

## 講演録

### 現代租税法の実際と解釈

—みんなのための租税法—

中央大学法学部教授

玉 國 文 敏

#### ◆SUMMARY◆

税務大学校和光校舎では、毎年、税に関する公開講座を開催しているが、本稿は平成 21 年 11 月 13 日（金）に行われた中央大学の玉國文敏教授による講演内容を取りまとめたものである。

本講演の中で玉國教授は、グローバル化あるいは情報化といった新しい動向への対応もさることながら、裁判員時代を迎え、専門家だけでなく、だれもが理解できる分かり易い租税法を目指す時代に入ってきていることを強調され、また、新司法試験制度において租税法が論文式試験の選択科目に加わることにより、租税法教育に新しい風が吹き始めており、今後、租税法がアメリカのロースクール並に新法曹の標準装備となることが期待される旨を説かれている。

(税大ジャーナル編集部)

目 次

はじめに .....	2
1 「課税要件」とその意義 .....	3
2 租税法は難しい? .....	5
3 グローバル化時代の租税法 .....	11
4 情報化と租税法 .....	14
5 国民が理解できる租税法の構築を目指して .....	16
おわりに .....	20

はじめに

—まず、知ることから始めよう!—

ご案内のように、本日の講演に当たっては、「みんなのための租税法」という副題をつけさせていただきました。どこかで聞いたことがあるコマーシャルの一節のようでして、正直申してはなはだ気が引けるところがございます。むしろ、「みんなのための」というよりは、「みんなにとっての」租税法、それが本当はいいのではないかと、今になって思っているところです。

さて、今でこそ「税を考える週間」というふうに名前が変わっていますが、この企画が始まりました当初は、「税を知る週間」でありました。すなわち、広く国民に税を身近なものと感じてもらい、それとともに、税の意義、役割、あるいはその使い方、使い道、それらについて正しく国民の皆様にご認識してもらい、そのために昭和29年に「税を知る週間」がスタートしたとの話を伺っております。もちろん、税自体を知ることでも大変重要なことですが、本日は、「租税法」とそれをめぐる現代的な課題を素材としながら、「租税法」についての基本的な問題や考え方を皆様とご一緒に考えて行きたいと思っています。もっとも一緒に考えようと言いましても、租税法の基本的考えあるいは、租税法では何がどうなっているか、それが分かりませんと理解しにくい

こともあろうかと思えます。そこで、ここではまず租税法を知っていただくために、ごく基本的な事柄から話を始めたいと思います。

余談ですが、つい数日前、有名な脳科学者の先生が、3年間で得たテレビの出演料あるいは著書の印税など（総額で3億数千円あるいは4億円とも言われています）を全く申告していなかった、そういうニュースが流されていきました。このニュースをお目に留めた方も少なくないと思います。ご当人の話ですと、あまりに忙しくて申告する時間もなかったという話ですが、国民には納税の義務がある、あるいはその義務を果たさなかったり、怠ったり、ひどい場合にはごまかしたり、そういうようなことが起こった時は、ペナルティ、何らかの形で処罰を受けざるを得ない、そういうことになることは、皆さん方の常識といえましょうか、社会的な常識になっているのではないかと思います。

ただ、そのことと、国民が国家に対して当然に納税をする、税金を払う義務を持っているのかという話とは、ちょっと違います。すなわち、国民が国家や地方自治体に対して税金を払うことが、人として当然に守らなければならない普遍的な原理・原則であるとするれば、国民の納税義務は、一般に「法」と呼ばれる世界の話になってまいります。ただ、わが国ばかりでなく、どこの国においても、国民は国家や地方自治体に対して当然のごとく

税を払わなければならない、そんなルールが存在しているわけではありません。日本の場合でいえば、憲法 30 条の規定と共に憲法第 84 条の定めがありまして、納税義務が憲法上の義務であることを明らかにすると共に、国会において国民の代表者が法律を作り、それで初めて国民の納税に関する義務が生じてくることを明らかにしています。憲法の仕組みから申しますと、国民が納税義務を負うのも、結局は、自分達の代表者が国会において定めているからなのだ、言い換えれば、国家と国民との間の約束事、あるいは国民同士の間約束事として、租税や納税の条件を定めたのだから、そのような約束事に基づいて国民は納税の義務を果たさなければならないのだと、憲法は、そういうことを定めていると考えられます。

さて、本日、私が話を始めるに当たって、なぜ私が“知ることからはじめよう！”という表題を掲げたかという理由であります。それは、私たち国民としては、まずは法律の中身といたしましょうか、国家と国民との間の約束事の中身を知っておく必要があるのではないかということ、まず皆様に考えて頂きたかったからであります。

平成 21 年度の当初予算でいいますと、国は、国税関係で 48 兆 2,845 億円を超える租税収入を見込んでおりました。もちろん景気の変動などの影響でそれだけ本当に国の懐（ふところ）に入るかどうか、これは分からない話ですが、とりあえず 48 兆円を超えるお金を、国家としては租税収入として見込んでいたこととなります。言い換えれば、皆さん方が払う税金がそれだけになるはずでした。

日本の人口は約 1 億 2,776 万 8 千人だそうです<sup>①</sup>。ですから、国民一人当たりになりますと、大体 377,500 円、こういう計算が合っているかどうか自信はありませんが、およそ 377,500 円の税金を国税についてだけで負担している、そういうことになりましょう。こ

れだけのお金を私たちが負担することになっているのに、どうして私や皆さんがそのお金を払わなければならないのか、どういう約束に基づいて私や皆さんがそういうお金を払う話になっているのか、そういうことを知らないままで、それだけのお金をポンと出してしまっても、皆さんとしては全く平気なのでしょうか。

たとえば町を歩いていて、突然見知らぬ人に「30 万円を私に下さい」といわれたら、皆さんは、どう反応しますか。多くの人は、「どうしてだろう？」と思うことでしょうし、何の理由もなく、そんなお金を払う人は、まずありえないと思います。ところが、税金の話となりますと、国が要求しているから、あるいは法律で定まっているから、ということだけのことで何となく納得してしまい、その中身もよく知らないままに支払っている、それが実情ではないでしょうか。いくら税金である、国や地方自治体が求めているからと言っても、理由や中身を良く知らないままに支払うことが、国民として本当に正しい態度なのでしょうか。私たち国民としては、租税を負担する前に、国家との間で、あるいは国民同士の間で、どういう負担をどういう形で支払う約束をしたのか、そのことを知っておく権利もありますし、また当然知っておく義務もあるのではないのでしょうか。これが、“知ることからはじめよう！”という話の趣旨であります。

## 1 「課税要件」とその意義 —誰が何を決めるのか—

租税法に関して、皆さんがどういうことを知っておく必要があるのか、そういう問題に移ります。ちなみに、先程も申しましたように、憲法第 84 条では、「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律または法律の定める条件によることを必要とする。」

と定めています。この規定は一般に租税法律主義として説明されていることはご存知の方も多いでしょう。その具体的内容は、課税要件法定主義および課税要件明確主義などの基本的原則を定めている、そういうふうに教科書などでは書かれています<sup>②</sup>。ここでは、とくに課税要件法定主義および課税要件明確主義を取り上げますが、これらの原則は、要するに、租税を賦課徴収するについては、そのための基本的な事柄、あるいは必要な事柄、これらをすべてきちんと法律に書いておかなければならない、はっきりと、分かりやすく明確に書いておかなければならない、そういう趣旨の原則であるといえます。

今申しました、課税をするにあたっての基本的で重要な事項や事柄、それらを「課税要件」といいます。それらが具体的に何を指すのかと申しますと、納税義務者は誰なのか、あるいは何が課税の対象となっているのか（課税物件）、課税の対象を実際に課税しやすいように金銭や数値に置き換えるとして、具体的・現実的には何が課税の対象となっているのか（課税標準）、それに対する租税の負担割合（税率）はどうなるのか、納税義務者と課税対象との結びつき、言い換えれば、どういう状況の下で、誰に税の負担を負わせたらよいのか（課税物件の帰属）などの諸要件が挙げられています<sup>③</sup>。

課税物件を例にとりますと、これらは、時に非常に抽象的な事柄であったり事実であったり、あるいは、「もの」であったりいたします。たとえば、消費税法であれば、本来の課税対象は、消費行為や消費した事実などの、ごく一般的、抽象的な事柄となりましょう。もっとも、消費税法では、実際の課税対象を、「国内において事業者が行った資産の譲渡等」と保税地域からの貨物の引き取り等に限定した定め方をしています（消費税法4条参照）。いずれにしても、現実に税金を負担させるのに必要な作業としては、そういう抽

象的・一般的な事柄を、税率を掛け合わせるような、具体的な数値（数量あるいは金額）に置き換える作業が必要になってまいります。消費税法であれば、現実には取引価格、すなわち、幾らの値段で取引をしたかを現実の課税の基礎（課税標準）としています<sup>④</sup>。

それらの、誰が納税義務者なのか、何を課税の対象とするのか、また、何を基準として税負担を課したらいいのか、さらには、課税の基礎については皆さんにどういう割合で負担をしてもらうのか（税率）というような項目については、すべてきちんと法律に書いておかなければなりません。その他、租税法においては「課税物件の帰属」という言葉を使ったりしますが、納税義務者と課税の対象との結びつき、言い換えれば、行為や取引に関して誰が現実に租税を負担しなければならないのかというような取り決めなどと併せて、どういう手続ややり方で税が課せられるのか、そういうことについても、すべて法律で書いておく必要があります。要するに、租税を賦課したり現実に徴収したりするために必要なこと、大事なことは全部法律に書きなさい、そういう趣旨であります。

それでは、誰がそういう重要な事柄を決めるのかということですが、わが国の憲法においては、国民が選んだ国会における代表者が、租税の基礎となる法律を作ることになっています。国民の意思に従い、国民の代表者が法律を作りますので、皆さんや私を含めてすべての国民が、それを決めることになっていると言ってもいいでしょう。

私自身は、租税に関して最も重要な問題の一つは、税を国民の間でどう分配するのかという問題ではないかと思っています。最近の議論を例に挙げますと、子ども手当を導入することに関連して、扶養控除や配偶者控除を廃止すべきかどうかというようなことが話題とされています。これなども結局は、扶養

家族がいる人といない人、子どもがいる人といない人、配偶者を有している人といない人、そういういろいろな人たちの間で、現実はどう税を分配しようとするのかという問題に帰着いたします。税負担を軽減するとしましても、誰の税負担を軽減するかという問題と共に、軽減した部分については、その他の人の負担になる可能性を考えますと、結局は税を私たちの間でどういうふうに分け合っていくのかという話になってこようかと思えます。法律で租税を定めるといのは、そのような国民間での租税の分配を定めることをも意味します。

したがって、先程申しましたように、租税を法律で定めることは、どの人にとっても極めて重要で、また、誰にとっても関係の深い出来事ということになりましょう。だからこそ、国会における私たちの代表者を選ぶ選挙においては、私たちは慎重に行動し、私たちの理想や考えを、国会においてちゃんと反映してくれる、そういう人を選ぶ必要がある、という話にもなってまいります。そういうことからしますと、選挙に際して棄権するなどというのは、はなはだもったいない話ですよね。

ただ、法律に定めがあって、そこに全部書いてありますよと申しましても、そうは簡単にはいきません。実際問題としては、具体的な納税申告の手続がどうなっているのか、皆さん方が現実はどういう税を負担するのか、あるいは、納税額をどのように計算したらいいのかなど、そういう具体的な細かい話になってきますと、税務職員の手を借りたり、あるいは税理士先生など、いわゆるプロの方々にでもお任せしたりしない限りは、なかなか素人では分からない、そういうことも少なからずあります。とりわけ、租税法については、法律の中身自体が極めて複雑で難解であるという、そういう法分野であることがいわば定評になっていることは、ご存じの通り

です。

## 2 租税法は難しい？

－ “「分かり易く」すればするほど難しい？”－

次に、なぜ租税法が複雑で分かりにくいのか、そういう話をすることにいたしましょう。

「租税法は難しいですか」と尋ねますと、私が教えている多くの学生諸君からは、「難しいです」とか、「分かりにくいです」とかいう答が返ってまいります。一つの原因としては、私の講義の仕方に問題があるのですが、教える方としても、なかなか租税法の内容を理解してもらえないことが悩みの種となっているのも実情です。

そこで、どうして租税法は難しいのかということですが、一つは法律用語の問題がありましょう。法律家の世界では、それぞれある種の共通用語がありまして、租税法の場合も、その世界での特殊な用語を使い過ぎている、そういう面があるかと思えます。慣れている者同士の間ではごく当たり前の言葉であっても、その他の世界の人が聞いたら、非常に分かりづらいということは、しばしば起こりうるところです。その点では、そういう言葉を使って平気である我々自身も反省をしなければならぬ、そういうこともあるかと思えます。

法律の世界一般のことで申しますと、法律用語は、ある程度までの一般的な状況を想定して用いられたり書かれたりすることが多いといえましょう。せっかく法律を作っても、ごく限られた特殊な場合（人）にしかあてはまらず、別の場合（人）には、ほとんど使い物にならない、そんな話ですと、法律を作る意味は、ほとんどなくなってしまいます。法律を運用する側としても、そういう事態が生じることは、はなはだ不都合でしょうし、避けたいことでありましょう。

したがって、法律は、「フリーサイズの服」



とでも言いましょうか、誰でもが着られるような状態で（言い換えれば、どんな場合でもちゃんとある程度は対応できるように）作られるのが通常です。あまりにも特殊・例外的であって、このケースには当てはまるけれども、あとのケースでは全く使えない、そのような内容の法律では、現実の社会でほとんど役に立たないでしょう。したがって、法律を作る際は、ある程度フリーサイズで、すなわち、誰でもが着られる状態で作るわけです。

その結果、実際に、どんなことが起こってくるのでしょうか。私が着られて、皆さんも着られる、どんな小さな子でも着られる、お年寄りも着られる、そんな服があるとしたら、そういう服とは、一体どんな服なのでしょう。私が想像するのは、たとえば、現役時代の小錦さんが着ていたような服や着物なのですが、当時の彼が着ることができて私も着られるような服や着物を作るとなると、私よりも小錦さんを基準に作らざるを得ませんよね。そんな服や着物を私などが着たとしても、ダボダボで、とてもではないけど身体の寸法には少しも合っていない、そういう服になりそうだなという気がいたします。もちろん、そのようなケースは、ごく例外的な話となるでしょうが、私が着る服を皆さん方が着るとしても、多かれ少なかれ、似たような話が出てくると思います。

結局、誰にでも合う服というのは、実際には誰にも合わない服となりかねませんよね。つまり、ごく一般的な状態を想定しつつ、法律は、できるだけ多くの状況に対応できるように準備されているはずなのですが、個別の状況次第では、その法律が、実際の社会においてそのままではとても使えないということも起こりかねません。したがって、多くの場合は、いろいろな状況に合わせられるように、法律の用語や趣旨・内容などを考えながら、一般的・抽象的な法律を具体的に当てはめていくという作業が必要となってきます<sup>6)</sup>。

先ほども申したように、租税法の場合は、租税法律主義の下で本来からすると、法文上不明確な言葉は使ってはいけないはずですが、その租税法でも、不確定概念と言われますが、その中身がはっきりしない言葉が、しばしば登場してきます。例えば、所得税法や相続税法では、資産や財産を「著しく低い価額の対価」で譲渡した場合を想定した定めを置いています（所税 59 条、相税 7 条）が、「著しく低い」とは、どの程度低いことを指すのでしょうか。また、所得税法や法人税法では、同族会社の行為計算に関して、税負担を「不当に減少させる結果となる」ことを、税務署長による行為計算否認権限発動の条件としています（所税 157 条、法税 132 条）。ただし、「不当に減少させる」というのはどちらかといえばあいまいな表現で、納税者の行為が不当か適切かは、そんなに簡単に分かるような内容ではないともいえます。このように法律自体が、そもそも課税上の取扱いや手続要件を設定する際に、一般的・抽象的な言葉を用いてしまっているために、その言葉を含む法律規定を具体的な場面にあてはめることが難しくなる、そういうケースもありうるわけです<sup>6)</sup>。

さて、この章の副題では“「分かり易く」すればするほど難しい？”となっております。これだけですと何かの標語みたいですが、この言葉は、租税法律主義の必然的帰結を示しているということもできます。何度も申しますように、租税法においては、租税法律主義、すなわち、租税や課税・徴税に際して重要なこと、必要な事柄などは、全部法律に書き込まなければならぬ、そういう大原則が存在しています。したがって、法律を読みさえすれば、租税については何もかも、すべてが分かるはずですよ。ところが、そのような原則があるがために、かえって租税法を極めて複雑にし、難しくしてしまうという話です。もちろん、本来の租税法律主義の趣旨からす

れば、課税の要件などは、すべて法律に書くこと、しかも分かりやすくはっきりと書くことを求められているのですが、それをしようとすればするほど、かえって法律は複雑になり、難しくなってしまうという問題があります。

なぜかと言うと、何もかも法律に書かなければならないとすれば、少しでも状況が違った時に、その法律があてはまるか、あてはまらないかが分からないと困るから、少しの違いであるにしても、状況の違いに応じてあらゆる変化を想定して法律に書き込んでおかなければならない、そういう必要性が生じます。そうすると、ただでさえ長ったらしい法律の条文が、とくに租税法の条文ですと、ますます長く、複雑になります。適用除外や例外的な取扱があるとすれば、こういう場合は除くということ、すべてにわたって法律の中に書き込むことにもなります。そうすると括弧書きがあり、その中に中括弧があり、さらに小括弧があつてというように、二重三重四重に括弧がついてしまうという状態になってくる。ですから、昔から、税法の文章については、「一読半解、二読難解、三読不可解」というような言い方がされてきました。そういう複雑な条文であるだけに、税理士先生その他の、いわゆる税務のプロたちが商売の種にするのには、格好の材料となっているのかもしれない。

ただし、租税法の内容を理解するについても、それを実際に適用し運用するについても、いわゆる税務のプロだけが決めたり関係したりしているわけではありません。その理由の一つには、第二次大戦後、シャープ使節団が日本にやってくるわが国への税制勧告を行って以来、わが国では申告納税制度を基本的な申告システムとして採用している事実などを挙げることができます。所得税法、法人税法、消費税法、さらには資産税関係の相続税法などのわが国の基幹的な税においては、納税者

自身が自分自身の納税額を確認してレポートをする、そういう申告納税制度を基本とする制度になっています。もちろん所得税の場合であれば、源泉徴収制度がサラリーマンの場合にはごく一般的ですので、そういう点では申告納税制度が果たしてどこまで維持されているかについては疑問も出されてはおりますが、建前としては申告納税制度がわが国の納税制度の基本であるというのが一般的な理解であり、そのように私どもも日頃から教えています。

先ほども申しましたように、申告納税制度においては、一人一人の納税者が、自分自身の納税額を確認して、レポートするわけですよ。ということは、自分が幾らの税金を払うかを納税者自身が決めなければなりません。そもそも、それが法の適用を前提とした話なのです。もしかしたら、この中には、租税法が如何に難しいとしても、その内容や適用については、自分たちには全く関係がないと思う方が、いらっしゃるかも知れません。でも、わが国の税制度では、国民一人一人が自分自身の責任で納税をする、そういうシステムになっているわけですから、そういう点では、国民一人一人が、実際その意味を理解して、納税しなければならないし、そのような義務を果たさないとしたら、それなりの責任をとらされることにもなりかねません。

もちろん中には、先ほどの話の中に出てきた脳科学者の先生のように、自分ではできないから税理士先生を雇います、というようなこともあるかも知れませんね。でも、やっぱり知らなければ、結局、そういうプロの方たちの手を借りなければなりませんから、皆さん方自身が知らないことから損をこうむる結果になるのではないのでしょうか。皆さんにそれなりの知識があれば、専門家とならずとも実際にそういう余計な負担をしなくてもいいでしょう。そういう意味では、知っていれば得をするとはいいましょうか、少なくとも損は

しないで済むだろうとは思いますが。

次に、「法律で書いてあること、書いていないこと」についてのお話をいたします。正直申して、私自身、所得税法や法人税法、その他の法律を読んでいて、租税法の規定では肝心なことになるほどハッキリと書いていないのではないかと、という感想を抱くことが度々あります。

たとえば、所得税におけるごくごく基本的な論点の一つは、所得税や法人税の課税対象である「所得とは何か」という問題であります。が、「所得」の概念自体は法律上何ら明確に規定されておりません。もっとも、正確な意味はよく分からないにしても、「所得」については、皆さん方にとっても何となく馴染みがあり、それぞれに具体的なイメージを持っていらっしゃることでありましょう。私は、初めて租税法を学ぶ学生諸君に対して「所得とは何ですか」という質問をすることがよくありますが、多くの学生諸君からは、「所得とは収入のことです」というような答えがたびたび返ってきたりいたします。厳密に言えば、所得と収入とは違いますし、少しでも租税法を学んだ人なら、両者が違うことは、むしろ常識に属する事柄といえましょう。経済学者の間では、所得を包括的に捉えて、「富の増加=担税力の増加をきたすすべての利得を所得に含める」いわゆる純資産増加説的な考え方が支配的であることが指摘されています<sup>7)</sup>。ただし、その一方では、法文上の定義規定を欠いていることもあり、定説というべきものがなかなか見出しがたいことも否定できません<sup>8)</sup>。

所得税法の第2条、法人税法や消費税法でも同じく第2条なのですが、そこには、いわゆる定義規定（それらの法律で使われる、法律上の用語の意味内容を解説している条文）が入っています。ですから、租税法上、意味の分からない言葉が出てきたときは、その定義規定をまず参照することになります。ただ、

所得税に関する用語で言えば、「所得」とは何か、「収入金額」とは何か、あるいは「必要経費」とは何かについて、あるいは、法人税に関する用語でも、「益金」とは何か、「損金」とは何かという、一番肝腎なことは、定義規定その他の箇所でも一切書いてありません。書いてあるのは、課税対象となる「所得」の範囲（所税7条）と併せて、何を「収入金額」に入れるべきか、何を「収入金額」から除くべきか、あるいは「必要経費」に入れるべきか除くべきか、「益金」あるいは「損金」に入れるべきか除くべきかについてだけです。本体自体は、何かははっきりしないけれども、そこに何を入れたらいいのか、あるいは出したらいいのかだけを書いておく、そういうようなスタイルになっております。

どうしてそうなっているのかと考えますと、一つには、あまりはっきり書いてしまうと困ることもあるのでしょう。といいますのは、ご多聞に漏れず、租税をめぐる世界では、上手く税法規定の裏をかこうと考える人達がたくさんいらっしゃるようでして、そういう人達にとっては、あまりはっきり書いてしまうと、それを逆手にとって上手く税逃れをすることができてしまう、そういういうこともあるのかもしれない。あるいは、これらの言葉は、あまりにも基本的で当然知っておくべきことだから、わざわざ書かなかつたし、書く必要もなかつた、そういうことかもしれないね。いずれにしても、租税法の言葉に関して悩ましいことの一つは、法文上の言葉の意味内容が、法律の中ではっきりと書かれているとは限らないという問題です。したがって、解釈によりその法律の意味内容をどう考えるかが、ここでもとても重要になってまいります。

さて、租税法の世界で議論されております一つの問題として、「租税法と私法」をめぐる議論<sup>9)</sup>があります。一例を挙げますと、私法上の取引関係などで使われている言葉が、租



税法の法律の規定の中でも同じように使われているような場合に、その言葉の意味内容をどう理解すべきか、という問題もありますし、当事者の締結した契約内容を租税法の規定の解釈適用にあたってどのように理解すべきか、というような問題も生じています。とくに、当事者に租税の負担を軽減する意図があったり、他の納税者と比べて税負担にある種の不公平が生じるような状況があったりしますと、租税法の適用関係がとくに問題とされたりいたします。

有名な裁判例としては、当事者の契約が売買なのか交換に当たるのかについて、租税法の適用上、どのように理解すればいいかが争われた事例<sup>(40)</sup>などがあります。この事例では、当事者間で売買契約が締結されておりますが、通常の場合、この種の契約においては、売買契約よりもむしろ交換契約を締結するのが一般的でありました。このようなケースでは、当事者の意図が売買契約を締結することにあつたことを尊重し、あくまでも当事者の締結した契約形式に従った理解の仕方をすべきでしょうか。それとも、一般的状況や当事者の真の意図を考えた上で、実際に多くの人が選択するような法律形式や契約状況に照らして、その当事者の締結した契約の内容を理解することも可能なのでしょうか。

一つには、私法上の世界で起こることについて、租税法が変にちよっかいを出してはいけないのではないかという考え方もあります。この考え方によりますと、租税法というのは、一般の市民社会で行われている私法上の取引や行為を、そのままの状態を受け止めて、それに対して、租税法を適用するにとどめるべきであり、それ以上に当事者同士が行った法律関係を租税法的立場から歪めたり変更したりすることは決してすべきでない、ということになります。それに対する考え方としては、租税法はそれ自体が独自の法分野であるから、租税法的立場から租税法をどの

ように適用するかは、むしろ、租税法に委ねられた領分の問題である、すなわち、租税法独自の立場から当事者の契約内容を考え、評価しても構わないのではないか、という見解も主張されてきました。とくに、他の人との租税負担の公平の見地からこの問題をどう扱うかについては種々の議論がなされており、学界においても一致した解答が示されているわけではありません。

ここで租税法の解釈論に話を戻しますが、租税法規で用いられている言葉の解釈に当たっても、租税法規で用いられている以上は、(仮に他の分野でその概念が用いられているとしても)あくまでも租税法の見地から、その意味内容を理解すれば良いのではないか、そのような考え方もありえます。それに対して、租税法における有力説は、他の法分野で(とくに私法において)用いられている概念を借用するケースでは、別意に解すべきことが租税法規の明文またはその趣旨から明らかでないかぎり、他の法分野におけると同じ意義に解釈すべきである、とされます<sup>(41)</sup>。租税法上、他の法分野で用いられた法律用語が登場するような場合に、皆が頭に思い浮かべるのは、他の法分野で用いられているような意味合いにおいてでありましょう。それが租税法独自の意味内容を与えられており、他の法分野とは違う意味内容で使われているとしたら、こういう法律の規定の下ではこういう結果になるだろうと思って行動した国民・納税者の立場からすると、その予測可能性が裏切られてしまう結果にもなりかねません。また、他の法分野とできるだけ統一した理解をすることは、法的安定性の見地からみて好ましいとの判断もあり、学説上広く支持されている見解となっています。

ただ、このような見解によるとしても、さらに若干の問題が残されているように感じます。私法上の概念を租税法が借用するのはよいとしても、実際には私法上の分野において

も、概念がそれほど確立していないケースが少なくないからです。議論が分かれると言うのは、どの法律の世界でもあり得るわけですし、法律用語にしても、全員が同じ意味内容で理解をしているかについても疑問が生じる余地がありましょう。また、概念の借用先を考える場合、他の「法分野」を超えて、他の「学問分野」にまで範囲を広げることは許されるのでしょうか。とくに、他の学問分野で、ある一定の意味内容で用いられている概念と同じ言葉が租税法上登場しているとした場合に、その分野における概念と同じ意味に解釈するのが、租税法律主義の観点からも好ましいということになるのでしょうか。

たとえば「金属マンガン事件」という裁判例<sup>(12)</sup>では、金属マンガンが地方税法上、電気ガス税が非課税とされている「合金鉄」にあたるかどうかという問題が提起されました。でも、法律家の立場からすると、金属マンガンが合金鉄にあたるかどうかという問題を考えてと言われても、一向見当も付きません。そもそも金属マンガン自体も見ることがありませんし、どのようなものが合金鉄で、何が合金鉄なのかということも分からないのですから。おそらく裁判官も同様で、そういう人達に、法律上用いられているからといって、金属マンガンが「合金鉄」にあたるかどうか問題を考えろと言っても、とても無理な話ですよね。そこで実際の裁判の場では、裁判官は、専門鑑定人を呼んで鑑定を求めることになります。金属マンガン事件でも、専門鑑定家として金属学者や冶金学者による鑑定が求められております。ところが、この事件の裁判では、金属学者の先生と冶金学者の先生との間で、判断が違ってしまったのです。結局、控訴審裁判所では、金属マンガンは合金鉄に当たらないことを前提に判断を下し、最高裁もその判断を認容しておりますが、この事件では、学問分野によって違う見解が採られている場合に、租税法としては、一体どう対応

し判断をしたらいいのか、そういう問題が提起されているように感じます。

また、「自動車」の意味内容をめぐっても、とてもおもしろい議論がなされてきました。日頃から自動車を見慣れている私たちからすれば、自動車というのはすごく分かりやすいような概念だろうとは思いますが。でも、どこまでが自動車で、どこから自動車でなくなるのかというのは、よく考えてみると、微妙な区別であるようにも思われます。たとえば、サイド・カーつきの排気量1000ccを超える大型自動二輪車は、バイクでしょうか、自動車でしょうか。また、前輪と後輪二つずつのタイヤの代わりに、横に長い、車の幅と同じ横幅のタイヤを前と後ろに一つずつ装着するような新しい車を作り走らせたなら、これは自動車なのでしょうか、それとも二輪車なのでしょうか。あるいは、掃除機に強力な馬力をもつエンジンを付けて、大きめの車輪にし、そしてこの掃除機に乗って走り回ったとしたら、これは自動車でしょうか、それとも掃除機でしょうか。何か変な話をしているように思われるかもしれませんが、地方税法上、軽油引取税の課税対象が「自動車の内燃機関の燃料」と限定されている（地税144条の2第4項）こととの関係で、「自動車」の意義が実際に問われたケースがかなり有ります<sup>(13)</sup>。それらの事例では、具体的には「炭化水素化合物とその他の物の混合物」であるガリアックスが軽油引取税の対象となるか否かが争われ、それとの関連で、自動車の意義と範囲が議論されました<sup>(14)</sup>。裁判所は、自動車取得税についての自動車の定義（地税113条2項）などを参考にして、「自動車」の定義を道路運送車両法に求めたようです。もっとも、国税と地方税という違いがありますが、石油ガス税法などの別の燃料税関係の税法では、また違う観点からの定義がなされている<sup>(15)</sup>ことなどを考えますと、課税すべき自動車燃料の範囲との関係で「自動車」の意義や範囲を決定するに

は、なお、微妙な問題があるように感じます<sup>(16)</sup>。

租税法においては、それぞれの法律の中で、必要に応じて定義規定を置いています。それでも、たまたま定義を置いていないようなケースでは、どういう意味内容であるのか、大変悩ましい問題を生じることがあります。租税法律主義の立場からいえば、租税法においては法律上の不明確さを一切なくす必要があるため、あらゆる場合を想定して法文を用意しておかなければならないという人もいるかもしれません。でも、意図的に定義をする場合は別として、「自動車」のような、ごく一般的な概念についてまで、すべての法律、あるいは税の種類が異なる毎に、すべての場所で定義を置くことを求めるとするのは、かなり無茶な話のように思われます。立法者としても、そこまではとても書ききれないものはありませんし、実際にも書かれていないというのが実情です。私自身は、そうだととしても、何ら憲法違反の問題を生じるとは思いません。ただ、そのような場合には、租税法規の意味内容を拡張したり、あるいは、ある程度柔軟に解釈したりして、法律規定の不足している部分を補う作業が、時として必要とされるかもしれませんね。それでは租税法においては、どこまでそのような柔軟な解釈をすることを認めても宜しいのでしょうか。

租税法においては、しばしば拡張解釈、類推解釈は許されないというような議論がなされます。でも法執行の厳格さが要求される度合いでは租税法を格段上回っているはずの刑法においてさえも、ある程度の類推解釈や拡張解釈は許されているというのが実情です。そうすると、人の生命や身体に直接関わる刑事法の世界においてもできることが、単なる財産権の問題に過ぎない租税法の世界でできないというのは、ちょっとおかしいのではないかと、そういう議論も出てきそうですね。ただし、多くの租税法の先生方はやはり、租税

法においては厳格解釈、できるだけ法律の文言に沿った解釈をすべきであって、みだりに拡張したり類推したりすることは許されない、というような主張をされているように感じます。その一つの理由は、納税者の税負担を軽減するような形で租税法の目的や趣旨にそった解釈を行うような必要性は、現実にはあまりなく、法の文言を逆手にとって税の負担を何とか免れようとする納税者の意図を妨げるためにこそ、類推解釈や拡張解釈が主張される傾向があるからではないかと、とも思われます。もちろん、それなりに正当な根拠を示しうるならば、趣旨解釈などもできると一般には理解されてもいますが、租税法律主義の趣旨などを考えますと、拡張解釈などに対しては、どうしても厳しい解釈態度を取らざるをえない、というのが実際の状況でありましょう。

### 3 グローバル化時代の租税法

話を少し先へ進ませて、「グローバル化時代の租税法」という問題に入って行きたいと思えます。“租税法は宇宙の果てまで追いかける？”という非常にセンセーショナルなタイトルを副題として示しましたが、最初にいくつかの質問をいたします。

わが国の法律（または租税法）は、わが国の範囲内だけで適用されるべきでしょうか、あるいは、実際に適用されているのでしょうか。わが国の法律を、よその国においても適用することは可能なのでしょうか。それとも、できないのでしょうか。

私が考えますのに、それらの問いに対する答えは、要するに「それは法律の書き方次第である」ということになりましょう。

たとえば、公職選挙法という選挙関係の法律がありますが、公職選挙法においては、在外投票を認めていますよね。このように海外に在住している人も投票をすることができる

ということからして、明らかに公職選挙法では、日本国内での投票行為だけにとどまらず、海外における投票行動なども視野に入れて、法律を適用する定めになっているということになりましょう。租税法も同じであって、法律の定め方次第では、海外在住の人に法律を適用することも可能となります。

わが国の所得税法の定めによりまして、非永住者以外の居住者、すなわち、国内にずっと永住する意思を持って1年以上継続して国内に居所を有する、あるいは永住の意思をもって国内に住所を有する個人の場合には、無制限でその所得について課税の対象とされています。要するに、非永住者以外の居住者である皆さんが、月で稼ごとと火星で稼ごとと、とにかくどこかで所得を生じているならば、それがどこで稼いだものであると、わが国の課税をするのだというのが基本的なわが国の所得税法のスタンスです。また、法人税法においても、内国法人の場合には、所得税法における非永住者以外の居住者と同様に、世界のどこで稼ごとと、わが国の法人税上の納税義務が課されています。

もちろん、法律上の納税義務があるかないかと、現実に税を執行できるかどうかとは、別の話となります。日本の税務官庁なり税務職員なりが、当然によその国まで行って税金を取り立てる、そのようなことができるわけではありません。もし、それを認めるならば、他の国とわが国の間で徴税権のぶつかり合いが生じることにもなりかねませんので、わが国の課税庁や税務職員は、国内でのみ徴税権の行使ができるという建前になっています。また、「国内」をどのように理解するかという問題とも絡みますが、わが国の領土・領空・領海内であっても、現実には我が国の法律が及ばない、適用されない場合も出てきます。たとえばアメリカ大使館や米軍基地内では、日本の法律は適用されません。そうすると、所得税法でも法人税法でも、それぞれの法律

が適用されない（正確な言い方ですと「施行されない」）限りは「国内」ではなく、「国外」となり、結局、よその国における同じ取扱いがなされることとなります。そのような取扱いをする前提にしましても、また、そういう租税法の適用範囲に関しましても、基本的には、すべて法律の定め方で定まってまいります<sup>(17)</sup>。

租税法の研究や教育に当たって、国内における租税法と国際的な関係で取り扱う租税法とは多くの場合に分けて論じられていますが、居住者である個人や内国法人が国際的取引活動に従事するような場合などでは、国際条約の適用関係が問題とされると同時に、わが国の法律がどう当てはまるのかが問題とされることもあります<sup>(18)</sup>。

實際上、国内法と国際条約との関係なども、しばしば問題とされます。国と国との間である種の国際的なルールを決めることはしばしばありますが、同時に、わが国で取引を行っている限りでは、わが国の租税法の適用が問題とされますので、そういう時に、国際的ルールが優先的に適用されるべきなのか、それともわが国のルールが適用されるべきなのか、そういう問題が常に生じます。これも実は、租税法学者の間で見解が分かれうるところです。国際的な問題が絡んでいる以上は国際ルールでものを考えるべきであるし、国際的常識が当然優先されるべきである、という見解も当然にありえます。ただし、わが国の裁判所は、むしろ、国内での課税問題が生じており、国内法の適用によって問題を解決できる限りでは、国内租税法の適用関係として問題を考えるべきだという考え方を取っているようです。国際的な取引について言いますと、実際の裁判では、外国における取引相手方との間で、現地語（外国語）でもって取り交わされた契約条項については、基本的に日本語に訳した上で国際条約や国内法の適用を考えることが多いのですが、問題は、外国でたと



え同じ言葉を使うとしても、その国では私たちが理解しているのと本当に同じ意味で、その言葉が使われているのかがよく分からないケースも、実際にはあるのではないのでしょうか<sup>(19)</sup>。さらに、わが国が参加しており、国際取引においても条約解釈の基準とされることが多い OECD モデル条約コメンタリーなどについても、OECD に参加していない国との間での取引関係については、どのように用いるかが議論の対象となったりすることもあります<sup>(20)</sup>。

一方、外国法人の国内における経済活動については、国内租税法の解釈適用の問題が生じると同時に、国際的な観点からも議論の対象となるようなケースも起こりえます。そういう意味では国際租税法と国内租税法とは全く別物ではなくて密接に関係しており、時に両者が同次元の問題として論じられる可能性があります。

また、どの国の法令を基準にして裁判所は判断を下したらよいのか、という、いわゆる準拠法をめぐる議論もしばしばなされています。有名なケースとしては、アメリカのニューヨーク州法に基づき設立された LLC（有限責任会社）の行った不動産賃貸業に関する収益や預金利息収入などは、出資者の不動産所得雑所得なのか、それとも法人としての LLC 自体に帰属する所得として扱うべきかが論じられたケース<sup>(21)</sup>があります。わが国では「組合」という言葉を使っていますが、それがアメリカにおける組合（いわゆるパートナーシップ）と、全く同じかどうかという、そこには微妙な違いが存在しているような気がいたします。しかも、平成 17 年に「有限責任事業組合契約に関する法律」（いわゆる LLP 法）が制定されたり、平成 18 年に会社法中で合同会社（LLC）が規定されたりする以前のわが国の法制度では、ニューヨーク州法でいう LLC などに相当する組織は、まだ立法上登場しておりませんでした（仮にあつ

たとしても、わが国でいう LLC とニューヨーク州法でいう LLC との同異性などをめぐっては、いろいろな議論があるところでしょう）。したがって、外国で設立された法人・団体組織に関して、わが国の法律がどこまで適用されるのか、また、そのような組織の性質を当時の立法の下でどのように理解したら宜しいのか、裁判所が判断を下す際にはいずれの国の基準で問題を考えるべきなのか、というようなこの事例により提起された問題への裁判所の判断がとりわけ注目されました。ちなみに控訴審判決では、ニューヨーク州法の規定などを参照した上で、「自然人とは異なる人格を認められた上で、実際にも、その名において、財産を所有、管理し、契約を締結するなど、控訴人・・・からは独立した法的実在として存在しているのであるから、我が国の私法上（租税法上）の法人に該当すると解するのが相当である」として、わが国においては「法人」として取り扱うべきであると判断しています。

その他、便宜的に外国に船籍を置いてはいるものの、実際には内国法人が所有している船舶などについては、どこの国の法律を適用すべきか、というような問題もしばしば提起されます。パナマに便宜置籍をしていた船舶の賃貸契約をケイマンの現地法人との間で締結したいわゆる船舶リース事件<sup>(22)</sup>では、組合設立契約の内容などを精査した上で、裁判所は、納税者が参加したパートナーシップはわが国の民法上の組合契約として成立していると判断しました。また、船舶の便宜置籍国（パナマ）に本店を置くペーパーカンパニーの設立に関するツインブライト事件<sup>(23)</sup>の控訴審判決では、そのようなペーパーカンパニーが租税特別措置法で規定する「外国特定会社」に該当することを認めた上で、タックスヘイブン税制の適用を認めています。

グローバル化時代といわれる現代社会においては、国際的な枠組みを超えた資本提携等



の動きがごく日常化しておりますが、各国の租税法がそれに十分対応化しているかについては、なお疑問の余地があります。租税がそれぞれの国の財政を支える基盤であることから考えますと、各国の租税法には、それぞれの国の思惑や個別的事情を反映して、なお、いろいろな点での違いが残されていくのではないのでしょうか。もちろん、OECD などを通じた国際基準の統一化への動きは、一層推進されていくことでしょうし、国際条約の締結などを通じての各国間あるいは国際的な租税法のすり合わせも積極的に行われていくことでしょう。ただし、そのような努力には限界があり、すべての国際的な課税問題を予め定めた条約等で解消することは、不可能といわざるをえません。条約にしても国内法にしても、国際取引や海外投資案件への適用や解釈をめぐる議論は、今後ともますます活発化していくのではないのでしょうか。

#### 4 情報化と租税法

今日のわが国においては、コンピュータが普及しまして、それこそ、どこの家庭にもごく当たり前のように置かれている道具となっております。税務の処理などにも、大いにコンピュータが導入され、情報機械化がきわめて進んできました。こういう状況の中で起きてくるいろいろな問題、そして、新しい動向に対して租税法としてはどのように対応したらいいのか、そういう観点から、以下では若干の問題を取り上げてみましょう。

税務情報に関していいますと、まずは、良質の情報をどれだけたくさん手に入れることができるかが、いわば古いタイプの税務行政における目標であり、理想でもありました。これは我々の仕事においても同じであって、いかに早く、他の人よりも早く新しい情報を手に入れて、それを自分の知識・情報として蓄えることができるのが、仕事の成果を挙

げるためにも、とても重要な役割を果たすという時期もありました。以前と比べますと現在は、得ようとすれば大量の情報を手軽に手に入れることができ、しかも、国際的情報も、国の枠を超えてリアルタイムで入手できるような時代になっております。そういう、情報が極めて大量に入ってくる時代になると、逆に集めることではなくて、それをいかに管理をし、分類・整理をしてそれを使うことができるのか、また、状況によっては、如何にいろいろな情報なり資料なりを整理することができるのか、むしろ大変重要な意味をもたらすこととなります。

それとともに、行政と国民との間で情報をいかに共有するのか、そういう問題も出てきます。行政としては国民の持っている情報をできるだけ把握しておきたいと考えるのは、いわば当然のことと思います。一方、国民の側からしますと、納税者の誰もが自分に対する課税が果たして正当であるかを客観的に知りたく思うでしょうし、税の使い道等を含めて、国の財政状況についてもその情報を包み隠さず伝えて欲しいと考えとしても、これもまた当然のことでしょう。それと併せて、税務組織が、自分に関する情報をいかに把握しているかどうか、そして、税務当局の把握している情報が果たして正しい情報であって間違っていないのかどうか、それがとても大きな関心事となってまいります。国民に対して常に新しい情報の提供を求められる税務当局としては、国民の声に答えるためにも、国民のいろいろな問い合わせに対して答えるシステムを開発し、充実させる努力を重ねるように感じます。

新しい民主党政権の下での税制調査会がどうなるのかよく分からないところがありますが、ここ十年來の税制調査会などの資料の状況をみますと大きな変化を感じます。従来でしたら税制調査会の内部資料などは、ほとんど外部へ出てきませんでした。したがって、

昭和30年代の国税通則法改正に際しての資料などが、すごく高い値段で古本屋に出回り、それをなげなしの予算をはたいて必死になって集めたことなどを昨日のように思い出します。だけど現在は、財務省の方から、税制調査会の報告書や参考資料なども必要に応じて送ってくださる、あるいは、コンピュータを通して、簡単に情報を取り寄せることができる、そういう時代になっているわけです。ある意味では情報公開、それから情報の提供、それらがきわめてスムーズに行われている時代なのではないか、そういうふうな気がします。

ただ先ほども申しましたように、そういう情報が多く出される時代、言い方を変えますと、情報過多時代とでも申しましょうか、そういう時代になってきますと、大量な情報の中でも、本当に質の良いものを選ぶ、それを、いつでもファイリングなりまたは分析して使える状態にする、つまり管理と分類整理の必要性がもつ重要性が格段に増してきた、そういう気持ちがより強くなってまいります。それと、これも当然のことでありましょうが、税務情報は、あくまでも個人の情報の集積でもありますので、個人のプライバシーへの配慮が今まで以上に要求される時代になってきたことも確かです。

そのことと関連して、わが国でも以前から論じられています問題の一つが、納税者番号制度の導入をめぐる問題でありました。すなわち、納税者にそれぞれ番号を割り当てて、その番号の下で情報をファイリングします。そして、その番号を入力しさえすれば、その人の情報は、全部出てくる、そういうシステムの導入です。

そのような議論をする際に、しばしば引き合いに出されますのは、アメリカにおける社会保障番号制度であります。アメリカの社会保障番号の場合は、申請して番号を取得することになりますが、その番号を与えられます

と、あとは、銀行へ行くにもその番号を提示しなければなりません。州によっては、社会保障番号をそのまま運転免許証の番号とするケースや、免許を受ける人の希望に応じて、運転免許証の番号を社会保障番号とすることを選択させているところもあります。

アメリカ社会で生活するに際して、社会保障番号の有無は、生活の便利さにも大いに関わってまいります。たとえば、アメリカで銀行に預金しようとする、先ず聞かれるのが社会保障番号を持っていますかということです。持っていないとどうなるかといいますと、仮に銀行が預金を受け付けたとしても、それに対する税金が重くなるシステムになっています。つまり社会保障番号を提示しないと、確か30%くらいだったと思いましたが、それだけ重い税負担が利子について課せられることとなります。このように、銀行に預金するにしても、土地を取引するに際して登記所での登記をするようなケースであっても、社会保障番号を提示しないと一切認められない、あるいはペナルティ的に負担が増えるということになりますと、逆にその番号さえ把握していれば、国民の取引が非常にはっきりと全体に見えやすくなる、そういうことでもありましょう。

電子申告もそうですが、わが国でもこういう番号制度は、税務の効率化、あるいは公平を図るという観点からは、大変有効な切り札になり得る制度ではないかと思っています。その反面、先程も言いましたように、情報の漏洩や国民のプライバシー侵犯については、ものすごく注意をして、そのような問題が起こらぬよう、何重ものセキュリティシステムを用意する必要があります。また、そういうプライバシーとの関係で言いますと、いわば国民が経済的に丸裸にされてしまう、そういう問題も片方ではありうるわけです。ですから、これまでの議論においても賛否両論がきわめて分かれておりました。

いずれにしましても、電子申告の場合もそうですが、このような制度は、どちらかというと、課税当局または税務組織にとっては大きなメリットを持つ制度なのではないかなとは思っています。そういう意味で、何か国民にとっての大きな餌と言いましょか、余程のメリットがないとそういう制度への協力と言うのはできかねる、国民の側としてはそういう考え方もありうるかもしれません。

皆さんもご承知のことでしょうが、シャープ勧告の下で青色申告制度が導入された時には、国民が青色申告制度を利用する気にさせるような工夫なり、種々の試みなりがなされたものです。現在でも、特典とまでは言わないまでも、青色申告の選択をした人達には税務上のメリットがあるとよく言われます。青色申告の場合、納税者側には、帳簿書類をきちんと保存し、それから適正に記帳をしなければならない義務が課されています。また、いつでも税務署長から求められたら帳簿書類を提示し、またその裏づけとなる証拠資料などを示す必要があります。逆に言えば、青色申告納税者の場合は、それだけきちんとした、帳簿のつけ方をしている、あるいは裏づけとなるような資料をきちんと保管して、必要に応じていつでも出せる状態にしておく、だからこそ、その申告内容については信頼が置けるのだということになりましょう。

したがって、青色申告納税者については、その信頼に基づいて、特別な制度の利用を認める余地が出てくることにもなります。たとえば損失について繰越控除を認めたり、あるいは課税処分をする際には、きちんとその理由を書くことを法律が求めたり、さらには、専従者控除の制度でもそうですが、青色申告にかかる専従者控除の場合は、通常の給与と同じ分の給与の支払が認められているのに対して、一般の白色申告納税者については、年間50万円、あるいは80万円という非常に限定された範囲でしか専従者控除が認められな

い、というような制度の仕組みになっております。そういう意味で青色申告の場合はいろいろなメリットが提示されているといえましょう。

さて、この税大の廊下にもe-Tax推進のためのポスターが貼られています。その他の機会でも、しばしばe-Tax普及のキャンペーンなどを目にするのが少なくありません。そのことなどを見ましても、税務当局側の制度導入に向けての意気込みや熱意は、ヒシヒシと伝わってまいります。ただ、電子申告を導入することのメリットは、納税者側と言うよりは、圧倒的に課税する側にとってメリットが大きい制度のように感じます。それなのに、制度導入に協力した電子申告をする納税者に対して現在与えられているメリットとしては、若干税金が安くなる控除制度が認められるのみでして、制度の導入にそれほど大きな魅力があるわけではありません。それでも一般への普及度は、着実に上がっているようですが、もう一つ効果を挙げるためには、国民がこのような制度に協力する気になるような、思い切った対策が必要なのではないかとも思います。できるだけコストをかけずに電子申告を推進したい、という税務当局のご意図には反することをお話ししたかもしれません。でも、納税者番号制度の導入も同様だと思いますが、国民自身には余りメリットにならない、しかし税務側には大きなメリットがあるという制度を導入するに際しては、国民の気持ちを大きく動かすような、思い切った政策的配慮が時には必要とされるのではないか、という気がいたします。

## 5 国民が理解できる租税法の構築を目指して

### 一裁判員時代の租税法一

最後に、裁判員時代に対応する租税法の観点からの話をしておきたいと思います。司法

制度改革への動きを受けて、平成16年からわが国でも法科大学院（いわゆる日本型ロースクール）が発足しまして、それと共に、平成19年からは、新しい司法試験制度が導入されました。そのことは、私ども租税法を学ぶ者にとっても大変大きな意義があります。と申しますのは、なんと申しても新司法試験では「租税法」が新たに選択科目の一つとして採用されたからです。これまでの（旧）司法試験ではどうだったかという、もちろん租税法という科目は試験科目には入っていませんでした。したがって、ごくわずかな例外を除いて、司法試験を受ける人達は、まず私の授業などに出てきたりはしませんでした。なぜなら租税法のように非常に面倒くさくて、複雑なことを勉強しても時間をとられるだけでしょうし、しかも試験には何の役にも立たないとなりますと、彼らにとっては全く無駄な時間を過ごすと思えなかったからであります。

でも、皆さん方が会社を営んでいるとすれば、どういう弁護士さんからアドバイスを受けたと思うのでしょうか。税法について全く知識がない、したがって、どういう取引をしたら税法上有利になるのか、あるいはその取引についてはどのような課税関係になるのか、そういうことについて全く分からない、そういう法律家からアドバイスを受けたと思うのでしょうか。皆さん方もそうでしょうが、一般的に考えると、世の中の人たちが求める法律アドバイザーというのは、企業の水先案内人として、的確にどのような取引を選択したら、どのような課税状況になる可能性があるのかを含めて、的確にアドバイスしてくれるような、そういう人たちのことではないでしょうか。

この点、アメリカのように経済感覚が極めて発達している国においては、事情が異なります。例えばアメリカのロースクールでは、租税法はごく当たりまえのように誰もが学ぶ

科目の一つになっています。通常、連邦所得税法という科目がどのロースクールにおいても一年生科目として置かれています。つまり真っ先に連邦所得税法をほとんどの人が勉強するシステムになっています。私自身、これまでに何回かアメリカのロースクールを訪れる機会を持ちましたが、どのロースクールでもその点については全く変わっていません。もちろん、各州の司法試験科目には租税法も入っておりますし、租税法を必修科目としているロースクールもありましたが、ほとんどの学生が租税法を履修する理由は、単にそれだけに止まるわけではありません。私の見るところ、多くの学生が租税法を学ぼうとする動機は、むしろ、租税法を全く知らない法律家は、アメリカ社会では何の役にも立たない、という考えが徹底しているからではないかと思われまます。

ところが、日本の場合には状況が違っていて、先ほども申しましたように、そもそも司法試験の科目には入っておりませんでした。また、新しく司法試験をパスした、これから弁護士になったり、裁判官になったり、検察官になったり、そういう法律家の卵というべき人たちに対して、どういう租税法教育が行われてきたかと申しますと、現在は司法研修所で1年間の修習をすることになっていますが、2年間の修習を行っていた以前の状況においても、その2年間の修習でも、ただの1時間も租税法の修習は行われていませんでした。これも重要な科目ではありますが、行政法でさえも、当時は、司法試験の科目に入っていながら、2年間で2時間しか修習時間が割り当てられておりませんでした。皆さん方がこうやって私の話を聞いている時間の程度の修習で、終わってしまったわけですね。ということは、租税法を全く知らない裁判官、租税法を全く知らない弁護士、そういう人達が法廷で租税法の問題を考えてきたわけですから、私が大学院に入りまして、初めて租



税法を勉強し始めましたのは昭和40年代の半ば頃です。指導教授からの示唆で、今まで全く考えても見なかった「租税法」を勉強することになりまして、まずは神田の古本屋に行き、とにかく一生懸命租税法関係の本を集めようといいました。その当時のことで印象に残っておりますのは、租税法関連の本が棚の一隅にほんの少しだけしか置かれてなかったこと、しかもその数少ない書物の中でも、そのほとんどは税務行政や税務会計に関する本で、それらがほんの数冊だけ並んでいたことを、昨日のように覚えています。当時は、やっとな租税判例百選の第1版や田中二郎先生の「租税法」が有斐閣全集で刊行された頃でして、租税法の実体的な中身に関する本と言うのは、その他では若干の例外を除いて、ほとんど皆無といってもいい状況でした。東大出版会が出しておりました金子先生の白表紙の講義プリントなどは、とても貴重な租税法の情報源でありました。その当時は、租税法とは一体どういう学問なのかさえよく分からずに勉強を始めた状況だったというのが正直なところです。もちろん、その多くは私自身が不勉強であったということに基因しているわけですが、その一方では、わが国の司法制度や法学教育の現場さらには出版界での、租税法とその重要性に対する無理解と認識不足等によっていた面が、実際には大きかったのではないかと思います。

それでは、当時における租税事件数が少なかったのかといいますと、国税不服審判所が発足するまでは、行政事件関連の出訴事件数の中でも飛び抜けており、行政事件の半数以上は租税事件が占めていました<sup>24)</sup>。そういう点では、租税に関する紛争は飛び抜けて多かったのに、社会的需要に対する法律界・法曹界の対応はきわめてスローで、その意識や認識度合いは、きわめて薄弱であったとしか言いようがありません。それが数年前からの新しい司法改革の動きを受けて司法試験の制度

が変わり、私自身はこれからの租税法の将来は、明るいのではないかという期待と希望を抱いております。なぜかといいますと、司法制度改革の下で、租税法が司法試験の選択試験科目の一つとして新規に採用されることになりました。それにつれて、ロースクール等で租税法を受講する人達（とくに新法曹を目指す人達）が確実に増えているからです。実際には、新司法試験の合格者のうち選択科目に租税法を選択した人の数は、大体5%前後となっています<sup>25)</sup>。数でいうと、租税法を選択する合格者は、毎回100名前後となります。

1年間に100名という数は、それほど多くは感じられないかもしれませんが、でも100名の合格者の背後には200名から300名の受験者がいる勘定になります。また、その背後には、その5倍から10倍の租税法受講生がいるわけです。私が実際に担当しているロースクールの授業に際しても、大体年間20名から30名の数の人が租税法の授業を聞きに来ています。そういう、司法試験合格者だけではなく、それ以外の租税法の講義を聴く機会がある方々を含めると、その数は非常に多くなると思います。全ロースクールを合わせると、おそらく少なくとも年間では1,000名以上の人が、何らかの形で租税法に触れながら、法律関係の仕事につくべく勉強をしている、そういう勘定になってくるかと思えます。租税法の新しい知識を身につけ感覚を養った人たちが、これからの法曹界などで活躍することと併せて、今後そういう人たちが着実に輩出されるという、そのことがきわめて重要なのではないのでしょうか。

この講演を始めるに当たって、“まずは、知ることから始めよう”と申しましたが、今までは租税法の「そ」の字も知らずに出て行く法曹家ばかりだったのが、これからは、租税法を学び、あるいは、租税法の内容をよく理解して出て行く人達がますます増えまいま



しょう。また、租税法の雰囲気なり議論なり、そういうものに接する機会や経験を持った方々が、法律と関係の深い世の中に出て行ってくれるというのは、租税法学界にとっても大変心強い次第だと思っています。もっとも、私自身は、新しい法曹にとって租税法は標準装備ではないか、つまり、それは知っておかなければならない必然の知識ではないかなど、手前味噌ではありますが、そういうふうと考えております。租税法の知識がないとすれば、結局、必要な場合には他の人を頼まなければなりませんよね。そういう意味では法律商売をすとしても、十分な稼ぎがあがらないという話になってくるのではないのでしょうか。そういう意味でも「(租税法を) 知らなければ損をする」、当然にそういうことになるのではないかとも思います。

それから、最近では裁判員制度が導入されて、とくに刑事法の分野では、裁判員に対して分かりやすく言い換えるための話し方や表現方法などが模索されているところです。そういう刑事裁判における動向は、必然的に他の法分野にも影響を与える可能性があります。そればかりでなくて、租税法でも、同じように、できるだけ分かりやすい言い方を心がけ、一般の人にもできるだけ分かってもらよう努力する必要が常にあるのではないのでしょうか。つまり、今までのように、プロだけが分かっていたらいいというようなそういう時代ではなくて、誰もが理解できる、そして分かりやすい、そういう租税法の時代に入ってきているのではないかと思う次第です。

今回の講演会の受講者の中には、プロの方もいらっしゃることでしょう。そういう方々に対してとくにお願いしたいのは、できるだけお客さん、といいましょうか、一般の方に分かてもらえるような言い方をすることを試みて下さい、ということです。私自身も、常々、それをモットーにしております、こういう機会でも皆さん方にできるだけ理解し

ていただけるような形でお話をしてきた積もりです。そのためには、言葉をできるだけ一般的な言葉として置き換えるような、そういう言い換えの工夫が当然必要になりましょう。ただ、租税法の専門用語を言い換えようと致しますと、どうしても正確さの点で問題が生じるおそれがあります。租税法が使っている言葉を分かりやすく言おうとした場合に、具体的な条文の定義規定などで書いてあることとかなりニュアンスが違う言い方になってしまうところがあるわけです。たとえば、私なども「棚卸資産」については、学生諸君に分かってもらうため、お店屋さんなどで取り扱っている商品など、つまり売り買いされることを前提とした品物が棚卸資産ですよ、というような言い方をすることがよくあります。でも、そういう言い方を致しますと、所得税法などの定義規定で書いてある「事業所得を生ずべき事業に係る商品、製品、半製品、仕掛品、原材料その他の資産・・・で棚卸しをすべきもの」云々というような定義の仕方とはかなりかけ離れた、中身はそれほど違いはないとしても、条文のイメージとはかなり違うイメージでの説明の仕方になってしまうという問題を抱えることとなります。そういう点では、正確な条文に従った言い方と、それを簡略化し、誰にでも分かてもらえるような言い方をすることとの間で、どのようにバランスを取ったらいいのか、また、法文と置き換え言葉との関係をどう結びつけて説明をしたらいいのかという点で、常々頭を悩ましてまいりました。結局は、租税法の分野においても、刑事法の分野と同様、専門家を中心として何人かの人達に集まってもらい、一般の人たちにも分かりやすい租税法用語の言い換え例を示してもらい、そしてその内容を大方の批判を仰ぎながら練り直す、そういう作業を続けながら、国民の共感が得られるような新しい言葉遣いについてのコンセンサスを形成するよう、地道な努力をしていくしかない

のかもしれませんが。

おわりに

－租税法を「考える」－

以上、1時間半にわたって思いつくまま、ごく取り留めのないお話をしてみました。「租税（あるいは租税法）を考える」と言いますが、それは、何もプロだけに任された仕事ではありません。むしろそれは、国民の皆さん一人一人が、自分自身の問題として、主体的に向き合っていく必要がある事柄ではないでしょうか。納税申告などもそうですが、租税法を解釈し適用するという作業は、税理士さんや会計士の先生方、私どものような租税法学者など、一部の限られた人たちだけがやっているわけではなくて、皆さん方が、自分達の日々の生活の中で知らず知らずのうちになさっていることでもあります。また、その結果は、着実に自分自身に返ってまいります。そういう意味では、何もかも人任せにして、それで済んでしまうような話とは、とても思えません。むしろ、皆さん自身が、自分たちの負っている租税と納税の義務について、ある程度知って理解をする必要がありますし、それなりの努力をする必要もあります。これが本日の私の話の眼目でもあります。ご清聴、誠に有難うございました。

- (1) 国勢調査は5年ごとに行われており、この数値は前回実施された平成17年の国勢調査の結果によっている。
- (2) たとえば、金子宏・租税法（第14版）（弘文堂・2009）68頁以下参照。
- (3) 金子・前掲注（2）書130頁以下は、納税義務の成立要件という観点から、各租税に共通する課税要件として以上の5項目を取り上げている。なお、最高裁は、「日本国憲法の下では、租税を創設し、改廃するのはもとより、納税義務者、課税標準、徴税の手続はすべて前示のとおり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。」とする（最高裁（大）昭和30年3月23日判決・最高民集9巻3号336頁）。その他、税徴収の方法を法定事項とした例として、最高裁（大）昭和37年2月21日判決・最高刑集16巻2号107頁参照。

- (4) 正確には、「課税資産の譲渡等の対価の額」等である。消費税法28条参照。
- (5) 法律の世界では、しばしば抽象的な言葉が使われている。たとえば、憲法に登場する「公共の福祉」などは、その典型的な例であろう。
- (6) なお、金子教授は、「法の執行に際して具体的な事情を考慮し、税負担の公平を図るため」には、不確定概念を用いることも「ある程度は不可避であり、また必要でもある」とされる（金子・前掲書71頁）。
- (7) 金子・所得概念の研究（有斐閣・1995）、同「所得概念について」税経通信25巻6号55頁以下参照。
- (8) たとえば田中二郎教授は、「所得の意義」について、「所得税法上、別段、定義的な規定はない」ことから、「所得税制度の目的に照らして、学問的に規定するほかはない」と述べると共に、「所得の定義」に関する「学説は、きわめて様々で、定説というべきものは見出しがたい」とされる。田中・租税法〔新版〕（有斐閣・1980）415頁。また、金子教授も、「何が所得であり何が所得でないかについての判断は、多くの場合、常識によって支えられているにすぎない、というのが実情である」ことを指摘する（前掲・所得概念の研究10頁）。なお、同教授は、法律家の間では、経済学者の主張する形で法律上所得を定義することが「技術的に」困難であるとの見解も示されている（前掲・税経通信25巻6号57頁）。
- (9) この問題については、さしあたり租税法研究第6号「租税法と私法」所掲の諸論文および水野忠恒・所得税の制度と理論－「租税法と私法」論の再検討－（有斐閣・2006）参照。
- (10) 第一審・東京地裁平成10年5月13日判決・判例時報1656号72頁、同控訴審・東京高裁平成11年6月21日判決・判例時報1685号33頁、上告審・最高裁（二小）平成15年6月13日決定・税務訴訟資料253号（上告不受理）。
- (11) 金子・前掲租税法106頁参照。金子教授は、その理由として、租税法主義=法的安定性の要請に合致していることと共に、納税義務が生ずる

もとなった経済活動や経済現象が第一次的には私法によって規律されていることを挙げられる。

- (12) 第一審・山形地裁昭和46年6月14日判決・訟務月報18巻1号22頁、同控訴審・仙台高裁昭和50年1月22日判決・行裁例集26巻1号3頁、同上告審・最高裁(三小)昭和53年7月18日判決・訟務月報24巻12号2696頁。
- (13) 第一審・東京地裁平成15年1月22日判決・判例時報1824号17頁、同控訴審・東京高裁平成15年9月24日判決・LEX/DB、同上告審・最高裁(二小)平成18年6月19日判決・判例時報1940号120頁参照。この他、同種の事例として、さいたま地裁平成15年6月25日判決・判例地方自治253号29頁、横浜地裁平成15年10月1日判決・判例地方自治259号25頁、広島地裁平成15年11月18日判決・LEX/DBなどがある。
- (14) 裁判例では、道路運送車両法2条2項で定める自動車の意義(「原動機により陸上を移動させることを目的として製作した用具で軌条若しくは架線を用いないもの又はこれにより牽引して陸上を移動させることを目的として製作した用具であって・原動機付自転車以外のもの」と、同4条が定める「軽自動車、小型特殊自動車及び二輪の小型自動車」を除いている自動車の意義のいずれが適用されるかが争われた。
- (15) 石油ガス税法は、同法上の「自動車」を「原動機により陸上を移動させることを目的として製作した用具で軌条又は架線を用いないものをいう。」と定義する(同法2条2項)。
- (16) その他、「小型普通乗用四輪自動車」の意義をめぐって争われた、最高裁(三小)平成9年11月11日判決・判例時報1624号71頁(レーシング・カー事件)なども参考になろう。
- (17) 具体的には、所得税法2条1項1号や法人税法2条1項1号で、「国内」、「国外」の定義を、それぞれの法律の「施行地をいう」、「施行外の地域をいう」と定めていることに基づいている。
- (18) 国際租税条約の国内的適用については、木村弘之亮・国際租税法(成文堂・2000)37頁以下、水野・国際条約の制度と理論(有斐閣・2000)81頁以下等参照。
- (19) たとえば、外国では「租税」として扱われているとしても、それがわが国における「租税」と同

様の性質を有するかについて争われたケースとしては、損保ジャパン事件(第一審・東京地判平18.9.5 訟務月報54-10-2463、同控訴審・東京高判平19.10.25 訟務月報54-10-2419)や台湾の土地増値税をめぐる議論(東京地判平16.7.14 税務訴訟資料254号順号9697)などがある。また、日本ガイドント事件(第一審・東京地判平17.9.30 判例時報1985-40、同控訴審・東京高判平19.6.28 判例時報1985-23)では、「interests」や「participate in the business」などの契約書における文言をどう訳すかが、裁判上の議論の焦点になっている。

- (20) たとえば、シンガポール子会社に対するタックスヘイブン対策税制(租税特別措置法66条の6、同40条の4第1項)の適用に当たり、日星租税条約違反の有無が争われた事例(最一小判平21.10.29 裁判所時報1495-1、最二小判平21.12.4LEX/DB参照)では、当事者の主張としてそういう論点が出されている。
- (21) 第一審・さいたま地判平19.5.16LEX/DB、同控訴審・東京高判平19.10.10。
- (22) 第一審・名古屋地判平17.12.21、同控訴審・名古屋高判平19.3.19。
- (23) 第一審・松山地判平16.2.10 訟務月報52-2-690、同控訴審・高松高判平16.12.7 訟務月報52-2-667。ちなみに同事件の裁決例(国税不服審判所平13.12.21 裁決・裁決事例集62-293)は、「外国法人の設立要件に関する事項である以上、その外国法人の設立準拠法に沿って判断することが相当である」と述べている。
- (24) 続々行政事件訴訟十年史(上)(法曹会・1981)3頁によると、昭和43年度における第1審新受行政事件数2,568件のうち、租税事件は1,335件(52.0%)を占めており、その後の10年間でも、ごく例外の年を除いて、新受事件数では行政事件のうち20%前後から30%以上を占めている。
- (25) 法務省のホームページによると、平成19年の新司法試験受験者(採点対象者)4,597名中、租税法選択者は236名(5.1%)、同年の合格者1,851名中では租税法を選択した者が100名(5.4%)、平成20年の新司法試験受験者(採点対象者)6,238名中、租税法選択者が308名(4.9%)、合格者2,065名中租税法を選択した者の数は100名(4.8%)、平成21年の新司法試験受験者(採点対象者)7,353名中、租税法選択者は344名(4.7%)、

---

合格者 2,043 名中租税法選択者は 97 名 (4.7%)  
という結果に、それぞれなっている (法務省「新  
司法試験の結果について」より)。