第2版〕』（有斐閣、2007年）249頁は、「法学は、まず実践法学として発達したのであり、理論法学はむしろ方法論的反省の結果としてのあたらしい発展であるといつてよい」と説かれる。

<sup>18</sup> 田中成明『法理学講義』（有斐閣、1994年）2頁。

<sup>19</sup> 団藤・前掲書251頁。

<sup>20</sup> 我妻・前掲書484頁。

<sup>21</sup> 川島武宜『ある法学者の軌跡（復刻版）』（有斐閣、1997年）308頁。関連して、小室直樹「規範社会学」川島武宜編『法社会学講座4 法社会学の基礎2』（岩波書店、1972年）316頁は、「裁判過程は社会を制御する。さらに、法的制御は裁判過程を制御する。かくして、このような二重制御のメカニズムをつうじて、法は社会制御として機能することになる」と説く。社会はHobbesの言う自然状態では「万人の万人による闘争」の状態であり、人間の紛争は必然的に存在する。このような紛争を解決するためのシステムとして裁判過程が必要になる。このことから、裁判は社会を制御するシステムであると把握できる。しかし、裁判を裁判官が恣意的に行うと、今度は司法権による人権侵害が起こることになる。そこで、裁判を制御するために予め定められた法規範に基づいて裁判することが要請される。罪刑法定主義は、この要請からの帰結である。租税法律主義も、この要請の課税面における現れと考えられる。憲法論的には、「法の支配」がこの要請を言い当てている。このように、法の本質は、二段階に社会を制御する最上部の規範である。以上について、橋爪大三郎＝副島隆彦『小室直樹の学問と思想』（弓立社、1992年）153頁参照。

<sup>22</sup> 奥平康弘「試論・憲法研究者のけじめ—とくに教育法学者に教えをこう」法学セミナー 369号（1985年）9頁。

税法を専ら簿記・会計学を拠りどころとして経済的視角から捉えていこうとする傾向が少なくなかった。従来、租税法のうちでも、最も難解とされている法人税実体法について、裁判に役に立つような法律学的体系書が少なかったのはこのような事情によるものであろう。しかしながら、租税に関する紛争の解決は、終局的には、裁判の場でなされるわけであるから、租税法の研究においては法的な視角からの考察と検討が不可欠である<sup>23</sup>。また、松澤智教授は、次のように説かれる。「税法学（Steuerrechtswissenschaft）は税法を研究対象とする法律学の学問である。法学であるから、そこには解釈法学が中心となる。すなわち、租税法を体系的に把握し基本となる原理を考察したうえで、税法概念を明らかにし租税法規定の解釈・適用を研究することとなる<sup>24</sup>。また、松澤教授は、「税法の解釈は最終的に裁判を通じて判例に集積され、そこに正しい解釈が生れるべきものである。したがって、判例は、そこに同種事案について将来の予測性を把握し、行政庁の通達の制定・改廃のみならず法改正を促すのである。通達は容易に改廃するが、判例は、合理的判断の所産として容易に変更せず、ときには法制定にいたるまで存在し、税法学の発達を促すのである。これが判例研究の主たる目的である<sup>25</sup>。

<sup>23</sup> 金子宏「推選のことは」松澤智『新版租税実体法—法人税解釈の基本原則—』（中央経済社、1994年）所収。

<sup>24</sup> 松澤智『租税法の基本原則』（中央経済社、1983年）119頁。

<sup>25</sup> 松澤・前掲・基本原則148頁。この点に関連して、税法学の領域における判例研究の目的と川島博士が提唱された判例研究の目的は事情を異にすると、北野博士は主張される。北野「税法判例研究の目的」『税法学の實踐論的展開』（勁草書房、1993年。初出・1965年）100頁によれば、第1に、税法判例は税法の全領域にわたって十分に網羅的ではなく、最高裁判決はきわめて僅少であるため、裁判の予測という問題はあまり問題にすることはできない、第2に、課税実体法を中心とする税法学の未発達ゆえに、税法判例は他の領域においてはみられないほどに説得力のないものとなっていること、第3に、税法の領域においては、伝統的な法解釈学的視角に立つ研究すらきわめて未成熟な段階であること、を挙げておられる。さすがに、北野博士が論文で指摘されている状況から50年も経っているので、現在では改善されていると少なくとも筆者は考えている。参考までに、同論文で北野博士が主張された税法判例研究の方法を紹介すると、結論的には税法学における判例研究は解釈主義的判例研究が要請されると述べられる。ここでいう解釈主義的方法とは、判例研究における古典的方法であり、判例研究の目的は法律解釈の具体的内容を明らかにすることあるとか、あるいは判決の「理論」—その法的構成、すなわち概念および論理の構成—の当否を検討することである。これに対するのが現実主義的方法であり、判例研究の目的は現に裁判所に妥当している又は妥当した裁判規範を明らかにすること、あるいはさらにすすんで将来の裁判を

かつて筆者は、松澤教授の言われる「裁判を通じて判例に集積され、そこに正しい解釈が生れるべきもの」ということは幻影に外ならないと述べていた<sup>26</sup>。その理由は、実務家から、次のような指摘があったことによっている。

「(税務訴訟は) お勧めしません。勝訴率が低すぎます。なぜ低いかと申すと、税務訴訟というのは4審目なのです。第1審の更正段階で国側は判断している。2番目の異議申立段階で国側は判断している。3番目の審査請求の段階で国側は判断している。4番目の地方裁判所の段階で国側は判断するわけです。ですから4審目で国側の判断がひっくり返るということは普通はないわけです。それに加えて、更正処分の段階なら税務署だけのプライドです。異議申立もまた税務署だけのプライドです。これが審査請求になっても、税務官僚だけのプライドです。しかし、地方裁判所に行きますと国側のプライドになりますので、国も真剣になります。場合によっては職員は偽証までします。これでは勝てません」<sup>27</sup>。

しかし、近年では、税務訴訟における勝訴率も格段に上昇し、勝訴判決を得るためのノウハウも公表されている<sup>28</sup>。この点から、松澤教授にお詫びして訂正を乞いたいと思う。

### 3 「税法」の学ではなく、「税」の法学

では、法(解釈)学としての税法で講じられる「法の解釈」とは一体どのような手法なのだろうか。前述した「[図2]民事訴訟の三段構造」における「法律上の主張(法律解釈)」に即して考察してみる。

結論から述べれば、税法における解釈手法は、「私法による規律の原則」「借用概念の解釈の原則」「文理解釈優先の原則」に集約されると解される。

---

予見することである。ここにいう判例研究の解釈主義的方法及び現実主義的方法は川島博士の造語である。川島武宜「判例研究の方法」『科学としての法律学』(弘文堂、1964年)173頁。

<sup>26</sup> 鳥飼貴司「税法解釈学における学的契機—北野税法学の特質を手掛かりに一」日本大学大学院『法学研究年報第28号』(1999年)259頁。

<sup>27</sup> 関根稔「弁護士実務に必要な税務知識」日本弁護士連合会編『日弁連研修書現代法律実務の諸問題<平成8年度>』(第一法規、1997年)826頁。

<sup>28</sup> 山本洋一郎・鳥飼貴司「税理士のための税務争訟講座」税務QA2014年5月号より2015年3月まで連載。

【図3】法律上の主張のポイント

- |     |            |
|-----|------------|
| (1) | 私法による規律の原則 |
| (2) | 借用概念の解釈の原則 |
| (3) | 文理解釈優先の原則  |

「私法による規律の原則」とは、「課税は、原則として私法上の法律関係に即して行われるべきである」<sup>29</sup>ということである。税法は種々の経済活動ないし経済現象を課税の対象とするものであり、その経済活動ないし経済現象を規律しているのは民法・会社法などの私法である。租税法律主義の目的である法的安定性・予測可能性を確保するためには、税法の解釈及び事実認定は、原則として、私法上の法律解釈及び事実認定に即して行われるべきという考えが導かれる。具体的には、税法学において、「錯誤」や「虚偽表示」、「解除」などが問題になる場合、いきなり税法の解釈をするのではなく、まず私法のレベルの解釈及び事実認定でどのような答えがでるかを検討するという考えである。すなわち理論的には、「租税法律主義のもとで、法律の根拠なしに、当事者の選択した法形式を通常用いられる法形式にひきなおし、それに対応する課税要件が充足されたものとして取り扱う権限を租税行政庁に認めることは、困難である」<sup>30</sup>という考え方や、「何が私法上の真実の法律関係であるかの認定は、取引当事者の効果意思に即して、きわめて慎重に行われるべきであって、『私法上の法律構成による否認』の名のもとに、仮にも真実の法律関係から離れて、法律関係を構成しなおすようなことは許されない」<sup>31</sup>との考えにも通ずることである。

「借用概念の解釈の原則」とは、借用概念の解釈は私法上の解釈と同義にするべきという原則である。つまり、税法に定めている概念の中には、税法固有の概念と、実体法・私法から借りてきた借用概念の二種類があり、そのうちの借用した概念に、租税法律主義の目的である法的安定性・予測可能性を確保す

<sup>29</sup> 金子宏『租税法〔第21版〕』（弘文堂・2016年）121頁。

<sup>30</sup> 金子・前掲書129頁。

<sup>31</sup> 金子・前掲書132頁。

るためには、借用した源の実体法・私法の解釈論をそっくりそのまま持ち込むべきだという考えである<sup>32</sup>。理論的には、「私法の規律の原則」から派生してくる原則である。具体的には、いわゆる武富士事件（最判平成23年2月18日判例タイムズ1345号115頁）の、「住所」の概念について民法の解釈と同じ意義に解すべきとしたものがある。

「文理解釈優先の原則」とは、税法の条文の解釈は文理解釈を優先させるべきという原則のことである。法律の条文の解釈には、「文理解釈（あるいは文言解釈）」と、「趣旨解釈（あるいは目的解釈）」の二つがあるが、税法学では、法に租税法律主義の定め（憲法30条、84条）があるため、国民が予測可能な解釈でなければならず、文理解釈にウェートを置いた解釈をすべきことになるという考えである<sup>33</sup>。税法は国民の財産権を侵害する規範であるので、侵害する以上、何をすれば侵害されるのかを条文をみただけで予測可能でなければならないという原則であり、みだりに拡張解釈や類推解釈を行うことは許されないという理論にも通じている。ここに「優先」というのは、文理解釈によって規定の意味内容を明らかにすることが困難な場合に限って、二次的に趣旨・目的解釈を行うという意味である。

以上のことから考察すれば、税法学は、単に税法のみで自己完結するのではなく、「簿記会計学」「民法等の実体法」「民事訴訟法」「行政法」の4本柱と、その上に乗る「憲法」という屋根からなる家の構造にまとめることができると解される<sup>34</sup>。

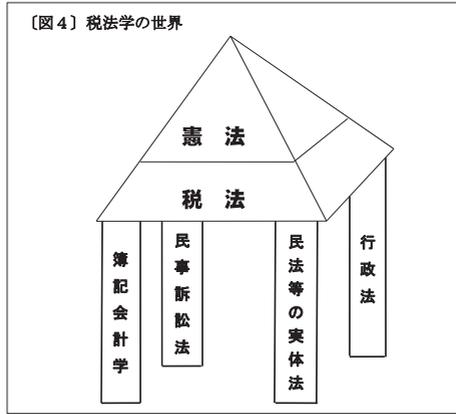
これを図示すると [図4] のようになる。

---

<sup>32</sup> 金子・前掲書118頁以下参照。

<sup>33</sup> 金子・前掲書115頁以下参照。

<sup>34</sup> そもそも、この考え方は、山本鮮一『税務行政の法的限界』（泉文社・1980年）で提示され、山本洋一郎・鳥飼貴司「税理士のための税務争訟講座」に引き継がれた考えである。



このように、税法は、「税法」の学ではなく、「税」に関する法学であると把握することができるだろう<sup>35</sup>。

(本稿・未完)

<sup>35</sup> この点に関して、北野（黒川補訂）前掲書15頁では、「税法は総合法学としての特性をもっている」と表現している。金子・前掲書34頁以下でも、同様な考え方に立っていると思われる。