

《研究ノート》

租税公平主義を考える

——スコッチライト事件再考——

普 家 弘 行

I はじめに（問題の所在）

本稿は租税公平主義について考察するものであるが、その前段として租税に関する諸原則を整理しておきたい。租税の定義や意義については、租税法や財政学の基本書によれば、次のように整理されているようである。租税とは、「資金の調達を目的として、直接の反対給付なしに強制的に私人の手から国家の手に移される富の呼称にはかならない。」¹、「公共サービスの財源」²、「国家がその主権により、個別的な反対給付を与えることなく、国民より強制的に獲得する収入である。」³、「政府の課税権に基づく強制獲得」⁴、「強制的に、無償で、収入を目的に調達される貨幣である」⁵。これらに共通していえることは、租税というのは、①政府の財源である、②無償である、直接の反対給付がない、③強制的に、民間経済主体から国家に移される富（貨幣）ということである。

このような租税の性質から、「強制的に無償で、貨幣を調達するには、社会の構成員の合意を得る必要がある。そうした合意を得るためには、租税を課税するにあたって依拠すべき原則が提唱されることになる。」⁶、「負担割合は恣意的に設定されるのではなく、何らかの国民的合意に基づく原則に従う必要がある。」⁷ことになる。

この租税原則は、それぞれの時代を背景とし、国家の位置づけや財政の果たす役割に応じて変遷を見せながら、現代においては中立（効率性）、公平（公正、負担の公平）、簡素（徴税と納税協力費の最小化）の三つに集約されてきたといえよう。⁸

本稿で主に取り上げるのは、この租税原則のうち公平である。

経済学における租税原則は、アダム・スミスの4原則、ワグナーの9原則、現代の租税3原則といったように変遷しながら現代に至っているが、公平はアダム・スミスの時代から唱えられてきた。アダム・スミスの4原則では比例所得税にみられる公平の原則が唱えられたわけであるが、それは所得分配の公正も考慮した公正の原則へと発展し、累進所得税が採用される途を開いた。⁹

また、公平の議論には、租税の根拠論も影響しており、経済学では租税利益説、租税義務説という二つのアプローチが存在し、この租税の根拠論は租税負担の配分の原則（これは公平の議論につながる）と補

1 金子宏『租税法（第24版）』（弘文堂、2021年）1頁
 2 水野忠恒『大系租税法（第4版）』（中央経済社、2023年）2頁
 3 坂入長太郎『財政学（第5改訂再版）』（酒井書店、1988年）145頁
 4 中井英雄ほか『基本財政学（第4版）』（有斐閣、2002年）103頁
 5 神野直彦『財政学（第3版）』（有斐閣、2021年）144頁
 6 前掲注5）144頁
 7 前掲注4）108頁
 8 前掲注4）108頁
 9 前掲注4）109頁

完関係にある。¹⁰

このように、経済学では18世紀以来、租税の公平について説明がされてきたわけであるが、経済学は租税に関する理念を説明しているといえよう。実際にそれを体現するのは法律である。これは租税法律主義といわれるが、日本国憲法第30条に「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ」、同じく第84条に「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする」と定められているとおりである。

次に、租税法における租税公平主義を整理しておく。

金子宏教授の定義は、「税負担は国民の間に担税力に即して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を、租税公平主義または租税平等主義という。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れであり、直接には憲法14条1項の命ずるところであるが、内容的には、『担税力に即した課税』(taxation according to ability to pay)と租税の『公平』(equity)ないし『中立性』(neutrality)を要請するものである。」というものである。¹¹

この定義については、増田英敏教授も「我々は通説として受け入れることができよう。」と評価している。¹²

そのうえで、金子教授はこの租税公平主義について、「課税のうえで、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状況に応じて異なって取り扱われるべきことを要求する。」¹³とされる。これは政策論つまり立法段階での公平を求めることはある程度自明であるとして、さらに具体的な取扱いつまり「法の執行の段階においても妥当する。」¹⁴ことになる。

このように執行の段階においても公平主義を貫徹すべきであることは理念としてはある程度自明ともいえるが、実際には難しい側面があることは否めない。納税者個々のおかれている状況や取引は千差万別であり、種々多様でもあるため、何をもって公平とか平等とみなすのかは、決して自明ではないからである。本稿ではこの点について、租税公平主義の事例として著名なスコッチライト事件を題材に考えてみる。

Ⅱ スコッチライト事件

1 はじめに

ここで取り上げるのは、スコッチライト事件（大阪高裁昭和44年9月30日判決）である。租税法の分野では、租税法律主義と租税公平主義の相克がみられた場合に、租税公平主義が優先されることがあり得るケースとして注目されてきた。¹⁵また、合法性の原則、法律による行政の原理といった行政法の観点からの議論もされてきたようである。そして、この判決の論旨には、何かと異論が見受けられるのである。

本稿では、やや別の観点からこの事件を考察し、何かと異論が多いとされる点について、ひとつの解決策を探ることとしたい。

2 スコッチライト事件の概要¹⁶

スコッチライト事件は、関税の事案である。X（原告・被告人）がスコッチライト（ポリエステル系の

10 前掲注5) 150頁

11 前掲注1) 88頁

12 増田英敏『リーガルマインド租税法（第5版）』（成文堂、2019年）17頁

13 前掲注1) 89頁

14 前掲注1) 96頁

15 酒井克彦『ブラッシュアップ租税法』（財経詳報社、2011年）81頁

16 前掲注15) 80頁をもとに、記述している。

合成樹脂層等で組成されたもので道路標識、船舶浮標等夜間の標識用材料として利用されるもの）を輸入した際に、神戸税関長は、本件物品に重要な特性を与えているものは合成樹脂であると判断して、30%の関税を賦課徴収した。しかしながら、横浜税関長や大阪税関伊丹出張所長は、本件物品と同一種類の物品に重要な特性を与えているものをガラス小球であると判断し20%の関税を賦課徴収していたことをXは知るにいたった。そこで、Xは神戸税関長に苦情を申し立てたところ、大蔵省関税局では20%といったんは決議された後に、全国の税関で30%とするように改めて通達が発出された。Xは30%の税率による関税賦課徴収処分は憲法84条および14条に反するとして提訴した。

第一審（神戸地裁昭和41年11月28日判決）は神戸税関長の処分を適法なものとしたが、Xは控訴した。

争点は、関税表率の適用について、神戸税関は30%と判断したが他の税関では20%としていた場合に、当該30%の処分は適法か否かということであった。

3 判決の要旨¹⁷

大阪高裁昭和44年9月30日判決は次のように判示した。

「憲法84条は租税法律主義を規定し、租税法律主義の当然の帰結である課・徴税平等の原則は、憲法14条の課・徴税の面における発現であると言えることができる。みぎ租税法律主義ないし課・徴税平等の原則に鑑みると、特定時期における特定種類の課税物件に対する税率は日本全国を通じて均一であるべきであって、同一の時期に同一種類の課税物件に対して賦課・徴収された租税の税率が処分庁によって異なるときは、少なくともみぎ課・徴税処分のいずれか一方は誤った税率による課・徴税をした違法な処分であると言えることができる。（略）同一時期における二個以上の課・徴税処分が共に正当であることはあり得ないことであるからである。そしてみぎ課税物件に対する課・徴税処分に関与する全国の税務官庁の大多数が法律の誤解その他の理由によって、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軽減された課税標準ないし税率で課・徴税処分をして、しかも、その後、法定の税率による税金とみぎのように軽減された税率による税金の差額を、実際に追徴したことがなく且つ追徴する見込みもない状況にあるときには、租税法律主義ないし課・徴税平等の原則により、みぎ状態の継続した期間中は、法律の規定に反して多数の税務官庁が採用した軽減された課税標準ないし税率の方が、実定法上正当なものとなされ、却って法定の課税標準、税率に従った課・徴税処分は、実定法に反する処分として、みぎ軽減された課税標準ないし税率を超過する部分については違法処分と解するのが相当である。したがって、このような場合について、課税平等の原則は、みぎ法定の課税標準ないし税率による課・徴税処分を、でき得る限り、軽減された全国通用の課税標準および税率による課・徴税処分に一致するように訂正し、これによって両者間の平等をもたらすよう処置することを要請しているものと解しなければならない。」

4 判決の評釈

本件は、法令解釈及び適用としては30%の税率で関税を賦課徴収することが正しいとする一方で、多くの税務官庁が誤解によって20%の税率を適用していた場合に、「その後、法定の税率による税金とみぎのように軽減された税率による税金の差額を、実際に追徴したことがなく且つ追徴する見込みもない状況にあるときには」、租税公平主義により本来的には正しいとされるべき30%の税率により賦課徴収処分が違法になると判断された事例であるといえよう。

この点には、疑問が呈されているところである。

酒井克彦教授は、「かような判断は妥当であろうか。租税法律主義が軽視されることには反論があろう

17 前掲注15) 80頁から81頁をもとに、記述している。

(略) 租税法律主義に租税公平主義を優先すべき場面を論じるが、どの程度の不均衡からが問題とされるべきかという新たな問題が浮上することになるし、ひいては憲法の要請する法的安定性や予測可能性を没却する¹⁸⁾と述べておられる。

巽智彦准教授は、租税公平主義と平等原則、租税法律主義との関係、合法性原則との関係等を論じたうえで、「どの見方からしても、本判決の論旨には異論がありえよう¹⁹⁾と述べておられる。

Ⅲ 租税公平主義に関する検討（スコッチライト事件再考）

1 はじめに

上述のように、スコッチライト事件は半世紀以上前の事件であるが、租税公平主義のあり方について、いまだに参照されるケースである。しかし、判決の論旨には疑問が投げかけられている特異なものといえるかもしれない。しかしながら、スコッチライト事件のようなケースが現在において発生した場合、判決の論旨はやや異なったものとなるのではないかと筆者は考えている。

以下で検討してみる。

2 関税における加算税の導入

上述のように筆者が考える根拠の一つ目として、関税における加算税制度の有無がある。実は関税において加算税が導入されたのは平成時代に入ってからであり、スコッチライト事件があった時期には加算税は存在していなかったのである。

この点について、平成財政史によると次のようである。

「関税に申告納税制度が導入されたのは昭和41年（1966年）であるが、当時、申告納税制度の導入に併せて加算税を導入すべきとの意見があった。しかしながら、当時は、通関業法、品目分類等に係る事前教示制度などが未整備であり、一般の輸入者が、多様な課税対象の品目分類を専門家の助力なしに独力で行うことは技術的に困難なケースが多いと考えられた。そこで、基本的には申告納税制度への円滑な移行を重視するのが相当であり、加算税については、輸入者が適正な納税申告を行う環境が整っていないという判断から、その導入が見送られたという経緯がある。しかしながら、申告納税制度の下で適正な申告を確保するために、加算税が効果的な制度であることはいうまでもなく、関税における申告納税制度の導入から30年が経過し、申告納税制度も十分に定着したと認められるに至った。加えて、実務上、税関の事後調査により把握された申告漏れ税額が増加していた。こうした申告漏れは一部輸入者によるものではあるが、正しい申告を行っている輸入者との公平の確保という観点から見て好ましくない事態であり、課税の公平を維持し、より適正な納税申告を確保する必要性が高くなった。このような状況を踏まえ、関税の申告納税制度についても加算税を整備する必要がある、かつそれが適切であるという判断から、平成10年度（1998年度）関税法改正により、関税においても、内国税と同様に、過小申告加算税及び無申告加算税が導入されることとなった。」²⁰⁾

つまり、1998年度の関税法改正以前においては、関税には加算税制度がなかったのであり、「本税は追徴するが、加算税は免除する」ということもあり得なかったことになる。この点は課税実務においても、

18 前掲注15) 81頁

19 巽智彦「不公平な課税と処分の適否」『租税判例百選（第7版）』（有斐閣、2021年）22頁

20 財務省財務総合政策研究所編『平成財政史第7巻』（白峰社、2017年）508頁から509頁。なお、スコッチライト事件当時の関税制度は申告納税制度ではなかったことには、注意を要する。

大きな影響があったのではないだろうか。

3 更正の請求に関する国税通則法施行令の改正

次に、2006年度の税制改正で措置された更正の請求に関する国税通則法施行令（第6条第1項第5号）の改正を取り上げたい。

これは、「申告等に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に係る国税庁長官の法令の解釈が、判決等に伴って変更され、変更後の解釈が公表されたことにより、その課税標準等又は税額等が異なることとなる取扱いを受けることとなったことを知った場合には、その日の翌日から2か月以内に更正の請求をすることができることとされた」ものである。つまり、税務当局の法令解釈が変更されたことを知った納税者は、その変更により「税金を余計に払っている状態」になっている場合には救済を求めることができるようになったわけである。これもスコッチライト事件当時にはなかった制度であり、課税実務上も影響があるのではないだろうか。

4 パチンコ球遊器事件

次に、パチンコ球遊器事件（最高裁昭和33年3月28日判決）を取り上げたい。これはスコッチライト事件よりも古い事件であるが、判決の論旨がスコッチライト事件のものと正反対になっているように見受けられる事件である。この事件は1989年の消費税導入に伴い廃止された物品税に関するものである。

事件の概要は、次のようなものである。²¹

1941年に（旧）物品税法に「遊戯具」が加えられたものの、しばらくの間、パチンコ球遊器に対しては物品税の課税は行われてこなかった。しかし、1951年になって国税当局はパチンコ球遊器が物品税の課税対象になるとの法令解釈を通達によって示し、課税を行うようになった。この事件では、長年にわたって非課税扱いされてきたパチンコ球遊器について、通達で課税するようになったのは適法かどうか争われた。

最高裁判決は、概略次のように判示した。

「社会通念上普通に遊戯具とされているパチンコ球遊器が物品税法上の遊戯具のうちに含まれないと解することは困難であり、原判決も、もとより、所論のように、単に立法論としてパチンコ球遊器を課税品目に加えることの妥当性を論じたものではなく、現行法の解釈として遊戯具中にパチンコ球遊器が含まれるとしたものであって、右判断は、正当である。」「本件の課税がたまたま所論通達を機縁として行われたものであっても、通達の内容が法の正しい解釈に合致するものである以上、本件課税処分は法の根拠に基づく処分と解するに妨げがない」

つまり、長年にわたり課税されなかったことはさておくとしても、パチンコ球遊器が物品税法の課税対象であるという法令解釈が正当である以上、課税されることは何の問題もないということであり、租税法主義を正面から採用したといえるかもしれない。スコッチライト事件とは論旨が正反対であるともいえ、興味深いといえよう。

5 スtock・オプション加算税事件

次に、ストック・オプション加算税事件を取り上げる。この事件は、筆者は「税務通達のあり方」（岡山大学経済学会雑誌第55号第2巻、2023年11月）において、やや詳しく論じたこともあるが、その概要や

21 この部分については、大橋洋一「租税法の解釈と通達」『租税判例百選（第7版）』（有斐閣、2021年）16頁から17頁、前掲注15）82頁から83頁をもとに、記述した。

論理展開を整理すると次のようである。²²

- ① 課税庁は、ストック・オプションに関する所得区分は一時所得であるという法令解釈を長年に渡り継続してきた。
- ② ①の一時所得という法令解釈は、所得税基本通達に記載されてはいなかったが、課税庁職員が監修等をした公刊物には記載されているなど、事実上公表されていた。
- ③ その後の会社法改正などストック・オプションに関する法制度が整備されたことを契機に、1998年ごろ課税庁は、ストック・オプションに関する所得区分を見直した、つまり、法令解釈を変更した。その結果、本件に関する所得区分は給与所得とされた。
- ④ しかし、③の法令解釈の変更が公表されたのは、2002年6月24日付けの所得税基本通達改正の時であった。
- ⑤ よって、④の通達改正以前においては、納税者が当該所得区分を一時所得だと考えたことは無理からぬ面があり、2002年以前においては、一時所得と誤認して確定申告をした者に対しての加算税賦課は酷である。よって、加算税の賦課は取り消された。ただし、所得区分に関する法令解釈としては給与所得となるのが正当であり、所得税本税部分の追徴課税は維持された。

6 検討

以上の諸点を踏まえ、スコッチライト事件を再考してみたい。

改めてスコッチライト事件に関する論理展開等をやや簡潔に整理すると、次のようである。

- ① 納税者がスコッチライトを輸入するにあたり、神戸税関から30%の税率を適用された。
- ② しかし、他の税関では20%の税率を適用する例が複数あった。
- ③ 判決では、30%の税率が適用されるという法令解釈が正当であるとしたにもかかわらず、他の税関では今まで20%を適用してきたこと、他の輸入者に対して追徴課税をする見込みもないことを踏まえ、当該追徴課税は違法と判示した。
- ④ ③のように考える根拠は、租税公平主義である。

スコッチライト事件判決に異論を持つ人があるわけだが、筆者もそのうちに含まれる。この異論、判決の論旨に対する疑問というのは、法令解釈としては正当な課税（この場合は関税の税率は30%を適用すること）なのに、今まで他で間違った課税（この場合は20%の税率を適用すること）をしてきたのだから、間違ったままにしておくことが正当な処分であるという点にあるのではないだろうか。やや言い換えると、租税公平主義を重視するあまり、租税法律主義つまりは正当な法令解釈を没却させている点に、疑問が持たれているものと考えられる。

この点に関する疑問は、異准教授の論説²³にもあるように、最近においても解消されるには至っていないようである。これは結局、租税法律主義と租税公平主義の相克が起きた場合に、どのように均衡をとるべきかという問題にもつながり、容易に答えを出せるようなものではないのかもしれない。

そこで筆者はやや視点を変えてみようと思うのである。

もしスコッチライト事件が現在において起きたとしたならば、どのような判決や判旨になるであろうかということである。筆者の結論から言うと、「本税部分は正当な法令解釈により追徴課税される。一方、

22 普家弘行「税務通達のあり方」『岡山大学経済学会雑誌第55巻第2号』（2023年）26頁をもとに、加筆修正した。

23 前掲注19）21頁から22頁

加算税賦課については、納税者に不当に酷になる面があるため、免除される」ということになるのではないかと推察するものである。

このように考える思考プロセスは、概ね次のようである。

まず、スコッチライト事件は、関税の加算税制度導入以前のものである。つまり当時は、関税には加算税制度自体がなかったのであり、本税を追徴課税されることはすなわち、追徴課税全体と同義であったのである。

この点に関連し、参考になると考えられるのが、ストック・オプション加算税事件である。この事件の判旨は「正当な法令解釈による所得区分は給与所得であり、本税の追徴課税は正当である。一方、長年の課税実務や通達整備の状況を踏まえると、加算税賦課は納税者にとって酷なものであり、加算税は免除する」ということである。スコッチライト事件に当てはめて考えると、「正当な法令解釈による税率は30%であり、本税の追徴課税は正当である。一方、他税関の課税実務や本省関税局の法令解釈に関する決議の状況を踏まえると、加算税賦課は納税者にとって酷なものであり、加算税は免除する」ということになるのではないだろうか。極めて状況が似かよった事件といえるのではないかと思えるのである。

また、直接的な関係性は薄いかもしれないが、2006年度税制改正で措置された更正の請求に関する国税通則法施行令（第6条第1項第5号）の改正も、この点の補強材料になるのではないか。この改正は要するに、「法令解釈が変更された結果、余分な税負担をしていることになった場合には、本税の減額処理を求めることができる」ようにしたものである。これを反対解釈的に考えてみると、「正当に法令解釈が変更された結果、（不当に）軽減された税負担をしていることになった場合には、本税の追徴課税があり得る」ということになるのではないだろうか。²⁴やはり、正当な法令解釈に従って課税が行われること、つまり租税法律主義を没却してはならないということなのではないか。

ところで、スコッチライト事件よりも古い事案であるパチンコ球遊器事件では、租税法律主義が租税公平主義に優先されているようにも感じるのである。というのも、この事件は「長年にわたり課税されてこなかった実務があることは確かだが、パチンコ球遊器が物品税の課税対象になるという法令解釈は正当である以上、それを適用しないことは考えられない」というものであったわけである。裁判所は決して、租税法律主義を没却させてきたわけではなく、租税公平主義に優先させたこともあったのである。では、スコッチライト事件とパチンコ球遊器事件の違いは何であったのか。筆者はやはり、関税において加算税が当時はなかったことが大きかったのではないかと考えるのである。スコッチライト事件つまり当時の関税の事案において、仮に納税者を救済しようとしたら、加算税制度自体がない以上本税つまり追徴課税そのものを否定する考えを示すしかなかったのではないだろうか。

よって、スコッチライト事件が仮に現在起きたとすれば、おそらく上述のような判決・判旨になるものと、筆者は想像するところである。²⁵

Ⅳ 終わりに

租税法律主義、租税公平主義はともに重要な概念である。むしろ補完関係にあるとも考えられ、決して相克する関係だけにあるのではないと思われる。ただ、ある意味不幸にして相克が発生した場合には、何らかの解決をさせなければならないわけで、場合によってはいずれかが「犠牲」になることもあり得よう。しかし、両者ともに重要なものである以上、どちらかに一方的に偏った判断になることは問題も大きいと

24 実際に追徴課税が行われるかどうかは、慎重であるべきと思われる。

25 所得税等において申告納税制度が採用されたのは1962年であった点には注意を要する。

言わざるを得ない。

そのような中であって、次のように考えることが、極めて有用なのではないか。

- ① 納税者であれ課税庁であれ、とにかく正当な法令解釈に従うべきである。その結果、本税部分に税負担の過不足が生じているのであれば、これは是正されるべきである。これは、租税法律主義の貫徹につながるとともに、公平な負担を求める点で租税公平主義にも資することでもあろう。
- ② 税負担に不足が生じている場合には、当初から適正な納税をした者との均衡を図るためにも、加算税賦課はなされるべきである。しかしながら、不足が生じたことにやむを得ない事情があれば、加算税は免除すればよく²⁶、これによりスコッチライト事件のような租税法律主義と租税公平主義が相克するような事件にも対処できるものと思われる。

このように考えると、加算税制度は租税法律主義と租税公平主義を両立させるツールとしての意味合いもあるように考えられるのである。

参 考 文 献

- 金子宏（2021）『租税法（第24版）』（弘文堂）
 水野忠恒（2023）『大系租税法（第4版）』（中央経済社）
 坂入長太郎（1988）『財政学（第5改訂再版）』（酒井書店）
 中井英雄ほか（2002）『基本財政学（第4版）』（有斐閣）
 神野直彦（2021）『財政学（第3版）』（有斐閣）
 増田英敏（2019）『リーガルマインド租税法（第5版）』（成文堂）
 酒井克彦（2011）『ブラッシュアップ租税法』（財経詳報社）
 巽智彦（2021）「不公平な課税と処分の適否」『租税判例百選（第7版）』（有斐閣）
 大橋洋一（2021）「租税法の解釈と通達」『租税判例百選（第7版）』（有斐閣）
 守屋俊晴（2011）『租税法の基礎』（東洋出版）
 普家弘行（2023）「税務通達のあり方」『岡山大学経済学会雑誌第55巻第2号』
 財務省財務総合政策研究所編（2017）『平成財政史第7巻』（白峰社）

この他、法令についてはe-gov及び国税庁のホームページ、判例については岡山大学図書館のデータベースを利用した。

26 国税通則法、関税法いずれも、正当な理由があれば免除できると規定されている。