

論壇

租税実務と判例

―税理士補佐人講座の授業内容より―



慶應義塾大学大学院法務研究科助教授 吉村 典久

はじめに

一昨年来、東京税理士会等の尽力によって、多くの大学・大学院等に税理士補佐人講座が設置され、多くの税理士が、訴訟法等の知識を修得するため学んでいる。筆者も、昨年末で慶應義塾大学大学院法務研究科において「法人税法特殊講義」の科目を担当し、数多くの勉強熱心な税理士たちとともに法人税法の判例研究を行った。本稿では、租税訴訟及び実務における判例研究の重要性を広く周知すべく、上述の授業内容の理念部分を要約した。

I 判例の意義

まず、判例の意義を明らかにしたい。というのも、法律学において「判例」という言葉は多用されているにもかかわらず、その意味は使われる場面に依り異なっているからである。本稿では、英米法において言われる「ratio decidendi」に相当するものを判例と呼ぶことにしたい。

英米法において「ratio decidendi」とは、特定の裁判における事実関係を前提として、裁判判決(決定等も含む)の理由中で示された法解釈であって、それにつき先例拘束性が生じるものであると解されている。すなわち、英米法では、裁判判決はいわゆる先例拘束性を持つているため、先例拘束性の生じる裁判判決の「ratio decidendi」と先例拘束性の発生しない「傍論(obiter dictum)」とを区分することが必要とされているのである。他方、確かに、英米法国とは異なり、日本では、裁判判決の先例拘束性は承認されておらず、判決が先例に拘束されることはない。しかし、日本においても、最高裁判所の判例と相反する判断につき上告受理若しくは上告が認められること(民事訴訟法318条1項・刑事訴訟法405条2号及び3号)等に鑑みると、特定の事実関係を前提として裁判判決の理由中で示された法解釈」という意味における「ratio decidendi」は、少なくとも事実上の拘束力を持つ

ているものと考えてあながち不当とは言えないであろう。

II 判例研究の必要性

判例研究とは、裁判判決の中から「特定の事実関係を前提として裁判判決の理由中で示された法解釈」である「判例」を特定し、それにつき分析を加える(射程距離を読む)ことである。それでは、なぜ判例研究が必要なのであるか?このことについて一言触れておく必要がある。

判例研究の必要性は、実務における判例の重要性に基づく。極言すれば、判例が実務を支配していると言って良いからである。すなわち、我々の日常生活において発生する様々な法的紛争は、法令に基づき、究極的には裁判によって解決される。この裁判において、裁判官は、当事者の主張を聞き、事実を確認するとともに(事実認定)、適用されるべき法規定の意味内容を明らかにした上で(法解釈)(当該法規定を認定事実)に適用して結論(判決)を導く。このようにして下された裁判判決は、確かに特定の具体的紛争を解決するものであつて、一般的な法的拘束力を持つものではない。しかし、その判決の中に含まれている判例は、その判決以後に生じる同種の法的紛争を解決するための基準となりうる(判例の先例的価値)。将来、判決の対象となったと同種の法的紛争が生じたとき、人々はやはり先の判決と同じ判決がなされることを見通すことができる。他方、事実が異なれば、人々は先の判決とは異なる判断を期待することができよう。このように、判例が存在するとき、その判例を分析することによって、人々は、同種の法的紛争が生じたとき、その紛争がどのように解決されるのかを予測することが可能になる(予測可能性と法的安定性)。換言すれば、我々は、判例研究を通じて、現実社会に妥当している具体的法ルールというものを知らることができるといえよう。

当該ルールを事前に理解していれば、当該ルールを自己の有利に活用することもできるし、また、当該ルールに従うことによって法的紛争を避け、訴訟リスクを軽減することもできるのである。このように、将来の紛争回避と安定した生活設計をするためには、判例を無視することはできない。

また、特に、訴訟実務家が裁判に關与する場合、判例を無視して弁論することは暴虎馮河のたぐいの行いであると言つて過言ではない。すなわち、裁判において、自己の請求の趣旨通りの判決をもらうためには裁判官を納得させる弁論をする必要がある。確かに、裁判官は、裁判においては上意下達の組織的原理にしたがう存在ではなく、独立してその職権を行使し、憲法及び法律にのみ拘束されるのであつて(日本国憲法76条3項)既存の判例に囚われることなく、当該事件につき正しいと思う判決を下すことができる。しかし、日本の裁判制度が審級制度を採用していることに鑑みれば、下級裁判所が上級裁判所の判例に反した判決を下したとしても、おそらく、上訴によつて当該判決は破棄されてしまつてあつて、特に、日本では最高裁判所が唯一の最終かつ終審の裁判所であるため、下級裁判所が最高裁判所の判例に反するような判決を下す可能性は極めて低い。この点を考慮すれば、裁判官は、判例、特に最高裁判所の判例にしたがつて判決を下すことが十分に予期されるのであつて、裁判において勝訴するためには、既存の判例があるかぎり、どうしてもそれにしたがつた立論を展開しなければならぬといえよう。

以上のように、判例は、社会生活上の法的安定性を確保し、予測可能性を確立するために必要不可欠なものであり、裁判における敗訴リスクを軽減するために判例を研究することは重要な意義を有しているのである。

III 判例研究の方法

ここでは、判例研究はどのように行うべきかを述べる。まず、判例研究の第一の作業は、当該事件における事実関係を正確に把握することである。なぜならば、判例は、あくまでも当該事件の事実関係を前提とした法解釈であるからである。特に、事件の事実関係が特殊なものであるか、それともより一般化できるものであるかどうかは、判例の射程距離に大きな影響を与える。たとえば、平成16年6月24日最高裁判所判決(シルバー精工事件)は、米国ITC訴訟の和解に基づく支払金という特殊な事実を前提として下された判決であることを考慮すれば、その判例の射程距離は広いとは言えず、むしろこれはいわゆる事例判決に属するものであることが容易に分かるであらう。

また、特に注意しなければならないのは、あくまでも裁判所が認定した事実を依拠することである。判例研究者が実際に關与した事件を扱つ場合、判決に書かれていないような事実を知っていることがある。そのような背後にある事情を知っていることは、判例を理解する上で役に立つことも決して稀ではないが、むしろ、害になることが多い。なぜならば、裁判官はあくまでも当該事件において認定した事実のみを依拠して判決を下したのであつて、判例研究者が裏事情に基づき判決を評価してしまつ場合、既に偏見から迷れざるを得ず、冷静かつ中立的な判例の理解が妨げられるからである。

さらに、租税判例研究における事実把握の際、細かな数値は重要ではない点にも留意すべきである。特に、税理士の場合、事件における詳細な税額計算にこだわることも稀ではない。確かに実際の裁判においては税額の適否が問題となるため、税額計算が正しいか否かは重要な争点であるが、判例研究にとつてより重要なのは、むしろ課税要件事実の認定とその事実を前提にした法解釈である。細かな税額計算の数値に拘泥するより、基本的な事実関係の把握に専念した方がよい。

次に、判例研究の作業は、判例の発見である。すなわち、当該裁判判決の中から判例「ratio decidendi」を見つけて出す作業がその第一である。これが判例研究の核心をなす。先述したように、判例研究の第一の目的は、将来の裁判所の行動を予測するため、後世の同種の事件においても先例として尊重されるべき法解釈(判例=ratio decidendi)を知ることにある。そのため、判決の中から、先例としての価値を持たない傍論部分を切り取つていかなければならない。ところが、この判例と傍論の分別作業は容易なものではない。まず、この作業前に行わなければならないのは、判決における裁判官の論理を理解することである。裁判官は、認定した事実の上になつて、取り上げるべき法的論点をその順番にしたがつて判断していくことで、最終的な結論、すなわち判決に至る。これらの複数が存在する法的論点は、それぞれ理由と結論のピラミッドをなしている。判例研究者は、判決に表れた裁判官の思考を再現し、裁判官は最終的な結論に至るまでのような順番で法的論点を整理したのか、そして、それぞれの法的論点につき裁判官はいかなる判断を下したのかを、丹念に把握しなければならない。この裁判官の頭の中を覗き、論点のピラミッドを構築していく作業を正確にこなすことができれば、判例を正しく発見することに成功するのであつて、すなわち、判例は、当該事件での結論を直接に導く直近の法的論点に関する裁判官の判断に見出すことができる。それ以外の法的論点は、傍論以外のなものでもない。

そして、この判例発見作業の過程で留意すべき点は2点ある。まず、判決が一般的法解釈を示したとしても、それは原則として判例ではない。なぜならば、裁判はあくまでも具体的な事実関係に基づき特定の法的紛争を解決するものであつて、一般的な法理論を打ち立てるためなされるのではないからである。一般的な法解釈にのみ目を奪われてはならない。次に判例は、常に判決文の理由中の記載から、抜き書きされなければならない。判例の文章を判例研究者自身の言葉でまとめようとして、既にバイアスがかかつてしまつ。判例をできるかぎり客観的に把握するため、判例研究者自身の言葉で置き換えてはならない。さらに、判例を発見した後に、当該判例の射程距離を読む作業が控えている。実務において、この作業が最も重要な意味を持つ。なぜならば、当該判例の射程距離がどこまで及ぶかを測定することは、将来における裁判判決を見越すことに繋がるからである。そして、判例の射程距離を読むにあたり、当該判例が強い判例であるか、それとも弱い判例であるかを区別する必要がある。それが強い判例であれば、同種の事件に対し当然に強い拘束力を及ぼすであらうし、それが弱い判例に過ぎない場合、別の判断が下す可能性も大いに残っていると予測できるからである。一般的に言つて、下級裁判所の判例と比べて最高裁判所の判例は強い判例に属することは常識であらう。同じ最高裁判所判例においても、何度も同じ趣旨が確認された判例は強い判例であるといえる(確定した判例)。その反面、昔に一度しか下されていないような判例は、弱い判例であるということができる。この判例の強弱を判断するためには、判例の位置づけを明確にする必要がある。また、様々な判例を想定し、それにつき果たしてある判例で下された結論と同一の結論がなされるかどうかをシミュレーションしてみることが、判例の射程距離を読むことに役立つ。この点で、更正の請求を通じた実額経費計算への変更を否定した昭和62年11月10日最高裁判所判決と修正申告を通じて実額経費計算への変更を肯定した平成2年6月5日最高裁判所判決は、射程距離を読む訓練をする格好の材料を提供するのであつて、

最後に、判例研究として、判例の当否を論じることありうる。ただし、この論評は慎重でなければならない。特に一部の性急な実務家の場合、判例研究と称して、以上のような事件における事実関係の把握や判例の発見をおさなりにし、裁判判決が下した結論や一般的な法解釈を批判することにのみ目を向けることがないわけではない。しかし、このようないことは判例研究の本旨ではない。また、生産的なことも思われぬ。何度も繰り返すが、判例研究の第一の目的は、将来の裁判所の行動を予測するため、後世の同種の事件においても先例として尊重されるべき法解釈(判例=ratio decidendi)を知ることにある。それ故、判例の当否を論じることには二次的なものに過ぎない。確かに判例の当否を論じることによつて判例変更を促す余地がありうることは否定できない。しかし、一般的な法解釈の理論を考える研究者ならともかく、現実の法的紛争を適切に処理しなければならない実務家にとつて、判決の結果や一般的な法解釈を表面的に論じたとして、次の法的紛争を解決するための指針となるわけではなく、徒に法的紛争を増やし、敗訴リスクが高まるだけに過ぎないように思われる。したがつて、判例の当否を論じる以前に、当該事件の事実関係、当該判決の論理構造、判例の発見及び判例の射程距離測定を十全に行つておくべきであらう。

る。なぜならば、判例は、あくまでも当該事件の事実関係を前提とした法解釈であるからである。特に、事件の事実関係が特殊なものであるか、それともより一般化できるものであるかどうかは、判例の射程距離に大きな影響を与える。たとえば、平成16年6月24日最高裁判所判決(シルバー精工事件)は、米国ITC訴訟の和解に基づく支払金という特殊な事実を前提として下された判決であることを考慮すれば、その判例の射程距離は広いとは言えず、むしろこれはいわゆる事例判決に属するものであることが容易に分かるであらう。

また、特に注意しなければならないのは、あくまでも裁判所が認定した事実を依拠することである。判例研究者が実際に關与した事件を扱つ場合、判決に書かれていないような事実を知っていることがある。そのような背後にある事情を知っていることは、判例を理解する上で役に立つことも決して稀ではないが、むしろ、害になることが多い。なぜならば、裁判官はあくまでも当該事件において認定した事実のみを依拠して判決を下したのであつて、判例研究者が裏事情に基づき判決を評価してしまつ場合、既に偏見から迷れざるを得ず、冷静かつ中立的な判例の理解が妨げられるからである。

さらに、租税判例研究における事実把握の際、細かな数値は重要ではない点にも留意すべきである。特に、税理士の場合、事件における詳細な税額計算にこだわることも稀ではない。確かに実際の裁判においては税額の適否が問題となるため、税額計算が正しいか否かは重要な争点であるが、判例研究にとつてより重要なのは、むしろ課税要件事実の認定とその事実を前提にした法解釈である。細かな税額計算の数値に拘泥するより、基本的な事実関係の把握に専念した方がよい。

次に、判例研究の作業は、判例の発見である。すなわち、当該裁判判決の中から判例「ratio decidendi」を見つけて出す作業がその第一である。これが判例研究の核心をなす。先述したように、判例研究の第一の目的は、将来の裁判所の行動を予測するため、後世の同種の事件においても先例として尊重されるべき法解釈(判例=ratio decidendi)を知ることにある。そのため、判決の中から、先例としての価値を持たない傍論部分を切り取つていかなければならない。ところが、この判例と傍論の分別作業は容易なものではない。まず、この作業前に行わなければならないのは、判決における裁判官の論理を理解することである。裁判官は、認定した事実の上になつて、取り上げるべき法的論点をその順番にしたがつて判断していくことで、最終的な結論、すなわち判決に至る。これらの複数が存在する法的論点は、それぞれ理由と結論のピラミッドをなしている。判例研究者は、判決に表れた裁判官の思考を再現し、裁判官は最終的な結論に至るまでのような順番で法的論点を整理したのか、そして、それぞれの法的論点につき裁判官はいかなる判断を下したのかを、丹念に把握しなければならない。この裁判官の頭の中を覗き、論点のピラミッドを構築していく作業を正確にこなすことができれば、判例を正しく発見することに成功するのであつて、すなわち、判例は、当該事件での結論を直接に導く直近の法的論点に関する裁判官の判断に見出すことができる。それ以外の法的論点は、傍論以外のなものでもない。

そして、この判例発見作業の過程で留意すべき点は2点ある。まず、判決が一般的法解釈を示したとしても、それは原則として判例ではない。なぜならば、裁判はあくまでも具体的な事実関係に基づき特定の法的紛争を解決するものであつて、一般的な法理論を打ち立てるためなされるのではないからである。一般的な法解釈にのみ目を奪われてはならない。次に判例は、常に判決文の理由中の記載から、抜き書きされなければならない。判例の文章を判例研究者自身の言葉でまとめようとして、既にバイアスがかかつてしまつ。判例をできるかぎり客観的に把握するため、判例研究者自身の言葉で置き換えてはならない。さらに、判例を発見した後に、当該判例の射程距離を読む作業が控えている。実務において、この作業が最も重要な意味を持つ。なぜならば、当該判例の射程距離がどこまで及ぶかを測定することは、将来における裁判判決を見越すことに繋がるからである。そして、判例の射程距離を読むにあたり、当該判例が強い判例であるか、それとも弱い判例であるかを区別する必要がある。それが強い判例であれば、同種の事件に対し当然に強い拘束力を及ぼすであらうし、それが弱い判例に過ぎない場合、別の判断が下す可能性も大いに残っていると予測できるからである。一般的に言つて、下級裁判所の判例と比べて最高裁判所の判例は強い判例に属することは常識であらう。同じ最高裁判所判例においても、何度も同じ趣旨が確認された判例は強い判例であるといえる(確定した判例)。その反面、昔に一度しか下されていないような判例は、弱い判例であるということができる。この判例の強弱を判断するためには、判例の位置づけを明確にする必要がある。また、様々な判例を想定し、それにつき果たしてある判例で下された結論と同一の結論がなされるかどうかをシミュレーションしてみることが、判例の射程距離を読むことに役立つ。この点で、更正の請求を通じた実額経費計算への変更を否定した昭和62年11月10日最高裁判所判決と修正申告を通じて実額経費計算への変更を肯定した平成2年6月5日最高裁判所判決は、射程距離を読む訓練をする格好の材料を提供するのであつて、

最後に、判例研究として、判例の当否を論じることありうる。ただし、この論評は慎重でなければならない。特に一部の性急な実務家の場合、判例研究と称して、以上のような事件における事実関係の把握や判例の発見をおさなりにし、裁判判決が下した結論や一般的な法解釈を批判することにのみ目を向けることがないわけではない。しかし、このようないことは判例研究の本旨ではない。また、生産的なことも思われぬ。何度も繰り返すが、判例研究の第一の目的は、将来の裁判所の行動を予測するため、後世の同種の事件においても先例として尊重されるべき法解釈(判例=ratio decidendi)を知ることにある。それ故、判例の当否を論じることには二次的なものに過ぎない。確かに判例の当否を論じることによつて判例変更を促す余地がありうることは否定できない。しかし、一般的な法解釈の理論を考える研究者ならともかく、現実の法的紛争を適切に処理しなければならない実務家にとつて、判決の結果や一般的な法解釈を表面的に論じたとして、次の法的紛争を解決するための指針となるわけではなく、徒に法的紛争を増やし、敗訴リスクが高まるだけに過ぎないように思われる。したがつて、判例の当否を論じる以前に、当該事件の事実関係、当該判決の論理構造、判例の発見及び判例の射程距離測定を十全に行つておくべきであらう。