

論拠としての「租税法律主義」—各国比較

藤谷 武史*

要 約

「代表なければ課税なし」の思想に淵源を有する租税法律主義は、我が国の租税法体系の基本原則として租税立法のあり方を規律するのみならず、今日では租税法律の厳格解釈の原則の論拠としても判例・学説に援用されている。しかるに、「代表なければ課税なし」の思想的淵源を共有するはずの他の先進各国の租税法の実務や学説においては、わが国のような広範な射程を備えた「租税法律主義」に相当する原理は存在しないように見える。この彼我の差はいかなる要因に由来し、租税法制度の運用にいかなる差異をもたらすのか。

こうした疑問に答えるために、本稿は、ドイツ・フランス・カナダ・オーストラリア・米国の租税法体系において、それぞれ、①「租税法律主義」に相当する実定法規定や基本原理が存在するか、②租税法律の解釈原則としていかなる方法が有力であり、その論拠として「租税法律主義」に類する原理が作用しているか否か、③租税法の解釈適用を行う裁判所ないし租税争訟制度の特徴、の3点からの比較を行い、以下の結果を得た。

第1に、各国の租税法体系は各々固有の歴史的・制度的背景に基づく発展の結果であって、当然に構成原理を異にするが、いずれの国においても我が国のように広範な射程を持つ「租税法律主義」に相当する原理は存在せず、とりわけ租税法律の解釈原則に結びつける考え方は、（過去にそうした議論があった国はあるにせよ）現在ではみられない、ということが確認された。

第2に、こうした彼我の相違を理解する上では、「租税法律主義」の射程や位置づけが、租税法上の他の諸原理との関係にも依存することにも目を向ける必要がある。特に、租税公平主義が重みを持つ場合、租税法律の解釈原則のあり方としても、厳格解釈からの乖離が租税法律主義と矛盾しないものとして許容される傾向が見られる。

本稿の検討は、これらを現象として記述したにとどまるが、今後の検証を要する課題として、租税法律の解釈適用の任にあたる裁判所が置かれた制度的環境・利用可能な資源の状況と、その法域における「論拠としての租税法律主義」の租税法体系における位置づけとが、相関的に決定されているのではないかと、この仮説を提示した。当該法域において従来支配的な原理とは異なる性質を帯びた法律改正（たとえば一般的否認規定の導入）が、実際の租税法制度の運用にどのような変化をもたらしうるかを見通す上では、解釈方法論と制度設計論を架橋するこのような理論的視座が有用になると思われる。

* 東京大学社会科学研究所准教授

I. 本稿の課題

I-1. わが国租税法の基本原則としての「租税法律主義」

「租税法律主義」がわが国租税法体系の枢要的地位を占めることにつき、異論を差し挟む者はないであろう¹⁾。通説的な理解によれば、この原理は近代立憲主義の最も古層に属する「代表なければ課税なし」の思想に淵源を有し、歴史的には行政権の担い手たる国王の恣意的課税から国民を保護することを目的としてきたが、現代の取引社会においては、国民の経済生活に法的安定性と予測可能性を与える機能をも担っている、と説明される（金子（2016a），pp.74-75）。ここから導かれる租税法律主義の意味内容²⁾として、立法準則としての課税要件法定主義・課税要件明確主義・遡及立法の禁止、行政権の統制原理としての合法性原則・手続保障原則・納税者の権利保護（司法的救済の保障）が列挙され、さらに最近の学説・判例においては、裁判所が従うべき租税法の解釈原則としての厳格解釈（文理解釈）をも、租税法律主義に基礎づける考え方が主流になっている³⁾。このように、租税法律主義は、わが国の租税法の定立か

ら実現に至る総ての局面において、基本原則としての地位を占める。日本の租税法の特徴を外国の論者に説明する際に、先ず租税法律主義への言及を逸することができない（参照，Kaneko（2004）；Masui（2015））のも、至極当然のことと言えよう。

I-2. 国際的な文脈での「租税法律主義」

ところが、我々が慣れ親しんだこの構図は、国際比較の文脈に置かれた途端、相対化を迫られる。「代表なければ課税なし」の思想的淵源を共有するはずの諸外国（米・英・加・豪・独・仏）の租税法体系において、わが国のような広範な射程を備えた「租税法律主義」を擁するものは見当たらない⁴⁾、現実にも、各国の租税法は、遡及立法の許容性・委任立法の限界・解釈原則のあり方等について、かなり異なる態度を示す。例えば、米国では租税法分野での遡及立法や委任立法についても緩やかな考え方が採られている。他方、これらの論点について憲法を根拠に厳格な態度を採るのがドイツであるが、ドイツでは租税法の解釈原則については目

1) 参照，金子（1966）。但し租税法律主義が現在の位置づけに至る道程は決して平坦なものではなかった。この点について参照，金子ほか（2012）。

2) 同概念の意味内容に何を読み込むかについて、学説は大筋では一致しつつもなお様々なバリエーションを含む。参照，佐藤（2007），pp. 56-59。以下では原則として金子（2016a），p. 76 の説明に従う。

3) 学説につき参照，金子（1966），p. 16，中里ほか（2015），p. 41 [増井良啓執筆]，岡村ほか（2013），p. 37 [岡村忠生執筆]。最高裁判例は従来から「租税法規はみだりに規定の文言を離れて解釈すべきものではない」旨を繰り返し説示していたが（例：最判昭和48年11月16日民集27巻10号1333頁，最判平成22年3月2日民集64巻2号420頁），近時の判決はこの文理解釈の原則を明示的に「租税法律主義の原則」から導くようになってきている（最判平成27年7月17日裁時1632号4頁，最判平成21年12月3日民集63巻10号2283頁，さらに最判平成23年2月18日裁時1526号2頁における須藤正彦判事補足意見〔法の欠缺補充を否定〕）。

ただし「文理解釈」は当該条文の文言のみを他の要素から切り離して解釈するという趣旨ではなく、文言の枠内で規定の趣旨・目的に沿った解釈を行うことを意味することにつき、中里ほか（2015），p. 42 [増井良啓] および，最判平成24年1月13日民集66巻1号1頁における須藤正彦判事補足意見（「租税法の趣旨・目的に照らすなどして厳格に解釈し，そのことによって当該条項の意義が確定的に明らかにされるのであれば，その条項に従って課税要件の当てはめを行うことは，租税法律主義（課税要件明確主義）に何ら反するものではない。」）を参照のこと。

的論的解釈が有力と言われており、判例は類推解釈すら一概には否定しない。逆に、コモン・ロー法系のカナダやオーストラリアでは、(米国とは対照的に) 1980 年代中葉までは租税法の厳格解釈が判例の支配的立場であった(吉村(2012)) が、わが国のように憲法にその論拠が求められてきたわけではない。

確かに、各々異なる法的・政治的・経済社会的条件の下に発展してきた各国の租税法体系が、異なる基本原理に立脚し構成されることは当然であって⁵⁾、それ自体は何ら驚くに値しない。しかし、何がこのような違いをもたらしているのか、各国比較を通じて探究することは⁶⁾、翻ってわが国の租税法がいかなる条件の下でどのような選択を重ねて、現在のような体系に至ったのか、を可視化することにも資するであろう⁷⁾。

このような作業は、学問的関心にとどまらず、昨今の状況下において一定の実践的意義を有する。2015 年秋に最終報告書が出された OECD/

G20 の BEPS プロジェクトは、現在では各国レベルでの実施とピア・レビューの段階に入っており、各国は国内法上も一定の対応を迫られている。わが国で特に関心を集める問題として、BEPS が求める実質主義的な課税ルールの扱いがある(緒方(2016), 長戸(2017))。この考え方を、租税法律主義を基軸に構築されてきたわが国の租税法体系にどう位置づけるか(どの程度異質なものであるか)、わが国租税法秩序に整合的な形で国内法措置(特段の措置を行わないことも含めて)が対外的にも説明可能か、といった論点が、今後重要になると思われる。諸外国の動向がわが国の租税法秩序に対して直ちに規範的な意味を持つわけではない、という点を十分に弁えつつも、わが国において租税法律主義の系として論じられる論点を諸外国がどのように扱ってきたかを知っておくことは、ポスト BEPS 時代のわが国租税法体系の再構築の動きにおいて、国内および対外的なコミュニケーションの円滑化にも資するであろう。

4) この点で、法学協会『註解日本国憲法(下・2)』1267 頁以下の記述は興味深い。曰く、租税法律主義は「立憲政の一大美果」ではあったが「国民代表による立法の原理が確立するとともにこれに吸収され、租税法律主義をとくに謳うことは、歴史的意味以上をもつものではなくなった」として、ワイマール憲法・ドイツ帝国憲法・スイス憲法等(租税法律主義の規定を欠く)、アメリカ憲法(議会の権限としての課税権のみ規定)の例を挙げる一方で「規定の有無又は規定の仕方如何に拘らず、この主義がすべての近代憲法に含まれる公約数たることに変わりはない」と指摘する。こうした理解は、現代の憲法学者においても同様である(例えば、穴戸(2016), p. 139 [租税法律主義を「国民に対して義務を課し又は権利を制限するには法律の根拠を要するという法原則を租税について厳格化した形で明文化したもの」と述べる旭川市国民健康保険条例事件最高裁判決(最大判平成 18 年 3 月 1 日民集 60 卷 2 号 587 頁)について、「この説示にはいささか記時錯誤のうらみがあるが、国家の課税作用も一般行政作用以上のものでないと考えてきた憲法学からは、さも当然のごとく受け止められてきた」と述べる])。

5) 例えば、連邦制を採る国においては、「租税」の概念は連邦と州の立法権限配分に関わる問題として立ち現れる。ドイツにつき淵(2014)、米国につき藤谷(2014b)をさしあたり参照のこと。なお、主要国の租税制度を比較する Ault & Arnold (2010) は各国税制の概観として“Constitutional Issues”の項を設けているが、国毎にかなり異なる内容を含んでおり、各国の憲法が置かれた文脈や国制上の課題の相違を感じさせる。本稿はこれらを比較することはしない。

6) 諸外国における「租税法律主義」類似の法概念の位置づけや実情を探る先行研究は予想外に少なく(なお、租税思想としてのそれについては、黒田覚「租税法律主義」税法学 2 号(1951 年)1 頁をはじめ、数多く存在する)、ドイツについて中里(1980)、フランスについて中里(1984)が見出される程度である。なお、いわゆる新財政法学の系譜に属する論者から、租税法律主義を予算制度との統合的視点において捉えるべきことが強調される中で「ドイツ型租税法律主義」が批判的ニュアンスにおいて論じられることがあるが(小山廣和「[租税法律主義]概念の確立」法律論叢(明治大学)76 卷 4=5 号(2004 年)93 頁)、本文における関心とはかなり異なる。

7) See, Krever & van Brederode (2014), p.13 [“It is easy to overlook the factors that have guided tax interpretation in our home jurisdictions until we reflect upon the development of our tax systems from the perspective of experiences in our jurisdictions.”]

I-3. 本稿の検討対象—「租税法律主義」と租税法の解釈原則

冒頭でも述べたように、わが国の租税法律主義は、今日では租税法の定立から実現に至るあらゆる段階で、基本原理として援用される。本特集でも、課税要件法定主義の系に属する諸問題を、佐藤論文・増井論文・渋谷論文が、課税要件明確主義の系に属する諸問題⁸⁾を、神山論文・長戸論文が、遡及立法の禁止に関しては測論文が、それぞれ論じる。これに対して本稿は、租税法律主義が租税法の解釈原則の場面で援用される側面——本稿はこれを「論拠としての租税法律主義」とさしあたり呼称する——に焦点を絞る。かかる対象の絞り込みは、本特集内部での役割分担および本稿筆者の能力の限界という消極的理由に加えて、以下のような積極的理由にも基づく。

I-3-1. 「租税法の解釈原則」に対する国際的な関心

第1に、租税法の解釈原則は、実体租税法体系や憲法体制の相違⁹⁾にかかわらず、多くの国で共通に議論されており（最近の国際共同研究として Van Brederode & Krever (2014)）、その問題意識も「技巧的な法形式を用いたプランニングに租税法の解釈適用がどう対応するか」という点で共通しているので、元来国際比較に馴染みやすい論点のようにも思える。

しかし、租税回避とその「否認」の問題、あるいはより広く租税法解釈方法論（文理解釈か、目的論的解釈か、等）の問題は、実は単純

な国際比較には馴染みにくい。租税回避やその否認が争われたり、租税法の解釈方法が争点化したりする局面は、その基礎にある実体法制度および具体的事案に即した検討が不可欠であり、これらから離れて抽象的に論じることは困難だからである（中里 (2002)）。この点に鑑み、租税回避の問題を論じた先行業績が、特定の比較対象国における理論と実務を深く掘り下げるスタイルを採ってきたのは至当である¹⁰⁾。「租税回避否認」にせよ、解釈方法における「文理解釈」「目的論的解釈」にせよ、各国間で相当にニュアンスの幅があり、具体的な条文と事実への当てはめを精査することなく、「A国はB国よりも柔軟に租税法令を解釈することを許容する」という命題を論証することは不可能である¹¹⁾。したがって、本稿は、「租税回避否認」や「租税法の解釈方法」自体を国際比較することを企図するものではない。

翻って本稿にいう「論拠としての租税法律主義」は、各国において支配的な租税法の解釈原則がそれぞれいかなる論拠において選択されているか、に着目する。本稿が比較検討の対象とした中で「租税法律主義」を租税法の解釈原則の論拠とする国は見当たらないが、実質的な論理構造までも異なるのかどうか。この点を解明しておくことは、「租税法律主義」を論拠とするわが国の通説・判例の論理構造を他国の租税法専門家に説明しやすくすることにも資するであろう。

8) 課税要件明確主義からの論理必然的な帰結ではないものの、基本的な指針として不確定概念の使用には謙抑的であるべきである、との発想が導かれやすく、さらに一般的否認規定の採用についても慎重な態度で臨むべき、との考え方が導かれる（参照、金子ほか (2012), p. 66）ことから、長戸論文をこの分類に位置づけた。

9) 例えば、法律と行政命令の関係（課税要件法定主義に関わる）は、各国憲法による議会と政府の権限配分を色濃く反映しており、単純な比較が困難である。例えば、フランスについて参照、中里 (1984)、山崎 (2016)。さらに、連邦制について言及した前掲注5も参照。

10) 租税回避否認論の外国法研究は、先行業績が多数存在する。ここでは、ドイツについて清永 (1995)、英国について渡辺 (2002)、米国について岡村 (2000)、岡村 (2010)などを代表的なものとして挙げるに留める。

11) そうではなく、具体的な局面（同族会社、組織再編等）を念頭に、そこで用いられやすいプランニング手法に対して一国の実体税法がどの程度脆弱／頑健か、それに対する備えとしての否認規定の有効性如何、を問う検討であれば、有益であろう。

I-3-2. 権限分配問題としての租税法の解釈原則

第2に、租税法の解釈原則を検討することは、結局のところ、(憲法の制約の範囲内での) 租税法律という形での始原的な規範定立から、行政立法による規範の詳細化、行政解釈と実務を通じた個別事例への具体的適用、租税争訟における司法権による終局的な法解釈、へと至る租税法の実現過程における、立法府・行政府・司法府の権限配分のあり方——とりわけ裁判所の役割——に光を当てることに他ならない(藤谷(2014a))。この意味では、課税要件法定主義はもちろん、課税要件明確主義にも、(私人の予測可能性や信頼保護というルール・オブ・ロー¹²⁾の側面に加えて) 法内容を立法段階で一義的に定立することを求めるのか、行政や裁判所の解釈適用段階での内容充填の余地を認めるのか、という権限配分規範としての側面があることを指摘できる。つまり、本稿は租税法の解釈原則を巡る「論拠としての租税法律主義」に焦点を絞りつつも、そこから租税法律主義の複数の要素に連なる問題——憲法典上の条文としての「租税法律主義」ではなく、国制(Constitution, Verfassung)の一部としての「租税法律主義」——の比較検討

に視野を広げるものである。

この点、最近のわが国の憲法学では、「議会立法を法形成過程ないし法執行過程の一環として考察し、制定法と裁判の役割を相関的に捉える」必要性が説かれており(宍戸(2014), p. 80), こうした国内の議論動向との関係で、租税法学が「論拠としての租税法律主義」の意義を再考しておくことには、一定の意義が認められよう。

先取的に本稿の見通しを示しておくならば、この問題は、日本国憲法の下で、わが国の裁判所が租税法の実現過程における自らの役割をどのように「解釈」し「正当化」してきたか、という点に密接に関わる。租税法の解釈は制度的真空状態の中で行われるのではなく、一国の統治機構や経済社会との関係で特定の地位を占め、自己の任務についての一定の認識を有する裁判所によって行われる。諸外国との比較は、我々がこの構造を明らかにする上で有益であろう。とりわけ、「租税法律主義」は、具体的な法律問題に解決を与える「準則」としての有用性よりもむしろ、裁判所が自らの法的判断の「論拠」として動員しうる原理として役割を果たしてきたのではないか、というのが本稿の比較法的検討を導く作業仮説である。

II. 各国比較

II-1. 比較検討の対象と方針

前節の問題設定(「論拠としての租税法律主義」の比較検討)に応えるために、本節では、諸外国において、租税法の解釈原則がどのような論拠の下に構成され、変容を被ってきたか、を比較検討する。この観点から、比較対象とし

ては、ドイツ、フランス、カナダ(適宜オーストラリアも参照する)、米国を取り上げる。

まず、ドイツは、わが国における租税法律主義の議論に最も影響を与えた国である¹³⁾と同時に、租税法の解釈原則に関する学説・判例の議論状況は、むしろわが国と好対照を成しており、

12) 金子(2008)は、ルール・オブ・ローという上位概念の一要素として租税法律主義を位置づけている。なお、「ルール・オブ・ロー(Rule of Law)」——わが国では「法の支配」が定訳である——の概念は、現代では極めて多様な(相互に対立しうる)意味内容を含むものとなっていることにつき、タマナハ(2011)を参照。

13) 例えば、金子(2016a)は課税要件法定主義・課税要件明確主義についてはドイツ語の対応概念を括弧書きで示している。

興味深い。同国は、憲法典における詳細な財政関連規定の存在にもかかわらず、わが国の憲法84条に対応する規定を持たない。日独の対比においてはしばしば一般的な租税回避否認規定（GAAR）の無／有が注目されがちであるが、個々の法規範が適用され機能する際にその背後で影響する「制度」¹⁴⁾の全体像にも目を向けるべきであろう¹⁵⁾。

次に、フランスは、わが国租税法における紹介自体が乏しく、その缺を埋めるという目的に加えて、比較対象とした4か国の中では唯一、わが国の憲法84条に対応する明文規定を有する（1958年憲法34条1項・4項）点が注目される。租税法の解釈原則と「論拠としての租税法律主義」に着目する本稿としては逸することのできない比較対象である。

さらに、本稿では、すでに先行業績（吉村

（2012）・渡辺（2002）・福家（1975））のある英国ではなく、英連邦に属し英国法の影響を受けつつ独自の発展を遂げてきたカナダとオーストラリアの議論状況を紹介する¹⁶⁾。英国同様、カナダとオーストラリアも、1980年代に相次いで“modern approach”と呼ばれる制定法解釈方法を採用し、租税法の解釈原則についても厳格な文理解釈からの大きな転換があったと指摘されている。さらに、加・豪両国は（英国とは異なり）成文憲法を持ちながらわが国の憲法84条に対応する条文を持たない点でも共通しており、それにもかかわらず、比較的最近まで厳格な文理解釈を採用していたとされることに鑑みて、「論拠としての租税法律主義」の観点からは、むしろ英国よりも比較対象として相応しいとも言える。

最後に、米国の議論状況についても簡単に触

14) ここにいう「制度」とは、「比較制度分析」における概念を意識している。その概要を掴むのに便利な書籍として、中林真幸・石黒真吾編『比較制度分析・入門』（有斐閣・2010年）がある。ここでは基本的な発想として以下の諸点を挙げておく。

①ゲーム理論や契約理論を社会全体の分析に応用する；構成員が相互に戦略的に行動する結果、一定の安定的な（観察可能な）秩序＝均衡が成り立っている。

②そのような諸主体の戦略的行動を媒介し（※「共有知識」問題）、枠付けるものとしての「制度」（企業組織・社会規範・所有権を保護する法秩序、など様々なものが領域ごとに（重なり合いつつ）併存する）を観念する。

③現実には複数の社会や経済秩序が、それぞれ固有の「制度」の上に成り立っている、という基本認識。それらを一貫した視点（ゲーム理論的方法）の下に厳密に比較し、（個々の社会や経済の強みや弱み、変化や安定をもたらす要因は何かなどを探るために）分析する。例えば「制度的補完性」や「制度の共進化」という重要な概念がそこから導かれる（→最近の例でいえば、「同一労働同一賃金」を実現しようとした場合にネックになる他の「制度」（人々の戦略的行動の前提として共有されているもの）としての正社員雇用システム、この雇用モデルを前提とした社会保障制度、等が相互に補完し合う形で結びついているので、一つだけを変えるのは困難、ということが理論的に説明される）。

本研究は①のような理論枠組みを用いるわけではないので、厳密な意味での「比較制度分析」とは言えないが、(a) 租税法の形成や運用に関与する諸主体の戦略的相互作用を意識しようとする点、(b) フォーマルな制度（上記②の意味ではなく、法学者が用いる意味での『制度』である）配置（例：司法権の憲法上の位置づけ）のみならず、ソフトでインフォーマルな要素（裁判所の自己認識等）も視野に入れようとする点、(c) 「制度的補完性」「共進化」といった発想に示唆を得ている点、(d) これらをベースに社会科学者との将来的な協働を視野に入れている点、で「意図としては」比較制度分析を目指すものとなっている。なお、Ⅲ-3.の議論も参照。

15) 我が国でも、議院内閣制を前提としない大日本帝国憲法62条と、議院内閣制を明確に採用する（従って内閣と議会与党は一致する）日本国憲法84条とは、規定としての連続性にもかかわらず、憲法上の実質的機能はかなり異なるといえよう（財政規定一般についてのこうした指摘として、大石（2008））。金子教授が「機能」を強調するのは、こうした配慮に出たものと推測される。

16) 吉村（2012）は英国を中心としつつもカナダの議論状況も詳細に紹介しており、本稿はその点で新たな貢献を行うものではない。本稿の貢献はむしろ、カナダの租税法解釈方法論における「論拠としての租税法律主義」の意義（の不在）、およびその制度的側面、に光を当てることにある。

れる。米国にも、わが国の憲法 84 条に対応する憲法規定は存在せず、また「租税法律主義」に類する理論上・判例上の概念も存在しない。しかし、古典的な権力分立原理の影響力は今なお強く¹⁷⁾、その分だけ、立法権・行政権・司法権の間での権限配分を巡っては、憲法論のみならず政治学・経済学等の実質的論拠をも援用した豊富な議論の蓄積がある¹⁸⁾。そこで、解釈原則についての議論に限定せず、租税法領域における立法府と行政・司法の権限分配に関する議論をごく簡潔に紹介することとする。

各国法を比較対象として取り上げる動機は以上の通り区々であり、必ずしも一貫した比較の軸を立てられるわけではないが、最大公約数的な比較の要素として、①「憲法 84 条に対応する規定の有無および学説・判例における『租税法律主義』に類する概念の存在の有無」、②「支配的な租税法解釈原則とその論拠」、③その他の関連要素、特に租税争訟制度の特徴、を設定することとする。

II-2. ドイツ

II-2-1. 憲法上の位置づけ

先行業績（中里（1980））が紹介するように、ドイツ連邦共和国基本法（連邦憲法）には、我が国の憲法 84 条に対応する明文規定は存在しない。しかし、わが国の租税法学説がこの領域において専らドイツの学説を参照しつつ発展してきた（金子（2016b）, p.102）という事実が示唆するように、ドイツにもわが国の「租税法律主義」なканずく「課税要件法定主義」に対応した概念（Gesetzmäßigkeit der Besteuerung）が存在する。これは伝統的に学説が提唱してきたものであり（Tipke/Lang（2015）, §5 Rz.8 FN 1）、関連する憲法規定（2 条 1 項「人格の自由な発展」、20 条 3 項「国家権力の法律及び法への拘束」、14 条 1 項 2 文「所有権」）からの解釈

論的導出によって実定法上も根拠付けられる（Tipke/Lang（2015）, §3 Rz.232）ものとして、一般的に受容されている。もっとも、連邦憲法裁判所の判例は、租税法特有の原理としての課税要件法定主義の存否につき立場を明確にしておらず（BVerfGE 108, 186（Rn.176））、行政法一般に妥当する法治国原理の系に属する法律の留保や明確性の要請の租税法分野への適用に過ぎない、として独自の意義を否定する学説も有力である¹⁹⁾。

なお、ドイツにおける議論がわが国で参照されることの多い遡及課税禁止原則は、主要な体系書では、租税法分野における法治国的制限の一要素として、課税要件法定主義（Gesetzmäßigkeit der Besteuerung）・明確性の要請（Bestimmtheitsgebot）と並列の位置づけを与えられている（Birk et al（2014）, Rz.176ff.; Tipke/Lang（2015）, §3 Rz.260ff.）。言い換えれば、租税法律主義という上位概念の傘下に統合されているわけではない。もっともわが国の通説も、租税法律主義の古典的な内容としての課税要件法定主義と、その現代的機能としての予測可能性・法的安定性の保障を区別し、遡及禁止原則を後者の文脈で理解するから（金子（2016a）, p.113）、本質的な差異はないとも言える。

もっとも、ドイツにおいて租税法律主義を定めた憲法上の明文規定が存在しないことは、その租税法体系上の地位にも一定の影響を与えているように思われる。特に、ドイツにおいて租税法の基本原則とされる租税公平主義が憲法の明文規定（基本法 3 条 1 項）に根拠を有し、租税法律を規律する実体的憲法規範としての担税力原則（Leistungsfähigkeitsprinzip）もこの条文に根拠を有するものとして、判例も積極的に同原則を適用してきたことが重要である。ここでは、租税法律主義を租税公平主義に優越させ

17) 古典的な権力分立原理と機能的な権力分立原理の対比については、山本（2011）を参照。

18) この点について参照、松尾（2009）、藤谷（2010）。

19) Vgl. Kempny（2014）, S.187; Vogel（1999）, Rn.69ff. ただし Vogel 教授はこうした学説に対して批判的で、「租税法律主義」（に相当する租税法固有の原理）の意義を強調する。

る（我が国の通説のような）考え方は採られにくく、むしろ「形式的法治国原理」と「実質的法治国原理」の対比（課税要件法定主義の意味での租税法律主義は前者に位置づけられる）の構図において、現代的な憲法価値秩序下での後者の重要性が強調されることも珍しくない（Tipke/Lang (2015), §3 Rz.96）²⁰⁾。その上で、形式的法治国原理に属する租税法律主義は、権力分立原理に引きつけて（専ら、議会の租税立法権限の尊重との関係で）理解される傾向がある。このことは、次に見る租税法規の解釈原則における租税法律主義の位置づけにも影響しているように思われる。

II-2-2. 租税法規の解釈原則

主要な体系書では、租税法律の解釈方法についてかなりの紙幅を割いた叙述がなされるものの、租税法律主義（課税要件法定主義・明確主義）を根拠に租税法の厳格解釈を導くという説明は見出されず、むしろ現行の1977年租税通則法や個別税法に解釈規則の定めがないこと²¹⁾を理由に、法学一般における解釈方法論の蓄積が参照される（Tipke/Lang (2015), §5 Rz. 55-69）。そこでは、法律の文言が出発点であると同時に可能的解釈の限界を与えるものとして重視されるものの、それ以上に（立法資料や条文構造等によって客観的に根拠づけられる）立法者意思・規定の目的の発見こそが法解釈者の任務であるという点が強調される（目的論的解釈）。ただしここにいう「目的」とは「財政収入獲得目的」ではなく²²⁾、個々の条文や法律の

構造に顕れた「どのような経済事象・経済主体にどの程度の税負担を課すべきか」という立法者の価値判断を意味する（Heber/Sternberg (2010), p. 169）。

ドイツにおける目的論的解釈の貫徹は、租税法律が私法上の概念を用いている場合のその解釈にも表れる。わが国では法的安定性の観点から（金子（2016a）, p. 119）、あるいは文理解釈のコロラリーとして（谷口（2016）, p. 48）、私法からの借用概念は私法における意味と同義に解すべきとする統一説が支配的であるのに対して、ドイツでは、租税法律の目的に即して解釈する以上、私法上の意義を当然に優先することにはならない、との説明（Tipke/Lang (2015), §5 Rz. 71-73）が支配的である²³⁾。

かくして、ドイツにおいては、租税法を支配する解釈原則は他法分野と同一であり、租税法に特有の解釈原則は存在しない、という見解が一般的である（Heber/Sternberg (2010), p. 164）。わが国でも紹介されてきた（法解釈方法としての²⁴⁾）「経済的観察法（wirtschaftliche Betrachtungsweise）」も、今日では目的論的解釈の一つの表れに過ぎず、租税法に特有の解釈方法ではない、と整理される（Tipke/Lang (2015), §5 Rz.70; Heber/Sternberg (2010), p. 171）。

租税法律の解釈適用に関して「租税法律主義」への言及が見出されるのは、類推適用の限界が論じられる場面である。前提として、ドイツの法律学方法論の文脈では、法律の文言の可能な語義の範囲内で行われる「法規範の解釈

20) なお、田中（2015）は、（わが国でも近時のデラウェア州LPS課税事件で論点となった）外国組織体の租税法上の性質決定についてドイツでは（外国私法上の組織体の法的性質の租税法上の認識枠組み如何、というわが国での議論とは異なり）「類型比較」の方法が採られてきたが、その際の実質的論拠として「課税の公平」が強調されていたことを指摘しており、本稿の考察にも有益な示唆を与える。

21) この点でしばしば引き合いに出されるのが、「租税法律の解釈に当たっては、租税法律の目的、租税法律の経済的意義及び諸事情の変更を考慮しなければならない」という一般的解釈原則を規定した1919年ライヒ租税通則法4条である（参照、清永（1995）, p. 204）。

22) これが解釈指針となり得ないことは、Vogel（1999）, Rn. 71-73が強調するところである。

23) もっとも、わが国の通説たる統一説においても「別意に解すべきことが租税法の明文またはその趣旨から明らかな場合」（金子（2016a）, p. 119）にはこの限りではなく、「統一説を採ったとしても、結局は規定の趣旨・目的に照らした法解釈という作業から逃れられる訳ではない」（渋谷（2010）, p. 54）のであるから、統一説と目的適合説の区別は相対的なものであるとの指摘（谷口（2016）, p. 47）は妥当であろう。

(Interpretation)」と、文言を超える内容に及ぶ「法形成 (Rechtsfortbildung)」は区別され (中里 (1980), p. 272), 「類推 (Analogie)」は後者の問題として論じられていることに注意を要する。ここでは、以下の2点が指摘に値する。

第1に、わが国と異なり、今日、ドイツの判例・学説は、租税法律の類推適用の可能性を一概には否定しない。租税法律の文言から乖離する類推適用は、わが国の通説 (金子 (2016a), p. 115)・判例 (前出の最判平成 27 年 7 月 17 日裁時 1632 号 4 頁は、類推適用を否定する際の一般論として租税法律主義に言及する) が明確に論じるように、租税法律主義とは相容れないように思われる。ところが、租税法律主義を民主政原理ないし権力分立原理に引きつけて理解するドイツでは、①租税法律の文言が、議会の意思・法律の内在的目的を不完全にしか表現できていない場面 (法律の欠缺 (Gesetzeslücken)) において、法適用者が、確かに法律の文言は超えるものの法律内在的な目的に整合的な形で文言を拡張ないし縮小して租税法律を適用すること (欠缺補充 (Lückenausfüllung)) は、むし

ろ議会の意思や法律の内在的目的の実現に寄与するものであり、民主政原理や権力分立原理と整合的な法適用者の任務である、という考え方が受け入れられている。これに対して②法適用者が、法律と無関係に、あるいは議会の意思を無視して、法律の規定を変更・拡張すること (extra / contra legem) は、租税法律主義によって明白に拒絶される (Tipke/Lang (2015), §3 Rz. 237)。当然、①と②の区別が重要となるが、それを確定するのも立法者意思や法律の内在的目的を客観的に探究する目的論的解釈の役割とされる (Tipke/Lang (2015), §5 Rz. 74-77)。

第2に、納税義務者に不利に働く類推適用の許容性について、1980 年代初めまでの支配的学説は、法治国原理を理由に——あるいは刑法の類推適用禁止 (これは基本法 103 条 2 項に根拠がある) を手がかりに——納税義務者に不利に働く類推適用は禁止される、との立場を採っていたが (参照、中里 (1980), pp. 272-273), その後の学説・判例では、許容される欠缺補充としての類推については納税義務者の不利に働く場合でも直ちに租税法律主義に違反するわけ

24) 「経済的観察法」における法解釈原則としての要素と法適用 (事実認定) 原則としての要素の区別について参照、岩崎 (1984), 清永 (1995), p. 59f。

ただし、法解釈レベルの操作と事実認定レベルの操作の区別は、理論的には明確であるが、現実には——特に異なる法域間の比較を行う場合には——曖昧化する。このことが問題となるのが、(本稿の主題とは離れるが) 国内法上の租税回避否認と租税条約が交錯する次のような場面である (以下につき参照、van Weeghel (2010), pp. 25-28)。

OECD モデル租税条約コメンタリー (1 条パラ 22.1) は、国内法上の「“substance-over-form”, “economic substance” and general anti-abuse rules を含む対抗策」は納税義務発生基礎となる国内租税法が設定する基礎的国内法ルールの一部を構成するものであり、それは租税条約の管轄ではないから条約に違反しない、租税条約は国内法上の性質決定 (所得の種類や人的帰属) に従って適用される、と簡単に述べる。

しかし、これらの規定/法理が、事実認定のレベルで作用するのか、(当事者による法形成を事実認定の問題としては受け入れた上での) 租税法上の否認と再構成を行っているのか、という区別は曖昧である。例えば、A 社・B 社の支配株主が A 社の株式を B 社に譲渡することで配当所得をキャピタルゲインに転換する例について、これを法的形式にかかわらず実質的に配当があったと事実認定するか (米)、私法上は譲渡であると認定した上で、「濫用的」と評価して租税法上「配当」と再構成するか (蘭) の違いによって、租税条約との抵触関係が異なる、ということが生じうる。そして、米蘭租税条約の場面であれば、どちらの国で当該事案に当該条約が適用されるかによって結論が異なる、ということもありうる。

この問題について、例えばオランダでは、「真実の法律関係」の認定であれば租税条約とは抵触しない (租税条約の適用もその認定に従う) が、国内法上の権利濫用 (fraus legis) 法理の適用による再構成は租税条約上の所得類型ごとの課税権配分ルールに抵触する (租税条約に対抗できない) という区別が論じられていると紹介されている。他方、ドイツでは、租税基本法 42 条に基づく否認は国内法上の適切な事実認定の問題であるから租税条約との抵触は生じない、と理解されている。さらに、ルクセンブルクやポルトガルのように、コメンタリーの上記立場に明確に反対する国も存在する。

ではない、という見解が有力となり、現在に至っている（Tipke/Lang (2015), §5 Rz. 81; Vogel (1999), Rn.73; Heber/Sternberg (2010), p. 174）。興味深いのは、租税法律の類推適用を許容する理由として、前述した「欠缺補充は議会の意思の実現に貢献する（故に、権力分立原理や民主政原理と整合的である）」との論理に加えて、法律の内在的目的の実現は、（立法者が意図した本来の税負担分配が実現される結果として）租税公平主義にも適合的であり、（欠缺補充の基礎となる法律の内在的目的が客観的に予見可能である場合には）納税者の予測可能性も損なわれるものではない、という考え方が示されていることである（Tipke/Lang (2015), §5 Rz.82; Birk et al (2014), Rz. 174）。

II-2-3. 制度的側面

ドイツの司法制度は、特別な地位を占める連邦憲法裁判所を別として、5系列の裁判権（民・刑事事件を扱う通常裁判権に加えて、行政裁判権、財政裁判権、労働裁判権、社会裁判権）から構成される。租税事件は主に（租税に関連する事案が行政法的・刑事法的争点で争われる場合を除き）、財政裁判権の管轄に属し、各州の裁判所である財政裁判所（Finanzgericht）と、その上訴審である連邦財政裁判所（Bundesfinanzhof: BHF）の二審制による。第一審の財政裁判所では3人の職業裁判官と2人の名誉職裁判官（一般市民＝素人裁判官ともいう）から構成される裁判体による審理が行われ、（法令の憲法適合性に関する連邦憲法裁判所の専属管轄を別とすれば）最上級審である連邦財政裁判所では5人の職業裁判官によって審理が行われる。当然、これら職業裁判官は租税法の専門知識と経験を有する者から選ばれる（Mellinghoff (2016), p. 38）。職業裁判官の独立と身分保障が憲法で保障されている点はわが国と同様であるが、わが国と異なり定期

的な異動はない（異動は応募制であり、本人が希望しない限り異動しない）という点で、実質的にはさらに強い独立性を享受していると言える。

無論、実態を調査しなければ確たることは言えないのであるが、ひとまず、ドイツにおける固有の財政裁判権とその制度・裁判官の高度の専門性と独立性の存在は、いずれも裁判官が租税法律の欠缺補充を担う法形成者としての任務を積極的に担う上で有利に作用しているのではないか、という推測は可能ではないかと思われる。

II-3. フランス

II-3-1. 憲法上の位置づけ

王権に対する議会の租税承認の問題を端緒とする革命を経験したフランスは、ドイツとは対照的に、「租税の定立が専ら議会の権限に属する」という意味での租税法律主義（le principe de légalité de l'impôt）を、今なお憲法上の明文規定として維持している。実定憲法（1958年憲法）と一体的な憲法規範（「憲法ブロック（Bloc de constitutionnalité）」）を構成する1789年の人権宣言14条²⁵⁾は、租税が民主的代表による同意に根拠付けられるべきことを宣言し、さらに現行（1958年）憲法の34条1項4号は「あらゆる種類の租税の課税標準、税率、徴収方法」（通貨発行制度と並んで）法律事項としている。第5共和政＝1958年憲法の特徴が、「合理化された議会制」を標榜し法律事項を限定列举し法律による命令事項への介入を制限する方針にあった（山崎（2016））ことに鑑みて、租税が明確に法律事項に留保されたことは特筆に値しよう²⁶⁾。

フランスでも、課税当局が公表する通達等による行政解釈（la doctrine administrative）が実務上相当の重みを持っているが²⁷⁾、納税者の信頼保護の観点から一定の「外部効果」が認められる場合を除いて、一般的には行政解釈に法

25) 「すべての市民は、自身であるいは代表者を通じて、公的負担金の必要性を確認し、それに自由に同意し、その用途を見守り、かつ、その分担割合、標準、取り立ておよび存続期間につき決定する権利を有する」（訳語は高橋（2007）, p. 341による）。

的効力が認められないことも、租税法律主義の帰結として導かれる (Collet (2013), pp. 104ff.)。もっとも Guez (2007) によれば、これは行政法の一般原理 (法律による行政の原理) の問題に過ぎない。むしろ、「租税法律主義」の特徴は、議会=立法者こそが租税法の内容定立権限を有する機関であることを強調する原理である点に求められる (Guez (2007), pp. 43ff)²⁶⁾。そして、法解釈が実質的には規範の創設や変容を伴いうる営為であることから、同原理は租税法の解釈原則にも及ぶ、とされる。

このようにフランスでは、我が国に言う「課税要件法定主義」に憲法上の地位が与えられている (Bienvenu / Lambert (2010), p. 28ff; Collet (2013), p. 20ff; Marchessou (1980), p. 11) のであるが、「あらゆる種類の租税」の範囲を巡っては解釈問題があり (Collet (2013), pp. 20-28), その範囲には一定の制約があることも指摘されている (中里 (1984))。

さらに重要な点として、この原理から導かれる規範は我が国の租税法律主義よりも限定的であることを指摘しなければならない。例えば遡及立法禁止は租税法律主義 (le principe de légalité) の問題ではなく、「必要性の原理 (le principe de nécessité)」の問題として、「一般公益の観点からの十分な必要性」と「納税者の権利保護」の均衡において遡及課税立法の合憲性を判定する枠組み²⁹⁾に服する。フランスにおいて租税法律主義は形式的原理として解されて

おり、わが国であれば租税法律主義の系に位置づけて論じられる予測可能性の要素は強調されない。

II-3-2. 租税法規の解釈原則

フランスにおいても、伝統的には、租税法の解釈は厳格解釈 (l'interprétation stricte) に従うべきとの考え方が支配的であった。しかし、後に詳しく論じるように、その論拠は実は明確なものとは言いがたく (Marchessou (1980), pp. 147ff.), 近年では学説の批判に晒されている。

租税法律主義 (課税要件法定主義) の下で租税法の解釈原則としての厳格解釈が支持されると考えられてきたその理屈自体は、直感的なものである。例えば、裁判官による創造的な解釈は、裁判官が租税立法者に成り代わって許されない権限行使を行うことを意味する。またこの考え方は、民主的代議たる議会の立法を一般意思の体現と捉えてこれによる市民の自由の確保を企図し、司法権をむしろ自由にとって警戒すべき対象と捉えるフランスの伝統とも馴染みやすい (Guez (2007), p. 14)。ただし、実はこの問題を (憲) 法解釈論として十分に展開した論者はなく、これは法の問題というよりもむしろ政治の問題である、と評価する論者も多い (Collet (2013), p. 92; Marchessou (1980), p. 148)³⁰⁾。形式的原理としての租税法律主義 (課税要件法定主義) から厳格解釈の要請を導出することは、自明とは考えられていない³¹⁾。

26) ただし、Bouvier (2010), pp. 50ff. は、裁判官が租税法律に関する行政解釈に譲歩し積極的に法的統制を行わない結果として、実質的に租税立法権は行政によって侵食され租税法律主義が空洞化する現象が存在したと指摘する。Bouvier によれば、憲法裁判院 (Conseil Constitutionnel) の近年の諸判決がこうした状況に変化をもたらしており、租税法領域における (行政権に対する) 立法権の復権、(一方で立法準則としての) 条文の簡素化・明確化の要求を宣言し、人権宣言 14 条の「民主的代表による同意」の再実質化が行われつつある。租税法領域における憲法裁判の影響については Philip (1990) が詳細に論じる。

27) フランスの租税争訟制度においても課税当局への不服申立手続前置主義が採られており、行政審判で相当程度の紛争が解決されている。例えば 2014 年には、320 万件の不服申立のうち、行政段階で解決せずに行政裁判所への訴訟に及んだものは 2 万件であった (Martin (2016), p. 26)。

28) したがって立法者は自ら課税権を実質的に行使しなければならない (Guez (2007), p. 45)。租税法典の条項を廃止するに際し、廃止の施行期日を何らの制限を設けずにデクレに委ねるのは、憲法 34 条違反であるとした憲法院判例がある (déc. N° 93-322 DC)。

29) 興味深いのは、具体的事案に関する司法判断を覆すような遡及的な立法は権力分立原理 (人権宣言 16 条) に反し許されない、との憲法院判例が存在することである (Collet (2013), p. 46)。

また、本質的な問題として、「厳格解釈（ないし文理解釈）」の具体的内容は常に曖昧さを伴うために、「厳格解釈（文理解釈）に従う」ことが常に一義的な解釈を導くわけではない、という面もある³²⁾。こうしたこともあって、租税法の厳格解釈の原則は、現在の裁判実務上、単なる修辭的意味合いを越えて裁判官の解釈方法を指導する原理としての実効性を持つものとは評価しがたい（Collet (2013), p. 98)³³⁾し、仮に適用されるとしてもその射程は短い（Marchessou (1980), pp. 154ff）と指摘されている。むしろ現在では、裁判官は文言を出発点としつつも、関連条文や文脈から推論される立法の趣旨等も考慮し、場合によっては法の一般原理も援用しつつ、柔軟かつ創造的な法解釈を行う場面が増えている、と指摘される（Bienvenu/Lambert (2010), pp. 59ff)³⁴⁾。

かつての「厳格解釈」の標榜からより柔軟な解釈態度への変化を説明しうる要因として、立法者が基本的な概念の定義（内容充填）を自ら行わず、法の解釈・適用者（最終的には司法であるが、上述した通り行政解釈がかなりのウェイトを占める）に委ねる傾向があること、こうした傾向は、特に経済社会の複雑化とともに租

税法の課税対象も複雑化し機動的な対応が必要とされるようになって顕在化したこと、が指摘されている（de la Mardière (2006), pp. 230-231）。

いずれにせよ、Ⅰ－3－1. で述べたように、抽象的に「厳格解釈」「文理解釈」を論じることには意味がないので、本稿はこれ以上この問題に立ち入ることなく³⁵⁾、フランスにおいては租税法の解釈原則を巡る議論が「論拠として租税法律主義」に言及することはもはやない、という点を指摘するに留める。

Ⅱ－3－3. 制度的側面³⁶⁾

周知の通り、フランスは、裁判権が司法権（破毀院（Cour de cassation）を頂点³⁷⁾とする司法裁判所組織）と行政権（国務院（Conseil d'Etat）を頂点とする行政裁判所組織）に分属する、二元的裁判制度を採用している（前述した憲法院はいずれにも属さず特殊な位置づけを与えられる）。興味深いことに、租税争訟に関する管轄も（処分庁に対する異議申立前置を経た上で）これら二系統の裁判所に分属する。租税法＝公法＝行政事件とは限らないのである。確かに所得税その他の直接税や付加価値税など、今日主

30) Marchessou (1980) によると、①租税法律主義による厳格解釈の根拠付け（立法者の憲法上の権限の尊重）の他にも、②租税法は刑法と並んで個人の自由や財産に対する強度の侵害を伴う特殊な規範であることから厳格解釈が必要であるという論法（納税者の権利保護）、および③租税法は自然法秩序に対する立法者の人為的干渉であるから、立法者が明示的に与えた文言の枠を越えることができないという論法、が伝統的に厳格解釈の論拠として提示されてきた。Guez (2007), pp. 90-94 も参照。

31) そもそも司法に厳格解釈を要求することが租税立法者の憲法上の権限を尊重することになるのか、についても疑問が呈される。法文から一義的な解釈が得られる場合はよいが、そうでない場合にまで厳格解釈を要求することはかえって恣意的な「文理」解釈を招きかねないし、「疑わしきは納税者の利益に」という解決方法は（納税者の権利保護の観点からは正当化の余地がないわけではないものの）租税立法者の権限を尊重するものとはいいがたい（Marchessou (1980), p. 153）。この観点からはむしろ、裁判所に文言を主要な論拠としつつも他の要素・文脈等の参照も許容し、立法趣旨の合理的探求を行うことを端的に認めた方が理に適う。また、現行憲法 34 条が租税の他にも議会の権限に属する法律事項を列挙しているのになぜ租税のみが厳格解釈に服すべきなのかについても十分な説明がない、という批判もある（Guez (2007), p. 93）。

32) 我が国においても「厳格解釈」「文理解釈」が何を意味するのかについて混乱がみられることについて、吉村 (2012) が詳細な検討を加えている。

33) 背景事情の一つには、フランスの行政裁判所（とくに国務院 Conseil d'Etat）の判決が極めて簡潔であり、解釈方法の選択やその理由について論じることが稀であることも挙げられよう（Martin (2016), p. 27）。

34) （判例法として発展してきたフランスの）行政法理論・裁判実務の影響も指摘されるが、租税法は手がかりとなる条文が多いため、裁判官は行政法一般ほどには柔軟な解釈をしていない、との指摘もある（Collet (2013), p. 91）。

要な租税の賦課徴収に関する紛争は、行政裁判権の管轄であり、毎年の租税争訟の件数の95%程度を占めている。しかし、登録税(droits d'enregistrement: なお、相続税・贈与税(droits de succession et de donation)等はこの下位カテゴリーである)や特別消費税(droits indirects と総称される。酒税・たばこ税など)、連帯富裕税(l'impôt de solidarité sur la fortune)の賦課徴収に関する争訟は、司法裁判所の管轄とされている。課税決定の違法性を争う訴訟のみならず、過誤納金の返還請求の訴訟も、租税の性質に応じて管轄が配分されている。

このような複雑な仕組みは専ら歴史的経緯³⁵⁾によるもので合理的な理由はない、と指摘される(Bouvier (2010), pp. 152-156)のであるが、本稿の主題との関係で興味深いのは、所得税等の現代的租税が導入される以前、登録税や特別消費税が重要な税源であった時代(概ね、第一次世界大戦前まで)には、特に司法裁判所系統の判決が、租税法は厳格解釈を旨とする態度を示し、一定の重みを持っていたという指摘(de la Marière (2006), p. 230)である。ただしその当時から、行政裁判所系統は租税法の厳格解釈

の原則を拒否し立法の不備を補うべく積極的規範形成に携わっており、租税法の統一的な解釈原則はその当時でさえ存在しなかったこともあわせて指摘されている。

行政裁判権における租税法に関する積極的な解釈態度が言われる背景³⁹⁾としては、①行政裁判権が執行権に属し、司法権の限界という議論に配慮する必要がないこと、②人的にも、行政裁判官は行政官から選抜された人々であり、行政を知悉するとともに行政に対して高い権威を有すること(滝沢(2010), pp. 205, 233)、を指摘できるかもしれない。もちろん、序論で述べたように、フランスの行政裁判所による租税法解釈がどの程度「厳格」ないし「柔軟」なのかを一義的に測定することはできない。前項同様、ここでも、各国で支配的な租税法の解釈原則は、その制度的側面と深く結びついている、ということを指摘するに留める。

II-4. カナダ(補: オーストラリア)

租税法の解釈原則に関して、共に英連邦に属するカナダとオーストラリアは、その法発展の経緯に由来する多くの共通点を有する。そこで

35) なお関連して、かつて「租税法の自律性(autonomie du droit fiscal)」をめぐる論争が存在した。これは、租税法に含まれる概念の解釈において、他法分野(特に私法)における意義との調和を重視すべきか、それとも租税法に固有の意義を実質的に解釈すべきか(後者の立場が「租税法の自律性」「リアリズム」と呼ばれる)、という論争であった(参照、中里(1985), pp. 157-160)。必ずしも一対一対応するわけではないが、前者が租税法の異質性を強調し厳格解釈を重視する立場に結びつきやすい一方、後者は租税法も他の法分野と同様に固有の論理で構成される自律的な法分野なのだから、その目的に導かれた柔軟な解釈を採るべきであると主張する(その代表的な論者がLouis Trotabasである)、という関係がある(参照、Guez(2007), p. 29)。もっとも、これはかつてフランス租税法における花形論点であったが、現在ではほぼ無意味な論争であった「自律性」という大仕掛けの概念を持ち出さずとも、租税法令に用いられた私法概念の意味を個別に検討すればよい、という考え方が一般的、という評価が一般的であるようである(Collet(2013), p. 93ff, Bienvenu/Lambert(2010): 59ff)

36) 以下については、滝沢(2010)の第2編、およびMartin(2016)による。

37) もっとも、破毀院は事件を自ら裁判することではなく専ら法律的観点から原判決を「破毀」し原審級裁判所に移送するので、これを他の国々の最高裁判所と同視するのは誤りである(滝沢(2010), p.194)。他にも、商事裁判所等、単純な二元論に還元できない重要な制度は多々存在するが、本稿の行論とは直接関係ないことから、本文では大幅に簡略化して叙述する。

38) 比較的最近に導入された連帯富裕税は別であるが、今日もなお“droits”の語が用いられる租税のうちには、フランス革命以前の封建制度下での財産移転に課された封建賦課に沿革を遡るものもあり、興味深い。この点については、中里(2009)が有益である。

39) もっともこれは租税法に限らず、判例が主導して形成してきたフランス行政法一般に当てはまる傾向として指摘される。租税法についてはむしろ条文が多い分、行政法一般と比較しても条文を手がかりとした事案処理が行われる傾向があるとの指摘(Collet(2013), p. 91)もある。

本項では、基本的にカナダの状況を論じつつ、一部分オーストラリアに特徴的な経緯を紹介するという叙述方針を採ることにする。

Ⅱ－４－１．憲法上の位置づけ

カナダの統治機構の基本部分を規定する 1867 年憲法⁴⁰⁾は、連邦議会の専属的立法権限の 1 つとして「租税に関するあらゆる方法または制度による金銭の徴収」（91 条 1 項 3 号）を掲げるとともに、財政法案（Appropriation and Tax Bills）については下院の先議とする特則（53 条）を置く。これらは、国家の統治機構（特に連邦制国家であるため、連邦と州の関係が重要となる）における権限配分を主眼とする規定である。

カナダにおいても、英国と同様の議会主権の原理が伝統的に採用されてきた。ここから、租税は法律の創造物であり、租税負担の公平に関して衡平（equity）の余地を認めない、という発想（英国につき、渡辺（2002），p. 5、福家（1975），p. 212）も導かれる。他方、大陸法的な考え方とは異なり、議会主権には、議会が自らの立法権限を政府に授権することも含まれ、原則として授権の範囲には制限がない、と考えられている（Hogg（2002））。ただし、租税に関しては、上述の下院先議規定（53 条）のゆえに、手続的な制限が及ぶとされる。もっとも、税率設定を財務大臣に委ねる法律が、議会の課税権の授権ではあるが授権内容について明確に法律で定

められているから憲法に違反しないとした最高裁判例（O.E.C.T.A. v. Ontario（Attorney General），[2001] 1. S.C.R. 470）の存在が示すように、その制限は極めて緩やかであり、少なくとも議会の課税立法権行使に対する準則としての機能を持つものではない⁴¹⁾。

以上を踏まえると、カナダにおいては、我が国における「租税法律主義」なканずく課税要件法定主義に対応する憲法上の規定ないし概念は存在しない、と評価できよう⁴²⁾。

Ⅱ－４－２．租税法規の解釈原則⁴³⁾

カナダ（および英連邦諸国）の判例は伝統的に、租税法律は厳格に解釈すべし、という立場をとってきた。その意味するところは、専ら文理解釈に従い、曖昧さが残る規定については、税負担を創設する規定であれば納税者の有利に、逆に控除や免除等税負担を軽減する規定であれば納税者の不利に、解決するというものである（Duff（1999a），p. 469）。「文理解釈」には様々なニュアンスがありうるが、伝統的な立場は、問題の条文のみを語の通常の意味に従って解釈する、関連する条文や法令の全体構造、立法趣旨等は考慮に入れない、というものである。

このような伝統的な判例の態度は、英国、カナダ、オーストラリア等においては 1980 年代中葉に“modern approach”と呼ばれる新たな制定法解釈方法へと移行した⁴⁴⁾。ただしこれは、厳格解釈から柔軟な目的論的解釈へとドラス

40) さらに、人権憲章を中心的な内容とする 1982 年憲法、および「連合王国の憲法と同じ原理の憲法」に基づく憲法上の慣例（1867 年憲法は連邦政府の内閣に関する規定など統治機構に関する重要な条項を含まないが、これを補うものとされる）、ウェストミンスター法等の法令、などの集合体がカナダ憲法を構成している。これは、カナダ憲法の中心部分が現在のカナダを構成する植民州を自治領として統合した連合王国の議会制定法である「1867 年英領北アメリカ法」（現「1867 年憲法」）に遡ることに由来する。参照、佐々木雅寿「カナダ（解説）」高橋（2007），p. 96。

41) Hogg（2002）は民主的なコントロールの観点から議会による安易な授権を憲法上認めるべきでないとの議論を提示する。我々には馴染みやすい考え方であるが、判例の立場ではない。

42) なお、オーストラリアについても基本的に同様である。租税に関する憲法規定は連邦制の下での権限配分に関わるものであり、租税法律主義に関する規定や考え方は、調査した限りでは、見出すことができなかった。

43) この点については特に吉村（2012）を参照のこと。

44) 英国においては著名な Ramsey 判決が、カナダにおいては *Stubart Investment Limited v. Canada*, [1984] 1. S.C.R. 536 が、その画期をなす判決としてあげられる。英連邦諸国における租税法規の伝統的な解釈方法から新しい解釈方法への転回の詳細については吉村（2012）に譲る。

ティックに切り替わったというのではなく、あくまでも租税法規の文言を出発点としつつ（文言から自由に離れるわけではない）、関連条文や法律の全体構造等から明らかに読み取れる立法趣旨と矛盾しない解釈を行う、という解釈方法⁴⁵⁾への移行であって、現にその後も伝統的な態度とそれほど隔たりのない判決も引き続き出されている、と指摘されるところである（Bowman (1995), Sullivan (2008), pp. 533）。

さて、前項で確認したように大陸法的な「租税法律主義」の観念を持たないカナダ（や英連邦諸国）において、厳格解釈が影響力を持ってきた理由は何であったか。論者の指摘するところは、概ね以下の3点に整理できる。

①租税以外の法分野、とりわけコモン・ローの経験が深いほとんどの裁判官の眼からは、制定法とりわけ租税法は、判例の積み重ねによって形成されてきた法の体系における異物であり、自ずと警戒心を持って臨むべき対象となる。こうした傾向が転換し始めるのはようやく20世紀前半以降のことである（Bowman (1995), p. 1173）。

②上記の点と密接に関連するが、裁判官は国家の介入に対する伝統的な個人の自由と財産の擁護者であるという19世紀的自由主義に基づく自己認識も、個人の自由や予測可能性の保障の観点からは、議会が明確な文言として定めた内容以上の課税を認めないという考え方に繋がりがやすい（Duff (1999b), p. 747; Phillips (2000)）。

③とりわけ租税に関しては、国庫の収入獲得以外に目的を持たない国家作用であることが強調される。そして、租税法律は事実上いかなるものをも課税の対象となし得る（という意味で「恣意的」であって高次の目的に導かれていない）ことから、裁判官としては、租税法律が文言で明示的に定めた内容以外に解釈を導く手がかりを持たない。そこで、立法者の意思を付度するのではなく、租税法律という共通の土俵の上で

対立する国庫と納税者の間に立つ中立的な審判としての役割を自ら任ずる、という態度が正当化される（Sullivan (2008), p. 528; Duff (1999b), p. 748）。

したがって、その後1980年代に厳格解釈の解釈原則が緩和されたのも、これらの条件がもはや成り立たなくなったことから説明されよう。20世紀の行政国家の下では、租税法に限らず議会制定法とそれに基づく国家行政活動が圧倒的なウェイトを占めるようになり、福祉国家は古典的自由主義の説得力を低下させた。そして、租税法は単なる収入獲得手段であるにとどまらず、民主的代表たる議会が設定した様々な政策目的を担うようになり、（既に柔軟な目的論的解釈が許容されていた）他の法分野との質的差異も小さくなった。このような変化に対して、法解釈主体たる裁判所が、自らの役割を再定義したものと捉えることができよう。

この点で、同じく英連邦に属するオーストラリアが辿った経緯は興味深い比較対象を提供する。Krever & Mellor (2014)によると、オーストラリアの裁判所では、1960年代まで厳格解釈と目的論的解釈のどちらかに偏しない中庸の解釈態度が支配的であったのが、1970年代のBarwick最高裁首席判事の時代に極端な文理解釈が採用された。これは租税を自由に対する侵害と捉え、厳格解釈を擁護する古典的自由主義の発想に基づくものであったが、結果として租税回避スキームの繁茂を招き、1980年代に入って議会の対応—①Acts Interpretation Actの改正によって、裁判所が目的論的解釈を採用すべきことを明示的に指示、②一般的否認規定の強化、③不備が多く租税回避の温床となっていた所得税制の全面的見直し—を招き入れることとなった。首席判事の個性という特殊要因があったにせよ、租税事件に関して、裁判所が自らの役割をどのように認識するか、他の国家機関（立法府や執行府）がそれにどう関与

45) これは、わが国の通説が示唆する解釈方法（金子（2016a）, pp. 115-116）とも大きく隔たらないように思われる。

するか、という制度的相互作用の中で、租税法規の解釈原則が形成・展開するという興味深い例であると思われる。

Ⅱ-4-3. 制度的側面

カナダ・オーストラリアともに、英米法系の一元の司法制度を採用する。両国ともに憲法上、司法権の独立が保障されており、租税事件も含めた全ての争訟は、最高裁判所を頂点とする司法権の管轄に属し、租税法を専門としない裁判官によって審理される。もっとも今日では、複雑かつ大量の租税事件の処理のために、租税専門の裁判所・審判所が下級審として存在している。この点に関して両国の制度に多少の相違があるので、以下では分けて叙述することにする。

①カナダの租税争訟制度⁴⁶⁾

カナダ租税裁判所(Tax Court of Canada)は、所得税法をはじめとする各種租税法上の争訟の第一審として専属管轄を有する(Tax Court of Canada Act, §12)。不服がある当事者は連邦控訴裁判所、さらにはカナダ最高裁への上訴が可能である。

カナダ租税裁判所は1983年の法律で制定された比較的歴史の浅い組織である⁴⁷⁾が、租税法の実務に通暁した経験ある法律家が裁判官として任命されており、その利便性および事案解決の質の高さの両面で、公衆及び租税専門家からの高い信頼を勝ち得ているばかりか、租税法の発展にも重要な貢献を行ってきたと評価されている(MacGregor et al (2010), p. 99)。例えば

Arnold 教授は、カナダ租税裁判所が具体的事案に対する判決の蓄積を通じて明確化してきた否認法理が、しばしば形式主義的判断に流れがちな上級審（特にカナダ最高裁）の判断枠組みにも影響を与え、制定法上の一般的否認規定の運用の質を高めることに大いに貢献した、と指摘している⁴⁸⁾。

②オーストラリアの租税争訟制度

課税行政庁の決定に不服のある納税者は、まず税務長官(Commissioner)への不服申立を行い、不調に終わった場合には、(a) 行政不服審判所(Administrative Appeals Tribunal)に申し立てるか、(b) 通常裁判所である連邦裁判所(Federal Court of Australia)に出訴するか、の選択肢を有する。前者は行政の一部として、課税決定の違法性のみならず不当性についても裁量的に判断・修正を行うことができるのに対して、後者は司法裁判所であり審理の対象は違法性の有無に限定される。実際には大部分の事件で(a)のルートが選択されるようである。行政不服審判所の決定に対しては不服がある当事者はさらに連邦裁判所(Federal Court of Australia)に出訴することができるが、連邦裁判所は法律問題のみを扱い、事実認定や裁量判断については審判所の判断に縛られる(Pagone (2016), p. 8)。その上で、控訴審として Full Court of Federal Court, 最上級審として High Court of Australian への上訴の可能性がある。審判所の審判官は租税の専門家によって構成されるが、その他の連邦裁判制度の

46) 概観として Rothstein (2016), MacGregor et al (2010), およびカナダ租税裁判所のウェブサイト (http://cas-cdc-www02.cas-satj.gc.ca/portal/page/portal/tcc-cci_Eng/Index) が有益である。

47) なお、1983年以前にも租税争訟を扱う組織として Tax Appeal Board (1946~1970) および Tax Review Board (1970~1983) が存在した。前者は正式記録裁判所(court of record)としての地位を与えられていたが、上訴審である財務裁判所(Court of Exchequer: 1971年にFederal Court[連邦政府に対する民事訴訟や行政審判への不服申立等に管轄を有する裁判所(http://cas-cdc-www02.cas-satj.gc.ca/portal/page/portal/fc_cf_en/Index)]に改組)の覆審的審理に服することから無駄が多く、その権威も高いものではなかった。後者は租税事件の柔軟・迅速な解決を可能にするために行政審判所(administrative tribunal)として位置づけられたが、政府からの独立性に欠ける点が懸念された。これらの問題を解決するために1983年法で創設されたのが、現在の租税裁判所である。もっとも、1991年の法改正で租税事件の第一審専属管轄を与えられるまでは、租税事件の第一審として連邦地方裁判所と並列的な管轄権にとどまっていた。

48) “Tax Court of Canada 20th Anniversary Symposium” (2005), Canadian Tax Journal 53(1), pp.135-175, at 143.

諸審級においては、租税法の事件の割合自体が少ないこともあって、租税専門家はほとんどいない、と指摘されている (Pagone (2016), p. 9)。

Ⅱ－５．米国

Ⅱ－５－１．憲法上の位置づけ

合衆国憲法上は、連邦憲法 1 条 8 節 1 項が議会の権限としての課税権について規定するほかは特段の規定は見出されない。これは「代表なくして課税なし」を掲げて英国から独立した国家の成り立ちからすると（例えばフランスとの対比において）奇異にも映るが、むしろ合衆国憲法の性質から説明することもできよう。同憲法は連邦国家の国制を定める法として、連邦の権限を限定列举することに主眼があることからすれば、「代表なくして課税なし」の原則は、合衆国憲法に表現するまでもない当然の前提とされている可能性はある。現に、本源的な主権国家である州の憲法には、「租税法律主義」に相当する規定を見出すことができる⁴⁹⁾。

もっとも、米国の租税法の学説・判例において、立法準則ないし解釈原則の指針として「租税法律主義」を援用する議論は、管見の限りでは見出されない⁵⁰⁾。事実、課税要件法定主義とは矛盾するはずの、租税法分野における行政への法規定立権限の授権に関しても実質的な制限はないと考えられている (Hines/Logue (2015), p. 270)。租税法における委任立法に制限を設けるべきだと主張する論者 (Krotoszynski (2005)) は憲法の明文規定が議会の課税権限を定めていることにも言及するが、実質的な論拠はむしろ国家の課税権への民主的統制が弛緩する懸念に求められている。そもそも米国では、

租税法律に限らず、制定法一般について、委任を受けた行政の権限行使に問題があると判断すれば常に議会は法律を改正し、人事や予算で行政機関をコントロールすることもできるので、委任禁止は不要である、という見解が受け入れられる傾向にある（例えば、Posner/Vermeule (2002); Hines/Logue (2015), p. 271)⁵¹⁾。また、（わが国にいう課税要件法定主義と関連する）委任立法の限界の問題のみならず、遡及効のある租税法律についても一概に憲法違反とはされない (Johnson (2016))。

Ⅱ－５－２．租税法規の解釈原則

米国において、制定法の解釈方法論を巡ってはかなりの議論の蓄積があるが（その一端を紹介するものとして参照、藤谷 (2010)）、租税法に固有の解釈方法は存在しない、との考え方が判例・学説の大勢を占めている (Brudney & Distlear (2009), Johnson (2014), pp. 333, 345)。厳格解釈・文理解釈・立法者意思の探究・目的論的解釈・動態的解釈等、様々な解釈方法が提示され汗牛充棟の観があるが、裁判所は基本的に現実主義的に様々な方法を使い分けており、特定の傾向が見出される訳ではない。少なくとも、租税法律主義と解釈原則を結びつける議論は見られない。

むしろ米国の議論で特徴的なのは、前項で述べた行政への大幅な授権との関係で、租税法律の解釈として実質的に行政による法規創造が行われている場合に、裁判所がこの行政の解釈上の立場をどう扱うか、という問題の存在である⁵²⁾。いわゆる Chevron 敬讓が租税法の領域にも妥当するとする最高裁判決も近年登場し

49) たとえばマサチューセッツ州憲法 23 条には “No subsidy, charge, tax, impost, or duties, ought to be established, fixed, laid, or levied, under any pretext whatsoever, without the consent of the people or their representatives in the legislature.” という規定がある。

50) なお、租税法律主義に限らず、実体的な憲法規範による制約自体がほとんどない。例えば平等原則は米国の租税法解釈論上はほとんど重みを持たない。ここでは “Statutes are supreme” である、と言われる (Johnson (2014), p. 326)。

51) 法規の本質的部分の議会留保を強調するドイツの議論とは対照的と言えよう。もっとも、二大政党間の対立によって迅速な立法機能を果たすことが困難になっている近年の米国連邦議会の状況を見ると、なぜこのような楽観的立場が学説上広く受け入れられるのか、という疑問も浮かぶ。

（渕（2014）、渕（2011））、解釈原則の観点からの租税法分野の特殊性は、米国においてはさらに疑わしいものとなりつつある。

Ⅱ－５－３．制度的側面

米国は連邦制国家であるが、連邦法たる内国歳入法典上の紛争については連邦の裁判管轄に属し、そこでは連邦最高裁を頂点とする一元的司法制度が採用されている。ただし、第一審段階では、連邦地方裁判所（U.S. District Court）、連邦請求裁判所（U.S. Court of Claims）、および租税裁判所（U.S. Tax Court）の三つの選択肢がある。

租税裁判所は租税法の専門知識を有する裁判官によって構成され、（連邦憲法3条に基づく裁判所ではなく、憲法1条に基づいて連邦議会が設立した裁判所ではあるが）連邦政府からの独立も認められている（Fogg（2016）, p. 76）。Johnson（2014）は、一般裁判官から構成される連邦地裁等と比較して、租税裁判所は専門性を発揮してより積極的な目的論的解釈を行う傾向がある、と指摘しており興味深い（p. 324）。この仮説を客観的・定量的に検証した研究を見つけることはできなかったが、同様の指摘を行う論者はあり⁵³⁾、おそらく実態から大きく乖離したものではないと思われる。

Ⅲ．各国比較の中の「租税法律主義」

Ⅲ－１．本稿の考察の（限定的）意義

以上、租税法律の解釈原則との関係での「論拠としての租税法律主義」という観点から、各国の制度と議論状況を概観してきた。管見の限りでは、租税法律主義について横断的な比較の視点を設定して主要国の状況を調査した邦語文献は見当たらず⁵⁴⁾、本稿の最低限の貢献はその資料的価値に求めることができよう。

その反面、一国ごとの議論や制度の検討は掘り下げが不十分なものととどまらざるを得なかった。したがって、本稿の初歩的な比較法的検討から確定的な示唆を引き出すことには慎重であるべきであり、むしろ、今後の本格的な比

較研究を行うための論点の探究ないし「試掘作業」として位置づけるのが相当であろう。

そのような観点から、今後さらに検討を深めるべき研究課題として、以下の2点を指摘しておきたい。

Ⅲ－２．研究課題①—租税法律主義以外の規範との関係

本稿において比較研究の対象とした各国において、「租税法律主義」の位置づけは区々であったが、（伝統的な議論としてはともかく）現在、租税法の解釈原則までも憲法原理としての租税法律主義に結びつける例は見られなかった。こ

52) 租税法に限定しない立法権委任法理の一般的な議論状況については釧持（2014）が詳細に検討する。

53) Knoll（2007）, pp. 829-830 は、外国税額控除制度を濫用したほぼ同種事案（Compaq 事件と IES Industries 事件）について、第一審で租税裁判所に係属した前者では取引の経済的性質にまで踏み込んで経済的実質テストが適用されたのに対して、連邦地裁に係属した後者ではあまり掘り下げた分析なく仮装取引（sham transaction）として処理された、ということを紹介している。

54) 序論で述べたように、わずかに中里教授の一連の業績（中里（1980）；中里（1984））を見出すのみである。こうした研究の手薄さは、わが国の租税法の議論において租税法律主義が占める地位とは明らかな隔たりがある。その理由としては、本稿の検討が改めて明らかにしたとおり、わが国のような広範かつ重要な体系的地位を占める「租税法律主義」概念を持つ国が他に存在しないため、比較研究の主題となしにくい、という事情があったものと推測される。

れに対して、わが国ではむしろ、これまでよりも明確に、租税法律主義と結びつけて租税法の解釈原則を論じる判例・学説が登場している。この興味深い対比は、単に「租税法律主義」の明文規定の有無では説明できない（例えばフランスの例）。なぜ我が国では「租税法律主義」を論拠として、租税法律の厳格解釈が「強調」⁵⁵⁾されるのか。

一つの仮説として考えられるのが、（特にドイツとの比較において）我が国における、租税法律主義に拮抗する憲法原理——特に租税公平主義——の法的地位の低さ、である。独・仏・加の議論が示唆するように、本来形式的＝権力分立原理に親和性の高い租税法律主義は、むしろ租税立法者の価値決定の実現ないし租税法律の内在的目的の解釈による具体化、という方向性を導く可能性も十分にあるが、その際に（少なくともドイツにおいては明示的に）平等原則が補充的な論拠として言及されることも興味深い。ところが、我が国のようにこうした補助原理が援用できない場合には、裁判所としては自らの目的論的探究の規範的正当化に、より大きな負荷を感じるはずである。

わが国における、租税法律主義の租税公平主義に対する優位性を決定づけたのは、昭和60年の大島訴訟大法廷判決であるが、その源流をなす発想はすでに昭和30年3月23日の最高裁大法廷判決によく現れている。同判決は「日本国憲法の下では、租税を創設し、改廃するのはもとより、納税義務者、課税標準、徴税の手続はすべて前示のとおり法律に基いて定められなければならないと同時に法律に基いて定めるところに委せられていると解すべきである」（強調は筆者）と判示するのであるが、これは“Statutes are supreme”と言われる米国の状況にも共通する。もっとも、昭和60年最判の射程については、最近の判例において実質的に制限されつつあると見る余地もあり（詳しく

は藤谷（2016）、pp. 149-151）、それに伴う租税法律主義の再定位が生じる余地があるかもしれない。無論そのことは、「法の支配」の水準低下を意味しないはずである。

Ⅲ－３．研究課題②—解釈方法論と制度論の架橋

本稿の比較研究において、①「租税法律主義」の規定・通念の有無、②支配的な租税法の解釈原則とその論拠、に加えて重視したのが、③租税法律の解釈適用に当たる裁判所・司法制度の特性、である。

租税事件は、確かに通常法律事件であって（違憲審査制のように）正面から司法権のあり方が問われる場面ではないが、国庫と納税者の利益が正面から衝突する場面ではあり、「課税の公平」（の侵害に対する一般市民の政治的不満）と「自由で安定した市場環境」（による経済の繁栄）という複雑な価値対立の場でもある。特に、租税法律の文言から一義的な解決が得られない場面、あるいは一義的な解決は得られるがその結果が（いずれかの価値に照らして）大きな政治的・感情的反発を招く恐れがある場合、裁判官は極めて難しい立場に置かれることになる。

法学者は裁判官を中立的な裁定者として位置づけるが、裁判所もまた政治的諸力の相互関係の渦中に置かれたアクターであることは否めない。このようにアクターとしての裁判所の行動や他との相互作用を記述し説明しようとする政治学の一分野である「司法政治学」（見平（2012）・見平（2016））の知見によれば、裁判所も、自らの任務（特に違憲審査権の発動）の遂行について、限られた資源—規範的資源（実定法・法理論・役割規範・権威など）・政治的資源（裁判所の判断を擁護する有力な政治勢力の継続的存在）・実務的資源（裁判官の保有する時間や情報の量）—の制約の中で、自らが認識する任務（裁判所内の価値観の構成に依存する）の最

55) Masui（2015）は、日本の裁判例をよく観察すれば、必ずしも厳格解釈一辺倒というのは正確ではなく、規定と事案の性質に応じて、目的論的解釈等、柔軟な解釈態度が採られている、と指摘する。

適な形での実現を追求する存在として理解できる⁵⁶⁾。

本稿が対象とした上記①～③は、この司法政治学の枠組みからすると、（潜在的には政治的問題ともなり得る）難しい解釈問題に直面した裁判所にとって利用可能な（唯一の）規範として「租税法律主義」が存在し（①）、法形成や公共政策への関与を控え中立・客観的な法の執行者に徹すべきである⁵⁷⁾という裁判所の自己認識・特に租税法を専門としないジェネラリスト裁判官という人的属性（③）等の条件の下で、「租税法律主義＝厳格解釈」という論理構成が「強調」されやすく（②）、そのことがまた（先例として）将来の規範的資源のあり方（「租税法律主義＝厳格解釈」という規範）を規定する、

という構図として描くことができるようにも思われる。

これはあくまでも単なる仮説にとどまる。しかし、「租税法律主義＝厳格解釈」がこのような相互作用の中での裁判所の行動選択の帰結だとすると、一定の制度的粘着性を有する可能性はある。例えば立法者が、裁判所に「租税法律の目的論的解釈を積極的に行うべし」という趣旨を含む新規立法（一般的否認規定はそのような性質を持つ立法とも言える）を与えたとしても、それが実際にどのような運用をもたらすかは必ずしも明確に見通せるものではないかもしれない。いずれにせよ、本稿は、こうした将来的な研究課題に向けた、準備作業にとどまる。

参 照 文 献

（日本）

大石（2008）：大石眞『憲法秩序への展望』（有斐閣）

緒方（2016）：緒方健太郎「BEPSプロジェクト等における租税回避否認をめぐる議論」フィナンシャル・レビュー126号196-225頁

岡村（2015）：岡村忠生（編著）『租税回避研究の展開と課題』（ミネルヴァ書房）

岡村ほか（2013）：岡村忠生＝渡辺徹也＝高橋祐介『ベーシック税法〔第7版〕』（有斐閣）

金子（2016a）：金子宏『租税法〔第21版〕』（弘文堂）

金子（2016b）：金子宏「AOTCA報告：ルール・オブ・ローと日本の租税法（抄訳）」税研185号102-114頁

金子ほか（2012）：金子宏＝中里実＝佐藤英明

＝吉村政穂「座談会・金子宏先生に聞く1」法律時報84巻4号64-74頁

金子（2008）：金子宏「ルール・オブ・ローと租税法」同『租税法理論の形成と解明（上）』（有斐閣・2010年〔初出2008年〕）117-128頁

金子（1966）：金子宏「市民と租税」同『租税法理論の形成と解明（上）』（有斐閣・2010年〔初出1966年〕）3-41頁

佐藤（2007）：佐藤英明「租税法律主義と租税公平主義」金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣）55-73頁

穴戸（2016）：穴戸常寿「イントロダクション（第3章 憲法における租税・財政の位置?）」穴戸常寿＝曾我部真裕＝山本龍彦（編著）『憲法学のゆくえ』（日本評論社）133-141頁

渋谷（2010）：渋谷雅弘「借用概念解釈の実際」

56) 見平（2016）, p. 84 は、一党優位制の政治構造などの継続的制度的諸要因への反応として、「日本の司法は、自己の専門性を強く主張できる領分（司法固有の領分とみられている民刑事法）を除いて法形成や公共政策への関与を控え、法令の安定的な適用に努めることで、自己の自律性を確保してきたといえよう。そして、そうした在り方が、翻って司法の資源量を再規定してきたといえよう。」と述べる。

57) 例えば、「租税法律の不備を補うのは立法者の責任」という論理は、裁判官が自らに課した役割意識からも説明できるのではないか。

- 金子宏編『租税法の発展』（有斐閣）39-54 頁
- 谷口（2016）：谷口勢津夫『税法基本講義〔第21版〕』（弘文堂）
- タマナハ（2011）：ブライアン・Z・タマナハ（四本健二・監訳）『法の支配』をめぐって：歴史・政治・理論（現代人文社）
- 中里ほか（2015）：中里実＝弘中聡浩＝渕圭吾＝伊藤剛志＝吉村政穂編『租税法概説〔第2版〕』（有斐閣）
- 中里（2002）：中里実『タックスシュルター』（有斐閣）
- 長戸（2017）：長戸貴之「「分野を限定しない一般的な否認規定(GAAR)」と租税法律主義」フィナンシャル・レビュー129号
- 福家（1975）：福家俊朗「イギリス租税法研究序説－租税制定法主義と租税回避をめぐる法的問題の観察－1－」東京都立大学法学会雑誌16巻1号185-281頁
- 藤谷（2016）：藤谷武史「憲法学における財政・租税の位置？」穴戸常寿＝曾我部真裕＝山本龍彦（編著）『憲法学のゆくえ』（日本評論社）142-157頁
- 藤谷（2014a）：藤谷武史「租税法における不確実性（uncertainty）と「法の支配」の機能的意味」論究ジュリスト10号74-83頁
- 見平（2016）：見平典「憲法学と司法政治学の対話－違憲審査制と憲法秩序の形成のあり方をめぐって」穴戸常寿＝曾我部真裕＝山本龍彦（編著）『憲法学のゆくえ』（日本評論社）176-95頁
- 見平（2012）：見平典『違憲審査制をめぐるボリテイクス－現代アメリカ連邦最高裁判所の積極化の背景』（成文堂）
- 山本（2011）：山本隆司「行政の主体」磯部力＝小早川光郎＝芝池義一編『行政法の新構想I』（有斐閣）89-113頁
- 渡辺（2002）：渡辺徹也『企業取引と租税回避』（中央経済社）
- Kaneko（2004）：Kaneko, Hiroshi, “The Principle of Statute-Based Taxation in Japan: Trends of Scholars’ Opinion and Case Law,” *Intertax* 32(1), pp. 17-26
- Masui（2015）：Masui, Yoshihiro, “The Responsibility of Judges in Interpreting Tax Legislation: Japan’s Experience,” *Osgoode Hall Law Journal* 52(2), pp. 491-512
- （国際比較・総論）
- 高橋（2007）：高橋和之編『新版世界憲法集〔第2版〕』（岩波文庫）
- Ault & Arnold（2010）：Hugh J. Ault & Brian J. Arnold, *Comparative Income Taxation* (3rd ed., Kluwer Law International)
- van Brederode & Krever（2014）：Robert F. van Brederode & Richard Krever, *Legal Interpretation of Tax Law* (Kluwer Law International)
- Krever & van Brederode（2014）：Richard Krever & Robert F. van Brederode, “Legal Interpretation of Tax Law: A Reflection on Methods and Issues,” in van Brederode & Krever（2014）, pp. 1-14
- van Weeghel（2010）：Stef van Weeghel, “General Report,” in *IFA Cahiers 2010 Volume 95A. Tax treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions*, pp. 17-55
- （ドイツ）
- Birk（1989）：Dieter Birk, Gleichheit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung, *StuW* 3/1989, 212-218
- Birk et al（2014）：Dieter Birk/Marc Desens/Henning Tappe, *Steuerrecht*, 17. Aufl. (C.F. Müller)
- Desens（2011）：Marc Desens, Bindung der Finanzverwaltung an die Rechtsprechung: Bedingungen und Grenzen für Nichtanwendungserlasse (Mohr Siebeck)
- Heber/Sternberg（2014）：Caroline Heber & Christian Sternberg, “Legal Interpretation of Tax Law: Germany,” in Van Brederode & Krever（2014）, pp. 163-189
- ヘンゼル（1931）：アルベルト・ヘンゼル著（杉村章三郎・訳）『獨逸租税法論』（有斐閣）

- Kempny (2014): Simon Kempny, *Steuerrecht und Verfassungsrecht*, *StuW* 3/2014, 185-199
- Mellinghoff (2016): Rudolf Mellinghoff, *The German Federal Fiscal Court: An Overview*, *Bulletin for International Taxation*, Jan/Feb 2016, pp. 31-39
- Tipke (1993): Klaus Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, Band I (Otto Schmidt)
- Tipke/Lang (2015): Klaus Tipke/Joachim Lang/Roman Seer/Johanna Hey/Heinrich Montag/Joachim Englisch/Joachim Hennrichs, *Steuerrecht*, 22. Aufl. (Otto Schmidt)
- Vogel (1999): Klaus Vogel, *Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes*, in *Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland*, Bd. IV, 2. Aufl., §87
- 岩崎 (1982): 岩崎政明「租税法における経済的観察法：ドイツにおける成立と発展」*筑波法政* 5号 30-116 頁
- 清永 (1995): 清永敬次『租税回避の研究』（ミネルヴァ書房）
- 田中 (2015): 田中啓之「租税法における外国の法形態」*北大法学論集* 65巻5号 61-86 頁
- 谷口 (2010): 谷口勢津夫「税法における裁判による法創造論序説—ドイツにおける最近の議論の紹介」*税法学* 563号 233-252 頁
- 谷口 (1998): 谷口勢津夫「借用概念と目的論的解釈」*税法学* 539号 105-133 頁
- 中里 (1980): 中里実「紹介：パピーア『財政法上の法律留保とボン基本法の民主主義原則』」*国家学会雑誌* 93巻3・4号 260-277 頁
- 測 (2014): 測圭吾「政策税制と憲法：ドイツ法を素材とした序論的考察」*海外住宅／不動産税制研究会編著『欧米4か国における政策税制の研究』（公益財団法人日本住宅総合センター）* 92-161 頁
- (フランス)
- Bienvenu / Lambert (2010): Jean-Jacques Bienvenu, Thierry Lambert, *Droit fiscal*, 4e éd., PUF
- Collet (2013): Martin Collet, *Droit fiscal*, 4e éd. PUF
- De la Mardière (2006): Christophe de la Mardière, *Le pouvoir créateur du juge de l'impôt*, *Arch. phil. droit* 50, 229-235
- Guez (2007): Julien Guez, *L'interprétation en droit fiscal*, LGDJ
- Marchessou (1980): Philippe Marchessou, *L'interprétation des textes fiscaux*, Economica
- Martin (2016): Philippe Martin, *The French Supreme Administrative Tax Court*, *Bulletin for International Taxation*, Jan/Feb 2016, pp. 26-30
- Philip (1990): Loïc Philip, *Droit fiscal constitutionnel*, Economica
- 滝沢 (2010): 滝沢正『フランス法〔第4版〕』（三省堂）
- 中里 (1984): 中里実「フランスにおける租税法律主義の原則—序説」市原昌三郎・杉原泰雄編『公法の基本問題—田上穰治先生喜寿記念』（有斐閣）408-447 頁
- 中里 (1985): 中里実「フランス企業課税における課税所得算定の法的構造」*法学研究（一橋大学）* 15巻 115-190 頁
- 中里 (2009): 中里実「フランスにおける流通税」*海外住宅／不動産税制研究会編著『欧米4か国における住宅・不動産関連流通税制の現状と評価』（公益財団法人日本住宅総合センター）* 77-105 頁
- 山崎 (2016): 山崎榮一「フランスにおける法律と命令の関係に関する覚え書き（1）（2・完）」*自治研究* 92巻1号 51-68 頁, 92巻3号 25-38 頁
- (カナダ)
- Bowman (1995): Stephen W. Bowman, "Interpretation of Tax Legislation: The Evolution of Purposive Analysis," *Canadian Tax Journal* 43(5), pp. 1167-1189
- Duff et al (2009): David Duff, Benjamin Alarie,

- Kim Brooks & Lisa Philipps, *Canadian Income Tax Law*, 3rd ed., LexisNexis
- Duff (1999a): David Duff, "Interpreting the Income Tax Act – Part 1: Interpretive Doctrines," *Canadian Tax Journal* 47(3) pp. 464-533
- Duff (1999b): David Duff, "Interpreting the Income Tax Act – Part 2: Toward a Pragmatic Approach," *Canadian Tax Journal* 47(4), pp. 741-798
- Hogg (2002): Peter W. Hogg, "Can the Taxing Power Be Delegated?" *Supreme Court Law Review: Osgoode's Annual Constitutional Cases Conference*, vol. 16, 305-310
- MacGregor et al (2010): Ian MacGregor, Thomas Akin, Jeff Oldewening, and Kimberly Brown, "The Development of the Tax Court of Canada: Status, Jurisdiction, and Stature," *Canada Tax Journal* vol. 58 (Supp.), pp. 87-100
- Philipps (2000): Lisa Philipps, "The Supreme Court of Canada's Tax Jurisprudence: What's Wrong with the Rule of Law." *Canadian Bar Review* 79(2), 2000: 120-144
- Rothstein (2016): Marshall Rothstein, "An Overview of the Supreme Court of Canada", *Bulletin for International Taxation* Jan/Feb 2016, pp. 20-25
- Sullivan (2008): Ruth Sullivan, *Sullivan on the Construction of Statutes*, 5th ed., LexisNexis
- 吉村 (2012): 吉村典久「租税法規の伝統的な解釈方法についての一考察—コモン・ロー法圏における厳格解釈アプローチの分析—」『租税の複合法的構成 (村井正先生喜寿記念論文集)』(清文社)
- (オーストラリア)
- Burgess et al (2012): Philip Burgess, Graeme Cooper, Miranda Stewart, and Richard Vann, *Cooper, Krever & Vann's income taxation: commentary and materials*, 7th ed.
- Krever & Mellor (2014): Richard Krever & Peter Mellor, "Legal Interpretation of Tax Law: Australia" in van Brederode & Krever (2014), pp. 15-45
- Pagone (2016): Justice G.T. Pagone, "Tax Litigation in the Federal Court of Australia" *Bulletin for International Taxation* Jan/Feb 2016, pp. 7-11
- Waincymer (1997): Jeffrey Waincymer, The Australian Tax Avoidance Experience and Responses: A Critical Review, in Graeme S. Cooper (ed.), *Tax Avoidance and the Rule of Law*, IBFD, pp. 247-306
- (アメリカ合衆国)
- Brudney & Ditsler (2009): James J. Brudney & Corey Ditsler, "The Warp and Woof of Statutory Interpretation: Comparing Supreme Court Approaches in Tax Law and Workplace Law", 58 *Duke Law Journal* 1231
- Cummings (2016): Jasper L. Cummings, Jr., "The Supreme Court's Deference to Tax Administrative Interpretation," 69 *Tax Lawyer* 419
- Eig (2011): Larry M. Eig, "Statutory Interpretation: General Principles and Recent Trends", *CRS Report for Congress*, December 19, 2011
- Fogg (2016): Keith Fogg, "The United States Tax Court: A Court for All Parties" *Bulletin for International Taxation* Jan/Feb 2016, pp. 75-80
- Gluck (2013): Abbe R. Gluck, "The Federal Common Law of Statutory Interpretation: Erie for the Age of Statutes," 54 *William & Mary Law Review* 753
- Hines/Logue (2015): James R. Hines & Kyle D. Logue, Delegating Tax, 114 *Michigan Law Review* 235
- Johnson (2016): Steve R. Johnson, "Retroactive Tax Legislation", *State Tax Notes*, August 15, 2016, pp. 1-8

- Johnson (2014): Steve R. Johnson, "Legal Interpretation of Tax Law: United States" in van Brederode & Krever (2014), pp. 319-353
- Knoll (2007): Michael S. Knoll, "Compaq Redux: Implicit Taxes and The Question of Pre-Tax Profit", 26 *Virginia Tax Review* 821
- Krotoszynski (2005): Ronald J. Krotoszynski, Jr., "Reconsidering the Nondelegation Doctrine: Universal Service, the Power to Tax, and the Ratification Doctrine," 80 *Indiana Law Journal* 239
- Livingston (1996): Michael Livingston, "Practical reason, 'Purposivism,' and the Interpretation of Tax Statutes," 51 *Tax Law Review* 677
- Posner/Vermeule (2002); Eric A. Posner & Adrian Vermeule, "Interring the Nondelegation Doctrine," 69 *University of Chicago Law Review* 1721
- 岡村 (2010): 岡村忠生「米国の新しい包括的濫用防止規定について」日本租税研究協会『税制改革の課題と国際課税の潮流』138-169 頁
- 岡村 (2000): 岡村忠生「税負担回避の意図と二分肢テスト」税法学 543 号 3-30 頁
- 剣持 (2014): 剣持麻衣「アメリカにおける立法権委任法理の変遷と新たな展開 (1) (2・完)」自治研究 90 巻 7 号 94-116 頁, 90 巻 8 号 110-135 頁
- 藤谷 (2014b): 藤谷武史「第2章 アメリカ (主要先進国における政策税制の研究)」海外住宅／不動産税制研究会編著『欧米4か国における政策税制の研究』(公益財団法人日本住宅総合センター) 57-89 頁
- 藤谷 (2010): 藤谷武史「「より良き立法」の制度論的基礎・序説—アメリカ法における「立法」の位置づけを手がかりに」新世代法政策学研究 (北海道大学) 7 号 149-213 頁
- 測 (2014): 測圭吾「アメリカ法における先例拘束性と Chevron 敬讓の優先劣後: United States v. Home Concrete & Supply, LLC, 566 U.S. __, 132 S. Ct. 1836 (2012) をめぐって」論究ジュリスト 9 号 192-195 頁
- 測 (2011): 測圭吾「(判例紹介) Mayo Foundation for Medical Education and Research et al. v. United States, 131 S. Ct. 704 (2011): 内国歳入法典によって財務省に与えられた一般的な規則制定権に基づく財務省規則が示した制定法の解釈は, 財務省以外の行政機関によるルールと同様に, Chevron 敬讓の対象となる」アメリカ法 2011-2, 582-587 頁
- 松尾 (2009): 松尾陽「法解釈方法論における制度論的転回—近時のアメリカ憲法解釈方法論の展開を素材として」民商法雑誌 140 巻 1 号 36-58 頁, 140 巻 2 号 197-232 頁