

芸能法人等を巡る課税問題について

——所得分割の問題を中心として——

岡本勝秀

(東京国税局  
直税部所得税課)

## 第一章 序論

### 第一節 問題の所在

一 法人成りの問題

二 支配芸能法人等の問題

### 第二節 本稿の進め方等

一 芸能法人の課税問題

二 本稿の進め方

## 第二章 支配芸能法人等の実態

### 第一節 支配芸能法人等の業務内容

### 第二節 支配芸能法人等の介在する契約形態

一 テレビ等への出演

二 レコード吹込

三 CM出演

四 ゴルフトーナメントへの出場

### 第三節 支配芸能法人等による税負担軽減の事例

一 女優A

二 俳優B

三 歌手C

四 野球評論家D

五 プロゴルファーE

## 第三章 法人格否認の法理からの検討

### 第一節 法人格否認の法理の内容

一 意義

二 趣旨

三 適用要件

四 適用効果

### 第二節 租税法における法人格否認の法理の適用

一 租税法律主義との関係

二 租税事件における裁判例

三 所得税法第一二条との関係

四 所得税法第一五七条との関係

### 第三節 法人格否認の法理と支配芸能法人等

一 商法上の適用要件との関係

二 所得の帰属が不明の場合

三 對抗手段としての適用

四 結 論

第四章 所得税法第一二条からの検討

第一節 所得税法第一二条の内容

一 趣 旨

二 立法の経緯

三 解釈論の大別

第二節 所得税法第一二条と農業法人課税の問題

一 農業法人設立の経緯及び組織形態

二 農業法人の課税の取扱い（統一見解）

三 所得税法第一二条と農業法人

四 農業法人についての裁判例

第三節 所得税法第一二条と支配芸能法人等

一 芸能等に係る権利の内容

二 個人としての資格に基づく契約等

三 芸能等に係る報酬の帰属

四 結 論

第五章 所得税法第一五七条からの検討

第一節 所得税法第一五七条の内容

一 趣旨及び性格

二 立法の経緯及び沿革の概要

三 行為・計算否認の判断基準

四 「不当」の解釈

五 「税負担減少」の意義

六 否認の効果

第二節 所得税法第一五七条の適用事例

一 旧通達にみる例示事例

二 裁判例にみる適用事例

三 不動産管理会社への適用

第三節 所得税法第一五七条と支配芸能法人等

一 芸能等に係る報酬をすべて法人に帰属させている事例

二 法人に対して支払うマネージメント料が過大である事例

- 三 個人の権利の譲渡又は利用許諾に  
際して受ける対価が過少である事例
  - 四 法人の留保金が過大である事例
  - 五 親族への所得分散が顕著である事例
  - 六 適用上の問題点及び試案
  - 七 結論
- 第六章  
まとめ

# 第一章 序 論

## 第一節 問題の所在

### 一 法人成りの問題

我が国においては、会社は設立登記により容易に成立する。個人企業から法人組織に移行するいわゆる「法人成り」は、戦後の企業形態における顕著な現象の一つであると言われている。

法人成りの主要な原因の一つは、税負担の軽減にある。つまり、法人形態で事業を行うことにより、①家族間で所得の分散を図り、累進税率の緩和を行うことができ、また、②利益を内部留保して法人税率と所得税率の差額を軽減することができる。

しかし、法人成り自体は租税回避とは言えないであろう。租税回避とは、「私法上の選択可能性を利用して、私的経済取引プロバ―の見地からは合理的理由がないのに、通常用いられない法形式を選択することによって、結果的には意図した経済目的ないし経済成果を実現しながら、通常用いられる法形式に対応する課税要件の充足を免れ、もって租負担を減少させあるいは排除すること」<sup>(1)</sup>を言うものとされ、仮に税負担の軽減を図る目的をもって法人成りしたとしても、税法が予定していない異常な行為とは言えないからである。

### 二 支配芸能法人等の問題

芸能人やプロスポーツ選手も他の業種と同様に法人成りが目立つ。しかし、同じ法人成りであっても、芸能人やプロ

ロススポーツ選手個々の業務は、他の業種の場合と異なり、そもそも法人の業務になじむのかという疑問を持つ。

芸能法人の中には、多数の芸能人を抱える大手プロダクションがあるが、このようなプロダクションは正に法人として活動している。

しかし、芸能人が一人しかおらず、その芸能人等が法人の役員等となっているようないわゆる一人芸能法人等は、①法人設立が主として税負担の軽減のために利用されていること、②代替性のない個人の人気・個性が反映する報酬を法人に帰属させていること、③芸能人等が法人の実質的支配者で、その出演料等が法人の主たる収入となっていることを考えると、他の業種の法人成りとは異なる不自然さを感じる。

私は、芸能人等の業務に関して法人業務としてできるのは、芸能人等のマネージメント業務に限られ、その範囲において法人は所得を享受すべきではないかと考えている。

そこで、本稿においては、「芸能人（ロススポーツ選手を含む。）又はその親族が役員又は出資者となって支配する同族会社」を「支配芸能法人等」と呼ぶことにし、この支配芸能法人等を設立することによって所得分割を行い、税負担の軽減を図っている事例について、現行制度上対処すべき方法を考察するものである。

なお、会計検査院も芸能法人に関して、「節税手段をもたないサラリーマンに比べ、著しく公平を欠く」と指摘しているところである。<sup>(2)</sup>

一人法人とは、通常、ある特定の者が実質上その法人の全株式を所有しており、その法人を支配している状態をいうものと思われる。

しかし、私は、支配芸能法人等の概念は、一人法人よりもっと広い概念として考え、日米租税条約でいういわゆ

る「ワンマンカンパニー」のようなものを想定している。

すなわち、日米租税条約第一八条第三項は、芸能人、プロスポーツ選手等のいわゆるワンマンカンパニーの場合には、形式的にはその芸能人等が使用人とされていても、同条第二項に規定する短期滞在者免税の規定の適用を排除し、源泉地国における課税の確保を措置したものである。ここでいうワンマンカンパニーとは、人的役務の提供を行う者がその雇用者である法人等の実質的な所有者であつて、その実質的な所有者の人的役務が源泉地国で取得する法人等の所得の五〇%以上となつている場合の法人を意味する。

なお、上記の実質的な所有者の範囲は、本人及びその親族等がその法人等の株式又は資産の二五%以上の権利を有しているかどうかによつて判定されている。

## 第二節 本稿の進め方等

### 一 芸能法人の課税問題

芸能法人の課税問題を指摘した論文等には、次のようなものがある。

#### (1) 法人格否認の問題として考へているもの

税制調査会における議論の中でも、「いわゆる芸能人会社の中には、法人とはいつてもそれがたんなる仮装にすぎず、その法人の事業も特定の芸能人の役務の提供のみであるというような会社がみられるが、このような会社を税法上通常の法人と同様に取り扱うことが租税負担公平の見地から妥当であるかどうか」が問題とされ、「上記のような芸能人会社等で、法人としての実体を持たず、それがたんなる仮装にすぎないものについては、これを税法

上否認すべきであるという意見が強かつた<sup>(4)</sup>と述べている。

これは、立法的な解決として税法上法人格を否認する規定を設けることの議論であるが、立法的な解決ではなく、法人格否認の法理適用の問題として考え、「いわゆる芸能法人などの場合には、法人格そのものを否定しなければ個人に課税することができない場合もあるのではないかと思われるが、それは実質所得者課税の問題ではなく、むしろ法人格否認の法理一般の問題として考えるべきことではなからうか<sup>(5)</sup>」とする論文がある<sup>(6)</sup>。

(2) 実質所得者課税の問題として考えているもの

芸能出演契約が法人であっても、その契約の性質をみると、その出演報酬の法律上の権利者は個人であることから、実質所得者課税の原則により芸能人個人の所得とすべきであると<sup>(7)</sup>する論文がある。

(3) 同族会社等の行為計算否認の問題として考えているもの

芸能法人の問題については、「元来法人の生み出す付加価値は、法人に対する役務の対価である報酬などの部分と法人の資本利益とに分かれるが、芸能法人の利益は、主として本来個人のパーソナルな力量に基づいて受ける報酬であるはずであるから、それが資本利益として法人に帰属する形をとるのがおかしい。(芸能人といっても、劇団、楽団等については団体として法人を組織し、法人に帰属する資本利益を考へることもできる。)このような場合には、同族会社の行為計算否認という形で<sup>(8)</sup>処理すべきである。」と指摘しているように、同族会社等の行為計算否認によって解決すべきでないかとの考え方が<sup>(8)</sup>ある。

## 二 本稿の進め方

上記のように、芸能法人の課税問題を考える上で、法人格否認の法理、実質所得者課税の原則及び同族会社等の行



為計算の否認の規定が足掛りとなる。

そこで、本稿は、まず①支配芸能法人の実態として、業務内容や契約形態、税負担軽減事例について検討し、次に②法人格否認の法理からの検討、③所得税法第一二条（実質所得者課税の原則）からの検討、④同法第一五七条（同族会社等の行為又は計算の否認）からの検討を行い、現行制度上対応すべき方法を考えることとする。

- (1) 金子宏「租税法へ補正版」一〇五頁
- (2) 昭和五六年二月一日朝日新聞報道
- (3) 五味雄治・小沢進「日米租税条約逐条別解説」七九頁参照
- (4) 昭和三六年七月五日「国税通則法の制定に関する税制調査会の第二次答申及び答申の説明」一五頁
- (5) 川村俊雄「課税物件の帰属(1)―実質所得者課税の原則の意義―」別冊ジュリスト七九号（昭和五八年三月）租税判例百選（第二版）五五頁
- (6) 同様に法人格否認の法理の問題としている論文には、石橋治男「法人格否認についての若干の考察―法人格否認の法理の私法上の適用と租税法への適用について―」（昭和五十六年度税務大学校研究科論文集第五分冊）がある。
- (7) 中野百々造「芸能法人と実質所得者課税の原則」昭和四五年度税務大学校研究科論文集第一分冊
- (8) 植松守雄「税法上の実質主義について（続）」税経通信二三卷一一号（昭和四三年一〇月）一六四・一六五頁。塩崎潤ほか「所得税法の理論」一八七・一八八頁。

## 第二章 支配芸能法人等の実態

### 第一節 支配芸能法人等の業務内容

支配芸能法人等と思われる法人は、昭和四五年頃から急激に増加している。昭和三〇年代にも芸能法人が税務上問

題とされていたが、この頃は法人件数が少ないこともあり、行政指導として、解決がされたようである。<sup>(1)</sup>

これら法人の資本金をみると、五〇〇万円程度の小規模なものが多いようである。しかし、商法改正の問題点の一つとされている最低資本金制度<sup>(2)</sup>が導入されたとしても、これら法人を支配する芸能人等はもともと高額所得者であり、支配芸能法人等の消滅は考えられない。現行所得税率及び法人税率を前提に考えると、今後とも支配芸能法人等の新設は増加するであろうと思われる。

それでは、現在ある支配芸能人等の業務内容にはどのようなものがあるか見てみよう。小売業や飲食業などを除き、芸能人等と関連する業務を法人が行っていると思われるものには、次のようなものがある。

### ① 俳優

俳優マネージメント、出演及び企画、CM企画、各種興業、芸能人の役務提供請負、映画等出演者養成及び幹旋、プロダクション

### ② 歌手

歌手マネージメント、芸能出演、音楽著作物の発行、興業、ラジオ・テレビ出演による報酬管理及び事務代行、コンサートの企画・構成・演出、プロダクション

### ③ 作曲家

音楽の企画・製作、レコード製作、音楽著作権の管理、著作権の譲受及び譲渡

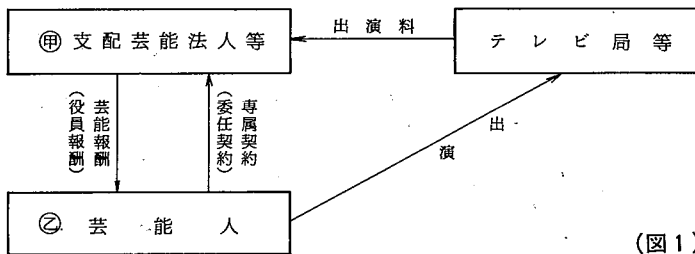
### ④ プロデューサー

テレビ・ラジオ・舞台の企画・製作、芸能プロダクション、芸能演出・構成、映画製作など

- ⑤ 文筆家  
著作権の使用・販売、小説の資料収集及び取材調査
- ⑥ 漫画家  
漫画の製作及び販売、著作権の管理、宣伝企画のコンサルタント、漫画・イラスト・原稿等の作成、漫画のテレビ企画
- ⑦ 司会者  
芸能人紹介、テレビ・ラジオ出演
- ⑧ 落語家  
芸能事務宣伝企画、芸能人の斡旋・企画・演出、興業
- ⑨ 古典芸能者  
演劇舞踊の提供・企画、能楽の研究・普及
- ⑩ 野球評論家  
テレビ解説者のマネージメント、野球の解説・講演、広告の企画・代理
- ⑪ プロ野球選手  
プロスポーツ選手のマネージメント、CM及び肖像権の管理、ラジオ・テレビ・映画出演のマネージメント、ス  
ポーツ施設・スポーツ教室の経営など
- ⑫ プロゴルファー

ゴルフサービス業、プロスポーツ選手のマネージメント、ゴルフ場の設計、プロゴルファーの育成など

七〇



(図1)

⑬ 力士

広告宣伝物企画・マネージメント

⑭ プロレスラー

プロレスリングの興業、リング輸送・仮設

第二節 支配芸能法人等の介在する契約形態

芸能人等が支配芸能法人等を介在させている契約形態には、次のようなものがある。

一 テレビ等への出演

テレビ局等と芸能人との出演契約に関し、支配芸能法人等が契約当事者となる。芸能人は、支配芸能法人等より芸能報酬又は役員報酬を受ける。(図1参照)

芸能人と支配芸能法人等との間の専属契約書には、次のようなものがある。

「株式会社甲(支配芸能法人等)と乙(芸能人)とは下記のとおり専属契約を締結した。

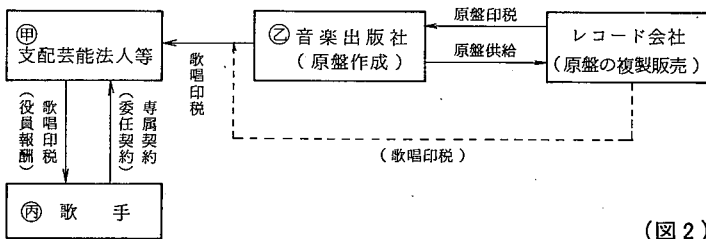
第一条 甲は乙の役務提供を受け次の業務を行う。

(1) ラジオ・テレビ放送その他各種興業等への出演の提供

(2) 前号に附帯する事業

第二条 乙は甲に専属し、上記業務の対価は甲に帰属するものとする。

第三条 甲は乙に対して月×××万円の給料を支払う。



(図2)

二 レコード吹込

(以下略)

現在は、音楽出版社がレコード原盤を作成し、レコード会社はその複製販売をすることが多い。歌手と音楽出版社とのレコード吹込契約に関し、支配芸能法人等が契約当事者となる。歌手は支配芸能法人等より歌唱印税又は役員報酬を受ける。(図2参照)

音楽出版社、支配芸能法人等、歌手の三者間契約により、歌唱印税を支配芸能法人等に支払うとするものには、次のような契約書がある。

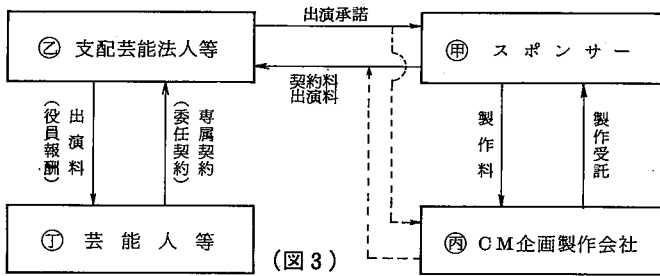
「有限会社甲(支配芸能法人等)と〇〇テレビ音楽株式会社乙(音楽出版社)は、丙(歌手)の歌唱する楽曲に関し、下記のとおり契約を締結する。

第一条 乙は××レコード会社発売の丙の歌唱による作品より発生する歌唱印税を丙の同意の基に甲に支払うものとする。

第二条 乙は××レコード会社より受領する原盤印税使用料より、甲に支払う丙の歌唱印税として、下記のごとく計算するものとする。

- ① シングル盤レコード……印税対象枚数において一枚につき×円
- ② LPレコード……印税対象枚数において一曲につき×円

(以下略)



スポンサー又はC M企画製作会社が芸能人等をC Mに出演させる場合、支配芸能法人等が契約当事者となって出演承諾を与える。芸能人等は支配芸能法人等より出演料又は役員報酬を受ける。(図3参照)

支配芸能法人等が芸能人等をC Mに出演させることを承諾する契約書には、次のようなものがある。

「株式会社甲(スポンサー)、株式会社乙(支配芸能法人等)、株式会社丙(C M企画製作会社)は、乙に所属する丁(芸能人等)が甲の広告作品に出演すること及び丁の出演によって製作された広告作品を甲、丙が甲の広告宣伝に使用することについて、甲、乙、丙三者間において、下記のとおり契約を締結する。

第一条 甲は、丁が出演する甲の××の広告作品の企画、製作を丙に委託し、丙はこれを受諾する。

第二条 乙は、甲、丙に対し丁をして前条の広告作品に出演させることを承諾する。

第三条 乙は、本契約による甲、丙の使用期間中、丁を甲の営業品と同種又は類似の製品を製造又は販売する第三者の広告活動に出演させない義務を負う。

第四条 甲は、丙に対し、本契約の対価として、×××万円を支払う。

第五条 丙は乙に対し、契約料及び出演料として次のとおり支払う。

- (1) 契約金……一か年×××万円
- (2) TVCM（録音を含む）……一企画×××万円
- (3) 写真出演料……一回××万円
- (4) ラジオCM……一企画××万円
- (5) その他の出演料は、その都度協議の上、別に定める。

（以下略）

#### 四 ゴルフトーナメントへの出場等

プロゴルファーがトーナメント等に出場する場合、支配芸能法人等より派遣される形式が考えられる。賞金等はすべて支配芸能法人等の収益とし、プロゴルファーは支配芸能法人等より専属料又は役員報酬を受ける。（図4参照）  
プロゴルファーと支配芸能法人等との間の専属契約書には、次のようなものが想定される。

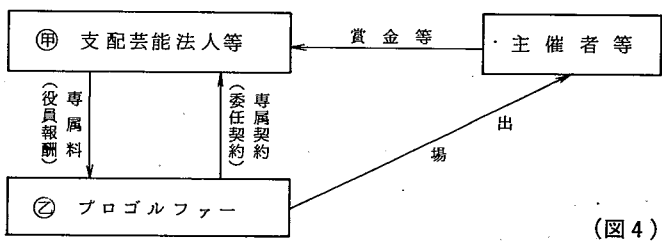
「株式会社甲（支配芸能法人等）とプロゴルファー乙の両者において、下記のとおり専属契約を締結する。

#### 第一条

- (1) 次の行為については、総て甲がその相手方との契約の当事者となり、乙はその契約に基づき甲から派遣されるものとする。

イ ゴルフトーナメント等に出場し、競技すること。

ロ 出演・著作（肖像権を含む）等の行為



(図4)

ハ その他甲の目的に含まれる一切の行為

(2) 相手方第三者の都合により、止むを得ず乙の名義をもって契約ないし行為をし

なければならなかったものについては、乙を甲と読み替え、当該行為に関する権

利義務の一切を甲において責任を負うこと。

(3) 上記各項の報酬・賞金又は契約金等は、総て甲の収益とすること。

第二条 第一条の行為についての必要経費は、総て甲の負担とする。

第三条 甲は、乙に専属料として×××万円を支払うこと。

(以下略)

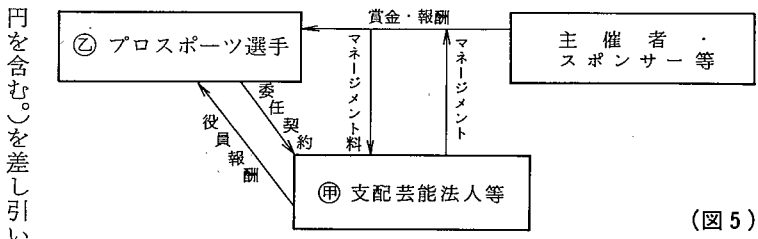
次に、支配芸能法人等の業務として、プロスポーツ選手のマネージメント業務を行っている場合があるが、この形態は、収入をプロスポーツ選手個人に帰属させ、支配芸能法人等は個人より一定のマネージメント料を受けるものである。プロスポーツ選手は、支配芸能法人等より役員報酬を受ける。(図5参照)

このような形態のプロスポーツ選手と支配芸能法人等との間の契約書には、次のようなものがある。

「株式会社甲(支配芸能法人等)とプロスポーツ選手乙との間に、下記のとおりマネージメント契約を締結する。

第一条 甲は次の約定により乙に対してマネージメント業務を遂行し、乙は之に対し





(図5)

て甲の専属プロとして異議なく甲の指示に基づきその役務を提供するものとする。

第二条 マネージメント業務内容は次のとおりとする。

- (1) 国内及び国外における各種競技に関する手続
- (2) テレビ及び雑誌等の出演、原稿、肖像権等に関する諸手続
- (3) 国内及び国外における所属契約、用品等の使用契約、その他の契約に関する諸手続

続

第三条 乙は甲に対しマネージメント料として、収入金額の××％を支払うものとする。

(以下略)

第三節 支配芸能法人等による税負担軽減の事例

支配芸能法人等を設立することにより、所得税負担の軽減を図っている具体的事例としては、新聞報道によると次のようなものがある。

- 一 女優A (昭和五六年二月一日朝日新聞)  
 女優Aの五四年分の申告の場合、出演料収入一億五、九〇〇万円をすべて芸能法人「A事務所」の収入にしている。そこから経費一億一、九〇〇万円(役員報酬五、四〇〇万円を含む。)を差し引いた約四、〇〇〇万円を法人の所得とし、約一、七〇〇万円の法人税を納めた。

役員報酬はAが三、六〇〇万円、親族二人が計一、八〇〇万円。Aは給与収入として申告し、約一、三〇〇万円の所得税を納めた。

法人、個人を合わせた納税額は約三、〇〇〇万円だが、これを個人の収入として修正すると、所得税額は四、二〇〇

○万円になり、一、〇〇〇万円強の税金が軽減されたことになる、と会計検査院はみている。

## 二 俳優B（同右）

俳優Bの場合、出演料、原稿料、講演料の収入をいったん「㈱Bプロダクションズ」に入れ、本人はそこから出演料をもらう形をとっている。

本人の五三年分の確定申告書と法人の申告書（五三年一〇月～五四年九月）とを比較分析したところ、Bプロダクションズで九、九三八万円の収入から経費八、五六七万円（本人への出演料支払い五、〇六九万円を含む。）を差し引く一方、B個人の申告でも事業収入四、〇三三万円から一、三六八万円の必要経費を差し引いていた。

個人の方の経費は、一般的な経費率六六％を収入に乗じて算出したものだが、会計検査院は「これでは二重控除になる」と、疑問を投げかけている。

## 三 歌手C（同右）

歌手Cは、特別の契約がないまま、著作権に準ずる著作隣接権の使用料一億六、〇〇〇万円（五三年五月～五四年四月までの一年分）を「株式会社C」の収入にしていた。著作隣接権は四五年の著作権法の全面改正で、歌手、俳優らにも認められ、その実演をビデオなどにとる場合、本人の許可がある、とされた。

この権利は個人に帰属するのに、法人の収入にしたのはおかしい、というのが会計検査院の見解である。

## 四 野球評論家D（昭和五九年九月一日朝日新聞（夕））

プロ野球出身の野球評論家（タレント）Dは、ベストセラーとなった本の印税を自分の会社の収入としていたが、そのうちの一部が個人所得と認定された。

Dは五七年五月、「Dエンタープライズ」を設立。著作権をこの会社に譲渡し、印税をそっくり会社の収入に計上した。法人税の方が所得税より税率が低いため、芸能人やプロスポーツ選手がよくとる節税手段で、これだけなら現行法では合法であるが、Dの場合、著作権譲渡の手続きが完全に終わっていない時期の印税二、二四五万円も、法人に計上していたため、個人所得に振り替えるよう求められ、Dが修正申告に応じた。

五 プロゴルファーE（昭和五八年八月二三日日経新聞）

プロゴルファーEは、五六、五七年の二年間に個人所得約五、〇〇〇万円を申告漏れし、約二、四〇〇万円を追徴課税されていた。

プロゴルフの賞金は税務上、個人所得として申告しなければならないが、Eプロは親族で設立した個人会社の所得にして税負担を軽くしていた。

Eプロは、親族で設立した「株式会社E」の役員をしており、Eプロが稼いだ試合の賞金やサイン会、CM出演料などは同社の収入に入れられ、Eプロは年間七〇〇万円弱（五七年分）の給料を受け取っていた。

プロスポーツ選手の場合は、税務上、獲得賞金や年棒など個人的技能に伴う収入は、個人所得として申告しなければならない。

このため、法人収入となった五六、五七年二年分の獲得賞金から経費を差し引いた約五、〇〇〇万円をEプロの個人所得と認定された。

（1） 塩崎潤ほか「所得税法の論理」一八八頁参照

（2） 昭和五九年五月九日付で法務省民事局参事官室より出された「大小（公開・非公開）会社区区分立法及び合併に関する問題点」

によると、株式会社の最低資本金額を二、〇〇〇万円にしてはどうかとされている。

## 第三章 法人格否認の法理からの検討

### 第一節 法人格否認の法理の内容

#### 一 意義

法人格否認の法理は、アメリカの会社法において、「disregard of the corporate personality」の法理として、<sup>(1)</sup>判例及び学説上広く認められてきたと言われている。

この法理の意義については、「一般に、法人制度の目的に照らして、ある会社についてその形式的独立性を貫くことが正義・衡平の理念に反すると認められる場合、ないしは、会社なる法形態が法人格の目的を超えて不法に利用されている場合、その会社の存在を全面的に否定するのではなく、その法人としての存在を認めながら、特定の事案について法人格の機能（会社と社員の分離という法形式—会社法人格というヴェール）を否定して会社と株主を法律上同一視する法理<sup>(2)</sup>」であると説明されている。

商法第五八条に規定する解散命令は、会社の存立自体を否定して公益を維持することを目的としているが、法人格否認の法理は、会社の存在を否定するものではなく、「特定の法律関係において、公益、正義あるいは衡平の要求を充たすために、会社法人格を無視してその構成員たる社員と会社とを実質上同一視して権利関係の妥当な調整ないしは解決をはかるうとする考え方<sup>(3)</sup>」を示すものである。

したがって、法人格否認というよりは、disregardの意味の「とく」に「法人格無視」と表現した方が実態に即しているとの意見もある。<sup>(4)</sup>

なお、この法理の実定法上の根拠として、民法第一条第三項の権利濫用の禁止規定に求めるものと商法第五四条第一項（法人性）の解釈問題だとするものがあるが、前者が一般的である。<sup>(6)</sup>

## 二 趣旨

我が国において、最高裁判所が初めて法人格否認の法理を適用したのは、最高裁第一小法廷昭和四四年二月二七日判決（民集二三卷二号五一頁）である。

この事件は、株式会社Y（代表取締役Aの個人会社）が賃借した店舗の明渡要求に対し、家主XとAとの間に明渡し和解が成立していながら、Yは会社として明渡義務がないとしてその明渡しを拒んだものである。最高裁は、法人格否認の法理を適用し、Yの実体はA個人にほかならないから、XA間の和解はYの行為と解すべきであるとしてXの主張を認めた。

この最高裁の判決では、「株式会社は準則主義によって容易に設立され得、かつ、いわゆる一人会社すら可能であるため、株式形態がいわば単なる稟人形に過ぎず、会社即個人であり、個人即会社であって、その実質が全く個人企業と認められるが如き場合を生じるのであって、このような場合、これと取引する相手方としては、その取引がはたして会社としてなされたか、または個人としてなされたか判明しないことすら多く、相手方の保護を必要とするのである。（中略）けだし、このように解しなければ、個人が株式会社形態を利用することによって、いわれなく相手方の利益が害される慮があるからである。」と述べている。

このことから、法人格否認の法理の趣旨は、取引における相手方の保護を図ることにあると解される。したがって、この法理の主張をすることができる者は、取引における相手方となり、自己の利益のために法人格を否認することは許されないと解することができる。

### 三 適用要件

前掲最高裁判決では、法人否認の法理が適用できる場合として、①法人格が全くの形骸にすぎない場合（形骸事例）と、②法人格が法律の適用を回避するために濫用されている場合（濫用事例）とを挙げている。<sup>(7)</sup>

#### (1) 形骸事例について

法人格が形骸している場合とは、「会社が完全に実質的個人企業である場合」と解されている。具体的には、①一人会社であるなどその者が会社を支配していること、②個人財産と会社財産の混同のあること、③会社の業務を個人の経済活動から区分せず両者の混同を反覆継続していること、④会社の営業から生ずる収支について明確な記録を持たず、その結果個人の収支と会社の収支とを区別し難い状態が続いていること、⑤株主総会や取締役会を全く開催せず、その他法の要求する会社意思決定、業務執行に関する方法を全く無視していることなどの事実が存在することが挙げられる。<sup>(8)</sup>

#### (2) 濫用事例について

法人格が濫用されている場合とは、①会社がその背後にある者と実質的に同一であること（支配要件）、②支配株主がその会社形態を利用することにつき、違法又は不当な目的を有していたこと（目的要件）の二つの事実が認められる場合と解されている。<sup>(9)</sup>

この濫用事例の類型にはいくつがあるが、その一つとして「法人格の利用による法の潜脱」が挙げられている。脱税目的は法の潜脱に入ると考えられるが、いわゆる節税対策としての法人成りは、法の潜脱とは言えないであろう。

#### 四 適用効果

前掲最高裁判決は、「会社という法的形態の背後に存在する実体たる個人に迫る必要を生じるときは、会社名義でなされた取引であっても、相手方は会社という法人格を否認して恰も法人格のないと同様、その取引をば背後者たる個人の行為であると認めて、その責任を追求することを得、そして、また、個人名義でなされた行為であっても、相手方は敢て商法五〇四条を俟つまでもなく、直ちにその行為を会社の行為であると認め得るのである。」と判示している。

つまり、法人格の否認は、会社の法人としての存在そのものには何らの変化をも与えず、当該事件の具体的な法律関係についてのみ法人格がないのと同様の取扱いをするものである。<sup>(12)</sup>

### 第二節 租税法における法人格否認の法理の適用

#### 一 租税法主義との関係

法人格否認の法理は、前節一で述べたとおり、民法第一条第三項の権利濫用の禁止規定を実定法上の根拠とする考え方が一般的であるが、これを租税法の領域において適用できるかどうかは疑問であるとする意見がある。

すなわち、租税法に規定がない限り、法人格を否認してその背後の実体を捕らえて課税を行うことは、租税法主義



義に反し許されないのではないかという考え方が<sup>(13)</sup>ある。

この点については、租税法の領域においても信義則や禁反言の原則は法に内存する条理として法源泉が認められており、法人否認の法理もこれらの原則と同一のものであると考えれば、租税法主義と何ら矛盾するものではないと<sup>(14)</sup>考えられる。

しかし、積極的に解する見解においても、租税法主義に基づく法的安定性の要請にも実質的に反しないように、<sup>(15)</sup>次のような要件を必要としている。

- ① 法人が専ら租税回避の目的で設立されたもので、法人が全くの形骸にすぎず、一人会社又は経済的実質的にそれと同視しうる一族会社であること。
- ② 会社の業務や資産が社員個人と事実上混同されて帳簿経理上截然と区分されていないこと。
- ③ 会社形態の背後にある経済的実体たる個人の強調がなされ、租税回避を生ずるおそれのあること。
- ④ 税務調査を尽したものであって、しかも従来他の法理によってはカバーし得ないやむを得ない場合であること。

これらの要件は、法人格が形骸し、かつ濫用され、しかも税法上他に是正すべき方法がないという要件を付して初めて適用できるものと解されるが、次の租税事件における裁判例にみられるように、実際には、これらの要件によって法人格否認の法理を適用しているものではないと考える。

## 二 租税事件における裁判例

法人格否認の法理が税務訴訟において問題とされたものは、いくつがある。<sup>(16)</sup>しかし、現在までの事例は、納税者が

自ら法人格を否認し、自己に有利な課税関係を主張したことに對して、いずれも、法人形態を利用した者が相手方の犠牲においてその法人格を否認することは許されないとしたものである。

ただ、判決の結論においては上記と同様であるが、課税処分の段階で、個人所得≡法人所得の場合、これをすべて法人所得とした税務官庁の認定を裁判所が認めた事例があり、租税法分野における法人格否認の法理の適用を考える上で重要と思われるので、その内容を検討する。

これは、東京地裁昭和四七年八月二日判決（税資六八号一〇〇三頁）であり、その内容は次のとおりである。<sup>(17)</sup>

### ① 事実の概要

被告人X会社は、トルコ風呂業、料理飲食業等八店舗を開店していたが、そのうちX会社名義は三店舗であり、その他はX会社の代表取締役であるAの妻などの名義となっていた。各店舗の運営は専らAの意思で行われており、X会社はAの一人会社であった（A以外の株主又は取締役は単なる名義人にすぎない）。

検察官は、八店舗すべてがX会社の営業であり、各店舗から生ずる所得はすべてX会社に帰属すると主張したのに対し、弁護人は、八店舗はすべてAの個人営業であり、そこから生ずる所得はすべてA個人に帰属すると主張した。

### ② 判旨

各店舗は、実質的にはすべてA個人の営業であり、そこから生ずる収益も実質的にはA個人が享受していたものと一応言うことができる。しかし、Aは会社を設立し、当初はトルコ風呂について会社名義で許可を受け、法人税の申告をしていたのであるから、各店舗はX会社の営業でもあり、そこから生ずる収益もX会社が享受しているも

のということが出来る。このように、個人所得即法人所得とみられる場合に、国が所得の帰属者を法人と認め、法人に課税することは実質課税の原則に反するものではないから、違法ではない。

法人格否認の法理は、相手方の利益保護のために認められたものであるから、会社という法的形態を利用した者が、相手方の損失においてこれを自己の利益に援用することは信義則上許されない。この理は徴税の場合においても妥当する。

この事例からは次のことが言えるであろう。

(1) 税務官庁も利益保護の対象となる相手方であり、<sup>(18)</sup>法人格否認の法理は税務官庁側から主張することができると反対に解することができる。

(2) 個人所得<sup>(19)</sup>法人所得であるような場合、事例は法人所得として課税したが、個人、法人いずれかに課税できるとの思われる。

(3) この事例は、商法分野において言われている法人格否認の要件（形骸事例又は濫用事例）に直接的には該当しないものである。

しかし、税務官庁が法人の所得であると認定したことに対し、納税者がこれを個人の所得であると主張すること自体濫用であり、信義則に反すると考えられる。この点で、前節三で述べた「法の潜脱」という意味での濫用とは異なる。

(4) 法人格否認の法理は、課税処分段階における所得の帰属の認定として適用できるが、その認定は、訴訟段階における納税者の主張に対する反論としても適用することができる。<sup>(20)</sup>

### 三 所得税法第一二条との関係

所得税法第一二条は実質所得者課税の原則について規定しているが、この規定と法人格否認の法理との関係は、次のように解される。

#### (1) 課税処分の際の適用

商法分野における法人格否認の法理の適用要件（形骸事例又は濫用事例）又はこれに一定の条件を付した要件により、課税処分の際に法人否認の法理を適用する場合、この法理は、法人とその背後にある実体たる個人の双方に對して責任を追及することが可能である。これに對して所得税法第一二条は、法人か個人かのいづれかに所得を帰させるものであり、両者に對して納税義務を課すことはできない。<sup>(21)</sup>

また、法人か個人かのいづれにも所得を帰属させることができない場合（最後まで不明）<sup>(22)</sup>には、所得税法第一二条は無効となるが、法人格否認の法理は、どちらに帰属させてもよいと考えられる。

#### (2) 訴訟の際の適用

前記二の租税事件における裁判例のように、訴訟段階での納税者からの主張（課税処分が法人であるとしたのに對し、個人の所得であるとの主張）は、信義上許されないものであり、その主張に對する反論として法人格否認の法が持ち出されることがある。

この場合には、所得税法第一二条はあくまでも課税処分の際での判断基準であり、法人格否認の法理は、訴訟段階での反論としての性格を持つことになる。<sup>(23)</sup>

### 四 所得税法第一五七条との関係

所得税法第一五七条は同族会社の行為計算の否認について規定している。同条と法人格否認の法理とは何らの関連性はないとする考えや、同条の中に法人格否認の法理の適用が見られるとするものがある。<sup>(24)</sup><sup>(25)</sup>

所得税法第一五七条については、第五章で具体的検討を行うが、法人格否認の法理との関係については、次のように考えることもできる。

法人格を否認し、法人の所得を個人の所得として課税できるという結果を捕らえれば、所得税法第一五七条の適用においても同様の結果を期待することができる。

例えば、時価一、〇〇〇万円の資産を個人Aから同族会社Bに六〇〇万円で譲渡し、B会社は第三者Cに一、〇〇〇万円で譲渡した事例を考えてみよう。B会社の法人格を否認すると、Aは直接Cに一、〇〇〇万円で譲渡したことになる。また、A B間の行為計算がAの所得税を不当に減少させるものとして、A B間の六〇〇万円という譲渡契約を否認し、税務署長が一、〇〇〇万円で取引があったものと認定すると、Aの譲渡益はB法人の法人格を否認した場合と所得計算上同一となる（AはB法人に時価の二分の一以上で譲渡しているため、所得税法第五九条の特例は適用されない）。

このような事例については、法人格否認の法理を適用する実益が乏しいことになる。

なお、所得税法第一五七条は、通常非同族会社に適用されないのに対し、法人格否認の法理は同族会社、非同族会社の区別に関係なく適用されると言えるが、一人法人の場合には同族会社であること、また、非同族会社であれば法人としての実体があり、法人格否認の法理を適用する必要もないと思われる。

### 第三節 法人格否認の法理と支配芸能発人等

#### 一 商法上の適用要件との関係

商法分野における法人格否認の法理の適用は、①法人格が全くの形骸にすぎない場合又は②法人格が法律の適用を回避するために濫用される場合を挙げているが、支配芸能法人等の場合には、次の点で直接このような事例に該当するものは少ないと思われる。

#### (1) 形骸事例について

支配芸能法人等は、ほとんど税理士が関与し、法人・個人の財産、収支、帳簿等が区分されており、形骸事例とは言えない。法人としての帳簿が存在し、法人の収入としての認識のもとに記載がなされ、これに基づき法人税の申告をしているのであれば、法人の実体はあると言えよう。

仮に、法人登記だけが存在し、法人としての実体が全くない場合には、実質所得者課税の原則により、個人の所得として認定することが可能であり、そのような事例については法人格否認の法理を持ち出す必要がないであろう。

#### (2) 濫用事例について

法人成り自体は濫用とは言えず、一般小売業の法人成りについては問題とされていない。支配芸能法人等は、一般小売業と異なり、芸能人等個人の個性に基づく収入が法人に帰属（又は法人への所得分散）している点が問題とされているものであり、個人・法人間の所得配分の是非を問題とすべきものである。

この限りにおいては、支配芸能人等の存在自体を捕らえて濫用事例であるというよりは、同族会社の行為計算否認の問題として検討すべきである。

もっとも脱税を行うために法人を利用する場合には濫用と言えるであろうが、法人成りは脱税とはいえず、仮に租税回避の目的で法人を利用しているとしても、その行為計算に着目して同族会社の行為計算否認の規定により是正することが可能である。

したがって、他の方法（所得税法第一五七条の規定）により是正できる場合には、法人否認の法理を持ち出す必要性は少ないことになる。

## 二 所得の帰属が不明の場合

所得が法人に帰属するのか、その法人の代表者に帰属するのか、調査を尽くしても不明の場合がある。

例えば、脱漏所得の帰属に関し、法人の所得であるのかその法人の代表者個人の所得であるのか判断できない場合がある。

また、法人と個人とを同一視できる場合には、一般的には形骸事例に該当することが多いと思われるが、前節二の裁判例のように、直接これには該当しないが個人所得 $\parallel$ 法人所得であると認められる場合があり、この場合も所得の帰属が不明であるといえる。

このように、所得の帰属が不明であるため、実質所得者課税の原則によっては解決できない場合、法人格否認の法の適用によって、法人、個人いずれかの所得として認定することは可能である。

この点で、法人格否認の法理を適用する余地はあるが、支配芸能法人等の場合には、一般的には、前記脱漏所得の

場合を除き、所得の帰属が不明であるという事例はあまりないと思われる。

### 三 対抗手段としての適用

法人格否認の法理の適用は、前節二の裁判例のように、訴訟段階における納税者の主張に対する反論として有効である。この場合における法人格否認の法理は、信義則と同様の意味において適用されるものである。

つまり、税務官庁が法人に帰属する所得として認定し課税処分を行ったが、訴訟において、納税者が反対に個人の所得であると主張してきた場合、納税者側からは法人格否認の法理を持ち出すことはできず、またその主張は濫用であり、信義則上許されないと反論することはできる。

しかし、反対に、税務官庁が個人に帰属する所得として認定し課税処分を行ったが、訴訟において納税者が法人の所得であると主張してきた場合、もともと法人として申告していた者がその所得を法人であると主張しているものであり、直ちに信義則上許されないとは言えないであろう。

信義則上その主張が許されないと言えるのは、法人自身が個人所得 $\parallel$ 法人所得と認められるような状況を作り出し、おきながら、一方的に法人であると主張する場合に限られるものと思われる。

この点についても、上記二と同様に、支配芸能法人等の場合にはあまり見られない事例であると思われる。

### 四 結論

法人格否認の法理は、判例、学説上確立した法理であるといっても、租税法領域においては、税法に明定された規定を適用することを優先させるべきである。

すなわち、商法の分野において法人格否認の法理の適用が認められるのは、法人格の形骸事例と濫用事例である



が、前者については所得税法第一二条、後者については同法第一五七条の規定を適用すれば、あえて、法人格否認の法理を持ち出す必要性は少ないと思われる。

支配芸能法人等の場合には、形式的には法人・個人の財産・収支等が区分され、形骸事例とは言えず、また、支配芸能法人等の存在自体を捕らえて濫用事例であるということとはできず、直接的にはこれらの事例に結びつくものは少ない。

なお、所得が個人に帰属するか法人に帰属するか最後まで不明であるような場合には、これらの規定によって解決はできず、法人格否認の法理を適用する余地はある。

例えば、租税事件における裁判例にみられるように、形骸事例又は濫用事例には直接該当しないが、個人所得Ⅱ法人所得であると認められるような場合には、所得税法第一二条の規定によってはいずれか一方に所得を帰属させることができないため、法人否認の法理の適用によって、いずれか一方の所得として帰属させることが可能である。

しかし、支配芸能法人等については、上記のような事例はあまりないと思われる。

- (1) 田代有嗣ほか「法人格否認事例集」別冊商事法務四九号(昭和五六年二月)四〇頁
- (2) 森本滋「法人格の否認」別冊ジュリスト八〇号(昭和五八年四月)会社判例百選(第四版)一四・一五頁
- (3) 奥山恒朗「いわゆる法人格否認の法理と実際」実務民事訴訟講座五卷一五七頁
- (4) 田代有嗣前掲書四七頁、須貝脩一「法人格否認の法理と判例」税経通信三六卷一三号(昭和五六年一〇月)三・四頁参照
- (5) 田中誠二「法人格否認法理の問題点(上)」商事法務第五六〇号(昭和四六年五月)三頁、奥山恒朗前掲稿一六五頁、江頭憲治郎「法人格否認論の形成とその法構造(六・完)」法学協会雑誌九〇卷五号八二八頁、森本滋前掲稿一五頁など
- (6) 竜田節「法人格否認法理の最近の展開」商事法務五三四号(昭和四五年九月)一一・一二頁。なお、この説に対する反論とし

て、奥山恒朗氏は、「会社設立の目的が契約上の義務の回避や債権者詐害にあるというような事実を、法が会社成立すなわち法人格取得の無効事由として認めていると解すべき根拠はない。もしそのように解しようとすれば、かえってこれを理由とする法人格の否定は会社設立無効の訴えによらなければ主張できないはずである。」と述べている（奥山恒朗前掲稿一六四頁）。

(7) 学説の中には、最高裁の二事例以外にも法人格否認の法理を適用すべきであるとする説がある（大隅健一郎「会社の法形態の濫用」会社法の諸問題（再増補版）所収二三頁）。

(8) 奥山恒朗前掲稿一六八～一七〇頁参照

なお、田中誠二博士は、法人格否認の法理を法人格濫用の場合だけに限定し、形骸の場合には適用すべきではないとしている（田中誠二「法人格否認法理再論」商事法務八八五号（昭和五五年一月）四～六頁）。

(9) 奥山恒朗前掲稿一六八～一七〇頁参照

(10) 濫用事例の類型として、次のようなものが挙げられている（奥山恒朗前掲稿一六八～一七〇頁参照）。

イ 契約上の義務の回避

(イ) 特定行為の不作為義務の回避

(ロ) 新会社設立による取引上の債務の回避

ウ 会社設立等の方法による債権者詐害

(イ) 会社設立行為による債権者詐害

(ロ) 社員の会社債権者としての地位取得による債権者詐害

ハ 会社法人格の利用による法の潜脱

(イ) 競争禁止義務を負う者の競争取引の禁止又は制限

(ロ) 保険契約者又は被保険者による保険事故招致

(ハ) いわゆる「偽装解散」と不当労働行為

(11) 喜多川篤典「法人格否認の法理」ジュリスト五〇〇号（昭和四七年三月）二四六頁

(12) このような効果を認めるのは、「一方、会社を法人として存続せしめる有効性を認めるとともに、他方、会社の利用の反社会

性を阻止して具体的事件の实情に即した取扱いをなし、これによって経済秩序の安定を図り、ひいては会社制度そのものの信用を維持する」ことにあるとされている（蓮井良憲「会社法人格の否認」ジュリスト四五一号（昭和四五年六月）一〇三頁）。

(13) 松沢智「租税実体法」五一・五二頁

(14) 金子宏教授は、租税法主義との関係については直接触れていないが、消極的に解している（金子宏「租税法八補正版」一四一・一四二頁）

(15) 松沢智前掲書五七頁

(16) 東京地裁昭和四七年八月二日判決（税資六八号一〇〇三頁）、東京地裁昭和四八年三月二六日判決（税資七二号四二一頁）、宇都宮地裁昭和五〇年二月二七日判決（税資八〇号三二三頁）、大阪地裁昭和五〇年五月二九日判決（税資八一号七四三頁）

(17) この判決の評釈としては、次のようなものがある。

① 村井正「法人格の否認」税経通信三四卷一六号（昭和四四年一二月臨時増刊）八頁

② 渡辺尚「個人所得即法人所得とみられる場合に所得の帰属者を法人と認めた事例」税務事例七卷二二号（昭和五〇年一月）三三三頁

(18) 村井正前掲稿九頁も同旨

(19) 松沢智前掲書六四頁、村井正「現代租税法の課題」三二頁

(20) 松沢智教授は、「この法理が効力を発揮できるのは、処分の際ではなく処分後に納税者からの問題提起に照応してこの法理が浮び上がるところに租税法におけるこの法理の特色があるろう。」と述べている（松沢智前掲書五五頁）。

(21) 松沢智前掲書五一頁

(22) 村井正教授は、「法人格否認の法理は、その帰属が不明な場合に、いずれに帰属させることも可能であるという点で、はるかに税務行政に有効な武器を提供するものである。したがって、法人格否認の法理は、むしろ実質所得者課税の原則の効力範囲の尽きたところから、その適用がはじまる」と述べている（村井正前掲稿（17）九頁）。

山田二郎教授も同旨である（山田二郎「税務訴訟の理論と実際」一四五頁）。

(23) 確井光明助教授は、法人格否認の類型を二つに区分し、「第一の類型は、法人名義にかかわらず個人の所得としてなされた課

税処分、および個人名義にかかわらず法人の所得としてなされた課税処分である。この類型の課税処分の適否は、実質所得者課税の原則により判断すれば足りるのである。(中略)第二の類型として、名義に従ってなされた課税処分を納税者が真実は他の者に帰属するとするとして争えるかという問題がある。一人会社または実質的に一人の社員の支配しているとみられる会社であつて、一応の税務調査を尽くしても判明しない程度に、ことさらに名義を借用または冒用している場合には、名義通りになされた課税処分を維持すべきであると考へる。納税者の右のような行為は広い意味における権利の濫用とみられるからである。」と述べている(確井光明「法人とその構成員をめぐる所得の帰属」自治研究五一巻九号)。

(24) 松沢智前掲書五七頁、広瀬正「実質所得者課税の原則と法人格否認の法理」税理二六巻一〇号(昭和五八年九月)九頁  
(25) 須貝脩「前掲稿七頁

また、大隅健一郎博士は、「同族会社の行為計算否認の規定は、法人格否認の法理が立法的に認められたもの」である旨述べているが、この場合の法人格否認の法理は、濫用事例として位置付けられている(大隅健一郎前掲稿二七・二八頁)。

## 第四章 所得税法第十二条からの検討

### 第一節 所得税法第十二条の内容

#### 一 趣旨

所得税法第一二条(実質所得者課税の原則)は、所得の帰属に関する通則として、「資産又は事業から生ずる収益の法律上帰属するとみられる者が単なる名義人であつて、その収益を享受せず、その者以外の者がその収益を享受する場合には、その収益は、これを享受する者に帰属するものとして、この法律を適用する。」と規定している。

この規定は、税法上の特徴的な考え方の一つである「実質主義」(実質課税の原則)の思想が所得の帰属の問題に

ついて顕現したものを、すなわち「所得の帰属に関する実質主義」（実質所得者課税の原則）を宣明した規定として税法上位置づけられている。<sup>(1)</sup>

最高裁判決<sup>(2)</sup>においても、「旧法三条の二の規定は、従来所得税法に内在する条理としては認められた実質課税の原則をそのまま成文化した確認の規定であり、これによって所得税法が初めて右原則を採用した創設の規定ではないと解するのが相当である。」とし、国税庁も通達（昭和二十九年一月五日直所一―一、三条の二関係九）において「所得の帰属又は種類等につき名義又は形式とその実質とが異なる場合には、その名義又は形式にかかわらず、実質にしたがって所得税を課するといういわゆる実質課税の原則を資産又は事業から生ずる所得の帰属者について明らかにした宣言的かつ確認的な規定であるから留意すること。」と定め、法律上の規定の有無にかかわらず適用があるとされている。

## 二 立法の経緯

昭和二十四年中小企業等協同組合法の制定により、企業組合という新しい法人の制度が認められ、全国各地に多数の企業組合が設立されていた。ところが、その実質をみると、なかには、法の予定したものには程遠く、多数の個人企業が依然として実質的な営業を行い、単に法人の名称を用いているにすぎないものが少なくなく、形式的にのみ法人形態を採って、本来所得税の対象とされるべき所得を法人所得であるとし、税負担を不当に軽減する事例が少なくなかった。

そこで、国税庁では、昭和二十五年一〇月にいわゆる「九原則通達」（直所一―九八ほか「企業組合員等が当該組合から受ける所得に対する所得税の取扱いについて」）を制定するとともに、法人形態の企業についてその所得を構成員たる組合員の所得として課税する判定基準を作成し、対処した。

実質所得者課税の原則は、当時の税務執行を裏付ける意味で昭和二八年に明文化されたものである（立法時は「実質課税の原則」とされていたが、昭和四〇年改正において現行法のように改正された。<sup>(3)</sup>）。

なお、この昭和二八年改正において、同時に、「法人に多数の営業所があり、そのうち相当数の営業所の所長等が従来その営業所で、個人として同一の事業を営んでいたことなど一定の要件に該当する場合には、当該所長等をその営業所から生ずる収益に係る所得者と推定する」旨の規定（現行所得税法第一五八条）が設けられた。

### 三 解釈論の大別

所得税法第一二条の解釈を巡って、法律的帰属説と経済的帰属説とがある。<sup>(4)</sup>

#### (1) 法律的帰属説

課税物件の法律上（私法上）の帰属につき、その形式と実質とが相違している場合には、実質に即して帰属を判定すべきである、という趣旨に理解する立場である。

この見解によると、本条にいう「収益の法律上帰属するとみられる者」とは、「収益を生ずる資産又は事業等について真実の所有権等を有していない（非権利者）が、所有権等を有しているかのごとき何らかの外観・形式等を有している者」を指し、この者が「単なる名義人」となっているものである。また、「収益を享受する者」とは、「収益を生ずる資産又は事業上について所有権等を真実有している（法律上の権利者）、その法的効果として、私法上当然に収益が帰属することになっている者」を指す。

#### (2) 経済的帰属説

課税物件の法律上（私法上）の帰属と経済上の帰属とが相違している場合には、経済上の帰属に即して課税物件

の帰属を判定すべきことを定めたものである、と解する立場である。

この見解によると、「収益の法律上帰属するとみられる者」とは、「法律上の権利者であり、私法上収益の帰属が予定されている者」を指し、「収益を享受する者」とは、「非権利者であるが、実際に収益を享受している者」を指す。

学説・判例は、法律的帰属説、経済帰属説それぞれあるが、昭和三七年の国税通則法制定の際に税制調査会が出した答申によると、経済的帰属説に立っていたものと解される。<sup>(5)</sup> また、国税庁通達は、本条の解釈について、「収益を享受する者」とは「資産の真実の権利者」又は「事業の経営者（事業主）」であり、「資産の真実の権利者」が明らかでないときは、「資産の名義者」を真実の権利者と推定している（所得税基本通達二二―一、二）が、これは法律的帰属説に立つものと解される。<sup>(7)</sup>

さらには、両説を併合したような見解も多い。

私は、通常の場合、法律上の権利者と経済的実質を有する利益の享受者とは一致しており、原則として法律的帰属説に立つべきであると考ええる。例外として経済的帰属説に立つて判断する必要がある場合もあるが、それは、①前記二の企業組合のように、形式的には法人であるが、その実質は個人であると認められる場合、②ある程度の調査を行っても、真実の権利者が不明である場合、③法律上の権利者ではないが、違法又は無効な行為により経済的な利益の享受を受けている場合に限ると考える。

①のケースは、所得税法第一二一条の立法の経緯によるものであり、個々の取引ごとに法人又は個人であるとの主張を許さず、利益の享受者が個人であると認められる場合にはすべて個人課税を行うべきであると考えられるからである。

②のケースは、真実の権利者が不明であるため、やむを得ず経済的帰属説に立たざるを得ないものであるが、その場合には、事実認定として利益の享受者 $\parallel$ 法律上の権利者という推定が働らくであろう。

③のケースは、真実の権利者の意思が全く働かないまま、第三者が利益の享受を現に受けているものであり、この場合、真実の権利者であるからといってその者に収益を帰属させ担税力を求めることは、著しく不合理であると考えられるからである。

例えば、Aが自己所有の土地を第三者に賃貸し、その地代のすべてをAの子供であるBに享受させている事例を考えてみよう。経済的帰属説に立つと、実際に収益を享受しているBの所得となる。しかし、真実の権利者であるAが第一次的に収益を享受し、第二次的にAからBに対して贈与があったと解すべきであろう。これは、法律的帰属説に立つものである。

ただし、BがAに無断で第三者に賃貸し、Bがその収益を享受しているときは、AがBに対して損害賠償として地代相当額の金銭を請求するまでは、Aの所得とは認定できず、Bの所得と考えられる。これは、例外として経済的帰属説に立つものである。

このように考えると、現行の所得税基本通達二二一又は三六一一は妥当なものである。

一方、次節で述べる農業法人課税問題における政府の統一見解を無視することはできない。

## 第二節 所得税法第十二条と農業法人課税の問題

支配芸能人等について検討する前に、昭和三〇年代前半に問題となった農業法人の課税問題について検討する。



これは、所得税法第一二条の解釈を行う上で参考となる事例であり、当時、国会においてまで議論された社会問題であるからである。

#### 一 農業法人設立の経緯及び組織形態

農業法人問題の発端となったのは、徳島県勝浦町のみかん栽培法人であった。<sup>(8)</sup>この地方においては、豊作による所得負担を軽減するため、一農家一人の農業法人を設立する気運が浸透し、昭和三二年五月から一〇月までの半年間に納税義務を負うみかん栽培農家六〇〇余戸のうち一〇四戸がこの種の法人を設立したと言われている。

法人と農地所有者との間には、みかん栽培の請負契約を締結し、従来の経営主は法人から引渡しを受けた収穫みかんを売却し、その売却代金の九割を請負報酬として法人に支払うことにした。

しかし、農地の使用収益権について都道府県知事等の許可を受けておらず、農地法上無効な契約であるとされた。

#### 二 農業法人の課税の取扱い（統一見解）

税務官庁は、農地法上の無効を根拠として、法人申告を個人申告に切り換えるよう指導した結果、ほとんどの農家が個人申告に切り換えたが、一部訴訟が提起された。

農業法人についての課税上の取扱いは、第三一回国会において取り上げられたことに関連して、大蔵・農林・法制三当局の統一見解（昭和三四年三月一〇日）<sup>(9)</sup>が示された。これは、「①農業法人自体を否定するものではないこと、

②法人形態で事業を営む場合には通常はその所得に対して法人税が課されること、③農地法上許可を受けなかった行為は無効であるが、法人が実質的に所得を享受する場合には、法人税が課される。しかし、農業法人が農地の所有者たる個人の同族的な法人であり、法人の形態をとった後にも個人時代と農業経営の実態が変らないような場合に

は、その所得は個人に帰属するものと認められ、所得税が課される」というものである。

この統一見解については、その表現が必ずしも明確であるとは言えなかつたことから、大蔵・農林両省の統一見解（昭和三四年三月一七日）として、「農業法人が農地の使用収益権について農地法上の許可を受けていない場合には、いちおうその所得は個人に帰属するものと推定されるが、農地法の許可を受けていない場合でも、法人の経営実態からみて所得の享受者が法人であると認められる場合には、法人として課税するのが妥当であり、そうでない場合は個人として課税するのが妥当である。」とされた。<sup>(10)</sup>

### 三 所得税法第一二条と農業法人

農業法人についての統一見解及び統一解釈は、所得税法第一二条を一般的には法律的帰属説によって解し、最終的には経済的帰属説によって解しているものと理解される。

このように、統一見解は、農業法人については所得税法第一二条によって法人又は個人に課税されるとしているが、具体的な判断基準は示されていない。

この点については、「一農家一法人の形態ではなく数戸の農家が合同して、一つの農業法人を設立しているような場合、通常は個人経営を廃止し、経営の実態は、農業法人に移ると考えられるから、たとえ農地法上の許可がなくても法人税が課されると考えられる。法人課税の対象となる農業法人は、農地の所有者である個人を離れて一つの独立的な存在と認められる程度のものでなければならず、単に法人としての記帳を整えればよいという性格のものではない（要旨）」とする意見がある。<sup>(11)</sup>

しかし、この見解によると、一農家一法人の形態で従来の個人経営と同様な業務を営んでいる限り個人課税がなさ

れることになり、一般小売業等を営む小法人とのバランスも考えなくてはならないと思われる。

#### 四 農業法人についての裁判例

農業法人についての裁判例は、高松地裁昭和三七年三月三十一日判決（行集一三卷三号二九六頁）<sup>(12)</sup> だけである。

その事例は、前述した徳島県のみかん栽培農家が家族らと有限会社を設立し、同会社にみかん栽培を請け負わせ、その報酬としてみかんの売上金の九割を支払っていたが、税務官庁はその支出を必要経費として認めず、訴訟となったものである。

裁判所は、「①出資の払込がなく、事業目的遂行に必要な資産を法律上有効に取得していないから、会社の実体構成に不可欠な物的基礎を著しく欠いている。②請負の内容は、一方において個人はみかん園所有者の立場から請負の注文者となり、他方においてその請負人たる法人の代表者となるといって極めて技巧的である上、契約の実質的内容は会社がみかん園の経営全般を行うのに等しいものであり、請負本来の範囲を遙かに逸脱している。また九割の報酬も甚だ不自然である。③請負契約締結前後を通じてみかん園の農作業の実態に何ら本質的な変化はなく、現実に農作業に従事する者にも格別変動はない」ことを総合判断し、会社が会社の業務として農作業に当たっていたとは認め難いとして、課税処分を是認した。

なお、判決は、「このことは、会社の社員がみかん園の経営に関し会社の名において行為（記帳、取引、公秩公課納付手続など）し、また第三者が会社の存在を是認して会社を相手方として取引ないし交渉した事実があったとしても、それによって左右されるべき筋合いのものではない。」と述べており、法人としての経営実態の認定に参考になると思われる。

### 第三節 所得税法第十二条と支配芸能法人等

#### 一 芸能等に係る権利の内容

芸能等に係る権利として、著作権法上保護されているものには、次の著作権及び著作隣接権がある。また、これらに類するものとして、パブリシティの権利がある。

#### (1) 著作権

著作権は、著作物の利用などの財産的利益を保護するための権利であり、複製権、上演権・演奏権、放送権・有線放送権等、口述権、展示権、上映権・頒布権、翻訳権・翻案権等、二次的著作物の利用に関する著作物の権利の八種類がある。

これらの著作権の著作者は、通常は自然人であり(著作権法二①二)、法人が著作者とされる場合は限られている(同法一五)。その要件の一つとして、「法人等が自己の著作の名義の下に公表する」ことが必要であり、例えば、作詞、作曲、原稿等の表示が個人で行われているものについては、著作権者は個人ということになる。

なお、個人から法人に対して、著作権の譲渡(同法六一①)又は著作物の利用許諾(同法六三)をすることができ<sup>(13)</sup>る。

#### (2) 著作隣接権

著作隣接権は、昭和四六年の著作権法改正で規定されたものである。<sup>(13)</sup>このうち、俳優、歌手などの実演家(同法二①四)については、録音・録画権及び放送・有線放送権が著作隣接権として認められている(同法八九)。

録音・録画権とは、具体的には、演劇的演技・舞踊・演奏・歌唱・落語・講談・漫才などの実演をテープに録音・録画したり、レコードに収録したりする権利（増製も含まれる。）である。なお、実演家が映画に出演し、その実演を映画に録音・録画することを許諾したときは、サウンドトラックを基としてレコードを作る場合を除き、実演家の著作隣接権は適用されないとされており（同法九一②）、通常は、実演家が映画に出演することを承諾すれば、上記許諾を与えたものと解されている。<sup>(14)</sup>

また、放送・有線放送権は、放送や有線放送の場合には、公演中継のように実演家の意思の及ばないところでその実演が利用されるため、実演家はその実演を放送し、又は有線放送することについての許諾権を認めるものである。<sup>(15)</sup>

このような著作隣接権は、譲渡、利用許諾について著作権の規定が準用されている（同法一〇三）が、原則として実演家個人が有している権利である。

### (3) パブリシティの権利

パブリシティの権利は、法律上明定されているものではないが、アメリカにおいて生成発展してきた<sup>(16)</sup>と言われ、我が国においてもこれを認めた事例がある<sup>(17)</sup>。

この権利は、「野球選手、プロゴルファーなどの運動選手や俳優等の有名人がその氏名・肖像・写真等についてもつ一種の財産権であり、ある意味では、プライバシーの権利と表裏の関係にある」とされており、「氏名・肖像等が一つの経済的価値をもつものとして情報伝達手段に用いられるとき、それをパブリシティの価値とよび、この価値をコントロールすべく想定される権利をパブリシティの権利とよぶのである」と説明されている。

## 二 個人としての資格に基づく契約等

## (1) プロゴルファーのトーナメント出場

日本国内で行われるプロゴルフトーナメントについては、日本プロゴルフトーナメント委員会が制定した「日本プロゴルフトーナメント規程」が適用される。

この規程の第一章3は、「選手の出場権」について定めており、「トーナメントに出場を認められる基本的資格とは、自国のPGA（筆者注「プロゴルフ協会」の略）、またはそれに相当する機関によって、プロフェシヨナル・トーナメント・プレーヤーとして正式認可を受けなければならない。」とされている。

また、同規定の第四章6は、「賞金」について定めており、「賞金は、現金または小切手をもって試合期間中に、主催者より直接、選手に支払うものとする。」とされている。

以上のことから、トーナメントに出場できるのは、プレーヤー個人であり、法人としては出場できず、その賞金も個人が受けることになっている。<sup>(19)</sup>

## (2) プロ野球選手契約

プロ野球選手が球団と契約する場合には、野球協約第八七条（「この協約に参加する倶楽部と選手……との間に締結せられる選手契約の条項は統一様式の契約書によって表示せられなければならない」）により、統一契約書による契約を締結しなければならないとされている。<sup>(20)</sup>

この統一契約書によりなされる野球選手契約は、プロ野球選手個人となされ、同契約書に定められた参稼報酬も個人に対して支払われる。<sup>(21)</sup>

### (3) 芸能人の公演、映画等の出演契約

芸能人の公演は、公演先と出演契約を締結することになるが、個人、法人いずれの契約も可能である。しかし、法人は芸能人をあっせん・供給するものが一般的であり、契約の実質は芸能人個人の労務提供が中心となっているものである。また、映画等の出演契約も同様である。

したがって、芸能人の公演又は出演の報酬を法人が受領する契約は、芸能人個人の報酬と法人のあっせん・供給手数料を一括して收受するものであると考えることができる。つまり、法人は、芸能人個人の報酬を代理受領しているといえることができる。

### 三 芸能人等に係る報酬の帰属

芸能人等に係る報酬のうちの相当部分は、上記二で述べた個人の有する権利と結び付いたものである。

すなわち、①作詞、作曲等については著作権、②歌手や演奏家のレコード吹込、テレビ放送等については著作権隣接権、③有名人としてのCM出演についてはパブリシティの権利と結び付いている。

また、プロ野球やゴルフトーナメントの契約は個人の資格で締結されるものであり、映画・テレビ出演等の契約は、法人を契約当事者としても特定の芸能人等の役務提供を内容とするものである。

そこで、所得税法第一二条を原則的な法律的帰属説の立場で考えると、上記の権利は第一次的には個人の有する権利であるところから、他に譲渡又は利用許諾を与えない限り、そこから発生する報酬も権利者たる個人に帰属すると考えることができる。法人に対してこれらの権利を譲渡又は利用許諾している場合には、その対価が適正であるかどうか問題となるが、その点については、みなし譲渡又は同法第一五七条の問題として考えればよいと思われる。

る。

また、個人の資格で締結される契約や特定の芸能人等の役務提供を内容とする契約の場合、その報酬は、原則として個人に帰属すると考えることができる。

次に、所得税法第一二条を経済的帰属説の立場で考えると、上記の権利関係とは別に、法人の経営実態からみて芸能等に係る報酬の享受者が法人であると認められれば、これらの報酬は法人に帰属することになる。大手プロダクションに所属する芸能人又は劇団・楽団等の独立した法人に所属する団員は、本来個人としての権利を有しているが、その報酬は法人に帰属し、各個人は法人から給料又は報酬を受けていると考える方が自然であろう。

仮に、支配芸能法人等が独立した法人であると認められる場合であっても、個人の有する権利を法人が無償で利用している場合には、個人に対するみなし譲渡課税及び法人に対する受贈益課税を行うことは可能であると考える。しかし、この場合、権利の評価が難しいこと、通常、これらの課税を行おうとしても除籍期間が経過していることを考えると、現実的な課税であるとは思われない。

#### 四 結論

支配芸能法人等の介在する形態は、大きく分けて、①芸能等に係る報酬の一切を法人の収益とするものと、②芸能等に係る報酬は個人の収入とし、法人にマネージメント料を支払うものとに区分することができる。

所得税法第一二条は、「収益の帰属」という表現をしているが、その実質は「ネットとしての所得の帰属」と同様に考えられる。その意味においては、①の場合はもちろん、②の場合についても同条の判断によることができるであろう。



所得税法第一二条を巡っては学説は対立しているが、農業法人問題における政府の統一見解を重視する必要がある。支配芸能法人等についてもこれと同様に考えると、次のようなことが言える。

(1) 支配芸能法人等の収益が、個人の有する権利と結び付いた芸能等に係る報酬である場合には、この報酬は原則として個人に帰属する報酬であると推定される。

(2) 個人の有する権利が法人に譲渡又は利用許諾されている場合には、その対価が問題となるが、過少又は無償である場合には、個人についてはみなし譲渡課税・所得税法第一五七条の適用、法人については受贈益課税の検討が必要となる。しかし、これらの課税は、権利の評価、除籍期間を考えると、現実的ではないと思われる。

(3) 支配芸能法人等が経営実態からみて独立した法人であると認められる場合には、(1)にかかわらず、芸能等に係る報酬の帰属は法人となる。

所得税法第一二条からの検討が上記のように結論付けられるのであれば、本稿の目的である所得分割の是正という点からみて最終的な解決策とは言えない。そこで、所得の帰属を問題とするよりは、芸能人等個人に対する所得配分を問題とする方が有効的であると思われる。

(1) 植松守雄「注解所得税法Ⅱ四」会計ジャーナル一九七五年八月号一一七頁参照

(2) 最高裁(二小)昭和三十七年六月二十九日判決(税資三九号一頁)

(3) 植松守雄前掲稿一一八頁、昭和三十七年七月五日「国税通則法の制定に関する税制調査会の第二次答申及び答申の説明」一五頁参照

(4) 金子宏「租税法八補正版」一一三九・一四〇頁、吉良実「実質課税論の展開」二五八～二六三頁参照

(5) イ 法律的帰属説の立場

金子宏教授は、「経済的帰属説をとると、納税者の立場からは、法的安定性が害されるといふ批判がありうるし、税務行政の見地からは、経済的に帰属を決定することは實際上多くの困難を伴う、という批判がありうる。その意味で、法律的帰属説が妥当である。」と述べている（金子宏前掲書一四〇頁）。

最近の裁判例としては、「養父から甥へ所有権移転登記のされている土地は、養父の死亡により養子夫婦が相続したものであり、その土地の貸付けによる所得は養子夫婦に帰属する」とされたものがある（東京高判昭和五七年二月八日・税資一二二二号二八八頁）。

#### ロ 経済的帰属説の立場

山田二郎教授は、「所得自体が経済概論であること、規定の上で『収益の享受』という経済的な表現がなされている点から、経済的帰属説が正しいが、通常は、法律上の権利に基づいて収益を享受するものであり、両見解に適用上の差はない。しかし、収益を不法に獲得する例外的な場合については、経済上の帰属に即して課税物件の帰属を決定するほかない。」旨述べている（山田二郎「実質所得者課税の原則」税経通信三三卷一四号（昭和五三年一月臨時増刊）四三頁参照）

最近の裁判例としては、「個人が取得した土地を法人に帰属させる法律的手続を経ていなくても、実質的に法人の所有資産であるとして、法人に譲渡益の帰属を認定した」事例がある（大阪高判昭和五六年四月三〇日・税資一二六号一七四九頁）。

(6) 税制調査会答申によると、「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。」と述べているが、この内容についての立法化は見送られた（前掲税制調査会答申四頁）。

大蔵省主税局サイドの同答申解説においても、実質課税の原則の意義について、「公平の原則が貫かれるためには、その尺度として納税者又は担税者の『実質的な担税力』が必要である。これは、事態の実体ないし実質を見きわめようとする経済的な考察及び租税法の合目的、合理的な解釈によつてのみ把握しうるからである」旨述べている（中山幸一「国税通則法の制定に関する答申の解説」(4)「財政経済弘報八八九号（昭和三十六年八月）八頁）。

(7) 吉良実前掲書二七〇、三〇二頁。植松守雄前掲稿一二二・一二三頁。茂木繁一「税法における実質主義について」税大論叢六号八一頁参照

(8) 高松地裁昭和三七年三月三十一日(行集一三卷三号二九六頁)の判決により、被告の主張を参考とした。

(9) 統一見解の全文は、嶋崎均「農業法人について」ジュリスト一八〇号(昭和三四年六月一五日)九頁に掲載されている。

(10) 嶋崎均前掲稿九頁

(11) 嶋崎均前掲稿一一頁

(12) この判決は、法人格否認の法理の問題として議論されているものもあるが、実質所得者課税の原則として議論する方が一般的であろう。

イ 法人格否認の法理の問題とするもの

武田昌輔「法人格否認」税務弘報三一巻三号(昭和五八年三月)一二五頁、佐藤一益「農業法人」税経通信三三巻一四号(昭和五三年一月臨時増刊)五七頁

ロ 実質所得者課税の原則とするもの

植松守雄前掲稿一二二頁、村井慶一「農業法人に支払った報酬と個人の所得」税理二二巻二号(昭和五三年二月)一〇一頁

(13) 著作隣接権制度の趣旨は、「著作権制度を前提として、著作物を公衆に提示・提供する媒体としての実演・録音及び放送に知的価値を認め、著作物の解釈者としての実演家と著作物の解釈の伝達者としてのレコード製作者及び放送事業者との関係を合理的に調整して、権利関係を定めることにある。」とされている(加戸守行「三訂著作権法逐条講義」三五五頁)。

(14) 加戸守行前掲書三六一頁

(15) 加戸守行前掲書三六三頁

(16) 谷口知平編「注解民法(四)」五五四頁

(17) プロ野球選手(王貞治)の氏名権、肖像権に基づき、その立像、氏名等の表示されたメダル(ホームラン八〇〇号記念)の無断製造販売禁止の仮処分申請が認容された事例(東京地裁昭和五三年一〇月二日民事第九部決定、判例タイムズ三七二号九七頁)申請の理由として、「芸能人・プロスポーツ選手等の有名人は、自ら勝ち得た名声・社会的評価・印象等が商品の宣伝、販売促進に望ましい効果を取めえる場合があるところから、その氏名・肖像・サイン文字等を対価を得て第三者に専属的に利用させ得る権利を有している」とし、パブリシティの権利を主張したものである。

- (18) 谷口知平編前掲書五五四・五五五頁
- (19) ゴルフトーナメントにおける「個人的テレビ権」等は、日本プロゴルフ協会に譲渡するものとされている（日本プロゴルフトーナメント規程第五章二）が、トーナメントの放映等に限定され、賞金に反映していると考えられる。
- (20) 山下瑛二「専属契約―職業野球の選手契約―」契約法大系Ⅵ（特殊の契約二）一七七頁  
統一契約書は、本多淳克・山下瑛二「プロ野球の契約関係（一）―特殊契約の一研究―」（法学雑誌七卷三号（昭和三五年二月）一〇五頁以下）に掲げられている。
- (21) 過去に外国人選手が法人として契約したことがあるが、日本での申告は個人として行ったようである。  
また、プロ野球選手の肖像権、著作権は、統一契約書ではすべて球団に属するとされているが、この条項は一身専属的品格から問題とされている（佐藤隆夫「プロスポーツ選手の労務供給契約―プロ野球選手契約―現代契約法大系七卷三九六頁」）。なお、実際には選手に対して分配金が支払われ、また、選手個人のCM等の出演も球団の了解を前提に許されているようである。

## 第五章 所得税法第一五七条からの検討

### 第一節 所得税法第一五七条の内容

#### 一 趣旨及び性格

所得税法第一五七条は、「税務署長は、同族会社等の行為又は計算で、これを容認した場合には、その株主等の所得税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、その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所得の金額を計算して更正又は決定をすることができる。」旨規定している。同様の規定は、法人税法第一三二条及び相続税法第六四条にも規定されている。

これらの規定の趣旨は、「同族会社が少数の株主ないし社員によって支配されているため、当該会社又はその関係者の税負担を不当に減少させるような行為や計算が行われやすいことにかんがみ、税負担の公平を維持するため、そのような行為や計算が行なわれた場合に、それを正常な行為や計算に引き直して更正または決定を行なう権限を税務署長に認めるものである。」とされている。<sup>(1)</sup>

この否認規定の性格については、創設規定であるとする説と、確認規定であるとする説とが対立しているが、前者は租税法主義の立場から特に同族会社についてのみ認められた創設規定であるとし、<sup>(2)</sup>後者は実質課税の立場から非同族会社であっても同族会社に準じて否認することができるものである。<sup>(3)</sup>

## 二 立法の経緯及び沿革の概要

同族会社の行為計算の否認規定は、大正一二年に創設されたものである。その背景としては、大正九年の所得税法改正により、それまで非課税とされていた配当所得が総合課税とされたため、保全会社のような家族的な会社を組織して利益を留保し、配当所得の総合課税を免れ、また、会社と社員又は株主との間の取引行為により所得税の軽減を図っていたことが挙げられる。<sup>(4)</sup>

このような背景の下に、同族会社の留保所得課税の前進ともいうべき「超過留保所得のみなし配当課税」の規定（大正一二年法律第八号、所得税法第七三条の二）と共に、同族会社の行為計算否認規定（同法七三条の三）が設けられた。

大正一二年創設当時は、否認の対象を「行為」としか規定していなかったが、大正一五年の改正で「行為又は計算」とされた。また、「行為」については旧所得税法の規定では同族会社とその株主社員等一族関係者との間になさ

れた行為とされていたものを、単に同族会社の行為であれば行為の相手方が誰であるかを問わないこととされた。<sup>(5)</sup>

この規定は、昭和二五年改正前は「所得税を免れる目的があると認められる場合」に適用することができると規定されていた(昭和二二年法律第二七号、所得税法第六七条)が、昭和二五年改正により、「これを容認した場合において所得税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるとき」に適用することができると改められた。

昭和二五年改正前においては、同族会社に所得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、昭和二五年改正後は、その行為計算が、所得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うように解される。<sup>(6)</sup>

なお、税制調査会は、「国税通則法の制定に関する税制調査会の第二次答申」(昭和三六年七月五日)において、国税通則法に「特殊関係者等の行為計算の否認」規定を設け、同族会社以外に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ようにすべきであると答申したが、立法化に至らなかった。<sup>(7)</sup>

### 三 行為・計算否認の判断基準

「税負担を不当に減少させる結果となると認められる行為・計算」とは何か、つまり、行為・計算否認の判断基準を何に求めたらよいかという点については、従来から次の二つの考え方が<sup>(8)</sup>ある。

#### (1) 非同族会社基準説

非同族会社等の「行為・計算否認規定」は、非同族会社では通常なし得ないような行為・計算、つまり同族会社等であるがゆえに選択することができた租税負担の軽減・回避をもたらすような行為・計算を否認して、非同族会

社が通常なすであろう行為・計算に引き直して課税するための規定であると解し、同族会社等の具体的な行為・計算を、予想される「非同族会社の行為・計算」に対比して、つまりそれを基準にして、否認の可否・否認の限度・所得金額の計算方法を判断・決定していかうとする考え方である。

#### (2) 合理性基準説

同族会社等の「行為・計算否認規定」は、通常純経済人の選択する行為・計算としては不自然・不合理なものを否認して、これを純経済人ならば選択するであろう合理的な行為・計算に引き直して課税するための規定であると解し、同族会社等の具体的な行為・計算を、専ら経済的実質主義の立場から、純経済人の「合理的な行為・計算」を基準にして、否認の可否・否認の限度・所得金額の計算方法を判断・決定していかうとする考え方である。

裁判例の中には、異なる二つの傾向が見られるが、最高裁で合理性基準説を是認した判決がある。<sup>(9)</sup>

なお、「行為」と「計算」の区別については明らかでないが、これを区分する実益もないので、以下、本稿では「行為計算」として一体のものと考えて表現することとする。<sup>(11)</sup>

#### 四 「不当」の解釈

所得税法第一五七条の規定中「不当」という用語は抽象的であり、この規定を適用する場合、どのように解釈すべきであろうか。

この点については、先の昭和三六年税制調査会答申の際にも問題とされ、その際に検討した解釈は、次のとおりである。<sup>(12)</sup>

まず、「不当」というのは、否認される行為計算に基づいて算出された税額と経済的実質に即して算定された税額

とのかい離を示すものであると考えられる。」とし、その経済的実質に即して税額をどのように算出すべきかということについては、「その経済的実質に即するような標準的行為計算又は標準値を基準として判断すべきであると考ええる。」との解釈を採っている。

次に、経済的実質は「適正値」でなければならぬとし、それは、「特殊関係者間の取引という事情を度外視したとき、一般的条件下において経済的諸力の均衡値として得られるもの」であり、「現実にはその値はそのような条件下の標準値ないしは平均値として得られるもの」としている。

上記の考え方を前提としても、適正値の算定は実務上難しい問題である。

時価や通常の取引価額が客観的に明白である場合は別として、それ以外は推計によらざるを得ない。適正値の推計はあくまでも所得税法第一五七条の適用に関するものであり、同法第一五六条に規定する推計課税とは別個のものであるから、青色申告者であっても許されるものと解されている。<sup>(13)</sup>

適正値の推計方法としては、次のようなものが考えられる。

- (1) 業種、業態、規模等の類似する非同族会社をサンプルとして、必要な数値の平均値を求める。<sup>(14)</sup>
- (2) 特殊関係のない者との取引を参考とする。この場合は(1)と異なり非同族会社、同族会社に関係なく、取引の相手方が第三者であれば、一応適正値と考えられるからである。具体的には、租税特別措置法第六六条の五第二項に規定する「独立企業間取引」及び内国歳入法典第四八二条関係のレギュレーション<sup>(15)</sup>が参考とならう。

##### 五 「税負担減少」の意義

所得税法第一五七条の規定中「所得税の負担を不当に減少させる」とあるが、その税負担の減少とは、文言どおり



株主等個人の税負担だけを考慮すれば足りるのであろうか、又は総税負担の観点から法人税及び所得税の合計額をもつて考慮すべきであらうか。

先の答申説明においては、法人税法における行為計算の否認を前提としているが、「税額の不当な減少は、たとえば同族会社相互間又は系列会社間においては、その行った行為計算の態様にもよるが、通常の場合は、原則として、それらの両者を通じて不当に税負担を減少させたかどうかを觀察するのが妥当であると考えられる」と述べ、総税負担の考え方に立っているように見受けられる。

しかし、最高裁は、原審判決の「法人税法は個々の法人を独立の課税客体としており、たとえ系列会社であっても法人格が別個である以上は、別個の課税単位として取扱うべきものであるから、(中略)各会社を通じた法人税の合算額によって判断すべきであるとの見解は到底採用することができない」ことを是認し、専ら同族会社の法人税額によって判断すべきものであって、両社の法人税額の合算によるべきではないとしている。

同様に所得税法第一五七条を理解するのであれば、株主等個人の所得税だけを捕らえて税負担の減少があったかどうかを考慮すれば足りるということにならう。

#### 六 否認の効課

私法上はいわゆる「私的自治の原則」が働いているので、納税者といえども、経済取引の行為形式は自由に選択し得るものであると言われている。

このように私法上認められる行為計算を課税上否認した場合、その効果はどのようなことになるのであろうか。

この点については、最高裁は、「<sup>(18)</sup>現実になさ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。」と判

示し、否認の効果は私法上の効力には何ら影響を及ぼすものではないものとの考え方を示している。

## 第二節 所得税法第一五七条の適用事例

### 一 旧通達にみる例示事例

現在は削除されているが、昭和二五年の旧法人税取扱通達（昭和二五年九月二五日直法一―一〇〇）は、同族会社の行為計算否認の規定についてその解釈を示していた。所得税についても、「法人税法の規定との統一的適用につき留意するものとする。」<sup>(19)</sup>とされ、同様に解されてきた。

この旧法人税取扱通達三五五は、次の一一項目を掲げていた。

- ① 過大出資、② 高価買入、③ 低廉譲渡、④ 事業に関係のない寄付金、⑤ 無収益財産の出資、社員よりの買入、⑥ 過大給与、⑦ 業務に従事していない社員に対する給料の支給、⑧ 用益贈与、⑨ 過大料率賃貸借、⑩ 不良債権の肩代り、⑪ 債務の無償引受

上記の類型のうち、④の寄付金及び⑦の業務に従事していない社員に対する給料の支給は、行為計算の否認規定を持ち出すまでもなく事実認定の問題として否認できるものであるが、同族会社に極めて多い実情から留意的にここに含めたものとされている。<sup>(20)</sup>

この通達は、昭和四四年の法人税基本通達制定（全文改正）の際に削除されているが、その廃止理由は、「その後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、過大給与の損金不算入の規定が新設され、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になっ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。<sup>(21)</sup>

したがって、通達が廃止されたといっても、解釈の変更があったわけではなく、その趣旨は現在も変わらないものと思われる。

## 二 裁判例にみる適用事例

同族会社の行為計算否認の適用に関する裁判例は、ほとんど法人税に関するものであり、所得税に関するものはない。

所得税法第一五七条が適用されたものとしては、東京地裁昭和五四年九月二六日判決(税資一〇六号五九九頁)があるが、これは、「同族会社が解散に先立ち、九年前に取得した土地の売買契約を解除し、代金相当額の支払を受けることと引換えに、その土地を旧所有者(株主)に返還した行為は、関係者の所得税の負担を不当に減少させる結果となる」ものとして否認され、時価で譲り受けたものとして所得税の算定を行ったものである。<sup>(22)</sup>

なお、同族会社がその株主から他社株を高価で買入れたケースについて、第一審では所得税法第一五七条の適用が認められたが、事実認定の相違もあり、控訴審において退けられた事例がある。<sup>(23)</sup>

上記二例以外は、法人税について否認した結果、役員賞与又は株主配当として所得税を課したものがあがるが、純粋に所得税法第一五七条が問題とされた裁判例ではない。

法人税について否認した裁判例には、次のようなものがあるが、本稿ではその詳細については省略する。<sup>(24)</sup>

- ① 無利息貸付け、② 資産の無償譲渡、③ 資産の低額譲渡、④ 資産の高価買入、⑤ 債務の無償引受、⑥ 債権放棄、⑦ 役員給与など

## 三 不動産管理会社への適用

最近、不動産管理会社の設立による税負担軽減事例について、所得税法第一五七条の規定による是正が行われている。<sup>(25)</sup>

ここで問題となっている不動産管理会社は、不動産所有者本人又はその親族が主宰する法人であり、法人の運営形態としては、大きく分けて次の二通りのものがある。

## ① 不動産管理方式

この方式は、管理料を通常より高くして不動産管理会社の収益をふくらませ、これを親族である複数の役員で所分散するとともに、不動産所有者の不動産所得を圧縮するものである。

## ② 不動産転貸方式

この方式は、不動産の所有者が通常より低い料率で不動産管理会社に不動産を賃貸し、不動産管理会社は通常の料率でテナントに転貸し、その差額を親族である複数の役員で所得分散するものである。

不動産管理方式の場合には、不動産所有者が必要経費に算入している管理料の多寡が問題となり、また、不動産転貸方式の場合には、不動産所有者の収入となる賃貸料の多寡が問題となるわけである。

いずれの方式の場合にも所得税法第一五七条の適用によって、不動産管理会社の業務の対価として相当な額（適正管理料）を算定し、①は適正管理料を必要経費とし、②は「テナントに対する賃貸料―適正管理料」を収入と認定している。

### 第三節 所得税法第一五七条と支配芸能法人等

一 芸能等に係る報酬をすべて法人に帰属させている事例

芸能等に係る報酬のうちの相当部分は、前章第三節に述べたように、著作権、著作隣接権及びパブリシティの権利に基づくものであるが、これらの権利は原則として個人の有する権利であり、そこから発生する報酬も通常の場合個人が享受するものである。

また、個人の役務提供に基づく報酬も、原則として個人が利益を享受するものである。これらの報酬を、所得税負担の軽減を図ることを主目的として設立した支配芸能法人等に享受させ、個人の所得を減少させていること自体異常な行為計算であると考えられる。

同様に、プロスポーツ選手が個人の資格で競技に参加し、これにより受ける賞金、報酬を法人に享受させ、個人の所得を減少させていることも異常な行為計算であると考えられる。

上記の考え方は、法人としての経営実体がある場合であっても、所得税を不当に軽減していると認められる場合には、所得税法第一五七条の適用により通常の行為計算に戻した認定を行うというものである。

この場合、支配芸能法人等の行っている業務内容により、その役務提供割合及び法人負担の経費を考慮し、法人所得から個人所得への転換を行う必要がある。しかし、所得税法第一二条の場合のように所得の帰属を替えるというよりは、法人・個人間の所得配分の適正化を中心に考えて同法第一五七条を適用した方がよいのではないかと思われる。

## 二 法人に対して支払うマネージメント料が過大である事例

芸能等に係る報酬を個人に帰属させる代わりに、支配芸能法人等に対して高額なマネージメント料を支払っている場合には、適正額を超える部分のマネージメント料を必要経費として否認する必要がある。

この場合、所得税法第三七条に規定する必要経費の概念をもって、否認することもできるであろう。適正額を不当に超える過大マネージメント料は、本来法人に対する贈与であり、家事費と考えられるからである。<sup>(26)</sup>

しかし、所得税法第一五七条の適用による方がより明確になると考える。かつて、過大役員報酬に対する損金否定は、税制上規定が設けられる以前に同族会社等の行為計算否認の規定（法人税法一三二）により是正されていたものであり、所得税法に置き換えるならば、必要経費の概念だけの議論よりは、所得税法第一五七条を適用する方が明確となるからである。また、適正額の認定には、同条を適用すべきであろう。

したがって、支配芸能人等に対して高額なマネージメント料を支払うことにより、所得税を不当に軽減していると認められる場合には、所得税法第一五七条の適用により適正なマネージメント料のみを必要経費として容認することになる。

## 三 個人の権利の譲渡又は利用許諾に際して受ける対価が過少である事例

個人の持つ著作権、著作隣接権、パブリシティの権利を支配芸能法人等に対して譲渡し、又はこれらの権利を利用させることにより受ける対価が過少又は無償である場合には、適正な額による対価として収入金額を認定する必要がある。

所得税法第五九条第一項第二号は法人に対する低額譲渡（時価の二分の一未満の場合）について規定しているが、

同族会社等に対する低額譲渡は時価の二分の一以上であっても同法第一五七条の適用により時価により収入金額を計算する場合がある（所得税基本通達五九―三）。

支配芸能法人等に対する場合も、これと同様に、所得税法第一五七条の適用により収入金額を認定することができ。この場合、法人に対しては受贈益を計上させることになる。

しかし、個人の有する権利の評価が困難である場合が多く、このような場合には無理に評価をしなくとも、法人・個人間の所得配分として所得税法第一五七条を適用した方がよいであろう。

#### 四 法人の留保金が過大である事例

芸能法人は内部留保による所得税の節税を目的としているという指摘がある。<sup>(27)</sup>

私は、支配芸能法人等についてみると、内部留保による所得税の節税を目的としているものよりは、所得分割による所得税の節税を目的としているものの方が多いと考えるが、仮に前者の事例があるとしても、このことは、これまで述べた一―三の事例の結果として発生するものである。

なお、これまで述べた一―三の事例と重複せず、ただ単に留保金が過大であるという事例については、法人税法は留保金課税（同法第六七条に規定する特別税率）を行っており、ある程度税法が予定しているものであることを考えると、租税回避行為であるとか、不当であるとかは言えないであろう。

#### 五 親族への所得分散が顕著である事例

支配芸能法人等の中には、芸能人等の親族を役員とし、多額の役員報酬を支払うことにより所得分散を図っているものがある。

このような事例も、これまで述べた一―三の事例と重複しているものと思われるが、これとは別に、法人課税の問題として、法人税法第三四条に規定する過大役員報酬の是正に努めることが必要である。

本稿では、過大役員報酬についての論述は省略する。

## 六 適用上の問題点及び試案

### (1) 適正なマネージメント料等の算定

上記一の事例で考慮することとした法人の役務提供割合、上記二の事例におけるマネージメント料の適正額はどのように算定すべきであろうか、という実務上の問題がある。

前節四で述べたように、非同族の同業者が存する場合にはこれを基に推計できるであろうが、参考とすべき非同族会社は少ないと思われる。

そこで、税法上の同族、非同族とを区別せず、問題となっている支配芸能法人等と関連のない法人(非関連法人)で、芸能マネージメントを行っている法人を参考とする必要がある。

芸能人等が法人成りしても、法人成り前にマネージメント業務を行っていた非関連法人が引き続き同様の業務を行っている場合があり、支配芸能法人等の業務は、従前の「付き人」的存在の業務しか行っていないものも見受けられる。このような場合には、従来個人負担としていた費用(例えば、人件費等)を法人が支出しているだけにならないものであり、支配芸能法人等に対するマネージメント料は、法人の負担する費用相当額プラス法人の資本利廻り(資本金× $10\%$ <sup>(28)</sup>)とする。なお、法人が支出していた費用であっても、個人が支出すべき費用は、個人の必要経費として振り替える必要がある。



また、支配芸能法人等が、従前行っていた非関連法人の業務を行うために設立されたものであるときは、その業務内容を比較し、従前のマネージメント相当額を調整した金額とする。

(2) 権利譲渡又は利用許諾の際の適正対価の算定

上記三の事例において、個人の権利を譲渡し、又は利用許諾させることにより受ける対価が過少であるというためには、その適正額の算定が必要となる。

相続税の場合においては、著作権、著作隣接権の評価を通達で定めているが、通常<sup>(29)</sup>の取引形態においては、このような評価方法によることは不合理であろう。例えば、著作物を製作しすぐに譲渡する場合、その譲渡時点での著作物の評価をしようとしても、そもそも印税収入は発生していないわけであるから評価はできないことになる。

仮にこれを参考とするのであれば、評価通達中「年平均印税収入の額」に代えて、「その著作物の製作した類似の著作物が、他に譲渡しなかった場合に得たであろうと推定される印税収入の年平均額」とすべきであろう。

しかし、芸能人等が支配芸能法人等に著作権等を譲渡し又は利用許諾させたとしても、その支配芸能法人等は直接レコードを製作するとか、出版するとかという行為を行っているものではなく、直ちに、本来著作権等を利用したい第三者にこれを譲渡又は利用許諾させている場合がある。この場合は、支配芸能法人等の行っている業務は仲介行為にすぎないものであり、(1)で述べた問題と同様のものであると考えることができる。

(3) 法人収益及び役員報酬等への影響

所得税法第一五七条の適用により、芸能人等個人の所得が増加することになるが、これに対応する所得を支配芸能法人等の所得から減額すべきであろうか。また、支配芸能法人等は、一定の収益を前提として役員報酬等を支

払っていたものであり、その収益がなければ当初から役員報酬等を減額していたと思われるが、このような場合の対応調整をどう考えるか、という問題である。

この点については、次のように考える。

① 法人の所得金額の計算の基礎となった会計事実の後発的事由に基づく変更があり、経済的成果が消滅した場合には、その事由を生じた日を含む事業年度において損金経理されるため、対応調整は不要である。

しかし、このような損金経理をしなかった場合には、後発的事由に基づく更正の請求（国税通則法二三②）が法人税については適用されないため、対応調整として支配芸能法人等の所得を減額すべきである。事例によっては、支配芸能法人等が存在しない場合よりも所得が過大となる場合があるからである。<sup>(30)</sup>

② 芸能人等個人の所得を増加させる更正は、総所得金額の増加として捕らえ、支配芸能法人等より役員報酬等を受領している場合には、その役員報酬等を差し引いた残りを個人の増加する事業所得とする。これは、芸能人等個人の報酬として受けるべき役務提供等の対価が、役員報酬という形に変容していると考えられるからである。

この場合、役員報酬等を芸能等に係る報酬（又は専属料）と認定し、給与所得から事業所得に振り替えることも所得税法第一五七条の適用の一環として可能であろう。

上記所得区分の振り替えは、所得区分の考え方からは妥当であるが、所得の増加をもたらさない単なる所得区分の変更は、「所得税の不当軽減」とは言えず、また、給与所得控除相当額の増加だけの更正についても同条の適用は困難であることを考えると、実務上は、あえて役員報酬等を芸能等に係る報酬（又は専属料）と認定する必要があると思われる。

なお、支配芸能法人等が法人固有の所得（例えば、飲食店経営による所得）を得ている場合には、役員報酬等のうち法人固有の所得に対応するものは、本来の役員報酬等として別途考慮する必要がある。

## 七 結 論

所得税法第一五七条を支配芸能法人等について適用する場合、個々の法人の行為計算が異常な取引であるかどうかを検討するよりは、全体として異常な行為計算であるかどうかを検討すべきである。

この結果、①芸能等に係る報酬をすべて法人に帰属させ、個人の所得を減少させている行為計算は、これらの報酬が通常個人の権利又は労務提供等からみて個人に帰属していることを考えると異常な行為計算と考えられ、②法人が不相当に高額なマネージメント料を収受している行為計算は、金額面で異常な行為計算と考えられ、いずれの場合にも否認の対象となる。

法人が特定の芸能人等のためにだけ存在しているような支配芸能法人等の場合には、試案として次のような所得計算を行ってはどうかと考える。

- (1) 芸能等に係る報酬をすべて法人に帰属させている事例

〔法人所得〕

告	芸能報酬	一億円
業	業務費用	△四、〇〇〇万円
申	本人に対する役員報酬	△三、〇〇〇万円
法	法人所得	三、〇〇〇万円

〔個人所得〕

給与所得	三、〇〇〇万円
（給与所得控除略）	
（以下同じ）	

上記の申告について、所得税法第一五七条を適用し、法人の資本金が一、〇〇〇万円である場合には次のように一〇〇万円（資本金×一〇％）だけを法人所得とし、残りを個人所得とする更正を行う。

〔法人所得〕

正	芸能報酬	一億円
業	業務費用	△四、〇〇〇万円
更	本人に対する芸能報酬	△二、九〇〇万円
法	本人に対する役員報酬	△三、〇〇〇万円
法	法人所得	一〇〇万円

〔個人所得〕

事業所得	二、九〇〇万円
給与所得	三、〇〇〇万円
個人所得	五、九〇〇万円

(2) 法人が高額なマネージメント料を収受している事例

〔法人所得〕

申告	マネージメント料	九、〇〇〇万円
	業務費用	△四、〇〇〇万円
本人に対する役員報酬		△二、〇〇〇万円
法人所得		三、〇〇〇万円

〔個人所得〕

事業所得	一、〇〇〇万円
芸能報酬	一億円
マネージメント料	△九、〇〇〇万円
給与所得	二、〇〇〇万円
個人所得	三、〇〇〇万円

所得税法第一五七条の適用は(1)と同様とするが、法人の支出した業務費用のうち、マネージメント業務以外の個人の支出すべき費用(例えば、衣装代等の合計額三、〇〇〇万円)は、個人の必要経費に振り替える。

〔法人所得〕

更正	マネージメント料	三、一〇〇万円
	業務費用	△一、〇〇〇万円
本人に対する役員報酬		△二、〇〇〇万円
法人所得		一〇〇万円

〔個人所得〕

事業所得	三、九〇〇万円
芸能報酬	一億円
マネージメント料	△三、一〇〇万円
業務費用	△三、〇〇〇万円
給与所得	二、〇〇〇万円
個人所得	五、九〇〇万円

(3) (1)の事例と親族に対して過大報酬を支払っている事例の混合事例

〔法人所得〕

〔個人所得〕

告		申	
業	務	業	務
本人に対する役員報酬	△四、〇〇〇万円	本人に対する役員報酬	△三、〇〇〇万円
親族に対する役員報酬	△三、〇〇〇万円	親族に対する役員報酬	△二、〇〇〇万円
法人所得	一、〇〇〇万円	法人所得	一、〇〇〇万円
給与所得	三、〇〇〇万円	給与所得	三、〇〇〇万円

親族に対する役員報酬を適正額（例えば、五〇〇万円）とし、次に(1)と同様に所得税法第一五七条を適用する。  
 なお、法人所得が赤字である場合は、親族に対して過大役員報酬を支払っていることが原因であることが多いが、過大役員報酬を是正してもなお赤字である場合には、法人所得をその赤字の金額として配分する。

〔法人所得〕

〔個人所得〕

正		更	
業	務	業	務
本人に対する役員報酬	△二、四〇〇万円	本人に対する役員報酬	△三、〇〇〇万円
親族に対する役員報酬	△四、〇〇〇万円	親族に対する役員報酬	△五、〇〇〇万円
法人所得	一億円	法人所得	一〇〇万円
給与所得	三、〇〇〇万円	給与所得	三、〇〇〇万円
事業所得	二、四〇〇万円	事業所得	二、四〇〇万円
個人所得	五、四〇〇万円	個人所得	五、四〇〇万円

(4) (2)の事例と親族に対して過大役員報酬を支払っている事例の混合事例

〔法人所得〕

申告	マネージメント料	九、〇〇〇万円
業務費用	△四、〇〇〇万円	
本人に対する役員報酬	△二、〇〇〇万円	
親族に対する役員報酬	△二、〇〇〇万円	
法人所得		一、〇〇〇万円

〔個人所得〕

事業所得	一、〇〇〇万円
芸能報酬	一億円
マネージメント料	△九、〇〇〇万円
給与所得	二、〇〇〇万円
個人所得	三、〇〇〇万円

親族に対する役員報酬を適正額(例えば、五〇〇万円)とし、次に(2)と同様に所得税法第一五七条の適用及び業務費用の振り替え(三、〇〇〇万円)を行う。

〔法人所得〕

更正	マネージメント料	三、六〇〇万円
業務費用	△一、〇〇〇万円	
本人に対する役員報酬	△二、〇〇〇万円	
親族に対する役員報酬	△	五〇〇万円
法人所得		一〇〇万円

〔個人所得〕

事業所得	三、四〇〇万円
芸能報酬	一億円
マネージメント料	△三、六〇〇万円
業務費用	△三、〇〇〇万円
給与所得	二、〇〇〇万円
個人所得	五、四〇〇万円

- (1) 金子宏「租税法(補正版)」二二七頁
- (2) 金子宏教授は、非同族会社には適用しないとされている(金子宏前掲書二二九頁)。東京高裁昭和四七年四月二五日判決(行集二三卷四号二三八頁)も同様である。
- (3) 田中二郎博士は確認規定であると解している(田中二郎「租税法(新版)八三頁」。東京地裁昭和四六年三月三〇日判決(行集二二卷三号三九九頁)も同様である。  
二二卷三号三九九頁)も同様である。
- (4) 立法の経緯については、次の文献を参照とした。  
イ 村上泰治「同族会社の行為計算否認規定の沿革から考察」税務大学校論叢一二号二二六～二三八頁  
ロ 清水敬次「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四五～四九頁
- (5) 清水敬次前掲稿六〇頁
- (6) 武田昌輔監修「コンメンタール所得税法」七〇八八頁
- (7) 答申は、各法を通ずる基本的な課税の原則として、「実質課税の原則」及びこの原則の一環としての「租税回避行為の否認」とともに、この原則に関連して「特殊関係者間等における行為計算の否認」を国税通則法の中に設けるべきであるとされたものであるが、中心となる「実質課税の原則」そのものが権力主義的条文であるとか、普通条項を解釈要素として恣意的課税の危険性がある等の批判があった(日本税法学会の「国税通則法制定に関する意見書」税法学一三二号二～五頁、中川一郎「国税通則法答申の批判」税法学一二八～一三〇号参照)。
- (8) 吉良実「同族会社の行為・計算否認規定の今日的意義」税理二五卷六号(昭和五七年五月)五頁
- (9) 非同族会社基準説を採るものとして、東京高裁昭和四〇年五月二二日判決(税資四九号五九六頁)、福岡高裁宮崎支部昭和五五年九月二九日判決(行集三二卷九号一九八二頁)等があり、また、合理性基準説を採るものとして、東京高裁昭和四八年三月一四日判決(行集二四卷三号一一五頁)、札幌高裁昭和五一年一月一三日判決(訟月二二卷三号七五六頁)等がある。
- (10) 札幌高裁昭和五一年一月一三日判決(訟月二二卷三号七五六頁)で示した合理性基準説を、上告審である最高裁(二小)昭和五三年四月二一日判決(訟月二四卷八号一六九四頁)は、「法人税法一三二条の趣旨、目的に照らせば、右規定は、原審が判断するような客観的、合理的基準に従って同族会社の行為計算を否認すべき権限を税務署長に与えているものと解すること、ができ



る」と判示し是認している。

(11) 「行為」と「計算」の区分についての論述は、清永敬次前掲稿六一～六三頁、村上泰治前掲稿二四五～二四八頁参照。

なお、山田二郎教授は、「行為計算の否認」として一体のものと考える方が合理的ではないか」と述べている(山田二郎「行為計算の否認規定の適用をめぐる諸問題」杉村章三郎先生古稀祝賀税法論文集三六八頁)。

(12) 昭和三六年七月五日「国税通則法の制定に関する税制調査会の第二次答申及び答申の説明」一八・一九頁

(13) 福岡高裁宮崎支部昭和五五年九月二十九日判決(行集三一巻九号一九八二頁)は、法人税法第一三二条の適用における推計は青色申告による場合でも認められるとし、その上告審である最高裁昭和五九年一〇月二十五日判決(税資一四〇号一五二頁)も原審判決を是認している。

なお、この点について山田二郎教授は、「正常価額の認定は、記帳されている異常な取引を正常取引に直して税額計算をやり直すものであり、推計課税のように記帳に欠落のある不明な課税所得を推計するものではない」旨述べている(山田二郎「同族会社の系列会社に対する製品の低価販売について行為計算の否認規定を適用した更正処分が適法とされた事例」税務事例一四巻二号(昭和五七年二月)七頁)。

(14) 中川一郎博士は、比較会社を非同族会社に限定している(中川一郎「税法学体系(1)総論」一四八頁)のに対し、山田二郎教授は、比較会社として適当な非同族会社のない場合は同族会社でもやむを得ないとしている(山田二郎前掲(1)稿三六六頁)。

(15) Income Tax Regulations §1.482-2 は、利息、役務の提供、有形資産の賃貸、無形資産の譲渡又は使用、有形資産の譲渡の類型別にそれぞれ「独立当事者間取引の基準」を定めている。

(16) 前掲税制調査会答申説明一九頁

(17) 注(9)と同一事件である。

(18) 最高裁(二小)昭和四八年二月二十四日判決(訟月二〇巻六号一四六頁)

(19) 昭和二六年一月一日直所一―所得税基本通達七二四

(20) 沼田嘉穂ほか「会社税務叢書」三九六五頁。なお、忠佐市氏も「これを行為計算否認の規定の課題に含めて論ずることは、便宜上の類型的解決の手段にすぎない」と述べている(忠佐市「課税所得の概念論・計算編」五三五頁)。

- (21) 村上泰治「同族会社の行為計算否認規定の諸問題(下)」税経通信三三卷六号(昭和五三年六月)二三頁
- (22) 本件の控訴審である東京高裁昭和五七年二月八日判決(税資一三二号二八八頁)は、基本的には原審判決理由を引用している。
- (23) 第一審 東京地裁昭和四五年二月二〇日判決(行裁例集二二卷二五八頁)  
控訴審 東京高裁昭和四八年三月一四日判決(行裁例集二四卷三二一五頁)
- (24) 清水敬次「同族会社の行為計算の否認と裁判例」法曹時報三四卷一一号(昭和五七年)二一七頁以下では詳細に述べられている。
- (25) 旬刊速報税理四卷一八号(昭和六〇年六月二日)五・六頁、税務事例研究会「同族会社に対する資産の低額貸付けと所得税法第一五七条の適用について」税務事例一六卷八号(昭和五九年八月)四〇頁、山本守之「不動産管理会社における形式基準」税務弘報三三卷一三三号(昭和六〇年一月)一四〇頁参照
- (26) 内国歳入法典一六二条(a)は、事業費用における一般的な規定として「納税者の事業の経営について支払い、又は発生したすべての通常かつ必要な事業費用は控除される。」と定めている。所得税法第三七条は、このような定めはないが、無条件に必要な経費を認めるものではなく、アメリカ合衆国の場合と内容的には同様に解される。
- 裁判例の中には、「これらは給料に準すべきものであるから、その支出中明らかに余分または不相当と認められるものを除き、収入を得るに必要な経費とするのが妥当である。」(大阪地裁昭和五年一月二〇日判決、刑事裁判資料五四号一五二頁)としたものがあり、過大部分は必要経費から除外されている。
- (27) 金子宏・竹内昭夫「現代における企業組織と法」岩波講座現代法九卷四六頁
- (28) 平均資本利廻りは、通常八%ないし一〇%程度(定期性預金又は短期公債等絶対確実な投資利廻りの二倍内外)と考えられている(和井内清「営業権」六〇頁に掲載された「山一証券株式会社の暖簾評価に関する意見書」より引用)。
- (29) 著作権の評価については、相続税財産評価に関する基本通達一四八で次のように定められ、著作隣接権はこれを準用している(同通達一五四―二)。
- 年平均印税収入の額×〇・五×評価倍率
- 上記算式中「年平均印税収入の額」は、課税時期の属する年の前年以前三年間の印税収入の額の年平均額とされ、「評価倍率」

は、課税時期後における各年の印税収入の額が「年平均均印税収入の額」であるものとして、著作物に関し精通している者の意見を基として推算したその印税収入期間に應ずる年八分の利率による複利年金現価率とされている。なお、「×〇・五」は、評価の安全性を図るためのしんしゃく率と言われている。

(30) 例えば、個人Aに一億円の収入があり、法人Bに対して九〇%のマネージメント料を支払い、AはB法人より役員報酬三、〇〇〇万円を受けているとする。費用はすべて法人負担とし四〇〇〇万円であったとすると、

① Aの所得 $\parallel$ 事業所得一、〇〇〇万円+給与所得三、〇〇〇万円(給与所得控除略) $\parallel$ 四、〇〇〇万円

② B法人の所得 $\parallel$ 九、〇〇〇万円 $\parallel$ 四、〇〇〇万円 $\parallel$ 三、〇〇〇万円 $\parallel$ 二、〇〇〇万円となる。

これに対し、マネージメント料の適正額が五、〇〇〇万円と認定されれば、

① Aの所得 $\parallel$ 事業所得五、〇〇〇万円+給与所得三、〇〇〇万円 $\parallel$ 八、〇〇〇万円

② B法人の所得 $\parallel$ 二、〇〇〇万円(減額しない場合)となる。

B法人が存在しなければAの所得 $\parallel$ 一億円 $\parallel$ 四、〇〇〇万円 $\parallel$ 六、〇〇〇万円であったにもかかわらず、八、〇〇〇万円とされることには問題がある。

## 第六章 ま と め

芸能人やプロスポーツ選手の法人成りが目立つが、芸能人等が一人しかおらず、その芸能人等が役員又は出資者となっているような法人は、①法人設立が主として税負担の軽減のために利用されていること、②代替性のない個人の人気・個性が反映する報酬を法人に帰属させていること、③芸能人等が法人の実質的支配者でその出演料等が法人の主たる収入となっていることを考えると、他の業種の法人成りとは異なる不自然さを感じる。

そこで、本稿においては、支配芸能法人等(芸能人等又はその親族が役員又は出資者となって支配する同族会社)

を設立することによって所得分割等を行い、税負担の軽減を図っている事例について、現行制度上対処すべき方法を考察した。

検討内容を要約すると、次のとおりである。

(1) 法人格否認の法理からの検討

法人格否認の法理は、判例、学説上確立した法理であると言われている。しかし、租税法領域においては、税法上明定された規定を適用することを優先させるべきである。

すなわち、商法の分野において法人格否認の法理の適用が認められるのは、法人格の形骸事例と濫用事例であるが、前者については所得税法第一二条（実質所得者課税の原則）、後者については同法第一五七条（同族会社等の行為計算の否認）の規定を適用すれば、あえて、法人格否認の法理を持ち出す必要性は少ないと思われる。

なお、所得が個人に帰属するか法人に帰属するか最後まで不明であるような場合には、これらの規定によっては解決できず、法人格否認の法理を適用する余地はある。しかし、支配芸能法人等については、脱漏所得の帰属が不明であるような事例を除き、このような事例はあまりないと思われる。

(2) 所得税法第一二条からの検討

芸能等に係る報酬のうちの相当部分は、著作権（作詞、作曲等）、著作隣接権（テレビ放送、レコード吹込等）及びパブリシティの権利（CM出演等氏名・肖像による営利権）の利用に対する対価であり、これらの権利は法人に譲渡しない限りは通常は個人が享有しているものである。

また、個人の資格で締結される契約（プロ野球、ゴルフトーナメント等）及び法人を契約当事者としても特定の

芸能人の役務提供を内容とする契約（映画・テレビ出演、公演等）の場合も、通常は個人が利益を享受すべきものである。

そこで、芸能等に係る報酬は原則として個人に帰属するものであると推定し、法人が計上した収益であっても、個人の収入とすべきであるという考え方もあり得よう。

しかし、農業法人課税問題の際に示された大蔵・農林・法制三当局の統一見解（昭和三四年三月一〇日）によれば、個人の権利に基づく報酬であるとしても、「法人の経営実態からみて所得の享受者が法人であると認められる場合には法人として課税するのが妥当である」とされ、本稿の目的である所得分割の是正という点からみれば、最終的な解決策とはならない。

なお、所得の享受者を法人であると是認する場合には、著作権等の権利が法人に対して無償譲渡されたとして、個人に対するみなし譲渡課税及び法人に対する受贈益課税を行うことは可能であると考えるが、この場合も本稿にける解決策とはならない。

#### (4) 所得税法第一五七条からの検討

支配芸能法人等の形態には、大別すると、①芸能等に係る報酬をすべて法人の収益としているものと、②個人の収入としているが不相当に高額なマネージメント料を收受しているものがある。

①は通常個人に帰属する報酬を法人に帰属させ、個人所得を減少させている点で異常な行為計算であり、②は金額面で異常な行為計算であると考えられ、いずれの場合も否認の対象となる。

支配芸能法人等の問題は、大部分が所得税法第一五七条の規定の適用によって解決できると考えられるが、同条

の規定の適用に当たっては、適正マネージメント料の算定、著作権等の権利の適正譲渡対価の算定、個人所得を増額した場合における法人所得についての対応調整等実務面で種々の問題がある。

そこで、支配芸能法人等については、次の点を考慮した所得計算を行ってはどうかと考える。

イ 所得税法第一五七条の規定の適用により、法人・個人間の適正な所得配分を行行。

ロ 芸能人等個人が、法人から専属料又は役員報酬等を受領している場合には、法人から個人に対して一部所得配分が行われているものとみる。

ハ 法人に対する所得配分については、非関連法人を参考とするが、業務内容が法人設立前と大差がない場合には、法人自体の事業活動が極めて低いと認められることから、例えば、法人所得は資本利廻り(資本金×一〇%)相当額とし、残りは個人所得として配分する。

以上のように、芸能人等が支配芸能人等を設立することにより所得分割を図っている事例については、所得税法第一五七条の規定を適用することにより、その是正が可能であると考ええる。この場合、法人・個人間の所得配分を適正なものとするという観点から同条を適用することが有効と思われる。また、実務面においても簡便な方法であると考えられる。この点については、今後裁判例を積み重ねていくことが必要であろう。

なお、親族に対して役員報酬を支払うことによる所得分散は、別途過大役員報酬の問題としては是正すべきである。