

税制改正を学ぶ ～税制改正を理解するためには過去の改正の背景・経緯を理解することが必要～ [Profession Journal No. 10(2013年3月14日)に掲載]

税理士 朝長 英樹

1 近年の法人税に関する疑問点や争点のほとんどが平成12年度改正以後の改正部分

法人税に関しては、近年、大きな改正が続いています。

この法人税に関する大きな改正が始まったのは、平成12年度の金融取引に関する取扱いの抜本改正（有価証券の取引に関する取扱いの抜本改正、デリバティブ取引・ヘッジ取引に関する規定の創設、外国為替取引等に関する取扱いの抜本改正）からですが、この平成12年度改正前の法人税関係法令の規定の量は、同改正から近年の改正の基礎を作った平成15年度改正までの改正により約2倍となり、その後、現在までの改正により約3倍となっています。

このような近年の改正には、従前の改正とは大きく異なる特徴があります。

それは、改正内容が時代の要請に合うように制度を根幹から改めるものとなっていること、そして、改正規定が取扱いを非常に詳細に定めていることです。

現在の法人税法は、昭和40年度改正によって制定されましたが、その後、30数年の長きにわたって本格的な改正が行われてこなかったと言えます。

平成12年度改正以後の改正は、この30数年間の遅れを取り戻す改正という性格のものであるため、連年のように、制度の根幹を改めるような改正が行われることとなったわけです。

また、平成12年度改正以後の改正は、改正規定が非常に詳細に定められているという特徴がありますが、これは、従来、「通達行政」という批判を受けるような状態があったことに対する反省として、「租税法律主義」という原則に立ち返って税制度を設けることとしたことによるものです。

「デリバティブ・ヘッジを境に法人税の条文が全く変わった！」と言われることがよくありましたが、仮に、平成12年度改正以後の改正を従来のように大幅に通達等に委ねていたら、かなりの混乱が生ずることとなったものと考えられます。

このように、平成12年度改正以後の改正には、制度の根幹を改め、取扱いを詳細に定めるという特徴があり、これらは基本的にはプラスに評価できるものと考えますが、その反面、改正が非常に複雑で難解であるというマイナス面も生ずることとなりました。

平成12年度の金融取引に関する取扱いの抜本改正、平成13年度の資本等取引の取扱いの抜本改正と組織再編成税制の創設、平成14年度・15年度の連結納税制度の創設などから始まる近年の改正は、従前の改正とは大きく異なっています。平成18年度の会社法創設に伴う改正や平成22年度のグループ法人税制に係る改正なども、非常に複雑で難解な改正となっています。

このような事情のため、近年の法人税に関する疑問点や争点のほとんどが平成 12 年度改正以後の改正部分に関して生じているのです。

2 近年は『平成〇年度税制改正の解説』の解説がよくわからない

上記 1 で述べたような複雑で難解な大規模な改正が行われると、自ずと、その改正の解説が非常に重要となります。

法人税法の過去の改正に関する解説がどの程度のものであったのかということを推測する材料として、『改正税法のすべて』（大蔵財務協会）又は『税制改正の解説』（財務省）の法人税法の改正に関する部分の頁数を確認してみると、次のとおりです。

昭和 40 年度改正（現在の法人税法を制定する改正）：77 頁
平成 12 年度改正：54 頁
平成 13 年度改正：127 頁
平成 14 年度改正：158 頁
平成 15 年度改正：127 頁
平成 18 年度改正：142 頁
平成 22 年度改正：163 頁

平成 40 年度改正は現在の法人税法を制定した改正で全項目にわたる改正となっているわけですが、その改正の解説の頁数が 77 頁となっているのに対して、平成 12 年度改正等は個別項目の改正でありながら、その解説に非常に多くの頁数を割いており、近年の改正の解説が詳細に行われていることを、この数字から容易に読み取ることができます。

改正の内容を詳しく解説するという事は、非常に大事なことであり、積極的に評価することができます。

しかし、その反面、「昔は、『改正税法のすべて』の解説を読めば改正の意味や内容がよく分かったが、最近では、読んでも、よく分からない」、「『税制改正の解説』の解説に書いてあることに疑問を感じず」というような声が少なくありません。特に、平成 18 年度改正と 22 年度改正に関しては、『税制改正の解説』に記載されていることに対する疑問の声が多く寄せられました。

近年の改正は、詳しく丁寧に解説が行われてはいるものの、一般には、その改正内容が必ずしも十分に咀嚼されて理解されているとは言えず、また、改正内容に課題を残す部分も存在する、という状態になっているように思われます。

3 改正を正しく理解するためにはその改正前の取扱いを定めた改正を正しく理解する必要がある

今後、改正は常に過去の改正によって改められたものを改正するということとなります

ので、平成 25 年度以後の改正も、それ以前の改正内容を理解していなければ、正しく理解することはできません。平成 25 年度改正以後の改正を正しく理解するためには、その改正前の取扱いを正しく理解しておくことが必要であり、その改正前の取扱いを定めた改正の正しい理解を避けて通ることはできない、ということです。

これに関して、具体的な例で確認してみましょう。

平成 25 年度改正においては、連結納税制度における投資簿価修正に関する改正が行われました。

これは、連結法人が他の連結法人の株式を当該他の連結法人の自己株式取得に応じて譲渡した際に当該他の連結法人の株式について投資簿価修正が行われず、その後、当該他の連結法人の株式を譲渡することとなった場合に投資簿価修正を行って譲渡損益を計上するというにしままで譲渡益が過大に生じてしまう、という問題点を是正するための改正であると説明されています（政府税制調査会（平成 24 年 11 月 14 日）の資料「連結子法人の個別利益積立金額がマイナスである場合の投資簿価修正とみなし配当」を参照）。

このような説明からすると、この改正は、過大な課税が生じないように技術的などころに関して規定の整備を行うもの、というように受け取られる可能性があります。

しかし、この改正は、本来は、そのような規定の整備というような性格のものではない、と考えられます。

この改正で是正しようとされている過大な課税という状態は、平成 22 年度改正における投資簿価修正の改正及び 100%グループ法人間の自己株式等の取引について譲渡損益を計上せず資本金等の額の増減で処理することとされた改正に伴って生じているものです。

すなわち、平成 22 年度において、100%グループ法人間の自己株式等の取引について譲渡損益を計上せずに資本金等の額の増減で処理するという改正を行わず、株式のキャピタルゲインとキャピタルロスとを正しく譲渡益と譲渡損とすることとしていれば、そもそも上記のような過大な課税という状態が生ずることにはならないわけです。

この過大な課税に関しては、そもそも平成 22 年度改正において本来は譲渡損益を計上すべきであるところを資本金等の額の増減としたところに問題があるわけであり、その根本的な問題に目を向けず、対処療法的に、連結子法人の個別利益積立金額がマイナスの場合における投資簿価修正の改正、すなわち、課税が生ずる場面だけについて改正によって課税を生じさせないようにするという対応には、疑問がある、と言わざるを得ません。

このように、小さな部分の小さな改正であっても元がよく分かっていなければ本当の正しい理解はできないという例は、決して珍しいものではなく、今後、法人税法改正においては、数多く出てくることになるものと思われます。

4 税制改正の『解説』を解説するものが必要となっている

近年、我が国の法人税制は、改正を重ねることにより、先進諸外国と比較して遜色のないものになってきたものの、制度の解説が改正に追いつかず、これが我が国の大きな課題

となっています。

財務省から『平成○年度税制改正の解説』として公表される毎年度の税制改正の解説についても、改正前の取扱いを詳しく説明したり、改正の内容を分かりやすく説明したり、実務上の留意点や疑問点を詳しく説明したり、また、理論的な問題点を解説するなど、『解説』の解説」とも言うべきものが、新しく求められていると言えます。