

租税法における経済的觀察法

——ドイツにおける成立と發展——

岩 崎 政 明

目 次

- 第一章 問題の所在
- 第二章 租税法の特殊性から生ずる問題
 - 一 租税法における私法の原則的適用
 - 二 租税法の特殊性から生ずる問題
 - (一) 私法上無効・違法な行為による利得に対する課税の適否
 - (二) 租税回避の否認の適否
 - (三) ライヒ財政裁判所の創設
- 第三章 経済的觀察法の成立
 - 一 概念法学から目的論的解釈へ
 - (一) 私法上無効・違法な行為による利得に対する課税
 - (二) 借用概念の解釈
 - 二 目的論的解釈から類推へ
 - 三 租税法の私法からの獨立

- (一) 經濟的觀察法の成立
 - (二) 經濟的觀察法に対する批判
- 第四章 經濟的觀察法の發展
- 一 租税調整法の制定
 - 二 「要件事実の判断」の意義
 - 三 国家社会主義的觀察法
- 第五章 經濟的觀察法の現代的意義
- 一 法解釈原則としての經濟的觀察法
 - (一) 文言解釈の重視
- 二 判例の確立と動揺
 - (三) 目的論的解釈の再評価
- 第六章 課題と展望
- 一 目的論的解釈の限界
 - 二 展望
 - 三 その他の經濟的觀察法

第一章 問題の所在

ドイツにおいては、租税法の解釈・適用に当って、しばしば經濟的觀察法 (wirtschaftliche Betrachtungsweise) が必要であると唱導されている。⁽¹⁾ 經濟的觀察法は、一九一九年ライヒ租税通則法 (Reichsabgabenordnung) 以下、租税通則法という) 第四条に根拠を置き、その必要性がエノノ・ベッカー (Enno Becker) により強調されて以来、⁽²⁾ 今日まで六〇年余にわたり学説・判例のうえでも是認されてきた。しかし、この經濟的觀察法という概念は抽象的であるために、その内容は個々の学説・判例により相当に異なっている。

これを整理すると、次のように分類することができる。⁽³⁾

(1) 借用概念の解釈 一般に租税法律が用いている法概念は、固有概念と借用概念とに区別されている。⁽⁴⁾ ここに固有概念とは、例えば、「所得」、「必要経費」など、租税法に特有な概念をさし、借用概念とは、例えば、「相続財産」「贈与」、「不動産」など、租税法が民商法などの他の法領域から借用している概念をいう。この借用概念を解釈するに当って、その内容を他の法領域におけるのと同じ義に解すべきであるという説と、租税法上独自に解すべきであるという説とが対立している。この借用概念を租税法上独自に解すべきであるという説の理論的根拠とされるのが経済的觀察法である。⁽⁵⁾

(2) 課税物件の帰属決定 租税は課税物件が帰属する者に課される。課税物件の帰属者の意味については、課税物件が法律上（私法上）帰属する者をいうとする説と当該課税物件の帰属により経済的利得を享受する者をいうとする説がある。後者の経済的利得の帰属を基準として課税物件の帰属を決すべきであると主張する説がしばしば経済的觀察法と呼ばれることがある。⁽⁶⁾

(3) 仮装行為、私法上無効・違法な行為による利得に対する課税 無効・違法な法律行為を原因として生じた利得、すなわち法律上有効に保有し得ない利得は課税対象に含まれると解すべきだろうか。これを肯定し、このような利得も課税すべきであるとするとする説は、その理論的根拠を経済的觀察法に求める。⁽⁸⁾

(4) 租税回避の否認 納税義務者が異常な法形式を選択することにより租税負担を軽減、回避した場合、課税庁はこの法形式を否認して他の法形式に引直して課税することが租税法上許されている（一九七七年租税通則法第四二条）。この租税回避行為の否認の根拠として、しばしば経済的觀察法が援用される。⁽⁹⁾

もっとも、経済的觀察法は、それが提唱された当初から、以上のような多義的内容を有するものではなかった。これらの経済的觀察法の内容は、時の経過に伴い、種々の要因が複雑にからみ合いながら、徐々に拡大されてきたのである。その社会的要因としては、戦争による財政の逼迫、国家活動の増大、国家観の変転、租税法律の整備等があげられ、また、理論的要因としては、行政法・租税法の私法からの分離、租税裁判制度の発展、財政学・会計学理論の発展等が考えられる。

他方、わが国においても、ドイツにおけると同様に、租税法の解釈・適用の原則として実質課税の原則(実質主義)が主張されている。⁽¹⁰⁾ わが国においては、この実質課税の原則を定める一般規定は存在しないが、所得税法第一二条、法人税法第一一条は実質所得者課税の原則を定めている。さらに、借用概念の解釈をめぐっても、また仮装行為、私法上無効・違法な行為による利得に対する課税の適否、租税回避の否認の適否をめぐっても、その法的判断に当って経済的観点を加味すべきか否かという問題が存在する。⁽¹¹⁾ 実質課税の原則をめぐる問題は、タックス・エフェクトが私的経済取引に及ぼす影響力の大きい今日においては、一層、増加、複雑化してきたといえよう。事実、右にあげた実質課税の原則を適用し、経済的観点を加味して法的判断をすべきか否かを具体的に検討し、判断を下した裁判例は多数存在する。にもかかわらず、これらの裁判例には共通する統一的判断基準を見出すことが困難である。このような現状に鑑みれば、実質課税の原則の内容やそのもつ意味を明らかにする必要があると痛感されるのである。⁽¹²⁾

ところで、わが国では、実質課税の原則は、ドイツでいわれる経済的觀察法の意味に用いられているが、⁽¹³⁾ 是たして、実質課税の原則と経済的觀察法とはまったく同一の理論として考えてよいものであろうか。この点を説明するためには、まず、ドイツにおける経済的觀察法という法理論を整理し、その内容を明確にしなければならぬといえよ

う。そこで、第二次大戦以後のドイツにおける学説、判例、立法当局者の経済的觀察法に関する見解について考察すると、それらの見解にはそれぞれ次のような点で疑問がある。

第一に、シュピターラー (Armin Spieler) に代表される通説は、一方では、経済的觀察法が国庫主義の理論であるとしあるいは恣意課税を招くおそれがあるとして、これを不必要的し無効であると主張した⁽¹⁴⁾。しかし、通説は、他方では、禁止された法律行為や良俗違反の法律行為 (die verbotene und sittenwidrige Rechtsgeschäfte) 等、違法・無効な行為による利得に対する課税の根拠として、経済的觀察法の必要性を承認している⁽¹⁵⁾。このように、通説は、一方では経済的觀察法の不必要、無効を唱えながら、他方ではその必要性を承認するという一見矛盾した理論を展開するのである。このような矛盾は一体何に由来するのであるか。また、このように一見矛盾するかに見える理論が通説として支持され得たのは、いかなる理由からであろうか。

第二に、連邦財政裁判所 (Bundesfinanzhof) および連邦憲法裁判所 (Bundesverfassungsgericht) の判例は、固有概念については租税法独自に解釈し、借用概念については私法の解釈ないし原理に従うべきであるという理論をとる⁽¹⁶⁾。この理論は、借用概念の解釈に当って、経済的觀察法によらず文言解釈を重視して、これを私法における同一義に解釈すべきであるとする通説の見解に基づくものであった⁽¹⁷⁾。しかし、一九六四年以降、連邦憲法裁判所は、多くの裁判例において、借用概念を経済的觀察法によって租税法独自に解釈すべきであるという判断を下している⁽¹⁸⁾。右のように、借用概念をどのように解釈すべきかについては、判例の上で大きな動揺がみうけられるのである。この判例の動揺は学説にも影響を及ぼし、最近の有力な学説は、租税法律が用いている法概念を固有概念と借用概念とに厳格には区別し得ないとする見解をとっている⁽¹⁹⁾。このように、この判例の動揺は借用概念の解釈をめぐる問題に一つの転

機を招いたといえるのであるが、では、それは一体どのような原因から惹起せしめられたのであろうか。

第三に、一九七七年租税通則法の改正に当って、改正委員会は、経済的觀察法の機能を法解釈原則としての機能と事実判断原則としての機能とに區別し、後者の事実判断原則としての機能を不要ないし無効であると解したが、前者の法解釈原則としての機能を一般的法解釈原則として是認した。⁽²¹⁾一九七七年租税通則法の改正により、経済的觀察法が従来その根拠を置いてきた条項は削除された。にもかかわらず、改正委員会は、右の一般的法解釈原則の意味における経済的觀察法は将来においても妥当する、と説明するのである。それでは、この一般的法解釈原則は、具体的には、どのような場合に適用され、いかなる内容を付与されるのだろうか。改正委員会はこの点について抽象的原則を示すに止め、詳述するのを避けている。

以上述べたように、経済的觀察法に関する現在の学説、判例、立法当局者の見解は、重要な点で問題を含み、それゆえ経済的觀察法を理解するに当って未だ決定的なものとはいえないのである。そこで、以上に掲げた問題を解明し、経済的觀察法を理論的に明確にすると共に、その将来の方向性をさぐる手がかりとして、次に第一次大戦前後から現在に至るまでの経済的觀察法の理論的展開をみていくことにしよう。

注 (一) ドイツの代表的租税法教科書をあげると、例えば、Buhler-Strickrodt, Steuerrecht, Bd. 1 Allgemeines Steuerrecht

3. Aufl., 1960, S. 157 ff.; Heinrich Wilhelm Kruse, Steuerrecht, I. Allgemeiner Teil, 3. Aufl., 1973, S. 134 ff.; Heinz Paulick, Lehrbuch des Allgemeinen Steuerrechts, 3. Aufl., 1977, S. 134 ff.; Klaus Tipke, Steuerrecht, 5. Aufl., 1978, S. 83 ff. などがある。また、わが国にもかつては、経済的觀察法は、しばしば紹介されてきた。例えば、中川一郎「税法解釈の基本原理」(一) (12・完)「税法学六〇号」六二号、六四号、六六号、七〇号、七二号、七三号、七五号、同・税法の解釈及び適用(昭和三十六年)二七三頁以下、須貝修一・税法総論I(増補版・昭和五一年)五七頁以下

- 下、金子宏・租税法(昭和五一年)一〇〇頁以下、中川一郎編・税法体系(全訂増補版・昭和五二年)七二頁以下、金子清永||宮谷||島山・税法入門(昭和五四年)五二頁以下(宮谷俊胤執筆)、清永敬次・税法(新版・昭和五五年)三七頁以下、田中二郎・租税法(新版・昭和五六年)一〇八頁以下、中川一郎「税法における経済的觀察法の運命―七七年AO施行後のBFHの判例を觀て―」日本税法学会創立三〇周年記念祝賀税法學論文集(昭和五六年)五一頁参照。
- (2) Enno Becker, Reichsabgabenordnung, 7. Aufl., 1930, §4, Anm. 1a. ㉔㉕㉖. クルーズも指摘するように(Kruse, a. a. O., S. 99)ノックカーは、経済的觀察法は租税通則法により生じたものでも、ライヒ財政裁判所により発見されたものでもなく、それ以前のライヒ最高裁判所の判例においても、すでに見出される原則である、という(Becker, a. a. O., §4, Anm. 5)。経済的觀察法に関する判例の展開については、本稿次章以後に述べる。
- (3) 経済的觀察法の内容を分析した論文として、清永敬次「実質主義と租税回避」法律時報三九卷九号二四頁以下、北野弘久・現代税法の構造(昭和四七年)七二頁以下、同編・日本税法体系1(昭和五三年)七二頁以下、がある。
- (4) 固有概念と借用概念との区別は、ドイツでは、ワイマルル期に、租税法の私法からの独立を主張する学説が行って以来、多少の表現の差違はあるが、今日まで行われている。日本でも、この区別は行われているが、その必要性については議論がある。参照、金子宏「租税法と私法―借用概念及び租税回避について―」租税法研究六号一頁以下(特に、一三頁の注(2))、(3)参照)、ドイツ法の研究としては、水野忠恒『租税法と私法』論の再検討(一)法学四五卷一頁以下、また、種々の契約類型別に、租税法と私法との関連を検討するものとして、村井正「租税法と私法(一)〜(18・未完)」時の法令一〇六〇・一〇六一号〜一二六号。同「租税法と契約法(一)〜(6・未完)」税務弘報二九卷四号〜一三三号。
- (5) Vgl. Albert Hensel, Zur Dogmatik des Begriffs, "Steuerungsgang", in Bonner Festgabe für Ernst Zielmann 1923, S. 242; Karl Geiler, Steuerrecht und Privatrecht, Steuer und Wirtschaft (以下、StW と略す) 1927, Sp. 517 ff.; Armin Spitaler, Die Einschränkung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, Steuerberater-Jahrbuch (以下、StbJb と略す) 1962/63, S. 405 ff.
- (6) Vgl. Becker, a. a. O., §4, Anm. 6; Kurt Ball, Steuerrecht und Privatrecht, 1924, S. 113-117, 150.
- (7) 一九一九年租税通則法第八〇条第一項は、課税物件の帰属決定に當つて、経済的觀點を考慮すべき旨を定めた規定とらわれる(Hensel, Steuerrecht, 2. Aufl., 1927, S. 63)。なお、同条に相應する現行一九七七年租税通則法第三九条も、

「課税に関しては、外形的法形式ではなく、経済的觀察において現われる事実關係が決定的である」という租税法上の支配的原則」を表わすものとして、(Bericht und Antrag des Finanzausschusses, Deutscher Bundestag 6. Wahlperiode, Drucksache VI/1982, S. 113.)。

(8) Becker, a. a. O., § 4, Anm. 24 II B2; Hensel, a. a. O., S. 40, Fußn. 2.

(9) Becker, a. a. O., § 5, Anm. 4; Ball, a. a. O., S. 130; Wilhelm Haritz, Die Auslegung von Steuergesetzen, 1956, S. 55 ff.; Kühn-Kutter, Abgabenordnung, 10. Aufl., 1970, § 6 StAbpG, Anm. 5.

(10) 注(1)にあげた文献の外に、渡辺伸平・税法上の所得をめぐる諸問題(司法研究報告書第一九輯第一号)(昭和四二年)、新井隆一編・租税法講義(昭和四七年)五八頁以下(吉良実執筆)、金子宏等編・租税法講座2(昭和四八年)三七頁以下(今井文雄執筆)、新井隆一・租税法の基礎理論(昭和四九年)九一頁以下、北野弘久編・前掲書六七～九二頁(北野弘久執筆)、九三～一一〇頁(吉良実執筆)、忠佐市・課税所得の概念論・計算論(昭和五五年)七八頁以下、吉良実・実質課税論の展開(昭和五五年)等がある。また、国税通則法制定時における実質課税の原則をめぐる議論については、研究会「国税通則法をめぐって(1)」～(2・完)「ジュリスト二五二号一〇頁以下、二五二号六頁以下、田中勝次郎・法人税法の研究(昭和四〇年)六八四～七四八頁、田中勝次郎「国税通則法制定に関する学会の意見書について」、中川一郎「田中意見に答う」税法学一三二号一九～四〇頁がある。

(11) 金子・前掲書一〇〇～一一六頁、中川編・前掲書九〇～一〇四頁(中川一郎執筆)、清永・前掲書三七～五四頁、等参照。

(12) 忠・前掲書四五～二〇六頁、同・租税法の基本論理(昭和五四年)一六五～一八八頁は、この問題に関し、詳細な判例研究を行っている。

(13) 田中二郎・前掲書一二二頁、金子・前掲書一〇〇頁、清永・前掲書三八頁等、通説といえよう。これに対し、経済的觀察法と実質課税の原則とは性質を異にする主張するものに、北野編・前掲書九五頁(吉良実執筆)、忠・前掲書一〇五頁以下、がある。

(14) Vgl. Spitaler, a. a. O., S. 405 ff.; Tipke, a. a. O., S. 97.

(15) Vgl. Spitaler, a. a. O., S. 422; Tipke, a. a. O., S. 101 ff.

租税法における経済的觀察法

- (16) 邦國の參議院に於て Kruse, a. a. O., S. 102 f.
- (17) Vgl. Spitaler, Die Auslegungsregeln des Steuerrechts, StbJb 1949, S. 291 f.; derselbe, a. a. O., S. 405 ff., 414 f.; Paulick, a. a. O., S. 136.
- (18) Vgl. BVerfG, U. 1 BvR 232/60 v. 24. 1. 1962: BVerfGE 13, 318 (329); BVerfG, Beschluss 1 BvR 488/62, 1 BvR 562/63, 1 BvR 216/64 v. 11. 11. 1924: BVerfGE 18, 224 (233 f.); Kruse, a. a. O., S. 103.
- (19) Tiplke, Steuerrecht und bürgerliches Recht, Juristische Schulung (邦立' Jus 大學) 1970, S. 150.
- (20) Bericht und Antrag des Finanzausschusses, Deutscher Bundestag 6. Wahlperiode, Drucksache VI/1982, S. 100.
- (21) Bericht und Antrag des Finanzausschusses (7. Ausschuß), Deutscher Bundestag 7. Wahlperiode, Drucksache 7/4292, S. 15 f.

第二章 租税法の特殊性から生ずる問題

一 租税法における私法の原則的適用

第一次大戦前のドイツにおいては、直接税は連邦に属し、間接税は各ラントに属するという財源配分の原則のもとに、所得税、営業税、流通税、消費税、財産税、関税等に関する個別的租税法律が存在した。⁽¹⁾ 右の租税法律の多くにおいては、租税は人の所得、財産、消費等の私法的法律事実を捉えて課される。そこで、まず、租税法と私法との相互関係を法律上どのように理解すべきかが問題とされた。当時、租税法は、独立した法領域として未だ承認されてお

(3) 査定 (Veranlagung) を中心に行政法の観点から説明されていたにすぎなかった。(4) したがって、租税実体法の領域、特に租税法と私法とが密接に関係する領域における法理論は、学説によるよりも主として判例により展開されたのである。ここに判例とは、当時、租税事件専属の裁判所が存在しなかったので、諸ラントの行政裁判所および通常裁判所によって形成されたものをいう。そこで、以下の考察においては、プロイセン上級行政裁判所 (Preussisches Obergericht) 以下、上級行政裁判所という) とライヒ最高裁判所 (Reichsgericht) 以下、最高裁判所という) の判例をとりあげる。これらの判例は、結論から先にいえば、いずれも、租税実体法の領域に私法上の法概念、法律制度を借用した。(5) すなわち、例えば、借用概念は当然に私法上の意味・内容として解釈され、(6) 売春斡旋業から得た利得はこのような営業が公序良俗に反し無効であることを理由に非課税とされ、(7) また、親が相続税を回避するために子供に財産を贈与した場合でも、右贈与契約が私法上の要件を具備する限り、相続税は回避され得たのであった。(8) 上級行政裁判所、最高裁判所が、このように私法上の法概念、法律制度を借用したことの理由としては、次のことが考えられよう。

第一に、法律制度上の理由として、租税法における総則規定の不存在があげられる。当時の立法者は、所得税法、營業税法等の各個別法規を整備することに力を注ぐあまりに、各租税法律間の実体的・形式的矛盾を避けるために必要である共通原則 (Gemeinsame Grundsätze) を制定することを怠った。(9) 例えば、当時の代表的コンメンタールであるフィステイング・シュトルツ (Festing-Strutz) の『プロイセン所得税法』(10) においても、各部分規則が問題とされており、例えば、租税法上の権利能力 (Rechtsfähigkeit) や代理 (Vertretung) 等の総則規定に関する説明は不十分である。そこで、これらの規定の欠陥を補填するために、私法の規定が準用されたのである。

第二に、法理論上の理由として、いわゆる国庫理論 (Fiskusheorie) の影響があげられる。⁽¹¹⁾ 国庫理論とは、財産権の主体たる国家を権力主体たる国家とは別個の法主体 (国庫) と認め、これを私人と等しく私法の規律に服さしめ、通常裁判所に対する出訴を許容する理論である。この理論によれば、租税事件は、民事事件と等しく私法のもとに服することになる。それゆえに、私法の法制度、法概念は、原則として、租税事件解決のために、租税法に借用されたのである。

第三に、訴訟制度上の理由として、租税裁判所の不存在があげられる。⁽¹²⁾ 行政裁判所は、当時、すべてのラントに設置されていたわけではない。また、それが存在しても、行政事件については厳格な列記主義 (Enumerationsprinzip) がとられていたので、出訴事由は著しく制限されていた。それゆえ、国民の権利救済の観点から、租税法上の請求権を財産法上の請求権と同様に考え、租税事件を通常裁判所へ出訴する可能性を許容すべきことが要請されたのである。

以上の理由から、租税法固有の概念形成もあまり行われず、「多くの概念と法制度は、何ら検討されることなく自明のこととして私法から借用され」たのであった。それゆえ、ガイラー (Karl Geiler) は、この時代を「租税法の非独立時代、私法への本質的依存時代」⁽¹⁴⁾ と名付ける。

このように、租税法がいわば私法の特別法として位置づけられたことによって、租税法規の欠缺は私法の規定により補填され、また、納税義務者は司法審査を受けることが可能とされた。しかし、反面で、私法上無効な行為は租税法上も無効と解されたために、それを悪用して、租税を回避する行為が横行したのであった。

註 (1) § 35 und § 70 der Verfassung des Deutschen Reichs vom 16. 4. 1871.

(2) Albert Hensel, Steuerrecht, 3. Aufl., 1933, S. 7 f. (なほ、同書第二版の訳書として、杉村章三郎・独逸租税法論(昭和六年)一頁以下参照)。野津高次郎・独逸税制發達史(昭和五年)一六三〜三二二頁、土生芳人「帝國主義財政の形成—経費の膨張と租稅政策の変容—」大内力編・國家財政(現代資本主義と財政・金融一)所収(昭和五年)七九頁。

(3) Hensel, a. a. O., S. 1~7; Wolfgang Polland, Steuerrecht und Privatrecht, 1960, S. 3. オーストリアに於ては、前記の如き半問的な体系書が出版されては居た(Franz Freiherr von Myrbach-Rheinfeld, Grundriß des Finanzrechts, 2. Aufl., 1916.)。オーストリアは、オーストリアで租税法研究が進んで居た原因を、①オーストリア全土に適用される統一財政法が存在した(ドイツでは、二五のラント財政法が分散していた)、②租税法が大学教育に採用されて居たこと(オーストリアに求める(Hans Nawiasky, Steuerrechtliche Grundfragen, 1926, S. 7 f.))。

(4) Fritz Fleiner, Institutionen des Deutschen Verwaltungsrechts, 3. Aufl., 1913, S. 389 ff.; Otto Mayer, Deutsches Verwaltungsrecht, 2. Aufl., Bd. 1., 1914, S. 330 ff. O. トンヤの著書「租税法への影響」(1914) Kurt Ball, Steuerrecht und Privatrecht, 1924, S. 153~157. 塩野宏・ホーター・トナー行政法学の構造(昭和三十七年)一八四〜一九五頁、三木義一「コンセル税法学の構造(一)」民商法雑誌七二卷四号六六四頁以下参照。

(5) Ball, a. a. O., S. 68 f.; Karl Geiler, Steuerrecht und Privatrecht, StW 1927, Sp. 503 f.; F. Buchwald, Noch einmal: Gegensatz von Zivilrecht und Steuerrecht?, StW 1960, Sp. 465 f.; Polland, a. a. O., S. 7~15. なほ、右のガイラー論文については、中川一郎「税法と私法—税法の解釈について—」名城法学六卷三・四号一頁以下に、フバルト論文については、同「フバルト『民事法と税法は対立するか』」名城法学一〇卷三号三二頁以下に紹介がある。なお、同「税法と私法」石田文治郎先生古稀記念論文集三四五頁以下参照。また、判例を分析した研究として、杉村章三郎『独逸聯邦租税法』の研究(一)〜(三・完)「法学協會雜誌四八卷四号五四一頁、同六号八九九頁(同・前掲書所収)がある。

(6) 例として「贈与」については、RG St. U. V 48/19 v. 23. 9. 1919: Bd. 54, 49. 「信託」については、RG Z. U. VII 32/18 v. 26. 5. 1918: Bd. 92, 347. なほ、Vgl. Ball, a. a. O., 13~71.

(7) Vgl. OVG: St. U. V 1473/92 v. 20. 3. 1893: Bd. 1, 282; OVG: St., VII 52/09 v. 18. 4. 1910: Bd. 14, 117

租税法における経済的觀察法

- (124) 144^e Johannes Popitz, Die Ideale im Recht und das Steuerrecht, Archiv des öffentlichen Rechts, Bd. 40, 1921, S. 132~137.
- (∞) RG Z. U. III 529/81 v. 3.2.1882; Bd. 6, 181 (186); OVGi. St., U. V 82/96 v. 12.3.1897; Bd. 5, 365; OVGi. St., U. IX 96/99 v. 14.12.1899; Bd. 8, 25; OVGi. St., U. XI 3/04 v. 14.4.1904; Bd. 12, 391; OVGi. St., U. XI 3/15 v. 6.10.1915; Bd. 17, 26; OVGi. St., U. XIII 20/15 v. 6.10.1915; Bd. 17, 59.
- (5) Polland, a. a. O., S. 3.
- (10) Fuisting-Strutz, Großer Kommentar zum preussischen Einkommensteuergesetz, 8. Aufl., I, 1915; Bd. 2, 1916; Polland, a. a. O., S. 3.
- (11) Geiler, a. a. O., Sp. 499f.; Polland, a. a. O., S. 43f.
- (12) Geiler, a. a. O., Sp. 500~503; Polland, a. a. O., S. 44f.
- (13) Geiler, a. a. O., Sp. 503.
- (14) Geiler, a. a. O., Sp. 503.

二 租税法の特殊性から生ずる問題

(一) 私法上無効・違法な行為による利得に対する課税の適否 この問題は、所得源泉 (Einkommensquelle) 営業 (Gewerbebetrieb) 等の法解釈をめぐって判例上議論された。上級行政裁判所、最高裁判所の判例は、営業とは正当な業務行為をいい、したがって国家の刑罰権発動の対象となる行為⁽¹⁾、良俗違反の行為⁽²⁾等を所得源泉として得た利得に対して課税することは許されないと判示した。それゆえ、例えば、売春斡旋業⁽³⁾、カルタ賭博業⁽⁴⁾等から得た利得は非課税とされた。

しかし、一九〇〇年代に入ると、戦争に伴う外交費、軍備費等の財政需要が増大し、直接税の国税化による大衆課

税が進行したため⁽⁵⁾、判例の中にも民法依存の原則を破る裁判例が現われた。もっとも、この裁判例の根拠は様々である。これを整理すると次のようになる。

(1) 課税の公平を根拠とするもの 例えば、最高裁一九〇五年四月一八日判決⁽⁶⁾は、いわゆる競争方式 (Gellverfahren) による商品販売がライヒ印紙法の税率第五号 (Tarifstelle Nr. 5) の意味における公開の当り籤契約 (die öffentliche veranstaltete Ausspielungen von Gewinnen) に該当するか否か、および右方式において賭金の証として営業者から発行された証書がライヒ印紙といえるか否かが問題とされた事件において、右方式をとる「賭籤営業 (Spielunternehmen) が、それが良俗に反するときに課税されないために、他の当り籤と比べて恩恵を受けることになる理由は、まったく看取されない」として、右賭籤営業者に対する課税を正当と判示した。

(2) 租税法の目的を根拠とするもの 例えば、最高裁一九一四年一月五日判決⁽⁷⁾は、「印紙法、すなわち一定の要件が存する場合に国庫に収入 (Einnahme) を供給することを定める財政法 (Finanzgesetz) の観点から観察すると、法状態は別に判断されなければならない。ここでは、第一に租税法から明白な法律目的、さもなくば疑いなく確定した (unzweifelhaft feststehend) 法律目的が決定的であり、また当事者が任意に選択した外形的な法律行為の形式は、特にその形式が通例 (gewöhnlich) のものとして租税法上その遵守を前提とされている他の通常 (üblich) の形式を逸脱するものである場合には、決定的でない」と判示した。

(3) 経済的観点を根拠とするもの 例えば、上級行政裁判所一九一〇年四月一八日判決⁽⁸⁾は、娼婦に娼家を賃貸して得た賃料に対する課税の適否に関して、この賃料が良俗に反する故に非課税と扱われることの「非常に明白な矛盾や不公平は、租税関係におけるこの種の事実 (Tatsstände) の判断に当って、専ら経済的観点を決定的なものと考え

ることにより避けられる」と判示し、不動産所得として課税することを認めた。他方、最高裁一九一九年一月二五日判決も、戦時税（Kriegsteuer）の査定に当って、「ある債権が民法の規定により無効とされるという事実は、債権者の納税義務ある財産から右債権を分離することを正当化するものではない。債権が関係人——債権者と債務者——によって有効とみなされ、有効として取扱われ、関係人自らにより債権者の財産として計算されている場合にはいつでも、かかる行為は、租税上の観点からも、その債権が債権者の納税義務ある財産に算入されるために決定的といえる。この場合にも、民法により無効とされる事由について、特にそれが債権者の良俗違反または可罰的行為にあたるか否かは区別され得ない」とした上で、「正当に生じたものだけでなく、一切の財産増加が、経済的觀察によって財産増加とみなされなければならない」と判示した。

以上、主たる裁判例の根拠をあげ、分類したが、これらの裁判例に共通することは、法の正義に反する行為に租税上の恩恵を付与するのは不当であるという倫理的道德的思考から出発し、課税を正当化するための根拠を見出し、⁽⁹⁾ ことにある。このような思考は、租税法が私法と同一の法領域に存すると考えられ、かつ納税義務者が限定されていた当時においては、法的根拠として充分な説得力を有し得なかった。しかし、これら裁判例の傾向は、後に租税法と私法との分離の誘因となると共に、経済的觀察法の根拠として集約されたのである。

(二) 租税回避の否認の適否　民法依存の原則に従えば課税上の問題が生ずるもう一つの行為が、租税回避行為であった。契約自由の原則のもとにおいては、契約当事者は、私法上の法形式を自由に選択して契約を締結できる。当時、この契約自由の原則が租税法上も妥当すると解されていたので、たとえ当事者が租税を回避するために特別な私法形式を選択した場合であっても、右法形式は租税法上有効と解された。そして、このようにして達成される節税

(Steuersparung) は、当然のこととして承認された。例えば、最高裁一八八二年二月三日判決⁽¹¹⁾は、相続税を回避するために行われた生前贈与 (Schenkung unter Lebenden) を有効と判示した。「なぜなら、生前贈与契約は適法行為 (eine erlaubte Handlung) だからである。かかる行為をするに当って、行為者をしてその行為に至らしめた動機は、私法の観点においては考慮されない。それゆえ、他の特定の法律の適用や不利益を避ける目的をもって締結された契約もまた、単にその由をもって、この法律を回避するために締結されたものとみなされるべきではない」と。また、上級行政裁判所も、これと同様の見地から、租税回避の目的をもってなされた親子間の財産譲渡を有効と判示した⁽¹²⁾。

このように、上級行政裁判所、最高裁判所の見解によれば、租税回避を目的とした法律行為であっても、それが私法上の要件を具備し、かつ私法上の仮装行為・虚偽表示に該当しない限り、右法律行為は租税法上も有効に成立するものと解された。⁽¹³⁾したがって、私法上有効な契約を通じて通常行われる、隠れた利益処分 (verdeckte Gewinnausschüttung)、迂回行為、多段階行為等による利得は当然に非課税とされたのである。⁽¹⁴⁾そのため、事実上、悪賢い者が租税法上の恩恵に浴することになり、真摯な納税者をないがしろにすることになったのである。

(三) ライヒ財政裁判所の創設 一九一八年、初の租税事件専属の裁判所として、ライヒ財政裁判所 (Reichsfinanzhof) が創設された。⁽¹⁵⁾ライヒ財政裁判所は、第一次大戦中に導入された戦時税、取引税などの税源の拡大と直接税の国税化などの大衆課税の進行による租税事件の増大に対して、画一的処理と統一的法解釈を行う目的で設立された。この設立により租税事件に関する司法審査の道を確保するために、租税請求権を財産法上の請求権とみなすべき必要性は存しなくなった。その意味では、この設立によって、租税法と私法とが分離する基礎の一つが築かれたということ

もできよう。

しかし、ライヒ財政裁判所設立の目的は、その創設時から租税通則法施行までの間の約一年間は、裁判管轄の制限、関連法令の不備などの理由によって、充分に達成されたといえなかった。⁽¹⁶⁾したがって、その間は、ライヒ財政裁判所の判例も、上級行政裁判所、最高裁判所の判例と同じく、借用概念の解釈、租税回避の否認について、民法解釈を基準に判断を下した。⁽¹⁷⁾例えば、借用概念の解釈については、一九一九年九月一六日判決は⁽¹⁸⁾「租税の徴収について民法の法状態が基準となる限り、その概念および効果を民法から借用しなければならぬ。……有限責任会社が私法上未だ成立していない限り、かかる会社は課税対象とはならない」と判示して、会社成立時期を私法と同一に解する旨を明らかにした。また、租税回避については、同年七月一六日判決⁽¹⁹⁾(シトロ、事件)は、会社の定款変更により実質的に新会社の設立と同一状態を生ぜしめた場合にも、右新会社に印紙税を課すことは許されないと判示した。なぜなら、「法律(一九一三年ライヒ印紙税法を指す)注・筆者)は、当事者がその課税を節減しようとしている行為に課税すべき旨の規定を定めていないのと同様に、回避行為に課税すべき旨の規定を定めていないからである」と。

註 (一) OVG. St., U. V 1473/92 v. 20. 3. 1893: Bd. 1, 282 (283 f.); RG St., U. III 316/11 v. 24. 6. 1911: Bd. 45, 97 (99).

(二) RG St., U. V 48/19 v. 23. 9. 1919: Bd. 54, 49 (50 f.).

(三) OVG. St., U. V 1473/92 v. 20. 3. 1893: Bd. 1, 282 (283 f.); RG St., U. III 316/11 v. 24. 6. 1911: Bd. 45, 97 (99).

(四) RG St., U. II 437/06 v. 28. 9. 1906: Bd. 39, 186 (188); RG St., U. II 449/06 v. 16. 11. 1906: Bd. 39, 269 (271); RG St., U. II 28/07 v. 29. 1. 1906: Bd. 39, 395 (397).

- (5) 野津・前掲書一六三頁以下、土生「前掲論文」七四～八〇頁。
- (6) RG Z, U. VII 444/04 v. 18. 4. 1905: Bd. 60, 379 (387).
- (7) RG Z, U. VII 403/13 v. 5. 1. 1914: Bd. 84, 17 (21). なおこの判決については、清永敬次「A O 5 条をめぐるRFHの初期の判例」杉村章三郎先生古稀祝賀税法論文集(昭和四五年)三四～三六頁に紹介がある。
- (8) OVGt. St., U. XII 52/09 v. 18. 4. 1910: Bd. 14, 117 (124). 上級行政裁判所は、良俗違反の由をもって、営業からの収入とならなくとも、不動産からの収入とみなすことが可能であれば、不動産所得として課税することを承認する。これに対して、最高裁判所は、同様の事件において、娼家の賃料を民法原則に従い、無効・非課税と解したが、この賃料を超えて支払われた金員(例えば、入浴料、洗濯料、清掃料等)に限り、納税義務ある収入とみなす(RG St., U. III 316/11 v. 24. 6. 1911: Bd. 45, 97 (100ff.))。
- (9) RG St., U. IV 234/19 v. 25. 11. 1919: Bd. 54, 68 (72).
- (10) Popitz, a. a. O., S. 137～140.
- (11) RG Z, U. III 529/81 v. 3. 2. 1882: Bd. 6, 181 (186).
- (12) Vgl. OVGt. St., U. V 82/96 v. 12. 3. 1897: Bd. 5, 365; OVGt. St., U. IX 96/99 v. 14. 12. 1899: Bd. 8, 25; OVGt. St., U. XI 3/04 v. 14. 4. 1904: Bd. 12, 391; OVGt. St., U. XI 3/15 v. 6. 10. 1915: Bd. 17, 26; OVGt. St., U. XII 20/15 v. 6. 10. 1915: Bd. 17, 59.
- (13) Ball, a. a. O., S. 51; Polland, a. a. O., S. 10.
- (14) 以下は行政法に関する判例について、Vgl. Enno Becker, Reichsabgabenordnung, 7. Aufl., 1930, § 5, Anm. 4; Mrozek-Arlt-Boethke-Punder, Kommentar zur Reichsabgabenordnung, 3. Aufl., 1926, § 5, Anm. 3. なおMrozek等のコメントールについては、清永敬次「租税回避に関する諸問題(7)」税法学一八八号九頁以下参照。
- (15) ライヒ財政裁判所は、一九一八年年七月二十六日「ライヒ財政裁判所の設置ならびに関税および租税に係るライヒ監督に関する法律(Gesetz über die Errichtung eines Reichsfinanzhofes und über die Reichsaufsicht für Zölle und Steuern)」(RGBl. S. 959)により、同年八月八日の連邦議会決議(Bundesratsbeschluss)を以てラッペンレンに設置され、同年一〇月一日より活動を開始した。Becker, Die Entwicklung des Steuerrechts durch die Rechtsprechung seit

1919, StW 1924, Sp. 1007 ff.

(9) Becker, a. a. O., StW 1924, Sp. 1008; Polland, a. a. O., S. 21f.

(17) 清永「前掲論文」杉村章三郎先生古稀祝賀税法学論文集二七頁以下に、詳しい判例研究がある。

(8) RFH, U. IA 118/19 v. 16. 9. 1919; RFHE 1, 205 (207).

(9) RFH, U. IIA 142/19 v. 16. 7. 1919; RFHE 1, 126 (127).

第三章 経済的觀察法の成立

一 概念法学から目的論的解釈へ

第一次大戦後、エルツベルガー (Erzberger) の税制改革⁽¹⁾の一環として、一九一九年二月一三日から租税通則法が施行された。同法第四条は、「租税法律の解釈に当っては、その目的および経済的意義ならびに諸関係の發展を考慮しなければならぬ」と定め、ドイツ法上、法解釈原則を定めた唯一の規定であるといわれる。右規定の制定理由は、その起草者であるエンノ・ベッカー (Enno Becker) によれば、法解釈のうえで条文崇拜の故に多くの矛盾を露呈していた概念法学から離脱し、イエーリングにより完成された利益法学に基づいて目的論的解釈方法を租税法に導入することにあるとされた。⁽²⁾ ライヒ財政裁判所の部長 (Senatpräsident) でもあったベッカーの見解は、当時の判例に多大の影響を及ぼした。そのため、右の制定理由とは異なるベッカーの真意は、ライヒ財政裁判所の判例を通じて

明らかになされたのであった。

(一) 私法上無効・違法な行為による利得に対する課税 上級行政裁判所、最高裁判所は、前述したように、少数の裁判例においてではあったが、倫理的・道徳的思考からこれらの利得に対する課税を是認した。これに対して、ライヒ財政裁判所は、租税通則法施行後、同法第四条を根拠にして、租税法と私法との差違を強調すると共に、租税法固有の課税基準の導入を許容し、右課税基準として経済的観点を重視した。例えば、一九二一年四月二七日決定⁽³⁾は、ワイン税の賦課に当って、ワインの売買契約当事者が法定最高価格を超える価格決定をし、かつ、その価格決定を固執する場合には、右最高価格ではなく当事者の決定した価格をワインの租税価格 (Steuerwert) とする旨の判断を下した。すなわち、「ワインの納税義務は、法律行為に結びつけられるのではなく、ワインの引渡という経済事象 (der wirtschaftliche Vorgang) に結びつけられ、かつ、それゆえ法律行為の私法上の形成は租税義務にとって何ら決定的意味を有しない」。したがって、「ワインの租税価格として最高価格に代えて当事者の行った価格決定を基準とすることに對して法治国家が自ら反對するようなことは、現状 (租税通則法第四条参照) を考慮すると承認されない」と。この決定は、ポータントによれば、ライヒ財政裁判所が初めて租税通則法第四条を根拠に私法依存の原則から離れて租税法独自に解釈すべき旨を表明したものと⁽⁴⁾いわれる。また、一九二二年一月二四日判決⁽⁵⁾は、娼婦に娼家を賃貸したとき宿泊税 (Beherbergungssteuer) が課されるか否かが問題とされた事件において、「この場合には民法上有効な賃貸借契約は存在しない。なぜなら、右契約は民法第一三八条によって無効とされるからである。しかし、このことは宿泊税にとって決定的でない。宿泊税にとっては、宿泊が継続され、かつ、それを原因として金銭が收受されたか否かが専ら問題となるにすぎない」と判示すると共に、良俗違反、禁じられた法律行為も課税され得るか否か

という一般論についても言及し、「租税通則法は直接の規定を設けていないが、同法（善意および悪意の相続財産占有者の取扱いに關する第八七条第一項、第二項、第九七条、第三七三条、善意および悪意の自主占有者の取扱いに關する第八〇条第一項、無権代理人の取扱いに關する第八九条参照）から、ある行為が違法または可罰的であることによつて租税法上の義務が影響されるものでないことが間接的に推知される。このことは同法第四条からも生ずるのである」として課税を肯定する旨を表明した。

さらに、一九二二年一月一五日判決⁽⁶⁾に至つては、適用されるべき租税法が、「その目的および經濟的意義により、純私法の見解を固執することを結果的に不合理とする場合には、かかる私法の見解は退かなければならない。当該租税法の經濟的根本思想 (die wirtschaftlichen Grundgedanken) は、それが民法の規律と合致すると否とを問はず、常に完全に表現されるべきである」と判示した。この判決をうけて、一九二三年九月二八日判決⁽⁷⁾も、所得税法、財産税法における「租税事件においては、一般に、厳格な純民法的觀察法ではなく經濟的觀察法が行われるという原則」が充分に成立していると判示した。

しかし、經濟的意義を「考慮しなければならぬ」と定める、一見、訓示規定であるかのような租税通則法第四条⁽⁸⁾から、いかにして租税法独自の課税基準たる經濟的觀察法が導かれ得たのだろうか。この疑問を説明するためには、借用概念の解釈をめぐる展開されたベツカーの理論を考察する必要がある。

(二) 借用概念の解釈　租税法は、所得、財産、売上等の經濟的事実を課税の対象とする。その意味では、租税法は經濟的概念を課税の基礎としているといえよう。ベツカーは、經濟的概念を法概念として個々の租税法に取入れるのに際して、次のように考へた。

「租税法が生成過程にあり、すべてのものが動き、固定した見解が滅び新しい見解が生ずる時代に……未だまったく解明されていない概念を明確にすることは早計であり、かつ、租税法の硬直化をもたらさねばならない」⁽⁹⁾。したがって、租税法における概念形成は、原則として、準則 (Richlinien)、主旨 (Leitsätze)、根拠 (Anhaltspunkt) を示すに止めるべきである。租税法が応急的に他の法分野から借用した法概念もこの準則等と同様であり、租税法上独自に経済的概念として解釈されなければならない⁽¹⁰⁾。

このようなベッカーの理論に対しては、次のような批判が向けられた。

第一は、ベッカーの理論は、租税通則法が税務署の租税調査および租税監督の権限を拡大する規定を定めていることと相俟って、税務署による恣意的課税を招来する、という批判であった⁽¹¹⁾。

この批判には、ベッカーは次のように答える。「課税基準をできる限り充分に把握する一般人 (Allgemeinheit) の利害 (Belange) と官庁の恣意から保護される個人 (die einzelnen) の利害とを調整しようとするときは、……専ら準則によってのみこれを正当に行うことができる」⁽¹²⁾。準則は不明確な定めであるから、なるほど税務署による濫用を招来するかもしれない。しかし、濫用は、まず監督官庁により防止され、さらに、ライヒ財政裁判所によっても防止される。というのは、ライヒ財政裁判所は、税務署がその裁量権を濫用して発給した財政命令 (Finanzbefehl) を非合目的あるいは不公平として取消することができるからである (租税通則法第六條、第二〇二條、第二一八三條)。恣意課税が行われぬように、「個々の具体的場合において、準則を——専ら、道を示すことができるにすぎないが——作り、かつ、行政執行に確たる道を示すのは、ライヒ財政裁判所の使命である」⁽¹³⁾。よって、第一の批判は正当でない、とベッカーは主張する。

第二は、ベッカーのいわゆる民法上の法概念と租税法上の経済概念を対立させる理論⁽¹⁴⁾に対し、ヘンゼル (Albert Hensel) が加えた批判であった。

ヘンゼルはいう。「すべての法領域は、その専門用語 (Terminologie) に経済的語彙 (Wirtschaftssprachschatz) を転用しなければならず、または換言すれば、かかる概念を、まず、日常の経済生活の概念に関連させて形成しなければならぬ⁽¹⁵⁾」。このように、法概念と経済概念とが相伴うこと (Zweigung) は、民法に特有なことではなく、租税法においても同様のことである⁽¹⁶⁾。そして、租税法上の概念は、法規 (Rechtsordnung) に組み込まれることにより、私法概念と同様に法概念となるのである⁽¹⁷⁾。したがって、ベッカーのいう「租税法上の経済概念」(die steuerrechtliche Wirtschaftsbegriffe) などという概念は存在しないのである⁽¹⁸⁾。納税義務が関係する経済要素 (Wirtschaftsmoment) は概念的には要件徴表 (Tatbestandsmerkmal) に変じなければならぬから、結局、納税義務は、経済要素ではなく法規と結びついた法要素 (Rechtsmoment) に結びつくにすぎない。すると、「租税法の特性が私法につき木された特別領域の一つとして正しく認識されるべき場合には、租税法の要件徴表とそれに相応する私法の要件徴表との同一性が表われる⁽¹⁹⁾」(傍点・筆者)。それゆえ、「租税法がすでに私法上用いられている概念を取入れているときには、同一に表現された概念どうしの内容の相違が必然的であると租税法から疑いなくわかるまでは、矛盾のない解釈のために⁽²⁰⁾」、両概念の同一性が保証されるべきである。

このようにして、ヘンゼルは、法治国家原則の維持と強化の立場から、租税通則法第四条を根拠に裁判官の権限を拡大して類推 (Analogie) を行うことを可能にし、もって自由法学的理論へと発展したベッカーの理論⁽²¹⁾を鋭く批判した。

注

(1) この改革で租税法上重要なことは、租税通則法の制定と所得税、法人税、資本収益税等の直接税のラント・市町村税から国税への移行とである。特に、直接税の国税化により大衆課税が促進され、租税法律の解釈・適用においても、公平課税の要請が強調された。野津・前掲書三七九頁以下、伊東弘文「ヴァイマル共和国の成立とヘルツベルガーの財政改革」北九州大学商経論集九卷三号一八一頁以下。

(2) Enno Becker, Reichsabgabenordnung, 7. Aufl., 1930, § 4, Anm. 1 a.; Heinrich Wilhelm Kruse, Steuerrecht, I. Allgemeiner Teil, 3. Aufl., 1973, S. 86~90; Klaus Tipke, Steuerrecht, 5. Aufl., 1978, S. 85~87.

(3) RFH, Beschluss IV C 1/21 v. 27. 4. 1921: RFHE 5, 228 (231 f.). また、娯楽と販売との区別を目的と特別に高く決定されたロマンの価格は、課税の基準とされる判決(オム) RFH, U. IV A 171/21 v. 11. 1. 1922: RFHE 8, 21.

(4) Wolfgang Polland, Steuerrecht und Privatrecht, 1960, S. 26.

(5) RFH, U. V A 101/21 v. 24. 1. 1922: RFHE 8, 140 (141).

(6) RFH, U. IA 20/22, 21/22 u. 199/21 v. 15. 12. 1922: RFHE 11, 157 (171).

(7) RFH, U. I A 93/23 v. 28. 9. 1923: RFHE 12, 343 (351).

(8) コンヤンは、『考慮しなむはばなむ』と、『辨他証に課税しなむはばなむ』とを意味する。この意味は、(1)頁) Albert Hensel, Steuerrecht, 2. Aufl., 1927, S. 41; 3. Aufl., 1933, S. 56. なお、本村善三郎・独逸租税法論八四頁) また、ヤッカーも租税通則法制定に於て、民法籍因条を裁判官に目的論的解釈を考慮することを促す宣言の規定に於て、自由法律の産物であると表現する(Becker, a. a. O., 4. Aufl., 1925, § 4, Anm. 5; 7. Aufl., 1930, § 4, Anm. 5. 四四頁以下)が、中川一編「租税法解釈の基本原理解(一)」租税法六〇号一〇頁参照)。

(9) Becker, a. a. O., 4. Aufl., § 4, Anm. 4; 7. Aufl., § 4, Anm. 4. 中川「前掲論文(1)」九頁。

(10) Becker, a. a. O., 4. Aufl., § 4, Anm. 6; 7. Aufl., § 4, Anm. 6. 中川「前掲論文(2)」租税法六一号一頁。

(11) Becker, a. a. O., 4. Aufl., § 4, Anm. 4; 7. Aufl., § 4, Anm. 4. 中川「前掲論文(1)」九頁。

(12) Becker, a. a. O., 4. Aufl., § 4, Anm. 4; 7. Aufl., § 4, Anm. 4. 中川「前掲論文(1)」九頁。

(13) Becker, a. a. O., 4. Aufl., § 4, Anm. 4; 7. Aufl., § 4, Anm. 4. 中川「前掲論文(1)」九頁。

- (14) Becker, a. a. O., 4. Aufl., §4, Anm. 6; 7. Aufl., §4, Anm. 6. 中川「前掲論文(8)」税法学六一号一頁。
- (15) Hensel, Zur Dogmatik des Begriffs, Steuerumgehung“, in Bonner Festgabe für Ernst Zielmann, 1923, S. 241. なお、本論文については、清水敬次「租税回避論ノート(1)〜(2)」税法学一四六号一〇頁以下、一四七号一七頁以下、同「租税回避に関する諸問題(9)〜(10・完)」税法学一九〇号六頁以下、一九三号一頁以下に部分的紹介がある。
- (16) コンゼルは、「本来、民法第九〇三条の所有者、同法第八五四条の占有者、同法第一九二二条の相続人等の概念も、各々に相応する経済概念と完全に一致する。ただ、一面において学問および実務における法の輪郭の洗練化、他面において言語の慣用および行為の慣行における法の輪郭の洗練化が一定の区別をもたらしただけである」という(Hensel, a. a. O., S. 241.)。
- (17) Hensel, a. a. O., S. 241 f.
- (18) Hensel, a. a. O., S. 242.
- (19) Hensel, a. a. O., S. 242.
- (20) Hensel, a. a. O., S. 242.
- (21) ヴェッカーの理論は自由法学理論であると指摘する論文として、Hugo von Wallis, Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht, in Probleme des Finanz- und Steuerrechts (Festschrift für Ottmar Bühler), 1954, S. 271 f.; Walter Eckhardt, Das Steuerrecht und die Einheit der Rechtsordnung, StJb 1961/62, S. 100; Kruse, a. a. O., S. 89.

二 目的論的解釈から類推へ

ベッカーによれば、裁判官は、準則を作り、行政執行に道を示す使命が課され、かつ、この使命を全うするため

に、事實の正しい調査・評価および法の正しい解釈をすべきことが要請された。⁽¹⁾ ベッカーは、この法的根拠を租税通則法第四条に求めることにより、本来、法解釈規定たる同条の適用領域を事實の調査・評価にまで拡大した。なぜなら、「裁判官は、いかなる場合にも、外面的なもの、表面的なもの、形式的な形成に拘泥してはならない。裁判官は、概念から出発したり、眞実をその概念において窮屈に解釈すべきではなく、物 (Ding) から出発し、事物 (Sache) 自体を把握し、眞実、物の経済的意味に眼を利かさなければならぬ」⁽²⁾ からである。この理論に従えば、私法上の法形成は、租税回避の否認に関し嚴格に規定した租税通則法第五条によることなく、同法第四条によって否認され得るのである。ここに、ベッカーは、法律の目的論的解釈を超えた、いわば、類推 (Analogie) による租税回避の否認理論を展開したのである。

このベッカーの租税回避の否認理論に対して、ヘンゼルは、法治国家原則の観点から次のように批判する。

法治国家においては、租税法は国民の財産権を侵害する法規であるから、課税の法的根拠が嚴格に要求される。⁽³⁾ それゆえ、租税通則法第八一条第一項も課税要件法定主義を定めているのである。⁽⁴⁾ ところが類推によって発見される法規は、なるほど実定法の諸規定に基づいて展開されるものの、それ自体法律に定められているわけではない。⁽⁵⁾ したがって、租税回避の否認は、法規を類推することによってこれを行うことを許されず、まして、本来、法解釈規定たる租税通則法第四条をその根拠にすることは論理の飛躍であり、許されるものではない。すなわち、「眞の (解釈により除き得ない) 租税回避は、法の類推適用によるのではなく、特別の明文の法規範に基づいてのみ有効に阻止する」⁽⁶⁾ ことができるのである。

ベッカーとヘンゼルは、このように租税通則法第四条の解釈をめぐる対立したが、その理論構成において、それ

それ弱点を有していた。すなわち、ベッカーの理論は、立法の不備を是認し、法概念の不統一を推進し、かつ、裁判官の自由裁量の余地を拡大するものであったから法的安定性を害するし、また、裁判官に対しても明確な解釈基準を示すものではないから、結局、その負担を加重するだけである、⁽⁸⁾ という誹を免れない。⁽⁹⁾

他方、ヘンゼルの理論に対しても、それが租税法を私法の特別法と解している点について強い批判が向けられた。すなわち、同一法領域においてすら法概念の内容に相対性が認められるのであるから、まして、私法と法領域を異にするところへ租税法においては、独自の解釈方法が承認されて然るべきだ、とするものであった。⁽¹⁰⁾

- 註
- (1) Becker, a. a. O., 4. Aufl., §4, Anm. 2; 7. Aufl., §4, Anm. 2a. 中川「前掲論文(1)」八頁。
 - (2) Becker, a. a. O., 4. Aufl., §4, Anm. 2; 7. Aufl., §4, Anm. 2a. 中川「前掲論文(1)」八頁。
 - (3) Hensel, a. a. O., S. 246.
 - (4) Hensel, a. a. O., S. 247.
 - (5) Hensel, a. a. O., S. 246.
 - (6) Hensel, a. a. O., S. 247.
 - (7) Becker, a. a. O., 4. Aufl., §4, Anm. 4; 7. Aufl., §4, Anm. 4. 中川「前掲論文(1)」九頁。
 - (8) Becker, a. a. O., 4. Aufl., §4, Anm. 3; 7. Aufl., §4, Anm. 3. 中川「前掲論文(1)」八～九頁。
 - (9) Hensel, Steuerrecht, I. Aufl., 1924, S. 139, Fugh. 1.
 - (10) 草創期のライヒ財政裁判所は、ベッカーのいわゆる「真実、物の経済的意味」を追究するよりも、減税行為の不道德性の観点から課税の適否を判断したため、明確な判断基準を判例上形成し得なかつた(Hensel, a. a. O., S. 220～223.)。
 - (11) Vgl. Kurt Ball, Steuerrecht und Privatrecht, 1924, S. 148 ff.

三 租税法の私法からの独立

(一) 経済的觀察法の成立 租税法の私法依存の時代においては、その結果として、悪賢い者や破廉恥な者の行為が租税法上非課税とされるといふ優遇を受けた。このような不合理な優遇を起因として、租税法の私法からの独立が唱導されるようになり、また租税法の独立を導くための理論がいろいろと提起された。このような理論は、ポピッツ (Johanes Popitz) の論文に始まるといえよう。ポピッツは次のように説く。

法の任務は、秩序に適った文化状態 (Kulturzustände) を人間性に付与することにある。この際、人の思考方法・感情方法 (Denk- und Fühlweise) が文化状態の一定の要素として考慮される。したがって、その意味では、法は一般人の道義観に反する法律行為すなわち違法行為、良俗違反行為等を防止、制限し、さもなければ処罰することをその任務とする。もっとも、この任務を法律上に全うさせるかは、法領域によって異なる。例えば、私法上はこれらの行為に法的救済方法を与えないこと、すなわち違法、無効とすることが法の任務となるのに対し、租税法上は、これらの行為を違法、無効とすること、すなわち非課税とすることは道義観に反する。そこで、道義観に合致した租税法の任務が実現されるためには、まず国家における租税の役割が明確にされなければならない。⁽²⁾ 国家は、文化状態を保護するために、法主体および法の僕としての自己の地位を維持し、かつ、そのために必要な資金を生み出さねばならない。⁽³⁾ この資金の源泉は国民経済であり、資金の徴収手段が租税である。国民経済には、適法、違法を問わず、経済的效果を伴うすべての行為が含まれる。⁽⁴⁾ したがって、「国家の課税権は、それが経済的に租税上の利用に適する限り、その形式または成立が私法上承認されるか否か、または、私法上無効とみなされるか否かを考慮することなく、

一切の事象および要件を包括する」とポピッツは結論づけたのである。⁽⁵⁾

租税の財政学的な役割を法解釈のレヴェルに導入するというポピッツの方法論は、先駆的なものであり、後に、バル (Kurt Ball) によって主張された経済的観察法において、法理論としての完成をみた。

バルは、一九二四年に著した『租税法と私法』において、租税法を公法の領域に位置づけると共に、公法が私法から独立したのと同様に、租税法も私法からの独立化の傾向にあるという。⁽⁶⁾ この独立化をもたらした原因は、租税実体を国家利益の目的思考に服さしめ、また私的財産法を私的利益の目的思考に服さしめるという、法領域に適った目的思考の分別化と明確化の傾向にあった。⁽⁷⁾ したがって、課税客体の決定は、決して私的利益の目的思考のもとに服するものではない。故に、課税要件に私法概念を用いることは許されないのである。⁽⁸⁾ なぜなら、私法概念は、生活関係が私法の意思に従いどのように形成されるべきかという「当為」(Soll) を含むと共に、私人に対し正常な目的と異なる目的の下に法形成をする自由、すなわち「可能」(Kann) を認めるものであるのに対し、租税法概念は、生活関係の事実上の形成、すなわち、経済的力関係 (die wirtschaftliche Machtverhältnisse) や経済的移転 (die wirtschaftliche Verschiebungen) などの「現存」(Ist) に結びついており、このように両法概念はその法的性質を異にするからである。⁽⁹⁾ この法的性質の差違を前提にすると、課税に当っては専ら経済的現存 (Ist) のみが考慮されるという租税法独自の観察法が形成される。これが経済的観察法である。⁽¹⁰⁾

この経済的観察法によれば、たとえ事実上、課税要件に私法概念が用いられていたとしても、この概念を古い法的見解の名残り (Reste) として否認することが許容され、かつ、この概念に租税法上独自の意味・内容を付与することが可能となるから、⁽¹¹⁾ 私法形成を濫用し、あるいは借用概念を私法における同一に解するなど租税法律の不備を利用

して租税を回避することは不可能となる⁽¹²⁾。したがって、租税回避の否認について規定する租税通則法第五条は、この経済的觀察法の特例を定めたにすぎないものと解されるのである⁽¹³⁾。

このように、バルは、経済的觀察法を租税法固有の法的性質、換言すれば租税法の私法からの独立という傾向から導き、かならずしも租税通則法第四条から導くものではない⁽¹⁴⁾。この点で、バルはベッカーとは方法論を異にしていると考えられる。すなわち、ベッカーは租税通則法第四条という法解釈規定を論拠とするのに対し、バルは租税法概念の特殊性、すなわち概念形成における租税法と私法との本来的差違を論拠とするのである。これを換言すれば、ベッカーの理論が形式的には法的觀察法であるのに対し、バルの理論は正しく経済的觀察法といえるのである。

しかるに、実際には、ベッカーの理論は租税通則法第四条の規定する内容に法律の解釈だけでなく、事実の調査・評価をも含ましめ、類推 (Analogie) を可能なものと解するものであったから、実質的にはバルの理論に相応する内容を有するものであったといえよう⁽¹⁵⁾。このようにして、ベッカーは、バルの理論と結合し、租税法の私法からの独立を唱導することによって、本来、法解釈規定である租税通則法第四条の内容に事実の調査・評価を含ましめるというヘンゼルにより批判された論理の飛躍を正当化し、また類推 (Analogie) によって租税回避を否認することに対する法治国家原則からの批判をかわしたのであった⁽¹⁶⁾。この意味において、経済的觀察法は、類推を許容する方法論として、当時における一般的課税原則を形成したのであった。

(二) 経済的觀察法に対する批判　バルとベッカーの主張する租税法の私法からの独立＝経済的觀察法という理論は、当時、O・マイヤー (Otto Mayer) 等の有力な行政法学者により強力に主張された行政法の私法からの独立という学説の潮流にのって、たちまち通説となった⁽¹⁸⁾。この理論の影響を受けて、租税法を私法の特別法として理論構成して

いたヘンゼルは、その理論の修正を余儀なくされた。すなわち、ヘンゼルは、まず一九二五年の論文⁽¹⁸⁾において、一九二三年に発表した租税法Ⅱ私法の特別法という理論を後退させると共に、租税法独自の概念形成の存在を認め、さらに一九二七年に著わした『租税法』第二版においては、借用概念の内容を、租税法概念の「補助概念」と通常の私法的経済内容を表示する法概念との二種類に分け、前者には固有概念と同じく経済的現存⁽¹⁹⁾を解釈の基準とし、後者に限って私法における同一内容の概念として統一的に解釈するという学説を明らかにした。この際、ヘンゼルは、ある借用概念が右の二種類の概念の何れに該当するかを解釈により決するものと解したので、固有概念と借用概念との区別を不明確にした。⁽²⁰⁾

このヘンゼルの新理論に則りながら、固有概念と借用概念との区別の基準の明確化を試みたのがガイラーである。

ガイラーは、租税法の独立化を前進させると共に、立法によって租税法独自の概念を増加させるべき旨を主張するが、⁽²¹⁾バルとは異なり、概念および規範の独立化の傾向に二つの限界があることを指摘する。その一は、実定法への法治国家的拘束 (die rechtsstaatliche Gebundenheit an das positive Recht) すなわち租税法の独立化が法律に矛盾しないことであり、その二は、租税法律の明白に認識し得べき目的を越えて主観的あるいは客観的納税義務 (die subjektive oder objektive Steuerpflicht) が拡大されないことである。⁽²²⁾ また、これらの限界内においても、できる限りの法的明白性 (Rechtsklarheit) が強調されなければならないという。

さらに、ガイラーは、課税目的の実現と法的安定性、明白性、法治国家原則の維持との調整を法の解釈においても考慮し、借用概念の内容を、第一に、租税法が明文で私法規定を指示しているもの、第二に、租税法が明文で法概念の内容を変更する旨を定めた上で私法規定を指示しているもの、第三に、租税法上特別の指示も変更もなく単に私法

と同一概念を用いているもの、の三種に分類する。そして、第一の意味の借用概念は私法と同一内容に、第二のそれは租税法上規定された内容に、第三のそれは法的安定性の見地から私法と同一内容に解釈されるべきであると説くのである。⁽²³⁾

このように、ガイラーはヘンゼルと異なり、解釈ではなく法の明文により、固有概念と借用概念とを区別すべきであると主張した。

他方、ベトケ (Boetke) は、ヘンゼルの旧理論を發展させ、租税法と私法とが全体法 (gesamtes Recht) として私法の統一体を形成しているとの見地から、租税法概念と私法概念との原則的統一を唱える。

ベトケは、租税法を私法から独立させようとする見解は、畢竟、法律の自由な解釈を主張するもの以外の何ものでもない、という。この法律の自由な解釈を認めようとする傾向は、租税法だけに限らず (租税通則法第四条)、すでに、すべての法領域において行われている (例えば、民法第一三三条、第一五七条、第二四四條)。故に、ベトケは、単に租税法の私法からの独立化を根拠にして、解釈により租税法独自の概念形成をすることなどは許されず、また、借用概念は法的安定性の見地から私法と統一的に解釈されるべきである、と主張した。⁽²⁴⁾

以上、概観したように、バル、ベッカーに代表される通説に対する批判は、主として法的安定性を論拠とするものであった。この批判に対して、通説は、租税法の目的に従った解釈は拡大解釈と異なり、決して国民の不利益になるものではないから、法的安定性の要請は後退すべきである、と答えるにすぎない。⁽²⁵⁾ ナチス期において、国家社会主義的世界観のもとに、法秩序の統一がより強く要請されるに従い、通説は再検討を迫られたのであった。

- 其 (1) Johannes Popitz, Die Ideale im Recht und das Steuerrecht, Archiv des öffentlichen Rechts, Bd. 40, 1921, S. 129 ff. 『ユンク』 Josef Kohler の著説に従つて、道義的理想の実現を重視する。
- (2) Popitz, a. a. O., S. 130 ff., 137 f.
- (3) Popitz, a. a. O., S. 139.
- (4) Popitz, a. a. O., S. 139. 『ユンク』の理論は、当時、財政学上有力に主張せられた、シャントンの純資産増加説 (Georg Schanz, Der Einkommenbegriff und die Einkommenssteuergesetze, Finanz-Archiv, Bd. 13, 1896, S. 8 ff.) の影響を受けて形成されたものと見えよう。なお、所得概念をめぐる、当時の財政学上の議論については、参照、金子宏「租税法における所得概念の構成(一)」法学協会雑誌八三卷九・十合併号一二五四頁以下。
- (5) Popitz, a. a. O., 140.
- (6) Ball, a' a. O., S. 153~157.
- (7) Ball, a. a. O., S. 117 ff. 『ユンク』個々の概念形成に当っては、一般的目的思考ではなく、個々の法制度の目的思考が考慮される。したがって、ある法制度またはその一部が私的利益の目的思考に服するときは、例外的に私法の法概念が用いられるのである (derselbe, a. a. O., S. 118.)。
- (8) Ball, a. a. O., S. 113~117.
- (9) Ball, a. a. O., S. 120~123.
- (10) Ball, a. a. O., S. 118 f.
- (11) Ball, a. a. O., S. 113~117, 150.
- (12) Ball, a. a. O., S. 130~141.
- (13) Ball, a. a. O., S. 142~147.
- (14) Ball, a. a. O., S. 117~123.
- (15) Becker, a. a. O., 4. Aufl., §4, Anm. 2, 3; 7. Aufl., §4, Anm. 2a, 3. 中川「前掲論文(一)」八~九頁。
- (16) Becker, Von der Selbständigkeit des Steuerrechts. Klare Entwicklung seiner Grundgedanken als Lebensbedingungen des Steuerrechts. Zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise, StW 1932, Sp. 481 ff., 495 ff.

- (17) Ball, a. a. O., S. 157; Karl Geiler, *Steuerrecht und Privatrecht*, StW 1927, Sp. 497~503. 塩野宏・オットー・マイヤー行政法学の構造(昭和三七年)一八四~一九五頁、二七七~三八一頁。
- (18) Hensel, Kurt Ballis *Steuerrecht und Privatrecht*, StW 1925, Sp. 1968 f. ラウベマンは「この論文を根拠に、コンヤンが一九二三年に発表した見解(Zur Dogmatik des Begriffs, Steuerumgehung'', in Bonner Festgabe für Ernst Zitelmann, 1923, S. 242.)から理論的に後退したと云う(Arnold Raupach, Der Durchgriff im Steuerrecht, 1968, S. 49, Fußn. 3.)。しかし、コンヤンは「バルのやうに租税法と私法との本質的差違を根拠に借用概念を租税法独自に解釈することを承認したわけではなう。コンヤンは「バルが」立法者による法の事後形成(Fortbildung)と裁判所による自由創造的概念発展(Freischöpferische Begriffsentwicklung)とを理論的に全く同一視」した点を批判する(derselbe, a. a. O., Sp. 1970 f.)。
- (19) Hensel, *Steuerrecht*, 2. Aufl., 1927, S. 39 f.; 3. Aufl. 1933, S. 52~54. 杉村・前掲書八〇~八三頁。
- (20) Hensel, a. a. O., 2. Aufl., S. 40.; 3. Aufl., S. 53. 杉村・前掲書八二頁。
- (21) Geiler, a. a. O., Sp. 519. なお、中川一郎「税法と私法—税法の解釈について—」名城法学六卷三・四合併号一頁以下に紹介がある。
- (22) Geiler, a. a. O., Sp. 517.
- (23) Geiler, a. a. O., Sp. 517 ff.
- (24) Boehlke, *Steuerrecht und Privatrecht in der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs*, StW 1928, Sp. 1203 ff.
- (25) バルは次のように言う。「目的に従った解釈は、拡張解釈ではなく、条文の内容を、形式的解釈に比べて、制限することも拡張することもできる。また、それは、決して納税者に向けられた矛盾ではなく、……ライヒ財政裁判所の判例も表明するように、事物次第で、国家にも納税者にも利益となるのである」と(Ball, a. a. O., S. 126 f.)。

第四章 経済的觀察法の發展

一 租税調整法の制定

租税法の私法からの独立は、經濟的觀察法という理論は、一九三三年にナチスが政權を掌握するに伴い國家の主導理念とされた國家社會主義的世界觀(nationalsozialistische Weltanschauung)にそぐわないものであった。なぜなら、國家社會主義的世界觀を実現せんとするナチス法学の特質の⁽¹⁾は、全体法秩序の統一のもとに公法と私法とを融合することにあつたからである。このナチス法学を租税法上展開したのが、リービッシュ(Arnold Liebisch)である。

リービッシュは、一九三三年に著した『租税法と私法』において、最高裁判所の判例を検討し、民法規定を行政法や租税法等の公法に類推適用することの可能性を証明すると共に、他方、民法規定の多くが内容的に民法固有の性質というより公法にも共通する一般的法思考(allgemeine Rechtsgedanken)を含むことを明らかにした。⁽²⁾最高裁判所は結論としてこの内の後者を重視したが、リービッシュもこの結論を支持した。なぜなら、法領域を分離して考えるのであれば、類推解釈の前提たる要件の類似性(Ähnlichkeit)は存し得ず、⁽³⁾逆に、類似性が認められる以上、民法と公法とは同一法領域として融合され得るはずだ、⁽²⁾と考えたからである。また、この思考こそ、國家社會主義的法改正によつても支持され得たからである。⁽³⁾

このリービッシュの理論が学説・判例の支持を得るに至つて、かねて租税法の私法からの獨立を主張してきたベッ

カーも、理論を修正し、租税法と私法との両法領域の統合を支持した。⁽⁴⁾ここに、ベッカーの変説をもって、ワイマール期のバル、ベッカーのいわゆる経済的觀察法は、終焉をむかえたのである。

ところで、ナチス法学は立法に対しても多大の影響を及ぼした。租税法については、一九三四年税制改革において、租税調整法 (Steueranpassungsgesetz) が制定された。この法律は、ワイマール体制に基づく従来の租税法律を応急的にナチス税制改革の根本思想に適合するように調整するために、主として租税法総則に相当する規定を定めたものであった。経済的觀察法の根拠条文とされていた一九三一年租税通則法第九条 (一九一九年租税通則法第四条) は、租税調整法第一条に移され、次のように改められた。

「(1) 租税法律は、国家社会主義的世界観に従って解釈されなければならない。

(2) 租税法律の解釈に当っては、国民思想、租税法律の目的および経済的意義ならびに諸関係の發展を考慮しなければならぬ。

(3) 要件事実の判断についても同様とする」。

租税調整法に国家社会主義的世界観を定めた意義は、前述したように、租税法と私法の融合を導くことにあった。法領域の融合が実現すると、課税は専ら経済的現存 (Ist) に適うように租税法独自に決せられるという意味でのバルのいう経済的觀察法は、成立し得ない。したがって、経済的觀察法を基礎に成立し得たベッカーのいう要件事実の調査・評価方法に基づく類推 (Analogie) も、理論的根拠を失った。この理論的根拠の欠缺を補うために、新たに規定されたのが租税調整法第三条第三項であった。また、同様の理由から、それまで経済的觀察法の適用事例とされた左の諸課税に相応する個別規定が新たに設けられた。すなわち、仮装行為に対する課税については租税調整法第

五条第一項、禁止された法律行為違反・良俗違反の行為に對する課税については同条第二項、私法上無効な行為に對する課税については同条第三項、私法上取消し得べき行為に對する課税については同条第四項、租税回避の否認については第六條、そして課税物件の帰屬決定については第一一條の各規定である。⁽⁵⁾

このようにして、「經濟」的觀察法は形式的には「法」的觀察法に改変されたのであった。

注 (1) Arnold Liebisch, *Steuerrecht und Privatrecht*, 1933, S. 2~7, 9 ff.

(2) Liebisch, a. a. O., S. 27~161. リービシヒは個々の民法上の法律行為について、公法との類似性の存在を論証する。⁴⁹⁾

(3) Liebisch, a. a. O., S. 164 ff.

(4) Blau-Oeffering, *Steuerrecht und BGB*, 1934, Einleitung, S. XXI. において、キッカーは次のように言う。「私法は、租税法がすべてのドイツ法において独立の法領域を有することを常に主張してきた。この主張には、次の二つの意味が含まれていたのである。すなわち、第一に、租税法は、固有の必要性、任務および目標により承認され、かつ、發展せしめられねばならないドイツ法上の独立法領域であるということ、第二に、租税法は、その最も固有の領域における独立性を妨げられずに、ドイツ法全体の手足としての租税法の独立部分を、専ら全体の上位目的に服せしめられるときには、全体に役立つものでなければならぬ」ということである。同書 Becker, *Steuerrecht und Privatrecht*, StW 1934, Sp. 299. ff.

(5) 租税調整法の条文について、翻訳し、注釈を加え、わが国の租税法との比較検討をした文献として、中川一郎「ドイツ税法調整法の研究―租税基本法制定のため―」(1)〜(6・完)「税法学四三号〜四五号、四七号〜四九号がある。

二 「要件事実の判断」の意義

租税調整法第一条第三項は、「要件事実の判断」(Beurteilung von Tatbeständen)という新たな法律用語を用いると共に、⁽¹⁾規定内容としては同条第二項を準用した。そのため、この用語の意義は何か、あるいは同項固有の必要性は存するの⁽²⁾かという疑問が提起された。

第一条第三項は同条第二項の付随的補充的意義を有するにすぎない、と主張するのがヤーン (Jahn) である。

(1) ヤーンは、⁽²⁾具体的個別的事実から法的効果を導くための法学方法論 (juristische Methodenlehre) として、客観的觀察により行われるべき要件事実の確認 (Feststellung des Tatbestandes) の段階と確認した事実を法規に於てはめる段階との二段階に區別する。そして、ヤーンは「あてはめ」(Subsumtion) の段階を「判断」(Beurteilung) の段階と考える。しかし、「あてはめ」(Subsumtion) の段階については租税調整法第一条第二項が規定している。したがって、同条第三項は、本来、不必要なものとなる。もっとも、例外として、一定の課税権や処罰権が行政庁に付与されている場合や立法者が法律上一定の枠を定めているにすぎない場合など、⁽³⁾裁判官が要件事実から法的効果を直ちに明白に導くことの困難な場合もある。この場合には、裁判官に「判断」(Beurteilung) の余地が与えられるわけである。ここに「判断」(Beurteilung) とは、⁽⁴⁾いわゆる裁量決定 (Ermessensentscheidung) に対する裁判基準を形成する行為のことである。ところが、この行為についても、⁽⁴⁾第二条がすでに規定している。よって、ヤーンは、第一条第三項はやはり不必要といわざるを得ないという。

他方、租税調整法第一条第三項に固有の意義を認める学説としては、

(2) シュレヒト (Schlecht) は、要件事実の確認が本来客観的であるべきことは認めながらも、しばしば、ある事実を生ぜしめた目的や動機が不明確にされたり、偽られることもあるから、この確認の段階で、一定の判断が必要なることを指摘する。すなわち、ここに「判断」(Beurteilung)とは裁判官による証拠評価 (Beweiswürdigung) のことである。証拠評価は、通常、自由心証により行われる (一九三一年租税通則法第二七八条、民事訴訟法第二八六条、第二八七条)。したがって、シュレヒトによれば、裁判官は国家社会主義的世界観を考慮して心証を形成しなければならぬことになる。

(3) エルラー (Erlar)⁽⁶⁾、クロキシウス (Krokisius)⁽⁷⁾ は、ヤーンと同じく、法学方法論として、要件事実の確認と「あてはめ」(Subsumtion)との二段階が原則であると考える。しかし、例外として、確認された要件事実が、観点を違えて評価されることにより、他の要件事実としても評価され得る場合には、いかなる観点から評価されるべきかについて判断が必要になる。この判断が Beurteilung である。したがって、租税調整法第一条第三項によれば、実際には存在しない要件事実を法適用の基礎に置く可能性が承認される。結果として、エルラー等によれば、同項は租税回避の一般的否認規定として固有の意義を有するとされる。

(4) オット (Ott)⁽⁸⁾ は、要件事実の確認と「あてはめ」(Subsumtion)との中間に「判断」(Beurteilung)の領域を認める。この領域とは、オットによれば、条文のみに依拠できない領域で、かつ、決定を下す官吏や裁判官の法感覚 (Rechtsempfindung) によって、彼等の内的見地 (innere Einstellung) が影響を受ける領域のことである。ここで行われる「判断」(Beurteilung)とは、考慮されるべき租税法の解釈にとって、未だ関係しないか、直接関係しないか、裁判にとって非常に重要であるか、しばしば決定的な裁判官の意思決定をいう。すなわち、オットによれば、

裁判官は、法適用の前提として、国家社会主義的世界観に適った内的見地を要件事実から形成しなければならぬ⁽¹⁰⁾。
である。

(5) ヴァッケ (Wacke)⁽¹¹⁾ は、要件事実の確認と「あはれめ」(Subsumtion)との中間領域を、さらに、事実の解釈 (Auslegung des Tatbestandes) と法律の解釈 (Auslegung des Gesetzes) との二段階に区分する。この事実の解釈が、Beurteilung の領域である。では、「事実の解釈」のもとに何を理解すべきだろうか。ヴァッケは、これを、民法第一三三條、第一五七條に規定される意思表示、法律行為の解釈を含む、一切の解釈可能な事実を解釈することと説く⁽¹²⁾。

以上の諸学説は、「判断」(Beurteilung) の必要性の存否、その法学方法論上考慮されるべき時期、その意義について、それぞれ見解を異にする。しかし、法適用の段階においても、租税調整法第一条第二項の主旨、すなわち国家社会主義的世界観が考慮されるべきことを認める点では結論を一にする。国家社会主義的世界観は、本来、同条第一項に規定するように、法律解釈に当って依るべき原則であった。ところが、同条第三項を先に掲げた諸学説のように解釈することにより、法適用の原則としても拡大されたのである。このことは、ナチスの民族感あるいは「上級財政局長 (Oberfinanzpräsident) または国務次官 (Staatssekretär) により代表される健全な民族感覚」⁽¹³⁾ を意味する同条第二項に定める「国民思想」(Volksanschauung) が同条第三項にも準用されることにより、一層、徹底されたのであった。

注 (1) Tatbestand は、刑法上、構成要件または法律要件と翻訳されるのが通例である。しかし、租税法では、通説は、Tatbestand を構成要件とごう類型に合致した事実 (Sachverhalt) とごう意味を用いる (Gerhard Wacke, Die Beurteilung von Tatbeständen, StW 1936, Sp. 852 ff.; Wolfgang Polland, Steuerrecht und Privatrecht, 1960, S. 25, Fußn. 102; Tipke-Kruse, Reichsabgabenordnung, 7. Aufl., § 1 StAbnG, Anm. 42)。やうに、本稿では、この

意味の Tatbestand を要件事実の翻記した。

- (2) Jahn, Einige Anmerkungen zum Steueranpassungsgesetz, Industrie und Steuer 1935, Teil I, S. 4.
- (3) ヤーンは「この例によつて」消費標準課税(Verbrauchsbesteuerung)と秩序罰の賦課(Verhängung von Ordnungstrafen)を区別せり。
- (4) 租税調整法第二条 ① 行政庁がその裁量により發給すべき決定(裁量決定)は、法律の認める限界内にとゞまらねばならぬ。
- ② 裁量決定はこの限界内において、公平と合目的性に従ひ、行われるものとす。
- ③ 公平および合目的性の問題は、国家社会主義的世界觀に従ひ、判断せらるものとす。
- (5) Schlecht, Grundsätzliches zu § 1 des StAnpG., Deutsche Steuerzeitung (以下「DStZ」とす) 1935, S. 457f., 459 ff.
- (6) Friedrich Erler, Die Beurteilung von Tatbeständen nach nationalsozialistischer Weltanschauung, DStZ 1936, S. 13 ff.
- (7) Krokisius, § 1 StAnpG. und die hierzu ergangene Rechtsprechung des RFH., DStZ 1935, S. 909 ff.
- (8) Siegfried Ott, Zu den allgemeinen steuerrechtlichen Vorschriften des Steueranpassungsgesetzes, StW 1935, Sp. 701~738, 861~990, 1133~1168; derselbe, Zum Auslegungs- und Beurteilungsgrundsatz des § 1 Steueranpassungsgesetzes, StW 1936, Sp. 1285~1316. なお、田中勝次郎「租法の解釈と(2)」租法學二十冊三頁以下參照(同・法人税法の研究七六五~七七四頁參照)。
- (9) Ott, a. a. O., StW 1935, Sp. 713 f.
- (10) Gerhard Waacke, Die Beurteilung von Tatbeständen, StW 1936, Sp. 833 ff.
- (11) 民法(BGB)は、次のように規定す。
- 第一三三條 意思表示の解釈に當つては、真実の意思を探究すべきであり、表現の文字の意味に拘泥すべきでない。
- 第一五七條 契約は、取引慣習を顧慮し信義誠実の要求に従つて、解釈されなければならない。
- 參照、柚木馨 高木多喜男・独逸民法(1)(現代外國法典叢書(1)(昭和三〇年))。

(12) Wacke, a. a. O., Sp. 846 ff. ここに一切の解釈可能な事実とは、通知、催告、脅迫等本来の意思表示とはいえない表示行為 (Äußerungen) や訴訟行為 (Prozeßhandlung) をも含むことをいう (derselbe, a. a. O., Sp. 854)。ヴァッケの例によれば、ある人が詩人の「シラー」を注文したか否か、彼が「私はこの債務を負います」と言ったか否かを調べるのが事実の確認、彼が「シラー」の注文の際に、その胸像を意図したのか、本の発行を意図したのか、あるいは「私はこの債務を負います」という言葉をいって、彼が独立の責任 (selbständige Haftung) を引受けようとしたのか否かを調べることが事実の解釈、彼の陳述が売買契約、使用貸借契約または賃貸借契約の申込と理解されるべきか、あるいは債務引受や債務承認 (Schuldenerkenntnis) の申込と理解されるべきかを決定するのが法律の解釈、と区別される (derselbe, a. a. O., Sp. 856 f.)。

(13) Buchwald, Noch einmal: Gegensatz von Zivilrecht und Steuerrecht?, StW 1960, Sp. 476.

三 国家社会主義的觀察法

ナチス期の經濟的觀察法を理解するに當って注意すべきことは、ナチス期の經濟的觀察法は、同じく「經濟的觀察法」と呼ばれても、ワイマール期の「經濟的觀察法」とは根拠と性質を異にすることである。ナチス期の經濟的觀察法の根拠は、經濟的現存ではなく、あくまで租税調整法の規定に求められたのである。

ところで、それでは、この經濟的觀察法は、はたして、純粹に「經濟」的観点からの租税法、法律の解釈・適用を導いたであろうか。それは、「法」的觀察法といえるだろうか。

ライヒ財政裁判所一九三五年五月二二日判決 (一ペニヒ事件)⁽¹⁾は、租税調整法第一条第一項、同条第三項を根拠に經濟的觀察法を適用した判決として有名である。事実の概要は以下のとおりである。ある商店の主人が店員の支払うべき婚姻補助金を軽減するため、彼の給与を一ペニヒ減額し、もって彼の属する課税段階を一ランク引下げた。税務

署は、この軽減措置を租税法上否認して、徴収義務者たる主人に対して、高い課税段階の金額で課税した。この処分を不服として、主人から提起されたのが本件訴訟である。裁判所は、この租税軽減を目的とする主人と店員との合意は、「国民思想およびすべての国民に租税上の誠実義務の相当な履行を命ずる租税法の目的に反する」と判示する。⁽²⁾

本件事実を純粹な「経済」的觀察法の観点からみれば、店員が実際に低い給与を受け、低い課税段階に属する以上、本件の税務署の課税処分は違法といえよう。本件裁判所は、エルラーも指摘するように、むしろ、⁽³⁾右事実を国家主義的世界観に適った事実⁽⁴⁾に歪曲させ、経済的觀察法をもって租税回避の否認と同等の効果を生ぜしめることを承認したのであった。

また、これとは別の問題として、夫婦間で労働契約を締結し、経営者たる夫が妻に対して支払った賃金は、營業税法上、会社の経費に算入され得るかという問題が存在した。オットは、仮に妻の労働が第三者の労働と同等に評価されようとも、経済的觀察法によれば、夫婦間には常にドイツ国民の民族観である家族的協力関係が認められる以上、妻に対する賃金は会社の経費に算入されない、と説く。⁽⁴⁾

以上の事例に示されるように、ナチス期の経済的觀察法は、実は、純粹な「経済」的觀察法でも、「法」的觀察法でもなく、国家社会主義的世界観に適った租税法の解釈・適用方法、すなわち、いわば「国家社会主義的觀察法」ということができるのである。

註 (一) RFH, U. VI A 467/34 v. 22.5.1935: RFHE 38, 44. 本件判決は、非常に有名な、当時の論文の多くが引用し、解説している。 Vgl. Ott, a. a. O., StW 1935, Sp. 720 f.; derselbe, a. a. O., StW 1936, Sp. 1306 f. 田中「前掲論文 (2)」六頁。

(2) RFH, U. VI A 467/34 v. 22. 5. 1935: RFHE 38, 44 (Leisatz).

(3) Erlert, a. a. O., S. 13 ff.; Krokstius, a. a. O., S. 909 ff.

(4) Olt, a. a. O., StW 1935, Sp. 717 ff.; derselbe, a. a. O., StW 1936, Sp. 1310 f. ライヒ財政裁判所は、妻が第三者の雇用に代つて労働に従事し、かつ、妻の労働が旧民法一三五六条（一九五八年七月一日施行の Gesetz über die Gleichberechtigung von Mann und Frau auf dem Gebiete des bürgerlichen Rechts による改正前の条文）の妻の營業協力義務とみなされない場合には、夫婦間の労働契約を承認した（RFH, U. IV A 268/31 v. 26. 10. 1932: RFHE 32, 100）。しかしその後、オットの理論は、Chef-Chefin Theorie の名の下に同裁判所の判例に採用され、第二次大戦後においても通用した（BFH, U. I 233/59 v. 16. 2. 1960: BFHE 70, 417）。なお、この連邦財政裁判所の判決は、憲法裁判所により取消された（BVerfG, U. I BvR 232/60 v. 24. 1. 1962: BVerfGE 13, 318）。右の連邦財政裁判所判決および憲法裁判所判決については、中川一郎博士の全訳と評釈がある（中川一郎「税法における経済的觀察法の運命——七年AO施行後のBFH判例を觀て——」日本税法学会創立三〇周年記念祝賀税法學論文集六二頁〜八二頁）。

第五章 經濟的觀察法の現代的意義

一 法解釈原則としての經濟的觀察法

(一) 文言解釈の重視　第二次大戦後においては、租税法は独立した法領域として承認され、また租税法律の數および内容はワイマール期に比べると格段に整備された。そして、もはやワイマール期におけるように、法の解釈・適用に當つて、租税法独自の概念形成がすべてに優先されると主張されることはなかった。なぜなら、すべての法領域は一般的法秩序を維持するために緊密な牽連關係にあると考えられたからである。

フルーメ (Werner Flume) は「租税の徴収 (Steuerhebung) を「一般的法秩序から生ずる財の配分 (Güterverteilung) に対する侵害」⁽¹⁾と考えることから議論を始め、財の配分を極度に制限するような租税立法および租税法律の解釈は一般的法秩序を破壊すると説く。例えば、相続税を過度に徴収するような立法は、相続権を侵害するだけでなく、法秩序の決定的な構成要素たる私所有権 (Privateigentum) をも侵害する。⁽²⁾ また、例えば、合資会社に対する課税において、有限責任社員が無制限の連帯納税義務を負わなければならないように営業税法を解釈することは、合資会社形態、ひいては一般的法秩序の破壊をも導くのである。⁽⁴⁾ このような理由から、フルーメは、租税法の立法・解釈が私法秩序を破壊するものであってはならないという意味で、「租税法と一般的法秩序との一致」(Kongruenz) という理論を構築したのである。

もっとも、この理論は、租税法を私法の特別法と位置づけるかつてのヘンゼルの理論を喚起するものではない。フルーメは、私法概念ではなく私法秩序が租税法上も尊重されねばならないというにすぎないのである。⁽⁵⁾ したがって、フルーメによれば、借用概念は、租税法律の意義に鑑みて理由があると認められる場合には、租税法独自の意味内容として解釈され得たのであった。⁽⁶⁾

このフルーメの説は、経済的観察法の名の下に恣意的課税を推進したバルやベッカーの解釈方法への回帰を妨げるための理論として、学説・判例上広く支持された。ただし、この理論は、経済的観察法の適用範囲に限界を画するものではあっても、その廃止を主張するものでも、その内容を明確にするものでもなかった。そこで、学説においては、法秩序の統一性に反しない範囲で承認され得る経済的観察法とはいかなる方法論であるか、という点について議論が展開された。

(1) ワリス (Hugo von Wallis) は、⁽⁷⁾ 経済的觀察法とは租税調整法第一条第二項を法的根拠とする目的論的解釈方法である、と主張する。もっとも、同項は、⁽⁸⁾ 目的論的解釈方法をして租税法上唯一の解釈方法と規定しているのではなく、単に「考慮」すべきことを規定しているにすぎない。それゆえ、ワリスは、⁽⁹⁾ 法的安定性の見地から租税法律の解釈方法としては文言解釈が原則であると説くのである。

(2) これに対して、ハルツ (Wilhelm Hatz) は、ワリスと同様に経済的觀察法の法的性質を目的論的解釈方法であると解しながらも、その法的根拠を租税調整法第一条第二項に求めなかった。⁽⁹⁾ すなわち、ハルツは、⁽¹⁰⁾ 経済的觀察法を一般的解釈方法としてとらえ、その内容としては同項に定める国民思想、租税法律の目的および経済的意義ならびに諸関係の発展の四要素に限定せずに、⁽¹⁰⁾ 裁判官が法律解釈に当って立法者の意思を究明するために考慮すべき一切の解釈要素が含まれていると解するのである。そして、ハルツは、⁽¹¹⁾ 法解釈の目標を立法者の法制定意思に求めるいわゆる主観的解釈論に基づいて、裁判官に対し法解釈に関する広い権能を認めたのであった。

(3) 他方、⁽¹²⁾ 法的安定性および予見可能性の尊重という見地から経済的觀察法に限界を画するのがエックハルト (Walter Eckhardt) である。エックハルトは、⁽¹²⁾ 法的安定性および予見可能性が担保されるためには、①法秩序ができるだけ矛盾を含んでいないこと、②法の服従者 (der Rechtsunterworfene) が法状態を明文の規定から明確に読みとれること、③成文法 (das geschriebene Recht) が分散していないこと、④法の服従者が同種の問題は同一に規定されていると予見し得ること、⑤ある法領域が他の法領域で生じた生活領域の秩序に相応する法形成を顧慮すること等の要件が憲法上要請されるとして、⁽¹³⁾ 次のようなテーゼを提唱した。

「a 租税法は、原則として、それと最も近似する法領域——例えば、租税債務関係であれば民法、納税義務関係

であれば一般行政法、租税訴訟法であれば行政訴訟法および民事訴訟法——に広く一致するように形成・解釈されなければならない。

b 租税法において用いられた概念の内容は、原則として、他の法領域における通常の内容に一致しなければならない。このことは、非国庫的目的を有する規範に対して特に適用される。

c 租税法上の固有概念 (Eigenbegriffe) は、できる限り、原則として租税法またはそれと最も近似する法領域においてすでに存在する概念と一致しなければならない。

(以下、省略)⁽¹⁴⁾

(4) これらの学説を踏まえて、経済的観察法に関する議論を総括するのがシュピターラー (Armin Spieler) である。シュピターラーは、一九四九年の論文において、法解釈に当って考慮すべき解釈方法を六種類に分け、かつこれらを順序づけるいわゆる解釈段階説を発表した。この説によれば、文言解釈方法が第一順位とされ、経済的観察法は第五順位の目的論的解釈方法の一要素として位置づけられた。⁽¹⁵⁾ さらに、シュピターラーは、一九六二年の論文において、経済的観察法に関する学説を第二次大戦を境に新旧両説に分類し、それぞれの見解の特質を対比させて考察した。この分類によれば、新説とは、経済的観察法は租税調整法第一条第二項を根拠とするものではなく一般的に考慮され得る解釈方法の一つにすぎないこと、経済的観察法と租税法の解釈における経済的意義の考慮とは相違すること、経済的観察法よりも法的安定性と法的明白性が優先し、かつ法秩序の統一性が維持されるべきことを主張する見解であるとされた。⁽¹⁶⁾

シュピターラーの分類によるこの新説によれば、租税調整法第一条第二項は単なる確認規定にすぎず、不必要なもの

であると解され、また同項は、経済的觀察法が「法」的觀察法の一種であることを充分に表現するものではないから、廢止されるべきであると主張された⁽¹⁷⁾。そして、このちやうな見解は「リーワルト (Alfred Riewald)」⁽¹⁸⁾ クライン (Friedrich Klein)」⁽¹⁹⁾ シュウペン (Arndt Raupach)」⁽²⁰⁾ パウリック (Heinz Paulick)」⁽²¹⁾ 等の支持を得て、一九五〇年代中葉から六〇年代中葉にかけて、通説とされたのであった。

注 (一) Werner Plume, *Steuwesen und Rechtsordnung, in Rechtsprobleme in Staat und Kirche* (Festschrift für

Rudolf Smend), 1952, S. 61. 以下、須賀修一・租税債務関係理論の展開 (増補版・昭和四四年) 一七一～一七四頁。

(二) Plume, a. a. O., S. 62. 須賀・前掲書一七四頁。

(三) BFH, U. I 99/54 v. 2. 8. 1955: BFHE 61, 250.

(四) Plume, a. a. O., S. 70. 須賀・前掲書一七六頁。

(五) Plume, a. a. O., S. 73. 須賀・前掲書一七七頁。

(六) Plume, a. a. O., S. 73, Fußn. 25. 須賀・前掲書一九〇頁注 (19)。「もともと」シュウペンは「フルーメ」のこの論述を模範として、フルーメは文言解釈を原則と考え、原則として、借用概念を私法と同一義に解すべき旨を表明した。と云ふ (Arndt Raupach, *Der Durchgriff im Steuerrecht*, 1968, S. 57, Fußn. 10)。

(七) Hugo von Wallis, *Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht, in Probleme des Finanz- und Steuerrechts*, (Festschrift für Ottmar Bühler), 1954, S. 253.

(八) 田嶋 Hensel, *Steuerrecht*, 2. Aufl., 1927, S. 41; 3. Aufl., 1933, S. 56.

(九) Wilhelm Hartz, *Die Auslegung von Steuergesetzen*, 1956, S. 28 f.

(10) Hartz, a. a. O., S. 37～51.

(11) Hartz, a. a. O., S. 14.

(12) Walter Eckhardt, *Das Steuerrecht und die Einheit der Rechtsordnung*, *StJb* 1961/62, S. 84 f., 123～126.

- (13) Eckhardt, a. a. O., S. 124.
- (14) Eckhardt, a. a. O., S. 126～130, 136 f. なお、エックハルトは、a から c までに掲げたテーゼの例外を次の場合に承認する。すなわち、この例外が「租税義務の増加を導く場合には、この例外は、法律の明白かつ一義的な文言で定められているとき、および他に保護され得ない一般人の重要な利益の保護のために必要と思われるときに認められる。さらに、例外は、合理的根拠および保護されるべき利益によって、実際に必要と認められた場合に限り認められる」(テーゼ f) となる。
- (15) Armin Spitaler, Die Auslegungsregeln des Steuerrechts, StbJb 1949, S. 291 f. シュタターラーは、法の解釈は①文言解釈、②論理解釈、③体系的解釈、④発生解釈 (Genetische Auslegung)、⑤目的論的解釈、⑥有機的解釈、に区分され、かつ、この順序で行われねばならぬと、同じく (derselbe, a. a. O., S. 273 ff.)。経済的観察法の意味については、「社会学的または社会法的観察法と呼ぶのが正しいと見えよう。なぜなら、経済的観察法は、正しい適用においては、社会的に等しく判断されるものを、課税の公平に等しく取扱うという使命を有しているからである。経済的観察法の名の下に、全体を代表する一部分 (pars pro toto) として、解釈・評価するために、社会的に意味のある生活関係だけが強調される。同様のものは、経済的観察法の適用に当っては、実際には、事実上の多くの一般的観察、すなわち特に一般的生活関係を正しく解釈・評価し、もって生活関係の論理的、社会政策的かつ一般政治的内容をも考慮するという觀察が問題となるからである」同じく (derselbe, a. a. O., S. 292)。
- (16) Spitaler, Die Einschränkung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, StbJb 1962/63, S. 407 f., 419. 中川一郎「シュタターラーの『経済的觀察法の制限』について」(一)～(三・完)「税法学」一五七号「頁以下」一六八号「頁以下」参照。
- (17) Hartz, a. a. O., S. 37; Spitaler, a. a. O., StbJb 1962/63, S. 419; Paulick, a. a. O., Lehrbuch, S. 134 f.
- (18) Becker-Riewald-Koch, Reichsabgabenordnung (Kommentar), Bd. I, 9. Aufl., 1963, § 1 StAnpG, Anm. 1.
- (19) Friedrich Klein, Zur Auslegung von Steuergesetzen durch das Bundesverfassungsgericht, in Die Auslegung der Steuergesetze in Wissenschaft und Praxis, 1965, S. 147 ff.
- (20) Raupach, a. a. O., S. 56 f. ヲウパッハは、借用概念を原則として私法と同一義に解釈すべきであるとしながら

も、「私法の概念が経済取引または一般的な言語の慣用において、私法上の意味から分離して用いられる場合には、借用概念は民法に嚴格に結びつけられるとはいえない」といふ。

(21) Paulick, *Auslegung und Rechtsfortbildung im Steuerrecht*, in *Die Auslegung der Steuergesetze in Wissenschaft und Praxis*, 1965, S. 169~172; derselbe, a. a. O., *Lehrbuch*, S. 135 f.

(二) 判例の確立と動揺 租税事件に関する判例は、戦後においては、ライヒ財政裁判所の後身である連邦財政裁判所 (Bundesfinanzhof) および連邦憲法裁判所 (Bundesverfassungsgericht) 以下、憲法裁判所という) により形成される。

戦争直後の判例においては、ライヒ財政裁判所がとった租税法独立説の名残りで、借用概念の解釈および法形成の判断に当って経済的觀察法の適用範囲を広く認めるものが多かった⁽¹⁾。しかし、一九五〇年代中葉以後、文言解釈を重視する学説の影響を受けて、判例は経済的觀察法を限定的に適用するように変化した。例えば、連邦財政裁判所一九五五年一月八日判決は、『消費貸借』(Darlehen)⁽²⁾、『所有権』(Eigentum) のような概念を解釈するに当っては、それに相当する民法の概念が一般的に基準となる」と判示した。さらに、連邦財政裁判所一九五七年七月二三日判決に⁽³⁾なるが、「營業税法第八條第八項において『使用貸賃借』(Miete) および『用益貸賃借』(Pacht) という概念を用いる場合、立法者は、このような法概念を創造し、かつそれに確固たる内容を付与した民法 (第五三五條以下、第五八一条以下) に依拠しようとしていることから、原則として出発すべきである。収益税法 (Ertragssteuerrecht) を支配している経済的觀察法は、租税立法者が民法から借用した概念の解釈においても顧慮されなければならない、ということでは正しい。しかし、それは借用概念の法的内容を民法から全く離れて規定することを導くことはできない。租税

法は一般的法秩序の一つの構成要素であり、それゆえ、その法概念の内容は、法律が認識され得る程度に別段の定めを置かない限り、その通常の内容と一致しなければならない」と判示して、借用概念を私法と統一的に解釈する原則を判例上確立した。⁽⁴⁾

この連邦財政裁判所の判例の傾向は、憲法裁判所の判例においても看取される。憲法裁判所一九六二年一月二四日判決は、クルーゼによれば、文言解釈を重視する絶頂期の判決であるといわれる。⁽⁵⁾ 当時の営業税法第八条第六号によれば、個人所有資本会社 (die personenbezogenen Kapitalgesellschaften) における個人企業者 (資本会社に本質的に参加している社員) の所得は右資本会社の営業収益に加算され、営業税が課されるのに対して、無名資本会社 (die anonymen Kapitalgesellschaften) における社員 (資本会社に本質的に参加していない社員) の所得は、営業収益に加算されなかった。本件は、法人格の法形式の差違により営業税の課税に当って右のような格差が生ずることが基本法第三条第一項に定める平等原則に反するか否かが争われた事件である。本判決は判決文中で租税法と私法との関係について次のように判示する。

「なによりも財政目的に奉仕すべき租税法の特質の故に、租税立法者は例外なしに民法秩序に依拠する必要はない。しかし、私法と租税法とは、租税法が所与の生活関係およびそれに関する私法秩序に依拠しているのみでなく、課税対象を原則として民法の法形式に従って規定している場合には、深く結びついている。確かに、この強い結びつきも、個々の場合において私法上の形成から租税法が離脱することを直ちに排除するものではない。しかし、租税法が自ら定めた事物法則性 (Sachgesetzlichkeit) を放棄する場合において、この離脱はそれが納得のいく根拠 (überzeugende Gründe) があるときに限り、憲法裁判所の判例の意味において『実質的に充分正当化される』 (sachlich

hinreichend gerechtfertigt) のである。私法と租税法との対応関係を徹底的に維持し、それゆえ私法の秩序構造を尊重することがこの種のすべての結びつきにおいて明白性と統一性のためのみでなく特に法秩序の内的權威のためになる場合には、借用された私法秩序がその固有の法的意味を成す箇所において租税法によって破られることは特に危険である(ビューラー＝シュトリックロート・租税法一七三頁、三一頁、六四九頁参照) (傍点・筆者) と。⁽⁷⁾

この判決は、右傍点部において判示するように、ある借用概念を租税法と私法とでそれぞれ別意に解釈すべき場合を、特別の規定 (Sonderregelung) による指示がある場合に限定する。⁽⁸⁾ この点で、本判決は学説上高く評価されている。⁽⁹⁾

しかし、右判決をもって憲法裁判所の判例が確定したわけではなかった。右判決と同日の一九六二年一月二四日に言渡された憲法裁判所判決は、⁽¹⁰⁾ 右の判決の示した基準に従わなかった。本判決の前審である連邦財政裁判所判決は、経営者たる夫が被備者たる妻に支払った賃金は、たとえそれが労働契約に基づくものであったにしても、営業税法上会社の経費に算入すべきではない旨を判示した。これに対して、本件では、右の連邦財政裁判所判決が基本法第六条第一項(婚姻の事実に基づく課税上の不利益取扱の禁止) および同法第三条第一項(平等原則) に違反するかどうか争われた。本件憲法裁判所は判決文中において、租税法と私法との関係について次のように判示する。

「経済的觀察法は、『租税法律が一定の法的事実をとりあげてはいるものの、しかしそれが特殊な法技術的表現 (spezielle rechtstechnische Einkleidung) を意味するのではなく、法的効力 (rechtliche Wirkung) を意味している場合』に適用される。『この法的効力およびそれに伴って納税義務者の側に生じた経済的成果』に課税は結びつかなければならない。しかしながら、経済的觀察法は、『法的方法をそれ以外の観点および概念によって解消させるよう

に働きかけること』はできない(ビューラー||シュトリックロート・租税法一五八〇一五九頁)と。

右判決を受けて、憲法裁判所一九六四年一月一日決定は、⁽¹¹⁾資本会社の資本の大部分を出資している業務執行者(Gesellschafter-Gemeinführer)に対する年金引当金(Pensionsrückstellung)を費用として計上できるか否かが争われた事件において、右業務執行者の当該法人における実質的役割を経済的観察法により透視(Durchgriff)して、この可能性を否定した。すなわち、「仮に課税要件が原則として民法の法形式により規定されていても、租税法が独自の意味を付与するについて納得のいく根拠(überzeugende Gründe)がある場合には、租税法は一般的に民法の法秩序に関係しなくともよい」。それゆえ、「経済的観察法の理念は、その経済的形成に応じて法人間で差違が生ずる限り、憲法に違反するものではない」と判示する。

この判決以後、憲法裁判所は、それまで連邦財政裁判所の判決において私法を租税法よりも優先すべきか否かについて争いのあった借用概念の解釈および私法上の法形成の判断について、次々に経済的観察法を適用すべき旨を判示した。⁽¹²⁾例えば、一九六七年七月一日決定は、⁽¹³⁾同族有限責任会社(Familien-GmbH)の資本の大部分を出資している業務執行者(Gesellschafter-Gemeinführer)に対する増俸について、個人所有資本会社と無名資本会社とで租税法上の取扱に差違があるのは基本法第三条第一項(平等原則)に違反するか否かが争われた事件において、「専ら会社の外形的法形成のみに着目し、かつ経済的所与に着目しないという租税法に適さない観察法によって、租税法上の効果を伴った取扱を類型的方法で軽減することは、実質的に正しい(sachgerecht)とはいえないだろう」と判示する。

憲法裁判所一九六九年一月一日決定は、⁽¹⁴⁾まず「営業」(Gewerbebetrieb)および「一般的経済的な取引への関与」(Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr)とらう営業税法第一条第一項第一号の概念は特殊租税法

上の概念であるから、これらの概念の定義および限界は経済的觀察法により決せられるべきであると判示し、次いで、營業分割 (Betriebsaufspaltung) がとられている資本金会社においても、経済的觀察法により右会社を透視して、その背後に存在する社員に対して課税することが可能であると述べる。

また、憲法裁判所一九六九年三月二六日決定⁽⁶⁾においては、いわゆる「法人名買い」(Mantelkauf)——ある資本金社の持分をすべて他の会社に譲渡して、右資本金社を消滅させ、爾後、譲受会社の名で、経済的には別会社を設立して新たな營業を行うこと——の場合に、持分譲渡後の右別会社が元の資本金社の欠損繰越を利用して欠損控除を主張し得るか否かが争われた。法人の欠損控除については、当時の法人税法施行令第一五号第一号によって所得税法第一〇条dが準用されることとされていたが、同法第一〇条dは法人と自然人とが平等に取扱われ得る場合に限り法人にも適用された。本決定は、経済的觀察法に基づいて、「法人名買い」の場合には欠損控除を主張するために必要とされる人格の同一性と継続性を欠くとして控除を認めず、次のように判示した。すなわち、「事実上の形成の特殊性と租税法規の目的とを考慮する経済的觀察法(租税調整法第一条第二項・第三項)は、憲法上反対されるべきではない[Vgl. BVerfGE 13, 318 (326); 18, 224 (233 f.)]。特に、所得税法第一〇条dにおいて用いられている納税義務者の概念、營業から生じた損失の概念および所得の総額から特別支出と同様に行われる控除の概念は、租税法上の概念であって民法の概念ではない[Vgl. BVerfGE 25, 28 (35)]。

なによりも財政目的に奉仕すべき租税法の特質の故に、租税立法者は欠損控除の規律において例外なしに民法秩序に依拠する必要はない[Vgl. BVerfGE 13, 331 (339 f.); 24, 112 (117 f.)]。それゆえ、財政裁判所は、法秩序の統一性の観点および租税負担の予見可能性の観点の下に、適用されるべき租税法上の概念および制度を、常にかつ排他

的にその概念に相応する民法上の内容に解釈するということが憲法により命ぜられるわけではない」と。

そして、憲法裁判所一九七〇年七月二三日決定も⁽¹⁶⁾、被備者である配偶者 (Arbeitnehmer-Ehegatte) に対する年金引当金の所得税法上の取扱について、「労働法上の協定は、個々の場合において、課税の基準とはならない。なぜなら、租税法においては、事実関係の法技術的表現ではなく、その事実の内容が問題となるからである。租税法の概念および制度を適用するに当っては、常にかつ排他的に民法の内容に従って解釈されねばならないという原則が憲法により命ぜられるわけではない。しかし、私法から離れた判断をする場合には、実質的にもっともな根拠 (sachliche einleuchtende Gründe) が提示されなければならぬ」と判示する。

最近の学説は、これら一連の憲法裁判所の判例を根拠にして、借用概念の解釈および私法上の法形成の判断に当って経済的觀察法が判例上再び重視されるようになったというのである。⁽¹⁷⁾

注 (1) 例えば、BFH, U. V 69/53 S. v. 25. 9. 1953: BFHE 58, 109 (111). は、「当裁判所は、売上税法の解釈に当って

は、そのすべての領域において、経済的觀察法優先の原則を維持するものである」と判示する。

(2) BFH, U. I 195/55 U. v. 8. 11. 1955: BFHE 61, 499 (503). 本判決は、引用判文に続けて次のように判示し、当該規定が特殊租税法的規定であるか否かにより法解釈方法を区別すべきである旨を述べる。いわく、「連邦財政裁判所が繰返し述べてきたように、通貨変更 (Währungsumstellung) によって経済的および租税政策的理由から所得税法にとり入れられた規定、特に所得税法第七条。のような規定を解釈するときは、所得税法上支配的な経済的觀察法が特別に適用されなければならない。民法による判断と経済的觀察法による判断とは、通常、同一の結果をもたらすと言える。しかし、特別な場合において違った結果が生ずる場合には、たとえ租税調整法第六条第一項の意味における『濫用』が確認され得なくとも、経済的觀察法が優先的に用いられるものとする (同法第一条第二項および第三項)」と。

(c) BFH, U. I 50/55 U. v. 23. 7. 1957: BFHE 65, 189 (190 f.). なお、本件の事実の概要については、金子宏「租税法と私法―借用概念及び租税回避について―」租税法研究六号五～六頁参照。

(4) 例えば、BFH, U. III 400/58 U. v. 20. 5. 1959: BFHE 68, 499 (500) も、「租税法の規定が民法または商法の法概念と結びつくときは、連邦財政裁判所一九五七年七月二三日判決(前掲注(3)・筆者)がすでに指摘するように、経済的觀察法は、原則として、かかる概念の法的内容を民法または商法から離れて決定することを導くものではない」と判示する。

エックハルトは、連邦財政裁判所をしてこのように文言解釈を重視せしめた原因を、第二次大戦後、租税法律が広範かつ精密に規定されるようになると共に、法改正により絶えず変動していることに求める。そして、この原因により、ドイツの租税法解釈方法がイギリスの租税法解釈方法に接近した、と指摘する(Eckhardt, a. a. O., S. 131. なお、イギリスの租税法解釈方法については、Vgl. Hans Flick, Der Rechtsschutz im britischen Steuerrecht, in Vom Rechtsschutz im Steuerrecht, 1960, S. 371 f., 395 f.)。そして、ハントやエックハルトも指摘するように、経済的觀察法の適用は、判例上、不動産取得税や資本取引税(Kapitalverkehrssteuer)等のいわゆる権利の流通税(Rechtsverkehrssteuer)に対しては否定されるか制限されるが、収益税や売上税に対しては広く認められており、租税の種類によつて、かなりの差違が認められた(Hartz, a. a. O., S. 11; Eckhardt, a. a. O., S. 91~94)。

(5) BVerfG, U. I BvR 845/58 v. 24. 1. 1962: BVerfGE 13, 331 (339 f.). 本判決は、村井正教授により翻訳されている(村井正・現代租税法の課題(昭和四八年)三二頁以下)。

(6) Kruse, Steuerrecht, I. Allgemeiner Teil, 3. Aufl., 1973, S. 102.

(7) 本判決に従うものとして、BFH, U. VI 105/61 U. v. 29. 3. 1962: BStBl. II 1962, 304 (BFHE には登載されていない)は、終身年金の解釈について、「租税法は、租税法上の結論を専ら民法上の契約形成から導かなければならないから、民法上の分類に基づかねばならない。租税法において民法上一定の固定した内容をもつ概念が用いられている場合には、租税法が立法者意思によりはつきりと租税法上の他の意味を有するものとししない限り、法秩序の統一の原則に従い、法的明白性と法的安定性のために、同一の意味に解釈しなければならぬ」と判示する。

(8) BVerfG, U. I BvR 845/58 v. 24. 1. 1962: BVerfGE 13, 331 (Leitsatz).

- (6) Hans Blenke, Gestaltungsfreiheit im Steuerrecht und ihre Grenzen, 2. Aufl., 1967, S. 20.
- (7) BVerfG, U. 1 BvR 232/60 v. 24. 1. 1962: BVerfGE 13, 318 (329). 本判決は、一九七七年租税通則法の改正に際して、改正委員会が「経済的觀察法を法解釈の一般方法として承認する根拠として引用された (Bericht und Antrag des Finanzausschusses (7. Ausschuß), Drucksache 7/4292, S. 16)」。なお、中川一郎博士の金説を評議がある (中川一郎「秘法における経済的觀察法の運命—一七七年A〇施行後のBFGHの判例を觀つ—」日本税法学会創立三〇周年記念祝賀税法評論文集六八頁)。
- (11) BVerfG, Beschluß 1 BvR 488/62, 1 BvR 562/63, 1 BvR 216/64 v. 11. 11. 1924: BVerfGE 18, 224 (233 f.).
- (12) Kruse, a. a. O., S. 103.
- (13) BVerfG, Beschluß 1 BvR 495/63 u. 325/66 v. 11. 7. 1967: BVerfGE 22, 156 (160 f.).
- (14) BVerfG, Beschluß 1 BvR 136/62 v. 14. 1. 1969: BVerfGE 25, 28 (35 f.).
- (15) BVerfG, Beschluß 1 BvR 512/66 v. 26. 3. 1969: BVerfGE 25, 309 (313).
- (16) BVerfG, Beschluß 1 BvR 285/66, 445/67 u. 192/69 v. 22. 7. 1970: BVerfGE 29, 104 (117).
- (17) Kruse, a. a. O., S. 102 f.; H. M. Pawlowski, Abschied von der „wirtschaftlichen Betrachtungsweise“ im Steuerrecht?, Betriebs Berater (ZfB/BV-Zeits.) 1977, S. 257 f.; Claus Grimm, Das Steuerrecht im Spannungsfeld zwischen wirtschaftlicher Betrachtungsweise und Zivilrecht, DSiz 1978, S. 286 f.; H. Beisse, Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Auslegung der Steuergesetze in der neueren deutschen Rechtsprechung? StW 1981, S. 5 f. これに対して、金子宏教授は、クルーゼのあげる裁判例が「すでに私法上意義の確立している借用概念の解釈を直接に問題としたものであるかどうかについては、問題が残っているように思われる」と述べておられる (金子「前掲論文」一五〜一六頁注(15)参照)。
- (三) 目的論的解釈の再評価 一九六二年一月二四日に言渡された憲法裁判所の二つの判決、すなわち、租税法律の解釈に当っては私法秩序を尊重すべきである旨を強調する判決 (1 BvR 845/58)⁽¹⁾ と課税要件において法的効力を

意味する法的事実が定められている場合には経済的觀察法が適用されるべきである旨を述べる判決(1 BvR 232/60)⁽²⁾とは、共に、ビューラー・シュトリックロートが著した『租税法』を引用している。ビューラー・シュトリックロートの見解は、借用概念が課税要件に定められている場合には、法秩序の統一の観点から、原則として右借用概念の内容を私法における同一の意味内容として理解すべきであるという、先に述べた文言解釈を重視する通説に与するものであった。⁽³⁾しかし、通説といわれる学説の中においても、ビューラー・シュトリックロートをはじめとするいくつかの学説は、一定の場合に限っては借用概念に租税法独自の意味内容を付与し得る旨、すなわち法概念の相対性を認め得る旨を明らかにしていた。⁽⁴⁾憲法裁判所はこの法概念の相対性を承認する見解を採用したわけである。

法概念の相対性を承認する学説・判例を総括すると、租税法上の法概念は、次のように分類されよう。

(1) 一義的明確な借用概念……他の法領域においてすでに確立した意義を有し、かつその意義が租税法解釈の基準となるべきほど一義的明確である法概念。

(2) 多義的不統一な借用概念……他の法領域においてすでに確立した意義を有するが、その概念が租税法解釈の基準としては多義的であり、あるいは不統一である法概念。この法概念はさらに二つに分類され得る。

(a) 法技術的借用概念……特殊な法技術的表現をとっている借用概念。

(b) 法効力的借用概念……法概念の形式的表現よりも法的効力を意味している借用概念。

(3) 固有概念……他の法領域において確立した意義を有していない法概念。

以上の法概念の中で、一義的明確な借用概念および法技術的借用概念については、法的安定性ないしは予見可能性の観点から、他の法領域における同一の意味内容がそのまま租税法の解釈に当たっても準用されなければならぬ

い。これに対して、法効力的借用概念および固有概念については、租税法律ないしは右法概念が定められている個々の課税要件の目的、経済的意義に基づいて、租税法独自の意味内容が目的論的解釈（現代的意義における経済的観察法）によって探究されなければならないのである。租税法上独自の意味内容として解釈すべき借用概念の例としては、例えば、所得税法においては、控除不可能な扶養費の概念、⁽⁵⁾元本債権から生じた利息の概念、⁽⁶⁾使用賃貸借と用益賃貸借の概念、⁽⁷⁾用益価値（Nutzungswert）の概念、⁽⁸⁾投機行為（Spekulationsgeschäft）の概念等が学説・判例上しばしば問題とされている。

ところで、以上のように法概念を分類する見解に従った場合には、一番問題となる法技術的借用概念と法効力的借用概念とを区別することは、実際には相当困難を伴う。そこで、タイプケ（Klaus Tipke）は、このように法概念を分類せずに、目的論的解釈によってあらゆる法概念の意味内容を確定すべきであると主張する。すなわち、「個々の租税法律の法律要件をみた者は、そこに租税法の先決問題となり得ないような……私法の領域がほとんど存在しないということを認識することができる。租税法は、経済的担税力を表示する特定の事実関係を把握することを目的とする。しかし、経済的担税力は、一般にその形式において民法上の取引に關与するか、民法の形成可能性の力を借りることによって根拠づけられる。……たとえ所得、売上げ（Umsatz）、経済財（Wirtschaftsgut）などのように、純粋な租税法上の概念の下に事実を法律要件にあてはめる（subsumieren）場合においても、民法を無視することはしばしば許されない。なぜなら、経済的事実は、それ自体私法上の衣を着て生ずるからである」⁽¹⁰⁾。換言すれば、「一方において、あらゆる私法概念が経済的概念に置き換えられ得るわけではなく、また他方において、民法の優位もなく、むしろ租税法においてもそのつど個々の法規がいかなる意味を有するかを究明しなければならない。私法から継受した概

念は、常に意義の関連から租税規範の目的および機能から理解されねばならず、このような解釈の媒介を通じてはじめて継受した概念の内容を決定しようというのが当然の見解である⁽¹¹⁾。

このタイプケの見解は、私的経済秩序における法的表現形式および法形成は原則として私法形式をとって現われるという思考によりながら、法概念の内容は、本来、法目的に応じて相対的なものであるから、租税法律の目的、機能および規範に基づいた目的論的解釈によって説明されなければならないとするものである⁽¹²⁾。このタイプケの見解は、カム(Hans Wilhelm Kann)によれば、ハンゼルの理論を正当に承継したといわれるが⁽¹³⁾、この見解においては目的論的解釈の「目的」をどのように解するかが重要な問題となる。タイプケは、この「目的」を「租税収入をあげる」という一般財政目的ではなく、「原理(Prinzip)・価値(Wertung)・条理(ratio)・指導理念(Leitidee)・動機(Motivation)・事物法則性(Sachgesetzlichkeit)・目的(telos)・計画(Plan)・法律および個々の法律要件」に求めるべき旨を明らかにしている⁽¹⁴⁾。したがって、タイプケのいう目的論的解釈は、かつてベッカーにより主張された「経済」的觀察法に与するわけではないのである。

クルーゼ⁽¹⁵⁾、パピアー(Hans-Jürgen Papier)⁽¹⁶⁾、カム等⁽¹⁷⁾はタイプケの見解に賛同するが、エーラース(Hans Ehlers)・グリム(Claus Grimm)・クライン⁽¹⁸⁾＝オルロップ(Klein-Orlopp)等はこの見解に対して批判を加える。すなわちエーラースは⁽¹⁷⁾、仮にタイプケの説をとったとしても、そもそも租税法律の「目的」自体が一つに限定されずに複数存在し得るわけであるから、その中のいずれを優先させるべきかを決定しなければならぬという困難な問題が生ずるといふ点を指摘し、グリムは⁽¹⁸⁾、租税法における私法の優位という思考は現在でも一般的正当性が推定されると主張する。結局、クライン⁽¹⁹⁾＝オルロップが述べるように、租税法固有の「目的」が考慮されるべき場合は、その「目的」

が租税法上明確に規定されている場合に限られることになるというのである。

なるほど、タイプケは目的論的解釈方法をもってあらゆる法概念に適用すべき解釈方法であると考えるが、だからといって目的論的解釈方法を排他的かつ無制限に適用すべきであると主張しはしない。タイプケは、「私法上の形成は、通常、経済的形成の十分な表現であり、異なる解釈を正当化するような特殊な租税法上の目的が常に証明されるわけではない」と述べてるのである。⁽²⁰⁾ そうすると、目的論的解釈方法により租税法独自の意味内容を決定すべき借用概念の範囲は、タイプケの説によるも、前述した法概念を分類する見解によるも、具体的にはあまり大きな差違は生じないことになるであろう。

最近、租税通則法の改正に当って、財政委員会は、まず一九七四年草案の際に、「租税法の解釈に当っては、経済的意義および法律の目的ならびに諸関係の発展を考慮しなければならない」⁽²¹⁾（同草案第三条第二項）という規定を設けるべき旨を明らかにし、その理由としては、「第二項の文言は……補充的解釈原則にすぎないことを明らかにしている。……解釈原則として、特に経済的意義および法律の目的ならびに諸関係の発展が規定されているが、これに加えて、いわゆる『経済的観察法』という特別な意味もまた租税法上強調されるべきであり、かつ目的論的解釈が保証されるべきである」⁽²²⁾と述べている。また、一九七七年草案において同規定は削除されたが、その理由として、財政委員会は、「このような解釈原則がもはや将来において妥当すべきではないことを意味するものではない。むしろ、本委員会はこの租税法においても他の法領域におけると同様に、法典化する必要のない一般に適用される解釈原則として理解する」⁽²³⁾と述べたうえで、憲法裁判所一九六二年一月二四日判決（1 BvR 232/60）を引用して、租税法に規定された法概念が法的効力を意味している場合には経済的観察法が適用されるべきである旨を明らかにする。

以上のように概観すると、学説¹⁾判例および立法当局者の見解は、目的論的解釈方法の意味における経済的観察法が将来においても適用され得るとする点で一一致をみているところから、このことが許されよう。

- 註 (一) BVerfG, U. I BvR 845/58 v. 24. 1. 1962: BVerfGE 13, 331 (340) 註 Böhler-Strickrodt, Steuerrecht, 3. Aufl., Bd. 1, S. 173, 311 u. 649 以下引用ナク。
- (二) BVerfG, U. I BvR 232/60 v. 24. 1. 1962: BVerfGE 13, 318 (329) 註 Böhler-Strickrodt, a. a. O., S. 158 f. 以下引用ナク。
- (三) Vgl. Böhler-Strickrodt, a. a. O., S. 157 ff., 171 ff.
- (四) Ottmar Böhler, Lehrbuch des Steuerrecht, 1. Aufl., Bd. 1., 1927, S. 106 ff.; derselbe, a. a. O., 2. Aufl., Bd. 1, 1953, S. 98 ff.; Julius Crisolti, Lehrbuch des Steuerrechts, 1933, S. 38 ff., Böhler-Strickrodt, a. a. O., 3. Aufl., Bd. 1, S. 158.
- (五) BFH, U. VI 178/62 U. v. 22. 11. 1963: BFHE 78, 184; BFH, U. I R 213/74 v. 16. 3. 1977: BFHE 121, 458 (460) 以下、この概念は一九七九年所得税法では第二二条第二号に規定されている。
- (六) Wolfgang Jakob, Steuern von Einkommen I, 1980, S. 38; BFH, U. VIII R 146/73 v. 14. 12. 1976: BFHE 121, 53. 以下、この概念は一九七九年所得税法では第二〇条第一項第八号に規定されている。
- (七) BFH, U. VI 251/62 U. v. 11. 10. 1963: BFHE 77, 665 (668); BFH, U. VI R 259/67 v. 4. 7. 1969: BFHE 96, 506 (508); BFH, U. IV B 62/75 v. 11. 3. 1976: BFHE 119, 135. 以下、この概念は一九七九年所得税法では第二二条第一項に規定されている。
- (八) BFH, U. VIII R 7/74 v. 18. 8. 1977: BFHE 123, 176. 以下、この概念は一九七九年所得税法では第二二条第二号に規定されている。
- (九) BFH, U. VIII R 202/72 v. 30. 11. 1976: BFHE 120, 522. 以下、この概念は一九七九年所得税法では第二三条に規定されている。

- (9) Klaus Tipke, Steuerrecht und bürgerliches^{*)} Recht, JuS 1970, S. 150.
- (10) Tipke, Zur Reform der Reichsabgabenordnung—Stellungnahme zum Reformentwurf, Finanz Rundschau 1970, S. 241 f. 本誌文庫の「中川一郎「A〇草案三条の「」税法第143号四〇頁に紹介がある。
- (11) Tipke, Steuerrecht, 5. Aufl., 1978, S. 95.
- (12) H. W. Kamm, Über Grundlinien steuerrechtlicher Tatbestandbildung und steuertatbestandlicher Garantiefunktionen, 1976, S. 58.
- (13) Tipke, Steuerrecht, S. 88.
- (14) Kruse, Steuerrecht, I. Allgemeiner Teil, 3. Aufl., 1973, S. 101~103.
- (15) H. J. Papier, Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte und das grundgesetzliche Demokratieprinzip, 1973, S. 185.
- (16) Kamm, a. a. O., S. 59 f.
- (17) Hans Ehlers, Auslegungsregeln in der AO 1977?, DStR 1977, S. 502.
- (18) Claus Grimm, Das Steuerrecht im Spannungsfeld zwischen Wirtschaftlicher Betrachtungsweise und Zivilrecht, DStZ 1978, S. 286.
- (19) Klein-Orlupp, AO 1977, §4, Bem. 7, Abs. 4, S. 25.
- (20) Tipke, Steuerrecht, S. 95.
- (21) Entwurf einer Abgabenordnung (AO 1974), Gesetzentwurf der Fraktionen der SPD, FDP, Deutsches Bundestag 7. Wahlperiode, Drucksache 7/79, S. 17. なお、草案の全貌は「中川一郎「一九七三年A〇草案の「」～「」」税法第126号～129号を参照。
- (22) Bericht und Antrag des Finanzausschusses, Deutscher Bundestag 6. Wahlperiode, Drucksache VI/1982, S. 100.
- (23) Bericht und Antrag des Finanzausschusses (7. Ausschuß), Deutscher Bundestag 7. Wahlperiode, Drucksache 7/4292, S. 15.

二 法適用原則としての経済的觀察法

(一) 法解釈と「要件事実の判断」との統合 「要件事実の判断」が行われるべき時期およびその意義をめぐる問題については、古くはナチスの時代から多くの議論が存在した。そして、これらの議論がナチスの国家社会主義的世界観に基づくものであったことについては、前述したとおりである。

ところが、第二次大戦後、国家社会主義的世界観という文言は、一九四六年二月一日管理委員会法第一二号第一条 (Art. I des Kontrollgesetzes Nr. 12 vom 11. 2. 1946 AmtsBl. Nr. 4) により、租税調整法から削除された。そこで、「要件事実の判断」に関する戦後の議論は、「国家社会主義的世界観」という文言が削除された後の租税調整法第一条第三項がいかなる意義をもち得るのかという点に集中した。

まず、終戦時から一九六〇年代中葉に至るまでの間の多数説は、「要件事実の判断」に租税法固有の意義を認める⁽¹⁾。この多数説によれば、「要件事実の判断」は事実の確認 (Sachverhaltsfeststellung) の後、右の確認された事実を課税要件規定にあてはめる (subsumieren) 段階の前までに行われるべきこととされた。そして、「要件事実の判断」の目的は、事実関係の真実の経済的内容を把握することにあるといわれた。しかし、多数説の中でも、事実関係を把握する基準、根拠および判断の法的性質については説が分かれていた。

(1) 連邦財政裁判所の多数判例は、⁽²⁾「経済的に同一の状態にある事実関係は同一に判断されなければならない」という一般的な命題を「要件事実の判断」の基準・根拠にして、平等課税の原則を強調した。

(2) ティエール (Rudolf Thiel) は、⁽³⁾「まず、あらゆる事実関係を私法上評価して、私法の法規へのあてはめ (Sub-

sumtion) が可能であるか否かを検討すべきであると主張する。この「あてはめ」が不可能な場合には、その事実関係を経済的観点から透視 (Durchgriff) して、「あてはめ」が可能な事実があったものとみなす。この「透視」が「要件事実の判断」であり、その根拠とされるのが経済的觀察法である。すなわち、テイエルは経済的觀察法の法的性質を租税回避の否認方法と考えるのである。キーン・クッター (Kühn-Kutter) も同様の見解を述べている。⁽⁴⁾

(3) クルーズは、⁽⁵⁾ 事実関係、それ自体の目的および経済的意味を基準にして、関係人の真意に合致した課税を実現すべきであると主張する。

(4) ペーター (Peter Böhmér) は、⁽⁶⁾ 租税法律の目的および経済的意義、国民思想、諸関係の発展、さらには信義則、課税の公平および正義などを基準にして、租税法律の真実の規定内容を実現すべきであると述べる。

これらの多数説に対して、有力な少数説は「要件事実の判断」に租税法固有の意義を認めるべきではないとして、次のような議論を展開した。

(1) シュピターラー、⁽⁷⁾ リーワルト (Alfred Riewald) は、⁽⁸⁾ 法治国家における法的決定に当って、ある事実関係が評価 (Wertung) されねばならないというときには、右の評価とは事実関係の確認と法律解釈との二つだけをいうのであって、これら以外に「要件事実の判断」の余地は存しないと述べ、租税調整法第一条第三項は不必要であるという。

(2) 連邦財政裁判所一九五六年九月二五日判決は、⁽⁹⁾ 「要件事実の判断」を専ら証拠評価 (Beweiswürdigung) の意味に解釈し、租税調整法第一条第三項を裁判官の自由心証を確認する旨の規定であるとする。

(3) ヴァツケ、⁽¹⁰⁾ ハルツは、⁽¹¹⁾ 「要件事実の判断」の意味を意思表示、契約、法律行為等の解釈可能な一切の事実関係

における徴表の意味を明らかにすること（ヴァッケはこれを事実の解釈という）と解し、租税調整法第一条第三項は民法第一三三条・第一五七条に相当する規定であると説く。

これらの少数説に対し、多数説は次のような批判を加えた。すなわち、まずシュピターラー、リーワルトの見解に対しては、右見解は事実の確認を形骸化するものであり、また事実関係に関する一切の認識がそもそもそれ自体多くの人的主観的な判断を含んでいることを無視するものである、と批判した。⁽¹²⁾さらに、一九五六年の連邦財政裁判所判決に対しては、「証拠評価」については財政裁判所法第九六条第一項、租税通則法第二七八条がすでに規定している点を指摘し、またヴァッケ、ハルツの見解に対しては、民法第一三三条・第一五七条は法律行為の解釈の規定であることを指摘して、これらの見解はいずれも租税調整法第一条第三項にあえて「判断」という文言を定めた立法者の意思に反するものである、⁽¹³⁾というのである。

ところで、以上にあげた見解の中で、「要件事実の判断」に租税法固有の意義を付与すべきか否かは別論として、とにかく「判断」の余地を認める説に共通することは、右「判断」を行う時期を、法学方法論 (juristische Methodenlehre) 上、事実を法律要件にあてはめる (subsumieren) 前と解していることであつた。これに対して、一九七〇年代になると、要件事実の判断はある事実を法律要件にあてはめる (subsumieren) 過程において行われると解する法学方法論が有力に主張されるようになる。この方法論は、エッサー (Josef Esser) の方法論に負うところが大きい⁽¹⁴⁾が、クルーゼによれば次のように要約される。⁽¹⁵⁾すなわち、法治国家原則の下に通説として承認されている法学方法論によれば、租税法律の解釈は、ある法律要件からそれに相応する法律効果を導く段階（大前提）、ある事実を法律要件にあてはめる (subsumieren) 段階（小前提）を通じて、その事実から法律効果を生ぜしめるという三段論法 (Syl-

logismus)により行われる。⁽¹⁶⁾ここに大前提と小前提との間には常に相互作用が働いていると考えられる。大前提と小前提とが法律の規則意義 (Ordnungsbedeutung) と合致するような形式で調整される場合に限って、事実と法律要件のあてはめは規範に適合することが可能となる。⁽¹⁷⁾それゆえ法律要件が解釈されると共に、それに応じて事実の特性 (Sachverhalts eigenarten) も規範の任務 (Normaufgaben) ・目的 (Normzweck) に合致するように適切に評価されなければならないのである。⁽¹⁸⁾

このように、右の方法論は、いわば法解釈と要件事実の判断とを統合する理論であるといえよう。この統合の結果、ある事実が有する経済的意義は右事実に対応する課税要件の可能な解釈の範囲内で考慮されることができ、また他方、このような経済的意義の考慮は、法律解釈の過程で行われるものであるから、ヴァッケのいわゆる「事実の解釈」に当たり、したがって民法第一三三条・第一五七条に應ずる内容をもつものと解することができる。⁽¹⁹⁾このため、この方法論は、先にあげた多数説と少数説との対立をも調和して、一九七〇年以後の通説とされているのである。⁽²⁰⁾

右という通説の意味における「要件事実の判断」、換言すれば法適用原則としての経済的觀察法によれば、ある課税要件に結びつく法律効果はその課税要件が想定する事実より広くは及ばない。そのため、法適用原則としての経済的觀察法は、以前のように、それ自身が課税のための独立の法的基礎とされたり、また法律効果を課税要件が想定していない事実と結びつけるための法的基礎とされたりすることは許されないものである。この点で、法適用原則としての経済的觀察法は租税回避の否認方法と明確に区別されたのである。⁽²¹⁾一九七七年改正の現行租税通則法においては、従来、法適用原則としての経済的觀察法の根拠条文とされてきた租税調整法第一条第三項は削除された。この理由は、一九七四年改正草案の制定理由書において明らかにされている。すなわち、財政委員会は、「事実関係の法的判断は、

法学方法論に従って、法律の下に課税要件と結びつけられる。したがって、最終的には、法律の解釈が事実と課税要件との可能な結びつきを決定することになる。この際に適用される原則はいわゆる経済的觀察法の考慮を保証している。その限りで、租税調整法第一条第三項は不必要である⁽²²⁾。

ところで、以上のように解すると、法適用原則としての経済的觀察法は、それが法律解釈の過程に含まれることになることから、法解釈原則としての経済的觀察法と密接な関係を有するといえよう。とりわけ、課税要件が法効力的借用概念を用いて規定されている場合には、右概念が経済的觀察法に基づいて目的論的に解釈される過程において、重疊的に、解釈の対象となる事実としての私法上の法形成も経済的に判断されることになる⁽²³⁾。それゆえ、最近では、借用概念の解釈に関する問題と私法上の法形成の判断に関する問題とを厳密に区別することが困難になってきている。一九六〇年代後半からの憲法裁判所および連邦財政裁判所の判例が租税調整法第一条第二項と同条第三項とを一纏めにして引用することが多かったのはこのためであるといえよう。この結果として、課税要件が法効力的借用概念で規定されている場合には、納税義務者が自己の行った法形成について課税されるのか否かを判断することは困難であることが多くなった。そこで、最近では、課税庁により恣意的課税が行われるのを妨げ、納税義務者に課税されるか否かの予見可能性を与えるために、種々の法的試みが提起されつつある。

これまで提唱された試みの中で、注目すべき見解としては民法学者のパウロウスキー (Hans-Martin Pawlowski) の説く「機能的性格づけの理論」(Methode der funktionalen Qualifikation) があげられよう⁽²⁴⁾。この理論は、裁判において法効力的借用概念に租税法独自の意味内容が付与されるべき場合には、その必要性について憲法裁判所の判例という「実質的に充分正当化される」(sachlich hinreichend gerechtfertigt) 根拠を明示することが必要とされ、か

つ納税義務者の行った法形成が私法上のいかなる法形成に該当すべきであるのかが示されなければならない、とするものである。すなわち、この理論によれば、裁判所は、私法上多義的な内容を有する借用概念の解釈にあつては、その中どの内容が租税法上重要であるのかを示さなければならず、また私法上の内容が統一されていない借用概念の解釈にあつては、課税要件が想定している法形成は私法上のいかなる内容であるのかを明らかにしなければならぬのである。

このパウロウスキーの理論に対しては、租税法学者の側からは、借用概念に租税法独自の意味内容を付与すべき実質的に充分正当な根拠があることを確認しておくながら、それに加えて、最も困難といふべき民法上の解釈問題を解明すべきことを財政裁判官に課するのは酷であり、またその必要もないという批判が加えられている。⁽²⁵⁾これに対して、パウロウスキーは、過去の憲法裁判所の判例が借用概念の解釈に当って私法解釈上も有益な法形成の私法的性格づけを行つてきていることを示して、「機能的性格づけの理論」が成立し得る旨を述べている。⁽²⁶⁾

財政裁判所の判例においては、パウロウスキーの理論を引用するものも現われているが、⁽²⁷⁾この理論が判例上確立し得るか否かを述べることは、未だ早計であるといえよう。

注 (1) 参照、清永敬次「租税回避に関する諸問題」(4)「税法學」一四八号五頁以下。

(2) 例として、BFH, U. III 274/51 S. v. 4.7.1952; BFHE 56,532; BFH, U. VI 78/55 U. v. 1.2.1957; BFHE 64, 268.

(3) Rudolf Thiel, Gedanken zur Methode der steuerlichen Rechtsfindung, StbJb 1963/64, S. 199 ff.; derselbe, Wirtschaftliche Betrachtungsweise—ja oder nein?, in Die Auslegung der Steuergesetze in Wissenschaft und Praxis, 1965, S. 203.

- (4) Kühn-Kutter, Abgabenordnung (Kommentar), 10. Aufl., 1970, § 1 StAbpG, Anm. 3 und 4.
- (5) Kruse, Steuerrecht, I. Allgemeiner Teil, 3. Aufl., S. 104.
- (6) Peter Behmer, Erfüllung und Umgehung des Steuerertragesbestandes, 1958, S. 37 ff.
- (7) Spitaler, a. a. O., SbbJb 1949, S. 269 f.
- (8) Becker-Riewald-Koch, a. a. O., § 1 StAbpG, Anm. 1 (14).
- (9) BFH, U. I 94/56 U. v. 25. 9. 1956: BFHE 63, 379.
- (10) Gerhard Wacke, Verfassungsrechtliche Prüfung des § 17 EStG, StW 1964, Sp. 216 f.; derselbe, Die Beurteilung von Tatbeständen, StW 1936, Sp. 833 ff. 444' 国法大辞典' Roland Löhlein, Die Privatrechtliche Gestaltung im Steuerrecht, StW 1965, Sp. 329 ff.; Hübschmann-Hepp-Spitaler-v. Wallis-Lademann-Hartung, Kommentar zur Reichsabgabenordnung, 1951/60, § 1 StAbpG, Anm. 19.
- (11) Hartz, a. a. O., S. 11.
- (12) Vgl. Hübschmann-Hepp-Spitaler-v. Wallis-Lademann-Hartung, a. a. O., § 1 StAbpG, Anm. 19.
- (13) Vgl. Tipke-Kruse, Reichsabgabenordnung, Bd. 2, 7. Aufl., § 1 StAbpG, Anm. 44.
- (14) Josef Esser, Vorverständnis und Methodenwahl in der Rechtsfindung, 1970.
- (15) Kruse, a. a. O., S. 104. 444' Grimm, a. a. O., S. 289 f.
- (16) Tipke-Kruse, a. a. O., § 1 StAbpG, Anm. 45~47; Kruse, a. a. O., S. 104; Tipke, Steuerrecht, S. 83~85; Paulick, a. a. O., Lehrbuch, S. 137.
- (17) Esser, a. a. O., S. 50.
- (18) Esser, a. a. O., S. 65.
- (19) Hans Spanner, Zum Verhältnis des Steuerrechts zum bürgerlichen Recht, in Verfassung · Verwaltung · Finanzen (Festschrift für Gerhard Wacke zum 70. Geburtstag), 1972, S. 191 f.; Kamm, a. a. O., S. 53; Elke-Goetz Dornbach, Die Bedeutung und Funktion der „wirtschaftlichen Betrachtungsweise“ in der höchstgerichtlichen Rechtsprechung—Vergangenheit, Gegenwart und Zukunft, DStR 1977, S. 11. 444' 国法大辞典' Ehlers, a. a. O.,

S. 501.

- (20) Vgl. Heinz Meilicke, Steuerrecht, Allgemeiner Teil, 1965, S. 103; Tjipe-Kruse, a. a. O., §1 StAnpG, Anm. 42~44; Kruse, a. a. O., S. 103~106; Paulick, a. a. O., Lehrbuch, S. 137; Tjipe, a. a. O., S. 95 ff.
- (21) Vgl. Raupach, a. a. O., S. 65 ff.; Kruse, a. a. O., S. 114; Tjipe-Kruse, a. a. O., §6 StAnpG, Anm. 11.
- (22) Bericht und Antrag des Finanzausschusses, Deutscher Bundestag 6. Wahlperiode, Drucksache VI/1982, S. 100.
- (23) Vgl. Kruse, a. a. O., S. 104; Tjipe-Kruse, a. a. O., §1 StAnpG, Anm. 2 d.; Grimm, a. a. O., 289 f.
- (24) Hans-Martin Pawlowski, Abschied von der „wirtschaftlichen Betrachtungsweise“ im Steuerrecht?, BB 1970, S. 253 ff.
- (25) Grimm, a. a. O., S. 288.
- (26) Pawlowski, a. a. O., S. 258 f.
- (27) BFH, U. I R 213/74 v. 16. 3. 1977: BFHE 121, 458 (460).

(二) 裁判官による法創造の禁止 法適用原則としての経済的観察法に類似する課税の方法論として、第三者比較基準 (Fremdvergleichsmaßstab) 法⁽¹⁾は定型的観察法 (typisierende Betrachtungsweise) が学説・判例のうえではしばしば唱えられている⁽²⁾。この二つの方法論を理論的に厳密に区別するとすれば、第三者比較基準法とは、主として平等課税の原則 (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) を根拠にして、課税要件に定められていない法形成に対して、それと類似した法形成について定めてある課税要件に基づいて租税を課すことを可能にする方法論であり、定型的観察法とは、主として大量、画一的かつ迅速な課税処理の原則を根拠にして、個々の事情により種々に異なっている法形成を、それらに共通する要素に基づいて想定された理念型 (Typ) の下に一般化し、右の理念型に合致する法

形成が成されたものとみなして課税する方法論であるといえよう。だが、これらの二つの方法論は判例のうえで厳密に区別されずに用いられることが多く、また学説においても多くは定型的觀察法の名の下に一括して説かれている。最近の裁判例におけるこれらの方法論の適用例としては、同族会社とその共同企業者とみなされるべき社員に対して行つた利益配当が営利事業による所得に含められるべきか否かについて審査した財政裁判所の一連の判決があげられよう。⁽²⁾ 連邦財政裁判所一九七二年五月二九日大部判決は、「同族会社における利益配当協定は、利益配当が他者との間においても同一もしくは類似した方法で行われているか否かによって審査されるべきである。他者との間でも考えられ得る合意は、同様にして、その合意に基づく諸関係が社員の地位から発し、それゆゑ社員の地位に適合するという推定を理由あらしめる。この法効果は租税調整法第一条第二項および同法第三項から生じ、右規定に従つて、租税法の解釈および要件事実の判断に當つて他の規定の下で租税法の經濟的意義が考慮されなければならない」と⁽³⁾ 示している。

第三者比較基準法あるいは定型的觀察法に共通する性質は、課税要件が直接の課税対象として定めていない法形成をその課税要件に適合する法形成であると擬制することにある。したがつて、これらの方法論は、理論的には、法概念の解釈方法あるいは法形成の判断方法というよりは、むしろ租税回避の否認方法に類似する性質を有するのである。⁽⁴⁾ クルーズによれば、連邦財政裁判所は、学説が經濟的觀察法と租税回避の否認方法を嚴格に区別することに從つて、經濟的觀察法の名の下に第三者比較基準法あるいは定型的觀察法を適用することを放棄した、といわれている。⁽⁵⁾ ところが、クレツェリアス (Georg Crezelius) による最近の判例分析によれば、連邦財政裁判所はこれらの方法論を判例において確立された方法論であるかのように引用している、と説示されている。⁽⁶⁾

しかし、現在の通説によれば、本章二(一)で考察を加えたように、経済的觀察法は、それ自体が課税を導く独立した法的基礎となり得るとは解されていない。したがって、経済的觀察法の名の下に第三者比較基準法あるいは定型的觀察法を適用し、右方法論に直接に基づいて課税を行うことを承認するのは、実質において裁判官による法創造であつて、法治国家原則のもとでは許容され得ないといわなければならないのである。⁽⁷⁾タイプケは、課税を導く独立の法的基礎として租税調整法第一条第三項が引用されることが多いことに鑑み、同項の違憲・無効論を展開するのである。

すなわち、「経済的事実関係や経済的実質を法律から離れて、いわば流動的な経済的觀察法として用いる者は、法律適合性 (Gesetzmäßigkeit) や要件適合性 (Tatbestandsmäßigkeit) の原則から離れて、法律に代えて事実関係から法律効果の適用基礎 (Geltungsgrund für Rechtsfolge) を導くと共に、それが経済的意味を有するか否かにかかわらず、(事実関係の判断により認められた) 経済性を絶対的なものとみなす。このような方法によれば、類推の禁止は骨ぬきになってしまふ。……⁽⁸⁾よつて、租税調整法第一条第三項は、……法律適合性の原則および法治国家原則に反し無効である」と説くのである。

註 (一) Vgl. Hübschmann-Hepp-Spialer v. Wallis-Lademann-Hartung, a. a. O., §1 StAnpG, Anm. 20~23; Becker-Riewald-Koch, a. a. O., §1 StAnpG, Anm. 3; Tjipe-Kruse, a. a. O., §1 StAnpG, Anm. 49~51.

(二) BFH, U. IV 85/65 v. 22. 1. 1970: BFHE 98, 401 (404); BFH, U. IV R 178/68 v. 22. 1. 1970: BFHE 98, 405 (408 f.); BFH, Beschluß Gr. S. 4/71 v. 29. 5. 1972: BFHE 106, 504 (509); BFH, U. IV R 158/68 v. 29. 3. 1973: BFHE 109, 47 (51); BFH, U. IV R 33/71 v. 27. 9. 1973: BFHE 110, 357 (361); 1974年10月19日判決に対する批判的研究「Dornbach, a. a. O., S. 9~11.

(三) BFH, Beschluß Gr. S. 4/71 v. 29. 5. 1972: BFHE 106, 504 (509).

- (4) Kruse, a. a. O., S. 110 f.
- (5) Kruse, a. a. O., S. III.
- (6) Georg Crezelius, Verkappte Analogien in der Finanzrechtsprechung, StW 1981, S. 120 f. クラウゼリアスによれば、典型的観察法を信奉している判決は「BFH, U. VI R 41/68 v. 10. 7. 1970: BFHE 100, 29 (31); BFH, U. VI R 143/77 v. 20. 11. 1979: BFHE 129, 153 (156 f.)」であり、判例に必ずしも確立した方法論によるものは判決は「BFH, U. VI R 112/70 v. 10. 12. 1970: BFHE 104, 197 (201 f.); BFH, U. IV R 45/73 v. 2. 3. 1978: BFHE 125, 45 (51 f.)」があると思われる。しかし、この分析については疑問がなからずである。
- (7) 一九七六年一月二十九日に言渡された四つの判決 (IV R 102/73: BFHE 118, 181; IV R 73/73: BFHE 118, 189; IV R 97/74: BFHE 118, 198; IV R 89/75: BFHE 118, 311) は、いずれも「同族会社における共同企業者関係 (Mindernehmerschaft) における者に対する利益配当を消極的に解すべき旨を判示したが、その理由としては、もはや経済的観察法 (その根拠条文である租税調整法第一条第二項および第三項) を引用せずに、所得税法第一条第二項、同法第一条第二項等を引用した。その意味では、これらの判決は、一見、連邦財政裁判所の新しい傾向を示すものであるかにも見受けられる。しかし、これらの判決は、右各規定を引用するに当って、それらの課税要件の法的内容を明示したわけではなく、課税に当っては所得税法上の観点が重視されるべきであることを示したにすぎない。例えば、右に掲げた連邦財政裁判所 IV R 89/75 判決は、「当裁判所は、すでに IV R 33/71 判決において述べたように、(租税法上の利益配当の否認 (Gewinnverteilungsbrede) が商法上のそれと区別されるべき」注・筆者) 法律基礎を「基本的に所得税法の規範、すなわち、一方では所得源泉を超える無償処分と他方では将来継続的所得 (künftige laufende Einkünfte) を超える無償処分との間の所得税法を支配している区別 (参照、所得税法第十二条第二項) および所得源泉としての共同企業者関係の法制度 (参照、同法第一条第二項) に見出ししている」と判示した。ここに引用された連邦財政裁判所一九七三年九月二十七日判決 (IV R 33/71: BFHE 110, 357 (361)) は、「この原則は、その法的基礎を所得税法上の所得の概念において見出し、かつそこに含まれた所得源泉の概念 (所得税法上の所得支出 (Einkommensverwendung) の概念の対置物として) を租税調整法第一条第二項および第三項の規定との関連において見出ししている (参照、同旨・連邦財政裁判所大部判決 GFS 4/71)」というものであった。マルンバッハは、右に掲げた一連の判決が課税要件の法的内容を

明示せずに所得税法の規定を引用している点を批判して、これらの判決は経済的觀察法を独立の法的基礎と解していた以前⁽⁸⁾の連邦財政裁判所の判例と其の本質を同じくするものである⁽⁹⁾。Dornbach, a. a. O., DStZ 1977, S. 12 f.。
 (8) Tipke, a. a. O., S. 97. なお、詳しうして、Tipke-Kruse, a. a. O., §1 StAnpG, Anm. 45~47.

三 その他の経済的觀察法

以上においては、いわゆる一般原則としての経済的觀察法の意義について考察を加えたが、次に、個別原則としての経済的觀察法、すなわち、課税物件の帰属決定（一九七七年租税通則法第三九条・旧租税調整法第一条）、違法利得に対する課税（一九七七年租税通則法第四〇条・旧租税調整法第五条第二項）、仮装行為・私法上無効あるいは取消し得べき行為に対する課税（一九七七年租税通則法第四一条・旧租税調整法第五条第一項・第三項・第四項）、租税回避の否認（一九七七年租税通則法第四二条・旧租税調整法第六条）等の理論的根拠とされた経済的觀察法の内容は現在ではどのようなものとして理解されているのか、という問題について考察しよう。

学説・判例の多数は、課税物件の帰属決定、違法利得に対する課税、私法上無効な行為に対する課税については、経済的觀察法が適用されるべき問題として説示している。⁽²⁾これらの課税は、現在では、右に掲げた個々の規定を根拠に行われ、経済的觀察法を直接の法的基礎として行われるわけではない。だが、学説は、経済的觀察法をこれらの課税の理論的根拠として援用するのである。例えば、クルーゼは、民法上の「当為」(Soll)と経済的「現存」(Ist)とが分離している場合には、租税は経済的「現存」(Ist)を基準にして課すべきである、と主張する。⁽³⁾パウリックも同様に、課税に当っては、「外見的法形式ではなく、経済的觀察法によって示現されるような事実上の関係が決定的で

ある⁽⁴⁾という。また、タイプケも「租税法は経済的現存⁽¹²⁾を基礎にしなければならない。経済的觀察法は、課税を経済的担税力⁽¹³⁾(die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit)に結びつける反射⁽⁵⁾(Reflex)である」と説く。さらに、一九七七年租税通則法改正草案に踏襲された一九七四年同法改正草案の制定理由にも経済的事実に基づいて課税を行うべき旨が述べられているのである⁽⁶⁾。

ところで、右諸学説における経済的觀察法の内容に共通する、注目すべき点は、これらの内容が従来租税調整法第一条第三項の内容として主張されたものに等しいという点である。そうであるなら、現在の通説に従えば、右の経済的觀察法の内容も、租税調整法第一条第三項の場合と同じく、目的論的法律解釈の一過程である要件事実の課税要件へのあてはめ⁽⁷⁾(Subsumtion)の段階で考慮されるべき法解釈方法として理解されるはずである。すなわち、右に掲げた課税物件の帰属決定以下の場合に主張される経済的觀察法の内容は、個々の租税法律における課税要件を目的論的解釈方法によって解明することに帰結するものであり、「法」的觀察法であるといわなければならないのである⁽⁷⁾。

次に、仮装行為、私法上取消し得べき行為に対する課税についてであるが、結論を述べるならば、現在の学説・判例は、これらの課税の根拠として経済的觀察法を援用すべき必要はないと解している⁽⁸⁾。なぜなら、右の行為においては、民法上の「当為⁽⁹⁾(Soll)と経済的「現存⁽¹²⁾(Ist)とは分離していないと考えられるからである。すなわち、仮装行為は、民法第一一八条により無効とされており、かつ、本来、経済的「現存⁽⁹⁾もないはずであるから、課税に当たっても法的基礎としての意味を有しないと解すべきであるし、また取消し得べき行為は、民法第一四二条により実際に取消し行為があるまでは私法上有効とされているから、課税のうえでも右行為に基づく利得があったものとみなし得るのである⁽¹⁰⁾。

最後に、租税回避の否認と経済的觀察法との相互関係についてであるが、第二次大戦前における通説は租税回避の否認を経済的觀察法の一適用例と解していた⁽¹¹⁾。戦後においても右の見解を継承する学説がないわけではない⁽¹²⁾。しかし、戦後の通説は、経済的觀察法の根拠条文たる旧租税調整法第一条第三項と租税回避の否認規定たる同法第六条とを方法的に厳格に区別する⁽¹³⁾。すなわち、通説は、同法第一条第三項を課税要件の解釈の範囲内において真実の事実関係を把握するための規定と解するのに対し、同法第六条についてはある法形成を否認して他の法形成に準じて課税することを可能ならしめる独立の法的基礎を定めた規定と解するのである⁽¹⁴⁾。両規定の決定的差違は、実際には存在しない擬制された事実関係に基づいて課税することを可能にするか否かの点に求められたのである。

それでは、通説は租税回避の否認の法的性質をいかなるものと解しているのだろうか。

私人間の契約自由の原則あるいは民法上の形成自由の原則が租税法のうえでも尊重されるべきであることについては、学説・判例において異論はない。したがって、民法上通常の法形成によって行われる租税の軽減、いわゆる合法的節税行為（*die gesetzliche erlaubte Steuersparung*）は承認され、非合法的な節税行為だけが租税回避行為として否認され得るのである。

租税回避行為の必要的成立要件については、学説・判例のうえで種々に言われているが、多くの見解は、経済的「現存」⁽¹⁵⁾と法形成の濫用、租税回避意図とを必要としている⁽¹⁵⁾。したがって、この見解によれば、租税回避行為を否認するか否かの判断に当っては、経済的利得の存否を確認するだけではなく、その他の多様な倫理的要素や政策的要素をも考慮すべきことが要求されるのである。このことから、右の多くの見解は、租税回避の否認を純粹な「経済」的觀察法の適用例とはとらえていないと推認されよう。租税回避の否認は、租税回避の一般的否認規定（一九七

七年租税通則法第四二条)あるいは個別法規における否認規定を法的基礎とする「法」的觀察法により初めて行われ得ると解すべきであらう。

注 (1) 一九七七年租税通則法の該当条文については、中川一郎博士が訳出しておられる(日本税法学会運営委員会「西ドイツの一九七七年AOの邦訳及び研究(5)」税法学三〇八・三〇九号七〜一〇頁。なお、中川編・七七年AO法文集(邦訳)(昭和五四年)参照)。

(2) Tipke-Kruse, Abgabenordnung (AO 1977)-Finanzgerichtsordnung, Bd. 1, 9. Aufl., §39, Anm. 1; §40, Anm. 1; §41, Anm. 1; Kruse, a. a. O., S. 102 ff.; Paulick, a. a. O., Lehrbuch, S. 140 ff.; Tipke, a. a. O., S. 101 ff.

(3) Kruse, a. a. O., S. 107 f.

(4) Paulick, a. a. O., Lehrbuch, S. 140.

(5) Tipke, a. a. O., S. 101.

(6) Bericht und Antrag des Finanzausschusses, Drucksache VI/1982, S. 113. und 114. の制定理由が一九七七年草案に踏襲されている。

(7) 例えは、クルーゼは「禁止された法律行為および良俗違反の法律行為(die verbotene und sittenwidrige Rechtsgeschäfte)に適用される経済的觀察法は、かかる行為が禁止され、または良俗に反するが故に課税される」ということを意味するものではない。連邦財政裁判所一九六二年六月二三日判決(BFH, U. VI 112/59 S. v. 22. 6. 1962: BFHE 75, 537)はこの考え方を適格に導き出した。この考え方によれば、売春業(Gewerbsunzucht)から得た利得を所得税は基礎としない。なぜなら、有償の性交は所得税法の課税要件に該当しないからである。しかし、連邦財政裁判所一九六四年六月二三日大部判決(BFH, U. Gr. S. 1/64 S. v. 23. 6. 1964: BFHE 80, 73)は、これに対し、売春業から得た利得を所得税法第二二条第三号の意味におけるその他の所得に入れた。……シュンスター財政裁判所一九六六年二月一八日判決(FG. Münster, U. VI a 312/65 v. 18. 2. 1966: EFG 1966, 409. (415))は、恐喝(Erpressungen)に基づく利得を同条同号の意味におけるその他の所得の概念の下にとり込んだ。これらの判決は誤っている。同条同号は、

租税法における経済的觀察法

納税義務のないこれら一切の利得を入れる溜め池ではない」(傍点・筆者)という(Kruse, a. a. O., S. 107)。したがって、このように考えると、ある収入が所得となるかどうかは、結局、所得税法に定める課税要件規定の解釈およびその想定する所得概念により決せられることになる。

(8) Kruse, a. a. O., S. 108; Paulick, a. a. O., Lehrbuch, S. 144~146; Tipke, a. a. O., S. 101 f. 中川一郎「ドイツ税法調整法の研究—租税基本法制定のため—」(c)「税法学四五号一頁以下、同編・税法学体系(全訂増補版・昭和五二年)一〇〇頁以下。

(9) Vgl. Dornbach, a. a. O., S. 7. 仮装行為により、実はそれと異なる法律行為が隠されているとき、すなわち、経済的現存(Ist)が存在するときは、仮装行為とどうよりは、租税回避行為と類似するから、経済的現存に適用した課税が行われる(一九七七年租税通則法第四一条第二項第二段参照)。

(10) Bericht und Antrag des Finanzausschusses, Drucksache VI/1982, S. 114.

(11) 参照、清永敬次「租税回避に関する諸問題(一)~(10・完)」税法学一八一号~一八四号、一八六号~一九〇号、一九三三号。Vgl. Enno Becker, Reichsabgabenordnung, 7. Aufl., 1930, § 5, Anm. 4; Kurt Ball, Steuerrecht und Privatrecht, 1924, S. 130.

(12) Hartz, a. a. O., S. 56; Kühn-Kutter, Abgabenordnung, 10. Aufl., 1970, § 6 StAnpG, Anm. 5.

(13) Böhmert, a. a. O., S. 71 ff.; Buchwald, Noch einmal: Gegensatz von Zivilrecht und Steuerrecht?, StW 1960, Sp. 476; Raupach, a. a. O., S. 65 ff.; Kruse, a. a. O., S. 114; Tipke-Kruse, a. a. O., § 6 StAnpG, Anm. 11.

(14) Kruse, a. a. O., S. 106.

(15) 参照、清永「前掲論文(9)」税法学一八七号一頁以下。Tipke, Steuerrecht, S. 105~108.

第六章 課題と展望

一 目的論的解釈の限界

戦後、ドイツにおいては、租税法律の解釈・適用に当って、とりわけ課税要件法定主義が強調され、文言解釈が厳守されるべきであると唱えられた。租税法は、実証法 (Positivistische Recht) そのものであるとすらいわれた。⁽¹⁾

このことは、いうまでもなく、ナチス期に恣意課税が横行したことに対する反動であると考えられよう。だが、もっと根源に遡れば、そもそも租税が市民に対して一方的強制的に課され始めた近代の初頭から、課税に当っては法的根拠が厳格に要請され、類推 (Analogie) の禁止が唱導されてきたのである。そのため、租税法は刑法と対比して議論されることが少なくなかった。⁽²⁾ このような議論にあって、純粋な実証主義者 (reine Positivisten) によれば、租税法は刑法よりもっと実証主義的でなければならぬと主張される。⁽³⁾ その論拠は次のような点に求められた。⁽⁴⁾

刑法においては、ある行為が犯罪行為に当たるか否か、またどの程度処罰されるべきかについて、当然のこととして確立した国民的価値感が存在する。これに対して、租税法においては、ある行為が課税対象とされるべきか否かについて国民的価値感あるいは事物法則性が存在しない。すなわち、事実関係それ自体から当然に課税されるべきであるといふことはできないのである。換言すれば、租税法においては立法者による課税要件の設定行為自体がすでに恣意的選択によるものと考えられるのである。だからこそ、課税は課税要件に定められた行為に限定されるべきであ

り、また課税要件の解釈に当っては類推等により課税要件を拡張し、あるいは縮小することは本来不可能なのである。

現在の多くの学説は、これほど極端な法実証主義に立脚しはしないものの、そもそも課税要件の設定自体が立法者の選択によるものであるから、この選択が不十分な場合、すなわち課税要件が不明確であるなどの場合には、その不利益は立法者（すなわち国庫）が負うべきであるという見解をとる。それゆえ、右の学説は納税義務者に有利な類推に限っては承認するのである。⁽⁵⁾

これに対して、タイプケは、租税法における法実証主義は立法者が課税要件を恣意的に選択し得た旧時代の産物である、という観点から反論を展開する。⁽⁶⁾ すなわち、現代民主主義社会においては、法律は国民の代表者による議會を通じて制定されるから、立法者の課税要件選択に関する恣意性は制限される反面、課税における平等原則、担税力に応じた課税の原則が無視されてはならない。タイプケは、類推の禁止の根拠として従来主張されてきた法的安定性（Rechtssicherheit）の要請は、規則安定性（Regelsicherheit）の意味で理解されるべきであり、⁽⁷⁾ したがって右の要請は法律に示された綱領（Programm）、枠組（Rahmen）内において課税が限定されることによって満足され得ると述べる。換言すれば、法律文言の解釈に当たっても、法律の綱領、枠組内であって、課税庁および裁判所によって合理的に理解され得る範囲、すなわち「可能な文言の意味」（möglicher Wortsinn）の範囲内であれば、法律目的に従って目的論的解釈を行うことが許容され得るというのである。

「可能な文言の意味」（möglicher Wortsinn）の範囲内で行われる目的論的解釈は法的安定性の要請に反するものではないという見解は、一九六〇年にラーレンツ（Karl Larenz）により法解釈方法論として唱導されて以来、⁽⁸⁾ 連邦

財政裁判所によつてしばしば引用されてお⁽⁹⁾り、また租税法学説のうえでも有力に主張されてい⁽¹⁰⁾る。

しかし、この「可能な文言の意味」の範囲の判断は、法律文言の解釈を複雑困難なものにする。したがつて、納税義務者が自己の行為について課税されるのか否かを知る権利、すなわち納税義務者の予見可能性を侵害する危険が存在するのである。この危険を回避するために、ラウパツハ、ザルディット⁽¹¹⁾ (Franz Salditt)⁽¹²⁾ は、法律文言の解釈に當つて、「可能な文言の意味」を基準にするのではなく、納税義務者の日常用語あるいは一般に慣用される文言の意味に基づいて文言の意味する内容の範囲を決すべきである旨を主張する。この見解に対して、タイプケは、租税法上の文言の意味は専門用語である以上、一般の日常用語の意味と同一でなければならぬという必然性はないとい⁽¹³⁾う。すなわち、「可能な文言の意味」の範囲は、税理士、課税庁、裁判所等の合理的な解釈により明らかにされ得るものであればよいというのである。そして、タイプケは、右の専門家による法律文言の解釈を容易にし、かつ明瞭化するために、立法者は租税法の制定に當つてその意図を明示すべきである旨を述べると共に、法律文言の解釈方法としては立法者の意図を重視するいわゆる主観的解釈方法を考慮すべき旨を提唱するのである。⁽¹⁴⁾

しかし、仮に右のタイプケの見解に従つたとしても、解釈が濫用される危険性は除かれるわけではない。最近、バイセ (Heinrich Beise) は、「可能な文言の意味」の範囲内に限つて目的論的解釈が許容され得るとい⁽¹⁵⁾う立場に立ちながら、納税義務者に対して有利にも不利にも機能し得るいわゆる両刃的⁽¹⁶⁾な (zweischneidige) 経済的觀察法は法規の補充補完のために広く適用されるべきであると主張している。だが、このようなバイセの主張がタイプケの主張する目的論的解釈論と軌を一にするといえるかどうかは疑わしい。なぜなら、タイプケのいわゆる目的論的解釈が許容されるべき限界は、あくまでその解釈による結果が法律文言の意味の枠内にあるか否かによつて決せられるのであ⁽¹⁷⁾つ

て、目的論的解釈が納税義務者に対して有利に働くか、あるいは不利に働くかという効果の問題とは別に検討されるべき問題だからである。バイセの見解は、ワイマール期においてヘンゼルが法的安定性の尊重の立場から「経済」的觀察法に対して加えた批判に関して、バルが反論した時の理由づけと正しく同じ立論であることに注意しなければならない⁽¹⁶⁾。すなわち、バイセの見解には、タイプケのいわゆる規則安定性をも侵害する危険性が潜在していると考えられるのである。

それゆえ「可能な文言の意味」の範囲内では目的論的解釈が承認されるべきであるという見解に賛同したとしても、恣意課税を妨げるための方法がさらに探究されなければならないのである。このいわば目的論的解釈の限界を定めるための方法に関しては、未だ定説といふべきものがない。その意味では、パウロウスキーの提唱した「機能的性格づけの理論」⁽¹⁷⁾は有益な一つの試みであると思われる。この理論は、第五章二(一)において紹介したように、納税義務者において課税し得べき利得が実現しており、かつ課税をするについて実質的に充分正当な根拠が存在する場合であっても、課税が許容されるためには、さらに当該法形成が私法上のいかなる法形成として性格づけられ得るのかが明らかにされなければならないとするものである。確かに、この理論によれば課税庁および裁判所の負担は加重されるが、納税義務者にとつては、爾後、ある法形成が私法上のいかなる法形成に相当するのかわかることが可能となり、予見可能性が担保されることになる。他面、課税庁は課税に当って慎重にならざるを得ないから、恣意課税が妨げられ得るとも考えられる。このように、判決理由の厳格性の要請を加重することによって、間接的に目的論的解釈に限界を画する試みも可能であるように思われるのである。

- 冊
- (一) Werner Flume, Richterrecht im Steuerrecht, StbJb 1964/65, S. 68.
- (二) Paulick, Lehrbuch des allgemeinen Steuerrechts, 3. Aufl., 1977, S. 123f.; Tipke, Steuerrecht, 5. Aufl., 1978, S. 27; W. Rainer Walz, Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung, 1980, S. 143 f.
- (三) Flume, a. a. O., S. 68.
- (四) Flume, a. a. O., S. 68 f.; Ernst Blumenstein, System des Steuerrechts, 3. Aufl., 1971, S. 21; Tipke-Kruse, a. a. O., §14 RAO Anm. 121; Tipke, Rechtsetzung durch Steuergerichte und Steuerwaltungsbehörden? StW 1981, S. 190 f.
- (五) Vgl. Tipke-Kruse (Kruse), a. a. O., §4 RAO, Anm. 121.
- (六) Tipke, a. a. O., StW 1981, S. 191.
- (七) Tipke, a. a. O., StW 1981, S. 194~196.
- (八) K. Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 1. Aufl. 1960, S. 243 ff.; 2. Aufl., 1969, S. 303 f.; 4. Aufl., 1979, S. 307 ff.; K. Engisch, Einführung in das juristische Denken, 3. Aufl., 1963, S. 83.
- (九) 矢野龍雄『民法の講義』法律家雑誌ニシテ出た評述ニシテ之の如く矢野龍雄° BFH, U. IV 26/62 S. v. 21.2.1964: BFHE 78, 490; BFH, U. III 255/60 U. v. 10.4.1964: BFHE 79, 334; BFH, U. III 193/60 S. v. 11.12.1964: BFHE 81, 222; BFH, U. II 110/62 v. 28.11.1967: BFHE 91, 132; BFH, U. II 25/61 v. 20.5.1969: BFHE 96, 129; BFH, U. I R 205/66 v. 9.2.1972: BFHE 105, 15; BFH, U. IV R 76/70 v. 24.1.1974: BFHE III, 329. (Heinlich Beisse, Grenzen der Gesetzesanlegung im Steuerrecht, DStR 1976, S. 177, Fußn 12.)
- (十) H.-J. Papier, Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte und das grundgesetzliche Demokratieprinzip, 1973, S. 178; Beisse, a. a. O., DStR 1976, S. 177; Paulick, a. a. O., Lehrbuch, S. 119, 123~126; Tipke, Steuerrecht S. 87 f.; Beisse, Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Auslegung der Steuergesetze in der neueren deutschen Rechtsprechung, StW 1981, S. 7; Crezelius, a. a. O., StW 1981, S. 118; Michael Tanzer, Das „Analogieverbot“ im Steuerrecht—Eine Werbetachtung auf der Grundlage des kritischen Rechtspositivismus—, StW 1981, S. 215 f.; Jens Peter Meincke, Gesetzeswortlaut und Rechtsanwendung im Erbschaftsteuerrecht, 田中龍雄と矢野龍雄の講義集

StW 1981, S. 219.

- (11) Arndt Raupach, Der Durchgriff im Steuerrecht, 1968, S. 57.
- (12) Franz Salditt, Über den „möglichen Wortsinn“ des Entnahmetatbestandes, StW 1974, S. 63, 65 ff.
- (13) Tipke, a. a. O., StW 1981, S. 193 f., 196.
- (14) Tipke, a. a. O., StW 1981, S. 195 f.
- (15) Beisse, a. a. O., StW 1981, S. 9, 10. なお「ハイセ」兩刃的經濟的觀察法による法規の欠缺補填の例として、次の判例を挙げる。BFH, U. Gr. S. 1/63 S. v. 13. II. 1963; BFHE 78, 315; BFH, U. IV R 202/67 v. 28. 5. 1968; BFHE 92, 555; BFH, U. I R 43/69 v. 29. 3. 1972; BFHE 105, 271.
- (16) Kurt Ball, Steuerrecht und Privatrecht, 1924, S. 126 f. なお、本稿第三章三注(25)を参照。
- (17) Pawlowski, a. a. O., BB 1977, S. 253, 257 f.

二 展 望

以上、ドイツにおける經濟的觀察法の法理論としての發展について歴史的考察を試みた。

この考察から導き出されることは、第一に、經濟的觀察法の内容は、現在においては、かつてバルビベッカーにより提唱された經濟的「現存」(Ist)に基づく課税を正当化するための方法論、すなわち純粹な「經濟」的觀察法から、法解釈の方法論としての目的論的解釈方法を内容とする「法」的觀察法へと変転してきているということである。第二は、租税法律の解釈方法に関して、文言解釈の重視から目的論的解釈の適用の可能性を拡大する方向へと傾向が変わってきていることであり、それに伴って、第三に、法的安定性、予見可能性の尊重という観点から、目的論的解釈に限界を画するための基準の設定について研究が進められつつあるということである。

従来、経済的觀察法の根拠条文とされてきた租税調整法第一条第二項および同条第三項は、一九七七年の租税通則法の改正によって削除された。その年の十一月一六、一七日の両日にわたり、「租税法における所得源泉の譲渡」(Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht) というテーマでドイツ租税法学会(Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft) が開催された。⁽¹⁾ この学会で討議された問題は、主として、共同企業者とみなされるべき者に対してなされた同族会社の利益配当に対する課税の適否、所得の転嫁を目的に行われる債権譲渡(Zession) および有価証券等の債権に対する用役権(Nießbrauch) の設定に対する課税の適否等であった。⁽²⁾ これらの問題は、いずれも連邦財政裁判所の判例のうえで経済的觀察法の適否をめぐって争われていた論点であった。右の個別的問題については、この学会において詳細に分析、検討がなされた。しかし、一般的な問題である経済的觀察法の理解については、ある者は「租税法における民法の優位」(Primat des bürgerlichen Rechts vor dem Steuerrecht) の原則を前提にして議論し、⁽³⁾ またある者は租税法と私法とは「並列的」にとらえるべきであると主張したため、⁽⁴⁾ 結局、議論の一致をみずに終ったのである。

この学会を一つの契機として、現在では再び経済的觀察法をめぐる議論が活発になってきている。一九八一年一月五、六日の両日において、「租税裁判および租税行政による法制定」(Rechtsetzung durch Steuergerichte und Steuerverwaltung) というテーマのもとにドイツ租税法学会が開催されたが、⁽⁵⁾ ティプケによれば、この学会においては、「可能な文言の意味」の範囲内で行われ得る目的論的解釈の限界について討議され、また法的安定性のもとにいかなる内容を理解すべきか等の問題が探究される旨が報せられている。⁽⁶⁾

経済的觀察法は、それが主張されるようになった当初においては、未熟な租税法律の欠缺を補填するための方法論

であった。今日においては、租税に関する法律および行政規則は、その質と量とにおいて、他の行政法規の追隨を許さないまでに整備されてきている。このような時代において、経済的觀察法が現在いかなる機能を果し、また将来いかなる機能を果すべきかを探究することは、今後の租税法研究に課された古くして新しい重要な問題なのである。

註 (1) Tipke (Hrsg.), Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht, 1978.

(2) Tipke (Hrsg.), a. a. O., S. 1~5.

(3) Günter Söfing, Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen durch Bestellung eines unentgeltlichen Nießbrauchs für Familienangehörige, in Tipke (Hrsg.), a. a. O., S. 128. 20の見解に賛成するものとして Uwe Jessen, Der Scheideweg, Finanz Rundschau 1977, S. 589.

(4) Georg Ruppe, Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen als Problem der Zurechnung, in Tipke (Hrsg.), a. a. O., S. 11. 20の見解に賛成するものとして Grimm, a. a. O., S. 286; Jakob, a. a. O., S. 38.

(5) この学会のプログラムは、雑誌『租税と経済』に掲載されている (StW 1981, S. 186 f.)。議論の全貌については、学会年報の発刊が待たれるところである。

(6) Tipke, Rechtsetzung durch Steuergericht und Steuerverwaltungsbehörden?, Zum Thema der Meinzer Tagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft, StW 1981, S. 189 ff.

〔後記〕 この論文の執筆に当っては、南博方教授のご指導を受けた。