

一般的（包括的）否認規定創設の是非に関する考察

—法人税の重要判例をもとに—

佐伯健司

1. はじめに

平成14年4月1日に施行された改正税理士法第2条の2第1項に、「税理士は、租税に関する事項について、裁判所において、補佐人として、弁護士である訴訟代理人とともに出頭し、陳述をすることができる。」と規定された。これにより税理士は裁判所の許可を得ることなく、裁判において補佐人として陳述できるようになった。しかし、国民の権利意識の変化やインターネットを中心とした情報の発達などにより、従来の方法では、今後、増加が予測される補佐人として業務には対応できず、その対応を行うためには租税判例の事例研究を行うことが重要である。

そこで、税理士業務のなかで補佐人としての出廷の機会が多いであろう法人税租税回避の重要な判例の分析を行い、我が国の法人税における節税と租税回避行為の境界を検証し、近年にわかに一般的（包括的）否認規定の創設を期待する意見について、その是非を検討する。

2. 租税法律主義

憲法30条は、「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負う。」と納税の義務を規定し、憲法84条において、「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする。」と租税法律主義を規定している。

3. 租税回避・脱税・節税

租税回避は、租税法規が予定していない異常な法形式を用いて税負担の減少を図る行為である。

4. 租税回避行為の否認

判例では、個別的否認規定がなくても否認された事例がある一方で、個別的否認規定が存在しない限りは否認はできないとした事例もあり、その解釈に裁判所の判断も分かれている。

5. 事例研究

5-1 事例1—東京高裁平成13年7月5日判決（税資251順号8942）—

本件取引は、別段の定めにより規定された個別的否認規定である法人税法第37条及び包括的否認規定である法人税法第132条が存在する状況の下でも実施された。抽象的規定になりがちな一般的（包括的）否認規定が存在したとしても、取引は行われたと想定される。

5-2 事例2—最高裁平成18年1月24日判決（民集60巻1号252頁）—

本件取引が行われる時において、一般的（包括的）否認規定が存在したとしても、本件取引に類似した取引は創出されたと推察される。耐用年数は省令に記載

されており、資産の種類、構造又は用途、細目に、細分化されているが、すべてに対応していない。資産内容によっては、使用（利用）可能期間と耐用年数の期間相当のズレがある。これを利用した減価償却費の損金算入制度とパス・スルー課税を組み合わせた租税回避商品が創出されるのである。

5-3 事例3—最高裁平成17年12月19日判決—（民集59巻10号2964頁）

国際的に活動する内国法人の租税裁定行為を抑止するには、個別否認規定を創設することが必要であると筆者は考える。租税法規が複雑になりすぎるとの批判もあるが、本件にかかわらず、複雑、多様な国際化が進んだ経済的活動に対応するためには、租税法規も複雑にならざるを得ないのであり、個別否認規定の創設を行わないことには、租税裁定行為を認めることである。

5-4 事例4—最高裁平成18年1月24日判決（判タ1203号108頁）—

法人税法第132条がありながら、旧法人税法51条の欠缺を利用した適法な租税回避スキームが行われ、その否認に関しても法人税法第132条の適用には消極的であるのだから、一般的（包括的）否認規定は租税回避行為の抑止にはならないであろう。

むしろ、急速にグローバル化が進む企業活動に対応するための個別規定の整備が必要なのである。

5-5 事例のまとめ

これら事例を検討したが、節税と租税回避の境界ははっきりしない。事例3における外国税額控除の一括限度額方式の問題点は従来から指摘されてきたことであるし、事例4における圧縮記帳についても、その対象に外国法人を含めていたのであるから税制度の違いを利用されることは想定できたと推察される。ループホールを容認してきているので法の予定しているところに該当するものと考えることができないわけではないので、これら行為が節税ではなく租税回避であるとは言いきれない。課税要件の充足の事実を隠蔽するのではなく、契約の選択可能性を利用して税負担を減少させるのであるから、グレーゾーンを利用するには判例の集積によって考えていくしかないであろう。

6. 結びに代えて

法律でもって、想定されるすべての租税回避行為を具体的に列挙して規制をかけることは不可能である。

しかし、法に明文上の否認規定が存在しない限り、法的安定性、納税者の予測可能性の確保の上で否認は困難であるため、立法による個別否認規定の制定及び課税要件の整備による対応しかないであろうと確認した。