2014年度

東洋大学審査学位論文

タックス・コンプライアンスの税務会計学的研究

経営学研究科経営学専攻博士後期課程

3年　4310100002番　齋藤　滋

目次

序論 ……………………………………………………………………………………1

1. 研究の背景と目的 ……………………………………………………………1

2. 論文の構成 ……………………………………………………………………3

第１章　税務会計学の理念 ……………………………………………………6

第１節　税務会計と税務会計学 …………………………………………………6

1. 税務会計という実践領域 ……………………………………………………6

2. 租税債務会計たる税務会計 …………………………………………………7

3. 税務会計学の特質 ……………………………………………………………8

4. 経済学上の租税原則と税務会計学上の税務会計公準 ………………10

第２節　税務会計公準と税務会計原則 ………………………………………11

1. 税務会計公準論諸説 …………………………………………………………11

2. 富岡教授の税務会計公準論 …………………………………………………13

3. 租税法律主義の公準の意義 …………………………………………………15

4. 菅原教授の税務会計公準論 …………………………………………………17

5. 税務会計理論の基礎的前提たる税務会計公準 …………………………19

6. 計算理念としての税務会計原則 …………………………………………24

第３節　税務会計認識基準としての実質主義 ………………………………26

1. タックス・コンプライアンス研究における実質主義 ……………26

2. 実質主義の３要件 …………………………………………………………27

第４節　租税法律主義とタックス・コンプライアンス ……………………30

1. 信義則および不確定概念による租税法律主義の制約 ……………30

2. 合法性原則と信義則の矛盾 ………………………………………………30

3. 贈与税年賦延納契約事件 …………………………………………………31

4. 租税公平主義にかなう納税者の権利保護 ………………………………34

5. 課税要件明確主義と不確定概念の矛盾 …………………………………35

第５節　小括 ………………………………………………………………………37

第 2 章　税務会計学におけるタックス・コンプライアンス ……………43
第 1 節　タックス・コンプライアンスの前提となる租税立法形成 ………43
1.　実質・形式同一性の原理 ……………………………………………43
2.　実質主義にもとづく租税立法の重要性 ……………………………44
3.　「疑わしきは納税者の利益に」という解釈原理の不成立 …………45
4.　画餅に帰した議院内閣制による統制 ………………………………46
5.　課税要件の明確化の必要性 …………………………………………47
第 2 節　タックス・コンプライアンスの意義 ……………………………48
1.　リーガル・コンプライアンスとしてのタックス・コンプライアンス 48
2.　タックス・コンプライアンスの理念的前提 …………………………50
3.　真のタックス・コンプライアンス ……………………………………52
4.　恣意的通達課税による課税庁の租税法令遵守違反 …………………54
5.　通達の非法源性 ………………………………………………………56
6.　タックス・コンプライアンスにおける裁判所の使命 ………………57
第 3 節　タックス・コンプライアンスを前提とするタックス・マネジメント
……………………………………………………………………………59
1.　企業経営における脱税と節税 ………………………………………59
2.　租税の費用性 …………………………………………………………61
3.　タックス・セービングの必要性 ………………………………………62
第 4 節　タックス・マネジメントにおけるタックス・リスク ……………63
1.　法人税法第 132 条にもとづく解釈リスク・租税回避リスク ………63
2.　税引後の経営純利益の極大化をもたらすタックス・セービング ……64
3.　タックス・コンプライアンスを阻害する同族会社の行為・計算の否認規定の問題点 ………………………………………………………66
4.　国税通則法第 68 条にもとづく附帯税リスク …………………………68
5.　故意を含む観念たる「隠ぺい・仮装」 ………………………………70
6.　事実認定における「疑わしきは納税者の利益に」の妥当性 ………71
第 5 節　小括 ………………………………………………………………73

第 3 章　タックス・コンプライアンスと租税回避行為の否認 ………… 80
第 1 節　租税回避の諸見解 ………………………………………………80
1.　租税回避の不明確性による包括条項の危険性 ………………80
2.　わが国における租税回避に関する学説 …………………………81
3.　ヘンゼルによる租税回避の所説 …………………………………84
第 2 節　一般的な租税回避行為の否認規定に関する答申 ……………87
1.　1961（昭和 36）年 7 月の税制調査会による「国税通則法の制定に関する答申」 ………………………………………………………87
2.　租税法律主義と対立する実質課税主義 …………………………87
3.　実質課税主義と異なる税務会計学における実質 ………………89
4.　1963（昭和 38）年 12 月の税制調査会による「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」 ………………………………………90
5.　確認規定説の非妥当性 ……………………………………………90
6.　創設規定説の妥当性 ………………………………………………92
7.　租税回避概念の客観的識別不可能性 ……………………………93
第 3 節　一般的な租税回避行為の否認規定に関する導入論の問題点 ……94
1.　導入論者の主張 ……………………………………………………94
2.　武富士事件最高裁判決における租税法律主義の厳守 …………95
3.　課税要件が明確な個別要件規定の必要性 ………………………97
第 4 節　小括 ………………………………………………………………98

第 4 章　法人税法第 34 条第 2 項とタックス・コンプライアンス …..102
第 1 節　不相当に高額な役員報酬支給の租税回避行為の非該当性 ……..102
1.　租税回避行為に対する諸見解 ……………………………………102
2.　役員報酬の自主的性格 ……………………………………………103
3.　適用要件の非該当性 ………………………………………………104
4.　実体のない租税回避行為 …………………………………………105
5.　法の欠缺により生ずる租税回避 …………………………………106
第 2 節　形式基準および実質基準の是非 ………………………………108
1.　形式基準の要否 ……………………………………………………108

2. 会社法との関連性 …… 109
3. 実質基準の不明確性 …… 110
4. 名古屋地方裁判所判決の問題点と税務会計学的考察 …… 111
5. 名古屋高等裁判所判決の問題点と税務会計学的考察 …… 114
第 3 節　規定の具体的改廃の可能性 …… 116
1. 廃止の妥当性 …… 116
2. 国税不服審判所裁決からみる規定改正の方向性 …… 117
第 4 節　小括 …… 118

第 5 章　法人税法第 132 条とタックス・コンプライアンス …… 124
第 1 節　不確定概念に関する金子教授の説明理論 …… 124
1. 一義的な課税要件 …… 124
2. 課税要件明確主義と不確定概念の関係 …… 125
3. 主観的不確定概念の不当性 …… 126
4. 法文のジレンマ …… 127
5. 申告納税方式の意義 …… 128
第 2 節　不確定概念に関する金子説を踏襲する租税判例 …… 130
1. 租税正義という倫理概念 …… 130
2. 租税正義と租税回避行為の防止 …… 131
第 3 節　法人税法第 132 条と租税法律主義 …… 133
1. 運用上の問題点 …… 133
2. 最高裁判所の違憲審査権の重要性 …… 134
3. 札幌高等裁判所判決の問題点と税務会計学的考察 …… 135
4. 最高裁判所判決の問題点と税務会計学的考察 …… 137
第 4 節　小括 …… 139

第 6 章　所得税の不当減少とタックス・コンプライアンス
―不動産管理料過大支払否認事件を素材として― …… 144
第 1 節　不動産管理料過大支払否認事件 …… 144
1. 不動産管理料過大支払否認事件における所得税の不当減少 …… 144

2. 課税要件事実の概要 …… 145
3. 東京地裁の判断 …… 145
第2節　所得税法第157条における因果関係の矛盾 …… 146
1. 規定の沿革 …… 146
2. 「同族会社の行為又は計算」の意義 …… 147
3. 規定の誤解にもとづく二重課税の招来 …… 148
4. 他の所得税負担の考慮の必要性 …… 150
5. 株主等の所得税の対応的調整の実現困難性 …… 151
6. 同族会社の法人税負担の考慮の不必要性 …… 152
7. 同族会社の法人税の対応的調整の必要性 …… 153
8. 準用規定における増額更正と減額更正の矛盾 …… 154
第3節　租税法律主義にもとづく法と解釈 …… 156
1. 憲法30条のもう一つの意味 …… 156
2. 不納税の権利 …… 157
3. 税務会計研究学会「特別委員会報告」の主張 …… 158
4. 所得税法第37条による過大経費の合理的判断基準 …… 159
5. 所得税法第37条の規定改正の方向性 …… 160
第4節　小括 …… 161

第7章　無利息融資とタックス・コンプライアンス
―パチンコ平和事件を素材として― …… 165
第1節　パチンコ平和事件 …… 165
1. パチンコ平和事件における所得税の不当減少 …… 165
2. 課税要件事実の概要 …… 166
3. 最高裁の判断 …… 167
4. 個人に対する原則的課税の解釈 …… 168
5. 個人に対する経済的合理性の不適用 …… 169
第2節　パチンコ平和事件判決の批判的検討 …… 170
1. 裁判所による第157条解釈の失当性 …… 170
2. 文理解釈の妥当性 …… 171

3.　類推解釈の非妥当性 ……………………………………………… 172
4.　法人に対する経済的合理性の適用 ……………………………… 173
5.　「不当性」を根拠とした恣意的課税 …………………………… 174
6.　同族会社の行為・計算の否認規定の非根拠性 ………………… 175
7.　収入金額の認定における矛盾 …………………………………… 176
8.　キャッシュの裏づけのない収入金額の認定 …………………… 177
9.　無利息貸付の正常性を根拠とする置き換えの不必要性 ……… 178
第3節　租税回避否認の包括的規定の違法性 …………………… 179
1.　予測可能性の保障的要請 ………………………………………… 179
2.　包括規定の存置論者による個別要件規定の優位論 …………… 180
3.　包括規定による予測可能性の剥奪 ……………………………… 181
4.　同族会社の行為・計算の否認規定と租税回避の無関係性 …… 182
5.　無利息貸付の租税回避行為の非該当性 ………………………… 183
6.　租税回避の概念における「不当性」の不存在 ………………… 184
第4節　小括 ………………………………………………………… 185

第8章　租税公平主義とタックス・コンプライアンス ………… 189
第1節　憲法14条の意義 ………………………………………… 189
1.　違憲立法審査の必要性 …………………………………………… 189
2.　「法の下の平等」の立法拘束性 ………………………………… 189
3.　「平等」概念の相対性 …………………………………………… 191
4.　合理性を有する差別という難問 ………………………………… 192
第2節　法の下の平等規定と租税公平主義の連関性 …………… 193
1.　学説上の連関性 …………………………………………………… 193
2.　租税判例における「平等」概念の相対性 ……………………… 194
3.　租税判例における立法裁量論 …………………………………… 195
4.　合憲性の推定 ……………………………………………………… 196
5.　ゆるやかな合理性の基準 ………………………………………… 197
第3節　ゴルフ場娯楽施設利用税事件 …………………………… 198
1.　課税要件事実の概要 ……………………………………………… 198

2. 最高裁の判断 …… 200
3. 担税力という判断基準 …… 201
4. ゴルフ場利用税の問題点 …… 202
5. 国家公務員倫理規程にみる行政のゴルフ観 …… 203
6. ゴルフの大衆化 …… 204
7. 担税力の尺度としての消費 …… 205
8. 大衆化にともなう担税力の希薄化 …… 206
9. ゴルフ場娯楽施設利用税事件の再検討結果 …… 208
第 4 節　法人税法第 132 条と租税公平主義 …… 208
1. 東京高裁の判断 …… 208
2. 同族会社と税務署長との関係における法の下の不平等 …… 209
3. 広島地裁の判断 …… 210
4. 合憲判断の非妥当性 …… 211
第 5 節　小括 …… 212

結論 …… 217

参考文献 …… 226

序論

1.　研究の背景と目的

近代国家は、国民生活に必要な国家事業に投下する財源を租税により確保するという国家、すなわち、租税国家が基本とされる。

国民の納税義務とは、国家という国民により構成される生活共同体を維持し発展させるために、必要な財源を国民全体で負担するという基本理念から生まれたものである。租税法律主義は、租税は、法律によらなければ課すことができないとする大原則である。法律は、国民が公選する議員によって構成される国会でしか作れない。国会は、国権の最高機関であり「代表なければ課税なし」が近代国家の租税原則といえる。

租税の創造は法律による。租税国家における租税の理想像とは、国家を構成する国民の意思が十分に反映され、国民相互間で公平負担が実感でき、課税庁と納税者間の信頼関係が基盤となって形成される租税制度、ということができる。

理想の租税制度をいかに現実のものとするかが問題となる。制度を設計する場合、何らかの理想、理念が必要となる。理念とは思考の出発点であり、理論の出発点でもある。租税制度は租税法令によって組み立てられ、租税法令は租税理念から生まれる。すなわち、租税理念を具体化した租税法令の改正によってのみ税制改革は可能となる。

制度は、それがどんなに理想的な理念のもとに形成され実現されたとしても時間とともにいつしか現実と乖離し制度疲労をおこす。現実の制度を理想的な理念のもとに形成しなおすために必要とされるものが理論である(1)。

本論文の題目は「タックス・コンプライアンスの税務会計学的研究」である。ここでは菅原教授の税務会計公準論に依拠し、税務会計理論の基礎的前提たる税務会計公準として、課税の公平性、租税法律主義、会計制度依存性を設定する。これらの公準および導き出される原則（所得実質把握の原則、恣意性排除の原則、担税能力性の原則、測定基準明確性の原則、企業自主経理の原則）をフレームワークとして、個別租税現象を識別して課税関係を判断する税務会計認識基準として実質主義を設定する(2)。

税務会計学の理念たる公正性を具体化した税務会計理論を基礎にするタックス・コンプライアンスは、租税法令遵守性を意味するものである。ここではタックス・コンプライアンスをコンプライアンス・マネジメントの一つとして位置づけた菅原教授による研究に依拠しながらも(3)、このタックス・コンプライアンスという概念を敷衍し、さらに明確化している。すなわち、タックス・コンプライアンスは、租税法令を中心として納税者、課税庁、裁判所が相互に作用しあいながら、公正な税務会計制度を形成しようとする過程を通じて成立する。納税者、課税庁、裁判所の三者が租税法令を遵守することによってはじめて租税法律主義は意味あるものとなる。タックス・コンプライアンスの本質は、納税者の租税法令遵守性、課税庁の恣意的課税の禁止、裁判所の公正な判断によってもたらされる統合概念である。

タックス・コンプライアンスとしての租税法律主義は、根本的な理念として、只々法律に定められていればそれは「悪法もまた法」という立場を否定する、国民の不承諾課税の禁止を理念とする法律の制定に及ぶものとしてとらえる必要がある。租税法令は遵守しなければならないが、それは手続的にも、内容的にも遵守するにふさわしい租税法令でなければならない。

この論文の目的は、タックス・コンプライアンスという新しい視点から、租税回避行為の否認を理由として用いられる「不相当性」概念や「不当性」概念を使用する課税要件が不明確な規定、包括規定によって、たびたび崩壊することになるタックス・コンプライアンスについて、規定の改廃につき検討することを通じて、納税者、課税庁、裁判所の三者のタックス・コンプライアンスの統合的接点たる真のタックス・コンプライアンスを税務会計制度上定着させることにある。

そのために、納税者の課税所得計算について正当性をどのように立証すべきか、課税庁の恣意的課税をいかに排除すべきか、いかにして裁判所の違憲立法審査権を行使させ、納税者・国民の財産権を保障させるか、といった論点を検討することを通じて、あるべきタックス・コンプライアンスの中身を明らかにしたものである。

真のタックス・コンプライアンスとは、納税者、課税庁、裁判所の三者のタックス・コンプライアンスの統合的接点において実現するものである。その統

合化・収斂化する理論を提供するものが税務会計学にほかならない。

この論文は、租税争訟事例を検討しながら、タックス・コンプライアンスの観点から何が問題であるかを明らかにし、真のタックス・コンプライアンスの形成のために何が必要であるかを総合的に論じたものである。

2. 論文の構成

真のタックス・コンプライアンスをより高次元で達成するためには、明確化された法条文を前提に、納税者のタックス・コンプライアンス、課税庁のタックス・コンプライアンス、裁判所のタックス・コンプライアンスの三者のコンプライアンスが必要となる。本論文では、主として、タックス・コンプライアンスを阻害する課税要件が不明確な規定、包括規定の改廃の正当性について、税務会計学の理念にもとづいて以下のように論証する。

第1章と第2章においては、税務会計学の理念とそれにもとづくタックス・コンプライアンスについて説き起す。ここでは税務会計公準論とタックス・コンプライアンス研究の意義について明らかにする。

第3章においては、タックス・コンプライアンスを阻害する租税法規定を構成する不確定概念を、必要悪として使用せざるをえない理由として利用される「租税回避」という概念について検討を加える。

現実の税法では、不確定概念が条文にしばしば用いられている。たとえば「不当に減少させる」(法税132条、法税132条の2、法税132条の3)や「不相当に高額」(法税34条2項、法税36条)、「正当な理由」(法税160条)、「相当の地代」(法税令137条)、「やむを得ない事情」(法税4条の5第3項、法税4条の5第5項、法税23条の2第4項、法税25条6項、法税33条8項、法税37条10項、法税42条4項、法税43条5項、法税44条3項、法税45条4項、法税46条3項、法税47条4項、法税48条5項、法税49条3項、法税50条4項、法税52条4項、法税53条3項、法税59条5項、法税63条8項、法税64条の4第5項、法税69条12項、法税75条の2、法税80条3項、法税81条の15第11項、法税81条の24)、「公益の増進に著しく寄与」(法税37条4項、法税37条6項)、「偽りその他不正」(法税159条)、「通常受ける経済的利益」(税特措58条2項)、「合理的と認められる基準」(法税令142条

6 項、法税令 142 条 7 項）といった不確定概念の存在が指摘される。

「租税回避」それ自体がなんら明らかにされていないなかで、不確定概念による法規定は租税法律主義から問題にしなければならない。タックス・コンプライアンスの阻害要因となる不確定概念による法規定は改廃を検討しなければならない。

その概念の内容を限定することができない、定義することができない、節税との境界線を引くことができない「租税回避」はほとんど虚構概念であるという意識のもとに、第 4 章においては、タックス・コンプライアンスを阻害する法人税法第 34 条第 2 項の規定について改正を、第 5 章においては、法人税法第 132 条の規定について廃止を提言する。

さらに、第 6 章と第 7 章においては、租税争訟事例を素材としながら、包括規定によって、いかにタックス・コンプライアンスが崩壊することになるかについて実証的に検証する。

租税法規定の改廃のためには、裁判所の違憲立法審査権の発動が重要な鍵となる。第 8 章においては、租税公平主義に焦点をあて、租税立法の違憲審査基準における問題性を明らかにする。タックス・コンプライアンスは納税者の租税法令遵守性、課税庁の恣意的課税の禁止、裁判所の公正な判断によってもたらされる。裁判所が公正な判断を導くにあたり、憲法理念との適合性を真摯に審査することによって、はじめて遵守すべき租税法令としての価値が生まれる。

論文の全体像を図示すると図 1 のようになる。

図１　論文の全体像

タックス・コンプライアンス　　第２章

↑

租税回避　　第３章

↓

否認規定　　第４章～第７章

↑

違憲立法審査権　　第８章

租税法律主義　　第１章

⇑

税務会計学の理念たる公正性

本論文は、税務会計学の理念にもとづくタックス・コンプライアンスによってもたらされる真実かつ公正（true and fair）な課税所得が、理想的租税国家の礎となるという意識のもとに展開していく。

注

(1) 菅原計「理想的租税国家を求めて」『サティア』第 40 号、東洋大学井上円了記念学術センター、2000 年、34-35 頁を参照。
(2) 本論文が依拠する、菅原教授による法人税務会計の基本的認識構造論については、菅原計『税務会計学通論』（第３版）白桃書房、2010 年、1-54 頁を参照。
(3) タックス・コンプライアンスをコンプライアンス・マネジメントの一つとして位置づけた文献として、菅原計「タックス・コンプライアンス・リスクに対応するクリエイティブ・タックス・マネジメント」『経営力創成研究』第２号、東洋大学経営力創成研究センター年報編集委員会、2006 年、145-157 頁を参照。

第１章　税務会計学の理念

第１節　税務会計と税務会計学

1.　税務会計という実践領域

税務会計（tax accounting）とは「租税法に基づき税額を計算する実践領域」(1)である。税務会計は「課税物件の異なる対象毎に所得税務会計、資産税務会計、消費税務会計等に分けられる」(2)が、ここでは、主として法人税法や所得税法にもとづいた所得課税を中心にした税務会計を扱う。

黒沢教授は税務会計という実践領域について次のように述べる。「税額を算出して納付するためには、企業会計によって計算された純利益を、税法の規定にしたがって調整し、所得金額を計算しなおさなければならない。この立場から行なわれる会計を税務会計という」(3)。また、武田教授は次のように述べる。「税務会計という用語は、税法特有の一連の会計を想定する傾向があり、また税務計算といえば全く会計帳簿を離れた単なる課税所得算出のための計算を意味するうらみがある。要するに、税務会計は、企業会計を前提とし課税所得を計算するための会計である」(4)。さらに、富岡教授は次のように述べる。「税務会計とは、課税の基準となる課税所得の計算や課税価額の評価を目的とする会計である。それは、会計的測定方法によって確定される課税標準を採用する税目について、その課税標準（taxable standard, Bemessungsgrundlage）の算定把握についての財務的情報の測定および伝達のための会計である」(5)。富岡説は、もとづくべき個別租税法を法人税法に限定せず、その領域を広義にとらえる点で黒沢説、武田説とは異なるものの、基本的にいずれの説も税務会計を「課税所得金額を算定するための会計」(6)ととらえる。

税額を確定し申告する単なる所得計算である租税実務として税務会計をとらえた場合、税務会計は、企業利益を租税法にもとづき課税所得に転換するための調整計算が中心目的であるといえる。この調整計算は申告書の別表四で加算、減算されるので、調整事項について会計処理を行うのではない。ゆえに「『会計』というよりは単なる『計算』ではないか」(7)、すなわち、税務会計ではなく、税務計算なのではないかという説がある。たしかに、わが国の税務会計は、完

結した計算・記録の体系ではない。税務会計理論の基礎的前提たる税務会計公準にしても会計制度依存性が設定される。しかし「課税所得計算における企業会計の修正が企業会計に大きな影響を与える会計処理や手続きに関するものである場合があるので、このような部分に着目して、税務会計と呼ぶことができるであろう」(8)し、また、税務調整のうち「決算調整とされているものは、決算が確定する前にすでに実質的な意味での課税所得計算が始まっているといえる」(9)し、さらに、巷間で「『税務会計』という用語がこんなに一般化している事実を無視することはできない」(10)状況からも、ひとまず税務会計という用語については、認められていると考えてよいと思われる。

会社法にもとづく会計を会社法会計、金融商品取引法にもとづく会計を金融商品取引法会計という。したがって、租税法にもとづく会計は租税法会計というべきであろうが「慣習上税務会計という用語が定着している」(11)とされている。法会計の一つとして他との整合を図る意味では、税務会計ではなく、租税法会計というべきであると思われる。

2. 租税債務会計たる税務会計

わが国では「税務会計」という言葉がかなり古くから使われている。最古の文献は 1931（昭和 6）年に「片岡政一という人が森山書店から出した『税務会計』」(12)である。税務会計という用語については「片岡政一氏は、この名称は自分が名づけたものであるということをいっている」(13)という。その片岡政一氏の文献として『税務会計原理』がある。そこでは税務計算理論の研究に対し税務会計と名づけるとして次のように述べられている。「而して税慣習に付ては材料的にも方法的にも税務官吏の研究が専門的であり且事實にタッチして居り、税務官廳の内規にも則して居るのであつて、其の故にこそ税務官吏の體驗が税務の解釋に意義を持つとも云ひ得るのである。斯様な意味合に於て、私は古くより一般簿記會計理論に對し、税慣習化せられたる損益認定の定型解釋の基準を綜合統一することに興味を持ち、此の研究に對し『税務會計』なる命題を附して呼ぶことにしてゐるのである」(14)。このように、税務会計の研究は、税務官吏による会計理論に対するいわば税務計算理論の探求が起源となっている。太平洋戦争終了前の税務会計研究は、ほとんど税務官吏に委ねられていたので

あり「しかも、著作物に見る限り、その研究はごく一部の税務官吏によって細々と続けられていたに過ぎない」(15)とされる。

わが国の税務会計の研究は、研究者ではなく実務家によって生み出されたものである。一般に、税務とは「租税、特に内国税の賦課・徴収に関する行政事務」(16)であるという。行政事務を担う課税庁の立場からの税務会計の研究が明らかにされることに有用性は認められる。したがって「税務会計」は「租税実務会計」の略語であるととらえることができる。ただし、税務会計学的に税務という用語の意味をとらえなおした場合には、税務会計学は「国家と納税義務者との適正な利害調整（interest regulation）を実証的に研究する学問分野として」(17)意義づけられるから「税務」は「『租税債務』という意味で捉えなければならない」(18)といえる。

なお、税効果会計を税務会計に関連する分野として位置づける、中田教授による次のような説がある。「税務会計に関連する分野として、財務会計における『法人税等の会計―税効果会計―』の課題がある」(19)。中田説は「税務会計に関連する分野」として税効果会計をあげており、もとより税効果会計を税務会計の領域に入るとはしていないものの、中村教授によれば、税効果会計は「企業の立場で法人所得税という費用の処理を問題にするのであるから、企業会計の領域に属し、税務会計の領域には入らないと考えるべきである」(20)とされている。中村説でいう企業会計とは、財務会計をさしているものと思料され、今日のわが国の会計制度において「税効果会計に係る会計基準」は、税効果会計の目的につき「法人税等……の額を適切に期間配分することにより、法人税等を控除する前の当期純利益と法人税等を合理的に対応させることを目的とする手続である」と定める。税務会計を、課税所得金額を算定するための会計ととらえた場合には、所得税の期間配分（income tax allocation）である税効果会計は明らかにその目的を異にする。したがって、ここでは両説にもとづいて、税効果会計については、税務会計に関連しながらも、財務会計の領域に属するものとして位置づけることとする。

3.　税務会計学の特質

税務会計学（theory of tax accounting）とは「税制上実践されている税務会

計を対象としてこれを科学的に解明し、分析し、問題点を明らかにし、あるべき課税所得概念を究明することである」[21]とされ、あるべき課税所得概念とは「公正な税務会計制度を形成するための真実かつ公正（true and fair）な課税所得概念を意味する」[22]とされる。税務会計学は、税制上実践されている税務会計の理論的体系化を図る学問領域であると考えられる。

税務会計制度（tax accounting system）は「租税法解釈、課税庁解釈による通達、通達に基づく行政、第 2 次権限としての更正又は決定、納税者による不服審査制度など多くの複雑な租税要因現象を伴って実践されている」[23]とされ、この現実の実践されている「税務会計制度を解明するとともにそこにおける問題点を抽出し、税務会計制度を変革できる普遍的原理を探求するのが理論としての税務会計学である」[24]とされている。税務会計制度における問題点が解明されれば、税務会計制度を変革する方向性がみえてくる。税務会計制度は租税法によって組み立てられているから、問題解決のためにはその租税法の具体的改廃の可能性について検討しなければならない。つまり「税務会計学は租税法の具体的改正に対して明確な目標を示唆するものでなければならない」[25]ことになる。

租税は、税務会計学のほかに、法学の学問領域でも扱われる。

日本国憲法第 30 条は「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ」と規定する。この規定は、いわゆる納税の義務を明らかにしたものである。そして、日本国憲法第 84 条は「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする」と規定する。納税の義務が履行されるためには、法律の根拠が必要である。したがって、裏を返せば、法律の根拠が存在しなければ、納税をしない権利を行使することができるともいえる。租税法が存在しなければ、国家は国民に租税を課すことはできない。国家の租税債権と国民の租税債務は、日本国憲法によって、法律により生ずることが明らかにされている。したがって、わが国の税制は、法律によって組み立てられることになるといえる。

このように、租税法は、日本国憲法を法源とする法律であり、租税を法学的に研究する重要性はいうまでもない。富岡教授は、税務会計学の立場からみた「税法学（租税法学）は、租税問題の法学的研究として、法律的に適法である

か否かということを租税法の法治国家的形成の見地から究明することを使命としている」[26]と説く。

ただし、租税法は、法律関係のみを規定しているわけではなく、それとともに課税所得計算をも規定する法律である。「課税所得は、法概念のみにとどまらず、具体的な数値的把握としての会計認識・測定を必要とする」[27]はずである。したがって、ここに租税を会計学的に扱う学問領域として税務会計学が必要とされる根拠が見出される。

富岡教授は、課税所得の認識・測定に関する租税法の規定をどのように定めるかは、法学的な論理だけでは不十分であって「このために、広く会計学的な思考や研究方法に基づいて、会計学的な論理を駆使した解明と分析とが必要となってくるのである」[28]と説かれる。

税務会計学は「法律的形式論理の考究にとどまることなく、“税法に盛られるべき内容”について、より広汎な見地から、実質的に経済的観点から、税務会計理論的検討を加え、税務会計的妥当性についての批判的研究を内容的・技術的に展開するところに、税法学と異なる特質がある」[29]とされる。北野教授によれば「従来、日本の法律学者は、租税の立法過程においてはあまり発言をしてこなかった」[30]ともされる。したがって、税務会計学的研究には、法学的に表現すれば、租税法の解釈論ではなく、常に立法論的な思考が必要となると考えられる。なぜなら、租税法は課税所得を算定把握するための法律だからである。この思考基盤となる税務会計学の「理論体系は、税務会計公準（tax accounting postulates）、税務会計原則（tax accounting principles）から構成される」[31]ことになる。

4.　経済学上の租税原則と税務会計学上の税務会計公準

租税は、いかなる原則にもとづいて課税すべきかについて、経済学・財政学でも検討されてきた。

すなわち、財政学上、どのような租税をどのような理念にもとづき課すべきかという、税制の準拠すべき一般的基準を説くものとして租税原則の存在が指摘される。マスグレイブ（R. A. Musgrave）は、①十分性（歳入（税収）は十分であるべきこと。）、②公平（租税負担の配分は公平であるべきこと。）、③負

担者（租税は、課税対象が問題であるだけでなく、最終負担者（転嫁先）も問題である。）、④中立（効率性）（租税は、効率的な市場における経済上の決定に対する干渉を最小にするよう選択されるべきこと。そのような干渉は「超過負担」を課すことになるが、超過負担は最小限にとどめなければならない。）、⑤経済の安定と成長（租税構造は経済安定と成長のための財政政策を容易に実行できるものであるべきこと。）、⑥明確性（租税制度は公正かつ恣意的でない執行を可能にし、かつ納税者にとって理解しやすいものであるべきこと。）、⑦費用最小（税務当局及び納税者の双方にとっての費用を他の目的と両立しうる限り、できるだけ小さくすべきこと。）の 7 条件(32)をあげる。

租税原則は、その時代特有の経済状況や財政状況等を反映したものとなっているが、公平・中立・簡素といった原則は現在でも適用可能な重要な租税原則といえる。また「租税制度は公正かつ恣意的でない執行を可能にし、かつ納税者にとって理解しやすいものであるべきこと」という明確性は、裁判所の公正な判断、課税庁の恣意的課税の禁止、納税者の租税法令遵守性によってもたらされるタックス・コンプライアンスとも通底する原則といえる。税制は、常に変化するものであり、変化に応じた理論もまた必要であるが「当為的課税所得概念を展開する税務会計理論における普遍的命題として何を設定すべきか、という公準論の展開は必要不可欠である」(33)ことになる。

第 2 節　税務会計公準と税務会計原則

1.　税務会計公準論諸説

租税現象は、年々複雑化し租税理論も多くの論者により多くの異なる理論が展開されてきた。税務会計学を科学的租税理論として構築するためには、租税の本質的考察をとおして変化せざる普遍的命題を設定する必要がある。これが公準であり、公準に何を設定するかは、どんな租税理論を展開すべきかの出発点的思考を提供するものである。

黒木教授は、税務会計公準を、構造的公準と要請的公準の 2 つのグループに分けている。これら 2 つの公準グループは、それぞれ、構造的公準として課税単位別計算の公準と課税年度別計算の公準と貨幣的計算の公準と確定決算依存

の公準、要請的公準として租税負担公平の公準と租税負担能力の公準と政策配慮の公準と税務行政安定の公準によって形成される。構造、要請という 2 つの視点から検討し、具体的に 8 つの公準を設定する。さらに、税務会計公準を前提として成立する 12 の税務会計原則を設定する。それらは、税務会計立法原則としての租税法律主義の原則、自主性排除の原則、実質課税の原則、課税権者便宜の原則、納税者便宜の原則、税務会計行為原則としての法令準拠の原則、会計慣行補完の原則、正規の簿記の原則、資本所得峻別の原則、税務継続性の原則、簡便計算選択の原則、権利義務確定の原則である(34)。

鈴木教授は、課税所得計算が会計制度に依存している構造的事実から、企業会計制度への依存性の公準を導き、租税原則から、租税負担の公平性の公準、経済政策・社会政策配慮の公準、税務行政運営配慮の公準を導いた。さらに、租税理論上問題となる納税主体の問題から、納税主体の公準を導いた。さらに、税務会計公準を前提として成立する 10 の税務会計原則を設定する。それらは、企業の自主的経理尊重の原則、計算の経済性の原則、実質課税の原則、租税負担能力の原則、計算恣意排除の原則、経済政策・社会政策配慮の原則、企業の自主的判断抑制の原則、画一的処理の原則、計算明確性の原則、資本取引区分の原則である(35)。

富岡教授は、税務会計公準を、税務会計理論の基本的公準としての要請（当為）的公準、付随的公準としての機構的公準、税制的公準という 3 つのグループに区分して立体的に形成する。これら 3 つの公準グループは、それぞれ、要請（当為）的公準として租税負担公平の公準と租税負担能力の公準、機構的公準として租税運営配慮の公準と会計制度依存の公準、税制的公準として納税主体設定の公準と公共政策配慮の公準によって形成される。税務会計理論形成の基本的かつ基礎的な前提を要請（当為）、機構、税制という 3 つの視点から検討し、具体的に 6 つの公準を設定する。さらに、税務会計公準を前提として成立する 9 つの税務会計一般原則を設定する。それらは、実質課税主義の原則、計算恣意排除の原則、損金控除規制の原則、負担能力主義の原則、資本剰余除外の原則、計算明確性の原則、計算簡便性の原則、企業自主計算の原則、公共政策配慮の原則である。さらに、これらの一般原則から 24 の税務会計個別原則を導き出している(36)。

税務会計公準論は課税所得計算における税務会計学の基礎理論を提供する。ここで、法人税法第 22 条の「別段の定め」を①原理的なものと、②政策的なものとに大別した場合、その数は①より②のほうがはるかに多いから「そのような理論的に説明できないものまで抱きこんで税務会計学なるものが成り立つであろうか」(37)という疑問が呈される。しかし、税務会計学は、あるべき当為的課税所得概念を究明するものであるから「あるべき」「当為的」姿に合致するか否か、黒木説に従えば政策配慮の視点から、鈴木説に従えば経済政策・社会政策配慮の視点から、富岡説に従えば公共政策配慮の視点から、政策的なものすらも取り込んで検討すべきであるため問題はないと思われる。とりわけ、富岡教授は公共政策配慮にかかわる諸問題についても「税務会計は、狭義の会計プロパーの領域に閉じこもることなく、それは実質的に拡張された概念のもとに、これらの諸要因をも包摂しながら、その論理構成を展開することが、社会経済の構造変化をも正常に受け止め、事態の進展に即応した生きた研究態度であると考えるのである」(38)として、税制的公準を設定する必要性を主張する。

2. 富岡教授の税務会計公準論

富岡教授は、税務会計公準を税務会計理論の基礎的前提と位置づけ、次のように述べる。税務会計公準（Tax Accounting Postulates）とは「税務会計における課税所得の概念構成ならびにその計測原理の形成と体系的な確立にあたり、その概念的基盤ないし基礎的前提となるものである。それは税務会計の基本的な目的ないし目標、基本的な要請ないし命題および、その基底をなすフレームワークを明示する」(39)。

富岡教授の税務会計公準を類型別に総括し「基本的公準」と「付随的公準」とに区分しながら表示すると次にみるようになる。

1　要請（当為）的公準〔基本的公準〕

　(1)　租税負担公平の公準

　(2)　租税負担能力の公準

2　機構的公準〔付随的公準〕

　(1)　租税運営配慮の公準

　(2)　会計制度依存の公準

3　税制的公準〔付随的公準〕

(1)　納税主体設定の公準

(2)　公共政策配慮の公準

税務会計公準を論理的に構成するべくこれを1・2・3と3つのグループに区分し、1グループを「税務会計の当為的な要請として、そのあるべき基本的な理念ないし目標を強調する基本的要請をなすものであり、この意味において」(40)要請的公準（当為的公準）と名づける。2グループの公準、すなわち「租税問題を会計の領域に導入し適用するにあたり、課税所得概念の形成および税務会計原則の確立という問題の性質からして、付随的ないし派生的に形成される税務会計公準」(41)を機構的公準と呼称する。3グループの公準、すなわち「税務会計が与えられている税制的環境的条件ないし環境的事情を認識することにより、もたらされる税務会計の諸環境として形成される税務会計公準」(42)を税制的公準と名づける。

「わが国税務会計原則研究の第一人者である富岡教授」(43)の税務会計公準は、アメリカ公認会計士協会（AICPA）の『基本的会計公準論』(44)に着想を得たものと推察される。

AICPAの会計公準を類型別に総括し「環境的公準」と「付随的公準」と「当為的公準」とに区分しながら表示すると次にみるようになる。

A　環境的公準（the environmental postulates）

1　量的表現（quantification）

2　交換（exchange）

3　実体（entities）

4　期間（time period）

5　測定単位（unit of measure）

B　付随的公準（additional postulates）

1　財務諸表（financial statements）

2　実体（entities）

3　暫定性（tentativeness）

C　当為的公準（the imperative postulates）

1　継続性（continuity）

2　客観性（objectivity）

3　一貫性（consistency）

4　安定単位（stable unit）

5　明瞭表示（disclosure）

会計公準を論理的に構成するべくこれを A・B・C と 3 つのグループに区分し、A グループを「会計の存在する経済的・政治的な諸環境に関するものという点から」(45)これを環境的公準と名付ける。B と C の 2 つのグループは「会計自体の領域に関するもの、あるいは会計と共存する全領域にわたって適用されるもの」(46)とし、そのうち B グループの公準は「A グループの環境的公準……を会計の領域に導入・適用する場合、必然的・随伴的に形成されるものという意味から」(47)これを付随的公準と称する。C グループの公準は「『である』というよりも、『であるべし』という領域に関するもの、あるいは『であるべき事柄』（目標・目的・基準）を強調する広汎な適用性を有するものとして、独立のシリーズを設け」(48)これを当為的公準と名付ける。

富岡説における、基本（要請（当為））、付随（機構、税制）という立体的構造として公準を設定する思考は、AICPA における、環境、付随、当為という立体的構造として公準を設定する思考と符合しているように思料される。AICPA の会計公準論が「その歴史的な意義は高く評価される」(49)のと同様、富岡教授の税務会計公準論は「課税所得計算の精緻な分析に基づき、租税に対する本質的要請と、課税所得計算の機能的構造および税制としての設定と配慮を税務会計公準の出発点とし、膨大な税務会計原則の体系を一貫した理論のもとに樹立したものとして高く評価される」(50)といえ、緻密に組み立てられた理論構成はまさに圧巻の一言に尽きる。

3. 租税法律主義の公準の意義

鈴木教授の公準は「富岡幸雄教授の租税負担能力の公準が除かれているが、他は富岡幸雄教授の公準と変わらない」(51)と山内教授は指摘する。黒木教授は「財務会計（税務会計も含まれる。）」(52)という異説とも思しき説を唱えるためからか、この公準には、会計学上の「会計期間」に相当する「課税年度別計算の公準」と「貨幣評価」に相当する「貨幣的計算の公準」が含まれている。ま

た、この原則には「会計慣行補完の原則」「正規の簿記の原則」が含まれており、これらの点が富岡教授の公準や鈴木教授の公準とは異なる。

設定される公準が異なるものであれば、おのずと導き出される原則も異なるものとなる。問題は、いずれの論者による公準からも、実質課税（主義）の原則が導き出されているということである。富岡教授は、租税負担公平の公準から実質課税主義の原則を導き出し、その内容たる実質所得者課税の原則、租税回避否認の原則を税務会計個別原則として位置づける。鈴木教授は、租税負担の公平性の公準から実質課税の原則を導き出し、その例として実質所得者課税の原則（法税 11 条）をあげる。黒木教授は、租税負担公平の公準から実質課税の原則を導き出し、その内容として実質所得者課税の原則、租税回避行為禁止の原則をあげる。しかし、公平性の公準から実質課税の原則または実質所得者課税の原則が設定されるのは問題がある。

実質課税主義は租税法律主義と対立する概念である。実質課税主義は、租税法律をその文言からはなれてゆるやかに解釈することによって、いわば「法律なくても租税あり」という事態を結果として招来させ「法律なければ租税なし」、すなわち、租税法律主義という憲法原理を根底から掘り崩す。黒木教授は租税負担公平の公準から租税法律主義の原則をも導き出すが、税務会計原則における租税法律主義と実質課税主義の併存は、その概念上、矛盾をきたすといわざるをえず、租税法律主義はむしろ公準として設定すべき概念といわなければならない。なぜなら租税の根拠は法律にしか求められず、法律がなければ租税は存在しえないからである。租税が存在しなければ、必然的に税務会計も存在しないことになる。

租税法律主義は、国民の財産権に対する国家の侵害を、法律に留保しようとする要請にもとづいて生じた。日本国憲法第 30 条は「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ」と規定する。この納税の義務について、この 30 条の規定を、国民の権利の面から解釈すれば「国民は、法律の定めるところによらなければ、納税の義務を負わない」ということになる。すなわち、租税法の規定の不存在を理由とする不納税の権利に根拠を与える規定であるといえる。

納税の義務が履行されるためには、法律の規定が必要である。したがって、

裏を返せば、法律の規定が存在しなければ、不納税の権利を行使することができるともいえる。租税法律主義は国民が承諾した内容の税制でなければ法律で定めてはならないという憲法原理である。したがって、国民の承諾を得た内容の租税法が存在しなければ、国家は国民に租税を課すことはできない。租税法律主義（principle of no taxation without law）が税務会計公準として設定される必然性はここにある。

それにもかかわらず、税務会計公準として租税法律主義を設定しているのは菅原教授ただ一人である。元来、租税法律主義は法概念であって、法学的先行研究は、日本国憲法第 30 条「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ」という規定と第 84 条「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする」という規定を根拠として、憲法論を展開するものである。この租税法律主義は、学理的に定義づけなければならない概念ではあるものの、そもそも、租税の創造は法律によるという、近代国家にとってごくあたりまえの原理が、実は、いまだ国民の常識として十分に認識されていないというところに、わが国における租税の民主化の致命的な遅れを看取することができる。

4. 菅原教授の税務会計公準論

税務会計学は、課税庁（国家）の租税債権でもある納税者（国民）の租税債務を、租税法を媒介に認識・測定して租税債務の金額、すなわち、課税所得の金額を確定させるための理論を提供するものである。課税庁の租税債権と納税者の租税債務を一致させるためには不断の租税法整備が重要な鍵となる。したがって、税務会計学は、租税債権債務の金額的一致点となるべき、あるべき課税所得概念を究明し､租税法の具体的改廃を提言するものでなければならない。このあるべき課税所得概念を究明するために前提となるものが税務会計公準である。

税務会計学を「科学的租税理論として構築するためには、租税の本質的考察を通して変化せざる普遍妥当性のある命題を設定し、そこから理論を展開し構築する必要がある」(53)と考えられる。すなわち、その理論形成とは「公準を前提にそこから原則を演繹的に導き出し、公準と原則の体系をフレームワークと

して首尾一貫した理論を体系化することである」(54)とされている。租税は、租税法によって規定されるものであるが、課税所得計算は会計制度に依存してはじめて可能となる計算体系である。課税所得計算は、租税法にもとづきながらも税務会計理論という独自の計算理念にもとづいて認識、測定、記録、伝達される。

税務会計公準（tax accounting postulates）とは「税務会計理論の基礎的前提をいう」(55)とされている。会計理論の基礎的前提として会計公準（accounting postulates）の存在が指摘されるのと同様に、税務会計理論の基礎的前提として税務会計公準の存在が指摘される。

税務会計公準は「税務会計の領域における課税所得概念の形成ならびに課税所得の計測についての特有な会計思考の体系の確立にあたり、その基礎的前提を形成する基盤となる概念」(56)であって「税務会計理論が成立するための基礎的前提、思考基盤として税務会計公準が必要であり、要請的・当為的公準として設定される公準は、税務会計学が当為的目標とする理念又は現実の税制を理想に近づける目標的理念としても意義を有する」(57)とされている。

公準とは、原則形成のための理論的前提である。公準には要請的公準と構造的公準がある。税務会計理論形成のためには、要請的公準が基礎的前提として作用すると同時に、それは制度変革の基本的目標ともなりうる。構造的公準は、税制の基本的構造の前提を意味し、これも制度変革の基本的目標となりうる。

一般にひろく容認されているギルマン（S. Gilman）の指摘する会計理論の基礎的前提には「(1)エンティティ・コンベンション（entity convention）、(2)評価のコンベンション（valuation convention）、および(3)会計期間のコンベンション（accounting period convention）」(58)の三つがあり基礎的コンベンションとして設定されている。税務会計理論の基礎的前提として菅原教授は「課税の公平性、租税法律主義、会計制度依存性の三つがある」(59)という。

黒木教授の貨幣的計算の公準は会計公準ではないか、税務会計公準として必要か、確定決算依存の公準は会計制度依存ではないか、政策配慮の公準は誰の政策配慮か、租税法律主義の原則は原則か、自主性排除の原則は誰の自主性排除か、実質課税の原則について実質課税は虚構ではないか、課税権者便宜の原則について課税権の便宜とは何か。富岡教授の租税負担能力の公準について所

得の認識・測定の問題ではないか、租税運営配慮の公準は誰の配慮か、行政の配慮か、納税主体設定の公準は税法の問題ではないか、公共政策配慮の公準は租税特別措置法を認めるのか、実質課税主義の原則について実質課税主義は課税主体の実質か、計算恣意排除の原則は納税者の立場か、資本剰余除外の原則は税法の問題ではないか、公共政策配慮の原則について公共政策に配慮すると税制は悪くなる。

以上のような先行研究に対する問題意識のもと、菅原教授は、租税は課税の公平性が貫かれなければならないこと、租税は国民の財産権を侵害するものであるから、国民の代議員で構成される国会において成立する法律によらなければならないこと、租税は公正な会計制度に依存して課税所得を把握すべきであることの 3 つを基礎的前提として位置づけた。

ここでは、最新の税務会計公準論の研究成果であり、租税法律主義を税務会計公準として設定する唯一の学説である菅原教授の税務会計公準、そこから演繹的に導出される税務会計原則から構成される税務会計学の理論体系をタックス・コンプライアンスの研究の基礎として位置づける。

5. 税務会計理論の基礎的前提たる税務会計公準

(1) 課税の公平性

要請的公準たる課税の公平性とは「租税（tax）は、国家的事業推進のための財政収入確保を目的として、国民が公平に負担するものであるから、課税（levy）は公平でなければならない」(60)ことをいう。租税は課税の公平性が貫かれなければならない。国家の租税債権である租税は公平に課されなければならず、国民の租税債務である租税は公平に負担されなければならない。所得課税における公平性とは「応能負担の原則に基づく垂直的公平、同一所得に対して同一課税の原則に基づく水平的公平の両者が満たされなければならない」(61)とされる。応能負担の原則にもとづき、租税は所得に応じて公平に課されなければならない。

今日的にとらえれば、家計や企業など個々の経済主体にとって租税は費用であると解される。相続税には小規模宅地の負担軽減措置があり、固定資産税では小規模住宅用地（一住宅あたり 200 平方メートル以下の宅地）については、

その課税標準は、本来の課税標準額の 6 分の 1 に減額されている。日本人の狭い住居はこれらの軽減措置を享受するための税金対策の面も否定できない。酒税でいえば発泡酒やいわゆる第 3 のビールといった製品の生産も企業の税金対策といえる。租税の支払いは強制的であるため「家計や企業など個々の経済主体からみれば、税金は純然たるコストの一部に過ぎない」(62)とされている。納税者各々は自身の租税負担を最小にするように誘因づけられることになる。租税という「望ましくない負担から免れたいという人間の本質的な欲求」(63)はだれも否定できない。

かつて、ミル（J. S. Mill）は「課税の公平ということは、政治の格言としては、犠牲の公平ということを意味する」(64)と説いた。ミルは「租税支払いにおける各人の分担から感じる苦痛が、他のすべての人が租税負担から感じる苦痛と同等になるように、政府経費に対する各人の負担分を割り当てることを意味する『犠牲の公平』を一般的な正義の原理として、その上に財政の諸原則を打ち立てるべき」(65)とした。租税負担という苦痛（犠牲）の公平性が正義であるという意味で、課税の公平性はいわゆる租税正義と同義概念とみられる。租税においては、その負担が公正であることが基本であり生命であって「公正理念を達成すべきであるとする租税負担公平の原理は、民主主義国家を支える最高のモラルである」(66)とされる。租税が公平に課されることによってはじめて納税者にタックス・コンプライアンス意識がはたらく。租税が不公平に課されれば納税者のタックス・コンプライアンス意識は低下し、やがて脱税行為を企図することになり、税制全体が崩壊することにつながるおそれがある。租税立法によってこの課税の公平性が維持されるように、租税法律主義が貫徹される必要がある。かかる意味で第 1 の公準として課税の公平性を位置づけることができる。

(2)　租税法律主義

構造的公準たる租税法律主義（principle of no taxation without law）とは「租税は国民の財産権（property right）を侵害するものであるから、租税を国民に課すためには法律によらなければならない」(67)ことをいう。租税は国民の財産権を侵害するものであるから、国民の代議員で構成される国会において成立する法律によらなければならない。租税負担は、それを課される者の同意

を要する。日本国憲法第29条第1項は「財産権は、これを侵してはならない」と規定する。租税は「国家が提供する各種サービスの財源を一方的・権力的に国民に課し、強制的に徴収するもので、直接反対給付なしに国民の財産権への権力的侵害をもたらすものである」(68)ことから、租税を国民に課すためには法律によらなければならない。日本国憲法において、財産権について保障し規定する第29条と納税の義務を規定する第30条は権利と義務の表裏一体の関係にある。租税法律主義は「国民の自由権、財産権を保障するところにその狙いがあり、国民の経済生活に法的安定性と予測可能性を付与したものといえる」(69)とされている。

法の支配の原理は「専断的な国家権力の支配（人の支配）を排斥し、権力を法で拘束することによって、国民の権利・自由を擁護することを目的とする原理である」(70)とされる。日本国憲法第99条は「天皇又は摂政及び国務大臣、国会議員、裁判官その他の公務員は、この憲法を尊重し擁護する義務を負ふ」と公務員に対する憲法尊重擁護義務を規定する。課税権力を拘束する「税法は徴税権行使の限界を示す規範としてとらえられねばならず」(71)、もって国民の自由権、財産権は保障される。日本国憲法が政府を規制するように、租税法（行政法）は課税庁（行政）を規制する。

租税法律主義は、イギリスにおいて近代国家への歩みとともに確立し「その後、他の諸国においても憲法原理として承認されるようになった」(72)とされている。わが国において、大日本帝国憲法第21条は「日本臣民ハ法律ノ定ムル所ニ従ヒ納税ノ義務ヲ有ス」と規定し、そして、大日本帝国憲法第62条第1項は「新ニ租税ヲ課シ及税率ヲ変更スルハ法律ヲ以テ之ヲ定ムヘシ」と規定した。両規定は、日本国憲法第30条「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ」および日本国憲法第84条「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする」に引き継がれる。両規定から租税法律主義が導き出され、税務会計公準として設定されるに至る。

両規定は「憲法84条が財政に関する国会の権限という面からの規定であるのに対して」(73)、30条は「国民の納税義務の面から租税法律主義を規定したものである」(74)と解釈される。「沿革的にはこの理念はイギリスにおける君主

の専制的課税を排除するためのもの」[75]であり、今日では、課税庁の恣意的課税の禁止のための規定として位置づけられる。納税の義務が履行されるためには、法律の根拠が必要である。ゆえに法律の根拠が存在しなければ、不納税の権利が行使されることになる。国家が租税を課すためには租税法が必要であり、租税法が存在しなければ国民は租税負担を負わない。租税法律主義が税務会計公準として設定される必然性はここにある。

「法律なければ租税なし」という租税法律主義は「課税要件法定主義、課税要件明確主義、合法性原則、手続的保障原則から成り立つ」[76]とされる。租税を課し、負担を求める場合には、必ず国会が定める法律にもとづかなければならない。納税義務者、課税物件、税率、いつまで申告、納付をすればよいのか、自発的に納付しない場合には、どのような手続がとられるのか等々、重要な事項はすべて明確に法律で定めなければならない。法律に従わずに租税を課したり、課さなかったりすることもできない。租税法律主義は租税立法、租税法解釈・適用上の基本原理である。

租税法律主義が貫徹されても租税法令が遵守されなければなんの意味もない。「代表なければ課税なし」といわれるように、租税法は、国権の最高機関である国会でしか作れない。タックス・コンプライアンスは、民主主義に適合する申告納税制度を成立させるための基盤として法的意義がある。タックス・コンプライアンス達成過程においては、納税者の租税法令遵守性は当然のこととして、課税庁の租税法令遵守性、換言すれば恣意的課税の禁止が実現されているか、裁判所の判断に公正性が認められるかもあわせて問題にしなければならない。さらに私見を加えれば、租税の制度的・構造的枠組みを形成するのは、租税法であるから第2の税務会計公準として租税法律主義が位置づけられるのは当然といえる。

(3)　会計制度依存性

構造的公準たる会計制度依存性とは「課税所得計算（calculation of taxable income）は、租税法に基づいて独自に計算されるものであるが、法人所得課税においては、一般に公正妥当な会計処理の基準による公正な会計制度に依存して課税所得を算定把握すべきである」[77]ことをいう。税務会計学が会計学たりうるゆえんはこの公準に求められる。法人ないし個人事業者は一般的に複式簿

記を基盤とする企業体であり、法人所得課税においては、別段の定めを除き、租税は公正な会計制度に依存して課税所得を把握すべきである。「国家と納税者との租税利害の調和的解決（harmonized solution）を目的とする特殊な会計領域である」[78]税務会計は、いくつかの基本的共通基盤があることから、会計制度に依存して、会計上の利益に税務上の加工・修正をして課税所得を導出しようとする。法人税法は、各事業年度終了の日の翌日から2月以内に、確定した決算にもとづき、課税標準である所得の金額および法人税の額等を記載した申告書を提出しなければならないと規定する（法税 74 条）。確定した決算とは、会社法の定めによる決算の確定をいう。会社法第 431 条は、株式会社の会計は「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」に従うものとすると定める。この確定決算主義を公準として示したものが会計制度依存性であり、所得に対する租税は「その運営において、社会的制度としての企業会計制度に制度的に依存しながら、租税の理念を達成すべきであり、このために一般に公正妥当と認められる財務会計の原則および基準に準拠して計算された企業利益を基礎として、これから誘導的に課税所得の計算把握をなすことを建前とすべきである」[79]とされる。

法人税法は益金の額および損金の額に対するすべての計算規定をもっているのではなく「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」による会計上の利益に税務上の加工・修正をして課税所得を導出しようとする。その意味で「法人税法は自己完結機能を有しておらず、課税所得は会計制度に依存して初めて可能となる計算体系といえる」[80]とされる。会計制度依存性を基本規定として確認したものが法人税法第 22 条第 4 項、当該事業年度の収益の額および当該事業年度の費用・損失の額は「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従つて計算されるものとする」という規定である。別段の定めを除き、益金の額および損金の額に算入すべき金額は「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」による。法人税法に別段の定めのない公正処理基準は、法人税法第 22 条第 4 項をとおして課税所得計算上すべて取り入れられる。別段の定めを除き、公正妥当な会計処理の基準が前提となるから、会計基準遵守性がタックス・コンプライアンスに含まれる。かかる意味で第 3 の税務会計公準として会計制度依存性が位置づけられる。

6.　計算理念としての税務会計原則

税務会計理論の基礎的前提である税務会計公準から税務会計原則が演繹的に導き出される。あるべき当為的税務会計原則は「現実の課税所得計算の不公正を分析する視点を提供するとともに、当為的課税所得の計算体系を制度上実現するための新たな税制改革の方向性を明示するものとして重要な意義を有する」(81)とされる。税務会計原則は真実かつ公正な課税所得を算定把握するための原則である。ここでいう真実とは「納税義務を表す課税標準の数値が正しいこと」(82)を意味し、公正とは「偏ることなく中立的に且つ正しく算定把握される所得金額」(83)を意味する。

課税の公平性、租税法律主義、会計制度依存性という三つの税務会計公準を前提にそこから演繹的に導き出される税務会計原則は、菅原教授によると「所得実質把握の原則、恣意性排除の原則、担税能力性の原則、測定基準明確性の原則、企業自主経理の原則の五つである」(84)という。

(1)　所得実質把握の原則

所得実質把握の原則とは「実質主義に基づいて真実な課税所得を認識・測定しなければならないとする原則」(85)である。ここでいう実質とは所得把握の認識基準としての実質主義をさす。所得実質把握の原則は「課税の公平性を基礎的前提として形成される原則である」(86)とされる。

(2)　恣意性排除の原則

恣意性排除の原則とは「課税所得の認識・測定にあたって正しい判断を行使することを要請する原則であり、課税の公平性、納税者間の公平性を実現する倫理原則」(87)である。課税所得を認識・測定するにあたって、恣意的判断は排除しなければならない。租税債権と租税債務の真実な合致点とは、両者の恣意的な操作が排除されたところに成立する。この原則は、納税者の租税法令遵守性をもたらし、課税庁の恣意的課税の禁止をもたらす。恣意性を排除するためには租税法による課税要件の明確性が重要な鍵となる。課税の要件および計算に関する規定は一義的でなければならず、租税法解釈においても一義的になるような条文でなければならない。恣意性排除の原則は「課税の公平性公準と租税法律主義の公準を前提に導き出される原則である」(88)とされる。

(3)　担税能力性の原則

担税能力性の原則とは「課税所得は担税力を表す指標であるから、担税能力のある所得でなければ課税所得として認識するべきではないという原則」(89)である。課税所得は担税力を価値計数的に測定するものであるから、所得の金額は担税力を表す指標でなければならない。租税は原則的に現金で納付されるので、租税支払能力が課税所得の認識および測定プロセスのなかで常に配慮されなければならない。課税所得は、租税支払能力、租税負担能力を配慮したものでなければならない。担税能力性の原則は「課税の公平性の公準と租税法律主義の公準から導き出される」(90)とされる。

(4)　測定基準明確性の原則

測定基準明確性の原則とは「課税所得計算における税務測定基準は、租税法において明確にされていなければならないという原則」(91)である。測定基準は、課税所得計算における客観性を保障する。測定基準の明確性によって納税者の測定額の確定性、課税庁の推定的課税の禁止がもたらされる。課税庁と納税者の測定差異をできるだけ最小にする明確な規定の必要性、租税債権と租税債務の一致性の保障のためには租税法による測定基準の明確性が重要な鍵となる。測定基準明確性の原則は「租税法律主義の公準と会計制度依存性の公準から導き出される」(92)とされる。

(5)　企業自主経理の原則

企業自主経理の原則とは「課税所得計算特有の税務会計処理が、財務会計処理に影響を与えてはならないという原則」(93)である。逆基準性の問題を解決するために、損金経理要件を緩和して、申告調整の幅を広げていくことが必要である。税務会計処理が、あたかも会計基準のごとく会計処理に影響を与えてはならない。逆基準性は、法人税の課税の基盤となる会計制度を破壊する。所得に対する租税はその運営において、社会的制度としての企業会計制度に制度的に依存しながら、租税の理念を達成すべきである。このために「一般に公正妥当と認められ確立された財務会計上の諸原則および諸基準に依拠して計算された企業利益を基礎として、これを第一義的な前提とし、これから誘導的に計算把握をなすことを建前とすることが適当である」(94)とされる。一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に従って作成され、その公正妥当性が監査により

証明された利益額は、課税所得計算上の前提としての正当な利益額とみなすべきである。企業自主経理の原則は「租税法律主義の公準と会計制度依存性の公準から導き出される」(95)とされる。

このように三つの税務会計公準から演繹的に導き出される五つの税務会計原則は、課税所得の認識・測定原則として作用する。私見によれば、富岡学説による精緻な税務会計公準・原則の体系は、いわゆる税法による税制を網羅する全体の構造を念頭に置いた前提として設定されたものといえる。それに引き換え上記の三つの税務会計公準と五つの税務会計原則は、公正な税務会計制度形成のための当為的必要最小限の公準と原則の体系と位置づけられるから、公正なタックス・コンプライアンスを形成するための前提として考える場合には必要かつ十分な前提と考えられる。

第 3 節　税務会計認識基準としての実質主義

1.　タックス・コンプライアンス研究における実質主義

会計理論上、取引事象の発生とその記録をするための認識基準として適用されるのは狭義の発生主義であり、期間損益を認識するために第 2 次認識基準として適用されるのは実現主義である。菅原教授によれば、税務会計理論上「真実でかつ公正な課税所得を認識・測定するための理念的認識基準は実質主義」(96)であるという。実質主義は、税務会計公準および税務会計原則をとおして形成される真実・公正な課税所得を認識するための基準である。取引事実に即して、真実・公正な所得に課税するための所得認識基準であり、真の租税負担能力の指標となる真実・公正な所得を認識するための基準である。

税務会計学における税務会計認識論の先駆的研究者である菅原教授は、この実質を、あるべき課税所得概念を現実の租税制度において実現するための税法改正の理論を提供する原理思考としても位置づけているが、この実質理念は、私見によればタックス・コンプライアンスが成立する前提として、遵守すべき租税法令が遵守すべき価値のある租税法令として存在している必要があるという、タックス・コンプライアンスの研究のスタンスを導く原理思考としても重要な意義を有する。

すなわち、菅原教授は、タックス・コンプライアンスをコンプライアンス・マネジメントの一つとして位置づけているため、タックス・リスクを回避し、タックス・セービングを実現するための前提となる、遵守するにふさわしい租税法令は、実質主義により認識される真の租税負担能力の指標となる真実・公正な所得を具体化するように制定されなければならないということである。このような思考に依拠しながら、この論文では、真のタックス・コンプライアンスとは、納税者、課税庁、裁判所の三者のタックス・コンプライアンスの統合的接点において実現するものとして位置づけている。

2. 実質主義の 3 要件

税務会計原則の第 1 原則たる所得実質把握の原則から税務会計認識基準としての実質主義が設定される。認識は、そもそも主観的なものである。とらえかたは個々人で異なるから「この主観的判断にできるだけ客観性を与えようとするのが、認識要件である」(97)とされる。

実質主義とは真実・公正な課税所得を認識するための基準である。それではそれらの認識要件とは何かを検討しなければならない。実質主義の 3 要件は不偏性、経済的実質性（客観性、合理性、正常性)、担税能力性である。

(1) 不偏性

実質主義の第 1 の要件は不偏性である。「不偏」とは「かたよらないこと」である。すなわち、認識主体者の「主観的認識に客観性を付与するものが不偏性である」(98)とされる。事実や法について特定の認定視点や解釈視点をもたないことである。租税立法においては、租税の中立性が強力に要求される。租税法は、納税者に有利に、すなわち、疑わしきは納税者の利益（in dubio contra fiscum）に解釈されても、課税庁に有利に、すなわち、疑わしきは国庫の利益（in dubio pro fisco）に解釈されてもならず、常に中立の立場で解釈されなければならない。これが理想である。しかし、現実には、実際問題として、租税支払者である納税者と租税徴収者である課税庁との間では基本的に租税利害は対立する運命にあるから、納税者と課税庁ともに中立の立場をとることは不可能である。すなわち、納税者には租税支払軽減・排除思考がはたらき、課税庁には租税徴収確保思考がはたらく。したがって、これらの思考、すなわち、そ

れぞれの恣意性を排除すべく、租税法条文における、課税要件明確主義を貫き、解釈の余地をできるだけ縮小させなければならない。そして、最低限、裁判所の解釈意思または判断意思として納税者の利益とか国庫の利益という先入観的思考が入ってはならない。

(2) 経済的実質性

実質主義の第 2 の要件は経済的実質性である。経済的実質性を考える場合の判断要素として客観性、合理性、正常性があげられる。

① 客観性

経済的実質における客観性とは「取引事象の客観的存在とその取引に最もよく合致する会計記号との対応的客観性の有無を判断要素とする」[(99)]とされる。取引事実の客観的存在と価値増加および価値減少の実質的関係を認識し、これを真実な会計記号（勘定科目）に置き換え、益金概念および損金概念をとおして課税所得金額として確定するための、事実の客観性と会計記号の対応的客観性を要件とする。たとえば、架空人件費の会計表示は、たとえタイムカードや所得税源泉徴収簿などの証憑書類があっても事実としての取引事象が存在しないのであるから、客観性をみたさず実質的に存在しないことになる。

② 合理性

経済的実質を判断する際の合理性とは「経済的活動の基本となる経済的合理性の視点である」[(100)]とされる。これは無利息貸付の課税関係に象徴される。無利息貸付は基本的に利潤を追求する法人企業の経済的合理性に反する取引とされる。税務会計処理は次にみるようになる。

（借方）現金＊＊＊　（貸方）受取利息＊＊＊

（借方）寄附金＊＊＊（貸方）現金＊＊＊

無利息貸付は、法人税法上は無償による役務の提供に該当し、通常の利率による利息が益金算入されそれを贈与したものとして寄附金と認定される。無利息にもかかわらず益金算入される理由は、無利息貸付が法人企業の経済的合理性に反する取引であるからである。したがって「無利息貸付に法人企業の経済的合理性が認められれば、益金として認識すべきではない」[(101)]ということになる。例示するならば、業績不振の子会社等の倒産を防止するために緊急に行う資金の貸付けで、合理的な再建計画にもとづくものが該当する。

③　正常性

経済的実質を判断するための正常性とは「課税所得を実質的に認識するにあたって、取引の正常取引基準性に従って判断すべきことを意味する」(102)とされる。実質的な課税所得は、自由市場での独立した企業間による自由な意思決定にもとづく正常取引を基礎として成立する公正市場価値によらなければならないから「独立企業間取引（arm's length transaction）による独立企業間価額（arm's length price）によって課税関係を実質的に把握する必要がある」(103)とされる。所得は自由市場での独立した企業間における自由な意思決定にもとづき成立する取引を前提として認識される。したがって、当事者間において成立した取引価額が唯一正当な独立企業間価額ということができる。同族会社の行為・計算の否認規定にいう、租税負担の不当な減少を結果すると認められる同族会社の行為・計算としても「arm's length transaction（独立当事者間取引）と呼ばれるもの……とは異なっている」(104)場合が採用されるという。

(3)　担税能力性

実質主義の第 3 の要件は担税能力性である。課税可能な所得（taxable income）とは「担税力にふさわしい所得でなければならないから、所得の実質的把握はこの担税能力性の要件を満たす必要がある」(105)とされる。所得は課税可能な所得でなければならない。課税可能な所得とは租税負担にふさわしい課税適状にある所得を意味する。益金・損金対応性にもとづき、価値増加たる益金と価値減少たる損金を適確に対応させることにより真に担税力ある所得を認識することができる。課税所得にもとづき課せられる租税である法人税は現金で納付される。かりに、保有中の資産の評価益が、会計上、収益の額として認識・測定されたとしても、税務会計上、益金の額として認識・測定されないことがありうる。なぜなら、保有中の資産の評価益には財貨の経済的な価値の増加が認められても、現金（現金等価物）収入が認められないからである。法人税は現金で納付されるから、納税手段となる現金収入のない収益取引は、課税所得を構成する益金の額として認識・測定すべきではない。ここに担税力と現金収入との密接な関係が確認される。

実質主義は課税所得を認識対象としてその認識結果としての課税所得に真実性・公正性を求めようとする。字面だけを追うと意味を取り違えるおそれがあ

るため「税実務上使われている経済的実質に即して課税すべしとする実質課税主義とは明確に異なる」(106)ことをあえてここに確認する。租税実務上、租税回避を合理的に認識する基準として実質課税主義を適用するとする説があるが、ここでは、かかる実質課税主義とは明確に異なる意味で使われている。さらに私見を加えると、実質課税主義は租税法律主義と相反するものとしてとらえられる。

第 4 節　租税法律主義とタックス・コンプライアンス

1.　信義則および不確定概念による租税法律主義の制約

真実かつ公正な課税所得を認識・測定するための理論的フレームワークの根底をなす税務会計公準に租税法律主義を設定することは、目標理念としての公正な租税制度、公正なタックス・コンプライアンスを形成するためにいかに重要な前提となるかについて以下検証する。

「法律なければ租税なし」「租税なければ税務会計なし」であるから「租税法律なければ税務会計なし」といえる。したがって、租税法律主義は税務会計公準として設定されなければならない。タックス・コンプライアンスは租税法令遵守性を意味するものである。タックス・コンプライアンスが成立する前提として、遵守すべき租税法令が遵守すべき価値のある租税法令として存在している必要がある。だれもが遵守しようとしない、あるいは遵守したくてもできないような租税法令では意味がない。税務会計公準として設定される租税法律主義の内容には厳格性が求められる。しかし、現実の税務会計において租税法律主義はある要因によって制約されている。すなわち、合法性原則は信義則の適用を認めるべき場合にはその適用が制約され、課税要件明確主義は不確定概念によって制約される。信義則は合法性原則を場面によって制約し、不確定概念は課税要件明確主義を恒久的に制約する。

2.　合法性原則と信義則の矛盾

租税法律主義の内容とされる合法性原則は、信義則の適用を認めるべき場合には、その適用が制約される。

納税義務の成立・内容およびその徴収方法等については、法律で定めるのであって、行政庁と私人との合意によってこれを動かすことはできない。公法上の契約については「現在の公法には私法における如き契約自由の原則は存在せず、反対に契約不自由を以て原則とする」[107]とされており、行政法の基本原理たる法治主義の趣旨は「行政機関が他の者との間に如何なる法律関係を形成するかを法律が決定し、行政機関をしてこれに従わしめることにあり、従つてこの主義の下においては、行政機関が他の者との間に法律関係を形成し得るのは法律が明示にこれを認めた場合に限り、……法に規定のないことは行政機関の権能を否定することを意味するものと解すべく、そして相手方の同意は固より法の規定に代り得るものではないから、従つて法の規定のない場合に行政機関のなす行為は、仮令相手方の同意がある場合にも、すべて無効なものと解する外ないものである」[108]とされる。

公法に属する租税法の基本原理たる租税法律主義の趣旨からも、法律の根拠にもとづくことなしに、租税を課したり課さなかったり、ということはできない。これを合法性原則という。このように解さなければ、個々の納税者によって取り扱いが区々になり租税公平主義が維持できなくなる、というおそれがある。しかし、租税法律関係においても信義則の適用はありうるとされる。民法第１条第２項は「権利の行使及び義務の履行は、信義に従い誠実に行わなければならない」と規定する。すなわち「債権者と債務者との個人相互の関係において、相手方の信頼にそむかないように誠意をもって行うということ」[109]である。このような原則を信義則という。

租税債権者である課税庁と租税債務者である納税者（私人）との相互の関係においても、納税者（私人）の信頼にそむかないように誠意をもって行うということであって「ばあいによっては、私人の信頼保護のために租税法律主義の方が引っ込まなければならないこともありうる」[110]といわれている。しかし、信義則は、合法性原則を徹底的に貫けば適用できないものであり、いかなる場合に適用を認めるべきかの判断が困難である。

3. 贈与税年賦延納契約事件

租税法律主義のために私人の信頼保護の方を引っ込ませた事例として、いわ

ゆる贈与税年賦延納契約事件（福岡地判 1950（昭和 25）年 4 月 18 日行裁例集 1 巻 4 号 581 頁）があげられる。

本判決は、納税義務の成立・内容およびその徴収方法等については、法律で定めるのであって、行政庁と私人との合意によってこれを動かすことはできないことを、戦後初めて明確に確認した判決である。本件は、相続税法に相続税の延納を認める規定はあったが贈与税の延納を認める規定のなかった時代の事件である。なお、当時の相続税法は、贈与をした者に対して贈与税が課される遺産税方式を採用していた。

税務署長は、原告がその長男に建物 2 棟および土地 5 筆を贈与したことに対し、1949（昭和 24）年 1 月 30 日、51 万円余の贈与税を賦課した。原告は、これを一時に納付することが困難であったため、税務署長に対しこの贈与税の年賦延納許可申請をしたところ、同年 3 月 5 日、税務署長は、これを許可した。しかし、税務署長は、同年 10 月 25 日、贈与税の年賦延納許可を取り消した。これに対し原告は、主たる請求として年賦延納する権利のあることの確認、予備的請求として本件許可取消処分の取消を求めて出訴したが請求は棄却された。

福岡地裁は次のように判示し、原告の主張を退けた。「贈与税の年賦延納は法律上許されないものと解すべく従つて税務署長がたとえこのような年賦延納許可処分をなしたとしても何等法律上の効果をも生ずるに由なきものというべきである。……法律上許されない許可処分は前述の如く単に行政処分たる形式をそなえるにとどまり、実質的には何等の法律的効果をも生ぜざる無効のものであるから税務署長においてかかる処分あることを発見したときは必要に応じ何時にてもその行政処分の無効なることの宣言をなす意味においてこれが取消処分をなすことはまさに当然の措置というべきであると同時にかかる意味における取消である以上これに信義誠実の原則、禁反言の法則を適用して、その取消を違法とする余地のないことも絮説を要せずして明らかである」。

本件は、相続税法に贈与税の延納を認める規定そのもののなかった時代の事件であるから、合法性原則を徹底的に貫くことを是とするならば、本件判決は妥当であったといわざるをえない。しかし、税務署長は、原告の贈与税の年賦延納許可申請を、いったんは許可した、ということは事実である。これについて原告は、信義誠実の原則（信義則）、禁反言の法則の適用上到底許されないと

主張している。

最判 1987（昭和 62）年 10 月 30 日月報 34 巻 4 号 853 頁は、租税法律関係において信義則が適用されるためには、次の 3 つの要件がみたされなければならないと判示する。第一は「税務官庁が納税者に対し信頼の対象となる公的見解を表示した」ことである。第二は「納税者がその表示を信頼しその信頼に基づいて行動したところ、のちに右表示に反する課税処分が行われ、そのために納税者が経済的不利益を受けることになったものであるかどうか」である。第三は「納税者が税務官庁の右表示を信頼しその信頼に基づいて行動したことについて納税者の責めに帰すべき事由がないかどうか」である。

本件の場合、3 つの要件すべてをみたしているようにみえる。すなわち、税務署長は、本件贈与税のうち 11 万円余は 1949（昭和 24）年 2 月 28 日までに納付すること、残額金 40 万円の納付については、長男において保証書を差し入れ、かつ贈与財産に抵当権を設定すること等の条件で、1950（昭和 25）年から 1953（昭和 28）年まで毎年 2 月 28 日に、それぞれ金 10 万円ずつ分納することを許可した（第一の要件）。また、原告は、約旨に従って、1949（昭和 24）年 2 月 28 日に金 11 万円余を納付し、残額 40 万円の納付については、長男に保証をさせ、かつ贈与財産に抵当権を設定させた（第二の要件）。さらに、税務署長の誤った表示が、原告の側における「事実の隠ぺいや虚偽の報告等」[111]、その責に帰すべき事由にもとづいている場合ではないから、原告の信頼は保護に値する（第三の要件）。したがって、3 つの要件すべてをみたしているようにみえる。

しかしながら、本件の場合、税務署長は、原告の贈与税の年賦延納許可申請を、いったんは許可しているものの、そもそも当時はそれを認める規定そのものがなかったことを考えると、租税法律主義の観点からやはり認めることはできないといわざるをえないように思われる。

ただ、法律論は措くとして、税務署長が、規定がなかったにもかかわらず、贈与税の年賦延納許可申請を、いったんは許可した責任は重大である。そもそもなぜ 1949（昭和 24）年頃に原告は長男に贈与を行ったのか。これは、おそらく 1950（昭和 25）年に成立したシャウプ税制に「個人の純資産のうち 500 万円をこえる部分について、毎年 0.5%から 3%までの 4 段階の累進税率で課

税を行うという構想であり、所得税の税率の大幅引下げをカバーすることを目的とする」[112]富裕税が採用されていたことが理由として推察される。結果として富裕税は 1953（昭和 28）年に廃止されることになるが、原告はシャウプ税制成立前に富裕税が採用されるという情報を入手し対策を図ったのではないかと思料される。戦後の混乱期、わが国の租税行政について次のような指摘がある。「戦後、昭和 23、24 年頃まで、日本の税務行政は混乱のさなかにあった。大衆課税反対をスローガンにした団体行動は、納税者の側は勿論、国税職員の側（全財労組）にもあったくらいである」[113]。租税法律主義という基本原則が、当時の一税務署長にどれだけ意識されていたのか。「納税者多数が税務署に押しかけ、税務署長との団体交渉を求めたり、一人ないし少数の署員を多勢で吊し上げたりすることは珍しくなかった」[114]という時代背景から、おそらく意識が希薄だったからこそ起きた事件であったと思われる。しかし、事情はどうであれ税務署長を信頼した原告の心情は察するに余り有るものである。

4. 租税公平主義にかなう納税者の権利保護

裁判所が信義則の適用に慎重な姿勢を示す理由は租税公平主義に求められる。日本国憲法第 14 条は法の下の平等を定めたものであるが「これを租税法律主義に適用すると租税公平主義となる」[115]とされる。租税公平主義は「担税力に応じて公平な負担を課すよう」[116]に定めなければならない、という立法上の原則と「解釈適用の実践においても公平負担の実現を図るよう」[117]に運用されなければならない、という解釈適用上の原則の二つからなる。租税公平主義における立法上の原則は、課税の公平性を実現するための租税法改正につながる。税制は租税法にもとづいて執行されるから、税制を変革するためには租税法を改正しなければならない。租税行政が公平に機能するためには、租税法の解釈適用にあたって、不偏性が貫徹されなければならない。

租税法は租税法律主義のもと公平負担の実現を図るように運用されなければならない。かりに贈与税年賦延納契約事件における原告に年賦延納する権利のあることを認容した場合、同様の状況にある多数の納税者と取り扱いが原告ひとりだけ異なることになり、いわば租税不公平主義がもたらされることになる。租税公平主義の観点から、信義則が適用されるための要件に対する適合性の判

断の度合が厳格となることは致し方ないといわざるをえない。

信義則が、法の根拠をなす正義の理念より当然生ずる法則であるとしても、租税法律関係においてそれを適用することが正義かどうかは検討を要する。税務官庁がある納税者に対し誤った法令の解釈の表示をしたことによって信義則が適用されその納税者が課税を免れた場合、正当な法令の解釈にもとづいて課税された同様の状況にある多数の納税者との間で不公平が招来される。税務官庁が誤った法令の解釈の表示をしたことによってもたらされた納税者の不利益について信義則を適用し救済を図ること、すなわち「不利益を回避するための税務行政上の措置は、けっきょくは、全財政現象の過程において、その不利益を他の納税者に転嫁して帰属せしめることを肯定することとならざるをえない」(118)とされている。この意味で租税法律関係におけるいたずらな信義則の適用は租税公平主義を毀損することになる。また、裁判所が租税法を超えた次元で権限を行使することになるから租税法律主義、タックス・コンプライアンスを毀損することにもつながる。したがって、租税法律関係における信義則の適用には慎重な姿勢が要請されることになる。

ただし、租税公平主義を根拠とした信義則の適用にかかる慎重な姿勢は、もともと正当な法令の解釈にもとづいて課税された同様の状況にある多数の納税者が存在するという仮定を前提としていることに留意する必要がある。本当に同様の状況にある多数の納税者が存在するのか。存在するとして、類似性をどこに置くか、人数の多寡が検証可能か、実際にこれらが検討されることはないから、租税公平主義は実は根拠として疑わしい面がある。もし個々の場合に応じて信義則を適用し救済を図るとすれば、類似性を確定させたうえで、同様の状況にある納税者をすべて救済する必要がある。

5. 課税要件明確主義と不確定概念の矛盾

租税法律関係における信義則の適用には慎重な姿勢が要請される一方で、不確定概念を使用した租税法規に対する違憲立法審査権の行使にかかる司法消極主義には再考を求める必要がある。

租税法律主義の内容とされる課税要件法定主義は、戦前より宣明され続けている。課税要件法定主義、すなわち「租税の定めが法律に依ることを要するこ

との原則は、課税物件・課税標準・税率・納税義務者・徴收方法に關する定めが、何れも法律に依らねばならぬことを意味する」[119]とされる。ただし、課税物件、課税標準、税率、納税義務者などの課税要件が法定されていても明確に規定されなければ課税庁の恣意的課税の禁止、納税者の予測可能性は保障されない。課税要件明確主義は「個々の納税者の財産の保護」[120]と「経済取引一般に対する攪乱を防止」[121]するために課税要件法定主義を 2 つの意味で補完する。しかし、現実の租税法においては、租税法律主義の内容である課税要件明確主義の要請があるにもかかわらず「不相当に高額」とか「不当に減少させる」といった不確定概念を租税法規が規定している。不確定概念は課税要件明確主義を制約する要因として、タックス・コンプライアンスを阻害する要因として位置づけられる。

課税要件不明確主義は「個々の納税者の財産の侵害」と「経済取引一般に対する攪乱」を許容する。課税要件法定明確主義が租税法律主義の要であり、これが容易に制約されることを是認するがごとき立論は納税者の権利保護を軽視した憲法原理にもとる議論といわなければならない。

租税法律主義の要諦である課税要件法定明確主義のもとで、税額計算上、不確定概念が用いられてよいという積極的な理由は存在しない。租税回避行為を許さないために不確定概念を用いることもやむをえないという説もあるが、租税回避行為それ自体がなんら明らかにされていないなかで不確定概念による法規定は租税法律主義から問題にしなければならない。

かつて、スミス（A. Smith）は、租税一般についての 4 原則として、公平・明確・納税の便宜・徴収費の節約をあげ、第 2 原則の明確について次のように説いた。「各個人が支払わされる税金は、確定的でなければならず、恣意的であってはいけない。支払の時期、支払の方法、支払の額は、すべて、納税者にもそのほかだれにも、簡単明瞭でなければならない」[122]。スミスは、不確定的、恣意的な課税は許されないことを明らかにし、租税支払いについての明確を原則として打ち立てた。また、確定的でない場合には、行政の腐敗を助長するとして次のように説いた。「納税義務者はだれでも、多かれ少なかれ徴税人の意のままとなり、徴税人は気にくわない納税者には税を重くすることもできるし、税を重くするぞとおどしては、贈物や役得をせしめることもできる。課税の不

確定は、傲慢でもなく、腐敗していなくてさえ、ほんらい不人気なこういう階層の人たちの傲慢を奨励し、腐敗を助長するものである」[123]。さらに「各個人の支払うべき租税が確定しているということは、課税においてきわめて重大なことがらであるから、ごくわずかな不確定でさえ、ひどい不公平にも勝る大きな害をもたらすくらいである」[124]と説き、課税の不公平性を凌駕する害悪として不明確性を位置づけて「これは、すべての国民の経験からして明らかだと信じている」[125]と結ぶ。

納税者の租税法令遵守性の前提として、納税義務履行の限界を示す明確性の認められる租税法令が必要とされる。課税庁の恣意的課税の禁止を実現させるために、課税権行使の限界を示す明確性の認められる租税法令が必要とされる。納税者と課税庁との間で見解の相違がみられた場合、裁判所は、租税法令にもとづいて公正な判断を下さなければならないのはもちろんのこと、違憲立法審査権によって、明確性の欠如にもとづく租税法律主義違反性ないし租税負担公平の欠如にもとづく租税公平主義違反性を宣明しなければならない。タックス・コンプライアンスは租税法令を中心として納税者、課税庁、裁判所が相互に作用しあいながら、公正な税務会計制度を形成しようとする過程を通じて成立する。

第 5 節　小括

税務会計学は、租税の公正性を目標とし、租税法にもとづいて納税額を確定し、それを公正な手続により納付することを念頭に、あるべき租税制度を実現するための理論的枠組みを提供する租税科学である。税務会計学は、税務会計公準および税務会計原則を基礎として、租税現象に対して税務会計認識基準をとおして認識し、それを金額的に測定し、課税所得を確定するためのあるべき計算体系を提供する。国家の租税債権と国民の租税債務は、あるべき課税所得の認識・測定をとおして一致すべきことを租税の公正性の理念とする。

かつてアーサー・アンダーセン会計士事務所（Arthur Andersen and Co.）やパッティロ（J. W. Pattillo）は公正性（fairness）を会計公準として設定したが[126]、租税の公正性とは何か。租税立法制度の公正性、租税行政制度の公

正性、租税司法制度の公正性、租税制度の公正性とは何か。公正とは、明白で正しいことである。立場によって何が正しいかは異なるが「公」に「正」しいとは、全体として正しい、すなわち、納税者にとっても正しい、課税庁にとっても正しい、裁判所にとっても正しい、これらの3者間において正しい、さらに時間および空間を超えて正しい。これが公正性である。「公正性」の概念は「公平性」「不偏性」「中立性」「客観性」「相対的真実性」を包摂し、かつ、倫理的観念をも包含する税務会計学の理念として位置づけられる。税務会計学の理念たる公正性とは、当為的課税所得計算原理の前提としての理論的フレームワークを組み立てるための始発概念である。かかる公正性を具体化した理論が税務会計理論である。

税務会計学は、税制上実践されている税務会計を対象としてこれを科学的に解明し、分析し、問題点を明らかにし、あるべき課税所得概念を究明することである。あるべき課税所得概念とは、公正な税務会計制度を形成するための真実かつ公正な課税所得概念を意味する。

憲法の要請により租税を国民に課すためには法律によらなければならないから租税法律なければ税務会計なしといえる。したがって、租税法の解釈・適用の租税法理論領域は他の法律と同様重要であるが、租税法理論の主要な領域は課税標準の「計算」であり、これは他の法理論領域にはみられない特殊な性質であるといえる。ここに、租税計算制度の論理性、秩序性、公正性を理念的に探求する税務会計理論領域の形成の必然性がある。

税務会計学の理論体系は、税務会計公準、税務会計原則から構成される。公準の設定の問題として、少数の自明の理で構成されるべきことが考えられるが、これを満足する基礎的前提として、ここでは、課税の公平性、租税法律主義、会計制度依存性を設定した。これらの公準および導き出される原則（所得実質把握の原則、恣意性排除の原則、担税能力性の原則、測定基準明確性の原則、企業自主経理の原則）をフレームワークとして、個別租税現象を識別して課税関係を判断する税務会計認識基準として実質主義を設定した。

租税は、租税法の解釈・適用を通じて形成され、制度的に定着するものであるから、税務会計学は租税法の解釈・適用という法理論研究が基礎となり、この法理論を基礎に、あるべき課税所得計算構造を法制度のなかで実現できる理

論を体系化するものでなければならない。税制の変革は、租税法の変革を意味するから、税務会計学は租税法の具体的改正に対して明確な目標を示唆するものでなければならない。

タックス･コンプライアンスとしての租税法律主義は､根本的な理念として、只々法律に定められていればそれは「悪法もまた法」という立場を否定する、国民の不承諾課税の禁止を理念とする法律の制定に及ぶものとしてとらえる必要がある。租税法令は遵守しなければならないが、それは手続的にも、内容的にも遵守するにふさわしい租税法令でなければならない。

注

(1) 菅原計『税務会計学通論』(第 3 版) 白桃書房、2010 年、1 頁。
(2) 同上、1 頁。
(3) 黒沢清『税務会計』一橋出版、1984 年、1-2 頁。
(4) 武田昌輔『新講税務会計通論』(最新版) 森山書店、1995 年、9 頁。
(5) 富岡幸雄『税務会計学原理』中央大学出版部、2003 年、23 頁。
(6) 中村忠『財務会計論』(新版) 白桃書房、1997 年、124 頁。
(7) 同上、125 頁。
(8) 吉牟田勲・成道秀雄編『税務会計学辞典』中央経済社、2002 年、251 頁。
(9) 菅原計『税務会計の理論』(第 2 版) 中央経済社、1999 年、15 頁。
(10) 中村、前掲書、126 頁。
(11) 菅原、前掲書『税務会計学通論』、1 頁。
(12) 中村、前掲書、123 頁。
(13) 武田昌輔「税務会計の史的発展とその現代的意義」『税務会計研究』創刊号、税務会計研究学会、1990 年、35 頁。
(14) 片岡政一『税務会計原理』文精社、1935 年、自序 4 頁。
(15) 畑山紀「富岡税務会計学の形成・応用の過程と発展方向」富岡幸雄博士古稀記念論文集編集委員会編『税務会計研究の現代的課題』第一法規出版、1995 年、4 頁。
(16) 新村出編『広辞苑』(第 6 版) 岩波書店、2008 年、1554 頁。
(17) 菅原計「従来の税務会計論への批判と税務会計学の新展開」『経営論集』第 24 号、東洋大学経営学部、1985 年、68 頁。
(18) 同上、67 頁。
(19) 中田信正『税務会計要論』(新訂) 同文舘出版、2011 年、5 頁。
(20) 中村、前掲書、130 頁。
(21) 菅原、前掲書『税務会計学通論』、2 頁。
(22) 同上、2 頁。
(23) 同上、2 頁。
(24) 同上、2 頁。
(25) 同上、3 頁。
(26) 富岡、前掲書、21 頁。
(27) 菅原、前掲書『税務会計の理論』、25 頁。
(28) 富岡、前掲書、7 頁。

[29] 同上、21 頁。
[30] 北野弘久『税法学原論』（第 6 版）青林書院、2007 年、115 頁。
[31] 菅原、前掲書『税務会計学通論』、3 頁。
[32] 租税原則については、中村稔編著『図説日本の税制』（平成 24 年度版）財経詳報社、2012 年、15 頁を参照。
[33] 菅原計「税務会計公準論序説」『経営論集』第 74 号、東洋大学経営学部、2009 年、115 頁。
[34] 黒木説については、黒木正憲『税務会計通論』中央経済社、1983 年、51-61 頁を参照。
[35] 鈴木説については、鈴木明男・鈴木豊『総説税務会計』（3 訂版）税務経理協会、1998 年、42-46 頁を参照。
[36] 富岡説については、富岡、前掲書、525-1397 頁を参照。
[37] 中村、前掲書『財務会計論』、129 頁。
[38] 富岡、前掲書、544 頁。
[39] 富岡幸雄『税務会計学講義』（新版第 3 版）中央経済社、2013 年、34 頁。
[40] 富岡、前掲書、542 頁。
[41] 同上、543 頁。
[42] 同上、544 頁。
[43] 鈴木・鈴木、前掲書、43 頁。
[44] 詳細については、佐藤孝一・新井清光共訳、アメリカ公認会計士協会編『会計公準と会計原則』アメリカ公認会計士協会、1962 年、24-99 頁を参照。
[45] 同上、17 頁。
[46] 同上、17 頁。
[47] 同上、17 頁。
[48] 同上、17 頁。
[49] 新井清光『会計公準論』（増補版）中央経済社、1978 年、132 頁。
[50] 菅原、前掲論文「税務会計公準論序説」、116 頁。
[51] 山内ススム『税務会計要説』税務経理協会、1994 年、19 頁。
[52] 黒木、前掲書、50 頁。
[53] 菅原、前掲論文「税務会計公準論序説」、122 頁。
[54] 菅原、前掲書『税務会計学通論』、18 頁。
[55] 同上、18 頁。
[56] 富岡、前掲書『税務会計学原理』、540 頁。
[57] 菅原、前掲論文「税務会計公準論序説」、116 頁。
[58] 片野一郎監閲・久野光朗訳、ギルマン『ギルマン会計学』同文館出版、1965 年、32 頁。（S. Gilman, *Accounting concepts of profit*, Ronald Press, 1939. p. 25.）
[59] 菅原、前掲書『税務会計学通論』、18 頁。
[60] 同上、18 頁。
[61] 同上、18 頁。
[62] 佐藤主光「税金の『経済効果』を考える」『エコノミスト』第 91 巻第 18 号、毎日新聞社、2013 年、51 頁。
[63] 志賀櫻『タックス・ヘイブン』岩波書店、2013 年、27 頁。
[64] 末永茂喜訳、J.S.ミル『経済学原理』岩波書店、1963 年、28 頁。
[65] 鶴田廣巳「『課税の公平は、犠牲の公平を意味する。』（J.S.ミル）」日本租税理論学会 20 周年記念出版編集委員会編『税金百名言』中央経済社、2012 年、54 頁。
[66] 富岡、前掲書『税務会計学原理』、545 頁。
[67] 菅原、前掲書『税務会計学通論』、19 頁。

(68) 菅原、前掲書『税務会計の理論』、13 頁。
(69) 矢内一好・高山政信『税務・会計用語辞典』（12 訂版）財経詳報社、2009 年、307 頁。
(70) 芦部信喜『憲法』（第 5 版）岩波書店、2011 年、13-14 頁。
(71) 北野弘久『税法学の基本問題』成文堂、1972 年、31 頁。
(72) 金子宏『租税法』（第 18 版）弘文堂、2013 年、72-73 頁。
(73) 樋口陽一ほか『注釈日本国憲法』青林書院新社、1984 年、696 頁。
(74) 同上、696 頁。
(75) 鈴木・鈴木、前掲書、19 頁。
(76) 菅原、前掲書『税務会計学通論』、19 頁。
(77) 同上、19 頁。
(78) 同上、12 頁。
(79) 富岡、前掲書『税務会計学原理』、571-572 頁。
(80) 菅原、前掲論文「税務会計公準論序説」、118 頁。
(81) 同上、110 頁。
(82) 同上、118 頁。
(83) 同上、118 頁。
(84) 菅原、前掲書『税務会計学通論』、20 頁。
(85) 同上、20 頁。
(86) 同上、21 頁。
(87) 同上、21 頁。
(88) 同上、22 頁。
(89) 同上、22 頁。
(90) 同上、22 頁。
(91) 同上、22 頁。
(92) 同上、23 頁。
(93) 同上、23 頁。
(94) 富岡、前掲書『税務会計学原理』、1187 頁。
(95) 菅原、前掲書『税務会計学通論』、24 頁。
(96) 同上、33 頁。
(97) 菅原計「税務会計認識の論理」『経理研究』第 37 号、中央大学経理研究所、1993 年、115 頁。
(98) 菅原、前掲書『税務会計学通論』、34 頁。
(99) 同上、35 頁。
(100) 同上、35 頁。
(101) 同上、36 頁。
(102) 同上、36 頁。
(103) 同上、37 頁。
(104) 金子、前掲書、442 頁。
(105) 菅原、前掲書『税務会計学通論』、37 頁。
(106) 同上、33 頁。
(107) 柳瀬良幹『行政法教科書』（改訂版）有斐閣、1963 年、96 頁。
(108) 同上、96 頁。
(109) 田中誠二『民法概説』（新版）千倉書房、1958 年、19 頁。
(110) 藤田宙靖『行政法入門』（第 5 版）有斐閣、2006 年、71 頁。
(111) 金子、前掲書、132 頁。
(112) 同上、57 頁。

(113) 斉藤稔『租税法律主義入門』中央経済社、1992 年、85 頁。
(114) 同上、85 頁。
(115) 菅原、前掲論文「税務会計公準論序説」、117 頁。
(116) 山本守之『租税法の基礎理論』(新版改訂版) 税務経理協会、2013 年、721 頁。
(117) 同上、721 頁。
(118) 新井隆一「租税法の適用と解釈」金子宏［等］編『租税法講座』帝国地方行政学会、1974 年、312 頁。
(119) 美濃部達吉『日本行政法』有斐閣、1940 年、1124 頁。
(120) 南博方「租税法と行政法」『租税法研究』第 11 号、有斐閣、1983 年、8 頁。
(121) 同上、8 頁。
(122) 大河内一男監訳、アダム・スミス『国富論』中央公論社、1978 年、221 頁。(A. Smith, *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, Methuen, 1904. pp. 310-311.)
(123) 同上、221 頁。(Ibid., p. 311.)
(124) 同上、221 頁。(Ibid., p. 311.)
(125) 同上、221 頁。(Ibid., p. 311.)
(126) 新井教授は「制度的公準」または「構造把握的公準」が展開されていない欠陥がみられるなどとしながらも「公正概念は、企業会計の社会性や公共性に照らして、きわめて重要な概念であり、したがって『要請的公準』の一つとして不可欠のものであることは認めなければならないであろう」(新井、前掲書、166 頁。) と述べている。

第２章　税務会計学におけるタックス・コンプライアンス

第１節　タックス・コンプライアンスの前提となる租税立法形成

1.　実質・形式同一性の原理

菅原教授は、税務会計学における実質主義は真実かつ公正な課税所得を認識・測定するための認識基準であるが、これには二つの重要な次元があるとしている。すなわち「一つは、現行租税法の枠内で可能な限り真実な所得を認識するための実質主義、他の一つは、あるべき課税所得概念を現実の租税制度において実現するための税法改正の理論を提供する実質主義」(1)である。

複雑多岐にわたる企業の経済行為は、絶えず変化し続ける。経済行為上の取引につき、租税法が課税物件として取り込む旨を規定していなければ、当然課税されることはない。問題は、租税法の想定外の新しい経済取引が生じた場合に、そこから生じた価値増加が、課税所得として認識されうるか否かの判定を何に求めるかということである。

課税所得として認識されうるのであれば、それはすみやかに課税物件に取り込むべく租税法規定として立法化しなければならない。課税所得として認識されうるか否かを検討し、担税力ある所得として認識可能であれば、それを課税物件に取り込むべく、制度変革のための立法化を進言する理論を提供する原理思考が実質主義である。

企業の経済取引は絶えず変化し続けるが、複雑多岐にわたる企業の経済取引に適応できなくなった法制度はすみやかに改正しなければならない。現実に適応できなくなったかどうか、その原因は何かを分析し、どのように法条文を改正すべきかを、担税力ある所得概念から検討する思考が実質主義である。

現実に適応できなくなった法条文は、担税力ある所得概念から検討する思考としての実質主義をとおして新しい法条文として形式化される。改正時点においては、実質と形式はいったん表裏一体の関係となる。すなわち、実質課税と形式課税は実質・形式同一性の原理のもとで課税に差異は生じない。

複雑な経済環境の変化に適応できなくなった法という形式は、放置すれば担税力ある所得概念からみて課税すべき実質（実態）を取り込むことができず、

両者はたちまち乖離していく。実質から乖離した形式は、実質にもとづいて再び同化しなければならずそれが実質・形式同一性の原理である。実質・形式同一性の原理のもとで、形式と乖離した実質は、実質にもとづいて再び形式化するのである。

形式は、対象または理念という実質を正確に表現するものでなければならない。形式が実質とズレを生じた場合には形式を変えなければならない。実質はズレの認識およびズレの修正のために必要な思考である。制度改革のフィードバック機能は実質思考からもたらされる。

実質思考を出発点として、制度の秩序理論・理念を立法化（形式化）することにより制度が形成される。いったん定着した制度は、それを放置したままでいると次第に環境の変化に適応できなくなり制度疲労を起こす。実質（実態）と形式（法）の乖離が拡大し続けると混沌・無秩序状態に陥り制度それ自体が崩壊する。

乖離を修正するために、再び実質思考から出発して実態（実質）に適応する新たな立法（形式）が必要とされ、もって新制度が形成される。新制度もいずれまた制度疲労を起こすから、実質・形式同一性を原理とするこの関係は、いわゆる無限ループの様相を呈することになる。

不確定概念を使用する包括規定の導入に象徴される、租税法律主義と租税法規定との乖離現象の接点における問題の解決の糸口はこの実質理念に求められる。

2.　実質主義にもとづく租税立法の重要性

複雑多岐にわたる納税者の経済取引に適応できなくなった法制度はすみやかに改正しなければならない。理論上、実質主義という原理思考によって、真に課税すべき経済取引が現実に観察された場合には、それはすみやかに実態（実質）に適応できるように新しい課税根拠規定が立法（形式）化されなければならないはずである。しかし、それは事後的な対処の仕方であるから、課税根拠規定が存在しなかった時点においてその経済取引を行った納税者はいわば課税を回避することになる。これは租税法律主義を支持する立場からは自然な現象であるといえる。しかし、実質課税主義を支持する立場からは課税根拠規定が

存在しなかった時点で課税を回避する納税者に利益を与えることになるから課税の公平性に反することになるという見方でこの現象をとらえようとする。ゆえに実質課税論者は課税すべき経済取引として「疑わしい場合」には既存の法条文の論理解釈を駆使することによって、なんとか租税法の欠缺を埋めようとする。このような、実質主義と異なる実質課税主義のもと、現実の租税法の条文には解釈の余地を残そうとして不確定概念が多用される傾向にある。

税務会計学上「租税法の立法形成にあたり、全く予見することがなし得られず、そのような趣旨を条項の法形成にあたり想定しなかった新規の事例の発生は、租税法の解釈における『疑わしい場合』ではなく、まさに『立法上の不備の場合』である」(2)ととらえなければならない。

3. 「疑わしきは納税者の利益に」という解釈原理の不成立

刑事訴訟法では、犯罪事実の存在が疑わしい場合は処罰できない。これは「疑わしきは罰せず」(刑訴 336 条) という法諺として広く知られる。ところが、租税法ではその逆で、租税法の解釈・適用に複数の見解があるときは「『疑わしきは国庫の利益に』という考え方が一般的」(3)とされる。「法律なければ刑罰なし」という罪刑法定主義（憲 31 条）と並び称される「法律なければ租税なし」という租税法律主義（憲 30 条、憲 84 条）は憲法上の原理である。今日では「疑わしきは国庫の利益に」を主張する論者はないが、租税法律主義のもとでは、解釈が分かれたときは、納税者に有利に、すなわち「疑わしきは納税者の利益に」解釈すべきと主張されることが少なくない。

北野教授は「現実には、このような『疑わしきは国庫の利益に反して』という法理をもちこんで税法問題を解決する必要はほとんどないものと考えられる」(4)としながらも「租税法律主義のもとでは、税法規の解釈に関して、『疑わしきは国庫の利益に反して』(in dubio contra fiscum) という原理が成り立つ」(5)と述べ「疑わしきは国庫の利益に反して」「疑わしきは課税せず」とされる。他方、金子教授は「疑わしきは国庫の利益に」(in dubio pro fisco) も「疑わしきは納税者の利益に」(in dubio contra fiscum) も解釈原理として成り立つ余地は、論理上ありえないとして「もし、租税法上許される解釈方法を用いてもなおその法的意味を把握できないような規定がある場合は、その規定は、……

課税要件明確主義に反し無効である（したがって、結局適用されないことになる)、と解すれば十分である」[6]と主張する。この金子説に対して清永教授は次のように疑問を呈している。「しかし、そのことによって『疑わしい場合』の問題が常に適切に解決されるとは考えられない。……仮に『疑わしい場合』に該当するとすると、それらの場合に問題の諸規定が課税要件明確主義に反して無効であると解したとして、その結果具体的にどのような課税が行われることになるのか又は課税は全く行われえなくなるのか、問題が残るように思われる」[7]。

学説は分かれるが、そもそも「疑わしきは罰せず」は犯罪事実の存否を判定しがたい場合は処罰できないということを意味するにとどまり刑事法の解釈に関する原理ではない。すなわち「『疑わしきは納税者の利益に』という命題は、課税要件事実の認定については妥当するが、租税法の解釈原理としては成り立たない」[8]と考えられる。租税法の解釈は私見によれば中立でなければならないからである。

4. 画餅に帰した議院内閣制による統制

租税法は、納税者に有利に、すなわち、疑わしきは納税者の利益に（in dubio contra fiscum）解釈されても、課税庁に有利に、すなわち、疑わしきは国庫の利益に（in dubio pro fisco）解釈されてもならず、常に中立の立場で解釈されなければならない。租税法解釈における疑義という現象の認識主体である納税者と課税庁は「最初から特定の先入観又は判断視点をもってはならない」[9]はずである。

しかしながら、実際問題として、納税者と課税庁との間では基本的に租税利害は対立する運命にあるから、納税者と課税庁ともに中立の立場をとることは不可能である。課税庁の信条は「国庫の利益に」であるのに対して納税者の意思は「納税者の利益に」である。納税者には租税支払軽減・排除思考がはたらき、課税庁には租税徴収確保思考がはたらく。この租税利害の調整は、租税法解釈の問題というより租税立法の問題としてとらえる必要がある。課税庁と納税者の租税債権債務が金額的に一致するように租税法条文における課税要件明確主義を貫き、解釈の余地をできるだけ縮小させなければならない。

ただし、限界まで明確性を追求した租税法条文のもとでも租税債権債務の金額的な不一致はおこりうる。したがって、不明確な規定の解釈をめぐって租税争訟に発展した場合、最低限、裁判所の解釈意思または判断意思として納税者の利益とか国庫の利益という先入観的思考が入ってはならない。

わが国の税制改正案は、ほとんどが政府提出であって「その過程において若干のジグザグがあるとしても、最終的にはほとんど無修正で国会を通過するのが通例である」(10)とされる。富岡教授は、この構造から官尊民卑の体質が生まれるとして次のように述べる。「政府提案というのは、官僚が作った法案であり、これを内閣は閣議決定し、国会に提出する。国会では、形ばかりの審議をし、だいたいは官僚が作った原案どおりに可決される。これまでの日本の国会は官僚の作った法律案を『法律化』する儀式、セレモニーの場であるといっても過言ではない。法律として成立すれば、権威が付与され、官僚には行政執行上の権力が与えられる」(11)。租税行政の執行者である官僚が作った法案が国会で儀式的な手続を経て法律化する。通常、課税行政官庁には租税徴収確保思考が作用するから、その法律の表現は曖昧なものとなる。すなわち、条文上、不確定概念を使用して中身を骨抜きにすることで裁量の余地を全力で確保しようとする。法社会学上「はじめから行政庁の解釈を自由にさせる目的で法文を抽象的に構成したり、行政当局がはじめから主観的意図をもって―この場合はきわめて多い、むしろ日常茶飯事に属する―解釈をしたりする場合には、行政庁は法の執行の名において、その主観的解釈をつうじて広汎な範囲に法を創造してゆくことが可能となる」(12)とされている。かくて、租税法律主義はまったくの形骸と化す。

5. 課税要件の明確化の必要性

課税要件が不明確な規定は、解釈者の立場によってその意味内容が異なることとなり当初の立法趣旨を超えて適用が強行される危険性がある。租税法は、その立法趣旨に即して文理解釈すべきものである。現在『改正税法のすべて』が毎年改正税法施行後に公表されている。この文献が、その立法趣旨を明確にする権威ある立法資料として位置づけられるかは定かではないが「立法当局が制定法の趣旨・目的をできるだけ丁寧かつ明確に示しておくことが重要である」

(13)ことはいうまでもない。

ただし、それは文理解釈に援用されるという程度においての重要性である。文理解釈の正当性を裏づけるためのあくまでも資料であって、本来的には趣旨が条文のなかで表現されるように租税立法がなされる必要がある。すくなくとも立法趣旨が条文の文言や文脈から読みとることができない規定は、タックス・コンプライアンスの遵守すべき租税法令とはいえない。

もとより「国会・立案当局・租税行政庁の関係者のすべてが、法律問題の立法的解決の重要性について認識を深め」(14)る必要がある。行政法規は「民法、商法、刑法等々の基本法規とちがって種類も数も圧倒的に多く、その改廃新設もたえまなく、したがって国会においても基本法規のように条文の一つ一つの内容にわたって詳細に審議されないのが実情である」(15)とされている。問題が生じた場合に、まず解釈による解決の可能性が検討されるべきことは当然であるとしても「解釈による解決には限界があり、一時しのぎの対策とならざるを得ない場合が多い」(16)とされている。六法のような改正に膨大な作業を必要とする法領域に比し、租税法は毎年の改正が慣行となっている。したがって、租税法の領域においては、解釈によって実質的な立法を図り現実との不適合を調整するという思考は妥当しない。むしろ解釈論を積極的に推し進めれば、租税法律主義に反することにもつながるおそれがある。すなわち、紛争が生じている段階で、すでにその規定に対する課税要件明確主義違反の疑義が生ずるわけであるから、それは、すみやかに立法によって解決を図るのが当然の方策であるといえる。租税法上の諸概念をできるだけわかりやすくすることは、納税者・国民的要望である。

課税要件が不明確な規定は、納税者の租税法令遵守違反性、課税庁の恣意的課税の許容、裁判所の誤判を招来する。すなわち、タックス・コンプライアンスの達成を阻害する要因となる。

第２節　タックス・コンプライアンスの意義

1.　リーガル・コンプライアンスとしてのタックス・コンプライアンス

タックス・コンプライアンスは、租税法令遵守性を意味するものである。納

税者は、租税法令を遵守して正当な税額を納付しなければならない。租税法令とは租税法および租税法によって委任された政令および省令をさし、通達は租税法令に含まれない。「代表なければ課税なし」と表現されるように、租税法は、国権の最高機関である国会でしか作れない。タックス・コンプライアンスは、企業経営におけるタックス・リスクを回避または軽減するための前提として必要とされる。

企業は租税法を含む法律を遵守して経営を行わなければ、存続することができない。ただ、コンプライアンスには法律を遵守することのみならず倫理や道徳（モラル）をも遵守することを含むとする説もある。すなわち、コンプライアンスは「組織が法令の文言のみならず、その精神まで遵守する」(17)取組みの総称とされる。企業、すなわち、法人には、自然人と同様に、一般的なルール違反行為や反社会的行動は許されず、それはことさら強調されるまでもない。「ビジネスの倫理というものが別にあるわけではない」(18)といわれているように、倫理的・道徳的に行動することは、特別に企業に対してのみ要求されるわけではない至極当然のこととして理解されることになる。

コンプライアンス・マネジメントとは、かかる法律、倫理綱領、道徳（モラル）の遵守をとおして広く社会規範を尊重して高度な企業倫理の確立と実践を基盤に企業使命を遂行する経営を意味するが、このコンプライアンス・マネジメントの一つとしてタックス・コンプライアンスを位置づけた文献として菅原教授の「タックス・コンプライアンス・リスクに対応するクリエイティブ・タックス・マネジメント」がある。ここでは、タックス・コンプライアンスについては「会計倫理及び租税倫理を前提とするが、倫理そのものの問題ではなくむしろ法令遵守を如何に達成するかという問題領域を含む」(19)とされる。ここで倫理を前提としながらも法令のみ遵守すべきことを強調される理由とは一体何か。それは、租税は、法令を根拠とする社会的強制費用であって、倫理や社会貢献を根拠とする慈善的任意寄附ではないからである。租税債務額の測定に関して、国家が倫理や道徳といった概念を持ち出すことにより、法定された金額を超える負担を企業に求めることは許されない。税金は寄附金ではないから、モラルの名のもとに多くを要求することは単なる偽善的な言葉にすぎない(20)。納税者が、法律に定める金額にみたない税額を申告することは租税法違反にな

るが、法律に定める金額を超えて税額を申告する法的義務は一切存在しない。納税者は租税法に定められていない租税の納税義務は一切負わない。タックス・コンプライアンスには「理念、条理、倫理は含まれない」[21]とされる。したがって、タックス・コンプライアンスにおけるコンプライアンスの意味は、基本的にリーガル・コンプライアンス（legal compliance）として理解されなければならない[22]。リーガル・コンプライアンスとは「法令（法律、政令、条約、府令、省令、規則、通達等）のみを守ること」[23]であるとされている。

2. タックス・コンプライアンスの理念的前提

税務会計学上、タックス・コンプライアンスとは、租税法令遵守性を意味するのであるが、単に租税法令を遵守すればよいということを意味するものではない。遵守すべき租税法令とは、どのように法案化され、どのように審議され、どのように可決されるのか、その課税所得は公正な租税理念にもとづいているのかどうかが問題なのである。

富岡教授が指摘しているように、現行の課税所得計算は完全に侵食化されている[24]。この侵食化現象の要因はかなり複雑であるが、国民の租税意識が欧米に比して低調であることが原因の一つであるといえる。この租税意識は、実はタックス・コンプライアンスと密接な関連性がある。タックス・コンプライアンスの基盤がなければ、到底公正な租税制度は望めないし、課税ベースの侵食化現象も止めることはできない。

タックス・コンプライアンスは、公正な手続による公正な課税所得計算を定めた租税法令を遵守すべきことを前提とした概念である。さらに、租税法令を誰がどのように遵守すべきか、遵守しているか否かを誰がどのように判断すべきか分析し、考察しなければならない。ここに、単なる租税法令遵守性を超えたタックス・コンプライアンスの理念的意義を見出すことができる。

租税実務上、課税庁が要請するタックス・コンプライアンスは、納税者の租税法令遵守性のみを問題にするが、税務会計学上のタックス・コンプライアンスは納税者と課税庁の双方の租税利害の調整的接点を意味する。すなわち、租税は権力関係説としてとらえるのではなく、債務関係説としてとらえるべきであり、国家と納税者の租税利害関係は租税債権と租税債務をめぐる対等関係と

してとらえるところに、タックス・コンプライアンスの意義がある。課税庁におけるタックス・コンプライアンスとは、課税庁が租税法令にもとづいて正しく課税することを前提とするものであり、法令解釈通達による一方的・独善的課税は含まれない。

課税庁と納税者の接点が見出されず租税争訟に発展したときは、これを第三者として公正な利害調整にあたるのが裁判所の役割である。裁判所は、事実認定、法令の解釈、適用について、法令にもとづき法的判断を行使すべきであるから、当然ながら憲法にもとづくタックス・コンプライアンスが判断の公正性として必要とされる。

したがって、タックス・コンプライアンスの本質は、納税者のタックス・コンプライアンス、課税庁のタックス・コンプライアンス、裁判所によるタックス・コンプライアンスの三者のコンプライアンスの接点においてはじめて健全に実現される概念であることが理解される。その意味で、タックス・コンプライアンスは、独立した三者のタックス・コンプライアンスの統合概念として位置づけられる。タックス・コンプライアンスは、相互関連的概念であり、理想的なタックス・コンプライアンスは、三者のタックス・コンプライアンスが完全に一致し統合化されたときにはじめて成立する。この統合化を目標に、少しずつ租税制度を改変していくところに公正な税務会計制度改革の理念的意義が見出される。

租税法は租税の徴収法として強制力を有するが、課税庁が公権力をもって強制執行しても納税者のタックス・コンプライアンスは形成されない。タックス・コンプライアンスがなければ、いかに強固な税法も制度的に維持することができず崩壊の一途をたどることになる。健全かつ公平な税制を維持・発展させ、公正な税制を実現するためには、タックス・コンプライアンスが必要不可欠なのである。それでは、遵守すべき租税法令はどのように作られるべきか、租税法令の規定および要件がタックス・コンプライアンスとどのように関連するかを分析することにより、真のタックス・コンプライアンスを公正な租税制度という理想に向かって少しずつ前進させる必要がある。ここにタックス・コンプライアンス研究の意義がある。

タックス・コンプライアンスの概念について、その属性を私見的に明らかに

すると次のようになる。

①タックス・コンプライアンスの遵守すべき租税法令は、公正な手続により立法化される必要があり、その内容は簡潔で明確でなければならない。

②タックス・コンプライアンスは、強制されるものではなく自発的意思によるものである。

③タックス・コンプライアンスの租税利害の調整は、公正な信頼性の基盤を必要とする。

④タックス・コンプライアンスは、公正性という理念にもとづくものであり、租税法令の解釈および適用にあたって恣意性を介在させてはならず、予測可能なタックス・リスクを排除するものでなければならない。

⑤タックス・コンプライアンスは、納税者、課税庁、裁判所という三者のタックス・コンプライアンスの統合化を目標とする。

⑥公正な租税制度は、タックス・コンプライアンスの達成度によって評価される。

3. 真のタックス・コンプライアンス

ここでは、一般に観念される、納税者は脱税をしてはならないという意味でのタックス・コンプライアンス（租税法令遵守）を狭義のものとして位置づける。広義のタックス・コンプライアンスは租税法令を中心として納税者、課税庁、裁判所が相互に作用しあいながら、公正な税務会計制度を形成しようとする過程を通じて成立する。納税者、課税庁、裁判所の三者が租税法令を遵守することによってはじめて租税法律主義は意味あるものとなる。タックス・コンプライアンスの本質は、納税者の租税法令遵守性、課税庁の恣意的課税の禁止、裁判所の公正な判断によってもたらされる統合概念である。

狭義のタックス・コンプライアンスは納税者の租税法令遵守性のみを意味するものであるが、広義には租税法令が納税者を拘束するように同時に課税庁をも拘束するものとしてとらえなければならず、さらに裁判所による違憲立法審査によって遵守すべき法律としての租税法令の合憲性が常に審査されていなければならない。タックス・コンプライアンスは、租税法令を中心として納税者、課税庁、裁判所が相互に作用しあいながら、公正な税務会計制度を形成しよう

とする過程を通じて成立する概念としてとらえる必要がある。日本国憲法は「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする」(憲 84 条) と規定して、租税法律主義を宣明する。納税者、課税庁、裁判所の三者が租税法令を遵守することによってはじめて租税法律主義は意味あるものとなる。

税務会計学はあるべき課税所得概念を究明する租税科学である。租税法律主義、会計制度依存性、課税の公平性という 3 つの税務会計公準を前提に導かれるあるべき課税所得概念は、租税法令によって具体化しなければならない。この租税法令が遵守されることによってはじめてあるべき課税所得概念が現実の税務会計制度のなかで実践されることになる。したがって、納税者のタックス・コンプライアンスは当然のこととして、第二次的に課税所得計算にかかわってくる課税庁、さらに納税者と課税庁の見解の対立について公正な判断を下さなければならない裁判所にもタックス・コンプライアンスが求められることになる。

企業は、法律の定めるところにより、納税の義務を負う[25]。わが国の憲法は、新たな課税や現行課税の変更については、法律または法律の定める条件によることを必要とする（憲 84 条)。その趣旨は、主権者である国民の租税負担については、国民自身の代表者である国会の意思によって決定しなければならないという点にある。日本国憲法は、法律にもとづいて納税の義務を課すという意味でタックス・コンプライアンスを前提とする。所得を課税物件とする法人税と所得税は申告納税方式を採用するから、納税者のタックス・コンプライアンスをそもそもの前提としているといえる。

租税法律主義には、課税要件法定主義、課税要件明確主義、合法性原則、手続的保障原則などがある。しかし、もっと根本的な理念として、只々法律に定められていればそれは「悪法もまた法」という立場を否定する、国民の不承諾課税の禁止を理念とする法律の制定にまで及ぶものとしてとらえる必要がある。租税法令は遵守しなければならないが、それは手続的にも、内容的にも遵守するにふさわしい租税法令でなければならない。

欧米では、1215 年マグナ・カルタ、1628 年権利の請願、1776 年アメリカ独立宣言、1789 年フランス革命などにより、税制に対する国民関与、国民の不承

諾課税の禁止、国民の意思を反映した租税法律の制定、納税者の権利保護、行政権の濫用を規制する司法権の役割強化など、立憲主義による租税の民主化は着実に根付いてきた。一方、わが国ではそれは実質をともなって定着しないまま今日に至っているといえる。

申告納税方式を原則としながらも、国税通則法第 16 条が規定する①申告がない場合、②申告による税額の計算が国税に関する法律に従っていなかった場合、③課税庁が調査したところと異なる場合には、第二次的な処分として課税庁による更正または決定が認められる。納税申告書の提出はあったが、その納税申告書に記載された税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかったとき、その他調査したところと異なるときは、課税庁がその調査により課税標準等または税額等を更正することができる（税通 24 条）。また、納税申告書を提出する義務があると認められる者が申告書を提出しなかった場合に、その調査によって課税庁が税額等を決定することができる（税通 25 条）。

タックス・コンプライアンスを徹底しながら、この更正または決定というタックス・リスクをいかに回避してタックス・セービング、すなわち、節税を達成するかが納税者にとって重要な課題となる。第二次的な処分として更正または決定が認められる以上、納税者のみならず、当然、課税庁にもタックス・コンプライアンスが求められる。課税庁の租税法令遵守性は課税庁の恣意的課税の禁止を実現させるために必要とされる。納税者と課税庁がそれぞれタックス・コンプライアンスを徹底したうえで、それでも見解の対立が生じた場合には租税争訟に発展し、裁判所の公正な判断が求められる。裁判所の公正な判断も租税法令遵守性によって導かれるから、タックス・コンプライアンスの本質的意義は納税者、課税庁、裁判所の租税法令遵守性をとおして成立する統合概念として位置づけることができる。

4. 恣意的通達課税による課税庁の租税法令遵守違反

租税に関する法の存在形式には、憲法、法律、政令、省令、条例、規則、条約等がある。ここで強調しなければならないことは、「通達」は法ではないということである。「通達」について、国家行政組織法第 14 条第 2 項は「各省大臣、各委員会及び各庁の長官は、その機関の所掌事務について、命令又は示達する

ため、所管の諸機関及び職員に対し、訓令又は通達を発することができる」と規定する。現実の税務会計制度（tax accounting system）は「租税法解釈、課税庁解釈による通達、通達に基づく行政、第 2 次権限としての更正又は決定、納税者による不服審査制度など多くの複雑な租税要因現象を伴って実践されている」(26)とされている。通達は「国税庁長官又は所管担当部長等が部内職員に対して租税法令の解釈適用の指針を示したもの」(27)にすぎない。ゆえに「直ちに納税者を拘束するものとはならない」(28)が、日々の租税行政は課税庁解釈による通達に依拠して行われているから、納税者としてはどうしてもそれを参照せざるをえないし、結果的にそれにしばられることになる。

通達は、租税法の解釈について細かな基準を示す。たしかに、租税法令解釈について課税庁が「通達」で明示することは、課税庁による解釈を一応示すものであり、ガイドの意味で実務の面では有効であるといえる。ただ、理論の面では、たとえば、法律上の「不当に減少させる」といった不確定概念を法令解釈通達で補完しようとすることになると、実質的に通達課税を招来することになるから租税法律主義違反となり、わが国の憲法理念に反する結果となる。「行政に立法権を与えるのと同じことになるから」(29)租税法律主義は通達課税を禁止する。

租税法律主義を基礎的前提（公準）として考えると、納税者が遵守すべきものは社会の良識・慣行・ルールでもなく、通達でもなく、租税に関する法律のみである。課税の根拠として誤認されがちな、理念、条理、倫理、課税庁解釈等の存在形式は法律として具体化されてはじめて納税者を拘束する。脱税が許されないのは、理念、条理、倫理に反するからではなく、仮装・隠蔽による、いわゆる所得隠しが租税法に違反するからである。

課税庁の租税徴収確保思考は、租税法の枠内において、租税法にもとづいている限度内で正当化される。課税庁は上級官庁からの示達である通達によって拘束される。現場の「調査官にとっての税法は、税務質疑応答集や通達にほかならない」(30)とされている。納税者がこれに拘束されないことはいうまでもないが、課税庁は通達に書かれている課税庁解釈を唯一の正当な解釈として納税者に押し付けてくる傾向がある。それればかりか課税庁解釈としての通達をさらに解釈することで際限なくその意味内容を拡大させたり縮小させたりしてくる。

これこそ恣意的通達課税であり租税法律主義に反するとともに課税庁の租税法令遵守違反性のあらわれであるといえる。

5. 通達の非法源性

通達は行政の内規にすぎないので、法源にはなりえない。納税者、裁判所は通達に拘束されない。国税職員は、国税庁通達に従わないときは国家公務員法違反として懲戒処分に付されることになる。

法人税関係の通達は、法人税法本法 163 条に対し、1,080 を数える法人税基本通達をその基本としながら、連結納税基本通達、個別通達、措置法通達に分類され、その量は極めて膨大なものになっている。基本通達は、たとえば「法人税基本通達前文・説明文」に述べられているような「適正な企業会計慣行を尊重しつつ個別的事情に即した弾力的な課税処理を行なうための基準」となる規定といった「各税法について逐条的に課税庁の解釈や適用の基準を示したもの」(31)であり、個別通達は、たとえば「復興財源確保法」が公布されたことにともない、復興特別法人税に関する取り扱いを定めた「復興特別法人税の取扱いについて (法令解釈通達)」といった「各個別事項について課税庁の解釈や適用の基準を示したもの」(32)である。通達の制定は、課税庁の解釈や適用の基準を示し、行政を統一させるという意味では必要不可欠である。ただし、強調されるべきは通達は法律ではなく行政の内規であるから納税者、裁判所に対しては拘束力をもたないということである。

国税庁長官は「法人税基本通達前文・説明文」において「いやしくも、通達の規定中の部分的字句について形式的解釈に固執し、全体の趣旨から逸脱した運用を行ったり、通達中に例示がないとか通達に規定されていないとかの理由だけで法令の規定の趣旨や社会通念等に即しない解釈におちいったりすることのないように留意されたい」と述べている。法人税基本通達は法令解釈通達である。したがって、当該法令の課税庁解釈を示すものとして位置づけられるはずである。ところが「法人税基本通達前文・説明文」は、その法令解釈通達の規定中の部分的字句について形式的解釈に固執しないように留意されたいとしているから、それをさらに解釈することが可能であるということである。すなわち、通達による課税庁の拘束は極めてゆるやかなものであり、通達にもとづ

く課税と、通達解釈にもとづく課税と、法令解釈にもとづく課税といういわば三重規範が許容されているといえる。

本来、法令解釈通達の規定の形式的解釈と事実が合致していなければ、課税庁はその法令の規定を根拠として課税することはできないはずである。国税職員は通達に従わないときは国家公務員法違反として懲戒処分に付されることになる。

かねてより北野教授は「通達の制定過程に対する民主的コントローリングが検討されねばならない」(33)と指摘していた。行政手続法導入による意見公募手続の制度化は、国民の権利義務に重要な影響を与える通達の制定過程に、国民の声が反映されるという意味で一定の評価はなしうるものと考えられる。画餅に帰している議院内閣制による統制によって、今日においてもなお継続して取り組まなければならない課題として租税法の法律案の逐条審議の必要性が位置づけられるように、通達の制定過程においても公正妥当性が付与されるようなシステムを充実させる必要がある。

通達に依存する租税行政は「租税法律主義の根本精神を危くする」(34)とされている。納税者は課税庁と見解の対立が生じた場合には、最終的に裁判所に提訴することになる。裁判所は通達に左右されることなく、納税者の主張と課税庁の主張のどちらに合理性が認められるか、憲法との適合性をにらみながら租税法の正当な解釈にもとづいて、公正な判断を下さなければならない。納税者と課税庁は両者とも自己の主張に正当性があるものとして租税争訟にのぞんでいるわけで、裁判所が判断のよりどころとするものは通達ではなく法律である以上、裁判所にもタックス・コンプライアンスが求められることになるといえる。

6. タックス・コンプライアンスにおける裁判所の使命

裁判所は、行政行為が法律に適合しているか否か、さらに国会で作る法律が憲法に違反していないか否かを審査する司法的統制を担っているといえる。日本国憲法は「すべて裁判官は、その良心に従ひ独立してその職権を行ひ、この憲法及び法律にのみ拘束される」（憲 76 条 3 項）とし、裁判所の合憲性審査に対し「最高裁判所は、一切の法律、命令、規則又は処分が憲法に適合するかし

ないかを決定する権限を有する終審裁判所である」（憲 81 条）と宣言する。裁判所は、日本国憲法およびそのもとで憲法適合的に成立する租税法令を遵守しなければならない。

タックス・コンプライアンスは、租税法令遵守性を意味する概念である。しかし、タックス・コンプライアンスは罰則をもって強制的に執行されても、それだけでタックス・コンプライアンスが形成されるわけではない。

納税者が租税法令を遵守するためには、納税者が自分の納税額に対し、公平だと感じ、自分の計算した納税額が租税法令を遵守しているという自覚が必要となる。遵守しているにもかかわらず課税庁の否認が予期せず行われると、それはタックス・コンプライアンス・リスクを生じさせ、このリスクが増大すると結果的に納税者のタックス・コンプライアンスは相対的に減少していく。

納税者と課税庁の間で信頼性が崩れると、租税制度からタックス・コンプライアンスが消失し、税制は崩壊の一途をたどる。税制を破壊させないためには、納税者と課税庁はもとより裁判所によるタックス・コンプライアンスが重要な鍵となる。

納税者と課税庁の見解の相違により生じた租税争訟について公正な判断が下されることにより税制の秩序が保障される。裁判所のタックス・コンプライアンスが正常に作用しないと、納税者の自発的タックス・コンプライアンスは極度に低下する。

租税に関する利害関係者は基本的に納税者と課税庁しか存在しない。納税者には申告納税制度にもとづき正当な申告をすることが要求され、課税庁には租税法にもとづき正当な課税をすることが要求される。この二者間をつなぐ概念がタックス・コンプライアンスである。タックス・コンプライアンスが高度に実現されることにより、納税者と課税庁の信頼関係が構築される。

時として課税庁と納税者は法解釈をめぐって対立するから公正な判断を下す裁判所の役割が重要となる。裁判所は法解釈によって租税正義を実現すべきであり、そこに裁判所の公正なタックス・コンプライアンスが必要となる。裁判所には、納税者のタックス・コンプライアンスと課税庁のタックス・コンプライアンスを比較衡量し、租税法にもとづき公正な判断をすることが要求される。この判断に中立性が要求され、これを裁判所によるタックス・コンプライアン

スと位置づける。

裁判所には、租税法令が憲法に適合するか否か、課税庁の恣意的課税の禁止、通達課税の禁止、納税者の租税法令遵守性、権利保護などを総合的に判断して、租税正義を実現しながらあるべきタックス・コンプライアンスを確実に定着させる使命が課されている。

第3節　タックス・コンプライアンスを前提とするタックス・マネジメント

1. 企業経営における脱税と節税

国税通則法第 16 条第 1 項第 1 号による申告納税方式は、納税者のタックス・コンプライアンスを前提として成立するものであるから、租税法規定を無視して課税標準等を恣意的に計算する場合、それ相応のタックス・リスクを負うことは免れない。

一般に、リスク（risk）とは「危害・損害などにあう高い可能性」(35)を意味するが、ここではリスクを「結果の不確実性」(36)と定義する。したがって、基本的にタックス・リスクとは租税債務の金額的不確実性を意味する。菅原教授によれば、タックス・リスクの具体的内容として「経理操作による不正リスク、課税庁との見解の相違に基づく解釈リスク、節税が租税回避と認定される租税回避リスク、加算税等の附帯税を負う附帯税リスク、税務調査で二重帳簿等が発覚する調査リスク、事実又は帳簿の仮装又は隠蔽による刑罰リスク、その他これらの要因発覚による社会的リスクなど」(37)があげられる。すなわち、タックス・リスクとは、租税法令遵守違反性に基因する精神的または経済的損失の発生の可能性を意味する。納税者が租税法令遵守性を充足しているつもりでも、更正または決定処分、それに係る各種加算税等の賦課決定処分というタックス・リスクは常につきまとう問題である。

タックス・マネジメントは「タックス・コンプライアンスを前提にタックス・リスクを回避又は軽減し、タックス・セービングを有効に機能させるための計画、分析、統制」(38)を意味する。したがって、タックス・コンプライアンスの欠如のあらわれである脱税はタックス・マネジメントの枠外、問題外の行動である。不正リスク、調査リスク、刑罰リスクなどはこの脱税に結びつく。

法人税法は次のように規定する。偽りその他不正の行為により法人税の額につき法人税を免れ、又は欠損金の繰戻還付の規定により還付を受けた場合には、法人の代表者、代理人、使用人その他の従業者でその違反行為をした者は、5年以下の懲役若しくは500万円以下の罰金に処し、又はこれを併科する（法税159条）。正当な理由がなくて、確定申告、連結確定申告、特定信託に係る確定申告、退職年金等積立金に係る確定申告、清算確定申告等の申告書をその提出期限までに提出しなかった場合には、法人の代表者、代理人、使用人その他の従業者でその違反行為をした者は、1年以下の懲役又は20万円以下の罰金に処する（法税 160 条）。法人の提出する法人税申告書には、法人の代表者等が自署、押印をしなければならないが、これに違反した者は1年以下の懲役又は20万円以下の罰金に処する（法税 161 条）。両罰規定は次のとおりである。法人の代表者又は法人若しくは人の代理人、使用人その他の従業者が、その法人又は人の業務に関して、法人税法 159 条（法人税を免れる等の罪）、160 条（確定申告書を提出しない等の罪）、又は 162 条（偽りの記載をした中間申告書を提出する等の罪）の違反行為をしたときは、その行為者を罰するほか、その法人又は人に対して当該各条の罰金刑を科する（法税164条）。

『国税庁レポート』によると[39]、2012（平成 24）年度の査察調査の処理件数は191件であり、そのうち検察官への告発件数は129件である。脱税総額は205億円、うち告発分は175億円であり、告発事件1件当たりの脱税額は1億3,500万円である。

脱税は、発覚すると懲役や罰金といった法的制裁とともに社会的信頼の喪失をもたらす。ゆえに企業経営の存続そのものを危機に至らしめる行動として絶対に選択してはならない。

一方でタックス・セービング、すなわち、節税は、タックス・コンプライアンスを前提に、企業経営において絶対に選択しなければならない行動として、タックス・マネジメントにおける主要な領域と位置づけられる。租税は、企業経営にとって、強制的に課せられる社会的費用である。費用である限りコスト・コントロールの対象となる。租税計画とは、租税法の枠内で、税引き後の経営純利益を極大化するものとして租税債務額を最小にする目標を設定するものである。租税戦略とは、法が予定する複数の取引からもっとも有利な取引を選択

し、それを経営戦略の一環として展開することである。

2. 租税の費用性

会計上、企業にとって法人税・住民税・事業税など、所得を課税標準とする税金で当期の負担に属する金額である法人税等は費用であると解される。武田教授によれば「多くの生産者は、法人税を事業運営上のコストと考えている」(40)という。企業は、法人税の会計的性格について、企業活動は国家の社会的・経済的秩序の維持を前提に行われるものであり、法人税の支出がそのような国家サービスの対価であると考える。法人税は「強制徴収される点で企業が任意処分しうる金額でもない」(41)ことから費用であるといってよい。

法人税等が費用であるのか、利益処分項目であるのかについて「今日の制度会計にあっては、所有者の立場から利益を計算しようとする資本主理論の立場に立脚していると考えられるため、法人税等は費用として理解されることとなる」(42)とされる。資本主理論では、純資産は資本主の純財産を示すと考える。収益は資本主持分の増加を表し、費用は資本主持分の減少を表す。利益はすべて資本主に帰属し、その純財産の増加を意味する。したがって、法人税等は資本主との取引以外による資本主持分の減少であるから、費用である。

どの会計主体論を採用するかによって、法人税等が費用であるのか利益処分項目であるのかは異なることとなる(43)。かりに、そもそも所有と経営の分離している大企業については必ずしも資本主理論は妥当ではないと考えられたとしても「会計主体論の中でも今日まで最も重要なものとされてきた」(44)ともされる企業主体理論を採用すれば、いずれにしても基本的に法人税等は費用ととらえることができる。すなわち、企業主体理論では「債権者あるいは資本主との取引以外による資産の増加および減少がそれぞれ収益および費用となり、その差額が利益となるため、法人税は債権者あるいは資本主との取引以外による資産の減少であるから、費用であると解釈される」(45)とされる。法人税等は債権者あるいは資本主との取引以外による、いわば国その他の公共団体との取引による資産の減少であるから、費用である。

また、今日のわが国の会計制度において「税効果会計に係る会計基準」も、税効果会計の目的につき「法人税等……の額を適切に期間配分することにより、

法人税等を控除する前の当期純利益と法人税等を合理的に対応させることを目的とする手続である」と定めており、法人税等の額を適切に期間配分するという表現から、法人税等の性格を費用ととらえているものと考えられる。法人税等の性格を利益処分項目ととらえているなら､法人税等の期間配分は必要ない。しかし「税効果会計が法人税の期間配分を行う会計処理方法である以上、その前提として法人税を費用として認識することが必要である」(46)はずである。法人税等が費用であるからこそ、それは発生主義の対象となり、期間配分を必要とする。期間配分するためには、法人税等を費用認識して損益計算に組み込まなければならない。

3. タックス・セービングの必要性

法人税は利益処分項目であるとする見解は妥当でない。たしかに、法人税は利益がなければ支払われない。したがって、株主に対する支払配当と同様に、国その他の公共団体に対する納税も、利益処分ととらえることができる。しかし、納税は支払配当と異なり株主総会の意思ではなく、法的義務として履行を強制されるものである。法人税は「株主総会の意思による利益処分に基づいて納税額が決定されるものでなく、税法に定められた納税義務に基づいて、税法の規定により強制力をともなって決定されるものである」(47)とされている。国税通則法第 15 条第 2 項の規定により「事業年度（連結所得に対する法人税については、連結事業年度）の終了の時」に法人税の納税義務は成立する。

日本国憲法第 30 条は「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ」と規定する。法律により法人格（権利能力）を認められた企業も人であるからこの納税の義務規定は、すべての企業にも適用される。企業は、この納税の義務を履行することにより「国家によって秩序的経済活動が保障され、国内産業政策のため保護育成される」(48)とされている。したがって、法人税は企業が経済活動を行ううえで、コストとして費用認識されうる。租税は、租税法に定める金額を超えて納付する必要はないが、租税法に定める金額を下回って納付してはならない。この意味で「企業経営における租税は社会的強制費用として位置づけられ、費用コントロールの対象となる」(49)とされている。

法人税等が費用であるならば、当然、他の費用と同様に統制可能費用として

コスト・コントロールの対象となる。税引後の経営純利益（net income after taxes）の極大化は、法人税等の極小化によってもたらされる。したがって、企業は、税引後の経営純利益の極大化の実現を図るため、合法性の枠のなかで、タックス・コンプライアンスを徹底しながらできるだけ法人税等の負担を減少させるように行動することとなる。すなわち「租税節約（tax saving）を企業の経営計画に導入する」(50)必要があることは自明の理である。

第 4 節　タックス・マネジメントにおけるタックス・リスク

1. 法人税法第 132 条にもとづく解釈リスク・租税回避リスク

解釈リスクとは、課税庁との見解の相違にもとづいて生ずるリスクである。租税回避リスクとは、節税が租税回避と認定されるリスクである。これらは納税者が租税法令遵守性を充足しているつもりでも、常に生ずる可能性があるタックス・リスクである。この解釈リスクと租税回避リスクを発生させる租税法規定として同族会社の行為・計算の否認規定があげられる。

企業規模が拡大し、株式の分散も進んだ大規模企業においては、企業経営は極めて複雑になり、経営者は専門的な知識と能力を必要とするようになる。したがって、大規模な企業であればあるほど、経営について専門的な知識や能力をもつ、いわゆる、専門経営者が、大株主に代わって経営を担当する傾向が強くなる。このような状況は、所有と経営の分離とよばれている。所有と経営の分離は所有者（大株主）と経営者が人格的に分離することを意味する。

これと反対の状況にある所有と経営の一致している中小零細企業は、そのほとんどが法人税法上の同族会社に該当する。基本的に、同族会社とは、株式会社の場合、その株主の 3 人以下とこれらの同族関係者がその会社の発行済株式の 50％超を所有する場合におけるその会社をいう（法税 2 条 10 号、法税令 4 条 5 項）。同族会社は、法人税法上、諸種の不利な扱いを受ける。たとえば、同族会社の行為・計算の否認（法税 132 条 1 項・1 項 1 号）、特定同族会社の留保金課税（法税 67 条）、利益連動給与の損金算入制度の不適用（法税 34 条 1 項 3 号）、使用人兼務役員の範囲の制限（法税 34 条 5 項、法税令 71 条 1 項 5 号）がそれに当たる。

これらの同族会社に対する特別規定のうち、タックス・コンプライアンスの視点からもっとも問題があるのは同族会社の行為・計算の否認規定である。この規定によれば、税務署長は、同族会社の行為・計算が私法上適法なものであったとしても、法人税の負担を「不当に減少させる」結果となると認められるものがあるときは、その行為・計算を否認して更正・決定をすることができる。この規定の問題点について、富岡教授は次のように述べる。「かかる意味で、この規定は、税務署長に強大な権限を与えたものといえる。それだけに、行為計算の否認の要件が極めて包括的かつ抽象的に表記され、著しく『法的安定性』と『予測可能性』を欠く規定になっていることの問題は重大である」(51)。この規定によれば、法人税の負担を「不当に減少させる」という包括的かつ抽象的な表記のもと、同族会社が、正当性があると判断して行った節税が、不当性があるとして否認されることになる。しかも、その判断は税務署長に一任されているから、同族会社は、常に予測不可能な不意打課税のリスクにさらされている。

ところが、同族会社においては、所有と経営の分離している会社の場合と異なり、少数の株主のお手盛りにより租税負担を減少させるような行為や計算を行うことが可能である。したがって、租税負担の公平性を維持するため、同族会社の行為または計算について「不当に減少させる」という不確定概念のもとにその否認を認めることは「不合理であるとはいいきれない」(52)とされている(53)。同族会社は、少数の株主のお手盛りにより法人税の負担を「不当に減少させる」ような行為や計算を行うことが可能であり「実際にもその例が多い」(54)という蓋然性から不確定概念をもって課税要件を定めていることは認容されるという。

2. 税引後の経営純利益の極大化をもたらすタックス・セービング

個人事業者が法人成りし、会社の意思決定が一部の資本主の意図により左右される同族会社と異なり、多数の資本主によって構成されている非同族会社においては、利害関係者相互の牽制が作用するため、少数の株主のお手盛りにより租税負担を減少させるような行為や計算を行う可能性は比較的少ないと考えられている。したがって、法人税法は、非同族会社については、その行為・計

算の否認を認める規定がないことからも明らかなように、法人税の負担を「不当に減少させる」ことはないという考え方を基本としているようである。

しかしながら、本当に非同族会社であれば法人税の負担を「不当に減少させる」ことはないのか。「不当性」の存否の問題を度外視すれば、企業が法人税の負担を減少させるように行動することは当然である。同族会社の行為・計算の否認規定の問題は、法人税の負担を「不当に減少させる」とみるか否かは税務署長、すなわち、課税庁が判断することになっているということである。かりに、同族会社の行為・計算の否認規定が、その射程を非同族会社に拡大するように改正された場合、コンプライアンス経営が徹底されていたとしても、そのもとで合法的行為である節税を追求するはずである企業からは、その節税行為について「不当性」があると判断されるか否かは予測不可能である。すなわち「不当性」の認められる具体的態様を明らかにしない、いわば租税法の不備により、タックス・コンプライアンスを徹底したくてもできない状況に置かれることになる。

企業を納税主体という視点からみた場合、利害関係者には当然、課税庁が含まれることになる。利害関係者である課税庁の利益とは徴収税額の極大化にほかならない。したがって、課税庁は企業の節税を租税回避と認定して、その行為を否認したいという心理的作用が積極的にはたらくことになる。しかし、企業は、非同族会社であれ同族会社であれ、企業経営上、節税を行わなければならない。なぜなら「市場経済社会下の企業は、収益性（profitability)、すなわち、利益の極大化を企業活動の基本に据えて、商品生産活動を行わなければならない」(55)からである。

利益の極大化は、収益の極大化と費用の極小化によってもたらされる。ドラッカー（P. F. Drucker）は利益について次のように述べる。「利益とは、原因ではなく結果である。マーケティング、イノベーション、生産性向上の結果手にするものである。したがって利益は、それ自体致命的に重要な経済的機能を果たす必要不可欠のものである」(56)。企業が将来の危険を補填し、事業の損失を補償し、生産力を維持するためには利益が必要である。基本的に、大企業であれ中小零細企業であれ、企業である限り、経営計画の基本として利益計画を設定し、コスト･コントロールをしていかなければ、経営は成り立たず、企業は

存続することができない。とりわけ、中小零細企業の主たる資金調達方法は間接金融であり、通常、金融機関が資金融資の検討をする際において、利益の存在は重要な判断要素であるはずである。企業は経営に必要な資金を調達し、それを投下資本として有効に運用し、その成果として利益を獲得しそれを投資者に分配し、分配後の留保利益を資本蓄積として、さらに大きな資本の展開として運用しなければならない。事業が継続されるには利益の存在が不可欠であり、事業の継続・成長・発展を前提としない企業は、もとより企業たりえない。

税引後の経営純利益の極大化は、法人税等の極小化によってもたらされる。企業は、キャッシュ・アウト・フローをもたらす法人税等につき、その負担が最小限となるように行動する必要がある。予測可能なタックス・リスクを回避し、最大限のタックス・セービングを可能とする租税戦略としてのタックス・マネジメントは企業経営において重要な経営戦略の一つとして位置づけられることになる。

3. タックス・コンプライアンスを阻害する同族会社の行為・計算の否認規定の問題点

わが国の税務会計制度の基本である申告納税制度のもとでは、課税要件のすべてが法によって定められ、かつ明確に規定されていることが租税法律主義から前提とされている。この税務会計公準として設定される租税法律主義から、同族会社の行為・計算の否認規定はその存在自体を否定される(57)。この規定は「不当に減少させる」という不確定概念を使用している。この条文を第一次的に解釈する企業側にとっては「不当性」の認められる具体的態様が不明であり、あくまで節税を意識してとった行為が「不当性」の名のもとに否定されることになる。そして、租税回避行為の否認を錦の御旗として、その「不当性」の存否は税務署長（課税庁）が決定する。

申告納税制度を前提とするわが国の税務会計制度において租税法の第一次的解釈権は納税者（企業）にある。課税要件が不明確な規定は、不確定概念によってその中身が骨抜きとなっているから、いかなる課税が行われるのか予測不可能であるという意味で、納税者の予測可能性を剥奪するものである。この予測可能性の保障の機能を有する租税理念として租税法律主義が位置づけられる。

タックス・コンプライアンスの徹底が図られるためには租税法律主義が税務会計公準として設定される必要がある。

条文に不確定概念が使用されると、タックス・コンプライアンスを志向する納税者であっても、規定が不明確であるがゆえに、かりに課税庁と解釈が一致せず、その解釈をめぐる租税争訟において納税者敗訴となってしまった場合には、結果的に不本意ながらコンプライアンス違反というそしりをまぬがれないことになってしまう。このような事態を回避するためにも、租税法を遵守するためには、遵守するべき租税法の規定が明確になっていなければならない。

「タックス・コンプライアンスの形成は、予測可能なタックス・リスクを減少させることにあるから、中立で明確な租税法規とその正当な解釈を逸脱しない課税庁の恣意性排除こそ重要な論点となる」(58)とされる。租税法の遵守は、なにも納税者にのみ求められているわけではない。課税庁も租税法に羈束されている。税務会計公準として設定される課税の公平性と租税法律主義から税務会計原則として恣意性排除の原則が導き出される。恣意性排除の原則は課税所得の認識・測定にあたって納税者および課税庁の恣意性を排除することを要請する。同族会社の行為・計算の否認規定における「不当に減少させる」という不確定概念の存在は、課税庁の「恣意性が入り込みやすい領域を形成」(59)し、予測不可能な不意打課税というタックス･リスクの増大をもたらす温床となる。

条文に確定概念が使用されることによって課税要件は明確化する。したがって「不確定概念は早急に確定概念に置き換えなければならず、法人及び課税庁双方が同じ解釈になる確定概念をもって法条文化する必要がある」(60)とされている。確定概念をもって課税要件が明確化された法条文によりはじめて課税庁および納税者の恣意性は排除されることになる。この中立で明確な租税法規に従えば、おのずと納税者の租税債務額と課税庁の租税債権額は金額的に一致する。この一致点こそが、タックス・コンプライアンスによってもたらされる真実かつ公正（true and fair）な課税所得である。

同族会社の行為・計算の否認規定にもとづく予測不可能な不意打課税は、タックス・マネジメントにおける統制可能なタックス・リスクとして処理できる限界を超えており、タックス・コンプライアンスを阻害する典型的な規定として位置づけられる。納税者の租税法令遵守違反性、課税庁の恣意的課税の許容

を招来するような規定は裁判所による違憲立法審査によって違憲性が確認されなければならない。租税争訟では、租税法の不確定概念による規定については「憲法論上の納税者の権利として論ずる必要があり、法による明確な規定がない場合には課税権の濫用が問題となり、そのための違憲審査を誘導するような主張及び論証を形成すべきである」(61)とされている。このような租税法の不確定概念による規定にもとづく解釈リスク・租税回避リスクの対応に失敗する可能性によって生ずるリスクとして附帯税リスクがある。

4. 国税通則法第 68 条にもとづく附帯税リスク

附帯税リスクとは、加算税等の附帯税を負うリスクである。附帯税には、延滞税、過少申告加算税、無申告加算税、不納付加算税、重加算税などがある。これらの附帯税は、基本的に租税法令を遵守している限り回避できる。ただし、重加算税については注意を要する。過少申告加算税は期限内申告書を提出したが過少申告であった場合に、無申告加算税は申告義務がありながら期限内申告書を提出しなかった場合に、不納付加算税は源泉徴収等による国税をその法定納期限までに完納しなかった場合に、それぞれの納税（申告）義務違反に対して賦課される。重加算税はこれら 3 つの各加算税が賦課される場合において「更にそれぞれの課税要件事実を隠ぺい、又は仮装したという加重要件が加わったときに、それぞれの加算税に代えて賦課される」(62)とされている。租税実務においては、重加算税については「賦課要件の充足いかんの認定が難しいこともあって、他の加算税を賦課すべきところを誤って重加算税が賦課される場合が比較的多い」(63)とされる。そのためなのか、課税庁は通達でもない事務運営指針という形式によって「隠ぺい・仮装」に該当するか否か、取り扱いに統一性をもたせようとする。この事務運営指針は、申告所得税、法人税、源泉所得税、相続税および贈与税、消費税の重加算税の取り扱いについてそれぞれ公表する。

たとえば「法人税の重加算税の取扱いについて（事務運営指針）」によれば「売上げ……の脱ろう」が「隠ぺい・仮装」に該当するという。ここでは特別「故意」に脱ろうするといった表現はとられていないから、事務処理上のミスとしての、単なる売上計上漏れが「隠ぺい・仮装」とみなされる可能性がある。

「相続税及び贈与税の重加算税の取扱いについて（事務運営指針）」によれば

「相続人……が、自ら虚偽の答弁を行い……及びその他の事実関係を総合的に判断して、相続人……が課税財産の存在を知りながらそれを申告していないことなどが合理的に推認し得る」場合が「隠ぺい・仮装」に該当するという(64)。これによれば、過少申告をした納税義務者に対して税務調査をし、虚偽答弁があった場合が、申告時の不正を推認する事項として重加算税が賦課されることになる。しかし、そもそも、国税通則法第 68 条第 1 項は、納税者がその国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し、その隠ぺいし、又は仮装したところに「基づき」納税申告書を提出していたときに、重加算税が賦課されると規定するから「納税申告書を提出していたとき」より後に実施される税務調査における調査官に対する「虚偽の答弁」が隠ぺい又は仮装行為と認定されるという解釈は文理に反する。ここでいう隠ぺい又は仮装行為は「納税申告書を提出していたとき」より前の行為に限定されるとしか解釈しえない。

国税通則法第 65 条第 1 項に規定する過少申告加算税は、過少な申告がなされた事実があれば、故意、過失あるいは錯誤等によることを問わず適用される。事務運営指針は「課税財産の存在を知りながらそれを申告していないことなどが合理的に推認し得る」場合に「隠ぺい・仮装」があったものとして取り扱うとする。これでは納税者の過失あるいは錯誤にもとづく過少申告加算税の対象とすべき数多のケースが「合理的に推認し得る」という裁量の幅をもたせた表現のもとに重加算税の対象とされる可能性がある。

金子教授が「租税法は侵害規範であるから、刑事法の領域で、犯罪構成要件事実の認定について、『疑わしきは被告人の利益に』という原則が妥当するのと同様に、課税要件事実の認定については、『疑わしきは納税者の利益に』という原則が妥当する」(65)と論ずるところに従えば「挙証責任を負う課税庁」(66)が、ある財産について故意に課税財産として申告していないと断定するのは簡単ではないはずである。納税者からすれば、過失、錯誤により申告書に記載すべき財産の一部を遺脱した単純な過少申告であって重加算税を賦課することはできないといわなければならないというケースはまれではない。重加算税の賦課要件については、税額を免れることに故意を要するというべきで、納税者の故意の立証まで要しないとするかのような事務運営指針は国税通則法第 68 条第 1

項の解釈として認容しえない。

5. 故意を含む観念たる「隠ぺい・仮装」

元来、事務運営指針に法源性は認められない。タックス・コンプライアンスは租税法令遵守性を意味するものである。事務運営指針は租税法令に含まれない。国税通則法第 68 条第 1 項は「第 65 条第 1 項（過少申告加算税）の規定に該当する場合（同条第 5 項の規定の適用がある場合を除く。）において、納税者がその国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し、その隠ぺいし、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していたときは、当該納税者に対し、政令で定めるところにより、過少申告加算税の額の計算の基礎となるべき税額……に係る過少申告加算税に代え、当該基礎となるべき税額に 100 分の 35 の割合を乗じて計算した金額に相当する重加算税を課する」と規定する。

ここでいう「隠ぺい・仮装」について、大阪高判 1991（平成 3）年 4 月 24 日判タ 763 号 216 頁は「不正行為者を制裁するため、著しく重い税率を定めた立法趣旨及び『隠ぺい・仮装』といった文理に照らし、納税者が、故意に脱税のための積極的行為をすることが必要である」と判示する。「隠ぺい・仮装」とは、租税を免れる目的をもって、故意に納税義務の発生原因である計算の基礎となる事実を隠匿し、または作為的に虚偽の事実を付加することをいうと解される。ゆえに、課税庁が重加算税を賦課するためには、租税を免れようとする納税者の確定的な意図、積極的な意思を立証する必要がある。そのために信憑性のある証拠資料を摘示して処分の具体的根拠を明らかにしなければならないことはいうまでもない。

金子教授が「隠ぺい・仮装」は「その語義からして故意を含む観念である」(67)と論じているように、単純な加算税がすでに存在しているのに、それに制裁を加重するという趣旨からして重加算税を賦課するためには、すくなくとも納税者の「隠ぺい・仮装」の意図の立証が必要とされることに疑いはない。

国税通則法第 68 条第 1 項は「隠ぺいし、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していたとき」と定めており「基づき」との文言が用いられている以上、過少に記載した納税申告書の提出のみをもって隠ぺい又は仮装行為と

解することはできない。重加算税を課すためには、納税者が故意に課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺいし、仮装し、その行為に基づいて過少申告の結果が発生することが必要である。ここでいう故意とは、事実を認識しているということである。すなわち、行為者が不真正の事実であることを認識して、租税を免れるための行為をなすことであると考えるべきである。

6. 事実認定における「疑わしきは納税者の利益に」の妥当性

つまるところ、国税通則法第 68 条第 1 項は隠ぺい又は仮装行為によって、租税の負担を免れることを企図する納税者をいましめて、課税の公平性を維持しようとする点にその法益があると認められるから、いたずらに善良な納税者に適用することは許されない。最判 2006（平成 18）年 4 月 20 日民集 60 巻 4 号 1611 頁は「重加算税の制度は、納税者が過少申告をするにつき隠ぺい又は仮装という不正手段を用いていた場合に、過少申告加算税よりも重い行政上の制裁を課すことによって、悪質な納税義務違反の発生を防止し、もって申告納税制度による適正な徴税の実現を確保しようとするものである」と判示する。租税を免れるための具体的工作にもとづく悪質性を認識したうえで､課税庁は、国税通則法第 68 条第 1 項の法益を念頭に置きながら、重加算税を賦課する場合には納税者の「隠ぺい・仮装」の意図を、推定ではなく客観的な確たる証拠をもって立証する必要がある。

北野教授は国税通則法第 68 条の問題点について次のように論ずる。「どのような要件を充たす場合に『重加算税』（国税通則法 68 条）が課されるかについて、法の規定は不明確である。それは、事実において課税庁の『恣意』が大きく混入するおそれのあるものとなっている」(68)。事務運営指針によって法規定の明確化を図ろうとすることは誤りであって、課税要件は類型的に明確に法定化されるべきである。この主張の正当性は租税法律主義という憲法原理から自明であるといってよい｡納税者の租税法令遵守性､課税庁の恣意的課税の禁止、裁判所の公正な判断によってもたらされるタックス・コンプライアンスには事務運営指針の公表ではなく不断の租税法整備が是非とも必要とされる。

国税庁は「『正直者には尊敬の的、悪徳者には畏怖の的』（RESPECT among

the honest；FEAR among the dishonest)」[69]として、その使命をまっとうしなければならないはずである。事務運営指針に従わなければならないとしても、次に掲げる品川教授の論ずるごとく、調査官には、熟達した洞察力にもとづく事実認定が求められる。「事実関係を総合して判断するとしても、そこには税務執行における事実関係の厳正かつ的確な分析と洞察を必要とするものであり、重加算税の安易な腰だめ的な賦課を容認するものであってはならない。そのためには、税務官庁の担当職員による熟達した事実認定が望まれる」[70]。

重加算税の安易な腰だめ的な賦課にみられる恣意的事務運営指針課税は租税法律主義に反するとともに課税庁の租税法令遵守違反性のあらわれであるといえる。しかし、現実には、このような問題山積の事務運営指針にもとづいて、課税庁は全力で重加算税を賦課しようとする。法の執行の場合「解釈の名における行政庁の裁量の範囲は意外に広い」[71]とされている。租税法そのものが極めて難解で、一線の租税公務員ですらこれを十分には理解することができない、その結果として「公務員としての使命感から租税法律主義を軽視して公平の観点から法律上の根拠のない課税を行ったり、また、業績主義からとにかく増差を上げればよく、その法的根拠については意に介さないという傾向が見られる」[72]とさえいわれることがある。したがって、税務調査のあとで、重加算税の賦課決定の処分が行われた場合には、その重加算税の賦課決定処分の理由を検討したうえで、税務署長への異議申立て、国税不服審判所長への審査請求という行政上の不服申立て、さらには地方裁判所への提訴、高等裁判所への控訴、最高裁判所への上告という司法上の訴訟を視野に入れながら「論点整理と税法解釈の合法性を立証する書類と証拠書類を準備して勝訴のために万全の準備をしておく必要がある」[73]とされている。

『国税庁レポート』によると[74]、2012（平成 24）年度の異議申立処理件数は 3,286 件であり、このうち新たな事実が把握されたことなどにより納税者の主張の全部または一部が認められた割合は 9.9％である。審査請求処理件数は 3,618 件であり、このうち請求の全部または一部が認められた割合は 12.5％である。訴訟については、終結件数は 383 件であり、このうち納税者の請求の全部または一部が認められた割合は 6.3％である。

訴訟の終結件数と納税者側勝訴率の推移をみれば、2008（平成 20）年度が

356件で勝訴率10.7%(75)、2009（平成21）年度が320件で勝訴率5.0%(76)、2010（平成22）年度が354件で勝訴率7.6%(77)、2011（平成23）年度が380件で勝訴率13.4%(78)である。

諸外国の勝訴率(79)は、ドイツが26%、オーストリアが30%、スウェーデンが30%、カナダが15%、タイが32%、韓国が20.2%とされており、カナダの15%をおくとしても、わが国は安定の低勝訴率を誇っている。この原因について「官僚裁判官制度の弊害ではないか」(80)という指摘がある。法律が、行政を熟知する官僚により作成され、官僚裁判官制度が運用されるわが国においては権力分立が不健全な状況にある行政国家現象がみられる。タックス・コンプライアンスの前提として、権力分立は徹底される必要がある。

第5節　小括

解釈リスクと租税回避リスクは、法令を遵守しているにもかかわらず課税庁による更正または決定の課税処分が行われるというタックス・コンプライアンス・リスクである。基本的に、このタックス・コンプライアンス・リスクの対応に失敗する可能性によって生ずるリスクが附帯税リスクである。

タックス・コンプライアンス・リスクとしての解釈リスクは基本的に、①事実の認定をめぐって、課税庁と納税者の判断が異なる場合と、②税法の解釈をめぐって、課税庁と納税者の解釈が異なる場合の二つの要因によると考えられる。

①の事実認定の場面においては、納税者にとって会計上の科目選択決定と税務会計上の科目選択決定は一致しているつもりであっても、課税庁によって異なっていると認定されるケースは少なくない。たとえば、役員のみで行った旅行について、業務遂行上必要なものであったと認められないとして当該旅行費用を参加役員に対する賞与とした事例（不服審判所裁決1986（昭和61）年12月4日裁決事例集32号220頁）がある。請求人たる納税者は「本件旅行は、役員相互間の意思疎通を図るとともに採石場の視察及び取引先等の事業関係者にも該当する役員の接待を行い事業の円滑化に資する目的で行ったものであるから、本件旅行費用は業務遂行上必要なものであり交際費に該当する」と主張

した。

しかし、国税不服審判所は「本件旅行において、採石場の視察を行ったとの事実は認められず、取引先等の事業関係者という者は役員の立場にある者であることなどから取引関係者の接待ということもいえず、また、旅行中に役員間の意見対立の調整等が図られたという事実も認められないので、本件旅行は役員のみで行われた観光目的の旅行であり、その費用は業務遂行上必要なものと認められず、役員賞与に該当する」として納税者の主張を棄却した。このような、事実認定に差異が生ずる可能性がある場合には、当該事実認定に対する認定根拠を明確にして証拠書類を収集保管するタックス・マネジメントが必要となる。タックス・マネジメントにおいては、税務調査が入る前に税務調査に対応する説明とその根拠書類を事前に作成し保管しておくことが重要である。単純な記載ミスや計算ミスが発見されたときは、税務調査が入る前に修正申告すべきことはいうまでもない。

問題は②の法解釈の場面である。納税者の租税法解釈と課税庁の租税法解釈との相違による租税債務と租税債権の不一致を前提として生ずるリスクにいかに対応するか、法律にもとづくタックス・リスクの回避は極めて重要な論点である。しかし、この論点は、そもそも解釈する規定そのものに問題がある場合が少なくない。すなわち、租税法規定には不確定概念が多用されているということである。租税法上、不確定概念によって課税所得計算が規定されると、租税法解釈の多様性を生み、租税法適用に恣意性が混入する。

この恣意性は第一次的には納税者の申告の段階で混入し、第二次的には課税庁の更正または決定の段階で混入する。納税者が不確定概念について最大限の節税を志向しながら解釈することは自明である。その一方で課税庁が節税を租税回避と認定して更正しようとすることもまた自明である。更正の根拠規定が不確定概念を使用していると、納税者の租税債務と課税庁の租税債権はいつまでも一致しないことになる。そこで、この租税債権債務の金額的一致点を求めて租税争訟に発展するわけであるが、裁判所にとっても規定が不明確であるがゆえに、判断の決め手を欠いたまま、強引な結論を下すことになりうる。かりに納税者が敗訴すれば、タックス・コンプライアンス違反ということになり、附帯税が賦課されることになる。

実質にもとづく真実公正な課税所得概念によるタックス・コンプライアンスは、税務会計公準として設定される、課税の公平性を基盤にして税制の信頼性のなかから培われるものである。不公平税制のもとでタックス・コンプライアンス意識の向上がもたらされる道理はない。不公平税制にもとづくタックス・コンプライアンス意識の低下は、納税者の脱税行為となって表面化する。租税が公平に課されることによってはじめて納税者は租税法を遵守しようとする意識がはたらく。租税が不公平に課されれば納税者は租税法を遵守しようとする意識が希薄化し、税制全体が崩壊することにつながる。この課税の公平性が維持されるように、租税法律主義が貫徹される必要がある。

国家は、国民の「財産権は、これを侵してはならない」(憲 29 条 1 項)が、法律により公共の福祉を理由に侵害することは許容される。憲法は基本的に、租税法を財産権への侵害法と位置づけているから、ことさら法律によることを強調しそれが租税法律主義という租税理念を形成し、税務会計公準として設定されるに至る。

違憲立法審査権は裁判所の権限であるから、課税要件が不明確な規定については裁判所がその租税法律主義違反性を宣明する必要がある。同族会社の行為・計算の否認規定は、所得税法第 157 条をはじめとする他の個別租税法においても定められており「不当に減少させる」という不確定概念が使用されている。また、法人税法第 34 条第 2 項には「不相当に高額」という不確定概念を使用する規定が定められている。これらは不確定概念によって法律の根拠として意味をなさないといわざるをえないほど課税要件が不明確な規定となっている。このような課税要件が不明確といわざるをえない規定が現実に許容されている理由として、まことしやかに主張されるのが租税回避の防止である。

租税回避とタックス･コンプライアンスの関係について次のような説がある。「現実にも、法律の根拠なしにすべての『租税回避』を否認することはできないはずであり、看過するならば課税の公平を損なうことが(相当程度に)明らかな事例のみが、『租税回避』として課税当局によって取り上げられることになる。要するに、課税当局として、これを放置すれば、他の納税者のタックス・コンプライアンスにまで悪影響を及ぼすものが租税回避とされる」[(81)]。租税回避が横行すると課税の公平性が維持されず、納税者・国民のタックス・コンプ

ライアンス意識はまたたくまに低下する。もしこの提言が正しければ、「租税回避」は課税の公平性を害し、ひいては納税者のタックス・コンプライアンスを阻害することになる。しかしながら、税務会計学的に検討すれば、「租税回避」は実体がなく、課税所得概念すら構成しないことは明らかである。

実体のない虚構概念である「租税回避」に名を借りた課税庁の否認権の行使は、租税法を無視した独善的徴収制度をもたらし、それが課税の不公平をもたらし、納税者の自発的タックス・コンプライアンスを加速度的に減少させる。タックス・コンプライアンスが崩れると租税制度自体が壊れていくことを知らなければならない。

注

(1) 菅原計『税務会計学通論』(第3版) 白桃書房、2010年、33頁。
(2) 富岡幸雄『税務会計学原理』中央大学出版部、2003年、631頁。
(3) 湖東京至「『疑わしきは課税せず。』(北野弘久)」日本租税理論学会20周年記念出版編集委員会編『税金百名言』中央経済社、2012年、144頁。
(4) 北野弘久『税法学原論』(第6版) 青林書院、2007年、100-101頁。
(5) 北野弘久『税法学の基本問題』成文堂、1972年、32頁。
(6) 金子宏『租税法』(第18版) 弘文堂、2013年、114頁。
(7) 清永敬次『税法』(新装版) ミネルヴァ書房、2013年、37頁。
(8) 金子、前掲書、114頁。
(9) 菅原、前掲書、34頁。
(10) 北野、前掲書『税法学原論』、190頁。
(11) 富岡、前掲書、1479頁。
(12) 渡辺洋三『法社会学研究』東京大学出版会、1972年、61頁。
(13) 藤本哲也「付加価値税 (VAT) に関する国際的租税回避」『フィナンシャル・レビュー』第84号、国立印刷局、2006年、182頁。
(14) 金子宏「租税法と私法」『租税法研究』第6号、有斐閣、1978年、31頁。
(15) 渡辺、前掲書、61頁。
(16) 金子、前掲論文、31頁。
(17) 高巖編著・森哲郎・出見世信之・猿丸敦子『ECS2000このように倫理法令遵守マネジメント・システムを構築する』日科技連出版社、2001年、ⅲ頁。
(18) 上田惇生編訳、P.F.ドラッカー『マネジメント』ダイヤモンド社、2001年、111頁。
(19) 菅原計「タックス・コンプライアンス・リスクに対応するクリエイティブ・タックス・マネジメント」『経営力創成研究』第2号、東洋大学経営力創成研究センター年報編集委員会、2006年、146頁。
(20) S. Dennis-Escoffier and K. A. Fortin, *Taxation for Decision Makers*, Prentice Hall, 2005. p. 61.
(21) 菅原計「財務力創成のためのタックス・リスク・マネジメントの新展開」『経営力創成研究』第5号、東洋大学経営力創成研究センター年報編集委員会、2009年、96

頁。
(22) 狭義のコンプライアンス（リーガル・コンプライアンス）に対して広義のコンプライアンスは「法令のみならず、社会の良識・慣行・ルール、社内の規則・規程等までも守ることを指している」（平田光弘『経営者自己統治論』中央経済社、2008 年、83 頁。）とされる。
(23) 同上、83 頁。平田教授は次のように述べる。「もとより、コンプライアンスを広狭いずれの意味で理解しようとも、それは各自の自由である。しかし、コンプライアンスは、広義で理解されるのが望ましい、といっておきたい。なぜなら、コンプライアンスの問題は、法令を守るだけでは解けないからである」（同上、83 頁。）。
(24) 富岡、前掲書、1435-1441 頁を参照。
(25) かの松下幸之助は「利益を、企業が国家社会の必要に応じて税金として納めていくこと自体が、一つの社会的責任をなすのである」（平田光弘「CSR 時代と松下幸之助」『論叢松下幸之助』第 5 号、2006 年、38 頁。）と述べているという。
(26) 菅原、前掲書、2 頁。
(27) 同上、16 頁。
(28) 同上、16 頁。
(29) 菅原、前掲論文「タックス・コンプライアンス・リスクに対応するクリエイティブ・タックス・マネジメント」、148 頁。
(30) 浦野広明「『法の執行の場合、行政庁が解釈という名で裁量する範囲は意外に広い。』（渡辺洋三）」日本租税理論学会 20 周年記念出版編集委員会編『税金百名言』中央経済社、2012 年、168 頁。
(31) 北野、前掲書『税法学原論』、202 頁。
(32) 同上、202 頁。
(33) 同上、212 頁。
(34) 浦野、前掲論文、169 頁。
(35) 小西友七・南出康世編集主幹・小林資忠・原川博善・畠山利一・中邑光男・佐藤哉二・南條健助編『ジーニアス英和辞典』（第 4 版）大修館書店、2007 年、1864 頁。
(36) 津森信也・大石正明編著『経営のためのトータルリスク管理』中央経済社、2005 年、5 頁。
(37) 菅原、前掲論文「タックス・コンプライアンス・リスクに対応するクリエイティブ・タックス・マネジメント」、149 頁。
(38) 同上、149 頁。
(39) 詳細については、次のホームページを参照。国税庁の HP、http://www.nta.go.jp/kohyo/katsudou/report/2013/03_1.htm#a03_1c、2013/10/9 アクセス。
(40) 武田隆二『法人税法精説』（平成 17 年版）森山書店、2005 年、13 頁。
(41) 山桝忠恕・嶌村剛雄『体系財務諸表論』（4 訂版）税務経理協会、1992 年、224 頁。
(42) 松尾聿正・平松一夫編著『基本会計学用語辞典』（改訂版）同文舘出版、2008 年、292 頁。
(43) 磯貝教授によれば「会計主体論を代理人理論または企業体理論とするなら、法人税の性格は利益処分項目となる」（磯貝明「法人税の会計学的性格」『人間環境論集』第 5 号、人間環境大学、2006 年、33 頁。）とされる。
(44) 松尾・平松、前掲書、111 頁。
(45) 磯貝、前掲論文、33 頁。
(46) 同上、26 頁。
(47) 中田信正「法人所得税の費用性と税効果会計」『産業経理』第 38 巻第 11 号、産業経理協会、1978 年、2 頁。
(48) 菅原計『税務会計の理論』（第 2 版）中央経済社、1999 年、254 頁。

(49) 菅原、前掲論文「財務力創成のためのタックス・リスク・マネジメントの新展開」、94 頁。
(50) 富岡幸雄『税務会計学講義』（新版第 3 版）中央経済社、2013 年、25 頁。
(51) 同上、366 頁。
(52) 金子、前掲書、77 頁。
(53) 他方で「同族会社は、すべて資本と経理とが分離されず、過半数の株式を保有する少数の大株主によって会社は支配されその影響力は絶大であると断言するのは正しくない」と大阪高判 1968（昭和 43）年 6 月 28 日行裁例集 19 巻 6 号 1130 頁などは判示している。
(54) 金子、前掲書、77 頁。
(55) 平田、前掲書、11 頁。
(56) 上田、前掲訳書、20−21 頁。
(57) 所得税法第 157 条をはじめとする他の個別租税法における同族会社の行為・計算の否認規定も同様である。
(58) 菅原計「特殊関連企業の独立企業間価格認定とタックス・コンプライアンス」『経営論集』第 66 号、東洋大学経営学部、2005 年、48 頁。
(59) 菅原計「COSO フレームワークに基づくタックス・コンプライアンスの意義」『経営論集』第 71 号、東洋大学経営学部、2008 年、148 頁。
(60) 同上、149 頁。
(61) 菅原、前掲論文「タックス・コンプライアンス・リスクに対応するクリエイティブ・タックス・マネジメント」、153 頁。
(62) 品川芳宣『附帯税の事例研究』（第 4 版）財経詳報社、2012 年、482 頁。
(63) 同上、482-483 頁。
(64) 「申告所得税の重加算税の取扱いについて（事務運営指針）」に同様な規定がみられる。
(65) 金子、前掲書、135 頁。
(66) 菅原、前掲論文「タックス・コンプライアンス・リスクに対応するクリエイティブ・タックス・マネジメント」、155 頁。
(67) 金子、前掲書、718 頁。
(68) 北野、前掲書『税法学原論』、509 頁。
(69) 岩崎政明・平野嘉秋・川端康之共編『税法用語辞典』（8 訂版）大蔵財務協会、2011 年、784 頁。
(70) 品川、前掲書、382 頁。
(71) 渡辺、前掲書、56 頁。
(72) 志賀櫻「最高裁判所は変わったか」『租税訴訟』第 5 号、財経詳報社、2012 年、5 頁。
(73) 菅原、前掲論文「タックス・コンプライアンス・リスクに対応するクリエイティブ・タックス・マネジメント」、152 頁。
(74) 詳細については、次のホームページを参照。国税庁の HP、http://www.nta.go.jp/kohyo/katsudou/report/2013/04.htm#a04_d、2013/10/9 アクセス。
(75) 詳細については、次のホームページを参照。国税庁の HP、http://www.nta.go.jp/kohyo/katsudou/report/2009/05.htm#a5_d、2013/10/9 アクセス。
(76) 詳細については、次のホームページを参照。国税庁の HP、http://www.nta.go.jp/kohyo/katsudou/report/2010/05.htm#a05_d、2013/10/9 アクセス。
(77) 詳細については、次のホームページを参照。国税庁の HP、http://www.nta.go.jp/kohyo/katsudou/report/2011/05.htm#a05_d、2013/10/9 アクセ

ス。
(78) 詳細については、次のホームページを参照。国税庁の HP、
http://www.nta.go.jp/kohyo/katsudou/report/2012/04.htm#a04_d、2013/10/9 アクセス。
(79) 詳細については、三木義一『世界の税金裁判』清文社、2001 年、284-287 頁を参照。
(80) 関根稔「税務訴訟の納税者側勝訴率が低い理由についての原因分析」『税法学』第 546 号、日本税法学会、2001 年、159 頁。
(81) 阿部泰久「租税回避否認規定が及ぼす影響」『税務弘報』第 57 巻第 14 号、中央経済社、2009 年、178 頁。

第 3 章　タックス・コンプライアンスと租税回避行為の否認

第 1 節　租税回避の諸見解

1. 租税回避の不明確性による包括条項の危険性

わが国の法律上、租税回避を定義する規定は存在しない。租税回避の定義は学説において議論されているが、その要件について、曖昧さを払拭しきれていないというらみがある。しかし、巷間では、すでに定着した用語といってもよく、いきすぎた節税のような意味合いで理解されていると思われる。

この曖昧模糊とした租税回避という用語は、近年、財務省の立法当局者の説明などにまで使用されるようになってきている。たとえば、2001（平成 13）年度税制改正において、組織再編税制が導入され、その一環として、組織再編成にかかる行為・計算の否認規定（法税 132 条の 2）が設けられた。この規定について、財務省の立法当局者によれば、組織再編成に係る「その行為の形態や方法が相当に多様なものとなると考えられることから、これに適正な課税を行うことができるように包括的な組織再編成に係る租税回避防止規定が設けられ」(1)たと説明されている。ここで用いられる租税回避という用語が何を想定しているのかは定かではないが、法人税法第 132 条の 2 は包括規定であり、税務会計学上、廃止の要請は免れえない。

富岡教授は「必要に応じて租税回避防止に関する具体的個別条項を整備することによって、包括条項の適用を大幅に制限するとともに、可及的速やかに撤廃することを要請したい」(2)と廃止を求める。この指摘につき、税務会計研究学会「特別委員会報告」も「法人税法第 132 条の 2 は、組織再編成税制に係る行為又は計算の包括的否認規定として位置づけられるが、それにより、納税者の予測可能性は阻害され、組織再編成を阻害するような規制が行われるおそれがあることを指摘したものであり、当を得た指摘であるといえる」(3)として富岡教授に賛同する。課税要件が不明確で、いつ発動されるかわからない規定は、企業組織再編税制にかかる企業の予測可能性を剥奪し、課税権が企業の組織再編成を阻害することになるから、廃止しなければならない。

このように、租税回避行為の否認規定と位置づけられる規定は、租税回避の

定義が曖昧であるがゆえに、課税要件も不明確な不確定概念を用いらざるをえないことになり、租税法律主義から問題とされる。ただ、この租税回避という用語を用いると、課税庁が否認権を主張する場面においては、その否認の根拠として一定の説得力が生まれることになる。ゆえに課税庁にとっては非常に便利な用語であるということは事実である。課税庁にとって租税回避行為の否認は至上命令である。租税回避行為は放置することはできない。租税回避行為が横行すれば、やがて納税者の租税法令に対する自発的遵守性が徐々に失われ、税制全体が崩壊することにつながると考えられている。

しかしながら、この曖昧な概念を基礎としたまま、近年、約半世紀を経て、再び議論されるようになってきている一般的な租税回避行為の否認規定を導入することは、納税者の権利保護の視点から、極めて危険であるといわなければならないし、タックス・コンプライアンスの達成を阻害する重要な要因につながるから、かえって税制全体の崩壊に拍車を掛けることになることを課税庁は自覚しなければならない。現実に生起する租税回避行為に対しては「いち早くこれに対処する立法措置を講ずれば足りるのであって、わが国の中央集権的官僚機構と毎年税法改正が行われている実績に照して十分可能な事柄」(4)として結論づいていたはずの問題が、いま蒸し返されようとしている。

ここでは、この租税回避の定義について再検討したうえで、一般的な租税回避行為の否認規定の導入の危険性について論ずることとする。

2. わが国における租税回避に関する学説

租税回避行為の否認は、課税の公平性を維持するためという大義名分のもとに正当化される。すなわち「通常の行為形式により実現した経済的成果に対して課税される納税者と、異常、不合理な行為形式を選択した結果、同様の経済的成果を獲得しながら課税要件を充足せず課税を免れる又は減少する納税者との課税上の不公平を排除する必要がある」(5)という思考のもとに租税回避行為の否認は正当化されている。

課税の公平性を根拠とするこの思考は、一定の説得力をもちうるものの、よくよく考えてみると不可解な点がすくなくとも3つ指摘できる。すなわち①通常の行為形式とは、どういう行為形式を想定しているのかという問題、②同様

の経済的成果とは、類似性をどこに置いているのかという疑問、③課税を免れる又は減少するとは、何と比較して免れる又は減少すると認定するのかということである。これらの難問を解明しなければ、本当の意味で課税の公平性に反するのかどうか判断することはできない。租税回避を行う納税者と租税回避を行わない納税者との課税の不公平性が存在するのかしないのかについては、租税回避とは何かを明らかにしなければ証明することができない。

租税回避について、新井教授は「租税回避行為とは、法律上の方式を濫用して、租税負担を不当に軽減する行為である」(6)と定義する。ここでいう不当とは濫用という表現にかかっていると思料される。すなわち、法律上の方式が濫用されると、濫用されない場合と比較して、租税負担が軽減されるということである。ここに不当性を認めているものと考えられる。法律上の方式が濫用されていなければ租税負担は軽減されていないということになり、不当性はないと評価されることになる。そうすると、法律上の方式の濫用とはどういうケースを想定しているのかが次なる問題となる。

新井教授は「法律上の方式の濫用というのは、ある法律上ないし経済上の目的を達成するための行為において本来ならば採用したであろう法律上の方式を採用せずに、租税負担の軽減を目的として、他の異常な法律上の方式を採用することをいう」(7)とされる。ここでいう、ある法律上ないし経済上の目的を達成するための行為において本来ならば採用したであろう法律上の方式とは、金子教授のいう「通常用いられる法形式」(8)と同義であると思料される。租税負担の軽減を目的として、通常ではない異常な法律上の方式を採用することが法律上の方式の濫用であるということである。ここで問題となるのは通常性をどのように判断するかということである。

金子教授は「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」(9)と定義する。この定義によれば、租税負担の軽減の目的を度外視した私的経済取引固有の見地から合理性が認められるか否かという点に、通常用いられる法形式という場合における通常性の判断基準を求めているよう

に思料される。ここで問題となるのは私的経済取引において租税負担はつきものであるから、租税負担をまったく考慮にいれない私的経済取引固有の見地から合理性が認められる法形式というものが、はたして存在するかということである。

金子教授自身も「租税の問題は、多くの経済取引において、考慮すべき最も重要なファクターであり、合理的経済人であるならば、その意思決定の中に租税の問題を組み込むはずである」(10)と指摘する。経済取引において、考慮すべき最も重要な要因である租税の問題を度外視して通常用いられる法形式かどうか判断することが、はたして可能か。すくなくとも意図した経済的目的ないし経済的成果を実現しながら租税負担を最小化しようとする納税者にとっては判断できないであろう。意図した経済的目的ないし経済的成果を実現するために、私法上の選択可能性がある場合、あえて租税が重荷となる法形式を選択する納税者など存在しないといってよい。この定義によると、結局、通常用いられる法形式に対応する課税要件を充足するような法形式を選択しなければならず、換言すれば、積極的に課税される法形式を選択しなければ、租税回避ということになる。

これは清永教授の「課税要件の充足を避けることによる租税負担の不当な軽減又は排除」(11)という定義とも符合する。課税要件の充足を避けなければ租税負担は正当なものとなり、それを避けるから租税負担は不当に軽減または排除されることになる。私法の分野では、私的自治の原則ないし契約自由の原則が支配するため、各人は、どのような法形式を採用するか、その選択の自由は侵害されることはない。この選択の自由を利用して課税要件の充足を避けているとみられれば、法形式の濫用と評価され、租税回避ということになる。

北野教授は、すくなくとも3つの要件を必要とするとして次のように定義する。「納税者が、①通常行われない異常な行為形式を選択し、②それによって通常の行為形式を選択したときと同一の経済目的を達成し、③その結果、多額の租税を軽減する。この場合のこの納税者の『異常な行為』をここでいう租税回避行為という」(12)。この定義では③において、多額の租税を軽減するとして、金額の多寡を要件にとりあげる。事実、いわゆるパチンコ平和事件、最判2004（平成16）年7月20日判時1873号123頁などは「本件貸付けは、3455億円

を超える多額の金員を無利息、無期限、無担保で貸し付けるもの」と判示して、金額の多寡を問題としながら、租税回避行為の否認規定といわれる同族会社の行為・計算の否認規定を適用し、無利息貸付について利息を認定課税することを適法とする。この無利息貸付が租税回避行為に該当するということについては疑義があるが、このように課税庁や裁判所は租税回避に該当するか否かの判断に金額の多寡の視点を含ませる。租税回避という概念を限定するために金額の多寡を問題とすることには意義がある。しかし、多額の租税を軽減するという表現によると、主体によって価値判断が生ずることは明らかである。ゆえに、租税回避を定義づけるための要件として盛り込むにはいささか不適と思料される。

北野教授は、これら3つに該当する場合の納税者の「異常な行為」を租税回避行為とする。異常な行為とは通常ではない、正常ではない行為である。もし、大部分の納税者が異常な行為をなすようになった場合には、今度は、通常・正常な行為をなしている納税者のほうが異常な行為をしていることになる。すなわち、異常な行為と通常・正常な行為は極めて相対的な関係にある。したがって、課税庁は、異常な行為が人々に知れわたって一般的に行われるようになる事態をなんとしても阻止しなければならない。租税回避行為は「課税庁側の感覚としては、通常あまり行われない『異常な行為』(後日、その行為が人々に知れわたって一般的に行われるようになると、もはや『異常な行為』ではなくなる）によって、多額の租税が軽減されるということにある種のいらだちを感ずるという類の行為」(13)とみることができる。ある行為を租税回避行為と判断する際の課税庁側の感覚としては、金額の多寡の視点を含めたこのような説明はよく適合すると思料される。

3.　ヘンゼルによる租税回避の所説

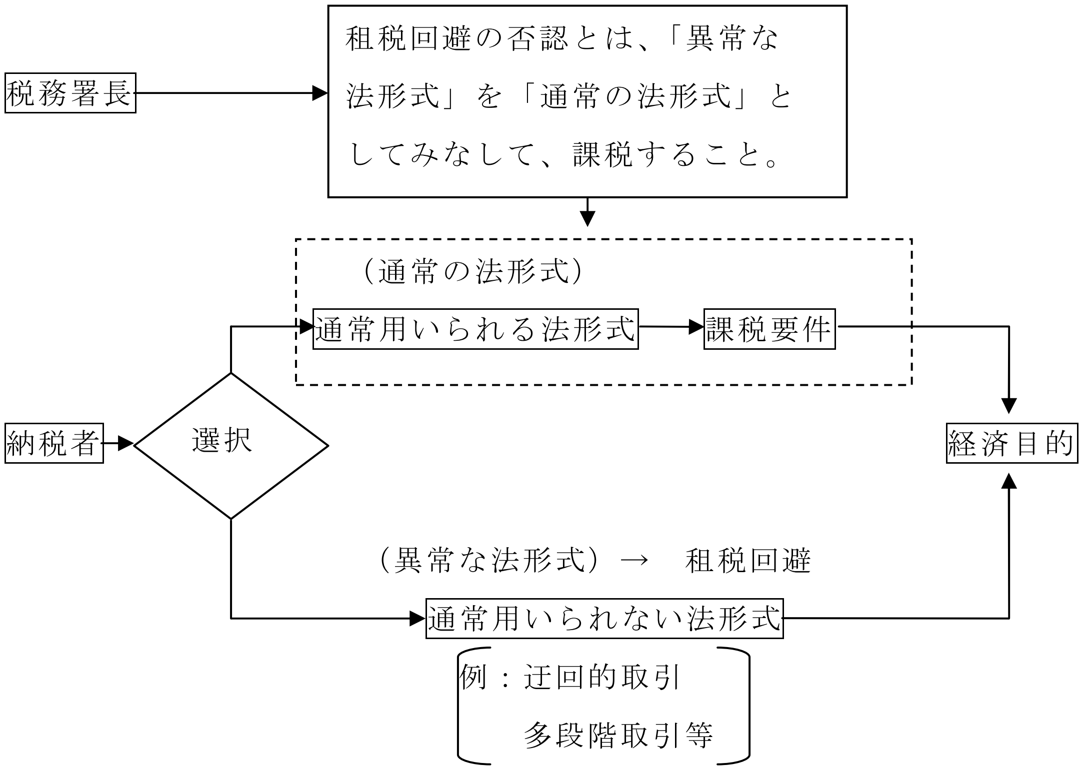
わが国における以上のような諸定義は、ヘンゼル（A. Hensel）による「租税回避は、立法者がある一定の経済状態にとって典型的なものと考え、かつ、それ故に課税要件要素に高められた法形式を避けながら、租税立法者の意図からすれば納税義務を生ずべきある一定の経済状態に達することである」(14)という定義に由来していると思われる。立法者が典型的なものと考えた法形式を避

けて一定の経済状態に達すれば、租税も回避される。納税義務は課税要件を充足することによって成立する。立法者は、立法者が典型的なものと考える法形式と結びつけて課税要件を規定するから、非典型的な法形式を選択すれば課税要件は充足されず納税義務は生じないことになりうる。すなわち、租税回避行為は法の欠缺によって生ずる。非典型的な法形式を選択した場合にも課税するのであれば、その法形式と結びついた課税根拠規定を立法化する必要がある。

これは、旧法人税法上、役員賞与の損金不算入（旧法税 35 条）規定によって「利益処分として支給すべき役員賞与を役員報酬に上積みすることで租税回避が図られる」(15)という理由から、過大な役員報酬の損金不算入（旧法税 34 条）規定が設けられているというかつての説明からも理解できる。この行為が租税回避行為に該当するということについても疑義があるが、もし、過大な役員報酬の損金不算入規定がなければ（法の欠缺）、納税者が利益処分として支給すべき役員賞与を役員報酬として支給することによって損金算入しても、これを租税回避行為であるとして否認することはできない。

すなわち、租税法において個別要件規定が存在しなければ課税権は行使されえないということである。これが恣意的課税を禁止する租税法律主義という憲法原理である。租税法律主義のもと、明文規定によらなければ租税回避行為の否認は認められない。したがって「税法の解釈・適用上は租税回避行為を論ずる実益がない」(16)ということになる。租税回避の否認を図示すると図 2 のようになる。

図 2　租税回避の否認



（出典）八ツ尾順一『租税回避の事例研究』（5 訂版）清文社、2011 年、3 頁。

租税法の解釈・適用上、ほとんど無益といっても過言ではないこのような議論は、近年、再びとりざたされ、一般的な租税回避行為の否認規定の導入論に利用される。品川教授は「租税回避行為を課税上否認することができる旨の一般的否認規定を国税通則法に創設する」(17)ことを主張する。そのための前提となるのが租税回避そのものを定義する必要性である。しかし、いかなる定義を採用しても納税者が選択した法形式が通常用いられる法形式ではないと課税庁が判断すれば、それは租税回避ということになり、否認権がほとんど無限に拡大することになる公算が大きい。経済取引において、その意思決定のなかに租税の問題を組み込むという、至極、合理的な思考が否定されることになり、納税者の予測可能性はほとんど剥奪される。一定の経済目的の達成のために、どのような法形式を採用すると課税されるのか、事前に予測できていなければ経済取引が阻害され、ひいては、わが国の経済発展を萎縮させることにつながるおそれがある。

第 2 節　一般的な租税回避行為の否認規定に関する答申

1. 1961（昭和 36）年 7 月の税制調査会による「国税通則法の制定に関する答申」

かつて、1961（昭和 36）年 7 月の税制調査会による「国税通則法の制定に関する答申」では、一般的な租税回避行為の否認規定を国税通則法に設けることとすべきであると次のように具申されたことがある。「税法においては、私法上許された形式を濫用することにより租税負担を不当に回避し又は軽減することは許されるべきではないと考えられている。このような租税回避行為を防止するためには、各税法において、できるだけ個別的に明確な規定を設けるよう努めるものとするが、諸般の事情の発達変遷を考慮するときは、このような措置だけでは不充分であると認められるので、上記の実質課税の原則の一環として、租税回避行為は課税上これを否認することができる旨の規定を国税通則法に設けるものとする」。これに対し、日本税法学会を中心として反対の声が高まり(18)、国税通則法の制定においては、各個別租税法に同族会社の行為・計算の否認規定が設けられるに止まったという経緯がある。

2. 租税法律主義と対立する実質課税主義

ここでは、一般的な租税回避行為の否認規定は実質課税の原則の一環とされている。この「実質課税の原則は、従来、まさしく日本税法学のいわば『ガン』的存在であった」(19)と北野教授は指摘する。法人税法第 11 条は「資産又は事業から生ずる収益の法律上帰属するとみられる者が単なる名義人であつて、その収益を享受せず、その者以外の法人がその収益を享受する場合には、その収益は、これを享受する法人に帰属するものとして、この法律の規定を適用する」と規定する。この規定の標題は、あくまでも「実質所得者課税の原則」である。「実質課税の原則」ではない。この規定は条文からも明らかなように、所得の帰属について律するものである。しかし、いまだ課税当局に支配的である「私的取引生活において人々が設定した法律関係をも『税務認定』というかたちで否認し、税務における独自の関係を認定（形成）することができる」(20)とする考え方はこの規定が根拠となっていると思料される。

この規定は「きわめて難解である」(21)とされている。まず率直に着目されるのは、標題は実質「所得」者課税の原則という表現がとられていながら条文には「収益」という概念が使用されている点である。この収益概念が会計における収益概念を意味しているのか定かではないが、そうであるとすれば費用の認識はどうなるのか。いうまでもなく利益概念は収益と費用の差額概念である。法人税法上の所得概念は会計における利益を基礎として構成されるから、条文上は収益としながらも所得と同義概念として規定しているのであろうか。そうであるとして、なぜ、あえて所得ではなく収益としたのか。極めて不可解である。

また、実質所得者課税の原則という場合の実質とは何かが問題となる。理論上、所得が帰属していない主体には担税能力性が認められないから課税することはありえないわけで、いわば当然のことを規定しているようにみえる。すなわち「単なる名義人」が形式所得者であり、真の法律上の帰属者が実質所得者であり、真の法律上の帰属者である実質所得者に課税することを明文で確認的に宣言した規定であると解釈されると思われる。ところが、この規定は真の法律上の帰属者に課税すべしという意味を超えて、所得の発生、所得の額の計算についても実質によるという意味の実質課税の原則に変貌して、いまだ、わが国の租税法の実務界を支配している。実質課税の原則を強調する論者は、課税の公平性を租税法の解釈・適用の段階で実現させようとする。実質的にみれば所得が発生しているとか、実質的にみれば所得の額はこのように計算すべきであるとか、実質の名のもとに納税者の申告は際限なく否認される。この意味で実質課税は推定課税と同義である。事実認定や法解釈の段階において課税の公平性を実現させようとするのは誤りである。租税法律主義という憲法原理のもとで租税法律をその文言からはなれてゆるやかに解釈することは許されない。実質課税主義ともいわれるこの実質課税の原則は租税法律主義と真っ向から対立する。実質課税主義（課税庁）は、租税法の解釈において、実質という謎の色眼鏡をかけることにより、その立法趣旨に即して文理解釈すべしという租税法律主義を軽視して法律上の根拠のない課税を行おうとする。

3. 実質課税主義と異なる税務会計学における実質

税務会計学における実質概念は「税実務上使われている経済的実質に即して課税すべしとする実質課税主義とは明確に異なる」(22)とされる。そもそも実質とは、事実、真実、意図、目的、意思、本質、実体、内容、中身、理念、思考、目標等をさし、形式とは、表現、ルール、慣行、条文、契約、外形、外観、表示、方式、記号、手続、法、制度等をさす。形式よりも内容や実質を重視する考え方は実質主義とよばれる。内容や実質よりも形式を重視する考え方は形式主義とよばれる。しかし、形式と実質はそもそも表裏一体の関係にある。ここに実質・形式同一性の原理が見出される。実質・形式同一性の原理とは「実質と形式がそもそも異なってはならないことを意味する原則である」(23)とされている。しかし、形式は時間とともに当初の理念から乖離するから実質にもとづいて変更されなければならない。形式の変更は実質にもとづいて行われるのであり、形式と実質の乖離を「実質に基づいて変更修正する原理が実質・形式同一性の原理に他ならない」(24)とされている。

現実の経済現象に適応できなくなった法は実質理念にもとづいてすみやかに改正しなければならない。形式は実質を表現したものであり、実質は形式を生み出すために必要とされる。実質・形式同一性の原理は、現実の経済現象に適応できなくなった法（形式）を改正し、現実の経済現象に適応できる新たな法（形式）を導入する原理として作用する。

現実に適応できなくなったかどうか、その原因は何かを分析し、どのように法条文を改正すべきかを担税能力性が認められる所得概念から検討する思考が実質主義である。実質主義は「租税理念に基づき真実な課税所得概念を形成するための認識基準であり、これに基づき租税法体系が形成される」(25)とされている。

この実質主義は、税務会計原則たる所得実質把握の原則から導き出される認識基準であり、その要件は、事実にもとづく客観性、経済活動の合理性、取引価格の正常性である。実質主義の実質は、経済取引事実にもとづく担税力のある真実・公正な課税所得を認識することにある。

これに対して実質課税主義は、法形式または法概念にとらわれずに、経済的実質にもとづき課税関係を決定することにより、課税の公平性を実現しようと

するものである。しかし、ここでいう実質課税は推定課税と同義であって、実は何が実質であるかを判断するのは課税庁であり、課税庁による推定的判断の積み重ねが慣習化されることにより、法と同様の効果を有する租税慣習が定着することになる。その意味では「実質課税主義は租税法律主義を崩壊させる機能すら有するものとなる」(26)とされる。

国税通則法の制定においては「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、恣意的解釈にゆだねることとなっては、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とになるのである」(27)とされ、一般的な租税回避行為の否認規定の導入は見送られた。私見によれば恣意的課税を禁止する租税法律主義の眼目を尊重した賢明な判断であったといえる。

4. 1963（昭和 38）年 12 月の税制調査会による「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」

1961（昭和 36）年 7 月の税制調査会による「国税通則法の制定に関する答申」の公表からほどなくして、1963（昭和 38）年 12 月の税制調査会による「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」では、実現することはなかったものの、同族会社の行為・計算の否認規定について、その否認の対象を拡張して、またしても一般的な租税回避行為の否認規定を設けることとすべきであると次のように具申されることになる。

「租税回避行為の否認規定は必要であるが、その否認の対象を同族会社のした行為又は計算にのみ限定する理由に乏しいと認められる。

すなわち、同族会社であるかこれ以外の法人であるかを問わず、法律上の形式をかりて経済的実態と異なつた取引を行ない、これにより租税を回避する場合には、ともにこの経済的実態に合致するようきよう正して課税所得の計算を行なうことが適当である。したがつて、租税回避行為のきよう正の規定は、一般的に規定することが適当である」。

5. 確認規定説の非妥当性

同族会社の行為・計算の否認規定については、いまだ確認規定説と創設規定

説との対立がみられる。

確認規定説は、租税回避行為の否認は同族会社に限定されず、すべての会社に対し認められるべきであるという点にその根拠を求める。すなわち、同族会社のほうが、非同族会社よりも租税回避行為がなされやすいから、同族会社に対してのみ行為・計算の否認規定が設けられているにすぎないのであって、それは多分に確認的性格を有するという考え方から、非同族会社、さらに、論者によっては「個人について」(28)まで適用対象を拡張するということである。

たしかに「従来の課税要件規定では処理し得ない不当な負担軽減―すなわち租税回避―が同族会社では多く見られるというので、同族会社の行為計算の否認規定が創設されたのであって、当時はまだ租税回避の語は用いられていなかったが、同族会社の行為計算の否認規定はまさに租税回避を否認するための一般的規定として設けられたものである、といっていいと思われる」(29)とされており、同族会社の行為・計算の否認規定が租税回避行為の否認規定であることは一般に認められているようである。しかし「同族と非同族の区別が余りにも画一的・機械的である」(30)という理由で確認規定説を採用し、課税の公平性に名を借りて、同族会社の行為・計算の否認規定の適用を非同族会社にも認めようとすることは完全に拡張解釈であるといわなければならない。

租税法の解釈は文理解釈によらなければならない。日本国憲法第 29 条第 1 項は「財産権は、これを侵してはならない」と規定する。租税は「国家が提供する各種サービスの財源を一方的・権力的に国民に課し、強制的に徴収するもので、直接反対給付なしに国民の財産権への権力的侵害をもたらすものである」(31)ことから、租税を国民に課すためには法律によらなければならない。すなわち、恣意的な課税権の発動は禁止される。したがって、侵害規範である租税法には予測可能性の保障が強力に要請されるから、拡張解釈をはじめ、論理解釈は原則として認められないといわなければならない。租税法律主義のもとでは「とりわけて税法規の厳格な解釈･適用が要請される。いわゆる法規の類推的、拡張的な解釈・適用は禁止される」(32)とされている。

論理解釈を認めるということは、すなわち、解釈の幅が拡大するということであるから、租税法律主義の一内容である合法性原則が崩れることにつながる。税務会計において、課税所得計算規定につき解釈の幅を認めるということは、

課税所得の認識・測定に幅を認めることと同義であるということである。すなわち、測定額が不明確になり、所得の金額が真の担税力を示さず、課税庁の恣意的課税を許容することになる。それは、現実の課税所得が、真実かつ公正な課税所得概念から乖離することを意味し、税務会計原則たる測定基準明確性の原則、担税能力性の原則、恣意性排除の原則に反する。確認規定説を主張する論者の理念と思料される「税法の精神」(33)といった抽象概念が積極的に租税法の解釈・適用にもちだされると租税法律主義が根底から崩壊するおそれがある。課税の公平性や租税正義といった租税法の精神ともよぶべき理念的概念は租税法の解釈・適用の段階ではなく租税立法の段階で表現されなければならない。

6. 創設規定説の妥当性

一方、創設規定説は、かりに、同族会社の行為・計算の否認規定が所与のものであるとした場合には、租税法律主義からして妥当性を有する。

同族会社の行為・計算の否認規定は字義どおり「同族会社の」行為・計算を否認する規定である。すなわち、非同族会社に適用されることはありえないといわなければならない。非同族会社については、このような包括規定が設けられていないから、非同族会社がなした、法人税の負担を「不当に減少させる」結果となる行為・計算を否認することはできない。

租税法律主義は「国民の自由権、財産権を保障するところにその狙いがあり、国民の経済生活に法的安定性と予測可能性を付与したものといえる」(34)から、非同族会社に対して同族会社の行為・計算の否認規定を適用するとすれば、それは、非同族会社の立場からすれば、いわば予測不可能な不意打ち課税をくらうということになる。これは明らかに租税法律主義からみても問題といえる。非同族会社の立場からすれば、非同族会社には同族会社の行為・計算の否認規定の適用はないと予測しているのが当然である。この予測を否定するがごとき取り扱いは、まさに恣意的課税であるといわなければならない。もはや租税法の存在は無意味なものと化しているのと同然といわざるをえず、法律の根拠なく財産権を侵害しているのと同様の結果を招来することになるといえる。

2001（平成 13）年度および 2002（平成 14）年度税制改正において、組織再編税制および連結納税制度が相次いで導入され、その一環として、組織再編成

にかかる行為・計算の否認規定（法税 132 条の 2）および連結納税にかかる行為・計算の否認規定（法税 132 条の 3）が設けられた。同族会社の行為・計算の否認規定が確認規定であるとするならば、あえてこれらの規定を設ける必要はなかったはずである。その適用対象を組織再編成にかかる法人および連結法人として明らかにした規定が新たに設けられたことからも、確認規定説は後退したと考えられる。

法律の根拠なくその行為・計算を否認することはできない。非同族会社の行為・計算を否認するためには、同族会社の行為・計算の否認規定につき、その条文から「同族会社」の「同族」の 2 文字を削除して、適用対象が同族会社に限定されないことを明文で示すための改正を施す必要がある。これをねらったものが 1963（昭和 38）年 12 月の税制調査会による「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」である。解釈論によらず立法論によって問題の解決を図ろうとする姿勢は評価できるが、さりとて一般的な租税回避行為の否認規定の導入は極めて危険であるといわなければならない。租税回避概念が節税概念と客観的に識別できなければ、納税者にとっての節税行為が租税回避行為とみなされて際限なく否認されるおそれがある。

7. 租税回避概念の客観的識別不可能性

答申における執拗とも思える税制調査会の意見を取り込みながら、同族会社の行為･計算の否認規定は租税回避行為の否認規定であるという認識が定着し、それは「經濟上の目的が立法者の課税法規作成の際採つた方法と異なる方法により達せられうる場合におこる」(35)というヘンゼルによる租税回避の所説に裏づけられる形で、とにかく課税庁の想定する範囲を超えて租税が回避されている場合には、その行為は否認できるとする考え方が現在でも根強く存在することになる。「租税法規が予定しているところに従って税負担の減少を図る行為」(36)が節税であるとするならば、租税法規が予定していない課税庁側の予測を裏切る租税負担の減少を図る納税者の行為は、なにがなんでも否認しなければならないという思考が課税庁の心理に作用することになるといえる。

しかしながら、課税庁にとっての租税回避行為は、納税者からすれば節税行為以外のなにものでもない。納税者は法の枠内において最大限の租税負担を生

ずるような行為をなすなんらの義務はなく、最小限の租税負担を生ずるような行為、すなわち、節税行為についての明白な権利を有する。

節税行為と租税回避行為の区別は判断する主体の立場によって異なる。すなわち、どこまでいっても納税者からすればそれは節税行為であり、課税庁からすればそれは租税回避行為であるという双方の見解が対立することになる。

租税回避行為を否認しようとする課税庁は、租税回避行為は課税の公平性、とりわけ、同一所得に対して同一課税の原則にもとづく水平的公平を維持することができないから許されないと主張する。一方、租税回避を行う納税者は、租税回避を行うか行わないかはそれぞれの納税者の判断に、また、そもそも租税回避スキームを考案することができたかできなかったかということについては個々の納税者の能力に、それぞれ依存する問題であるから、租税回避を行う機会の平等という観点からすれば、課税の公平性は維持されていると主張することもできる。

納税者には、タックス・コンプライアンスを尊重しながらも、そのなかでできるだけ租税負担を減少させまたは排除しようとする租税負担減少・排除思考が心理的に作用する。これに対し、課税庁には、徴収税額の極大化をめざそうとする租税徴収確保思考が心理的に作用する。この租税徴収確保思考のもと、租税回避行為の否認規定が整備される。納税者が、この整備された法の網の目をかいくぐって租税負担を減少させまたは排除することにより、あらたに租税回避行為が認識される。このような無限に続く循環運動からして租税回避行為に該当するか否かはもはや課税庁の主観によって決まるといってよい。かかる恣意的課税が増大すればするほど、納税者のタックス・コンプライアンスは減少することになる。

第 3 節　一般的な租税回避行為の否認規定に関する導入論の問題点

1.　導入論者の主張

国民の同意にもとづく法律によって、わが国の税制は構築される。したがって、課税権の行使は、必ず法律の根拠にもとづくことになる。ここで問題となるのは、法律の抜け穴をねらって課税を回避しようとする納税者の行為を、ど

う評価するのかということである。すなわち、租税を回避しようとする行為によって「本来的な歳入が減少し、国家運営経費が不足することは国民の想定が及ばなかったという責めを国民自らが負うべきである」(37)と考えてよいのかという問題である。法律の抜け穴をねらうという行為は、抜け穴に気づかない、あるいは気づいていても、その行為を選択しない他の納税者を、いわば出し抜く行為であるから、出し抜かれた側の不公平感を刺激する行為といえる。現代社会において、通常、納税者は合法性の枠のなかで租税負担を極小化させることを希望しているといってよい(38)。法律の抜け穴に気づかなかった納税者には、その行為は課税の公平性に反する行為として認めるべきではないという思考が積極的に作用する。とりわけ、租税回避スキームを利用する納税者が富裕層や大企業に数多みうけられるところ、庶民感覚から許せないという感情が生まれることは理解しうるところである。このような感情的な議論を追い風としながら、近年、あらたに一般的な租税回避行為の否認規定の導入が議論されている。

租税回避行為は国民の同意にもとづく法律の抜け穴をねらう行為、すなわち、法の欠缺をねらう行為である。これは、国民の同意が及ばなかった部分をねらう行為といいかえることができる。ある導入論者は、国民の想定を超えているがゆえに国民の同意にもとづく立法がされえなかったわけで、この行為に課税しないことを「国民が積極的に許容していたものと位置付けるには無理があるといい得る」(39)とされる。しかし、これらの問題はタックス・コンプライアンスの視点から検討しなければならない。

2.　武富士事件最高裁判決における租税法律主義の厳守

2000（平成 12）年度税制改正で塞がれているが「日本の相続税法にはかつて、大きなループ・ホールが」(40)、致命的な法の欠缺があった。国外に保有する資産を日本の非居住者に贈与する場合、たとえ相手が日本国籍をもつ者であっても、贈与税は課されなかった。その点を利用したケースが、いわゆる武富士事件（東京地判 2007（平成 19）年 5 月 23 日月報 55 巻 2 号 267 頁、東京高判 2008（平成 20）年 1 月 23 日判タ 1283 号 119 頁、最判 2011（平成 23）年 2 月 18 日判タ 1345 号 115 頁）である。この事件では、消費者金融大手の武富士の故武井保雄会長がまず長男を香港に住まわせて、一年だけであるがわが国

の相続税法上の非居住者としておき、そのうえで日本国外にある資産を贈与した。こうすれば、香港には相続税も贈与税もないから「二重非課税というわけである」[41]と志賀弁護士は指摘する。課税庁は、長男の住所は日本にあると認定することによって、贈与税の課税処分を行った。

裁判は最高裁にまでもつれこんだが、結局、最高裁は納税者勝訴の判決を下した。最高裁は「贈与税回避を可能にする状況を整えるためにあえて国外に長期の滞在をするという行為が課税実務上想定されていなかった事態であり、このような方法による贈与税回避を容認することが適当でないというのであれば、法の解釈では限界があるので、そのような事態に対応できるような立法によって対処すべきものである」と判示する。武富士事件最高裁判決は、租税（贈与税）回避行為の否認について、立法によって対処すべきであることを明確にした。ここに、法の欠缺を、法解釈ではなく立法によって埋めるべきと判示した本件最高裁判決の重要な意義を見出すことができる。増田教授は「本判決は、巨額な租税回避は看過できないという国民の大方の感情とは一線を画し、租税における正義は租税法律主義の厳守により担保されることを改めて国民に提示したもの」[42]と評価する。

武富士事件において須藤裁判官は「このような判決を下すことの具体的妥当性について苦衷の意を率直に表明」[43]しながらも次のような補足意見を述べる。「一般的な法感情の観点から結論だけをみる限りでは、違和感も生じないではない。しかし、そうであるからといって、個別否認規定がないにもかかわらず、この租税回避スキームを否認することには、やはり大きな困難を覚えざるを得ない。……租税法律主義の下で課税要件は明確なものでなければならず、これを規定する条文は厳格な解釈が要求されるのである。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」。国家は法律の定めるところを超えて国民に租税を課すことができない。これが租税法律主義である。国民の大方の感情とは反することに思われても、租税法律主義のもとではこのような判決しか下せない。タックス・コンプライアンスの本質を税法遵守性におく理由はここにある。

3.　課税要件が明確な個別要件規定の必要性

富裕層や大企業が租税回避スキームを利用し、租税回避を成功させることを非難する心理には、ねたみ、ひがみ、そねみ、やっかみといった、いわば負の感情が横たわっているといってよい。この感情論を基礎とする一般的な租税回避行為の否認規定の導入論は極めて危険である。これは、いわば出し抜かれた側が出し抜いた側の足を引っ張る醜悪な構図である。現代社会において租税負担の極小化を希求する納税者の思考からは、出し抜かれた側も、機会さえあれば出し抜く側にまわりたいと、すくなからず考えるはずである。

このような次元から離れて、原点に立ち返る必要がある。すなわち「租税法律関係は、権力対国民の関係である」(44)ということである。権力は国民に優越し、それは必ずといっていいほど肥大する。法の支配の原理は「専断的な国家権力の支配（人の支配）を排斥し、権力を法で拘束することによって、国民の権利・自由を擁護することを目的とする原理である」(45)とされている。日本国憲法第 99 条は「天皇又は摂政及び国務大臣、国会議員、裁判官その他の公務員は、この憲法を尊重し擁護する義務を負ふ」とうたい、公務員に対する憲法尊重擁護義務を規定する。日本国憲法が政府を規制するように、租税法は課税庁を規制する。租税法は「徴税権行使の限界を示す規範としてとらえられねばなら」(46)ない。

租税回避概念を定義づけることはほとんど不可能である。もし、無理矢理に一般的な租税回避行為の否認規定を法定したとして、抽象的な表現による規定の解釈問題が生ずることは明らかである。どの定義にも共通してみられる「通常用いられる法形式」とは、どういう法形式を想定しているのか。通常性の判断が納税者と課税庁との間で対立することは自明である。具体的な表現による規定でなければ法は骨抜き状態となって課税庁は徴税権行使の限界を認識することができない。課税庁が法に拘束されないまま「通常用いられる法形式」が課税庁の判断に委ねられると、課税権力の濫用に歯止めがかからないことになる。したがって、濫用を阻止するために、一般的な租税回避行為の否認規定は許容されてはならず、個別要件規定が立法化される必要がある。そして、それと同時に条文における課税要件明確主義を追求しなければならない。否認規定は「もとより包括的・一般的規定では足りず、個別的・具体的に租税回避行為

の類型化と否認によって結果するフィクションとしての課税要件が明確に規定されねばならない」[47]とされている。課税庁の恣意的課税を防止するために抽象的な表現による規定は絶対に導入してはならない。

第4節　小括

租税回避防止策は事後的な対処の仕方によらざるをえない。抽象的な表現による規定では、解釈によって、租税負担の軽減を目的とした行為でなくとも結果的に租税負担が軽減しているとみられれば、心情的租税回避の妄信による課税庁の否認権の行使としての租税回避の嫌疑がいくらでもかけられることになる。一般に、租税回避は節税と脱税の中間的概念といわれる。しかし、租税回避について「理論的にも現実的にも、それを明解に区分できた例はないと言ってよい」[48]とされている。明確な要件をもって定義づけることができない実体のない租税回避はほとんど虚構概念といわざるをえず、納税者の租税支払軽減・排除行為には節税と脱税という二種の概念しか存在しないととらえるべきである。不確定概念による租税法規定は、納税者および課税庁の双方に恣意性をもたらし、租税債権および租税債務の確定的一致をもたらさないという意味で租税法律主義からみて問題といえるということを再認識する必要がある。

現実の租税争訟においては、過大な役員給与の損金不算入（法税 34 条 2 項）規定における「不相当に高額」という不確定概念について、納税者に収集不可能な類似業種平均値が、更正処分等の根拠的証拠資料として提出されるならば、証拠自体の信憑性、合理性、適正性が証明されない限り、納税者にとっては最初から不利となる。同族会社の行為・計算の否認（法税 132 条、所税 157 条）規定における「不当に減少させる」という不確定概念について、課税庁（税務署長）は、納税者と異なり種々の情報源をもつため「不当性」を認めて、処分決定した更正または決定を合法化すべき証拠をいくらでも集めやすい立場にある。証拠資料の収集に関しては課税庁のほうがはるかに強力な権限と組織力をもつ。ゆえに、すくなくとも納税者は正確な取引事実を証明するために必要な証拠資料を取引発生の段階から常に収集・保管・整理しておくことが対抗手段として必須となる。課税庁の主張を覆すために、課税事実および税法解釈にお

いて、裁判官が合理的な確信に至るような証拠資料と論証方法を前もって準備しておくことが、タックス・マネジメントにおいて緊要なことである。

「不相当に高額」について問題となった名古屋地判 1994（平成 6）年 6 月 15 日月報 41 巻 9 号 2460 頁、名古屋高判 1995（平成 7）年 3 月 30 日税資 208 号 1081 頁、法人税法における「不当に減少させる」について問題となった札幌高判 1976（昭和 51）年 1 月 13 日月報 22 巻 3 号 756 頁、最判 1978（昭和 53）年 4 月 21 日月報 24 巻 8 号 1694 頁、所得税法における「不当に減少させる」について問題となった不動産管理料過大支払否認事件（東京地判 1989（平成元）年 4 月 17 日月報 35 巻 10 号 2004 頁）およびパチンコ平和事件（東京地判 1997（平成 9）年 4 月 25 日判時 1625 号 23 頁、東京高判 1999（平成 11）年 5 月 31 日月報 51 巻 8 号 2135 頁、最判 2004（平成 16）年 7 月 20 日判時 1873 号 123 頁）は、すべて納税者が租税法令遵守性を充足しているつもりでも、課税庁の更正権が発動され、裁判所が国側勝訴の判決を下した事例である。

それぞれの不確定概念について、違憲の主張も退けられている。「最高裁が本当のところ租税法律主義について何をどう考えているのか」[(49)]、疑問が呈されるべきである。納税者、課税庁、裁判所の相互信頼性がタックス・コンプライアンス成立のための重要な鍵となる。課税要件の不明確性に端を発する、結果としての納税者のコンプライアンス違反は、もはやタックス・マネジメントにおける統制可能な範囲を超えており、規定そのものについて税務会計公準における租税法律主義に戻って考える必要がある。課税要件が明確な規定によってはじめて課税庁と納税者の租税債権債務は金額的に一致する。この一致点こそが、タックス・コンプライアンスによって到達される原点に返った真実・公正な課税所得である。

課税所得計算の原点は取引事実の認定による。すなわち、なによりも、取引事象を認識し、事象を勘定科目によって記録し、勘定ごとに金額を集計して財務諸表を作成し、監査を経て利害関係者（related interest parties）に有用な会計情報を提供する財務会計、それを法倫理によって規制しようとする会社法会計が、真実・公正な利益を計算しようとしていることこそが、税務会計における真実・公正な課税所得を計算するための大前提となることを忘れてはならない。

タックス・コンプライアンスは、このように会計原則・基準および会社法のコンプライアンスを前提に、税法にもとづいて正しい課税所得を認識・測定することにある。この納税者のタックス・コンプライアンスは、課税庁による通達ではなく税法の正しい解釈にもとづく税の執行、さらに争訟において裁判所による公正な判断の積み重ねによって、税務会計制度上はじめて形成されることを確認する必要がある。

注

(1) 中尾睦ほか『改正税法のすべて』(平成 13 年度版) 大蔵財務協会、2001 年、244 頁。
(2) 富岡幸雄『税務会計学原理』中央大学出版部、2003 年、776 頁。
(3) 大淵博義・岸田貞夫・野田秀三「租税回避行為研究特別委員会最終報告」『税務会計研究』第 20 号、税務会計研究学会、2009 年、182 頁。
(4) 佐藤義行「租税回避行為と租税逋脱行為」北野弘久編『日本税法体系』学陽書房、1978 年、118 頁。
(5) 大淵・岸田・野田、前掲論文、170 頁。
(6) 新井隆一『租税法の基礎理論』(第 3 版) 日本評論社、1997 年、89 頁。
(7) 同上、89 頁。
(8) 金子宏『租税法』(第 18 版) 弘文堂、2013 年、121 頁。
(9) 同上、121 頁。
(10) 同上、73 頁。
(11) 清永敬次『税法』(新装版) ミネルヴァ書房、2013 年、42 頁。
(12) 北野弘久『税法学原論』(第 6 版) 青林書院、2007 年、132 頁。北野教授によれば、これは狭義の定義であり、広義には「租税回避現象は、まず立法過程にあらわれ、ついで行政・裁判過程 (執行過程) に、さらには経済過程にあらわれる」(同上、184 頁。) から「およそ経済上租税負担を回避軽減することの一切を意味するものとしてとらえることができよう」(同上、183 頁。) とされる。
(13) 同上、227 頁。
(14) 清永教授訳による。清永敬次『租税回避の研究』ミネルヴァ書房、1995 年、109 頁。(A. Hensel, *Steuerrecht*, J. Springer, 1924. S. 138.)
(15) 山口孝浩「役員賞与・役員報酬を巡る問題」『税務大学校論叢』第 48 号、税務大学校、2005 年、213 頁。
(16) 北野、前掲書、228 頁。
(17) 品川芳宣「租税回避行為の否認と仮装行為の否認」『税理』第 49 巻第 15 号、ぎょうせい、2006 年、14 頁。
(18) 1961 (昭和 36) 年 11 月 11 日、日本税法学会は、内閣総理大臣宛に「国税通則法制定に関する意見書」を提出している。日本税法学会「国税通則法制定に関する意見書」『税法学』第 131 号、日本税法学会、1961 年、1-11 頁を参照。
(19) 北野、前掲書、122 頁。
(20) 同上、122 頁。
(21) 同上、131 頁。
(22) 菅原計『税務会計学通論』(第 3 版) 白桃書房、2010 年、33 頁。

(23) 菅原計「実質課税主義の虚構性」『経営論集』第 59 号、東洋大学経営学部、2003 年、48 頁。
(24) 同上、49 頁。
(25) 菅原、前掲書、53 頁。
(26) 菅原、前掲論文、48 頁。
(27) 志場喜徳郎・荒井勇・山下元利・茂串俊共編『国税通則法精解』(平成 25 年改訂) 大蔵財務協会、2013 年、26 頁。
(28) 松沢智『税務争訟の基礎知識』中央経済社、1973 年、42 頁。
(29) 清永、前掲書『租税回避の研究』、413 頁。
(30) 村井正「同族会社の行為計算の否認」『租税法研究』第 4 号、有斐閣、1977 年、94 頁。
(31) 菅原計『税務会計の理論』(第 2 版) 中央経済社、1999 年、13 頁。
(32) 北野、前掲書、97 頁。
(33) 松沢、前掲書、42 頁。
(34) 矢内一好・高山政信『税務・会計用語辞典』(12 訂版) 財経詳報社、2009 年、307 頁。
(35) 杉村章三郎訳、アルベルト・ヘンゼル『独逸租税法論』有斐閣、1931 年、155 頁。
(36) 金子、前掲書、122 頁。
(37) 酒井克彦「租税回避への対応と納税者の権利保護」『税務弘報』第 57 巻第 10 号、中央経済社、2009 年、52 頁。
(38) わが国では、金融商品取引法の適用を受ける企業は、2000 年 3 月期からキャッシュ・フロー計算書の作成・開示が義務づけられることになった。それまで公開企業は、キャッシュの流れを明らかにするものとして、資金収支表を作成していた。しかしながら、資金収支表は、財務諸表外の情報として位置づけられており、必ずしも信頼性の高いものであるとはいえない状況にあった。そこで、資金情報について、国際的にはキャッシュ・フロー計算書の作成・開示が定着しているところ、わが国においても資金収支表に代わる新たな財務諸表として、キャッシュ・フロー計算書が導入されるに至った。これが一つの契機ともなり、これまでの利益重視の経営から、キャッシュ・フローを重視するという経営に注目が集まるようになった。いわんや「会計はキャッシュベースで経営をするためのものでなければならない」(稲盛和夫『稲盛和夫の実学』日本経済新聞社、2000 年、43 頁。) と主張されることすらある。このような潮流のなかで、企業は、キャッシュ・アウト・フローをもたらす法人税につき、その負担が最小限となるように行動する必要がある。すなわち、タックス・マネジメントは企業経営において重要な経営戦略の一つとして位置づけられることになる。
(39) 酒井、前掲論文、52 頁。
(40) 志賀櫻『タックス・ヘイブン』岩波書店、2013 年、65 頁。
(41) 同上、66 頁。
(42) 増田英敏「武富士事件最高裁判決と税理士の職務」『税理士界』第 1279 号、日本税理士会連合会、2011 年、13 頁。
(43) 志賀、前掲書、66 頁。
(44) 北野弘久『税法学の基本問題』成文堂、1972 年、33 頁。
(45) 芦部信喜『憲法』(第 5 版) 岩波書店、2011 年、13-14 頁。
(46) 北野、前掲書『税法学の基本問題』、31 頁。
(47) 佐藤、前掲論文、117-118 頁。
(48) 志賀、前掲書、63 頁。
(49) 同上、95 頁。

第 4 章　法人税法第 34 条第 2 項とタックス・コンプライアンス

第 1 節　不相当に高額な役員報酬支給の租税回避行為の非該当性

1.　租税回避行為に対する諸見解

会計上、費用認識された役員報酬は、税務会計上、基本的に定期同額給与に該当し損金算入されるが「不相当に高額な部分の金額」は損金不算入とされている（法税 34 条）。そのもっとも根本的な理由としてこれを租税回避に結びつける次の説がある。「租税回避は行為自体は私法上適法な行為であるが、税法上はこれを認めないとする行為である。例えば、不相当に高額な役員報酬などの否認が該当する」(1)。

「不相当に高額」な役員報酬支給がいわゆる「租税回避」に該当するか否かを検討する必要がある。そのためには、あらためて「租税回避」とはどういうものであるかについて明らかにしなければならない。一般的に、納税者が租税負担を軽減または排除する行為には、節税行為、租税回避行為、および脱税行為という三種の概念が存在するといわれており、租税回避行為は「税法上の特恵措置の活用によって租税を軽減する通常の節税行為（Steuerersparung, tax saving）でもなければ、刑事責任を問われることになる脱税行為（Steuerhinterziehung, tax evasion）でもない、いわば両者の中間的概念である」(2)とされる。また「それは税法学が人工的につくりだした概念である、といってもいいすぎではない」(3)ともされる。

租税回避行為について次のような説明がある。「通常の取引形式ないし取引行為とは異なる迂回的・不自然な異常な取引形式ないし取引行為を選択することによって、通常の取引形式を選択した結果と実質的には同様の経済的効果を実現し獲得しておきながら、課税要件の充足を免れ、租税負担を実質的に軽減または排除する異常な取引形式ないし取引行為をいうものといえる」(4)。

「不相当に高額」な役員報酬支給がこの要件に該当するのかについて、まず問題となるのは「通常の取引形式ないし取引行為とは異なる迂回的・不自然な異常な取引形式ないし取引行為を選択」しているかどうかということである。そもそも「納税者は、企業を経営していく過程において、さまざまな法形式の

採用が可能である。そして、如何なる法形式を採用するかは、原則として契約自由の原則からして納税者の自由である」(5)はずであり「通常の取引形式ないし取引行為」とはどういう形式をさすのかは不明である。ただ「迂回的」という表現に着目すれば「不相当に高額」な役員報酬支給は、企業が直接役員に対して報酬を支給するという行為であり、迂回的ではないことは明らかである。他方「不自然」「異常」という表現に着目すると、役員報酬として支給されるとしても、課税庁からみた「不相当に高額な部分の金額」は、いわば「自然」「正常」な形式では支給されえない、支給されるはずはないものと考えることもできなくはない。ただ、そもそも報酬金額の合理性は判断する者によって異なりうるものであり、客観的な説得力をもたせることは困難を極める。

2.　役員報酬の自主的性格

役員報酬の支給は内部取引であり、内部取引は客観性が認められない。これをみたすためには会計上、経理規程（accounting rules）が必要であり、これによって金額の合理性が保証されなければならない。企業会計は、公正なる会計慣行を基礎として、会社法その他の法令における計算規定および会計基準にもとづき、さらに「『個々の企業の経理に関する基準（経理規程)』に準拠して『企業利益』の計算を行う体系となっている」(6)とされている。したがって、報酬金額が合理的に算定されるように定められた経理規程（給与規程）をあらかじめ設けるなどしたうえで、納税者は正当性を立証する必要がある。

ここで注意しなければならないのは、そもそも報酬金額の決定は、企業の会計政策の問題であるということである。「非同族会社の場合、役員にかなり高額な給与等が支給されても内部牽制機能の上でその相当性が担保されているのが通例だから、税務執行上原則としてそれをあるがままに受け入れてしかるべしという考え方は至極当然であ」(7)り「一般的にその相当性の担保がない同族会社の場合、課税当局が金額の相当性をチェックする必要性は納得でき」(8)るとする説や「中小企業では、役員に給与額の決定が委ねられているから、会社の利益調整に利用され、租税回避に利用されかねない。そこで、会社法が規定するチェック機能のほかに、税法にも役員給与についてモニタリング効果を持つ規定を設けている」(9)とする説もあるが、課税庁、すなわち、国家に一企業の

報酬金額の相当性をチェックする権限はないというべきである。

報酬は「組織や社会における位置づけを表す。成果に対する評価のみならず、人間に対する評価を表す」[10]ともされる。報酬は、いわばその役員にいかなる価値があるかを示すものであり、その評価はほかならぬ企業が行うべきであり、その企業にしかなされえないものである。

前掲した二つの説によった場合、見方によっては国家が一企業の役員の勤務評定をすることにもなりうる。契約自由の原則に則り、企業と役員との間で交わされた委任契約にもとづき、役員の行う経営活動の対価として支払われる役員報酬の金額の多寡の問題に国家が介入してはならない。あくまで法人税法の趣旨は「法人税について、納税義務者、課税所得等の範囲、税額の計算の方法、申告、納付及び還付の手続並びにその納税義務の適正な履行を確保するため必要な事項を定めるもの」（法税 1 条）であり、企業のガバナンスに対して影響を与える会社法とは明確にその法目的を異にするものであるといわなければならない[11]。

利益とは「企業存続の条件である。利益とは、未来の費用、事業を続けるための費用である」[12]とされている。投下資本の期間計算的な回収余剰の意味における分配可能な利益は、あらたに投下される資本の原資の一部を構成することになる。基本的に、同族会社であれ非同族会社であれ、企業である限り、利益計画を策定し、コスト・コントロールをしていかなければ、経営は成り立たず、企業は存続することができない。これは、企業会計の一般的な対象としての企業が「解散や倒産などの事態を予定することなく、あくまでも事業の継続をたてまえにして行なわれているという前提」[13]と説明される継続企業の公準からも明らかである。事業が継続されるには利益の存在が不可欠であり、事業の継続を前提としない企業は、もとより企業会計の対象とはならない。

3. 適用要件の非該当性

企業経営における「基本的な目標を実現するうえで必要な利益に欠ける企業は、限界的な危うい企業である」[14]とされている。そもそも、中小零細企業の主たる資金調達方法は間接金融であり、通常、金融機関が資金融資の検討をする際において、利益の存在は重要な判断要素であるはずである。前掲した二つ

の説は、同族会社は利益調整をすることばかりもくろんでいるという、いわば差別的視点にたっている時点で企業経営の認識を誤っているといわなければならない。

前述したような給与規程をあらかじめ設けたうえで正当性が立証された役員報酬は「自然」「正常」な形式で支給されたものである。

次に「通常の取引形式を選択した結果と実質的には同様の経済的効果を実現し獲得」しているかどうかということである。やはり何をもって「通常の取引形式」とするのかという問題はある。しかしながら、かりに、課税庁からみた「不相当に高額な部分の金額」は「通常の取引形式」では支給されえないものであるとした場合には「通常の取引形式」で支給された場合と比較して、結果として実現し獲得される経済的効果、すなわち、会計的表現を用いれば、費用認識される役員報酬の測定金額は「不相当に高額な部分の金額」分だけ明らかに異なることとなる。

最後に「課税要件の充足を免れ、租税負担を実質的に軽減または排除」しているかどうかということである。これに関しては、課税庁からみた「不相当に高額な部分の金額」を損金算入する企業は、その分、課税庁からみた、相当な部分の金額のみを損金算入する企業に比し、課税所得が減少することになる。したがって「租税負担を実質的に軽減または排除」することになるといえるかもしれない。しかし、2006（平成 18）年度税制改正により、役員報酬と役員賞与の区分が廃止されたことから「不相当に高額」な役員報酬支給は、明らかに「課税要件の充足を免れ」るための行為と解することはできなくなったため、役員の行う経営活動の対価として支払われる純然たる役員報酬支給行為と解するほかはない。

以上、検討してきたように「不相当に高額」な役員報酬支給は、租税回避行為ではないといわなければならない。報酬金額の合理性は課税庁に判断されてよいものではなく、租税回避に結びつけてこれを正当化することもできないといわなければならない。

4. 実体のない租税回避行為

租税回避行為について、もっともらしい説明は一応示されているものの、定

義とよぶには極めて不明確といわざるをえない。課税庁にとって租税回避行為の否認は至上命令であり、租税回避行為は放置することはできないとされる。租税回避行為が横行すれば、やがて納税者の租税法令に対する自発的遵守性が徐々に失われ、税制全体が崩壊することにつながるという危機感がある。

節税行為と脱税行為の中間的概念であるとされる租税回避行為は極めて多義的なものであり「租税回避行為は換言すれば節税でもある」[15]といいきる説もある。

節税行為と租税回避行為の区別は判断する主体の立場によって異なる。すなわち、どこまでいっても納税者からすればそれは節税行為であり、課税庁からすればそれは租税回避行為、さらにいえば印象的には脱税類似行為ですらあるという双方の見解が対立することになる。租税回避なる概念は「従来、必ずしも正しく理解されず、ときに『合法的脱税』として、租税逋脱行為と同視されることもないではなかつた」[16]ともされている。

租税回避行為を否認しようとする課税庁は、租税回避行為は課税の公平性、とりわけ、同一所得に対して同一課税の原則にもとづく水平的公平を維持することができない、すなわち「通常の行為形式により実現した経済的成果に対して課税される納税者と、異常、不合理な行為形式を選択した結果、同様の経済的成果を獲得しながら課税要件を充足せず課税を免れる又は減少する納税者との課税上の不公平を排除する必要がある」[17]から許されないと主張する。他方、租税回避を行う納税者は、租税回避を行うか行わないかはそれぞれの納税者の判断に、また、そもそも租税回避スキームを考案することができたかできなかったかということについては個々の納税者の能力に、それぞれ依存する問題であるから、租税回避を行う機会の平等という観点からすれば、課税の公平性は維持されていると主張することもできる。

5．法の欠缺により生ずる租税回避

租税回避行為は法の欠缺によって生ずるといえるから、防止策を立法権が講じていない限りにおいて、完全に合法的行為であるといわなければならない。

企業は、商品・製品のコスト計算に法人税を織り込んでおり、会計上、企業にとって法人税は費用であると解される[18]。したがって、企業には、税引後の

経営純利益の極大化の実現を図るため、タックス・コンプライアンスを尊重しながらも、そのなかでできるだけ租税負担を減少させまたは排除しようとする租税負担減少・排除思考が心理的に作用する。これに対し、課税庁には、徴収税額の極大化をめざそうとする租税徴収確保思考が心理的に作用する。この租税徴収確保思考のもと、租税回避行為の否認規定が整備される。納税者が、この整備された法の網の目をかいくぐって租税負担を減少させまたは排除することにより、あらたに租税回避行為が認識される。このような無限に続く循環運動からして租税回避行為に該当するか否かはもはや課税庁の主観によって決まるといってよい。すなわち、租税回避行為は「課税庁側の感覚としては、通常あまり行われない『異常な行為』(後日、その行為が人々に知れわたって一般的に行われるようになると、もはや『異常な行為』ではなくなる）によって、多額の租税が軽減されるということにある種のいらだちを感ずるという類の行為」[19]とみることができる。

いずれにしても結局は租税法が適切に個別要件規定を定めているかどうかにかかっており租税回避行為は法の欠缺によって生ずるといえるわけである。租税回避行為は「市民生活上は適法・有効な真実の行為であり、議会が当該行為を否認する特段の意思表示（法律による個別・具体的な否認規定を設ける）をしない限り、いかに課税レベルとはいえ、これを否認することができない」[20]のである。

「租税を回避」するというと、印象的には、いわばぬけがけをして、他をだしぬいて租税負担を逃れる悪質な行為であるかのように感じられるが、その行為を租税法が禁じていない限りにおいて、それは許容されているといわなければならない。

租税回避行為をめぐる租税争訟においての最終的な判断は裁判所（裁判権）の手に委ねられるわけであるが、あくまで「租税回避行為の防止は行政権・裁判権の課題ではなく立法権の課題である」[21]ことに留意しなければならない。

第 2 節　形式基準および実質基準の是非

1.　形式基準の要否

法人税法第 34 条第 2 項は「内国法人がその役員に対して支給する給与……の額のうち不相当に高額な部分の金額……は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない」と規定する。この「不相当に高額な部分の金額」に該当するか否かの判断基準として形式基準（法税令 70 条 1 号ロ）とよばれるものがある。

会社法第 330 条は「株式会社と役員及び会計監査人との関係は、委任に関する規定に従う」と規定する。そして、委任について、民法第 643 条は「委任は、当事者の一方が法律行為をすることを相手方に委託し、相手方がこれを承諾することによって、その効力を生ずる」と規定する。したがって、役員報酬とは、企業と役員との間で交わされた委任契約にもとづき、役員の行う経営活動の対価として支払われるものであるといえる。

報酬等については、定款に事項を定めていないときは、株主総会の決議によって定める旨規定する（会社 361 条 1 項）。このように、報酬等を定款または株主総会で定めることとしている理由は、報酬等の決定を取締役会に委ねるとお手盛りの可能性があるので、株主に決定を委ねることによって、お手盛りを防止することにあるといえる。この会社法第 361 条第 1 項の規定が形式基準の根拠となっている。すなわち、形式基準は、定款または株主総会、社員総会もしくはこれに準ずるものの決議において役員に対して支給することができる金銭の額の限度額または金銭以外の資産（支給対象資産）の内容を定めている法人が、各事業年度においてその役員（その限度額が定められた給与の支給の対象となるものに限る）に対して支給する給与が限度額を超えるものを「不相当に高額な部分の金額」であるとする。

これをみるとわかるように、形式基準は、会社法第 361 条第 1 項の規定に則って定められた報酬等の金額に反することに乗じて形式的に「不相当に高額な部分の金額」を判断し損金不算入とするものである。したがって「形式基準に抵触する例の多くは、実質として報酬額を更改しているにもかかわらず、その手続の明文化を怠っているものに過ぎない」(22)といえる。会社設立時に定めた

金額が、そのまま据え置かれ、その後の税務調査で実際はそれを超過していたから否認された事例（山形地判 1966（昭和 41）年 2 月 21 日月報 12 巻 5 号 756 頁）が典型的である。

損金不算入額は次のようである。

損金不算入額 974,700 円＝①＋②＋③
①134,200 円＝第 1 年度役員報酬支給額計 634,200 円－限度額 500,000 円
②400,000 円＝第 2 年度役員報酬支給額計 900,000 円－限度額 500,000 円
③440,500 円＝第 3 年度役員報酬支給額計 940,500 円－限度額 500,000 円

原告は、限度額「年額 50 万円以内」との記載があるが「各自年額 50 万円以内」と記載すべきところ「各自」の二文字を脱落して記載されたにすぎないと主張したが、認容されなかった。

2. 会社法との関連性

これは本来的に、法人税法が問題とするものではなく会社法上の問題である。すなわち、以前から「形式的な基準の採用は疑問である。定款の規定や株主総会で決議した支給限度額を超過したとして、それは商法上の問題である。支給の態様が定期かつ定額の役員報酬である以上、そして実質基準の要件を満たす限り、税法として認容するのが実質課税の法理である」(23)と指摘されていたところである。損金の額として認識・測定できるかどうかという税務会計的視点から検討せず、いわば負の意味での形式課税主義的思考にもとづいて、相当、あるいは不相当という判断がなされることになるという問題がある。所得把握の認識基準としての実質主義にもとづいて、課税所得は認識・測定されなければならない。これは税務会計学上、税務会計原則の一つとして所得実質把握の原則が掲げられているところからも明らかである。

同族会社にとって形式基準は、課税庁が相当、不相当の判断に利用できるような根拠が事実上失われているという次のような指摘もある。「役員報酬の限度額についての定款の規定や株主総会の決議等は必ずしも役員の労務の対価を的確に反映するように適正になされているとは限らないであろうし、特に、役員が会社を専断的に支配できる同族会社等においては、役員報酬を不相当に高額に定めて置くことも可能であろう。また、反面、株主総会の実体がないような

人的会社においては、かつて定めた役員報酬の額が何年も改定されることなく放置され、その額が実態と遊離している場合もあるであろう。従つて、かかる形式的基準は、常には役員報酬の適正額を判定するための確実な基準にはなり得ないであろう」(24)。

また、別の見方として、会社法上、報酬等について定款または株主総会で定めないことに罰則も設けられていないから、定めない限りにおいて形式基準は回避することが可能であり「尻抜けの規定である」(25)という指摘もある。むしろ「詳細に限度を定めれば、定めるほど限度超過が生ずる可能性が大きくなるという問題がある」(26)とされている。法人税法第 34 条第 2 項の適用を受ける企業は、事実上、中小零細企業である同族会社に限られるといえると思われる。しかしながら、少数の株主で構成される同族会社は、報酬等について定款または株主総会で定めないことが事実上可能であるから、形式基準はもはや実効性を失っているということである。

形式基準は「不相当に高額な部分の金額」に該当するか否かの判断において「不相当に高額な部分の金額」が納税者にとって明らかであるから、納税者の予測可能性を保障するものであるといえる。しかしながら、形式基準は本来的に、会社法上の問題を法人税法の領域に持ち込んだものであり、損金の額として認識・測定できるかどうかという税務会計的視点は置き去りにされている。加えて、回避することが可能であるという制度上の欠陥も指摘されている。したがって、形式基準は、規定すべき積極的理由に乏しいと考えられる。

3. 実質基準の不明確性

形式基準のほかに「不相当に高額な部分の金額」に該当するか否かの判断基準として実質基準（法税令 70 条 1 号イ）とよばれるものがある。

実質基準は、①その役員の職務の内容、②その内国法人の収益およびその使用人に対する給与の支給の状況、③その内国法人と同種の事業を営む法人でその事業規模が類似するものの役員に対する給与の支給の状況等に照らし、その役員の職務に対する対価として相当であると認められる金額を超える場合におけるその超える部分の金額を「不相当に高額な部分の金額」であるとする。もとより「この規定は、不相当に高額な部分の金額とは相当であると認められる

金額を超える金額をいうと定めたものであり、税法が損金の額に算入しないと定める不相当に高額な役員報酬の定義的規定となっていない」[27]とされている。

「不相当に高額な役員報酬」を明らかにするためには相当な役員報酬を明らかにしなければならない。相当な役員報酬は、結局、①から③等に照らすことによって判断するほかはない。注目すべきは三つの要素に続いて「等」という文言が用いられていることである。この「等」により課税庁の裁量が著しく許容されてしまうと考えられる。「政令の規定上は上記の『状況等に照らし』とあるとおり、列挙された状況は例示に過ぎない、ということである。『等』は裸の等であるから、要は金額の相当性を判断するのに条理上、社会通念上必要となる一切の状況や事情がこれに含まれるということで、この点相当に弾力的に理解されるべきである、と思われる」[28]とされている。この「等」があることによって、三つの要素は一気に拡大された相当性の判断要素のうちのほんの三つの例示としてとらえられることになる。したがって「過大役員報酬等の損金算入を否認する場合の前提となる実質限度額は『相当であると認められる金額』であって、相当性を判断する場合の具体的な査定基準は手がかり程度のものしか与えられていない」[29]と考えられる。

このことから、法的実質基準をもってしても、結局「不相当に高額な部分の金額」は、税務会計制度上なんら明らかになっているとはいえない。

4. 名古屋地方裁判所判決の問題点と税務会計学的考察

この点を問題とし「不相当に高額」という不確定概念が課税要件明確主義に違反するとして提起された憲法訴訟がある。

本事例は原告である株式会社が、旧法人税法第 34 条第 1 項（法税 34 条 2 項）に規定する「不相当に高額」という不確定概念が課税要件明確主義に違反するとして起こした憲法訴訟であり、申告納税方式を採用する法人税の規定における不確定概念の当否が争われた注目すべき事例である。

税務署長は、原告である株式会社の代表取締役と取締役の役員報酬について、類似法人の役員報酬平均支給額を上回る部分は「不相当に高額な部分の金額」に当たるとして、更正処分等をした。

損金不算入額は次のようである。

損金不算入額 17,600,000 円＝①＋② ①11,800,000 円＝代表取締役役員報酬支給額 18,000,000 円－類似法人の役員報酬平均支給額 6,200,000 円 ②5,800,000 円＝取締役役員報酬支給額 9,600,000 円－類似法人の役員報酬平均支給額 3,800,000 円

原告である株式会社は、旧法人税法第 34 条第 1 項および旧法人税法施行令第 69 条第 1 号（法税令 70 条 1 号イ）の各規定は、日本国憲法第 84 条に違反すること、類似法人の平均報酬額を上回る部分を「不相当に高額」と解することはできないこと等を主張し、不服申立てを経た後、処分の取り消しを求めて本訴に及んだが請求は棄却された。

名古屋地判 1994（平成 6）年 6 月 15 日月報 41 巻 9 号 2460 頁は次のように判示している。

> 「法 34 条 1 項の『不相当に高額な部分の金額』それ自体は不確定概念ではあるものの、法の趣旨によりその意義を明確になしうるものであり、しかも政令に定められた内容によって、その判断基準も客観的に明らかになっているといえるから、同条項は、憲法 84 条の課税要件明確主義に反するものではないというべきである」。
>
> 「令 69 条 1 号に定められた当該役員の職務の内容、当該法人の収益及び使用人に対する給料の支給の状況という判断基準は納税者自身において把握している事柄であり、同業種・類似規模の法人の役員報酬の支給状況（これが決定的基準でないことは、後記のとおりである。）についても入手可能な資料からある程度予測ができるものであるから、相当であると認められる金額を超える部分であるか否かは、申告時において納税者においても判断可能であるといえる」。

名古屋地裁は旧法人税法第 34 条第 1 項の「不相当に高額」という文言は不確定概念であるとしながらも、法の趣旨によりその意義を明らかにでき、しかも旧法人税法施行令第 69 条によって、判断基準も客観的に明らかになっているといえるから、課税要件明確主義に反するものではないと判示している。しかしながら、基本的に「『不相当に高額』とか『相当な額』という概念は、主観的不確定概念であり客観的確定概念にはなりえない」(30)とされている。

旧法人税法第 34 条第 1 項の「不相当に高額な部分の金額」は、旧法人税法施行令第 69 条において、いわゆる実質基準および形式基準が明らかにされており、たとえば、法人税法第 132 条第 1 項の同族会社の行為・計算の否認規定に比すれば「不相当に高額」という不確定概念の判断基準が示されている分、納税者の予測可能性はある程度保障されているといえる。しかしながら、実質基準の判断要素、前掲した①から③等のうち、とりわけ、③の類似法人の役員に対する報酬の支給状況は、納税者側からは予測が困難である。本事例はこの類似法人の役員に対する報酬の支給状況に重点を置き、実際には、類似法人の役員報酬の平均額を相当額としたうえで、これを超える金額を「不相当に高額」であるとして更正処分をしている。

すなわち「課税庁は公平課税のために、納税者が画一的行動をとることを是としている」(31)がために、当然のごとく平均額が相当額であるという結論に至るのであろうと思われる。しかしながら、報酬金額の決定は、企業の会計政策の問題である。したがって、金額が企業ごとに異なることは必然であるといえる。この金額の平均値、換言すれば単なる中間的な値に相当性が見出されるはずはなく、相当性が付与されるはずもない。

また、そもそも類似法人の役員報酬の平均額を相当額とすると、平均額を算出するわけであるから、平均額を境に平均額を超える額を支給する法人と平均額を下回る額を支給する法人とがほぼ同数認識されることになる。したがって、選ばれたサンプル類似法人も約半数が「不相当に高額な部分の金額」が認識されることになり、サンプル類似法人も更正処分の対象とならない限り、税務会計学上、税務会計公準の一つである課税の公平性を失することになるといえる。

もとより報酬金額の決定は、企業の会計政策の問題であり、その意思決定に租税法が易々と介入すべきではない。「不相当に高額」な部分を否認するためには、金額の多寡の是非ではなく、役員報酬としての性格の存否を立証しなければならない。

名古屋地裁は、一応「被告税務署長は、本件類似法人の役員報酬額の平均値を基準とし、原告にこれを増減すべき固有の特別事情があるか否かを検討すべきであると主張するが、令 69 条 1 号の文言からそのような結論を導き出すことはできない上、平均値が原則として相当な報酬額の上限であるとすべき合理

的根拠もない」「特別事情がなければ平均値が相当な報酬額の上限であるという判断方法も採用することはできない」などとし、課税庁の主張を退け、前年度の役員報酬の 1.5 倍をもって、相当な範囲の役員報酬とした(32)。

名古屋地裁のいう損金不算入額は次のようである。

損金不算入額 16,900,000 円＝①＋②
①11,800,000 円＝代表取締役役員報酬支給額 18,000,000 円－類似法人の役員報酬平均支給額 6,200,000 円
②5,100,000 円＝取締役役員報酬支給額 9,600,000 円－前年度の役員報酬支給額の 1.5 倍 4,500,000 円

平均値を否定したことは評価できるといえる。しかし、そもそも前年度の役員報酬が適正であるといえるのか、1.5 倍という数値をどこから導き出したのかが明らかではない。名古屋地裁は「原告の売上金額の増加（約 1.43 倍）を基本とし、これに売上総利益の増加（約 2.25 倍）を加味して行うのが最も合理的」とし「そうすると、右の事情からして、……報酬については、前年度の 1.5 倍までの範囲で増額……がされた場合には、相当な報酬の範囲内にあるものといえる」としている。売上金額の増加（約 1.43 倍）および売上総利益の増加（約 2.25 倍）と、前年度の 1.5 倍の因果関係が「そうすると」の一言で、なんら説明されないまま省略されて当然のように 1.5 という数値が導き出されている。このような名古屋地裁の判断をみれば明らかなように、実質基準は、判断する者による恣意性が多分に介入する余地があるといわざるをえない。これは税務会計学上、税務会計原則の一つである恣意性排除の原則に明らかに反することになる。このような判断がされてしまっているということは、旧法人税法第 69 条第 1 号は、実際上「不相当に高額」という不確定概念の判断基準を示し、納税者の予測可能性を保障しているとはいえないことの証左であるといえる。

5. 名古屋高等裁判所判決の問題点と税務会計学的考察

原告である株式会社は、名古屋地裁判決を不服として控訴に及んだが請求は棄却された。なお、その後上告に及んだが、最判 1997（平成 9）年 3 月 25 日税資 222 号 1226 頁も原審の判断を支持した。

名古屋高判 1995（平成 7）年 3 月 30 日税資 208 号 1081 頁は次のように判

示している。

「当裁判所も、控訴人について法 34 条 1 項の『不相当に高額な部分の金額』として損金不算入とすることができる金額は、令 69 条 1 号による 1690 万円とするのが相当であるから、本件更正処分（本件裁決により取り消された後のもの）は適法であり、控訴人の請求は理由がないものと判断する。その理由は、……同業種・類似規模の法人の役員報酬の支給状況（これが決定的基準でないことは、後記のとおりである。）についても、入手可能な資料からこれをある程度認識できる場合があり……また、それに関する資料が入手困難な場合であっても、前記のような法 34 条 1 項の趣旨及び令 69 条 1 号所定のその他の基準により、当該取締役報酬が相当であると認められる金額を超えるかどうかは、納税者においても申告時に判断可能であるといえる」。

控訴人は資料が入手困難であるから訴えを提起したわけであるが、名古屋高裁は、入手困難な場合でも判断可能であるとしており、控訴人の事情を検討することを放棄している。実際には課税庁しか知りえない資料をもとに平均値が算出され、更正処分が行われているわけであり、納税者の予測可能な範囲を完全に逸脱している。「有価証券報告書などでデータを知りうる公開会社などは別として、競争会社に『御社の役員報酬はいくらですか』ときくようなことは非常識であろう。まして、類似企業のない、あるいは遠隔の地にしかないというような事業の場合、企業の立場としては無理な場合が多いのである」(33)とされている。

類似法人の役員に対する報酬の支給状況を判断要素として定めることには問題があるといわなければならない。納税者と課税庁で資料が共有されていない状況で、類似法人の役員報酬の平均額をもって相当な額とするには無理がある。したがって、どうしてもこの類似法人の役員に対する報酬の支給状況を判断要素として定めるならば、法律として、課税庁が類似法人の役員報酬の支給状況について、参考となる資料を開示することを定めた規定を新たに設け、なんらかの形で資料を公表させる制度を整える必要がある。このことは、わが国の税制改革にあたって「改革の規範ないし基準のように引照されるのが今でも通例である」(34)とされ「約 60 年を経た現在も輝きを失っていない」(35)と称される、

いわゆるシャウプ勧告において「すべての税の申告から得られる大量の統計資料を、定期的に、編纂、公表すること」(36)とされていたことからも妥当な方策といえると考えられる。租税実務的には、この制度によって一定の情報が共有されることにより、納税者の予測可能性は高まり、税務行政の円滑化が期待できるといえる(37)。

ただ、これを実行するとなると、納税者は役員報酬の金額を決定するにあたり、公表された資料を参照することになる公算が大きい。資料が公表されていて、あえて更正処分を覚悟でそれを逸脱するような高額の役員報酬を支給することは考えにくい。かりに、公表された資料のデータを逸脱するような高額の役員報酬を支給したことにより、更正処分がなされ、租税争訟に発展することになったとしても、公表された資料は課税庁の有力な更正処分の理由としてはたらくことになる。

これを踏まえると、ある意味で、この規定によって公表された資料は警告的・威嚇的機能を有することになり、間接的に租税法が企業の報酬金額の決定に介入することになる。したがって、この方策は現実的なものとはいえず、類似法人の役員に対する報酬の支給状況を判断要素として定めること自体が困難であるといわざるをえなくなる。

第 3 節　規定の具体的改廃の可能性

1.　廃止の妥当性

以上のような問題点を踏まえると、法人税法第 34 条第 2 項は廃止すべきであると考えられる。「不相当に高額」な役員報酬支給は租税回避行為には該当しない。また、形式基準はともかくとして、実質基準は「不相当に高額な部分の金額」を明らかにするものとはいえず、納税者の予測可能性は保障されていない。そして、そもそも報酬金額の決定は、企業の会計政策の問題であるはずである。すでに本規定は「形式的基準によつて役員報酬の過大額を認定する場合はともかくとして、実質的基準によつて過大額を認定する場合には、それぞれの役員の法人の業務に対する貢献度が千差万別で極めて個別性が強いため、その役員の職務対価の相当額を認定することが極めて困難となつている。そのた

め、現在では、課税の実務においても、法人税法 34 条が適用されて更正処分が行われることは稀になつている」[38]と指摘されていた。また「役員報酬に対する法人税課税の主要な問題は、当該報酬の相当性の判断にある。この場合、役員の職務の対価の適正額の判断などは所詮人智の及ぶところでないと考えると、不相当に高額な部分の損金不算入規定を廃止すればよいことにもなる」[39]ともされている。このようにほぼ空文化しており、事実上、適用不可能である法律は廃止すべきであるといえる。

2. 国税不服審判所裁決からみる規定改正の方向性

廃止に関連して、名目的な役員に対する報酬をどう規制するかという問題がある。極端な例でいえば、留学中の三男、四男、および中学生の長女を役員に就任せしめ、報酬を支給したという事例（不服審判所裁決 1990（平成 2）年 4 月 6 日裁決事例集 39 号 237 頁）がある。

損金不算入額は次のようである。

損金不算入額 3,000,000 円＝三男、四男、および長女役員報酬支給額計 3,000,000 円－父限度額 0 円

本事例は、三男、四男、および長女に対する役員報酬は、審査請求人の代表取締役である父に支給された報酬であると認定したうえ、代表取締役につき定められた限度額を超えるから、損金不算入であるとした。本規定は、実際上、このような名目的な役員に対する報酬を否認するために用いられることが多かった[40]。

本事例の訴訟段階のものとみられる事例（東京地判 1996（平成 8）年 11 月 29 日判時 1602 号 56 頁、東京高判 1998（平成 10）年 4 月 28 日税資 231 号 866 頁、最判 1999（平成 11）年 1 月 29 日税資 240 号 407 頁）では、課税庁は、旧法人税法第 34 条第 1 項により損金不算入とするのではなく、法人税法第 132 条第 1 項の同族会社の行為・計算の否認規定により損金不算入であるとの更正理由の差し替えを行っている[41]。

おそらく、訴訟段階において更正理由の差し替えが行われた理由は、訴訟をむかえるにあたって、課税庁内部において、立証の負担の軽減を図る必要があるという判断がなされたからであると思われる。しかし、同族会社の行為・計

算の否認規定は、税務会計学上、課税要件明確主義に反しており、ひいては税務会計公準の一つである租税法律主義からみても問題といえるから廃止しなければならない規定である。これは、この事例の影響を受けてか、1998（平成 10）年度税制改正により、法人がその役員と特殊の関係のある使用人（特殊関係使用人）に対する給与のうち、不相当高額部分についてこれを損金に算入しない旨を規定した法人税法第 36 条（旧法税 36 条の 2）が創設されたことにあらわれていると思われる。同族会社の行為・計算の否認規定のような「『一般的否認規定』が『個別的否認規定』の法規制へと格上げされた点を特色としてみることができるが、この点は、繰り返すまでもなく、『租税法律主義の原則』の法理を意識しての法制化である」(42)といえる。しかしながら、法人税法第 36 条は、法人税法第 34 条第 2 項と同様に、条文上「不相当に高額」という不確定概念を用い、実質基準とほぼ同旨である法人税法施行令第 72 条の 2 を定め、またしても問題点を拡大してしまったといわなければならない。

ただ、いずれにしても名目的な役員に対する報酬は規制しなければならないということはいうまでもない。何をもって、経営に関与したとするのかという問題はあるが、このような事例の場合、役員報酬支給による法人所得の圧縮および所得分散、さらに親族等の将来における相続税負担の軽減をも図るという意図があったという疑義がなげかけられても否定できないといわざるをえないという状況がある。「我が国の同族法人においては、経営者の親族であれば、役員としての役務提供など期待し難い学生、病人等を取締役にして役員報酬を支給するケースも散見される」(43)とされている。

役員報酬の支給は内部取引であり、内部取引は客観性が認められない。したがって、納税者は、その役員が経営に関与しているとするならば、それ相応の証憑書類等、証拠資料を提示して名目的ではないことを立証する必要がある。それができないものであれば、この種の役員報酬は否認する必要が生ずるのである。

第 4 節　小括

ここでは、法人税法第 34 条第 2 項「不相当に高額」な概念について税務会

計学的に考察し、本規定の具体的改廃の可能性について検討した。

具体的には「不相当に高額」な役員報酬支給と租税回避行為の関係を明らかにし、主として、予測可能性の観点から実質基準に関する判例をとおしてその是非につき考察を加えたうえで、規定改廃の可能性について検討を試みた。

ここでは、そもそも報酬金額の決定は、企業の会計政策の問題であるという意識のもとに展開した。

租税回避の要件を役員給与にあてはめると必ずしも租税回避の要件に該当するとはいえない。すなわち、役員報酬は、企業と役員との間で交わされた委任契約であり、コーポレート・ガバナンスの前提のもと企業の経営管理上社内規定の合理性にもとづく適正額が会社法上のシステムをとおして決定されるものであり、それを他の租税回避と同様に扱って不相当額を損金に算入しないという規定は、課税庁の裁量権濫用に結びつく可能性がある(44)。

役員給与は、会計上費用科目である。会計上、特定の役員給与支出が収益との合理的対応性が認識され、公正に測定されたのであれば、課税上それを損金に算入すべきは当然である。損金不算入の合理性が、特定の役員給与科目に認められるのであれば、個別にその要件を明確にして法人税法において定める必要がある。

課税所得の計算上、損金は課税標準たる課税可能な純所得を算定把握するための、担税力にふさわしい課税所得を算定把握するための控除項目である。公正な会計慣行としての役員給与支出の認識・測定が、課税上の必要不可欠な前提となることはいうまでもない。役員給与支出が公正な会計慣行上認識されうるのであれば、課税所得計算上も基本的に損金として認識・測定されるべきものとなる。それでも、実体性がないと判断される役員に対する給与があればそれは損金控除規制の対象となるが、規制するためにはそれ相応の法的合理性がなければならず、法的合理性が認められれば、それは法令において明文化しなければならない。

税務会計学は、租税法の具体的改正に対して明確な目標を示唆するものでなければならない。そこで、名目的な役員に対する報酬について法人税法第 34 条第 2 項は、このような名目的な役員に対する報酬を全額否認するための確認的な規定として、また、同様の問題点をはらむ法人税法第 36 条についても、

名目的な使用人に対する給与を全額否認するための確認的な規定として、それぞれ改正することを提案する。すなわち、金額の多寡の是非を問題とするのではなく、役員報酬または使用人給与としての性格の存否を問題とするということである。法人税法第 34 条第 2 項および法人税法第 36 条は、役員または使用人として勤務した実績はなくその地位は名目的で仮装なものにすぎない者に対して支給した報酬または給与を否認するための規定として改正するべきである。このような改正が実現することにより、当然、納税者は、その役員または使用人が、役員または使用人として勤務した実績、経歴、職務、能力、貢献度等、名目的ではないことを立証するための証拠資料を用意しなければならない。

このような規定を待たずとも、そもそも「役員として勤務した実績はなくその地位は名目的で仮装なものにすぎない者に対して支給した報酬」につき、この行為自体を一種の仮装行為であるとみて、この種の報酬を架空人件費としてとらえ、役員給与の損金不算入（法税 34 条 1 項）の規定により、定期同額給与、事前確定届出給与、利益連動給与に該当しない役員給与であるとして否認するという手法も考えられないことはない。しかしながら明文の規定をもって対応することは租税法律主義の要請に合致したものであると考えられる。この措置は、そもそも損金の額として認識・測定できないはずである隠ぺい・仮装経理による役員給与の支給について、法人税法第 34 条第 3 項が「内国法人が、事実を隠ぺいし、又は仮装して経理をすることによりその役員に対して支給する給与の額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない」とあえて定めていることと平仄を合わせる意味でも合理性があると思われる。

規定の趣旨をこのように改めれば、すくなくとも類似法人の役員報酬支給額と比較して、すなわち、金額の多寡に着目して処分を行うことはできなくなる。課税庁の説明責任の強化と不相当判断の恣意性の縮小化という意味において、この提案は一定の意義はあると考える。

ここでとりあげた事例は、納税者が租税法令遵守性を充足しているつもりでも、課税庁の更正権が発動され、裁判所が国側勝訴の判決を下したものである。「不相当に高額」について、違憲の主張も退けられている。「不相当に高額」に端を発する、結果としての納税者のタックス・コンプライアンス違反は、もは

やタックス・マネジメントにおける統制可能な範囲を超えており、ひいては納税者のタックス・コンプライアンス意識の低下を招来することになる。さらに真実な課税所得を認識するために税務会計公準における租税法律主義を前提とする測定基準明確性の原則、担税能力性の原則をみたす税法の整備が必要となる。企業の会計政策を歪ませ、予測可能性を剥奪し、課税庁の恣意的課税の許容を招来する法人税法第 34 条第 2 項はあるべき課税所得計算を歪めるものとして問題にしなければならない。ここで提出した改正案は、役員給与規制にかかる規定の明確化を一歩進める措置として、タックス・コンプライアンスを税務会計制度上実現するために大きく寄与するものと考える。

注

(1) 武田昌輔編著『税務会計小辞典』中央経済社、1979 年、136 頁。
(2) 北野弘久『税法学原論』(第 6 版) 青林書院、2007 年、227 頁。
(3) 同上、227 頁。
(4) 富岡幸雄『税務会計学原理』中央大学出版部、2003 年、686 頁。
(5) 同上、685 頁。
(6) 武田隆二『税務会計』放送大学教育振興会、1998 年、34 頁。
(7) 四元俊明『行間の税法解釈学』ぎょうせい、1988 年、191 頁。
(8) 同上、191 頁。
(9) 佐藤尚弘「会社法・改正税法で変わる『役員給与』対策」『税務弘報』第 54 巻第 12 号、中央経済社、2006 年、19 頁。
(10) 上田惇生編訳、P.F.ドラッカー『マネジメント』ダイヤモンド社、2001 年、138 頁。
(11) 一方「会社法や金融商品取引法とは別に、法人経営者に対して税法独自の規律(モラル)提供があると解すべきである」(櫻田譲「法人税法規定と役員給与支給におけるモラルハザード」『税務会計研究』第 19 号、税務会計研究学会、2008 年、214 頁。)とする説もある。
(12) 上田、前掲訳書、35 頁。
(13) 山桝忠恕・嶌村剛雄『体系財務諸表論』(4 訂版) 税務経理協会、1992 年、69 頁。
(14) 上田、前掲訳書、35 頁。
(15) 唐木田明雄「役員報酬の過大認定」『税理』第 27 巻第 9 号、ぎょうせい、1984 年、37 頁。
(16) 北野弘久「租税回避行為と租税逋脱行為」『税経通信』第 26 巻第 3 号、税務経理協会、1971 年、9 頁。
(17) 大淵博義・岸田貞夫・野田秀三「租税回避行為研究特別委員会最終報告」『税務会計研究』第 20 号、税務会計研究学会、2009 年、170 頁。
(18) 法人税(等)が費用であるのか、利益処分項目であるのかについて「今日の制度会計にあっては、所有者の立場から利益を計算しようとする資本主理論の立場に立脚していると考えられるため、法人税等は費用として理解されることとなる」(松尾聿正・平松一夫編著『基本会計学用語辞典』(改訂版) 同文舘出版、2008 年、292 頁。)とされる。また、今日のわが国の会計制度において「税効果会計に係る会計基準」も、

税効果会計の目的につき「法人税等……の額を適切に期間配分することにより、法人税等を控除する前の当期純利益と法人税等を合理的に対応させることを目的とする手続である」と定めており、法人税（等）の額を適切に期間配分するという表現から、費用説をとっているものと考えられる。

(19) 北野、前掲書、227 頁。

(20) 同上、227 頁。

(21) 同上、228 頁。

(22) 唐木田、前掲論文、38 頁。

(23) 同上、36 頁。

(24) 品川芳宣「役員報酬の過大額の認定」『税経通信』第 36 巻第 15 号、税務経理協会、1981 年、259-260 頁。

(25) 吉牟田勲「役員報酬」『日税研論集』第 6 号、日本税務研究センター、1998 年、83 頁。

(26) 同上、74 頁。

(27) 菅原計「タックス・コンプライアンス・リスクに対応するクリエイティブ・タックス・マネジメント」『経営力創成研究』第 2 号、東洋大学経営力創成研究センター年報編集委員会、2006 年、153 頁。

(28) 四元、前掲書、179 頁。

(29) 同上、179 頁。

(30) 菅原計「税務行政に対する裁量権の縮小化と羈束性の原理」『経営論集』第 56 号、東洋大学経営学部、2002 年、55 頁。

(31) 櫻田、前掲論文、213 頁。

(32) しかし、結論としては、代表取締役については、平均報酬額にもとづく金額が相当額の上限とされた。

(33) 平石雄一郎「経営対価の過大認定化傾向とその対抗理論」『税理』第 30 巻第 14 号、ぎょうせい、1987 年、38 頁。

(34) 金子宏「シャウプ博士の想い出」『税務大学校論叢』40 周年記念論文集、税務大学校、2008 年、9 頁。

(35) 同上、9 頁。

(36) シャウプ使節団編『シャウプ使節団日本税制報告書』General Headquarters Supreme Commander for the Allied Powers、1949 年、227 頁。

(37) 吉牟田教授は参考計数の調査、発表を提案している（吉牟田、前掲論文、85 頁以下を参照。）。また、櫻田准教授は役員報酬の支給行動を回帰分析した結果から、限度額算定式を公表することを提案している（櫻田、前掲論文、221 頁を参照。）。

(38) 品川、前掲論文、254 頁。

(39) 品川芳宣「役員報酬課税の問題点と方向性」『JICPA ジャーナル』第 607 号、第一法規、2006 年、40 頁。

(40) この点については、山口孝浩「役員賞与・役員報酬を巡る問題」『税務大学校論叢』第 48 号、税務大学校、2005 年、215 頁を参照。

(41) 法人税法第 132 条第 1 項は「あくまでも、更正又は決定の手続上の特例として設けられているものである。すなわち、同条の適用は、更正又は決定の段階で行われるものであって、取消訴訟における理由の差替えの手段とは、法的性格を異にすると考えられる」（品川芳宣『重要租税判決の実務研究』（増補改訂版）大蔵財務協会、2005 年、325 頁。）から、そもそも差し替え自体に問題がある。もっとも、裁判所は、更正理由の差し替えを認め、同族会社の行為・計算の否認規定を適用して否認したことは適法であるとする一方、役員報酬は父に帰属していないとした。

(42) 福浦幾巳「租税判例における『役員給与』規制の回顧と動向」『西南学院大学商学論集』第 54 巻第 1 号、西南学院大学学術研究所、2007 年、12 頁。

(43) 品川、前掲論文「役員報酬課税の問題点と方向性」、40 頁。
(44) さらに、重要な問題は、不相当に高額な部分は法人課税所得の計算上損金にならないということは、税務会計上は益金算入されて課税所得を構成する。しかし、実際には給与が支払われているのであるから、所得税の源泉徴収の対象となる。法人税は所得税の前払いとしてとらえている現行の税制上、これは明らかに二重課税となる。

第 5 章　法人税法第 132 条とタックス・コンプライアンス

第 1 節　不確定概念に関する金子教授の説明理論

1.　一義的な課税要件

租税法の基礎理論上、租税法律主義の一内容として課税要件法定主義や課税要件明確主義が見出される。いわゆるサラリーマン税金訴訟上告審判決（最（大）判 1985（昭和 60）年 3 月 27 日民集 39 巻 2 号 247 頁）は「課税要件及び租税の賦課徴収の手続は、法律で明確に定めることが必要である」と判示する。ここでいう「法律で」とは課税要件法定主義のことであり「明確に」とは課税要件明確主義のことである。

課税要件明確主義とは、字義どおり課税要件、すなわち、納税義務者、課税物件、課税物件の帰属、課税標準、税率などの明確化を要請するものである。しかし、現実の税法では、不確定概念が条文にしばしば用いられている。

たとえば「不当に減少させる」（法税 132 条、法税 132 条の 2、法税 132 条の 3）や「不相当に高額」（法税 34 条 2 項、法税 36 条）、「正当な理由」（法税 160 条）、「相当の地代」（法税令 137 条）、「やむを得ない事情」（法税 4 条の 5 第 3 項、法税 4 条の 5 第 5 項、法税 23 条の 2 第 4 項、法税 25 条 6 項、法税 33 条 8 項、法税 37 条 10 項、法税 42 条 4 項、法税 43 条 5 項、法税 44 条 3 項、法税 45 条 4 項、法税 46 条 3 項、法税 47 条 4 項、法税 48 条 5 項、法税 49 条 3 項、法税 50 条 4 項、法税 52 条 4 項、法税 53 条 3 項、法税 59 条 5 項、法税 63 条 8 項、法税 64 条の 4 第 5 項、法税 69 条 12 項、法税 75 条の 2、法税 80 条 3 項、法税 81 条の 15 第 11 項、法税 81 条の 24）、「公益の増進に著しく寄与」（法税 37 条 4 項、法税 37 条 6 項）、「偽りその他不正」（法税 159 条）、「通常受ける経済的利益」（税特措 58 条 2 項）、「合理的と認められる基準」（法税令 142 条 6 項、法税令 142 条 7 項）といった不確定概念の存在が指摘される。

不確定概念が条文に用いられると、解釈に恣意性が介在し、納税者と課税庁との間で見解の相違が生じやすくなる。したがって、申告納税制度を前提とする租税行政にとって混乱が生じ、租税争訟の頻発を招来することにつながる。

税務会計学上、税務会計公準として設定される課税の公平性と租税法律主義

から税務会計原則の一つとして恣意性排除の原則が導き出される。すなわち、租税行政の混乱、租税争訟の頻発といった事態を回避するためには、法解釈から恣意性を排除し、納税者の予測可能性を保障する必要がある。恣意性を排除するためには、租税法による課税要件の明確性が重要な鍵となる。課税の要件および計算に関する規定は一義的でなければならず、法解釈においても一義的になるような条文でなければならないはずである。

2. 課税要件明確主義と不確定概念の関係

課税要件明確主義と不確定概念の関係について、金子教授は、不確定概念（抽象的・多義的概念）を用いることは十分に慎重でなければならないとしながらも「もっとも、法の執行に際して具体的事情を考慮し、税負担の公平を図るためには、不確定概念を用いることは、ある程度は不可避であり、また必要でもある」(1)と述べる。

ただし、不確定概念にも、2 種類のものがあることに注意する必要があるとし、その分類によれば、1 つは「公益上必要のあるとき」というような「終局目的ないし価値概念を内容とする」(2)ものであって、公権力の恣意や乱用をまねくおそれのあるものであるという。

「公益上必要のあるとき」とは一体どのような場合をさしているのか。かりに、所得税法に「公益上必要のあるとき」は所得税を免除することができるという規定が、それだけ一つ、他の規定とはまったく関係なしに置かれていたとする。「公益上必要のあるとき」という規定ぶりは、一体どのような場合に所得税を免除できるのか、明確なものとはいえない。結局、このような不確定概念が用いられている規定を適用しようとする課税庁が、具体的にどのような場合が「公益上必要のあるとき」に該当するのか判断していくことになると考えられるが、その場合「税務官庁の判断が『公益上必要のあるとき』という規定を本当に正しく理解しているものなのかどうか､その判定は著しく困難であろう」(3)とされている。すなわち、その内容が不明確である「公益上必要のあるとき」という不確定概念を用いた規定は、解釈によってその意義を明確にすることが困難であるから、いきおい「公益上必要のあるとき」に該当するのか否かという判断は課税庁に一任されることになる。そうすると、課税庁は法で拘束され

ていないのと同様の状態となり、結果的に、まさしく課税権力という公権力の恣意や乱用のもとに所得税の免除の可否が決定されることになる。私見によれば、このような不確定概念を用いた規定は課税要件明確主義に反して無効であるということになる。

3. 主観的不確定概念の不当性

いま１つは「不当に減少させる」というような「中間目的ないし経験概念を内容とする」(4)ものであって、法の趣旨・目的に照らせばその意義を明確にすることができるものであるという。

この種の不確定概念を用いた規定は課税要件明確主義に反するものではないといわれるが、この「不当に減少させる」を用いた規定が課税要件明確主義に反せず有効であるといいきることには問題があるといわなければならない。「公益上必要のあるとき」という不確定概念と「不当に減少させる」という不確定概念に、どれほどの違いがあるのだろうか。ほとんど程度の差にすぎないのではないか。何をもって「公益上必要のあるとき」とするのか、何をもって「不当に減少させる」とするのか、判断する主体によって結論が変わるという意味で違いはないと思われる。すなわち「公益上必要のあるとき」という不確定概念と「不当に減少させる」という不確定概念は、いずれも主観的不確定概念であることに変わりはなく、客観的確定概念ではないということである。客観的確定概念が条文に用いられれば、解釈から恣意性は排除され、納税者と課税庁との間で見解の相違は生じえない。したがって、判断する主体によって解釈が変わるような主観的不確定概念を、申告納税方式を採用する法人税の法条に用いることは不適切であるといわなければならない。

そもそも納税者のタックス・コンプライアンスは「不当に減少させる」ことにはならないように、正当に、租税法の枠内において、租税負担が最小限となるように申告納税をする。すなわち、納税者は常に節税を企図して行動している。また、納税者には最大限の租税負担を生ずるような申告納税をなすなんらの義務もない。ゆえに当然、この「不当に減少させる」という不確定概念に照らした自己否認がされることはない。つまり、このような思考過程を是とするならば、納税者側から「不当に減少させる」という判断がされることは、はじ

めからありえない。このことは「不当に減少させる」という不確定概念を用いる法人税法第 132 条が制度上「あくまでも、更正又は決定の手続上の特例として設けられているものである」[(5)]ことからも自明である。すなわち「不当に減少させる」という判断は、条文上「税務署長は」という主語が用いられているところから明らかなように、更正・決定処分を行う側である課税庁からしかなされえないということである。課税庁（国家）の立場としては、財政収入確保の見地から、常に徴収税額の極大化を企図することになるため、積極的に「不当に減少させる」という判断をしやすい傾向にあるといえる。

結局、課税庁の判断の当否にかかる判定は、裁判所の手に委ねられるとされるのであるが、これは行政法の基礎理論上の法規裁量と類似する思考方法であると思われる。すなわち、法規裁量行為の「過誤は、違法となり、司法統制に服する」[(6)]という考え方である。しかし、後述するように、法人税法を第一次的に解釈するのは原則的に納税者であるということに注目すれば、不確定概念にかかわる解釈の当否は裁判所が判断するから問題はない、と断定することはできない。

4．法文のジレンマ

課税庁に自由裁量が認められないのは当然であり、税務会計学的には、裁量は排除されるべきものであるということはいうまでもない。これは税務会計学上、税務会計原則の一つとして恣意性排除の原則が掲げられるところから明らかである。

一般に、裁量（discretion）とは「自分の意見によって判断し処置すること」[(7)]であるという。租税行政がすべて、課税庁の意見によって判断し処置されると、租税法の存在は無意味なものと化す。法理論的に、法規裁量を認めることになるとしても、課税物件を金額化する租税法条文、とりわけ、法人税法上の不確定概念は、規定の趣旨・目的を考えれば、客観的・一義的に決まるから問題はない、ということにはならない。すなわち、その意義が確定したとしても、それにもとづいて、いざ金額を測定する段階では、納税者と課税庁との間で見解の相違が生ずることになる。納税者の意識としては、できるだけ租税負担を軽減または排除したいという心理的作用がはたらく。他方、課税庁の意識とし

ては、徴収税額の極大化をめざすという心理的作用が、すなわち、租税徴収確保主義的思考が作用する。したがって、裁量の余地のある規定は納税者(国民)の租税債務と課税庁（国家）の租税債権の不一致、すなわち、課税所得の不一致をもたらす原因となる。課税物件を金額化する過程での課税標準の確定においては、不確定的表現は法文上避けなければならない。

不確定概念を排除するということは、換言すれば、確定概念を用いるということである。しかし、確定概念、すなわち「具体的な数値、例えば『〇年以内』『〇％以内』『〇〇円以内』という指標を与えると、その指標が一人歩きし、取引の背景を配慮した適正な法解釈を行う余地をなくし、画一的、かつ無機質な執行がなされる恐れがある」(8)とされる。そもそも実際問題として、確定概念を用いることが困難である規定についてのみ、やむをえず不確定概念が用いられるわけであって、確定概念が使用できるのであれば立法当初から確定概念が用いられるはずである。理論上、不確定概念は排除すべきであるが、実際上、やむをえず用いらざるをえない、というジレンマがこの問題の根底にあるといえる。

5.　申告納税方式の意義

金子説によれば「不当に減少させる」というような不確定概念について、課税庁に「自由裁量を認めるものではなく、ある具体的な場合がそれに該当するかどうかの問題は、法の解釈の問題であり、当然に裁判所の審査に服する問題である」(9)という。この見解を敷衍すれば、裁判所が課税庁の法解釈を統制するので問題はない、ということになると思料される。

しかしながら、わが国の法人税額の確定方式は申告納税方式を採用している。申告納税は、民主的納税思想に適合しており、わが国の税制改革にあたって「改革の規範ないし基準のように引照されるのが今でも通例である」(10)とされ「約60 年を経た現在も輝きを失っていない」(11)と称される、いわゆるシャウプ勧告において次のように説かれる。「所得税、および法人税の執行面の成功は全く納税者の自発的協力にかかっている。納税者は、自分の課税されるべき事情、また自分の所得額を最もよく知っている。このある納税者の所得を算定するに必要な資料が自発的に提出されることを申告納税という」(12)。そして、この「申

告納税制度の下における適正な納税者の協力は、かれが自分の所得を算定するため正確な帳簿と記録をつける場合にのみ可能であるということは自明の理である」(13)と指摘される。申告納税制度は、納税者自らが税額を確定し申告することから、もっとも民主的な納税思想に合致する制度であると考えられる。

申告納税方式につき、国税通則法第 16 条第 1 項第 1 号が「納付すべき税額が納税者のする申告により確定することを原則」として定めるところから、法人税額計算について規定する法人税法を第一次的に解釈するのは原則的に納税者であるということが明らかとなる。租税法規定は「納税申告行為を適法に履行するためのマニュアルとして存在する」(14)とされている。法人税法が申告納税のマニュアル、すなわち、取扱説明書であることからしても「申告により確定」するためには、まず納税者がその取扱説明書の中身を容易に把握することができなければならない。難解な取扱説明書は利用者にとって不便であるから即刻改訂しなければならない。すなわち、申告をする納税者に判断ができない規定は即刻改正する必要がある。

あくまで、課税庁による課税処分は例外である。国税通則法第 16 条第 1 項第 1 号によれば、課税庁による課税処分は、①申告がない場合、②申告による税額の計算が国税に関する法律に従っていなかった場合、③税務当局が調査したところと異なる場合に限定される。例外的な課税庁解釈は第二次的解釈であるといわなければならない。したがって、第一次的に解釈する納税者に判断ができない規定はわが国の法人税法上不適切であるといえる。裁判所の段階で、はじめて不確定概念の内容が明確になるというような規定の存在は、租税回避行為を企図する納税者を規制する効果が作用するよりもむしろ、タックス・コンプライアンスを尊重する納税者を萎縮させる効果のほうが前面に作用してしまう可能性がある。すなわち、真実・公正な課税所得の認識・測定を誤る可能性が生ずるということである。

そして、なにより裁判所が課税庁の法解釈を統制するという見解のそもそもの問題点は、不確定概念の内容を明らかにした、判断のよりどころとなるべき解釈基準が示されなければ本来的には裁判所でさえも適否を決することができないというところにある(15)。租税法の形成における解釈基準の明確性・具体性は、租税法律主義の本質的要請であるといえる。

第 2 節　不確定概念に関する金子説を踏襲する租税判例

1.　租税正義という倫理概念

課税要件明確主義と不確定概念の関係について裁判所としての見解を示している判例として、いわゆる秋田市国民健康保険税訴訟控訴審判決（仙台高判 1982（昭和 57）年 7 月 23 日行裁例集 33 巻 7 号 1616 頁）があげられる。

仙台高裁は「租税の公平負担を図るため、特に不当な租税回避行為を許さないため、課税要件の定めについて、不確定概念を用いることは不可避である」と判示しており、金子説と同様の考え方を採用していると思料される。

仙台高裁は「租税正義の実現にとつてやむをえないものであり、恣意的課税を許さないという租税法律（条例）主義の基本精神を没却するものではないと認められる場合」には、課税要件に関して不確定概念を用いることが許容されると判示するが、これは具体的にどういう場合をいうのだろうか。「租税正義の実現」という表現がいささか抽象的で、完全に理解することは困難をともなう。なぜなら「正義という言葉は常に一義的に用いられているわけではない」(16)からである。一般に、正義（justice）とは「社会全体の幸福を保障する秩序を実現し維持すること」(17)であるという。正義は社会の秩序にとって必要不可欠なものである。この正義を、強制力をともなう形で制度化するものが法律であると考えられる。では、租税の正義、租税正義とはなんであろうか。

増田教授は次のように述べる。「法の究極の目的は正義の実現にある。したがって、租税法の究極の目的は租税正義の実現にあるということができる。租税法が適正に解釈・適用された場合に租税正義は実現されるのである」(18)。

思うに、租税正義とは、租税法の立法にあたり、よるべき倫理概念であり、出発点となるべき概念であるととらえることができるのではないか。租税正義という倫理概念を具現化した租税法が適正に解釈・適用されれば結果的に租税正義が実現されることになると考えられる。ゆえに租税法は、納税者に有利に、すなわち、疑わしきは納税者の利益（in dubio contra fiscum）に解釈されても、課税庁に有利に、すなわち、疑わしきは国庫の利益（in dubio pro fisco）に解釈されてもならず、常に中立の立場で解釈されなければならない(19)。

しかしながら、実際問題として、納税者と課税庁との間では基本的に租税利害は対立する運命にあるから、納税者と課税庁ともに中立の立場をとることは不可能である。すなわち、通常、納税者の意識としては、できるだけ租税負担を軽減または排除したいという心理的作用がはたらく。一方、課税庁の意識としては、租税徴収確保主義的思考が作用する。したがって、課税庁（国家）の租税債権と納税者（国民）の租税債務の一致を図るのは困難となる。かかる租税債権債務を一致させるためには租税法が整備される必要がある。すなわち、租税法条文における、課税要件明確主義を貫き、解釈の余地をできるだけ縮小させなければならない。そして、この要請を満足する租税法のもとに、最終的には裁判所による中立・公正な判断が必要とされる。

財務会計には利害調整機能、つまり「企業の利害関係者または利害関係者相互間の利害すなわち利益をめぐる対立または綱引きを調整する」(20)機能が認められる(21)が、税務会計には租税利害調整機能、つまり「国家の租税債権と法人の租税債務との租税利害を調整する」(22)目的的機能のみが認められる。

利害関係者とは「企業の意思決定によって影響を受けるグループ」(23)のことをいう。経営者、株主、従業員、債権者などが代表的な利害関係者としてあげられるが、企業を納税主体という視点からみた場合、利害関係者には当然、課税庁が含まれることになる。

この納税主体たる企業と課税庁との「適正な利害調整（interest regulation）を実証的に研究する学問分野として」(24)税務会計学は意義づけられる。

2. 租税正義と租税回避行為の防止

租税正義は一義的に定義づけることが極めて困難な概念である。なぜなら相対概念だからである。実際問題として、納税者と課税庁、国民・国家に共通の、租税正義という概念がはたして成立するのか。徹底的につきつめれば「客観的な裁断を下すことは断念しなければならない」(25)ことになる。しかし、租税法によって形作られる、あるべき税制を構築するために、無視することは許されない租税の理念や理想､哲学や倫理の領域における概念であるのは間違いない。

税務会計学上、税務会計公準の一つとして課税の公平性が設定される。税務会計学的にとらえれば、この課税の公平性は、多義的である租税正義という概

念の、一つの別な表現とみることもできるように思われる。「正義とは、人々を幸福にする価値概念であり、租税法における正義とは『公平な課税』の実現を意味する」(26)ともされる。租税が公平に課されることによってはじめて納税者は租税法令を遵守しようとする意識がはたらく。租税が不公平に課されれば納税者は租税法令を遵守しようとする意識が希薄化し、やがて脱税行為を企むことになり、税制全体が崩壊することにつながる。この課税の公平性が維持されるように、租税法律主義が貫徹される必要がある。

租税回避行為が租税正義に反するならば、それは立法で手当てすべき問題である。租税正義は租税法によって表現されなければならず、租税正義が遵守されるように租税法を整備することこそが、租税法律主義の本質であるといわなければならない。ここでいう租税法の整備とは、個別要件規定の制定と、その条文における課税要件明確主義の追求である。理論上、不確定概念は排除しなければならない。

私見によれば､租税法律主義が､その本質をともなって機能することにより、租税回避行為が防止され、課税の公平性が維持されれば、結果的に理念としての租税正義が実現することになるといえる。

その意味では、仙台高裁は「安易に不確定、不明確な概念を用いることが許されないことはもとより当然」と判示しており、全面的に不確定概念の使用を認めているわけではないと解されるため、ひとまずこの点については首肯できるところである。

一般に、租税回避行為（tax avoidance）とは「通常用いられない法形式を選択することによって、意図した経済的成果を実現しながら、租税負担を回避すること」(27)であるという。しかし、これを定義とよぶにはふさわしいとはいえない。この定義を意義あるものとするためには、通常用いられない法形式という場合の通常とは何かという問題、通常用いられない法形式を選択すれば意図した経済的成果は実現しえないはずであるという疑問、租税負担の回避とは何を基準に回避とみるかなど、これらの難問を解明する必要がある。しかし、所詮、租税回避行為とは、課税庁にとって感覚的に見逃しがたい納税者の節税行為を意味するものにすぎないととらえれば、その要件を明確に定義づけることなどそもそも不可能であるとも考えられる。ただ、すくなくとも節税行為であ

れ租税回避行為であれ納税者の法形式の選択の意思を必要とするものであることは明らかであるから、申告納税方式を採用する税目において問題となる。申告納税方式を採用する税目においては、租税負担の公平性を図るため、とりわけ、租税回避行為を防止するためには不確定概念を用いらざるをえないとされる。

しかしながら、これらを踏まえても、申告納税方式を採用する法人税の法条に不確定概念を用いることは不適切であるといわなければならない。なぜなら、法人税法を第一次的に解釈するのは納税者だからである。申告をする納税者に判断ができない規定を法人税法に定めてはならない。

第3節　法人税法第132条と租税法律主義

1.　運用上の問題点

法人税法第132条、通称、同族会社の行為・計算の否認規定が、いわゆる創設規定説をとり、対象者を同族会社に限定すること、すなわち、非同族会社に対する適用がないことは、租税法律主義から自明のものであるとして、本規定は「同族会社の租税回避行為否認の一般的規定と解され」(28)るといわれることがある。

租税回避行為の横行は税制の崩壊につながるから、その防止は至上命令である。租税回避行為の否認は、私法上認容される法律関係を租税法上否認しようとするものである。租税法は、納税者の設定した私法秩序を前提とするから「このような前提を否認するためには、議会の格別の意思表示が必要であることは、自明といってよいであろう」(29)とされている。

しかしながら、租税回避行為の否認規定とされる同族会社の行為・計算の否認の規定ぶりは、あまりに包括的で一般的にすぎるといわなければならない。

同族会社の行為・計算の否認規定は個別要件を明らかにしない包括規定である。すなわち、法人税法は、同族会社（外国法人である同族会社を含む）の行為または計算で、これを容認した場合に法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、税務署長はその行為または計算にかかわらず、その認めるところにより、法人税額を計算することができる旨を規定

する（法税 132 条 1 項 1 号）。

「不当に減少させる」は租税法におけるもっとも代表的な不確定概念である。本規定上「不当」か否かの判断は、税務署長、すなわち、課税庁に委ねられており、納税者の予測可能性は保障されていない。極論すれば、同族会社に限っては、本規定によって税務署長が「不当」である、と認めさえすれば、あらゆる行為・計算は否認されることになり、個別要件規定が意味をなさなくなる。実際に、個別要件規定が用意されている場合であっても、包括規定と個別要件規定のいずれが適用されるかにつき確立した方針が決定しているとはいえない状況がある。

たとえば、留学中の三男、四男、および中学生の長女を役員に就任せしめ、報酬を支給したという事例（不服審判所裁決 1990（平成 2）年 4 月 6 日裁決事例集 39 号 237 頁）については、不服申立段階まで否認の根拠規定は旧法人税法第 34 条第 1 項（法税 34 条 2 項）であった。しかし、本事例の訴訟段階のものとみられる事例（東京地判 1996（平成 8）年 11 月 29 日判時 1602 号 56 頁、東京高判 1998（平成 10）年 4 月 28 日税資 231 号 866 頁、最判 1999（平成 11）年 1 月 29 日税資 240 号 407 頁）においては、課税庁は、旧法人税法第 34 条第 1 項ではなく、法人税法第 132 条により損金不算入であるとの更正理由の差し替えを行っている(30)。すなわち、いずれを適用するかは課税庁の判断に委ねられているという現状が認められる(31)。

2.　最高裁判所の違憲審査権の重要性

このような包括規定は、課税要件明確主義に反しており、ひいては租税法律主義に反することとなり、違憲の可能性が生ずる。

北野教授は「法人税法 132 条等の同族会社の行為計算の否認規定は、あまりにも包括的・一般的であるので、租税法律主義に違反し違憲であると解している」(32)と述べる。

租税法律主義違反である包括規定は、その最高法規性を定めた日本国憲法第 98 条第 1 項「この憲法は、国の最高法規であつて、その条規に反する法律、命令、詔勅及び国務に関するその他の行為の全部又は一部は、その効力を有しない」によって当然無効ということになる。

裁判所による違憲立法審査によって遵守すべき法律としての税法の合憲性が常に確認されていなければならないはずであるが、後掲するように、裁判所は本規定を違憲とはしていない。本来法が既に執行されてからでは違憲性の司法的判断は困難になるから、裁判所は判例が積み重なる前に立法当初の段階でただちに違憲立法審査権を行使すべきであったはずである。しかし、実際問題として、わが国の違憲審査制は抽象的違憲審査制を認めていない(33)。この制度を改めない限り、すでに制定され執行された法は存置され続ける公算が大きい。

「悪法も又法なり」といわれるところ、たとえ悪い法律であっても、法である限りは守らなければならない。しかし、真に悪い法律であるならば、それは改正あるいは廃止しなければならないはずである。法律の善悪は、現実的には憲法の規定に違反するか否かによって判断される。租税制度は、憲法の理念に反しない租税法にもとづいて形成される。憲法に適合するかしないかを決定するのは裁判所の権限である。この権限が違憲立法審査権であり、その終審裁判所として最高裁判所が位置づけられる。

同族会社の行為・計算の否認規定は、課税要件の明確性に欠けるところから租税法律主義からみても問題といえるものであり、廃止しなければならない。しかし「同族会社等の行為又は計算の否認規定である第 132 条が、従来から包括規定ゆえに問題とされてきたが、さらに第 132 条の 2 及び第 132 条の 3 が包括的否認規定として付加されたことにより問題をさらに大きくしたといえる」(34)といわれるように、現実には、同旨の包括規定は増加傾向にあり、税務署長の権限はますます増大の一途をたどるばかりである。

3.　札幌高等裁判所判決の問題点と税務会計学的考察

課税要件明確主義と同族会社の行為・計算の否認規定の関係について裁判所としての見解を示している判例として、札幌高判 1976（昭和 51）年 1 月 13 日月報 22 巻 3 号 756 頁があげられる。

札幌高裁は、同族会社の行為・計算の否認規定が「納税者の選択した行為計算が実在し私法上有効なものであっても、いわゆる租税負担公平の原則の見地からこれを否定し、通常あるべき姿を想定し、その想定された別の法律関係に税法を適用しようとするもの」と判示するが「通常あるべき姿」が何かは明ら

かではない。明らかではないということは「通常あるべき姿」は無限の広がりをもち、結果的に、課税庁の裁量に委ねられることになる。すなわち、課税庁の裁量によって作り上げられたフィクションに租税法を適用することになるといえる。それは推定された取引または仮装した取引に課税することになるのではないか。本来、仮装または架空取引は現実に生じた取引ではないという理由で課税対象にはならないはずである。

それにもかかわらず、札幌高裁は、法人税の負担を「不当に減少させる」結果になると認められるか否かは、その「行為計算が純粋経済人の行為として不合理・不自然なものと認められるか否かを基準として判定すべき」と判示し、またしても不明確性、抽象性の高い判定基準を採用し課税を許容する。この判定基準は法定されていないばかりか具体例となっていないから「通常あるべき姿」は課税庁、あるいは裁判所の想定した姿となる。

「通常あるべき姿」は租税法によって明らかにされなければならない。法の支配の原理は「専断的な国家権力の支配（人の支配）を排斥し、権力を法で拘束することによって、国民の権利・自由を擁護することを目的とする原理である」(35)とされている。日本国憲法第 99 条は「天皇又は摂政及び国務大臣、国会議員、裁判官その他の公務員は、この憲法を尊重し擁護する義務を負ふ」とうたい、公務員に対する憲法尊重擁護義務を規定する。日本国憲法が政府を規制するように、租税法（行政法）は課税庁（行政）を規制する。「税法は徴税権行使の限界を示す規範としてとらえられねばなら」(36)ない。課税庁が法に拘束されないまま「通常あるべき姿」が課税庁の裁量に委ねられると、課税権力の濫用に歯止めがかからないことになる。したがって、その濫用を阻止するために、包括規定は許容されてはならず、個別要件規定が立法化される必要がある。そして、それと同時に条文における課税要件明確主義を追求しなければならない。理論上、課税庁の恣意的課税を防止するために不確定概念は排除しなければならない。これは、札幌高裁がいみじくも「判定基準は、法律上できる限り具体的、個別的、一義的に規定しておくことが望ましい」と判示しているところからも明らかである。

結論として、札幌高裁は「複雑多岐にして激しく変遷する経済事象に対処しうるような規定を設けることは極めて困難であるから、法人税法が前記程度の

規定をおいたにとどまることもやむをえない」と判示して違憲の可能性を否定するが、これは同族会社の行為・計算の否認規定を合憲とする積極的な理由にはなりえない。立法府はありとあらゆる状況を想定して個別要件規定を立法化しなければならない。租税法の改正は「年中行事のように行われているので、個々的に立法上の措置をすることはさして困難ではない」(37)とされている。立法の困難を理由とするのは、いっそ立法府の怠慢を指摘していることにほかならない。かりに「複雑多岐にして激しく変遷する経済事象に対処しうるような規定を設けることは極めて困難である」という現実が存在するとして「その理由をもって、租税法律主義を否定するがごとく立論は、憲法において個人の尊厳を否定するのと同様に致命的なものである」(38)といわなければならない。

4. 最高裁判所判決の問題点と税務会計学的考察

上告審判決である最判 1978（昭和 53）年 4 月 21 日月報 24 巻 8 号 1694 頁も「法人税法 132 条の規定の趣旨、目的に照らせば、右規定は、原審が判示するような客観的、合理的基準に従つて同族会社の行為計算を否認すべき権限を税務署長に与えているものと解することができるのであるから、右規定が税務署長に包括的、一般的、白地的に課税処分権限を与えたものであることを前提とする所論違憲の主張は、その前提を欠く」と判示する。

最高裁のいう「原審が判示するような客観的、合理的基準」とは「純粋経済人の行為として不合理、不自然なものと認められるか否か」をさす。かりに、この基準が所与のものであるとして、なぜ、同族会社の行為のみが否認されるのであろうか。おそらく、多くの同族会社は「純粋経済人」たりえないであろうとの発想のもと、かかる基準が用いられるのであろうから、すべての非同族会社はすべからく「純粋経済人」である、といいきれない限り説明がつかない。しかし、非同族会社のなかには、同族会社に極めて近い会社から所有と経営の分離した会社まで、種々の形態のものがある。3 人で 51％の同族会社、4 人で 51％の非同族会社など、法人税法第 2 条第 10 号により形式的に区別される同族会社と非同族会社には実質的な差異はない場合がありうるし、もとより所有と経営の分離した会社であっても「純粋経済人の行為として不合理、不自然なものと認められる」行為をすることもありうる。

そもそも現代の複雑な経済社会において「純粋経済人」たる企業が法人税というコスト負担を考慮することなく行動をとるということはありえない。そうすると「かかる基準によって税負担を不当に軽減しようと判断される行為は、同族会社によるものに限られないことから、なぜ、同族会社の行為のみ否認されうるのか説明ができず、ひいては同族会社の行為の否認に限定されないという解釈に至る」(39)ことになりかねない。これは同族会社の行為・計算の否認規定の解釈論において、近年、後退していた、対象者を同族会社に限定すべき理由はないという、いわゆる確認規定説の復興につながるから採用することはできない。そもそも同族会社の行為・計算の否認規定のような包括規定は、課税要件の明確性に欠けるところから租税法律主義からみても問題といえる。租税回避はすべての会社が行いうるから、同族会社に対してのみ行為・計算の否認規定が設けられているのは不合理であり、非同族会社の行為・計算も否認できるとする確認規定説は、租税法律主義を度外視する異説であるといわなければならない。租税回避行為は同族会社、そして非同族会社にかかわらず個別要件規定によることでしか否認することはできない。

しかしながら、複雑多岐にわたる巧妙な企業の租税回避行為をあらかじめ予測することが困難であるという理由のもとに、近年、新たに一般的な租税回避行為の否認規定の導入が議論されるようになってきている。たとえば、一般的な租税回避行為の否認規定を「わが国の租税法規に即した文言を工夫しつつ、国税通則法及び地方税法総則の規定に盛り込むことが一案であると考える」(40)との主張がされている。「文言を工夫しつつ」とされているが、その具体例が明らかにされておらず、租税法律主義からみても問題といえることになる公算が大きい。租税法律主義からみても問題といえる規定の導入は、絶対に阻止しなければならない。

そして、最高裁判決における、そもそもの問題は「純粋経済人の行為として不合理、不自然なものと認められるか否か」という基準は裁判所が判示している基準であって明文で定められているものではないということである。この点が租税法によって明らかにされていないから違憲の可能性が生ずるわけである。控訴審の判示した基準を「客観的、合理的基準」と評価して、そのまま採用した最高裁判決は、ふみこんだ検討がされていないという意味では判例としての

意義は大きいものではないといわなければならない。

かねてより、富岡教授は「租税法の定立にあたっては、国民の権利義務に影響する事項はこれを能う限り厳格詳細に出来るだけ明確な基準をもって形式上の法律において規制されるべきことと、しかも、その租税法の解釈をめぐって政府税務当局と納税者国民との間に見解の相違にもとづくトラブルが惹起され、無用の混乱と相互不信を招くことのないよう民主的税務運営のルールたる租税法の形成には解釈基準の明確性、具体性に万遺憾なきことを切に念願するものである」(41)と主張し続けていた。

ある行為を否認するためには「客観的、合理的基準」を明らかにした個別要件規定が必要とされる。民主的納税ルールは法定されたものでなければならない。これにより税制は複雑化し、簡素な税制から乖離していくこととなる。しかし、これを犠牲にしても課税庁を法で拘束し、課税権力の濫用に歯止めをかけるべきである。課税の公平性を維持するための税制の複雑化は、簡素の要請を超えた次元で認容されるといわなければならない。

第 4 節　小括

ここでは、不確定概念に関する学説および判例を素材として税務会計学的に課税要件明確主義と不確定概念の関係について明らかにした。そのうえで、法人税法第 132 条における「不当に減少させる」という代表的な不確定概念の意義とその解釈について税務会計学的考察を加えることとした。

学説および判例は、課税要件明確主義のもとでも、租税負担の公平性を図るため、租税回避行為を防止するためには不確定概念を用いることも不可避であるとする。しかし、不確定概念を用いることも「不可避」であるという表現に着目すれば、不確定概念を用いた規定は課税要件明確主義に反しないというよりも、課税要件明確主義の例外的位置づけであるととらえることができる。したがって、大前提として課税要件明確主義があるわけであり、不確定概念が用いられてよいという積極的な理由は存在しないといえる。

とりわけ「不当に減少させる」という不確定概念を用いた法人税法第 132 条は、課税要件明確主義に反しており、ひいては租税法律主義からみても問題と

いえることとなるから廃止しなければならない。かかる不確定概念は、課税庁の裁量権を増大させ、その結果税制の信頼性基盤が崩れ、納税者のタックス・コンプライアンスは低下する。

租税回避行為を防止するためには、いわば先回りをして包括規定を設けることは許されず、個別要件規定を地道に立法化していかなければならない。そのうえで､法の網の目をすり抜けてしまった行為については見逃さざるをえない。たとえ後追い的になるとしても、逐一、個別要件規定を立法化するという方策によらなければ、租税回避行為は防止することができないといわなければならない。

法人税法第 132 条の「不当性」概念により、本来的には課税対象となる所得とすべきでないものが改変されて課税所得の範囲に含められて課税所得とされてしまう現実の課税所得計算構造は、富岡教授の主張のごとく完全に拡大化されている(42)。税務会計学上の課税所得計算において、会計上は費用認識されたものを損金認識しないこと、あるいは会計上は収益認識されなかったものを益金認識すること、これらの損金・益金に関する個別要件規定の束によって納税者の予測可能性を保障する必要がある。

同族会社の行為・計算の否認規定は「不当に減少させる」という不確定概念を使用している。この規定を第一次的に解釈する企業からは、課税庁の恣意性のもとにその可否が判断される「不当性」の認められる具体的態様を想定することは困難を極める。会計上、法人税は費用であると解されるから、企業は、税引後の経営純利益の極大化の実現を図るため、合法性の枠のなかで、タックス・コンプライアンスを徹底しながらできるだけ法人税の負担を減少させるように節税行為を模索することとなる。徴収税額の極大化を志向する課税庁は、企業の節税行為を租税回避行為であるとみて、その否認の根拠として同族会社の行為・計算の否認規定を適用する。この不意打課税をもって納税者の予測可能性の剥奪を指摘することができる。タックス・コンプライアンスが徹底されるためには、確定概念をもって課税要件が明確化された法条文が是非とも必要とされ、明確化された法条文を前提に、納税者のタックス・コンプライアンスと課税庁のタックス・コンプライアンスの両者のコンプライアンスが必要となる。

同族会社の行為・計算の否認規定は課税要件の明確化を要請する課税要件明確主義、すなわち、課税要件法定主義に反するから廃止しなければならない。法人税の負担を「不当に減少させる」結果となると認められる具体的態様を明らかにした個別要件規定の束によって納税者の予測可能性が保障され、もってタックス・コンプライアンスはより高次元で達成されることになる。

注

(1) 金子宏『租税法』（第 16 版）弘文堂、2011 年、75 頁。
(2) 同上、75 頁。
(3) 金子宏・清永敬次・宮谷俊胤・畠山武道『税法入門』（第 6 版）有斐閣、2007 年、33 頁。
(4) 金子、前掲書、75 頁。
(5) 品川芳宣『重要租税判決の実務研究』（増補改訂版）大蔵財務協会、2005 年、325 頁。
(6) 杉村章三郎・山内一夫編『行政法辞典』ぎょうせい、1975 年、295 頁。
(7) 新村出編『広辞苑』（第 6 版）岩波書店、2008 年、1099 頁。
(8) 山本守之・守之会『検証・税法上の不確定概念』（第 2 版）中央経済社、2004 年、5 頁。
(9) 金子、前掲書、75 頁。
(10) 金子宏「シャウプ博士の想い出」『税務大学校論叢』40 周年記念論文集、税務大学校、2008 年、9 頁。
(11) 同上、9 頁。
(12) シャウプ使節団編『シャウプ使節団日本税制報告書』General Headquarters Supreme Commander for the Allied Powers、1949 年、D4 頁。
(13) 同上、D56 頁。
(14) 増田英敏『リーガルマインド租税法』（第 3 版）成文堂、2011 年、40 頁。
(15) 加えて、わが国の裁判官が行政追随的であるという問題を指摘しなければならない。山岸教授は次のように述べる。「わが国では、司法裁判官が行政権の法解釈を統制する。わが国の司法裁判官は、全くの通常裁判官である。行政の実態に関する十分な認識を前提とした専門的知識をもつ裁判官ではない。このような司法裁判官が、わが国では、行政権の法解釈に対する最終の統制者なのである。……裁判官が、行政権の法解釈に対する有能な統制者であるためには、行政に関する法の解釈について、行政官と対等の能力をもち、行政官に対抗しうる自信があることが是非とも必要である。そのような裁判官が存在しなければ、行政権の法解釈は統制されない。そのような裁判官でなければ、とても、行政活動を職業とし、その専門技術性に長ける行政官の法解釈を統制する立場に立てるものではない。そのような裁判官による自信をもった積極的な判断こそが、行政権の法解釈統制には必要なのである。行政官と対等の行政的能力を有せず、それ故に、自信をもてない裁判官は、どうしても行政官の述べるところに追随することになる」（山岸敬子『行政権の法解釈と司法統制』勁草書房、1994 年、302 頁。）。
(16) 加藤新平『法哲学概論』有斐閣、1976 年、438 頁。
(17) 新村、前掲書、1536 頁。
(18) 増田英敏『租税憲法学』（第 3 版）成文堂、2006 年、184 頁。

(19) ただし、社会の秩序を実現し維持するという観点から、疑わしきは国庫の利益とされてはならないことは当然であり、近代租税法においてはこの「命題が正しいとする者はいない」（菅原計『税務会計学通論』（第 3 版）白桃書房、2010 年、51 頁。）ことに留意する必要がある。
(20) 広瀬義州『財務会計』（第 10 版）中央経済社、2011 年、13 頁。
(21) ただし「情報提供機能を重視する IFRSs にコンバージェンスまたはフルアドプションする傾向があり、それに伴い利害調整機能も後退する傾向にある」（同上、16 頁。）ともされる。
(22) 菅原、前掲書、23 頁。
(23) 久保克行『コーポレート・ガバナンス』日本経済新聞出版社、2010 年、40 頁。
(24) 菅原計「従来の税務会計論への批判と税務会計学の新展開」『経営論集』第 24 号、東洋大学経営学部、1985 年、68 頁。
(25) 小林直樹『法の人間学的考察』岩波書店、2003 年、305 頁。
(26) 増田、前掲書『リーガルマインド租税法』、10-11 頁。
(27) 吉牟田勲・成道秀雄編『税務会計学辞典』中央経済社、2002 年、266 頁。
(28) 北野弘久『税法学原論』（第 6 版）青林書院、2007 年、228 頁。
(29) 北野弘久『現代企業税法論』岩波書店、1994 年、371 頁。
(30) 法人税法第 132 条「の適用は、更正又は決定の段階で行われるものであって、取消訴訟における理由の差替えの手段とは、法的性格を異にすると考えられる」（品川、前掲書、325 頁。）から、そもそも差し替え自体に問題がある。
(31) しかし、基本的には「元来、租税回避行為の否認を論ずる実益は、税法の実体的な個別規定の解釈によっては課税し得ない場合にあるのであるから、実体的な個別規定のあるものについては、同族会社の行為又は計算の否認規定を待つまでもないのである」（プライスウォーターハウスクーパース監修・中村利雄・岡田至康『法人税法要論』税務研究会、2010 年、690 頁。）といわれるように、法人税法第 132 条は伝家の宝刀として取り扱われている。
(32) 北野、前掲書『税法学原論』、133 頁。
(33) ただし「法律で訴訟手続等を定めるならば、最高裁判所は憲法裁判所として活動することが可能となる」（芦部信喜『憲法』（第 5 版）岩波書店、2011 年、368 頁。）と解する説も有力であるともされる。
(34) 菅原、前掲書、211 頁。また、富岡教授も次のように指摘する。「普遍条項としての租税回避否認規定の制定は、税務執行権の濫用に陥るおそれがあり、納税者の権利を侵害し、税務行政を混迷に導くおそれがある」（富岡幸雄『税務会計学原理』中央大学出版部、2003 年、772 頁。）。一方、吉牟田勲・成道秀雄編『税務会計学辞典』は、第 132 条の 2 について、その「辞典」という特質のためからか「包括規定は拡大解釈されるおそれがあるので慎重な扱いが望まれるが、組織再編税制の抜本的な改正であり、かつ改正間もないことからすると許容されよう」（吉牟田・成道、前掲書、317 頁。）とする。
(35) 芦部、前掲書、13-14 頁。
(36) 北野弘久『税法学の基本問題』成文堂、1972 年、31 頁。
(37) 北野弘久「租税回避行為と租税逋脱行為」『税経通信』第 26 巻第 3 号、税務経理協会、1971 年、12 頁。
(38) 竹内進「租税法解釈における行政解釈の変更」『税法学』第 558 号、日本税法学会、2007 年、138 頁。
(39) 岸田貞夫『現代税法解釈』ぎょうせい、1992 年、331 頁。
(40) 阿部泰久「租税回避否認規定が及ぼす影響」『税務弘報』第 57 巻第 14 号、中央経済社、2009 年、184 頁。
(41) 富岡幸雄「租税節約と租税回避の区分と限界」『税務弘報』第 9 巻第 12 号、中央

経済社、1961 年、18 頁。
(42) 富岡、前掲書、5 頁を参照。

第６章　所得税の不当減少とタックス・コンプライアンス
―不動産管理料過大支払否認事件を素材として―

第１節　不動産管理料過大支払否認事件

1.　不動産管理料過大支払否認事件における所得税の不当減少

所得税法第 157 条が定める「同族会社等の行為又は計算の否認等」の規定は、税務署長は、同族会社及びこれに準ずる会社の行為又は計算で、これを容認した場合においては、その株主等である居住者又はこれと政令で定める特殊の関係のある居住者の所得税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、その居住者の所得税に係る更正又は決定に際し、その行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、所得の金額を計算することができる旨規定する。

この同族会社の行為・計算の否認規定は、一般に、租税回避行為の否認のための規定として、伝家の宝刀とよばれる。租税回避とは「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」(1)であるという。同族会社は、とりわけて少数の株主ないし社員によって支配されているため、その株主等の個人的意思によって、恣意的に会社の法人税またはその関係者の所得税の負担を不当に減少させるような行為や計算が行われやすい。そのため、当該規定は租税負担の公平性を維持するため、そのような行為や計算が行われた場合に、それを正常な行為や計算に引き直して更正または決定を行う権限を税務署長に認める、という趣旨で規定される。所得税法以外に、法人税法（第 132 条第 1 項第 1 号)、相続税法（第 64 条)、地価税法（第 32 条第 1 項)、地方税法（第 72 条の 43 第 1 項・第 2 項）にも同旨の規定が定められる。

所得税法第 157 条が定める、所得税の負担を不当に減少させる結果となると認められる同族会社の行為・計算とは一体何か。何を不当として、この規定を適用するのかについて考察するために、ここでは、不動産管理料過大支払否認

事件[2]（東京地判 1989（平成元）年 4 月 17 日月報 35 巻 10 号 2004 頁）について検討を加えることとする。

2. 課税要件事実の概要

不動産貸付業を営む原告は貸ビルおよび貸駐車場を所有し、これらを賃貸していた。原告は、当該貸ビルと貸駐車場の管理を、自己を代表取締役とする株式会社に委託し、その委託対価である管理料を原告が受領する賃貸料収入の50%とする旨の契約を締結していた。原告は、確定申告に際し、当該管理料を全額不動産所得の必要経費に算入していた。当該株式会社は原告およびその母の 2 人でその全株式を所有する法人税法上の同族会社であり、役員は 3 名、従業員はいなかった。当該同族会社は、当時、本件貸ビルおよび貸駐車場の管理だけをその営業内容としていた。

税務署長は、所得税法第 157 条の同族会社の行為・計算の否認規定にもとづき、当該管理料の支払いが過大であるため、同業者平均値により算出した適正と認められる管理料に引き直して計算すべきであるとし、更正処分および過少申告加算税賦課決定処分を行った。

原告は、以下の 2 点等を主張して、不服申立てを経た後、処分の取消しを求めて本訴に及んだが、請求は棄却された。

①同族会社に対する管理料の支払いが原告の所得税の負担を不当に減少させるものであるか否かを判断するについては、原告の支払管理料のうち、原告の役員報酬額相当分は原告の給与所得に転換されて、結局は、課税の対象となる所得を構成するに至ることをも斟酌すべきであること。

②同族会社に対する管理料の支払いが原告の所得税の負担を不当に減少させるものであるか否かを判断するについては、原告の支払管理料のうち、同族会社の留保額相当分は同族会社の法人所得に転換されて、結局は、課税の対象となる所得を構成するに至ることをも斟酌すべきであること。

3. 東京地裁の判断

原告の①の主張に対して東京地裁は次のように判示し､原告の主張を退けた。

「原告の給与所得は……役員報酬に係るものであって……原告の不動産

所得とは、所得の発生の根拠を異にするものであるから、右の支払管理料が原告の役員報酬の原資に充てられる関係があるとしても、所得税法 157 条の規定の適用に当たり、右の給与所得を斟酌すべきものではない」。

原告の②の主張に対して東京地裁は次のように判示し､原告の主張を退けた。

「所得税法 157 条に基づく法人の行為計算の否認及び計算を行うためには、当該行為計算を容認すれば、株主その他右の法人と所定の関係にある者の所得税の負担を不当に減少させる結果となることを必要とするけれども、右の所得税の負担に加えて当該法人の法人税の負担を総合し、ないしはこれを斟酌したものを不当に減少させる結果となることまでをも必要としていないことは、同条の規定上明らかである」。

第 2 節　所得税法第 157 条における因果関係の矛盾

1.　規定の沿革

同族会社の行為・計算の否認規定は、1923（大正 12）年の所得税法の改正において創設された｡この当時は､法人の所得に対しても所得税が課税された。旧所得税法第 73 条ノ 3 は「前条ノ法人ト其ノ株主又ハ社員及其ノ親族、使用人其ノ他特殊ノ関係アリト認ムル者トノ間ニ於ケル行為ニ付所得税逋脱ノ目的アリト認ムル場合ニ於テハ政府ハ其ノ行為ニ拘ラス其ノ認ムル所ニ依リ所得金額ヲ計算スルコトヲ得」と規定する。

ここでいう「前条ノ法人」とは、株主等の 1 人とその特殊関係者との株式金額等の合計額がその法人の株式金額等の合計額の 2 分の 1 以上である法人（旧所税 73 条ノ 2）をさすが「同族会社」の定義はまだ設けられていなかった。

そして、1926（大正 15）年の所得税法の改正において次のように改められた。旧所得税法第 73 条ノ 2 は「同族会社ノ行為又ハ計算ニシテ其ノ所得又ハ株主社員若ハ之ト親族、使用人等特殊ノ関係アル者ノ所得ニ付所得税逋脱ノ目的アリト認メラルルモノアル場合ニ於テハ其ノ行為又ハ計算ニ拘ラス政府ハ其ノ認ムル所ニ依リ此等ノ者ノ所得金額ヲ計算スルコトヲ得」と規定する。

この改正により「同族会社」の定義が設けられ、会社と株主等との間の行為であったものが、会社の行為・計算に変わった。

その後、1940（昭和 15）年の税制改正で、法人税法が制定され、同族会社の行為・計算の否認規定も所得税法と法人税法にそれぞれ別個に規定された。

さらに、数次の改正を経て、現在、所得税法第 157 条は、税務署長は、同族会社（法人税法第 2 条第 10 号に規定する会社をいう。）及びこれに準ずる会社の行為又は計算で、これを容認した場合においては、その株主等である居住者又はこれと政令で定める特殊の関係のある居住者（その法人の株主等である非居住者と当該特殊の関係のある居住者を含む。以下同じ。）の所得税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、その居住者の所得税に係る更正又は決定に際し、その行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、所得の金額を計算することができる旨規定する。

2.　「同族会社の行為又は計算」の意義

本事例は、この所得税法第 157 条を適用し、株主等たる個人が、同族会社に支払った不動産管理料の額が過大であるとして、不動産所得の金額の計算上、過大部分の必要経費への算入を否認した。

この条文を文理解釈する限り「否認の対象となる行為計算の主体（同族会社）と否認の効果の及ぶ者（株主等たる個人）とが異なるように読み取れる」(3)とされている。否認の対象となる行為・計算の主体は同族会社であり、否認の効果の及ぶ者は株主等たる個人である。すなわち「同族会社」の行為または計算で、これを容認した場合にはその「株主等たる個人」の所得税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときに適用される。

本事例は、いわば、同族会社に不動産管理料を支払うという「株主等たる個人」の行為または計算で「株主等たる個人」の所得税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときであるから、そもそも適用はされないはずである。

ところが、所得税法第 157 条の解釈について、次のような説がある。「所得税法 157 条が、同条の法形式が所得税法の規定中に在りながら、同族会社の行為又は計算を規定しているのは、その法人の株主・役員その他特殊関係者等の一定の地位に在る者が同族会社制度を濫用して所得税の負担を不当に減少することが多いことに鑑み、これに対処するための租税回避防止の規定である。し

たがって、所得税法の解釈上は、個人と法人（同族会社）との間の取引につき、その取引が異常・不合理と認められれば、通常の取引に置きかえて、生ずべきはずの収入を認定し、所得税を課税して租税回避行為を防止することになる」(4)。さらに、次のように説く。「個人と法人間の全体の取引行為につき、異常性、濫用があるか否かを判断の対象とする。個人と法人とを別個に判断するのではない。その点に、法人税法 132 条との違いがある」(5)。

このような解釈をとらずに「否認の対象となる行為計算は同族会社が主体的・能動的に行った取引行為に限られる」(6)とすれば、否認の対象になる行為・計算が極めて限定的なものとなるように思われる。したがって、現実には、このような解釈のもとに所得税法第 157 条は適用されている。

しかしながら、条文上「個人と法人（同族会社）との間の取引」などとは明文で規定されておらず、文理を超えた解釈であるといわざるをえない。かりに「個人と法人（同族会社）との間の取引」を否認の対象になる行為・計算とするならば「規定の改正によって、堂々と対処するのが筋で、文理的に問題のある規定を、沿革論や租税回避の防止のためという理由で、誤った運用をすべきではない」(7)と考えられる。

前掲したように、創設当時の規定では「法人ト其ノ株主又ハ社員及其ノ親族、使用人其ノ他特殊ノ関係アリト認ムル者トノ間ニ於ケル行為」となっていた箇所が、現行法では「会社の行為」と変更されている。橋本教授は「これを一般の常識ある人が見れば、最初は相互の行為がそれぞれ否認の対象となっていたものが、法人の一方的行為のみが対象となることに改められたのだと理解するはずで、また、それが当然である」(8)と主張する。本事例は、いわば、同族会社に不動産管理料を支払うという「株主等たる個人」の一方的行為であり、法人の一方的行為ではないから、そもそも適用は許されない。

3. 規定の誤解にもとづく二重課税の招来

また、否認の対象となる行為・計算は法人の一方的行為に限定されるわけではないと解釈したとしても問題がある。すなわち、租税負担の不当な減少を結果すると認められる同族会社の行為・計算については、判例・学説は「純経済人の行為として不合理・不自然な行為・計算」(9)とする。この考え方を本事例

にも適用して解すると、いわば、株主等たる個人が支払った、課税庁からみて過大である不動産管理料の額は、それを受け取る側である同族会社（不動産管理会社）からすれば、そのまま過大な売上（収益）の額として認識・測定されるということになる。したがって、同族会社は過大な利益を獲得しているということになる。そうであるならば、この同族会社の計算は、まさに利益の極大化の実現を図る純経済人の行為として合理・自然なものといえるため、租税負担の不当な減少を結果すると認められる同族会社の行為・計算には該当しないことになる。この視点からも、本事例において所得税法第 157 条の適用は不可能であるといえる。

このような、所得税法第 157 条の文理を超えた解釈・適用を許容することによって、本事例において原告が主張する争点が生ずることになる。すなわち、不当性の判断対象とすべき租税負担の範囲の問題である。本事例の場合には、行為・計算の否認の対象となる不動産所得に係る所得税負担だけでなく、行為・計算の否認の対象となる不動産管理料を原資として同族会社から支払われている役員報酬に係る所得税負担、同族会社の法人税負担をも考慮したところで、所得税負担の不当減少といえるかどうかを判断すべきか否かということである。

さらに、その延長線上の問題として対応的調整の是非論が指摘される。

株主等たる個人が不動産管理会社たる同族会社に対して支払った不動産管理料という必要経費は、同族会社の側では売上として収益を認識することになる。同族会社は、この売上（収益）から役員報酬（費用）を捻出し、株主等たる個人はこれを受け取り、給与所得として課税される。

また、売上（収益）の額は、税務会計上、益金算入され、課税所得として認識・測定されることになる。同族会社には、この課税所得に対して法人税が課税されることになる。

本事例のような場合、株主等たる個人が同族会社に対して支払った不動産管理料が過大であるとされ、過大部分を否認されたために、当然その否認された分、同族会社が認識・測定する売上（収益）の額は、税務会計上、当初の額より減少する。そうであるならば、売上（収益）の額が減少するため同族会社は当初のような役員報酬（費用）の額を捻出することができなくなる可能性がある。また、売上（収益）の額が減少するため同族会社の課税所得も減少するこ

とになる。しかしながら、株主等たる個人の給与所得および同族会社の課税所得については、当初のままの状態で、つまり過大であると否認された部分が株主等たる個人の給与所得および同族会社の課税所得に含まれたままの状態で課税されている。

すなわち､これらの事象からわかるように､所得税法第 157 条の適用により、いわば、同族会社から株主等たる個人に所得が移転し、税務会計上、同族会社の所得が減少したと考えられるにもかかわらず、同族会社から支払われている役員報酬（給与所得）に係る所得税負担、同族会社の法人税負担は当初のままであり、所得の一部がまず不動産所得として課税され、さらに給与所得としても課税されることとなり、また、所得の一部が株主等たる個人にも同族会社にも課税されることとなり、二重、三重課税とも思しき状況に陥っているということである。当該二重、三重に課税されている分を減額するという対応的調整をすべきか否かが論点となっている。

4. 他の所得税負担の考慮の必要性

前掲したように、役員報酬に係る所得税負担の考慮の是非につき、東京地裁は、同族会社から支払われている役員報酬に係る所得税負担を考慮して判断すべきではないとする。理由は、所得の発生の根拠を異にするものであるから、ということである。

一方、東京地裁判決について、清永教授は「給与所得に対するものであるとはいえ X に対する所得税であるから、本件での結論に違いが生ずるかどうかはともかく、右法条の文言に照らしても、過大管理料の支払いに伴う給与所得の所得税負担の発生（又は増加）分があればそれも含めて、所得税の負担の不当な減少があったか否かを、判断すべきであったと思われる」(10)と述べ、同族会社から支払われている役員報酬に係る所得税負担を考慮して判断すべきであるとの見解を示す。

所得税法第 157 条の適用を所与のものとして、この争点を検討する場合、はたして、所得の発生の根拠を異にするものであるという理由から、同族会社から支払われている役員報酬に係る所得税負担を考慮して判断すべきではないといえるのだろうか。所得税法第 157 条が「所得税の負担を不当に減少させる結

果となると認められるものがあるとき」と規定している限り、所得税が課税されるすべての所得（本事例の場合、不動産所得に加え、給与所得）を加味したうえで、不当に減少させる結果となると認められる行為・計算であったのかを判断すべきであると思われる。所得類型が異なるからといって、不動産所得のみで所得税負担の不当減少といえるかどうかを判断するとの解釈には難があるのではないだろうか。大量、反復的な課税実務上、判断に至るまでの過程が複雑化することを避けたい課税庁側の事情に与した解釈をしているのではないかと思われる。

これを踏まえると、所得税法第 157 条の解釈上、同族会社から支払われている役員報酬に係る所得税負担を考慮して判断すべきであると考えられる。しかしながら、考慮して判断するとしても、往々にして所得税法第 157 条適用後の不動産所得に係る税額のほうが、納付済み不動産所得、給与所得に係る総所得税額より多額となると考えられるという現実がある。そのため、考慮するか否かは、実際的にはあまり大きな問題にはならないものと考えられる。しかし、その一方、租税法律主義の観点から文理に忠実な租税行政が執行されることは極めて重要である。したがって、結果はどうあれ、はじめから検証する必要はないという、東京地裁判決は問題があるといわざるをえないと考えられる。

5．株主等の所得税の対応的調整の実現困難性

ただ、この争点の延長線上にある対応的調整の問題については、理論上は行うべきであると考えられるものの「行為計算否認の対象になった過大経費等と同族会社から支払われている役員報酬等との間に明確な相関関係（過大経費部分の金額の支払いがなかったとしたら、各株主等の役員報酬等の額はこの金額程度になるのが通常であるといえるような関係）が認められるのであればともかく、そのような明確な相関関係があるとはいえない」[(11)]という現実がある。

過大部分に当たる額の支払いがなかったと仮定した場合における各株主等たる個人の役員報酬の額が、具体的な金額として計算できれば、実際に支払い済みの役員報酬の額との差額として、対応的調整をすべきである金額は明らかとなる。しかし、不動産管理料の額と役員報酬の額との間に明確な相関関係があるとはいいきれないのが実態であるという状況のもとでは、租税実務上、役員

報酬に係る所得税負担を調整計算する客観的かつ合理的な方法を見出すことは困難であると考えられる。

実務上、方法が明らかではない、また、妥当とされる計算方法を策定することが困難であるとしても、理論上、当然、二重課税は許されるべきものではないと考えられる。しかし、実際問題として、立法論としてみても役員報酬に係る所得税負担の対応的調整の実現は極めて難しいという現実が横たわる。

6. 同族会社の法人税負担の考慮の不必要性

同様に、同族会社の法人税負担の考慮の是非につき、東京地裁は、同族会社の法人税負担を考慮して判断すべきではないとする。理由は、率直に、所得税法第 157 条の文理上明らかであるから、ということである。

東京地裁判決について、清永教授は「所得税法 157 条はその文言上からも所得税の負担の減少だけを問題としているので……法人税負担は、立法論はともかく、同条の適用上はこれを考慮する必要はない……ということになろう」(12)と述べ、同族会社の法人税負担を考慮して判断する必要はないという見解をとり、東京地裁の判断を支持する。判示と同じく、所得税法第 157 条の文理上明らかである、ということからこのような判断に至っている。

ところが、その一方で、東京地裁判決にやや否定的とみられる次のような説がある。「法律的には妥当な結論と考えるが、実際の執行に当たっては、管理料のみを原資としている管理会社にあっては適正管理料により計算された所得金額に係る税額に、管理会社からの給与所得に係る税額（家族分も含む）及び同会社の法人税額を合計した全体の税額を加味して、全体として不当に減少しているか否かも判断材料として考慮し、是正指導にあたることも必要ではないかと考える」(13)。

この説は、同族会社の法人税負担を考慮して判断する必要はないという東京地裁の判断について、法律的には妥当な結論であるとしながらも、租税実務の現場的観点からは同族会社の法人税負担を考慮して判断すべきであるとする。この考え方は、現場ごとに判断がまちまちとなる可能性があり、租税法律主義、とりわけて合法性原則の視点から認め難いところである。

東京地裁判決および清永説は、所得税法第 157 条の解釈上、妥当なものであ

ると思われる。なぜなら、所得税法第 157 条の解釈・適用に際しては、株主等たる個人の所得税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるかどうかの判定を行えばよいと考えられるからである。所得税法第 157 条には、同族会社の法人税負担を加味したうえで、不当に減少させる結果となっているか否かを判断する、といった旨の表現は明文で規定されておらず、また、このように解釈できる余地もない。したがって、同族会社の法人税負担を考慮すべきではないという結論に至る。

7. 同族会社の法人税の対応的調整の必要性

ただし、東京地裁判決に疑問を呈する次の説における指摘は重要である。「不当に減少した税額に対してのみ適用するのはそれぞれ別個の税法に規定があるため文理解釈を貫くならば止むを得ないのであろうか。納税者は、法人税と所得税或いは相続税を総合して考え、合計の納付税額が最も少なくなるように行為計算することは節税上は許される行為であろう。行為計算の結果が否認されてなにもしていない時よりさらに重課になったとしても止むを得ないのだろうか」(14)。

この説は、行為・計算の結果が否認されてなにもしていないときよりさらに重課になったとしてもやむをえないのだろうかという疑問を呈する。同族会社の側でなんらかの調整計算を行わないと行為・計算の否認による認定所得に対して所得税と法人税が二重に課税されるという問題点が存在するため、なんらかの調整計算はするべきであると考えられる。

同族会社の法人税の対応的調整の問題に関しては、大淵教授は「法人税との二重課税は税目が異なるから問題はない」(15)と一蹴する。

大淵説は、自然人である個人と、法人との間の二重課税を調整計算するような対応的調整の規定が定められておらず、あくまで個人は個人、法人は法人という考え方のもとに、税目を横断的にとらえずに租税行政が執行されていることを前提とするものである。

たしかに、当該更正処分と同時に、ただちに同族会社の法人税負担分を減額更正するという対応的調整を行うことは、租税法律主義の観点から規定が設けられていない場合には難しいと考えられる。また、同族会社の行為・計算の否

認規定の解釈によって対応的調整を行うことも困難であるように思われる。しかしながら、対応的調整を行わない限り二重課税が生ずることは避けられない事実である。

そこで、この問題に対処すべく、2006（平成 18）年度の税制改正において、ある規定が創設された。

8. 準用規定における増額更正と減額更正の矛盾

2006（平成 18）年度の税制改正において、同族会社の行為・計算の否認に関する規定で、所得税法では第 157 条第 3 項が、法人税法では第 132 条第 3 項が、相続税法では第 64 条第 2 項が、地価税法では第 32 条第 3 項が、それぞれ新設された。

法人税法第 132 条第 3 項は「第 1 項の規定は、同項に規定する更正又は決定をする場合において、同項各号に掲げる法人の行為又は計算につき、所得税法第 157 条第 1 項（同族会社等の行為又は計算の否認等）若しくは相続税法第 64 条第 1 項（同族会社等の行為又は計算の否認等）又は地価税法（平成 3 年法律第 69 号）第 32 条第 1 項（同族会社等の行為又は計算の否認等）の規定の適用があつたときについて準用する」と規定する。

この規定、一読しただけでは率直にいってほとんど意味不明である。「一般に、租税法の条文は、日本語として読みにくいといわれる」(16)が、タックス・コンプライアンスの遵守すべき租税法令の内容は簡潔で明確でなければならない。

法人税法第 132 条第 3 項については、2006（平成 18）年度の『改正税法のすべて』は次のように解説する。「所得税法第 157 条……の規定の適用による所得税……の増額計算が行われた際に、反射的に法人税の課税所得等を減少させる計算を行う権限が税務署長に法律上授権されているかは必ずしも明らかではありません。……所得税法……の適用関係に係る明確化措置として、所得税法第 157 条……の規定の適用による所得税……の増額計算が行われる場合に、税務署長に法人税における反射的な計算処理を行う権限があることを明定することとされました」(17)。

この解説のとおり法人税法第 132 条第 3 項を解釈するならば、所得税法第 157 条が適用され、増額更正が行われた場合は「反射的に法人税の課税所得等を減

少させる計算を行う権限」が、税務署長にあることを「明定」したものであるということになる。したがって、法人税法第 132 条第 3 項を根拠条文として、本事例における、同族会社の法人税負担分は減額更正の対象となりうる。

しかしながら、法人税法第 132 条第 3 項は法人税法第 132 条第 1 項の準用規定である。法人税法第 132 条第 1 項は、法人税の負担を「不当に減少させる結果となると認められるものがあるとき」に、その行為または計算を否認して、税務署長の「認めるところにより」その「不当に減少させ」た税額について増額更正または増額決定をすることができるとしか解釈しようがない。

したがって、法人税法第 132 条第 3 項は、増額更正することを予定する法人税法第 132 条第 1 項の準用規定であるから、文理解釈する限り、減額更正するために適用することは不可能である。「むしろ、一つの行為計算の否認に関連して、他の税目でも増額更正することを予定した規定ではないかという疑問さえ生じかね」(18)ない。現に、この規定は「対応的調整としての減額更正をも認める趣旨であると解すべきである」(19)といわれ、減額更正「をも」認めるという表現から、原則は増額更正であり、減額更正は例外のようである。

1961（昭和 38）年 12 月の税制調査会による「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」では、次のように準用規定に抑制的な意見を具申する。「準用規定はできる限り避ける。特に孫準用と複雑な読み替え規定はやめる」。かねてより、このような意見が具申されていたにもかかわらず、準用規定が創設され、所得税法第 157 条の解釈・適用は混迷する一方である。「わが国の政府には『細かい部分のことばの表現はともあれ、法律さえ作ってしまえばあとは運用でゆく』という考え方があり、これは、一方では技術的に拙い立法を、運用で是正するという意味とともに、また同時に、法律の形さえできればあとは運用で何でもできるしまた何でもやってしまうという意味とを含みうる」(20)という指摘がある。このような思考は、租税法律主義を根底から掘り崩すものであるから許されない。

したがって、減額更正のための規定として法人税法第 132 条第 3 項を意義づけるならば「行為又は計算の否認規定の適用があったときは、その処分に係る他の税目について職権をもって課税標準又は税額等を減額する処分を行うものとする」(21)という旨が明らかになるような条文に改めることが必要である。

第 3 節　租税法律主義にもとづく法と解釈

1.　憲法 30 条のもう一つの意味

以上、検討してきた諸問題が生ずる原因のすべては、本事例に所得税法第 157 条を適用したことに求められる。

役員報酬に係る所得税負担の考慮の必要性および対応的調整の実現困難性、また、同族会社の法人税負担の考慮の不必要性および対応的調整の必要性、それに対処すべく創設された準用規定の意味不明性など、問題の根源は所得税法第 157 条の適用にある。

所得税法第 157 条は、同族会社の行為・計算の否認規定である。この条文は包括規定であり、そもそも、税務会計学上、包括規定はその存在自体が否定される。富岡教授は次のように述べる。「租税回避行為の規制に関する租税法の立法形成は、包括的・一般的な普遍条項によることなく、如何なる事象が発生したものが租税回避行為に該当するかを、個別的・具体的に、個別条項により立法形成し、現実の租税運営における課税所得算定ルールの明確性と具体性を確保し、まさに、租税負担に関する予見可能性と法的安定性を保障する体制を整備すべきである」(22)。予見可能性と法的安定性という租税法律主義の基本を厳守するためにも、包括規定は撤廃しなければならない。

租税法律主義は「私有財産制度の基礎に立つ個人の絶対的財産権に対する国の侵害を、個人の社会的・政治的・経済的自由を保障するために、法律に留保しようとする要請に基づいて生じたものである、ということができる。それゆえ、租税法律主義は、罪刑法定主義とともに、法における近世自由主義思想の一表現である」(23)とされている。

日本国憲法第 30 条は「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ」と規定する。この納税の義務について、新井教授は次のように述べる。「日本国憲法は、その近代憲法的性格からみて、内容的には、人権宣言の部分と、国の統治構造に関する原則規定の部分から構成されているということができる。このような理解からすれば、この 30 条の規定が憲法に置かれている積極的な意義は、それを、むしろ、国民の権利の面から解釈して、国民は、法律

の定めるところによらなければ、納税の義務を負わない、つまり、法律の規定がない限り国民が租税を賦課されるということはない、ということにある、と考えられることになる。これこそまさに、租税法律主義の原則の内容にほかならないものなのである。すなわち、憲法 30 条のもう一つの意味というのは、租税法律主義の原則を、国民の権利の側面において把握し、法律（租税法）の規定の不存在を理由とする『不納税の権利』に根拠を与えるものであるということができるのである」(24)。

2. 不納税の権利

納税の義務が履行されるためには、法律の規定が必要である。したがって、裏を返せば、法律の規定が存在しなければ、不納税の権利を行使することができるともいえる。租税法律主義は国民が承諾した内容の税制でなければ法律で定めてはならないという憲法原理である。したがって、国民の承諾を得た内容の法人税法が存在しなければ、国家は企業に法人税を課すことはできない。租税法律主義（principle of no taxation without law）が税務会計公準として設定される必然性はここにある。課税要件が不明確な包括規定は法律（租税法）の規定の存在を骨抜きにし、納税者の予見可能性を保障しないことから租税法律主義からみても問題といえるものである。

租税法律主義の理念は、とりあえず法律で定めさえすれば、どのような内容、どのような種類、どれほどの額の租税でも、ただちに国民は納税の義務を負う、などというものではない。君主の恣意的課税が国民の抵抗に屈し、君主による課税に対しては国民が承諾することのない限り国民は納税の義務を負うことはない、という権利が主張され「代表なければ課税なし」（No taxation without representation）という立憲思想のもとに租税法律主義という憲法原理が成立することになったという歴史を忘れてはならない。すなわち、納税の義務は、納税の権利と表裏一体の関係にある。

国民は納税の義務を負うが、他方、租税の使途を監視する権利を有する。「納税の義務は、それによって賄われる『政府の公的活動』に対する『民のチェック』という営みとともに考えられなければ」(25)ならない。「納税という公共的ルールは、政府を監視する『民の公共の責任』によって究極的に正当化されて

いる」[26]とされている。日本国憲法第 41 条は「国会は、国権の最高機関であつて、国の唯一の立法機関である」と規定する。国民の代表者で構成される国会は立法機関であり、国民の代表者は選挙で選ばれる以上、国会が制定した法律は多数派の意見の集約であるといえる。国民自ら策定した納税ルールに即して支払った租税が有効に使われているという実感があれば、租税法を遵守しようというタックス・コンプライアンス意識が自発的・積極的にはたらくことになる。租税法律主義が貫徹されたうえで、支払った租税の使途に有効性が認められる国家は、納税者の脱税への誘引が抑制され、あるべき税収が確保されることになり、財政の健全化をもたらす。すなわち、タックス・コンプライアンスの本質は、単なる租税法遵守ではなくそれを超えて公正な租税システムに積極的に関与することにより自発的に生ずる意識としてとらえることができる。

租税法律主義からみても問題といえる包括規定たる所得税法第 157 条は、その文理からしても本事例に適用することはできない。

3. 税務会計研究学会「特別委員会報告」の主張

そこで、本事例のような場合、そもそも同族会社の行為・計算の否認規定を適用すべきであるのかどうか、すなわち、必要経費に関する一般規定である所得税法第 37 条「その年分の不動産所得の金額、事業所得の金額又は雑所得の金額……の計算上必要経費に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、これらの所得の総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額及びその年における販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用……の額とする」の規定の適用により「過大管理料分は必要経費として控除できないと考える余地がある」[27]のではないか、という議論がある。

同族会社の行為・計算の否認規定の適用上の問題点を解明した文献として、税務会計研究学会「特別委員会報告」がある。同「報告」は「個人株主が同族会社に対して支払った過大管理料等の経費は、所得税法第 157 条第 1 項の『同族会社の行為計算の否認』の規定により否認するのではなく、必要経費の基本規定である所得税法第 37 条の解釈（通常かつ必要な費用）又は当該必要経費の規定の適用に先行して行われる『事実認定』において『過大部分の支払いは

贈与による金員等の移転』と認定して、所得税法第 37 条の必要経費には該当しないという解釈適用が妥当すると考える」[28]とする。その結果、2006（平成18）年度の税制改正において新設された準用規定は不要となるという。

同「報告」は、同族会社の行為・計算の否認規定の存在自体は所与のものとしながらも､その適用については抑制的であるべきという姿勢を一貫して示す。すなわち、管理料の過大部分の経費は、不動産賃貸にあたって通常かつ必要な経費に該当しないという所得税法第 37 条の必要経費性の解釈により否認できるとする。

同族会社の行為・計算の否認規定は包括規定であり、税務会計学上、包括規定はその存在自体を否定される。それにもかかわらず、租税回避行為の否認、課税の公平性に名を借りて、法人税法第 132 条の 2（組織再編成に係る行為又は計算の否認）、法人税法第 132 条の 3（連結法人に係る行為又は計算の否認）と、包括規定は増加傾向にある。このような状況のなかで、包括規定は、あくまで補充的な規定であるということを徹底的に強調し、個別要件規定の適用を主張するのは極めて現実的である。

実際に、所得税法第 37 条により過大経費の否認を行った判例は存在する。山口地判 1995（平成 7）年 6 月 27 日税資 209 号 1167 頁は「所得税法 37 条 1 項に規定する事業所得における必要経費に該当するためには、当該事業について生じた費用であること、すなわち業務との関連性がなければならないとともに、業務の遂行上必要であることを要し、更にその必要性の判断においても、単に事業主の主観的判断のみによるのではなく、客観的に必要経費として認識できるものでなければならない」としたうえ、病院経営者である個人が従兄弟である非常勤医師に支払っていた報酬の過大部分につき、業務の遂行上客観的に必要なものとは認められないから、所得税法第 37 条第 1 項の必要経費にあたらない旨判示する。控訴審判決である広島高判 1997（平成 9）年 7 月 18 日税資 228 号 149 頁でも、この判断は維持される。

4. 所得税法第 37 条による過大経費の合理的判断基準

そこで、本事例のような場合、所得税法第 37 条によれば、不動産所得の金額の計算上必要経費に算入すべき金額は、総収入金額を得るために直接要した費

用の額およびその年における販売費、一般管理費その他不動産所得を生ずべき業務について生じた費用の額である。

ここでいう必要経費とされるためには「それが事業活動と直接の関連をもち、事業の遂行上必要な費用でなければならない」(29)とされている。また、このことは「家事関連費についての規定からも読み取ることができる」(30)と考えられる。所得税法第 45 条および所得税法施行令第 96 条の規定によれば、家事関連費のうち必要経費への算入が認められるのは、①その主たる部分がこれらの所得を生ずべき業務の遂行上必要であり、かつ、その必要である部分を明らかに区分することができる場合における当該部分に相当する経費とされ、さらに、②青色申告者の場合は、取引の記録等に基づいて、これらの所得を生ずべき業務の遂行上直接必要であったことが明らかにされる部分の金額に相当する経費も含めることとされる。

所得税法第 37 条上の「業務について生じた費用」は、業務と直接関連を有し、かつ、業務の遂行上必要なものでなければならない。業務と直接関連を有さず、業務の遂行上不必要なものが必要経費として控除されえないことは自明である。

このことから、所得税法第 37 条より、ある支出が必要経費として控除されうるためには事業関連性と必要性を備えていなければならないことになる。

5. 所得税法第 37 条の規定改正の方向性

そこで、本事例の過大な管理料についてみれば、貸ビルおよび貸駐車場の管理を不動産管理会社に委託するために生ずる支出であるから、事業関連性を有することは問題がないと思われる。しかし、必要性については、賃貸料収入の 50%に当たる額が、適正と認められる額より過大であるならば、過大部分は必要性を備えていないとして必要経費への算入を否認しうる。本事例は、前掲の山口地裁判決と同様の論理構成により、過大部分の必要経費への算入を否認することができるはずである。

このように解することに反対するものとして次のような説がある。すなわち、本事例と類似する不服審判所裁決 1989（平成元）年 7 月 5 日裁決事例集 38 号 117 頁につき「標準的な管理料割合約 6～7%に対して本件の 50%という管理

料割合は、社会通念上明らかに〝異常〟である」[31]、その結果「税負担が減少しているのであるから、まさしく所得税法157条を適用すべき場合にあたると解される」[32]とする説である。

この説は、管理料割合50％が、社会通念上明らかに「異常」であるとして所得税法第157条の適用を主張する。しかし、あえて「異常」という概念をもちだすまでもないのではないか。賃貸料収入の6～7％に当たる額が「必要性」が認められる額であり、43～44％に当たる額が「必要性」が認められない部分の額ということで、処理することが可能であると思われる。

ただ、所得税法第37条による過大経費の否認は、それが「一般的な定義規定であるところから、根拠規定としてはやや弱いのかもしれない」[33]と指摘される余地があることは否定できない。

そこで参考となるのは、アメリカ合衆国の内国歳入法典における損金（deduction）の規定である。ここでは、原則として「総益金から控除される損金は、別段の定めがない限り『事業遂行のために通常かつ必要な費用（ordinary and necessary expenses)』であり、かつ『合理的（reasonable）な金額』でなければならない（Sec. 162)」[34]とされる。

この規定を参考とし、わが国の定義規定では解釈によって導き出されていた「事業関連性」や「必要性」といった要件のみならず「通常性」や「合理性」といった諸要件をも条文に明確に盛り込むことによれば根拠規定としての強固性は確保されることになると思われる。このような改正が実現されれば、本事例の場合には「合理的な金額」の要件に照らして過大部分の必要経費性は否定されることになる。この方向性は「税務会計における損金概念ないし必要経費概念を明確化することを背景として課税所得の算定における損金許容経費の一般的認定基準の確立ないし損金控除要件の形成が求められるところである」[35]という富岡教授の主張とも合致すると思料され、妥当性があると考える。

第4節　小括

納税者は、本事例におけるスキームを採用することによって、不動産所得を圧縮して法人所得に転換し、所得税の累進税率を回避でき、また、同族会社を

通じて本人や親族等に給与所得として所得を分散することにより、給与所得控除の恩恵を享受することができるうえ、さらに、親族等の将来における相続税負担の軽減をも期待することができる。このスキームを採用すること自体にはなんら違法性の問題は生じないわけであるが、ひとつだけ考慮しなければならないことがある。それは、不動産管理料の金額の多寡である。

本事例の場合、課税庁は、この不動産管理料の金額が過大であるとして、所得税法第 157 条を適用したわけであるが、不動産管理料の金額が過大であると認定するにあたり、適正な不動産管理料の金額をどのように導き出すのかという点について納税者と意見が分かれる。金額の合理性は、根拠規定が所得税法第 37 条であっても争いとなる問題である。

不動産管理の業務内容の多様性、特殊性に鑑みれば、当然、課税庁のいう同業者平均値により算出した金額が、そのまま適正価格として認められてよいはずがない。しかし同業他社の経営実態の大部分を把握している課税庁側のほうが、より説得力のある証拠資料を提示できる能力を有しているため主張がとおりやすい傾向にあると思われる。したがって、納税者側としては、当然、まず業務実施の事実を証明する帳簿や証憑書類の確保等に留意しなければならない。そのうえで、賃貸契約の締結・更新、入居者の募集、賃貸料の集金等のような大多数の不動産管理会社が行っているような基本的な業務以外の、たとえば、建物の清掃、美観保持、警備、建物・エレベーター等付設機器の運転保守・点検業務のような、同業他社と異なる特殊性を強く主張していくことが対抗手段として必須となる。

同族会社の行為・計算の否認規定は、納税者の立場からすれば、いかなる行為・計算を行えば適用されるのか、どこまでの行為・計算が許されて、どこからが否認されるのかという判断が、課税庁に委ねられているため、その予測は困難を極める。租税法上、多くの規定は、法律でまかないきれない具体的な運用方法を政令、通達等によって示している。しかしながら、現在、所得税法第 157 条は、所得税の負担を不当に減少させる結果となると認められる同族会社の行為・計算という極めて一般的・抽象的な表現で課税要件が示されており、また、政令、通達をみても適用を受ける場合の具体的な基準はなんら示されていない。そのため、納税者はいかなる行為・計算を行えば、それが否認される

のか予測し難い状況にある。

通達で示されれば問題は解決するかといえばそういうことでもない。通達は、租税法の解釈について細かな基準を示す。しかし「不当に減少させる」といった不確定概念について課税庁が通達で明示することは、課税庁による解釈を一応示すものではあっても、法律上の不確定概念を法令解釈通達で補おうとすることになると、明らかに租税法律主義からみて問題といえる行為となる。なぜなら課税庁には法律に類似する立法権は憲法上認められていないからである。租税法律主義は通達課税を禁止する。

本事例に所得税法第 157 条を適用することはできない。ここで検討したように、役員報酬に係る所得税負担の考慮の必要性および対応的調整の実現困難性、また、同族会社の法人税負担の考慮の不必要性および対応的調整の必要性、それに対処すべく創設された準用規定の意味不明性など、問題の根源は所得税法第 157 条の適用にある。そもそも同族会社の行為・計算の否認規定は租税法律主義からみても問題といえる。

所得税法第 157 条は、同族会社の行為・計算の否認規定である。この条文は包括規定であり、そもそも、税務会計学上、包括規定はその存在自体が否定される。包括条項の制定は絶対に認められない。所得税法第 157 条の解釈および適用上の問題点は混迷を深める。租税法律主義の原点に立ち返り、個別要件規定を充実させていくことの重要性をあらためて主張しなければならない。

この事例は、同 157 条の解釈・適用にあたって、裁判所が明らかに誤った判断を下したものである。納税者と課税庁との争訟で、裁判所は、合理的で公正な判断をしなければならず、この事例のように、明らかに誤った不公正な判断が下されると、納税者のタックス・コンプライアンスの意識は極度に低下する。遵守すべき法の整備と法の正しい解釈こそタックス・コンプライアンスの要である。

注

(1) 金子宏『租税法』(第 17 版)弘文堂、2012 年、119 頁。
(2) 本事例と類似する、病院管理料過大支払否認事件(福岡地判 1992(平成 4)年 2 月 20 日行裁例集 43 巻 2 号 157 頁)がある。

(3) 小田信秀「所得税における同族会社の行為計算否認を巡る諸問題」『税務大学校論叢』第 33 号、税務大学校、1999 年、20 頁。
(4) 松沢智『租税実体法』（新版、補正第 2 版）中央経済社、2003 年、48 頁。
(5) 同上、49 頁。
(6) 小田、前掲論文、23 頁。
(7) 橋本守次「同族会社における正常な『行為・計算』とは」『税理』第 40 巻第 10 号、ぎょうせい、1997 年、100 頁。
(8) 同上、100 頁。
(9) 金子、前掲書、431 頁。
(10) 清永敬次「租税回避行為の否認」『租税判例百選』（第 3 版）有斐閣、1992 年、29 頁。
(11) 小田、前掲論文、71 頁。
(12) 清永、前掲論文、29 頁。
(13) 中村勝樹「同族会社である不動産管理会社へ支払った高額な管理料は著しく過大で純経済人の行動としては極めて不合理であるとして所得税法第 157 条（同族会社等の行為又は計算の否認）の規定が適用された事例」『月刊税務事例』第 21 巻第 7 号、財経詳報社、1989 年、23 頁。
(14) 上田輝夫「過大不動産管理料の必要経費算入を否認した事例」『判例からみた租税法の諸問題』日本税務研究センター、1994 年、104 頁。
(15) 大淵博義「『所得なきところに課税なし』の原則と同族会社の『行為・計算』の否認」『税理』第 40 巻第 9 号、ぎょうせい、1997 年、71 頁。
(16) 金子宏・佐藤英明・増井良啓・渋谷雅弘編著『ケースブック租税法』（第 2 版）弘文堂、2007 年、554 頁。
(17) 青木孝徳ほか『改正税法のすべて』（平成 18 年度版）大蔵財務協会、2006 年、374 頁。
(18) 関本秀治「同族会社の行為計算否認の準用規定創設の意義」『税経新報』第 547 号、税経新人会全国協議会、2007 年、9 頁。
(19) 金子、前掲書、434 頁。
(20) 川島武宜『科学としての法律学』（新版）弘文堂、1964 年、71 頁。
(21) 関本、前掲論文、9 頁。
(22) 富岡幸雄『税務会計学原理』中央大学出版部、2003 年、776 頁。
(23) 新井隆一『租税法の基礎理論』（第 3 版）日本評論社、1997 年、56 頁。
(24) 同上、59-60 頁。
(25) 山脇直司『公共哲学とは何か』筑摩書房、2004 年、181 頁。
(26) 同上、181 頁。
(27) 清永、前掲論文、29 頁。
(28) 大淵博義・岸田貞夫・野田秀三「租税回避行為研究特別委員会中間報告」『税務会計研究』第 19 号、税務会計研究学会、2008 年、161 頁。
(29) 金子、前掲書、258 頁。
(30) 小田、前掲論文、50 頁。
(31) 岸眞吾「租税回避行為」松沢智編著『租税実体法の解釈と適用』中央経済社、1993 年、146 頁。
(32) 同上、146 頁。
(33) 八ッ尾順一『租税回避の事例研究』（5 訂版）清文社、2011 年、125 頁。
(34) 須田徹『アメリカの税法』（改訂 6 版）中央経済社、1998 年、65 頁。
(35) 富岡、前掲書、848 頁。

第７章　無利息融資とタックス・コンプライアンス
―パチンコ平和事件を素材として―

第１節　パチンコ平和事件

1.　パチンコ平和事件における所得税の不当減少

所得税法第157条は、税務署長は、同族会社及びこれに準ずる会社の行為又は計算で、「これを容認した場合においては、その株主等である居住者又はこれと政令で定める特殊の関係のある居住者の所得税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、その居住者の所得税に係る更正又は決定に際し、その行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、所得の金額を計算することができる」旨を規定する。この所得税法第157条が適用されて、個人に通常利率による利息認定課税が適法とされたパチンコ平和事件がある。

本件貸付がなされた「平成元年当時の課税実務上、個人から法人への無利息貸付はほとんど行為計算否認がされていなかった」(1)という実情があり、当時においては、個人が法人に無利息貸付を行っても、否認される可能性があることを予測することは困難であったといえる。すなわち、当時は、個人から法人への無利息貸付について課税されることはありえないとする旨の見解が、国税局職員の編集または監修した解説書(2)によって公表されていた。そのうえ、利息認定課税の根拠規定は租税法律主義からみても問題といえる所得税法第157条であった。

原告は、昭和55年版法人税質疑応答集（大蔵財務協会）および昭和58年版税務相談事例集（大蔵財務協会）に記載されていた見解と異なる処分をしたとして、過少に申告したことについては国税通則法第65条第4項の「正当な理由」があると主張した。ところが、最高裁は、質疑応答集および税務相談事例集には、そもそも、所得税法第157条が適用されない趣旨の記載があったわけではないとして、国税通則法第65条第4項の「正当な理由」を否定した。

このように、最高裁においても、下級審においても、一般的に「課税庁が表示した見解を信頼して申告・納税したにもかかわらず、これに反する処分をな

された納税者に対する救済が軽視される」(3)という傾向は、国税通則法第 65 条第 4 項の「正当な理由」の有無という問題にとどまらず、場合によっては、信義則ないし禁反言の法理の適用の認否、すなわち、合法性原則の制約の範囲という難問をも惹起させる。

もとより、このパチンコ平和事件における問題は、所得税法第 157 条の適用の可否に求められる。同族会社の行為・計算の否認規定は「包括的否認規定であり、包括的ゆえに個別否認規定の要件を備えておらず、この規定で個別案件を否認することの可否は理論的に長い間検討された結果、租税法律主義に反するものとして適用不可能であることが確認されてきた」(4)はずである。最高裁は、国税局職員の編集または監修した解説書には、所得税法第 157 条が適用されない趣旨の記載があったわけではないとするが、そもそも所得税法第 157 条は納税者の予測可能性を剥奪する租税法律主義からみても問題といえる規定である。

ここでは、所得税法第 157 条について、パチンコ平和事件を再検討することを通じて、あらためてその問題点を明らかにする。

2. 課税要件事実の概要

パチンコ平和事件は、一般化していえば、同族会社の主たる株主で代表取締役の地位にある者が、会社に無利息融資をした場合について、利息相当額を当該株主の所得に加算した事例である。

事実関係は以下のようである(5)。

銀行 4 行は、原告に、3455 億 2200 万円貸付けた。年利は 3.375%である。

原告は、㈲N 興産に、無利息、無期限、無担保で 3455 億 2177 万 5000 円貸付けた。

証券会社 5 社は、原告に、3425 億 8143 万 7500 円（代金 3450 億円から手数料 5 億 2106 万 2500 円、有価証券取引税 18 億 9750 万円を控除）支払い、㈱平和の株式 3000 万株を取得した。

㈲N 興産は、証券会社 5 社に、3455 億 2177 万 5000 円（代金 3450 億円、手数料 5 億 2177 万 5000 円）支払い、㈱平和の株式 3000 万株を取得した。

原告は、銀行 4 行に、3455 億 2200 万円、利息 3194 万 9149 円返済した。

すなわち、資金は、銀行→原告→㈲N 興産→証券会社→原告→銀行、といった流れで関係者間を一巡して銀行に返済される。また、㈱平和の株式は、原告から証券会社を通じて㈲N 興産に移転する。

主たる争点は、原告が所有する株式を譲渡するに際し、その代金を無利息、無期限、無担保で貸付けたことに対し、被告税務署長が所得税法第 157 条を適用して原告に利息相当分の雑所得を認定したことの可否にある。

3. 最高裁の判断

業績悪化のため資金繰りに窮した会社のために代表者個人が運転資金を無利息で貸付を行うことはありふれた平凡な行為である。「中小企業においては、社長が会社に無償貸付けを行うことは日常茶飯事である」(6)といってよい。スキームを度外視すれば、パチンコ平和事件も、代表者個人から会社に対する資金の無利息貸付である。

それにもかかわらず、税務署長が所得税法第 157 条を適用した理由は、このスキーム全体を、租税回避行為と見立てたからである(7)。この見立てどおり「租税が異常な迂回形式をとって回避される場合には、それは税務行政上不当と解されることになり正常な取引行為に置き換えて課税関係を考えようとする」(8)とされている。すなわち、課税庁からすれば、このスキーム全体は異常な迂回形式をとった租税回避行為であるから、なんとしても阻止しなければならないという、租税徴収確保思考にもとづいた、いわば使命感のようなものが作用したものと推察することができる。

周知のような最高裁判決が示された以上、租税実務においては、株主等たる個人から同族会社に対する無利息貸付であっても、否認される可能性がある。ただ、ひとまず「本件貸付けは、3455 億円を超える多額の金員を無利息、無期限、無担保で貸し付けるものであり、被上告人がその経営責任を果たすためにこれを実行したなどの事情も認め難いのであるから、不合理、不自然な経済的活動であるというほかはない」という判示からして、本件は貸付金額が約 3450 億円と巨額であったから特殊事案であるという見方も可能ではある。しかし、ある解説によれば「判決が原則として株主等から同族会社に対する無利息貸付が否認の対象になることを明らかにしている以上、一般的に妥当とする判決と

理解してよい」[9]ともされる。そもそも金額の多寡は標準を設定しなければ判定することはできないはずである。「100 億円、10 億円、1 億円も多額といえば多額」[10]である。金額の多寡によって課税の適否を決定することは合法性原則に反する行為となるから許されない。標準を明らかにして納税者の予測可能性を保障することこそ租税法律主義に求められる現代的機能である。

金額の多寡の問題ではない以上、租税実務上は、現在においても依然として株主等たる個人から同族会社に対する無利息貸付は所得税法第 157 条を根拠規定として否認される可能性がある。

4. 個人に対する原則的課税の解釈

このような事情を背景とするパチンコ平和事件においては、私法上、次の事実が認められる。すなわち、㈲N 興産は損害保険代理業等を事業目的として適法有効に設立された会社である。そして、原告から㈲N 興産に対し無利息の適法有効な金銭消費貸借契約にもとづいて貸付が行われた。無利息の金銭消費貸借契約も私的自治の原則ないし契約自由の原則の支配する私法の世界においては、適法有効である。現実にも、原告は、いかなる利息も収入すべき経済的利益をも収受していない。

所得税法第 35 条は「雑所得とは、利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得、譲渡所得及び一時所得のいずれにも該当しない所得をいう」と規定する。事業として行われない個人の金銭消費貸借の利息相当分は、現行法上はその他の雑所得に該当する。その他の雑所得の金額は、その年中の総収入金額から必要経費を控除した金額である（所税 35 条 2 項 2 号)。所得税法第 36 条第 1 項は「その年分の各種所得の金額の計算上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、別段の定めがあるものを除き、その年において収入すべき金額（金銭以外の物又は権利その他経済的な利益をもつて収入する場合には、その金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額）とする」と規定し、所得税法第 36 条第 2 項は「前項の金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額は、当該物若しくは権利を取得し、又は当該利益を享受する時における価額とする」と規定する。

所得税は金銭で納付されるが、所得税法は、所得を構成する収入につき、現

金のみならず現金以外の資産その他の経済的利益もその範囲に含める。現金以外の資産その他の経済的利益は、別段の定めがない限り、収入時の時価で評価される。

原告については、現実にも所得税法第 36 条にいう収入すべき「経済的な利益」なるものも存在しない。パチンコ平和事件における原告の問題意識である「所得がないところになぜ税金がかかるのか？」(11)という、そもそもの出発点を裏づけるように、所得税法上、収入すべき「経済的な利益」の収受がなければ原則的には所得税が課税されることはない。

5. 個人に対する経済的合理性の不適用

所得税法においては、法人税法第 22 条第 2 項のような無償による資産の譲渡もしくは役務の提供、無償による資産の譲受けによる収益の認定を行いうる趣旨の規定を欠いており、原則「所得なくして課税なし」といいうる。ただし、現実の「所得なくして課税あり」といいうる規定が例外的に存在し、その一つが所得税「法 157 条の同族会社の行為計算の否認規定である」(12)という。所得税法において、無償取引による収入金額を認定して課税するには「別段の定め」が必要である。パチンコ平和事件は、この別段の定めとして存在する所得税法第 157 条の規定が適用されて無利息貸付について利息を認定課税したとされる。

この取り扱いが正当であるならば「所得なくして課税なし」という原則を破って課税を行ったのではなく、所得税法第 157 条の適用により結果として所得を生ぜしめたということになる。すなわち「収入すべき経済的利益がないということは同族会社等の行為又は計算の否認規定（所法 157）の適用を受けない場合に主張できるので、所得税法 36 条『収入金額』による経済的利益がないから所得税法 157 条の適用を受けないというのは論理の展開が逆である」(13)と批評されることになる。しかし、これは所得税法第 157 条を所与のものとみた場合における一つの見解であって首肯できない。

すなわち、法人は利潤を追求する法的組織体であるから、常に経済的に合理的な行動をとる純経済人としてとらえられ、課税関係が律せられる。したがって、法人税法第 22 条第 2 項は、無償取引にかかる収益も益金に算入される旨を定め、無利息貸付について利息が認定されることになる。

一方、自然人たる個人は、必ずしも経済的に合理的な行動をとるのではなく、しばしば、そこから離れた行動をとる人情の厚い人（格）としてとらえられ、課税関係が律せられる。したがって、所得税法においては、法人税法とは異なり、無償取引にかかる収入金額の認定を行いうる明文規定は存在せず、原則的には、無利息貸付について利息を認定課税しないという租税実務の基本認識がみられることになる。

このような法人と自然人の行動態様の相違が、法人税法と所得税法における無償取引課税にかかる規定の存在の有無として象徴的にあらわれる。

第 2 節　パチンコ平和事件判決の批判的検討

1.　裁判所による第 157 条解釈の失当性

パチンコ平和事件は、誤判といっても過言ではないほど、その一連の判示には数多の問題点が包含されている。

東京高裁は、上述のような租税実務の基本認識を裏切るかのごとく次のように判示して、自然人である原告に、法人と同様の経済的合理性という判断基準をそのまま適用し無利息貸付について利息を認定課税することを認容した。いわく「ある個人と独立かつ対等で相互に特殊関係のない法人との間で、当該個人が当該法人に金銭を貸し付ける旨の消費貸借契約がされた場合において、右取引行為が無利息で行われることは、原則として通常人として経済的合理性を欠くものといわざるを得ない。そして、当該個人には、かかる不自然、不合理な取引行為によって、独立当事者間で通常行われるであろう利息付き消費貸借契約によれば当然収受できたであろう受取利息相当額の収入が発生しないことになるから、結果的に、当該個人の所得税負担が減少することになる」。このように東京高裁は、所得税法第 157 条を根拠規定として無利息貸付について利息を認定課税することを適法とする。

無利息貸付は、法人税法上は無償による役務の提供に該当し、通常の利率による利息が益金算入されそれを贈与したものとして寄附金と認定される。無利息にもかかわらず益金算入される理由は、無利息貸付が法人企業の経済的合理性に反する取引であるからである。したがって「無利息貸付に法人企業の経済的

合理性が認められれば、益金として認識すべきではない」[14]ということになる。例示するならば、業績不振の子会社等の倒産を防止するために緊急に行う資金の貸付けで、合理的な再建計画にもとづくものが該当する。

ただし、これは法人が無利息貸付をした場合の一般的な解釈説明であって、個人である原告に、法人と同様の経済的合理性という判断基準をそのまま適用してよいのかという問題がある。あくまでも所得税法第157条において所得税負担の不当減少をもたらすのは、同族会社の行為・計算である。それにもかかわらず、パチンコ平和事件においては「個人の同族会社への行為計算に経済的合理性なしとして否認するという前代未聞の判決が下された」[15]とされている。

2. 文理解釈の妥当性

㈲N興産自身は同族会社であるが、当事者の1人である原告は個人である。個人を純経済人とみることは適当ではない。自然人たる個人は、経済的に非合理的な、情緒的な行動をとることがありうる。そもそもパチンコ平和事件については所得税法第157条を所与のものとみた場合においても適用すること自体が誤りであるといわなければならない。

その理由は、租税法の解釈は文理解釈によらなければならないところに求められる。日本国憲法第29条第1項は「財産権は、これを侵してはならない」と規定する。租税は「国家が提供する各種サービスの財源を一方的・権力的に国民に課し、強制的に徴収するもので、直接反対給付なしに国民の財産権への権力的侵害をもたらすものである」[16]ことから、租税を国民に課すためには法律によらなければならない。すなわち、恣意的な課税権の発動は禁止される。租税法律主義のもとでは、租税法の目的は、租税の徴収の確保にあるのではなく、納税義務履行の限界、課税権行使の限界を示すことによって「納税者の財産権を擁護することにある」[17]とされている。したがって、財産権の侵害規範である租税法には予測可能性の保障が強力に要請されるから、拡張解釈をはじめ、論理解釈は原則として認められないといわなければならない。租税法律主義のもとでは「とりわけて税法規の厳格な解釈・適用が要請される。いわゆる法規の類推的、拡張的な解釈・適用は禁止される」[18]とされている。論理解釈を認めるということは、すなわち、解釈の幅が拡大するということであるから、

租税法律主義の一内容である合法性原則が崩れることにつながる。

所得税法第 157 条を文理解釈する限り、否認の対象となる行為・計算の主体は同族会社であり、否認の効果の及ぶ者は株主等たる個人である。すなわち「同族会社」の行為または計算で、これを容認した場合にはその「株主等たる個人」の所得税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときに適用される。

パチンコ平和事件は、いわば、同族会社に無利息貸付をするという「株主等たる個人」の行為または計算で「株主等たる個人」の所得税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがないときであるから、そもそも適用はされないはずである。

3. 類推解釈の非妥当性

すなわち、株主等たる個人の同族会社への無利息貸付は所得税法第 157 条の規定による否認の対象となる同族会社の行為計算ではない。「同族会社の行為計算」と定めるからには、それは同族会社が主体的・能動的・一方的に行った取引行為と解釈するのが自然である。パチンコ平和事件における当事者の行為は、いわば、同族会社に無利息貸付をするという「株主等たる個人」の主体的・能動的・一方的行為であって、同族会社の主体的・能動的・一方的行為ではない。まさしく無利息貸付の意思表示をしたのは株主等たる個人であり、同族会社ではないといえる。そして、所得税法においては、法人税法とは異なり、無償取引にかかる収入金額の認定を行いうる明文規定は存在しないから、そもそも「株主等たる個人」の所得税負担は不当減少をきたしていない。したがって、適用は許されないことになる。

しかしながら、東京高裁は「本件規定は、株主等から同族会社への経済的利益の移転を対象とするものであって、同族会社から株主等へのそれを対象とするものではない」と判示し、沿革論をもちだしながら「本件規定にいう同族会社の行為又は計算とは、同族会社と株主等との間の取引行為を全体として指し、その両者間の取引行為が客観的にみて経済的合理性を有しているか否かという見地からその適用の有無及び効果を判断すべきものというべきである」と判示して、規定の文理とかけ離れた解釈を採用する。

所得税法第 157 条の否認の対象となるのは、文理解釈する限り、同族会社の行為または計算である。株主等たる個人の行為または計算の含まれる余地はない。条文上「同族会社と株主等との間の取引」などとは明文で規定されておらず、文理を超えた解釈であるといわざるをえない。このような「『個人の同族会社への行為計算』が所得税法 157 条の規定による否認の対象となる『同族会社の行為計算』になるという判決は問題である」(19)といわなければならない。沿革論をもちだせば、たしかに、1923（大正 12）年の所得税法の改正において創設された当時の同族会社の行為・計算の否認規定は、株主等たる個人の行為も否認の対象としうる。すなわち、旧所得税法第 73 条ノ 3 は「法人ト其ノ株主又ハ社員及其ノ親族、使用人其ノ他特殊ノ関係アリト認ムル者トノ間ニ於ケル行為」と否認の対象を規定するからである。

しかしながら、1926（大正 15）年の改正でこの否認の対象は、現行法と同様に「同族会社ノ行為又ハ計算」（旧所税 73 条ノ 2）に変更される。橋本教授は次のように主張する。「これは誰が読んでも株主等の行為は対象から除外されたものと考えるのが当然である。いくら沿革を説いても、規定そのものが改正されている以上は、現在の法文で解釈すべきで、沿革に従って拡大解釈すべき理由は全くない。判決は全くの誤解ないし曲解で、このような拡大解釈は租税法律主義の面から許されるべきではない」(20)。

東京高裁は、旧所得税法第 73 条ノ 3 が「漸次その適用範囲を拡大して本件規定となった」と判示するが、沿革論からすればむしろ 1926（大正 15）年に現実に条文が改正されているわけであるから、この意味は、株主等たる個人の行為は否認の対象から除外されたと理解するほうが自然である。このような文理を離れた解釈は、租税法律主義の機能である予測可能性を剥奪する拡張解釈であるといわざるをえない。

4.　法人に対する経済的合理性の適用

東京高裁は「株主等に関する右の収入の減少又は経費の増加が同族会社以外の会社との間における通常の経済活動として不合理又は不自然で、少数の株主等によって支配される同族会社でなければ通常は行われないものであり、このような行為又は計算の結果として同族会社の株主等特定の個人の所得税が発生

せず、又は減少する結果となる場合には、特段の事情がない限り、右の所得税の不発生又は減少自体が一般的に不当と評価されるものと解すべきである」と判示する。

すなわち、東京高裁は、所得税法第 157 条の「不当性」概念の解釈について、同族会社と株主等との間の取引が不合理または不自然で株主等の所得税が減少する場合を不当と評価する。

しかしながら、所得税法第 157 条の第一の原因要件は、同族会社と株主等との間の行為または計算ではなく、同族会社の行為または計算である。租税負担の不当な減少を結果すると認められる同族会社の行為・計算については、判例・学説は「純経済人の行為として不合理・不自然な行為・計算」(21)とする。この考え方をパチンコ平和事件にも適用して解すると、いわば、原告が行った無利息貸付は、それを借入れる側である㈲N 興産からすれば、支払利息（費用）の額を認識・測定しないということになる。したがって、㈲N 興産は支払利息を費用認識しないという意味で利益を獲得しているということになる。そうであるならば、この㈲N 興産の計算は、まさに利益の極大化の実現を図る純経済人の行為として合理・自然なものといえるため、租税負担の不当な減少を結果すると認められる同族会社の行為・計算には該当しないことになる。この視点からも、パチンコ平和事件において所得税法第 157 条の適用は不可能であるといえる。

5. 「不当性」を根拠とした恣意的課税

また、東京高裁は「同族会社が対価を負担せず、株主等の支配する財産、経済的価値の移転を受けることは、それが同族会社の利益発生の原因にならなくても株主等の収入、所得税を抑制し、負担を減少させる同族会社の行為ということができる」と判示する。この思考の背景には、金銭の貸付による利息は、必ず受け取るべきものであるという前提がある。したがって、受け取るべき利息に係る所得税が抑制されているとみて、負担を減少させるとする。しかし、私法上の契約は無利息の金銭消費貸借として適法有効に締結されており、当然、会計上、現実に㈲N 興産は支払利息を費用認識しない。この形式を租税法において否定して、利息を認定するためには、その旨を定めた明確な根拠規定が必

要であるはずである。所得税法第157条における不当性という抽象概念は、正当性がないという意味で相対概念であり、何が正当で何を不当とするかが条文上は不明なまま、その判定は税務署長、すなわち、課税庁に一任される。このような、納税者の予測可能性を保障しない所得税法第157条の規定は租税法律主義からみても問題といわなければならず、根拠規定になりえない。

ところが、あげくのはて東京高裁は「株主等の単独行為（同族会社に対する債権の免除等）であれば格別、株主等と同族会社との間の取引行為すら本件規定の対象とならないのであれば、本件規定の適用場面は想定しがたく、本件規定の趣旨である税負担の公平がおよそ達成し得なくなる」と判示して、規定の文理とかけ離れた解釈を採用しながら、拡張解釈も必要悪であるかのごとく示唆を与える。

たしかに、パチンコ平和事件における当事者の法律行為は株主等と同族会社の無利息の金銭消費貸借契約であるから株主等の単独行為とはいえない。しかし、同族会社の行為・計算の否認規定は、同族会社が少数の株主ないし社員によって支配されているという、その構成する顔ぶれの特殊性に着目して、意思決定が経済的合理性に欠けることがあるという名目で設けられている。そうであるならば、経済的合理性をみたす同族会社自体の意思決定は否認することはできないはずである。パチンコ平和事件においては、無利息借入は㈲N興産にとり経済的合理性をみたすから、否認できないことになる。

そもそも、文理解釈を貫徹すると適用場面が想定しがたいなどという、もはや暴論とも思しき判示をするくらいなら、はじめから裁判所は文理から離れた無理な解釈のもとに、適用を認容すべきではない。かりに、規定が空文化・死文化していたとして、もともとの趣旨と照合してその規定が本当に必要であるとするならば、それは立法論として解決すべき問題であり、司法がその解決に積極的に関与すべきではない。立法的対処の怠慢を補完するための無理な法適用は許されない。むしろ司法は同族会社の行為・計算の否認規定について、その租税法律主義違反性を宣明すべきである。

6. 同族会社の行為・計算の否認規定の非根拠性

所得税法上、収入すべき経済的利益の収受がなければ原則的には所得税が課

税されることはない。ただ「この『経済的利益』という用語は、確定要素が弱く推定要素が大幅に介入する余地のある概念である」(22)とされている。課税庁は、この「経済的利益」概念を媒介として、現実に生じていない取引を、課税庁が想定する本来あるべき取引として捏造して課税可能であるとする。これが租税法律主義の反対概念である実質課税主義である。

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。パチンコ平和事件においては、租税法律主義の建前上、この法律の根拠として所得税法第 157 条を適用した。

しかしながら、そもそも所得税法第 157 条は実質課税主義の象徴である同族会社の行為・計算の否認規定である。同族会社の行為・計算の否認規定は、実質課税主義の象徴だけあって「不当に減少させる」という不確定概念をもって、課税庁が想定した仮想の取引に課税することを肯定する建前上の根拠として利用される。しかし、不確定概念を使用する規定は課税要件が骨抜きとなっているから、納税者の予測可能性が保障されず、課税要件明確主義、租税法律主義違反として、わが国の憲法理念に反することになり、無効という当然の結論に帰結する。

ところが、パチンコ平和事件においては、この根拠にならない同族会社の行為・計算の否認規定である所得税法第 157 条を建前上の根拠として、無利息の金銭消費貸借契約を有利息の金銭消費貸借契約に置き換えて、原告に対して現実に受け取っていない利息相当分の雑所得を認定した。これは、いわば「所得の創造」(23)である。

7. 収入金額の認定における矛盾

個人株主の同族会社に対する役務の無償または低額による提供が否認されて収入金額が認定されたのは、パチンコ平和事件等(24)の無利息貸付に係る利息収入のほか、同族会社に賃貸した不動産の賃貸料が過少であるとして、約定賃貸料と適正賃貸料との差額を不動産所得に加算することを認めた事例(25)における不動産の低額家賃に対する収入認定などがある。

このような傾向が拡大していくと、たとえば、株主でかつ役員である個人が、

その同族会社に無報酬で役務の提供を行った場合に所得税法第157条が適用されて収入金額が認定される可能性がでてくる。すなわち、株主でかつ役員である個人が、その同族会社から役員報酬を受け取らず役務の提供を行った場合に課税庁がその収入金額を認定できるという解釈論が生じてくるおそれがある。

しかしながら、もとより役員から法人への経済的な利益の供与は、当然、会計における取引ではないから、役員報酬は費用認識されず、税務会計においても役員給与の支払いには該当せず、源泉徴収の対象とはならない。それでも課税庁が収入金額を認定できるというのであれば、所得税法第184条、すなわち、常時2人以下の家事使用人のみに対し給与等の支払をする者は、源泉徴収義務の規定（所税183条）にかかわらず、その給与等について所得税を徴収して納付することを要しない旨の規定以外に源泉徴収の行われない給与が存在することが前提とされることになる。しかし、それは所得税法の体系からして、そもそも無理な解釈であるといわなければならない。すなわち「所得税法ではかかる人的役務の提供による認定課税は想定されていないというほかはない」(26)と考えられる。

この思考が妥当なものであるならば、これと平仄を合わせる意味でパチンコ平和事件に代表されるような所得税法第157条を根拠規定として収入金額を認定すること自体が解釈として成立しないのではないか。

ひとまず、不動産の低額家賃に対する収入認定に関しては、すくなくとも約定賃貸料は現実に受け取っているわけであるから問題は金額の多寡であって、取引自体を捏造しているとまではいえないケースである。

一方、パチンコ平和事件に関しては、利息は現実に受け取っていないわけであるから取引自体が捏造されることになる。

8. キャッシュの裏づけのない収入金額の認定

無償取引にかかる収益の認定を行いうる明文規定が存在する法人税法においてすら、税務会計学的には「無利息貸付に通常の利息で課税することが実質的に担税力ある所得として認識可能か否かについては問題がある」(27)とされる。

無償取引課税の法的規定は法人税法第22条第2項である。法人税法第22条は課税所得計算の通則規定である。法人税法第22条第2項は益金の額に算入

すべき金額は別段の定めと資本等取引を除き収益の額とするとして、会計制度依存性を確認する。しかし、無償取引は、会計制度上は収益認識されることはない。したがって、そこに課税するためには別段の定めをもって規定する必要がある。法人税法第 22 条第 2 項は通則規定として性格づけられるものであり、別段の定めではない限り、無償取引課税の十分な根拠とはなりえない。

ただ、かりに、制度上、無償取引が益金認識されることが別段の定めをもって個別要件規定で明示されたとしても、理論上は、それを根拠にただちに無償取引が益金認識できるとは限らない。すなわち、担税能力性が認められなければ、たとえ根拠規定が存在するとしても税務会計学的には根拠規定それ自体に問題があるといわなければならない。

もとより、所得にもとづき課せられる租税である所得税は金銭で納付される。すなわち、キャッシュがなければ所得税を支払うことはできないから、単純に、担税能力性とキャッシュ・イン・フローの間には密接な関係性があると指摘できる。認定された受取利息は、当然、キャッシュ・イン・フローをともなわないから手許に納税資金は存在しない。したがって、このような納税手段となるキャッシュの裏づけのない利息相当額を、雑所得の金額を構成する収入金額と認定すべきではないとも考えられる。

9. 無利息貸付の正常性を根拠とする置き換えの不必要性

東京地裁は、所得税法第 157 条について「確かに、本件規定は、その制定の沿革からすれば、同族会社という法形式を利用して実質的な租税負担を軽減しようとする居住者に対処することを目的とした規定であるということができる」と判示する。しかし、たとえ、このような目的で所得税法第 157 条が規定されていたとしても、規定の文理からは、株主等たる個人が無利息で同族会社に貸付けた取引を通常の利息に置き換えて雑所得として認定する根拠条文として適用することはできない。架空の取引が課税庁によって捏造され「職権で所得を創造して課税する、などということは、近代税法の下ではほんらい許されない野蛮な行為といわざるを得ない」(28)とされている。

同族会社の行為・計算の否認規定は、租税負担の公平性に名を借りて、課税庁からみて納税者が採用した異常な取引を正常な取引に置き換えて更正または

決定を行う権限を税務署長に認めるものである。パチンコ平和事件における租税負担の公平性とは、無利息貸付を行った原告と有利息貸付を行う納税者との間の租税負担の公平性である。課税庁は、課税庁からみて、納税者が採用すべき正常な取引は有利息貸付であるから、異常な取引である無利息貸付を有利息貸付に置き換えて租税負担の公平性を実現しようとする。しかし、個人は純経済人ではないから、経済的合理性に反する行動である援助や好意にもとづいた無利息貸付を行うことがあり、そもそも基本的に所得税法もそれを認容する。すなわち、有利息であれば収入金額があるから課税するが、無利息であれば収入金額がないから課税しないというスタンスが基本である。私的自治の原則ないし契約自由の原則のもと、有利息とするか無利息とするかは当事者間の合意にもとづく。したがって、条理上、正常な取引が有利息貸付であるという前提が成立しないことから、置き換えの必要性が認められず、そもそも租税負担の公平性は維持されているということになり、規定の趣旨に反する処分がまかりとおることとなる。

第 3 節　租税回避否認の包括的規定の違法性

1.　予測可能性の保障的要請

所得税法第 157 条は、同族会社に支払った不動産管理料または病院管理料の額が過大であるとして、不動産所得または事業所得の金額の計算上、過大部分の必要経費への算入を否認した事例[29]にも適用されている。すなわち、所得税法第 157 条は「不当性」概念のもと、あるときは必要経費を否認し、またあるときは収入金額を認定するための根拠規定として利用される。このように、自由自在な課税処分を行うことができる規定は租税法律主義から到底是認できない。租税法律主義の機能である予測可能性が保障されてこそはじめて自然人であれ法人であれ合理的な行動をとることができる。課税庁の恣意的課税の禁止、納税者の予測可能性の保障のために、課税要件法定主義を補完する課税要件明確主義を基礎としてはじめて納税者のタックス・コンプライアンス意識が芽生えることになる。かりに「所得税法上無利息貸付に通常の利息で課税することが正しいと認められるのであれば、法理論上は利子所得の認定として条文化す

べきである」[30]とされている。これが租税法律主義の本質的要請である。

一般に、同族会社の行為・計算の否認規定は租税回避行為の否認規定といわれる。しかし「税法学上の租税回避行為自身は、私法上適法有効な行為である」[31]から、租税回避行為であるからといって、課税要件が明確な法律規定が存在しない限り、その行為を通常の行為に置き換えて課税することはできない。

同族会社の行為・計算の否認規定の廃止論者である北野教授は、租税法律主義との関連では、課税要件明確主義の点で「単に『税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるとき』というにとどまり、いかなる行為計算が否認されるのか、その否認の結果、どのような課税が行われるのか、について全く規定するところがないので、違憲であるといわねばならない」[32]とかねてより主張し続ける。

また、清永教授も「同族会社の行為計算の否認規定についても、これを廃止し、それでは困るところは個別的規定で手当を置くことを考えていったらどうかと思っている」[33]と述べる。

同族会社の行為・計算の否認規定は、租税負担の不当な減少を結果すると認められる同族会社の行為・計算という極めて一般的・抽象的な表現で課税要件が示されており、また、政省令、通達をみても適用を受ける場合の具体的な基準や適用例はなんら示されていない。このため、納税者、あるいは専門家にとってすら「不当に減少させる」という不確定概念の意味内容およびその射程は不明であり、租税法律主義の機能である予測可能性は剥奪されている。

2. 包括規定の存置論者による個別要件規定の優位論

この問題の解決策として、存置論者は「通達でその適用される場合を明らかにすることはできないであろうか」[34]と述べる。しかし、通達で示されれば問題は解決するかといえばそういうことでもない。たしかに「不当に減少させる」という不確定概念について課税庁が通達で明示することは、ガイドの意味で実務の面では有効であるといえるかもしれない。ただ、理論の面では、法律上の不確定概念を法令解釈通達で補完しようとすることになると、実質的に通達課税を招来することになるから租税法律主義違反となり、わが国の憲法理念に反する結果となる。

存置論者は、適用基準や適用例を明らかにしようとすればするほど「不当に減少させる」という不確定概念を使用することによって包括的に同族会社の行為・計算を否認することができるという、せっかくの実効性が減殺されてしまうことを危惧して、結局は「適用基準なり適用例なりを列挙した最後に、いわゆる『その他一般条項』を設けること」(35)を提案してしまう。しかし、これでは旧の木阿弥で、その他一般条項を根拠として、結局、包括的な否認権が税務署長に付与されているという状況になんら変化はないということになる。

包括規定は絶対に認められない。租税法律主義からそれは自明である。存置論者すら、個別要件規定による場合は「立法がなされるまでは回避行為が黙過されることになるが、立法による対処が迅速且つ適切になされる限り、それは短期間に止まり、また回避の件数もそれほど多くはならないであろう」(36)と述べ、包括規定との利害得失を総合して考察した結論として個別要件規定に軍配を上げる。租税法律主義からみても問題といえる包括規定は絶対に認められない。個別要件規定にもとづく予測可能性の保障は、わが国の憲法理念から自明の要請であるといえる。

3. 包括規定による予測可能性の剥奪

この点について、存置論者も「租税の問題は、多くの経済取引において、考慮すべき最も重要なファクターであり、合理的経済人であるならば、その意思決定の中に租税の問題を組み込むはずである」(37)から予測可能性を保障しなければならないと率直に認める。

しかしながら、同族会社の行為・計算の否認規定は、合理的経済人にとって、多くの経済取引についてまわる租税負担がいくばくとなるか、意表を突かれる課税をもたらすという意味で、予測可能性を剥奪する要因となり、経済取引にかかる意思決定を阻害する。

当然、この問題は存置論者も考慮に入れているはずである。それにもかかわらず、なお存置論者が同族会社の行為・計算の否認規定を消極的であるにせよ存置しようと拘泥する理由として、租税回避を行う納税者の予測可能性まで保障する必要はないという思考が根底にあるものと推察される。しかし、節税と租税回避を明確に識別する基準もないなかで、納税者の予測可能性を犠牲にし

て課税を強行することは許されない。予測可能性の保障は租税法律主義の機能として位置づけられる。それを犠牲にするということは、実質的に租税法律主義を毀損することにつながる。すなわち、納税者が確信をもって行った節税が、際限なく租税回避として否認されうるという意味で、恣意的課税を許容することになるといえる。恣意的課税を禁止するという租税法律主義の眼目から、予測可能性の保障は徹底されなければならない。課税庁の恣意的課税の禁止、納税者の予測可能性の保障が納税者のタックス・コンプライアンス意識の醸成のための重要な鍵となる。

4. 同族会社の行為・計算の否認規定と租税回避の無関係性

所得税法第 157 条は、株主等たる個人の所得が同族会社の行為または計算によって不当に減少することを否認しようとする規定である。この規定について、東京地裁は次のように判示する。「しかし、『所得税の負担を不当に減少させる結果となる』という本件規定の文言から、本件規定の適用対象が客観的な租税回避行為に限られるとまで解すべき理由はない。……その中で同族会社等の行為又は計算による前記のような課税上の弊害に対処すべく、やや適用範囲の広い否認規定として本件規定が位置づけられているにすぎないのである」。

同族会社の行為・計算の否認規定は、租税負担の不当な減少を結果すると認められる同族会社の行為を否認することができるという規定である。したがって、必ずしも租税回避の定義に合致しない同族会社の行為をも否認することができる。その意味では、同族会社の行為・計算の否認規定は「租税回避の定義ほど、範囲を限定していないということになる」(38)とされている。

ただし、そもそも、わが国の法律上、租税回避を定義する規定は存在しない。判例においても、その用語を用いることはあるものの、それを定義するものはない。もっぱら学説において議論される概念である。

納税者が租税負担を減少させまたは排除する行為には、節税行為、租税回避行為および脱税行為という 3 種類の概念が存在するといわれる。脱税行為は違法行為であるから、概念上、区別することは容易であるが、節税行為と租税回避行為の区別をめぐっては問題とされることが少なくない。「税法解釈学上は『脱税、しからずんば節税』と解すべきであって『租税回避行為』(狭義)なる

観念をあれこれ論ずる必要がない」(39)とされる。

真実・公正な課税所得の認識・測定を理念とする税務会計学においても税法を正しく解釈する限り、虚構概念である租税回避を認識すべき道理を見つけ出すことができない。むしろ、租税回避の名のもとに節税領域が大幅に減少しているところに、納税者のタックス・コンプライアンスの離反現象の拡大をみることができる。

5. 無利息貸付の租税回避行為の非該当性

1998（平成 10）年 1 月の日本税理士会連合会税制審議会による「『租税回避について』の諮問に対する答申」では、①「私法上の法形式を濫用し、通常用いられない異常な取引形態を選択していること」、②「通常の取引形態を選択した場合と結果的に同様の経済的効果を実現していること」、③「①及び②の結果として租税負担を減少させ又は排除していること」という 3 つの要件に該当するものが租税回避であるという。

ここで、試みに、パチンコ平和事件における無利息貸付が、この 3 要件に該当するか否か検討する。まず、①の要件であるが、原告から㈲N 興産に対し無利息の適法有効な金銭消費貸借契約にもとづいて貸付が行われた事実からすれば、なんら私法上の法形式を濫用しているとはいえない。自然人たる個人は純経済人ではないから、法人のように有利息貸付が通常の取引形態であるという推定がはたらかない。したがって、無利息貸付をもって通常用いられない異常な取引形態を選択しているとはいえない。①の要件に該当しない時点で、おのずから②と③の要件にも該当しないことになる。すなわち、所得税法の基本的なスタンスからすれば、無利息貸付は通常の取引形態の範疇であって、当然、原告は利息を受け取らないわけであるから、もとより租税負担は零である。

以上の素朴な検討によれば、パチンコ平和事件における無利息貸付は租税回避に当たらないということができる。ただ、このスキーム全体について、無利息貸付に係る資金の流れと、原告から㈲N 興産への㈱平和の株式の移転に係る取引において、その対価として当該資金が用いられていることに注目すれば、これをもって異常な迂回形式をとっているとみることは可能である。しかし、この形式は、原告から㈲N 興産への㈱平和の株式の移転のためにとった形式で

あって、租税負担を減少させまたは排除するためにとった形式であると断言することはできない。そうであるからこそ、事実、課税庁は、この形式を否定することができず、自然人である原告に経済的合理性を求めるという、前代未聞の論理を展開して自然人の無利息貸付について課税を強行せざるをえなかったと考えられる。

6. 租税回避の概念における「不当性」の不存在

そもそも、租税回避の要件について、曖昧さを払拭しきれていないといううらみがある。定義というからには概念の内容を明確に限定しなければならないはずである。租税回避という「概念の内包を構成する本質的属性を明らかにし他の概念から区別する」[40]ためには「私法上の法形式を濫用」「通常用いられない異常な取引」とは、どういうケース、取引を想定しているのかという問題、「結果的に同様の経済的効果」とは、類似性をどこに置いているのかという疑問、「租税負担を減少」とは、何と比較して「減少」と認定するのかなど、これらの難問を解明する必要がある。

わが国では、租税法が要求する以上の租税を納付する必要がないことは憲法において保障されている。酷な言い方をすれば「税法に関する知識が欠けているが故に他の方法によった場合に比べて多額の税負担を余儀なくされたとすれば、それは十分にして適切なタックス・プランニングを行わなかった者の責任である」[41]とされる。租税法に関する知識がある納税者は少額の租税負担を求めて行為を選択する。その選択の妙によって租税が回避されることになるというのであれば、立法権が防止策を講ずる必要がある。すなわち、租税回避行為は法の欠缺によって生ずるといえるから、防止策を立法権が講じていない限りにおいて、完全に合法的行為であるといわなければならない。アメリカ合衆国の文献でも、租税回避は受理可能で法的な選択肢の使用により租税負担の最小化をねらう行為である[42]とされる。ことさら「不当性」めいた観念は租税回避という概念に内包されていないように思料される。

第4節　小括

法人税法第159条第1項によれば「偽りその他不正の行為により……税を免れ」ることが脱税犯の構成要件である(43)。脱税、租税回避、節税という3種類の概念を識別する基準を合法性に求める場合、脱税は非合法行為であるが、租税回避と節税は合法的行為であり異なるところはないことになる。刑事責任を問われることになる脱税行為でなければ、それは租税回避行為であり、租税回避行為は、すなわち、節税行為である。納税者は、租税負担が多額となるからといって、実現したい経済取引をやすやすと断念するはずはなく、同様の経済的効果を実現しながら多額の租税負担を回避できる合法的行為を模索する。それは節税行為以外のなにものでもなく納税者に認められる権利である。

租税回避行為は法の欠缺によって生ずるといえる。納税者のあらゆる行為は、それを租税法が個別要件規定をもって禁じていない限りにおいて、どれだけ租税が回避されていようと法的には許容されているといわなければならない。租税法は、納税者の設定した私法秩序を前提とするから、それを否定するためには、課税要件が明確な個別要件規定を立法化して、あらかじめ、その租税回避行為が、租税法上、認められないことを法規定により明示しておく必要がある。タックス・コンプライアンスとは租税法遵守を意味するから、ある特定の行為が節税行為に該当しないのであれば、それを租税法において明らかにしなければならない。

申告納税制度においては、納税者の申告によって確定する納付すべき税額が、正当であることが前提とされる。かりに、ある行為が課税庁にとっては租税回避であると認識しえたとしても、納税者にとっては、その行為は法の欠缺をねらった節税にすぎず、法の枠内の正当な合法的行為であると認識されうる。

所得税法第157条は「不当性」概念のもと、税務署長の認めるところにより、所得の金額を計算することができる旨を規定する。納税者は、慎重に検討を重ねた結果として「不当性」はないという結論に達したからこそ節税行為を実行に移す。しかし、所詮「不当性」の判断は税務署長（課税庁）に一任されているから、納税者の予測を裏切る事態が容易に招来されることになる。

事実、パチンコ平和事件においては、なんら「不当性」が認められない納税

者の無利息貸付が、根拠規定になりえない所得税法第157条により有利息貸付に置き換えられて、創造された所得に課税することが認容されてしまった。

所得税法第157条の規定における課税要件の不明確性に端を発する結果としての納税者の租税法令遵守違反性、課税庁の恣意的課税の許容、裁判所の誤判によってタックス・コンプライアンスは完全に崩壊している。税金は寄附金ではないから、モラルの名のもとに多くを要求することは単なる偽善的な言葉にすぎない(44)。いわば納税者性悪説にもとづいた理論形成は課税庁の不当な課税権の拡大につながるおそれがある。その意味で本論文では納税者性善説を前提としている。

公正な税務会計制度は、タックス・コンプライアンスから生まれる。この事例をとおして明らかにされたように、このタックス・コンプライアンスを崩壊させているのは、課税庁による恣意的課税と裁判所による不当な判断である。一日も早い法の体系的整備と課税庁と裁判所によるタックス・コンプライアンスが望まれる。

注

(1) 木山泰嗣「平和事件―個人から同族会社に対してなされた無利息貸付に同族会社の行為・計算の否認を定めた所得税法157条が適用された事例（東京地裁平成9年4月25日判決、東京高裁平成11年5月31日判決、最高裁第三小法廷平成16年7月20日判決）（広島地裁平成14年3月28日判決、広島高裁平成16年3月3日判決）」『税と経営』第1540号、税経、2004年、13頁。
(2) いわゆるお役所本。
(3) 木山、前掲論文、15頁。
(4) 菅原計「法人税法第132条の法理とその適用上の可否」『経営論集』第75号、東洋大学経営学部、2010年、113頁。
(5) 東京地判1997（平成9）年4月25日判時1625号23頁、控訴審判決、東京高判1999（平成11）年5月31日月報51巻8号2135頁。過少申告加算税の部分についてのみの最判として、最判2004（平成16）年7月20日判時1873号123頁参照。
(6) 橋本守次「『収入なきところに課税なし』原則の破綻」『税理』第47巻第12号、ぎょうせい、2004年、33頁。
(7) 課税庁は、本件消費貸借には「株式の散逸防止」や「将来の本件株式に係る譲渡益課税の回避」といった目的があったものとうかがわれることを考慮すれば、原告にとっての本件消費貸借は、自らの企業支配という私的利益を追求するためのものにすぎず、同族会社の存在をその法人格があるが故に利用ないし濫用するものであり、租税回避行為とも評価し得べきものと主張する。品川教授は、相続税対策が推測されるとしながら「もっとも、その方法はやや稚拙ではある」（品川芳宣「個人の同族会社に対する無利息貸付けと行為計算の否認」『TKC税研情報』第6巻第6号、TKC税務研究所、1997年、7頁。）と述べる。

(8) 菅原計「税務行政及び租税裁判における合法性原則」『経営論集』第 54 号、東洋大学、2001 年、78 頁。
(9) 木山、前掲論文、13 頁。
(10) 大淵博義「個人の低額譲渡・利益供与における所得課税」『税理』第 47 巻第 12 号、ぎょうせい、2004 年、38 頁。
(11) 小野塚秀男「所得がないところになぜ税金がかかるのか？」『税理』第 36 巻第 5 号、ぎょうせい、1993 年、38 頁。
(12) 橋本、前掲論文、24 頁。
(13) 山本守之「同族会社の行為・計算の否認はなぜ『伝家の宝刀』なのか」『税理』第 36 巻第 5 号、ぎょうせい、1993 年、68 頁。
(14) 菅原計『税務会計学通論』（第 3 版）白桃書房、2010 年、36 頁。
(15) 橋本、前掲論文、24 頁。
(16) 菅原計『税務会計の理論』（第 2 版）中央経済社、1999 年、13 頁。
(17) 北野弘久『税法学の基本問題』成文堂、1972 年、33 頁。
(18) 北野弘久『税法学原論』（第 6 版）青林書院、2007 年、97 頁。
(19) 橋本、前掲論文、24 頁。
(20) 同上、32 頁。
(21) 金子宏『租税法』（第 18 版）弘文堂、2013 年、442 頁。一方、北野教授は次のように述べる。「非同族会社も租税回避行為を行うことがありうる。法人税法 132 条等を所与のものとみた場合には、そこでの否認基準は、非同族会社が行わない、同族会社特有の『異常な行為』ということになろう」（北野、前掲書『税法学原論』、229 頁。）。
(22) 菅原、前掲論文「税務行政及び租税裁判における合法性原則」、77 頁。
(23) 大渕博義「個人の同族会社に対する無利息貸付と利息収入認定の可否(中)(東京高裁平成 11.5.31 判決)」『月刊税務事例』第 32 巻第 6 号、財経詳報社、2000 年、4 頁。
(24) 東京地判 1980（昭和 55）年 10 月 22 日月報 27 巻 3 号 568 頁。
(25) 最判 1994（平成 6）年 6 月 21 日月報 41 巻 6 号 1539 頁、東京高判 1998（平成 10）年 6 月 23 日税資 232 号 755 頁。
(26) 大淵、前掲論文、43 頁。
(27) 菅原、前掲論文「税務行政及び租税裁判における合法性原則」、80 頁。
(28) 森田辰彦「課税庁による私的自治への介入」『税法学』第 560 号、日本税法学会、2008 年、220 頁。
(29) 前者については、東京地判 1989（平成元）年 4 月 17 日月報 35 巻 10 号 2004 頁、後者については、福岡地判 1992（平成 4）年 2 月 20 日行裁例集 43 巻 2 号 157 頁参照。
(30) 菅原、前掲論文「税務行政及び租税裁判における合法性原則」、80 頁。
(31) 北野弘久「同族会社の行為・計算の否認と租税要件明確の原則」『税理』第 36 巻第 5 号、ぎょうせい、1993 年、78 頁。
(32) 北野弘久『新財政法学・自治体財政権』勁草書房、1977 年、123 頁。
(33) 清永敬次『租税回避の研究』ミネルヴァ書房、1995 年、425 頁。
(34) 金子宏『租税法理論の形成と解明』有斐閣、2010 年、136 頁。
(35) 同上、136 頁。
(36) 同上、412 頁。
(37) 金子、前掲書、73 頁。
(38) 八ッ尾順一『租税回避の事例研究』（5 訂版）清文社、2011 年、17 頁。
(39) 北野、前掲書『新財政法学・自治体財政権』、428-429 頁。租税回避（広義）は「経済上租税を回避軽減することの一切を意味する」（同上、116 頁。）と観念される。
(40) 新村出編『広辞苑』（第 6 版）岩波書店、2008 年、1902 頁。

(41) 富岡幸雄『税務会計学原理』中央大学出版部、2003 年、1706 頁。
(42) S. Dennis-Escoffier and K. A. Fortin, *Taxation for Decision Makers*, Prentice Hall, 2005. p. 61.
(43) ここでいう「偽りその他不正の行為」について、最（大）判 1967（昭和 42）年 11 月 8 日刑集 21 巻 9 号 1197 頁は「逋脱の意図をもつて、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」と判示する。
(44) Dennis-Escoffier and Fortin. op. cit., p. 61.

第 8 章　租税公平主義とタックス・コンプライアンス

第 1 節　憲法 14 条の意義

1.　違憲立法審査の必要性

日本国憲法第 14 条は法の下の平等を定めたものであるが「これを租税法律主義に適用すると租税公平主義となる」(1)とされる。租税公平主義は「担税力に応じて公平な負担を課すよう」(2)に定めなければならない、という立法上の原則と「解釈適用の実践においても公平負担の実現を図るよう」(3)に運用されなければならない、という解釈適用上の原則の二つからなる。租税公平主義における立法上の原則は、課税の公平性を実現するための租税法改正につながる。税制は租税法にもとづいて執行されるから、税制を変革するためには租税法を改正しなければならない。租税行政が公平に機能するためには、租税法の解釈適用にあたって、不偏性が貫徹されなければならない。

ここでは、租税公平主義の根拠となる日本国憲法第 14 条第 1 項の意義について考察したうえで、この法の下の平等規定と租税公平主義との連関性について学説および判例を分析する。サラリーマン税金訴訟上告審判決は租税立法の違憲審査基準を明らかにしている。立法上の原則としての租税公平主義、行政の恣意的課税を禁止する租税法律主義は、最終的には司法の違憲立法審査権によって保障される。タックス・コンプライアンスの成立のためには遵守すべき租税法令が憲法理念に適合している必要がある。それを審査する権限としての裁判所の違憲立法審査権が納税者の権利保護の視点から適切に行使されなければならない。

2.　「法の下の平等」の立法拘束性

日本国憲法第 14 条第 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」と規定する。この「法の下に平等」という文言をどのように解釈するかという問題がある。すなわち、その効力範囲について、定立された法の適用のみを拘束するのか、あるいは、法の内容、立法をも拘束するの

か、ということである。前者を立法者非拘束説とよび、後者を立法者拘束説とよぶ。わが国の憲法上は立法者拘束説をとるといわれる。すなわち「『法の下に』平等とは、法文を形式的・機械的に解釈すれば、法を執行し適用する行政権・司法権が国民を差別してはならない、という法適用の平等のみを意味するようにもとれるが、そうではなく、法そのものの内容も平等の原則にしたがって定立されるべきだ、という法内容の平等をも意味する」(4)とされる。

宮沢教授は次のように述べる。「法の内容に差別が定められていれば、それが平等に適用されたところで、平等の要請はみたされない。たとえば、女子に選挙権を拒否する法律についていえば、そういう法律が制定されることがまさしく平等に反するのであり、その法律の平等な適用を要請するだけでは、平等は実現されない。したがって、法の下の平等とは、法を不平等に適用することを禁止するだけではなく、さらに、不平等な取扱いを内容とする法の定立を禁ずる趣旨と解すべきである」(5)。法内容に不平等が存在すれば、法適用が平等になされても平等の要請はみたされない。法内容に不平等が存在する法が平等に適用されれば不平等が社会に蔓延することになる。「女子に選挙権を拒否する法律」が平等に適用されれば女性には選挙権が認められないことになる。これは、女性を男性にくらべて不利に取り扱う合理性のない差別である。「性別」による差別は、日本国憲法第 14 条第 1 項後段の列挙事由、すなわち「人種、信条、性別、社会的身分又は門地」といった、その差別を禁止する例示の一つとして掲げられる。日本国憲法第 14 条第 1 項は、その前段で「すべて国民は、法の下に平等」とうたうことにより「すでに偏見に基づく不合理な差別を一般的に禁止して」(6)いるから、後段の列挙事由は限定列挙ではなく例示列挙である。このような偏見にもとづく不合理な差別を内容とする立法が認められてよいはずがない。したがって、法内容、立法をも拘束することが当然の帰結となる。立法者拘束説をとらなければ、差別を内容とする法律の制定を許容することになってしまう。

「平等原理は近代民主主義を支える基本原則の一つ」(7)であるとされる。そもそも近代民主主義に「平等」概念が普遍的な「原理」として作用するとするならば、それをあえて憲法規定として設けた意味を考えなければならない。法治国家であり、国民主権国家であるわが国において法適用が平等であることは

自明であると考えるべきである。したがって「法の下に平等」と明文をもって規定する意味は、法の内容、すなわち、立法をも拘束すると解すべきである。立法者非拘束説の立場をとる論者ですら、立法者拘束説の「立場を取る学者が多く、その意味において、これを通説又は多数説と言うことができよう」(8)と述べる。したがって、私見によれば日本国憲法第 14 条第 1 項における「平等」概念については、立法者拘束説が妥当すると考えられる。

3. 「平等」概念の相対性

「平等」概念には、絶対的平等と相対的平等という二つの概念が相対立して存在する。日本国憲法第 14 条第 1 項で要求される平等は「絶対的・機械的平等ではなく、相対的平等だと言われる」(9)とされている。絶対的平等とは「平等の意味内容について、それが絶対的意味をもち、およそ一定の基準にもとづく差別的処遇はすべて違憲となる」(10)という考え方である。しかし「平等」という価値概念は、相対的なものとして把握せざるをえない。絶対的「平等」概念においては、人間は事実上多様な差異をもっているということを度外視して、均等な人間を擬制する。各個人の間に存在する先天的および後天的な各種の差異の事実を度外視した均等な人間は、質的にも量的にも同一の権利と義務を有すべきであると考える。

理念的には、人間は生まれながらにしてその尊厳に関し絶対的に平等である。すなわち「天がこの世に人を生まれさせるにあたっては、体と心の働きを与えて、この基本的人権を持つものとしたのだから、どんなことがあっても、人間がこれを侵害することはできない」(11)とされている。ただし、これは「理念的に考えた絶対的平等観の表現」(12)であり、人間世界には事実上多様な差異が存在する。各個人の間には先天的および後天的な各種の差異の事実が認められる。したがって、この絶対的平等観は、各個人を法的にどのように取り扱うべきかという具体的な段階においては意味をもたない。

人間は事実上多様な差異をもっているから絶対的平等を要求することはできない。「絶対的平等はむしろ形式的な要請に堕して却つて不平等を招く」(13)ことになる。したがって「平等」概念は、相対的平等、すなわち「各人の性別、能力、年齢、財産、職業、または人と人との特別な関係などの種々の事実的・

実質的差異を前提として、法の与える特権の面でも法の課する義務の面でも、同一の事情と条件の下では均等に取り扱うことを意味すること」(14)としてとらえられることになる。

4. 合理性を有する差別という難問

平等の反対概念は差別である。平等に絶対性を求めると、差別は絶対的に禁止されることになる。しかし、日本国憲法第 14 条第 1 項は、相対的平等説をとるから、合理的な差別は許容されることになる。すなわち「憲法の禁止するのは、正義に反する差別、恣意的な差別であつて、合理的なものはたとえ差別にみえる処遇といえども合憲」(15)とされる。会計学上、企業会計原則第 1 一般原則 1、最高規範とされる真実性の原則は「企業会計は、企業の財政状態及び経営成績に関して､真実な報告を提供するものでなければならない｣と定める。この「会計上要求される真実性は、相対的真実性といわれる」(16)とされる。真実性の原則における「真実」概念は、相対的真実として表現されることから、そこに客観性を付与するために、社会的同意にもとづいて統一化された会計処理の諸原則・諸基準への準拠を求めた。同様に、法の下の平等における「平等」概念は、相対的平等を意味することから、差別的取り扱いを許容するために、民主主義的「合理性」を求める。

ここで問題となるのは、相対的平等説をとる場合に「平等」概念に反するか否かの判断基準となる「合理性」の中身をどのようにとらえるかということである。すくなくとも先天的な要因にもとづく差別は不合理であるといえる。先天的な条件を理由とする差別としては、家柄ないし門地によるもの、性別によるもの、人種によるものなどがあげられる。これらの「先天的な原因にもとづく理由による差別が、不合理な理由による差別として、平等の原理に反することは、一般に承認されている」(17)とされる。しかし、先天的な原因にもとづく理由による差別に当たらなければただちに合理性が認められると単純に判断することはできない。憲法訴訟において、この「合理性」をもって「平等」概念の判断基準とする場合、裁判所が違憲立法審査権を行使するにあたって、その判断余地が広範となるおそれがある。

「合理性」という判断基準は、判断する主体の立場によって異なった結論が

導かれうるものであるから、裁判所には極めて慎重な判断が要請される。「合理性」が存在するという判断が容易になされると、差別を内容とする立法が容易になされることにつながる。こうなると、わが国の憲法が保障する法の下の平等は名ばかりのものとなり、日本国憲法第 14 条第 1 項の形骸化をもたらすこととなる。したがって、この「合理性」という判断基準の中身を周到に検討する必要性が認められるが、それぞれ事例ごとに個別的事情は異なるから、その作業は困難を極める。

第 2 節　法の下の平等規定と租税公平主義の連関性

1. 学説上の連関性

日本国憲法第 14 条第 1 項における「平等」概念が立法者拘束説をとるように、租税公平主義は、立法上の原則として、租税法の内容、立法をも拘束する。また、解釈適用上の原則として、租税法の執行、すなわち、法の適用、行政および司法を拘束する。日本国憲法第 14 条第 1 項における「平等」概念は相対的平等説をとる。相対的「平等」概念によれば本質的に同じ場合を同じように取り扱い、または本質的に異なる場合を異なるように取り扱う。租税の観点からは、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状況に応じて異なって取り扱われる。

日本国憲法第 14 条第 1 項との連関性から、租税公平主義においても問題となるのは、やはり「合理性」の中身をどのようにとらえるかということである。おそらく、国民すべてが完全に合意可能な「合理性」があるといいきることができる租税制度は構築しえない。清永教授は「所得税の場合などにおいて、特定の所得について他に合理的な理由がないにもかかわらずこれを非課税にするとか若しくは軽減措置を講ずることにより、明白な著しい差別的取扱いが存するとき」(18)は、租税公平主義に反するというべきとされる。これを反対に解釈すれば、特定の所得について合理的な理由があればこれを非課税にするとかもしくは軽減措置を講ずることにより、差別的取り扱いが存するときも、租税公平主義に反しないということになる。

長期譲渡所得はその金額の 2 分の 1 のみが課税の対象とされる(所税 22 条 2

項)。このような租税負担の軽減措置は長期譲渡所得を他の所得より有利に取り扱う差別であるとみることができる。しかし、長期譲渡所得は「長期間にわたって累積してきた価値の増加が一時に実現したものである」[19]という点を重視すれば、それは他の所得と異なる状況にあり、したがって、なんらかの租税負担の軽減措置が必要であるということになると金子教授は解説する。ここに他の所得との差別的取り扱いの「合理性」が見出されることになる。すなわち、合理的な理由がある差別は租税公平主義に反しないということである。租税公平主義においても恣意的差別は禁止されるが、合理的差別は許容されることになる。ただし「合理性」という判断基準は抽象的であるから、長期譲渡所得は「資産所得として高い担税力をもち、しかも一般に高額所得者の手に集中している」[20]という点を強調すれば、他の所得よりも有利に取り扱う必要はないということになると金子教授は解説する。すなわち、他の所得との差別的有利取り扱いの「合理性」が認められないことになる。

2. 租税判例における「平等」概念の相対性

租税公平主義に関して、裁判所としての見解を示す判例として、いわゆるサラリーマン税金訴訟上告審判決（最（大）判 1985（昭和 60）年 3 月 27 日民集 39 巻 2 号 247 頁）があげられる。その訴訟の目的の一部には「サラリーマンに対する不公平税制について世論を喚起し、法廷での議論が政治過程に何らかの影響を及ぼすことが期待されていた」[21]とされる。

日本国憲法第 14 条第 1 項の「平等」概念について、最高裁は次のように判示する。「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ものではなく、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」。

最高裁は、日本国憲法第 14 条第 1 項は課税権の行使においても「合理的理由なくして差別することを禁止する趣旨」であるとして「平等」概念は相対的平等を意味することを確認し、絶対的平等を排除する。ここに、わが国の憲法上の学説との一致をみることができる。

3. 租税判例における立法裁量論

日本国憲法第 14 条第 1 項の立法拘束性の効力範囲について、最高裁は次のように判示する。「租税は、今日では、国家の財政需要を充足するという本来の機能に加え、所得の再分配、資源の適正配分、景気の調整等の諸機能をも有しており、国民の租税負担を定めるについて、財政・経済・社会政策等の国政全般からの総合的な政策判断を必要とするばかりでなく、課税要件等を定めるについて、極めて専門技術的な判断を必要とすることも明らかである。したがつて、租税法の定立については、国家財政、社会経済、国民所得、国民生活等の実態についての正確な資料を基礎とする立法府の政策的、技術的な判断にゆだねるほかはなく、裁判所は、基本的にはその裁量的判断を尊重せざるを得ないものというべきである。そうであるとすれば、租税法の分野における所得の性質の違い等を理由とする取扱いの区別は、その立法目的が正当なものであり、かつ、当該立法において具体的に採用された区別の態様が右目的との関連で著しく不合理であることが明らかでない限り、その合理性を否定することができず、これを憲法 14 条 1 項の規定に違反するものということはできないものと解するのが相当である」。

最高裁は「租税法の定立については、国家財政、社会経済、国民所得、国民生活等の実態についての正確な資料を基礎とする立法府の政策的、技術的な判断にゆだねるほかはなく、裁判所は、基本的にはその裁量的判断を尊重せざるを得ないものというべきである」として、立法裁量の合理性を展開していると解され、結果として立法拘束性の効力範囲を縮小してとらえていると考えられる。しかし、増田教授が指摘するように、元来、平等原則の有する立法拘束性は「立法府が立法過程において、同原則を尊重することによって維持されると同時に、間接的には司法の有する違憲立法審査権の行使による牽制作用によって担保される」(22)はずである。

わが国の憲法上の学説では、平等原則は立法府をも拘束する。もし、立法裁量の合理性が前面に押し出されることにより租税立法において租税公平主義の尊重が脅かされた場合には、司法府の有する違憲立法審査権の行使が重要な鍵となる。司法府が違憲立法審査権の行使にあたり、消極的な態度をとることは、司法府の有する牽制作用の弱体化を意味するから、立法拘束性の効力範囲を縮小させる結果をもたらすことになる。ところが、最高裁は、その立法目的が正当なものであり、かつ、当該立法において具体的に採用された区別の態様が右目的との関連で「著しく不合理であることが明らか」でない限り、その合理性を否定することができず、日本国憲法第 14 条第 1 項に違反しないとの「きわめてゆるやかな違憲審査基準」(23)を採用する。ここに、憲法上の学説においては立法拘束性を積極的に認める見解と解されるところ、ある意味で租税判例との間で一定の乖離をみることができる。

4. 合憲性の推定

もとより、日本国憲法第 14 条第 1 項後段の列挙事由「人種、信条、性別、社会的身分又は門地」は単なる例示にとどまり、それに法的な意味はまったくないのかというと、そうではないといわれる。すなわち「そこに列挙された事由による差別は、民主制のもとで通常は許されないものと考えられるから、その差別は合理的根拠を欠くものと推定される」(24)ゆえ、したがって「それが合憲であるためにはいっそう厳しい判断基準……、差別の目的が真にやむにやまれないものであり、とられる手段が必要最小限であることか、これよりややゆるいものであるが、差別の目的が重要であり、手段がこの目的と実質的に関連性をもつことなど……に合致しなければならず、また合憲であると主張する側が合理的な差別であることを論証する責任を負う」(25)とされる。日本国憲法第 14 条第 1 項前段は「すべて国民は、法の下に平等」とうたい、すでに不合理な差別を一般的に禁止していると解されるから、その差別は「人種、信条、性別、社会的身分又は門地」に限定されないはずである。それでもあえて列挙した理由は、これらの事由による差別はとりわけて禁止されなければならないことを強調しているととらえるところに求められる。したがって、これらの列挙事由にかかわる立法に対しては「合憲性の推定が排除され、立法目的が『真にやむ

をえない（compelling)』ものであることを要求する『厳格審査』基準か、または立法目的が重要なものであることを要求する『厳格な合理性』の基準が適用されることになる」[26]とされる。

一方、これらの列挙事由以外の事由による差別は、日本国憲法第 14 条第 1 項前段の一般原則「すべて国民は、法の下に平等」に照らし合わせて問題となる。ここでは「代表民主制のもとでの法律の合憲性の推定が働き、差別もまた合理性をもつものと推定される」[27]ゆえ、したがって「合憲であるための基準も厳格でなく、また違憲を主張する側が合理性の欠如を論証しなければならない」[28]とされる。

サラリーマン税金訴訟上告審判決は給与所得者と事業所得者との間に不平等がある点が争われた事例であるから「人種、信条、性別、社会的身分又は門地」にかかわる問題ではない。したがって、これらの列挙事由以外の事由による差別の問題領域に属することになる。ここにおいては、さらに、精神的自由権等を制限する立法は、それ以外の経済的自由権等を制限する立法より、厳格な基準によって審査されるべきとするいわゆる二重の基準の考え方があらわれるという。

5.　ゆるやかな合理性の基準

精神的自由ないしはそれと関連する問題以外の問題「とくに経済的自由の積極目的規制について平等原則違反が問題とされる場合には、国会に広い裁量が認められる」[29]とされる。最高裁が「国家財政、社会経済、国民所得、国民生活等の実態についての正確な資料を基礎とする立法府の政策的、技術的な判断にゆだねるほかはなく、裁判所は、基本的にはその裁量的判断を尊重せざるを得ないものというべきである」として、立法裁量の合理性を展開しているのは、この考え方に即しているものと思料される。

租税は経済的自由権に属する財産権を侵害する。しかしながら、日本国憲法第 29 条第 1 項は「財産権は、これを侵してはならない」と規定する。したがって、国民に対して租税を課すためには「必ず国民の同意を得なければならないという」[30]意味で、日本国憲法第 84 条は「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする」

と規定し、租税法律主義を宣明する。国民の同意を得たうえで制定される租税法には、国会に広い裁量が認められ合憲性の推定がはたらくという論理は、わが国の憲法の基礎理論上妥当なものと解されるかもしれないが、この論理が徹底されると違憲立法審査権の行使にあたり、合憲判断が頻発することになる。事実として、サラリーマン税金訴訟上告審判決も「著しく不合理であることが明らか」という、このうえなくゆるい違憲審査基準を採用し、合憲判断を下している。このことは「租税立法が常に合憲と判断されることを意味しない」(31)と解されているようであるが、事実上、このような、租税争訟における、いわゆる司法消極主義、増田教授によれば「裁判所が立法の違憲性を判断するにあたって、立法府に裁量権を広範に認め、違憲判断を極力避ける態度」(32)をとることは租税公平主義の形骸化を招来するといわなければならない。はたして「租税法規イコール経済的自由権イコール緩やかな審査基準」(33)の採用に絶対的妥当性が認められるのかは、極めて疑問である。

サラリーマン税金訴訟上告審判決においては、給与所得について事業所得と同様の必要経費控除が認められていないことが問題となった。ほかにも、同族会社に対してのみ行為・計算の否認規定を設けること、他のスポーツ施設の利用と区別して、ゴルフ場の利用に対してのみ利用税（ゴルフ場利用税。地税 75 条以下）を課すことなどが、立法上の原則としての租税公平主義との関連で問題とされる。

第 3 節　ゴルフ場娯楽施設利用税事件

1.　課税要件事実の概要

租税公平主義に関するとともに、ゴルフ産業の健全な発展にかかわり、いまだ影響を与える租税争訟事例として、いわゆるゴルフ場娯楽施設利用税事件（最判 1975（昭和 50）年 2 月 6 日判時 760 号 30 頁）があげられる。租税公平主義に関する裁判は、具体的には日本国憲法第 14 条第 1 項に違反するかどうかを争点として展開されることになる。

旧地方税法第 75 条第 1 項は、舞踏場、ゴルフ場、ぱちんこ場および射的場、まあじゃん場およびたまつき場、ボーリング場等の施設をあげ、その利用に対

し、利用料金を課税標準とする施設利用税を設けていた。そして、本件で問題のゴルフ場については、同法第 78 条の 2 が、一人一日 500 円とする標準税率を特例的に定めていた。ゴルフ場の会員である上告人（原告・控訴人）は、自分のゴルフ場を利用するのに、施設利用税を支払わなければならないのは理不尽であると感じ、出訴したものであると推察される。この事例は、いわばゴルフは高額所得者の奢侈性の高い娯楽であるのか、あるいは大衆的なスポーツであるのかに関し、結論からいえば、最高裁が前者であると判断したとし、事件当時においては世間の耳目を集めたものである。

上告人は、訴外会社の株主であり、かつ、同会社の経営するゴルフ場「府中カントリークラブ」の正会員であるが、1965（昭和 40）年 9 月 21 日、同ゴルフ場を利用したところ、被告東京都は、当時の地方税法第 75 条第 1 項第 2 号、同法第 78 条の 2、および当時の東京都都税条例第 48 条の 15 第 2 号、同条例第 48 条の 17 第 2 項により、娯楽施設利用税として、上告人から金 500 円を徴収した。

上告人は、以下の 2 点等を主張して、右娯楽施設利用税の徴収は無効であり、東京都は右金員を不当に利得しているとして、その返還を求めて出訴した。

①ゴルフ場の利用に対し娯楽施設利用税を課することを定める前記地方税法の規定はスポーツであるゴルフを間接に制限するものとして日本国憲法第 13 条「すべて国民は、個人として尊重される。生命、自由及び幸福追求に対する国民の権利については、公共の福祉に反しない限り、立法その他の国政の上で、最大の尊重を必要とする」に違反すること。

②等しくスポーツでありながら、スケート、テニス、水泳等他のスポーツの施設の利用者に対しては課税せずゴルフ場の利用に対してのみ課税するのは日本国憲法第 14 条「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」に違反すること。

1 審、2 審とも原告・控訴人（上告人）敗訴。これに対して上告したのが、本件である。

2.　最高裁の判断

上告人の①の主張について最高裁は次のように判示し、上告人の主張を退けた。

「ゴルフはスポーツであると同時に娯楽としての一面をも有し、原判決が確定した事実によれば、その愛好者は年々増加しているとはいえ、なお特定の階層、とくに高額所得者がゴルフ場の利用の中心をなしており、その利用料金も相当高額であって、ゴルフ場の利用が相当高額な消費行為であることは否定しがたいところであり、地方税法がゴルフ場の利用に対し娯楽施設利用税を課することとした趣旨も、このような娯楽性の面をも有する高額な消費行為に担税力を認めたからであると解せられる。地方税法75条1項2号は、ゴルフ自体を直接禁止制限しようとするものではないばかりでなく、もともとゴルフは前記のように高額な支出を伴うものであり、かかる支出をなしうる者に対し、ゴルフ場の利用につき、1日500円程度の娯楽施設利用税を課したからといって、ゴルフをすることが困難になるとはとうてい考えられず、右規定がスポーツをする自由を制限するものであるということはできない」。

上告人の②の主張について最高裁は次のように判示し、上告人の主張を退けた。

「立法上ある施設の利用を娯楽施設利用税の課税対象とするか否かは、その時代における国民生活の水準や社会通念を基礎として、当該施設の利用の普及度、その利用の奢侈性、射幸性の程度、利用料金にあらわされる担税力の有無等を総合的に判断したうえで決定されるべき問題である。ゴルフがスケート、テニス、水泳、野球等と同じく健全なスポーツとしての一面を有することは所論のとおりであるが、スケート場、テニスコート、水泳プール、野球場等の利用は普遍的、大衆的であり、利用料金も担税力を顕著にあらわすものとはいえないのに対し、ゴルフ場の利用は、前記のとおり特定の階層、特に高額所得者がその中心をなしており利用料金も高額であり、高額な消費行為であることは否定しがたいところである。右のごとき顕著な差異を無視して地方税法75条1項2号が租税負担の公平を欠き平等原則に違反するとする所論違憲の主張は、その前提を欠く」。

3.　担税力という判断基準

日本国憲法第 13 条によれば「スポーツをおこなう自由は―その他の憲法上明記されていないが、しかし人びとが実際上享受しているところの、さまざまな自由とともに―公権力によりむやみに制限されないよう保障されている」(34)とされる。

わが国の憲法上「スポーツをする自由」について明文の規定は存在しない。しかし、日本国憲法第 13 条の意味につき「支配的見解は、この条項が憲法の他の条項によって具体的に規定されていない権利を包括的に保障するもの」(35)と理解している。したがって「スポーツは人の健全な身体及び健康の維持、増進を求めるためのものであり、人の健康なくして憲法 13 条にいう個人の尊重、生命、自由及び幸福追求に対する権利の保障も無意味であるから、そのような意味において、『スポーツをする自由』も憲法 13 条から間接的に保障されるべき権利自由である」(36)との解釈が可能となる。

形式的に、単純計算でいうならば、あるスポーツ施設の利用に租税が課せられるとすると、その税額だけ利用者の経済的負担が増加し、その税額相当分だけスポーツ施設利用行為が制限される。

スポーツを行う自由は公権力により制限されないよう保障されなければならない。しかし、その保障の範囲は無制限というわけではない。保障される範囲には、むやみに制限されない程度という限定が付される。むやみに制限されないという意味は「関係者が理不尽だと思うどんな不利益も受けないということではない」(37)とされている。したがって、スポーツ（ゴルフ）を行うことができるという消費支出能力に担税力を認めて、これに課税するのは、わが国の憲法上不合理であるとはいいきれない。一日 500 円支払わなければならないというやりにくさが生じても、わが国の憲法上むやみに制限されたと評価され、違憲無効とされるとしたら「国家はおよそ効果的な租税政策を樹立することができなくなる」(38)とされる。

以上のような思考様式を基盤としながら、最高裁は「スケート場、テニスコート、水泳プール、野球場等の利用は普遍的、大衆的であり、利用料金も担税力を顕著にあらわすものとはいえない」と判示し、普遍性・大衆性、担税力を

基準として、スケート、テニス、水泳、野球等とゴルフとは、性質を異にするものと判断する。

すなわち、前者が普遍性・大衆性を具備する純粋なスポーツであるのに対して、ゴルフはスポーツ性よりも娯楽性が強いというところにゴルフ場の利用に対してのみ娯楽施設利用税を課することの「合理性」を求めていると解される。ただ「純理論上の問題としてではなく、人々の社会通念とか意識とかとの問題としてみた場合、あるゲームがここにいう娯楽とは区別された意味においてスポーツであるかどうかは、いろいろの諸事情の総合によつてきまつてくる」(39)とされている。

そもそもスポーツ（sport）には「気晴らし……娯楽、楽しみ、戯れ」(40)という意味があり、すべてのスポーツには本来的に娯楽性が備わっていると考えられる。したがって、比較的明確な基準として担税力が問題の中心となってくる。すなわち、ゴルフ場の利用は、特定の階層、とりわけて高額所得者がその中心をなしており利用料金も高額であり、高額な消費行為である。ここに担税力を認め、ゴルフ場の利用に対してのみ娯楽施設利用税を課し、スケート場、テニスコート、水泳プール、野球場等の利用に対しては娯楽施設利用税を課さないという差別に「合理性」があるのかどうかという問題である。

4.　ゴルフ場利用税の問題点

娯楽施設利用税は、消費税法の施行（1989（平成元）年 4 月 1 日）にともなって、1989（平成元）年 3 月 31 日をもって廃止されたが、ゴルフ場の利用についてのみは、ゴルフ場利用税（娯楽施設利用税と同様に都道府県税）として存続している（地税 75 条以下)。したがって、直接消費税であるゴルフ場利用税は消費税法が定める間接消費税との二重課税という明らかな問題点を抱えている。ゴルフ場の利用という一つの消費行為に対して二重に課税されることは本来あってはならないはずである。

そもそも二重課税の正当化の理由にはなりえないが、ゴルフ場利用税にはいわゆる贅沢税としての見方がいまだに根強く残存している。ゴルフ場利用税の税率について、地方税法第 76 条第 1 項は「ゴルフ場利用税の標準税率は、一人一日につき八百円とする」と規定し、同法同条第 2 項は「道府県は、前項に

定める標準税率を超える税率でゴルフ場利用税を課する場合には、千二百円を超える税率で課することができない」と規定する。ゴルフ場利用税の標準税率は一人一日につき 800 円であり、各種スポーツ施設のうちゴルフ場の利用に対してのみ一人最高 1,200 円の租税が課せられることになる。

財政学上、どのような租税をどのような理念にもとづき課すべきかという、税制の準拠すべき一般的基準を説くものとして租税原則の存在が指摘される。この租税原則の 7 条件の一つとして、マスグレイブ（R. A. Musgrave）は、中立（効率性）を掲げる。すなわち「租税は、効率的な市場における経済上の決定に対する干渉を最小にするよう選択されるべきこと。そのような干渉は『超過負担』を課すことになるが、超過負担は最小限にとどめなければならない」(41)とされている。

ゴルフ場の利用に租税が課せられるとするならば、その税額だけ利用者の経済的負担が増加し、その税額相当分だけゴルフ場利用行為が制限される。経済活動に対する中立性の視点から、ゴルフ場利用税はゴルフ産業の健全な発展を阻害することになる。

5. 国家公務員倫理規程にみる行政のゴルフ観

ゴルフ場利用税は、都道府県税であるが、税収の 7 割はゴルフ場が所在する市町村（特別区を含む）に交付される（地税 103 条）。かりに、ゴルフ場利用税が地方における税収の柱となっているという事実を強調するならば、現在置かれている地方の財政状況に鑑みて、いっそ、スケート場利用税、テニスコート利用税、水泳プール利用税、野球場利用税など、各種スポーツ施設にもすべからく利用税を課すべきといった危険な発想に至る可能性がある。この発想が現実のものとなれば、それは明らかにわが国スポーツ産業の健全な発展を阻害する。このような、税収確保を出発点とする思考は許容されてはならず、国民の同意を得ることもないことは自明である。国家は国民の同意を得た法律によらなければ国民に租税を課すことはできない。

そもそも立法は国会の権能であるが、わが国における法案作成は行政の支援に依拠するところが大きい。この国の行政機関の職員たる国家公務員の職務にかかわる倫理の保持を図り、公務に対する国民の信頼を確保することを目的と

する国家公務員倫理法にもとづき、国家公務員倫理規程第3条は「職員は、次に掲げる行為を行ってはならない」と規定し、第7号において「利害関係者と共に遊技又はゴルフをすること」とし、ゴルフを禁止行為として明文で規定する。「スポーツ」ではなく「ゴルフ」と限定しているから、たとえば、テニス、野球などは禁止されない。国家公務員倫理審査会のQ&A倫理法・倫理規程によれば、ゴルフについては「過去に過剰接待の舞台となった多数の事例があり、最近でも、利害関係者の負担で海外へゴルフ旅行に行った事案が発覚しています」[42]として禁止行為に掲げる理由を説明する。

国家公務員倫理規程解説によれば「ゴルフ」とともに禁止する「遊技」の範囲について「ここでいう『遊技』には次のようなものが該当する」[43]とし、麻雀とポーカーを掲げる。すなわち、国家公務員倫理規程は、麻雀・ポーカーとゴルフとを同列に取り扱う。前者については、ギャンブル性が強いという事実は明白であり、これとスポーツであるゴルフを同じ条文で規制するところに、ゴルフに対する差別的な見方が存在することを指摘しなければならない。国家公務員倫理規程上のこのような取り扱いから明らかなように、行政は、ゴルフは純粋なスポーツとは異なるものとして観念しているように推察される。このようなイメージがゴルフ場利用税の存続の理由として根底に横たわっているといわざるをえない。

6. ゴルフの大衆化

現在においても、ゴルフは普遍的、大衆的ではない、といいきれるであろうか。日本生産性本部の『レジャー白書 2010』によれば、ゴルフの市場は1兆5170億円にのぼり、内訳はゴルフ場が1兆円、ゴルフ用品が3590億円、ゴルフ練習場が1580億円である[44]。また、2001年に総務省が行った社会生活基本調査によれば、ゴルフ人口の総数は1254万1000人(内訳は男性が1026万9000人、女性が227万2000人)であり、年齢別にみると、男性は50歳から54歳(140万2000人)、女性は25歳から29歳(36万1000人)の割合が高く、2006年のデータによれば、男性だけに限るとゴルフの人気は30歳代以上の世代では非常に高いことがわかる[45]。2005年に総務省が行った国勢調査によれば、日本の総人口の確定数は、1億2776万7994人である[46]。したがって、単純に

日本国民のうち約１割がゴルフに興じている計算になり、性別、年齢を問わず、広く親しまれているスポーツといってよい状況と解される。

「国民体育大会の種目にもゴルフが採用され、高校生のプロ選手が登場するなどゴルフの大衆化は進んできた」(47)とされている。たとえば、地方税法第75条の２は「道府県は、次の各号に掲げる者がゴルフ場の利用を行う場合（次の各号に掲げる者が当該各号に掲げる者である旨を証明する場合に限る。）においては、当該ゴルフ場の利用に対しては、ゴルフ場利用税を課することができない」と規定し、第１号において「年齢十八歳未満の者」を掲げる。このような、年少者などに対するゴルフ場利用税の非課税措置は、ゴルフの大衆化を裏づけるものと評価することができると考えられる。ゴルフは高額所得者の奢侈性の高い娯楽であるのか、あるいは大衆的なスポーツであるのか。事件当時の新聞は「こういう判決は、真実か否かに答えたものではなく、社会生活の当面の取り決めを作ってもらうものなのである」(48)と論ずる。いみじくも、最高裁も「ある施設の利用を娯楽施設利用税の課税対象とするか否かは、その時代における国民生活の水準や社会通念を基礎として」決定されるべきであると判示する。事件当時から30年以上経過した現在において、その当否の再検討をすべきことは当然であるといえる。

7. 担税力の尺度としての消費

ゴルフは、今も高額な消費行為であり、ゴルフ場の利用者は高額所得者が中心であるといいきれるであろうか。法学の領域において、金子教授は「他のスポーツの施設の利用と区別して、ゴルフ場の利用に対してのみ利用税（ゴルフ場利用税。地税75条以下）を課すことが平等原則に反するかどうかが問題となるが、一般的にいって、ゴルフ場の利用は他のスポーツ施設の利用に比して高い担税力を表わしていると考えても不合理とはいえないから、この規定は憲法14条１項に反するものではないと考えるべきであろう」(49)と述べる。本当にそういいきってよいのであろうか。「不合理とはいえない」という表現から、積極的に「合理性」があるとは解していないと思料される。

税務会計学上、税務会計公準を基礎的前提として、真実かつ公正な課税所得を算定把握するための税務会計原則の存在が指摘される。この税務会計原則の

一つとして、担税能力性の原則が掲げられる。すなわち「課税所得は担税力を表す指標であるから、担税能力のある所得でなければ課税所得として認識するべきではないという原則である」(50)とされている。担税能力性の原則は、所得課税における課税所得の認識・測定にとどまらず、財産課税における課税財産、消費課税における課税消費の認識・測定に関しても共通する重要な原則として位置づけられる。したがって、この担税能力性の原則を、ここで問題としているゴルフ場利用税が該当する直接消費税に適用すれば次のような内容となる。消費行為は担税力を表す指標であるから、担税能力のある消費でなければ消費行為として認識するべきではない。

課税所得にもとづき課せられる租税である法人税は現金で納付される。かりに、保有中の資産の評価益が、会計上、収益の額として認識・測定されたとしても、税務会計上、益金の額として認識・測定されないことがありうる。なぜなら、保有中の資産の評価益には財貨の経済的な価値の増加が認められても、現金（現金等価物）収入が認められないからである。法人税は現金で納付されるから、納税手段となる現金収入のない収益取引は、課税所得を構成する益金の額として認識・測定すべきではない。ここに担税力と現金収入との密接な関係が確認される。

一方、課税消費にもとづき課せられる租税である消費税も現金で納付されるが、担税力を消費、換言すれば現金支出に求めるから、そもそも納税手段たる現金収入は直接的に存在しないところに租税を課すことになる。そこで直接消費税であるゴルフ場利用税は、ゴルフ場の利用者は高額所得者がその中心をなすというフィクションを介在させることにより、間接的に現金収入が存在すると観念したうえで担税力があると考える。したがって、このフィクションが否定されれば担税力はないということになり、ゴルフ場利用税の課税根拠は崩れることになる。

8. 大衆化にともなう担税力の希薄化

いまでは「ゴルファーの半数以上が年収700万円以下である」(51)とされている。所得金額が大きくなるにつれて高い税率を適用する累進課税方式をとる所得税の税率（課税される所得金額）は、分離課税に対するものなどを除くと、

5%（195 万円以下）、10%（195 万円を超え 330 万円以下）、20%（330 万円を超え 695 万円以下）、23%（695 万円を超え 900 万円以下）、33%（900 万円を超え 1800 万円以下）、40%（1800 万円超）の 6 段階に区分される（所税 89 条）。単純にこの段階に従って、中低額所得者を 5%から 23%の区分として、高額所得者を 33%・40%の区分として、それぞれ設定した場合、かりに、「課税される所得金額」が 700 万円であるとするならば「695 万円を超え 900 万円以下」の区分に該当し、税率は 23%となる。すなわち、中低額所得者の区分に該当することになる。この中低額所得者がゴルファーの半数以上を占めるということになるから、もはや高額所得者がゴルファーの中心をなしているとはいえない時代となっていると考えられる。

事件当時、最高裁は「特定の階層、特に高額所得者がその中心をなしており利用料金も高額であり、高額な消費行為であることは否定しがたい」として、その「消費」に担税力を求める。しかし、周知のように、担税力の基準である所得・財産および消費のうち「消費は、担税力の尺度としては最も劣っており、消費税は、課税対象の選定の仕方によっては、逆進的となりやすい」(52)とされている。もとより最高裁の判示は、見方によっては、いわば中低額所得者は、そもそもゴルフは奢侈性が高いからプレーすべきではない、といった理不尽な見解であるととらえることもできる。

かりに、ゴルフに匹敵する奢侈性が高いとされるスポーツが存在するとした場合には、事件当時においてすら、ゴルフ場利用税（娯楽施設利用税）は租税公平主義に反するといえる余地がある。たとえば、テニス、水泳、馬術などの施設のなかには、その豪華さや利用費用などの点でゴルフ場に匹敵するものがあると考えられる。はたしてこのような施設の利用には担税力は認められないのか。事件当時においても「こういうものを放置して、ゴルフ場にだけ課税してはたしてよいのか、それは立法政策として不合理・不均衡であるばかりでなく、場合によっては、憲法第 14 条の平等原則に照らしても、問題がありうるのではないか」(53)という違憲の可能性を示唆する指摘がある。また、そもそも本事件の控訴審判決である東京高判 1968（昭和 43）年 3 月 21 日行裁例集 19 巻 3 号 447 頁は「ゴルフ場利用税は、ないにこしたことはない」と判示する。裁判所すら「ないにこしたことはない」という、いわば必要悪であるかのよう

な表現でゴルフ場利用税の存在をとらえており、その不条理性を隠そうとしない。

9. ゴルフ場娯楽施設利用税事件の再検討結果

以上の再検討から、ゴルフ場利用税は廃止すべきであると考える。健康増進行為であるスポーツに課税することに反対する、日本ゴルフ関連団体協議会のゴルフ場利用税廃止署名運動都道府県別集計数によれば、その総計は 134 万 6009 名にのぼる(54)。「今日のゴルフ愛好層が、高額所得者のみに位置づけられる時代ではないことは明らかである」(55)とされている。大衆化にともないゴルフ愛好層の担税力は希薄化している。

2009 年の IOC 総会にて、2016 年にリオデジャネイロで開催されるオリンピックでゴルフが正式競技となることが決定した。今後もゴルファーの裾野は広がることが予想される。このような状況に水を差す時代錯誤な租税制度は変革する必要がある。

第 4 節　法人税法第 132 条と租税公平主義

1. 東京高裁の判断

同族会社に対してのみ行為・計算の否認規定を設けることは租税公平主義との関係で問題となる。

わが国における法人数に占める同族会社の割合は約 96%にのぼる(56)。したがって、同族会社の課税問題は、一部の特殊な法人についての特則というよりも、わが国の法人のほとんどに関わる重要な制度であると考えられる。この同族会社の大多数は中小企業である。「中小企業の多くは憲法の生存権ないしは生業権の保護の対象とされるべき実態をもっている」(57)ともされる。

同族会社に対してのみ行為・計算の否認規定を設けることは、日本国憲法第 14 条に違反しない、と解されている。すなわち、東京高判 1978（昭和 53）年 11 月 30 日月報 25 巻 4 号 1145 頁は「憲法 14 条は合理的な理由による差別までをも禁止するものではないと解すべきところ、旧法人税法 30 条、法人税法 132 条の同族会社の行為計算否認規定の趣旨は、同族関係者によつて会社経営

の支配権が確立されている同族会社においては、法人税の負担を不当に減少させる目的で、非同族会社では容易になし得ないような行為計算をするおそれがあるので、同族会社と非同族会社との課税負担の公平を期するために、同族会社であるが故に容易に選択することのできた課税負担を免れるような行為計算を否認し、同じ経済的効果を発生するために通常採用されるであろうところの行為計算に従つてその課税標準を計算し得る権限を徴税機関に認めたものであつて、同族会社に対してのみこのような行為計算の否認の規定を設けたことについては十分な合理性があるというべきである」と判示する。

しかしながら、はたしてこれらの理由をもって「十分な合理性」といえるかどうか大いに疑問である。

2. 同族会社と税務署長との関係における法の下の不平等

ここでも判断基準は合理性の有無に求められる。すなわち、サラリーマン税金訴訟上告審判決が判示するように、日本国憲法第 14 条第 1 項の規定は「合理的理由なくして差別することを禁止する」趣旨であって「合理的理由あるなら差別することを許可する」ということである。したがって、問題は、この合理的理由をどうとらえるかということにある。

東京高裁は、同族会社においては「同族関係者によつて会社経営の支配権が確立されている」ということにその合理的理由を求める。基本的に、同族会社とは、3 人以下の株主とその同族関係者が発行済株式の総数（自己株式を除く）の 50％超を所有している会社である（法税 2 条 10 号)。「3 人以下」「50％超」という表現から明らかなように、同族会社に該当するか非同族会社に該当するかの判断は形式的基準による。すなわち、たとえば、上記の要件にあてはめる数値が計数的に「4 人」とか「50％」であるとするならば同族会社の判定からははずれることになる。したがって、実質的には同族会社と同様の非同族会社と、いわば「同族関係者によって会社経営の支配権が確立されていない」非同族会社がひとくくりに取り扱われることになる。

この取り扱いこそまさに差別ではないのか。形式的基準による判断は合理性を有するといえるのであろうか。そもそも差別という概念に合理性など存在しないのではないか。不合理であるから差別とよばれるのではないのか。合理性

を有する差別とは、もはや差別とよぶべき概念ではなく、一般に受け入れられている「区別」としてとらえられているはずである。したがって、訴訟の争点としてあがっているという事実からすれば、同族会社に対してのみ行為・計算の否認規定を設けるという取り扱いは、一般に受け入れられている区別であるとはいえず、差別の疑いが濃厚であるということの証左であるといえるのではないだろうか。というよりもむしろ、発想を転換し、次のように問題をとらえなおす必要がある。同族会社の行為・計算の否認規定は否認要件を明示していないので、法人税の負担を「不当に減少させる」結果となると判断されれば否認権の行使が可能であり、その判断は税務署長に一任されている。不当性の判断が税務署長に一任されていることは、当事者の片方に裁量権を与えたものであり「これは明らかに法の下での平等を謳った憲法 14 条に違反」(58)する。

3.　広島地裁の判断

広島地判 1990（平成 2）年 1 月 25 日行裁例集 41 巻 1 号 42 頁は次のように判示する。「法 132 条の同族会社の行為計算否認規定の趣旨は、同族関係者によって会社経営の支配権が確立されている同族会社においては、法人税の負担を不当に減少させる目的で、非同族会社では容易になし得ないような行為計算をするおそれがあるので、同族会社と非同族会社との租税負担の公平を期するために、同族会社であるがゆえに容易に選択することのできた、純経済人として不合理な租税負担を免れるような行為計算を否認する権限を認めたものであって、同族会社に対してのみこのような行為計算の否認規定を設けたことについては十分合理的な理由があるものというべきである。したがって、同条により非同族会社もなし得る行為計算について同族会社の行為計算を否認しても憲法 14 条に反するものとはいえない」。広島地裁も東京高裁と同じく、同族会社においては「同族関係者によって会社経営の支配権が確立されている」ということにその合理的理由を求めている。

しかし、もっと根本的な理由は、「非同族会社では容易になし得ないような行為計算をするおそれがあるので」という、根拠のない懸念が前提となっている。

4.　合憲判断の非妥当性

広島地裁と東京高裁の判示で異なる点は、租税負担の不当な減少を結果すると認められる同族会社の行為・計算とは何かということである。東京高裁は「同族会社であるが故に容易に選択することのできた課税負担を免れるような行為計算」であるとし、広島地裁は「純経済人として不合理な租税負担を免れるような行為計算」であるとする。かりに、同族会社の行為・計算の否認規定が所与のものであるとした場合には、規定の趣旨からして、東京高裁の判示が正当であるのは明白である。同族会社の行為・計算の否認規定は、同族会社は所有と経営が分離していないという視点から、その存在が正当化されうる。所有と経営の分離とは次のように説明される。所有と経営が分離しているケースとは「企業の所有者とされる株主が直接企業の経営に携わるのではなく、経営の専門家に経営を委任している」(59)状態である。他方、所有と経営が分離していないケースとは「経営者がその企業の 100％オーナーである」(60)状態である。「同族関係者によつて会社経営の支配権が確立されている」からこそ、すなわち、理論上「同族会社においては、所有と経営の分離している会社の場合と異なり、少数の株主のお手盛りにより税負担を減少させるような行為や計算を行うことが可能であり、また実際にもその例が多い」(61)とされるからこそ、同族会社に対してのみ行為・計算の否認規定を設けるという取り扱いとなっている。

同族会社の行為・計算の否認規定の廃止論者である北野教授は、この規定をあくまでも所与のものとするならば、解釈論上、適用対象の範囲をしぼるべきであるとして次のように主張する。「同族会社の行為計算の否認規定は、同族会社特有の租税回避行為（Steuerumgehung）に対して対処しようとするものである。租税回避行為は非同族会社についても存在しうるところから、この規定の適用対象の範囲が限定される必要がある。すなわち、ある行為が理論上租税回避行為に該当する場合においても、それが非同族会社においても一般に行われているレベルのものであるときには、この規定によって当該租税回避行為を否認することは、できないこととなろう」(62)。

広島地裁のいう「純経済人として不合理な租税負担を免れるような行為計算」によった場合には、なぜ同族会社の行為・計算のみ否認されることとなるのか説明することができなくなるから、この規定が、いわゆる確認規定であるとの

解釈に至る危険性をはらむことになる。確認規定であるとすると同族会社の行為・計算の否認規定が非同族会社にも適用されて間違った意味での平等取り扱いが現実にもたらされることになる。「同族会社の行為・計算の否認規定」を「会社の行為・計算の否認規定」と読みかえる拡大解釈にもとづく適用が租税法律主義に反することはいうまでもない。

清永教授の「現在の同族会社の行為計算の否認規定では、非同族会社においては同じような行為計算でも否認されないこととなり、平等取扱いの観点からも、同族会社の現在の否認規定には支持しがたいところが存在する」(63)という説とはうらはらに、判例は、日本国憲法第 14 条に違反しない、とする。この合憲判断によって同族会社の行為・計算の否認規定は租税法律主義にも租税公平主義にも反しない規定として確固たる地位を築いたことになった。

第 5 節　小括

サラリーマン税金訴訟上告審判決は租税立法の違憲審査基準を明らかにしている。立法上の原則としての租税公平主義、行政の恣意的課税を禁止する租税法律主義は、最終的には司法の違憲立法審査権によって保障される。タックス・コンプライアンスの成立のためには遵守すべき租税法令が憲法理念に適合している必要がある。それを審査する権限としての裁判所の違憲立法審査権が納税者の権利保護の視点から適切に行使されなければならない。

理論上、同族会社の行為・計算の否認規定もゴルフ場利用税も租税公平主義からみて、問題であると考えられる。しかしながら、露骨に、伊藤裁判官が、税法事件がくるといやだなあという感じになる、その第一の理由はそもそも税法に対する知識が少なく、勉強をしても法規が難解なこと、と指摘し「実体法も手続法も、税を取る側に有利にできているのではないか」(64)とか「最高裁の裁判官の中にも、ただでさえ徴税側に有利になっている法令を、さらに有利に解釈する、というような人がいる」(65)とまで指摘していたことを想起すると、現実として、違憲判決を導くことはいかに困難であるかがわかる。

憲法訴訟上、租税法関係訴訟における、最高裁判所が問題の解決を政治部門に委ねて、政策決定に不介入の道を選ぶという司法消極主義の姿勢は肯定され

ているかのようである。しかし「すべての租税法関係訴訟に不介入の姿勢を貫くことが適切か、という問題」(66)、これは、あらためて問い直される必要があると考えられる。なぜなら「租税制度の企画立案及び執行は、行政府全体の中でも飛び抜けて官僚組織の専権に委ねられていて、その実際は、議院内閣制による統制が画餅に帰している」(67)という指摘が実情であると認められるからである。したがって、裁判所が立法裁量論のもとに「著しく不合理であることが明らか」といった、このうえなくゆるい違憲審査基準を適用して、徹底した司法消極主義の姿勢を示すことには再考が迫られるべきである。「内閣総理大臣は、内閣を代表して議案を国会に提出し」とうたわれる日本国憲法第 72 条によって内閣が法律案の提出権を有することは、立法権があることを意味しない。あくまで「国の唯一の立法機関」は国会である（憲 41 条)。行政の暴走にもとづく租税法律主義・租税公平主義に反する租税立法は司法の違憲立法審査権によって食い止めなければならない。現行税法の規定を忠実に守ることがタックス・コンプライアンスではなく、憲法に違反していない税法を遵守すべきとするのが真のタックス・コンプライアンスである。

サラリーマン税金訴訟上告審判決が「租税立法が 14 条 1 項違反になりうる余地を認めたことの意義は小さくない」(68)と解されており、とりわけ、伊藤裁判官の補足意見は、日本国憲法第 14 条の平等権について、租税法の適用における厳格な審査基準の適用がありうることを指摘している点に注目すべきである。すなわち「租税法の分野にあつても、例えば性別のような憲法 14 条 1 項後段所定の事由に基づいて差別が行われるときには、合憲性の推定は排除され、裁判所は厳格な基準によつてその差別が合理的であるかどうかを審査すべきであり、平等原則に反すると判断されることが少なくないと考えられる。性別のような事由による差別の禁止は、民主制の下での本質的な要求であり、租税法もまたそれを無視することを許されないのである」とされる。すくなくとも性別のような事由による差別課税の禁止は、租税立法のうえでの本質的な要求である。偏見にもとづく不合理な差別を内容とする租税立法が認められてよいはずがない。

立法上の原則としての租税公平主義、行政の恣意的課税を禁止する租税法律主義は、最終的には司法の違憲立法審査権によって保障されなければならない。

租税立法の合憲性についての審査はどうあるべきか、裁判所には再考が迫られるべきである。租税法規→経済的自由権→立法裁量論→ゆるやかな審査基準→合理性の基準といった思考プロセスをいったん断ち切る必要がある。

タックス・コンプライアンスは租税法令遵守性を意味する。納税者が遵守すべき租税法令は憲法理念に適合していることが前提とされる。しかし、租税法令は、常に必ずしも憲法理念に沿った形で制定されるとは限らない。したがって、それを事後的にでも否定できる権限として、裁判所の違憲立法審査権の行使による牽制作用が是非とも必要とされる。公正な税務会計制度は、納税者、課税庁および裁判所の公正なチェックシステムのなかで形成される。

タックス・コンプライアンスは納税者の租税法令遵守性、課税庁の恣意的課税の禁止、裁判所の公正な判断によってもたらされる。裁判所が公正な判断を導くにあたり、憲法理念との適合性を真摯に審査することによって、はじめて遵守すべき租税法令としての価値が生まれる。タックス・コンプライアンスの成立のための一翼を担う裁判所には司法消極主義の姿勢の再考が要請される。

注

(1) 菅原計「税務会計公準論序説」『経営論集』第 74 号、東洋大学経営学部、2009 年、117 頁。
(2) 山本守之『租税法の基礎理論』（新版改訂版）税務経理協会、2013 年、721 頁。
(3) 同上、721 頁。
(4) 芦部信喜『憲法』（第 5 版）岩波書店、2011 年、128-129 頁。
(5) 宮沢俊義『憲法』（新版）有斐閣、1971 年、268-269 頁。
(6) 長谷部恭男『憲法』（第 5 版）新世社、2011 年、165 頁。
(7) 阿部照哉・野中俊彦『平等の権利』法律文化社、1984 年、4 頁。
(8) 田畑忍「法の下の平等」『公法研究』第 18 号、日本公法学会、1958 年、5 頁。
(9) 芦部、前掲書、129 頁。
(10) 伊藤正己「法の下の平等」『公法研究』第 18 号、日本公法学会、1958 年、18 頁。
(11) 齋藤孝訳、福沢諭吉『現代語訳学問のすすめ』筑摩書房、2009 年、26 頁。
(12) 阿部・野中、前掲書、60 頁。
(13) 伊藤、前掲論文、20 頁。
(14) 芦部、前掲書、129 頁。
(15) 伊藤、前掲論文、20 頁。
(16) 菅原計『会計認識基準の論理』広文社、1984 年、156 頁。
(17) 宮沢、前掲書、270 頁。
(18) 清永敬次『税法』（新装版）ミネルヴァ書房、2013 年、32 頁。
(19) 金子宏『租税法』（第 18 版）弘文堂、2013 年、82 頁。
(20) 同上、82 頁。

[21] 戸松秀典『憲法訴訟』（第 2 版）有斐閣、2008 年、379 頁。
[22] 増田英敏『納税者の権利保護の法理』成文堂、1997 年、83 頁。
[23] 長谷部、前掲書、175 頁。
[24] 伊藤正己『憲法』（第 3 版）弘文堂、1995 年、249 頁。
[25] 同上、249-250 頁。
[26] 長谷部、前掲書、166 頁。
[27] 伊藤、前掲書、250 頁。
[28] 同上、250 頁。
[29] 芦部、前掲書、131 頁。
[30] 同上、350 頁。
[31] 金子宏「憲法と租税法」『租税判例百選』（第 5 版）有斐閣、2011 年、7 頁。
[32] 増田、前掲書、91 頁。
[33] 志賀櫻「租税手続における憲法保障」『租税訴訟』第 3 号、財経詳報社、2010 年、40 頁。
[34] 奥平康弘「平等原則と課税」『別冊ジュリスト』第 79 号、有斐閣、1983 年、23 頁。
[35] 長谷部、前掲書、142 頁。
[36] 中村勲「ゴルフ場利用に対する娯楽施設利用税の合憲性」『法律のひろば』第 28 巻第 5 号、ぎょうせい、1975 年、42 頁。
[37] 奥平、前掲論文、23 頁。
[38] 同上、23 頁。
[39] 北野弘久「ゴルフ場の利用に対する娯楽施設利用税と憲法」『シュトイエル』第 97 号、三晃社、1970 年、17-18 頁。
[40] 瀬戸賢一・投野由紀夫編『プログレッシブ英和中辞典』（第 5 版）小学館、2012 年、1894 頁。
[41] 中村稔編著『図説日本の税制』（平成 24 年度版）財経詳報社、2012 年、15 頁。
[42] 国家公務員倫理審査会の HP、http://www.jinji.go.jp/rinri/qa/index.htm、2010/11/11 アクセス。
[43] 国家公務員倫理審査会の HP、http://www.jinji.go.jp/rinri/kaisetu/kaisetu.pdf、2010/11/11 アクセス。
[44] 詳細については、日本生産性本部編『レジャー白書』生産性出版、2010 年、88-89 頁を参照。
[45] 詳細については、次のホームページを参照。統計局の HP、http://www.stat.go.jp/index.htm、2010/11/10 アクセス。
[46] 詳細については、次のホームページを参照。統計局の HP、http://www.stat.go.jp/index.htm、2010/11/10 アクセス。
[47] 林仲宣『実務に役立つ租税基本判例 120 選』税務経理協会、2010 年、45 頁。
[48] 「天声人語」『朝日新聞』1975 年 2 月 9 日。
[49] 金子、前掲書、85 頁。
[50] 菅原計『税務会計学通論』（第 3 版）白桃書房、2010 年、22 頁。
[51] 成毛眞「完全廃止を望む!!ゴルフ場利用税」『週刊東洋経済』第 6243 号、東洋経済新報社、2010 年、106 頁。
[52] 金子、前掲書、81 頁。
[53] S・H・E「地方税法がゴルフ場に娯楽施設利用税を課税することとしているのは違憲でない」『時の法令』第 892 号、財務省印刷局、1975 年、52 頁。
[54] 詳細については、次のホームページを参照。日本ゴルフ関連団体協議会の HP、http://www.gorenkyo.net/syomei47.2010.pdf、2011/02/19 アクセス。

(55) 林、前掲書、45 頁。
(56) 詳細については、次のホームページを参照。国税庁の HP、http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/kaishahyohon2010/pdf/11.pdf、2013/5/2 アクセス。
(57) 北野弘久『現代企業税法論』岩波書店、1994 年、14 頁。
(58) 菅原計「法人税法第 132 条の法理とその適用上の可否」『経営論集』第 75 号、東洋大学経営学部、2010 年、116 頁。
(59) 久保克行『コーポレート・ガバナンス』日本経済新聞出版社、2010 年、29 頁。
(60) 同上、29 頁。
(61) 金子、前掲書、77 頁。
(62) 北野、前掲書、370-371 頁。
(63) 清永敬次『租税回避の研究』ミネルヴァ書房、1995 年、425 頁。
(64) 伊藤正己「憲法裁判について」『租税法研究』第 20 号、有斐閣、1992 年、4 頁。
(65) 同上、4 頁。
(66) 戸松、前掲書、431 頁。
(67) 志賀、前掲論文、23 頁。
(68) 廣澤民生「所得税の不平等」『憲法判例百選(1)』(第 5 版)有斐閣、2007 年、71 頁。

結論

税務会計学の理念たる公正性を具体化した税務会計理論を基礎にするタックス・コンプライアンスは、租税法令遵守性を意味するものである。タックス・コンプライアンスは、租税法令を中心として納税者、課税庁、裁判所が相互に作用しあいながら、公正な税務会計制度を形成しようとする過程を通じて成立する。納税者、課税庁、裁判所の三者が租税法令を遵守することによってはじめて租税法律主義は意味あるものとなる。タックス・コンプライアンスの本質は、納税者の租税法令遵守性、課税庁の恣意的課税の禁止、裁判所の公正な判断によってもたらされる統合概念である。

この論文は、タックス・コンプライアンスをコンプライアンス・マネジメントの一つとして位置づけた菅原教授による研究に依拠しながらも、このタックス・コンプライアンスという概念を敷衍し、さらに明確化し、公正な税務会計制度を構築するために、税務会計公準とタックス・コンプライアンスの連関性を明らかにすることから出発している。

すなわち、タックス・コンプライアンスは、税務会計理論の基礎的前提たる税務会計公準としての課税の公平性、租税法律主義、会計制度依存性と連関する。

租税が公平に課されることによってはじめて納税者にタックス・コンプライアンス意識がはたらく。租税が不公平に課されれば納税者のタックス・コンプライアンス意識は低下し、やがて脱税行為を企図することになり、税制全体が崩壊することにつながるおそれがある。租税立法によってこの課税の公平性が維持されるように、租税法律主義が貫徹される必要がある。

租税法律主義が貫徹されても租税法令が遵守されなければなんの意味もない。タックス・コンプライアンスとしての租税法律主義は、根本的な理念として、只々法律に定められていればそれは「悪法もまた法」という立場を否定する、国民の不承諾課税の禁止を理念とする法律の制定に及ぶものとしてとらえる必要がある。租税法令は遵守しなければならないが、それは手続的にも、内容的にも遵守するにふさわしい租税法令でなければならない。「代表なければ課税なし」といわれるように、租税法は、国権の最高機関である国会でしか作れない。

タックス・コンプライアンスは、民主主義に適合する申告納税制度を成立させるための基盤として法的意義がある。タックス・コンプライアンス達成過程においては、納税者の租税法令遵守性は当然のこととして、課税庁の租税法令遵守性、換言すれば恣意的課税の禁止が実現されているか、裁判所の判断に公正性が認められるかもあわせて問題にしなければならない。

確定決算主義を公準として示したものが会計制度依存性である。法人税法は益金の額および損金の額に対するすべての計算規定をもっているのではなく「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」による会計上の利益に税務上の加工・修正をして課税所得を導出しようとする。会計制度依存性を基本規定として確認したものが法人税法第 22 条第 4 項、当該事業年度の収益の額および当該事業年度の費用・損失の額は「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従つて計算されるものとする」という規定である。別段の定めを除き、益金の額および損金の額に算入すべき金額は「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」による。法人税法に別段の定めのない公正処理基準は、法人税法第 22 条第 4 項をとおして課税所得計算上すべて取り入れられる。別段の定めを除き、公正妥当な会計処理の基準が前提となるから、会計基準遵守性がタックス・コンプライアンスに含まれる。

このタックス・コンプライアンスの概念について、その属性を私見的に明らかにすると次のようになる。

①タックス・コンプライアンスの遵守すべき租税法令は、公正な手続により立法化される必要があり、その内容は簡潔で明確でなければならない。

②タックス・コンプライアンスは、強制されるものではなく自発的意思によるものである。

③タックス・コンプライアンスの租税利害の調整は、公正な信頼性の基盤を必要とする。

④タックス･コンプライアンスは､公正性という理念にもとづくものであり、租税法令の解釈および適用にあたって恣意性を介在させてはならず、予測可能なタックス・リスクを排除するものでなければならない。

⑤タックス・コンプライアンスは、納税者、課税庁、裁判所という三者のタックス・コンプライアンスの統合化を目標とする。

⑥公正な租税制度は、タックス・コンプライアンスの達成度によって評価される。

税務会計学はあるべき課税所得概念を究明する租税科学である。課税の公平性、租税法律主義、会計制度依存性という3つの税務会計公準を前提に導かれるあるべき課税所得概念は、租税法令によって具体化しなければならない。この租税法令が遵守されることによってはじめてあるべき課税所得概念が現実の税務会計制度のなかで実践されることになる。したがって、納税者のタックス・コンプライアンスは当然のこととして、第二次的に課税所得計算にかかわってくる課税庁、さらに納税者と課税庁の見解の対立について公正な判断を下さなければならない裁判所にもタックス・コンプライアンスが求められることになる。

真のタックス・コンプライアンスとは、納税者、課税庁、裁判所の三者のタックス・コンプライアンスの統合的接点において実現するものである。この論文の特質とは、公正な税務会計制度を構築するためには、真のタックス・コンプライアンスが必要不可欠であることを税務会計学的に論ずることにある。

以上のごとく、第1章と第2章においては、税務会計学の理念とそれにもとづくタックス・コンプライアンスについて説き起し、税務会計公準論とタックス・コンプライアンス研究の意義について明らかにした。

これを承けた第3章においては、タックス・コンプライアンスを阻害する租税法規定を構成する「不相当性」や「不当性」といった不確定概念を、必要悪として使用せざるをえない理由として利用される「租税回避」という概念は、ほとんど虚構概念であることを明らかにした。

税務会計学の主たる研究対象は所得税務会計である。企業の所得に課せられる租税である法人税は、税務会計公準として設定される会計制度依存性から明らかなように、字義どおり会計制度に依存して計算される。会計上、法人税は費用であると解されるから、企業は、税引後の経営純利益の極大化の実現を図るため、合法性の枠のなかで、タックス・コンプライアンスを徹底しながら、できるだけ法人税の負担を減少させるように行動することとなる。すなわち、現代の複雑な経済社会において、純経済人たる企業は、常に法人税というコスト負担を意識して経営活動を行わなければならない。

一方、国家の立場からすれば、財政収入確保の見地から、わが国の税収の大きな柱となる法人税につき、常に徴収税額の極大化を企図することになる。国家が、企業の法人税というコスト負担の減少行為を防止するためには、租税法において個別要件規定を設けることにより、あらかじめ、その租税回避行為に該当する具体的態様が認められないことを明文で示す必要がある。

しかしながら、複雑多岐にわたる巧妙な企業の租税回避行為をあらかじめ予測することが困難であるという理由のもとに、近年、新たな包括規定、すたわち、一般的な租税回避行為の否認規定の導入が議論されるようになってきている。これは明らかに税務会計公準として設定される租税法律主義からみても問題といえることになる。税務会計公準として設定される課税の公平性に名を借りて、いまだ税務会計制度に影響を及ぼしつづける実質課税主義、そこから生まれる「租税回避」という概念は、批判的に検討を加えるべき対象である。元来、その概念の内容を限定することができない、定義することができない、節税との境界線を引くことができない「租税回避」は、いわば虚構概念であるといわなければならない。

第 4 章から第 7 章にかけては、一転して現実の租税法条文に焦点をあて、規定の改廃について提言した。

第 4 章では、法人税法第 34 条第 2 項における「不相当性」という不確定概念について税務会計学的に考察し、本規定の具体的改廃の可能性について検討した。

「不相当に高額」な役員報酬の支給は租税回避行為には該当しないこと、また、実質基準は「不相当に高額な部分の金額」を明らかにするものとはいえず、納税者の予測可能性は保障されていないこと等を踏まえると、法人税法第 34 条第 2 項は廃止すべきであると考える。ただ、この廃止に関連して、名目的な役員に対する報酬をどう規制するかという問題がある。名目的な役員に対する報酬は規制しなければならないことはいうまでもない。したがって、法人税法第 34 条第 2 項は、名目的な役員に対する報酬を全額否認するための確認的な規定として改正することを提案した。

すなわち、ここでとりあげた事例は、納税者が租税法令遵守性を充足しているつもりでも、課税庁の更正権が発動され、裁判所が国側勝訴の判決を下した

ものである。「不相当に高額」について、違憲の主張も退けられている。「不相当に高額」に端を発する、結果としての納税者のタックス・コンプライアンス違反は、もはやタックス･マネジメントにおける統制可能な範囲を超えており、ひいては納税者のタックス・コンプライアンス意識の低下を招来することになる。さらに真実な課税所得を認識するために税務会計公準における租税法律主義を前提とする測定基準明確性の原則、担税能力性の原則をみたす税法の整備が必要となる。企業の会計政策を歪ませ、予測可能性を剥奪し、課税庁の恣意的課税の許容を招来する法人税法第 34 条第 2 項はあるべき課税所得計算を歪めるものとして問題にしなければならない。ここで提出した改正案は、役員給与規制にかかる規定の明確化を一歩進める措置として、タックス・コンプライアンスを税務会計制度上実現するために大きく寄与するものと考える。

第 5 章では、不確定概念に関する学説および判例を素材として税務会計学的に課税要件明確主義と不確定概念の関係について明らかにした。そのうえで、法人税法第 132 条における「不当性」という代表的な不確定概念の意義とその解釈について税務会計学的考察を加えることとした。

租税法律主義の一内容である課税要件明確主義の大前提のもとで、税額計算上、不確定概念が用いられてよいという積極的な理由は存在しない。租税回避行為を許さないために不確定概念を用いることもやむをえないという説もあるが、租税回避行為それ自体がなんら明らかにされていないなかで不確定概念による法規定は租税法律主義から問題にしなければならない。法人税法第 132 条のような包括規定は、個別要件を明らかにしていないところに問題があり、租税法律主義からみて憲法理念にも反するものといえる。

同族会社の行為・計算の否認規定は課税要件の明確化を要請する課税要件明確主義、すなわち、課税要件法定主義に反するから廃止しなければならない。法人税の負担を「不当に減少させる」結果となると認められる具体的態様を明らかにした個別要件規定の束によって納税者の予測可能性が保障され、もってタックス・コンプライアンスはより高次元で達成されることになる。

第 6 章と第 7 章では、所得税法第 157 条の規定の問題点につき租税争訟事例を素材として租税法律主義の視点から検討を加えた。

租税法の解釈は文理解釈によらなければならない。しかし、その法文が、確

定概念をもって構成されていない場合には、解釈する主体の思想、理想、理念、あるいは哲学や倫理などの相違によって、複数の解釈が存在しうることになる。

所得税法第 157 条は「不当に減少させる」という不確定概念を用いている。しかし、この規定は、不確定概念の使用という以前に、その規定ぶりからみて明らかに文理を超えた解釈のもとに適用されている。

この誤った運用から対応的調整という問題が惹起され、新たに創設された準用規定、すたわち、法人税法第 132 条第 3 項の解釈の問題とあいまって、所得税法第 157 条の解釈および適用は混迷する一方である。

そもそも、租税法律主義は納税者の財産権が課税庁による恣意的な課税権の行使によって不当に侵害されることのないようにするための原理である。

所得税法第 157 条は、この租税法律主義からみても問題といえることもさることながら、文理から離れた解釈のもとに適用が強行されている。所得税法第 157 条の第一の原因要件は、同族会社と株主等との間の行為または計算ではなく、同族会社の行為または計算である。所得税法第 157 条を根拠として、パチンコ平和事件における無利息融資を利息付き融資とみなして課税することは違法である。

判例の積み重ねによって、もはや問題視されることもなくなってきた所得税法第 157 条ではあるが、租税法律主義からみても問題といえることを強く主張しなければならない。

不動産管理料過大支払否認事件は、同 157 条の解釈・適用にあたって、裁判所が明らかに誤った判断を下したものである。納税者と課税庁との争訟で、裁判所は、合理的で公正な判断をしなければならず、この事例のように、明らかに誤った不公正な判断が下されると、納税者のタックス・コンプライアンスの意識は極度に低下する。遵守すべき法の整備と法の正しい解釈こそタックス・コンプライアンスの要である。

公正な税務会計制度は、タックス・コンプライアンスから生まれる。パチンコ平和事件をとおして明らかにされたように、このタックス・コンプライアンスを崩壊させているのは、課税庁による恣意的課税と裁判所による不当な判断である。一日も早い法の体系的整備と課税庁と裁判所によるタックス・コンプライアンスが望まれる。

第８章においては、結論的に違憲立法審査権の積極的行使にもとづくタックス・コンプライアンスを阻害する租税法規定の改廃について、租税公平主義に焦点をあて、租税立法の違憲審査基準における問題性を明らかにした。

立法上の原則としての租税公平主義、行政の恣意的課税を禁止する租税法律主義は､最終的には司法の違憲立法審査権によって保障されなければならない。

租税法律主義は、課税要件を法律上明確にすることを要請する基本原則である。課税要件が不明確な規定は、納税者の租税法令遵守違反性、課税庁の恣意的課税の許容、裁判所の誤判を招来する。すなわち、タックス・コンプライアンスの達成を阻害する要因となる。

タックス・コンプライアンスは租税法令遵守性を意味する。納税者が遵守すべき租税法令は憲法理念に適合していることが前提とされる。しかし、租税法令は、常に必ずしも憲法理念に沿った形で制定されるとは限らない。したがって、それを事後的にでも否定できる権限として、裁判所の違憲立法審査権の行使による牽制作用が是非とも必要とされる。公正な税務会計制度は、納税者、課税庁および裁判所の公正なチェックシステムのなかで形成される。

タックス・コンプライアンスは納税者の租税法令遵守性、課税庁の恣意的課税の禁止、裁判所の公正な判断によってもたらされる。裁判所が公正な判断を導くにあたり、憲法理念との適合性を真摯に審査することによって、はじめて遵守すべき租税法令としての価値が生まれる。

憲法理念にもとる課税要件が曖昧な租税法令規定、それを補完するための膨大な通達によって租税実務の現場は混乱している。裁判所の課税庁に対する過度の信頼性にもとづく納税者側敗訴率 90％という現実､その結果としての納税者に対するタックス・コンプライアンス違反というレッテル貼りなど、不公正な税務会計制度を公正な税務会計制度に改革し、真のタックス・コンプライアンスを税務会計制度上定着させる必要がある。そのための第一歩として、明確化された条文整備が問題解決の前提として設定されなければならないと考える。

この明確化された条文整備を前提としながらも、次の諸点をさらに検討する必要がある。

租税法の主要な領域は課税標準の「計算」であり、これは他の法領域にはみられない特殊な性質であるといえる。課税標準の正当な金額こそ租税債権およ

び租税債務の公正な接点となる。このように税額を争う租税争訟に関しては、課税行政庁から独立した租税専門の司法裁判所が必要となる。

租税裁判所構想を検討しなければならないことはもとより、さらに、その場で活動する裁判官、弁護士の養成、税理士の補佐人制度の充実にもとづいて、裁判所の課税庁に対する過度の信頼性を破壊しなければならない。さもなくば公正な税務会計制度は実現しえない。

いわゆる武富士事件(1)、興銀事件(2)、アルゼ事件(3)、萬有製薬事件(4)、アドビ事件(5)、右山訴訟(6)、岩瀬事件(7)等々、納税者勝訴の判決の分析をとおして、課税庁の論理に対抗すべく、わが国の税制における納税者の権利論を組み立てなければならない。そして、それを具体的に展開していくためにも、源泉徴収・年末調整によって、大多数の国民の希薄化してしまっているタックスペイヤーとしての意識を、国民自身が取り戻す必要がある。

立法上の原則としての租税公平主義、行政の恣意的課税を禁止する租税法律主義が司法の違憲立法審査権によって保障されている租税法令に従えば、おのずと納税者の租税債務額と課税庁の租税債権額が金額的に一致することになるように、現実の税務会計制度を形成する必要がある。税務会計上の課税所得は、ゴムのように伸び縮みする会計上の利益とは相違するものであり、理念的にはその数値がブレることはあってはならないといわなければならない。なぜなら、課税所得を金額に置き換えて課せられる租税は、国民の財産権を侵害するものであるからである。したがって、かかる納税者の租税債務額と課税庁の租税債権額の金額的一致点こそが、タックス・コンプライアンスによってもたらされる真実かつ公正（true and fair）な課税所得であり、これを基礎とした公正な租税制度、理想的租税国家の中身を納税者・国民が主体的に、不断の努力によって、考えつづけていかなければならないことになる。

真のタックス・コンプライアンスとは、納税者、課税庁、裁判所の三者のタックス・コンプライアンスの統合的接点において実現するものである。そのためには、これら三者の恣意性を排除する必要がある。すなわち、私見によれば、課税要件が不明確な規定、包括規定の撤廃、課税要件が明確な個別要件規定の束としての不断の租税法整備が重要な鍵となるといえる。

租税の創造は法律による。国家を構成する国民の意思が十分に反映され、国

民相互間で公平負担が実感でき、納税者、課税庁、裁判所の三者間の信頼関係が基盤となって形成される公正な税務会計制度を定着させるために、真のタックス・コンプライアンスが必要とされることに疑いの余地はない。ここにタックス・コンプライアンス研究の意義を見出すことができる。

注

(1) 東京地判 2007（平成 19）年 5 月 23 日月報 55 巻 2 号 267 頁、東京高判 2008（平成 20）年 1 月 23 日判タ 1283 号 119 頁、最判 2011（平成 23）年 2 月 18 日判タ 1345 号 115 頁。
(2) 最判 2004（平成 16）年 12 月 24 日民集 58 巻 9 号 2637 頁。
(3) 東京高判 2003（平成 15）年 1 月 29 日税資 253 号順号 9271。
(4) 東京地判 2002（平成 14）年 9 月 13 日税資 252 号順号 9189、東京高判 2003（平成 15）年 9 月 9 日判時 1834 号 28 頁。
(5) 東京地判 2007（平成 19）年 12 月 7 日月報 54 巻 8 号 1652 頁、東京高判 2008（平成 20）年 10 月 30 日（未公刊）。
(6) 東京地判 2000（平成 12）年 12 月 21 日税資 249 号 1238 頁、東京高判 2001（平成 13）年 6 月 27 日判タ 1127 号 128 頁、最判 2005（平成 17）年 2 月 1 日判時 1893 号 17 頁。
(7) 東京地判 1998（平成 10）年 5 月 13 日判時 1656 号 72 頁、東京高判 1999（平成 11）年 6 月 21 日月報 47 巻 1 号 184 頁。

参考文献

和書

単行本

青木孝徳ほか(2006)『改正税法のすべて』（平成 18 年度版）大蔵財務協会。

芦部信喜(2011)『憲法』（第 5 版）岩波書店。

芦部信喜(2007)『憲法』（第 4 版）岩波書店。

阿部錠輔・高屋和彦(2001)『財務・会計』評言社。

阿部照哉・野中俊彦(1984)『平等の権利』法律文化社。

新井清光(2006)『現代会計学』（第 8 版）中央経済社。

新井清光(1978)『会計公準論』（増補版）中央経済社。

新井隆一(1997)『租税法の基礎理論』（第 3 版）日本評論社。

安藤英義・新田忠誓・伊藤邦雄・廣本敏郎編集代表(2007)『会計学大辞典』中央経済社。

飯岡透・中原章吉共訳、パッチロ(1970)『財務会計の基礎』同文館出版。

幾代通・乾昭三・加藤一郎・金子宏・鈴木禄弥・西原道雄・広中俊雄・星野英一・堀尾輝久(1966)『岩波講座現代法』岩波書店。

石村耕治(1996)『先進諸国の納税者権利憲章』（第 2 版）中央経済社。

泉美之松(1972)『税法条文の読み方』（増補）東京教育情報センター。

伊藤邦雄(2006)『ゼミナール現代会計入門』（第 6 版）日本経済新聞社。

伊藤真(2005)『伊藤真の民法入門』（第 3 版）日本評論社。

伊藤真(2004)『伊藤真の憲法入門』（第 3 版）日本評論社。

伊藤正己(1995)『憲法』（第 3 版）弘文堂。

伊藤恭彦訳、L.マーフィー・T.ネーゲル(2006)『税と正義』名古屋大学出版会。

稲盛和夫(2000)『稲盛和夫の実学』日本経済新聞社。

井上達雄(1969)『例解会計簿記精義』（第 8 次改訂版）白桃書房。

指宿信・井田良・夏井高人・山野目章夫監修・いしかわまりこ・藤井康子・村井のり子(2005)『リーガル・リサーチ』（第 2 版）日本評論社。

岩崎勇(2005)『法人税法の解説』（6 訂版）一橋出版。

岩崎勇・小松哲(1998)『所得税法の解説』(3 訂版) 一橋出版。
岩崎政明・平野嘉秋・川端康之共編(2011)『税法用語辞典』(8 訂版) 大蔵財務協会。
上田惇生編訳、P.F.ドラッカー(2001)『マネジメント』ダイヤモンド社。
浦野広明(1998)『納税者の権利と法』新日本出版社。
大江晋也編著(2006b)『会社法と中小会社の会計』税務経理協会。
大河内一男監訳、アダム・スミス(1978)『国富論』中央公論社。
大塚俊郎訳、A.C.リトルトン(1955)『会計理論の構造』東洋経済新報社。
大渕博義(1996)『裁判例・裁決例からみた役員給与・交際費・寄付金の税務』(改訂増補版) 税務研究会出版局。
大渕博義(1993)『最新判例による法人税法の解釈と実務』大蔵財務協会。
岡村忠生・渡辺徹也・髙橋祐介(2007)『ベーシック税法』(第 2 版) 有斐閣。
岡村忠生(2006)『法人税法講義』(第 2 版) 成文堂。
小川英明・松沢智・今村隆編(2005)『租税争訟』青林書院。
奥田芳彦編著(2004)『法人税基本通達逐条解説』(3 訂版) 税務研究会出版局。
落合孝信･飯塚真玄(1993)『中小企業の発展は，戦略的な中期経営計画だ！』産能大学出版部。
片岡政一(1939)『會社税務會計原理』(訂) 千倉書房。
片岡政一(1935)『税務会計原理』文精社。
片岡政一(1931)『税務會計』森山書店。
片野一郎監閲・久野光朗訳、ギルマン(1965)『ギルマン会計学』同文館出版。
加藤新平(1976)『法哲学概論』有斐閣。
金子宏(2013)『租税法』(第 18 版) 弘文堂。
金子宏(2012)『租税法』(第 17 版) 弘文堂。
金子宏(2011b)『租税法』(第 16 版) 弘文堂。
金子宏(2010a)『租税法理論の形成と解明』有斐閣。
金子宏(2010b)『租税法』(第 15 版) 弘文堂。
金子宏・清永敬次・宮谷俊胤・畠山武道(2007a)『税法入門』(第 6 版) 有斐閣。
金子宏(2007b)『租税法』(第 12 版) 弘文堂。
金子宏・佐藤英明・増井良啓・渋谷雅弘編著(2007c)『ケースブック租税法』(第 2 版) 弘文堂。

金子宏・渡部吉隆・新井隆一・山田二郎・広木重喜編(1975)『租税法講座』ぎょうせい。
川島武宜(1964)『科学としての法律学』（新版）弘文堂。
川田剛(2003)『租税法入門』大蔵財務協会。
岸田貞夫(1992)『現代税法解釈』ぎょうせい。
北野弘久(2007)『税法学原論』（第 6 版）青林書院。
北野弘久編(2005)『現代税法講義』（4 訂版）法律文化社。
北野弘久(2003)『税法学原論』（第 5 版）青林書院。
北野弘久(1994)『現代企業税法論』岩波書店。
北野弘久(1977)『新財政法学・自治体財政権』勁草書房。
北野弘久(1972a)『現代税法の構造』勁草書房。
北野弘久(1972b)『税法学の基本問題』成文堂。
木村弘之亮(1998)『租税法総則』成文堂。
木村弘之亮［ほか］訳、K.ティプケ(1988)『所得税・法人税・消費税』木鐸社。
キャピトル公認会計士共同事務所編(2001)『成功する中小企業経営の条件』大蔵財務協会。
行政判例研究会編集(1980)『行政関係判例解説』ぎょうせい。
清永敬次(2013)『税法』（新装版）ミネルヴァ書房。
清永敬次(2007)『税法』（第 7 版）ミネルヴァ書房。
清永敬次(1995)『租税回避の研究』ミネルヴァ書房。
吉良実(1982)『所得課税法の論点』中央経済社。
久保克行(2010)『コーポレート・ガバナンス』日本経済新聞出版社。
クリフィックス税理士法人・工藤雅俊(2005)『最新会計基準入門』エクスメディア。
黒木正憲(1983)『税務会計通論』中央経済社。
黒沢清(1984)『税務会計』一橋出版。
黒澤清(1960)『會計學の基礎』千倉書房。
神戸大学会計学研究室編(2007)『会計学辞典』（第 6 版）同文舘出版。
国税庁長官官房企画課編(2006)『税務統計から見た法人企業の実態』財務省印刷局。
小西友七・南出康世編集主幹・小林資忠・原川博善・畠山利一・中邑光男・佐藤哉二・南條健助編(2007)『ジーニアス英和辞典』（第 4 版）大修館書店。

小林公明(2005)『役員報酬・賞与・慰労金の実務 Q＆A』税務研究会出版局。

小林直樹(2003)『法の人間学的考察』岩波書店。

近藤光夫編(2007)『図解相続税・贈与税』大蔵財務協会。

齋藤明(1997)『科学としての税務会計学』税務経理協会。

齋藤明(1994)『租税行政争訟法』中央経済社。

斎藤奏(2006)『Q＆A 新会社法の会計と税務』税務経理協会。

齋藤孝訳、福沢諭吉(2009)『現代語訳学問のすすめ』筑摩書房。

斉藤稔(1992)『租税法律主義入門』中央経済社。

佐藤孝一・新井清光共訳、アメリカ公認会計士協会編(1962)『会計公準と会計原則』アメリカ公認会計士協会。

佐藤英明(2006)『プレップ租税法』弘文堂。

志賀櫻(2013)『タックス・ヘイブン』岩波書店。

品川芳宣(2012)『附帯税の事例研究』（第 4 版）財経詳報社。

品川芳宣(2005)『重要租税判決の実務研究』（増補改訂版）大蔵財務協会。

品川芳宣(2001)『役員報酬の税務事例研究』財経詳報社。

品川芳宣(1994b)『法人税の判例』ぎょうせい。

志場喜徳郎・荒井勇・山下元利・茂串俊共編(2013)『国税通則法精解』（平成 25 年改訂）大蔵財務協会。

嶌村剛雄(1991)『体系会計諸則精説』（第 5 版）中央経済社。

シャウプ使節団編(1949)『シャウプ使節団日本税制報告書』General Headquarters Supreme Commander for the Allied Powers。

新村出編(2008)『広辞苑』（第 6 版）岩波書店。

新村出編(1998)『広辞苑』（第 5 版）岩波書店。

末永茂喜訳、J.S.ミル(1963)『経済学原理』岩波書店。

菅原計(2010b)『税務会計学通論』（第 3 版）白桃書房。

菅原計(2007b)『税務会計学通論』（第 2 版）白桃書房。

菅原計(2004b)『税務会計学通論』白桃書房。

菅原計(1999b)『税務会計の理論』（第 2 版）中央経済社。

菅原計(1995)『税務会計の理論』中央経済社。

菅原計(1984)『会計認識基準の論理』広文社。

杉田宗久・備後弘子(2006)『改正役員給与の税務 40 問 40 答』清文社。

杉村章三郎・山内一夫編(1975)『行政法辞典』ぎょうせい。

杉村章三郎訳、アルベルト・ヘンゼル(1931)『独逸租税法論』有斐閣。

鈴木明男・鈴木豊(1998)『総説税務会計』(3 訂版) 税務経理協会。

鈴木豊(2005)『法人税法の 3 つの課税原則』中央経済社。

須田徹(1998)『アメリカの税法』(改訂 6 版) 中央経済社。

瀬戸賢一・投野由紀夫編(2012)『プログレッシブ英和中辞典』(第 5 版) 小学館。

高巖編著・森哲郎・出見世信之・猿丸敦子(2001)『ECS2000 このように倫理法令遵守マネジメント・システムを構築する』日科技連出版社。

ダグラス・ラミス(2006)『憲法は、政府に対する命令である。』平凡社。

武田昌輔(1998a)『立法趣旨法人税法の解釈』(平成 10 年度版) 財経詳報社。

武田昌輔(1995)『新講税務会計通論』(最新版) 森山書店。

武田昌輔(1993)『会計・商法と課税所得』森山書店。

武田昌輔監修(1983)『DHC コンメンタール所得税法』第一法規出版。

武田昌輔編著(1979a)『DHC コンメンタール法人税法・租税特別措置法』第一法規出版。

武田昌輔編著(1979b)『税務会計小辞典』中央経済社。

武田隆二(2005a)『法人税法精説』(平成 17 年版) 森山書店。

武田隆二(2005b)『最新財務諸表論』(第 10 版) 中央経済社。

武田隆二(2004)『会計学一般教程』(第 6 版) 中央経済社。

武田隆二(1999)『会計』(第 2 版) 税務経理協会。

武田隆二(1998)『税務会計』放送大学教育振興会。

田中治監修・近畿税理士会編(1998)『税理士と実務家のための租税回避行為をめぐる事例研究』清文社。

田中二郎(1990)『租税法』(第 3 版) 有斐閣。

田中誠二(1958)『民法概説』(新版) 千倉書房。

田中英夫編著(1974)『実定法学入門』(第 3 版) 東京大学出版会。

田中弘(2007)『新財務諸表論』(第 3 版) 税務経理協会。

田中弘(2004)『財務諸表論の考え方』(第 3 版) 税務経理協会。

田中義幸・井上徹・清水久員・米倉偉之(2006a)『会社法対応税制と会計基準のポイン

ト』新日本法規出版。
田村雅俊・鈴木義則・佐藤昭雄編著(2006)『仕訳処理ハンドブック』(第 10 版) 清文社。
忠佐市(1979)『租税法の基本論理』大蔵財務協会。
忠佐市(1978)『税務会計法』(第 6 版) 税務経理協会。
中央監査法人訳、モントゴメリー・Vincent M. O'Reilly [ほか] (1993)『モントゴメリーの監査論』中央経済社。
千代田邦夫(2007)『会計学入門』(第 8 版) 中央経済社。
津森信也・大石正明編著(2005)『経営のためのトータルリスク管理』中央経済社。
戸松秀典(2008)『憲法訴訟』(第 2 版) 有斐閣。
富岡幸雄(2013)『税務会計学講義』(新版第 3 版) 中央経済社。
富岡幸雄(2003a)『税務会計学原理』中央大学出版部。
富岡幸雄(2003b)『税務会計学講義』中央経済社。
富岡幸雄(1978)『税務会計学』森山書店。
富岡幸雄(1955)『税務損益論』白桃書房。
富岡幸雄(1951)『税務上の損益計算』岩崎書店。
中尾睦ほか(2001)『改正税法のすべて』(平成 13 年度版) 大蔵財務協会。
中島省吾訳、ペイトン・リトルトン(1958)『会社会計基準序説』(改訳版) 森山書店。
中田信正(2011)『税務会計要論』(新訂) 同文舘出版。
中田信正(2007)『税務会計要論』(15 訂版) 同文舘出版。
中村忠(2005)『新稿現代会計学』(9 訂版) 白桃書房。
中村忠(1997)『財務会計論』(新版) 白桃書房。
中村稔編著(2012)『図説日本の税制』(平成 24 年度版) 財経詳報社。
成松洋一(2003)『法人税裁決例の研究』税務経理協会。
西野喜一(2002)『法律文献学入門』成文堂。
日本生産性本部編(2010)『レジャー白書』生産性出版。
日本税理士会連合会編集・森田政夫(2001)『税理士のための新会計基準と法人税』(第 2 版) 中央経済社。
日本税理士会連合会編集・清永敬次・竹下重人・武田昌輔・山田二郎(1988)『税務署の判断と裁判所の判断』六法出版社。

日本税理士会連合会編集(1984)『裁判例要旨解説集』新日本法規出版。

長谷部恭男(2011)『憲法』（第 5 版）新世社。

林仲宣(2010)『実務に役立つ租税基本判例 120 選』税務経理協会。

樋口陽一ほか(1984)『注釈日本国憲法』青林書院新社。

一杉直(1996)『最新判例による所得税法の解釈と実務』大蔵財務協会。

平田光弘(2008)『経営者自己統治論』中央経済社。

広瀬正(1975)『判例からみた税法上の諸問題』（新訂版）新日本法規出版。

広瀬義州(2011)『財務会計』（第 10 版）中央経済社。

藤田宙靖(2006)『行政法入門』（第 5 版）有斐閣。

プライスウォーターハウスクーパース監修・中村利雄・岡田至康(2010)『法人税法要論』税務研究会。

北海道税務事例研究会編集(1995)『判例戦略実務必携』東林出版社。

堀三芳監修・備後弘子・勝山武彦(2001)『税理士のための法人税実務必携』（平成 13 年版）清文社。

本庄資(2006)『アメリカ法人税法講義』税務経理協会。

前田庸(2005)『会社法入門』（第 10 版）有斐閣。

増田英敏(2011a)『リーガルマインド租税法』（第 3 版）成文堂。

増田英敏(2006)『租税憲法学』（第 3 版）成文堂。

増田英敏(1997)『納税者の権利保護の法理』成文堂。

松井泰則(2005)『企業会計原則の解説』（5 訂版）一橋出版。

松尾聿正・平松一夫編著(2008)『基本会計学用語辞典』（改訂版）同文舘出版。

松尾聿正・平松一夫編著(2005)『基本会計学用語辞典』同文舘出版。

松沢智(2003)『租税実体法』（新版、補正第 2 版）中央経済社。

松沢智(1997)『租税手続法』中央経済社。

松沢智(1983)『租税法の基本原理』中央経済社。

松沢智(1980)『租税実体法』（増補版）中央経済社。

松沢智(1973)『税務争訟の基礎知識』中央経済社。

三木義一(2007)『よくわかる税法入門』（第 3 版、補訂）有斐閣。

三木義一(2001)『世界の税金裁判』清文社。

三木義一(1992)『現代税法と人権』勁草書房。

水野忠恒(2007)『租税法』(第 3 版) 有斐閣。

水野勝(1993)『租税法』有斐閣。

美濃部達吉(1940)『日本行政法』有斐閣。

宮澤清(1995)『財務会計論』白桃書房。

宮沢俊義(1971)『憲法』(新版) 有斐閣。

向井梅次(1949)『税務會計學』巖松堂出版。

村井正(1982)『租税法と私法』大蔵省印刷局。

森川正晴・元村和安(1972)『税法学研究』法律文化社。

森田哲彌・宮本匡章編著(2001)『会計学辞典』(第 4 版) 中央経済社。

安沢喜一郎(1965)『憲法論』評論社。

八ッ尾順一(2011)『租税回避の事例研究』(5 訂版) 清文社。

八ッ尾順一(2005)『租税回避の事例研究』(改訂増補) 清文社。

矢内一好・高山政信(2009)『税務・会計用語辞典』(12 訂版) 財経詳報社。

矢内一好・高山政信(2006)『税務・会計用語辞典』(11 訂版) 財経詳報社。

柳瀬良幹(1963)『行政法教科書』(改訂版) 有斐閣。

柳瀬良幹(1958)『行政法教科書』有斐閣。

山内ススム(2000)『税務会計要説』(3 訂版) 税務経理協会。

山内ススム(1994)『税務会計要説』税務経理協会。

山岡千秋(2007)『やさしい国税徴収法』(平成 19 年度版) 大蔵財務協会。

山岸敬子(1994)『行政権の法解釈と司法統制』勁草書房。

山田二郎編集代表(2005)『実務租税法講義』民事法研究会。

山桝忠恕・嶌村剛雄(1992)『体系財務諸表論』(4 訂版) 税務経理協会。

山本守之(2013)『租税法の基礎理論』(新版改訂版) 税務経理協会。

山本守之・守之会編(2010)『検証納税者勝訴の判決』税務経理協会。

山本守之(2006a)『体系法人税法』(平成 18 年度版) 税務経理協会。

山本守之・守之会(2004)『検証・税法上の不確定概念』(第 2 版) 中央経済社。

山本守之(1986)『取引別にみた会社と役員・関係会社間の税務』税務研究会出版局。

山脇直司(2004)『公共哲学とは何か』筑摩書房。

吉野正三郎(1998)『民事訴訟法』(第 3 版) 成文堂。

吉牟田勲・成道秀雄編(2002)『税務会計学辞典』中央経済社。

四元俊明(1988)『行間の税法解釈学』ぎょうせい。

渡辺徹也(2002)『企業取引と租税回避』中央経済社。

渡辺洋三(1972)『法社会学研究』東京大学出版会。

渡辺淑夫(2006)『法人税法』(平成 18 年度版)中央経済社。

渡辺淑夫(2003)『基本法人税法』(平成 15 年度版)税務経理協会。

論文

青木崇(2005)「コーポレート・ガバナンスの前提条件」『経営教育研究』第 8 号、日本マネジメント学会、205-230 頁。

阿部泰久(2009)「租税回避否認規定が及ぼす影響」『税務弘報』第 57 巻第 14 号、中央経済社、177-184 頁。

新井隆一(1974)「租税法の適用と解釈」金子宏[等]編『租税法講座』帝国地方行政学会、293-317 頁。

安念潤司(1980)「国民健康保険税条例中の、課税要件を定めた規定が一義的明確性を欠き租税法律主義に反し違憲無効とされた事例」『ジュリスト』第 730 号、有斐閣、125-127 頁。

磯貝明(2006)「法人税の会計学的性格」『人間環境論集』第 5 号、人間環境大学、25-34 頁。

伊藤茂樹(1968)「同族関係役員に支給した報酬額の適否にかかる判例」『税経通信』第 23 巻第 13 号、税務経理協会、191-193 頁。

伊藤正己(1992)「憲法裁判について」『租税法研究』第 20 号、有斐閣、1-25 頁。

伊藤正己(1958)「法の下の平等」『公法研究』第 18 号、日本公法学会、17-30 頁。

上田輝夫(1994)「過大不動産管理料の必要経費算入を否認した事例」『判例からみた租税法の諸問題』日本税務研究センター、97-107 頁。

上西左大信(2004)「就学中の子女に対する役員報酬の損金算入」『法人税精選重要判例詳解〔税経通信臨時増刊 59-15〕』税務経理協会、254-255 頁。

碓井光明(1980)「国民健康保険税条例の課税要件規定が憲法 84 条に違反し無効であるとされた事例」『判例評論』第 255 号、判例時報社、19-23 頁。

浦野広明(2012)「『法の執行の場合、行政庁が解釈という名で裁量する範囲は意外に広い。』(渡辺洋三)」日本租税理論学会 20 周年記念出版編集委員会編『税金百名

言』中央経済社、168-169 頁。
遠藤きみ(1982)「秋田市国民健康保険税条例と憲法 84 条適否」『法律のひろば』第 35 巻第 11 号、ぎょうせい、44-51 頁。
大江晋也(2006a)「役員給与の改正と実務上の留意点」『税務事例研究』第 94 号、日本税務研究センター、1-52 頁。
大淵博義・岸田貞夫・野田秀三(2009)「租税回避行為研究特別委員会最終報告」『税務会計研究』第 20 号、税務会計研究学会、165-194 頁。
大淵博義・岸田貞夫・野田秀三(2008)「租税回避行為研究特別委員会中間報告」『税務会計研究』第 19 号、税務会計研究学会、153-177 頁。
大淵博義(2007a)「改正役員給与制度における問題点の考察(2)」『税経通信』第 62 巻第 4 号、税務経理協会、35-48 頁。
大淵博義(2007b)「改正役員給与制度における問題点の考察(1)」『税経通信』第 62 巻第 3 号、税務経理協会、45-53 頁。
大淵博義(2004)「個人の低額譲渡・利益供与における所得課税」『税理』第 47 巻第 12 号、ぎょうせい、34-47 頁。
大渕博義(2000)「個人の同族会社に対する無利息貸付と利息収入認定の可否(中)(東京高裁平成 11.5.31 判決)」『月刊税務事例』第 32 巻第 6 号、財経詳報社、1-9 頁。
大淵博義(1997a)「『所得なきところに課税なし』の原則と同族会社の『行為・計算』の否認」『税理』第 40 巻第 9 号、ぎょうせい、63-73 頁。
大淵博義・山本守之・平川忠雄(1997b)「役員報酬等の新動向と課税の課題」『税経通信』第 52 巻第 6 号、税務経理協会、2-31 頁。
大淵博義(1997c)「不確定概念と課税要件明確主義」『税経通信』第 52 巻第 6 号、税務経理協会、56-68 頁。
大森健(2004)「役員報酬適正額は、売上金額と売上総利益の各増加率を加味して判断するのが相当であるとされた事例」『法人税精選重要判例詳解〔税経通信臨時増刊 59-15〕』税務経理協会、194-199 頁。
岡村忠生(2005)「租税回避行為の規制について」『税法学』第 553 号、日本税法学会、185-217 頁。
荻野豊(1976)「建物とともに敷地の借地権を譲渡したものと認定された事例」『税務事例』第 8 巻第 8 号、財経詳報社、17-21 頁。

奥平康弘(1983)「平等原則と課税」『別冊ジュリスト』第 79 号、有斐閣、22-23 頁。
小田信秀(1999)「所得税における同族会社の行為計算否認を巡る諸問題」『税務大学校論叢』第 33 号、税務大学校、1-124 頁。
小野塚秀男(1993)「所得がないところになぜ税金がかかるのか？」『税理』第 36 巻第 5 号、ぎょうせい、38-42 頁。
小野弓郎(1966)「税務管理機能に関する一考察」『経済経営論集』第 43・44 合併号、東洋大学経済経営研究所、121-135 頁。
小尾仁(1996)「過大役員報酬の否認」『税理』第 39 巻第 9 号、ぎょうせい、221-227 頁。
片山正男(1989)「租税法律主義について」租税法研究ゼミナール編著『租税法研究ゼミナール論文集』日本税務研究センター、25-32 頁。
金井恵美子(2011)「不動産管理会社の運営」『税理』第 54 巻第 11 号、ぎょうせい、51-57 頁。
金子宏(2011a)「憲法と租税法」『租税判例百選』（第 5 版）有斐閣、4-7 頁。
金子宏(2008)「シャウプ博士の想い出」『税務大学校論叢』40 周年記念論文集、税務大学校、1-9 頁。
金子宏(1978)「租税法と私法」『租税法研究』第 6 号、有斐閣、1-32 頁。
唐木田明雄(1984)「役員報酬の過大認定」『税理』第 27 巻第 9 号、ぎょうせい、36-41 頁。
管納敏恭(1994)「医療費の見積額をもとに決定する国民健康保険税の条例の違憲性」租税判例セミナー編著『判例からみた租税法の諸問題』日本税務研究センター、1-11 頁。
菊谷正人・依田俊伸(2007)「役員給与課税に関する改正内容とその問題点（完)」『税経通信』第 62 巻第 1 号、税務経理協会、197-200 頁。
菊谷正人・依田俊伸(2006a)「役員給与課税に関する改正内容とその問題点（下・その 2)」『税経通信』第 61 巻第 14 号、税務経理協会、193-198 頁。
菊谷正人・依田俊伸(2006b)「役員給与課税に関する改正内容とその問題点（下・その 1)」『税経通信』第 61 巻第 13 号、税務経理協会、207-216 頁。
菊谷正人・依田俊伸(2006c)「役員給与課税に関する改正内容とその問題点（中)」『税経通信』第 61 巻第 12 号、税務経理協会、177-184 頁。

菊谷正人・依田俊伸(2006d)「役員給与課税に関する改正内容とその問題点（上)」『税経通信』第 61 巻第 11 号、税務経理協会、185-191 頁。
岸眞吾(1993)「租税回避行為」松沢智編著『租税実体法の解釈と適用』中央経済社、138-151 頁。
北野弘久(1993)「同族会社の行為・計算の否認と租税要件明確の原則」『税理』第 36 巻第 5 号、ぎょうせい、74-78 頁。
北野弘久(1991)「国民健康保険税条例に基づく保険税賦課処分の適法性」『社会保障判例百選＜第 2 版＞（別冊ジュリスト 113)』有斐閣、74-75 頁。
北野弘久(1982)「本来的租税条例主義論の展開」『税理』第 25 巻第 16 号、ぎょうせい、110-116 頁。
北野弘久(1980)「租税法律主義と課税要件の明確性」『ジュリスト』第 718 号、有斐閣、31-33 頁。
北野弘久(1971)「租税回避行為と租税逋脱行為」『税経通信』第 26 巻第 3 号、税務経理協会、9-14 頁。
北野弘久(1970)「ゴルフ場の利用に対する娯楽施設利用税と憲法」『シュトイエル』第 97 号、三晃社、16-21 頁。
木山泰嗣(2004)「平和事件―個人から同族会社に対してなされた無利息貸付に同族会社の行為・計算の否認を定めた所得税法 157 条が適用された事例（東京地裁平成 9 年 4 月 25 日判決、東京高裁平成 11 年 5 月 31 日判決、最高裁第三小法廷平成 16 年 7 月 20 日判決）（広島地裁平成 14 年 3 月 28 日判決、広島高裁平成 16 年 3 月 3 日判決)」『税と経営』第 1540 号、税経、10-15 頁。
清永敬次(1992)「租税回避行為の否認」『租税判例百選』(第 3 版）有斐閣、28-29 頁。
清永敬次(1964)「同族会社の行為計算の否認規定の一適用事例」『シュトイエル』第 29 号、税法研究所、18-20 頁。
倉田聡(2005)「課税要件明確主義」『租税判例百選＜第 4 版＞（別冊ジュリスト 178)』有斐閣、12-13 頁。
黒田宣夫(2006)「税務における金額算定上の幅について」『千葉経済論叢』第 34 号、千葉経済大学、53-71 頁。
国税庁(2006)「役員給与に関する Q＆A」『税経通信』第 61 巻第 11 号、税務経理協会、143-152 頁。

湖東京至(2012)「『疑わしきは課税せず。』(北野弘久)」日本租税理論学会 20 周年記念出版編集委員会編『税金百名言』中央経済社、144-145 頁。

齋藤滋(2014)「所得税法第 157 条の解釈および適用上の可否―パチンコ平和事件を素材として―」『東洋大学大学院紀要』第 50 集、東洋大学大学院、65-85 頁。

齋藤滋(2013)「所得税法第 157 条の解釈および適用上の問題点―東京地判 1989（平成元）年 4 月 17 日月報 35 巻 10 号 2004 頁を素材として―」『東洋大学大学院紀要』第 49 集、東洋大学大学院、149-168 頁。

齋藤滋(2012)「法人税法第 132 条の『不当性』概念に関する税務会計学的考察」『東洋大学大学院紀要』第 48 集、東洋大学大学院、219-237 頁。

齋藤滋(2011)「法人税法第 34 条第 2 項『不相当に高額』な概念に関する税務会計学的考察」『東洋大学大学院紀要』第 47 集、東洋大学大学院、185-204 頁。

斎藤奏(2007)「『役員賞与』を考える」『税務事例』第 39 巻第 5 号、財経詳報社。

酒井克彦(2009)「租税回避への対応と納税者の権利保護」『税務弘報』第 57 巻第 10 号、中央経済社、51-57 頁。

酒井克彦(2006)「同族会社の行為計算否認に係る対応的調整規定創設の意義」『税理』第 49 巻第 14 号、ぎょうせい、11-18 頁。

堺沢良(1971)「役員報酬の認定と旧法人税法施行規則 10 条の 3 第 1 項の規定の性格」『税経通信』第 26 巻第 7 号、税務経理協会、180-187 頁。

櫻田譲(2008)「法人税法規定と役員給与支給におけるモラルハザード」『税務会計研究』第 19 号、税務会計研究学会、213-225 頁。

佐々木浩・小原一博(2006a)「平成 18 年度税制改正（法人税関係）について」『租税研究』第 681 号、日本租税研究協会、31-84 頁。

佐々木浩・長井伸仁・一松旬(2006b)「法人税法の改正」『平成 18 年度税制改正の解説』238-379 頁。

佐藤尚弘(2006)「会社法・改正税法で変わる『役員給与』対策」『税務弘報』第 54 巻第 12 号、中央経済社、16-21 頁。

佐藤主光(2013)「税金の『経済効果』を考える」『エコノミスト』第 91 巻第 18 号、毎日新聞社、50-51 頁。

佐藤義行(1978)「租税回避行為と租税逋脱行為」北野弘久編『日本税法体系』学陽書房、111-126 頁。

塩崎潤(2004)「富岡博士の『税務会計原理の構築と税制改革への基本提言』を考える」『税経通信』第 59 巻第 10 号、税務経理協会、17-22 頁。

志賀櫻(2012)「最高裁判所は変わったか」『租税訴訟』第 5 号、財経詳報社、2-12 頁。

志賀櫻(2010)「租税手続における憲法保障」『租税訴訟』第 3 号、財経詳報社、2-57 頁。

品川芳宣(2006a)「租税回避行為の否認と仮装行為の否認」『税理』第 49 巻第 15 号、ぎょうせい、7-16 頁。

品川芳宣(2006b)「役員報酬課税の問題点と方向性」『JICPA ジャーナル』第 607 号、第一法規、39-43 頁。

品川芳宣(2002)「役員報酬適正額の判定方法」『税研』第 106 号、日本税務研究センター、103-105 頁。

品川芳宣・田中正仁(2000a)「役員に対する賃貸料の過大支払と役員報酬の適正額」『TKC 税研情報』第 9 巻第 3 号、TKC 税務研究所、1-15 頁。

品川芳宣(2000b)「役員に対する賃借料の過大支給と役員報酬の適正額」『税研』第 90 号、日本税務研究センター、101-104 頁。

品川芳宣・横山晴貴・木村光男(1998)「就学中の役員に対する報酬の支給と帰属者の認定」『TKC 税研情報』第 7 巻第 2 号、TKC 税務研究所、1-21 頁。

品川芳宣(1997)「個人の同族会社に対する無利息貸付けと行為計算の否認」『TKC 税研情報』第 6 巻第 6 号、TKC 税務研究所、1-12 頁。

品川芳宣(1994a)「役員報酬適正額認定における類似法人支給額比準の限界」『税研』第 57 号、日本税務研究センター、39-42 頁。

品川芳宣(1983a)「過大な役員報酬の損金不算入に係る規定の性格等」『税経通信』第 38 巻第 15 号、税務経理協会、162-165 頁。

品川芳宣(1983b)「役員報酬の過大額の認定」『旬刊商事法務』第 963 号、商事法務研究会、36-37 頁。

品川芳宣(1981)「役員報酬の過大額の認定」『税経通信』第 36 巻第 15 号、税務経理協会、254-263 頁。

渋谷達紀(1972)「旧法人税法施行規則（昭和 22 年勅令 111 号）10 条の 3 第 1 項の規定は、租税法律主義に反しない」『ジュリスト』第 510 号、有斐閣、173-175 頁。

菅原計(2010a)「法人税法第 132 条の法理とその適用上の可否」『経営論集』第 75 号、東洋大学経営学部、113-127 頁。
菅原計(2009a)「税務会計公準論序説」『経営論集』第 74 号、東洋大学経営学部、109-123 頁。
菅原計(2009b)「財務力創成のためのタックス・リスク・マネジメントの新展開」『経営力創成研究』第 5 号、東洋大学経営力創成研究センター年報編集委員会、93-104 頁。
菅原計(2009c)「用水路整備費の繰延資産性を巡る問題」『経営論集』第 73 号、東洋大学経営学部、127-140 頁。
菅原計(2008)「COSO フレームワークに基づくタックス・コンプライアンスの意義」『経営論集』第 71 号、東洋大学経営学部、141-156 頁。
菅原計(2007a)「租税回避否認の論理と合法性原則」『経営論集』第 70 号、東洋大学経営学部、13-27 頁。
菅原計(2006)「タックス・コンプライアンス・リスクに対応するクリエイティブ・タックス・マネジメント」『経営力創成研究』第 2 号、東洋大学経営力創成研究センター年報編集委員会、145-157 頁。
菅原計(2005)「特殊関連企業の独立企業間価格認定とタックス・コンプライアンス」『経営論集』第 66 号、東洋大学経営学部、47-61 頁。
菅原計(2004a)「新日米租税条約にみる今後の国際課税の課題」『経営論集』第 63 号、東洋大学経営学部、17-32 頁。
菅原計(2003)「実質課税主義の虚構性」『経営論集』第 59 号、東洋大学経営学部、43-57 頁。
菅原計(2002)「税務行政に対する裁量権の縮小化と羈束性の原理」『経営論集』第 56 号、東洋大学経営学部、45-60 頁。
菅原計(2001)「税務行政及び租税裁判における合法性原則」『経営論集』第 54 号、東洋大学、67-81 頁。
菅原計(2000a)「法人税法上の経済的利益概念と課税上の問題点」『商学論纂』第 41 巻第 5 号、中央大学商学研究会、73-95 頁。
菅原計(2000b)「我が国における借地権課税の問題点」『経営論集』第 51 号、東洋大学経営学部、107-121 頁。

菅原計(2000c)「理想的租税国家を求めて」『サティア』第 40 号、東洋大学井上円了記念学術センター、34-36 頁。

菅原計(1999a)「国際的二重課税調整の問題点」『経営論集』第 49 号、東洋大学経営学部、19-36 頁。

菅原計(1993)「税務会計認識の論理」『経理研究』第 37 号、中央大学経理研究所、111-121 頁。

菅原計(1990)「実現概念の本質」『会計』第 137 巻第 5 号、森山書店、621-636 頁。

菅原計(1985)「従来の税務会計論への批判と税務会計学の新展開」『経営論集』第 24 号、東洋大学経営学部、59-93 頁。

関根稔(2001)「税務訴訟の納税者側勝訴率が低い理由についての原因分析」『税法学』第 546 号、日本税法学会、149-159 頁。

関本秀治(2007)「同族会社の行為計算否認の準用規定創設の意義」『税経新報』第 547 号、税経新人会全国協議会、3-12 頁。

泉水一(1968)「役員に対する固定報酬以外の支給金が損金としての給与にあたるかどうかの認定をめぐる問題」『税経通信』第 23 巻第 13 号、税務経理協会、104-110 頁。

千田浩子(2004)「役員報酬適正額の判定方法」石島弘教授退官記念論文集刊行会編『変革期における税法の諸問題』大学教育出版、254-259 頁。

高梨克彦(1976)「同族会社所有の建物と、その代表者ら共有のその敷地とが、一括して第三者に売却され、その売却代金全額について、代表者が受領したが、右会社の収益として全く計上しなかつた場合、建物譲渡に伴い敷地借地権の譲渡ありと認定したうえ、法人税法 132 条を適用し、右建物譲渡収入のみならずこの借地権譲渡収入と、右代金全額が右会社より右代表者個人に対して、利息年一割、期間 3 ヶ月で貸付けられたものと想定し、その利息相当額とを、右会社の益金に算入した事案」『シュトイエル』第 168 号、税法研究所、1-17 頁。

田川哲(2006)「租税法律主義の限界」『税理士界』第 1223 号、日本税理士会連合会、15 頁。

竹内進(2007)「租税法解釈における行政解釈の変更」『税法学』第 558 号、日本税法学会、129-139 頁。

竹下重人(1968)「役員賞与」『租税判例百選（別冊ジュリスト 17)』有斐閣、96-97 頁。

武田昌輔(2006)「役員報酬・賞与から役員給与への統合の背景とその意義」『税理』第49巻第8号、ぎょうせい、18-24頁。
武田昌輔(1998b)「1更正理由は必ずしも適切ではないが、なお理由不備による違法があるとまではいえないとされた事例2更正処分の対象は算出所得税額から源泉徴収税額を差し引いた納付所得税額であるから、納付所得税額が申告額より減少した更正の取消しを求める利益はないとされた事例」『判例評論』第467号、判例時報社、23-27頁。
武田昌輔(1990a)「税務会計の史的発展とその現代的意義」『税務会計研究』創刊号、税務会計研究学会、31-51頁。
武田昌輔・渡辺充(1990b)「租税回避の事例研究」『日税研論集』第14号、日本税務研究センター、103-151頁。
武田昌輔(1990c)「租税回避行為の意義と内容」『日税研論集』第14号、日本税務研究センター、3-44頁。
竹本能清(2003)「長期入院中の取締役会長が非常勤取締役であるとする原処分庁の主張が排斥された事例」『名古屋税理士界』第548号、26-28頁。
田中治・近藤雅人(2001a)「課税処分の理由の差替え―根拠法規の差替えの例」『税経通信』第56巻第11号、税務経理協会、203-211頁。
田中治(2001b)「国民健康保険税と国民健康保険料との異同」『税法学』第545号、日本税法学会、97-115頁。
田中治(1992)「課税要件明確主義」『租税判例百選＜第3版＞（別冊ジュリスト120)』有斐閣、10-11頁。
田中治(1983)「地方税条例と課税要件明確主義」『租税判例百選＜第2版＞（別冊ジュリスト79)』有斐閣、16-17頁。
田中義幸(2006b)「法人課税」『税務弘報』第54巻第3号、中央経済社、16-23頁。
田畑忍(1958)「法の下の平等」『公法研究』第18号、日本公法学会、1-16頁。
田部志郎(1977)「過大な役員報酬の損金不算入に係る規定の性格等」『税経通信』第32巻第11号、税務経理協会、114-115頁。
忠佐市(1971)「会社と役員との取引をめぐる商法・税法の関連」『税経通信』第26巻第3号、税務経理協会、99-107頁。
鶴義幸(1985)「租税法律主義のドラマトゥルギー」『税法学』第416号、日本税法学会、

1-13 頁。
鶴田廣巳(2012)「『課税の公平は、犠牲の公平を意味する。』(J.S.ミル)」日本租税理論学会 20 周年記念出版編集委員会編『税金百名言』中央経済社、54-55 頁。
富岡幸雄(2004a)「法人税制の抜本的構造改革の提案」『税経通信』第 59 巻第 13 号、税務経理協会、17-39 頁。
富岡幸雄(2004b)「税務会計学原理の構築と税制改革への基本提言」『税経通信』第 59 巻第 2 号、税務経理協会、17-29 頁。
富岡幸雄(1962)「法人の役員に対する給与金の損金控除の認定基準」『シュトイエル』第 2 号、税法研究所、44-50 頁。
富岡幸雄(1961)「租税節約と租税回避の区分と限界」『税務弘報』第 9 巻第 12 号、中央経済社、14-23 頁。
朝長英樹(2007)「法人税制改革に向けて」『税経通信』第 62 巻第 10 号、税務経理協会、113-122 頁。
長岡勝美(2007)「会社法で変わった会計・決算実務が中小企業に与える影響」『税務弘報』第 55 巻第 2 号、中央経済社、10-19 頁。
中里実(1983)「企業課税における課税所得算定の法的構造」『法学協会雑誌』第 100 巻第 9 号、有斐閣、1-79 頁。
中田信正(1978)「法人所得税の費用性と税効果会計」『産業経理』第 38 巻第 11 号、産業経理協会、1-8 頁。
仲地博(1989)「租税法律主義と地方自治」小林孝輔編著『判例教室憲法』(新版)法学書院、436-442 頁。
中村勲(1975)「ゴルフ場利用に対する娯楽施設利用税の合憲性」『法律のひろば』第 28 巻第 5 号、ぎょうせい、38-45 頁。
中村勝樹(1989)「同族会社である不動産管理会社へ支払った高額な管理料は著しく過大で純経済人の行動としては極めて不合理であるとして所得税法第 157 条(同族会社等の行為又は計算の否認)の規定が適用された事例」『月刊税務事例』第 21 巻第 7 号、財経詳報社、19-23 頁。
成毛眞(2010)「完全廃止を望む!!ゴルフ場利用税」『週刊東洋経済』第 6243 号、東洋経済新報社、106 頁。
西山恭博(2002)「取消訴訟における処分理由の差替えの可否」『税研』第 106 号、日本

税務研究センター、207-209 頁。
日本税法学会(1961)「国税通則法制定に関する意見書」『税法学』第 131 号、日本税法学会、1-11 頁。
沼田敏明(2001)「秋田市国民健康保険税条例違憲訴訟」北野弘久先生古稀記念論文集刊行会編『納税者権利論の展開』勁草書房、797-811 頁。
橋本守次(2004)「『収入なきところに課税なし』原則の破綻」『税理』第 47 巻第 12 号、ぎょうせい、24-33 頁。
橋本守次(1997)「同族会社における正常な『行為・計算』とは」『税理』第 40 巻第 10 号、ぎょうせい、94-100 頁。
畑山紀(1995)「富岡税務会計学の形成・応用の過程と発展方向」富岡幸雄博士古稀記念論文集編集委員会編『税務会計研究の現代的課題』第一法規出版、3-51 頁。
林仲宣監修・竹内進・四方田彰・角田敬子(2005)「税法の基礎・基本問題 45 問 45 答」『税』第 60 巻第 10 号、ぎょうせい、37-125 頁。
平石雄一郎(1987)「経営対価の過大認定化傾向とその対抗理論」『税理』第 30 巻第 14 号、ぎょうせい、34-40 頁。
平石雄一郎(1983)「役員報酬に関する岐阜地裁判決について」『税経通信』第 38 巻第 2 号、税務経理協会、105-122 頁。
平田光弘(2006)「CSR 時代と松下幸之助」『論叢松下幸之助』第 5 号、25-53 頁。
平松綾(2004)「課税処分の理由の差替え」石島弘教授退官記念論文集刊行会編『変革期における税法の諸問題』大学教育出版、270-275 頁。
廣澤民生(2007)「所得税の不平等」『憲法判例百選(1)』（第 5 版）有斐閣、70-71 頁。
福浦幾巳(2007)「租税判例における『役員給与』規制の回顧と動向」『西南学院大学商学論集』第 54 巻第 1 号、西南学院大学学術研究所、1-26 頁。
福岡右武(1978)「同族会社の行為計算否認に関する一裁判例」『税務弘報』第 26 巻第 8 号、中央経済社、149-155 頁。
藤曲武美(2006)「役員給与の損金不算入」『税務弘報』第 54 巻第 9 号、中央経済社、36-44 頁。
藤本哲也(2006)「付加価値税（VAT）に関する国際的租税回避」『フィナンシャル・レビュー』第 84 号、国立印刷局、165-183 頁。
益子良一(2003)「特殊事情がある場合の役員報酬」『税理』第 46 巻第 14 号、ぎょうせ

い、38-45 頁。
増田英敏(2011b)「武富士事件最高裁判決と税理士の職務」『税理士界』第 1279 号、日本税理士会連合会、12-13 頁。
増田英敏(2005)「租税回避行為の否認と租税法律主義」『専修大学法学研究所紀要』第 30 号、専修大学法学研究所、67-93 頁。
増田稔(1998)「公正理由は必ずしも適切ではないが、なお理由不備による違法があるとまではいえないとされた事例」『平成 9 年度主要民事判例解説〔判例タイムズ臨時増刊 978〕』判例タイムズ社、234-235 頁。
松沢智(1998)「青色更正の理由附記とその差替え及び減額更正取消しの訴えの利益」『ジュリスト』第 1131 号、有斐閣、134-136 頁。
松沢修(1985)「役員報酬額決定に関するタックス・マネジメント手法」『税理』第 28 巻第 5 号、ぎょうせい、145-151 頁。
三上清隆(2004)「役員報酬・退職給与の適正額をどう算定するか」『税務弘報』第 52 巻第 6 号、中央経済社、14-20 頁。
三上二郎・坂本英之(2006)「役員報酬・ストック・オプション」『旬刊商事法務』第 1776 号、商事法務研究会、28-37 頁。
三木義一(1991)「過大役員報酬損金不算入規定と租税法律主義」板倉宏・吉田善明編集代表『納税者の権利』勁草書房、169-191 頁。
右山昌一郎(1993)「『所得なければ課税なし』の原則」『税理』第 36 巻第 5 号、ぎょうせい、79-86 頁。
水野忠恒(2000)「租税法律主義と課税条例の明確性」『憲法判例百選(2)＜第 4 版＞（別冊ジュリスト 155)』有斐閣、434-435 頁。
水野忠恒(1994)「租税法律主義と課税条例の明確性」『憲法判例百選(2)＜第 3 版＞（別冊ジュリスト 131)』有斐閣、426-427 頁。
南博方(1983)「租税法と行政法」『租税法研究』第 11 号、有斐閣、1-13 頁。
村井正(1977)「同族会社の行為計算の否認」『租税法研究』第 4 号、有斐閣、92-104 頁。
森田辰彦(2008)「課税庁による私的自治への介入」『税法学』第 560 号、日本税法学会、199-231 頁。
山川信行(2006)「役員賞与に関する会計基準と実務」『税務弘報』第 54 巻第 5 号、中

央経済社、24-28 頁。
山口孝浩(2005)「役員賞与・役員報酬を巡る問題」『税務大学校論叢』第 48 号、税務大学校、169-270 頁。
山田二郎(1981)「国民健康保険税条例の課税要件規定が憲法 84 条に違反し無効であるとされた事例」『自治研究』第 57 巻第 7 号、第一法規、120-131 頁。
山田祐司(1998)「役員報酬の適正額」『税務弘報』第 46 巻第 5 号、中央経済社、59-65 頁。
山本守之(2007)「対応的調整における実務上の問題点」『税理』第 50 巻第 8 号、ぎょうせい、146-153 頁。
山本守之(2006b)「利益連動給与の損金算入要件」『税務事例』第 38 巻第 9 号、財経詳報社、46-47 頁。
山本守之(2006c)「役員給与に関する官僚判断」『税務事例』第 38 巻第 8 号、財経詳報社、40-41 頁。
山本守之・鳥飼重和・藤曲武美(2006d)「会社法と税務の接点」『税務弘報』第 54 巻第 5 号、中央経済社、61-87 頁。
山本守之(2006e)「給与所得控除の申告加算」『税務弘報』第 54 巻第 3 号、中央経済社、97 頁。
山本守之(1993)「同族会社の行為・計算の否認はなぜ『伝家の宝刀』なのか」『税理』第 36 巻第 5 号、ぎょうせい、68-73 頁。
吉牟田勲(1998)「役員報酬」『日税研論集』第 6 号、日本税務研究センター、63-93 頁。
吉牟田勲(1983)「過大な役員報酬の損金不算入」『税経通信』第 38 巻第 2 号、税務経理協会、53-58 頁。
四元俊明(1987)「給与」『税理』第 30 巻第 2 号、ぎょうせい、13-22 頁。
米山均一(1968)「損金の意義についての判例」『税経通信』第 23 巻第 13 号、税務経理協会、69-70 頁。
和田正次(2007)「図解・計算例でみる会社法計算書類作成のポイント」『税務弘報』第 55 巻第 2 号、中央経済社、20-33 頁。
S・H・E(1975)「地方税法がゴルフ場に娯楽施設利用税を課税することとしているのは違憲でない」『時の法令』第 892 号、財務省印刷局、48-53 頁。

新聞記事

「役員報酬　日興、個別開示取りやめ」『日本経済新聞』2007 年 6 月 17 日。

「役員報酬　今年も開示」『朝日新聞』2006 年 6 月 24 日。

「過大な役員報酬は賞与扱い」『日本経済新聞』1982 年 4 月 26 日。

「天声人語」『朝日新聞』1975 年 2 月 9 日。

インターネット

国税庁の HP、http://www.nta.go.jp/kohyo/katsudou/report/2013/03_1.htm#a03_1c、2013/10/9 アクセス。

国税庁の HP、http://www.nta.go.jp/kohyo/katsudou/report/2013/04.htm#a04_d、2013/10/9 アクセス。

国税庁の HP、http://www.nta.go.jp/kohyo/katsudou/report/2009/05.htm#a5_d、2013/10/9 アクセス。

国税庁の HP、http://www.nta.go.jp/kohyo/katsudou/report/2010/05.htm#a05_d、2013/10/9 アクセス。

国税庁の HP、http://www.nta.go.jp/kohyo/katsudou/report/2011/05.htm#a05_d、2013/10/9 アクセス。

国税庁の HP、http://www.nta.go.jp/kohyo/katsudou/report/2012/04.htm#a04_d、2013/10/9 アクセス。

国税庁の HP、http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/kaishahyohon2010/pdf/11.pdf、2013/5/2 アクセス。

国家公務員倫理審査会の HP、http://www.jinji.go.jp/rinri/qa/index.htm、2010/11/11 アクセス。

国家公務員倫理審査会の HP、http://www.jinji.go.jp/rinri/kaisetu/kaisetu.pdf、2010/11/11 アクセス。

統計局の HP、http://www.stat.go.jp/index.htm、2010/11/10 アクセス。

日本ゴルフ関連団体協議会の HP、http://www.gorenkyo.net/syomei47.2010.pdf、2011/02/19 アクセス。

洋書

単行本

American Accounting Association. Committee to Prepare a Statement of Basic Accounting Theory. (1966). *A statement of basic accounting theory*. American Accounting Association.

Baker, P. (1991). *Double taxation agreements and international tax law: A manual on the OECD Model Double Taxation Convention 1977*. Sweet & Maxwell.

Bedford, N. M. (1973). *Extensions in accounting disclosure*. Prentice-Hall.

Chirelstein, M. A. (1982). *Federal income taxation: a law student's guide to the leading cases and concepts*. Foundation Press.

Dennis-Escoffier, S., & Fortin, K. A. (2005). *Taxation for Decision Makers*. Prentice Hall.

Gilman, S. (1939). *Accounting concepts of profit*. Ronald Press.

Grady, P. (1965). *Inventory of generally accepted accounting principles for business enterprises* (No. 7). American Institute of Certified Public Accountants.

Hensel, A. (1924). *Steuerrecht*. J. Springer.

Littleton, A. C. (1953). *Structure of accounting theory* (No. 5). Amer Accounting Assn.

MacDaniel, P. R., & Ault, H. J. (1998). *Introduction to United States international taxation*. Kluwer Law International.

MacNeal, K. (1979). *Truth in accounting*. Scholars Book Company.

Meldman, R. E., Schadewald, M. S., & Misey, R. J. (1997). *A practical guide to US taxation of international transactions*. CCH.

Miller, M. A. (1978). *Comprehensive GAAP Guide*. Harcourt Brace Jovanovich.

Montgomery, R. H., Defliese, P. L., Jaenicke, H. R., Sullivan, J. D., & Gnospelius, R. A. (1990). *Montgomery's auditing*. Wiley.

Monti-Belkaoui, J., & Riahi-Belkaoui, A. (1996). *Fairness in accounting*. Quorum Books.

Moonitz, M. (1961). *The basic postulates of accounting* (No. 1). American Institute of CPAs.

Murray, R. (2012). *Tax avoidance*. Sweet & Maxwell.

Myers, J. H. (1962). *Reporting of leases in financial statements* (No. 4). American Institute of CPAs.

Paton, W. A., & Littleton, A. C. (1970). *An introduction to corporate accounting standards* (No. 3). American Accounting Association.

Paton, W. A. (1922). *Accounting theory, with special reference to the corporate enterprise*. Ronald Press.

Pattillo, J. W. (1965). *The foundation of financial accounting*. Louisiana State University Press.

Pollack, S. D. (1999). *The Failure of US Tax Policy: Revenue and Politics*. Penn State Press.

Rohatgi, R. (2002). *Basic international taxation* (Vol. 412). Kluwer Law International.

Smith, A. (1904). *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations.* Methuen.

Sommerfeld, R. M. (1978). *Federal taxes and management decisions.* RD Irwin.

Sprouse, R. T., & Moonitz, M. (1962). *A tentative set of broad accounting principles for business enterprises* (No. 3). American institute of CPAs.

Surrey, S. S., & McDaniel, P. R. (1985). *Tax expenditures* (Vol. 195). Harvard University Press.

Tipke, K. (1985). *Steuerrecht*. O. Schmidt.

論文

Burton, H. A., Karlinsky, S. S., & Blanthorne, C. (2005). Perception of a white-collar crime: Tax evasion. *The ATA Journal of Legal Tax Research*, *3*(1), 35-48.

Horngren, C. T. (1965). How Should We Interpret the Realization Concept?. *The Accounting Review*, *40*(2), 323-333.

Philips, G. E. (1963). The accretion concept of income. *The Accounting Review*, *38*(1), 14-25.

Simpson, R. H. (1969). An empirical study of possible income manipulation. *The Accounting Review*, *44*(4), 806-817.

Sorter, G. H. (1969). An" events" approach to basic accounting theory. *The Accounting Review*, *44*(1), 12-19.

Sterling, R. R. (1970). On theory construction and verification. *The Accounting Review*, *45*(3), 444-457.

Wagner, J. W. (1965). Defining objectivity in accounting. *The Accounting Review*, *40*(3), 599-605.

Windal, F. W. (1963). Legal background for the accounting concept of realization. *The Accounting Review*, *38*(1), 29-36.

Windal, F. W. (1961). The accounting concept of realization. *The Accounting Review*, *36*(2), 249-258.

Wojdak, J. F. (1970). Levels of objectivity in the accounting process. *The Accounting Review*, *45*(1), 88-97.

謝辞

本研究を進めるにあたり、博士後期課程5年目から主指導教授を快くお引き受けいただきました小椋康宏先生に対しまして、心からなる感謝を込めて、厚く御礼を申し上げます。

副指導教授である石井薫先生・幸田浩文先生からは、貴重なご助言とご指導を頂戴いたしました。

石井晴夫先生はじめ、経営学研究科の先生方からは詳細にわたり丁寧な説明を賜り、心より感謝の意を表する次第であります。

私に税務会計学の研究方法を教えて下さったのは、恩師菅原計先生であり、いつも変らぬ暖かい御指導を賜ってきました。この学恩に対し深甚の謝意を表する次第であります。

私は多くの先生方から数多の質の高い学問的示唆と心温まるご支援を賜りましたことを、ここに記して、深甚なる謝意を表する次第であります。

2014年5月

齋藤　滋