

税法における実質主義について

—その総論的考察—

茂

木

繁

一

(税務大学
租税理論研究室教授)

目次

はじめに	五
一、課税における実質主義の要請について	五
二、わが国の税法上における実質主義の概念について	五
1 実質課税の原則と実質所得者課税の原則	五
2 実質主義に関する歴史的考察について	六
三、実質主義の理論的構成について	六
1 法の解釈適用と法の目的について	六
(一) 法解釈における形式主義と目的主義	六
(二) 罪刑法定主義と刑法の解釈について	六
2 税法の目的と公平の原則について	六
3 実質課税と表見(形式)課税について	七
4 税法の解釈適用と「実質」の意義について	七
5 実質主義の限界と問題点について	八
(一) 法的安定性と具体的妥当性の調和について	八
(二) 実質主義の主張等の制約について	九
(三) 税制上の問題点について	九
6 実質主義の原則とそれをめぐる諸分野との関連について	九
四、実質主義に対する批判的見解について	九
おわりに	九

はじめに

税法における「実質主義」ないしは「実質課税の原則」の問題は、古くて新しい問題である。税法の解釈適用や、所得の帰属をめぐる問題について、常にこの原則が持ち出され、しかもそれは、ある場合には税務官庁側から、そしてある場合には納税者の側から持ち出されるのである。

この原則そのものについては、実定法に明確な規定がある訳でなく（ただし、実質所得者課税の原則については、所得税法および法人税法に規定がおかれている。）その概念も比較的漠としたものであるといえよう。勿論、この原則については、過去の裁判所の判決等でもかなりふれられてきており、その意味で序々にその根柢なり範囲なりも固まりつつあるといえよう。

実質主義の問題は、間口、奥行ともに広く、かつ深い問題であり、その全体を体系的にとりまとめる必要を痛感するものであるが、本稿では、主として①税法における実質主義とは何か、何故要請されるか、②その理論的根柢はどこにあるか、③適用の限界をどう考えるべきか、④どういう批判がなされているか等の問題に重点をおいて考察を加え、私見をとりまとめてみたものである。

一 課税における実質主義の要請について

課税は、税法があり、そしてその対象となる現実の経済取引社会があつて成立するものであり、この両者を結びつけるものが税法の解釈適用である。この解釈、適用にあつて要請される基本原則の一つが、実質主義と呼ばれるものである。このように実質主義が要請される前提要件としては、①租税の基本原則である「公平の原則」、②契約の自由を原則とする私法秩序、③常に変せんする複雑な取引社会という三つの要因の存在があるからなのである。②、③の要因を持つ現実社会において、①の「公平の原則」を保つために必然的に要請されるのが、税法における実質主義であるといえよう。以下この点についてみてみると次のとおりである。

① 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、もっとも大きなウエイトを持っていることは、いう迄もないことである。^(注1)この原則に反する租税は、納税者の信頼を失なうこととなり、法秩序そのものへの不信感の起因にもなり得るものである。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」にのつとるものでなければならぬと考える。

この「公平」を測る尺度となるものは何かという点、納税者（担税者）の実質的担税力であるといわねばならない。この実質的担税力の有無、程度によって税額が決められ、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、すなわち「公平」といえよう。そして、この「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といえよう。

② 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ところの私法秩序を前提とした社会である。そこに生活する個人、あるいは法人企業は、自らの選択により私法秩序の枠内では自由に取引等を行なうことができるといえよう。そして、このような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-

トに示しているというのが通常の姿として考えられるものである。

しかしながら、数多い現実の経済取引においては、種々の観点から、選ばれた法形式、名義等が必ずしも実質に一致しない場合が生じうることもまた否定しえない事実である。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、それは実質的担税力を把握するものでないから、税の理念には反するものといえよう。このような場合、公平負担の原則からは当然法形式、名義等にとらわれず、実質の担税力に課税することが要請されるのである。

③ また経済取引社会は常に変動し、取引態様等も常に複雑化しているのが現状である。一方、税法もこれらの事象の變せんに伴なつて随時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いことは、事の性質上また当然であろう。税法の相対的硬直化傾向が生じる基盤は、ここにあるといえよう。さらにはまた、税法の改正により特定の事象を課税対象にとり入れた場合に、次の段階においては、これを回避するための新たな法的形態が編み出される^(注2)ことも現実ではかなり多く生じうるのである。このような複雑な経済事象を対象としている税法の解釈適用にあたり、税法の文言を極めて形式論理的に解釈し、適用することは、「公平の原則」からみて妥当でなく、国民の通念にも反するような事態を招来するといわねばならない。このような場合、法の目的とするところを的確に認識し、課税要件等の把握については、単なる形式のみにとらわれず、経済的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ていると解される。

以上の点に関しては、ヒュブシマン、ヘップ、シュピターラー三氏がドイツ税法のコンメンタールの中で述べている次の言葉が、真理を簡単に言い当ているといえよう。^(注3)

「税法が主眼とすべきものは、何が存在するか (Was ist) ということであつて、何が法律上の外見であるか (Was

der rechtliche Schein ergibt) と(いう)ことではない。それは、租税力なるものは課税の規準を示すものであるが、租税力ある人とは、財力を事実上掌握する者であつて、これを掌握しなければならない者ではないからである。」

(注1) 「国税通則法の制定に関する答申の説明」(二二六年七月)第二章第一節参照

(注2) 田中二郎氏「租税法」一一二頁

(注3) 田中勝次郎氏「法人税法の研究」六九二頁

二 わが国の税法上における実質主義の概念について

1 実額課税の原則と実質所得者課税の原則

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らく場合をとらえて「実質所得者課税の原則」とよばれている。したがつて、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すべきであらう。本稿においては、単に「実質課税の原則」または「実質主義」という場合は、広義の「実質課税の原則」を意味することとし、これをさらに大別した場合、「所得の帰属に関する実質主義」(実質所得者課税の原則)と「税法の解釈、適用に関する実質主義」という表現を用いて区別することとした。

現行税法においては、「実質課税の原則」自体に関する一般原則規定はなく、「実質所得者課税の原則」に関する規定が所得税法(第一二条)、法人税法(第一一条)にそれぞれ設けられている。^(注4)このことから、税法における実質主義とし

ては、「実質所得者課税の原則」のみに限られるのではないかという見解(全七)も生じうると解されるが、一般的には租税法律主義(法的安定性)等との関連で、実質をどこまで認めるか程度の差はあるが、税法の解釈、適用に当たっても実質主義が基本原理として存在することについては、多くの学説、判例のともにも認めるところである(田中二郎氏、前掲書一一八頁、租税法研究会編「租税法総論」六五頁、林大造氏「所得税の基本問題」七七頁、小宮保氏「法人税の原理」一三六頁)。

この税法の解釈適用に関する実質主義の存在については、「実質所得者課税の原則」の規定自体が確認の規定であること(注七)と、近年経済的実質等を尊重して税法の解釈適用をする判決が、かなりみられることから背けることであろう。これらの判決の中から幾つかを拾うと、

- ① 株主相互金融会社が株式買受人に対して支払う株主優待金の性質について、実質的には法人税法上配当と解すべきであるとしたもの(最高裁、三六(才)九四四、四三年一月一三日)
 - ② 借地権設定に際し授受される権利金が、経済的、実質的には所有権の権能の一部の譲渡代金と解し、譲渡所得になる場合があるとしたもの(最高裁、四一(行ツ)四四、四五年一〇月二三日)
 - ③ 医療法人がその理事会の決議を経て、その役員に対し支払った借入金利息が過大であるとして否認されたもの(広島高裁、四二(行コ)一五、四三年三月二七日)
 - ④ 土地について夫婦間で使用貸借関係にある場合、そこに経済的利益を認定しようとしたもの(大阪地裁、四二(行ウ)八三、四三年一月二五日)
- 等があげられる。

(注4) 現行の所得税法第二二条、法人税法第一条に「実質所得者課税の原則」の見出しが付されたのは、四十年の全文改正の際であるが、これはそれ以前には「実質課税の原則」という見出しが付されていたのを、内容に即するように改めたものである。

(注5) 税法学会創立一五周年記念大会記録(2)、税法学一九二号一三頁、三一頁、租税法研究会編「租税法総論」五六頁

(注6) 「実質課税の原則なるものは、租税制度における最も古くかつ重要な、公平負担の原則の一面として、法律上の明文の有無にかかわらず、何人の承認をも受くべき基本的な条理であるばかりでなく、既に本件行為時の所得税法第四条(筆者注、信託利益の課税)により税法上の原則として承認されているところであって、所論所得税法第三条の二(筆者注、現行法の「実質所得者課税の原則」の規定)等の法条は、ただこれを一層明確にした、いわば確認的な規定に過ぎず、所論のような創設的な規定ではない。」(広島高裁 三六年四月二八日 所得税法違反等被告事件、同趣旨判決、最高裁 三七年六月二九日 所得税法違反被告事件、最高裁 三九年六月三〇日 所得税法違反等被告事件外)

2 実質主義に関する歴史的考察について

(一) わが国の所得税、法人税における実質主義の考え方は、新しいものではなく、これが個別規定として実定法上あらわされたのは、大正一一年四月の税制改正においてである。すなわち、信託財産につき生じる所得に関しては、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て所得税を課すという規定が設けられ、次いで、翌一二年三月の税制改正により、同族会社については、①留保金額が一定限度をこえる場合には、政府はそのこえる部分の金額につき、株主または社員に配当したものとみなすことができるとし、②また政府は、法人とその株主等との間の行為につき所得税は脱の目的があると認める場合には、その行為にかかわらず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」とされたのである。これら両改正のうち、前者は所得の帰属に関する実質主義を、後者は税法の解釈適

用に関する実質主義を受けて、実定法上始めてあらわれた規定であるといえよう。ともに法律上の名義や法形式にとらわれず、真の担税力に着目する実質主義の原理からでているものと解される。

戦前の実質主義に関する判決で主なものとしては、旧所得税（第一種所得税）の課税にあたっては、不動産登記の形式が仮登記であると本登記であるとかかわらず、実質的に所得の帰属する者に課税すべきであるとしたもの（大正一四年一月二二日行政一判、大正一四年四二二号）、株式配当金の帰属は、その名義によらず実質によるべきであるとしたもの（昭和七年一月三〇日行政二判昭二年一三三号、昭和一〇年七月一九日行政二判、大正一一年九七号外）等があり、この原理が条理として認められていたことを示している。そして、同族会社の行為計算否認についても、その後の税法改正、行政裁判所の判例等を通じて否認の要件等が解釈論上次のように固ま^(注7)っていったと解される。

① 行為計算の相手方は何人たるとを問わないこと

② 所得税は税の目的を有する者は、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こと

③ 主観的には税の意思があるかどうかを問わず、客観的にこれがあると認められれば足りること

(注7) 片岡政一氏「税務会計原理（昭和十三年）」三〇四頁～三〇九頁

(二) 現行法のような「実質所得者課税の原則」の宣言的規定が設けられたのは、昭和二八年八月の法改正によるもので、税法における実質主義（実質課税の原則）が始めて原則規定として登場したのである。その社会的背景としては次のような事情があった。すなわち、同二四年に制定された中小企業等協同組合法に基づく企業組合が多数発生し、しかもこれらの中には、名義のみ変っても実質は依然として従来のままの個人営業と認められるものがかかり多く、単に税を免れるために法形式のみ法人としたと認められるものが相当数見受けられるに至った。これに対し、税務官庁側は種々の角度から

その実態の判定に努め、これらのうち実質は個人であると認められる者に対して所得税を課することを行なった。(注8)このような税務執行を裏付ける意味で「実質所得者課税の原則」(先述したように当時の条文見出しは「実質課税の原則」とされていた)の規定が設けられたものである。

なお、この改正と同時に所得税法に「営業所の所得の帰属の推定」の規定(旧所、第四六条(現行第一五八条))が設けられ、形式上法人である場合でも一定の要件に該当するときは、実質上各営業所長等の個人所得と推定することができるとされた。この規定は、当時仮装法人が相当数あったという企業組合の設立状態等から、税務官庁側が組合員個々について、その所得の実質的帰属を立証していたのでは、税務官庁側の負担が過大になり、税務行政の運営に著しい支障を生じることが考慮されて設けられたものと解される。さらに、これと関連して企業組合など同種の法人について、同族会社の行為計算の否認規定が準用されることとなった(旧法、第三一条の三・Ⅱ(現行第一三二条・Ⅰ・二号))。

戦後の実質主義に関する判決では、帰属に関するもののみならず、税法の解釈適用に関する実質主義に基づくものもかなりみられる(先述二、一)が、これはかかる意味での実質主義が法文上の明記はなくとも税法に内在する条理として理解されているからであろう。

(注8) たとえば、昭和二八年度において企業組合数八四一三に対し、このうち法人として扱われなかったものが一一一九組合もあつた(国税庁統計年報書資料)

(三) 歴史的にみた場合、法規としては成立しなかったが、注目すべきは昭和三六年七月になされた税制調査会の「国税通則法の制定に関する答申」にもられた実質主義の考え方である。この内容は多くの示唆に富むものであるので、この部分

(第二 実質課税の原則等)につき全文を掲げると次のとおりである。

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。

一、実質課税の原則

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。

二、租税回避行為

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れ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十分であると認められるので、上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。

なお、立法に際しては、税法上容認されるべき行為まで否認する虞れのないよう配慮されるものとし、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な理由として合理的に認められる場合等には、税法上あえて否認しない旨を明らかにするものとする。

三、行為計算の否認

1、現在、法人税法等において、税負担を不当に減少する結果となると認められる行為計算はこれを否認することができる旨の規定が設けられているが、国税通則法においても、実質課税の原則規定に関連して、特殊関係者間等における行為計算の否認に関する基本的な規定を設けるものとする。

2、現行法人税法等における同族会社及び特定の法人の行為計算の否認規定については、次のように改正するものとする。

(1) 否認の対象となるものの範囲

税法における実質主義について

現在、行為計算の否認規定は同族会社等に対してのみ適用されることになっているが、否認の対象となっている行為計算の態様や現在の諸情勢からみて、これを同族会社等のした行為計算のみに限定する理由に乏しいと認められるので、同族会社等の行為計算のほか、おおむね下記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。

(イ) 非同族である会社とその系列下にある会社間及びそれら系列下にある会社相互間の行為計算（系列下にあるかどうかの範囲については、現在の同族会社等の範囲に限定することは適当でないと思われるので、資本、資金、人的関係等の諸点から通常系列下にあるとみられる範囲を実情に即して検討のうえ定めることとする。）

(ロ) 非同族である会社と株主（社員）又は役員間の行為計算

(ハ) 企業組合等と組合員間及び組合の構成員相互間の行為計算

(ニ) 医療法人、財団法人等とその理事者等との間の行為計算

(ホ) 親族等の特殊関係にある個人間の行為計算

(2) 否認の対象となる行為計算の態様

現行法では、否認の対象となる行為計算の範囲ないし態様については規定がなく、取扱上の基準が通達で示されているにとどまっている。現行通達に示されているところはおおむね妥当と認められるが、重要な事項であるので、具体的にその態様を法令において明らかにするものとする。なお、課税上新認される行為計算は、上記の態様に該当しているばかりでなく、これを容認した場合においては租税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものに限定されることは当然であるが、系列会社間の行為計算については、原則として、これら両当事者を通じて不当に租税負担を減少させたかどうかを判定することとするのが妥当であると考ええる。

四、無効な法律行為、取り消しうべき法律行為等と課税との関係

1、従来から、課税の基因となるべき行為が無効なもの又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、課税を行なうことを妨げないと解されているが、これを明らかにする規定を設けるものとする。これに伴い、上記の課税が行なわれた後において、行為が無効であることが確認されて経済的効果が除去されたとき、又はその取消しが行なわれたときは、課税の取消し又は変更を行なうべき旨を明らかにする。

2、従来から課税の基因となるべき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、課税を妨げないと解されているが、これを明らかにする規定を設けるものとする。

この答申にもられた考え方は、何も「目新しいものではなく、むしろ現行税法の底にあるとみられる以前からの考え方を抽象的に表現した」^(注9)ものと解されるが、この答申内容については、税務官庁の権限を拡張し恣意的課税を許す権力主義的なものであるという批判^(注10)がなされた。税務官庁の否認権の行使が拡大され、一方的恣意的になるのではないかという懸念がかなりあったようであるが、これについては答申も十分に考慮し歯止めについても説明していることは前掲のとおりである。しかしながら、「わが国のように判例法の積重ねの上に税務行政を進めてゆくと慣行の乏しいところでは、この懸念ももつともである」^(注11)ということと、さらに「判例、学説の一層の展開をまつ方がより適当であると認め」^(注12)て立法を見送ったものである。

その後現在まで約一〇年の間に税法の解釈、適用に関する実質主義を容認する判決も多く出されていることは先述のとおりであり、したがってこの答申の採否にかかわらず実質主義についての基本的考え方は妥当であったことを示しているのである。

(注9) 志場喜徳郎氏外「国税通則法精解」五一頁

(注10) 須貝脩一氏「国税通則法の制定に関する答申」税法学一二八号一頁

中川一郎氏「国税通則法答申の批判」同上 一二八号～一三〇号

日本税法学会「国税通則法制定に関する意見書」同上 一三一号一頁

谷山治雄氏「日本の税法」六七頁

(注11) 前掲「国税通則法精解」五二頁

(注12) 大蔵省主税局「国税通則法の制定について」税法学一三二号二七頁

三 実質主義の理論的構成について

1 法の解釈適用と法の目的について

税法を解釈適用する場合に実質主義が要請されることは先述のとおりであるが、経済的意義および実質に即して判断を行なう場合、前提として認識しなければならないのは「各税法の目的」であると解される。先述の税調査申（一、実質課税の原則）においても「各税法の目的に従い」とされているのもこのためであろう。また西ドイツの税法（租税調整法第一条二項）においては、これが明記され「税法の解釈に際しては国民思想、税法の目的および経済上の意義並びに事情の変遷を考慮しなければならない」と規定されている。

このように税法の適正な解釈適用を行なうには、その税法の目的を的確に把握しこれをベースとして行なわなければならないことは、単に税法のみの問題に限られるものでなく、およそ法解釈および適用一般に共通する問題であると考えられる。そこで、この点については一般的な法解釈論として検討考察することとする。

(一) 法解釈における形式主義と目的主義

およそ法における解釈がどうあるべきかについては、古くから概念法学、自由法学等の問題として論じられてきた問題である。本稿ではこの両者がいかなるものであるかを検討する意図はなく、税法の解釈、適用に参考になる範囲に絞って問題を取り上げてみたい。

この問題については、和田小次郎氏が「法の解釈」（日本法哲学編）において極めて要領よくかつ適切にまとめられて

いるので、これを引用させて頂くこととする（同書三六頁―三八頁）。

「法の解釈は、法規について『法規の法的意味』の理解を目指すものである。……『法規の法的意味』に関する限り、それは①言語の意味②体系的意味③当為の意味の複合である。『言語の意味』は法規が法の言語的表現であることから法規にとって不可欠である。……『体系的意味』は、法規全体の体系のもとに見いだされる意味であり、法は秩序のためのものという法の存在理由からくることである。この場合に体系の制約のもとに同一の概念がすべての法典において同一に理解されなければならないということに必ずしもならない。同一の概念が法典の目的のもとに異なって理解される場合、そのことよって法規全体の体系が直ちに崩されるのではなく、そのことよって法規全体の体系が複雑化し高度化するが、その複雑化高度化にもかかわらず体系構造が崩されないだけの理論が用意されなければならない。『当為の意味』は、法は正しい秩序のためのものという法の当為的存在理由から求められる意味であり、その故に具体的妥当性を志向する意味あるいは具体的妥当性の志向において見いだされる意味である。……」

『法規の法的意味』は、これらの『意味』の総合からなっている。したがってそれは『複合的意味』である。……これら三つのモメントのいずれに力点がかけられるかにしたがって、法の意味の具体的な理解の仕方あるいは理解の態度が異なってくる。……法は『公正な秩序』のためのものであるから反恣意的であり、『秩序』のための客観相基準を求め、そのゆえに形式主義たらざるを得ない。しかし、他方においては法は『公正』を求めるから具体的妥当性を要求する。しかも法における形式主義が『公正な秩序』のためという法の存在理由、したがって法の使命目的ゆえの形式主義であるとすれば、法において形式主義に目的主義が優位しなければならない。そのゆえに法的意味は、その複合構造において当為的意味の優越のもとにおける複合構造でなければならない。とはいっても、当為の意味が独裁的に他を支配するのではなく、

言語の意味および体系的意味によって制約されながら、しかもこれらの意味の理解、したがってその制約の理解が當為の意味の理解の指導のもとになければならぬということである。」

法の解釈適用に当って法文の形式等にとどの程度の力点をおくべきかの問題は、法的安定性(予測可能性)に対する力点の置き方の問題である。法が秩序を保つためのものである以上、その都度変動するような恣意的解釈は許されるべきではないことは当然である。しかし、それと同時に和田氏も指摘されているように法の目指す「秩序」は、単なる秩序ではなく「公正な」秩序でなければならない。したがって、その解釈、適用に当っては法的正義の面から具体的妥当性も当然要請されるのである。この点については、ラードブルッフが法理念の要素として法安定性とともな正当性、合目的性を挙げていることからもうかがえよう。^(注13)

この法的安定性と具体的妥当性の調和が考慮されて始めて妥当な法の解釈適用がなされると解される。前者に偏する場合に法は固定化、硬直化し社会の現実と矛盾を生じ、かえって法に対する信頼感をなくすことになる。逆に後者に偏する場合には個別の妥当性は得られようが、法の安定性が失なわれ秩序を守るための規範として持つ法の意味が失なわれるからである。^(注14)結局法の解釈適用に当っては、単なる文理的な嚴格解釈にとどまらず、法の体系的意味や目的等に正確に把握して解釈する目的論的解釈が要請されるのもこのような所以からである。

(注13) ラードブルッフ著(田中耕太郎訳)「法哲学」一〇三頁

(注14) 具体的妥当性は得られたが法的安定性が害された例については、山田晟氏「法学(新版)」一〇五頁参照

(二) 罪刑法定主義と刑法の解釈について

法的安定性と具体的妥当性との調和の問題について、罪刑法定主義の支配する刑法の分野においてこれを考察してみよう。

刑法の解釈は、罪刑法定主義の趣旨からできる限り文理上自然に導き出されるところにより厳格に解釈されなければならない。特に犯罪者にとって不利益な類推解釈は排斥されるべきことが一般に承認されている。しかしながら、このことは「目的論的観点からの実質解釈を一切排撃する趣旨ではない。縮少解釈はもちろん、ときには拡張解釈も絶対に許されないわけではない（藤木英雄氏著「刑法」二二頁）」と解されているのである。法の目的論的解釈により拡張解釈を認め代表的な例としては、旧刑法当時電氣は刑法上「物」に該当するとした判決（大判、明治三六年五月二一日）や、ガソリンカーは往来妨害罪にいう汽車に含まれるとした判決（大判、昭和一五年八月二二日）があり、縮少解釈を行なった例としては、たばこ専売法違反が問題とされた有名な一厘事件等^(注15)があげられよう。このような目的論的な解釈適用は、流動の激しい現代社会において、法への信頼を確保するためには必要であると解されているのである。

(注15) たばこ耕作人が政府に納付しなければならぬ葉たばこ七分、価額一厘相当を手ざみとして消費したことが、たばこ専売法違反として訴追されたが、法律上の概念は純然たる物理学上の原則にしがって判断すべきものではなく、国民の共同生活上の觀念によって定むべきであるとし、零細な違法行為は犯人の危険性を認めるだけの特殊な情況のもとに行なわれたものでない限り、刑罰を加えない趣旨に解すべきであるとしたものである（大判、明治四十三年十月十一日）。なおこのほか戦後に違ふ山間僻地のたばこ小売人でない温泉旅館で、客へのサービスとして行なつたたばこの買いおきは、同じくたばこ専売法に違反しないとした例（最高裁、昭和三十二年三月二十八日）もある。

2 税法の目的と公平の原則について

税法における実質主義について

(一) 税法の解釈適用に当って先ず税法の目的が正しく把握されなければならないことは当然である。この目的には税法自体の持つ目的とそれぞれの条文の持つ目的とがあるが、これらの認識のしかたにより解釈適用の結論も異なったものとなりうるといえよう。

この法の目的とは、単に立法者の意思を意味するのではなく、税法自身の備えている客観的合理的な意思と解すべきである。勿論、起草者の立法趣旨説明書等の立法資料が解釈に当って重要な資料となることは間違いないが、法は一旦成立することににより立法者の主観的意思を離れた客観的な存在となるのであるから、税法自身の客観的合理的な意思が探究把握されねばならないと解される。

(二) 先ず税法自体の持つ目的をいかに解するかであるが、大別して二つの目的を持っていると解する。すなわち、ひとつは国の財政以入確保という目的であり、もうひとつは国民の財産権の保障という目的である。

けだし現代の民主主義国家における租税法主義は、一方において、法律に定められた税額を超えては、いかなる納税義務も負わない（財産権の保障）とともに、他方において、法律に定められた税額は、いわば共同体の経費として必ず分担しなければならぬ（財政収入の確保）という二面的意義を持つものであり、税法はこのような租税法主義の要請に基づき定立されたものだからである。この税法の目的に関して判例でも「税法が課税を目的とするだけでなく、憲法の保障する財産権を課税の領域で保障することを目的とするものであるから……課税の目的のため恣意的にその負担の限度を拡大して解釈し、または納税義務者の利益のために縮小して解釈することは許されない（大阪地裁三二（行）八〇 昭和三七年一月一六日）」とのべ、その二面性を認めているのである。

この判決でものべているように、二つの目的のうちの一方に偏することは妥当でなく、たとえば「国の財政収入確保」

の目的を偏重すると、いわゆる「疑わしきは国庫の利益に」という論理も生じうるのであり、逆に国民の財産権保障という目的のみに力点をおくと「疑わしきは納税者の利益に」という論理にもなる。この点については、たとえば最近議論が多くなされている税法上の質問検査権をめぐる法解釈問題でも同様であり、税法の目的の認識いかによって、その結論にかなりの差が生じうると考えられるのである。

税務職員の質問検査権の解釈に当っては、国民の財産権ないしは自由権の保障という面と並んで国の収入確保上の要請に対する考慮も払われるのが、税法の目的からいって合理的であり、この両者の調和をまっとう受当な解釈がなされるべきであると解する。最近の質問検査権をめぐる一部の学説、判決の中には、国民の財産権等の保障のみを法目的としてとらえているかのような感じを抱かせる論理を展開しているものも見受けられるが、先述のような趣旨からみて疑問があるといわねばならない。^(注16)

次に個々の条文の目的については、その条文自体勿論、立法趣旨、法の体系等から客観的に認識すべきものである。かつて、借地権設定の対価が不動産所得か、譲渡所得かが争われた（現行法では手当ずみ）際に、判決が「法が不動産所得においては元本から生ずる営利的所得を眼中においているに對し、譲渡所得においては、資産の譲渡の際における元本資産の値上り利得を眼中にしていることから考えても、権利金を譲渡所得の類型に包摂せしめることが法の精神にも合致し、課税の公平にもそうものといわねばならない（東京地裁三五（行）八五 昭和三九年五月二八日）」とのべ、不動産所得、譲渡所得の各規定の目的とするところについて判断を下し、これを理由のひとつとして単なる文理解釈では出てこないと思われる結論を下しているのが注目されよう。

(注16) たとえば、質問検査権の行使に当って税務職員が具体的な調査理由（何故調査対象に選んだか等）の開示することが必要

であるとする判決（東京地裁、特四一（ワ）七一八五、昭和四四年六月二五日、千葉地裁四二（行ウ）九、同四六年一月二七日、静岡地裁四三（ワ）五三七五、同四七年二月九日）においては、調査は国民に一種の犠牲を課するものであるから、国民の財産権ないしは自由権の保障のために、課査の合理的理由がなければならぬとし、それを明確に納税者に告げることを要求している。税法が国民の財産権等の保障のみを目的としていると解すれば、国の権利の行使はできる限り制限的に解しなければならぬであろう。しかしながら、税法の目的が財政需要の確保にもあるとみれば、税務職員に認められていない質問検査権についても、この観点からの意義が認められるべきである。すなわち、この権限は本来財政収入の確保上必要な納税義務の有無、範囲の確認のために設けられたものであって、所得税法第二三四条（当該職員の質問検査権）に規定する「調査について必要があるとき」の解釈も、「調査」の目的が納税義務の適否を確認することにある以上、この「確認」をするために必要なときと解すべきであろう。これに対し、納税者の側からは、右の目的以外では（たとえば政治目的等）質問検査されることは絶対あるべきでないという意味で国民の権利保障の意義を持つものと解すべきであり、納税義務の確認のためということ以上に調査対象に選んだ具体的理由等の開示を、権限行使の法的要件とするという解釈論には疑問を感じざるをえない。

(二) 公平の原則はアダム・スミスの租税四原則以来広く認められてきたことであり、この四原則の中でも公平の原則が最重要視されてきたことは先述のとおりである。税法が租税の課税要件等を具体的に規定した法である以上、租税の持つ公平の原則の理念は、イコール税法の理念でもあると考えられる。^(注1) けだし、負担公平が税の理念である以上、その税を定めた法律の解釈適用は、その法の枠内で公平負担を常に志向しつつされなければならないと解されるからである。

このように税法の内在する理念としての公平の原則から実質主義の原理もでてくるものと解される。^(注18)

税法の解釈、適用に当たっては、税法の目的的確な認識のうえに立って理念としての「公平」に着目しつつ、これを行なうことが要請されるのである、このような要請をふまえたところに、税法における実質主義の意義が存在するのである。

(注17) 田中氏前掲「租税法」(七七頁)では、租税法の基本理念(内容的実質的面)として「公共性の原則」「公平負担の原則」「民主主義の原則」「収入確保、能率主義の原則」を挙げている。

(注18) 山口地裁二八(行)七 昭和三十一年四月二日 東京地裁三二(行)四四 昭和四〇年四月三〇日

3 実質課税と表見(形式)課税について

(一) 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、通常その行為の内容の表現であり、財産や事業の法律上の名義は、本来右の財産等の真実の帰属者をあらわすものである。この意味では、まさに「名は体をあらわす」こととなり、実質イコール形式であるので、これを課税対象として把握してゆく場合には、形式をとらえて課税することで十分事が足りることとなる。表見課税即実質課税だからである。このような場合であれば、課税は外見的な把握によれるので容易であり、あまり問題は生じないと解される。

しかしながら、現実の社会においては、種々の原因から法的形式または名義等が必ずしも実質と一致しない場合が間々生じ、このような場合に課税がその実質を把握しなければならぬという要請を有することは既にのべたが、ここに実質主義の登場の場がでてくるのである。

(二) それでは、その実質の立証責任は誰が負うべきであるかについて考察しよう。

社会の取引等においては実質イコール形式が通常であり、その意味で表見(形式)を信頼するのが社会通念と考えられるから、その形式等を否定し、実質が形式と一致するものでないということを主張する者が、その実質について立証の責任を負うと解すべきであろう。したがって、税務官庁側が納税者によってとられている法形式や名義と異なる実質の存在を主張する場合は、税務官庁がその責任を負い、逆に納税者側が形式、実質の不一致を主張する場合には、納税者自身の

側でこの責任を負うべきであろう。たとえば、預金や株式等の資産についての贈与事実（親子間等の）の判定に当り、税務官庁は形式上名義の移転があれば、これを信頼して贈与があったと認めるのは当然であり（贈与税が名義課税ではないかといわれるのもこのへんに理由があるのである）、納税者が、これに対し単なる名義のみの移転で贈与ではないということを主張するには、自らこれを立証しなければならないのも当然であろう（この意味で贈与税にも実質課税の原則は適用されうる）。相続税法基本通達（昭和三四年一月二八日、直資一〇）六三条において、「不動産、株式等の名義の変更があった場合において、対価の授受が行なわれていないとき、または他の者の名義で新たに不動産、株式等を取得した場合においては、これらの行為は原則として贈与として取り扱うものとする。」と定めているのも、実質主義と対立する意味での表見課税を原則としてみるとみるべきではなく、むしろ、単に反証なき限り表見と実質とが一致しているものとして課税処分を行なうという取扱方針を明らかにしたものと解すべきであろう。^(注19)

贈与税に関する実質主義にふれた判決としては、大阪高裁（昭和三九年二月二二日 三八（ネ）一六五二）で保険金受取人が名義人たる娘であるか、父親自身であるかについて争われ、裁判の結果真実の保険金受取の権利者は父親であるとして、税務官庁が敗訴した事例がある。この判決では「……家族若しくは雇人等自己の事業上支配、使用し得る名義を用いて、その名義人以外の者、多くの場合自己自身を示す氏名として用いることがあることは、世上往々にして見られるところであるから、かような場合はすでに当該保険契約上、保険者との関係においても、実質的な契約上の受取人は右名義人とは別であって、……国の課税処分は税負担者の生活関係の真相を調査してなざるべきであって、単なる外形、表面の事実のみで全く実質を伴わない財貨の移転現象等を捉えて軽々に課税すべきでないことは、実質課税の建前上理の当然であり……」とし、実質判断の必要性についてのべている。

ただ、この判決では実質判断の必要性はのべているが、その立証の責任については明確にはしていないようである。「多少の困難は伴うとしても、課税は右の実質の有無を調査判定しなすべく、実質が存しなければ行わるべからざるものである。」としているが、納税者側の反証がない限り形式にのっとった課税をすることまで否定しているものでないと思すべきであろう。かりにこれが税務官庁側にすべての場合実質を立証する責任を負わす趣旨とすれば、甚だ疑問である。

(注19) 林大造氏「所得税の基本問題」八九頁

(三) 次に実質主義の主張ができる者について法律上制限があるときか否かについてみてみよう。

私法上論じられるいわゆる「法人格否認の法理」に関しては、これを主張しうる者は相手方であり、その法人またはその企業主である個人は、自ら法人格の否認を主張しえないとされている。^(注20) この法理は「法人格が全く形骸にすぎない場合、またはそれが法律の適用を回避するために濫用される場合には、法人格なるものは本来の目的に照らして許すべからざるもの(最高裁、昭和四四年二月二十七日)」とされ、「株式会社の実質が全く個人企業と認められる場合には、これを取引した相手方は、会社名義でなされた取引についても、これを背後にある実体たる個人の行為と認めて、その責任を追及することができ、また個人名義でなされた取引についても、商法五〇四条によらないで、直ちにこれを会社の行為と認めることができる(同上判決)」とされる法理である。

法的形式をこえてその実質に着目するという点において、税法上の実質主義と相通するものであるが、実質主義についてもこの法理と同様に、自らその形式を選んだ者は実質主義の適用の主張をなすことができないとみるべきか否かである。

この問題に関してふれている判決としては、先にのべた株主相互金融会社の株主優待金をめぐる法人税法上の争いに関する最高裁の判決がある。^(注21) この事件では、税務官庁側は、この株主優待金は「株主たる地位」にもとづいて支払われるも

のであるから実質上配当とみるべきであると、納税者側は、これは会社の資金調達のコストとして経済的実質は借入金と類似するものであって、損金算入が認められるべきであるとして争われたものである。これに対し、判決は税務官庁側の主張をいれ、配当とみるべきであったが、この判決に松田裁判官が、次のような意見を付け加えているが注目される。

「これらの原則や法理（筆者注、実質課税の原則や法人人格否認の法理を意味している）はいずれも相手側の利益保護のために認められたものであって、この法的形態を利用した者が、相手側の損失においてこれを自己の利益に援用することは許されないものというべきである。これは、これらの原則や法理の本質に基づく当然の要請といえよう。従って、会社という法的形態を利用した者は、たとえ、この形態を或る経済的目的達成の便宜のための手段としたに過ぎないとしても、この形態の背後に存する経済的実体を強調して、会社という法的形態に基づいて生ずる法律上の責任を免れることは許されないのである。」

この見解は、私法上の「法人人格否認の法理」と同様に解する立場であるが、確かに私法関係においては、自らある法形態を選んだ者が、相手の損失の犠牲のうえにおいて、その法形態を自ら否認するような主張をすることは、信義則にも反し法の保護する範囲外のことであると考えられる。しかしながら、税法が適用される課税関係においては、一応私法秩序を前提としているが、必ずしもそれにのみとらわれず真実の担税力に着目することが、最高原則ともいべき公平の理念にかなうことであり、その観点からは、自ら私法関係上選んだ法形態であっても、実質が伴わない場合には、これを自ら否認する主張も許されないことはない（（注2））と解すべきであらう。ただ本人が立証しない限り、形式に従って課税されるのが当然の理ということになると解される。

(注20) 竹内昭夫氏「注釈会社法」五四条関係参照

(注21) 最高裁三六(オ)九四四 昭和四三年十一月一三日

(注22) この場合課税関係において、実質主義の議論とは別に信義誠実の原則の適用はどの程度認められるべきかは問題のあるところであらう。

四 形式と実質が不一致の場合、実質を把握して課税すべきであるという要請により、実質主義の登場の意義があるが、さらに租税原則としての明確性の原則や最小徴税費の原則等の要請から、実質主義はいわば弁証法的な展開により、実質主義のベースの上に立った形式基準化という形に止揚されてくることに注目しなければならない。

実質的担税力の把握こそ真実の負担公平に合致する訳であるから、形式と実質が不一致の場合には徹底的に実質を追究することが望ましいことはいふ迄もない。しかし、実質を把握することは、形式の裏にかくれたものであるだけに、必ずしも容易でなく、税務官庁側からすれば相当の手数を要し、個別にこれを当たっては、正常な税務行政の運営そのものが阻害されることにもなりかねないし、納税者側からすれば、課税要件等の画一的明確化が便宜で望ましいということで、実質主義の否定ではなく、むしろその理念の上に立った形式基準化が要請されてくるのである。

各税法にみられる推定規定や「みなし規定」(例、所、一五八、相、三七八等)、それから一定の形式基準に該当するものは実質を究めることなく画一的に扱う旨の規定(例、法、三五・Ⅲ、三七・Ⅰ、法施令、六九、一三八等)等が設けられた根拠には、右のような要請がその要因となって存在していると解されるのではないだろうか。たとえば、法人税法第三五条三項は、使用人賞与が会社の確定決算において利益処分として経理されているときは損金に算入しない旨の規定であるか、本来法形式、名義等にこだわるべきでないという実質主義の理念からみれば、たとえ利益処分によっているとして

も、個々の使用人賞与の実際の性格を検討すれば、損金性を有するものもありうることは考えられることである。そして、先述したように自ら選んだ法形式等であっても、これを否認する主張も、税法においては許されないこともないのであるから、この点からいえば、別途規制がない限り会社は確定決算にかかわらずその損金性を主張できると解してよいであらう。

しかしながら、これを無制限に認めたのでは、会社の決算自体の信頼性もなくなり、税務官庁側の実質把握の手数等も莫大となると解される。そこで、このような場合には、一定の基準を設けて、これに該当するものは、損金になるまたはならないというような明規をおいたものであると解される。

このようにして設けられた規定は、実質主義の見地からは確認規定的意義を持つと解されるが、他面形式基準化という意味では、創設規定的意義を持つものと解されるのではなからうか。たとえば、法人税法施行令第一三八条において、地の五〇パーセント以上減額させるような借地権の設定があった場合に、法人はその土地の帳簿価額をその割合だけ損金に算入できることとしているが、この規定は、実質主義の見地からは、借地権の設定が土地の権能の一部譲渡に相当すると認められる場合があるという意味で確認規定的な性格を持っているといえよう。そして他方五〇パーセントという画的基準を設けたことは、かりに四九パーセントの場合実質的には所有権能の一部譲渡と認むべき場合があるとしても、これには実質主義の適用は排除されるべきであるという意味においては創設規定的意義を持つと解すべきではなからうか（現実にはこの設例のしかたは逆で、むしろ実質的に所有機能の譲渡に相当するかどうかは極めて判定困難であるので、形式基準を設けたのであらうが）。

右のように税法には、実質主義をのりこえた形式主義の分野があり、これについては実質主義の適用は制限されると解

されるのである。

4 税法の解釈適用と「実質」の意義について

(一) 法の解釈適用が行なわれる論理的過程を図示すると、おおむね次のようになると解される。

①法目的の把握 → ②要件の確定(法の解釈)

→ ④法的評価(法の適用)

③事実の認定(確定)

右の①から②の段階が解釈の段階であり、実際に法の適用に際しては、事実の認定が行なわれ、そのうえでこの事実に対当法律上の法的評価が行なわれるのである。例を先述の「株主優待金」が損金になるか否かについてのケースで現行法人税法上では解釈適用の過程がどうなるかをみてみよう。

問題は、この株主優待金の支出が法人税法第二二条三項三号にいう「資本等取引」に該当するか否かであり、したがって、同条五項の「法人が行なう利益又は剰余金の分配」に該当するか否かである。これに該当すれば損金算入は認められないということになる。そこで「利益の分配」とは何かという解釈の必要が生じ、その「要件の確定」が必要となる。ここで形式的に解釈するか、実質的に解釈するかの差がでてくる。「利益の分配」を形式にウェイトを置いて解釈した場合には、引用例では利益の有無にかかわらず支払うものであるから「利益の分配」には該当しないと結論になるが、この「利益の分配」には、現実の利益の有無は要件でなく「株主たる地位にもとつきなされる金銭的給付(資本の払戻しを除く)」であると実質的に要件を確定すれば、この例の株主優待金も「たご配当」もともに「利益の分配」に当たるといふ結論になるのである。

さらに、③の事実認定の段階においても、単にその事実の法形態のみに着目するか、その実質、経済的意義等に着目するかで差が生じうるのである。

この一連の過程において、法目的の把握が、要件の確定に大きく影響し、実質主義と深い関連を持つことは先にもふれたところである(三、2、(三))。

(二) 実質主義によって把握されるべき実質は、経済的実質と解すべきか、法律実質と解すべきかが議論される場合があるが、これについて考察してみたい。

実質的担税力という以上経済上の概念であり、それ故にこそドイツ税法学でいうところの「経済的観察方法(Wirtschaftliche Betrachtungsweise)」という言葉もでてくると解される。実質主義が把握の対象とすべき実質は、一切の法的観察を無視した経済的実質を意味するものかどうかということについては必ずしも明らかでないようである。法形式や名義にとらわれず私法関係の枠をのりこえて経済的実質を把握することが、どこまで許されるかという限界の問題にもふれてくる問題である。

所得税法第一二条(実質所得者課税の原則)の解釈においても、「単なる名義人であつて」という点に力点を置くと、法律上の権利者の把握に重点を置く法律の意味での実質主義の規定のように解され、他方「収益を享受する」という文言に力点を置くと、いわゆる経済的意味での実質主義の規定とも解されるようである。^(注23)この点については、実務的な見地をも考慮して、この規定は、名義人と法律上の権利者とが異なる場合に法律上の権利者に課税する趣旨のものと解し、誰が法律上の権利者が必ずしも明らかでない場合には、実際にその収益を享受している者を所得の帰属者として課税する趣旨であるとする見解がある。^(注24)

法律上の権利者には収益を享受する権利が当然備わっているとみるべきである（理論的には単なる名義人でない法律上の実質権利者イコール広義での収益享受者である筈である）から、かりにこの法律上の権利者以外の者が、その収益を享受している場合には、収益は一旦法律上の権利者に帰属した後に、事実上の享受者に移転されたと解すべきであるという点^(注25)。そしてまた、実際にはこの法律上の権利者の判定は必ずしも容易でないという点からすれば、この見解が妥当といえるであらう。^(注26)

このようにみてくると「帰属に関する実質主義」については、法律の意味の実質主義といおうが、経済的意味の実質主義といおうが余り意味がないのではないかと解され、しかも両者の判断（法律の見地からの判断と経済の見地からの判断）が独立してなされるのではなく、相互に絡み合っていると解される。すなわち、法律の見地からの判断（誰が法律上真の権利者か）も、その前提に経済的観点からの判断（収益の享受についての判断）を当然含んでおり、逆に経済の見地からの判断（実際の収益の享受者は誰か）にもこの収益の発生原因、性格等についての法的評価が必ず前提となっていると考えられる。したがって、このような意味において、経済的実質か、法律実質かという問題のとりえ方自体が適切でないように思われる。

この問題に関連する判決としては、盛岡地裁の昭和四四年二月一日判決の三五年（行）六号事件と、広島高裁の昭和四一年二月九日判決の四〇年（う）五〇九号事件とが参考となる。前者は、代表者個人の所得か、あるいはその個人会社の所得かが争点となったが、判決は会社としての取引実体があると認定し、会社に対する所得の帰属を判定したものであるが、その理由の中で「最終的に、収益を享受する者が何人であるかということ、実質課税の原則と直接関係を有するものではなく……営業活動の主体がすなわちその営業による収益の帰属者であるとの認識が本原則の正しい適用を示す……

…」とのべている。「営業活動の主体」の判定に当たっては、法律上の権利者(経済上収益享受者でもあること先述のとおり)が会社であると判断されたものであろう。後者は、事業所得が兄のみに帰属するものか、あるいは兄弟姉妹四人に帰属するものが争われたものであり、判決は、経営の実態は事業の開始や発展の経緯等からいって兄弟等四人の共同事業であると認定しつつも(税務官庁側は、兄一人の単独事業であり、他の兄弟等は従業員と認定して兄に課税したもの)、
 「対外的法律行為が被告一人の名においてなされているのであるから、所得も…蓄積された財産も被告人のものである」とし。「…：かように解したからといって、所得税法上の実質課税の原則に反するものではない」としている。法律上の権利者についての判定から出た結論であらうが、前者の判決と異なり、収益の享受の裏付けがなく(経営の実体は共同事業と認めている点から)、経済的実質を度外視した法律判断によって立論していることには疑問がもたれる。実質主義の論理構成としては、被告人の単独事業とみて単独に課税するか、共同事業と認定した場合には四人に個別に課税するか何れかになるべきではなからうか。

(注23) 植松守雄氏「税法上の実質主義について(続)」税経通信四三年一〇月号一七〇頁

(注24) 塩崎潤氏外「所得税法の論理」一六一頁

(注25) 単なる名義人であれば収益が帰属することもないが、そのような場合はまた当然「法律上の権利者」でもない。実質的に「法律上の権利者」と認められる場合は、当然収益の帰属も前提となっているのではないだろうか。

(注26) 前掲大阪高裁の「保険金受取人」の判定をめぐる争いからも、真の法律上の権利者の判定が極めて難しいことが理解できる。

(三) 実質判断に当たっては、単なる法律的な判断のみでなく、また経済的判断のみでないことは、「税法の解釈、適用における実質主義」の分野においても同様である。この分野における過去の判例から、争われた形式と実質を対照して、その幾つかの例を拾うと次のようなものがあげられる。

形式

判定された実質

消費貸借	消費寄託(千葉地裁三五(行)四、三七年二月二五日)
消費貸借	売買(東京地裁四一(行ウ)二五、四六年三月三〇日)
借入金利息の支払い	役員賞与(広島高裁四二(行コ)一五、四三年三月二七日)
会費(労音)	入場料金(東京地裁三三(行)六七、三五(行)七一、四二年四月一日)
売買	贈与(神戸地裁四一(ウ)九、四五年七月七日)
株主優待金	配当(法人税法上)(前掲)
	配当に該当しない(所得税法上)(後述)

上段記才の法形式(名義)をとっているものが、それぞれ実質は下段のものに該当するという判断が下されているが、消費寄託、役員賞与、入場料金(入場税法第二条三項)等それぞれ法概念である以上、「経済的観察法」などといったも、純粋に経済的判断のみですむものでないことは当然であろう。すなわち、経済的な観察といっても、それは単なる外法的な形式や名義にとらわれないということであって、その底にある個々の要件事実に対する法的評価がなされなければならぬことは当然であり、法的評価から全く独立した経済的判断ということはありえないからである。

たとえば、前掲の株主優待金の問題でも、純然たる経済的意義のみで判断を下すべきではないであろう。経済的意義(資金調達のためのコスト)という点では、自己資本の場合も他人資本の場合も類似しているが、税法上一方は益金処分とされ、他方は損金性が認められているので、判断のポイントは株主か否か(自己資本か他人資本か、会社の実体はあるとみるべきか否か)ということに絞られてくると解される。法人の実体が一応認められる以上、株主としての地位は否めないものであり、判決のような結論(損金不算入)に落ち着くものと解される。

結局、実質主義における実質の判断については、これを特に経済上の実質かまたは法律上の実質かといふように区分して捉えるべきではなく、両要素を共に含んだものとして捉えるべきでなかろうか。

5 実質主義の限界と問題点について

(一) 法的安定性と具体的妥当性の調和について

(i) 税法における実質主義がどこまで許されるかという問題については、一般の法解釈における目的論的解釈の限界を求めると同様に、画一的な具体的規準をのべることは困難であり、ケースバイケースで判断されるべきであろう。

実質主義は公平の理念から発する原理であり、それぞれのケースにおける妥当性を目指すものであるが、他方税法には租税法主義の理念もあるので、法文からは全く予測できないような事項についてまで実質主義という理由で課税をするということとは、法的安定性を阻害するものであり、これが許されないことは当然であろう。しかし、租税法主義を重視の結果、税法の解釈適用に当っては一切の実質的判断は許されず、条文の厳格解釈のみに限られるとするのも、また妥当でない^(注2)と解される。

実質主義に対する批判的見解(後述)の多くは、実質主義の主張は税務官庁の恣意的判断を招くもので、法の予測可能性(法的安定性)を害するものであるという理由から、税法の解釈原理としてはこれを全く認めないか、あるいはその存在意義をできるだけ制限的に解そうとして思うように思われる。しかし、法の理念は単に法的安定性のみでなく(三、1(一))かつ、それらの理念は相互に矛盾しうるものであるところに難かしい問題が含まれているのである。

流動的かつ多様化した現代社会においては、税法も他の法律と同様に目的論的解釈や実質主義の原理の適用は不可欠のものであるといえよう。^(注2)そして、このような条件の中で、税務官庁側は法的安定性を維持するために、常に最大限の努力

を払うことが要請されていると解され、しかもそれは単に立法の分野のみならず、行政分野においてもたとえば税法解釈等に関するゆき届いた事前指導を行なう等、十分配慮することが要請されるのである。税法は一般的に難解であるといわれている点、および現実には税法の相対的な硬直化はある程度不可避であるという点等からみて、税務官庁は法的安定性の維持の面からは、出来る限り多くの税務に関する情報を納税者に提供することが必要であるからである。

実質主義によって公平の理念の要請を満しつつ、かつ法的安定性を害することなくという両者の調和は、このような税務官庁の努力があつて始めて達成されるのである。

実質主義が適用される可否については、最終的には司法の判断を仰ぐものであり、この判断（判決）の積重ねによって法的安定性と具体的妥当性の調和点が徐々に確立されていくものと解される。

〔注27〕 大陸法系の諸国においては、固定的な法典と流動的な判例により、法的安定性と法的変化性とが調節されていることについては、高柳賢三氏「英米法の理論」八八頁参照

(2) 私法における用語と同一用語の解釈をめぐる問題や、非同族会社についての行為計算否認の可否の問題等については、法的安定性と具体的妥当性の調和の見地から如何に考えるべきであろうか。勿論法的安定性の見地からみて、私法上同一の文言は同一に解釈し、非同族会社については規定がないからできないというのがもっとも簡単な結論であろう。しかし、現在の学説、判例等の傾向からみても、法律の文言を極めて厳格に文理解釈すべきであるとする見解は少ないであろうし、逆にまた目的論的解釈万能という極端な見解もないであろう。むしろこの両者を両極にしてその間に分布された意見が存在するというのが実情であると考ええる。

私法上と同一用語の解釈については、明文で定義規定を設けている場合は問題ないが、法文上別に定義規定のない場合

如何に解すべきかの問題が生じる。勿論法的安定性の点からいえば、同一用語はすべて同一概念と解するのが最良であろうし、実際に多くの場合そのように解することができるであらう。そして、同一用語でも特に概念の異なる場合は、これを明文を以って明らかにすることが、明確性の原則からいっても望ましいことは疑いのないことである。

しかし、それだからといって、同一用語は同一概念であるという原則論ですべてを割りきって解釈する方法論には疑問がある。税法には税法独自の法目的があり、私法には私法の法目的がある訳であり、しかも法の解釈適用に当り目的論的解釈が要請されることは先述のとおりである。したがって、同一用語であっても税法の体系、目的からみての概念構成が行われるべきものである。通常同一用語は同一概念と解される場合が多いが、それはそのように解することが税法の体系、目的からいっても妥当性があるからであらう。（注28）

この問題に関する判決としては、株主相互金融会社の株主優待金について、所得税法上配当に該当するか否かが争われた事件に関するものがあげられよう。

昭和三五年一〇月七日の最高裁判決（三五（オ）五四号）は、所得税法上の「利益の配当」なる概念は、商法上の「利益の配当（商二九〇）」に限られるか否かという点について、東京高裁の「憲法を頂点におく同一法体系のもとにおいては、同一用語は格別な理由がない限り同一の意味に解すること」という見解に幾分実質主義的な色を加えて「商法が規制の対象とし商法の見地からは不適当とされる配当（たとえば、たこ配当、株主平等の原則に反する配当）等のごときも所得税法上の利益配当のうちに含まれる」としながらも、結局本件株主優待金は利益の有無にかかわらず支払われるものであり、出資に対する利益金として支払われるものとのみに断定し難く、取引社会における利益配当と同一性質とは認め難いと判示した。商法上の概念から社会通念上の概念へと範囲を広げたものと解されるが、このような概念の定義は既に私法

ベースを離れたものであり、税法の目的論的解釈と全く相容れないものではないと解される。

たこ配当が「利益の配当」に当たるとしつつも、本件の株主優待金を利益の有無にかかわらず支払われるものであるからという理由で、「利益の配当」に該当しないとする判決の論理は必ずしも明快でないと解される。むしろ、社会通念上の「利益の配当」のメルクマールとしては、利益の有無は必ずしも決定的な尺度となりうるものではなく、つまるところ「会社が株主の地位に応じて行なった分配金（資本の払戻しを除く）」ということに帰することにならう。そして、そう解することによって、税法上も公平が保たれることになるかと解される。とすれば、本件の株主優待金は配当とみるべきであったということになり、この判決に疑問が残ることとなる（その後の最高裁判決では、法人税法上の争いで株主優待金について配当に当たるとしたことについては、既にのべたところである）。

（注28）この点について田中二郎氏は「租税法」の中で（一一六頁）、次のようにのべられている。

「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。」

（3）非同族会社についての行為計算否認については、どのように考えるべきであろうか。

従来同族会社の行為計算否認の規定は、非同族会社では通常起りえないような行為計算について、通常の行為に引き直して課税するものと解されてきたが、^{（注29）}法人数が百万を超える現在では、同族、非同族の差異が必ずしも決定的でなくなり、典型的な非同族会社であるならば行なわれないであろうような行為計算も、現実の非同族会社で行なうことがあるとい

うことが大きな問題となってきたのである。^(注30)

同族、非同族を問わず「全く同様な行為計算がされたにかかわらず、両者の場合について課税上の扱いを異にすることは理由がない^(注31)」し、実質主義が税法に内在する条理と解すれば、同族会社の場合と同様な要件に該当する場合は、非同族会社であってもその行為計算の否認ができる^(注32)と解するのが相当であろう。同族会社についてのみ原則規定として明規がある現行税法の体系は、通常恣意的な行為計算をより、行ない、易い同族会社についての確認の規定を置いたものであると解されるからである。

この点に関して東京地裁の判決が次のような見解をのべているのが注目に値しよう。^(注33)

「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な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うちでも、経済的合理性をまったく無視したような異常、不自然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ないうることは当然である」旨のべ、さらに「法人税法が同族会社につき行為計算の否認の規定をおいたのは、同族会社においてはとくに租税回避行為が容易ひんぱんに行なわれるところから、同族会社に対する正当な課税を容易にするためこれを設けたに過ぎないものと解すべきであって、非同族会社については、この規定がないからといって、前述のような法人税法の基本目的より当然認められるべき否認が許されないと解すべき理由はないと同時に、否認規定の設けら

れている同族会社についても、右基本目的から認められる範囲を超えて否認が許されると解することは相当でない」としている。

法人税法では、第三四条から第三六条に役員報酬、賞与等の損金不算入の規定を設けているが、これらの規定の意義については、実質主義の一分野を明文化したものとみる見解や、^(注34)これらは行為計算の否認の問題でなく、むしろ法人税法の費用性（通常かつ必要な経費）の解釈から当然導き出されることを規定した確認の規定と解す見解等が^(注35)みられる。

これら両者が相対立する見解としてのべられているものであるか否かは、必ずしも明らかでないが、そもそも実質主義は、法人税法でいえば課税上損金（益金）になるか否かという判断を下す場合にこそ問題となるのであるから、その際損金（益金）の性格（損金（益金）とはどういうものであるべきか）が論理的要件として前提とされることは当然といえよう。その意味で後者の見解は肯けるが、それがかりに損金性（益金性）の判断により解釈が導き出される場合には、実質主義としての問題ではないという趣旨も含まれているとすれば、その点については疑問がある。ただし、たとえば「通常かつ必要な経費」か否かについての判断は、経済的意義ないし実質の判断という実質主義の判断と実体的に異なるものでなく、ただそれを実質主義とよぶか否かだけの違いであると解されるからである。

このように解すると、法人税法第三四条ないし第三六条の規定を実質主義の一分野として、非同族会社の行為計算否認を明確化した規定と解することも、また損金の性格から当然ででくる確認の規定と解することも、特に質的な差はないと解される。

したがって、非同族会社の行為計算否認について原則規定はなくとも、同族会社と同様に租税回避的行為であれば、これが否認されると解すべきであろう。同族であれ非同族であれ、その行為計算を否認できる理論的根拠は、それが租税回

避行為であるということである。租税回避行為は一種の脱法行為（潜脱行為）とみてよいであろうから、その意味で同族、非同族を区別して扱ういわれはなく、税務上はともに否認されうると解すべきであろう。

ただ行為計算の否認に際してもっとも問題になるのは租税回避行為であるか否か、すなわち税を「不当に」軽減したか否かの判断であろう。納税者側からの危惧もこの点にあるのではないだろうか。これについては同族、非同族共通の問題であるが、「他の合理的な経済目的から」選ばれた行為計算まで否認することはできないと解すべきは当然であろう。^(注36)

なお、法的安定性の面からは、非同族会社の実態に前記のような変化が認められる現在では、その変化に應じて、非同族会社についても否認規定を明文化することが望まれることは勿論である。

(注29) 吉国二郎氏「法人税法講義（昭和二八年）」四九頁、東京地裁 二二（行）六〇、昭和二六年四月二三日

(注30) 小宮保氏 前掲書 一三九頁

(注31) 「国税通則法の制定に関する答申の説明」第二章第二節 参照

(注32) この点に関する学説、見解は、種々にわかれているが、否認できるとする見解をとるものとしては、田中二郎氏「前掲書」一八頁、金子宏氏「市民と租税」現代法と市民三四頁、広瀬時江氏「所得税法人税の原理原則」三三三頁等があり、反対論としては、中川一郎氏「同族会社行為計算否認の規定（三）」税法学九三三四頁、須貝脩一氏「判例批判」法律時報四〇一号一六五頁、清永敬次氏「判例評釈」シュトイエル三九号五頁、北野弘久氏「税法判例研究」六〇、六二、一四七頁等の見解がある。

(注33) 東京地裁 三四（行）五八、三五（行）五、三五（行）一〇七 昭和四〇年二月一日、同旨東京高裁四一（行）一、四一

(行)三 昭和四三年八月九日、広島高裁四二（行）一五 昭和四三年三月二七日

(注34) 小宮保氏 前掲書 一五八頁

(注35) 山田二郎氏「行為計算の否認規定の適用をめぐる諸問題」（杉村章三郎先生古稀祝賀税法学論文集 三六〇頁）

(注36) 大阪高裁三(一)ネ一〇三七 昭和三九年九月二四日

(二) 実質主義の主張等の制約について

これについては、株主優待金の損金性をめぐる前掲の最高裁の判決において、注目すべき見解がのべられている。

第一点は、法律上支出が禁止されているような場合には、「仮りに、経済的、実質的には事業経費であるとしても……少なくとも法人税法上の取扱いのうえでは、損金に算入することは許されない」という判示である。^(注37) 第二点は、実質主義は相手方の利益保護のために認められるもので、自らの利益に援用することはできないという先述(三、3、(三))した松田裁判官の意見である。いずれも実質主義に対する制約的見解を示したものであるが、前者については、無効な行為による所得、違法行為による所得等も所得になりうるという通説的見解とのバランスの上に立てば、たとえ法律上禁止されたような支出であっても、経済的、実質的に事業経費であれば、損金算入は認められると解する方が論理的ではなからうか。この点について、松田、奥野両裁判官が同判決文の中で疑問ないし反対の意見を付け加えていることは肯けるものである。

後者については、自ら選んだ法形式等であっても、それに反する主張を全く認めないということは、妥当でないことは先述のとおりである。たとえば、善良な納税者が税以外の何らかの理由で、名義と実質とを異ならしめること等も十分ありうると考えられるからである。

(注37) 本文に引用した判示の後で次のように判示している。

「株主の募集に際し、株式会社が、株式引受人または株式買受人にに対し、会社の決算期における利益の有無に関係なく、これらの者が支払った払込金または代金に対し、予め定められた利率により算出した金員を定期に支払うべきことを約するよう

税法における実質主義について

な資金調達の方法は、商法が堅持する資本維持の原則に照らして許されないと解すべきであり、従って、……その支出は法人税法上は少なくとも、資本調達のための必要経費として会社の損金に算入することは許されないとわなければならない
 い」(前掲最高裁判決)

(三) 税制上の問題点について

実質主義の狙いとするところは、実質的担税力を把握して公平の原則を実現しようとするところにあるが、納税者が悪質な場合には、この実質主義を武器にしてこの狙いと全く逆に、税のほ脱を図ることがありうることに注意しなければならぬ。たとえば、表面上の所得者甲は、課税を争って訴訟にもちこみ、更正決定の除斥期間経過後に真実の所得者は乙であることを主張すれば、甲の課税は取り消されるが、乙に対しては既に除斥期間経過後で課税できないことになる。また、土地の売買においても所有権移転登記を故意に遅らせることにより(売買契約は公正証書等を作成し、除斥期間経過後に登記した場合)、税務官庁が譲渡事実を知ったときには、既に除斥期間を経過しているというような場合がありうるのである。登記が對抗要件であることを悪用する訳である。

このような税制上の問題点については、前掲の三六年七月の税調答申で次のように解決策が答申されたが、国税通則法の立法に当って実現されず、現在もなお問題点として残っているのである。(注38、39)

「権利の変動があった場合に登記又は登録をするものとされている不動産、記名株式その他の財産については、所有権の移転等があった場合にその移転等と同時に名義の変更をするのが通常である。この場合に、名義変更がされないでしかも納税者からの申告がないときは、その移転等の事実を知ることが通常困難であるところから、故意に名義変更を遅延させて賦課権の制限期間を経過させるに至ることも考えられる。そこで、このような事態に対処するため、当該移転に係る

賦課権の除斥期間については、その名義変更を行なわれた日から三年間は、本来の除斥期間経過後においてもなお賦課権を行使することができるものとする（前掲答申、第三、一、3、(1)」。

「課税処分についての不服申立て又は訴訟の提起があった場合において、その決定、裁決又は判決において示された事項で他の課税処分の内容に異動を生じさせるべきものがあって、それに従った更正決定をすべきとき、又は手続の欠陥を理由として決定、裁決又は判決により原処分が取り消されたため、あらためて適式な処分をすべきときは、最終的な判決等のあるまでに相当長期間が経過し、通常の除斥期間によって賦課権を消滅せしめることが適当でない」と認められる場合のあることにかんがみ、当該決定もしくは裁決があった日又は判決が確定した日から六月間は、本来の除斥期間経過後においても賦課権を行使することができるものとする（同上）」。

(注38) 国税通則法第七一条一項の制定により、この答申事項のうち課税を争っている納税者本人に帰属する所得等の異動については限定的ではあるが特別な除斥期間が設けられた。

(注39) この問題についての西ドイツにおける解決策については、前掲答申の説明（注30参照）第三章第四節に紹介されている。

6 実質主義の原則とそれをめぐる諸分野との関連について

税務上実質主義の原則を中心として通常論じられる分野としては、大別して次のようなものがあげられよう。

- ① 仮装行為または虚偽表示の否認の場合
- ② 同族会社等の行為計算の否認の場合（いわゆる隠れた利益処分等の否認を含む）
- ③ 前記①、②の場合以外で法形態等にかかわらず実質に着目して税法が解釈適用される場合
- ④ 不法原因等に基づく所得（違法または無効行為による所得）の課税の場合
- ⑤ 帰属に関する実質主義の場合

実質主義は、先述したように「公平の原則」に基づいて私法上の法形態、名義等にとらわれず、その経済的意義や実質

等から判断して税法の解釈適用をすべきであるとす原則である。

この観点に立って前記の諸分野につきその位置づけを検討してみたい。

① 仮装行為等の否認の場合

選ばれた法形態等が単なる仮装等である場合に、その真実の法律関係を把握して法が適用されることは、税法のみでなく他の一般法律関係においても行なわれることであり、その意味では税法固有の原理とのみはいえないが、しかし、実質に着目して税法の解釈適用が行なわれるべきであるという点において実質主義の一分野としてとらえても何ら問題はないであろう。

実質主義という原則を持ち出すまでもなく、仮装行為ないしは虚偽表示ということを根拠として、実質に課税するといふことができる訳であるが、実務上はむしろこの仮装か否か、虚偽表示か否かの立証に困難な問題が多いように思われる。それが明確に立証される場合はとも角、十分に立証できない場合でも、あるいはその法形態等が必ずしも法律上仮装ないし虚偽表示といえないにしても、その法形態と実質が客観的にみて異なる場合には、その実質に着目して税法の解釈適用がなされるという点において、実質主義の意義が明確化してくるのである（このような意義での実質主義の分野が後述の③の分野である）。

② 同族会社等の行為計算の否認の場合

恣意的に選択できる法形式を利用して、経済的合理性ないしは通常性のない行為（計算）が行なわれ、税の軽減がされた場合、それらの法形態等に必ずしもとられないで課税がされるべきであるという意味で実質主義の一分野といふことができる。これらの場合は、また租税回避行為の否認という分野の位置づけもできると解される。

③ 前記①、②の場合以外で法形態等にかかわらず実質に着目して税法が解釈適用される場合

このような場合に実質主義の存在意義がはっきりとするのであるが、これは国または納税者のどちらかにとって特に有利または不利という形でなく、税法の公正な執行のために、その解釈適用にあたり実質の把握が尊重されねばならないという要請から生じてくるものである。たとえば譲渡担保設定の際の所有権の形式的移転には、譲渡所得の発生はないとみられることや、借地権設定の際の権利金が所有権能の一部の譲渡代金とみられる場合もあるとした見解（最高裁四一行ツ）（四四 四五年一〇月二三日）、労音の会費を入場料金と判定した見解（三、4、(三)）等の基底には、このような意味での実質主義の原則が存していると解すべきであろう。

④ 不法原因等に基づく所得の課税の問題

不法原因に基づく所得や、民法上無効または取消しうべき行為により得た所得も、税法上所得になりうると解されているが、これについても「ある意味で所得概念の実質的な解釈」^(注40)からくるものとしてとらえることができよう。所得とは何であるか（所得の概念）について税法に明文はなく、もっぱら解釈にたよることとなるが、その解釈にあたってその基因となった行為等の適法性、有効性を判断の基準とするのか、それとも税法の目的に照らして経済的意義あるいは実質に即した判断を下すのかという意味でこれまた矢張実質主義の一分野と解してよいであろう。

⑤ 帰属に関する実質主義の場合

前述のように（二、1）実質主義の原則を帰属面でとらえたものである。

（注40） 塩崎潤氏外「所得税法の論理」一五一頁

四 実質主義に対する批判的見解について

実質主義は、公平の原則から個々の課税において、実質的担税力を把握すること、すなわち具体的妥当性（公平）を保つことに大きな意義を持つのであるが、そこに法的安定性も保たねばならないことは既にのべたとおりである。実質主義に関する批判的見解も詮じつめると、この法的安定性の見地から発せられたものであり、したがって、税務官庁側の恣意的課税を危惧する点に共通したものがあるといえよう。

たとえば、実質主義は租税法主義に違反するものであり、^(注41) 税法学の基本原理は、租税法主義につきるものであつて、実質主義の一般的、抽象的強調は、憲法の租税法主義を形骸化させる危険性を持つという見解や、^(注42) 一般論としては実質主義は容認されるが、現実には税務当局に恣意的課税を許し、事実の認定、^(注43) 税法の解釈適用に関する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」なる恐れがあるとして反対する見解等である。また、公平の原則は、税法についての立法上遵守されねばならない原理であり、^(注44) 税法の解釈適用上の指導的法原則とすべきものではなく、したがつて、実質課税の原則も同様であるとする見解ものべられている。

かりに実質主義の基本原理が、税法の形式的文言から全く自由に、いわば実定法に全くとらわれず適用されると考えられると、まさにこれらの見解のように租税法主義に反することとなるであろう。しかしながら、従来においても税法における実質主義については、法的安定性を全く無視してもよいものとして捉えられておるのではなく、かつまた、法的安定性と並んで具体的妥当性の確保ということも法の理念として要請されていることは厳然たる事実であるから、税法における

実質主義の存在を一方的に否定することは妥当ではないであろう。また解釈の恣意性が指摘されるが、この点については、他の法律についても目的論的解釈等をめぐって生じる問題であり、税務官庁も法の解釈の則（たとえば法的安定性と具體的妥当性の調和）をこえることは許されないものであって、納税者としては、税務官庁の解釈、適用に異議があれば、これを争って最終判断を司法にゆだねることができるのである。そして、この司法の判断が積重なって実質主義の内容、限界等が漸次具体化してゆくのであり、このことも一般の法の解釈問題と同じで、区別されるものではないと解する。

このように解すれば、実質主義を租税法律主義に全く相対立するものとしてこれを否定することは、やや形式主義的に偏したとらえ方ではないであろうか。逆に実質主義をオールマイティ的に捉えるべきではないことも勿論である。

公平の原則は、立法上の原則であって、税法の解釈、適用上の原則ではないとする見解には、先述（三、2、(三)）の理由から賛し難い。

実質主義は、公平負担をその狙いとしており、いわば法的正義の実現を目指すものであるから、その意味では何人も余り異論はないと思われる。

この法的正義の実現の見地に立てばこそ、税務官庁側も、納税者自身の側も、ともにこの実質主義を主張できる法的構成となっていると解すべきであろう。税法の解釈、適用に当って、実質主義を基本原則として認めることは、決して納税者の権利を害するものではないのである。その濫用により恣意的解釈を税務官庁に許すのではないかとという危惧については、十分理解できるが、他方、実質主義の要請も必然的かつ論理的（合理的）なものであり、右の危惧のみで実質主義の存在を全く否定すべきではなく、むしろ、現実的に欠陥が生じれば、これを補いつつ正しい方向へ育成することこそ、課税についての「公正な秩序」の道であると解する。

(注41) 中川一郎氏「税法学会二九回大会ゼミ記録(税法学一八〇号、三一頁)同創立一五周年記念大会記録(2)(同上二九二号、三一頁)

(注42) 北野弘久氏「現代税法の構造」八三頁

(注43) 谷山治雄氏「日本の税法」六七頁〜八二頁

(注44) 中川一郎氏「国税通則法の答申の批判」税法学一二八号、六頁

北野弘久氏 前掲書 八二頁

おわりに

税法は、公平という理念をもつ税を規定した法である以上、その解釈適用に当っては、常に公平負担が志向されねばならない。そして、この場合、公平の尺度となるものは、実質的担税力と解される。税法の解釈適用は、この実質的担税力に着目して行なわれるべきであるという原則が、実質主義ないしは実質課税の原則の本質であろう。したがって、法的形態(名義)が実質を伴わない単なる形式(名義)にすぎないような場合(例、仮装行為、名義株等)における否認は勿論、私法的にはその法律効果を必ずしも否定し得ないような租税回避行為(例、同族会社の行為計算否認)の適用を受ける行為等)の否認も、この実質的担税力に着目するという実質主義の本質にその理論的根拠を求めらるものであって、両者を全く別個の法的性格をもつものと解すべきではない。

このように、税法における実質主義の発動の場は、かなり広いものであるが、決してオールマイティ的な無制限のものではなく、税法の中でも一定の形式基準を設けた規定については、実質主義の働らく余地はなく、さらに、税法の文

言、体系、目的から導き出される範囲を超えた解釈適用の基準原理となるものではないのである。したがって、このような意味で租税法主義の枠をかぶるものと解するが、かといってこの枠を目的論的解釈を一切許さないという狭い意味の枠と解することは妥当でないであろう。

租税法主義の尊重は、一切の目的論的解釈の否定にストレートに結びつくものとは考えられない。勿論、租税法主義は法的安定性の見地から、十分尊重すべきであり、国は規範的に整備明確化することについては、立法、行政の両分野を通じて努力を怠るべきではないであろう（現に従来から行なわれてきた税法の諸改正等もこのような観点が見えざる考慮されたものであろう）。

しかしながら、このような努力をつくしても、なお税法の解釈適用をめぐる問題が生じることは必然であり、そのような場合の基準としての実質主義の存在の意義を否定したり、無視することは合理性がないと考える。

本稿では、このような意味をもつ税法上の実質主義の原理が如何にして生じるか、その理論的根拠は何か、どのような性質を持つ原理か等を中心として考察したものであるが、実質主義については、その対象とするところが極めて広汎にわたるので、いわば「総論」としてまとめてみたものである。そのために、税法を離れて法一般の解釈論にわたる面も少くなかったが、実質主義の概念的確な把握には必要であると考えたからである。

今後さらに実質主義を中心とした諸問題すなわち行為計算の否認、租税回避行為、不法行為等による所得等の諸問題について、いわば「各論」的な考察を行ないたいと考えている。