

# 裁判例における 節税と租税回避の判断基準

## ～租税法律主義の検証と税理士業務～



城北東京会の研究発表は、重要な判断基準が条文上に示されていないことから裁判で争われるケースが多いといわれている「節税と租税回避」を検証。11名の会員は裁判例を4つの類型に分けて紐解きながら、租税法律主義と租税公平主義、そしてTKC会員税理士の使命と法律的思考を養成することの重要性をあらためて確認した。

とき:平成22年6月18日(金)

### 研究グループ◆TKC城北東京会

発表者： 吉川 透・井上立子・田中千税・柳田幸紀・安藤澄子・川名亘司  
齋藤龍男・佐藤賀一・篠崎康裕・野口省吾・本間正樹

### 租税法律主義の解釈のもとで 公平性が確保される法規制を

井上 私たちがこの「裁判例における節税と租税回避の判断基準」を研究の題材に選びましたのは、裁判で争われるケースが一番多い事例ではないかと考えたからです。争われるケースが多い理由は「節税か租税回避かの重要な判断基準が条文上に示されていない」ことです。よって、実務上判断に迷うケース

いた納税者がB土地を所有していた不動産業者にA土地を七億円で売却する契約を行い、次に代替地となるB土地を不動産業者から四億円で購入する契約を行いました。そして、各代金を相殺したところの差金三億円を受領しました。これにより納税者は、A土地の売却代金七億円を譲渡金額とし、所得税の確定申告を行いました。つまり、A土地とB土地の取引は個別の売買取引としたわけです。

が出てきたときの対処方法を考えた時、過去の裁判例を研究することで解決への道筋が与えられるのではないかと、そして裁判例をもとに判決の問題点を探り、実務に生かしていくことができ

税務署は「これらは一連の取引上で成立した一体取引である。ゆえにA、B土地の交換取引で、さらに交換差金三億円を受領している」という法形式に引き直し、譲渡金額を一〇億円として申告すべきもの」と指摘しました。一審の判決では税務署の主張が認められました。

それでは最初に「租税法律主義と租税公平主義」と題しまして、「岩瀬事件」について発表してもらいます。

判旨では、「今回の取引は、交換を用いる方が合理的であって、売買の選択をしたことで、

佐藤 では事件の概要を説明いたします。A土地を所有して

三億円もの圧縮となっている。この取引は、租税負担を軽減し

ない者との間で著しく、公平性を欠く行為である。通常の取引において、形成されるであろう交換価格により、収入金額を算定すべきである」とし、納税者の選択した法形式を否認し、交換の法形式に引き直し、課税するということを認めました。控訴審の第二審では、納税者が勝訴しました。

「どの法形式を選択しようともそもそも、その選択は当事者間の自由であるということ、租税回避行為の否認は個別の否認規定により行う必要があるということ、選択した法形式を実質に合わせた法形式に引き直し、課税する権限は、課税庁側にはない」とするもので、納税者の選択した法形式を否認しえないとする判決となりました。

**井上** 第二審で租税回避行為であっても否認されなかったのはどうしてなのでしょうか？

**川名** それは「租税回避行為の否認に対する租税公平主義と租税法主義の考え方の違いに

よるものである」ということが言えます。租税公平主義とは「担税力に則した租税負担の公平を原則とし、租税の公平ないし中立性を要請する考え方」を言います。これに対し、租税法主義とは「法律の根拠がなければ、租税を賦課されたり徴収されたりすることはしないと考える考え方」を言います。

この両基本原则を根拠に、租税回避行為に対して相克が生じてきます。租税回避行為に対して、租税公平主義の立場からは課税の公平が保たれないという理由で、個別否認規定がなくても否認できるということになります。これに対し、租税法主義の立場からは、個別否認規定がない以上、法律の根拠なく否認は認めないということになり、両者は相克することになります。

**井上** 租税公平主義と租税法主義とで租税回避行為に対する考え方が相反する結果、第一審と第二審は逆の判決になったわけですね。

では、佐藤、川名両会員としては、租税回避行為の否認に限定した場合、どちらの考え方を尊重すべきだと考えますか。

**川名** 租税法主義よりも租税公平主義が尊重されてしまうと、租税法主義のもつ恣意的課税を阻止するという機能が失われる可能性があると考えます。

**井上** では租税回避行為の否認について、租税法主義を尊重すべきだと考えるのですか。

**川名** 結論からいえばそうなります。租税法主義を尊重し、仮に課税の公平性が阻害されるような租税回避行為が顕在化した場合は、租税行政庁が個別規定を設ければ解決すると考えます。そうすることで租税公平主義の立場も守られ、形骸化されることはないと思います。

また実務上も租税法の問題が生じたときは各個別の租税法規に当ってはめて申告しなければならず、課税庁に対法的根拠に基づいて対抗せざるを得ません。租税法主義が尊重され、租税

法律主義に従うことが適正な申告納税制度を確保し、ひいては租税正義の実現につながるのではないかと考えます。

**佐藤** そうですね。「岩瀬事件」を例にしても、通常の法形式を選択した人との税負担を考慮すれば、不公平感があることは否めません。

ただ、租税回避行為の態様が多岐にわたる以上、個別の否認規定のみで対応するのは実質不可能ではないかとの意見もあるようです。

しかし、包括的否認規定は、抽象的で一般的な内容の規定となってしまうおそれがあり、租税回避行為に対処するという目的だけでなく、課税庁に対し、拡大的、恣意的な解釈を行う余地を与え、納税者の正当な権利を阻害されてしまうおそれもあります。

したがって、このような事がないよう、租税法主義の厳格な解釈のもとで租税の公平性が確保される法規制が制定される

ことが望まれます。

## 法律的な思考で事件をとらえ 正確な租税法の理解が必要

井上 二つ目の議題としては租税回避行為と節税についての判断基準を整理するには最適な判決として、「シンクス持株会事件」を発表していただきます。

安藤 事件の概要を説明します。被相続人であるAはシンクス株式会社と同族株式を持っていましたが、当時相続税対策として有効と言われた海外信託会社にその株式を預けていました。

その後関係通達の改正により、相続税対策効果が失われたことで、持株会を作り株式を譲渡することを考えました。が、相続開始前にはその持株会は成立しておらず、いったんC総務部長に六五二万円で譲渡しました。その契約書には持株会以外に売却してはいけないという譲渡制限等のある覚書をつけました。これがAの亡くなる一か月前で

す。そして、Aが亡くなってから持株会が成立したことを機に、

Cは当初の計画どおり株式を持株会に譲渡したわけです。課税庁側の主張は、AとCとの売買契約を否認し、この株式は相続財産であり、相続人が取得したものであり、類似業種比準価額で計算し、相続税評価額を約一億円とすべきというものです。

一方、納税者側は売買契約は有効だから株式は相続財産ではない、もし相続財産に入るとしても取引途中の財産であるから六五二万円で購入すべきと主張しました。

裁判所の判断はAとCとの契約は有効であると、納税者が勝訴しました。一見、租税回避と思われるこの行為ですが、裁判所は、本件一連の取引は株式を最終的に持株会に所有させることによる事業承継の方法と認定しました。この行為には相続税軽減目的のありとも認定したのですが、事業承継目的が合理的理由にあたると考えられるとし

て納税者勝訴となりました。

井上 ではここで問題になっている租税回避の定義を述べていただけますか。

柳田 専修大学法学部教授の増田英敏先生によりますと、租税回避とは、第一に異常な法形式を採用していること、第二に通常想定される法形式を選択したのと同じの経済効果があること、第三にその結果として税負担の軽減を図ることと定義されます。

吉川 一番重要なことはその行為自体は私法上有効な法律行為であるということです。

井上 では、節税の定義をお聞かせください。

柳田 節税とは法律の予定する範囲内での租税の軽減行為と言えらると思います。例えば土地の譲渡では、あと数カ月で長期譲渡所得になり、税率が半分になるという場合、その数カ月の間、所有を継続するという行為は節税行為となります。

井上 では本件の場合、節税

か租税回避かの判断基準はどのように示されているのですか。

吉川 仮装隠ぺいがあった場合は違法行為ですから否認規定がなくとも否認できませんが、租税回避だと私法上有効な行為ですから、先ほどの三つの要件や合理的理由の有無が問題になります。課税庁側も最初は仮装隠ぺいとして否認してきましたが、有効に成立している契約を否認することは無理だと思ったのでしよう。租税回避という認識の上で立って、AのCに対する株式の寄託契約または信託類似契約だと主張を変えてきました。

柳田 ではこの事件が租税回避に当たると、三要件に当てはめて考えると、総務部長Cをいったん経由してまだ設立していない持株会へ株式を譲渡するという行為は異常であり、結果的に持株会に譲渡されるので、相続したうえで相続人が持株会へ株式を譲渡する法形式と同一の経済効果があり、結果として多額の相続税を軽減できる……。



左から川名巨司会員、佐藤賀一会員、安藤澄子会員

どうも三要件を満たしているように思えます。

**井上** なぜこのケースは納税者が勝訴したのですか。

**吉川** これら一連の行為に事業承継目的という合理的理由がある」と判断されたからです。会社を次の世代に承継していくには相続税が大きなネットワークになっていきます。同族株式に高い相続税評価額がつい

ても、とにかく現金で納付する以外に道はない、そのため相続税減らしのために株式を事前に移動することはよく行われていきます。持株会を作るとは安定株主確保、買収防衛策、従業員への士気高揚などの意味もありますね。

**安藤** 結果的に税金を減らすことになったとしても、大前提として事業承継目的があったことが重要ですね。この時点では同族株式の贈与税または相続税の納税猶予の制度はありませんでしたから相続税対策は企業の死活問題です。それゆえに事業承継目的は重要な合理的理由になるわけです。

**吉川** この事例はその「税金を少なくする」という意図だけではなく外形的に「租税回避」に当たる要素を含みながら、大前提に「企業の存続」「安定株主の確保」といった事業承継目的が見られることで納税者が勝訴しました。

**柳田** 本件研究を通じて法律

的な思考で事件をとらえるためには正確な租税法の理解が必要で、否認されなかったための理論を構築できる力をつけなければならぬということがわかりました。

**安藤** 判断が難しいものについては事前照会制度の活用やその事例の積み上げも行っていくかなければなりません。そのうえで租税回避と認定されないような節税策を行っていくべきです。そのような日々の積み重ねが最終的に私たちの目指す「租税正義」につながるのではないかと思います。飯塚毅TKC全国会初代会長が述べられたように「二円の取り過ぎた税金もなく、一円の取り過ぎた税金もなからしむべし」という言葉を肝に銘じておきたいと思えます。

### 現行租税法の立法趣旨の理解が節税の範囲か否かの判断に役立つ

**井上** 三つ目の議題として「租税回避の意図」をもっと掘り下げて、より「税負担の軽減

を図る意図」が明白な事例について海外の事例をもとに見ていきましょう。なぜ海外事例が問題になるのでしょうか。

**本間** 日本と海外では税制が違います。その違いをうまく利用することで課税を免れ、または軽減課税を実現できます。それを研究して海外に住所を移したり、軽減税国に支店を作ったりするわけですが、その場合の目的は「税金を安くする、またはかからないようにする」ということで、前グループの事例に比べてはつきりとした意図が見られます。その意図が裁判所の判断にどう影響するかということを見ていきます。まず、「ユニマツト事件」の概要を説明いたします。

原告は平成十二年十二月ころからシンガポールに渡り、運用会社に法的な助言などを行う一方、投資に関するアドバイスを得て株式取引業務を開始しました。

平成十三年一月十二日、香港



左から柳田幸紀会員、吉川 透会員

申告加算税賦課決定処分をしました。それに対して決定処分の取り消しを求めた事件です。判決要旨は以下の通りです。「納税者が国内に住所を有していたと認めることはできない。住所とは生活の本拠を指す。生活の本拠とはその者の生活に最も関係の深い一般的生活、全生

活の中心を指す。租税法が多数人を相手にして課税を行う関係上、客観的な表層に着目して画一的に規定せざるを得ないところからして、一般的には住居、職業、生計を一にする親族の居所、資産の所在の客観的事実に基づき、総合的に判定するのが相当である。主観的な居住意思は、通常は、客観的な居住の事実に具現化されているから、住所の判定に無関係とは言えないが、このような居住意思は必ずしも常に存在するものではなく、あくまでも補充的な考慮要素に留まるべきである」

で個人的な株式の譲渡契約を行いましたが、シンガポールの居住者であったために日本でこの譲渡所得にかかる確定申告をしませんでした。そこで、課税庁側は同年分の所得税に係る決定処分および無分および無

員お願いします。

**野口** 武富士事件については、所得税ではなくて贈与税の判例となります。

この事件については、まず納税者は平成九年六月二十九日から平成十二年十二月十七日まで香港に滞在しています。期間としては、三年半ほどです。そして滞在開始後二年してから海外財産の贈与をしています。第一審の地裁では「租税回避の目的があるにせよ……」とふれながらも、客観的事実に基づけば住所は香港にあるとして納税者が勝訴しましたが、第二審においては、租税回避の意図を認定して、納税者は外形的に住所を国外にあるようにしたと判断して納税者の敗訴となりました。

**井上** 武富士事件においては、海外滞在日数割合や実際の滞在期間がユニマツト事件にくらべて長かったにもかかわらず、日本に住所があると判定されましたが、その結論の違いはどのような理論づけによるものでしょうか。

**野口** 武富士事件においては、日数についてはクリアしているものの、スキームの中で日数を調整していたことで租税回避の意図が明白であると判断され、納税者が日本の事業を後継者として承継するものも予定されてい

たため、住所が日本に判定されたのかもしれない。金額の大きさも相当であったことと社会的注目度も影響していますね。また、このような贈与税の租税回避の事例が多くみられることに鑑み、平成十二年に税法が改正されています。現在日本に住所がなくとも、日本国籍を有している人は、その人または贈与をした人が贈与をしたとき前五年以内に日本に住所を有していたことがあれば、非居住無制限納税義務者となり、全世界にあるものが贈与税課税の対象になるという規定です。武富士事件ですと、海外に渡って二年ほどたってからの贈与ですので、現行法では完全に納税義務者に該当しますね。

**井上** 結局、租税回避の意図は裁判に影響するということですか。

観的に判断しがたいものであるから、それを裁判の判断基準にするとそもそも租税法主義の機能である法的安定性と予測可能性を損なうおそれがあります。

**野口** 租税回避の意図の立証はほとんど不可能に近いと思いますし、税金を安くするということは納税者や税理士が当然意図するところです。タックスプランニング即違法ということにはなりません。ただし、われわれ税理士としては、税負担の軽減目的のみで、タックスプランニングを行うことは避け、現行租税法の立法趣旨を理解したうえで、節税の範囲内か、租税回避に該当するかを判断していくことが当然必要になると思います。

### 租税回避目的でない 経済活動も合算課税されてきた

**井上** では、次の海外事例ですが、タックスハイブンプン税制を見ていきます。

**齋藤** タックスハイブンプン税制

とは、税負担の低い国や地域にある外国子会社等が留保所得を獲得した場合に、日本にある親会社の所得と合算して計算し、日本の税金を課税する制度です。これにより、租税回避行為に対して規制をかけ、日本の他の内国法人との間で公平に課税することを目的としております。

タックスハイブンプンに子会社等があっても、適用除外要件をすべて満たした場合には、経済的合理性があるとして、この規制は受けたくないということになっております。しかしながら、この適用除外要件を満たすことが中小企業では困難であるとされています。

それでは、今回の問題になっている事件をご説明します。原告である会社はグラクソスミスクライン社として英国を本拠にした製薬会社のグループです。この会社は、そもそもはシンガポールに昭和五十四年に胃潰瘍薬の製造会社として設立され、事業を行っておりました。平成

三年に日本法人である今回の原告の法人が株式の九割を保有しました。その後、平成十年三月にシンガポールの会社は保有株式を売却し、約八億シンガポールドルの株式の譲渡益を計上しました。その後平成十五年に、当該シンガポール子会社は「特定外国子会社等に該当する」として、租税特別措置法六六条の六のタックスハイブンプン対策税制、つまり合算課税が適用され、更正処分を受けたのを不服として、裁判で争うこととなりました。

**井上** この裁判の争点、当事者の主張、裁判所の判断をお願いたします。

**齋藤** この裁判の争点としては、目的的解释からするとそもそも本件は国際的租税回避であるのかどうか、そして適用除外要件を満たしているのかという争点があります。

まず原告である納税者の主張としては、原告の外国会社自体に不当に税金を軽減する目的で設立したわけではありません。

つまり会社自体はそもそも租税回避の意図が存在せず、元々製薬会社として設立した会社であると主張しました。

一方の課税庁側としては、この規定の条文中、租税回避の意図の存在や税負担を不当に軽減する目的というのは、課税上の適用要件としていないため、形式基準である適用除外要件を備えているかどうかで判断し、その際、独立企業として実体を備えているとは言えないとの実体基準に対しての否認や、この外国子会社が製薬事業を譲渡した後に行っていた資金管理運用業務は日本においても業務を行えるので事業基準を満たさない。さらには二五％ルールへの否認など、つまり適用除外要件が備わっていないと主張しました。裁判所は、法律の課税要件と適用除外要件とを満たしているかどうかだけの形式基準によって判決を下しました。納税者の言う税負担の不当な軽減目的や、租税回避の意図までは法律の条

文上は要求していないと。つまり、納税者は条文にない要件をつけて、課税庁の適用範囲を限定させようとしていると。法律的には、課税要件を明確にして、適用範囲を国際的租税回避事案に限定しているわけなので、本件は単に適用除外要件を満たしていないからダメだという判断です。

**井上** 確かに法律で適用要件や適用除外要件を定めているわけだからそれで良いだろうと。

税法は文理解釈という典型でもありますね。ただ、この法律の立法主旨は何なのだろうとか考えるとどうなのでしょう。

**齋藤** 本件の会社は、この法律の想定している租税を回避する目的で設立された会社ではありません。それなのに、適用除外要件を満たしていないことから課税の対象になってしまいました。租税法主義を重視すればやむを得ない妥当な判決ではあります。租税回避防止の立法目的という観点からの解釈と

しては、納税者にとっては非常に理解しにくい制度です。

中小企業の海外進出の件数も増加傾向にあると言われております。そんな中、不当な税の軽減や租税回避目的でない経済的合理性のある経済活動までも合算課税されてきている傾向は否めないという意見もあります。制度の適用としては、経済活動の障害とならないようであってほしいとも考える次第です。

### 所得税法第五十六条は今の時代に適用するのに見直しを

**井上** 四つ目の議題として現行租税回避防止規定に内在する問題を研究しましょう。海外

の租税回避防止規定のみでなく、所得税の規定にも租税回避防止規定はあります。その一つ所得税法五六条が問題

になった有名な事件がありましたね。

**篠崎** 「宮岡事件」です。この事件は、弁護士である夫が、生計を一にする税理士である妻に税理士報酬を払い、自分の必要経費として申告したところ、支払った税理士報酬は必要経費として認められなかった事件です。所得税法五六条の適用があるか否かで争われました。

この規定は、事業者が生計を一にする親族に対して支払う対価について、三つの規制を行っています。まず、その対価は事業者の必要経費に算入できないということ。二つ目は、親族に支払った必要経費となるべき金額は、事業者

の必要経費に算入するということ。三つ目は、親族はその支払いを受けた対価も支払った必要経費となるべ

き金額もないものとみなされることです。

**井上** この五六条の適用をめぐる争われてきた事例は今までにもたくさんあると思いますが、この宮岡事件はどういった点が有名なのでしょう。

**篠崎** いままで五六条の適用をめぐる争われてきた事例の多くは、親族が事業者に従属して働いていると思われるものであり、「生計を一にしているか否か」の事実認定がほとんどです。しかしこの宮岡事件は、その税理士がたまたま妻であった場合にまでこの規定の適用を受けるかどうかなのです。

また、弁護士の夫が独立した弁護士である妻に支払った弁護士報酬について必要経費に算入できるかどうか争われた「**服部事件**」というものもあります。

この二つの事件はともに、それぞれ独立した夫婦間での取引について必要経費に算入できるかどうか争われました。

**井上** この二つの事件、裁判



井上立子会員



左から本間正樹会員、野口省吾会員

所の判断はどうだったのでしょうか？

**篠崎** 面白いことに第一審ではそれぞれ異なる内容の判決が下されたのです。

宮岡事件では納税者の勝訴でした。裁判所は「租税負担

の公平」という点で、妻に

対する税理士報酬は必要経費であると判断したのです。

一方、服部事件については納税者が敗訴しました。

裁判所は「生計を一にする」と「事業に従事したこ

とその他の事由」の二つの要件が備わっ

ている限りに個別の事情に

かわりなく五六条が適用されると判断したのです。結局、宮岡事件は最高裁まで行きました

が、服部事件での裁判所の判断と同じく、五六条が規定された背景や理由はまったく考慮され

ずに、納税者の敗訴となりました。

**井上** この裁判所の判断について、篠崎会員の意見はどうですか。

**篠崎** 私は裁判所の判断（五六条の解釈）に、問題点が四つあると思います。

まず、第一に社会構造や事業の形態が変化しているという点

です。昔は家族全員で一つの事業を営み、お互いに対価の支払はしないというのが典型的な個人事業者像でありました。しか

し現在では、働く環境や家族形態が多様化して個人の権利意識

が高まり、家族でありながら雇用者と同様に有償で事業に参加する関係になりつつあると思うのです。

第二に、租税回避に該当しな

い場合まで適用すべきかという点。この規定は本来租税回避行為を封じるための規定だったはず

です。

第三に、事業専従者の規定である所得税法五七条が規定されて、五六条の存在意義がなくな

っているのではないかと思います。

そして最後に、事業形態の違いによる課税の公平性や中立性の問題があります。法人成りした場合との税負担の違いは、租

税制度の「中立性」の原則からしておかしくはないかというこ

とです。

今日では、家族構成や共働きの夫婦関係、個人の就業形態などが昔と全く変わっており、課

税庁が本来必要経費となるべき親族への支払いを擬制的に事業主に帰属させて課税することに

## 「行為計算の否認規定」は慎重・厳格に適用すべき

**井上** つぎは法人税に規定さ

れる租税回避行為防止規定について見ていきましょう。安藤会

員、吉川会員、柳田会員の事例は「租税回避の目的があったとしても、それと同等以上に他に合理的理由があれば、そもそも

租税回避行為に該当しない」という結論でした。しかし、これ

とは逆に、先ほどのグラクソ事件もそうですが、「租税回避行為をしていないのに否認されてしまう」ことがありますね。

**田中** 「同族会社等の行為計算の否認規定」法人税法一三二条です。この規定で否認された事例を見てみましょう。

A内国法人が、留学中の代表者の長男Bに対して給与等を支払い、全額否認された事例です。まずはその背景となる長男Bの経歴ですが、A社に入社する一年前の平成十二年三月にカナダへ語学留学しました。そしてアメ



リカへ移り、平成十三年五月に

A社に入社しています。さらにその三年後の平成十六年六月にA社の取締役就任しています。

そして平成十八年に大学を卒業するのですが、日本へは戻らず現地の会計法人に就職しています。見て分かるとおり、ほとんど日本に帰ってきていません。そして課税庁は、A社がBへ支払った給与等を全額否認しました。

課税庁は、「給与等は名目であって、単にBの留学費用をA社が負担したに過ぎない。これは同族会社だからこそできるものである」と主張しています。

これに対してA社は、「Bは実際に業務を行っているのです、いくら同族会社等の否認規定があったとしても、否認できるのは適正額を超えた部分の金額のみである」と主張しています。裁判所の判決は、「同族会社」だからこそ、こういったことが可能であったと結論づけ、「純経済人としてのA社の行為は不自然かつ不合理である」として、

一三二条を適用しました。

**田中** 私はこの裁判について「同族会社の行為計算の否認規定を使う必要性はなかったのではないか？」と疑問を持ちました。裁判所は詳細に事実を検討して「Bが業務を行っているとは認められない」と判断しました。きっちり事実認定を行った裁判所の姿勢には賛成です。

しかし問題は裁判所が「そういう行為が可能なのは同族会社だから、同族会社等の行為計算の否認規定を適用して給与等の全額を否認する」としたことです。この事案の争点は、同族会社の行為計算の否認規定ではなく、過大な使用人給与の損金不算入や過大役員報酬等の損金不算入という個別規定で判断すべきものではないかと感じます。それであれば、適正額を超える部分について否認が行えます。もし業務に従事していないとなれば全額否認できるし、わざわざ「同族会社の行為計算の否認規定を使う理由はない」と思う

わけです。

**井上** では「同族会社等の計算行為の否認規定」とはどういうものなのか、もう少し詳しく説明してください。

**田中** この規定は「法人税の負担を不当に減少させると認められる行為計算」がある場合に、同族会社等の行為計算を否認する権限を税務署長に与えているものです。この「不当に減少させる結果」となっていれば、租税回避の意図の存否に関係なくこの規定が適用されるのですが、問題はこの「不当に減少させる」という文言です。この文言に具体的概念はなく、どんな場合が「不当に減少させる」となるのか不明確なのです。

**井上** この規定自体が「課税要件明確主義」に違反しているのではないかと感じます。高裁の見解によると「法律上できく限り具体的、個別的、一義的に規定しておくことが望ましいのではあるが、複雑多岐に

して激しく変遷する経済事象に対処しようとする規定を設けることはきわめて困難であるから、法人税法がこの規定を置いたにとどまることもやむをえないところであって……」と、租税法律主義には違反しないと判断しています。

ただし、問題は「その行為計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより」課税が行われることです。これは実際に行った行為が「なかったもの」、もしくは「実際には行っていないけども想定される通常の取引に引きなおされて課税が行われてしまう」ということなのです。この想定される通常の取引に引き直されてしまうことにより、川名会員や佐藤会員が主張しているとおり、「法的安定性」や「予測可能性」が阻害されてしまう可能性があるのです。

**井上** 「租税法律主義に違反する」ということですね。

**田中** そうです。これは税務署長の恣意的な課税を容認する



左から齋藤龍男会員、篠崎康裕会員、田中千税会員

ことにもつながってしまい、財産権の侵害を招く危険性もあるのです。法人税法では、所得計

算の通則的規定や過大役員報酬等の損金不算入等の規定、過大な使用人給与の損金不算入及び過大な使用人退職給与の損金不算入等の個別規定が次々に設けられました。これに伴い「同族会社等の行為計算の否認規定」の対象となる「行為計算の範囲」が大幅に整備され

てきています。課税庁が同族会社等における租税回避行為に対して、この規定を発動する場面がほとんどなくなり、この規定の存在意義は薄くなっていると感じます。

また、いままで各グループが議論してきたとおり「個別規定が存在しない場合で租税回避行為として否認される場合には、本来あるべき通常の法律関係に引きなおすのではなく、実際に行った法律関係に則して要件や事実認定がされるべき」という考え方が主流であることを考えると、同族会社等であるからといって即行為計算の否認規定を持ち出すのではなく、まず行為計算の否認規定以外の個別規定の適用をすべきであると思います。

それでも個別規定がない場合や、客観的に見て許容外の租税回避行為が行われた場合など、やむを得ずこの規定を発動しなければならぬ事案に限って、発動が許されるものであり、また許されたとしても、慎重かつ

厳格に適用すべきであると思います。

**川名** 今までいろいろな事例を検討してきた私はず先ず思うのは、争いの内容は画一的なものではなく、個々の事例ごとに違った問題点があるということだと思います。租税回避を意図したもので、そうでないものまでさまざまです。

そして、この問題点を解く鍵が、「租税法主義」と「租税公平主義」の二つの考え方だと思っています。

**田中** われわれ税理士の業務は、法律業務であることを再認識する必要があると感じます。法律業務である以上、増田先生

が言っておられる「物事を法的に筋道立てて考え、的確に判断する能力」すなわち、リーガルマインドを養うことが不可欠と感じます。

**吉川** 租税回避行為と節税の判断は年々難しく複雑になっていきますので、できる限り誤った

判断を防止する必要があると思います。その一番の早道はわれわれTKC会員が日頃から心がけている「月次巡回監査」を遂行し、業務品質を向上させていくことだと思っています。

**本間** 争いに至る前にそれを予防するためには、関与先の状況をきっちり把握し、何が問題なのかを自分が理解しなければなりません。これを手助けするのが、日々の巡回監査と、税理士法三三条の二の書面添付なのではないでしょうか。

**井上** 皆さん、本当に力強い発表とご意見をありがとうございます。われわれタックスフォーラムプロジェクトは約十一カ月におよぶ期間、研究を重ねてまいりました。節税と租税回避の判断基準について研究していく過程で改めて「租税法主義」「租税公平主義」の何たるかを知り、それらが「租税法正義」に支えられていることを実感しました。ご静聴ありがとうございました。