

所得税における同族会社の
行為計算否認を巡る諸問題

小 田 信 秀

(税 務 大 学 校)
(研究部主任教授)

目 次

第1章 序論	5
1 はじめに	5
2 行為計算否認規定の沿革	5
(1) 大正12年の行為否認規定の創設	5
(2) 大正15年の一部改正	7
(3) その後の改正	10
3 行為計算否認規定の趣旨・目的	13
4 行為計算否認に関する裁判例の動向	15
第2章 所得税における行為計算否認を巡る主な論点についての検討	20
1 所得税法157条にいう「同族会社の行為又は計算」の意義	20
(1) 問題の所在	20
(2) 検討	22
2 役務の無償提供等・資産の低額譲渡に対する所得税法157条の適用の可否	26
(1) 問題の所在	26
(2) 法人税法22条2項の「無償取引」の収益性	28
(3) 役務の無償提供等に対する所得税法157条の適用の可否	34
(4) 資産の低額譲渡に対する所得税法157条の適用の可否	45
3 過大経費の否認に係る所得税法37条と157条との関係	49
(1) 問題の所在	49
(2) 所得税法37条による過大経費の否認の可否	50
(3) 所得税法37条と157条との関係	53
4 不当性の判断基準、不当減少の判断対象とすべき税負担の範囲及び対応的調整	56
(1) 問題の所在	56
(2) 不当性の判断基準についての学説	57

(3) 不当減少の判断対象とすべき税負担の範囲及び対応的調整	63
5 立法論としての対応的調整	74
(1) 問題の所在	74
(2) 検討	76
6 所得税法157条の適用除外となる「相当の理由」等	79
(1) 問題の所在	79
(2) 無利息貸付けの場合における「相当の理由」等	80
(3) 無利息貸付け以外の役務の無償提供の場合における 「相当の理由」等	97
7 不服申立て以後の段階で課税庁が新たに行為計算否認規定の適用を 主張することの可否	100
(1) 問題の所在	100
(2) 検討	101
8 所得税法157条による認定課税と同法64条1項及び152条との関係	106
(1) 問題の所在	106
(2) 検討	107
9 通常の対価相当額の算定方法	109
(1) 問題の所在	109
(2) 無利息貸付け等の場合	109
(3) 人的役務の無償提供等の場合	113
第3章 結びに代えて	116

第1章 序論

1 はじめに

従前においては、同族会社の行為又は計算（本稿では「行為計算」という場合が多い。）の否認に係る裁判例が専ら法人税に関するものであったこともあり、同族会社の行為計算の否認を巡る議論も専ら法人税に関するものが中心となっていた。このため、所得税の観点から同族会社の行為計算の否認を巡る諸問題について論述したものは少なかったのであるが、近年においては、むしろ所得税に関する裁判例が多くなってきたことなどから、税務専門誌その他で所得税における同族会社の行為計算否認を巡る問題が議論されることが多くなってきた。

しかし、判例や学説の考え方が未だ固まっているとはいえない問題も少なからず見受けられるので、本稿は、これまでの裁判例や学説等を踏まえ、所得税における同族会社の行為計算否認を巡る諸問題について、考察しようとするものである。

本稿の構成は、この第1章において、同族会社等の行為又は計算の否認の規定（以下「行為計算否認規定」という。）の沿革、行為計算否認規定の趣旨・目的並びに行為計算否認規定に関する裁判例の動向などにつき概観した上、第2章において、現行所得税法157条の行為計算否認を巡る諸問題のうち幾つかの問題（論点）について、裁判例や学説の考え方も参考にしながら、筆者なりの結論を導き出していきたいと考えている。そして、第3章では、本稿の結びとして、第2章において検討対象としなかった問題その他関連ある問題等につき若干のコメントをしたいと考えている。

2 行為計算否認規定の沿革

(1) 大正12年の行為否認規定の創設

我が国の税制上、現行所得税法157条の行為計算否認規定に相当する規定が創設されたのは、大正12年の所得税法一部改正においてである。当時

の所得税法は、法人所得を第1種所得、公社債の利子所得を第2種所得、個人所得を第3種所得として、個人及び法人の所得に対する課税の仕組みについて定めていたので、いわば現在の所得税法と法人税法を兼ねる税法であったということになるが、この大正12年改正所得税法では、その73条ノ2で同族会社の留保金課税（当初は一定の超過留保所得につきみなし配当として課税する方法を採用していた。）について定めるとともに、73条ノ3で同族会社と株主等との間における行為の否認について次のとおり定めていた。

「前条ノ法人⁽¹⁾ト其ノ株主又ハ社員及其ノ親族、使用人其ノ他特殊ノ關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」

このような規定が創設されることとなったのは、大正9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個人の段階で総合課税の対象とされることとなったことに伴い、その総合課税による税負担の増加を回避するため、同族関係者からなる家族的な会社（当時はこれを「保全会社」又は「財産保全会社」と称していたようである。）を組織し、その同族会社に利益を留保して配当を行わないこととする事例が続出したほか、同族会社と株主等との間に、同族会社であるがゆえに行われやすい税負担の軽減を意図とした種々の形態の恣意的な取引——例えば、当時は譲渡所得が非課税とされていたので、株式を有する個人が、配当期前に同族会社に保有株式を配当込みの価格で譲渡し、配当期後に配当落ちの価格で買い戻すという方法により、株式の譲渡所得及び配当所得に対する課税を回避する（同族会社の方は、株式を配当込みの価格で買い取り、配当金の支払を受けた後に配当落ちの価格で売り戻すので、原則として損益に影響はないことになる。）といった事例など——が見受けられるようになってきた、という当時の状況を背景とするもので、同族会社の留保金課税制度とともに、これらの租税回避行為を防止・是正するための措置として

法制化されたものといわれている。

なお、大正12年改正所得税法73条ノ4では、前2条の規定を適用しようとするときは所得審査委員会⁽²⁾の決議を要する旨の規定を設けていたので、税務当局のみの判断で認定課税を行うことはできないことになっていた。

〔注〕

- (1) 「前条ノ法人」とは、「法人ノ株主又ハ社員ノ1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力其ノ法人ノ株式又ハ出資金額ノ2分ノ1以上ニ相当スル法人」（73条ノ2）とされていた。この「前条ノ法人」が同族会社のことである。

なお、「同族会社」という用語は、3年後の大正15年改正所得税法で初めて使用されている。

- (2) 所得審査委員会は、各税務監督局管内に置かれていて（旧所得税法62条1項）、それを構成する委員は、収税官吏の中から大蔵大臣が任命した者3人と、所得調査委員（各税務署管内に置かれ第3種所得についての調査権限を持っていた所得調査委員会の委員で、第3種所得税納税者の中から選出されていた。）の互選した者1人（北海道にあっては4人）となっていた（同62条2項）。

なお、この所得審査委員会の本来の権限は、不服申立てを審理することにあつた（同61条）。

(2) 大正15年の一部改正

大正15年の所得税法の一部改正において、旧法73条ノ3は73条ノ2として次のとおり改正された。なお、旧法73条ノ4に相当する規定は削除され、同族会社の行為計算を否認して認定課税を行うに当たり所得審査委員会の決議は要しないこととなった。

「同族会社ノ行為又ハ計算ニシテ其ノ所得又ハ株主社員若ハ之ト親族、使用人等特殊ノ関係アル者ノ所得ニ付所得税逋税ノ目的アリト認メラルルモノアル場合ニ於テハ其ノ行為又ハ計算ニ拘ラス政府ハ其ノ認ムル所ニ依リ此等ノ者ノ所得金額を計算スルコトヲ得」

前記(1)の旧法73条ノ3とこの大正15年改正所得税法73条ノ2の規定を対比してみると明らかなように、旧法においては、「同族会社とその株主

等との間における行為」を否認の対象としていたのに対し、新法においては、単に「同族会社の行為又は計算」と規定したことによって、行為のほか「計算」も否認の対象となり、行為の相手方は株主等のみに限定されないこととなった⁽³⁾。また、旧法においては、同族会社の所得金額のほか、株主等の所得金額についても認定課税が行えるのかどうか条文上必ずしも明確ではなかったが、新法においては、同族会社の所得金額だけでなく、株主等の所得金額についても認定課税を行えることが条文上明確となった。

ところで、志達定太郎氏は、大正15年の改正所得税法で「計算」が新たに挿入されたことについて、「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。具体的にいへば、この規定前、即ち大正12年前に成立した行為はこれを否認するを得ない。而もその行為の結果が現在に及んで所得税の遡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平は保てない。斯くの如き場合にはその行為までは否認権は及ばないが、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ふことにしたのである。故に税務署長は同族会社の行為、計算に付ては凡そ所得税に影響を及ぼすべき一切の事項に亘り否認し得るといふことになる」⁽⁴⁾と述べられている。

清永敬次教授は、否認の対象となる「行為」と「計算」との関係について、「今日においても行為と計算とがどのように区別されるのか必ずしも明確にされているとは思われない。税法上重要であるのは行為の否認ではない。税務官庁としては問題は納税者のなした所得金額とか資本金額の計算を否認してそれとは異なる所得金額とか資本金額を認定することである。行為を否認しても計算を否認しなければ意味はない。したがって15年法ではじめて計算が否認されうるに至ったというものではない。15年法の計算というのは恐らく行為の否認とは直接的に結びついてこないと思われるような計算の否認（過大出資の場合の後の減価償却損金計上否認）を考えて

いたものであろう。しかしこの区別をあまり重視する必要もないであろう。今日では解釈論としてはその区別をどのように考えようと実際に否認されるものにはさして関係がないからである」⁽⁵⁾と述べられている。

広瀬正氏も、否認の対象となる「行為」と「計算」との関係について、「行為と計算とは通常表裏一体をなしており、行為を否認すれば計算も修正されることになるのが一般であるから、特にこれを概念上区別して定義づけることは困難であり、法がこれを区別して規定した理由は必ずしも明らかではないが、もし、行為と計算を切り離して考える場合があるとすれば、行為は是認しながら計算のみを否認するとか、あるいは行為の時点とこれに基づく計算結果の実現した時点とが異なっているという場合に実益が認められる」⁽⁶⁾と述べられている⁽⁷⁾。

上記の3者の見解はいずれも首肯できると考えるが、若干の私見を交えて付言すると、行為と計算とは表裏一体の関係にあり、税務上、行為の否認はそれに係る計算の否認と結び付いてのみ実質的意味を有するものであること、また、計算すること（つまり計算行為）は行為の範疇に含まれるとみることでもできることからすると、もともと、この「行為」とは計算を包含する概念であるとの解釈が成り立ち得るようにも思われる。しかし、行為は法律行為を意味し、計算は会計処理を意味する⁽⁸⁾というように、行為と計算とを厳格に区別して解する考え方に立てば、大正12年の行為否認規定の創設前になされた行為又は課税の除斥期間前になされた行為については、たとえそれがその後の期間における所得金額の計算に影響を及ぼすものであっても、もはや否認の対象にすることはできないと解されるおそれがあること、また、行為そのものは否認しないで、その行為を基因として生じた計算の一部を否認するというようなケースも当然想定されることから、このような場合における「計算」も否認の対象になることを明確にするという点において、「行為又は計算」と改めたことには意味があったものと思われる。

〔注〕

(3) 清永敬次教授は、「同族会社ノ行為又ハ計算」としたことに関して、「否認の対象になるものを旧法が『行為』に限定していたものを『行為』とともに『計算』にも及ぼすこととし、かつとくに『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、今度はたんに同族会社の行為であればそれで必要にして充分でありその行為の相手方が誰であるかを問わないこととしたのである。このように否認の対象を計算にまで及ぼしかつとくに行為の相手方が誰であるかを問わないこととしたのは、抽象的にいえばそのような否認規定の効力範囲の拡張によって同族会社による不当な租税負担軽減の処置に充分対抗できることを狙ったものであった」と述べられている〔「租税回避の研究」(平7)321頁〕。

また、明治大正財政史〔大蔵省編纂・第6巻(昭32)1193頁〕によれば、この点について、当時の法律案の要綱には「同族会社の所得計算上所得連脱の目的ありと認むる場合に於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」と記載されている旨述べている。

- (4) 「会社所得税及営業収益税」(昭14)241頁。
- (5) 「租税回避の研究」342頁。
- (6) 「日本税法体系2(北野弘久編)」(昭54)221頁。
- (7) 広瀬時江氏は、「行為とは、会社の対外的な関係において会社の財産状態に影響をおよぼすべき法律的效果をとともなう行為であり、計算とは、体内関係において会社の財産状態の表現いかんにより、財産上影響をおよぼすこともあるべき計算であると解される」と述べられている〔「所得税・法人税の原理原則」(昭43)336頁〕。
- (8) 堺澤良「同族会社の行為計算の否認」別冊ジュリスト・租税判例百選(第三版)(平4)81頁。

(3) その後の改正

昭和15年には、明治32年以来、所得税法に規定する第1種所得として所得税が課されていた法人所得に対する課税と法人資本税等とを統合して、別途「法人税法」が制定されたことに伴い、新所得税法と法人税法に旧所得税法のそれと実質的には同内容の行為計算否認規定が設けられた。

昭和22年には、終戦に伴う財政処理と所得税・法人税等についての申告

納税制度の導入をはじめとする税制の民主化を狙いとして、税制全般にわたる大改正が行われ、法文全体について文語体による片仮名が口語体による平仮名に改められるとともに、文章の表現も平明化された。この昭和25年改正所得税法67条に定める行為計算否認規定は、次のとおりとなっていた。

「同族会社の行為又は計算でその株主若しくは社員又はこれと親族、使用人、命令で定める出資関係がある会社等特殊の関係がある者の所得について、所得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は、政府は、所得金額又は所得税額の更正又は決定に際し、その行為又は計算にかかわらず、その認めるところにより、所得金額又は所得税額を計算することができる」

このように、昭和22年の改正前は「所得税遁脱ノ目的アリト認めラルルモノアル場合」とされていたのが、改正後は「所得税を免れる目的があると認められるものがある場合」に改められたのをはじめとして、文章の表現が平明化されているが、内容についての実質的な変更はなかった。

昭和25年には、シャープ勧告に基づく税制改正の一環として、所得税法の抜本的改正が行われた。行為計算否認規定については、改正前は「所得税を免れる目的があると認められるものがある場合」とされていたのが、改正後の所得税法では「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」という文言に改められた。

上記の改正点を文理的に解釈すると、改正前は、所得税を免れる意図・目的のあることが適用要件とされていたのに対し、改正後は、所得税を免れる意図・目的の有無に関係なく、所得税の負担を不当に減少させる結果となっている場合には、行為計算否認規定を適用できることとなったかのようにも読み取れる。

この点について、清永敬次教授は、「同族会社の否認規定に関する従来の裁判例において、同規定の適用に当たって回避の意図を必要とするとし

ているものはみあたらないように思われる。租税回避は本来納税者の主観的意図とは関係なく観念することができるものである。そのような租税回避について、主観的な回避の意図を要件とすることによって否認されるべき租税回避の範囲に限定を加えるか否かは、立法者において決定されるべきことである。同族会社の否認規定についてはそのような限定は加えられていないと従来一般に解されてきていると思われ、筆者もそのように考えてきている」⁽⁴⁾と述べられている。

また、改正前の解説書においても、客観的に租税回避の目的があると認められればよく、税務当局は、租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旨説明しているものが見られる⁽⁵⁾。

このようなことから、改正前においても、主観的な租税回避の意図・目的は重視されていなかったようであるが、いずれにしても、改正後においては、所得税を免れるという主観的意図・目的の有無とはかかわりなく、所得税の負担を不当に減少させる結果となっている場合には、行為計算否認規定を適用することができる旨が条文上も明確になったといえる。

なお、同年の改正において、同族会社に該当するか否かは、行為又は計算の事実があった時の現況により判定する旨が明文化された。

昭和28年には、特殊な企業組合などについても、行為計算否認の対象に含めるよう改正された。

昭和40年には、所得税法の全文改正が行われ、行為計算否認規定は現行所得税法157条のとおりとなり、現在に至っている。

また、同族会社の範囲については、否認規定が創設されて以来、会社の発行済株式総数又は出資総額に占める株主又は社員1人とその特殊関係者の有する株式数又は出資金額の合計の割合（以下「出資割合」という。）が50%以上である会社とされていたが、昭和25年の法人税法改正により、株主又は社員1人～5人以下でその特殊関係者も含めて一定の出資割合（1人で30%、2人で40%、3人で50%、4人で60%、5人で70%）以上を占める会社と改められた。また、昭和29年の法人税法改正により、上記

の出資割合が株主又は社員3人以下で50%以上（4人又は5人のときは従前どおり。）と改められたほか、特殊関係者の範囲に一定の法人を含めることとされた。さらに、昭和45年の法人税法改正において、株主又は社員3人以下でその特殊関係者も含めた出資割合が50%以上の会社と改められ、現在に至っている。

〔注〕

- (9) 「租税回避の研究」（平7）393頁。
- (10) 片岡政一「税務会計原理」（昭10）278～279頁・「会社税法の詳解」（昭15）435～436頁、明里長太郎「税務と会社経理」（昭23）209～210頁。

3 行為計算否認規定の趣旨・目的

現行所得税法157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若しくは社員又はその特殊関係者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、更正又は決定に際し、その行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、所得等の金額を計算することができる」旨規定しており、同様の規定は、法人税法（132条）や相続税法（64条）、地価税法（32条）、地方税法（72条の43）にも見られる。

これらの行為計算否認規定の趣旨・目的について、金子宏教授は、「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、当該会社また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な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う権限を税務署長に認めるものである」⁽¹¹⁾と述べられており、このような見解が通説と思われる。

最近の裁判例をみても、例えば、那覇地裁平成7年7月19日判決⁽¹²⁾では、法人税法上の行為計算否認規定の適用に係る事例において、「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鑑み、税負担の公平を維持するため、そのような行為や計算が行われた場合に、それを正常な行為や計算に引き直して更正処分等を行う権限を税務署長に認めるものである」と判示し、また、東京地裁平成9年4月25日判決⁽¹¹⁾でも、所得税法157条の行為計算否認規定について、「同族会社が少数の株主ないし社員によって支配させていることから、当該会社の株主等の税負担を不当に減少させるような行為又は計算が行われ、課税上の弊害が生じやすいことにかんがみ、税負担の公平を維持するため、そのような行為や計算が行われた場合に、それを正常な行為や計算に引き直して当該株主等に係る所得税の更正又は決定を行う権限を税務署長に認めたものである」と判示しており、いずれも上記の通説と同様の考え方に立っているといえる。

筆者も、所得税法や法人税法等に行為計算否認規定が設けられているのは、前記1で述べた創設に到る経緯等からもうかがわれるとおり、同族会社は少数の株主又は社員によって支配されているため、その株主等の個人的意思によって、恣意的に当該同族会社の法人税負担又は株主等の所得税負担等を不当に回避・軽減するような行為計算が行われやすい傾向にあるので、そのような行為計算が行われた場合には、税負担の公平を確保する必要があることから、特殊な関係のない当事者間において通常行われるような行為計算に引き直して認定課税を行うことができるようにしようという趣旨・目的によるものと考えており、上記の通説や判例の考え方と同様である。

なお、行為計算否認規定により行為計算が否認された場合でも、それは、税法（税務）上においてその行為計算を課税客体として取り扱わないというだけにとどまり、現実になされた行為計算の私法上の効力に何ら影響を及ぼすものではないと解されている。

〔注〕

(11) 「租税法（第六版補正版）」295頁。

(12) 税資213号163頁。

(13) 税資223号500頁。

4 行為計算否認に関する裁判例の動向

行為計算否認規定は、前述したとおり、所得税法、法人税法等に設けられているが、従前の行為計算否認に係る裁判例をみると、法人税に関するものがほとんどであって、所得税に関するものは極めて少ない状況にあった。

すなわち、戦後における行為計算否認に係る裁判例について、地裁判決の時期を基準として概観すると、法人税に関するものは、昭和20年代にはまだ少ないものの、昭和30年代から50年代にかけて、主に、①無利息貸付け、②資産の無償譲渡、③資産の低額譲渡、④資産の高価買入れ、⑤債務の無償引受け、⑥債権放棄、⑦過大役員報酬及び⑧過大役員退職給与などについての裁判例がかなりの件数に上っているのに対し⁽⁴⁴⁾、所得税に関するものは、初めての判決とみられるのが昭和35年10月14日の名古屋地裁判決⁽⁴⁵⁾であり、これに続くとみられるのが昭和45年2月20日の東京地裁判決⁽⁴⁶⁾であって、これら以外に昭和50年代までに判決があった事例としては、僅か2件⁽⁴⁷⁾ほどしか見当たらないようである。

このような裁判例の動向を反映して、行為計算否認規定についての議論も専ら法人税法に関してのものであり、所得税法に関して議論されることはほとんどなかったように見受けられる。

ところが、昭和60年前後から、個人の不動産所得者が同族会社である不動産管理会社を設立して、当該同族会社に貸付不動産の管理を委託し高額の管理料を支払うというような事例が目立つようになり、また、個人開業医の中にも同様に医療管理会社や医薬品卸会社等を設立して、当該同族会社に高額な管理・委託料や仕入対価等を支払う事例などが見受けられるようになったため、税務当局では、税負担の公平を確保するという見地から、これらを是正するための調査・指導等を行うこととしたようであり、その過程の中で、所得税法157条の行為計算否認規定を適用して更正を行う事例が見受けられるようになってきた。そして、これらの事例の一部に訴訟に至るものが発生

したことから、平成元年以降に至り、この種事例についての判決が幾つか言い渡されるようになった⁽¹⁸⁾。さらに、平成9年4月25日には、株主からの同族会社に対する巨額の無利息貸付けに係る利息の認定課税を巡って争われた事件（いわゆる「平和事件」）について、これを適法とする東京地裁判決⁽¹⁹⁾があり、大きな関心を呼んだところである。⁽²⁰⁾

一方、法人税に関するものは、従来、行為計算否認規定を適用することにより対処してきたほとんどのケース⁽²¹⁾について、非同族会社も含めて否認することができる明文の個別規定が設けられた——すなわち、①役員に対する過大な報酬及び退職給与等については、昭和34年に一部改正された法人税法施行規則10条の3《過大な役員報酬の損金不算入等》から10条の5《過大な役員退職給与金の損金不算入》までの規定により損金不算入とする旨が明記され、その後、昭和40年に全文改正された法人税法34条《過大な役員報酬等の損金不算入》から36条《過大な役員退職給与の損金不算入》までの規定に引き継がれた。また、②資産の無償譲渡、役務の無償提供等については、昭和40年に全文改正された法人税法22条《各事業年度の所得の金額の計算》2項の規定により収益の発生原因となる旨が明記された——ことから、現在では、法人税法132条の行為計算否認規定を適用しなければ否認できないような事例は、租税回避以外には特段の合理的理由がないのに、赤字法人である同族会社を合併法人とし黒字法人を被合併法人として行われる、いわゆる「逆さ合併」の場合の欠損金の繰越控除の否認、その他ごく一部のケースに限られることとなった。

このようなことから、近年、行為計算否認規定による認定課税が問題となるのは、法人税よりもむしろ所得税の方であり、このため、所得税に関する問題についてようやく議論されるようになってきているが、所得税法157条の行為計算否認規定は、一般的・包括的な規定であり、その文言からして必ずしも明確でない点もあることや、所得税法36条《収入金額》に規定する「収入」と法人税法22条2項に規定する「収益」の概念に相違があること等から、所得税における同族会社の行為計算否認を巡る問題には、法人税の場合と共

通する問題のほかに所得税固有の問題もあるので、これらの諸問題のうち幾つかの問題（論点）について、章を改めて考察することとする。

〔注〕

(14) 清永敬次「租税回避の研究」（平7）376～381頁参照。

(15) 税資33号1215頁。

本件は、同族会社の重役が自己所有の不動産を当該同族会社の手形債権者に代物弁済として譲渡した事例についての課税処分（本件不動産の時価は手形債権額をかなり下回るものであったが、課税庁は、行為計算否認規定を適用し、重役が本件不動産を当該手形債権額と同額で譲渡したものと認定して更正処分を行っていた。）の適否が争われたものであるが、行為計算否認規定の適用について、判決では、本件不動産の譲渡は、重役から直接手形債権者になされたものであって、当該同族会社に売り渡されたものではないから、同族会社の行為計算に当たらず、行為計算否認規定を適用すべきではない旨判示している。

(16) 税資59号142頁。

この判決では、同族会社が株主から他社の株式を高価買入れしたとの事実認定の下に、課税庁が行為計算否認規定を適用し時価との差額を株主の一時所得として認定課税したことが相当と認められた。しかし、その控訴審・東京高裁昭和48年3月14日判決（税資69号845頁）では、不合理・不自然な高価買入れとの認定が否定され、行為計算否認規定の適用が退けられている。

(17) この2件とは、①東京地裁昭和54年9月26日判決（税資106号599頁）——同族会社の事実上の主宰者が、9年前の土地売買契約の合意解除の形式を採って、同族会社に属する土地を譲り受ける一方、同族会社の債務を引き受けているというケースについて、課税庁が、その土地の時価と債務の引受額との差額は同族会社から贈与を受けたものとして、その主宰者個人に対して一時所得の認定課税をしたことが適法とされた事例（控訴審・東京高裁昭和57年2月8日判決・税資122号228頁、上告審・最高裁昭和60年5月23日判決・税資145号469頁、いずれも棄却）と、②東京地裁昭和55年10月22日判決（税資115号174頁）——同族会社とその代表者が相互に融資している場合の代表者の貸付金につき、同族会社からの借入金と対等額まではその借入金に付された利息と同額の利息が付されていたが、代表者の貸付超過額については利息が付されていないというケースについて、課税庁が行為計算否認規定を適用し、同族会社からの借入金に係る利率と同率をもって利息の認定課税をしたことが相当とされた事例である。

(18) この種の事例に対する判決としては、①同族会社に過大不動産管理料を支払っている事例に対するもの——東京地裁平成元年4月17日判決（税資170号26頁）、東京地裁平成6年1月28日判決（税資200号358頁）、②同族会社からいわゆる転貸

方式（「又貸し方式」ともいう。）による過少不動産賃貸料を受け取っている事例に対するもの — 福岡地裁平成4年5月14日判決（税資189号513頁）、控訴審・福岡高裁平成5年2月10日判決（税資194号314頁）、上告審・最高裁平成6年6月21日判決（税資201号525頁）、千葉地裁平成8年9月20日判決（税資220号778頁）、控訴審・東京高裁平成10年6月23日判決（公刊物未登載）、上告審・最高裁平成11年1月29日判決（公刊物未登載）、③同族会社に過大病院管理料等を支払っている事例に対するもの — 福岡地裁平成4年2月20日判決（税資188号334頁）があるが、いずれも課税庁の認定課税を適法としている。

(19) 税資223号500頁。

本件は、A会社の代表者Xが自己の所有するA会社株式3千万株をXの同族会社Bに移動させるため、Bに巨額（3455億円余）の無利息貸付けをしたことに対し、課税庁が所得税法157条の行為計算否認規定を適用して利息の認定課税を行った事例について、同規定の適用による利息の認定課税を適法と認めたものである。

なお、その控訴審判決〔東京高裁平成11年5月31日判決（公刊物未登載）〕においても、所得税法157条の規定を適用して利息の認定課税を行ったことについては違法はないとして是認されている（適用利率については若干変更されている）が、現在上告中である〔速報税理（平11. 6. 21）等〕。

- (20) 上記で紹介したもの以外に、所得税に関して行為計算否認規定の適用が争われた事例に対する判決としては、①同族会社の特殊関係者からの当該同族会社に対する土地の低額譲渡（時価の2分の1以上）についての認定課税を適法と認めたもの — 大阪地裁昭和63年11月29日判決（税資166号515頁）、控訴審・大阪高裁平成元年5月24日判決（税資170号458頁）、②代表者と同族会社との間における建物等の賃貸借契約を借主たる同族会社の一方的な事情で合意解約していながら、同族会社への補償金（賃借権消滅の対価）の支払につき、代表者に支払能力がないから同族会社名義による当該建物等の第三者への賃貸料で充当することとしていた事例について、補償金の支払は極めて不自然であり、当該賃貸料は代表者に帰属するとして行った認定課税を適法と認めたもの — 浦和地裁平成4年5月25日判決（税資189号605頁）、控訴審・東京高裁平成4年12月14日判決（税資193号774頁）、上告審・最高裁平成5年6月10日判決（税資198号55頁）、③以前からBに月額40万円で賃貸していた土地を自己の同族会社であるA社に譲渡し、改めてこの土地をA社から月額180万円で賃借した上でBに以前と同額の40万円で転貸し、不動産所得の損失額2000万円として確定申告をしていた事例について、A社に対する支払地代月額180万円のうち適正地代40万円を上回る部分の必要経費算入を否認して行った認定課税を適法と認めたもの — 大阪地裁平成9年7月18日判決（税務弘報46巻5号180頁）がある。

- (21) 旧法人税基本通達（昭25年）355では、同族会社の行為計算否認の具体例として、①過大出資（現物出資の資産の価額を過大に計算した場合）、②高価買入れ（株主

等の所有資産を不当に高価で買入れた場合)、③低額譲渡(法人の所有資産を不当に低い価額で株主等に売却した場合)、④寄附金(株主等の個人的地位に基づく寄附金・家事費等を法人が負担した場合)、⑤無収益資産(株主等所有の邸宅・別荘のような無収益資産を法人に出資又は譲渡し、その公課・維持費等を法人が負担し、株主等に無償で使用させた場合)、⑥過大給与(株主等に支給した報酬等の額が類似法人のそれに比し多額である場合)、⑦同(事実上業務に従事していない株主等に給与を支給した場合)、⑧用益贈与(株主等に金銭その他の資産を無償又は著しく低廉な利率・賃貸料で貸し付けた場合)、⑨過大利率賃貸借(株主等から金銭その他の資産を著しく高い利率・賃貸料で賃借した場合)、⑩不良債権の肩代り(同族会社が現物出資を受けた債権又は一旦出資を受けた現金等をもってその後直ちに株主等から譲り受けた債権がある場合で、法人がこれを消却して損金に計上したとき)、⑪債務の無償引受け(同族会社が他の同族会社から無償で債務を引き受けた場合)の11項目を掲げていた。

なお、所得税においては、旧所得税基本通達(昭26年)714で、「法第67条(現行157条)の規定については、法人税法第31条の3(現行132条)の規定との統一的運用につき留意するものとする」としていた。

第2章 所得税における行為計算否認を巡る主な論点についての検討

1 所得税法157条にいう「同族会社の行為又は計算」の意義

(1) 問題の所在

法人税法と所得税法の行為計算否認規定をみると、法人税法132条では、「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、その同族会社に係る法人税の課税標準等の額を計算することができる」旨規定しているのに対し、所得税法157条では、「同族会社の行為又は計算で、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、その株主等の所得税の課税標準等の額を計算することができる」旨規定している。

ところで、両税法の条文を文言どおり解すると、法人税法の場合は、否認の対象となる行為計算の主体と否認の効果の及ぶ者とが同じ同族会社であるので、否認の対象が「同族会社の行為又は計算」となっているのは理解しやすいが、所得税法の場合は、否認の対象となる行為計算の主体（同族会社）と否認の効果の及ぶ者（株主等たる個人）とが異なるように読み取れることから、否認の対象が「同族会社の行為又は計算」となっていることに、疑問を抱く者も少なくないと思われる。

この点に関して、創設当時の規定では「法人とその株主等との間の行為」となっていた箇所が、現行法では「法人の行為又は計算」と変更されている旨指摘した上、「これを一般の常識ある人が見れば、最初は相互の行為がそれぞれ否認の対象となっていたものが、法人の一方的行為のみが対象となることに改められたのだと理解するはずで、また、それが当然である」とし、さらに、「合理性、経済性の基準は、法人の行為（それも積極的意味における行為）のみに適用されるべきで、法人の相手方である

個人の行為には適用されるべきではない。極言すれば、個人の行為（例えば無償貸付け）に同族会社の行為計算否認規定を適用するのは、法文を読む限り誤っている」という見解がある⁽¹⁾。

また、法人税法上の行為計算否認規定の適用対象となる「同族会社の行為又は計算」については、学説及び判例上、同族会社からみた場合における経済的合理性を欠く不合理、不自然な行為計算をいうものと解されている。この考え方を所得税法157条の行為計算否認規定にいう「同族会社の行為又は計算」にも当てはめて解すると、同族会社の行為計算に直接関連して株主等の所得税負担が減少する場合には、同族会社の法人税負担は逆に増加するのが一般的なケースである（所得税及び法人税のいずれも減少する結果となるのは、例えば、同族会社が株主等から、譲渡に係る所得税が非課税とされている資産を高価買入れたような場合⁽²⁾など、極めて例外的なケースに限られる。）ところ、同族会社の法人税負担が増加することは、通常その課税標準たる所得も増加することであり、それは、同族会社からみれば経済的合理性のある行為計算といえるから、このような同族会社にとって経済的合理性のある行為計算は、株主等の所得税負担を減少させる結果になるとしても、所得税法157条の適用対象たる「同族会社の行為又は計算」には当たらないという意見もある。

そこで、所得税法157条にいう「同族会社の行為又は計算」の意義をどのように解すべきかが問題となる。

〔注〕

- (1) 橋本守次「同族会社における正常な『行為・計算』とは」税理40巻9号（平9）100頁。
- (2) この場合、適正に処理するとすれば、買入価額と時価との差額部分については、所得税では非課税資産の譲渡代金ではなく株主等に対する給与所得などとして課税することとなり、一方、法人税では資産の取得原価ではなく株主等に対する認定賞与などとして処理することになる（つまり、損金不算入額が生ずる）ので、このような処理が行われていない段階では、所得税及び法人税のいずれも適正額より減少する結果となっているのが通例である。

(2) 検討

所得税法157条に規定する「同族会社の行為又は計算」の意義についての学説をみると、松沢智氏は、「所得税法157条が、同条の法形式が所得税法の規定中に在りながら、同族会社の行為又は計算を規定しているのは、その法人の株主・役員その他特殊関係者等の一定の地位に在る者が同族会社制度を濫用して所得税の負担を不当に減少することが多いことに鑑み、これに対処するための租税回避防止の規定である。したがって、所得税法の解釈上は、個人と法人（同族会社）との間の取引につき、その取引が異常・不合理と認められれば、通常の見取りに置きかえて、生ずべきはずの収入を認定し、所得税を課税して租税回避行為を防止することになる」とし、さらに、「個人と法人間の全体の取引行為につき、異常性、濫用があるか否かを判断の対象とする。個人と法人とを別個に判断するのではない。その点に、法人税法132条との違いがある」⁽³⁾と述べられている。

佐藤英明教授は、「同族会社の行為・計算とは、同族会社と株主等との間の取引行為等を全体として指し、その両者間の取引行為が客観的に見て — すなわち、取引当事者のどちらの立場から見ても — 合理性を有しているか、という形で判断され、不合理だとされる場合には、この両者間の取引行為が全体として否認され、合理的な行為に引き直した課税を受けるもの、と解するのが相当である」⁽⁴⁾と述べられている。

次に、裁判例をみると、東京地裁平成9年4月25日判決⁽⁵⁾では、「本件規定による否認の対象は同族会社の行為又は計算であるが、これによって株主等の所得税の負担を減少させる結果となるものであって、否認の目的が株主等の所得税を正常な行為又は計算に引き直すことにあることからすれば、否認されるべき同族会社の行為又は計算とは、同族会社を当事者とする株主等の所得計算上のそれであることは明らかである」とした上、本件規定の沿革及び趣旨に照らせば、「本件規定にいう同族会社の行為又は計算とは、同族会社と株主等との間の取引行為を全体として指し、その両者間の取引行為が客観的にみて経済的合理性を有しているか否かという

見地からその適用の有無及び効果を判断すべきものというべきである」と判示し、また、東京高裁平成10年6月23日判決⁽⁶⁾においても、「同条の規定及び趣旨からすると、同条の適用に当たっては、株主等と同族会社との間の取引行為を全体として把握し、その両者間の取引が客観的にみて、個人の税負担の不当な減少の結果を招来すると認められるかどうかという観点から判断するのが妥当であって、同族会社のみのものであり、計算に着目して判断するのは相当でない」と判示している。

上記の学説及び裁判例を概観したところで私見を述べると、①大正12年の行為否認規定の創設時には、「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」となっていたのが、大正15年に、単に「同族会社ノ行為又ハ計算」と改められたことにより、行為の相手方が株主等のみに限定されず、誰であるかを問わないことになったことなどについては、第1章の2の(2)で述べたとおりであるところ、現行所得税法157条の「同族会社の行為又は計算」の意義も、同条の趣旨・目的からして、大正15年改正所得税法のそれと別意に解すべき理由はないものと考えられること、②所得税法157条で「同族会社の行為又は計算」とされているのは、同族会社に視点を置いた場合の規定の仕方であって、その相手方については何ら定められてないこと、③同族会社の場合、取引行為が当該同族会社を支配している少数の株主等の個人的意思によって恣意的に行われやすい傾向があるので、法形式上その取引行為を主体的・能動的に行ったのが同族会社又は株主等のいずれであるかや、その取引行為の直接の相手方が誰であるかを問わず、株主等の所得税の負担を不当に減少させる（同時に所得税と法人税の総税負担を減少させる）ことが可能であると考えられること、④否認の対象となる行為計算は同族会社が主体的・能動的に行った取引行為に限られるとすると、否認の対象になる行為計算が極めて限定的なものとなって、行為計算否認規定の趣旨・目的に沿わないばかりか、税負担の公平を確保することができない結果になること、などを併せ考えると、「同族会社の行為又は計算」と

は、その文理に即して「同族会社を当事者とする行為計算」のすべてをいうものと解するのが相当である。

もっとも、否認の対象となる行為計算は、株主等の所得税の負担を不当に減少させる結果となるものに限られるのであるから、「同族会社を当事者とする行為計算」といっても、株主等が取引行為の相手方となる場合が通例といえよう⁽⁷⁾。

ところで、株主等の単独行為⁽⁸⁾は、ここにいう「同族会社を当事者とする行為」に含まれないものと解されるところ、浦和地裁昭和56年2月25日判決⁽⁹⁾では、相続税法64条の行為計算否認規定の適用に関し、株主の同族会社に対する債権放棄（債務者側からみれば債務免除）は株主の単独行為であり、同条の「同族会社の行為」には当たらない旨判示している。

そこで、株主等の同族会社に対する無利息貸付けの場合をみると、当該無利息貸付け行為は、株主等と同族会社との間における一つの契約に基づく取引行為であるが、これを観念上「金銭消費貸借」と「收受すべき利息債権の放棄」の二つの行為に区分してみると、前者は株主等と同族会社との間における行為であり「同族会社を当事者とする行為」に当たるが、後者は上記の裁判例にいう債権放棄と同じく株主等の単独行為とみることのできることから、株主等の同族会社に対する無利息貸付けの取引行為全体が、所得税法157条の適用対象となる「同族会社の行為」に当たらないという意見もあり得ないわけではないように思われる。

しかし、この考え方によれば、無利息貸付けの場合に限らず、株主等と同族会社との間における取引行為のうち、株主等が同族会社に経済的利益を供与する結果となる取引行為は、いかに不合理・不自然なものであっても、すべて所得税法157条の適用対象となる「同族会社の行為」には当たらないということにもなりかねず、第1章の3で述べた同条の趣旨・目的からして、到底賛同することはできない。

なお、上記裁判例のような株主等の単独行為たる本来の債権放棄については、①相続税の観点からみると、相続の発生前に債権放棄が真実なされ

ていたのであれば、相続時には既に存在していない債権であるといわざるを得ない（たとえ被相続人が債権を回収した後に贈与したものとみても、相続時にはその債権はもちろん、それに代わるべき回収資産も被相続人に帰属していないことに変わりはない）から、そもそも相続税法64条の適用対象になるものではないという見方もできよう。また、②所得税の観点からみると、債権放棄は既に存在している債権についてなされるものであるところ、その債権が所得税法36条の「収入金額」に係るものであるときは、当該債権の発生ないし確定時に収入金額として計上されるべきものであるから、その後の債権放棄により失われた金額は、所得の処分たる贈与等又は所得税法51条の貸倒損失若しくは所得税法64条1項の回収不能となった収入金額のいずれに当たるかという問題として対処すればよいものと考えられる。そうすると、単独行為たる株主等の同族会社に対する債権放棄を、所得税法157条の適用対象として捉える必要性もないといえよう。

〔注〕

- (3) 「個人の無利息貸付けと同族会社の行為計算否認規定」税務弘報41巻12号(平5)118頁、同旨「新版租税実体法」(平6)48～49頁。
- (4) 「税務事例研究」21巻(平6)57頁。
- (5) 税資223号500頁。
- (6) 公刊物未登載。
- (7) 同族会社と第三者との間の行為計算であっても、当該同族会社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場合があり得るものと考ええる。

例えば、同族会社とその株主等の双方が同一の第三者と取引を行っている場合において、同族会社とその株主等の総税負担を軽減させるために、株主等と第三者との取引に係る対価は適正対価よりも低額とする一方、同族会社と第三者との取引に係る対価を適正対価よりも高額とする — 両者の低額部分と高額部分はおおむね見合う金額となっている — といった行為計算が行われ、その結果、株主等の所得税の負担を不当に減少させることが可能である。

このようなケースにおける「株主等と第三者との取引」と「同族会社と第三者との取引」は、実質的には一連の取引とみるべきであり、この一連の取引の中には所得税法157条にいう「同族会社の行為又は計算」 — 「同族会社と第三者との取引」 — が含まれているのであるから、この一連の取引につき行為計算否認規定

を適用して、株主等に対し適正対価による認定課税を行うことができるものと考え
る。

- (8) 単独行為（一方行為）とは、債権の放棄（債務の免除）、遺言、契約の解除など、
行為者単独の意思表示によって効力を生ずる法律行為をいう。

なお、無利息貸付けは、双方行為（契約） — 当事者双方の意思の合致によっ
て成立する法律行為 — であるから、「同族会社を当事者とする行為」に含まれ
る。

- (9) 税資116号294頁。

同判決によれば、「同条1項にいう『同族会社の行為』とは、その文理上、自己
あるいは第三者に対する関係において法的効果を伴うところのその同族会社が行
なう行為を指すものと解するのが当然である。そうだとすると、同族会社以外の者
が行なう単独行為は、その第三者が同族会社との間に行なう契約や合同行為とは異
って、同族会社の法律行為が介在する余地のないものである以上、『同族会社の行
為』とは相容れない概念であるといわざるをえない」としている。

2 役務の無償提供等・資産の低額譲渡に対する所得税法157条の適用の可否

(1) 問題の所在

法人税法では、益金の額についての基本規定である22条2項において、
「各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の益金の額に算入すべき
金額は、別段の定めがあるものを除き、資産の販売、有償又は無償による
資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本
等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額とする」と規定しており、
無償による資産の譲渡又は役務の提供（以下これらを「無償取引」という
場合もある。）も収益の発生原因の一つとして掲げている。

一方、所得税法では、収入金額についての基本規定である36条において、
「その年分の各種所得の金額の計算上収入金額とすべき金額又は総収入金
額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、その年において収
入金額とすべき金額（金銭以外の物又は権利その他経済的な利益をもって
収入する場合には、その金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価
額）とする」と規定しており、法人税法のように、「無償による資産の譲
渡又は役務の提供」も収入の発生原因となる旨の文言は入っておらず、所

得税法36条の別段の定めとして、40条《たな卸資産の贈与等の場合の総収入金額算入》及び59条《贈与等の場合の譲渡所得等の特例》などの個別規定を設け、贈与等又は著しく低い価額による資産の譲渡で一定のものについては「総収入金額に算入する」又は「譲渡があったものとみなす」旨定めている。

このように、法人税法と所得税法では、「収益」又は「収入」についての基本規定の内容が異なるところ、所得税法にいう「収入」とは、一般に「経済価値の外からの流入」をいう⁽¹⁾ものと解されており、かつ、同法は別段の定めとして、「資産の無償譲渡等」（無償又は著しく低い価額による資産の譲渡をいう。以下同じ。）については収入金額に算入する旨等の個別規定を設けているが、無利息貸付け等の「役務の無償提供等」（無償又は著しく低い価額による役務の提供をいう。以下同じ。）については同様の個別規定を設けていないから、同法157条の行為計算否認規定があるからといって、この規定を適用して株主等の同族会社に対する無利息貸付けにつき利息の認定課税を行うことはできないという意見がある。

また、個別規定である所得税法59条及び同法施行令169条《時価による譲渡とみなす低額譲渡の範囲》によれば、個人が法人等に対して、山林（事業所得の基因となるものを除く。）や譲渡所得の基因となる資産を贈与したり、時価の2分の1に満たない価額で譲渡した場合には、時価相当額で譲渡があったものとみなす旨規定していることから、その反対解釈として、株主等が同族会社に対し時価の2分の1以上の価額で譲渡した場合には、同法157条の行為計算否認規定を適用して時価相当額で譲渡があったものとして認定課税を行うことはできないのではないかという疑問もある。

ところで、所得税法36条の規定の内容は先に述べたとおりであり、同条の「収入」とは一般に「経済価値の外からの流入」をいうものと解されていること、また、別段の定めとして、同法40条及び59条などの個別規定が設けられていることからして、個人が無償取引を行った場合に、それにより経済的利益を相手方に供与した者（以下「供与者」という。）につき、

同法36条の規定のみで「収入」に算入すべき金額が生じると解することは困難であり、この点については、学説上もほとんど異論のないところであろうと思われる。

そこで、第一の問題として、所得税法36条の規定では収入に算入すべきものとは解されず、かつ、同法40条や59条などと同様の明文の個別規定もない無利息貸付け等の「役務の無償提供等」につき、同法157条の行為計算否認規定を適用して認定課税を行うことができるか否について考察することとしたいが、その前提として、法人税法22条2項に規定する無償取引の収益性に関する学説等を概観してみることとする。というのは、無償取引を行った供与者に何故に収益が発生したとみるのか、一般的な常識からすれば理解しにくい面があるところであり、また、無償取引の収益性を肯定する相当の理由ないし根拠がない限り、役務の無償提供等につき所得税法157条の行為計算否認規定を適用して認定課税を行うことはできないと考えられるからである。

〔注〕

(1) 金子宏「所得概念について」税通25巻6号(昭45)58頁・「租税法における所得概念の構成(三・完)」法学協会雑誌92巻9号(昭50)1098頁。

(2) 法人税法22条2項の「無償取引」の収益性

無償取引(無償による資産の譲渡又は役務の提供)も収益の発生原因となる旨を定めた法人税法22条2項の規定の趣旨・根拠及び適用範囲等については、様々な見解があり、中には無償取引の収益性を全面的に否定する見解もみられるが⁽¹²⁾、現在においては、— 後述のとおり「限定説」と「無限定説」に大別されるものの— 無償取引の収益性を肯定する見解が多数説ないし通説であるといえよう。

そこで、無償取引の収益性を肯定する主な学説とその考え方を概観してみると、おおむね次のとおりである⁽¹³⁾。

イ 二段階説（有償取引同視説）

無償取引は、実質的にみれば、通常対価相当額による有償取引と受領した対価相当額の相手方への贈与という二段階の行為があった場合と同視することができることから、第一段階で有償取引をしたら得られたであろう対価相当額の収益の発生があり、第二段階でその対価相当額が相手方に贈与され流出したとみる見解である⁽⁴⁾。

ロ 同一価値移転説

無償取引の場合、相手方は通常対価相当額の利益ないし価値を受け取ることになるが、これは、供与者に同一額の利益ないし価値が存在してはじめて可能となるのであるから、移転した利益ないし価値と同一額の収益の発生が供与者であったとみる見解である⁽⁵⁾。

ハ 実体的利益存在説（キャピタル・ゲイン課税説）

資産の無償譲渡の場合、未実現ではあるが既に実体的利益（キャピタル・ゲイン）が発生しており、その資産が他に移転する機会をとらえて供与者に課税する必要があるとする見解である⁽⁶⁾⁽⁷⁾。

ニ 適正所得算出説

法人は営利を目的とする存在であるから、無償取引を行う場合には、その法人（供与者）の立場からみれば、何らかの経済的な理由や必要性があるといえようが、その場合に、正常対価（相互に特殊関係のない独立当事者間の取引において通常成立するはずの対価相当額）を収益に加算して適正な所得を算出しなければ、正常対価で取引を行った他の法人との対比において、税負担の公平を確保し維持することが困難となるので、無償取引からも収益が生ずることを擬制したものとみる見解である⁽⁸⁾。

以上のような説があるが、それぞれにつき様々な批判があり、また、このうち特定の説が圧倒的に支持されているということもないようなので、どの説が通説又は多数説だとはいえないが、無償取引全体につき収益性を肯定する見解として一般に理解が得られやすいのは、二段階説（有償取引

同視説)と同一価値移転説の2説であり、中でも二段階説(有償取引同視説)の方が比較的分かりやすいのではないかと考える。

思うに、取引の対象とされる資産又は役務は、客観的にみれば、もともとそれ相応(通常の対価相当額)の経済的な価値ないし利益を有しているのであるから、①無償取引における供与者(法人)は、本来であれば通常の対価相当額を相手方から受け取ることができたにもかかわらず、これを受け取らないことにより相手方に無償で供与(贈与)したものであるところ、このことは、②通常の対価相当額をその対価としていったん受け取った(有償取引を行った)後に、自らの意思で同額を相手方に贈与したのと経済的実質・効果は同じである。上記②の場合は、有償取引であり、その対価相当額が収益に計上されるのに対し、上記①の場合は、経済的実質・効果は上記②の有償取引の場合と同じであるのに、法形式が無償取引であるから収益に計上しなくてよいというのでは、有償取引を行った者と無償取引を行った者との間における税負担の公平が確保されないこととなる(なお、相手方の課税関係は上記①、②の場合とも同じとなる。)。そこに、税務上、無償取引の収益性を肯定する理由ないし根拠があるというべきであろう。

なお、法人税法22条2項の規定により収益を認識すべき無償取引の適用範囲については、大別して、①法人税法37条《寄付金の損金不算入》6項の規定の適用がある場合の無償取引に限り収益が擬制又は認識されるという見解や、租税回避のために行われる無償取引にのみ収益が擬制又は認識されるという見解など、適用範囲を一定範囲に限定すべきであるとする見解(以下これらの見解を総称して「限定説」という。)がある⁽⁹⁾一方、②そのような限定をすべきではなく、すべての無償取引につき収益を認識すべきであり、それが損金サイドでどのように処理されるかは、益金サイドの処理とは無関係であるとする見解(以下「無限定説」という。)があり⁽¹⁰⁾、対立している。

ちなみに、現在の課税実務では一般に益金と損金の両建計上は行われて

いないので、この点からみれば、限定説の考え方による税務処理が行われているかのようなのであるが、これが、限定説の考え方に立つものか、又は基本的には無限定説の考え方を採りつつも、益金と損金の両建計上を行う実益がないから、実務上省略しているにすぎないのかどうか、必ずしも明らかではない⁽⁴¹⁾。

〔注〕

(2) 中川一郎「新法人税法の研究(2)」シュトイエル38号(昭40)25頁以下・「新法人税法の研究(3)」シュトイエル39号(昭40)24頁以下、森川正晴・本村和安共著「税法学研究」(昭47)146～164頁、竹下重人「課税要件事実の認定の構造」シュトイエル200号(昭53)153～164頁、高梨克彦「無利息貸付けに係る収益説と批判」中川一郎先生古稀祝賀税法論文集(昭54)39～41頁、真鍋薫「金銭の無利息貸付けにおける収益の認識」税務事例12巻1号(昭55)13頁、木下良平「親子会社間における無利息融資」税務事例12巻7号(昭55)3～5頁等。

(3) 清永敬次「無償取引と寄付金の認定～親子会社間の無利息融資高裁判決に関連して～」税経通信33巻13号(昭53)3頁以下、高梨克彦「無利息貸付けに係る収益説と批判」中川一郎先生古稀祝賀税法論文集(昭54)1頁以下、金子宏「無償取引と法人税 — 法人税法22条2項を中心として — 」法学協会百周年記念論文集第2巻(昭58)161頁以下、松沢智「租税実体法の解釈と適用」(平5)22頁以下、岡村忠生「無利息貸付課税に関する一考察(四)」法学論叢122巻2号(昭62)1頁以下、川神裕「資産の低額譲渡と法人税法22条2項にいう収益の額」法曹時報49巻11号(平8)265頁以下等を参考とした。

なお、「二段階説」及び「適正所得算出説」は金子宏教授の命名によるものであり、「有償取引同視説」、「同一価値移転説」及び「実体的利益存在説(キャピタル・ゲイン課税説)」は清永敬次教授の命名によるものである。

(4) 吉牟田勲「法人税関係・所得計算関係の改正」税務弘報13巻6号(昭40)140頁、中村利雄「無利息融資と法人税法22条2項及び37条5項」税経通信33巻(昭53)11号24頁等。

(5) 清水惣事件の控訴審判決(大阪高裁昭和53年3月30日判決・税資97号1160頁)では、その理由の中で「(金銭)を他人に貸付けた場合には、借主の方においてこれを利用しうる期間内における(金銭の)果実相当額の利益を享受しうるに至るのであるから、ここに、貸主から借主への右利益の移転があったものと考えられる」とする一方、「資産の無償譲渡、役務の無償提供は、実質的にみた場合、資産の有償譲渡、役務の有償提供によって得た代償を無償で給付したのと同じである」とも言っており、同一価値移転説と二段階説(有償取引同視説)の両説の考え方に立つ

で判示しているように思われる。

(6) この説は、法人税法22条2項の規定を所得税法40条及び59条に対応する規定とみて、時価で資産を有償譲渡した者との間の税負担の公平を図り、資産の所有期間中のキャピタル・ゲインに対する課税の無限の延期を防止するため、未実現の利得に対し、無償譲渡があった時点で課税しようという考え方に立つものである〔清永敬次「無償取引と寄付金の認定～親子会社間の無利息融資高裁判決に関連して～」税経通信33巻13号（昭53）4頁参照〕。

(7) この説については、資産の無償譲渡に関してのものであり、無利息貸付け等を含む無償取引全体につき収益の発生を擬制する根拠とはなり得ない見解である旨指摘されている〔金子宏「無償取引と法人税 — 法人税法22条2項を中心として — 」法学協会百周年記念論文集第2巻（昭58）161頁、松沢智「租税実体法の解釈と適用」（平5）22頁等〕。

一方、岡村忠生教授は、有償取引同視説や同一価値移転説に批判を加えた上、「法人税法22条2項を、実現した実体的利益を課税の対象とする基本的な課税要件規定と位置付けた上で、無利息貸付けについても、擬制された利益ではなく、実体的な利益を課税の対象とすべきである」という考え方の下に、現在価値アプローチによる実体的利益の算定方法と課税の仕方等につき立法論を含めて提言されているが、同教授の見解によれば、実体的利益存在説（同教授は、別名の「キャピタル・ゲイン課税説」という名称はふさわしくない旨主張されている。）は、無利息貸付け等にも適合するという考え方ではないかと思われる〔「無利息貸付課税に関する一考察（三）」法学論叢122巻1号（昭62）1頁以下、「無利息貸付課税に関する一考察（四）」法学論叢122巻2号（昭62）1頁以下、「無利息貸付課税に関する一考察（五）・完」法学論叢122巻3号（昭62）32頁以下参照〕。

なお、同教授は、二段階の取引の擬制を行う考え方（擬制説）に対して、「現実に発生している実体的利益を捉えることにより、非正常取引に対する課税を考えてゆこうとする立場がありうる」とし、この考え方を「实在説」と称しておられる〔「資産の低額譲渡と法人税法22条2項という収益の額」民商法雑誌116巻3号（平9）438頁以下〕。

(8) 金子宏「無償取引と法人税 — 法人税法22条2項を中心として — 」法学協会百周年記念論文集第2巻（昭58）162頁。

(9) 広瀬正「課税要件事実の認定」（昭56）1～4頁、植松守雄「『低額譲渡』をめぐる税法上の諸問題」税務弘報23巻4号（昭50）29頁、北野弘久「法人税法における『寄付金』の概念～法22条2項との関連において～」税理21巻5号（昭53）7～10頁・「親会社の子会社に対する無利息融資」税理21巻8号（昭53）65頁、碓井光明「法人税法における益金の概念・法22条2項の問題点～主として無償による役員提供～」税理21巻4号（昭53）5～6頁、大塚正民「法人間の無利息融資の税務」中川一郎先生古稀祝賀税法論文集（昭54）81頁以下、岡本弘嗣「利息を巡る課税

関係について」税法学356号(昭55)4～6頁、松沢智「租税実体法」(平6)161頁、岡村忠生「資産の低額譲渡と法人税法22条2項にいう収益の額」民商法雑誌116巻3号(平9)438頁等。

- (10) 中村利雄「法人税の課税所得計算と企業会計(二) — 無償譲渡等と法人税法22条2項 — 」税経通信33巻3号(昭53)40頁・「無利息融資と法人税法22条2項及び37条5項」税経通信33巻11号(昭53)26頁、山田二郎「収益発生の事由となる無利息融資」税理21巻8号(昭53)67頁、高橋欣一・福岡右武「無利息融資と収益・寄付金」税理21巻8号(昭53)73頁、水野忠恒「租税判例研究・親会社が子会社に対して無利息貸付をした場合には、無償とする合理的な経済目的が存しない限り通常の利息相当額の経済的利益が親会社の所得として認定されるとした事例」ジュリスト686号(昭54)159頁、品川芳宣「子会社に対する経営指導料・利息の免除と寄附金認定」税経通信37巻12号(昭57)264～265頁、金子宏「無償取引と法人税 — 法人税法22条2項を中心として — 」法学協会百周年記念論文集第2巻(昭58)167～168頁、高岡幸雄「親子会社間の無利息融資」税経通信38巻15号(昭58)95頁、清永敬次「租税回避の研究」(平7)395頁・403頁の注(85)、川神裕「資産の低額譲渡と法人税法22条2項にいう収益の額」法曹時報49巻11号(平8)274頁等。
- (11) 法人税法22条2項が「無償による役務の受入れ」を収益の発生原因として特掲していないのは、その受入れに係る経済的利益は企業活動の中で経営成果として企業利益に反映されてくる(つまり、通常支払うべき役務の対価を支払わずに済むことから、その対価相当額だけ企業利益が多く計算される結果となる)ので、課税上考慮する必要がないことによるものと解されているところ、これも、仮に無償による役務の受入れの対価相当額を益金として計上すると、それと同額を損金として計上しなければならないことになるが、益金と損金の両建計上を行う実益はないので、「無償による役務の受入れ」を収益の発生原因として特掲しなかった、とみることもできよう。

ちなみに、所得税法36条では、経済的利益をもって収入する場合、その時価相当額を収入金額に算入すべき旨定めているが、ここにいる「経済的利益」には、「無償による役務の受入れ」も原則として含まれるものと解されている。このように、所得税法が「無償による役務の受入れ」による経済的利益を収入金額に算入することとしているのは、個人の場合は法人と異なり、所得の種類が10種類に区分されている上に、営利活動・所得稼得活動の主体と消費生活等の主体という両面があることから、例えば、個人の不動産所得を生ずべき事業に関して無償で受け入れた役務が、当該不動産所得を生ずべき事業以外の事業や業務の用に供されたり、消費生活の用に供されるといったことが当然あり得るので、不動産所得を生ずべき事業に関して無償で受け入れた役務に係る経済的利益が、必ずしも不動産所得を生ずべき事業活動の中で経営成果として不動産所得の金額に反映されてくるとは限らないため、当該無償で受け入れた役務の対価相当額を不動産所得に係る収入金額に算入する一

方、それと同額を、①不動産所得以外の他の所得に係る必要経費に算入したり、②家事費に当たるものとして所得金額の計算上控除しない、というようなケースが生じることによるものと考えられる。

(3) 役務の無償提供等に対する所得税法157条の適用の可否

法人税法22条2項の無償取引に収益性が認められることについては、前記(2)で述べたとおりであるところ、前記(1)で指摘した第一の問題、すなわち、株主等が同族会社に対し役務の無償提供等を行った場合に、所得税法157条の行為計算否認規定を適用して、供与者である株主等に対し供与した経済的利益相当額の収入が発生したと擬制して認定課税を行うことができるか否かについては、従来から議論のあるところであり、過去の裁判例をみても、この問題に関する事例は4件しか見当たらないようである。このことは、役務の無償提供等につき所得税法の行為計算否認規定を適用して認定課税を行った事例が少なかったことを反映しているとみることもできよう。

ところで、上記にいう過去の裁判例4件とは、①無利息貸付けに係る利息の認定課税が適法とされたもの2件——東京地裁昭和55年10月22日判決〔第1章の4の注(17)の②参照〕及び東京地裁平成9年4月25日判決〔第1章の4の注(19)参照〕と、②転貸方式による過少不動産賃貸料の事例につき、比準同業者の平均管理料割合などを基に算定した適正賃貸料による認定課税が適法とされたもの2件——福岡地裁平成4年5月14日判決及び千葉地裁平成8年9月20日判決〔いずれも第1章の4の注(18)の②参照〕の合計である。

これらの事例のうち上記②の事例は、借主たる同族会社が第三者から收受している（つまり、外部から同族会社に流入している）賃貸料のうち、不動産の所有者たる株主等に配分すべき適正賃貸料についての認定事例とみることもできることから、この種の類型に属するものにつき所得税法157条を適用して認定課税を行うことには、大方の理解が得られやすいもの

と思われる。

一方、上記①の無利息貸付けの事例の場合、一般的には、同族会社が借り入れた資金は事業資金として企業内部で使用されるか債務の弁済に充てられるケースが多いため、同族会社にも外部から直接的に経済的価値が流入してこないケースが多い（東京地裁平成9年4月25日判決の平和事件のケースでは、無利息貸付けを受けて株式を取得した同族会社に株式の発行人からの配当収入が流入しているものの、その額は通常の利息相当額をはるかに下回るものであった。）こともあって、無利息貸付けの事例につき所得税法157条を適用して利息の認定課税を行うことに対しては、賛否両論にわたる意見が提起されている⁽¹²⁾が、そのうち認定課税を行うことに否定的ないし消極的な意見を要約すると、おおむね次のとおりである。

イ 所得税法は、「収入」についての基本規定である36条において、法人税法22条2項のように「無償による資産の譲渡又は役務の提供」も「収入」の発生原因になる旨を定めていないから、原則として「外部からの経済価値の流入」の形態において捉えられる所得のみを課税対象としており、それ以外の類型の所得を課税対象とする場合には、明文の個別規定が必要であるところ、無利息貸付けに関しては、所得税法40条及び59条のような明文の個別規定が設けられていない。また、所得税法上の行為計算否認規定は、昭和初期の行為計算否認規定に関する所説からみる限り、もともと法人の利益減少行為（同族会社自体の行為の不合理性）により個人の所得課税を回避する行為（例えば、譲渡所得が非課税とされている資産を法人が個人から高価買入れするような行為）を否認することを予定して創設されたものと解されること、及び課税実務上も従来から、無利息貸付けに対する利息の認定課税は行われていなかったことなどからして、所得税法157条は、無利息貸付けにつき利息収入の発生を擬制して認定課税を行う根拠規定としての権能を有するものではないと解すべきである。したがって、無利息貸付けにつき利息の認定課税を行えば、税法上の根拠規定もなしに、所得のないところに課税すること

になる。

- ロ 個人の場合は、法人と異なり純経済人として行動することを求められておらず、経済的に不合理なことをすることも不自然なこととはいえないから、株主等が同族会社に無利息貸付けをしても、個人の税負担を不当に減少させる行為とはいえない。また、個人が法人（同族会社）に事務所用や店舗用の土地・建物等を無償で貸し付けている場合も、課税実務上は従来から、貸主個人に対する貸貸料の認定課税は行われていないが、これも同様の考え方に基づくものと解される。したがって、仮に無利息貸付けにつき利息の認定課税を行うとすれば、従来からの税務上の取扱いとの整合性が確保されないこととなる。
- ハ 法人間の取引には商法の規定が適用されるが、個人が法人に金銭の貸付けをしたような場合には民法の規定が適用されるものと解されるところ、金銭消費貸借の場合についていえば、商法上は有利息貸付けが基本となっているが、民法上は無利息貸付けが基本となっているので、個人が法人（同族会社）に対して行った無利息貸付けについては、利息の認定課税を行うべきではない。

【上記イ～ハに対する私見】

イ 上記イについては、所得税法に明文の個別規定が設けられていないという点はそのとおりであるが、所得税法157条は、第1章の3で述べた同条の趣旨・目的からみて、収入に関していえば、同法36条の別段の定めとなる規定であり、同族会社の行為計算により株主等の所得税の負担を不当に減少させる結果となっている場合には、税負担の公平を確保するという見地から、その経済的実質・効果に見合った同族会社の株主等の適正な所得を算出するために、現実に行われた行為計算を通常の（又は正常な）行為計算に引き直したところで、収入の発生を擬制する規定だと解すべきであり⁽⁴³⁾、無利息貸付けについても、それが所得税法157条の適用要件を満たしている限り、同条を適用して利息の認定課税を行

うことができる根拠規定としての権能を有しているものと解するのが相当と考える。

なお、法人税においても、現行法人税法22条2項のような「無償による資産の譲渡又は役務の提供」も「収益」の発生原因となる旨の明文の規定がなかった昭和39年以前から、行為計算否認規定を適用して無利息貸付けにつき利息の認定課税を行い⁽¹⁴⁾、裁判でも容認されている事例が幾つかある⁽¹⁵⁾ことからしても、所得税法に同様の明文規定がないからといって、直ちに所得税法157条を適用して利息の認定課税が行えないというものではないと解されるし、仮に同様の明文規定があれば、そもそも同条を適用するまでもないことである⁽¹⁶⁾。

「所得税法上の行為計算否認規定は、昭和初期の行為計算否認規定に関する所説からみる限り、もともと法人の利益減少行為により個人の所得課税を回避する行為（譲渡所得が非課税とされている資産を法人が個人から高価買入れするような行為）を否認することを予定して創設されたものと解される」旨の指摘については、①例えば、昭和2年発行の山本貞著作「営業収益税法釈義」では、当時の所得税法73条の2の行為計算否認規定に定める「所得税遁脱行為」に関して、「同族会社と、特殊関係者（仮りに之を同族と云ふ）との間、又は同族と同族との取引に同族会社を介在せしめて、或は会社の所得を少からしめ、或は同族個人の第3種所得を少からしめるために種々なる合法的手段が行はれる場合がある」⁽¹⁷⁾と説明されていることからみて、個人の所得減少行為が想定されていなかったわけではない。また、②当時 — 昭和10年頃 — は、まだ所得税法上譲渡所得が非課税とされていた時代（譲渡所得が原則課税となったのは昭和21年のことである。）で、かつ、シャープ勧告に基づき所得税法にいわゆる「みなし譲渡」の規定が創設された昭和25年や、法人税法に無償取引も収益の発生原因となる旨の明文規定が設けられた昭和40年よりも相当前の時代であり、もともと経済的利益を供与した側に収入の発生を擬制して課税するという考え方自体が我が国の税制当局

にはなかったとみられる時代であるから、当時の解説書に法人の利益減少行為により個人の所得課税を回避する事例が掲げられているのは、その頃の税制や時代背景の下での見解としてみれば、むしろ当然のことを述べているものとも考えられる。さらに、③税法の規定の解釈がその後の税制の変遷・税務を取り巻く社会経済状況等の変化に対応して変わっていくことは、その規定の趣旨・目的に適合した合理的な解釈である限り許容されるべきものであるところ、その後の我が国の税制は、上記の「みなし譲渡」の規定や、「無償取引も収益の発生原因となる」旨の規定が設けられたほか、昭和61年にはいわゆる「移転価格税制」が導入されるなど大きく変遷し、これらの規定の基本的考え方が所得税法157条の行為計算否認規定の解釈にも影響を与えるであろうことは十分予想されるところであり、また、税務を取り巻く社会経済状況等（不動産管理会社等の同族会社を利用して過度に税負担の軽減を図る事例が増加してきたことも含まれる。）も当時とは格段に変化してきていることを考慮すると、現行所得税法157条の行為計算否認規定の権能につき冒頭の私見のように解することも、同条の趣旨・目的に適合した合理的な解釈として許容されるものと考えられる。したがって、現在とは税制や社会経済状況等の時代背景が大きく異なる昭和初期の所説を根拠として、現行所得税法157条が収入の発生を擬制する根拠規定としての権能を有していないとみることに、賛同できないといわざるを得ない。

「課税実務上も従来から無利息貸付けに対する利息の認定課税は行われていなかった」という点については、約30年前から、株主等が同族会社に無利息貸付けをした場合、理論的には、所得税法の行為計算否認規定を発動して利息の認定課税ができる旨の指摘がなされていたこと⁽⁴⁹⁾、裁判例としても、株主からの同族会社に対する無利息貸付けにつき利息の認定課税を行った課税処分が適法とされた昭和55年10月22日東京地裁判決の事例〔第1章の4の注(17)の②参照〕があること、さらに、利息の認定課税は行われたが係争には至らなかったという事例が他にあ

る可能性も否定できないことからすると、従来から無利息貸付け等に対する利息の認定課税は行われていなかったというのは、適切とはいえないように思われる。

「所得のないところに課税することになる」という点については、同族会社に対して自己の所得税の負担を不当に減少させる結果となる無利息貸付けを行った株主等のいわば「経済的余裕」（換言すれば「実質的担税力」ともいえよう。）に見合った所得を算出するために、有利息貸付けに引き直して利息収入の発生を擬制する、すなわち所得の存在を擬制するのであるから、現実に利息収入がないことをもって所得がないとはいえないというべきであって、山本守之氏も述べられているように、「所得税法36条による経済的利益がないから所得税法157条の適用を受けないというのは論理の展開が逆である。また、所得があるか否かは所得税法157条の適用を含めたところで判断されるべき」⁽¹⁹⁾ ものである⁽²⁰⁾。

ロ 上記ロについては、個人の場合、営利を目的とする法人のように、常に純経済人として行動することを求められているわけではないことはそのとおりであるが、このような法人と個人の特性の相違を考慮して、法人税法の「収益」と所得税法の「収入」の概念に前述のような差異が設けられているものと解される。すなわち、法人企業の場合は、すべての行為が営利目的の行為と観念されるので、収益についての基本規定である法人税法22条2項において、無償による資産の譲渡又は役務の提供も収益の発生原因として掲げられているのであるが、個人の場合は、営利活動・所得稼得活動のほかに、消費生活、義理人情や交誼・好意に基づく私的援助行為等も併せ行っているという特性があるので、無償による資産の譲渡又は役務の提供のすべてを供与者個人の収入（所得）として課税の対象にすることは、このような個人の特性を考慮しない・社会通念にも反することであって、国民の理解を得ることは到底困難であるというべきであるから、収入についての基本規定である所得税法36条では、

無償による資産の譲渡又は役務の提供を収入の発生原因に含めないこととし、税負担の公平を確保するために特に必要と認められるもの（又は場合）に限り、個別規定により別段の定めを設けて対処することとしているものと思われる。その個別規定として同法40条や59条などの規定が設けられているのであるが、同法157条もその個別規定の一つ——つまり、少数の株主等により支配されている同族会社の場合には、その株主等の個人的意思によって恣意的に税負担を不当に減少させる行為計算が行われやすい傾向があるので、税負担の公平を確保するために特に設けられている一般的・包括的な個別規定——であると解される。

なお、個人の場合は、法人のように純経済人として行動することを求められてはいないとしても、個人が自らの選択で同族会社を設立し、その会社が営利目的の独立法人として事業を営んでいる場合における当該個人と同族会社との間の取引行為は、市場経済における独立当事者間の取引行為に準ずるものとみるべきであり、個人間の義理人情や交誼・好意に基づく私的援助行為等と同一視するのは、納税者間——法人（同族会社を含む。）との取引行為を適正対価で行っている者だけでなく、自己の所得稼得活動に係る収入を同族会社に帰属させることのできない一般の給与所得者及び同族会社を設立していない個人事業所得者等との間——の税負担の公平を確保するという見地から適当でないというべきである。したがって、所得税法157条の行為計算否認規定の趣旨・目的に照らして、株主等の所得税の負担を不当に減少させる結果となる不合理・不自然な無利息貸付けについては、利息の認定課税を行うことができるかと解するのが相当と考える。

「個人が法人（同族会社）に事務所用や店舗用の土地・建物等を無償で貸し付けている場合も、従来から、貸主個人に対する賃貸料の認定課税は行われていない」旨の指摘については、所得税法157条の行為計算否認規定を適用して賃貸料の認定課税が行えるのは、株主等の所得税の負担を不当に減少させる結果となっている場合に限られているのである

から、従来、一般的には賃貸料の認定課税が行われていないのが事実であるとしても、①借主たる同族会社が無償で借り受けた土地・建物等を他に有償で転貸しているときは、前述の最高裁でも是認された「同族会社経由の転貸方式による過少不動産賃貸料の事例」と基本的に異なる点はないから、適正賃貸料による認定課税が行われるケースがあり得ることはいうまでもないことである。また、②他に有償で転貸していない場合（同族会社自体の事務所や店舗用として使用している場合）であっても、借主たる同族会社は通常支払うべき賃貸料相当額の経済的利益を現実に得ている — 企業利益に反映されている — ところ、この経済的利益は転貸方式による第三者からの転貸料収入に相当するものとみることができるところからすると、他に有償で転貸しているかどうかは、貸主たる個人の所得税負担を不当に減少させる結果となっているか否かを判断するに当たって考慮すべき重要な要素ではないように思われる。したがって、同族会社自体の事務所用や店舗用として使用されている場合でも、基本的には、転貸方式の場合に準じて適正賃貸料による認定課税を行うことができると解するのが相当と考える⁽⁴¹⁾。

ハ 上記ハについては、我が国の民法の歴史的沿革⁽⁴²⁾もあって、民法上は無利息貸付けが基本となっているとしても、今日における現実の経済社会においては、法人間のみならず個人と法人との間においても、少額の金銭消費貸借ならともかく、多額の金銭消費貸借の場合には、特殊な関係や他に無利息とすることを相当とする合理的な理由がない限り、無利息で行われることは通常あり得ず、有利息で行われているのが実態であって、このことは、今や社会通念として広く国民の間に定着しているといえよう⁽⁴³⁾。

なお、商法3条1項によれば、「当事者ノ一方ノ為ニ商行為タル行為ニ付テハ本法ヲ双方ニ適用ス」と規定しているところ、これは、他方当事者が非商人である場合にも双方に商法の規定が適用されることを定めたものであり、個人株主等が同族会社に金銭の貸付けを行った場合にも

商法の規定が適用される — 法定利率は商法514条の商事法定利率が適用される — ことになるものと解されているようである⁽¹²⁾。そうすると、個人株主等が同族会社に金銭の貸付けを行った場合には、有利息貸付けが基本というべきであろう。

以上のとおり、上記イ～ハの意見は、株主等の同族会社に対する無利息貸付けにつき所得税法157条の適用を排除するに足る理由とはいえないというべきであるが、更に付言すると、「同族会社経由の転貸方式による過少不動産賃貸料の事例」については、前述のとおり、適正賃貸料による認定課税が最高裁でも是認されているところ、例えば、過少不動産賃貸料の收受につき所得税法157条による認定課税を受けた不動産所得者が、翌年以降、不動産賃貸料は適正額に改めたものの、その過少部分の賃貸料に見合う経済的利益を同族会社に供与するため、多額の預金を解約して無利息貸付けを行い、同族会社ではこれを他に転貸して利息収入を得ているというようなケースを想定した場合、それが（土地・建物でなく）金銭の無利息貸付けだからといって同条の適用が許されないというのは、明らかに不合理であるといわざるを得ないこと、などをも総合して判断すると、無利息貸付けを含む役務の無償提供等を行った株主等に対しても、所得税法157条の適用要件 — 所得税の負担を不当に減少させる結果となっていること — を満たしている限り、通常の対価相当額により収入の発生があったものと擬制して認定課税を行うことができるものと解するのが相当と考える。

〔注〕

- (12) 「特集・徹底究明！ 同族会社の行為・計算の否認 — パチンコメーカー『平和』の無利息貸付け事件をめぐる — 」税理36巻5号（平5）38頁以下、「特集1／私はこう見る、こう読む！四月二五日『平和事件』東京地裁判決」速報税理（平9.8.11）14頁以下、「特集・平和事件における『行為・計算』規定の位置づけとその問題点」税理40巻9号（平9）46頁以下、大淵博義「同族会社の行為計算の否認規定における解釈論の検証」税務弘報47巻1号（平11）6頁以下等。

- (13) 佐藤英明教授は、「法157条は法36条の規定の例外をなしており、同族会社の株主

等の適正な所得を算出するために、収入を擬制することにより所得の存在を擬制する規定だと解すべきであるように思われる」と述べられている〔「税務事例研究」21巻（平6）61～62頁〕。

また、高橋祐介氏も、「157条は、課税要件規定によると課税要件を充足していない取引であってもこれを引き直して課税要件を充足したと擬制する規定であるから、そこでは経済的価値の流入の有無は問われていないことは明白であろう」と述べられている〔「代表者たる株主の同族会社に対する無利息貸付けに所得税法157条が適用された事例」税法学538号（平9）160頁〕。

- (14) 渡辺淑夫教授は、「行為計算否認規定というのは、税法上に具体的な課税規定があって、それを回避するために迂回的行為をしたと認められる場合にはじめて適用条件が整う」とした上、「もともと実定法上課税規定がないのに、157条で課税所得が創造できるというのは乱暴極まりない考え方」であると述べられている〔税経通信53巻6号（平10）204頁〕が、法人税においても22条2項の規定がなかった当時は、無利息貸付けにつき行為計算否認規定を適用し（第1章の4の注(21)に掲げた旧法人税基本通達355の⑧参照）、収益の発生を擬制して利息の認定課税を行い、裁判でも容認されている事例が幾つかあることなどからすると、この点についての同教授の見解には賛同し難い。
- (15) 無利息貸付けの事例としては、東京地裁昭和35年12月21日判決（税資33号1442頁）、福島地裁昭和37年2月9日判決（税資36号42頁）、神戸地裁昭和39年7月7日判決（税資38号436頁）等がある。
- (16) 中村利雄氏は、「所得税の場合は、供与した経済的な利益に対する認定課税（例えば、無利息貸付けに対する利息の認定、借地権の設定等の場合の権利金の認定等）は、実体規定によっては行えないことになっているから、法人税の場合に比し同族会社等の行為・計算の否認規定（所法157）の適用の範囲は広いものと考えられる」との見解を示されている〔同族会社の行為・計算の否認 ― 法人税と所得税の差異を中心として ― 税理36巻13号（平5）16頁〕。
- (17) 同書379頁。
- (18) 植松守雄「税法上の実質主義について（続）」税経通信23巻11号（昭43）164頁には、「たとえば法人が無利子で金を貸し付けた場合、法人税の調査ではまず利息の認定が行われるのが通常ですが、これと反対に同族関係者が同族会社に無利子で金を貸し付けた場合にもその利息の認定が問題になります。実務上は、法人税の場合ほど積極的でないようですが、理論的には、通常所得税法の行為計算の否認規定を発動して利息の認定を行うべきものと思われます」との記述があり、塩崎潤・植松守雄ほか「所得税法の論理」（昭44）186頁や、注解所得税法研究会（主編）植松守雄「注解所得税法＝5＝」会計ジャーナル（昭50年9月号）120頁にも、同旨の記述がある。

なお、そのほかにも、株主等の同族会社に対する無利息貸付けにつき所得税法

157条を適用して利息の認定課税を行うことができる旨の見解を述べたものとして、菊池衛氏（当時：国税庁所得税課課長補佐）の「所得計算における所得税・法人税の相異③」国税連報3563号（昭58.4.7）などがある。

- (19) 「同族会社の行為・計算の否認はなぜ『伝家の宝刀』なのか」税理35巻5号（平4）68頁。
- (20) 中村利雄氏も、「無利息貸付けの場合についてみれば、なるほど、納税者の申告ではこの貸付けによる所得はないが、経済人であれば通常有利息貸付けとしてその利息収入が所得となるべきものが、無利息貸付けとすることにより、その貸付けによる所得の課税を回避したものであるから、その租税回避行為を否認し、有利息貸付けに引き直したところで判断すれば、所得がないとはいえないことになる」と述べられている〔「同族会社の行為・計算の否認 — 法人税と所得税の差異を中心として — 」税理36巻13号（平5）17頁〕。
- (21) 平和事件に対する東京地裁平成9年4月25日判決でも、「株主等から不動産の無償貸与を受け、これを事業の用に供する等、株主等から移転を受けた財貨を同族会社が事業に利用する場合でも、当該財貨を直接の原因とする外部からの経済的価値の流入はないものの、当該財貨の通常の利用によって私人が取得すべき収入の発生は抑制され、他方で営利法人である会社は利用し得る財貨を合理的に運用することが期待されるから、結局、株主等から移転を受けた財貨は同族会社による利益の原因となり、株主等の得べかりし所得を減少させる結果となるのであって、右事例を転貸等の場合と区別する理由はない」と判示している。
- (22) 新版注釈民法15巻（平元）13～14頁によれば、無利息消費貸借 — 要物契約 — についての規定とされる民法587条について、「消費貸借を要物契約とすることはローマ法に由来すると説明されており、それはローマ法におけるmutuum（注：消費貸借）の取扱に範が求められたことを意味している……。——ローマ法におけるmutuumはたしかに要物契約であったが、しかし元来それは無利息消費貸借であって、利息付消費貸借ではなかった、ということが注意されなければなるまい。……。ところが、今日の社会で重要な機能を営んでいるのは利息付消費貸借であるにもかかわらず、近代法典が消費貸借を規定するにあたって、漫然と、ローマ法における「古い友誼的（＝無利息）消費貸借の単なる継続」にすぎないmutuumの取扱に、その範を求めたわけであった」という記述がある。
- (23) 清永敬次教授は、「借主である同族会社からみても貸主である個人からみても（友人同志の少額の貸借りの場合は別にして）、金銭の貸借りの場合税法（立法者）は、通常は利息の支払いがあるものと考えてるのであって、したがって無利息貸付けは原則として『通常でない行為計算』というべきであろう」と述べられている〔「検証 租税回避行為の否認」税研13巻79号（平10）72頁〕。
- (24) 田中誠二・喜多了祐著「全訂 コメントール 商法総則」（昭49）66～70頁、大隅健一郎他編「判例コメントール13上商法Ⅲ上（総則・商行為）増補版」（昭

60) 250頁以下参照。

(4) 資産の低額譲渡に対する所得税法157条の適用の可否

次に、前記(1)で指摘した第二の問題、すなわち、所得税法59条及び同法施行令169条の個別規定によれば、個人が法人に対して、資産（たな卸資産等を除く。）を贈与又は時価の2分の1に満たない価額で譲渡した場合には、時価相当額で譲渡があったものとみなす旨定めていることから、その反対解釈として、時価の2分の1以上の価額で譲渡した場合には、たとえ株主等が同族会社に対して譲渡したときであっても、所得税法上、時価相当額で譲渡があったものとみなされることはなく、また、所得税負担の不当な減少にも当たらないとみるべきであるとの考え方に立って、当該譲渡に対し、所得税法157条の行為計算否認規定を適用し時価相当額で譲渡があったものとして認定課税を行うことはできないという意見が想定される⁽²⁵⁾ので、以下この点について考察することとする。

ところで、所得税基本通達59-3《同族会社等に対する低額譲渡》によれば、「山林・・・又は譲渡所得の基因となる資産を法人に対し時価の2分の1以上の対価で譲渡した場合には、法第59条第1項第2号の規定の適用はないが、時価の2分の1以上の対価による法人に対する譲渡であっても、その譲渡が法157条の規定に該当する場合には、同条の規定により、税務署長の認めるところによって、当該資産の時価に相当する金額により山林所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額を計算することができる」と定め、株主等が同族会社に対して時価の2分の1以上の価額で譲渡した場合でも、所得税法157条の行為計算否認規定を適用し時価相当額で譲渡があったものとして認定課税を行うことがあり得るとしている。

一方、この点に関する学説をみると、佐藤英明教授は、時価2億円と評価されるアパートを1億1千万円で自己の同族会社に譲渡したという事例を想定して見解を述べられているが、それによると、「時価の2分の1未満の価額による譲渡を時価による譲渡とみなすという規定がある場合には、

その反対解釈として2分の1以上の対価であれば、一応法の認める所であると解釈される余地は大きく、いわばそのような法の『アナウンスメント効果』ともいうべき効果をまったく否定することは、法的安定性を著しく害する結果となると考えられる」としながらも、「対価の額が著しく過大または過少であるかどうかというのは、法157条を適用すべきかどうかという判断において最も確実かつ明確な基準であるに過ぎず、論理的には、経済的に合理的か、または、同族会社であるがゆえになしうる行為ではないか、という抽象的な判断基準がこれに先行しているのである」とし、さらに、「『同族会社であるがゆえになしうる行為か』という基準は、『同族会社であるがゆえになされえた行為ではないか』という基準に読み替えることになる。このような基準の下で、……低額譲渡の事例を検討するならば、そこに何らかの経済合理的な目的が存在したかどうかということが重要な問題点となるであろう」とした上、「何らかの経済合理的な目的を示すことができない場合には、所得税法157条が適用され、……時価で譲渡したものとして更正処分がなされうると考えるべきである」⁽²⁶⁾との見解を示されている。

大淵博義教授は、所得税基本通達59-3について、「同通達は、株主と同族会社の間の時価の2分の1以上の価額の譲渡について、何らかの異常、不合理な行為という特別の事情がある場合の所得税の不当減少に対処するための予防的規定」であるとした上、「例えば、株主が他から資産の買取り申し出を受けた後に、当該資産を累積欠損金のある同族会社に2分の1以上の価額で譲渡し、同族会社がこれを第三者に時価で譲渡するという迂回行為などはこれに該当する余地があろう」⁽²⁷⁾との見解を示されている⁽²⁸⁾。

次に、裁判例をみると、大阪地裁昭和63年11月29日判決〔第1章の4の注(20)の①参照〕では、同族会社の特殊関係者である個人が当該同族会社に対して時価5676万円余の土地を3600万円（時価の約63%であり時価の2分の1以上の価額に当たる。）で譲渡した事例につき、課税庁が所得税法

157条を適用し、時価相当額で譲渡があったものとみなして行った課税処分を適法と認めており、この判断は、大阪高裁平成元年5月24日判決でも納税者側の控訴が棄却され、確定している。ただ、この判決においては、「本件土地の譲渡価額は、譲渡人と同族会社との人的な特殊事情を反映して決定された価額で、時価とは認められないから、本件譲渡価額に基づいて譲渡人の譲渡所得の金額を計算することは、同人の所得税の負担を不当に減少させる結果になる」と判示しているだけで、所得税法59条と157条との関係については何ら言及していない。しかし、この判決をみる限り、株主等が同族会社に時価の2分の1以上の価額で譲渡した場合でも、所得税法157条の適用が認められることもあり得るということである。

思うに、所得税法59条及び同法施行令169条の規定によれば、個人が法人に対し時価の2分の1以上の価額で譲渡する限り、譲受先法人が同族会社であると非同族会社であるとを問わず、時価相当額で譲渡があったものとはみなされないことになっているので、株主等が同族会社に対し時価の2分の1以上の価額で譲渡した場合にのみ、所得税法157条の行為計算否認規定を適用し時価相当額で譲渡があったものとして認定課税を行うことができるかどうか疑問の存するところではあるが、①株主等が同族会社に時価の2分の1以上の価額で譲渡した場合には、いかに不合理・不自然な行為計算による譲渡（例えば、大淵博義教授が例示されている上記のような事例のほか、同族会社とその代表者とが相互に資産を譲渡している場合において、同族会社から代表者に譲渡した資産の売買価額は時価相当額となっているのに対し、代表者から同族会社に譲渡した資産の売買価額は時価相当額の2分の1に相当する価額となっているような事例など）であっても、もはや所得税法157条を適用して否認することは許されないというのは、この行為計算否認規定の趣旨・目的からして首肯し難いところであること、②所得税法上、資産の無償譲渡等については別段の個別規定（不当性の有無を問わない規定）が設けられているのに、役務の無償提供等について同様の個別規定が設けられていないのは、前者の方が後者よりも課

税の必要性が高いという考え方がその根底にあるものと解されるところ、行為計算否認規定の適用に当たり、役務の提供については通常の対価相当額の2分の1以上の対価でなされたものも否認の対象になり得る⁽²⁵⁾のに、(課税の必要性がより高い)資産の譲渡についてのみ時価の2分の1以上の価額でなされたものは否認の対象にならないとして、役務の提供よりも有利に取り扱うべき特段の合理的理由を見いだし得ないこと、③所得税法157条の行為計算否認規定を他の課税要件規定によって対処できない租税回避行為に対処するための補充・補完規定と解する⁽²⁶⁾ことは、基本的には妥当であると考えられるところ、時価の2分の1以上の価額で資産を譲渡した場合には、他の課税要件規定である同法59条等によっては対処できないことになるから、それが所得税の負担を不当に減少させる不合理・不自然な行為計算に該当する限り、補充・補完規定である同法157条の行為計算否認規定によって対処できると解することもできること、などを併せ考えると、時価の2分の1以上の価額で譲渡した場合でも、株主等と同族会社との間の取引であるがゆえになされたといえるような事情等が存するときは、同条を適用し時価相当額で譲渡があったものとして認定課税を行うことは許される、と解するのが相当であろうと考える。

〔注〕

- (25) この点を指摘するものとして、一杉直「租税判例紹介・解説」税経通信44巻(平元)11号271頁の注19。
- (26) 「税務事例研究」21巻(平6)60～61頁。
- (27) 「『所得なきところに課税なし』の原則と同族会社の『行為・計算』の否認」税理40巻9号(平9)70頁及び73頁。
- (28) これらのほかにも、例えば、植松守雄氏は、時価の2分の1以上の価額による土地の譲渡等につき、「所得税法の同族会社に対する行為計算の否認の規定を活用して時価で出資または譲渡したものと認定して適正な譲渡所得税をかけることができるのではないかと思います」と述べられており〔「税法上の実質主義について(続)」税経通信23巻11号(昭43)164頁〕、品川芳宣教授も、「所得税法59条との関係においても、本件規定(筆者注：所得税法157条の行為計算否認規定をいう。)の適用がある場合には、その例外が認められて然るべきこととなろう(所基通59-3

参照)」との見解を示されている〔「個人の同族会社に対する無利息貸付けと行為計算の否認」TKC税研情報（平9.11.14）8頁〕。

- (29) 資産の譲渡につき所得税法59条及び同法施行令169条の個別規定により、贈与又は時価の2分の1に満たない価額で譲渡した場合に時価相当額で譲渡があったものとみなす旨定めていることから、資産の譲渡及びそれ以外の役務の提供に係る同族会社の行為計算についても、この個別規定に準じて不当性の有無を判断すべきである、つまり、適正価額の2分の1以上の価額であれば否認の対象とすべきではない、という見解もある〔例えば、松沢智「租税実体法の解釈と適用」（平5）138頁参照〕。

しかし、①同族会社の行為計算否認に係る不当性の判断基準に関しては、所得税法施行令169条のような明文の規定が設けられていないこと、②適正対価の2分の1以上の価額であれば常に不当性がないとはいえないので、所得税法施行令169条に準じて判断すべきであるとはいえないこと、③過去の裁判例をみても、適正対価の2分の1以上の価額で取引されたものに対する認定課税を適法と認めた事例——例えば、本文で述べた土地の譲渡（時価の約63％）についての大阪地裁昭和63年11月29日判決、病院経営者が同族会社に支払った建物・給食・事務管理委託料（適正委託料の67.1％ないし73.0％）についての福岡地裁平成4年2月20日判決、最高裁でも容認された転貸方式による過少不動産賃貸料（適正賃貸料の66.0％ないし69.5％）についての福岡地裁平成4年5月14日判決——があることなどからして、この見解には賛同できない。

- (30) 松沢智氏は、法人税法132条の行為計算否認規定の現代的意義について、「租税回避行為の発生に対処するための補充・補完的規定と考える」旨の見解を示されている〔「租税実体法」（昭51）42～44頁・「新版租税実体法」（平6）でも同様〕。

3 過大経費の否認に係る所得税法37条と157条との関係

(1) 問題の所在

不動産所得者が同族会社である不動産管理会社を設立し当該会社に過大な不動産管理料を支払っている等のいわゆる過大経費の支払事例につき、所得税法157条の行為計算否認規定を適用して過大経費の否認が行われていることに対し、この種の類型に属するものについては、本来的には、同法157条を適用するまでもなく、同法37条《必要経費》の解釈適用によって対処すべきであるとの見解がある⁽¹⁾ので、以下この点について考察することとする。

〔注〕

- (1) 大淵博義「裁判例等からみた役員給与の認定論理とその問題点(上)」週刊税務通信2406号(平7.12.11)18頁・「『所得なきとこに課税なし』の原則と同族会社の『行為・計算』の否認」税理40巻9号(平9)68頁等。

(2) 所得税法37条による過大経費の否認の可否

所得税法37条は、必要経費についての基本規定であるが、同条1項では、「その年分の不動産所得の金額、事業所得の金額又は雑所得の金額……の計算上必要経費に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、これらの所得の総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額及びその年における販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用……の額とする」と規定している。

ここにいう「業務について生じた費用」とはどのようなものをいうのかについては、条文上必ずしも明確でないが、一般的にはその費用が業務と直接関連を有し、かつ、業務の遂行上必要なものでなければならぬと解されている。このことは、家事関連費についての規定からも読み取ることができるように思われる。すなわち、所得税法45条《家事関連費等の必要経費不算入》及び同法施行令96条《家事関連費》の規定によれば、家事関連費のうち必要経費への算入が認められるのは、①その主たる部分がこれらの所得を生ずべき業務の遂行上必要であり、かつ、その必要である部分を明らかに区分することができる場合における当該部分に相当する経費とされ、更に、②青色申告者の場合は、取引の記録等に基づいて、これらの所得を生ずべき業務の遂行上直接必要であったことが明らかにされる部分の金額に相当する経費も含めることとされている。なお、税務の執行上は、所得税基本通達45-2《業務の遂行上必要な部分》により、青色申告者であるか白色申告者であるかを問わず、業務の遂行上必要な部分の金額が50%以下であっても、その必要である部分を明らかに区分することができる場合には、その必要である部分に相当する金額を必要経費に算入して差し

支えないものとして取り扱うこととされている。

以上のとおり、「業務について生じた費用」とは、業務と直接関連を有し、かつ、業務の遂行上必要なもの（部分）でなければならぬと解されるのであるが、さらに、「業務の遂行上必要なもの（部分）」に当たるかどうかは、個々の納税者の主観的判断によるのではなく、客観的に判断すべきものと解される⁽²⁾。

そうすると、ここで問題としている過大経費については、業務上の経費（業務の遂行上必要な部分）と広義の家事上の経費（過大部分は所得の処分としての家事費とみる）とが混在している一種の家事関連費的な支出であるという見方もできるので、客観的にみて、業務の遂行上必要と認められる部分に限り必要経費算入が認められるというべきであろう。したがって、所得税法37条により過大経費の否認をすることはできると解するのが相当と考える。

なお、このように解することについては、否定的な見解があり⁽³⁾、その根拠として挙げられているものにはそれなりの理由があると思われる点もあるが、仮に、この種の過大経費を所得税法37条により否認することができないとすると、経費名目での支出が異常に高額でその大部分が客観的にみて相手方への贈与等と認められるものであっても、同法157条の行為計算否認規定の適用対象になるもの以外は否認できないこととなり、税負担の公平が確保されない結果になること、また、裁判例の中にも、同法37条による過大経費の否認を適法と判示しているものがある⁽⁴⁾ところ、この判示は相当というべきであること、などを併せ考えると、所得税法37条により過大経費の否認をすることができないという考え方には賛同できない。

ところで、所得税法37条により過大経費の否認をすることができるとした場合、過大経費の否認は、必ず同条を適用して行わなければならない、同法157条の行為計算否認規定によってこれを行うことはできないと解すべきであろうか。次に、この点について考察することとする。

〔注〕

- (2) 金子宏教授は、「ある支出が必要経費として控除されうるためには、それが事業活動と直接の関連をもち、事業の遂行上必要な費用でなければならない」とした上、「問題は、必要経費として控除を認められるためには、必要な(necessary)経費であればよいのか、それとも『通常かつ必要』(ordinary and necessary)な経費でなければならないのかである。わが国の所得税法では、アメリカの内国歳入法典162条のように『通常』の要件が規定されていないから、必要な経費であれば控除が認められると解さざるをえない。・・・ただし、・・・必要性の認定が、関係者の主観的判断を基準としてではなく、客観的基準に即してなされなければならないことは、いうまでもない」と述べられている〔「租税法(第六版補正版)」220頁〕。

なお、内国歳入法典162条では、総益金から控除される損金は、別段の定めがない限り、「事業遂行のために通常かつ必要な費用(ordinary and necessary expenses)」であり、かつ、「合理的(reasonable)な金額」でなければならない旨定められている〔須田徹「アメリカの税法(改定五版) — 連邦税・州税のすべて — 」63頁〕。

この点に関して、植松守雄氏は「わが国では直接『必要経費』か『家事費』かという形で提起される問題が、アメリカでは『通常で必要』の要件というスクリーンを通して議論されるだけ形式的な手掛りがあるということになろうが、全体として『通常で必要な経費』と、わが国の『必要経費』との間に本質的な差はないように思われる」と述べられている〔一橋論叢80巻5号(昭53)588頁〕。

また、大淵博義教授も、所得税法37条の必要経費は「通常かつ必要な経費」と解しておられるようである〔「裁判例等からみた役員給与の認定論理とその問題点(上)」週刊税務通信2406号(平7.12.11)18頁〕。

- (3) 碓井光明教授は、青色事業専従者の給与につき所得税法57条1項で「労務に従事した期間、労務の性質及びその提供の程度、・・・その他の政令で定める状況に照らしその労務の対価として相当であると認められるもの」に限って必要経費算入を認めることとされている旨を指摘した上、「物品又は役務の対価的性質を有する必要経費の場合に、右のような特別の規定なくして、金額が異常であることを理由に控除を否認できるものかどうかは疑問である。金額の合理性によって否認できるのは、対価たる部分と贈与等の所得の処分の部分を分離できる場合に限られるのではなからうか」とし、対価たる部分と贈与等の所得の処分の部分とを分離できない過大経費について、所得税法37条により否認すことには否定的な見解を示されている〔租税法研究第3号(昭50)73頁〕。なお、同教授は、日税研論集31号(平7年)33頁～36頁でも、現行所得税法の下において、「異常、異例の支出」であるとか、「金額が不相当」とであるという理由で必要経費性を否定することは困難である旨の見解を示されている。

また、岸眞吾氏は、我が国の「所得税法上、アメリカの内国歳入法典162条にあ

る『通常』というような文言が明文で規定されていないこと、反社会的行為（違法行為）を原因とする収入でも所得税法上『収入すべき金額』と解されることなどから、正当な支出であることまでも求めたものではないと解される。したがって、
 ・・・・支払管理料も、租税回避に基づく支出であるが、私法上有効な契約により支出しなければならないものとして、必要経費性を否認することはできないということになる」との見解を示されている〔松沢智編「租税実体法の解釈と適用」（平5）145頁〕。

- (4) 山口地裁平成7年6月27日判決（税資209号1167頁）では、「所得税法37条1項に規定する事業所得における必要経費に該当するためには、当該事業について生じた費用であること、すなわち業務との関連性がなければならないとともに、業務の遂行上必要であることを要し、更にその必要性の判断においても、単に事業主の主観的判断のみによるのではなく、客観的に必要経費として認識できるものでなければならない」とした上、病院経営者である個人が従兄弟である非常勤医師に支払っていた報酬の過大部分につき、業務の遂行上客観的に必要なものとは認められないから、所得税法37条1項の必要経費に当たらない旨判示している〔控訴審判決（広島高裁平成9年7月18日判決・税務弘報46巻5号181頁）でも、この判断は維持されている〕。

なお、法人税法上の損金に算入できるか否かを判断した裁判例として、例えば、宇都宮地裁昭和50年10月16日判決（税資83号93頁）では、原告会社が定額制の旅費規定を採用し役員に対し1日当たり2000～3000円の旅費を損金に算入していたのを、課税庁はそのうち1000円のみを損金と認め、残額についての損金算入を認めなかった事例につき、「およそ民間企業の旅費規定において定額制を採用し、日当の定額を定めた場合、その金額が物価事情、企業の規模などの諸般の事情に照らし、社会通念の許容する範囲を超えた場合には、税務官庁がその超過すると判断される部分の経費性を否認できることは当然すぎるほど当然のことである」と判示し、社会通念の許容する範囲を超える部分 — 換言すれば、客観的にみて不相当に高額の部分 — については、経費性が認められないとしている。

(3) 所得税法37条と157条との関係

所得税法37条により過大経費の否認ができるとすると、同法157条の行為計算否認規定は他の課税要件規定によって対処できない租税回避行為に対処するための補充・補完的規定であるから、もはや過大経費の否認について157条を適用する余地はないとする見解があるが⁽⁵⁾、この点に関して、増井良啓助教授は、過大不動産管理料の事例に係る東京地裁平成元年

4月14日判決〔第1章の4の注(18)の①参照〕に関して、「本件は、純粋な実体法の論理だけからすれば、×××万円余の支出のうち必要経費を×××万円余であると認定すればすむ事案である。それにもかかわらず157条が用いられたのは、証拠法の観点からみた157条のひとつの機能が、同業者比準にもとづく更正・決定を承認し、立証を緩和することにあるからである」と述べられている⁽⁶⁾。

佐藤英明教授は、「法37条との関係でも法157条は実体的な規定であり、所得の稼得に、通常性はともかく、必要性があると考えられる支出の範囲を制限し、所得の発生を擬制する規定と考えるべきであろう」と述べられている⁽⁷⁾。

金子宏教授は、法人税法22条2項と132条との関係についてはあるが、「どちらを適用しても税額の点で相違を生じない場合は、基本規定である22条2項が適用されるべきであろう。しかし、……どちらの規定を適用するかによって税額が異なるような場合には、どちらを適用するかは税務行政庁の選択に委ねられていると解すべきであろう」と述べられている⁽⁸⁾。

次に、裁判例をみると、第1章の4で概観したとおり、過大不動産管理料や過大病院管理料等の過大経費につき所得税法157条の行為計算否認規定を適用して否認した事例が適法とされていることからすると、判例上も税務行政庁の選択に委ねられているものと解することができるように思われる。

私見によれば、①前記(2)で述べたとおり、所得税法37条により過大経費の否認をすることができると考えているが、同条の必要経費の意義等についての見解の相違もあって、これに否定的な意見も一方にあること、②所得税法37条を適用して過大経費の否認をする場合、何らかの基準が必要であるところ、実務上は類似同業者比準方式により求めた平均値を基準とし、それを超える部分を過大経費部分として否認するという方法を採用するを得ないケースが多いと考えられるが、この類似同業者比準方式により

算定した「平均値」を上回る部分の金額について、37条を適用した場合には、平均値＝「通常の対価相当額」を上回るからといって直ちに同条にいう必要経費ではないと言い切れるかという疑念がある——所得税法157条の行為計算否認規定を適用する場合には、通常行われる取引に引き直したところで「通常必要な経費部分」を判断することになるから、同方式により求めた平均値⁽⁹⁾が「通常必要な経費部分」であり、これを超える部分は過大経費部分として税務上否認できるものと解されるので、そのような疑念は生じないものとする——こと、③所得税法37条により過大経費の否認ができるという見解を採っているとみられる学者の中にも、前述のとおり、同法157条には、同業者比準に基づく更正・決定を承認し、立証を緩和する等の独自の機能があるとする意見があるところ、筆者も上記②で述べたことと同じ理由で、この意見は妥当なものと考えていること、④裁判例をみても、過大経費につき所得税法157条の規定を適用して認定課税を行った事例を適法と認めていること、及び⑤所得税法157条の規定は他の課税要件規定が適用できない場合にのみ適用する旨の明文の定めはなく、また、同法37条又は157条の規定のいずれを適用するにしても、その目的とするところは同じであるから、同法157条の規定を適用して過大経費の否認を行っても、違法又は不当な処分として取り消すべきものとは思われないこと、などを総合勘案すると、過大経費の否認に当たり同法37条と157条の規定のいずれを適用するかは、課税庁の選択に委ねられていると解して差し支えないものとする。

〔注〕

- (5) 藤曲武美氏もこの見解を採っておられるようである〔「不当性の判断基準をめぐって」速報税理（平9.8.11）24頁参照〕。

なお、松沢智氏は、所得税法157条の行為計算否認規定は他の課税要件規定によって対処できない租税回避行為に対処するための補充・補完的規定である旨提唱しておられるが、過大不動産管理料の支払事例につき同条を適用して認定課税を行うことについては肯定する立場を採っておられるようである〔「租税実体法の解釈と適用」（平5）138頁参照〕。

- (6) 「所得税法157条を適用して過大不動産管理料の必要経費算入を否認した事例」ジュリスト965号(平2)102頁。
- (7) 「税務事例研究」21巻(平6)62頁。
- (8) 「無償取引と法人税 — 法人税法22条2項を中心として — 」法学協会百周年記念論文集第2巻(昭58)172~173頁。
- (9) 昭和36年7月の「国税通則法の制定に関する答申(税制調査会第二次答申)の説明」によれば、所得税法157条にいう「不当」の意義について、「『不当に』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乖離を示すものである」とし、経済的実質に即して税額をどのように算出すべきかについては、「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」とした上、「課税にとらえられるべきものは経済的実質値であり、適正値でなければならない。そうしてそれは、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る。しかも、現実にはその値はそのような条件下の標準値ないし平均値として得られるものと考えべきである」との考え方が示されている。

4 不当性の判断基準、不当性の判断対象とすべき税負担の範囲及び対応的調整

(1) 問題の所在

所得税法157条の行為計算否認規定によれば、「同族会社の行為又は計算で、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」に、認定課税を行うことができることとされているが、ここにいう「所得税の負担を不当に減少させる結果」となっているか否かの判断基準、つまり「不当性の判断基準」を何に求めるかという問題がある。

また、不動産所得又は事業所得を生ずべき事業を営む個人が、自己の同族会社に業務の一部を委託して過大な対価を支払う一方、当該同族会社から役員報酬等の支払を受けているような事例につき、所得税法157条の行為計算否認規定を適用して認定課税を行う場合には、行為計算否認の対象となる所得(不動産所得又は事業所得)に係る所得税負担だけでなく、同族会社の法人税負担や、行為計算否認の対象となるもの(不動産管理料

等)を原資として同族会社から支払われている役員報酬等に係る所得税負担、をも考慮したところで、税負担の不当減少といえるかどうかを判断すべきか否かという、「不当性の判断対象とすべき税負担の範囲」の問題がある。

さらに、その延長線上の問題 —— 同族会社の法人税負担や同族会社から支払われている役員報酬等に係る所得税負担をも考慮して判断すべきであるという考え方は、二重課税の問題と関連があり、かつ、それらを考慮して判断した結果が、認定課税の対象者である株主等個人の所得税の更正(決定を含む。以下同じ。)において、所得金額及び税額の減少という形で具体的に反映されるようにすべきである(そうでなければ、どのように考慮したのかが不明で実質上ほとんど意味がなく、考慮しないに等しいといえよう。)という問題に波及していく —— として、行為計算否認による認定所得に対して所得税・法人税が二重に課税されることのないよう、現行税法の下でも、同族会社の法人税や株主等個人の所得税を減額するための何らかの調整を行うべきではないかという、いわゆる「対応的調整」の問題がある。

そこで、以下これらの問題について考察することとする。

(2) 不当性の判断基準についての学説

不当性の判断基準については、従来、専ら法人税に関してであるが、非同族会社基準説〔非同族(会社)比準説、非同族(会社)対比説、非同族(対比)基準説などと称する人もいる。〕と、経済的合理性基準説(経済的合理性説、合理性基準説などと称する人もいる。)の2説が代表的な見解として提唱され、最近では、経済的合理性基準説を支持する者が多いといわれている。また、所得税法157条の行為計算否認規定を適用して認定課税を行った事案についての最近の裁判例でも、経済的合理性基準説に立つとみられる判決がほとんどであったが、平和事件に対する東京地裁平成9年4月25日判決などでは、独立当事者間取引との対比により不当性の有

無を判断するという考え方（以下「独立当事者間取引基準説」という。）が採られているようである。これらを含め不当性の判断基準についての主な見解を概観してみることにする。

イ 非同族会社基準説

非同族会社を比較の対象として、非同族会社であれば通常なし得ない（換言すれば、同族会社であるがゆえに容易になし得る）と認められる同族会社の行為計算で、税負担の軽減を来すものを不当として税務上否認し、非同族会社が通常行うであろう行為計算に引き直して課税するという考え方である⁽¹⁾。

ロ 経済的合理性基準説

純経済人の行為計算と比較してみても、経済的・実質的な観点から純経済人が選択するであろう行為計算としては不自然・不合理と認められる同族会社の行為計算で、税負担の軽減を来すものを不当として税務上否認し、純経済人が通常選択するであろう行為計算に引き直して課税するという考え方である⁽²⁾。

ハ 独立当事者間取引基準説

独立・対等で相互に特殊関係のない当事者間で通常行われる取引 — 独立当事者間取引 — と比較して、独立当事者間取引では通常行われないと認められる同族会社の行為計算で、税負担の軽減を来すものを不当として税務上否認し、独立当事者間取引において通常行われるであろう行為計算に引き直して課税するという考え方である⁽³⁾。

ニ 客観的合理性基準説

同族会社と株主等との間の取引行為が客観的にみて — 取引当事者のどちらの立場からみても — 合理性を有しているか否かという観点から判断し、不合理であると認められる場合には、その行為計算を不当として税務上否認し、合理的と認められる行為計算に引き直して課税するという考え方である⁽⁴⁾。

ホ 両極説

同族会社の行為計算が経済的合理性を持つかどうかを判断する場合には、非同族会社を対比の基準とするだけでなく、個人事業者をも対比の基準とすべきであるという考え方である⁽⁵⁾。⁽⁶⁾

ところで、上記の各見解のうち、従来からの代表的な見解の一つである非同族会社基準説に対しては、①非同族会社の中にも、同族会社に極めて近いものから所有と経営の分離した巨大会社に至るまで、種々の段階のものがあり、何が同族会社であるがゆえに容易になし得る行為計算に当たるかを判断することは困難であるとか、②非同族会社でも行っているような行為計算は、税負担の軽減を来すような行為計算であっても、もはや不当とはいえず、したがって、これを否認することはできないことになり、税負担の公平という見地からすれば、妥当でない場合も生ずることとなるので問題がある、などの批判がなされている⁽⁷⁾。

また、経済的合理性基準説に対しては、①法人企業の場合、営利を目的とし経済的合理性を追求して活動しているので、同族会社の法人税の負担を不当に減少（換言すれば、法人所得を不当に減少）させる行為計算は、同族会社にとって経済的合理性を欠くものであるといえることから、法人税についてはこの説が妥当性を有するとしても⁽⁸⁾、個人の場合は、営利活動・所得稼得活動の主体であるとともに消費生活の主体でもあるという両面性を持っており、法人企業のように経済的合理性を追求する純経済人ではないこと、②株主等の所得税の負担を不当に減少させる行為計算は、通常、その相手方である同族会社の所得を増加させることになるから、同族会社自体の行為計算としては経済的合理性を有するものであって、不合理・不自然なものではないといえるので、行為計算否認の対象にならないとも解し得ることなどから、この説は、個人の所得税については妥当性を有していない旨の批判がなされている。

なお、独立当事者間取引基準説は、アメリカの内国歳入法典482条《納税者の間における所得及び控除の配分》及び我が国の租税特別措置法66条の4《国外関連者との取引に係る課税の特例》— いわゆる移転価格税制

— が前提としている独立当事者間取引を念頭に置いた考え方であろうと思われるが、裁判例では、所得税法157条の行為計算否認規定を適用して認定課税を行った事案に対する判決において、この見解に立つとみられる判示がなされている。この説は、非同族会社基準説や経済的合理性基準説に対する上述のような批判を考慮して採られた見解とみることもできよう。

この独立当事者間取引基準説に対しては、所得税においても、株主等と同族会社との間の取引につき、法人税法22条2項のような無償による資産の譲渡又は役務の提供からも収益が生じることを一律に擬制するのと等しいことになるとして、個人が当事者となる場合の不当性の判断を単純にこの基準によって行うことは疑問である⁽⁹⁾などの批判・指摘がなされている。

ところで、上記の各見解のうち、どの見解が所得税法157条の行為計算否認規定を適用する場合の不当性の判断基準として妥当性を有するかについては、①非同族会社基準説は、所得税法157条の行為計算否認規定の立法の経緯や文理に最も沿うものであるといえようが、上述のような批判があることのほか、不当性を判断するに当たって、その比準対象を非同族会社の取引のみに限定すると、業種・業態によっては比準対象となる非同族会社ごく少数又は皆無になるため、やむを得ず、比準対象を業種・業態の類似する他の同族会社の取引（特殊関係のない第三者との取引に限る。）まで拡大する必要が生じるケースも少なくないという課税実務面からの難点もあること、②経済的合理性基準説は、法人税の行為計算否認規定を適用する場合の不当性の判断基準としては妥当性を有するが、所得税の場合のそれとしては、上述のような批判があり、必ずしも妥当性を有しているとはいえない面もあること、③独立当事者間取引基準説や客観的合理性基準説は、非同族会社基準説や経済的合理性基準説に対する上述のような批判を考慮して採られた見解ではないかと思われ、同族会社と株主等との間の取引行為全体をみて不当性を判断することとなる所得税法157条の行為計算否認規定の不当性の判断基準としては、従来からの代表的な2説よりも妥当性を有しているように思われるが、上述のような批判があること、

④両極説は、必ずしも積極的な支持を受けているとはいえないようであるが、例えば、芸能人等が同族会社を設立して芸能報酬等の全部又は一部を当該芸能法人等に帰属させ、自らは当該同族会社から低額な報酬を受け取るにより税負担の軽減を図っている、いわゆる1人芸能法人等に対する不当性の判断に当たり、個人事業者である芸能人等と比準する方法には、それなりの合理性があると考えられることなどからして、どの説が最も妥当性を有していると断定的にいうことはできない。

ただ、所得税法157条の行為計算否認規定に係る不当性についての一般的な判断基準として比較的説得力のある見解を挙げるとすれば、最近提唱された独立当事者間取引基準説及び客観的合理性基準説と、従前からある非同族会社基準説（上述のような批判等はあるものの、所得税法157条の行為計算否認規定の立法の経緯や文理に最も沿うものとして捨て難い面がある。）の3説ではないかと考える。しかし、これら3説のいずれを採っても、その結論に差異が生ずることはないであろうと思われる。

〔注〕

- (1) この見解を採っているとみられる裁判例としては、いずれも法人税に関するものであるが、東京地裁昭和26年4月23日判決（税資10号114頁）、東京地裁昭和33年12月23日判決（税資26号1239頁）、広島地裁昭和35年5月17日判決（税資33号673頁）等がある。

また、この見解を採っているとみられる学説としては、武田昌輔教授の「不当に減少させるかどうかは、同様な行為を非同族法人において想定した場合に、はたして同様の行為又は計算が行われることとなるかどうか等に照らして判断するなど、客観的な判断が必要であろう」〔「立法趣旨・法人税法の解釈（五訂版）」464頁〕などがある。

- (2) この見解を採っているとみられる裁判例としては、法人税に関するものとして、東京地裁昭和40年12月15日判決（税資41号1188頁）、名古屋地裁昭和44年4月5日判決（税資56号472頁）等があり、また、所得税に関するものとして、福岡地裁平成4年2月20日判決（税資188号334頁）、東京地裁平成6年1月28日判決（税資200号358頁）等がある。

また、この見解を基本的に支持しているとみられる学説としては、金子宏教授の「非同族会社の中には、同族会社にきわめて近いものから所有と経営の分離した巨

大会社に至るまで、種々の段階のものがあり、何が同族会社であるがゆえに容易になしうる行為・計算に当たるかを判断することは困難であるから、抽象的な基準としては、・・・ある行為または計算が経済的合理性を欠いている場合に否認が認められると解すべきであろう」（「租税法（第六版補正版）」296頁）などがある。

- (3) この見解を採っているとみられる裁判例としては、平和事件に係る東京地裁平成9年4月25日判決（税資223号500頁）があるが、東京高裁平成4年12月14日判決（税資193号774頁）においても、「経済人の行為として著しく不自然・不合理であって、所得税法157条の第1項の規定により・・・否認することができるものと解するのが相当である」と判示し、基本的には経済的合理性基準説の考え方を採りつつも、その理由の中で、「独立、対等で何ら特殊な関係にない当事者の間では通常行われぬ取引であり、このような行為計算は、同族会社であるからこそ可能であったものといえることができる」と述べていることから、独立当事者間取引基準説の考え方も念頭に置いた判決といえよう。

これらの判決は、金子宏教授が従来から述べられている「・・・抽象的な基準としては・・・、ある行為または計算が経済的合理性を欠いている場合に否認が認められると解すべきであろう。そして、行為・計算が経済的合理性を欠いている場合とは、それが異常ないし変則的で租税回避以外に正当な理由ないし事業目的が存在しない」と認められる場合のみでなく、独立・対等で相互に特殊関係のない当事者間で通常行われる取引とは異なっている場合をも含む、と解するのが妥当であろう」（「租税法（第六版補正版）」によれば296頁。なお、「租税法」初版（昭51）238頁にも同旨の記述がある。）という見解などを参考にしたものではないかと推測される。

なお、この独立当事者間取引基準説と次の客観的合理性基準説は、いずれも経済的合理性基準説の延長線上にある見解であるともいえることから、広い意味では経済的合理性基準説の範疇に属するという見方もできよう。

- (4) 佐藤英明教授が提唱されている見解である〔税務事例研究21巻（平6）57頁参照〕。同教授自身は「客観的合理性基準説」と称しておられるわけではないが、所得税法157条の行為計算否認規定の不当性の判断基準としては、従来から主に法人税に関して提唱されていた経済的合理性基準説よりも分かりやすいのではないかと考えられるので、掲げたものである。

なお、内藤晃由氏は、これを「客観的合理性説」と称し、所得税法157条の行為計算否認規定の判断基準としてこの説を支持しておられる〔税務弘報43巻8号（平7）122頁以下〕。

- (5) 村井正教授が提唱されている見解である〔「租税法研究」第4号（昭52）96～103頁〕。
- (6) これらの見解以外にも、例えば、松沢智氏の④法的基準説に立った見解——法的にみて、通常一般人からすれば「濫用」が認められるか（換言すれば、一般人

の見地からみて異常・不合理であるか) どうかを基準として判断すべきであるという考え方 —— 「〔個人の無利息貸付けと同族会社の行為計算否認規定〕税務弘報41巻12号(平5)118~119頁]や、②類似会社基準説 —— 類似会社(必ずしも非同族会社に限定しない。)の行為計算と比較してみても、類似会社では通常行っていないような同族会社の行為計算で、税負担の軽減を来しているものを「不当」として否認できるという考え方 —— これは、吉良実氏が鳥取地裁昭和39年4月24日判決(行集15巻4号612頁、税資38号313頁)等における判示の考え方につき命名されたものである〔「不合理・不自然な行為・計算の判断基準」税理30巻13号(昭62)53~54頁)、などがある。

- (7) 広島地裁平成2年1月25日判決(税資175号117頁)では、「非同族会社には、同族会社に近いものから所有と経営が分離した巨大企業まで種々な段階のものがあることから、何が非同族会社であるがゆえになし得ない行為に当たるか一義的に判断することは著しく困難であって、法132条の否認の対象を、同族会社であるがゆえになし得る(非同族会社ではなし得ない)行為という基準によって限定するのは相当でないというべきである」と判示している。
- (8) ただし、この説に対しては、法人税の観点からも、「否認されるべき行為の判断基準はより明確になるものの、かかる基準によって税負担を不当に軽減しようと判断される行為は、同族会社によるものに限られないことから、なぜ、同族会社の行為のみ否認されるのか説明ができず、ひいては同族会社の行為の否認に限定されないという解釈に至るのではないか、との批判がなされよう」との指摘がある〔岸田貞夫「現代税法解釈 — 手続法・実体法・争訟法における課題と考察 — 」(平4)331頁〕。
- なお、この指摘は、独立当事者間取引基準説や客観的合理性基準説に対しても当てはまるであろう。
- (9) 藤曲武美「不当性の判断内容をめぐって」速報税理(平9.8.11)23頁。
- なお、松沢智氏も同旨の見解を述べられている〔税経通信53巻6号(平10)207頁〕。

(3) 不当減少の判断対象とすべき税負担の範囲及び対応的調整

まず、同族会社の法人税負担を考慮したところで税負担の不当減少といえるかどうかを判断すべきか否か、及び同族会社の法人税の対応的調整の問題については、次のとおりである。

裁判例をみると、同族会社の法人税負担を考慮したところで税負担の不当減少といえるかどうかを判断すべきか否かについて、東京地裁平成元年

4月17日判決⁽¹⁰⁾では、「所得税法157条に基づく法人の行為計算の否認及び計算を行うためには、当該行為計算を容認すれば、株主その他右の法人と所定の関係にある者の所得税の負担を不当に減少させる結果となることを必要とするけれども、右の所得税の負担に加えて当該法人の法人税の負担を総合し、ないしはこれを斟酌したものを不当に減少させる結果となることまでをも必要としていないことは、同条の規定上明らかである」と判示し、福岡地裁平成4年5月14日判決⁽¹¹⁾でも、「同条の文理解釈上、同条の適用に当たっては、所得税の課税主体（個人）を単位として税負担の減少の結果を考えれば足りるから、・・・法人税額を考慮する必要はないものと解される」と判示しており、他にも法人税負担を考慮して判断すべきであるとしている裁判例は見当たらない。

また、同族会社の法人税の対応的調整の問題については、平成9年以前の裁判例ではこの対応的調整を行うべきである旨言及しているものは見当たらないが、東京高裁平成10年6月23日判決⁽¹²⁾——いわゆる転貸方式による過少不動産賃貸料につき所得税法157条の行為計算否認規定を適用して個人の不動産所得を増額更正した事例——においては、「同族会社に対する課税をそのまま放置することは実質課税の見地からすると妥当でない」旨言及しており、現行税法の下でも、対応的調整として同族会社の所得を減額更正するのが妥当であるという考え方を採っているようである（ただし、同族会社の所得につき減額更正がなされていなくても、「個人に対する更正処分そのものが違法となるとまでは解されない」旨判示している。）。

学説をみると、同族会社の法人税負担を考慮したところで税負担の不当減少といえるかどうかを判断すべきか否かにつき、清永敬次教授は、「所得税法157条はその文言上からも所得税の負担の減少だけを問題としているので、・・・法人税負担は、立法論はともかく、同条の適用上はこれを考慮する必要はない・・・ということになるろう」⁽¹³⁾とし、また、増井良啓助教授も、上記の東京地裁平成元年4月17日判決において同族会社の法

人税負担を斟酌する必要がない旨判示していることにつき、「現行法上、所得税法157条と法人税法132条とが各々独立の要件・効果をもつ条文としておかれており、文言上も『所得税の負担』『法人税の負担』とかきわけられていることからすると、相当である」⁽⁴⁴⁾として、いずれも同族会社の法人税負担を考慮して判断する必要はないという見解を採っておられる⁽⁴⁵⁾。

また、同族会社の法人税の対応的調整の問題に関して、三木義一教授は、「特殊関係者たる個人の行為の私法上の効果に影響を与えずに課税上の計算において所得を増加させたのであれば、同族会社の行為の私法上の効果に影響を与えることなく、課税上の所得計算において同族会社の所得金額を減額することも可能であり、その方が課税上の所得計算として遙かに合理的ではないだろうか」⁽⁴⁶⁾と述べられており、これは、上記の東京高裁平成10年6月23日判決の考え方と同様、現行税法の下においても、所得税法157条の行為計算否認規定を適用して個人の所得につき増額更正をしたときは、対応的調整として同族会社の所得につき減額更正すべきであるという見解と思われる。

一方、大淵博義教授は、上記の東京高裁平成10年6月23日判決の対応的調整についての考え方に対し、「同判決は、法人税法が法人の利得している賃料を減額することを予定していない（対応的調整規定のない）現行規定を失念している」⁽⁴⁷⁾と批判されている。

筆者は、同族会社の法人税負担を考慮して判断すべきか否かについては、現行所得税法157条が、株主等の「所得税の負担」を不当に減少させる結果となっている場合に同族会社の行為計算を否認することができる旨定めているのであるから、その解釈としては、同族会社の行為計算により株主等個人の「所得税の負担」がどのように減少しているかを比較考量して判断すれば足りるというべきであって、同族会社の法人税負担を考慮して判断する必要はないものと解さざるを得ないと考えており、清永敬次教授や増井良啓助教授の見解と同様である⁽⁴⁸⁾。

また、同族会社の法人税の対応的調整の問題に関しては、行為計算否認により株主等個人の所得を増額更正したことに伴い同族会社の所得が現実かつ必然的に減少するというものではない——同族会社が行為計算の否認に係る過大収益部分又は過少費用部分を株主等に返還し又は支払わない限り同族会社の所得は減少しない——こと、及び現行税法上は対応的調整について何らの規定も設けられていないことからして、消極に解すべきではないかと考えており、仮に、対応的調整を行うべきだといのであれば、立法論として別途検討すべき問題であろうと考える。

次に、同族会社から支払われている役員報酬等に係る所得税負担を考慮したところで税負担の不当減少といえるかどうかを判断すべきか否か（考慮した結果に基づく対応的調整を含む。）については、以下のとおりである。

裁判例をみると、役員報酬等に係る所得税負担を考慮したところで税負担の不当減少といえるかどうかを判断すべきか否かについて、前記の東京地裁平成元年4月17日判決では、「原告の給与所得は・・・役員報酬に係るものであって、・・・原告の不動産所得とは、所得の発生の根拠を異にするものであり、右の支払管理料が原告の役員報酬の原資に充てられる関係があるとしても、所得税法157条の規定の適用に当たり、右の給与所得を斟酌すべきものではない」と判示し、福岡高裁平成5年2月10日判決⁽¹⁹⁾では、「原告の役員報酬は、・・・代表取締役としての役務の提供の対価として支給される給与所得であって、所得税法157条が適用される原告の不動産所得とは所得の発生根拠を異にする別個のものであるから、同条の適用に当たり、原告の取得した役員報酬（給与所得）を考慮する必要がないことは当然である。また、同条の適用により同族会社の行為計算が否認されるのは、課税の計算上のみのものであって、同法人として実在する行為又は計算の成否・当否に何らの影響を及ぼすものではなく、したがって、課税の計算上も否認された以外の行為又は計算に考慮を払う必要はない」

とし、さらに、給与所得を考慮しないと二重課税ともいうべき不当に高額の課税負担を受けることになる旨の原告の主張に対しては、「同条適用によって生じる右のような結果は、同条が同族会社の組織・運営を利用した租税負担回避のための恣意的な行為又は計算を防止・是正する趣旨のものであり、これによって生じる警告的・予防的機能を考慮することなくとられた行為・計算に起因するものであることからしても不当な結果とも思われない」、また、「現実には〇ビルから原告に支払われた賃貸料と通常支払われるべき賃貸料との差額は、本来原告が受けるべきものであり、原告の所得となってしまうべきものであったところ、現在の関係者の所得状況は、右差額がいったん原告の所得となった後に原告がそれを主として〇ビルに処分した場合といわば同様の状況であって、その場合の課税関係と対比して考えるならば、より高額の税負担を強制されるとか、不当な二重課税であるとする批判は必ずしも当たらないように思われる」と判示しているなど、平成9年以前の裁判例では、いずれも役員報酬（給与所得）等に係る所得税負担を考慮する必要はないとしていた。

ところが、前記の東京高裁平成10年6月23日判決では、従前の裁判例と異なり、「所得税法157条1項は税負担の公平を期するために、同族会社との関係において不当に所得税額を減少させる結果となる行為・計算を否認しようとするものであるから、・・・株主等と同族会社等との間の取引行為を全体として把握し、その両者間の取引（行為・計算）が客観的にみて個人の税負担の不当な減少を結果するものと認められるかどうかを判断するのが相当である」としており、同族会社から支払を受けている役員報酬等や配当に係る所得税負担を考慮して判断すべきであるとの考え方を採っている。ただ、本件については、これらを考慮しても所得税額を不当に減少させる結果となると認めることができるとしており、結論的には、課税庁の不当性についての判断に誤りがあるとはいえないとして是認している。

また、この判決においては、株主等が同族会社から支払を受ける給与所

得及び配当所得の金額を減額して更正すべきか否かについて、「行為・計算の否認は、実質的に公平な課税を行うために所得を適正に把握しようとする制度であり、かつ、現実になされた相互に関連し一応整合性を有する一連の行為・計算を否認して、別の行為・計算に引き直すものであるから、現実になされた行為・計算の一部のみを取り上げて否認するのは必ずしも妥当ではなく、これと必然的に関連する他の部分をも否認して計算をし直すことが妥当な場合が多いと考えられる（・・・・・・）。したがって、行為・計算を否認することにより、全体として所得の正確かつ実質的把握に資するようにすべきであって、一部の行為・計算のみの否認が全体として正確かつ実質的把握を損なう場合には、問題があるとしなければならない」という基本的な考え方に立ちながらも、「同族会社の行為・計算を否認するに当たり、関連するすべての事項を否認して計算をし直すことは、相当の困難を伴う。本件の場合においても、前記管理料をもってU商事の収入とすることは一応できると考えられるが、これをどのように控訴人ら各人の給与・配当等に計算し直すかなどについては、当該同族会社の定款等その他種々の要因をも考慮せざるを得ないから、給与・配当等の算定に相当の困難が伴うことは否定できない。その一方で、本件のような同族会社の行為・計算の否認が法的に是認されれば、その後は、納税者がこれを前提とした申告を行うものと期待することができ、その意味で、行為・計算の否認は警告的予防的機能をもあわせもつとみざるを得ない（しかし、実質課税ないし課税の公平の原則に照らすと、右の警告的予防的機能を強調しすぎるのは妥当でない。）。そうすると、同族会社の行為・計算の否認の結果、株主等に対する課税額等において著しく苛酷になるのであれば別として、そうでなければ、本件のような一定の箇所についての行為・計算の否認も、これをもって直ちに違法と断ずることは困難な面があるといわざるを得ない」などとして、結論的には、給与所得及び配当所得の金額を減額しないで行った更正処分を是認している。

なお、この東京高裁判決による認定判断は、最高裁平成11年1月29日判

決においても正当として是認されている。

学説をみると、清永敬次教授は、前記の東京地裁平成元年4月17日判決において給与所得に対する所得税負担を斟酌する必要はない旨判示していることにつき、「給与所得に対するものであるとはいえX（筆者注：原告のこと）に対する所得税であるから、本件での結論に違いが生ずるかどうかはともかく、右法条の文言に照らしても、過大管理料の支払いに伴う給与所得の所得税負担の発生（又は増加）分があればそれも含めて、所得税の負担の不当な減少があったか否かを、判断すべきであったと思われる」⁽²⁰⁾との見解を示されている。

佐藤英明教授も、「法157条が、個々の所得類型に分けて所得金額や収入金額を論じているのではなく、全体としての所得税の負担の不当な減少を要件としている点から見て、判決等の態度は形式を重視するあまり、やや狭きに失するように思われる。確かに法157条は全体としての取引を實質に合致したものに引き直す権限までを税務署長に与えたものではない。しかし、明らかに本来納税者の所得となるべきものの一部が同族会社を経由して納税者に還流している場合には、その部分は、納税者の所得計算上、不動産所得等と給与所得とのダブル・カウントがなされることになり、きわめて不合理な結果となる」として、所得税法157条の適用に当たり給与所得を考慮して判断すべきであり、かつ、更正処分における増差税額の計算においても、「適正な不動産所得等を計算すると同時に、納税者が同族会社から受け取る給与所得等のうち、納税者の不動産所得に直接原資を持つ部分は課税の対象から除かれるべきである」との見解を示されている⁽²¹⁾。

大淵博義教授は、所得税法157条の規定によれば「株主の所得税の『不当減少』とされているのであるから、その判断に当たっては、当該給与所得の所得税負担も合わせて考慮すべきであろう。ことに、過大管理料は、
・・・過大部分は必要経費概念の解釈により家事費として否認されるものであるから、同族会社からの給与とは別個の問題として考慮されると

は言えても、転貸方式の場合には、第三者からの賃料収入の分配の問題であるから、その収入から支払われている株主の役員に対する給与の支払いを考慮して判断することが妥当である⁽²²⁾との見解を示されている。

一方、岸眞吾氏は、過大不動産管理料の否認に係る平成元年7月5日の裁決事例(裁決事例集38号参照)につき、「本件で否認の対象となっているのは本件管理委任契約に基づく行為計算であるから、たとえ本件管理料が原資となっているとしても、役務提供の対価を所得の発生原因とする給与所得たる役員報酬を不当減少の判断上考慮すべきではないと考える」⁽²³⁾との見解を示されている。

八ツ尾順一氏も、「原告自身が同族会社から給与所得を得ていても、それは同族会社における労働の対価として得たものであって、原告の不動産所得とはあくまで所得の発生原因を異にしているところから、給与所得は斟酌されるべきでないとの結論になるのであろう」⁽²⁴⁾として、判例の考え方を支持しておられる。

思うに、所得税法157条の行為計算否認規定を適用するに当たっては、その行為計算否認の対象となるものを原資として同族会社から支払われている役員報酬等に係る所得税負担を考慮したところで不当減少といえるかどうかを判断すべきである、という考え方自体はよく理解できるものの、①役員報酬等に係る所得税負担を考慮するということは、行為計算を否認する前の役員報酬等に係る所得税額は過大であった、換言すれば、役員報酬等は過大であったものとして、当該役員報酬等のうち過大と認められる部分を減額したところで比較考量することを意味すると考えられるところ、明らかに過大役員報酬等と認定できるケースであれば、過大部分を減額することは妥当といえようが、過大役員報酬等とまではいえないようなケースを含めて一律的に減額することは、必ずしも妥当とはいえないと考えられること、②過大役員報酬等と認定できるケースであっても、過大役員報酬等であるか否かは、本来、法人税法34条《過大な役員報酬等の損金不算入》や同法36条の2《過大な使用人給与の損金不算入》などの問題である

(更には、同法132条にもかわりのある問題でもある)から、過大役員報酬等に当たるか否かの判断は、別途、法人税の観点から慎重に検討すべき問題ではないかと考えられ、現行所得税法157条の行為計算否認に直接関連して対処すべき問題として捉えるのは必ずしも適当でないように思われること、③役員報酬等に係る所得税負担を考慮するといっても、どのような合理的方法があるのか、また、考慮した結果が具体的な金額として算定できるか——具体的な金額として算定できないとすれば、どのように考慮したのかが明らかでないので、観念論の域を出ないことになる——という観点から考えた場合、行為計算否認の対象になった過大経費等と同族会社から支払われている役員報酬等との間に明確な相関関係(過大経費部分の金額の支払がなかったとしたら、各株主等の役員報酬等の額はこの金額程度になるのが通常であるといえるような関係)が認められるのであればともかく、そのような明確な相関関係があるとはいえないのが実態だという状況の下では、課税実務上、役員報酬等に係る所得税負担を考慮する客観的かつ合理的な方法を見いだすことが困難であること⁽²⁵⁾、④仮に、課税庁が何らかの基準や算定方法を定めて、同族会社から支払われている役員報酬等に係る所得税負担を考慮する方法を講じたとしても、行為計算否認による所得の増加額の方が、それに関連して減少するとみるべき役員報酬等の額よりも多額となるのが通例である——行為計算否認による所得の増加額は否認対象納税者1名の所得にそのまま反映されるが、それに関連して減少する役員報酬等の額は複数の者に分散されることなどによる——ので、考慮した結果が不当性の判断そのものに影響を及ぼすことはないものと考えられること、⑤前記の福岡高裁平成5年2月10日判決において、「現実に〇ビルから原告に支払われた賃貸料と通常支払われるべき賃貸料との差額は、本来原告が受けるべきものであり、原告の所得となっただけの差額であったところ、現在の関係者の所得状況は、右差額がいったん原告の所得となった後に原告がそれを主として〇ビルに処分した場合といわば同様の状況であって、その場合の課税関係と対比して考える

ならば、より高額な税負担を強制されるとか、不当な二重課税であるとすると批判は必ずしも当たらないように思われる」と判示しているように、株主等が同族会社に支払った過大経費部分又は株主等が同族会社から通常のお金を下回るお金で受けている場合の過少収入部分は、実質的には株主等からの同族会社に対する所得の処分（金銭の贈与等）とみることができるところ、例えば、個人が営利活動等により得た金銭を同族会社に贈与する一方、当該同族会社から役員報酬等の支払を受けている場合でも、現行税法上は、その役員報酬等の全額が給与所得に係る収入金額として課税の対象となることと対比して考えれば、同族会社から支払われている役員報酬等に係る所得税負担を考慮しないことが必ずしも不合理であるとはいえないこと、などを総合勘案すると、同族会社から支払われている役員報酬等に係る所得税負担を考慮しないで不当減少といえるか否かを判断し、かつ、同族会社から支払われている役員報酬等を減額しない——つまり対応的調整をしない——で更正しても、現行税法上は違法とまではいえないものとする。

なお、この点に関連して付言すると、現行税法の下においても、同族会社が行為計算の否認に係る過大収益部分又は過少費用部分を株主等に現実に返還し又は支払った場合には、その返還等をした事業年度の損金に算入できるものと解される。さらに、例えば、株主等と同族会社の双方が税務署長の認定課税を相当と認め、当初から認定課税に係る適正対価により取引を行ったものとして債権債務関係を遡及的に生じさせることに合意し、双方の連名でその旨を記載した書面を所轄税務署長に提出したような場合で、かつ、その債権債務関係の履行が確実であると見込まれるときなどは、その行為計算が行われた事業年度に遡及して、同族会社に対し職権による減額更正を行うという対処方法も、課税実務上の取扱いとして採り得るのではないかと考えられる。

〔注〕

- (10) 税資170号26頁。
- (11) 税資189号513頁。
- (12) 公刊物未登載。
- (13) 「租税回避行為の否認」別冊ジュリスト・租税判例百選（第三版）（平4）29頁。
- (14) 「所得税法157条を適用して過大不動産管理料の必要経費算入を否認した事例」ジュリスト965号（平2）103頁。
- (15) 同族会社の法人税負担を考慮する必要はないとする見解は、他にも見られる〔例えば、岸眞吾「松沢智編『租税実体法の解釈と適用』の第二章租税回避行為(1) — 同族会社に対して支払った不動産管理料の適正額」（平5）147頁、大淵博義「『所得なきところに課税なし』の原則と同族会社の『行為・計算』の否認」税理40巻9号（平9）71頁等〕。
- (16) 「所得税における同族会社の行為・計算の否認をめぐる判例等の動向」税理36巻5号（平5）91頁。
- (17) 「同族会社の行為計算の否認規定における解釈論の検証」税務弘報47巻1号12頁。
- (18) 昭和36年7月の「国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）」の説明によれば、「『不当に』』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。もっとも、このかい離によってもたらされる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、その行な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観察するのが妥当であると考えられる」としており、基本的には、総税負担により不当減少か否かを判断するのが妥当との考え方を示している。
- 筆者も、現行所得税法157条の解釈としては、本文で述べたとおりであるが、課税実務上のあるべき取扱いとしては、株主等の所得税の負担を不当に減少させるだけでなく、法人税を含む総税負担をも減少させる結果となっているケースについて、所得税法157条の規定を適用しその行為計算を否認するという考え方で対処すべきであろうと考える。もっとも、株主等の所得税の負担が不当に減少している場合には、同族会社の法人税を含む総税負担も減少しているのが通例であるといえよう。
- (19) 第1章の4の注(18)の②参照。
- なお、本件は上告されたが、最高裁判平成6年6月21日判決（税資201号525頁）において、原判決に違法の点はないとして棄却されている。
- (20) 上記の注(13)と同じ。
- (21) 「税務事例研究」21巻（平6）53～55頁。
- なお、高野幸大助教授も佐藤英明教授の見解を支持しておられる〔「不動産所得と同族会社の行為計算の否認」ジュリスト1095号（平8）206頁〕。
- (22) 「『所得なきところに課税なし』の原則と同族会社の『行為・計算』の否認」税

理40巻9号（平9）71頁。

(23) 松沢智編「租税実体法の解釈と適用」（平5）147頁。

(24) 「租税回避の事例研究」税法学536号（平8）63頁。

(25) 同族会社の構成員である同族株主等（同族関係者以外の使用人等を含む。）に対する役員報酬・給料・賞与等の給与支給額については、例えば、同族株主等のうち不動産所得や事業所得を有する者には所得税の限界税率等を考慮して低めの金額とし、それ以外の同族関係者の全部又は一部には高めの金額とするなど、必ずしも給与支給額が各人の職務内容・勤務実態等を反映した（適正なバランスのとれた）ものとなっていないケースが十分考えられる。したがって、行為計算否認前における株主等からの同族会社に対する支払経費の総額に占める否認対象過大経費部分の金額の割合によって、一律的に給与支給額を減額して認定課税を行うといった方法も、必ずしも合理性のある方法とはいえないと考える。

5 立法論としての対応的調整

(1) 問題の所在

前記4の(3)において、所得税法157条に規定する「所得税の負担を不当に減少させる結果」となっているか否かを判断するに当たり、同族会社の法人税負担や、同族会社から支払われている役員報酬等に係る所得税負担を考慮しないで判断しても、また、同族会社から支払われている役員報酬等を減額しないところで更正しても、現行税法上は違法とまではいえない旨述べたところであるが、現行税法上はそうであるとしても、行為計算否認により通常の対価相当額を超える過大経費部分と認定された金額又は通常の対価相当額に満たない過少収入部分と認定された金額については、課税対象者（納税義務者）が異なるとはいえ所得税と法人税がいわば二重に課税される結果となることなどから、立法論として、何らかの対応的調整を行うべきであるという意見がある⁽¹⁾。

ここにいう「対応的調整」とは、所得税法157条の行為計算否認規定を適用して認定課税を行う場合、所得税と法人税が二重に課税されないよう、同族会社の法人税、又は同族会社の法人税と株主等の所得税の両方につき、何らかの調整を行うべきであるというものであるところ、所

得税・法人税のいずれも国に納付される租税という点では同じであるから、行為計算の否認により、同じ所得に対して所得税と法人税が二重に課税される結果となることには釈然としない面があり、納税者側の理解が得られにくいことも否定し難いところであるので、立法論としては、何らかの対応的調整を行うべきではないかとも考えられる。

しかしながら、同じ所得に対して国税が二重に課税されるという観点からいえば、現行税法上は、上記の行為計算否認による認定課税の場合以外にも、例えば、個人と法人との間における棚卸資産又は譲渡所得の基因となる資産などの贈与等並びに法人税法上損金不算入とされている過大役員報酬及び過大使用人給与等の支給については、所得税と法人税が二重に課税され、法人間における資産の無償譲渡等又は役務の無償提供等については、両法人に対し法人税が二重に課税される、などの類似の問題があるところ、これら類似の問題——かつては、法人税法上の行為計算否認規定の適用対象として取り扱われていたものもある——についても、二重に課税されないようにするための対応的調整は行われていない。

したがって、行為計算否認規定に基づく認定課税に当たり対応的調整を行うべきか否かは、現行税法上は対応的調整が行われていないこれら類似の問題のほか、対応的調整を行うことを原則としている移転価格課税⁽²⁾との関連等も十分考慮して慎重に判断すべきであると考えられ、立法論としても、一概に対応的調整を行うのが妥当とも言い切れないと考えるが、仮に、立法上何らかの対応的調整を行う規定を設けるとした場合にどのような調整方法を採用するのが適当かについて、以下考察することとする。

〔注〕

- (1) 佐藤英明「税務事例研究」21巻（平6）65～67頁、三木義一「所得税における同族会社の行為・計算の否認をめぐる判例等の動向」税理36巻5号（平5）90～91頁等。
- (2) 租税条約の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律7条1項の規定によれば、我が国と租税条約を締結している相手国の課税当局が、我

が国の法人の国外関連者に対して移転価格課税を行う場合において、我が国と相手国の課税当局の間に相互協議の合意が成立したときは、我が国の法人からの更正の請求に基づき当該取引が行われた事業年度に遡及して減額更正をすることができることとされている。

(2) 検討

対応的調整の方法としては、同族会社の法人税のみを調整する方法と、同族会社の法人税と株主等の所得税の両方を調整する方法、などが考えられるが⁽³⁾、いずれの方法によるのが適当かについては、次のように考える。

所得税と法人税が二重に課税されることになるとして特に問題視されるのは、行為計算否認により株主等個人の過大経費部分又は過少収入部分と認定された金額についてであるところ、これらの金額は、同族会社の立場からみれば、それぞれ通常の対価相当額を超える過大収益部分又は通常の対価相当額に満たない過少費用部分ということになる。したがって、これらの金額を同族会社の益金から減算し又は損金に加算したところで、同族会社の法人税につき減額更正を行うこと、すなわち、上記の「同族会社の法人税のみを調整する方法」によって、株主等個人の過大経費部分又は過少収入部分に対し所得税と法人税が二重に課税されるという問題は一応解消されることになる。この調整方法は、極めて簡明で、かつ、それなりの合理性を有するものであるといえる。

一方、上記の「同族会社の法人税と株主等の所得税の両方を調整する方法」は、「同族会社の法人税のみを調整する方法」と併せて、同族会社からの株主等に対する役員報酬等（更に配当も含めるべきであるという意見もあろう⁽⁴⁾。）を減額することによって調整しようとする方法であるところ、同族会社の利益の状況が役員報酬等の多寡に影響してくることは十分予想されるところであり、また、行為計算否認により増加した所得（不動産所得や事業所得等の増加額）と行為計算否認の対象となったもの（不動産管理料や委託手数料等）を原資として同族会社から支払われている役員

報酬等（給与所得）の一部については、所得税が二重に課税されることになる面もあることから、理論的にはこの方法がより妥当性を有するとの見方もあろう。

しかし、この方法には、前記4の(3)で述べたこととほぼ同様であるが、①役員報酬等を減額することは、その役員報酬等が過大であることを前提にするものともいえるところ、明らかに過大役員報酬等と認定できるケースであれば、過大部分を減額することは妥当といえようが、過大役員報酬等とまではいえないようなケースを含めて一律的に減額することは、必ずしも妥当とはいえないと考えられること、②過大役員報酬等と認定できるケースであっても、過大役員報酬等であるか否かは、本来、法人税法34条や同法36条の2等の問題であり、また、過大役員報酬等と認定されることは同族会社にとっては損金不算入となる不利益なことでもあるから、過大役員報酬等に当たるか否かの判断は、別途、法人税の観点から慎重に検討すべき問題ではないかと考えられ、所得税法157条の行為計算否認に直接関連して対処すべき問題として捉えるのは必ずしも適当でないように思われること、及び③行為計算否認の対象となった過大経費部分又は過少収入部分と同族会社から支払われている役員報酬等との間に明確な相関関係があるとはいえないのが実態であるという状況の下では、その役員報酬等の減額部分を算定する客観的かつ合理的な方法を見いだすことが困難であること、といった問題点があるほか、④仮に対応的調整の方法として同族会社の法人税と株主等の所得税の両方を調整する方法を採用とした場合、これを合理的に行うためには、同族会社の調整前の所得の状況（所得金額が黒字か赤字か及びその具体的金額等）及び調整により減少する所得の状況（減少する所得金額及び調整前の所得金額に対する割合等）、認定課税の対象株主等とその他の同族関係役員及び使用人等の職務の内容・勤務の実態、これらの者に対する給与の支給状況、株主等に対する支払配当の額その他種々の事情等を考慮して、同族会社の法人税と株主等の所得税の両方をそれぞれ調整する必要があるものと考えられるので、対応的調整の事

務が複雑・煩瑣となり、的確にこれを行うことは極めて困難であると考えられること、⑤前記の福岡高裁平成5年2月10日判決でも述べているように、行為計算否認規定は、同族会社の組織・運営を利用した租税負担回避のための恣意的な行為計算を防止するという警告的・予防的機能をも有しているところ、これを無視してなされた恣意的な行為計算について、当初から通常の対価（適正対価）による取引が行われた場合と同様の状況になるよう調整して二重に課税されることを完全に解消すると、この警告的・予防的機能が失われること、などを総合的に考えると、立法論としても、同族会社の法人税と株主等の所得税の両方を調整する方法を採用することが果たして妥当といえるかどうか、疑問のあるところである。

以上述べたような問題点等を総合勘案して判断すると、それなりの合理性を有し、現実的かつ簡明な方法である「同族会社の法人税のみを調整する方法」 — この方法は、我が国の現行の移転価格課税における対応的調整の方法と同様といえる — を採るのが妥当ではないかと考える。

なお、この対応的調整は、所得税と法人税が二重に課税されるのを排除しようという趣旨により行うものであること、また、税法上の行為計算の否認は私法上なされた行為計算の効力を失わせるものではないことなどからして、当該二重に課税される部分の金額につき同族会社から株主等に対し返還等がなされたか否かを問わず、当該行為計算が行われた事業年度に遡及して行うのが妥当であろうと考える⁽⁵⁾。

〔注〕

- (3) 佐藤英明教授は、「同族会社が支払った法人税を納税者の所得税額から一定限度控除するなど、何らかの調整をすべきではないか」とした上、「具体的には、同族会社が負担した法人税額に、法157条により否認された個人の必要経費に対応する同族会社の収益がその年度の同族会社の総所得に占める割合を乗じた金額を、個人の更正処分の際に税額から控除するようにすべきであろう」とし、さらに、「個人の収入のダブル・カウント分の控除も併せて明文化すべきである」との見解を示されている〔「税務事例研究」21巻66頁〕。

同教授が提唱される上記の前段の調整方法は、株主等に対する所得税の更正処分

の際に、法人税の調整分を所得税額の算出過程で控除することにより調整し、同族会社の法人税そのものについては対应的調整のための減額更正を行わない — 株主等個人の段階で調整が行われる — というものであり、私案とは異なるが一つの考え方であるといえよう。

- (4) 前述した東京高裁平成10年6月23日判決では、株主等が同族会社から支払を受ける役員報酬等のほか、配当についても、何らかの調整が必要であることを示唆している。
- (5) 我が国の法人が国外関連者との取引により過大に利益を得ているケースにつき、相手国と我が国の課税当局の間の相互協議により当該国外関連者に対し移転価格課税を行うことで合意が成立した場合における我が国の法人に対する対应的調整の方法も、過大に利益を得た部分の金額を当該国外関連者に返還するか否か（又は返還したか否か）を問わず、当該取引が行われた事業年度に遡及して減額更正を行うという取扱いになっている〔羽床正秀「移転価格税制詳解（平成11年全訂版）」51～53頁〕、佐藤正勝「移転価格税制の理論と適用 — 日米両国法制の比較研究 —」（平9年）274頁以下等参照。〕。

なお、返還しなかった利益部分については、当該法人の利益積立金を構成するほか、同族会社の留保金課税の留保金額に含まれるものとされている（租税条約実施特例法7条2項）。

6 所得税法157条の適用除外となる「相当な理由」等

(1) 問題の所在

各税法の行為計算否認規定によれば、「〇〇税の負担を不当に減少させる結果」となっている場合に認定課税を行うことができることとされているので、単に税負担が減少しているというだけでは足りず、客観的にみてそれが「不当」と評価されるものでなければ否認の対象とならないことは明らかである。この「不当」という用語は、正当の反対語であり、道理にはずれたこと、当を得ないこと、常識や秩序から逸脱していること⁽¹⁾、換言すれば、不合理・不自然であること、を意味するものと一般に解されている。したがって、所得税法157条の行為計算否認規定についていえば、株主等と同族会社との間における行為計算が客観的にみて不合理・不自然と認められる場合には、否認の対象とすることができる。これを逆にいえば、不合理・不自然とはいえない「相当な理由」（「正当な理由」、「合

理的理由」又は「経済的合理性」などといわれることもある。)がある場合には、行為計算否認規定の適用対象から除外されることになるものと解される。

ところで、この適用除外となる「相当な理由」がある場合とは具体的にどのような場合をいうのかについては、疑問の存するところであるが、過去の事例からみて、特に無利息貸付けにつき問題となることが多いので、以下無利息貸付けの場合を中心に考察してみることとする。

〔注〕

(1) 「広辞苑」岩波書店、「新明解・国語辞典」三省堂。

(2) 無利息貸付けの場合における「相当な理由」等

無利息貸付けに対する利息の認定課税(利息相当額を収益又は収入と認定する一方、それと同額を寄付金又は贈与等と認定して課税処理を行うことをいう。)は、貸主が法人の場合は、現行法人税法22条2項及び37条の規定に基づき行われるのが原則であり、同法132条の行為計算否認規定を適用するまでもない〔同法22条2項のような明文の規定がなかった昭和39年以前においては、旧法人税基本通達355(第1章の4の注(21)参照)に同族会社の行為計算否認の具体例の一つとして、「用益贈与(株主等に金銭その他の資産を無償又は著しく低廉な利率・賃貸料で貸し付けた場合)」が掲げられていることから、原則として行為計算否認規定に基づき行われていたものとみられる。〕のであるが、個人の株主等が同族会社に貸し付けている場合には、所得税法157条の行為計算否認規定を適用して行われることとなる。この利息の認定課税を行うべきでない — 本稿でいう「適用除外となる」 — 「相当な理由」がある場合とは具体的にどのような場合をいうのかについては、法人と個人に共通する部分も多いと考えられるので、従来議論されることの多かった法人税に関するものを含めて裁判例や学説等を概観してみることとする。

まず、法人税に関する代表的な裁判例として、親子会社間の無利息融資に係る利息の認定課税を巡って争われた、いわゆる「清水惣事件」についての大津地裁昭和47年12月13日判決⁽²⁾と、その控訴審判決である大阪高裁昭和53年3月30日判決⁽³⁾を見てみることにする⁽⁴⁾。

この事件は、同族会社Xがその子会社であるA会社に対し事業援助の目的で3年間に限り無利息で融資することとし、期限までに返済できないときは、その元本に対して年7分の利息を徴する契約になっていた事例につき、Y税務署長が当該無利息融資に係る利息相当額をA会社に寄付したものと認定して更正処分を行ったことの適否が争われたものである。

第一審の大津地裁昭和47年12月13日判決では、「原告が本件融資を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、あるいはこれを意図したものでないとしても、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様な場合には、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」との基本的な考え方を述べた上、原告はA会社に対し必要とする原材料のほとんどすべてを納入して一定の利潤を得、さらにA会社がこれを製造・加工した商品のほとんどすべてを仕入れ、これを販売することにより一定の利潤を得ていたなどの事実認定をし、その事実関係からすれば、「(イ)原告とA会社との間には、A会社の業績が伸びれば、原告もそれに伴いA会社に対する原材料の納入およびA会社からの商品の仕入れの量が増加し、それだけ利潤があがるという関係があること、(ロ)本件無利息融資は、A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、止むを得ない措置であったことが各推認され、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

活動といえる」とし、「本件無利息融資は、租税負担を不当に回避し、または軽減する意図に出たものとも、経済的合理性を全く無視したものとも認められないから、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ものといわなければならない」と判示し、原告勝訴の判決を言い渡した⁽⁵⁾。

ところが、その控訴審においては、課税庁側が第一審における主張（本件無利息融資を合理的経済人の観点からみると極めて異常な行為であるとし、租税回避行為と捉えて更正処分⁽⁶⁾の適法性を主張していた。）を変更して、主張の力点を現行法人税法22条2項の適用に置いた（本件は、第1事業年度は昭和40年改正前の旧法人税法、第2事業年度は現行法人税法が適用される関係にあったが、課税庁側は、旧法人税法の解釈上も現行法人税法22条2項の規定内容と同趣旨であるという考え方に立って主張した。）ことから、同項が収益発生事由として定めている「無償による役務の提供」に本件無利息融資が当たるかどうかの主たる争点となった。

その控訴審判決 — 大阪高裁昭和53年3月30日判決 — では、「営利法人が金銭（元本）を無利息の約定で他に貸付けた場合には、借主からこれと対価的意義を有するものと認められる経済的利益の供与を受けているか、あるいは、他に当該営利法人がこれを受けことなく右果実相当額の利益を手離すことを首肯するに足りる何らかの合理的な経済目的その他の事情が存する場合でないかぎり、当該貸付がなされる場合にその当事者間で通常ありうべき利率による金銭相当額の経済的利益が借主に移転したものである」として顕在化したといっているのであり、右利率による金銭相当額の経済的利益が無償で借主に提供されたものとしてこれが当該法人の収益として認識されることになるのである」とし、かつ、「旧法には、法22条2項、37条5項（筆者注：現行法では37条6項）のような規定はなかった。しかし、本件に適用されるべき法条に関する法の規定は、旧法の解釈上も妥当と考えられていたところのものを法文化したものであり、それによって従来の法人税法の所得計算の変更が意図されているものではないと解される

のであって、旧法の関係規定について、右に述べたところと別異に解釈すべき根拠は見出しがたい」との基本的な考え方を述べ、A会社の経営実態やXとA会社との取引状況等を検討した上、「本件無利息融資により、XにA会社からのある程度の……経済的利益が見込まれるとしても、それは、極めて間接的かつ漠然としたものであるにすぎないのみならず、Xは、右融資により生ずべきその種の利益の全てを自己に帰属させることもできないのであって、それだけでは、営利法人が無利息融資の代償とするに足ると評価すべき程のものであるとは認めがたいところである。そして、他に、本件無利息融資をしたことによりXが何らかの利益を得たことをうかがわせるような事情は見当らない」との第一審とは異なる事実認定・評価をし、「XがA会社から本件無利息融資による利息相当額の利益と対価的意義を有するものと認められる経済的利益の供与を受けているとは到底認めがたく、また、営利法人であるXが本件無利息融資により無償でその利息相当額の利益を手離すことを首肯させるに足る合理的理由も見出しがたい」として、利息の認定課税を容認する判決を行った。

本件の第一審と控訴審の判決を対比してみると、①本件無利息融資についての主たる争点が、第一審では租税回避行為に当たるか否か（換言すれば、行為計算否認規定の適用対象となるか否か）であったのに対し、控訴審では法人税法22条2項の無償による役務の提供に当たるか否かであったこと、②A会社の経営実態及びXが本件無利息融資によりA会社から受ける経済的利益についての事実認定・評価が、第一審と控訴審とで異なること、の2点が主な相違点であるが、本件についての基本的な疑問点として、上記②の相違点についての第一審の事実認定・評価が仮に控訴審のそれと同じであったとした場合、行為計算否認規定を適用するときと、法人税法22条2項の規定を適用するときとで、結論が異なる — 本稿でいう適用除外となる「相当な理由」の範囲ないし判断基準に差異が生じる — かどうかという点が挙げられる。

この点については、行為計算否認規定が「税負担を不当に減少させる結

果となる」場合に適用されるという趣旨・目的からして、法人税法22条2項の規定を適用する場合と微妙な差異がある（行為計算否認規定を適用する場合の方が法人税法22条2項の規定を適用する場合よりも適用除外となる「相当な理由」の範囲ないし判断基準がやや広くなる）ことは首肯できるとしても、第一審の事実認定・評価が仮に控訴審のそれと同じであったとした場合に本件についての結論を左右する程の差異があるといえるか否かについては、見解の分かれるところであろうと思われる⁽⁹⁾。

次に、所得税に関する裁判例として、会社のオーナーと同族会社との間の無利息貸付けに係る利息の認定課税を巡って争われた、いわゆる「平和事件」についての東京地裁平成9年4月25日判決（第1章の4の注(19)参照）を見てみることにする。

この判決では、「株主等が同族会社に無利息で金銭を貸し付けた場合には、その金額、期間等の融資条件が同族会社に対する経営責任若しくは経営努力又は社会通念上許容される好意的援助と評価できる範囲に止まり、あるいは当該法人が倒産すれば当該株主等が多額の貸し倒れや信用の失墜により多額の損失を被るから、無利息貸付けに合理性があると推認できる等の特段の事情がない限り、当該無利息消費貸借は本件規定の適用対象になるものというべきである」との基本的な考え方を述べた上、本件の場合、そのいずれにも当たらないとして、課税庁が行った利息の認定課税を適法としている（控訴審判決においても、上記の基本的な考え方は全面的に容認されている）。

なお、この判決において、所得税法157条の行為計算否認規定の適用除外となる「相当な理由」として挙げているもののうち、少なくとも「社会通念上許容される好意的援助」については、法人税法22条2項（関連する37条6項・7項を含む。）の規定を適用する場合には「寄附金」に当たるとして利息の認定課税を受ける可能性が高いと考えられるところ、寄附金に当たるということは、適用除外となる「相当な理由」がないということであるから、結局、この判決においては、所得税法157条を適用する場合

の方が法人税法22条2項を適用する場合よりも、適用除外となる「相当な理由」の範囲ないし判断基準は広いと解しているとみることができよう。この点については、所得税法157条の行為計算否認規定は、所得税の負担を「不当に減少させる結果」となっている場合に適用されるものであることや、個人の場合は、営利活動・所得稼得活動の主体であるほか消費生活の主体でもあり、義理人情や交誼・好意に基づく私的援助行為等も併せ行っているという特性があることからして、首肯できるように思われる。

以上のとおり、無利息貸付けに係る利息の認定課税を巡って争われた法人税と所得税に関する代表的な裁判例によれば、無利息貸付けの場合における「相当な理由」として、①無利息貸付けの借主からこれと対価的意義を有するものと認められる経済的利益の供与を受けている場合、②利息相当額の利益を手離すことを首肯するに足りる何らかの合理的な経済目的その他の事情がある場合、③無利息貸付けの金額、期間等の融資条件が同族会社に対する経営責任若しくは経営努力又は社会通念上許容される好意的援助と評価できる範囲にとどまる場合、④同族会社が倒産すればその株主等が多額の貸倒れや信用の失墜により多額の損失を被るから、無利息貸付けに合理性があると推認できる場合、⑤その他これらに準ずる特段の事情がある場合、が挙げられている。

これらのうち、上記②は、抽象的で具体性に欠けるものであり、かつ、他の理由（上記①及び③～⑤）に包含されるとみて差し支えないものであることから、特掲する必要はないと考えられるので、結局、上記①～⑤のうち、所得税法157条の行為計算否認規定の適用除外となる「相当な理由」としては、上記①及び③～⑤に絞って差し支えないものと思われる。

次に、学説をみると、法人税法22条2項の規定及び所得税法157条の行為計算否認規定の適用除外となる「相当な理由」につき論述したものは余り見当たらないようであるが、上記の裁判例についての評釈その他で見解を述べたものがあるので、そのうちの幾つかを紹介すると、次のとおりである。

武田昌輔教授は、清水惣事件の控訴審判決に関して、おおむね妥当な判断である旨述べた上で、「ただ、無償の役務の供与から除かれる場合としては、対価的意義を有する場合が示されているが、対価的意義を有する場合には、有償による役務の提供となるから、その意味ではまず問題外となるであろう。次は、その果実を手離すことを首肯するに足る合理的経済目的等というのは、いかなることを意味しているかは明らかでないが、もし、親会社が自己の使用を目的として取得すべき資産を子会社において取得せしめるために、形式的に無利息の貸付を行ったような事例であるとすれば、それ自身は無利息の役務の『供与』をしていないとみるべきであって、ともに、『無償による役務の供与』から外れることとなるであろう。この意味においては、実質的にみて上記無償による役務の供与の問題ではないことになる」との見解を示されている⁽⁷⁾。

木下良平氏は、同じく清水惣事件の控訴審判決に関して、「一般的にあって、親会社が子会社に対して無利息融資をする場合は、子会社の資産状態が悪化して、債務の元本及び利息の弁済が困難という事情の下に行われるのが通例である。この場合親会社としては、子会社の再建のためさまざまな対策を講ずるが、なかでももっとも必要とされるのが、無利息融資ないし融資の利息の切捨て棚上げであることはいうまでもない。かかる措置なくしては、子会社の再建はとうてい不可能というのが実情であろう」とし、親会社と子会社とりわけ株式の100%を所有する完全子会社との緊密な関係や企業（親会社）の社会的責任等について言及するとともに、親子会社間における経済的合理性の有無は、大局的かつ長期的視野に立って判断すべきである旨述べた上、「親会社とくに完全親子会社間において、子会社の資産状態の悪化を防ぎこの再建を図るためになす親会社の無利息融資ないし貸付利息の免除は、両者間の特殊な関係からして合理的な経済目的が存するもの」として、利息の認定課税の対象にならない旨の見解を示されている⁽⁸⁾。

佐藤英明教授は、①所得税法157条の行為計算否認規定に関して、同族

会社P〔業績好調で1株（額面50円）当たり20円の配当を行っている。〕の創業者Yが、P社の株式を店頭公開するに当たり、安定株主対策の一環として、自己が株式の75%を所有し代表取締役就任している他の同族会社Q（創業以来の累積赤字を有する赤字法人である。）にP社株式150万株（P社の発行済株式総数の51%に当たる。）を時価で取得させるに際し、その取得資金150億円（うち100億円はP社の取引先銀行からの借入金で、残り50億円は自己の定期預金を解約したものである。なお、100億円の借入金はP株式をQ社に譲渡した代金により返済済みである。）をQ社に無利息で貸し付けた。また、②店頭公開から数年経過した後、長期にわたる不景気のためにP社の経営は逼迫してきた。あるとき、P社の手形が不渡りになるおそれが発生したので、とりあえず、YはP社に自己資金から10億円を無利息・無担保でP社に融資した、という事例を想定して見解を述べられている。

それによると、①安定株主対策の一環として行った150億円の無利息貸付けについては、「かりにP社の安定株主対策という行為に経済的な合理性を認められるとしても、それはQに対する無利息融資という方法で行うことは直接には結びつかず、YのQ社に対する無利息融資を正当化する事由とはなりがたいと考えられる」として、適用除外となる「相当な理由」には当たらない旨、また、②手形の不渡りを回避するため緊急に行った10億円の無利息貸付けについては、「このように、会社の存亡がかかっているような緊急の場合にも、無利息融資に対して法157条が適用されると考えるべきであろうか。この事例は、著しく低い対価の定め等があっても、なお、経済的合理的な目的がある場合として、法157条の適用を除外されるべきであると考えられる。長年経営してきた会社の倒産を防ぐというのは、多分に情緒的な判断を含むとしても、それ自体経済的に不合理だとは言えないし、また、かりにYがまだ多数のP株式を有しているような場合はなおさら、経済合理性が認められやすい。また、Pの手形が不渡りになり、倒産するというような事態を避けるためには、無利息融資という

形も直接的でやむを得ないと考えられる」として、適用除外となる「相当な理由」に当たる旨、の见解を示されている⁽⁹⁾。

帖佐誠氏は、無利息貸付けが利息の「免除」に当たる場合につき、「この場合は利息を免除することで借主の財政状況の悪化をさげ、その結果として元本の貸倒れを防ぐなど、いわば緊急避難的な行為であるといえる。このように貸主の側に利息を免除する損失よりも大きな利益が生じる場合に利息の免除という状況が発生するのである。したがって、このような状況にない利息の免除には157条の適用が考えられるといえる」⁽¹⁰⁾との见解を示されている。

大淵博義教授は、「平和事件」についての東京地裁判決で示された「相当な理由」に関して、5つのケースを例示し、主として「経営責任や経営努力、好意的援助」という観点から见解を述べられているが、それによると、①当面の運転資金として株主等が無利息貸付けを行った場合は、一般には少額であろうし、また、株主等の経営努力による融資として容認されよう、②株式投資等の失敗による経営悪化により資金が枯渇したために無利息貸付けを行った場合は、経営責任又は好意的援助として容認されよう、③設備投資の資金として株主等が無利息貸付けを行った場合は、経営努力又は好意的援助には該当しないという见解も考えられるとしながらも、経営努力の一環とみることができることなどから、行為計算否認規定は適用すべきでない、④株主等の個人が同族会社に無利息貸付けを行い、その資金で同族会社が他に有利息により貸付けを行った場合は、金額が多額なときは経営責任、経営努力又は好意的援助には該当しないと考えることもできるとしつつ、経営上の好意的援助と評価することも可能である、⑤株主等が他から通常の利息を支払って借り入れた資金を同族会社に無利息又は低利率で貸し付けた場合は、無利息又は低利率により損失を生じさせる貸付けは業務活動とはいえないと解することができるから、行為計算否認規定を適用するまでもなく、その利息の支払による損失は他の雑所得の金額との通算はできないと解すべきである。また、仮に低利率貸付けによる収

入が雑所得に当たると解するとしても、利息収入を上回る借入金利子は業務について生じた費用に該当しないと解すべきであろう、との見解を示されている⁽¹¹⁾。

野中孝男氏は、無利息貸付けが法人税法上の寄附金とならない「相当な理由」のある場合 — その見返りとして別途十分に利益を受ける場合や親会社の必要性から行われるような場合 — の具体例として、①株式の防戦買いに伴う無利息貸付け、②不動産の取得について、子会社等の名義で先行取得させるための無利息貸付け、③親会社との取引の条件に伴い子会社が必要となった資金の無利息貸付け、④事務所の賃貸借契約における差入保証金の無利息貸付け、⑤業績不振の子会社に対する合理的再建計画に基づく無利息貸付け、⑥債務超過の子会社に対する未収利息の計上を止める場合、⑦子会社への無利息貸付けに代えての増資の引受け、⑧主務官庁等の指導・指示・承認等による親会社の子会社等に対する無利息貸付け、の8事例を挙げておられる⁽¹²⁾。

以上の各見解は首肯できるものが多いものの⁽¹³⁾、そこで示されている具体例の中には、株主等と同族会社との間ではまずあり得ないようなケースがあるほか、適用除外となる「相当な理由」の一つとしてあえて掲げるまでの必要性はないと考えられるものや、前記の裁判例において適用除外とすべき「相当な理由」として挙げられているもの及び以下で述べる法人税基本通達に掲げられているものに該当するものなどもある。結局のところ、上記の各見解の中から、所得税法157条の行為計算否認規定の適用除外となる「相当な理由」として特掲すべきものは見当たらないように思われる。

次に、法人税の取扱いをみると、法人税基本通達9-4-2《子会社等を再建する場合の無利息貸付け等》において、「法人がその子会社等に対して金銭の無償若しくは通常の利率よりも低い利率での貸付け又は債権放棄等（以下9-4-2において「無利息貸付け等」という。）をした場合において、その無利息貸付け等が例えば業績不振の子会社等の倒産を防止

するためにやむを得ず行われるもので合理的な再建計画に基づくものである等その無利息貸付け等をしたことについて相当な理由があると認められるときは、その無利息貸付け等により供与する経済的利益の額は、寄附金の額に該当しないものとする」としている。つまり、「業績不振の子会社等の倒産を防止するためにやむを得ず行われるもので合理的な再建計画に基づくもの」については、無償又は低い利率で貸し付けたことにつき相当な理由があるものとして利息の認定課税を行わない旨を定めているのであるが、これは妥当な取扱いであると考ええる。

なお、これ以外に適用除外となる「相当な理由」としてどのようなものが考えられるかという観点から、法人税基本通達を見てみると、9-4-1《子会社等を整理する場合の損失負担》⁽¹⁴⁾や2-1-25《相当期間未収が継続した場合等の貸付金利子の帰属時期の特例》⁽¹⁵⁾を挙げることができるように思われる。

以上のような裁判例、学説及び法人税基本通達などを概観してきたところで、株主等が同族会社に対し無利息貸付けを行っている場合に、所得税法157条の行為計算否認規定の適用除外となる「相当な理由」を挙げるとすれば、おおむね次のようなもの（場合）であろうと考えられる。

- イ 貸付先である同族会社から対価的意義を有すると認められる経済的利益の供与を受けている場合
- ロ 貸付金額、貸付期間等の融資条件が、貸主たる株主等の同族会社に対する経営責任若しくは経営努力又は社会通念上許容される好意的援助と評価できる範囲にとどまる場合
- ハ 業績不振の同族会社の倒産を防止するためにやむを得ず行われるもので合理的な再建計画に基づくものと認められる場合
- ニ 同族会社の経営実態等からみて、無利息貸付け等の手当てを講じなければ、今後より大きな損失を被ることになることが社会通念上明らかであると認められる場合
- ホ 株主等が貸付けをしている同族会社に次に掲げるような事実が生じた

ため、有利息貸付けを無利息貸付けにした場合

(イ) 会社更生法の規定による更生手続又は商法の規定による会社の整理その他これに類する法律上の整理手続が開始されたこと

(ロ) 債務超過の状態が相当期間継続し、事業好転の見通しがなく、天災事故、経済事情の急変等により多大な損失を被ったことその他これらに類する事由が生じたため、当該貸付金の額の全部又は相当部分についてその回収が危ぶまれるに至ったこと

(ハ) 会社更生法の規定による更生計画の認可決定、債権者集会の協議決定等により当該貸付金の額の全部又は相当部分について相当期間（おおむね2年以上）棚上げされることとなったこと

ヘ その他、上記のいずれかに準ずる特段の事情等があるため、無利息貸付けをしたこと又は有利息貸付けを無利息貸付けにしたことが不当とは認められない場合

なお、上記イの「貸付先である同族会社から対価的意義を有すると認められる経済的利益の供与を受けている場合」とは、通常の利息相当額におおむね見合う経済的利益の供与を受けている場合⁽⁴⁰⁾を指すものと解されるので、実質的には適正対価による「有償取引」に当たるものとみるべきである。そうすると、上記イは、もともと所得税法157条の適用対象となるものではないといえるので、これを同条の適用除外となる「相当な理由」として掲げる必要はないという意見もあろうが、その供与を受けている経済的利益が通常の利息相当額におおむね見合うものであるかどうかの判断は、必ずしも容易なことではなく、この点が問題になる可能性は高いと考えられることから、適用除外となる「相当な理由」の一つとして掲げることにしたものである。

以上のとおり、株主等が同族会社に対して無利息貸付けをした場合における所得税法157条の適用除外となる「相当な理由」としては、上記のようなもの（場合）が考えられるが、抽象的な内容のものも少なくないので、その具体的内容・範囲等については、議論のあるところであろうと思われる。

る。いずれにしても、どのようなもの（場合）が適用除外となる「相当な理由」に当たるのかは、今後の具体的事例についての裁判例の積み重ねを待つほかはないように思われる。

なお、ここで付言しておきたいことは、個人の場合は、営利を目的として活動している法人企業と異なり、営利活動・所得稼得活動のほかに、消費生活、義理人情や交誼・好意に基づく私的援助行為等も併せて行っているという特性があることから、株主等が同族会社への貸付目的で金融機関から借り受けた借入金に係る支払利息が所得税法37条に規定する「必要経費」に当たるのは、その貸付けに係る収入金額（擬制された利息収入を含む。）がある場合に限られるものと解される。したがって、株主等が金融機関から通常の利率で借り入れた資金を同族会社に無利息で転貸している場合には、①株主等の通常収受すべき利息相当額を収入金額と認定しなければ、金融機関からの借入金利息は業務について生じた費用ではなく家事上の経費に当たるものとして、所得金額の計算上考慮されないことになるし、②所得税法157条を適用して株主等の通常収受すべき利息相当額を収入金額と認定しても、その収入金額は必要経費となる借入金利息と同額程度にしかならないので、一般的には黒字の所得金額は算定されないことになる。このため、このようなケースについては、株主等の所得税の負担を不当に減少させる結果とはなっていないとみるべきであろうから、上記の適用除外となる「相当な理由」に該当しない場合でも、行為計算否認規定を適用して利息の認定課税が行われることはないであろう、ということである。

また、株主等が金融機関から通常の利率で借り入れた資金をその利率を下回る低利で同族会社に転貸し、その利息収入を上回る部分の借入金利息まで業務について生じた費用として他の雑所得（又は事業所得）の金額から控除して申告しているときは、当該上回る部分の借入金利息は業務について生じた費用に該当しないもの（家事上の経費）として必要経費への算入を否認するか、又は借入金利息の必要経費算入を認めた上で、行為計算

否認規定を適用して金融機関からの借入金の利率と同率程度で同族会社に対する貸付金の利息相当額を算定し、それと現実の利息収入額との差額を収入金額として認定（加算）するかのみになるものと考えられる。

したがって、株主等からの同族会社に対する無利息又は低利の貸付けにつき利息の認定課税が問題となる代表的なケースを挙げるとすれば、①株主等が自己資金を同族会社に無利息又は低利で貸し付けている場合、②株主等が、金融機関から通常の利率で借り入れた資金を同族会社に無利息又は低利で貸し付け、その後自己資金で当該借入金の全部又は一部を弁済したが、同族会社への貸付金はそのまま残っているような場合（この場合の同族会社に対する貸付金額と株主等の借入金残額との差額部分は、上記①の自己資金を貸し付けた場合と実質的に同じである。）、③株主等と同族会社とが相互に事業資金を融資している場合で、同族会社からの株主等に対する貸付金は通常の利率による有利息貸付けとなっているのに対し、株主等からの同族会社に対する貸付金はその全部又は一部が無利息又は低利貸付けとなっているとき、などではないかと考えられる。

さらに、このようなケースに当たるものでも、「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」という所得税法157条の行為計算否認規定の適用要件からして、減少している税額が相当程度 — 認定課税が行われるのもやむを得ないといえる程度 — の金額となる場合を想定しているのではないかと考えられるし⁴⁷⁾、また、企業内部で通常の運転資金や設備投資資金として使用されている場合は、それが多額なものでない限り、上記ロで適用除外となる「相当な理由」として掲げた「貸付金額、貸付期間等の融資条件が、貸主たる株主等の同族会社に対する経営責任若しくは経営努力又は社会通念上許容される好意的援助と評価できる範囲にとどまる場合」に該当するものと解して差し支えないように思われる。

以上のことから、利息の認定課税が行われることが想定される代表的なケースは、株主等が多額の自己資金を無利息で同族会社に貸し付け、同族

会社ではこれを通常の利率で他に転貸し又は預貯金・公社債・株式その他の金融商品等に運用して、第三者から利息・配当等の収入を得ているというような場合、ではないかと思われるが、株主等が多額の自己資金を無利息又は著しく低い利率で同族会社に貸し付け、同族会社ではこれを企業内部で運転資金や設備投資資金として使用している場合でも、同族会社は本来であれば支払うべき通常の利息相当額の全部又は一部を支払わずに済んだことにより経済的利益を現実を得ている — それは企業利益に反映されている — ことをみれば、第三者から利息・配当等の収入を得ている場合と本質的な相違はなく、他に取扱いを異にすべき特段の合理的理由を見だし得ないことから、利息の認定課税が行われることはあり得るものと考えられる。

〔注〕

- (2) 税資66号1112頁。
- (3) 税資97号1160頁。
- (4) 法人税に関する裁判例としては、このほかにも「京都証券金融株式会社事件」〔第一審・大阪地裁昭和31年7月30日判決（税資23号612頁）、控訴審・大阪高裁昭和39年9月24日判決（税資38号606頁）などがあるが、本稿でいう適用除外となる「相当な理由」を検討する上で特に参考となるのは、この「清水惣事件」の判決である。
- (5) 清水惣事件の第一審判決に対しては、肯定的な見解もあるが、次のような批判的な見解もみられる。

西山忠範氏は、「本件無利息融資がX会社の利潤追求のための事業活動であることから、ただちに、その寄付金性を否定したことに問題がある。A会社はX会社の子会社であるとされているが、X会社のシェアは40%強であるにすぎない・・・。そのような、際どいシェアを前提として、以上のような認定をすれば、子会社でなくとも、ともかく何ほどの株式を保有されている会社に無利息融資した場合には、すべて寄付金に該当しなくなってしまうのではないかという疑問が残る」と述べられている〔「親会社が子会社に対して無利息で融資することは経済的合理性を無視した行為といえないから、課税上その行為を否認することはできないとした事例」ジュリスト541号（昭48）125頁〕。

また、宮村素之氏は、「もともと、本件無利息融資がX会社の事業活動であるとか、経済的合理性を無視したものでないとする判決の考え方の根底には、本件融資

が親会社にとって必要であり、実質的には費用であるという認識があるものと思われる。そして実質的に費用であるとする考え方は、親会社と子会社が経済的には一体をなすことを理由とすることになる。しかし経済的に一体であっても、法律적으로는別個の法人格であり、税法上は別個の納税義務者であり課税単位である。その別個の課税単位間の損益を一体とみることにまでいわゆる経済的観察方法とか実質課税の原則は働かない。これを認めれば法人税の基本構造は崩れてしまう。X会社は、自社の商品製造部門を分離してA会社を設立する手段を選んだのであるから、A会社に対して与えた経済的利益の供与が寄附金にあたる以上、これを寄附金でないとして争うことは許されない」と述べられている〔「親会社の子会社に対する無利息融資に対する課税」税務弘報22巻7号（昭49）111頁〕。

- (6) 松沢智氏は、法人税法22条2項の場合は「同条項が収益の額の内容の例示として無償による役務の提供という取引を明示したことから、その取引に係る収益が通常は生じていると推認し得るのに対し」、同法132条の場合は「課税庁において積極的に経済的な異常不合理性を立証しない限り処分は取消されることになるという当事者間における立証上の負担の差異に起因する以上相違が生じてもやむを得ない」との見解を示されている〔「無利息融資と『法的基準説』の確立」税理21巻8号（昭53）68～69頁〕。

一方、桜井四郎氏は、清水惣事件の第一審と控訴審とで本件無利息融資の経済的合理性についての判断が異なる結果となったことに関し、「第一審は行為計算の否認規定の適用について論じたものであり、控訴審は無償による役務の提供に当たるか否かの判断につき論じられたものであるが、本質的には両者の間の判断が異なるいわれはないと思われる」との見解を示されている〔「子会社に対する無利息融資」週刊税務通信1526号（昭53.5）21頁〕。

- (7) 「子会社に対する無利息融資による経済的利益の供与は法人税法37条の寄付金に当るとされた事例」判例時報941号（昭54）166頁
 (8) 「親子会社間における無利息融資」税務事例12巻7号（昭55）5～6頁。
 (9) 「税務事例研究」21巻（平6）41頁以下。
 (10) 「無利息貸付けと同族会社の行為・計算否認規定」税法学538号（平9）39頁。
 (11) 「社長さんが会社に出す・無利息貸金のコワイ点（下）」納税通信2515号（平10.3.23）。
 (12) 「無利息貸付けによる救済」税務弘報47巻2号（平11）87～88頁。

なお、北村義晴氏も、法人税法上、無利息貸付けが認められる — 本稿でいう「相当な理由」がある — 具体例として、①株式の防戦買いの無利息貸付け、②土地取得に際し子会社等の名義で行わせるための無利息貸付け、③表面上は無利息貸付け・低利貸付けであってもその見返りとして十分な対価(利益)がある貸付け、④事務所の賃貸借契約において差入保証金を無利息とする、の4事例を挙げておられる〔日税研論集17号（平3年）83～84頁〕。

- (13) 各見解のうち、木下良平氏の見解は、本文で引用した部分以外の内容も含めていえば、適用除外とすべき「相当な理由」の範囲を筆者よりもかなり広く解しておられるようである。

大淵博義教授の見解については、本文に掲げた①～⑤の例示に対する見解のうち、①（当面の運転資金として株主等が無利息貸付けを行った場合）と⑤（株主等が他から通常の利息を支払って借り入れた資金を同族会社に無利息又は低利率で貸し付けた場合）については、おおむね首肯できると考えるが、②（株式投資等の失敗による経営悪化により資金が枯渇したために無利息貸付けを行った場合）については、その株主等に株式投資等の失敗の責任がないのに、好意的援助の範囲を超える多額の貸付けが自己資金で行われたような場合で、かつ、私見による適用除外となる「相当な理由」として本文で特掲する二にも該当しないようなときは、利息の認定課税が行われることもあり得るであろうし、③（設備投資の資金として株主等が無利息貸付けを行った場合）については、多額の自己資金を貸し付けた場合は、種々の事情等を総合勘案して判断することになるが、基本的には行為計算否認規定の適用があり得るものと解すべきであろうし、また、④（株主等の個人が同族会社に無利息貸付けを行い、その資金で同族会社が他に有利息により貸付けを行った場合）については、多額の自己資金を貸し付けた場合は、原則として、行為計算否認規定の適用があるものと解すべきであろう、と考えられるので、これらについての同教授の見解は、「経営責任や経営努力、好意的援助」の範囲を筆者よりもやや広く解しておられるように思われる。

なお、上記を含め本稿において「多額」の自己資金という表現をしているが、どの程度の金額をもって多額とみるかについては、貸付時における金利水準等とも関連があるので、その金額を具体的に明示することは困難である。

- (14) 法人税基本通達 9-4-1 では、次のとおり定めている。

「法人がその子会社等の解散、経営権の譲渡等に伴い当該子会社等のために債務の引受けその他の損失負担又は債権放棄等（以下 9-4-1 において「損失負担等」という。）をした場合において、その損失負担等をしなければ今後より大きな損失を蒙ることになることが社会通念上明らかであると認められるためやむを得ずその損失負担等をすることに至った等そのことについて相当な理由があると認められるときは、その損失負担等により供与する経済的利益の額は、寄附金の額に該当しないものとする。」

- (15) 法人税基本通達 2-1-25 では、次のとおり定めている。

「法人の有する貸付金又は当該貸付金に係る債務者について次のいずれかの事実が生じた場合には、当該貸付金から生じた利子の額のうち当該事業年度に係るものは、・・・当該事業年度の益金の額に算入しないことができるものとする。

(1) （省略）

(2) 債務者につき会社更生法の規定による更生手続又は商法の規定による会社の整

理その他これに類する法律上の整理手続が開始されたこと

- (3) 債務者につき債務超過の状態が相当期間継続し、事業好転の見通しがなく、当該債務者が天災事故、経済事情の急変等により多大の損失を蒙ったことその他これらに類する事由が生じたため、当該貸付金の額の全部又は相当部分についてその回収が危ぶまれるに至ったこと。
- (4) 会社更生法の規定による更生計画の認可決定、債権者集会の協議決定等により当該貸付金の額の全部又は相当部分について相当期間（おおむね2年以上）棚上げされることとなったこと。」
- (16) この場合の課税関係については、無利息貸付けの対価的意義を有すものとして供与を受けた経済的利益の額は、貸付金に係る雑所得（又は事業所得）の収入金額となるのであるが、その経済的利益の額と同額が事業所得等の必要経費となる場合とならない場合がある。例えば、貸主たる株主等が無利息貸付けの対価的意義を有すものとして同族会社から無償による資産の貸付けを受けている場合において、その資産が株主等の営む事業又は業務の用に供されているものであるときは、その賃借料相当額は事業所得等の必要経費に算入されることとなるが、その資産が株主等の居住の用に供されている建物であるようなときは、その家賃相当額は家事費に当たるので、必要経費に算入することはできないこととなる。
- (17) この点については、「不当」というのは金額の多寡とは関係がないという意見もあるようであり、「不当」の本来の意味からいえば、そのとおりであろうと考えられる。しかし（やや極端な例であるが）、例えば、数十万円程度の無利息貸付けで通常の利率により算定した利息相当額に係る税額が僅か数百円程度にしかならないようなケースについて、所得税の負担を「不当に減少させる結果」になっているとして利息の認定課税を行うことが相当でないことはいうまでもないであろう。そうすると、金額の多寡とは関係がないとはいえないであろうと考える。

なお、この点に関して、増井良啓助教授は、「『不当に』は、相当程度の金額のひらきを要求しているものと解するのが素直である」と述べられている〔「所得税法157条を適用して過大不動産管理料の必要経費算入を否認した事例」ジュリスト965号（平2）102頁〕。

さらに、既述の平和事件に対する東京地裁判決においても、「所得税の減少の程度が軽微」である場合などは、不当と評価するまでもない旨判示している。

- (3) 無利息貸付け以外の役務の無償提供の場合における「相当な理由」等

前記(2)で検討した適用除外となる「相当な理由」は、無利息貸付け以外の役務の無償提供の場合にも共通する部分が多いと考えられるが、ここでは、無利息貸付け以外の役務の無償提供のうち、代表的な不動産の無

償貸付けと人的役務の無償提供の場合について、若干言及しておくこととしたい。

不動産の無償貸付けの場合における適用除外となる「相当な理由」については、資産の貸付けという点で金銭の無利息貸付けと類似性があり、両者を区別して取り扱うべき特段の理由も見当たらないので、基本的には、前記(2)の無利息貸付けの場合における「相当な理由」に準ずるものと解して差し支えないのではないかと考えられる。

ところで、不動産の貸付けの場合は、自己所有のものでも、自己資金たる金銭の貸付けの場合 — 通常は経費の負担がない — と異なり、固定資産税等の租税公課や減価償却費、修繕費等の諸経費を負担していることから、株主等が同族会社に対し自己所有の不動産を貸し付ける場合でも、何がしか（少なくとも租税公課等の実費に相当する金額以上）の賃貸料を徴することになっているのが通例であろうと考えられる。例外的に不動産賃貸借契約の当初から無償貸付けが行われるケースがあるとすれば、それは、貸付不動産に係る通常の賃貸料相当額が少額で、かつ、借主たる同族会社の経営（収益）の見通しが立たない不安定な状況にある場合が主であろうと推測される。そして、通常の賃貸料相当額が多額となる不動産を無償貸付けしているケースは、借主たる同族会社が連年赤字法人で債務超過の状況が相当期間継続し、かつ、回復の見込みもないため、賃貸料を支払える状況にない場合が主ではないかと推測される。

上記のような場合における不動産の無償貸付けは、前記(2)の無利息貸付けの場合における「相当な理由」に準じて判断すると、いずれも、原則的には適用除外となるケースに当たるものと解して差し支えないように思われるが、同族会社の経営状況が良好ないし特段の問題もない状況にあるにもかかわらず、通常の賃貸料相当額が多額と見込まれる自己所有の不動産を無償（又は著しく低額）で貸し付けているケースなどは、基本的には、所得税法157条の行為計算否認規定を適用して賃貸料の認定課税を行うことができるものと考えられる。

なお、株主等からの同族会社に対する不動産の無償貸付けにつき賃貸料の認定課税を行うか否かを判断するに当たっては、①他から通常の賃貸料相当額により有償で借用した不動産を無償で転貸している場合には、前記(2)の後段で述べた有利息借入金を同族会社に無利息で転貸している場合に準じて判断することになるので、一般的には賃貸料の認定課税が行われることはないであろうが、②自己所有の不動産を無償貸付けしている場合は、自己資金を無利息貸付けした場合 — 通常は必要経費がない — と異なり、固定資産税等の租税公課や減価償却費、修繕費等の諸経費を必要経費として控除しなければならないので、その点も考慮した上で「所得税の負担を不当に減少させる結果」となっているか否かを判断する必要がある。

次に、人的役務（労務）の無償提供の場合における「相当な理由」については、無利息貸付けの場合における「相当な理由」とはやや異なる面があるのではないかとと思われる。

すなわち、営利を目的とする一般の法人企業の役員又は従業員として専属的かつ継続的になされる人的役務の提供については、無報酬ということは通常あり得ないことであり、その対価として相応の報酬・給料等の支払を受けることは社会通念上も当然であるといえること、及び当該人的役務の提供に係る報酬等（給与所得）を唯一の原資として日常生活を営んでいるのが大多数の一般国民の実態でもあることからすると、無利息貸付けについては適用除外となる「相当な理由」に当たるといえる場合でも、同族会社の役員又は従業員として専属的かつ継続的になされる人的役務の提供については、原則として無報酬とすることを相当とする理由には当たらないとみるべきではないかと考える⁽¹⁸⁾。

ただし、人的役務の提供に係る報酬等についても、会社役員としての経営責任等から報酬額が一定期間大幅に減額されるというケースは、非同族会社の場合にもまま見受けられることであるから、例えば、代表者が職務遂行上の重大な過失により自己の同族会社に回復し難いような莫大な損失

を与えた場合など、特段の事情がある場合には、一定期間無報酬とすることも全くあり得ないことではないであろうし、それが容認されるケースもあるのではないかと考えられる。

いずれにしても、報酬等の認定課税を行うことができるのは、株主等の所得税の負担を不当に減少させる結果となっていると認められる場合に限られるのであるから、単に無報酬又は著しく低額な報酬等であるというだけで — 他の事情は全く考慮せずに — 報酬等の認定課税を行うべきでないことは、いうまでもないことである⁽¹⁹⁾。

〔注〕

- (18) 佐藤英明教授は、同族会社である赤字会社のオーナー経営者が全く役員報酬を受け取っていない場合などの極端な事例においては、所得税法157条が適用される可能性があり得る旨の見解を示されている〔「税務事例研究」21巻64頁〕。
- (19) 佐藤英明教授は、「低賃金労働については、(A)法人の内部留保を高めるという経済合理的な目的である、(B)一般に現在わが国においては、労働の内容と量に完全に合った賃金を受け取るという慣行がまだ成立しているとは認めがたく、このような低賃金労働は非同族会社でもありうることである、(C)このような労働の対価は客観性に乏しく明確な金額を認定するのが非常に困難である、などの点を考慮すると、それが抽象的に法157条の要件を満たしうることはともかくとして、實際上、低賃金労働に対する同条の適用はきわめて慎重であるべきである」との見解を示されている〔「税務事例研究」21巻64頁〕。

7 不服申立て以後の段階で課税庁が新たに行為計算否認規定の適用を主張することの可否

(1) 問題の所在

各税法の行為計算否認規定によれば、「税務署長は、・・・更正又は決定に際し（法人税法では『更正又は決定をする場合において』）・・・（課税標準等の額を）計算することができる」旨定めていることから、課税庁が更正・決定をする際に同規定を適用して課税標準等の額を計算していなかった場合に、その後の不服申立てや訴訟の段階で原処分を維持する

ため、新たに同規定の適用を主張することが許されるか否かという問題があるので、以下この点について考察することとする。

(2) 検討

まず、学説をみると、金子宏教授は、「同族会社の行為・計算の否認の権限は、更正・決定の権限の一環として税務署長に与えられているものであるから、同族会社の租税不服申立てに対する裁決または決定において、原処分を維持するため、新たにその行為・計算を否認して税額を計算しなおすことは、新たな処分をするのと同じであって許されない、と解すべきであろう」⁽¹⁾として、不服申立てや訴訟の段階で原処分を維持するために課税庁が新たに行為計算否認規定の適用を主張することに否定的な見解（以下この見解を「否定説」という。）を示されている。また、品川芳宣教授も、ほぼ同様の見解のようである⁽²⁾。

一方、岸田貞夫氏は、上記の金子宏教授の否定説に疑問を提起し、「新たな処分をするのと同じ効果になるとするのは、結果的にそうなるということだけで、そのことだけで税務署長の専権に係る規定ということはできない（訴訟等で原処分庁からの新しい課税事実の主張を認めれば、結果的に原処分を維持する結果になるが、それだからといって新しい処分をしたこととなるわけではない）。また、これらの規定は、税務署長に自由裁量を認めたものとは理解しえず、せいぜい一定の範囲の法規裁量を認めたものとしか理解しえないし、その本質は、課税標準等についての計算方法を規定したものと解すべきであろう」とした上、「このように、計算方法を規定したものと解すれば、税務署長に限らず、裁判所又は審判所長においても、これらの規定を適用することは是認されることとなろう。規定上、『税務署長は』とされているのは、まず、一般的には、税務署長がまず、これらの規定を適用することが多いことが予想されるから、このように規定したものと理解されよう」⁽³⁾として、肯定的な見解（以下この見解を「肯定説」という。）を採っておられる。また、広瀬正氏⁽⁴⁾や鎌田正

氏⁽⁶⁾も、肯定的な考え方に立つ東京高裁昭和48年3月14日判決⁽⁶⁾を支持しておられる。

松沢智氏は、この問題をいわゆる「更正理由の差替え」の範疇に属する問題として捉えた上で、青色申告に対する更正理由の差替えについての同氏の考え方、すなわち、「基本的事実の同一性の範囲内と納税者の利益確固という制限を付した『主張の制限』の範囲内で認めるべきである」⁽⁷⁾との見解（以下この見解を「事実関係同一説」という。）を示されている⁽⁸⁾。

なお、岸田貞夫、広瀬正及び鎌田正の3氏は「肯定説」を採っておられる旨述べたが、この問題と青色申告に係る「更正理由の附記」及び「更正理由の差替え」との関係についてどのように解しておられるのかは、定かでない。

次に、この点につき判示している裁判例をみると、東京地裁平成8年11月29日判決⁽⁹⁾では、「課税処分取消訴訟における実体上の審判の対象は、当該課税処分によって確定された税額の適否であり、課税処分における課税行政庁の認定等に誤りがあっても、これにより確定された税額が総額において租税法規によって客観的に定まっている税額を上回らなければ当該課税処分は適法と解すべきであること、白色申告に対する更正の場合でも、それについての異議決定や裁決には理由附記が要求されているにもかかわらず、一般的に訴訟における理由の差し替えが許されていることの均衡などからみて、青色申告に対する更正の取消訴訟においても、更正処分庁は、被処分者に格別の不利益を与える場合でない限り、更正通知書の附記理由と異なる主張を訴訟において主張することが許されるものというべきである」との基本的な考え方を述べた上、本件における理由の差替えが被処分者に格別の不利益を与えるかどうかについては、「本件更正理由と本件訴訟における更正の根拠との間には、事実的争点について共通性があり、原告会社が同族会社であることは争いがないのであるから、右理由の差し替えによって原告会社の防御に格別の不利益を与えるものではない

と認められる。また、被告税務署長が本件法人税処分時において主張した経済的実質的観点からの評価否認とするか、本件訴訟において主張する同族会社の行為計算の否認とするかによって理由に附記すべき基本的事実、資料に相違がないこと、及び弁論の全趣旨によれば、本件において、更正処分庁が、理由の差し替えによって救済されることを前提に、敢えて恣意的な理由を記載したと認めることもできない。また、本件訴訟における争点を本件更正理由より絞るものではあっても、新たな争点を付け加えるものではない。そうであるとすれば、右のような理由の差し替えを認めても、原告会社に格別の不利益を与えることにはならないものというべきである」と判示し、また、本件の控訴審である東京高裁平成10年4月28日判決⁽¹⁰⁾でも、「その主要な事実は共通するのであって、このような理由の差替えは、本件法人税処分の取消しを求めている控訴会社に対し、その防御の機会を奪うような場合であれば格別、そうでない限り、許されるというべきである」と判示しており、一定の制限の範囲内で訴訟段階での行為計算否認規定の適用の主張（更正理由の差替え）を容認している。この判決の考え方は、上記の肯定説のうちの事実関係同一説（ないしそれに近い考え方）に立つものとみることができよう。

上記の学説及び裁判例を概観したところで私見を述べると、各税法の行為計算否認規定は、「税務署長は、・・・更正又は決定に際し（法人税法では『更正又は決定をする場合において』）・・・（課税標準等の額を）計算することができる」という文言になっていることから、否定説のように解する考え方もあろう。しかし、このような文言の規定となっているのは、認定課税を行う権限を有しているのは税務署長であること及び認定課税は更正又は決定により行われる性格のものであることによるものであって、更正又は決定の処分を行ったときに行為計算否認規定を適用していなければ、その後の不服申立てや訴訟の段階では、もはや課税庁側が行為計算否認規定の適用を主張することはできない、という趣旨をも包含した規定とまでは読み取れないように思われる。

また、仮に各税法の行為計算否認規定が上記の否定説に立つ規定だとした場合には、更正又は決定の処分を行ったときに行為計算否認規定を適用しているか否かが重要な問題となるので、処分理由の附記を要しないこととなっている決定及び白色申告に対する更正についても、その処分が行為計算否認規定を適用してなされたものであることを明記して行うべきであると考えられるが、法令上そのような手当てが講じられていないことからみても、否定説には賛同し難い。

さらに、行政処分取消訴訟の訴訟物（審理の対象となる事項）は、その処分の違法性一般と解するのが判例及び通説の基本的な考え方であることからすると、理由の差替えや追加は原則として自由であるといえる。

したがって、基本的には肯定説が妥当であると考えるが、判例及び学説上も、青色申告に対する更正の理由附記の不備⁽¹⁾は、理由附記の趣旨・目的——処分庁の判断の慎重・合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、更正の理由を相手方に知らせて不服申立ての便宜を与えることにある——からして、更正の取消事由とされ、その後における異議申立ての決定や審査請求の裁決等による理由附記によっても治癒されないと解されている⁽²⁾ことを併せ考えると、青色申告の場合⁽³⁾にこれを無制限に認めることには問題があるというべきであろうから、更正の附記理由に係る基本的事実との同一性の範囲内という制限の下に、不服申立てや訴訟の段階で原処分を維持するために課税庁が新たに行為計算否認規定の適用を主張することは許される、と解するのが妥当であろうと考える。

〔注〕

- (1) 「租税法（第六版補正版）」298頁。
- (2) 「就学中の役員に対する報酬の支給と帰属者の認定」TKC税研情報7巻2号（平8）8～9頁、「取締役（社長の子女）に支給した役員報酬の帰属と訴訟中における行為計算否認規定の援用」税研79号（平10）112～113頁。
- (3) 「現代税法解釈 — 手続法・実体法・争訟法における課題と考察 —」（平4）319～320頁。
- (4) 「同族会社の行為計算の否認」日本税法体系2（北野弘久編）（昭54）223頁。

(5) 「同族会社の行為計算否認の規定の適用例をめぐって — 所得税関係について — (その1)」税研時報6巻1号(平3)19頁。

(6) 税資69号845頁。

なお、本判決では、「行為計算否認の規定は課税標準および税額を計算するための規定にすぎず、右計算の結果課税標準および税額を得ても、右計算が直ちに新たな課税標準を確定する処分としての効果を有しえないのである。そして国税局長(筆者注：現行法では国税不服審判所長)は審査庁として審査請求について原処分の当否、すなわちその確定した課税標準又は税額の当否を判断するに当たっては、その審査の範囲は、原処分の理由はもとより審査請求の理由に拘束されることなく、全然別個の理由に基づいて判断することができるのであるから、当然同族会社の行為計算の否認の規定を適用して当該法人の課税標準又は税額を計算することにより原処分の確定した課税標準又は税額の当否を判断することができるものといわなければならない」と判示している

(7) 「青色更正の理由附記とその差替え及び減額更正取消しの訴えの利益」ジュリストNo1131(平10)136頁。

(8) 更正理由の差替え(理由の変更・追加)については、白色申告の場合は、更正の理由附記を要しないことになっていることもあり、判例上、更正理由の差替えが認められている〔最高裁昭和36年12月1日判決(税資47号1頁)、最高裁昭和42年9月12日判決(税資48号395頁)、最高裁昭和50年6月12日判決(税資81号812頁)、最高裁平成3年2月22日判決(税資182号341頁、原審・東京高裁平成元年10月11日判決・税資174号53頁)など〕。

一方、青色申告の場合は、更正の理由附記が要件となっており、判例上、更正の理由附記の不備が更正の取消事由とされ、その不備は後日の裁決等による理由附記によっても治癒されないと解されていることもあって、学説上は、①肯定説又は無制限説(更正理由の差替えは時機に遅れたものでない限り許されるとする見解)、②否定説又は制限説(更正理由の差替えは許されないとする見解、③事実関係同一説又は主張の制限説(基本的課税要件事実の同一性が失われない範囲内で許されるとする見解)のおおむね三つに大別され(これらのほか、更正の除斥期間中は許されるが、その期間を過ぎたら許されない、という見解などもある。)、判例上も、従来の下級審の判断は分かれていたが、最高裁昭和56年7月14日判決(税資120号92頁)において、上記③の事実関係同一説に立つとみられる判断が示され、その後最高裁昭和63年3月1日判決(税資163号620頁、第一審・鳥取地裁昭和57年6月24日判決・税資123号724頁、控訴審・広島高裁松江支部昭和59年1月25日判決・税資135号8頁)でも同旨の考え方に立つとみられる判断が示されている。また、最近の下級審の裁判例をみても、広島高裁松江支部平成5年6月30日判決(税資195号738頁、第一審・松江地裁平成4年3月18日判決・税資188号731頁)、高松高裁平成8年2月26日判決(税資215号672頁、第一審・徳島地裁平成5年7月16日判決・

税資198号187頁)及び本文に掲げる東京地裁平成8年11月29日判決(税資221号641頁)などで、事実関係同一説に立つとみられる判断が示されている。このようなことから、学説上も、現在ではこの事実関係同一説が多数説又は有力説ではないかと思われる〔松沢智「青色申告に係る更正理由の差し換えと訴訟上の主張の制限」ジュリスト658号(昭53)115頁及び「青色申告の法理(一)、(二)、(三・完)」判例時報1071、1072、1074(いずれも昭58)、品川芳宣「青色申告に係る更正の理由の差替えの可否」税務通信37巻2号(昭57)317頁、金子宏「処分理由の差し替え」別冊ジュリスト・行政判例百選Ⅱ(第三版)(平5)415頁、「青色申告書に係る更正処分の理由附記の差し替え」国税速報5011号(平10.2.5)等を参照〕。

(9) 税資221号641頁。

なお、本件の原告は、青色申告法人である。

(10) 公刊物未登載

(11) 青色申告に係る更正(帳簿書類の記載自体を否認して更正する場合とそれ以外の場合)の理由附記の程度に関し論述したものと、大淵博義「租税判例紹介・解説 資産の属性の評価に関する更正の理由附記の程度」〔税務通信40巻13号(昭60)255頁以下〕、山田二郎「青色更正の理由附記とその程度について」〔吉川大二郎追悼論集「手続法の理論と実践(上巻)」(昭55)523頁以下〕などがある。

(12) 「租税法(第六版補正版)」535～536頁等。

(13) 青色申告の対象所得以外の所得のみについて更正をするときは、青色申告者の場合でも理由附記を要しないことになっている(所得税法155条2項)ので、白色申告者の場合と同様と解される。

8 所得税法157条による認定課税と同法64条1項及び152条との関係

(1) 問題の所在

所得税法157条の行為計算否認規定を適用して株主等に対し認定課税を行った場合において、その後同族会社が倒産するなどして当該認定課税に係る利息収入等が現実に回収不能となったときは、同法64条《資産の譲渡代金が回収不能となった場合等の所得計算の特例》1項及び152条《各種所得の金額に異動を生じた場合の更正の請求の特例》の規定の適用を認め、減額の更正をすべきである旨の見解がある⁽¹⁾ので、この点について考察することとする。

〔注〕

(1) 品川芳宣「個人の同族会社に対する無利息貸付けと行為計算の否認」TKC税研

情報6巻6号(平9)10~11頁・「認定利息の消失と更正の請求」速報税理(平10.7.21)31頁等、鈴木雅博「役員と同族会社に対する無利息貸付けと所得税法157条の適用 — 『平和』無利息貸付事件 — 」税務事例29巻8号(平9)9~10頁。

(2) 検討

この点については、既述の平和事件においても原告側が主張していたところであるが、その東京地裁平成9年4月25日判決では、所得税法64条1項の規定が適用されるのは、「収入すべき権利に対応する金額に限定されるものと解されるところ、本件規定は、・・・税務署長の認めるところによって計算された所得金額等に基づいて更正又は決定を行うことができるとするものであって、現実の収入や、収入すべき権利を私法上発生させるものではなく、通常生ずべきものと認定された収入金額をもって、所得金額の計算を行うというにすぎないのであるから、この収入金額に同法64条1項を適用又は類推適用する余地はないものというべきである」と判示している。なお、控訴審判決(東京高裁平成11年5月31日判決)においても、上記判示を全面的に是認している。

学説をみると、佐藤英明教授は、「157条の適用は所得の帰属を変更するものとはいえないので、国税通則法23条2項2号による特別な更正の請求も認められないと考えられる」との見解を示されている⁽²⁾。

また、荻野豊氏は、上記の東京地裁判決を支持する立場から、減額の更正をすべきであるという見解に対して反論されている⁽³⁾。

筆者も、次のような理由により、上記の東京地裁判決の判断は相当であると考えられる。

所得税法64条1項において、譲渡所得や雑所得等の金額の計算の基礎となる収入金額の全部又は一部を回収することができないこととなった場合には、それに対応する部分の所得金額はなかったものとみなす旨規定しているが、これは、同法36条の「収入すべき金額」としてその年分の所得税の課税対象とされるもののうち「未収入」となっているものが、その後回

収不能となった場合についての規定であるところ、同法157条の行為計算否認規定を適用して収入金額と認定されたものは、株主等と同族会社との間で、通常の対価相当額の全部又は一部に相当する経済的利益を供与すること、換言すれば、通常の対価相当額の全部又は一部の支払を受けないことを合意している — したがって「未収入」となっているものではない — ものについて、税務上収入があったものと擬制されたものであるから、そもそも同法64条1項の規定の適用対象となるものではないと解される。

また、行為計算否認規定の適用により同族会社の行為計算が否認された場合でも、それは、税法（税務）上その行為計算を課税客体として取り扱わないというだけにとどまり、現実になされた行為計算の私法上の効力に何ら影響を及ぼすものではないと解されていることからすると、所得税法157条の行為計算否認規定の適用により株主等と同族会社との間の行為計算が否認され、通常行われる行為計算に引き直したところで収入金額を認定して課税が行われたとしても、そのことによって、株主等と同族会社との間に私法上の債権債務関係が遡及的に生じるというものではないし、当該認定された収入金額を株主等が同族会社から回収すべきである（同族会社は株主等にそれを返還しなければならない）というものでもない。

さらに、株主等が同族会社から、当該認定された収入金額を回収した場合は、当初から通常の対価相当額による取引が行われたのと同様であり、また、それを回収しなかった場合は、通常の対価相当額による取引が行われた後に株主等から同族会社に経済的利益の供与（所得の処分）がなされたのと同様であるから、いずれにしても株主等個人の所得税の計算には影響を及ぼさないものと解される⁽⁴⁾。

以上のとおりであるから、当該認定された雑所得等に係る収入金額が回収されなかったとしても、原則として⁽⁵⁾、所得税法64条1項の規定に該当するものとはいえず、同法152条の規定の適用対象にもならないと解するのが相当と考える。

〔注〕

- (2) 「税務事例研究」21巻（平6）70頁の注(17)。
- (3) 「個人の同族会社に対する無利息貸付けと行為計算の否認」TKC税研情報6巻6号（平9）20～21頁。
- (4) 同族会社の方は、経済的利益の供与を受けたことを前提として課税されているが、それを返還したときは、経済的利益の供与を受けなかった、つまり、通常の対価相当額による取引が行われたのと同様の結果となるから、法人税の計算に影響を及ぼすことになる（原則として、返還した日の属する事業年度の損金に算入される。）。
- (5) 所得税法157条の行為計算否認規定を適用して株主等に対し認定課税が行われたが、株主等と同族会社の双方が税務署長の認定を相当と認め、通常の対価相当額（適正対価）による取引を行ったものとして債権債務関係を適及的に生じさせることに合意し（更に、双方の連名でその旨を記載した書面を所轄税務署長に提出するなどの措置を講じておいた方が、後日のトラブルを回避するためにも望ましい。）、同族会社の帳簿（株主等も記帳している場合にはその帳簿を含む。）上もそれに即した経理処理が行われ、株主等が同族会社に対して自己の収入すべき金額に相当する未収債権を有していることが客観的に明らかとなっている場合において、その後同族会社が倒産するなどして当該未収債権が回収不能となったときは、同法64条1項の規定に該当するものと解して差し支えないのではないかと考えられる。したがって、このようなケースについては、同法152条の規定による更正の請求の特例が認められる余地があるといえよう。

9 通常の対価相当額の算定方法

(1) 問題の所在

同族会社の行為計算により株主等の所得税の負担を不当に減少させる結果となっているか否かを判断するためには、当該行為計算を通常行われる行為計算に引き直した場合の取引価額、つまり「通常の対価相当額」を求める必要があるが、これをどのような方法で算定するかが問題となる。

この問題は、極めて広範な問題であるが、本稿では、役務の無償提供等のうち、最近問題となった無利息貸付け等の場合と、今後問題となる可能性のある人的役務（労務）の無償提供等の場合について、考察してみることにする。

(2) 無利息貸付け等の場合

無利息貸付け等（無利息又は低利による金銭の貸付けをいう。）の場合の通常の利息相当額をどのような方法で算定すべきかについては、種々の考え方があり、裁判例（主として法人税に関するもの。）をみても幾つかの類型があるようである。

すなわち、過去の裁判例によれば⁽¹⁾、無利息貸付けの場合の認定利率については、①市中銀行（「全国銀行」という意味である。以下同じ。）の平均貸付利率、②借主が現実に金融機関から借り入れている借入金の利率、③貸主が通常取得している貸付金利息の利率、④商事法定利率（年6%）、などが基準とされているようであるが、中でも①を採用している事例が多いようである（既述の平和事件判決における認定利率も①に含まれる⁽²⁾。）。

また、学説をみると、他から借り入れて貸し付けたものであることが明らかでない場合はその借入金の利率、とすることに特に異論はないようであるが、それ以外の場合については、市中銀行の平均貸付利率、貸主が現実に銀行等から借り入れている借入金の平均利率、銀行等の定期預金の利率、商事又は民事上の法定利率等、種々の意見がある⁽³⁾。

次に、所得税の取扱いをみると、所得税基本通達36-49《利息相当額の評価》では、使用者が役員又は使用人に貸し付けた金銭に係る利息相当額の評価について、①他から借り入れて貸し付けたものであることが明らかでない場合は、その借入金の利率、②その他の場合は、おおむね年10%（居住用家屋又はその敷地等の取得資金に充てるためのものは5%）の利率、としている。このほか、同基本通達33-14《複利の方法で計算した現在価値に相当する金額の計算》では、所得税法施行令80条《特別の経済的な利益で借地権の設定等による対価とされるもの》2項に規定する「通常の利率」は年10%としている。

このように、所得税基本通達では、通常の利率をおおむね10%とみているところ、これは、通達制定当時における金融機関の貸付利率の状況等に照らして合理性を有するとの判断の下に定められたものとみられ、従前に

においては、実情に即した妥当なものであったと思われるが、超低金利水準にある最近の実情からすると、高率に過ぎるといわざるを得ないので、株主等からの同族会社への無利息貸付け等に対する利息の認定課税に当たり、通常の利率として10%という基準を用いることは、適当でないように思われる。

しかして、無利息貸付け等の利息の認定課税に当たって用いる通常の利率としては、その時々金利水準が反映された利率を基準にすべきであろうと考える⁽⁴⁾。そういう意味で、法定利率を一律的に適用するという意見にも賛同し難い⁽⁵⁾。

以上の検討を踏まえて、無利息貸付け等の場合の基準となる通常の利率については、次のとおり考える。

イ 銀行等の金融機関から借り入れて貸し付けたものであることが明らか
な場合は、その借入金の利率を基準とする。

〔参考〕株主等が金融機関から通常の利率で借り入れた資金を同族会社に
無利息又は低利で貸し付けている場合には、その借入金の利率で利息
収入を認定しても、同額の支払利息を必要経費として控除しなければ
ならず、黒字の所得金額は生じないのが通例とみられるので、
一般的には行為計算否認規定を適用して利息の認定課税が行われる
ことはないものと考えられる（この点については、前記6の(2)の
後段でも付言したところである。）。

ロ 上記イ以外の場合は、貸付時における全国銀行の新規貸出約定平均金
利（短期又は長期）を基準とする。

なお、この場合の適用利率については、例えば、長期にわたって預け
入っていた自己の定期性預金を中途解約して貸し付けているようなとき
は、その定期性預金の利率を基準とするといった方法も考えられるが、
①無利息貸付けを受けた同族会社は、通常の借入金利率 — 金融機関の
貸付金利率 — に相当する経済的利益の供与を受けているとみるべき
ところ、その経済的利益を供与したのは貸主たる株主等であること、②

元本回収の危険性が高い方が利率も高いのが通例といえるところ、同族会社に対する貸付金の方が金融機関に対する預金よりも——いわゆるペイオフの実施後においては必ずしも預金（元本）の全額が保証されるというわけではないが、その点を考慮しても——元本回収の危険性が一般的に高いとみられること、③現状における金融機関の定期性預金の利率と貸付金の利率との間には相当の開差があるので、いずれの利率を基準として利息の認定課税を行うかによって納税者間に著しい不公平が生じること、などを併せ考えると、定期性預金の利率を基準とするといった方法は、必ずしも合理的な方法とはいえないので、消極に解すべきではないかと考える⁽⁴⁾。

〔注〕

- (1) 大淵博義「特集：認定利息算出の利率(3)、代表取締役に対する無利息貸付について年1割の利息相当額の利益を認定した課税処分が相当であるとされた事例」税務事例7巻4号(昭50)20～24頁、高橋祐介「代表者たる株主の同族会社に対する無利息貸付けに所得税法157条が適用された事例」税法学538号(平9)168頁参照。
- (2) 平和事件の控訴審判決(東京高裁平成11年5月31日判決)では、本件無利息貸付けに適用すべき利率は、貸付時である「平成元年の全国銀行の総合新規貸出約定平均金利を用いるのが相当である(なお、平成元年については月別、短期・長期別の数値は公表されていない。また、平成元年の全国銀行の総合新規貸出約定平均金利は、経済統計月報平成3年10月発行分から登載されており、本件各更正時には、公知であった。)」としている。
- (3) 竹下重人氏は、系列会社間の無利息貸付けによって貸主側に収益が発生する、という見解をとる者(筆者注：竹下氏はこの見解に否定的な立場を採っておられる。)の間においても、その収益の額を何によって測定できるかについては、①通達どおりの年10%の割合、②貸主側の当該貸金の資金コスト、③貸主側の一般的資金コスト、④貸主において定期預金をした場合の利率、⑤借主が一般金融機関から借入れをする場合の利率、⑥借主側の一般的な支払利息の利率、⑦法定利率等、百家争鳴の感じがする程に意見が分かれている、旨述べられている〔「11 課税要件事実の認定の構造」シュトイエル200号(昭53)163頁〕。
- (4) ちなみに、アメリカでは、関係会社間の貸付金等につき第三者間で成立するであろう利子を付さなければならないのが原則とされているが、その基準となる利率(AFR：aApplicable federal rata：適用可能連邦利率)は、米国政府債券の平均

利回りを基礎として毎月連邦政府（財務長官）が決定し公表することになっており、貸主が金融を業としない者である場合は、このAFRの100%～130%の利率であれば妥当な利率とみなされるようである〔須田徹「アメリカの税法（改訂五版）——連邦税・州税のすべて」184～185頁、山川博樹「我が国における移転価格税制の執行——理論と実務——」148～149頁等〕。

- (5) 富岡幸雄氏は、「本来金利というのは、そのときどきの金融情勢や当事者の信用ないしは貸付資金の調達方法等によって異なるものであるから、一義的に法定利率によるものというのは妥当ではなく、その具体的ケースによって判断すべき問題である」と述べられている〔「親子会社間の無利息融資」税経通信38巻15号（昭58）95頁〕。
- (6) 定期性預金の利率とすることについては、賛成の意見〔佐藤英明「税務事例研究」21巻（平6）62～63頁〕がある一方、元本の保証があり解約すればいつでも元本が回収できる預金と、元本の回収に危険の伴う貸付金とを同列に考えることはできない旨の反対意見もある〔中村利雄「無利息融資と法人税法22条2項及び37条5項」税務大学校論叢12（昭53）383頁及び税経通信33巻11号（昭53）29頁、荻野豊「親子会社間の無利息融資」税経通信33巻8号（昭53）185頁、掃部賢「無利息融資に関する大阪高裁判決を読んで」税理21巻8号（昭53）71頁等〕。

(3) 人的役務の無償提供等の場合

人的役務（労務）の無償提供等（無償又は低額による人的役務の提供をいう。）の場合の通常の対価相当額 — 適正報酬額 — をどのような方法で算定するかについては、その人的役務の提供が同族会社の役員等としての労務の提供であるときは、法人税法34条《過大な役員報酬の損金不算入》及び同法施行令69条《過大な役員報酬の額》に、役員報酬のうち不相当に高額な部分の金額は損金の額に算入しない旨及びその不相当に高額な部分の金額は「当該役員の職務の内容、その法人の収益の状況・使用人に対する給与の支給状況、他の同業・類似規模の法人の役員に対する報酬の支給状況等」に照らして判断する旨の定めがあり、同旨の規定は、法人税法36条の2《過大な使用人給与の損金不算入》及び同法施行令72条の3《過大な使用人給与の額》にも設けられていることから、これとは逆の不相当に低額と認められる部分の金額についても、基本的には、これらと同様の方法で算定（判断）することになるものと考えられる。ただ、このような

法令の規定はあるものの、種々の要素を比較考量しながら総合的に判断する必要があるので、実務上、人的役務の提供に係る適正報酬額をどのように算定するかは、非常に困難な問題であり、特に低額報酬として認定課税を行うに当たっては、慎重に対処すべきであろう⁽⁷⁾。

さらに、上記の法令に定めるような方法によっては対処できないケースも考えられる。例えば、芸能人が自己及び自己の親族等を構成員とする同族会社を設立し、自己の芸能活動に係る報酬額の全部を同族会社に帰属させ、芸能人自身はその同族会社所属の役員兼芸能人として、同族会社から役員報酬⁽⁸⁾のほかに芸能報酬を受け取ることとしているものの、それが著しく低額であるといったような事例が一部見受けられるようであるが、芸能人の場合、提供する人的役務の性質・内容等は同一又は類似していても、その対価として受け取る芸能報酬額は当該芸能人の資質・能力・個性・芸歴・人気度等によって大きな格差があるというだけでなく、非同族会社の中には芸能人自身が同社の役員兼芸能人として同様の人的役務の提供を行っているようなケースはまず見当たらないため、このような役員兼芸能人については、同族会社から受け取るべき適正報酬額（芸能報酬部分）を類似同業者比準方式によって直接算定することは事実上不可能であるという問題がある。

このように、役員兼芸能人が自己の芸能活動に係る報酬額の全部を同族会社に帰属させているようなケースについては、当該役員兼芸能人が同族会社から受け取るべき適正報酬額を類似同業者比準方式によって直接算定することは事実上不可能であること、一方、芸能法人たる同族会社が当該役員兼芸能人に対して提供する役務の内容は、一般の芸能法人が自社に所属している芸能人（当該芸能法人の役員等と同族関係にない者）に対して提供する役務 — いわゆるマネージメント業務 — の内容とほぼ同様のものとみられることを考えると、一般の芸能法人が自社に所属している芸能人（原則として、同族会社を設立して事業活動を行っている芸能人と年間芸能報酬額が類似している — いわゆる倍半基準に該当する — 同業の芸

能人)の芸能報酬額からマネジメント料として収受している金額の割合(マネジメント料率)の平均値を基準として、同族会社に配分すべき金額(通常のマネージメント料相当額)を算定し、その金額を同族会社が収受している当該役員兼芸能人に係る芸能報酬額から控除した残額を当該役員兼芸能人が収受すべき適正報酬額(芸能報酬部分)と認定するという方法も、合理的な方法といえるのではないかと考える。なお、この方法は、最高裁でも是認された転貸方式による過少不動産賃貸料の事例(第1章の4の注(18)の②参照)における適正賃貸料の算定方法と同様の考え方によるものである。

〔注〕

(7) 前記6の(3)の注(19)参照。

(8) 大淵博義教授は、「芸能法人は所属するタレントを出演先に派遣するというのが本来の業務であり、その業務に関する役員としての業務執行行為の対価が役員報酬である」とし、さらに「役員の業務は前述したように、当該法人に所属するタレント等の出演先幹旋等のマネジメントに関する業務執行行為であって、当該役員のタレント等が出演先で出演し講演するという業務は、役員の業務執行とは異質のものであるといえることができる。したがって、その出演に対する対価としての出演料は、・・・役員給与とみるわけにはいかない」と述べられている〔「裁判例からみた役員給与の認定論理とその問題点(上) — 給与認定の基本的論点の解明 — 」税務通信2406号(平7)16~17頁〕が、これは妥当な見解であると考えられる。

第3章 結びに代えて

本稿では、第1章において、行為計算否認規定が大正12年に創設された当時から現行法に至までの沿革、行為計算否認規定の趣旨・目的及び行為計算否認に関する裁判例の動向を概観した上、第2章において、現行所得税法157条の行為計算否認を巡る諸問題のうち、幾つかの問題について考察してきた。

本稿において取り上げた問題は、最近における裁判例や学者・税務専門家の見解等を概観した上で、所得税における行為計算否認を巡る諸問題のうち、比較的重要又は新しいと思われる問題（論点）について私見を述べたところであるが、所得税法上の行為計算否認規定に係る裁判例が最近増えてきているとはいえ、行為計算否認により収入の発生を擬制して認定課税を行った事案に係る裁判例が極めて少ないこと、未だ最高裁判所の判断が示されていない問題が多いこと、学者や税務専門家の見解が分かれていたり又はその見解がほとんど示されていない問題も少なくないこと、さらに、筆者の力不足等もあって、必ずしも十分説得力のある論述ができたとはいえない部分があったかと思うし、他の類似事項との税制上の整合性という観点から、筆者なりの結論すら明確に示すことができなかった「立法論としての対応的調整」の問題などもあった。これらの問題等については、今後の裁判例の動向、学者や税務専門家諸氏の議論の推移等にも注目しながら、より説得力のある見解を自分なりに構築していきたいと考えている。

そして、本稿において取り上げた問題のほかに、所得税における同族会社の行為計算否認にかかわりのある問題を挙げると、例えば、次のような問題がある。

(1) 所得税法上の行為計算否認規定は創設規定か又は確認規定か

この問題については、従来から主に法人税法上の行為計算否認規定に関して議論され、学説及び裁判例とも見解の分かれるところであるが、所得税法上の行為計算否認規定に関しては、これまで余り議論されていないようであり、筆者としてもまだ十分検討したわけではないが、少なくとも所得税法上

の行為計算否認規定については、創設に至った経緯、この規定の趣旨・目的及び内容、更には租税法律主義や法的安定性・予測可能性の観点などからして、創設的規定と解するのが妥当であろうと考えている。

ただ、税負担の公平を確保することは極めて重要なことであり、もともと行為計算否認規定は同族会社を非同族会社等よりも税務上不利に取り扱うことを意図したものではないことからすると、行為計算否認規定の創設当時においては、「同族会社」の行為計算のみを問題にすれば足りたとしても、現在においては「非同族会社等」の行為計算についても同族会社の場合と同様に問題があるというのであれば、非同族会社等の行為計算についても同族会社の場合に準じて否認することができるという見解にもそれなりの理由があると考えられるので、そういう観点からいえば、法人税法上の行為計算否認規定のみならず所得税法上の行為計算否認規定についても、確認的規定であると解する余地があり得るようにも思われる。

なお、この問題については、租税法律主義や法的安定性・予測可能性の観点からして、本来的には、非同族会社等の行為計算についても否認することができる規定に改正することによって対処すべきであろうと考える⁽¹⁾。

- (2) 行為計算否認規定によって同族会社の設立行為（換言すれば「法人格」ともいえる。）を税務上否認することができるか否か

この問題については、否認できるとする肯定的な見解⁽²⁾もあるが、もともと行為計算否認規定は、同族会社が有効に設立され適法に存在していることを税務上も認めた上で、その同族会社が当事者となっている行為計算のうち、不当に税負担を減少させるもののみを税務上否認の対象とする規定である、と解するのが妥当であろうと思われることからして、この規定を適用して同族会社の設立行為を税務上否認することについては、消極に解すべきではないかと考えている。

ただ、例えば、1人芸能法人や個人開業医の医薬品仕入部門を単に形式上分離したにすぎない — 売上先は当該個人開業医のみである — 医薬品卸会社等のように、法人化する目的が税負担の回避・軽減であり、それ以外に特

段の合理的理由はないというべき事例をみると、税負担の公平の確保という観点から、税務上、当該同族会社の設立行為又は法人格そのものを否認して個人課税を行うという考え方もそれなりに理解できるところであるが、これはむしろ、「法人格否認の法理」の問題⁽³⁾又は立法論としての「法人格否認規定」の創設⁽⁴⁾若しくは「みなし個人課税制度」の導入⁽⁵⁾の問題として、別途検討すべき事項ではないかと考える。

もっとも、法人化する目的が税負担の回避・軽減であり、それ以外に特段の合理的理由は見当たらないという事例については、同族会社の設立行為又は法人格そのものを否認するのではなく、所得税法157条の行為計算否認規定に基づいて、当該同族会社が当事者となっている個々の取引行為を所得税の負担を不当に減少させる結果となる不合理・不自然なものとして全面的に否認する — 同族会社の行為は税務上ないものとみなす — ことができると解する余地もあり得るのではないかと考えられる。

(3) 各種の役務提供に係る通常の対価相当額を具体的にどのような方法で算定すべきか

この問題は、実務的な問題というべきものであり、個々の具体的事例に応じてケースバイケースで判断すべき問題であろうが、役務提供の種類・態様等の類型に応じて、それぞれの類型別に通常の対価相当額の算定方法についての原則的・基本的な考え方を示そうというものである。この問題の検討には、過去の裁判例・裁決例のほか、諸外国における取扱い（例えば、アメリカの内国歳入法典482条関係の財務省規則に定める具体的な算定方法等）の中にも参考になるものがあるのではないと思われる。

なお、本稿では、平和事件で問題となった無利息貸付け等の場合の通常の利率の算定方法と、今後問題化する可能性のある人的役務（労務）の無償提供等に係る通常の対価相当額の算定方法についてのみ、基本的な考え方（私見）を述べたにすぎないが、労務の提供にも種々の類型のものがあるので、それぞれの類型別に具体的にどのような算定方法を探るかとなると、比準の対象とすべき類似同業者又は同種の独立当事者間取引が見当たらないなどの

ため、容易に結論が見いだせないようなケースもあるように思われる。

上記の問題以外にも、所得税法157条の行為計算否認規定に関しては、種々の観点から、様々な問題提起がなされ得るであろう⁽⁶⁾。

また、所得税における同族会社の行為計算否認に関する裁判例については、第1章で概観したとおりであるが、これらの類型に属するもの以外にも、例えば、過日報道があったように、税理士⁽⁷⁾・弁理士・司法書士その他のいわゆる「士業」所得者、芸能人・プロスポーツ選手等⁽⁸⁾の個人事業所得者が、同族会社を設立して、当該個人事業所得者と同族会社との間の取引金額を実態と乖離した異常な金額とするなどの方法によって所得税の負担を不当に回避・軽減させている事例が一部見受けられるようであり、今後、これらの事例等に対しても所得税法157条の行為計算否認規定を適用して認定課税が行われ、審査請求や訴訟が提起されるに至るというケースが発生する可能性もあり得るのではないかと考えられるので、所得税における同族会社の行為計算否認を巡る論議は、今後、新たな問題も加わって、更に高まっていくのではないかと推測される。筆者としても、大きな関心を持って今後の動向等を注目していきたいと考えている。

なお、将来的な税制上の問題として付言しておく、各税法の行為計算否認規定については、多くの論者が指摘しておられるように、不明確かつ抽象的な規定であり、法的安定性や予測可能性に欠ける面があることは否定できないので、それらを高めるとともに、税務執行上の困難性を軽減させるという見地からも、より明確かつ具体的な規定（個人と法人等との間で典型的に行われる可能性の高い行為計算など特定のものについては、行為計算否認規定以外に明文の個別規定を設けることも考えられる。）とし、更に対応的調整が必要というのであれば、その具体的調整方法についての規定をも含むものとして、改正・整備されることが望ましいように思われる。ただ、明確かつ具体的な規定を設けるといっても、将来的にどのような行為計算が行われるかを網羅的に予測して、すべての条項につき具体的な明文規定を設けることは、事実上不可能であるといわざるを得ないから、それらのあらかじめ予測できないような不当な行為計

算にも対処できる一般的・包括的な条項を設ける必要性はあると考えられる。したがって、行為計算否認規定による限り、将来における改正・整備の結果、相対的にみて法的安定性や予測可能性が今より高まることはあっても、一般的・包括的な条項についてまで、法的安定性・予測可能性が十分に確保されるような規定を構築することは、立法技術的にも困難であると思われる。

以上のように、行為計算否認規定を改正・整備したとしても法的安定性・予測可能性を十分に確保することは困難であるという問題のほか、行為計算否認に関しては、既述したように、対応的調整の方法や通常対価相当額の算定方法等の難しい問題があること、また、我が国の場合は、一般的に個人よりも法人の方が税制上有利になっている面がある——最近は所得税の累進税率がかってほど高率でなくなったことから、有利性が幾分解消されてきてはいる——ことから、諸外国に比べて個人事業者から法人成りした同族会社などの閉鎖的法人が極めて多いといわれているところ、これら閉鎖的法人を設立して事業を営んでいる者と、個人として事業を営んでいる者や本来業務につき法人組織による事業経営が法令上認められていない特定の業種⁽⁹⁾に属する者及び一般の給与所得者との間に、実質的な税負担の不公平が生じているという税制上の基本的な問題もあること、などを併せ考えると、むしろ、将来の在るべき税制の方向としては、行為計算否認規定を廃止して武田昌輔教授らが提唱しておられるような閉鎖的法人に対する「みなし個人課税制度」⁽¹⁰⁾を導入し、これら閉鎖的法人を税務上個人とみなして課税する制度を採用した方が、①法的安定性・予測可能性が高まり、②対応的調整や通常対価相当額の算定も不要となるので、これらに関する難しい問題を回避することが可能となり、更に③閉鎖的法人を設立して事業を営んでいる者と、個人として事業を営んでいる者や本来業務につき法人組織による事業経営が法令上認められていない特定の業種に属する者及び一般の給与所得者との間の実質的な税負担の公平が高まる結果になると考えられることから、上記の諸問題を根本的に回避ないし解決できるという点において、望ましいようにも思われる。

ただ、この「みなし個人課税制度」の導入は、我が国の現行税制との比較に

において⁽¹⁾ ややドラスティックな面があることは否定できないし、閉鎖的法人を設立して事業を営んでいる者にとって、実質的に税負担が増加する結果となるのが通例でもあることなどから、これらの者及びその関係者等の理解を得るのが極めて困難であり、実現の可能性は低いのではないかと考えられる。

〔注〕

(1) 昭和36年7月の「国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）」において、「第2 実質課税の原則等」の中の1項目として、行為計算の否認に關し、「国税通則法においても、実質課税の原則規定に關連して、特殊関係者間等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」とし、また、各税法の行為計算否認規定についても、「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、否認の対象となってい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〔筆者注；具体的には、①非同族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、②非同族会社と株主（社員）又は役員間の行為計算、③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、④医療法人、財団法人等とその理事者等との間の行為計算、⑤親族等の特殊関係にある個人間の行為計算、を掲げていた。〕についても、これを否認することができることとする」との答申がなされたが、課税庁の権限を拡張し恣意的課税を許すことになるなどの批判があり、立法化が見送られたという経緯がある。

しかし、近年、租税回避を目的とする国際取引等が増加してきていることなどを考えると、租税回避行為の否認に係る一般的・包括的な規定を設ける必要性は、従来にも増して高まっているように思われる。

(2) 清永敬次教授は、税務行政では従来から「適法に行われた法人の設立、解散、合併等の組織行為については、行為計算否認規定を適用し得ない」との見解が一般に採用されてきているともいわれることがある旨指摘した上、「同族会社の行為計算の否認規定の適用においても、同族会社が法人を設立するような行為についてこれを否認することができる」として差し支えないように思われる。いどころの組織行為をはじめから否認規定の対象から除外しなければならない理由は見当たらない」との見解を示されている〔「租税回避の研究」422頁〕。

(3) 松沢智氏は、「開業医や病院が所得を分散し、節税の隠れみに利用しようとして、“トンネル会社”を設立し、病院の薬品部門を分離して薬事法人にしたり、医療機械や建物を病院に貸している形をとる設備法人にすることが行われている。むしろ、このような“トンネル会社”は租税回避のために設立されたものであるから、

『法人格否認の法理』をもって対処すべきであろう。・・・租税回避の目的の会社であれば、租税法上の見地から、その法人格を否認するのが正しいといわなければならない」との見解を示されている〔「租税法の基本原則」（昭58）109～110頁〕。

- (4) 昭和36年7月の「国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）」の説明によれば、いわゆる1人芸能法人に係る課税問題について、「芸能法人会社の中には、法人とはいっ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のみられるが、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問題となったのである。

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った。しかし、この問題に対する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については、一般的な法人成の場合とどのように区別して取り扱うかという点で、種々困難な問題点があり、容易に結論を得ることはできなかった」としている。

- (5) 武田昌輔「中小企業課税の問題点」租税法研究13号（昭60）31頁・「わが国における閉鎖的法人に対する課税」日税研論集4号（昭62）52頁以下、中里実「フランスにおける中小企業課税」租税法研究13号（昭60）129頁以下等参照。

なお、松沢智氏は、「みなし個人」の法理 —— 同族会社のうち、実質個人事業と全く変わらないような法人成りの会社に対して個人所得税・相続税との間に著しい不公平が生じた場合に、これを是正するため、税法上は個人とみなして所得税・法人相続税を課する制度をいう —— を提言されているが、この法理の適用は、立法によるのがベターとしつつも、税法上の「実質所得者課税の原則」（法人税法11条）、法人格否認の法理ないし所得税法157条及び相続税法64条の行為計算否認規定によっても可能である旨の見解を示されている〔「『みなし個人課税』導入の法理 —— 法人制度の濫用による租税回避防止のための提言」税務弘報38巻11号（平2）6頁以下〕。

- (6) 例えば、同族会社の行為計算を否認する権限は税務官署のみに認められており、納税者にはこれを自己否認して申告する義務はないのであるから、認定課税により増加した税額に係る加算税については、「正当な理由」に該当するものとして賦課すべきではない、といった意見〔忠佐市「税法上の行為計算否認規定」会計ジャーナル5巻10号（昭48）105頁等〕がある。

この点については、本来、納税者は適正な申告と納税を行うべきものであること、また、行為計算否認規定は同族会社の組織・運営を利用した租税負担回避のための恣意的な行為計算を防止するという警告的・予防的機能を有しているものと解されることからして、同族会社の株主等は、当該同族会社の行為計算により自己の

所得税の負担が「不当に減少」する結果とならないように十分配慮すべきものである。したがって、自己否認して申告する義務の有無と加算税の「正当な理由」の問題とを直接関連付けて議論することは適切でないと考えられるし、一般的には、自己の所得税の負担を「不当に減少」させる結果となる行為計算を行ったことにつき加算税を賦課すべきでない「正当な理由」があるとはいえないであろうから、行為計算の否認により増加した本税額は、原則として——他に「正当な理由」に当たる特段の事情等がない限り——加算税の賦課対象になるものとする。

さらに、類似同業者等の平均値を用いて所得税法157条の行為計算否認規定による認定課税を行うことは、青色申告者に認められていない同法156条の推計課税に当たるのではないかという意見もある。

この点については、前者と後者は、いずれも間接資料（証拠）を用いて行われるという点において共通性はあるものの、前者による認定課税は、同族会社の行為計算のうち株主等の所得税の負担を不当に減少させる結果となる特定の行為計算を税務上否認し通常の行為計算に引き直して課税するために同法157条が当然に予定しているものであり、また、同条の規定が白色申告者・青色申告者を問わず適用されるものであることは、その規定内容からみて明白であることなどからして、前者による認定課税が同法156条に規定する——白色申告者のみに許されている——推計課税に当たらないことは明らかというべきである。

- (7) 「当局 税理士収入を点検 会計法人へ付替え許さぬ」納税通信2506号（平10.1.19）参照。
- (8) 「関係法人を設立している芸能人等の課税上の問題点について」国税速報5091号（平10.11.19）参照。
- (9) 本来業務につき法人組織による事業経営が法令上認められていない特定の業種としては、弁護士（弁護士法72条）、弁理士（弁理士法22条の2）、税理士（税理士法52条）、司法書士（司法書士法19条①）、土地家屋調査士（土地家屋調査士法19条①）、行政書士（行政書士法19条①）、公証人（公証人法5条）、社会保険労務士（社会保険労務士法27条）などがある。

なお、法令上の規定があるわけではないが、その業種の特性及び契約形態等から、自己の本来業務に係る報酬・賞金等の収入を自己の同族会社の収益として計上することは認められない業種として、プロスポーツ選手などが挙げられる。

- (10) 武田昌輔教授は、閉鎖的法人に対するみなし個人課税制度の具体案として、次のような基本的考え方を示されている〔「わが国における閉鎖的法人に対する課税」日税研論集4号（昭62）57頁〕。
- ① 株主が一定数（例えば50人）以下の同族法人に対しては、各株主に対し所得税課税を行うことを原則とする（選択性ではなく強制とする。）。なお、一定の持株比率以下の者に対しては、この課税は適用しないこととする。
 - ② 課税方式としては、法人の課税所得に対して必要な調整を行って所得税の課税

の対象となる金額を算定し、この金額を持株割合に応じて配分することとする。
この場合、株主である役員に対する給与は、当該個人の事業所得として取り扱う。

配当が行われている場合には、当該配当も、その配当を受けた株主の事業所得に含めて計算し、配当所得としては取り扱わない。

- ③ 株主に配当をしていない場合の措置としては、その留保分はすべて持分に応じて配分されたものとして取り扱われる。
 - ④ 法人の納付した源泉所得税等は、すべて当該個人が納付したのものとして取り扱われる（組合課税方式を採れば、法人税は課されないが、まず法人税を課して、各個人において調整する「みなし配当課税方式」も検討の余地がある）。
- (11) 我が国においては、人的会社、物的会社のすべてに対して法人税が課されているが、この日本型は、むしろ例外的であって、諸外国では、物的会社に対しては法人税、人的会社については社員に対して持分に応じて所得税を課するというのが一般的傾向のようである〔中里実「フランスにおける中小企業課税」租税法研究13号（昭60）118～129頁参照〕。