

# 法人税法における同族会社の行為計算否認規定の研究

若 林 孝 三

〔国税庁法人税課  
税大研究科三期生〕

〔新井益太郎先生講評〕本論文は「はじめに」にもあるように、法人税法第一三二条の同族会社の行為計算の否認規定の解釈と適用に関する諸問題の重要事項を取り上げたものである。重要事項として、

- 一、否認規定と実質課税の原則との関係
- 二、否認の対象となる課税される主体
- 三、不当と判断する基準

が取り上げられ、徹底した研究が展開されている。

次に、アメリカ所得税法の規定 (Internal Revenue Code Sec 482) がわが法人税法第一三二条の規定と関連があるため、この立法目的と根拠、適用対象主体、不当の基準について検討する。これについては主としてホルツマン (R. S. Holzman) 教授の著書 "Married's Length Transaction" を手掛りに、他の著作をも参考としている。

このように、本論文はわが国の同族会社の行為計算の否認規定と、アメリカ税法の規定とを対比することが最も主たる狙いであっ

法人税法における同族会社の行為計算否認規定の研究

た。この試みは相当程度達成され、わが国における未開拓の研究分野が明らかにされた点は高く評価されるべきものと考えられる。ただ、わが国の税法規定とアメリカの税法規定のよつてたゞ基礎が必ずしも同じものでないとも考えられるから、この対比を通じてより一層基本的な法思想の把握が行なわれることが今後の課題であらうかと思われる。(成蹊大学教授)

## 目次

はじめに

第一章 否認規定と実質課税の原則との関係

1 伝統的な見解

2 租税回避行為の否認であるとする見解

3 租税回避行為の具体化である「かくれたる利益処分」の否認であるとする見解

4 実質課税の原則による否認であるとする見解

5 要約

第二章 否認の対象となる課税主体

1 所説の見解

2 問題点

3 問題点解決のための考え方

(1) 解釈論による考え方

(2) 解釈論と租税法主義

(3) 立法による解決

第三章 不当と判断する基準

第四章 米法における考え方

1 米国内国歳入法四八二条の概要

2 米法における立法目的および根拠

(1) 四八二条の適用範囲および目的

(2) 租税回避との関係

3 米法における適用対象主体

(1) 範囲

(2) 支配関係の判定

4 米法における不当の基準

(1) 事業目的の検定

(2) 正常取引の尺度

## はじめに

本稿は、わが国の法人税法第一三二条同族会社等の行為計算否認規定の解釈適用に関する諸問題のうち次の諸点について検討しようとするものである。

問題点1 否認規定と実質課税の原則との関係

これは、この否認規定の立法主旨は何かの問題である。

この規定は、同族会社の社員の合法的脱税を防止し、同族会社と一般の会社との租税負担の公平を図るために、大正十二年に始めて法制化されたものである。その後、この規定の立法主旨については、「租税回避行為の否認」、「かくれたる利益処分否認」、「実質課税の原則にもとづく否認」などのような表現でも説明されてきている。これらの主張は、いずれも租税負担の公

法人税法における同族会社の行為計算否認規定の研究

平を実現するために、実質課税の原則にもとづいて租税回避行為を否認するという共通の基盤に立っているものと考えられるが、この考え方が妥当であるか否かを検証することによって、この否認規定の立法主旨を明らかにしてみたい。このことは、とりもなおさず、この否認規定の解釈適用について重大な指針を与えたと考えるからである。

問題点2 否認の対象となる課税主体

これは、否認の対象となるべき課税主体は、同族会社のみなのか、あるいは同族会社に限らずすべての法人であるかの問題である。

この規定の創設当時においては、否認の対象となるのは同族会社のみであるとされ、この考え方は、その後引き継がれて現在に至っている。しかし最近になって、同族会社に限らず非同族会社であっても、また会社に限らず会社以外の法人であっても、この規定の立法主旨に反するような行為計算がなされた場合には、この規定を適用して否認し得るとする考え方や、また、かりにこの規定の適用がないとしても、租税負担は経済的負担であるから課

税標準は取引の経済的効果によって評価されるといふ法人税法全体の考え方から、その行為計算を否認することができるとする考え方もでてきている。これは、従来の考え方によると、同一の行為計算について、一方では同族会社なるが故に否認されながら、他方では単に同族会社ではないという理由だけで否認されないという不公平、不合理が生ずるために主張されたものである。

この不公平、不合理を是正するために、現行規定の解釈論によってすべての課税主体の行為計算を否認することが可能であるとする根拠は何か、また解釈論が許されないとすればどのような立法が必要であるかについて検討する

### 問題点3 不当と判断する基準は何か

この否認規定は、法人税の負担を「不当」に減少させるような行為計算を否認し得るとしているが、この不当性はどのような基準によって判断し、また、その基準は誰れがどのようにして決定し、その内容はどのようなものなのかの問題である。

ここでは、これらの一般的な考え方について検討する。

以上のような問題点について、わが国の学説、判例等を整理することににより検討していくことにする。

外国における行為計算否認の考え方、とくに米法における「正常取引」、「事業目的の検定」などについては、ドイツにおける「かくれたる利益処分」の考え方ほどには紹介されておらず、ましてや、わが国の判決にもまだ取り入れられていないのが現状であるので、これらについての研究は必要かつ興味のある問題である。

そこで、わが国の問題点との対比による検討を意図したのであるが、時間的、能力的限度のためまさに単なる異なった種類の法の並列に終る可能性が大であったので米法の考え方を紹介するにとどめた。したがって、米法の考え方をわが国にとり入れる可能性の有無およびその是非についてはまったく未開決の問題として残されているのである。

なお本稿は、昭和四三年度税大研究科論文集に登載された拙稿「法人税法における同族会社の行為計算否認規定の研究（米国内国歳入法四八二条との対比を中心にして）」の一部を要約および補正したものである。

# 第一章 否認規定と実質課税の原則との関係

この章では、法一三二条の立法主旨について検討する。

行為計算否認規定の立法主旨については、この規定が創設された大正十二年以来種々論議されてきているが、結局は、各所説とも租税負担の公平を図るための規定であるという点で一致している。しかしその説明の仕方はまちまちである。立法当初は、いわゆる合法的脱税を防止して負担の公平を図るとされていたが、その後、租税回避行為の否認、さらにその具体化であるかくれたる利益処分の否認、あるいは実質課税の原則にもとづく否認などによっても説明されているのである。

以下、各所説および判例を検討しながらこの規定の現在の意味における立法主旨を明らかにしてみたい。

## 1 伝統的な見解

これは、わが国の現行法人税法第二十条十号が同族会社を形式的な資本支配割合で判定し、第一三二条が同族会社に適用すること  
を明記していることから（実質的には、大正十二年から同一）、こ

法人税法における同族会社の行為計算否認規定の研究

の規定の解釈としては創設時からの伝統的な、いわば通説的な見解である。

この見解は、同族会社は不当な行為計算を行なうが非同族会社においてはこのような不当な行為計算は行ない得ないということ  
を前提としている点に特徴があると思われるが、その根拠については次のように説明されている。

「同族会社は、一般の法人と異なり、一部少数の主腦者が多数の議決権を有し、実質的にその会社を支配しているのであるから、主腦者の個人的意思によって法人の計算を左右し、法人自体の租税のみならず、主腦者自身の租税をも合法的に軽減することができるから、このようなことを防止するためにこの規定を設けたものである。」<sup>(1)</sup>として、その根拠をもっぱら会社の社員構成の特殊性に求め、通常の会社では予想されないような行為が同族会社においてはなされることがあり、課税上の一般の公平を維持する上から、この行為計算を否認しようとするものであると説明するのである。<sup>(2)</sup>

この考え方は、同族会社においては、その定義から、少数の者の支配によって租税負担軽減のための恣意的な取引がなされる可

能性があるが故に、これを防止するためにこの規定があるとするものであるが、この規定の創設当時の社会情勢すなわち、同族関係者によって設立された会社を利用した合法的脱税が激増したのでこれを防止しようとするために否認規定が設けられたという考え方をそのまま継承するものである。そして、そのような事情があるのであればこの考え方は確かに妥当するであろう。

この考え方の根拠をなす判決としては、たとえば、次のようなものがある。

「同族会社の行為計算否認の規定は、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、税金遁脱の目的で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ような行為計算に引き直して課税するためのものである（昭和二六、四、二三東京地裁判決、行政事件裁判例集（以下行集という。）二巻六号八四一頁。昭和二七年改正法前の規定が適用されたもの。）」

「同族会社の行為計算否認の規定は、同族会社と非同族会社の課税負担の公平を期するため、同族会社であるが故に課税負担を免れるような行為計算を容易に選ぶことができた認められる場

合には、その行為計算にかかわらず、もしその行為計算を選ぶことが困難であるとしたならば、それと同一の経済的効果を達するため通常採用されるであろうところの行為計算にしたがって課税標準を定めんとするところにあると解すべきである（昭三三、一、二、二三東京地裁判決、行集九卷二二号、二七二七頁。）」

「同族会社の行為計算否認の規定は、いわゆる同族会社は、首脳者又は少数の株主若しくは社員が多数の議決権を有する会社であり、比較的利害を同一にしているこれらの者の意思によって、会社の行為または計算を自由にすることができ、会社と個人を通じて租税負担を不当に軽減することも容易であることから課税の公平を期するために設けられたものである（昭三四、十一、十七東京高裁判決、行集十卷十二号、二三九二頁。）」

「同族会社の行為計算否認の規定の趣旨は、同族会社のように同族関係者によって経営の支配権が確立されているところでは、税金遁脱の目的をもって、非同族会社では容易になし得ないような行為計算をするおそれがあるので、両者の課税負担の公平を期するため、かかる場合には、その行為計算を否認し非同族会社が通常するであろうところの行為計算に従ってその課税標準を計算

しうる権限を徴税機関に認めた規定であると解すべきである（昭三五、五、十七広島地裁判決、行集十一卷五号）。」

「同族会社においては、通常利害相反しない少数同族株主が過半数以上の株式又は出資額を所有しているため、非同族会社の如く株主一般又は株主相互間と経営者の利害対立より、自ら経営者による恣意的行為計算が抑制されるということがなく、かかる恣意的行為計算のため法人税負担を不当に免れしめるおそれがあるので、このような結果を防ぐために設けられたものである（昭三九、四、二四鳥取地裁判決、行集十五卷四号、六一二頁）。」

## 2 租税回避行為の否認であるとする見解

この規定が租税回避行為の防止規定であるとする見解を最初に主張されたのは、片岡政一氏であるとされる。<sup>(3)</sup>すなわち、税法は「課税要件は極めて通有性あるものが選定されるのであるが、一面その課税要件は諸種の回避手段を封塞することの可能なることを必要とする。課税要件は典型的なる取引形態を目標として規律されるものであり、立法の精神は常に正常関係における普通の取引手段を想定し、これを前提として課税要件の構成要素を選定し、その通有性によって最も衡平なる課税を実現せしむることを

法人税法における同族会社の行為計算否認規定の研究

目的としている。」とされるが、現実の状況は、「課税の対象たる事實は、利益獲得社会における利己主義の発現であり、最少の犠牲を投じて最大なる収益を獲得せんとする経済通念の影響を受けないものはない。従って、租税に対してもその負担が利益獲得の犠牲である場合においては、これを最少限度に短縮せんとする意欲がその本能的努力から全然抑制されるべしと期待し難い。」とされ、その結果納税者は、「立法精神が典型的であればある程その典型的なる経済取引を故意に迂回せんと企て」これに対し課税当局は、「法規の目的論的解釈又は自由裁量若しくは行為計算の否認というが如く、いささか独断的な方法を選ばざるを得なくなる。」とされるのである。<sup>(4)</sup>

この考え方は、同族会社なるが故に不当な行為計算をするというものではなく、すべての課税主体にその可能性があることを指摘しているのであって、前述した伝統的な見解とはその発想がまったく異なるものである。ただ片岡氏は、この否認規定は、同族会社の無配当政策等を対象として発達してきたためにまだ一般の会社に適用されていないとして、結果的には同族会社のみ否認されるとしている。

3 租税回避行為の具体化である「かくれたる利益処分」の否認であるとする見解

これについて田中勝次郎博士は次のように主張される。<sup>(5)</sup>

まずこの規定が租税回避行為の防止規定であることについては、「旧所得税法第七三条の二（大正十五年法）の規定の目標となつてゐるのは、租税回避行為であつて、その回避行為を防止するために設けられた規定である。」とされる。回避行為とその範囲については、「回避行為は、広義には、租税を免るる意思を以て為さるる行為のすべてを指すとみられるが、何人も最も軽き租税を負担する様に仕組むことを妨げらるることなしというドイツの格言もあるから、あらゆる租税回避行為を禁止するの趣旨ではなく、…如何なる回避行為を禁止せんとするのであるかは「所得税遁脱の目的」の意義如何によるが、結局はドイツと同様に「法律上の形式若しくは形成可能性の濫用（ドイツ租税調整法第六条）」による場合である。」とされ、「この法律上の形成可能の濫用による租税回避の中で、その又本体とも目すべきものは、法人所得税についてはここにいうかくれたる利益処分ということが出来る。」とされるのである。

このかくれたる利益処分の概念についてはケンネルクネヒトの次の所説を引用されている。すなわち、「かくれたる利益処分というのは、出資者（若しくは一定の条件の下に第三者）が利益の外見を有しないで、他のかくれたるかたちにおいて会社の利益を分配せらるる場合に存在する。」また、「ドイツ財務行政裁判所の判例として」かくれたる利益処分は、会社が出資者でなかったらば与えなかつたであろうところの利益を出資者に与えた場合に存在する（一九二九年財務行政裁判所第一部第六二一号判決）をあげられる。

これらのことから、「所得税法第七三条の二の規定が、租税回避行為による所得税の負担軽減を防止せんとするものであり、而もその主たる目的は、「かくれたる利益処分」の方法による所得税の負担軽減を防止しようとすることが推測される。」とされるのである。また博士は、この規定は特に同族会社についてこのかくれたる利益処분을禁止しているのであるが、これが行なわれるのは、必ずしも同族会社に限られず、非同族会社でも「かくれたる利益処分」をすることは可能であり、株主相互金融会社の事件はその例であると指摘されている。<sup>(6)</sup> このことから、立法論とし



ては、旧法人税法第三〇条（現行一三二条）から同族会社という要件を削除して、非同族会社にも適用すべきであると主張されるのである。<sup>7)</sup>

中川一郎教授も「かくれたる利益処分」によって説明されている。<sup>8)</sup>

まずこの規定は、「ドイツ租税調整法第六条の租税回避、更にその具体的展開たるドイツ法人税法第六条、同法施行規則第十九条の規定する「かくれたる利益処分」と同趣旨のものであることについては異論はない。」とされる。租税回避の意味については、「公平に反する節税である。この公平に反するか否かの判断は、納税義務者が達成せんとする経済的目的に対して、特別の理由なしに異常な形成形式ないしは処置が選ばれたことを要し、「異常な」とは、その経済的目的を達成するために通常選ばれる方法とは異なる方法であり、それに相応しない方法。」であって、「節税が顕著であり租税平等主義に反する場合でなければならず、租税回避の成立について何等の疑いのない場合でなければならぬ。」とされる。

また、かくれたる利益処分とは、「常に租税回避に該当するの法人税法における同族会社の行為計算否認規定の研究

であり、租税回避の要件を充足しなければかくれたる利益処分にはならない。かくれたる利益処分は、ある経済的な利益が会社からその社員に与えられ、しかもその利益が利益配当としての形式をとらず、他の形式のもとにかくされている場合であり、租税回避のすべてがかくれたる利益処分になるのではなく、又わが國の同族会社の行為計算の否認の問題とはなく、非同族会社についても租税回避は認められるであろうし、かくれたる利益処分に該当しなくても租税回避と認められる場合もあるが、同族会社の行為計算否認の問題を中心に考えれば、それはすべて租税回避に包括され、その大半はかくれたる利益処分に該当する。」とされる。そして、「非同族会社においても、同族会社でありさえすれば否認さるべき事実は存在するのである。然るに、非同族会社においてこれが否認されないのは、たとえば、ドイツ租税調整法第六条の如き租税回避に関する一般の規定を欠く。」からであるとされるのである。

このかくれたる利益処分という考え方を認めたわが國の判例としては、たとえば次のようなものがある。

「(法一三二条)の規定の立法趣旨が同族会社において容易に

行なわれがちな、いわゆる「かくれたる利益処分」によって租税の負担を免れることを防止することにある（昭三十一、十一、二四大阪地裁判決、行集七卷十二号、三一〇九頁。）

「損金とならない利益処分とは、法人が決算のうえ行なう形式的な利益処分に限られるものと解すべきではなく、形式的には利益処分の形をとっていなくても事情により、実質上の利益処分として取り扱いうる場合のあることは、これを認めなければならぬのであろう。かような場合を「隠れたる利益処分」と呼ぶならば、わが税法の下でも或る範囲において「隠れたる利益処分」として損金算入を否認し得る場合があることは否定し得ないところであろう（昭四〇、十二、十五東京地裁判決、税務訴訟資料四一号、一一八頁。）」

#### 4 実質課税の原則による否認であるとする見解

この見解を代表するものとして、たとえば、小宮保氏は、次のように主張される。<sup>(9)</sup>

まず、実質課税の原則には、「経済社会に生じた所得を実質的に享受する納税者に帰属させるといふ帰属理論又は実質所得者課税ともいふべき部面と、法人のなした行為なり計算なりを実質的

に判断して、その実質的判断の上に立って所得又は税額の計算を行なうという所得計算理論又は行為計算の実質主義という部面」の二つがあるとされる。

そして、大正十二年の同族会社の行為計算否認規定の創設については、「法人の行為計算の否認という形において実質主義が初めて明文化された画期的なもの」と評価され、さらに現在においては、「法人のなした行為計算という部面において買かれることになる。つまり、損益の発生の原因となる取引について、当事者の意図している経済的効果というものを一般的に観察して、その観察に基づいて、客観的に妥当であると認められる判断に従って是非を決する」ということから法一三二条は、「法人税法においては、法人の行為計算についても一般的に実質主義によって判断すべきであるということ、特に問題の多い同族会社について注意した「宣言的規定」である。」とされるのである。

このように小宮氏は、法一三二条を実質所得計算の原則の明文化であるとされるのであるが、武田昌輔教授は別の観点からこの規定と実質課税の原則との関連を説明される。<sup>(10)</sup>

まず法十一条の規定は、「収益の帰属する主体について定めた

ものであって、あらゆる課税上の問題はその実質によって判断すべしということを決めたものではない。」とされながら、「あらゆる取引は、税法の規定をまつまでもなくその実質に即し判断すべきものであって、単なる法律形式によってのみ判断すべきものではないということは一応当然の事柄として認めるものと思われ。」とされ、「同族会社の行為計算の否認規定は、課税上においては、その行為又は計算が通常の場合においてなされているならば、一般にはいかなる行為又は計算がなされたであろうかを判断してその認めるところにより課税する趣旨であるとするならば、その一般の場合の行為又は計算の判断が実質的判断をいうものであれば、一般の更正の規定と本質的に異なるものではないと考えられる。」とされるのである。一般の更正も実質主義に基づいてなされるのであれば、法一三二条による否認は結果的には同族会社以外の法人にも及ぶことになるのであるから、この見解は、結果的には法一三二条が宣言的、例示的であるとす前記小宮氏の見解と同一であるとみてよいであろうか。

清水敬次助教授は、この規定が実質主義にもとづく租税回避行為否認規定の根拠になっていると主張される。<sup>1)</sup>

法人税法における同族会社の行為計算否認規定の研究

まず租税回避とは「税法上通常のもの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、通常の取引形式を選択した場合と同一又はほぼ同一の経済的效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。」とし、このような租税回避は「納税者が選択した取引の法形式よりその達せられた経済的效果を重視するという意味での実質主義によって否認される。」とされる。そして、租税回避を否認するというためにはそのための特別規定がなければならないが、同族会社の行為計算否認規定については、「租税回避否認の根拠たりうる規定。」であるとされるのである。

このような実質主義の考え方を示すが国の判決としてはたとえばの次のようなものがある。

「一般に租税制度は経済的生活現象の上に樹立せられており、法人税の課税要件も又かかる現象に基礎を置いているから、右事象の観察には法律上の形式に拘わることなく、その実質を考慮すべきものである（法人税法三一条の三||現行一三二条||参照）ことよりすれば事象は実際に即して考慮すべきであって、若し選ばれた法律上の形式と実際の内容が異なる場合には後者が前者

に優先して判断せらるべきである（昭三三、七、十二大阪地裁判決、行集九卷七号、一三八一頁）。」

「私法上無効又は取り消し得べき行為であっても、その行為に伴って経済的効果が発生している場合にはその収益につき課税すべきであるし、私法上許された法形式を濫用することにより租税負担を不当に回避し又軽減することが企図されている場合には、本来の実情に適合すべき法形式に引直してその結果に基いて課税し得ることも認められなければならない（昭三九、九、二四大阪高裁判決、行集十五卷九号、一七一六頁）。」

「元来法人税法は、法人が純経済人として経済的に合理的に行爲計算を行なうべきことを前提として、かような合理的計算に基づき生ずべき所得に対し課税収入を確保しようとするものであるから、法人が通常経済的に合理的に行動したとすればとるべきはずの行爲計算をとらないで、法人税回避もしくは軽減の目的でことさらに不自然、不合理な行爲計算をとることによりまたは直接法人税の回避軽減を目的としないときでも経済合理性をまったく無視したような異常不自然な行爲計算をとることにより、不当に法人税を回避軽減したこととなる場合には、税務当局は、かよう

な行爲計算を否認して、経済的に合理的に行動すれば通常とったであろうと認められる行爲計算に従って課税を行うことは当然である。」から「法人税法が同族会社につき行爲計算の否認規定をおいたのは、同族会社においてはとくに租税回避行為がひんぱんに行なわれるところから、同族会社に対する正当な課税を容易にするためにこれを設けたにすぎないものと解すべきであって、非同族会社については、この規定がないからといって、前述のような、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と解すべき理由はない（昭四〇、十二、十五東京地裁判決、税務訴訟資料四一号、一一八八頁）。」

## 5 要 約

以上の各所説および判例からこの規定の立法主旨を次のように説明することができる。

「この規定は、租税回避行為ないしは合法的脱税となるような不当な行爲計算を否認して租税負担の公平を図るものであり、その行爲計算が不当な租税回避行為であるか否かはいわゆる実質課税の原則によつて判断される。<sup>(12)</sup>」

ここでいう実質所得計算の原則については、次のような意味を

持たせることにする。

法人税の課税標準たる所得金額を計算する場合に、その法人のなした取引、行為、計算の法的形式の効果を如何にかかわらず、その経済的效果によって計算しようとする考え方を「実質課税の原則」といい、その経済的效果が帰属する課税主体を法的評価ではなく経済的效果によって判定しようとする考え方を「実質所得者の原則」といい、その取引等の内容については、法的評価なしは課税主体がその取引等に対してなした評価によるのではなく、その取引等の経済的效果ないしは客観的な評価によって判断しようとする考え方を「実質所得計算の原則」という。それ故に、実質課税の原則は、実質所得者課税の原則と実質所得計算の原則をその内容とするものである。

要するに、租税負担が、課税主体の経済的負担であることから、課税標準たる所得金額が課税主体のなした取引等に基因するものである以上、その取引等は経済的效果によって評価すべきであるとされるものである。

ここで問題となるのは、租税負担公平の原則を実現するために実質課税の原則によって租税回避行為が否認されるのは同族会社

法人税法における同族会社の行為計算否認規定の研究

のみであるか否かであるが、これについては次章で検討する。

(注)

- (1) 市丸吉左衛門「法人税法解説」(昭四〇)七三九頁、忠佐市「租税法要論」(昭二五)二〇〇頁、湊良之助「新訂法人税法」(昭三五)三七頁、松井静郎「法人税の実務」(昭三三)七一―九頁、志場喜徳郎「法人税法」(昭三二)一〇七―六頁、吉國二郎「法人税法」(昭四〇)七三三頁など。
- (2) たとえば吉國二郎「前掲書」七三三頁。
- (3) 清水敬次「税法における同族会社の行為計算の否認規定」(法学論叢七二巻一―号六五頁)。
- (4) 片岡政一「租税回避とその否認権」(「税十一巻八号」(昭八)八四頁以下)。
- (5) 田中勝次郎「判例を中心としたる所得税の諸問題」(昭十五)一一四頁。
- (6) 田中勝次郎「法人税法の研究」(昭四〇)七九四頁。この株主相互金融会社事件は、はじめから株主を二つのグループに分けて、融資を希望する株主には融資をする代りに優待金を支払わず、その他の株主には優待金を支払ったもので、この優待金がかかれたる利益処分であるか否かが争われたものである。昭三五、三、十五東京地裁判決(税務訴訟資料三三三号三三三頁)はこれをかくれたる利益処分であるとしている。
- (7) 田中勝次郎「法人税法の研究」八三三頁。
- (8) 中川一郎「同族会社の行為計算否認の規定」(税法九一号、

九九号。

(9) 小宮保「実質課税の原則」財政二巻九号四一頁以下。

(10) 武田昌輔「同族会社の行為又は計算の問題上」財政経済弘報

六〇二号四頁以下。

(11) 清水敬次「実質主義と租税回避」法律時報三九巻一〇号二五

頁以下。

(12) 租税法研究会編「租税法総論」五七頁杉本良吉氏の発言によれば、この規定は、公平負担の原則から流れ出でたるものであって実質主義からのものではないとされる。

## 第二章 否認の対象となる課税主体

### 1 所説の見解

この規定の目的は、前述したように、租税負担公平の原則を實現するための租税回避行為の否認、防止にあり、それを実質所得計算の原則によって達成しようとするものであった。

ところが、わが国の現行実定法に租税回避行為否認の一般的规定がなく、この法一三二条に同族会社という要件を規定した否認

規定があることから、租税回避行為が許されないことについては異論のないところであるとしても、現行法の下において一般の会社その他の法人に、租税回避を理由として否認権を行使しうるか否かについて相反する見解が出されているのである。

すなわち第一の見解は、条文の有無に関係なく法人税法全体の考え方から租税回避行為がなされていればすべての課税主体について否認しうるというものであり、第二の見解は、租税回避行為は許せないものであるが、それを否認するためには特別規定を必要とするから同族会社についてのみ否認規定がある現行法においては、一般の法人については否認し得ないとするものであって、従来からのいわば通説的な考え方である。

第一の考え方——同族会社以外の法人についても否認しうるという見解については、たとえば次のようなものがある。

前述した昭四〇、十二、十五東京地裁判決は、「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るべき否認が許されないと解すべき理由はない。」としており、昭三九、九、二四大阪高裁判決は、「他の合理的な経済的目的から合法的になされた私法上の行為まで、それが他の法形

式を用いた場合に比して課税の負担の軽減をもたらすことを理由として、法人税法上抛るべき規定なくしてこれを否認することはできない。」<sup>(4)</sup>としていのであるが、その軽減をもたらした法形式の選択について他に合理的な経済目的がないならば規定の有無を問わず否認しうるとするのであろうか。

小宮保氏の見解は「法人税法においては、法人の行為計算についても一般的に実質主義によって判断すべきであるということ」を特に問題の多い同族会社について注意した「宣言的規定」である。」<sup>(5)</sup>とされることから、これらの判決と同様に、否認されるのは必ずしも同族会社に限られないことになるであろう。

金子宏教授は、ドイツ租税調整法第六条のとき一般的な租税回避行為を禁止する規定のない場合に、解釈論として否認権を認めることができるかどうかは将来の判例法の形成にまたなければならぬとされるが、「第一に利用された法律形式が異常であること、第二に、かかる異常な法律形式を用いた理由が、もっぱら又は主として租税を回避すること」にあり、それ以外に正当な理由が存在しないこと、かかる二つの規程が満たされている場合に限り否認を認めることは、実質的には必ずしも租税法律主義の要

請に反するとはいえない、という考え方も成り立ちうると思われる。」<sup>(6)</sup>とされる。

山田二郎検事は、「租税負担の公平を期するために「実質課税の原則」が機能すべきではあるといっても、憲法上の要請として租税法律主義に基づき「実定法の根拠がなければ課税されることではない」から課税要件について実定法が欠缺しているのに租税法規を拡張解釈したりして、実定法に定められていない課税要件をひき出すような解釈を試みることは断じて許されない。」とされるが、「租税法の解釈と適用に関する「実質課税の原則」は、わが国では未だ採用されておらず法的根拠を欠くものであるとの見解が述べられているが、わが国においても判例によってすでに個々のケースを介して認められてきているものであるので、国税通則法のなかに成文化されなかったからといって、租税法の解釈と適用に関する実質課税の原則は、立法の有無に関係なく当然に機能すべきものであるといえることができる。」<sup>(7)</sup>

武田昌輔教授の見解によれば、実質主義という立場からは、一般の更正も法一三二条の更正も結果的にはすべての課税主体について租税回避行為が否認されることになるのであるから、結果的

にはこれらの見解に入るとみてよいであろう。

田中勝次郎博士は、「不自然の法律行為によって租税を回避することができない」ということがこの条文の主眼であって、同族会社であるかどうかということは問題ではない。」とされるのであるが、現行法は、「同族会社ならば不自然な行為によって税を免れることができないが非同族会社であればどんな不自然な行為をして租税を回避しても構わない」という誤った印象を与える。」から同族会社という要件を削除するよう法律を改正すべきであると主張されること<sup>(8)</sup>から、現行法のもとでは、すべての課税主体について否認することはできないとされるのであろうか。

第二の見解について須貝教授は、前出大阪高裁判決を批判されて、「同族会社については行為計算の否認に関する規定が存する。ところが一般の会社についてはこれがない。∴法人税法上否認の根拠となる規定は存しない。そこで租税法主義の立場からいえば、否認することはできない。」<sup>(9)</sup>とされ、清永助教もこの見解を全面的に支持されている。<sup>(10)</sup>

北野助教は、この規定が創設的規定であることを強調されると共に「同族会社の行為計算の否認規定は、租税回避に対処する

ものであり、しかして租税回避行為の否認は、法の個々の規定がある場合にのみ可能なのである。法人税法は一般法人の租税回避行為を否認する規定を設けていない。」<sup>(11)</sup>から否認し得ないとされる。

(注)

(1) たとえば、中川一郎「国税通則法答申の批判(三)」税法学一三〇号一頁など、多くの論者がこのことを指摘している。

(2) 福永政彦検事は、この点について、行為計算の否認規定の適用を非同族会社について排除する立場は、実定法上同族会社についての規定がおかれていることには合致するが、同族非同族によって取扱いを異にする根拠にとぼしく、また、行為計算の否認を非同族会社にも適用しようとする立場は、同種の事態は同様に取扱うという点では優れているが、租税法主義の建前からみて疑問がないとはいえないと指摘され、結局は、税法自体に内在する独自性をどこまで強調できるかにかかわるとされる。(司法研修所創立二〇周年記念論文集第一巻民事編「同族会社の行為計算否認規定の適用についての問題点」四九一頁)

(3) 行集十六卷十二号一九一六頁。

(4) 行集十五卷九号一七一六頁。

(5) 小宮保「実質課税の原則」財政二二卷九号四一頁以下。

(6) 金子宏「市民と租税」現代法と市民三三四頁。



(7) 山田二郎「実質課税の原則とその適用について」税経通信十  
九巻五号四八頁。

(8) 田中勝二郎「法人税法の研究」八三二頁。

(9) 須貝脩一「判例批判」法律時報四〇一号一六五頁。

(10) 清水敬次「判例評釈」シュートイェル三九号五頁。

(11) 北野弘久「税法判例研究」(昭三九)六二頁、一四七頁など。

## 2 問題点

以上のような諸見解を総合してみると、同族会社のみを否認するとした場合には次のような問題点が指摘される。

わが国においては、法一三二条の適用によって行為計算を否認される課税主体は、内国法人たる「同族会社」といわゆる「企業組合」といわれる同族会社に準ずる法人であつてかつこれに限られるとするのが従来からのこの規定の解釈であつたことについては前述したとおりである。しかし、この適用対象主体が法人の中の会社のみ限定されるのは、この規定の立法主旨である租税負担の公平にかえて反するのではないかという疑問が生ずるのである。

現行法において、法人税法の適用を受ける課税主体は、会社をはじめとして、社団法人財団法人等の民法及び特別法上の法人、協同組合等の組合、さらには人格なき社団、財団まで含めてい

法人税法における同族会社の行為計算否認規定の研究

のであり、しかも外国法人も課税所得の範囲に制限はあつても例外ではないのであるから、このうちの内国会社についてののみ否認規定をおいているのは、法人税法全体の体系からしても不合理であらう。<sup>(1)</sup>

何故会社についてののみ否認規定をおいたかについては、この規定の歴史的沿革がその大きな要因となっているのである。すなわち、この規定が創設された大正十二年当時においては、同族関係者が、その会社を利用する目的で設立し、これによつていわゆる合法的脱税を図る事例が多発したために、これらの同族関係者によつて設立された「会社」の行為計算を否認する必要があるため<sup>(2)</sup>にこの規定が設けられたのであつて、経済活動の主体が生じたため個人と会社であり、かつ一般的な租税負担が現在ほど重くなかつた当時としては会社<sup>(3)</sup>のみに適用すれば十分であつたのである。

しかし、現在の社会情勢をみると、経済活動主体は、個人・会社のみでなく、各種の組合・団体や、公益法人でさえも経済活動(営利活動)を行なっているのであり、経済活動そのものが非常に複雑になっているのであるから、單純に同族「会社」のみ否認しようとするのは、確かに現実に即さないことである。

このため、昭和二八年の改正により、同族会社に準ずる法人が非常に限定的ではあるがこの規定の適用を受けるようになったのではあるが、さらにこの対象をすべての法人に拡大しようとする前記のような主張がなされるのはむしろ当然であるともいえるのである。

ただしこれについては、「会社に限って行為計算否認の規定をおかなければならぬという理由もないが、会社以外の組合等においては、同族的色彩のないことを通常としているのであるから、かかる規定をおいていない。」とする見解もある。たしかに、会社以外の法人の中には、たとえば消費生活協同組合のようにその組織の性格から同族的色彩を帯び得ないものもあるが、医療財団のように、まったく同族関係者によって事実上運営されている法人もあるのであるから、この主張は必ずしもあてはまらないのである。

次に問題となるのは、会社のうち、何故同族会社のみが否認の対象となるかということである。

同族会社とは、法二条十号によれば、三人ないし五人の株主等（法令四条で定める同族関係者を含む。以下同じ。）の有する株式

等の総数が、その会社の株式等の総数の五〇%ないし七〇%以上になるものであって、これは同族会社を形式的な資本所有割合で判定しようとするものである。

同族会社をこのような形式的基準によって定義し、少数の者の支配によって租税負担軽減のための恣意的取引がなされる可能性があるが故に、これを防止するという考え方は、このような恣意的取引をする意思決定のための支配と、会社の形式的な所有支配とは同一であるとみなしているからであると考えられる。

たしかに、このような少数の者が所有を支配している会社においては、その所有支配から恣意的取引をする可能性は一般の会社よりも高いといふことはいえるし、租税負担公平の要請からこのような恣意的取引を否認し防止する規定は必要である。しかしこのことは、法一三二条が同族会社の行為計算を否認し得る根拠はなっても、何故同族会社のみを否認しなければならぬかを説明し得ないのである。

恣意的取引がなされるのは、第一義的には所有支配ではなく、取引意思決定の支配によるものであって、この支配は、とくに現行法で規定しているような形式的な所有支配とは必ずしも一致

するとは限らないのである。しかも、このような形式的基準では仮装された非同族会社の出現が後を絶たず同族非同族の判定は絶対的なものではなくなってしまう、それ故に、形式的な基準によって判定された非同族会社の行為計算がすべて正当であるとするのはいかに非現実的であるといわざるをえないのである。

このような不合理は、この規定の創設当時の考え方をそのまま継承してきたために、現状に適合しなくなったということにもその原因があると考えられるが、より重要なことは、不当な行為計算を判定する場合に、その行為計算の実質を判定することなく、同族会社の行為計算という外形的な基準で判断しようとするところに最大の原因があると考えられるのである。不当な行為計算と同族関係とは、相関度は高いにしても本来別個のものであって、これを直接結びつけることに不合理があるのであり、また、後述するようにこの否認が、不当な行為計算にもとづく租税軽減という結果についてなされるのであれば、その結果が生じている限りすべて否認されるのであって、その行為計算をなした主体が同族会社であるか否かによって否認するか否かを判定することは、たしかに不合理であるといわざるを得ないであろう。

法人税法における同族会社の行為計算否認規定の研究

(注)

(1) たとえば田中二郎「租税法」(昭四三)一六三頁。

(2) 金子宏「市民と租税」現代法と市民所収参照。

(3) 市丸吉左衛門「法人税の理論と実務(1)」(昭三八)八六七頁。

### 3 問題点解決のための考え方

租税回避行為を行なった課税主体のすべてについてその行為計算を否認するのが租税負担公平の原則に合致するものであることについては、異論のないところであろう。

ところが前述したように、すべての課税主体について否認しようとする見解もあるのではあるが、現行法の規定からは、そのような解釈をすることは許されず、同族会社についてのみ適用があるとする見解も有力である。

そこで、現行法の解釈によってこの問題を解決しようとする考え方の根拠は合理的なものであるかどうか、また解釈論によらず立法によって解決するにはどのような考え方があるかについて検討する。

(1) 解釈論による考え方

同族会社以外の一般の法人が租税回避行為をなした場合、現行法に否認規定がないから否認し得ないとする見解は、法一三二条は創設的かつ限定的であるとするものであった。しかし、この見解によれば租税負担の公平はかえって害されるという不合理が生ずるのであるから、この不合理をこの規定の別な解釈によって解決しようとする考え方ができているのである。

すなわち、前述した第一の見解に属するものは、法人税法全体の考え方により、あるいは法一三二条、法十一条を宣言的・例示的と解することによって現行法の下でもすべての課税主体について租税回避行為を否認することができるとするものである。

このような考え方が仮りに是認されるとするならば、その根拠は次のようになるであろう。

この規定は、実質所得計算の原則を貫いて租税回避行為を否認することを目的とし、それは租税負担公平の原則からの要請であると解される。(もっとも、租税負担の公平は、立法上および解釈上の原則であるから、この規定のみならずすべての規定の立法目的に租税負担の原則が含まれているのは当然ではあろう。)この

場合の立法目的を、現段階で立法したならばどの様な立法をしたのであろうかという観点から考えるならば、この規定が現段階で達成すべき租税負担公平とは、同一の事情は同一の結果にならないといけないということ、すなわち、租税軽減が不当になされたという結果が生じていれば、その結果を否認するか否かはすべての課税主体について同一でなければならないということになるであろう。

したがって、後述するような基準によって否認されるべきであると判断される行為計算がなされている限り、一方では、同族会社なるが故に否認されるのに対し、他方では形式的に同族会社でないが故に否認されないということは許されるべきではなく、一般の法人であっても同族会社と同様に否認しようとするのがこの規定の立法主旨である租税負担の公平を最も有効に実現させるものであり、かつこのように解しても、実質的に同一の課税標準額であれば同一の税額を負担するという応能負担あるいは租税効果という経済的側面においては何の不合理も生じないのである。

それ故に、この規定が宣言的規定であってこの規定の有無に係なく租税回避行為は否認されるものであり、また、この規定は

例示的に同族会社を規定したにとどまり、非同族会社であっても租税回避行為がなされれば否認されるという考え方が成り立ち得るのであろう。

この規定の創設時においては、この規定は創設的規定のように解され同族会社のみ適用されていたのであり、この考え方はその後現在まで解釈論として継承されてきているのである。創設時の社会情勢としては、同族会社なるが故に不当な行為計算をするのであるから、もっぱら非同族会社の不利益を是正する意味での租税負担の公平であったのである。それ故に、非同族会社は不当な行為計算をなし得ない、という前提のもとに同族会社のみ是正すれば足りると考えられていたのであり、それで立法目的は十分に達成できたのである。しかし、同族会社のみを是正すれば足りるという考え方は、非同族会社は否認し得ないとする考え方と同一ではないはずである。この考え方が一致するのは、非同族会社の行為計算はすべて正当であるという前提が検証された場合に限られるのであるから、この前提が変化して、<sup>(2)</sup>前述したように非同族会社にも不当な行為計算をする可能性があるという現状においては、創設当時の考え方をそのままあるいは誤って継承するのは妥

法人税法における同族会社の行為計算否認規定の研究

当ではないとされるのである。

ただし、この規定の条文そのものは、大正十二年からほとんど改正されていないのであるから、創設当時と異なった解釈をすることの是非は問題となるであろう。しかし、税法は、社会の経済現象を基礎として国民に租税負担を課しているのであるから、社会情勢の変化に伴ってその解釈が異なってくるのは認められなければならないしそれが租税負担公平の原則を貫くことになるのである。この問題は、つまるところ税法解釈において、いわゆる自由法論的立場が許されるか否かおよび租税法主義の考え方如何に帰着するであろう。条文を恣意的に解釈して行政庁の思うように課税要件を創設することが許されないのももちろんであるが、特定の課税主体をとくに不利に扱おうというのではなく、不公平を是正するという意味において、かつ、不当な解釈か否かについては司法権の裁決に委ねるという司法国家的法治主義の行政運営を指向するという条件付で、社会情勢に適合するように解釈することは認められてもよいものであり、また必要であると考えられるのである（この点については次項で述べる）。

以上は、法一三二条の解釈により問題を解決しようとするもの

であるが、法十一条の解釈からすべての課税主体について不当な行為計算を否認し得るとする見解もある。この考え方の根拠としては次のようなものが考えられよう。

租税回避行為に関連する実質主義は、所得の帰属面における実質所得者課税の原則と、所得の計算面における実質所得計算の原則であるが、法十一条は、このうちの実質所得者課税の原則を規定している。<sup>(3)</sup>

この法十一条が税法上古くから条理としては認められていた実質所得者課税の原則をそのまま成文化した宣言的、確認の規定であることについては、すでに判例も確立しているのであって、これについては異論のないところである。しかし、この規定が例示的であるか限定的であるかについては争いのあるところである。すなわち、この規定が限定的であるとする見解は、帰属の面だけに実質課税の原則の適用があつて計算の面には及ばないとし、その根拠を昭和二八年改正によって旧法七条の三が新設されたのは確認的であるとしても帰属の面しか規定していないからであるとするとところに求めるのである。<sup>(5)</sup>

しかし、実質課税の原則が規定の有無を問わず租税回避行為を

否認し防止し、それによって租税負担の公平を図るための考え方であり、その実質課税の原則が帰属の面と計算の面の双方を含むと解する以上、この規定は例示的であるとするのが妥当である。

なんとすれば、昭和二八年改正当時においては、とくに問題のあつた所得者の仮装による租税回避行為について例示的に規定したのであつて、帰属の面については実質的に判断するが、計算の面については実質的判断をしないということまで規定したものであるとは到底解されないからである。ただ、改正当時においては、法形式の濫用などによる租税回避が現在ほど問題にされなかつたといふことはいえるであらう。

いづれにしても、この規定が例示規定であり、計算の面にも実質課税の原則が適用されるとしても、税効果という経済的側面には、何らの不合理も生じないのである。

このように法十一条が例示的であるとすれば、法人税法上の所得は、実質所得者課税の原則と実質所得計算の原則によって計算されるから、法一三二条と国税通則法第二四条、第二五条による更正または決定は、結果的には同一の所得計算原則によって行なわれることになり、その限りにおいて、法一三二条が宣言的

例示的であるか否かにかかわらずすべての課税主体について法一三二条の立法目的が達成されることになるのである。ただしこのように考えると法一三二条の存在理由が不明確になるのであるが、前述したように法人税法が実質所得計算の原則を宣言している根拠となると考えられるであらう。

(注)

(1) 中川教授は、租税負担公平の原則は立法の過程において遵守されるべき原則であって、税法の解釈適用には考慮すべきではないとされる(税法学二二八号六頁以下)が、立法上考慮されるのは当然であるが、不確定概念による立法が通例となつている現在の租税法においては、その解釈が常に必要でありその立法目的が解釈の一つの基準となつて来ざるを得ないのであるから、租税負担の公平を税法解釈の一原則としたとしても不合理はないのではなからうか。ただし、その解釈が公平を実現しているか否について最終的に司法権の審査が担保となるはもちろんである。

(2) この点についてたとえば小宮氏は、現在は法人数が激増し、しかも税務対策上法人の資本構成を適宜に加減することにより典型的な非同族会社であれば行なわないであらうような行為計算を、現実の非同族会社は行なうことがある、と指摘される(「前掲論説」五〇頁)。

(3) 昭和二八年新設当時の標題は(実質課税の原則)となつて法人税法における同族会社の行為計算否認規定の研究

たが、四〇年の全文改正の際(実質所得者課税の原則)となつた。  
(4) 昭三七、六、二九最高裁第一小法廷判決、税務訴訟資料三九  
号一頁、昭三九、六、三〇最高裁第三小法廷判決、同四二号四八六  
頁、昭三九、九、一最高裁第一小法廷判決、同四一、二七三  
頁。ただし、いずれも所得税法における同旨の規定のものである。  
(5) たとえば、山田一郎「前掲論説」四八頁、吉良実「租税判例  
百選」二二六頁など。

(2) 解釈論と租税法律主義

以上のように、この規定(あるいは法十一条)を宣言的、例示的と解し否認すべき行為計算がなされていけば、すべての課税主体について否認権が行使しうるとする見解の根拠は、租税負担の公平という立場からは是認されるべき合理性を多々持っているものといえよう。しかし、たとえ不合理が生じたとしても立法がなされない限り現行規定のうえからは否認し得ないという反論があるのは当然である。これは租税法律主義をどのように考えるかの問題である。

租税法における憲法問題のうち最も重要なものは、「租税法律主義」である。この思想によって実現しようとするものは、基本的人権の面では「租税負担公平」および「恣意的課税排除」であ

り、財政面においては「収入の確保」である。

租税法主義の思想の生成は、「マグナ・カルタ」にあるときれ、その意義は「代表なければ租税なし」「法律なければ課税なし」である<sup>(1)</sup>とされるが、これについては次のように理解する。

国家が成立し、国家存立のための資金を国家が自ら調達し得ない以上、その構成員たる国民が租税として負担するのは当然であり、それ故に、租税負担の公平が最も基本的かつ重要な租税原則となるのである。

このようにすべての国民は、潜在的に租税義務を負っていると考えられるのであるが、特定の国民に具体的な租税額を納付させることができるのは、国民代表議会が国民に代って同意した法律の定める要件に該当した場合に限るとするのが租税法主義であり、それは、「課税要件法定主義」と「徴収要件法定主義」を内容とするものである。そしてこの思想は、租税負担の公平を前提としているともいえるのである。なんとすれば租税法主義は課税要件法定主義を主張するものではあるが、法律に規定すれば、たとえば租税負担の不公平をきたすようなものでも課税しうるとするものではない。したがって、法律に規定しうるのは、租税負

担の公平を害さない限度においてであるとされるからである。

このように租税法主義には、課税要件法定主義と租税負担公平の原則の二つの面があるのであるが、解釈論と法的安定性の問題はどのように考えるべきであろうか。租税法主義が主張されるのは、租税の、他の行政処分と最も異なる点が、国民の経済的負担を、何らの具体的反対給付なしに強制することにあり、それ故に、国家の課税権として恣意的発動や濫用が行なわれるおそれがあったのでこれを防止するためであった。さらに現在においては、経済活動のすべての面において、すべての国民が税効果を検討しないでは経済活動がなし得ないということから、租税効果についての法的安定性とそれから流れでる予測可能性を保障するためであるとされるのである。

このように租税法主義が法的安定性と予測可能性を保障するためには、課税要件が法令に明確に規定されていなければならぬのは当然であるが、課税要件の規定は必ずしも一義的ではなくむしろ不確定概念で規定されることが租税負担公平の実現のために不可避であるとされる現状<sup>(2)</sup>においては、この不確定概念の確定化、すなわち法令の解釈がとくに重大となるのである。



租税法の解釈については、以上のような租税法主義の考え方から、拡張解釈・類推解釈はもちろんのこと縮小解釈も許されないとされる。<sup>3)</sup>これは、解釈によって課税要件が創設されるからであり、それによって法的安定性・予測可能性が侵害されるからであるとするものである。この考え方によれば、法一三二条が宣言的・例示の規定であるか否かを論議する余地はまったくない。しかし租税法主義が租税負担の公平をその内容とする以上、負担の公平を侵害するような行為が許されるような立法をすることも許されない。さらに租税法自身に実質課税の原則の思想が内在していることが事実として承認されている以上（たとえば、法十一条に関する前記の最高裁判決など）従来のような法的安定性と予測可能性は具体的妥当性と必然的に衝突せざるをえなくなっているのである。

租税法主義が課税要件法定主義を主張するのは、行政庁の恣意課税を防止するために課税要件の創設を認めないということ、すなわち課税要件の範囲内でのみ租税を負担することを意味している。法一三二条が、同族会社の租税回避を否認するものであることについては異論がないとしても、この規定は非同族会社が租

税回避行為をしても否認しないということまで規定したものであるといえるであろうか。もし、同族会社についてのみ否認し、非同族会社についてはどのような不当な行為計算をしてもよいということを規定しているのであれば、法一三二条そのものが租税負担の公平を目的としながら、かえって租税負担の公平を侵害する立法となるのであるから、租税法主義すなわち憲法に反するものであるといわねばならないであろう。したがって、法一三二条は同族会社を例示的に規定したにとどまり非同族会社が同一のことをすれば否認しようとするのが租税法主義に合致するものであるともいえるのである。

しかし、租税法は、法的安定性を尊重するあまり、類推解釈が絶対に許されないものではなく、一定の限度において許されるものとされるのである。

この一定の限度とは、一つには租税負担公平の実現である。すなわち、類推解釈が租税負担の不公平を是正するためのものであり、類推解釈後の状況がその前の状況に比して租税負担の公平を実現する方向にあるならば、その解釈は正当であるとされるのである。<sup>4)</sup>

他の限度としては、行政庁の処分について違法な処分のみならず不当な処分についても訴を提起することができる。行政上の争訴については最終的にはすべて司法権の審査を受けることを指向する司法国家的法治主義による行政運営が行なわれていることである。

この限度内での解釈が許されることについては、前述した判決の動向からも認められるであろう。

法一三二条（あるいは法十一条）を宣言的・例示的と解し、同族会社以外の法人にも適用しようとするのは、同族会社以外の法人をことさら不利に扱おうとするものではなく、同族会社についてのみ租税回避行為が否避されるという不公平・不合理を是正しようとするものであって、新たに課税要件を創設するという要素はまったくなく、しかも、すべての課税主体を公平に扱うという思想は、この規定の創設当時から一貫しているものである。ただし、この規定によって是正しようとするものは、同族会社という課税主体の一形態がなした、不当であるとされる行為計算の形態の類型への単なる該当性ではなく、その行為計算によって結果的にもたらされた租税回避の不当性、すなわち、その行為計算を選

択した動機の不当性にほかならないからである。いずれにしても、法的安定性・予測可能性と具体的妥当性・租税負担の公平のいずれの要請を重視するかと比較衡量にかかるのであろうが、前出昭和四〇年東京地裁判決にもみられるように、後者がより重視されるようになってきていると解されるのである。

以上が、行為計算否認についての問題を解釈論によって解決する場合に考えられる根拠であるが、これらの問題は、根本的・本質的には立法によって解決されなければならず、法三四条・法三七条などの個別規定は、この意味の努力の結果であると評価すべきものである。したがって、解釈論で解決するのは、たとえそれが是認されるものであってもあくまでも「仮」のものであり、結局は立法に到らしめる一過程にすぎないものであるから、その適用については、濫用がとくに厳しく監視されなければならないのももちろんのことである。

(注)

(1) たとえば法曹会「行政事件訴訟十年史(昭三三) 四五八頁、租税法研究会「租税法総論」三〇頁など。

(2) たとえば金子宏「租税法法律主義について」税経通信二〇巻五

(3) たとえば中川一郎「税法の解釈と適用」(昭三五)一〇六頁

山田二郎「前掲論説」

(4) 前掲した田中博士、金子教授の見解参照。この場合の解釈はいわゆる法律類推にかざるべきであろう。碧海純一「法哲学概論」(昭四二)一八〇頁以下参照。

### (3) 立法による解決

この問題は立法によって解決されるのが最善の方法であるのはいうまでもない。

立法論としては、租税回避行為否認の一般的規定を設ける方法と、現行法三四条(役員報酬)・三七条(寄付金)のように個別的规定を設ける方法とが考えられる。

後者については、租税法律主義の立場から理想的であるとしても、租税回避行為の性質上、すべての事例について規定することは不可能であり、とくに問題となる事例(前記の役員報酬、寄付金など)について規定したとしても、何らかの一般的规定がないと、結局は現在と同様の問題が生じ、租税負担の公平が害されることになるという問題点もある。

したがって、できるだけ多くの個別規定を設けながら租税回避

法人税法における同族会社の行為計算否認規定の研究

行為否認の一般的规定を設けて否認の要件を明確にする必要があると思われる。

一般的规定をおくとしても、法十一条のように各税法で規定する方法と、たとえばドイツ租税調整法第六条のように通則的法令で規定する方法が考えられる。

後者についてはわが国においてもすでに去る昭和三十六年の「国税通則法制定に関する税制調査会答申」において、国税通則法に租税回避行為を否認する一般的规定を設けるよう答申されたのであるが、国税通則法そのものは立法されたけれども、租税回避行為否認の規定は立法されなかったという経緯がある。そこで次に法人税法に一般的规定を設ける場合について検討してみよう(後述するように、法十一条実質所得者課税の原則が例示的规定であるとする見解によれば、新たに租税回避行為否認規定(実質所得計算の原則)を設ける必要はない。ここでは法十一条が限定的であるとして検討をすすめる。)

法人税法に一般的规定を設ける場合であっても、米法四八二条のように実質的支配という課税主体についての要件を付す方法と、ドイツ租税調整法第六条のように課税主体について何らの要

件も付さない方法とが考えられる。

まず、支配という課税主体についての要件を残す方法について検討してみよう。

現行法においては、同族会社を形式的な所有支配によって定義しているが、本来ここでいう支配は、会社の単なる所有支配ではなく、経営上の意思決定権の支配でなければならない。もしそうでないとすると、前述したように同族会社とは少数社員およびその同族関係者の所有支配する資本が一定割合以上ある会社をい、この構成があれば会社の取引を恣意的に行う可能性があるから、その行為計算の否認・防止規定として法一三二条があるとすると論理に反するからである。したがって、所有支配をもって意思決定権の支配とする定義規定は、この論理と矛盾するものであるといわざるを得ない。<sup>(3)</sup>さらに、もし会社の所有支配が当然に意思決定権の支配に結び付くものであるとするならば、同族会社の判定は、形式的所有割合ではなく、むしろ所有と経営の分離度合によって判定しなければならないことになる。

それでは、この支配はどのような基準によって判定すべきであろうか。これは、一定割合の所有支配をもって同時に意思決定権

の支配とみなす形式的基準と、所有支配に関係なく実質的に経営上の意思決定権を判定する実質的基準のいずれが合理的であるかの問題である。

経営上の意思決定権が、ある特定または少数の者に支配されれば、恣意的取引をする可能性が高いとすることは一応首肯できるのであるが、この支配は形式的基準では判定し得ない場合がある。たとえば、形式上所有を分散することはしばしばあることであり、金融上の支配、売手市場・買手市場などの取引の力関係による支配も現実には存在するのであるから、常識的に考えて、この支配を形式的基準で判定することは不合理であろう。

したがって支配は、実質的支配によって判定すべきであり、この支配によって租税回避行為がなされれば否認するという規定の仕方が考えられる。これは、米国内国歳入法四八二条と同様の考え方であるといえよう。

これについては、経営上の意思決定権の支配を実質的に判断するのは著しく困難であり場合によっては不可能となることもあるのであるから、現在の規定は、実質的支配の存在についての立証を課税当局に免除しているとする見解もある。理論的には実質的基

準で判定するのが正当であるとしても、現実にはそれが実行できない場合があることも認められなければならない。しかし、支配にもとづく行為計算を否認する場合に形式基準で判定するならば、形式、実質ともに支配のあるものについて否認するのは当然であるとしても、形式的には支配があっても実質的に支配のないものについて否認するのは、合法ではあってもこの規定の目的から不合理であり、さらに、形式的には支配がなくとも実質的に支配のあるものについて否認した場合にはこの規定の目的には合致してもその否認は違法となるから否認しえないとするのも不合理であり、いずれにしても租税負担の公平は害されるのである。

このことについては、たとえ形式的基準をとっても社員の総数が一定数以上であれば、その構成の如何を問わず同族会社の範囲から除外しようとする提案もあったのであるが、<sup>(4)</sup> いずれにしても形式的基準をとる以上、問題の根本的解決にはならないのである。さらに実質的基準をとるとしてもその判定が正確公正でなければ実効はあがらないのである。このことは、支配という要件を残す以上避けられない問題であるから、支配という要件を残す以上、実質的基準の事例を判例などで積み重ねる努力をすることが

#### 法人税法における同族会社の行為計算否認規定の研究

重要な解決策となるであらう。

次に、支配という概念を残さない方法を考えてみよう。この考え方は、租税回避行為の否認は、支配というものを否認するのではなく、また、支配から生じた不当な行為計算であるから否認するというものでもなく、法人税法全体の考え方から、不当に租税軽減がなされた場合について、その結果について否認するものであって、一旦、租税軽減という結果が生ずれば、それをなした課税主体の性格を問うことは不要であるとするものである。

ここで会社の経営上の意思決定権は現実には誰れが支配しているのかが問題となる。たとえば株式会社の場合は、会社所有支配者集団たる株主総会ではなく、株主総会から委任され、それ故に恣意的決定を排除するために合議体になっている取締役会でもなく、現実には社業務を執行する代表取締役および少数の取締役である。このことは、これが商法上の考え方とまったく異なつたものになっているものとして周知の事実であり、<sup>(5)</sup> 同族会社はもとより非同族会社においてもこのような事実<sup>(5)</sup>は承認されなければならない。

このように、経営意思の決定権が少数の者によって支配されて

いるのが通常であるならば、しかも、あらゆる経済活動が「税効果」を考慮外におくことができず、あらゆる手段によって租税軽減を図るのが利益追求を目的とする経済活動主体の方針であるのが現状ならば、恣意的意思決定をする可能性は、すべての課税主体にあるとせざるを得ないのである。

それ故に、形式的にせよ実質的にせよ、経営意思決定権の支配の有無を判定すること自体が無意味となり、同族・非同族の概念は不要となるであろう。

したがって、恣意的取引をする可能性の因を意思決定権の支配に求め、その支配の有無を判定し、さらにその支配のある課税主体の行為計算についての不当性を改めて判定してその行為計算を否認するという二段構えの論理構成よりも、支配の有無にかかわらず、すなわち課税主体についての要件を設けず、行為計算そのものの法人税法全体に対する妥当性、合目的性を基準にして否認すべきか否かを判定するという論理の方がより合理的であると考える方がでてくるのである。

この場合に、何が不当な行為計算であるかという問題は残るのであるが、これは、支配という概念を残した場合であっても同様

に問題になるのであるから、少くとも、支配の実質的判定と行為計算の不当性の二つを判定するよりも容易かつ合理的であり、この規定が結果責任的否認であるとする考え方も一致するものである。いうなれば、現行規定から「同族会社」の文言を削除すれば足りるのであり、それは、ドイツ租税調整法第六条の規定の仕方と同一の考え方にたつものである。

(注)

(1) 同答申第二の三、同答申説明第二章。

(2) この規定の改正についての提案については、田中勝次郎「法人税法の研究」八二五頁参照。

(3) 新井隆一「現代資本主義による企業税法の支配構造」法律時報四五九号十七頁参照。

(4) 株主数を二百人にするものとして古見盈「同族会社と税法における特別規定」税十八巻六号(昭十五)八二頁がある。

(5) たとえば石井照久「商法」(昭三)三〇六頁、竹内敏夫「新版会社法」(昭四)二〇三頁、二〇五頁、二二二頁など。

(6) これは前記田中博士の改正試案その一と同意である。なお、「国税通則法制定にかんする日本税法学会意見書」税法学一三一号参照。

### 第三章 不当と判断する基準

この規定によって否認される行為計算は、その行為計算を選択するについて法人税軽減という動機以外に正当な動機のないものであり、この正当な動機のないことが「不当」であるとされ否認の対象となるのである。

この正当な動機の有無ないしは不当性については、わが国においては充分な説明がなされていないようである。これは、従来から非同族会社との対比という形でのみ不当が考えられてからであって、たとえば、「不当に減少させるとは、客観的に観察して通常の法人経理においてはとられないような事実が、同族会社であるがためにとり入れられて、その結果税額の均衡を失すとの判断が社会通念によって受け入れられることを示す。」<sup>(1)</sup>ものであり「客観的にみて、その行為計算が同族会社であるが故にとられたものであり、その結果通常の場合に比して法人税の不当な減少となると認められる。」<sup>(2)</sup>場合であり、「不当に減少したかどうかは、同様な行為を非同族会社において想定した場合において、果して同様の行為または計算が行なわれたかどうかなどの客観的判断が

法人税法における同族会社の行為計算否認規定の研究

必要。」<sup>(3)</sup>であると説明されるのである。要するに、客観的に判断するのではあるが、その基準をもつば非同族会社におき、非同族会社においてはなし得ず、同族会社にしてはじめてなし得るような行為計算の結果法人税軽減が生ずれば否認するという非同族会社中心の基準によって当・不当を判断しようとするものである。

この説明は、非同族会社の行為計算は不当ではないということ为前提とし、この非同族会社と対比して同族会社は租税を回避する可能性があるから、同族会社の行為計算を否認することにより租税負担の公平が図られるとするならば妥当するのである。

しかし前述したように、この規定の意図し実現せんとする租税負担の公平は、その行為計算をなした課税主体の形態とは無関係に存在するものであって、同族会社対非同族会社という考え方はなくなってきたのであるから、その意味においてこれらの説明は不充分になったとすべきであろう。

それでは何が不当であるかについて、わが国の判決から検討してみよう。<sup>(4)</sup>

まず、「非同族会社では通常なし得ないような行為計算であって、同族会社にしてはじめてなしうるような行為計算。」<sup>(5)</sup>という

判決がほぼ判例の地位を占めていたのであり、前記の所説もこれを根拠にしていたのである。

その後、一般的基準を非同族会社に求めず、もっぱらなされた行為計算そのものについて判定されるようになってきたのである。すなわち「税金遁脱の目的を抜きにしてみた場合純経済人の選ぶ行為形態として不合理であると認められる場合。」<sup>(6)</sup>「当該行為または計算が純経済的観察において、実情に合目的に適したものであるかどうか、経済的事実からみて正常か、合理的であるか合理的でないかにあるというべきであって、民法上の形式方法として適法正当であることは判断に影響を持ちうべきものではない。」<sup>(7)</sup>「法人税の負担を不当に減少させる結果になると認められるかどうかは、もっぱら経済的・実質の見地において、当該行為計算が経済人の行為として不合理・不自然のものとして認められるかどうかを基準としてこれを判定すべきもの。」<sup>(8)</sup>であるとされるようになったのである。

これらの判決は、不当の基準を、行為計算をした課税主体の動機に求めるものであって、すべての課税主体について適用しうるものである。この規定が租税負担の公平をすべての課税主体につ

いて実現しようとするものである以上、もとより妥当な基準である。

このような基準は、前述したドイツにおけるかくれたる利益処分、後述する米法における事業目的の検定、正常取引の尺度などと基準を同じくするものであると解される。この一般的基準によって、なされた行為計算の背後に、租税軽減以外の合理的な動機があるか否かが判断されるのである。

ここで重要なことは、その正当な動機があるか否かは、またはその動機が合理的であるか否かについての具体的判定は、形式的基準による同族会社の行為計算であるか否かによってはなされないのももちろん、なされた行為計算の形態的類型に該当したか否かによっても判定し得ないということである。

現行法には、いかなる行為計算が否認されるかについての規定は存在しない。その一応の基準として法人税法基本通達三五五に事例の類型が例示されていると解されてきたのであるが、この通達は、事例の形態的類型であるために、必ずしも同族会社の行為計算否認のための例示ではなく、同様のことを非同族会社が行なえば矢張り否認されるのであって単に実行の難易性に相異がある



のみで一度実行されれば課税主体の如何は問われないとされるのである。(9)このことは、法三四条・三七条が立法されるに至ってさらに強調されているのである。

さらに、同一の類型に該当する行為がなされても不当になる場合と正当とされる場合があるということがこれに付加されねばならない。なんとすれば、否認されるのは行為計算の形態的類型への該当性ではなくその行為計算が選択されたことの不当性にはかならないからであって、形態的類型の如何を問わず、およそその動機が不当である限りにおいて否認されるからである。したがって否認される行為計算の類型については特定されるものではなく、すべての行為計算に否認される可能性があるとせざるを得ないのである。

それ故に「すべての課税主体のなしたあらゆる行為計算について、それが租税軽減という結果を生ぜしめ、かつその行為計算が選択された動機が租税軽減以外に正当なものがないときには否認しうる」とするのが、この不当の基準であるといえる。ただ何が不当な動機であるかについて明確にされなければならぬのであるが、この動機の当・不当は、問題の生じた課税主体の個別的

法人税法における同族会社の行為計算否認規定の研究

事情にもとづいて個々に判定しなければならず、かつ、今までに、このような観点からのアプローチがなされていないのでこれを類型化することが今後の研究課題の中心となるであろう。この意味で後述する米法の基準は極めて重要な参考になるものと思われる。

(注)

- (1) 忠佐市「前掲書」二〇〇頁。
- (2) 市丸吉左衛門「前掲書」七三九頁、武田昌輔「前掲論説」。
- (3) 吉国二郎「前掲書」七三三頁。
- (4) 行為計算否認に関する判決評釈については、清水敏次「税法における同族会社の行為計算否認に関する戦後の判例」法学論叢七四巻二号。
- (5) 昭二六・六・四東京地裁判決、行集二巻六号八四一頁。
- (6) 昭二六・十二・二〇東京地裁判決、行集二巻十二号二一九六頁。
- (7) 昭三一・十二・二四大阪地裁判決、行集七巻十二号三二〇九頁。
- (8) 昭四〇・十二・十五東京地裁判決、行集十六巻十二号、一九一六頁。
- (9) たとえば、田中勝次郎「法人税法の研究」七九四頁、小宮保「前掲論説」五〇頁、武田昌輔「前掲論説」五頁、五味芳之「前掲論説」など。

## 第四章 米法における考え方

米国内国歳入法 (Internal Revenue Code) において、同族関係のある納税者間においてなされた行為計算を否認する旨の規定は、二六七条(関連を持った納税者間の取引にかかる損失控除の否認規定)、二六九条(所得税遁脱を目的とした一定の取得行為を否認する規定)、四八二条(関連を持った納税者間で所得及び控除を配分する規定)がある。

この中には、わが国の否認規定とまったく同一のものはないが、四八二条は、立法目的、要件ともに類似するものであるとされている。そこでこの米国内国歳入法四八二条をとりあげ、米法における考え方を紹介してみたい。

具体的には、この米国内国歳入法四八二条に関する諸問題を判例を中心として取り扱っているニューヨーク大学、ロバート・S・ホルツマン(Robert S. Holzman)教授の“Arm's Length Transaction” (1938) を手掛いた「*Arm's Length Commerce Clearing House*(*Arm's Length C. C. H.*) の “Standard Federal Tax Reports (1966)”、Montgomery; “Federal Income Tax Handbook”

(1939)” W. E. Dickerson & C. D. Stone; “Federal Income Tax Fundamentals” なども参照した。

注

Arm's Length Transaction について

Holzman 教授の著書名である “Arm's Length Transaction” という言葉は、内国歳入法には出て来ないが規則、判例、解説書にしばしば用いられているものである。その意味は、“手の長さだけ離れた取引”あるいは“手の届かないところでの取引”であろう。これは、“健全な事業目的の検定 (Sound business purpose test)”と共に、四八二条を適用するか否かの判断基準またはその判断の当否を判定するための基準となるものである。

“手の長さだけ離れた取引”ということとは、自己または自己と特殊関係(これを支配と云っている)のある者との間で自由に操作できる取引は無視され、自己の恣意の及ばない第三者との、何の特殊事情もない場合の公平な平等な取引を基準にするという意味であろうが、ここでは“正常取引”と訳した。(富岡幸雄教授は正常取引と、長磯教授は平等取引と訳されている)

これについて Holzman 教授は次のように説明されている。(前掲書六頁)

「共通の支配下にある企業が、租税義務を有利に転換するために彼らの関係を利用しているかどうかを判定するために一つの標準が考えられている。“その関係者は手の届かないところで取引しているか”もしその答がイエスならば財務長官はそれ以上追及することはできな

い。しかし、その取引が手の届く範囲で行なわれているならば、その関係者は非現実的な方策によって課税上の有利を獲得することを求めているのである。なんとすればもしその取引が第三者との間に行なわれたとすると所得および諸控除はまったく異なったものとなるからである。」

## 1 米国内国歳入法四八二条の概要

米国内国歳入法四八二条（以下四八二条ともいう。）は次のように規定している。

「二以上の経営組織(organizations)／事業(trades)または営業(businesses)が同一の利害関係者(same interests)によって直接または間接に所有または支配(control)されている場合には法人格があるか否か、合衆国内で組織されたか否か、同族関係があるか否かにかかわらず、財務長官(Secretary)またはその代理官(delegate)が脱税(evasion of taxes)を防止するためまたはこれらの経営組織・事業・営業の所得を明確に反映するために割当(distribution)／分配(apportionment)または配分(allocation)が必要であると判断した場合には、財務長官またはその代理官は、これらの経営組織・事業・営業の間で総所得(gross income)／控除(deduction)／税額控除(credit)および所得控除

法人税法における同族会社の行為計算否認規定の研究

(allowance)を割り当て、分配し、配分することができる。」<sup>(1)</sup>

この四八二条の解釈適用については、規則(Regulation)に規定されているが、その概要は次のとおりである。

規則(a)項(定義)(1) 経営組織とは、個人・組合・信託・財団・協会・会社などのすべてを含み内国団体でも外国団体でも、同族関係があってもなくても、合同申告書の関係者であってもなくても適用される。

規則(a)項(2) 事業および営業とは、組織的なものであるか否かを問わず、すべての種類のものが含まれる。

規則(a)項(3) 支配とは、直接・間接を問わず、法律的に強制されるか否かを問わずすべての支配を含むが、その支配は、疑う余地のない現実の支配である。

規則(b)項(目的)(1) この規定が目的とするのは、支配されている納税者と支配されていない納税者を課税上等等の立場におくこととするものであり、それは、各々の支配された納税者の真実の所得を決定することであり、その所得は、非支配者同士の正常取引を標準にして決定される。

規則(c)項(適用範囲) 支配されている納税者の所得が正常取

引の場合と異なっている原因が、その納税者の不注意によるものであっても計画的になされたものであっても適用される。

この規定の性格を Holzman 教授の説明と引用されている判例からみてみよう。

まず、「政府は納税者の採用した計算方法に拘束されない。」と説明されているが、これは、わが国における「…に拘わらず税務署長の認めるところにより」… という規定の仕方と同一のものであろう。

四八二条の否認(再配分 reallocation)については、政府に相当大幅な裁量権が与えられておりこの裁量権の濫用、恣意的発動が納税者によって立証された場合にのみその否認が取り消されるのである。しかし、同時に政府にも責任が課せられ、「財務長官は、再配分がなされるべきであると主張する以上その根拠すなわち主張した再配分を裏付ける事実のみならず、適正な配分を可能にする根拠をも明らかにしなければならず」、<sup>(3)</sup>「どのような方法でいかなる理由によって所得が加算されたかを説明しなければならぬ。」<sup>(4)</sup>さらにその決定は、「実際の基準を有していなければならぬ根拠のない推測で正当化することはできない。」<sup>(5)</sup>とされる。

この再配分は、否認ではあるが、支配された納税者の間で所得、控除の配分をし直すだけであって、否認された控除はいずれかの控除として認められるのである。すなわちこの規定は「配分することを認めているのであって、内国歳入局長官(Commissioner)の行為によって否認されることはいかなる場合であっても認めない。」<sup>(6)</sup>のであり、「配分ということは、ある納税者に認められなかった控除を他の納税者に認めるということの意味する。」<sup>(7)</sup>ので「控除の否認を認める意味ではない。」<sup>(8)</sup>とされている。ただし、その控除が必ず認められるとは限らず別の規定・基準によって判定されるのである。(たとえば一般の判定基準である ordinary and necessary test など<sup>(9)</sup>)。

この規定の合憲性は判例によって確定されている。すなわち「予めなされた契約が、課税を迂回するため意図されたものであるときには、この規定の助けを借りることなく裁判所はこの契約を無視することができるのであるから、同様の状況にある契約を無視するために内国歳入局長官がこの規定を適用することを違憲であるとすることはできない。」<sup>(10)</sup>とされるのである。

この規定は、内国歳入法の他の規定の適用を排除する特別の規

定であるとされるが、「もし排除されないならばこの規定は『齒  
のないもの』となるからである。」と説明されている。

この規定の適用状況については、前記のC・C・Hで次のよう  
に解説している。<sup>(1)</sup>「四八二条の規定(実質的には一九二八年以後  
のすべての規定において同様)は、意外にもほとんど適用の対象  
となっていない。この 匿名の監視者 (silent policeman) は、  
多くの節税計画に対処するために、規則によって強化されてきて  
いるからである。」これは、わが国と同様に各個別規定によって租  
税回避に対処するようになってきていることを示すものであろう  
か。しかし、「四八二条の規定は、過去においては控え目に適用  
されたけれども、現在がそうであるように、節税の方法が税務当  
局の精査の目標になってきたことからますます重要になってきて  
いる。」としているのは注目すべきことである。

なお、この四八二条にもとづいて財務長官が再配分をした場合  
には、会社計算と税務計算とは当然に異なってくるが、再配分後  
の会社計算については、わが国のように社内留保分について積立  
金計算(財産計算)をさせてその処理について最後まで監視する  
ということはない。すなわち、否認事項はその年度の損益計算の

法人税法における同族会社の行為計算否認規定の研究

みに影響を与えるのであって、その後の年度にまで及ばないので  
ある。これは、米法における所得計算原理が、わが国のように財  
産計算法ではなく損益計算法であるからであり、さらに米法のシ  
ステムが、わが国のように会社に仕訳を強制するようにはなっ  
ていないからであって、税務計算を会社計算に受け入れる否かは  
会社の任意であるからである<sup>(13)</sup>。ただし、会社が税務計算  
を受け入れて仕訳を修正すれば、その後の計算はその修正後の金  
額によることができるのはもちろんのことである。

(注)

(一) 四八二条の条文は次のとおりである。

"In any case of two or more organizations, trades, or  
businesses (whether or not incorporated, whether or not  
organized in the United States, and whether or not affiliated)  
owned or controlled directly or indirectly by the same in-  
terests, the Secretary or his delegate may distribute, appor-  
tion, or allocate gross income, deductions, credits, or allo-  
wances between or among such organizations, trades, or  
businesses, if he determines that such a distribution appor-  
tionment, or allocation is necessary in order to prevent e-  
vasion of taxes, or crealy to reflect the income of any such  
organizations, trades, or businesses."

法人税法における同族会社の行為計算否認規定の研究

1107

- (2) Holzman 「Ibid」 P12 以下この項での判決も同様。
- (3) The Friedlander Corporation, 25 T. C. 70 (1955). これは Friedlander Corporation が原告となつて租税裁判所 (Tax Court) へ出訴した事件で、その判決は、租税裁判所判例集第二五巻100頁で登載されてゐることを意味している。
- (4) Lake Yale Groves, Inc., T. C. Memo., Docket#19998 June 11, 1951. これは Lake Yale Groves 会社が原告となつて租税裁判所へ出訴した事件で、その判決は一九五一年六月十一日租税裁判所メモ判決、訴訟事件一覽表一九九八号に登載されているという意味である。メモ判決とは、租税裁判所の各単独判事のメモ意見をもとに判決で、公式の判例集には登載されていない。
- (5) L. E. Shunk Latex Products, Inc. et al., 18 T. C. 940 (1952).
- (6) General Industries Corp., 35 B. T. A. 615 (1937). これは General Industries 会社が原告となつて訴願庁 (Board of Tax Appeals) へ出訴した事件で、その判決は、訴願庁判例集三五巻六一五頁に登載されているという意味である。訴願庁は、租税裁判所の前身で、一九一四年内国歳入法によつて設置されたが、一九四二年に租税裁判所に改称された。
- (7) Herbert Corp., 14 T. C. 575 (1950).
- (8) Hypotheek Land Co. v. Commissioner, 200 F. 2d 390 (9th Cir., 1952) これは Hypotheek Land が内国歳入局長官 (Commissioner) を被告として出訴した事件で一九五二年第九巡回

控訴裁判所判例集第二集二〇〇巻三九〇頁に判決が登載されているという意味である。この判例集は、一九二四年九月以前が第一集 (First Series) で、その後のものが第二集 (Second series) になつてゐる。

- (9) この通常な必要とする Dickinson & Stone は Federal Income Tax Fundamentals P. 9-6 で最高裁判所の判例を引用して次のように説明している。「事業に関連する」通常」の経費とは、その経費を主張する者と同様の事業において発生する」とが一般的経験によつて証明されるような経費であり、「必要」ということは、租税法規に従つた字義にとられない自由な解釈が与えられる。この経費を控除することができるためには、完全に絶対に必要なものであることを要しないが、その企業にとって特有のものでなければならず、事業の利益を助長するための努力によつて生じたものでなければならぬ (Walsh v. Halvering, 290 U. S. 111 (1933)).」これは Walsh が財務長官 Halvering を被告として連邦最高裁判所に上告した事件で、判決は、最高裁判所判例集第二九〇巻一一一頁に登載されている。
- (10) Asiatic Petroleum Co. (Delaware) Limited v. Commissioner, 79 F. 2d 234 (2d Cir., 1935)
- (11) C. C. H. P. 35, 222
- (12) この点については「長瀬「法人税法講義案」第一分冊二〇頁以下。第二分冊二頁以下参照。

## 2 米法における立法目的および根拠

### (1) 四八二条の適用範囲および目的

規則(b)項(1)では、この規定の適用の範囲および目的について次のように規定している。

「四八二条の目的は、支配された納税者の財産および事業から生ずる真実の課税所得を支配されていない納税者の標準に従って決定することによって、支配されている納税者を支配されていない納税者と課税上等の立場におくことにある。

一群の支配された納税者を支配することの意義は、各々の支配されている納税者をして彼らの取引と会計記録が、財産および事業から生じた真実の純所得を反映するように彼らの業務を運営せしめる完全な権限を持つことにあると仮定されている。しかしながら、この支配が正当に運営されていず、それらによって課税所得が過少に申告されている場合に、内国歳入局長官が介入し、長官が総所得、経費控除、およびその他の諸控除あるいは、純所得に影響するすべての項目について必要であると考えるような割当・配分・分配をすることによって、各々の支配された納税者の真実の純所得を決定すべきことをこの法律は規定している。すべ

てのケースに適用されるべき標準は、非支配納税者同士が正常取引をする場合の標準である。」

この規則を *Montgomery* は次のように批判している。

「この規則は、企業の経営者の事業上の判断を財務長官の判断に代えるために、法律によって委任された権限を超えた明らかな越権のように思われる。この条文は、会計処理の脱漏と混合が現に存在する場合にのみ総所得および控除の配分を権限として与えられているのであると解釈するのが正当である。この条文は、適合されたグループによって公正に獲得された課税の有利さを法律上無効にしたり、財務長官が、課税義務を軽減するための合法的手段に対して働きかけるための調査権を支持するためのものではない。」

正常取引をしている支配されていない納税者の取引を、標準として蔽密に適用することはできず、事業上の判断は、それが遁脱を求めるといふ理由のみによって説明されるような恣意的なものである以外には、批難されることはないということも支持されるべきである。」<sup>(1)</sup>

四八二条によって財務長官に与えられた権限は、相当大きなも

のであるから、その権限行使について恣意や裁量の濫用があつてはならないことについては *Montgomery* の指摘するとおりであり、否認する場合であっても、後述するように、事業目的の検定や正常取引の測定がなされねばならないのはいうまでもない。

*Holman* 教授はこれについて次のように説明している。

「もし二つ以上の企業が単一の支配に従属するならば、その支配下にある企業は、これらの企業間で所得および控除を移し替えることが自由にできるので、取引および財産から真実の課税所得を確定することはできない。共通の支配を、租税を軽減し、回避し、遁脱するために利用することは許されない。これらの状況を監視するために財務長官が持っている多くの武器の中で、内国歳入法四八二条より効果的なものはないのである。」<sup>(5)</sup>

裁判所がこの規定の目的についてどのように考えているかについて *Holman* 教授は次のような判例を引用される。

「四八二条に含まれている判断は、その重要な目的は明らか  
に、二つ以上の経営組織、事業、営業の間の総所得や経費のごまかしや不当な移し替えを防ぐため。」<sup>(6)</sup>であり「四八二条の主たる目的は、実在する所得を明確に反映するためであり、同一の利害関

係者によって支配されている経営組織相互間で、不当に行なわれる可能性のある会計処理を訂正する手段を規定したものである。」さらに「四八二条の目的は、租税が遁脱される可能性があり、所得を明確に反映することができない場合に、その必要が現に存在する場合に限り財務長官が行動することを認めたものである。この事件の場合は、課税を遁脱する意図はなかったし、納税者の帳簿および会計処理が、その納税者の所得を明確に反映しているのであるから、財務長官が四八二条を適用する必要はなかった。」<sup>(5)</sup>とされるのである。

この規定の目的について *Rules* (わが国の通達に相当するもの) は次のように規定している。

「財務長官の行為が、この条に規定されているような密接な関係のある企業間の会計処理で計上されている項目の再配分が、所得を正確に配分するためまたは不当な操作やごまかしを防止するために必要な場合にのみ財務長官に権限を与えたものである。」<sup>(6)</sup>したがって、「もし共通の支配下にある納税義務のある企業が、その支配下にある各メンバーの納税義務をゆがめるような行為をしなければ、財務長官が介入することは許されない。」<sup>(6)</sup>のであ



り、「たとえ同一の利害によって支配されたとはいっても、個々の納税者の間での真実の事業取引による正常な課税の結果を承認することを基本的な目的としている規定であり、同族関係という理由によって、関係者が、ある納税者から他の納税者へ気ままにまたは不当に所得や経費の移し替えをした場合には、支配下にある納税者間の取引の会計処理の結果を変更する権限を財務長官に与えているものである。」<sup>(7)</sup>とされるのである。

この規定がなければ、どのような弊害 (Evils Aimed) があるかについて Holzman 教授は、「もし共通の支配下にある納税者が、その支配下にある関係者間で課税総所得を自由に分割できるといふ主張が認められるならば、その共通の支配が租税目的に使われる限り、政府の収入は損害をこうむるであろう。」<sup>(8)</sup>と説明される。また、判例は、次のような例をあげている。

「この規定の適用は、ある納税者が、自分の金をズボンのポケットからたとえ自分で使っているとしても他のズボンのポケットへ移すことによって自分の所得税を軽減することを許さないためである。何となれば、半ダースのポケットを持った納税者は、納税義務のほとんど全部を免れることができるからである。」<sup>(9)</sup>この

法人税法における同族会社の行為計算否認規定の研究

判決について Holzman 教授は、「この『ズボンの原理』は親会社の子会社の所有している有価証券を子会社の帳簿価額で買取り、それより低い市場価格で直ちに売却することによっても例証できる。」<sup>(10)</sup>とされ、さらに「通常の生活関係によっても、息子の事業の損失を親が補填してやり、以前のままの資本で息子の事業を再出発させるといふのは古い話である。」<sup>(11)</sup>とする判例をあげられる。

以上のようにこの規定の目的を要約すれば「内国歳入局長官が支配された関係者間の取引が正常でないと判断した場合には、配分は、真実の純利益を反映させるために正当化される。この場合の純利益は、支配されていない納税者が他の支配されていない納税者と正常に取引した場合に得られるようなものである。」<sup>(12)</sup>ということになるであろう。

(註)

- (1) Montgomery; Federal Income Tax Handbook(1939)P606.
- (2) Holzman; 「Ibid」 P 127.
- (3) Smith-Bridgman & Co., 16 T. C. 287(1951).
- (4) Epsen Lithographers, Inc. v O'Malley, 67 F. Supp.

181(D. C., Neb., 1946)。これは連邦下級裁判所判例集の補足判例集六七巻一八一頁に登載されているもので、ネブラスカ地方裁判所で判決されたものであることを示している。

(5) Bridges-Killian Co., 40 B. T. A. 895(1939).

(6) S. M. 2396; C. BIV-2, 240.

(7) Simon J. Murphy Co. et al. v. Commissioner, 131 F. 2d 639(6th Cir., 1956).

(8) Holzman; [ibid] p. 5.

(9) Alpha Tank & Sheet Metal Mfg. Co. v. United States, 116F. Supp. 729(Ct. Cl., 1953).

(10) Holzman; [ibid] p. 5.

(11) Pennsylvania Indemnity Co. v. Commissioner, 77 F.

2d 92(3d Cir., 1935).

(12) Simon J. Murphy Co. et al. v. Commissioner, 231 F.

2d 639(6th Cir., 1956).

## (2) 租税回避との関連

四八二条は「…脱税 (evasion) を防止するため…」という表現をとっているが、一般的には evasion は脱税すなわち不法な回避を意味し、avoidance は租税回避すなわち不法ではないが場合によっては否認されるものを含むことを意味し、avoidance と

saving (わが国でいう節税) は同様の意味に解されているようにである。<sup>(1)</sup>

したがって、脱税の場合に四八二条が適用されるのは当然であるが、租税回避の場合にはどうなるかについては、Holzman 教授は次のように説明される。<sup>(2)</sup>

「一般的な租税の原則として、租税負担を最小にするための合法的な計画は許される。」として次の判例を引用している。「その会社の業務とその子会社との契約を、租税負担が最大の結果になるようにとり決める義務はない。他方、租税の負担を減少させることは、このような真実の取引によってなせば、明らかに権利である。」<sup>(3)</sup>「株主自身と会社の業務を租税負担が最大になるように協定する義務は株主にはない。」<sup>(4)</sup>のである。

また、「四八二条の適用は、納税者が自己の租税義務を最小にするために与えられた特典および納税者が選択可能な経営組織を自由に採用することができるという理念に反するように絶えず指摘されてきている。」のであるが次のような判例をあげている。「その理念・原則は正しいものである。しかし、正当に承認された法令を適用する場合には、その事件の事実、組織の本質的内容、そ

の組織を作った目的などによってその適用が決定される。」<sup>(5)</sup>

租税回避が許されない場合として Holzman 教授は、「共通の支配下にある関係者の一員が、明らかに租税回避を計画した場合には、租税遁脱の理論に従って再配分が正当化されることが示された。」として次の判例を引用される。

「“回避 (avoidance)” ということは、所得の受領を回避することによって課税をのがれることを意味するが、これに反し、遁脱 (evasion)” ということは、課税されるべき所得を受け取った者による、課税をのがれるための努力を意味する。四八二条の “evision of taxes” という語句の意味は、その企業が設立されている場所を単に変更するだけの方法すなわちその企業の他の支店へその取引を移転することによって所得に対する課税を回避するということを含むのは当然である。」<sup>(6)</sup> さらに「通常の場合、ある納税者が、租税回避以外の目的がなく、課税上の特典を利用するために共通の支配下にある他の納税者へ資産を譲渡することはできない。」<sup>(7)</sup> という通達も出されている。

米国において、租税の遁脱と回避はどのように考えられているかという問題の解答は容易なものではない。<sup>(8)</sup> ここで、Dickerson

法人税法における同族会社の行為計算否認規定の研究

and Stone の所説によって検討してみよう。<sup>(9)</sup>

罰則 (penalty) を課するためのいかなる調査においても、脱税は租税回避から区分されねばならない。脱税 (evasion) は不正または虚偽によって法律の目的を妨害するための努力の結果である。これに対して租税回避 (avoidance) は、法令の規定の仕方とその解釈によって示された取扱い方針の注意深い選択によって、租税法のインパクトを軽減するための納税者の合法的な行為である。

一九一三年租税法が成立した直後、最高裁判所のホームズ判事 (Justice Holmes) は、租税回避が不法であり批難すべきものであり、申告を過少にすることは非道德的なものでさえあるという観念を追い払うために多くの主張をし次のように指摘したのである。

「関係者が大事をとって、法律によって引かれた線の中で行動する限りにおいては法的に不正はない。何となれば、法律が許容することの全部を役立てたにすぎないからである。」<sup>(10)</sup>

この立場は、一九三五年の最高裁判所の判決によって確定的となった。すなわち「法律で認められた方法によって、異なった方

法で行なった場合よりも租税を軽減したり、その全部をのがれるという納税者の権利を否定することはできない。」<sup>(11)</sup>とされたのである。

最近における判決は、与えられた取引の真实性を調査するために、その形式の法律的な差異を看破し、形式と実質とを区別しているのであるとされる。納税者の目的が批判的な試み (critical test) である以外には、その実質が形式と一致しているならば、その形式が、たとえ租税債務を軽減するための方法として示唆されたものであっても認められるであろう。これに反し、その取引の実質が、いわゆる利子が現実には配当である場合のように、形式と一致していないならば、課税の結果は、その実質に従うのであって、その取引が工夫されたものである場合の形式に従うのではないのである。

租税顧問 (tax counsel) の正当な役割は、課税を最少にすることである。納税者は、その全部を公開することおよび彼の事業を経営しようとする手段またはその取引の形式に関しての選択の自由があることから、その事実への誠実な、正直な合理的な所得税法の適用を義務付けられているのである。この納税者を保護す

るために、裁判所は、法の中へ追加的な原則を書き入れたのである。すなわち内国歳入法または規則の意味が不明確である場合には、その疑問は、納税者の利益になり、政府の不利益になるように判断されるべきであり、それ故に、もし法律がその要件を適用する場合が不明確であるならば、納税者が当然受ける権利があると合理的に信じている特典を利用しないように助言することは不親切な行為である。

(注)

- (1) 浅沼潤三郎「アメリカにおける租税回避の理念」税法学一五四号以下。
- (2) Holzman; *Ibid* P32.
- (3) Koppers Co., 2 T. C. 152(1943).
- (4) Seminole Flavor Co., 4 T. C. 1215(1945).
- (5) Alpha Tank & Sheetmetal Mfg. Co. v. United States, 116F. Supp. 721(Ct. Cl., 1953).
- (6) Asiatic Petroleum Co. (Delaware) Limited v. Commissioner, 79 F. 2 d 234(2 d Cir., 1935).
- (7) I. T. 3757; C. B. 1945, 200.
- (8) 浅沼潤三郎「前掲論説」水口久「米国における租税回避および租税遁脱の方法に関する具体的研究」昭和四十一年度税大研究科論文集(法人編一)所収参照。

(9) W. E. Dickerson and L. D. Stone [ibid.] P. 2-20.

(10) Bullen v. Winsonsin, 240 U. S. 625(1910).

(11) Gregory v. Helvering, 298 U. S. 435(1935).

### 3 米法における適用対象主体

#### (1) 範囲

米国内国歳入法四八二条の適用については、法人であるか否かを問わず、法人であっても外国法人たると内国法人たるとを問わず、また、課税団体はもとより非課税団体であっても適用される。さらに、その課税団体が、租税回避ないしは遁脱を図るために設立されたものである必要はなく、持株会社についても、この法律の制定以前から存在するものについても適用されるとされる。

この規定が適用される課税主体について、米国内国歳入法規則は次のように定義している。

規則(a)項(1) 経営組織 (organization)とは、内国歳入法または規則において定義され解釈された個人経営 (sole proprietorship) 組合 (partnership) 信託 (trust) 財団 (estate) 協会 (association) 株式会社 (corporation) などのすべての種類のものを

法人税法における同族会社の行為計算否認規定の研究

含み、設立し、取引し、またはその事業、営業の活動した場所にかかわらず、内国団体であるか外国団体であるか、免税団体であるかどうか、同族関係があるかどうか、合同申告書の関係者であるかどうかには関係ない。

規則(a)項(2) 事業または営業とは、組織的なものであるかどうか、個人経営であるかどうか、および営なまれている場所に関係なくすべての種類のすべての事業または営業を含む。

これについて Holzman 教授は、「この規定は二つ以上の経営組織・事業・営業は、法人格があってもなくても、合衆国内で設立されたものであってもなくても、いかなる場合においても適用することができる。」<sup>(1)</sup>として次の判例をあげられる。

「課税主体が、正常取引をしないために設立されたものである必要はない。それ故に、一九一三年の関稅定率法制定以前に法人となった会社もこの義務を負う可能性がある。」<sup>(2)</sup>

「正常取引をしないために利用されている会社である必要はなく、その会社は前からある古いものでも、実際に活動していない経営組織であっても適用される。」<sup>(3)</sup>持株会社であっても四八二条の目的のためには事業に従事しているとみなされるのは、「国会

が、自由に租税を回避するために持株会社制度を残したり、持株会社の子会社だけをこの規定の条件に従わせようと意図したと考へることは不可能である。」<sup>(4)</sup>とされるためであり「もし課税法人と同一の支配下にある法人が免税法人であったとしても、その法人は、所得と経費の再配分を受けることが認められてゐる。」<sup>(5)</sup>が、「この免税法人へまず最初に所得を再配分することは許されない。」<sup>(6)</sup>「もし財団が他で課税された個人の税金を引き継いだならば、その財団は、四八二条の行為の關係者となる。」<sup>(7)</sup>「再配分するための關係者が外国法人であってもよい。」<sup>(8)</sup>とされるのは、「支配している権利が外国にあるということは重要なことではない。」<sup>(9)</sup>とされるからである。すなわち、外国法人の収益が合衆国の外に由来していても、その収益は総所得の一般的定義に該当するのである。したがって四八二条を適用する場合には、その悪用に留意しながらも、「総所得は、配分された所得が外国法人から受領したものであつても内国法人から受領したものであつても、より広義の意味を与えられるべきであるということに同意する。四八二条は、総所得の受領者が法人であるかどうか、またはもし法人であつてもその法人が内国法人であるか外国法人である

かに關係ないかどうである。」<sup>(10)</sup>とされるのである。

(注)

- (1) Hozman, 'Ibid' P.16.
- (2) Buffalo Meter Co., 10 T. C. 83(1948).
- (3) Maine Central Transportation Co., 42 B. T. A. 350 (1940).
- (4) Asiatic Petroleum Co. (Deraware) Limited v. Commissioner, 79 F. 2d 234(3 d Cir., 1935).
- (5) Southern College of Optometry, Inc., T. C. Memo., Docket # 10556, Mar. 31, 1947.
- (6) Texsun Supply Corp., 17 T. C. 433(1951).
- (7) Hugh Smith, Inc. v. Commissioner, 173 F. 2 d 224 (6th Cir., 1949).
- (8) Elizalde & Co., Ltd., T. C. Memo., Docket #88, Sept. 30, 1948.
- (9) Central Cuba Sugar Co. v. Commissioner, 198 F. 2 d 214(2 d Cir., 1952).
- (10) Asiatic Petroleum Co. (Delaware) Limited v. Commissioner, 79 F. 2 d 234(2 d Cir., 1935).

(2) 支配關係の判定

以上のように米法においては、すべての種類の経営組織・事業・營業にこの規定が適用されるのであるが、四八二条によつて

所得および経費などを再配分する場合には、二つ以上の課税主体が共通の利害者によって支配されていなければならないのである。

この支配があるか否かの判定について規則は次のように定義している。

規則(a)項(3) 支配されたとは、直接であっても間接であっても、法律的に強制し得るかどうかを問わず、実行し得るかまたは実行されたかどうかを問わず、すべての種類の支配を含む。その支配は、疑う余地のない現実の支配であって、その形式またはその実行の形態ではない。もし所得または経費が恣意的に移転されたならば支配があるとの推定が生ずる。

規則(a)項(4) 支配された納税者とは、同一の利害関係者によって、直接または間接に所有または支配された二つ以上の経営組織・事業・営業のいずれか一つを意味する。

この支配について内国歳入庁は、次のような見解を出している。

「支配されたとは、事業または営業それ自身の支配の意味に使われるのであって、その事業または営業を所有している者の資本

法人税法における同族会社の行為計算否認規定の研究

の支配のことではない。」<sup>(1)</sup>

これについてC・C・Hでは次のように説明されている。

「内国歳入庁は、四八二条で規定した支配は、事業または営業自体、それらの経営のための指示であって、資本の所有者に対する制限ではない、ということを通達したが、これにはすべての種類の支配が含まれ、それが法律的に強制可能な支配であるかどうかに関係ない。」<sup>(2)</sup>

Holmes 教授はこの支配について、「四八二条は二つ以上の課税主体が、共通の支配下にある場合以外には、たとえ正常でない取引をしても適用されない。この規定は支配について定義していないが、会社の場合には、支配とは株式の五〇%以上を所有していることを意味するということが支持されている。ただし、ある会社が他の二つの会社によって各々五〇%ずつ所有されている場合に、再配分の規定が適用されなかったことがあった。」<sup>(3)</sup>として次の判例をあげられる。すなわち、「彼らは共同で所有しているのではあるが、その会社の株主の集合にすぎないものが支配しているのである。異った一組の株主によって支配されている二つ以上の会社が他の会社を支配する場合に、この支配された会社

社が同一の利害者によって支配されているということができるとは考えられない。」<sup>(4)</sup>とされたのである。

このように「支配」は単に株式の五〇％以上を所有しているだけでは足りず、実質的に共通の利害者によって支配されていることを要するのであって、この支配は嚴格に定義されねばならないとされるのである。すなわち「この規定のための「支配」ということは、単なる二つ以上の課税主体の所有者の共通性によって作られるものではないし、実質的な所有という意味を作り出すものでもない。それ故に、ある個人が単にその会社の半分の持分を所有する場合には実質的に支配していないのであるから四八二条は適用されない。」<sup>(5)</sup>であり、ある個人が会社の株式の過半数を持つ、その個人と関連のない事業協会 (business association) が

残りの株式を実質的に所有している場合には、「国会が四八二条の適用を正当化するために意図した支配に、これらの事情が該当するかどうかは少くとも疑問である。」<sup>(6)</sup>とされ、「会社の過半数の株主が、その組合の結成について公正に相談を受けていない場合には、代表者の共通性にもかかわらず、財務長官は組合の所得を会社へ再配分することはできない。」<sup>(7)</sup>「四八二条においては、内

国歳入局長官は、同一の利害によって支配されている団体の間のみで所得の再配分をする権限を与えられている。この納税者(法人)と組合は、この事件の場合には同一の利害によって支配されていない。なんとすれば、法人は二つの家族によって支配され、組合は五つの家族によって支配されているからである。」<sup>(8)</sup>

「会社の筆頭株主がその会社と、その会社の株主で構成されている組合に支配力を及ぼす場合には、その組合への彼の支配は、同族関係であるという理由では支持できてもすべての利益を所有しているという理由では支持できない。」<sup>(9)</sup>のは、過半数株主が「社長としてその事業の上に管理者的支配権を行使したとしても、実際の支配というものは法令上の支配とは同一ではないのである。」<sup>(10)</sup>とされるからである。

内国歳入法二六七条は、同族関係者間の取引にかかる損失の控除を否認する規定であるが、この場合の同族の判定には「株式のみなし所有(imputed ownership)」の取り扱いがされる。しかし四八二条の場合には、このみなし所有の規定は適用されないことになっているが、これについては次のように説明されている。<sup>(11)</sup>

「二人の株主が、ある会社の株式の五〇％以上を所有している



場合には、同一の利害によってその会社を支配しているといふこととは異なる。証拠によれば、過半数の株式を所有している者の妻が、その会社の残りの株式の全部を所有しているといふこと以外には、間接的にその株式が所有されているといふことを示してゐない。このような主張は、間接支配の立証とはならぬ。」<sup>(21)</sup> また、二つの課税主体の共通の支配は、数学的な割合を示される必要はないのみならず、「共通の支配は、単に同族関係のある企業の中で、経営権の所有者が何人かの間で変動したといふ理由では除外されなう。」とされるのである。

(注)

- (1) G. C. M. 2856 VII-1, C. B. 128. C. C. H. P. 35, 227.
- (2) C. C. H. P. 35, 222.
- (3) Holzman; [Ibid.] P. 19.
- (4) Lake Erie and Pittsburgh Railroad Co., 5 T. C. 558 (1945).
- (5) Q. I. Roberts et al., T. C. Memo., Docket # 15773—5, June 19, 1949.
- (6) Cedar Valley Distillery, Inc. et al., 16 T. C. 870 (1951).
- (7) In the Matter of John S. Barners Inc., Debtor, D. C., Fla., 1953.

法人税法における同族会社の行為計算否認規定の研究

(8) Epsen Lithographers, Inc. v. O' Melley, 67 F. Supp. 181 (D. C., Neb., 1946).

(9) John L. Denning & Co., Inc. v. Commissioner, 180 F. 2d 288 (16th Cir., 1950).

(10) The Friedlander Corp., 25 T. C. 70 (1935).

(11) Holzman; [Ibid.] P. 20.

(12) A. G. Nelson Paper Co., Inc., T. C. Memo., Docket # 1553, Aug. 30, 1944.

(13) L. E. Shunk Latex Product, Inc. et al., 18 T. C. 940 (1952).

#### 4 米法における不当の基準

##### (1) 事業目的の検定

事業目的の検定(Sound Business Purpose)については Holzman 教授は、「共通の支配とある関係者の間の取引は、もし正常取引をしていなければ再分配を受けるかもしれない。と云ふことの実際上の問題は、税の軽減をもたらした事情を正当化して説明することができるかどうかと云ふことである。もし、いくつかの個々に独立した課税主体を利用するためには、課税に対処するといふ動機があつてはならぬのである。もしその動機が健全でなければ、関係者がその動機の正当性を信じているといふことは無意味である。」と述べている。

味なことである。」とされて次の判例をあげている。

「組合員は、組合を組織することについては健全な目的があるということを確認しているが、考慮すべき重要なことは、組合が組合のすべての目的に忠実であることであり、組合が常に完全に独立した経済実体として機能することである。」<sup>(2)</sup>

以下教授の説明と判例をみてみよう。

あとからの正当化のための理由を無視するために契約の正当性は「健全で申分のない事業目的がある場合にのみ経営者はその契約の効力を主張することができる。」<sup>(3)</sup>のであるが、その主張された理由も、真実の動機として裁判官に心証を与えるとは限らないのであって、「内国歳入局長官は、親会社が株式をもつばら投資から引き上げる目的で譲渡したのであって、それを所有することがその会社のために得策ではなく、脱税の目的はない」という説明を認容しなければならぬという義務はない。」<sup>(4)</sup>とされるのである。

このように事業目的は、それ自身真実性が要求されるのであるが、契約の効力が認められるためには、その契約がなされた動機に、課税対処という動機があつてはならないのである。これについては次のような判例があげられている。

「事業目的が同族関係者によって法人を作ることにあるならば、それは公正な法人ではないと判断する。それ故に、工場の譲渡と賃貸契約 (Lease back) は、同一の契約の部分をなすから、

このような状況においては、実質的に所有権を移していないので、工場の使用料についての経費控除を創り出すとする試みは十分な事業目的があるとはいえない。」<sup>(5)</sup> 「その譲渡と賃貸借の背後にある目的に関する証言はとるに足らないものであり、申立人の行為の事業目的を明らかにするものはない。」<sup>(6)</sup> から「当裁判所は、その取引から結果的に生じた損失の承認を正当化するためには、その取引に必要な事業目的が欠けていたことを指摘。」<sup>(7)</sup> 「その事業目的は、以前に支払っていた一定額の使用料の代りに総販売量の六%を支払うという新しい契約をしようと努めることを促すようなものではない。」<sup>(8)</sup>としたのである。

判例にあらわれた事業目的についての具体例には次のようなものがある。

「その企業の修理部門と部品部門から、トラック販売部門を分離することは、営業政策上正当である。」<sup>(9)</sup> 「二つの部門の間で経費の分配をするにあたって意見の相異と不満が存在する場合に、一

つの部門の資産を新しく設立した会社に譲渡し、それによって退職しようとしているその部門の管理者をその企業にとどめようとすることは正当である。」<sup>(10)</sup>「その会社にとっては石炭が必要であり、その会社の共通の支配下にある債務超過会社が十分な石炭を採掘することができるという合理的な信頼があるという理由で前払いをしたことについては、この債務会社と正常取引をしている者がこれと同一の条件のもとで、これと異なった取引をするという証拠はないから正当である。」<sup>(11)</sup>

この事業目的は、貨幣量に換算することができるようなものである必要はない。「それによる利益の貨幣的測定量がこの記録に表われていないけれども大きな金融上の有利さを獲得することによって、確かにその企業に多くの利益をもたらしているものである。」<sup>(12)</sup>とされるからである。

資産や業務を他の課税主体に移し替えることは、必ずしも財政上の必要性にもとづく必要はなく、<sup>(13)</sup>企業の一部を独立させるといふ目的は、たとえば会社の継続 (reorganization) のように現在活動している会社の健全な事業目的である必要はないから、新しく設立された会社はもとの会社の株主の危険を最少にするため

法人税法における同族会社の行為計算否認規定の研究

として認められ、<sup>(14)</sup>新しい会社を作る目的はもっぱら関係者のうちのある者の利益のためであつてもよく、<sup>(15)</sup>「条件が公正で合理的である限りにおいては、とくに申立人に有利であるような契約が必要であるということはない。」<sup>(16)</sup>とされるのである。

取引の正当性は、次の質問の回答からも引き出される。すなわち「その契約は誰れの考えによるものであるか。」<sup>(17)</sup>であつて、契約の提案者によって判断することもあるとされるのである。たとえば、筆頭株主への譲渡契約から生じた所得を会社へ再配分することができるとして裁判所は次のように判決した。

「所得を手に入れたのはスミスである。スミスは個人としてのスミスと彼が支配しているスミス商会との間で所得を分割したのである。彼は、彼がなすべきであつたスミス商会のためよりは、むしろ彼自身のためにスミス商会の所得を分割したのである。」<sup>(18)</sup>「ある計画が支配的な株主の同族関係者ではない社長から提案されたという事実によって心証を得た。」<sup>(19)</sup>し、同様な結果として「その提案は、投資するための資金を自分自身で持つてる少数株主から出された。」<sup>(20)</sup>場合も正当とされたのである。

- (註)
- (一) Holzman; [ibid] P 29.
  - (二) Buffalo Meter Co., 10 T. C. 83(1948).
  - (三) Polak's Fruit Works, Inc. et al, 21 T. C. 953(1953).
  - (四) National Securities Corp. v. Commissioner, 137 F. 2 d 800(3d Cir., (1943).
  - (五) Alpha Tank & Sheet Metal Mfg. Co. v. United States, 116 F. Supp. 721(Ct Cl., 1953).
  - (六) Riverpoint Lace Works, Inc., T. C. Memo. 1954—39, May 13, 1949.
  - (七) Crown Cork International Crp., 4 T. C. 19 (1944), aff'd, 149 F. 2 d 968(3 d Cir., 1945).
  - (八) Stanwick's Inc. et al, 15 T. C. 556 (1950), aff'd, 190 F. 2 d 84(4 th Cir., 1951).
  - (九) Rolland Motor Co., Inc., T. C. Memo., Docket #3018 9, Feb. 13, 1953.
  - (一〇) Chas. Abbate Co. v. Harrison et al, D. C., Ill., 1935.
  - (一一) George E. Warren Corp. v. United States, 141 F. Su- pp. 935(Ct. Cl., 1956).
  - (一二) Seminole Rock and Sand Co., 19 T. C. 250(1952).
  - (一三) Fair Price Stations, Inc., T. C. Memo., Docket #6102. May 23, 1946.
  - (一四) John Wachtel Corp., T. C. Memo., Docket #4764,

June 29, 1945.

- (一五) Julius I. Byrne Estate et al., 10 T. C. 1234(1951).
- (一六) Ray's Clothes, Inc., 22 T. C. 1332(1954).
- (一七) Hypotheek Land Co. v. Commissioner, 200 F. 2 d 39 0(9 th Cir., 1952).
- (一八) Hugh Smith, Inc., 9 T. C. 660(1947), aff'd, 173 F. 2 d 224 (6 th Cir., 1949).
- (一九) Polak's Fruit Works, Inc. et al., 21 T. C. 953(1954).
- (二〇) John Denning & Co., Inc., 180 F. 2 d 286(10 th Cir., 1950).

(2) 正常取引の尺度

取引が正常であるか否かの尺度として Holzman 教授は正常取引 (Arm's Length Transaction) を主張を述べたことは前述したとおりであるが、これについては次のように説明されてい<sup>(一)</sup>る。

正常性の尺度として外部関係者 (outsider) と関係があるか否かということがある。「その組合は、申立人の全体の生産量の八五〇九五%を購入していた。」<sup>(二)</sup>ような場合には、必ずしも outsider と関係があるとはいえないかもしれない。取引が、たとえは共通の支配にある関係者とそうでない者とから申込まれた場合に

は、その対価の同一性を評価することは困難ではなく、「その契約の中心は報償（Compensation）の協定である。もしその当事者によって取り決められた報償が公正なものであり公正に合意に達したものであるときには、この契約は課税目的からも承認され支持されるべきである。」<sup>(3)</sup>とされるのである。

正常性の尺度にはこのほかに取引の平等性（equality）があるとされる。<sup>(4)</sup>すなわちその納税者の好意的な裁定によって共通の支配下にある関係者に与えられた割引（discount）であつても、<sup>(5)</sup>「その業界において卸売問屋のために定められたものである。」<sup>(6)</sup>から、同様なものが共通の支配下にある関係者に支払われた場合であつても「その会社の正当な費用である。」<sup>(6)</sup>とされるのである。

取引の正常性の最良の証明は、第三者（outsider）を含んでいる契約と比較することのできる割合である。「三つの組合に関する全部の記録は、割引および代理店報酬が、他の同様な事情にある場合に、申立会社によって通常契約されている割引および報酬よりも高価ではないことを示している。当裁判所の見解も、他の二〇の代理店が同様の契約をしていることを示すものである。」<sup>(7)</sup>とされるのである。さらに、「申立人に関係のある組合が、申立人の

鑄造工場で鑄造した鑄物を市場価格で購入しその組合は鑄物を加工する際に機械作業から生ずる、しんちゅう屑を市場価格で申立人に売却したが、これは課税年度を含む期間における申立人とその組合との間における単なる操作上の取引にすぎない。」<sup>(8)</sup>として市場価格で取引しても必ずしも正当であるとはされない場合もあり、「ある会社が共通の支配下にある会社のために地代を集金した場合に、この仕事のための妥当な費用は、地代集金人として働いた個人の給料と同額であるべきである。」<sup>(9)</sup>とされる場合もある。

第三者と比較できる取引の例としては、「自動車が、共通の支配下にある会社によって他の関係のある会社に販売された場合に、その販売価格が、ゼネラルモーター社とその会社との契約によって公認された卸売割引基準によるものであり、同様の条件が他の販売会社からも得られるので、その価格は正常取引による価格であると推定される。」<sup>(10)</sup>「採用された運賃計算方法が、太平洋協定運賃率（Pacific Ocean Rates）である場合に、貨物運送費として子会社に支払われた額が合理的であるとされるのは、一定の標準率が太平洋で活動している汽船会社の協定によって認定され、フィリピン島と合衆国との間に定期航路を持つ大手の汽船

会社の全部がこの協定に加入しているからである。」<sup>(11)</sup>

しかし、次のような判例もある。

「第三者に関して定められた同一の条件が共通の支配下にある関係者に与えられたからといってその事実は正常取引の証拠とはならない。もし特別な事情にもとづいて、たとえば借地人が酒類の販売のための地域的独占の有利性を持っている場合のように、販売が実質上他の場所よりも高くなされるであろうということが合理的に期待される場合があるからである。」<sup>(12)</sup>

比較すべき第三者との取引例がない場合には次のように鑑定人を利用することが認められる。

「第三者に与えた条件が存在せず、または他の条件であるという理由で第三者の取引を例証することができない場合には、対価は、第三者によって決定することが認められる。それ故に、財産が売却された場合には、独立した鑑定人(Independent appraiser)が対価(quantum)を立証することができる。」<sup>(13)</sup>「のであり、また、会計士が利用されることもある。「共通の支配下にある二つの会社の総所得に関しては論争がなく、単にその配分について争いるときには、裁判所は公認会計士(Certified Public Accountant

≡C.P.A.)によってなされた配分を認容する場合がある。」

さらに、「与えられた年の納税者の純所得を決定する場合に使われるべき方法は、最も正確な結果を作り出す方法でなければならぬ。≡事実は理論のために常に望ましいものであるという理由で、経験則(Rule of Thumb)は必要な場合にのみ頼るべきである。」<sup>(14)</sup>とされる。

納税者の採用した関係者間での配分方法の基準はどのようなものが認められているであろうか。共通の支配下にある関係者間の地代の比例的割当は「その土地における個々の共同事業者によって使用されているスペースに従ってなされる。」<sup>(15)</sup>「べきであるが、しかし場合によっては、「もっぱら使用している面積に基づいてする比例割当は、その場所の一部分が数学的正確性では表現できない特別の使用価値を持っているという理由で不正確となる」場合もある。したがって「共通の支配下にある二つの関係者によって支払われるべき使用料は、その各々によって占有されている床面積によって割当てられた。」<sup>(17)</sup>「ような場合には、その方法が無視される場合もあるのである。また、「放送局に支払った放送料は、その販売子会社の各々の販売量にもとづいて割当てられた。」<sup>(18)</sup>

のが認められ、区分するに必要なる管理費、経費等は「二」の会社の各々の販売額の割合を以てして各事業年度の終りに按じて配分された。」<sup>(57)</sup>「共同の本團に於ける二の金融会社 (Finance Company) の一般管理費は、その期間中、各々の十金社に於て所定られたりたる手形の額面金額に於て配分された。」<sup>(58)</sup>「貸付を認めるべきなり。」

(33)

- (一) Holzman; [Ibid] P 39.
- (二) Barq's Bottling Co., T. C. Memo., Docket #6758 June 21, 1946.
- (三) Seminole Flavor Co., 4 T. C. 1215(1945).
- (四) Holzman; [Ibid] P40.
- (五) Commissioner v. Chelsea Products, Inc., 197 F. 2d 620(3th Cir., 1952).
- (六) In the Matter of John S. Barrners, Inc., Debtor, D. C. Fla., 1953.
- (七) Joseph Morgenstern et al., T. C. Memo., 1955—86, A-pl. 14, 1955.
- (八) Buffalo Meter Co., 10 T. C. 83(1948).
- (九) Joseph J. Harris, Inc., T. C. Memo., Docket #5637, June 5, 1946.

法人税法における同族会社の行為計算否認規定の研究

(10) Q. I. Roberts et al., T. C. Memo., Docket #15773—5, Jan. 9, 1949.

(11) Elizalde & Co., T. C. Memo., Docket #68, Sept. 30, 1948.

(12) Herbert Davis et al., 26 T. C. 49(1956).

(13) Burrell Groves, Inc., 16 T. C. 1163(1951).

(14) Holzman; [Ibid] P 42. Robert Gage Coal Co. et al., 2 T. C. 488(1943).

(15) Holzman; [Ibid] P41.

(16) Southern College of Optometry, Inc., T. C. Memo., Docket #10556, Mar. 31, 1947.

(17) Mortors Securities Co., Inc., T. C. Memo., Docket #31 656, Oct. 30, 1952.

(18) Essex Broadcasters, Inc., 2 T. C. 523(1943).

(19) J. E. Dilworth Co. v. Henslee, 98 F. Supp. 957(D. C., Tenn., 1951).

(20) Motors Securities Co., Inc., T. C. Memo., Docket #31 656, Oct. 30, 1952.