

# 水平的公平と垂直的公平

## — 租税公平主義と租税立法、税務執行 —

坂元弘一

### 目次

- I. 租税法律主義と租税公平主義
- II. 公平とは何か
- III. 租税公平主義と租税立法
- IV. 租税公平主義と執行
- V. 終わりに当たって

### I. 租税法律主義と租税公平主義

租税法の全体を支配する基本原則として租税法律主義と租税公平主義の二つがあげられるが、前者は行使の方法に関する原則であるのに対し、後者は主として、税負担の配分に関する原則である。前者は形式的原理、後者は実質的原理ということができるとされている<sup>1)</sup>。

租税は、国民の富の一部を反対給付なしに強制的に国家の手に移すものであるから、その賦課・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が租税法律主義である。租税法律主義は、近代法治主義の、租税の賦課・徴収の面における現われであるが、歴史的にみると、租税法律主義が近代法治主義の確立の上で先導的・中核的役割を果たしてきたとされる。すなわち、近代以前の国家においては、恣意的な課税が行われることが多かったため、それに対する市民階級の抵抗として「代表なければ課税なし」という思想の下に、国の課税権は国民の

正義論の現代的展開

同意、すなわち、議会の制定する法律の根拠に基づくことなしには行使できないという憲法原理が租税の分野で成立することになったが、この租税法律主義が法治主義一般の確立に大きな影響を与えたとされる<sup>2)</sup>。

また、租税負担は国民の間に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、という原則が租税公平主義又は租税平等主義である。これは、近代法の基本原理である平等原則の課税の分野における現われであり、内容的には、「担税力に即した課税」と租税の「公平」ないし「中立性」を要請するものであるとされる<sup>3)</sup>。租税負担の公平は租税法律を通じて実現されなければならないという意味で、租税公平主義<sup>4)</sup>は、租税法律主義<sup>5)</sup>の実質的内容を構成する憲法原則である<sup>6)</sup>。

## Ⅱ. 公平とは何か

### 1. 租税原則

どのような理念に基づき、どのような税を課すべきかという、税制の準拠すべき一般的基準が租税原則である。租税原則は、各時代の経済・社会情勢等を反映して力点の置かれる要請は異なるが、税負担の公平性、経済（資源配分）への中立性、制度の簡索性といった基本的な諸要請においては、いつの時代にも共通しているとされる<sup>7)</sup>。

### 2. 水平的公平と垂直的公平

公平ないし中立性<sup>8)</sup>の原則は、日本国憲法 14 条に由来する「平等取扱原則」を内容とするもので、課税の上で、「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異なって（適切な差異<sup>9)</sup>のパターンを設けて）」取扱われることを要求する<sup>10)</sup>。前者の取扱いが水平的公平、後者が垂直的公平<sup>11)</sup>と呼ばれる概念である<sup>12)</sup>。

### 3. 世代間の公平

近時では、少子高齢化の進展とともに、どの時代に生まれたかによって生涯を通じた税負担の水準に不公平感が発生する可能性があることを背景として、世代間の公平という視点も重要になってきている<sup>13)</sup>。具体的には、社会保障制度等に伴う勤労世帯への課税の偏り、高齢層への控除、非課税、年金課税の在り方が公平の観点から議論されている。

### 4. 公平の基準 — 担税力

何を基準に租税の負担を配分すれば、公平な配分であると社会全体から承認されるのか。今日の租税理論上、担税力に即して租税負担を配分しなければならないことが、ほぼ一致して要請されているといえる。18、19世紀には、自由主義経済思想の影響の下に、租税負担は各人が国家から受ける保護や利益に比例して配分されるべきであると考えられた（応益原則の承認）が、20世紀に入ると、市場の失敗とその是正のための政府の役割の重要性が認識され、租税を納めることは国民の当然の義務であり、租税負担は各人の担税力に応じて配分されるべきであるという考え方が支配的となった（応能原則の承認）。担税力とは、各人の市場からの成果物、経済的負担能力、富裕度のことでありとされる<sup>14)</sup>。

### 5. 担税力の指標 — 課税ベース —

担税力の指標としては、所得、財産及び消費があげられるが、これらの経済的負担能力の指標は、所得課税、資産課税、消費課税の課税ベースとして用いられている。

所得は、消費や貯蓄に向けられる支払能力の源であって、個人の経済力を端的に示すと考えられ、従来から担税力の指標として認められてきている<sup>15)</sup>。

近時、消費が課税ベースとして重視されてきているが、①消費は生涯を通じて行われるから、勤労時に偏る所得に比べてライフサイクルにお

ける税負担の偏りが少なく、長期の経済力を示す、②資産を取り崩して消費している担税力のある人にも負担を求められる、③社会への貢献の対価である所得への課税よりも社会の経済的価値のプールからの取り分である消費への課税の方が望ましい、という理由からである<sup>16)</sup>。

資産については、①資産の保有自体に効用がある、②富の集中防止、再分配や格差是正を行うべき、③所得課税や消費課税を補完する、といった考え方がある一方、資産課税は資本蓄積を低下させ、長期的には経済成長率を低下させるとの懸念もある<sup>17)</sup>。

## 6. 課税ベースと公平性<sup>18)</sup>

課税ベースを所得とする税目のうち所得税は、担税力を持たないと考えられる生活水準の者には課税しないために基礎控除や扶養控除の制度を採用していること、税率の累進構造により高い所得水準を有する人ほど多くの税負担を求めることができることなどから、垂直的公平の要請に適しているとされる<sup>19)</sup>。また、所得を源泉の如何によって差別することは、水平的公平の要請に反することから、できるだけすべての所得に課税する包括的所得課税が公平の観点から望ましいとされている<sup>20)</sup>。このように、基礎控除の制度を伴う総合累進所得税の制度は、公平負担の原則に合致するという意味で、経済民主主義の観点からは好ましい制度であると考えられている<sup>21)</sup>。しかし、執行上、所得の種類によって課税ベースの把握に差が生ずるおそれがあること（クロヨン議論）<sup>22)</sup>や税負担が勤労世帯に偏りかねないため、水平的公平や世代間の公平の観点から問題点として指摘される<sup>23)</sup>。

課税ベースを消費とする消費課税のうち消費税は、所得の種類等にかかわらず、同等の消費水準の人には同等の負担を求めることができ、捕捉率の不公平が生じることもなく、個別物品税にみられる可否の差による不公平は排除されていることから、水平的公平の観点から優れている。また、広く税負担を分かち合うことで、世代間の公平の要請にも適して

いる。しかし、所得水準に対する逆進性があり、垂直的公平の観点からは問題を抱えているとされる<sup>24)</sup>。

課税ベースを資産とする資産課税は、①経済のストック化に対応し資産格差の是正、所得課税の補完の観点から「垂直的公平」に資する、②赤字法人にも負担を求めることができるというメリットがあるが、①捕足の困難性、②勤労性所得との負担のバランスの困難性、③保有課税の場合にはキャッシュフローなき課税がされるというデメリットがある<sup>25)</sup>。

## 7. 最適課税論

資源配分の効率性と所得分配の公平性の基準に基づいて、ある所与の大きさの税額を得る際に、どういう課税体系が最も経済的に合理的なものなのかを検討する最適課税論の議論がある。どのような社会厚生関数を設けるか、どの程度の複雑さを持った税体系を想定するか等により、望ましい税体系は変化するが、北欧諸国で導入されている「二元的所得税」は、この考え方の影響を受けていると言われる<sup>26)</sup>。

水野忠恒教授は、「我が国では、現在、利子所得や公社債・証券投資信託の収益の分配等には、20%の利子並み課税がされており、…この状況は、…総合課税に向かう一歩とみられるが、逆に、これを最適課税論による税制とみる者がある。」と指摘されている<sup>27)</sup>。

金子宏教授は、総合累進所得税が最適課税論の立場から挑戦を受けているとされ、「金融所得一体課税も現象的にはその一つ」とされるが、「しかし、それは基本税制ではなく、特別措置法である。」と指摘されている。我が国では、最適課税論は、公平性を旨とする所得課税の本質に係るものではないことを指摘されている<sup>28)</sup>。

## 8. タックス・ミックス

各税目は、課税ベースによって長短を持つため、課税ベースを適切に組み合わせ、税負担の公平な配分や資源配分の中立性の観点から、全体

としてバランスの取れた税体系「タックス・ミックス」を構築する必要がある<sup>29)</sup>。

### Ⅲ. 租税公平主義と租税立法

租税公平主義が租税立法をどのように制約するのか具体的問題を通して観察する。憲法 14 条 1 項は、平等権を保障し、政治的・経済的・社会的差別を禁止している。これは絶対的平等を要求する趣旨ではなく不合理な差別を禁止する趣旨であるとされるが、租税法規も不合理な差別を構成する場合には、この規定に違反して無効となる<sup>30)</sup>。

#### 1. 立法裁量

最高裁は、大島訴訟（サラリーマン税金訴訟）（最判昭和 60 年 3 月 27 日民集 39 卷 2 号 247 頁）以降の判例において、租税立法については、一般に、「その内容が明らかに不合理でない限り、憲法違反とはならない」とし、比較的大きな立法裁量を認めており、憲法 14 条適合性審査の基準<sup>31)</sup>として、緩やかな基準をとってきたとされている<sup>32)</sup>。

租税立法に大きな裁量が認められる理由は、①租税が国民経済において種々の重要な機能を果たしていること、②租税立法においては、総合的政策判断が必要であること、③租税立法が専門的・技術的な性質を持っていること、④租税立法は、経済的負担を課す立法であって、市民的自由を規制・侵害する立法ではないこと、があげられる。

立法が市民的自由権や精神的自由権を侵害する場合には、厳格な合理性の基準が用いられる傾向にあるが、大島判決においても伊藤正巳裁判官が補足意見として、「例えば性別のような憲法 14 条 1 項後段所定の理由に基づいて差別が行われるときには、合憲性の推定は排除され、裁判所は厳格な基準によってその差別が合理的であるかどうかを審査すべきであ…る」と述べられ、租税立法においても一般に適用される「緩やかな

合理性の基準」と市民的自由権や精神的自由権の侵害に適用される「厳格な基準」の二重の基準が適用される<sup>33)</sup>。

## 2. 累進税率

累進税率が公平原則に違反しないかどうかは古くから争われてきた。厚生経済学の立場から、所得は大きくなるにしたがって限界効用が逡減し、その担税力は増加するから、比例税率より累進税率の方が実質的平等の要請に合致するとされる。また、その理論によらないとしても、憲法 25 条が目指している社会の実現が規範として認められるなら、富の再分配が必要不可欠であり、富の再分配のためには累進税率が最も有効適切な手段の一つであるから、累進税率は合理的な差別を構成し憲法 14 条 1 項に反するものではないといえるということになる。もっとも、累進税率を極度に高める<sup>34)</sup> ことに対しては、憲法 29 条の私有財産権の保償との関連で問題とされる<sup>35)</sup>。

## 3. 所得控除、税額控除及び負の所得税

所得控除は、超過累進課税の下では、高額所得者ほど軽減される税額が増大する一方、税額控除は、低額所得者の方が税負担軽減率が高くなるので、一般的には、所得控除よりも税額控除の方が応能負担原則に適しているとされる。しかしながら、税額のない低額所得者は税額控除の適用を受けられないため、課税最低限以下の者も平等に取り扱うという観点からは、税額控除と給付制度を組み合わせた給付つき税額控除（負の所得税）が公平であるとの議論もある<sup>36)</sup>。負の所得税に関しては、諸外国では、ワーキングプア対策やシングルマザーへのセーフティーネット策などとして実施している国は多いとされる<sup>37)</sup>。

## 4. 課税単位

所得税の税額を算定する人的単位を課税単位という。課税単位のあり

方としては、個人（稼得者）単位主義と消費単位主義がある。後者には、夫婦単位と家族単位がある。消費単位主義を採るに際しては、所得を合算してそのまま課税する方法（合算非分割主義）と合算した所得を均等・不均等に分割した上で課税する方法（合算分割主義）がある。さらに合算非分割主義の下、消費単位課税の場合に別の税率表を適用する複数税率表に拠る方式もある<sup>38)</sup>。

累進税率の下では、「合計所得の等しい夫婦ないし家族には等しい税負担を」という公平の要請と税制の婚姻中立性の要請を同時に満たすことは不可能であるとされる<sup>39)</sup>。したがって、課税単位の在り方を構想する場合には、それぞれが持つ公平、中立に関する利害得失<sup>40)</sup>や、女性の社会的進出、所得分割による租税回避等の問題に考慮を払う必要がある<sup>41)</sup>。課税単位の問題は家族や夫婦がいかにあるべきかという社会の価値観と密接に関連している<sup>42)</sup>。

## 5. 給与所得者に対する源泉徴収制度

源泉徴収制度は、給与所得者を不当に差別するものか。判例は、同制度は租税の徴収確保のために必要な制度であり不合理な差別に当たらないとしている（最判平成元年2月7日月報35巻6号1029頁）が、金子宏教授は、事業所得者には予定納税の制度が設けられていることも区別の合理性の理由とされている<sup>43)</sup>。

## 6. 給与所得者の実額控除の不採用

給与所得について必要経費の実額控除が認められていないことが、給与所得者を不当に差別するものか。給与所得者については、概算経費控除の意味における給与所得控除と、一定の基準で算定した特定支出額の給与所得控除額への加算とが認められているにとどまる。これに関しては、①必要経費と個人的な支出の区分が困難なこと、②実額控除は執行上困難であること、③給与所得控除の金額は必要経費として十分な金額



であること、④特定支出控除が実額控除に代わる意味を持っていること、などから不合理な差別を構成するとは断定できないとされている<sup>44)</sup>。

## 7. 各種の租税特別措置

各種の租税特別措置は、憲法 14 条 1 項との関係から問題となるか。租税特別措置は、担税力その他の点で同様の状況にあるにもかかわらず、何らかの政策目的の実現のために特定の要件に該当する場合に税負担を軽減する租税優遇措置である。目的は、租税政策による資源配分の変更であり、公平主義との衝突の可能性は元来的に潜在している。違憲となるかどうかは、優遇に合理性があるかどうかにかかっており、個別の措置ごとに判断されるべきものである。判断基準は、大島判決と同様、①政策目的が合理的か、②目的を達成するために有効であるか、③公平負担がどの程度害されるか、等が問題となる<sup>45)</sup>。

平成 22 年度税制改正で「租税特別措置の適用状況の透明化等に関する法律」が制定され、22 年度国税で 241 項目あった措置法項目は見直しが行なわれたが、その後、平成 29 年度で 345 項目となっている<sup>46)</sup>。

## IV. 租税公平主義と執行

平等取扱原則は、法の執行の段階でも妥当する。税務執行は、租税法主義、租税公平主義の原則の下で行われており、当然に租税公平主義の観点からチェックを受けている。

### 1. 租税回避の否認

租税公平主義の税務執行に対する影響の中で、租税回避の否認への影響は小さくない。

租税回避の定義について、谷口勢津夫教授は、「租税回避とは、課税要件の充足を避け納税義務の成立を阻止することによる、租税負担の適法

だが不当な軽減または排除をいう。」と定義され、また、経済的事実を前提として定義する場合、「租税回避とは、租税立法者が課税要件を定めるに当たって、課税適状と判断した経済的事実に相応する私法上の法形式（取引形式）として、…想定した『通常の』法形式を納税者が選択せず、これとは異なる『異常な』法形式を選択することによって、『通常の』法形式を選択した場合と基本的に同一の経済的成果を達成しながら、『通常の』法形式に対応する課税要件の充足を避け納税義務の成立を阻止することによって、租税負担を軽減または排除することをいう。」と定義されている<sup>47)</sup>。谷口教授の包括的定義にいう「適法だが不当」という税法的評価は、経済的事実を前提とする定義では、「適法」とは、納税者が私法上の法形式（取引形式）を私的自治の原則に従って自由に選択するということであり、「不当」とは、「通常の」法形式の選択と「異常な」法形式の選択との間で結果的に租税負担の不公平が生じるということである。異常であっても私法上は許される法形式の選択が、税負担を不当に回避するものとして税法上問題とされる理由は、異常な法形式の選択により、課税要件の欠缺又は適用除外規定の欠缺を利用することによって租税利益を得ているからである。谷口教授は、「『異常な』法形式の選択は、私法上の選択可能性（形成可能性）の濫用と呼ばれることがある」とされ、租税回避の不当性の中身は、「納税者が私法上の選択可能性の濫用によって租税利益を享受すること及びその結果生じる租税負担の不公平」そのものであるとされている<sup>48)、49)</sup>。

租税回避の原因は、課税要件を定める個別法の解釈の結果によりもたらされる欠缺であるから、谷口教授は、租税回避と税法の解釈の間には、課税要件の「解釈を厳格に考えれば考えるほど達成される租税回避の範囲が広がることとなり、逆に緩やかに考えれば考えるほど、達成される租税回避の範囲は狭くなることとなる」という関係があると指摘される<sup>50)</sup>。

谷口教授に従うと、租税回避の否認とは、租税回避の不当性の観点から、立法者が租税回避の存在を認知した時に「可及的速やかに、それに

対処するために課税要件法の欠缺を補充し、それまで想定外であった『異常な』法形式を納税者が選択した場合を、『通常の』法形式を選択した場合と課税上同様に扱うこと…ができるように、課税要件法を改正する」課税上の取扱いをいうとされる<sup>51)</sup>。谷口教授は、「租税回避の否認は、『通常の』法形式に対応する課税要件に代わる別の課税要件（代替的課税要件…）を創設し、これに基づいて課税することを意味するから、租税法律主義…の下では、課税の法的根拠として、代替的課税要件を定める明文の規定を必要とする」とされる<sup>52)</sup>。租税回避の否認については、個別の否認規定が必要であるとする個別否認規定必要説が通説となっている<sup>53)</sup>。谷口教授は、かつての国庫主義的な実質主義の下で行われた、一見「超法規的な否認」も法解釈の名の下で行われていたのであるから、租税回避の否認ではなく、租税回避の試みの否認、すなわち、通常の課税要件法の解釈適用にとどまっていたと評される<sup>54)</sup>。

「租税回避」の否認に対して「租税回避の試み」の否認は、通常の課税要件法の解釈適用による否認（法的実質主義<sup>55)</sup>に基づく契約解釈や事実認定による否認）であり、私法上の法律構成による否認と呼ばれる<sup>56)</sup>。岡村忠生教授は、私法上の法律構成による否認に関して、「典型的には、税負担軽減を欲する意思があるために、納税者の主張する法律行為を達成しようとする本来の効果意思が認められなくなり、その法律行為は不存在となるという論理を用いる」ものであり、「税負担軽減の意思がなければ、つまり、税負担軽減とは別の目的に基づくものであれば、…否認できないことになる」と評される。その上で、「行為から生じる経済的効果が同じであっても、その意図や目的によって税負担を変化させることは、公平負担原則を犠牲にしているように思われる。私法上の法律構成による否認が達成しようとするのは、公平負担よりも、税負担軽減を目的とする行為の防止にあると思われる」と批判的に述べられている<sup>57)</sup>。私法上の法律構成による否認論は、納税者の行為の性質や意図という主観的な事情が斟酌される点を問題とされている<sup>58)</sup>。

しかし、岡村教授も税負担軽減を目的とする行為の防止という考え方は、米国のタックス・シェルター規制と共通するものであるとされ、その考え方自体には賛意を示されている。「ただし、否認に当たっては、納税者の主観だけによるのではなく、課税前利益と課税後利益の比較といった客観的な方法が併用されていることには、注意すべきであろう」<sup>59)</sup>と、法律解釈、事実認定に客観性を持たせることの必要性を指摘されている<sup>60)</sup>。

また、岡村教授は、この租税回避の試みの領域は、「税負担軽減に向けられた納税者の意思や行為のアグレッシブさの程度、税制全般に対する脅威の度合いなどによって画されるであろう。また、研究内容も、否認の可否や論理、課税要件規定や否認規定の解釈論や立法論だけでなく、租税をめぐる国家への自由<sup>61)</sup>、市場取引の規制、税制や租税秩序の維持、富の再分配などの社会政策を含むものとなろう。」<sup>62)</sup>とされ、租税回避を租税回避の試みにまで広げることの意義はあるとされている<sup>63)、64)</sup>。

## 2. 所得の把握

金子宏教授は、「最近の金融取引の発達、中でも金融派生商品（デリバティブ）の多様化と大量化、ならびに信託、パートナーシップ、匿名組合、特定目的会社、投資法人等、各種の投資形態ないし投資手段（vehicle）の発達に伴う投資の活性化・大量化・多様化・国際化、ならびにコンピューターの発達に伴う電子商取引の急速な発達等によって、その執行は困難の度を加えている。したがって、所得の把握体制の整備と強化を図ることは、今後の重要な課題である」とされる<sup>65)</sup>。また、所得の正確な把握のための措置として、平成25年に税と社会保障の両方で用いられる個人・法人識別番号制度（マイナンバー制度）が導入され、平成28年から利用開始されている<sup>66)</sup>。

## 3. 納税者の利益になる権限の行使

例えば、換価の猶予（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、同一の状況にある二人の者のうち、一方に対してはその権限を行使しながら、他方に対してその権限を拒否することは、許されない<sup>67)</sup>。

#### 4. 特定の土地に対する高い評価

相続財産としての土地の評価に当たり、特別の事情もなく、特定の土地についてのみ路線価によらず近隣の同一条件の土地に比して高く評価することは、たとえその評価額が時価の範囲内であるとしても、平等取扱原則に反して違法である<sup>68)</sup>。

#### 5. 違法な慣例に反してなされた合法的処分

全国の税関の大多数が、事実上、特定の期間、特定の課税物件について、法定の課税標準ないし税率よりも軽減された課税標準ないし税率で関税の賦課・徴収処分をしていて、しかもその後、法定の課税標準ないし税率との差額を実際に徴収したこともなく、また徴収する見込みもないような場合には、その状態の継続する期間中にその慣例に反してなされた関税の賦課・徴収は、たとえ合法的なものであっても租税公平主義に反し違法となる<sup>69)</sup>。

### V. 終わりに当たって

租税立法や税務の執行が租税公平主義の原則を尊重してきた足跡を振り返ったが、経済社会のIT化、グローバル化に伴い今後の立法や執行もより一層困難なものとなることが予想されるところであり、引き続き、租税公平主義の実現に向け、納税者、立法府、行政府が一体となって取り組んでいかねばならない。

- 1) 金子宏『租税法理論の形成と解明 上巻』42頁（有斐閣、2011年）
- 2) 金子宏『租税法理論の形成と解明 上巻』43頁（有斐閣、2011年）
- 3) 金子宏『租税法』83～84頁（弘文堂、第22版、2017年）
- 4) 日本国憲法では第14条。
- 5) 日本国憲法では第84条。
- 6) 谷口勢津夫『税法基本講義』18頁（弘文堂、第5版、2016年）
- 7) 吉沢浩二郎編『図説 日本の税制』14頁（財経詳報社、平成30年度版、2018年）
- 8) 租税の結婚への中立性の議論にみられるように公平の概念に含まれる中立性の意味。
- 9) 何が適切な差異であるかについては、時代や考え方（自由尊重主義や平等主義など）によって意見が分かれる。増井良啓教授によると、日本の累進税率も、明治20年の創設時には1%から3%に過ぎなかったが、昭和15年改正時には10%から65%の累進税率を持つようになり、戦後かなり長い間最高税率が70%以上であり、昭和62年以降、徐々に累進度が緩和されてきている。（増井良啓『租税法入門』18頁（有斐閣、初版、2015年））
- 10) 金子宏『租税法理論の形成と解明 上巻』76頁（有斐閣、2011年）
- 11) 増井教授は、望ましい税制の在り方を評価する場合に、国の活動から受ける便益から切り離して税制だけの公正さを語ることに意味がないとするL・マーフィー＝T・ネーゲルの批判を紹介されている。増井教授は、「富の分配状況が正義にかなっているかどうかを評価する対象として、租税の負担だけをとらえるのは近視眼的である。…政府支出や規制の効果を織り込んでどうなっているかをみていく必要がある。」「重要なのは、租税法が、私有財産制度や政府規制、社会保障や私的援助と相まって、人々の間の分配状況に影響を与えているという視点である。」と指摘されている（増井良啓『租税法入門』19～21頁（有斐閣、初版、2015年））。
- 12) 中里実、弘中聡浩、潤圭吾、伊藤剛志、吉村政穂編著『租税法概説』87頁（有斐閣、第2版、2015年）
- 13) 吉沢浩二郎編『図説 日本の税制』14頁（財経詳報社、平成30年度版、2018年）
- 14) 金子宏『租税法理論の形成と解明 上巻』77頁（有斐閣、2011年）
- 15) 吉沢浩二郎編『図説 日本の税制』16頁（財経詳報社、平成30年度版、2018年）
- 16) 吉沢浩二郎編『図説 日本の税制』16頁（財経詳報社、平成30年度版、2018年）
- 17) 吉沢浩二郎編『図説 日本の税制』16頁（財経詳報社、平成30年度版、2018年）
- 18) 税の正義は税の特性のみならず、歳出も含めて社会正義という形で判断すべ

- きとする見解（L・マーフィー、T・ネーゲル著、伊藤恭彦訳『税と正義』32～33頁（名古屋大学出版会、2008年）（脚注11参照）に従うならば租税のみならず、歳出も公平主義の観点から観察することが必要かとも思われるが、ここでは、歳入面に焦点を当てて検討する。
- 19) 金子宏『租税法理論の形成と解明 上巻』30～31頁（有斐閣、2011年）
  - 20) 金子宏『租税法理論の形成と解明 上巻』31頁（有斐閣、2011年）
  - 21) 金子宏『租税法理論の形成と解明 上巻』32頁（有斐閣、2011年）
  - 22) 金子宏『租税法理論の形成と解明 上巻』37頁（有斐閣、2011年）
  - 23) 吉沢浩二郎編『図説 日本の税制』21頁（財経詳報社、平成30年度版、2018年）
  - 24) 吉沢浩二郎編『図説 日本の税制』21頁（財経詳報社、平成30年度版、2018年）
  - 25) 吉沢浩二郎編『図説 日本の税制』21頁（財経詳報社、平成30年度版、2018年）
  - 26) 「二元的所得税」は、すべての所得を「勤労所得」と「資本所得」に二分した上で、前者に累進税率を適用し垂直的公平を確保する一方、後者に低比例税率の分離課税を行うことで海外資本との課税の中立性を確保し海外への資本逃避を防止するものである（吉沢浩二郎編『図説 日本の税制』20頁（財経詳報社、平成30年度版、2018年）、中里実、弘中聡浩、淵圭吾、伊藤剛志、吉村政穂編『租税法概説』88頁（有斐閣、第2版、2015年））。
  - 27) 水野忠恒『租税法』144～145頁（有斐閣、第4版、2009年）
  - 28) 金子宏『租税法』184頁（弘文堂、第22版、2017年）
  - 29) 吉沢浩二郎編『図説 日本の税制』18頁（財経詳報社、平成30年度版、2018年）、金子宏『租税法』85頁（弘文堂、第22版、2017年）
  - 30) 金子宏『租税法』86頁（弘文堂、第22版、2017年）
  - 31) 判示によると、憲法適合性審査の基準は、①立法目的が正当なものであること、②採用された区別の態様が目的との関連で著しく不合理であることが明らかでないことである。
  - 32) 増井良啓『租税法入門』21～22頁（有斐閣、初版、2015年）
  - 33) 金子宏『租税判例百選』6～7頁（有斐閣、第6版、2016年）
  - 34) 累進税率は税による富や所得の再分配を行い、市場による資源配分を修正するものである。いかなる資源配分が正しいかは分配の公正（distributional justice）の問題とされる。これには、功利主義（utilitarianism）（個人の福利の総計を最大化することを要請する）、平等主義（egalitarianism）（富や所得の格差をできるだけ縮小しようとする）、格差原理（difference principle）（もっとも不遇な人々の状況を最も改善することを要請する）、リバタリアニズム（libertarianism）



- (結果としての資源配分状態がいかなるものであれ、それは正しいとする立場)などが主張されている(岡村忠生、渡辺徹也、高橋祐介著『ベーシック税法』11～12頁(有斐閣アルマ、第7版、2016年))。
- 35) 金子宏『租税法』86頁(弘文堂、第22版、2017年)
  - 36) 三木義一編著『よくわかる税法入門』178～179頁(有斐閣選書、第12版、2018年)、中里実、弘中聡浩、渕圭吾、伊藤剛志、吉村政穂編『租税法概説』129頁(有斐閣、第2版、2015年)
  - 37) 酒井克彦『スタートアップ租税法』173頁(財経詳報社、第3版、2016年)
  - 38) 日本の個人単位主義の他、夫婦単位合算均等分割主義(2分2乗制度)の型(米国、ドイツはこの型と個人単位課税の選択制)、家族単位合算不均等分割(N分N乗制度)の型(フランス)等、様々な型がある(中里実、弘中聡浩、渕圭吾、伊藤剛志、吉村政穂編『租税法概説』93頁(有斐閣、第2版、2015年))。
  - 39) 金子宏『租税法』193頁(弘文堂、第22版、2017年)
  - 40) 夫婦単位、家族単位のメリットは、①担税力の測定単位としては適切であり公平の要請に合致する、②税負担軽減を図る所得の分割に対応できること。デメリットは、①既婚者と独身者の間に差別を作り婚姻に中立的ではない、②高額所得者により大きな利益を与える、③共稼ぎ夫婦より片稼ぎ夫婦に有利に働く、等公平負担の要請に反することである。他方、個人単位主義のメリットは、①個人の尊厳と両性の本質的平等という近代的個人主義の原理にふさわしい、②婚姻中立性に合致すること。デメリットは、①「合計所得の等しい夫婦ないし家族には等しい税負担を」という意味の公平の要請を満たさない、②所得の分割による租税回避を招きやすいことである(金子宏『租税法』193頁(弘文堂、第22版、2017年))。
  - 41) 金子宏『租税法』193頁(弘文堂、第22版、2017年)
  - 42) 三木義一編著『よくわかる税法入門』162頁(有斐閣選書、第12版、2018年)
  - 43) 金子宏『租税法』86頁(弘文堂、第22版、2017年)
  - 44) 金子宏『租税法』87頁(弘文堂、第22版、2017年)
  - 45) 金子宏『租税法』89頁(弘文堂、第22版、2017年)
  - 46) 金子宏『租税法』91頁(弘文堂、第22版、2017年)
  - 47) 谷口勢津夫『税法基本講義』60～61頁(弘文堂、第5版、2016年)
  - 48) 租税回避は、文脈によって①行為概念としての租税回避の試みを意味する場合と、②結果概念としての租税回避を意味する場合がある(谷口勢津夫『税法基本講義』64頁(弘文堂、第5版、2016年))。



- 49) 岡村忠生教授によると、米国での租税回避の議論には以下の二つの特徴があるとされる。①連邦法としての民法、会社法がなく、大半がコモンローの法域であるため、仮に「課税要件」という概念を持ち込むとしても、民事法上の法形成を基礎として課税要件が認められていると考えることはできないこと、②所得概念が包括的に構成されているため、租税回避は、民事法上の形成可能性の濫用ではなく、租税法上のルール濫用とみるべきこと。したがって、同教授によると米国における「タックス・シェルターは、包括的所得概念の下では生じるはずもない損失を生み出す取引であり、租税法上の利益（筆者注：たとえば、映画リースや航空機リースにおける借入金の非課税、資産の取得価額、減価償却）が組み合わされ、濫用されている…」(岡村忠生編著『租税回避研究の展開と課題』322～324頁（ミネルヴァ書房、初版、2017年）)ことになる。
- 50) 谷口勢津夫『税法基本講義』64頁（弘文堂、第5版、2016年）
- 51) 谷口勢津夫『税法基本講義』67頁（弘文堂、第5版、2016年）
- 52) 谷口勢津夫『税法基本講義』71頁（弘文堂、第5版、2016年）
- 53) 金子教授は、「租税法律主義の下で、法律の根拠なしに、当事者の選択した法形式を通常用いられる法形式に引き直し、それに対応する課税要件が充足されたものとして取り扱う権限を租税行政庁に認めることは、困難である。また、否認の要件や基準の設定を巡って、租税行政庁や裁判所もきわめて複雑なそして決め手のない負担を負うことになる。…法律の根拠がない限り租税回避行為の否認は認められないと解するのが、理論上も実務上も妥当であろう。」とされている（金子宏『租税法』130頁（弘文堂、第22版、2017年））。
- 54) 谷口勢津夫『税法基本講義』72頁（弘文堂、第5版、2016年）
- 55) 金子教授は、課税要件事実の認定について、「要件事実の認定に必要な事実関係や法律関係の『外観と実体』、『形式と実質』、ないし『名目と内容』が食い違っている場合には、概観・形式ないし名目に従ってではなく、実体・実質ないし内容に従って、それらを判断し認定しなければならない」とされ、「…ただし、このことは、要件事実の認定に必要な法律関係についていえば、表面的に存在するように見える法律関係に即してではなく、真実に存在する法律関係に即して要件事実の認定がなされるべきことを意味するに止まり、真実に存在する法律関係から離れて、その経済的成果なり目的なりに即して法律要件の存在を判断することを許容するものではないことに注意する必要がある。」と述べられている（金子宏『租税法』140～141頁（弘文堂、第22版、2017年））。これを中里教授は、事実認定に関する実質主義と表現され（中里実「課

- 税逃れ商品に対する租税法の対応（上）」ジュリスト1169号125頁）、谷口教授及び岡村教授は、法実質主義と表現されている（谷口勢津夫『税法基本講義』52～55頁（弘文堂、第5版、2016年）、岡村忠生編著『租税回避研究の展開と課題』11～13頁（ミネルヴァ書房、初版、2017年））（筆者注：谷口教授は、「法実質主義では、私法上の法律関係が真実であるということは、それが仮装でないということの意味するにとどまる（べきである）。租税回避事案では、仮装行為の場合とは異なり、租税回避目的に相応する真実の法律関係が形成される以上、租税回避目的を、その目的で形成された法律関係が仮装であること（法実質主義からいえば真実でないこと）の重要な間接事実とすることはできない。したがって、私法上の法律構成による否認論を法実質主義の単なる言いかえとみることはできないであろう（谷口勢津夫 同上73～74頁）」とされており、仮装を伴わない租税回避（典型的には、租税回避目的しか持たない租税回避の試み）の場合は、法実質主義ではそもそも否認できないと捉えられている）。
- 56) 酒井教授は、「私法上の法律構成による否認」に関して、「法実質主義の一側面として事実認定論として捉え肯定的に考える立場と、租税法主義に抵触するものとして…否定的にとらえる立場に分かれ得る」とされる（酒井克彦『ブラシユアップ租税法』56～59頁（財経詳報社、初版、2011年））。これは、脚注55における筆者の整理と符合するものである。
- 57) 岡村忠生編著『租税回避研究の展開と課題』319頁（ミネルヴァ書房、初版、2017年）
- 58) 租税回避の否認に当たっては、納税者の租税回避目的の有無は関係がないとの見解と理解できる。
- 59) 岡村忠生編著『租税回避研究の展開と課題』320頁（ミネルヴァ書房、初版、2017年）
- 60) 米国において1986年税制改革で導入された代替ミニマム・タックスは、一定の客観的基準を与えたものと考えられる。岡村教授は、「ミニマム・タックスの課税は、租税回避の否認であり、その性質は、租税優遇（税負担軽減）の総量規制である。」と評されている（岡村忠生編著『租税回避研究の展開と課題』322～324頁（ミネルヴァ書房、初版、2017年））。
- 61) 酒井教授は、租税回避目的を正当な目的と認定している下級審裁判例を踏まえ、「私法上の法律構成による否認は、当事者の内面的効果意思の合致するところを探るに当たって、租税回避の経済的不合理性や異常性を起点として裁判

官の推論ルールの成立に則る構成を採る理論であると思われる。…裁判官は論理則と経験則に縛られる。経験則的には、租税回避目的に基づく取引が経済的合理性を有しない取引とされるのか、…有する取引とされるのかという経験則の相克がある。…租税回避目的を強調することが、…極めて微妙な結論を導き出し…得る。…最近の下級審裁判例が示しているとおおり…、決してこのことを等閑視することはできない…」とされ、租税回避目的も取引の目的として否定されるものではないとの下級審の判示は、従来の事業目的原則（租税回避目的以外の適切な事業目的がない場合には、課税される）に対する脅威となるとして、私法上の法律構成による否認論の課題を指摘されている（酒井克彦『ステップアップ租税法』361頁（財経詳報社、初版、2010年）。

- 62) 岡村忠生編著『租税回避研究の展開と課題』321頁（ミネルヴァ書房、初版、2017年）
- 63) 岡村教授は、米国での租税回避の否認の現状について、「米国では、租税利益の制限として、一方では、ミニマム・タックスのように実定法の根拠を持つ包括的で客観的なものが存在するが、他方では、グレゴリー判決や事業目的基準のように、法律上に直接の根拠のない不明確なものも存在している」（岡村忠生編著『租税回避研究の展開と課題』326頁（ミネルヴァ書房、初版、2017年））とされる。
- 64) 増井良啓教授も、「租税回避という現象に適切に対処するためには、…節税商品の登録制度や、企業会計上の情報開示、租税専門家の倫理と規律など、市場参加者のインセンティブに着目した総合的な対応が必要というべきであろう」とされている（中里実、弘中聡浩、測圭吾、伊藤剛志、吉村政穂編『租税法概説』54頁（有斐閣、第2版、2015年））。
- 65) 金子宏『租税法』184頁（弘文堂、第22版、2017年）
- 66) 金子宏『租税判例百選』7頁（有斐閣、第6版、2016年）
- 67) 金子宏『租税法』91頁（弘文堂、第22版、2017年）
- 68) 金子宏『租税法』91頁（弘文堂、第22版、2017年）
- 69) 金子宏『租税法』91～92頁（弘文堂、第22版、2017年）