

税法における実質主義の研究

初鹿 真奈

税法における実質主義の研究

初鹿真奈

論文要旨

租税は、経済活動に対して課されるものであり、その経済取引は第一次的には契約自由の原則の下にある私法によって規律されている。それゆえに、税法の規定はそのような私法取引を前提としている場合が多い。税法の解釈適用のプロセスは、私法上の法律構成を確定したうえでなされる。加えて、現代社会では法形式の選択において税負担を考慮することは必須の事項になっており、税法と私法は密接な関係にあるといえる。しかし、税法は担税力に応じた課税を目的としているため、私法上の法律関係や事実関係とその経済的な目的や実質とが乖離する場合に、どのように対応すべきかが問題となる。

税法における実質主義とは、租税公平主義を根拠として主張される考え方である。租税公平主義の立法的側面は、担税力に応じた課税を実現するために、税法の立法過程を統制する立法原理であるといえる。実質主義は、担税力に応じた課税を実現するために、税法の解釈適用の場面においても経済的意義や実質に即して解釈適用すべきとの意味で用いられることがある。しかし、租税法律主義の下では、税法の解釈適用は厳格に行われるべきであるとする見解が通説である。実質主義の考え方を税法の解釈適用の場面で重視すべきか否かということは、税法の解釈適用における租税法律主義と租税公平主義の相克の問題であるといえる。

本稿では、税法における実質主義が議論される場面を個別に考察し、そのなかでも主に議論される次の2つの場面を研究対象の中心とした。1つ目は、所得税法12条、法人税法11条に規定される実質所得者課税の原則の解釈の問題であり、2つ目は、租税回避行為の否認の方法としての実質主義の問題である。

本稿の目的は、税法における実質主義といわれてきた考え方の問題点と現代的意義を明らかにすることにあつた。実質主義は、租税法律主義との関係においてはどのように捉えられるべきであろうか。また、実質主義の考え方が許容される場合があるとすれば、いかなる局面であろうか。

実質主義は、税法解釈における実質主義と、課税要件事実の認定における実質主義に区別することができる。税法解釈における実質主義は、租税法律主義の観点から許されるものではない。課税要件事実の認定における実質主義は、表面的に存在するように見える法律関係や事実関係に即してではなく、真実に存在する法律関係や事実関係に即して課税要件事実の認定がなされるべきであるという意味の法実質主義によれば、当然のこととして認められる。対して、真実に存在する法律関係や事実関係から離れて、その法律関係の

経済的な動機・目的を実質・実体として捉える経済的実質主義によることは、租税法律主義の観点から許されない。

実質所得者課税の原則は、課税要件事実の認定に関する実質主義の所得の人的帰属の判定における現れであるとされる。それゆえに、実質所得者課税の原則の規定の解釈が重要となる。実質所得者課税の原則の解釈には、実質主義の法的実質主義と経済的実質主義に対応した、法律的帰属説と経済的帰属説がある。学説・裁判例を確認し、租税法律主義の機能である法的安定性と予測可能性の観点から、法律的帰属説によることが妥当であることを確認した。実質所得者課税の原則は、所得は「私法上の真実の権利者」に帰属するという、事実認定における法的実質主義を意味する規定であることを確認した。

納税者が選択した法形式ではなく、その実現された経済的効果に従って課税を行なうべきとする実質主義の考え方により、租税回避行為の否認を行うことは認められないとする見解が通説である。しかし、新たな租税回避行為の否認の方法として主張される私法上の法律構成による否認論は、納税者に租税回避目的がある場合には、その租税回避目的を課税要件事実に係る真実の法律関係の認定において重要な間接事実とする考え方である。納税者の租税負担を減少させたいとする動機や目的を課税要件事実の認定に際して持ち出すことは、結果的には事実認定における経済的実質主義にほかならない。課税要件事実の認定にあたって経済的実質主義によることは、租税法律主義の観点から許されるべきではない。

租税公平主義の要請である担税力に応じた課税を実現することは、税法の立法過程を統制する立法原理である。担税力を「形式」ではなく「実質」に着目して測定するという意味で、立法の段階においては、実質主義の考え方が妥当する。担税力に応じた課税の実現のために、立法段階において、担税力の正確な把握や測定を担保する考え方として、実質主義の存在意義を見出すことができると考える。税法の解釈適用の場面では、予測可能性の確保が重要であり、租税法律主義が租税公平主義に優先することを再確認すべきである。

以上のことを指摘して、本稿の結論とした。

目次

はじめに	1
第1章 税法における実質主義	3
第1節 税法上の実質主義の根拠としての租税公平主義	3
第2節 実質主義（実質課税の原則）	5
第3節 税法解釈における実質主義と事実認定における実質主義	11
第1項 税法解釈における実質主義	11
第2項 課税要件事実の認定における実質主義	13
第4節 実質主義が議論される場面	15
第1項 所得の帰属	15
第2項 借用概念	15
第3項 仮装行為（Scheingeschäft、Scheinhandlung）	18
第4項 違法所得	21
第5項 無効または取消しうべき法律行為等	24
第6項 租税回避行為の否認	25
第2章 実質所得者課税の原則	29
第1節 実質所得者課税の原則の沿革	29
第2節 課税物件の帰属と実質所得者課税の原則	32
第3節 実質所得者課税の原則の解釈	34
第1項 法律的帰属説	34
第2項 経済的帰属説	36
第4節 資産から生ずる収益の帰属と事業から生ずる収益の帰属	39
第1項 資産から生ずる収益の帰属	39
第2項 事業から生ずる収益の帰属	44
第5節 実質所得者課税の原則の位置づけ	49
第3章 租税回避行為の否認と実質主義の関係性	51
第1節 租税回避行為と節税と脱税	51
第1項 租税回避行為と節税	51

第2項	租税回避行為と脱税（租税遁脱）	53
第2節	租税回避行為の否認の方法	54
第3節	実質主義による租税回避行為の否認	55
第1項	岩瀬事件と実質主義による租税回避行為の否認	56
第4節	私法上の法律構成による否認	59
第1項	学説の状況	59
第2項	仮装行為の否認と私法上の法律構成による否認	62
第3項	税法における事実認定と私法上の法律構成による否認	66
第5節	裁判例の検討	71
第1項	私法上の法律構成による否認を採用した裁判例	71
第2項	私法上の法律構成による否認を採用しなかった裁判例	75
第3項	近時の裁判例の動向	80
おわりに		84

参考文献一覧

はじめに

現代社会の発展とグローバル化に伴い、経済取引は複雑化している。租税は、経済活動に対して課されるものであり、その経済取引は第一次的には契約自由の原則の下にある私法によって規律されている。それゆえに、税法の規定はそのような私法取引を前提としている場合が多い。税法の解釈適用のプロセスは、私法上の法律構成を確定したうえでなされる。加えて、現代社会では法形式の選択において税負担を考慮することは必須の事項になっており、税法と私法は密接な関係にあるといえる。しかし、税法は担税力に応じた課税を目的としているため、私法上の法律関係や事実関係とその経済的な目的や実質とが乖離する場合に、どのように対応すべきかが問題となる。このような税法と私法との乖離ゆえに、税法における実質主義といわれる考え方が主張されることとなる。

税法の究極の目的は租税正義の実現にあり、租税正義とは公平な課税の実現にある。公平な課税の実現のために、立法原理である租税公平主義による担税力に応じた課税の要請がなされる。税法における実質主義とは、租税公平主義を根拠として主張される考え方であるが、税法の解釈適用の場面においても経済的意義や実質に即して解釈適用すべきとの意味で用いられることがある。このような実質主義が主張される理由は、税法が租税公平主義の要請である担税力に応じた課税を実現するために、税法の解釈適用においても法律関係の経済的な動機や目的を実質としてとらえるべきであるとの考え方からである。しかし、租税法律主義の下では、税法の解釈適用は厳格に行われるべきであるとされる。なぜなら、租税法律主義の機能は、課税庁による恣意的課税の阻止と予測可能性・法的安定性の確保にあり、税法の解釈適用において実質主義によることは、この機能に反する結果となるおそれがあるからである。したがって、税法の解釈適用における実質主義の議論は、租税法律主義と租税公平主義のどちらを重視すべきであるかという問題であるともいえる。

課税要件における課税物件の帰属は、所得なきところに課税することを防止するための要件の1つであるため、「課税要件の根幹」といわれることがある。課税物件の人的帰属については、所得税法12条、法人税法11条に実質所得者課税の原則の規定が置かれており、実質主義の所得の人的帰属の判定の場面における現れであるとされる。実質所得者課税の原則は、「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、その者以外の者がその収益を享受する場合には、その収益は、これを享受する者に帰属するものとして、この法律の規定を適用する。」規定され、この規定の解釈において実質主義の捉え方によって見解が分かれることになる。

また、私法取引においては、契約自由の原則の下、当事者は取引において自由に法形式を選択することができる。しかし、その取引が租税回避行為であると認定される

と、当事者が選択した法形式が引きなおされ、課税が行われることとなる。現在、このような租税回避行為の否認は、個別の否認規定が存在しない場合には許されないとするのが学説・判例の通説である。それゆえに、納税者が法形式でなく実現された経済的効果に従って課税を行なうべきとする実質主義の考え方を根拠として、租税回避行為の否認を行うことは認められないとする傾向にある。そのなかで、最近、新たな租税回避行為の否認の手法として登場した私法上の法律構成による否認論は、明文の規定がなくとも租税回避行為の否認を行うことができるとされる。したがって、私法上の法律構成による否認論と、実質主義による租税回避行為の否認との関係性が問題となる。

本稿の目的は、税法における実質主義といわれてきた考え方の問題点と現代的意義を明らかにすることにある。実質主義は、税法の解釈適用における税法固有の考え方として主張されてきたが、租税法律主義との関係においてはどのように捉えられるべきであるのかを、所得の帰属の問題と租税回避行為の否認の問題を中心に検討を行う。そして、実質主義の考え方が許容される場合があるとすれば、いかなる局面であるのかを明らかにする。

そこで、本稿では、次の構成で実質主義の考え方とその展開を近時の判例の動向を手掛かりに検討する。まず、第1章では実質主義の歴史的展開とその内容を明らかにし、実質主義が議論される場面について整理する。次いで、第2章では、実質主義の人的帰属に関する規定である実質所得者課税の原則について、学説・判例の動向から、考察することで実質主義の位置づけを明らかにする。そして、第3章では、実質主義が最も問題となる局面である租税回避行為の否認の方法において、最近主張されている私法上の法律構成による否認論と実質主義による租税回避行為の否認との関係性について判例の整理を中心に検討する。

第1章 税法における実質主義

第1節 税法上の実質主義の根拠としての租税公平主義

法の究極の目的は正義の実現にあるから、税法の究極の目的は租税正義の実現にあるといえる¹。正義の中核的要素は公平であり、正義と公平は一体ともいえる。したがって、租税法の目的は租税正義の実現であり、具体的には公平な課税の実現にある²。租税正義は、租税公平主義により具体化され、租税法として立法化される³。実質主義（以下、本稿では「実質主義」と「実質課税の原則」を同義として用いる。）の根拠は、租税公平主義といわれるため、まず、租税公平主義の内容を明らかにする。憲法14条は、「すべて国民は、法の下に平等であつて、人種、信条、性別、社会的身分又は門地により、政治的、経済的又は社会的関係において、差別されない。」と規定している。この平等原則は、租税法の領域では、租税公平主義として理解されることになる⁴。つまり、「課税の上で、同様の状況にあるものは同様に、異なる状況にあるものは異なつて、取り扱われるべきことを要求する」⁵原則である。

租税公平主義は、租税の負担は納税者の担税力に応じて平等であるべきであり、同様に租税法規は、納税者に対して平等に適用されなければならないとする考え方であ

¹ 増田英敏『紛争予防税法』24頁（TKC出版、2015）。

² 増田英敏『リーガルマインド租税法〔第4版〕』17頁（成文堂、2013）。松沢智教授は、「人間が『国家』を創ること自体、人と人との関係において、すべての人の幸福を追求しようとしたからであつて、自己だけの利益追求ではないから、そこに、租税法における正義とは、「国家」の存続のための費用として、すべての国民の利益のために租税法があるということになり、それが『租税正義』なのである。」と述べられている（松沢智『租税法の基本原則—租税法は誰のためにあるか』246頁（中央経済社、1983））。

³ 増田英敏・前掲注（1）・26頁。

⁴ 林仲宣『地方分権の税法』20頁（税務経理協会、2011）。

⁵ 金子宏「租税法の基本原則」同編『租税法理論の形成と解明 上巻』76頁（有斐閣、2010）。最判昭和60年3月27日民集39巻2号247頁は、「憲法14条1項は、すべて国民は法の下に平等であつて、人種、信条、性別、社会的身分又は門地により、政治的、経済的又は社会的関係において差別されない旨を明定している。この平等の保障は、憲法の最も基本的な原理の一つであつて、課税権の行使を含む国のすべての統治行動に及ぶものである。しかしながら、国民各自には具体的に多くの事実上の差異が存するのであつて、これらの差異を無視して均一の取扱いをすることは、かえつて国民の間に不均衡をもたらすものであり、もとより憲法14条1項の規定の趣旨とするところではない。すなわち、憲法の右規定は、国民に対し絶対的な平等を保障したのではなく、合理的理由なくして差別することを禁止する趣旨であつて、国民各自の事実上の差異に相応して法的取扱いを区別することは、その区別が合理性を有する限り、何ら右規定に違反するものではないのである」と判示している。憲法14条の平等概念は、絶対的な平等を要求する趣旨ではなく、不合理な差別を禁止する相対的な平等概念である。

る⁶。租税公平主義の内容は、『担税力に即した課税』(taxation according to ability to pay、Besteuerung nach Leistungsfähigkeit)と租税の『公平』(equity、Gleichheit)ないし『中立性』(neutrality)を要請する⁷ものである。

租税公平主義は、税法の立法の場面と執行の場面に分けられる。立法の側面では、租税公平主義は担税力に応じた租税負担の配分を求める原則であり、ここにいう担税力とは、租税の負担能力のことである⁸。執行の側面は、機会均等を要請し、担税力に応じた公平な租税負担の実現を目的として立法された租税法を、すべての国民に平等に適用することを要請する原則である⁹。つまり、「前者は、担税力による区別に合理性を見だし、一方、後者は、課税対象となる事実認定について、合理的な取扱いを求め」¹⁰るものである。

租税公平主義の立法の側面は、担税力に応じた課税を実現するために、税法の立法過程を統制する立法原理ともいえる¹¹。そして、租税公平主義を実現するためには、必然的に各人の担税力の正確な把握・測定が必要となり、その担税力の正確な把握・

⁶ 林・前掲注(4)・20頁以下。公平な税負担の分配については、利益説と能力説の対立がある。利益説は、租税は市民が国家から受けるサービスの対価であるから、受けるサービスに対応して賦課されるべきだとするのに対し、能力説は、税負担は各人のもつ経済的負担能力＝担税力に応じて配分されるべきであるとする(金子宏「市民と租税」同編『租税法理論の形成と解明 上巻』27頁(有斐閣、2010))。

⁷ 金子宏『租税法〔第20版〕』83頁(弘文堂、2015)。

⁸ 増田英敏・前掲注(2)・17頁。また、担税力は、租税を負担する経済能力のことであり、各人の経済的富裕度(economic well-being)ないしは全体的生活レベル(overall level of living)ともいわれる(金子宏「税制と公平負担の原則—所得税を中心として—」同編『所得課税の法と政策』3頁(有斐閣、1996))。しかし、担税力が人の能力の一種である以上は、担税力自体を直に捉えて一般的・客観的に認識可能な概念として明示することは極めて困難である(谷口勢津夫「税制における担税力の意義」税研119号34頁(2005))。林仲宣税理士も、「担税力の指標ともいべき経済力の評価基準に個人差がある」ことを指摘される(林仲宣「地方分権の税法学—2— 租税平等主義の原則と租税負担の公平」税63巻8号80頁(2008))。なお、担税力に応じた課税の考え方には、水平的公平と垂直的公平がある。前者は、等しい担税力を持つ人々は等しく租税を課し、後者は、異なる担税力を持つ人々は異なる租税負担を負うことと求めるものである(増田英敏・前掲注(2)・20頁以下)。水平的公平の概念についてさまざまな視点から検討されている論文として、増井良啓「租税法における水平的公平の意義」金子宏先生古稀祝賀『公法学の法と政策 上巻』173頁以下(有斐閣、2000)を参照されたい。

⁹ 増田英敏・前掲注(2)・18頁。税法の解釈・適用を行う税務行政の執行において、公平・平等な取扱いが求められる。課税要件の認定や徴収手続において、同様の状況にある特定の納税者を利益又は不利益に扱ってはならない(林仲宣「白熱講義録 はじめて税務部門に配属された君たちへ～必ずわかる地方税のしくみ 第4講 租税公平主義」66巻7号102頁(2011))。

¹⁰ 林・前掲注(4)・29頁、林仲宣「租税平等主義と滞納対策」税法学563号256頁(2010)。前者を「租税負担公平の原則」、後者を「平等取扱原則」と呼ぶことができる(増田英敏・前掲注(2)・18頁)。

¹¹ 増田英敏・前掲注(2)・17頁以下。

測定を担保するために、実質課税の原則が要請されることになるといわれる¹²。実質主義ないし実質課税の原則は、「税法」という法領域に固有の法原則であり、「税法」に内在する本来的・本質的な法原則であり特殊税法学的原則であって、税法の独自性を基礎づける契機的原则とされてきた¹³。実質主義ないし実質課税の原則は、「理論的には租税負担公平原則の特殊税法学的表現である」¹⁴とされるように、実質主義が主張される根拠には、租税公平主義の考え方が存在する。租税公平主義は税法における重要な基本原則であるが、租税公平主義が税法の解釈・適用にあたっても考慮されるべきであるか否かということが問題となる。実質主義に関する問題は、税法の解釈・適用の場面における、租税法律主義と租税公平主義の相克の問題ともいえる¹⁵。

第2節 実質主義（実質課税の原則）

わが国における実質主義は、ドイツにおける経済的観察法と同様の考え方であるとされるため、まず、経済的観察法の内容について検討する。

ドイツでは、第一次世界大戦後の1919年、ライヒ租税通則法（Reichsabgabenordnung）が制定され、同法4条は「租税法律の解釈に当たっては、その目的および経済的意義ならびに諸関係の発展を考慮しなければならない」と規定していた¹⁶。

経済的観察法は、ライヒ租税通則法の立案者であるエンノー・ベッカー（Enno Becker）によって主張されてきたものである。ベッカーによれば、経済的観察法の意義は、「租税法の解釈にあたっては、その規定の使用している文言の概念形式に拘泥することなく、その文言により表現されている実質的な経済的意義を基準として決定す

¹² 吉良実『実質課税論の展開』11頁（中央経済社、1980）。茂木繁一氏は、「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。税法の解釈、適用に当たっては、税法の目的の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。」と述べられている（茂木繁一「税法における実質主義について—その総論的考察—」税務大学校論叢6号72頁（1972））。実質主義（実質課税の原則）の内容については1章3節において述べる。

¹³ 北野弘久『税法学原論〔第6版〕』122頁（青林書院、2007）。

¹⁴ 北野・前掲注（13）・126頁。

¹⁵ 租税法律主義と租税公平主義の相克の問題については、増田英敏・前掲注（2）・33頁以下を参照されたい。なお、税務行政においては、租税法律主義に比べて租税公平主義を強調する傾向にある。租税公平主義を根拠とする租税負担の公平に関する論議は、課税段階における形式的な租税負担のあり方について終始することが多いといえる（林・前掲注（4）・29頁。）。

¹⁶ 岩崎政明「租税法における経済的観察法—ドイツにおける成立と発展—」筑波5号48頁（1982）。以下のドイツにおける経済的観察法の歴史については、岩崎・同論文・48頁以下、岩崎政明「経済的観察法をめぐる最近の論争」租税法研究11号128頁以下（1983）を参考に整理している。

べく、また事実認定にあたっては、当事者の使用している外見的形式に拘泥することなく、外見的形式をもって仮装されている事態の実質的経済的意義を基準として決定すべきである」¹⁷というものである。その論拠は、税法は経済的事象を要件事実として把握し、しかもこれを既成の法形式で表現しているから、表現形式に拘泥していたのでは、租税立法者の意思に適合した税法の解釈適用をなしえないというのである¹⁸。つまり、租税法の条文の文言や外見の形式にとらわれず、その実質的、経済的意義を考慮して、租税法を解釈・適用すべきであるという考え方であるといえる。経済的観察法の考え方は、私法のくびきから税法を解き放ち、私法上の法形式や概念に左右されず、課税要件事実の判断に当たって経済的事象を直接、その適用対象とする点に租税法独自の観点を見出すものであった¹⁹。

その後、ライヒ租税通則法の規定は、1931年に全文改正され、同規定はそのまま9条に承継された。経済的観察法の根拠条文とされていた同規定は1934年の租税調整法（*Steueranpassungsgesetz*）の制定に伴い削除された。租税法の解釈・適用については、新たに同法第1条に、「(1) 租税法律は、国家社会主義的世界観に従って解釈されなければならない。(2) 租税法律の解釈にあたっては、国民思想、租税法律の目的および経済的意義ならびに諸関係の発展を考慮しなければならない。(3) 要件事実の判断についても同様とする。」と規定された。この規定のうち、第1項の規定は、第二次世界大戦後の1946年に削除されたが、経済的観察法に関する同条第2項、第3項はそのまま維持され、1977年に租税調整法が廃止されるまで、租税法の解釈・適用を定めた唯一の規定として重要な位置を占めてきた。このように、経済的観察法は、ド

¹⁷ 中川一郎『税法の解釈及び適用』278頁（三晃社、1961）。

¹⁸ 中川・前掲注（17）・278頁。社会現象の多様化する中で、財政収入の確保を図る必要に迫られた反面、税法上の特に課税要件事実についての明確な法律的概念構成もなされないうまま、やたらと税法概念の民商法からの独立といったことが強調され、民商法上の概念構成・行為形式にかかわらず、単に税法固有の立場から課税所得の捕捉を行おうとしたことから、これを手早く法律的に根拠づけるものとして、この経済的観察法がかなり重要な役割を果たしたように思われる（渡辺伸平「税法上の所得をめぐる諸問題」司法研究報告書19輯1号2頁（1967））。

¹⁹ 吉村典久「納税者の真意に基づく課税の指向」金子宏編『租税法の基本問題』245頁（有斐閣、2007）。中川一郎博士は、ベッカーが「租税法律の第一目的は、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」という有名な文章を書いたように、ドイツでは第一次世界大戦における敗戦による財政窮乏に対する非常措置として納税義務の拡大強化を必要としていたことから、この実現のために、税法独立論や経済的観察法を唱えたと指摘される。当時のドイツ国家の緊急要請は税法学の誕生ではなく、税法独立論もなく、できる限り多額の租税を徴収することであり、その手段として税法独立論となり、税法学が誕生したとされる（中川一郎「税法と私法」『石田先生古稀記念論文集』353頁（石田先生古稀記念論文集刊行会、1962））。

ドイツ税法の基本的解釈原理として、租税行政および租税裁判所を支配していくことになった²⁰。

経済的観察法をめぐる論争に一転機を画したのが、1977年のライヒ租税通則法全文改正である。この全文改正によって、新たに1977年租税通則法

(Abgabenordnung 1977)が制定され、同法においては、経済的観察法の根拠条文は削除されるに至った。この法改正を契機に、従来多岐に分かれて行われてきた経済的観察法論争は、法改正委員会や多くの租税法学者の手によって再検討が加えられるとともに、法理論としての経済的観察法の集大成が行われた。法改正委員会の見解は、経済的観察法の適用の余地を原則として承認すべきであるとしていた。しかし、経済的観察法の存続の当否については、依然として疑義が絶えないとされている²¹。

わが国においても、国税通則法の制定にあたり、税制調査会の「国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）」は、実質課税の原則というタイトルのもと、「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」との方針を明らかにした²²。なお、この答申では、実質課税の原則に関する諸問題として、実質課税の原則の宣明、租税回避行為、行為計算の否認及び帰属の問題の4つに分けて検討している²³。このように、わが国でも、実質課税の原則という名の下に、経済的観察法に相当する法解釈・適用方法導入の気運が高まった²⁴。国税通則法の制定に関する答申に対して、昭和36年11月11日に日本税法学会は「国税通則法制定に関する意見書」を提出し、「税法の解釈及び課税要件事実の認定に関する原則規定は、絶対に設けてはならない。」として、立法化に反

²⁰ 柳裕治「税法方法論における『実質課税の原則』(1)」専修商学論集40号386頁(1985)。

²¹ 今日では、税法の解釈における経済的観察法に関する支配的な見解は、「租税法律の経済的解釈(wirtschaftliche Interpretation)」と称し目的論的解釈として性格づけているとされる。また、事実判断における経済的観察法に関する支配的な見解は、税法の解釈が目的論的に行われるべきである以上、これと関連して行われる事実の判断も目的論的に行われるべきであるとされる(谷口勢津夫「租税回避と税法の解釈適用方法論—税法の目的論的解釈の『過形成』を中心に—」岡村忠生編『租税回避研究の展開と課題』6頁以下(ミネルヴァ書房、2015))。

²² 税制調査会「国税通則法の制定に関する答申(税制調査会第二次答申)」(昭和36年7月)4頁。

²³ 税制調査会「国税通則法の制定に関する答申の説明(答申別冊)」(昭和36年7月)11頁。

²⁴ 答申の内容については、税制調査会・前掲注(22)4頁以下、および、税制調査会・前掲注(23)9頁以下を参照されたい。また、立法の経緯については、研究会「国税通則法をめぐって」ジュリ251号10頁以下(1962)、研究会「国税通則法をめぐって—第二回・完—」ジュリ252号6頁以下(1962)を参照されたい。

対した²⁵。結局のところ立法化に至らなかったが、その理由は、実質課税の原則に関する規定は、「抽象的な表現による規定の解釈問題を生じ、そのおもむくところ、税務当局者による拡大的、恣意的解釈に委ねることとなつては、納税者の正当な権利利益を擁護する上に大きな不安が生ずることになるのではないか」という懸念を抱かせるものになる」として、「各税法において、必要に応じて個々の具体的ケースに即した個別の規定を設けることはよいとして、いわゆる原則的、一般的な規定のあり方はこれを避けることが、妥当な立法態度であると考えられた」²⁶とされている。これを契機として、わが国でも税法上の実質主義について議論がなされるようになった²⁷。その議論の中でも、実質課税の原則の立法化を推進すべきであるとする田中勝次郎博士とそれに反対する中川一郎博士との論争がたびたび挙げられる²⁸。また、実質主義に関

²⁵ 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 (1961)。反対の理由として、①権力主義的条文を譲受せんとするものである、②「租税負担の公平を図る」ことは、租税立法の問題であつて、税法の解釈及び適用の問題ではない、③税法の経済的意義及び実質に即して税法を解釈することは「普遍条項」を解釈要素とするものであり、恣意的課税の危険性をはらむものである、ことの 3 つを挙げている (日本税法学会・同論文・3 頁以下)。須貝脩一教授は、日本税法学会の意見書について、「解釈上新たな疑義を生ぜしめ、恣意的課税の温床となるような『普遍条項』を設けることに対する反対であつたので、実質主義そのものを全く否定し去ろうとするものではなかつたと考えられる」と述べられている (須貝脩一「税法上の実質主義」論叢 84 卷 3 号 3 頁 (1968))。

²⁶ 荒井勇編集代表『国税通則法精解 [14 版]』26 頁 (大蔵財務協会、2013)。

²⁷ 吉良実「判批」租税判例百選 27 頁 (1968)。本評釈のタイトルは、「実質課税の原則 (1) 一納税者の不利益に適用した例」とされ、不法な原因による所得も税法において所得を構成するかが争われた長野地判昭和 27 年 10 月 21 日行集 3 卷 10 号 1967 頁の評釈である。新井隆一教授は、税法における実質主義について、「意義・内容は、この概念・表現を用いる人によって異なる理解がなされていて一義的に定まるべきものがない」と述べられている (新井隆一『第 3 版 租税法の基礎理論』83 頁 (日本評論社、1997))。このことは、実質主義が所得の帰属に関して主張される場合もあれば、税法の解釈適用の全体を通じる基本原則として主張される場合もあるからであろう (田中治「同族会社の行為計算否認規定の発動要件と課税処分取消訴訟」税法学 546 号 187 頁 (2001))。

²⁸ 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 (1961)、中川一郎「田中意見に答う」税法学 131 号 19 頁以下 (1961)、田中勝次郎「経済的観察方法の意義について中川教授の教を乞う」税法学 134 号 1 頁以下 (1962)、中川一郎「田中勝次郎先生にお答えする一特にブルーメンシュタインの学説について一」税法学 134 号 14 頁以下 (1962)。実質主義を推し進める田中勝次郎博士の理論と、租税法律主義による税法の厳格な解釈適用を求める中川博士の理論は、昭和 30 年代 (1955 年～) 対立し、この論争は、わが国の税法の議論の事実上の幕開けとなり、その後の議論の底流を形作つた (黒川功「日本税法の方法と反省」『法人税改革の諸問題<租税理論研究叢書>』170 頁 (谷沢書房、1997))。田中勝次郎「我国における税法の使命」税法学 11 号 1 頁以下 (1951)、田中勝次郎「税法の独立と税法の誕生」税法学 9 号 1 頁以下 (1951)、中川一郎「税法解釈の基本原則 (11)」税法学 73 号 1 頁以下 (1957) も参照されたい。

する裁判例も多くみられたとされ²⁹、代表的なものとして最高裁昭和45年10月23日判決³⁰が挙げられる。本件は、借地権設定の際に授受される権利金が不動産所得に当たるか譲渡所得に当たるかが争点となった事案である。裁判所は、「借地権の設定にあたって授受される権利金のうちには、経済的、実質的に見れば所有権の権能の一部を譲渡する対価としての性質をもつものが存したであろうことは否定できないところであり、右のような権利金については、これを一律に不動産所得に当たるものとして課税すべきではなく、場合によってはその経済的実質に着目して譲渡所得に当たるものとして課税を行なうことも、公平な課税の実現のために必要であるといわなければならない。」と判示している。この判決は、権利金の「経済的実質に着目」して所得区分を判断すべきであることを示し、税法の解釈において実質主義の観点から判断したものであるため、注目された事例である³¹。

谷口勢津夫教授は、このような実質主義が税法の解釈適用において唱えられたのは、「税法の『建て付けの悪さ』に基因するものと考えられる」³²と述べられている。そして、同教授は、「比喩的にいえば、租税という建物は、経済取引やその成果を対象とし、それを土台にして建てられるものではあるが、その構造を規定する税法は、その建材として、私法上の概念や法律関係を使用するが多い。そのため、租税とい

²⁹ 須貝脩一「実質主義の二判例」税法学200号3頁以下(1967)、須貝・前掲注(25)・1頁以下に掲載されている裁判例を参照されたい。また、日本税法学会の大会において、「裁判例に現れた税法における実質主義」と題して種々の裁判例の検討が行われている(「創立15周年記念大会記録(1)」税法学191号1頁以下(1966))ことから、当時の税法学において実質主義が研究の対象として重要な位置にあったものと理解できる。

³⁰ 最判昭和45年10月23日民集24巻11号1617頁。X(原告・被控訴人・被上告人)は、昭和33年3月8日に株式会社を設立しその代表取締役となり、同会社に対し、工場敷地としてX所有の宅地50坪を、普通建物の所有を目的とし、期間20年、地代1坪当たり月額20年の約束で賃貸し、右借地権設定の対価(いわゆる権利金)として1坪当たり2万円の割合による合計100万円を受領したが、昭和33年度の所得申告に当たり、右100万円については、旧所得税法(昭和22年法律第27号)9条1項8号の譲渡所得42万5000円として修正申告したところ、税務署長Y(被告・控訴人・上告人)は、これを同項3号の不動産所得100万円と更正した。なお、本件のような権利金がいかなる所得区分に属するかということについては、昭和34年法79号による所得税法改正、および、同年政令85号による所得税法施行規則の改正並びに現行所得税法33条1項かつこ書きおよび同施行令79条による当該取扱いの承継により、この問題に関する限りはすでに立法的に解決されている。

³¹ 判例評釈として、高野幸大「判批」租税判例百選第5版66頁以下(2011)、松沢智「判批」ひろば24巻6号47頁以下(1971)、新井隆一「判批」重判昭和45年度(ジュリ臨増482号)36頁以下(1971)、清永敬次「判批」民商65巻3号83頁以下(1971)、村井正「判批」租税判例百選第2版62頁以下(1983)。

³² 谷口勢津夫『税法基本講義〔第5版〕』37頁(弘文堂、2016)。税法の「建て付け」については、増井良啓教授が、「所得税法をひとつの建物にたとえるならば、その『建て付け』がうまくいっているかという問題」として論文で用いられたものである(増井良啓「債務免除益をめぐる所得税法上のいくつかの解釈問題(上)」ジュリ1315号193頁(2006))。

う建物の土台としての経済取引に関する経済的思考とその建物の建材としての私法上の概念や法律関係に関する法的思考とが、その建物の中で対立し、『建て付けの悪さ』が生じてくる。すなわち、税法の解釈適用は、経済的思考と法的思考との相克の中にあるといってもよからう。実質主義は、かつては、経済的思考を重視し、経済取引等の課税要件事実の経済的意義・実質に即した解釈適用によって、いわば『建材の柔軟化』を通じて、税法の『建て付けの悪さ』を解消しようとする考え方であった³³と述べられている。経済的思考と法的思考の相克の中にあるために生じる

「税法の『建て付けの悪さ』」を解消するために、国税通則法の制定に関する答申がなされた昭和36年前後の時期を中心として、税法における実質主義（ドイツにおける経済的観察法）が主張されていたといえる。

実質主義に関しては、おそらく1980年代半ば以降、税法の解釈適用においても租税法律主義を重視する傾向が強まってきたことに伴い、実質主義が実質主義それ自体として議論されることは徐々に少なくなってきたと思われる³⁴。なぜなら、税法が発展するにつれ、税法における事実認定や解釈についても厳格に考えるべきであるとする考え方が強くなってきたからである³⁵。現在においては、租税法律主義の要請する予測可能性・法的安定性の確保が、個別の場面における租税負担の実質的な公平に優先するとする考え方が通説である³⁶。租税公平主義は立法原理であり、解釈適用という執行の段階では、予測可能性の確保の要請が強くはたらくものであり、執行原理である租税法律主義が重視されるべきである³⁷。実質主義が帰属に関する原則から離れ、税法全体に通ずる原則に発展することに伴って、その内容とするところは膨張され、薄められ、曖昧になる³⁸危険がある。しかし、実質主義を所得の帰属の問題だけ

³³ 谷口勢津夫・前掲注(32)・37頁。吉良実教授は、「経済的実質主義が是認されるゆえんは、租税は元来経済的な負担であり、かつ多くの場合経済現象に対して課されるものであるから、その経済的な負担の公平・平等を保障するためには、各人の経済的負担能力に応じた負担の公平・平等を実現することが必要であり、そのためには、法形式よりは経済的実質の考慮が必要である」との理由によるものであると説明されている（吉良・前掲注(12)・70頁）。

³⁴ 谷口勢津夫・前掲注(21)・5頁。

³⁵ 金子宏「租税法とルール・オブ・ロー」名企法23号18頁(2011)。金子宏教授は、「日本では伝統的に実質課税の原則ということが言われてきましたが、これは戦後だんだん批判を受けるようになりました。」と述べられている（金子・同論文・18頁）。実質主義を税法固有の理論として中心に据えた考え方のもとにおいては、租税法律主義は形式的な原則にとどまるものとされていた（黒川・前掲注(28)・169頁）。

³⁶ 佐藤英明「租税法律主義と租税公平主義」金子宏編『租税法の基本問題』59頁（有斐閣、2007）。租税回避行為の否認、借用概念の解釈などの個別の場面における実質主義との関わりについては、第1章第4節において述べる。

³⁷ 増田英敏・前掲注(2)・58頁。

³⁸ 清永敬次『租税回避の研究』363頁（ミネルヴァ書房、1995）（初出：法時39巻10号（1967））。

に適用することにとどめず、それ以外の場合にも拡大していこうとする傾向が存在するように思われる³⁹。

実質主義は、法実質主義と経済実質主義という区分⁴⁰や、税法解釈における実質主義と事実認定における実質主義という区分⁴¹をされることがある。第1章第4節では、税法解釈における実質主義と事実認定における実質主義とに分けて考察し、事実認定における実質主義のなかで法実質主義と経済実質主義に分けて考察する。

第3節 税法解釈における実質主義と事実認定における実質主義

第1項 税法解釈における実質主義

課税要件事実の認定に基づき、税法を適用するにあたっては、税法（課税要件規定）の意味内容が明らかにされなければならない⁴²。この作用を法の解釈という。この課税要件認定の解釈は、租税法律主義のもとでは、原則として文理解釈に基づいて解釈されるべきであると解されている⁴³。なぜなら、税法は侵害規範であり、そのため租税法律主義により課税庁の恣意的課税を阻止するということが憲法が命じているからである⁴⁴。

法の解釈においては文理解釈に対して、目的論的解釈（趣旨解釈）が存在する⁴⁵。課税の対象である所得とは経済学上の観念であり、税法の解釈の際も法文の文言にとられることなく、法の目的や意思を探求し、税負担の公平を図るため、経済的意義および実質に即して判断する、という意味での実質主義によれば、あらゆる課税上の問題につき法形式を超えて経済実態により判断することになる⁴⁶。田中二郎博士

³⁹ 清永敬次「税法における実質主義について—英国判例の場合—」論叢 78 卷 3=4 号 82 頁（1965）。

⁴⁰ 清永敬次『税法〔新装版〕』72 頁（ミネルヴァ書房、2013）、谷口勢津夫・前掲注（32）・52 頁。

⁴¹ 松沢・前掲注（54）・21 頁以下、増田英敏・前掲注（2）・188 頁以下。

⁴² 占部裕典「租税法における文理解釈の意義と内容」税法学 563 号 75 頁（2010）。

⁴³ 占部・前掲注（42）・75 頁。

⁴⁴ 増田英敏・前掲注（2）・57 頁。

⁴⁵ 目的論的解釈は、趣旨解釈と同義である。目的論的解釈は、拡大解釈、縮小解釈、類推解釈などに分類できる（酒井克彦「租税法条文の読み方—文理解釈か？趣旨解釈か？—」税大ジャーナル 21 号 7 頁以下（2013））。

⁴⁶ 松沢・前掲注（54）・25 頁。「税法上の『実質主義』ということが税法の目的論的解釈に当って、その合目的性を判断する基礎になるものだという考え方に立てば別にこのような規定がなくても、税法の解釈適用に支障が生ずるというわけのものではないと思います」（植松守雄「税法上の実質主義について」税経通信 23 卷 10 号 130 頁（1968）、「実質課税の原則といっても、それは一に租税法の合目的的解釈、合理的解釈の方向を明らかにしたものであって、租税法の規律する対象の多様性、複雑性にかんがみ特に実質課税の原則と題して、それを浮きぼりにして租税法の本来あるべき解釈適用の姿を明らかにしたものにはすぎない」（広瀬時江『判例を中心とする税金問題の研究』63 頁（財経詳報社、

は、「実質課税の原則は、単に明文の規定の存する場合にのみ妥当するのではなく、むしろ、それらの規定（筆者追記：所法 12、法法 11）は、宣言的・確認的規定の意味をもつに止まり、明文の定めの有無にかかわらず、解釈原理として、一般に妥当するものと考えなくてはならぬ。」⁴⁷と述べられている。実質主義は、明文の規定がなくとも、租税法の解釈原理として認められるものであるとする考え方である。実質主義は、税法の解釈方法論のレベルでは、目的論的解釈として理解されてきたといえる⁴⁸。

しかし、税法規定の解釈にあたっては、先に述べたとおり、まず文理解釈を前提とすべきであり、実質主義の名の下に税法の文言を拡大解釈し、類推解釈してはならない⁴⁹。なぜなら、担税力の実質に即した課税を実現するべく制度設計がなされ条文化されたのであり、条文解釈の段階でさらに実質主義を考慮することは不要であり、また、実質主義の名の下に法解釈に恣意性を介入させる危険もあるからである⁵⁰。税法は強行法規であり侵害規範であるから、租税法主義・合法性の原則の下で、税法の解釈に厳格さが求められるため、税法の解釈は、最も説得力のある権威的論拠とされる法文および文言に忠実な解釈である文理解釈によるべきである⁵¹。そのうえで、文理解釈によっても、なおいくつかの解釈が可能な場合にはじめて、条文の趣旨を考慮して、もつとも法の趣旨に適する解釈を選択するという意味で、趣旨解釈の余地が生まれる⁵²。

1971))、「実質課税の原則（実質主義）は、……税法を目的論的に解釈し、法文の概念や形式よりも実現された経済的実質を重視せんとするものである」（下村芳夫「租税法主義をめぐる諸問題—税法の解釈と適用を中心として」税務大学校論叢 6 号 28 頁

（1972））、などの見解が例として挙げられる。

⁴⁷ 田中二郎『租税法〔第 3 版〕』128 頁（有斐閣、1990）。

⁴⁸ 谷口勢津夫・前掲注（21）・9 頁。目的論的解釈は、①文理解釈の補完としての目的論的解釈と②税収確保および公平負担実現のための目的論的「解釈」に区別できるが、実質主義の名の下に行われた解釈は、②の目的論的解釈の最たるものである（谷口勢津夫・前掲注（32）・41 頁以下）。

⁴⁹ 増田英敏・前掲注（2）・191 頁。租税法における文理解釈、趣旨解釈、類推解釈、拡大解釈について詳細に述べられている論文として、金子宏「租税法解釈論序説—若干の最高裁判決を通して見た租税法の解釈のあり方」同ほか編『租税法と市場』3 頁以下（有斐閣、2014）を参照されたい。

⁵⁰ 増田英敏・前掲注（2）・191 頁。立法段階で実質主義に基づき立法された規定として、いわゆる「みなし規定」が挙げられよう。例として、所得税法 59 条のみなし譲渡の規定や、相続税法 7 条のみなし贈与の規定が挙げられる。「みなし規定」について類型化したものとして、八ツ尾順一「実質課税原則における『みなし規定』の法理と類型」税理 52 卷 14 号 30 頁以下（2009）を参照されたい。

⁵¹ 谷口勢津夫『租税回避論—税法の解釈適用と租税回避の試み—』17 頁（清文社、2014）。

⁵² 増田英敏・前掲注（1）・90 頁。中里実ほか編『租税法概説〔第 2 版〕』42 頁〔増井良啓〕（有斐閣、2015）、清永・前掲注（40）・35 頁。金子宏教授は、文理解釈を原則としたうえで「文理解釈によって規定の意味内容を明らかにすることが困難な場合に、規定の趣

租税公平主義は立法原理であり、解釈適用という執行の段階では、予測可能性の確保の要請が強く働くものであり、執行原理である租税法律主義が重視されるべきである⁵³。租税公平主義における租税負担公平の原則は立法段階で考慮されるべきであり、租税法律主義が重視される執行段階で実質主義を考慮する必要はない。

第2項 課税要件事実の認定における実質主義

納税義務者の選択した法形式と取引の実体が合致していない場合に、その実体に適合するように法形式を引き直して事実認定を行い、その認定された事実税法を適用するものであるとする意味での実質主義によれば、仮装行為、虚偽表示、事実の隠ぺいがあったか否かという事実認定の問題になる⁵⁴。これは、税法固有の問題ではなく、法律一般の適用にあたり当然に行われている原理である⁵⁵。

税法の適用にあたっては、課税要件事実（*Steuertatbestandsachverhalt*）の認定が必要である⁵⁶。他の法分野と同様に、租税法においても、要件事実の認定に必要な事実関係や法律関係の「外観と実体」、「形式と実質」ないし「名目と内容」がくいちがっている場合には、外観・形式ないし名目に従ってではなく、実体・実質ないし内容に従って、それらを判断し認定しなければならない⁵⁷。課税要件事実の認定にあたって、金子宏教授は、「要件事実の認定に必要な法律関係についていえば、表面的に存在するように見える法律関係に即してではなく、真実に存在する法律関係に即して要件

旨目的に照らしてその意味内容を明らかにしなければならないことは、いうまでもない」と述べられている（金子・前掲注（7）・114頁）。谷口勢津夫教授は、「もともと、文理解釈の結果なお複数の解釈可能性が残る場合には、租税法律主義・合法性の原則の下でも、租税法規の趣旨・目的すなわち租税立法者の価値判断を参酌して、租税法規の意味内容を一義的に確定することが許されるし、むしろ、確定しなければならない。このような法解釈の方法は一般的に目的論的解釈と呼ばれるが、問題は、目的論的解釈がどこまで許容されるかである」と述べられている（谷口勢津夫・前掲注（51）・17頁）。この場合の目的論的解釈は文理解釈の補完としての目的論的解釈である。それゆえ、「実質主義が、文理解釈を補完する解釈方法としての目的論的解釈（税法の解釈における文言の可能な意味の枠内での趣旨・目的の考慮）を意味する限りでは、妥当する」ともいえよう（谷口勢津夫・前掲注（21）・9頁）。なお、趣旨目的の意義について裁判例を中心に検討される論文として、田中治「税法の解釈における規定の趣旨目的の意義」税法学 563号 215頁以下（2010）。

⁵³ 増田英敏・前掲注（2）・58頁、増田英敏「租税法律主義と租税公平主義の衝突—租税法解釈の在り方—」税法学 566号 366頁（2011）。

⁵⁴ 松沢智『新版 租税実体法〔補正第2版〕—法人税法解釈の基本原則—』22頁（中央経済社、2003）。松沢智教授は、「裁判例をみると、租税回避行為として争われているなかには、本来の意味のそれではなく、虚偽表示、仮装行為ないし事実認定の問題とみられるものも少なくない」と指摘される（松沢智「私法上の取引と租税回避行為—法的所得概念の確立—」租税法研究 6号 67頁（1978））。

⁵⁵ 松沢・前掲注（54）・22頁。

⁵⁶ 金子・前掲注（7）・137頁。

⁵⁷ 金子・前掲注（7）・137頁。

事実の認定がなされるべきことを意味するに止まり、真実に存在する法律関係からはなれて、その経済的効果なり目的なりに即して法律要件の存否を判断するものではない⁵⁸と述べられている。ここで、「表面的に存在するように見える法律関係に即してではなく、真実に存在する法律関係に即して要件事実の認定がなされるべき」ことを法的事実主義と呼び、「真実に存在する法律関係からはなれて、その経済的効果なり目的なりに即して法律要件の存否を判断する」ことを経済的事実主義と呼ぶことにすると、課税要件事実の認定の限界は法的事実主義により画されることになる⁵⁹。したがって、課税要件事実の認定については、経済的事実主義でなく、法的事実主義が妥当する。

法律関係の経済的な動機・目的や成果を、実質・実体として捉える経済的事実主義は、経済概念である担税力の把握に資し、担税力に応じた公平負担の建前には適合するであろう⁶⁰。しかし、経済的事実主義の下では、実体や実質の基準の範囲が必ずしも明らかではないため、実際には、事実認定において税務官庁の形成的・裁量的判断が介入し、その結果、ある課税要件事実と経済的事実の点で類似する事実について、公平負担の見地から課税要件該当性を肯定する事実認定につながったり、また、場合によっては逆に租税負担が不公平になったり予測可能性・法的安定性が害されたりすることになるおそれがある⁶¹。租税法律主義の機能は、課税庁による恣意的課税の阻止と予測可能性と法的安定性の確保にある⁶²ため、経済的事実主義は、「租税法律主義の形骸化」⁶³につながる。それゆえ、租税法律主義を重視する立場から、経済的事実主義によることは許されるべきではない。

⁵⁸ 金子・前掲注(7)・138頁、金子宏「最近10年の租税判例の動向—基礎理論を中心として—」税研106号18頁(2002)。課税要件事実の認定においては実質主義が妥当するが、それは、真実に存在する事実関係ないし法律関係に即して要件事実が認定されるべきことを意味するに止まり、実際に存在する事実関係ないし法律関係から離れて事実認定を行うことを許容する趣旨ではない(金子・同論文・18頁)。

⁵⁹ 谷口勢津夫・前掲注(51)・20頁。同様に、課税要件事実の認定において用いられるのは、経済的事実主義でなく法的事実主義であるとする見解として、菅原計「実質課税主義の虚構性」経営論集59号46頁(2003)。

⁶⁰ 谷口勢津夫・前掲注(32)・53頁。吉良実教授は、課税の公平を重視する立場から、課税要件事実の認定にあたって経済的事実主義を採用すべきであるとされる(吉良実「課税要件事実の認定」阪南論集 社会科学編20巻2号82頁以下(1984))。

⁶¹ 谷口勢津夫・前掲注(32)・53頁。

⁶² 増田英敏・前掲注(2)・27頁。

⁶³ 増田英敏『租税憲法学〔第3版〕』65頁(成文堂、2006)。

第4節 実質主義が議論される場面

第1項 所得の帰属

実質課税の原則が議論される場面は、上記で述べたとおり、事実認定における実質主義と税法解釈における実質主義に区分することができる。この議論は、租税法の解釈適用における議論ともいえるが、その解釈適用においては租税法と私法との関係が問題となる場面ともいえよう。以下では、従来、わが国で租税法の解釈適用上の種々の基本問題に関する判断原則として唱えられた実質課税の原則について類型化し、整理する⁶⁴。

実質主義が議論される場面の典型的な場面は、所得の帰属においてである。実質主義は、通常、所得の帰属に関する原則といわれており、所得税法 12 条、法人税法 11 条の各規定が、帰属に関する実質主義の原則を規定している⁶⁵。所得税法 12 条に規定される実質所得者課税の原則は、「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、その者以外の者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。」と規定している。

所得の帰属に関しては、実質所得者課税の原則により明文の規定が存在するため、実質主義が議論される場面であるといえる。借用概念や違法所得などについても、実質主義により説明されるとする見解も存在するため、以下で検討する。

第2項 借用概念

借用概念とは、他の法分野で用いられている概念である⁶⁶。つまり、民法や商法といった私法上の既存の法概念であり、売買・交換・贈与・相続などの概念は借用概念にあたる。これに対して固有概念とは、他の法分野で用いられておらず、税法が独自に用いている概念である⁶⁷。借用概念は、他の法分野で用いられているのと同じ意義

⁶⁴ 清永・前掲注 (38)・364 頁以下、谷口勢津夫・前掲注 (32)・36 頁以下の区分を参考にしている。また、松沢智教授は、「経済的観察方法」の内容として、「(1) 租税法と私法 (イ) 借用概念 (ロ) 仮装行為・私法上の無効・違法な取引 (2) 課税物件の帰属 (3) 実質主義」と区分され、経済的観察法と実質主義を区別されているように思われる (松沢・前掲注 (2)・127 頁)。

⁶⁵ 清永・前掲注 (38)・363 頁。

⁶⁶ 金子宏「租税法と私法—借用概念及び租税回避について—」租税法研究 6 号 2 頁 (1978)。借用概念について、「事実上の概念であっても社会通念として一般に承認されているものは同じく右の借用概念を構成する」という見解もある (北野弘久『現代税法の構造』77 頁 (勁草書房、1972))。

⁶⁷ 金子・前掲注 (7)・117 頁。ナマの経済的・社会的概念を用いて規定する場合 (金子宏「判批」租税判例百選 29 頁 (1968)) も含み、社会学や経済学など、他の学問分野で用いられている概念と同じ概念を用いている場合も、固有概念である (金子・前掲注 (7)・117 頁)。

に解すべきか、それとも徴税確保ないし公平負担の観点から、異なる意義に解すべきかという問題がある⁶⁸。この点について、わが国では、統一説、独立説、目的適合説の3つの見解⁶⁹があるが、統一説により、借用概念は他の法分野におけるのと同じ意義に解釈するのが、租税法律主義における法的安定性の要請に合致しているといえる⁷⁰。したがって、借用概念は、統一説により、明文の規定で別異に解すべきことが明らかにされていない場合には、本来の私法上のそれと同じ意味内容を持つものとして解釈すべきである⁷¹。これに対して、固有概念は、社会生活上または経済生活上の行為や事実を、他の法分野の規定を通ずることなしに、直接租税法規の中に取り込んでいる場合であり、その意味内容は、法規の趣旨・目的に照らして租税法独自の見地から決めるべきである⁷²。金子宏教授は、借用概念と固有概念という区別を用いたことについて、「租税法の解釈に関する錯綜した議論を多少とも整理し、またいわゆる実

⁶⁸ 金子・前掲注(7)・117頁。ここでも、最も広い意味での実質主義の理解によれば、その借用概念は、それについての私法上の理解などにはかかわりなく、租税法に固有の理論に基づいて、その租税法の規定の趣旨・目的に照らして、その内容を明らかにすべきである、ということになる。そして、そこでは、借用されているものは、概念ではなく、言葉そのものに過ぎないということになる(新井・前掲注(27)・85頁)。

⁶⁹ 独立説とは、「租税法が借用概念を用いている場合も、それは原則として独自の意義を与えられるべきであるとする見解」である。統一説は、「法秩序の一体性と法的安定性を基礎として、借用概念は原則として私法におけると同義に解すべきである」とする見解である。目的適合説は、「租税法においても目的論的解釈が妥当すべきであって、借用概念の意義は、それを規定している法規の目的との関連において探求すべき」とする見解である(金子・前掲注(66)・4頁)。なお、ドイツにおいては、統一説の立場が学説・判例においても支持されてきたが、その後の学説・判例の立場は目的適合説に移行してきているとされる。この点につき、谷口勢津夫「借用概念と目的論的解釈」税法学539号105頁以下(1998)を参照されたい。

⁷⁰ 金子・前掲注(7)・117頁、清永・前掲注(40)・40頁、増田英敏・前掲注(2)・88頁以下、谷口勢津夫・前掲注(32)・46頁以下、山田二郎『税法講義[第2版]』37頁(信山社、2001)。これに対し、目的適合説の立場を採るべきであるとする見解として、木村弘之亮『租税法総則』161頁(成文堂、1998)、田中二郎・前掲注(47)・84頁以下、村井正『租税法—理論と政策—[三訂版]』48頁(青林書院、1999)。

⁷¹ 清永・前掲注(38)・365頁。借用概念は、租税法律という制定法の中に民法という普通法の概念が用いられていると考えるべき性質のものであり、制定法である租税法律が借用概念の中身についてまで明文で規定しているわけではないから、それを私法におけるのと同様に解すべきなのは、歴史的にみていわば当然である(中里実「制定法の解釈と普通法の発見(上)—複数の法が並存・競合する場合の法の選択としての『租税法と私法』論」ジュリ1368号131頁(2008))。普通法と制定法の関係について詳細に述べられている論文として、中里実「国家活動と市場秩序」金子宏先生古稀祝賀『公法学の法と政策(上)』95頁以下(有斐閣、2000)を参照されたい。

⁷² 金子・前掲注(7)・119頁。所得という概念は、固有概念の1つであるが、それは経済上の利得を意味し、ある利得が所得であるかどうかは、その利得の原因をなす行為や事実の法的評価を離れて、実現した経済的成果に即して判定すべきである(金子・前掲注(7)・119頁)。

質課税の原則を根拠として租税法に自由な解釈をもち込むことに対して歯止めをかけるのに役立つのではないかと考えたからである」⁷³と述べられている。

借用概念における実質主義の問題が表れた裁判例として、不動産取得税における「不動産の取得」の意義について争われた事案⁷⁴がある。私法上において、不動産の取得とは、一般的に「不動産所有権の取得」を意味する⁷⁵が、地方税法においてこれと別異に解すべきか否かということが問題となった。

第一審判決⁷⁶は、「不動産の取得」について、「単に法律的、形式的見地においてのみならず、経済的、実質的、観点においても、不動産所有権のあらゆる権能の移転を伴う完全な所有権の取得を指す」と述べている。また、第二審判決⁷⁷も、譲渡担保は、法律形式的には所有権移転の手段を取りながら、経済的実質においては債権担保であるから、「実質課税の原則」に従い、「不動産の取得」のは当たらないとした。本件下級審の考え方は、税法の解釈の場面における、ドイツにおける経済的観察法、あるいは実質主義の考え方を基礎とするものと思われる⁷⁸。

⁷³ 金子・前掲注(66)・2頁以下。

⁷⁴ X(原告・被控訴人・被上告人)は、昭和35年に、A株式会社との間で締結した手形割引、継続的貸付契約に基づき債務者(A株式会社)のXに対する一切の債務を担保するため、A社所有の不動産所有権を担保目的でXに信託的に譲渡する譲渡担保契約を締結し、譲渡担保を原因とする所有権移転登記を経由した。都税事務所長Y(被告・控訴人・上告人)は、これにより旧地方税法73条の2第1項にいう「不動産の取得」があったものとして、Xに対して不動産取得税の賦課決定処分をした。これに対してXが出訴したという事案である。なお、昭和36年の地方税法の改正により、譲渡担保による不動産の取得は、一定の期間内(2年)に所有権が返還される場合には、不動産取得税を免除されており(現行地法73の27の4。なお、所有権が返還される場合の非課税については、地法73の7八)、問題は立法的に解決されている。なお、不動産取得税などの租税は、資産を取得するだけの資力を持っていることに担税力があるとして、その経済力に着目したものである(林仲宣「白熱講義録 はじめて税務部門に配属された君たちへ～必ずわかる地方税のしくみ 不動産取得税の論理」税70巻1号164頁(2015))。

⁷⁵ 「不動産の取得」の意義について定義規定は存しないが、「不動産所有権の取得」を意味すると解すことに異論はなかった。しかし、不動産所有権を取得する行為について、これを実質的な所有権に限定する見解と形式的な所有権の取得を含むものと解する見解が対立していたとされる(石島弘「判批」租税判例百選第3版136頁(1992))。

⁷⁶ 東京地判昭和39年7月18日民集27巻10号1351頁。

⁷⁷ 東京高判昭和43年5月29日民集27巻10号1364頁。

⁷⁸ 金子・前掲注(67)・29頁。なお、この評釈は第一審の評釈であるが、タイトルは、「実質課税の原則(2)一納税者の利益に適用した例」とされていた。なお、実質課税の原則にしたがって解すべきであると第一審、第二審は判断しているが、法律上不動産所有権の取得でないものを課税上は実質課税の原則によりあえて不動産の取得、つまり地方税法上の「不動産の取得」を認定しようとするものではないため、これは税法理論における実質課税の原則の問題ではないとする指摘がある(北野弘久「判批」民商71巻5号125頁脚注(1)(1975))。

これに対して最高裁判決⁷⁹は、「不動産取得税は、いわゆる流通税に属し、不動産の移転の事実自体に着目して課せられるものであつて、不動産の取得者がその不動産を使用・収益・処分することにより得られるであろう利益に着目して課せられるものではないことに照らすと、地方税法 73 条の 2 第 1 項にいう『不動産の取得』とは、不動産の取得者が実質的に完全な内容の所有権を取得するか否かには関係なく、所有権移転の形式による不動産の取得のすべての場合を含むものと解するのが相当であり、譲渡担保についても、それが所有権移転の形式による以上、担保権者が右不動産に対する権利を行使するにつき実質的に制約をうけるとしても、それは不動産の取得にあたるものと解すべきである。」と判示している⁸⁰。

第一審、第二審の判決は、具体的妥当性を重視したという意味で、税法の解釈論のあり方のひとつである⁸¹。しかし、本件において、「不動産の取得」という概念は、固有概念であるというよりは、不動産所有権の取得という意味で用いられる私法上の概念からの借用概念であるように思われる⁸²。不動産取得税の性格からすると、不動産取得の意義を実質的にとらえることは間違いであり、法律が特段の定めをしていない限り、法律上有効な不動産の取得はすべてそれに含まれると解することが正しい⁸³であろう。

第3項 仮装行為 (Scheingeschäft、Scheinhandlung)

仮装行為の否認についても、実質課税の原則が持ち出される場合がある⁸⁴。金子宏教授は、まず、課税要件事実の認定について、「他の法分野におけると同様に、租税法においても、要件事実の認定に必要な事実関係や法律関係の『外観と実体』、『形式と実質』ないし『名目と内容』がくいちがっている場合には、外観・形式ないし名目に従ってではなく、実体・実質ないし内容に従って、それらを判断し認定しなければならない」とし、「要件事実の認定に必要な法律関係についていえば、表面的に存在するように見える法律関係に即してではなく、真実に存在する法律関係に即して要件事実

⁷⁹ 最判昭和 48 年 11 月 16 日民集 27 卷 10 号 1333 頁。

⁸⁰ 東京地判平成 20 年 7 月 4 日裁判所 HP 参照 (平成 20 年 (行ウ) 第 11 号・判例集未登載) など、その後の裁判例においても、本件最高裁判決の考え方が踏襲されている。判例評釈として、林仲宣「判批」税 64 卷 11 号 112 頁 (2009)、林仲宣ほか編『実務に役立つ租税基本判例 120 選 [改訂版]』260 頁 (税務経理協会、2014)、日下文男「判批」税 65 卷 10 号 90 頁以下 (2010) がある。

⁸¹ 金子・前掲注 (49)・19 頁。

⁸² 金子・前掲注 (67)・29 頁。このように、他の法領域における用語なり概念がそのまま用いられているのではないが、税法上の当該文言の解釈上他の法領域における用語なり概念と同一のものを意味すると解される場合も、借用概念に含まれるとされる。(清永・前掲注 (40)・39 頁)。

⁸³ 金子宏「判批」判時 395 号 (判評 76 号) 99 頁 (1965)。

⁸⁴ 北野・前掲注 (13)・130 頁。

の認定がなされるべきことを意味するに止まり、真実に存在する法律関係からはなれて、その経済的効果なり目的なりに即して法律要件の存否を判断することを許容するものではないことに注意する必要がある。いわゆる『実質課税の原則』は以上のような意味に理解し、用いられるべきであると考える。」⁸⁵と述べられる。

金子宏教授は、偽装行為を、「意図的に真の事実や法律関係を隠ぺいしないし秘匿して、みせかけの事実や法律関係を偽装することであって、通謀虚偽表示（民 94）がその典型的な例である。」⁸⁶と定義されている。税法上に偽装行為について明文の規定はなく、国税通則法 68 条に「事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は偽装し」という文言が用いられているのみであるため、ここで整理しておく⁸⁷。事実の隠ぺいとは、租税を根拠づける事実または租税を増額する事実を秘匿することであり、事実の偽装とは租税を減額するような事実を偽って表示することである⁸⁸。金子宏教授は、事実の隠ぺいについては、「売上除外、証拠書類の破棄等、課税要件に該当する事実の全部または一部をかくすこと」を例に挙げられ、事実の偽装としては、「架空仕入・架空契約書の作成・他人名義の利用等、存在しない課税要件事実が存在するように見せかけること」を例に挙げられる⁸⁹。つまり、偽装行為の典型例は民法 94 条における通謀虚偽表示であるが、架空仕入れや架空契約書の作成などの架空の外観を作り出す行為も、広い意味での偽装行為に含まれることになる。

そして、金子宏教授は、「偽装行為が存在する場合には、偽装された事実や法律関係ではなく、隠ぺいしないし秘匿された事実や法律関係に従って課税が行われなければならない。これは、特段の規定を待つまでもなく、課税要件事実の外観や形式に従ってではなく、実体や実質に従って認定されなければならないことの、当然の論理的帰結

⁸⁵ 金子・前掲注（7）・137 頁以下。

⁸⁶ 金子・前掲注（7）140 頁。山田・前掲注（70）・41 頁も同旨。偽装行為は、納税者が意図的に真の事実関係や法律関係を隠ぺいまたは隠匿して架空の外観を作り出すが、その外観に示されているような法律関係を形成する意思のないものである（木村・前掲注（70）・186 頁）。

⁸⁷ 国税通則法 68 条は重加算税に関する規定である。重加算税とは、課税要件事実を隠ぺい又は偽装する方法で納税義務違反が行われた場合に、課税庁の手続により違反者に課せられる行政上の措置である。（林仲宣『税社会学』117 頁（税務経理協会、2003））。

⁸⁸ 木村弘之亮『租税過料法』69 頁以下（弘文堂、1991）。

⁸⁹ 金子・前掲注（7）・772 頁。偽装行為として、資産の譲渡により譲渡所得課税がなされるのを回避するために、長期の賃貸借契約の形態をとったり、贈与税が課されるのを回避するために親子間で貸付けを装うなどを挙げるものもある（金子宏ほか編『法律学小辞典〔第 4 版補訂版〕』119 頁（有斐閣、2011））。

である。」⁹⁰と述べられている⁹¹。すなわち、「実質課税の原則」、言い換えれば、「法実質主義」は、課税要件事実は外観や形式ではなく、実体や実質に従って認定されるべきであるという意味で用いるべきであり、偽装行為はそのような法実質主義から、偽装された事実や法律行為ではなく、隠ぺいしないし隠匿された事実や法律関係に従って課税が行われなければならないということである⁹²。このことは、法実質主義からの論理的帰結であるといえよう⁹³。表面的に存在するように見える法律関係に即してではなく、真実に存在する法律関係に即して課税要件事実の認定がされるべきことを法実質主義というため、偽装行為があった場合に真実の法律関係について課税することは典型的な法実質主義による結果である。偽装された行為は単なる外観にとどまり、何らの実質を伴うものではなく、取引の実体がないのに課税を基礎づけることはできない⁹⁴。したがって、偽装行為の否認といっても、有効に存在する行為や事実関係を言葉の本来の意味において否認するというものではない⁹⁵。裁判例として、英国に本拠を置く多国籍グループに属する日本法人である原告 X が、自己が発行済株式の過半数（53%）を有する子会社である日本法人（A 社）の株式を同企業グル

⁹⁰ 金子・前掲注（7）・140 頁。この点につき、ドイツ租税通則法 41 条 2 項は、「虚偽表示その他の偽装行為は課税についてなんらの意味をもたない。虚偽表示によって他の法律行為が隠ぺいされている場合には、隠ぺいされている法律行為が課税について基準とされる」と規定している（金子・前掲注（7）・140 頁）。

⁹¹ 水野忠恒教授も、「偽装行為であるとして事案の事実関係を否認するのは事実認定の問題であって、当然のことであり、本来、そのためには特別の根拠規定は不必要である。」と述べられている（水野忠恒『租税法〔第 5 版〕』537 頁（有斐閣、2011））。清永敬次教授も、「ある取引が真に行われた場合に、他の取引が行われた如くに偽装される時は、他の偽装された取引は課税上意味を有しないが、真に行われた隠蔽された行為は課税の基礎となる。」と述べられている（清永・前掲注（38）・366 頁）。このように偽装行為があった場合に隠ぺいされた行為が存在するときは、その隠ぺいされた行為について課税要件事実が認定され、課税が行われるとする見解が通説である。また、偽装行為の認定において、木村弘之亮教授は、「通謀虚偽表示により偽装行為がみられる場合、租税法は、民法の関係規定（通謀虚偽表示）を欠いているので、われわれは法律の欠缺に対して民法の規定（94 条）……を類推適用……し、立証責任を果たしてはじめて偽装行為を認定し得る。」と述べられ、租税法に通謀虚偽表示の明文の規定はないため、民法 94 条を類推適用して偽装行為を認定しているとされる（木村弘之亮「判批」ジュリ 1378 号 203 頁（2009））。

⁹² 佐藤正勝教授は、偽装行為があった場合に実体・実質にしたがって課税するには根拠が必要であると、その根拠として課税要件事実の認定の原則たる実質課税の原則に求めることができる（佐藤正勝『租税法〔改訂版〕』57 頁（同文館、2010））。

⁹³ 谷口勢津夫・前掲注（32）・58 頁。経済的実質主義の立場から考えれば、「税法と私法との間の乖離はなく、その意味で偽装行為の否認の問題も、しいて『実質主義』の問題に含める必要はない」ということになる（植松守雄編『五訂版 注解 所得税法』174 頁（大蔵財務協会、2011））。同様の見解として、畠山＝渡辺・前掲注（134）・61 頁以下脚注*。

⁹⁴ 清永・前掲注（38）・366 頁。

⁹⁵ 北野・前掲注（13）・130 頁。

ープ内に属するスイス法人（B社：当時債務超過状態であった）に譲渡し（契約書Ⅰ）、同スイス法人からさらに高額の対価で同グループとは無関係である日本法人（T社）に同株式を譲渡した（契約書Ⅱ）事案において、取引の中間にスイス法人を介在させたことは通謀虚偽表示であり、株式の譲渡はA社からT社に直接になされたと同認定されたものがある⁹⁶。本件のように、通謀虚偽表示などの偽装行為があったと認められる場合は、法実質主義により、真実に存在する法律関係に基づいて課税されることとなる。

第4項 違法所得

法律上禁止された行為によって得られる違法所得も、課税所得を構成する⁹⁷。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⁹⁸。違法所得が適法所得と同様に、課税の対象とされるのは、経済的実質を考慮することであるとする考え方⁹⁹である。実質主義を主張する者は、違法な所得に対し課税できるとする理論が可能なのは、法的側面から論ずる限り容認できない議論であり、実質主義によりその根拠が説明できるとする¹⁰⁰。しかし、違法所得は、税法の予定する所得概念論の問題として論ぜられるべき性質のものであって、実質課税の原則を持ち出さなければ説明できないというものではない¹⁰¹。

所得税は、一定期間中に納税義務者に帰属した所得を課税物件として課される租税であり、納税義務者の担税力に応じた課税の実現という租税公平主義の要請に最も適合する¹⁰²租税であると考えられる。このような担税力に応じた課税の見地からは、所得が実現しているか否かは、その所得が生じた原因の法律的・形式的評価によって判

⁹⁶ 東京高判平成21年7月30日訟月56巻7号2036頁。東京地判平成20年2月6日判時2006号65頁は、「①T社と取締役である甲と乙との間でのA社株式譲渡に関する契約に至るまでの経緯、②スイス法人B社の財務状況等、③株式譲渡代金の授受、④A社の株券の発行状況、引き渡し状況等、⑤Xの3つ上の親会社が行った英国財務省への報告内容及び少数株主等の証言」を詳細に検討した。そして、Xが主張したB社への株式譲渡は、Xの課税逃れのために、名義上B社を取引に介在させる形式を整えたにすぎず、実体を伴わない通謀虚偽表示による契約であると判断した（川田剛「判批」ジュリ1380号147頁（2009））。

⁹⁷ 違法所得とは、賭博による所得、売春による所得、許可を受けない営業による所得などである（清永・前掲注（40）・50頁）。

⁹⁸ 北野・前掲注（13）・136頁。

⁹⁹ 山田二郎『山田二郎著作集Ⅰ 租税法の解釈と展開（1）』182頁以下（信山社、2007）。

¹⁰⁰ 松沢・前掲注（2）・130頁。松沢教授は、実質主義を根拠に違法な所得に課税されるとする論者は、法的に違法か否かという面と、税法上の所得（法的所得）とは何かとの関係を誤解したものであると述べられている（松沢・前掲注（2）・130頁）。

¹⁰¹ 北野・前掲注（13）・136頁。

¹⁰² 増田英敏・前掲注（2）・113頁。

断されるべきではなく、実現された経済的効果に即して判断されるべきである¹⁰³。納税義務者が自由に処分しうる利得が実現している場合には、課税物件である所得があったと考えられる¹⁰⁴。

そして、わが国の所得税法は、所得の定義規定を置いていないが、包括的所得概念を採用していると考えられる¹⁰⁵。この考え方は、純資産増加説とも呼ばれ、所得を純資産の増減と消費との合計額として捉えるものである¹⁰⁶。包括的所得概念の考え方のもとでは、人の担税力を増加させる経済的利得はすべて所得を構成するため、反復的・継続的利得のみでなく、一時的・偶発的・恩恵的利得も所得に含まれる¹⁰⁷。経済的利得について違法であるか否かを問わず、所得として認識することになる¹⁰⁸。違法に得られた所得であっても、適法に取得された所得との間に担税力の上で差を見出すことはできない以上、違法所得も適法所得と同様に課税の対象と考えるべきである¹⁰⁹。

¹⁰³ 金子宏「テラ銭と所得税—所得の意義、その他所得税法の解釈をめぐって—」同編『租税法理論の形成と解明 上巻』435頁(2010)(初出:ジュリ316号(1985))。

¹⁰⁴ 金子・前掲注(103)・435頁。自由に処分し得る経済的利得を2つに分け、適法な利得は所得として課税の対象となり、違法な利得は課税の対象にならないと解することは、租税負担公平の見地から均衡を失することになる(金子・前掲注(103)435頁)。

¹⁰⁵ 金子・前掲注(7)・184頁。所得税法が、譲渡所得・山林所得・一時所得等の所得類型を設けて、一時的・偶発的利得を一般的に課税の対象とする一方、雑所得という類型を設けて、利子所得ないし一時所得に含まれない所得をすべて雑所得として課税の対象とする旨定めている(金子・前掲注(7)・184頁)ことから明らかである。なお、所得の構成概念としては、消費型(支出型)所得概念と取得型所得概念があるとされるが、取得型所得概念には、所得の範囲をどのように構成するかについては制限的所得概念と包括的所得概念の2つの考え方がある。今日では、①一時的・偶発的・恩恵的利得であっても、利得者の担税力を増加させるものである限り、課税の対象とすることが、公平負担の要請に合致する。②すべての利得を課税の対象とし、累進税率適用のもとにおくことが、所得税の再分配機能を高めるゆえんである。③所得の範囲を広く構成することによって、所得税制度のもつ景気調整機能が増大するという3つの理由から、包括的所得概念が支持を受けているとされる(金子・前掲注(7)・181頁以下)。

¹⁰⁶ 渋谷雅弘「判批」租税判例百選第5版61頁(2011)。

¹⁰⁷ 金子・前掲注(7)・183頁。

¹⁰⁸ 制限利息法を超過する利息・損害金について、最判昭和46年11月9日民集25巻8号1120頁は、「課税の対象となるべき所得を構成するか否かは、必ずしも、その法律的性質いかんによって決せられるものではない。当事者間において約定の利息・損害金として授受され、貸主において当該制限超過部分が元本に充当されたものとして処理することなく、依然として従前どおりの元本が残存するものとして取り扱っている以上、制限超過部分をも含めて、現実に収受された約定の利息・損害金の全部が貸主の所得として課税の対象となるものというべきである。」と判示している。所得税基本通達36-1も、「法第36条第1項に規定する『収入金額とすべき金額』又は『総収入金額に算入すべき金額』は、その収入の基因となった行為が適法であるかどうかを問わない。」と定めている。

¹⁰⁹ 清永・前掲注(40)・50頁。

違法所得について、昭和 30 年以前の通達においては、課税の対象としないとする場合もあった¹¹⁰。違法所得の違法行為の私法上の効力ないし法律関係を基準にして、窃盗・横領による利得は所得とならないが、詐欺・強迫による利得（民 96）や不法原因給付（民 708）は所得となるという考え方であった¹¹¹。つまり、「所得概念の法律的把握とも呼ぶべきもので、それらの利得が法律上有効に実現した場合、換言すれば納税義務者がそれらの利得を法律上有効に保有し得る場合にのみ、所得税の課税物件たる所得と見る考え方」¹¹²であったといえる。今日では、担税力を増加させる経済的利得を現実に支配し享受している限り、その私法上の効力いかんにかかわらず、違法所得も所得であるとする考え方が支持されている¹¹³。つまり、「所得概念の経済的把握とも呼ぶべきもので、利得の発生原因たる行為が有効か否か、したがって利得者が法律上有効にそれを保有し得るものであるか否か、とは無関係に、経済的に見て、利得者が他の有効に保有し得る利得に対すると同じようにその利得に対して現実にコントロールを及ぼしており、自己のためにそれを享受している限り、課税対象たる所得を構成する」¹¹⁴とする考え方であるといえる。

以上のことから、違法所得について課税されることの根拠は、所得概念の視点からアプローチされる問題であり、税法における実質主義を適用するとする場面ではないと考える。所得税の対象となる所得は、その源泉と形態を問わず担税力があると判断

¹¹⁰ 水野・前掲注（91）・149 頁。

¹¹¹ 谷口勢津夫・前掲注（32）・206 頁。

¹¹² 金子宏・前掲注（103）・436 頁。また、この考え方は、窃盗や横領などの法律上所有権の移転を伴わないとされている犯罪行為による利得を課税所得から排除するものであり、昭和 26、27 年頃を中心とする下級審の裁判例も学説もこの見解を支持していたとされる（玉國文敏「違法所得課税をめぐる諸問題（4）」判時 755 号 14 頁（1974））。

¹¹³ 不法な利得は、利得者がそれを私法上有効に保有し得る場合だけでなく、私法上無効であっても、それが現実に利得者の管理支配のもとに入っている場合には、課税の対象になると解すべきである（金子・前掲注（7）・184 頁）。最判昭和 46 年 11 月 9 日民集 25 卷 8 号 1120 頁は、「課税の対象となるべき所得を構成するか否かは、必ずしも、その法律的性質いかんによって決せられるものではない。」と判示している。この判決は、利息制限法による制限超過の受取利息に対する課税問題の分野におけるリーディング・ケースである（林仲宣『所得税法・消費税法の論点 判例・裁決例からみた法解釈の実際』8 頁（中央経済社、2005））。この判決の解説として、林ほか・前掲注（80）・142 頁以下。林仲宣税理士は、犯罪捜査に基づき刑事当局から国税当局になされる「課税通報」も違法所得が課税対象となることの一環であると述べられている（林仲宣「社会経済環境の変化を踏まえた所得概念へのアプローチ」税理 53 卷 1 号 11 頁（2010））。

¹¹⁴ 金子・前掲注（103）・436 頁。なお、違法所得における課税のタイミングについては、管理支配基準で説明されてきた（渕圭吾「所得課税における年度帰属の問題」金子宏編『租税法の基本問題』215 頁（有斐閣、2007））。権利確定主義については、さしあたり、金子宏「所得の年度帰属—権利確定主義は破綻したか」同編『所得概念の研究』282 頁（有斐閣、1995）を参照されたい。

されるものは課税対象となり、また、その発生原因は、違法か適法かを問わないのである¹¹⁵。

第5項 無効または取消しうべき法律行為等

取消しうべき行為（民5条②、民9、民13④、民96①等の場合）は、取消がなされるまでは有効であるから、そのような行為に基づいて一定の法的効果なり経済的效果等が発生するときは、課税がなされる¹¹⁶。また、無効の行為（民90、民94、民95の場合）の場合には、場合に応じて考える必要がある¹¹⁷。

無効の行為の場合、課税の対象が私法上の行為それ自体である場合（例として有価証券取引税）や私法上の行為の法的効果である場合（例として不動産取得税）に関しては、私法上の法律行為の瑕疵が直接に課税要件の充足に結びつくといえる¹¹⁸。それゆえ、課税は行われぬこととなる。これに対し、経済的成果等の発生が重要である租税（例として所得税、法人税）においては、本来無効な行為であっても、経済的成果等が生じているときは、それに従って課税が行われる¹¹⁹。この点で、所得税などの取得税については、所得を経済的に把握するために、私法と乖離することになる。

このような場合にも、当事者間になんらかの経済的效果が生じている場合には、その生じた経済的效果に従って課税関係を形成することになるという点で、実質課税の原則の一表現といわれることがある¹²⁰。田中二郎博士は、「租税負担は、実質的に公平であることが必要なのであって、その法形式又は名義が同じであっても、その経済的

¹¹⁵ 林・前掲注（113）・8頁。

¹¹⁶ 清永・前掲注（40）・49頁。取消しうべき行為が後に取り消され、経済的成果等が失われるときは、そのことに依りて課税上の調整が行われる（清永・前掲注（40）・49頁）。

¹¹⁷ 清永・前掲注（40）・49頁。

¹¹⁸ 金子・前掲注（7）・120頁以下。大阪高判昭和39年9月24日行集15巻9号1716頁は、「例えば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效果が発生している場合にはその収益につき課税することは何等妨げなきものと解すべきである」と判示している。

¹¹⁹ 清永・前掲注（40）・49頁。最判昭和38年10月29日訟月9巻12号1373頁は、「税法の見地においては、課税の原因となった行為が、厳密な法令の解釈適用の見地から、客観的評価において不適法、無効とされるかどうかは問題でなく、税法の見地からは、課税の原因となった行為が関係当事者の間で有効のものとして取り扱われ、これにより、現実に課税の要件事実がみたされていると認められる場合であるかぎり、右行為が有効であることを前提として租税を賦課徴収することは何等妨げられないものと解すべきである。」と判示している。所得税法152条、所得税法施行令274条が「無効な行為により生じた経済的成果がその行為の無効であることに基因して失われたこと」を更正の請求を認める事実として挙げている。このことから、無効な行為から生じた経済的成果等であっても、それが失われるまでは課税対象であるといえる（渋谷・前掲注（106）・61頁）。

¹²⁰ 清永・前掲注（38）・368頁。極端な経済的実質主義ないし実質課税の立場を抛るならば、私法上の法律行為を考慮する必要はないということになる（渕圭吾「租税法と私法の関係」学習院44巻2号19頁（2009））。

実質が異なっている場合には、異なった取扱いをすべきであり、法形式又は名義はどうあれ、その経済的実質において、課税対象となるべき利益を享受しているものと認められる以上、その実質について課税する（法律上無効又は取消しすべき不法所得や非合法所得であっても、課税対象となる）ことによって、担税力に応じた公平課税を期しているのである。」¹²¹と述べられている。つまり、租税負担公平の原則の要請から、形式や名義にとらわれず、経済的実質の視点から課税するため、無効または取消しすべき法律行為等についても課税されるとする見解である。

しかし、この場合は通常の実質主義の場合に問題となる「形式と実質」との対立というよりは、私法上のある行為が無効や取消し瑕疵を有する法的に判断されてもそのような法的評価は課税上重要でないということであり、このような場面で実質主義を持ち出すことは、いささか実質主義を拡張しすぎる感をまぬがれない¹²²。先に違法所得の部分で述べた通り、法律上の性格を問わず、現実に納税者に資産の増加等をもたらすものであれば、所得として取扱われる。したがって、無効または取消しすべき法律行為等についても、経済的成果等の発生がある場合には、所得があるものとして課税されることになる。無効または取消しすべき法律行為等についても、違法所得の場合と同様に、実質主義を持ちださなければ説明できないという性質の問題ではなく、所得概念の問題として解決されるべき性質のものである¹²³。

第6項 租税回避行為の否認

租税回避行為について、金子宏教授は、「私法上の選択可能性を利用し、私的経済取引プロパーの見地からは合理的理由がないのに、通常用いられない法形式を選択することによって、結果的には意図した経済的目的ないし経済的成果を実現しながら、通常用いられる法形式に対応する課税要件の充足を免れ、もって税負担を減少させあるいは排除することを、租税回避（tax avoidance、Steuerumgehung）という。」¹²⁴と定義される。また、清永敬次教授は、「租税回避（tax avoidance、Steuerumgehung）というのは、課税要件の充足を避けることによる租税負担の不当な現象又は排除をいう。多くの場合、税法上通常のものと考えられている法形式（取引形式）を納税者が選択せず、これとは異なる法形式を選択することによって通常の法形式を選択した場合と基本的には同一の経済的效果ないし法的効果……を達成しながら、通常の法形式に結びつけられている租税上の負担を軽減又は排除するという形

¹²¹ 田中二郎・前掲注（47）・90頁。

¹²² 清永・前掲注（38）・368頁。

¹²³ 山崎廣道「実質課税の原則と経済的観察法」税法学 395号 15頁（1983）。無効または取消しすべき法律行為等から生じる経済的效果は、「多少とも私法秩序との乖離があるにもかかわらず、経済的実質に着目して課税所得を考えている点で、実質主義的な所得概念の形成ということができ」との見解もある（植松・前掲注（93）・197頁）。

¹²⁴ 金子・前掲注（7）124頁。

をとる。このような租税回避をもたらす納税者の行為を租税回避行為という。」¹²⁵と定義される。

租税回避行為について、ドイツ租税調整法 6 条 1 項および同条 2 項は、「(1) 納税義務は、民法の形式及び形成可能性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法的形態にたいして同様に課税されなければならない」と規定している¹²⁶。これに対して、わが国には租税回避行為についての規定は存在しない。

租税回避行為が存在する場合、形式よりも実質を重視する実質主義によれば、その選ばれた法形式でなく実現された経済的効果に従って課税を行わなければならないとされる¹²⁷。実質主義は、納税者が選択した法形式よりその達せられた経済的効果を重視するために、このような実質主義は租税回避行為の否認をもたらす¹²⁸。

国税通則法の制定に関する答申では、租税回避行為について、「租税回避行為により不当に租税負担を回避し又は軽減することは許されるべきではないのであって、このような場合には、仮装のために採られた法形式にとられることなく、通常あるべき取引行為によって得られる経済的実質、しかも、その法形式がどのようなものであれ、その通常生ずべき経済的実質と同じ実体として現に生じているところに即して課税が行われるべき」として、法形式ではなく経済的実質を重視すべきとしている。加えて、「租税回避行為に対して上記のように対処することは、広義における実質課税の原則の一部面あるということが出来る。このような租税回避行為は、いかに仮装のために行われるものであっても、私法上の形式としては完備されており、契約の履行等それに従った実行がされている反面、これをそのまま認めれば、通常あるべき取引行為によって生ずべき経済的実質に即して課税がされた場合に比し、経済的実質としてはまさにそれと同一の実体が生じていながら、税負担においてのみ不当に減少が図られるという点に問題がある。」としている。このような租税回避行為に対して、「広義の実質課税の原則の一環として、租税回避行為につき、これを否認する旨の最後の担

¹²⁵ 清永・前掲注 (40)・42 頁。

¹²⁶ 北野・前掲注 (66)・79 頁以下。

¹²⁷ 清永・前掲注 (38)・369 頁。この意味での実質主義は、選択した法形式でなく、経済的成果を重視することであるから、経済的実質主義である。

¹²⁸ 清永・前掲注 (38)・368 頁。実質主義は、一定の場面において、①租税平等の要請を租税法律主義の要請よりも上位に置き、②法的実質と経済的実質をことさらに対立的に捉えて法的実質とは別の経済的実質をより重視する考え方である。租税回避行為の否認が、納税者の形成した私法上の法形式（法的実質）を無視して、通常用いられる法形式に対応する課税要件が充足されたものとして（経済的実質を重視して）取り扱う限りにおいては、租税回避行為の否認は、実質主義の具体的な表れであるともいえる（田中治・前掲注 (27)・187 頁）。

保的な規定を国税通則法に設けることとすべきである」として、実質主義の考え方を反映した一般的な否認規定を設けるべきとの提言もされた¹²⁹。

同族会社の行為計算の否認規定（法法 132①、所法 157①、相法 64①、地法 72 の 43①）などの租税回避の否認の根拠である規定が存在する場合は問題ではないが、明文の規定がない場合にも、解釈論として同族会社の行為計算否認の規定を準用して、否認権を認めることができるかということが問題となる¹³⁰。これに対しては、当事者が選択した法形式を引き直して課税する租税回避行為の否認を支持する立場と、個別具体的な否認規定が存在する場合にのみ否認でき、否認規定がない場合には、当事者が選択した法形式を引き直すことはできないとする立場とに、裁判例も学説の見解も分かれていた¹³¹。同族会社の行為計算の否認規定を、確認的・宣言的な規定であると解釈すれば、明文の根拠がなくとも、同族会社の行為計算の否認規定を非同族会社にも適用できることとなる¹³²。対して、同族会社の行為計算の否認規定を創設的な規定であると解釈すれば、明文の規定がなければ、当事者の選択した法形式を引き直すことはできないことになる¹³³。

現在、租税法律主義の下では、法律の根拠なしには、納税者が選択した契約や法形式を課税庁が別の法形式に引き直して課税することはできないことから、たとえ租税回避であろうとも課税庁は個別否認規定が存在しなければ否認できないとする考え方

¹²⁹ 税制調査会・前掲注（23）・12頁以下。

¹³⁰ 松沢・前掲注（54）・28頁。

¹³¹ 北野・前掲注（66）・94頁以下。

¹³² 田中二郎博士は、同族会社の行為計算の否認規定は、「租税の公平負担を建前とする租税法の解釈上、規定の有無にかかわらず、当然に認められるべき原則を明らかにした一種の宣言的な規定とみるべき」であると述べられている（田中二郎・前掲注（47）・89頁）。同族会社の行為計算の否認規定を確認的規定であるとする裁判例として、大阪高判昭和 39 年 9 月 24 日行集 15 卷 9 号 1716 頁、神戸地判昭和 45 年 7 月 7 日訟月 16 卷 12 号 1513 頁、東京地判昭和 46 年 3 月 30 日行集 22 卷 3 号 399 頁。

¹³³ 清永敬次教授は、租税法律主義の建前から、租税回避行為の否認には明文の規定が必要であるから、同族会社の行為計算の否認規定も創設的規定であるとされる（清永・前掲注（38）・415頁）。同族会社の行為計算の否認規定が創設的規定であるとする裁判例として、東京高判昭和 47 年 4 月 25 日行集 23 卷 4 号 238 頁、東京高判昭和 50 年 3 月 20 日訟月 21 卷 6 号 1315 頁、大阪高判昭和 59 年 6 月 29 日行集 35 卷 6 号 822 頁。

が通説である¹³⁴。それゆえに、同族会社の行為計算の否認規定は、創設的な規定であると理解することが一般的である¹³⁵。

以上のように、従来、あたかも税法に固有の実質主義が問題となるとされてきた場合の多くが、実質主義を持ち出す必要のない場合か、法実質主義が問題となる場合である¹³⁶ことが確認できた。借用概念は、統一説により、私法上と同様の意味に解釈すべきである。違法行為、無効または取消すべき法律行為から生ずる所得に課税することは、わが国の所得概念の性質から説明することができた。しかし、所得の帰属の問題（実質所得者課税の原則）、租税回避行為の否認の問題については検討すべき問題が残されていると考える。実質所得者課税の原則は、実質主義の所得の帰属に関する規定であるといわれるように、実質所得者課税の原則の位置づけが重要となる。租税回避行為の否認の根拠を実質主義に求める裁判例や学説があることについて現在の学説は批判的であるが、最近主張される私法上の法律構成による否認論との関係性は検討すべきである。

仮装行為と租税回避行為は区別されるべきものであるが、「実際には、租税回避行為と仮装行為とはきわめて接近した取引である」¹³⁷といわれるように、その区別は困難である。しかし、これまで検討したように、現在では、租税回避行為を否認するためには個別的否認規定が必要であることに對し、仮装行為についての租税法の規定は存在しないため、ある取引や法律行為が仮装行為であると認定されれば、実質主義により、その取引や法律行為は否認されることとなる。

¹³⁴ 増田英敏・前掲注（1）・102頁。個別の規定なしには租税回避行為の否認は認められないとする見解として、金子・前掲注（7）・128頁、清永・前掲注（40）・43頁以下、北野・前掲注（66）・95頁、山田・前掲注（70）・40頁、畠山武道＝渡辺充『新版 租税法』64頁（青林書院、2000）。また、「租税回避を認識することは立法の不完全を認めることであるから、租税回避を法の根拠なしに否認できる……とすることは不合理である」とし、立法の不完全の立場から租税回避行為は明文の根拠がなければ否認できないとする見解もある（岡村忠生「租税回避行為の規制について」税法学 553号 187頁（2005））。租税回避行為の否認と税法における実質主義の関係性については、第3章で詳述する。

¹³⁵ 手塚貴大「行為計算否認規定を中心とした同族会社課税の諸問題（1）—判例の整理および理論の現状分析、そしてその展望—」広法 35巻1号 44頁（2011）。

¹³⁶ 北野・前掲注（13）・136頁。実質主義という場合は「経済的実質」の重視であるといわれることによってあたかも法実質＝真の法律関係・法律効果でないものを重視する原則であるとの印象を与えるが、実質主義はまさに原則として法実質によって課税関係を考える原則にはかならない（清永・前掲注（38）・371頁）。

¹³⁷ 水野・前掲注（91）・27頁。

第2章 実質所得者課税の原則

第1節 実質所得者課税の原則の沿革

実質所得者課税の原則は、課税要件事実の認定に関する実質主義の所得の人的帰属の判定の場面における現れである¹³⁸。課税要件における課税物件の帰属

(attribution、Zurechnung)とは、課税要件としての納税義務者と課税物件の結びつきのことである¹³⁹。この課税物件の帰属について、「名義と実体」や「形式と実質」が一致しない場合が問題となる。この点につき、所得税法 12 条は、実質所得者課税の原則として、「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。」と規定している¹⁴⁰。

所得税法 12 条 (改正当時の所法 3 の 2¹⁴¹) は、昭和 28 年度の税制改正により設けられたが、見出しは「実質課税の原則」とされていた。昭和 28 年当時は、企業組合¹⁴²を中心に「形式的にのみ法人形態をとって、本来所得税の対象たるべき所得を法人所得であるとし、なお事業所得を給与所得に転換して税負担を不当に軽減する事例が少なくなかった。」が、「そのような仮装的行為により税負担を不当に軽減し又は回避している場合」その問題が「実質所得者課税の問題」と呼ばれ、「主としてこれに対処する見地からそれまで実質課税の原則の内容の一つと考えられてきていたものを立法化したもの」として「実質課税の原則」の規定が制定された¹⁴³。なお、この改正において同時に、法人に多数の営業所があり、そのうち相当数の営業所の所長等が、従来その営業所で個人として同一の事業を営んでいたことなど一定の要件に該当する場合には、当該所長をその営業所から生ずる収益に係る所得者と推定する規定 (改正当時の旧所法 46 の 3、現行の所法 158) が設けられた。これは、上記のような企業組合

¹³⁸ 谷口勢津夫・前掲注 (32)・248 頁。

¹³⁹ 金子・前掲注 (7)・168 頁。

¹⁴⁰ 法人税法 11 条、地方税法 24 条の 2 の 2、72 条の 2 の 3、294 条の 2 の 2、消費税法 13 条にも同旨の規定がある。

¹⁴¹ 当時の規定は、「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、当該収益を享受せず、その者以外の者が当該収益を享受する場合には、当該収益については、所得税は、その収益を享受する者に対して、これを課するものとする。」と定めていた (武田昌輔『コンメンタール所得税法』1101 頁 (第一法規、加除式))。

¹⁴² 昭和 24 年の中小企業等協同組合法の制定により、企業組合という新しい法人の制定が認められ、多くの企業組合が設立された (植松・前掲注 (93)・150 頁)。当時の企業組合の課税問題について、『租税法総論』66 頁以下 (有斐閣、1958) を参照されたい。

¹⁴³ 税制調査会・前掲注 (23)・15 頁。

の実情にかんがみて、「実質課税の原則」の規定とあいまってその課税の適正を図ろうとしたものである¹⁴⁴。

この規定には、当時「実質課税の原則」という見出しが付けられていたため、二つの解釈が存在したとされる¹⁴⁵。一つは、旧法が予定していた「実質課税の原則」というのは、それらの規定そのものが示しているように、租税帰属関係の判定の基準としての原則にほかならず、少なくとも旧法は、実質課税の原則ないし租税法における実質主義の原則を一般的に容認しているものではなく、その一内容であるにすぎない実質所得者課税の原則のみを容認しているものである、というものである¹⁴⁶。もう一つは、これらの規定に、その内容にもかかわらず、「実質所得者課税の原則」という見出しが付されずに、「実質課税の原則」という見出しが付されているのは、旧法が、これらの規定を定めることを通じて、実質課税の原則ないし租税法における実質主義の原則を、一般に容認していることを示そうとしていることにほかならないのである、というものである¹⁴⁷。しかし、どちらの見解が正当なものであるかは、学説上も実務上も、定説ともいうべきものはなかったといわれる¹⁴⁸。

昭和 28 年度税制改正により、「実質課税の原則」が制定される以前においても、税法上においては実質主義による課税が行われていたとされる¹⁴⁹。このことから、多くの裁判例は、この規定は創設的な規定ではなく、従来から税法上とられていた考え

¹⁴⁴ 植松編・前掲注 (93)・151 頁。

¹⁴⁵ 金子宏ほか編『租税法講座—第 1 巻 租税法基礎理論—』305 頁 (帝国地方行政学会、1974)。

¹⁴⁶ 金子宏ほか編・前掲注 (145)・305 頁。中川一郎博士は、この規定は「実質課税の原則に関する規定ではなく、また実質課税の原則を宣明したものでもない。」と指摘されている (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 11 号 152 頁 (1961))。

¹⁴⁷ 金子宏ほか編・前掲注 (145)・305 頁以下。当時の所得税通達は、「所得税法第 3 条の 2 (実質課税の原則) の規定は、所得の帰属又は種類等につき名義又は形式と其實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」(昭 29 直所 1-42 通達 9) とされていた。

¹⁴⁸ 金子宏ほか編・前掲注 (145) 305 頁以下、金子宏ほか編『実践租税法大系 (上) 基本法編』61 頁 [品川芳宣] (税務研究会、1981)、新井・前掲注 (27)・87 頁以下を参照されたい。

¹⁴⁹ 吉良・前掲注 (27)・27 頁。吉良教授は、具体例として、信託財産に係る収入・支出の帰属に関する規定、同族会社の行為・計算否認の規定が設けられていたことや、所得の帰属の判定にあたり、名義や形式でなく、実質によるべきとした判例が多く出されていたことを挙げられている (吉良・前掲注 (27)・27 頁)。

方を一般的に確認した確認的規定であるとしている¹⁵⁰。この点については、学説についてもほとんど異論はない¹⁵¹。

そして、昭和 41 年度税制改正において、所得税法 12 条の見出しは、「実質課税の原則」から「実質所得者課税の原則」に変更された。このことから、所得税法 12 条が実質課税の原則の一側面と実質所得者課税の原則を位置付けていると捉えるか、昭和 41 年度税制改正の段階で所得税法は実質課税の原則の実定法上の根拠を放棄したものと捉えるかについては見解が分かれる¹⁵²とされる。

なお、実質所得者課税の原則が、確認的規定か創設的規定かという点について、税制調査会の答申では、「この規定は、法律上の名義からは一応所得の帰属者とみられる者が仮想ないし架空の存在であるなどのため、他に実際に収益を享受する者がある場合には、その実際に収益を享受する者に課税するといういわば当然と考えられる趣旨を宣言的、確認的に規定したものである¹⁵³」とされている。昭和 41 年度税制改正前と同様に、学説においても、裁判所の見解においても、実質所得者課税の原則は確認的な規定であるとされる¹⁵⁴。

¹⁵⁰ 最判昭和 37 年 6 月 29 日税資 39 号 1 頁、京都地判昭和 30 年 7 月 19 日行集 6 卷 7 号 1708 頁、山口地判昭和 31 年 4 月 12 日行集 7 卷 4 号 911 頁、広島地判昭和 33 年 9 月 1 日税資 42 号 598 頁。

¹⁵¹ 田中二郎・前掲注 (47) 449 頁、北野弘久『税法の基本原則—その具体的考察—』112 頁以下 (中央経済社、1961)、林大造『所得税の基本問題』85 頁 (税務経理協会、1968)。ただし、杉本良吉「租税法の解釈の動向—学説・判例からみた」法時 29 卷 9 号 11 頁以下 (1957) は反対している。

¹⁵² 酒井克彦『ステップアップ租税法—租税法解釈の道しるべ—』13 頁 (財経詳報社、2010)。

¹⁵³ 税制調査会「所得税法および法人税法の整備に関する答申」(昭和 38 年 12 月) 12 頁。

¹⁵⁴ 学説として、金子宏「所得の人的帰属について—実質所得者課税の原則—」同編『租税法理論の形成と解明 上巻』538 頁 (有斐閣、2010) (初出：自正 58 卷 1 号 (2007))、広瀬正「実質所得者課税の原則と法人格否認の法理」税理 26 卷 10 号 4 頁以下 (1983)。実質所得者課税の原則を各種税法の冒頭に規定した意義は、税法上も他の法分野と変わらず、客観的証拠に基づいた実質に即した法律上の事実認定をすることを課税庁 (又は納税者) に対して確認した点にあり、同規定は確認的規定と位置づけられる (谷口智紀「誰に課税されるのか—所得帰属とその認識 (実質所得者課税の原則)」増田英敏=林仲宣編『はじめての租税法』75 頁 (成文堂、2011))。裁判例として、東京地判平成 22 年 9 月 15 日税資 260 号順号 11512。実質所得者課税の原則が確認的な規定であることから、給与所得などの資産や事業から生ずる収益以外のものや、贈与税にも適用があるとする見解 (山田・前掲注 (99)・190 頁) がある。給与所得については、労働力を提供した者は、それに対する反対給付に対して権利を有するため、誰が労働力を提供したのかを探究することとなる (碓井・前掲注 (187)・51 頁)。給与所得についても実質所得者課税の原則の適用があるとする見解として、清永・前掲注 (40)・71 頁、金子宏=武田昌輔編集代表『税法の基礎知識』35 頁 [斎藤明] (有斐閣、1974) がある。

第2節 課税物件の帰属と実質所得者課税の原則

課税要件とは、納税義務の成立要件、すなわち、その充足によって納税義務の成立という法律効果を法律上当然に発生させる法律要件をいう¹⁵⁵。課税要件として、納税義務者、課税物件、課税物件の帰属、課税標準、税率の5つが挙げられる。納税義務は、課税物件がある者に帰属することによって成立し、課税物件の帰属した者が納税義務者となるが、この課税物件と納税義務者との結びつきを、課税物件の帰属という¹⁵⁶。また、所得課税を包括的所得概念をもとに構成するとすれば、あらゆる資産の納税義務者への帰属を判断することが必要となる¹⁵⁷。

課税物件の帰属は、「課税要件の根幹」といわれることがある。登記名義の冒用を前提としてなされた譲渡所得に係る課税処分の効力が争われた判決¹⁵⁸では、「上告人らは、……、(1) (2) 土地および (3) 建物のいずれをも所有したことがなく、その真の譲渡人は岡田であり、したがって、譲渡所得はほんらい同人に帰属し、上告人らについては全く発生していないのであるから、本件課税処分は、譲渡所得の全くないところにこれがあるものとしてなされた点において、課税要件の根幹についての重大な過誤をおかした瑕疵を帯有するものといわなければならない。」と判示している。この

¹⁵⁵ 金子・前掲注(7)・146頁。

¹⁵⁶ 金子・前掲注(7)・168頁。課税物件の帰属は、課税物件の人的帰属を意味するが、課税のタイミング、すなわち「年度帰属」の問題とは表裏の関係にある(藤谷武史「所得の『帰属』・再考(序説)―東京高判平成23年9月21日訟月58巻6号2513頁を手がかりとして―『金融取引と課税(3)』115頁(トラスト60、2014))。

¹⁵⁷ 淵・前掲注(114)・201頁。包括的所得概念に基づいて課税を行うためには、ある時点において誰がどのような資産を把握しているか、また、資産価値に変化があったか、資産の移転があった場合には、それがいつあったのか、といったことが分かっていなくてはならない(淵・前掲注(114)・201頁)。金子宏教授の、「事業からの収益、土地の賃借料、予金(原文ママ)の利子、労働の対価等は、それらのものが生み出す所得であるといわれる。このような理解は決して間違いではない。しかし、それらは実は所得の現象形態なのであって、それが特定の人に帰属しその担税力を増加させる点に所得の意義がある」(金子宏「租税法における所得概念の構成(1)」法協83巻9=10号31頁(1966))という叙述からも、所得の人的帰属の重要性を認識することができよう。

¹⁵⁸ 最判昭和48年4月26日民集27巻3号629頁。判例評釈として、岩本浩史「判批」行政判例百選I第6版174頁以下(2012)、伊川正樹「判批」租税判例百選第5版194頁(2011)、塩野宏「判批」租税判例百選第3版156頁以下(1992)、乙部哲郎「判批」民商69巻5号913頁以下(1974)、可部恒雄「判解」曹時28巻11号2090頁以下(1976)、中川丈久「判批」租税判例百選第4版200頁以下(2005)、福家俊朗「判批」行政判例百選I第5版164頁以下(2006)、小早川光郎「判批」判時768号(判評194号)155頁以下(1975)。本判決などの裁判例を中心として課税処分の瑕疵について検討する論文として、波多野弘「課税処分を無効とする瑕疵について(1)」税法学276号16頁以下(1973)、波多野弘「課税処分を無効とする瑕疵について(2)」税法学277号8頁以下(1974)を参照されたい。

ように、課税物件の帰属が、「課税要件の根幹」とされるのは、課税物件の帰属が所得なきところに課税することを防止するための要件の1つであるからであろう¹⁵⁹。

課税物件が誰に帰属するかを判断することは、容易でない場合が多々ある。財産税においても、ある財産が誰に帰属するかが問題となることが少なくなく、あらかじめ明文の規定で帰属の関係を明らかにすることがある¹⁶⁰。固定資産税の納税義務者は、固定資産の所有者であり、所有者とは、土地および家屋については、登記簿又は土地補充課税台帳若しくは家屋補充課税台帳に所有者として登記又は登録されている者をいう（地法 343①、地法 343②）。固定資産税の賦課について、いわゆる台帳課税主義を採用した理由は、徴税事務の効率化といえる¹⁶¹。

¹⁵⁹ 谷口勢津夫「所得の帰属」金子宏編『租税法の基本問題』180頁（有斐閣、2007）。各人に帰属している所得や財産が、その者の担税力を比較的良く示すものであるといえる。各人に帰属している所得や帰属している財産を正確に把握することが、各人の負担能力に応じた租税負担の公平を確保する第一歩であるともいうことができるため、課税物件の帰属は税法上における重要な問題である（吉良・前掲注（12）・249頁）。なお、所得課税において、所得の帰属が問題となる理由として次の3つが挙げられる。①期間税であるために、無数の取引財貨の流れをフォローした後にその結果を総合的に観察することによって帰属が決定されること、②家族構成員の間においてさえも帰属主体を明らかにせず消費されていくことが多いこと、③納税者によっては、所得分散により、累進税率の適用においてより低い税率を適用しようとする場合があるため、名義のみを形式上分散させる仮装行為も行われやすいことである（確井光明「租税法における課税物件の帰属について（I）」税経通信 26巻14号61頁（1971））。なお、確井光明「法人とその構成員をめぐる所得の帰属」自研 51巻9号43頁以下（1975）も参照されたい。

¹⁶⁰ 金子・前掲注（7）・168頁。

¹⁶¹ 林仲宣「白熱講義録 はじめて税務部門に配属された君たちへ～必ずわかる地方税のしくみ 第45講固定資産税の基本問題」税 69巻12号132頁（2014）。最判昭和47年1月25日民集 26巻1号1頁は、「地方税法は、課税上の技術的考慮から、土地については土地登記簿（昭和35年法律第14号附則16条による改正前は土地台帳）または土地補充課税台帳に、家屋については建物登記簿（右改正前は家屋台帳）または家屋補充課税台帳に、一定の時点に、所有者として登記または登録されている者を所有者として、その者に課税する方式を採用している」と判示している。

なお、賦課期日現在に家屋課税台帳等に登録されていない新築家屋について、賦課期日後に当該台帳に記帳したうえで、当該課税期間の固定資産税等の賦課決定処分を遡及的に行うことは適法であるか否かが争われた事案（最判平成26年9月25日民集 68巻7号722頁）において、最高裁は、「土地又は家屋につき、賦課期日の時点において登記簿又は補充課税台帳に登記又は登録がされていない場合において、賦課決定処分時までに賦課期日現在の所有者として登記又は登録されている者は、当該賦課期日に係る年度における固定資産税の納税義務を負うものと解するのが相当である。」と判示した。本判決は、このような争点について争われたおそらくはじめての裁判例であるとされる（高野幸大「判批」重判平成26年度（ジュリ臨増1479号）215頁（2015））。判例評釈として、渋谷雅弘「判批」ジュリ1480号10頁以下（2015）、中丸隆「判批」ジュリ1485号97頁以下（2015）、松原有里「判批」税研178号247頁以下（2014）、東田晃拓「判批」地方税66巻6号11頁（2015）、佐藤香織「判批」税経通信70巻6号174頁以下（2015）、木山希彦「判批」税70巻1号56頁以下（2015）、占部裕則「判批」判時2271号（判評682

第3節 実質所得者課税の原則の解釈

第1項 法律的帰属説

実質所得者課税の原則は、「複雑難解といわれる税法規定の中でも特に難解な規定の1つ」¹⁶²とも言われている。この規定の解釈として、法律的帰属説と経済的帰属説の2つが説かれてきた。法律的帰属説と経済的帰属説の対立は、法実質主義と経済的実質主義の対立に対応するものである。裁判所の大勢も法律的帰属説の立場をとっているが、最高裁判所の立場は必ずしも明らかでない¹⁶³。以下において、法律的帰属説と経済的帰属説の内容と学説、加えて、それぞれの立場を採用したと考えられる裁判例を検討することとする。

法律的帰属説は、課税物件の法律上の帰属につき、その外観（形式）と実質とが相違している場合には、実質に即して帰属を決めるべきであるとする見解である¹⁶⁴。法律的帰属説は、条文上の「単なる名義人」という文言が用いられていることを重視し、法律上の真の帰属者に課税することを定めたものとする考え方である¹⁶⁵。

金子宏教授は、「これらの規定（筆者注：実質所得者課税の原則の規定）が『収益の享受』というような経済的な表現を用いている点からすると法律的帰属説が正しいように見えるし、名義人というような表現を用いている点からすると法律的帰属説が正しいようにも見える。文理的には、どちらの解釈も可能である。しかし、経済的帰属説をとると所得の分割ないし移転を認めることになりやすいのみでなく、納税者の立場からは、法的安定性が害されるという批判がありうるし、税務行政の見地からは、経済的に帰属を決定することは、實際上多くの困難を伴う、という批判がありうる。その意味で、法律的帰属説が妥当である。」¹⁶⁶と述べられている。

号) 148 頁以下 (2015)、手塚貴大「判批」民商 151 卷 1 号 44 頁以下 (2015) などを参照されたい。

また、地方税法 343 条 2 項後段の類推適用による固定資産税の賦課の可否が争われた事案として、最判平成 27 年 7 月 17 日裁時 1632 号 4 頁参照。判例評釈として、園浦卓「判批」ジュリ 1487 号 10 頁以下 (2015) を参照されたい。

¹⁶² 谷口勢津夫・前掲注 (159)・185 頁。実質所得者課税の原則の規定の文意がいかにか課税要件を明確にしているかという意味で租税法律主義における課税要件明確主義との関連において全く問題がないわけではないとの指摘もある (金子=武田編集代表・前掲注 (154)・35 頁 [齋藤明])。

¹⁶³ 金子・前掲注 (154) 526 頁。

¹⁶⁴ 金子・前掲注 (6) 18 頁。

¹⁶⁵ 林仲宣「取引実体・名義の乖離と税務トラブルの態様—実質所得者課税の原則の法理と実際—」税理 55 卷 5 号 12 頁 (2012)。

¹⁶⁶ 金子・前掲注 (7)・170 頁。経済的帰属説によると、私法上の法律関係に即して経済生活が営まれている中で、その法律上の帰属を無視し経済上の帰属に即した課税が行われるとなると、法的安定性や予測可能性が損なわれるということに加え、課税庁にとっても、法律上の帰属を無視して経済上の帰属を追及し、事実認定を行っていくことは実際上困難である。そして、租税法律主義の内容である合法性の原則によれば、すべての納税者

清永敬次教授は、「実質所得者課税の原則の規定から、経済的実質主義のような見解（筆者注：経済的帰属説）を導きだすことが全く不可能であるとはいえない。しかし、経済的な成果は通常法律上の関係によってその帰属者が決ってくるのであるから、法律上の関係をはなれて経済的な帰属が存するとされる場合が仮にあるとしても、それは限られた場合であろう。そして、それは、特にそう考えなければ課税上著しく不都合を生じる、すなわち担税力を欠くものに課税する結果となるというような場合でなければならないと思われる。さもないと、法律上の関係をはなれて経済上の帰属を考えるといても、経済的帰属の存在を肯定するための基準は必ずしも明らかでなく、納税義務者の地位をいたずらに不安定なものにするだけになるとと思われる。」¹⁶⁷と述べられている。

金子教授、清永教授も、法律的帰属説を支持していることに変わりはない。両教授ともに、法律的帰属説を支持する理由は、租税法律主義の機能である法的安定性を確保するという観点を中心であると考えられる¹⁶⁸。加えて、経済的な効果が帰属するということは、何らかの形で法律上の権利関係に裏付けさせていることであり、それによって効果の帰属に安定性が認められる¹⁶⁹ことから、法律的帰属説は支持される。

について経済上の帰属を判断しなくてはならない（菊池幸久「判批」税経通信 34 巻 15 号 65 頁（1979））。なお、瀧圭吾教授は、包括的所得概念における「純資産増加」における「資産」が私法上の概念であるとするれば、所得税法の解釈の際の指針として包括的所得概念を採用する際、個人の資産すなわち責任財産の注目に着目せざるを得ない。そうであれば、課税物件の帰属について少なくとも所得課税との関係では法的安定性といった外在的理由を持ち出すことなく、法律的帰属説が正しいと論じることができると述べられている（瀧圭吾「所得の構成要素としての純資産増加」金子宏ほか編『租税法と市場』108 頁（有斐閣、2014））。

¹⁶⁷ 清永・前掲注（40）・72 頁。山田二郎弁護士は、「一般に収益の享受（経済的な成果の帰属）は法律上の関係によってその帰属者が決まるので、通常は法律上の関係によって帰属（者）を決める法律実質主義法的安定性のうえからいっても合理性が高い見解であるといえる。」と述べられ、法律的帰属説を支持する立場に立たれている。そして、法律的帰属説を離れて経済的帰属を考えなければ課税上の不都合が生ずるような特殊な場合として、横領による違法な所得などを例に挙げられている（山田・前掲注（70）・54 頁）。同様に、違法所得については、経済的帰属説が妥当であるとする見解として、金子ほか編・前掲注（148）・95 頁〔荻野豊〕。

¹⁶⁸ 法律的帰属説を支持する主要な学説として、松沢・前掲注（2）・131 頁、中川一郎編『税法学体系（1）総論』235 頁以下〔中川一郎〕（三晃社、1968）。

¹⁶⁹ 広瀬正『判例からみた税法上の諸問題〔新訂版〕』31 頁（新日本法規、1975）。

法律的帰属説を前提として判断した裁判例は数多く存在する¹⁷⁰。例えば、横浜地裁平成13年10月10日判決¹⁷¹は、「実質所得者課税の原則の趣旨を検討するに、租税は、担税力を推定させる物又は行為等を課税物件として課されるものであるから、その担税力を推定させる物又は行為等が実質的に帰属する者に対して課税されるとの考え方にに基づき法律で定められている。すなわち、物を課税物件として課される租税であれば法律上の所有権、行為を課税物件とする租税であれば法律行為の効果が、それぞれ帰属していることをもって、担税力が推定され、課税される。課税物件が単に形式的に帰属するのみでは担税力があるとはいえず、実質的に権利又は法律効果が帰属して初めて担税力が推定されるので、この者を納税義務者として課税されるべきことになる。」として、実質所得者課税の原則の趣旨を述べ、「『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11条は、法律上の収益の帰属者の形式と実質が異なる場合には実質に従って租税関係が定められるべきであるという、担税力の観点に立ち帰って考察した場合には当然の事理を、法人税に関して確認的に定めた規定であるということが出来る。」と判示し、明確に法律的帰属説の立場を支持している。

第2項 経済的帰属説

経済的帰属説は、「収益を享受する」という文言が用いられていることを重視し、法律上の帰属者と経済上の帰属者が相違している場合には、経済上の実質に即して課税することを定めたものとする考え方である¹⁷²。

¹⁷⁰ 谷口勢津夫・前掲注(32)・248頁以下。最判昭和48年4月26日民集27巻3号629頁、熊本地判昭和57年12月15日訟月29巻6号1202頁、東京地判昭和63年5月16日判時1281号87頁。名古屋地判平成17年9月15日税資255号順号10129も、「課税物件の法律上の帰属につき、その形式と実質とが離れている場合に、実質に即して帰属を判定すべきことを定めたものであって、経済的な帰属に準拠すべきことを定めたものではないと解するのが相当である。」と述べ、法律的帰属説を支持している。

¹⁷¹ 横浜地判平成13年10月10日税資251号順号8999。X(原告)は、「法律的な結び付きを判定基準とする考え方によっても、一般に、物の所有者又は所得の帰属を判断する場合には、その所得を生む契約当事者が誰であるか、その所有に基づく収益又は経済的効果が誰に帰属するかということが重要である」と経済的帰属説の立場から主張している。

¹⁷² 林・前掲注(165)・12頁以下。経済的帰属説によれば「法律上帰属するとみられる者」には法律上の真の権利者が含まれ、そうした者ではなく、所得を現実(経済的に)「享受する者」に所得が帰属すると解釈する(岡村忠生ほか『ベーシック税法〔第7版〕〕170頁(有斐閣、2013))。なお、「収益を享受する」という文言について、法律的帰属説の説くところと整合的に解釈しようとするれば、収益の処分権の取得を意味すると解すべきである。つまり、私法上の真実の取引主体であれば、取引から得られる収益を自由に処分することができる(谷口勢津夫「趣味と実益」佐藤英明編『租税法演習ノート〔第3版〕〕59頁(弘文堂、2013))。

田中二郎博士は、「所得は、通常の場合、法律形式上所得が帰属する主体に経済的実質も帰属するものと認められる。しかし、法形式上の名義人が外見上の単なる名義人で、他に実際に収益を享受する者に課税するのが租税負担の公平を維持する見地からいって、妥当である。」¹⁷³と述べられている。そして、「所得や財産が法律上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、かような事実租税法上の評価を加え、経済的実質に実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。」としたうえで、「租税法の解釈適用に当たって、当然に承認されるべき考え方といってよい」¹⁷⁴と述べられている。田中博士は、法律上の所得の帰属主体に経済的実質も帰属することを前提に、租税公平主義の見地から、経済的帰属説の立場に立つものと思われる。

木村弘之亮教授は、「所得税法 12 条の規定が『収益の享受』というような経済的表現を用いていることを根拠に、経済的帰属説が支持しうる。」¹⁷⁵と述べられている。木村教授は、経済的帰属説を支持する理由として、所得税法 12 条は黙示の前提として「資産又は事業から生ずる収益は原則として所有者（名義人）に帰属する」とするルール 00 があり、そのような不文律ルール 00 によって多くの事例は解決されるため、例外の事例に限って所得税法 12 条の規定が適用されるからであるとされる¹⁷⁶。

水野忠恒教授は、法律的帰属説と経済的帰属説の「いずれの説が妥当であるかどうかは、所得の種類によってことなるのではないか」¹⁷⁷と述べられている。そして、「給与所得や利子所得のように、労働契約や預金契約という法律関係が明確に存在するものについては、法律上の帰属が明確であり、収益を享受した者を認定できれば、法律的帰属説で十分であると思われる」が、「農業や営業のような事業所得については、そもそも、法律上の帰属者を明確に認定できない場合が多いと思われる。そこで、私見では、このような事業所得については、経済活動の実態をみることにより収益の帰属者を判定する必要があるので、経済的帰属説を採用するしかないと考えられる。」と述べられている¹⁷⁸。つまり、どちらかの説が常に妥当であるというわけではなく、所得の種類ごとに、特に事業所得については経済的帰属説によるべきであるとする見解である。

千葉地裁昭和 45 年 12 月 25 日判決¹⁷⁹は、「設立された会社が現実にこれ等資産を同会社の所有財産として経済的にこれを帰属させ、利用収益している事実の認められるときは、私法上の法律効果とは別個に事実上発生継続している経済的効果に対し、税

¹⁷³ 田中二郎・前掲注（47）449 頁。

¹⁷⁴ 田中二郎・前掲注（47）176 頁。

¹⁷⁵ 木村・前掲注（70）・167 頁。

¹⁷⁶ 木村・前掲注（70）・167 頁。

¹⁷⁷ 水野・前掲注（91）・296 頁。

¹⁷⁸ 水野・前掲注（91）・296 頁。

¹⁷⁹ 千葉地判昭和 45 年 12 月 25 日行集 21 卷 11=12 号 1460 頁。

法上、税を課するのは、その実質主義の建前から許されなければならない。」と判示している。本判決は、法律上の関係を離れて収益を享受する者が存在する場合にその「収益を享受する者」を収益の帰属者と判断した¹⁸⁰ものであり、経済的帰属説の立場を採った判決であると解される。

山口地裁昭和 46 年 6 月 28 日判決¹⁸¹は、「法律上無効な移転行為であっても、これがあたかも有効になされたもののごとく履行され、譲受人においてその目的にそって経済的効果ないし利益が発生するなどして目的物が実質的に移転し、かつ、このような状態が存続している場合に、譲受人側に対しかかる目的物ないしこれから発生する利益につき課税の対象とすることは実質的担税力に応じて課税する租税目的からみて容認されるものと解すべきである。そこで、本件投信が現物出資の無効にもかかわらず、実質的に本件会社に移転したものであるかどうかにつき検討しなければならない。」と判示している。そして、「本件会社設立の際に、組合頭取から現物出資の意図で本件会社に実質的に移転し、……、本件会社がその経済的利益を享受するに至ったものと判断することができる。」と判示して、本件投信は本件会社に帰属し、その運用利益金である配当所得は本件会社に帰属すると判断した。つまり、本件において金銭信託の現物出資は、無効であるために金銭信託の法律上の帰属は個人であるが、金銭信託の収益は、経済的には会社に帰属するとして、経済的帰属説により判断したものと考えられる¹⁸²。

前述のように検討すると、経済的帰属説を採用したとみられる裁判例も少数あるものの、大多数の裁判例は法律的帰属説を採用していると考えられる。最近の裁判例に

¹⁸⁰ 山田・前掲注 (99)・189 頁以下。山田二郎弁護士は、「経済的な帰属は、通常、法律上の帰属によって決まるから、収益の帰属について法律上の関係をはなれて考えることはできない」として法律的帰属説の立場から、本判決には疑問を呈されている（山田・前掲注 (99)・190 頁）。明白に私法上の法律秩序を離れて、税法上の経済的実質主義を認めているとも評価される（植松編・前掲注 (93)・156 頁）。

¹⁸¹ 山口地判昭和 46 年 6 月 28 日訟月 17 卷 10 号 1671 頁。X（原告）らの被相続人訴外 A は、以前桜山炭鉱を経営していたが、昭和 17 年ころ、右炭鉱を匿名組合「桜山炭鉱組合」（以下、「本件組合」という）に組織変更し、更に、これを組織変更して昭和 28 年 7 月 1 日桜山炭鉱株式会社（以下、「本件会社」という）を設立し、自ら代表取締役となった。その後 A は昭和 44 年 6 月 2 日死亡したので、X らが A の共同相続人としてそれぞれ同人の地位を相続した。A は、投資信託（以下「本件投信」という）を現物出資として本件会社を設立した。しかし、本事案では、現物出資についての定款の記載がされておらず、現物出資は無効であった。それゆえに、本件信託に係る収益である配当金は、出資者である個人と会社のどちらに帰属するかということが争われた。

¹⁸² 水野忠恒教授は、本事案の裁判所の判断について、「典型的な経済的帰属説が採用された」と述べられている（水野・前掲注 (91)・295 頁）。法律的帰属説における私法上の真実の権利者は、私法上真実に収益を享受する権利を有する者としての蓋然的様相を呈している者を意味であるとすれば、本事案のような場合も、法律的帰属説の適用場面として理解できる（谷口勢津夫・前掲注 (159)・194 頁）。

においても、所得税法 12 条にいう『実質』も、法による枠組みを離れた犯罪行為等による収益の場合を除いては、基本的に法的な意味での実質をいうものと解される¹⁸³と判示しており、法律的帰属説に立脚して判断しているといえる。いったん経済的帰属に即した帰属の判定を認めると、権力の乱用に対する歯止めがなくなり、法的安定性と予測可能性が害されることになりやすい。納税者の権利保護の観点から危険なことであり、ルール・オブ・ローの精神からみて由々しい問題であり、その意味で法律的帰属説を堅持する必要がある¹⁸⁴。

第4節 資産から生ずる収益の帰属と事業から生ずる収益の帰属

第1項 資産から生ずる収益の帰属

所得税法 12 条は「資産又は事業から生ずる収益」と規定しているが、資産から得られる収益と事業から得られる収益の性質は異なる。以下では資産から生ずる収益と事業から生ずる収益を区分し、法律的帰属説と経済的帰属説のどちらの説を裁判所が採用しているのかを検討する。

実質所得者課税の原則の解釈における法律的帰属説と経済的帰属説という 2 つの見解は、主に資産から生ずる収益について争点となることが多いと思われる¹⁸⁵。すなわち、資産の法律上の帰属者の他に収益を実際に享受する者が存在する場合に、所得の帰属を法律上の権利者とするか、あるいは経済的実質を重視するか対立するのである¹⁸⁶。

利子所得、配当所得、不動産所得のように資産の運用による所得や、譲渡所得、山林所得のような資産の処分による所得が資産から生ずる所得にあたる¹⁸⁷。実質所得者課税の原則の規定の解釈として、法律的帰属説によれば、課税物件の帰属について私法上の帰属を基準とすることを前提としたうえで、私法上の帰属の判断に際して単な

¹⁸³ 東京地判平成 26 年 5 月 21 日判タ 1412 号 296 頁。

¹⁸⁴ 金子・前掲注 (154)・542 頁。金子宏教授は、ルール・オブ・ローの内容として、(1) 行政権の活動が国民代表議会の制定した法律に基づかなければならないこと、(2) 公権力の行使が恣意的なものであってはならず、また、それは適正な手続きによって行われなければならないこと、(3) 公権力の行使によって権利を侵害された者は、十分な権利保護の機会を与えられなければならないこと、の 3 点を挙げられている。税法に即していえば、(1) は租税法律主義の問題であり、(2) は、手続保障の原則の問題であり、(3) は、納税者の権利保護の問題であるとされる (金子宏「ルール・オブ・ローと租税法」同編『租税法理論の形成と解明 上巻』117 頁 (有斐閣、2010))。

¹⁸⁵ 林・前掲注 (165)・14 頁。

¹⁸⁶ 林・前掲注 (165)・14 頁。一般的な収益の享受は法律的关系でその帰属が決定されるわけであり、法的安定性と税務行政の効率性の観点からも、法律的帰属説のほうがより合理的である (林・前掲注 (165)・14 頁)。

¹⁸⁷ 確井光明「租税法における課税物件の帰属について (II)」税経通信 27 卷 2 号 51 頁 (1972)。

る名義に必ずしも拘泥しないことを明らかにした規定ということになる¹⁸⁸。つまり、資産から生ずる収益は、資産の私法上の真実の権利者に帰属する。対して、経済的帰属説によると、経済的・実質的に資産から生ずる収益を支配し、処分できる者に帰属することになる¹⁸⁹。

法律的帰属説における私法上の真実の権利者の判断基準は、所有権が基準と考えられてきた¹⁹⁰。所有権とは、自由に物を使用・収益・処分する権利である（民 206）¹⁹¹ ことであるから、所有権を基準として私法上の帰属を決定することが妥当である。例えば、利子所得はその元本である預金などの真実の権利者の所得であり、不動産の譲渡から得る所得は、その不動産の所有者の所得である¹⁹²。

また、資産から生ずる収益の帰属について、所得税基本通達 12-1 は、「法（筆者注：所得税法）第 12 条の適用上、資産から生ずる収益を享受する者がだれであるかは、その収益の基因となる資産の真実の権利者がだれであるかにより判定すべきであるが、それが明らかでない場合には、その資産の名義者が真実の権利者であるものと推定する。」と定めている。資産の真実の権利者を判断基準にしていることから、この通達は法律的帰属説に立つものといえる¹⁹³。資産から得られる所得の帰属においては、資産の真実の権利者に収益が帰属することになるため、資産の真実の権利者を明らかにする前提となる事実認定の作業が必要である。

株取引包括委任事件において、熊本地裁昭和 57 年 12 月 15 日判決¹⁹⁴は、詳細な事実認定¹⁹⁵の後、「有価証券取引については、その個別的、具体的な取引行為自体は W

¹⁸⁸ 淵・前掲注（114）・202 頁。

¹⁸⁹ 佐藤英明『スタンダード所得税法〔補正 3 版〕』278 頁（弘文堂、2014）。

¹⁹⁰ 淵・前掲注（114）・208 頁以下。

¹⁹¹ 所有権は、他の物権とは異なり、全面的・包括的な支配権の性質を有するといわれる。すなわち、物を単に交換価値の面でのみ、または使用価値の面でのみ支配する制限物権に比べて全面的な支配権を意味し、また、使用・収益・処分等の諸権能が分化せず、それらを包括的に包含する意味において包括的支配権ともいえる（川島武宜＝川井健編『新版注釈民法（7）物権（2）』302 頁〔川井健〕（有斐閣、2007））。

¹⁹² 佐藤・前掲注（189）・281 頁。

¹⁹³ 所得税基本通達逐条解説においても、所得税基本通達 12-1 は、「法律上の真実の権利者が経済的・実質的にも収益の帰属者であるという考え方に立ち、法律上の形式がその法的実質と異なる場合にはその実質によるものであることを示しているにすぎない」とし、経済的帰属説の立場に立っている（森谷義光ほか編『所得税基本通達逐条解説』116 頁（大蔵財務協会、2014））。武田・前掲注（141）・1104 頁も同様。

¹⁹⁴ 熊本地判昭和 57 年 12 月 15 日訟月 29 卷 6 号 1202 頁。X（原告）は、昭和 47 年分の所得税につき、雑所得の金額は零であるとして確定申告したところ、税務署長 Y（被告）は、X の同年分の雑所得を 7880 万円余とする更正処分等を行った。これに対し X が出訴した事案である。X は、「投資した有価証券は X と妻 W とで半分宛所有する意思であったから、その取引から生ずる利益も X と W に半額ずつ帰属するものである。」と主張した。

¹⁹⁵ 裁判所は、「X は第二次大戦後個人で事業を始め、それから得た利益は無記名の定期預金にしていたが、昭和 27、8 年頃数千万円以上あった預金の殆どを投資信託に切替え、昭和 34、5 年頃から株式の取引も始め、それ以降は右投資信託を次々に株式に切替えたこ

がこれを担当したものであるが、これらはいずれも X の包括的な委託に基づくものであって、その取引による所得はすべて X に帰属したものと認めるべきである。」と判示している。

資産の真実の権利者の判断基準としては資産の所有権が基準とされてきた。しかし、資産の実質的な帰属と所有権が乖離しており、税法上は所有権者に資産を帰属させない場合がある¹⁹⁶。具体例として、信託、ファイナンス・リースなどが挙げられる。

信託の設定に際し、信託財産は委託者から受託者へ移転するため、資産の所有権は移転することになる¹⁹⁷。信託財産の所有権は信託の設定時に委託者から受託者へと移転するため、そこから生ずる収益は、法律上は受託者に帰属することになる。これに対し、所得税法 13 条 1 項は、「信託の受益者（受益者としての権利を現に有するものに限る。）は当該信託の信託財産に属する資産及び負債を有するものとみなし、かつ、当該信託財産に帰せられる収益及び費用は当該受益者の収益及び費用とみなして、この法律の規定を適用する。」と規定する。しかし、「実際には、受託者は信託財産を自己の固有財産とは分別して管理し、一定の信託報酬を受けるのみで、それを差し引いた信託利益の全部は受益者に支払われ、あるいは将来特定されるべき受益者のために積み立てることとされているので、この場合には所得の法律上の帰属を無視し、経済上の帰属に即して受益者に課税」¹⁹⁸することとしている。

と、右取引についてはすべて仮名でしていたこと、X は W が昭和 37 年頃癌の手術をして自宅療養をしていた際、当時事業の経営に多忙を来たしていたこともあって、この頃持っていた証券関係の書類や印鑑等を一切 W に預けたこと、W に任せた際、額面は約 2 億円にも昇っていたこと、なお X の意思としては、W に右証券を贈与した訳ではなく、多忙のため配当金を受け取ったり投資信託を切り替えることなどを W に任せたにすぎないこと、従って、X は証券会社の担当者と電話中の W に対して、その株は売るとか買うとかかという指示をすることもたびたびあったこと、また昭和 41、2 年頃 W が癌の再治療を受けていた間は、再び X が W に代って、株式取引をしていたこと、昭和 46 年頃において W が野村、大和、新日本の各証券会社に預けていた証券の価額は、それぞれ数千万円または一億円を超えるものであったこと、野村証券熊本支店営業課長であった訴外 A が W から預った株券を無断使用した件について、その発覚前は W に対して尾崎に売買報告書や預り証を持って来るよう何回も要求させ、その弁償方について野村証券側と交渉した際も、殆ど X が中心となってこれにあたり、昭和 47 年 7 月 18 日頃 X にとって有利な条件で話をまとめたこと、更に本件につき熊本国税局の調査が始まった昭和 49 年 2 月頃、X は野村証券熊本支店の総務課長や営業課長に対して、自分は取引内容は知らないから一切話したり、取引内容に関する書類は出さないでくれ、と数回頼んでいること」を事実として認定している。

¹⁹⁶ 淵・前掲注（114）・209 頁。以下に例として挙げるものについては同論文を参考にしている。

¹⁹⁷ 淵・前掲注（114）・210 頁。

¹⁹⁸ 金子・前掲注（7）・172 頁。しかし、このような信託税制は、信託財産に係るリスクやキャッシュ・フローが転換されていることが適切に把握されない。それゆえ、課税関係の基礎にある法実質と経済実質をより高いレベルで一致させるような所得の帰属のル

ファイナンス・リースは、リース会社の投資家等の資産の保有者（lessor）が、資産の利用者（lessee）にリース（lease）する場合に、リース期間を償却資産の耐用年数よりも短くし、かつ、リース料を高く設定することにより、資産の利用者は実質的には、資産を購入した場合の減価償却よりも高いリース料により、減価償却をはやめ、通常の資産の譲受けよりも、投下資本の回収をはやめることができる¹⁹⁹。ファイナンス・リースに対し、長年、所得税法には特段の規定はなく、通達においてリース取引の扱いについての定めを置いてきた（「リース取引に係る法人税及び所得税の取扱いについて」、昭和 53 年直法 2-19）。この通達の趣旨は、経済的実質において一般の賃貸借と異なる面を有しており、これを一般の賃貸借と同様に取り扱うことに課税上の弊害があるものも認められるため、個々のリース取引の経済的実質に応じて、これを売買取引等として取り扱うこととしていた²⁰⁰。法令の根拠なしに通達においてのみ取扱いを定めることは、租税法律主義の観点から妥当でないとの批判が強かった²⁰¹。その後、平成 10 年の改正で所得税法および法人税法の施行令に規定され（平成 19 年改正前の所令 184 の 2、法令 136 の 3）、平成 19 年改正において、所得税法および法人税法の本法に移され、内容の整備がなされた（所法 67 の 2、法法 64 の 2）²⁰²。改正法は、リース取引を一般の賃貸借と区別し、リース取引を端的に売買あるいは金銭

ール設計を提案する学説がある（藤谷武史「所得課税における法的帰属と経済的帰属の関係・再考」金子宏ほか編『租税法と市場』190 頁（有斐閣、2014））。例えば、岡村忠生教授は、「信託財産や信託所得は分配されるまで誰のものでもない」ことから、課税繰延の利益を相殺する措置を施したうえで受益者に対する一種のキャッシュ・フロー的課税を提案される（岡村忠生「多様な信託利用のための税制の提言」信託研究奨励金論集 31 号 87 頁以下（2010））。

¹⁹⁹ 水野・前掲注（91）・183 頁。通常の売買であれば、借手はその目的物件を取得価額で減価償却資産に計上し、これを通常の耐用年数で償却するため、投下資本の回収が、リースに比べて遅くなる（村井正『租税法と民法』278 頁以下（大蔵省印刷局、1982））。ファイナンス・リースは、経済的効果の面を見ると、リース会社の立場からは、リース会社の行為は、借手に対して物件の購入に必要な資金を貸与する代わりに、物件自体を賃借しているに等しいため、金融的性質を有する。また、借手の立場からは、いわゆる延払条件付売買に相当する（岩崎政明「ファイナンス・リース課税の問題点—日独リース通達の比較研究を中心として—」ジュリ 861 号 125 頁（1986））。

²⁰⁰ 林仲宣『税法理論の解釈と実際』140 頁（ぎょうせい、1996）。リース取引は、法形式上は民法上の賃貸借にあたるため、リース料は通常は損金の額に算入される。しかし、法形式上は賃貸借取引であっても、その実態が売買取引であるなど実質的に取引が異なる場合には、その実態に即した取扱いを行うとするものである（林仲宣「白熱講義録 はじめて税務部門に配属された君たちへ～必ずわかる地方税のしくみ 第 39 講 リース取引」税 69 巻 6 号 93 頁以下（2014））。

²⁰¹ 金子・前掲注（7）・338 頁。リース通達における通達の取扱いは、「租税回避行為を防止した取扱いであると理解することができる」（武田昌輔「租税回避行為の意義と内容」日税 14 号 27 頁（1990））ため、租税回避行為が存在すれば、立法府は迅速に対応し、個別の否認規定を設けて問題の解決を図るべきである（金子・前掲注（7）・128 頁）。

²⁰² 金子・前掲注（7）・339 頁。

消費貸借とその担保であると扱っている。所有権が単に担保目的である場合に、所有権から離れて資産の帰属を判定している²⁰³。

以上のように、資産の実質的な帰属と所有権が乖離している場合には、所有権ではなく自主占有が基準として機能する場面がある²⁰⁴。私法関係を丁寧に検討することで、私法上の帰属をさらに忠実に反映した所得の帰属の認定が可能になる²⁰⁵。私法上の法律関係を把握し、所得の帰属を判定することが、租税公平主義における担税力に応じた課税に一致すると考える。しかし、租税法の趣旨目的だけを根拠に私法関係から恣意的に離れるということではなく、私法上の帰属の丹念な考察に基づく所得の帰属判定を考えることが立法論の基礎となるといえる²⁰⁶。

資産から生ずる収益の帰属については、法律的帰属説により、資産の真実の権利者に収益が帰属することとなる。資産の真実の権利者とは資産の所有権を有する者である。しかし、経済取引の発達などにより、資産の所有権からすぐに所得の帰属を判断するのではなく、私法上の法律関係を正確に把握して判断することが必要となるであろう。所得の帰属の判定について、いたずらに私法上の法律関係から離れることは、租税法律主義の機能である法的安定性や予測可能性を重視すべきであるとの考えから容認されるべきではない。信託やファイナンス・リースの例のように、資産の真実の権利者が所有権の帰属とは異なるときは、真実の権利者を明確にし、立法に反映することが重要であると考えられる。

²⁰³ 渕・前掲注(114)・213頁。

²⁰⁴ 渕・前掲注(114)・213頁以下。なお、ドイツでは、所得の帰属につき、租税通則法39条において「経済的所有権」(das wirtschaftliche Eigentum)の概念を認め、担保目的や信託目的により所有権の移転された財貨は、移転した者に帰属することを定めている。「経済的所有権」の概念は、課税物件の帰属について「経済的観察法」を明文化したものとわれ、財産の所有を課税対象とする租税の場合には所有者に課税されるのが原則であるが、経済的に見て同様に見るべき場合もそれに含めるべきであると考えられたとされる(水野忠恒『所得税の制度と理論—「租税法と私法」論の再検討—』53頁(有斐閣、2006))。「経済的所有権」の定義は、自主占有の概念とほぼ等しいといえる(渕・前掲注(114)・214頁)。なお、アメリカにおける帰属の問題を考察される論文として、渕圭吾「所得課税における帰属(tax ownership)をめぐる研究動向」学習院45巻1号173頁以下(2009)を参照されたい。

²⁰⁵ 藤谷・前掲注(198)・189頁。

²⁰⁶ 藤谷・前掲注(198)・189頁。資産から生ずる所得の帰属を判断する場合の、「私法上の真の所得者」について深く掘り下げて検討される論文として、藤谷・前掲注(156)・115頁以下。なお、知的財産権の帰属の問題について述べられているものとして、谷口智紀『知的財産権取引と課税問題』38頁以下(成文堂、2013)を参照されたい。谷口智紀教授は、「知的財産権の帰属についても、課税物件の経済的帰属に着目することが租税法上で明文化されない限り、経済的実質に着目して租税法独自の帰属判定が許されるべきではない。」と指摘され、知的財産権の帰属の判定の場面においても、私法(知的財産権法)上での帰属の判断基準が用いられるべきことを明言されている(谷口智紀・前掲注(206)・40頁)。

第2項 事業から生ずる収益の帰属

事業から生ずる収益である事業所得は、勤労と資産との共同所得である²⁰⁷。事業から生ずる収益を享受する者の判定について、所得税基本通達 12-2 は、「事業から生ずる収益を享受する者がだれであるかは、その事業を営んでいると認められる者（以下 12-5 までにおいて『事業主』という。）がだれであるかにより判定するものとする。」と定めている。そして、所得税基本通達 12-3 において、夫婦間における農業の事業主の判定、同通達 12-4 において、親子間における農業の事業主の判定、同通達 12-5 において、親族間における事業主の判定についての取扱いを定めている。以下では、親族間における事業主の判定と夫婦間・親子間における農業の事業主の判定に区別して裁判例と課税実務での取扱いを検討する。わが国の所得税法における累進課税の下では、家族の所得を分割することによりその適用税率を抑えることができるために、税負担が不当に減少したとして、所得の帰属をめぐる争いが生ずる²⁰⁸。

1 親族間における事業主の判定

歯科医師親子共同経営事件²⁰⁹において、裁判所は、「親子が相互に協力して一つの事業を営んでいる場合における所得の帰属者が誰であるかは、その収入が何人の勤労によるものであるかではなく、何人の収入に帰したかで判断されるべき問題であって、ある事業による収入は、その経営主体であるものに帰したものと解すべきであり、従来父親が単独で経営していた事業に新たにその子が加わった場合においては、特段の事情のない限り、父親が経営主体で子は単なる従業員としてその支配のもとに入ったものと解するのが相当である。」と判示した。

本判決では、経営に支配的影響力を有しているのは父親であり、父親が事業の経営主体であると認定し、歯科医院の事業から生ずる収益はすべて父親に帰属すると判断している。このような考え方は、事業主基準と呼ばれるが、東京高判昭和 35 年 9 月 28 日訟月 6 卷 11 号 2191 頁、名古屋高判 35 年 4 月 15 日税資 33 号 548 頁などの裁判例においても事業主基準により判断されている²¹⁰。

²⁰⁷ 塩崎潤ほか『所得税法の論理』159 頁以下（税務経理協会、1969）、碓井・前掲注（187）・52 頁。

²⁰⁸ 水野・前掲注（91）・292 頁。

²⁰⁹ 東京高判平成 3 年 6 月 6 日訟月 38 卷 5 号 878 頁。X（原告・控訴人）が昭和 35 年から単独で経営していた T 歯科医院の事業に、昭和 56 年 5 月に歯科医師国家試験に合格した後に、X の息子である S が加わり、X とともに歯科医院にて診療に従事していた。X が昭和 57 年分および 58 年分の所得税について、歯科医院の総収入および総費用を S と折半して確定申告をしたところ、税務署長 Y（被告・被控訴人）は、S を独立の事業者と認めず、X の事業専従者とし、歯科医院の収入、費用が全て X に帰属するものとして増額更正処分を行った事案である。

²¹⁰ 高橋祐介「判批」租税判例百選第 5 版 53 頁（2011）。

事業から生ずる収益を享受する者の判定について、所得税基本通達 12-2 は、「事業から生ずる収益を享受する者がだれであるかは、その事業を経営していると認められる者（以下 12-5 までにおいて『事業主』という。）がだれであるかにより判定するものとする。」と定めている。この通達から、課税庁も事業主基準に依拠していると考えられる。所得税基本通達 12-3 から 12-5 は、事業の経営方針の決定につき支配的影響力を有すると認められる者が事業の事業主に該当するものと推定する。そして、事業の経営方針の決定に支配的影響力を持つ者が明らかでない場合は、生計を主宰している者を事業主と判定するが、生計の主宰者以外の者を事業主と推定する個別の事情があるとしている。これらの通達は、事業から生ずる収益は事業主に帰属するとしただけで、生計を一にする親族間における事業においては、その事業の経営方針につき、支配的影響力を有する者あるいは生計の主宰者ひとりに収益が帰属するとしている。

事業から生ずる収益の帰属は、「事業所得の直接の基因となる財産について私法上の法律関係を認定し、それに即して事業所得の帰属を判定する」²¹¹と考えることができる。事業所得は、自己の財産および労働力を市場に供給し、市場取引の対象にした真実の取引主体に帰属すると考えられる²¹²。私法上の真実の取引主体は、自己の「責任と計算のもとに」²¹³行う者と一致するといえ、そのような者が、事業の経営に支配的影響力を有すると認められる者、すなわち事業者である²¹⁴。したがって、法律的帰属説の考え方からも、事業主を事業所得の帰属者と判定する所得税基本通達 12-2 には合理性があるといえる²¹⁵。

また、所得税基本通達 12-2 から 12-5 は、だれか一人に所得があると認定することが原則だとする考え方である。この考え方は、わが国の所得税法の課税単位の特徴が影響している。わが国の所得税法は、課税単位について、戦前は家族単位主義（family unit）を採用してきたが、戦後の所得税法は個人単位主義（individual unit

²¹¹ 谷口勢津夫・前掲注（159）・196 頁。

²¹² 谷口勢津夫・前掲注（172）・58 頁。

²¹³ 広島地判昭和 61 年 11 月 27 日税資 154 号 738 頁。裁判所は、「事業活動の基本となる出店契約の締結、開業資金の調達、営業内容、店舗設備の決定、仕入れ、売上の管理、従業員の雇入れ等は、すべて原告の責任と計算のもとに行われて」いることから、原告に所得が帰属すると判断した。

²¹⁴ 谷口勢津夫・前掲注（159）・196 頁。

²¹⁵ 谷口勢津夫・前掲注（159）・196 頁。所得の帰属が課税物件である所得を納税者が取得することによって形成されるため、事業から生ずる所得を取得する（取得すべき）者が、単なる名義人ではなく、事業を実際に経営している者であることは当然である（田中治「事業所得の人的帰属」税事 54 巻 31 頁以下（2000））。所基通 12-3 などの通達について、「実質を判断するために形式的基準が用意されているという論理矛盾を内包した取扱いが採用されている」ために、「実質所得者課税の原則の趣旨を没却してしまうおそれがある」との指摘もある（酒井・前掲注（152）・30 頁）。

system) に変更された²¹⁶。個人単位主義は、所得の取得に着目する点で、稼得単位主義でもある²¹⁷。課税単位を個人に限定し、累進税率または各種控除が設けられた制度の下では、家族などの関係者間で所得を分散したほうが、所得をだれか一人に帰属させるよりも、関係者全体の合計税負担額が減少する²¹⁸。ゆえに、所得税基本通達 12-2 以下の通達は、事業から生ずる所得が家族間で分割されることを懸念するものであると考えられる²¹⁹。

裁判例・課税実務は事業主基準を採用し、原則的にはだれか一人に事業所得が帰属するとする傾向にあるが、夫婦や家族間における共同事業と認定される場合もある²²⁰。このような事業主の判定は、まさしく事実認定の問題となり、課税庁と納税者との見解が対立する典型的なテーマである²²¹。家族間での事業であっても、共同事業として扱われる民法上の組合（民 667）などの事業形態を利用することが考えられる。しかし、組合契約に基づいて共同で事業を行う場合に、その課税関係を規律する特段の規定は存在しない²²²。組合の事業から生ずる損益は、直ちに組合員に対して、その持分に応じて分割的に帰属すると解される²²³。しかし、明文の法律の規定が存在

²¹⁶ 所得税法は、所得税の原則的な納税義務者を居住者としており（所法 5①）、居住者は個人である（所法 2①三）ことから、所得税額計算の手順を規定する所得税法 21 条により、所得税額計算は個人を単位として行われることが予定されている。これにより個人単位主義が採用されているといえる。（佐藤・前掲注（189）・36 頁。）わが国と各国における課税単位については、金子宏『課税単位及び譲渡所得の研究 所得課税の基礎理論 中巻』1 頁以下（有斐閣、1996）を参照されたい。

²¹⁷ 谷口勢津夫・前掲注（32）・217 頁。

²¹⁸ 高橋・前掲注（210）・53 頁。

²¹⁹ 佐藤・前掲注（189）・283 頁。租税法律主義の観点から、通達でなく法令により所得の帰属者を明確に定めるべきとする指摘もある（田中治＝近藤雅人「親族が共同して事業を行う場合の所得の帰属」三木義一ほか編『〔租税〕判例分析ファイル I 所得税編』27 頁（2006、税務経理協会））。

²²⁰ 大阪高判平成 3 年 9 月 26 日税資 186 号 621 頁。兄弟で彩色業を営んでいる場合の X（原告・控訴人）とその弟 P の所得の帰属について、裁判所は、「P が自宅に作業場を設けて自宅で彩色業を営むようになった昭和 54 年 5 月ころからは、X と P とは、それぞれ事業主として、各自の技術と仕事量に応じて共に協力して、雅染色からの注文による仕事を区分して各自の作業場で完成したうえ一括納入し、雅染色から受領する毎月の工賃をその都度各自の出来高に応じて配分取得して来たものであって、P は X の雇人ないし外注先（下請け）であるとは到底認めることができず、両名とも雅染色との取引では共同して事業主体であったと認めるのが相当である。」と判示し、事業は共同事業であるとして、各人が事業主体であると判断している。

²²¹ 林・前掲注（165）・16 頁。

²²² 田中治・前掲注（215）・41 頁。

²²³ 岩崎政明「夫婦間の契約と所得の帰属」税事 4 卷 54 頁（1989）、碓井光明「共同事業と所得税の課税～任意組合課税方式の検討～」税理 25 卷 6 号 10 頁（1982）、増井良啓「組合損益の出資者への帰属」税事 49 号 53 頁（1999）。

しないこともあり、組合の事業から生ずる収益の帰属に関しては、解決すべき問題が多いと考える²²⁴。

2 夫婦間・親子間における農業の事業主の判定

農業所得について、法律的帰属説の考えに立つと、「農業収益を収受する私法上の権利のある者が農業所得の帰属者と解される」²²⁵ことになる。

国税庁は、所得税法 12 条に基づき、事業から生ずる収益を享受する者がだれであるかは、支配的影響力を有すると認められる者を所得の帰属者とし、その者が不明であるときは、生計を主宰している者を帰属者と判定する取扱いをした（旧所得税基本通 159）。したがって、生計の主宰者が会社、官庁等に勤め、その他の家族が農耕に従事している場合も、その農業所得は生計の主宰者に帰属するものとされた²²⁶。しかし、この取扱いに対しては常識に反するとの不満が多く²²⁷、多くの訴訟が提起されることとなった²²⁸。

これを受け、国税庁は、昭和 33 年に農業従事者を農業所得の帰属者と推定する場合の判定基準を示した新しい通達を出した（直所 1-15、直所 1-16）²²⁹。現行の所得税基

²²⁴ 所得税基本通達 36・37 共-19 は、「任意組合等の組合員の当該任意組合等において営まれる事業（以下 36・37 共-20 までにおいて『組合事業』という。）に係る利益の額又は損失の額は、当該任意組合等の利益の額又は損失の額のうち分配割合に応じて利益の分配を受けるべき金額又は損失を負担すべき金額とする。」と定めている。組合に対する課税に関して、高橋祐介「民法上の組合の稼得した所得の課税に関する基礎的考察—課税時期、所得種類、帰属を中心に—」税法学 543 号 55 頁以下（2000）を参照されたい。

²²⁵ 岩崎政明「判批」租税判例百選第 2 版 57 頁（1983）。本評釈は、農業所得が夫にすべて帰属するのか、あるいはその一部は妻に帰属するのかが争点となった事案である最判昭和 32 年 4 月 30 日民集 11 卷 4 号 666 頁の評釈である。なお、農業所得の帰属に関して、北野弘久『税法解釈の個別的研究 I』8 頁（学陽書房、1979）も参照されたい。

²²⁶ この通達によると、事業経営に支配的影響力を有すると認められる者が不明の場合に、いかに他に親族が事業に従事し、現実に労働を提供していても、その事業に供している資産の所有権または賃借権が生計の主宰者にあり、また、その事業の名義が生計の主宰者になっているときは、全て生計の主宰者の所得として取扱うことになる。この通達は例外として生計主宰者に所得を帰属させる取扱うことを定めたものである（北野・前掲注（151）・116 頁）。

²²⁷ 岩崎・前掲注（225）・57 頁。

²²⁸ 清永敬次「判批」租税判例百選 133 頁（1968）。本評釈も、最判昭和 32 年 4 月 30 日民集 11 卷 4 号 666 頁の評釈である。

²²⁹ 現行の通達である 12-4 は、「生計を一にしている夫婦間における農業の事業主がだれであるかの判定をする場合には、両者の農業の経営についての協力度合、耕地の所有権の所在、農業の経営についての知識経験の程度、家庭生活の状況等を総合勘案して、その農業の経営方針の決定につき支配的影響力を有すると認められる者が当該農業の事業主に該当するものと推定する。この場合において、当該支配的影響力を有すると認められる者がだれであるかが明らかでないときには、生計を主宰している者が事業主に該当するものと推定する。ただし、生計を主宰している者が会社、官公庁等に勤務するなど他に主たる職業を有し、他方が家庭にあって農耕に従事している場合において、次に掲げる場合に該当

本通達 12-3、12-4 も、一定の場合に「農耕に従事している者」がその者を事業主として判定するが、「農業所得の帰属については、それが労働による成果であると共に農業経営の管理面が重視されるのは当然」²³⁰であろう。単に、農地の所有名義から所得の帰属を判断するのではなく、「農業経営全体について誰がこれを主宰しこれに支配的影響力を有するかがもっとも重要」²³¹となり、その者が事業主となり、所得の帰属者となる。

また、所得税基本通達は、最終的に事業経営に支配的影響力を有する者が不明の場合には、生計の主宰者をもって事業主と推定するとしているが、この考え方についても法律的な思考から考察するものも存在する²³²。しかし、所得の帰属を判断する場合において、直接には関係のない生計要件を考慮することは、明文の根拠を欠くとの指摘もある²³³。共同事業などの事例において、所得分散を肯定しない見地からは、生計主宰者に所得を集中させようとする傾向にある²³⁴ということも否めない。

資産から生ずる収益の帰属、事業から生ずる収益の帰属について裁判例と課税実務の取扱いを検討した。資産から生ずる収益の帰属は、原則的に資産の所有権を有する者に帰属する。裁判例・課税実務ともに法律的帰属説による判断がされている。信託やリース取引のように、経済的な実質と所有権の帰属が乖離する場合には法令の定めがあることから、法律的帰属説に立脚するものと理解できる。事業から生ずる収益の帰属は、事業主基準により判断され、事業主とは事業の経営に支配的影響力を有する者である。経営に支配的影響力を有する者とは、「資金の出所、所得の支配者はどち

するときは、その農業（次の（4）に掲げる場合に該当するときは、特有財産に係る部分に限る。）の事業主は、当該家庭にあって農耕に従事している者と推定する。」と定めている。岩崎政明教授は、この通達は、一定の場合には生計の主宰者にこだわらず、「経済的観点から、実際に農業に従事し、収支計算を行っている者を所得の帰属者と判定すべきこと明らかにした」との評価をされる（岩崎・前掲注（225）・57頁）。

²³⁰ 金子宏ほか『租税法講座—第2巻 租税実体法—』58頁（帝国地方行政学会、1973）。

²³¹ 清永・前掲注（228）・133頁。村井正「実質所得者課税の原則」清永敬次編『判例所得税法』107頁（ミネルヴァ書房、1976）、碓井・前掲注（187）・52頁も同様。

²³² 渡辺伸平・前掲注（18）27頁。

²³³ 田中治・前掲注（215）・37頁。

²³⁴ 酒井克彦「事業所得における実質所得者課税の原則の適用（下）」税経通信 65 卷 10 号 58 頁（2010）。実質所得者課税の原則における生計主宰者への所得の集中について論じられている論文として、酒井克彦「事業所得における実質所得者課税の原則の適用（上）—生計主宰者への所得の集中と所得税法 56 条—」税経通信 65 卷 6 号 48 頁以下（2010）、酒井克彦「事業所得における実質所得者課税の原則の適用（中）—生計主宰者への所得の集中と所得税法 56 条—」税経通信 65 卷 8 号 63 頁以下（2010）、酒井克彦「事業所得における実質所得者課税の原則の適用（下）—生計主宰者への所得の集中と所得税法 56 条—」税経通信 65 卷 10 号 56 頁以下（2010）。

らかなどの証拠に基づく事実を積み上げる」²³⁵ことで判断できる。裁判例においても、証拠に基づく詳細な事実認定を行ったうえで所得の帰属者を判断している²³⁶。

第5節 実質所得者課税の原則の位置づけ

実質所得者課税の原則は、「収集された証拠により認定された事実により所得の実質的帰属者を判定する」ものであり、事実認定のあり方を確認した規定である²³⁷ことが確認できた。

実体ないし実質に即して所得の帰属を判定するためには、真実の法律関係ないし事実関係の認定が必要不可欠であり、したがって事実認定の作用が大きな重要性を持つことになる²³⁸。実質所得者課税の原則の規定は、所得の帰属という課税要件を前提としてその充足の有無を判定するための事実認定に関する規定であるため、その前提においては課税要件に接続する規定であるが、それ自体としては、むしろ課税要件事実の認定に関する一種の手続的な規定であると解される²³⁹。すなわち、実質所得者課税の原則は、それ自体としては、納税者や課税庁、特に課税庁が所得の帰属を判定する際に遵守すべき行為規範であると解される²⁴⁰。事実認定においては、明文の規定がない場合にも、経済的実質に即して課税要件事実の認定を行うことができるという考え方はとるべきではなく、課税要件事実の認定は、真実に存在する事実や法律関係に即して行われるべきで、それから離れて行うべきではない²⁴¹。実質所得者課税の原則は、税法における実質主義の帰属の場面における規定であり、ここにいう税法における実質主義とは法的実質主義のことを指すものである。実質所得者課税の原則が存在

²³⁵ 増田英敏・前掲注(2)・189頁。

²³⁶ 出村仁志教授は、事業から生ずる所得の帰属に関する裁判例を検討し、「事業の経営主体とは、事業の設立経緯等、資金出資関係、経営に関する重要な意思決定・支配的影響力等の事項を中心とした多くの間接事実等を総合的に検討した上で帰属の認定がなされる」と述べられている。それゆえに、「的確な事実の認定が行われ、その結果として適正な課税が確保されていくためには、事案に即した幅広くきめ細かい検討、判断がなされるとともに、その認定の裏付けとなる詳細な証拠等も確実に収集されることが重要である」とされる(出村仁志「裁判例にみる所得の帰属の認定」税大ジャーナル21号115頁(2013))。

²³⁷ 増田英敏・前掲注(2)・189頁。

²³⁸ 金子・前掲注(154)・538頁。事実認定において、民事訴訟法においては、自由心証主義(民訴247)を定めているが、課税の上においても、課税要件に関係する事実、事実行為については課税庁が自由に認定するというものではないことはいままでもなく、これらについて何が真実であったかが探求され、その真実にしたがった事実認定が行われるべきことは当然である(金子ほか編・前掲注(148)・102頁〔桜井四朗〕)。

²³⁹ 谷口勢津夫・前掲注(32)・252頁。

²⁴⁰ 谷口勢津夫・前掲注(159)・192頁。

²⁴¹ 金子宏「租税法と事実認定」税経通信43巻9号6頁(1988)。

するからといって、民法や商法の事実認定とは異なる税法独自の事実認定が行われるわけではないところに注意すべきである。

ところで、偽装行為が行われ、隠匿行為が存在する場合には、その隠匿された法律行為に従って課税が行われることは、形式や外観ではなく実質に課税することの当然の帰結である。しかし、課税庁では、税法における実質主義を根拠に、納税者の取引や行為を否認して、その実質に応じた課税を主張することがある²⁴²。水野忠恒教授は、「その実態は、偽装行為の否認を超えて租税回避行為の否認がなされている場合が少なくない。しかし、実質課税の原則は、もともと、所得の帰属の判定における原理として限定されたものであり、現在でも、実務上、租税回避行為の否認に実質課税の原則を根拠とすることには法的根拠を欠き、異論を唱えざるを得ない。」²⁴³と指摘されている。なぜなら、私法行為を否認する根拠とされている実質主義は多くの内容を含み、所得の帰属に関する原則から税法全体に通ずる原則として拡大されることにより、内容はさらに明確さを欠き、その名の下に恣意的な解釈を導く可能性がある²⁴⁴からである。

²⁴² 水野・前掲注(91)・294頁脚注189。

²⁴³ 水野・前掲注(91)・294頁脚注189。

²⁴⁴ 広瀬正『課税要件事実の認定』140頁(新日本法規、1981)。

第3章 租税回避行為の否認と実質主義の関係性

第1節 租税回避行為と節税と脱税

第一章で述べたとおり、わが国の租税法には租税回避行為についての明文の規定は存在しない。講学上は、租税回避行為は、広義の租税回避行為と狭義の租税回避行為に分けることができる。広義の租税回避行為は、経済上租税負担を回避することの一切を意味するものと捉えられる²⁴⁵。租税法上は、租税負担を納税者が意図的に軽減する行為について、①節税 (tax saving) 行為、②租税回避 (tax avoidance) 行為、③脱税 (tax evasion)、の3種類に分類できる²⁴⁶。以下では、狭義の租税回避行為と節税、脱税との境界について検討する。

第1項 租税回避行為と節税

租税回避と節税（租税節約とも呼ばれる）は、租税負担が課税要件法上軽減され、または排除されるという点では同じである。租税回避行為は「私法上は有効な法律行為」²⁴⁷であり、租税回避行為も節税もともに課税要件法上適法である²⁴⁸。節税とは、租税法規が予定した法形式を選択することにより租税負担を軽減させる行為である²⁴⁹。租税回避行為とは、私的自治の原則および契約自由の原則の下にある私法分野における法形式の選択可能性を利用して、①通常用いられる法形式でない異常な法形式を選択し、②通常想定される法形式を選択したと同一の経済的成果を達成し、③その結果として租税負担の軽減を図るという3要件を充足する行為である²⁵⁰。また、わが国における租税回避行為の概念は、租税負担公平の見地に基づくものであるため、租税回避行為の意図は含まれないと解されてきた²⁵¹。節税は、租税法規が予定し

²⁴⁵ 北野・前掲注(13)・175頁。

²⁴⁶ 増田英敏・前掲注(1)・98頁。

²⁴⁷ 増田英敏・前掲注(2)・109頁。

²⁴⁸ 谷口勢津夫『『租税回避』の意義と限界』金子宏編『租税法の発展』29頁（有斐閣、2010）。

²⁴⁹ 清永敬次教授は、「例えば青色申告制度上の特典の適用を受ける取引を行うなどして、租税上の負担の軽減をはかることを租税節約といふことがある。租税節約は、租税回避及び租税逋脱のいずれにも該当しない租税負担の軽減である」と述べられている（清永・前掲注(40)・44頁）。

²⁵⁰ 増田英敏・前掲注(1)・99頁。

²⁵¹ 清永・前掲注(40)・44頁以下。ここにいう公平とは、経済的な成果に応じた課税が等しく行われることであり、同じ経済的成果が生じていれば、同じように課税するのが公平であり、そこに納税者の主観的意図を含める必要はないし、含めるべきではないと考えられてきた（岡村忠生「租税回避研究の意義と発展」岡村忠生編『租税回避研究の展開と課題』318頁（ミネルヴァ書房、2015））。金子宏教授は、同族会社の行為計算否認の「規定の解釈・適用上問題となる主要な論点は、当該の具体的な行為計算が異常ないし変則的

ているところに従って税負担の減少を図る行為であるのに対し、租税回避行為は租税法規が予定していない異常な法形式を用いて税負担の減少を図る行為であるところに違いがある²⁵²。節税と租税回避行為の境界は、必ずしも明確ではなく、結局は社会通念によって決めざるをえない²⁵³。租税回避であるか節税であるかは、「納税者が選択した法形式が通常用いられない異常な法形式であると認定された場合に、その法形式選択において租税回避以外に正当な理由や事業目的といった合理的目的が存在するか否かにより、実質的には租税回避の該当性判断がなされる」²⁵⁴ということになる。

であるといえるか否か、その行為・計算を行ったことにつき正当な理由ないし事業目的があったか否か、および租税回避の意図があったと認められるか否か」と述べられ、租税回避の意図も論点に挙げられている（金子・前掲注（7）・471頁以下）。しかし、いわゆるみなし贈与事件（さいたま地判平成17年1月12日税資255号順号9885）においても租税回避の否認規定の適用要件に、租税回避の意図の存否を組み込むことを否定している（増田英敏・前掲注（2）・554頁以下）。

²⁵² 金子・前掲注（7）・125頁。田中治教授は、「節税が、本来の立法目的の実現を意味するのに対して、租税回避は、本来の立法目的や立法趣旨を逸脱する形で租税法規を利用することを意味する。」と述べられている（田中治「租税回避否認の意義と要件」岡村忠生編『租税回避研究の展開と課題』40頁（ミネルヴァ書房、2015））。また、節税の例として、租税特別措置法34条の2第1項に規定される、特定の住宅地造成事業等のために土地を地方公共団体に売却し、特別控除の適用を受けることを挙げ、租税回避の例として、過去の例であるが、当時の有価証券の譲渡益非課税規定の適用を受けるべく、土地を直接相手方に売却するのではなく、土地を現物出資して会社を設立し、その後、その会社の株式を相手方に譲渡するという行為を挙げておられる（田中治・同論文・40頁）。

²⁵³ 金子・前掲注（7）・125頁。租税回避が、課税減免規定に関する適用除外の欠缺の利用によって、その課税減免要件の充足の結果、達成される場合、租税負担の軽減または排除は、表面的には、租税節約の場合と同じく、当該課税減免規定の適用の結果であるから、課税要件法の隠れた欠缺の利用による租税回避と、租税節約との区別は、実際上は微妙であることもあろう（谷口勢津夫・前掲注（248）・30頁）。概念上は、租税回避と節税の区分が可能であるとしても、現実の取引で用いられる法形式が、租税法規が予定しているものか想定外であるかを判断することは容易ではない（木村弘之亮「節税と租税回避の区分の基準」小川英明ほか編『新・裁判実務大系 租税争訟』344頁（青林書院、2005））。なお、節税と租税回避行為の関係について詳細に論じられる論文として、畑野洋一郎「節税と租税回避の区分再考」税法学562号123頁以下（2009）を参照されたい。

²⁵⁴ 増田英敏・前掲注（1）・101頁。租税回避の嫌疑は、法形式の選択に事業目的もしくは合理的理由が存在することを客観的に立証することにより排除される（増田英敏・前掲注（1）・101頁）。

第2項 租税回避行為と脱税（租税逋脱）²⁵⁵

脱税行為（租税逋脱）は、課税要件の充足の事実を全部または一部秘匿する行為であるが、租税回避は、課税要件の充足そのものを回避する行為である²⁵⁶。また、手段の面においても、租税逋脱が「偽りその他不正の行為」²⁵⁷によってなされることに対し、租税回避のための行為は「偽りその他不正の行為」のは該当しないと解される²⁵⁸。

「偽りその他不正の行為」としてしばしば仮装行為が問題となる。仮装行為は、その法実質および経済実質が全く無く、零である²⁵⁹ことに対して、租税回避が私法上の法律行為による場合には、私法上真実の法律関係が形成されるため、このような手段の点においても、租税回避と脱税は異なる²⁶⁰。重加算税の賦課要件である隠ぺい・仮装の意義は、基本的には租税を逋脱する目的で、故意に税額の基礎となる事実を隠匿し、又は作作的に虚偽の事実を付加した調査を妨げるなどの行為である²⁶¹。仮装行為は、架空の外観をつくりだすための、そのことを知ったうえでなす行為であり、仮装行為が存在する場合、しばしば逋脱犯の成立が問題となる²⁶²。仮装行為には、基本的に租税を逋脱するという意図があり、そのうえで架空の外観を作出することになるため、逋脱犯の構成要件を満たす場合がある。

逋脱犯の構成要件のひとつは、逋脱の意図であるが、その逋脱の意図の存否は、行為の形態により推認せざるを得ない。所得の一部または全部を秘匿する積極的行為の

²⁵⁵ 租税逋脱行為と租税回避行為は、共に学問上の概念である。租税逋脱は、脱税と同義であり、その意味するところは、直接には刑罰の対象となる犯罪であるので、租税逋脱は脱税犯と同義であるといえる（鈴木宏昌「租税逋脱行為と租税回避行為の差異について」税務大学校論叢 19号 195頁以下（1989））。金子宏教授は、脱税犯を、逋脱犯（狭義の脱税犯）、申告書不提出犯、間接脱税犯、不納付犯、滞納処分免脱犯に分けておられる（金子・前掲注（7）・990頁）。逋脱犯についての規定は、所得税法 238条 1項・3項・239条 1項、法人税法 159条 1項、相続税法 68条 1項など。

²⁵⁶ 金子・前掲注（7）・125頁。

²⁵⁷ 最（大）判昭和 42年 11月 8日刑集 21巻 9号 1197頁は、「逋脱の意図をもって、その手段として税の賦課徴収を不能もしくは著しく困難ならしめるようななんらかの偽計その他の工作を行なうことをいう」と判示している。なお、当時は「偽りその他不正の行為」ではなく、「詐偽その他不正の行為」と規定されていた。

²⁵⁸ 清永・前掲注（40）・44頁。逋脱犯の構成要件は、（1）所得税の納税義務が法の規定によって計算された金額の租税を納付する義務があること、（2）その税額を全く納付せず、またはそれよりも下回る過少の税額を納付して、右差額に当たる租税の納付を免れること、（3）右税額を免れる方法として「偽りその他不正の行為」によってなされることを要すると述べられている（松沢智『租税処罰法』35頁以下（有斐閣、1999））。

²⁵⁹ 清永・前掲注（38）・65頁。

²⁶⁰ 谷口勢津夫・前掲注（51）・13頁。

²⁶¹ 林・前掲注・（87）・117頁。

²⁶² 清永・前掲注（40）・48頁。

存在が立証されることによってはじめて、逋脱の意図の存在も推認されるという関係となる²⁶³。

第2節 租税回避行為の否認の方法

上記で確認してきたように、租税回避行為は私法上有効な法律行為であり、違法な行為ではない。しかし、租税回避行為は、私法上有効で適法な法形式を選択するものであるが、租税法は租税負担の公平・平等の実現を目的とするものであるから、租税回避行為は租税公平主義に反する行為であるということになる²⁶⁴。租税回避行為の否認とは、「法形式が私法上有効なことを前提としつつも、租税法上はそれを無視し、通常用いられる法形式に租税行政庁が引き直し、課税要件が充足されたものとして課税を行うこと」²⁶⁵である。わが国には租税回避行為の否認に対する包括的な否認規定は存在しない²⁶⁶。

²⁶³ 増田英敏・前掲注(1)・105頁。

²⁶⁴ 吉良・前掲注(12)・54頁。租税回避が行われた場合、基本的には同一の経済的効果が生ずるにかかわらず、通常の方形式が選択されたときは課税され、対して異常な法形式が選択されたときは課税されずまたは税負担が減少するというのでは、経済的ないし法的に同一の事情があれば同じように課税されるべきであるとする負担公平ないし租税平等の観念に反する結果となる(清永・前掲注(40)・42頁)。谷口勢津夫教授は、「税法における平等あるいは公平に関して、負担公平の原則という言葉が用いられる場合がある。この言葉が税法の解釈適用の場面において実質主義の文脈で用いられる場合には、それは、客観的な憲法原則としての租税公平主義とは異なり、租税法律主義と抵触する危険性を孕んでいる。この危険性は、特に租税回避との関係で顕在化する。」と述べられている(谷口勢津夫・前掲注(32)・18頁)。

²⁶⁵ 増田英敏・前掲注(2)・109頁。

²⁶⁶ 租税回避行為の否認を認める一般的否認規定であるドイツ租税通則法42条は、「法の形成可能性の濫用により租税法律を回避することはできない。租税回避阻止のための個別租税法律の規定の要件が充足される場合には、当該規定により法効果が決定される。それ以外の場合において、第2項に規定される濫用が存在するときは、経済事象に相応する法的形成をした場合に発生するのと同じように、租税請求権が生ずる。」と規定している

(谷口勢津夫「ドイツにおける租税回避の一般的否認規定の最近の展開」『税務大学校論叢40周年記念論文集』243頁(税務大学校、2008))。ドイツ租税通則法42条の規定の機能については、木村弘之亮「租税回避防止規定に係る方法論」ジュリ1231号180頁以下

(2002)を参照されたい。アメリカでは、判例法理によって租税回避行為への対処がなされてきた。2010年に内国歳入法典7701(o)が、これまでの判例法理である経済的実質主義を明確化した1項において、「経済的実質主義が関連するいかなる取引の場合であっても、以下の場合にかぎり、当該取引は経済的実質を有するものとしてとりあつかわれる。

(A) 取引が納税者の経済的地位を(連邦所得税の効果のをのぞき)意味のあるやり方で変更すること、かつ、(B) 納税者が当該取引をおこなうための(連邦所得税の効果のをのぞき)実質的な目的を有すること」というものである(増井良啓『租税法入門』317頁(有斐閣、2014))。内国歳入法典7701条(o)という規定のタイトルは経済的実質主義の明確化であり、もともと7701条という条文全体が内国歳入法典の定義規定であり、その定義規定のひとつの項である(o)項として実質主義が入れられたとされる(岡村忠生「米国

第3節 実質主義による租税回避行為の否認

第1章で述べたように、納税者が選択した法形式よりその達せられた経済的効果を重視するという意味での実質主義は租税回避行為の否認をもたらす。法的実質主義によれば、私法自治の原則に従って形成された真実の法律関係を実体・実質として捉えるが、経済的実質主義は、その法律関係の経済的な動機・目的や成果を、実質・実体として捉えることとなる。したがって、事実認定において経済的実質主義によるならば、私法上の法律関係ではなく、経済的な目的や成果を実質として捉えるため、租税回避行為の否認を行うことができるということになる。法的実質主義によるか経済的実質主義によるかということは、究極的には租税法律主義と租税公平主義のいずれに重点を置くかという問題となる²⁶⁷。租税回避行為を否認する場合に、個別の否認規定がなくとも租税回避行為の否認が認められるか否かという点について、最高裁の判断は示されておらず、下級審の判断は分かれている。

神戸地裁昭和45年7月7日判決²⁶⁸は、「税法上においてその所得を判定するについては、単に当事者によって選択された法律的形式だけでなく、その経済的実質をも検討して判定すべきであり、当事者によって選択された法律的形式が経済的実質からみて通常採られるべき法律的形式とは一致しない異常のものであり、かつそのような法律的形式を選択したことにつき、これを正当化する特段の事情がないかぎり租税負担の公平の見地からして、当事者によって選択された法律的形式には拘束されないと解するのが相当である」と判示している。本判決は、租税回避行為の否認が租税公平主義の要請から積極的に認められることを明示している²⁶⁹。このような神戸地裁の見解は、国税通則法が制定された後に経済的実質主義に基づく租税回避行為の否認を認めた代表例であると一般的には位置付けられているが、租税法律主義の優位性が高まったことに伴い、経済的実質主義を認める裁判例は少なくなった²⁷⁰。

東京高裁昭和47年4月25日判決²⁷¹は、「もっとも、右契約内容の経済的効果を達成するためには通常被控訴人が主張するような取引形式を選択することが多いであろうから、伊助が三越との間に前記認定のような内容の契約を締結したのはいささか異状であつて、そこに何らかの、おそらくは租税（当時の不動産所得税）負担の回避ないし軽減の意図がうかがえないでもない。はたして然らば右は一種の租税回避行為と

の新しい包括的濫用規定防止について」日本租税研究協会『税制改革の課題と国際課税の潮流』143頁（日本租税研究協会、2010）。

²⁶⁷ 渡辺徹也『企業取引と租税回避—租税回避行為への司法上および立法上の対応』1頁（中央経済社、2002）。

²⁶⁸ 神戸地判昭和45年7月7日訟月16巻12号1513頁。

²⁶⁹ 増田英敏・前掲注（63）・321頁。

²⁷⁰ 松田直樹「実質主義と法の濫用の法理—租税回避行為の否認手段としての潜在的優位性と限界—」税務大学校論叢55号23頁以下（2007）。

²⁷¹ 東京高判昭和47年4月25日民集28巻6号1200頁。

いうべきであるが、同族会社の行為計算の否認（法人税法 132 条、所得税法 157 条、相続税法 64 条）のほか一般的に租税回避の否認を認める規定のないわが税法においては、租税法律主義の原則から右租税回避行為を否認して、通常取引行為を選択しこれに課税することは許されないところというべきである。」と判示している。本判決では、契約の異常性を認めたとうえで、租税法律主義の立場から、個別の否認規定がない場合には租税回避行為を否認することはできないことを明確にしている。また、大阪高裁昭和 59 年 6 月 29 日判決²⁷²も、「租税回避の目的で行われた取引行為であっても、どの限度でこれを否認できるかは、法の明文の規定、租税法の一般原則や解釈に従って行われるべきもので、租税回避行為であるだけの理由でその効果を全て否定できるものではない。」と判示し、個別の否認規定がない場合に、租税回避行為を否認することについて消極的に解している。

第1項 岩瀬事件と実質主義による租税回避行為の否認

契約自由の原則が存在する私法関係において納税者が選択した私法上の法形式を課税庁が否認し、別の法形式に引き直して課税することができるかが争われた岩瀬事件²⁷³の第一審判決²⁷⁴は、「契約の内容は契約当事者の自由に決し得るところであるが、契約の真実の内容は、当該契約における当事者の合理的意思、経過、前提事情等を総合して解釈すべきものである。ところで、既に認定した本件取引の経過に照らせば、亡 A らにとって、本件譲渡資産を合計 7 億 3313 万円で譲渡する売買契約はそれ自体で X らの経済目的を達成させるものではなく、代替土地の取得と建物の建築費用等を賄える経済的利益を得て初めて、契約の目的を達成するものであったこと、他方、B 企画にとっても、本件取得資産の売買契約はそれ自体で意味があるものではなく、右売買契約によって亡 A らに代替土地を提供し、本件譲渡資産を取得することにこそ経済

²⁷² 大阪高判昭和 59 年 6 月 29 日行集 35 卷 6 号 822 頁。

²⁷³ X（原告・控訴人）は、甲および乙の土地を所有し、訴外亡 A（X の母）は、右各土地を賃借のうえ隣接土地丙を所有し、それらの土地の上に建物を所有していた（以下、甲、乙、丙土地を「本件譲渡土地」という）。不動産会社である訴外 B 企画は周辺の土地の地上げの一環として、本件譲渡土地および建物の売却を亡 A らに持ち掛けた。亡 A らは、B 企画に譲渡するにあたり、代替地と建物新築等に要する対価を求めたことに対して、B 企画は、譲渡を受ける土地価額は国土利用計画法上の制約から 7 億円余が限度であるとし、本件譲渡資産を 7 億円余で売却する旨の売買契約を締結した。同日、亡 A らに対し、M 土地を 3 億 5700 万円、亡 A に対して借地権付きの N 建物を 7700 万円としてそれぞれ売却する旨の売買契約を締結した。同日、両契約の履行が行われ、代金の相殺差金として 3 億円弱の小切手が交付された。亡 A らは、本件譲渡資産の譲渡収入金額を右売買契約金額 7 億円余として確定申告をした。これに対し、税務署長 Y（被告・被控訴人）は、亡 A らと B 企画間の各売買契約は不可分一体の取引であるとして、補足金付き交換契約であるため本件譲渡収入金額を 10 億円余であるとして、更正処分等を行った。これに対して X が出訴した事案である。

²⁷⁴ 東京地判平成 10 年 5 月 13 日訟月 47 卷 1 号 199 頁。

目的があったのであり、本件取得資産の代価は本件譲渡資産の譲渡代金額から亡 A らが希望した経済的利益を考慮して逆算されたものであることからすれば、本件取引は本件取得資産及び本件差金と本件譲渡資産とを相互の対価とする不可分の権利移転合意、すなわち、B 企画において本件取得資産及び本件差金を、亡 A らにおいて本件譲渡資産を相互に相手方に移転することを内容とする交換（民 586）であったというべきである。」と判示した。

第一審判決は、本件契約の真実の内容は独立した売買契約ではなく交換契約であったと判示し、契約自由の原則の支配下にある私法関係においても、租税法上は、「契約の真実の内容」に着目することを確認したうえで、当事者が選択した法形式を課税庁が否認して別の法形式に引き直して課税できるとする立場を採用した²⁷⁵。課税要件事実の認定にあたり、法律行為の実質および経済的効果を参酌考量して租税負担の公平がはからねばならないことはいうまでもなく、第一審判決の立場は、租税公平主義を重視し、課税の公平を確保するとの視点から個別否認規定によらずに、租税回避行為を容認したものと位置づけられる²⁷⁶。

第二審判決²⁷⁷は、「亡 A ら側と B 企画との間で本件取引の法形式を選択するに当たって、より本件取引の実質に適合した法形式であるものと考えられる本件譲渡資産と本件取得資産との補足金付交換契約の法形式によることなく、本件譲渡資産及び本件取得資産の各別の売買契約とその各売買代金の相殺という法形式を採用することとしたのは、本件取引の結果亡 A ら側に発生することとなる本件譲渡資産の譲渡による譲渡所得に対する税負担の軽減を図るためであったことが、優に推認できるものというべきである。」との事実関係を認めたとうえで、「しかしながら、本件取引に際して、亡 A らと B 企画の間でどのような法形式、どのような契約類型を採用するかは、両当事者間の自由な選択に任されていることはいうまでもないところである。確かに、本件取引の経済的な実体からすれば、本件譲渡資産と本件取得資産との補足金付交換契約という契約類型を採用した方が、その実体により適合しており直截であるという感は否めない面があるが、だからといって、譲渡所得に対する税負担の軽減を図るという

²⁷⁵ 増田英敏・前掲注 (2)・273 頁。当事者間での取引の法的性質の決定として「契約の真実の内容」が法的に交換であると解しているようにもみえるし、実質主義に依拠してそもそも法的にも当事者が真実、売買契約を締結しているものの、その実質は交換であると解しているようにもみえる（占部裕典「判批」判時 1703 号（判評 495 号）6 頁

（2000））。また、高野幸大教授は、「本判決は、『表面的に存在するように見える法律関係に即してではなく、真実に存在する法律関係に即して要件事実の認定』を行っているという意味で、いわゆる『実質課税の原則』に従って、問題を処理した事例」として評価されている（高野幸大「判批」判時 1673 号（判評 485 号）179 頁（1999））。

²⁷⁶ 増田英敏・前掲注 (63)・321 頁。

²⁷⁷ 東京高判平成 11 年 6 月 21 日訟月 47 卷 1 号 184 頁。判例評釈として、本稿で取り上げるもののほか、中里実「判批」税研 106 号 51 頁以下（2002）、谷口豊「判批」判タ 1065 号 322 頁以下（2001）がある。

考慮から、より迂遠な面のある方式である本件譲渡資産及び本件取得資産の各別の売買契約とその各売買代金の相殺という法形式を採用することが許されないとすべき根拠はないものといわざるを得ない。」

「もっとも、本件取引における当事者間の真の合意が本件譲渡資産と本件取得資産との補足金付交換契約の合意であるのに、これを隠ぺいして、契約書の上では本件譲渡資産及び本件取得資産の各別の売買契約とその各売買代金の相殺の合意があったものと仮装したという場合であれば、本件取引で亡Aらに発生した譲渡所得に対する課税を行うに当たっては、右の隠ぺいされた真の合意において採用されている契約類型を前提とした課税が行われるべきことはいうまでもないところである。しかし、本件取引にあっては、亡Aらの側においてもまたB企画の側においても、真実の合意としては本件譲渡資産と本件取得資産との補足金付交換契約の法形式を採用することとするのでなければ何らかの不都合が生じるといった事情は認められず、むしろ税負担の軽減を図るという観点からして、本件譲渡資産及び本件取得資産の各別の売買契約とその各売買代金の相殺という法形式を採用することの方が望ましいと考えられたことが認められるのであるから、両者において、本件取引に際して、真実の合意としては右の補足金付交換契約の法形式を採用した上で、契約書の書面上はこの真の法形式を隠ぺいするという行動を取るべき動機に乏しく、したがって、本件取引において採用された右売買契約の法形式が仮装のものであるとすることは困難なものといえるべきである。」

「また、本件取引のような取引においては、むしろ補足金付交換契約の法形式が用いられるのが通常であるものとも考えられるところであり、現に、本件取引においても、当初の交渉の過程においては、交換契約の形式を取ることが予定されていたことが認められるところである。しかしながら、最終的には本件取引の法形式として売買契約の法形式が採用されるに至ったことは前記のとおりであり、そうすると、いわゆる租税法律主義の下においては、法律の根拠なしに、当事者の選択した法形式を通常用いられる法形式に引き直し、それに対応する課税要件が充足されたものとして取り扱う権限が課税庁に認められているものではないから、本件譲渡資産及び本件取得資産の各別の売買契約とその各売買代金の相殺という法形式を採用して行われた本件取引を、本件譲渡資産と本件取得資産との補足金付交換契約という法形式に引き直して、この法形式に対応した課税処分を行うことが許されないことは明かである。」と判示した。なお、最高裁は上告不受理とした²⁷⁸。

控訴審判決は、売買契約が当事者の真意であるから、仮装行為にはあたらない旨を確認し²⁷⁹、租税法律主義の下では法律の根拠なしに、納税者の選択した法形式を引き

²⁷⁸ 最決平成平成15年6月13日税資253号順号9367。

²⁷⁹ 控訴審判決は、仮装行為ではなく、本件売買契約の有効を前提として租税回避行為（節税を含む。）を問題としている（木村・前掲注（253）・349頁）。本件と類似の事案に

直して課税することはできないことを明確にしている。控訴審判決は、課税要件事実の認定のレベルで、租税法律主義に抵触する経済的実質主義を否定したものと評価できる²⁸⁰。課税要件事実の認定において、法実質主義とは真実の法律関係に即して課税要件事実を認定すべきとする考え方であるが、ここにいう「真実」とは、「仮装でないこと」を意味するにとどまるべきである²⁸¹。第二審の判決は、契約や取引が仮装でない限り、「租税法律主義の下においては、納税者が選択した私法上の法形式を租税行政庁が否認するためには明確な法的根拠が必要となることを明確に判示」²⁸²したといえ、重要な意味を持つ。

第4節 民法上の法律構成による否認

第1項 学説の状況

第1章第6項で述べたとおり、税法における経済的実質主義による否認については、租税法律主義の下では個別否認規定がない場合には租税回避行為の否認は認められないとする見解が現在の通説である。

また、品川芳宣教授は、「同族会社等の行為又は計算の否認規定が創設的規定であるとする見解が有力になったことに対応し、課税当局は、民法上の法律行為を『仮装』であると認定する課税処分を多く（時には安易に）行っている」²⁸³と述べられている

において、東京高判平成14年3月20日訟月49巻6号1808頁は、「民法上の取引行為は、私的自治の原則上、取引行為の内容、契約類型の選択等につき、それが公序良俗に反していたり、不当な目的を実現するために濫用されるものでない限り、当事者の自由な意思にゆだねられているものである。したがって、譲渡所得に対する課税は、原則として、当事者の自由な意思によって成立した契約内容、契約類型等を前提として、これに即して行われるべきものであり、租税法律主義の下においては、当事者の合意内容や当事者の選択した契約類型を他の契約類型に引き直して、これを前提として課税することは、特に法律の根拠がない限り許されないものというべきである。ただし、当事者によって用いられた契約文言や契約類型が不当に課税を回避すること等を目的としてされた、当事者の真の意図を隠蔽する仮装のものである場合には、当事者の真の意図による取引が存在するものとして扱われるべきことは、意思表示の合理的解釈の見地からも、また実質課税の原則からも、当然のことである。（筆者下線）」と判示している。下線部は、法実質主義を確認したものにとどまる（谷口勢津夫「判批」租税判例百選第5版39頁（2011））。

²⁸⁰ 谷口勢津夫「判批」租税判例百選第4版40頁（2005）。租税法律主義の下で容認される税法における実質主義とは、法実質主義であって、問題の取引が仮装でないにもかかわらず、真実に存在する法律関係からはなれて経済的実質主義に基づく課税は認められないことを明確にした（松田・前掲注（270）・25頁）。

²⁸¹ 谷口勢津夫・前掲注（280）・40頁。

²⁸² 増田英敏・前掲注（2）・276頁。租税法律主義は、租税法の基本原則であり、軽視することは許されない（増田英敏「判批」租税法研究28号150頁（2000））。

²⁸³ 品川芳宣「租税回避行為の否認と仮装行為の否認—両者の関係と民法上の契約を否認できる限界—」税理49巻15号10頁（2006）。相続開始前の株式売買の契約の課税上の効力が争われた事案においても、課税庁は、仮装行為があったとして課税処分を行ってい

る。この場合には、課税庁は積極的な「隠ぺい・偽装行為」に着目した課税要件事実の認定を行い、当事者の内心に立ち入り、当事者の真意について言及するということに対しては消極的であった²⁸⁴。このような状況の中で、1990年代末あたりから、わが国の租税回避行為論に新に流れが生じてきたとされる。ひとつは「私法上の法律構成による否認論」（あるいは「事実認定・契約解釈による否認論」）であり、もうひとつは限定解釈による租税回避行為の否認である。私法上の法律構成による否認は、租税回避行為の否認の議論の土俵を税法から私法（事実認定）に移している²⁸⁵。

私法上の法律構成による否認を提唱された今村隆教授は、「課税要件事実の認定に当たって、虚偽表示で無効となるか否かを論ずる以前の問題として、①そもそも当事者の選択した法形式で契約が民法上成立していると認定できるか、②あるいは、契約が成立したとしても、その真実の法的性質は、当事者の選択した法形式と一致するか否かが問題とされるべきであると考え。すなわち、私法上の法律構成による否認は、虚偽表示の場合に限ると限定的に考える必要はなく、契約の成立の有無の認定及び契約の性質決定による場合もあると考える。」²⁸⁶と述べられている。そして、私法上の法律構成による否認には、「①契約が存在しないと認定する場合、②契約が虚偽表示により無効であると認定する場合（隠匿行為を認定する場合を含む。）、③契約の法的性質の決定により、当事者の選択した法形式を否定して、真実の法律関係を認定する場合の3つの場合」があるとされる。そして、今村教授は、「課税要件事実を認定するに当たり、対象となる契約関係において、当事者に租税回避目的がある場合には、当事者が選択した法形式が真の法律関係であるか否かを判断するに当たっての重要な間接事実となろう」²⁸⁷と述べられている。租税回避目的は、「あくまでも契約の成立の有無の認定あるいは契約の法的性質決定に当たり意味をもつということ」²⁸⁸とされる。租税回避目的は当事者の主観的な意思や目的であるが、ここにいう主観的な意思や目的というのは、「契約書の内容、当事者の供述あるいは種々の間接事実によって客観的に認定される主観的ないしあるいは目的を意味している」²⁸⁹とされる。

る。東京地判平成20年10月24日金判1307号55頁は、証拠がないとして課税処分を取消した。品川芳宣教授は、偽装行為が存在すると認められる場合には、偽装された事実や法律関係ではなく、隠ぺいしないし隠匿された事実や法律関係にしたがって課税処分が行われることから、「私法上の法律（例えば、売買契約）を課税目的に応じた法律行為に置き代えて課税処分が行われるということがまま見受けられる。」と述べられている（品川芳宣「判批」T&Amaster290号19頁（2009））。

²⁸⁴ 占部裕典『租税法における文理解釈と限界』85頁（慈学社出版、2013）。

²⁸⁵ 占部・前掲注（284）・80頁。

²⁸⁶ 今村隆「租税回避行為の否認と契約解釈」税理42巻14号209頁（1999）。

²⁸⁷ 今村隆「租税回避行為の否認と契約解釈（4）」税理43巻3号209頁（2000）。私法上の事実認定・契約解釈のルールに照らしてありえないというべきであるとの指摘がある（末崎衛『「私法上の法律構成による否認」の問題点」税法学553号75頁（2005））。

²⁸⁸ 今村・前掲注（287）・209頁。

²⁸⁹ 今村・前掲注（287）・209頁。

中里実教授は、実質主義や実質課税の原則が、私法上、当事者の真の意思を確定し、それに従って課税を行うことを意味するならばそれは認められるとしたうえで、「課税は、第一義的に私法の適用を受ける経済取引の存在を前提として行われる。したがって、課税を考えるに際しては、当該取引に関する私法上の法律構成のあり方が重要となる。そこで、課税の前提となる私法上の当事者の意思を、私法上、当事者間の合意の単なる表面的・形式的な意味によってではなく、経済的実体を考慮した実質的なかたちにしたがって認定し、その真に意図している私法上の事実関係を前提として法律構成をし、課税要件へのあてはめを行えば、結果として、狭義の租税回避行為と同様の効果をもたらすことが可能となろう。」²⁹⁰と述べられている。ここで重要であるのは、中里教授が、「いかなる場合に事実認定・私法上の法律構成による『否認』の手法に基づく課税が可能かという、私法上の事実認定・契約解釈の原則から許される場合、すなわち『偽装行為』が存在する場合であり、かつこの場合に限られる」²⁹¹と述べられていることである。しかし、「たとえ契約が虚偽表示にあたる旨を裁判所が正面から認定していないような場合であっても、(終局的には裁判所による)事実認定の結果として、(当事者の主張と異なる)課税要件に該当するような事実認定がなされれば、当該事実認定にしたがった課税が行われるのは当然のことである。したがって、このような事実認定・契約解釈による『否認』には、明文の租税法の規定は必要ではない。」²⁹²と述べられていることに注意を要すると考える。

私法上の法律構成による否認論は、契約の不存在と契約の無効などの偽装行為があった場合を含め、契約の性質決定により真実の契約関係を認定する場合をも含めたものである。それゆえ、偽装行為の否認よりも大きい概念として、納税者が選択した法形式を否認することができると思われる。私法上の法律構成による否認は、論者によって内容や立論が必ずしも同じでなく明らかでないと思われるが、「租税回避目的」を内面的な意思として有する場合には、その「租税回避目的」が課税要件事実に係る真実の法律関係の認定において重要な間接事実となるということであろう²⁹³。私法上の法律構成による否認については、上記のように肯定する見解と、否定または疑問を呈する見解²⁹⁴がある。

²⁹⁰ 中里実『タックスシェルター』224頁(有斐閣、2002)。

²⁹¹ 中里実「租税法における事実認定と租税回避否認」金子宏編『租税法の基本問題』131頁(有斐閣、2007)。

²⁹² 中里・前掲注(290)・225頁。中里教授は、「たとえば、納税者がある資産の所有権の移転を前提とする減価償却費の計上を主張している場合に、裁判所が当該契約の内容には所有権の移転は含まれていないという事実認定を行えば、減価償却費の計上は否定されることとなろう。」と述べられている(中里・前掲注(290)・225頁)。

²⁹³ 谷口勢津夫・前掲注(51)・128頁。

²⁹⁴ 岡村忠生「税負担回避の意図と二分肢テスト」税法学543号9頁(2000)、占部・前掲注(284)・96頁以下、谷口勢津夫・前掲注(51)・122頁以下、増田英敏「租税回避行為とその否認をめぐる諸問題」Tax & Law5号通巻21号129頁以下(2004)、末崎衛

今村隆教授による、私法上の法律構成による否認は、①契約が不存在の場合、②契約が虚偽表示により無効である場合、③契約の法的性質の決定により、当事者の選択した法形式を否定して、真実の法律関係を認定する場合をいうが、①と②は、事実認定により契約が存在しないか偽装行為等が認定され、その契約が無効とされる場合であり、いわゆる租税回避行為の否認（狭義の租税回避行為の否認）とはいえない²⁹⁵。契約の不存在や偽装行為があったと認定されることは、租税法の解釈適用のプロセスの事実認定に属する問題である。しかし、③の契約の法的性質決定について、増田英敏教授は、「租税行政庁が納税者の契約解釈とは異なる別の契約解釈を行うということ」であり、租税法の解釈適用のプロセスの私法上の法律構成（契約解釈）において、「私法上の法律構成を租税行政庁が新たに行い、真実の契約と称される納税者が合法的に行った契約とは別な契約解釈を行う」²⁹⁶ことであると述べられている。したがって、私法上の法律構成による否認の本質は、契約解釈により当事者の選択した法形式を否定して真実の法律関係とされる法律関係を認定することにある。

第2項 偽装行為の否認と私法上の法律構成による否認

第1章で述べたように、偽装行為があった場合にその偽装された事実や法律関係ではなく、隠ぺいや秘匿された事実・法律関係に従って課税が行われなければならない。偽装行為があった場合には特段の規定を待たずとも、真実の法律関係に従って課税することは法的実質主義からの当然の結論である。それゆえ、個別の否認規定がなければ租税回避行為は否認できないとするのが現在の通説であるが、偽装行為であると認められると否認規定が無くともその行為を真実の法律関係に引き直すことができるということになる。その意味で、偽装行為を否認することは、租税回避行為の否認が行われたことと同様の結果となる。

租税回避行為の場合は、選択される法形式や取引形式は当事者が真にこれを意図したものであり、真の法律関係が形成されるため、租税回避行為と偽装行為は区別されなければならない²⁹⁷。松沢智教授は、「租税回避行為（Steuerumgehung）が租税遁脱

『私法上の法律構成による否認』についての一考察」税法学 550 号 13 頁（2003）。なお、私法上の法律構成による否認について詳細に述べられているものとして、松原圭吾「租税回避行為の否認に関する一考察」税法学 553 号 107 頁以下（2005）、谷口智紀「租税回避行為の否認論の再検討～事実認定における租税回避行為の否認の可否の問題を中心に～（1）」専大院 43 号 97 頁以下（2008）、谷口智紀「租税回避行為の否認論の再検討～事実認定における租税回避行為の否認の可否の問題を中心に～（2・完）」専大院 44 号 1 頁以下（2009）を参照されたい。

²⁹⁵ 増田英敏・前掲注（294）・135 頁。

²⁹⁶ 増田英敏・前掲注（294）・136 頁。

²⁹⁷ 清永・前掲注（40）・48 頁。通謀虚偽表示により法律行為が偽装される場合に、租税負担の軽減という動機が隠されていることがあり、この動機は租税回避行為とも重なる。しかし、租税回避行為は、選択された法形式自体は有効であるという点で、通謀虚偽表示

行為（Steuerhinterziehung）と異なるのは、前者が納税者の真意に基づく行為であって、私法上は、適法有効であることを前提として税法上は否認する行政上の処分（更正・決定処分）であるのに過ぎないのに対し、後者は納税者の真意に基づかない偽装行為であって、そこに事実を偽り虚構する点に違法性を帯びるからである²⁹⁸と述べられている。

ようするに、租税回避行為と偽装行為の差異は、当事者の真実の意図に基づく法律関係であるかどうかにある。租税回避行為の場合は、少なくともその私法形式は当事者が真に意図した真実の法律関係である。対して、偽装行為は、当事者の意図しない見せかけの法律関係である²⁹⁹。このように、講学上は租税回避行為と偽装行為は峻別することができる。しかし、取引の当事者の内心を窺うことが難しいため³⁰⁰、現実では当事者が選択した法形式が偽装行為であるのか、あるいは租税回避行為であるのかを判別することは困難である³⁰¹。

偽装行為と租税回避行為の判別の困難性を、典型的な租税回避行為とされる三越事件の内容を検討しながら確認することとする。土地の所有者が、土地を売却する代わりに、その上に極めて長期間の地上権を設定し、多額の資金を必要としていた納税者 X は、下記の土地に店舗を増築する計画を実現する必要に迫られていた A と金銭消費

によりなされる偽装行為と異なる（高岸直樹「経済取引の無効・取消しと税務の対応 通謀虚偽表示」税理 54 巻 5 号 149 頁（2011））。納税者が、真実租税回避行為を行いたいという意思の下に私法上通常用いられない異常な法形式をあえて選択した場合、その私法形式こそが、当事者の真意にかなっている、あるいは、当事者が真に意図した真実の法律関係となる（吉村・前掲注（19）・238 頁）。

²⁹⁸ 松沢智「逋脱犯の訴追・公判をめぐる問題」租税法研究 9 号 74 頁（1981）。脱税（租税逋脱）行為とは、『課税要件の充足の事実を全部または一部秘匿する行為』である。すなわち、本来課税所得等の課税対象となるべき事実を『偽りその他不正の行為』を用いて、所得の一部または全部を偽装・隠ぺいする行為である（増田英敏・前掲注（2）・109 頁）。逋脱犯の罰則に関する条文として、所得税法 238 条、239 条 1 項、法人税法 159 条などがある。重加算税の賦課要件である「隠ぺい・偽装行為」と逋脱犯の構成要件である「偽りその他不正の行為」の異同については、小山淳一「重加算税の賦課要件に関する一考察～税理士による隠ぺい・偽装行為を中心に～（1）」専大院 43 号 219 頁以下

（2008）を参照されたい。「隠ぺい・偽装行為」と、「偽りその他不正の行為」の具体例である、帳簿書類の虚偽記入や、二重帳簿の作成といった行為の形態については共通点があるが、行為の認識範囲について、行政上の措置と刑事罰という両者の制度に基因する差異があるとされる（小山・同論文・221 頁以下）。

²⁹⁹ 吉村・前掲注（19）・228 頁。通謀虚偽表示などの行為（例えば見せかけの売買）の背後に当事者が真に意図する行為（例えば贈与）が隠されているときは、その隠されている行為である贈与が課税の基礎とされる（清永敬次「税法の解釈・適用」税経通信 43 巻 9 号 19 頁（1988））。

³⁰⁰ ハッ尾順一『〔五訂版〕租税回避の事例研究～具体的事例から否認の限界を考える』379 頁（清文社、2008）。

³⁰¹ 岡村・前掲注（294）・5 頁。同様に、偽装行為と租税回避行為を区別することは困難であるとする見解として、内村満男「偽装行為と租税回避行為について」税務大学校論叢 6 号 184 頁（1972）を参照されたい。

貸借契約を締結し、その弁済期は5年後とし、当事者のいずれか一方の申し出により延長し、地代と同額の年129万円を利息とすることを約した。この契約締結と同時にこれによる債務を担保するためX所有の宅地に抵当権を設定するという内容の契約の契約ならびに当該土地につき存続期間を60年とし、地代を年129万円とし、その増額をしないこととする旨の約定でAのため地上権を設定する契約を締結した。これにより、Xは譲渡所得の課税を免れることとなった。本事案において、課税庁は、XとAによる「金銭消費貸借契約は租税負担回避のためになされた通謀による虚偽仮装のものであって無効である」と主張した。第一審判決³⁰²は、「契約当事者の真意を疑うのは当たらない」として、通謀虚偽表示には当たらないと判示した。第二審判決³⁰³も、「右契約内容の経済的効果を達成するためには通常被控訴人が主張するような取引形式を選択することが多いであろうから、XがAとの間に前記認定のような内容の契約を締結したのはいささか異状であって、そこに何らかの、おそらくは租税（当時の不動産所得税）負担の回避ないし軽減の意図がうかがえないでもない。はたして然らば右は一種の租税回避行為というべきであるが、同族会社の行為計算の否認（法人税法132条、所得税法157条、相続税法64条）のほか一般的に租税回避の否認を認める規定のないわが税法においては、租税法律主義の原則から右租税回避行為を否認して、通常取引行為を選択しこれに課税することは許されないところというべきである。」と判示している。裁判所は、契約の異常性を認め、租税回避行為であるとしつつも、個別の規定がない場合は、租税回避行為を否認することはできないと述べている。

本事案は、複雑で異常な法形式を用いて、土地所有者である納税者は、土地を譲渡したのと同様の経済的成果を実現しながら、譲渡所得の発生を免れることができるため、典型的な租税回避行為であるといえる³⁰⁴。また、金銭消費貸借契約という外観行為が通謀虚偽表示であると認定されれば、当事者の真意である「売買」を基礎に課税要件への包摂を行うことも可能である³⁰⁵。現在の通説によれば、個別の規定がない限りは、本件における金銭消費貸借契約が租税回避行為であると認定されたとしても、売買契約であるとして課税することはできない。これに対して、金銭消費貸借契約が仮装であり通謀虚偽表示であると認定されれば、特段の規定を待つまでもなく、金銭消費貸借契約でなく売買契約であると認定される可能性もある。同じ私法上の外観を持つ契約が、租税回避行為にも、また仮装行為にもなるということは、両者の区別の微妙さと危うさを窺わせる³⁰⁶。

³⁰² 東京地判昭和46年3月31日民集28巻6号1189頁。

³⁰³ 東京高判昭和47年4月25日民集28巻6号1200頁。

³⁰⁴ 金子・前掲注(7)・124頁。

³⁰⁵ 村井正『租税法と取引法』49頁（比較法研究センター、2003）。金銭貸借契約が通謀虚偽表示であり、土地を譲渡するという契約が隠ぺいされていたという場合である（金子・前掲注(7)・140頁）。

³⁰⁶ 岡村・前掲注(294)・5頁。

したがって、契約が偽装行為であるか否か、真実の法律関係は何であるかの認定は、きわめて微妙な作業であることが多いため、慎重に行われるべきである³⁰⁷。裁判例において課税庁は、訴訟段階における立証責任ともからみ、積極的な「隠ぺい・偽装行為」に着目した課税要件事実の認定が行われ、当事者の真意についての言及は消極的であった³⁰⁸。

このような状況で、これまでの租税回避行為の否認を「狭義の租税回避行為の否認」とよび、それよりも大きい概念としての「広義の租税回避行為の否認」に位置づけられる私法上の法律構成による否認が強調されることになった。私法上の法律構成による否認により、課税庁が租税負担の公平性を維持しようとするれば、当事者間で行われた法律行為の性質決定または偽装行為であるという事実認定（当事者の真意は何であったかという事実認定）によって課税を行う傾向が出てくる虞がある³⁰⁹。偽装行為の否認であれば、租税回避行為の否認の場合のような根拠規定や取引の吟味なしに行うことができるため、私法上の法律構成による否認論は、偽装行為の否認の適用領域の拡大を目指す手段であるとの位置づけができよう³¹⁰。

偽装行為があったかどうか争われた裁判例として、アルゼ事件³¹¹がある。裁判所は、「上記……の事実は、本件取引自体や被控訴人の本件取引への関与につき、疑問や不自然さを感じさせるものの、これらの疑問点等のほとんどは、上記……のとおり合

³⁰⁷ 金子・前掲注(7)・140頁。水野忠恒教授も、「実際においては、租税回避行為と偽装行為とは概念上は区別されていても、個別事案においては、偽装行為として証拠を挙げてその真実性を否定するのは決して容易ではないと思われる。」と述べられている（水野・前掲注(91)・537頁）。

³⁰⁸ 占部・前掲注(284)・85頁。税法の解釈・適用における実質主義論である実質主義による否認は多くの場合、「偽装行為の理論」に吸収されてきたとされる（占部・前掲注(284)・85頁）。

³⁰⁹ 八ッ尾・前掲注(300) 25頁。

³¹⁰ 岡村・前掲注(294)・9頁。

³¹¹ 東京高判平成15年1月29日税資253号順号9271。本件は、X（原告・被控訴人）が、訴外A社からパチスロ機のメイン基板を購入し、これらを訴外B社に対して販売する取引をして売買利益を得ていたにもかかわらず、米国法人訴外C社がこの取引をしていたかのように偽装し、同取引によって得た所得等を申告しなかったとして、税務署長Y（被告・控訴人）は、Xに対して法人税等の更正処分及び重加算税賦課決定処分をした事案である。課税庁は、「被控訴人が、Aに対する注文及びその受領、Bからの受注及びその納品を実質的に行っており、A、C及びBは、A基板の輸出入を偽装するなど真実本件取引をする意思を有しておらず、被控訴人が実質的な取引の主体であると認識していたのである。……したがって、本件A側取引及び本件B側取引は、いずれも、A、C及びBに売買契約の内心的効果意思のない通謀虚偽の意思表示によるものであって無効であり、本件取引は、被控訴人がAからA基板を購入し、これをBに販売したものというべきである。」と主張した。課税庁の主張は、AとBおよびAとCの取引は、通謀虚偽表示により無効であり、納税者とBおよび納税者とCの取引が真実の取引（隠匿行為）であるとする（西本靖宏「判批」税務事例35巻9号4頁（2003））。その他の判例評釈として、田代行孝「判批」税経通信57巻11号235頁以下（2002）がある。

理的な説明ができるものであり、被控訴人に租税回避の確たる動機があることを認めることもできない。したがって、上記……の事実から、本件 B 側取引及び本件 C 側取引がいずれも通謀虚偽の意思表示によるものであって、被控訴人が B から B 基板を購入しこれを C に販売したものであると認めることはできず、他に、これを認めることができる的確な証拠はない。」と判示している。偽装行為があった場合において、納税者の内心の意思に基づいた真実の事実関係や法律関係を認定することとなる。意思の問題は、当事者にしか知り得ないものであり、当事者ではない課税庁が、意思の認定を行うことは困難である³¹²。租税訴訟においては、偽装行為の典型例である通謀虚偽表示の「通謀」の事実等は課税庁側に立証責任があるはずであり、通謀虚偽表示があったことにより課税処分を行うためには、課税庁は、「通謀」の直接的な事実を正確に立証すべきである³¹³。しかし、当事者間で、通謀虚偽表示に係る合意をした旨の合意書や覚書などを作成している場合には、直接的な証拠となるが、そのような場合はまれであり、通謀虚偽表示があったかの判断は、ほとんどは間接事実の積み重ねにより事実認定を行うこととなる³¹⁴。

第3項 税法における事実認定と私法上の法律構成による否認

私法上の法律構成による否認論は、課税は私法上の法律関係を前提として行われることを前提として主張される考え方である³¹⁵。しかし、私法上の法律構成による否認は、租税負担を減少させようとする納税者の内面的な意思を、課税要件事実の認定における重要な間接事実として、契約の解釈において納税者の選択した法形式を真実の法律関係に引き直すことができるとする考え方である。この考え方は、税法の事実認定の観点からどのように捉えられるべきであろうか。

税法は種々の経済取引を課税の対象とするが、それらの経済取引は、通常の場合には私法によって規律されている³¹⁶。私法自治の原則により、私法上の法律関係の当事者は、公序良俗などの制約原理に抵触しない限りは、その法律関係の内容を自由に形成することができるが、そうした私法自治の原則を租税法はさしあたり尊重しなければならない

³¹² 西本・前掲注 (311)・5 頁。

³¹³ 品川・前掲注 (283)・15 頁。事実認定におけるすべての事実の立証責任は、租税法上の立証責任の原則にしたがって、課税庁に存する (中里実「事実認定による『否認』と、契約の読み替え」税研 113 号 95 頁 (2004))。木村弘之亮教授も、「客観的立証責任が課税庁側にあ」とされる (木村弘之亮「租税回避、節税、通謀虚偽表示についての、判例と実務の動向」租税研究 726 号 171 頁 (2010))。

³¹⁴ 池田誠「税務調査における事実認定の在り方について一裁決及び判決における事実認定の考察による一」税務大学校論叢 66 号 217 頁 (2010)。

³¹⁵ 谷口勢津夫・前掲注 (51)・33 頁。

³¹⁶ 増田英敏「租税訴訟における要件事実論」伊藤滋夫編『要件事実の現在を考える』181 頁 (商事法務、2006)。

い³¹⁷。税法の適用は、通常、①経済取引事実の発生、②事実の認定、③私法上の法律構成（契約解釈…売買、交換、贈与等）、④該当租税実体法の発見（所得税法、相続税法等）、⑤当該租税実体法の解釈、⑥当該租税実体法の適用というプロセスを経ることによって行われる。①の「経済取引事実の発生」から③の私人間で行われた経済取引が民法上の売買の要件を充足しているか、贈与の要件を充足しているかといった「私法上の法律構成」が行われる。そして、④のその法律構成に該当する課税要件規定の選択がされ、⑤の該当する課税要件規定の適正な解釈を経て、⑥の課税要件規定の適用に至る。ここでは、私法上の法律構成における法律関係に基づいて税法の課税要件規定のあてはめが行われる³¹⁸。このように、税法は、私法上の法律関係によって経済的成果を把握するという「私法関係準拠主義」を前提としている³¹⁹。

第1章第2項で述べた通り、法実質主義は、「真実に存在する法律関係に即して要件事実の認定がなされるべき」であるとする事実認定における原則ともいえる。法実質主義が、租税法私法上の法律関係によって把握されている経済的成果を基準とする事実認定原則であるからこそ、当然のこととして法律の特段の定めなしに承認される³²⁰。対して、経済実質主義によれば、真実に存在する法律関係でなく、その経済的成果や目的に即して事実認定がなされることになるため、法律に特段の規定がなければならぬ³²¹。

法実質主義とは、私法の分野では、私法自治の原則（特に意思主義）からの要請であるが、税法の分野では、そのような私法に従って形成された法律関係に準拠して課税関係を形成すべきであるとする、私法関係準拠主義を前提として成り立つ考え方である³²²。課税要件事実の認定にあたっては、論理的には、課税の基礎となる私法上の法律関係をまず専ら私法の観点から認定し（裁判所による契約の性質変更を含む）、そのうえで、それをそのまま課税要件事実として受け入れるという判断構造が観念されるべきであるとする方法を「二段階事実認定論」と呼ぶことができよう³²³。

私法上の法律構成による否認は、課税要件事実の認定において、租税回避目的を重要な間接事実とする考え方である。裁判官による契約解釈の過程、とりわけ法的価値判断を伴う「意味の持ち込み」の過程において、租税回避目的に対する裁判官の価値判断の如何によっては、租税回避行為の否認に関する租税法独自の観点が、無意識のうちに、

³¹⁷ 手塚貴大「租税法総論（1）—解釈と立法の基礎理論—」広法 38 卷 4 号 195 頁（2015）。

³¹⁸ 増田英敏・前掲注（2）・87 頁。

³¹⁹ 谷口勢津夫・前掲注（51）・34 頁。「私法関係準拠主義」の同義として、占部裕典教授は、「私法関係絶対前提説」という用語を用いられている（占部・前掲注（284）・619 頁）。

³²⁰ 谷口勢津夫・前掲注（51）・35 頁。

³²¹ 谷口勢津夫・前掲注（51）・37 頁。

³²² 谷口勢津夫・前掲注（51）・37 頁。

³²³ 谷口勢津夫・前掲注（51）・37 頁。

裁判官による契約解釈の中に混入してくる虞があるのではないかという考えを、「租税回避目的混入論」と呼ぶことができる³²⁴。「租税回避目的混入論」は、租税回避目的という経済的に不合理・不自然な目的をもって当事者が選択した法形式は、経験則によれば、取引通念上特段の定めがない限り選択した法形式とは異なる。それゆえに、社会通念に照らし、通常の法形式を想定して定められた課税要件への該当性の判断においては、反証のない限りは真実の法律関係に合致しないものとの経験則が認められれば、通常の法形式に引き直すべきであるとの考え方ともいえよう³²⁵。谷口勢津夫教授は、「租税法上の事実認定において租税回避目的混入論を採用することは許されない」³²⁶と述べられている。同様の見解として、大淵博義教授は、「租税回避の意思の存否という租税法固有の要素を、かかる私法上の事実認定の判断要素に持ち込むことは許されない」³²⁷と述べられている。また、増田英敏教授も、私法上の法律構成による否認が、「税法固有の問題ではない法律一般の事実認定の問題を、税法固有の問題である租税回避行為の否認論に取り込んで、あたかも新しい否認論の登場としてことさらに言及することは、これまで学界で整理されてきている租税回避行為の否認の問題に混乱を招くだけである」³²⁸と指摘されている。

私法上の事実認定・契約解釈は、専ら私法の観点から行われるべきであり、そこに租税法独自の観点を混入させてはならない³²⁹。前述のように、税法の適用プロセスは、経済取引事実から私法上の法律構成が行われたうえで、課税要件規定の選択がされ、課税要件規定の解釈・適用がなされる。民法においては、契約が成立したかが問題となり、両当事者の意思表示の合致があったか否かを判断するために、意思表示の解釈を行う³³⁰。次に、契約の解釈によって契約内容を確定することとなる³³¹。ここでは、当事者が表示行為に与えた意味を明らかにする（狭義の契約解釈）他に、裁判官は、契約内容を補充

³²⁴ 谷口勢津夫・前掲注（51）・40頁。

³²⁵ 酒井克彦「二層的構造認識論と事実認定」山田二郎先生喜寿記念『納税者保護と法の支配』266頁（信山社、2007）。

³²⁶ 谷口勢津夫・前掲注（51）・40頁。

³²⁷ 大淵博義『法人税法解釈の検証と実践的展開 第I巻〔改訂増補版〕』167頁（税務経理協会、2013）。金丸和弘弁護士も、契約の解釈としての裁判官による「意味の持ち込み」は、私的自治の原則に委ねたままでは当事者間の公平に反し、または信義誠実の原則に反すると認められる場合に、これを修正する限度においてのみ許容されると述べられている。そのうえで、『契約解釈』の名の下に、私的自治の原則とは無関係な租税法独自の価値判断を持ち込むことは、契約解釈を逸脱するものとして絶対に許されない」と指摘される（金丸和弘「フィルムリース事件と『事実認定による否認』」中里実＝神田秀樹編『ビジネス・タックス 企業税制の理論と実務』413頁（有斐閣、2005）（初出：ジュリ1261号（2004））。

³²⁸ 増田英敏・前掲注（294）・138頁。

³²⁹ 谷口勢津夫・前掲注（51）・41頁。

³³⁰ 四宮和夫＝能見善久『民法総則〔第8版〕』183頁（弘文堂、2010）。

³³¹ 四宮＝能見・前掲注（330）・185頁。

したり（補充的解釈）、法律行為の内容を修正したり（修正的解釈）することがある³³²。契約解釈における補充的解釈ないし修正的解釈は、契約の解釈という名を借りてなされるが、狭義の解釈とは異なり、単なる意味の確定ではなく、「意味の持ち込み」が行われていると考えるべきである³³³。なお、この原則の訴訟法的側面ともいえる事実認定において、いわゆる「処分証書の法理」により、契約書が真正に成立したときには、その契約書によって直接に同契約書記載の内容の契約が成立したことが当然に認められる³³⁴。「処分証書の法理」とは、処分証書が存在する場合には、特段の事情がない限り、一応その記載通りの事実を認めるべきであるとする民事事実認定上の経験則のことである³³⁵。しかし、処分証書が存在するといっても、特段の事情が存在すれば、その記載の事実以外の事実を認定することもできる³³⁶。加えて、処分証書であっても、当事者双方が記載内容に付した表示の意味（意思）とそれが両当事者の内心の意思と一致しているかどうかについて確定がない場合には、実質的証拠力が生じないとされる³³⁷。このような方法は私法上の契約解釈であり、私法の契約解釈の範囲内で行われる限りにおいて、税法においても認められる。しかし、私法上の法律構成による否認論は、「処分証書の法理の領域における『特段の事情』のある無効な行為を転換しようとしているのではなく、典型的には、当事者の一致している契約内容を別異に転換しようとする」³³⁸考え方である。

課税は、一次的には私法の適用を受ける経済取引の存在を前提として行われることに異論はない³³⁹。しかし、現代の取引社会においては、租税負担は取引を選択する上での必須の考慮事項となっていることは明らかである³⁴⁰。吉村典久教授は、「私法関係依存

³³² 四宮＝能見・前掲注（330）・185頁以下。

³³³ 四宮＝能見・前掲注（330）・186頁。

³³⁴ 増田晋「航空機リースと租税回避行為—平成16年10月28日名古屋地裁判決の検討」中里実＝神田秀樹編『ビジネス・タックス』378頁（有斐閣、2005）。

³³⁵ 岸秀光「租税回避事件の動向（『私法上の法律構成による否認』と『処分証書の法理』）」訟月55巻1号別冊147頁（2009）。

³³⁶ 岸・前掲注（335）・153頁。最判昭和45年11月26日集民101号565頁は、売買契約公正証書と領収書がある場合に、「別異に解すべき特段の事情が認められないかぎり、……売買契約ないしは売買の予約が成立したものと認めるのが自然である。」と判示している。

³³⁷ 賀集唱「契約の成否・解釈と証書の証明力」民商60巻2号191頁以下（1969）。

³³⁸ 木村・前掲注（253）・357頁。

³³⁹ 中里・前掲注（290）・224頁、中里実「租税法における新しい事例研究の試み」中里実＝神田秀樹編『ビジネス・タックス』25頁（有斐閣、2005）。金子宏教授も、「租税法は、種々の経済活動ないし経済現象を課税の対象としているが、それらの活動ないし現象は、第一次的には私法によって規律されている」と述べられている（金子・前掲注（7）・120頁）。

³⁴⁰ 金子・前掲注（7）・36頁、金子・前掲注（66）・16頁、佐藤英明「私法取引における『租税』の意義」法教239号113頁以下（2000）、手塚・前掲注（317）・195頁。品川芳宣教授も、「契約自由の世界の中で、経済人であれば当然税金のコストが少なく済む契

主義（筆者注：私法関係準拠主義と同義）の見解が説くような当事者の真意は純私法的に把握されるという古典的な思考パターンは今日もはや純粋な形では妥当せず、租税目的と私法上の目的とが当事者の私法形式を共同決定する³⁴¹と述べられている。それゆえに、租税負担の軽重は、当事者が取引を行うに当たって重要な要素であり、租税負担を回避ないし軽減しようとする目的について、それが意思表示理論との関係では動機にすぎないとしても、事実認定から完全に排除することを私法理論的に説明しきれぬのかという疑問を呈す見解がある³⁴²。

しかし、租税回避目的混入論によれば、裁判官が当該事案において租税回避の否認が妥当であるとの結論を先に出し、租税回避目的を『重要な間接事実』として当該契約が真実の法律関係でないことを強く推認し、別に想定される真実の法律関係に基づく課税を容認することになるおそれがある³⁴³。事実認定は、純然たる民事法上の問題であり、税法は課税要件充足のために、民事法の支配する事実を経済的企画・動機を理由としてその事実を修正することは許されない³⁴⁴。

約を締結するのは、ある意味では合理的な話」と述べられている（品川芳宣「租税回避否認の法理と問題点—最近の学説、裁判例—」『第56回租税研究大会記録』4頁（日本租税研究協会、2004））。水野忠恒教授は、取引形式の選択として、課税上の考慮（tax considerations）が重要となっており、「借用概念や租税回避といった伝統的問題意識を超え、私法の立法にも影響を及ぼす」と述べられている（水野・前掲注（91）・29頁）。

³⁴¹ 吉村・前掲注（19）・239頁。

³⁴² 弘中聡浩「租税訴訟における法創造と租税法主義」金子宏ほか編『租税法と市場』148頁（有斐閣、2014）。酒井克彦教授は、「動機たる事項の内容や法律行為と動機との間の牽連性の強さを問題とした上で、その相関関係を基礎として内心的効果意思の模索がなされるということは十分にあり得る」と述べられている。この考えによれば、租税回避目的が動機であるとしても、内心的効果意思の判断に影響を与え、法律行為の法的性質決定に影響することになる（酒井・前掲注（325）・268頁）。中里実教授も、「当事者の表示した法形式を無視する事実認定・法律構成を行うことが認められるのは、そのような表面的な法形式が存在しないし無効であるかのような例外的な場合に限られると解すべきである。」とされるが、脚注において、「当事者がつくり出した一連の外形的な法形式が全体として見て、もっぱら租税負担の軽減のみを目的として採用されたきわめて不自然なものである場合等も、事情によっては、これに含まれる場合がないとはいきれないかもしれない。」と述べられている（中里・前掲注（291）・129頁）。

³⁴³ 谷口勢津夫・前掲注（51）・40頁。租税回避目的混入論によると、「本来厳密に言えば法律論で対処すべきところを、事実認定の問題として処理した」（伊藤滋夫『事実認定の基礎〔初版補訂〕』269頁（有斐閣、2000））ことになりかねないため、租税法主義を重視する観点から批判されるべきである。

³⁴⁴ 中川一郎「課税要件と事実認定」税法学 276号 15頁（1973）。中川博士は、「何らかの経済的企画・動機に基づき法律事実たる意思表示がなされ、これを欠くべからざる要素とする契約という法律要件が成立し、その法律要件が有効要件を充足しておれば、この契約に法律効果が与えられ、権利義務が発生する。ここまで課税要件に対して事実であり、これらの事実が課税要件にズブズミーレン（筆者注：ドイツ語で「包含する」の意である。中川博士は、「適用さす」と意識されている）され、課税要件を充足するときに、初めて税法上の法律効果として課税権及び納税義務から成る租税法関係が発生するのである。」と述べられている（中川・同論文・15頁）。

第5節 裁判例の検討

第1項 私法上の法律構成による否認を採用した裁判例

私法上の法律構成による否認の方法を採用したとして一般的に理解されている³⁴⁵裁判例として、映画フィルムリース事件³⁴⁶の第二審判決がある。大阪高裁平成12年1月18日判決³⁴⁷は、「課税は、私法上の行為によって現実に発生している経済効果に即してされるものであるから、第一義的には私法の適用を受ける経済取引の存在を前提として行われるが、課税の前提となる私法上の当事者の意思を、当事者の合意の単なる表面的・形式的な意味によってではなく、経済実体を考慮した実質的な合意内容に従って認定し、その真に意図している私法上の事実関係を前提として法律構成をして課税要件への当てはめを行うべきである。」とし、「課税庁が租税回避の否認を行うためには、原則的には、法文中に租税回避の否認に関する明文の規定が存する必要があるが、仮に法文中に明文の規定が存しない場合であっても、租税回避を目的としてされた行為に対しては、当事者が真に意図した私法上の法律構成による合意内容に基づ

³⁴⁵ 末崎・前掲注(287)・69頁以下。

³⁴⁶ X会社(原告・控訴人・上告人)は、平成元年5月、訴外Mの勧誘に応じ、他の出資組合員らと共に、映画フィルム投資のための組合(以下「本件組合」という。)契約を締結し、資金を出資した。同時に、訴外Mがあらかじめ計画し準備した一連の契約書により、以下のような内容の複数の契約が締結された。

その契約によると、本件組合は、Xら組合員からの出資金(約26億円)と訴外A銀行からの借入金(約63億円)により(合計約86億円)、訴外Bから映画フィルムを購入し(約85億円、以下「本件売買契約」という。)、訴外Dとの間で映画の賃貸・配給契約(以下「本件配給契約」という)を締結した。この映画フィルムは訴外Cが制作したものを訴外Bに譲渡したもの(約85億円)であった。訴外Dはさらに訴外Cに賃貸・配給する契約(第二次配給契約)を締結した(約63億円)。

本件映画に係る権利(所有権または配給権)は、訴外Cから訴外B経由で本件売買契約により本件組合に本件映画の所有権が譲渡された後、本件配給契約により、配給権が本件組合から訴外Dに移転し、さらに、訴外Dは訴外Cとの間で第二次配給契約を締結した。そのため、本件映画の実際の配給は制作した訴外C自身が行った。

また、資金の流れについても、訴外Dから本件組合への支払額が、訴外Aからの借入金元金と同等額に設定され、かつ訴外E銀行の保証により、本件組合はAへの返済原資についてのリスクから免除されている。また、訴外Dは、第二次配給契約によって訴外Cから得た配給権の対価を訴外Eに預託しており、実際には本件借入金の返済は預託を受けた保証人Eが行うという約定であった。結局のところ、借入金元本相当の金員はAから出発して関係当事者を一巡してAに戻る形になっていた。

以上の取引を前提に、納税者が映画フィルムに係る減価償却および本件借入金の支払利息を損金計上して確定申告したところ、税務署長Y(被告・被控訴人・被上告人)は、本件取引の実質は映画フィルムを介在させた金融取引であるからいずれの損金計上も認められないとして更正処分を行い、Xが処分の取消を求めて出訴した事案である。課税庁は、本件売買契約は、事実認定・私法上の法律構成による否認により、売買契約としては不成立ないし無効であると主張している。

³⁴⁷ 大阪高判平成12年1月18日訟月47巻12号3767頁。

いて課税が行われるべきである。」と判示した。そのうえで、納税者らは、本件取引により本件映画に関する所有権その他の権利を真実取得したものではなく、本件各契約書上、単に納税者ら組合員の租税負担を回避する目的のもとに、本件組合が本件映画の所有権を取得するという形式、文言が用いられたにすぎないとして、本件映画フィルムは減価償却資産にはあたらないと判断した。

本判決が、「租税回避を目的としてされた行為に対しては、当事者が真に意図した私法上の法律構成による合意内容に基づいて課税が行われるべきである」と述べる部分からは、「租税回避」の表現が用いられているがゆえに、本件取引が有効であることを前提として、経済的現実に対応しい法律構成を認定しているのか、または当事者の契約が偽装行為であるとして判断しているのかは必ずしも判然としない³⁴⁸。

中里実教授は、事実認定・私法上の法律構成による否認の手法に基づく課税が行われる場合は、契約が不存在の場合と偽装行為が存在する場合に限られるとされ、「原則として、偽装行為とは通謀虚偽表示（民 94①）のみをさすと考えてよい。ただ、通謀虚偽表示ではなく偽装行為という用語が用いられているのは、当事者間の私法上の権利関係に関する裁判により通謀虚偽表示とされていなくとも、租税事件において裁判所が通謀虚偽表示であると判断する場合には、真実の事実関係に基づく課税が可能だからである。」³⁴⁹と述べられている。そのうえで、本判決が、「通謀虚偽表示とならんで『真実の事実関係』という概念を述べているのも、同様の趣旨であろう。」³⁵⁰との評価をされる³⁵¹。当事者間に売買契約を締結する（映画フィルムの所有権を移転し、代金を支払う）という効果意思が存在しない場合には、売買契約は通謀虚偽表示として無効であり、金員の交付に関して消費貸借の効果意思が認められる場合には、融資契約の成立を認めることになる³⁵²。

しかし、どのような事実から本件において納税者らに融資をする意思が認められるのかが不明であるとの指摘に加え、本件映画の所有権に対し、納税者らが減価償却費の損金算入による租税負担軽減の目的を達成するためには、本件組合が本件映画の所

³⁴⁸ 木村・前掲注（253）・350頁以下。

³⁴⁹ 中里・前掲注（291）・131頁。

³⁵⁰ 中里・前掲注（291）・131頁以下。

³⁵¹ 品川芳宣教授は、「このような偽装行為説に基づく課税処分については、同説の背景にある行為計算否認規定に係る創設的規定説が私法上の法律行為を尊重しようとするものであるから、その適法性を維持するには自ずから限界がある」と指摘される（品川芳宣「判批」税研 120 号 88 頁以下（2005））。本評釈は、後に述べる航空機リース事件の判例評釈である。

³⁵² 金丸・前掲注（327）・413頁以下。金丸和弘弁護士は、本判決が納税者の選択した法形式である売買契約が存在せず、他の法形式である融資契約であると判断したことに対し、このような事実認定が行われるのは、契約が存在しないか、無効の場合のみであるため、本判決は、通謀虚偽表示により契約を無効としたと解さざるを得ないと述べられている（金丸・前掲注（327）・413頁）。

有権を取得することが必要であるのに、その目的を有していたことを認定しながら手段として映画の所有権を取得しない方法を選んだと意思解釈するというのは不自然であるという反論が可能である³⁵³。つまり、税負担回避の意図が強ければ強いほど、それに結び付く私法上の法形成である映画フィルムに係る権利の取得を、納税者は真正に意図していると認定できるとも考えられる³⁵⁴。そうであれば、本件事案において契約は真正に成立し履行されており、当事者の「真の意思」と表示された法形式は乖離していないといえ、典型的な偽装行為事案ではないことになる³⁵⁵。

藤谷武史教授は、民法においては当事者がある法的性質を真に意図していても、介入的に裁判所が別の法的性質を決定する場合がある³⁵⁶ことから、本判決も、「本件の具体的な契約関係の下では所有権は移転していない」と裁判官に評価されたことにより、結果的に納税者の意図した租税上の効果が否定されたと理解できるとされる³⁵⁷。藤谷教授は、「これは典型的な偽装行為事案とも、従来 of 租税回避行為否認とも異なる判断構造（私法上の契約解釈による処理）を示したものであり、この点に、本判決の裁判例としての意義があると考えられる」³⁵⁸と述べられている。

しかし、藤谷教授は、上記のような見解を述べられた後に、「このような判断枠組みの射程は限定的に解すべき」³⁵⁹と指摘される。また、本判決が、「租税回避を目的としてされた行為に対しては、当事者が真に意図した私法上の法律構成による合意内容に基づいて課税が行われるべきである」と述べることは、「契約書上、単に納税者ら組合員の租税負担を回避する目的のもとに、映画投資事業組合が映画の所有権を取得するという形式、文言が用いられたにすぎないと認定が裁判における結論を大きく左右したのではないか」³⁶⁰との疑問が生ずる。そうであれば、租税回避目的混入論による法的価値判断を契約解釈に持ち込み、明文なき租税回避行為の否認を行ったに等しい

³⁵³ 佐藤英明「判批」判時 1959 号（判評 579 号）193 頁。

³⁵⁴ 岡村・前掲注（294）・6 頁。

³⁵⁵ 藤谷武史「判批」租税法研究 29 号 167 頁（2001）。品川芳宣教授は、「本件の事実関係からみて、本件の一連の取引を偽装行為と断じることが困難であると考えられる」と述べられている（品川芳宣『第 3 版 重要租税判例の実務研究』634 頁（財団法人大蔵財務協会、2014））。

³⁵⁶ 大村敦史『契約法から消費者法へ』146 頁以下（東京大学出版会、1999）。

³⁵⁷ 藤谷・前掲注（355）・167 頁。同様の見解として、谷口勢津夫・前掲注（51）・42 頁、増田晋「判批」税理 49 卷 10 号 29 頁以下（2006）。藤谷教授の見解は、「当事者がある法的性質を真に意図していても、介入的に裁判所が別の法的性質を認定することができる」ということである（浅妻章如「なるべくわかりやすく知りたい金子租税法の租税回避の考え方」税弘 64 卷 1 号 89 頁（2015））。ただし、私法における法的性質の決定は、当事者において争いがある場合に裁判官が行うべきものであり、課税庁における課税処分 of 段階で行われることは許されない（占部・前掲注（284）・620 頁）。

³⁵⁸ 藤谷・前掲注（355）・167 頁。

³⁵⁹ 藤谷・前掲注（355）・167 頁。

³⁶⁰ 酒井・前掲注（325）・267 頁。

のではないかと疑義も免れない³⁶¹。租税負担軽減の目的があることを理由に、契約解釈の段階で納税者の真意は所有権移転であるが、その法的効果は認めないと認定する余地が狭くなると考えるべきではない³⁶²。なぜなら、私法上の契約の解釈において、租税負担軽減の目的を考慮することは税法固有の事実認定を認めることになるからである。

最高裁では、私法上の法律構成による否認論の採用に慎重な態度が採られ³⁶³、個別の税法の規定の要件解釈により、映画フィルムは事業の用に供されている資産ではなく、減価償却は認められないと判断した。金子宏教授は、「何が私法上の真実の法律関係または事実関係であるかの認定は、取引当事者の効果意思に即して、きわめて慎重に行われるべきであって、『私法上の法律構成』の名のもとに、仮にも真実の法律関係または事実関係から離れて、法律関係または事実関係を構成しなおす（再構成する）ようなことは許されない」³⁶⁴と述べられている。原審が、先に述べてきたような、契約解釈により当事者の真意と異なる法的評価を下した判決であるとすれば、租税法律主義の機能である法的安定性と予測可能性の面で、疑問が残る結果となる。したがって、個別税法の規定の解釈から判断した最高裁の考え方が、「租税法律主義の観点からは妥当である」³⁶⁵といえる。

³⁶¹ 金丸・前掲注(327)・414頁。本判決における契約が、租税回避目的で締結されたことを理由として私法上の法律構成による否認を行うことを一般的に肯定するのであれば、本件のような複雑な契約でない単純な契約についても、当事者が選択した契約類型をそれとは異なる契約類型に引き直して課税することを一般的に容認することになり、法的安定性を損なうという批判を免れない(谷口豊「判解」曹時60巻8号2544頁(2008))。

³⁶² 浅妻・前掲注(357)・91頁。

³⁶³ 谷口豊・前掲注(361)・2545頁、岡村忠生「判批」税研148号36頁(2009)、佐藤・前掲注(353)・194頁。最高裁は、「本件組合は、本件売買契約により本件映画に関する所有権その他の権利を取得したとしても、本件映画に関する権利のほとんどは、本件売買契約と同じ日付で締結された本件配給契約によりD社に移転しているのであって、実質的には、本件映画についての使用収益権限及び処分権限を失っているというべきである。このことに、本件組合は本件映画の購入資金の約4分の3を占める本件借入金の返済について実質的な危険を負担しない地位にあり、本件組合に出資した組合員は本件映画の配給事業自体がもたらす収益についてその出資額に相応する関心を抱いていたとしようかかわれないことを併せて考慮すれば、本件映画は、本件組合の事業において収益を生む源泉であるとみることはできず、本件組合の事業の用に供しているものということはいから、法人税法(平成13年法律第6号による改正前のもの)31条1項にいう減価償却資産に当たるとは認められない。」と判示した。最高裁が私法上の法律構成による否認に消極的であるとの見解に対し、今村隆「判批」ジュリ1333号146頁(2007)、浅妻章如「判批」法協125巻10号2371頁以下(2008)、青山慶二「租税回避行為の否認の法理(フィルムリース判決とKnetsch判決)」TKC税研情報21巻1号54頁(2012)は、最高裁は第二審判決の判断についてブランクであるとする。

³⁶⁴ 金子・前掲注(7)・130頁。

³⁶⁵ 金子・前掲注(7)・130頁。浅妻・前掲注(363)・2363頁も同様。

第2項 私法上の法律構成による否認を採用しなかった裁判例

第3章第3節で検討した岩瀬事件の第二審判決は、私法上の法律構成による否認を認めなかった裁判例であるともいえる³⁶⁶。私法上の法律構成による否認論は、「契約の法的性質の決定による真実の契約関係を認定する場合」を含むため、本事案では、売買契約を交換契約であると契約解釈をすることとなる。しかし、第二審判決は、契約の法的性質の決定を行うためには、租税法主義の観点から個別の否認規定が必要であることを明確に判示したといえる。

私法上の法律構成による否認により行われる、租税回避行為において契約解釈の果たす役割とは、「契約解釈に当たって事実認定あるいは契約の法的性質決定に当たっての裁判上のルールを確立すること」³⁶⁷であるとされる。谷口勢津夫教授は、「要件事実論の観点から実体法の解釈にアプローチし『法の目的』等の総合的考慮に基づき実体法を『立証責任の分配という視点』を踏まえた『裁判規範』として再構成する考え方を、租税回避事案における課税要件法の解釈の場面に応用しようとするものと解される。つまり、税法の目的（特に租税負担の公平＝租税正義の実現）等の総合的考慮に基づき租税回避の経済合理性（事業の目的の欠如またはこれを格段に上回る租税回避

³⁶⁶ 中尾巧『税務訴訟入門〔第5版〕』411頁（2011）。本判決を、専ら民法の契約解釈の視点から理解する立場も存在した（「座談会—租税回避行為と契約解釈」訟月46巻1号別冊298頁以下（2000））。契約の解釈には、契約の成立に関して解釈の対象を内心的効果意思の合致（合意）に求めるか（契約の解釈における「意思主義」）、それとも表示意思の合致と解するか（契約の解釈における「表示主義」）という2つの見解が存在する。「意思主義」によれば、契約当事者の行った申込みと承諾の意思表示につき、それぞれの内心的効果意思を解釈してそれが合致していなければ、契約は成立しない契約は成立していないことになる。対して「表示主義」によれば、申込みおよび承諾の表示さえ合致するならば、内心的効果意思と表示の不一致は錯誤の問題として処理される。そうすると、要素の錯誤があるときにのみ契約は無効となるため、契約が効力を生じる場合は、一般的には、意思主義によるより広い（川島武宜＝平井宜雄編『新版 注釈民法（3）総則（3）』66頁〔平井宜雄〕（有斐閣、2003））。この問題についての学説の状況は、これまでの通説は「表示主義」の立場に立っていたが、現在の有力説は「意思主義」の立場に立つ（平井・同書・66頁）。しかし、「表示主義」と「意思主義」のどちらの見解を採用しても、第二審判決の側からみると、第一審判決は契約解釈の限界を超えて、つまり私法上の真実の法律関係を離れて、契約の法的性質を決定したものということになる（谷口勢津夫・前掲注

（280）・40頁）。また、本件では、本件取引の目的を達成するためには、本件譲渡資産と本件取得資産との補足金付交換契約の法形式をとることも、本件譲渡資産および本件取得資産の各別の売買契約とその各売買代金の相殺という法形式をとることも可能であったが、本件取引では後者の法形式が選択され、その法形式に合致した明確で完全な契約書が作成されている。このように、本件取引においては、両当事者の一致した内心の意思が正確に売買契約書に表示されているのであるから、同契約書の表示通りの契約解釈がなされるべきであり、それとは異なる「当事者の合理的な意思の認定」がなされる余地はない（井上康一「租税回避問題の要件事実論からの検証—岩瀬事件を素材として」『租税法の要件事実〔法科大学院要件事実教育研究所報第9号〕』223頁以下（日本評論社、2011））。

³⁶⁷ 今村・前掲注（287）・208頁。

目的の存在)や異常性の観点(要するに租税回避の不当性の観点)から課税要件法を訴訟法上再構成し、課税要件法の中に前述のような裁判上の推論ルールとして租税回避の一般的否認規定(要件事実論で説かれることがある『裁判規範としての民法』に相当するいわば『裁判規範としての一般的否認規定』)を措定しようとする考え方であると解される³⁶⁸と述べられている。私法上の法律構成による否認は、外観上は法実質主義の建前を維持しながら、実質的には経済的実質主義によるのと同じ認定結果を帰結しようとする考え方、換言すれば、事実認定を通じて、租税回避の試みの否認と限界を実質的には否認規定で設定されるべき限界に移動させようとする考え方である³⁶⁹。経済的実質主義によることは、租税法律主義の機能である法的安定性と予測可能性の確保を阻害することとなるため、租税法律主義の形骸化につながる。

私法上の法律構成による否認論を上記のように、「課税要件法を訴訟法上再構成し、課税要件法の中に前述のような裁判上の推論ルールとして租税回避の一般的否認規定を措定しようとする考え方」と理解すれば、岩瀬事件の第二審判決は、「租税回避の否認につき明文の法律上の根拠を要求する租税法律主義の要請を訴訟法のレベルで潜脱することに対して、歯止めをかけた」³⁷⁰判決であると評価できる。

法人税法 69 条に規定する外国税額控除制度の適用が問題となった事案において、私法上の法律構成による否認が争われた³⁷¹。課税庁は、私法上の法律構成による否認の内容として、①通謀虚偽表示(仮装行為)の認定、②真実の法律関係の認定を主張した³⁷²。今村隆教授の私法上の法律構成による否認の類型でいえば、①は、契約が無効である場合、②は、契約の法的性質の決定により、真実の法律関係を認定する場合に該当する。

大阪高裁平成 14 年 6 月 14 日判決³⁷³は、「被告(筆者注:課税庁)が、仮装行為により隠ぺいされたと主張する行為又は真実の法律関係であると主張する行為は、いふなれば、本件取引の動機・目的ないし経済的側面を法的表現を借りて言い表したものにすぎない」と述べ、「被告(筆者注:課税庁)は、本件取引が仮装行為ではないとしても、真実の法律関係に基づく課税がなされるべきであると主張するが、単な

³⁶⁸ 谷口勢津夫・前掲注(279)・39頁。

³⁶⁹ 谷口勢津夫・前掲注(248)・38頁。谷口智紀教授も、私法上の法律構成による否認論は、「実質主義による否認と同様又は延長線上にある否認手法である」と指摘されている(谷口智紀・前掲注(294)・33頁)。

³⁷⁰ 谷口勢津夫・前掲注(279)・39頁。

³⁷¹ 本事案では、税法規定の限定解釈の可否についても争点となっているが、本稿では、私法上の法律構成による否認に重点を置き、税法規定の限定解釈の可否については検討を割愛させて頂く。なお、平成 13 年度税制改正により、法人税法 69 条 1 項が改正され、個別否認規定が設けられた(増井・前掲注(266)・319頁)。

³⁷² 占部裕典「外国税額控除余裕枠の利用にかかる『租税回避否認』の検討(上)―大阪高裁における三判決を踏まえて―」金法 1730 号 37 頁(2005)。

³⁷³ 大阪高判平成 14 年 6 月 14 日訟月 49 卷 6 号 1843 頁。

る動機・目的やその経済的側面のみに着目して、契約当事者の選択した法律関係を離れて課税することはできないというべきである。」と判示している。この判示は、裁判官は本件取引にかかる契約の解釈に当たって租税回避目的を考慮に入れなかったものと解され、そのような判断は租税法上の事実認定として妥当なものである³⁷⁴。

航空機リース事件³⁷⁵において、課税庁は、「契約書の記載等において、契約当事者の真意と異なる記載がされ、契約書等の記載内容と契約当事者間における合意の実質が異なる場合（あるいは、租税回避を目的とする場合のように、意図的に、真に意図している経済関係とは異なる法形式を仮装した場合）には、租税負担の公平の見地からも、取引の経済実体を考慮した実質的な合意内容に従って契約等を解釈し、その真に意図している私法上の法律関係を前提として課税要件への当てはめを行うべきであり、かかる解釈・認定は、租税法律主義が要請する法的安定性、予測可能性に何ら反

³⁷⁴ 谷口勢津夫「司法過程における租税回避否認の判断構造—外国税額控除余裕枠利用事件を主たる素材として—」租税法研究 32 号 66 頁（2004）。占部裕典教授は、「意思表示の解釈とは、一般的には『表示行為』から出発し、そこに表れた『効果意思』を明らかにするが、表示上の効果意思はあくまでも表示行為から推測される効果意思なのであり、表意者の真意が問われることになる。しかし、被告・控訴人のような論法によれば、租税回避の目的を持つ行為はすべて虚偽表示を構成することとなる。」と述べられている（占部・前掲注（372）・38 頁）。

³⁷⁵ X（原告・被控訴人）らは、それぞれ組合員となっている民法上の組合が行った航空機リース事業による所得が不動産所得（所法 26①）に当たると主張して、その減価償却費等を損金計上して所得税の確定申告を行った。これに対して、税務署長 Y（被告・控訴人）らが、原告らの締結した組合契約は民法上の組合契約ではなく、利益配当契約にすぎないことなどを理由に、同所得は雑所得（所法 35①）であって損益通算は許されないと主張して、X らに対し、更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分を行った（以下「本件課税処分」という）。これに対し、X らが、本件課税処分の取消しを求めた抗告訴訟である。X が加入した民法上の組合（以下「本件組合」という）による航空機リース事業（以下「本件事業」という）においては、本件組合が 3660 万ドル余の航空機を購入して約 5 年 8 ヶ月間リースし、リース終了時において 2575 万ドルで売却する場合に、本件組合出資総額 1070 万ドル余、マネジメントフィーが月間リース料の 3% 等となっている。

これにより、年間課税所得が 1 億円である者が 100 万ドル出資した場合には、当該出資を行う前の所得税及び住民税の 7 年間の合計額 4 億 964 万円であるのに対し、当該出資後は、3 億 6045 万余であり、賃貸事業からの現金出資額等を考慮すると、出資額 1 億 4000 万円（100 万ドル）を控除しても、7700 万円余が本件事業の投資効果になる。これは、主として、航空機の減価償却費と支払利息等を前倒して計上できることと 6 年後の航空機の売買利益が長期譲渡所得として 2 分の 1 の課税特例を受けることによるものである（品川・前掲注（351）・86 頁）。民法上の組合は法人格を持たないため、法人税の納税義務を負わない。通達では、組合事業は各組合員の共同事業として、それぞれが事業主体として所得計算される（所得税基本通達 36・37 共-19）と定められているが、明文の規定が法律上にあるわけではない。組合の事業に係る利益の額又は損失の額は、その構成員である各組合員に出資持分に応じて個別に帰属させるとするパス・スルー課税が前提となっている。それゆえ、本件航空機リース事業も、パス・スルー課税を利用した節税商品として宣伝された（兼平裕子『民法と税法の交錯—フラットな社会を構築するために—』159 頁以下（愛媛大学法文学部総合政策学科、2012））。

するものではない。」と主張した³⁷⁶。これに対し、名古屋地裁平成16年10月28日判決³⁷⁷は、一般論として、契約書等の外形的資料が存在している場合にも、契約解釈により、隠された当事者の合意内容がどのようなものであるか、あるいは表示行為から推測される効果意思と真の内心的効果意思との異同を明らかにする必要を生ずる場合もあり得ると述べたうえで、「動機、意図などの主観的事情によって、通常は用いられることのない契約類型であるか否かを判断することを相当とするものではなく、まして、税負担を伴わないあるいは税負担が軽減されることを根拠に、直ちに通常は用いられることのない契約類型と判断した上、税負担を伴うあるいは税負担が重い契約類型こそが当事者の真意であると認定することを許すものでもない。なぜなら、現代社会における合理的経済人にとって、税負担を考慮することなく法的手段、形式を選択することこそ経済原則に反するものであり、何らかの意味で税負担を考慮するのがむしろ通常であると考えられるから、このような検討結果を経て選択した契約類型が真意に反するものと認定されるのであれば、それは事実認定の名の下に、法的根拠のない法律行為の否認を行うのと異ならないとの非難を免れ難いというべきである。したがって、選択された契約類型における『当事者の真意の探求』は、当該契約類型や契約内容自体に着目し、それが当事者が達成しようとした法的・経済的目的を達成する上で、社会通念上著しく複雑、迂遠なものであって、到底その合理性を肯認できないものであるか否かの客観的な見地から判断した上で、行われるべきものである。」と判示している³⁷⁸。

³⁷⁶ この主張は、経済的実質主義に基づくものであろう（八ッ尾・前掲注（300）・373頁）。課税庁の主張は、租税回避目的を重視し、取引という事実からその経済的な実質を考慮し、契約解釈を行うとするという意味によれば、経済的実質主義による主張によるといえる。

³⁷⁷ 名古屋地判平成16年10月28日判タ1204号224頁。本事案についてパス・スルー課税の観点から検討する論文として、酒井克彦「組合課税と導管理論に関する一考察（上）—いわゆる航空機リース事件（名古屋地裁平成16年10月28日）判決に触れて—」税務事例37巻5号1頁以下（2005）、酒井克彦「組合課税と導管理論に関する一考察（下）—いわゆる航空機リース事件（名古屋地裁平成16年10月28日）判決に触れて—」税務事例37巻6号8頁以下（2005）を参照されたい。

³⁷⁸ 第二審判決も、第一審判決を支持し、課税庁の控訴理由の一つである、「契約の締結に当たって、税負担を伴わないあるいは税負担が軽減されることを目的として、実体ないし実質と異なる外観ないし形式をとった場合には、当該実体ないし実質に従って課税されるべきであるのは当然であり、税負担の有無を法律行為の解釈をする際に全く考慮すべきでないという趣旨であれば、これもまた誤りである」との主張には、「いかなる法律効果を発生させるかとの効果意思と、契約締結の動機、意図などの主観的要素とは理論的には別であり……、控訴人らの上記主張は、これらを混同するものである。現代社会における合理的経済人の通常の行動として、仮に、租税負担を伴わないかあるいはそれが軽減されることなどを動機ないしは目的（又は、動機等の一部）として、何らかの契約を締結する場合には、その目的等がより達成可能な私法上の契約類型を選択し、その効果意思を持つことは、ごく自然なことであり、かつ、合理的なことであるといえる。そうすると、当該当事者が作出した契約等の形式について、これと異なる効果意思の存在を推認することは、

本判決は、租税回避目的と効果意思の関係について、判断した初めての裁判例である³⁷⁹。本件組合契約の効力が否定できる場合があるとすれば、当該組合契約を締結した納税者ら一般組合員が、航空機リース事業による租税負担減少効果の経済メリットを享受するための任意組合契約を締結する意思はなく、したがって、納税者らの本件組合契約を締結した真の意思は利益配当契約を締結する意思であるという事実が客観的に認定できる場合に限定される³⁸⁰。本判決が述べる「当事者の真意の探求」が行われ、契約書に表れる効果意思と内心的効果意思が一致していないと認定することは、契約解釈によって認められるところである。このことは、当事者の真の合理的意思を糊塗するための見せかけのために当該組合契約書が作成されたものであるという事実につき、課税庁が、具体的証拠をもって合理的に証明できた場合に初めて、原告らが採用した書面による組合契約の法的効力を否定することができる³⁸¹。任意組合契約が仮装行為であると認定するためには、納税者の真の意思は任意組合契約を締結することではなく、利益配当契約を締結することであったということが証拠により立証されなければならない。

上記したところと整合せず、そのように推認するとすれば、当事者の意思（私法上選択された契約類型）を離れて、その動機等の主観的要素のみに着目して課税することになり、当事者が行った法律行為を法的根拠なく否定する結果になる。」と判示している。

³⁷⁹ 岸・前掲注（335）・147頁。なお、平成17年度税制改正により、租税特別措置法41条の4の2に、特定組合員等の不動産所得に係る損益通算等の特例として、組合事業に対して受動的にしか関与していない個人組合員が、平成18年以降の各年において、組合事業から生ずる不動産所得の損失は、不動産所得計算上の必要経費算入、損益通算その他の所得税関係法令の適用について、生じなかったものとみなす個別否認規定が設けられた。

³⁸⁰ 大淵博義「判批」税務事例37巻8号16頁（2005）。判例評釈として、細川健「判批」税弘53巻2号146頁以下（2005）、宰田高志「判批」税研119号96頁以下（2005）、多田雄司「判批」税務事例37巻11号20頁以下（2005）、川田剛「判批」税経通信60巻3号35頁以下（2005）、梶島文子「判批」税法学559号207頁以下（2008）がある。

³⁸¹ 大淵・前掲注（380）・16頁。加えて、大淵教授は、「組合員である原告らが航空機リース事業による利益獲得に加えて、所得税制度による租税負担の軽減効果という副次的効果を享受するために、組合契約を締結して組成した本件組合に共同事業者として参画したものであるから、かかる経済メリットを享受する余地のない利益配当契約の行為形式を選択することが、当事者の組合員の『真の合理的意思』であるということ客観的事実として認定することはあり得ない」と指摘されている（大淵・前掲注（380）・17頁）。

第3項 近時の裁判例の動向

ファイナイト再保険事件³⁸²において東京高裁平成 22 年 5 月 27 日判決³⁸³は、「課税は、私法上の法律関係に即して行われるべきことになるが、私的自治の原則からすれば、いかなる法形式（契約類型）を用いるかは当事者の自由であり、一般に経済活動は税負担の多寡をコストの一つとして考慮して行われるのが通例であることに照らせば、当該契約が税負担の軽い法形式（契約類型）で締結されたとの一事をもってそれを否認して、当事者が選択した法形式（契約類型）をそれと異なる法形式（契約類型）に引き直して課税することは許されない。しかしながら、法形式（契約類型）を濫用して、課税の公平の原則に反する場合、所得税法 157 条、法人税法 132 条、相続税法 64 条のような具体的否認規定がないからといって、租税回避行為として否認することが一切許されないというわけではない。租税回避を目的として、当事者の選択した契約が存在と認定される場合又は当事者の真の効果意思が欠缺し若しくは虚偽表示により契約が無効と認定される場合には、当事者の選択した契約類型を租税回避行為として否認することが許されるというべきである。」と判示している。

本件は、課税要件事実の認定における事実の法的評価が問題となった事案である³⁸⁴。本判決は、個別規定がない場合でも、①契約が存在と認定される場合、②当事者の真の効果意思が欠缺し若しくは虚偽表示により契約が無効と認定される場合には、当事者が選択した法形式を引き直して課税することが認められると判断している³⁸⁵。

³⁸² 本件は、損害保険業等を営む X（原告・被控訴人）が、その海外子会社との間で締結した再保険契約に基づき支払った再保険料を損金の額に算入して法人税の確定申告を行ったところ、税務署長 Y（被告・控訴人）が、上記再保険料には預け金に当たる部分があるとして当該部分を損金の額に算入することを認めず、また、預け金に係る運用収益が益金の額に計上されていないとして更正処分をした。そして、X が預け金部分を上記再保険契約に基づく再保険料であるかのように装って損金の額に算入し、預け金に係る運用収益を益金の額に計上しなかったことが、国税通則法 68 条 1 項所定の「隠ぺい」又は「仮装」に当たるとして重加算税賦課決定処分をし、過少申告加算税賦課決定処分をした。これに対し、X がこれらの各処分の取消しを求めた事案である。なお、準拠法に関する検討は、本稿では割愛させて頂く。なお、ファイナイト保険については、野一色直人「ファイナイト保険をめぐる課税問題」税法学 568 号 217 頁以下（2012）を参照されたい。

³⁸³ 東京高判平成 22 年 5 月 27 日判時 2115 号 35 頁。

³⁸⁴ 淵圭吾「判批」ジュリ 1400 号 174 頁（2010）。吉村政穂教授は、本判決は、「法的安定性と課税の公平の均衡点として、課税が私法上の法律関係に即して行われるべきことを確認しつつも、当事者の真に意図した法形式を探究する姿勢を示した」と評価され、「その含意は今後も分析の対象とされよう。」と述べられている（吉村政穂「判批」税研 178 号 45 頁（2014））。

³⁸⁵ 本判決は、「当事者の選択した契約類型を租税回避行為として否認することが許される」と判示しているが、ここにいう租税回避行為の否認とは、私法上の真の法律関係ないし事実関係に即した課税の別称であるように思われる（金子・前掲注（7）・132 頁脚注*****）。しかし、「租税回避」と表現する際は法形式選択の異常性を念頭に置いているのであろうと推測されるが、契約不存在・効果意思欠缺・虚偽表示等の場面を含めてどの

対して、本件の第一審判決³⁸⁶は、「本件 ELC 再保険契約及び本件ファイナイト再保険契約が、経済的取引としての合理性を欠くものであって、専ら租税回避等の目的によって作出されたものであるならば、その法形式による真の合意の存在や有効性には疑問が生じ得るが、それらの契約に経済的取引としての合理性が肯認できるのであれば、そのような法形式を選択した当事者の意思に基づく法律関係を前提として課税がされるべきことになる。」と判示している。この判示は、課税要件事実の認定における契約の性質決定の場面で、租税回避の目的のみによって作出された契約であれば、納税者の選択した法形式を真の法律関係と判断することに疑問が生じる旨を述べる。

しかし、これまで検討した裁判例・学説からも、私法上の真実の法律関係を探求することは課税要件事実の認定にほかならず、ここでは、租税回避ないし租税負担軽減以外の取引の目的の存在が要求されることはなかった³⁸⁷。課税要件事実の認定の段階では、私法における事実認定や契約解釈の考え方をあてはめるということであり、税負担軽減の意図の存在は、納税者の主張する法形式選択の認定にとって、マイナスの要因となるとは考えられてはこなかった³⁸⁸。本件の第二審判決も、課税要件事実の認定において、税負担軽減以外の目的や、経済的合理性を要求するとは述べていないように読み取れる³⁸⁹。課税要件事実の認定において、租税負担軽減の意図や経済的合理性を考慮するといった、税法固有の事実認定が存在するわけではない。課税要件事実の認定は、「証拠によるのであり、証拠により真実の事実関係を突き止める作業」³⁹⁰であり、私法における事実認定や契約解釈の考え方と異なるものではないことに注意すべきである。

ように「租税回避」の外延を画そうとしているか不明である（浅妻章如「判批」判時 2133 号（判評 636 号）164 頁（2012））。

³⁸⁶ 東京地判平成 20 年 11 月 27 日判時 2037 号 22 頁。

³⁸⁷ 渕・前掲注（384）・174 頁。渕教授は、「経済的合理性を、契約を締結した納税者の動機の次元で要求しているとすれば、それは原則として動機を考慮せずに契約の成立・内容を判断する（少なくとも日本の）私法の考え方と真っ向から衝突してしまう。」と指摘されている（渕・前掲注（384）・174 頁）。

³⁸⁸ 浅妻・前掲注（385）・164 頁。この考え方は、武富士事件において、最判平成 23 年 2 月 18 日判タ 1345 号 115 頁が「主観的に贈与税回避の目的があったとしても、客観的な生活の実体が消滅するものではない」と判示していることにも表れていると考える。最高裁の補足意見において須藤裁判官は、「明確な根拠が認められないのに、安易に拡張解釈、類推解釈、権利濫用法理の適用などの特別の法解釈や特別の事実認定を行って、租税回避の否認をして課税することは許されないというべきである。」と述べられている。ここにいう「特別の事実認定」は私法上の法律構成による否認論を指すものと解される（谷口勢津夫・前掲注（51）・215 頁）。判例評釈として、さしあたり、林仲宣ほか編『重要判決・裁決から探る税務の要点理解』282 頁以下（清文社、2015）、増田英敏「判批」TKC 税研情報 20 巻 5 号 1 頁以下（2011）を参照されたい。

³⁸⁹ 浅妻・前掲注（385）・164 頁、弘中聡浩「判批」租税研究 737 号 264 頁（2011）。

³⁹⁰ 増田英敏・前掲注（2）・190 頁。

税法固有の事実認定や契約解釈が存在しないことは、最近の裁判例においても確認できる。売上値引きおよび単価変更処理に係る金額は寄付金に該当しないとした事案において、東京地裁平成 26 年 1 月 24 日判決³⁹¹は、「本件販売契約における契約価格、すなわち『合理的な原価計算の基礎に立ち、原告と S 社間で協議の上決定した価格』は、各半期における期末決定価格又は期中決定価格であると認められる。以上と異なり、本件販売契約において合意された契約価格を当初取引価格と認めた上、その後には債権放棄又は取引価格変更合意があったと認めるべきとする被告（筆者注：課税庁）の主張は、真実の法律関係から離れて法律関係を構成するものであり、採用することができない。」と判示している。裁判所は、当事者の合意に基づく契約価格は、真実の法律関係に基づいて決定され、課税庁独自の事実認定と私法上の法律構成を許容することはできないと判示した³⁹²。本件においても、「納税者の行為に仮装行為や通謀虚偽表示、事実の隠蔽行為が存在すれば、事実を偽り虚構したことを立証し、課税庁がその違法性を根拠に否認しうることは論を待たない」³⁹³ことは、法的実質主義の観点から明らかである。

私法上の法律構成による否認の方法を採用したと考えられる裁判例も存在するが、裁判所の判断の大多数は、私法上の法律構成による否認論に消極的であり、これを認めないとしている。近時の裁判例では、契約が不存在の場合と、当事者の真の効果意思が欠缺しもしくは虚偽表示により契約が無効である場合には納税者の選択した法形式を真実の事実関係ないし法律関係に引き直し、それに従って課税することを認めて

³⁹¹ 東京地判平成 26 年 1 月 24 日判時 2247 号 7 頁。本件は、X（原告）が平成 15 年 3 月期ないし平成 17 年 3 月期の各事業年度（以下「本件各事業年度」という。）において訴外 S 社に対して行った製品（外壁）の売上値引き及び単価変更による売上げの減額が法人税法 37 条に規定する寄附金に該当するとして、税務署長 Y（被告）が本件各事業年度の法人税の各更正処分及び過少申告加算税又は重加算税の各賦課決定処分を行ったことに対し、X が、期初に設定された取引価格は暫定的な価格であり、X の S 社に対する販売価格は期末に決定されるものであるなどと主張して、上記各更正処分等の取消しを求めた事案である。X は、「X と S 社は、本件契約書等に基づき、期末に実績原価に従って仮価格と確定価格の差額を清算していたものであり、本件売上値引き及び本件単価変更は、合理的な原価計算による公正価格への変更であって、実質的贈与性を欠いている。したがって、本件売上値引き及び本件単価変更に係る金額は、寄附金には当たらない。」と主張した。対して、Y は、「本件販売契約における外壁の契約価格は、当初取引価格であり、本件売上値引き及び本件単価変更は、第三者間の通常の経済取引として是認できる合理的理由がないのに、既に本件販売契約に基づいて発生していた債権を放棄し、又は本件販売契約によって定まっていた取引価格を変更したものであって、経済的に見て贈与と同視し得る利益の供与である。」と主張した。本件では、課税庁は、私法上の法律構成による否認により、本件売上値引き等について法人税法 37 条 7 項の規定により寄附金認定をしたものとされる（田添正寿「判批」税務事例 47 巻 5 号 21 頁（2015））。

³⁹² 増田英敏「判批」TKC 税研情報 23 巻 4 号 14 頁（2014）。判例評釈として、藤曲武美「判批」税弘 62 巻 5 号 54 頁以下（2014）がある。

³⁹³ 増田英敏・前掲注（392）・14 頁。

いる。真実の法律関係に即して課税要件事実を認定すべきという場合における「真実」とは、「仮装」でないことを意味するにとどまるべきである。したがって、税法における実質主義は、課税要件事実の認定においては、真実の法律関係に即して課税要件事実を認定すべきという法実質主義を意味する場合にのみ許される。このことは、課税要件事実の認定において、他の法分野の事実認定とは異なる、税法固有の事実認定が存在するわけではないことに注意する必要がある。

私法上の法律構成による否認の方法が許容されるのは、契約が不存在または仮装行為が存在した場合であり、このことは本来の租税回避行為の否認の方法ではなく、また、新しい租税回避行為の否認の手法ではない。したがって、租税回避行為とされる個別の問題が生じるたびに、個別的な租税回避行為否認規定を設けるべきである。そうすると、課税庁側の対応は後手に回ってしまうこととなるため、一般的な租税回避否認規定を設けるべきであるとの主張も存在する³⁹⁴。しかし、課税庁の対応が後手に回る可能性が高くなるが、租税法律主義の観点からは一般的な租税回避行為の否認規定を設けるべきではない³⁹⁵。

³⁹⁴ 中里実「タックスシェルター対抗策」税研 127 号 70 頁（2006）。品川芳宣教授は、「国税通則法制定当時（昭和 37 年）には、租税回避行為も現在ほど複雑ではなく、かつ、同族会社等の行為又は計算の否認規定も確認的規定と解する方が有力であったことに鑑みると、今こそその立法化が行われても、当該否認規定適用の充足問題が生ずるとする消極的見解も存するが、それは否認要件の法解釈上の問題として（特に、裁判例の積み重ねにより）自ずから解決されるはずである。むしろ、現状を放置しておく方がはるかに問題である。また、個別に否認規定を設ければ足りるとする考えもあるが、それは、租税回避行為の後追いをするだけで防止的機能を有せず、税制をいたずらに複雑にするに過ぎない。」と述べられている（品川・前掲注（283）・14 頁以下）。今村隆教授は、「最近の我が国の裁判例で問題となっている様々な事案を検討すると、事実認定や解釈では対応できない限界もあり、一般的否認規定の導入をも検討すべきと考える。」と述べられている（今村隆「カナダ一般否認規定についての同国判例とその含意」税務事例 41 巻 1 号 29 頁（2009））。

³⁹⁵ 中里・前掲注（394）・71 頁。

おわりに

本稿の目的は、定義がないがゆえに、税法においてしばしば問題となる実質主義の内容について明らかにし、問題点を指摘するとともに、現代的な意義を考察することにあった。

第1章では、まず、税法における実質主義が主張されることとなった歴史的展開を考察した。租税公平主義における担税力に応じた課税を重視する立場から、税法における実質主義により、経済的な目的や実質に即して、税法の解釈適用がなされるべきとの見解が存在する。これに対し現在では、租税法律主義を重視すべきとの立場から、税法の解釈適用は厳格になされるべきであるとの考えが通説であることを確認した。なぜなら、税法の執行の段階においては、租税法律主義の機能である予測可能性の確保の観点から、租税法律主義が租税公平主義に優先するからである。

また、税法解釈における実質主義と、課税要件事実の認定における実質主義とを分けて確認した。税法解釈における実質主義は、租税法律主義の観点から許されるものではない。課税要件事実の認定における実質主義は、表面的に存在するように見える法律関係や事実関係に即してではなく、真実に存在する法律関係や事実関係に即して課税要件事実の認定がなされるべきであるという意味の法実質主義によれば、他の法分野と同様に、当然のこととして認められることを確認した。対して、法律関係の経済的な動機・目的や成果を、実質・実体として捉える経済的実質主義は、租税法律主義の観点から許されない。加えて、これまで実質主義の問題として議論されてきた種々の事柄について個別に検討した。結局のところ、実質主義の問題であるとされてきたものは、税法の借用概念や所得概念から検討すべき問題か、法実質主義が問題となる場合であることが整理できた。そのうえで、実質所得者課税の原則と、租税回避行為の否認における実質主義については具体的な検討を要すると考えた。

第2章では、実質主義の帰属に関する規定である実質所得者課税の原則の内容について検討した。実質所得者課税の原則の解釈には、実質主義の法実質主義と経済的実質主義に対応した、法律的帰属説と経済的帰属説がある。学説・裁判例を確認し、租税法律主義の機能である法的安定性と予測可能性の観点から、法律的帰属説によることが妥当であることを確認した。経済取引の複雑化に伴い、所得が誰に帰属するかを、私法上の法律関係から正確に把握することが必要となる場面も出てくるであろう。そのような場合にも、経済的な実質により所得の帰属を把握しなくてはならないのであれば、ファイナンス・リースの規定や信託の規定のように、租税法律主義の下、明確な規定が必要になる。実質所得者課税の原則は、所得は「私法上の真実の権利者」に帰属すべきであるとする、事実認定における法実質主義を意味する規定である。それゆえに、実質所得者課税の原則は、事実認定のあり方を確認した規定であると位置づけることができた。

第3章では、租税回避行為の否認の手法として主張される私法上の法律構成による否認論と実質主義による租税回避行為の否認との関係性について検討した。現在は、契約自由の原則にしたがって形成された法形式について、税法に個別の規定が存在しない場合には、その法形式を否認することはできないとする見解が通説である。同族会社の行為計算否認の規定が創設的規定であるとする学説・裁判例が通説となるにつれて、課税庁は、仮装行為の否認という手法によって租税回避行為を否認することと同様の結果を導き出そうとすることが増えた。しかし、仮装行為があったか否かということは、事実認定の問題であり、通謀虚偽表示などがあったことを証拠により立証することは困難である。そこで、私法上の法律構成による否認という手法が提唱された。私法上の法律構成による否認は、私法上の契約解釈によるものであり、税法独自の事実認定を行うものではないとの主張に基づく考え方である。しかし、私法上の法律構成による否認論は、租税回避目的（厳密には租税回避の試みや、租税負担減少目的）を真実の法律関係の認定において重要な間接事実とする考え方である。そのような租税法独自の見地からの事実認定や契約解釈が行われることが許されるのか否かという点について、裁判例を検討した。裁判所は、租税回避目的は、効果意思以前の動機・目的であると述べており、そのような租税回避目的を契約解釈における重要な間接事実とすることは許されないとしている。現代社会において、取引を行う際に、租税負担を考慮することは自然なことである。租税負担を減少させたいとする動機や目的を契約の解釈の段階に持ち出すことは、結果的には事実認定における経済的実質主義にほかならない。課税要件事実の認定における真実の事実関係・法律関係という場合の「真実」とは、「仮装」でないとの意味にとどまるべきである。事実認定における実質主義は、法実質主義をいう場合にのみ許されるのであり、経済的実質主義による税法独自の事実認定が存在するわけではないことを確認した。

従来、税法の解釈適用における経済的実質主義として論じられてきたものは、税法学の発展に伴い、租税法律主義を重視すべきであるとの立場から克服されてきた。実質主義の考え方が主張されてきた論拠には、担税力に応じた課税を要請するという税法の基本原則である租税公平主義が存在する。それゆえに、実質主義を税法の解釈適用の場面で重視すべきか否かということは、税法の解釈適用における租税法律主義と租税公平主義との相克の問題であるといえる。担税力に応じた課税を実現するという租税公平主義の要請は、税法の立法過程を統制する立法原理である。税法の種々の制度における制度設計の目的は、担税力を「形式」ではなく「実質」に着目して測定し、担税力の実質に応じた課税の実現を図ることにある³⁹⁶。担税力を「形式」ではなく「実質」に着目して測定するという意味で、立法の段階において、実質主義の考え方が妥当する。税法の目的である租税正義は、租税公平主義により具体化されるのであり、立法段階における租税公平主義の実現のために、担税力の正確な把握や測定を

³⁹⁶ 増田英敏・前掲注(2)・191頁。

担保する考え方として、実質主義の存在意義を見出すことができると考える。みなし相続財産（相法 3 以下）などのみなし規定のように、その経済的実質を考慮して、担税力に応じた課税がなされるために設けられた規定が存在する。このように、立法原理としての租税公平主義を根拠とする実質主義は、税法の立法段階で考慮されるべきである。それゆえに、税法の解釈適用という執行の段階では予測可能性の確保の要請が強くはたらくため、租税法律主義が租税公平主義に優先するのである。

現在、実質所得者課税の原則の規定の解釈においても、租税回避行為の否認の方法においても、学説・裁判例の多数は、経済的実質主義によることは許されないとし、税法の解釈適用において、租税公平主義よりも租税法律主義を重視する立場に立つ。しかし、租税回避行為の否認の方法としての私法上の法律構成による否認の方法は、経済的実質主義による租税回避行為の否認となる危険性を孕んでいる。私法上の法律構成による否認論は「租税法律主義と真っ向から抵触するいわゆる経済的実質主義への『先祖返り』となる」³⁹⁷おそれがあり、租税法律主義の形骸化に繋がりがかねない。税法の解釈適用の場面では、予測可能性の確保が重要であり、租税法律主義が租税公平主義に優先することを再確認すべきである。

以上のことを指摘し、本稿の結びにかえたい。

³⁹⁷ 谷口勢津夫・前掲注（21）・36 頁。

参考文献一覧

著書等

(あ行)

- ・ 荒井勇編集代表『国税通則法精解〔14版〕』（大蔵財務協会、2013）
- ・ 新井隆一『第3版 租税法の基礎理論』（日本評論社、1997）
- ・ 伊藤滋夫『事実認定の基礎〔初版補訂〕』（有斐閣、2000）
- ・ 植松守雄編『五訂版 注解 所得税法』（大蔵財務協会、2011）
- ・ 占部裕典『租税法における文理解釈と限界』慈学社出版、2013）
- ・ 占部裕典『租税法の解釈と立法政策Ⅰ』（信山社出版、2002）
- ・ 大淵博義『法人税法解釈の検証と実践的展開 第Ⅰ巻〔改訂増補版〕』（税務経理協会、2013）
- ・ 大村敦史『契約法から消費者法へ』（東京大学出版会、1999）
- ・ 岡村忠生ほか『ベーシック税法〔第7版〕』（有斐閣、2013）
- ・ 小川英明＝松沢智＝今村隆編『新・裁判実務大系 租税争訟』（青林書院、2005）

(か行)

- ・ 金子宏＝武田昌輔編集代表『税法の基礎知識』（有斐閣、1974）
- ・ 金子宏ほか『租税法講座一第2巻 租税実体法一』（帝国地方行政学会、1973）
- ・ 金子宏ほか編『租税法講座一第1巻 租税法基礎理論一』（帝国地方行政学会、1974）
- ・ 金子宏ほか編『実践租税法大系（上）基本法編』（税務研究会、1981）
- ・ 金子宏ほか編『法律学小事典〔第4版補訂版〕』（有斐閣、2011）
- ・ 金子宏ほか編『ケースブック租税法〔第4版〕』（弘文堂、2013）
- ・ 金子宏『租税法〔第20版〕』（弘文堂、2015）
- ・ 兼平裕子『民法と税法の交錯—フラットな社会を構築するために—』（愛媛大学法文学部総合政策学科、2012）
- ・ 川島武宜＝平井宜雄編『新版 注釈民法（3）総則（3）』（有斐閣、2003）
- ・ 川島武宜＝川井健編『新版注釈民法（7）物権（2）』（有斐閣、2007）
- ・ 北野弘久『税法の基本原則—その具体的考察—』（中央経済社、1961）
- ・ 北野弘久『現代税法の構造』（勁草書房、1972）
- ・ 北野弘久『税法解釈の個別的研究Ⅰ』8頁（学陽書房、1979）
- ・ 北野弘久『税法学原論〔第6版〕』（青林書院、2007）
- ・ 木村弘之亮『租税過料法』（弘文堂、1991）
- ・ 木村弘之亮『租税法総則』成文堂、1998）
- ・ 清永敬次編『判例所得税法』（ミネルヴァ書房、1976）
- ・ 清永敬次『租税回避の研究』（ミネルヴァ書房、1995）

- ・ 清永敬次『税法〔新装版〕』（ミネルヴァ書房、2013）
- ・ 吉良実『実質課税論の展開』（中央経済社、1980）

（さ行）

- ・ 酒井克彦『ステップアップ租税法—租税法解釈の道しるべ—』（財経詳報社、2010）
- ・ 佐藤英明編『租税法演習ノート〔第3版〕』（弘文堂、2013）
- ・ 佐藤英明『スタンダード所得税法〔補正3版〕』弘文堂、2014）
- ・ 佐藤正勝『租税法〔改訂版〕』（同文館、2010）
- ・ 塩崎潤ほか『所得税法の論理』（税務経理協会、1969）
- ・ 品川芳宣『第3版 重要租税判例の実務研究』（財団法人大蔵財務協会、2014）
- ・ 四宮和夫＝能見善久『民法総則〔第8版〕』（弘文堂、2010）
- ・ 租税法研究会編『租税法総論』（有斐閣、1958）

（た行）

- ・ 武田昌輔『コンメンタール所得税法』（第一法規、加除式）
- ・ 武田昌輔『コンメンタール相続税法』（第一法規、加除式）
- ・ 武田昌輔『コンメンタール国税通則法』（第一法規、加除式）
- ・ 田中勝次郎『法人税法の研究』（税務研究会、1965）
- ・ 田中二郎『租税法〔第3版〕』（有斐閣、1990）
- ・ 谷口勢津夫『税法基本講義〔第4版〕』（弘文堂、2011）
- ・ 谷口勢津夫『租税回避論—税法の解釈適用と租税回避の試み—』（清文社、2016）
- ・ 谷口智紀『知的財産権取引と課税問題』（成文堂、2013）
- ・ 忠佐市『全訂 租税法入門』（森山書店、1958）

（な行）

- ・ 中尾巧『税務訴訟入門〔第5版〕』（2011）
- ・ 中川一郎『税法の解釈及び適用』（三晃社、1961）
- ・ 中川一郎編『税法学体系（1） 総論』（三晃社、1968）
- ・ 中里実『タックスシェルター』（有斐閣、2002）
- ・ 中里実ほか編『租税法概説〔第2版〕』（有斐閣、2015）
- ・ 西野襄一『法人税法原論』（税務経理協会、1981）

（は行）

- ・ 畠山武道＝渡辺充『新版 租税法』（青林書院、2000）
- ・ 林大造『所得税の基本問題』頁（税務経理協会、1968）
- ・ 林仲宣『税法理論の解釈と実際』（ぎょうせい、1996）
- ・ 林仲宣『税社会学』（税務経理協会、2003）
- ・ 林仲宣『所得税法・消費税法の論点』（中央経済社、2005）
- ・ 林仲宣『地方分権の税法学』（税務経理協会、2011）
- ・ 林仲宣『実務に役立つ租税基本判例120選〔改訂版〕』（税務経理協会、2014）

- ・ 林仲宣ほか編『重要判決・裁決から探る税務の要点理解』（清文社、2015）
- ・ 広瀬正『判例からみた税法上の諸問題〔新訂版〕』（新日本法規株式会社、1975）
- ・ 広瀬正『課税要件事実の認定』（新日本法規、1981）
- ・ 広瀬時江『判例を中心とする税金問題の研究』（財経詳報社、1971）
- ・ 渕圭吾「所得課税における年度帰属の問題」金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣、2007）

（ま行）

- ・ 増井良啓『租税法入門』（有斐閣、2014）
- ・ 増田英敏『租税憲法学〔第3版〕』（成文堂、2006）
- ・ 増田英敏＝林仲宣編『はじめての租税法』75頁（成文堂、2011）
- ・ 増田英敏『リーガルマインド租税法〔第4版〕』（成文堂、2013）
- ・ 増田英敏編『基本原理から読み解く 租税法入門』（成文堂、2014）
- ・ 増田英敏『紛争予防税法』（TKC出版、2015）
- ・ 松沢智『租税法の基本原則―租税法は誰のためにあるか』（1983）
- ・ 松沢智『租税処罰法』（有斐閣、1999）
- ・ 松沢智『租税実体法の解釈と適用・2―税法は争えば解釈が発展する―』（中央経済社、2000）
- ・ 松沢智『租税実体法〔補正第2版〕』（中央経済社、2003）
- ・ 三木義一ほか編『〔租税〕判例分析ファイルI 所得税編』（2006、税務経理協会）
- ・ 水野忠恒『所得税の制度と理論―「租税法と私法」論の再検討―』（有斐閣、2006）
- ・ 水野忠恒『租税法〔第5版〕』（有斐閣、2011）
- ・ 村井正『租税法と私法』（大蔵省印刷局、1982）
- ・ 村井正『租税法―理論と政策―〔三訂版〕』（青林書院、1999）
- ・ 村井正『租税法と取引法』（比較法研究センター、2003）

（や行）

- ・ 八ッ尾順一『〔五訂版〕租税回避の事例研究～具体的事例から否認の限界を考える』（清文社、2008）
- ・ 八ッ尾順一『第4版 事例からみる重加算税の研究』（清文社、2012）
- ・ 山田二郎『税法講義〔第2版〕』（信山社、2001）

（わ行）

- ・ 渡辺徹也『企業取引と租税回避―租税回避行為への司法上および立法上の対応』（中央経済社、2002）

雑誌・論文等

(あ行)

- ・ 青山慶二「租税回避行為の否認の法理（フィルムリース判決と Knetsch 判決）」TKC 税研情報 21 巻 1 号（2012）
- ・ 浅妻章如「判批」法協 125 巻 10 号（2008）
- ・ 浅妻章如「判批」判時 2133 号（判評 636 号）（2012）
- ・ 浅妻章如「なるべくわかりやすく知りたい金子租税法の租税回避の考え方」税務弘報 64 巻 1 号（2015）
- ・ 新井隆一「判批」重判昭和 45 年度（ジュリ臨増 482 号）（1971）
- ・ 伊川正樹「判批」租税判例百選第 5 版（2011）
- ・ 石島弘「判批」租税判例百選第 3 版（1992）
- ・ 井上康一「租税回避問題の要件事実論からの検証—岩瀬事件を素材として」『租税法の要件事実 [法科大学院要件事実教育研究所報第 9 号]』（日本評論社、2011）
- ・ 今村隆「租税回避行為の否認と契約解釈」税理 42 巻 14 号（1999）
- ・ 今村隆「租税回避行為の否認と契約解釈（2）」税理 42 巻 15 号（1999）
- ・ 今村隆「租税回避行為の否認と契約解釈（3）」税理 43 巻 1 号（2000）
- ・ 今村隆「租税回避行為の否認と契約解釈（4）」税理 43 巻 3 号（2000）
- ・ 今村隆「譲渡所得課税における契約解釈の意義」中里実＝神田秀樹『ビジネス・タックス』（有斐閣、2005）
- ・ 今村隆「租税回避について最近の司法判断の傾向（その 1）」租税研究 684 号（2006）
- ・ 今村隆「判批」ジュリ 1333 号（2007）
- ・ 今村隆「租税回避とは何か」税務大学校論叢 40 周年記念論文集（2008）
- ・ 今村隆「カナダ一般否認規定についての同国判例とその含意」税務事例 41 巻 1 号（2009）。
- ・ 岩倉正和「判批」税研 106 号（2002）
- ・ 岩崎政明「租税法における経済的観察法—ドイツにおける成立と発展—」筑波法政 5 号（1982）
- ・ 岩崎政明「判批」租税判例百選第 2 版（1983）
- ・ 岩崎政明「経済的観察法をめぐる最近の論争」租税法研究 11 号（1983）
- ・ 岩崎政明「ファイナンス・リース課税の問題点—日独リース通達の比較研究を中心として—」ジュリ 861 号（1986）
- ・ 岩本浩史「判批」行政判例百選 I 第 6 版（2012）
- ・ 植松守雄「税法上の実質主義について」税経通信 23 巻 10 号（1968）
- ・ 碓井光明「租税法における課税物件の帰属について（I）」税経通信 26 巻 14 号（1971）
- ・ 碓井光明「租税法における課税物件の帰属について（II）」税経通信 27 巻 2 号（1972）
- ・ 碓井光明「法人とその構成員をめぐる所得の帰属」自研 51 巻 9 号（1975）

- ・ 碓井光明「共同事業と所得税の課税—任意組合課税方式の検討」税理 25 卷 6 号(1982)
 - ・ 内村満男「伪装行為と租税回避行為について」税務大学校論叢 6 号 (1972)
 - ・ 占部裕典「判批」判評 495 号 (2000)
 - ・ 占部裕典「交換課税と課税の繰延べ」金子宏先生古稀祝賀『公法学の法と政策』(有斐閣、2000)
 - ・ 占部裕典「外国税額控除余裕枠の利用にかかる『租税回避否認』の検討(上)—大阪高裁における三判決を踏まえて—」金法 1730 号 (2005)
 - ・ 占部裕典「租税法における文理解釈の意義と内容」税法学 563 号 (2010)
 - ・ 占部裕則「判批」判時 2271 号(判評 682 号) (2015)
 - ・ 大淵博義『『売買か交換か』裁判終結の意義と今後の課税実務への影響(上)～東京高裁平成 11 年 6 月 21 日判決に係る『上告不受理決定』の波紋～』税理 46 卷 12 号(2003)
 - ・ 大淵博義『『売買か交換か』裁判終結の意義と今後の課税実務への影響(下)～東京高裁平成 11 年 6 月 21 日判決に係る『上告不受理決定』の波紋～』税理 46 卷 13 号(2003)
 - ・ 大淵博義「判批」税務事例 37 卷 8 号 (2005)。
 - ・ 岡村忠生「税負担回避の意図と二分岐テスト」税法学 543 号 (2000)
 - ・ 岡村忠生「租税回避行為の規制について」税法学 553 号 (2005)
 - ・ 岡村忠生「判批」税研 148 号 (2009)
 - ・ 岡村忠生「多様な信託利用のための税制の提言」信託研究奨励金論集 31 号 (2010)
 - ・ 岡村忠生「米国の新しい包括的濫用規定防止について」日本租税研究協会『税制改革の課題と国際課税の潮流』(日本租税研究協会、2010)
 - ・ 岡村忠生「租税回避研究の意義と発展」岡村忠生編『租税回避研究の展開と課題』(ミネルヴァ書房、2015)
 - ・ 乙部哲郎「判批」民商 69 卷 5 号 (1974)
- (か行)
- ・ 賀集唱「契約の成否・解釈と証書の証明力」民商 60 卷 2 号 (1969)
 - ・ 椛島文子「判批」税法学 559 号 (2008)
 - ・ 金子宏「判批」判時 395 号(判評 76 号) (1965)
 - ・ 金子宏「租税法における所得概念の構成(1)」法協 83 卷 9=10 号 (1966)
 - ・ 金子宏「判批」租税判例百選 (1968)
 - ・ 金子宏「租税法と私法—借用概念及び租税回避について—」租税法研究 6 号 (1978)
 - ・ 金子宏「租税法と事実認定」税経通信 43 卷 9 号 (1988)
 - ・ 金子宏「所得の年度帰属—権利確定主義は破綻したか」金子宏編『所得概念の研究』(有斐閣、1995)
 - ・ 金子宏「税制と公平負担の原則—所得税を中心として—」同編『所得課税の法と政策』(有斐閣、1996)
 - ・ 金子宏『課税単位及び譲渡所得の研究 所得課税の基礎理論 中巻』(有斐閣、1996)

- ・ 金子宏「最近 10 年の租税判例の動向—基礎理論を中心として—」税研 106 号 (2002)
- ・ 金子宏「ルール・オブ・ローと租税法」同編『租税法理論の形成と解明 上巻』(有斐閣、2010)
- ・ 金子宏「租税法の基本原則」同編『租税法理論の形成と解明 上巻』(有斐閣、2010)
- ・ 金子宏「所得の人的帰属について—実質所得者課税の原則—」金子宏『租税法理論の形成と解明 上巻』(有斐閣、2010)
- ・ 金子宏「テラ銭と所得税—所得の意義、その他所得税法の解釈をめぐって—」同編『租税法理論の形成と解明 上巻』(2010)
- ・ 金子宏「租税法とルール・オブ・ロー」名企法 23 号 (2011)
- ・ 金子宏「租税法解釈論序説—若干の最高裁判決を通して見た租税法の解釈のあり方」同ほか編『租税法と市場』(有斐閣、2014)
- ・ 金丸和弘「フィルムリース事件と『事実認定による否認』」中里実＝神田秀樹編『ビジネス・タックス 企業税制の理論と実務』(有斐閣、2005)
- ・ 可部恒雄「判解」曹時 28 卷 11 号 (1976)
- ・ 川田剛「判批」税経通信 60 卷 3 号 (2005)
- ・ 川田剛「判批」ジュリ 1380 号 (2009)
- ・ 菊池幸久「判批」税経通信 34 卷 15 号 (1979)
- ・ 岸秀光「租税回避事件の動向(『私法上の法律構成による否認』と『処分証書の法理』)」訟月 55 卷 1 号別冊 (2009)
- ・ 北野弘久「判批」民商 71 卷 5 号 (1975)
- ・ 木村弘之亮「租税回避防止規定に係る方法論」ジュリ 1231 号 (2002)
- ・ 木村弘之亮「節税と租税回避の区分の基準」小川英明＝松沢智＝今村隆編『新・裁判実務大系 租税争訟』(青林書院、2005)
- ・ 木村弘之亮「判批」ジュリ 1378 号 (2009)
- ・ 木村弘之亮「租税回避、節税、通謀虚偽表示についての、判例と実務の動向」租税研究 726 号 (2010)
- ・ 木山希彦「判批」税 70 卷 1 号 (2015)
- ・ 清永敬次「税法における実質主義について—英国判例の場合—」論叢 78 卷 3=4 号 (1965)
- ・ 清永敬次「実質主義と租税回避」法時 39 卷 10 号 (1967)
- ・ 清永敬次「判批」租税判例百選 (1968)
- ・ 清永敬次「税法と平等原則—西独憲法裁判所の判例を中心として—」論叢 90 卷 4=5=6 号 (1971)
- ・ 清永敬次「判批」民商 65 卷 3 号 (1971)
- ・ 清永敬次「税法の解釈・適用」税経通信 43 卷 9 号 (1988)
- ・ 吉良実「判批」租税判例百選 (1968)

- ・ 吉良実「課税要件事実の認定」阪南論集 社会科学編 20 卷 2 号 (1984)
- ・ 黒川功「日本税法の方法と反省」『法人税改革の諸問題<租税理論研究叢書>』(谷沢書房、1997)
- ・ 研究会「国税通則法をめぐって」ジュリ 251 号 (1962)
- ・ 研究会「国税通則法をめぐって—第二回・完—」ジュリ 252 号 (1962)。
- ・ 小早川光郎「判批」判時 768 号 (判評 194 号) (1975)
- ・ 小山淳一「重加算税の賦課要件に関する一考察～税理士による隠ぺい・仮装行為を中心に～ (1)」専大院 43 号 (2008)

(さ行)

- ・ 酒井克彦「組合課税と導管理論に関する一考察 (上) —いわゆる航空機リース事件 (名古屋地裁平成 16 年 10 月 28 日) 判決に触れて—」税務事例 37 卷 5 号 (2005)
- ・ 酒井克彦「組合課税と導管理論に関する一考察 (下) —いわゆる航空機リース事件 (名古屋地裁平成 16 年 10 月 28 日) 判決に触れて—」税務事例 37 卷 6 号 (2005)
- ・ 酒井克彦「二層的構造認識論と事実認定」山田二郎先生喜寿記念『納税者保護と法の支配』(信山社、2007)
- ・ 酒井克彦「事業所得における実質所得者課税の原則の適用 (上) —生計主宰者への所得の集中と所得税法 56 条—」税経通信 65 卷 6 号 (2010)
- ・ 酒井克彦「事業所得における実質所得者課税の原則の適用 (中) —生計主宰者への所得の集中と所得税法 56 条—」税経通信 65 卷 8 号 (2010)、
- ・ 酒井克彦「事業所得における実質所得者課税の原則の適用 (下) —生計主宰者への所得の集中と所得税法 56 条—」税経通信 65 卷 10 号 (2010)
- ・ 酒井克彦「租税法条文の読み方—文理解釈か?趣旨解釈か?—」税大ジャーナル 21 号 (2013)
- ・ 佐藤香織「判批」税経通信 70 卷 6 号 (2015)
- ・ 佐藤英明「租税法律主義と租税公平主義」金子宏編『租税法の基本問題』(有斐閣、2007)
- ・ 佐藤英明「私法取引における『租税』の意義」法教 239 号 (2000)
- ・ 佐藤英明「判批」判時 1959 号 (判評 579 号) (2007)
- ・ 塩野宏「判批」租税判例百選第 3 版 (1992)
- ・ 品川芳宣「租税回避否認判決の最近の動向と問題点—再編税制等の行為計算否認の論点を探る—」租税研究 633 号 (2002)
- ・ 品川芳宣「租税回避否認の法理と問題点—最近の学説、裁判例—」『第 56 回租税研究大会記録』(日本租税研究協会、2004)
- ・ 品川芳宣「判批」税研 120 号 (2005)
- ・ 品川芳宣「租税回避行為の否認と仮装行為の否認—両者の関係と私法上の契約を否認できる限界—」税理 49 卷 15 号 (2006)
- ・ 品川芳宣「判批」T&Amaster290 号 (2009)

- ・ 渋谷雅弘「判批」租税判例百選第5版（2011）
- ・ 渋谷雅弘「判批」ジュリ1480号（2015）
- ・ 下村芳夫「租税法律主義をめぐる諸問題—税法の解釈と適用を中心として」税務大学校論叢6号（1972）
- ・ 末崎衛『「私法上の法律構成による否認」についての一考察』税法学550号（2003）
- ・ 末崎衛『「私法上の法律構成による否認」の問題点—民法上の組合による航空機リースに関する名古屋地裁判決を題材として—』税法学553号（2005）
- ・ 須貝脩一「実質主義の二判例」税法学200号3頁以下（1967）
- ・ 須貝脩一「税法上の実質主義」論叢84巻3号（1968）
- ・ 須貝脩一「租税回避と脱税」税経通信34巻15号（1979）
- ・ 杉本良吉「租税法の解釈の動向—学説・判例からみた」法時29巻9号（1952）
- ・ 菅原計「実質課税主義の虚構性」経営論集59号（2002）
- ・ 鈴木宏昌「租税逋脱行為と租税回避行為の差異について」税務大学校論叢19号（1989）
- ・ 園浦卓「判批」ジュリ1487号（2015）

（た行）

- ・ 高木克己「実質課税の原則における論理」駒大経営研究41巻3=4号（2010）
- ・ 高岸直樹「経済取引の無効・取消しと税務の対応 通謀虚偽表示」税理54巻5号（2011）
- ・ 高野幸大「判批」判時1673号（判評485号）（1999）
- ・ 高野幸大「判批」租税判例百選第5版（2011）
- ・ 高野幸大「判批」重判平成26年度（ジュリ臨増1479号）（2015）
- ・ 高橋祐介「民法上の組合の稼得した所得の課税に関する基礎的考察—課税時期、所得種類、帰属を中心に—」税法学543号（2000）
- ・ 高橋祐介「判批」租税判例百選第5版（2011）
- ・ 高山政信「航空機リースに投資する課税関係1（法人編）」税務事例37巻11号（2005）
- ・ 高山政信「航空機リースに投資する課税関係2（個人編）」税務事例37巻12号（2005）
- ・ 武田昌輔「租税回避行為の意義と内容」日税14号（1990）
- ・ 武田昌輔「利益処分・損金経理・実質課税の原則」税務事例38巻11号（2006）
- ・ 武田昌輔「租税回避行為(1)—実質課税の原則との関係—」税務事例38巻12号（2006）
- ・ 田代行孝「判批」税経通信57巻11号（2002）
- ・ 田添正寿「判批」税務事例47巻5号（2015）
- ・ 多田雄司「判批」税務事例37巻11号（2005）
- ・ 田中治「租税行政の特質論と租税救済」芝池義一ほか編『租税行政と権利保護』（ミネルヴァ書房、1995）
- ・ 田中治「事業所得の人的帰属」税事54巻（2000）
- ・ 田中治「相続税の評価と租税回避行為」北野弘久先生古稀記念『納税者権利論の展開』（勁草書房、2001）。

- ・ 田中治「同族会社の行為計算否認規定の発動要件と課税処分取消訴訟」税法学 546 号 (2001)
- ・ 田中治「税法の解釈における規定の趣旨目的の意義」税法学 563 号 (2010)
- ・ 田中治「租税回避否認の意義と要件」岡村忠生編『租税回避研究の展開と課題』(ミネルヴァ書房、2015)
- ・ 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 (1961)
- ・ 田中勝次郎「経済的観察法の意義について中川教授の教を乞う」税法学 134 号 (1962)
- ・ 田中勝次郎「我国における税法学の使命」税法学 11 号 (1951)
- ・ 田中勝次郎「税法の独立と税法学の誕生」税法学 9 号 (1951)
- ・ 谷口勢津夫「借用概念と目的論的解釈」税法学 539 号 (1998)
- ・ 谷口勢津夫「税法における自由と平等—ドイツ税法学における実質的法治国家論の展開—」税法学 546 号 (2001)
- ・ 谷口勢津夫「司法過程における租税回避否認の判断構造—外国税額控除余裕枠利用事件を主たる素材として—」租税法研究 32 号 (2004)
- ・ 谷口勢津夫「税制における担税力の意義」税研 119 号 (2005)
- ・ 谷口勢津夫「判批」租税判例百選第 4 版 (2005)
- ・ 谷口勢津夫「所得の帰属」金子宏編『租税法の基本問題』(有斐閣、2007)
- ・ 谷口勢津夫「ドイツにおける租税回避の一般的否認規定の最近の展開」『税務大学校論叢 40 周年記念論文集』(税務大学校、2008)
- ・ 谷口勢津夫「『租税回避』の意義と限界」金子宏編『租税法の発展』(有斐閣、2010)
- ・ 谷口勢津夫「判批」租税判例百選第 5 版 (2011)
- ・ 谷口勢津夫「租税回避と税法の解釈適用方法論—税法の目的論的解釈の『過形成』を中心に—」岡村忠生編『租税回避研究の展開と課題』(ミネルヴァ書房、2015)
- ・ 谷口智紀「租税回避行為の否認論の再検討～事実認定における租税回避行為の否認の可否の問題を中心に～ (1)」専大院 43 号 (2008)
- ・ 谷口智紀「租税回避行為の否認論の再検討～事実認定における租税回避行為の否認の可否の問題を中心に～ (2・完)」専大院 44 号 (2009)
- ・ 谷口豊「判批」判タ 1065 号 (2001)
- ・ 谷口豊「判解」曹時 60 卷 8 号 (2008)
- ・ 玉國文敏「違法所得課税をめぐる諸問題 (4)」判時 755 号 (1974)
- ・ 手塚貴大「行為計算否認規定を中心とした同族会社課税の諸問題 (1) —判例の整理および理論の現状分析、そしてその展望—」広法 35 卷 1 号 (2011)
- ・ 手塚貴大「租税法総論 (1) —解釈と立法の基礎理論—」広法 38 卷 4 号 (2015)
- ・ 手塚貴大「租税法総論 (2) —解釈と立法の基礎理論—」広法 39 卷 1 号 (2015)
- ・ 手塚貴大「判批」民商 151 卷 1 号 (2015)
- ・ 出村仁志「裁判例にみる所得の帰属の認定」税大ジャーナル 21 号 (2013)

(な行)

- ・ 中井稔「租税回避の認定と具体的な事例」税務事例 42 巻 9 号 (2010)
- ・ 中江博行「判批」税務事例 37 巻 11 号 (2005)
- ・ 中江博行「判批」税研 148 号 (2009)
- ・ 中川一郎「田中意見に答う」税法学 131 号 (1961)
- ・ 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 11 号 (1961)
- ・ 中川一郎「田中勝次郎先生にお答えする—特にブルーメンシュタインの学説について—」税法学 134 号 (1962)
- ・ 中川一郎「税法解釈の基本原則 (11)」税法学 73 号 (1957)
- ・ 中川一郎「税法と私法」『石田先生古稀記念論文集』(石田先生古稀記念論文集刊行会、1962)
- ・ 中川丈久「判批」租税判例百選第 4 版 (2005)
- ・ 中里実「国家活動と市場秩序」金子宏先生古稀祝賀『公法学の法と政策 (上)』(有斐閣、2000)
- ・ 中里実「判批」税研 106 号 (2002)
- ・ 中里実「事実認定による『否認』と、契約の読み替え」税研 113 号 (2004)
- ・ 中里実「租税法における新しい事例研究の試み」中里実＝神田秀樹編『ビジネス・タックス』(有斐閣、2005)
- ・ 中里実「租税法における事実認定と租税回避行為否認」金子宏編『租税法の基本問題』(有斐閣、2007)
- ・ 中里実「制定法の解釈と普通法の発見 (上) —複数の法が並存・競合する場合の法の選択としての『租税法と私法』論」ジュリ 1368 号 (2008)
- ・ 中里実「制定法の解釈と普通法の発見 (下) —複数の法が並存・競合する場合の法の選択としての『租税法と私法』論」ジュリ 1369 号 (2008)
- ・ 中丸隆「判批」ジュリ 1485 号 (2015)
- ・ 西本靖宏「判批」税務事例 35 巻 9 号 (2003)
- ・ 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 (1961)
- ・ 野一色直人「ファイナイト保険をめぐる課税問題」税法学 568 号 (2012)

(は行)

- ・ 波多野弘「課税処分を無効とする瑕疵について (1)」税法学 276 号 (1973)
- ・ 波多野弘「課税処分を無効とする瑕疵について (2)」税法学 277 号 (1974)
- ・ 林仲宣「地方分権の税法学—2— 租税平等主義の原則と租税負担の公平」税 63 巻 8 号 (2008)
- ・ 林仲宣「同族会社等の行為計算否認規定の研究」東洋大学大学院紀要 16 集 (1979)
- ・ 林仲宣「不動産取得の意義」税 64 巻 11 号 112 頁 (2009)
- ・ 林仲宣「社会経済環境の変化を踏まえた所得概念へのアプローチ」税理 53 巻 1 号 (2010)

- ・ 林仲宣「租税平等主義と滞納対策」税法学 563号 (2010)
 - ・ 林仲宣「はじめて税務部門に配属された君たちへ～必ずわかる地方税のしくみ 第4講 租税平等主義」66巻7号 (2011)
 - ・ 林仲宣「取引実体・名義の乖離と税務トラブルの態様—実質所得者課税の原則の法理と実際—」税理 55巻5号 (2012)
 - ・ 林仲宣「はじめて税務部門に配属された君たちへ～必ずわかる地方税のしくみ 第39講 リース取引」税 69巻6号 (2014)
 - ・ 林仲宣「はじめて税務部門に配属された君たちへ～必ずわかる地方税のしくみ 第45講 固定資産税の基本問題」税 69巻12号 (2014)
 - ・ 林仲宣「はじめて税務部門に配属された君たちへ～必ずわかる地方税のしくみ 不動産取得税の論理」税 70巻1号 (2015)
 - ・ 東田晃拓「判批」地方税 66巻6号 (2015)
 - ・ 日下文男「不動産取得税の非課税該当の可否」税 65巻10号 (2010)
 - ・ 平川雄士「わが国裁判所の租税回避問題における役割」中里実＝神田秀樹編『ビジネス・タックス』(有斐閣、2005)。
 - ・ 広瀬正「実質所得者課税の原則と法人格否認の法理」税理 26巻10号 (1983)
 - ・ 弘中聡浩「判批」租税研究 737号 (2011)。
 - ・ 弘中聡浩「租税訴訟における法創造と租税法主義」金子宏ほか編『租税法と市場』(有斐閣、2014)
 - ・ 福家俊朗「判批」行政判例百選 I 第5版 (2006)
 - ・ 藤谷武史「判批」租税法研究 29号 (2001)
 - ・ 藤谷武史「所得課税における法的帰属と経済的帰属の関係・再考」金子宏ほか編『租税法と市場』(有斐閣、2014)
 - ・ 藤谷武史「所得の『帰属』・再考(序説)—東京高判平成23年9月21日訟月 58巻6号 2513頁を手がかりとして—」『金融取引と課税(3)』(トラスト60、2014)
 - ・ 藤曲武美「判批」税弘 62巻5号 (2014)
 - ・ 渚圭吾「判批」ジュリ 1165号 (1999)
 - ・ 渚圭吾「租税法と私法の関係」学習院 44巻2号 (2009)
 - ・ 渚圭吾「所得課税における帰属 (tax ownership) をめぐる研究動向」学習院 45巻1号 (2009)
 - ・ 渚圭吾「判批」ジュリ 1400号 (2010)
 - ・ 渚圭吾「所得の構成要素としての純資産増加」金子宏ほか編『租税法と市場』(有斐閣、2014)
 - ・ 細川健「判批」税弘 53巻2号 (2005)
 - ・ 細川健「租税回避行為と仮装行為の関係に関する考察」LEC 会計大学院紀要 5号 (2009)
- (ま行)

- ・ 増井良啓「組合損益の出資者への帰属」税事 49 号 (1999)
- ・ 増井良啓「租税法における水平的公平の意義」金子宏先生古稀祝賀『公法学の法と政策上巻』(有斐閣、2000)
- ・ 増井良啓「債務免除益をめぐる所得税法上のいくつかの解釈問題(上)」ジュリ 1315 号 (2006)
- ・ 松沢智「判批」法律のひろば 24 巻 6 号 (1971)
- ・ 松沢智「私法上の取引と租税回避行為—法的所得概念の確立—」租税法研究 6 号 (1978)
- ・ 松沢智「違脱犯の訴追・公判をめぐる問題」租税法研究 9 号 (1981)
- ・ 松原有里「判批」税研 178 号 (2014)
- ・ 松田直樹「実質主義と法の濫用の法理—租税回避行為の否認手段としての潜在的優位性と限界—」税務大学校論叢 55 号 (2007)
- ・ 松原圭吾「租税回避行為の否認に関する一考察」税法学 553 号 (2005)
- ・ 増田晋「航空機リースと租税回避行為—平成 16 年 10 月 28 日名古屋地裁判決の検討」中里実=神田秀樹編『ビジネス・タックス』(有斐閣、2005)
- ・ 増田晋「判批」税理 49 巻 10 号 (2006)
- ・ 増田英敏「判批」租税法研究 28 号 (2000)
- ・ 増田英敏「租税回避行為とその否認をめぐる諸問題」Tax & Law 5 号通巻 21 号 (2004)
- ・ 増田英敏「租税訴訟における要件事実論」伊藤滋夫編『要件事実の現在を考える』(商事法務、2006)
- ・ 増田英敏「租税法律主義と租税公平主義の衝突—租税法解釈の在り方—」税法学 566 号 (2011)
- ・ 増田英敏「判批」TKC 税研情報 20 巻 5 号 (2011)
- ・ 増田英敏「判批」TKC 税研情報 23 巻 4 号 (2014)
- ・ 村井正「同族会社の行為計算の否認」租税法研究 4 号 (1977)
- ・ 村井正「判批」租税判例百選第 2 版 (1983)
- ・ 茂木繁一「税法における実質主義について—その総論的考察—」税務大学校論叢 6 号 (1972)

(や行)

- ・ 八ッ尾順一「航空機リース事件～レバレッジド・リースと減価償却～」税理 39 巻 16 号 (1996)
- ・ 八ッ尾順一「実質課税原則における『みなし規定』の法理と類型」税理 52 巻 14 号 (2009)
- ・ 柳裕治「税法学方法論における『実質課税の原則』(1)」専修商学論集 40 号 (1985)
- ・ 柳裕治「税法学方法論における『実質課税の原則』(1)」専修商学論集 42 号 (1986)
- ・ 山崎廣道「実質課税の原則と経済的観察法」税法学 395 号 (1983)
- ・ 山田二郎「13 実質課税の原則」同著『山田二郎著作集 I 租税法の解釈と展開 (1)』(信山社、2007)

- ・ 吉村典久「応能負担原則の歴史的展開」法学研究 63 卷 12 号（1990）
- ・ 吉村典久「納税者の真意に基づく課税の指向」金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣、2007）

（わ行）

- ・ 渡辺伸平「税法上の所得をめぐる諸問題」司法研究報告書 19 輯 1 号（1967）

（その他）

- ・ 「座談会—租税回避行為と契約解釈」訟月 46 卷 1 号別冊（2000）
- ・ 税制調査会「国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）」（昭和 36 年 7 月）
- ・ 税制調査会「国税通則法の制定に関する答申の説明（答申別冊）」（昭和 36 年 7 月）
- ・ 税制調査会「所得税法および法人税法の整備に関する答申」（昭和 38 年 12 月）
- ・ 「創立 15 周年記念大会記録（1）」税法学 191 号（1966）