

慶應義塾大学大学院法務研究科教授 佐藤英明

最高裁判決から見た租税法の解釈適用

■とき・平成30年10月19日(金)

(敬称略)

I はじめに — かつての最高裁判決

**租税法の本質は財産権の「侵害規範」
法的安定性を重視する厳格解釈が導かれる**

本日私に与えられたテーマは「最高裁判決から見た租税法の解釈適用」です。

そこで、まず租税法における解釈・適用が、最高裁判決においてどのように判断されているのかということを、時系列で概観していきたいと思います。

はじめに、何が問題なのかを端的に申し上げると「租税法の解釈適用において重視されるべき要素は何か」という問いとなります。この問いに対しては伝統的に二つの立場があります。

一つ目は「対象となる取引等の経済的な実質、法令の趣旨・目的」を重視して解釈すべきである、という考え方。この

立場が大事にしているのは「実質的妥当性」です。「実質的な公平」といつてもいいと思いますが、つまり「実質的には異ならないものが異なる扱いを受ける」事態を避けることを重視する立場です。

もう一つの立場が「対象となる取引等の法的構成（実質、法令の文言（Ⅱ）厳格解釈の原則）」を重視する立場です。一つ目の「経済的な実質」に対し「法的な実質」ということができます。これは法的安定性、すなわち「この経済取引からはどのような租税負担が生じるのか」ということが、あらかじめ高い確度で予想できなければならない。そうした考え方を重視する立場です。

この二つの立場は、どちらが正しくてどちらが間違っているということではな

く、あくまでも価値観の相違です。どちらにもそれぞれの理があり、現代の日本社会における租税法の解釈ではどちらを重視すべきか、という問題だと私は理解しています。

どちらを選ぶかを判断する際にヒントになるのが、租税法はいわゆる「侵害規範」であるという点です。誤解のないようにもう少し説明すると、租税法は「国による国民の権利侵害を認める規範である」ということ。租税の本質は、財産権の侵害です。

そこから「予測可能性の確保」、つまり「こういう取引をしたら、どのくらい租税負担が生じるのか」ということがあらかじめ分かっているなければならない、という考え方が導かれます。そうした予測ができてはじめて、経済的行為の意思決定ができるからです。

そして、租税法が侵害規範であるとい



◎佐藤英明(さとう・ひであき)氏

昭和60年東京大学法学部を卒業後、神戸大学法学部助教授、同学部教授、同大学大学院法学研究科教授を経て、平成23年4月、慶應義塾大学大学院法務研究科教授に就任。国税審議会、関税・外国為替等審議会、関税等不服審査会の各委員、地方財政審議会特別委員。専門は個人所得税、租税法総論。著書に『スタンダード所得税法』(弘文堂)、『プレップ租税法』(弘文堂)、『信託と課税』(弘文堂)など。

うことを重視する立場からは、通常は「厳格解釈」、つまり法令の文言を厳格に解釈する立場が主張されます。このような法的安定性の重視が、学説上、租税法主義の重要な機能の一つとして理解されているのです。

昭和から平成半ばまでの最高裁判決で「類推解釈」へのスタンスが異なる

では、最高裁はこれまで厳格解釈を重視した判決を出してきたのでしょうか。

かつての最高裁判決を見ると、実は平成半ばまで、最高裁の立場はそれほどはっきりしたものではありませんでした。

例えば、昭和45年の「サンヨウメリヤス土地賃貸事件」。これは現行の所得税法33条1項のカッコ書き（建物又は構築物の所有を目的とする地上権又は賃借権の設定その他契約により他人に土地を長期間使用させる行為で政令で定めるものを含む。以下この条において同じ。）が入る前の事件です。

借地権を設定するときに、更地価格の3分の2という高額な権利金を土地所有

者が受け取ったため、それが単なる「不動産所得」なのか、それとも「譲渡所得」として課税されるべきかということが争われた事件でした。最高裁はその所得について一般論としては、「経済的、実質的には、所有権の権能の一部を譲渡した対価としての性質をもつ」場合があると判断し、その場合には「譲渡所得に当たるものと類推解釈するのが相当」という結論を出しています。つまり文言通り厳格に捉えるのではなく、幅広く解釈することで実質的に妥当な結論を出すスタンダードなことが分かります。

ところが、そのわずか3年後の昭和48年に「東京産業信用金庫事件」の判決が下されます。この事件では、譲渡担保によって土地を取得した者に不動産取得税を課税すべきか、ということが問題になりました。一審と控訴審判決は「あくまでも譲渡担保だから実質的な所有権の取得はない」ということで、当時存在していた「信託に係る非課税規定」を類推解釈して適用しました。要するに、譲渡担保は信託と同じようなものだから、その規定を類推解釈して、譲渡担保でも不動産取得税は課税されないとしたのです。

ところが最高裁の判決では、「地方税

法73条の7第3号は信託財産を移す場合における不動産の取得についてだけ非課税とすべき旨を定めたものであり、租税法の規定はみだりに拡張適用すべきものではないから、譲渡担保による不動産の取得についてはこれを類推適用すべきものではない」と類推解釈を認めず、結論をひっくり返したのです。

さらに時代が過ぎた平成9年の「レーシングカー事件」では、拡張解釈が認められました。この事件は、消費税の導入とともに廃止された物品税に関するもので、課税対象のリストの中に「普通乗用自動車」が入っていました。

そして、あるレーシングカーの所有者に課税されたのですが、レーシングカーはあくまでもサーキットなどを速く走るために作られており、バックライトなど通常車が備えているべきものがないので、公道は走れません。最高裁判決も「道路運送車両法所定の保安基準に適合しないため、道路を走行することができず」とそのことは認めています。ところが、続けて「しかし、本件各自動車も、人の移動という乗用目的のために使用されるものであることに変わりはなく」という理由で、普通乗用自動車に該当するという

結論を出したのです。

皆さんは、レーシングカーが普通自動車に含まれると思いますか。公道を走れない——もちろん物理的には走れますが、違法車両なのですぐにパトカーに捕まってしまう——そういう自動車を「普通乗用自動車」と呼ぶのは無理があります。おそらく最高裁は、価額の高いレーシン

II 異なる流れ —— 借用概念の解釈

他の法分野に規定された「借用概念」に関するは変えないスタンスを貫いた

その一方で、最高裁が昔から一定の立場を貫いてきた解釈領域があります。それが「借用概念の解釈」です。借用概念とは、他の法分野で用いられている意味内容が確立した概念が、租税法令、特に課税要件を定める際に用いられているケースを指しています。

先ほど説明した通り、厳格解釈の原則というのには「租税法令は文理解釈を原則とすべき」という考え方であり、「文理解釈」とは「その言葉の自然な意味を追求する」という意味です。そうすると、

グカーにも課税すべきと考え、その結論を導くために「普通乗用自動車」という言葉を広く解釈したのかもしれない。

これらの三つの事例からいえるのは、少なくとも昭和から平成半ばまで、租税法の解釈について、最高裁は必ずしも一方の原則を採り続けてきたわけではなかったということなのです。

課税要件に用いられている「他の法分野で意味内容が確立した用語」の最も自然な意味は「その確立した意味内容」となります。新たに租税法が解釈を作ったのでは、「自然な意味」とはいえません。とするならば「借用概念論」とは結局、

厳格解釈の原則の一部だということです。ところが、最高裁の判例を見ると厳格解釈の原則を適用するかどうかは必ずしも一貫していなかったのに対して、借用概念に関しては、以下の事例の通り昭和35年以來一貫した態度を採っています。

○鈴や金融株式会社事件（昭和35年）

↓商法における「利益配当」

○勸業経済株式会社事件（昭和36年）

↓ 商法における「匿名組合契約」

○ 石油タンク不動産取得課税事件（昭和37年）↓ 民法における「不動産」

○ 未認知子「扶養控除」訴訟（平成3年）

↓ 民法における「親族」

○ 事実婚「配偶者控除」訴訟（平成9年）

↓ 民法における「配偶者」

○ 富士事件上告審判決（平成23年）

↓ 民法における「住所」

1300億円を徴税できなくても

借用概念の原則を堅持した富士事件

近年の重要な判決として、「富士事件（平成23年）」があります。当時の相続税法では、贈与税の納税義務について「日本に『住所』のない者が国外財産の贈与を受けたときは、贈与税の納税義務を負わない」とされていました。

分かりやすくいうと、日本に住んでいる人（住所）がある人は日本とつながりがあるので、世界中のどこからもらったものであっても日本に贈与税を納めなければなりません。一方、日本に住んでいない人は日本とのつながりがありませんから、日本国内にある財産の贈与を受けたときだけ、贈与税を納めればよい。と

いうことは、日本に住んでおらず、外国財産をもらった時は、日本に贈与税を納める理由がないということです。

それは確かに筋が通っているのですが、ではあえて息子を香港に出国させて、そこで仕事も与え、2年半が過ぎたときにわざわざ自分の持っている株を国外財産に変えて贈与をした。こうした租税回避スキームのもとで贈与を受けた場合でも、日本に住所がないのだから贈与税の納税義務を負わないという判断でいいのか、ということが争われたのです。

ちなみに争われた金額は、本税が約1157億円、無申告加算税が約173億円ですから、合計1300億円超という大金です。そして最終的に最高裁は「住所とは、（中略）その者の生活に最も関係の深い一般的生活、全生活の中心を指すものであり、一定の場所がある者の住所であるか否かは、客観的に生活の本拠たる実体を具備しているか否かにより決すべきもの」と判示し、結論として「日本には住所はなかった」という判断を下した。つまり、1300億円の贈与税を納める義務はないとしたのです。

もちろん最高裁は、それが妥当な結論と考えていたわけではありません。続け

て「このことは、法が民法上の概念である『住所』を用いて課税要件を定めているため、本件の争点が上記『住所』概念の解釈適用の問題となることから導かれる帰結であるといわざるを得ず」と、結論としては確におかしいけれども、租税法が民法上の「住所」という言葉を使って課税要件を決めている以上、その言葉を民法とは異なる内容で解釈することはできないという苦渋の結論を下したのです。

それほどまでに、最高裁が考える借用概念論の立場というものは極めて強固であり、たとえ国が1300億円の税収を失うことになったとしても、なおこの判断に固執しなければならぬと理解することができよう。



平成20年代は「結果の妥当性」より
「言葉の自然な解釈」を重視

規定の文言の日本語としての「自然」な意味を重視する立場は、前述の武富士事件上告審判決の後、強固な流れを形成しましたが、その転機となったのは、武富士事件の1年前の「ホステス報酬事件」(平成22年)でした。

特定の店の従業員ではなく、個人事業主としてクラブで働いているホステスさんの報酬については、所得税法183条の適用はありませんが、204条の一般報酬、料金の報酬の源泉徴収の規定の適用を受けることになります。そのときの源泉徴収の計算基礎となる金額は、所得税法施行令322条で「同一人に対し1回に支払われる金額」につき「五千円に当該支払金額の計算期間の日数を乗じて計算した金額」を支払額から控除した残額と定められています。争われたのは、この「計算期間の日数」という文言でした。例えば、毎月1日から15日で締めて17日に報酬を払う場合、計算期間は15日と

なります。しかし日曜日や祝日が休みで、毎日営業していない店もありますよね。では、あるホステスさんが15日中10日だけ働き報酬を受け取る場合、控除される金額は実際に働いた10日×5000円の5万円でしょうか、それとも働かない日を含めた15日×5000円の7万5000円でしょうか。

原審では、「可能な限り実際の必要経費に近似する額を控除することが、ホステス報酬にかかる源泉徴収制度における基礎控除方式の趣旨に合致する」とした上で、「施行令322条の『当該支払金額の計算期間の日数』とは、『同一人に対し1回に支払われる金額』の計算要素となった期間の日数を指す」として、働いた10日だけが「計算期間」に含まれると判断されました。つまり、控除の主旨は必要経費の概算であり、それは働く日にだけ発生する。例えば、髪をセットするにもお金がかかりますし、化粧品も使います。しかし働かない日にはそうした必要経費は生じませんから、働いた日数だけを控除するということで、筋は通

っています。

ところが最高裁は、「一般に、『期間』とは、ある時点から他の時点までの時間的隔たりといった、時的連続性を持った概念であると解されているから、施行令322条にいう『当該支払金額の計算期間』も、当該支払金額の計算の基礎となった期間の初日から末日までという時的連続性を持った概念であると解するのが自然であり」、「租税法規はみだりに規定の文言を離れて解釈すべきものではなく、原審のような解釈を採ることは、上記のとおり、文言上困難である」として、控訴審判決を破棄しました。

しかし、この解釈を採ると不自然な事態が生じる可能性があります。例えば、五つのクラブと契約する超売れっ子のホステスさんがいたとして、月曜日はクラブA、火曜日はクラブBというように、平日は毎日別のクラブで働いたとします。報酬の締め日を月1回とすると、クラブAにこのホステスさんがくるのは月曜日だけです。月4回か5回です。最高裁の判断によれば、1カ月30日の全部が計算期間に含まれるわけですから、クラブAの店主は5000円×30日の15万円を支払金額(4、5日分)から控除した

金額から源泉徴収額を算出します。クラブB以下も同様なので、5店それぞれで15万円、1カ月あたり合計75万円の控除を受けられるということになります。

これは明らかに控除の趣旨とは違いますが、当然、それは最高裁も百も承知ですが、仮にそうした事態が生じたとしても、「期間」という日本語は他に解釈しようがない、というのが最高裁の立場であり、規定の文言の日本語としての「自然」な意味を重視した判決なのです。「結果の妥当性」よりも「言葉の自然な解釈」を重視するこうした最高裁の態度は、少なくとも平成22年のホステス報酬事件と平成23年の武富士事件の判決によって、強固な流れとなったと申し上げて間違いないと思います。

「溜池跡地固定資産税事件」 厳格解釈と租税法主義を結びつけた

このように、現在の最高裁は文言の厳格解釈を重視する立場です。しかし、ホステス報酬事件で最高裁は「租税法規はみだりに規定の文言を離れて解釈すべきものではなく」と述べましたが、租税法主義との関係については一切触れてい

ません。では最高裁は、租税法主義と厳格解釈の原則の関係をどう考えているのでしょうか。

最高裁の考えがおぼろげに見えてきたのが「溜池跡地固定資産税事件」(平成27年)で、これは大阪府のある都市の土地に市が課税をしなかったことについて、市長が課税すべきだったかどうかが争われた事件です。

解釈の対象となったのが「所有者とは、土地又は家屋については、登記簿又は土地補充台帳若しくは家屋補充課税台帳に所有者として登記又は登録されている者をいう。この場合において、所有者として登記又は登録されている個人が賦課期日前に死亡しているとき、若しくは所有者として登記又は登録されている法人が同日前に消滅しているとき(中略)は、同日において当該土地又は家屋を現に所有している者をいう」という規定です。

つまり登記されている個人が死亡している場合や登録されている法人が消滅している場合には課税できませんので、その場合には「土地又は家屋を現に所有している者」に課税しますよ、というのがこの規定の中身です。その時に「現に所有している者」とはどういう場合かとい

うことが問題となりました。

問題となった土地は溜池の跡地で、現在は埋め立てて宅地等になっています。

一応登記はあるのですが、今は存在しない昔の地縁団体の名義になっている。ではその土地の管理はどうしていたのかというと、市が台帳を作り、跡地が存在する地域の自治会や町会の決議によって処分できるという要綱を作っていました。

実際にその決議に基づいて処分——要するに売ったのですが——された例もあり、そのことが台帳の記録で分かりました。つまり、その土地が誰のものかはすぐには分からないけれども、管理は市が定める要綱に基づいて自治会等が行っていて、その土地を売ることもできるという状態だったのです。

土地の所有者は必ず税金を納めないといけないというのが固定資産税という税のルールであり、誰の土地か分からないから課税できないというのは不公平です。大阪高裁は、市の要綱によって管理を認められ、さらに処分も認められているという自治会や町会が「土地を現に所有している者」に該当する、従って自治会等に納税義務があると判断しました。

ここで大阪高裁が重視したのは、課税

の公平を図ること、つまり「実質的妥当性」です。市の要綱に従って管理処分権を有する自治会等は「本件各土地の実質的な所有者と評価することができる」とし、したがって地方税法343条2項の通り、所有者として登記、登録されている地縁団体はもう存在しないから、「現に所有している者」である自治会等の納税義務を肯定しました。

ところが最高裁では、租税法主義に関連する憲法30条と84条を指摘し、「このような租税法主義の原則に照らすと、租税法規はみだりに規定の文言を離れて解釈すべきものではない」と、大阪高裁の判断を覆したのです。

後半の「租税法規はみだりに規定の文言を離れて解釈すべきものではない」という言葉は「ホステス報酬事件」でも述べられていましたが、今回はその前に「租税法主義の原則に照らすと」と、最高裁自身が「厳格解釈」を憲法上の原則である「租税法主義」と結び付けていることが分かります。さらに見ていくと、「一部の土地についてその納税義務者を特定し得ない特殊な事情があるためにその賦課徴収をすることができない場合が生じ得るとしても変わるものではない」、つ

まり「たとえ不公平な状態が生じたとしても、租税法規として規定の文言を離れないことの方が大事。それは租税法主義の要請である」と、大阪高裁との価値観の違いを明確に示しています。

「規定の趣旨を参照するかどうかは言葉の成熟度で決まる」という仮説

この流れに対して、最高裁が違った判断を下した、つまり規定の趣旨まで踏み込んで判決を下したのが、平成18年の「ガイアックス事件」です。ここで問題となつたのは「炭化水素とその他の物との混合物」という規定でした。

地方税法（平成16年法律第17号による改正前のもの）700条の3及び東京都都条例（昭和25年東京都条例56号）103条の2は、所定の炭化水素油の販売等を軽油引取税の課税の対象としています。もともと軽油引取税は、軽油を使ったディーゼルカーなどが道路を走ると道路が傷むので、補修費用を受益者であるドライバーに負担させるのが趣旨です。

ところが、軽油に別のものを混ぜても車は走ります。法律上「軽油」の定義には当たらないけれども車を走らせること

ができる燃料があり、そうした燃料にも課税するために「炭化水素油」という概念が作られ、法律上「炭化水素とその他の物との混合物」と定義されたのです。

その後科学技術が進展し「ガイアックス」という名前の燃料が作られたのですが、その成分には、炭化水素が33・7%から46・8%しか含まれていなかったのです。ではガイアックスは、炭化水素油の定義の一つである「炭化水素とその他の物との混合物」に当てはまるのか。

炭化水素が全体の3分の1しかないものが「炭化水素とその他の物との混合物」と言えるのかについて、最高裁は「本件各規定の趣旨やその文理に照らせば、本件各規定にいう『炭化水素とその他の物との混合物』とは、炭化水素を主成分とする混合物に限らず、広く炭化水素とその他の物質とを混合した物質をいうものと解するのが相当である」、したがって「試料における炭化水素の含有割合は33・7%ないし46・8%であった」とすると、これらが「各規定にいう『炭化水素とその他の物との混合物』に当たることは明らかである」と結論づけました。厳格解釈を採らず、規定の趣旨を踏まえたこの判決をどのように判断すればい

いのでしょうか。つまり、規定の趣旨に立ち入らない場合との違いは何か、判例の形成途上の判決と考えるべきなのか。

私は次のような仮説を立て、最高裁は平成18年の段階で、すでに平成22年のホステス報酬事件のような厳格解釈を志向していた可能性があると考えました。

■仮説1・規定の趣旨の参照の要否は、定義規定の文言ではなく、解釈の対象となる規定の文言が日本語として「どの程度熟しているか」によって決まる

例えば「ませごはん」という言葉から、ひじきの煮物やニンジンなどをお米に混ぜ、味付けをして炊いた、あのイメージが浮かびますよね。では、仮に「ませごはん」とは、米とその他の物との混合物である」と定義してみます。そこで、井いっばいに入れたひじきの煮物の上に、ほんの一口分だけご飯を乗せたとします。これは「米とその他の物との混合物」であるかもしれませんが、「ませごはん」と呼べないのではないのでしょうか。つまり「ませごはん」は、すでにイメージができたが熟した日本語であり、その場合は言葉通りに解するのが自然です。

この考え方でいくと「炭化水素油」はどうでしょうか。この言葉を聞いて「あ、あのことね」とすぐにイメージできる方はほとんどいないと思います。つまり「炭化水素油」という言葉は、日本語として熟していない。その場合は、法令の趣旨を読みについて、その関係で妥当性を判断する他ありません。なぜなら、その言葉だけでは「自然」なイメージが分からないわけですから。

一方、ホステス報酬事件の「期間」という言葉や武富士事件の「住所」という言葉、これらは誰もがイメージできる日本語として熟した言葉なので、わざわざ規定の趣旨を見に行くことはしなかった。このように考えれば、ホステス報酬事件・武富士事件とガイアックスの事件の最高裁の判断の違いが、矛盾せずに理解をすることができると思います。

「法律家にとつての自然な理解」ならば必ずすべての最高裁判決が説明できる

しかし、何もかもこの「自然な意味」論で押しつけていけるかというと、それほど単純ではありません。例えば「配偶者」という言葉。普通の日本人ならすぐにイ

メージがわくと思いますが、では夫婦同然の生活をしていて、実は婚姻届を出していない男女がいた場合、普通の日本人はその人も配偶者と言うかもしれません。そこにはもう一つの留保があり、具体的には日本語としての自然な意味を思い浮かべる主体として「法律家」を想定しているように思われます。法律家にとつては「配偶者」とは民法における配偶者、つまり法律家にとつての自然な意味ととらえると説明がつく判決も多いのです。

さらに、法律家を想定することで、わざわざ借用概念に言及する必要がなくなります。例えば、先ほどの「溜池跡地固定資産税事件」では、「上記賦課期日において当該土地の所有権が当該者に現に帰属していたことが必要である」と「所有権」という言葉を使っていますが、この点について「民法ではどうなっているか」という議論はしていません。なぜなら法律家にとつて「現に所有している者」が「所有権が現に帰属している者」であるという理解は当たり前だからです。

つまり、ここで前提とされているのは明らかに法律家の理解であり、いわゆる一般の日本人とは少し違います。そこで、私はもう一つの仮説を立てました。

■ 仮説2：租税法令の文言の解釈は、「日本語について健全な言語感覚を有する法律家」の「自然な理解」にしたがう

日本語についての健全な言語感覚を持つているという前提ですから、日本語として成熟した言葉はその自然な意味の通りに考えます。そして法律用語、例えば借用概念や「所有権」という言葉なら、法律家にとつての自然な意味にとらえる。この「仮説2」によって説明がつく判決もかなりあります。

もちろんあくまでも仮説であり、最高裁が意識的にこうした立場を採っていると言っているわけではありません。最高裁の判例をできるだけ無理なく説明しようとする、こういう整理なら整合性がある、ということですが。

判断の背景には立法府の意思を尊重する 「司法権の謙抑性」がある

さて、仮に私の仮説が正しいとして、最高裁はなぜその立場を重視しているのでしょうか。なぜ1300億円の租税回避行為を見逃し、あるいはホステス報

酬事件のような不自然な結論を出すのか、疑問に思う方がいるかもしれません。

私は最初に、学説では「嚴格解釈は、租税法主義の下での予測可能性の確保の要請に応えるものと理解されている」と申しました。確かに最高裁の考え方は、たとえ規定の趣旨とは違う結論が出たとしても、なお予測可能性の観点から支持すべきであると考えることができます。

しかし改めて考えてみると、最高裁は必ずしも予測可能性だけを重視しているのではないのではないか。その理由として、最高裁がこうした結論を出した時の判決文にヒントがあります。

武富士事件では「民法の住所概念の解釈適用の問題となることから導かれる帰結であると言わざるを得ない」と苦渋の決断であることは分かりますが、加えて

「法の解釈では限界があるので、そのような事態に対応できるような立法によって対処すべきものである」と書いています。要するに、こうした事態が起らないように対処するのは、裁判所ではなく国会の仕事だと言っているわけです。

このスタンスは、溜池跡地固定資産税事件判決で引用された「大嶋訴訟上告審判決」（昭和60年）でも、すでに次の通り

示されています。

「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（中略）。租税は、今日では、国家の財政需要を充足するという本来の機能に加え、所得の再分配、資源の適正配分、景気の調整等の諸機能をも有しており（中略）、総合的な政策判断を必要とする」。したがって「租税法の定立については、国家財政、社会経済、国民所得、国民生活等の実態についての正確な資料を基礎とする立法府の政策的、技術的な判断にゆだねるほかはなく、裁判所は、基本的にはその裁量的判断を尊重せざるを得ない」。

つまり、租税法を作るのは立法府である国会であり、どのような法律を作るべきかは国会の政策的な判断にゆだねる他はなく裁判所は口を出せないということです。私は、これは司法権の謙抑性、すなわち立法府と裁判所との権限分配に対して、大きな配慮がなされた結果であると考えています。法律を作るのはあくまでも国会であり、裁判所はその法律を尊重すべきだ。結論が不当だからといって、



裁判所が勝手に解釈をして妥当な結論を出すということはしない、あくまでも立法府の意思を尊重しますという態度です。

そして「立法府の意思」はどこにあるかというところ、それが租税法規であり、その規定が普通の日本語として自然ならその通りに理解する。もし自然な日本語でないならば「ここでいう〇〇とは××である」という定義規定を作ればいいわけです。その定義規定がないことで問題があるのなら、例えば「期間」という自然

な意味の言葉を使っている問題があるならば、それは立法府が手直しをすべきであり、裁判所が勝手に解釈によって結論を変えるということとはすべきではない。このように国会の判断を尊重するというのが、平成20年代からの最高裁判所のスタンスであるというのが私の見方です。

IV おわりに —— 一筋縄ではいかない最高裁判決

二つの「仮説」の有効性には限界も 実務家として最新判例を常に留意すべき

ここまで説明してきましたけれども、最高裁におけるすべての判断が私の仮説で説明できるというわけではありません。例えば、本日触れなかった重要な領域として「租税回避への対処」があり、この領域に関する最高裁の判断も同じようにとらえることができるのか、という問題もあります。

また「ゴルフ会員権贈与事件」（平成17年）や「個人住民税所得割除斥期間特例事件」（平成27年）では、法律の趣旨を参照して判決を出していますが、これは「仮説2」にしたがって、法律家のアンテナに引っ掛かる言葉だからそのような解釈をしたと言いつけるかという点については、さすがに留保をしなければなりません。

つまり、確かに最高裁の判決の多くは、「規定の文言が熟した日本語であるか」、そして「法律家にとって自然な理解ができるか」という二つの観点で説明するこ

とができますけれども、それだけですべての判決が説明できるわけではない、二つの仮説の有効性には限界があるということも、改めてご留意いただきたいと思えます。

重要なことは、判例の傾向として、平成の終盤頃から厳格解釈を重視する方向性になっているということ。このことは、同時に昭和時代からの最高裁の判例が、明示的な区切りなしに内容が変わっていったということであり、判例を読み解く時には「いつの判例であるか」ということを常に意識する必要があるということです。

本日ご説明したことは、あくまでも現在までに明らかになっている判例に基づいたものであり、ひょっとしたらまた変わるかもしれません。そういう意味で、最新の最高裁判例の動向について継続的に観察していくことは、実務家である皆さまにとっても重要であるということをお話し上げ、私の話を終わらせていただきます。

（構成／TKC出版 村井剛大）