

最高裁が納税者に要求する租税リテラシーレベル

酒井 克彦

はじめに

- I 申告納税制度と租税リテラシー
 - II 素材とする事例
 - III 申告納税制度を支える租税リテラシー
 - IV 要求される租税リテラシーレベルの相対性
- 結びに代えて

はじめに

民主的な思想に基づく申告納税制度を採用している我が国の租税制度は、納税者の租税リテラシーによって維持されているといってもよい。しかしながら、これまで租税リテラシーに関する研究ないし議論が必ずしも十分に展開されてきたとはいえないように思われる。

我が国の租税制度を念頭に置いた場合、国民の租税リテラシーのレベルはどの程度のものが求められているのであろうか。本稿では、この点に関心を置き、特に裁判所が納税者に要求する租税リテラシーレベルが非常に高レベルのものであることを概観した上で、その理由についても若干の検討を加えることとしたい。

I 申告納税制度と租税リテラシー

申告納税制度の下では、納税者のする申告により第一次的に納税義務が

確定し、その申告に係る税額の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかった場合や申告がない場合等については、税務署長のする更正又は決定により第二次的に納税義務が確定することとされている（通法16①-）。すなわち、納税者が自ら主体的に税額を確定させ納付することを建前とするのが申告納税制度である。我が国の国税の圧倒的多くは、かかる申告納税制度によっている。所得税、法人税、相続税、贈与税、地価税などの直接税のほか、消費税、酒税、揮発油税などの間接税等がそれである。

この申告納税制度は、国民が租税リテラシー¹⁾を有していることを前提として構築されている²⁾といっても過言ではない³⁾。したがって、申告納

1) 「リテラシー」という用語は、言語学的には読み書き能力として整理されていると思われる（言語マイノリティの児童生徒に関する国家リテラシー委員会〔The National Literacy Panel on Language-minority Children and Youth〕による第二言語学習者のリテラシー報告書参照）。例えば、言語心理学者や教育心理学者は「リテラシー」を認知心理的行動と捉え、リーディングやライティングを行う際の、細分化された認知心理スキルやそのスキルが働くプロセスの仕組みの解明に興味を持っているようである（卯城祐司ほか=小島弘道監修『リテラシーを育てる英語教育の創造』9頁（学文社2013））。しかしながら、今日的には「リテラシー」という用語は、「コンピューター・リテラシー」、「メディア・リテラシー」、「科学リテラシー」、「環境リテラシー」、「保険リテラシー」などと多様な使われ方をしている用語と捉えることができる（卯城ほか・前掲書9頁参照）。本稿では、租税に関する意義や制度、法律についての認知という意味で「租税リテラシー」という用語を用いている。

2) 当時の税制調査会でも申告納税制度導入には、次のような見解に代表されるように、時期尚早との意見が多く出されていた。すなわち、「申告納税については、もちろんこれはわれゝとしても自信が持てませんでした。従来の申告でも非常にいいかげんのもので出ている。ところが予算申告納税制度となれば、結局自分が所得を見積もって申告するという制度でありますから、日本人の知識の程度ではとうていそれは不可能に近いのじゃないか、まったく期待できない〔下線筆者〕」といった意見が出ていたというのである（前尾繁三郎「終戦直後の財産税構想と調整問題（その2）」大蔵省官房調査部・金融財政事情研究会「戦後財政史口述資料」〔第3分冊〕4頁（近代日本史料研究会2006））。

税制度を支える国民の租税リテラシーレベルをいかに確保するかという問題は、租税実体法や租税手続法以前の問題として、納税環境整備の中心的関心事項として捉えられるべき重要課題であるといってもよからう⁴⁾。た

- 3) 申告納税制度導入当初について、「申告納税制度が納税者の自発的協力を期待する民主的な制度である旨の宣伝がされたところで、この程度の申告指導によって満足のいく申告が得られるはずもなかった。闇取引の横行、インフレの冗進などそうでなくてもまともな申告を期待することが困難な情勢の中で、納税者は、新制度の下で徴税当局がどういふ出方をするかがわからず、正直に申告しても税務署が認めてくれず、さらにそれを基準として何倍もの更正をされるようなことになってはたまらないという思惑から、申告をするにしても最小限にとどめておこうという心境になった」などとの指摘もあり、当時の租税リテラシーレベルの低さが、申告納税制度の「最悪の出発」を意味した点が指摘されている（財務総合研究所『昭和財政史（終戦から講和まで）〔8〕〕392頁（https://www.mof.go.jp/pri/publication/policy_history/series/syusenkouwa/08_01.pdf〔令和5年9月12日訪問〕））。
- 4) 筆者は、租税リテラシー教育について、これまで多くの論稿を発表してきた。そのごく一部の代表例として、例えば、酒井克彦「租税教育についての若干の所見」税理士界1349号8頁（2017）、同「アントレプレナーシップ教育としての実践的租税教育—租税教育現場における税理士法の違法性阻却—」税務事例50巻9号38頁（2018）、同「ディベートを活用した租税教育の実践」税務事例50巻8号70頁（2018）、同「租税教育を包摂したアントレプレナーシップ教育」税務事例50巻7号58頁（2018）、同「シティズンシップ教育の実践としてのアクティブな租税教育」税務事例50巻6号67頁（2018）、同「租税リテラシー教育のために検討されるべきプログラム(1)～(4)・完」税務事例50巻10号37頁、同11号55頁、同12号47頁（2018）、同51巻5号37頁（2019）、酒井克彦「生涯教育としての租税教育」税理61巻7号156頁（2018）、同「アンドラゴジー理論による成人向け租税リテラシー教育」税務事例51巻10号52頁（2019）、神津信一・日本税理士会連合会会長＝平井貴昭・日本税理士会連合会調査研究部部長（当時）＝酒井「租税リテラシー教育とは〔座談会〕」税理61巻2号136頁（2018）、西村新・東京税理士会会長（当時）＝矢ノ目忠・東京税理士会租税教育推進部部長（当時）＝酒井「租税リテラシー教育の実践に向けて〔鼎談〕」税理61巻8号155頁（2018）、同「租税リテラシー教育検討委員会中間報告」税理62巻6号150頁（2019）、同「納税行動と成人向け租税リテラシー教育—租税リテラシー

だし、一口に租税リテラシーレベルといっても、どの程度の租税に関する知識が要求されていると解するべきであろうか。

カール・シャウプ博士は、昭和24年5月に来日し、同年9月に「日本における恒久的な租税制度を立案することを主要な目的として」第一次シャウプ勧告を発表したが、その中で、申告納税制度について、「所得税及び法人税の執行面の成功は全く納税者の自発的協力にかかっている。納税者は、自分の課税されるべき事情や自分の所得額をもっともよく知っている。このある納税者の所得を算定するのに必要な資料が自発的に提出されることを申告納税という。」と説明している^{5) 6)}。

教育検討委員会最終報告を契機に一」税理63巻7号168頁(2020)、同「成人向け租税リテラシー教育における公民館の活用」税務事例53巻5号33頁(2021)、同「成人向け租税リテラシー教育における図書館の役割」税務事例53巻4号48頁(2021)、同「租税リテラシー教育：決められた『箱物』からの解放—租税教室から租税教育、租税教育から成人向け租税リテラシー教育へ—」税務事例51巻9号43頁(2019)、同「『夜活』活用による成人向け租税リテラシー教育」税務事例52巻1号45頁(2020)、同「社員研修における成人向け租税リテラシー教育」税務事例52巻6号39頁(2020)、同「PTA活動における租税リテラシー教育」税務事例52巻5号32頁(2020)同「社会人予備軍としての学生向け租税リテラシー教育」税務事例52巻6号46頁(2020)、同「オンラインを活用した成人向け租税リテラシー教育の可能性(研究ノート)—箱物脱却のための新たな『租税教育』の手法—」税務事例52巻12号38頁(2020)など参照。

5) 連合国最高司令官本部『REPORT ON JAPANESE TAXATION BY THE SHOUP MISSION [シャウプ使節団日本税制報告書]』〔総合司令部民間情報教育局訳〕IV巻附録D・B2 (GENERAL HEADQUARTERS, SUPREME COMMANDER FOR THE ALLIED POWERS, TOKYO JAPAN, SEPTEMBER 1949)。

6) さらに、シャウプ勧告は、「源泉徴収の行われない分野においてはかかる申告納税は満足な税務行政にとって極めて大切である営業者、農業者、高額給与所得者、法人一すなわち申告書を提出しなければならない全ての納税者は、この申告納税によって自分等の所得を政府に報告している。このように報告している各人は、国家が当面している行政上の事務の一端を負担しているのである。

その考察を行うに当たっては、例えば、裁判所とりわけ最高裁判所が国民の租税リテラシーレベルとしてどの程度のものを要求しているのかを確認することも一つのアプローチとして意味があるのではなからうか。

そこで、国民が備えておくべき租税リテラシーレベルを考察する一環として、最高裁判所の要求する租税知識の水準等について考えることとした。結論を先取りすることが許されるとすれば、そこでは相当高度の租税リテラシーレベルが要求されているように思われるが、なぜ、かような高水準の租税知識を裁判所は要求しているのかについて、納税者の口頭弁論における主張の内容にも触れて検討を加えてみたい。

なお、具体的な事例を素材として検討することが有益であると思われるため、近時極めて注目された最高裁判例であるいわゆるムゲンエステート事件を取り上げることとしたい。

II 素材とする事例

1 概観

中古不動産を購入して、その後、それを転売する不動産業者の消費税に係る申告内容について争われた事例として、いわゆるムゲンエステート事件がある。

これは、中古不動産の買取再販売を主な事業とするX（原告・控訴人・被上告人）が、本件各課税期間の消費税等について、販売目的で行った課税仕入れである建物の購入のうち、購入時にその全部又は一部が住宅用とし

もし税務行政が成功することを望むならば、このような納税者の大多数が自発的にその仕事の正当な分前を担当しなければならない。同時に、政府はその信頼を裏切り虚偽あるいは不正な申告をした納税者に対しては厳重に法律を適用することをこのような大多数のものに、保証しなければならない。」として、納税者の自発的協力によって申告納税制度が成功することを述べている（シャウプ使節団・前掲注5）、IV巻附録D・B2）。

て賃貸されている建物（以下「本件各建物」といい、このような建物一般を「住宅用賃貸部分を含む建物」という。）に係るもの（以下「本件各課税仕入れ」といい、このような課税仕入れ一般を「本件課税仕入れ」という。）につき、消費税法30条《仕入れに係る消費税額の控除》2項1号イ所定の「課税資産の譲渡等にもみ要する課税仕入れ」（課税対応課税仕入れ）に区分されることを前提として、同条1項の課税標準額に対する消費税額から控除する課税仕入れに係る消費税額（控除対象仕入税額）を計算し、算出した納付すべき税額に基づき確定申告（以下「本件各確定申告」という。）をしたところ、所轄税務署長から、本件各課税仕入れは、同条2項1号ロ所定の「課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要する課税仕入れ」（共通対応課税仕入れ）に区分されるとして、本件各更正処分及びこれらに伴う過少申告加算税の各賦課決定処分（以下「本件各賦課決定処分」という。）を受けたことから、国Y（被告・被控訴人・上告人）を相手取りこれら処分の取消しを求めた事案である。

本件では、転用不動産の購入に係る消費税が課税対応課税仕入れに該当するものか、あるいは共通対応課税仕入れに該当するものかが争点とされたが、第一審東京地裁令和元年10月11日判決（訟月69巻7号778頁）⁷⁾及び控訴審東京高裁令和3年4月21日判決（訟月69巻7号819頁）⁸⁾とも、Yの主張を採用し、共通対応課税仕入れに該当すると判断した。なお、控訴審判決は、争点の一つである国税通則法65条《過少申告加算税》4項（平成28年法律第15号による改正前のもの。以下同じ。）の「正当な理由」該当性についてはこれを肯定し、過少申告加算税賦課決定処分を取り消す判断が示されたが、上告審最高裁令和5年3月6日第一小法廷判決（訟月69巻7号773頁）⁹⁾

7) この事例を取り扱ったものとして、金子友裕・税法585号3頁（2021）など参照。

8) 判例評釈として、安田雄飛・税通78巻7号83頁（2023）参照。

9) 判例評釈として、長島弘・税務事例55巻4号13頁（2023）、霞晴久・Profession Journal 516号（2023）など参照。

は、かかる判断を破棄し、「正当な理由」該当性を否定した。

2 事案の概要

最高裁が示す原審において適法に確定した事実関係等は、おおむね次のとおりであった。

〔1〕Xは、本件各課税期間において、事業として、転売目的で、全部又は一部が住宅として賃貸されている建物合計344物件（本件各建物）を購入した。

〔2〕Xは、本件各課税期間の消費税等について、個別対応方式により、本件各課税仕入れが課税対応課税仕入れに区分されることを前提に、本件各課税仕入れに係る消費税額の全額を控除対象仕入税額として本件各申告をした。これに対し、所轄税務署長は、平成29年7月31日付けで、本件各課税仕入れは、課税資産の譲渡等である建物の転売のみならず、その他の資産の譲渡等である住宅の貸付けにも要するものであるから、共通対応課税仕入れに区分されるべきであり、控除対象仕入税額は、上記消費税額の全額ではなく、これに課税売上割合を乗じて計算した金額となるなどとして、本件各更正処分及び本件各賦課決定処分をした。

〔3〕平成元年に作成された税務当局の部内資料等には、課税対応課税仕入れとは「直接、間接を問わず、また、実際に使用する時期の前後を問わず、その対価の額が最終的に課税資産の譲渡等のコストに入るような課税仕入れ等である」との記載や、土地の賃貸収入がある場合でも分譲用のマンションの建設計画に基づいて土地の所有権を取得していることが明らかであるときは取得の際に支払った仲介手数料は課税対応課税仕入れに該当する旨の記載があり、同年に発行された税務当局関係者が編者である公刊物等には、販売の目的で取得した土地の造成費は一時的に自社の資材置場として使用しているとしても非課税対応課税仕入れになる旨の記載がある。また、税務当局は、平成7年頃、関係機関からの照会に対し、仮に一時的に賃貸用に供されるとしても、継続して棚卸資産として処理し、将来

的には全て分譲することとしている住宅の購入については、課税対応課税仕入れに該当するものとして取り扱って差し支えない旨の回答をし、同9年頃、関係機関からの照会に対し、賃借人が居住している状態でマンションを購入した場合でも、転売目的で購入したことが明らかであれば、課税対応課税仕入れに該当する旨の回答をしていた。

他方、平成17年以降、税務当局の職員が執筆した公刊物等において、事業者の最終的な目的が中古マンションの転売であっても、転売までの間に非課税売上げである家賃が発生する場合には、中古マンションの購入は共通対応課税仕入れに該当する旨の見解が示され、また、本件各確定申告当時に公表されていた複数の国税不服審判所の裁決例及び下級審の裁判例において、本件各課税仕入れと同様の建物の取得の用途区分につき、上記と同様の見解に基づく税務当局側の主張が採用されていた。

3 判決の要旨

(1) 東京高裁令和3年4月21日判決

「本件各確定申告における申告額が過少であったことにつき、国税通則法65条4項にいう『正当な理由』があるかにつき検討する。平成9年頃、賃貸中マンション購入費用事例について、『課税資産の譲渡等のみ要するもの』との回答をしており、税務当局が、個別対応方式における用途区分において、主たる目的又は最終的な使用目的を考慮して用途区分を判定したとも理解し得るような事実が認められる……。その後、税務当局は、本件と争点を同一にする平成17年裁決、平成22年裁決、平成24年裁決において、用途区分を『課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要するもの』であると主張して、これが是認されており、遅くとも平成17年頃には上記回答の見解を変更したことが窺われるが、税務当局として、従前の見解を変更したことを納税者に周知するなど、これが定着するよう必要な措置を講じるのが相当であったと解されるにもかかわらず、そのような措置を講じているとは認められない。平成9年以降の事例における回

答の変更や、裁判例、裁決、文献及び雑誌の記事において共通課税仕入れに区分されることが示唆されたり、示されたりしているが、なお裁判においてその適法性は争われており、上記必要な措置が講じられたものと評価することもできない。以上のとおり、税務当局の従前の対応例、これを根拠とする紛争が継続している事情の下では、本件各確定申告において、Xが、本件各課税仕入れを『課税資産の譲渡等にのみ要するもの』に区分した上で控除対象仕入税額の計算をしたことについては、真にXの責めに帰することのできない客観的な事情があり、過少申告加算税の趣旨に照らしてもなお、Xに過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になるというのが相当である。』

「したがって、本件各確定申告における申告額が過少であったことにつき、国税通則法65条4項にいう『正当な理由』があるということができ、本件各賦課決定処分は違法である。」

(2) 最高裁令和5年3月6日第一小法廷判決

これに対して、最高裁は、「原審の上記判断は是認することができない。」とした。その理由は、次のとおりである。

「(1) 国税通則法65条4項にいう『正当な理由があると認められる』場合とは、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、当初から適法に申告し納税した納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに過少申告による納税義務違反の発生を防止して適正な申告納税の実現を図るという過少申告加算税の趣旨に照らしてもなお納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいうものと解するのが相当である（最高裁平成17年（行ヒ）第9号同18年4月20日第一小法廷判決・民集60巻4号1611頁参照）。

(2) ……税務当局は、遅くとも平成17年以降、本件各課税仕入れと同様の課税仕入れを、当該建物が住宅として賃貸されること（その他の資産の譲渡等に対応すること）に着目して共通対応課税仕入れに区分すべきであると

の見解を採っており、そのことは、本件各申告当時、税務当局の職員が執筆した公刊物や、公表されている国税不服審判所の裁決例及び下級審の裁判例を通じて、一般の納税者も知り得たものということができる。 他方、それ以前に税務当局が作成した部内資料や税務当局関係者が編者である公刊物及び平成7年頃の関係機関からの照会に対する回答には、事業者の目的に着目して用途区分を判定していたとも理解され得る記載等があるものの、これらは、本件各課税仕入れと同様の課税仕入れに直接言及するものでなく、その趣旨や前提となる事実関係が明らかでないなど、必ずしも上記見解と矛盾するものとはいえない。また、税務当局は、平成9年頃、関係機関からの照会に対し、本件各課税仕入れと同様の課税仕入れを課税対応課税仕入れに区分すべき旨の回答をしているが、このことから、直ちに、税務当局が一般的に当該課税仕入れを事業者の目的に着目して課税対応課税仕入れに区分する取扱いをしていたものということとはできないし、上記回答が公表されるなどしたとの事情もうかがわれぬ。

そうすると、平成17年以降、税務当局が、本件各課税仕入れと同様の課税仕入れを当該建物が住宅として賃貸されることに着目して共通対応課税仕入れに区分する取扱いを周知するなどの積極的な措置を講じていないとしても、事業者としては、上記取扱いがされる可能性を認識してしかるべきであったということができる。

そして、上記取扱いは消費税法30条2項1号の文理等に照らして自然であるといえ、本件各申告当時、本件各課税仕入れと同様の課税仕入れを事業者の目的に着目して課税対応課税仕入れに区分すべきものとした裁判例等があったともうかがわれぬこと等をも考慮すれば、Xが本件各申告において本件各課税仕入れを課税対応課税仕入れに区分して控除対象仕入税額の計算をしたことにつき、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、過少申告加算税の趣旨に照らしてもなお納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になるということとはできない。

(3) 以上によれば、本件各申告において、Xが本件各課税仕入れに係る

消費税額の全額を当該課税期間の課税標準額に対する消費税額から控除したことにつき、国税通則法65条4項にいう『正当な理由』があると認めることはできない。〔下線筆者〕

Ⅲ 申告納税制度を支える租税リテラシー

1 租税制度の複雑性と租税リテラシー

長崎地裁昭和44年2月5日判決（税資56号23頁）¹⁰⁾は、「認定した事実と申告納税制度は本来納税者が税法の仕組についてある程度の理解を前提とするものであるが、税法の内容が複雑であるため、多くの納税者は税務係員の指示に頼っている実状を併わせ考えると、原告が期限内に確定申告書を提出しなかつたのは誠に無理からぬところであるといわざるをえないのであつて、従つて、右確定申告書の提出がなかつたことを理由に、これが税法上の義務の不履行にあたるとして行政上の制裁を課することは原告にとつて極めて酷であるといわなければならない。」として、「正当な理由」該当性を肯定し、無申告加算税賦課決定を違法なものと判示している。

このように「税法の内容が複雑」であることなどを理由に「正当な理由」が認められるケースは極めて稀であつて、一般的には、租税法の複雑さゆえに不知や誤解になるのも致し方ないとされることはない（救済されない）というべきであろう。

例えば、次にみる事例は、納税者が確定申告の義務に関して不知であつたことを主張したものの、それが理由で遁脱の意図がなかつたとの主張に結び付かなかつた事例である。

2 申告義務ないし納税義務についての不知

所得税についても消費税等についても申告義務を認識していなかつた旨

10) 判例評釈として、波多野弘・シュト90号6頁（1969）、広木重喜・ジュリ442号156頁（1970）など参照。

原告が主張・供述していた事例において、東京地裁平成30年6月29日判決（税資268号順号13161）は、「原告は、所得税の過少申告及び消費税等の不申告は、原告に税金に関する知識がなく、本件事業が所得税及び消費税等の確定申告を要する事業であること、原告が消費税の課税事業者であることを認識していなかったためであって、税金をほ脱する意図はなかった旨を供述し（……原告本人）、これと同旨の主張をする。

しかし、個人事業主が事業所得につき所得税を申告する義務があることはおよそ社会人としての常識の部類に属する事柄であり、原告自身が記入して提出した平成19年ないし平成25年分の所得税の確定申告書にも、『営業等』の『事業』の『収入金額等』、『営業等』の『事業』の『所得金額』を記入する欄があったのであるから……、本件事業に係る事業所得について所得税を申告する必要があることは原告においても十分に認識していたか、容易に認識できたはずである。

また、一定規模以上の個人事業主には消費税等の申告義務があることも現に事業を営む者であれば通常は高い関心をもって心得ているはずの事柄であり、本件事業による事業収入は、平成19年において4598万6645円に上っており……、原告自身、平成17年頃には取引先が増え、その後は収入も5000万円から6000万円ほどになり、利益が出るようになった認識があった……というのであるから、本件事業に係る資産の譲渡等について消費税等を申告する必要があることは原告においても十分に認識していたか、容易に認識できたはずである。〔下線筆者〕と判示している。

例えば、納税者が、当時株式会社の取締役等をしており、T汽船株式会社を新設してその代表取締役になるなど、経済人として相当の社会的活動をしていたものであることが認められた事例において、無申告が遡及課税の対象となり得るか否かが争点となった福岡高裁昭和51年6月30日判決（行集27巻6号975頁）の事例¹¹⁾がある。同高裁は、「被控訴人〔筆者注：納

11) 原審は福岡地裁昭和50年3月29日判決（行集26巻3号456頁）。判例評釈とし

税者〕は所得税については、いわゆる申告納税の制度が採られていること、及び所得税の確定申告においては、その所得の種類、並びに、すべての所得を申告しそれより算出された正当な所得税額を納付すべきものであることを十分知っていたと思われるのに、被控訴人が本件昭和39年分、同40年分の所得税の確定申告並びに修正申告に際し、前記の如く給与所得及び雑所得のみを記載した内容虚偽の確定申告書を提出し、本件所得をことさらに秘匿してこれを申告しなかつたことは、単なる所得計算の違算や忘失というものではなく、被控訴人が正当な税額の納付を回避する意図のもとになした過少申告行為と認めるのが相当であり、そして、右過少申告により所得税を過少にして、その不足額を納付しなかつたことは、国税通則法第70条2項4号の『偽りその他不正の行為により税額を免れた』ことに該当するといふべきである。〔下線筆者〕と判断している。

所得税制度や消費税制度についての知識がないということは申告をしなかつたことの原因にはなり得ないし、上記のとおり、「偽りその他不正の行為」に該当するとして、遡及課税の対象となることもあり得るのである。

ここで要求される租税リテラシーレベルはどの程度であろうか。あくまでも一般の国民であれば納税義務については知り得るところであり、とりわけ経済活動を行っているような者にとって、申告納付すべきことを知らなかつたという主張は一般の国民の租税リテラシーレベルに比して許容されないと判断されたものと思われる。

IV 要求される租税リテラシーレベルの相対性

1 高度の租税リテラシーレベルが前提とされる理由

裁判所がその判断において、納税者に対し一定レベルの租税リテラシー

て、板倉宏・ジュリ619号141頁（1976）、竹下重人・シュト158号1頁（1975）、小沢義彦・税弘24巻3号126頁（1976）など参照。上告審最高裁昭和52年1月25日第三小法廷判決（訟月23巻3号563頁）は判断を維持している。

を要求しているかのようにみえるのには、訴訟展開上の問題が所在しているように思われる。

例えば、国側の誤情報の発信があったことが理由で誤った申告をしてしまったのであるから、信義則の適用によって課税処分を取り消すべきとする主張や、そのような情報によって確定申告の内容に瑕疵が生じたのであるから、国税通則法65条5項にいう「正当な理由」があり、加算税を免除すべき旨の主張を展開するといった口頭弁論での主張・立証構成の際に、納税者は、国税庁ないし国税庁職員等のこれまで発信してきた情報や書籍などを証拠として示す必要がある。これらの主張の基礎となるより詳細な情報の証拠提出がなされればなされるほど、納税者の租税に関する知識レベルが高いことを明らかにしていることになるが、かかる主張・立証構成がかえって裁判所が要求する租税リテラシーレベルを引き上げることの原因になっているのではないかとの仮説が成り立ちもしないであろうか。

これまでかような議論は管見するところ承知していないが、この辺りについても関心を寄せるべきなのかもしれない。

2 一般の国民の租税リテラシーとの比較

建物譲渡による損失について所得税法上の損益通算（所法69、当時の新措法31①③）を廃止した租税法規の遡及適用が憲法84条の趣旨に反しないとされた事例として、福岡高裁平成20年10月21日判決（判時2035号20頁）¹²⁾の事例がある。同高裁は、「平成15年12月17日、本件改正の内容を具体化した与党の平成16年度税制改革大綱が公表され、同月18日、我が国の主要な

12) 判例評釈として、吉村典久・税研148号17頁（2009）、橋本守次・税弘57巻2号46頁、同巻3号164頁（2009）、太郎良留美・法学〔東北大学〕73巻5号152頁（2009）、志賀櫻・租税訴訟3号2頁（2010）、弓削忠史・税弘59巻3号173頁（2011）、井川源太郎・税法567号241頁（2012）、太田幸夫・平成21年度主要民事判例解説〔別冊判タ〕286頁（2010）、酒井克彦『ブラッシュアップ租税法』13頁（財経詳報社2011）など参照。

新聞紙上にその内容が掲載され、その後、租税及び不動産の専門誌等においても報道されていたことが認められるから、同日の時点で、平成16年の所得税から土地建物等の長期譲渡所得について損益通算が廃止されることが予測できる状態になったことが認められる。そして、一部の新聞には、上記損益通算の廃止が平成16年1月1日から適用されることが報道されていたほか、所得税が期間税であり、原判決別表〔省略〕のように、過去の税制改正において、年度途中の改正の内容が年度開始時に遡って適用されることが数回あったことからすれば、前記損益通算の廃止が年度開始時に遡って適用されることも、ある程度予測可能な状態であったとすることができる。〔下線筆者〕とした上で、「本件改正と同内容である与党の税制改革大綱が国民に知れた時期（平成15年12月18日）は本件改正が適用される平成16年1月1日の2週間前であるし、租税及び不動産の専門誌等はその対象読者は限られていると考えられるから、一般国民に対する周知の程度には限界があったことは否定できないものの、納税者において本件改正の予測可能性が全くなかったとはいえない。〔下線筆者〕と判断しているのである。

ここでは、与党税制調査会の発表する税制改正大綱が示された時期からすれば、遡及課税が根拠付けられた税制改正の内容の発表が納税者にとって予測不可能なものであったとはいえないということから、租税法律主義に反するものではないとする結論が導出されている。一見すれば、平成16年3月26日に成立した所得税法等改正の内容が、それ以前の同年の1月1日に遡って適用されることは、憲法（租税法律主義）の要請する遡及立法禁止原則に反しているように思われるところ、同高裁は、かかる改正の必要性、緊急性が認められるという点に加えて、憲法の要請する納税者の予測可能性を毀損するものではないとする説示を展開している。そこにいう納税者の予測可能性が棄損されていない理由が上記のとおり、与党税制調査会の税制改正大綱が発表された日（平成15年12月17日）や我が国の主要な新聞や専門誌等にその内容が掲載されたことをもって、「平成16年の所得

税から土地建物等の長期譲渡所得について損益通算が廃止されることが予測できる状態になったことが認められる。」とするのである。

もっとも、同高裁は、そのような説示のあとで、「一般国民に対する周知の程度には限界があったことは否定できないものの、納税者において本件改正の予測可能性が全くなかったとはいえない。」とも論じている。すなわち、ここでは、同事案における納税者と一般の国民とを分けて議論していることが判然とする。おそらく多くの一般の国民は専門誌等を読んでいるから、そこで得られる知識レベルをベースに議論するのであれば本件改正の予測可能性があったということは難しい面があると思われるものの、少なくとも、同事案における当該納税者に限ってみれば、本件改正の「予測可能性が全くなかったとはいえない。」という趣旨であることが推察されるのである。

この訴訟において、納税者である被控訴人（原告）は、「本件改正の内容は、平成15年12月15日の政府税制調査会の総会までは全く触れられず、同月17日の『与党税制改正大綱の骨子』に唐突に登場しており、予測可能性がないものであったことは明らかである。」と主張しており、これに対して、同高裁は、「本件改正の内容が、平成15年12月15日の政府税制調査会の総会に直近した時期において同調査会で十分議論されなかったとしても、本件改正は、資産税所得に対する税制の一本化という従来の税制調査会の議論の流れの上にあることが認められるから……、被控訴人主張のように全く唐突であったとはいえない。〔下線筆者〕」などと論じている。

すなわち、ここでは、租税法律主義の要請するところの納税者の予測可能性が棄損されてはいないかとの議論において、問題となっていた遡及適用なるものが「全く唐突であったとはいえない」として、そのおそれはなかったとしているのであるが、その判断の基礎として、「従来の税制調査会の議論の流れ」を当該納税者が了知していたであろうことを前提とした説示が展開されているのである。一般の国民が果たして、「従来の税制調査会の議論の流れ」を知っているのであろうか。その点については強い違

和感を覚えざるを得ないが、それであってもしかような説示が展開され得たのは、同事件における当該納税者の租税リテラシーレベルが相当高度であったことが弁論の全趣旨から判然としているからであったともいい得るのではなからうか。

納税者は原審¹³⁾において、「本件改正の内容は、平成15年12月15日の政府税制調査会の総会までは全く触れられず、同月17日の『与党税制改正大綱の骨子』に唐突に登場しており、本件改正が予見可能性のないものであったことは明らかで、しかも、その内容について十分な審議も行われていない。」との認識を主張しているのである。与党税制調査会において「十分な審議」が行われていなかったという点を指摘し得るレベルにまで当該納税者は調査検討を行っていたということが、裁判所における「納税者」の租税リテラシーレベルの判断に当たってどのような影響を与えたかという点についても関心を寄せるべきではないかと思われるのである。一般の国民は、与党税制調査会における審議の内容等については、通常、全く認識していないと思われるからである。

これは、納税者側のかかる主張・立証構成がかえって裁判所が要求する租税リテラシーレベルを引き上げることの要因となっていることを強く窺わせる事例であるといえるのではなからうか。

13) 福岡地裁平成20年1月29日判決（判時2003号43頁）。判例評釈として、三木義一・税理51巻6号71頁（2008）、品川芳宣・TKC税研情報17巻3号70頁（2008）、測圭吾・セレクト2008〔法教別冊〕13頁（2009）、浅妻章如・税務事例40巻7号1頁（2008）、増田英敏・税弘56巻7号79頁（2008）、永山茂樹・法セ53巻8号130頁（2008）、石村耕治・白鷗大学法科大学院紀要2号213頁（2008）、田中孝男・速報判例解説3号〔法七増刊〕53頁（2008）、森稔樹・速報判例解説3号〔法七増刊〕287頁（2008）、岸田貞夫・ジュリ1383号200頁（2009）、今本啓介・自研85巻11号140頁（2009）、中村有希・平成20年度主要民事判例解説〔判タ別冊〕252頁（2009）、渡辺充・税理55巻1号122頁、同巻2号92頁（2012）など参照。

3 納税者の主張レベルと裁判所の要求するレベルの関係性

翻って、本件ではどうであったであろうか。

本件において、最高裁は、納税者に対しかなり高度な租税リテラシーレベルを要求しているように思われるが、かかるレベル感は、納税者の主張によって引き上げられている可能性がある。すなわち、本件において、Xは、国税当局内部の研修資料ではどうなっていたのか、などということを知っていたほどのレベル感で租税制度や解釈論について詳しい者なのであるから、その者が平成17年以降の裁判例や裁決例を知らなかったというのは不自然であるという意味において、国税通則法65条4項にいう「正当な理由」該当性を巡る議論の土台としての租税リテラシーレベルが必然的に高いものとなってしまうのではなかろうか。なるほど、既に過去の裁判例においても、対象となる課税仕入れを共通対応課税仕入れと判断した下級審判断はこれまでもいくつか散見される場所であった（例えば、東京地裁平成24年9月7日判決・税資262号1順号2032¹⁴⁾、さいたま地裁平成25年6月26日判決・税資263号順号12241、名古屋地裁平成26年10月23日判決・税資264号順号12553など参照）。

国税通則法65条4項にいう「正当な理由」該当性を巡る判断における納税者の租税リテラシーレベルを測るハードルにつき、Xは自らの主張によってこれを引き上げていたという、皮肉なことになっていたのではなかろうか。

本件において、Xは、「本件課税仕入れを『課税資産の譲渡等』にのみ要するもの』に該当するものとする取扱いは、現在でも国税庁の取扱事例等のデータベース上で引き継がれており、税務当局の間でも本件課税仕入れの用途区分に関する取扱いは区々である」などと主張していたのであるが、Xが国税当局内部での取扱いなども承知している点などを見る限りにおいては、租税に関する知識レベルが相当高度であることが推察される¹⁵⁾。

14) 判例評釈として、廣木準一・ジュリ1474号139頁（2014）など参照。

結びに代えて

このように考えると、裁判所が求める納税者の租税リテラシーレベルは必ずしも明確な一つの基準たるレベル感として所在するのではなく、個々の事案でのレベル感が議論されていると見るべきかもしれない。そのように考えると、租税リテラシーレベルについて、どの程度のものが裁判所において要求されているかとする疑問の立て方は愚問であるといえよう¹⁵⁾。

そこには明確な指標なるものが所在するのではなく、事案解決の道具として議論されているにすぎないことに気がつくのである。そのように考えると、国民に求められる租税リテラシーレベルは極めて相対的なものであることが判然とする¹⁷⁾。また、本稿で取り上げたムゲンエステート事件最高裁判決の「正当な理由」に関する判示部分についての射程範囲を広いものと捉えることにも、納税者側の主張に対するアンサーの意味合いとして租税リテラシーレベルが高度なものに引き上げられてしまっている可能性を考えると、慎重であるべきように思われるのである。

（本学法科大学院教授）

15) もっとも、Xは当初の課税仕入れの段階やそれに対する税務処理の段階でかかる知識を得たのではなく、訴訟段階において、例えば、訴訟戦略上の主張として第三者からの情報などを頼りにかかる主張を展開していたとも考えられるが、裁判所としては、当事者主義の下でかかる主張が展開されている限りにおいて、Xがかようなレベルの租税に関する知識を有していたと解した上で判断を展開していたとみることは不自然ではあるまい。

16) 裁判所が求める租税リテラシーレベルと一般の国民のそれとの較差を論じたものとして、酒井克彦「成人向け租税リテラシー教育の課題と展望」税法586号283頁（2021）。

17) 一般の国民の租税リテラシーレベルについてのアンケート調査に関するものとして、酒井克彦「成人向け租税リテラシー教育の必要性と課題—消費者保護としての租税教育—」税法589号17頁（2023）。