The University of Osaka
Institutional Knowledge Archive

Title	台湾における租税法律主義と税法の解釈：憲法法庭111（2022）年憲判字第5 號判決を素材として
Author(s)	邱, 怡凱
Citation	阪大法学. 2022, 72(3-4), p. 196-177
Version Type	VoR
URL	https://doi.org/10.18910/89712
rights	
Note	

The University of Osaka Institutional Knowledge Archive : OUKA

https://ir.library.osaka-u.ac.jp/

The University of Osaka

台湾における租税法律主義と税法の解釈

――憲法法庭111（2022）年憲判字第５號判決を素材として――

邱　　怡凱

はじめに
第１章　憲法法庭111（2022）年憲判字第５號判決の事実と判旨
　１　事実
　２　判旨
第２章　検討
　１　本件判決の位置づけ
　２　税務会計と企業会計との境界線の曖昧さ
　３　欠損金繰越控除制度及び投資収益課税所得不算入制度の法的性格
おわりに

はじめに

日本では、税法の基本原則として、租税法律主義と租税公平主義が挙げられている[(1)]。ただし、谷口勢津夫教授が上記両原則の関係についてまとめられたように、「租税法律主義は、今日では、議会制定法に基づく課税を要求する憲法原則として、確立されている[(2)]」、「租税負担の公平は租税法律を通じて実現されなければならず、租税法律を離れて実現されてはならないという意味（含み公平観）で、租税平等主義あるいは租税公平主義は、租税法律主義の実質的内容を構成する憲法原則である[(3)]」ことからすると、上記両原則はともに憲法原則ではあるが、租税法律主義が優位するといえるであろう。換言すれば、「租税公平主義については、政策論・実質論としての重要性が強調されつつも、法原理としては後景に退くものとして扱われてきたことを考えれば、租税法律主義こそが、わが国租税法を支配する中心原則と言ってよい[(4)]。」

租税法律主義がこのように位置づけられているのは、同原則が税法学説・実務において民主主義的再構成と債務関係説的再構成により厳格化されたこと、及び学説の通説において法の支配によりコーティングされたことに由来すると説明されている[(5)]。すなわち、これらのことによって、「租税法律主義は、『法律に基づく課税』を基本的な内容（根本原則）とした上で、(i) 立法に関する原則として、①課税要件法定主義、②課税要件明確主義、③遡及立法の禁止、④手続的保障原則、(ii) 行政に関する原則として、⑤合法性の原則、(iii) 行政及び司法に関する原則として、⑥納税者の権利保護、を個別的な内容（下位原則）として、『体系化』されたものといえよう[(6)]。」このように、日本では、租税法律主義が立法、行政及び司法、すなわち統治機構全体をその数多くの下位原則で拘束する原則であると考えられている。

そのなかで、特に租税法律主義は合法性原則を通じて、行政による税法の厳格な解釈や「文言に忠実な文理解釈」を要請することが[(7)]注目される。近年、国際的に見れば、日本法における租税法律主義は税法の解釈方法についても拘束力を持つという点をその特徴とした上で、その特徴の生成理由を究明するために、ドイツ、フランス、カナダ、オーストラリア及び米国について広範な比較法的考察を展開する研究がみられる[(8)]。本稿は後述のとおり、主には台湾法の観点から問題提起をした上で、111（2022）年４月29日憲法法庭111年憲判字第５號判決（以下「本件判決」という）を通じて台湾の税法における解釈原則を考察しようとするが、日本法の観点からは、上記の意味における比較研究のための情報提供をも意図する。なお、本件判決は、大法官会議という制度に代えて2022年１月４日に置かれた憲法法庭[(9)]が租税法律の合憲性を審査した初めての判決である。

上記のとおり、日本の税法学説・実務では、租税法律主義が租税公平主義に優位するものと位置づけられている一方、台湾の税法学説では、租税法律主義というより、憲法７条に定める平等原則等から導き出された「応能負担原則」こそが税法の最も重要な基本原則であり、前者に優位するものと位置づけられている[(10)]。そして、応能負担原則は立法原則であるだけでなく、税法の解釈原則でもあると考えられている[(11)]。

そこで、本稿は、以下で述べるように、租税法律主義と租税公平原則（応能負担原則）との関係において、租税法律の解釈について文理に忠実な解釈というより、目的論的解釈を採用する通達を合憲であると判断した本件判決に着目し、そこに現れた台湾の税法解釈の特徴と問題点を分析することによって、租税法律主義の意義を再検討する。

第１章　憲法法庭111（2022）年憲判字第５號判決の事実と判旨

１　事実

申立人Ｘはその子会社Ａと連結納税制度[12]を選択し両者の所得を合算して申告を行ったところ、所得税法39条[13]により、9,665,865,465台湾ドルの繰越欠損金（Ｘの5,853,996,616台湾ドルの繰越欠損金とＡの3,811,868,849台湾ドルの繰越欠損金を合算したもの）を計上した。財政部[14]高雄国税局は調査の結果、財政部が発遣した財政部66（1977）年３月９日台財税字第31580号[15]という通達（以下「本件通達」という）に基づき、Ｘが繰越控除した欠損金の金額から、所得税法42条[16]により課税所得不算入とされた配当等の投資収益を減算して繰越控除できる欠損金を8,364,332,598台湾ドル減額すると同時に、他に課税所得から減算するものを計上して、最終的には約８億台湾ドル（2022年９月10日現在の為替相場によると、約36.6億円）の追徴課税処分を行ったが、当時の営利事業所得税率[17]の17%でもって計算すると、繰越欠損金の上記減額によって増加した税額は約14億2000万台湾ドルになる。

Ｘは上記課税処分に対して不服があり、復査と訴願の手続[18]を経て、本件課税処分の取消しの訴えを提起したが、高雄高等行政法院104（2015）年度訴字第256號判決は国税局の主張を受け入れて、納税者敗訴の判決を下した。その理由として、主には以下のことを判示した。

すなわち、❶所得税法39条が定める繰越欠損金の控除は租税優遇措置に該当すること、❷所得税法24条によると、営利事業の所得又は欠損は収入から原価、費用及び損失等を引いて計算すべきであるが、いわゆる収入には課税される収入と課税されない収入が含まれるので、本件通達に従い計算した結果が所得税

法39条にいう「欠損金」に合致するところ、課税庁が本件納税者の申告について発行した審査評定通知書に載っている繰越欠損金の金額は実際のそれとは違っているので、繰越欠損金の控除額を計算するにあたっては審査評定通知書の記載に依拠してはならない。換言すれば、投資収益が非課税とされたものの、会社の所得に該当するので、欠損金を計算するときには当該投資収益を計上すべきであること、❸所得税法42条の規定は営利事業所得に対する二重課税を避けるためのものであるが、所得税法42条に定める租税優遇措置に基づき非課税とされた投資収益が繰越欠損金の計算上除外されると、納税者は投資収益を取得する年度と繰越欠損金を計上する年度で非課税の利益を二回受けてしまい租税公平原則に違反すること、及び❹本件通達は、会社が繰越欠損金の額から、所得税法42条により非課税とされた配当等の投資収益を減額した後の金額のみを繰越欠損金として計上することができるとしているにとどまり、非課税とされた投資収益を欠損金の繰越控除年度の純利益の計算上、計上することは要求しておらず、したがって、所得税法42条の立法趣旨・精神に適合するがゆえに、租税法律主義に違反していないことである。

Ｘはその後、本件課税処分の取消しを求めて最高行政法院に上訴したが、最高行政法院105（2016）年度判字第661號判決は、上記❶の理由については特に触れていないが、❷ないし❹の理由をもってＸの請求を退けた。

2　判旨[19]

（1）審査原則

「憲法19条は、国民は法律の定めるところにより納税義務を負うと定めているが、この規定によると、国家は国民に対して納税義務を課す又は租税優遇措置を与えるときには、納税義務者、課税物件、課税物件の納税義務者に対する帰属、課税標準、税率、納税方法と納税期間等の租税構成要件を法律の明文で定めるべきである。

管轄機関は、職権の範囲内で租税法律を適用するときに、法律に定められた職権に基づき、憲法の原則及び関連法律の立法目的・趣旨に沿い、一般の法解釈の方法を遵守してそれを解釈すれば、租税法律主義に違反するとはいえな

い。[20]」

（２）本件通達は税務機関が所得税法39条１項但書に定められる審査評定権を行使する際の指針を明らかにしたもの

「所得税法24条と39条は、当該年度の収入総額から原価、費用及び税額［＝他の租税に係る税額］を控除した後の純利益を営利事業所得の金額とし、また、過年度の欠損金は原則として当該年度において計上することができないと、それぞれ定めている。ただし、所得税法39条１項但書は、「会社である営利事業は会計帳簿を備え付けて、欠損金が生じた年度及び繰越計上された年度の両年度においてともに、第77条にいう藍色申告書を使用し又は公認会計士の監査を受け、かつ、申告期限までに申告した場合には、管轄税務機関が審査評定した前10年以内の各年度の欠損金を当該年度の当期純利益から控除した上で、税額を計算する。」と定め、一定の要件のもとで、「前10年以内の各年度の欠損金」を本課税年度における所得額（すなわち純利益、以下「純利益」という）の金額から繰越控除されることを許容するのは、年度ごとに営利事業所得を計算するという所得税法の原則に対する例外にあたる。この例外規定の要件として、……「前10年以内の各年度の欠損金」の意味について所得税法が明文で規定していないので、税務機関の審査評定を経て初めてそれを控除して当該年度の課税所得を計算することができる。このように、「前10年以内の各年度の欠損金」に関する税務機関の審査評定は、営利事業が繰越欠損金を控除する年度において課税所得の金額を計上するための前提である。

管轄税務機関は所得税法39条１項但書に基づき当該年度の課税所得の金額を審査評定する際には、「前10年以内の各年度の欠損金」をまず審査評定すべきである。各課税年度において営利事業所得税の申告に対する審査評定通知書の「課税所得金額」という欄に金額が記載されるが、当該金額は、税務機関が営利事業により申告された営利事業所得（欠損金）について審査した結果である。それをもって当該年度の営利事業所得税を計算するが、当該金額は欠損金の繰越控除のためのものではないので、所得税法39条１項但書にいう「前10年以内の各年度の欠損金」は過年度において審査評定された営利事業の欠損金を指す

のではない。税務機関の上級機関である財政部は審査評定の基準を明らかにするために、本件通達において、「会社である営利事業は所得税法39条を適用する場合において、当該年度の純利益から前３年以内において審査評定された欠損金を控除するとき、各年度の欠損金から同年度において同法42条により課税所得の金額に計上しないとされる投資収益を減額した額を、当該年度の純利益から控除すべきである。」（前３年以内の欠損金を控除することができるという規定は98［2009］年１月21日改正後の現行規定においては前10年以内に改正された）という「管轄税務機関が審査評定した欠損金」の評定基準を示し、……税務機関の審査評定権の行使基準を明らかにしている。

したがって、本件通達は所得税法39条１項但書にいう「前10年以内の各年度の欠損金」の解釈の可能な範囲を超えず、当該規定の立法目的に適合すれば、租税法律主義に違反するとはいえない。」

（３）本件通達は所得税法39条１項但書に定める「前10年以内の各年度の欠損金」の解釈の可能な範囲を超えず、同規定の立法目的に適合しているので、憲法19条に定める租税法律主義に違反していない

「所得税法39条１項但書に定める欠損金の繰越控除の規定は、年度を課税期間として営利事業所得税を計算する場合、変動の大きい所得については負担が大きすぎることに鑑み、企業の競争力の向上、税制の公平性と合理性、担税力の正確な評価及び企業の永続経営を促進するために、制定された。換言すれば、所得税法39条１項但書の規定は年度課税原則［＝年度を課税期間として課税するという原則］の例外にあたり、営利事業の担税力を正確に評価し、そして、企業の競争力を向上させるため、一定の条件（すなわち、会計帳簿を備え付けるなど）を満たす営利事業が当該年度において欠損金を繰越控除することができるとすることによって、年度課税原則を緩和する。

本件通達は所得税法42条とも関連があるが、同条が投資収益を課税所得に計上しないとするのは、各年度において純利益に計上しないとすることである。同法39条１項但書は当該年度すなわち繰越控除を行う年度において受け取った投資収益が当該年度の純利益に計上されないとしているが、以前の各年度にお

いて所得税法42条により当該年度の所得額に計上されない投資収益は、当該年度の純利益を計算するための要素（当該年度の収入総額、原価と費用、損失及び税額。所得税法24条１項前段参照）ではない。これに対して、所得税法39条１項但書は当該年度の純利益の控除額（同規定にいう「前10年以内の各年度の欠損金」）をどう審査評定するかについて規定している。したがって、「前10年以内の各年度の欠損金」を審査評定する際には、各年度において所得税法42条により所得額に計上されないとする投資収益を考慮しなければならないところ、「前10年以内の各年度の欠損金」は当該年度の純利益に係る控除額にあたり、当該年度の課税所得額の計算に影響するが、当該年度の純利益の計算に影響しないので、本件通達に基づき「前10年以内の各年度の欠損金」を審査評定することは、過年度の投資収益を当該年度の純利益の計算上、計上することにはならず、所得税法42条に違反することにもならない。

……所得税法42条の立法目的は、同一の課税物件について同一の納税義務者に対する所得税の二重課税を避けることではないのである。

また、所得税法42条にいう投資収益は、それを受け取った営利事業にとって収入に該当するものの、取得された年度において営利事業の所得額に計上されて課税されていないので、当該年度において申告に対する審査評定をした結果、欠損金が発生したが、当該欠損金からは投資収益を減額していないので、当該営利事業の実際の欠損金にあたらないのである。その上、営利事業が他の営利事業に対する出資金の帳簿価額から実質価額までの減額によって実現した投資損失は、発生した年度において営利事業所得税を申告する際に費用として控除することができる（営利事業所得税査核準則99条参照）。したがって、本件通達が営利事業の実際の営業損益に示されるその担税力を正確に評価するため、前10年以内に欠損金が発生した年度において所得税法42条により所得額に計上されないとする投資収益を欠損金から減額した実際の欠損金をもって、所得税法39条１項但書に定める「前10年以内の各年度の欠損金」とするのは、「前10年以内の各年度の欠損金」の解釈の可能な範囲を超えず、年度課税原則を適度に緩和することによって担税力を正確に評価するという同規定の立法目的にも適合しているので、憲法19条に定める租税法律主義には違反していないのであ

る。」

（４）本件通達は、本件課税当時に営利事業所得税と所得税を統合するために採用された両税合一制度[21]のもとでの所得税法42条の立法趣旨に違反していないので、所得税法42条及び租税法律主義に違反するとはいえない

「民国87（1998）年１月１日に施行された両税合一制度は、本件通達が関わり本件事案において適用されている、民国86（1997）年に改正された所得税法42条１項に基づき、営利事業が投資収益を受け取った段階でこれに課税しないとすること、及び株主に帰属される控除可能税額を控除可能税額帳簿に記入し、営利事業から個人株主に配当が行われたことから生じる所得税の二重課税を避けることによって、最終的には個人株主だけが投資収益について所得税を負担するという同制度の目的を実現しようとする。そこで、両税合一制度のもとでは、営利事業が受け取った投資収益は、これを控除可能税額と併せて個人株主に配分することを通じて初めて、最終的には個人株主に投資収益について超過累進税率を適用し、より高い個人総合所得税額[22]を負担させる（所得税法５条[23]参照。立法院[24]公報85巻50期委員会記録283頁によると、両税合一制度が設けられた際、我が国では約半数以上の配当所得が、30％又は40％の個人総合所得税率の適用を受けている人によって、所有されていた。）という目的を達成することができる。立法者は、このように企業が投資収益を取得した後に配当を行うことを前提にして、営利事業間における投資収益に対する二重課税の防止、国民と税務機関が申告、徴収手続において費やす労力と費用、投資収益について最終的に個人株主が租税を負担することの効果を考えた上で、両税合一制度を新設した後も、所得税法42条１項において営利事業が受け取った投資収益を非課税とする規定を置いている。

営利事業が営業するにあたり欠損が生ずるのは避けられないことである。投資収益を受け取った営利事業に欠損が生じた場合には、法律の定めに従い欠損を補填して初めて配当を行うことができる（会社法232条参照）。欠損が生じた営利事業は、受け取った収益を全額は株主に配分することができないので、投資収益を受け取った後の配当により最終的には個人株主が投資収益に係る租税

を負担する、という両税合一制度の目的を達成することができず、個人株主に対して［営利事業税率］より高い税率で総合所得税を課するのも当然不可能になる。加えて、営利事業が受け取った投資収益をもって配当する際に株主に帰せられる税額は、投資収益を受け取った営利事業に対してではなく、最終被投資事業［＝配当を個人株主に配分する過程において、最初に配当を行う営利事業］に対して課された税額から生ずるものであり、最終的には配当を受け取った個人株主の総合所得税の計算において控除される。したがって、投資収益を受け取った営利事業にとっては、投資収益とともにこれに対応する税額が移転するかどうかを問わず、その営利事業所得税額に影響がないのである。しかしながら、営利事業は欠損金が生じた年度においては、その投資収益を全額は株主に配分することができないにもかかわらず、投資収益の配分とともに税額も株主に帰せられると、最終的には個人株主がそれを総合所得税額から控除することができることになる。この場合には、営利事業に欠損金が生じた年度において、両税合一制度のもとでの所得税法42条１項の機能が損なわれる。したがって、本件通達によれば、その後に剰余金が生じこれから所得税法39条１項但書により欠損金の繰越控除をしようとする営利事業は、各年度の欠損金から各年度において同法42条１項により課税所得の金額に計上しないとされる投資収益を減額した額を、当該年度（欠損金が繰越控除された年度）の純利益から控除すべきである、とされているが、本件通達は、両税合一制度のもとでの所得税法42条１項の立法趣旨に抵触し、ひいては憲法19条に定める租税法律主義に違反する、とはいえないのである。」

（５）本法廷の判断結論

「以上要するに、本件通達は、財政部が下級税務機関に対して、所得税法39条１項但書により授権された審査評定権の行使について基準を示すために発遣したものであり、その内容は、同項但書にいう「前10年以内の各年度の欠損金」の解釈の可能な範囲を超えず、年度課税原則を適度に緩和することによって担税力を正確に評価するという同規定の立法目的にも適合しているので、憲法19条に定める租税法律主義に違反していないのである。……ただし、所得税

法39条１項但書が年度課税原則のもとで例外的に営利事業による欠損金の繰越控除を許容するのは、複数の立法目的に基づいているので、営利事業が同項但書により欠損金を繰越控除しようとする場合、欠損金が生じた年度において同法42条により課税所得不算入とされる投資収益を減額すべきかどうかは、国家の各段階における財政及び経済発展の目的に応じて決定することができないわけではない。それでも、所得税法39条１項但書に定める欠損金の繰越控除制度については、それに関する政策選択が国家財政、経済及び産業発展に影響を与え、国民の税負担の増減にもつながるので、疑義を避けるためには、税務機関が各年度において欠損金を審査評定するための基準を法律又は法律により具体的かつ明確な授権を受けた命令において定めた方が良いのである。」

第２章　検討

１　本件判決の位置づけ

前記のとおり、台湾の所得税法42条により配当等の投資収益は課税所得不算入とされている。したがって、同法24条に基づき会社の課税所得を計算するにあたっては、投資収益を計上すべきではない。もし上記両規定の文言に忠実に文理解釈を行うと、計算の結果、利益金が生ずるか欠損金が生ずるかを問わず、投資収益が計上されないことになるであろう。すなわち、本件のように欠損金が生ずる事案においても、その課税所得を計算するにあたっては、投資収益が計上されないことになるであろう。

しかしながら、本件通達は前記のとおり、欠損金が生じた企業について、その欠損金が繰越された場合には、欠損金から、当初計上されていない投資収益の金額を減額した額しか繰越控除されることができないとしている。これはもはや所得税法42条と24条の文理に忠実な解釈ではなく、担税力を正確に把握することによって租税公平原則を実現するために、そして、両税合一制度の趣旨に合致させるために行う目的論的解釈であるところ、同通達の見解は本件判決によって認められている。

実際、以前の大法官解釈においても、財政部が租税公平原則を実現するため

に通達によって租税法律を変更したことを認めるものとして、78（1989）年5月26日釈字第241号解釈が挙げられる。

具体的には、財政部は通達において、収用が予定される土地に関して、超過累進税率を採用する土地増値税（土地の譲渡による所得に対して課される税）の「平均地権条例」による減免を、収用が予定される土地のなかで相続されたことがあるものについて、一部取り消す旨を定めているが、上記の釈字第241号解釈は、相続された土地に適用されるべき超過累進税率が低くなることに鑑みると、課税の公平性を実現するために相続された土地について通達に従って減免を取り消したので、租税法律主義には違反していないと判断している。

一方、税務行政による租税法律の解釈に直接的には関わっていないが、課税の公平性等のために租税法律の内容を変更する委任命令も大法官解釈により認められている[25]。具体的には、財政部は、台湾の「遺産及び贈与税法」（以下「遺産税法」という）の委任[26]に基づき、被相続人が死亡する前までに弁済していない債務で、確実な証明があるものに限って遺産総額から控除することができるという台湾の遺産税法17条1項8款（現9款）の規定に関連して、同法の施行細則13条において、「被相続人が死亡する前、重篤になって事務を処理できない期間において、金銭の借入れを行う、財産を売却する又は預金を引き出す場合、相続人は借り入れされた金銭、売買代金又は引き出された預金の使途を証明することができないときには、当該金銭、代金又は預金を遺産に算入して課税する[27]。」と定めている。この施行細則の規定によると、たとえ金銭の借入れについて確実な証明があるとしても、それは被相続人が重篤になって事務を処理できない期間において行われ、使途が証明されることができないものであれば、遺産税法の上記規定に基づき当該債務の額を遺産総額から控除することができないことになる。ここで、財政部は遺産税法17条1項8款の規定内容を変更してその適用範囲を限定している。

また、施行細則13条のもとでは、被相続人が死亡する前、重篤になって事務を処理できない期間における財産の売却代金又は引き出された預金も、それらの使途を証明できない場合には、関連の金額を遺産総額から控除することができない。これは財産の売却や預金の引出しに対して、遺産税の債務控除しか定

めていない遺産税法17条１項８款の適用対象を拡大している。

要するに、遺産税法の施行細則13条は、遺産税法17条１項８款について、債務控除の要件を加重しただけでなく、その適用対象を財産の売却と預金の引出しにまで拡大している。それにもかかわらず、77（1988）年１月27日釈字第221号解釈は同施行細則13条について、これを脱税の防止と課税の公平性の維持に必要なもので法律において定められている納税義務を加重するものではないとして、その合憲性を認めている。

また、79（1990）年４月６日釈字第257号解釈も、脱税の防止と課税の公平性の維持のため、冷暖房機に対する課税規定の適用対象を冷暖房機の部品である圧縮機にまで拡大している委任命令について、これが租税法律主義に違反していないと判断している。

委任命令である法律の施行細則をもって租税法律を変更することは、租税法律主義、特に課税要件法定主義に違反する疑いもないわけではないが、前記のとおり、大法官解釈には、租税公平原則を実現するためには、租税法律主義の一定の譲歩が許されるという考え方を読み取ることができる。

このように、租税公平原則は租税法律の解釈の場面において、規定の文言に忠実ではない解釈の正当化根拠になりうるだけでなく、委任立法の場面でも租税法律を変更する委任命令を正当化することができる。このことから、裁判実務は早い時期から、租税公平原則と租税法律主義とを両立させることができない場合においては、前者の遵守を優先してきたとみてよかろう。

その後、86（1997）年１月17日釈字第420号解釈も税法の解釈について、租税法律主義の精神、個別の法律の立法目的、経済的意義及び実質課税の公平原則に基づきその解釈を行うべきである[(28)]と示し、租税法律主義の精神と実質課税の公平原則を税法の解釈に関する指導原理として並列させているが、当該事案の具体的な解決としては、租税公平原則に基づき、有価証券の譲渡による所得の非課税制度の適用要件である「有価証券の売買を専業としていないこと」を解釈した点からすると、同解釈もやはり、租税法律の解釈の指導原理として、租税公平原則を租税法律主義に優先する原則として位置づけているといえよう。

さらに、繰り返しになるが、本件判決も、財政部による租税法律の解釈は

「法律に定められた職権に基づき、憲法の原則及び関連法律の立法目的・趣旨に沿い、一般の法解釈の方法を遵守してそれを解釈すれば、租税法律主義に違反するとはいえない」と判示した上で、課税の公平性を維持するために、すなわち、租税公平原則を実現するため[29]に、国民の税負担すなわち課税標準に係る租税法律について目的論的解釈を行っていることから、前記大法官解釈と同じ系譜に属する判決であると思われる。

2　税務会計と企業会計との境界線の曖昧さと納税者の予測可能性の低減

前記のとおり、本件判決は、租税公平原則等に基づき、本件通達による所得税法39条１項但書及び42条の目的論的解釈を正当化しているが、この見解は同時に、税務会計と企業会計の境界線を曖昧にしてしまう。そして、「予測可能性・法的安定性保障機能」は、日本の学説では、租税法律主義の機能として挙げられている[30]のに対して、台湾の学説では、租税法律主義の実質を構成する法治国家原則の機能として論じられている[31]が、租税法律主義のもとでは国民の予測可能性を保障すべきである点では両国の学説が一致している。税務会計と企業会計の境界線が曖昧になったことは、納税者の予測可能性の低減につながると思われる。

具体的には、まず、台湾では、所得税と法人税（＝営利事業所得税）の課税に関する規範はともに「所得税法」という法律に定められているが、所得税法においては、日本の法人税法22条４項のように、益金と損金の計算について租税法律において「別段の定めがあるものを除き、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする。」と定めるものがないのである。

しかしながら、財政部が所得税法の授権を受けて発遣した命令である「営利事業所得税査核準則」の第２条第２項によると、営利事業は商業会計法、商業会計処理準則、企業会計準則公報などにより、会計事項を事実に基づいて記載し財務諸表を作成した上で、所得税の申告をする際には、所得税法、所得税法施行細則等の関連法令に従い自ら調整しなければならない。学説は、この規定を論拠として、台湾の所得税法が「企業会計準拠主義」を採用すると述べてい

る。[32]

最高行政法院108（2019）年度上字第832号判決も、「税務会計と企業会計との間においては、計算の根拠・基礎が異なり、租税を課するときには税法の規定を根拠とするのは当然である」、「営利事業所得税の税額の審査評定は企業会計と税務会計の基準に適用しなければならず、税務会計と企業会計とは異なる目的をもち異なる原理に依拠しているので、営利事業の取引や帳簿記入はたとえ企業会計の原理に適合するとしても、税務会計・税法に基づき調整すべきである。」と述べ、課税の観点から、税務会計と企業会計の関係について見解を示している。

所得税法24条は、「当該年度の収入総額から原価、費用……を控除した後の純利益の金額を営利事業所得の金額とする。課税される所得と課税されない所得の両方がある場合には、原価、費用又は損失の帰属が合理的かつ明確であるときを除き、それらを合理的に配分しなければならない。」と定めている。この条文の後段は、非課税とされる所得がその名のとおり、課税所得に計上されないので、それに対応する原価、費用及び損失も計上されるべきではないという論理に基づくものであろう。そうすると、非課税とされる所得が上記規定にいう「収入」には含まれないのである。さもなければ、当該非課税とされる所得は実質的には課税されることになる。そして、それと同時に、それに対応する費用等は計上されないことになる。

このように考えると、本件国税局、裁判所ないし憲法法庭の見解、すなわち会社の欠損金（又は利益金）を計算するにあたって、所得税法42条により非課税とされる子会社からの配当を収入に計上すべきであるという見解は間違っていると思われる。

課税実務・裁判実務のこのような理解の間違いは、台湾では、企業会計と税務会計との区分が厳守されていないことに起因すると思われる。すなわち、所得税法24条は課税所得の計算方法を定めるものであるので、同条にいう「収入」には当然、税法・税務会計の観点から課税すべきである金額しか算入すべきではないのである。そして、税法を適用する以上、所得計算の結果で欠損金が出るか利益金が出るかとは関係なく、税務会計の観点を常に採用すべきであ

ろう。本件国税局、裁判所ないし憲法法庭は、欠損金が出るような事案において、所得税法24条にいう「収入」を税務会計の観点ではなく、企業会計の観点で把握し、所得税法42条により非課税とされる子会社からの配当を収入として計上すべきとするのは、それにより会社の「実際の」収入を把握するため、すなわち納税義務者の担税力を正確に測るためであると主張しているが、そもそも課税の場面では、税務会計の基準がすでに確立されたものの、なぜ企業会計の観点で収入を計算することができるのかについては正当化の論拠を提示していないのである[33]。

本件判決は、本件通達を適用したとしても、子会社からの配当が「当該年度」の収入に計上されないので、所得税法42条の規定に違反していないとの見解を採用しているが、実際、本件通達は10年以内の各年度の欠損金を計算し直すという点[34]で、すでに所得税法42条の規定内容を変更するものとして同条に違反するといわざるを得ない。

また、本件判決が判示したとおり、実務上、営利事業が各年度において所得を申告した後、税務機関はその欠損金又は利益金について税務会計の観点から審査評定した結果、審査評定結果通知書を納税者に交付する[35]。欠損金が生じた営利事業は、将来の年度においてどれくらいの欠損金を控除できるのかについて予測する際には、もちろん所得税法に準拠して判断を行い、審査評定結果通知書に記載される金額が所得税法39条１項但書にいう「管轄税務機関が審査評定した前10年以内の各年度の欠損金」に該当すると理解するであろう。しかしながら、本件通達は企業会計の観点から、所得税法39条１項但書にいう「管轄税務機関が審査評定した前10年以内の各年度の欠損金」を計算すべきであるとしているが、この見解を許容すると、納税者の予測可能性を保障するという租税法律主義の機能が害されることになると思われる。

３　欠損金繰越控除制度及び投資収益課税所得不算入制度の法的性格

以上、台湾の裁判実務における本件判決の位置づけを試みると同時に、台湾の税法解釈の特徴を明らかにした上で、その問題点を指摘した。ほかに、本件判決は本件通達の正当性を認める理由の一部として、欠損金繰越控除制度及び

投資収益課税所得不算入制度の法的性格を援用しているので、以下では、両制度の法的性格を検討する。

（1）欠損金繰越控除制度の法的性格

前述のとおり、本件高等行政法院判決が、所得税法39条1項但書に定める繰越欠損金控除制度が租税優遇制度に該当するとしているのに対して、最高行政法院判決はこの点については特に触れていない。実際、所得税法39条1項但書の立法理由によると、繰越欠損金控除制度は、年度を課税期間として営利事業所得税を計算する場合、所得の変動が大きければ納税者の税負担が大きくなりすぎること、及び英米が欠損金の繰越控除又は繰り戻し還付を認めていることに鑑み、特に会社の組織体の発展・普及を促進するために設けられた租税優遇制度であると性格づけられている。[36]

一方、学説では、繰越欠損金控除制度は、釈字745号解釈において採用される応能負担原則・客観的純所得課税原則、及び応能負担原則を定める納税者権利保護法5条に基づく制度であり、租税優遇措置ではないと指摘されている。[37] その理由としては、所得の変動が大きい会社にとって、利益金が生じた年度において過年度の欠損金を繰越控除することができないと、その負担が大きくなりすぎる点で、応能負担原則に違反するという、立法理由においても言及された側面が強調されている。[38]

本件判決は前述のように、所得税法39条1項但書の立法趣旨として、❶企業の競争力の向上、❷税制の公平性と合理性、❸担税力の正確な評価及び❹企業の永続経営の促進を挙げているが、この制度は、❶と❹からは特定の政策目的に基づく租税優遇措置と性格づけられるのに対して、❷と❸からは応能負担原則に基づく制度と性格づけられる。

（2）投資収益課税所得不算入制度の法的性格

所得税法42条の立法理由によると、同条に定める投資収益課税所得不算入制度は投資収益に対する二重課税を避けるためのものと性格づけられている。[39] 学説はこれに基づき、同制度が租税優遇措置ではなく、応能負担原則・客観的純

所得課税原則に基づくものであると述べている。[40]

これに対して、本件高等法院判決は、所得税法42条に定める投資収益課税所得不算入制度を、営利事業所得に対する二重課税を避けるための措置として性格づけるとともに、これを租税優遇措置としても性格づけている。そして、本件最高行政法院判決も同じ見解を採用している。本件判決も「所得税法42条の立法目的は、同一の課税物件について同一の納税義務者に対する所得税の二重課税を避けることではないのである。」と判示するにとどまっているので、投資収益課税所得不算入制度が応能負担原則に基づく措置であるか又は一定の政策目的を持つ租税優遇措置であるかは明らかにされていない。

おわりに

本稿は、台湾における租税法律主義について、税法の解釈に対する拘束力を中心として検討した。本稿の検討を通じて、以下のことが明らかになった。すなわち、台湾では、租税公平原則が租税法律主義に優位して、その結果、租税法律の解釈にあたっては、文理に忠実ではない目的論的解釈も憲法法庭によって認められているということである。

しかしながら、本件判決に関していくつか問題がある。すなわち、税務会計と企業会計との境界線が曖昧になること、及びこれによって納税者の予測可能性が低減することである。これらの問題の解決策については、詳細な検討が必要であるが、冒頭で述べたように、租税法律主義を税法の根本原則とし、税法の解釈に対する租税法律主義の拘束力を認める日本の税法学説・実務から示唆を得て、台湾における租税法律主義の意義の再検討、すなわち、その意義を税法の解釈に対する拘束力に求めることが、課税上の企業会計に対する税務会計の優位性の確認、及び納税者の予測可能性の保障につながるのではないかと思われる。

（1） 金子宏『租税法（第24版）』（弘文堂・2021年）77頁参照。
（2） 谷口勢津夫『税法基本講義（第７版）』（弘文堂・2021年）10頁。

（３） 谷口・前掲注（２）20頁。

（４） 藤谷武史「租税法律主義の総合的検討の必要性」中里実＝藤谷武史編著『租税法律主義の総合的検討』（有斐閣・2021年） １頁。

（５） 谷口勢津夫『租税創造論――税法における法創造と創造的研究――』（清文社・2022年）10-28頁［初出、2020年］参照。

（６） 谷口・前掲注（５）28頁。

（７） 谷口・前掲注（２）44頁参照。

（８） 藤谷武史「租税法の解釈原理の論拠としての『租税法律主義』――国際比較の観点から――」中里＝藤谷編著・前掲注（４）271－301頁参照。

（９） 大法官会議という制度が「憲法法庭」に変更されたことに伴い、違憲審査の結論を下すために作成されたものも大法官「解釈」から、憲法法庭「判決」になった。台湾の憲法訴訟法38条１項によると、憲法法庭の判決も大法官解釈と同様、全国の各機関と国民を拘束する効力を持つ。大法官制度の概要と近年の改正内容について、邱怡凱「台湾の『大嶋訴訟』――薪資所得について必要経費の実額控除を認めない所得税法関連規定を違憲とした司法院大法官2017年２月８日釈字第745号解釈の検討――」税法学581号275-278頁（2019）参照。

（10） 葛克昌『所得税与憲法（第３版）』（翰蘆・2009年）553-554頁参照。柯格鐘「論量能課税原則」成大法学14期109頁（2007）も参照。

（11） 葛・前掲注(10)557頁参照。

（12） 台湾では、企業は原則として連結納税制度を選択することができないが、①金融持分会社でその台湾にある子会社の発行済み株式を90％以上保有するもの（金融持分会社法49条）、②合併、分割又は買収によりその子会社の発行済み株式、又は資本総額に対する出資額を90％以上保有するもの（企業合併買収法45条１項）は、一課税年度においてその保有期間が12ヶ月に達する課税年度から、連結納税制度を選択することができる。本件の申立人は企業合併買収法の上記規定に基づき連結納税制度を選択したのである。

（13） 所得税法39条は、「過年度の欠損金は、当該年度において計上することができない。ただし、会社である営利事業は会計帳簿を備え付けて、欠損金が生じた年度及び繰越計上された年度の両年度においてともに、第77条にいう藍色申告書を使用し又は公認会計士の監査を受け、かつ、申告期限までに申告した場合には、管轄税務機関が審査評定した前10年以内の各年度の欠損金を当該年度の当期純利益から控除した上で、税額を計算する。」と定めている。

（14） 日本の財務省に相当する台湾の政府機関である。

（15） その内容は以下のとおりである。すなわち、「会社である営利事業は所得税法39条を適用する場合において、当該年度の純利益から前３年度において審査評定

された欠損金を控除するとき、各年度の欠損金から同年度において同法42条により課税所得の金額に計上しないとされる投資収益を減額した額を、当該年度の純利益から控除すべきである。」

所得税法39条に定める欠損金の繰越期間はこの通達が発遣された当時、３年であったが、その後の改正により10年に延長されたが、上記通達は内容が変更されないまま存続している。

(16)　当該条文は、「会社……その他の営利事業が国内の他の営利事業に投資して受け取った配当……は、課税所得の金額に計上されないとする。」と定めている。

(17)　台湾の所得税法11条２項によると、営利事業は、個人事業主、組合、会社その他の営利を目的とする組織を含む概念である。

(18)　台湾では、課税処分取消訴訟を提起するために、まずは権利救済制度の一環として復査と訴願を提起しなければならない。これらの手続を含む台湾の行政救済手続についての簡単な紹介として、邱・前掲注(９)274-275頁参照。

(19)　以下は、判決文をそのまま翻訳したものである。本件判決においては、後述とは別に、本件通達と他の通達における、欠損金の計算上非課税所得の取り扱いに関する一致しない処理が平等原則に違反するか否かという争点もあるが、裁判実務における租税法律主義の適用と関わっていないので、以下では割愛する。

(20)　この段落の内容は、多くの大法官解釈において租税法律主義の審査基準として採用されており、大法官106（2017）年２月８日釈字第745号解釈においても採用されている。この段落の邦訳は当該解釈を紹介する邱・前掲注(９)274頁参照。

(21)　この制度は日本でいう法人税株主帰属方式に相当する。この方式については、谷口・前掲注(２)256頁参照。

(22)　台湾の所得税法は、個人に対しては総合所得税を課している。同法２条１項参照。

(23)　同条２項は、課税所得の大きさに応じて５％から40％の超過累進税率を設けている。

(24)　日本の国会に相当する台湾の政府機関である。

(25)　租税法律の内容を変更する委任命令は法律の優先の原則に違反するおそれがあるが、法律の優先の原則も租税法律の「厳格な解釈の要請」と同様、合法性の原則の内容を構成している。谷口・前掲注(２)37頁、41頁参照。本節では、特に合法性の原則の意味において把握されている租税法律主義と租税公平原則との適用関係において、本件判決の位置づけを試みる。

(26)　ただし、その委任規定である遺産税法55条は、「本法の施行細則は、財政部がこれを定める。」と規定するにとどまっている。

(27)　この規定の邦訳について、邱怡凱「台湾遺産税法の基本構造と最近の改正

（上）」月刊税務事例53巻８号67頁の脚注47（2021）参照。

(28)　釈字第420号解釈の内容の邦訳は、邱怡凱「台湾の移転価格税制に関する一考察」税法学587号100-101頁（2022）参照。

(29)　もちろん、前述のとおり、両税合一制度の趣旨に対する配慮も本件判決が目的論的解釈を行った理由である。

(30)　谷口・前掲注（２）11頁。

(31)　葛・前掲注(10)571-572頁参照。陳清秀『税法総論（８版）』（元照・2014年）45頁も参照。

(32)　陳清秀「税務会計与財務会計之区別」東呉公法論叢５期407－408頁（2012）参照。

(33)　謝銘洋大法官「憲法法庭111年憲判字第５號判決不同意見書」７頁、許志雄大法官（林俊逸大法官、張瓊文大法官、黄昭元大法官及び謝銘洋大法官同調）「憲法法庭111年憲判字第５號判決不同意見書」８－９頁参照。

(34)　謝・前掲注(33)６頁はこの点を的確に指摘している。

(35)　実際、税務機関による通知書の発行は、所得税法81条により税務機関に対して課される義務である。所得税法80条によると、税務機関は申告書を受けた後、調査して納税者の所得額と納付税額を審査評定しなければならない。その上で、同法81条は、税務機関が審査評定の結果を通知書によって納税者に通知しなければならないと定めている。

(36)　立法院法律系統法律系統 HP（https://lis.ly.gov.tw/lglawc/lglawkm［最終確認日：2022年９月10日］）参照。

(37)　葛克昌「盈虧互抵与納税者権利保護」月旦法學雑誌276期157頁参照。また、釈字745号解釈が客観的純所得課税原則を採用することについては、邱・前掲注（９）272－274頁参照。

(38)　葛克昌『税法基本問題――財政憲法篇（第２版）』（元照・2005年）353頁参照。

(39)　前掲注(36)立法院法律系統法律系統 HP 参照。

(40)　葛・前掲注(37)160-162頁（2018）参照。