



平成18年度税制改正に関連して

第10回 2006年（平成18年）7月14日
租税判例研究会座長、中央大学教授
大淵 博義

※MJS 租税判例研究会は、株式会社ミロク情報サービスが主催する研究会です。

※MJS 租税判例研究会についての詳細は、MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページをご覧ください。

<MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページ>

<http://www.mjs.co.jp/seminar/kenkyukai/>

ミロク租税判例研究会
平成18年度税制改正に関連して

中央大学教授 大淵博義

I 同族会社の行為計算の否認規定の改正

1. 法人税法132条3項の改正条文

第一項の規定は、同項に規定する更正又は決定する場合において、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（同族会社の行為又は計算の否認等）又は地価税法第32条第1項（同族会社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。

☆所得税法・相続税法・地価税法についても同様の規定が措かれている。

2. 改正の趣旨

必ずしも明確ではない。所得税法の同族会社の行為計算の否認規定の適用により増額更正を受けた場合には、同族会社については減額更正を行なうという規定ともいわれている。

例えば、株主の同族会社への過大管理料を所法157条1項で否認した場合、同族会社の所得をその否認額だけ減額する更正ともいう。しかし、法法132条は増額更正を前提とした規定として理解されていた。これを減額更正にも適用するという解釈であれば、いわば、対応的調整を容認する規定ということになる。いずれにしても、改正税法の説明では不明確である。

3. 所得税法の同族会社の行為計算の否認規定の適用と同族会社の対応的調整

- ・これを示唆した東京高裁判決 **参考資料1** 参照

○金子宏『租税法(11版)』の「平成18年度改正資料」では、対応的調整とされている。

○平成 10. 1. 19 日本税理士会・税制審議会「租税回避行為答申」では対応的調整を行うべきとしている。**参考資料 2**

★本来、調整は不要

☆個人株主の同族会社に対する過大経費（管理料）の否認は、高額部分は贈与と認定して所得税法 37 条の必要経費には該当しないとして否認。

⇒同株主の役員が受領した役員報酬との調整は不要

★過大管理料の支払と同族会社の行為計算の否認規定の適用の対比

- ・ 一人株主から同族会社

- ・ 5%株主から同族会社

- ・ 非株主の役員から友人の同族会社

- ・ 株主（30%所有）から非同族会社

- ・ 個人から個人（弟）

☆個人株主が同族会社から受領する少額な地代・家賃収入の所法 157 条による適正賃料の課税は、現行法では違法と解すべき。

4. 租税回避行為の否認の法理について（同族会社の行為計算の否認規定の適用）

○法形式（事実）に基づく私法上の法的成果自体を事実として否定するものではなく、租税負担の実質的公平を図るという税法固有の要請から、私法上採用された不自然・不合理な法形式を通常の法形式に置き換えて（擬制して）、税法上の課税要件の当て嵌めを行うというものである。

⇒私法上の法形式を否定するのではなく、税法上、通常的行為に置き換える（擬制）。

5. 同族会社の行為計算の否認規定

(1) 規定創設の趣旨

・大正12年創設

①片岡政一『税務会計原論』文精社・昭和10年、283頁)

同族会社の行為計算の否認規定は、「法人をして積極的又は消極的に、個人に一時的利益を与ふる目的を以て、出捐又は犠牲を為さしむること」、つまり、「贈与その他の無償行為を以て、事ある毎に法人の利益の減殺を図り、因って個人に利益を与ふる等、容易に租税の回避が企図せらるる」ことから、これを是正する規定である。

②山本貞作『営業収益税法釈義』(自治館・昭和2年、378～379頁)

「同族会社が有して居る或る資産を非常に廉価で同族に売却し、またこの資産を今度は高価に買戻すとすると、そのため会社としては無益な売却損を生じそれだけ所得が減り(従って純益が減る)同族個人はそれだけ法外な利得をするが、第三種の所得としてはかくの如き資産売却益は、営利事業に属せざる一時の所得として課税外置かれる場合が多いから、それには課税されぬことになる。(略) かくの如き馬鹿げた売買は、普通の会社と株主との間では行われないので、会社の利益も株主の利益も同様である同族会社なればこそ敢えて為し得るのである。かくの如き合法的脱税を、その手続が適法であるため、その行為が合法であるため之を看過することは負担の権衡を紊るものである。所得税法第73条の2は、これに対する一大鉄槌であって、所得ほ脱の目的ありと認められれば、表面上正当らしい売買であろうが、適法な売買であろうが、之を否認して、税務署長の認める所得額(或いは純益額)を決定することができることとしたのである。」(注・旧漢字は現代漢字に変換している。)



営利法人の同族会社にとって経済的に不合理な行為(当時、法人の贈与は全額損金)により、当時、非課税の一時的な利益を株主個人に供与する行為を否認の対象としているということである。

(2) 営利法人にとって経済的不合理な行為計算を否認する趣旨

・法人の行為計算による当該法人及びその同族会社株主等の租税負担軽減を是正

☆非同族会社では行われぬ行為(非同族会社比準説) ⇒ 経済的合理性基準説へ

★**経済的合理性基準説**

- ・ 同族会社の行為計算が客観的に経済的合理性があるか否かという基準

☆取引を全体として見て（独立当事者間取引として）経済的合理性を判定？

※金子宏教授の『租税法』の記述を誤解した判決

- ・ 個人からの同族会社への無償の役務提供

⇒無利息貸付、過大管理料の支払、低家賃の賃貸と独立当事者間取引（取引全体として見ると）として不合理という。

★営利法人が行う無償・低利借入れ、役務提供による過大対価の收受等は非同族会社ならば行われない行為ではない。利潤獲得という点では、非同族会社も進んで選択する経済行為である。



・営利法人にとって経済的合理的な行為計算が否認の対象とされるという本末転倒した課税が現在の課税実務であり判例である。⇒現在の混乱（予測可能性の消失）した事態を招来

- ・ 営利法人としての同族会社にとっても経済的合理性がある。創設の趣旨から、かかる行為は課税の対象とはされないと解すべきである。



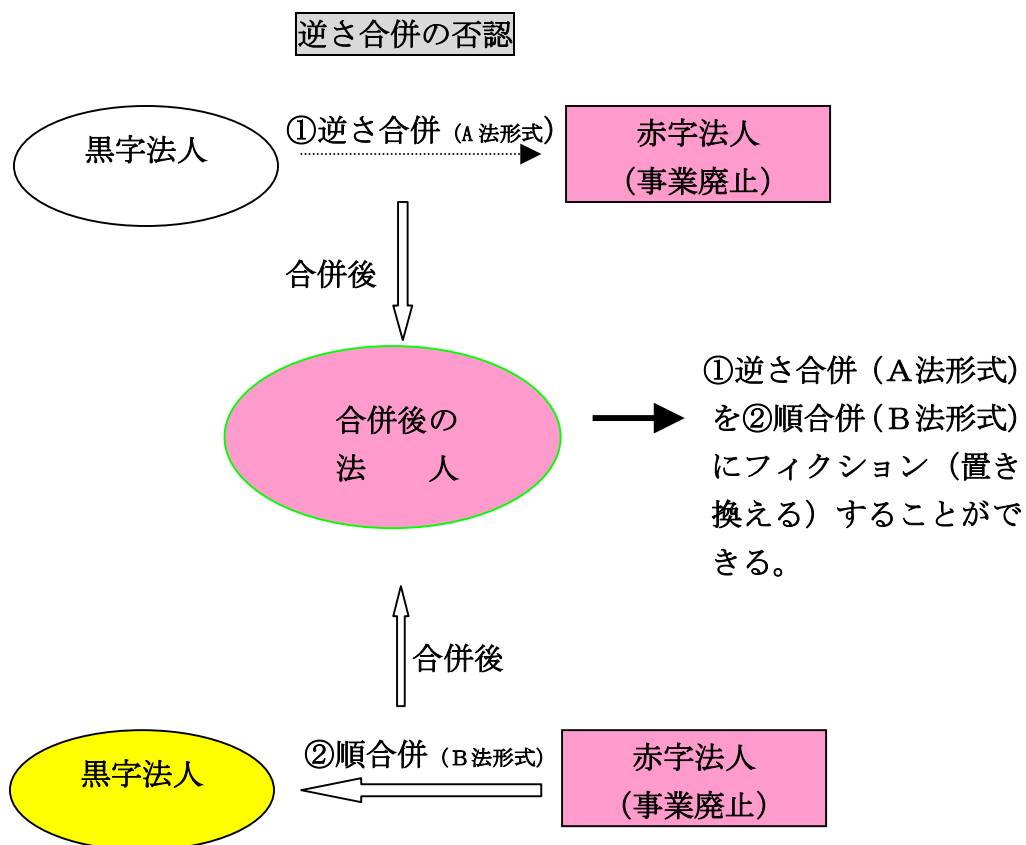
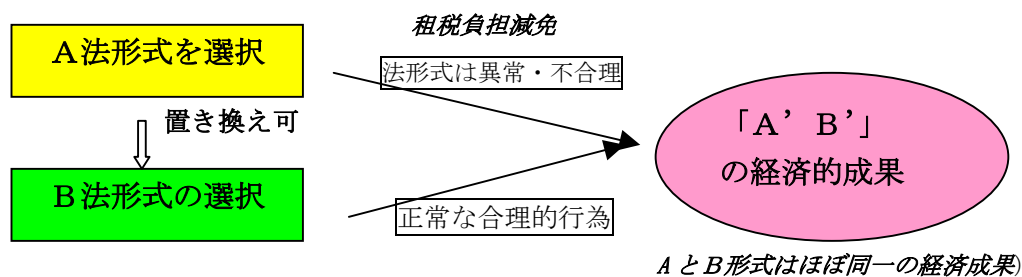
☆非同族会社比準説によれば不合理ではない。

○碓井光明「相続税法 64 条 1 項にいう『同族会社の行為』の意義等」判例評論 280 号(判例時報 1037 号)159 頁 「同族会社自体の意思決定としては合理的であるという場合には否認できない」という見解が最も妥当する。

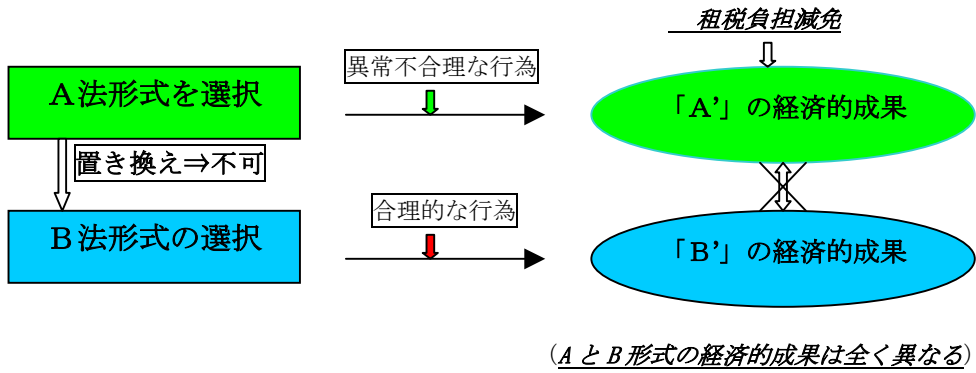
6. 同族会社の行為計算の否認規定による法形式の否認の法理

～税法固有の法理による税法の解釈適用においてのみ機能する法形式置換えの法理～

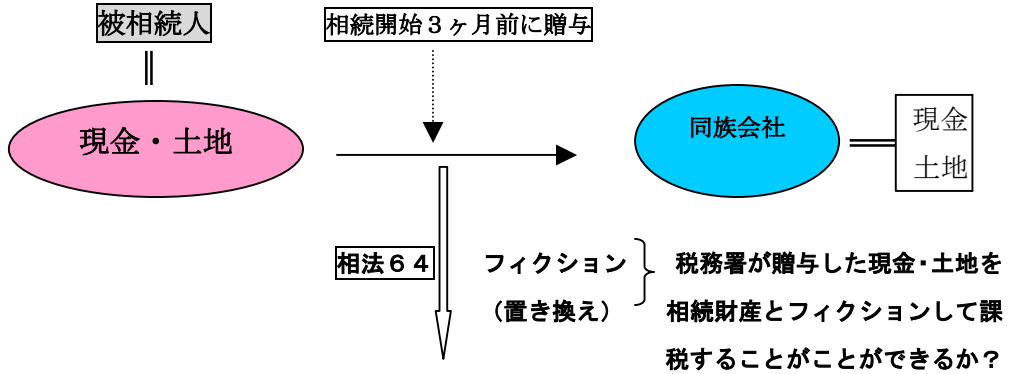
(1) 異常な法形式を合理的な法形式に置き換えが可能な場合



(2) 異常な法形式を合理的な法形式に置き換えることが不可能な場合



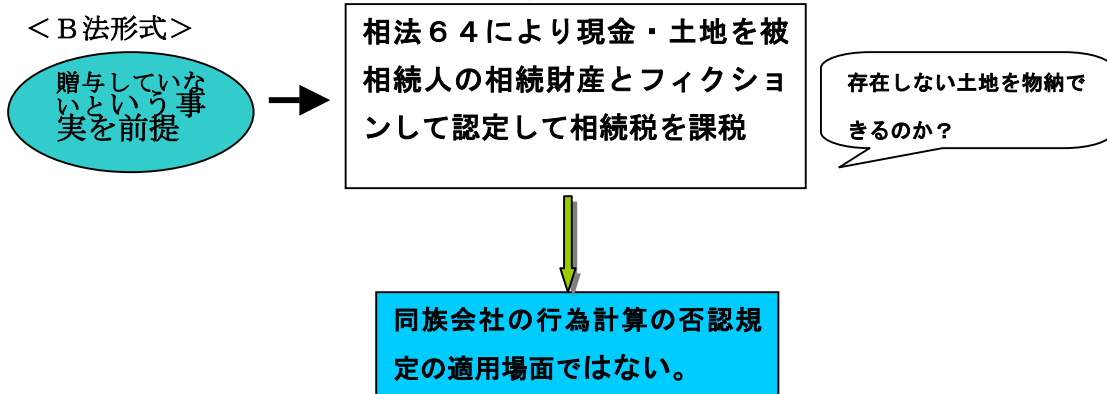
< A法形式 >



現金・土地は被相続人の所有から同族会社の所有へ

選択したA法形式の現実の法的・経済的成果とは異なり、存在しない現金・土地を相続財産と認定することは財産を創造するもの(法形式のフィクションではない)。

< B法形式 >



Ⅱ 役員給与の税法改正

1. 平成18年度改正の特色

役員に対する給与の税法上の取扱いは、平成18年度の税制改正により大幅に改正され、平成18年4月1日以降開始する事業年度から適用されることとされた。

<改正の特色>

- ①従前の臨時的な給与を賞与とし、定期定額な給与を役員報酬とする区分を廃止したこと。
- ②役員給与は損金不算入ということを前提として、損金の額に算入される三つのパターン役員給与を法定し、それ以外の給与の額を損金不算入としたこと。
⇒役員賞与の業務執行の対価性を前提とした会社法に逆行するもの
- ③特定月の定額の増額分の支給等で、従来、臨時的給与（賞与）とされていたものを届出を要件として報酬として損金の額に算入したこと。
- ④同族会社以外の一定の要件を有する利益連動給与を損金の額に算入したこと、
- ⑤退職給与の損金経理要件を廃止したこと。
- ⑥会社法の改正により最低資本金制度が廃止されたことにより、実質一人会社の個人類似会社の設立が増加することが予想されることから、「特殊支配同族会社」を主宰する役員の給与のうち、給与所得控除額相当を損金不算入とする制度を創設したこと。

2. 改正の問題点～理念なき改正～

○今回の改正については、損金算入とされる以外の役員給与について、いかなる理由で損金不算入とするのか、その立法趣旨・目的（保護法益）が明らかではない。旧法の臨時的給与を賞与としていたのは、商法が役員賞与については利益処分として分配することとしていたことから、臨時的給与を役員賞与と位置づけて損金不算入としていたものであり、そこに法益が認められる。しかし、今回は、役員賞与も業務執行の対価として位置づけた会社法の理念に従えば、原則、役員給与は損金算入として、過大給与、不正経理等の給与の損金不算入を規定すれば足りる。仮に、利益の様子見をする事業年度内の臨時的な増額給与を否認するというのであれば、その場面に限定して例外的な規定として損金不算入規定を創設すべである。

3. 届出制の不合理性

取締役会等であらかじめ定めた支給基準に基づいて規則的に支給する役員給与は損金不算入として構成することで足りる。

税制調査会「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」

(税制調査会・昭和38年12月6日)

第2.「7」「VI 役員賞与」

税法は、役員を使用人としての職務を有する役員とそれ以外の役員に区分し、前者に対する使用人としての職務に対する賞与を除き、これを利益処分として課税している。また、これに伴って、過大な役員報酬及び過大な役員退職金の損金不算入規定を置いている。現行制度に対しては、使用人としての職務を有する役員以外の役員たとえば社長、専務、常務等に対しても賞与を支給することがおおむね社会的慣行となっていること及び最近におけるこれら役員の実態を考慮すれば、これら役員賞与についても一定額（たとえば年間数カ月又は従業員と同様のベース等）までの損金算入を認めるべきであるという考え方もあるが、役員法律上の性格、したがってまたこれに対する賞与が利益処分の形で行なわれること等の点からみて、にわかに現行制度を改変することには問題があると考えられる。

しかし、あらかじめ定められている報酬の一部を盆暮等に支給する場合、現行法はこれを賞与として扱うことにしているが、その額があらかじめ定められていることに着目し、これを報酬として認めることとする。

参考資料 1

東京高裁平成8年(行コ)第125号所得税の更正処分取消等請求控訴事件(棄却)(控訴人上告) 【平成10年6月23日判決・税務訴訟資料第232号755頁】

<判 決 要 旨>

- (1) 所得税法157条1項は税負担の公平を期すために、同族会社との関係において不当に所得税額を減少させる結果となる行為・計算を否認しようとするものであるから、株主等と同族会社等との間の取引行為を全体として把握し、その両者間の取引(行為・計算)が客観的にみて個人の税負担の不当な減少を結果するものと認められるかどうかを判断するのが相当である。
- (2) 同族会社の行為・計算の否認は、適正所得の把握のために行われるものであって、現実の行為の結果に影響させようとするものではない。しかしながら、行為・計算の否認は、実質的に公平な課税を行うために所得を適正に把握しようとする制度であり、かつ、現実になされた相互に関連し一応整合性を有する一連の行為・計算を否認して、別の行為・計算に引き直すものであるから、現実になされた行為・計算の一部のみを取り上げて否認するのは必ずしも妥当ではなく、これと必然的に関連する他の部分をも否認して計算をし直すことが妥当な場合が多いと考えられる(被控訴人は、右のような関連する事項にわたる否認を行うことは、所得税法157条1項の文理が予定している否認対象の範囲を逸脱するというが、必ずしもそのようには断定できない。)したがって、行為・計算を否認することにより、全体として所得の正確かつ実質的把握に資するようにすべきであって、一部の行為・計算のみの否認が全体として正確かつ実質的把握を損なう場合には、問題があるとしなければならない。
- (3) もつとも、同族会社の行為・計算を否認するに当たり、関連するすべての事項を否認して計算をし直すことは、相当の困難を伴う。本件の場合においても、前記管理料をもつて上野商事の収入とすることは一応できると考えられるが、これをどのように控訴人ら各人の給与・配当等に計算し直すかなどについては、当該同族会社の定款等その他種々の要因をも考慮せざるを得ないから、給与・配当の算定に相当の困難が伴うことは否定できない。その一方で、本件のような同族会社の行為・計算の否認が法的に是認されれば、その後は、納税者がこれを前提とした申告を行うものと期待することができ、その意味で、行為・計算の否認は警告的予防的機能を

もあわせもつとみざるを得ない(しかし、実質課税ないし課税の公平の原則に照らすと、右の警告的予防的機能を強調しすぎるのは妥当でない。)。そうとすると、同族会社の行為・計算の否認の結果、株主等に対する課税額等において著しく苛酷になるのであれば別として、そうでなければ、本件のような一定の箇所についての行為・計算の否認も、これをもつて直ちに違法と断ずることは困難な面があるといわざるを得ない。そして、本件と基本的に同一の問題について、福岡地方裁判所平成4年5月14日判決〔同裁判所平成元年(行ウ)第27号〕の判決は、課税庁の否認及び役員報酬を考慮しない措置を是認し、右判決は、控訴審において控訴棄却となり、最高裁平成6年6月21日第3小法廷判決〔最高裁平成5年(行ツ)第74号〕においても、原判決に違法の点はないとして上告が棄却されているので、最高裁判所もこのような扱いを是認したものと考えられる。

- (4) これに対し、被控訴人は、控訴人らと上野商事は別個独立の課税主体であつて、控訴人らの所得税について所得税法157条1項を適用して更正処分をしたからといつて、直ちに上野商事の法人税についてまで更正処分をしなければならないわけではないと主張する。控訴人らに対する本件各更正は、上野商事の行為・計算を否認し、控訴人らが転借人に直接賃貸したように擬制して行うものであるから、その擬制方法は、その論理必然的な結果として、上野商事の転貸料収入は発生せず、管理料収入のみが発生することを意味しているというべきである(前記のように上野商事は本件各建物しか扱っていない。)。上野商事に対する課税をそのままに放置することは、実質課税の見地からすると、妥当でないと考えられるが(本件のような行為・計算の否認をした場合において、配当所得、給与所得について更正をせず、かつ、上野商事についても更正をしないとすると、控訴人らが個人として本件各建物を直接利用者に賃貸した場合に比しても、ある程度高額な課税がなされる結果となる。)、本件訴訟の対象とされたのは、控訴人らの所得税に関する更正処分の適否であるから、当裁判所としては、右の点には触れない。なお、上野商事に対して更正処分がされていないことから、本件更正処分(行為・計算の否認)が違法となるものとは解されない。

平成10年1月19日

「租税回避について」の諮問に対する答申

平成9年度諮問に対する答申

日本税理士会連合会
税制審議会

税制審議会委員名簿

本答申の審議に参加した特別委員及び専門委員は、次のとおりである。

〔特別委員〕

(会長代理) 新井隆一
内田茂男
江頭憲治郎
遠藤健
遠藤博志
(会長) 金子宏
狩野七郎
川岸近衛
品川芳宣
角 晨一郎
田近栄治
玉置和宏
中里 実
中島芳昭
原川耕治
富貴島 静一
水野忠恒
柳島佑吉
山田二郎

〔専門委員〕

(専門委員長) 岩下忠吾
(同副委員長) 小池正明
多田雄司
武田 近
宮口定雄

目 次

まえがき	1
1 租税回避の概念	1
(1) 租税回避の定義	1
(2) 租税回避行為と租税負担軽減の認識	2
(3) 課税実務における租税回避の判断	2
2 租税回避行為に対する否認規定のあり方	2
(1) 租税回避行為の否認規定と租税法律主義	2
(2) 同族会社の行為計算の否認規定の問題点と否認規定のあり方	3
3 租税回避行為と税務行政	4
(1) アドバンス・ルーリングの導入	4
(2) 資料情報開示制度の導入	5

まえがき

平成9年8月21日付の諮問事項「租税回避について」の審議については、総会5回、専門委員会7回を開催して、さまざまな観点から検討を行った。

本答申は、租税回避について、「租税回避の概念」、「租税回避行為に対する否認規定のあり方」及び「租税回避行為と税務行政」の3つに区分し、諮問の趣旨に沿って取りまとめたものである。

1 租税回避の概念

(1) 租税回避の定義

わが国の租税実定法には、「租税回避」についての定義規定はない。税務負担の軽減、排除をもたらすものとして租税回避のほかいわゆる節税と脱税があるが、節税は租税法規が予定しているところにしたがって租税負担を軽減する行為であり、脱税は租税法規の課税要件に係る事実の全部又は一部を隠ぺいしないし秘匿して租税負担を免れる行為である。

また、租税回避行為は偽装行為と異なる。偽装行為とは当事者間において、真の事実又は法律関係を隠ぺいしないし秘匿し、それと異なる事実又は法律関係があるかのごとくに見せかけることであり、典型的な例として民法第94条の通謀虚偽表示がこれに当たる。租税回避行為は当事者が用いた私法上の行為が有効であるという点において偽装行為と異なる。

昭和36年の国税通則法の制定に関する税制調査会答申では、「第二 実質課税の原則等 二 租税回避行為」において、次のように述べている。

「税法においては、私法上許された形式を濫用することにより租税負担を不当に回避し又は軽減することは許されるべきではないと考えられている。このような租税回避行為を防止するためには、各税法において、できるだけ個別的に明確な規定を設けるよう努めるものとするが、諸般の事情の発達変遷を考慮するときは、このような措置だけでは不十分であると認められるので、上記の実質課税の原則の一環として、租税回避行為は課税上これを否認することができる旨の規定を国税通則法に設けるものとする。」

これによれば、「私法上許された形式を濫用すること」により、「租税負担を不当に回避し又は軽減すること」が租税回避ということになる。

租税回避に関する学説においても、その意義はおおむね次に掲げるすべての要件に該当するものとされている。

私法上の法形式を濫用し、通常用いられない異常な取引形態を選択していること

通常の取引形態を選択した場合と結果的に同様の経済的效果を実現していること

及び の結果として租税負担を減少させ又は排除していること

なお、租税に関する実定法規では、法令上の用語等について特段の定義を置かず、民法などの私法上の概念を借用するケースが多い。租税回避行為に該当する場合であっても、それが私法上許容されるものであれば偽装行為とは異なり真実の法律関係を反映しているものである。したがって、このような場合には、私法上の概念に即してその取引の課税関係を判断する必要があり、租税回避行為であることを理由として、その取引をそれと異なる取引に置き換えて課税することは許されないと解される。

このような租税法と私法との関係については、例えばリース取引に関する税務執行上の取扱いが問題となる。私法上の賃貸借であるリース取引を売買として課税することは許されないと解される。したがって、このような取引について、租税負担公平の見地から売買取引として課税することが適当であるとするならば、実定法においてこの賃貸借を売買とみなす旨の規定が必要であると考える。

(2) 租税回避行為と租税負担軽減の認識

租税回避行為に当たるか否かに関しては、納税者の租税負担回避の認識の有無も判断要因となると考えられる。

いわゆる同族会社等の行為計算の否認規定について、その問題点等は後述するが、規定の創設時(大正12年)には、「所得税通脱ノ目的アリト認ムル場合」に適用することとされており、納税者における租税回避の積極的意思が否認規定の適用要件とされていた。

その後、昭和25年のシャープ税制勧告により、この「通脱ノ目的アリト認ムル場合」が現行法の「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と認められるものがあるときは」に改正され、租税負担の不当減少のみが適用要件とされ、納税者の租税回避に対する認識の有無は判断要因とはしないこととされている。これは、客観性が要求される課税要件の認定に当たり、納税者の内面的意思を考慮することが適当でないとして解されているためである。

しかしながら、租税回避は、前述のとおり、私法上の法形式の濫用ないし異常な取引形態の選択であることから、納税者における租税負担回避の認識の有無は、事実上、租税回避行為の判断要因に含まれると考えられる。

(3) 課税実務における租税回避の判断

租税回避の概念は上記のとおりであるが、課税の実務においては、取引の態様や取引当事者の関係など、さまざまな要素を総合して租税回避行為に当たるか否かが判断されている。

例えば、株式やゴルフ会員権の買い戻し取引(いわゆるクロス取引)が租税回避行為と認定される場合があるが、これは、これらの物件の売買取引を繰り返したり、取引当事者にその売買の必要性がないにもかかわらずいわゆる損出しを目的とするなどの異常性が問題となるのである。

また、親族や同族会社と役員などのいわゆる特殊関係者間では利害が一致することが多く、租税負担を回避するための取引が行われやすい。このため、取引当事者の関係は、租税回避行為の判断に際し実務上の指針になると考えられる。

このほかにも、取引の対価が通常の取引価格と乖離する場合には、その対価が独立当事者間等の第三者間における取引価格と比較して適正か否か、また、通常行われる取引形態と異なる取引が行われた場合には、なぜその取引形態が選択されたのかなどから、租税回避に当たるかどうか判断されることも少なくない。

2 租税回避行為に対する否認規定のあり方

(1) 租税回避行為の否認規定と租税法律主義

上述のように租税回避に当たるか否かの判断基準は多様であり、具体的判断も容易ではない。しかし、現実に租税回避行為が行われた場合には、租税負担公平の見地からその行為を否認し課

税されるべきであるという意見も少なくない。

この場合における否認は、納税者の適法かつ有効な私法行為と切り離し、これと異なる行為を租税法上擬制した上で一定の課税要件を充足したものと認定するものであるから、租税法に明文の規定がなくても租税回避行為を否認できるか否かが問題になる。

これに関し、租税回避行為に対する一般的な否認規定としてドイツ等の立法例があるが、わが国にはそのような規定はない。これに類似する実定法規としていわゆる同族会社の行為計算の否認規定（所得税法第157条、法人税法第132条、相続税法第64条）があるが、この規定については、後述のように多くの問題点が含まれている。

租税回避行為について、否認規定がないことを理由として否認できないと解すると、現実には租税回避行為を行った者は不当な利益を受けることになり、通常の法形式を選択し通常の租税負担をした者との間で不公平が生ずることになる。また、租税負担の公平は、租税法に内在する法理であり、実質課税の考え方から否認規定の有無にかかわらず否認が認められるという見方もある。

しかしながら、租税法律主義の下では、法律の根拠なしに納税者の行った適法・有効な私法取引をそれと異なった法形式に引き直し、一定の課税要件を創出することは許されず、また、そのような権限を課税庁に認めることも許容できないと考えられる。したがって、法律の根拠がない限り租税回避行為の否認は認められないと解するのが相当であり、当審議会の基本的な考え方である。この場合において、法的安定性を害する恐れがあることから一般的な否認規定ではなく個別具体的規定を設けることが望ましい。

租税法律主義は、租税の賦課・徴収に関する事項はすべて法律に定めなければならないとするものであり、課税要件等を明確に定めることも要請されている。したがって、租税回避行為を否認するためには、前述のとおり法の根拠を必要とすることはいうまでもないが、その法律には、具体的かつ明確な否認の要件が示されていなければならず、そのことが租税法律主義に適合したものであることができる。

なお、税務に関する行政通達の中には、租税回避行為を否認する趣旨と解されるものが少なくない。これらの通達が実定法としての否認規定の解釈指針である場合はともかく、そうでないものは直ちに廃止するか、法令として明文化することが適当である。

(2) 同族会社の行為計算の否認規定の問題点と否認規定のあり方

現行の同族会社の行為計算の否認規定は、少数の株主等によって支配されている同族会社においては租税回避行為が行われやすいとの認識のもとに、租税負担の公平を維持するため、その行為又は計算を通常の行為又は計算に引き直して更正・決定を行う権限を税務署長に認めたものと解されている。

しかしながら、この規定については、法解釈上のみならず、執行上も多くの問題点が含まれていると考えられる。同規定にいう「不当に減少させる」の意義について、課税要件明確主義に反しないとする判例があるが、執行上の基準は明らかではない。また、否認の対象となる同族会社の行為・計算とは何かについて、非同族会社では通常なしえない行為・計算をいうとする判例がある一方で、純経済人の行為として不自然・不合理なものをいうとする判例がある。さらに、明文をもって「同族会社」と規定しているにもかかわらず、非同族会社に適用を認める例があり、租税法律主義の観点からの疑問も多い。

このため、同規定の適用を巡るトラブルが多く、最近では、個人の不動産所得の必要経費について、同族会社に支払った高額管理料の否認事例や、個人の同族会社に対する無利息貸付けについての利息相当額の認定課税などが問題となっている。このようなトラブルは、この規定の適用要件等がきわめて不明確であることに基因しているものである。

租税法律主義は、経済取引に対する法的安定性と予測可能性を保証するためのものであり、企業や個人の経済活動が多様化し、取引形態が複雑化した今日では、そのことが従来にも増して重要になってきている。

こうした観点からみると、どのような取引が租税回避に当たるかは、できる限り実定法規において明らかにする必要がある。その意味では、現行の同族会社の行為計算の否認規定は不適切であり、個別具体的な否認規定を明文化することで租税回避行為の問題に対処することが適当である。

この点について、現実に行われるすべての経済取引に対応する個別規定を明文化することは、およそ不可能なことであり、負担の公平を維持するためには現行の同族会社の行為計算の否認規定を存置すべきであるとの意見があった。たしかに個別否認規定がないことをもって租税回避行為を容認することは、租税公平主義の観点からは問題が少なくない。

そこで、現行の同族会社の行為計算の否認規定は、かりにこれを存置する場合でも、不当減少の判断基準を法文上明らかにするなど、適用要件の明確化を図るべきである。

なお、現行法の適用に関して、租税負担の対応的調整の問題がある。例えば、個人が同族会社に支払う高額管理料が否認された場合でも、その同族会社の収益は減額されず、また、個人がその同族会社から受ける給与についても課税後の減額更正は認められていない。これは、否認規定が適用された場合、否認の対象となった税目の課税標準を計算するに止まり、同族会社の行為計算の私法上の効果を否認するものではないという解釈に基づくものである。この結果、一種の二重課税が生ずることになるが、現行法は、同族会社等に対する罰則的な規定ではない。したがって、このような実質的な二重課税問題については、租税負担の対応的調整を行うことを提言する。

3 租税回避行為と税務行政

(1) アドバンス・ルーリングの導入

租税回避行為を否認するためには、原則として個別否認規定が必要であり、租税法律主義に基づき、立法で解決すべきであることは前記したところであるが、一方で、実定法としての個別否認規定に抵触しなければ、どのような行為計算でも容認できると解するのは適切ではないという意見も多い。

しかしながら、複雑多岐にわたる現実の取引について、租税回避行為に当たるか否かを的確に判断することは容易ではなく、納税者が予定している取引や行為・行動について、租税負担を予測することが困難な場合も少なくない。

このような問題を解決する方策として、いわゆるアドバンス・ルーリング（租税法解釈の事前照会手続）の導入が考えられる。税務行政の一環としてこの制度が導入されれば、取引に先立って課税庁の法解釈や見解を知り得るから、納税者の法的安定性と予測可能性は著しく高まることになる。

これについて、アドバンス・ルーリングは納税者の租税法解釈権を侵害し又は放棄したことになるのではないかという懸念があるが、課税庁の見解が納税者に不利な場合は、その取引を行った上で課税庁の処分を争うことで解決することができる。

また、アドバンス・ルーリングを制度化すると課税庁の事務負担が増大するという問題があるが、制度の導入によって審査事案や訴訟案件が減少すると予想されることから、この問題は必ずしもデメリットとはいえない。実際に制度化するためには、このほかのさまざまな問題点を検討しなければならず、導入に伴う弊害にも配慮する必要があるが、その制度化を検討すべきである。

(2) 資料情報開示制度の導入

アドバンス・ルーリングの導入と併せて、租税回避行為の否認と税務行政に関し、すべての行政通達と税務行政上把握した資料等の情報開示制度の導入を早急に検討すべきである。同族会社の行為計算の否認規定において、どのような取引を「税の負担を不当に減少」と判断したのか、個別規定、例えば役員報酬の規定における「不相当に高額」の事例、また行政通達における「課税上弊害がある場合」はどのように判断しているのかなど、課税庁は、否認規定の適用に関する多くの基準を有しているはずである。

これらの資料や情報を課税庁の内部に止め、税務調査や争訟事案にのみ利用するのは有益なこととはいえない。これらを公開することは納税者の税務に関する適切な判断指針となるものであり、ひいては納税者と課税庁の間の信頼が高まり、より民主的な税務行政に資するものと考えられる。