

同族会社の行為計算否認規定の沿革からの考察

村上泰治

（税務大学校
教育官）

目次

| | |
|----------------------------|----|
| はじめに | 三三 |
| 第一 同族会社の行為計算否認規定の創設及び改正の経緯 | 三三 |
| 一 創設の理由とその背景 | 三三 |
| 二 創設当時の否認規定とその内容 | 三三 |
| 1 大正十二年の規定の創設 | 三三 |
| (一) 規定の内容 | 三三 |
| (二) 同族会社の意義とその範囲 | 三四 |
| (三) 租税通脱の目的 | 三四 |
| 2 大正十五年の改正 | 三四 |
| (一) 改正の内容とその理由 | 三四 |
| (二) 「行為」と「計算」との区分 | 三四 |
| 3 昭和十五年の改正の内容とその理由 | 三四 |
| 三 戦後の改正 | 三四 |
| 1 昭和二十二年の改正の内容とその理由 | 三四 |
| 2 昭和二十五年の改正 | 三五 |

| | |
|----------------------------|----|
| (一) 改正の内容とその理由 | 三五 |
| (二) 同族会社の意義及び範囲の改正 | 三五 |
| 3 昭和二十八年の改正の内容とその理由 | 三五 |
| 4 昭和二十九年の改正の内容とその理由 | 三五 |
| 5 昭和三十七年及び四十年の改正の内容とその理由 | 三五 |
| 第二 同族会社の行為計算否認規定についての若干の考察 | 三六 |
| 一 否認規定の趣旨、性格及び合憲性について | 三六 |
| 1 実質課税 | 三六 |
| 2 租税法の解釈 | 三六 |
| 二 負担を不当に減少させると認められる行為等 | 三六 |
| 三 否認規定の対象となる行為計算の類型 | 三七 |
| 「同族会社の行為又は計算の否認規定」の法令の改正沿革 | 三七 |
| 「同族会社の行為又は計算の否認規定」の裁判例 | 三九 |

はじめ

税務統計資料（昭和五十年分）によると、わが国において現在活動している法人数は一、二一一、〇三六で、そのうち同族会社の数はなんと一、一七一、五七六その割合は九六・七％という大きなものとなっている。この割合は、昭和二十五年頃からさしたる変化もなく推移してきている。（注一）

右の同族会社とは、株主等の三人以下並びにこれらと特殊の関係のある個人及び法人が有する株式の総数又は出資の金額の合計額がその会社の発行済株式の総数又は出資金額の百分の五十以上に相当する会社をいうのであって、要するに特定人とその特殊関係者が資本の大半を有し、これらの者によってその会社の支配権が握られている会社をいうのである。（注二）

ところで、同族会社に対する法人税の課税に関しては、法人税法上次の二つの特別な規定が定められている。

その一は、同族会社の留保所得に対する課税に関する規定である。すなわち、現行の所得税法、法人税法は、法人に対する法人税の課税は法人の資本主の所得課税に対する前払的性格を有しているものとして、所得税及び法人税の課税の方式を統一的に構成しているので、法人が所得を社内に留保して分配しない限り、資本主たる個人の所得に対する課税が留保されていることになる。同族会社は、非同族会社と異なり、特殊な関係を持つ少数の資本主がその法人を支配することから、利益の配当等の時期を延期し、又はある年度には全くその分配を行わないか又はごく少ない分配しか行わないことによって、法人税、所得税を通ずる総合負担を容易に操作することができることになる。このことは、

超過累進税率による課税方式をとる個人所得税との関連において特に問題となるので、これに対処するため、同族会社が各事業年度の所得のうち不当に多額の留保をした場合に留保金額に対して、一回限り、その留保した年度において一定の率により附加的に課税することとしているのである。^(注3)

その二は、同族会社の行為又は計算の否認規定である。すなわち、同族会社の行為又は計算で、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定によって課税標準等を計算することができるということである。

ところで、同族会社の行為計算の否認規定については、一般に、多数の資本主によって構成されている非同族会社の場合には、利害関係者相互の牽制が作用するため一部の資本主が会社の意思決定を任意に行う可能性は比較的少ないが、同族会社の場合には会社の意思決定が一部の資本主の意図により左右されるので、租税回避行為を容易になし得るところから、これを是正し、負担の適正化を図るためのものであると説明されている。

同族会社の行為計算の否認規定の趣旨に関する裁判例では、①非同族会社では容易になし得ないような行為、計算を否認し得る権限を認めたもの(昭三五、五、一七広島地裁、税務訴訟資料三三三六八一号)又は租税負担の公平を期するため、同族会社であるが故に租税負担を免れるような行為、計算を是正するもの(昭三二、一二、二三東京地裁、税務訴訟資料二六号一二四八頁)と判示しているものと、②同族会社はその性格上租税回避行為が容易に行われるので、同族会社に対する課税を円滑かつ適切に行うために設けられたもので、この規定を根拠に、具体的な構成要件の範囲を超えて安易に私人間の行為、計算の否認が許されるものではない(昭四四、四、五名古屋地裁、税務訴訟資料五六号四九五頁)とする型のものがある。

同族会社の行為計算否認の規定の趣旨を前記のいずれに解するかは、法人税法の解釈適用上は極めて重要な意義をもつものといえよう。

今日の租税法主義を過度に重視する結果、一般に、法人の租税回避行為については、特別に実定法としての規定がない限りこれを否認することは許されないという意見や、また、同族会社の行為計算否認規定について、「法人税を不当に減少させる……」というような不確定概念による規定は違憲無効であるとする意見がある反面、租税法の解釈に当っては租税法主義とともに租税負担の公平が実現されるようにしなければならぬとの考え方のもとに、租税回避行為が行われている場合には、規定の有無にかかわらずこれを否認することができるのであり、法人税を不当に減少させるという概念も右の租税回避行為と同様に解すべきであるという意見がある。

同族会社の行為計算否認の規定も一般の法解釈の原理により、規定されているところにしたがい法規を客観的に解釈しなければならぬことはいうまでもなく、その場合規定の創設及び改正の沿革、その立法趣旨、理由等が参酌されなければならぬことは当然である。本稿は、この否認規定の制度の創設趣旨やその後の改正理由を裁判例や文献等をとおして整理し、検討し、その適正な解釈に資することを目的としたものである。^(注4)

(注1) 国税庁総務課編「税務統計から見た法人企業の実態(昭和五十二年三月)」の同族会社等の状況(一六五頁)では次頁のようになっている。

なお、G・H・Q(経済科学局調査計画課)の調査によると昭和二十四年三月末日現在のわが国の普通法人数は三〇五、五〇二法人でその内同族会社は七・八割以上を占めているといわれている。(栗原一平著「税の実務(昭和二十六年版)」(昭和二十六年八月)三三三頁参照)

同族会社等の状況

| 資本金 階級別 | 活動中の 法人数 | 同 非 区 分 | | | | 非同族会社 |
|------------|-------------|----------------|--------------|-----------|--------|-------|
| | | 同 族 会 社 | | | 計 | |
| | | 留保金課税 の対象会社 | 非同族の 同族会社 | | | |
| 100万円未満 | 246,568 | 241,654 | 1,115 | 242,769 | 3,799 | |
| 100万円以上 | 634,647 | 614,533 | 7,385 | 621,918 | 12,729 | |
| 500万円〳 | 158,568 | 147,510 | 4,537 | 152,047 | 6,521 | |
| 1,000万円〳 | 148,047 | 125,251 | 12,122 | 137,373 | 10,674 | |
| 5,000万円〳 | 10,124 | 5,046 | 3,305 | 8,351 | 1,773 | |
| 1億円〳 | 11,189 | 3,590 | 4,779 | 8,369 | 2,820 | |
| 10億円〳 | 1,436 | 78 | 582 | 660 | 776 | |
| 50億円〳 | 231 | 3 | 59 | 62 | 169 | |
| 100億円〳 | 226 | 3 | 24 | 27 | 199 | |
| 計 | 1,211,036 | 1,137,668 | 33,908 | 1,171,576 | 39,460 | |
| 構 成 比 | % | % | % | % | % | |
| 100万円未満 | 100 | 98.0 | 0.5 | 98.5 | 1.5 | |
| 100万円以上 | 100 | 96.8 | 1.2 | 98.0 | 2.0 | |
| 500万円〳 | 100 | 93.0 | 2.9 | 95.9 | 4.1 | |
| 1,000万円〳 | 100 | 84.6 | 8.2 | 92.8 | 7.2 | |
| 5,000万円〳 | 100 | 49.8 | 32.6 | 82.4 | 17.6 | |
| 1億円〳 | 100 | 32.1 | 42.7 | 74.8 | 25.2 | |
| 10億円〳 | 100 | 5.4 | 40.5 | 45.9 | 54.1 | |
| 50億円〳 | 100 | 1.3 | 25.5 | 26.8 | 73.2 | |
| 100億円〳 | 100 | 1.3 | 10.6 | 11.9 | 88.1 | |
| 計 | 100 | 93.9 | 2.8 | 96.7 | 3.3 | |

(注) 同 族 会 社：株主等の3人以下及びこれらの同族関係者（個人及び法人）が有する株式総数又は出資金額の合計額が、その会社の発行済株式の総数又は出資金額の50%以上に相当する会社をいい、法人税法の規定により同族会社の留保所得に対する課税の対象となる。

非同族の同族会社：上記の同族会社を判定する場合、同族会社でない法人を株主等に選定したため同族会社となる会社（例えば非同族会社の子会社等）を一般に非同族の同族会社といい、留保所得に対する課税の適用対象から除かれている。

非同族会社：上記以外の法人をいう。

調査の対象：昭和50年2月1日から昭和51年1月31日までの間に事業年度を終了した内国普通法人について、昭和51年6月30日現在で調査したものである。なお、休業中又は清算中のものは含まれない。

(注2)

税法において「同族会社」の意義が規定されたのは大正十五年のことであるが、その実質規定は、大正十二年の改正で所得税法に創設された過大留保所得に対するみなし配当課税（法第七十三条ノ二）の中にもみられる。創設当初は株主等一人でその会社の持株割合が五〇%以上となる会社とされていたが、その後次のような改正を経て今日に至っている。

(一) 昭和二十五年の改正では、これまでの単数二分の一が複数制に改正された。つまり、株主等一人（その同族関係者を含む。以下同じ。）で三〇%以上、二人で四〇%以上、三人で五〇%以上、四人で六〇%以上、五人で七〇%以上の持株割合となる会社とされた。

(二) 昭和二十九年の改正では、株主等三人以下で五〇%以上、四人で六〇%以上、五人で七〇%以上の持株割合となる会社とされた。

(三) 昭和四十五年の改正では、株主等三人以下で五〇%以上の持株割合となる会社とされ、この規定は現行法となっている。

(注3)

同族会社に対し特別の税率により課税する制度は、大正九年に創設された。しかし、課税方法は必ずしも一貫してきかたものではない。当初においては一定の保全会社、同族会社については、その資本に対する一定割合を超えた留保額について、それが各株主に分配されたものとして課税を行う方法が採られたことがあり、また資本の一定額を超える留保について特別の加算税率を用いたこともある。昭和三十六年度の税制改正により同族会社の留保金課税は、各事業年度の所得のうち留保した金額に対する課税に改められて、その留保の金額の高に応じて累進税率により課することとし、現在におよんでいる。

(注4)

同族会社の行為又は計算の否認は、法人税法第一三二条の規定のほか次の各税法に法人税法と大体同様の内容でそれぞれ規定が設けられている。

所得税法第五十七條

相続税法第六十四條

地方税法第七十二條の四十三

なお、大正十五年にこれまでの營業税に代って創設された營業收益税についても同族会社の行為又は計算の否認規定が

適用されることになつていた。

營業収益税法第二十七条 所得税税法第七十三条ノ二ノ規定ハ純益金額ノ計算ニ付テラ準用スル

第一 同族会社の行為計算否認規定の創設及び改正の経緯

一 創設の理由とその背景

同族会社の行為計算の否認規定は、大正十二年一月第四十六回帝國議會における所得税法（當時は法人の所得課税も所得税法中に定められていた。）の一部改正によつてはじめて法制化されたものであるが、この制度創設の直接の契機は大正十一年七月二十日答申の「臨時財政經濟調査會答申税制整理案」に基因する。

すなわち、右調査會答申中の第一直接国税整理案は次のように述べている。

現行所得税法ハ最近根本的改正ヲ加ヘラレタルヲ以テ、大体ニ於テ改正ヲ要スル点少シト認ムルモ、二、三研究ヲ要スル事項ナキニアラズ、即チ左ノ如シ。

(イ) 法人ト個人トノ課税方法ヲ異ニスル結果、近來資産家中所得税ノ輕減ヲ主タル目的トシテ、財産保全会社ヲ設立スルモノ少ナカラザルガ如シ、此ノ点ヲ改正シテ公平ヲ期スルノ方法ヲキヤ。

(ロ) 及び (ハ) 省略

財産保全会社ノ留保金ニツイテハ左ノ如ク改正スルコト。

(イ) 法人ニシテ、其ノ事業ノ性質ヨリ觀察シテ必要アリト認ムル程度以上ニ、社内留保ヲ為シタルモノアルトキハ、其ノ金額ハ其ノ出資額ニ応ジ之ヲ配当シタルモノト見做シテ、各個人ニ綜合課税スルコト。

(ロ) 前項必要ナル留保額ノ程度ハ大蔵大臣之ヲ認定スルコト。

(ハ) 右ノ認定ニ対シテ不服アル者ニ対シテハ行政訴訟ヲ許スコト。

ところで、大正中期においては、第一次世界大戦（大正三年八月から同七年十一月まで）によりわが国の行政、経済事情に極めて重大な影響を受け、戦後、特に財政収入の増加を図る必要にせまられ、ために政府は大正九年に所得税法を根本的に改正して歳入の増加を図った。その改正の主要事項の一つは、法人自体にこれまでとられていた源泉課税主義を廃止し、独立課税主義と源泉課税主義とを併用する制度を採用したことである。すなわち、法人の総所得を直接の課税標準としないで、超過所得、留保所得、配当所得、清算所得に区分して課税することとし、さらに、その配当所得金額については、個人の第三種所得に合算（ただし、配当金額の四〇％を控除）して課税することとしたのである。

この制度は、当時としては画期的な新しい租税制度の導入とも云えるもので、その改正の趣旨は「大小所得ニ対スル課税ノ権衡ヲ許リ租税理論ノ要求ニ適応スヘク」^(注2)改正されたものといわれている。

ところが、この制度は少額所得者の租税負担を軽減することとはなが、逆に高額所得者に著しく負担の激増をもたらすこととなり、高額所得者のなかには、いわゆる財産保全会社をつぎつぎに設立して課税の軽減を図る手段を講じ、それが租税負担の公平面より放置できない状態にまでなり、このような租税回避手段を防止するための措置として同族会社に対する課税関係を改正することとしたといわれる。

なお、このような経緯について、明治大正財政史第六卷（大蔵省編さん一一五九頁）では、次のように述べている。

「即ち改正所得税法の規定に依れば、法人が其の株主又は社員に対して行ふ利益の配当は、総て之を受くる各個人の所得に綜合合算して課税すると同時に、法人が其の利益を配当せずして社内に留保する場合には、之を第一種乙法人の留保所得として、之に對し一定の累進率を課するものなるが、其の結果は個人に對する綜合課税率は、個人の所得額が或る一定金額を超過するときは法人に對する留保所得課税率に比し著しく高率となるを免れざるを以て、税法施行以來同族会社又は保全会社等の如き家族的の会社を組織して、其の所得を会社内に留保することに依り、株主又は社員に對する配当所得の綜合課税を免れ、以て第三種所得税率と留保所得税率との間差を利せんとするものを生じ、甚しきに至りては該会社と其の社員又は株主との間に種々の取引を行ひたる形跡を行爲して、之に依りて所得税の軽減を図らんとするが如き手段に出づるものをも存するに至り、而も以上の如き合法的脱税行爲は年を逐うて甚しからんとするの傾向を呈したり。」

（注1） 法人税の前身である第一種所得税が創設されたのは明治三十二年である。同年に改正された所得税法では、所得を第一種（法人所得）、第二種（公債、社債の利子）、第三種（その他の所得）に区分し、はじめて法人の所得に對して課税することになった。当時は、第一種の所得に對して所得税を課せられた法人から受ける配当及び利益処分の賞与は、個人の所得税の課税上では非課税所得とされ、これによつて第一種所得と第三種所得との二重課税を避けた。いわゆる初期における源泉課税方式の採用された時期でこれが大正九年の改正まで続いた。

（注2） 薄田岩宝 共著「第一種所得税法講義」（大正十四年）一〇頁
柴田辰平 著「第二種所得税法講義」（大正十四年）一〇頁

二 創設当時の否認規定とその内容

1 大正十二年の規定の創設

(一) 規定の内容

大正十二年の税制改正による所得税法の一部改正法(大正十二年三月二十七日法律第八号)により、所得税法中に同族会社に対する課税関係について次の規定が設けられた。(註)

第七十三条ノ二 政府ハ法人ノ株主又ハ社員ノ一人及其ノ親族、使用人其ノ他特殊ノ関係アリト認ムル者ノ株式金額又ハ出資金額ノ合計カ其ノ法人ノ株式金額又ハ出資金額ノ二分ノ一以上ニ相当スル法人ニ付テハ其ノ留保シタル所得中左ノ各号ノ一ニ該当スルモノニ限り之ヲ株主又ハ社員ニ配当シタルモノト看做スコトヲ得

一 事業年度末ニ於ケル積立金及其ノ事業年度ノ所得中留保シタル金額ノ合計金額カ其ノ事業年度末ニ於ケル払込株式金額又ハ出資金額ノ二分ノ一ニ相当スル金額ヲ超過スルトキハ其ノ超過金額ニ属スル其ノ事業年度ノ所得中留保シタル金額ヨリ其ノ事業年度ニ於ケル所得ノ二十分ノ一ニ相当スル金額ヲ控除シタル金額

二 各事業年度所得中留保シタル金額カ其ノ事業年度ニ於ケル所得ノ十分ノ三ニ相当スル金額ヲ超過スルトキハ其ノ超過金額

各事業年度ノ所得中留保シタル金額カ其ノ事業年度末ニ於ケル払込株式金額又ハ出資金額ニ対シ十分ノ一ノ割合

ヲ以テ算出シタル金額ヲ超過セサルモノニ付テハ前項第二号ノ規定ヲ適用セス

第七十三条ノ三 前条ノ法人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通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

第七十三条ノ四 政府ハ前二条ノ規定ヲ適用セムトスルトキハ所得審査委員会ノ決議ニ依リ之ヲ決定ス

同族会社ノ行為又は計算ノ否認規定は、大正九年に創設された個人の受取配当金に対する所得総合課税（同年までは個人の受取配当金については所得税は課されなかつた。）を免れるため財産保全会社が利益を留保して配当を行わないような行為、つまり無配当政策等を防止するための同族会社ノ留保金課税制度とともに、大正十二年にはじめて法制化されたことが知られるが、立法当初の規定では、同族会社とその株主等の間における行為（現行法のように同族会社ノ行為一般に及ぼすものでなく、また「行為又は計算」という用語ではなかつた。）について所得税通脱の目的があると認められる場合に政府はその認定により法人等の所得金額を計算することができると定められており、今日からみると行為の範囲も会社と資本主との間の行為に限り、しかもそこに通脱目的がある場合に限られるなどかなり制限的であつた。そして、さらにその適用に当たっては所得審査委員会（注）の決議を経ることとされ、執行に当たっては慎重な態度が要請されていた。

(二) 同族会社の意義とその範囲

現行の法人税法は、会社を同族会社と非同族会社に区分し、さらに同族会社については、いわゆる非同族会社の同族会社とそれ以外の同族会社とに分けて、それぞれ特有の課税規定を定めている。すなわち、同族会社については、すで

に述べたように租税回避防止策としての行為計算否認規定が適用され、非同族会社を同族会社判定の基礎とする株主から除外してもなお同族会社に該当する場合には、留保所得に対する課税規定が適用されることになっている。

この同族会社という用語について、実質的には前述のように大正十二年の所得税法の改正により留保金課税規定や行為計算否認規定においてすでに同族会社と同様規定が定められていたが、税法に用語として「同族会社」という語が用いられたのは大正十五年のことである。すなわち、所得税法第二十一条ノ二において「本法ニ於テ同族会社ト称スルハ……(中略)……法人ヲ謂フ」と規定されたのがこの用語の濫觴である(規定の内容については、法令の改正沿革の項参照)。しかし、その萌芽はさらに古くすでに明治三十八年の税法改正にみることもできる。

すなわち、明治三十八年の所得税法改正では、合資会社、合名会社、株主(又は社員)二十人以下の株式会社(又は株式会社合資会社)に対しては累進税率により、株主等二十一人以上の株式会社、株式合資会社は六・二五%の比例税率により、それぞれ課税することとされたことである。

なお、大正十二年の改正において所得税法に創設された過大留保所得に対するみなし配当課税(法第七十三条ノ二)の規定の中では「政府ハ法人ノ株主又ハ社員ノ一人及其ノ親族、使用人其ノ他特殊ノ關係アリト認ムル者ノ株式金額又ハ出資金額ノ合計カ其ノ法人ノ株式金額又ハ出資金額ノ二分ノ一以上ニ相当スル法人ニ付テハ……(以下略)」と定められていて、この規定からもわかるように当初は株主等一人でその会社の持株割合が五〇%以上となる会社を同族会社とされていたのである。

三 租税遁脱の目的

当時の法人の第一種所得税の課税所得金額(法人の所得金額)は、まず、法人の申告に基づいてこれを決定するとい

う仕組みになつており、申告がないとき、又は申告を不相当と認める場合に、税務官庁の調査によつて決定する（個人の第三種所得税の課税所得金額は、所得調査委員会の調査によつて決定する。）^(注3)という制度になつていた（所法二六条）。したがつて、法人の所得金額の計算に當つては、法人が全く虚実の記録を作成したり、事実を偽つて脱税を圖つたような場合には、当然に真実の事実によつて正当な所得金額を計算することができることとなるが、法人が出資者又はその縁故者との間、若しくはその法人自体において適法、かつ、有効に成立した行為については、たとえその動機が所得税逋脱の目的であると認められる場合であっても、これを否認することは、法律上の根拠なくしては適當ではないといつた理由もあつて、同族会社のこの否認規定が設けられたといわれている。^(注4)

なお、この否認規定は、所得税法中に規定され、特に法人の行為計算に限定する旨の定めもないので、所得税逋脱の目的があると認められる行為であれば、同法中に定められる第一種所得は当然のこと第二種及び第三種所得であっても、又認定すべき所得が第一種、第二種、第三種のいづれに属する所得であっても、適用されることとなるが、^(注5)ただ、執行上、会社事業の状況からみて必ずしも脱税の意図があつたとはいられないものとか、認定すべき金額が少額なもの等に^(注6)つては税法の趣旨よりしてこの否認規定を適用すべきではないとされていたようである。

(注1)

改正案の審議過程において、貴族院特別委員会では、改正案に対して五項目の希望条件を付しているが、その第二項で同族会社に対するこの改正規定について次のような希望を附議している。

(一) 今次の所得税法改正案は、現行所得税法が綜合課税主義を採用せる結果、所謂合法的脱税を為す目的を以て設立せられたる法人を取締る趣旨に出でたるものなるも、是が実施の晩に於ては却て逋脱の目的を有せざる善意の法人を過當に圧迫するの嫌あるを以て、政府は改正法規の適用上、現行所得税法実施前に設立せられたる法人にして、特に逋脱の爲に利用せざるものは勿論、其他法人に就ても能く其事業の性質を参酌し、税務官吏の専恣を予防する方法を講ぜられ

んことを希望す。」

(注2)

所得税法第六十二条 各税務監督局所轄内ニ所得審査委員会ヲ置ク

所得審査委員会ハ左ノ審査委員ヲ以テ之ヲ組織ス

一 収税官吏中ヨリ大蔵大臣ノ命シタル者三人

二 税務監督局所轄内各府県又ハ北海道ニ於テ調査委員ノ互選シタル者府県ニ在リテハ各一人北海道ニ在リテハ四人

所得審査委員会、審査委員及其ノ補欠員ニ関スル事項ハ本法ニ定ムルモノヲ除クノ外命令ヲ以テ之ヲ定ム

所得税法施行規則第三十九条ノ二 税務署長所得税法第七十三条ノ二又ハ第七十三条ノ三ノ規定ヲ適用スルノ必要アリト

認ムルトキハ所得税法第七十三条ノ四ノ決定ヲ求ムル為事由ヲ具シ税務監督局長ニ申出ツヘシ

同第五十九条ノ二 税務監督局長所得税法第七十三条ノ四ノ決定ヲ為シタルトキハ之ヲ税務署長ニ通知スヘシ

(注3)

所得税法第二十六条第一項 第一種ノ所得金額ハ第二十四条ノ申告ニ依リ、申告ナキトキ又ハ申告ヲ不相当ト認ムルト

(注4)

キハ政府ノ調査ニ依リ政府ニ於テ之ヲ決定シ第三種ノ所得金額ハ所得調査委員会ノ調査ニ依リ政府ニ於テ之ヲ決定ス

(注5)

薄田岩宝
柴田辰平 共著「前掲書」三一〇頁

(注6)

同右 二二九頁

2 大正十五年の改正

(一) 改正の内容とその理由

大正十二年に呱呱の声をあげた同族会社の行為計算の否認規定は、同年十月に起きた関東大震災を経て三年間何らの改正もなく推移したが、創設当初の規定の不備などの理由もあってその機能を充分にはたすことができなかった。そこ

で、大正十五年一月第五十一回帝國議會における所得税法の一部改正によってこの否認規定の整備が図られたのであるが、その改正の要綱を明治大正財政史では、

「同族会社の所得計算上所得税通脱の目的ありと認むる場合における認定課税の範囲を拡張し、単に同族会社と其の株主・社員・縁故者との間に於ける行為に付脱税の目的ありと認むる場合に限らず、広く同族会社の行為又は計算にして、其の所得又は其の株主・社員・縁故者の所得に付脱税の目的ありと認めらるるものある場合には、此等の者の所得金額を認定計算するを得ることと為せしこと。」と述べで(注1)いる。

つまり、この改正では、①「行為」に限らず「計算」についても否認し得ることとされたこと、②同族関係者の所得について脱税の目的があると認められるものがある場合にも所得金額の認定計算をすることができるとされたこと、そして③所得税通脱の目的があると認められる場合には、事前に所得審査委員会に附議することなく総て税務官庁の認定により、その行為又は計算を否認して所得金額を計算することができるとされたことが主要な内容となっている。

この改正理由について、矢部俊雄氏は次のように述べている。(注2)

「大正九年配当金総合課税法実施後の成績に徴すれば、所得の総合課税を免れんがため同族会社を通じて種々なる合法的手段に依り、負担の軽減を図らんとする者が漸次多くなって到底之を放置するを容さざるに至った。そこで大正十二年中所得税法に改正を加え、同族会社とその出資者又はその縁故者との間に成立した行為にして脱税の目的に出でたりと認められる場合は、税務官庁は所得審査委員会の決議を経てその行為を否認し所得金額の計算をなし得ることとしたのである。

ところがその後の実績に照すに未だそれだけでは充分にこの種の方法に依る脱税を防止することができない憾があ

ったので、改正税法はさらにその認定課税の範囲を拡張し、荷くも同族会社の行為又は計算にして、脱税の目的に出でたりと認められるものあるときは、事前に所得審査委員会に附議するを要せず、すべて税務官庁の認定により、その行為又は計算を否認して所得金額を計算し得ることとしたのである。

同族会社の行為又は計算にして所得税遁脱の目的に出でたりと認められるものとは如何なる場合をいうのであるかということは、畢竟各箇々の場合において諸般の事実並に事情等を綜合達観して判定すべき事実の認定問題に属するから、今ここにこれを挙げるわけにはいかないが、たとえば遁脱の目的を以て同族会社の財産を時価より低い価格でその社員に売却して、時価と売却価額との差額を社員に利得せしめた場合の如きはこれを遁脱の目的に出でた行為というを得べく、又同じく社員個人の負担すべき寄付金を同族会社の損金に計算した場合の如きはこれを遁脱の目的に出でた計算というべきであらう。

この解説にみられるように、この年の改正は、同族会社の行為計算で否認の対象となり得るものの範囲を拡張するといったものであることが注目される。

(二) 「行為」と「計算」との区分

大正十五年の改正で注目されることの一つは、行為の否認と計算の否認とを区分して規定されたことである。その改正理由については、次のように説明されている。(注3)

まず、志達定太郎氏は、その著「会社所得税及營業収益税」(昭和十四年版二四〇頁)において『「行為又は計算」に付ては通常「行為」とは同族会社と株主社員間の行為を指し「計算」とは同族会社単独の行為を指すものと説明されている。しかしこれは必ずしもそういう意味ではない。行為の中には単独行為をも含むことは明らかであるからわざわざ

計算を入れる必要はない。この「行為」の否認規定は大正十二年に設けられたのであって、「計算」は大正十五年の改正により挿入されたものであるが、これを挿入したのは行為の結果当然に起る計算であってもこれを行為とは切離して別個に否認し得ることにする点にあった。具体的にいえばこの規定前、すなわち大正十二年前に成立した行為はこれを否認するを得ない。しかもその行為の結果が現在に及んで所得税の遁脱を生ぜしめているものがある。これを否認しなければ課税の公正は保てない。斯くの如き場合にはその行為まで否認権が及ばないが、その結果にだけは、それが当然生ずるものであってもこれを行為とは切離して否認し得るということにしたものである。』と説明している。

また、武田昌輔氏はその著「会社税務精説」（昭和三十七年版七八七頁）のなかで、『あえて「計算」を挿入したのは、その原因となった行為は否認しないで、それにより生ずる計算を否認することを予定しているものと思われる。たとえば、無利息で同族会社がその社長に貸付金をなした場合には、その法律効果として貸付をなしたということであり、税務官庁としてはその行為を否認する必要はなく、問題はその貸付金について生ずべき利子の計算についてである。この場合は、利子について通常受け取るべき金額を計算し、それを否認することになるのである。また、同族会社が役員に過大給与を支給した場合においては、同族会社が役員に給与を支給したという行為は否認しないのである。否認するのは、その給与が通常支給すべき金額よりも何程多額であるかという計算に関するものである。このように、行為自体（たとえば、役員の無収益財産を購入した場合）を否認する場合と、行為自体は認めるが、計算を否認する場合の二つが区分されているように思われる』と、行為と計算とを取引の形態によって区分しながら説明している。

以上のほか、前記の矢部俊雄氏のように所得税遁脱の目的で同族会社自体がなした行為によって計算されたもの（たとえば、会社財産を低廉で社員に売却したような場合）が「行為」に該当し、一定の客観的事実を自己の計算の基礎と

したようなもの（たとえば、社員個人の負担すべき寄付金を同族会社の損金にしたような場合）が「計算」に該当するという見解や、「行為」は対外関係において会社財産状態に影響を及ぼすべき法律的效果を伴うものを行い、「計算」は対内関係において会社の財産状態の表現いかんにより、財産上影響を及ぼすべきことがあるものをいうといった解釈をしているものもある。^(注4)

このような説明によると、行為の及ぼす効果がその行為の事業年度後に於いて生ずるような場合においても、その行為とは別個の結果である計算を否認するためにこのような改正がなされたことになり、行為自体の否認と計算自体の否認とを区分した法律の実益は、行為の時とは別にその行為の結果が所得計算上実現される時において否認することができるというところに求められる。しかし、行為と計算とは通常は表裏一体となって作用するもので、行為を否認すればそれに伴って計算も是正される関係にあるものであると思われる。

(注1) 大蔵省編さん「明治大正財政史第六卷」（昭和十二年版）一、一九三頁

(注2) 矢部俊雄「前掲書」二八二頁以下

(注3) 第五一回貴族院特別委員会において、当時の主税局長は「行為」と「計算」とを区分した改正理由について「同族会社の中に於きましては、色々な細工に依りまして租税負担の軽減を図るということもあるのであります。それ故に現行の規定におきましては、行為を否認して課税するというものを致して居るのであります。所が単に行為だけでなくして、会社の計算におきまして、そういう場合が往々にして起つて居るのであります。是も否認して、適当な負担を命ずるといふことが必要と考へて、今回の改正において此の規定を追加したのであります。」という説明をし、さらに、行為と計算の差異について、行為とは例えば「社員に対する資産の低額譲渡」や「個人所有の株式を、その株式の配当期の直前に配当含みで会社に売却し、会社が配当金受領後配当落ち価額で個人が買戻す場合」等を指し、一方、計算とは「現物出資の過大評価による当該事業年度の利益と、その資産の過大償却費との相殺」等をいうと具体例を掲げている。

〔注4〕 忠佐市「租税法要論」(昭和二十五年版)二〇〇頁

3 昭和十五年の改正の内容とその理由

昭和十五年の改正では、それまで法人の所得に対する課税も、個人の所得に対する課税も、ともに所得税法において定められていたものを、法人の所得に対して法人税を課するために所得税法とは別に法人税法が制定された。すなわち、昭和十五年に制定された法人税は、これまでの所得税法の中に規定されていた法人に対する課税(第一種所得税)とこれに対する附加税及び法人資本税等を統合したものである。

ところで、新たに法人税法が制定された主たる理由は、個人所得税が分類所得税と総合所得税との二種に区分して課税されることとなったことを契機として、課税主体の異なる法人に対する課税制度を別個に規定することとしたこと、さらにこれまで数年間増税等のための臨時立法が重ねられてきた結果、各種の法規が重複し、かなり複雑な税制度となっていたものを整理統合して平易簡明な税制とする必要にせまられたこと等によることである。^(注1)

当然ながら、この新しい法人税法においても行為計算の否認規定が改正前と同様の内容(条文については法令の改正沿革の項参照)で引き継がれている。ただ、改正前の否認の対象は「所得金額」と規定されていたものが「所得金額及資本金額」と表現が改められている点^(注2)が異なっているが、これは昭和十二年に創設された法人資本税法中^(注3)に同族会社の行為計算の否認規定が定められていたのが、同法が昭和十五年に廃止されて法人税法に統合されたことに由来するものであって、特別に拡張されたものではない。

なお、同族会社の範囲(条文については法令の改正沿革の項参照)についても改正前と全く同様となっている。

(注1) 大蔵財務協会「改正税法の成立に至るまで」財政(昭和十五年第五巻第五号) 一一八頁

(注2) 法人資本税は、法人企業の資本の額に担税力を認め、これに課税する目的で創設された。資本の額は各月末の払込株式

金額、出資金額又は基金及び積立金の合計額から、各月末の繰越欠損金額を控除した金額の月割平均額に、その事業年度の月数を乗じこれを十二で除した金額である。この資本の額に千分の一・二(創設時千分の一)の税率を適用して税額を計算した。しかし、この算出税額が年十円未満のときは十円とし、その事業年度の所得金額が算出税額又は年十円に満たないときは、所得金額を超過する税額は免除されていた。

(注3) 法人資本税法第十七条 同族会社ノ行為又ハ計算ニシテ法人資本税遡脱ノ目的アリト認め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資本額ヲ計算スルコトヲ得

三 戦後の改正

1 昭和二十二年の改正の内容とその理由

昭和二十二年の税制改正は、終戦にともなう財政処理と税制の民主化を狙いとして税制全般にわたり昭和十五年の税制改正に比肩する大改正が行われ、法人税についてもその根幹にふれるような改正が行われて、法人税法の全文が改正された。法人税改正の概要は、次のとおりである。

まず、改正の第一は、法人の超過所得に対する税率の引き下げ及び資本に対する税率の引き上げ等を行うことによつて負担の適正を図り企業の活動の促進に資したこと。

改正の第二は、全面的に申告納税制度を採用し、併せて概算納税（予定納税）の制度を導入したこと。

改正の第三は、形式に関する改正ではあるが、これまで用いられていた法文の文語体による片仮名が口語体による平仮名に改められ、文章の表現を平明化することによって名実ともに税制の簡素合理化が図られたことである。

ところで、この全文改正によって、同族会社に対する課税関係については新たに章が設けられ二つの条文が規定された（条文については法令の改正沿革の項参照）。この新しい否認規定を改正前のものと比較してみると、すくなくともこの規定の実質的内容については従来と相違する点は認められない。ただ、法律の表現に関して、おおよそ次の二つの点について改正が図られている。

つまり、改正前の規定において「法人税通脱ノ目的」及び「所得金額及資本金額」と規定されていた部分が、新しい規定では「法人税を免れる目的」及び「課税標準」と、それぞれ改められていることである。しかしこの両方の改正とも否認規定の適用に関して実質的な取扱を変更しようとするものではなく、ただ、規定の整備を図ることに目的がおかれた改正であるということができよう。^(注)

なお、同族会社の範囲については、改正前と同様となっている（条文については法令の改正沿革の項参照）。

(注)

(1) 昭和二十二年の改正の際に「通脱」という用語はすべて「免れる」という文言に改正されており（改正前の法第二十九条「税金通脱の罪」参照）、現在の法人税法の中には「通脱」という語は用いられていない。

(2) 当時の法人税は、所得金額及び資本金額を課税標準としてこれを課すこととされていた（法八条）ので、両者を統合して「課税標準」という法文にされた。

2 昭和二十五年の改正

(一) 改正の内容とその理由

昭和二十五年の法人税の改正は、シャープ勧告に基づく税制改正の一環として行われたものであることはいうまでもないが、特に、シャープ勧告による法人課税及び法人の所得より支出される配当に対する課税の方法に関する一つの徹底した改正は、これまでの法人税制にとって画期的なものであったといえる。

そして、このシャープ勧告に基づく法人税法の改正によって同族会社の範囲及び課税関係について大幅な改正が行われている。すなわち、①これまで同族会社についてだけ適用されていた超過留保に対する税額加算の制度が^(注1)廃止され、②新たに積立金に対する法人税の課税制度が創設され、同族会社、非同族会社を問わず、「所得金額に対する法人税額」のほかに法人の期末の利益積立金額に対し二%の税率により算出した法人税を課する旨が定められ、特に同族会社の積立金で年五十万円を超える部分の金額に対しては七%の税率を適用することとされたこと、③同族会社の範囲が拡大されたことが主要なものとなっている。

なお、行為計算の否認規定については、文章の表現について次に述べる二、三の個所の整備が図られている（条文については法令の改正沿革の項参照）が、この規定の趣旨についてはこれまでと全く変りないと説明されている。^(注2)

次に、この否認規定についての改正の内容を簡単に説明しよう。

(1) 行為計算の否認は、政府が「課税標準若しくは欠損金額又は法人税額の更正又は決定をなす場合」に適用されるものであることが明らかにされた。

(2) 改正前においては、この否認規定は「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」に適用することができるという法律構成になっていたが、改正では「これを容認した場合において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」に適用することができると改められた。

ここで、この規定の適用に関して改正前後の規定を文言のうえから比較してみると、改正前においては同族会社に法人税を免れる意思があることを要件としてこの否認規定が作用されることになり、一方、改正規定ではその行為計算の結果が、法人税の負担を回避し又は不当に軽減することとなる場合には、同族会社がそのことを計画的に意図したものであるかどうかといった内心的効果意思の有無に直接関係なくこの規定を適用できるといふように解される。

ところで、右のようなことを前提として意識的にこのような改正が行われたものであるか、または、この取扱いの趣旨は改正前においても改正後と同一であったものを単に表現の整備を図ったものであるのかどうかについては明らかでない。^(注3) ただ、改正前の解説書のなかには、この規定の適用については、客観的に法人税回避の目的があると認められればよく、^(注4) 税務当局は、その行為計算について法人税を免れる意思があるかどうかについて立証責任を有しないと説明されているものもあり、^(注5) 改正前の規定をこのように理解する限りにおいては、この改正は規定の明確化を図ったにとどまるということができるといえる。

なお、武田昌輔氏は、この点について「従前の表現としては、法人税を免れる目的を有していると認められるという場合であるが、改正された規定によれば、客観的にみて免れる目的はなくとも、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ことになれば否認できるとなっており、国税通則法第二九条の更正との関係が明瞭になったように思われる。」^(注6)と述べている。

(3) 改正前は「課税標準」について更正するということであったが、改正によって「課税標準又は欠損金額」とされたこと。

この欠損金額が追加された理由は、この年に青色申告法人の欠損金の五年間繰越制度が創設されたことに伴って規定されたものである。

(二) 同族会社の意義及び範囲の改正

従来、同族会社に該当するかどうかの判定は、会社の株主又は社員の一人在中心に考え、その者及びその者と同族関係にある者の有する株式数又は出資の金額の合計額がその会社の株式数又は出資金額（以下、単に株式数という。）の五〇%以上を占めているかどうかによっていたが、シャウプ勧告に基づく改正では、同族会社となるのは必ずしも株主又は社員の一入により支配される場合には限らないということから、その範囲が拡張され、株主の一人及びその同族関係者で三〇%以上、株主二人及びそれらの同族関係者で四〇%以上、株主三人及びそれらの同族関係者で五〇%以上、株主四人及びそれらの同族関係者で六〇%以上、株主五人及びそれらの同族関係者で七〇%以上をそれぞれ占めている場合もその会社を同族会社とすることとされた。

つまり、第一順位の大株主から第五順位の大株主までをあげ、それぞれの順位の株主の同族関係者を含めて、前述のいずれか一に該当するに至ったときは同族会社となり、最後まで計算をしていずれの段階においても該当しない会社だけが非同族会社となる。このように株主を基礎として持株を順次合算して同族会社に該当するかどうかを判定することは、一見無理なように感じられるが、少数の株主により支配されるような会社においては、税務の関係では共通の利害に立つことが多く、容易に意見の一致を見ることが多いと認められるのでこのような方法によって同族会社の判定をす

ることとされている。^(注6)

次に、同族会社であるかどうかを判定する場合の同族関係者に関しても改正が行われ、次に掲げる者も同族関係者とされた(条文については法令の改正沿革の項参照)。

(一) 株主又は社員とまだ婚姻の届出をしないが事実上婚姻関係と同様の事情にある者及びその親族でその者と生計を一にしているもの

(二) 株主又は社員たる個人の使用人及び使用人以外の者で当該個人から受ける金銭その他の財産によって生計を維持しているもの並びにこれらの者の親族でこれらの者と生計を一にしているもの

さらに、この時の改正によって、同族会社に対し特別税率により課税を行う場合においては、当該事業年度開始の時の現況により、同族会社の行為又は計算を否認する場合においては、その行為又は計算の事実のあった時の現況によることが明記された。そこで、行為又は計算の否認をする場合にはその事実のあった時の現況によるのであるから、行為と計算が同時に行われなかったときは、その行為又は計算の行われた時ごとに同族会社であるかを判定することとなり、したがって非同族会社の時においてなされた行為であっても、その計算のなされた時が同族会社であるときは、その計算を否認することができるし、また、期末において同族会社でない場合であっても行為又は計算のなされた時が同族会社であるときはこの規定の適用があることになった。^(注7)

(注1) 資本金額に対する一定比率をこえて利益を得た場合において、その超過利得に対し累進税率をもって課税する制度で、大正九年に第一種所得税の中に設けられた。昭和十年に、臨時利得税が設けられた際も超過所得に対する課税はそのまま存置された。その後、昭和十五年には法人の超過所得に対する課税と臨時利得税とを統合して戦時利得に対する課税を強化することとなった。しかし、昭和二十一年臨時利得税の廃止と共に再び超過所得に対する課税が法人税の中に存置

された。

(注2) 塚田十一郎「解説改正法」(昭和二五年)一九四頁

(注3)

「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」という用語を「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」に改正する契機となった一つに原告会社が他の株式会社全株式を買収した上これを吸収合併したことについて、被告税務署長が、同族会社の行為又は計算の否認規定を適用して株式買収代金を合併交付金と認め、これを被合併会社の清算所得として合併会社に課税したことについて争われた裁判例がある。裁判では『同族会社の行為計算否認の規定にいう「法人税は脱の目的ありと認められるものがある場合」とは、同族会社の行為が、税金は脱の目的を抜きにして考えた場合に、純経済人の選ぶ行為形態として不合理なものであると考えられる場合でなければならぬ」と解すべきであるから、純経済人の行為形態として、それ自体不合理と認められないような行為形態がとられている場合には、その結果として租税回避の結果を生じたとしても、それだけで租税は脱目的があるものとして同規定を発動することは失当である。』として税務署長の更正処分を違法とした(最高裁昭和二七(六)第六号昭和三三年五月二十九日判決、第一審、第二審とも同旨)。

(注4)

片岡政一「全訂改版 会社税法の詳解」(昭和十八年)四三五頁

「本条の適用に関する事案に付ての行政訴訟等に於て、原告の多くが、其の計画的な脱税犯でない」と云ふことを事由として、否認が不当であることを立証しようとしてあるを見受けるが、法文上「……認めらるるものある場合は……」とあって、如何なる場合を以て、客観的に法人税回避の目的があると認めるべきかは、行政上一定の限界はあるであらうけれども、要するに課税当局の認定に委ねられた問題であつて、ただ其の自由裁量が、法規裁量に属してゐるだけである。

——中略——現実には脱税の意思あることが立証せられる場合に於て、其の行為計算の相手方であるところの同族会社と通謀して、虚偽表示(民法第九四条)を為すやうなことは一般法律行為の觀念からするも其の行為の成立を否認し得る筈であつて、法人税法に依つても、詐欺其の他不正の行為による遁脱として否認し得られるからして、本条の適用を俟たないと解せられるからである。」

明里長太郎「税務と会社經理」(昭和二三年)二〇九頁

会社の機関又はその代理人自身に、遁脱の意思があつたか否かを問う必要はなく、客観的に観察して、遁脱の意思があると認められるならば事足りるのである。それらの行為又は計算の結果が法人税の課税要件の回避を来たしたときにおいては、行為者が計画的にこれを行なした場合でなくとも、否認することができるのである。

このことについては法第三十四条が「政府は……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……できる。」と規定し、遁脱の目的の存否については税務官庁の客観的な裁量に委ねているのである。勿論裁量行為であるといつても、行為又は計算の否認が何等の拘束を受けることなく自由の立場においてなされる自由裁量行為に属するのではなく、客観的に遁脱の目的が認められることについて税務行政上の慣例によるいわゆる遁脱行為の類型等より抽象し得られる規準に従わなければならないのである。従つて、いわゆる法規裁量の行為に属するのである。……中略……

要するにこの否認権は、同族会社の遁脱の意思を立証することを要しないのであつて、客観的に遁脱の意思があると認められる場合において行使することができるのと同時に、同族会社において、遁脱の意思がない旨を立証しても、その行使を阻止できない性質のものである。

(注5) 武田昌輔「会社税務精説」(昭和三七年)七八七頁

(注6) 松井静郎「新税務会計の実務」(昭和二九年)六七〇頁

(注7) 同右 六八〇頁

3 昭和二十八年の改正の内容とその理由

昭和二十八年の改正においては、同族会社のほかに特殊な企業組合などの法人についての行為計算の否認規定が創設された。すなわち、(1)三以上の支店、工場その他事業所を有する法人で、(2)その事業所の二分の一以上に当る事業所につき、当該事業所の所長、主任その他の当該事業所に係る事業の主宰者又は当該主宰者の親族その他の当該主宰者と命令で定める特殊の関係のある個人(以下所長等という。)が前に当該事業所において個人として事業を営んでいた事実

があり、かつ、当該所長等の有する株式又は出資の金額の合計額が、その法人の資本又は出資の金額の三分の二以上のもの行為又は計算についても、同族会社の行為計算の否認と同様に否認することができることとされたのである。

なお、命令で定める事業の主宰者と特殊の関係ある個人とは、①主宰者と親族であった者、②主宰者とまだ婚姻の届出をしないが、事実上婚姻と同様の事情にあり又はあった者及びこれらの者と生計を一にするこれらの者の親族であり又はあった者、③主宰者の使用人、使用人以外の者で当該主宰者から受ける金銭その他の財産によって生計を維持するもの若しくは雇主であり又はこれらの者であった者及びこれらの者と生計を一にするこれらの者の親族であり、又はあった者をいう。つまり、このような法人の中には、法人とは名ばかりで主宰者が自己の危険と計算において事業を行っているために租税負担の軽減を図られるおそれがあるので、同族会社に準じた取扱いをすることとしたのである。^(注)

(注) この規定は、昭和二十四年に制定された中小企業等協同組合法に基づき設立された企業組合のなかには、同法が予定するような完全合同のものでなく、単に多数の個人企業が共通の名称、商号のもとに集って個々独立の活動を行う形式的な企業組合やそれに近いものが多く現われるにいたったことにかえりみて設けられたものである。

なお、所得税法は、同様の行為計算の否認規定のほかに、一五以上の支店、工場等の事業所があり、その事業所の三分の二以上に当る事業所につきその所長、主任等の事業の主宰者が従前その事業所において個人として事業を営んでいた事実がある等一定の事実^(一)に該当するときは、その事業所の資金の借入、預入、商品の仕入等が法人の名で行われている場合を除き、税務署長は、その事業所の主宰者が当該事業所から生ずる収益を享受する者であると推定して課税所得金額を計算することができる旨定めている。

4 昭和二十九年の改正の内容とその理由

昭和二十年の改正により、積立金に対して課税する制度が廃止され、代りに同族会社については新たにその留保金額

に対して特別税率による法人税を課することとともに同族会社の範囲につきその整備が図られた。

すなわち、昭和二十五年に創設された積立金課税制度は、翌二十六年の改正では同族会社以外の法人に対してはこれを課税しないこととし、同族会社の積立金額のうち年五〇万円以下の金額に対しては二%、年五〇万円を超える金額に対しては五%（改正前七%）とされていたのであるが、昭和二十九年の改正においては、この積立金課税制度を廃止し、新たに同族会社が各事業年度（清算中の事業年度を除く。）の所得の全部又は一部を留保した場合において、当該留保金額と当該事業年度末日における積立金額（当該事業年度の所得に係る部分の金額を除く。）との合計額が同日における資本又は出資金額の四分の一相当額又は百万円のいずれが多い金額を超えるときは、当該留保金額に一〇%の税率を乗じて計算した金額を所得に対する法人税額に加算することとされたのである。

なお、昭和二十九年の改正で、同族会社の行為計算の否認規定を適用し、課税標準又は欠損金額を計算する場合の、その計算の基礎に新たに「法人税額」が追加された。これを追加した理由は、右の同族会社の特別税率の制度が創設されたことに伴い、同族会社の行為計算でその結果が課税標準又は欠損金額には直接関連しないのでこの留保金額に係る法人税額にだけ影響するものが生じる場合のことを考えて対処したものと思われる。

また、同族会社の範囲は、従来は、株主等の一人で三〇%以上、二人で四〇%以上、三人で五〇%以上、四人で六〇%以上、五人で七〇%以上の持株割合となる会社を同族会社としてきたのであるが、その範囲を整備し、前三者を一括して株主等の三人以下で五〇%以上となる会社を同族会社とすることとされた。なお、後二者については従来どおりである。

5 昭和三十七年及び四十年の改正の内容とその理由

(一) 昭和三十七年には、各税法を通ずる基本法たる国税通則法が創設されたが、この法律の制定により、これまで法人税法において規定されていた行為計算の否認規定を適用する場合の「更正又は決定」に関する原則規定がこの通則法に移行されたことに伴い、この否認規定についても表現の整備が図られている。

(二) 昭和四十年には、①税法について理解を容易にし、かつ、基本的重要事項は法律において規定する趣旨のもとに体系の整備を図ること、②条文の組立て及び表現の方法について平明化を図ることを主要な目的として法人税法の全文改正が行われたが、行為計算の否認規定についてもこの目的にそって平明化が図られた。

この(一)及び(二)のいずれの改正も、これまでの否認規定についての立法趣旨を変更しようとするものではなく、また、取扱や解釈に異動を生じさせる改正ではない。なお、昭和四十年に法人税法について全文改正が行われてから今日までの十一年間、この否認規定の改正は全く行われていない。

第二 同族会社の行為計算否認規定についての若干の考察

以上、同族会社の行為計算の否認規定の創設及びその後の改正の経緯について述べた。

ところで、行為計算の否認規定については、

(1) 租税回避行為が同族会社において多くみられることから宣言的、注意的に規定したものか、または特に同族会社の

行為計算の否認を許したものが等の規定の趣旨、性格

- (2) 否認の対象となる行為計算で「法人税の負担を不当に減少させる」という用語が極めて不確定概念で明確性を欠くことと租税法律主義との関係
- (3) 具体的に否認の対象となる行為の類型

をめぐって問題がある。

以下においては、これらの諸問題について裁判例、学者の論説を通じて若干の検討を行うこととする。

一 否認規定の趣旨、性格及び合憲性について

法人税法は、特に同族会社と特定の企業組合について、その行為又は計算で、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、これを否認して法人税の課税標準等を計算することができる旨を定めている。

まず、この否認規定の趣旨、性格をどのように解するかについては、同族会社の行為計算否認規定は、いわゆる実質課税の具体化であるという考え方がある反面、租税法律主義との関係においてこの否認規定により特に同族会社等の行為計算の否認を許したもので、一般の非同族会社とか会社以外の法人（たとえば、医療法人）については、租税回避行為も実質課税によっては否認することは許されないという考え方があ

すなわち、憲法上の租税法律主義の沿革などから考えられる今日的解釈から、租税法規の解釈についてはそこに規定

されている用語にしたがい意味、内容をそのままに解釈すべきであり、課税対象を拡張して解釈するようなことは許されないし、また課税の基因となった行為又は計算については、そのままの事実につき税法を適用すべきであり、そのとられた行為計算が結果として租税回避行為に該当することとなっても、法律の規定なくしてこれを否認することは許されないという考え方である。^(注1)

次に、租税法主義と租税回避行為否認との関係について裁判例と所説を簡単に整理すると次のとおりである。

1 実質課税

租税法の解釈原理の一つとして実質課税の原則が存することは一般に周知のところである。ところが、この実質課税という意味、内容などについては、必ずしも統一された見解はみあたらず人によってその理解の仕方もさまざまのようである。

租税回避行為を否認することは、実質課税の見地から許されるか否かに関し、これを許されるとする見解を主張する所説と、課税公平というような抽象的な理念を税法解釈の原理とし実質主義を主張することは許されないとする所説とがある。^(注2)

すなわち、まず、小宮保氏は「大正末期における同族会社の行為計算否認の規定の創設ということは、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」と評価し、「この規定は、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の規定である……」^(注3)との見解を示している。

右の小宮氏の見解とは少しニュアンスを異にするが、山田二郎氏も別の観点から実質主義の存在を、租税負担の公平を期するため、実質課税の原則が機能すべきではあるといつても、租税法主義の立場から実定法に定められていない課税要件事実をひき出すような解釈は許されないとしながら、「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つたからといって、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ふことができよう。」^(注4)としてゐる。

税法の解釈に當つて法の趣旨、目的等から負担の公平が図られるよう解釈すべきであるとする裁判例としては、「法人税法は益金の概念について法人税法上別段の定めあるもののほか私法上の概念を前提としているものと解すべきであるけれども、この点については自ら法人税法の目的による制限のあることは認めなければならない。すなわち、たとえば私法上無効又は取り消し得べき行為であっても、その行為に伴つて経済的效果が発生している場合にはその収益につき課税することは何等妨げなきものと解すべきであるし、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は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づいて課税しうることも認められなければならない。」^(注5)（大阪高裁昭三九・九・二四判決、税資三八号六〇六頁）という判示をあげることができる。

次に、租税法に実質課税の考え方を採用することには消極的な立場をとる意見として中川一郎氏の見解がある。同氏は『「租税負担の公平」とか、「公共の福祉」とかの名目をもってしても、解釈の段階においての法文の手直し作業は絶

対に許されない。税法の解釈は、法文どおりに厳格になされなければならないのであって、民事法におけるごとく、法解釈は活きた法の発見であるなどの論は、税法では通用しない。^(注6)とし、税法規の解釈に当っては、他の法規に確立されている既成法概念は、原則としてそのまま適用されるべきであり、財政政策や、負担の公平、適正等というような抽象的な理念は税法解釈の原理となるものではないと主張する。

また、北野弘久氏は「負担の公平をはかる観点からは、課税上租税回避行為を否認し、通常の行為形式におきかえて課税することも考えられないではない。しかし、それは立法上の措置によって果たされるべきであって、立法上の措置がないのに、実質課税の原則ということから、いわば解釈適用のレベルでこれを果たそうとすることは妥当でない。ただし租税回避行為は右のように理論上は分別して観念できるが、現代の発達した社会においては現実には分別することがきわめて困難であり、もし法の個別的否認規定がないのに実質課税の原則とすることでこれが否認を認めることは法的安定性・予測可能性が極度におかされることとなるからである。」^(注7)としている。そしてある行為が理論上は租税回避行為に該当する場合であっても、それを否認する法の個別的規定がないかぎり、それは結局実定税法上は適法行為になると解すべきであるとし、さらに、租税回避行為の否認の立法措置については、一般的・包括的な否認規定によらず、個別的・具体的規定を設けるべきであると述べている。

法令の規定は、立法理由を離れた客観的な存在であるから立法の理由、経緯等によって法令の解釈を左右することはできないという考え方にたつ裁判例として「同族会社以外の者の租税回避行為については、同族会社の行為計算の否認のほか一般的に租税回避行為の否認を認める規定のないわが税法においては、租税法律主義の原則から右租税回避行為を否認して通常の取引形式を選択しこれに課税することは許されないというべきである。(東京高裁昭四七・四・二五

判決、税資六五号八〇一頁」と判示しているものがある。^(注8)

(注1) 桜井四郎「裁判例からみた法人税法」(納税月報) 昭和五〇年七月号六八頁参照

(注2) 同右 六七頁参照

(注3) 小宮保「実質課税の原則」(財政) 昭和三十二年四月号四三・五一頁

(注4) 山田二郎「実質課税の原則とその適用について」(税経通信) 昭和三十九年五月号四八頁

(注5) 同旨の裁判例としては、例えば次のものがある。

最高裁一小昭三九・九・一七判決 税資四三三号三三四頁

東京高裁昭四七・三・三〇判決 税資六五号五九九頁

(注6) 中川一郎「税法学体系 全訂」(昭和五十年) 六三頁

(注7) 北野弘久「現代税法の構造」(昭和四七年) 八〇頁

(注8) 同旨の裁判例としては、例えば次のものがある。

最高裁二小昭三五・一〇・七判決 税資三三三号(下) 一一八九頁

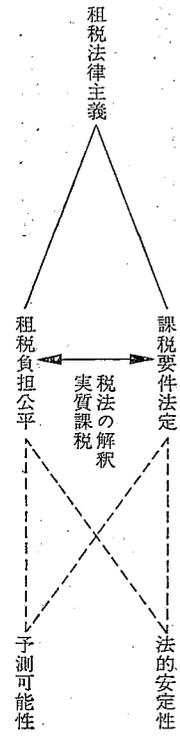
大阪高裁昭三九・九・二四判決 税資三八号六〇六頁

2 租税法の解釈

租税法主義は近代租税の本質をなすものであり、わが国においては明治憲法に明記(六二条)されていたし、また戦後の新憲法八四条には「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする。」と規定されている。この憲法八四条の規定そのものは、税法の解釈に直接結びつくものではないが、それが税法の解釈にあたって考慮されなければならないのは、租税法主義が有する機能ないしその理念であり、それ

をいかにとらえるかが税法の解釈にとって重要な要素となるのである。

租税法主義には、課税要件法定と租税負担公平という二つの内容を有し、それはとりもなおよさず法的安定性と予測可能性を保障する機能につながるものといえる。



このように法的安定性と予測可能性を保障する租税法主義のもとにおいては、課税要件が法律の定めによって明確に規定されていなければならないが、しかし、税法の特徴として、税は極めて複雑多様で、しかも絶えず流動変遷する経済事実をその課税の対象とするものであり、その経済事実を適切にとらえ、網羅して規定することは困難なことであるから、不確定概念の使用は、公平負担の見地から、ある程度までは避けられないことであると思われる。^(注1)

そこで、この不確定概念の意味内容を法の趣旨、目的等を参照して理論的に明らかにすること、すなわち税法の解釈が要請されることとなる。この場合、立法の理由、経緯等から法令の規定の文理解釈と遊離することは許されないことであり、また、税法の規定に用いられている用語は、その税法において特別な意味、内容を持たせているなど特段の理由がないものについては、民商法その他一般社会に用いられているその用語の概念に従って解釈されるべきで、負担の公平を理由に、又は、これと別異に解すべき特段の理由がないにもかかわらずこれと異なる概念により解釈することは許されないなどのことは、それぞれ判例の示すところである。^(注2)

さて、ここで法人税法一三二条（同族会社の行為又は計算の否認）の法的意義について、これを実質主義にたつ解釈論と租税法律主義との関係から考察してみよう。

すなわち、同条が宣言的・例示的規定であるか否か、つまり、この規定があるためその反対解釈として、非同族会社が租税回避行為を行った場合にこれを否認することが許されるか否かということである。

租税法律主義を嚴格に解し、課税公平というような抽象的な理念を税法解釈の原理とすることは許されないと主張する者の立場からは、このようなことを議論の対象とする余地は存しなかりしめない。しかし、税法の解釈適用に関しては、税法の目的に従い、租税負担の公平が図られるよう、これらの経済的意義及び実質に即して行うことが許容され、それが租税法律主義に内在する理念であると理解する限りにおいて、同族会社の行為又は計算の否認の規定が同族会社の租税回避行為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、この規定が非同族会社が租税回避行為をしなくてもそれを是正することができないということまでを意味するものではないといわねばならないであろう。

つまり、これまでみてきたように、この規定は租税負担の公平を最も有効に実現させ、またそれを維持することを目的とするものであり、「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^(注3)「宣言規定」である。」という理解にたつ以上、非同族会社が同一のことをすれば否認し得るとすることが租税法律主義にかなうものであると解されるのである。

このような考え方に立つてこそ非同族会社も同族会社も共に同じ基本目的の範囲において公平が保たれるのであって、否認規定の存しない非同族会社の租税回避行為を否認したからといって、新たに課税要件を創設するといった要素は全くないのであり、また、非同族会社に対してことさら課税上不利に扱おうとするものでもない。つまり、同族会社に限

って不当な行為計算が否認されるといふ考え方の不公平、不合理を是正しようとする発想であつて、しかも、すべての課税主体を課税上公平に扱うという思想は、この規定の創設当初から一貫して内在しているものである。

仮に、この規定が存することを理由に、非同族会社についてはどのような不当な行為計算も是正できないということになれば、法一三二条そのものが租税負担の公平に資するという本来の目的とは逆にそれを侵害する立法となり、つまるところこの規定は同族会社にとって特に不利益に扱うこととなり憲法の保障する租税法律主義に反する結果になるといふ非難をうけることになる。

(注1) 金子宏「市民と租税」(昭和四十七年)三一六頁参照

桜井四郎「前掲書」昭和五〇年九月号六八頁参照

「租税法律主義は、課税要件を法定することにより行政庁の恣意的な徴税を排除し、国民の利益が侵害されないようにするためのものであつて、租税法律主義の原則から課税要件はできるだけ詳細かつ明確に法律または法律に定める条件により定められることが要請されるのであるが、税法の対象とする社会経済上の事象は千差万別であり、その態様も日々生成、発展、変化している事情のもとでは、それらの一切を法律により一義的に規定しつくすことは困難であるから、税法においては既定の法概念にとらわれず社会経済の実態に即応する用語を使用することも避けられないといわなければならない。」(東京地裁昭四六・七・十五判決、税資六三三号八六頁)

(注2) 最高裁二小昭和三六・一〇・二七判決、税資三五号七九七頁

最高裁三小昭三七・一〇・二判決、税資三六号九三八頁

最高裁二小昭三五・一〇・七判決、税資三三三三号(下)一一八九頁

(注3) 小宮保「法人税の原理」(昭和四十三年)一五八頁

二 負担を不当に減少させると認められる行為等

行為計算の否認規定は、「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」場合に税務署長の認めるところにより、その法人の法人税の課税標準等を計算することができるという法律構成になっている。

この場合の「不当に減少させる」とは、いかなる取引行為又は計算に基づくことを意味するのであるか、そして、その判断基準（不当な軽減か正当な減軽かを区別する基準）はどのようになっていくのかは、これまでに十分な説明がされていないようであるし、また、現行法の解釈においていかなる行為計算が否認されることになるのかについて取扱通達においても個別具体的な例示をしていない。しかし、この規定の創設以来、戦前においては行政裁判所の裁判を通じて、また、戦後においては規定の整備や裁判例により、現行法の規定の解釈としておよそ次のような基準が一応解釈論として確立されるに至った。^(注1)

(一) 主観的に法人税を免れる意思があるかどうかを問わず、客観的にこれが認められればよいこと。つまり、その行為計算をした当事者が計画的に意図したものではないといっても、これをもって、否認権を阻却する事由とすることはできないこと。

(二) 取引行為又は計算の相手方は何人たると問わないこと。たとえば、行為の相手方が株主又は同族関係者であることを要せず、また、第三者との間において行われた行為であってもよいこと。

それでは、次に不当性の解釈について裁判例又は所説はどのようになっているかをみながら検討してみる。

この不当性の判断についてのこれまでの裁判例の流れをみてみると大別して次の二つに区分することができる。

その一つは「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」に引き直すという裁判例である。^(注2)

これは要するに、不当性の一般的基準をもっぱら非同族会社の行為計算に求め、非同族会社においてはなし得ず、同族会社なればこそはじめてなし得るような行為計算をすることにより、法人税を減少することになればこれを否認するという非同族会社の行為計算を中心とした基準によってその判断をしようとする考え方である。

たしかに、同族会社においては、少数同族株主が株式の過半数以上を所有しているため、非同族会社のように資本主と経営主体との利害対立によって、経営主体による恣意的行為、計算が抑制されるということがなく、そのため法人税の負担を不当に免れるおそれがあることは事実であろう。

しかし、非同族会社であっても、迂廻行為、不自然、不合理な行為によって法人税を不当に軽減する事実は認められるところであり、非同族会社の行為計算はすべて不当でないという保障はないし、また、この否認規定の意図し実現せんとする租税負担の公平は、その行為計算を行った課税主体の形態とは無関係に存するものであって、同族会社と非同族会社の対比によって不当性を説明しようとするのは、現実には適合した考え方とは思われない。

次に、いま一つの裁判例としては、「負担を不当に減少させる結果になると認められるか否かは、もっぱら経済的、実質的見地において当該行為計算が純経済人の行為として不合理、不自然なものと認められるか否かを基準として判定すべきものであり、同族会社であるからといって、この基準を超えて広く否認が許されると解すべきでないと同時に、非同族会社についても、右基準に該当するかぎり否認が許されるものと解すべきである。」^(注3)「ことさら不自然、不合理

な行為計算をすることにより、不当に法人税の負担を免かれる結果を招来した場合には、税務署長はかような行為計算を否認し、経済的に行動したとすれば通常とつたであろうと認められる行為計算に従って課税しうるもの」^(注4)、「その判断の基準は、当該行為又は計算が、経済的觀察において実情に合目的に適したものでどうか、経済的事情からみて正常か異常か、合理的でないかにあるとすべきであつて、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べきものではない」^(注5)というジャンルのものである。

これらの裁判例は、不当性の判断を、形式的基準による同族会社の行為計算であるか否かといった行為計算を行った法人の種類やまた、なされた行為計算がかつて旧法人税基本通達^(注6)に定められていた同族会社の行為計算の否認の類型に該当しているか否かに求めるものではなく、法人税軽減という動機をまっばら経済的、実質的に觀察することによって決めようとするものである。

同族会社の行為計算の否認規定が、前述のように同族会社について多くなされるであろうようなことを否認することを宣言的、明示的に示したものであるという前提に立つならば、後者の判示はもとより妥当な判断基準であるといえよう^(注7)。

このような判断基準は、ドイツ租税調整法の租税法解釈原理及び法形式の乱用の禁止などの規定の考え方と基盤を同じくするものであるといえよう。

さて、前にも述べたように現行法の解釈において、いかなる行為計算が税負担を不当に減少させるものとして否認されるかについては取扱通達においても示していない。したがって、それが不当な軽減であるか正当な軽減かは、問題となつて行爲計算の個別的事情に基づいて個々に判定される性格のものであり、法人のつた行為計算その他の事実

がいかなる意味内容を持つものであるかを経済的合理性の立場から慎重に検討し、それが法の趣旨、目的等から租税負担公平の要請にかなった合理的な判断であるかどうかが要求されることは当然であるし、また、その判断の合理性について疑義がある場合には司法審査による裁定が担保されることはいうまでもない。

(注1) 小宮 保「法人税の原理」(昭和四三年)一三七頁

(注2) 例えば、次のような裁判例がある。

(一) 昭二六・四・二三東京地裁、税資一〇号一四四頁

(二) 昭和三五・五・一七広島地裁、税資三三三号六七三頁

(三) 昭四七・三・九東京地裁、税資六五号四〇九頁

なお、所説として次のものがある。

(一) 「不当に軽減されるかどうかは、同様な行為を非同族法人において想定した場合に、果して同様の結果となるかどうかに照らして判断する……」吉国二郎「法人税法講義」(昭和二九年)四九頁

(二) 「同族会社の特殊性によって非同族会社よりも広汎な行為を選択することができるという点によって設けられたものである。しかしながら、いかなる行為又は計算がこの規定によって否認されるかの基準は必ずしも明確であるとはいえないであろう。結局は、①非同族会社であれば通常そのような行為又は計算は許されないこと、②その行為又は計算を行ったことよって結果的に法人税の負担を軽減させたこと、の二つの要件に帰するように思われる。」武田昌輔「前掲書」

(三) 「不当に法人税額を減少させるということは、このように客観的に観察して、通常の法人経理においてはとられなかったような事実が、同族会社であるがためにとり入れられて、その結果、税額の均衡を失するとの判断が社会通念によって受け入れられることを指すものであり、不法という字句を避けていることから、必ずしも同族会社に、故意に法人税を免れる意思があることを証明されたか否とにかかわらず」忠佐市「租税法要論」(昭和二五年)二〇〇頁

(注3) 昭四〇・一・二一五東京地裁、税資一一八八頁

昭五一・一・一三札幌高裁、シユトイエル一六六号三六頁

(注4) 昭四九・五・二九東京高裁、税資七五号五七〇頁

(注5) 昭三一・一二・二四大阪地裁、税資二三号九二五頁

(注6) 旧基本通達三五五においては(同族会社の行為計算の否認の類型)として次の十一項目を例示していた。

- (一) 過大出資
- (二) 高価買入
- (三) 低価譲渡
- (四) 社員の個人的地位に基づく寄付金
- (五) 無収益資産の譲り受け
- (六) 過大給与
- (七) 業務に従事していない社員に対する給与
- (八) 用益贈与
- (九) 過大料率による貸借
- (十) 不良債権の肩代り
- (十一) 債務の無償引受

なお、その前文において「法第三十一条の三(現行第一三二条)の規定は、大体左の各号の事実又はこれに類似する事実があり、且つ、その行為又は計算が法人税の負担を不当に減少させる結果をきたすと認められる場合においてこれを適用し、その行為又は計算を否認することに取り扱う。但し、その行為又は計算の実情によっては、その実情に適するようこれと異なる取扱をなすことができる。」と規定されていた。この通達が廃止された理由は、その後の税法改正により所得計算の通則的規定として法第二二条が設けられたことや、過大給与の損金不平等の規定が新設され、役員又は使用人に与えた経済的な利益は給与として取り扱うこととされたため特に通達として定める必要がないと認められたためであるとされている。

(注7)

桜井四郎氏は、同族会社であると非同族会社であることによる差異は存しないという前提をおき、「ただ、同族会社の行為計算の否認規定を右のように解したとしても、それが全くの注意的、宣言的なものであることには疑いもたれる。すなわち、同族会社と同族会社以外の一般の会社と同様に、純経済人の行為計算として不自然不合理なものを否認して課税所得金額を計算した場合においても、同族会社はその会社の首脳者又は少数資本主及び同族関係者の利害が一致するところから、同族会社以外の一般の会社ではなしえないような行為計算を行うことが予想され、ために一般の会社に比して不当に負担軽減をきたす場合が考えられる。このような場合、すなわちその行為計算自体は純経済人の行為等として不自然不合理とはいえない場合でも、そのような行為計算は同族会社である故になしえたのであって、非同族会社では到底なしえないようなものである場合には、そのような同族会社の行為計算をも否認して課税所得金額を計算することができ……」と述べている。(桜井四郎「前掲書」一五〇年一〇月号六九頁)

三 否認規定の対象となる行為計算の型類

同族会社の行為計算の否認規定の対象となる行為計算については、租税法主義の安定性と予測可能性の見地から、その行為計算の型類を具体的に法令に例示することが適當であるという指摘がみられる。^(注1)

なるほど租税回避行為否認の対象となるものを個々に法令においてできるだけ明確に規定することは租税法主義の立場から望ましいことではあるが、その性質上すべての型類を網羅して規定することはとて不可能なことであり、仮に問題となる型類(たとえば現行法人税法三四条(過大役員報酬)、三六条(過大役員退職金)など)について個別規定を設けたとしても、それでもってすべての問題解決につながるものとは思われない。

そこで、この問題解決のための一つの考え方としては、想定されるできるだけの種類を整備することや判例税法の積み重ねを待つと共に、租税回避行為否認についての一般規定(注2)を設けて否認に関する原則的要件を宣言することが必要であると考へる。

なお、この否認計定の対象となる行為又は計算の範囲については、次に掲げるような規定が設けられたことによつて大幅に整備され、この規定独自による適用事例はかなり少なくなつてゐるのではないかと思はれる。

(一) 昭和四十年の法人税法の全文改正において、所得計算の通則的規定として第二二条が設けられ、その第二項で資産の無償譲渡又は役務の無償提供による収益が益金の額に算入されることが明確にされた。

(二) 過大な役員報酬の損金不算入等の規定(法三四条から法三六条)が設けられ、これらの税務取扱が明確にされた。

(注1) 田中二郎「前掲書」一六三頁

(注2) 一般規定のおき方としては、現行法人税法第十一条(実質所得者課税の原則)のように個別税法で規定する方法と、ドイツの租税調整法第一条(解釈の原則)及び第六条(租税の回避)のような税法の基本的な解釈原理としての実質主義に關するものを国税通則法で規定する方法とが考へられる。

後者については、かつて「国税通則法の制定に関する答申」(昭和三十六年七月)の中で、「第二一 実質課税の原則等」と題して、「税法の解釈・適用に關しては、現行法においても従来からいわゆる実質課税の原則の適用があるとされ、これに基づいた具体的な規定も各税法に部分的に散見されるのであるが、国税通則法制定の機会において、各税を通ずる基本的な課税の原則として次のようにこれを明らかにする」ことが提案された経緯がある。

一 実質課税の原則

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なうものとするという趣旨の原則規定を設けるものとする。

二 租税回避行為

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

なお、立法に際しては、税法上容認されるべき行為まで否認する虞れないよう配慮するものとし、たとえば、その行為をするについて他の経済上の理由が主な理由として合理的に認められる場合等には、税法上あえて否認しない旨を明らかにするものとする。

三 行為計算の否認

1 現在、法人税法等において、税負担を不当に減少する結果となると認められる行為計算はこれを否認することができる旨の規定が設けられているが、国税通則法においても、実質課税の原則規定に関連して、特殊関係者間における行為計算の否認に関する基本的な規定を設けるものとする。

2 現行法人税法等における同族会社及び特定の法人の行為計算の否認規定については、次のように改正するものとする。

(1) 否認の対象となるものの範囲

現在、行為計算の否認規定は、同族会社等に対してのみ適用されることになっているが、否認の対象となつてゐる行為計算の態様や現在の諸情勢からみて、これを同族会社等のした行為計算のみに限定する理由に乏しいと認められるので、同族会社等の行為計算のほか、おおむね下記のような特殊関係者間の行為計算についても、これを否認することができることとする。

(イ) 非同族である会社とその系列下にある会社間及びこれら系列下にある会社相互間の行為計算（系列下にあるかどうかの範囲については、現在の同族会社等の範囲に限定することは適当でない）と認められるので、資本、資金、

人的関係等の諸点から通常系列下にあるとみられる範囲を実情に即して検討のうえ定めることとする。(v)

(iv) 非同族である会社と株主(社員)又は役員間の行為計算

(iii) 企業組合等と組合員間及び組合の構成員相互間の行為計算

(ii) 医療法人、財団法人等とその理事者等との間の行為計算

(i) 親族等の特殊関係にある個人間の行為計算

(2) 否認の対象となる行為計算の態様

現行法では、否認の対象となる行為計算の範囲ないし態様については規定がなく、取扱上の基準が通達で示されているにとどまっている。現行通達に示されているところはおおむね妥当と認められるが、重要な事項であるので、具体的にその態様を法令において明らかにするものとする。

なお、課税上否認される行為計算は、上記の態様に該当しているばかりでなく、これを容認した場合においては租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に限定されることは当然であるが、系列会社間の行為計算については、原則として、これら両当事者を通じて不当に租税負担を減少させたかどうかを判定することとするのが妥当であると考えらる。

四 無効な法律行為、取り消しうべき法律行為等と課税との関係

省略

『なお、この税制調査会の答申によって国税通則法そのものは立法されたけれども、上記の実質課税の原則等に関する規定については、「これは税務職員に自由裁量の余地を与えるものであって、徴税強化につながるものであるとの批判や、また、ナチスドイツ時代に公布されたドイツ租税調査法をわが国に移入して、国家主義的な徴税理念を樹立することになるとの批判もあった。」こと等によって立法されなかった(小宮保「法人税の原理」(一四二頁参照))といわれている。

参考文献

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以下

福永政彦 「同族会社の行為計算否認規定の適用についての問題点」司法研修所創立二〇周年記念論文集第一卷民事編

清永敬次 「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」法学論叢七四卷二号

清永敬次 「税法における同族会社の行為計算の否認規定(一)」法学論叢七二卷一号

中川一郎 「同族会社の行為計算否認の規定」税法九一号以下

若林孝三 「法人税法における同族会社の行為計算否認規定の研究」税務大学校論叢二号

古見 盈 「同族会社と税法における特別規定」税十八卷六号

「同族会社の行為又は計算の否認規定」の法令の改正沿革

改正年月日及び
法令番号

改 正 の 内 容

所得税法中改正
(法律第八号大
正十二年三月二
十七日)

所得税法施行規
則中改正(勅令
第七十八号大正

第七十三条ノ二 政府ハ法人ノ株主又ハ社員ノ一人及其ノ親族、使用人其ノ他特殊ノ関係アリト認ムル者ノ株式金額又ハ出資金額ノ合計カ其ノ法人ノ株式金額又ハ出資金額ノ二分ノ一以上ニ相当スル法人ニ付テハ其ノ留保シタル所得中左ノ各号ノ一ニ該当スルモノニ限り之ヲ株主又ハ社員ニ配当シタルモノト看做スコトヲ得

一 事業年度末ニ於ケル積立金及其ノ事業年度ノ所得中留保シタル金額ノ合計金額カ其ノ事業年度末ニ於ケル払込株式金額又ハ出資金額ノ二分ノ一ニ相当スル金額ヲ超過スルトキハ其ノ超過金額ニ属スル其ノ事業年度ノ所得中留保シタル金額ヨリ其ノ事業年度ニ於ケル所得ノ二十分ノ一ニ相当スル金額ヲ控除シタル金額

二 各事業年度所得中留保シタル金額カ其ノ事業年度ニ於ケル所得ノ十分ノ三ニ相当スル金額ヲ超過スルトキハ其ノ超過金額

各事業年度所得中留保シタル金額カ其ノ事業年度末ニ於ケル払込株式金額又ハ出資金額ニ対シ年三十分ノ一ノ割合ヲ以テ算出シタル金額ヲ超過セサルモノニ付テハ前項第二号ノ規定ヲ適用セス

第七十三条ノ三 前条ノ法人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連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

第七十三条ノ四 政府ハ前二条ノ規定ヲ適用セムトスルトキハ所得審査委員会ノ決議ニ依リ之ヲ決定ス

第三十七条ニ左ノ一項ヲ加フ

所得税法第七十三条ノ二又ハ第七十三条ノ三ノ規定ヲ適用シタル場合ニ於テハ其ノ旨前項ノ通知書ニ附記スヘシ

改正年月日及び
法令番号

改 正 の 内 容

十二年三月二十
九日)

第三十九条ノ二 税務署長所得税法第七十三条ノ二又ハ第七十三条ノ三ノ規定ヲ適用スルノ必要アリト認ムルト
キハ所得税法第七十三条ノ四ノ決定ヲ求ムル為事由ヲ具シ税務監督局長ニ申出ツヘシ
第五十九条ノ二 税務監督局長所得税法第七十三条ノ四ノ決定ヲ為シタルトキハ之ヲ税務署長ニ通知スヘシ

所得税法中改正
(法律第八号大
正十五年三月二
十七日)

第二十一条ノ二 同族会社カ各事業年度ニ於テ留保シタル金額中左ノ各号ノ一ニ該当スル金額アルトキハ政府ハ
其ノ事業年度ノ普通所得ヲ年額ニ換算シタル金額中五万円以下ノ金額ニ百分ノ十、五万円ヲ超ユル金額ニ百分
ノ十五、十万円ヲ超ユル金額ニ百分ノ二十、五十万円ヲ超ユル金額ニ百分ノ二十五、百万円ヲ超ユル金額ニ百
分ノ三十ヲ乗シタル合計金額ノ普通所得年額ニ対スル割合ヲ求メ之ヲ税率トシテ左ノ各号ノ一ニ該当スル金額
(各号共ニ該当スル場合ニハ其ノ多額ナル一方)ニ付適用シテ算出シタル税額ヲ普通所得ニ対スル所得税ニ加
算スルコトヲ得

一 事業年度ノ普通所得中留保シタル金額カ其ノ事業年度ニ於ケル普通所得ノ十分ノ三ニ相当スル金額ヲ超過
スルトキハ其ノ超過金額

二 事業年度末ニ於ケル積立金及其ノ事業年度ノ普通所得中留保シタル金額ノ合計カ其ノ事業年度末ニ於ケル
払込株式金額又ハ出資金額ノ二分ノ一ニ相当スル金額ヲ超過スルトキハ其ノ超過金額但シ其ノ事業年度末ニ
於ケル積立金カ払込株式金額又ハ出資金額ノ二分ノ一ヲ超過スル場合ニ於テハ其ノ超過額ハ之ヲ控除ス

本法ニ於テ同族会社ト称スルハ株主又ハ社員ノ一人及之ト親族、使用人等特殊ノ関係アル者ノ株式金額又ハ
出資金額ノ合計カ其ノ法人ノ株式金額又ハ出資金額ノ二分ノ一以上ニ相当スル法人ヲ謂フ

第七十三条ノ二 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通脱ノ目的アリト認メラルモノアル場合ニ於テハ其ノ行為又ハ計算ニ拘ラス政府ハ其ノ

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

第十三条ノ三及第七十三条ノ四ヲ削ル

第三十九条ノ二及第五十九条ノ二ヲ削ル

所得税法施行規
則中改正（勅令

第二十九号大正
十五年三月三十
一日）

法人税法制定

（法律第三十五
号昭和十五年三
月二十九日）

（同族会社ノ意義）

第十七条第三項 本法ニ於テ同族会社ト称スルハ株主又ハ社員ノ一人及之ト親族、使用人、命令ヲ以テ定ムル出資關係アル法人等特殊ノ關係アル者ノ株式金額又ハ出資金額ノ合計ガ其ノ法人ノ株式金額又ハ出資金額ノ二分ノ一以上ニ相当スル法人ヲ謂フ

（同族会社ノ行為計算ノ否認）

第二十八条 同族会社ノ行為又ハ計算ニシテ法人税遁脱ノ目的アリト認メラ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所得金額及資本金額ヲ計算スルコトヲ得

法人税法施行規

則制定（勅令第
百三十五号昭和
十五年三月三十

第十七条 左ノ各号ニ掲グル關係アル場合ニ於テ各号ニ規定スル出資者ノ出資特分ノ割合ガ百分ノ五十以上ナルトキハ各号ニ掲グル法人ハ其ノ相手方ニ対シ法人税法第十七条第三項ニ規定スル出資關係アル法人トス

一 法人ト其ノ出資者（株主又ハ社員ヲ謂フ以下同シ）トノ關係

二 法人ト其ノ出資者ノ親族、使用人等出資者ト特殊ノ關係アル個人（同族關係者ト称ス以下同シ）トノ關係

改正年月日及び
法令番号

改 正 の 内 容

一日)

三 法人ト其ノ出資者ノ同族関係者ヲ出資者トスル他ノ法人トノ関係
四 出資者ガ同一人ナルニ以上ノ法人ノ相互間ノ関係

前項ニ於テ出資持分ノ割合トハ法人ノ株式金額又ハ出資金額ニ対スル出資者ノ有スル株式金額又ハ出資金額
(出資者ノ同族関係者ガ共ニ出資者ナルトキハ其ノ株式金額又ハ出資金額合算ス)ノ割合ヲ謂フ

第七章 同族会社に関する課税の特例

(同族会社の行為又は計算の否認)

正(法律第二十
八号昭和二十二
年三月二十一
日)

第三十四条 政府は、同族会社の行為又は計算で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おいて、その行為又は計算にかかわらず、政府の認めるところにより、課税標準を計算することができる。
(同族会社の意義)

同条二項 この法律において同族会社とは、株主又は社員の一入及びこれと親族、使用人、命令で定める出資関係のある会社等特殊の関係ある者の有する株式又は出資金額の合計額がその会社の株式又は出資金額の二分の一以上に相当する会社をいう。

法人税法施行規

第五章 同族会社に関する課税の特例

則全文改正(勅

第三十条 法第三十四条第二項の規定による出資関係のある会社は、左の各号に掲げる会社とする。

令第百十一号昭
和二十二年三月
三十一日)

一 同族会社であるかどうかを判定しようとする会社(以下判定会社という)の株主又は社員の一入(以下出資者という)が他の会社の株式金額又は出資金額の百分の五十以上を有する場合のその会社

二 判定会社の出資者及び出資者の親族、使用人等出資者と特殊の関係がある個人並びに前号に規定する会社

法人税法一部改

正(法律第七十

二号昭和二十五

年三月三十一

日)

が他の会社の株式金額又は出資金額の百分の五十以上を有する場合のその会社

三 第一号又は前号に規定する会社が他の会社の株式金額又は出資金額の百分の五十以上を有する場合のその会社

前項各号に規定する会社の二以上が各々判定会社の株主又は社員である場合は、その二以上の会社の相互間においては、これを法第三十四条第二項に規定する出資関係のある会社とみなす。

第一章 総則

(同族会社の意義)

第七条の二 この法律において同族会社とは、左の各号の一に該当する会社をいう。

一 株主又は社員の一人及びその親族その他これと命令で定める特殊の関係のある個人(以下同族関係者という)が有する株式又は出資の金額の合計額がその会社の株式金額又は出資金額の百分の三十以上に相当する会社

二 株主又は社員の二人及びこれらの同族関係者が有する株式又は出資の金額の合計額がその会社の株式金額又は出資金額の百分の四十以上に相当する会社

三 株主又は社員の三人及びこれらの同族関係者が有する株式又は出資の金額の合計額がその会社の株式金額又は出資金額の百分の五十以上に相当する会社

四 株主又は社員の四人及びこれらの同族関係者が有する株式又は出資の金額の合計額がその会社の株式金額又は出資金額の百分の六十以上に相当する会社

五 株主又は社員の五人及びこれらの同族関係者が有する株式又は出資の金額の合計額がその会社の株式金額又は出資金額の百分の七十以上に相当する会社

② 同族会社であるかどうかの判定は、第十七条第一項第二号の規定の適用については当該事業年度開始の時の

現況により、第三十一条の二の規定の適用については同条に規定する行為又は計算の事実のあった時の現況に
よる。

第六章 更正及び決定

(更正)

第二十九条 省略

(課税標準の決定)

第三十条 省略

(再更正)

第三十一条 省略

(同族会社の行為又は計算の否認)

第三十一条の二 政府は前三条の規定により課税標準若しくは欠損金額又は法人税額の更正又は決定をなす場合
において、同族会社の行為又は計算でこれを容認した場合において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、政府の認めるところにより、当該法人
の課税標準又は欠損金額を計算することができる。

第五条の二 法第七条の二第二項第一号に規定する株主又は社員の一人と特殊の関係のある者は、左に掲げる者
とする。

- 一 株主又は社員とまだ婚姻の届出をしないが事実上婚姻関係と同様の事情にある者及びその者の親族でその
者と生計を一にしているもの

法人税法施行規
則一部改正(政
令第七十号昭和
二十五年三月三

十一日)

二 株主又は社員たる個人の使用人及び使用人以外の者で当該個人から受ける金銭その他の財産によって生計を維持しているもの並びにこれらの者の親族でこれらの者と生計を一にしているもの

法人税法一部改

第六章 更正及び決定
第二十九条(更正)乃至第三十一条(再更正) 省略
(更正又は決定の期間の制限)

正(法律第六十四号昭和二十六年三月三十日)

第三十一条の二 省略

(同族会社の行為又は計算の否認)

第三十一条の三 政府は、第二十九条乃至第三十一条の規定により……(以下同文)

法人税法一部改

(同族会社の行為又は計算の否認)
第三十一条の三 一項省略

正(法律第一七四号昭和二十八年八月七日)

② 前項の規定は、三以上の支店、工場その他の事業所を有する法人で、その事業所の二分の一以上に当る事業所につき、当該事業所の所長、主任その他の当該事業所に係る事業の主宰者又は当該主宰者の親族その他の当該主宰者と命令で定める特殊の関係のある個人(以下所長等という)が前に当該事業所において個人として事業を営んでいた事実があり、且つ、当該所長等の有する株式又は出資の合計額がその法人の資本又は出資の金額の三分の二以上に相当するものの行為又は計算で、これを容認した場合において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場合において、これを準用する。

法人税法施行規則一部改正(政

第三十二条の三 法第三十一条の三第二項に規定する主宰者と特殊の関係のある個人は、同項に規定する親族の外、左に掲げる者とする。

改正年月日及び
法令番号

改 正 の 内 容

令第一六三号昭
和二十八年八月
七日

- 一 主宰者と親族であった者
- 二 主宰者とまだ婚姻の届出をしないが、事実上婚姻関係と同様の事情にあり、又はあった者及びこれらの者と生計を一にするこれらの者の親族であり、又はあった者
- 三 主宰者の使用人、使用人以外のもので当該主宰者から受ける金銭その他の財産によつて生計を維持するもの若しくは雇主であり、又はこれらの者であった者及びこれらの者と生計を一にするこれらの者の親族であり、又はあった者

(同族会社の定義)

第七条の二 この法律において同族会社とは、左の各号の一に該当する会社をいう。

法人税法一部改
正（法律第三十
八号昭和二十九
年三月三十一
日）

- 一 株主又は社員の三人以下及びこれらの親族その他これらと命令で定める特殊の関係のある個人及び法人（以下同族関係者という。）が有する株式又は出資の金額の合計額がその会社の株式金額又は出資金額の百分の五十以上に相当する会社
 - 二 株主又は社員の四人及びこれらの同族関係者が有する株式又は出資の金額の合計額がその会社の株式金額又は出資金額の百分の六十以上に相当する会社
 - 三 株主又は社員の五人及びこれらの同族関係者が有する株式又は出資の金額の合計額がその会社の株式金額又は出資金額の百分の七十以上に相当する会社
- ② 同族会社であるかどうかの判定は、第十七条の二第一項の規定の適用については当該事業年度終了の時の現況により、第三十一条の三の規定の適用については同条に規定する行為又は計算の事実のあった時の現況による。

(同族会社の特別税率)

第十七条の二 同族会社(同族会社でない法人を同族会社の判定の基礎となる株主又は社員のうちを選定しないで同族会社となる会社に限る。)が各事業年度(清算中の事業年度を除く。)の所得の全部又は一部を留保した場合において、当該留保金額と当該事業年度終了の日における積立金額(当該事業年度の所得に係る部分の金額を除く。以下本項において同じ。)との合計額が同日における当該同族会社の資本若しくは出資の金額の四分の一に相当する金額又は百万円のいずれか多い金額をこえるときは、当該事業年度の所得に対する法人税額は、前条第一項の規定にかかわらず、同項の規定により計算した法人税額に、当該留保金額(当該事業年度終了の日における積立金額が同日における当該同族会社の資本若しくは出資の金額の四分の一に相当する金額又は百万円のいずれか多い金額に満たないときは、その満たない金額に相当する金額を控除した金額)に百分の十を乗じて計算した金額を加算した金額とする。

② 前項の留保金額は、当該事業年度の所得(第六条の規定により法人税を免除する所得を除き、第九条の六の規定により益金に算入しない金額を含む。)の金額から当該所得に対して課せられるべき法人税額(第四十二条の規定による利子税額、国税徴収法第九条第三項の規定による延滞加算税額、前項の規定により加算する税額、当該加算する税額に係る第四十三条の規定による過少申告加算税額及び無申告加算税額並びに当該加算する税額に係る第四十三条の二の規定による重加算税額を除く。)及び当該法人税額に係る地方税法の規定による道府県民税額(均等割額を含む。)及び市町村民税額(均等割額を含む。)並びに配当、賞与その他当該事業年度の利益の処分として法人が支出する金額で当該所得に係るもの及び法人が当該事業年度の費用として支出した金額でその所得の計算上損金に算入されなかったため当該事業年度の所得の金額に含まれたもの(法人税額並びに道府県民税額及び市町村民税額を除く。)の合計額を控除した金額による。

(同族会社の行為又は計算の否認)

第三十一条の三 政府は、第二十九条……(中略)……当該法人の課税標準若しくは欠損金額又は法人税額を計算

改正年月日及び
法令番号

改正の内容

することができ
る。

② 省略

法人税法施行規

則一部改正（政

令第五十二号昭

和二十九年三月

三十一日）

（同族会社の範囲）

第五条の二 一項省略

② 法第七条の二第一項に規定する株主又は社員の同族関係者となるべき法人は、左に掲げる法人とする。

一 株主又は社員の一人及びその者の親族その他その者の同族関係者である前項各号に掲げる個人が有する他の会社の株式の数又は出資の金額の合計がその会社の発行済株式の総数又は出資金額の百分の五十以上に相当する会社

二 株主又は社員の一人及びその者の親族その他その者の同族関係者である前項各号に掲げる個人並びにこれらの者の同族関係者である前号に掲げる会社が有する他の会社の株式の数又は出資の金額の合計がその会社の発行済株式の総数又は出資金額の百分の五十以上に相当する会社

三 株主又は社員の一人及びその者の親族その他その者の同族関係者である前項各号に掲げる個人並びにこれらの者の同族関係者である前二号に掲げる会社が有する他の会社の株式の数又は出資の金額の合計がその会社の発行済株式の総数又は出資金額の百分の五十以上に相当する会社

③ 同一人の同族関係者である二以上の会社が、同族会社であるかどうかを判定しようとする会社の株主又は社員である場合においては、その二以上の会社の相互間には、法第七条の二第一項に規定する特殊の関係があるものとみなす。

法人税法一部改
正（法律第六十七号昭和三十七年四月二日）

法人税法全文改正（法律第三十四号昭和四十年三月三十一日）

（同族会社等の行為又は計算の否認）

第三十条 政府は、国税通則法第二十四条から第二十六条までの規定による更正又は決定をなす場合において、同族会社の行為又は計算でこれを容認した場合において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であるときは、その行為又は計算にかかわらず、政府の認めるところにより、当該法人の課税標準若しくは欠損金額又は法人税額を計算することができる。

② 前項の規定は、三以上の支店、工場その他の事業所を有する法人で、その事業所の二分の一以上に当る事業所につき、当該事業所の所長、主任その他の当該事業所に係る事業の主宰者又は当該主宰者の親族その他の当該主宰者と命令で定める特殊の關係のある個人（以下所長等という。）が前に当該事業所において個人として事業を営んでいた事実があり、且つ、当該所長等の有する株式又は出資の金額の合計額がその法人の資本又は出資の金額の三分の二以上に相当するものの行為又は計算で、これを容認した場合において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場合について、これを準用する。

（同族会社等の行為又は計算の否認）

第三百三十二条 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。

一 内国法人である同族会社

二 イからハまでのいずれにも該当する内国法人

イ 三以上の支店、工場その他の事業所を有すること。

ロ その事業所の二分の一以上に当たる事業所につき、その事業所の所長、主任その他のその事業所に係る

改正年月日及び
法令番号

改正の内容

事業の主宰者又は当該主宰者の親族その他の当該主宰者と政令で定める特殊の関係のある個人（以下この号において「所長等」という。）が前に当該事業所において個人として事業を営んでいた事実があること。
 ハ ロに規定する事実がある事業所の所長等の有するその内国法人の株式の数又は出資の金額の合計額がその内国法人の発行済株式の総数又は出資金額の三分の二以上に相当すること。
 2 前項の場合において、内国法人が同項各号に掲げる法人に該当するかどうかの判定は、同項に規定する行為又は計算の事実のあった時の現況によるものとする。

（事業の主宰者の特殊関係者の範囲）

法人税法施行令
（施行規則）全
文改正（政令第
九十七号昭和四
十年三月三十一
日）

- 第一百七十三条 法第百三十二条第一項第二号ロ（同族会社等の行為又は計算の否認）に規定する主宰者と政令で定める特殊の関係のある個人は、次に掲げる者及びこれらの者であった者とする。
- 一 当該主宰者の親族
 - 二 当該主宰者とまだ婚姻の届出をしないが事実上婚姻関係と同様の事情にある者
 - 三 当該主宰者の使用人
 - 四 前三号に掲げる者以外の者で当該主宰者から受ける金銭その他の資産によって生計を維持するもの
 - 五 当該主宰者の雇主
 - 六 第二号から前号までに掲げる者と生計を一にするこれらの者の親族

「同族会社の行為又は計算の否認規定」の裁判例

| 区分 | | 判決年月日 | 裁判所・事件番号・事件名 | 税資 | | 判決要旨 |
|-------------------------|-------------------------|----------|---------------------------------|----|------|--|
| 原告 | 被告 | | | 号 | 頁 | |
| 原告・明治物産(株) 被告・芝税務署長 | 原告・和洋商事(株) 被告・京橋税務署長 | 二六・四・二三 | 東京地裁三三(行)六〇 | 一〇 | 一一四 | 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扱うためのものではなく、税金通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直して、課税するためのものである。 |
| 原告・和洋商事(株) 被告・京橋税務署長 | 原告・和洋商事(株) 被告・京橋税務署長 | 三三・一一・二三 | 東京地裁三三(行)六〇 法人税等更正決定取消請求事件 | 二六 | 一一三九 | 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と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。 |
| 原告・京橋税務署長 被告・和洋商事(株) | 原告・京橋税務署長 被告・和洋商事(株) | 三四・一一・一七 | 東京高裁三三(ネ)二七三八 法人税等更正決定取消請求控訴 | 二九 | 一一七六 | 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、比較的利益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又は計算を自 |

| 区分 | | 規 定 の 趣 旨 | |
|--------------|-----|--|--------------------------------------|
| 原 告 | 被 告 | 原告・榑高林房太 郎商店 被告・米子税務署 長 | 原告・榑高林房太 郎商店 被告・広島国税局 長 |
| 判決年月日 | | 三九・四・二四 | 三五・五・一七 |
| 裁判所・事件番号・事件名 | | 島取地裁三三 (行)二 法人税更正決定 取消請求事件 | 広島地裁三三 (行)六 法人税審査決定 取消等請求事件 |
| 税 資 | 号 頁 | 三八 三二三 | 三三三 六七三 |
| 判 決 要 旨 | | <p>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数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</p> <p>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。</p> <p>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易くないような行為・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したが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。</p> | |

規 定 の 趣 旨

| | | | |
|-------------------------|--|--|------|
| 原告・(株)共栄木材 | 被告・宇助興産(株) 被告・半田税務署 長 | 被告人・ミリオン 金銭登録機(株)代表 取締役M | |
| 四六・三・三〇 | 四四・四・五 | 四〇・五・一二 | |
| 東京地裁四一 | 名古屋地裁四一 (行ツ)六九 法人税更正処分 取消請求事件 | 東京高裁 法人税違反被告 事件 | |
| 六二 | 五六 | 四九 | |
| 四二八 | 四七四 | 五九六 | |
| 法人税法は、法人が純経済人として経済的合理的に | 同族会社の行為計算否認の規定は、元来、法人税法においては、法人が純経済人として、経済的に合理的に行為計算を行うべきことを予定し、これを前提として租税収入を確保しようとするものであるところ、同族会社においては、その性格上租税回避行為が容易に行われるところから、同族会社に対する課税を円滑かつ適切に行うために設けられたものであって、この規定を根拠に、単に一般的な租税負担の公平という見地から、具体的な構成要件の範囲を超えて安易に私人間の行為又は計算の否認が許されると解することはできない。 | 法人税法三一条の三の規定の法意は、たとえ同族会社の行為又は計算が法律的には一応適法であるとしても、それが通常の法人経理においてはなされなかつたと思われるような不当なものであり、これを容認することが社会通念上一般の法人との間に課税の均衡を失すると判断される場合に、課税上その行為又は計算を否認したうえ、通常の法人経理においてなされるべきところに従ってこれを調整する権限を税務署長に与えたものである。 | である。 |

| 区分 | | 規 定 の 趣 旨 | |
|--|-----|---|-------------------------|
| 原 告 | 被 告 | 社 長 被告・豊島税務署 | 上告人・塚本商店 被上告人・静岡税務署長 |
| 判決年月日 | | 四八・二二・二四 | |
| 裁判所・事件番号・事件名 | | 最高裁第二小法 延四七(行ツ)九 課税標準および 税額の決定取消 請求上告事件 | |
| 税 資 | | 号 | 七二一一六〇 |
| 判 決 要 旨 | | 頁 | |
| <p>行為計算を行うことを予定して、かような合理的行為計算に基づいて生ずる所得に課税し、租税収入を確保しようとするものであるから、法人が租税の回避もしくは軽減の目的でことさらに不自然、不合理な行為計算をすることにより、不当に法人税の負担を免かれる結果を招来した場合には、税務署長はかような行為計算を否認し、経済的合理的に行動したとすれば通常とったであろうと認められる行為計算に従って課税しうるものと解すべきである。</p> <p>法人税法一三二条に基づく同族会社等の行為計算の否認は、当該法人税の関係においてのみ、否認された行為計算に代えて課税府の適正と認めるところに従い課税を行うというものであって、もとより現実に行われた行為計算そのものに実体的変動を生ぜしめるものではない。したがって本件法人税に関する第一次更正処分において上告会社の行為計算が否認され、その否認額が上告会社から代表者に対する役員賞与として上告会社の益金に算入されたとしても、代表者に対する所得税の関係にはなんら影響を及ぼすものではなく、同人の所得税に関する納税告知処分は、右第一次</p> | | | |

| 行為計算を否認できる場合 | | | 区分 | | |
|--|--|----------|------------------------------------|---------|------|
| 原告 | 被告 | 判決年月日 | 裁判所・事件番号・事件名 | 税資 | 判決要旨 |
| 原告 長 被告・福岡税務署 | 被告 原告 原告人・京橋税務署長 被告原告人・和洋商事(株) | 三四・一一・一七 | 東京高裁三三三(ネ)二七八三 法人税等更正決定取消請求控訴事件 | 二九一一七八 | |
| 原告 被告 原告人・淀川税務署長 被告原告人・麻島レース(株) | 被告 原告 原告人・淀川税務署長 被告原告人・麻島レース(株) | 三五・一一・六 | 大阪高裁三三三(ネ)一三二八 法人所得更正決定取消請求控訴事件 | 三三三三三四九 | |

行為計算を否認できる場合

| | | |
|---|--|---|
| <p>事件</p> | <p>原告・和洋商事 (株) 被告・京橋税務署長</p> | <p>原告・東光商事(株) 被告・関東信越国税局長</p> |
| <p>最高裁三五(オ) 一八〇</p> | <p>三六・一二・一</p> | <p>四〇・一二・一五</p> |
| <p>東京地裁 三四(行)五八 三五(行)五 三五(行)一〇七 請求併合事件</p> | <p>法人税等更正決定取消請求上告事件</p> | <p>請求併合事件</p> |
| <p>四七</p> | <p>四七</p> | <p>四二・一九一</p> |
| <p>(2) 同族会社が支出した法人税法第九条第三項ただし書による指定寄付金については、その金額が不当に高額であることの理由をもって、同法第三十一条の三によりその相当額をこえる部分の計算の否認をすることはできない。</p> | <p>同族会社の行為又は計算の否認に基いてなされた更正処分も判決も、報酬を受けた者が上告会社の代表取締役である事実を否認したわけではなく、また報酬支払を違法としているのではない。ただ、同人が事実上会社の事務に従事した程度を認定し、その報酬が客観的に高額であるとし、報酬金額の一部について所得金額計算上損金算入を否認したのに過ぎない。</p> | <p>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為計算等を行うべきことを前提として、かような合理的行為計算に基づき生ずべき所得に対し課税し、租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、その行為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、不合理な行為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、経済的合理性をまったく無視したような異常、不自然な行為計算をとることによ</p> |

| 行為計算を否認できる場合 | | 区分 | |
|---|---|------------------|----|
| 原告・(株)榎木製作 | 控訴人・(医法)博 愛会 被控訴人・宇部税 務署長 | 原告 | 被告 |
| 四四・三・二七 | 四三・三・二七 | 判決年月日 | |
| 大阪地裁三五 (行)二五 | 広島高裁四二 (行)一五 法人税更正決定 取消請求控訴事 件 | 裁判所・事件番 号・事件名 | |
| 五六 | 五二 | 号 | 税 |
| 三一六 | 五九四 | 頁 | 資 |
| 租税法律主義の機能は経済生活の安定と予測可能性にあるのであるから、その機能が実質的に阻害されな | 控訴人は、医療法人は税法上という同族会社ではないから、その役員に対する過大利息支払行為を否認できる場合に該当しないと主張するが、法人税法が同族会社の行為計算の否認規定を設けたのは、同族会社の社員構成の特殊性によるものであり、同族会社にあつてはとかく租税回避行為が行われがちであるところから、適正な課税を行おうとする趣旨に出たものであつて、非同族会社について右の如き規定がないからといって、経済的合理性を無視した不自然な行為計算をとることに、法人税を回避軽減をしたこととなるような場合に、その行為計算の否認が許されないと解すべき理由はない。 | 判 決 要 旨 | |

行為計算を否認できる場合

| | | |
|---|---|--|
| <p>原告・清水惣(株) 被告・近江八幡号 務署長</p> | <p>控訴人・(株)新興社 被控訴人・名古屋 中税務署長</p> | <p>被告・大阪国税局 長</p> |
| <p>四七・一二・一三</p> | <p>四五・六・一一</p> | <p>法人税更正決定 ・審査決定取消 請求事件</p> |
| <p>大津地裁 四一(行ウ)一 四二(行ウ)二 法人税額更正決</p> | <p>名古屋高裁四一 (行コ)七 法人税更正処 分及び審査請求 に対する裁決取 消請求控訴事件</p> | <p>請求事件</p> |
| <p>六六一一一二</p> | <p>五九 九八三</p> | <p>請求事件</p> |
| <p>原告会社がその子会社に融資するにあたり無利息としたことが、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たまたは軽減することが企図されている場合、あるいはこれを企図したもので</p> | <p>控訴会社が時価より著しい低い代金で宅地を訴外みかど交通へ譲渡したのは、控訴会社が恵美竜雄を中心とする同族会社であることによるものと認められるものであり、右譲渡により通常の場合に比し法人税の不当な減少となると認められるから、被控訴人において、法第三一条の三により控訴会社の行為計算を否認し、宅地の時価と譲渡価額との差額を控訴会社より訴外みかど交通に贈与したものと認め、これを寄附金として処理したことは相当であって、違法の点はない。</p> | <p>限り、公平負担の原則からみて、不確定概念をもって課税要件を定めることが、絶対に許されないものというべきではない。法人の役員の退職金についても、それが不相当に高額であり過大であるか否かは、類似法人の通常の事例等と比較することによりおのずから明白となり、その予測も不可能ではない。したがって、同族会社の行為計算否認の規定は租税法主義に反するものではない。</p> |

| 行為計算を否認できる場合 | | 区分 | |
|--|-------------------------------|--|----|
| 控訴人・山菱不動産(株) | 控訴人・(株)共栄木材社 被控訴人・豊島税務署長 | 被告 | 原告 |
| 四九・一〇・二九 | 四九・五・二九 | 判決年月日 | |
| 東京高裁四七(行コ)六三 | 東京高裁四六(行コ)二六 課税処分取消等請求控訴事件 | 裁判所・事件番号・事件名 | |
| | 七五 | 号 | 税 |
| | 五七〇 | 頁 | 資 |
| <p> 法人税法は、法人が純経済人として経済的合理的に行為計算を行うことを予定してかような合理的行為計算に基づいて生ずる所得に課税し、租税収入を確保するものであるから、法人が租税の回避もしくは軽減の目的でことさら不自然、不合理な行為計算をすることにより、不当に法人税の負担を免がれる結果を招来した場合には、税務署長はかような行為計算を否認し、経済的合理的に行動したとすれば通常とったであろうと認められる行為計算に従って課税しうるものと解すべきである。 </p> | | <p> 判決要旨 </p> | |
| <p> 本件では、控訴会社が同族関係会社の債務引受等による元本債権とその未収利息が全額免除され、それが </p> | | <p> ないとしても、無利息とすることが経済的合理性を全く無視したものであると認められるような場合には、実質的にみて租税負担の公平の原則に反する結果になるから、右無利息融資行為をいわゆる租税回避行為として、税法上相対的に否認して本来の実情に適合すべき法形式の行為に引き直して、その結果に基づいて課税しうるものと解すべきである。 </p> | |

| 行為計算を否認できる場合 | |
|---|---|
| 原告・明治物産(株) 被告・芝税務署長 | 被控訴人・日本橋 税務署長 |
| 二六・四・二三 | 五〇・五・六 |
| 東京地裁二三 (行)六〇 | 東京地裁四七 (行)八 法人税額等更正 処分取消請求事 件 |
| 一〇 | |
| 一一四 | |
| は、必ずしも同族会社にして始めてなし得るような不 は、吸収合併前に、被合併会社の全株式を買取すること | 貸倒損失として損金算入されたのを機会に、これが旧 法人税法三〇条一項の規定する同族会社の租税不当回 避の行為計算に当たるとして否認に至ったのであり、そ のうちの未収利息相当分が既往年度において益金に算 入されて所得の対象に計上されたことがあるとしても、 それだけの理由で元本債権とは別個に未収利息分 だけの損金算入を是認すべきことにはならない。本件 債務引受等が代表者を同じくする同族関係会社との間 の取引で、しかも事実上倒産している会社に対するも のであることを理由に否認されたのであるから、その 元本債権に附帯する未収利息債権が運命を共にするも のとして否認されることとなるのは、行為計算の否認 の制度の趣旨と利息債権の法的性質からやむをえない ところである。 |
| | 同族会社とその従業員たる地位を有する会社代表者 の子に対し支払った同人の米國留学期間中の給料及び 賞与について、法人税法一三二条に基づきこれを否認 し、会社代表者に対する報酬及び賞与の支給があった ものとして、その一部の損金算入を否認した課税処分 は相当である。 |

| 行為計算を否認できない場合 | | | 区分 | | |
|----------------------|------------------|----------|--------------------|----|--|
| 原告 | 被告 | 判決年月日 | 裁判所・事件番号・事件名 | 税 | 判 |
| 原告 | 被告 | 最高裁二七(オ) | 大阪地裁三三(行)二五 | 六六 | 要 |
| 被告 | 原告 | 六 | 四一 | 一一 | 旨 |
| 被告 | 原告 | 六 | 三九 | 一三 | |
| 被告 | 原告 | 六 | 二六 | 一三 | |
| 被告 | 原告 | 六 | 二六 | 一三 | |
| 原告・芝稅務署長 | 被告・東稅務署長 | 四〇・四・二七 | 大阪地裁三三(行)二五 | 六六 | 同族会社たる甲株式会社が、乙株式会社の全株式を買取した後乙会社を合併しついで増資した場合に、右買取代金が乙会社の払込済資本金額と積立金額の合計額を超えていても、それだけで、旧法人稅法(昭和一五年法律第二五号)第二八条によつて、右超過金額を合併交付金と認定して課稅することは違法である。 |
| 原告・清水惣(株)被告・近江八幡稅務署長 | 被告・新保(株)被告・東稅務署長 | 四七・一一・一三 | 大津地裁四一(行ウ)一四二(行ウ)二 | 六六 | 同族会社の株主總會が取締役の競業行為につき介入權を行使せず、会社がその取引の効果を当該会社の計算に算入しなかつたとしても、そのことが直ちに同族会社の法人稅の負担を不当に減少せしめることにはならないから、かかる場合については法人稅法第三一条の三は適用されないものといわなければならない。 |
| | | | | | 原告会社の子会社に対する本件無利息融資が租稅負担を不当に回避しまたは軽減することを企圖してなされたものであることを認めるに足る証拠はなく、ま |

行為計算を否認できない場合

| | |
|---|---|
| <p>控訴人・名古屋中 税務署長 被控訴人・千代田 木材(株)</p> | |
| <p>四七・二二・二二</p> | |
| <p>名古屋高裁四四 (行コ)一六 法人税更正処分 取消請求控訴事 件</p> | <p>法人税額更正決 定取消等請求併 合事件</p> |
| <p>六六一三六五</p> | |
| <p>被控訴会社は、従来土地所有者から無償かつ使用期 間を定めず土地を借受け被控訴会社の建物敷地及び木 材保管場所として使用していたが、売上不振のため営 業を廃止することとなり土地使用貸借を合意解除して 土地を所有者に返還した事実が認められる(使用貸借 の合意解除が土地所有者が土地を更地として他に売却 するため、すなわち土地所有者の利益のためであった と認めうる証拠はない。)会社が、その役員と土地所 有者との間に密接な関係があるため、その土地を無償 で借り受けこれを営業用に使用することは必ずしも異</p> | <p>た、①原告会社と子会社との間には、子会社の業績が 伸びれば原告会社もそれに伴い子会社に対する原材料 の納入および子会社からの商品の仕入の量が増加し、 それだけ利潤があるという関係があること。②本件 無利息融資は、子会社が資金難の状況下であり、設立 当初の事業年度において若干ながらも欠損を計上して いて、融資に対する利息を支払う経済的能力は必ずし も十分ではなかったため、やむをえない措置であった ことが推認され、本件無利息融資はそれ自体原告の利 潤追求のための事業活動ということができ、経済的合 理性を全く無視したものと認められないから、租税 回避行為にあたるとはいえず、その無利息の約定の私 法上の効力を税法上否認すべき理由はない。</p> |

| 行為計算を否認できない場合 | | 区分 |
|------------------------------------|---|--|
| 被 告 | 原告 | 原告 |
| 控訴人・中小企 業助成会 被控訴人・東京国 税局長 | | |
| | | 判決年月日 |
| | 四八・三・一四 | |
| | | 裁判所・事件番 号・事件名 |
| | 東京高裁四五 (行コ)一九、二 ○ 法人税審査決定 取消等請求控訴 事件 | |
| | 六九 | 税 資 |
| | 八四八 | 号 頁 |
| | | 判 決 要 旨 |
| | | <p>例ないしは不合理なものとはいい難く、また、会社が営業廃止のため使用貸借を合意解除して土地を所有者に返還する場合、土地所有者が借地人に借地権消滅の対価を支払うことは通常なことであるから、本件土地の無償返還の行為を同族会社の行為計算の否認規定によって否認することはできない。</p> <p>同族会社の行為計算の否認の規定は、同族会社は首脳者または少数の株主も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り会社の行為又は計算を自由にすることが容易であり、会社と個人を通じて租税負担を不当に軽減することも可能であることから、租税負担の公平を期するために設けられた制度であるから、同条項にいう「法人税の負担を不当に減少させる結果となる」と認められるかどうかは、専ら経済的、実質的見地において、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であり、同族会社であるからといって右基準を超えて広くその行為計算の否認は許されないものと解すべきである。</p> |

行為計算を否認できない場合

| | | | | |
|-------------------------------------|----------|--|-----------|---|
| 控訴人・萬成酒造 (株) 被控訴人・岡山税 務署長 | 四八・一〇・二九 | 広島高裁岡山支部 四二(行ヨ)二 法人税更正決定 取消請求控訴事 件 | 七一 七一九 | 控訴会社はその所有建物に監査役を無償で居住させているが、監査役はこれを私用に供していたのではなく、常駐の宿直員として居住し、しかも事務所、職人の食事の調理、食堂、臨時使用人の宿泊の用にも使用せられていたのであって、右使用方法は他人に対する賃貸よりも控訴会社にとって有益であることが認められるから、旧法人税法(昭和三四年改正前のもの)三一条の三第一項の「法人税の負担を不当に減少させる結果となる」場合に該当しない。 |
| 控訴人・竹腰糖業 (株) 被控訴人・日本橋 税務署長 | 四九・六・二七 | 東京高裁四六 (行ヨ)三二 法人税更正処分 等一部取消請求 控訴事件 | 七五 八〇二 | 控訴会社の代表取締役が控訴会社の全株式譲渡の方法を選んだのは、投下資本ならびに清算利益を一挙に回収するという経済目的を達成するためであり、この目的を達成するための簡便、迅速な手続(すなわち右経済目的を達するための自然、合理的な方法)として会社ぐるみ譲渡の方法をとったものと認められないでもない。また、訴外会社が全株式を取得したのも、これにより控訴会社の経営を支配し、その資産を自由にするためであって、全株式の取得は、この経済目的を達するため合理的手段として選ばれたものと認められなくもない。してみると、本件における全株式譲渡の取引を似て、ただちに不自然、不合理な行為形態によって租税を回避した場合に当たると断定することは許されず、当該株式の代金が控訴会社の粗糖外貨割当権 |

| 不当と判断する基準 | 行為計算を否認できない場合 | | 区分 | |
|--|---------------------------------------|---|------------------|--------|
| 原告・備いさみ 被告・大阪国税局 長 | 控訴人・京都証券 金融(株) 被控訴人・大阪国 税局長 | | 原 告 | 被 告 |
| 三一・一二・二四 | | 三九・九・二四 | 判決年月日 | |
| 大阪地裁三〇 (行)七四 審査決定取消事 件 | 大阪高裁三一 (ネ)一〇三七 不当課税取消請 求控訴事件 | | 裁判所・事件番 号・事件名 | |
| 二三 | | 三八 | 税 | 号 |
| 九二五 | | 六〇七 | 資 | 頁 |
| <p>法人税の負担の減少を結果する行為又は計算があった場合に、これを正当な減少とみ、もしくは不当な減少とみるその判断の基準いかんであるが、同条の立法趣旨が、同族会社において容易に行われ勝ちな、いわゆる「かくれた利益処分」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ことから考えて、その判断の基準は、当該行為又は計算が、経済的観察におい</p> | | <p>課税要件事実の認定にあたって、行為の実質及び経済的効果を参酌考量して租税負担の公平が図られなければならないが、納税義務者、課税標準及び徴収手続が法律で定められることを要請する租税法律主義のもとにおいて、右認定は不当に私的自治を侵すものであってはならない。殊に他の合理的な経済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許されない。</p> <p>判 決 要 旨</p> | | |

不当と判断する基準

| | | |
|--|--|--|
| <p>原告・東光商事(株) 被告・関東信越国 税局長</p> | <p>原告・榎高林房太 郎商店 被告・米子税務署 長</p> | |
| <p>四〇・一二・一五</p> | <p>三九・四・二四</p> | |
| <p>東京地裁 三四(行)五八 三五(行)五 三五(行)一〇七 各審査決定取消 請求併合事件</p> | <p>鳥取地裁三三 (行)二 法人税更正決定 取消請求事件</p> | |
| <p>四二・一一九一</p> | <p>三八</p> | |
| <p>不自然、不合理な行為計算によって不当に法人税の回避、軽減を図ったものと認められるかどうかは、当該行為計算が民法、商法その他の税法以外の法律の見地において不適法とされるものであるかどうかによりこれを決すべきでないのもとなり、その行為計算が、単に、結果において法人税の軽減を来たすということのみによってこれを決すべきものではなく、不自然、不合理な行為によって不当に租税の軽減を図ったものであるかどうかは、もっぱら、当該行為計算が、経済的、実質的にみて、経済人の行為として、不合理、不自然なもの認められるかどうかによりこれを</p> | <p>三一一三 当該行為又は計算が否認されるべきものであるか否かは、当該会社と企業の諸条件が同一若しくは類似する他の法人における同一若しくは類似の行為計算と比較し、比較法人において一般的になされている行為計算を著るしくこえるものであるか否かにより判定する外はない。</p> | <p>て実情に合目的に適したものでどうか、経済的事情からみて正常か異常か、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といわねばならない。</p> |

| 区分 | | 不当と判断する基準 | |
|------------|------------|--|-------------------------------------|
| 原告 | 被告 | 判決年月日 | 裁判所・事件番号・事件名 |
| 原告・小駒商事(株) | 被告・日本橋税務署長 | 四七・三・九 | 東京地裁四四(行ウ)四一 法人税更正等処分取消請求事件 |
| 原告 | 被告 | 四八・三・一四 | 東京高裁四五(行)コ一九、二〇 法人税審査決定取消等請求控訴事件 |
| 税 | 資 | 六五 | 六九 |
| 判 | 決 | 四〇九 | 八四八 |
| 要 | 旨 | <p>判断しなければならぬ。</p> <p>同族会社等の行為計算の否認の規定(法人税法一三二条)の法意は、同族会社においては非同族会社の場合には行われぬような益金の減少、損金の増加をもたらす行為計算をして租税の負担を免れることが容易に行われがちであることに鑑みかかる場合には右の行為計算にとらわれずに客観的に是認されるべき経済的実質に即した課税を図るため、通常の取引関係において行われるような行為計算に引直して課税することにあるのであるから、法人税の負担を減少させるという要件の有無は、同族会社とした当該行為計算が通常行われる経済取引の形態に照らして異常、不合理なものが否かによって、これを決するのが相当である。</p> <p>同族会社の行為計算の否認の規定は、同族会社は首脳者または少数の株主もしくは社員が多数の議決権を有する会社であり、比較的利益を同一にしているこれらの者の意思により会社の行為又は計算を自由にすることが容易であり、会社と個人を通じて租税負担を不当に軽減することも可能であることから、租税負担</p> | |

不当と判断する基準

| | |
|---|---|
| <p>控訴人・竹腰糖業 (株) 被控訴人・日本橋 税務署長</p> | |
| <p>四九・六・一七</p> | |
| <p>東京高裁四六 (行コ)三二 法人税更正処分 等一部取消請求 控訴事件</p> | |
| <p>七五</p> | |
| <p>八〇一</p> | |
| <p>同族会社の租税回避行為の否認に関する法人税法の規定(旧法人税法三一条の三)は、取引当事者が経済的動機に基づき自然、合理的に行動したとすれば、普通とつたはずの行為形態をとらず、ことさら不自然、不合理な行為形態をとることにより、法人税回避の結果生じた場合、あるいは取引当事者が達成しようとした経済的目的を達成するためにはいっそう自然、合理的な行為形態が存在することさらに不自然、不合理な行為形態をとることによって法人税回避の結果を生じた場合に、取引当事者が経済的動機に基づき自然、合理的に行動したとすれば、普通とつたであろうと認められる行為計算が行われた場合と同視して法人税を課することができるものとする趣旨と解される。従って、当該取引行為(これに基づく行為計算)が不合理、不自然なものと認められるかどうかはもっぱら取引当事者が当該取引行為によって達成しようとした</p> | <p>の公平を期するために設けられた制度であるから、同条項にいう「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」かどうかは、専ら経済的、実質的見地において、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であり、同族会社であるからといって右基準を超えて広くその行為計算の否認は許されないものと解すべきである。</p> |

| 不当と判断する基準 | | 区分 |
|---|--|------------------|
| 控訴人・陶光楽園 旅館 被控訴人・帯広税 務署長 | | 原告 被告 |
| | 五一・一・一三 | 判決年月日 |
| | 札幌高裁四九 (行コ)二 法人税課税処分 取消請求控訴事 件 | 裁判所・事件番 号・事件名 |
| | | 税 資 |
| | | 判 決 要 旨 |
| <p>(1) 「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」か否かは、もっぱら経済的、実質の見地において当該行為計算が純粹経済人の行為として不合理、不自然なものと認められるか否かを基準として判定すべきものと解される。</p> <p>(2) 一般に、かかる場合の判定基準は、法律上できる限り具体的、個別的、一義的に規定しておくことが望ましいのではあるが、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規定を設けることは極めて困難であるから、法人税法が前記程度の規定をおいたにとどまることもやむをえないところであって、これをもって、いわゆる租税法主義を宣明し、租税を創設し改廃するのはもとより、納税義務者、課税標準、納税の手続は、すべて法律に基づいて定めなければならない旨規定する憲法第八四条に違反するものということはできない。</p> | | |

(現) 東京国税局調査第二部調査第五部門(主査)