

税務行政及び租税裁判における合法性原則

菅 原 計

はじめに

租税法律主義の実質的意義

1. 憲法の二大理念
2. 納税者の権利を保障する立憲主義
3. 租税法律主義と罪刑法定主義
 - ・ 実質課税による否認の非合法性
 1. 課税基礎としての取引事実の認定
 2. 経済的実質主義と法的実質主義
 3. 実質課税の実質の意味
 - ・ 実質課税の虚構性
 1. 実質課税と行政解釈
 2. 租税裁判訴訟法と租税裁判法学の必要性
 3. 実質課税と経済的利益
 - ・ 租税裁判における合法性原則
 1. 拡大解釈の非合法性
 2. 否認根拠とならない「不当性」
 3. 不当性の根拠としての「不自然・不合理性」

おわりに

はじめに

憲法の二大理念は、基本的人権と財産権の保障である。国家が公共の利益の為に、個人の権利を侵害するものとして、刑罰と租税がある。そこで、憲法は刑罰の規定としての刑法と租税の規定としての租税法に法的要件の明確性を要求し、その執行にあたっては厳格な合法性を要求した。このような理念を具体化する法原則が、刑罰に関する罪刑法定主義、租税に関する租税法律主義である。

罪刑法定主義と租税法律主義は多くの類似点を有するが、租税は刑罰と異なり経済的価値計算を通じて担税力を貨幣額で確定するものである。したがって、租税は単なる事実認定の問題ではなく、明確な認識・測定の基準に基づいた公正な税額の確定が要求される。そのために、租税には課税要件法定主義及び課税要件明確主義が税額確定のために要請される。

租税行政も広義の行政の一つではあるが、租税法律主義に基づく租税行政が他の行政と大きく異なるのは、行政裁量の余地がかなり制限されるところにその特徴がある。しかし、現実の税務行政

は租税法よりも通達による課税が制度的に定着し、租税争訟における裁判所の判断も課税庁の更正・決定に大きく影響される傾向がある。

公正な租税制度とは、租税法に基づき税額を正しく計算することであり、この税額を恣意的に増加減少することは、納税者及び課税庁はもとより裁判所にも許容されていない。これが合法性の原則である。租税法律主義の理念を現実の租税制度において実現するためには、この合法性の原則に従った税務行政制度の確立及びそれを審査する裁判制度が是非とも必要となる。

・租税法律主義の実質的意義

1. 憲法の二大理念

憲法第29条は、「財産権は、これを侵してはならない。」とし、この財産権の侵害にあたる租税に関して、同84条は、「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする。」と規定する。この第84条は、課税要件が法律又は法律の定める条件によることを要請したものであり、その構成要素は課税要件法定主義、課税要件明確主義、合法性の原則、及び手続的保障の原則から成る。

課税要件法定主義とは、「課税要件のすべてと租税の賦課徴収手続は、法律によって定めなければならないという原則である。」⁽¹⁾ この課税要件法定主義は、国民に対する課税は法律によらなければならないと、通達によって課税することは出来ないことを意味する。さらに、政令・省令への委任は、「具体的・個別的に限られ、一般的・白紙委任は許されないと解されている。」⁽²⁾

課税要件明確主義とは、課税要件は明確でなければならないことを要請するもので、課税庁の自由裁量の余地を認めないことと、納税者が課税要件とは何かを明確に判断できて適切な納税予測が出来ることを意味する。したがって、課税庁に広範で且つ自由な裁量の余地を認めるような不確定概念の法律での使用は、この課税要件明確主義に反する。

合法性の原則とは、憲法第30条でいう「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負う。」という規定と関連する。納税の義務は、法律の定めるところにより確定するものであり、課税庁も納税者も恣意的に税額を増加させたり、減少したりすることは許されない。これは、裁判所の判断をも拘束する原則である。合法性の原則は、租税法の解釈にあたって、恣意的な拡大解釈又は縮小解釈を禁止する原則である。その点、情状斟酌により量刑の裁量が許される罪刑法定主義とは異なる性格を有する。

手続的保障の原則とは、「憲法が規定する各種類の手続的保障原則を、租税の分野において適用されるべきことを要求する原則である。」⁽³⁾ 例えば、課税庁の行う任意調査に対して納税者の受忍義務はどこまで許容されるかという問題がある。任意調査に関しては、憲法第38条の不利な供

述の強要禁止規定が適用され、帳簿調査に関しては憲法第35条の住居侵入・搜索・押収に対する保障が適用されるべきである。

しかし、租税法の分野での手続的保障の原則は必ずしも十分ではない。税務調査に関しては、たとえ任意であっても、税理士又は弁護士の立会いが必要であり、少なくとも税理士が納税者の税務代理人であるなら（税理士法第2条第1項第1号）民法第99条の代理行為の要件と効力が適用され、税理士が納税者に代わって税務調査を受けるという手続的保障があつて然るべきである。

租税に関する憲法理念は、納税者の財産権の侵害に対する国家行政行為を法律によって制限しようとするもので、租税法は納税者のみでなく課税庁をも拘束するものとして意味を有する。

2. 納税者の権利を保障する立憲主義

憲法は国内法の最高の法規であり、憲法に違反する法律はすべて無効となる。租税は、直接的反対給付なしに強制的に課されるものであるから、そこに納税者の合意が必要とされる。納税者の合意は議会に反映されるから、「代表なくして租税なし」というのが、近代租税国家の基本的前提となる。

「およそ国民の権利義務にかかわることを定めるには、国会の制定する法律を要するのであり、租税が国民から強制的に財産権を奪うものであって、国の唯一の立法機関である国会の承認を得なければならないことは当然のことである。」⁽⁴⁾

もっとも、この場合の国会の承認をもって国民の合意とするためには、行政府から独立した国会の機能が確立される必要がある。しかし、現実には行政府は国会の多数派である与党によって形成されるから、国会の議決に対する行政府の影響力は大となる。そこで、国会の承認を得た法律であってもそれが合憲か違憲かを審査する違憲立法審査権を裁判所に与える必要がある。

「租税法律主義は、専制君主の恣意的課税を禁止するために生成発展してきた。民主主義の時代になっても、行政庁の恣意的課税を防止するための機能は軽視できない。現行の税法は、課税要件等を規制する実体法分野については、相当整備されてきているが、手続法分野についての整備は比較的不十分である。」⁽⁵⁾

ここでいう手続法分野とは、適正な賦課徴収手続と租税争訟における公正な裁判を包含する。公正な裁判が行われるためには、行政府から独立した司法裁判所が必要不可欠であり、租税争訟に関しては通常の司法裁判所とは異なる租税裁判所が必要となる。租税裁判所は、行政解釈に捕らわれることなく、課税庁及び納税者の恣意性を排除した租税法そのものの正当な解釈に基づき公正に判断しなければならない。

民主主義は確かに近代国家の崇高な理念ではあるけれども、その民主主義に立脚して作られた法

律が国民の意思を反映していない場合の審査機関が必要であり、そのためには国会で作られた法律の合憲性を審査するために司法の独立・裁判の独立が必要となる。而して、行政府又は議会を審査する判断基準が憲法ということになり、これを立憲主義とすることができる。⁽⁶⁾ この立憲主義に基づいて、これを租税に適用したものが租税法律主義とすることができる。

3. 租税法律主義と罪刑法定主義

租税法律主義と罪刑法定主義は、各々憲法上保障する財産権と基本的人権にその基礎を置いている。罪刑法定主義は、次の六点到に要約することができるという。⁽⁷⁾

あらかじめ発布された法律がなければ刑罰はない。

成文の法律がなければ刑罰はない。

法律の明文の規定がなければ刑罰はない。

絶対的不確定刑禁止の原則。

刑法の明確性の原則。

刑法の内容の適正の原則。

犯罪と刑罰は、何が犯罪でありそれに対してどのような刑罰が科されるのかについてあらかじめ法律が必要となる。したがって、法律による規定がなければ犯罪も刑罰も最初から成立しえない。租税も何を課税対象とし、どのように計算し、誰が納税義務を負うのかについてあらかじめ法律の規定が必要とされる。租税法に規定がなければいかなる租税も存在しない。

いかなる犯罪に対してどのような法的制裁があるのかについて、成文の規定がなければ刑罰は存在しない。租税も、課税物件、課税標準、納税義務者等について成文の規定がなければ納税義務が生じない。また、その成文の規定が明文の規定であることが必要となる。

法的制裁としての刑罰規定は不確定刑であってはならない。租税では、不確定概念をもって課税してはならない。刑法の明確性及び内容の適正性は、租税においては課税要件の明確性、合法性、及び負担能力性、タックスミックスの適正性となる。

法文の明確性とは、「何が犯罪であるかを国民に適正に告知するについて、また、裁判官の法適用の指針として、刑法が明確性を欠いている場合には、その適用を拒否されるべきであるという考え、および、『実体的デュー・プロセス (substantive due process) の理論』、すなわち、憲法の適正手続条項は、刑事手続の適正とともに刑事立法の実体的内容についての合理性をも要求するものとし、それが欠けるときは違憲となるという考え、と密接に関連している。」⁽⁸⁾

この罪刑法定主義での明確性の原則は租税法律主義においても貫徹されるべきであり、租税法においても明確にされていない条項が存在する場合には法適用そのものが拒否されるべきである。租

税において問題とされるのは、法が予定していない租税の回避が行われた場合である。

「租税回避とは、ヘンゼル（Hensel）の定義を参考にしながら定義すると、税法上通常のものと考えられている取引形式を選択せず、それとは異なる取引形式を選択することにより、通常の取引形式を選択した場合と同一またはほぼ同一の経済的効果を達成しながら、租税上の負担を軽減または排除することである。」⁽⁹⁾

租税回避は、節税とは異なるものであり、社会的に不公正をもたらし、課税の公平性を損なうものであるが、さりとて、課税庁が課税の公平性のために行政裁量権を発揮していかなる租税回避行為をも否認できると考えることはできない。課税庁が否認できる場合とは、条文上否認の要件が明確になっている場合に限定される。

大阪高裁の1964年9月24日判決、東京地裁1965年12月15日判決は法に規定がなくても否認出来るとするが、租税法律主義の合法性原則からすれば、法に規定がなければ否認は出来ないと考えなければならない。なぜなら、租税回避否認に名を借りた課税庁の恣意的課税を無制限に認めることになり、租税法律主義の理念が崩壊する恐れがあるからである。租税回避の問題は、取引形式の通常性と異常性、経済的効果の同一性、租税負担差異などを含めた立法過程の問題であり、租税法に規定のない課税庁による独断的否認はたとえ租税が回避され、税負担が減少した場合でも違憲といわなければならない。

．実質課税による否認の非合法性

1．課税基礎としての取引事実の認定

事実の認定は、法を適用する場合の重要な判断要素となる。罪刑法定主義は、ある事実行為が法の規定する犯罪に適合するかどうか、適合するとすればどの条文が適用されるかを判断するための明文の規定を立法上要請するものである。租税法律主義も、課税要件事実在即して租税法を適用し課税標準を確定することになるが、租税が扱う課税対象は事実又は事実行為そのものではない。租税の納税義務は、納税額として具体的に確定しなければならないから、租税は事実又は事実行為の認識とその事実に適合する勘定科目及び会計処理の選択を含む複雑な認識・測定の租税計算体系となる。この租税計算体系は、認識・測定が重層的構造となっているため、単なる事実認定によって法条文を適用すれば足りるという性格のものではない。

課税上の取引事実は、その事実又は事実行為そのものに課税が行われるのではなく、取引事実が会計記号に変換されて、変換された会計記号に基づき法による計算体系が適用されて課税標準が確定する。このプロセスは、単なる事実認定ではなく、事実の記録と会計処理及び合法性の特殊な認識・測定の領域である。

「納税者が課税上意味を有する行為や事実について用いた名称、表現や形式はその行為や事実の真の性質と食い違う場合がある。この場合は名称や表現(形式)は真の性質(実質)に対して後退しなければならない。たとえば、帳簿上貸付金として表現されていても、それがたとえば前払給料として取り扱う(39・12・25熊本地裁判決、例集15巻12号2343頁以下参照)」⁽¹⁰⁾

恣意的又は単純なミスにより実質と異なる形式をとる場合は別として、本来形式と実質は同一であるはずである。貸付金と前払給料は、異なる勘定科目である。貸付金は金銭給付に対する債権を表す勘定科目であり、前払給料は雇用契約を前提に、未だ提供されていない労働役務に対し支払われた対価を意味する経過的な勘定科目である。商法上、金銭債権は貸倒引当金の設定対象になり、前払給料は当期の費用ではなく、次期以降の費用となる。本来、形式が貸付金で実質が前払給料であるという関係にはない。

契約上の文書は法律行為の形式であり、法律行為の実質が法律行為の形式と異なる場合には真の法律行為は形式ではなく実質である。真の課税とは真の法律関係で課税すべきであるが、その場合でも租税法にその旨の規定が必要となる。しかし、課税所得計算は会計記号である勘定科目計算に依拠するから、勘定科目を租税法上借用している場合には、その解釈は会計概念及び商法概念に拘束されることになる。租税法が、私法上の用語又は会計上の用語を別の意味で使う場合には、独自の定義を法文上明らかにしなければならない。まして、課税庁が実質課税に名を借りて勘定科目を変更して課税することは租税法律主義に反する。金銭貸借契約が実質的に存在し、それに基づいて貸付金と表示されている限り、それを実質的に給料と認定する裁量は課税庁には存在しない。

2. 経済的実質主義と法的実質主義

実質課税が問題とされるのは、多くの場合租税回避との関連で生ずる。形式と実質が異なる場合、納税者の選択した形式ではなく、その裏に隠された実質に基づいて課税すべきであるとする考え方が実質課税といわれる。仮に、法律上実質課税が条文化されたとして、その場合の実質とは経済的実質なのかそれとも法的実質なのかが問題とされる。

経済的実質とは、真の経済的取引・真の経済的効果を意味し、法的実質とは真の法律関係・真の法律効果を意味する。実質という概念は表面や形式ではなく本当の中身である真実を意味し、その真実とは何かを探究又は研究するための理論的認識概念である。表面又は形式とは異なる中身としての真実とは、抽象的であり理念的である。純粹理論に属する実質思考をもって、課税可能か否かの判断基準として作用させ、その認定を課税庁の裁量権の範囲内だとする考え方は明らかに租税法律主義に反する。

「実質主義という場合それは応々にして『経済的実質』の重視であるといわれることによ

てあたかも法的実質 = 真の法律関係・法律効果ではないものを重視する原則であるとの印象を与え、またそのように誤解している人も存するのであるが、しかし実質主義はまさに原則として法的実質によって課税関係を考える原則にほかならないのである。」⁽¹¹⁾

課税所得計算は、経済価値計算でありこの経済価値計算は法と会計が錯綜する複雑な認識・測定領域を含む。したがって、正しい課税所得の測定は経済的実質の問題であり、法的実質によって所得金額の正否まで認識出来るものではない。ゆえに、所得・消費・資産等の税額の正しい認識・測定という計算体系はその多くを会計の思考・原則・基準に依拠している。

租税法律主義は、この計算基準及び計算方法も法律に明文化することを要求する。これが課税要件法定主義及び課税要件明確主義である。この課税要件を明確に条文化するということは、計算対象、計算方法、計算手続きのすべてが法に盛り込まれていることを意味する。このことは、真の経済的効果の数値化（経済的実質）が法によって形式化されたことを意味する。経済的実質の思考が重要性をもつのは、租税法によって計算された納税額が真実・公正な租税負担能力を表すことになるか否かを検証する場合である。

法的実質とは、法を適用する場合に真の法律関係・真の法律効果に基づいて条文を適用することを意味し、租税法も法であるから、形式ではなく実質的に租税法の条文適用及び解釈をしなければならない。法制度上、法的形式が法的実質を表わしているのが正常であり、法的形式が法的実質を表していないというのはむしろ異常である。虚偽、不正、仮装、隠蔽によって形式が実質を表していない場合には、真の法律関係に基づいて課税関係を考えなければならないが、その規定もまた条文上明文化されている必要がある。

租税法律主義においては、租税法に規定のない領域について実質的に課税できる領域は存在しないことである。したがって、否認の根拠に実質課税主義をもちだし、課税庁が実質課税主義に基づいて否認できると解することは合法性の原則に反し違憲となる。

3. 実質課税の実質の意味

経済的実質でも、法的実質でも、形式が先ず存在する。形式の存在を否認するためには、法文上明確な否認規定が必要であり、その否認規定の否認要件に合致したことをもって、当該条文が適用され課税庁の否認が合法化される。否認規定は、課税の公平性の見地から租税回避を防止するために設けられるものであるから、否認規定を設けるか否かは立法の問題であり、課税庁が税務行政上の判断として条文の規定がないにもかかわらず否認をすることは明らかに非合法である。

裁判所が、争訟事件を判断する場合においても、条文の文理解釈から離れて判断することはできず、たとえ一般の通念、租税の当然解釈、または法の条理があっても、通念・当然・条理をもって

判断の根拠とすることは出来ない。法の明文規定がないにもかかわらず、課税の公平性を根拠に行った課税庁の否認について、裁判所が適法であると判断することは合法性の原則に反する。

形式と実質は本来同一であることが前提とされる。形式とは実質を表現したものであり、形式が実質をいかに正確に表現できるか、形式から実質をいかに正確に読み取ることができるか、会計も法律も長い時間をかけて検討を重ねそれらの中から合理性・適正性・公正性を基準として、より良いものを制度的ルールとして定着させてきた。この制度原理において重要なのは、形式・実質同一性の原理である。

形式・実質同一性の原理が前提とされる限り、納税者の選択した形式は私法上の法律形式を満たしている限り実質を表しているものとして租税法が適用される。租税が回避されている場合においても、課税庁が独自の判断で本来あるべき取引に置き換えて課税することは許されない。租税法律主義は、課税庁の自由裁量権の行使を禁止しようとする原則である。

実質課税とは、真の経済的效果に即して課税するという当為の課税理念であって、税務行政上の課税原則ではない。実質課税の理念は、真の経済的效果を基礎に担税力ある公正な負担とは何かを問題とする場合の理論的基礎概念である。この実質課税の理念は租税法に規定されることにより現実の税制として執行される。しかし、法を基礎とする制度は解釈と運用を通してしだいに立法理念から外れてくる。いわゆる制度疲労をおこすのである。実質課税理念における実質思考とは、実質と形式が乖離したときに形式を実質に即して変革する思考である。行政解釈及び行政の裁量権は、法の形式枠から外れて大幅に拡大する傾向がある。この場合、実質主義は行政レベルでは法形式の実質的遵守を要請し、立法レベルではあるべき実質課税の理念のもとに改正する法による明文の規定化の要請として表れる。

その意味で実質課税は、税制及び税法改正のための理念であって、税務行政庁の自由裁量を正当化する課税原則とはなりえない。

・実質課税の虚構性

1. 実質課税と行政解釈

課税庁の租税法解釈において実質課税という用語がよく使われ、課税の公平性を実現するために必要とされる真実の課税のような印象を与える。しかしながら、実質に即して課税するためには租税法文上明確な規定が必要であり、不明確な文言の拡大解釈によって実質課税が出来るという余地は税務行政上許容されていない。租税行政争訟において、それが司法段階に持ち込まれた場合には、裁判所は課税庁の判断が租税法上合法的であるか、さらに課税庁の行政解釈又は行為が合憲であるか否かを審査しなければならない。

法人税法第11条、所得税法第12条で実質所得者課税の原則が規定されている。この実質所得者課税の原則は実質課税まで拡大解釈が可能か否かが問題とされる。「この原則自体は、所得が誰に帰属しているかということの問題にしているが、さらにその基礎となる原則は、広く実質課税の原則といわれるものが存するのである。これは、法律形式に捉われずに、経済的にみようとす原則である。」⁽¹²⁾ とする拡大解釈も存在する。しかし、文理解釈によると、この規定は所得の帰属者を利益の実質的享受者に求めようとすもので、所得そのものの実質把握、所得金額の実質的測定までも規定したものではない。したがって、この条文から実質所得に課税するという実質課税の原則を読み取ることはできない。

法人税法第11条及び所得税法第12条は、「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、これを享受する法人に帰属するものとして、この法律の規定を適用する。」と定める。法人税法は利益の享受者を法人とし、所得税法は利益の享受者を個人におく。しかし、この条文は、「法律上帰属するとみられる者が単なる名義人」という文言が不明確なため、少なくとも三つの解釈を可能にし、そのどれが正しい解釈なのか判断しにくい。

「その一つは、『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』というのを全く仮装の場合と考えるのである。・・・その二つは、名義人と真の所得者が食い違う場合である。この場合、営業名義人や不動産名義人の場合はその名義人であるということが直ちに営業なり不動産から生ずる収入を受け取る権利と結びつかない場合であり、これに対して、株式名義人、預金名義人、保険金受取名義人などの場合はその名義人であるということが一応収入（配当、利子、保険金）を受け取る権利と結びついている場合である。・・・もう一つは、この種の規定をもって、なんらかの法律上の権利を有しない者であっても経済上（事実上）収入を享受している者があるときはその者に課税することを認めるものと解するのである。」⁽¹³⁾

解釈上の問題点とは、「法律上の帰属者」の意味、「収益を享受する」者とは形式的享受者か実質的享受者か、「帰属するもの」とみなすとは法形式上みなすのか否か、という点である。

法律上の名義人が仮装されている場合に本条が適用されるとすると、現実的に仮装された実体のない名義人に課税することはありえないし、法的に見て形式的にも実質的にも名義人に所得は帰属していないことになる。

名義人と収益の享受者がともに存在し、名義人が収益を享受していない場合に本条が適用されるとすると、法律上の実質帰属者に課税しないことになる場合もある。本来収益を享受する筈の名義人が収益を享受せず、その者以外の者又は法人が収益を享受する場合は、法律関係がなんらかの契約によって変更されていることを意味する。最初の法形式から別の新しい法形式に変更されれば、

この新しい法形式に従って課税基礎を考えなければならない。本条は、「法律上帰属するとみられる者」に課税せず、「収益を享受する者に帰属するものとして」課税するという趣旨である。しかし、収益を享受する事が出来る者とは、「法律上帰属する者」以外には存在しない。

法的に収益を受領する権利のない者が事実上収益を享受している場合に本条が適用されるとすると、法的に権利のない者が何故収益を享受しているのが問題とされる。「法律上帰属する」とは、法的に権利を有する者を意味するから、法的に権利のない者が収益を享受している場合にその法的に権利のない者に課税することになり、法的に権利のある者に課税しないことになる。しかし、真の法律関係からいえば、法的に権利を有する者は法的に権利を有しない収益享受者に当該収益の返還請求ができるから、形式(表面上の)が現実の収益享受者で実質が法律上の帰属者と捉えることができる。とすれば、実質帰属者に課税しないことにもなる。

このように、この条文は「法的に帰属するとみられる者」の解釈が多義にわたり、いかなる場合を想定し、そのときの要件とは何かが明確にされていない。このような条文は、課税庁の恣意的解釈を拡大することになり、ケース毎にあるときは名義人と関係なく現実の収益享受者に課税され、またあるときは現実の享受者ではなく名義人に課税されるという、自由裁量の余地を与えることになる。

2. 租税裁判訴訟法と租税裁判法学の必要性

裁判とは、広義では互いに対立して争っている場合の第三者的調停、裁定などの判断等をいうが、「狭義では、司法機関である裁判所が法律上の争訟を解決するため事実法に法を適用してなす公権的判断又はその作用をいう。ことに訴訟法では、裁判所または裁判官の判断もしくは意思の表示として、その内容に従った法律的效果を生ずる訴訟行為を一般的に裁判といい、終局判決だけでなく、訴訟手続上の派生的付随的事項の判断や訴訟指揮上の処分、裁判所の執行行為などを含む。」⁽¹⁴⁾

民事に関しては民事訴訟法、刑事に関しては刑事訴訟法があるが、租税に関しては訴訟手続法が確立しておらず、いわゆる行政訴訟の一環として行われている。しかし、租税法が国民の財産権を侵害する法律であることから、この固有の財産権を保障するためにも公正な租税争訟法の確立が必要である。

司法は、法律に基づき公正な判断をすべきであるが、我が国の租税裁判においては、憲法理念の要請による租税法律主義に基づく法の正しい解釈及び法の適用に関する司法審査が十分ではない。ここに租税争訟における公正な判断を形成するための租税裁判法学(税務認識及び税務測定の法理)が必要となる。

所得の実質的帰属者に課税するとする法人税法第11条及び所得税法第12条は、誰に課税すべしと

規定しているのか明確でない。すなわち、帰属する者とみなされて法適用が行われるのは、法的帰属者なのか、形式的利益享受者なのか、又は実質的利益享受者なのかである。行政解釈は、拡大解釈のもとにできるだけ多くの現象に適用可能な解釈を正当化しようとするが、かかる行政解釈に歯止めをかけて憲法理念に引き戻すために司法の公正・不偏の判断が重要性を増す。

3. 実質課税と経済的利益

法人税法第11条及び所得税法第12条でいう実質所得者課税の原則を実質課税の原則として拡大解釈できるとみる場合には、収益とか所得の法律的帰属というよりもむしろ経済的利益を受けているか否かで判断しようとする。「『その収益を享受せず』とは、その収益に基づく経済的利益を全く受けないという意味と解される。さらに、『その者以外の法人がその収益を享受する』とは、その経済的利益をその法人が受けていることを意味するものと解される。」⁽¹⁵⁾

この「経済的利益」という用語は、確定要素が弱く推定要素が大幅に介入する余地のある概念である。かつて、親子会社間における無利息貸付において、貸主に収益を認識する根拠として大阪高裁は、「当事者間で通常ありうべき利率による金銭相当額の経済的利益が借主に移転したものとして顕在化したといいうるのであり、右利率による金銭相当額の経済的利益が無償で借主に提供されたものとしてこれが当該法人の収益として認識されることになるのである。」⁽¹⁶⁾と判示した。このように、「経済的利益」は実質課税の説明用具として使われ、現実に支払われていない利息を通常利息に置き換えて課税する根拠として使われてきた。しかし、正常取引に置き換えて課税することは理念の実質課税論からみれば本来の課税基礎になりうるか否かが問題とされる。

税務行政上使われる実質課税は、経済的利益を媒介として、現実に生じていない取引を本来あるべきはずである取引に置き換えて課税できるとする領域にまで拡大される。かかる課税は、実質課税に名を借りた課税庁の恣意的課税であり、真の課税である担税力のある課税から乖離したものとなる。

・ 租税裁判における合法性原則

1. 拡大解釈の非合法性

同族会社等の行為又は計算の否認規定が、法人税法第132条、所得税法第157条にある。所得税法第157条は、「同族会社の行為又は計算で、これを容認した場合に居住者等の所得税の負担を不当に減少させる結果となると認められるときは税務署長の認めるところにより計算することができる。」と定める。この同157条が適用されて、居住者に通常利率による利息認定課税が適法とされた平和事件がある。

主たる争点は、原告が所有する株式を譲渡するに際し、その代金を返済期限及び利息を定めず、担保もなく貸付けたことに対し、被告税務署長が所得税法第157条を適用して原告に利息相当分の雑所得を認定したことの可否にあった。⁽¹⁷⁾

所得税法第157条は、同族会社の行為又は計算が主体となってその結果として居住者の所得税の負担を不当に減少させる場合を要件としている。平和事件においては、無利息の貸付けをしたのは個人であり会社ではないから、本件に同157条を適用することはできない筈である。ところが、東京高裁は、不合理又は不自然で株主等の所得税が減少する場合には不当と評価され、本条が適用されうると次のように判示する。

「株主等に関する右の収入の減少又は経費の増加が同族会社以外の会社との間における通常の経済活動として不合理又は不自然で、少数の株主等によって支配される同族会社でなければ通常は行われないものであり、このような行為又は計算の結果として同族会社の株主等特定の個人の所得税が発生せず、又は減少する結果となる場合には、特段の事情がない限り、右の所得税の不発生又は減少自体が一般的に不当と評価されるものと解すべきである。」⁽¹⁸⁾

この解釈は、明らかに立法趣旨を逸脱している。同157条の第1の要件は「同族会社の行為又は計算である」ことである。本件の無利息の意思表示をしたのは個人であり、同族会社ではない。本条は、同族会社の行為又は計算が原因となって結果的に株主等の所得税負担を減少させる場合に適用されるものであり、本件のように個人の意思決定が原因で個人の所得税を減少させる場合には本条は適用できない。

東京高裁は、この第1の原因要件を無視し、結果的に株主等の所得税が不発生又は減少する場合に不当と評価できるとし、この不当性には租税回避の目的あるいは不当性の認識を必要とせず、通常の経済活動として不合理又は不自然であれば足りるとする。不合理とか不自然という概念は相対概念であり、ここに客観性を求めるためには、いかなる要件が具備された場合に不合理又は不自然になるかを明確にしなければならない。

租税が異常な迂回形式をとって回避される場合には、それは税務行政上不当と解されることになり正常な取引行為に置き換えて課税関係を考えようとする。しかし、その場合にも、租税回避防止の規定が租税法上必要となる。我が国では、租税回避の一般防止規定は禁止されていると解されるから、所得税法第157条も租税回避の一般防止規定とは位置づけられない。そのため、東京高裁は租税回避の目的又は不当性の認識を必要しないとされた。ところが、そのように解すると、不当性の判断が具体的認識要件のないまますべて課税庁に委ねられることになり、行政裁量権を無制限に拡大することになった。

本来、租税裁判は、課税庁が租税法を遵守して適正に課税権を行使しているか否かを審査しなけ

ればならない。課税基礎の裏付けのない所得に対して課税できるか否かは、当該条文の課税要件を吟味して厳正に判断しなければならない。

２．否認根拠とならない「不当性」

一審の東京地裁では、所得税法第157条が本件に直ちに適用できるか否かについて疑問を呈しながら、結局課税庁及び国税不服審判所の判断に引きずられ逆に擁護論を展開するに至っている。すなわち、所得税法第157条は同族会社を利用した個人の租税回避を否認しようとする規定であって、個人の所得が同族会社の行為又は計算によって不当に減少することを否認しようとする規定である。この点について、東京地裁は「確かに、本件規定は、その制定の沿革からすれば、同族会社という法形式を利用して実質的な租税負担を軽減しようとする居住者に対処することを目的とした規定であるといえることができる。」⁽¹⁹⁾と述べる。そうであれば、株主等の個人が無利息で同族会社に貸付けた取引を通常の利息に置き換えて雑所得として認定する根拠条文として同157条は適用できないはずである。

にもかかわらず、同地裁はこの規定に立法趣旨を超えた新たな解釈を付加した。同157条は、租税回避に限定されない適用範囲の広い否認規定であると性格づけ、不当に所得税を減少させたという「不当性」が認められれば、租税回避に限定されずに適用可能であるとした。

「しかし、『所得税の負担を不当に減少させる結果となる』という本件規定の文言から、本件規定の適用対象が客観的な租税回避行為に限られるとまで解すべき理由はない。・・・その中で同族会社等の行為又は計算による前記のような課税上の弊害に対処すべく、やや適用範囲の広い否認規定として本件規定が位置づけられているにすぎないのである。」⁽²⁰⁾

この解釈は、同族会社の行為又は計算との関連で所得税の減少が不当と認定されれば、租税回避に限定されず本条がいつでも適用可能であることを意味し、この不当性の判断を課税庁の裁量に委ねたことになる。しかし、否認の根拠は明確でなければならず、「不当性」という抽象概念によって否認できるとする裁判所の判断は適切とはいえない。

３．不当性の根拠としての「不自然・不合理性」

個人が法人に金銭を貸付ける場合に、無利息で金銭消費貸借契約が行われることは経済的合理性に欠けるものであり、不合理・不自然であるからこれを通常の利息付き金銭消費貸借に置き換えて課税すべきであるとする。東京地裁はこれを次のように述べる。

「ある個人と独立かつ対等で相互に特殊関係のない法人との間で、当該個人が当該法人に金銭を貸し付ける旨の消費貸借契約がされた場合において、右取引行為が無利息で行われること

は、原則として通常人として経済的合理性を欠くものといわざるを得ない。そして、当該個人には、かかる不自然、不合理な取引行為によって、独立当事者間で通常行われるであろう利息付き消費貸借契約によれば当然收受できたであろう受取利息相当額の収入が発生しないことになるから、結果的に、当該個人の所得税負担が減少することになる。」⁽²¹⁾

独立当事者間で通常行われるであろう利息付き金銭消費貸借に置き換えて課税関係を考えようとするのは、かつての清水惣事件(大阪高裁1978年3月30日判決)での判旨と同じ考え方をとっている。しかし、法人税法第22条第2項でいう無償による役務提供の適用論理を所得税法第157条にそのまま適用するのは無理がある。そのうえ、合理性の推認ができない限り不当に減少したものとして適用可能であるということは、受取利息の存在しないところに受取利息を仮装して課税することになり、実質的に担税力のある所得とは到底認められない。

法人税法においても、無利息貸付に通常の利息で課税することが実質的に担税力ある所得として認識可能か否かについては問題があるが、その単なる解釈説明をそのまま所得税法に当てはめて同157条の適用範囲と解釈していることは極めて問題である。もし、所得税法上無利息貸付に通常の利息で課税することが正しいと認められるのであれば、法理論上は利子所得の認定として条文化すべきである。

裁判所は、法律に基づいて公正な判断をすることが要請される。租税法の解釈は、法実質から経済的実質まで多様な解釈が可能となるが、裁判所は行政解釈に影響されることなく、租税法の文理解釈に即して公正な判断をしなければならない。同じ条文が適用対象範囲をその都度拡大して行くのは明らかに行政解釈であり、裁判の独立性とはかかる行政解釈に歯止めをかけるものでなければならない。

おわりに

租税法律主義における合法性原則とは、租税法の規定する課税額を増加したり減少したり出来ないことを意味するものであり、租税法規定を恣意的に拡大又は縮小解釈することを禁止する原則である。課税庁が課税ベースを拡大するような法文解釈をした場合には、裁判所は租税法律主義からみて適正と認められるか否かを検討し、税務行政の恣意的な推定課税については阻止しなければならない。司法は行政から独立しなければ正しい判断ができず、裁判が独立しなければ裁判官の独立性が保持できない。その意味で、租税に関する専門の裁判所が必要となる。

タックス・コンプライアンス形成要因として、所得捕捉率の公平性、課税庁と納税者の信頼性、裁判の公正性等があるが、租税争訟制度において重要な前提は租税裁判の租税行政からの独立性である。租税裁判における公正性とは、裁判所が憲法理念に基づいて納税者の権利をいかに擁護でき

るかにかかっているといえる。そのためには、租税裁判所の独立と税理士による訴訟代理権などを今後検討する必要がある。

注

- (1) 齊藤稔著『租税法律主義入門』中央経済社、1992年、41頁。
- (2) 同書、50頁。
- (3) 同書、93頁。
- (4) 伊藤正己著『憲法』(第三版)弘文堂、1999年、475頁。
- (5) 齊藤稔、前掲書、93頁。
- (6) 樋口陽一著『個人と国家』集英社、2000年、90～91頁。
- (7) 大塚仁著『刑法概説(総論)』有斐閣、1999年、56頁。
- (8) 同書、57頁。
- (9) 清永敬次著『租税回避の研究』ミネルヴァ書房、1995年、369～370頁。
- (10) 同書、365頁。
- (11) 同書、371頁。
- (12) 武田昌輔著『立法趣旨法人税法の解釈』財経詳報社、1991年、31頁。
- (13) 清永敬次、前掲書、367～368頁。
- (14) 末川博創始、杉村敏正・天野和夫編『新法学辞典』日本評論社、1991年、400頁。
- (15) 武田昌輔、前掲書、31頁。
- (16) 金子宏・水野忠恒・中里実編『租税判例百選』(ジュリスト第120号)有斐閣、1992年、74頁。
- (17) 法務省訟務局租税事件訴訟研究会編『租税判例年報(第9号)』税務経理協会、1999年、423頁。
- (18) 法務省訟務局租税事件訴訟研究会編『租税判例年報(第11号)』税務経理協会、2001年、414～415頁。
- (19) 前掲租税判例年報(第9号) 429頁。
- (20) 同書、429頁。
- (21) 同書、429～430頁。

(2001年9月25日受理)