

論 説

同族会社等の行為計算否認規定についての一考察

－適用の在り方と金額の適正性－

国士舘大学法学部教授

斉 木 秀 憲

◆SUMMARY◆

同族会社は、少数の株主等によって支配されているため、当該会社又はその関係者の税負担を不当に減少させるような行為や計算が行われやすいことから、税負担の公平を維持するために同族会社等の行為計算否認規定が規定されている。本規定は、他の個別規定に対して包括的な租税回避の防止規定であると解されるが、課税庁が本規定を適用したことによる不服申立て事案や訴訟事案が公表されると、必ずと言ってよいほど、批判的な意見が散見される。

本稿は、従前ないし最近散見される批判的な意見を起点として、①租税法の基本原則との関係、②実質課税の原則との適用関係、③個別規定との適用関係、④本規定の適用範囲や⑤「不当」の評価などの検討を通じ、主に金額の適正性を問題とする事案を素材として、本規定の適用の在り方、適用の明確化について考察するものである。(平成26年11月28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、すべ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

1	はじめに	55
2	本規定の適用と租税法の基本原則	55
3	本規定の意義と必要性	57
	(1) 本規定の意義	57
	(2) 租税回避との関係	57
	(3) 正常な行為又は計算への引き直し	58
	(4) 本規定の必要性	58
	(5) 小括	58
4	実質課税の原則の意義	58
	(1) 租税法の解釈との関係	59
	(2) 課税要件事実の認定との関係	59
	(3) 小括	59
5	本規定の適用類型からの検討	60
	(1) 旧法人税基本通達 355 の例示の類型化	60
	(2) 小括	61
6	法人税法と所得税法の差異からの検討	61
	(1) 無利息融資事案について	61
	(2) 低額譲渡における所得税法 59 条と所得税基本通達 59-3 の関係について	63
	(3) 小括	64
7	本規定と個別規定の交錯について	64
	(1) 勤務医報酬額が所得税法 37 条に基づいて否認された事例	64
	(2) 保証料の適正性を法人税法 22 条により否認された事例	66
	(3) 金額の適正性の意義	68
	(4) 小括	68
8	本規定の対象となる行為又は計算について	68
	(1) 平和事件における「同族会社の行為又は計算」	68
	(2) 債務免除否認・納税者勝訴・同族会社の行為非該当事案	69
	(3) オウブンシャホールディング事件	71
	(4) 小括	73
9	不当の評価	73
	(1) 平和事件	73
	(2) 過大業務委託料否認納税者勝訴事案・同業者比準の合理性	74
	(3) 小括	75
10	結びに代えて	75

## 1 はじめに

同族会社等の行為計算否認規定<sup>(1)</sup>(以下「本規定」という。)の適用された不服申立て事案や訴訟事案が公表されると、必ずと言ってよいほど、批判的な意見が散見されることになる。

本規定は、同族会社が少数の株主等によって支配されているため、当該会社又はその関係者の税負担を不当に減少させるような行為や計算が行われやすいことから、税負担の公平を維持するために創設され、他の個別規定に対して包括的な租税回避否認規定であると解されている<sup>(2)</sup>。適用することにより課税の公平が図られることになるとすれば、適用することに批判が生じるのは、いかなる理由によるのであろうか。しかも、そのような批判があるにもかかわらず、本規定は現に存在し存続しているし、また、同族会社等だけではなく、組織再編成、連結納税、外国法人課税に対する同様の否認規定が創設され、むしろ否認規定が拡大していることになる。納税者にとってみれば、節税を考えるのは当然であるが、批判だけでは本規定を適用されるかもしれないという不安は、ぬぐいきれないものと考えられる。そうであるならば、もう少し、本規定を真正面から見据えて明確化を図る必要があるのではないかと。

そこで、本稿は、次のような従前ないし最近散見される批判的な意見を起点として、本規定の適用の在り方について、考察することとしたい。

まず一つ目は、従来から存する、本規定の適用は抑制的でなければならない、本規定は既に死文化しているとする批判である。さらには、本規定に「不当」という不確定概念が含まれていることから、租税法律主義に反し、課税庁の恣意性が強く働き拡大解釈されている、本規定に適用されるような租税回避行為は同族会社等に限ったものではなく、租税公平主義にも反する規定である、との批判であ

る。

二つ目は、本規定の適用をするまでもなく、実質課税の原則を適用すべきであるとの批判である。

三つ目は、最近では、法人税ではなく、所得税についての適用事例が散見されるが、適用範囲が拡大されているのではないかと。特に、同族会社の行為ではなく、同族会社の株主等の行為に適用されているのではないかと、との批判である。

四つ目は、例えば、所得税法の収入金額及び必要経費と法人税法の益金及び損金には、相違点があり、本規定の適用に影響するはずであるがその相違点が無視されているのではないかと。これは、特に、所得税法における無利息融資について、本規定が適用されたいわゆる平和事件<sup>(3)</sup>を契機としていわれることが多い批判である。

五つ目は、類似する事案で、本規定と個別規定の適用が混在しているとの批判である。すなわち、いずれかの事案について、規定の適用誤りがあるのではないかと。個別規定の適用で済むものまで、本規定の適用をしているのではないかととの批判である。

なお、一つ目の批判は、本規定と租税法の基本原則との問題として本稿の入口論として整理し、二つ目以降の批判は、金額の適正性と個別規定との関係(交錯)の問題として整理し、本規定の適用の在り方を考察する。

## 2 本規定の適用と租税法の基本原則

(1) 租税は、公共サービス等の資金を調達するために、国民の富の一部を国家の手に移すものであるから、国民にとってその課税は、「自由と財産」の保障を前提として、社会生活における経済的取引において考慮すべき重要な問題である。したがって、その租税の負担について、租税法律主義に基づく課税権の行使は、国民の経済生活に法的安定性と予測可能性を与えるものでなけれ

ばならない。具体的には、租税法規の課税要件は、法律上できる限り具体的、個別的、一義的で明確に規定しておくことが望ましいものとする。

ところで、租税は、国民にとって公共サービス等に対する共通の会費というべきものであることから、租税法規に政策面での内容が含まれるとともに、何をもちて課税の公平とするかの議論があるとしても、国家の課税権の行使による租税の負担は、公平でなければならない。それならば、既存の個別規定で課税の公平が図れない場合、個別に法規をその都度改正又は創設を行えばよいということになるが、そのような対応はこれまでも順次なされている。例えば、旧法人税基本通達 355（昭和 25 年直法 1-100）に例示されていた本規定の適用対象となる行為又は計算は、これまでの税制改正を通じて、主に法人税法においては個別規定の手当により、本規定の対象外となる場合が多いものと考えられる。

今後もその必要はあるものの、経済社会の発展とともに、経済のグローバル化、複雑化する中では、現に本規定を適用する事案が存在し、その適用に批判的な意見がある以上、創設当時に想定された行為又は計算に留まるだけでは、適時の十分な対応は困難な状況であると考えられる。ただし、当然、これまでに本規定の適用対象となった事案を検証して、今後も個別規定の整備を通じて、その適用の明確化を図る必要があること及び課税の公平を図るに当たっても租税法律主義を逸脱できないとの限界があることは言うまでもない。

- (2) 本規定自体も数回の改正を行いつつ、個別規定と個別否認規定の改正や整備を行って課税要件の明確化を図り、本規定の適用対象からそれらの規定への適用対象へと移行している。このような対応は、租税法の在るべき姿、租税法律主義に基づく課税権

の行使により、租税の公平負担を図り、租税公平主義による公共サービスの資金を調達するための実効性のある一つの方法であると考えられる。

- さらには、これまでの個別規定等の改正や整備においては、同族社のみに限定されない税負担を不当に減少させる行為や計算について、非同族会社への対応も可能とするようにされている。このことは、本規定は同族会社を非同族会社よりも不利益に取り扱うためのものではなく、非同族会社では通常なし得ないような行為計算を否認して、非同族会社が通常なすであろう行為又は計算に引き直して、課税するためのものであるところ、もちろん、「非同族会社についてはこの規定がないからといって、法人税法の基本目的より当然認められるべき否認が許されないものでないことは明らかである」<sup>(4)</sup>ことの表れであると考えられる。
- (3) また、本規定は、「不当」という不確定概念を用いているが、課税要件明確主義に反するものではないと解され<sup>(5)</sup>、存続している。そして、租税法律主義の合法性の原則により、課税庁は課税要件が充足している限り、租税の減免に自由はなく、また租税を徴収しない自由もなく、法律で定めたとおりの税額を徴収しなければならないため、むしろ本規定を適用しないとする執行はできない。そうでなければ、本規定の適用を抑制する程度によって、租税法の執行に不正が介在するおそれが生ずるのみだけでなく、納税者にとって取扱いが区々となり、かえって税負担の公平が維持できなくなる。したがって、租税法の適用については、従前の君主などの支配者による課税には、恣意性が強く働く余地があるとしても、三権分立を基本とする民主主義国家の下、租税法の適用において、租税法律主義を前提に、課税庁の恣意性が強く働く余地を根拠として本規定の適用を抑制することは、むしろ

租税法の基本原則に反する議論になってしまふのではなかるうか。

- (4) 現状において、複雑多岐にして激しく変遷する経済事象に対処しうるような統一的な取扱いを定めることが困難であるとしても、税負担の公平性の観点はもとより、租税法主義の観点からも、納税者と課税庁の双方が本規定に対して適正に対処できるよう、その適用の明確化に努めるべきである。課税庁は、どのような行為や計算が本規定の適用対象となるのかなど、通達や質疑応答事例等を通じて積極的に開示すべきであり、他方、納税者は、面接相談や文書回答制度の運用等を通じて、本規定の適用に対して積極的に向き合うべきであると考える。

また、本規定が現に存していることに加え、同様の否認規定が拡大していることからすれば、いわゆる租税負担公平の原則や租税法主義の観点から、これらの否認規定が適正に適用されるよう、適用の明確化を前向きに検討すべきである。

したがって、納税者にとって、本規定の適用に当たって、課税庁の恣意性が働くかもしれないとの不安を少しでも払拭することができるよう、本規定を前向きに見据えてその適用の明確化を検討することこそが、その不安を抑制し、排除するとともに納税者の適正な申告に繋がることになるものと考ええる。

### 3 本規定の意義と必要性

#### (1) 本規定の意義

本規定は、同族会社が少数の株主ないし社員によって支配されていることから、当該会社や株主等の税負担を不当に減少させるような行為又は計算が行われ、課税上の弊害が生じやすいことにかんがみ、税負担の公平を維持するため、そのような行為や計算が行われた場合に、それを正常な行為又は計算に引き

直して当該会社や株主等に係る法人税や所得税などの更正又は決定を行う権限を税務署長に認めたものである。

そして、本規定によれば、「(1) 同族会社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」という三要件を充足するときは、右同族会社の行為又は計算にかかわらず、税務署長は、正常な行為又は計算を前提とした場合の当該株主等に係る所得税の課税標準等又は税額等の計算を行い、これに基づいて更正又は決定を行うというのである。」<sup>6)</sup>とされている。

すなわち、課税庁は、本規定の三つの課税要件<sup>(7)</sup>を充足すれば、正常な行為又は計算に引き直して、課税標準等の計算を行うこととなる。それでは、正常な行為又は計算に引き直すとは、どのように考えるのか。

#### (2) 租税回避との関係

本規定は、包括的な租税回避否認の規定であると解されている。

金子宏教授<sup>6)</sup>によれば、租税回避とは、「私法上の選択可能性を利用し、私的経済プロパーの見地からは合理的な理由がないのに、通常用いられない法形式を選択することによって、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」

(下線は筆者が挿入。以下同じ。)とされている。その「租税回避の効果については、当事者が用いた私法上の法形式を租税法上もそのまま容認し、それに即して課税を行うべきか、それともそれが私法上は有効なことを前提としつつも、租税法上はそれを無視し、通常用いられる法形式に対応する課税要件が充足したもとして課税を行うべきか」という問題が生ずることになる。

そして「租税回避があった場合に、当事者

が用いた法形式を租税法上は無視し、通常用いられる法形式に対応する課税要件が充足されたものとして取り扱うことを、租税回避行為の否認と呼ぶ」が、我が国には、一般的な租税回避行為の否認規定はなく、「やや一般的な否認規定として」、同族会社等の行為計算否認規定等があるとされている。適用の対象を「同族会社の行為又は計算であること」としていること及びすべての租税回避行為が適用対象とはならないものと考えられることからすれば、租税回避行為のやや一般的な否認規定との表現は適当なものであり、本規定は租税回避否認規定と位置付けることができる。

### (3) 正常な行為又は計算への引き直し

上述した本規定の三つの課税要件を充足すれば、課税庁は本規定を適用して正常な行為又は計算に引き直して、課税標準等の計算を行うこととなる。

そして、正常な行為又は計算に引き直すとは、本規定の課税要件が充足した場合に、それが私法上は有効なことを前提としつつ、当事者が用いた法形式を租税法上は無視し、通常用いられる法形式に対応する課税要件が充足したものとして取り扱うこと、ということになる。

すなわち、例えば、租税回避が想定される取引に対して、課税庁が租税法を適用する場合は、①個別規定の課税要件について、それを充足させる事実認定ができるか、②本規定の課税要件を充足させる事実認定ができるか、という検討が、想定される。そして、個別規定の課税要件を充足することができず、本規定の課税要件が充足した場合は、当該行為を私法上は有効なものとしつつ、税務上、個別規定の課税要件を充足したものとして正常な行為又は計算に引き直して課税処分を行うこととなる。

### (4) 本規定の必要性

そして、租税法が本規定により正常な行為又は計算への引き直しを課税庁に認めている

理由は、同族会社が少数の株主ないし社員によって支配されていることから、当該会社の株主等の税負担を不当に減少させるような行為又は計算が行われ、課税上の弊害が生じやすいことにかんがみ、税負担の公平を維持するためということになる。

ただし、本規定の適用対象となる取引は、支配関係又は経営と所有が分離していない関係での行為又は計算であり、対外的な取引というよりは、内部取引的な性格の強いものとなる。そのため、利害が対立する独立した第三者間の取引に比べると課税要件事実の認定に必要な客観性を確保できる立証資料等の収集が困難な場合が多い<sup>(9)</sup>。むしろそのような状況を前提として、課税の公平の観点から、本規定の必要性又は存在意義があるものと考えられる<sup>(10)</sup>。

### (5) 小括

本規定の適用対象となる取引は、支配関係又は経営と所有が分離していない関係での行為又は計算であり、利害が対立しない、いわば内部取引的な性格が強く、租税回避行為が行われた場合など、課税庁にとって課税要件を充足するための客観性を確保できる立証資料等の収集が困難な場合が多い。そのために、本規定により個別規定の課税要件を充足したものとして正常な行為又は計算に引き直しを行うことにより、課税の公平を確保する規定であると解することができる。

また、本規定が適用された場合、納税者にとっても、反証する資料等が不足することも忘れてはならない。

## 4 実質課税の原則の意義

ところで、本規定により正常な行為又は計算への引き直しをするまでもなく、実質課税の原則によるべきであるとの批判がある。それでは、本規定によらない実質課税の原則による否認とはいかなるものであろうか。

実質課税の原則については、昭和 36 年に

国税通則法制定の際の「昭和 36 年 7 月 5 日付国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）」において、創設を予定した経緯がある。その中で示された当該原則は、「税法の解釈及び課税要件事実の判断については、各税法の目的に従い、租税負担の公平を図るよう、それらの経済的意義及び実質に即して行うものとするという趣旨の原則」とされている。そうすると、①租税法の解釈は、経済的意義に即して行うこと、及び②課税要件事実の判断は、経済的実質に即して行うことの二つがその内容ということになる。

### (1) 租税法の解釈との関係

ところで、租税法の解釈については、原則として文理解釈であることは、学説・判例上争いがないものと考えられることから、ここでいう実質課税の原則によるいわゆる経済的観察法は解釈方法としてはとられていない。ただし、文理解釈によって明確に解釈できない場合は、「立法の目的及び経緯、法を適用した結果の公平性、相当性等の実質的な事情を検討のうえ、用語の意味を解釈することが相当」<sup>(11)</sup>と解されることから、経済的意義も考慮されることとなると考えられる<sup>(12)</sup>。すなわち、実質課税の原則については、租税法の解釈方法としては、文理解釈ないしは趣旨解釈において、その経済的意義の面が吸収され、それ自体としては、主張されることはないものと考えられる。

### (2) 課税要件事実の認定との関係

それでは、課税要件事実の認定、すなわち事実認定における実質課税の原則の適用とは、どのようなことであろうか。

課税要件事実の認定に当たっては、事実関係や法律関係が「外観と実体」、「形式と実質」、「名目と内容」が相異なる場合には、実体・実質ないし内容に従って、それらを判断し認定しなければならない。実質に従ってということからすれば、実質課税の原則は、課税要件事実の認定上の原則として認めることがで

きる。そして、法律関係という形式を事実認定の基準とすることからは、その形式を重視するゆえに客観性を確保できるものとも考えられる<sup>(13)</sup>。

ただし、「このことは、要件事実の認定に必要な法律関係についていえば、表面に存在するように見える法律関係に即してではなく、真実に存在する法律関係に即して要件事実の認定がなされるべきことを意味するに止まり、真実に存在する法律関係からはなれて、その経済的成果なり目的なりに即して法律要件の存否を判断することを許容するものではない」<sup>(14)</sup>と解される。また、あくまで、真実の法形式が、「通常用いられる法形式」と認定されるということであって、租税法律主義の下、法形式の引き直しであってはならないものとする<sup>(15)</sup>。

### (3) 小括

実質課税の原則を課税要件事実の認定の原則として考えると、租税回避行為の否認に当たっては、選択された「通常用いられない法形式」を真実の法形式として「通常用いられる法形式」に対応する課税要件」を充足させるように認定することになる。

ただし、租税法律主義の下、当事者の選択した法形式を通常用いられる法形式への引き直しであってはならないものとする。

したがって、実質課税の原則による課税要件事実の認定により、個別規定の課税要件を充足させることができるのであれば、個別規定を適用することができることになり、本規定を適用するまでもないということになる<sup>(16)</sup>。そうすると、「通常用いられる法形式」に対応する課税要件」が充足していることからすれば、それは本規定の射程外のものという考え方も出でくる。

なるほど、従前の旧法人税基本通達 355（昭和 25 年直法 1-100）に本規定の適用の例とされていた、減価償却資産の高額買入れの場合、現行の同通達 7-3-1（高価買入資産の

取得価額)において、「実質的に贈与したものと認められる金額がある場合には、買入価額から当該金額を控除した金額を取得価額とすることに留意する。」旨定められており、一般に客観的な取引価額が存するようなものであれば、本規定の適用をするまでもなく、そのような客観的な立証に基づいて実質課税の原則による事実認定によればこと足りることになる<sup>(17)</sup>。

その場合、逆に実質課税の原則による事実認定が困難で課税要件を充足できないとするならば、本規定の適用を検討することとなる。

ただし、租税法上、双方の規定の優先関係の定めはないし、個別規定の適用ができる場合は本規定の適用ができないとの定めもない<sup>(18)</sup>。具体的には、課税庁の調査における立証活動においてどこまでその認定ができるか、ということになる。敷衍すると、課税要件事実の認定が甘い、調査不足であり、その認定の必要がない本規定を安易に適用し過ぎるとの批判も生ずることになる可能性もある。しかしながら、上述したように本規定の適用対象となる取引は、利害が対立しない、いわば内部取引的な性格が強く、租税回避行為が行われた場合など、課税庁にとって課税要件を充足するための客観性を確保できる立証資料等の収集が困難な場合が多いことも事実である。加えて、実質課税の原則による事実認定といっても、租税法律主義の観点から、その限界を意識せざるを得ないものと考えられる。

本規定の適用対象となるような取引に対しては、課税庁の調査における事実の確認において、もともと本規定の適用を考えていることは通常はなく、まずは個別規定の適用の可否を行うこととなり、限られた課税庁の調査活動の範囲内で個別規定の課税要件が充足できるかどうか、判断される。したがって、いずれを適用するかは課税庁の執行の問題であり、課税庁の判断に委ねるほかはないものとする。

そこで、納税者の立場からは、調査があれば、本規定の適用について検討されることが想定される同族会社との取引等については、第三者との取引同様に、取引者の双方とも、できるだけ客観的な証拠を作成しておくことや積極的な課税庁への事前面接相談や文書照会を活用することが本規定適用の不安を払拭するための有効な手段であると考えられる。

## 5 本規定の適用類型からの検討

最近では、法人税ではなく、所得税についての適用事例が散見されるが、適用範囲が拡大されているのではないかと。特に、同族会社の行為ではなく、同族会社の株主等の行為に適用されているのではないかと、との批判がある。

### (1) 旧法人税基本通達 355 の例示の類型化

本規定は創設から法人税法の適用事例が多くあり、旧法人税基本通達 355 において、適用事例が例示されていた。なお、この通達は、法人税基本通達（昭和 44 年直法 25）の制定に伴い、廃止されたが、「法令に規定されており、または法令解釈上疑義がなく、もしくは条理上明らかであるため、特に通達として定める必要がないと認めたことによる」（昭 44 直審（法）25 の参考）とされ、個別規定の改正等により手当されたものもあるが、現在でもこの考え方は生きていることになる。

所得税法の本規定の適用事案をみると、平和事件<sup>(19)</sup>の無利息貸付けによる収入金額の適正性をはじめ、多くみられるものは、不動産管理料などの費用等で必要経費の額の適正性を問題とする事案である。そこで、旧法人税基本通達 355 で定められている各例示について、所得税法の収入金額及び必要経費の額の対応として法人税法の益金及び損金の観点から類型化すると次のとおりとなる。

なお、一般的には、法人税法が同族会社からその株主等への利益移転による税負担の不当減少を対象としているのに対して、所得税法はその株主等から同族会社等への利益移転



による税負担の不当減少を対象としているものとみることができる。

イ 益金（収入金額）の額の適正性

- ① (3)低価譲渡
- ② (8)用益贈与

ロ 損金（費用等）の額の適正性

- ① (1)過大出資
- ② (2)高価買入
- ③ (6)過大給与
- ④ (9)過大料率賃貸借

ハ 損金等の帰属等

- ① (4)寄附金
- ② (5)無収益資産
- ③ (7)業務無従事給与
- ④ (10)不良債権の肩代り
- ⑤ (11)債務の無償引受

上記の類型からみると、所得税に関して本規定を適用した平和事件<sup>(20)</sup>は、「(8)用益贈与」の事案であり、高額管理料等の事案は、「(9)過大料率賃貸借」であることがわかる。

また、金子宏教授<sup>(21)</sup>によれば「税負担を不当に減少する結果と認められる同族会社の行為又は計算」とは、判例には「非同族会社では通常なしえないような行為・計算、すなわち同族会社なるがゆえに容易になしうる行為・計算」と「純経済人の行為として不合理・不自然な行為・計算」の二つの傾向があるが、「非同族会社の中には、同族会社にきわめて近いものから所有と経営の分離した巨大会社に至るまで、種々の段階のものがあり、何が同族会社であるがゆえに容易になしうる行為・計算にあたるかを判断することは困難であるから、抽象的な基準としては、第2の考え方をとり、ある行為または計算が経済的合理性を欠いている場合に否認が認められると解すべきであろう」と説明される。

そして、「行為・計算が経済的合理性を欠いている場合とは、それが異常ないし変則的で租税回避以外に正当な理由ないし事業目的が存在しないと認められる場合のことであり、

独立・対等で相互に特殊関係のない当事者間で行われる取引（アメリカ租税法で arm's length transaction（独立当事者間取引）と呼ばれるもの）とは異なっている取引には、それにあたる解すべき場合が少なくないであろう。」と説明されている。

このことから、租税回避行為以外に新たに「独立当事者間取引と異なる取引」を含むと解されて、金額の適正性についても本規定の対象とすることによって適用範囲が拡大されているのではないかと、との批判もある。

(2) 小括

しかしながら、本規定の適用された所得税の事案に多く散見されるのは、収入金額や必要経費の額などの所得を構成する金額の適正性の事案であり、従前の法人税における本規定の適用類型の範囲内のものであることがわかる。むしろ、独立当事者間取引と異なる取引、主に所得を構成する金額が独立当事者間取引から乖離している場合に本規定の対象となるものが多くあるものと考えられる。そうすると、上述した金子宏教授の見解は、そのような取引に正当な理由ないし事業目的が存在しない場合は、本規定の適用対象となる場合が多いということであり、適用範囲を拡大したものではないと考えられる。

6 法人税法と所得税法の差異からの検討

類似事案であっても、法人税法と所得税法の差異から所得税法では否認できないものまで、本規定の適用をしているのではないかと、の意見がある。

(1) 無利息融資事案について

イ 益金と収入金額の差異

法人税法上の益金については、法人税法22条2項で「資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のもの」による収益の額をその益金とすることから、無利息融資を行った場合は、

利息相当額の収益を計上しなければならない。一方、所得税法上の収入金額については、所得税法 36 条 1 項で「その年において収入すべき金額（金銭以外の物又は権利その他経済的な利益をもつて収入する場合には、その金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額）とする」と規定することから、無利息融資を行った場合は、利息相当額の収益を計上する必要はないとされている。いずれの計上も外部からの経済的価値の流入を原則としながらも、法人税法上は、無償取引について益金算入を含めていることから、双方の差異が生じることになる。

そこで、問題となった事案が、いわゆる平和事件<sup>(22)</sup>であり、その株主等から同族会社への無利息融資について、課税庁が本規定を適用して利息相当額を認定して課税処分を行ったものである。

ロ 判決の要旨(本規定と収入金額との関係)

当該事件の東京地裁における本規定と収入金額及び必要経費との関係についての判示内容は次のとおりである。

「本件規定は、同族会社の行為又は計算の実体法的効力を否定するものではないから、同族会社の行為又は計算によって株主等に収入が発生せず、又は経費が発生していること等を前提にして、株主等の所得税の計算という場面において、通常の取引で認められる収入の発生又は経費の不発生等を擬制するものである。また、同族会社が正当な対価を負担することなく株主等の支配する財産、経済的価値の移転を受けることは、その財産、経済的価値が同族会社の利益発生の直接的な原因とはなっていない場合であっても、株主等の収入ひいては所得税の発生を抑制することとなり、株主等の所得税の負担を減少させる結果となる同族会社の行為ということが出来るから、株主等の所得税の負担減少の有無を検討する

につき原告の主張する外部からの経済的価値の流入と目される事実を要するものではないというべきである。」として課税処分を維持した。

要約すると、所得税の計算上、通常の取引に求められる収入の発生を擬制したものであるから、外部からの経済的価値の流入の事実を要するものではない、ということになる。

ハ 検討

上記 3 において述べたとおり、本規定の適用により正常な行為又は計算に引き直すとは、当該行為を私法上は有効なものとしつつ、税務上、個別規定の課税要件を充足したもとして課税処分を行うこととなる。

そうすると、所得税法 36 条 1 項の課税要件である「その年において収入すべき金額」（外部からの経済的価値の流入）を充足したもとして、正常な取引として利息の発生する取引が行われたという課税要件事実の引き直しにより、課税処分をすることになる。

すなわち、所得税法 36 条 1 項では、無利息取引については、外部からの経済的価値の流入がないため、利息の認定は行われないが、本規定では、有利息取引として外部からの価値の流入があったもとして課税されることになる。確かに、有利息取引があったならば、所得税法 36 条 1 項の課税要件を充足し、課税所得が発生することになる<sup>(23)</sup>。

ニ 所得税法 36 条の解釈上の問題点

所得税法上の収入金額は、原則として外部からの経済的価値の流入として把握することになるが、同条 1 項の括弧書には、「金銭以外の物又は権利その他経済的な利益をもつて収入する場合には、その金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額」として、同条 2 項では、「前項の金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額は、

当該物若しくは権利を取得し、又は当該利益を享受する時における価額とする。」としている。

したがって、例えば、個人事業主からその従業員に対して無利息貸付けを行った場合は、その従業員については、原則として、経済的な利益として通常の利息相当額の収入金額が発生することになる。これを外部からの経済的価値の流入とみることもできるが、「とする」の文言に沿って考えると創設的な意味もあり、擬制的な意味として考えることもできる。いずれにしても、この場合の経済的利益は、当該従業員の給与所得となり、個人事業主は、給与の支払として、源泉徴収義務を負うことになる。これは、個人事業主にとっては、給与という必要経費の発生であり、いわば、経済的価値の流出(又はその擬制があった)ということになる。しかしながら、実際は、純資産の増減が生じないことから、その流出(又はその擬制)にみあう経済的な価値の流入(又はその擬制)があったものと考えざるを得ないことになる。この点は、法人税の無償取引におけるいわゆる二段階説で考えると、当該無利息貸付けにより、当該従業員から受け取るべき通常の利息相当額の未収金を給与として支出したと考えることもできる。また、金銭(元本)は、これを保有するものは、これについて生ずる通常の果実相当額の利益を享受しているものということができ、これを他人に貸し付けた場合には、貸主から借主へ移転があったものと考えることができるとするいわゆる同一価値移転説で考えると、所得税法上は、経済的利益の供与を受ける側からの規定であると解することもできる。

**(2) 低額譲渡における所得税法 59 条と所得税基本通達 59-3 の関係について**

法人税法上の益金については、法人税法 22 条 2 項で「資産の販売、有償又は無償による

資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のもの」による収益の額をその益金とすることから、資産の低額譲渡を行った場合は、その時価相当額を収益に計上しなければならない。

一方、所得税法上は、同法 36 条の別段の定めとして、同法 59 条のみなし譲渡の規定があり、個人から法人への資産の譲渡については、時価の 2 分の 1 未満の譲渡については、時価譲渡が行われたものとみなすとされている。したがって、時価の 2 分の 1 以上の譲渡であれば同条の規定の適用はなく、時価課税の認定をされることはない。

しかしながら、所得税基本通達 59-3 は、「山林(事業所得の基因となるものを除く。)又は譲渡所得の基因となる資産を法人に対し時価の 2 分の 1 以上の対価で譲渡した場合には、法第 59 条第 1 項第 2 号の規定の適用はないが、時価の 2 分の 1 以上の対価による法人に対する譲渡であっても、その譲渡が法第 157 条《同族会社等の行為又は計算の否認》の規定に該当する場合には、同条の規定により、税務署長の認めるところによって、当該資産の時価に相当する金額により山林所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額を計算することができる。」としており、収入金額は原則外部からの経済的価値の流入とすることを前提として、さらにみなし譲渡の規定においても、時価の 2 分の 1 以上の譲渡には時価課税の認定はされないこととなり、無利息取引と同様の疑義が生ずることになる。

ところで、譲渡所得は、外部からの経済的価値の流入ではなく、その本質は、資産の値上がりによる価値の増加による所得と考えられている。資産を所有している間でも価値の増加は発生するが、まだ、実現していない未実現の所得であり、この資産の増加益を所有者の支配を離れて、他へ移転する機会、すなわち、譲渡時点で、これを清算して課税する、いわゆる増加益清算課税説によるものと解さ

れている<sup>(24)</sup>。また、この考え方は、シャープ勧告からのものであり、当初は相続、贈与等により移転する資産の増加益の無期限な課税の延期を防止する観点から、みなし譲渡課税が創設された。しかしながら、相続、贈与の資産の移転の増加益に対して所得税を課税した場合に、対象となる資産について、相続税や贈与税を負担する上に、さらに負担を加重する結果となること、また、現実に現金化されずに課税することから、納税者や課税官庁にも理解しにくいとの批判が生じた。その後の改正を通じて、一定の資産の移転のみを対象とする所得税法 59 条が存置され、それ以外の相続等については、資産の移転時に所得税を課税せず、取得価額の引継ぎにより、課税の繰り延べをすることとされている<sup>(25)</sup>。

みなし譲渡の規定は、条文上「みなす」という文言を使用しており、対象外である「法人に対する時価未満、時価の2分の1以上の価額での資産の譲渡」については、同条の規定が適用されることはない。いわば、別段の規定の適用はなく所得税法 36 条の範囲内ということになる。

しかしながら、その株主等から同族会社へ資産の時価未満、時価2分の1以上の譲渡があった場合であっても、本規定の適用がある場合は、正常な取引として時価譲渡があったものとして課税要件事実を認定することとなり、その引き直した金額は、所得税法 36 条及び 59 条に照らして、収入金額がないものとみることはできないことになる。すなわち、増加益が実現したものとして引き直しているため、所得税法 36 条の範囲内ということになり、同法 59 条と所得税基本通達 59-3 にはなんら矛盾が生じないことになる。

### (3) 小括

上述したとおり、本規定の適用においては、法人税と所得税の規定に差異があるとしても、個別規定の課税要件を充足したものとして課税要件事実の引き直しによる課税処分を行う

こととなるため、その差異による本規定の適用に影響は生じないものと考えられる。この点は、課税要件を充足したものとして引き直しが行われる限り、損金及び必要経費についても同様の結論になるものと考えられる。

なお、経済的利益については、個別規定の解釈からその利益を供与した者にも収入金額が生ずるのではないかということ、本稿においては、問題提起にとどめておくこととする。

## 7 本規定と個別規定の交錯について

類似する金額の適正性の事案で、本規定ではなく、個別規定の適用が混在していることから、個別規定の適用で済むものまで、本規定の適用をしているのではないかとの批判がある。そこで、金額の適正性について個別規定で否認した事案を検討する。

### (1) 勤務医報酬額が所得税法 37 条に基づいて否認された事例<sup>(26)</sup>

病院を経営する個人事業者Tから従兄弟の医師Mに支払った給与の一部が必要経費に当たらないとされた課税処分について争われた事案である。本規定の対象外の規定であるが、必要経費の額の適正性について、本規定ではなく、個別規定に基づいて判断された事案である。

#### イ 判決要旨

「所得税法三七条一項に規定する事業所得における必要経費に該当するためには、当該事業について生じた費用であること、すなわち業務との関連性がなければならぬとともに、業務の遂行上必要であることを要し、更にその必要性の判断においても、単に事業主の主観的判断のみによるのではなく、客観的に必要経費として認識できるものでなければならぬと解すべきである。」。

本件において、「TがMに対して右のように他の非常勤医師に対する報酬に比較して

著しく高額な報酬を支払っていたのは、MがTの従兄弟であり、また、事務長の実弟であるという情実によるものと認められる。」。

そして、「他の非常勤医師に対する報酬は、非常勤医師の経歴、年齢、勤務年数、専門科目の違いによる差異はなく一律であり、しかも、右報酬は、近隣の病院における非常勤医師に対する報酬と比較しても若干高額であること（省略）を考えると、Mに対して報酬として支払った金額の内、業務の遂行上客観的に必要な報酬として必要経費に算入すべき金額は、他の非常勤医師に対する報酬額（一日当たり四万六〇〇〇円）にMが勤務した日数を乗じて計算した金額であり、これを超える金額（省略）の支払いは、業務の遂行上必要なものではないから、必要経費に当たらないと認めるのが相当である。」。

ロ 検討

個人事業者が、従兄弟の医師に支払った給与金額の適正性の問題であるが、同族会社とその株主等に当たる従業員の給与と同様に、お手盛りによる金額となる可能性が生ずる。ところが、本件では、上述したように「原告TがMに対して右のように他の非常勤医師に対する報酬に比較して著しく高額な報酬を支払っていたのは、Mが原告の従兄弟であり、また、Tの実弟であるという情実によるものと認められる。」として、他の非常勤医師に対する報酬に比較して高額な部分は、その役務提供に対する対価ではなく、実質Tの実弟等であることによるものと事実認定をしている。

この事実認定の根拠は、次のとおりである。

① M「が行っていた診療業務の内容は、同園に入院している一般入院患者に対し、内科医として患者の心電図を解析し、患者の管理診療を行うなどの診療業務であり、他の非常勤医師の勤務内容に比して

特に異なったものではなかったこと」。

② Mの出勤日数が「年間九日ないし一二日であったにもかかわらず」、「同人に対する報酬として、七九六万円ないし八二〇万円もの金額が支払われており、一日当たりの勤務の対価としては、昭和六〇年が六六万円余り、同六一年が六七万円余り、同六二年が九一万円余り、同六三年が六七万円余り、平成元年が七四万円余りとなり、これは、他の非常勤医師に対する報酬額（一日当たり四万六〇〇〇円）」やMの本務である病院の「内科部長として年間に支払いを受けていた報酬を一日当たりに換算した金額（約四万二〇〇〇円ないし五万円）」と比較して、著しく高額であること」。

③ Mは、勤務しはじめから昭和「五八年一〇月ころまでの間は、途中二年間位を除き、週一回の割合で同園に勤務していたところ、同月ころ本務である病院に常勤医師として勤務するようになってからは」、原告での「勤務は月平均一回位となり」原告「での勤務時間が大幅に減少することになったが」、Mに対して支払われた報酬は、「勤務時間の減少が全く考慮されていないこと」。

④ Mは、「本件係争年当時本務病院に勤務する地方公務員として地方公務員法三五条の職務専念義務を負っていたが、原告における勤務内容は右義務に違反する内容、程度のものではないとして、右義務の免除申請をしていなかったこと」。

⑤ 加えて、報酬の適正額としての比較対象として「他の非常勤医師に対する報酬は、非常勤医師の経歴、年齢、勤務年数、専門科目の違いによる差異はなく一律であり、しかも、右報酬は、近隣の病院における非常勤医師に対する報酬と比較しても若干高額であること」から、「業務の遂行上客観的に必要な報酬として必要経

費に算入すべき金額は、他の非常勤医師に対する報酬額（一日当たり四万六〇〇〇円）にMが勤務した日数を乗じて計算した金額」と認定している。

このように、本件は、同規模同業種等による適正額の算出をするまでもなく、適正な対価額を認定できる材料、客観性を確保できる事実等が確認できた事案であり、本規定を適用するまでもなく、個別規定についての課税要件事実の認定が十分できた事案であると考えられる。もしも、原告内に本件のような他の非常勤医師の報酬が存在しなかったならば、金額の認定までは困難であったものと思われる。

## (2) 保証料の適正性を法人税法 22 条により否認された事例<sup>(27)</sup>

本事例は、同族会社である原告が金融機関からの借入れに際して、同代表取締役から連帯保証を受けたことに対して支払った保証料が、適正額を超えており、その超過部分が過大役員報酬に当たるとしてされた課税処分について争われた事案である。

### イ 判決要旨

「法人税法は、内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の損金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、売上原価等の原価の額、販売費、一般管理費その他の費用の額、損失の額で資本等取引以外の取引に係るものとし（二二条三項）、これらの額は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準（以下「公正処理基準」という。）に従って計算されるべきものとしている（同条四項）」。

そして、「会社の代表取締役等の役員が会社の債務について保証を行う場合に、その対価として会社から支払われる保証料については、本来、会社と当該役員との間の合意により、商法等に定める手続を行ったうえで、その金額等の内容を自由に決定し得るものである」。しかしながら、「法人税の

課税の局面で、右保証料をその多寡に関わらず総て損金に算入することを認める場合には、保証料の額の操作により会社が自由に利益を減少させることが可能となるうえ、法人税法上損金算入に制限のある役員に対する報酬を保証料の名目により支払い、右制限を事実上無意味にする結果を容易に実現できることになるから、公正処理基準の観点から、損金に算入できる保証料額は、諸般の事情に照らし社会通念の許容する合理的な範囲内の金額に限られると解することが相当である。」。

本件において、「同人は原告らの役員として原告らの債務を保証しているにすぎず、保証の受託を業とする者ではないから、そもそも右危険に見合う保証料収入を得るだけの大量の保証を受託することはあり得ず、本件保証における右危険度に応じた合理的な対価の額を直接的に算定することは不可能である。よって、本件保証の目的、趣旨を踏まえた上で、他の保証事例における保証料の相場や算定基準等を参考として、本件保証における適正な保証料額を決定せざるを得ない。」。

そうすると、「右支払が行われること自体が例外的であること、対価の趣旨に見合った額を直接的に算出することは不可能であり、比較の対象となり得る適切な事例も存在しないこと、そして、右基準が会社の役員に対する給付の損金算入の限度額を画する意味において問題とされていることを考慮すると、営利を目的としない性質の共通性を重視して、保証のための費用額の範囲内の金額を受領し、利益を得ないことを前提として設定されている信用保証協会の保証料の算出基準を参考として定めた基準（保証する債務額の年利率一パーセントを上限とする。）により、会社の役員が当該会社の債務を保証した場合に支払われるべき適正な保証料額を確定すべきであるとする

被告の主張は相当であると認めることができる。』。

そして、「本件否認部分は、費用にあたる保証料とは認められず、その結果、法人税法三四条に規定する役員報酬（同条三項及び法人税基本通達九一二一一三参照）に該当することになるから、右報酬として損金に算入できるかどうかを判断すべきことになる。」とした上で、本件課税処分を適法として請求を棄却している。

ロ 分析検討

本事例の判決において、適用する個別規定を法人税法 22 条 3 項及び 4 項として、その損金算入すべき金額については、「公正処理基準の観点から、損金に算入できる保証料額は、諸般の事情に照らし社会通念の許容する合理的な範囲内の金額に限られると解することが相当である」と解釈した上で、「信用保証協会の保証料の算出基準を参考として定めた基準（保証する債務額の年利率 1%を上限）により、会社の役員が当該会社の債務を保証した場合に支払われるべき適正な保証料額を確定すべきであるとす被告の主張は相当である」と認定し、その超過額を法人税法 34 条により過大役員報酬としている。

本件に類似する賃借料等の額の適正性に関する事案では、適正額を算出し本規定を適用した上で、その超過額を法人税法 34 条により過大役員報酬としている。どのような理由で異なるのか。

当該裁判所の判断においては、「役員による保証に対する保証料支払の実態」について、被告の実施した国税局管内の「貸金業を営む法人で年間売上金額が五〇〇〇万円を超える一七六社の法人のうち、県庁所在地及びそれに準じる税務署管内に本店を有する法人一五六社を対象とする調査の結果、役員あるいはその親族が法人の債務保証をしている場合において保証料の支払をして

いる法人は皆無であり、例外的に担保提供に対して被担保債務の年利率一パーセント以下の担保提供料を支払っている事例が存在した事実を認定することができる。」としている。

そして、「会社の債務を保証した役員に対する保証料の支払は社会的にむしろ異例のことであり、このような場合の保証料額については、実務上形成され社会的に認知された価額ないしその算定基準が存在していないことが明らかであるから、他社における同種保証料支払の実状との比較によって、本件保証料の額の適正さを検討することは不可能である。」とし、「右支払が行われること自体が例外的であること、対価の趣旨に見合った額を直接的に算出することは不可能であり、比較の対象となり得る適切な事例も存在しない」と認定している。そこで、原告の主張する「民間の保証会社による保証料」と課税庁が主張する「信用保証協会の保証における保証料」とを比較検討して、課税庁が主張する「信用保証協会の保証における保証料」がより合理的な基準であるとして判断したものと考えらえる。

むしろ、裁判所の事実認定からすれば、保証料の支払そのものが存在しないとしている面もあり、そのような主張を課税庁がしたならば、保証料の支払としてはゼロとの判断になったとみることも考えられる。保証料がゼロということは、その取引そのものが存在しない又は仮装行為ということになり、それはもはや引き直しの問題、金額の適正性の問題ではなく、本規定の適用外であると解される。なお、本件の判断内容を見る限りは、仮装行為の事実認定はされていないものとする。

したがって、この事案における保証料については、独立当事者間取引における適正額の算出が不可能であり、本規定の適用では、客観性の確保が困難な事案であったと

考えられる。すなわち、通常用いられる法形式への引き直しが不可能である事案であったと考えることができる。

### (3) 金額の適正性の意義

金額の適正性について本規定を適用する場合は、比較対象取引など、その金額の適正性を認定できる事実等が必要となる。

実際に本規定を適用する場合は、納税者と同一業種で、業態、規模、立地条件等において個別的類似性の認められる同業者を抽出して、対象となる取引の平均値を算出する、推計課税における、いわゆる「同業者率」、同業者比準によるものが多い。

推計課税は、十分な直接的資料が得られず、把握した同資料を用いても所得の実額の把握が困難な場合（推計の必要性）に、本規定と同様に、税負担の公平性の観点から、認められるものであり、推計額の推計方法は、「最もよく実際の所得に類似した数値を算出し得る合理的なものでなくてはならない」<sup>(28)</sup>（推計の合理性）。そして、その推計方法が合理的である場合の要件の一つとして「具体的な推計方法自体でできるだけ真実の所得に類似した数値が算出され得るような客観的なものであること」<sup>(29)</sup>とされている。推計課税の場合は、「最もよく実際の所得に類似した数値」を算出することであり、本規定の純経済人の行為として経済的合理性のある適正額の算出とは異なるものの、「同業者率」など共通する方法によることの理由は、その算出方法の合理性<sup>(30)</sup>であり、客観性にあるものと解される。

### (4) 小括

上記3で述べたように、本規定の対象となる取引は、利害が対立しない、いわば内部取引的な性格が強く、租税回避行為が行われた場合など、課税要件を充足するための客観性を確保できる立証資料等の収集が困難な場合が多い。しかしながら、同族会社及びその関係者間の取引等の中で金額の適正性について客観性を確保できる事実等がある場合は、本

規定を適用して別途客観性を確保するための適正額への引き直しをするまでもないこととなる。また、金額が発生しないものや仮装行為を含めて引き直しが困難なものについては、それはもはや引き直しの問題、金額の適正性の問題ではなく、本規定の適用外であると解される。

## 8 本規定の対象となる行為又は計算について

所得税についての適用事例が散見されるが、適用範囲が拡大されているのではないかと。特に、同族会社の行為ではなく、同族会社の株主等の行為に適用されているのではないかと、との批判について検討する。

### (1) 平和事件<sup>(31)</sup>における「同族会社の行為又は計算」

イ 本規定の「同族会社の行為又は計算」を拡大解釈し、適用範囲を拡大したのではとの批判がある本件判決においては、「本規定による否認の対象は同族会社の行為又は計算であるが、これによって株主等の所得税の負担を減少させる結果となるものであって、否認の目的が株主等の所得税を正常な行為又は計算に引き直すことにあることからすれば、否認されるべき同族会社の行為又は計算とは、同族会社を当事者とする株主等の所得計算上のそれであることは明らかである。すなわち、大正一二年法律第八号所得税法中改正法律によって、所得税法七三条ノ三に『前条ノ法人ト其ノ株主又ハ社員及其親族、使用人其ノ他特殊ノ関係アリト認ムル者トノ間ニ於ケル行為ニ付所得税逋脱ノ目的アリト認ムル場合』において政府が当該行為を否認し得るとする規定が設けられ、それが漸次その適用範囲を拡大して本件規定となったという沿革、及び既に説示したような本件規定の趣旨に照らせば、本件規定にいう同族会社の行為又は計算とは、同族会社と株主等との間の取引行為を全体として指し、その両者間の取



引行為が客観的にみて経済的合理性を有しているか否かという見地からその適用の有無及び効果を判断すべきものというべきである。」としている。

ロ 上述の判示において「否認の目的が株主等の所得税を正常な行為又は計算に引き直すことにあることからすれば、」の文言から、「同族会社の行為又は計算」ではなく、「株主の行為又は計算」を対象としたのではないか、ということになる。ただし、後段の下線部分にあるように、改正経緯から「同族会社の行為又は計算とは、同族会社と株主等との間の取引行為を全体として指」すとしていることから、本件では、株主等とその同族会社との金銭消費貸借契約を指すものとする。そして、所得税法の本規定は、株主等の所得税の不当減少に対して、その行為と計算を引き直し、本件では第三者間の正常な取引は有利息取引であるとして、引き直しを行ったものと考えられる。

ただ、ここで、「同族会社の行為又は計算とは、同族会社と株主等との間の取引行為を全体として指す」という文言から、さらなる、疑義、すなわち、「同族会社と株主等との間」での取引行為の全部が、「同族会社の行為又は計算」であるとするのは、例えば、「同族会社と株主等との間」で生じた、株主等の単独行為も含まれるとするならば、やはり対象が拡大されているのではないか、ということになる。

## (2) 債務免除否認・納税者勝訴・同族会社の行為非該当事案<sup>(32)</sup>

そこで、株主等が同族会社に対して行った債務免除行為に対して、相続税法上の本規定を適用した課税処分に対して争われた事案を検討する。

イ 本判決においては、まず、「本件債務免除が法律上Sの単独行為であること」は、被告も争わない事実であるとした上で、「同条は、一定の要件のもとにおいて税務署長に

同族会社の行為又は計算を否認できる旨を定めた規定であるが、同条一項にいう『同族会社の行為』とは、その文理上、自己あるいは第三者に対する関係において法律的效果を伴うところのその同族会社が行なう行為を指すものと解するのが当然である。 そうだとすると、同族会社以外の者が行なう単独行為は、その第三者が同族会社との間に行なう契約や合同行為とは異って、同族会社の法律行為が介在する余地のないものである以上、『同族会社の行為』とは相容れない概念であるといわざるをえない。」として判示している。債務免除とは、私法上「債権者が債務に対して債務を免除する意思表示したときは、その債権は、消滅する。」(民法519条)とされていることから、債権者の単独行為であり、本件について当てはめると同族会社の行為は必要ないことになる。

ロ さらに、被告の「同族会社の行為、計算の否認規定が創設された沿革等を根拠として、『同族会社の行為』を『同族会社とかかわりのある行為』と解すべきである」との主張に対して「大正一二年法律第八号所得税法中改正法律によつて、所得税法七三条ノ三に『前条ノ法人（注1 現行の同族会社にはほぼ相当する。）ト其ノ株主又ハ社員及其ノ親族、使用人其ノ他特殊ノ関係アリト認ムル者トノ間ニ於ケル行為ニ付所得税逋脱ノ目的アリト認ムル場合ニ於テハ政府ハ其ノ行為ニ拘ラス其ノ認ムル所ニ依リ所得金額ヲ計算スルコトヲ得』の規定が設けられたことは、被告指摘のとおりであるが、それは、当時、関係者が同族会社やこれに準ずる法人を利用する目的で設立し、これによつて合法的脱税を図る事例が多かつたところから、そのような同族会社自身による租税回避行為を防止しようとすることにあつたといわれる。したがつて、右規定にいう『同族会社と特殊関係者との間におけ

る行為』とは、同族会社と特殊関係者が行なう行為、すなわち、両者間の契約又は合同行為を指するものであって、これに特殊関係者の単独行為が含まれると解すべき理由はない。」としている。

そして、「大正一五年法律第八号所得税法中改正法律によって右規定が削られ、新たに所得税法七三条ノ二に『同族会社ノ行為又ハ計算ニシテ其ノ所得又ハ株主社員若ハ之ト親族、使用人等特殊ノ関係アル者ノ所得ニ付所得税逋脱ノ目的アリト認メラルルモノアル場合ニ於テハ其ノ行為又ハ計算ニ拘ラズ政府ハ其ノ認ムル所ニ依リ此等ノ者ノ所得金額ヲ計算スルコトヲ得』と規定され、同族会社の行為について、従来あった相手方の制限が撤廃されるとともに、否認の対象として新たに同族会社の『計算』が加えられ、その後この規定における『同族会社ノ行為又ハ計算』と同文ないし同旨の表現が現行税法に至るまで引継がれている（法人税法一三二条一項、所得税法一五七条一項）ことも、被告指摘のとおりである。しかし、大正一五年法によつて否認の範囲が拡張されているとはいえ、あくまでも同族会社が行なう行為の枠内においてであつて、文理上これと相容れない第三者の単独行為までが右範囲に含まれるとは解されないことは、従前と何ら変りがないのである。」と判示し、「立法の沿革等に照らしても、『同族会社の行為』が第三者の単独行為を含むものとは解されないし、いわんや、被告主張のような『同族会社とかかわりのある行為』という茫漠たる内容の解釈が許されるものでない。」としている。

「法人（省略）ト其ノ株主又ハ社員及其ノ親族、使用人其ノ他特殊ノ関係アリト認ムル者トノ間ニ於ケル行為」から「同族会社ノ行為又ハ計算」への改正は、同族会社の相手方は、限定されないこととなったが、あくまでも同族会社が行う行為の枠内のもの

のと解される。

さらに「もつとも、終戦後相続税法に同族会社の行為、計算の否認規定が導入されたことによって、大正一二年の創設当時目的とされた同族会社の租税回避行為防止のほか、同族会社と特別の関係がある個人の相続税等の回避行為を防止する機能をも有するに至つたことは、同法六四条一項の規定からも明らかである。したがつて、右導入を契機として、否認の範囲を直接同族会社関係者の行為にまで拡張することも可能ではあつたが、もとより立法政策の問題であり、そのような特別な立法がされず、従来の税法におけると同一の表現を借用している以上、相続税法の解釈において従来のそれを拡張することは、租税法主義の原則にも反」するとしている。

また、「同族会社の役員等の行為（単独行為を指すものであろう。）は同族会社の行為と同視することができる旨」の被告の主張に対して、「少なくとも税法の分野においては、同族会社とその役員等の個人とは明確に別個の法人格であることを前提とし、そのために所得税法一五七条、相続税法六四条等の規定が置かれているのであるから、右主張も採用することができない。」している。

ハ したがつて、「同族会社の行為」とはその文理上、自己あるいは第三者に対する関係において法律的效果を伴うところのその同族会社が行う行為を指すものと解され、同族会社以外の者が行う単独行為は、その第三者が同族会社との間に行う契約や合同行為とは異なり、同族会社の法律行為が介在する余地のないものであることから、「同族会社の行為」とはいえないものと解される。

しかしながら、本規定の課税要件である「同族会社の行為又は計算」の課税要件事実の認定についても、実質課税の原則によ

ることが考えられる。すなわち、次に示すいわゆるオウブンシャホールディング事件は、本規定の適用の観点から見直した場合は、そのような意義があるものとする。

### (3) オウブンシャホールディング事件<sup>(33)</sup>

X社の子会社A社が増資を行うに当たり、その増資の割当を受けるはずの原告に割当がされず、X社の関連会社であるF社がそれを引き受けたことにより、X社のA社に対する持株割合が著しく減少して、その資産価値が原告からF社に移転があったとして、本規定による課税処分が行われたため、訴訟となった事案である。課税庁は、訴訟段階において、主位的主張を法人税法 22 条 2 項とし、本規定の適用を予備的に主張している。そこで、本規定の課税要件である「同族会社の行為又は計算」の存否の観点から判決内容を検討する。

#### イ 一審判決の判旨

第一審は「被告の主位的主張は、本件増資の実行により、原告X社の保有するA社株式の資産価値がF社に移転したことを前提とするものであるから、まず、本件増資の行われた法形式について検討するに、本件増資は、A社の定款の定めに従って、株主総会決議である本件決議により決定されたものである。」として、まず課税庁の課税の対象とした民法上の法律行為を「本件増資の実行による資産価値の移転」であるとしている。そして、その増資の具体的な内容は「本件決議の当時、A社の定款 4 条 1 項は、株主総会が株式の発行価格と発行条件を定めることを規定しており、したがって、新株の発行については株主総会に決定権限があったものということができ、また、株主は、1 株につき 1 票の議決権を有している、株主総会決議は、全議決権の絶対過半数で成立するとされていた（同定款 15 条）ことから、原告X社は、A社の全株式を有する株主として本件決議を賛成し、そ

の結果、本件決議が成立したことが認められる。」として、その増資決議は、唯一の株主である原告X社の賛成によって成立したものと認めている。その上で、「本件決議はA社の機関である同社の株主総会が内部的な意思決定としてしたものにほかならず、その段階では未だ増資の効果は生じていないのであって、F社が本件増資により資産価値を取得したとすれば、それは、法形式においては、A社の執行機関が本件決議を受けて同社の行為として増資を実行し、F社が新株の引受人として払込行為をしたことによるものである。そうすると、本件増資は、A社自体による本件増資の実行という行為とそれに応じてF社がA社に対して新株の払込をするという行為により構成されており、本件増資の結果、F社の払込金額と本件増資により発行される株式の時価との差額がF社に帰属することとなったことを取引的行為としてとらえるとしたら、本件増資をして新株の払込を受けたA社と有利な条件でA社から新株の発行を受けたF社との間の行為にほかならず、原告X社はF社に対して何らの行為もしていないというほかない。」としている。

したがって、増資の「本件決議が原告X社からF社への経済的利益の移転の原因行為であるとしつつも、同行為だけでは同利益の移転に至らない」ことから、「被告が本件決議を上記利益移転の原因行為としてとらえること自体に無理がある」として、課税庁が課税の対象とした行為に関して、「原告は何らの行為もしていない」と判断している。そして、原告の意思は、増資についての意思決定に反映されているとしても本件の経済的利益の移転の行為である増資の実行はA社とF社の行為であって、原告X社は何らの行為もしていないと認定している。

#### ロ 控訴審の判旨

控訴審においては、本件に関係する各法人等の株式の所有関係、代表取締役や取締役の就任状況等の事実関係の認定を前提に「A社における上記持株割合の変化は、上記各法人及び役員等が意思を相通じた結果にほかならず、被控訴人は、F社との合意に基づき、同社からなんらの対価を得ることもなく、A社の資産につき、株主として保有する持分16分の15及び株主としての支配権を失い、F社がこれらを取得したと認定評価することができる。そして、被控訴人が上記資産に係る株主として有する持分をF社からなんらの対価を得ることもなく喪失し、同社がこれを取得した事実は、それが両社の合意に基づくこと認められる以上、両社間において無償による上記持分の譲渡がされたと認定することができる。」として、原告等の合意に基づく無償による持分の譲渡があったと認定している。

さらに「付言するに、被控訴人とF社間の上記持分の譲渡は、両社の合意に基づくものであり、被控訴人の（株主としての）行為が子会社であるA社の行為とみなされることによるものではないし、その実現につき、A社の株主総会における本件増資決議を介在させていることの故に、両社の合意に基づくものであることが否定されるものでもない。また、本件増資を介して生じた上記持分の譲渡が上記両社の合意に基づくこと認定できるものであるかぎり、課税を免れず、本件増資の目的により課税が左右されることもない。」として、増資決議が介在していることによってその合意が否定されるものでもないし、むしろ、その増資を介して両者の合意に基づく持分の譲渡が行われたものと認定している。

#### ハ 最高裁の判旨

最高裁においては「上告人X社は、A社の唯一の株主であったというのであるから、第三者割当により同社の新株の発行を行う

かどうか、だれに対してどのような条件で新株発行を行うかを自由に決定することができる立場にあり、著しく有利な価額による第三者割当増資を同社に行わせることによって、その保有する同社株式に表章された同社の資産価値を、同株式から切り離して、対価を得ることなく第三者に移転させることができたものということができる。そして、上告人X社が、A社の唯一の株主の立場において、同社に発行済株式総数の15倍の新株を著しく有利な価額で発行させたのは、上告人のA社に対する持株割合を100%から6.25%に減少させ、F社の持株割合を93.75%とすることによって、A社株式200株に表章されていた同社の資産価値の相当部分の対価を得ることなくB社に移転させることを意図したものということができる。」として、上告人X社がA社の唯一の株主として増資をどう行うかについて自由に決定する立場にあり、本件の増資の実行は原告が意図したものであると認定している。そして、「新株発行は、上告人、A社、F社及び財団法人Eの各役員が意思を相通じて行ったというのであるから、F社においても、上記の事情を十分に了解した上で、上記の資産価値の移転を受けたものということができる。」として、上告人X社及びF社を含む関係会社及び役員等の合意によって本件増資に実行によりA社株式の持分の資産価値の移転を行った認定している。したがって、「上告人X社において意図し、かつ、F社において了解したところが実現したものである」と判断している。

第一審の判断のとおり、外観上、表面に現れている取引をみる限り、原告とF社間の行為は存在しないこととなり、本規定の適用においては、同族会社の行為又は計算が存在しないこととなる。

しかしながら、控訴審や最高裁のとおり、

両者の合意を認定した場合は、同族会社の行為が存在することとなり、真実に存在する法律関係として、両者の合意を認定したものであることもできる。いわば、実質課税の原則に基づく事実認定によるものと考えることができる。

したがって、本規定の課税要件である「同族会社の行為又は計算であること」についても実質課税の原則に基づく課税要件事実の認定はあり得るものと考えられる。ただし、そのような認定が可能であれば、逆に個別規定の課税要件事実の認定の可能性も生ずることとなるものと考えられる。

#### (4) 小括

改正経緯から同族会社の行為又は計算とは、同族会社と株主等との間の取引行為を全体として指すものと解される。

ただし、同族会社以外の者が行う単独行為は、その第三者が同族会社との間に行う契約や合同行為とは異なり、同族会社の法律行為が介在する余地のないものであることから、「同族会社の行為」とはいえないものと解される。

しかしながら、外観上、表面に現れている取引をみる限り、同族会社の行為又は計算が存在しない場合であっても、真実に存在する法律関係として、同族会社の行為を認定できる場合も在り得ると考える。また、統合された取引のなかの相互に関連し合っている各段階について、課税上これらを別々に取り扱うのではなく、全体として「同族会社の行為」とみることができる場合も考えられ、実質課税の原則に基づく課税要件事実の認定もあり得るものと考えられる。

### 9 不当の評価

本規定については、従前は「法人税を免れる目的があると認められるものがある場合」に適用することとされていたが、「目的があると認められる」ということが必ずしもはつき

りしていなかったため、昭和 25 年の改正において「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」と改められ、「結果から判断して不当に法人税の負担が減少すると認められる場合においては、この規定によって行為又は計算を否認することができることを明らかにした。」<sup>(34)</sup>としていることから、適正に引き直しをして初めて「不当と評価される」ということになる。

#### (1) 平和事件<sup>(35)</sup>

この点について、平和事件においては、本規定の対象となる「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うことができる。」とした上で「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。」としている。そして「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。」としている。これは上述した改正の経緯を踏まえたものであり、ここでの「特段の事情」や「社会通念上相当と解される場合」とは、「正当な理由ないし事業目的が存在する場合」と置き換えることがで

きる。

したがって、①正常な行為又は計算に引き直すこと、②引き直しの結果、税の減少があること及び③その行為又は計算に正当な理由がないし事業目的など特段の事情が存しない場合であること<sup>(36)</sup>を充足した場合には、一義的には不当と評価されることになるものと考えられる。

そして、①の正常な行為又は計算の引き直しについては、課税庁の引き直しに合理性がないとして不当と評価できないと判断された次の事案が参考になる。

**(2) 過大業務委託料否認納税者勝訴事案・同業者比準の合理性<sup>(37)</sup>**

司法書士である控訴人が、控訴人及びその妻が設立した同族会社甲社に対して、司法書士業務の一部を委託したことによる業務委託料の一部について、課税庁が本規定を適用して否認し課税処分が行われたため、訴訟となった事案である。なお、本件において、課税庁は、人材派遣業者を同業者比準として、業務委託料の適正額を算出している。

本件判決においては、当該同族会社の「従業員は、複雑困難な事案を除くものについて、司法書士の資格を持っていないとできない業務以外の業務を行っていたものであるが、甲社は、業務処理のために自動車、パソコン、プリンターなどを所有し、リース物件についてのリースレンタル料を負担していたほか、図書教育費、ガソリン代、消耗品費、保険料、水道光熱費、地代家賃などの従業員人件費以外の必要経費を自ら負担していた」ところ、「人材派遣業における経費としては、派遣労働者の人件費及び管理費等であって、派遣労働者が派遣先で使用する器具類等の経費は派遣先が経費として負担することとなり、人材派遣業者は経費として負担しない」。したがって、「本件業務委託契約において、甲社は、その従業員の人件費以外に、その使用するパソコン等や自動車の経費の負担をしており、

人材派遣業とは明らかに、経費として負担するものが異なっており、本件業務委託契約は、人材派遣契約とはいえず、むしろ、請負契約に類似する契約であると考えるのが相当である。」として本件の同族会社の行為を認定している。

そして、本規定による引き直しにおける「本件比準会社は、いずれも主にオフィス業務に係る労働者を契約先企業等に派遣して収入を得ている人材派遣会社であり、労働者の給与以外の費用は限定されているが」、本件同族会社の業務内容は「司法書士である控訴人の業務の委託であって、従業員の給与、管理費以外の必要経費を負担しており、本件比準会社と甲社には個別条件の相違を超えた違いがある。また、弁論の全趣旨によれば、本件比準会社は、相当程度の規模の人材派遣会社であり、甲社とは、事業規模においてもかなりの差異が認められ、その経費率においても異なっているものと認められる。」としている。以上によれば「本件比準会社は、いずれも事業内容及び事業規模等において相当な類似性を備えているとは認められない。したがって、比準会社としての基礎的要件に欠けるものから算定した本件人件費倍率は合理性が認められない。」。

すなわち、「所得税法 157 条の適用に当たっては、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が要件とされているが、本件の場合、不当に減少させる結果となるかどうかの基準とした同業者比準には、合理性が認められないから、これによって本件受託手数料が控訴人の所得税の負担を不当に減少させるとした本件各更正処分は、法令の適用を誤ったものであるであって、違法であると認められる。」と判断している。

したがって、正常な行為又は計算への引き直しに合理性が認められないことから、正常な行為又は計算に引き直すことができていないとして、「所得税の減少は不当と評価される

もの」であることの課税要件を充足しないと判断されたものとする。

### (3) 小括

①正常な行為又は計算に引き直すこと、②引き直しの結果、税の減少があること及び③その行為又は計算に正当な理由ないし事業目的など特段の事情が存しない場合であることを充足した場合には、一義的には不当と評価されることになるものとする。

そして、①の正常な行為又は計算の引き直しについては、合理性がなければならぬと解される。その合理性とは、推計課税の合理性と同様に客観的なものでなければならぬ。

したがって、「不当の評価」は、不確定概念であるが、課税庁は、合理的で客観的な引き直しを要求されることになり、批判の一つである課税庁の恣意性はむしろ、抑制又は排除する方向に働くものと考えられる。課税庁の本規定の適用に当たって「伝家の宝刀」と言われるゆえんは、個別規定の課税要件を充足したものとしてはその充足の負担が軽減されるものの、「不当の評価」という課税要件を充足するための合理性、客観性ある引き直しが要求されている点にあるのではなからうか。

## 10 結びに代えて

本規定は、「税務署長の認めるところにより」、同族会社等の行為又は計算について、引き直しをする権限を与えている。その引き直しは、個別規定の課税要件を充足したものから、課税庁の恣意性の介入の懸念が生ずるものと思われるが、本規定の課税要件には、「不当の評価」として、合理性、客観性が求められるため、その恣意性の余地はむしろ、抑制され又は排除される方向に働くものと考えられる。

また、同族会社等の行為又は計算に関しては、利害が対立しない支配関係にあることから、その行為又は計算についての客観性の確

保が困難な場合があり、そのために課税すべきものがあってもそれを担保する証拠等が収集できずその課税がされないのであれば、課税の公平は保たれないこととなる。それを解消するために本規定の適用においては、個別規定での課税庁の立証活動が緩和されることとなるが、本規定の課税要件として客観性の確保が要求されているものと解される。

そして、租税法律主義との関係について「法人税法一三二条の規定の趣旨、目的に照らせば、右規定は、原審が判示するような客観的、合理的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から、右規定が税務署長に包括的、一般的、白地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論違憲の主張は、その前提を欠く。原判決に所論の違法はなく、論旨は採用することができない。」<sup>(38)</sup>と最高裁が説示した意味は、そのように理解すべきものとする。

本来は、個別規定の適用によって課税の公平が保たれることが理想ではあるが、その公平が保たれない場合には、適時にその改正等による対応が重要であることは当然である。しかしながら、併せて、本規定のような否認規定を有効に適用すべきである。

繰り返しになるが、現状において、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ような統一的な取扱いを定めることが困難であるとしても、税負担の公平性の観点からも、納税者と課税庁の双方が本規定に対して適正に対処できるよう、その適用の明確化に努めるべきである。

具体的には、課税庁は、どのような行為や計算が本規定の適用対象となるのか、適正な金額の算出方法はどのようなものがあるかなど、通達や質疑応答事例等を通じて積極的に開示すべきであり、他方、納税者は、面接相談や文書回答制度の活用を通じて、本規定の

適用に対して積極的に向き合うべきであると考える。

なお、資産を賃貸した場合の適正額の算出方法としては、名古屋地裁<sup>(39)</sup>で示された不動産鑑定評価基準（国土交通省）に基づく積算法、事例比較法、収益分析法などが参考になるものと考えられる<sup>(40)</sup>。

(1) 所得税法 157 条「税務署長は、次に掲げる法人の行為又は計算で、これを容認した場合にはその株主等である居住者又はこれと政令で定める特殊の関係のある居住者（省略）の所得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、その居住者の所得税に係る更正又は決定に際し、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、その居住者の各年分の第百二十条第一項第一号若しくは第三号から第八号まで（確定所得申告書の記載事項）又は第百二十三条第二項第一号、第三号、第五号若しくは第七号（確定損失申告書の記載事項）に掲げる金額を計算することができる。」

法人税法 132 条「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。」

相続税法 64 条「同族会社等の行為又は計算で、これを容認した場合においてはその株主若しくは社員又はその親族その他これらの者と政令で定める特別の関係がある者の相続税又は贈与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、税務署長は、相続税又は贈与税についての更正又は決定に際し、その行為又は計算にかかわらず、その認めるところにより、課税価格を計算することができる。」

(2) 金子宏『租税法 [第 19 版]』（弘文堂、2014）121 頁、清永敬次『租税回避の研究』388 頁（ミネルヴァ書房、1995）。

最高裁昭和 52 年 7 月 12 日判決（税資 95 号 20

頁）「同族会社であるためにされた不自然不合理な租税負担の不当回避行為として、同族会社の行為又は計算の否認の規定に基づき、これを否認することができる」（下線は筆者が挿入。以下同じ。）。

- (3) 最高裁平成 16 年 7 月 20 日判決（判時 1873 号 123 頁）、東京高裁平成 11 年 5 月 31 日判決（税資 243 号 127 頁）、東京地裁平成 9 年 4 月 25 日判決（税資 223 号 500 頁）。なお、当該事件における本規定の適用については、控訴審判決が、地裁判決をほぼ引用して判断し、最高裁では、信義則を争点として判断している。
- (4) 東京地裁昭和 51 年 7 月 20 日判決（税資 89 号 307 頁）。
- (5) 最高裁昭和 53 年 4 月 21 日判決（税資 101 号 156 頁）。
- (6) 東京地裁平成 9 年 4 月 25 日判決（税資 223 号 500 頁）。
- (7) 本規定の課税要件は、「同族会社等に該当すること」を加えて、四要件とする場合もあるが、本稿の主要な論点ではないため、三要件として論ずることとする。なお、四要件については、今村隆『課税訴訟における要件事実論』（日本租税研究会、2011）65 頁参照。
- (8) 金子宏・前掲注(2)121 頁。
- (9) 谷口勢津夫『租税回避論－税法の解釈適用と租税回避の試み－』（清文社、2014）289 頁「同族会社においては、所有と経営とが未分離・一体であり株主間の利害対立による牽制作用の弱さの故に、租税負担の軽減または排除を目的として、必ずしも経済合理性があるとはいえない、いわゆる「お手盛り」による取引・経理等が行われやすいという構造的な問題がみられる。」
- (10) 増井良啓「所得税法 157 条を適用して過大不動産管理料の必要経費算入を否認した事例」ジュリスト No.965（有斐閣、1990）101 頁「証拠法の観点からみた 157 条のひとつの機能が、同業者比率にもとづく更正・決定を承認し、立証を緩和することにあるからである。」
- (11) 東京高裁平成 14 年 2 月 28 日判決（判時 1782 号 19 頁）。
- (12) 金子宏・前掲注(2)113 頁「今日の判例・通説は、法的安定性を重視する立場から、租税法は原則としてその文言に即して解釈されなければならないとの考え方をとっている。もちろん、このこ



とは、租税法の解釈にあたって、その経済的意義が解釈の基準として重視されるべきことを、否定するものではない。」。

- (13) 谷口勢津夫『税法基本講義[第四版]』(弘文堂、2014) 52 頁「法律関係という形式(法形式)を事実認定の基準とする意味では、「形式主義」である。法的実質主義は、このような意味における「形式主義」であるからこそ、事実認定への税務官庁の形成的・裁量的判断の介入に対する「防波堤」になり、しかも事実認定における予測可能性・法的安定性の保障にも資するものである。」。
- (14) 金子宏・前掲注(2)135 頁。
- (15) 東京高裁平成 11 年 6 月 21 日判決(判時 1685 号 33 頁)「いわゆる租税法主義の下においては、法律の根拠なしに、当事者の選択した法形式を通常用いられる法形式に引き直し、それに対応する課税要件が充足されたものとして取り扱う権限が課税庁に認められているものではない。」。
- (16) 金子宏・前掲注(2)128 頁。  
「否認という言葉は、租税回避行為の否認のほかにも種々の場合に用いられる。たとえば、経費の否認は、当事者が経費として計上している金額が架空のものであって実際には支出されていないこと、あるいは支出されてはいるが経費性をもたないこと、等の認定ないし判断であって、それは事実認定または法律解釈の作用であるから、否認規定をまつまでもなく行うことができる。それらの認定や判断が誤っている場合に、それを基礎とする処分が違法となることは、いうまでもない。」。
- (17) 大淵博義『法人税法解釈の検証と実践的展開 第Ⅱ巻』(税務経理協会、2014) 53 頁。「(法人税基本通達 7-3-11 が創設されたことは、)高価による売買取引の実体は、時価による売買契約と高価部分の贈与契約が混然一体化された混合契約であるとする『事実認定の実質主義』による認定として理解されたからにはほかならない。」(括弧書は筆者が挿入。)
- (18) 金子宏「無償取引と法人税—法人税法 22 条 2 項を中心として」『所得税課税の法と政策』(有斐閣) 353 頁参照。  
法人税法「22 条 2 項が個別的租税回避否認規定の性格を併有していると考え、再び 132 条との関係が問題となる。(省略)両者が重なり合う部分については、どちらの規定が適用される

べきであろうか。どちらを適用しても税額の点で相違を生じない場合は、基本規定である 22 条 2 項が適用されるべきであろう。しかし(省略)どちらの規定を適用するかによって税額が異なるような場合には、どちらを適用するかは税務行政の選択に委ねられていると解すべきであろう。」もつとも「(省略)税負担の不当な減少があるかどうか、等を問題とする必要がないから、実際問題としては 22 条 2 項が適用されることが多いのではないかと推測される。」。

- (19) 前掲注(3)判決。
- (20) 前掲注(3)判決。
- (21) 金子宏・前掲注(2)455 頁。
- (22) 前掲注(3)判決。
- (23) 品川芳宣『第三版 重要租税判決の実務研究』(大蔵財務協会、2014) 193 頁「控訴審判決は、まず、個人の法人に対する無利息貸付につき、所得税法 157 条を適用して通常收受すべき利息を収入すべき金額として認定し得ることについて原判決を認容している。このことは、所得税法 36 条と法人税法 22 条 2 項の規定上の差異があるとしても、会社に提供した貸付金(貨幣資本)について黙示的な資本利得が発生するであろうから、同条項の適用により収入すべき金額を擬制できるものと解される。」。
- (24) 最高裁昭和 50 年 5 月 27 日判決(税資 81 号 648 頁)  
「譲渡所得に対する課税は、資産の値上りによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨のものであるから、その課税所得たる譲渡所得の発生には、必ずしも当該資産の譲渡が有償であることを要しない(省略)。したがって、所得税法三三条一項にいう『資産の譲渡』とは、有償無償を問わず資産を移転させるいつさいの行為をいうものと解すべきである。そして、同法五九条一項(省略)が譲渡所得の総収入金額の計算に関する特例規定であつて、所得のないところに課税譲渡所得の存在を擬制したものでないことは、その規定の位置及び文言に照らし、明らかである。」。  
・最高裁昭和 18 年 4 月 20 日判決(税資 256 号 順号 10373)  
「しかしながら、所得税法上、抽象的に発生している資産の増加益そのものが課税の対象となっているわけではなく、原則として、資産の譲渡に

より実現した所得が課税の対象となっているものである。」

- (25) 注解所得税法研究会編『五訂版 注解所得税法』(大蔵財務協会、2011) 221頁、655頁。
- (26) 最高裁平成10年2月26日判決(税資230号814頁)、広島高裁平成9年7月18日判決(税資228号149頁)、山口地裁平成7年6月27日判決(税資209号1167頁)。
- (27) 宮崎地裁平成12年11月27日判決(税資249号731頁)。
- (28) 「司法研修所編 税務訴訟の審理について(改定新版)、2002」(法曹会) 204頁。
- (29) 同上。
- (30) 名古屋地裁平成11年5月17日判決(税資242号602頁)「賃料を算定評価する方法としては、(1)対象物件について、価格時点における基礎価格を求め、これに期待利回りを乗じて得た額に必要な諸経費等を加算して対象物件の試算資料を求める手法である積算法、(2)多数の賃貸借の事例を収集して適切な事例を選択し、これらに係る実際実質賃料に必要に応じて事情補正等の個別的要因の比較を行って求められた賃料を比較考量し、これによって、対象物件の試算資料を求める手法である事例比較法、(3)一般の企業経営に基づく総収益を分析して対象物件が一定期間に生み出すであろうと期待される純収益(減価償却後のもの)を求め、これに必要な諸経費等を加算して対象物件の試算資料を求める手法である収益法が考えられる。(1)積算法は、対象物件の基礎価格、期待利回り及び必要諸経費等の把握を適正に行うことができる場合に有効なものであり、(2)事例比較法は、近隣地域又は同一需給圏内の類似地域等において、対象物件と類似の物件の賃貸借が行われている場合に有効なものであり、(3)収益分析法は、企業の用に供されている対象物件に帰属する純収益の額を適切に求め得る場合に有効なものである。」

いずれの方法も不動産の賃料の算定方法として是認されたものであり、本件設備の算定方法としても相当な方法と考えられるので、対象物件の特性等に応じて合理的な算定方法を採用すべきである。」

- (31) 前掲注(3)判決。
- (32) 浦和地裁昭和56年2月25日判決(判時1016

号52頁)。なお、本事案は最高裁まで争われたが、控訴審以降、本規定は争点となっていない。

- (33) 最高裁平成18年1月24日判決(判時1923号20頁)、東京高裁平成16年1月28日判決(判時1913号51頁)、東京地裁平成13年11月9日(判時1784号45頁)。
- (34) 市丸吉左エ門『法人税の理論と実務(昭和39年7月1日発行版)』(税務経理協会、1964) 913頁。
- (35) 前掲注(3)判決。
- (36) 清永敬次『税法—新装版—』(ミネルヴァ書房、2013) 47頁「同族会社の行為計算の否認規定は、所得税や法人税等の『負担と不当に減少させる結果と認められるもの』を否認の対象とするが、当該行為計算をなすだけの合理的事情があるときは、規定にいう『不当に』減少させるものに当たらない、と解するのである。」
- (37) 広島高裁平成16年1月22日判決(税資254号順号9525頁)。なお、本事案は最高裁まで争われたが、本規定における同業者比準の合理性については争点となっていない。
- (38) 最高裁昭和53年4月21日判決(税資101号156頁)。
- (39) 前掲注(30)判決。
- (40) 品川芳宣・前掲注(23)425頁参照。