

実質課税主義の虚構性

菅 原 計

はじめに

I. 税法上の実質課税主義

1. 実質所得者課税の原則
2. 実質所得者課税の法的問題点

II. 実質課税主義の諸学説

1. 実質課税主義と租税正義説
2. 法解釈原理としての実質課税主義
3. 租税回避防止と実質課税
4. 税法に内在する固有原則

III. 実質主義と形式主義

1. 実質と形式の同一性原理
2. 実質と形式の連鎖性
3. 租税制度における形式課税の優位性
4. 実質課税主義の問題点

IV. 判例にみる実質課税主義

1. 益金・損金の判断基準
2. 営業権認定の判断基準
3. 隠れたる利益処分判断基準

V. 実質課税主義と異なる実質主義

1. 租税徴収確保主義
2. 包括的否認規定の違法性
3. 解釈原理としての法的実質主義
4. 担税力の認識基準たる経済的実質主義

おわりに

はじめに

実質課税主義は、実質に基づいて課税すべしとする租税法の基本原則といわれることがある。しかし、実質課税主義は課税主体である国又は地方公共団体が課税すべきか否かを判断するための基準であり、真実公正な課税所得を客観的に判断するための認識基準ではない。問題は、実質課税主義がなぜ必要かである。

実質主義と形式主義、実質課税と形式課税は対立する異義概念として観念されるが、そもそも同義概念である。実質はそれにふさわしい形式を必要とし、形式は実質を忠実に表現したものでなければならない。現象の変化は新たな実質を生み、新たな実質は新たな形式を必要とする。実質と形式は同一性原理に支えられた連鎖関係として捉えなければならない。

実質課税は租税法の解釈原理ともいわれることがある。形式課税が租税法の解釈原理とは通常言われないが、形式課税が租税法解釈の基本原則とならなければならない。法による文言や法概念に拘束されることなく経済的実質に基づいて課税すべしとする実質課税主義は、課税のための解釈原理とはなりえない。仮に、経済的実質に基づく当該課税に合理性が認められるのであれば、その実質の内容は法条文に盛り込んで、法形式を完備する必要がある。租税においては、かかる実質の形式化が常に必要となる。

真実な課税所得を認識するための実質主義と、実質に基づいて課税すべしとする実質課税主義は類似概念に見えるが、その本質は明らかに異なる。実質主義に根拠をおいているかのごとく主張される実質課税主義は、単なる租税徴収確保主義であり、虚構概念といわなければならない。

I. 税法上の実質課税主義

1. 実質所得者課税の原則

実質課税に関する法条文として、所得税法第12条及び法人税法第11条に規定する実質所得者課税の原則がある。法人税法第11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。」と規定する。

この条文は、形式所得者と実質所得者が異なる場合に実質所得者に対して課税することを規定したものといえるが、形式所得者と実質所得者との違い、形式と実質との違い、実質所得者を認定する基準としての実質の意義、法実質と経済的実質の違いなど、概念上明らかにしなければならぬ多くの問題が存在する。これらの問題が未解決のまま、この条文の根拠を経済的実質に求め、実質主義から派生する原則として実質課税主義の原則を認め、この実質課税主義の原則が税法解釈の基本原則であるとさえいわれる場合がある。

所得帰属の規定である実質所得者課税の原則が、所得の実質把握の原則にまで拡大され、さらに実質課税主義が税法解釈の一般解釈原理に成り得るとは理論上無理がある。

2. 実質所得者課税の法的問題点

実質所得者に課税すべしとする実質所得者課税の原則は、「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」という文言が具体的に何を意味するかが不明であるため難解な規定であるとされる。「申告納税方式を原則とする税法はとくに難解な規定はおくべきではなく、速やかに適切な改正をなすべきであろう。この規定はその表現が不適當であるためにいろいろに解釈することができる。」⁽¹⁾という。

収益を享受しないことが仮装取引に因がある場合には、実体取引が存在しないのであるから、実体取引のない仮装取引はそもそも課税物件にはなりえない。法律上の所得享受者は真の所得享受者であることが前提とされるから、法律上の名義人と真の所得者が異なる場合は、法的形式と法的実質の問題であり、法律上は法的実質に基づいて法律関係が判断される。所得を実質的に享受することができるとは、法的に所得を享受できる実質的権利を有するからに他ならない。

法人税法第11条及び所得税法第12条が、法律上なんら権利を有しない他の法人又は他の者が収益を享受する場合を想定した規定だとすると、この規定は違法所得又は不法所得を想定した規定となる。違法所得又は不法所得は法的に帰属が否定されるから、「法律上帰属するとみられる者」という表現が意味をなさなくなる。さらに、「収益を享受せず」とあるがその収益とは何か、収入又は所得という用語を使わなかった理由は何かが明らかでない。収益とすれば費用の認識はどのように行うのが問題とされる。

名義人が収益を享受しないということは、収益を享受する人が新たな名義人ということであり、新たな名義人が「法律上帰属する者」となる。殊更、実質課税を持ち出して判断しなければならない問題ではない。

II. 実質課税主義の諸学説

1. 実質課税主義と租税正義説

実質所得者課税の原則は、もっと根本的な租税原則又は租税の条理法としての実質課税主義の原則から導き出される一つの原則であり、実質課税主義の原則は、租税正義である租税平等主義・租税徴収確保主義に根ざす原則であるという説がある。

「つまり、各人の担税力に応じた租税負担の公平平等を実現するためにはどうしても事実として行われている仮装行為・虚偽表示・事実の隠蔽・種々の租税回避行為（税法上の脱法行為）等を防止する必要がある、その防止の手段としてこの実質課税主義が必要になってくることは、既に多くの判例等をとおして、具体的に検証されているところであり、故にこの実質課税主義は租税平等主義・租税徴収確保主義にその根拠をおくものであるということができるのである。」⁽²⁾

ここでは、租税正義として仮装・隠蔽による税の遁脱と租税回避を同視しているが、税の遁脱と

租税回避は明らかに異なる概念である。さらに、租税正義は租税倫理の領域であるが租税裁判は租税法解釈による税務判断の領域である。実質課税主義が倫理の領域であるとするのは首肯できるが、これが租税平等主義・租税徴収確保主義に根拠をおくと考えるのは、論理上問題がある。租税負担は平等という概念よりも公平という概念であり、租税徴収確保はむしろ租税法律主義として論じなければならない。

実質主義は、当為的課税所得概念を定立し、当為的課税所得計算を現実の租税制度において実現するために必要とされる理論思考である。当為的課税所得とは、公正な課税所得を意味し、公正な課税所得とは納税とか徴収という租税利害を超えた不偏の立場で真に担税力のある所得を意味する。

現実の租税制度における所得の実質把握、恣意性排除の原則の基礎となるのは、実質課税主義ではなく租税法律主義である。

2. 法解釈原理としての実質課税主義

租税法律主義と実質課税主義は対立概念であるとし、租税法の解釈を形式的固定的に解釈することにより課税の公平性が損なわれる場合があるとする。その場合、経済的実質の観点から租税法を解釈し適用することが必要とされるという次の説がある。

「およそ法は既成固定的であるのに対し、これを適用すべき経済社会の課税要件事実は複雑多様であるばかりでなく、かつ流動的であるところから、成文法規の画一的解釈が租税の基本原則である負担の公平を失する結果の生ずることは、十分予測しうるところである。この場合、同一の状況にあるものは同一にという要請からすれば、その経済的実質をより重視し、これによって税法を解釈適用することが認められねばならない。」⁽³⁾

確かに、租税法も法であるから、画一的解釈によって租税負担の公平が損なわれることもあり得る。問題は、法の解釈に文理解釈を適用すると常に画一的解釈になるのであろうか。法適用にあたっては、租税現象の事実認定が行われ、その事実認定に基づいて最も適切な条文が適用されて運用されるはずである。租税法適用のための事実認定の判断として使われる実質は経済的実質ではなく法実質である。

課税の公平性を失する虞があるために、租税法の文言を超えた経済的実質に基づく条理解釈も可とする思考は、租税利害の調整的接点をどこに求めようとするのが問題となる。納税者の利益の視点か、課税側の利益の視点かである。どちらの視点でもないとすると中立的利害調整の接点を明らかにする必要がある。

租税法による形式課税が国民の財産権を侵害する虞があるために、実質課税が必要であるとするなら、それは憲法精神に則るものであり、実質課税主義の意義が十分認められるが、租税負担の公

平という抽象概念を根拠に徴税確保主義が正当化されることは認められない。なぜなら、租税徴収確保の視点に立つと、負担の公平を理由に租税回避防止の名目で、租税法規を離れて経済的実質に基づく課税を正当化し、ひいては恣意的課税拡大の危険性を招くからである。

3. 租税回避防止と実質課税

租税回避行為は、「課税の公平を確保するため、仮装された法形式に拘泥することなく、本来、そ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なければならない、という考え方が租税回避行為の否認である。」⁽⁴⁾確かに、特定の納税者が税負担を不当に軽減又は回避するために、法形式を利用して本来の経済行為を迂回し又は多段階行為を設定する行為は、他の納税者との税負担の関係で許されることではない。まさに、公平負担の原則に違反する。

租税回避の防止は、実質課税主義に基づいて行われるのではなく、表見的に現れた法形式と実際の法形式が異なるために、実際の法形式に引き直して課税するものである。表見的行為が仮装取引であれば、その仮装取引は課税要件を構成しない。「ただ、ある取引が真に行われた場合に、真に行われた隠蔽された行為は課税の基礎となる」⁽⁵⁾に過ぎない。問題は、真の取引と仮装取引の区別が出来ない場合である。この場合には、表見的形式をもって課税の基礎とせざるを得ない。それが重大な租税回避に繋がる場合には法による個別・具体的規定をもって禁止すべき行為を定める必要がある。

4. 税法に内在する固有原則

実質課税主義は租税法律主義とは別個の原理として「税法に内在する固有の原則であると主張される。この原則は租税負担公平原則の特殊税法学的表現といってよい。租税負担公平原則が税法の解釈・適用上よるべき、指導法原理にならないのと同じように、この実質課税の原則も税法の解釈・適用上の指導法原理とはなりえない。」⁽⁶⁾

租税法が対象とする経済価値取引を正しく認識・測定するためには、法形式又は文言にとらわれることなく、経済的実質に基づいて法の解釈及び適用をすべきだとする税法固有の内在的原理を実質課税といい、租税負担公平の原則を実質面から表現したものといえることができる。しかし、これには次のような批判がある。

「この原則は税務行政の『恣意』的・『専断』的課税を事実において正当化し、合法化する機能を果たすおそれがある。われわれは、税法の運用上、租税法律主義とは別個の実質課税の原則を許容するときは、事実において、納税者法律関係を不安定にするとともに、議会のみが課税権を有するという租税法律主義の原則を崩壊させることを知らねばならないであろう。」⁽⁷⁾

実質課税主義は、法形式又は法概念にとらわれずに、経済的実質に基づき課税関係を決定することにより、課税の公平性を実現しようとするものであるとされるが、実は何が実質であるかを判断するのは課税庁であり、課税庁による実質的判断の積み重ねが慣習化されることにより、法と同様の効果を有する租税慣習が定着することになる。その意味では、実質課税主義は租税法律主義を崩壊させる機能すら有するものとなる。

租税における恣意性の排除は、納税者の恣意性排除と課税庁の恣意性排除の両方から問題にしなければならぬ。

III. 実質主義と形式主義

1. 実質と形式の同一性原理

実質課税と形式課税は、異なる課税関係をもたらす課税概念に見えるが、本来実質と形式は同一性の原理が基盤となっている。実質にふさわしい形式が作られ、形式は実質を表象するものでなければならない。実質とは事実、真実、意図、目的、意思などを意味し、形式とは具体的に実質を表象したものであり、表現、ルール、慣行、条文、制度、契約となって現れる。実質・形式同一性原理とは、形式から実質を推定する際、その推定に齟齬又は乖離を生じさせないことを意味する。

実質と形式に齟齬が生じる場合には、形式から実質を推定しても異なる実質の推定をもたらし、慣行又は制度自体の基盤性が失われることを意味する。同一性の原理は、実質と形式に齟齬を生じさせる場合に、これを一致させる思考基盤を提供する。一致させるためには、実質を形式に合わせて変更するか、形式を実質に合わせて変更するか、どちらかを変更して一致させる必要がある。実質とは事実又は真実であるから、実質に合わせて形式を変更する必要がある、形式に合わせて実質を変更することは許されない。

基本的に実質・形式同一性の原理が働いている限り、形式課税も実質課税もどちらも同一課税を意味し、殊更実質課税を強調する理由は存在しない。問題は形式課税と実質課税が異なる場合である。実質から乖離した形式をもとに戻す思考が実質主義である。実質主義はその差異原因を分析し、検証し、形式変革の必要性和具体的中身を提示するものでなければならない。

2. 実質と形式の連鎖性

実質・形式同一性の原理とは、実質と形式がそもそも異なってはならないことを意味する原則である。形式は具体的で慣習又は法に支えられた強い概念である。この強さは正義、真実、合理性という実質に支えられているから強いのである。しかし、形式は時間とともに疲労し当初の理念から離れて一人歩きする傾向がある。理念又は目標から乖離した場合には、もう一度原点に戻って形式

は実質に基づき変更されなければならない。形式の変更は実質に基づいて行われるのであり、形式と実質の乖離を実質に基づいて変更修正する原理が実質・形式同一性の原理に他ならない。

実質主義とは、形式が実質から乖離しているか否かを認識する基準であり、その乖離の原因を分析し、実質に最も良く適合する形式を選択決定するための理論を提供するものである。問題は、実質が対象とする現象が常に変化していることである。形式という概念は変化を無視し、秩序形成を重要視する概念であるが、実質は常に現象の変化を認識し、それに対応する形式を求める概念である。

法制度は形式概念の範疇であり、制度の矛盾を指摘し新たな制度変革を要請する理論が実質主義である。実質主義の本質は、「既成の実質が既成の形式によって規定される関係よりも、新たな実質が新たな形式をうむ可能性に期待する考え方である。」⁽⁸⁾つまり、法制度変革のための現象分析の考え方が実質主義の本質と捉えることができる。

租税は、租税法に基づいて制度化される。この租税法は、納税者を拘束すると同時に課税庁をも拘束する。この意味で租税法は中立でなければならないし、その解釈にあたっては先入感の入った解釈や恣意的な解釈は許されない。租税法律主義は、この租税法の中立主義を憲法上の理念として確認したものである。現実に適応出来なくなった法は速やかに改正しなければならない。現実に適応出来なくなったかどうか、その原因は何かを分析し、どのように法条文を改正すべきかを検討する思考が実質主義である。実質主義は、租税法の解釈原理ではなく、租税法を改正し新しい租税制度を形成するための理論思考なのである。

実質主義は、租税理念に基づき真実な課税所得概念を形成するための認識基準であり、これに基づき租税法体系が形成される。現実の租税制度はかかる法形式を基盤として形成されていくが、複雑な経済環境の変化により租税法の予定していた課税が実体とかけ離れ真実な課税所得計算から次第に遊離する。実質・形式同一性の原理は、この場合、古い形式を改正し新たな形式を導入するために作用する。制度変革とは、実質が新たな形式を生み、新たな形式に内在する矛盾が実質によって明らかにされ、その実質に基づいてまた新たな形式が生まれるという連鎖関係として捉えることができる。

3. 租税制度における形式課税の優位性

実質・形式同一性の原理に従うと、形式課税（表見課税）と実質課税は同一課税となるから、わざわざ実質課税を持ち出すまでもない。租税法も法であるから、司法秩序を尊重し、法形式に基づいて租税関係を考える形式課税は租税法解釈の基本原則といえる。

「所得や財産が法律形式上帰属する者に経済的実質もまた帰属するのが通例であるから、表見

課税の原則が租税法の解釈適用に当たっての重要な基準として承認されるのは当然といってよい。……法律形式上帰属する者とその経済的実質を享受する者とが異なっている場合に、かような事実には租税法上の評価を加え、経済的実質に表現されたところを捉えようとする考え方である。それを実質課税主義又は実質課税の原則と呼ぶ。……特別の規定をまつまでもなく、租税法の解釈適用にあたって当然に承認されるべき考え方といってよい。」⁽⁹⁾

この説は、経済的実質を反映した実質課税の原則は比較的限定されるとしながら、実質課税の原則もまた租税法解釈原理として当然であるという。しかし、法律上の帰属者を実質の帰属者に限定して課税すべしとする場合、実質が働いたと仮定してもそれは経済的実質ではなく、むしろ法実質といわなければならない。法実質の帰属者が正しい法的形式の帰属者であるから、殊更法実質といわなくても、法条文適用のための事実認定の判断要素の中に法実質主義は既に含まれているものと言わなければならない。

法解釈は文理解釈を超えてはならないという形式課税が解釈原理であり、この解釈原理の中に実質が含まれているとすれば、それは経済的実質ではなく法実質である。税制上、租税法による規定を超えた租税債権及び租税債務の決定ができないという意味で、形式課税の優位性が認められる。

4. 実質課税主義の問題点

実質課税主義の根拠としてドイツの租税調整法がよく引き合いに出される。経済的観察法(wirtschaftliche Betrachtungsweise)又は経済的実質主義といわれ、あたかも租税法の解釈原理として実質課税主義が当然承認されると解される傾向があるが、ドイツでは問題があるとして1976年に廃止された規定である。

「経済的な実質主義が租税法に内在する解釈原理である考え方には批判がある。それは、経済的実質主義は立法の指向であって実定法上に条理として内在するものではないから、法的関係を離れて経済的実質によれば恣意的課税の温床となり、納税者の課税予測可能性が奪われ、ひいては租税法律主義からみて適当でないという考え方である。」⁽¹⁰⁾

経済的実質主義は、租税法の文言になんら拘束されることなく経済的効果の実質に基づいて解釈し租税法を適用できるという考え方である。公平課税を実現するためには、恣意性は排除されなければならない。租税の恣意性には、課税庁による恣意性と納税者による恣意性がある。どちらの恣意性も排除しなければならないが、その恣意性を排除するために経済的実質主義による法解釈が必要であるとされる。しかし、恣意性の排除は租税法において規定すべきものであり、解釈によって排除すべきものではない。

租税法の解釈原理として、「疑わしきは国庫の利益」(in dubio pro fisco)又は「疑わしきは納税

者の利益」(in dubio contra fiscum) という命題のどちらが正しいかが議論されたことがある。法解釈の原理として前者をとる者はいないが、後者の考え方は租税法の解釈原理として正しいと主張されることが多い。しかし、解釈原理として成立しないとする次の見解がある。

「これらの命題が解釈原理として成り立つ余地は、論理上ありえないように思われる。……意味内容が不分明で見解が分かれている規定がある場合には、その意味内容を明らかにすることこそ、法の解釈の作用であり、法を適用する者の任務であって、規定の意味内容が不分明で疑わしい場合であるという理由で解釈を中止するのはその義務を放棄することにほかならない。その意味で、『疑わしきは納税者の利益に』という命題は、課税要件事実の認定については妥当するが、租税法の解釈原理としては成り立たない。……もし、租税法上許される解釈方法を用いてもなおその法的意味を把握できないような規定がある場合は、その規定は、前述の課税要件明確主義に反し無効である、と解すれば十分である。」⁽¹¹⁾

疑わしきとは、課税すべきか課税すべきでないのかが法条文上明確に規定されていない場合を想定していると思われるが、租税法上明確に規定のない場合に課税すべしとするか課税すべきではないと考えるかという命題は、確かに租税法の解釈原理にはなりえない。どちらの命題が正しいかは、納税者の立場と課税庁の立場では明らかに異なるものであり、どちらの場合にも形式課税の領域を超えるからである。租税利害が異なる場合の調整的接点を提供するのが租税法でなければならないから、租税法解釈は中立でなければならない。

経済的実質性又は実質課税主義は、課税主体の租税徴収確保主義から生じたものであり「疑わしきは国庫の利益」と同じことを意味する別な表現である。租税法解釈の中立性を基本とすると、租税法上の概念又は法条文に捕らわれることなく、経済的実質に即して合目的的に解釈すべしとする実質課税主義は租税法の解釈原理にはなりえない。現実に適用すべき法条文がないのであれば、現実に即して新たな課税関係を租税法上明確にすることが先決である。課税要件法定主義及び課税要件明確主義は、かかる形式課税優先性の原則を明示したものとして理解する必要がある。

IV. 判例にみる実質課税主義

1. 益金・損金の判断基準

裁判とは、事実を認定しその事実と合致した法を適用してその正当性を判断するものである。事実認定において、法形式が重要な判断要素となるが、租税裁判の場合解釈原理として実質に即して判断するのが当然であるとする判示が多い。東京高裁は次のように述べる。

「益金、損金の意味内容については、特に個別的に規定する場合を除き、一般に解釈に委ねられているが、ある支出が、益金処分となるか、それとも損金を構成するか判断に当たっては、

その法的形式の外面にとらわれることなく、当該企業経営の実態を解明し、問題の支出が企業の経営において果たす役割乃至機能を実質的に把握考察して決すべきものと解される。」⁽¹²⁾

(東京高裁、1965年10月21日)

租税法律主義の基では、租税法上特に個別の規定がなければ、株主総会の承認を経た確定した決算に基づく会計に依存すべきものであり、既に費用として認識及び測定が確定したものについて、さらに損金か所得処分かの判断が必要とされる余地は存在しない。租税法に規定のない領域について、課税庁が損金か所得処分かの判断をする権限は法によって与えられておらず、まして裁判所においてもそれを判断する権限は与えられてはいない。

にもかかわらず、ここでは経営の意思決定にまで踏み込んで課税関係を決すべきものと判示している。

2. 営業権認定の判断基準

東京地裁は、原告が仲買人協会に納付した600万円は財産的価値を有するものであり、営業権に含まれるとして次のように述べる。

「原告は、これに対し、営業権とは他の企業を上回る企業収益力すなわち企業の超過収益力と理解すべきであり、営業を伴わない商品仲買人の地位そのものは、これと異なると主張する。確かに、形式的には原告主張のとおりであるが、商品仲買人たる地位が前記のとおり定数性の採用によりその者に独占的収益をもたらす力のある独立の資産として評価され取引されている実態にかんがみれば、その地位ないし資格は実質的には通常の企業において超過収益をもたらす営業権と異なるところはないというべきである。」⁽¹³⁾ (東京地裁、1980年2月26日)

営業権 (goodwill) とは、会計上超過収益力を示すもので原則として他社の買収又は合併によって生じるものである。租税法において特に営業権の定義を設定していない場合には、これは借用概念であり、その用語が本来使われている意味と同義であると解釈される。営業権に対する独自の定義の規定が租税法にないにもかかわらず、これを実質的に同じであるとして営業権に含めることはたとえ裁判所においても許されることではない。形式的には原告の主張を認めながらも、実質的には営業権に含まれるとする判示には論理性が認められない。

3. 隠れたる利益処分の判断基準

支出が形式上費用として処理されていたとしても、実質的に利益処分に該当するときはその損金性を否認できるとし、その根拠は「隠れたる利益処分」であるとする。その場合の「隠れたる利益処分」を認定するための基準として実質主義が作用するという東京地裁の判示がある。

「法人が決算の上行う形式的な利益処分に限られるものと解すべきではなく、形式的には利益処分の形をとっていなくとも事情により、実質上の利益処分として取り扱いうる場合のあることは、これを認めねばならないであろう。……元来法人税法は、法人が純経済人として、経済的に合理的に行為計算を行うべきことを前提として、かような合理的行為計算に基づき生ずべき所得に対し課税し、租税収入を確保しようとするものであるから、法人が通常経済的に合理的に行動したとすればとるべきはずの行為計算をとらないで法人税回避もしくは軽減の目的で、ことさらに不自然、不合理な行為計算をとることによりまたは直接法人税の回避軽減を目的としないときでも、経済的合理性をまったく無視したような行為計算をとることにより、不当に法人税を回避軽減したこととなる場合には税務当局は、かような行為計算を否認して経済的に合理的に行動したとすれば通常とったであろうと認められる行為計算に従って課税を行いうることは当然である。」⁽¹⁴⁾（東京地裁、1965年、12月15日）

利益処分とは、株主等の出資者に対して利益又は剰余金の分配として生ずるものをいい、それは株主総会等を通して分配額が決定されるものをいう。費用か利益処分かは、財務会計及び商法会計によって規制されており、その処理の適正性に関しては会計監査の対象となるものである。会計基準及び商法規定によって適正性及び合法性が満たされている費用処理に対して、法人税法が当該費用を形式上の損金として否認し、実質上の利益処分として認定することができるかどうか、できるとすればその根拠条文は何かである。

租税裁判は、納税者の判断と課税庁の判断が異なる租税争訟に対して、法人税法の規定の解釈からどちらが正しいかを判断し決定するものである。法人税法に規定がなくても、法人税の回避又は軽減を阻止するためには、課税庁が実質課税に基づき納税者の行為又は計算の否認ができることは当然であるとする判示は租税裁判法学上認められない。

これも旧ドイツ法人税法における隠れたる利益処分（*verdeckte Gewinnausschüttung*）と公然たる利益処分（*offene Gewinnausschüttung*）に端を発しているが、我が国の法人税法においては、隠れたる利益処分の概念を必要とする規定は存在しない。そもそもこの問題は、損金概念の問題であって、隠れたる利益処分の問題ではない筈である。さらに、租税の回避又は租税の軽減を阻止するための否認の根拠として実質課税主義が位置づけられているが、租税裁判法学においてはその実質課税主義そのものが憲法理念に反することを判示しなければならない。

V. 実質課税主義と異なる実質主義

1. 租税徴収確保主義

実質課税主義は、真実な課税所得に課税すべきであるという理念に支えられた課税を意味するよ

うに見えるが、現実には租税徴収確保主義に支えられている。租税法も法であるから、法の適用による形式課税が基本となるが、形式課税では租税が回避されるか又は異常に軽減される場合に実質課税により課税できるとする。しかし、実質課税は課税法規定のないところで課税しようとする課税方式である。その意味で、実質課税は明らかに租税法律主義に反する。租税法によって課税するのが建前であるから、租税回避又は租税軽減に対してはやはり租税法によって穴埋めすべきものである。

真実な課税所得概念とは、本来担税力のある所得をいうものであり、真の担税力のある所得か否かを認識するための基準として実質主義が作用する。租税徴収確保主義においては、益金の額をできるだけ多く認定し、損金の額をできるだけ少なく認定するために、あるときは法条文を厳格に形式適用し、あるときは法条文にはないが法の条理として当然であるとする当然解釈を擁護するために実質課税を主張する。かかる租税徴収確保主義に支えられた実質課税主義の適用により、課税所得概念はますます変貌化する。

2. 包括的否認規定の違法性

租税回避 (tax avoidance) とは、「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又は排除することである。」⁽¹⁵⁾

この定義は一般的ではあるが、これをもって租税回避否認の根拠とするには極めて曖昧である。第1に、「通常考えられている取引形式」とは何か、第2に「異なる取引形式」とは何か、第3に「同一の経済的効果」とは何かである。「取引」(transaction) とは、独立した個別取引であり、経済的利害のある当事者が合意に基づいて成立した現実の取引である。租税回避否認とは、この現実の取引を否認し「通常考えられる取引」に置き換えて課税関係を決定することにより回避された租税負担又は軽減された租税負担を取り戻そうとするものである。問題は、租税回避否認を大義名分としているが、「通常考えられる取引形式」は、当該取引においては現実にとられていない取引形式であるから、現実にとられていない取引形式に課税することになる。それは推定された取引又は仮装した取引に課税することになるのではないか。本来、仮装又は架空取引は現実が生じた取引ではないという理由で課税対象にはならない。

申告納税制度において、納税者が相手方との取引の中で選択決定した法形式は法人税法上も有効な法形式である。もし、租税回避防止のため納税者の選択した現実の法形式を否認するためにはそのための個別否認規定が明文化される必要がある。法人税法第132条（同族会社等の行為又は計算の否認）及び法人税法第132条の2（組織再編成に係る行為又は計算の否認）による包括的否認規定

は、「経済的実質主義に基づく税法の適用解釈を一般的に是認し、ひいては租税回避行為の全般的否認の認容にまで発展してゆく可能性を有している」⁽¹⁶⁾ため、租税法律主義からみて明らかに違法となる。この包括的否認規定を支えている実質課税主義もまた論理性が認められない。

3. 解釈原理としての法的実質主義

実質・形式同一性の原理からいえば、法形式は法的実質を具体化したものである。租税法律主義が租税の基本理念とすれば、法形式上明確になっていない事項について、経済的実質から当事者の選択した法形式を否認できるとする租税回避の否認は、法形式を完全に逸脱している。

「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。これがまた税法の基本的建て前ではないかと思われるのである。このような税法の基本的建て前からするならば、租税回避の場合にも真の法律関係が、すなわち当事者の選択した法形式が課税の基礎とされなければならないのであって、租税回避を否認しようというためにはそのための特別の規定がなければならないというべきであろう。租税回避の場合だけは当事者の真の法律関係からはなれて課税をしてもよいとする理由は存しないように思われるのである。」⁽¹⁷⁾

法形式は法的実質の現れであり、法的実質に即して課税関係を考えるということは、広義の形式課税に相当する。法形式が意味を有するのは法的実質と同一であるからであって、もし異なる場合には法的実質が変化したのであって、その法的実質に即した法形式の変化として捉えられる。法解釈上、どうしても実質的思考が必要だと主張したいのなら、その場合の実質は法的実質であり、法的実質を超えてはならない。

4. 担税力の認識基準たる経済的実質主義

租税計算は、経済価値計算である。経済価値計算は、経済取引から生じた価値増加又は価値減少を勘定科目毎に認識・測定し、最終的に利益の金額又は所得の金額として数値化する。租税計算もかかる経済価値の認識・測定を経て課税所得の算定把握を行うが、すべての計算規定が租税法に規定されているわけではない。特に法人課税所得の計算においては、会計制度依存性が重要な前提となる。

課税所得は、確定決算主義に基づき会計制度上作成される損益計算書の利益金額を前提として、これに税法規定による加工・修正を経て測定される。租税計算における経済的実質主義は、確定決算主義によって2段階に分かれる。会計の実質主義とは、取引事実に基づく価値増加又は価値減少という実質が損益計算書という形式に正しく表現されていることを要求する。課税所得計算におけ

る実質主義は、会計上の利益を加工・修正して担税力ある課税所得を確定することにある。課税所得とは、課税可能な所得 (taxable income) を意味し担税力の指標を表す数値でなければならない。

東京地裁の判示によれば、経済的実質主義とは「当該行為計算が、経済的、実質的にみて、経済人の行動として、不合理、不自然なものと認められるかどうかによりこれを決断しなければならない。」⁽¹⁸⁾ というが、経済人の行動として何が不合理であり、何が不自然であるかの判断基準を示さなければ定義にならない。この場合の経済的実質主義は、税額が異常に減少するための租税負担を回避させないために不合理性と不自然性を強調し、損金ではなく隠れたる利益処分として決定するための方便として経済的実質主義と言っているに過ぎない。これは経済的実質主義ではなく虚構された実質課税そのものである。

経済的実質主義の本質は、担税力ある真実な課税所得概念のもとに、益金及び損金の認識・測定の計算体系を経済的価値計算に基づきながら租税法上明確にするための認識基準である。現在の変貌化した課税所得概念をいかに真実な課税所得概念に近づけるかの法改正のための理論形成として経済的実質主義による思考が重要視される。

租税回避を防止すべく、納税者の選択した法形式とは異なる別の法形式により課税関係を考えるのが経済的実質主義ではない。経済的実質主義は租税法の規定による現実の課税所得計算の形式的枠組みを当為的課税所得計算の新たな枠組みに変革するための認識基準である。

おわりに

実質主義は、実質・形式同一性の原理の基に、形式と実質との齟齬を認識するための認識基準であり、その齟齬を調整して同一化するために、形式を変える思考原理である。制度は法によって形成され、制度を変革するためには法を改正しなければならない。租税制度の変革も租税法の改正によって初めて可能となる。租税における実質主義は、経済的実質の観点から個別租税現象を分析し、そこからあるべき課税所得計算体系を樹立することにある。

実質課税主義は、実質に基づいて課税するとしながらも、その実質は当為的課税所得概念を定立するものではなく、現状の法形式を超えた拡大解釈を通じて新たな課税関係を形成するものである。実質課税主義は、経済的実質を重視することにより、法による文理及び概念を超えて課税できるところに問題がある。

租税法律主義は、課税要件法定主義及び課税要件明確主義を要請する原理である。いわゆる法形式に基づく課税を原則とするものであるが、実質課税は課税要件法定主義及び課税要件明確主義、合法性原則を離れて、経済的効果又は実質によって課税することができるとする。近代租税法の基本理念である租税法律主義に反する実質課税主義は、実質に基づいて課税するとしながらも実は租

税徴収確保主義に基づくものであり、税制改革の基本思考である実質主義とは明確に異なる概念といわなければならない。

(了)

註

- (1) 清永敬次『租税回避の研究』ミネルヴァ書房、1995年、367頁。
- (2) 吉良実『実質課税論の展開』中央経済社、1980年、69～70頁。
- (3) 廣瀬正『税法研究』財経詳報社、1985年、59頁。
- (4) 田中二郎『租税法』(法律学全集11)有斐閣、1990年、178頁。
- (5) 清永敬次、前掲書、366頁。
- (6) 北野弘久「実質課税の原則」北野弘久編『現代税法事典』中央経済社、1993年、19頁。
- (7) 同書、19頁。
- (8) 青柳文司『会計学の基礎』中央経済社、1991年、258頁。
- (9) 田中二郎、前掲書、176頁。
- (10) 山本守之『租税法要論』税務経理協会、1993年、215頁。
- (11) 金子宏『租税法』(第6版補正版)弘文堂、1998年、113頁。
- (12) 寶金敏明・西潟英策・有賀文宣『判例にみる法人税法』(別冊商事法務第168号)商事法務研究会、1995年、28～29頁。
- (13) 同書、29頁。
- (14) 同書、30～31頁。
- (15) 清永敬次、前掲書、369頁。
- (16) 畠山武道『租税法』青林書院新社、1979年、239頁。
- (17) 清永敬次、前掲書、371頁。
- (18) 寶金・西潟・有賀、前掲書、31頁。

(2003年1月14日受理)