

平成16年2月3日

第19回地区研究会（新潟山下会）

発表者 志賀安雄

『租税法解釈は、結局、誰が、どの様にするか。租税実体法（法人税法）における解釈の基本原則を中心に、経済基準説を批判して法的解釈の重要性を認識する。（第5章）』

第5章 租税法解釈の基礎原理

—— 法律学としての租税法 ——

はじめに

税法は、解釈法学が中心となる。

前章までにおいて、租税法を体系的に把握し基本原則を考察したので、本章では、租税法の解釈・摘要を明らかにする。

租税法に基本原則は租税法律主義であり、憲法に基礎をおく最高法規であるから法律としての解釈方法論が前提となる。

次に、租税法に解釈に当たっては特に考慮すべき観念が存在するかどうかを考察するが、これまでの学説は、旧西ドイツ租税調整法1条2項にひきずられ他の法律と異なった特殊性があるか否かという面での論争だった。

その次の段階で、租税法が一般の法規と異なった特殊なものという視角で議論が激突した。「経済的観察方法」「税務会計」などであるがそれは法律学ではない。

第1節 租税法解釈方法論

一「我が国の法解釈方法論は、きわめて抽象的で、個々の具体的問題の法的処理のためにほとんど役に立たない」といわれる。それは租税法の分野において顕著である。

その理由は、法が裁判規範であることを十分に意識しないで各々が自説を展開しているからであろう。

租税行政実務家の解釈

行政法規として財政収入確保の見地からの解釈

学者・研究者の多くの解釈

民主主義的法解釈と称し、国家権力からの人民解放との一面的な見地からの解釈

これまで行政当局としては、租税回避を防止し国庫収入を確保するために、法の解釈・法規の欠欠部分について「負担公平の原則」を租税法の最高原則として目的論解釈を協調してきた。

しかし法制度は、国民の代表者である議会が立法したものであるから、法解釈に争いが有れば司法権を有する裁判所が最終結論者である。

憲法76条3項「全ての裁判官は、その良心に従い独立してその職権を行い、この憲法及び法律のみに拘束される」と規定されている。従って、裁判官は、具体的処理をするに当たっては、法のなかから判断基準たる規範を探さなければならない。法に欠欠が有れば、条理により、法の一般通念に従って解釈をしなければならない。

裁判規範としての性格を持つ租税法は、租税行政庁と納税者が法解釈を巡って争うときに始めて顕在化し、補充的性格をもつということが出来る。

かつての賦課課税制度では、法解釈は課税行政庁が行い、行政処分に適法性の推定が働くとする行政法学の通説に従う限りは、補充的な裁判規範を論ずる必要はなかった。

これまで、租税法が補充的にも裁判規範をもつという本質を看過していたのは、申告納税制度こそ租税法の基礎であるとする納税者主権主義の本質を理解していなかったからである。

二「疑わしきは納税者の利益に解すべきか」これは刑事法の「疑わしきは被告人の利益に」の法理と同一命題から導かれる。

確かに、租税法が賦課課税制度の時代で有れば、課税行政庁の法の解釈・適用は納税者の利益に導くことが、近代憲法の租税法律主義の要請といえた。又、租税法が侵害規範としての面も有することから、刑事法の「罪刑法定主義」の原則と同様な要請を否定できず、租税法の解釈原理として「疑わしきは納税者の利益に」と主張された。

しかし、「疑わしき」の論理は事実認定の問題であり、法解釈の問題ではない。納税者主権主義に立つ申告納税制度のもとでは、法解釈の第一次責任者は納税者であり租税行政庁ではない。

もし、何人においても通常許される解釈方法でも意味内容を明らかに出来ない規定は、納税者主権主義の理念に反し、かつ、租税法律主義の課税要件明確主義に反するのでその規定は無効である。

三 法の解釈とは、法規の意味内容を鮮明・確定し、その妥当な範囲の精密な限定を言う。法に付き価値観が対立する場合には、客観的な価値法則に従って解釈すべきである。

法解釈の最終的判断権をもつものは課税庁ではなく、納税者でもなく司法裁判所である。裁判所は法の最終解釈者として、客観的な価値法則に従い、租税法秩序を維持し正義を実現する。従って、租税法の解釈・適用に際し拠るべき基準は、正義、すなわち租税正義である。

四 租税法の解釈とは、法の意味を明らかにすることであり、適用とは、具体的な事実にてその法をあてはめて一定の法律効果を生ぜしめることである。

租税法の解釈は、租税法律主義のもと、経済生活の法的安定性の要請から文理解釈によるのが通説・判例である。しかし、租税法の対象たる経済取引が複雑多様・変転しているため、必ずしも完全に整備されているとは言えない。

そのため、このような特色は他の一般法規と若干異なる解釈が必要となり、従来か

ら、解釈方法につき見解が対立している。

五 ドイツ旧租税調整法は「租税法律の解釈に当たっては、国民の通念、租税法律の目的及び経済的意義並びに諸関係事情の発展を考慮しなければならない」と規定していた。新たな1977年租税基本法に上記の規定は設けなかったが、その解釈の考えは同様に維持されていると言われている。

ドイツのエンノー・ベッカーは税法の経済的意義を強調し、1919旧ドイツ租税通則法第4条に根拠を置いて経済観察方法を説いた。すなわち、税法概念の解釈に当たって私法上の解釈に固執すべきでないと主張し、その文言の外形、概念に拘束されることなく、むしろ、その文言によって表現された実質的な経済的意義を基礎として解釈すべきであると説いた。

上記の考えは、我が国において、税法の独自性を強調する論者（国家主義的租税観の人たち）によって理論的根拠とされ、税収確保の目的のために利用されてきた。法の表現形式にとらわれないということは、税法概念を既成の民法概念の拘束から解放し、経済概念という不明確な枠を用いることによって、変転する経済事象に対し、全て課税の枠をかぶせることが出来るからである。

租税調整法1条2項をもって「税法の目的」を財政事情の充足と捉え「諸関係事情の発展」を経済取引の変転する状況を考慮できると解釈した。

この様なことから一時「経済的観察法」が税法の民商法からの独自性の主張と共に、租税法解釈の新しい考えとして国庫主義的租税観の信奉者に受け入れられてきた。

第2節 経済的観察方法とその批判

一 租税法と私法

イ借用概念

租税法は、私法上の取引を対象とするから、民法、商法などの私法の規定を引用したり、私法上の用語と同一の用語を用いていることが少なくない。

法的安定性の見地から、租税法自体が特別規定を設けていない場合、私法上の規定、概念をそのまま同様な意味で解釈するのが妥当であり、判例もその立場である。

借用概念は、一般に専ら他の法領域から借用して要件化した概念として説明される。しかし、借用先は、必ずしも実定法たる法領域に限られず、学問体系でもさしつかえない。

ただ、法概念として取り入れられる以上は、原概念（本来概念）が何であるか、その内容が通常一般人の知識で容易に認識できる前提が必要であり、そうであれば、租税法律主義の要素たる予測可能性、法安定性を充足し、租税法規の厳格解釈の要請にも合致し容認できる。

そうでありながら、租税法の対象である所得が本来経済的概念であるので、特に、経済的見地に立って説明しようとするものが大多数である。殊に、課税所得を算定するために技術的方法である簿記、財務諸表を用いるが、それらの会計原則、公準を租税法の原則と錯覚しているものも少なくない。それは、これまで国庫主義的租税観の人達によって、法人が企業会計原則等により算定された企業利益に税法上の加算減産したものが課税所得であると強調される。何故なら、企業利益の計算のな

かに会計原則等が入り込み、これを除外して租税法の解釈原理をたてることが出来ないため、法人税法22条4項の「公正妥当な会計処理の基準」を即「企業会計原則」を指すことになるが、しかし、それは妥当ではない。

「経済的観察方法」の論者は、租税法の独自性を主張し、民、商法からの脱却を企図するため、他の法領域と全く異なる本質をもち、租税法上の借用概念は、租税法独自に解すべきと説明する。

法人税法22条4項の「公正妥当な会計処理の基準」とは、法的視角から見れば「企業会計原則」を意味するものではなく、健全な一般社会通念に照らして公正妥当と評価しうるに足もの、すなわち健全な簿記会計の慣習を意味するものである。「事実たる慣習」(商慣習)として規範性を帯びているものに限って、法人税法もこれに依拠したものとする規定と解するのが妥当である。「企業会計原則」は、それ自体何ら法規範ではないし納税者として企業を拘束しない。

□ 仮装行為・私法上の法律行為の無効・取り消し、違法な取引

経済取引も第一次的には、民法や商法によって規律されるから、法律行為に無効・取消等の瑕疵が存した場合に、これをどう解釈するかについては議論が分かれる。

ドイツ旧租税調整法は5条は規定をおいていたが、わが国では、原因たる行為の瑕疵を理由として経済的成果が失われた場合の更正につき規定(通則法71条1号)があるのみであり、解釈によってこれを解釈しなければならない。

その解釈について

私法上の取引それ自体が課税対象である場合や私法上の行為の法的効果が課税対象である場合 課税要件に直ちに影響を及ぼし充足を欠く

原因たる私法上の取引に瑕疵があっても現に利益を支配し享受している場合 要件を充足するので、課税所得が存在するものとして課税処分できる。

違法な所得でも経済的に利益を支配し担税力を有する場合 課税所得と見る。

つまり、税法上の所得(法的所得)とは経済的利益の法的支配であり、税法上の所得概念の本質である。

「経済的観察方法」による違法な所得に対する課税の理論(経済的観点からのみ理論付けが可能とする)は、法的側面からは容認できない議論である。

二 課税物件の帰属(実質所得者課税の原則)

租税法は、実質所得者課税の原則を規定している。その解釈には次の二つがある。

イ 課税物件の私法上の帰属について、形式と実質が相違しているときは実質に即して考える見解であり、法的帰属説と呼ばれる。

ロ 課税物件の私法上の帰属と経済上の帰属が相違している場合には、経済的利益を享受しているものに課税できるとの考えであり、経済的帰属説と呼ばれる。

実質所得者課税の原則の規定が「名義人」「収益を享受」という表現をしているが、法的な支配という法的基準を経なければ税法上の所得足り得ないことから法的基準説が妥当である。

三 実質主義

租税法における「実質主義」の概念については、事実認定における実質主義と税法解釈における実質主義に分けられる。実質課税の原則ともいわれる。

これは、経済的実質において利益を享受していれば、その実質に課税するもので、その根拠を「経済的観察法」に求めている。

経済的観察方法を強調する論者は、「実質所得者課税の原則」を実質主義の一場面と積極的に解している。

イ 事実認定における「実質主義」の検討

仮装行為、虚偽表示、事実の隠蔽などのケース

取引につき、納税者の選択した法形式と取引の実体が合致していない場合に、その実体に適合するように法形式を引き直して事実認定を行い、税法を適用するという意味での実質主義であれば、これは税法固有の問題ではなく、法律一般の適用に当然におこなわれている原理で、取り立てて税法上の実質主義を論ずる必要はない。

取引が法律行為を介してない場合、違法な法律行為によってなされている場合私法上無効であっても、現に占有を継続し担税力を認めうる程度に支配していれば法的所得足り得るので、実質主義（経済的観察方法）を考慮しなくても良い。その法的所得の財産価値の評価に経済的評価（経済的観察方法）を論ずる必要がある。

ロ 税法解釈の実質主義の検討

実質主義（経済的観察方法）は、税法の解釈においても、法の文言にとらわれず、法の目的なり意志なりを探求し、税負担の公平をはかるため、経済的意義及び実質に即して判断し課税するという考えに立ち、法形式を超えて経済的実体により判断することになり、全ての租税回避行為を否認でき、その法的根拠として、同族会社の行為否認規定を挙げる。これは、課税庁がフィクションした通常あるべき姿を想定し、この想定した法律関係に税法を適用しようとするものである。

租税回避行為に対処するため現行実定法上、法人税法22条2項による収益概念をもってすれば、そのほとんどがカバーできる。そうすると法人税法132条は、右の対処できない場合の補完的な作用を持っているにとどまり、権利の濫用の場合に限って、通常取引に置き換えうることを法律要件とした考えることが出来る。そうすると、税法解釈における実質主義の概念も、法的観察方法に包摂される。最近の学説の傾向は、経済的観察方法と実質課税の原則とは性質を異にする説かれている。

「経済的観察方法」は、租税法を法的視角からメスを入れることがなかった揺籃期における税法学の遺物に過ぎない。

「経済的観察方法」を根拠に、不当に私人間の法律行為に干渉して、純経済人とか経済的合理人虚像を押しつけることは、暗黒時代の租税法の解釈・適用の姿である。

なお新たに法解釈の方法論として「目的論的解釈」という考えがあるが、「経済的観察方法」のすりかえの危険性がある。「可能な文言の意味」の範囲内における目的論的解釈の限界が法的安定性のもとに論ぜられるべきであり、それは、租税法の根本理念を基礎として、その理念に基づく個々の条文の目的に即した解釈がなされることを指す。経済的意義とか、実質的経済的意義というような不明

確な尺度であってはならない。

第3節 租税実体法（法人税法）における解釈の基本原則

一 租税実体法とは、特定の租税債権者と租税債務者間に、租税債権債務関係を成立させる課税要件を規定した法規をいい、課税要件法ともいう。一般に課税要件とは、課税権者、納税義務者、課税物件、帰属、課税標準、税率からなる。

所得税や法人税のように、所得を課税物件とする租税にあつては、課税標準は原則として所得の金額である。所得税の課税要件事実としては、事業所得につき、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り。法人税法のそれは、原則として当該事業年度の益金の額から損金の額を控除した金額である。

所得税法や法人税法の実体法の解釈は、実は「所得」とは何かを明らかにすることにある。

二 租税実体法の法解釈分野では、「法的基準説」と「経済基準説」の対立がある。

イ「経済基準説」

税法の所得概念が経済的概念であるので、その把握は経済的視角においてのみ捉えることが出来ると考え、専ら会計学・簿記の視角から捉えようとする考え方である。法人税法の対象たる法人は、常に経済的合理性に基づいて行動するもの（経済的合理人、純経済人）と考える。

ロ「法的基準説」

所得概念がもともと経済的概念であったとしても、税法という法律に取り込まれた以上、その把握は法的視角で捉えることを前提とし、解釈は法律学から考察しようとする考えである。対象たる法人の存在価値も、法がその社会的な必要を認めて人格を付与したものであるから、その社会的作用の見地から意義づけようと説く。

三 「経済基準説」と「法的基準説」について法人税実体法の解釈方法論を巡って、個々の問題の理論的解決に際し激しく対立した。経済基準説は経済的観察方法の系譜を引くものである。

イ 租税回避の問題

特に、法人税法132条の同族会社の行為否認規定の解釈を巡って、法的視角と経済的視角からの見解が真っ向から対立した。

租税回避の否認とは、納税義務者が異常な法形式を選択して租税の負担を軽減、回避した場合、課税行政庁は、その法形式を否認し、通常であれば採用したであろう法形式に引き直して課税すること出来ることをいう。

ドイツ1977年租税基本法42条に規定がある。我が国においても、通則法制定の際、同様な規定を置くべきか否かが問題となり、税制調査会の答申もあったが、反対が強く見送られた。法人税法には、132条に同趣旨の規定があるが、各税法において個別的な規定を置くだけでは不十分であるとして、実質課税原則の一環として、租税回避行為は課税上これを否認できる規定を通則法に設けようとした。

しかし、課税庁は、立法が見送られたとしても、税法解釈における実質主義として「経済的観察方法」を用いて否認権の根拠として利用されるようになった。そして、専ら法人税法132条を根拠として否認権を行使した。

口 租税回避として裁判上争われた例（無利息貸付、低廉譲渡等）

わが国では、税法の所得概念につき、「経済的基準説」が長い間、税実務をリードしてきた。

しかし、親会社の子会社に対する無利息貸付について、純経済人ではあり得ない行為であるとして否認し、通常あるべき1割をとるべきとして更正した処分に対し、裁判所は、資本主の立場から無償による資金援助することは何ら以上不合理ではなく、法人税法132条によって否認することは許されないとした。（大津地裁）

この判例は、伝統的な「経済基準説」の敗退である。新しく台頭してきたのが「法的基準説」による法人税法22条2項の解釈に基づく無利息貸付に対する収益性の理論である。看過されてきた同条の規定を根拠として、法的視角から租税回避行為に対処しようとするものである。判例もこの考え方を是認するようになった。

八 法132条の現代的意義

「経済的基準説」は、無利息貸付につき、経済的効果の面（利息を一旦供与者が受け取り、それを無償で相手側に供与）のみを捉えたものであった。しかし、利息契約が存在しないにも拘わらず、経済的効果が同一であるから課税できるとすれば、租税法律主義の法的安定性に反し、不当に増幅される危険があり妥当ではない。

従来、租税回避行為とされてきたものの大部分は、法人税法22条2項に包摂され、法34条1項、法35条4項、法36条等の活用によって従来の租税回避行為された例の多くは明文で否定できる。従って、私法上許された形式を濫用し異常な取引形態を選択した場合にのみ法132条が問題となる。予想し得ない租税回避行為に対処するための補完的作用を持つことに同条の現代的意義がある。

四 税法上の借地権と称して、民事上の使用貸借を否定する見解があり、その根拠を経済基準説に求める。しかし、税法のために私法上の取引があるわけではない。税法は、あくまで私法上の取引を前提として、それに適用すべきである。判例も使用借権の存在を認めている。

五 純経済人なる概念は、「経済基準説」が自らの解釈方法を法律解釈しているかのように装った権威付けのためであった。

むしろ、「経済的観察方法」が税法上問題となるのは経済的評価の場合である。経済取引社会においての法律上の形式は原則として尊重するが、例外として私法上の効果とは別個に納税者に私法上の形式から見た経済的実質的效果を期待することが明らかで、一人の見地から見て私法上の効果と異なる経済的効果が発生していると認められる場合は、経済的実質に従って判断すべきである。

最初から全ての取引を経済的実質的に考察するのではない。人は、原則として民法・商法という私法上の法律効果を予定して行動している。その法律効果を経済的に評価して、それが課税要件を充足するかどうかを考えるのである。

私法上の法律効果を全て否定して経済的のみに観察するようなことは、正しくない。

六 これまでで解るように、租税実体法の解釈原理もまた、結局、法の視座からの理解が必要で、経済的視座は全く必要ないと言える。

（一）会計処理と法との関係

簿記や財務諸表によって企業利益を算定している現状につき、簿記・会計学はすぐ

れて技術的学問であって、法とは次元を異にするため、経済的視角とは違った理論づけが必要である。

これまで「経済基準説は」、法人税法22条4項の「公正妥当な会計処理の基準」をもって「企業会計原則」を意味すると説明してきた。

しかし、「公正妥当な会計処理の基準」は健全な簿記会計の慣習をいうものと解し、そして、会計慣行が法的な「事実たる慣習」としての性質を帯びることにより法規範性が与えられるものと解する。

「事実たる慣習は」強行規定に反せざる限り適用される、商法においても商慣習・商慣習法は任意規定に対し変更的効力を認めていることから、「事実たる慣習」は専ら所得計算の具体的方法について補完的にのみ働くものと解すべきである。

従って、税法に別段の規定のある場合、ないし基本規定たる法22条2、3項についての所得概念決定のための基本原理に対しては「事実たる慣習」は働かない。そのため「事実たる慣習」は、専ら内部的意志のみによって決定される取引やこれに準ずるものについて、法に特別の規定がない場合に作用するものと解するのが妥当である。

別表四によると、所得金額の計算については、法人の確定決算上の損益計算書の当期利益を基礎に、一定の加算減算をする様式が示されているが、これは法人税法本来の所得金額の計算方式ではない。技術的に簡易な計算を便宜的に定めたものにすぎない。従って、「加算」「減算」の様式があるとしても税法が企業利益に税属したものと解するのは誤りである。

税法上の所得は、法22条によって算定されるのであって、同条によらずして税法上の所得を算定してはならない

(二)「確定決算原則」とは

そうであるのに、「経済基準説」は、税法は、企業利益に税法が各種の政策目的から調整し課税所得を算定すると説く。その根拠として、法人税法が納税申告につき法人の確定した決算によるべきことを要求しており、これを「確定決算原則」という。従って、法人所得は、株主総会の承認を得た企業利益が前提になると主張する。

しかし、「確定決算原則」は、申告の正確性を確保するためであり、課税庁はこれに拘束されるものではなく独自に職権調査を行い正当な税額を算定しうるものである(名古屋地裁判決)。しかも、企業利益とは、具体的には商法283条により株主総会の承認を請けた計算書類であるとされていたが、「株式会社の監査等に関する商法の特例に関する法律」により、一定の条件を満たした場合は定時総会の承認を求めることを要しないと規定し、計算書類の承認は、商法特例法の大会社の場合には、取締役会の承認により確定するものとされた。このことは、これまで課税行政庁が指摘していたこと、つまり株主総会の決議があっても、これに拘束されないし独自に課税所得を算定できるとしていたことをまさに明記したものと見える。

「損金経理」とは

従来、「経済基準説」では、「損金経理」とは「確定決算において費用または損失として経理することをいう」とされ、この確定決算というのは、株式会社においては、株主総会の決議をいうものと説明していたが、改正法では、大会社については、

取締役会の承認がこれに該当すると説いている。しかしながら、このことは株主総会そのものに要件があるのではなく、いかにしたら、確実性を担保しうるかということが「確定決算原則」の本質であることを如実に示したものである。

「株主総会」について

計算書類の取締役会の承認は、大会社だけに限った例外であって、その他の会社では株主総会の決議が必要であるという見解がある。しかし、わが国の大部分の会社は同族会社で株主総会も開いていず、書類上形式を整えているに過ぎないのが現状である。そのことからすれば非同族会社の多い大会社においてすら株主総会の決議を要しないことを確認したものといえよう。通説・判例も株主総会の決議を経ない決算書類に基づいた申告は無効でないとされている。

従って、確定決算につき、株主総会の決議は要件ではない。

決算は、あくまで法的視角から確定する必要がある、それは、税法それ自体において所得を算定し確定することになる。

(三)「無償譲渡」に係る収益

「無償譲渡」に係る収益を、法人税法22条2項は例示として規定しているが、企業会計原則では認めていない。税法上の所得の概念は企業利益より広い概念である。

(四)「企業利益」と「課税所得」

商法の企業利益の計算は経営的成果を示し、配当可能利益を目的とする。それは資本充実・株主・債権者保護という要請に貫かれている。

税法上の所得概念(課税所得)が担税力のあるものにつき公平負担の法理によって構成されており、企業利益よりも支払可能なものでなければならぬという特質をもつ。「補助金」、「圧縮記帳」等、法人税法は独自の計算法則をもつ。

上記のように、企業利益と課税所得は両者本質をことにするから、企業利益を前提としてそれを税務調整するということは理論的には考えられない。従って、企業会計上の原則といわれる「重要性の原則」、「保守主義の原則」等は何ら税法上の原理たり得ない。租税法上の解釈の原理は、あくまでも租税法上のものでなければならぬ。

(五)「法人税法上の所得概念」

法人税法上の所得概念は、法的視角から考察することを要し、所得計算の通則である法人税法22条を解釈することによって導かねばならない。

そこで、「益金」「損金」をもって法概念としての所得概念を構成する法律要件要素と解し、公平負担の法理のもと実現された収支(法的観点から利益を支配していること)によらなければならない。

法的観点から利益を支配享受しているとは、例え所有権その他の本件を取得していなくても経済的利益を現に支配占有することによって可能である。そこに担税力を認めることが出来る。

結局、税法上の所得概念とは、経済的利得が全ての所得となるのではなく、社会的な秩序の力によって、財産権の内容をなす経済的利益がその者の継続された事実的支配の裡に在って、担税力を認めうる程度にその利益を享受していると認められ

るような客観的な事情が備わることによって課税適状を生じ、始めて所得となりうるのである。

この様に、所得概念を法的の把握するということは、法というものが確実な尺度であるから、全てが公平に負担するという原則にまさに合致するのであって、単に「経済的利益」即課税所得と見ることは、全く不明確な要素を概念に持ち込むこととなり妥当ではないことは明らかである。

第4節 租税判例方法論

一 租税法は法律学の範疇に属し、法的に解釈することが正しい租税法解釈方法である。個々の租税法の解釈をめぐって争われたときに、法源としての「判例法」の存在を無視できない。判決内容の積み重ねは、一般的な法規範を成立させ、そこに判例法が形成されて、法源としての性質を持つことになる。

そのためにも、個々の判決の検討ではなく、同種・類似の各事件につき裁判所がなした判断の共通性、合理性を検討し、法規範たりうるかの「総合判例研究」が必要となる。

二 租税法判例研究の学問的意義

- (一) 租税法ほど制定法の改正が頻繁に行われるものも少なくないが、その理由はイ租税法が社会経済生活に密接し、政策的機能をも有すること
ロ制定法が絶えず現実に合うように改められること、その改正の理由が判例法によることが多い。判例が制定法の欠陥を意識させ法の改正を促すことになる。
- (二) 最高裁は、判例・学説上争いのある点について、法の解釈を統一する機能を有している。

判例とは、裁判所のくだす裁判が、当該事件において一回限り、個別的なものという性質であるがそれを超越して、あとで現れる同種の紛争事件に対し、拘束力のある先例として規範化されたものです。

「判例研究」とは、個々の裁判のなかから上記の先例として価値を有すべきものを抽出して、これを定型化し制定法及び既存の判例法と対比させ、一定の位置づけをし、法価値的評価をくだす知的作業をいう。

税法は、あらゆる学問体系に属し、法律学の一分野として本格的研究が始められたのはごく最近である。戦前は納税人口が少なく、租税法を権利義務の体系として研究する実際上の必要性が少なかったからである。

しかし戦後、租税負担の増大は、租税に関する関心を高め、権利意識の伸張させた。それによって多数の租税事件が発生し、次々に訴訟になりそれが判決となった。

この税法判決のうち先例として価値のあるものを研究しようとするのが、租税判例研究である。

税法の解釈は最終定期は裁判を通じて判例に集積され、そこに正しい解釈が生まれる。判例は、時に法制定にいたるまで存在し、税法学の発達を促すのである。これが判例研究の主たる目的である。

- (三) 判決に含まれる判断の合理性は、他の同種類時の事件に対しても同一の解決をさせる効果がある。

最高裁判所の判断は、最終的に租税法の法解釈を決定し、この判断は、一旦示されると爾後むやみに変更できない。

この様な裁判による拘束力が事実上存在することが、判例法を発生させ、法の存在形式としての「法源」たりうるのである。

そこに税法判例研究が法律学研究、すなわち税法学研究の一部門としての意義を見いだすのである。