

租税法の基本原則における「合法性の原則」の 位置付けの再確認

Reconfirmation of Position of “Principle of Legality” in Basic Principles of Tax Law

垣水 純一*

要約

租税法の代表的な学説は、租税法の基本原則として租税法律主義と租税公平主義を挙げており、「合法性の原則」を前者（租税法律主義）の内容の1つとするが、佐藤英明教授の学説は、同原則を後者の租税公平主義の中に位置付けることを提唱する。過去の裁判例などを勘案すれば、同説は妥当であると考えられる。

最近の注目判例である最高裁令和4年4月19日第三小法廷判決においては、「合法性の原則」及びその制約は論点とならず、租税公平主義の内容である「平等取扱原則」と、租税法律主義の内容として佐藤説が挙げる「予測可能性原則」との比較衡量が重要な考慮要素であったと考えられる。

また、「合法性の原則」の制約の1つである信義則の適用に関する判例等の考え方からも、「合法性の原則」に替わって「平等取扱原則」が納税者の信頼保護との比較衡量の対象となっており、「平等取扱原則」が考慮要素として重視されている。

すなわち、租税法律主義の内容の1つとされる「合法性の原則」を租税公平主義の中に位置付ける説は、個別事案の判断において、租税法律主義の意義である「予測可能性原則」や「法的安定性」と、租税公平主義の内容である「平等取扱原則」との比較衡量が重要な考慮要素となっていることに反映されているといえる。

以上より、佐藤説における「合法性の原則」の位置付けの妥当性が再確認されたと考えられる。

【目次】

はじめに

第1章 租税法律主義及び「合法性の原則」並びに租税公平主義

第1節 租税法律主義と「合法性の原則」

第2節 租税公平主義

第3節 租税法律主義と租税公平主義との関係

第2章 佐藤英明教授の学説による「合法性の原則」の位置付け

第1節 佐藤英明教授の学説

第2節 佐藤説に対する評価

* 青山学院大学大学院法学研究科特任教授

第3章 最高裁令和4年判決

第1節 事案の概要

第2節 認定事実

第3節 主な争点

第4節 当事者の主張

第5節 下級審の判決

第6節 本判決

第7節 下級審の判決と本判決の相違点

第8節 本判決における「合法性の原則」と「平等取扱原則」の考え方

第4章 「合法性の原則」と信義則

第1節 信義則の適用における「合法性の原則」と「平等取扱原則」との関係

第2節 最高裁が示した信義則の適用条件

第3節 最高裁昭和62年判決以降の裁判例・学説

おわりに

はじめに

租税法の基本原則として、金子宏教授は租税法律主義と租税公平主義の2つを挙げ、その内容を「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」、「遡及立法の禁止」及び「納税者の権利保護」に分けている¹⁾。清永敬次教授も、租税法の基本原則として租税法律主義と租税平等主義を挙げており、前者の内容については、金子宏教授の学説を紹介しつつ、「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」、「合法性の原則ないし税務行政の合法律性の原則」、及び「納税者の権利保護」と説明している²⁾。

本稿の目的は、租税法律主義と租税公平主義³⁾を租税法の基本原則の2本柱と整理した場合に、①前者(租税法律主義)の内容を予測可能性の確保の要請を踏まえて再構成すること、②前者の内容の1つとされる「合法性の原則」を、むしろ後者(租税公平主義)の中に位置付けること、を新たに提唱した佐藤英明教授の学説⁴⁾(以下、「佐藤説」という。)をもとに、「合法性の原則」と租税公平主義との関係を、具体的事案に当てはめて再確認しようとするものである。その意義は、「合法性の原則」が、後に説明するように税務執行において適用される原則であり、税務執行において適用される場合の租税公平主義(すなわち「平等取扱原則」)との関係を明らかにすることが、税務に係る争訟の判決や裁決

1) 金子宏『租税法(第24版)』(弘文堂、2021年)77頁、80頁参照。金子宏教授は、「自由財政主義」も租税法の基本原則の1つであるとするが、これは地方公共団体の課税権に関する原則であり、本稿では取り上げない。

2) 清永敬次『税法(新装版)』(ミネルヴァ書房、2013年)29頁参照。

3) 租税平等主義と租税公平主義は同義と考えられるため、本稿では「租税公平主義」の用語で統一する。

4) 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、2008年)55頁参照。

を解釈する上での一助になり得ることにある。そのための題材として、本稿では最近の注目すべき判例である最高裁令和4年4月19日第三小法廷判決⁵⁾(以下、「最高裁令和4年判決」または「本判決」という。)を取り上げる(本判決については、財産評価基本通達第6項における「特別の事情」の有無を争点とした過去の下級審の裁判例と異なる法理に拠っており、その点を指摘する評釈⁶⁾が見られるが、本稿は別の視点から本判決を解釈してみたい)。

なお、租税法律主義と租税公平主義の関係について、佐藤英明教授は、「租税法律主義と租税公平主義を租税法の二大原則として挙げる考え方……が学会に定着していくように見える。」⁷⁾と評しているが、他方で、例えば谷口勢津夫教授は、租税法律主義を形式的租税法律主義と実質的租税法律主義に分解し、後者の中に租税公平主義を位置付けている⁸⁾ことから、必ずしも租税法律主義と租税公平主義の関係を同次元とはとらえていないと考えられる。このように、現時点においてこの両原則が厳密には「二大原則」であるとの統一的な見解は見られないが、本稿では議論の明確化のために、租税法律主義と租税公平主義を同列ないし対となる2つの原則としたうえで議論を進めることとする。

第1章 租税法律主義及び「合法性の原則」並びに租税公平主義

本章では、租税法律主義及びその内容の1つである「合法性の原則」、並びに租税公平主義について、学説を参照しつつ説明する。

第1節 租税法律主義と「合法性の原則」

(1) 租税法律主義

租税法律主義とは、説明を要しないと思われるが、租税の賦課・徴収は必ず法律の根拠に基づいて行わなければならないという原則である⁹⁾。租税法律主義は、歴史的・沿革的には行政権の担い手たる国王による恣意的課税から国民を保護することを目的としたが、現代の取引社会におけるその機能は、国民の経済生活に法的安定性と予測可能性とを与えることにあると考えられている¹⁰⁾。

租税法律主義の内容については、上述のように、金子宏教授や清永敬次教授の学説による分類が代表的であるが、その中で、本稿ではより網羅的であると考えられる金子宏教授

5) 最判令和4年4月19日判タ1499号65頁。

6) 本判決の評釈は多いが、代表的なものとして、木山泰嗣「判批」青山ビジネスローレビュー12巻1号(2022年)37頁、渋谷雅弘「判批」ジュリスト1575号(2022年)101頁、匿名「判批」判タ1499号(2022年)65頁等がある。

7) 佐藤・前掲注4)55頁。

8) 谷口勢津夫「税法の基礎理論」税法学555号(2006年)303頁、306頁、同『税法基本講義(第7版)』(弘文堂、2021年)20頁参照。

9) 金子・前掲注1)77頁参照。

10) 金子・前掲注1)79頁参照。

の学説に従うこととする。同教授による6つの分類を再掲すれば、「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」、「遡及立法の禁止」及び「納税者の権利保護」であり、その意味は、それぞれ「課税要件及び賦課・徴収の手続は法律によって規定されなければならないこと」、「法令において課税要件及び賦課・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あること」、「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や租税を徴収しない自由はなく、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と」、「賦課・徴収は適正な手続で行わなければならないこと、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こと」、「過去の事実や取引から生ずる納税義務の内容を納税義務者の不利益に変更する立法は原則として許されないこと」、及び「違法な租税の確定または徴収に対し、納税者がそれを争い、その権利の保護を求めることが保証されていること」である¹¹⁾。

これらの6つの分類は、さらに、租税法令の企画・立案すなわち立法の場面において適用されるもの（以下、「立法上の原則」という。）と、租税の賦課・徴収すなわち執行の段階で適用されるもの（以下、「執行上の原則」という。）に分けることができると考えられる。すなわち、「課税要件法定主義」、「課税要件明確主義」及び「遡及立法の禁止」は、立法上の原則ということができ、他方、「合法性原則」、「手続的保障原則」及び「納税者の権利保護」は、執行上の原則としての意味合いが強いいえよう。

(2) 「合法性の原則」

上記の6分類の1つである「合法性の原則」は、上述のとおり「課税要件が充足されている限り、租税行政庁には賦課・徴収を減免する自由はなく、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と」¹²⁾を意味する。この原則は、「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」¹³⁾。したがって、「合法性の原則」は執行上の原則ということができる。

「合法性の原則」の根拠は、金子宏教授によれば、「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」¹⁴⁾。

また、通説では、「合法性の原則」には、3つの制約原理がある。第1は、納税者に有

11) 金子・前掲注1) 80-88頁参照。

12) 金子・前掲注1) 86頁。なお、岡村忠生=酒井貴子=田中晶国『租税法(第3版)』(有斐閣、2021年) 23頁、佐藤英明『スタンダード所得税法(第3版)』(弘文堂、2022年) 478頁も同旨。また、清永敬次教授は、合法性の原則を、「税法の執行上の原則としての、合法性の原則ないし税務行政の合法性の原則」と説明する(清永・前掲注2) 31頁参照)。

13) 谷口・前掲注8) (税法基本講義) 37-38頁。

14) 金子・前掲注1) 86-87頁。

利な行政先例法が成立している場合には、租税行政庁はそれに拘束されそれに反する処分をなすえないこと、第2は、租税行政庁が、納税者に有利な解釈・適用を広く一般的に行いそれを是正する措置を取っていない場合に、合理的理由がないにもかかわらず特定の納税者を不利益に扱うことは、平等取扱原則に反して許されないこと、第3は、租税法においても、個別的救済の法理としての信義則ないし禁反言の法理の適用が認められるべきであり、その範囲で同原則が制約を受けることである¹⁵⁾（以下、それぞれ「第1の制約」、「第2の制約」、「第3の制約」という）。

第2節 租税公平主義

租税公平主義は、金子宏教授によれば、「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」¹⁶⁾とされる。その内容は、税負担が各人の担税力に即して配分されなければならないという「担税力に即した課税」と、課税において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「平等取扱原則（ないし不平等取扱禁止原則）」である。前者の「担税力に即した課税」は、所得・資産・消費の間でのバランスのとれた税負担を構築する上で考慮されるべき立法上の原則といえることができるが、後者の「平等取扱原則」は、いわゆる平等条項である憲法14条1項に由来するもので、立法上の原則であるとともに執行上の原則といえることができる。金子宏教授は、「平等取扱原則……は法の執行の段階においても妥当する。たとえば、換価の猶予（国税徴収法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。」¹⁷⁾と述べる。

なお、租税公平主義における公平には、形式的な公平と実質的な公平の2種類があると考えられる。執行上の原則としての「平等取扱原則」との関係では、形式的な公平とは、租税法の適用において、一部の者を不当に差別してはならないことを意味し、実質的な公平とは、形式的には異なるものの、特に経済的な観点から見て実質的に同じ状態にあるものは同じ扱いをうけるべきであることを意味する¹⁸⁾。

15) 金子・前掲注1) 87頁参照、岡村＝酒井＝田中・前掲注12) 23-24頁参照、佐藤・前掲注12) 484-489頁参照。なお、佐藤英明教授は、「制約原理」ではなく「制約要素」と表現する（佐藤・前掲注12) 485頁参照）。また、谷口勢津夫教授は、「合法性の原則」の第2の制約を「内在的例外」と、第3の制約を「外在的例外」と表現する（谷口・前掲注8) (税法基本講義) 91-92頁参照）。

16) 金子・前掲注1) 88頁。

17) 金子・前掲注1) 96頁。

18) 佐藤・前掲注12) 482頁参照。

第3節 租税法律主義と租税公平主義との関係

藤谷武史教授は、「租税法律主義は、租税公平主義と並んで、租税法の体系全体を支配する基本原則としての地位を与えられてきた。このうち租税公平主義については、……法原理としては後景に退くものとして扱われてきたことを考えれば、租税法律主義こそが、わが国租税法を支配する中心原則と言ってよい。」¹⁹⁾と述べる。また、次章で見るように、佐藤英明教授は、「現在においては租税法律主義の要請する予測可能性・法的安定性の確保は個別の場面における租税負担の実質的な公平に優先するという考え方が通説といわれる」²⁰⁾と述べている。

このように、租税法律主義と租税公平主義の関係については、個別事案への適用の場面においては、優劣があると理解されている。

第2章 佐藤英明教授の学説による「合法性の原則」の位置付け

本章では、「はじめに」で言及した佐藤説について詳述し、「合法性の原則」の位置付けに関する新たな考え方などに対する評価を加える。

第1節 佐藤英明教授の学説

「合法性の原則」は、上述したように租税法律主義の内容の1つであるが、佐藤説は、実質的には、合法性の原則は租税公平主義に含まれると理解するのが妥当であると説く。その論理展開は、筆者の理解では以下のとおりである。

まず、佐藤説は、租税法律主義と租税公平主義との関係について、租税回避の否認、借用概念の解釈、租税法規の厳格解釈の要請などの個別論点の（学説における）考え方から、「租税法律主義の要請する予測可能性・法的安定性の確保は個別の場面における租税負担の実質的な公平に優先するという考え方が通説といわれる。」²¹⁾と説く。その上で、「租税法律主義と租税公平主義が衝突した場合……予測可能性の確保を重視する観点から租税法律主義は実質的な租税負担の公平性の維持に優先するという原則を立てながら、一定の場合には租税公平主義に由来する（と思われる）平等取扱い原則が租税法律主義の内容の1つである（とされる）合法性の原則に優先するとされる、その理由づけはいかなるものであるか。」²²⁾と問題提起する。

そして、佐藤説は、上述した「合法性の原則」の3つの制約原理の根拠を「租税負担の公平の確保」や「平等取扱原則」に求め、そのことを最高裁昭和62年10月30日第三小法廷判決²³⁾（以下、「最高裁昭和62年判決」という。）及び大阪高裁昭和44年9月30日判

19) 藤谷武史「租税法律主義の総合的検討の必要性」中里実＝藤谷武史編著『租税法律主義の総合的検討』（有斐閣、2021年）1頁。

20) 佐藤・前掲注4）59頁。

21) 佐藤・前掲注4）59頁。

22) 佐藤・前掲注4）61頁。

決²⁴⁾(以下、「大阪高裁昭和44年判決」という。)などを例に挙げて示す²⁵⁾。

この点については、佐藤説では簡潔に説明されているが、本稿において重要な部分であると考えられるため、筆者により次のとおり補足を加えることとする。

まず、租税法規に適合する課税処分に対する信義則の適用に関する最高裁昭和62年判決は、「租税法規に適合する課税処分について、……信義則の法理の適用により……違法なものとして取り消すことができる場合があるとしても、……租税法律主義の原則が貫かれるべき租税法律関係においては、右法理の適用については慎重でなければならず、租税法規の適用における納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお……納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別な事情が存する場合に、初めて右法理の適用の是非を考えるべきものである。」(下線は筆者)と判示し、納税者の信頼利益の保護を、「合法性の原則」ではなく「納税者間の平等・公平」と比較した上で信義則の適用について判断している。また、大阪高裁昭和44年判決は、ある税関がスコッチライトという商品に当時の法律の正しい解釈に基づく30%の税率で関税を課したところ、その税関以外の多数の税関が、これより低い20%の税率を適用して課税処分を行っており、その是正が見込まれなかったという事案が問題とされたものであるが、「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、実定法上正当なものとなされ、却って法定の課税標準ないし税率に従った課・徴処分は、実定法に反する処分として、……違法処分と解するのが相当である。」(下線は筆者)と判示し、「合法性の原則」と「平等取扱原則」が対立した場合に後者の適用が優先される考えを示した。

上記の裁判例から、佐藤説は、(一部筆者の言葉に置き換えるが、)租税法律主義の原則から、「合法性の原則」を媒介にして「納税者間の平等、公平という要請」が導かれていると考える²⁶⁾。

次に、佐藤説は、租税法律主義の内容を、課税要件法定主義と、(課税要件明確主義や遡及立法の禁止などを内容とする)予測可能性確保の原則(「予測可能性原則」)に分け、前者の課税要件法定主義は憲法84条及び30条から直接導かれる「固い」原則である一方で、後者の「予測可能性原則」は、これらの憲法の条文から派生したものであることから、租税法律主義は、前者の原則が後者の原則よりも高い価値を有する形で二層化されているととらえ、その上で、過去の学説等を分析することにより、「合法性の原則」は、法による行政の原理として理解されることはもちろんであるとしつつ、課税要件法定主義から導かれる考え方ではなく、また、予測可能性原則に含まれることも自然な考え方とは言えないと説く²⁷⁾。

23) 最判昭和62年10月30日訟月34巻4号853頁。

24) 大阪高判昭和44年9月30日判時606号19頁。

25) 佐藤・前掲注4)63頁参照。

26) 佐藤・前掲注4)63頁参照。

27) 佐藤・前掲注4)66-68頁参照。

結論として、佐藤説は「合法性の原則」の根拠として、上述のとおり金子宏教授が指摘する「このように解さなければ……税負担の公平が維持できなくなる」ことに着目し、「実質的な意味での合法性の原則の「出自」は租税公平主義にある。」「合法性の原則は、……一般的な法による行政の原理と、租税公平主義の内容としての『税務行政庁は納税者を平等に扱わなければならない』という準則の中に包摂して理解するのが妥当であるというべきであろう。」との考え方を提示し、このような考え方により、(一部筆者の言葉に置き換えるが、)税務行政において多く存在するいわゆる「緩和通達」の現実的な理解等にも資するとする²⁸⁾。

第2節 佐藤説に対する評価

佐藤説によれば、「合法性の原則」は租税法律主義ではなく租税公平主義(「平等取扱原則」)の内容の1つとして理解されることになる。佐藤説が挙げる最高裁昭和62年判決及び大阪高裁昭和44年判決の理解や、「合法性の原則」の制約の存在などを勘案すれば、同学説の考え方は妥当であると考えられる。

藤谷武史教授は、佐藤説による「合法性の原則」の考え方について、「従来の通説は、この原則を租税法律主義の一内容と位置付けてきた……。[しかし、]その実質的な機能は、……むしろ後述する平等取扱原則……に奉仕するものと言える。このような観点から、近年の有力な学説は、合法性の原則をむしろ租税公平主義の系統に属するものとして位置づけ、少なくとも租税法律主義の中核的価値である課税要件法定主義からは区別し、他の価値との比較衡量に道を開く可能性を提唱している。」²⁹⁾と評価する。

なお、佐藤説は、「平等取扱原則」により意図される保護の対象は、納税者の平等そのものではなく、平等に扱われているという確信ないし信頼から生じた納税者の予測であるとの考え方から、「合法性の原則」の制約原理として挙げられていた「平等取扱原則」も予測可能性原則の内容に加えるべきと考えられると述べる³⁰⁾。「平等取扱原則」は、それ自体固有の意義を持つものと考えられるが、佐藤説の考え方は、個別事案において「予測可能性原則」と「平等取扱原則」とが衝突する場面で、納税者の予測の内容・性質を踏まえた上で妥当な結論を導き得る点で有益であると考えられる。

第3章 最高裁令和4年判決

本章では、本稿の題材となる最高裁令和4年判決³¹⁾について説明し、佐藤説の考え方をもとに、本判決における「合法性の原則」の位置付けを確認する。

28) 佐藤・前掲注4) 69-70頁参照。

29) 藤谷武史「租税を巡る立法・行政」中里実他編『租税法概説(第4版)』(有斐閣、2021年)23-24頁。

30) 佐藤・前掲注4) 65-66頁参照。

31) 最判令和4年4月19日・前掲注5) 65頁。

第1節 事案の概要

本判決が対象とした事案（以下、「本事案」という。）の概要は、以下のとおりである。

平成24年6月に死亡した被相続人の共同相続人であるX（原告・控訴人・上告人）らが、相続財産である不動産の一部について、評価通達の定める方法により価額を算出して相続税の申告をしたところ、所轄税務署長から、本件不動産の価額は評価通達の定めによって評価することが著しく不相当と認められるとして、それぞれ更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分を受けたため、Xらは国であるY（被告・被控訴人・被上告人）に対し、これらの各処分の取消しを求めて提訴した。

第2節 認定事実

裁判所が認定した事実の概要は、以下のとおりである。

- (1) 被相続人Dは、平成24年6月に94歳で死亡し、本件相続が開始した。共同相続人は、Dの妻であるE、長女であるB、長男であるA、次男であるF、及びFの長男であるC（平成20年8月にDと養子縁組）の5名であった。共同相続人は、Dの遺言及び平成24年10月の遺産分割に従って相続財産を取得した。

- (2) 相続財産には、甲不動産（甲土地及び甲建物）並びに乙不動産（乙土地及び乙建物）（以下、「本件各不動産」という。）が含まれていたところ、これらについてはDの遺言によりCが取得した。Cは、平成25年3月、乙不動産を5億1500万円で売却した。

甲不動産は、Dが平成21年1月にJ社から8億3700万円で購入したものであった。Dは同日付でK信託銀行から6億3000万円を借り入れており、同銀行の貸出稟議書には、相続対策のためである旨が記載されていた。

乙不動産は、Dが平成21年12月にM社から5億5000万円で購入したものであった。Dは同月にEから4700万円を借り入れた後、乙不動産の購入と同日付でK信託銀行から3億7800万円を借り入れており、同様に貸出稟議書には、相続対策のためである旨が記載されていた（以下、本件各不動産の購入及びその購入資金の借入れを「本件購入・借入れ」という）。

- (3) A、B及びC（Xら）は、平成25年3月、相続税の申告をした。その際、財産評価基本通達（評価通達）の定める方法により、甲不動産の価額を2億4万1474円、乙不動産の価額を1億3366万4767円と、それぞれ評価した（以下、「本件各通達評価額」という）。

所轄税務署長は、本件各不動産の価額は評価通達の定めによって評価することが著しく不相当と認められるとして、Xらに対し、甲不動産及び乙不動産につき、不動産鑑定士による不動産鑑定評価基準に基づく正常価格として算定された、それぞれ7億5400万円及び5億1900万円を評価額（以下、「本件各鑑定評価額」という。）とした

相続税の各更正処分及び各過少申告加算税賦課決定処分をした。

- (4) Xらは、これらの処分の取消しを求め、国税不服審判所への審査請求を経て、訴えを提起した。

第一審（東京地裁令和元年8月27日判決）³²⁾及び控訴審（東京高裁令和2年6月24日判決）³³⁾ともにXらが敗訴したため、Xらは上告受理申立てをした。

第3節 主な争点

主な争点は、本件相続開始時における本件各不動産の時価（評価通達の定める評価方法によらない評価が許されるための「特別の事情」の内容及び本件各不動産におけるその有無）である。

第4節 当事者の主張

Xらの主張の概要は、以下のとおりである。

- (1) 評価通達6に規定する「この通達の定めによって評価することが著しく不相当と認められる」特別の事情とは、災害、地盤沈下、土壤汚染等の客観的事情の発生に限られ、納税者等の節税目的や租税回避の目的といった主観的要素または相続開始前後の一連の行為は、これを基礎付けない。
- (2) 相続開始前後の一連の行為を過度の節税目的による行為であるとして評価通達6の適用要件を拡大解釈し恣意的に適用することは、租税法律主義に反するものであるとともに、法の一般原則である信頼保護法理にも反する。
- (3) 通達評価額と鑑定評価額の開差が著しい場合はまれではなく、その場合にすべて評価通達6が適用されているわけではないところ、例外規定である評価通達6を恣意的に用いることは、租税公平主義が求める平等取扱原則に反する。
- (4) 「特別の事情」についての判断基準が示されていないならば、予測可能性と法的安定性を害し、租税法律主義に反する。

Yの主張の概要は、以下のとおりである。

- (1) 評価通達の定める評価方法を画一的に適用するという形式的な平等を貫くことによって、かえって租税負担の実質的な公平を著しく害することが明らかな場合には、その評価方法によらないことが相当と認められる特別の事情があるものとして、他の合理的な時価の評価方法によることが認められる。
- (2) 本件各不動産についての特別の事情は、①本件各通達評価額と本件各不動産の時価との間に著しい乖離があること、②本件各不動産の取得やそれに伴う資金借入れ等の

32) 東京地判令和元年8月27日税資269号順号13304号。

33) 東京高判令和2年6月24日税資270号順号13417号。

一連の行為は、専ら相続対策（節税や相続税負担の軽減）を目的とするものと認められること、③本件各鑑定評価額は、本件各不動産の客観的交換価値として適正に算出されたものであり、本件相続開始時における本件各不動産の時価を示すこと、である。

第5節 下級審の判決

第一審は、「評価通達の定める評価方法を形式的に全ての納税者に係る全ての財産の価額の評価において用いるという形式的な平等を貫くことによって、かえって租税負担の実質的な公平を著しく害することが明らかである特別の事情がある場合には、他の合理的な方法によって評価することが許される。」旨述べた上で、「本件各通達評価額が本件各鑑定評価額の約4分の1であること等を勘案すれば、本件各通達評価額が本件各不動産の客観的な交換価値を示していることについては相応の疑義があり、また、本件各不動産が本件相続に係る相続財産に含まれることになった経緯等からも、評価通達の定める評価方法以外の評価方法によって評価することが許されるというべき。」旨判示した。

控訴審も、第一審判決を支持した上で、「どのような場合に、評価通達の定める評価方法以外の方法によって評価した金額を時価とするかについて、通達等であらかじめ示されていないからといって、[時価評価の予測可能性と法的安定性を害し]租税法律主義に違反するものとは解されない。また、行政処分庁は、飽くまで、本件各通達評価額と本件各鑑定評価額との間の著しいかい離から、本件各不動産を評価通達によって評価することが著しく不相当などとしたものであって、単に税負担の軽減を結果としてもたらす行為を阻止するために評価通達6を適用したのとは認められない。」などと判示した。

第6節 本判決

本判決は、以下のとおり判示し、Xらの上告を棄却した。

「……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。そして、評価通達は、上記の意味における時価の評価方法を定めたものであるが、……これが国民に対し直接の法的効力を有するというべき根拠は見当たらない。そうすると、相続税の課税価格に算入される財産の価額は、当該財産の取得の時ににおける客観的な交換価値としての時価を上回らない限り、同条に違反するものではなく、……本件各鑑定評価額……が本件各通達評価額を上回るからと言って、相続税法22条に違反するものということはできない。

……他方、租税法の一般原則としての平等原則は、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。そして、……課税庁がこれ[評価通達]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にすることは、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。もっとも、……相続税の課税価格に算入される財産の価額について、評価通達の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。

……これを本件各不動産についてみると、本件各通達評価額と本件各鑑定評価額との間には大きな離がある……ことをもって上記事情があるということとはできない。

もっとも、本件購入・借入れ……が行われたことにより、……Xらの相続税の負担は著しく軽減されることになるというべきである。そして、被相続人及びXらは、……租税負担の軽減をも意図してこれ〔本件購入・借入れ〕を行ったものといえる。そうすると、本件各不動産の価額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X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。

……したがって、本件各不動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ということとはできない。」(下線は筆者)

第7節 下級審の判決と本判決の相違点

本事案に係る下級審判決(以下、単に「下級審判決」という。)と本判決との最大の相違点は、評価通達6項の適用の可否について判断していないことである。下級審判決は、XとYの主張の対立点(争点)である「特別の事情(著しく不相当と認められる場合)」の意義や適用範囲について、概ねYの主張に沿った判示をしているが、本判決では、結論としては下級審判決を支持するものの、評価通達6項については実質的には全く言及していない。この点につき、本判決においては、「相続税法22条の『時価』との関係では、……課税庁の主張額……〔と〕通達評価額との多寡は問題とならない(したがって、『特別の事情』といったものが問題となる余地もない)とするものである。」³⁴⁾との見解がある。

また、木山泰嗣教授は、下級審では特別事情論(筆者注:その概要は、「評価通達の内容に合理性がある限り、租税公平主義の観点から、原則として、評価通達の定めによって計算されるものが『時価』とされるが、個別事例において、著しく平等に反するような『特別の事情』がある場合には、例外的に、評価通達の定める算定方法とは異なる評価方法を採用することができる。」というものである。)が採用されていたが、本判決では事情法理(筆者注:その概要は、「『租税法の一般原則としての平等原則』との関係から、評価通達

34) 匿名・前掲注6)67頁。

を上回る時価評価をすることは、合理的な理由がない限り、同原則に違反するが、実質的な税負担の公平に反するというべき『事情』がある場合には、合理的な理由が認められるため、評価通達を上回る時価評価をしても、同原則に違反しない。」というものである。)が採用されている点に相違点があると述べる³⁵⁾。

第8節 本判決における「合法性の原則」と「平等取扱原則」の考え方

本判決の判示は、以下のように解することができる。

まず、本判決は、通達は法規命令ではなく行政規則であることを確認した上で、通達に示された方法により算出された価額を上回る価額を課税価格としても、そのことが法22条に違反するものではないと述べる。この部分は、通達は税法の法源ではないことから、課税処分の法的根拠とはなりえないことから当然であり、租税法主義(「課税要件法定主義」)に則した内容である。

次に、課税庁が評価通達に従って広く画一的に価額を算出しているにもかかわらず特定の納税者についてだけそれを上回る価額を適用して課税することは、合理的な理由がない限り平等原則に反すると述べる点は、評価通達に従って算出された価額が相続税法22条の「時価」よりも低く、かつ、Yが本件各不動産に対し適用した価額が時価であることを踏まえると、「合法性の原則」の「第2の制約」を前提としたものと解することができる。

その上で、本判決は、本件購入・借入れが相続税の負担の著しい軽減につながることや、租税負担の軽減をも意図してこれらの行為が行われたことを認定事実として、「本件各不動産の価額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X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」(下線は筆者)、合理的な理由があると認められる旨判示し、このような場合に特定の納税者の相続財産について評価通達に従った場合を上回る価額を適用しても、平等原則に違反するものではないとの結論を導いている。

本判決は、「平等取扱原則」の適用場面を2つに区分していると考えられる。すなわち、通達に示された方法により算出された価額が相続税の課税価格として認められた納税者と、それを上回る価額を相続税の課税価格とされた納税者との間の平等(以下、「平等1」という。)を検討する場面と、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納税者と、このような行為を行った納税者との間の平等(以下、「平等2」という。)を検討する場面である。そして、本判決は、実質的な租税負担の公平に反するような事情がある場合には合理的な理由があると認められることを根拠として、「平等1」よりも「平等2」が優先されるとしたと考えられる。ここで、本判決においては「平等1」は「租税法の一般原則としての平等原則」と、「平等2」は「実質的な租税負担の公平」と表現さ

35) 木山・前掲注6)46頁-56頁参照。

れているところ、前者は形式的公平と、後者は実質的公平とそれぞれ理解することができよう。

因みに、このような考え方は、「予測可能性原則」との関係ではどのように評価されるのであろうか。上述したように、佐藤説は、「平等取扱原則」により意図される保護の対象は、納税者の平等そのものではなく、平等に扱われているという確信ないし信頼から生じた納税者の予測であると考えられると説くが³⁶⁾、本事案に当てはめれば、Xらの行った本件購入・借入れのような行為の背後にあったと考えられる「予測」は保護に値せず、その意味でも「平等2」が優先されることを示すものといえるのではないか。(この点については、本事案の控訴審判決も、Xらの本件不動産購入に関し、「Xらにおいて、本件各通達評価額が時価とかい離していることを想定することは、可能であったというべきであり、本件各更正処分等が時価評価の予測可能性を侵害しているとはいえない。」と判示している。)さらに、Xらの「予測」は財産の評価に関するものであるが、法律の条文(相続税法22条)には、相続により取得した財産の価額は「時価による」としか規定されておらず、不動産の時価の算定方法については法令に規定がないことを勘案すると、「予測可能性」が強く機能する場面ではなかったと考えることもできよう。

いずれにせよ、本判決で考慮されているのは、「平等取扱原則」であり、「合法性の原則」の制約については言及されていない。そして、明示的には示されていないものの、本事案については「予測可能性原則」の適用はなく、「平等取扱原則」(「平等2」ないし実質的公平)が優先されたと解することができると考えられる。本判決においては、「合法性の原則」及びその制約が論点となる場面はなく、「平等取扱原則」と「予測可能性原則」との適用の優劣がポイントとなったといえよう。

第4章 「合法性の原則」と信義則

前章では、本判決において「合法性の原則」は論点とならず、本判決のポイントは、「平等取扱原則」と「予想可能性原則」との適用の優劣と心得ることを示した。本章では、「合法性の原則」の「第3の制約」、すなわち租税法規における信義則の適用についての近年の学説・裁判例に簡単に触れる。

第1節 信義則の適用における「合法性の原則」と「平等取扱原則」との関係

金子宏教授は、「租税法における信義則の適用の有無は、租税法律主義の1つの側面である合法性の原則を貫くか、それとも今1つの側面である法的安定性=信頼の保護の要請を重視するか、という租税法律主義の内部における価値の対立の問題である。」³⁷⁾と述べる。佐藤英明教授は、租税法規に適合する課税処分に対する信義則の適用が争点となった過去

36) 佐藤・前掲注4) 65頁参照。

37) 金子・前掲注1) 144頁。

の裁判例³⁸⁾が、納税者の信頼保護と「合法性の原則」を比較衡量していたことに対し、第2章で挙げた最高裁昭和62年判決においては、納税者の信頼保護と「納税者間の平等、公平という要請」を衡量される要素としており、租税法主義内での価値対立という構図が根本的に変更されたと指摘する³⁹⁾。佐藤英明教授は、「この構図の変更により、租税法における信義則をめぐる議論は、より機能的な分析を導くものとなった⁴⁰⁾と評価する。

このように、「第3の制約」においても、「合法性の原則」の位置付けは後退し、それに替わって「平等取扱原則」が考慮要素として重視されていることが分かる。

第2節 最高裁が示した信義則の適用条件

最高裁昭和62年判決は、納税者が青色申告の承認を受けていないにもかかわらず、税務署長がその提出された所得税確定申告書を青色申告として看過して受理した上、以後の年度においても青色申告用紙を納税者に送付し、青色申告として受理していた事案であるが、最高裁は、一般論として、特別の事情がある場合には租税法においても法の一般原理である信義則の法理の適用があり得るとした。具体的には、同判決は、信義則の適用の適否を考える前提としての特別の事情があるかどうかの判断に当たっては、少なくとも①税務官署が納税者に対し信頼の対象となる公的見解を示し、②納税者がその表示を信頼しその信頼に基づいて行動したところ、③その後その表示に反する課税処分が行われ、④そのために納税者が経済的不利益を受けることになったところ、⑤納税者がその表示を信頼しその信頼に基づいて行動したことについて納税者の責めに帰すべき事由がないこと、の各点の考慮が不可欠であると判示した。

このように、最高裁昭和62年判決は、租税法規に適合する課税処分に対する信義則の適用の可能性とその適用条件を、最高裁として初めて示したという意義があると評価されている⁴¹⁾。

なお、最高裁判決が挙げたこれらの5点については、信義則の適用を考える際の単なる考慮事項ではなく、必要条件（「少なくとも」との留保があるため他の必要条件もあり得る。）と解されるとの見解がある⁴²⁾。

第3節 最高裁昭和62年判決以降の裁判例・学説

木山泰嗣教授は、最高裁昭和62年判決の5要件が示されてから、信義則違反が認められた裁判例は存在していないと述べる⁴³⁾。そして、この状況は、筆者の知る限り現在も同様と考えられる。

38) 東京高判昭和41年6月6日行集17巻6号607頁、仙台高判昭和50年1月22日行集26巻1号3頁。

39) 佐藤・前掲注12)493-494頁参照。

40) 佐藤・前掲注12)494頁

41) 吉村典久「判批」中里実他編『租税判例百選（第5版）』（有斐閣、2011年）36頁参照。

42) 宇賀克也「判批」ジュリ918号（1988年）119頁参照。

43) 木山泰嗣「判批」青山法務研究論集5号（2012年）31頁参照。

他方、近年の最高裁判決においては、補足意見とはいえ、信義則の適用について言及がなされるものが散見される。

取引相場のない株式の譲渡に対する所得税法 59 条 1 項のみなし譲渡課税の適用の可否が争点となった最高裁令和 2 年 3 月 24 日第三小法廷判決⁴⁴⁾における宇賀克也裁判官の補足意見は、「通達の公表は……『公的見解』の表示に当たり、それに反する課税処分は、場合によっては信義則違反の問題を生ぜしめるといえよう。」(下線は筆者)と述べている。また、課税処分に関する事案ではないが、手形による決済システムに代わり銀行界で導入されていた一括支払システム契約における譲渡担保権実行条項に対する国税徴収法 24 条 5 項(現 7 項)の適用の可否が争点となった最高裁平成 15 年 12 月 19 日第二小法廷判決⁴⁵⁾における亀山継夫裁判官の補足意見は、国税庁が一括支払いシステムの開発以降、銀行等に対して国税徴収法上の問題点を是正させる措置を取ってこなかったこと等を指摘した上で、「本件システムに本件条項が導入され、数年間が経過していたとすれば、国税庁が上告人をはじめとする銀行等に対して信頼の対象となる公的見解を表示した……と同視することができるような状況にあったとみる余地がないわけではない。以上のような状況をすべて肯定できるのであれば、……本件告知は信義則に反し違法であるというべきこととなるろう。」(下線は筆者)と述べており、福田博裁判官もこの補足意見に同調した。

このように、近年は、上記の 2 つの判例を含めて信義則違反が認められた裁判例はないものの、裁判所は、租税法規に基づく行政行為に対して信義則の適用をある程度意識していると考えられる。

学説においては、「信義則の適用については租税法の強行法規性が過度に強調され、個別具体的な事案の衡平に適った救済が否定される傾向があるが、この点についても前述のような『合法性の原則』の再定位(筆者注:佐藤説における「合法性の原則」の位置付けを指す。)が意味を持つことになろう。」⁴⁶⁾との見解がある。これは、個別事案に対する信義則の適用の考慮要素として、「合法性の原則」よりも「平等取扱原則」を前面に出した検討を示唆したものと考えられる。

「合法性の原則」の「第 3 の制約」である信義則の適用について、上述のとおり未だ信義則の適用が認められた裁判例はないものの、近年、裁判例・学説とも、信義則違反の適用可能性に対してはやや積極的な態度であるようにも見受けられる。信義則違反の適用を検討するに当たっては、引き続き「平等取扱原則」と「法的安定性(納税者の信頼保護)」との比較考量が重要となると考えられる。

44) 最判令和 2 年 3 月 24 日判タ 1478 号 21 頁。

45) 最判平成 15 年 12 月 19 日民集 57 巻 11 号 2292 頁。

46) 藤谷・前掲注 29) 23-24 頁。

おわりに

本稿の題材である最高裁令和4年判決においては、「合法性の原則」の制約（「第2の制約」）の存在が前提となっており、「合法性の原則」ではなく「平等取扱原則」と「予測可能性原則」との比較衡量が重要であったと考えられる。

また、「合法性の原則」の「第3の制約」すなわち信義則の適用についても、（実際に信義則の適用が認められるかは別として）「平等取扱原則」と「法的安定性（納税者の信頼保護）」との比較衡量が重要であると考えられることができる。

すなわち、租税法律主義の内容の1つとされる「合法性の原則」を租税公平主義の中に位置付ける説は、個別事案の判断において、租税法律主義の意義である「予測可能性原則」や「法的安定性」と、租税公平主義の内容である「平等取扱原則」との比較衡量が重要な考慮要素となっていることに反映されていると考えられる。

以上より、佐藤説における「合法性の原則」の位置付けの妥当性が再確認できたと考えられる（本稿では省略したが、佐藤説は、評価通達と現実の取引価額との乖離を利用した相続税の租税回避の事案などでは、租税回避を考えた納税者の予測は法的保護に値しないと判断され得ることを指摘しており⁴⁷⁾、最高裁令和4年判決と整合的である）。

なお、「第1の制約」である行政先例法について、最高裁昭和33年3月28日第二小法廷判決⁴⁸⁾は、租税法における行政先例法の成立一般について否定的判断を示したと理解されており、その後も行政先例法の成立を認めた裁判例はない。今後も争点となることは少ないと考えられるため、本稿では取り上げなかった。

47) 佐藤・前掲注4) 66頁参照。

48) 最判昭和33年3月28日民集12巻4号624頁。