



Osaka Gakuin University Repository

Title	租税法上の不確定概念序説 Introduction to the Uncertain Concept of Tax Law
Author(s)	紙 博文 (Hirofumi Kami)
Citation	大阪学院大学 経済論集 (THE OSAKA GAKUIN REVIEW OF ECONOMICS), 第 32 巻第 1-2 号 : 1-48
Issue Date	2018.12.31
Resource Type	Article/ 論説
Resource Version	
URL	
Right	
Additional Information	

租税法上の不確定概念序説

紙 博 文

要 約

本稿の目的は、不確定概念を適用が、租税法の実定法上、不確定概念が必要ならざることを明らかにし、課税庁が当該不確定概念を適用するにあたり、どのような考えをもってそれを解釈し適用するのか、また、解釈する範囲はどの程度まで許されるのか、すなわち課税庁の「裁量の及ぶ範囲」であるが、それらを解明するための一助をなすことにある。

本稿では、不確定概念の項目をその用途により4分類（A：納税義務者側の事実及び正当性を問うもの、B：状況（状態）の程度を示すもの、C：時間的な程度を示すもの、D：用語の意味内容を問うもの）して考察している。

そして、それらを解釈する判断基準は、次のような項目であるとしている。

- ① 納税負担が著しく不公平になってはいないか
- ② 経済的事実の実質、節税効果を知り得る能力を持つ納税者によって当該不確定概念が不当に歪められていないか
- ③ 法令による形式的な判断より、実質的な経済的行為という見地から経済人としてあるまじき不合理、不自然な解釈がなされてはいないか

なお、「裁量」については、経済的事実の実質、節税効果を知り得る能力、納税者間の課税計算が不公平、これらの3要素を総合的に判断したところに認められる。

キーワード：不確定概念、裁量、経済的事実、実定法、節税効果、納税義務者
JEL分類番号：K34.

はじめに

1. 不確定概念の意義
2. 不確定概念の内容
3. 行政裁量と不確定概念
4. 不確定概念を考察するための周辺項目
5. 不確定概念の事例
6. 租税法上の不確定概念

結び

はじめに

周知の通り、憲法84条は「租税法律主義」を宣言している。よって、租税実定法の解釈では、一般的には法文から離れた自由な解釈は許されないと考えられるべきで、そこに課税庁の「裁量」¹⁾は、ないといえる。

しかしながら、後述するように実際、租税実定法上、多くの「不確定概念」が存在していることも確かであり、そしてそれは結果として法規の文言や法文を通常用語例より拡張したり、また縮小したりする拡張解釈や縮小解釈、さらには類推解釈という「裁量」の余地を課税庁に与え、租税法律主義の見地からは許されるべきではない状況を招くことが多々みうけられる²⁾。その理由は、現代社会における複雑な経済行為、さらに個人の様々な経済（人間）行動（活動）から、租税法がそれらの全ての経済行為・行動等を網羅的に把握し、課税要件、つまり、納税義務者、課税物件、課税標準、帰属（人的、期間的）、税率の要素をいうが³⁾、それらを明確に規定することが困難であるからである。

これらのことは酒井（[2013], 1-2頁）の次のような言葉からも明らかである。

「租税法律主義の下、議会で承認された法律のみ従って租税負担が義務付けられるという考え方に基づき、承認された法律の解釈は、できる限り厳格になされるべきであって、そこで使用される用語の意味内容をいたずらに拡張したり、縮小したりすることがあってはならないと解されています。このことは、租税法が財産権の侵害規範であるということからしても、また租税行政による恣意的課税の排除という見地からも承認される考え方でありましょう。そうであれば、法律の厳格な解釈適用の前提とし

-
- 1) ここでは課税庁の条文解釈であるから、それらは広義の行政裁量となるが、法律が一義的な文言によって明確な規定をおかないことから、行政に認められるであろう“判断の余地”を指すとされる。以上、芝池（[2010], 68頁）。
 - 2) 清永（[2011], 35頁）。
 - 3) 清永（[2011], 65頁）。

て、課税要件がすべて明確に法律に規定されることが必要となるはずですが、租税法が対象とする経済事象は多様であり、また流動的なものですから、法律の規定のみをもってすべての課税ルールを規律することは困難であるといわざるを得ません。

…租税法の解釈適用が厳格にされなければならないとされている一方で、条文にはその意味するところが必ずしも明確とはいえないような用語（不確定概念）が用いられていることも少なくはありません。概念が判断の構成要素であることも少なくはありません。概念が判断の構成要素であることに思いを致せば、これは、厳格なる文理解釈が第一義的に優先されるべきとする租税法の解釈論において大いなる脅威であります。…（傍点は筆者）」

一般に、条文の解釈には学理解釈として、条文をその文言通りに解釈する文理解釈とそれが難しい場合、条文の趣旨・目的を参照しながら合理的に解釈する趣旨（論理）解釈とあるが⁴⁾、上述した不確定概念はこうした学理解釈を超えた存在であり、租税法上の大きな“壁”である。

本稿の目的は、当該不確定概念について、その序説を述べることにある。ここでいう序説とは、租税法の実定法上、不確定概念が必要ならざることを明らかにし、課税庁が当該「不確定概念」を適用するにあたり、どのような考えを

4) 法律の条文は言葉でできているがその言葉の意味が必ずしも明確でない場合がある。その場合は、まずは、その条文の文言（文理）をよく読むことが必要となる。租税法は、そもそも侵害法規であり、法による強制力であるとはえ、国民の財産権から一方的な徴収をするものだから、租税法の条文を解釈する際には、文理解釈することが、まず、求められ、そう行すべきであるとされている。だが、条文の文言だけで、その意味を明らかにすることが困難な場合もある。そうした場合、その条文が制定された理由（立法趣旨）に立ち戻ること、この条文は“きっと、こういう意味であるであろう”と合理的な解釈をすることになる。これを趣旨解釈（論理解釈）という。租税法は文理解釈をその中心とするものの合理的な意味内容を解釈により確定させること、つまり当該条文の立法趣旨を明らかにしたうえで、その文言の意味内容を導く解釈そのものは可能である、と考えられている。以上、木川（[2014], 147-148頁）。

もってそれを解釈し適用するのか、また、解釈する範囲はどの程度まで許されるのか、すなわち課税庁の「裁量の及ぶ範囲」であるが、それらを解明するための一助をなすことにある。

1. 不確定概念の意義

租税法上の不確定概念の意義について、山本・守之会（[2004], 3頁）は次のような見解を述べている。

「…法令、通達には、さまざまな不確定概念が存在する。例えば、『相当程度』、『相当期間』、『不当に』、『正当な理由がある場合』、『著しい低下』、『おおむね』…などである。

租税法における課税要件明確主義の立場からすれば、これらの不確定概念の存在は問題があるが、かといって、法令に『○年以内』、『何%以内』というように具体的数値を示すと法規自体が硬直的になり、取引の背景を配慮した適正な法解釈ができなくなってしまう恐れがある。…（傍点は筆者）」

また、同様の見解は金子（[2014], 77-81頁）の次のような記述にもみることができる。

「…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、と解すべきであり、また不確定概念（抽象的・多義的概念）用いることにも十分に慎重でなければならない。

もっとも、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、ある程度不可避であり、また必要もある。

たとえば、同族会社（法税2条⁵⁾10号）について、法は、その行為または

5) 「法人税法」を以下「法税」という。

計算でそれを容認した場合には税負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、その行為または計算にかかわらず税額を計算することができる、旨を規定しているが、同族会社においては、所有と経営の分離している会社の場合と異なり、少数の株主のお手盛りにより税負担を減少させるような行為や計算を行うことが可能であり、また実際にもその例が多いから、税負担の公平を維持するため、同族会社の経営的合理性を欠いた行為または計算について、何らかの不確定概念のもとにその容認を認めることは、不合理であるとはいいきれない。…（傍点は筆者）

これら不確定概念の意義は次のように理解できる。すなわち、租税法上、課税庁の（自由）裁量を認める規定を設けることは認められず、また不確定概念を用いることも原則、十分に慎重でなくてはならない⁶⁾。しかしながら、法令に〇〇%以下・以上とか未滿等、具体的数値を用いれば、法規自体が硬直的になり取引の背景を考慮した適正な法解釈ができなくなってしまうことも確かである。したがって法の執行に際して、具体的事情を考慮するとともに租税負担の公平を維持するため、不確定概念を用いることは法解釈を容易にすることから不合理ではなく、不確定概念の意義もそこにある⁷⁾。

-
- 6) (自由) 裁量とは、行政行為の公益適合性に関する行政機関の独立の判断をいう。例えば、最高裁昭和53年10月4日大判決（マクリーン事件・民集32巻7号1223頁 判決要旨）においては、「…適当と認めるに足りる相当の理由の有無の判断についてそれが違法となるかどうかを審査するにあたっては、右判断が法務大臣の裁量権の行使とされたものであることを前提として、その判断の基礎とされた重要な事実¹に誤認があること等により右判断が全く事実の基礎を欠くかどうか、又は事実²に反する評価が明白に合理性を欠くこと等により右判断が社会通念に照らして著しく妥当性を欠くことが明らかであるかどうかについて審理し、それが認められる場合に限り、右判断が裁量権の範囲を超え又はその濫用があったものとして違法であるとする³ことができる」とされる。つまり、(自由) 裁量処分が違法となるのは、その判断に重要な誤認があった場合、又それが社会通念に照らして著しく妥当性を欠いていると認める場合、その行為は裁量権の範囲を超え又はその濫用があったものとして違法であるとされる。
- 7) ここで「法規自体が硬直的」になる、とは、〇〇%以下、未滿と定めた場合、その数値をかいくぐるような行為がなされるため、そのためのパーセンテージをさらに定めなく

2. 不確定概念の内容

では、租税法上の不確定概念には具体的にどのような文言が、どのくらい法条のなかにあるのであろうか。

山本・守之会（[2004], 377-420頁）によれば『不確定概念』に該当する文言は、租税法上、おおよそ220項目も存在するという（国税通則法、所得税法、法人税法、相続税法、消費税法、租税特別措置法〔国税に関するもの〕、及びそれらの政令。しかし、不確定な文言であっても「必要な事項」のように政令、省令に委任され明確になっているものは除いてある）。

そのうち多くを占める具体的な「不確定概念」、上位15項目を選び出し、重複する内容も合わせて示すと次のようになる。

- ① 「やむ得ない事情」、「やむ得ない事由」、「やむ得ないと認める事情」、「やむ得ない必要」、「やむ得ないもの」、「やむ得ない理由」

234項目

- ② 「特殊関係者」、「特殊関係使用人」、「特殊な関係にある者」、「特殊な場合」、「特殊の関係」、「特殊の関係がある者」、「特殊の関係その他これに準ずる関係のある」、「特殊の関係のある会社」、「特殊の関係のある居住者」、「特殊の関係のある個人」、「特殊の関係のある使用人」、「特殊の関係のある内国法人」、「特殊の関係のある非居住者」、「特殊の関係のある法人」、「特殊の関係のあるもの」、「特殊の関係のある者」

91項目

- ③ 「遅滞なく」

83項目

てはならない。そして、それを定めると、またその数値をかいくぐることが生じてしまう。そうなるといわば“おっかけっこ”の状態となり規定を定めることができなくなってしまう。このため、ある程度の幅を持つ文言として“相当”“ある程度”といった文言が必要とされることは不可避ではない。

- ④ 「著しい損害」、「著しい損失」、「著しい損傷」、「著しいと認められるもの」、「著しい変化」、「著しく悪化」、「著しく寄与」、「著しく減少」、「著しく困難」

65項目

- ⑤ 「必要があるとき」、「必要があると認めるとき」、「必要と認められる」、「必要があると認める場合」、「必要があるもの」、「必要なもの」、「必要であると認められる場合」

49項目

- ⑥ 「困難であること」、「困難である場合」、「困難となる場合」、「困難であると認められる」、「困難と認められるもの」、「困難な事情」、「困難な状況にある」、「困難又は不相当とする事情」

47項目

- ⑦ 「相当期間」、「相当と認められる業績」、「相当と認められる金額」、「相当と認めるとき」、「相当と認める場合」

32項目

- ⑧ 「不当に減少」、「不相当とする特別な事情」、「不相当とする特別な事由」、

28項目

- ⑨ 「特別の事実」、「特別な事情」、「特別の事情がない」

26項目

- ⑩ 「特別の関係にある者」

25項目

- ⑪ 「相当の理由」、「相当のわきまえのある」

21項目

- ⑫ 「正当とする理由」、「正当な利益」、「正当な理由」、「正当な理由がなくて」、「正当な事由」

20項目

- ⑬ 「特別な事由」、「特別な場合」、「特別の必要」、「特別の利益」

17項目

- ⑭ 「合理的な方法」

16項目

- ⑮ 「公益増進に著しく」、「公益増進に寄与」、「公益増進に寄与するところが著しい」

13項目

行政法規で用いられている不確定概念は、一般に「公益上必要な…」という文言にみられるような終局目的を内容とする不確定概念と「正当な理由…」「不相当に高額な…」というような中間目的ないし経験概念を内容とする不確定概念があるが、上述した不確定概念をみると⑮の「公益増進に著しく」、「公益増進に寄与」を除き、そのほとんどが後者に属している⁸⁾。

なお、これら不確定概念を考える場合、わが国の「申告納税制度」のもとでは、成立した「納税義務」は納税者による申告、つまり納税者に「第一次判断権」の役割が与えられ、ここで、もし、納税者による申告がない場合あるいは納税義務者の申告が正しくない場合、課税庁に納税義務の「確定（決定）」について第二次的・補充的な役割が与えられており、課税庁が当該申告に対する

8) 金子（[2015]、80頁）によれば、不確定概念にも2種類のものがあるという。1つはその内容があまりにも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るため、公権力の恣意や乱用を招くおそれがあるものである。たとえば、「公益上必要のあるもの」、「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である。その場合、その規定は課税要件明確主義に反して無効になるであろう。これに対して、いま1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って、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は明確になしうるものである。したがって、それは、行政庁の自由裁量を求めるものではなく、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ものである。それ故、この種の不確定概念を用いることは、その必要性和合理性が認められる限り課税要件明確主義に反するものではない。

課税処分を下すことになる⁹⁾。つまり、不確定概念の問題は、納税者による第一次的な判断(条文の解釈)と課税庁がなす「確定(決定)」との間に齟齬が生じた場合、課税庁の課税処分に従って納税義務の履行がなされるところにある¹⁰⁾。したがって、そうした齟齬が争点となり納税者による不服申立て、不服審判所での裁決、そして司法審査へと進むことになる¹¹⁾。

3. 行政裁量と不確定概念

「不確定概念」という文言は、主として行政法の領域にて使用されてきたものである¹²⁾。上述したように租税法における不確定概念の第一次判断権は納税者にあり、第二次的・補充的な確定(決定)行為は課税庁にあり、そこに行政庁の不確定概念に対する「裁量」が働く。本節では行政庁が持つ「裁量」に関して、裁量の存否、そしてそれが存在するならば、どの範囲まで行政庁に認められているのか、を考えてみたい。

高橋〔2009〕, 336-345頁)は、「裁量の存否」、又その「範囲」についての見解を述べているが、それらは次のように要約することができる¹³⁾。

9) 清永〔2014〕, 228頁)。

10) 清永〔2014〕, 196頁)。

11) 芝池〔1995〕, 11頁)は次のように述べている。「…申告納税制度においても納税義務の有権的認定は課税庁によって行われているのであり、納税義務者の第一次判断権なるものも、それは、単に時間的にまず納税者が自己の納税義務の内容について判断・申告する機会を与えられている、ということの意味するにとどまる。それは、行政処分ないし行政行為について語られる『行政庁の第一次判断権』とは異なり、何らかの尊重を要求し得るものではなく、課税庁の判断と異なる場合には、その更正によって、あっさりと覆されるものなのである。」

12) そもそも「租税法」は、「行政法」の各論として位置付けされている。

13) 「裁量」についての学説をみると、行政裁量に関しては3つの問題のレベルがあるという。すなわち、第1のレベルの問題には、裁量の本質に関する理解の相違、裁量の存在を行政行為のどの要素に求めるかの違い、要件裁量説は裁量行為と羁束行為との区別を要件規定の差異に求める、という3点があり、いわば区別基準のレベルの問題である。

- (1) ある単独の視点（文言、侵益か否か等）から裁量の存否、幅が一元的に定まるわけではなく、それを定めようとする場合、多様な視座から総合的に考慮しなければならない。
- (2) 裁量の存否、幅を考える場合、第一次的な判断材料となるのは、あくまでも法律の規定と当該行為の性質である。なお、当該行為の性質は、それが侵害行為か否かを問題としなければならない。つまり、当該行為に対する処分が国民に不利益に作用するものでなければ、司法の判断では比較的緩やかに「裁量」を肯定できると考えられるが、逆に、侵益的作用を持つ行為であれば、裁量を認める際にはより積極的な根拠が求められることになる。
- (3) 行為の性質から羈束の推定が働く場合にも、法律の規定と併せて裁量を理由づける視点として挙げることができるのが、政治的裁量と専門技術的裁量である。この内、政治的裁量として論じられてきたものは専ら外交政策上の判断が問われるケースあり、その範囲は限定的なものである。他方、専門技術的裁量については、その専門性に加えて、将来の事態に対する予測と結果に対する責任という観点から裁判所よりも行政の責任に委ねられているのが適当と考えられていること、また、専門技術的判断を行うための組織と手続きが行政に備えられていること等の要件が満たされてはじめて行政裁量の余地が認められる。

第2のレベルの問題は、裁量の有無の問題を、最終的に発給される行政行為の要件・効果に認められるか否かの視点からのみ取り扱うのは不十分であるとの認識に拠っている。例えば、判例が要件面における裁量を認めた場合、不確定概念を含む一定の基準の行政庁による適用が、基本的には司法審査に服する、だが、当該基準がその適用において多少の幅、すなわち判断余地を伴い、その点では司法審査が抑制されることもありうる。第3のレベルの問題は、裁量論の中心的な課題、つまり裁量の存否に関する問題である。但し、この課題は現在のところ個別領域における判例分析へと委ねられた結果、全体を把握するための概観を与えようとする作業が手薄になっていることから、包括的かつ詳細な検討は無理であるものの判断基準を構成するいくつかの重要な視点を抽出できる。以上、高橋（[2009]、323-333頁）。

- (4) 裁量の存否・範囲の問題について、裁判例・判例が如何なる基準で対処しているか、によって知ることができる。すなわち、裁量が認められる要素を区別したうえで、法律の規定、問題とされる要素の行政決定における位置づけ、当該要素における行政判断の性格（裁判所の救済に対する要請の強弱）、裁量を特別に理由づける視点（関係領域における自律的判断の尊重、外交問題、専門技術性その他の要素の結合）の存否等、多様な判断視角を総合的に考慮するなかで裁量の存否が決定されるのであり、その範囲についても、こうした総合的判断の延長線上にて決せられる。

このように“裁量の存否”については法律の規定等多様な判断視角を総合的に考慮することで決定されるが、その範囲については“総合的判断の延長線上にて決せられる”として、具体的な内容が明らかにされていないわけではない。つまり、行政庁が下した裁量の判断は、最終的には司法の審査に委ねられることになるが、裁判所の判断能力も司法審査の基準やその方法の発展段階によって制約されるため、行政裁量の司法審査のあり方は次のような要素に依存することになるようである。すなわち、①法律の規定の仕方、②司法審査の基準および方法の形成状況、③法的救済の必要性の度合い、④行政の政策的・専門技術的判断の程度、である¹⁴⁾。

他方、行政庁の持つ裁量の“範囲”は、行政裁量のうち自由裁量については、裁量の踰越（範囲の逸脱）または濫用がある場合、裁判所は当該裁量の行使に統制を及ぼすことができるが、この場合、いかなる基準により、そしていかなる方法でこの裁量の踰越・濫用の存在を判断するのか、である。なお、これは逆にいえば、当該基準が明らかになることで行政庁に許される裁量の範囲も明らかになるはずである。つまり、通常、当該基準は条理ないし社会通念に求められるが、行政裁量の行使も憲法の拘束のもとにあることから裁量の踰越・濫用の判断基準も憲法との関連から考える必要がある。よって、行政裁量

14) 芝池（[2006], 80頁）。

の行使は一定の実体的基準に違背している場合、踰越・濫用があったこととして違法になるが、ここでの“実体的な基準”とは何を指しているのだろうか。

芝池（[2006], 82-84頁）は、①目的拘束の法理（恣意的報復的な目的からの裁量の行使は違法であるが、さらに裁量はそれを授權する法律の趣旨・目的にそって行使する）、②国民の権利・自由（行政機関に裁量が認められている場合でも、その行使は、憲法上・法律上認められる国民の権利・自由を不当に制限するものであってはならない）、③憲法原則及び条理・社会通念（行政裁量の行使は、さらに、憲法上の諸原則および条理ないし社会通念上の諸原則に違反するものであってはならない。この原則の代表的なものは、平等原則や比例原則である）、④義務の懈怠（明示的に定められたものではなくとも、何らかの法的根拠により裁量的権限を行使する行政機関に課せられた義務を怠れば、その裁量権行使は違法である）、という4つの項目を述べている。

なお、当該裁量行為に対する司法の審理は、その結果に対してのみならず、判断の過程にも及ぶが、それらは、行政機関が考慮すべきでない事項を考慮し、また、考慮すべき事項を考慮しないこと、そして考慮することにおいて認識や評価を誤ると違法な裁量行為となる¹⁵⁾。

以上のことから、(行政)“裁量の存否”、その“範囲”は次のように理解することができる。

- (1) 行政庁が持つ裁量の存否、範囲を考える場合、一次的な判断材料となるのは、あくまでも法律の規定と当該行為の性質である。そしてそれは多様な判断視角を総合的に考慮することで決定される。
- (2) 行政庁の自由裁量については、その行政行為に裁量の踰越（範囲の逸脱）または濫用は認められない。その基準は、法律の目的・趣旨に沿って解釈すること、憲法上、法律上、国民の権利・自由を不当に侵すものでないこと、社会通念上の諸原則に違反しないこと、また、行政機関の裁量的行使を怠らないこと等である。

15) 芝池（[2006], 84-85頁）。

- (3) 明示的に定められたものではなくとも何かしらの法的根拠があれば、行政庁に付与された裁量的権限は行使される。ただ、ここでの行政庁が考慮すべき事項において認識や評価を誤るとそれは違法行為となる。

4. 不確定概念を考察するための周辺項目

4.1 課税要件明確主義と不確定概念

不確定概念と最もかかわりを持つのは「租税法律主義」にかかる「課税要件明確主義」である¹⁶⁾。

当該明確主義は、課税要件の内容を定める税法の規定、それらの委任を受けた政省令（命令）は、できる限り一義的であつ明確であること、つまり一義的な解釈が可能であることを要求している。もし、この明確主義が機能しない、つまり、条文に不確定（不明確）な文言があり明確でなければ、税法が読み手によってそれぞれ解釈され、租税を法令によって規制する意味もなくなってしまう。このことは、事実上、課税庁にその解釈を一般的・白紙的委任することにもなりかねない。さらに言えば、もし、租税法の条文に上述した不確定概念のような課税庁の自由裁量が認められるような規定が多々あるとすれば、課税要件を法令にて規定しなければならぬとする「課税要件法定主義」¹⁷⁾も形骸化してしまい、権力を持つ“課税庁の解釈”が“法”そのものとして機能することにもなる。

このため、そうした状況にならないように当該判断基準を明らかにしなければならない。つまり、「課税要件明確主義」¹⁸⁾を維持しつつこれら不確定概念が

16) その他、「租税法律主義」の内容を構成する項目としては、課税要件法定主義、合法性の原則、遡及立法禁止の原則がある。

17) 「課税要件」とは、すなわち、納税者、課税物件、課税標準、帰属（人的、期間的）、税率をいい、「法定主義」とは、法令で定めなくてはならないこと、をいう。

18) 課税要件は、「明確に、わかりやすい文言」で法条化すべきであるという趣旨である。

示す「ある「程度」」、「ある「範囲」」を判断するための基準を示すことが求められるが、多義的、抽象的な性質をもつ不確定概念に対して、それらを明確に示すことは容易なことではない¹⁹⁾。

4.2 実質所得者課税の原則と不確定概念

所得税法12条は、「資産又は事業から生ずる収益の法律上帰属するとみられる者が単なる名義人であって、その収益を享受せず、その者以外の者がその収益を享受する場合には、その収益は、これを享受する者に帰属するものとして、この法律の規定を適用する」²⁰⁾として「実質所得者課税の原則」を定めている。ここでは、その収入を享受した者が単なる名義人ではなく、真に享受する者に当該収入が帰属する、という意味である。所得の帰属を「法律上」の名義人より、「経済的実質」という観点から当該収入を真にそれを享受する者に帰属させるのである。

不確定概念が当該実質所得者課税の原則と係わるのは条文を解釈する際、「その経済的実質」を重視するところにある。すなわち、「…相当である」、「著しく…」、「遅滞なく」、「特殊な関係のある…」等々、これらの不確定概念は、

-
- 19) 谷口〔2014〕,26-27頁)によれば、租税法の定めが明確でなく、不明確である場合、その定めは、税務行政による自由な解釈ないし裁量に対する枠や歯止めが機能をせず、ひいては法律によらない課税が実質的になされることになる、という。すなわち、課税要件明確主義は、租税法及びその委任に基づく命令の定めにより、税務行政に自由な解釈・裁量の余地を認めず、一義的かつ明確な文言とすることを要請しようとするものである。よって、当該明確主義の要請が満たされてはじめて租税法主義が、予測可能性・法的安定性保障機能を十分に発揮し、そしてそれが申告納税制度の適正なる運用へと繋っていくのである、という。また、税法上の概念が一見すると不明確であるようにみえても、その概念を用いる規定の趣旨・目的に照らして、その概念の意味を明らかにすることができるのであれば、一見不明確の一事をもって直ちに、不確定概念の使用が課税要件明確主義に違反するとはいえない、との見解を述べている。なお、中間目的ないし経験概念に関する不確定概念については、その必要性と合理性が認められる限り当該課税要件明確主義に反するものではないとされている。以上、金子〔2015〕,80頁)。
- 20) 同様に法税では11条に規定されている。

法条の文理解釈により、当該法条の趣旨、目的、背景までもも考慮した実質所得者課税の原則にかかる「経済的実質」、つまり当該行為を経済的に観察するという考え方によってはじめて判断を下すことができる²¹⁾。

元来、「実質所得者課税の原則」は、所得を誰が享受したのかという人的帰属について、法形式より経済的な実質を優先する考え方である。それは文理解釈を第一とする租税法解釈の唯一の例外であり、租税法主義にかかる課税要件法定主義とは相対立するものでもある。

しかしながら、これは所得を真の帰属者に課するため当然に認められた原則でもあるともいえよう。したがって、ここに存在する多くの不確定概念を解釈するにあたり、個々の事案を経済的な観点から捉えて条文の解釈することは法的安定性に反するものではないが、そこには当然のごとく当該法令等の趣旨・目的を参酌する必要があることはいうまでもない。

4.3 課税庁の裁量行為と不確定概念

一般的な「裁量の存否とその範囲」については前述したとおりであるが、ここでは課税庁の裁量行為について考察してみたい。

一般的に行政庁の「(自由)裁量」の主要な形態には、要件裁量と効果裁量(行為裁量)があるが²²⁾、課税権については効果裁量(行為裁量)に言及する必要は

21) ただ、経済的な成果は通常法律上の関係によってその帰属者が決まってくるから、法律上の関係を離れて経済的な帰属が存するとされる場合が仮にあるとしても、それは限られた場合であろう。そして、それは、特にそう考えなければ課税上著しく不都合を生じる、すなわち担税力を欠く者に課税する結果となるような場合でなくてはならないと思われる。さもなければ、法律上の関係を離れて経済上の帰属を考えるといても、経済的帰属の存在を肯定するための基準は必ずしも明らかでなく、納税義務者の地位をいたずらに不安定なものにするだけになると思われるからである。以上、清永 ([2014], 72頁)。

22) 行政庁が“行政行為”をなす場合、まず、前提たる認定事実を法規に定められた処分要件にあてはめて要件の充足・不充足を認定し、しかる後に行政行為をするか否か、するとすれば如何なる内容の行為をするかを決定する。前者の要件認定の段階で認められる裁量が「要件裁量」と呼ばれ、後者の効果(行為)選択の段階で認められる裁量が「効

ないようである。それは、法律上の要件が備わっているかぎり課税庁に課税をしない理由はなく、そのため課税処分に効果裁量は認められてはいないからである。したがって、「(自由) 裁量」といえば課税要件にかかる課税庁の「(自由) 裁量」となるが、それもすべて認められているとはいえない。そういう点では、「要件裁量否定説」も成立することになる²³⁾。

しかしながら、ここで「(自由) 裁量」とは、課税庁の「不確定概念」についての解釈が一義的に拘束されないという意味での判断の自由であり、さらに、司法審査に進んだ場合、司法による当該課税庁の判断につき裁判所の統制が及ばない余地があるか否か、に関する「(自由) 裁量」である。だが、それも税法理論の課税処分の性格からは区別されてはいないようである。なぜなら、課税要件に関する「不確定概念」の扱いは法の解釈適用として裁判所の完全なる審理に服すると考えられており、このため上述したいずれの「(自由) 裁量」も存在せず、羈束裁量の概念²⁴⁾を用いる余地もないと考えられているためである²⁵⁾。

つまり、課税要件にかかる条文に不確定概念を用いて定められている場合、それは法律問題であり、あくまでも裁判所の審理に委ねられることになる。このことは、課税庁が「(自由) 裁量」をもって下した課税処分としての「確定(決

果裁量」である。以上、金子（[1997], 1103頁）。

また、この区分について、次のような説明もある。すなわち、行政庁の裁量判断の余地を局面ごとに分けて検討するとすれば、①法規範の要件規定の詳細化、②具体的事件をめぐる事実関係及びその要件規定該当性についての判断、③法規範の法効果規定の詳細化、すなわち、権限行使として採りうる選択肢の範囲の確定、④具体的事件について、どんな権限行使をするか（しないか）、どんなタイミングであるかの選択、⑤以上の各事項の判断に際し、どんな事情をア・プリオリ手続きで斟酌するかに関する判断。このうち①②を要件裁量といい、③④を効果裁量という。以上 梶（[2009年], 83頁）。

23) 芝池（[1995], 3頁）。

24) その裁量が、法規上では定められていなくとも客観的な準則が存在し、その解釈適用に関する法律判断と解せられる場合の「裁量」である。以上、金子（[1997], 307頁）。

25) 芝池（[1995], 3-4頁）。

定)」が、司法の審理で往々にして覆されていることから理解できる²⁶⁾。

だが、そうであっても課税庁の不確定概念の解釈に対する「裁量が認められる範囲 (= 判断の余地 = 裁量基準)」は明らかにせねばならない。それは、最終的な判断は司法の審理に委ねられるとしても納税者の申告に対する課税庁の課税処分²⁷⁾の判断(確定・決定)の影響は大きく、司法の審理にまで至らない場合、当該不確定概念に対する課税庁の解釈がそのまま課税処分となるからである。このため課税庁の「裁量基準」が問われる。

こうした「裁量基準」について阿部 ([2008], 391-392頁)は、行政がその裁量²⁸⁾を行使する前に、まずはそれを具体化する裁量基準の設定が要求されるか否か、と自らに問い、元来、裁量基準の設定は法律上要求されていないことから行政がこれを定めた場合でも、それは内部的に決定するだけである(行政規則にあたる)から、私人に対して法的な効力を有しない(故に、裁量基準に違反しても、違法ではない)といい、そこでは行政処分の司法審査において、行政処分が裁量の範囲内にあるかどうかだけが審査される、という。だが、こうした場合でも、むしろ、裁量が広い場合であればあるほど、当該基準がなければ、その行使は恣意的になりやすい。よって、こうした基準は、必要であるとされるが、それらは、結局のところ、次に述べる「通達」や後述する「不確定概念の事例」、つまり「司法審査」の積み重ねによって、明らかにされるのではなからうか。

26) 芝池 ([1995], 6頁)は、「…課税処分について要件裁量を否定することの実際上の意味は、納税者が行政庁の不確定概念の解釈を争った場合には、裁判所は、自らの解釈を代置し、これと異なる行政庁の解釈に基づく処分を違法として取り消すことができるということである。これが要件裁量否定論の論理的帰結である。もし裁判所が、税法上の不確定概念について、このような審査方法を採用すれば、有効な権利保護の要請が満たされる…」と述べている。

4.4 通達と不確定概念

「通達」は租税法における法源ではなく、法令上の解釈を補うために上級行政（課税）庁から下級行政（課税）庁に権限行使を指図するために発せられる命令で下級行政（課税）庁の職員を拘束するもの一般国民を拘束するものではない²⁷⁾。しかしながら、その影響はきわめて大きく通達が法令のごとく機能し、元来、条文の文理解釈の補足としての通達が、実務上、納税者の条文解釈を拘束してしまうという現実がある。この点について北野（[2007], 203-207頁）は、税務通達は税務行政の現実においては法と同様の、ある意味では法以上の重要な行為規範として機能を果たしているといってよく法社会学的にも重要な法源性を構成しており、それは判例においても示されている、と通達の意義を述べている。

こうした「通達」が不確定概念とかかわるのは「通達」がもつその役割についてである。元来、通達は行政（課税）庁の裁量権を行使する場合、上述した「裁量基準」を明確にしたものであるという²⁸⁾。すなわち、課税庁の裁量基準が明らにされないと納税者は何を基準に条文解釈をすればよいか不明であるため、事前に課税庁の考えを知ることは、納税者にとっても条文を解釈するうえで、又一定の判断を下すための根拠となり得る。逆にいえば、課税庁に裁量権が与えられている場合、その裁量権は通達、命令等で制限されることにもなるといえる。

例えば、法人税法第63条の3では「売買有目的価証券の評価益又は評価損の益金算入又は損金算入等」について、条文は「内国法人が事業年度終了の時に において有する有価証券については、有価証券の区分に応じ当該各号に定める金額をもって、その時の評価額とする」とし、当該売買目的有価証券を時価法、つまり事業年度終了時において有する有価証券を銘柄ごとに区別し、同じもの

27) 清永（[2014], 21頁）。

28) 酒井（[2016], 75頁）。

については、その時の価額として政令で定めるところにより計算した金額をもって評価額とする、としている。ここでの政令は「法人税法施行令第119条の13」であり、そこでは取引所売買有価証券、店頭売買有価証券、その他価格公表有価証券の評価額が規定されており、それ以外の有価証券は償還期限及び償還金額の定めのあるその有価証券の当該事業年度終了の時における帳簿価格に当該事業年度に配分すべき金額に相当する金額を加算し、又は減算した金額のその他その有価証券のその時における価額として合理的な方法により計算した金額とされている（法税令119条の13 4号イ）。そして、この「合理的な方法」は「法人税基本通達2-3-33」に具体的に次のように記されている。すなわち、ひとつは上場有価証券等の市場価格に基づき、利率、残存償還期間、当該債券の発行者の信用度等を勘案して算定する理論価額方式、又は債券の種類ごとに類似した銘柄を選定し、業界団体が公表する事業年度終了の日の基準気配値の利回りをを用いて算定する比準価額方式その他合理的な方法により算定した価額。次に、ブローカー又は情報ベンダー（投資に関する情報を提供することを業としている者で時価情報等の提供を行っている者をいう）から入手し、前者の方法に基づいて算定された価額である²⁹⁾。

また、相続税法第7条は、「著しく低い価額」の対価で財産の譲渡を受けた場合、当該財産の譲渡を受けた者が当該対価と当該譲渡があった時の時価との差額に相当する金額を譲渡した者から贈与されたものとみなす、と規定しているが、「相続税法基本通達7-1」では、譲渡があった財産が2以上ある場合には、譲渡があった個々の財産ごとに判定するのではなく、財産の譲渡があった時ごとに譲渡があった財産を一括して判定する、と「著しく低い価額」についての補足的な説明を加えている。

29) その他法人税法では、第70条の「過大な役員給与の損金不算入」について「不相当に高額な部分の金額として政令で定める金額」についての政令は法人税法施行令第70条1項に規定（同業種、同規模の企業との比較、株主総会により定められた金額）があり、法人税基本通達9-2-22、9-2-23、9-2-24にその詳細な説明がなされている。

さらに、所得税法57条6項では、「税務署長は、確定申告書の提出がなかった場合又は前項の記載がない確定申告書の提出があった場合においても、その提出がなかったこと又はその記載がなかったことについてのやむ得ない事情があると認めるときは、第3項の規定を適用することができる」と規定しているが、ここでの「やむ得ない事情がある」と認めるときとは、「所得税基本通達150-1（青色申告の承認を取り消した場合の事業専従者控除）」では、既に確定申告書の提出又は通則法第25条（決定）の規定による決定のあった年分につき青色申告書の提出の承認を取り消した場合、当該年分の不動産所得の金額、事業所得の金額又は山林所得の金額の計算上、事業に専従する親族がある場合の必要経費の特例等の規定の適用を受けていた親族で事業専従者に該当する者については「やむ得ない事情がある」として事業専従者控除を認めるものとする、との説明がなされている。その他所得税基本通達には、「給与等にならない経済的利益（36-21～36-35の2）」とは何か、又「家事関連費（45-1）」についての解釈する通達等がある。

このように税務通達は、法令を解釈するうえで納税者に一定の方向を示してくれるものでもある。

5. 不確定概念の事例

上述した通り「通達」による法令解釈により不確定概念の多くは解決が図られると思われるが、そうではなく各々の主張に食違いが生ずる場合、不確定概念の最終的な判断は不服審判庁の裁決、さらには司法の場においてなされることになる。

本節では所得税、法人税、相続税での当該「不確定概念」を争点する事案について、裁決、司法、通達等がどのような根拠に基づき判断を下しているかを明らかにする。そして、そうすることが不確定概念の解釈に一定の方向性を見

出すように思われる。

ただ、この場合、前述した不確定概念の分類を⑮の「終局目的を内容」とするものを除き、同質なものをまとめて、次のように再分類し考察を進めることにする。

すなわち、**A**：納税義務者側の事実及び正当性を問うもの³⁰⁾、**B**：状況（状態）の程度を示すもの、**C**：時間的な程度を示すもの、**D**：用語の意味内容を問うもの、である。

A：納税義務者側の事実、及び正当性を問うもの

①（やむ得ない事情etc.）、⑤（必要があるときetc.）、⑥（困難である場合etc.）、⑨（特別な事情etc.）、⑪（相当の理由etc.）、⑫（正当な理由etc.）、⑬（特別な事由etc.）

B：状況（状態）の程度を示すもの

④（著しい損害etc.）、⑦（相当と認められる金額etc.）、⑧（不当に減少etc.）、⑭（合理的な方法etc.）

C：時間的な程度を示すもの

③（遅滞なくetc.）

D：用語の意味内容を問うもの

②（特殊関係使用人etc.）⑩（特別な関係にある者etc.）

30) こうした納税者側の事実及び正当性を問う不確定概念は、納税者側が主張・立証責任を負うことになる。例えば、国税通則法65条④1号において「…納付すべき税額の計算の基礎となった事実のうちその修正申告又は更正前の税額の計算の基礎とされていなかったことについて正当な理由があると認められるものがある場合、その正当な理由があると認められる事実に基づく税額…（傍点は筆者）」と規定されている。つまり、「正当な理由（やむ得ない事由）」等は、納税者側でその証明をしなくてはならない。また、ここでの事実とは、要件事実を指す。以上、木山泰嗣著『税務訴訟の法律実務』弘文堂、2010年 189頁。

5.1 “納税義務者側の事実及び正当性を問う”事例（A分類）

5.1.1 「やむ得ない事情による…」

「やむ得ない事情による…」ものとは、原則的なあり方としては、本来、認められないはずであるが、本人の責めに帰することが困難な特別な事情がある場合、例外的な事態や取扱いを認めることとしてもいたし方ない理由があるものである。なお、ここで本人の責めに帰することが困難な特別な事情とは、天災、納税者の重篤な病気、盗難の被害者、事業の休廃業した場合、は「やむ得ない事情…」にあたとされている³¹⁾。

以下の事例を参照する。

① 平成13.7.24判決 裁判事例集No62 343頁（国税不服審判所H・Pより）

<事実の概要と判決の要約>

本件は、審査請求人が相続税法19条の2 - 配偶者に対する相続税額の減額 - 第1項（以下、「相法19条の2①」という）の適用を受けるために提出した「遺産が未分割であることについてやむ得ない事由がある旨の承認事項」が認められるか否かを争点とする事案である。

請求人は、平成6年9月26日に死亡した夫（被相続人）の共同相続人の1人であるが、“相続財産が未分割である”として、当該申告書を法定申告期限である平成7年5月26日に原処分庁に提出した。また、平成11年9月10日に未分割であることの承認申請書を提出したところ原処分庁はこれを却下する旨の処分を行い、それに対して請求人は異議申し立てを行った。

結果は、“棄却”。

請求人の主張は、被相続人の遺産分割について、その前提となる被相続人と共同相続人であるとされる子の間での養子縁組の有効、無効が争われ、その争訟が長期にわたり継続していたこと、このため、財産の未分割について“やむ得ない理由がある”があったことから、本件却下処分は裁量権を逸脱しており違法であると主張した。その他、税務職員の説明不足、請求人は高齢であり、法律に無知でもあり、全ての手続きを弁護士に頼んであったので、落ち度はなかったこと、また、請求人と原処分庁は、本件特例が適用されることを当然の前提として、暫定的に相続税を分納することを合意していたのだ

31) 荒井（[1996], 185頁）。

から、原処分庁は、本件承認申請に対してあらかじめ了解していたこと等をその理由とした。なお、双方に争いのない事実として、本件承認申請の提出期限は、本件相続税の申告期限から3年を経過する日の翌日から1か月を経過する日である。

審理は以下の通りである。

養子縁組の争訟は、L裁判所に係属し、その判決が平成9年3月24日に言い渡されている。ところで、相法19条の2②及び同法施行令4条の2②によれば、本件特例においては、原則として、申告期限までに当該相続又は遺贈により取得した財産の全部又は1部が相続人によって分割が行われている場合に限定されているが、その分割がなされていない財産については、申告期限から3年以内に分割された場合には適用がある旨が規定されている。そして、申告期限から3年を経過するまでの間に当該相続又は遺贈に関して訴えの提起がされた等“やむ得ない事情”がある場合には、税務署長の承認を受けた場合に限り、分割できることとなった日の翌日から4か月以内にその分割した財産について本件特例を受けられるが、その場合には、当該相続又は遺贈に係る申告期限後3年を経過する日の翌日から1か月を経過する日までに、その“やむ得ない事情”の詳細等を記した申請書を所轄税務署長に提出しなければならないこととされている。よって、本件承認申請の提出期限は、平成10年6月26日であるところ、請求人からの申請書の提出が平成11年9月10日であったことから、本件却下処分は適法である。また、ここでの“やむ得ない理由”として、「争訟の長期化」を挙げているが、このことを理由として、却下処分の取り消しを求めるとはできない。それは申請期限内に本件申請書の提出がなかった場合に、税務署長の裁量により申請を認めることができる旨を定めた法令解釈もないことがその理由である。

「争訟の長期化」が「やむ得ない理由」として認められるか否か、が主たる争点であったが、却下は適法とされた。理由は、法令にその旨の規定がないことである。理由はこのことばかりでなく、承認申請書の提出日と期限を時系列でみても当該判断には納得できるものである。すなわち、争点となった判決が下されたのは平成9年3月24日であり、承認申告期限が平成10年6月26日、実際に申告されたのは平成11年9月10日であった。この期間的なズレからも「争訟の長期化」が請求人の「やむ得ない理由」とはなり得ないものと考えら

れる。また、上述したように「やむ得ない理由」として、「争訟の長期化」が本人の責めに帰する困難な特別な事情として、例外的な事態や取扱いを認めることとしてもいたし方ない理由、例えば、天災、盗難等にもあたらないことから却下は適当である。

② 平成14.12.12判決 裁決事例集No62 343頁（国税不服審判所H・Pより）

＜事実の概要と裁決の要約＞

本件はソフトウェア業を営む請求人が、法人税の青色確定申告書をその提出期限まで提出しなかったことを基因として法人税の青色申告の承認の取消処分の適否を争点とする事案である。

請求人は、平成11年10月1日から平成12年9月30日までの事業年度の法人税についての青色の確定申告書を平成13年5月30日に提出した。またそれには留まらず、請求人は平成8年10月1日から平成9年9月30日までの事業年度ないし本件事業年度までの4事業年度の法人税の確定申告についても平成13年5月30日に一括して提出している。このため原処分庁は、平成13年6月27日付で本件事業年度以後の法人税の青色申告の承認の取消処分をした。請求人は、本件取消処分を不服として平成13年7月4日に異議申立て、そして異議審理庁は同年9月21日付で棄却の異議決定をおこなった。

請求人の主張は、請求人が当事者となっている別件訴訟において、何者かからの請求人に対する仕事上の妨害、取締役に対する身体的な危害や生活妨害を受けていたことにより、本件確定申告書の提出が遅れたこと、これは、法人税法75条等に規定する「災害その他やむ得ない理由により、申告書等書類をその提出期限までに提出することができないと認められる場合」に該当し、これを考慮しない原処分庁の取消処分は違法なものであるとした。その他、本件確定申告書を依頼した税理士の提出期限の延長の申請手続きの指導がされなかった等、顧問税理士の怠慢があったことも申告書の提出期限の遅延に繋がったことを理由として述べた。

なお、法人税法127条①4号では、青色申告の承認を受けた法人が、当該確定申告書をその提出期限までに提出しなかった場合、当該確定申告書に係る事業年度までさかのぼって、青色申告の承認を取消することを規定しているが、当該事実が生じた場合、青色申告の承認の取消処分を行うかどうかは、税務署長の合理的な裁量にゆだねられている

ものと解すべきであり、税務署長がその裁量権を逸脱し又は濫用したと認められる場合でない限り、違法あるいは不当とならないものと解することが相当である。また、法人税法による期限の延長は、法人が災害その他「やむ得ない理由」により決算が確定しないため、申告書の提出が遅れると認められる場合には、税務署長は、その申告書等書類を提出すべき者の申請により、その理由がやんだ日から2か月以内に限り、期日を指定し当該提出期限を延長することができる旨を規定している。

これらのことから審理庁は、次のような理由により、本件取消処分は適法であるとした。

- i) 請求人が本件確定申告書その提出期限である平成12年11月30日までに提出していないことは明らかである。また、通則等による「期限の延長の申請」もされていないこと。このことは、法人税法127条①4号の取消事由に該当する。
- ii) 請求人が主張する何者かからの仕事上の妨害や身体への危害や生活妨害等を受けたことによる報告書提出の遅延が災害その他「やむ得ない理由」によるか否か、については、請求人からの提出された資料の他、当審判所の調査でもそのような事実は見当たらないこと。
- iii) 顧問税理士の怠慢については、これをもって正当な理由とはならない。

何者かからの仕事上の妨害や身体への危害や生活妨害等を受けたことによる報告書提出の遅延が、災害その他「やむ得ない理由」によるか否かが1つの争点であったが、それをもって提出期限の延長が認められる理由とはならなかった。これは審判庁の調査により、そのような事実はないとされた。つまり、事実が詳細に検討され、それについて税務署長の裁量権に逸脱や濫用が認められることはなかったのである。

「やむ得ない理由」については、前述したようにそれが本人の責め帰すべきことが困難な特別な事情がある場合のみが該当する。ここでの特別な事情は、天災、災害、本人の重篤な病気等が該当し、決して、「争訟の長期化」や「仕事上の妨害、身体への危害や生活妨害」等、個人的な事情までは及ばない。また、顧問税理士の怠慢や本人の税知識の欠如が「やむ得ない理由」とはなり得

ないことは明らかである。

5.1.2 「正当な理由による…」—過少申告加算税賦課決定に対する『正当な理由』—

「正当な理由」とはあることをすること、又はしないことについて正当性があると主張することのできる理由である。つまり、それが当然であり、そこには堂々と主張できる正しい理由がある場合に用いられる。この場合は、それを客観的に見るものとしては、出頭あるいは書類の提出等における天災等による通信交通の途絶等が考えられるが、この場合には期限の延長等の対処により解決をはかることができる。また、課税庁の解釈や取扱いに変更があった場合や権限のある税務職員の誤った行政指導、そして課税庁の重大な手続き上の欠陥や違法がある場合には、その態様によっては、その義務を履行しないことに“正当な理由”があるといえるであろう³²⁾。

以下、次の事例を参照する。なお、この判例は、第2審において「正当性」の判断に真逆な判決が下されているものである。

① 最高裁小三 平成16年7月20日（判例時報 1873号 123頁）上告審—パチンコ平和事件—

<事実の概要と判決の要約>

Xは、当時の有限会社の代表者でその98%の出資持分を有する社員であるが、同会社に無利息、無期限、無担保で3,455億2,177.5万円を貸し付けた。Xの顧問税理士等は税務当局が個人から法人への無利息貸付けに所得税を課さない旨の見解を採っていると解したため平成元年から同3年分までの所得税について、雑所得を“零”とする申告をした。課税庁Yは、所得税157条の規定により、本件貸付けによってXに利息相当分の雑所得が生じたと認定して、所得税の増額更正及びこれらに係る過少申告加算税賦課決定をした³³⁾。

32) 荒井（[1996], 183-184頁）。

33) 過少申告加算税は、修正申告又は更正に基づき新たに納付すべき税額の計算の基礎となった事実があった場合、納税者に課せられるペナルティである。すなわち、申告納税

争点はYの過少申告加算税賦課決定の適否であるが、第1審はこれを適法と判断したが、第2審はこれを違法であると判断をした。つまり、過少加算税賦課決定は認められないとした。

理由は、課税庁の個人から法人への無利息貸付けに所得税を課さないとする見解を採用することを顧問税理士等がそのように解したことをもって、単なる法解釈についての不知又は誤解であるということはできないから、得べかりし利息相当分が更正前の税額の計算の基礎とされていなかったことについて国税通則法65条④がいう“正当な理由がある”と認められるとした。これに対してYは、原審のこうした判断に同項の解釈適用の誤りがあるとして上告をした。

最高裁は、Yの過少申告加算税賦課決定は適法として、原審を棄却(“正当な理由”があるとは認められないとした)。

理由は、株主又は社員から同族会社に対する金銭の無利息貸付けについては、当該貸付けの目的、金額、期間等の融資条件、無利息としたこと等の理由等を踏まえた個別、具体的な事案に即した検討を要するものとすべきところ、本件貸付けは、多額の金員を無利息、無期限、無担保で貸し付けるものであり、Xがその経営責任を果たすためにこれを実行したなどの事情も認めがたく、不合理、不自然な経済活動であり、税務に携わる者としては国税通則法65条④がいう“正当な理由”の適用の有無については十分な検討をすべきであったというべきである。一方、税務当局の個人から法人への無利息貸付けに所得税を課さない旨の見解の採用については代表者の経営責任の観点から無利息貸付けに社会的、経済的に相当な理由があることを前提とするものでその適用が肯定されるのは本件貸付けとは事案を異にするべきものである。したがって、Xの顧問税理士等においても、本件貸付けに本件規定が適用される可能性があることを疑ってしかるべきであったといえることができる。

以上のことから、本件は、利息相当分が更正前の税額の計算の基礎とされていなかったことについて国税通則法65条④がいう“正当な理由”があったとみることはできないと判断された³⁴⁾。

方式を採用する国税は、納税者の申告により確定することを原則とするため、申告の意義が重要であるところ、この申告を正当な理由なく正確に申告しない者に対して行政上の制裁を加え、申告秩序を維持するために規定されている。

34) 判例タイムズ1873号124頁においては、その他“正当な理由”が肯定された事例、否定

② 最高裁小三 平成18年10月24日（民集60巻128号）上告審－マイクロソフト事件－

＜事実の概要と判決の要約＞

この事案は、納税者が所得税の確定申告において勤務先の日本法人の親会社である外国法人から付与されたストックオプションの権利行使益を一時所得として申告したことにつき国税通則法65条④にいう“正当な理由”があるとされた事例である。なお、本件は、ストックオプションの権利行使益に対して法令等の整備がされる以前のもので一時所得として認められていた際の事例である（平成10年からは“給与所得”として課税されることになっていたが、その旨が公刊物に記載されたのは平成14年からである）。

この事案について最高裁は、過少申告加算税は、過少申告による納税義務違反の事実があれば、原則としてその違反者に対して課されるものであり、これによって、当初から適正に申告し納税した納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに、過少申告による納税義務違反の発生を防止し、適正な申告納税の実現を図り、もって納税の実を挙げようとする行政上の措置である、としている。この趣旨に照らせば、過少申告があっても例外的に過少申告加算税が課されない場合として、国税通則法65条④が定めた“正当な理由があると認められる”場合を認めている。すなわち、そこには真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、過少申告加算税の趣旨に照らしてもなお納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合である。これに照らせば、外国法人である親会社から日本法人である子会社の従業員等に付与されたストックオプションに係る課税上の取扱いに関しては、当時、法令上の定めがなく、課税庁の職員が監修等した公刊物でもその権利行使益に対して「一時所得」として処理する旨が述べられていたこと、また、通達に「給与所得」にて処理することがはじ

された例が次のように示されている。①税法の解釈に関して申告当時に公表されていた見解がその後改変されたことに伴う、修正申告、又は更正を受けるに至った場合、“正当な理由”があるとされる例。②納税者が単に、法律を誤解して過少申告をした場合、正当な理由があるとはいえないとした例。③いわゆる、株主相互金融を営む株式会社の株主優待金を損金計上したことにつき、当該確定申告直前まで税務当局としてその取扱いが確定せず、一般的にもこれを損金と解する傾向にあった事案について、正当な理由を肯定した例。④執行官の職にある者が当初の申告に際し、その年に支給された旅費、宿泊料が記載されている帳簿、資料を提示して税務職員の助言を受け、これらの旅費、宿泊料を事業所得の収入額としなかったところ、その後これらを収入金額とする更正がなされた事案について、正当な理由を肯定した事例。

めて明記されたのは平成14年6月であったこと、さらには、当時、所得税の区分に関する解釈について「一時所得」であるとした見解にも相応の論拠があったこと等からみると、納税者が権利行使益を「一時所得」として申告し、同権利行使益が「給与所得」に当たるものとしては税額の計算の基礎とされていなかったことについて、国税通則法65条④にいう「正当な理由」があると言える。よって、原審の判断は是認することはできず、上告は棄却されるものである。

ここでの事例の違いは、まさしく、“本人の責めに帰すべき特別な事由”によるものか否か、である。①の事例は、個別具体的な事実認定において“特別な事由”があるとは認められず、②事例では納税者の不可抗力として、それが認められたのである。

5.2 “状況（状態）の程度を示す”事例（B分類）

5.2.1 「不当に減少させる結果となると認められるもの…」

－所得税法157条「同族会社等の行為又は計算否認等」－

所得税法157条1項において「税務署長は、次に掲げる法人の行為又は計算で、これを容認した場合にはその株主等である居住者又はこれと政令で定める特殊の関係のある居住者の所得税の負担を不当に減少させる結果になると認められるものがあるときは、その居住者の所得税に係る更正又は決定に際し、その行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、その居住者の各年分の…（略）…掲げる金額を計算することができる。（傍点は筆者）」と規定している。ここに掲げる法人の行為又は計算とは、法人税法2条10号に規定する「同族会社」若しくは「合併等（合併、分割、株式移転）をした法人又は合併等により資産及び負債の移転を受けた法人」の行為又は計算をいう。この条文は、所得税の“同族会社等の行為又は計算の否認”規定とも呼ばれ、同族会社が少数の株主や社員により支配されていることから当該会社又はその関係者の税負担を不当に減少させるような行為や計算が行われやすい。このため、税

負担の公平維持を目的として、こうした行為や計算が行われた場合、それを正常な行為や計算に引き直しをして更正又は決定を行う権限を税務署長に付与した規定である。なお、この条文には「居住者と特殊な関係にあるもの」、「所得税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの」という2つの不確定概念が存在しているが、前者については、政令、すなわち所得税法施行令276条1項に規定があり、それによると、①当該主宰者の親族、②当該主宰者とまだ婚姻の届出をしないが事実上婚姻関係と同様の事情にある者、③当該主宰者の使用人、④ ③掲げる者以外の者で当該主宰者から受ける金銭その他の資産によって生計を維持するもの、⑤当該主宰者の雇主、⑥ ②から⑤まで掲げる者と「生計を一にする」これらの者の親族であるとして「特殊な関係にあるもの」の存在は、当該政令からある程度理解できる³⁵⁾。

しかしながら、後者の「…不当に減少させる結果と認められるもの」という文言は、多義的、抽象的なものであり、それはどのような状態なのか、事案の実質的な事実関係を明らかにし、それに条文の目的、趣旨等を考慮して解釈しなければならない。また、そこでの課税庁に与えられた「判断基準」はどのようなものか、一定の基準が存在するのだろうか、考える必要がある。よって、これのこゝを下記の裁判例・判例から考察してみる³⁶⁾。

- ・福岡地裁平元年（行ウ）第27号所得税更正処分取消請求事件 平成4年5月14日判決（税務訴訟資料189号513頁）：第1審
- ・福岡高裁平成4年（行コ）第18号所得税更正処分取消請求控訴事件 平成5年1月10日判決（税務訴訟資料194号314頁）：控訴審
- ・最高裁（第三小）平成5年（行ツ）第74号所得税更正処分取消請求上告事件 平成6年

35) ここで“ある程度”という言葉を用いたのは“生計を一にする”という文言には議論があるためである。本稿ではこの議論には言及はせず、他の論稿に譲ることとする。

36) 何故、この事案を選択したのかについては、この事案が上記の不確定概念を考える上で最も適切な事案と考えたからである。それは本事案の中心的争点が「所得税を不当に減少させる結果となると認められる」かどうか、にあるからである。

6月21日判決（税務訴訟資料201号525頁）：上告審

＜事実の概要と判決の要約＞

原告Xは、昭和59年分ないし同61年分の所得税の青色確定申告に対し、被告Y（博多税務署長）が、Xにおいて総所得金額の1部として計上した同族会社からの不動産所得金額につき、その所得は所得税法157条に規定する「同族会社の行為計算」に当たるとして、これを否認し、Yにおいて算定した不動産所得額に基づき、更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分をしたため、Xがそれを争った事案である。

Xは福岡市内に土地、建物、駐車場を所有しており、また、Xはその妻とともに有限会社Oビルという同族会社を経営し、役員報酬も得ていた。XとOビルは賃貸借契約を結び、その契約により、Xは係争各年に、それぞれ年額2,400万円の賃貸料を受け取っていた。この賃貸料の原資はOビルが第三者への転貸収入によるものである。なお、Oビルが受取る転貸収入とXが受け取る賃貸料の差額、つまりOビルの管理料が本件転貸収入に占める割合が約3割でその金額は約1,100万円であった。

これに対して、Yは本件更正処分にかかる金額等について所得税法157条を適用し、係争各年の適正賃貸料を算定するに当たり、Xと同様の不動産貸付業を経営し、その管理を第3者に委託している者を選定し、その管理料割合の平均値から、駐車場以外の本件物件につき、係争各年分いずれも6%、駐車場については9%をOビルの適正管理料として算定し、それに基づいて適正賃貸料（Xの不動産所得）を算出した。

争点はXがOビルから支払いを受けている賃貸料収入（2,400万円）について所得税法157条適用の適法性、すなわち、同収入が、Xの各係争各年分の「所得税を不当に減少させる結果となると認められる」か、否かである。つまり、Oビルが受取る転貸料収入に比べて、Oビルが支払うXへの賃借料が少ないのではないか、管理料が多すぎるため不当にXの所得を減らしているのではないか、という点である。なお、ここではOビルからの役員報酬の金額は考慮せず、あくまでも2,400万円という金額がXの所得税額を不当に減少する結果と認められるか、であった。

第1審（福岡地裁）は、Yの勝訴。すなわち、XがOビルから過少な賃貸料しか受け取らないことにより、その所得税の負担を不当に減少させる結果（その減少額の適正賃貸料により本来納付すべきであった税額に対する比率は80～91%にも達している。つまり、確定申告額は引き直し計算の税額の9～20%であった）となっており、Yが所得税法157条の規定を適用した

ことに違法性はないとした。

判旨は次のように記述できる。

- i) 適正賃貸料に関する判断（「所得税の負担を不当に減少させる結果となると認められる」については、租税負担の公平の観点及び専ら経済的、実質の見地において当該行為又は計算が通常の経済人の行為として不合理、不自然なものかどうかを基準として判断すべきである。適正賃貸料の算定は、不動産の種類、構造、立地条件、建築年数等により大きく異なり一義的に決定することはできない。このため、適正不動産管理料の算定をもって適正賃貸料を推定していることは妥当である。つまり、それは転賃料収入から当該適正管理料を控除した残りが適正賃貸料になるからである。
- ii) 適正な管理料を求めるためYは、近傍の同業者を抽出し、そこでの平均的な適正管理料割合を計算した過程には、恣意が介入する合理的な疑いを入れる余地もないことから信頼性、正確性に欠けるところはない。
- iii) Yによるこうした見直し計算により適正賃貸料が求められ、Xが受領していた賃貸料2,400万円は、適正賃貸料より約800万円から約1,200万円（その減少額の適正賃貸料により本来納付すべきであった税額に対する比率は80～91%にも達している）も低いものであり、過少な賃貸料であったことは明らかである。よって、Yが所得税法157条を適用し、引き直し計算をしたことに違法性はない。

また、控訴審（福岡高裁）もXの控訴を棄却（原判決に違法性はない）。そして、上告審（最高裁）においてもXの上告は棄却（原審の認定判断は、原判決挙示の証拠関係に照らし、正当と是認することができる）された。

この事案における所得税を「…不当に減少させる結果と認められるもの」として、その「不当に減少させる結果…」の判断はどのような要素から導かれたのであろうか。1つには、同族会社等にみられる会社の意思決定を当事者自身が自由に決定できる環境にあること、そしてその行為・計算が、租税負担の公平の観点及び実質的な見地から通常の経済人としての行為にあるまじき行為であるとして不合理、不自然なものであると判断できること、また、本事案では、その減少させる納税額の基準として、確定申告額が引き直し計算の結果、つまり適正な納税額の9～20%にしか満たなかったことが不当に減少させたことの一応の基準だったように思われる。

5.2.2 役員給与の「不相応に高額な部分…」

－法人税法34条2項「不相応に高額な部分」－

法人税法34条2項は、「内国法人がその役員に対して支給する給与の額のうち不相応に高額な部分の金額として政令で定める金額は、内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない（傍点は筆者）」として、役員に対する給与のうち不相応に高額な部分は損金不算入となることを規定している。ここでの「不相応に高額な部分」については政令、すなわち法人税法施行令70条1項に規定があり、そこでは不相応に高額となる基準が2つ示されている。その1つは、当該役員の職務内容やその企業の収益及び使用人に対する給与の支給状況、その他当該企業と同種の事業を営む企業で事業規模が類似するものの役員に対する給与の支給状況から当該役員の職務に対する対価として相当であると認められた金額を超える場合、その超える金額をいい、また、もうひとつは当該企業の定款及び株主総会等の決議にて役員給与の上限金額を定めている場合、その限度額を超える金額であり、前者を実質基準、後者を形式基準と呼ぶが、このうちいずれか多い金額が損金不算入金額になるとされている。このようにここでの「不確定概念」は政令によってある程度の推測ができるものの不確定なのは、上述した「実質基準」における“高額であること”の上限はどこまで認められるのか”という点にある。したがって、下記の事案を検討することによりその点を明らかにしたい。

- ・名古屋地裁平成2年（行ウ）第5号法人税更正処分取消等請求事件 平成6年6月15日判決（税務訴訟資料201号485頁）：第1審
- ・名古屋高裁平成6年（行コ）第21号法人税更正処分取消等請求控訴事件 平成7年3月30日判決（税務訴訟資料208号1,081頁）：控訴審
- ・最高裁（第三小）平成7年（行ツ）第110号法人税更正処分取消等請求上告事件 平成9年3月25日判決（税務訴訟資料222号1226頁）：上告審

<事実の概要と判決の要約>

原告Xは衣服の縫製加工等を経営する株式会社の代表取締役であり、妻も取締役である（以下、「Xら」という）。Xは本件係争事業年度（昭和62年度）の法人税につきXとその妻の役員報酬をそれぞれ1,800万円、960万円として損金の額に算入して申告をした。被告Y（西尾税務署長）は、当該申告に対して更正及び過少申告加算税の賦課決定を行った。また、Xらが審査請求をした国税不服審判所もYの主張を認める「裁決」を行い、Xらが提訴した。国税不服審判所の担当審判官が原処分庁から任意に提出を受けた書類は、①法人税決議書、②類似法人検討表、③質問類末書、④現金出納帳、⑤昭和61年分所得税源泉徴収簿、⑥取締役会議事録、⑦総勘定元帳、⑧類似法人検討表作成のための資料（類似法人の申告書、当該申告書に添付されていた貸借対照表、損益計算書、役員報酬等人件費の内訳書並びに概況書の写し）等である。

Xらの主張は、法人税法34条がいう「不相当に高額」という要件は納税者が申告に際し判断しなければならないものであるから、具体的に判断できるだけの明確性をそなえていなければならないところ、当該概念は積極的に定義づけることが困難な概念である。また、政令が規定する「不相当に高額」か、否かの判断基準も、極めて抽象的、曖昧で不明確である。さらに納税者が申告に際して「不相当に高額」でない役員報酬、すなわち適法な税額を申告するために役立つ具体的な基準を定めているとはいえない。また、その他「不相当に高額」か、否かについて具体的な基準を公示することを義務づけた規定も存しないし、課税庁から具体的な資料も公表されていない。このため「不相当に高額」な金額を正確に予測するは困難である。よって、法人税法34条の規定は、国民経済生活に法的安定性と予測可能性を付与する課税要件明確主義を宣明する憲法84条に違反して無効であり、本件更正処分及び本件更正処分を前提としてされた本件賦課決定処分は、違法である。また、本件類似法人の抽出基準も合理性を欠き、それはXの業種を外衣製造業のみとしたこと、また、類似法人の抽出対象を特定業種、規模、地域に限定すると、役員報酬の平均レベルの低い場合には、低い報酬額を強いることになり、これは税の公平に反するものであること。さらに、本件類似法人の中には他業種を営業している法人や取締役の報酬のなかに監査役の報酬を取り込んでいる可能性などもあり、そのサンプリングが正確であるとはいえない。よって、Xらは本件更正処分及び本件賦課決定処分の取り消しを求めた。

これに対して、Yは法人税法34条、そしてそれに基づく政令において不相当に高額な

部分についての客観的な数値をもって具体的には示していない。しかし、経済生活の安定と予測可能性という租税法律主義の目的とするところが阻害されないかぎり、租税の公平負担の原則からみて不確定概念をもって課税要件を定めることは許されないものではなく、当該役員報酬が高額か、否かは、政令等に示された種々の事情等に照らせば自ら明らかなものであり、その予測も不可能ではない。よって、法人税法34条は租税法律主義に反するものではない。また、「過大な役員報酬」の判断は、あくまで支給された報酬が提供された役務の評価額として所得の計算上損金として認められるべき範囲内であるか、否かという観点からなされるものである。そして、報酬が法人の役員職務の内容等からみて相当であると認められる金額を超える部分が高額部分となるのであるが、不相応に高額であるか否かは、政令規定に掲げられた諸々の事情等に照らせば自ら明らかである。本件類似法人として抽出したのは、14社であり、類似法人の売上高の平均額はXの経営する法人の売上金額に近似しているのに対して、Xの代表取締役報酬額及び取締役報酬額はいずれも、本件類似法人の役員報酬支給額の状況に対比して極めて多額であった（本件類似法人の平均値、代表取締役はそれぞれ620万円、取締役は380万円）。これは原告の職務内容及び状況、並びに使用人の給与等も勘案したものであり、Xの報酬額がこの金額を超える部分は「不相応に高額な部分の金額」として、法人所得の計算上、損金に算入することはできないものである。

第1審（名古屋地裁）は、Xの請求を棄却（Yの勝訴）。

「不相応に高額な部分の金額」それ自体は不確定概念であるものの、法の趣旨によりその意義を明確になしうるものであり、しかも政令によってその判断基準も客観的に明らかになっていることから、これをもって課税要件明確主義に反するものではないといえる。また、政令で定められた判断基準は、納税者自身でも把握できる事柄であり、同業種・類似規模の法人の役員報酬の支給状況についても入手可能な資料からある程度予測できるものだから、相当であると認められる金額を超える部分であるか否かは、申告時において納税者においても判断が可能である。したがって、この点におけるXらの主張は採用できない。なお、Yが主張する本件類似法人の役員報酬額の平均値が原則的として相当な報酬額の上限とすべきであるとすることは合理的な結論を導き出すことはないことからこの判断方法も採用することはできない。そこで、政令に規定する項目、すなわちXらの職務内容（勤務時間等も十分考慮する）、経営する法人収益の状況及び使用人

に対する給料の支給状況等を総合的に考慮し客観的な相当額を検討せねばならない、とする。そこで提出された資料を精査してみると収益（売上）については前年度比1.43倍であり、売上総利益では約2.2倍であったことが認められ、また、使用人の給与の支給状況については、同じく給料は、1.16倍であり、賞与の支給額は1.64倍であった。さらに本件類似法人の抽出基準についても地区選定、売上金額の同範囲、業種等についてYの抽出方法は適切であったといえる。以上のことから、Xらの報酬については、前年度の1.5倍までの範囲で増額がされた場合（代表取締役は540万、取締役には450万円）には、相当な報酬の範囲内にあるといえる。ただ、これを類似法人の役員報酬額を併せ検討するに、Xらが経営する法人の売上金額は、類似法人の売上金額の平均金額とほぼ一致しており、本件において、Xらの役員報酬が類似法人の役員の平均報酬額を下回るのが相当であるとすべき特段の事情が認められないため、X（代表取締役）については類似法人の平均報酬額620万円、妻の取締役については前年の報酬額の1.5倍した450万円が相当額の上限と認めるのが相当である。よって、これらの金額を超えた金額が損金不算入金額と認められる。

控訴審（名古屋高裁）Xの控訴を棄却。内容は原判決とほぼ同じである。

上告審（最高裁）Xの上告を棄却。

この事案では「不相応に高額と認める部分」についての「不相応に高額」という文言は、不確定概念であることは判決でも認められているが、その基準は政令にておおよその判断が下せるものであり、それは納税者にとっても同じである。では、「上限として認められる金額はどこまでの範囲か」という点については、政令の規定に則り、おおよその基準を知ることができるとされている。すなわち、当該事案では法条に不確定概念が存在していたとしても、租税の公平負担の原則のもと、政令規定に従い、近傍の類似法人の収益の前年比の状況（業績）、同じく使用人への給与支給状況、役員の職務状況、勤務状況、役員報酬等を総合的に比較することによって、報酬額の上限は、Xについては近傍類似法人の平均報酬額とし、妻である取締役の上限金額は、前年比の1.5倍相当であるとした。

5.2.3 「著しく不適當な…」—財産評価基本通達 第1章 総則 6項—

標記、第1章総則 6項には、「この通達の定めによって評価することが著しく不適當と認められる財産の価額は、国税庁長官の指示を受けて評価する」と規定している。ここでの「著しく不適當と認められる財産の価額…」という文言について裁判例・判例からその内容を分析してみる。

事案は、下記のを参照する。

- ・東京地裁平成2年（行ウ）第177号相続税更正処分等取消請求事件 平成4年3月11日判決（税務訴訟資料188号639頁）：第1審
- ・東京高裁平成4年（行コ）第33号相続税更正処分等取消請求控訴事件 平成5年1月26日判決（税務訴訟資料194号75頁）：控訴審
- ・最高裁（第一小）平成5年（行ツ）第78号相続税更正処分等取消請求上告事件 平成5年10月28日判決（税務訴訟資料199号670頁）：上告審

<事実の概要と判決の要約>

相続人原告X（相続人は4人）の被相続人は昭和62年12月19日に死亡した。Xは昭和63年6月に本件相続に係る相続税について当初申告、また同年12月に修正申告をしたところ、被告Y（小石川税務署長）は、修正申告の内容に対応する各過少申告加算税賦課決定処分をした。Xはこの処分の取消しを求めてYに異議申立てをしたが、Yはそれを却下、Xの国税不服審判所への審査請求も「裁決」にて棄却された。

このため、Xは東京地裁に提訴。争点は相続財産のうち、江戸川区内にあるマンション（以下、「本件マンション」という）の「課税価額」であり、その他相続財産の評価については当事者間に争いはなかった。

Yは、本件マンションの相続税評価額は、相続税法22条にいう“時価”による価額、つまり購入価格の7億5,850万円あるとしたが、Xは「相続税財産評価に関する基本通達（以下、「評価通達」という）」にて計算された評価額1億3,170万円であると主張。なお、本件マンションは、被相続人の死亡の2か月前に借入金8億円にて被相続人が病床の身で購入したものでその8億円がそのまま相続債務となり、当初申告にはこの借入金を課税価額から控除した価額で法定申告期限内に申告をしていた。

結果は、第1審から最高裁まで一貫してXの主張は認められなかった。その理由は、

評価通達第1章総則 6項「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財産の価額は、国税庁長官の指示を受けて評価する」の通り、本件マンションの評価額は相続税法22条のいう“時価”とすることが、納税者間の実質的負担の公平に資するものであるとされた。なお、時価とは、一般的には公正な取引市場で形成される価格で客観的な交換価値であると認識されている。

国税庁は、納税者間の公平、納税者の便宜、徴税費用の軽減等を図るため相続財産の一般的基準として「評価通達」を定め、あらかじめ画一的な評価方式によって相続財産を評価することとしていたが、こうした形式的な方式を貫くと、かえって納税者間の実質負担の公平を害することになる場合もあり、そこでは当該評価通達ではなく、他の合理的な方式により評価することが相続税法22条の法意に照らして当然許されるものであった。そうでなければ、もしXがいう評価額を容認した場合、借入金8億円は本件マンションの価額から控除しきれず、その差額が他の積極的財産から控除されるため、結果として約6億2,600万余の課税価額が圧縮されてしまう。また、Xは本件マンションを相続税申告書の提出した直後に7億7,400万円で転売し、その代金は借入金の返済に充てていたことからXには節税に対しての何らかの意図があったことは知るべきである。

以上のことから、相続の前後を通じて当該取引の実質をみると当該不動産が1種の商品のような形で一時的に相続人及び被相続人の所有に帰属することになったに過ぎないものと考えられる。こうした場合、画一的な評価通達に基づいてその不動産の価額を評価すれば、実質の取引経過から客観的に明らかである当該不動産の市場における現実の交換価額で評価した場合に比べて相続税の課税価額に著しい差が生じ、租税負担の公平という観点から看過し難い事態を招くことになる。このため、当該事案は「評価通達」で評価することは著しく不相当であると認められる。したがって、当該財産価額は相続財産の市場における交換価額（時価）にて評価することが相当であるとされた。

当該事案の事実関係をみると、被相続人がかねてより相続税の節税対策として不動産投資に関心を持っていたことが理解できる。すなわち、94歳という高齢で病床にあるにもかかわらず多額の借入金にてマンションを購入し、自分の死後（マンション購入後2ヵ月後に死亡）、相続財産にそれを相続債務として算入させていること、また相続直後に相続人が当該マンションを購入価格超の金額

で売却しているという事実があることである。よって、マンションの評価額を「評価通達」によることはせず「合理的な方法」として「購入価格による評価」を採用したことは課税庁の順当な判断（裁量の範囲）であると考えられる。

ここで課税庁の「裁量」の根拠となった事実を敷衍してみると、ひとつには、被相続人が病床にあり自由に動けない状態にもかかわらず、借入金（相続債務の発生をも視野）にて本件マンションを購入したこと、そして相続直後に本件マンションを購入価格超の金額で売却しているという経済的事実があったこと。また、マンションの実勢価額より「評価通達」による評価額が低い価格であることを知り得る状況にあったこと、さらには課税庁がこの事案を認容すれば、納税者間の課税計算に実質的な不公平をもたらすことになる、という点である。

要するに、経済的事実の実質、節税効果を知り得る能力、納税者間の課税計算が不公平となる、これらの3要素を総合的に判断したところに課税庁の「判断の余地」、つまり「裁量」が認められるものと考えられる³⁷⁾。

5.3 “時間的な程度を示す” 事例（C分類）

時間的な程度を示す不確定概念としての「遅滞なく」等については、それは時間的即時性をあらわし、「遅滞することなく」、「すぐに」という意味で正当な理由又は合理的な理由による遅滞は許容されるようである。また、「直ちに」は、時間的即時性が最も強い場合に用いられ、遅滞が許されないのが原則であ

37) 阿部（〔2008年〕, 393頁）は「基準を定めた場合、原則としては、基準を機械的に執行すべきである…（それは、）個別事情を考慮しはじめると、圧力がかかって原則的な基準が崩壊することもある。画一性と個別事情の考慮の要請の調和を図ることが肝要である。しかし、それでも不合理が生ずる。基準が法令で設定されているのではなく、裁量基準による場合には、その運用に当たる行政は、基準の適用が不合理な結果をもたらすかどうかを事案の諸状況に照らして検討すべきである…（裁量には、）行政法学上、事案にふさわしい特殊事情を考慮する義務という考え方が導入されている。…」との見解を示している。

る。なお、「すみやかに」は「直ちに」より時間的即時性がゆるやかな場合に用いられるという³⁸⁾。

この事例では、“遅滞なく”という言葉の意味から至極、常識的な時間的判断が求められるように思われる。つまり、課税庁に対する書類等の提出の時間的な程度、又国税通則法による過誤納金の納税者への金銭による還付が具体例として挙げることができる。

ここでは下記の事例を参照する。

- ・東京地裁平成19年（行ウ）第149号法人税更正処分等取消請求事件 平成23年12月1日判決（裁判所H・P）：第1審

<事実の概要と判決の要約>

原告がその国外関連者であるP1社との間でしたパチスロメーカー向けのモーターの仕入取引に関して、課税庁である山形税務署長（Y）が、租税特別措置法66条の4①に規定する独立企業間価格を算定するために必要と認められる帳簿書類等が遅滞なく提示又は提出されなかったとして同条⑦により算定した価格を本件取引の独立企業間価格として推定して平成11年度～平成15年度の各事業年度の法人税についての更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分をしたのに対して、原告がその取消しを求めるものであった。

ここで争点の1つが、“必要と認められる帳簿書類等が遅滞なく提示又は提出されなかった”という部分である。

当該事例の“遅滞なく”の事実をみると、「…Yは、原告に対して少なくとも、平成14年6月10日、平成15年1月31日、同年2月17日又は同月18日、同年3月17日、同年4月10日、同年6月9日の6回にわたり文書又は口頭でP1社の財務諸表の提示を求め、また、平成14年6月10日、平成15年1月31日、同年2月17日又は18日、平成16年4月9日の4回にわたり、文書又は口頭で、原告における本件取引の価格算定の根拠となった資料の提示を求めたが、原告は、これらの書類を提示しなかったことが認められる。…」とされ、P1がこれを提出するにあたり、特段の事情があったとは認められない。よって、課税庁が、提出されない書類等により「独立企業間価格」を推定することは適法である、と判決した。当該裁判例は、控訴審、東京高裁平成24年（行コ）19号平成25年3月

38) 荒井（[1996], 175頁）。

14日判決においても支持されている。

本事案での“遅滞なく”にみる時間的程度を示す不確定概念については、ある程度、客観的な判断ができるように思われる。当該事例では、少なくとも6回の財務諸表等書類提出請求があり、4回の独立企業間価格の算定根拠となった資料を原告に求めたがいずれも提出されなかったのである。当初の指摘が平成11年度の更正請求であることからみても最初の請求日までに2年間あり、それからさらに2年にわたり、6回あるいは4回の請求があったにもかかわらず、提出されなかったことは、原告に非があることは認められよう。

5.4 “用語の意味内容を問う”事例（D分類）

租税法上の不確定概念のうち、「特殊関係使用人」等、その用語の内容を問うもの（Dの分類）については、上述した事例より、法令若しくは通達をよりよく解釈をすることによって判断を下すことが可能であると思われる。よって、ここでその一例を述べておく。

すなわち、「特殊関係使用人」に関しては、法人税法施行令（以下、「法令」という）72条①にその内容が規定されている。そこでは、「一 役員の親族、二 役員と事実上婚姻関係にある者、三 前二号者以外の者で役員から生計の支援を受けている者、四 前二号に掲げる者と生計を一にするこれらの者の親族（傍点は筆者）」であるとされている。ここで、三号の「…役員から生計の支援を得ている者…」について、これは法人税基本通達（以下、「法基通」という）9-2-40にその内容があり、「…当該役員から給付を受ける金銭その他の財産又は給付を受けた金銭その他の財産の運用によって生ずる収入を生活費に充てている者をいう」とされている。また、四号の「…生計を一にする…」についても法基通1-3-4では、「…有無相助けて日常生活の資を共通にしていることをいうのであるから、必ずしも同居していることを必要としない」という

解釈である。このように、Dの分類に属する不確定概念については、法令、通達からその意図する内容の判断は可能であると考えられる。

6. 租税法上の不確定概念

このように4つの分類について、各々事例の考察を述べてきたが、このうち、Bの分類、つまり“状況（状態）の程度”は、他のA分類（“納税義務者の事情、正当性を問う”事例）、C分類（“時間的な程度を示す”事例）、D分類（“用語の意味内容を問う”事例）に比べて租税法上の不確定概念として多くの抽象的・多義的な内容を含み、納税者にとってもその判断に苦慮するものであるように思われる。このため、上記の事例においても他の事例より多い3つの判例・裁判例を取り上げたが、これらB分類に属する3つ事例から課税庁が不確定概念を判断するための主な基準は次のように理解できるであろう。

- (1) 「租税負担の公平の原則」に従った判断が基本である。つまり、不確定概念の解釈如何によっては納税者間の計算が著しく不公平になってはいないか、否か。
- (2) 経済的事実の実質、節税効果を知り得る能力が当事者にあり、不確定概念の解釈が不当に歪められてしまっていないか、否か。
- (3) 法又は政令等により、概ねその範囲を知ることができる場合、それを参考に判断を下す（解釈する）ことができる。但し、そうすることが著しく節税効果を生じさせる場合もあり、合理性がある、と勝手（自然）な状況判断をしてはいないか、否か。
- (4) 法令による形式的な判断より、実質的な経済的行為という見地から経済人としてあるまじき不合理、不自然な解釈がなされていないか、否か。
- (5) 「不当に減少になると認められる…」、「不相応に高額と認められる部分…」における下限額、上限額については、上記の(1)～(4)を勘案して決定し

なければならないが、当該事案によれば、前者では課税庁の引き直し計算と比較して80～90%の減少額、そして後者では、1.5倍相当額が、不当、不相応ではなく妥当なものとして考えられているようである。

(6) 課税庁の「裁量の範囲」は個別・具体的な事実関係を精査してなされるが、経済的事実の実質、節税効果を知り得る能力、納税者間の課税計算が不公平、これらの3要素を総合的に判断したところ「裁量」は認められる。

一方、A分類（“納税義務者の事情、正当性を問う”事例）、C分類（“時間的な程度を示す”事例）、D分類（“用語の意味内容を問う”事例）に属する不確定概念については、次のように理解できる。

(1) A分類（“納税義務者の事情、正当性を問う”事例）に属する不確定概念は、本人の責めに帰すべき特別な事由に因るものであることである。例えば、課税当局の指示の遅滞、法令・通達の整備の遅延、天災、災害、納税者の重篤な病気等が該当し、「別件訴訟の長期化」、「納税者本人の税知識の欠如」、「顧問税理士の怠慢」等はその理由には該当しない。

(2) C分類（“時間的な程度を示す”事例）に属する不確定概念については、その主たる文言である“遅滞なく”の程度は、社会通念上、認められる範囲ということになる。そのためには、課税庁、納税者との交渉（打ち合わせ）記録が重要なものとなる。ここでも、A分類と同様、本人の責めに帰すべき特別な事情が考慮されるであろう。

(3) D分類（“用語の意味内容を問う”事例）に属する不確定概念は、法令、通達にて解釈がある程度可能であると思われる。そういう点では、立法趣旨・目的に照らして解釈を行うその他の不確定概念と比べて、その解釈に多くの困難は伴うことはない。

結 び

これまで不確定概念を適用するにあたり、どのような考えをもって、それを解釈し適用するのか、また、解釈する範囲はどの程度まで許されるのか、すなわち課税庁の「裁量の及ぶ範囲」であるが、それらを解明することを述べてきた。

租税法上の不確定概念の意義については、法令に〇〇%以下・以上とか未滿等、具体的数値を用いれば、法規自体が硬直的になり取引の背景を考慮した適正な法解釈ができなくなり、法の執行に際して、具体的事情を考慮するとともに租税負担の公平を維持するため、不確定概念を用いることは法解釈を容易にするために不合理でないと考えられている。そして、こうした不確定概念に該当する文言は、租税法上、おおよそ220項目も存在しているという。

わが国の「申告納税制度」のもとでは、成立した「納税義務」は納税者による申告、つまり納税者に「第一次判断権」の役割が与えられ、ここで、もし、納税者による申告がない場合あるいは納税義務者の申告が正しくない場合、課税庁に納税義務の「確定（決定）」について二次的・補充的な役割が与えられている。そして、課税庁が当該申告に対して課税処分を下される。つまり、不確定概念の問題は、納税者による第一次的な判断（条文の解釈）と課税庁がなす「確定（決定）」との間に齟齬が生じた場合、課税庁の課税処分に従って納税義務の履行がなされるところにある。したがって、そうした齟齬が争点となり納税者による不服申立て、不服審判所での裁決、そして司法審査へと進むことになる。

ここで課税庁に付与された二次的・補充的な役割には課税庁の裁量の存否とその範囲が問われる。これについては、そうした裁判例・判例により、如何なる基準で対処しているかによって知ることができる。すなわち、裁量が認められる要素を区別したうえで、法律の規定、問題とされる要素の行政決定におけ

る位置づけ、当該要素における行政判断の性格、裁量を特別に理由づける視点の存否等、多様な判断視角を総合的に考慮するなかで裁量の存否が決定され、その範囲についても、こうした総合的判断の延長線上にて決せられる、という。

なお、本稿では、上述した不確定概念、おおよそ220項目をその用途により4分類（A：納税義務者側の事実及び正当性を問うもの、B：状況（状態）の程度を示すもの、C：時間的な程度を示すもの、D：用語の意味内容を問うもの）している。

ここで、B分類に属する不確定概念が、もっとも抽象的・多義的な不確定概念であると言えるが、それらを解釈する判断基準は、次のように理解できであろう。

すなわち、①納税負担が著しく不公平になってはいないか、否か、②経済的事実の実質、節税効果を知り得る能力を持つ納税者によって当該不確定概念が不当に歪められていないか、否か、③法令による形式的な判断より、実質的な経済的行為という見地から経済人としてあるまじき不合理、不自然な解釈がなされてはいないか、否か、そして「裁量」については、経済的事実の実質、節税効果を知り得る能力、納税者間の課税計算が不公平、これらの3要素を総合的に判断したところに認められる。

その他の3つの分類（A分類、C分類、D分類）は、社会的通念上、妥当である範囲内であること、また、本人の責めに帰すべき特別な事由があること、が判断基準となっている。

[参考・引用文献]

- ・阿部（〔2008〕）：阿部泰隆著『行政法解釈学Ⅰ』有斐閣、2008年。
- ・荒井（〔1996〕）：荒井勇著『税法解釈の常識－税法条文の読み方教室－』税務研究会出版局、1996年。
- ・木川（〔2014〕）：木川泰嗣著『「税務判例」を読もう』ぎよせい、2014年。
- ・梶（〔2009〕）：梶哲教（稿）「行政行為と裁量」南川詔弘編著『行政法基礎論〔改訂版〕』嵯峨野書院、2009年。
- ・金子（〔1997〕）：金子宏他2名代表編集『法学小事典』有斐閣、1997年。

租税法上の不確定概念序説（紙）

- ・金子（〔2014〕）：金子宏著『租税法＜第19版＞』弘文堂，2014年。
- ・金子（〔2015〕）：金子宏著『租税法＜第20版＞』弘文堂，2015年。
- ・北野（〔2007〕）：北野弘久著『税法学原論＜第六版＞』青林書院，2007年。
- ・酒井（〔2013〕）：酒井克彦著『「相当性」をめぐる認定判断と税務解釈－借地権課税における「相当の地代」を主たる論点として－』清文社，2013年。
- ・酒井（〔2016〕）：酒井克彦著『アクセス 税務通達の読み方』第一法規，2016年。
- ・芝池（〔1995〕）：芝池義一（稿）「税法と行政法」芝池義一・田中治・岡村忠生編著『租税行政と権利保護』ミネルヴァ書房，1995年。
- ・芝池（〔2006〕）：芝池義一著『行政法総論講義＜第4版補訂版＞』有斐閣，2006年。
- ・芝池（〔2010〕）：芝池義一著『行政法読本＜第2版＞』有斐閣，2010年。
- ・清永（〔2011〕）：清永敬次著『税法＜第7版＞』ミネルヴァ書房，2011年。
- ・清永（〔2014〕）：清永敬次著『税法＜新装版＞』ミネルヴァ書房，2014年。
- ・高橋（〔2009〕）：高橋滋（稿）「行政裁量論に関する若干の検討」小早川光郎・高橋滋編著『行政法と法の支配』有斐閣，2009年。
- ・谷口（〔2014年〕）：谷口勢津夫著『税法基本講義』弘文堂，2014年。
- ・山本・守之会（〔2004〕）：山本守之・守之会著『検証 税法上の不確定概念＜第2版＞』中央経済社，2004年。

Introduction to the Uncertain Concept of Tax Law

Hirofumi Kami

ABSTRACT

This purpose of the study is to clarify the application of uncertain concepts to positive laws of the tax laws as well as to show that such application helps how tax authorities apply these concepts, with the goal to determine ways to interpret and apply them. Additionally, this study examines the extent to which one is allowed to elucidate or interpret the scope of uncertain concepts based on the discretion of the taxation agency.

This paper discusses items of the uncertain concept, which are classified into four types: A) ask the taxpayers questions to verify facts and ensure validity, B) indicate the extent (status), C) indicate the temporal extent, and D) ask the meaning of the terms.

The following items are created to interpret the abovementioned concepts:

1. The tax burden is, or is not, extremely unfair.
2. Such uncertain concepts unfairly distorted by taxpayers who have the ability to know economic facts, or they are tax-effective.
3. From the perspective of formal decisions and more substantial economic activities based on law, these uncertain concept present, or do not present, an improper, irrational. And unnatural interpretation for business people.

Moreover, “discretion” is the ability to know to the real economic facts regarding tax, realize that the tax calculation is for taxpayers, and above three recognized uncertain concept types.

Keywords : uncertain concept; economic reality; positive law;
tax effectiveness; taxpayers.

JEL Classification Number : K34.