

法人税法第132条の法理とその適用上の可否

A Legal Principle of Corporate Tax Law Article 132
and the Right or Wrong in its Application

菅 原 計
(Kei Sugawara)

法人税法第132条の法理とその適用上の可否

菅 原 計

はじめに

1. 法人税法132条の「不当性」概念と否認権の可否
2. 租税回避の否認を肯定する行政解釈
3. 法132条に対する裁判所の合憲性判断
4. 租税回避等の分類と法132条の限定適用
5. 租税回避行為否認の法益と法132条の適用による誤判事例
6. 包括的否認規定の違法性の根拠
7. 租税判断における経済的実質性の虚構性
8. 法的実質に基づく実質主義の意義
9. 経済的実質に基づく実質課税の問題点
10. 税務会計学上の実質主義の意義

おわりに

はじめに

法人税法132条は、同族会社の行為又は計算の否認規定である。この条文は、包括的否認規定であり、包括的ゆえに個別否認規定の要件を備えておらず、この規定で個別案件を否認することの可否は理論的に長い間検討された結果、租税法律主義に反するものとして適用不可能であることが確認されてきた。しかし、この規定が同族会社のみならず、同族会社を含む個人の所得税又は相続税においても適用可能であるという行政解釈を生み、さらに個別取引の否認をするためにその個別取引を含む全体取引のどこかに同族会社の行為又は計算が関連していれば、法132条が適用可能であるという新たな行政解釈へと発展し、近年ますます広範な租税回避を否認するための根拠条文として適用されるようになってきた。

そこで、本条がそもそも租税回避の否認規定として適用可能な条文であるか否か、さらには租税回避概念そのものが租税法の学理的概念として明確になっているのかどうかについて改めて税務会計学的に検討することとする。

1. 法人税法132条の「不当性」概念と否認権の可否

法132条は、「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。」と定める。

この規定が、否認規定として働くためには否認の要件がなんら示されていないところに問題がある。唯一ある要件は、「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」となっている。本条の文言においては「不当性」の中身が問題とされ、個別具体的に要件が示されない「不当性」概念は、客観的要件が示されていない故に税務署長の裁量権を大幅に認めるものであり、納税者の権利を極度に侵害するおそれがある。

さらに同条3項は「第1項の規定は、同項に規定する更正又は決定をする場合において、同項各号に掲げる法人の行為又は計算につき、所得税法第157条第1項（同族会社等の行為又は計算の否認等）若しくは相続税法第64条第1項（同族会社等の行為又は計算の否認等）又は地価税法（平成3年法律第69号）第32条第1項（同族会社等の行為又は計算の否認等）の規定の適用があったときについて準用する。」と定める。

この規定により、同族会社との取引関係の中で、所得税及び相続税の税額が不当に減少するときには、法132条3項の準用により否認することが可能であると解釈され、同族会社の法人税が不当に減少しないときでも、所得税及び相続税が不当に減少するときは本条が適用できるという新たな解釈を生み、さらに同族会社の法人税のみでなく、同族会社と取引のある利害関係者を含む全体との関連の中で、不当に租税が減少すると認められるときには同条の適用が可能であるという誤った解釈まで登場し、それを肯定する裁判所の判断も積み重なってきている。

その意味では、法132条は包括的であるが故に否認規定として適切ではなく、即刻廃止しなければ、今後さらに誤った解釈のもとに誤った判断を積み重ねることに繋がる。法132条が包括的ゆえに、透明性の高い税制とはいえない点、租税負担に関する予見可能性と法的安定性を保障するものではないという点で、問題のある条文であることは明らかにされてきたが⁽¹⁾、法132条の2（組織再編成に係る行為又は計算の否認）、法132条の3（連結法人に係る行為又は計算の否認）と、包括的否認規定は組織再編及び連結法人にまで拡大する条文として創設されるにいたった。

否認要件をなんら示さないまま税務署長に否認権を無条件に与えることは、納税者の権利を保障した憲法にも抵触することになる。税務署長によるかかる包括的否認権を拡大する前に個別的否認規定を整備し、同時に納税者基本権の構築⁽²⁾なり、納税者の権利保障規定を税法に定めることこそが先決事項ではなかろうか。

2. 租税回避の否認を肯定する行政解釈

問題は、法132条が租税回避否認の法理を条文化したものであり、租税回避は当然否認すべきであるという論理も存在することである。わが国における租税回避の一般的定義は次のように表現される。「私法上の選択可能性を利用し、私的経済取引プロパーの見地からは合理的理由がないのに、通常用いられない法形式を選択することによって、結果的には意図した経済的目的ないし経済的成果を実現しながら、通常用いられる法形式に対応する課税要件の充足を免れ、もって税負担を減少させあるいは排除することを、租税回避という。」⁽³⁾

この定義は、わが国独特の定義ではなくドイツの租税通則法および租税調整法によるもので、ヘンゼル（Hensel）の定義に由来する。ヘンゼルによると、「税法上通常のもと考えられている取引形式を選択せず、それとは異なる取引形式を選択することにより、通常取引を選択した場合と同一の又はほぼ同一の経済的効果を達成しながら、租税上の負担を軽減又は排除することである。」⁽⁴⁾とされる。

この定義によると、租税回避の要件として、第一に通常取引形式を採用しないこと、第二に通常取引における経済的効果をほぼ達成すること、第三に税負担を軽減又は排除することの三つが必要とされる。これら三つの構成要件が学理上意味を有するためには、通常取引形式という場合の通常とは何かという問題、異なる取引は一般に異なる経済的効果をもたらすものであるが、同じ効果又はほぼ同じ効果の範囲をどのように捉えるか、税負担の軽減とは何を基準に軽減とみるのか、税負担の排除とは何を基準に排除されたと認識するのが問題となる。これらの問題点が解明されてはじめて租税回避の定義が学理的に意味を有することになり、明らかにされた学理的要件を具体的にどのように立法化すべきかという次の段階に移行することが可能となる。

法132条は包括的否認規定といわれ、その意図するところは租税回避の否認にあるといわれることがある。しかし、租税法上どこにも租税回避の定義がなく、法132条も租税回避という文言が使われていない。その意味では、同132条は租税回避行為を否認するための規定とはいえない。

ところが、1961(昭36)年7月5日に出された「国税通則法の制定に関する答申」においては、すでに租税回避防止規定を設けるべきことが答申されていたという。「納税者が私法上許された契約形式等を濫用することにより税負担を不当に回避し、又は軽減することを防止するため、租税回避行為が行われた場合には課税標準の計算上はそのとられた契約形式等にかかわらず、その場合に通常とられるであろう契約形式等のもとにおけると同様な課税を行うという趣旨の規定を設けることとすべきである。」⁽⁵⁾と答申されていた。

この答申による租税回避否認の規定が、その後国税通則法にのることはなかったが、同132条には租税回避を否認できる趣旨が当然含まれているという行政解釈が生まれ、それがドイツ租税法の

法学者による租税回避の定義に裏付けられる形で、現在でも異常な取引形式の選択による租税回避は否認できるとする考え方が行政上根強く存在するようになったといえよう。

異常な取引形式の選択により租税が回避されているとしても、「それを否認する法の個別規定がないかぎり、それは、結局、実定税法上は節税行為（適法行為）になると解すべきである。」⁽⁶⁾と北野博士は主張する。憲法上の租税法律主義を前提とすると、租税法の規定だけが納税者を拘束することから、法に規定がなければ異常な取引といえども当然ながら租税実体法上は適法ということになる。

憲法的視点からより基本的なことをいえば、国税通則法に定めなければならないのは、法形式の濫用により租税負担を不当に回避することを予定した租税回避否認規定ではなく、先ず納税者の基本権の保障規定でなければならない。

3. 法132条に対する裁判所の合憲性判断

租税回避否認の規定が、「答申」にもかかわらず、実体租税法上条文化されなかった理由は、税務行政庁の恣意的判断が行使されることにより、納税者の権利利益が大きく侵害される可能性があるという理由による。実体租税法においては、租税回避行為に該当するから否認できるのではなく、租税法上の個別要件を適用することにより結果的に租税回避行為が否認される関係にある。

伝統的に、税務当局の実務担当者の間では、租税が回避されている場合にはその行為を否認できるとする考え方が根強い。包括的であっても否認規定があれば当然否認が可能であるが、たとえ否認規定がなくても否認することが可能であるとする考え方すら存在する。すなわち、「租税平等主義を優先させるという考え方である。この考え方は、基本的にドイツ流の国家優先主義の考え方を受け継ぐものであり、わが国課税当局における中心的な考え方となっている。」⁽⁷⁾という説もある。

この考え方は、租税民主主義に基づく近代租税制度においては当然ながら正当性を失うものであり、否認規定がなくても課税当局の判断で否認できるとする論理は、課税庁の恣意的課税を認めることになり到底是認できない。問題は、租税回避の否認が法132条で可能であるか否かである。課税当局の実務担当者からいわせれば、否認規定が存在するのであるから当然ながら否認できると考えられている。

法132条は否認要件を明示していないので、「法人税の負担を不当に減少させる結果となる」と判断されれば否認権の行使が可能であり、その判断は税務署長に一任されている。これは明らかに法の下での平等を謳った憲法14条に違反し、法律の定めるところにより納税の義務を負うとする憲法30条および法律の条件によるとする84条にも抵触する。したがって、法132条は否認要件が明示されていないのと同族会社に限定されているという二つの理由で、憲法14条に反するものと解される。

しかし最高裁は、法132条による課税庁の否認行為は違憲ではないと判断した。「最高裁の1978(昭和53)年4月21日判決に次のような判示がある。『法人税法132条の規定の趣旨、目的に照らせば、右規定は、客観的、合理的に基準に従って同族会社の行為計算を否認すべき権限を税務署長に与えているものと解することができるのである。』そのうえで、『右規定は税務署長に包括的、一般的、排他的に課税処分権限を与えたものであることを前提とする所謂違憲の主張は、その前提を欠く。』として課税庁の主張を認め、同族会社の行為計算を否認できるとした本規定が憲法14条に反するとの納税者の主張を斥けている。」⁽⁸⁾この最高裁の判断により合憲とされた法132条は、租税回避を含む同族会社の行為計算を包括的に否認できる規定として確固たる地位を築いたことになった。

私法上有効な取引にもかかわらず、それが租税回避に該当するものとして否認する場合に、私法上の行為そのものを税法上否定できるのかどうかが問題となる。裁判所は「私法上有効であっても、それが法人税の負担を不当に減少するものである場合には、その私法上の効力は否定しないまま、税法上の行為又は計算を通常あるべき行為又は計算に引き直して税額を算出するものである。」⁽⁹⁾として法132条の規定により否認することは、私法上の効力を否定しないまま、通常あるべき行為又は計算に引き戻すにすぎないとする。

有価証券売却損の計上が過大であるとして、その有価証券の取得にあたっての増資新株引受価額を否認するために法132条を適用した可否について、東京高裁は「通常の経済人であれば、このような新株を引受け、払い込むはずはないのであるから、経済的合理性を肯定できないことは明らかである」⁽¹⁰⁾として、同条の適用に合理性があるとした。これは裁判所が、法132条の適用可能範囲を有価証券売却損の過大計上を否認するために、個別取引を連続取引の一部に置き換えて、その原因となる新株引受価額の否認まで同族会社の行為又は計算の否認を理由として適用できることを認めたことになる。

このことは、法132条が当該取引そのものでなく、その原因取引にまで適用可能であることを裁判所が認めたこととなり、誤った法適用の範囲がますます混迷を深めながら拡大する傾向にある。

4. 租税回避等の分類と法132条の限定適用

混迷する法132条の適用上の問題点を解明した文献として、税務会計研究学会「特別委員会報告」⁽¹¹⁾がある。同「報告」によると、租税回避又はその類似行為は次の4つに分類されるとし、法132条に規定する租税回避行為の否認は③の場合に限定されるとする。

- ① 法が予定する節税行為
- ② 経済的実質と齟齬を来たしている法形式を採用して課税要件規定の充足を回避している場合
- ③ 課税される通常の法形式に代えて異常、不合理な法形式を採用して課税要件規定の充足を回避

している場合

④ 仮装行為により課税要件規定の充足を回避している場合

法が予定する節税行為である①は、合法的な節税行為として租税回避とはならない。④の仮装行為による課税要件の回避は、仮装行為そのものが課税対象とはならず否認できる。

同「報告」は、②と④は事実認定の領域であり、③は税法の解釈適用における置き換えの問題であるという。すなわち「否認の法理のうち、②事実認定の実質主義及び④仮装行為の否認は、私法における外形上の法形式自体を否定するものであるから、私法上の事実を否認して、真の意図した事実（法形式）に置き換えるという私法上の『事実の確定』のための事実認定の領域の問題であるのに対して、③講学上の租税回避行為の否認の法理は、私法上の法的、経済的事実を前提として、税法の解釈適用においてのみ、経済的合理性のある通常の法形式に置き換えるというものである。」

⁽¹²⁾と説明する。

経済的実質と齟齬をきたしている場合に、法形式を否定するという法理は租税回避の問題ではなく事実認定の問題であるとするが、法形式を否定して経済的実質に置き換えるということは、③の異常な法形式を否定して経済的合理性のある通常の法形式に置き換えるという認定と、法形式を否定するか法解釈上の問題かの違いはあるとしても、置き換えには変わりはない。

従来から、法132条は、いかなる場合にどのように適用可能であるかが、全く議論されないまま否認規定として作用してきたのに対し、同「報告」では、講学上の租税回避のみが同132条の適用範囲であることを明確に打ち出し、経済的合理性に基づき通常の法形式に置き換えるのは、税法の解釈適用においてのみ有効であり、置き換えることによって私法上の法形式の効果を否定するものではないことを明言したことには意義がある。したがって、同「報告」によれば、実質課税主義による否認の法理は法132条の問題ではないことになる。しかし、経済的合理性の判断基準に経済的実質が作用することは否定できない。

5. 租税回避行為否認の法益と法132条の適用による誤判事例

租税回避行為が何故否認されるべきかを明確にすることにより、同族会社の行為計算否認規定を正当に解釈できるとして、同「特別委員会報告」は次のように述べる。

「その法益は、通常の行為計算に代えて通常用いられない行為形式を選択して、通常の行為による経済的成果と同様の経済的成果を実現しながら、課税要件の充足を回避することに対する課税上の不公平を排除するという点に求められる。すなわち、通常の行為形式により実現した経済的成果に対して課税される納税者と、異常、不合理な行為形式を選択した結果、同様の経済的成果を獲得しながら課税要件を充足せず課税を免れる又は減少する納税者との課税上の不公平を排除する必要

があるという点に、租税回避行為の法理の法的な存在理由が認められるということである。」⁽¹³⁾

租税回避行為否認の法益とは、通常の行為形式を選択した納税者と異常な行為形式を選択した納税者との課税の不公平の排除にあるという。確かに、課税の公平性は租税の基本であり、異常な法形式の濫用により課税を免れる納税者の行為を否認すべきとする法理はあり得るし、理論上の正当性は首肯できる。問題は、法132条の法文上、かかる趣旨が明示されているかという点と、包括的否認が公平性の確保に繋がるかという点である。

同「報告」は、現実に課税庁も裁判所も法132条をもって否認している実態を前提とすると、少なくとも法132条の解釈は講学上の租税回避の定義に限定して適用すべきであると主張する。すなわち、法132条は同族会社の行為計算の全てを否認できるのではなく、租税回避の否認に限定した適用しかできないとする。

課税庁及び裁判所が、法132条の誤った解釈に基づき誤った判断をした事例として、同「報告」は次のようなものがあるという。「個人株主が同族会社に対して行った無利息貸付につき、当該個人に利息収入の認定を行った平和事件判決、株主等が所有不動産を同族会社に低額又は無償で貸し付ける場合の家賃収入の認定、過大管理料否認等の事案は、同族会社の行為自体に着目すれば、営利法人の利益は増大し経済的合理性のある行為であることは誰しも否定できないところである。しかるに、これを否認している判例の矛盾について、これまで課税庁はもとより、従前の判例及びこれを支持する学説は合理的な説明をしていない。」⁽¹⁴⁾

法132条の趣旨は、同族会社の行為又は計算で法人税の負担を不当に減少させる結果となる場合に限定されているとする。平和事件の事案は、同族会社の法人税の負担が減少されていないケースである。そのうえ、無利息貸付を有利息貸付とするためには、「貸主が有利息貸付により稼得した利息収入の金員を借主に贈与したフィクション（擬制）する以外にないが、法人とは異なり営利追求の主体ではない自然人の個人が、稼得した利息収入を即座に贈与するという行為こそ、迂遠な方法であり不自然、不合理ということになる。」⁽¹⁵⁾

確かに、平和事件における法132条の適用は不適切である。しかし、法人の無利息貸付の場合も、本来無利息の事実に対して有利息貸付を前提にそれを贈与した結果無利息となるという仮定のもとに課税するのは、本来事実として存在しない取引をフィクション（擬制）して課税するものではないのかという疑問もある。

異常な取引を通常の取引に置き換えることは、法解釈上の問題とはいえ、やはりフィクション（擬制）することであり、フィクションに課税することが果たして課税の論理として正しいか否かという問題は残る。たとえ、租税回避の否認の正当性が理論的に認められても、税実務上の当事者である税務署長が異常な取引を通常の取引に置き換える権限を有するという論理は正当性を欠くもので

あり、裁量権の留保は課税の不公平の排除どころか課税の公平性すら阻害するものとなる。

6. 包括的否認規定の違法性の根拠

包括的否認規定は、租税回避行為を理由に否認をする課税庁にとっては、租税が回避されていれどのような場合にも適用可能であるという意味で都合はいいが、納税者にとっては予測可能性のリスクが極端に高くなり、納税額がいつまでも確定せず、法的安定性を損なうことになる。その意味で、包括的否認規定は租税法律主義に反する。

法132条が「法人税の負担を不当に減少させる結果と認められる場合」に限定されているにもかかわらず、法人税の負担を減少させない場合にも課税庁による132条の発動が強行され、それに対する裁判所の擁護的判決が132条の適用可能範囲をますます拡大させる結果となっていることは極めてゆゆしい問題である。

この点、同「報告」も率直に認めている。「混迷している租税回避行為の概念と、それを前提とした課税処分と判例の動向に鑑みれば、包括的な一般的否認規定の創設は今以上の混乱を避けられないであろうし、特に、従前行われていなかった相続税における最近の同族会社の行為計算の否認課税事例は、本来の講学上の租税回避行為の課税要件を充足しないものばかりであり、それに対する反省もみられない現状に鑑みれば、包括的否認規定の創設は、納税者の予測可能性を著しく阻害することは明らかであり、さらなる混乱を招来することは明白である。」⁽¹⁶⁾

法132条が、租税回避否認規定であること自体が問題であり、これが租税回避否認規定であるというのは、1961(昭36)年当時の税制調査会の答申を当然とする単なる税務当局実務担当者の伝統的考え方に過ぎず、同条文にはどこにも租税回避の文言がなく、租税回避の否認要件も定められていない。にもかかわらず、講学上の租税回避概念をもって解釈上の否認権があたかもあるかのごとく考えること自体、わが国で規定のないドイツの租税通則法42条をそのまま当てはめようとするものであり、到底、法132条の正当な法解釈とはいえない。講学上の租税回避概念についても理論的に究明しなければならないいくつかの重要な問題があり、そもそも租税回避の定義すら明確にされているわけではない。

学理的な租税回避否認の法理すら検討されていない現状において、法132条が課税の公平性に名を借りて租税制度上の租税回避否認規定として発動されることは断じて許されないというべきである。富岡博士は一刻も早い法的整備の必要性を強調する。「租税回避行為の規制に関する租税法の立法形成は、包括的・一般的な普遍条項によることなく、如何なる事象が発生したものが租税回避行為に該当するかを、個別的・具体的に、個別条項により立法形成し、現実の租税運営における課税所得算定ルールの明確性と具体性を確保し、まさに、租税負担に関する予見可能性と法的安定性を保

障する体制を整備すべきである。」⁽¹⁷⁾

予見可能性と法的安定性という租税法律主義の基本を守るためにも、包括的否認規定はあってはならない規定であり即刻然るべき法的整備を図る必要がある。

7. 租税判断における経済的実質性の虚構性

「特別委員会報告」は、法132条と事実認定を切り離し、実質に基づく課税は事実認定の問題であり、租税回避とは異なるという分類をしているが、事実認定だけでなく租税回避否認においても実質に基づく課税論として展開する事例が多く見られる。広島地裁の判決では、逆さ合併は法132条を適用することにより否認可能であるとし、その論理は実質によっている。「本件合併の法律上の形式に従って本件繰越欠損金の損金算入を容認した場合、実質的には、法57条の趣旨・目的に反して被合併法人である旧S電子が本来負担することとなる法人税額を不当に減少させる結果となると認められるから、右は、法132条という租税回避行為に該当するものというべきである。」⁽¹⁸⁾

法132条は、結果的に法人税額を不当に減少させる場合に適用できるとするのみで、具体的否認要件を明示していないため、その理由付けのために実質による課税の論理を適用して、実質的に法人税額を不当に減少させることになるから、法132条が適用可能であるという実質論を展開している。

実質による課税論を展開するためには、実質に基づいて課税すべき論拠が明確にされなければならない。広島地裁の場合には、最初から租税回避の否認を肯定する立場で、その理由付けをするために単に「実質」という表現を使っているに過ぎない。「実質」を考える場合には「形式」との関連性を問題にしなけばならず、本来「形式」は「実質」を表すものであり、「形式」と「実質」は表裏一体の関係にある。会計は取引事実をありのままにその事実に基づいて記録・測定・伝達をするものであり、税はかかる会計記号形式を前提に税法条文を適用し課税関係を考えるものである。そこには常に形式・実質同一性の原理が働いている。この関係の中で、ことさら実質を用いて形式を否認するということは、形式に内在している実質ではなく、別な実質を用いてあたかも真実に基づいて課税するかのような形式を恣意的に創り出そうとするものである。その場合、事実と異なる仮想的真実と本来の事実との関係はどのように考えるのか。結局のところ、実質に名を借りて別な取引事実を仮装することにより、本来の事実と異なるフィクションを作りだすことに繋がる。実質に基づいて課税するという問題点は、実質の判断要素を経済的実質に求めて経済的効果の類似する別な類似的事実を想定して、その仮装事実に課税するところにある。

講学上の「租税回避」の定義における、通常用いられない法形式を選択することにより、通常用いられる法形式に対応する課税要件の充足を免れ、同様の経済的成果を達成しながら、租税負担を減少させあるいは排除すること⁽¹⁹⁾という場合にも、経済的成果の類似性が重要な判断基準となる。

租税回避の否認とは、経済的実質を判断基準として、選択された法形式が異常であるがゆえに否認して、通常用いられる合理的とされる法形式に代えて課税関係を組み替えることを意味する。

「租税回避」を理由として否認するためには、選択された取引が通常用いられない法形式であるという認識が出発点となる。この場合、通常用いられないとされる事実としての法形式を否認するための根拠として、通常用いられる経済的效果と選択された法形式の経済的效果の同一性が必要となる。しかし法形式が異なれば契約条件が異なるから、厳密に言えば異なる経済的效果をもたらすはずである。異なる経済的效果に対して、無理に同一性をもって判断しようとするれば、同一でなくてもほぼ同一であれば足りるとすることになる。この場合の経済的效果のほぼ同一性の認識として経済的実質主義が適用される。

経済的実質による課税上の問題点として、第一にかかる経済的実質をもって、通常又は異常を認識できるかどうかという点、第二に経済的実質をもって当事者が合意の下で成立した法形式を否定して新たな課税関係を創り出すことが可能であるのかという点、第三に仮に通常用いられる取引の認識が可能として、当事者が選択していない法形式によって課税することの正当性とは何かという点、第四に否認されても選択された法的效果が否認されるわけではなく、税法解釈上の否認に過ぎないという場合、まさに法的效果の裏づけのない架空の法形式を基に課税することになるという点、等を指摘することができる。

たとえば、買戻条件付売買の場合に、「同族会社等の行為計算の否認を適用した上で、実質的には資産の移転が行われなかったものとして否認を行うというやり方についても考えられる。しかしながら、形式的な事実関係だけでなく、真実の事実関係においても、資産が移転しているという状態であるにもかかわらず、資産が移転していなかったものとして否認することが可能であろうか。」⁽²⁰⁾ 税法の法理として、事実に基づいて課税関係を考えるのが基本であるから、事実に基づかないまたは架空の取引に課税関係を適用することはできない。ここでいう事実関係とは、法律に基づく事実関係であり、事実における齟齬を実質的に考える場合にも、その実質は経済的実質ではなく、法的事実に内在する法的実質に限定して考えるべきである。

8. 法的実質に基づく実質主義の意義

実質に基づく課税とは経済的実質主義を意味し、それはかつてエンノ・ベッカー (Enno Becker) が提唱した経済的観察法にその根拠があると説明されることがある。しかし、エンノ・ベッカーが主張した点は、民法等の借用概念が税法上使われた場合、法解釈上課税の適正性の観点から経済的観察法による用語の解釈が税法上の合理的な解釈のために必要であると言ったものであり、「法文(形式)より真意(実質)が優先する」⁽²¹⁾ という意味で経済的観察法を展開している。

わが国においては、借用概念は別段の定めがない限り本来の意味がそのまま適用されることが前提とされている。「このようなベッカーの考え方は今日ではとくに法的安定性、予測可能性の価値を尊重する立場から覆されてきているのであって、わが国においても判例は一貫して税法上の独自の解釈を否定してきているのである。たとえば本来の（商法上の）「利益の配当」には当たらないがその経済的意義を同じくするものについては、とくに『みなし配当』の特別規定がおかれていること（所得税法25条、法人税法24条）などからみても、借用概念は明文の規定で別異に解すべきことが明らかにされていない場合は、本来の私法上のそれと同じ意味内容をもつものとして解すべきである。」⁽²²⁾

実質に基づいて課税するという趣旨が、法文上定められているのは法人税法11条、所得税法12条のいわゆる実質所得者課税の原則がある。これは実質所得者に課税すべしとする原則であるが、「この規定は難解な規定として有名である。申告納税方式を原則とする税法はとくに難解な規定をおくべきではなく、速やかに適切な改正をなすべきであろう。この規定はその表現が不適当であるためにいろいろに解釈することができる。」⁽²³⁾

この規定における「単なる名義人であって」という表現が問題なのである。これを全くの仮装と解釈すれば、仮装に基づく課税は本来課税関係が生じないのであるから、その所得は名義人には帰属しない。真の所得者が「単なる名義人」と異なる場合、真の所得者が名義人となんらかの法的契約に基づいて所得を享受させているのであれば、「単なる名義人」が真の所得者である。単なる名義人が真の名義人かは、法律上の真の権利者は誰かによる。法律上権利のない者が所得を享受している場合は、真の権利者が抗弁しない限り名義人が真の所得者である。それでも、形式所得者ではなく実質所得者に課税すべしとするならば、実質的に所得を得ているはずであるという仮装所得者を推定して課税できる場合がありうることを規定したことになる。

この実質所得者課税の原則は、所得の帰属者を認定する規定であるが、所得帰属者の特定だけでなく、実質的にこれだけの所得を得ているはずであるという実質所得金額の認定までできるという拡大解釈をもたらすことがある。法の適用における事実認定は、事実の問題であり実質の問題ではないが、真実の事実という意味で実質を使うのであれば、それは法的実質であり、経済的実質にまで拡大すべきものではない。

9. 経済的実質に基づく実質課税の問題点

「特別委員会報告書」では、「租税回避行為の否認が異常・不合理な行為形式を税法上の枠組みの中においてのみ、正常で合理的な行為形式に擬制して課税関係を形成するのに対して、」実質課税主義は「その行為の経済的実体に従った法形式を探求して、税法上も真の合理的意思を解釈して、そ

れに読み替えて課税関係を形成するという点に相違がある。」⁽²⁴⁾として租税回避と実質課税を区別する。すなわち、実質課税は事実認定の問題であり、租税回避の否認は税法解釈上の問題であるという。

実質課税の典型的な例として、同「報告書」は譲渡担保契約で法形式上売買であっても、実質は譲渡担保である場合には実質課税の原則により譲渡益課税を行わないというケースをあげる。しかし、譲渡担保は、担保としての属性は変わらないから譲渡されたとしても即座に所有権が移転するわけではない。したがって、担保資産を引き続き使用収益すること、通常支払う利子等の定めがあることを条件に譲渡益課税を行わないという趣旨であるが、これは実質課税に基づいて譲渡担保と認定したものではなく、事実認定の形式要件を満たしているから譲渡担保と認定したものである。いわゆる、当該資産を相変わらず使用収益していること、担保設定の元契約としての金銭貸借契約があり、その契約で利子等の支払に関する定めがあることが必要であり、これをもって譲渡担保（法形式）というのであるから、譲渡担保契約である限り法的に担保であるから譲渡益課税はしないという意味である。

実質主義に関して清永博士は次のように述べる。「往々にして『経済的実質』の重視であるといわれることによってあたかも法実質＝真の法律関係・法律効果ではないものを重視する原則であるとの印象を与え、またそのように解している人も存するのであるが、しかし実質主義はまさに原則として法実質によって課税関係を考える原則にほかならないのである。」⁽²⁵⁾

経済的実質は、取引事実の経済的効果を重視するものであるのに対し、法実質は法の枠内での真実関係を重視するものである。譲渡担保は、形式が譲渡に見えるが譲渡ではなく真の法形式が担保であるから課税しないのであって、経済的実質によって判断されたわけではない。事実認定における事実とは取引事実であり、その取引事実の実質を判断する場合には、その事実内に内在する法実質に即して判断すべきであり、法的形式と法実質との齟齬をどのように判断し、その取引事実にいかに関し適切な法条文を適用すべきかを判断するのが法解釈の前提としての事実認定なのである。

10. 税務会計学上の実質主義の意義

実質主義は、租税制度上の課税の論理として課税要件を認定する場合の判断基準となるものではなく、理論上の公正な課税所得概念を探究するための基本理念として作用するものである。現行の課税所得及びその計算体系を分析しながら、あるべき課税所得概念を解明するための理論的認識基準として実質主義は意義付けられ、この場合の実質主義は現実の法制度の枠を超えて理念化するものであるから、法実質主義ではなく経済的実質主義でなければならない。経済的実質主義は、現実の法制度の枠を超えた次元での理念的な真実を探究する思考である。当為的課税所得概念とは、真

に担税力のある真実・公正な課税所得概念を意味し、益金概念及び損金概念は経済的実質をとおして理念的に概念形成しなければならない。経済的実質主義は、現行制度での課税所得概念から当為的課税所得概念への変革をもたらす基本的思考であり、現行の税法に基づく課税制度（法形式）が真実公正な課税所得概念（経済的実質）からいかに乖離しているかを認識する基準でもある。

公正な租税理念は、現実の税務会計制度において実践されなければならず、実践化するためには租税法の改正が必要とされる。現実の課税所得計算構造は、富岡博士の主張のごとく完全に侵蝕化されている⁽²⁶⁾。侵蝕化された課税所得を正常な課税所得概念に引き戻す原理的思考が実質主義である。

実質は事実認定として適用されるとし、「採用した法形式とそこで生じている経済的意義（実質）が齟齬を来たしている場合に、その経済的意義（実質）に即した法形式に置き換えて課税要件規定を適用するものである」⁽²⁷⁾とされるが、経済的実質により法形式の置き換えができるのではなく、法形式の置き換えは法形式に内在する中身が異なる場合に限定される。つまり、法形式の置き換えは法形式が法形式の実質を表していない場合に限定される。経済的実質が法的形式と齟齬を来たしている場合とは、法制度が本来の担税力を表していないことを意味し、制度上の課税所得が侵蝕化現象により真実・公正な課税所得概念から乖離していることを意味する。その場合には、経済的実質に基づいて新たな真実・公正な租税制度形成を考えなければならない。新しい制度形成とは既存の枠を超えた新しい立法論の問題となる。

現行の課税所得計算においては、益金及び損金の概念的不明確性、益金認識と測定の問題、益金と対応する損金としての繰延資産、引当金、交際費、寄附金、役員給与等の認識・測定に関する多くの問題点が存在する。真実・公正な課税所得概念のもとに、現行の租税計算の問題点を明らかにして、それを是正するための思考基盤として学理上の実質主義が位置づけられる。

おわりに

法人税法132条は、否認要件が明確でないため、租税回避の否認規定と解することはできない。国税通則法においても法人税法においても租税回避に関する規定はどこにも存在しない。法132条が租税回避の否認規定であるならば、同族会社に限定されているのが合理性に欠ける。

にもかかわらず、法132条の適用はますます拡大適用され、オープンシャ・ホールディング事件（2000（平12）年（行ウ）第69号、東京地裁）にみられるように、オランダ子会社を使った株式の含み益に課税するために同条が適用されるケースもみられるようになった。合法的ではあるが、租税政策上否認すべき合理的理由があるのであれば、国会での十分な論議を経たうえで、否認要件を明確にして個別規定として条文化する必要がある。しかし、その前に租税回避そのものについて明確な

定義が必要である。講学上の定義とされる「通常選択される取引行為」とか「異常な取引行為」という概念は、何をもって通常というか何をもって異常というかの概念が明確にならなければ租税回避の定義にならない。

租税回避行為の要件を法に明確に規定する場合には、同時に納税者の権利規定も明確に定める必要がある。納税者権利保障法の制定、納税者擁護官制度⁽²⁸⁾など、税の民主化に関する基盤整備が先決でなければならない。最近の判例にみられるように、租税回避の否認だけが先行し適用条文の可否をめぐる議論が展開されないまま、課税庁の否認権だけが正当化されるような傾向は避けなければならない。

(了)

(注)

- (1) 富岡幸雄『税務会計学原理』中央大学出版部、2003年、772頁。
- (2) 北野弘久『税法学原論』(第6版)青林書院、2007年、83頁。
- (3) 金子宏『租税法』(第13版)弘文堂、2008年、109頁。
- (4) 清永敬次『租税回避の研究』ミネルヴァ書房、1995年、369頁。
- (5) 川田剛『節税と租税回避—判例に見る境界線』税務経理協会、2009年、25頁。
- (6) 北野弘久、前掲書、133頁。
- (7) 川田剛、前掲書、28頁。
- (8) 同上書、27頁。
- (9) 東京地裁2000(平12)年11月30日判決。1998(平10)年(行ウ)第191号・法人税更正処分等取消請求事件。
- (10) 東京高裁2001(平13)年7月5日判決。2001(平13)年(行コ)第6号・法人税更正処分取消請求権控訴事件。
- (11) 大淵博義・岸田貞夫・野田秀三「租税回避行為—その否認の現状の問題点と課題」(租税回避行為研究特別委員会報告)税務会計研究学会編『税務会計研究』(第20号)、2009年、165～194頁。
- (12) 同上書、167頁。
- (13) 同上書、170頁。
- (14) 同上書、174頁。
- (15) 同上書、178頁。
- (16) 同上書、186頁。
- (17) 富岡幸雄、前掲書、776頁。
- (18) 広島地裁1990(平2)年1月25日判決。1985(昭60)年(行ウ)第15号・法人税更正処分等取消並びに裁決取消請求事件。
- (19) 金子宏、前掲書、109頁。
- (20) 佐藤信祐『組織再編における包括的租税回避否認規定の実務』中央経済社、2009年、101頁。
- (21) 清永敬次、前掲書、365頁。
- (22) 同上書、365頁。

- (23) 同上書、367頁。
- (24) 大淵博義・岸田貞夫・野田秀三『租税回避行為—その否認の現状の問題点と課題—』税務会計研究学会特別委員会報告書、2008年、17頁。
- (25) 清永敬次、前掲書、371頁。
- (26) 富岡幸雄、前掲書、1115頁。
- (27) 大淵博義『法人税法解釈の検証と実践的展開』税務経理協会、2009年、126頁。
- (28) 中村芳昭監修『税務行政の改革』勁草書房、2002年、192頁。

(2010年 1 月12日受理)