

租税法律主義の崩壊？

—税法解釈と法形成—

2025.11.08/09 日本租税理論学会 研究大会

広島修道大学 奥谷健

1 はじめに—租税法律主義とその根拠

ドイツ:租税法律主義を直接的に定める憲法上の規定はない

ヴァイマル憲法(Weimarer Reichsverfassung)134条・8条

基本法(Grundgesetz):「課税の合法性(Gesetzmäßigkeit der Besteuerung)」

;課税要件法定主義に対応

← 2条1項(人格の自由)及び20条3項(法治国家原則:Rechtsstaatsprinzip)

連邦憲法裁判所(Bundesverfassungsgericht)

1992年9月25日決定:

「税法は、その自由を制限する効果において常に基本法2条1項に適合しなければならない」;形式的な法治国家性(Formale Rechtsstaatlichkeit)

→ 法的安定性(Rechtssicherheit)

実質的な法治国家性(Materiale Rechtsstaatlichkeit)



租税法規の明確性(Bestimmtheit von Steuergesetzen)

遡及的な租税立法の禁止(Verbot rückwirkender Steuergesetze)



課税に対する予測可能性・法的安定性

しかし、租税法律主義を直接的に定める憲法上の規定が存在しない

租税法規の解釈に対する租税法律主義の位置づけが異なるという指摘も

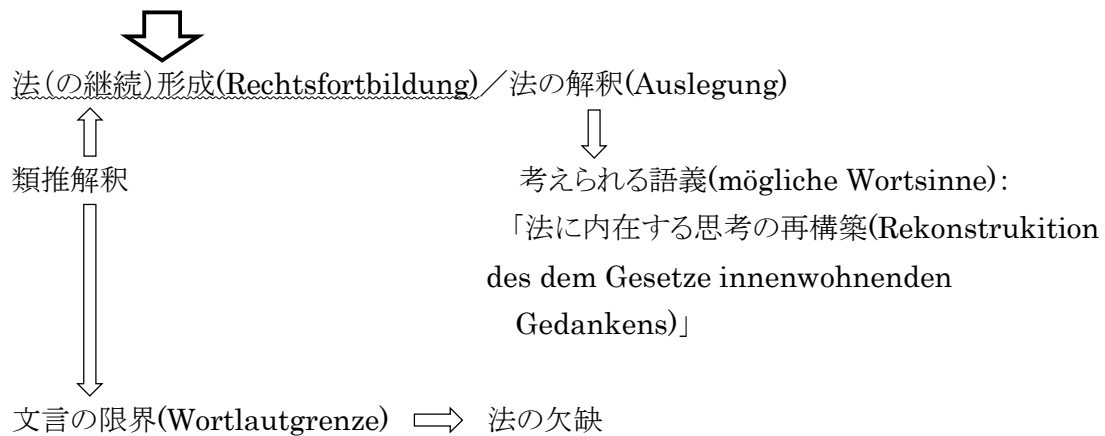
2 税法解釈と租税法律主義

合法性の原則(Prinzip der Gesetzmäßigkeit)

権力分立原則(Prinzip der Gewaltenteilung)

文理解釈

法の文言に欠缺(Lücke)がある場合 → 類推解釈(Analogie)



ライヒ財政裁判所(Reichsfinanzhof)

1921 年 1 月 7 日判決

「法規の解釈によってではなく、司法による法の自由な形成によって補充される法の欠缺がある」

1921 年 6 月 23 日判決

「税法の適用に際し、司法も法規の解釈に制限されるだけでなく、存在する法の欠缺を法規の自由な形成によって補充する」

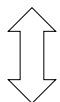
しかし、

「特定の事実が納税義務を生じさせるかという問題に関しては、立法者がその事実自体に対する納税義務を規定しているが、その結び付けられた事実を完全に正確に記述していない場合にのみ、法の欠缺を補充することが検討されうる。しかし、裁判官は、立法者がその事件にも同じ税金を生じさせると考えられる、他の事実を考慮することはできない。それは現行法の実質的な変更であって、単なる欠缺の補充による補完を超えてしまっている。そして、そのような法の変更は、どのような事実が納税義務を生じさせるかという根本的な問題に関するもので、立法者だけが行える」

連邦財政裁判所(Bundesfinanzhof: BFH)

1969 年 10 月 12 日判決

「法規定の解釈においては、そこに表れている客観化された意思が決定的なものであり、それは法規定の文言と意味の文脈から導かれる。立法者が規定を制定する際に追求する目的は、法律の文言に表われている限りにおいてのみ、解釈に決定的な影響を与える。」



司法による法の欠缺の補充の禁止や類推解釈の禁止がないと解する見解も

BFH2014 年 6 月 30 日判決

「類推適用に必要な意図せぬ規定の欠缺が存在するのは、法律が、その意図及び固有の

目的論に照らして不完全であり、したがって補充を必要とし、かつ、その補充が特定の事実に対する法的に意図された制限と矛盾しない場合のみである」

例えば、BFH1978 年 3 月 10 日判決

所得税法(Einkommensteuergesetz: EStG)12 条 1 号 2 文

「この規定は、原則として事業支出とみなされる費用に関するものであるが・・・、本法廷が評価しなければならない費用と生活費の区別の問題にも関連している。この規定は、事業経費と生活費を区別する際にも遵守しなければならない一般的な法的原則を示している。」

所得二元論 (Einkommensdualismus)

2 条 1 項

利得性所得 (Gewinneinkünfte)	余剰性所得 (Überschußeinkünfte)
農林業所得 (1 号)	非独立労働所得 (4 号)
事業所得 (2 号)	資本財産所得 (5 号)
自由業所得 (3 号)	賃貸借所得 (6 号)
	その他の所得 (7 号)



事業支出 (§ 4 Abs. 4 EStG)

「事業に基因する消費」
原因的 (kausal) 概念



必要経費 (§ 9 Abs. 1 s. 1 EStG)

> 「収入の獲得、保全及び維持のための消費」
目的地的 (final) 概念

共通の目的: 純額主義 (Nettoprinzip) の実現

→ 平等原則の要請

→ 必要経費という文言を超えた解釈

法の目的が必ずしも文言からは明確ではない場合

BFH1983 年 10 月 20 日判決

「法人形態に関わらず全ての納税者を平等に扱うという立法者の明らかな意図は、不完全な形でしか表明されていない」: 「欠缺」

「この法の欠缺が補充されなければ、人的会社や個人事業主の場合、…外国株式保有に関連する経済的債務が事業資本を減少させる可能性がある」

「この欠缺を補充するためには、人的会社及び個人事業主に対し、営業資本を決定する際に、課税評価額の算定において総資産を減額した範囲において、投資に経済的に関連する負債を加算することを認める必要がある。これは最終的に、関係する納税義務者に不利益をもたらす欠缺の補充を意味する」: 法の文言を超えた解釈 = 法形成

「本法廷は、このように法律を適用する権限を有していると考える」：納税者にとって不利益となる法形成を行う権限

3 類推解釈に対する連邦憲法裁判所の判例

連邦憲法裁判所

1957 年 7 月 24 日決定

「法治国家原則は一上級行政裁判所も誤認しておらず一事後的に過去に完了した事実結びつけられる場合でも、すべての遡及効を禁止するものではない。法治国家原則には、予見可能性だけでなく、法的安定性及び実質的な公正及び公平も含まれる。このような法治国家原則の様々な面は立法において常に平等に考慮されるわけではない。さらに法治国家原則は、憲法による一義的に明確な要請又は禁止をすべて含むのではなく、法治国家の根本的要素及び法治国家性が完全に保障されなければならないが、客観的な状況に応じて具体化を必要とする憲法原理にすぎない」；法治国家原則によって、予見可能性だけでなく、公正・公平も要請される

「いかなる状況においても、刑法のみに明示的に言及している基本法 103 条 2 項を、…個々の納税者にとって比較的重要でない税法の規定に類推適用してはならない」

1962 年 1 月 14 日判決

「制定法の解釈、証拠の評価、事実関係の包摂は原則として、個々の裁判所部門での裁判所の問題である。連邦憲法裁判所は個別裁判所の決定について、すべての範囲でその法的な誤りを審査するのではなく、制定法が『正しいか』を審査するものでもない。しかし、それぞれの裁判官は制定法の解釈及び適用に際して、制定法のすべての領域に基本権が影響することを考慮しなければならない。それゆえ、すべての司法の決定は、この要請を満たすかということが審査される限りで、憲法上の訴えに基づいて連邦憲法裁判所の審査対象となる。これは財政裁判管轄にとって特に重要である。なぜなら、それは国民の法的紛争や認められた行政の措置に関してではなく、最も重要な国家の介入行政という行為に関して決定するからである。つまり、基本権の保障は、一次的には国民の国家に対する防衛権であり、特別な配慮によるものである」

「法原則の展開は、税法においても、裁判官の慣習的な責務である。特に、課税要件及びそれに伴う納税義務が制限を受ける場合にはその重要性が認められる。しかし、法治国家という憲法原理の下で、課税要件が裁判官によって新たに創設される又は拡大される場合がすでに憂慮されている。なぜなら、税法は『一定の一般的に示された事実関係の課税上の評価に関する立法者の優先的な決定』という観念に基づいており、『立法者の明言(Diktum)』によって存在するからである」

1973 年 2 月 14 日決定

「権力分立原則及び法治国家性の根本的な構成要素である法律への伝統的な裁判官の拘束は、基本法において、司法は『法律と法』に拘束されるという定式に変更されている。…一定状況下においては…成文法に対して修正として作用できる多くの法が存在し得る。これを発見し、決定において実現するのが司法の責務である。裁判官は、基本法によれば、個別事例において考えられる語義の範囲で立法者の指示を適用する必要はない。この考えは、実体的な国家の法秩序の原則的な欠缺の補充を要件としており、法的安定性の原則的な前提として支持できる。しかし、…司法の責務は、憲法適合的な法秩序に内在するが、成文法の文言には表れていない、あるいは不完全にしか表れていない価値観を、評価される認識行為において、意思による要素も欠くことなく明らかにし、決定において実現することを特に求められる」

「裁判官はこのとき恣意性を避けなければならない。その決定は合理的な論拠に基づかなければならない。成文法が法的問題を公正に解決するというその機能を果たしていないことを明らかにされなければならない」

「裁判官の決定は、このような欠缺を実体的な判断と『社会の根本にある一般的な公平性の観念』という基準に基づいて補充することである」



1985 年 3 月 12 日決定

「連邦憲法裁判所は司法による法形成に対する裁判所の責務と権限を肯定してきた。ドイツ法制史において、法形成は常に司法の認められた機能だけであったわけではない。近代国家においてこれは不可欠である。現在の民法及び公法の重要な規定が法形成に依拠している。現行法…は、特に最高裁判例に関して、法形成を認めている。財政裁判所の判例は特に、法形成によって変更される経済状況を考慮することを、初めから妨げていない」

1991 年 12 月 27 日第 2 部決定

「法の解釈と法の形成は、裁判所に認められた責務と権限に属する。しかしながら、立法者に留保されている法の修正とは区別する必要がある。憲法に基づいて引かれる境界は、一般的に、裁判所が法の体系及び意義から生じる欠缺が存在しなくても、具体的な法的導出を許容しない一般的法原則にのみを援用するか、又は、法政策的な考慮から、新たな規定あるいは法制度を創設する範囲に及ぶ」

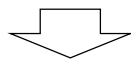
2016 年 10 月 31 日第 1 部決定

「基本法 2 条 1 項は、他者の権利を侵害せず、道徳法(Sittengesetz)又は憲法秩序(vefassungsmäßige Ordnung)に違反しない限りにおいて、すべての者に一般的な行為の自由を保障している。この秩序には、立法者によって制定された憲法に適合する規定だけでなく、裁判官によるその解釈、そして許容される司法上の法形成としてなされた判決も含まれる。裁判所による自由を制限する法律の適用は、境界内で支持される解釈と許容される司法

上の法形成の範囲内にある限りにおいてのみ、法治国家の原則(基本法 20 条 3 項)と併せて、基本法 2 条 1 項と整合する」

「社会情勢の変化のスピードが加速し、立法者の対応能力が限られていること、そして多くの規範がオープンに策定されていることを踏まえると、変化する状況に現行法を適応させることは、第三の権力機関の任務の一つである」

「裁判官が司法による法形成を通じて既存の法の欠缺を補充することを禁じるものではない」



税法の解釈における司法の法形成を認めている:「寛容(tolerant)」

ただし、

「創造的な法の発見と法形成の任務と権限は、法治国家性に不可欠な司法の法への拘束という原則によって制限されている」との限界

→ 「司法による法形成の限界は、裁判所が法形成を通じて選択した解決策が憲法、とりわけ憲法による個人の権利の台頭に役立つ限りにおいてより広くなる。なぜなら、この点で、立法者に適用される上位憲法の要件が具体化されるからである。…逆に、個人の法的状況が悪化した場合、司法上の法形成の限界は、それに応じてより狭く圧縮される。」

他方で、

1966 年 12 月 13 日決定

「連邦財政裁判所はいわゆる等価物理論(Gegenwerttheorie)を展開することによって、判例法によって不当に新たな課税要件を創設している。なぜなら、『等価物』という要件メルクマールは、所得税法 33 条に含まれていないからである。また、『等価物』という概念は、連邦財政裁判所の不統一で、事例ごとに異なる判決で明らかなように、十分に特定可能ではないため、所得税法 33 条のそれに基づく解釈は、課税の公平性と法的安定性という憲法上の要請に反することになる。」

2016 年 10 月 31 日(前掲)決定

「公課法(Abgabenrecht)の分野において、文言を超えた解釈の要請は、法治国家から導かれる課税の要件適合性の原則によって強化される。この原則によれば、納税義務を根拠づける規定は、内容、対象、目的、範囲において十分に具体的かつ限定的なものでなければならず、それによって、税負担が国民にとってある程度予見可能かつ管理可能となる必要がある。この原則の名宛人は、第一に立法者である。立法者は、可能な限り明確、正確、かつ精密に定式化し、その結果が予測可能な規範を策定するよう努めなければならない」

「裁判所が、税法の解釈に際して、課税の要件適合性の原則に反するのは、法律上の課税要件を憲法に違反する方法で拡大する場合である」

4 類推解釈の許容性

司法による法形成 = 法律の文言を超える

BFH: 緩やかに

連邦憲法裁判所: 否定的



法形成と法解釈の区分; 「文言の限界」

「法規定の解釈の対象はあくまでも法の文言のみであるため、名宛人が認識し、理解可能な法律上の要件の文言は一次的に基準となる。その考えられる語義は許容される解釈のもつとも外側の境界を示している。」

→ 「立法者の意思(Willens des Gesetzgebers)」によって決まる

連邦憲法裁判所(2016年10月31日(前掲)決定)

「連邦憲法裁判所は、専門裁判所による法形成的な解釈が立法者の基本的決定とその目的を尊重しているかどうか、及び、認められた法解釈の方法に従っているかどうかの審査に限定している。」

一般的には税法を納税者に不利になるように、税を重くするように類推解釈すること (Verbot steuerverschärfender Analogie) は禁止されている

← 司法による課税要件の創設 = 租税法律主義と矛盾



民主主義

法的安定性の原則(Grundsätzen der Rechtssicherheit)

「司法による法形成は、明確に認識可能な、場合によっては明示的に成文化されている法令上の決定を修正したり、法令との十分な関連性のない新たな規則を作成したりする場合に、憲法上の限界を超える」

「権力分立の立憲国家において、法を適用する者は、立法者の推定される目的を達成するために、法律の明確な文言を無視することはできない」(2016年10月31日(前掲)決定)

しかし、司法一般においては法形成を禁じるものではない

← 法律上の文言がなく、民主的な要請からも明確に禁止する根拠がない

= 立法者の意思に合致した法形成であれば、法治国家原則と矛盾しない



税負担を重くする類推解釈は一般的に禁止されていない

ただし、税法に対する厳格な基準の必要性

個人の権利保護

← 法の明確性、及び法的安定性の要請、信頼保護の原則

課税の要件適合性の原則 → 文言への拘束力が引き上げられる

5 立法目的による限定解釈

立法者の意思、すなわち立法目的を考慮する法解釈:

目的論的制限(*teleologische Reduktion*): 立法目的を尊重した限定解釈

BFH2015 年 12 月 16 日決定

「統一的な構想に基づき時間的にも事実上も密接に関連している複数の法的取引を、課税上の評価のために単一の経済取引としてまとめ、それによって課税要件のもとに包摂するという内容の、一般的に適用可能な法原則は存在しない。むしろ、具体的な個別事例においては、租税基本法 42 条に基づく形成の濫用の前提条件が満たされているかどうか、または実体税法の規定が文言どおりには満たされていても、その規定を一定の事実状況に適用しないように目的論的に解釈すべきかどうかを検討する必要があるだけである。」

BFH2003 年 3 月 20 日決定

「文言から離れた解釈に対しても、法形成に対しても、特別な自制が要請されている。それは、文言に基づく解釈が意義に反する結論に達する場合にのみ、考慮される。」

BFH2010 年 7 月 20 日決定

終身年金と引き換えに事業を売却した場合、納税者は売却により生じた利益に対して一括して譲渡所得課税をするか、又は年金支払をそのつどの事後事業所得として取り扱うか

他方で

BFH2016 年 11 月 8 日決定

将来の事業年度において資産の取得費又は製造費用として資産計上される支出に関する引当金の設定(所得税法 5 条 4b 項)

→ 所得税法の文言は包括的にすべての資産計上される支出を網羅的に示していることは明確であることから、「無価値」となった支出を除外することは目的論的な減額である



明確な文言の意義に反する: 狭い前提の下でのみ許容される

6 おわりに

ドイツ

租税法律主義を直接的に定める規定はない

しかし、

法治国家原則や個人の基本的人権の尊重などの規定から

課税に対する予測可能性と法的安定性を保障

⇒ 立法者の意思を尊重した類推解釈 = 法形成

- ・課税要件法定主義及び権力分立

租税法規の解釈は文理解釈が原則

しかし、「文言の限界」 → 欠缺

→ 立法者の意思を尊重した法解釈 → 類推解釈

⇒ 法の欠缺が補充される

- ・法形成

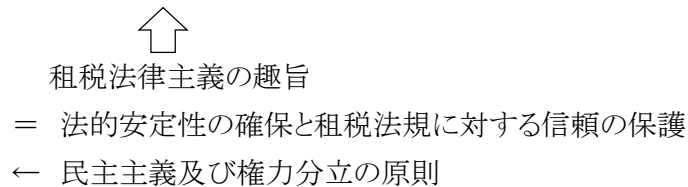
司法一般で認められる

税法に関しても BFH 及び連邦憲法裁判所の判例においても

しかしながら、

税負担を重くするような、納税義務者にとって不利になるような類推解釈までを許容するか

⇒ BFH: 緩やか / 連邦憲法裁判所: 否定的



- ・立法目的による限定解釈

BFH:緩やかに

租税法規の解釈において、立法者の意思、つまり立法目的を考慮した類推解釈及び限定解釈が、BFH の判例を中心に認められる傾向

しかし、類推解釈、とりわけ税負担を重くするような類推解釈については、連邦憲法裁判所が一定の歯止めをかけている

租税法律主義:BFH によってその厳格さを失ってきている(崩壊?)

しかし、連邦憲法裁判所による一定の歯止め

← 法治国家原則、権力分立の原則、民主主義

《日本》
立法目的を考慮した限定解釈がなされたと評価される最高裁判決
← ドイツとの類似性？

最高裁が行っているため、状況は酷いのか？

司法： 憲法原理に基づいて租税法律主義の趣旨を守る役割

租税法律主義について定める直接的な規定:84 条



ドイツよりも厳格に

憲法 84 条が定められていることの意義を改めて考えるべき

《参考》

ヴァイマル憲法

8 条 ライヒはさらに、租税及びその他の収入について、その全部又は一部がライヒの目的のために必要である場合には、その限りにおいてそれらについて立法権を有する。ライヒが、従前ラントに属していた租税又はその他の収入をライヒの収入に充てる場合には、ライヒは各ラントがその存在を保持できるように配慮しなければならない。

134 条 すべての公民は等しく、その資力に応じて、法律の定める基準に従い、すべての公の負担に寄与する。

基本法

2 条 1 項 何人も、他人権利を侵害せず、かつ、憲法的秩序又は道徳律に違反しない限りにおいて、自己の人格を自由に発展させる権利を有する。

20 条 3 項 立法は憲法的秩序に、執行権及び裁判は法律及び法に拘束されている。

103 条 2 項 ある行為がなされる以前にその可罰性が法律によって規定されていた場合にのみ、その行為を罰することができる。

《主要参考文献》

Anderas Musil, Richterrliche Rechtsfortbildung und reschtsprechungsinnovationen, im: Hrsg. Klaus-Dieter Drüen, Johanna Hey, Rudolf Mellinghoff, 100 Jahre

Steuerrechtsprechung in Deutschland : 1918-2018 : Festschrift für den

Bundesfinanzhof, Bd. 1, 2018, Köln

Bik/Desens/Tappe, Steuerrecht, 27.Aufl. , 2024, Heidelberg

Joachim Englisch, Zulässigkeit und Grenzen steuerverschärfender Rechtsfortbildung, StuW 2015, S.302

Tipke/Lang, Steuerrecht 25.Aufl., Köln, 2024

谷口勢津夫『租税回避論—税法の解釈適用と租税回避の試み—』(清文社、2014 年)

谷口勢津夫『税法創造論—税法における法創造と創造的研究—』(清文社、2022 年)

藤谷武史「論拠としての『租税法律主義』—各国比較」ファイナンシャル・レビュー129 号(2017)

200 頁