

共有物分割登記に係る登録免許税

酒 井 克 彦*

はじめに

- I 事案の概要
 - II 政令への白紙的委任の問題（租税法律主義）
 - III 登録免許税法別表第一第1号（ニ）ロにいう「共有物の分割」
 - IV 法源性のない通達による行政の問題点
 - V 信義則
 - VI 平等原則
- 結びに代えて

はじめに

本稿は、前橋地方裁判所平成28年（行ウ）第6号（第1事件）、同第8号（第2事件）、同第9号（第3事件）、同第10号（第4事件）、同第11号（第5事件）の各登記申請却下処分取消等請求事件の第一審前橋地裁平成30年5月18日判決（判例集未登載。以下「本件地裁判決」という。）及び控訴審東京高裁平成31年1月10日判決（判例集未登載。以下「本件高裁判決」という。）を素材として、共有物分割登記に係る登録免許税の取扱いについて検討を加えるものである。

なお、本稿は同事件に係る判例評釈ではないため、紙幅の都合もあり、判決文の直接の引用は避け、必要に応じてその論旨を紹介するにとどめることとしたい。

* 中央大学法科大学院教授

I 事案の概要

本件は、Xほか16名（原告・控訴人。以下、総称して「Xら」という。）が、前橋地方法務局の登記官に対して、共有物分割を原因として土地持分移転登記申請（以下「本件各登記申請」という。）を行ったところ、登録免許税を不動産の価額の1000分の4相当額しか納付しないことを理由に却下されたことの取消しを求め、かつ、本件各登記申請を受理して登記を実行せよとの義務付けを求めた事案である。

1. 事実関係

Xらは、それぞれ平成2年から同8年までの間に訴外A株式会社から、居宅の敷地とするため、土地区画整理区域内に存する仮換地指定処分のあった仮換地の一部（以下「本件各売買対象地」という。）を購入した。本件各売買対象地は、いずれも購入当時には、既に住宅用地として造成・区画がなされており、もはや従前地の形状は変更されその境界は不明になっていた。

本件各売買対象地の購入当時は、法務局の取扱い上、実際に測量することができない場合は従前地を分筆することができなかつたため、Xらは従前地について分筆した上での単独所有権登記を行うことができなかった。そこで、かかる場合に通常行われていたように、便宜的に、本件各売買対象地の面積が仮換地全体の面積に占める割合で、その従前地について共有持分移転登記を行うとともに、将来において換地処分がなされたときは、同登記が経由された換地について共有物分割を原因として共有持分移転登記を申請することによって、換地の登記簿上の共有状態を解消して真の所有者の単独名義にする合意（以下「本件合意」という。）を行った。

2. 検討項目

本件に関して生じる素朴な疑問は、共有物の分割による移転の登記には、原則として登録免許税法9条《課税標準及び税率》を受けた別表第一の1000分の4の税率が適用されるにもかかわらず、本法の委任を受けた同法施行令9条《共有物の分割による移転登記等の場合の課税標準》にいう要件を充足しなかつた場合には、例外として1000分の20の税率が適用されることになるという理解の仕方についてである。そこには、登録免許税法20条《政令への委任》が課税標準の設定につき本法から委任を受けている

のかという租税法律主義の視座からの根源的な疑問が浮上する。

ここに所在する問題を更に敷衍すると、①登録免許税法 20 条の法的性質をいかに理解すべきかという点、次に、②同条が白紙委任をしているのではないかという点、更に、③租税法律主義にいう課税要件法定主義からすれば、課税要件は本法に規定すべきこととされているところ、政令により軽減税率の適用を狭める要件を加えることが許容されるのかという点がある。これらの点について検討を加える必要があるため、Ⅱにおいて論じることとしたい。

また、登録免許税法別表第一第 1 号（二）ロにいう「共有物の分割」に一括分割が含まれるか否かについて、本件地裁判決は、「一括分割は、民法上の共有分割の方法の一つではあるものの、一括分割の対象となる各不動産の各共有者間において、当該各不動産についての共有持分を交換することにより単独所有を実現するという性質を持ち、この点において、1 個の不動産の現物分割の場合とは異なり、交換的な性質の権利変動を含むものであるというべきである。」とし、上記の「共有物の分割」には含まれないと判断している（本件高裁判決もかかる判断を維持している。）。このような考え方は、最高裁昭和 42 年 8 月 25 日第二小法廷判決（民集 21 巻 7 号 1729 頁。以下「最高裁昭和 42 年判決」という。）や大審院昭和 10 年 9 月 14 日決定（大民集 14 巻 1617 頁。以下「大審院昭和 10 年決定」という。）の趣旨に反するのではないかと疑義が浮上する。そこで、Ⅲにおいて検討を加えることとする。

なお、租税法律主義にいう合法性の原則からすれば、仮に、納税者にとって有利な取扱いであったとしても、通達のみで登録免許税法に示す課税要件を緩和することは許されない。では、後述する通達（平成 12 年 3 月 31 日付け民三発第 828 号民事局長通達）をどのように理解すべきかという点についても問題が浮上する。本件においては、同通達の意味とかかる通達の適用についても検討を加える必要がある。法源性のない通達による行政の問題点について、Ⅳにおいて論じることとしたい。

また、本件は別のルール（昭和 36 年 5 月 12 日付け民三発第 295 号民事局第三課長心得回答）によって、「分筆登記に当たっては原則として分筆元地と隣接地との境界線が明らかでなければならない」という要件が設定され、これによって分筆することができないとされているのであるが、このような分筆登記ができないために共有とせざるを得ない本件のような事情を念頭に置いたとき、行政が自ら設定した要件（法律に規定していない要件）に合致しないものにつき法律よりも重い税負担を課すこととしているともいえるのであって、そこには信義則の問題が所在するため、Ⅴにおいて検討を加えることとする。

加えて、分筆登記ができないために共有とせざるを得ない事情があることが、分割型

換地以外の換地処分について 1000 分の 20 の税率を適用する理由とされているが、このような事情は、何も分割型換地に限らず、一筆型換地や合併型換地の場合にもそのまま当てはまるのである。分割型換地と同じ理由で共有登記をせざるを得なかったのであるから、実態が同じである一筆型換地や合併型換地の場合にも 1000 分の 4 の税率の適用を認めるべきであって、ここには法の適用における平等原則の問題がある。名古屋法務局においては、分筆登記が認められていたために、本件の類似事例につき、1000 分の 4 の税率が適用されていたという。平等原則違反の疑いを免れないため、VIにおいてこの点にも併せ検討を加えたい。

II 政令への白紙的委任の問題（租税法律主義）

1. 租税法律主義

(1) 憲法 84 条

法の支配は、立憲主義の進展とともに、市民階級が立法過程へ参加することによって自らの権利・自由の防衛を図ることを意味する。したがって、権利・自由を制約する法律の内容は国民自身が決定することを建前とする原理であり、この点で、民主主義と結合するものと考えられた。

伊藤正己博士は、租税法律主義（憲 84）が法律又は法律の定める条件によると規定することについて、「およそ国民の権利義務にかかることを定めるには、国会の制定する法律を要するのであり、租税が国民から強制的に財産権を奪うものであって、国の唯一の立法機関である国会（憲 41 条）の承認を得なければならないことは当然のことである。」と論じられ、この意味では、租税法律主義は法治国家の当然の事理であって、改めて憲法の明文を要することではないとされる。また、財政における国会中心主義を謳う憲法 83 条がある以上、そこからの直接の帰結であるとも説明されるのである¹⁾。

憲法において租税に関して最も重要な条項は、租税法律主義を定める 84 条、並びに租税公平主義（租税平等主義）を根拠付ける 14 条の平等原則の規定である。これらの規定は、租税に関する立法の法的基準を示すにとどまらず、制定された租税法の解釈適用においても重要な法的基準を与える。

租税法律主義は、法律によって、租税を課すことを定めることを要請するのであるが、もとより法律をもってどのように定めることも許されるものではなく、憲法の枠を

超えるものであってはならない。特に問題となるのが、平等原則であり、合理的範囲を超えた不公平な課税は違憲となるとされている。この点が論点となった事件として、大嶋訴訟最高裁昭和60年3月27日大法廷判決（民集39巻2号247頁）が挙げられる。

(2) 課税要件法定主義

租税法律主義は、課税要件を法律で定めることを要請する。すなわち、法律に課税要件が示されていないところで、例えば、通達などによって課税されるということを憲法は許容していないのである。そもそも、租税法律主義が租税を賦課徴収するときには法律の授權を要するというのであるから、課税要件が法定されていなければならないというこの考え方は租税法律主義の当然の帰結である。

租税法律主義の下においては、租税の種類や課税の根拠のような基本的事項のみならず、納税義務者、課税物件、課税標準、税率などの課税要件はもとより、賦課、納付、徴税の手続もまた、法律により規定すべきものとされており（最高裁昭和30年3月23日大法廷判決・民集9巻3号336頁、最高裁昭和37年2月21日大法廷判決・刑集16巻2号107頁）、租税の優遇措置を定める場合や、課税要件として手続的な事項を定める場合も、法律により定めることを要するものと解されている。

課税要件などを政令や省令等に委任することは許されると解されるものの、課税要件法定主義の趣旨に鑑みれば、かかる委任は個別的・具体的委任に限られるというべきである。したがって、一般的・白紙的委任は許されるべきではなく、法律の委任に当たっては、委任の目的・内容及び程度が委任する法律自体の中で明確にされていなければならないと解されているのである²⁾。

政令や省令等に対する白紙的委任が許容されていないという点はまさに後述する東京高裁平成7年11月28日判決の説示するとおりである。政令や省令等に対する委任であってもかように租税法律主義の観点から制約が課されているところ、ましていわんや通達については、そもそも白紙的委任どころか、委任さえ許されていないのである。すなわち、通達は、法律の委任を受けたものではないのであるから、通達に課税要件が規定されるということは、その前提からして当然にあり得ないということになる。

(3) 合法性の原則

租税法律主義の要請の下、課税要件法定主義によって法律の根拠なき課税は許されないうが、これに加えて、課税減免等の納税者における租税負担の軽減については、とりわけ合法性の原則が働く。

合法性の原則とは、租税法律主義の内容の一部を構成する原則であり、租税行政庁は、課税要件が充足されていれば課税しなければならないという考え方である。この原則の下では、租税行政庁には、法律の定めのない限り、租税を免除したり、徴収をしない自由な裁量があるわけではないということが確認できる。すなわち、租税行政庁による恣意的な課税や徴収を排除する機能を有する原則であるともいえよう。

合法性の原則からすれば、和解による課税免除や徴収猶予は違法であるということになる。この原則の下、たとえ課税の減免であっても、法律の根拠なくしてはこれを行うことができないのであるから、法律の根拠なく通達のみをもって課税を免除することは当然許されないことになる。以下、この点について考えてみたい。

合法性の原則の考え方に従えば、租税法が一定の場合に青色申告承認の取消しを規定していることにつき、通達により、それを緩和したり、あるいは税務署長の青色申告承認の取消しに関する裁量権を剥奪することも許されるところではないはずである。この点について、大阪高裁昭和38年12月26日判決（行集14巻12号2174頁）が、傍論においてではあるが、次のように論じていることが注目される。

すなわち、「通達なるものは国家行政組織法第一四条第二項にもとづき法人税法運用に関して所轄の諸機関及び職員に対して指針を与えたもので、法に反しない限り右通達に従うべきことが要求されているに過ぎないのであるから、通達によつて法人税法第二五条第八項〔筆者注：青色申告承認取消規定〕で与えられている税務署長の裁量権を剥奪するが如きことは許されない。」とする。

租税法律主義の下、合法性の原則を念頭に置けば、上記説示は当然のことのようにも思える。しかしながら、国税庁が発遣する通達の中には、本来の納税義務や書面提出義務など、法的義務や負担を緩和する機能を有するいわゆる緩和通達と呼ばれるものがあるのも事実である。このような緩和通達においてであっても、合法性の原則の支配が及ぶのは当然である。

2. 登録免許税法と登録免許税法施行令

(1) 登録免許税法施行令9条は登録免許税法9条の「別段の定め」か

登録免許税法施行令9条は、下記のとおりの規定であるが、これが政府の命令であるにもかかわらず、どこにも法律の委任を受けたことを窺わせるような規定の仕方とはなっていない。そうであるにもかかわらず、あたかも、登録免許税法9条に規定する内容を制約するかのような課税要件を示す規定振りとなっている。

すなわち、登録免許税法9条は、「登録免許税の課税標準及び税率は、この法律に別段の定めがある場合を除くほか、登記等の区分に応じ、別表第一の課税標準欄に掲げる金額又は数量及び同表の税率欄に掲げる割合又は金額による。」と規定しており、「別段の定め」を「この法律に」と限定していることからすれば、「別段の定め」が登録免許税法施行令や租税特別措置法などに規定されることはあり得ない。この点は、「別段の定め」を「この法律」内に限定していない所得税法36条《収入金額》、37条《必要経費》、38条《譲渡所得の金額の計算上控除する取得費》、法人税法22条、22条の2などとは規定の仕方が異なっているのである。したがって、当然ではあるが、登録免許税法施行令9条が登録免許税法9条にいう「別段の定め」に当たると解することはできない。

(2) 登録免許税法20条は同法9条の「別段の定め」か

他方で、登録免許税法施行令9条は、登録免許税法20条の委任を受けたものであるとして、その法的根拠を有すると構成することができるのかもしれない。そうであるとすれば、そもそも、同法20条の法的性質を論じる必要があるだろう。そこで、同条が同法9条の「別段の定め」といえるかどうかについて検討を加えてみたい。

そもそも、登録免許税法20条は、「この章に定めるもののほか、登録免許税の課税標準及び税額の計算に関し必要な事項は、政令で定める。」と規定しているが、これが同法9条の「別段の定め」であるとすれば、何もかもが政令に委任されてしまうことになりはしないであろうか。それでは、租税法律主義に反する政令への白紙的委任となってしまうことになり、憲法違反の疑いを免れがたくなりそうである。

この点について議論された例として、法人税法に関するものであるが、参考になりそのような事例がある。例えば、法人税法第2編《内国法人の法人税》第1章《各事業年度の所得に対する法人税》第1節《課税標準及びその計算》第12款《各事業年度の所得の金額の計算の細目》において、同法65条《各事業年度の所得の金額の計算の細目》は、「第2款から前款まで《所得の金額の計算》に定めるもののほか、各事業年度の所得の金額の計算に関し必要な事項は、政令で定める。」と規定する。この規定について、法人税法22条にいう「別段の定め」を意味しているのではないかという疑問が惹起されることがある。

この点に関し、大阪高裁平成21年10月16日判決（訟月57巻2号318頁）は、「租税については、納税義務者、課税標準及び税率等の課税要件並びに賦課徴収の手續は法律によって定めることが必要であると解される。

もっとも、租税法規は、複雑かつ多様な経済事象をその規律の対象とするものであ

り、課税の公平及び徴税の適正等の観点から技術的かつ細目的な定めを設ける必要があるとともに、上記のような経済事象の変動に即応した規律を行う必要があることを考慮すれば、課税要件等に係る技術的細目的事項まですべて法律によって定め、また、経済事象の変動に即応して法律を制定又は改廃することは實際上困難であり、憲法もこのような場合を予定して、憲法 84 条において『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、課税要件等の定めを政令に委任することを許容しているものと解される。

しかし、憲法の採用する租税法律主義の趣旨からすれば、課税要件等の定めを一般的又は包括的に政令に委任することは許されず、課税要件等に係る基本的事項については法律において定めることを要し、政令に委任することが許されるのはその技術的細目的事項に限られると解するのが相当である。

…上記のような観点から法 65 条の政令への委任の趣旨について検討すると、法 21 条は、内国法人の各事業年度の所得に対する法人税の課税標準は各事業年度の所得の金額とする旨を、法 22 条 1 項は、各事業年度の所得の金額は当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した金額とする旨を、同条 2 項は、各事業年度の益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資本等取引を除く取引に係る当該事業年度の収益の額とする旨を、同条 3 項は、各事業年度の損金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、売上原価等（同項 1 号）、販売費等（同項 2 号）、当該事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に係るもの（同項 3 号）とする旨をそれぞれ定め、法人税の課税標準である所得の金額の計算の要素となる益金及び損金の内容及び算入時期についての通則を定めている。そして、法は 23 条ないし 64 条において、上記通則に対する別段の定めとして、法人の特定の収入及び支出に関し、益金の額への算入及び損金の額への算入について、その可否・限度額・時期を定めている。

この点について、被控訴人〔筆者注：納税者〕は、法 65 条の政令へ委任する旨の定めは法 22 条 2, 3 項の各柱書の『別段の定め』に当たると主張するが、被控訴人主張のような解釈によれば、法 65 条の委任によって、法 23 条ないし法 64 条の定め以外にも、政令によって、法 22 条の通則に対する別段の定めをすることができることになるが、それでは、法人税の課税標準である所得の金額を計算するための二大要素である益金と損金について、政令によって通則である法 22 条 2, 3 項に対する別段の定めをすることができることになり、その結果は法人税の税額に直ちに影響するものである上、法 22 条 2, 3 項の各柱書の『別段の定め』については何らの限定がないことをも併せ考慮すれば、このような政令への委任は租税法律主義に反するものといわざるを得ず、被控訴

人の上記主張はにわかに首肯できない。〔下線筆者〕として、「法 65 条には『第 2 款から前款まで（所得の金額の計算）に定めるもののほか』とあるが、同条が通則としての法 22 条 2, 3 項に対する別段の定めを法 23 条ないし 64 条の定め以外にも政令によって定めることができる趣旨であるのなら、第 2 款（22 条）を外して『第 3 款から前款まで（所得の金額の計算）に定めるもののほか』とするべきであるが、そうはなっていないことを考慮すれば、法 65 条の政令へ委任する旨の定めは法 22 条 2, 3 項の各柱書の『別段の定め』には当たらないと解するのが相当である。」と判断したのである。

このように、仮に法人税法 65 条が同法 22 条 2 項ないし 3 項にいう「別段の定め」であるとする、政令によって課税標準である所得金額を計算するルールが決められてしまうことになり、その結果、法人税の税額に直ちに影響することになるから、租税法律主義違反となるというのである。

登録免許税法 9 条にいう「別段の定め」と同法 20 条の関係も、上記法人税法 22 条にいう「別段の定め」と同法 65 条と同様の構造を採っていることが分かる。上記大阪高裁判決のように考えないと、法律事項である登録免許税の税率等を政令に委ねてしまうことになるので、法人税法 65 条の解釈を巡るかかる判決と同様、登録免許税法 20 条を同法 9 条の「別段の定め」と理解することは妥当ではないというべきであろう。

(3) 登録免許税法 20 条は白紙委任規定か

さて、前述の大阪高裁判決では、法人税法 65 条が白紙委任規定ではないかという点も論じられている。この点を判断した同判決の判示部分についてもみておこう。すなわち、同高裁は、「法 65 条の見出しには『（各事業年度の所得の金額の計算の細目）』とあること、同条には『に関し必要な事項は、政令で定める』との文言が使用されているが、この文言は、法の定めについての技術的細目的事項を政令に委任したものであることが明らかな法 23 条 8 項、24 条 3 項、29 条 2 項、31 条 6 項、32 条 8 項等々においても用いられていること」などが説示されているのである。そして、上記に示した「別段の定め」に当たるか否かも併せて、「以上によれば、法 65 条は、法 22 条ないし 64 条の定める内容について、その施行のために必要な技術的細目的事項を定めることを政令に委任する規定と解され、憲法の採用する租税法律主義に反するものとはいえない。」としているのである。

ここでは、①法人税法 65 条の見出しがどうなっているか、②同条が「に関し必要な事項は、政令で定める」とされていることなどから、租税法律主義に反するような白紙的委任ではないとしている。

翻って、登録免許税法 20 条はどうであろうか。まず、②に関しては、同条においても、法人税法 65 条と同じように、「この章に定めるもののほか、登録免許税の課税標準及び税額の計算に関し必要な事項は、政令で定める。」とされており、「必要な事項」のみを委任しているというようにもみえるが、①同条の見出しは、法人税法 65 条が「計算の細目」としているのに対して、登録免許税法 20 条は、「政令への委任」とされており、細目に関する委任であることを窺わせる表現には一切なっていない。というよりもむしろ、何を政令に委任するとしているかが分かるような見出しですらないのである。この点からすれば、登録免許税法 20 条は、法人税法 65 条とは規定振りが異なるというべきであろう。もっとも、見出し自体は条文本文ではないが、さりとて条文見出しも内閣法制局における審議事項であるし、条文の性質を表す重要な解釈素材であることは他の裁判例や租税法の立案担当部局も相当意識しているところである。見出しを条文解釈の根拠とする事例はしばしば散見されるところである³⁾、法改正における見出しの意義は決して小さいものではない（例えば、平成 30 年の法人税法改正において、上記に示した法人税法 22 条の見出し「《各事業年度の所得の金額の計算》」がなくなったことには大きな意義があるのである。）⁴⁾。

ここにいう「この章」とは、登録免許税法第 2 章《課税標準及び税率》であり、同章内に規定されている同法 9 条を除けば全て政令委任されていると解釈することができる規定が同法 20 条であり、これはいわば白紙的委任をするものであるといわざるを得ないのである。

したがって、登録免許税法 20 条は白紙委任規定であるといえ、租税法律主義に反するものであるというべきである。

(4) 税率軽減の要件を加えた政令の法的効力

登録免許税法 20 条については、上記に述べたとおり白紙委任規定であることの問題のほか、そもそも、税率軽減の要件を政令において加えること自体も問題である。すなわち、租税法律主義にいう課税要件法定主義に反するのではないかとの疑義が生じる。

この点の参考となる事例として、登録免許税の軽減税率の適用につき都道府県知事の証明書の添付を要するとして税率軽減の要件を加重した政令の効力について争われた東京高裁平成 7 年 11 月 28 日判決（行集 46 卷 10=11 号 1946 頁）がある。同高裁は、次のように説示し、かかる政令の効力を否定している。

すなわち、同高裁は、「いわゆる租税法律主義を規定したとされる憲法八四条のもとにおいては、租税の種類や課税の根拠のような基本的事項のみでなく、納税義務者、課

税物件、課税標準、税率などの課税要件はもとより、賦課、納付、徴税の手續もまた、法律により規定すべきものとされており（最高裁大法廷昭和三〇年三月二三日判決民集九卷三号三三六頁，最高裁大法廷昭和三七二年二月二一日判決刑集一六卷二号一〇七頁），租税の優遇措置を定める場合や、課税要件として手続的な事項を定める場合も、これを法律により定めることを要するものである。そして、このような憲法の趣旨からすると、法律が租税に関し政令以下の法令に委任することが許されるのは、徴収手續の細目を委任するか、あるいは、個別的・具体的な場合を限定して委任するなど、租税法律主義の本質を損なわないものに限られるものといわねばならない。すなわち、もし仮に手続的な課税要件を定めるのであれば、手続的な事項を課税要件とすること自体は法律で規定し、その上で課税要件となる手續の細目を政令以下に委任すれば足りるのである。第一審被告国は、包括的な委任文言を採用して課税要件の追加自体を政令に委任しないと、変転してやまない経済現象に対処できない弊害が生じるとするが、前記のような規定の方法によったからといって、所論のような弊害が生じるとは考え難い。

そして、租税法律主義のもとで租税法規を解釈する場合には、ある事項を課税要件として追加するのかどうかについて法律に明文の規定がない場合、通常はその事項は課税要件ではないと解釈すべきものである。それにもかかわらず、『政令の定めるところによる』との抽象的な委任文言があることを根拠として、解釈によりある事項を課税要件として追加し、政令以下の法令においてその細目を規定することは、租税関係法規の解釈としては、許されるべきものではない。」とした上で、「憲法の租税法律主義がこのようなものである以上、本件の委任文言は、その抽象的で限定のない文言にかかわらず、これを限定的に解釈すべきものであり、追加的な課税要件として手続的な事項を定めることの委任や、解釈により課税要件を追加しその細目を決定することの委任を含むものと解することはできない。」と述べているのである。

田中二郎博士は、一般的・白紙的委任の認定の困難性を指摘された上で、憲法の根本建前である議会を設けた実質的理由を否定しない点にその限界を求める意見を展開される⁵⁾。また、山内一夫学習院大学名誉教授は、「憲法のとる租税法律主義の下においても、法律が租税法規を命令に委任することが絶対に禁止されているわけではないが、その委任は明確な文言をもってなされるべきものであるから、あいまいな文言を手がかりに委任の趣旨を推測するのは、租税法律関係の精神に背反する。」と論じられる⁶⁾。

これらの見解はいずれも、政令への委任の限界につき、租税法律主義の本質を損なっているかどうかで判断すべきとしているようである。この点、上記東京高裁判決が、憲法の趣旨を前提として、「法律が租税に関し政令以下の法令に委任することが許される

のは、徴収手続の細目を委任するとか、あるいは、個別的・具体的な場合を限定して委任するなど、租税法律関係の本質を損なわないものに限られるものといわねばならない。」と述べている考え方と通底している。

同判決は、このような説示の上で、「解釈によりある事項を課税要件として追加し、政令以下の法令において細目を規定することは、租税法律関係の解釈としては、許されるべきものではない。」として、租税法律主義に反するとの結論を導出していることからすれば、この説示は判断の中心的部分であるといえよう。

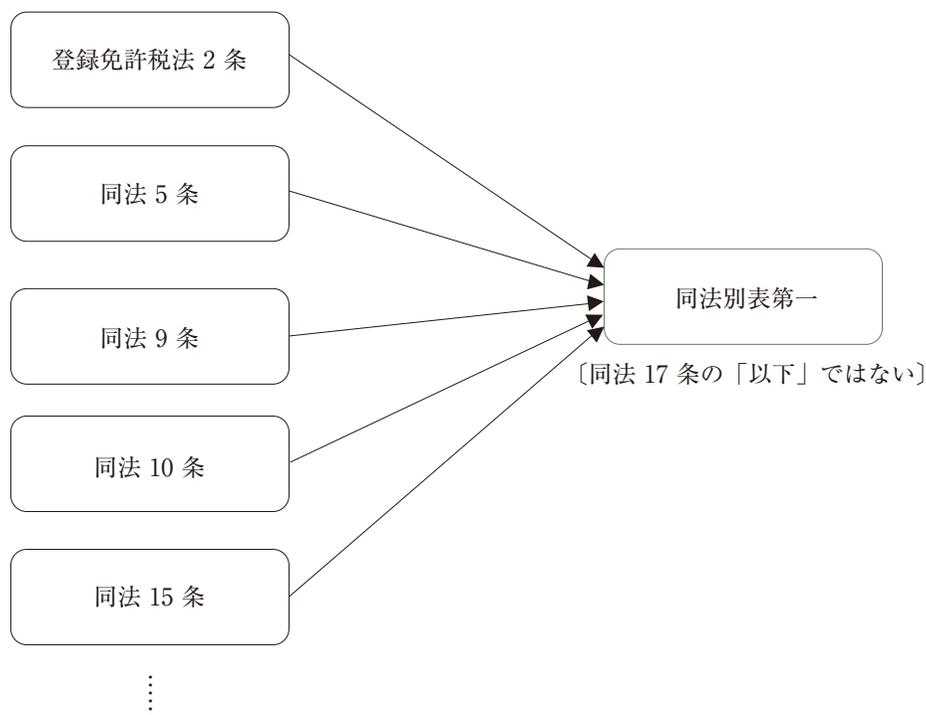
登録免許税法が1000分の4としている税率につき、政令において要件を課して、政令の示す要件を充足しない場合には、かかる税率を1000分の20とするというのは、本法の適用を政令によって制限するものであって、租税法律主義に反するといわざるを得ない。登録免許税法9条若しくは同法20条が、政令で定める一定の要件の下で1000分の4の税率について制約を課するのであれば格別、そのような規定となっていない同法施行令9条は租税法律主義に違背するというべきであろう。

Ⅲ 登録免許税法別表第一第1号(二)ロにいう「共有物の分割」

1. 「共有物」の解釈

登録免許税法別表第一第1号(二)ロでは、「共有物の分割」とされている。そこで、この「共有物の分割」に一括分割が含まれるか否かが問題となる。その際、同規定にいう「共有物の分割」の解釈に当たっては、同法17条《仮登記等のある不動産等の移転登記の場合の税率の特例》の表中にいう「(その共有物について有していた持分に応じた価額に対応する部分に限る。以下同じ。)」が及ぶか否かという問題がある。

すなわち、登録免許税法17条表中には、「共有物」について、「(その共有物について有していた持分に応じた価額に対応する部分に限る。)」との制限が付されているのみならず、同括弧書き内には、「以下同じ。」との表現もされていることからすれば、登録免許税法の最後に付されている別表第一は、同法17条の「以下」にあるから、「以下同じ。」が及ぶということになる。そうであるとすると、登録免許税法別表第一第1号(二)ロにいう「共有物」も同法17条の「(その共有物について有していた持分に応じた価額に対応する部分に限る。)」との限定的な表現ともとれる括弧書きの支配を受けると解釈されるようである。



しかしながら、登録免許税法別表第一は、同法 9 条を受けた規定ではなからうか。

登録免許税法 9 条は、「登録免許税の課税標準及び税率は、この法律に別段の定めがある場合を除くほか、登記等の区分に応じ、別表第一の課税標準欄に掲げる金額又は数量及び同表の税率欄に掲げる割合又は金額による。」としており、同条文中の内容として、「別表第一」の欄に掲げる割合によって税率を規定するという規定なのである。すなわち、「別表第一」は、登録免許税法 9 条の内容を単に立法技術的に外（別表）に出しているだけであって、「別表第一」はあくまでも同条の一部であると理解すべきではなからうか。もっとも、「別表第一」は、同法 9 条のみならず、同法 2 条、5 条、10 条、15 条、17 条、17 条の 3、18 条、19 条、23 条、24 条、34 条、34 条の 2、34 条の 3、34 条の 4、34 条の 5 の内容でもあると解するべきではなからうか（この中に、17 条も含まれている）。単純に、後ろに掲載されているからといって、同法 17 条表中の「以下」が別表にまで及ぶと解することには疑問なしとしない。

このように考えると、登録免許税法 17 条にいう「共有物」が「(その共有物について有していた持分に応じた価額に対応する部分に限る。）」との制限を受けているとしても、同法別表第一第 1 号 (二) ロにいう「共有物の分割による移転の登記」にはかような制限は及ばないということになる。仮に、同法 17 条表中にいう「共有物」にかかる括弧書きを同法別表第一第 1 号 (二) ロにまで適用させようとして、「以下同じ。」なる表現を同

法 17 条表中に設けたとするのであれば格別、そのような趣旨があったという論証は管見するところ見受けられないし、むしろ後述するように、「立法技術」として「以下同じ。」なる表現を入れたと説明されているだけである。したがって、登録免許税法別表第一にまで同法 17 条表中の「以下同じ。」が及ぶと解釈することには違和感を覚えざるを得ない。

2. 共有物の分割の意義

仮に、上記のような解釈によらないとすると（登録免許税法別表第一にいう共有物が「(その共有物について有していた持分に応じた価額に対応する部分に限る。)」という規定が及ぶとすれば）、同法別表第一第 1 号（二）口の「共有物の分割」はいかに解されるべきであろうか。かかる「共有物の分割」については定義がないことからすると、専ら解釈に委ねられていることになる。

この点を解釈するについては、最高裁昭和 42 年判決や大審院昭和 10 年決定が参考となる。

3. 最高裁昭和 42 年判決

本件地裁判決は、複数の共有土地を対象にした一括分割は交換的な権利変動を含むものであり、この点で一筆の土地の現物分割とは異なり、1000 分の 20 の税率の適用は重複課税としないとしているが、このような理解は、最高裁昭和 42 年判決に反するものといえる。なぜなら、同最高裁は、1 個の不動産の現物分割についても、「持分の交換又は売買」の性質を有する旨を判示しているからである。すなわち、同最高裁は、「共有物の分割は、共有者相互間において、共有物の各部につき、その有する持分の交換又は売買が行なわれることであつて（民法二四九条、二六一條参照）、所論のごとく、各共有者がその取得部分について単独所有権を原始的に取得するものではない。したがって、一箇の不動産が数人の共有に属し分割の結果各人がその一部ずつについて単独所有者となる場合には、まず分筆の登記手続をしたうえで、権利の一部移転の登記手続をなすべきである。」として、明確に、共有物の分割が、共有者相互間において、共有物の各部につき、その有する持分の交換又は売買が行われることと論じているのである。

このように考えると、本件地裁判決は、共有土地を対象にした一括分割が交換的な権利変動を含むものであるから、「共有物の分割」には当たらないとしているが、これは

最高裁昭和 42 年判決の考え方に反しているというべきであろう。

この点につき、本件高裁判決は、最高裁昭和 42 年判決が「裁判上の和解を登記原因とした上で単独でした所有権取得登記申請を不適法としたもの」であって、本件とは事案を異にするとしているが、最高裁昭和 42 年判決の述べる「共有物の分割は、共有者相互間において、共有物の各部につき、その有する持分の交換又は売買が行なわれること」との説示は、民法 249 条《共有物の使用》や同法 261 条《分割における共有者の担保責任》から導出した法解釈の部分であって、判例性を有する部分であるというべきであろう。したがって、この引用部分は事案ごとに異なる解釈が展開されるような性質のものではなく、レイシオ・デシデンダイであると理解すべきであるから、事案の性質を異にするという点のみをもって、同引用部分の判例性を否定することはできないはずである。引用部分の意味するところは、あくまでも、一筆の現物分割について交換的な権利変動があるということを論じているのであるから、事案によってかかる解釈が変わるという性質のものであるはずはないのである。

最高裁昭和 42 年判決の上記引用部分は判例性を有するものであって、このように解釈することが正解なのである。そうであるとすると、本件高裁判決が、本件のような一括分割には交換的な権利変動があるが、そのことは、交換的な権利変動が認められない一筆の現物分割とは異なるものと捉えるべきとの理解自体が誤っていることになるのである。すると、1000 分の 20 という高率の税を課しても重複課税にはならないとする本件各判決の判断は、複数の共有土地を対象とした一括分割と一筆の現物分割の相違点を交換的な権利変動の有無で捉えて、両者に差異があることを論拠とするものであるが、かかる考え方はその前提を誤っており、これにより重複課税性を否定することはできないといわざるを得ない。

4. 大審院昭和 10 年決定

(1) 大審院昭和 10 年決定の説示

登録免許税法が「共有物の分割」について低い税率を課すこととしている趣旨につき、大審院昭和 10 年決定は、そもそも、近代法の所有形態としては単独所有が原則であるところ、例外的な共有状態の解消を容易にするために、売買などのそれ以外の方法を原因とする場合に比べて低率にしたところがあると説示する。そうであるとすれば、例外的な共有状態の解消をするために行われた一括分割や代償分割も登録免許税法上の「共有物の分割」から排除されないと解されるべきである。

文理解釈を重視するがあまり、法目的に反する解釈を選択することは正しい解釈手法とはいえまい。租税法律関係において、文理解釈が第一義とされるのは、租税法が侵害規範ともいわれるからであり、財産権の保障を原則とした場合に、その侵害という例外的取扱いである租税は謙抑的に課税されるべきとの考え方が背景にある。そのような意味では、文理解釈が重視されるべきであることを否定するものではないものの、そうであったとしても、この理は、文理解釈から導出される結論が法の目的と反することになるところまで許容される趣旨のものではないはずである。大審院昭和10年決定に鑑みれば、たとえ登録免許税法17条において「所有権の共有物（その共有物について有していた持分に応じた価額に対応する部分に限る。以下同じ。）」と規定されているからといても、これは、低率の租税負担を特別に限定する趣旨のものとして解するのは相当ではなく、あくまでも、「例外的な共有状態の解消を容易にするため」の共有物の分割の規定であるから、かかる趣旨を軽視した解釈を展開することは問題ではなかろうか。同法の趣旨からみて低税率が適用されると思われる領域は、「例外的な共有状態の解消を容易にするため」の分割であることを忘れてはならないのであって、文理解釈のみを優先させて法の趣旨に逸脱した結論となることは避けなければならないというべきである。したがって、ここでは、法の趣旨（例外的な共有状態の解消を容易にするための分割に対する低税率が図られたとする趣旨）の許容する範囲内での目的論的解釈（拡張解釈）が展開されるべきである。

同規定の括弧書きをもって、登録免許税法の趣旨に変更があったとする積極的な理由は見当たらないのである。

もっとも、この点について、本件高裁判決は、「大審院昭和10年決定は、……平成12年の租税特別措置法84条の4の新設、同条を削除した平成15年の登録免許税法の改正により、明文で共有物の分割の場合として軽減された税率が適用される場合を『その共有物について有していた持分に応じた価値に対する部分』に限定されたのであるから、本件とは前提とする法令の内容を異にするものである。」と述べている。ここでは、①平成12年の租税特別措置法84条の4（当時）の新設と、②平成15年の登録免許税法改正を根拠に、所有権の共有物が「その共有物について有していた持分に応じた価値に対する部分」に「限定された」と解している。

この点については検討を要するが、結論を先に述べれば、この説示は沿革を正確に理解したものではないといわざるを得ない。すなわち、上記①の平成12年改正及び②の平成15年改正のいずれも改正内容を正解しているとは思えないからである。それぞれの税制改正について確認することとしよう。

(2) 平成 12 年の租税特別措置法 84 条の 4 の創設経緯

まず、①の平成 12 年の租税特別措置法 84 条の 4 の創設であるが、同条創設の趣旨は国会答弁が参考となる。当時の尾原榮夫政府参考人（大蔵省主税局長）は、「今回、租税特別措置法八十四条の四というものの新設をお願いしていることはそのとおりでございます。

それで、今、先生からお話がありましたように、昨年十二月でございますか、会計検査院の平成十年度検査報告の特記事項といたしまして御指摘をいただいております。現在、共有物の分割の税率は千分の六になっているわけでございます。売買等は千分の五十でございます。

そこで、実際は売買取引であるにもかかわらず、登記上、最初はごくわずかの持ち分について売買による移転登記を行いまして、その残りの持ち分については共有物分割による移転登記を行うという手法により登録免許税の負担の一部を免れている実態が散見されるということで、先ほどの件数、お話がございましたが、そのとおりの御指摘をいただいております。

それで、会計検査院は、『適正公平な課税の実現が図られるよう、登録免許税の税額の認定及び納付の確認を行う法務省、租税に関する制度の調査、企画及び立案を所掌する大蔵省等において検討、協議を行い、本件事態の是正に向けた適切な措置が執られることが望まれる。』、私どももこのような実態を御指摘いただいたわけございまして、まさに脱法的行為と認識しております。

今回、改正を行いませんと、このような方法があるのだなということが広く認知されるものでございますから、今回、一番早い時期にその是正を図るための租税特別措置法改正をお願いしているところでございます。〔下線筆者〕と述べている⁷⁾。これが、租税特別措置法 84 条の 4 の趣旨であることは明らかである。

租税法律主義が憲法上要請される理由は、国民の代表者による議会での決定を経た課税ルールは、国民が自己同意をしたと整理することができるところにある。かかる自己同意によってのみ納税義務が観念されるという考え方の下、租税法律主義は、議会尊重主義の表れでもあるのである。しかれば、議会における立案担当者による法の趣旨の説明を受けたのちに、国民の代表者がそれを議決の形を経由して、国民の自己同意を取り付けたのであるから、当然に、国民は議会において提示された法の趣旨に同意をしたのであって、かかる趣旨に反するところに課税の根拠を見出すことはできないのである。したがって、租税特別措置法 84 条の 4 の解釈においては、あくまでも、「実際は売買取

引であるにもかかわらず、登記上、最初はごくわずかの持ち分について売買による移転登記を行いまして、その残りの持ち分については共有物分割による移転登記を行うという手法により登録免許税の負担の一部を免れている実態が散見され〔た〕」ので、それを是正するために設けられた規定であるという点が重要なのである。

その当時の立法事実として、これも上記主税局長の発言にあるとおり、会計検査院から指摘された一種の脱法行為が存在し、これを防止するところに同条の趣旨があったのである。具体的にいえば、平成11年10月5日付け読売新聞朝刊「オウム進出社長宅『登記に虚偽の疑い』藤岡市弁護士・所有者を刑事告発へ」との記事が報じるところによれば、持分の1000分の1が売買で男性に所有権が移り、共有物分割の形となり、残り1000分の999は元社長からの持分移転で0に所有権が移転したというものであり、共有物分割が悪用されたというのである。また、もう一つの立法事実として、平成11年11月に示された会計検査院の報告（平成10年度決算検査報告）によると、「32登記所において検査したところ、当初に不動産のわずかな持分を売買等で移転して共有状態とした後、残りの持分を共有物の分割として移転するという、通常の所有権移転の登記とは認めがたい方法を取っている事例が655件見受けられた。これらは登録免許税の軽減を目的としたとみなさざるを得ないものであり、税負担の公平を欠くと認められた。したがって、登録免許税の税額の認定及び納付の確認を行う法務省、租税に関する制度の調査、企画及び立案を所掌する大蔵省等において検討、協議を行い、本件事案の是正に向けた適切な措置が執られることが望まれる」とされていた。

これらの立法事実から、前述した尾原主税局長の同法案の趣旨の説明は裏付けられるところであり、かかる趣旨は疑いなく、脱法行為の「是正を図るための租税特別措置法改正」であることが明確になるのである。したがって、同規定は、実態が売買であるものに対する適正化措置であるから、「その共有物について有していた持分に応じた価値に対する部分」に限定して適用されるような条文でないことは明らかである（もっとも、この当時の租税特別措置法84条の4にはかような規定は存在していない）。

(3) 平成15年改正による登録免許税法17条及び同法施行令9条

平成15年度の税制改正において、租税特別措置法84条の4が、登録免許税法17条の表中の括弧書きと、同法施行令9条に分けて規定されることになった。

同改正は、租税特別措置法84条の4第2項における場合の税率を1000分の6から1000分の4と引き下げた上で、同条と同趣旨の規定を登録免許税法及び政令である施行令に組み込むものであった。その際、①登録免許税法17条1項において表を新設し、

「所有権の共有物」の後ろに、括弧書きで「(その共有物について有していた持分に応じた価額に対応する部分に限る。)」とし、その後「以下同じ。」とすることで、同法別表第一第1号(二)口の「共有物の分割」についても、上記括弧書きの規定を適用させ、課税標準欄における「不動産の価額」の意義をより明確に、「その共有物について有していた持分に応じた価額に対応する部分に限る」ことを明らかにするとともに、②上記の「その共有物について有していた持分に応じた価額に対する部分」については、同法施行令5条の3(現行令9条)において、租税特別措置法84条の4第2項と同趣旨の規定を置いた上で、③従来の租税特別措置法84条の4については、併せて削除するとの立法技術が用いられたのである。

法務省はこれを「立法技術」と説明しているのであるから、基本的にここで、「共有物の分割」の趣旨や目的に変容があったとみることは妥当ではなかろう。換言すれば、登録免許税法17条括弧書きないし同法施行令9条(当時は同法施行令5条の3)は、脱法行為を防止することという租税特別措置法84条の4の趣旨を受け継ぐ規定であることには何ら変わりがないのである。

(4) 小 括

そうであるとすれば、本件高裁判決が、大審院昭和10年決定について「前提とする法令の内容を異にする」と説示する点には問題があるといわざるを得ないのである。租税特別措置法84条の4が制定された経緯、それが改正された経緯をみれば判然とするおと、一貫して、登録免許税法の解釈においては、例外的な共有状態の解消を容易にするために、売買などのそれ以外の方法を原因とする場合に比べて低税率にしたところにあるとの大審院昭和10年決定の考え方は生きていとみるべきなのである。

IV 法源性のない通達による行政の問題点

1. 法律による行政の原理

行政法において最も重要な基本原則が「法律による行政の原理」である。この原理は、行政活動が「法律に基づき」、「法律に則して」行われなくてはならないことをいう。これを「法治主義」と言い換えることもできるが、権力は法律に基づいて行使されなければならないという命題である。このことから、国民の代表者が決めた法律に基づく行政

がなされなければならないという意味で使われることがあるとおり、法を至上のものとして位置付ける考え方に接近していく。このような理解が時には悪法も法であるとの認識の下で、無批判・無限定に法の適用が行われるという問題を招来することがある。これに対し、「法の支配の原理」は、このような形式的な法の適用に対して、法の趣旨に基づく法の適用を念頭に置く命題であるともいえる。法の支配の原理の下では、法が正義を伴って、多くの人に受け入れられるものであって初めて（正統性をもって初めて）適用されるとするのである。

「法律による行政の原理」は、行政権が国民の自由や財産を侵害することを防止するという近代自由主義の思想から生まれ、国家は無制限な権力を有するものではなく、法律によらずしては国民の自由や財産を侵すことはできないとするものである。この点は、憲法 84 条の要請する租税法律主義に大きな関わりを持つ。この考え方は、権力分立主義と民主主義の結合によって成立したといわれている。

2. 適正手続の原則

行政活動は、内容的な適正性だけでなく、その手続面においても、適正なプロセスを経たものでなければならないという原則を「適正手続（デュープロセス）の原則」という。この根拠は憲法 31 条に求められるところ、従前、同条は刑事手続を中心に考えられてきたため、行政手続にこの条文の適用は及ばないとする見解も有力であった。

ところが、新東京国際空港の規制区域内に所在する通称「横堀要塞」につき成田新法 3 条 1 項 1 号又は 2 号の用に供することを禁止した運輸大臣の処分が違憲無効とはいえないとされた、いわゆる成田新法事件最高裁平成 4 年 7 月 1 日大法廷判決（民集 46 卷 5 号 437 頁）は、憲法 31 条の規定は必ずしも刑事手続にのみ適用されるものではないと判示したのである。

すなわち、同最高裁は、「憲法 31 条の定める法定手続の保障は、直接には刑事手続に関するものであるが、行政手続については、それが刑事手続ではないとの理由のみで、そのすべてが当然に同条による保障の枠外にあると判断することは相当ではない。しかしながら、同条による保障が及ぶと解すべき場合であっても、一般に行政手続は、刑事手続とその性質においておのずから差異があり、また、行政目的に応じて多種多様であるから、行政処分の相手方に事前の告知、弁解、防御の機会を与えるかどうかは、行政処分により制限を受ける権利利益の内容、性質、制限の程度、行政処分により達成しようとする公益の内容、程度、緊急性等を総合較量して決定されるべきものであって、常

に必ずそのような機会を与えることを必要とするものではないと解するのが相当である。」とする。

行政手続が適正であるべきことの要請は、既に行政手続法1条《目的等》において明文化されている。すなわち、同条は、「この法律は、処分、行政指導及び届出に関する手続並びに命令等を定める手続に関し、共通する事項を定めることによって、行政運営における公正の確保と透明性（行政上の意思決定について、その内容及び過程が国民にとって明らかであることをいう。……）の向上を図り、もって国民の権利利益の保護に資することを目的とする。」とする。

通達において示されている手続が効力要件であるとするれば、これは適正手続の原則に違背するものであり、課税要件法定主義に抵触するものといわざるを得ない。この点、武田昌輔博士が、「通達に効力要件としての手続規定を置くこと自体が問題である」とされるとおりである⁸⁾。

3. 国家行政組織法上の通達

国家行政組織法14条2項は、各庁の長官等は、その機関の所掌事務について、命令又は示達をするため、所管の諸機関及び職員に対し、通達を発することができ旨規定している。この規定により、国税庁長官は、その所掌事務について、命令等をするため、各国税局長（沖縄にあっては沖縄国税事務所長）や国税不服審判所長、税務大学校長等に対して、通達を発遣することができる。

具体的には、国税庁長官は、租税法の解釈や取扱いの統一性を図ることを目的として、国税局長等に対し法令解釈通達等を発遣している。このような上級行政庁の解釈基準定立権は、行政組織法論上、上級行政機関の有する指揮命令権ないし指揮監督権に当然含まれるものと解されている⁹⁾。

なお、通達は、指揮監督権のうち指揮権の行使に基づき発する命令である¹⁰⁾。通達は上級行政庁から下級行政庁に対して発遣されるものであるから、行政機関相互の関係として、たとえ下級行政庁が通達の取扱いに不服があったとしても、機関として訴訟することは認められない。他方、当該行政機関の構成員たる公務員に対しては職務命令としての性格を有する。

通達は、行政庁内における上意下達のコマンドないし指令であるが¹¹⁾、当然ながら、国家公務員や地方公務員は、職務遂行に当たって、かかる命令ないし指令に違反することは許されない。国家公務員法98条《法令及び上司の命令に従う義務並びに争訟行為等の

禁止》は、「職員は、その職務を遂行するについて、法令に従い、且つ、上司の職務上の命令に忠実に従わなければならない。」と規定し、地方公務員法 32 条《法令等及び上司の職務上の命令に従う義務》は、「職員は、その職務を遂行するに当って、法令、条例、地方公共団体の規則及び地方公共団体の機関の定める規程に従い、且つ、上司の職務上の命令に忠実に従わなければならない。」と規定する。

また、国家公務員法や地方公務員法は、このような命令に違反した場合について懲戒処分を用意している。すなわち、国家公務員法 82 条《懲戒の場合》は、「職員が、次の各号のいずれかに該当する場合には、これに対し懲戒処分として、免職、停職、減給又は戒告の処分をすることができる。」として、①この法律若しくは国家公務員倫理法又はこれらの法律に基づく命令に違反した場合、②職務上の義務に違反し又は職務を怠った場合を規定する。同様に、地方公務員法 29 条《懲戒》は、「職員が次の各号の一に該当する場合には、これに対し懲戒処分として戒告、減給、停職又は免職の処分をすることができる。」として、①この法律若しくは 57 条に規定する特例を定めた法律又はこれに基づく条例、地方公共団体の規則若しくは地方公共団体の機関の定める規程に違反した場合、②職務上の義務に違反し又は職務を怠った場合としている。

これらの規定から、「税務通達によって租税法解釈等について指示を受ける税務職員に対しては、税務通達の厳しい遵守義務が課せられている」と解されている¹²⁾。

ところで、通達は、あくまでも、上級行政庁が下級行政庁に宛てて発遣するものである。当然のことながら、国民を名宛人としているわけではない。このような通達の名宛人が誰であるのかという点は非常に重要である。

4. 通達の名宛人

登記事務は、登記官がこれを取り扱う。ここに登記官とは、登記所に勤務する法務事務官で法務局長・地方法務局長が指定するものをいう（不登9）。登記官は、独任制の官庁であると考えられている。不動産登記法 156 条《審査請求》は、「登記官の処分不服がある者又は登記官の不作为に係る処分を申請した者は、当該登記官を監督する法務局又は地方法務局長に審査請求をすることができる。」と規定するが、これは登記官が独任制の官庁であることを示唆している¹³⁾。不動産登記を含む登記の事務は、法務省が所掌するものであって（法務省設置法 4 二十一）、一般的には、法務大臣の指揮監督の下に置かれる事務である。不動産登記法 9 条《登記官》は、そのようなものとしての不動産登記事務を実地に掌る者が登記官であることを明らかにしている。かような関係に

あることからすれば、登記官は、不動産登記事務に関して法務大臣の指揮監督に服することになるわけである。

かくして、法務省が発遣する通達の名宛人は登記官であるといえよう。そのことは、そこに示されている通達上の取扱いが名宛人以外の者、例えば、登記申請者（納税者）に命令を出す性質のものでなければ、登記申請者（納税者）を拘束するものでもないことを意味している。あくまでも、登記申請者（納税者）に対して、通達は拘束力を有しないのである。したがって、当然ながら、登記申請者（納税者）に対する法的拘束力を有するものは、法律以外の何ものでもないはずである。

5. 平成 12 年 3 月 31 日付け民三発第 828 号民事局長通達

法務省の通達（平成 12 年 3 月 31 日付け民三第 828 号民事局長通達）では、土地区画整理において、従前の一個の土地に対して数個の換地を定めるいわゆる分割型換地がなされた場合において、換地後の土地の全部又は一部について、共有物分割を原因とする所有権の持分の移転登記が申請されたときは、当該換地を租税特別措置法 84 条の 4 第 2 項（現行登録免許税法施行令 9 条 1 項）の分筆登記とみなして差し支えないとされている。

以下が同通達の内容である。

「租税特別措置法第 84 条の 4 の施行に伴う不動産登記事務の取扱いについて（通達）」

租税特別措置法の一部を改正する法律（平成 12 年法律第 13 号）が本年 4 月 1 日から施行され、租税特別措置法（以下「法」という。）第 84 条の 4 の規定が新設されることとなったので、これに伴う不動産登記事務の取扱いについて、下記の点に留意するよう、貴管下登記官に周知方取り計らい願います。

記

1 省略

2 不動産区画整理等における換地後にされる共有物分割の登記の取扱いについて

土地区画整理において、従前の一個の土地に対して数個の換地を定めるいわゆる分割型換地がされた場合において、換地後の土地の全部又は一部について、共有物分割を原因とする所有権の持分移転の登記が申請されたときは、当該換地を法第 84 条の 4 第 2 項の分筆登記とみなして差し支えない。

租税法律主義の下、通達に課税要件を規定することができないのは当然である。したがって、登録免許税法の解釈適用に係る通達はいくまでも同法から解釈上導出できる限りにおいて妥当性を有するものである。

実態に応じた処理が通達上認められるということは、本法の解釈自体、実態に即応した処理を本法が許容していることを行政の公権解釈として導出し得るとしているのであって、通達により課税要件を措定することは租税法律主義の見地から許されていないことに鑑みれば、同様の実態により「二重課税」があることで重複課税を避ける趣旨からみても、同様に解釈されなければならないであろう。

このような意味で同通達は、あくまでも実質的二重課税を排除するために、登録免許税法2条《課税の範囲》が、「登録免許税は、別表第一に掲げる登記、登録、特許、免許、許可、認可、認定、指定及び技能証明（以下『登記等』という。）について課する。」とし、同法施行令9条が「当該登記（以下この項において『対象登記』という。）の直前に分筆による登記事項の変更の登記（以下この項において『分筆登記』という。）がされている場合」にしているところを、緩和しているのである。

しかしながら、通達によって課税要件を緩和することは本来できないのであるから、その本質は、法律の適用においてそのように適用するとしているだけであって、何ら課税要件を付加するものではないといわないと租税法律主義に反することになるのである。すなわち、同通達は、担税力に応じた課税を実現とする租税法の根本原理に立ち返り、そこから導出される実質的二重課税を排除するという法原則を受けて、かかる要請に従って法解釈を示したものであるとみることも不可能ではない。そのように考え、同通達を登録免許税法から解釈できるものとして合理性が認められるとすれば、この通達に従った行政は租税法律主義に反するものではないとの理論構成を構築することができる。

通達には課税要件を規定することはできないのであるから、かような実態（分筆登記ができないために共有とせざるを得ない事情）を念頭に置いて、あくまでも分割型換地はその代表的な例であると理解すべきである。すなわち、通達によって「分割型換地のみ」を対象とすると取り扱われているものと解すると、それは課税要件を通達で規定したこととなり租税法律主義に反することになるため、あくまでも通達は例示をしたにすぎないと解するべきなのである。

例えば、法人税基本通達の前文に、次のようなくだりがある。これは通達というものの本質をよく表した表現であり、租税法律関係における通達適用論を論じる際、しばしば引用される極めて有名な通達の一部である。

直審（法）25（例規）

昭和44年5月1日

国税局長 殿

国税庁長官

法人税基本通達の制定について

法人税基本通達を別冊のとおり定めるとともに、法人税に関する既往の取扱通達を別表のとおり改正又は廃止したから、これによられたい。

この法人税基本通達の制定に当たっては、従来の法人税に関する通達について全面的に検討を行ない、これを整備統合する一方、その内容面においては、通達の個々の規定が適正な企業会計慣行を尊重しつつ個別的事情に即した弾力的な課税処理を行なうための基準となるよう配意した。

すなわち、第一に、従来の法人税通達の規定のうち法令の解釈上必要性が少ないと認められる留意的規定を積極的に削除し、また、適正な企業会計慣行が成熟していると認められる事項については、企業経理にゆだねることとして規定化を差し控えることとした。

第二に、規定の内容についても、個々の事案に妥当する弾力的運用を期するため、一義的な規定の仕方ができないようなケースについては、「～のような」、「たとえば」等の表現によって具体的な事項や事例を例示するにとどめ、また、「相当部分」、「おおむね……%」等の表現を用い機械的平板的な処理にならないよう配意した。

したがって、この通達の具体的な運用に当たっては、法令の規定の趣旨、制度の背景のみならず条理、社会通念をも勘案しつつ、個々の具体的事案に妥当する処理を図るように努められたい。いやしくも、通達の規定中の部分的字句について形式的解釈に固執し、全体の趣旨から逸脱した運用を行ったり、通達中に例示がないとか通達に規定されていないとかの理由だけで法令の規定の趣旨や社会通念等に即しない解釈におちいつりすることのないように留意されたい。〔下線筆者〕

これは、法人税法の解釈通達の前文ではあるが、これも通達の一部を構成しているのであるから、当然に、かかる指示に下級行政庁職員は拘束されることになるのである。ここでは、「通達に規定されていないとかの理由だけで」硬直的な行政を行うことを厳に慎むよう命令しているのである。まさに、通達とはかようなものである。国税である登録免許税と同じ租税法律主義の要請の下における通達の執行の在り方を示すものであることを想起すべきである。

したがって、分筆登記ができないために共有とせざるを得ない事情があることが、分割型換地以外の換地処分について1000分の20の税率を適用する理由とされていることになるのであれば、このような状況は、何も分割型換地に限らず、一筆型換地や合併型換地の場合にもそのまま当てはまるのであろう。すなわち、分割型換地と同じ理由で共有登記をせざるを得なかったような一筆型換地や合併型換地の場合にも1000分の4の税率の適用を認めるべきである。法律でもない通達をあたかも法律であるかのように厳格に解釈して、通達に例示がないというだけで、同様の事情にある一筆型換地や合併型換地への適用を排除することは法解釈として正解していないといわざるを得ない。

V 信義則

1. 課税部審理室情報

平成24年2月28日付け法務省民商第487号の国税庁課税部審理室長宛て法務省民事局商事課長の照会「二重地番の解消を目的とした地番の変更に伴う商業・法人登記における登記事項の変更の登記に係る登録免許税について（照会）」を確認したい。

これは、二重地番を解消するために、不動産登記において登記官が職権によって当該地番の変更の登記を行うこととしているところ、この二重地番の解消を目的とした不動産登記における地番の変更に伴い、商業・法人登記簿の登記事項に変更が生じた場合には、関係法令の定めに従って、商業・法人登記における登記事項の変更の登記の申請をしなければならないとした上で、「このような二重地番の解消を目的とした地番の変更に伴う商業・法人登記における登記事項の変更の登記についても、上記の行政区画等の変更による地番の変更に伴う登記事項の変更の登記の場合と同様に、登録免許税法第5条第5号の規定に準じて、登録免許税を課さないこととして取り扱って差し支えないか」という照会である。これに対し、国税庁審理室は、かかる照会に係る事実関係を前提とする限り、貴見のとおりで差し支えない旨回答している。

この照会は、そもそも、登録免許税の免除を規定する登録免許税法5条5号は、「行政区画等が変更されたことに伴い登記官が職権によって地番の変更を行ったという事情、すなわち登記名義人（所有者）の関知しない公的な事情に基因して行われることから、このような事情を背景として登記事項の変更の登記を行う必要が生じた場合にまで登録免許税を課することは適当ではないということを考慮して設けられたもの」と解される

ところ、「照会の場合における二重地番の解消を目的とした地番の変更に伴う商業・法人登記における登記事項の変更の登記についても、不動産登記において二重地番の解消を目的として登記官が職権で地番の変更の登記を行ったという事情、すなわち、登記名義人（所有者）の関知しない公的な事情に基因して行われるものであることからすれば、上記の行政区画等の変更による地番の変更に伴う登記事項の変更の登記の場合と同様の考慮をすることが相当である」と考えられることを理由にしてされたものである。

2. 趣旨解釈の展開

本件では、「昭和 36 年 5 月 12 日付け民三発第 295 号民事局第三課長心得回答」によって、「分筆登記に当たっては原則として分筆元地と隣接地との境界線が明らかでなければならぬ」という要件が設定され、これによって分筆することができないとされているのであって、この点は行政が自ら作り出した要件を設定して、かような要件に合致しないものに法律よりも重い税負担を課しているともいえるのではなかろうか。そもそも、かかる回答は、法律でもなければ、通達でさえもない。

そのような回答に法的効力は一切なく、単なる行政内部の事務運営に係る指針にすぎないのである。そうであるとすれば、裁量的取扱いの内部基準をもって分筆登記をすることができないとしているだけであって、すなわち、分筆登記を事実上不可能にした取扱いを採っているのは、そもそも行政上の都合であるということができよう。

ここに、上記の国税庁審理室の回答と同質の考え方を見出すことができるのである。

そもそも、Xらが本件土地を購入した当時、いずれも既に住宅地として造成・区画がされていたのである。しかし、従前地の実測という事実上不可能なことを求める法務局の上記取扱いにより分筆登記ができなかったため、Xらは単独所有権の登記をすることができなかったのである。それは行政による取扱いが原因でやむを得ず行った共有登記であるといえる。信義則上、この点が考慮されるべきであると考えらる。

3. 参考事例

(1) 中国残留孤児兵庫訴訟

残留孤児を外国人として扱い、留守家族による身元保証書の提出がされない限り入国を認めないとする等、中国残留孤児の帰国を制限する政府関係者の措置は違法であり、政府の帰国孤児に対する自立支援義務に懈怠があったとされた事例として、中国残留孤

兎兵庫訴訟神戸地裁平成18年12月1日判決(判時1968号18頁)がある。同地裁は、「被告は、本件帰国制限に基づく国家賠償債権につき消滅時効を援用するが、政府は、本件自立支援義務を怠り、日本語も日本社会の生活習慣も理解しない原告らに対し日本語習得のための十分な支援策さえ講じることがなかったのであり、原告らにとって、帰国後三年以内に本件帰国制限に基づく国家賠償責任を追及することなど事実上不可能であったといわざるを得ない。

そして、政府自身が、帰国した原告らに対して負う本件自立支援義務を履行せず、原告らの生活基盤を不安定なものとし、訴訟の提起を困難にしておきながら、被告が、本件帰国制限に基づく国家賠償債権につき、原告らに対し、帰国後三年以内の訴え提起を要求することは、著しく信義に反するといわなければならない。

したがって、本件における被告の消滅時効の援用は、法の一般原則を定めた民法一条二項に照らし、許されない。〔下線筆者〕とする。

(2) 在ブラジル被爆者健康管理手当等請求訴訟

広島で被爆した後ブラジルに移住した被上告人らが、その後来日して、原爆医療法又は被爆者援護法における「被爆者」と認定され、健康管理手当の支給を受けるようになったところ、その後ブラジルに帰国したことを理由として健康管理手当の支給を打ち切られたため、未支給分の健康管理手当の支払を求めた事案として、最高裁平成19年2月6日第三小法廷判決(裁時1429号3頁)がある。支給打切措置を示した厚生省通達は、別件訴訟においてその違法性が示されたため、後に廃止された。この事件の被上告人らも、健康管理手当を受給したが、平成15年の出訴の時点で支給日から5年を経過していた分については、地方自治法236条《金銭債権の消滅時効》所定の時効により受給権が消滅したとして支給されなかったのである。この事件において最高裁は、上告人(広島県知事)が消滅時効を主張して未支給の本件健康管理手当の支給義務を免れようとするのは、違法な通達を定めて受給権者の権利行使を困難にしていた国から事務の委任を受け、又は事務を受託し、自らも上記通達に従い違法な事務処理をしていた普通地方公共団体ないしその機関自身が、受給権者によるその権利の不行使を理由として支払義務を免れようとするに等しく、消滅時効を主張して支給義務を免れることは信義に反し許されないと断じている。

すなわち、同最高裁は、「被爆者援護法等に基づく健康管理手当は、原子爆弾の投下の結果として生じた放射能に起因する健康被害が他の戦争被害とは異なる特殊の被害であることにかんがみ、原子爆弾の放射能の影響による造血機能障害等の障害に苦しみ続

け、不安の中で生活している被爆者に対し、毎月定額の手当を支給することにより、その健康及び福祉に寄与することを目的とするものである（原爆特別措置法5条、被爆者援護法前文、27条参照）。前記事実関係等によれば、被上告人らは、その申請により本件健康管理手当の受給権を具体的な権利として取得したところ、上告人は、被上告人らがブラジルに出国したとの一事により、同受給権につき402号通達に基づく失権の取扱いをしたものであり、しかも、このような通達や取扱いには何ら法令上の根拠はなかったというのである。通達は、行政上の取扱いの統一性を確保するために、上級行政機関が下級行政機関に対して発する法解釈の基準であって、国民に対し直接の法的効力を有するものではないとはいえ、通達に定められた事項は法令上相応の根拠を有するものであるとの推測を国民に与えるものであるから、前記のような402号通達の明確な定めに基づき健康管理手当の受給権について失権の取扱いをされた者に、なおその行使を期待することは極めて困難であったといわざるを得ない。他方、国が具体的な権利として発生したこのような重要な権利について失権の取扱いをする通達を発出する以上、相当程度慎重な検討ないし配慮がされてしかるべきものである。しかも、402号通達の上記失権取扱いに関する定めは、我が国を出国した被爆者に対し、その出国時点から適用されるものであり、失権取扱い後の権利行使が通常困難となる者を対象とするものであったといえることができる。

以上のような事情の下においては、上告人が消滅時効を主張して未支給の本件健康管理手当の支給義務を免れようとすることは、違法な通達を定めて受給権者の権利行使を困難にしていた国から事務の委任を受け、又は事務を受託し、自らも上記通達に従い違法な事務処理をしていた普通地方公共団体ないしその機関自身が、受給権者によるその権利の不行使を理由として支払義務を免れようとするに等しいものといわざるを得ない。そうすると、上告人の消滅時効の主張は、402号通達が発出されているにもかかわらず、当該被爆者については同通達に基づく失権の取扱いに対し訴訟を提起するなどして自己の権利を行使することが合理的に期待できる事情があったなどの特段の事情のない限り、信義則に反し許されないものと解するのが相当である。本件において上記特段の事情を認めることはできないから、上告人は、消滅時効を主張して未支給の本件健康管理手当の支給義務を免れることはできないものと解される。〔下線筆者〕としている。

また、広島県知事は、地方自治法236条2項所定の普通地方公共団体に対する権利で金銭の給付を目的とするものは、同項後段の規定により、法律に特別の定めがある場合を除くほか、時効の援用を要することなく、時効期間の満了により当然に消滅するから、その消滅時効の主張が信義に反し許されないと解する余地はないと主張したが、同

最高裁はこれに対して次のように説示した。

すなわち、同最高裁は、「同規定が上記権利の時効消滅につき当該普通地方公共団体による援用を要しないこととしたのは、上記権利については、その性質上、法令に従い適正かつ画一的にこれを処理することが、当該普通地方公共団体の事務処理上の便宜及び住民の平等的取扱いの理念(同法10条2項参照)に資することから、時効援用の制度(民法145条)を適用する必要がないと判断されたことによるものと解される。このような趣旨にかんがみると、普通地方公共団体に対する債権に関する消滅時効の主張が信義則に反し許されないとされる場合は、極めて限定されるものというべきである。」としつつも、「しかしながら、地方公共団体は、法令に違反してその事務を処理してはならないものとされている(地方自治法2条16項)。この法令遵守義務は、地方公共団体の事務処理に当たっての最も基本的な原則ないし指針であり、普通地方公共団体の債務についても、その履行は、信義に従い、誠実に行う必要があることはいうまでもない。そうすると、本件のように、普通地方公共団体が、上記のような基本的な義務に反して、既に具体的な権利として発生している国民の重要な権利に関し、法令に違反してその行使を積極的に妨げるような一方的かつ統一的な取扱いをし、その行使を著しく困難にさせた結果、これを消滅時効にかからせたという極めて例外的な場合においては、上記のような便宜を与える基礎を欠くといわざるを得ず、また、当該普通地方公共団体による時効の主張を許さないこととしても、国民の平等的取扱いの理念に反するとは解されず、かつ、その事務処理に格別の支障を与えるとも考え難い。〔下線筆者〕」として、「したがって、本件において、上告人が上記規定を根拠に消滅時効を主張することは許されないものというべきである。論旨の引用する判例(最高裁昭和59年(オ)第1477号平成元年12月21日第一小法廷判決・民集43巻12号2209頁)は、事案を異にし本件に適切でない。」と断じたのである。

このような考え方は、信義則の一部面であるクリーンハンズの原則の適用として理解することができるように思われる。同事件における藤田宙靖裁判官の補足意見は、その趣旨を明らかにしているといえよう。すなわち、同裁判官は、「信義誠実の原則は、法の一般原理であって、行政法規の解釈に当たってもその適用が必ずしも排除されるものではないことは、今日広く承認されているところである。地方自治法236条2項の解釈・適用に当たってもこのことは変わらないのであって、住民が権利行使を長期間行わなかったことの主たる原因が、行政主体が権利行使を妨げるような違法な行動を積極的に執っていたことに見出される場合にまで、消滅時効を理由に相手方の請求権を争うことを認めるような結果は、そもそも同条の想定しないところと考えるべきである。」と

するのである。

4. 本件における信義則の問題

本件においても、前述のとおり、行政の側が自ら措定した取扱いによってそのような状況（登記申請者がやむを得ず共有登記をせざるを得なかった状況）になった事例であるといえよう。上記した事例との親和性が強い事例であるといえるところ、信義則の適用が考慮されるべきであると考ええる。

この点につき、本件高裁判決は、「上記取扱いについてはやむを得ない合理的な理由があった」としている。

しかしながら、前述の中国残留孤児兵庫訴訟における「政府は、本件自立支援義務を怠り……」とか「訴訟の提起を困難にしておきながら……」といった判示や、在ブラジル被爆者健康管理手当等請求訴訟における「このような通達や取扱いには何ら法令上の根拠はなかったというのである」とか、「法令に違反してその行使を積極的に妨げるような一方的かつ統一的な取扱いをし、その行使を著しく困難にさせた結果、これを消滅時効にかからせた」といった判示などに照らしてみれば、本件において、行政の側が自ら措定した取扱いによって、登記申請者がやむを得ず共有登記をせざるを得なかった状況に陥ったことと類似しているといわざるを得ない。すなわち、いずれの事件においても、中国残留孤児やブラジル被爆者は、行政側の措置や取扱いによって不利な扱いを受けているのであるが、行政側の措置によって申請者が共有登記をせざるを得なかった本件と同様に、これら行政処分を受ける側には何らの落ち度もないのである。

そのような中であって、本件高裁判決のいうように、「やむを得ない合理的な理由があった」とするには無理があるといわざるを得ない。

その点が考慮されてか、昭和57年の段階で名古屋法務局管内において、既に、かような取扱いが廃止されているのであるし、また、平成16年には法務省自身が取扱いを撤回していることは本件においてXらの側から指摘されてきたとおりである。むしろ、この点に着眼すると、そもそも、昭和57年の段階において、名古屋法務局管内にてかかる取扱いは廃止されていたのであるが、これとって何らの支障も生じていないのである。そう考えると、少なくとも本件においてXらが土地を取得した平成2年ないし同8年の時点では、「やむを得ない合理的な理由があった」とはいえないのではなからうか。

本件高裁判決がいうところの「やむを得ない合理的な理由」については、具体的なも

のが何ら示されていないが、法務省が取扱いを撤回した平成16年通知の解説（民事月報59巻4号218頁・甲46）や当時の登記官発言（『不動産表示登記実務講座』43回〔登記先例解説集253号93頁所収のB発言〕）からすると、土地区画整理事業が「途中で挫折」した場合の「地図混乱」を懸念したということであるようである。しかしながら、この点については、そもそも土地区画整理事業が「途中で挫折」する懸念はないことを上記の平成16年通知の解説が認めているし（前掲稿218頁）、また、たとえそのような懸念があったとしても、現地復元可能な図面は土地区画整理事業者が作成・保管しているのであるから、「やむを得ない合理的な理由」などあったとはいえないのではなかろうか。

したがって、本件は、信義則の適用が十分に肯定され得る事例であるということができよう。

VI 平等原則

1. 租税法律主義と平等原則

平等原則は、かつては条理と考えられていたが、現在では憲法原則となっている（憲13、14）¹⁴⁾。芝池義一京都大学名誉教授は、条理に法源性を認め、そこに比例原則及び平等原則を掲げられる¹⁵⁾。

租税法律関係においては、この平等原則は租税公平主義として取り上げられる。

金子宏東京大学名誉教授は、「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、租税公平主義又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われであり、直接には憲法14条1項の命ずるところである」と説明されている¹⁶⁾。19世紀の自由主義経済の下に発展した租税利益説の考え方によると、国民が国家から受ける保護ないし利益に比例して租税負担を配分するのが公平であると考えられた。しかしながら、国民が国家から受ける保護ないし利益の計量化の困難性などから一定の限度があり、むしろ国民の財産や所得の大きさなど、すなわち能力（担税力）に応じて租税負担の公平を図るという考え方が台頭した。それが能力説による租税の公平分配の考え方である¹⁷⁾。

現に、いわゆるスコッチライト事件大阪高裁昭和44年9月30日判決（判時606号19頁）は、租税公平主義について次のように説示している。

「課税物件に対する課・徴税処分に関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つて、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され、却つて法定の課税標準、税率に従つた課・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。したがつて、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、これによつて両者間の平等をもたらすように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。」

このように大阪高裁は、全国の税関の大多数が法律の誤解などによって、法定の課税標準ないし税率よりも軽減された課税標準ないし税率によって関税の賦課・徴収処分をしており、法定の課税標準ないし税率との差額を実際に徴収せず、また、徴収する見込みもないような場合には、軽減された、すなわち、誤った課税標準ないし税率による賦課・徴収処分に一致するように訂正しなければならず、慣例に反して法定の課税標準ないし税率による処分を行うことは、租税公平主義に反し違法と判示したのである。

この判決は、租税公平主義をあまりにも重視しすぎており、租税法律主義との抵触を招く判断であったといわざるを得ないが、租税法領域における平等原則の適用が強調された事例として、しばしば取り上げられる事例である¹⁸⁾。なお、近時においても、最高裁令和4年4月19日第三小法廷判決（民集76巻4号411頁）¹⁹⁾が、平等原則を租税法における一般原則と説示している。

2. 租税平等原則と公平なる取扱い

(1) 学説

清永敬次博士は、「通達に反する課税処分がそのことの故に直ちに違法となるわけではない」とした上で、「しかし、課税処分が通達に反するときは、平等原則又は信義則などの観点から、その課税処分の違法性が問題とされることがあることに注意しておく必要がある」と論じられる²⁰⁾。一般的には、裁量権の公正な行使の確保、平等な取扱い、

相手方の信頼保護といった要請からすると、通達と異なった処理をするには、そのための合理的理由が必要であると解されている。

(2) 実定法上の公平

行政法一般を眺めてみると、公の施設の利用についての不当な差別的取扱いを禁止した地方自治法244条《公の施設》3項など、平等原則が明文化されている例があるが、租税法においても、平等原則を規定したものがある。

すなわち、税制改革法は、公平な租税負担の実現を、同法の趣旨（改革法2）、税制改革の基本理念（改革法3）、税制改革の方針（改革法4）などに規定している。例えば、税制改革法2条《今次の税制改革の趣旨》は、次のように「不公平」感の払拭を税制改革の趣旨としている。

すなわち、同条は、「今次の税制改革は、現行の税制が、産業構造及び就業構造の変化、所得の水準の上昇及び平準化、消費の多様化及び消費におけるサービスの比重の増加、経済取引の国際化等を反映して著しく変化してきた現在の経済社会との間に不整合を生じている事態に対処して、将来の展望を踏まえつつ、国民の租税に対する不公平感を払しょくするとともに、所得、消費、資産等に対する課税を適切に組み合わせることにより均衡がとれた税体系を構築することが、国民生活及び国民経済の安定及び向上を図る上で緊要な課題であることにかんがみ、これに即応した税制を確立するために行われるものとする。」と規定する。

そして、税制改革法4条《今次の税制改革の方針》は、明確に租税負担の「公平」の確保を税制改革の方針と謳っている。すなわち、同条は、「今次の税制改革は、所得課税において税負担の公平の確保を図るための措置を講ずるとともに、税体系全体として税負担の公平に資するため、所得課税を軽減し、消費に広く薄く負担を求め、資産に対する負担を適正化すること等により、国民が公平感をもつて納税し得る税体系の構築を目指して行われるものとする。」と規定する。

税制改革法はこのように、所得税については、同法7条《所得税の負担の軽減及び合理化等》2項に「所得税の負担の公平の確保を図るため」、法人税については、同法8条《法人税の負担の軽減及び合理化等》2項に「法人税の負担の公平の確保等を図るため」、相続税・贈与税については、同法9条《相続税及び贈与税の負担の軽減及び合理化等》2項に「相続税の負担の公平の確保を図るため」の諸規定を用意している（地方税については、同法13条《個人住民税の負担の軽減及び合理化等》2項参照）。また、消費税については、税制改革法10条《消費税の創設》1項に、「現行の個別間接税制度が

直面している諸問題を根本的に解決し、税体系全体を通ずる税負担の公平を図るとともに、国民福祉の充実等に必要なる歳入構造の安定化に資するため、消費に広く薄く負担を求め消費税を創設する。」などとして消費税の創設が規定されている。

このほか、租税特別措置の適用状況の透明化等に関する法律は、公平な課税の実現をその目的の一つにしている。すなわち、同法1条《目的》は、「この法律は、租税特別措置に関し、適用の実態を把握するための調査及びその結果の国会への報告等の措置を定めることにより、適用の状況の透明化を図るとともに、適宜、適切な見直しを推進し、もって国民が納得できる公平で透明性の高い税制の確立に寄与することを目的とする。」とする。

このように、いくつかの租税法規において、「公平」の実現が謳われているのは、平等原則の具体的規定への現われであるとみることができよう。

また、租税行政の執行当局も「公平」な課税の実現を行うことがその任務とされている。例えば、財務省設置法3条《任務》は、「財務省は、健全な財政の確保、適正かつ公平な課税の実現、税関業務の適正な運営、国庫の適正な管理、通貨に対する信頼の維持及び外国為替の安定の確保を図ることを任務とする。」とし、同法19条《任務》は、「国税庁は、内国税の適正かつ公平な賦課及び徴収の実現、酒類業の健全な発達及び税理士業務の適正な運営の確保を図ることを任務とする。」と規定するのである。

3. 通達適用における平等原則

通達に反する課税処分については、通達が法源性を有するものではなく、納税者や裁判所を拘束するものではないから、直ちに違法な課税処分とはいえないと思われるものの、通常は、通達による課税処分がなされる中であって、ある特定の者についてのみ通達の適用がないとすれば、それは平等原則違反のおそれも惹起されるし、そもそも納税者の予測可能性を無視するものであり、租税行政庁に対する信頼を裏切ることにもなることから、場合によっては、信義則違反の問題も浮上する。

出入国管理及び難民認定法24条《退去強制》につき主任審査官には退去強制令書を発布するか否か（効果裁量）、発布するとしていつ発布するか（時の裁量）の裁量が認められると判断した事例として、東京地裁平成15年9月19日判決（判時1836号46頁）がある。同地裁は、「主任審査官が本件各退令発付処分に当たり、いかなる事項を重視すべきであり、いかなる事項を重視すべきでないかについては、本来法の趣旨に基づいて決すべきものであるが、外国人に有利に考慮すべき事項について、実務上、明示的又は

黙示的に基準が設けられ、それに基づく運用がされているときは、平等原則の要請からして、特段の事情がない限り、その基準を無視することは許されないものであり、当該基準において当然考慮すべきものとされている事情を考慮せずにされた処分については、特段の事情がない限り、本来重視すべき事項を不当に軽視したものと評価せざるを得ない。」と判示する。この判断は、上記学説と同じ立場に立っているといえよう。

4. 本件における平等原則の適用

本件においては、分筆登記ができないために共有とせざるを得ない事情があることが、分割型換地以外の換地処分について1000分の20の税率を適用する理由とされているが、このような状況は、何も分割型換地に限らず、一筆型換地や合併型換地の場合にもそのまま当てはまるものである。すなわち、分割型換地と同じ理由で共有登記をせざるを得なかったような、一筆型換地や合併型換地の場合にも1000分の4の税率の適用を認めるべきであって、ここには法の適用における平等原則が適用されてしかるべきであると考えられる。

また、昭和57年の段階で名古屋法務局管内では既に分筆登記ができないという取扱いを廃止している点については前述したところであるが、かような取扱いを廃止している法務局管内と他の法務局管内との平等な取扱いを考える必要がある。

その点も併せ検討をすれば、類似の状況にありながら、法の適用に差異があることは、およそ法の適用における平等原則に反すると思われるからである。

結びに代えて

本件では、そもそも実態に対する課税を行うべき規定の一つである登録免許税法施行令によって、実態とはおよそかけ離れた課税がなされているといえよう。

これまで述べてきたとおり、そもそも、登録免許税法施行令の取扱いは租税法律主義の見地からみて問題があるところであり、法の解釈が法の目的や趣旨から離れたところで行われているという意味においても極めて問題が多い行政処分であるといえることができる。

本来、登録免許税法9条及び同法別表第一第1号(二)ロを適用して1000分の4の税率が適用されるべきところを、1000分の20の税率を適用した本件の行政処分は違法な

ものであるため、登記申請却下処分を取り消すべきであったのではなからうか。

注

- 1) 伊藤正己『憲法〔第3版〕〕475頁以下(弘文堂1995)。
- 2) 金子宏『租税法〔第24版〕〕81頁(弘文堂2021)。
- 3) 例えば、事業税の課税標準の特例について定めた旧地方税法72条の19(現行72条の24の4)に関して論じられた裁判例を確認したい。

東京都における銀行業等に対する事業税の課税標準等の特例に関する条例(平成12年東京都条例第145号)は、課税標準の特例規定を用いて事業税を課する場合における税率について、所得を課税標準とする場合の所定の税率による事業税の負担と著しく均衡を失することのないようにしなければならない旨規定する旧地方税法72条の22第9項(現行72条の24の7第8項)に違反し、同規定の歯止め的な機能からみて、上記条例は、地方税法上与えられた条例制定権を超えて制定されたものであるから、無効であるとされた事件として、東京高裁平成15年1月30日判決(判時1814号44頁)がある。同事件において、同高裁は次のように説示している。

すなわち、「地方税法72条の19は、『(事業税の課税標準の特例)』という条見出しの下に、例外4業種以外の事業についての外形標準課税について規定している。

この『特例』という表現から見ると、事業税の地方税法上における原則的な課税標準は、『所得』……であるといわざるを得ない。……立案担当者においても、応益的な考え方が望ましいとはいっても、實際上適用される課税標準としては、所得の場合が圧倒的であることは、自認していたところであるし、現に、例外4業種の東京都の事業税額総額に占める割合は、3.39%にとどまること……から見て、現行地方税法においては、外形標準課税は例外的なものと位置付けられる。〔下線筆者〕とする。

条文見出しに「特例」とあることをもって、事業税の原則的な課税標準を解釈しているとおり、この判決も、条文見出しを一つの判断の指針とした事例といえるであろう。

また、消費税法9条《小規模事業者に係る納税義務の免除》1項は、同法5条《納税義務者》の規定により消費税を納める義務があるとされた者のうち、免税事業者に該当する者について同条1項の規定にかかわらず消費税を納める義務を免除するものであって、同条又は同法4条《課税の対象》によって発生した消費税を免除するものではないと示された事例として東京高裁平成12年1月13日判決(民集59巻2号307頁)がある。

東京高裁は次のように示し、納税者である控訴人の主張を棄却している。

すなわち、「法4条1項《課税の対象》の文言は『国内において事業者が行った資産の譲渡等には、この法律により、消費税を課する。』であり、5条1項《納税義務者》の文言は『事業者は、国内において行った課税資産の譲渡等につき、この法律により、消費税を納める義務がある。』であり、また、9条1項《小規模事業者に係る納税義務の免除》の文言は、『事業者のうち、その課税期間に係る基準期間における課税売上高が3千万円以下である者については、第5条第1項の規定にかかわらず、その課税期間中に国内において行った課税資産の譲渡等につき、消費税を納める義務を免除する。』である。

法4条1項は、その文言及び見出しからみて、納税義務者を定めた規定ではなく、課税の対象(課税物件)を定めた規定である。納税義務者については、別途、法5条1項が定めている。したがって、法4条1項が特に限定をせずに『事業者』……という用語を使っているからといって、法4条1項が免税事業者も納税義務を負うことの根拠となるものではない。控訴人の主張は、先ずこの点で採用することができない。〔下線筆者〕というのである。この判示は、裁判所の判断のうち、「1 文理解釈」として述べられているくだりであるが、条文の文言はもとより、消費税

法4条及び5条の見出しの文言にも直接言及しているものとして注目されるべき事例である。

- 4) ここでは、平成18年に可決・成立した公益法人制度改革関連三法についての関係法律整備法により、大幅に整理された民法の法人に関する規定をみておきたい。

かかる整備に際して、会社の目的に関する旧民法43条は削除され、関係法律整備法38条により、その条数が34条に改められ、同条《法人の能力》において「法人は、法令の規定に従い、定款その他の基本約款で定められた目的の範囲内において、権利を有し、義務を負う。」と規定された。

さらに、民法33条は、見出しを「《法人の成立》」から「《法人の成立等》」に改め、2項として、「学術、技芸、慈善、祭祀、宗教その他の公益を目的とする法人、営利事業を営むことを目的とする法人その他の法人の設立、組織、運営及び管理については、この法律その他の法律の定めるところによる。」を追加する改正が行われた。なお、同条1項は、「法人は、この法律その他の法律の規定によらなければ、成立しない。」と規定する。

このように、平成18年民法改正では、民法33条2項によって、営利事業を営むことを目的とする法人等の設立、組織、運営及び管理については民法等の定めるところによる旨を明言するとともに、次の34条で、法人の目的が法人の権利義務を制限することを規定することにより、法人の「目的」がその権利義務を制限することに関して、分かりやすくかつ疑義の生ずることのないように明らかにしたということが出来る（金田充広「会社の定款所定の目的」社会科学雑誌1号4頁（2008））。

見出しに「等」の一文字を加えただけのように思われるが、法人の目的が法人の権利義務を制限するという基本的考え方を示すため、また、法人の設立、組織、運営及び管理についても民法等の定めるところによることを明らかにしたからには、単に、「法人の成立」という意味以上の見出しが必要となったとみるべきであろう。かように考えると、条文の「見出し」改正の意味は決して小さいものとはいえない。

- 5) 田中二郎『法律による行政の原理』261頁（酒井書店1954）。

- 6) 山内一夫・租税判例百選〔第2版〕15頁（1983）。

- 7) この答弁は、寺崎昭久議員からの以下の質問に対する回答として述べられたものである。

すなわち、「今回の租税特別措置法の八十四条の四、これは共有物分割による不動産の所有権の移転登記の税率の特例でございますが、これを新設する理由について伺いたいと思います。

まず、その理由を伺いたいんですが、先般、会計検査院が発表した平成十年年度決算検査報告によりますと、国が平成十年度中に受けつけた土地建物の登録申請のうち、共有物の分割を登記理由とした所有権の移転について二千百三十一件調べたと。これは三十二登記所を対象にしたそうでありまして、そのうちの六百五十五件が本来の共有物分割に相当するとはみなしがたい内容が含まれていたと。つまり、本当の目的は共有物の分割ではなくて売買であるので今の千分の六を掛けることについては問題ありという指摘をし、それによって得べかりし税収というのは十四億円強あったということでございます。

二千百三十一件というのがこの共有物分割に係る登録の何%か私つまびらかではございませんけれども、こういうような脱税まがいの行為があったので今回の税制改正になったのかなという推測もしておりますけれども、この辺の経過について御説明いただけますか。」との質問に対するものであった。

- 8) 武田昌輔・ジュリ738号150頁（1981）。

- 9) 塩野宏「行政法I 行政法総論〔第6版〕」102頁（有斐閣2015）。

- 10) 塩野・前掲注9, 140頁。

- 11) 金子・前掲注2, 115頁。

- 12) 品川芳宣『租税法律主義と税務通達—税務通達をめぐるトラブルの実践的解決への示唆』48頁（ぎょうせい2004）。

- 13) 山野目章夫『不動産登記法』87頁（商事法務2009）。

- 14) 芝池義一『行政法総論講義〔第4版補訂版〕』83頁（有斐閣2006）。

- 15) 芝池・前掲注 14, 12 頁。
 16) 金子・前掲注 2, 88 頁。
 17) 酒井克彦『スタートアップ租税法〔第 4 版〕』38 頁（財経詳報社 2021）。
 18) また、岡山地裁平成 25 年 3 月 27 日判決（税資 263 号順号 12184）は、次のように論じて、所得税基本通達 36-17 の適用を行わないことが平等原則違反になると指摘している。
 すなわち、同地裁は、「本件通達は、上記のような場合に受けた債務免除益への非課税を規定したものと解されるのであり、このような規定の内容及び上記認定のとおりその趣旨からすれば、本件通達による上記非課税の取扱い、所得税法等の実定法令に反するものとはいえず、相応の合理性を有するものといえることができる。そして、もとより本件通達が法令そのものではなく、これによらない取扱いが直ちに違法となるものではないとしても、本件通達が相応の合理性を有する一般的な取扱いの基準として定められ、広く周知されているものである以上は、課税庁においてこれを恣意的に運用することは許されないのであって、本件通達の適用要件に該当する事案に対して合理的な理由もなくその適用をしないとするは、平等取扱いの原則に反し、違法となるというべきである。」とするのである。
 19) 判例評釈として、谷口勢津夫・Profession Journal 476 号（2022）、木山泰嗣・青山ビジネスロー・レビュー 12 巻 1 号 37 頁（2022）、酒井克彦・税理 66 巻 1 号 191 頁、同 3 号 175 頁、同 4 号 148 頁（2023）など参照。
 20) 清永敬次『税法〔新装版〕』22 頁（ミネルヴァ書房 2013）。

●Summary

If the requirements set forth in Article 9 of the Enforcement Decree delegated by Article 9 of the Registration and License Tax Act are not satisfied, even though 4/1000 of Appendix 1 is applied, 20/1000 will be applied as an exception. There is a question of tax legalism as to whether Article 20 of the Registration and License Tax Act is delegated by the Act to set the tax base.

Specifically, there are three problems. (1) How should we understand the legal nature of Article 20 of the Registration and License Tax Law? (2) Isn't the same article a blank mandate? (3) From the viewpoint of tax legalism, is it permissible to add a requirement to narrow the application of the reduced tax rate by cabinet order? This study examines these points.