

講演録

課税逃れに対するアプローチ 試論

中央大学商学部教授
酒井克彦

◆SUMMARY◆

本稿は、平成28年4月27日（水）に国税庁で開催された「税大ランチ・ミーティング」での酒井克彦教授（中央大学商学部）の講演内容を取りまとめたものである。

本講演は、「課税逃れに対するアプローチ 試論」と題し、次の三つを内容とするものであった。①「租税回避否認ターゲット論」では、租税回避否認規定における立法論上の問題点及び解釈論上の問題点を指摘し、②「所得税法における脱税経費否認の限界論」では、脱税経費を否認するための規定の創設提案、③「不正行為を巡る制裁制度の創設提案」では、脱税協力者に対する支払に係る重加算税制度及び脱税協力者が支払を受けた収益に対する重課制度の創設提案を行っている。

なお、本講演録を取りまとめるに当たっては、必要に応じて、同教授に若干の加筆等を行っていただいた。

（平成29年5月31日税務大学校ホームページ掲載）

（税大ジャーナル編集部）

本内容については、全て執筆者の個人的見解であり、
税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式
見解を示すものではありません。

目 次

本日のポイント	2
I 租税回避否認ターゲット論	3
1 租税回避とは何か	3
(1) はじめに	3
(2) 租税回避の定義—伝統的な租税回避事例—	3
(3) 新しいタイプの租税回避事例	4
(4) 節税・租税回避・脱税	5
2 立法論的問題関心	6
(1) 「租税回避の試み」と「節税の試み」という整理	6
(2) 私法制度の濫用と租税法制度の濫用	7
(3) 租税法律主義の二つの側面	9
3 解釈論的問題関心	11
(1) 同族会社等の行為計算否認規定の解釈論上の問題	11
(2) パチンコ平和事件	12
(3) 逆ハーフトックスプラン	13
II 所得税法における脱税経費否認の限界論	15
1 原因と結果	15
(1) 原因としての隠蔽・仮装	15
(2) 結果として租税負担を免れていること	16
2 法人税法 55 条 1 項の検証	16
(1) 法人税法 55 条 1 項	16
(2) エスブイシー事件	18
3 公正処理基準のない所得税法	19
4 法人税法 55 条 1 項類似規定の創設提案	19
III 不正行為を巡る制裁制度の創設提案	20
1 不正行為協力者に対する支払に係る重加算税制度の創設提案	20
2 不正行為協力者が支払を受けた不正行為協力金に係る重課制度の創設提案	21
結びに代えて	22

本日のポイント

本日は、最近の研究でどのようなことを考えているかという御質問があり、その点のお話をするよう求められましたので、「課税逃れに対するアプローチ 試論」ということで三つのお話をさせていただきます。

一つ目が、「租税回避否認ターゲット論」です。このコンテンツには、①立法論と②解釈論があります。①の立法論については、財務総合政策研究所の「フィナンシャル・レビュー」において、「我が国における租税回避否認の議論」を書かせていただきました。BEPS

に対する影響を検討しようという勉強会が森信茂樹教授を中心に財務総合政策研究所であったのですが、私もそのメンバーでして、その研究成果として、我が国における租税回避議論の問題点について卑見を述べました。この「フィナンシャル・レビュー」の内容と若干重複するところがあるかと思いますが、そこでの問題関心を少し紹介したいと思います。②解釈論については、同族会社等の行為計算の否認規定の解釈への疑問です。

二つ目が「所得税法における脱税経費否認の限界論」です。法人税法 55 条《不正行為等に係る費用等の損金不算入》1 項のような規定が所得税法にもあった方がよいのではないかという問題関心です。

そして、三つ目が「不正行為を巡る制裁制度の創設提案」でして、具体的に、二つほど挙げさせていただきます。すなわち、①脱税協力者に対する支払に係る重加算税制度の創設提案、②脱税協力者が支払を受けた収益に対する重課制度の創設提案です。

I 租税回避否認ターゲット論

1 租税回避とは何か

(1) はじめに

それでは早速、「租税回避否認ターゲット論」という 1 番目の問題関心についてお話したいと存じますが、その前に「租税回避」とは何かを若干論じておく必要があります。

まず、我が国における近時の著名な事件を確認したいと思います。一つ目が、岩瀬事件と言われているものです。これはある取引が「交換か売買か」が争われたものです。ということかということ、納税者が持っている不動産と取引関係者が持っている不動産を交換しようということになったわけですが、実際に交換すると税金が高くなってしまったため、1 本の交換契約とせずに、これを 2 本の売買契約として、租税負担を減少させようとしたという事案です。

税務当局としては、表面上は 2 本の売買契約にはなっているけれども、これは形式がそうなっているだけであって、実質を伴っていない。だから、事実認定としては交換であるということで、交換に基づく譲渡所得課税を認定し更正処分をしたわけです。

しかしながら、結論としては、第一審東京地裁平成 10 年 5 月 13 日判決（訟月 47 巻 1 号 199 頁）で国側が勝訴したものの、控訴審東京高裁平成 11 年 6 月 21 日判決（判時 1685 号 33 頁）では逆転したという大変著名な事件です。その後、最高裁で不受理となり、控訴審判断が確定しました。高等裁判所の事件でありながら、租税判例百選にも載っているという、学界的にも、もちろん皆さん実務家にとっても、大変注目された事案です。

この岩瀬事件では、先ほど申し上げたとおり、交換だったのか、売買だったのか。すなわち、事実認定がどちらかということが非常に大きな問題となったわけです。交換契約にすると税金が高くなるから売買契約を行ったということですが、これは私的自治の原則、契約自由の原則の下で、そもそも民法上どんな契約形態を当事者間で採用するかは自由なわけですね。したがって、その自由な契約形態の選択の機会を使って税金の負担を軽減させようとしたわけです。

(2) 租税回避の定義—伝統的な租税回避事例—

そこで、従前からの伝統的な「租税回避の定義」はどういうものかと言いますと、金子宏東京大学名誉教授の示される定義ということになります。租税回避とは何かといったときに、異常性だとか、あるいは、非合理性といった、そういった説明付けもできますが、最も重要なポイントは、「私法上の選択可能性を利用して課税要件の充足を免れること」という点です⁽¹⁾。

これが租税回避の重要な講学上の通説的定

義とされているわけです。税務大学校もそうですし、多くの研究者は皆この定義に従って議論してきたわけです。

この定義自体は元々ドイツ法の考え方を契機としています。

課税要件が充足すると初めて課税効果、すなわち、納税義務が発生することになります。課税要件の充足を免れることを租税回避と定義するのであれば、課税要件が充足されていないのですから納税義務は発生しないということの意味するわけです。したがって、租税回避というのは課税要件の充足を免れることという定義をここで固着させれば、すなわち、租税回避とは「課税されないこと」と言っているにも等しいわけです。それゆえに、租税回避というのは「セーフティネット」、あるいは、「セーフティハーバー」、「安全地帯」だというように説明されることがあるわけです。

したがって、学説に従えば、租税回避とは「課税されないこと」という意味を持つわけです。「課税要件が充足していないのに課税することはあり得ない」ということは、すなわち「租税回避は否認する根拠規定がない限りは課税されない」ということを意味します。これが伝統的な租税回避に対する考え方です。

(3) 新しいタイプの租税回避事例

ところが、最近では、このような伝統的な租税回避の定義が当てはまらない事象が発生してきているわけです。それは、皆さんも大変関心を持っているいわゆるヤフー事件やりそな銀行事件というものです。

ヤフー事件は性格付けが定着していないので、このような性格付けをすることはまだ早計かもしれませんが、少なくともいわゆるやりそな銀行事件などではそう言われてきているわけです。

課税要件の充足を免れることが租税回避だとすると、りそな銀行事件はこれに当てはま

らないこととなります。この事件で何が起きたかということ、海外の子会社が本来払わなくてもいい外国の税金をわざわざ払ったというのです。取引を行うときに、本来取引相手が払うべき税金を、「いやいや、うちが払いますから」と言えば、取引相手にとってそんなすばらしい取引先はないわけです。

「うちが払いますから」と言って、海外で子会社が外国の税金を支払ったとしても、法人税法 69 条《外国税額の控除》の規定の適用を受ければ、内国法人の親会社が国内において法人税の還付を受けることができる。そう考えれば、腹は全然痛まない。そして、取引関係はうまくいく。こんなすばらしいことはないわけです。

すなわち、法人税法 69 条の効果を得るために、わざわざ支払う必要のない外国の税金を支払うわけです。課税要件の充足を免れることが租税回避だとすれば、このケースはその逆で、課税要件をあえて充足しに行く、外国において税金を払わないと法人税法 69 条の外国税額控除の規定の適用を受けられませんから、わざわざ払うというわけです。

こういうことは、従前の伝統的な租税回避の定義からは完全に外れているわけですね。だからこそ、問題は非常に複雑かつ難しくなってきていると言ってもよいのかもしれませんが。

医療費控除を受けるために、わざわざ骨を折って病院へ行って医療費の支払をしてくる、このようなケースは誰も想定していなかったわけです。そういった、要件を免れるのではなく、要件をあえて充足すること、これが新しいタイプの租税回避です。

ヤフー事件もある種そういうところがありました。当社の重役が欠損金をたくさん抱えている会社に副社長として就任する。そして、その後、その副社長の在籍する赤字会社を合併して、組織再編税制において適格合併と認められる要件である「特定役員引継要件」を

充足させる。特定役員引継要件を充足させるためには、合併法人に取締役を送り込まなければいけないという、わざわざそういう行為を、課税要件を充足させるために行っているのです。これは、先ほどのりそな銀行事件に類似するわけで、伝統的な租税回避とは性質を異にする租税軽減策の事例が近時注目されているところです。

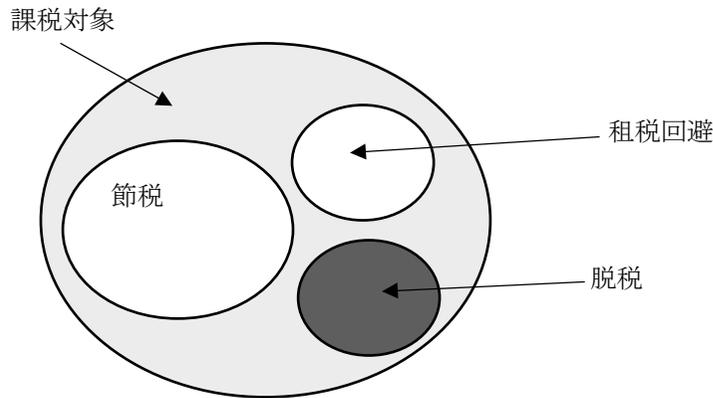
そこで、最近では、今村隆教授など何名かの学者は、従来型の租税回避の定義に関する

疑問というものを提示してきているというのが現在の理論状況です。

(4) 節税・租税回避・脱税

さて、私は、そういった問題関心とは別に、そもそも、学説がこれまで節税・租税回避・脱税というこの3類型(3ターゲット像)で説明をするとしていることについて、若干の疑問を感じています。

下のポンチ絵をご覧ください。



(出所：酒井克彦・フィナンシャル・レビュー126号147頁)

言ってみれば、脱税・租税回避・節税というこの三つの枠組みで全てを説明できるかという、そんなことはなくて、実は、脱税でも租税回避でもなく、また節税でもない領域がたくさんあって、むしろそのような領域の方が本当は広いわけです。

そう考えると、この三つの領域だけで説明することに元々理論上の無理があるのではないかと、こんなことを若干述べております。

さて、もう一度復習しましょう。先ほどの話でいいますと、租税回避というのは、従前から「課税要件の充足を免れること」というように定義されておりました、不当性という点は問われていません。この定義からすると、「不当な」というような要素は入っていないというのが、一つ問題関心としてあります。

もう一つ、これは説明するまでもないですが、節税に不当性というのは特段問われていないということです。

これを整理すれば、税金が課されるような要件の回避に成功すると、課税要件の充足を免れることとなりますから、「租税回避」ということとなります。

すなわち、租税回避というのは、課税要件の充足を免れることに成功したことをいうわけです。だからこそ、先ほど申し上げましたように、課税をされない、すなわち、セーフハーバーということになり得るわけです。

それに対し、もし租税回避に失敗すると、課税要件の充足を免れることに成功していないということですから、課税されるということになります。しかし、だからといって、こ

れは「脱税」ということにはなりません。ただ課税効果が発生するということです。

もう1点、別に、課税減免要件、いわゆる非課税規定や減免規定というのがあります。この課税減免要件の充足に成功すると、「節税」となり、これに失敗すると課税ということになりますが、もちろん、節税に失敗した

からといって、その行為が脱税になるとは限らないというわけです。

2 立法論的問題関心

(1) 「租税回避の試み」と「節税の試み」という整理

さて、これをもう少し深く確認しましょう。

図1 租税回避の試み



- ①は納税者の主張（納税者側からは、「租税回避」であるという主張になる。）
- ②は課税庁の主張（課税庁側からは、「租税回避」ではないという主張になる。）

図2 節税の試み



- ③は課税庁の主張（課税庁側からは、「節税」ではないという主張になる。）
- ④は納税者の主張（納税者側からは、「節税」であるという主張になる。）

谷口勢津夫教授も書かれていますが、「租税回避の試み」というような表現でこれを整理してみたいと思います。

図1を見てください。図1の左側のボックスは「課税根拠要件の充足」、すなわち、「課税される」ということですね。他方、右側は「課税根拠要件の回避（充足を免れる）」、すなわち、租税回避の試みの成功、租税回避ということになります。

これはどういうことを言っているかという、①の矢印は、「課税要件の充足をしていない」、すなわち「課税要件の充足を回避している」という主張で、これは納税者側の主張になります。

「私は課税要件の充足をしていないのだ、だから、税金がかかるはずはない、納税義務はないのだ」と主張する、すなわち、①とい

うのは納税者側の主張で、これが本来の意味での租税回避ですから、そもそも、定義からすると、租税回避は納税者が主張するものです。

「私は租税回避をしているのです。課税要件の充足を免れたから租税回避に成功したのです。課税要件を充足していません。だから税金はかからないはずですよ」と、これまでの定義から説明すると、こういう説明になるはずですよ。

ところが、実際、実務家は、このような租税回避概念の使い方をしていません。ということで、現場感覚と学説上の定義というのが乖離しているというのが実際の状況だと思います。

他方で、左矢印②を見ましょう。もちろんこれは右側のボックス「課税根拠要件の回避」、

すなわち租税回避ではなく「課税根拠要件の充足」をしているのですから課税されるべきだという左側のボックス枠に向かう主張です。この②の矢印は、当然ながら課税庁の主張です。

このように、そもそも課税庁は「租税回避ではない」という主張をすることになるはずですが。「課税要件を充足しているのだ」、すなわち、「租税回避でないのだ」という主張になるはずですが。

これがこれまでの伝統的な租税回避の定義規定と、現場感覚との間にある非常に大きな乖離というものです。

節税についてはそれほど説明しなくてもいいかもしれませんが、一応説明しておきたいと思います。節税は「課税減免規定の充足をすること」と説明しますと、課税庁は、③の矢印のように、課税減免規定の充足はないというように主張することになりますね。すなわち、節税の試みは成功していないという主張です。

これに対して納税者は、課税庁から「課税減免規定の充足はない」という主張があったとしても、「いやいや、そうではない」と言って、④の左側に向かう矢印で、「課税減免規定の充足をしている」という主張をすることになりましょう、すなわち、節税の試みが成功しているという主張です。

節税については、あまり用語の使用上の不安はありませんが、租税回避については、繰り返しになりますが、これまでの伝統的な租

税回避の定義と実際の実務の現場での感覚とに大きな乖離が存在していると思います。

このように、「租税回避とは、課税要件の充足を免れること」という定義が特徴的なところですが、他方で、「私法上の選択可能性を利用して租税負担を免れること」が租税回避でもあるわけです。

最初に確認した岩瀬事件はこれに当たります。すなわち、交換するもよし、売買するもよし、私的自治の原則の下でどちらの契約形態を採るかは、当事者の内心的効果意思の合致するところで決まってくるわけです。

実際は、こういった私法上の選択可能性を利用して、交換にするよりも売買にした方が税金が安いからということで納税者は売買を選択するわけです。それによって適用される租税法が売買に関する条文ということになりますので、すなわち、交換に関する規定は働かないので税金の軽減に成功する、租税回避の試みに成功するということになります。

（２）私法制度の濫用と租税法制度の濫用

しかし、場合によっては、そのような租税回避の試みが私法制度の濫用に当たるのではないかという疑義が生ずることがあります。私法制度の濫用に当たるということになると、それは不当な租税回避の試みということになります。これまでターゲットとしていた租税回避論は、まさに私法制度の濫用（不当な租税回避の試み）の議論をしてきたわけです（図3参照）。

図3 【私法制度の濫用的行為】 不当な租税回避の試み

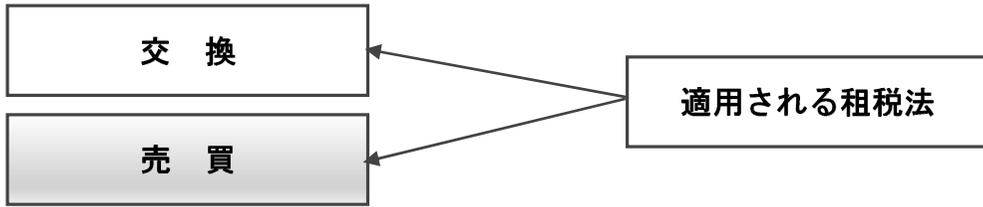
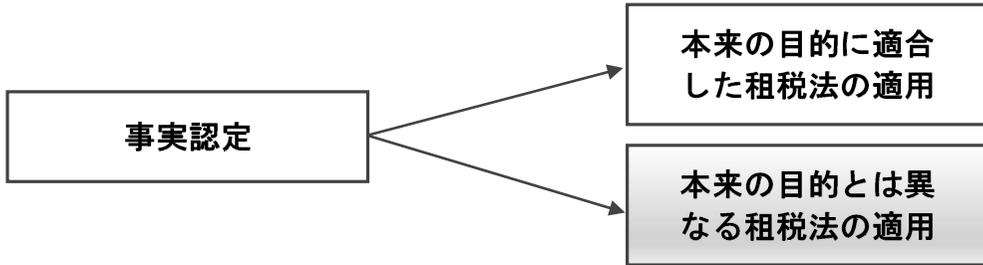


図4 【租税法制度の濫用的行為】 不当な節税の試み



これに対して、先ほどお話ししましたように、ヤフー事件やりそな銀行事件というのは、それとは異なり、事実認定のところをどうするかではなくて、問題としているのは、条文の方、すなわち租税法制度の濫用的適用に当たるか否かということになります。左側が事実認定、右側がそれに対する適用条文ということになります（図4参照）。

法律の解釈・適用の基本的ルールは、事実認定をして、それに条文を当てはめるということですね。左側の事実認定を問うのではなくて、租税法上の制度をどのように適用させるかというところで、これを濫用するものかどうかを問うということです。

すなわち、これは、どの課税減免規定を使わせるかということです。私法制度の濫用をして課税要件の充足を免れているものではなく、租税制度の濫用によってむしろ課税要件の充足を図ろうとするものですから、従来の租税回避の定義にはそぐわないものとなります。いわば節税領域の問題になるわけです。したがって、りそな銀行事件やヤフー事件は、

むしろ節税の問題、「不当な節税の試み」の問題であるということが出来ます。

このようにして、現下の租税回避を巡る議論というのは、極めて混沌としていると思われれます。

しかしながら、実際上記のような意味で「租税回避」という概念が使われているかどうかは甚だ疑問でもあります。使う人によって、租税回避という言葉が多義性を持っているということが問題となりましょう。

そうすると、既に中里実教授が御指摘されているように、「租税回避などという言葉はもう要らないのではないか」というような問題関心にもつながってくるわけです。このような見解は、ほかの論者からも発出されていますが、うなずけるところがあるのです。

租税回避の定義はなるほど講学上のものですし、条文には「租税回避」という言葉がありませんから、「租税回避」という概念の意義を論じたところで何の意味もないのではないかと思います。もっとも、立法論的には意味がありましょう。

要するに、何を否認のターゲットとするのかという議論を展開するときには必要な用語にもなり得ます。ですから、立法論的な意味として「租税回避」の意義を検討することは意味を持つのではないかというのが、ここでまとめです。

では次に、立法論の話に移りたいと思います。

租税回避については、例えばパナマ文書等いろいろ話題になりましたし、あるいは、OECD での BEPS の議論が種々出てきております。

ある論者いわく、「租税回避の一般的否認規定がないのは G7 の中で日本だけではないか。だから、General Anti-Avoidance Rule (GAAR) あるいは General Anti-Abuse Rule (GAAR) と言われている租税回避の一般的否認規定を我が国にも入れるべきではないか」。一般的否認規定として議論すべきか包括的否認規定として議論すべきかなど、議論すべき論点は山積しているとは思いますが、かような議論の必要性はあると思います。しかし、議論の必要性はなるほどそうなのですが、ただ、「外国で導入されているから、我が国にも入れなければいけない」というのは、若干論理の飛躍があるようにも思われるわけです。

やはり、我が国において租税回避否認規定導入の必要性が果たして本当にあるのか否かという点をしっかり議論しないと、「外国にかような規定があるから」というだけではなかなか乗り越えられない、それほど大きな問題だと思うのです。

思えば、昭和 36 年の国税通則法制定のときに政府税制調査会の答申案で「通則法の中に経済的観察法の根拠規定を設けるべきだ」という議論があったわけですが、あの当時の議論にまた舞い戻ってしまうおそれもあります。

要するに、重要なことは、我が国の租税法

体系の中で租税回避の否認規定はいかなる意味を持ち得るのかということ、もう一度根本に立ち返って考え直さなければならないのではないかと思います。

(3) 租税法主義の二つの側面

租税法主義には、二つの側面があると言われています。租税法主義の一つ目の側面は自由主義的な側面、もう一つの側面は民主主義的側面です。

自由主義的側面とは何かというと、私たちに元々自由権があって、そこに財産権があります。その財産権はおおよそ憲法が保障しているとおおり、国家からの侵害を受けないもの、絶対不可侵のものである、と。ここから出発をするわけです。

そういった財産権を保障されているのですから、法律に規定していない、すなわち、私たちが自己同意をしていないにもかかわらず、財産権が侵害されるいわれはないということで、租税法主義の自由主義的な側面としては、租税の賦課徴収場面における財産権侵害を排除し、財産権を保障することにあるという文脈で説明がなされるわけです。

この文脈は非常に重要です。もちろんこれが基本的に妥当するのでしょうかけれども、さりとて、それだけではありません。もう一つの側面があります。租税の賦課徴収のルールたる法律は誰が決めるのかということです。

それは、民主主義的に、私たちの代表者が国会で議論し決めているわけです。憲法 41 条に、「国会は、国権の最高機関であって、国の唯一の立法機関である。」とあります。国会という立法機関を通じて決めたルールこそが私たちに支配し、私たちの財産権を制約できるのだという、このもう一つの側面に少しフォーカスしてもいいのではないかと思います。

すなわち、どういうことかということ、なるほど自由主義的な側面がありますから、法律

に書いてあることが最重要です。だからこそ、この文脈の中から「文理解釈が重要だから、解釈を自由に拡大・縮小させるような目的論的解釈はけしからんのだ」という論調が出てくるわけです。

しかし、他方で、その法律を作っているのは私たちなのですから、私たちの議会での決定・意思は尊重されるべきだという文脈も当然重要です。

すなわち、民主主義的な側面というのは、「議会尊重主義」に接合するわけです。議会尊重主義というのは何かというと、議会においては、適正公平な課税を実現しようとして法律を制定したのだという、その趣旨を忘れてはいけないということです。

法律には法律の持っている趣旨、目的というものがありますから、法を適用するに当たっては、当然ながら、単に文理のみを追うのではなく、その文理の背後にある条文の趣旨、目的というものを離脱させて機械的に適用するということが法の解釈かということ、必ずしもそうではないだろうという考え方が同時に出てくるわけです。

すなわち、文理を重んじるという解釈だけではなくて、その規定の趣旨というものを重んじる解釈も租税法律主義が要請するところであるということです。

ともすると、これまで多くの向きは文理解釈ばかりに傾注していたような気がします。なるほど財産権保障という観点は重要かもしれませんが、それだけではないはずで、私たちが法律をどのように承認したかという議会尊重主義的視角が欠落しているのではないかと気がえます。

すなわち、もう少し平たく言えば、条文の網の目をくぐるような、議会がその立法時に想定していないような網の目をくぐる行為を、果たしてその条文の解釈として承認をしなければいけないのかという問題関心です。議会の尊重どころか議会の意思の裏をかくような

行為なのではないか、そうであるとすれば、そのような行為についてまで法は承認しなければいけないのかという疑問に接続します。あるいは議会が制定した制度について、その制度目的以外の趣旨に用いられるような場合、すなわち、制度濫用があった場合について、それでも法の形式的適用要件を尊重して、対象となる法条をそのまま適用しなければならないのかという問題に対しても同様に、制度を濫用するような適用についてまで法は承認しなければならないのかという疑問に接続するわけです。

議会が想定していない法律の欠缺を許容するという意味で一あらかじめ法の欠缺を議会が用意していることはあり得ませんから—そういう意味では、むしろ、一見すると法の欠缺と見えているものを議会意思たる法の趣旨で塞いでいく、解釈論で塞いでいくということもまた可能なのではないかとということです。

ところが、文理を離れた目的論的解釈には限界があるというのが現下の太宗の見解です。法の欠缺については、その責めを法の制定者たる国民が負うべきであるというのが多数説です。その文脈では、法の欠缺による課税の不公平があっても、かかる不公平は国民が甘受しなければならないという考え方が支配的であるといってもよいでしょう。第一義的には文理に忠実に従うべきというのが財産権の保障、予測可能性の担保という見地からも支持されます。そうであるとするならば、やはり不当な租税回避、不当な節税についても、実定法で手当をしなければいけないということです。ここはもう少し丁寧に議論しなければいけません、先を急げばこういう議論につながっていくわけです。

具体的には、例えば、法人税法 132 条や相続税法 64 条、所得税法 157 条のような同族会社等の行為計算の否認規定のようなものを見直して、分かりやすく言えば、同族会社という限定を外すという考え方が一つあり得る

わけです。すなわち、対象者の見直しです。そして、先ほど言いましたような制度濫用論をそこで読み込むような議論が必要です。もっとも、これらの同族会社等の行為計算の否認規定にいう「不当」という不確定概念の持つ意義の不明確性は常に解釈論上の疑義の種でもありますので、課税要件の明確性が十分に議論される必要があると思われます。

他方で、仮にそのような射程範囲の広い租税回避否認規定を作ったとしても、財産権の保障という強力な要請の下では、やはり予測可能性を担保しなければいけませんから、その条文の制定趣旨を明らかにする必要もあります。あるいは、租税回避否認規定の要件充足性に関する第三者委員会による判断ですとか、アドバンスルーリングのようなものを制度設計するというような、別の仕組みも同時に議論されなければいけないと思います。

これが立法論上の問題です。

3 解釈論的問題関心

(1) 同族会社等の行為計算否認規定の解釈論上の問題

次に、解釈論上の問題について、若干ですがお話をしたいと思います。

これは、結論から言いますと、同族会社等の行為計算の否認規定は、これまで同族会社等の行為が経済的合理性を有しているか否かという意味での経済的合理性基準で判断すると説明されてきて、これがずっと重んじられてきました。この点についての疑問を少しだけ提示したいと思います。

法人税法 132 条という条文を知らない方はいないと思いますが、この条文が求めているものは何か。

先に法人税法 132 条を見ましょう。

法人税法 132 条《同族会社等の行為又は計算の否認》

税務署長は、次に掲げる法人に係る法人税につき更正又は決定をする場合において、その法人の行為又は計算で、これを容認した場合には法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、その行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、その法人に係る法人税の課税標準若しくは欠損金額又は法人税の額を計算することができる。

一 内国法人である同族会社
(以下、略)

ここで明らかなおおりに、同条の課税要件は何かということを見ていきますと、下線部分の「法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは」、これが要件になりますね。

ここには「法人税の負担を不当に減少させる」とありまして、「同族会社等の行為が不当な場合」と書いてあるわけではありません。ここが今から皆さんに申し上げたいポイントです。

今読み上げましたとおりに、法人税法 132 条は、例えば、行為という原因があつて、それに伴って結果が発生する、その結果が不当に税負担を減少させると認められるものがあるときに否認しようというものですから、不当性はどこに掛かっているかというのと、「負担を減少させる」という結果の方なのです。これがこの条文の求めている「不当性」です。

ところが、学説は「純経済人の行為として不合理・不自然な行為・計算」こそが、税負担の不当な減少を結果すると認められる行為であるとしています(金子宏『租税法〔第 22 版〕』498 頁(弘文堂 2017))。

すなわち、同族会社等の行為の方に關心を寄せるわけですね。同族会社等の行為に純経済人としての不合理性や不自然性があるかどうかで不当性を見ましょうというわけです。

条文は、税金の不当減少を要件としているのですが、学説は、同族会社等の行為の方の不自然性や不合理性に関心を寄せ、そこに不当性があるかを考えるわけです。これが学説において支配的な理解の仕方です。そして判例もその立場を採用しています。純経済人の行為として同族会社等のそれがリーズナブルなものかという観点で見るこの学説の考え方は「経済的合理性基準説」と呼ばれています。

実は、この辺りに不安を覚えるわけです。すなわち、文理解釈が重要だという割には、この条文の解釈になると、必ずしも文理に従うのではなく、「同族会社等の行為の不当性」を重視しているからです。

分かりやすく言えば、例えば、同族会社等の行為につき純経済人としての合理性が認められれば、その行為の結果として、たとえ不当な税負担の減少が生じたとしても、解釈論上は問題なしということになります。私見としては、ここに不安を覚えるのです。同族会社等の行為に経済的合理性があるかどうかではなくて、問題は、結果として不当な税負担の減少を生じているか否かとの議論をすべきではないかと疑問に思うのです。過去脈々と多くの議論があって、これについては先行業績もたくさんある中で議論なので、もちろんなかなか限界があるのは承知の上でお話をしております。

この点については、法人税法 132 条から離れて、所得税法 157 条や、相続税法 64 条を読みますと、より一層その気持ちを強くします。

なぜかというと、所得税法 157 条は「所得税の負担を不当に減少させる」ことを問題としています。すなわち、所得税法の同族会社等の行為計算の否認規定の場合は、「同族会社等」の行為によって、「個人」の所得税の負担を減少しているかどうかの問題ですから、経済的合理性基準説に従えば、その「同族会社等」の行為に関心が寄せられるわけです。条

文は「個人」の所得税の負担の減少が「不当」であったかどうかを文理上の要件としているにもかかわらずです。相続税法の場合も、相続税の負担を減少させているかどうかについての同族会社等の行為に関心を寄せるというのが学説の態度なのです。

(2) パチンコ平和事件

この問題を考える際に、参考となる事例があります。所得税法 157 条の同族会社等の行為計算の否認規定の適用が争われたいわゆるパチンコ平和事件東京地裁平成 9 年 4 月 25 日判決（税資 243 号 127 頁）の事例です。この事例において、被告税務署長は、同条の適用要件として、①同族会社等の行為又は計算が存在すること、②「同族会社等の行為又は計算が経済合理性を欠くこと」、③同族会社等の行為又は計算の結果、株主等の所得税の負担が減少したことの三つを主張しましたが、同地裁は、このうち、②の要件の主張を採用しませんでした。同地裁は、①同族会社等の行為又は計算であること、②「これを容認した場合には、その株主等の所得税の負担を不当に減少させる結果となること」、③「右所得税の減少は不当と評価されるものであること」、という三つの要件が必要であるとしたのです。

その上で、「本件規定の対象となる同族会社の行為又は計算は、典型的には株主等の収入を減少させ、又は経費を増加させる性質を有するものといえることができる。そして、株主等に関する右の収入の減少又は経費の増加が同族会社以外の会社との間における通常の経済活動としては不合理又は不自然で、少数の株主等によって支配される同族会社でなければ通常は行われぬものであり、このような行為又は計算の結果として同族会社の株主等特定の個人の所得税が発生せず、又は減少する結果となる場合には、特段の事情がない限り、右の所得税の不発生又は減少自体が一般

的に不当と評価されるものと解すべきである。すなわち、右のように経済活動として不合理、不自然であり、独立かつ対等で相互に特殊な関係にない当事者間で通常行われるであろう取引と乖離した同族会社の行為又は計算により、株主等の所得税が減少するときは、不当と評価されることになるが、所得税の減少の程度が軽微であったり、株主等の経済的利益の不発生又は減少により同族会社の経済的利益を増加させることが、社会通念上相当と解される場合においては、不当と評価するまでもないと解すべきである。また、右不当性の判断は、行為又は計算の態様から客観的に判断されるものであって、当該行為又は計算に係る株主等が租税回避等の目的あるいは不当性に関する認識を有していることを要件とするものではない。」と説示しています。学説は、同族会社等でしかなし得ない行為又は計算に拘泥することに否定的です。私見もそのような要件は実定法上の根拠がないことから、学説の見解に与するため、その部分について不安がないとはいえませんが、所得税の減少が不当であるか否かの見地から同条の適用を考えるべきとする部分には賛成したいと思います。この東京地裁は、申し上げたように、所得税法 157 条にいう「不当」を判断するときに、「株主の所得税がどのように減少しているか」という視角が重要であることを論じているわけです。

そこで、同族会社等の行為に合理性が認められたとしても、不当な税負担の減少というものを理論上どう構築していくかという新しい視点による研究がやはり重要なのではないかと私は思っています。ところが、管見するところ、「純経済人としての行動 (Arrangement : 原因)」については研究が進んでいますが、この「不当な税負担の減少 (tax-advantage : 結果)」についての研究は必ずしも充実してはいないのではないかとというのが私の問題意識です (Arrangement と

tax-advantage との関係について、酒井克彦「租税法における同族会社等の行為計算の否認規定の適用範囲—制度濫用への適用可能性を中心として—」中央ロー・ジャーナル 12 卷 1 号 89 頁も参照)。

その上で、例えば租税行政庁としては、同条項の「不当性」についての解釈を示す (通達を発遣する) ということが重要ではないでしょうか。

租税負担の減少という「結果の不当性」についての研究というのが求められるのではないかとことです。

(3) 逆ハーフタックスプラン

ここで、法人税法上の問題の一例を挙げておきたいと思います。

法人税基本通達 9-3-4 《養老保険に係る保険料》は、死亡保険金と満期保険金 (生存保険金) の受取人が誰であるかによって、法人契約の保険に関する課税上の取扱いを区分する旨通達しています。すなわち、(1)死亡保険金及び満期保険金の受取人が法人である場合には、全額資産計上し、(2)死亡保険金及び満期保険金の受取人が、役員・従業員及びその遺族である場合には、当該役員又は従業員に対する給与とするとし、また、(3)死亡保険金の受取人が被保険者 (従業員) の遺族で満期保険金の受取人が法人である場合には、2 分の 1 を資産計上し、2 分の 1 は保険料 (福利厚生費) として損金に算入する (ただし、役員等特定の者のみを被保険者とする場合は当該者に対する給与とする。) と通達しているわけです。

ところで、この通達に掲げられた三つのケース以外にも、満期保険金受取人を従業員等とし、死亡保険金受取人を法人とするプランが想定され得るわけです。これが、いわゆる「逆ハーフタックスプラン」などと呼ばれるものです^②。このプランに関する直接的な通達は存在しません。そこで、この通達の(3)

を類推解釈して、租税負担の軽減を図ろうとする商品が存在します。これは、通達の取扱いをいわば逆手にとって支払保険料のうち、死亡保険金に係る部分すなわち危険保険料部分については、会社として役員又は従業員の死亡に備えるものとの理由で保険料（損金）として処理し、満期保険金に係る部分については、役員又は従業員に対する利益の供与になるため、給与（損金）として処理するという考え方を背景にしたものと思われる。この考え方に従えば、支払保険料の全額が損金算入されることになることになるわけですが、果たして、そのような解釈は妥当なのかという問題に関心を寄せざるを得ません。当事者が締結した契約が私法上有効な契約であったとしても、予め解約されることが意図されている損失（キャピタルゲインを相殺するためのキャピタルロスの創設）について、これを否認した、皆さんよくご存じの英国の Ramsay 事件判決（W. T. Ramsay Ltd. v. Inland Revenue Commissioners, (1982) A.C.300）を彷彿とさせる契約形態ともいえそうですが、果たして、このような処理は法的に妥当なものといえるのでしょうか。

Ramsay 原則の適用の話ではないとしても、私見としては、このような損金処理についての法律上の根拠は希薄なのではないかと考えます。仮に、先に述べた法人税基本通達を根拠にするとした場合、通達の「類推解釈」などというものがあり得るのでしょうか。もっとも、会社が負担した支払保険料を個人が満期返戻金受領の際の所得税法上の一時所得の金額の計算上、控除し得るか否かが争点とされた最高裁平成 24 年 1 月 16 日第一小法廷判決（集民 239 号 555 頁）はこの逆ハーフトックスプランに係る事件だったわけですが、この判決では、一時所得の金額の計算上、法人が負担した支払保険料についての控除が否認されたにとどまり、このプラン自体が否認されたわけではありませんでした。そこで、あ

たかもこのプランが最高裁によって承認されたかの如く理解をする向きもあるのですが、そのような理解は、この最高裁判断の射程範囲を読み間違えていると思います。そもそも、法人課税における逆ハーフトックスプランの妥当性はこの事件の訴訟物ではなかったのですから。

さて、同族会社において展開される逆ハーフトックスプランについて、事案によっては、法人税法 132 条の規定の適用により、法人税を不当に減少させていると解釈される余地はないのでしょうか。仮に、この逆ハーフトックスプランの契約を締結すること自体についての経済合理性が認められるとしても、その契約から得られる法人税減少というタックスメリットがその契約から同時に得られるタックスメリット以外の経済的利益に比して極端に多くを占めていて決して合理的なものとはいえないなど、不当に法人税を減少させる行為であると認定されれば、この条文の適用はあり得ると解釈するのが、文理解釈において正解であると考えられるわけです。

また、代表取締役等を被保険者とする逡増定期型の養老保険契約を会社が保険会社との間に締結し、極めて低額の解約返戻金しか支払われない契約となっている時期に、会社から代表取締役等への契約者変更を行うことによって、契約者変更時の満期返戻金相当額で保険が譲渡されるとみて、そこから得られるタックスメリットを保険商品の売りとしているような保険契約においても、場合によっては上記のような同族会社等の行為計算の否認規定の文理解釈による適用論は起こり得ると思われるのです。財産評価基本通達 214《生命保険契約に関する権利の評価》がありますが、同通達の総則 6 項の適用議論のほかに、同族会社等の行為計算の否認規定の議論があり得ると考えるわけです。

同族会社等の行為計算の否認規定を巡って、

その立法論として射程を広げるというお話と、解釈論として不当減少の要件研究を充実させるべきというお話の、立法論・解釈論の二つのアプローチのお話をいたしました。

II 所得税法における脱税経費否認の限界論

1 原因と結果

(1) 原因としての隠蔽・仮装

次に、これまでお話したところと少し話題を変え、隠蔽・仮装の問題に移りたいと思います。

法人税法 55 条《不正行為等に係る費用等の損金不算入》という条文があります。その条文の 1 項は、平成 18 年の法人税法改正で導入されたものですが、この条文が所得税法にないことは問題ではないかというような疑問を呈したいと思います。

法人税法 55 条の内容については後で確認したいと思いますが、大変有名な事件で、エスブイシー事件というものがあります。これは脱税経費が損金として認められるか否かが争われた事例です。もちろん、脱税自体は、当然ながら否認といいたいでしょうか、増額更正等の対象になるわけですが、問題は、脱税を実行するために手伝ってもらった人に対して支払った手数料を法人の損金に算入してよいのかという問題です。

いわゆるクリーンハンドの原則の議論からすると、およそ損金算入を求める主張はできないのではないかと思います。しかし、明文の定めのない中で、クリーンハンドの原則を解釈論上持ち込むことは難しく、租税法主義の下、損金算入を否認する規定がない限り、それは損金として認めなければいけないのではないかと、こんな議論も成り立ち得るわけです。

例えば、隠蔽・仮装行為を対象としている規定に、国税通則法 68 条《重加算税》の規定があります。同条の構成は、1 項では過少申告加算税に代えての重加算税、2 項では無申告加算税に代えての重加算税、3 項では不納付加算税に代えての重加算税の賦課を規定していますが、1 項をみると、納税者がその課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装し、その隠蔽し又は仮装したところに基づいて納税申告書を提出したときに、35%の重加算税を課することとしています。

すなわち、隠蔽・仮装行為があるだけではなくて、隠蔽・仮装行為に基づいて納税申告書の提出がなければいけないと、こういうわけです。「基づき」という言葉に重きを置くわけです。



国税通則法 68 条をもう一度確認いたしますと、「納税者が」と書いてありましたから、隠蔽・仮装行為をしているこの行為者に照準を当てていることが特徴と言えます。加えて、行為についても「隠蔽・仮装」行為の認定を必要としていることからすれば、行為に対するサンクションであることが明確であると

言えます。

よく言われますように、同条は、図の右側の結果、すなわち過少申告になったり、過少な納税であること、この結果にフォーカスをするのではなくて、左側の隠蔽・仮装という原因（行為性）にフォーカスをする規定だと説明されています。

したがって、よくあるケースで、実務的にも関心があるかと思いますが、「私は税金を安くしようと思ってやった行為ではないので」と納税者が主張したところで、その行為の結果には特に関係がありませんから、たとえ「税金を免れるためにやったわけではない」という主張があったとしても、それは重加算税賦課決定の要件充足の判断に直接の影響を与えないということになると思います。この点が国税通則法 68 条の注目すべきポイントです。

もし結果の方にサンクションを与えるとすると、脱税犯に対するサンクションと、刑罰との二重になってしまうから、憲法の禁止している二重処罰の禁止に当たるのではないかという疑問が出てきてしまうわけです。



すなわち、国税通則法 70 条 4 項は先ほどの附帯税である加算税の 68 条とは異なって、対象が本税の問題ですから、「税金を免れているかどうか」という結果を重視しているわけです。結果として「税金を免れていること」に関心を置くわけです。

そして、「納税者が」と書かれていないことから、納税者以外の人が偽りその他不正な行為をしたとして、その結果、納税者が税を免れていたとすれば、文理解釈上は 7 年間遡及課税の適用があり得るというわけです。この点も国税通則法 68 条の制度設計と大きく異なるところと言えます。

2 法人税法 55 条 1 項の検証

(1) 法人税法 55 条 1 項

さて、私が何のためにこの話をしているかというと、次に、法人税法 55 条 1 項の規定

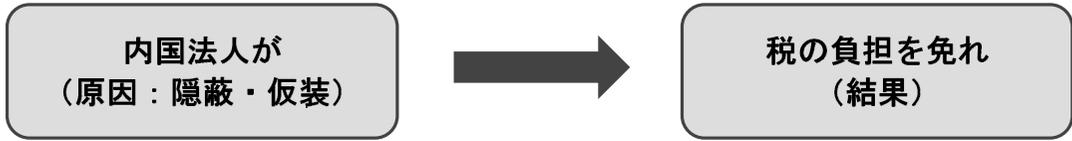
(2) 結果として租税負担を免れていること
他方で、これに似ている条文に、国税通則法 70 条《国税の更正、決定等の期間制限》があります。同条は更正・決定等の期限についての条文で、原則として 5 年ないし 3 年を経過するとこれをできないとしています。ただし、同条 4 項において、一定の場合には 7 年間遡及することができるとしています。

具体的には、「偽りその他不正の行為によりその全部若しくは一部の税額を免れ」と書いてあります。ここで注意したいのは、先ほどの国税通則法 68 条と異なり、「納税者が」という言葉がないことです。これが 1 点目です。それと、2 点目が「税額を免れ」と書いてあるところがポイントです。

を見ていきたいからなのです。実は、同条には、「内国法人が」と書いてあって、なおかつ、「税負担を減少させ」と書いてあるのです。

法人税法 55 条《不正行為等に係る費用等の損金不算入》

内国法人が、その所得の金額若しくは欠損金額又は法人税の額の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠蔽し、又は偽装することによりその法人税の負担を減少させ、又は減少させようとする場合には、当該隠蔽偽装行為に要する費用の額又は当該隠蔽偽装行為により生ずる損失の額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。



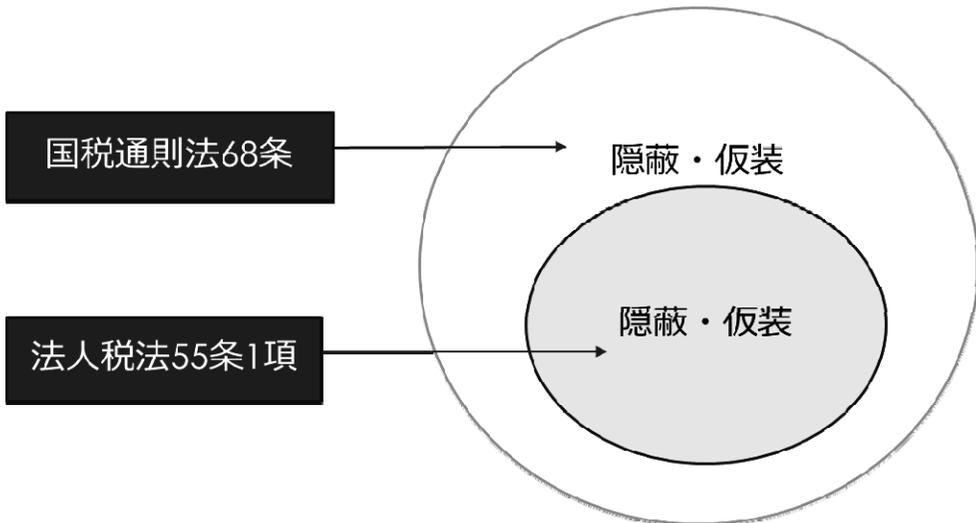
すなわち、同条は、国税通則法 68 条のように、内国法人が行っているという行為性(原因)にも関心を置きつつ、なおかつ、同法 70 条のように税の負担を減少させるという結果にも関心を置いているということです。言ってみれば、法人税法 55 条 1 項は原因と結果のいずれも適用要件としているわけです。

文理上の言葉としては、同条では「隠蔽・仮装」という言葉が使われていますから、なるほどこれは、国税通則法 68 条の「隠蔽・仮装」と同じ意味を持っているのではないかと差し当たりの見当はつくわけですが、どうも考えてみますと、その解釈においては性格を異にしているような気がします。

言ってみれば、「隠蔽・仮装」という文言は

同じなのですが、国税通則法 68 条は、その隠蔽・仮装に基づいて、結果として税の負担を免れたかどうかについては関心を持たないという点で、いわば広い意味での隠蔽・仮装であるといえるのに対して、法人税法 55 条 1 項は、税の負担を免れるという結果を伴う形での隠蔽・仮装ということです。

そういう行為としての隠蔽・仮装でなければ法人税法 55 条 1 項の適用がないと考えますと、文理解釈ではなくて、文字解釈として見ると、二つの条文は表現だけは「隠蔽・仮装」とあり同じなのですが、よくよく文脈の中で読んでいくと、どうも範囲が若干、法人税法 55 条 1 項の方が狭いように思われるのです。



考えてみますと、法人税法 55 条 1 項は「国税通則法 68 条にいう隠蔽・仮装」というような形で引用していないのですね。引用していればこのような議論はする必要のないのかも

しませんが、同じ用語を使いながら、「国税通則法 68 条」という言葉は使っておりません。この辺りについて、いろいろと関心のあるところです。

(2) エスブイシー事件

さて、所得税法には法人税法 55 条 1 項のような条文がありません。ただ、条文がなかったとしても、判例があれば問題ないかもしれません。通説では、判例は一応法源性があるとされており、判例の存在があるかどうかを見ていきたいと思えます。

そこで、先ほどエスブイシー事件について少しお話をいたしました、その事件では最高裁判所が出ています（最高裁平成 6 年 9 月 16 日第三小法廷決定・刑集 48 卷 6 号 357 頁）。

これはどんな事件かという、X 社が、法人税を免れようとして、架空の造成工事をやって造成費が発生したという、架空の処理を行ったんですね。架空の処理なので、当然ながら、その造成費という費用は否認されずね。これは法人税法 22 条《各事業年度の所得の金額の計算》3 項の損金算入の規定で否認されます。

問題はそこではなくて、架空のその原始記録を作るために、知り合いに 1,900 万円支払って、脱税の協力をお願いし、そして、その知り合いに、ありもしない架空造成費に関する見積書とか請求書とか、こういうものを作らせていたというわけです。

法人税法 22 条 4 項では、損金の額に算入する金額は「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算される」旨規定されています。これは「公正処理基準」と言われていますが、当然ながら、企業会計においても架空の造成費を認めてよいなどとはなっていないので、それは当然否認されます。

問題は、架空造成費の見積書等の作成費用、要するに脱税協力への見返りとして支出した脱税経費なのです。この脱税経費は、X 社としては社外流出しているお金ですから、支払っていることをディスクロージしないと投資家の決定判断を誤らせることになります。したがって、言ってみれば企業会計原則の第一原則である「真实性の原則」に従えば、支

出したものはきちんと支出したと計上しなければいけないことになるのかもしれませんが。

そうであるとするならば、「法人の会計処理としては、脱税経費かもしれないけれども、払ったものは払ったものとして経理をして、それに基づいて法人税法 22 条 4 項により法人税法上損金に認められてしかるべきではないか」という反論が納税者の側から出てくるわけです。

この事件で最高裁判所は次のように示しました。

- ① 架空の経費を計上して所得を秘匿することは、事実と反する会計処理であり、公正処理基準に照らして否定されるべきものである。
- ② 右手数料は、架空の経費を計上するという会計処理に協力したことに対する対価として支出されたものであって、公正処理基準に反する処理により法人税を免れるための費用というべきであるから、このような支出を費用又は損失として損金の額に算入する会計処理もまた、公正処理基準に従ったものであるということとはできないと解するのが相当である。

このように、①では、架空の造成費は、法人税法 22 条 4 項の公正処理基準に照らして否認されるのは当たり前だということが示され、②では、脱税経費を損金に算入する処理もまた、公正処理基準に反する処理だと言うのです。これは非常に議論のあるところですが、最近も、法人税法 22 条 4 項の解釈において法人税法の趣旨を織り込むべきかどうか争われた事件がありまして、税務当局はその主張で勝っております。

法人税法においては微妙な問題があるものの、一応、公正処理基準によって否認したという判例があるわけです。

ただし、所得税法にはそのような判例がないのです。これが二つ目の問題関心です。

3 公正処理基準のない所得税法

三つ目としては、なるほど法人税法 22 条 4 項に従えば否認できるとしても、所得税法には法人税法 22 条 4 項のような規定がありませんので、そのようなルートは定立することができないという問題意識があります。

企業会計のルールに従えば、架空の経費に加えその脱税協力金は否認されるべきだといった最高裁の考え方自体も使えなければ、素材となった法人税法 22 条 4 項もないと、こういう問題があります。

そこで、所得税法 37 条《必要経費》によって、そういった脱税経費の否認のルートを導くことができるのではないかというような、当然そういう議論になるわけです。

これは、『改正税法のすべて』などを読むと、財務省主税局としては、所得税法 37 条で否認できるという解釈を採られているようですが、これは非常に難しい、議論のあるところではないかと思えます。

所得税法 37 条にはこう書いてあります。

その年分の不動産所得の金額、事業所得の金額又は雑所得の金額の計算上必要経費に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、

- ① これらの所得の総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額
- ② その年における販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用（償却費以外の費用でその年において債務の確定しないものを除く。）の額

とする。

このように、必要経費に算入されるべき金

額は①、②の二つあるわけです。一つ目として、「収入を得るため直接に要した費用の額」に当たれば、それは必要経費に算入できるということです。

二つ目として、「業務について生じた費用の額」であれば、これも必要経費に算入できると言っています。

さて、脱税協力金は業務について生じた費用といえるのでしょうか。このように解釈論上の問題が惹起されます。

なるほど、その支出は脱税のためとして実際支払があったとしても、収益獲得に貢献した費用ではないというような問題関心から、そもそも費用概念というものに当たらないのだという学説が展開されていますが、しかし、それとて議論のあるところではないかと思えます。収益稼得に貢献しないと費用に当たらないかということ、これは実際そんなことはないわけです。たくさんの費用性が認められている中で、果たしてそのように言えるのかという問題があります。

ましていわんや、所得税法には必要経費という題名はありながらも、「必要である」ということが上記②の要件に出てこないのです。条文上、「必要性」を読み込むのは非常に難しいのではないかというのが、私の疑問とするところです。

4 法人税法 55 条 1 項類似規定の創設提案

さて、そこで、所得税法にも、法人税法 55 条 1 項に類似する規定を創設すべきではないかというのが私の提案です。所得税法 45 条《家事関連費等の必要経費不算入等》という条文の一部に、法人税法でいえば 55 条 1 項と同じような「費用の額又は損失の額」を追加した上で、次のような法人税法 55 条 1 項類似の規定を入れてみてはどうかということです。

所得税法 45 条《不正行為等に係る費用等の必要経費不算入》

居住者が、その所得の金額若しくは損失の額又は所得税の額の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装すること（以下、この項及び次項において「隠蔽仮装行為」という。）によりその所得税の負担を減少させ、又は減少させようとする場合には、当該隠蔽仮装行為に要する費用の額若しくは当該隠蔽仮装行為により生ずる損失の額は、その居住者の各年分の所得の金額の計算上、必要経費の額に算入しない。

このような規定の導入の是非が議論されるべきではなかろうかと思えます。

実は現行法人税法 55 条 1 項についても、若干の不安があります。

それは、法人税法 55 条 1 項は「原価の額」を否認の対象にしていないということです。「隠蔽・仮装による原価の額は想定しづらい」という反論も聞こえてきそうですが、あり得るのではないかと思うのです。そうすると、同条に原価の額が規定されていない点は不安が残ります。

法人税法 22 条 3 項は、御案内のとおり、

原価の額（1 号）、費用の額（2 号）、損失の額（3 号）と分かれています。法人税法 55 条 1 項のターゲットは、この費用の額と損失の額、すなわち 2 号、3 号だけなんです。原価の額がこぼれてしまっているという問題があります。

もし、所得税法に法人税法 55 条 1 項のような規定を導入するとした場合、この点は大丈夫です。なぜなら、所得税法は「費用の額」の中に「原価の額」を織り込む構成になっているからです。所得税法 37 条をもう一度確認すると、「費用の額」の中に「売上原価」として、原価の額を織り込んでいることが分かります。

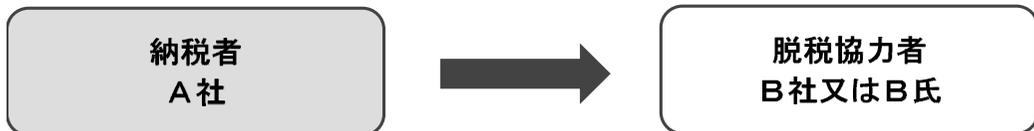
Ⅲ 不正行為を巡る制裁制度の創設提案

1 不正行為協力者に対する支払に係る重加算税制度の創設提案

最後の問題関心が、不正行為協力者に対して支払われた金員に係る重加算税制度の創設提案です。

ごく簡単に説明したいと思います。例えば、納税者 A 社が、脱税協力者の B 社又は B 氏に脱税協力金として 5,000 万円払いましたと、こういう事例があったとします。

5,000 万円（脱税協力金）



この場合、法人税法 55 条 1 項は、この 5,000 万円の損金性を否定する規定です。しかし、果たしてこれで終わってよいのでしょうか。

すなわち、5,000 万円は支出したとして帳簿に書いてあります。5,000 万円の支払自体は隠蔽・仮装していません。帳簿にきちんと書いてあります。勘定科目の隠蔽・仮装の議

論はまた別にあるのですが、ここでは、その問題はおいとくおきまして、5,000 万円は隠蔽・仮装していません。

ところが、税務調査があると、この 5,000 万円の損金性は否認されますから、過少申告になりますね。さて、この 5,000 万円について、重加算税はかかるのでしょうか。要する

に、損金算入を否認した 5,000 万円に対して、国税通則法 68 条 1 項の重加算税の規定の適用は働くのでしょうか。

5,000 万円の計上自体は隠蔽・仮装していない場合に、果たしてそこに重加算税の適用が読めるのかどうかというのが、私の関心事項です。

もちろん、その基となった架空の造成費自体は重加算税の対象となりますが、これは国税通則法施行令 28 条《重加算税を課さない部分の税額の計算》の読み方にも関わるかもしれせん。

私がここで提案したいのは、この 5,000 万円自体を重加算税の対象とするような立法的な手当が必要ではないかということです。

なぜそんなことを言うかという、用途秘匿金との課税バランスを考えるからなのです。用途秘匿金として黙り続けていれば 40% 課税されるのですが、これを明らかにすると 10% 課税で済む。こういう問題があるんですね。これとの整合性をどう考えるか、立法的な手当が必要ではないかということの研究しているわけです。

もちろん、解釈論で対応できれば必要ないのかもしれませんが、解釈論では非常に難しいのではないかとというのが、私の認識です。

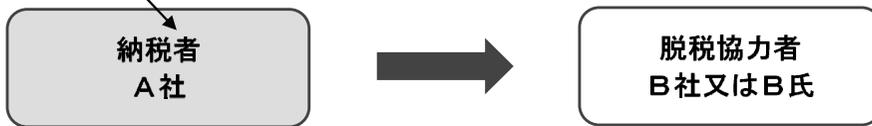
2 不正行為協力者が支払を受けた不正行為協力金に係る重課制度の創設提案

加えて、脱税プロモーターに対する間接的制裁規定の重要性も論じておきたいと思えます。この事例の納税者 A 社をターゲットとする損金不算入規定として法人税法 55 条 1 項があります。ところが、もらった側の脱税協力者 B 社 (又は B 氏) の問題が十分に議論されていないのではないのでしょうか。

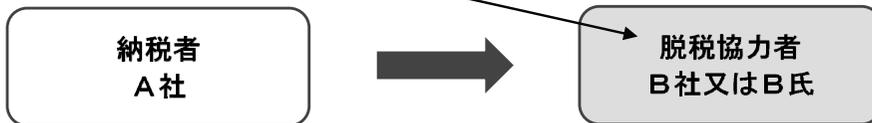
個々の納税者の問題も重要ですが、そもそも、そのようなスキームを組むプロモーターへの対策も大事なことだと思うのです。このようなプロモーターに対するサンクションの問題について、もう少し議論した方がよいのではないのでしょうか。

要するに、脱税を手伝って金員の支払を受けました。もちろんその金員は脱税協力者の益金ないし収入となるわけですが、それで終わりではよいのでしょうか。この支払われた金員は納税者 A 社の損金に算入しない、これで終わる。果たしてそれでよいのか。この脱税協力者の得た利得に対する行政制裁的な重課制度の創設を議論すべきということを目下研究しているわけです。

法人税法 55 条



ターゲットとしてのプロモーター



※ 脱税協力による利得に対する重課

結びに代えて

雑駁であり、また、言いつ放しの感が強いのですが、最近の私の研究での関心領域についてお話をさせていただきました。

本日お話をしたような解釈論や立法論に限らず、適正公平な課税の実現のための様々な行政手法があり得ると思います。近いうちに中央大学商学部の紀要「商学論纂」で「公益通報者保護法と租税行政」(第59巻1=2号133頁)をお示ししておりますし、本日お話しした内容も、より詳細に検討を加えたものが、近いうちに同誌の別の号に掲載されますので、そちらもご確認いただければ幸いです。

-
- ① 本講演後、金子宏教授がその著書の最新版において「租税回避」の定義について見直しをされていることを付言しておく。すなわち、同教授は、租税回避について、「私法上の形成可能性を異常または変則的な…態様で利用すること(濫用)によって、税負担の軽減または排除を図る行為のことである。」とされる。そして、租税回避には2つの類型があるとし、「1つは合理的または正当な理由がないのに、通常用いられない法形式を選択することによって、通常用いられる法形式に対応する税負担の軽減または排除を図る行為」とされ、「もう1つは、租税減免規定の趣旨・目的に反するにもかかわらず、私法上の形成可能性を利用して、自己の取引をそれを充足するように仕組み、もって税負担の軽減または排除を図る行為」と説明される(金子『租税法〔第22版〕』126,127頁(弘文堂2017))。
- ② 法人税基本通達9-3-4の法的根拠及び逆ハーフトックスプランの理論上の問題を論じたものとして、酒井克彦編著監修『クローズアップ保険税務』184頁[酒井執筆部分](財経詳報社2017)、同「生命保険税務の理論的課題」税理60巻15号、同「逆ハーフトックスプランの法的脆弱性」月刊税務事例49巻10号、同・週刊保険情報2017年3月17日号参照。