

税法における実質課税の原則

小 山 威 倫

目 次

- I はじめに
- II 解釈・適用
- III 歴史的な背景
- IV 国税通則法の答申
 - 1. 実質課税の原則
 - 2. 租税回避行為
 - 3. 行為計算の否認
- V 租税法律主義
- VI 経済的観察法
- VII おわりに

I はじめに

現代の経済社会は、極めて複雑な構造になっているが、その根底には国家権力を背景とした法律秩序がある。商人が反覆的継続的に行なっている商取引もこれを客観的に観察すれば何等かの法律形式に該当していることになる。商人の窮極の目的は利潤の追求にあり、また経済的な利益の追求の衝動は、商人を

許された法律形式のうちに駆り立てることもあるであろう。この結果、商人の狙う経済的な効果と、法律上の名義ないし形式とが或る程度乖離してくることは、むしろ現代経済社会の必然性と判断してよいであろう⁽¹⁾。

所得税や法人税は、個人や法人の事業活動の結果生じた経済的な価値の増加額に対する国家の分配請求であり、この請求の対象が経済的な価値という実質的なものである以上、それを計算する過程において形式に頼っては到底課税の公平が維持できないことになる。ヒュプシュマン＝ヘップ＝シュピターラーの如く、「税法が主眼とすべきことは、何があるか (Was ist) ということであって、法律的な形式から何が生れるか (Was der rechtliche Schein ergibt) ということではない。担税力は課税の標準となるものであるが、担税力がある者とは、財力を事実上把握している者のことであって、これを把握しなければならない者のことではない」のである⁽²⁾。

近代租税制度の構成は、租税制度の発展の歴史に示されている如く、租税に対する各種の基本原則のうちでも、「租税負担公平の原則」が最重視されるべきであり租税負担の公平を保障することができないような租税制度は、長くこれを維持することはできないとされている。このようにして構成された租税制度の下で、現実に課税を行なうにあたって、租税負担の公平を図ることが極めて大切となっており、こうした税制及び課税についての租税負担の公平を図る尺度となるものは、納税者または、担税者の実質的担税力である。課税にあたり、「疑わしきは国庫の利益に」という説が唱えられたが、このような考え方は税法のどこから導き出されないものであり、税務行政の立場として守るべき範囲を超えているといわなければならない。このような考え方による税務行政は、結局恣意に流れ易く、客観性と公平とを維持することができず、結局は、納税者の支援を失うことになる⁽³⁾。そこで適正な課税の基本的なあり方は、事柄の実体ないし実質を各租税法規と結びつけて実証的に見極め、それによって、各税法の所期する租税負担の公平の実現を図ることにある。即ち、課税の公平の公準の系として、個人及び法人のした取引を法律上の名義または形式によらず、その期待した経済的效果に従って判断し、その判断の上に立って

課税物件を把握し、課税標準を確定するという——実質課税の原則——が登場するわけである。

経済生活上の諸般の現象において、外見とその実体、形式とその実質の相違するものの具体的な事例を拾ってみると、(i) 財産の所有名義とか事業の経営者名義が表面上は甲となっているが、それは名のみであって、実際の財産の所有者あるいは経営者は乙である、(ii) 財産上の法律関係について、甲と乙とが売買による不動産の所有権移転契約を結び甲から乙に所有権移転の登記を済ませているが、実は売買物件は甲から乙に贈与されたものである、(iii) 譲渡担保のように、不動産の売買による所有権移転の登記をしながら、実は、所有権の移転は担保を意味するだけで、取引の真意は貸借であって売買ではないというような場合であって、表見的に現われている形式と実質とが相違する事例は、取引現象の中には数多く見出され、かかる場合、単に租税の賦課徴収の便宜ないし必要性の調点のみから、たやすく法律上の名義人に対する収益の帰属を認定することは、社会経済生活を乱し法秩序の安定を損うものとして許されないとし、このように、形式と実質とが異なるときは、「形式によらないで、物の実質に着目すべきである (Looking not at the form but at the substance of the thing)」といわれている⁽⁴⁾。納税義務を具体的に定める場合に、応能負担の原則に基づき担税力のある者を対象としなければならないので、実質的に経済力の獲得増加が何人に帰属しているかによって定められ、裁判例も、「所得の帰属者と目される者が外見上単なる名義人にしてその経済的利益を実質的終局的に取得しない場合において、該名義人に課税することは収益のない者に対し不当に租税を負担せしめる反面、実質的の所有者をして不当にその負担を免れしめて不公平な結果を招来するのみならず、租税徴収の実効を確保し得ない結果を来す虞れがあるから、かかる場合においては所得帰属の外形的名義に拘ることなく、その経済的利益の実質的享受者を以て所得税法所定の所得の帰属者として租税を負担せしむべきである。」⁽⁵⁾と説いている。

このような考え方からすると、法は特別の規定の存しない限り、経済的実質に従い利益の享受者が税を負担すべきことを予定していると解すべきで、この

実質課税の原則を単的に表明している成文法上の根拠としては、いわゆる実質所得者課税の原則を明らかにした所得税法12条および法人税法11条の「資産又は事業から生ずる収益の法律上帰属するとみられる者が単なる名義人であって、その収益を享受せず、その者以外の者（法人）がその収益を享受する場合には、その収益は、これを享受する者（法人）に帰属するものとして、この法律を適用する。」という宣言的確認規定があげられている⁽⁶⁾。これは、表現的、形式的な所有者のほかに隠れた実質的な所有者、即ち、その資産または事業等を実際に所有、支配し、その収益を取得、享受する者が存在する場合は、後者をもって税法上の所有者として課税するというのであるが、各人の所得を総合して公平な課税を実現しようとする所得税の基本理念からみると当然の要請であり、このことはまた法人税についてもその道理である。何となれば、実際の所得者が所得税の課税を免れて、所有者ではない表見的、形式的な名義人が所得税を負担するというのは、公平課税の原則に反し、負担の公平を維持する所以ではないからである⁽⁷⁾。

このような実質課税の原則については、所得税や法人税のような所得課税の租税については、①実質所得者課税の原則と、②実質所得課税の原則とに分けることができ、その①は、所得が実質的に帰属する者に課税するという原則であり、前述の所得税法第12条、法人税法第11条に原則的宣言規定があるほか、信託財産に係る収入及び支出の帰属に関する規定（所得税法第13条、法人税法第12条）、無記名公社債の利子等の帰属に関する規定（所得税法第14条）、事業所の所得の帰属の推定に関する規定（所得税法第158条）等の具体的諸規定があり、その②は、実質的に所得を判定し、或は、所得の性質を判定して課税するという原則であり、同族会社等の行為計算の否認規定（法人税法第132条）が典型的なものであるが、その他にも、事業から対価を受ける親族がある場合の必要経費の特例に関する規定（所得税法第56条、第57条）、過大な役員報酬等の損金不算入の規定（法人税法第34条、第36条）、地上権等の設定を資産の譲渡とみなす規定（所得税法施行令第79条、第89条）等の諸規定がある。もっとも、②の方は、租税回避行為を防ぐための規定であり、①とは若干異なる面はある

税法における実質課税の原則

が、広い意味での実質課税の原則の1つということができよう⁽⁸⁾。

租税は、実質的担税力に着目して課されるべきで、単に法形式あるいは名義等にとらわれるべきでないという基本原理が、通常「実質課税の原則」ないしは「実質主義」とよばれており、これに対し、この原理が所得の帰属の判定分野において働く場合をとらえて、「実質所得者課税の原則」と呼ばれていて、この両者は全く別のものではなく後者は前者の中に包含されていると解されていることはいままで述べたとおりであって⁽⁹⁾税法の解釈適用や所得の帰属をめぐる問題について、常にこの原則が、或る場合は税務当局側から、或る場合には納税者の側から持ち出されているが、その意義、内容について、いまなお定説というべきものがなく、統一的、体系的説明が確立されておらず、この言葉を用いる人によって異なって概念されていて、間口、奥行とも広く、比較的漠然としているため、解釈法学としての税法学における困難な課題の一つとさせられておる。学者によっては、この原則は、税法学における固有の基本原則であり、法学の一分科として税法学が独立するための契機的基本原则であるとすら論あられたこともあって、この原則をめぐる論争は今なお全く未解決の問題をそのままにしており、将来ますます研究の必要を要するものである⁽¹⁰⁾。

税法に関する解説書は、汗牛充棟も只ならざる有様であるが、官僚的権威主義の意見が多く、国民のための税法という見地からのものが少ないのは甚だ遺憾である。国民主権のものにおける税法は、主権者たる国民のための税法でなければならぬのであって、税務行政権力のための税法であってはならない。また、税法は課税の領域における国民の財産権を保障するという民主主義的な目的に適合するものであって、租税正義を実質し、かつ租税平等主義に徹したものでなければならぬ⁽¹¹⁾。この小論はかかる目的のもとに「実質課税の原則」についてそれが如何に解釈されているか、国税通則法判定の答申をめぐる税務官庁側の考え方から、果してこの原則が税法学の基本原理であるのかどうか、また、経済的観察法の学説について論評を試みたものであるが、非才浅学にしてその意を充分果し得なかつた点を諒とされたい。

- ① 小宮保「法人税の原理」135頁。
- ② Hübschmann—Hepp—Spitaler, Kommentar, 1955, S.6, 小宮保「法人税の原理」136頁。
- ③ 泉美之松「所得の帰属に関する通則」税経通信22巻3号30頁。
- ④ 広瀬時江「所得税法人税の原理原則」307頁。
- ⑤ 昭34. 3. 31 福岡高裁判決。
- ⑥ 昭39. 9. 17最高裁判決。
- ⑦ 広瀬, 前掲書308頁。
- ⑧ 金子宏外「税法の基礎知識」35頁, 105頁, 222頁, 日本税理士連合会「税務用語辞典」46頁以下, 長谷川忠一「税務会計入門」211頁, 石塚久雄「法人税法入門」20頁, 河原一夫「法人税実務と会計原則」18頁, 杉村章三郎「租税法」6頁, 田中二郎「租税法」107頁, 塩崎潤編「税法辞典」, 谷川寛三「所得税法精解」, 牟田口実外「所得税解義」近江亮吉「法人税法」, 石川敬一「新法人税法解義」, 坂野常和「法人税法」, 吉国二郎「法人税法」, 平石雄一郎「法人税精説」, 江口健司「図説日本の税金」。
- ⑨ 田中, 前掲書118頁, 租税法研究会「租税法総論」65頁, 林大造「所得税の基本問題」77頁, 小宮, 前掲書136頁, 茂木繁一「税法における実質主義について(1)」税経通信1972. 10. 33頁以下。
- ⑩ 北野, 前掲書74頁, 日本税法学会「創立15周年記念大会記録」税法学191. 192号, 須貝脩一「実質主義の判例」税法学200号頁以下。
- ⑪ 中川一郎「国税通則法制定に関する学会の意見書について田中意見に答う」税法学131号23頁以下, 昭31. 4. 12山口地裁判決, 昭40. 4. 30東京地裁判決, 昭37. 6. 29最高裁判決, 昭30. 7. 19京都地裁判決, 昭38. 10. 29最高裁判決, 昭27. 10. 21長野地裁判決, 昭39. 9. 24大阪高裁判決, 昭37. 12. 25千葉地裁判決。

II 解釈・適用

所得が何人に帰属するかを論ずるのが、税法でいうところの所得帰属論である。所得税においても、法人税法においても、先ず租税主体である納税義務者が何人であるかを定め次に租税客体である課税標準が何であるかを定め、次に租税主体と租税客体との結合を定めるのであって、この結合関係が所得帰属論である。

経済取引社会において行なわれる取引等の行為の形式は、通常その行為の内

税法における実質課税の原則

容の表現であり、財産や事業の法律上の名義は、本来これ等の財産等の真実の帰属者をあらわすものであるが、現実の社会においては種々の原因から、法的形式や名義等が必ずしもその実質と一致しない場合があることは否めない事実である。この場合、あくまでも法的形式や名義に従って課税するのが表見課税の立場であり、実質を捉えて課税するのが実質課税の立場である。

旧所得税法3条の2（旧法人税法7条の3）には「実質課税の原則」と題して、Iに述べたような規定を設けているが、これは単に所得の帰属の問題に限定しないで、広く課税関係における実質主義の意味に用いられていた。即ち、国税庁通達は、「旧所得税法第3条の2の規定は、所得の帰属又は種類につき名義又は形式とその実質とが異なる場合には、その名義又は形式にかかわらず、実質にしたがって所得税を課するといういわゆる実質課税の原則を資産又は事業から生ずる所得の帰属者について明らかにした宣言的規定であるから留意すること」と述べ、そうした理解の上に立っていることを示していた。そしてこの規定は、昭和40年の改正により、現行所得税法12条、法人税法11条に、標題を「実質所得者課税の原則」と変更して、内容はそのまま引き継がれたのである。

このように、実質課税の原則とは、ある所得が誰に帰属するのか明らかでない場合、私法上の権利関係にかかわりなく、その実質に従って所得の帰属関係を確定し、その所得を享受する者に課税することにより、税法的目的を達成しようとする原則である。この原則を適用する場合に問題となるのは、「ある所得が誰のものであるか明らかでない」場合であって、つまり、ある所得の真の権利者が明らかでない場合には、その原因が明らかになれない限りこの原則の適用はなく、その原因が明らかにされることにより、始めて、事実上の推定をくつがえして、この原則の適用が正当化され、所得の帰属関係が確定することになるのである。近代社会における法律生活は、名義と実質とが通常一致すべきものであるということを前提としているわけであるが、そこに規定し表現された文意がいかに関税要件を明確にしているか否か、税法の最高原則である憲法30条、84条との関連において問題がないわけではない。

近代の租税制度の下においては、租税の基本原則の中でも公平の原則が最も大きなウェイトを持っていることはいうまでもないことであって、この原則に反する租税は納税者の信頼を失なうことになり、法秩序そのものへの不信感にもつながるものであって、民主主義国家における租税は、立法面においても、行政面においても、ともにこの公平の原則にのっとるものでなければならない。この公平を測る尺度は、納税者の実質的担税力であって、同一の担税力を有する者は、同一の税額を負担することが、公平であって、公平の理念は、国民の共同体としての国の費用を、共同して分担するという税の本質からも当然の要請である。

このように実質課税の原則の適用される場合は、実質所得者課税の原則を含めて、極めて広い分野にわたっているのであるが、これは、**Income is taxable to the person to whom it belongs** という原理の表現であり、課税の適切公平を貫くための要件として承認されている当然の事理であって、もしも、形式ないし名義を重視して所得の帰属しない者に所得税や法人税を課税することになれば、所得なきところに課税が行なわれ、所得ある者が課税を免れることになる。

課税の対象となる経済取引社会は、契約の自由を原則とする私法秩序を前提とした社会であり、取引の権利主体者は、名実ともに一致し、そこで選ばれた法形式等も法的権利関係の実態をストレートに示しているのが通常であるが、種々の観点、選ばれた法形式、名義等が必ずしも一致しない場合が生じることともまた否定し得ない事実であることは前に述べたとおりであって、この場合に、法形式、名義等を基準としてのみ、課税が行なわれるとすると、実質的担税力を把握するものでないから、税の理念に反することになる。

経済取引社会は常に変動し、取引態様も常に複雑化しているのが現状であり、税法も、これ等の事象の変遷に伴って改正が行なわれているが、その度合は到底経済社会の変化には及ぶべくもなく、税法の相対的硬直化傾向が生ずることとなり、また税法の改正により、特定の事象を課税対象に取り入れた場合に、次の段階で、これを回避するための新しい法的形態が編み出されるので、

税法における実質課税の原則

税法の文言をただ形式論的に解釈し、適用することは、公平の原則からみて妥当ではなく、国民の通念にも反するような事態を招来することにもなる。よって、このような場合、法の目的とすることを的確に認識し、課税要件等の把握について、単なる形式のみにとらわれず、経済実質を十分に考慮して税法を解釈適用することが要請されるわけである⁽¹⁾。

通常この原則は、課税庁側から租税回避行為を防ぐために適用される場合が多いわけであるが、反対に納税者側がこれを利用する場合もみられ、善良な納税者が税以外の正当な理由で、已むを得ず名義と実質を異ならしめる場合もあるので、所謂、両刃の刃といわれておる⁽²⁾。

実質課税の原則は、所得の帰属の判定だけではなく、所得の発生に当たっても実質によるとする内害を含んでいると考えられており、即ち、私法上無効又は取消しうべき行為であっても、その行為に伴って経済的成果が発生している場合は、法律効果に捉われなくて、経済的成果に乗って行くということであるので、課税は実質的負担力に応じてなされるべきであるからそれに対して課税されなければならない。

実質課税の意味するもう一つの面は、当事者の選んだ法律的形式がその行為の経済的性質からみて、通常採られるべき法律的形式と齟齬する異常なものであり、そのような異常な法律的形式が選ばれたことについて、これを正常とする特別の事情がない限り、税負担の公平を図るために本来の実情に適合すべき法形式に引き直し、その結果に基づいて課税しうることを認められねばならないということである。この意味を端的に示したのが「同族会社等の行為又は計算の否認」として所得税法157条、法人税法132条に規定されているが、これは一般に同族会社が、会社の利害と資本主の利害を一体と考えて各種の取引を行なう特殊性を有し、税負担回避に利用される可能性が多いところから、これを一般の経済人の行なう取引に還元して課税所得を計算することができるとしたものである。問題は実質課税の限界であって、その一つは、その行為の経済目的からみた合理性の判断であって、適法な私法行為を否認することが、不当に私的自治を侵すものであってはならず、他の合理的な経済目的からは是認される

限界を超えることは認められない。他の一つは、経済的実質に対する法規範の持つ秩序からみた限界であって、私法関係を基礎としてその評価の上に課税関係を展開することが、税法を法律体系の一環としてみる限り当然で、法的安定を重視する立場から、経済的実質の原則を適用するに当って、法解釈の限度を守りながら、実質的に解釈しなければならない⁽³⁾。

以上が、Iと重複したところもあるが実質課税の原則の解釈適用の通説であるが、この原則が、元來課税公平の見地から、租税回避に対処せしめるための原則として考えられてきたのであるから、実質課税の場合は、租税回避があると認められるような場合に限られるものと解すべきであり、これを広く一般に適用あるものと解するときは、課税権の濫用を招来することになり、税務当局に恣意的課税を許し、事実の認定、税法の解釈適用の権限を一切税務当局に与えるので、「疑わしきは国庫の利益」になる恐れがある。また、立法論の問題として、実質課税の原則はかつては主として所得の帰属の判定に関する事実認定上の原則として考えられてきたのであるが、それに限定せず、広く各税法上の一般的な課税の基本的原則として、しかもそれは事実認定の段階においてのみならず、税法の解釈適用の段階においても考慮すべき、つまり税法の解釈適用上の基本原則として立法されべきである。そうでなければ、税法の形式的文書から全く自由に、いわば実定法に全くとらわれずに、法的安定性や具体的妥当性の確保を無視される恐れが生ずるのである。

所得税や法人税は、真実の所得者に課せられるのであって、名義上の所得者に課せられるのではないことは自明の理であって、特に実質主義とか、実質所得者課税とか銘打たなければならない理由はない。かえって、実質主義が税法特有の大原則でもあるかのように喧伝されると、何かマジックでも用意されているのではないかという錯覚を起こすのである。

実質課税の原則は飽くまでも、税法適用上の原則とし、その存在意義をできるだけ制限的に解すべきであって、これを拡大して経済的調査法と同一意義を有するものとするのは、妥当なる解釈ではない。税法学の基本原理は、租税法法律主義につきるのであって、実質主義の一般的、抽象的強調は、憲法の租税

税法における実質課税の原則

法律主義を形骸化させる危険性を持つといわなければならない⁽⁴⁾。

- ① 田中，前掲書112頁，田中勝次郎「法人税法の研究」692頁，茂木繁一「税法における実質主義について(1)」税経通信 29 卷11号33頁以下，茂木繁一「質實課税の原則」会計ジャーナル5卷2号31頁，鈴木文雄「社会法と市民法」，渡辺洋三「法社会学と法解釈学」，船田享「法思想史」，松岡，宮崎「あたらしい法律学」，市川秀雄「法律のものの考え方」，中川一郎「租税判例」，昭43. 11. 13最高裁判決，昭43. 3. 27広島高裁判決，昭43. 11. 25大阪地裁判決。
- ② 和田小次郎「法の解釈」36頁以下，ラードブルック著（田中耕太郎訳）「法哲学」103頁，山田晟「法学」105頁。
- ③ 広瀬正「租税基本問題判例要説」72頁以下，金子宏外，前掲書35頁，105頁，222頁，日本税理士連合会，前掲書46頁以下，前掲書74頁以下，田中，前掲書159頁以下，山田二郎「実質課税の原則とその適用について」税経通信19卷 5 号49頁以下，泉美之松「所得の帰属に関する通則」税経通信22卷 3 号31頁以下，小林繁「所得税における実質所得者の判定」税経通信22卷7号145頁以下，松本良吉「所得の帰属の問題」財政17卷12号33頁。
- ④ 吉良実「実質課税の原則」ジュリスト17号27頁，中川一郎「新所得税基本通達の批判」シュトイエル109号58頁以下，110号34頁以下，高柳賢三「英米法の理論」88頁，塩崎潤外「所得税法の論理」151頁，中川一郎「同族会社の行為計算否認の規定」税法学93号45頁，須貝脩一「判例批判」法律時報401号165頁，清水敬次「判例批判」シュトイエル39号5頁，田中勝次郎「税法の解釈について」税法学26号1頁以下，27号1頁以下，中川一郎「税法解釈の基本原則」税法学61号1頁以下，62号5頁以下，64号1頁以下，66号1頁以下，73号1頁以下，広瀬時映「租税法規の解釈のあり方について」税務弘報8卷1号54頁以下，田中勝次郎「法安定性の原則と税法の解釈」税法学136号1頁以下，中川一郎「税法解釈の指導原則とその適用」税経通信17卷59号 7 頁以下，田中勝次郎「再び我国の極端なる商法依存主義について」税経通信 6 卷 9 号44頁以下，中川一郎「税法と私法」名城法学6卷3・4合併号1頁以下，須貝脩一「税法と民法との交る問題点について」民商法雑誌36卷2号3頁以下，田中勝次郎「税法と民法との優劣について」税経通信12卷13号57頁以下，北野弘久「税法と民商法との関係について一試論」税経通信12卷13号81頁以下，中川一郎「税法と私法」石田文次郎先生古稀記念論文集345頁，田中勝次郎「税法独立論の内容と論拠」税経通信21卷1号18頁以下，田中勝次郎「税法独立論の内容の根拠」税経通信21卷1号18頁以下，富岡幸雄「実質主義をめぐる税務損益理論」税経通信10卷4号87頁以下，牟田口実「判例に理わ小た税法適用における私法の役割について」税務弘報19卷 8 号86頁以下。昭34. 9. 14山口地裁判決，昭39. 12. 25熊本地裁判決，昭31. 4. 16大

阪地裁判決，昭39.7.18東京地裁判決，昭39.12.21大阪高裁判決，昭34.3.20広島高裁松江支部判決，昭34.11.30岐阜地裁判決，昭32.1.30岐阜地裁判決，昭30.3.30佐賀地裁判決，昭32.9.24大津地裁判決，昭40.12.15東京地裁判決，昭33.12.23東京地裁判決，昭40.4.30東京地裁判決，昭40.12.15東京地裁判決，昭33.9.1広島地裁判決，昭32.2.4福岡地裁判決，昭30.7.19京都地裁判決，昭37.3.31高松地裁判決，昭41.4.28東京高裁判決，昭37.3.23東京地裁判決，昭37.12.28千葉地裁判決，昭39.9.24大阪高裁判決，昭27.10.21長野地裁判決。

Ⅲ 歴史的な背景

1 戦 前

わが国における所得税，法人税の実質課税の原則の歴史は古く，大正11年4月所得税法の改正により，信託財産につき生ずる所得に関しては，その所得を信託の利益として受けるべき受益者がその信託財産を有するものとみなし，大正12年3月の改正は，同族会社について，①留保金額が一定の限度額をこえる場合には，政府はそのこえる部分の金額を株主等に配当したものとみなし，②株主等または縁故者その間の行為につき所得税遁脱の目的があると認められる場合には，政府はその認めるところにより所得金額を計算することができることとされた。①は実質所得者課税，②は行為計算における実質課税の夫々濫觴とみられ，これを若干手直したものが，戦前の法律制度として続いていたのである。

判例法においても，大正11年，税務官庁の表見課税に反対した納税者の主張を行政裁判所が支持するという方式で展開された。即ち，税法上明文がなくても，商法による自己株取得を帰属させるべきでないという判例法が確立され，大正14年には，不動産からの所得についても「不動産登記の形式が仮登記たると，本人から申告があったと否とを問わず，実質的に所得の帰属する者に課税すべきである」と行政裁判所が判示している。昭和7年には，名義株の配当について「配当所得の決定にあたり配当金の帰属を定めるには名義によらず実質によって判断すべきである。」との画期的な判決が下され，一方，同族会社の行為計算の否認については，否認の類型が判例を通じて漸次純化され，また，否認の要件としては，①行為計算の相手方は何人たるとを問わない，②遁脱の

税法における実質課税の原則

目的有する者は、同族会社自体またはその構成員もしくはその特殊関係者である、③主観的に遁脱の意思があるかどうかを問わず、客観的にこれありと認められれば足りるのであって、その行為計算の結果が所得税の回避軽減をもたらさず場合には、その行為計算をした当事者が計画的に企図した者でない場合でも否認権阻却の事由とすることはできないという諸点が解釈論上確立されるに至った⁽¹⁾。

第1次世界大戦を通ずる日本独占資本主義の発展は、多くの会社企業の続出を見、それに伴って高額の配当所得を生み出した。これに対し、大正9年の税制改正において、個人配当所得を総合課税することにしたのであるが、これに対抗して、同族会社が多く発生し、所得を社内留保して、配当に対する総合課税を免れるという傾向が生じ、また、会社と株主間の取引によって租税回避を行なうという事実もおきてきたので、大正12年の税制改正において、同族会社の留保所得課税の特例が設けられると共に、行為計算否認の規定も法制化されたのである。この趣旨は、要するに租税回避行為の禁止であり、税負担の公平を図るためのものとされ、この規定は、その後一貫して維持されている⁽²⁾。

2 戦 後

実質課税について、次のような注目すべき判例が現われてきた。

- ① 資産または事業から生ずる収益を法人が享受している場合におけるその収益については、その法人がその収益を次のような非合法的な方法により取得した場合であっても、その法人に対して法人税を課する。
 - A 定款に定める目的以外の行為により取得した場合⁽³⁾
 - B 不法行為により取得した場合⁽⁴⁾
- ② 会社が設立登記前事実上営業を開始し、その登記前に生じた損益が定際上その会社に帰属せしめられたときは、特に弊害のない限りその会社の第1回事業年度の損益に算入し、これに法人税を課することは徴税上妥当な措置である⁽⁵⁾。

昭和25年頃から多数の個人営業者が集合して形成した法人のうち法人の行為計算は仮装のものであって、依然各個人が事業を営んでいるものについて、各

個人に対し所得税を課するにいたり、この処分に対し相当数のものは不服として訴訟が提起された。国税庁は、判例をバックとして、昭和25年に企業組合を仮装法人と判断するための九原則を発表したのである。その後、九原則を整備して36項目にわたる調査細目を例示した。俗に「36項目の通達」と呼ばれるものである。前述のとおり、多数の営業者が集って法人組織をつくり、形式上は法人としての活動をしなが、実質的には個人営業を継続している例が多くなって、その課税について法律基礎が必要となった⁽⁶⁾ことであり、その具体的な例は、中小企業協同組合法に基づいて設立された企業組合に対する課税の問題であった。

ミヤウブ税制改革は、個人形態より法人形態の課税を有利にしたため、所謂、「法人成り」の激増となったのであるが、企業組合は、「法人成り」の手段としては、極めて手続きが簡単で、かつ零細企業に適しており、そして、零細企業の合法的な対税抵抗組織として民主団体によって活用され、数都府県にまたがる多店舗企業組合が発展したのである。税務当局は、通達により、企業組合の法人格を実質的に否認する基準を設け、企業組合所属の営業所毎に個人所得課税を行なった。この通達は、従前からの実質課税主義によったものだがといっても、税法の上に法的根拠を明示することが困難であるばかりでなく、中小企業協同組合法第23条の2の規定を実質的にふみにじるものであったため、租税法律主義の原理から当然重大問題になり、訴訟にまで持ちこまれたことは前述のとおりである⁽⁷⁾。そこで、税務当局は、「それまで通達でやっていたのはこの取扱いは所得の実際の帰属者を把握する事実認定並びにその事実判断の手段なので法律の解釈上当然のことだから法律を持たないのだということをやっていたけれども、裁判にもなってくると、はっきり法律上規定した方がいいんじゃないかということ⁽⁸⁾」⁽⁸⁾実質課税の原則に関する立法を行なったということである。

昭和28年8月に、法律第193号所得税法の一部を改正する法律によって第3条の2（実質所得課税の原則）と第46条の3（事業所の所得の帰属の推定）の規定が設けられたのである（法人税法においては第9条の3）。

税法における実質課税の原則

この規定は、税法が本質的に実質課税の原則によって解釈されるべきことを前提として、実質課税の原則を資産または事業から生ずる所得の帰属者について明らかにしたことは明らかであり、裁判所が、「法人であっても場合によっては法人に課税することなく、法人の構成員である個人に直接課税するものとし、これらの規定は宣言規定であって、規定設定前において実質課税が許されなかったということとはできないと判示したことにより、その性格が明瞭にされた⁽⁹⁾。

然し、前述の2か条が国会を通過するに際しては、「第3条の2、第46条の3の施行は中小企業法人の組織を発達に重大な影響を及ぼすものであるから、政府はその実施に当り十分慎重に期せられたい。よって法第46条の3の適用に当っては当該地方における所轄官公庁、当該法人の所属する団体の代表者並びに学識経験によりなる諮問機関の意見を徴したるうえ、当該地方国税局長がこれを決定することとし、もって中小企業法人の発達を阻害する如きことのないよう嚴重留保されたい」旨付帯決議がなされたのであるが、これは、実践的には無視され、すべて第3条の2(法人税法においては第7条の3)によって決せられた⁽¹⁰⁾。

この実質課税の原則は、昭和40年の所得税法および法人税法の改正で、実質所得者課税の原則となったが(所得税法12条、法人税法11条)、実質所得課税についての規定は、負担の公平、租税回避行為の禁止を図るものとされながら、実は、中小企業の納税者に対する抑圧的措置となっているのである。

同族会社の行為計算否認の規定は、主観的に遁脱の意思があるかどうかを問わないものとして運用されてきたが、戦後においても、旧法人税法第30条の規定について、「不当に法人税を軽減させる結果となると認められる限り、法人税脱税の意思を立証する必要はない」ものと解されていた。然し、このことは、裏返していえば、法人税遁脱の客観的な可能性があることは立証しなければならぬということになり、この立証の根拠が、基本通達355が示す過大出資等11の類型であるといわれてきた。然し、この類型に示されているような行為計算は、同族会社以外の法人においても見られないことではない。勿論、こ

のような行為計算は、同族会社の場合に行ない易いことは事実であり、また、根本的には、商法の描いている典型的な株式会社等の場合には本来起り得ないものであるかも知れない。従来この規定は、「非同族会社では通常起り得ないような行為計算」について適用されるのだという説明が行なわれ⁽¹¹⁾、また判例も同様の趣旨を判示していたことに徴しても明らかであるが、⁽¹²⁾この規定が設けられた時代と異なり、法人数が激増し、しかも、税金対策上法人の資本構成が適宜に作為されてことの多い現代においては、このような一般的な保障はないのであって、「典型的な非同族会社であるならば行なれないであろうような行為計算」を、「現実の非同族会社は行いことがある」ことが大きな問題になってきたわけである。ここにおいて、税務官庁は、非同族会社にも逐次実質課税の手を延ばし、経済人であるならば通常しないであろう行為計算はこれがあるべき行為計算に引き直して所得を計算するという傾向が強くなった。

戦後の行為計算否認の規定の意義は、中小法人企業の激増という条件の許において、根本的に変ってきたよようである。それは、個人事業所得者における同居親族に対する給与支払いの否認、法人役員に対する過大給付の損金不算入等の規定と合せて、納税者、殊に中小企業に対する恣意的強権的な措置となつてあらわれてきていることに注目しなければならない。

実質課税の原則は、納税者の遁脱を防止するための行為計算という面だけに決して止まっていたのではなく、例えば、出版業、医薬品、化粧品製造業等を営む法人の販売形態が、一方的送り付けまたは、返品が無条件受入れという条件に該当する場合には、「その実質が委託販売に準ずる」と認めて、返品予想の粗利益相当分について返品調定勘定の設定を認めた通達に見られるように、所得計算全般にわたって所謂「経済的調査方法」を採用しようとする風潮が強くなってきたわけであり、むしろ、最近においては、所得計算全般にわたり経済的調査方法を採用することの必然的な結果として、行為計算否認も生じるという具合に、行為計算否認の問題は、実質課税の原則一般論の中に埋没した感があるように思える⁽¹⁴⁾。

実質課税の原則は、所得の帰属および所得計算に関する問題だけでなく、財

税法における実質課税の原則

産の移転、贈与に関する問題にも適用され、何れも税務当局の説明によれば、負担の公平を図るためだということになっているが、課税の公平の理念の典型的な顕現であるとか課税の公平というような抽象的な理念をして税法解釈の原理というのであろうか。実質主義の一般化は、税務官庁の恣意的な否認権を与えることになるという政治的、行政的各角度からも検討を要すといわなければならない⁽¹⁵⁾。

- ① 片岡政一「増徴新税・税務会計原理」304頁以下、小宮、前掲書137頁、佐橋義金「税務会計の歴史的展開」183頁、泉美之松「所得の帰属に関する通則」35頁。
- ② 斉藤みのる「同族会社の行為計算の否認」税と財13頁、谷山治雄「日本の税法」63頁以下。
- ③ 昭25.11.15津地裁判決。
- ④ 昭25.11.15津地裁判決、昭26.1.25長野地裁判決、昭26.6.14名古屋高裁判決、昭27.1.31東京高裁判決、昭27.3.31名古屋高裁金沢支部判決、昭27.10.21長野地裁判決。
- ⑤ 昭30.7.19京都地裁判決、昭31.4.12山口地裁判決、小宮、前掲書138頁。
- ⑥ 吉国二郎「租税法総論」55頁。
- ⑦ 谷山、前掲書64頁以下。
- ⑧ 吉国、前掲書69頁。
- ⑨ 佐橋、前掲書194頁。
- ⑩ 吉国二郎「法人税法講義」49頁。
- ⑪ 吉国、前掲書49頁。
- ⑫ 昭26.4.23東京地裁判決。
- ⑬ 昭35直法1～31通旧2。
- ⑭ 小宮、前掲書138頁以下。
- ⑮ 忠佐市「租税法の基礎理論」、忠佐市「租税法要論」、須貝脩一「税法講義」、金子一平「租税法の理論」、杉村章三郎「租税法概論」、租税法研究会「租税法総論」、忠佐市「租税法要綱」、R.グード著塩崎潤訳「個人所得税」、「法人税」、松隈秀雄「税務読本」、北野弘久「租税法」。

Ⅳ 国税通則法の答申

昭和36年7月、当時の税制調査会は、国税通則法制定の大綱を答申したが、

その冒頭において、「実質課税の原則等」と題して、「税法の解釈・適用に関しては、現行法においても従来からいわゆる実質課税の原則の適用があるとされ、これに基づいた具体的な規定も各税法に部分的に散見されるのであるが、国税通則法制定の機会において、各税を通ずる基本的な課税の原則として次のようにこれを明らかにするものとする」ことを提案した。

(1) 実質課税の原則については、「税法の解釈及び課税要件事実の判断については、各税法の目的に従い租税負担の公平を図るよう、それらの経済的意義及び実質に即して行なうものとするという趣旨の原則規定を設けるものとする。

(2) 租税回避行為について、「税法においては、私法上許された形式を濫用することにより租税負担を不当に回避し又は軽減することは許さるべきではないと考えられている。このような租税回避行為を防止するためには、各税法において、できるだけ個別的に明確な規定を設けるよう努めるものとするが、諸般の事情の発達変遷を考慮するときは、このような措置だけでは不充分であると認められるので、前記の実質課税の原則の一環として、租税回避行為は課税上これを否認することができる旨の規定を国税通則法に設けるものとする。」

(3) 行為計算の否認について、「実質課税の原則規定に関連して、同族会社等の行為計算のほか、おおむね次のような特殊関係者間の行為計算についても、これを否認することができることとする。

① 非同族会社とその系列下にある会社との間およびそれら系列下にある会社間の行為計算。②非同族会社と株主等または役員との間の行為計算。③企業組合と組合員との間および組合員相互間の行為計算。④医療法人、財団法人等とその理事者等との間の行為計算。⑤親族等の特殊関係にある個人間の行為計算。

(4) 無効な法律行為、取り消しうべき行為と課税との関係について、①課税の基因となるべき行為が無効なものまたは取り消しうべきものである場合においても、その行為に伴って経済的効果が生じているときは、課税を行なうとともに、じ後行為の無効が確認されまたはその取消しが行なわれたときは、課税

税法における実質課税の原則

の取消または変更を行なうことを明らかにする。②課税の基因となる行為が法令による禁止その他公序良俗に反する場合においても、課税を行なうことを明らかにする。」と述べている⁽¹⁾。

この税制調査会の答申に対して、税務行政の恣意的強権的性格を一段と強め、納税者の経済活動の自由と民主的権利を制限するとの理由で、納税者の激しい反撃にあり、昭和37年、国税通則法制定の段階で実質課税の原則等は成文から削除された。

国税通則法が、立法前において政治的に重要問題になったのは一つには、それが、ナチスドイツ時代に公布されたドイツ租税調整法をわが国に直移入して、国家主義的な徴税理念を樹立せんとしたものではないかという点にあった。1934年に成立したドイツ租税調整法の源流をなすものは、1919年に公布された連邦一般租税法（Reichsabgabenordnung）であるが、「ナチ政権のもとで、ドイツ租税法をそのまま法秩序に適合させる目的をもって制定されたもので…最高至上の絶対的な意義を有して、徹底した国庫主義の立法であり、批判の限りではない⁽²⁾と批判されており、特に問題となるのは、連邦一般租税法の第4条の税法解釈の基本原則である「税法の解釈に際しては、その目的および経済的な意義（Wirtschaftliche Bedeutnug）ならびに事情の変転（Entwicklung der Verhältnisse）を考慮しなければならない」の規定をうけた租税調整法第1条第2項「租税法の解釈に当っては、民族観、税法の目的および経済的な意義ならび事情の変転を考慮しなければならない」の規定によって、所謂、経済的調査法がとられていること、および第6条1第項「民法の形式および形成可能性の濫用によって納税義務を回避し、また軽減することはできない」の規定により、租税回避行為を禁止していることであって、これ等を中心として、税法の国庫主義的解釈・適用が行なわれ、納税者の正当な権利が蹂躪されたことである。国税通則法の制定の主要な目的は、現行各税法の通則的規定の整備でなければならないのに、前記租税調査法、租税回避行為の禁止等の条項を取り入れ、税務当局の裁量権、認定権の大幅な拡大、即ち、強権的税務の法制化を意図したものであった⁽³⁾。答申案を見れば、実質課税の原則に対し、税

務当局が如何なる考えを持っているか判然とするので、既に案を発表してから十数年経過しているけれども敢えて批判を試みることにした。

- ① 小宮，前掲書141頁以下，昭36.7.5税制調査会「国税通則法の制定に関する答申」。
- ② 中川一郎「税法の解釈及び適用」107頁以下。
- ③ 谷山治雄「税金にミスを入れる」196頁，前掲書60頁以下，「税金のしくみ」「日本の税金」，中川一郎「国税通則法学申の批判」税法学128号5頁以下，129号1頁以下，須貝脩一「国税通則法の判定に関する答申」税法学128号1頁以下，田中勝次郎「国税通則法に関する税制調査会の答申案を読み」税経通信16巻11号2頁以下，日本税法学会「国税通則法制定に関する意見書」税法学131号1頁以下，田中勝次郎「国税通則法制定に関する学会の意見書について」税法学131号19頁以下，田中勝次郎「再び国税通則法に関する税制調査会の答申案について」税経通信16巻14号24頁以下，清水敬治「国税通則法制定に関する答申について」税経通信19巻1号24頁以下，新井隆一「税制調査会の答申をめぐって」会社実務の友3巻2号62頁以下，中川一郎外「コンメンタール国税通則法」。

1 実質課税の原則

答申は、「第2章 実質課税の原則等」に「第1節 実質課税の原則の考え方」，「第2節 実質課税の原則に関する諸問題」と分けて立法の方針を述べている。第1節を，「1・1 課税における実質主義の要請」及び「1・2 実質課税の原則と表見課税の原則」としている。

第1節の冒頭には，「租税においては，いわゆる実質課税の原則ないしは課税における実質主義ということが論議される。……それについての考え方が必ずしも統一されていないように思われる。それにもかかわらず，この原則が，租税法の解釈適用にあたっての基本的な原則となるものであることを否定するわけにはいかないと認められる。」と述べているが，租税における原則が，どうして租税法の解釈適用の原則にならなければならないのか，結語の「否定するわけにはいかない」と何の理由もなしに，どうして断言できるのか，甚だ独断的である。

1・1は，四項目に分説している。

(1) 「租税負担の原則が，租税における基本原則のうちで最も重要なもので

税法における実質課税の原則

あることは、古くから承認されてきたところである。……公平の原則においては、公平の尺度となるものが必要である。……この公平の尺度となるものが納税者又は担税者の実質的担税力であることはいうまでもない。」と述べているが、全くその通りであって、かかる原則に基づいて租税立法はなされるべきであり、納税者や担税者の実質的担税力を無視した租税立法は、短期間に改正されなければならない。然し、もしかかる租税負担の公平の原則に反するような租税立法がなされるならば、原則に合致するよう改正されるまでは、原則に反する租税立法として存続することになり、税務行政や租税裁判により租税負担の公平の原則に合致するように、立法上の欠陥を補正することは許されないということを銘記する必要がある。

(2) 「……このようにして構成された租税制度のもとで現実に課税を行なう場合においても、租税負担の公平を図ることが重要であることは勿論である。公平を失する租税行政はとうてい納税者の高い支持を得ることができないからである。しかも、課税にあたっては、前記と同様に公平の尺度となるものが実質的な担税力であることは疑う余地がない。」

この説明の前段、「現実に課税を行なう場合と」というのは、租税立法を制定するという意味ではなく、制定された租税法の解釈及び適用により実際に課税するという意味に解すれば、租税法の解釈及び適用に際しても、租税負担の公平を図ることが重要であり、納税者または担税者の実質的担税力を尺度として勘案しなければならないことを意味していることになる。租税負担の公平の原則は、租税法の立法過程において遵守されなければならない原則であって、一度、租税法が制定されたならば、最早その解釈適用の段階においては、この原則は考慮するべきではなく、また、考慮されてはならないのである。たとえばかかる原則を考慮して租税法を解釈適用することが納税者に有利であっても、それは許すべきではない。形式的には税法の解釈適用であっても、実質的には税法の立法であって、通達の多くはこれに該当している。答申自体も「租税負担の公平を図るよう」という文言を使用して、税法の解釈及び課税要件事実の認定の基準としていることは、謬見であるといわなければならない。税法自体が

租税負担の公平を図っている筈であるから、その税法に「何事をも附加せず、何事をも隠さず」と解釈適用することが、「租税負担の公平を図る」ゆえんであり、もし、税法の解釈適用の段階において、税務行政官吏に租税負担の公平を図らしめるというようなことを法律をもって認めるならば、「租税負担の公平を図る」という文言の援用により税務行政官吏の欲する通りに解釈され、適用されることが、形式的に法的保障を受けたことになり、由々しき事態に立ち至る。課税要件事実の認定が、「租税負担の公平を図る」ことを基準にすることになれば、今日事例の枚挙にいとまのない所得創作業はいよいよ拍車をかけられ、課税秩序は攪乱され、法安定性・予測可能性は破滅するであろう。税務行政の合法律性の原則は、税法の解釈適用の名における税法の実質的改廃を許さないのである。次に、中段の「公平を失する租税行政」は、租税平等主義に反する税務行政、換言すれば、法平等性に反する税務行政という意味であれば、まさにその通りであるが、前段よりの関連上、かかる意味ではなく租税負担の公平を失する租税行政」という意味であり、事ここに至っては、租税に関しては、行政権のみならず、立法権も、さらには司法権の一部をも税務官庁が掌握しているかの如き妄想であるといわなければならない。

(3) 「疑わしきは国庫の利益に」と「疑わしきは納税者の利益に」について述べている。これは勿論、*in dubio pro fisco* 及び *in dubio contra fisco* の直訳であるが、両者を否定せんがために殊更、「利益」という言葉を利用したものであって、正しくは、「疑わしきは課税する」「疑わしきは課税しない」と訳した方がよい。「疑わしきは課税する」で税務行政を運営しているにも拘らず、答申説明で否定しているが、反面「疑わしきは課税しない」をも否定している。その理由に至っては全く不可解である。答申説明文中に「このような考え方による租税行政は、いきおい恣意に流れ易く、従って客調性と公平を維持することができず、結局納税者の支持を失うことになるからである。」と述べているが全く何を考え、何を表明せんとしているのか分らない。恣意に流れれば、客調性と公平を維持し得ないことは当然であり、かくては納税者の支持を失うことも、従前の税務行政実態に徴し自明のことである。「恣意に流れ易く」

税法における実質課税の原則

が誤りであれば、全文誤りというわけになる。「疑わしきは課税しない」が民主主義国家の税法解釈原理であるにも拘らず何故この解釈原理によると税務行政は恣意に流れ易くなるというのであろうか。税務行政が恣意に流れ、恣意課税になるのは、「疑わしきは課税しない」という税法解釈原理とは因果関係がない。反対に却ってこの解釈原理を否認するからこそ、恣意的税務行政に流れるのである。

(4)「適正な課税の基本的なあり方は、(3)のような二つの相反する考え方の何れとも異なり、事態の実態ないし実質を各租税法規と結びつけて実質的に見きわめ、もって各税法の所期する租税負担の公平の実現を図ることにあると考えた。」と述べているが、これは全くナンセンスである。(3)の場合は、「疑わしい場合」であり、(4)の場合は、「疑わしくない場合」であって、(3)で解釈原理を何れも否定しておきながら、(4)で恰もその解答の形式をとりながら、実質的には何ら解答していないのである。即ち、*in dubio pro fisco* も *in dubio contra fisco* も共に否定するというだけで、否定の理由もなければ、否定の結果どうするという主張もないのである。

前述の如く、(1)(2)は何れも租税立法に関する問題であり、国税通則法に規定すべき事項ではない。強いて規定するとすればそれは憲法においてである。(3)は税法解釈の問題であるが、両解釈原理に対する認識を全く欠いているのであって、強いて収穫といえ、権力主義的・国庫主義的・非民主主義的解釈原理たる *in dubio pro fisco* を否定したことであろうか。(4)はこれだけでは何を意味しているのか不可解である。

次に、1・2 は三項目にわたり述べている。

(1)「表見課税の原則」、即ち、「私法秩序を尊重する立場から私法上の形式や名義に即して課税がされるべきであるとする考え方が、税法を解釈適用する際の考え方の一つとして考えられてくる。」

(2)「表象としての形式が、対象の経済的実質から乖離するときには、表見課税は単に無用であるばかりでなく、かえって有害なものとなるのであり、ここにおいて実質課税の原則が要請されることになる。」

(3) 実質課税の原則は、「客観的、実質的に実現されたものから全く離れて、課税上任意に、あるものを構成するというようなものではないのであって、税法上の評価をしながら、客観的、実質的に実現されたものを求めようとするものである。しかも、課税にあたっては、画一的、普遍的にこのことが要請されることから、実質課税の原則ということが特にとりあげられるのであるというべきでであろう。また、一般に、形式がそのまま経済的実質を正確に反映する事例が通例であると認められるから、実際にこのような意味での実質課税の原則の適用をみるべき事例の数はごく限られたものになるであろう。しかし、このことは、実質課税の原則が表見課税の原則の根底にあって租税法解釈の基本原則であることに変更を加えるものではないと考える。」

以上(1)ないし(3)を通じての要旨は、実質課税の原則が、租税法解釈の基本原則であるということであるが、この説明からは、実質課税の原則が租税法解釈の基本原則であるということを理解することはできない。それは、実質課税の原則そのものについて直接的に端的に説明している箇所がないからである。ただ、「事態の実体・実質を各税法の規定と結びつけて実質的に、主として経済的実質に即して、判断適用すること」をもって実質課税の原則と考えているのではなかろうかと推測されるに過ぎない。結局何等意味のあることは表明されていないと考えるのが正当である。

次に、第2節の「実質課税の原則に関する諸問題」は四項目に分けて述べられておる。即ち、2・1 実質課税の原則の宣明、2・2 租税回避の問題、2・3 特殊関係者の行為計算の否認、2・4 帰属の問題であるが、ここでは、2・1のみを検討することにする。

(1) 「……実質課税の原則は、……課税の性格に照らし、税法を解釈適用する原則として承認されていると認められ、そのため特別の規定をまつまでもないという議論もあるが、われわれは、国税通則法を制定する検会において、このことを明らかにすることが望ましいと考えた。」

(2) 「……所得税3条の2及び法人税法7条の3の規定等……は、従来から実質課税の原則の一環として解釈適用されていたものを宣言的に明定したもの

税法における実質課税の原則

といわれて」いるが、「このような立法の傾向は、これをおし進めることが望ましいと考える。そして、前記の規定は、収益の帰属に関する問題を中心とするもので、実質課税の原則の一部面を明らかにしたにとどまるものであるから、その他の部面につき、例えば、用語の用い方や定義等について、各税法においてできるだけ配慮を加え、所要の整備を行なって、解釈上の余地を少なくすることがまず必要であると考える。」

(3) 「各税法においていかにこのように整備を行なったとしても、千差万別の、しかも絶えず流動する社会経済事象を対象とすること、及び法律用語の制約があること等からして、そこにはおのずから限度があることはやむを得ないと考えられる。よって、国税通則法において、各税法におけるそれらの規定の淵源となり、また時に応じて具体的事例についての最後の担保としての機能を果たすべきものとして、実質課税の原則を宣明する規定を設け、課税は、租税負担の公平を図るよう、課税要件事実の経済的実質に即し、かつ、税法規定の経済的意義に従って行なわれるべき旨を明らかにすべきであると考えた。」

答申は、実質課税の原則を宣明する規定を、ドイツ租税調整法1条2項3項にならって、なぜ設けなければならないかの理由について、実質課税の原則に関する規定を各税法においていかに整備しても限度があること、および時に応じ具体的事例についての最後の担保としての機能を果たすべきものを設けておくことの2つを挙げている。これは、実質課税の原則を洩れなく適用し得るように立法化しておき、さらに、課税せんと欲すれば即座にこれに応じ得るようにしておこうというわけである。

要するに、答申の「租税負担の公平を図る」ことは、租税立法の問題であって、税法の解釈適用の問題はないので、この点、答申は重大な誤りを犯しているといわなければならないし、また、「経済的意義」「実質」というようないわゆる普遍条項を解釈要素とすることは、いかなる具体的内容でもこれを盛ることができるようになり、恣意的課税を法的に承認することとなる非民主主義的・権力主義的な規定であるから、このような原則規定を設けることには絶対に反対しなければならない。たとえ立法に際し、附帯決議としてその適正な運営

が公約されても、税務行政独裁化の危険性を包蔵しているような規定は、国民の福祉のため設けるべきではないのである⁽¹⁾。

エンノー・ベッカーが31年に「租税法の唯一の目的は、金銭を調達することであり、再三金銭を、しかも常に多額の金銭を調達することである。」と述べた日本版というべきであって、権力主義・国庫主義思想の復元であり、恣意的課税の立法化、税務行政の独裁化を実施せんとしたものというべきである⁽²⁾。

- ① 中川一郎「国税通則法答申の批判(一)」税法学128号5頁以下、日本税法学会「国税通則法制定に関する意見書」税法学131号4頁。
- ② 忠佐市「税法解釈論としての実質主義」財政16巻5号96頁以下、桐山章雄「判例から見た実質課税の理論」税7巻7号26頁以下、須貝脩一「実質課税原則の根拠」財政19巻11号2頁以下、小宮保「実質課税の原則」財政22巻4号41頁以下、北野弘久「実質課税の原則と所得の帰属」会計検査と監査9巻1号、須貝脩一「税法における形式と実質」財政24巻4号2頁、平尾照夫「実質課税の原則について」財経詳報311号14頁以下、313号12頁以下、中川一郎「実質課税の原則と税法解釈の原則との混同」名城法学2・3合併号144頁以下、中山治三郎「税法解釈をめぐる二、三の問題」税法学139号6頁以下、植松守雄「税法上の実質主義について」税経通信23巻10号129頁以下、須貝脩一「税法における形式と実質」税法学100号85頁以下、清水敬治「税法上の実質主義について」日本租税研究会年報20号87頁以下、広瀬時江「実質課税の原則について」税務事例創刊号13頁以下、北野弘久「租税特別措置と実質課税」経営法学ジャーナル4号63頁以下、小林繁「所得税における実質所得者の判定」税経通信22巻7号145頁以下、須貝脩一「税法上の実質主義」法学論叢84巻3号1頁以下、西川干春「租税実質課税の原則におもう」税法130学17号頁以下、菅野文治「実質主義による課税」税経通信12巻13号105頁、須貝脩一「国税通則法の制定に関する答申」税法学128号2頁以下、中川一郎「国税通則法答申の批判(二)」税法学129号1頁以下。

2 租税回避行為

答申は、前述の案に続き、「立法に際しては、税法上容認さるべき行為まで否認する虞れないよう配慮するものとし、たとえば、その行為をするについて他の経済上の理由が主たる理由として合理的に認められる場合等には、あえて税法上否認しない旨を明らかにするものとする。」と述べている。民主的な

税法における実質課税の原則

法治国家における税務官庁の否認権が慎重な配慮のもとに合理的な限界の中に止まるべく、十分な歯止めの説明を加えているので、一読する限り、妥当のように見えるが中味は必ずしもそうではない。

租税回避行為は課税上否認の一般条項を設け、税法上容認される行為は前記のように具体的に記述しているが、否認されないためには、納税者の方から「他の経済上の合理的理由」を主張し証明しなければならないというようなことになれば、税務官庁の権限の拡大強化は恐るべきあるといわなければならない。この規定もまた独逸租税基本法の当該規定を想起せしめるのであるが、独逸の場合は、判例で租税回避行為のいかなるものかが具体的に決っているけれども、そのような背景のないわが国では、このような規定が設けられると、ただでさえ権力的である税務官庁に恐るべき武器を与えることになる。この規定が納税者の負担に関するものであり、いたなる傾向を持つものであるか明らかにしたい。

答申は「諸般の事情の発達変遷を考慮するときは」、各個別税法における「立法措置だけでは不充分であると認められる」から、通則法で規定しようというのである。答申説明は、「租税回避行為につき、これを否認する旨の最後の担保的な規定を国税通則法に設けることとすべきである」と述べているが、「これを否認する旨の最後の担保的な規定」とは如何にも穏当性を欠く権力主義的な表現であり、一体税法を誰のためのものであると理解しているのか、税法を国民を取り締る行政法規位にしか考えていないのではないかと疑いたくなる。通則法原案の制定の趣旨に「民主的な税制という場合、それは何よりも税法が納税者のものであるという意味において……」とあるが、これでは国民を欺瞞する文言としか取りようがなく、住む社会を民主主義社会とは異にしているものといわなければならない。

租税回避の規定は、租税の公平な負担をはかり、正直者が損をしないがための規定であって、税務行政の否認権の最後の担保的なものとしてではない。否認権そのものが重要なのではなく、実質の公平な負担を図ることが大事なのであって、その目的達成のための手段として税務行政に否認権を与えようという

のであるが、答申説明は、目的と手段とを転倒して考えている。それは延いては、否認権の無制限な行使を認めることになるといわなければならないので、租税回避を認めるにしても、その解釈及び適用について、前述の如き原則規定が設けられるならば、益々否認権が濫用され、恣意的課税となるおそれは増大するのである。

租税回避規定の設定において、重要なことは、許される節税と、許されざる節税とを明確に区別し、否認権の濫用を未然に防止する立法上の措置を講じておくことである。答申説明は、「通常採られるべき取引行為によらないで、迂回的行為又は多段階行為を採ることによる租税負担が軽減される結果となるとしても、そのような場合のすべての迂回的行為を税法上否認することははたして適当であろうか」といい、「この問題の解決策として、われわれは、アメリカの税法において取られている『事業目的の検定』ということがきわめて有益な示唆を与えるものであると考えた」と述べているが、この事業目的の検定 (business purpose test) であるが、答申は、これは、「もともとアメリカにおける判法において展開をみたものであるが、この考え方は、特殊な場合について成文法にも取り入れられるようになってきている。この『事業目的の検定』によると、租税を軽減することがその取引行為の主たる目的でないことが証明された場合には、当該取引行為は否認されないこととされている。換言すれば、通常の事業目的がその取引行為の主たる目的と認められるときは、その取引行為は税法上容認されるが、そうでないときには、税法上その取引行為は否認されることになる」と述べている⁽⁴⁾。この「事業目的の検定」は、アメリカにおける租税回避行為制定の一般的ルールではなく、内国歳入法に規定している「直接もしくは間接に同一の利直代表によって所有もしくは支配されている2以上の団体、営業もしくは事業」に対し適用される「規定の控除項目の配分」に関する規定の実際の運用面における判定ルールであるとされているが⁽⁵⁾何故この部分についてのみ、法系を異にするアメリカの判例法を持ち出さねばならないのか、全くのつきはぎ細工であって、体系的な研究がなされていないと考えるの外ない。

税法における実質課税の原則

答申の文中「濫用」とは一体どんな場合をいうのか誰がそれを判断するのか、「不当」とはどのような場合か誰がそれを判断するのか、「諸般の事情の発達変遷」とはどのようなことで誰がそれをどのように判定するのか、「合理的に認められる場合」とはどのようなことか、等々、事実の認定と税法の解釈・適用に関する権限を一切税務当局に与えることになるのであって、税務行政の強権化をはかるための体制を意図したことは一目瞭然である。

然し、もっと根本的なことは、租税回避について立法による防止規定を考える前に、税制の根本的改革を先に行なうべきである。何故なら、租税回避と当局がみなしている行為の主なもの、税制の不当性、不合理性に起因しているからである。例えば、個人企業の「法人成り」に関しても、税法上、個人企業における事業主および専従家族の給与の必要経費算入が無条件に認められていなかったこと、所得税率と法人税率との差異等に起因していたのであり、また、不動産売買を有価証券の譲渡に仮装するという問題も、根本は有価証券の譲渡所得を非課税にしているあり方に起因しているのである。さらにいうならば、租税関係は本質的には経済関係であり、経済関係においては、資本主義経済の価格検構のなかで、租税の転嫁は自由に行なわれ、租税回避は自由を実現されているのであるから、租税立法とその解釈において、租税回避を全般的に規制することは不可能であるといえる。ブルーメンシュタインの所説の如く、その行動が異常であり、かつこれを正当とする特殊事情のない場合に限り、租税回避の成立を認めることであると考えられ、ある経済的需要を充足するために選ばれた法形式や処置が、達成せんとする経済的效果から考えて通常である場合には、もとより租税回避にはならない。また例え異常であっても、異常であることが何等かの事実上の正当な理由に基づいている場合にも、租税回避にはならない。異常であるか、通常であるか、また異常であるとしても正当な理由に基づくものであるか否か、これらを判断する場合に、答申説明の述べる如き「事業目的」も参酌されはしようが、もとよりそれだけではない。あらゆる角度から考察して、異常性が何等の正当な理由に基づかない場合に限り、租税回避が成立すると解釈するのが、妥当ではなからうか。私法の形式を利用して

節税を行なうのは、主として、価格機構における租税回避の自由を享受することが少なく、また、租税立法において特惠措置を適用されることの少ない納税者ということになり勝ちである。従って、租税回避行為の禁止について、包括的規定をすることは、納税者の合法的な権利を抑圧することになるし、また、規定を設ける場合も、税制全体の矛盾や不合理をよく考慮したうえで行なわなければならないというべきであって、法規定を設ける場合は、「各税法に、できるだけ個別的に明確な規定を設けるよう努める」のではなく、各税法に、絶対に、個別的に詳細かつ明確な規定で、納税者の権利を阻害しない範囲で設けなければならない。その際重要なことは、租税回避の成否を普遍条項にかからしめないことであって、否認権濫用の防止措置を立法的に講じておくことが必要である⁽³⁾。

もっと簡潔にいうならば、答申の前段「各税法において、できるだけ個別的に明確な規定を設ける云々」で充分であって、後段は絶対に排除しなければならない。理由は、後段を許せば国民は奈落の淵に蹴落され未来永却浮ぶ瀬はないということになる⁽⁴⁾。

- ① 中川一郎「国税通則法答申の批判(3)」税法学130号1頁。
- ② 富岡幸雄，税務弘報9巻12号19頁以下。
- ③ 中川，前掲2頁以下，谷山，前掲書70頁以下。
- ④ 湊良之助「租税回避行為の防止措置」産業経理16巻1号62頁以下，田中勝次郎「契約自由の原則と租税回避」税経通信11巻13号54頁以下，富岡幸雄「租税節約と租税回避の区分と限界」税務弘報9巻12号14頁以下，清水敦治「租税回ノート」税法学147号17頁以下，板倉宏「低額譲渡と寄附金の租税回避，仮装行為概念をめぐって」税法学167号10頁以下，北野弘久「租税回避と仮装行為」産業経理25巻2号33頁以下，富岡幸雄「租税遁脱と租税回避と租税節約の区別」税務弘報10巻9号11頁以下，清水敦治「租税回避否認限定の解釈論」税理6巻8号5頁以下，中広春雄「租税節約と遁脱の実証的研究」税経通信20巻11号56頁以下，清水敦治「租税回避に関する諸問題」税法学181号9頁以下，182号9頁以下，183号4頁以下，184号4頁以下，186号1頁以下，187号1頁以下，188号9頁以下，189号7頁以下，190号6頁以下，193号1頁以下，石岡富七「節税のありかたについて」税経通信21巻4号112頁以下，広瀬時江「実質課税の原則の適用と仮装法人に関する事実認定の実際例」税務弘報529号8頁以下，

税法における実質課税の原則

村橋時郎「企業組合の性格とその所得の帰属」税経通信12巻5号41頁以下、田中勝次郎「隠れたる利益処分と最近の租税判例」専修大学論集21号1頁以下、菊地幸久「資料の収集とその利用」税経通信23巻12号75頁以下、田代茂「租税回避行為の実態」税経通信23巻12号68頁以下。

3 行為計算の否認

答申は、各税法の個別規定だけでは足りないから、行為計算否認の一般条項を通則法に設け、税務官庁の権限の強い窮極の根拠たらしめようとしている。通則法の基本規定と同時に、法人税法等における行為計算の否認に関する規定を非同族会社の系別会社、企業組合等、財団法人、親族関係にある個人などの関係についても適用範囲を拡げようとし、その拡大強化を図らんとしている。租税回避の原則規定を設け、更に各個別税法においても努めて租税回避の具体的事例を規定するのであるから、これとは別に、何故並列して、特殊関係者間における行為計算の否認に関する基本的な規定を設けようとするのかその趣旨が不可解といわなければならない。

元来、税法の同族会社の規定は、極めて形式的なものであって、行為計算の規定を同族会社に限定することは、実情にそぐわず、負担の公平を欠くことになるのは勿論であるので、行為計算否認の規定を同族会社に限定することなく、特殊関係者に拡大することは、「高きにつく公平」を実現することにはなるが、一応その限りでは妥当であるといえるが、問題は、行為計算否認の規定が適正であるか否かということである。いうまでもなく、行為計算否認の対象となるのは、実定法においては、税負担を「不当に」減少する結果となると認められる場合に限られると解釈されるのであって、税務当局が同族会社の行為計算の総てについて否認の対象として考えるのは誤りであり、租税法律主義に反するというべきである。そこで、この「不当に」とは具体的にどのようなことをいうのかという点に焦点が当てられなければならないが、現行法では、どのようなことが不当なのか明らかにされておらず、通達においてその類型が示されているだけである。答申は、この不当という言葉の意義を、「標準値即ち、適正値から偏差として理解されるべきである」とし、「不当という表現は具体

化したくとも、にわかに適当な表現を見出し得ないし、画一的な線を引くことも適当でないから、やはり具体的事案ごとに判断すべきものであって、それについて異議があれば最終的には裁判所において審判されるところにゆだねるといふ性質のものであると考えた」と述べているが、余りにも単純素朴というべきであって、しばしば現実を無視したものになる⁽¹⁾。税務当局の論理の単純なことは、「経済社会における取引は、取引各当事者が何れも利益を目的として行なわれるものであり、この意味において利害相対立する者間における取引である限り、その間に成立するの対価は正に時価によらざるを得ない……然らば時価と離れて、過大或は低価の取引が行なわれるのは……両当事者間において利害が共通する場合でなければならない。然し、同時に、例え利害が共通する場合と雖も、時価による取引ができないという理由は何等ないのであって、そうではなく、時価による取引を行なうというのが、自然な恣ではなからうか。そうだとすると、わざわざ時価よりも、故意に高価又は低価な取引をする理由は何かといえば、それは偏に、取引以外の理由にこれを求める外はあるまい。即ち、税負担の回避という理由がこれである」⁽²⁾と述べているのをみても明らかである。これによると、利害相対立する者の取引は時価で行なわれ、時価から乖離した取引は、利害の共通する者どうしだという認識が前提になっているが利害相対立する関係であっても、経済的強者と弱者との間には時価と乖離した価格によって取引が行なわれ特殊な条件のもとでは、時価と異なる価格で取引が行なわれる。よって、時価以外での取引を全部、租税回避とするのは果して正しいであろうか。答申や税務当局の考え方は、一定の標準値ないし平均値を適正値とみなして、これと乖離した価格を「不当値」とみなし、その不当値による取引を否認するというものであって、個別的事情や特殊事情は極力無視しようというのである。これは、実質課税の原則と呼ぶべきではなく、標準課税あるいは平均課税の原則と呼び変えるべきである。

とももと、行為計算否認の規定は負担の公平のために必要であるとされているが、現行税制ないし税法が負担の公平を欠いていることは既に述べたとおりであるから、行為計算否認の規定は、税制および税法において負担の公平が実

税法における実質課税の原則

現されるようになって始めて生かされるべきものであるといえる。答申の考えているのは、租税回避に包摂される場合であるので、現行の同族会社の否認に関する規定は削除して、租税回避の特殊な発現形式としての「隠れた利益処分」(Verdeckte Gewinnausschüttung)の規定を、特にドイツ及びスイスの学説・判例を参考にし、条文は抽象的でなく、具体的に、かつこれに該当する場合を制限的に規定すべきである。何故なら、例えば、法人税を不当に減少させる結果になっても、それは得所税を不当に増大させることになる場合があり、また、その逆の場合もあるわけで、税負担全体を総合的にみて課税が行なわれなければ、課税回避の禁止のあり方が、不当な重複課税を招く結果になるからである⁽⁴⁾。

この答申は、全国商工団体連合会、日本中小企業家同友会その他納税者より余りにもその恣意的行政を許容し拡大するという理由で猛烈な反対運動が大規模に展開され、新日刊工業新聞も「徴税強化を目指した新しい収奪手段である」として問題にする事等により、原案の「実質課税の原則」等は、判例学説の展開をまつ方がより適当であると認め、この制度化は将来における慎重な検討に委ねることとされ、今回の国税通則法には設けられなはことに決定したことは前にも述べたとおりであり、蓋し当然のことであった。答申及び答申説明を読んだだけでは、関係外国立法例が如何に解釈され適用されてきたか、近年どの点が問題になっているかについて、全く研究した形跡がない。精々1,2冊の文献を通読しただけで、いかにドイツの租税法が解釈され、適用され、更には批判されているかについての諸学説並びに判例を全然研究することなく、ドイツの立法例のみを参考にして立案することは無謀のそしりを免れない。それは個人事業者が会社を設立するにあたって、類似会社の定款を参考にしてそれを作成するに類似するものであり、いやしくも一国の租税基本法を立案するに際してとられるべき態度ではない。この答申が官僚の自問自答的作文に等しいとの酷評さえ聞かれるのは、専ら当局の権威的、反民主主義的意趣が強烈で、右向きで偏傾であるからであろう。

非民主主義税法学においては、課税の目的と税法の目的とを区別すべきこと

を無意識的にか、意識的にかならず、税法の目的を非民主主義税法学者の代表者たるエンノー・ベッカーの言をかりるならば、「租税法の第1目的は、金銭を、しかもでき得る限り多額の金銭を調達することである」と把握するのであって、これ程徹底した国庫主義、権力主義思想はない。しかもこれは民主主義を標榜するワイマール憲法のもとにおいてである。

第1次世界大戦後莫大な賠償金を負担せしめられ、財政破綻を来した当時のドイツとしては、或は已むを得ないことであったとしても、それが現在のわが国にそのまま当てはまるわけがない。この答申には、衣の下からかかる思想が不用意にも見えるのであって、民主主義的税法は、課税の領域において国民の財産権を保障することにあると把握しなければならない。これは決して租税の目的ではなく、かつまた課税の目的でもなく、反対に租税ないし課税それ自体の第1目的である財政需要の充足が、税法の目的なのではない。単に、財政需要を充足することではなく、合法律的に、租税法律の定めるところに従って、財政需要を充足することが税法の目的なのである。合法律的な財政需要の充足というのは、租税法律の定める限界を厳守して課税し、収税することであり、それは国民の財産権を課税の領域において保障することを目的としているものであると把握しなければならない。この答申のどこにも民主的なものはなく、正に権力主義、国庫主義の権化であるといわなければならない。速かに白紙に還元し、民主主義税法学を充分研究した上で、真に民主主義思想に立脚した税法の制定が望ましいわけである⁴⁾。

一般に税務官庁の税法に対する解釈は、正しい妥当なものではなく、終始、官僚専制的な、自分達の都合の良い一方的な考え方にに基づき、賦課徴収が行なわれていることは歴然として事実が証明し、この彼等の考え方の一端を照会するために、敢えて古くはあるが、答申案の解説を試みた次第である。

① 谷山、前掲書78頁以下。

② 志場喜徳郎「行為計算否認規定の基本的あと方」税と財5頁。

③ 谷山、前掲書79頁以下、中川一郎「国税通則法学申の批判(3)」税法学130号3頁。

④ 中川一郎「国税通則法答申の批判(一)」税法学128号5頁、須貝脩一、「国税通則法の制定に関する答申」税法学128号1頁、日本税法学会「国税通則法制定に関する

税法における実質課税の原則

意見書」税法学 131 号 1 頁以下、西川干春「租税実質課税の原則におもう」税法学 130号17頁以下、広瀬正「対税工作と租税法の実質主義」税務弘報 1961, 8 月号95頁以下。中川一郎「意見書補足説明」税法学131号11頁以下、森川正晴「同族会社の行為計算の否認規定について」杉村章三郎先生古稀祝賀税法学論文集、山田二郎「行為計算の否認規定の適用をめぐる諸問題」同、武田昌輔「同族会社の行為又はは計算の問題点」税務弘報602号3頁以下、武田昌輔「判決からみた同族会社の行為計算の否認」税務弘報613号8頁以下、広瀬時江「税務の行為計算否認の基準について」税経通信12巻8号57頁以下、中川一郎「同族会社の行為計算否認の規定、租税回避及び隠れた利益処分」税法学 91, 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98, 99 号各1頁以下、佐藤和雄「同族会社の行為計算否認の具体的事例」税務弘報7巻4号22頁、伊東稔博「同族会社の行為計算否認をめぐる裁判例」税経通信16巻14号89頁以下、富岡幸雄「関係会社間における租税回避の否認」税務弘報10巻5号11頁以下、清水敬治「税法における同族会社の行為計算の否認規定」法学論叢72巻1号44頁以下、富岡幸雄「関係会社間の行為計算の否認」税経通信17巻9号16頁以下、清水敬治「同族会社の課税問題」企業法研究94号10頁以下、清水敬治「税法における同族会社の行為計算の否認に関する戦後の判例」法学論叢74巻2号1頁以下、内藤清博「同族会社の行為又はは計算の否認について」税務弘報2巻10号47頁以下、小川台之助「同族会社における役員との取引の税務上の問題点」税経通信 20巻3号35頁以下、中込春雄「同族会社の租税対策」税経通信21巻8号29頁以下、福永政彦「同族会社の行為計算否認規定の適用について問題点」司法研修所創立20周年記念論文集1巻485頁以下、泉水一「行為計算否認の法的性格」税務弘報16巻5号21頁以下、林修三「税務計算における認定否認とこれをめぐる法律問題」税経通信12巻10号49頁以下、田代茂「同族会社の行為計算」税経通信23巻13号74頁以下、伊藤茂樹「行為計算否認の事例」税経通信23巻13号185頁以下、広瀬時江「同族会社の行為計算の否認」税務事例 2 巻8号10頁以下、2巻9号10頁以下、萩野豊「判例にあつた同族会社案の行為または計算の否認」税理14巻9号59頁以下、昭35. 5. 17広島地裁判決、昭33. 12. 23東京地裁判決、昭34. 11. 17東京高裁判決、昭40. 12. 15東京地裁判決、昭34. 11. 17東京高裁判決、昭32. 10. 11高松地裁判決、昭29. 1. 11. 9津地裁判決、昭40. 12. 15東京地裁判決、昭26. 4. 23東京地裁判決、昭40. 12. 15東京地裁判決、昭31. 12. 24大阪地裁判決、昭26. 12. 20東京高裁判決、昭39. 4. 24鳥取地裁判決、昭35. 12. 6大阪高裁判決、昭26. 4. 23東京地裁判決、昭33. 5. 29最高裁判決、昭40. 4. 27大阪地裁判決、昭39. 9. 24大阪高裁判決、昭38. 9. 12大阪地裁判決、昭35. 5. 17広島地裁判決、昭33. 12. 23東京地裁判決、昭33. 12. 18大阪高裁判決、昭35. 12. 6大阪高裁判決。

V 租税法律主義

租税法律主義の原理は、租税法における基本原理であると同時に、税法解釈適用上の基本原理であることは多言を要しないところであるが、従来、これ

に加えて、実質課税の原則も、税法解釈学に固有な、重要な基本原理の一つといわれたことがあった。その理由は、税法は、負担の公平を至上命令としており、負担公平原則の特殊税法学的表現である実質課税の原則は税法に内在する本質的原理であるから、実定税法における明文規定がなくても、税法解釈適用上の指導原理を構成するというのである。この原則は、税法解釈適用上の基本原理なのか、税法解釈適用上、租税法律主義のほかに実質課税の原則を持ち込まなければならないのか⁽¹⁾、実質課税の原則の適用を7つに類型化し考察してみたい⁽²⁾。

① 他の法領域において用いられる概念、例えば、譲渡、用続、配当といった概念を税法が借用して用いる場合に、別段の規定がなくても、税法上、実質課税の原則から、独自の法的意味を付与すべきであるということが主張されるが、これは租税法律主義を基底として展開される法的安定性・予測可能性の要請に反するといわなければならない。もし、負担の公平上、それ等の概念に独自の法的意味を付与する必要がある場合には、立法上の措置を講ずべきである⁽³⁾。

② 課税上意味を有する行為や事実について用いられた文言、外調が真の法的性質と異なっている場合には、その文言、外観にとらわれずに、実質課税の原則により、真の法的性質に従って課税すべきであると主張されるが、このような考え方は、私法上も一般に行なわれているところであり、また論理上税法以前の問題であるので、税法学に固有な実質課税の問題とはいえない。従来、実質課税の原則の問題といわれた例を具体的に検討してみると、多くの場合、当事者の設定した法律関係が明白でないために、そのように受けとられているだけにすぎない場合であることが判明するのであって、実質課税の原則を持ち出す必要はない。

③ ドイツ租税調整法5条1項は、「仮装行為 (Scheingeschäfte) およびその他の仮装的行為 (andere Scheinhandlungen) は課税上等の意味を有しない (sind für die Besteuerung ohne Bedeutung)。仮装行為によって他の法律行為が隠匿されている場合には、その隠匿されている法律行為 (das verdeckte

税法における実質課税の原則

Bechtsgeschäft) が課税の基準となる」と規定しているが、課税上偽装行為を否認する場合に実質課税の原則といわれることがあるが、偽装行為が法律行為である場合には民法上無効である。偽装行為に真の行為がかくされている場合には、真の行為を課税の基礎とすることは当然であって、何も税法固有の問題ではない。

④ 所得税法12条(法人税法11条)は極めて難解で、この規定の法的意味を論定しなければ、確認規定であるか創設規定であるか結論できない。第1に文中の「単なる名義人」という言葉を重視すれば、単に法律上の帰属者に課税することを規定したにすぎないと解され、第2に、「収益の享受」を重視すると、法律上の帰属者と経済上の帰属者とが異なる場合に後者に課税することも容認した規定であるとも解し得る。負担の公平を重視する観点からは、第2の見解をとるべきであるという議論もとられるが、法安定性、予測可能性を重視すれば、第2の見解はとり得ない⁽⁴⁾。第1の見解は、所謂、法的実質主義であって、何も税法固有の問題ではないので、もし、同規定が第1の見解を意味するものであれば、当然のことを規定した確認規定にすぎないといえる。従来、所得の帰属に関する実質主義の例として論ぜられた場合は、殆んどが、この法的実質主義の問題であった。第2の所謂、経済的実質主義が必要な場合は具体的にどのような場合が明らかでないが、所得税法12条の如き包括的規定により、法律上の帰属の否定を許容することは妥当ではない。具体的な否認要件を規定した個別的な明文規定をもって対処すべきであると考えてるので、ここにも、税法学に固有といわれる実質課税の原則を論ずる必要はない。憲法の構造からいって、所得の帰属に関する実質主義をこのように解するのが妥当と思われるが、これに対して、経済的実質主義によるべきであり、しかも経済的実質主義の税法に内在す本質的原理であるとの考え方から、法の個別的明文規定がなくても、解釈適用上当然にそれによることができると解するときには、税法学に固有の実質課税の原則を論ずる実益が存することとなる。

⑤ 租税回避行為(Steuerumgehungsgeschäft)を否認する場合には実質課税の原則が持ち出される⁽⁵⁾。ドイツ租税調整法6条1項および項は、「(1)納税

義務は、民法の形式及び形成可能性 (Gestaltungsmöglichkeiten) の濫用によって回避または軽減することができない。(2) 濫用が存する場合には、租税は、経済的事象、事実及び諸関係に相応する (angemessen) 法的形態に対して同様に課税されなければならない」と規定している。租税回避行為とは特殊税法学的な概念であって、狭義の節税行為でもなければ、租税遁脱行為でもなく両者の中間的概念であって、わが国の税法には租税回避行為を定義した規定は存しないが、(1) 異常な (ungewöhnlich) 行為形式を選択し、(2) それにより、通常の (gewöhnlich) 行為形式を選択したとき同一の経済目的の達成がなされ、(3) その結果、不当に租税負担の軽減がなされるという場合の3つの要件を満たすことが必要と思う。負担の公平の観点からは、課税上租税回避行為を否認し、通常の行為形式におきかえて課税することも考えられないではないが⁽⁶⁾、それは、立法上の措置によって果たされるべきであって、立法上の措置がないのに、実質課税の原則ということから、解釈適用のレベルでこれを果たそうとすることは妥当ではない。法の個別的否認規定がないのに、実質課税の原則ということで、否認を認めることは、法的安定性、予測可能性が極度に犯されることになるからであって、また、憲法の要請するところでもあると解されるからである。故に、ある行為が理論上は租税回避行為に該当する場合であっても、それを否認する法の個別的規定がない限り、実定税法上は節税行為になると解すべきであって、この意味では、税法学上、租税回避行為を論ずる実益はないといえる⁽⁷⁾。租税法主義の要請から、租税回避行為の否認の立法措置については、一般的、包括的な否認規程によらず、どのような要件を満たす行為が否認の対象となるか、否認の結果、どのような課税が行なわれるのか等について、個別的、具体的規定を設けるべきであることはいうまでもない。憲法上はこのように解するのが妥当と考えるが⁽⁸⁾、かりに、法の明文規定がなくても、租税回避行為は否認できるとした場合に、その時の実質課税の原則こそ、税法学固有のそれといえるであろう。

⑥ ドイツ租税調整法5条2項・3項・4項は、当事者の設定した法律行為が無効または取消しうべきものである場合であっても、経済的成果が存する限

税法における実質課税の原則

り、課税は妨げないと規定している。わが国においても、同趣旨の考え方が行なわれ、実質課税の原則が論ぜられることがあるが、この問題は、経済的成果が存する限り課税するというにすぎず、その成果の原因となった行為の法的評価は課税上は重要ではないということに過ぎない。よって、これは、税法における所得概念論の問題に解消されるべき性質のものであるのでこの場合に、実質課税の原則を持ち出す必要はないと考える。

⑦ 違法所得も課税所得を構成すると解され⁽⁹⁾、この場合にも、実質課税の原則の適用が論ぜられることがある。所得という概念は、元来、経済概念であつて、実定税法は所得を包括的なかたちで構成する。法の格別の規定がない限り、税法は経済的成果が存する限り、それが適法行為によつてもたらされたものであろうと、違法行為によつてもたらされたものであろうと、総て課税の対象となる所得に含める建前をとっているものと解される。従つて、これは税法における所得概念論の問題であつて、実質課税の原則を持ち出す必要は存しない。

以上を要約すると、従来あたかも税法學に固有の実質課税の原則が問題になると受け取られてきた場合の多くは、実質課税の原則を持ち出す必要の存しない場合が単なる法的実質主義が問題となる場合であつて、例外的に経済的実質主義が問題とされる場合も考えられるが、経済的実質主義を解釈適用のレベルで持ち込むことは前に述べたとおり、憲法構造上許されない。結局、税法全体に通ずる税法學の基本原理解は租税法律主義につきるといえる⁽¹⁰⁾。租税法の解釈と適用において、租税負担の公平を期するために、実質課税の原則が機能すべきであるとしても、憲法上の要請として租税法律主義に基づき、「実定法の根拠がなければ課税されることはない」から、課税要件について実定法が欠缺しているのに租税法規を拡張解釈したり、類推解釈したりして、実定法に定められていない課税要件をひき出すような解釈を試みることは断じて許されないのである⁽¹¹⁾。

① 北野弘久「現代税法の構造」76頁。

- ② 清水敬治「実質主義と租税回避」法律時報39巻10号, 清水敬治「税法における実質主義」法学論叢78巻3号4号。
- ③ 昭35. 10. 7最高裁判決, 昭36. 10. 27最高裁判決。
- ④ 金子宏「市民と租税」321頁。
- ⑤ 中川一郎「同族会社の行為計算否認の規定——租税回避及び隠れた利益処分」税法学91号, 中川一郎「税法の解釈及び適用」311頁以下, 中川一郎「税法体系」139頁以下, 清水敬治「租税回避に関する諸問題」税法学181号, 浅沼潤三郎「米国における租税回避の理念」税法学154号。
- ⑥ 昭39. 9. 24大阪高裁判決。
- ⑦ 北野弘久「会社税法判例研究(2)」, 産業経理25巻5号, 「税法学の基本問題」第12章。
- ⑧ 北野弘久「税法判例研究」150頁。
- ⑨ 金子宏「テラ銭と所得税」ジュリスト316号31頁以下, 吉良実「違法所得と権利確定主義」税法学200号, 加藤了「利息制限法の制限超過利息, 損害金と, 所得税法上の『収入すべき金額』」シュトイエル71号, 昭38. 10. 29最高裁第3(1)法廷判決, 昭41. 1. 27名古屋高裁判決, 新井隆一「税務行政の法律知識」54頁以下, 高橋勝好「違法な所得に対する課税問題」税務弘報199号1頁以下, 忠佐市「不法所得に対する課税について」財政15巻11号8頁以下, 15巻12号7頁以下, 河井信太郎「違法所得と課税所得」税経通信21巻5号40頁以下, 田代茂「不法行為による所得と課税」税経通信21巻12号143頁以下, 長村輝彦「不法所得に対する課税問題」税経通信23巻12号134頁以下, 北野弘久「不法所得の課税をめぐる諸問題」税経通信25巻4号22頁以下。
- ⑩ 北野弘久「現代税法の構造」77頁以下, 昭40. 10. 21東京高裁判決。
- ⑪ 金子宏「租税法律主義について」税経通信20巻5号20頁以下, 鈴木慶明「租税法律主義の原則と公平負担の原則」地方税18巻5号19頁以下, 金子宏「市民と租税」現代法8巻305頁以下, 須貝脩一「租税法律主義と課税要件事実の認定」税経通信17巻10号7頁以下, 福田幸弘「租税法律主義」税と財18巻3号35頁以下, 中川一郎「租税法律主義と税法の法治國家的適用」税法学87, 88, 89号各1頁以下, 北野弘久「租税法律主義の具体的内容の構成と展開」税法学71号1頁以下, 黒田覚「租税法律主義」税法学2号1頁, 3号12頁以下, 安沢喜一郎「租税の本質」税法学216号19頁以下, 吉良実「租税法律主義と租税平案主義の相互関係」阪南大学論集1巻62頁以下, 広瀬時映「租税法律主義の意義と租税法の解釈原理について」税務弘報7巻7号60頁以下, 広瀬時映「租税法規の解釈のあり方について」税務弘報8巻1号54頁以下, 阿南主税「租税法規解釈の基本原則について」税務弘報8巻9号2頁以下, 田中勝次郎「法安定性の原則と税法の解釈」税法学136号1頁以下, 中川一郎「税法解釈上の指導原則とその適用」税経通信17巻5号7頁以下, 中川一郎「租税

法律主義」シュトイエル100号135頁以下、波多野弘「課税と財産権の保障」名城法学18巻1号、北野弘久「経済生活と人権」。

Ⅵ 経済的観察法

実質課税の原則と呼ばれる内容には、前に述べた実質所得者に対する所得の帰属の判定の原則の外に、所得概念の経済実質的な把握或は行為の経済的結果に対する税法的評価を含めて調査されており、この考え方は、広く税法の解釈適用及び事実認定のすべてに関する一般的基本的課税原則とされている⁽¹⁾。

税法の解釈および適用において、一般に法文の形式や社会的事象の外形的な事実にとらわれず、その経済的実質に着目して事柄の判断をすべきであるとするのが所謂、経済的調査法といわれている。経済的観察法という用語は1926年頃から使われ、今日では税法学上の専門用語になっているが、これは、ライヒ租税基本法4条、現在のドイツ租税調整法1条2項「租税法の解釈に際しては、国民思想、租税法の目的及び経済的意義ならびに諸関係の発展が考慮されなければならない。」、同条3項「事実の判断についても同様である。」の規定が、経済的観察法の根拠とされているようである。さらに、同法6条に、「(1) 民法上の形式及び形成可能性の濫用により納税義務を回避し又はこれを軽減することはできない。(2) 濫用があった場合には、租税は、経済上の出来事、事実及び事情に適合するような法律上の形態があったものとして徴収しなければならない。」と述べているが、このような規定は、わが国の税法には明文はない⁽²⁾。

この「税法の経済的意義」は後で述べる如く税法の解釈要素の1つであり、経済的観察法は税法の解釈方法の1つであり、同時に要件事実の認定方法の1つでもある。

前記、租税基本法4条1項をして、租税法解釈上、目的論的解釈に対する大原則を宣明したもので、租税法の安定性の原則も、明確性の原則も、第2義的意義を有するに過ぎず、この説に反対の者は、新しい税法学の誕生を知らない

税法における実質課税の原則

19世紀の古筈に逆戻りするものだとの意見もあるが⁽³⁾従来「経済的観察法」が、わが国においてどのように理解されてきたのか、解説しながら批判を試みたい。

経済的観察法というのは、結局は、民商法等の法的形式よりも経済的に観察した場合の事実をもって課税上の基本としなければならないという方法であって、租税法は、当事者間の利害調整という見地とは全く別個に、これを課税対象事実又はその構成要件として、これらの規定又は概念を用いているのであるから、同じ規定又は概念を用いている場合でも、常に同一の意味内容を有するものと考えべきではなく、租税法の目的に照らして、合目的に、従って、私法上のそれに比して、時にはより広義に、時にはより狭義に理解すべき場合があり、また、別個の観点からその意味を理解すべき場合もあることを否定し得ないといわれている⁽⁴⁾。

経済的観察法については、いかなる場合に、私法上の法律的形態によらずにそれを適用すべきかということであって、ただ、単に、装われたる事実よりも真の事質をとるといっただけでは、むしろ当然のことであって、特別に経済的観察法ということではできないというのであって、この場合、経済的意義について、二つの意味があるとされている。その一つは、法規の解釈上の原則と事実認定上の原則であるとし、前者は法律の文言に拘泥することなく真の意志を探究しなければならないとするのであり、後者は、事実認定上の経済的観察法であって、その事実が当事者においていかなる意図を有していたか、換言すれば、ある事実を形式的に認定してはならないのであって、契約の文言に拘泥したり、或は外形上の事実だけによって判断してはならない、要するに、真の内容が重であって、当事者にとっては如何なることを当事者間に成立せしめようとしたかということが重要であり、この事実認定上の経済的観察法は当然のことであって、必ずしも税法のみに要求されることではなく、いわば事物の実相を明らかにすることが必要であるというにすぎない。従って経済的観察法の重要な内容は、税法解釈の原則であるとされるのである。

課税所得の問題に関していえば、税法における課税所得の意義に関連して、

税法における実質課税の原則

いかにその目的にそった経済的解釈を行なうべきかということであろう。

経済的観察法は実質課税と呼ばれてきているものであるが、どのような場合にこの問題が生ずるかについて、通達は、過大出資、社員の所有資産の高価買入、低価譲渡、個人的地位に基づく寄付金の支払、無収益資産の譲渡、過大給与の支払、業務に従事していない社員に対する給料の支払、用益贈与、高額賃借料、不良債権の肩代り、債務の無償引き受け等11項目にわたり類例をかかげているが、これ等は何れも法人の犠牲において株主または役員が経済的利益を得ているものであり、それだけ法人の課税所得が減殺されていることになる。これ等の事実は事実として存在するわけであるから、その私法上の行為およびその効果を否定することはできないが、税法上は、法形式のみにとらわれずに、経済的に観察することとしているから、存在しなかったものとするわけであって、これ等は事実認定の問題ではなくして法律適用の問題であると考えられる⁽⁵⁾。

法律適用上の経済的観察法においては、税法の解釈上はその経済的意義を尊重しなければならないのであって、たとえ民法上有効な法律行為であっても、もしそれが法律行為の濫用であった場合には、不当に税の負担を免れる結果となるという理由で課税標準の計算上はこれを経済的に観察するというのである⁽⁶⁾。

民法上も権利濫用に特別の規定はないが、判例学説では権利濫用の許すべからざることが、一般に認められて来ているけれども、権利の正常な行使とその濫用との限界をどこにどうして、どういう風に求められるかという権利濫用認定の標識如何の問題、並に権利濫用の効果如何の問題に関して、未だ確乎たる原則的な見解が成り立っているというわけではないのであって、問題自体の性質上 明快な一元的な解答が与えられるべき道理はないのだから、原則的な見解が成立せぬのは、寧ろ当然だともいえれば、或はその方が却って弾力性に富んでいて好都合だということも考えることができ、従って、こういう領域では、個々の具体的な事例に即して発達する判例法の機能が最も高く評価すべき理由があるとの説から⁽⁷⁾、経済観察法の場合も同様に解せられており、結局、私

法上の形式にとらわれなくて、その意図するところを経済的視点から考慮することである。個々の法律形態から生じた効果と、当事者間における経済的実態とが合致しない場合に税法において課税することになっている一定の要件を潜脱する行為ということになる⁽⁸⁾。

以上のように、経済的観察法が税法が税法独自の考え方であり、税法が私法に従属しないで独立すべきものと主張されているのは、かかる意味においてである⁽⁹⁾。然し、民商法からの決別といっても、必要の限りでの決別であって、決別した以上、私法の形式は常に経済的実質と解離しているときめつけることは一国の法秩序として穏当ではなく、税法サイドからみても格別その必要はないのであり、また経済社会のあらゆる事実をとらえて経済的実質を検証するというようなことは、税務行政の簡便性の要請に反するということになる。如何なる場合でも課税のため必要な内容を与えることができるというような全能的権限は、憲法上財政権力に認められていない。財政権力といえども、常に憲法を根幹とする法秩序内において、しかもその秩序を維持してのみ、その活動力が許されるにすぎないとするのが現代の新しい考え方である。

元来税法と私法とは各々独立はしているが、ともに全法秩序の一部を形成しているのであって、私法上の形成や概念は、税法によってではなく、私法によって法的価値判断を受けるので、私法上の形成や概念を、税法が借用し、しかも立法によって、これに私法とは異なる意味を与えていない限りは、当然に、私法による法的価値判断を受けることを前提としているものといわなければならない。概念内容や法的形成内容を不明確にしておき、ただ租税が、国民から財産権を無償で強制移転せしめる特異な性格のものであるから、税法を立法するにも、また税法を解釈するにも、憲法が納税義務について、国民に保障した租税法律主義と、基本的人権として国民の当然に有する、法の下での平等による租税平等主義の原則を、目的論的、論理解釈の最高指導理念とするをもって足りるわけである。「租税負担の公平」とか、「租税回避を封ずるため」とか、その他「実質主義」「実質課税の原則」とかの文言は、何れも全法秩序から孤立した特別の税法秩序の形成を認める根拠にはならないのであって、このような

税法における実質課税の原則

治外法権的特別の税法秩序の形成は、法治国理念に反するといわなければならない、税法に全法秩序を攪乱するような我儘は許されるべきではない⁽¹⁰⁾。

ドイツ租税基本法条の立法趣旨は、税法の文言による規範の意義を、経済的論理的に解明するというのではなく、規範の文言形式に関係なく、その事実の経済的実質に基づいて、主観的に解釈するてとができるという、解釈方法を定めたものといえるのであって、1円でも多く、国の歳入を確保することが税法の目的であるとする、官僚主義的見地から、租税法律主義による法安定性、合法律性の原則を第二体的とし、予測可能性の民主的法律要件を欠いた、内容不鮮明な抽象的概念規範を定めて、税務当局の恣意的解釈によって、不公平な納税義務を果すことがあっても、法解釈の範囲内として、司法権の保護から遮断し、民主政治の基本理念たる、三権分立の精神を無視した立法であったが、ライヒ租税基本法の立案者であるベッカーがコンメンタールで説明し、自らライヒ財政裁判所、部長になり、その趣旨の判決をして以来、ドイツにおいては、このコンメンタールが法典の如く考えられ、30数年にわたり無批判的にその見解が堅持されてきた⁽¹¹⁾。ベッカーの見解を一言をもってすれば、税法が課税の対象として想定しているのは、事象の外部的な表現形式ではなく、内部的経済的な実質であるから、これを考慮して税法を解釈しなければならないというのであって、わが国の「実質課税の原則」は、ベッカーの古い見解を導入したものである。

ベッカーの経済的観察法が、第1次世界大戦に敗れ、雪辱の野心に燃え、全体主義的国家観に立ったナチス独裁政府に歓迎されたのは当然であったし、第2次大戦後も敗戦国処理理論として引き続き採用されたのである。国費の膨脹による税負担を、恰も国民を濡れたタオルのように考えて、高率の租税によって賄おうとしたため、国民は巧妙な脱税方法を企てて、裏面からこれに抵抗したようである⁽¹²⁾。この無言の抵抗を阻止するためには、法安定法を持ってする、固定的な税法規範では間に合わないから官僚主義の常道ともいうべき、超法理的な政策規範を設けて、総て税法の解釈にあたっては、その規定に使用している文字の概念形式に拘泥することなく、その文言に現われている実質的

な経済的意義を基準として解釈し、また事実の認定についても、当事者の使用している実質的意義を基準として決定すべきであるという歳入第一主義の解釈が可能な規範を設けたわけである。

税法解釈に関する経済的観察法としての規範の機能は、官庁の姿意から保護される個人の利益が、租税法によって保障されず、一般の利益という表現による国庫の利益に、優位性を認めようとする徹底した国庫主義であって、その正当性を論拠づけようとするのが、経済的観察法である。だから逆に経済的観察法を、経済的に観察する必要が生ずるわけである。税法の独立性を唱え、頗る進歩的思想の仮面をかぶり、その実質的内容は、極端な国庫主義というのが、この経済的観察法である。

経済的観察法は、第二次大戦後、ドイツと同じ運命をたどったわが国へも導入されたのであるが、それはあくまで非常時実践技術理論であり、敗戦による破局財政の再建復興とともに、法治主義・民主主義に徹した平時理論に復帰しなければならないのである。

西独において、漸く1954年頃から、シュピターラー、ハルツ、ヒューブッシュマン等により、ベッカーに対する厳しい批判と、租税調整法1条2項に対する新しい解釈論が展開され初めた。シュピターラーの学説は次のとおりである。「税法の解釈に当っての経済的観察法は、その法律の意味及び目的によって要請されている場合にのみ、目的論的解釈の要素として活動を始め得る。解釈にあたっては、法律の規定の真の意味及び目的の探求が問題なのである。経済的観察法は、他の多くの解釈要素とともに一つの解釈要素であり、それが具体的な解釈問題の解決にあたり活動し得るか否かは、もっぱら解釈論の一般法則により決せられるのである。税法はこの点について何の特殊性をも主張することはできない。なる程、税法の解釈にあたって経済的効果という意味での経済的意義が考慮されることを、租税調整法1条2項によって税法は要求することができる。然し、この1条2項は、法律の規定が有するような一般的原理を租税調整法1条2項から推論することはできない。」「経済的観察法は、法律の目的論的解釈の場合は、法律の精神及び目的を考慮することを目的とするもの

税法における実質課税の原則

である。」新説は、実質的には、税法の解釈に関する限り、経済的観察法を否定しているのであって、旧説の、経済的意義の考慮にその思想的根拠を置いている限り、法生活において必要な限界の明確化を達成することは不可能であることに批判が集中している。ベッカーの提唱した税法の民事法よりの解放独立化に対しても、BFHの判例が、近年次第に、税法の民事法への接近化をもって、経済的観察法の適用の制限とみているのである。新説は、法明瞭性と法安定性を重視しているから、西独においては、やがて税法の解釈から経済的観察法はその姿を消すことになるであろう。わが国における実質課税の原則ないし実質主義は名称は異なるが、ベッカーの経済的観察法と考えを一にするものであり、経済的規範を、論理解釈する場合の解釈基準の限界を定めるものは、経済的合理性、ないし一般的通念であって、これを逸脱するものは、不自然、不合理を拡張解釈、または類推解釈とされ、実質主義に無原則に多くのものを盛り込み課税を根拠づけるために用いられる危険性を多分に包含しており、租税法律主義の面からする制約を看過するときは、国民の権利の保障は期待できなくなる恐れが生じるので、税務官庁の恣意的な判断の危険は絶対に排除しなければならない⁽¹³⁾。

- ① 広瀬正「判例からみた税法上の諸問題」53頁。
- ② 界沢良「有効に成立した法律状態のもとにおける経済的・実質的観察法の展開」税経通信1970. 11. 153頁、ヘンゼル著杉村章三郎訳「独逸租税法論」。
- ③ 田中勝次郎前掲書657頁。
- ④ 田中二郎前、掲書116頁。
- ⑤ 吉国二郎外「法人税法」（理論篇）234頁以下。
- ⑥ 田中勝次郎、前掲書716頁。
- ⑦ 末川博「権利濫用の研究」203頁。
- ⑧ 岩波法律学大辞典「脱法行為」。
- ⑨ 渡辺伸平「税法上の所得をめぐる問題」22頁、吉国外、前掲書241頁以下。
- ⑩ 中川一郎、前掲書291頁以下、中川一郎「税法学体系」113頁、阿南主税「所得税法体系」429頁。
- ⑪ 中川一郎「税法解釈の基本原則」税法学60号8頁以下、61号1頁以下、62号5頁以下、64号1頁以下。

- ⑫ 田中勝次郎，前掲書659頁，阿南，前掲書439頁。
- ⑬ 中川一郎「税法と私法」石田先生古稀記念論文集347頁，中川一郎「シュピターラーの経済的觀察法の制限について」税法学157号1頁以下，168号1頁以下，中川一郎「税法学体系」105頁以下，中川，前掲書283頁以下，阿南，前掲書430頁以下，忠佐市「課税所得の本質についての考え方」税経通信6号12頁以下，小松芳明「課税所得概念の国際比較」税務弘報12巻2号102頁以下，内山重義「課税所得の概念について」税法学182号14頁以下，須貝脩一「税法の経済的觀察法」日本租税研究会年報177号20頁以下，相京博士「経済的觀察法の限界」法経研究8巻記念号409頁以下，西野襄一「経済的利益について」税経通信25巻8号59頁以下，渡辺伸平「わが国における実質主義の意義とその機能」司法研究報告書19輯1号，清水敬次「実質主義と租税回避」法律時報39巻10号，林大造「実質主義の原則」所得税の基本問題，松本茂郎「経済的利益の課税の意義と問題点について」杉村章三先生古稀祝賀税法学論文集，昭38.3.28札幌地裁判決，昭40.6.28札幌高裁判決，昭43.8.27最高裁判決，昭37.8.10最高裁第二小法廷判決，昭41.7.30福岡高裁判決，昭38.高裁判決，昭38.10.29最高裁第三小法廷判決，昭26.11.20大阪高裁判決，9.13大阪昭32.10.22最高裁第三小法廷判決，昭27.4.10秋田地裁判決，昭26.7.16大阪高裁判決，昭39.12.11福井地裁判決，昭27.2.21東京高裁判決，昭24.9.12大阪地裁判決，昭32.4.26大阪地裁判決，昭29.10.12名古屋地裁判決，昭26.12.18東京地裁判決，昭30.7.26最高裁第三小法廷判決，昭39.9.24大阪高裁判決，昭36.11.29大阪地裁判決，昭34.6.10福岡高裁判決，昭40.11.15東京地裁判決，昭39.7.18東京地裁判決，昭39.12.21大阪高裁判決。

Ⅶ おわりに

以上実質課税の原則について，重要なポイントと認められる事項について，考察したのであるが，その適用場面がすこぶる広汎な経済現象に及ぶため，税法を離れて法一般の解釈論に言及せざるを得なかった。この原則の概念，限界等が法文で明規されているわけではなく，しかも，この実質の認定自体が必ずしも容易明白ではない。

元来，租税関係は，まず何よりも経済関係である。租税は経済法則によって律せられる所得の分配関係あるいは財産の分配関係，および消費または流通の關係に着目して課税され，また，そのそのような課税を権力をもって保障する

税法における実質課税の原則

ために租税立法が行なわれるのである。しかし、租税立法が予定した経済関係がそのまま法律関係として現われないところに問題が生ずる。それは、近代市民社会、いいかえれば労働力も商品なる資本主義社会における契約自由の原則が支配しているところからきている。この契約自由の原則は、所有物支配自由の原則とともに、名義上形式上の所有者と実質的な所有者とを乖離させ、形式上の行為計算と実質的な行為計算とを乖離させるのである。租税がもともと経済関係であり、税法が負担公平の実現を企図しているとするれば、経済的実質に着目して課税すべしという原則を立法に織り込むことは不当ではないと考えられるが、これは一般論として成立することであって、現実の租税立法において総て容認さるべき事柄ではない。

実質主義の原則が、一般論としては容認されても、現実には多くの批判があるのは、第1に、税法の適用および事実認定を通じて、税務当局の恣意的課税を許すのではないかということ、第2には、この原則が、税制あるいは税法の矛盾に対して、合法的形態で抵抗する納税者の抵抗権をふみにじる手段になるのではないかという点であって、このことについて既に再三にわたり述べたところである。

納税者の行為計算は、通常の場合、法律形式上の行為計算と経済的実質とは一致するはずであり、表見課税が同時に実質課税となるはずである。それを、実質課税の原則を振りかざして、適法かつ適正な行為計算が脅かされるようでは、法律生活の安定は保障されないわけである。即ち、実質課税の原則という法律の眼鏡を通じて、通常行為計算まで特殊なものにみられ、特殊な行為計算が、納税者の通常やっているものと考えられる。常に天下りのな認定課税に脅かされるようでは、安心して取引も生活もできないということになる。経済的実質に着目して課税することが、税法本来の使命であることは一般に容認されても、一体経済的実質とは何か、それを誰がどのような立場から認定するのかという現実的具体的問題になると、どうしても問題がおきてくる。納税者が表見的事実が同時に経済的実質であると主張しても、税務当局が、表見的事実は経済的実質ではなく、経済的実質は別にあると主張するかも知れない。つま

り、税務当局にとって疑わしき場合が出ずるわけである。この場合、疑わしいというのは税務当局からみてであって、「事態の実体ないし実質を各租税法規と結びつけて実質的に見きわめる」といっても、見きわめる権能を持っているのは、納税者ではなく税務当局の側である。つまり、納税者の行為計算が税務当局にとって疑わしき場合、税務当局がその実質を見きわめる権利を持っているということである。税法が所得者の権利をますます制限の抑圧し、国家の収入目的をますます強く押し出す方向に立法され、税務行政が歴史的に人民の権利として確立された租税法律主義をその形式的内容においても実質的内容においても遵守するのではなく、収入目的を骨幹として運用されるのであれば、実質課税の原則は、課税を増大させるための法的手段となり、税法の本質と税務行政の基本的姿勢が民主主義的諸原則を犯している現在、実質課税の原則は、「疑わしきは国庫の利益に」という方向に適用される危険性は大きいといわなければならない。

現実の税制或は税法は、生活権を脅かし、小・零細企業にとって税負担は重くかつ不公平である。税負担を軽減しようとして、主観的にも客観的にも納税義務を拒否ないし回避する非合法的な脱税と違った合法手段による節税という方法がとられてくる。これは与えられた法律の範囲内で、法律にのっとって行なわれるのであるから納税者の権利といえる。この節税の権利は、租税立法および税務行政がますます国民の財産権を保障しない傾向にあるとき、何の課税上の特惠措置を受けない納税者にとって、ますますその行使の必要性を感ぜしめる。節税を善または正常とすれば、租税回避は悪であり異常であるが、現実には、節税と租税回避を截然と区別できるか否か疑問の場合が生ずると思うが、税務行政が、租税法律主義の原理を厳格に遵守するという姿勢ではなく、収入目的を推進力として運用される場合、実質課税の原則は、正当な節税も租税回避として否認する武器となる恐れが生ずる。私法の形式を利用して節税を行なうのは、主として価格機構における租税回避の自由を享受することが少なく、また、租税立法において特惠措置を適用されることの少ない納税者ということになり勝ちである。従って、実質課税の原則或はその一環としての租税回

税法における実質課税の原則

避行為の禁止について、包括的規定を設けることは、納税者の合法的な権利を抑圧することになるし、また、個別規定を設ける場合も、税制全体の矛盾や不合理をよく考慮した上で行なわなければならないというべきである。

現実の租税立法および税務行政において、表見課税と実質課税とが使い分けられ、税収を増大する方向で運用され、実質課税の原則は一貫して適用されてはいない。例えば、法人税においては、企業会計の第一次の尊重ということがいわれている。企業会計の主目的は企業の期間損益計算の算出にあって、税負担の公平というなことは論外であるが、一方、法人税は収入目的の外に負担の公平という目的を持っているから、負担の公平を図るための実質課税の原則は企業会計による所得計算を一定の場合無視して適用され、企業の適法かつ自主的な計算を否認して課税するということになる。しかし、それは、課税を増大させる場合に適用されるのであって、課税を減少させるような場合には、実質課税の原則は適用されないのである。取る方は実質主義、与える方は形式主義というのでは、国民の誰もが納得できる正義平等の取扱いとはいいい得ない。「人のものはわしのもの、わしのはわしのもの」という恣意独善の典型的俗語そっくりが、現在の税務行政の姿である¹⁾。

税法の解釈をなすに当たり、もとより正しい意味の経済的観察法——経済生活における個々の現象をその演ずる役割に従って相応した税法上の概念に包摂せしめることを判断するもの——を否定するものではない。但し、かかる解釈方法は、税法特有のものではなく、経済法の総てに共通のものであり、明文を設けるまでもないのであって、明文を設けると却って税務行政の非民主主義・権力主義・国庫主義を法的に承認することになるのみならず、その独裁化をも法的に保障することになり、憲法や法律無視論の時弊に更に輪をかけしめることは必定で、総てを免責法条化せしめる危惧があり、また好ましからざる通達行政横行の素因化せしめる等、国民の権利を蹴踏せしめることは必至である。

我々が要請するのは、真に憲法の理念である民主主義に徹し、微塵だに権力主義の現われを許さない国民のための税法である。税法は税務官庁のためのものではない。租税収入を確保し、財政需要資金を充足することは、国民にと

って必要なことであり、単にその事務執行が税務官庁に委託されているに過ぎないのである。然るに、永年にわたる権力政治に馴れ、新憲法施行により民主主義に転換してからも、国民は明治以来慣用されてきた「賦課」「徴収」というような権力主義的表現に対してさえ、何の疑惑をもいだかぬ程に麻痺しているのであって、国民主権のもとにおいて、未だに「貢物を割り当てる」とか、「君主の御用のために召し出す」とかいう意味の言葉が、その本来の意味を離れてであるにしても、慣用されている。日本では税金を「納付する」というが、イギリスでは「支払う (Pay)」といい、納税者のことを「租税支払人 (tax payer)」という。これは、税金を支払って、代りに政府から対価をもらうという自由売買の観点からであって、民主性が典型的に現われている。そして、わが国の賦課徴収の音の響きそのものは権力主義的であって、恰も権力主義が国民に認められているような錯覚さえ起こし、何の反省もなされない。我々は、この際かかる終局的には、国民を不幸に導くような権力主義を絶対的に排除し、真に国民のための民主主義税法の確立を要請するのである。

民主税法という、世間では、国民の利益擁護に偏し、国庫の収入を全く軽視するかの如く吹聴する向きもあるが、かかる税法はあり得よう筈がなく、我々の研究実象ではない。唯、租税収入を権力を振りかざして確保しようとするのではなく、国民の自由的協力のもとに確保しようというのである。そのためには、税務行政の合法律性を徹底せしめ、恣意課税を絶対的に排撃すると共に他方においては、租税正義、法平等性の要請により、脱税、租税回避、租税債務免除の合意等を追放しなければならない。

① 谷山、前掲書65頁以下。