

租税法総論 (3)

—解釈と立法の基礎理論—

手塚 貴 大

- 一 租税法の基礎
 - (一) 租税法の意義—租税に関する法—
 - (二) 租税法総論の法構造—租税法とその総合性・学際性—
- 二 租税法律関係
 - (一) 租税法律関係の意義
 - (二) 租税法律関係の法構造 (以上、38 卷 4 号)
- 三 租税法の基本原則
 - (一) 平等課税の原則—担税力に適った課税—
 - (二) 租税法律主義—課税要件法定主義、課税要件明確主義、合法性の原則等—
 - (三) 租税法における憲法の役割—財産権保障、生存権保障、手続保障原則等— (以上、39 卷 1 号)
- 四 租税法解釈論
 - (一) 文理解釈—厳格な解釈—
 - (二) 租税法と私法—解釈論的意義— (以上、本号)
 - (三) 租税回避—その意義、類型、否認—

四 租税法解釈論

ここでは、租税法も法解釈の要求される法領域であるため、そこで展開される法解釈の方法論につき、特に租税法において問題となるような諸点を念頭に置きつつ検討を行うことにする。

- (一) 文理解釈—厳格な解釈—

1 文理解釈の要請

(1) 文理解釈の意義

まず、文理解釈とは、法律上の文言に照らして、その通常意味するところに従って、当該文言の意味内容を解明する解釈手法であると定義できる。国家の課税権による権利・自由の侵害としての性格を持つ課税権力の行使という場面においては、法律（およびその文言）という枠内で課税を行うことが、租税法律主義を実現するためには不可欠である。このように、法律の枠内で課税することの具体的表現が、まさに、法律上の文言につき、その文言が通常意味するところに従って解釈を行う、ということである。法律に基づく課税は、現実には、法律上の文言に対する法解釈者の認識およびその解釈に拠っている。したがって、課税庁にとって、文理解釈という租税法解釈の手法を順守することが租税法律主義の求める恣意的な課税権力の行使を防ぐということを実現する。加えて、このことは課税庁のみに関わるのではなく、納税者にも影響する。そもそも租税法律主義によれば、納税者は法律を手がかりに自らの税負担の程度を予測する。そうした予測作業には法律上の文言が不可欠であり、その意味内容の解明が必要である。その解明作業の結果として自らの取引行為に係る税負担を予測し、当該取引を行うか否かの意思決定が実行される。この解明作業は法律上の文言の通常意味するところに着目するものとなる。これは前叙のごとく課税庁のもとでも要請される作業でもあったのであり、この作業により課税庁の解釈と納税者の解釈とが一致し、理論上は課税庁の課税は納税者の予測するところと同一のものとなり、予測可能性・法的安定性はこれを以てはじめて実現されると解される。また、そもそも、課税要件明確主義が述べるところによれば、租税法においては、法律の文言から一義的にその意味内容が明確になり、解釈論の一つの帰結が獲得されることになる。すなわち、この場合、具体的には、課税庁による更正処分の可能性はほぼなくなるであろう。現実はともかく、これにより税務紛争は大幅に減少することに繋がる。このように法解釈者の間で特定の条文につき同一の解釈が共有されることになることが予測可能性・法的安定性の確

保には必要である。そのためには、両者にとって、文理解釈という共通のルールが不可欠のものであることになろう。加えて、先にも述べたような、法律上の文言に従い、その通常意味するところを解釈論的帰結とするという点に着目し、文理に忠実に従うという意味で厳格な解釈とも言われる。それ故、後にも言及するが、いわゆる拡張解釈、あるいは類推解釈は租税法解釈論としては許されないと考えられる。

(2) 文理解釈の設例

次の設例を通じて、文理解釈の意味するところを具体的に明らかにしよう。ホステスに支払う給与に係る源泉徴収額につき、ホステスに支払った収入から、法令上「5000 円に当該支払金額の計算期間の日数を乗じて計算した金額」を控除した額に 10% を乗じた額とされていた。原告はホステスに対して半月ごとに給与を支払っていたため、右の“計算期間”の概念について、ホステスが実際に出勤したか否かに関わりなく、半月である 15 日と解釈をしていた。ところが課税庁は実際の出勤日数を基準として同文言を解釈していたため、争いとなった。ここで右の“計算期間”の意義について、最高裁は、「……一般に、「期間」とは、ある時点から他の時点までの時間的隔たりといった、時的連続性を持った概念であると解されているから、(所得税法・筆者注) 施行令 322 条にいう「当該支払金額の計算期間」も、当該支払金額の計算の基礎となった期間の初日から末日までという時的連続性を持った概念であると解するのが自然であり、これと異なる解釈を採るべき根拠となる規定は見当たらない。」(最判平成 22 年 3 月 2 日判例時報 2078 号 8 頁) とされた。このように、法令上の文言を一般的な、通常の意味どおりに解釈することが求められる。

2 解釈適用の厳格性—租税法の解釈適用の構造—

(1) 法解釈および事実認定のあり方

こうした思考は解釈論のレベルのみでなく、事実認定のレベルにおいても妥当する考え方であるとされる。すなわち、事実認定の厳格さが求められる

ということである。法の解釈適用は、法解釈の対象である文言の意味内容の解明、事実認定、あてはめの各段階を踏み、それらのいずれにも厳格さが妥当するとされているのである。

では、これを定式化するため、やや抽象的かもしれないが、次のような設例を念頭に置きつつ述べよう。例えば、Aという文言に包摂される事実関係 a があるとするならば、 a をAに包摂することはまったく可能であり、それに基づいた課税が行われる。ところが、文理解釈の結果、前叙のAという文言に包摂されない、しかし a と類似する事実関係 a' が存在すると仮定しよう。この場合、Aに包摂されないので課税が不可能となるが、それでは税収獲得が出来ないため、Aを拡張解釈あるいは類推解釈し、 a' もAに包摂されるものとするのである。これは、 a に類似する事実関係である a' に課税をすることになるので、一見すると類似する事実関係に出来るだけ同一の税負担を課する試みとして一見正当のようにも思えるが、厳格な解釈が要請される租税法の領域においては許されない。こうしたことを、Aを a' も包摂すると解釈するのか、または a' を a と見做すのかという点については、前者は厳格な解釈の放棄、後者は事実認定の許されざる読替ということになろう。これらは、いわゆる経済的観察法、実質主義による課税のやり方の典型例である。

すなわち、特に事実認定に着目して言えば、課税要件に包摂されることが明らかな事実関係（ a ）については、それに包摂することに問題がないのは当然であるが、それに類似する事実関係（ a' ）も包摂することは、両者を“実質的”に見て同一である（ $a = a'$ ）という法適用者の判断のもとになされている。加えて、契約当事者間の契約形式が a であるにも拘らず、例えば、その契約内容からして実質的にはそれと異なる契約形式である β が存在すると見て、 β に基づき課税することもそれと同質であろう。すなわち、ここでは法適用者の判断により税収獲得のために本来であれば包摂されるはずのない課税要件に包摂され、課税がなされているのである。特に、事実関係が“客

観的に”認識されるありのままの事実ではなく、厳密には異なる事実関係が“実質的に”同一であるとして、法適用者の“主観”により認定されているのである。こうした意味での実質主義による課税は許されないと見るべきである(これは直後の(2)で具体的に示す)。

但し、後にも改めて触れるが、取引当事者である納税者により選択された取引形式に係る真偽が問題になり、例えば、契約書上の内容ではなく、それとは異なる別の契約が当事者間に存在するか否かが争われる場合もあろう。すなわち、契約書上の内容が通謀虚偽表示に基づくものである場合には、当該契約内容については、当事者間に効果意思がないために、契約は有効に成立せず、契約に基づく法律関係は両当事者間には存在しない。この場合、それとは異なる、当事者の真の効果意思に従って締結された契約・法律関係が別途存在しうる。そうであるならば、法適用者はそれを探求し、それに基づく法律関係に着目して課税を行う必要がある。これは真実の法律関係に基づく課税であって、客観的に存在する法律関係はまさにこれであるから、契約書に単に記載のみある、形式的に存在する表面上の法律関係ではなく、実質的に存在するものと言えよう。この意味での実質主義に基づく課税がなされなければならない。

(2) 設例

事実認定の場面を想定して、実例を示そう。租税法の観点から、土地の取引を想定すると、土地の売買契約からは売主に譲渡所得が発生し、土地の賃貸借契約であるとする、貸主には不動産所得が生じる。前者には所得税法上譲渡所得として課税され、後者には不動産所得としての課税が行われよう。ここで当事者は土地の賃貸借契約を締結したとして、当該賃貸借契約の内容を、契約期間を50年、賃借料の総額が当該土地の更地価格に等しいといったようなものとするならば、形式上賃貸借契約ではあるが、その実質は売買契約とみなし得るものである。おそらく取引当事者は譲渡所得に対する課税のほうが、不動産所得に対する課税と比べて、その税負担は重くなるため、敢

えて形式上は賃貸借契約を選択したという動機の存在も推察されるところではある。この場合売買契約が本来は締結されるべきであるところ、税負担の過重を直視し、敢えて別の取引形式を用いている点で不自然であると言えよう。とするならば先の設例について売買契約ではなく、“明文の規定なく”賃貸借契約があったものとして読み替えて課税することができるか否かが問題となる。結論としては、取引の当事者はあくまでも賃貸借契約を選択しているので、原則として賃貸借契約の存在を前提として課税は行われなければならない。もし、それが公平課税の点で問題があるとすれば、租税法立法者がそうした賃貸借契約を売買契約と読み替えて課税することができる明文の規定を法律上配備すべきなのである。確かに、売買契約とした方が公平な課税を行うことができるかもしれない。しかし、事実としてあるのは賃貸借契約であるので、厳格な事実認定を行えば、賃貸借契約があるものとしてそれをベースに課税は行われるべきである。ここで差し当たりあらためて経済的観察法の定義を行おう。それは凡そ法の解釈および法の適用対象事実関係について経済的実質に着目して課税を行うそうした手法であると言われる。前叙のごとく、課税可能であると法律上明らかである事実関係に類似する事実関係について、それが可能であると明確には法律上規定されていない場合に、それは租税法主義に照らせば課税はできない。しかし、ここで経済的観察法のような解釈適用の態度を以て臨めば、課税の公平という名目のもと、課税できることになろう。これは完全ではない法律の不備を補うものとして優れた解釈論であるようにも思われる。とはいえ、租税法主義を厳格に解すべきという現代租税法理論の到達点からすれば、租税法主義の潜脱という評価が与えられるべきであろう。このことはここで見たような事実認定についても当てはまろう。経済的観察法は20世紀前半の税収獲得の必要性からドイツ租税法において提唱された特殊時代的な理論と言いうる。

また、以上のことは法解釈の場面でも生じうる。法律の条文上に用いられている文言は拡大解釈されるおそれがある。その典型例が類推解釈である。

文言に照らし、形式的にはそこに包摂されず、課税されないような場合であっても、事実関係の類似性を根拠に敢えて包摂可能と判断して課税を及ぼすことがなされうる。具体的には、これは既にみたような拡張解釈・類推解釈をもたらすのである。

3 拡張解釈の設例

なお、拡張解釈とされる例として、次の設例を挙げておこう。いわゆるフォーミュラタイプに属する競走用自動車が、旧物品税法上の課税物件たる「小型普通乗用四輪自動車」（別表課税物品表第二種の物品七号2）に該当するか否かという争点のもと、最高裁の多数意見は「・・・原審の適法に確定した事実関係によれば、本件各自動車は、FJ1600 と呼ばれるいわゆるフォーミュラタイプに属する競走用自動車であって、道路運送車両法所定の保安基準に適合しないため、道路を走行することができず、専ら自動車競走場における自動車競走のためにのみ使用されるものであるというのである。しかし、本件各自動車も、人の移動という乗用目的のために使用されるものであることに変わりはなく、自動車競走は、この乗用技術を競うものにすぎない。また、本件各自動車の構造、装置が道路を走行することができないものとなっているのも、右のような自動車競走の目的に適合させるべく設計、製造されたことの結果にすぎないのであって、本件各自動車は、乗用とは質的に異なる目的のために使用するための特殊の構造、装置を有するものではない。したがって、本件各自動車は、その性状、機能、使用目的等を総合すれば、乗用以外の特殊の用途に供するものではないというべきであり、普通乗用自動車に該当するものと解すべきである。」（最判平成9年11月11日判例時報1624号71頁）とした。多数意見は自動車を人の移動という目的を果たすものと観念し、それへの包摂の可否を問題としている。しかし、右の最高裁判決については反対意見（尾崎行信）があり、それによれば、「・・・ およそ社会における自動車の目的は、人や物品の運搬、すなわち、ある場所から他の場所に運ぶことによる社会的、経済的効用を達成するところにある。一般

に、自動車は、人が運転するのであるから、必ず人が乗用して移動する側面を有しており、本件各自動車も、この意味で人の乗用を伴うものであるが、このこと自体で乗用自動車であるか貨物自動車であるか、さらに、普通自動車か特殊自動車かの指標とすることはできず、したがって、物品税法上課税対象となる普通乗用自動車の定義とすることはできない。そして、自動車は、その性状、機能、使用目的等からみて、達成しようとする効用の差異により、乗用自動車、貨物自動車、特殊自動車などの区別がされるのである。一般人の理解によれば、普通乗用自動車とは、人間を運搬することから得られる効用を主目的とするものであって、現行関係法規をみても同様の立場がとられている。現に物品税法基本通達（昭和四一年一月二四日間消四—六八、徴官二—一〇三、徴徴一—八〇国税局長税関長あて国税庁長官通達）は、「課税物品表に掲げる物品に該当するかどうかは、他の法令による名称及び取引上の呼称等にかかわらず、当該物品の性状、機能及び用途等を総合して判定する」といい（第一条）、自動車の区分を定めるに当たっては、「七 自動車類及びその関連製品」（自動車類関係）の六において、「電波測定車、無線警ら自動車、……等特殊な構造等を有するもので、陸運事務所の登録基準により特種自動車として登録されるものは、普通乗用自動車等又は乗用兼用貨物自動車等としては取り扱わない」として、構造上の違いに基づく陸運事務所の登録を基準として普通乗用自動車と特殊乗用自動車を区別し、前者のみを物品税法上の課税対象としているのである。したがって、本件各自動車が課税対象たる「小型普通乗用四輪自動車」に該当するか否かは、人の乗用を伴うか否かのみによって判断されるべきではなく、自動車としての性状、機能、使用目的等の諸要素及び陸運事務所の登録の可否、種別を総合勘案して判断すべきである。」とされている。反対意見は、一般人の理解および通達の解釈を重視する。特に、通達への言及はともかくとして、反対意見における前者については、一般人の理解に言及することからここで言うところの文理解釈を念頭に置いていた判示であると言いうる。一般人の理解とは、普通乗用自

自動車について、乗用、性能・機能、使用目的等が判断基準とされているのである。確かに、反対意見の言うところが普通乗用自動車という概念の意味内容として自然であるところと考えられる。換言すれば、反対意見は普通乗用自動車という概念につき、その相当とされる解釈論に拠るのに対し、多数意見は当該概念について、結果として拡張解釈を行うこととなったということができよう。通達に対する言及も、通達が法律の解釈を示す点で、結局、租税法解釈の体系性の維持に繋がるであろう。これは次の目的論的解釈と関係する。

4 目的論的解釈

(1) 目的論的解釈の意義

租税法の解釈手法としては、目的論的解釈もある。これは、文理から文言の意味内容が明確にできない場合には、法律の目的、条文の配列、体系等を手掛かりに、文言の意味内容の解明を行うというものである。この目的論的解釈はその定義からもわかるように文理解釈を補完するものとして位置づけられている。前叙のごとく、厳格な解釈が求められる租税法においては法解釈について第一次的に依拠すべきものは法律上の条文の文言であることになる。ところが、文理解釈のみでは、文言の意味内容を明らかにすることができず、結局ある事象についての包摂可能性が必ずしも明確ではない場合がある。そのように文理解釈を実施した結果、意味内容が不明であるとして、法律上の当該文言が不明確性ゆえに適用不能であると解することは一般的ではない。すなわち、ここで触れる目的論的解釈を行い、具体的には法律の趣旨目的に照らして文言の明確化を図ることが企図される。そもそも、文理解釈とは別の解釈手法として整理されているが、解釈の基準となるのはあくまでも法律の文言および法律の趣旨目的であり、同時にそれらを併せて法律上の文言の解釈を行うわけであるから、法律の文言の枠内で行われる法解釈であるとも言っているのであって、その意味で文理解釈も目的論的解釈も同根であると言いうる。加えて、当該法律は特定の趣旨目的の実現を企図しているた

め、その趣旨目的との関係で、ある事象の包摂可能性を追求することは、十分にありうる解釈手法である。直後にも改めて触れるが、実定租税法も不完全性を帯びているため、法律上の明確な文言のみで適用対象事象を脱漏なく包摂できるわけではなく、それに合わせて法律の趣旨目的に照らして適用の可否を検討することは、制定された法律の実効性を高め、その機能不全を防止することに繋がろう。但し、結局のところ法律の趣旨目的が適用の可否を決定することを直視すれば、一部学説が述べるように、そうした趣旨目的は課税要件と同程度に具体的でなければならないというべきであろう。こうした立場を導く根拠としては、法律の趣旨目的が法適用者にとって相当程度に明確でないと、趣旨目的は法適用者の恣意のもとに置かれ、いかようにでも設定されることになりうる。それによって法解釈について予測可能性・法的安定性は失われることがあろう。これは法解釈の租税法律主義違反を防ぐことになる。

後にも触れるが、こうした解釈手法は、租税回避の否認に際して重要な役割を演じうる。租税立法者があらゆる租税回避行為を予め想定し、否認規定を完全に配備することは非現実的である。その際、法解釈者がそうした必然的に生じうる立法の不備について解釈を通じて補完することは十分にありうる。但し、租税回避の否認については、性質上租税法律主義との相克は避けて通れない。というのも、目的論的解釈を適用して租税回避を否認することは、当該租税回避について予め規定された個別的否認規定を適用することでは必ずしもないため、そうした問題が生じうるからである。具体的には、納税者に対して税務上の利益（例、税負担の軽減）を与える条文があり、形式上その適用要件を充足するが、仮に適用したとしても、当該条文により実現が企図される政策目的の実現には資さない場合に、当該納税者への適用を止める必要性があるというケースがそれである。ここでは、前叙のごとく、形式上は課税要件を充足するために適用するという帰結もありうるが、それではいたずらに納税者に税務上の利益を与えることとなり妥当でない。そこで

法律の趣旨目的を参照して、それに照らしつつ、納税者への適用を排除するという解釈手法がありうる。この解釈手法を一般論としてありうるものと認める際には、当該法律の趣旨目的が法律から読み取れる必要があるが、それが如何なる場合か、という問題が生ずる。この点、後にも触れるが、目的論的解釈の重要な手がかりである法律の趣旨目的を客観的に読み取ることは必ずしも容易なことではないかもしれない。

(2) 目的論的解釈の設例

次に、目的論的解釈を実施する場合の目的とは何かが問題となる。法律が制定されることは社会における事象に適用することを目的とするのであり、租税法の目的としては、税収確保、公平課税が差し当たって観念されうる。しかし、かような抽象的な目的を、目的論的解釈の目的としてはならないというのである。それはいわば当然のことであり、さらには、例えば税収確保を例とすれば、結局前叙の経済的観察法を適用したのと同じような解釈態度に行き着く可能性すらある。すなわち、ある文言に必ずしも包摂されるとは限らない事実関係についても、税収確保を根拠としてそれに法律を適用すれば、法律の文言から乖離した、まさに国庫主義的な解釈手法となる。加えて、法律上の文言に必ずしも包摂されえない事象であっても、性質上類似するそれがあれば、強いて課税を行うことが結局において平等原則に資するという思考のもと、課税庁がそうしたケースにおいて課税に踏み切ることになると、これは平等課税についても同じことが言えるであろう。勿論、目的論的解釈が法律上の文言を無視しているというわけではない。この目的論的解釈は、ある条文について文理解釈を通じて解釈の帰結が導かれないことにより、当該条文が課税要件明確主義に反し、無効であるという結論に至ることを防ごう。厳格な解釈が要求される租税法であっても、目的論的解釈を許容しなければ、現実の法制度を形成する法律の解釈としては非現実的なそれであろう。

では、目的論的解釈が具体的に実施されると、それはどのような態様として現れるか。ここで実例を挙げよう。最判平成 18 年 6 月 19 日判時 1940 号

120 頁がそれである。右判決では、ガイアックスと呼ばれる燃料が軽油引取税の課税対象となるか否かが争われた。ここで問題となるのは、軽油引取税の課税対象である「炭化水素とその他の物との混合物」にガイアックスが含まれるか否かであるが、具体的には、引用した文言において炭化水素が主成分でなければならないのか、であり、ガイアックスについては炭化水素が主成分ではなかった。そして判決は「・・・地方税法（平成 16 年法律第 17 号による改正前のもの）700 条の 3 及び東京都都税条例（昭和 25 年東京都条例第 56 号）103 条の 2 は、所定の炭化水素油の販売等を軽油引取税の課税の対象としているところ、同法 700 条の 3 第 3 項及び同条例 103 条の 2 第 4 項（以下、これらの規定を併せて「本件各規定」という。）は、上記の炭化水素油について、「炭化水素とその他の物との混合物又は単一の炭化水素で、1 気圧において温度 15 度で液状であるものを含む。」と規定している。

軽油引取税は、本来、軽油を燃料とする自動車の利用者が道路整備の受益者であることから、道路に関する費用に充てることを目的として軽油の引取りを課税の対象とするものであったところ、本件各規定は、軽油以外の「炭化水素とその他の物との混合物」であっても自動車の内燃機関の燃料とされるものについては、その販売等を軽油引取税の課税の対象とすることによって税負担の公平を図ろうとしたものである。このような本件各規定の趣旨やその文理に照らせば、本件各規定にいう「炭化水素とその他の物との混合物」とは、炭化水素を主成分とする混合物に限らず、広く炭化水素とその他の物質とを混合した物質をいうものと解するのが相当である。」とするのである。ここで先のここで問題となるのは、「炭化水素とその他の物との混合物」という文言について、炭化水素が主成分でなければならないか否かは文言からは明らかではない。但し、判旨は規定の趣旨にも言及し、自動車の利用者が道路を利用するので、道路の費用に充てるために軽油引取税の課税を行うのであるから、軽油ではなくとも類似の性質を持ち、さらには自動車の燃料とされるものであれば、課税しなければ不公平となる点に着目するのである。こ

これは確かに課税の公平に言及している点で前叙の目的論的解釈の限界を超えることを示すかのようであるが、しかし、ここでは単に課税の公平という抽象的目的が念頭に置かれているのではなく、法律の目的から（軽油とそれに機能的・性質的に類似する燃料との課税上の取扱いの平等性確保という）解釈論の帰結が具体的に指示されていると見るべきなのである。

加えて、判旨は文理にも触れるが、これは、前叙の如く一見炭化水素が主成分であることを要求していない点で正当であるし、さらには、目的論的解釈の限界に照らして、その限界内にあるか否か必ずしも明確ではないという判断のもと、文理解釈を付言することを通じて判旨の論証を行おうとしていると理解することもできよう。

さらに設例を示そう。いわゆる譲渡担保の目的に不動産を譲渡した場合に、譲受人のもとで不動産取得税の課税される「不動産の取得」があったか否か、という点が争われた事案がある。最高裁（最判昭和 48 年 11 月 16 日判例時報 725 号 33 頁）はこの点次のように述べた。まず、曰く「…不動産取得税は、いわゆる流通税に属し、不動産の移転の事実自体に着目して課せられるものであつて、不動産の取得者がその不動産を使用・収益・処分することにより得られるであろう利益に着目して課せられるものではないことに照らすと、地方税法 73 条の 2 第 1 項にいう「不動産の取得」とは、不動産の取得者が実質的に完全な内容の所有権を取得するか否かには関係なく、所有権移転の形式による不動産の取得のすべての場合を含むものと解するのが相当であり、譲渡担保についても、それが所有権移転の形式による以上、担保権者が右不動産に対する権利を行使するにつき実質的に制約をうけるとしても、それは不動産の取得にあたるものと解すべきである。」と。これは、流通税としての不動産取得税の性質に基づき、不動産の取得という文言の解釈を行っているわけである。これは、紛争の契機となる文言について解釈を行っていることになる。ただ、ここでの解釈論は、不動産の取得という文言がその文言自体から如何なる意味内容を有するか、という観点から文理解釈を行うというよ

りは、前叙の如くその性質論から解釈論的帰結を導こうとしているのである。それはともかく、少なくともここで不動産の取得の意義は明確になったということができよう。これにより譲渡担保に基づく不動産の譲渡であっても不動産取得税は課税されるという結論は導けるのであるから、ここで判旨は論述を止めることもできるはずであるが、判旨はなお続けて次のように言う。「このことは、地方税法が73条の2第1項において、原則的に、一切の不動産の取得に対する課税を規定したうえで、とくに73条の3以下において、例外的に非課税とすべき場合を規定しながら、譲渡担保による不動産の取得については非課税規定を設けていなかったこと、および前記地方税法の改正規定においては、譲渡担保による不動産の取得も73条の2第1項により課税の対象となることを前提としたうえで、とくに73条の27の2において納税義務を免除しあるいは徴収の猶予をする場合を定めていることとも符合する。」と。このように、傍線部が触れるが如く実定法における関係規定の解釈を通じて結論を示すわけである。判文は既に不動産取得税の性質から「不動産の取得」の意義を解明しているにも拘わらず、この判示が付言されることについては、(それができないケースであったか否かは措くとして)直前の判文では必ずしも第一次的な解釈手法である文理解釈がなされたわけではないとすれば、第二次的な解釈手法である目的論的解釈が必要となると解することもできる。加えて、後に触れる一審判決との違いにも触れるべきであろう。というのも、一審判決は不動産の取得の意義を明らかにするに際して、最高裁判決とは異なる手法を適用しているのであって、最高裁はそれに与することができないために、判文が触れる不動産取得税の性質論はともかく、関係規定を整合的に解釈する、つまりは、いわゆる目的論的解釈の一つであろう体系的解釈を通じて解釈の帰結を導出する必要があるのであると考えられるからである。換言すれば、不動産の取得の意義についてはその文言のみからは必ずしも解釈論的帰結が導き出せない、ということであろうか。これを前提にすれば、文理解釈のみで確たる解釈論的帰結を導出できない場合には、別

の解釈手法（目的論的解釈）が採用されるべきであるという解釈論につき学説上要請される手順をここで最高裁は辿っているという評価を与えることができよう。さらに、最高裁の判断に翻って、傍線部を見ると、法改正の経緯に触れる点で、その背後にある立法者意思をも手がかりに取り込もうという解釈態度を読み取ることも不可能ではないと思われる。これを前提に考えれば、立法者意思が（例えば、法改正の経緯といった立法過程の動向から）明確に読み取れる場合には、それを法律の目的と措定することができよう。

ここで改めて前掲・最判昭和 48 年 11 月 16 日の一審判決（東京地判昭和 39 年 7 月 18 日判例時報 382 号 18 頁）を見れば、以上の点は一層明らかになる。まず、同判決は「・・・元来、税法は、経済社会において通常行なわれる取引行為その他の経済現象を予想し、これらのうちから課税対象として適するものを選び、それぞれの課税対象に応ずる担税力を評価、考量して課税を行なおうとするものであるから、税法が課税対象として掲げる行為の概念は、原則として、すなわち特別の規定がない限り、経済社会において通常理解され、認識されている行為の概念と同一の実質をもつものを指すものと解さねばならない。たゞ、税法は、場合により、徴税技術上の見地その他の政策的考慮から、或いは経済社会において通常理解される所と異なる税法固有の概念を掲げて課税対象とし、或いは行為の経済的実質を一応度外視してその法律的形式ないし外形をとらえて課税対象とすることがないではないが（たとえば、地方税法においても、固定資産税は、原則として賦課期日現在における公簿上の所有名義人にこれを賦課する建前をとり、同日現在における実質的な所有権の帰属いかんは原則として問わないこととしている。同法第 343 条、第 359 条参照。）、それは、あくまで、例外であつて、とくにその趣旨の明文の規定がある場合にかぎられるものと解さねばならない。この意味において、地方税法における「不動産の取得」の概念は、同法に特別の概念規定があるか、若しくは、少なくとも同法の規定の体裁の全体から特別の概念が採用されていることが明らかに看取できない限り、経済社会において通常

不動産の取得と認識され評価されているものと同一実質をもつ行為を指すものと解さねばならない。換言すれば、特別の規定がないかぎり「不動産の取得」とは取引社会において何人も不動産の取得としてあやしまないもの、すなわち、単に法律的、形式的見地においてのみならず、経済的、実質的、観点においても、不動産所有権のあらゆる権能の移転を伴う完全な所有権の取得を指すものと解すべきである。」という。以上の判示は、不動産の取得についてのものであるが、要するに、法律上の文言は経済社会における通常の意味内容に従って解釈すべきであるというのである。これ自体一見首肯できるようにも思われるし、譲渡担保による譲渡については不動産取得税は課税されないという結論が導きえるようであるが、判決は、なお次のように述べる。曰く、「・・・問題は、地方税法は、経済社会において普通不動産所有権の取得と解されているものと同一実質をもつものと認められていない、譲渡担保としての所有権の取得のようなものについても、それが法形式的に所有権の移転であるということだけで、法形式のみを基準として、これを課税対象としているものと認むべきかどうかということである。この見地から地方税法の規定を検討してみるに、同法は「不動産の取得」の用語について特別の定義規定をおいてはならず、第73条の2の原則規定において、「不動産の取得」に対し不動産取得税を賦課する旨を規定するとともに、他面、第73条の3ないし7において、国及び地方公共団体等に対する不動産取得税の非課税、公益上の用途に供する不動産取得に対する非課税、農地政策等による不動産取得に対する非課税及び形式的な所有権の移転等に対する非課税の例外規定をおいている。これらの規定に体裁からみると、地方税法は、非課税扱いの例外規定の場合以外は、原則として不動産の取得に対し課税する建前をとっていることは認めざるをえないであろうが、しかし、かような規定の体裁から、非課税の例外的規定以外の場合については、「不動産の取得」の概念につき形式主義を採用し、例外規定の場合以外は、一切の形式的所有権の移転に対し課税する建前を貫いていると解することは早計であり、かえつて、同法が第

73 条の 7 の規定において、形式的所有権の移転に対する非課税を定めていること自体が「不動産の取得」の概念について、なお、実質主義すなわち、実質的所有権の取得に対し課税する建前を放棄していないことの証左とみることができる。」とするのである。以上の判示を通じて実質的な所有権の移転に対する不動産所得税の課税は少なくとも放棄されていない、という帰結のみを差し当たり導くのであろうか。また、文理解釈の優位性を示唆する箇所であるとも理解できよう。同時に、それに伴う形で判文上目的論的解釈の排除が指向されているようにも思われる。しかし判旨は続けて次のように言う。曰く、「・・・(地方税・筆者注) 法は、「不動産の取得」の概念につき、一方で実質主義の原則をとりつつ、他方で、形式的な所有権の取得として非課税とすべき典型的な場合を第 73 条の 7 に掲げたものであり、完全、実質的所有権の取得として何人もあやしまないものと、形式的な所有権の取得として非課税扱いをすべき典型的な場合との中間にあつて、一応形式的には所有権の移転とされながらも、実質的な所有権能の移転がどの程度これに伴うかについて濃淡の「ニュアンス」がある領域について、本来、国会がこの種の領域のものについて、これを課税対象とすべきかどうか及びいかなる方式により課税すべきかを評価、考量の上明文化すべきであつたにかかわらず、それが行なわれないうままに立法が行なわれたとみるのが卒直な見方であるといわねばならない。この意味において、譲渡担保としての所有権の取得は、いわば、法が課税対象として予定する「不動産の取得」と非課税扱いとされる形式的所有権の取得との中間に位するものというべきであつて、そのいずれに属するかは、単なる文理解釈や規定の外形的体裁のみによつてこれを断定することは困難なことがらである。」と。ここで、結局判文は文理解釈および目的論的解釈のいずれを適用しても確たる解釈論的帰結を導きえない旨を述べる。以上を踏まえた上で、一審判旨が与した帰結は次のようなものである。曰く、「ただ、当裁判所が、ここで、とくに指摘しなければならないことは、かような本来、国会が評価、考慮して明文化すべくしてこれを行なわないうままに放

置した中間的領域の行為ないし現象をとらえて、これを課税対象とするかどうか、及び課税するとすればいかなる方式で行なうかを決定することは、ほかならぬ国会の権限に属するということであり、この認識に立つことが本件の問題の判断に極めて重要な意義を有するということである。けだし、かようなことがらの決定は、課税の均衡、公正の見地、徴税技術上の見地、その取引社会に及ぼす影響等の諸要素を比較考量して、国会の立法政策上の裁量、判断によりこれを決定すべきことがらであつて、若しかような決定を、明確な法律の委任なくして行政庁が行なうときは、往々徴税の見地のみの偏重に墮し、納税者の利益や取引社会に及ぼす影響等につき必ずしも十分の考慮を払つたものとは認められないような統一的解釈通達等によつて徴税が強行され、その結果、本来国会の行使すべき権限が行政庁によつて代行され、租税法律主義の原則は、租税法規の適用、執行の段階において蚕蝕される結果となるとともに、取引社会に予想外の混乱を惹起し、課税の不公平、不公正を招来し、ひいては、国民の間に課税行政に対する不信を醸成することともなるからである」と。以上の判示は、解釈の明確な帰結が導き出せない原因が租税立法者にある場合、すなわち、租税立法者が不十分な規定を配備するにとどまった場合には、課税庁がそれでもなお解釈の帰結を導こうとすれば、解釈の帰結を導出する場合の法律上の根拠がないにも拘わらず、解釈がなされることになり、それは最早租税法律主義を前提とした解釈ではなくなるという事情を示していよう。この判示は以上のような意味で租税法律主義に重きを措く態度であるとは言いうる。それに続いて判旨は、「従つて、かような場合の税法の解釈適用に当たつては、行政庁は、問題の行為が経済的、実質的に考察して、法が課税対象として予想しているところのものと同一実質のものと断定し得ないかぎり、課税を放棄すべきものであり、その意味において、疑わしい場合には納税者に利益に、そして納税者に有利な方向において合理的類推解釈が可能であるかぎり、この途を選ぶことが、行政庁のとるべき態度であるといわねばならない。

ちなみに、当裁判所の見解によれば、税法の解釈適用に当たっては、法の予想するところを超えて実質的に新たな課税対象を創設若しくは課税対象を拡張し、又は納税者に不利益を来す方向において類推ないし拡張解釈を行なうことは慎まらるべきものであるが、納税者の有利に、課税の公平、公正を図る方向において合理的類推解釈を行なうことは、これを禁ずべき理由はないものといわねばならない。」とする。以上の判示で重要な点は、傍線部に見られるように、まず、既に触れたところではあるが、本件の事案を解決するにあたり、立法の不備故に、文言解釈や体系的解釈では明確な帰結が必ずしも導きえない旨が示されていること、さらには、納税者にとって利益的な類推解釈の許容性が示されていることであろう。すなわち、第一審裁判所は不動産の取得の意義につき解釈を通じて明確にしても、なお非課税規定の体裁からすれば当該解釈と矛盾するような帰結を導く可能性を自覚しつつ、それを克服することを企図し、換言すれば、解釈手法として確立されたところを適用しても、明確な帰結を導きえないことを直視し、“疑わしきは納税者の利益に”の解釈論に与したように思われる。その上で、最後に判旨は次のように言う。曰く「・・・譲渡担保としての不動産所有権の取得が、法が課税対象とする「不動産の取得」と、経済的、実質的にみて、同一実質のものとは断定し難いことは、さきに評論したところであるのみならず、以下に述べるように形式的な所有権の取得に対する非課税を定めた同法第 73 条の 7 の規定は、譲渡担保としての所有権の取得を非課税とすることにつき有力な手掛りを提供しているものとみることができる。けだし、同条第 3 号は、委託者から受託者に信託財産を移転する場合における不動産の取得を非課税としており、これが信託法に定める信託財産の移転をいうものであることは、譲渡担保のような信託行為について地方税法はこれを譲渡担保財産と称している(同法第 14 条の 18 参照) 点からもうかがうことができるけれども、信託法に定める信託財産の所有権の移転が、信託目的のための手段であり、経済的、実質的な所有権能の移転がこれに伴わず、受託者が信託目的により拘束を

受ける法律関係は、所有権の移転が債権担保の経済的目的のための手段であつて、経済的、実質的見地においては、所有権能の完全な移転がこれに伴わず、譲渡担保権者において、担保目的に従つて目的物を管理すべき拘束を受ける法律関係と、極めて類似している。もつとも、信託法第9条が受託者において信託の利益を受けることを禁じているのに、譲渡担保にあつては、もつぱら受託者の利益をはかることを目的とし、担保目的物に対して受託者が固有の利益を有することが異なることは否定し得ないところであるが、信託財産の信託目的に従つた移転が、その法律手段を離れて評価されるとするならば、譲渡担保財産の経済的目的に従つた移転もその法律手段を離れて評価されえないわけではない。そして右の経済的目的のみを考慮して課税対象とするがためには、なお、他の担保手段（たとえば抵当権の設定）が「不動産の取得」として課税対象とされていないこととの比較、公平の見地を見落すことは公正な解釈態度ということとはできない。」と。ここでは主として信託財産の譲渡と譲渡担保目的での財産の譲渡との同質性に言及があるが、まさに、この点に納税者に有利な類推適用の具体像が現れている。ここでも実定法上の条文が手がかりとされている点、加えて判示内容からすれば、目的論的解釈と一見識別することが困難となりうるが、逆に、最高裁の立場からすれば明確な非課税規定が存在しない以上、課税すべきであると解すべきことになろう。このように一審判決は文言解釈および体系的解釈では明確な解釈論的帰結を導きえないとして、“疑わしきは納税者の利益に”、具体的には納税者に有利な類推解釈を行うのであるが、既に見たように、租税法律主義を前提としつつも、同時に明確な解釈の帰結を導出しえないという条件のもとではあるが、結局類推解釈を許容する点で租税法律主義の要請とは相容れないことになるし、これは、そもそも文理解釈、目的論的解釈を通じて妥当な解釈論的帰結を導ける事案である。加えて、直後の3で述べるように、解釈論的にはかような態度は採りえないと考えられるので、前掲・最判昭和47年11月16日が妥当であると解される。

また、次の設例も参照する必要があるだろう。すなわち、改めて言うが、目的論的解釈の租税法解釈論における文理解釈との関係におけるその二次的な位置づけを知る必要がある。例えば、先の最判平成 22 年 3 月 2 日の原審・東京高判平成 18 年 12 月 13 日訟務月報 57 卷 2 号 417 頁は、「・・・基礎控除方式が還付の手数を省く趣旨に出たものであることは明らかであるが、それにとどまるものではなく、そうした過大な源泉徴収を回避する一方で、徴税に困難を伴うことが多いホステス等の所得に対する税収の確保を図るとともに、源泉納税義務者に対しても申告等における煩雑さを避けるという納税の便宜にも配慮したものであり、したがって、「そうした趣旨に照らせば、源泉徴収の段階では、来るべき確定申告の段階における確定的な税額の徴収は望むべくもないとはいえ、上記のような源泉徴収制度の趣旨・目的という制約の下で可能な範囲で確定的税額に少しでも近づくような計算を指向しているものであることは当然のことというべきである。」とする。その上で、「・・・施行令 322 条にいう「計算期間」を本件各ホステスが実際に出勤した日の総数とする算定方法は、ホステス等の報酬に対する源泉徴収制度の趣旨・目的に合致し、関係法条の文理解釈にも反するものではない」と結論づけるのである。これは、文理解釈との整合性を述べつつも、引用した最高裁の判文からすれば、文理解釈を押しやり、それに反するような形態で趣旨目的による解釈を行ったケースであると理解しうる。

なお、改めて触れるが、このように条文の文言について目的論的解釈を行うことは、後に述べる租税回避の否認にも通じるものである。さらには、この点に関連して、目的論にいう目的が如何にして導出さえるかという問題は残るように思われる。すなわち、実定租税法において、具体的な法律の目的が明示されているとは必ずしも言いえない。そもそも租税法律主義を徹底すれば、法律上の文言にのみ解釈の手がかりがある。そこに書かれざる具体的目的を読み取るためには、解釈が必要となる。そこで法解釈者の主観が混入する可能性もある。その結果相異なる目的が複数導出されることもあるかも

しれず、それは法的安定性・予測可能性を失わせることになろう。趣旨目的が法律から読み取れることが目的論的解釈に必要であるという言明は、法適用者の主観による趣旨目的の措定を止め、あくまでも法律を根拠にしてのみ課税を行うために、かような事態を防ぐためのものであることは改めて指摘できる。

5 疑わしきは納税者の利益に？

租税法解釈論においては、“疑わしきは納税者の利益に”という格言に触れられることがある。この意味するところは、端的には、解釈を行う際に、法解釈者にとって解釈論的帰結がいずれか決し難い場面に遭遇したならば、納税者の有利に解釈を行うべきである、ということであろう。これは一見すると首肯できる意味内容である。すなわち、何故なら、租税法の認識として国家の課税権に対する制約があり、それは納税者が本来負うべき税負担を超えて国庫にその所得・資産が収入されないことを目的論として企図するものであるから、納税者の有利に租税法解釈を行うことは、そうした事情となお整合性を確保することが可能だからである。これは前掲・東京地判昭和39年7月18日の背後にある思考であろう。これにより、例えば、納税者に有利な類推解釈も許されることになろう。

しかし、論理的に考えて、こうした解釈論が許容されるか否かは議論の余地がある。というのも、租税法律主義の意味内容として、課税権の行使が厳格に法律に拘束されるべきことがあるのであって、これにより要件裁量が否定され、換言すれば、解釈論的帰結は法律の条文・文言から唯一のものが導出されるからである。これを前提とすれば、複数の解釈選択肢があり、そのいずれが正当な選択肢かであるか否かについて、裁判所が決定するということはありえないことになる。さらに、厳格な租税法律主義のもとでは、租税法律関係のいずれかの当事者にとって有利な類推解釈はありえない。勿論、租税法律主義は、納税者の財産権をはじめとする自由権的基本権を国家の恣意的な課税権力の行使から守るという意味で極めて自由主義的であることは

言うを俟たないが、このように、租税法律主義のもとでは、租税法律関係のいずれの当事者にとって、ことさら有利・不利な解釈を行うことはないという意味で、租税法解釈は価値中立的であると理解できよう。また、既に若干見たが、疑わしきは納税者の利益に与したと考えられる前掲・東京地判昭和 39 年 7 月 18 日によれば、この立場は租税法律主義を前提としながら、租税法律主義に違反する帰結をもたらすのであり、具体的には、租税立法者の動態に基因するそうした法律上に解釈の明確な帰結を示す手がかりがない場合には課税を行わない、という点で租税法律主義に忠実であるようにも思われるが、納税者に有利ではあるとはいえ“類推解釈”を許容しうる点で、やはりこれに与することはできないと論理的には考えられる。

以上のように考えれば、解釈論としては“疑わしきは納税者の利益に”は成り立たないと見るべきであろう。したがって、もしある法律上の条文・文言につき解釈を通じてその帰結を導出できない場合には、当該条文・文言は課税要件明確主義に反し、無効であるという学説上の指摘に目下のところ与すべきであろう。

また、法の解釈適用とは、事実認定も含むと解されるどころ、租税法における厳格な法の解釈適用の要請に鑑みれば、事実認定についてもかような思考が当てはまるか否かは検討を要するところである。この点、租税法においては、平等課税の原則が適用され、その原則の要請するところによれば、課税に際しては、事実関係を完全に解明した上でそれが行われるべきであるとされる。すなわち、納税者に係るあらゆる事情を明確にした上でなければ、担税力を正確に把握することができないということであろう。そうであるとすれば、事実認定作用の過程において結局のところ真偽不明である事実があるのであれば、それを存在すると仮定して課税することはできない。その点で疑わしきは納税者の利益にという思考もなお妥当性を有すると言いうる。尤も、一定の要件を充足する場合には、真偽不明の事実関係について、ここに前叙の納税者と課税庁との間のネゴシエーションの実施の余地が生ずると

解しうる。

（二） 租税法と私法—解釈論的意義—

租税法と私法との関係については、既に述べたように、私法上の取引を通じて生み出された経済的利益に対して課税が行われるという点で、課税（租税法）は、取引（私法）を前提としていると言いうる。それは両者の関係を示す大まかな枠組み・図式として首肯できると思われるが、その解釈論的意義が改めてここで問われるのである。具体的には、租税法の条文において、課税要件の文言として私法上の概念が組み込まれている場合に、当該概念に係る解釈態度が問題となる。この問題について考える場合には、鍵概念としての借用概念および固有概念が重要である。

1 借用概念とその解釈手法

（1） 統一説と独立説

まず、借用概念であるが、これは、他の法領域に用いられている概念を租税法の条文においても用いる場合のそうした概念を指す。ここで他の法領域は、典型的には、私法である。本稿で何度か触れたが、課税は私法上の取引に基づく経済的成果に対してなされるという構図に基づけば、課税要件の中に実定私法上の概念が組み込まれることは自然であるという指摘がある。問題は、借用概念の解釈であるが、他の法領域における当該概念の解釈を通じて得られた意味内容と同一の解釈を行うべきか（借用概念統一説）、または他の法領域における解釈を無視し、租税法において独自に解釈を行うか（独立説）、という点である。この点、後者は、租税法と他の法領域との同位性を重視し、租税法が持つ他の法領域とは異なる独自の目的を強調することにより到達可能な立場である。前者は、そうではなく、前叙のような租税法と私法との関係を考えた場合に、租税法はあくまでも私法上の取引を通じて生み出される経済的成果に着目するということの解釈論的意義を、法的安定性・予

測可能性の確保に求めるのである。すなわち、前叙の如く、私法上の取引を行うに際して、納税者は当然に税負担を考慮するであろうから、自らが選択した私法上の法形式がそのまま課税の前提とされなければ、取引形式に係る私法上の評価と租税法上の評価とが異なることとなり、納税者は自らの私法上の取引形式が租税法上必ずしも尊重されず、別の取引形式として扱われる可能性があることに取引の実行に係る極めて大きなディスインセンティブを感じるであろう。これはまさに、法的安定性・予測可能性の喪失である。したがって、独立説は、その性質上経済的観察法に行き着く可能性があること、および取引に係る課税に対する納税者の法的安定性・予測可能性の確保は租税法において極めて重要であることを直視すれば、統一説の立場に与すべきであろう。但し、借用概念であっても、租税法上独自に定義規定が配備され、他の法領域において採用されている意味内容ではなく、租税法の観点から改めて再定義がなされている場合には、定義規定の内容どおりに解釈をすることになる。

なお、私見によれば、独立説の立場は租税回避論に関しても問題となりうる。すなわち、独立説は課税要件において用いられている私法上の概念を租税法独自に解釈するのであるから、そこには法解釈者である課税庁の恣意が入り込む可能性すらある。抽象して言えば、課税要件上の概念が a であることは、私法上の a と同意義ではなく、課税要件上の a は a のみではなく、 β 、 γ を意味したり、それらを含んだりするということもありうる。さらには、その都度課税庁が a ないし γ の解釈上の帰結を選択するという事すらもありえないではない。これは課税要件の解釈として、借用概念の意味内容を私法上のそれに固く接続しないことの帰結である。このようにすれば、税負担の不当な軽減とされうる、納税者が選択した取引形式について、それに係る私法上の性質決定を無視して、租税法独自の観点から税収獲得を可能とする解釈が課税庁により選択されうる。これもまた厳格な解釈とは相いれないということになり、租税法解釈論の原則からは許されないと見る事が出来

よう。その意味で、借用概念について独立説をベースとしつつ解釈する場合には、それを示す明文の定義規定が必要と解することも意義がある。そのようにすれば前叙の課税庁による解釈選択肢の複数化に係る問題は避けることができよう。

(2) 統一説の実例

次に、ここで、借用概念の問題を論ずる際に問題となるケースを、しばしば実例として触れられる判例を通じて明らかにしておこう。

まず、婚姻についてである。事実上の婚姻関係にある夫婦のもとで配偶者控除の適用があるか否かが争われた事案について、裁判所は「所得税法 83 条及び 83 条の 2 にいう「配偶者」は、納税義務者と法律上の婚姻関係にある者に限られると解するのが相当であり、これと同旨の原審の判断は、正当として是認することができ・・・」る（最判平成 9 年 9 月 9 日訟務月報 44 卷 6 号 1009 頁）とした。理由付けの詳細は原審が是認する一審判決に詳しいのでこれを見ると、「所得税法は、一定の要件の下に、配偶者を有する者について、配偶者控除及び配偶者特別控除を認めている。所得税法は、ここでいう「配偶者」について定義規定を置いていないが、身分関係の基本法たる民法は、婚姻の届出をすることによって婚姻の効力が生ずる旨を規定し (739 条 1 項)、そのような法律上の婚姻をした者を配偶者としている (725 条、751 条等) から、所得税法上の「配偶者」についても、婚姻の届出をした者を意味すると解すべきことになる。」（名古屋地判平成 7 年 9 月 27 日訟務月報 44 卷 6 号 1015 頁）という。これは、民法上の婚姻が法律婚であることに基づく。

次に配当である。株主優待金の名目で株主に支払われる金員につき、所得税法上の所得分類が問題となった事案において、判旨は、「・・・おもうに、商法は、取引社会における利益配当の観念（すなわち、損益計算上利益を株金額の出資に対し株主に支払う金額）を前提として、この配当が適当に行なわれるよう各種の法的規制を施しているものと解すべきである（たとえば、いわゆる蝟配当の禁止（(商法 290 条)）、株主平等の原則に反する配当の禁止

((同法 293 条)) 等)。そして、所得税法中には、利益配当の概念として、とくに、商法の前提とする、取引社会における利益配当の観念と異なる観念を採用しているのと認むべき規定はないので、所得税法もまた、利益配当の概念として、商法の前提とする利益配当の観念と同一観念を採用しているものと解するのが相当である。従って、所得税法上の利益配当とは必ずしも、商法の規定に従って適法になされたものにかぎらず、商法が規則の対象とし、商法の見地からは不適法とされる配当（たとえば蝸配当、株主平等の原則に反する配当等）の如きも、所得税法上の利益配当のうちに含まれるものと解すべきことは所論のとおりである。しかしながら、原審の確定する事実によれば、本件の株主優待金なるものは、損益計算上利益の有無にかかわらず支払われるものであり株金額の出資に対する利益金として支払われるものとのみは断定し難く、前記取引会社における利益配当と同一性質のものであるとはにわかに認め難いものである。」（最判昭和 35 年 10 月 7 日判例時報 238 号 2 頁）とした。

さらに、匿名組合については、最高裁は、「・・・法律が、匿名組合に準ずる契約としている以上、その契約は、商法上の匿名組合契約に類似するものがあることを必要とするものと解すべく、出資者が隠れた事業者として事業に参加しその利益の配当を受ける意思を有することを必要とするものと解するのが相当である。」（最判昭和 36 年 10 月 27 日訟務月報 7 卷 11 号 2236 頁）とした。

加えて、住所について、最高裁は「・・・法 1 条の 2 によれば、贈与により取得した財産が国外にあるものである場合には、受贈者が当該贈与を受けた時において国内に住所を有することが、当該贈与についての贈与税の課税要件とされている（同条 1 号）ところ、ここにいう住所とは、反対の解釈をすべき特段の事由はない以上、生活の本拠、すなわち、その者の生活に最も関係の深い一般的生活、全生活の中心を指すものであり、一定の場所がある者の住所であるか否かは、客観的に生活の本拠たる実体を具備しているか否

かにより決すべきものと解するのが相当である (最高裁昭和 29 年 (オ) 第 412 号同年 10 月 20 日大法廷判決・民集 8 卷 10 号 1907 頁, 最高裁昭和 32 年 (オ) 第 552 号同年 9 月 13 日第二小法廷判決・裁判集民事 27 号 801 頁, 最高裁昭和 35 年 (オ) 第 84 号同年 3 月 22 日第三小法廷判決・民集 14 卷 4 号 551 頁参照) (最判平成 23 年 2 月 18 日訟務月報 59 卷 3 号 864 頁) とした。

なお、やや特殊な事案もあり、所得税法 60 条 1 項の「贈与」に負担付贈与が含まれるか否かが争われたケースがある。右の所得税法上の条文における贈与の解釈につき、判旨は「・・・租税法の解釈であつても、必ずしも法文上の文言のみにとられるべきものではなく、当該法条の実質的意義を考察し、その意義に照らして合理的な解釈をすべきものであるから、同条 1 項 1 号にいう贈与について、贈与者に経済的利益を生ずる負担付贈与を含まないと解することをもつて租税法律主義に反するとすることはできない」(東京高判昭和 62 年 9 月 9 日訟務月報 34 卷 4 号 792 頁) とした。この解釈に基づき、「・・・負担付贈与においては、贈与者に同法 36 条 1 項に定める収入すべき金額等の経済的利益が存する場合があります、この場合には、同法 59 条 2 項に該当するかぎり、同項に定めるところに従つて譲渡損失も認められない代りに、同法 60 条 1 項 2 号に該当するものとして、譲渡所得課税を受けないが (つまり、この時期において資産の増加益の清算をしないのであるが)、それ以外は、一般原則に従いその経済的利益に対して譲渡所得課税がされることになるのであるから、右の課税時期の繰り延べが認められないことは明らかである。」とされ、所得税法 60 条に基づき取得費引継が認められるためには、贈与対象資産の含み益の実現がない場合、すなわち、贈与者に何らかの経済的利益が存在しない場合でなければならないとされた。この事案においては所得税法上の贈与という借用概念の解釈につき、その私法上の解釈を探る作業ではなく、むしろ所得税法の趣旨目的を参照した解釈を必要とするかのような判示がある。この判示は確かに、純然たる統一説の立場とも言いかねるように思われるが、しかし、これを独立説の採用と即断すべきではないかもし

れない。学説の中には、私法上の贈与概念について租税法の観点から修正を加えてはいない、という指摘がある。贈与には民法上いくつか類型があるが、それらのうちいずれを所得税法上の概念の意味内容とするか、という観点のもと、その取捨選択が行われているのであるという。この立場に立てば、租税法解釈として私法とは異なる独自の解釈を行っているとは必ずしも言いえないということになる。

(3) 法秩序の統一性？

以上の若干の設例を見ても分かるように、借用概念は統一説に基づいて解釈される。この考え方はビジネスの世界におけるもののみではなく、私生活上の税負担のありようにも関わっている。ビジネスの世界においては私法上の取引を通じて経済的成果の獲得が目指されるので、統一説に基づいて借用概念を解釈することにより、法的安定性・予測可能性は実現される。しかし、特に前掲・最判平成9年9月9日のような事案では、かような配慮は必ずしも必要がないかもしれない。勿論、解釈論的には統一説をベースに解釈が行われることが前提であれば、事実婚の夫婦間の子女に扶養控除の適用がないことは予め分かることであり、確かにその意味で予測可能性・法的安定性は確保される。しかし、端的には結論の妥当性という点ではなお疑問が残ろう。すなわち、右事案の事実関係のもとでは、むしろ事実関係に照らして納税者の主観的担税力を最もよく把握する解釈が必要であると言えるかもしれない。この点、社会保障法の領域においては、事実婚について法律婚と同様の扱いをする例が学説上の批判として挙げられている。これに対しては租税法で世帯単位制を採ることは必ずしも要請されていないという反批判がなされてもいる。ここで世帯単位を採用することとは租税法上、法律婚と事実婚とを区別しないということであろう。

この点、如何にして理解すべきであろうか。借用概念の解釈論の他に、少なくとも立法論的には、ここで法秩序の統一性という概念に着目すべきであるかもしれない。これは租税法、社会保障法等の法秩序を構成する個々の法

領域相互間で無矛盾性が求められるということであろう。法秩序の統一性を直視すれば、右の租税法と社会保障法との関係は矛盾を孕むものである。やや強引のきらいはあるが、これについての評価としては二つの立場がありうる。まず、法秩序の統一性には違反しないと考える立場である。法秩序の統一性は形式的・絶対的に貫かれるものではなく、それぞれの法領域が独自の目的を追求して制定・構築されているものであるから、ここでの法律婚と事実婚に関する租税法と社会保障法との間での差異はかような目的論に照らして正当であると考えるのである。勿論、ここではそうした差異を正当化する目的論の解明・追及が必要であることになる（例えば、何らかの課税上の弊害を考慮して、法律婚のもとでのみそうした控除を認めるという判断があるかもしれない）。もう一つは、かような目的論が存在せず、（社会保障法との関係で）法秩序の統一性の確保がなされなければならないとするものである。その際、解釈論的には、（統一説のもとでの可能な解釈論か否かはともかく）この場合に統一説を棄てることになるのか、立法論的には、その旨の規定を設けるべきであろう。この点はなお不明であるため、今後検討すべきものとしておきたい。

結局、租税法解釈論の現状からすれば、ライフスタイルの多様化から法律婚と事実婚との違いが私法において承認される必要があるということになるか。

2 固有概念とその解釈手法

固有概念とは、租税法の法律上の条文に用いられている文言が、租税法領域において独自に用いられている場合の概念を指す。所得等が典型例であろうとされている。したがって、借用概念のように他の法領域との解釈に係る調整作業は必要ない。租税法独自の観点から当該概念について解釈を行うことになる。

3 私法と課税関係

(1) 私法上の法律関係と課税関係

租税法と私法との関係の問題は、借用概念と固有概念との間の識別以外にも議論すべきものを有する。租税法を通じて課税すべき担税力の増加分は、私法が規律する私人間の取引を通じて生み出されたものである。典型的には所得課税がそれであろう。したがって、租税法は私法上の取引に係る経済的成果に対して行使される課税権を規律する。とするならば、既に述べたように、課税権の行使は、私法上の取引による経済的成果を前提とするのである。換言すれば、一度生じた経済的成果のベースとなる私法取引の効力が事後的に変化した場合、当該経済的成果に係る課税に如何なる影響が生じるか、という点が問題となる。その他にも、私法上の法律関係に変化が生じることにより、それに付随して生じる課税関係は、私法のそれといわば平仄を併せる形で生じるのか否か、さらには私法上の制度を利用することによって納税者は自らの課税関係を調整することができるのか否か、という問題点が現れている。右の諸点に見られるような私法上の法律関係と課税関係との調整の問題について、次に示すように、ここでもいくつかの設例を挙げよう。

(2) 課税関係の調整に係るいくつかの実例

まず、課税の対象である経済的成果を生み出した私法上の法律関係と課税関係との間の議論について。例えば、契約が無効であったり、取消により、当該契約により生み出された経済的成果に対して当初なされた課税はどのような影響を受けるのか。一見すると、課税がなされるベースとなった私法上の法律関係が存在しなくなれば、課税関係も当然にそれに合わせる形態で自動的に調整がなされるように思われる。ところが、経済的成果につき、租税法はそれを担税力として構成し、課税を行うのであって、その担税力をいまずこし厳密に捉える必要が出てくる。すなわち、担税力の存在は租税法においてそれを生み出した私法上の法律関係の消長と切り離して考える必要があるのである。例えば、贈与契約の無効について、判例は「贈与税は、贈与契約等の原因行為そのものではなく、その結果として取得した経済的成果に担税力を認めて課税するものであるから、仮に原因行為が実体的に無効であ

るとしても、当該経済的成果が原因行為の無効を基因として現実に除去されない限り、贈与税の課税物件（課税客体）を欠くことにはならないものと解するのが相当である。」（東京高判平成13年3月15日訟月48巻7号1791頁）とする。この判示からは、担税力の概念はそれを生み出す私法上の法律関係と切り離して理解されることが分かる。すなわち、まさに判文の述べる通り、課税は私法上の法律関係そのものではなく、あくまでもそれを契機として特定の納税者にもとに生じた経済的成果に対してなされる。つまり、納税者自らの手元に現実に存在している担税力の徴憑に着目して課税は行われるわけである。換言すれば、私法上の法律関係の消長は課税関係に影響を与えず、私法上の法律関係の消長に倣う形で、自動的にその調整が行われるわけではない。以上の考え方については学説の支持もある。さらに、関連するものとして、土地の取得・保有に係る売買契約が詐害行為取消訴訟において取消された場合に、当該取得・保有に係る特別土地保有税の課税も同様に取消されるか否かという争点につき、最高裁は「特別土地保有税は、土地又はその取得に対し、当該土地の所有者又は取得者に課されるものであるところ、土地の取得に対するものは、いわゆる流通税に属し、土地の移転の事実自体に着目して課されるものであり、土地に対するものは、いわゆる財産税に属し、取得に引き続いて土地を所有している事実自体に着目して課されるものであって、いずれも土地の取得者又は所有者がその土地を使用、収益、処分することにより得られるであろう利益に着目して課されるものではない。以上によれば、地方税法585条1項にいう土地の取得とは、所有権の移転の形式により土地を取得するすべての場合を含み、取得の原因となった法律行為が取消し、解除等により覆されたかどうかにかかわらず、その経過的事実に則してとらえた土地所有権取得の事実をいうものと解するのが相当であり、土地の所有についても同様に解するのが相当である。本件においては、土地の取得原因である売買契約が詐害行為として取り消されているところ、詐害行為取消しの効果は相対的であって、取消訴訟の当事者間においてのみ

当該売買契約を無効とするにとどまり、売主と買主との間では当該売買契約は依然として有効に存在する上、取消しがされたということによって、当該土地の所有権が買主に移転し買主が当該土地を取得に引き続いて所有している経過的事実そのものがなくなるものではない。したがって、土地の取得の原因となった行為が詐害行為として取り消されたことは、当該土地の取得及びその所有に対して課された特別土地保有税の課税要件を失わせることになるものではないというべきである」(最判平成 14 年 12 月 17 日判例時報 1812 号 76 頁)とした。以上の判示からは、特別土地保有税の課税に際して担税力を土地の取得・保有という事実求め、(ここでは土地の売買契約自体は当事者間でなお有効ではあるが、これ自体が当該当事者間で取消等がなされたとしても)それは当該事実の契機となる私法上の法律関係の事後的変更あるいは消長に影響を受けないという思考を読み取ることは不可能ではなからう。

また、所得概念論における違法所得課税の問題もこれに関連していると言えよう。すなわち、違法な手段で以て取得した所得については、それを取得する権利が存在しないにも拘わらず、課税が行われる。換言すれば、経済的成果を生み出す私法上の法律関係は存在しないにも拘わらず、課税は行われるわけである。これは、当該所得という純資産の増加分がそれを得られた手段が違法であるとしても、現に納税者のもとで存在している以上それに着目して課税が行われるべきことを指す。すなわち、これは、所得課税を論ずる際に改めて触れるけれども、租税法の領域において担税力は法的評価から中立的な存在であるという理解に基づくことを示していると言えよう。

この設例からも明らかになるように、課税の対象となる経済的成果は、法律上の効果はともかく、現実に納税者の手元にある以上、それが当該納税者のもとで増加した担税力がなお失われていないことを示す。

次に、納税者が取得時効を援用した場合、通常取得時効には遡及効があるが、課税関係もそれに合わせて遡及効が生じるのか否かが問題となる。この点、大阪高判平成 14 年 7 月 25 日訟務月報 49 卷 5 号 1617 頁は「・・・時効

による所有権取得の効力は、時効期間の経過とともに確定的に生ずるものではなく、時効により利益を受ける者が時効を援用することによって始めて確定的に生ずるものであり、逆に、占有者に時効取得されたことにより所有権を喪失する者は、占有者により時効が援用された時に始めて確定的に所有権を失うものである。そうすると、民法 144 条により時効の効力は起算日に遡るとされているが、時効により所有権を取得する者は、時効を援用するまではその物に対する権利を取得しておらず、占有者の時効取得により権利を失う者は、占有者が時効を援用するまではその物に対する権利を有していたといえることができる。」という。これは、別の箇所でも述べることになる後発的事由に基づく更正の請求が不可能であることにも繋がるが、ここでは、時効の援用により占有物の所有権を取得するという判示に着目したい。この判示は、後に見るように、時効の援用時に当該者に一時所得が生じることの前提となり、同時に、取得時効の遡及効を否定する場合に課税の基準となる時点を示すのである。さらに判決は以下のように続ける。それは、「・・・控訴人らは、時効の効力が起算日まで遡る以上、租税法の解釈としても同様に解すべきであり、遡及効という法的効果を見捨てることは許されない旨を主張する。しかし、時効制度は、その期間継続した事実関係をそのまま保護するために私法上その効力を起算日まで遡及させたものであり、他方、租税法においては、所得、取得等の概念について経済活動の観点からの検討も必要であって、これを同様に解さなければならない必然性があるものとはいえない。」とする。この判示を見ると、租税法においても、民法に倣い、遡及効を認めるべきか否かという判断に際しては、租税法独自の観点から決定すべき旨が述べられているわけである。では、経済活動の観点という、そうした租税法における遡及効を否定すべき事情とは何か。次の、神戸地判平成 14 年 2 月 21 日訟務月報 49 卷 5 号 1623 頁を見ると分かつ。まず、時効による権利取得は期間の経過ではなく、援用の時点である旨を先行する最高裁判例に基づき触れた後、「(ア)・・・時効により不動産を取得した者に対する課税上の取扱

いについていうと、課税実務上及び裁判例上、時効の援用の時に、一時所得に係る収入金額が発生したものと解されている (東京地裁平成 4 年 3 月 10 日判決・月刊税務事例 25 卷 4 号 22 頁, 静岡地裁平成 8 年 7 月 18 日判決・税務訴訟資料 220 号 181 頁参照。・・・)」とする。ここで挙げられている先例のうち後者の静岡地判平成 8 年 7 月 18 日を見ると、該当箇所は「・・・所得税法 36 条 1 項にいう「収入すべき金額」とは、「収入すべき権利の確定した金額」と解すべきところ、取得時効の援用によって、占有者が当該資産につき時効利益を享受する意思が明らかになり、かつ時効取得に伴う一時所得に係る収入金額を具体的に計算することが可能になるのであるから、所得税法上も、時効援用時に時効取得に伴う一時所得に係る収入金額が発生するものと解すべきである。」と述べるのである。これを見ると、結局において権利確定主義が取得時効に係る遡及効を否定する根拠の一つになっていることになる。次に、租税法における取得時効に係る遡及効を否定する他の例として、「(イ)・・・時効により権利を喪失した者に対する課税上の取扱いについてみると、不動産を占有者に時効取得されたのが法人である場合は、当該法人は時効取得された不動産を損金として計上することができるが (法人税法 22 条 3 項 3 号)、課税実務上は、時効の遡及効にかかわらず、時効が援用された時点を基準に時効取得により生じた損失を損金算入し、その損失の額はこの時点における簿価とすることとされている。このように、裁判例及び確立した課税実務の取扱い上、上記 (ア) (イ) の場合に、私法上の時効の遡及効にかかわらず、租税法上、時効の援用の時に所得が発生し、あるいは損失が生じるものと解されている。」という言及がなされるのである。その上で、「そうすると、本件のような場合 (占有者に時効取得されたことにより権利者が所有権を喪失する場合) においても、上記 (ア) (イ) と整合的に解釈すべきである。そうでなければ、二重課税又は二重に控除を認めるなどの不都合な結果が生じるおそれがあるからである。」として、前叙の整合性を確保しないことによる不都合を適示するわけである。なお、この不都合とは「・・・例えば、土地の

占有者（以下「a」という。）が時効完成前に死亡したが、その後も占有を継続したaの相続人（以下「b」という。）が時効完成後に時効の援用をした場合を考えてみると、原告らの上記主張によれば、bが時効を援用した場合、民法144条により時効の効力が占有開始時まで遡及することから、aは所有権を占有開始時に取得したこととなり、aの相続開始時点における相続財産を構成するため、bに相続税が課税され、それと同時に、bには時効の援用の結果として、一時所得が課税されるということとなり、相続によって取得した土地に対して一時所得が課税されるという理論の矛盾をも招来し、二重課税ともいふべき不都合な結果となる。」とされるのである。確かに、遡及効を認めると、かようなa b間の課税関係が今一つ不明確になり、さらにはその結果判決が述べるところの二重課税も生じかねないことは否定できない。以上の判示からすれば、ここでの課税関係につき、私法に倣うか否かは租税法上の考慮から決定されるということができよう。

次に、それに関連して、合併無効判決が租税法上遡及効を有するか否かが争われたケースがある。これは、商法110条の規定によれば遡及効はないが、租税法においてそれに係る明文の規定がないため、それが争点となった。大阪高判平成14年12月26日訟務月報50巻4号1387頁は次のように言う。「…商法415条3項が準用する商法110条は、「合併ヲ無効トスル判決ハ合併後存続スル会社又ハ合併ニ因リテ設立シタル会社、其ノ社員及ビ第三者ノ間ニ生ジタル権利義務ニ影響ヲ及ボサズ」と定めている。これは、いったん合併が行われると、合併が有効にされたことを前提に多数の法律関係が積み重ねられるものであり、民法の一般原則のとおり遡及効を認めると、取引の安全を害し、いたずらに法律関係の混乱を招くおそれがあることから、合併無効判決が確定しても、従前の権利義務には影響がないとして、合併無効判決の遡及効を制限しているものと解される。そして、租税法上、課税関係における合併無効判決の効力に関する規定はないが、私法上の効力と別異に解すべき理由はなく、課税関係においても、合併無効判決の効力は遡及しないと解す

るのが相当である。」と。これは、合併無効判決が遡及効を有しないことを論証する件であるが、その根拠としては、遡及効を認めることによる取引の安全の阻害、法律関係の混乱の防止にある。これは租税法においても妥当するというのである。具体的には、遡及効を認めることによる租税法における弊害は次のように指摘される。判文曰く「・・・会社の合併と合併無効判決確定との間においても、会社の経済活動は行われ、課税問題をもたらす損益が生じているのであり、この損益を遡及的に無効にすることはできず、合併法人である控訴会社に対して法人税を適用する以外にはない。」と。要するに、合併後、合併無効判決確定までの間に課税関係を生じさせる経済活動が行われているので、遡及効を認めるとそれらをすべて調整させる必要が生じるということであろう。このような課税関係の遡及的調整に伴う弊害を避けるという目的のために、租税法においても商法に規定される合併無効判決の不遡及効が承認されるのである。

また以上の諸事例を見ると、租税法においては、私法上の規定をそのまま受け入れたり、それから乖離する処理をしたりと、租税法と私法との関係が必ずしも統一的ではない。加えて、借用概念の解釈については統一説に拠っているにも拘わらず、かような処理がなされている。この点を如何にして理解すべきか、ということも理論的には整理すべきかもしれない。借用概念統一説の指向するところは、納税者に法的安定性・予測可能性を確保すること、同時に、課税庁の恣意的な課税を防止することであり、いずれも適正かつ公平な課税には不可欠のものである。また、例えば、私法上の法律関係の事後の変更に係る問題については、私法と異なり租税法上取得時効の遡及効を認めないことは、租税法上の基礎概念が支持するところであり、合併無効判決について私法に倣い遡及効を認めないことは、課税上の弊害を防止することをその根拠としていた。このように、いずれも租税法上の考慮から私法との関係が決定されているわけであり、結論として正当と解されよう。

加えて、租税法が法秩序の中における一法領域として存在するわけではあ

るけれども、既に見たように、その際に法秩序の統一性に言及されることがある。これは、各法領域により形成される全体としての法秩序について無矛盾性が求められるということである。この無矛盾性の意味するところとして、これを強いて解釈論に当てはめるとすると、果たして、このように租税法と私法との間で遡及効の有無が異なる場合に、解釈論上これを矛盾と捉えるべきであるか否かが問題となりえよう。私見によれば、これは、私法、租税法がそれぞれ独自に追及すべき基本的価値判断（法律関係の安定、適正かつ公平な課税）を実現するものと解すべきであり、それぞれが他方の法領域に係るかような価値判断を損壊するものではない。

さらに、問題となるのは、錯誤無効の主張の可否である。自らの行う取引につき、納税者がその実施前には税負担が生じないまたは生じてもさほど重くないと考えていたところ、そこから生じる税負担が事前の想定以上に過重になることがある。私人の実行する取引はそこから何らかの経済的利益を獲得することを目的としてなされるであろう。その場合、税負担が結局において当初の私人の目論見を実現しないことがある。かような場合に、納税者としては如何なる方法で当該取引の効力を失わしめ、課税関係を調整する可能性を追求できるか。その手段として錯誤無効の主張（民法95条）の可否が争われたケースがある。財産分与に伴って配偶者に対して行われる不動産の譲渡につき財産分与者が譲渡所得税が課されることを認識せずにいたところ、課税がなされたことにつき錯誤無効を主張したという事実のもと、最高裁は「・・・意思表示の動機の錯誤が法律行為の要素の錯誤としてその無効をきたすためには、その動機が相手方に表示されて法律行為の内容となり、もし錯誤がなかったならば表意者がその意思表示をしなかったであろうと認められる場合であることを要するところ（最高裁昭和27年（オ）第938号同29年11月26日第二小法廷判決・民集8巻11号2087頁、昭和44年（オ）第829号同45年5月29日第二小法廷判決・裁判集民事99号273頁参照）、右動機が黙示的に表示されているときであっても、これが法律行為の内容となるこ

とを妨げるものではない。

本件についてこれを見ると、所得税法 33 条 1 項にいう「資産の譲渡」とは、有償無償を問わず資産を移転させる一切の行為をいうものであり、夫婦の一方の特有財産である資産を財産分与として他方に譲渡することが右「資産の譲渡」に当たり、譲渡所得を生ずるものであることは、当裁判所の判例（最高裁昭和 47 年（行ツ）第 4 号同 50 年 5 月 27 日第三小法廷判決・民集 29 卷 5 号 641 頁、昭和 51 年（行ツ）第 27 号同 53 年 2 月 16 日第一小法廷判決・裁判集民事 123 号 71 頁）とするところであり、離婚に伴う財産分与として夫婦の一方がその特有財産である不動産を他方に譲渡した場合には、分与者に譲渡所得を生じたものとして課税されることとなる。したがって・・・、本件財産分与契約の際、少なくとも上告人において右の点を誤解していたもの
というほかはないが、上告人は、その際、財産分与を受ける被上告人に課税
されることを心配してこれを気遣う発言をしたというのであり、記録によれば、被上告人も、自己に課税されるものと理解していたことが窺われる。
そうとすれば、上告人において、右財産分与に伴う課税の点を重視していたの
みならず、他に特段の事情がない限り、自己に課税されないことを当然の前提とし、かつ、その旨を黙示的には表示していたものといわざるをえない。
そして、前示のとおり、本件財産分与契約の目的物は上告人らが居住してい
た本件建物を含む本件不動産の全部であり、これに伴う課税も極めて高額に
のぼるから、上告人とすれば、前示の錯誤がなければ本件財産分与契約の意
思表示をしなかったものと認める余地が十分にあるというべきである。上告
人に課税されることが両者間で話題にならなかったとの事実も、上告人に課
税されないことが明示的には表示されなかったとの趣旨に解されるにとどま
り、直ちに右判断の妨げになるものではない。」（最判平成元年 9 月 14 日判例時報 1336 号 93 頁）とした。このように、最高裁は、動機に係る錯誤無効の主張が認容される要件に言及しつつ、この事案においては、動機が相手方に黙示的にではあれ、表示されていると認定され、錯誤無効の主張が認容され

た。民法学説上、法律の錯誤についても錯誤無効の対象となることが認められ、さらには動機については必ずしも相手方との契約締結の際の合意事項とは言えないから、それが相手方に表示されているときに錯誤無効の対象となるとされる。先の最高裁の判断は民法解釈論をベースとしており、税負担に関する錯誤も錯誤無効の対象となりうるとされるのである。尤も、錯誤無効を認めないことによる財産分与者に係る過重な負担および被分与者である前配偶者の利得の大きさあるいは、事業所得の場合には錯誤無効の主張が困難ではないか、といったこの事案における特殊性を見出すかのごとき見解もある点には注意を要する。