

同族会社の行為計算否認規定に関する研究

—所得税の負担を不当に減少させる結果となる行為
又は計算について—

村 井 泰 人

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 育 官 〕

要 約

1 研究の目的（問題の所在）

国税庁が公表している「平成 16 年分会社標本調査結果報告」によると、わが国における法人企業のほとんどが同族会社であり、資本金 5,000 万円未満の中小企業である。

同族会社という組織上の利点としては、経営意思決定が迅速であり、結束力や実行力が強いこと等が挙げられるが、他方、所有と経営が分離していないことから、オーナー一族による会社の私物化、財務的に不透明で内部牽制が甘い等、およそ非同族会社では考えられない異常な経済取引等も行われやすい現状にあり、実際にこれを隠れ蓑として租税負担の公平性を著しく害する脱税行為や租税回避行為が行われている。

このような中で、平成 18 年改正において、所得税法における同族会社の行為又は計算の否認（以下「行為計算否認」という。）規定の対象となる同族会社に外国法人を含めることとし、その適用範囲が拡大されるとともに、同規定が適用された場合には、法人税法等との間での対応的調整（同一税目内での調整ではない。）を行うこととする規定が創設された。

また、行為計算否認規定の適用に当たっては、その要件としての「同族会社の行為計算」及び「税負担の不当減少」等の不確定概念の解釈について、過去から課税庁と納税者との間で争いが絶えない状況にある。

そこで本稿では、所得税法における行為計算否認規定の創設時から現在に至るまでの変遷及び主な裁判例を整理し、不確定概念に対して一定の定義付けを行い、その延長にある対応的調整規定が「税負担の不当減少」に及ぼす影響の有無、同規定の射程についての検討及び同規定の問題点を指摘することで、行為計算否認規定の今後のあり方について研究するものである。

2 研究の概要

(1) 租税回避行為と同族会社の行為又は計算

行為計算否認規定について論ずる前に、同規定の租税法上の位置付けを確認するため、以下の観点から整理を行った。

納税者が行う経済行為は多種多様であり、これらの行為を租税法の観点から分類すれば、「節税行為」、「脱税行為」及び「租税回避行為」に三分類できる。

租税回避行為には、否認されるべき行為と否認されるべきではない行為とが存在し、その違いは、「税負担の不当減少」の有無によるが、否認する手法としては個別（否認）規定（所法 37 等）による場合と行為計算否認規定による場合がある。

なお、課税要件事実における実質主義による否認については、取引自体を通謀虚偽表示による仮装取引と認定することから、租税回避行為には該当せず脱税行為となる。

(2) 行為計算否認規定の適用に関する問題点

上記(1)による考え方の下、行為計算否認規定の創設から現在に至るまでの変遷及び主な裁判例の分析により問題点を抽出して検討を行った。

イ 所得税法における行為計算否認規定の位置付け

過去の裁判例によると、否認すべき取引が仮装であり、脱税行為に該当するにもかかわらず行為計算否認規定を適用したり、必要経費性を争うべきであるにもかかわらず同規定を適用したりしている事例が散見された。

同規定は、あくまで同族会社を介した租税回避行為を否認するための規定であり、脱税行為自体を否認することはできない。また、同時に私法上有効に成立している異常な経済取引自体の法律効果を否認するものでもなく、税務署長が適正取引を想定し、これに引き直して課税することを目的とするものであり、いわば、他の所得税法の例外規定であると位置付けられ、同規定と同法 37 条等の個別（否認）規定の両方の適用

が考えられるときは、まず、個別（否認）規定を優先的に適用すべきであると考ええる。

ロ 行為計算否認規定における「不確定概念」

上記イのとおり、課税要件事実における実質主義による否認及び個別（否認）規定による否認といった二つのフィルターを通した上で行為計算否認規定は適用されるべきであるが、同規定の適用に当たっては以下の解釈が問題となる。

(イ) 行為又は計算の「主体」

現行の所法第 157 条第 1 項は、「次に掲げる法人の行為又は計算」と規定しており、行為計算の主体を同族会社に限定し、株主等個人の同族会社に対する行為計算をその対象としていないと読める。しかし、このような限定的な解釈では、創設時から現在に至るまでの同規定の立法趣旨を没却することとなるため、同規定の論理的解釈としては、行為計算の主体を能動的又は受動的に同族会社として捉え、取引全体を見据えた上で、その異常性を判断すべきであると考ええる。

(ロ) 「行為」又は「計算」の意義

「行為」又は「計算」の意義については、創設から現在に至るまで税法上の具体的な定義規定はない。

行為計算否認規定の創設及び「計算」という文言を含める改正を行った経緯並びに学説及び裁判例（大阪地裁昭和 33 年 7 月 21 日判決）によって、一定の解釈がなされてきたことを踏まえると、「行為」とは、「同族会社が、株主や第三者を含めたところの外部に向けて行うもので、課税要件事実を構成するもの」であり、「計算」とは、「同族会社が内部に向けて行うものであり、『行為』の結果を数额的に表現したもので、同規定の創設時当初においては、過渡的措置として立法技術的に規定された（その「行為」自体を否認したいが、行為計算否認規定創設前に行われた「行為」であるため否認できないことから、その「結果」である数値を否認するといった）ものであると考ええる。

(ハ) 「不当性」の判断基準

「不当性」の判断基準についても、明確なメルクマールは示されていないが、解釈論として、否認対象である行為計算に基づいて算出された税額と経済的実質に基づいて算定された税額との偏差により判断し、原則として、取引全体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の見解を昭和36年7月の税制調査会の答申で示している。

ここで問題となるのは、経済的実質に基づく税額をどのように算定するのかということであるが、この点については、あくまで行為計算そのものを税法上否認するだけなのであるから、斟酌すべき金額の範囲としては、課税庁及び納税者双方の恣意性を排除するためにも、過去の裁判例が示すとおり、否認されるべき行為計算と直接関係のある同族会社の株主等個人の所得税だけによって判断すべきであり、同族会社の法人税等といった他の税目及び同個人の他の所得区分について考慮する必要はなく、また、比較基準としては、独立当事者間価格及び取引市場が形成されているものについては市場価格（適正時価）によって判断すべきである。

ただし、一義的にはこのような金額基準で「不当性」を判断したとしても、私法上有効に成立している異常な取引である以上、このような取引を行ったことに対して、「税負担の不当減少」以外に「社会通念上許される正当理由ないし事業目的が存在する」場合には、純経済人の行為として不自然・不合理であるとはいえず、金額の多寡のみをもって否認することはできないものと考えられる。

(3) 対応的調整規定がもたらす影響

イ 対応的調整規定と「不当性」の判断基準

平成18年改正によって創設された対応的調整規定は、例えば、法人税法上、行為計算否認規定が適用されて増額更正処分がなされた場合には、その「結果」を受けて当該行為計算と直接関係のある所得税について反

射的な計算として減額更正するという趣旨の規定であるから、行為計算否認規定の適用要件の一つである「不当性」の判断基準にまでは影響を及ぼさないと考える。

ロ 対応的調整規定の射程及び適用を巡る問題点

対応的調整規定は、ある行為計算を否認した場合、それを原資とする当事者間の税目又は勘定科目のどこまでをその調整の対象とするのかについて規定していない。二重課税の排除という考え方に立てば、精緻な調整を行う必要があり、また、理論上も可能である。しかし、現実的には様々な制約からこのような精緻な調整は困難であり、課税庁及び納税者の恣意性が介入するおそれがあることから、適正な調整結果を担保するためにも一定の線引きが必要であると考ええる。

また、同規定は、税務署長の義務的規定と解するのか否かについて明確ではないが、行為計算否認規定を適用した場合には、その反射的な計算処理を行うと規定された以上、少なくともわが国の課税権が及ぶ範囲内においては、義務として履行されなければならないと考える。

もっとも、対応的調整による減額更正は、通常の更正の請求理由ないし後発的な更正の請求理由に該当しないと考えられることから、国税通則法第70条第2項の除斥期間に服するが、仮に、5年超の期間に同族会社の行為計算以外で何らかの偽りその他不正な行為が行われ、併せて行為計算否認規定が適用されて更正処分がなされた場合においては、もはや対応的調整ができず、税務署長の義務が履行されない結果となってしまう。

以上のような問題以外にも、先に述べたとおり、所得税における行為計算否認規定の対象となる同族会社の範囲に従来の内国法人に加えて外国法人も含まれることとなったため、国内外における課税する側の管轄を超えた行為計算を否認した場合の対応的調整をどのように行うのかといった問題も生じると考えられる。

3 結論

今後、所得税法における同族会社の行為計算否認規定の適用に当たっては、納税者サイドの予測可能性の観点から、「行為」又は「計算」の意義及びそれらの「主体」については、同規定の立法趣旨及びこれまでの裁判例による解釈に則り、法令又は法令解釈通達において、課税庁としての明確な意思表示を行うべきである。

それに併せて、対応的調整に関してはその立法趣旨に鑑みて、例えば、「所得税において行為計算否認規定を適用して増額更正をした場合は、その更正に対して、法人税等において減額更正をする」こと及びその調整範囲を「否認した行為計算に直接関係する部分に限る」ことを明確にする法令の制定又は法令解釈通達の発遣を行うとともに、その実効性を法的に担保するため、国税通則法第70条第2項において除斥期間を延長するか否か検討する必要がある。

また、運営的な側面からは、対応的調整を税務署長が怠った場合、行政事件訴訟法における「義務付け訴訟」が提起できるのかどうかについては、今後、更なる研究を進めていく必要があるが、このようなことを示唆する実務家もいることから、これまで以上に、調査段階での管轄を超えた連絡体制等を構築し、充実させていく必要があるといえよう。

目 次

| | |
|------------------------|-----|
| はじめに | 632 |
| 1 研究の目的（問題の所在） | 632 |
| 2 研究の方向性 | 634 |
| (1) 概要 | 634 |
| (2) 本稿の構成 | 635 |
| 第1章 租税回避行為と同族会社の行為又は計算 | 637 |
| 第1節 租税回避行為 | 637 |
| 1 租税回避行為等の意義 | 637 |
| (1) 節税行為 | 637 |
| (2) 脱税行為 | 637 |
| (3) 租税回避行為 | 638 |
| 2 租税回避行為の否認類型 | 639 |
| (1) 個別（否認）規定による否認 | 640 |
| (2) 同族会社の行為計算否認規定による否認 | 641 |
| (3) 実質主義による否認 | 641 |
| (4) 私法上の法律構成による否認 | 643 |
| 第2節 同族会社の行為又は計算 | 645 |
| 1 創設の背景（大正12年改正） | 645 |
| 2 主要な改正 | 647 |
| (1) 大正15年改正 | 647 |
| (2) 昭和25年改正 | 648 |
| (3) 昭和28年改正 | 649 |
| (4) 昭和37年改正 | 650 |
| (5) 昭和40年改正 | 651 |
| (6) 平成13年改正 | 652 |
| 3 現行規定（平成18年改正） | 652 |

| | |
|-----------------------------|-----|
| 第3節 小括 | 654 |
| 第2章 行為計算否認規定の適用に関する問題点 | 655 |
| 第1節 行為計算否認規定の意義 | 655 |
| 1 創設規定か確認規定かについて | 655 |
| 2 行為又は計算の「主体」について | 657 |
| 3 同族会社が行った「行為」又は「計算」について | 658 |
| 4 「不当性」の判断基準 | 662 |
| (1) 斟酌すべき金額の範囲 | 663 |
| (2) 比較基準 | 663 |
| 5 異常な取引を行ったことに対する合理的理由 | 665 |
| 第2節 過去における主な裁判例からの検討 | 665 |
| 1 東京地裁平成元年4月17日判決(確定) | 665 |
| 2 福岡地裁平成4年2月20日判決(確定) | 670 |
| 3 福岡高裁平成11年11月19日判決(確定) | 674 |
| 4 最高裁第三小法定平成16年7月20日判決 | 677 |
| 5 広島高裁平成17年5月27日判決(未公刊) | 681 |
| 6 国税不服審判所平成18年6月29日裁決 | 683 |
| 7 東京高裁平成18年6月29日判決(未公刊) | 685 |
| 第3節 小括 | 692 |
| 1 「課税要件事実における実質主義」の適用による否認 | 692 |
| 2 所得税法における所法157条の位置付け | 693 |
| (1) 所法37条と所法157条の適用関係 | 693 |
| (2) 所法36条と所法157条の適用関係 | 694 |
| 3 行為計算の「主体」の捉え方 | 696 |
| 4 「不当性」の捉え方 | 698 |
| (1) 昭和36年税調答申 | 698 |
| (2) 斟酌すべき金額の範囲 | 698 |
| (3) 異常な取引を行ったことに対する合理的理由の有無 | 699 |

| | | |
|------|----------------------------|-----|
| 5 | 同族会社の行為計算否認規定の適用に関する二つの流れ | 700 |
| 第3章 | 対応的調整規定がもたらす影響 | 702 |
| 第1節 | 対応的調整規定と「不当性」の判断基準 | 702 |
| 1 | 対応的調整規定の意義 | 702 |
| 2 | 「不当性」の判断に及ぼす影響 | 707 |
| 第2節 | 対応的調整規定の射程 | 708 |
| 1 | 対応的調整規定の強制力 | 708 |
| 2 | 対応的調整規定の適用を巡る諸問題 | 709 |
| | (1) 当事者間における対応的調整の範囲 | 709 |
| | (2) 除斥期間に関する問題 | 710 |
| | (3) 管轄に関する問題 | 712 |
| | (4) 消費税法における対応的調整 | 714 |
| | (5) 負担した税額の減少を伴わない場合の対応的調整 | 715 |
| 第3節 | 小括 | 715 |
| おわりに | | 717 |
| 1 | 「不確定概念」の意義及び「不当性」の判断基準 | 717 |
| 2 | 行為計算否認規定の所得税法上の位置付け | 717 |
| 3 | 対応的調整規定がもたらす影響及びその射程 | 718 |
| 4 | 所法157条の適用に当たっての今後のあり方 | 718 |

凡例

- 1 所得税法・・・・・・・・・・・・・・・・・・所法
- 2 所得税法施行令・・・・・・・・・・・・・・・・・・所令
- 3 所得税法施行規則・・・・・・・・・・・・・・・・・・所規
- 4 法人税法・・・・・・・・・・・・・・・・・・法法
- 5 相続税法・・・・・・・・・・・・・・・・・・相法
- 6 消費税法・・・・・・・・・・・・・・・・・・消法
- 7 国税通則法・・・・・・・・・・・・・・・・・・通則法
- 8 租税特別措置法・・・・・・・・・・・・・・・・・・措法

はじめに

1 研究の目的（問題の所在）

国税庁が公表している「平成16年分会社標本調査結果報告」によると、わが国における法人企業総数は、2,550,360社であり、このうち同族会社は2,408,080社（約94.4パーセント）となっており、このうち資本金5,000万円以上の会社は49,712社（約2.1パーセント）に過ぎず、資本金5,000万円未満の会社が2,358,368社（約97.9パーセント）であることから、わが国における法人企業のうちそのほとんどが同族会社であり、かつ、中小企業であるといえる⁽¹⁾。

同族会社という組織上の主な利点としては所有と経営が分離していないことから、

- ① 経営に関する意思決定が迅速であること。
- ② 結束力や実行力が強いこと。

(1) ここでいう「法人企業総数」とは、税務署に法人税の確定申告書を提出した会社の総数をいう。

なお、法人数の内訳については、宮内豊編『図説日本の税制（平成18年度版）』141頁（財経詳報社、平成18年）に掲載されている表を以下のように加工の上、抜粋した。

| 区分 | 青白区分 | | 同非区分 | | | 計 |
|-----------|-----------|--------|-----------|----------|--------|-----------|
| | 青色 | 白色 | 同族会社 | 非同族の同族会社 | 非同族会社 | |
| 資本金階級 | | | | | | |
| 100万円未満 | 17,672 | 1,341 | 16,658 | 179 | 2,176 | 19,013 |
| 100万円以上 | 8,194 | 307 | 7,620 | 54 | 827 | 8,501 |
| 200万円 " | 1,028,746 | 33,484 | 1,048,573 | 7,066 | 6,591 | 1,052,230 |
| 500万円 " | 297,080 | 6,230 | 291,978 | 1,530 | 9,802 | 303,310 |
| 1,000万円 " | 839,440 | 15,259 | 810,871 | 20,662 | 23,166 | 854,699 |
| 2,000万円 " | 209,714 | 2,076 | 182,668 | 15,903 | 13,219 | 211,790 |
| 5,000万円 " | 51,816 | 431 | 36,007 | 11,586 | 4,654 | 52,247 |
| 1億円 " | 28,642 | 155 | 12,125 | 12,580 | 4,092 | 28,797 |
| 5億円 " | 2,727 | 19 | 724 | 1,307 | 715 | 2,746 |
| 10億円 " | 4,646 | 12 | 733 | 2,629 | 1,296 | 4,658 |
| 50億円 " | 1,016 | — | 67 | 524 | 425 | 1,016 |
| 100億円 " | 1,352 | 1 | 56 | 542 | 755 | 1,353 |
| 計 | 2,491,045 | 59,315 | 2,408,080 | 74,562 | 67,718 | 2,550,360 |

同族会社の
資本金階級別
構成割合

2,358,368社
(97.9%)

49,712社
(2.1%)

(資料) 平成16年分「会社標本調査結果報告」(国税庁)

- ③ 親族が株式を保有するため、株主を意識した短期的利益の実現を目標にする必要がなく、長期的視野に立った経営が可能となること。

等が挙げられるし、逆に、主な問題点としては、

- ① オーナー一族により会社が私物化される危険があること。
 ② 会社に関することとオーナーの私生活に関することとの区別がしにくく、財務的に不透明であること。
 ③ 内部統制、内部牽制という面では身内に甘く、ともすると往々にして物事が馴れ合いで処理されること。

等が挙げられよう。

このような同族会社という組織体制の下では、およそ非同族会社では考えられない異常な経済取引等が行われやすく、これを隠れ蓑として租税負担の公平性を著しく害する行為が行われやすい状況にあると従来から言われ続けているが、最近では、湯沸し器具製造・販売業者であるP社の欠陥製品販売及び洋菓子製造販売業者であるF社の消費期限切れ材料使用といった不祥事問題⁽²⁾、こと税金面に関しては、漢方薬製造・販売業者であるM社が、関係会社に対する架空不動産売買による赤字計上で意図的な利益圧縮を行ったという脱税事案⁽³⁾などが紙面を賑わせている。

- (2) P社の欠陥製品販売に関し平成18年12月27日付、F社の消費期限切れ材料使用に関し同19年1月13日付の産経新聞によると、次の点が指摘されている（それぞれhttp://headlines.yahoo.co.jp/hi?a=20061227-00000010-san-bus_all及びhttp://headlines.yahoo.co.jp/hi?a=20070113-00000006-san-bus_all参照。）。

- ① 不祥事の背景として、同族経営の弊害など組織体質の問題がある。
 ② コンプライアンス（法令順守）体制の不備に強い批判が集まっている。
 ③ 同族経営ゆへの判断の甘さが不祥事の根底にあるものとの見方も強まっている。

- (3) これについては、平成19年2月1日付四国新聞（<http://www.shikoku-np.co.jp/national/social/article.aspx?id=20070112000017>）において、概略、次のように報道されている。

「老舗漢方薬メーカーであるM社（筆者注。以下同じ。）が、架空の不動産取引で損失が出たように装うなどしたとして、2004年12月期までの3年間に計約1億8,000万円の所得隠しを国税局から指摘され、重加算税を含めて約7,000万円の追徴を受けた。

このような状況下で、平成 18 年税制改正においては、所得税法における同族会社の行為又は計算の否認（以下「行為計算否認」という。）規定の対象となる同族会社に外国法人を含めることとし、その適用範囲が拡大されるとともに、同規定が適用された場合には、法人税法等との間での調整（以下「対応的調整」という。）を行うこととする規定（以下「対応的調整規定」という。）が創設された⁽⁴⁾。

対応的調整規定の創設については、納税者サイドから見ると、ある意味で同族会社を介した租税回避行為を行うことについてのリスクが軽減されたとも受け取れることから、今後、このような租税回避行為がこれまで以上に増加するのではないかと懸念されるところである。

そこで本稿においては、同族会社はその大多数が資本金 5,000 万円未満の中小企業であるということを念頭に置いた上で、行為計算否認規定の創設から現在に至るまでの変遷及び主な裁判例を整理し、行為計算否認規定の適用要件である不確定概念について一定の定義付けを行い、その延長にある対応的調整規定が「税負担の不当減少」に及ぼす影響の有無及び同規定の射程について検討することで、行為計算否認規定の今後のあり方について私見を述べるものである。

2 研究の方向性

(1) 概要

行為計算否認規定については、所法 157 条第 1 項で、税務署長は同族会社等の行為又は計算で、これを認容した場合にはその株主若しくは社員等である居住者⁽⁵⁾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

M社は同族の関連会社との間で、実際には行っていない土地、建物の架空取引を繰り返し、赤字が出たように装って売却損を計上。所得を意図的に圧縮していたとみられる。」

(4) 所法第 157 条第 3 項、法法第 132 条第 3 項、相法 64 条第 2 項及び地価税法第 32 条第 3 項参照。

(5) 所法 157 条第 1 項の適用対象は居住者であるが、非居住者に対しては、総合課税

るものがあるときは、その居住者等の所得税に係る更正又は決定に際し、その行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、その居住者等の所得金額等を計算することができる」と規定されているところであるが、その適用要件としては、

- ① 「同族会社の行為又は計算」であること。
 - ② 株主等の所得税負担を「不当に減少させる結果となる」こと。
 - ③ 税務署長が「自ら認めるところにより計算できるものである」こと。
- の三つが挙げられる。

そこで、本稿においてはこれらの点を念頭に置いて、以下の構成により行為計算否認規定及びその延長にある対応的調整規定の射程範囲について論じていくこととする。

(2) 本稿の構成

本稿の構成については、次のとおりである。

第1章 租税回避行為と同族会社の行為又は計算

第2章 行為計算否認規定の適用に関する問題点

第3章 対応的調整規定がもたらす影響

まず、第1章においては、「節税行為」、「脱税行為」及び「租税回避行為」について概観し、これらの相違点を明確にした上で、租税回避行為の否認の類型について触れるとともに、行為計算否認規定の位置付けについて確認し、同規定の創設から現在に至るまでの沿革をたどることでその立法趣旨を再確認する。

第2章においては、第1章で確認した行為計算否認規定の位置付け及び

に係る所得税の更正又は決定について、所法 157 条が準用されることとなる（所法 168）。

なお、法法 132 条第1項の適用対象は内国法人であるが、外国法人に対しては、外国法人の各事業年度の所得に対する法人税（国内源泉所得に限る（法法 4 ②）。）、外国法人の特定信託の各計算期間の所得に対する法人税及び外国法人の退職年金等積立金に対する法人税に係る更正又は決定について、法法 132 条の規定が準用されることとなる（法法 147）。

立法趣旨に基づき同規定の適用要件である「不確定概念」等について過去の主な裁判例を検証することで一定の定義付けを行うとともに、同規定の適用に当たっての問題点についても指摘を行う。

第3章においては、平成18年改正によって、行為計算否認規定の適用対象となる同族会社の範囲に「外国法人」が含まれるようになったことや、対応的調整規定が創設されたことで、行為計算否認規定のこれまでの解釈にどのような影響を与えるのかについて検証し、問題点を指摘する⁽⁶⁾。

最後に、対応的調整規定を踏まえたところで、行為計算否認規定の今後のあり方について若干の提言を行う。

(6) 私見としては、平成18年改正によって所法157条の適用対象となる同族会社に外国法人が含まれたことや、対応的調整規定が創設されたことは、所得税法及び法人税法等における行為計算否認規定の適用に関するこれまでの法的不備を補う（対応的調整もそうであるが、特に、所得税法において行為計算否認の対象となる行為を居住者である株主等個人（所法168条に規定する範囲内においては、非居住者も含まれる。）と内国法人である同族会社に限定していたため、同社が外国法人である場合に同規定の適用ができなかったという）点で大きな改正であるとする。

第1章 租税回避行為と同族会社の行為又は計算

第1節 租税回避行為

1 租税回避行為等の意義

個人又は法人である一納税者が行う経済取引は多種多様である。

しかしながら、これら多種多様な経済取引を行う場合でも、「常に利益を得たい」とか「所得税等の租税負担をできるだけ軽減したい」と観念することは、特に、利益を稼得し、配当として株主に還元することを至上命題とする法人にとっては、ごく自然な行為であると考えられる。

このように、多種多様な経済取引を行った結果として負担すべき租税を計算する場合において、当該行為が「節税行為」(tax saving)、「脱税行為」(tax evasion) 及び「租税回避行為」(tax avoidance) のいずれに該当するのかについて、これまで裁判上幾度となく争われてきた。

各行為の意義については、次のように定義できよう。

(1) 節税行為

節税行為とは、その名のとおり所得税等の租税法規が予定している範囲内で、通常取引行為等において最小限の税負担となるようにこれらを適用し、税負担の軽減を図る行為であり、棚卸資産の評価方法の選定(所令100)、減価償却資産の償却方法の選定(所令123)をはじめ、長期譲渡所得の2分の1課税制度(所法22②二)の適用を受けることや、土地を収用されて補償金を受領した場合に、買換の制度(措法33等)を利用して、それに対する課税の繰延べを図ることなどが挙げられる⁽⁷⁾。

(2) 脱税行為

脱税行為とは、所得税等の租税法規が予定しているところの課税要件事

(7) 金子宏『租税法〔第12版〕』112頁(弘文堂、2007年)。

同様の趣旨として、本庄資『租税回避防止策—世界各国の挑戦—』91頁-92頁(大蔵財務協会、1998年)参照。

実の全部又は一部の充足を秘匿することで、税負担の軽減あるいは排除を図る行為であるといえる。例えば、通謀虚偽表示（民法94）による取引の仮装行為⁽⁸⁾や、取引そのものを秘匿する隠ぺい行為がこれに該当する⁽⁹⁾。

(3) 租税回避行為

それでは、租税回避行為とは一体、どのような行為を指すのであろうか。

わが国の租税実体法上、「租税回避行為」についての定義規定はなく、そもそも、個人又は法人は、私的自治の原則ないし契約自由の原則の下に一定の経済活動を行っているが、これら当事者が一定の経済的成果あるいは目的を達成しようとする場合、どのような法形式を用いるのかについては選択の余地を有していると考えられ、「このような私法上の選択可能性を利用し、私的経済取引プロパーの見地からは合理的理由がないのに、通常用いられない法形式を選択することによって、結果的には意図した経済的目的ないし経済的成果を実現しながら、通常用いられる法形式に対応する課税要件の充足を免れ、もって税負担を減少させあるいは排除すること」⁽¹⁰⁾や、「…私法上の選択可能な法形式の中から、税法の予定しない、常識を破る法形式を選択して、結果としては意図した経済目的を達成しながら、税法の予定した法形式について定める課税要件に抵触することを免れひいては税負担の減少又は排除をもたらすこと」⁽¹¹⁾が、租税回避行為であると学説上は通説的に考えられており、その特徴としては、

- ① 取引自体は私法上有効なものであり、隠ぺい・仮装行為は認められないこと。
- ② 異常（不自然、不合理）な取引であること。
- ③ 通常の取引形態を選択した場合と同様の経済的效果を実現し

(8) 清永敬次『租税回避の研究』366頁（ミネルヴァ書房、1995年）。

(9) 「脱税行為（tax evasion）とは、偽りその他不正の行為により租税を免れ又はその還付を受けることをいう。」とも定義される（本庄資・前掲注(7)1頁-6頁参照）。

(10) 金子宏・前掲注(7)107頁。

(11) 本庄資・前掲注(7)75頁-76頁。

ていること。

- ④ これら(①ないし③)の結果として、税負担の軽減あるいは排除を図っていること。

の四つが挙げられる。

なお、仮にこのような租税回避行為が認定されたとしても、そのことだけをもって直ちに税法上否認されるということではなく、不当に税負担の軽減又は排除を図っている場合に限って否認されることとなるが⁽¹²⁾、この場合の「不当に」という概念には、単に税負担の軽減又は排除した金額の大小のみならず、このような異常な取引を行った合理的理由の有無についても含まれるものであるということを付け加えておきたい。

2 租税回避行為の否認類型

租税回避行為の意義については上記1(3)で述べたとおりであるが、納税者が行った、私法上、当然に有効な法律行為である租税回避行為を否認するには、租税法律主義の観点から何らかの法的根拠がない場合には許されないとする考え方の下、これまで、その否認方法を次の三つに大別して議論の蓄積がなされてきた。

- ① 個別(否認)規定⁽¹³⁾による否認
- ② 同族会社の行為計算否認規定による否認
- ③ 実質主義による否認

近年においては、これら三類型に加えて「私法上の法律構成による否認」という新たな手法が加えられている⁽¹⁴⁾。

(12) 日本税理士会連合会税制審議会平成10年1月19日「「租税回避について」の諮問に対する答申—平成9年度諮問に対する答申—」1頁。

(13) 各条文の規定振りからすれば、「否認する」ということは明記されていないが、結果的に租税回避行為に対処することにつながることから、本稿においては、「個別(否認)規定」と呼ぶこととする。

(14) 松原圭吾「租税回避行為の否認に関する一考察—「私法上の法律構成による否認」論の功罪—」税法学553号110頁—111頁(2005年)。

なお、「私法上の法律構成による否認」については批判的な意見⁽¹⁵⁾もあるが、ここでは租税回避行為の否認類型を確認することが目的であるから、詳細には立ち入らず、その考え方を概観するに留めることとする。

(1) 個別（否認）規定による否認

個別（否認）規定による否認とは、納税者が行った租税回避行為を否認するに際して、所得税法等に規定されている課税要件を充足しているか否かにより判断するものであり、その規定振りから特定の状況に限定して課税要件を規定しているため、機械的で一律・公平な処理が可能である。

所得税法等における個別（否認）規定は多数あるが、例えば、資産の譲渡とみなされる行為（所法 33①かっこ書、所令 79、80）、過大な役員給与の損金不算入（法法 34②）、特殊支配同族会社の役員給与の損金不算入（法法 35）及び過大な使用人給与の損金不算入（法法 36）などは、租税回避行為を否認するための規定であるといえる⁽¹⁶⁾。

なお、所法 12 条（法法 11 条）に規定されている「実質所得者課税の原則」⁽¹⁷⁾を創設規定と解して個別（否認）規定の一つであると位置付ける

(15) 批判的な意見として、大淵博義「私法上の法形式否認の法理とその限界—最近の課税事例にみる混迷化の本質—」税理 44 巻 4 号 48 頁—50 頁（2001 年）及び松原圭吾・前掲注(14) 139 頁参照。

(16) 個別（否認）規定の例示については、金子宏・前掲注(7) 109 頁において、次のように記されている。

「…所得税法は、建物の所有を目的とする地上権の設定等をしたことに伴い、通常の場合の金銭の貸付の条件に比し、特に有利な条件による金銭の貸付その他特別の経済的利益を受けた場合には、当該貸付を受けることによる特別の利益その他特別の経済的利益の額は権利金に含めるものとし、権利金の額がその土地の価額の 10 分の 5 をこえているときは、それを譲渡所得として課税する旨を定めている（所法 33 条 1 項括弧内、所税令 79 条・80 条）が、これは、上に例示したような租税回避に対処することを目的とする規定である（ほかに、法税 22 条 2 項・34 条以下、相税 65 条・66 条、租特 40 条の 4 以下・66 条の 6 以下等がある。）」

(17) 所法 12 条及び法法 11 条において、次のように規定されている（かっこ書は、法法 11 条）。

「資産又は事業から生ずる収益の法律上帰属するとみられる者が単なる名義人であつて、その収益を享受せず、その者以外の者（法人）がその収益を享受する場合

考え方もあるが⁽¹⁸⁾、私見としては、むしろ、経済的実質に着目して収益の帰属者を判定するという同条の趣旨からすれば、後述する「課税要件事実における実質主義」の範疇にあるものであり、個別（否認）規定とはなり得ないものであると考える。

（２）同族会社の行為計算否認規定による否認

個別（否認）規定の一つである行為計算否認規定（所法 157、法法 132、相法 64 及び地法 32）については、その適用を巡って従来から課税庁と納税者との間で争われてきた。

過去の裁判例によれば、同族会社の行為計算による租税回避行為であると認定するには、

- ① 非同族会社では通常なし得ないような行為又は計算、すなわち同族会社であるがゆえに容易にすることのできる行為又は計算を行った結果、税負担の不当な減少をもたらしているとするもの。
- ② 純経済人の行為として不合理・不自然な行為又は計算を行った結果、税負担の不当な減少をもたらしているとするもの。

といった二つの異なる傾向が見られるとし、学説上の通説としての考え方は、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得る行為又は計算に当たるの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、上記②の考え方をとり、ある行為又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されている⁽¹⁹⁾。

（３）実質主義による否認

租税回避行為を否認する場合には、行為計算否認規定などの個別（否認）

には、その収益は、これを享受する者（法人）に帰属するものとして、この法律の規定を適用する。」

(18) 松原圭吾・前掲注(14) 111 頁

(19) 金子宏・前掲注(7) 373 頁。

規定によらずに否認する場合があります、この場合における否認を実質主義による否認と呼んでいる。

この実質主義による否認には、租税法の解釈は、その文言ではなく、当該経済事象に適合するよう行われなければならないとする「租税法解釈における実質主義」と、納税者の採用した法形式につき、その当事者の真の合理的意思を探求して、表面上の法形式によらず、真の合理的意思に即した法形式に置き換えて課税するという「課税要件事実における実質主義」の二つの考え方があり⁽²⁰⁾。

これらの考え方は、ともに納税者間の租税負担の公平を図るという租税平等主義に基づくものであるが、今日における通説としての考え方は後者が採られている。

「課税要件事実における実質主義」が通説であるという考え方は、租税法は侵害規範 (Eingriffsnorm) であるから法的安定性の要請が強くはたらくため、その解釈は原則として文理解釈によるべきであり、みだりに拡張解釈や類推解釈を行うことは許されない。ただし、このような文理解釈によっても規定の意味内容を明らかにすることが困難な場合には、規定の趣旨目的に照らした上で、意味内容を明らかにするということが、租税法上許される解釈方法であるとされている⁽²¹⁾点からも首肯できる。

(20) 松原圭吾・前掲注(14) 113頁。

(21) 金子宏・前掲注(7) 100頁-101頁。

金子教授は、租税法の解釈について次のように述べられている。

「具体的な事実⁽¹⁾に法を適用するためには、法の意味内容を明らかにする必要がある。この作用を法の解釈という。…(中略)…。

ところで、租税法の解釈について、旧ドイツ租税調整法 (Steueranpassungsgesetz) (1976 年末日をもって廃止された) 1 条 2 項は、『租税法律の解釈にあたっては、国民思想、租税法律の目的及び経済的意義、ならびに諸関係の発展を考慮しなければならない』と規定していた。この規定に現れている、租税法律の解釈にあたってはその経済的意義を考慮しなければならないという考え方は、一般に『経済的観察法』(wirtschaftliche Betrachtungsweise) と呼ばれ、最初は、租税法の解釈は、その文言にとらわれることなく、その規律対象たる経済事象に適合するように行われなければならない、という趣旨に解されてきた。わが国でも、『実質課税の原則』

なお、この「課税要件事実における実質主義」による否認が適用できる場面としては、通謀虚偽表示（民法 94）による取引の仮装行為が挙げられるが⁽²²⁾、この場合は、上記 1 (3) で述べたとおり、もはや租税回避行為による否認ではなく脱税行為として否認されることになる⁽²³⁾。

(4) 私法上の法律構成による否認

私法上の法律構成による否認は、近年、バブルの崩壊、経済のグローバル化及び納税者の権利意識の向上により所得税等の租税実体法上の解釈問題に関する訴訟が増加しているという中で、新たな法律解釈論の開拓が必要であるとの認識の下に提唱されているものであり⁽²⁴⁾、その考え方は税法固有のものではなく、私法上の事実認定あるいは契約解釈の方法によるものであるとされており、適用されるケースとしては、

- ① 契約が不存在と認定する場合。
- ② 契約が虚偽表示により無効であると認定する場合（隠匿行為を認定する場合を含む。）。
- ③ 契約の法的性質の決定により、当事者の選択した法形式を否定して、

の名のもとに、同様の解釈方法が主張されることがある。しかし、1950年代の中頃以降、ドイツでは、租税法律をその文言からはなれて緩やかに解釈することに対して批判が強くなり、今日の判例・通説は、法的安定性を重視する立場から、租税法律は原則としてその文言に即して解釈されなければならないとの考え方をとっている。もちろん、このことは、租税法律の解釈にあたって、その経済的意義が解釈の基準として重視されるべきことを、否定するものではない。…（中略）…もし、租税法上許される解釈方法を用いてもなおその法的意味を把握できないような規定がある場合は、その規定は、前述の課税要件明確主義に反し無効である（したがって、結局適用されないことになる）、と解すれば十分である。」（下線筆者）

(22) 金子宏・前掲注(7) 120頁。

(23) 品川芳宣「租税回避否認の法理と問題点—最近の学説、裁判例からの検証—」第56回租税研究大会記録5頁（2004年）。

なお、品川教授は本大会において、最近の租税回避の否認については、否認の根拠規定との関係から、租税回避ではなく、仮装行為であるということで否認されるケースが多くなっており、一般的に両者の違いは通謀虚偽表示があったかどうかという事実認定によるため、明確な線引きをすることは困難であると報告されている。

(24) 今村隆「租税回避行為の否認と契約解釈(1)」税理 42 卷 14 号 206 頁（1999年）。

真実の契約関係を認定する場合。

といった三つのケースが考えられ⁽²⁵⁾、課税要件における実質主義による否認が、通謀虚偽表示による取引の仮装行為（上記②）を行っている場合であるのに対して、私法上の法律構成による否認は、上記②による場合だけでなく、①及び③の場合も含む⁽²⁶⁾としている点で、より広い概念であるといえる。

以上、節税行為、脱税行為及び租税回避行為とこれら否認の四類型について整理すれば、次の図のようになる。

(25) 今村隆・前掲注(24) 209頁。

なお、大淵義弘教授は、私法上の法律構成による否認により、一定の外形上の法形式を他の法形式に読み替えて、税法の課税要件規定を適用するということが許されるのは、次のような要件を充足する場合に限定されると解されると述べられている（前掲注(15) 48頁）。

「① 選択した法形式に基づいて発生している法的、経済的実態が、その外形上の法形式の意図したところのそれと矛盾又は抵触していることから、他に真の合理的意思が認定できること……顕現された現実の経済的実態が外形上の法形式により達成される経済的実態と矛盾・齟齬することによる合理的意思の推定可能性。

② 外形上の法形式の下で顕現している実態の経済的意義が、真の合理的意思として読み替えられるべき法形式の経済的意義に合致していること……現実に発生している経済的意義と真の合理的意思による法形式の経済的意義との同質性。」

(26) 今村隆・前掲注(24) 209頁。

今村教授は、通説でいうところの「仮装行為」という概念よりも、広い範囲で「私法上の法律構成による否認」をとらえることに意義があるとして、仮装行為については「もともと、通説の立場に立っても、仮装行為の典型例として、虚偽表示を挙げていたにすぎないことから、仮装行為について、必ずしも虚偽表示の場合に限らず、契約の解釈によって仮装行為と認定される場合、すなわち、契約の解釈によって契約が成立していないと認定できる場合も含まれると考え、問題の一部は解決されることになる。」としてその範囲を拡大するとともに、仮装行為以外であっても、契約の法的性質を決定することで当事者の選択した法形式を否定して、真実の契約関係を認定する場合も含まれると考えられている。

《節税、脱税及び租税回避行為と否認規定等の相関関係》

| | | | | |
|--------|--------|---|--|---|
| 納税者の行為 | 節税行為 | 租税法が予定している範囲内で、通常の取引行為等において最小限の税負担となるように所得税等の租税法を適用し、税負担の軽減を図る行為。 | | |
| | 租税回避行為 | 否認されるべきでないもの | 税負担の不当な軽減・排除を図っていない（異常な取引を行ったことについての合理的な理由がある。）。 | |
| | | 否認されるべきもの | <ul style="list-style-type: none"> ・私法上有効な取引である。 ・隠ぺい・仮装行為が認められない。 ・異常（不自然、不合理）な取引である。 ・通常取引と同じ経済的效果を実現している。 ・結果的に税負担の不当な軽減・排除を図っている。 | <ul style="list-style-type: none"> ① 個別（否認）規定による否認 ② 同族会社の行為計算否認規定による否認 |
| | 脱税行為 | 租税法が予定しているところの課税要件事実の全部又は一部の充足を秘匿することで、税負担の軽減あるいは排除を図る行為。 | | <ul style="list-style-type: none"> ③ 課税要件事実における実質主義による否認（租税回避行為との区別が困難） ④ 私法上の法律構成による否認 |

第2節 同族会社の行為又は計算

1 創設の背景（大正12年改正）

行為計算否認規定は、大正12年の所得税法の改正によって創設され、具体的には次のように規定されていた（旧所法73条の3）。

なお、この当時、法人税法は制定されておらず（法人税法の創設は昭和15年である。）⁽²⁷⁾、法人所得についても旧所得税法において規定されていた。

(27) 池田武『例解法人税法精義』5頁（森山書店・昭和16年）において、法人税法創設の経緯につき、次のように述べられている。

「法人の所得は個人の所得と著しく其の性質を異にし、個人に対する分類所得税の如く所得の種類に応じて課税を異にし、或は総合所得税の如く所得金額の大小に応じて累進課税を為すは適当でない、従って法人所得の本質に鑑みて之を個人所得と

所法第 73 条ノ 3 前条ノ法人⁽²⁸⁾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逋脱ノ目的アリト認ムル場合ニ於テハ政府ハ其ノ行為ニ拘ラス其ノ認ムル所ニ依リ所得金額ヲ計算スルコトヲ得

このような規定が創設された背景としては、個人所得に占める配当所得の割合が増大したことに伴い、大正9年の所得税法改正によって、これまで非課税とされていた配当所得が総合課税対象とされたことや、法人が個人事業者よりも課税上有利な地位にあった（個人事業者の累進税率よりも法人税率の方が低かった。）などの税制上のアンバランスが原因で、当時、保全会社と呼ばれる家族的な組織の法人を設立して租税負担軽減のための人為的な取引が多発していたことにあるといわれている⁽²⁹⁾。

は別に独立の課税を行ふを以て、最も適当なりとし、従来ノ第一種所得税及び法人資本税を一括して法人税とし、昭和15年法律第25号に依り法人税法の形態を以て誕生したのである。」

- (28) 旧所得税法（大正12年3月27日法律8号）第73条ノ2において、次のように規定されていた。

「政府ハ法人ノ株主又ハ社員ノ一人及其ノ親族、使用人其ノ他特殊ノ關係アリト認ムル者ノ株式金額又ハ出資金額ノ合計カ其ノ法人ノ株式金額又ハ出資金額ノ2分ノ1以上ニ相当スル法人ニ付テハ其ノ留保シタル所得中左ノ各号ノ一ニ該当スルモノニ限り之ヲ株主又ハ社員ニ配当シタルモノト看做スコトヲ得

一 事業年度末ニ於ケル積立金及其ノ事業年度ノ所得中留保シタル金額ノ合計金額カ其ノ事業年度末ニ於ケル払込株式金額又ハ出資金額ノ2分ノ1ニ相当スル金額ヲ超過スルトキハ其ノ超過金額ニ属スル其ノ事業年度ノ所得中留保シタル金額ヨリ其ノ事業年度ニ於ケル所得ノ20分ノ1ニ相当スル金額ヲ控除シタル金額

二 各事業年度所得中留保シタル金額カ其ノ事業年度ニ於ケル所得ノ10分ノ3ニ相当スル金額ヲ超過スルトキハ其ノ超過金額

- 2 各事業年度所得中留保シタル金額カ其ノ事業年度末ニ於ケル払込株式金額又ハ出資金額ニ対シ年30分ノ1ノ割合ヲ以テ算出シタル金額ヲ超過サセルモノニ付イテハ前項2号ノ規定ヲ適用セス」

- (29) 清永敬次・前掲注(8) 341頁。

なお、大蔵省編纂「明治大正財政史」第6巻1159頁から1161頁にも同様の趣旨の記載がある。

その規定振りからもわかるように、行為の範囲については、保全会社とその株主社員等一族関係者との間の行為であるとしているだけで、その行為を行った主体が誰なのか、保全会社もしくは株主社員等一族関係者のどちらの所得税の遁脱を目的とするのかについては明文化されていない。

2 主要な改正

(1) 大正 15 年改正

大正 15 年の所得税法改正によって、旧所法 73 条の 3 が次のように改正された。

所法第 73 条ノ 2 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遁脱ノ目的アリト認メラルモノアル場合ニ於テハ其ノ行為又ハ計算ニ拘ラス政府ハ其ノ認ムル所ニ依リ此等ノ者ノ所得金額ヲ計算スルコトヲ得

この改正で注目すべき点は、初めて「同族会社」の定義が所得税法に規定されるとともに⁽³⁰⁾、従来、保全会社とその株主社員等一族関係者との間の行為に限定されていたものを同族会社の行為であればその相手方が誰であろうと問わないこととし、また、同族会社の行為だけでなく「計算」をも否認規定の効力範囲として、結果的に同族会社及び株主社員等一族関係者の所得税の遁脱目的につながっていればよいとした点にある。

このように否認規定の効力範囲を拡張した狙いは、同族会社による不当な租税負担軽減の処置に十分に対抗できることを狙ったものであると考えられており、新たに同族会社の「計算」をも否認の対象に含めたことは、

(30) 旧所得税法（大正 15 年 3 月 27 日法律 8 号）第 21 条ノ 2 第 2 項において、次のように規定されていた。

「本法ニ於テ同族会社ト称スルハ株主又ハ社員ノ一人及之ト親族、使用人等特殊ノ関係アル者ノ株式金額又ハ出資金額ノ合計カ其ノ法人ノ株式金額又ハ出資金額ノ 2 分ノ 1 以上ニ相当スル法人ヲ謂フ」

その当時、会社の計算の上においてもいろいろな細工をして租税の負担を免れるということが往々にして起こっていたためであったと考えられている⁽³¹⁾。

なお、この改正によって、

- ① 行為又は計算の「主体」は同族会社であること。
- ② 同族会社及び株主社員等一族関係者双方の所得税の遁脱を目的とすること。

の2点について、条文上明確にされたのであるが、同時に行為計算否認規定の適用における行為の「主体」の解釈について問題が惹起されるとともに、新たに「計算」という不確定概念が登場することとなった。

(2) 昭和 25 年改正

昭和 15 年改正によって法人税法が創設され、現行所得税法の前原形が昭和 22 年に制定された。

その際、行為計算否認規定についても旧所法 67 条において規定されていたが⁽³²⁾、この規定についてはシャープ勧告に基づき、昭和 25 年に次のように全部改正がなされた。

所法第 67 条 政府は、同族会社の行為又は計算で、これを容認した場合においてその株主若しくは社員又はその親族、使用人等その株主若しくは社員と特殊の関係がある者の所得税の負担を不当に減少させる結果と

(31) 清永敬次・前掲注(8) 321 頁。

(32) 旧所得税法(昭和 22 年 3 月 31 日法律第 27 号) 第 67 条の規定は、次のとおりであった。

「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、その認めるとことにより、所得金額又は所得税額を計算することができる。」

なお、昭和 15 年改正当時も、ほぼ同内容の規定振りとなっていた(所得税法(昭和 15 年 3 月 29 日法律第 24 号) 第 86 条)。(下線筆者)

なると認められるものがあるときは、…（中略）…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、…（中略）…規定する額を計算することができる。

行為計算否認規定は、大正12年に創設されて以来、一貫して「所得税遁脱の目的」（昭和22年制定時においては「所得税を免れる目的」とされている。）の有無、つまり、同族会社自身がその行為計算によって株主社員等一族関係者の所得税を遁脱する（回避する）ことを計画的に意図したものであるという「内心的効果意思」の有無をその適用要件としてきたが、昭和25年改正で、同族会社の「内心的効果意思」の有無に関係なく、その行為計算の結果が所得税の負担を「不当に減少させる結果となる」という事実のみをもって適用できることとしたと解されており⁽³³⁾、ここで初めて「不当に減少させる結果となる」といった不確定概念が登場することとなった。

（3）昭和28年改正

この年の改正においては、行為計算否認規定の適用対象を同族会社だけでなく特殊な企業組合などの特定法人に対する課税の適正化を図るべく、従前の所法第67条に次の1項が加えられるとともに、その取扱いが所規50条に規定された。

所法第67条 1項及び2項（省略）

3 第1項の規定は、3以上の営業所を有する法人で、その営業所の2分の1以上に当る営業所につき、当該営業所の所長等又は当該所長等の親族その他の当該所長等と命令で定める特殊の関係のある個人（以下本条において所長等関係者という。）が前に当該営業所において個人として事業を営んでいた事実があり、且つ、当該所長等の関係者の有する当該法人の株式又は出資の金額の合計額がその法人の資本又は

(33) 武田昌輔監修『DHCコンメンタール所得税法』7089頁（第一法規出版）。

出資の金額の3分の2以上に相当するものの行為又は計算で、これを認容した場合においては当該所長等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場合について、これを準用する。

所規第 50 条 法第 46 条〔営業所の所得の帰属の推定〕及び法第 67 条第 3 項〔特定法人の行為又は計算の否認〕に規定する所長等と特殊の関係のある個人は、法第 46 条に規定する所長等（以下所長等という。）の親族の外、左に掲げる者とする。

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

これらの規定は、その当時、同族会社以外にも様々な形態による法人成りが起こったため、このような法人の中には、法人とは名ばかりで、実際は所長等の個人事業者が自己の危険と計算において事業を行っているために、租税負担の軽減が図られるおそれがあるので、同族会社に準じた取扱いをするために創設されたものである⁽³⁴⁾。

(4) 昭和 37 年改正

この年の改正は、通則法が制定され更正決定等の手続規定が同法に規定されることとなったことに伴うものであるが、その際に税制調査会におい

(34) 武田昌輔監修・前掲注(33) 7090 頁。

て行為計算否認規定の問題が検討されて答申⁽³⁵⁾が提出された。しかし、最終的な法案の成立は見送られることとなった。

当該答申の主旨は、租税法の解釈は、その文言ではなく、当該経済事象に適合するよう行われなければならないとする「租税法解釈における実質主義⁽³⁶⁾」という考え方に基づくものであり、通則法において租税回避行為を否認するための包括的否認規定を創設し、細目は、各税法において定めようとしたものである⁽³⁷⁾。

(5) 昭和 40 年改正

この年においては所得税法の全文改正が行われており、その内容は、税法に対する納税者の理解を容易にする見地からの、規定の体系的な整備と表現の平明化を中心とする規定の整備という二つの内容を備えたものであった⁽³⁸⁾。

行為計算否認規定についても同様に整備され、新たに所法 157 条において規定されることとなり、その適用対象となる同族関係者等の範囲については、これまで、その親族、使用人等その株主又は社員と特殊の関係がある者と規定され、具体的な範囲は運用に任されてきたものが、この改正で政令に規定されることとなった⁽³⁹⁾。

(35) 税制調査会昭和 36 年 7 月「国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）」

(36) 本稿第 1 章第 1 節 2 (3) 参照。

(37) 「国税通則法の制定に関する答申の説明（答申別冊）」19 頁において、次のように記載されている。

「(4) 以上検討したところに基づき、行為計算の否認に関する規定の整備をすべきこととなるのであるが、立法のあり方としては、法律関係の明確化を図る見地から、まず各税法において所要の設定を設けるべきであることはいうまでもないが、国税通則法においても、このことを明らかにする規定を設けることが適当であると考えられる。行為計算の否認の問題が実質課税の原則の一環をなすものであることは疑いないが、それが特殊関係者間の行為計算という特殊な分野に限られた問題であり、また一つの典型的な類型のものであるところから、前に租税回避行為に関して述べたように、実質課税の原則を宣明する規定のほか、このことを明らかにする規定の必要性を認めるからである。」

(38) 大山孝夫「所得税関係申告手続・源泉徴収等の改正」税務弘報 13 巻 6 号 793 頁(1965 年)。

(39) 大山孝夫・前掲注(38) 809 頁。

また、昭和 28 年改正において新たに創設された特定法人の行為計算否認規定についても、所法 157 条第 1 項第 2 号及び所令 276 条に引き継がれている。

(6) 平成 13 年改正

平成 13 年改正において、企業組織再編税制の整備が行われたことから、所得税法においてもこの組織再編を利用した租税回避行為を防止するための規定が設けられた（現行所法 157④）。

3 現行規定（平成 18 年改正）

平成 18 年改正によって、所得税法における行為計算否認規定の適用対象に外国法人を含めるとともに、同規定を適用した場合に関連する他税目（法人税法、相続税法及び地価税法）との調整を行うとする対応的調整規定が創設された（現行所法 157 条③）。

現行所法 157 条は、次のような規定振りとなっている。

所法 157 条 税務署長は、次に掲げる法人の行為又は計算で、これを容認した場合にはその株主若しくは社員である居住者又はこれと政令で定める特殊の関係のある居住者（その法人の株主又は社員である非居住者と当該特殊の関係のある居住者を含む。第 4 項において同じ。）の所得税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、その居住者の所得税に係る更正又は決定に際し、その行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、その居住者の各年分の…（中略）…に掲げる金額を計算することができる。

一 法人税法第 2 条第 10 号（定義）に規定する同族会社

二 イからハマまでのいずれにも該当する法人

イ 3 以上の支店、工場その他の事業所を有すること。

ロ その事業所の 2 分の 1 以上に当たる事業所につき、その事業所の

所長、主任その他のその事業所に係る事業の主宰者又は当該主宰者の親族その他の当該主宰者と政令で定める特殊の関係のある個人(以下この号において「所長等」という。)が前に当該事業所において個人として事業を営んでいた事実があること。

- ハ ロに規定する事実がある事業所の所長等の有するその法人の株式又は出資の数又は金額の合計額がその法人の発行済株式又は出資(その法人が有する自己の株式又は出資を除く。)の総数又は総額の3分の2以上に相当すること。

(注) 平成18年改正により、内国法人だけでなく外国法人も含むものとされた。

2 (省略)

- 3 第1項の規定は、同項各号に掲げる法人の行為又は計算につき、法人税法第132条第1項(同族会社等の行為又は計算の否認)若しくは相続税法第64条第1項(同族会社等の行為又は計算の否認等)又は地価税法(平成3年法律第69号)第32条第1項(同族会社等の行為又は計算の否認等)の規定の適用があった場合における第1項の居住者の所得税に係る更正又は決定について準用する。

- 4 税務署長は、合併、分割、現物出資若しくは法人税法第2条第12号の6に規定する事後設立又は株式交換若しくは株式移転をした一方の法人又は他方の法人の行為又は計算で、これを容認した場合には当該一方の法人若しくは他方の法人の株主若しくは社員である居住者又はこれと第1項に規定する特殊の関係のある居住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、その居住者の所得税に関する更正又は決定に際し、その行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、その居住者の各年分の…(中略)…に掲げる金額を計算することができる。

第3節 小括

本章においては、節税行為、脱税行為及び租税回避行為の意義について整理した上で、所得税法における行為計算否認規定の位置付けを租税回避行為を否認するための一般的な否認規定であるということが再認識できた。

また、同規定の創設から現在に至るまでの変遷をたどることで、その適用要件として、

- ① 「同族会社の行為又は計算」であること。
- ② 株主等の所得税負担を「不当に減少させる結果となる」こと。
- ③ 税務署長が「自ら認めるところにより計算できるものである」こと。

の三つを充足する必要性があることを確認した。

上記①については、大正12年の創設当時は、いわゆる保全会社とその株主等である個人との間の行為としていたものを大正15年の改正によって新たに「計算」という不確定概念を取り込んで、「同族会社の行為又は計算」と条文上に明記して、行為計算の「主体」が同族会社であるということを明確にしたものである。

また、上記②については、昭和25年の改正によって、それまで所得税の遁脱目的の有無が要件とされていたものを、その遁脱目的の有無に関係なく、「同族会社の行為又は計算」によって、結果的に株主等の所得税負担を「不当に減少」させていけばよいとしたものである。

このように行為計算の「主体」が、条文上「同族会社」であると明記され、「計算」及び「不当に減少させる結果となる」という不確定概念が用いられることとなったため、所法157条の適用に当たっては、課税庁と納税者の間で争いが絶えない状況にある。

したがって、第2章においては具体例及び過去における主な裁判例から、同条の適用に関する問題点について検討を加えることとする。

第2章 行為計算否認規定の適用に関する問題点

第1節 行為計算否認規定の意義

1 創設規定か確認規定かについて

行為計算否認規定について、これを創設規定と解するのか若しくは確認規定と解するのかについては過去から学説上及び裁判上も議論されてきたところであるが、租税法律主義の観点からも創設規定であると解するのが通説的となっており⁽⁴⁰⁾、私見としても、同規定を創設規定であると解する。

(40) 1 創設規定であると支持する主な論者とその理由は、次のとおりである。

(1) 金子宏・前掲注(7) 376頁。

「非同族会社については、その行為・計算の否認を認める規定がないから、その行為・計算が経済的合理性を欠いている場合であっても、それを否認することは認められないと解すべきである。」

(2) 清永敬次「同族会社の課税問題—行為計算否認規定を中心として—」租税法研究 13号 48頁。

「私も、同族会社の否認規定は創設の規定であると考えてきている。その理由の一つは同規定の沿革にこれを求めることができるであろう。前述のように、従来の規定では対処しえないような納税者の不当な行為を、新しい否認規定で処理することができるようにしようというのが、大正12年の法改正の趣旨であったと思われるからである。また、前述のように、当時も、同族会社に対する新规定は創設的な規定であると説明されていたところである。もう一つの理由は次のとおりである。同族会社の行為計算の否認規定が目的とする租税回避の否認というのは、前述のように、租税回避を除去するに必要な、課税要件規定によるときとは異なる取扱いをすることであり、これはとりもなおさず従来の課税要件規定にはない新たな課税要件を作りだすことを意味し、したがって、租税法律主義の建前からして明文の規定が必要である、と考えるべきであると思われるからである。同族会社の否認規定によって従来とは異なる課税要件規定が創出されるのであり、これは同規定が創設的な規定であることを意味する。」

2 確認規定であると支持する主な論者とその理由は、次のとおりである。

(1) 松澤智『新版租税実体法〔補正第2版〕』33頁（中央経済社、平成15年）。

「同族会社の行為計算のみが否認の対象とされたとすれば、はたして同族会社と非同族会社を明確に区分することが否認規定の適用上不公平を生じないかどうか。しかも非同族会社においても租税回避行為の行われる蓋然性も少

その理由としては、従来の規定では対処し得ないような納税者の不当な行為を、新しい否認規定で処理することができるようにしようという大正 12 年の創設時の経緯からも明らかであるし⁽⁴¹⁾、また、その後において、昭和 28 年改正では特殊な企業組合などの法人についての行為計算否認規定（現行所法 157①二）が創設されていること、昭和 36 年の「国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）」において行為計算否認規定を非同族会社にも適用させるべく改正する動きが見られたこと⁽⁴²⁾、更には、平成 13 年改正では企業の組織再編成を利用した租税回避行為を防止するための規定（現行所法 157④）が創設されたことに鑑みれば、確認規定として解する余地はないのではなかろうか。

また、過去の裁判においては、昭和 40 年代以前には確認規定の見解に立つ

なくなく、法 34 条の過大役員報酬の損金不算入規定のように、同族非同族を問わず立法されている規定の存することからすれば、両者を特に区別する合理的根拠に乏しいともいえよう。」

(2) 村井正「同族会社の行為計算の否認」租税法研究 4 号 94 頁。

「同族と非同族の区別が余りにも画一的・機械的であるため、租税回避行為を認定し、かつ否認するという本来の正しい目的が、更に差別の合理性というあらたな難問に直面することになるのである。つまり何故、同族会社の場合に限って、その租税回避行為を否認しなければならないのか、同じような事態が生じても非同族会社であるという理由だけで何故否認できないのか、という点についての説得力がないかぎり、右の否認規定は合理性があるものとはいえないであろう。」

(41) 前掲注(40) 1 (2)参照。

(42) 前掲注(37) 17 頁の 3 (1)において、次のように述べられている。

「現行法の下では、…（中略）…行為計算の否認の規定が適用される納税者の範囲は同族会社等に限られているが、…（中略）…このような行為計算によって租税負担の軽減を図ることができるのは単に同族会社等の場合に限定されるわけではない。

また、…（中略）…非同族会社においても、これらの者との間においては同様な行為計算が行われぬ保証はなく、ことに近時にこのような傾向がみかけられるが、この場合に、全く同様な行為計算がされたにかかわらず、両者の場合について課税上の扱いを異にすることは理由がない。

このことは、同族会社の定義が事柄の性質上、一定の形式的、画一的な基準によって定められていることによって、いっそうその矛盾を露呈している。」

た判決⁽⁴³⁾が見られるが、昭和 50 年代以降についてはその殆どが創設規定の見解に立った判決であり、課税庁サイドも後述する最高裁第三小法定平成 16 年 7 月 20 日判決の第一審（東京地裁平成 9 年 4 月 25 日判決）における主張の中で、創設規定の考え方に立っていることを明言しており⁽⁴⁴⁾、第二審及び上告審においてもこの点について認められている。

2 行為又は計算の「主体」について

そもそも、「次に掲げる法人の行為又は計算で」という所法 157 条第 1 項の規定振りからすると、否認の対象となるのは、同族会社が行った行為計算でなければならない。

そうすると、例えば、同族会社とその株主等である個人との間で次のような経済取引を想定した場合、所法 157 条第 1 項を適用し、個人と同族会社との間の取引を税法上否認して、個人の賃貸料収入を 1,000 に引き直すことができるのであろうか。

【設 例】 株主等である個人が同族会社に対して土地を賃貸し（年間賃貸料 100）、借人である同族会社が当該土地を第三者に又貸し（年間賃貸料 1,000）している場合。

このような場合、株主等である個人サイドから見れば、当該土地をダイレクトに第三者に対して賃貸したなら 1,000 の地代収入が見込まれるはずが、実際には 100 の地代収入しかなく、所得税負担も少なくなる。逆に、同族会社サイドから見ると、本来なら賃借料を 1,000 支払うところを 100 で済ませ

(43) 確認規定であるといった見解に立った主な判決としては、次のものがある。

- ① 大阪高裁昭和 39 年 9 月 24 日判決（行集 15 卷 9 号 1716 頁）
- ② 東京地裁昭和 40 年 12 月 15 日判決（行集 15 卷 12 号 1916 頁）
- ③ 広島高裁昭和 43 年 3 月 27 日判決（税資 52 号 592 頁）
- ④ 神戸地裁昭和 45 年 7 月 7 日判決（訟月 16 卷 12 号 1513 頁）
- ⑤ 東京地裁昭和 46 年 3 月 30 日判決（行集 22 卷 3 号 399 頁）

(44) 「判例時報」1625 号 29 頁（判例時報社、平成 10 年 3 月 1 日）。

ことができ、第三者に対しては通常の賃貸料 1,000 で貸付けていることから、利益 900 が得られる。

ここで問題となるのは同族会社が行った「行為」についてであるが、このような法人の「行為」は、法人本来の目的である利益の追求に適っているし、これを否認するとしたならば、法人が行った異常な行為計算を否認するという法法 132 条第 1 項の否認の論理と齟齬を来たすのではなかろうか。つまり、同項の否認の論理との整合性からすれば、所法 157 条第 1 項に規定する「次に掲げる法人の行為又は計算で」という部分は、さしずめ「同族会社自身の法人税を減少させるとともに、その取引の相手方である株主等である個人の所得税を減少させる行為又は計算である。」と読めてしまうが、このような取引が実際に起こり得ることはほとんど考えられず⁽⁴⁵⁾、一般的には一方で利益が生じれば他方で同額の損失が生じると考えられる。

したがって、所法 157 条第 1 項の規定振りそのものからは、このような事例を否認することはできないこととなり、現実的には何らかの解釈によって否認しているのであるが、この解釈の方法、つまり、行為計算の「主体」をどのように捉えるのかについては、過去の裁判例等においても判断が分かれている。

3 同族会社が行った「行為」又は「計算」について

同族会社が行った「計算」とは、大正 15 年改正によって規定されたものであるが⁽⁴⁶⁾、未だその意義については明確に規定されていない。

そもそも、同族会社が行った「行為」に関しては大正 12 年改正によって否認できることとされたが、改正前に行われた「行為」については否認の対象

(45) 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 卷 9 号 68 頁-69 頁 (1997 年)において、このような事例に該当するものとして、東京地裁昭和 45 年 2 月 20 日判決 (行集 21 卷 2 号 258 頁。なお、控訴審で高価買入が否定され取り消されている。)、東京地裁昭和 54 年 9 月 26 日判決 (税資 106 号 599 頁)があるとされている。

(46) 本稿第 1 章第 2 節 2 (1) 参照。

とはならないため、「行為」の結果として当然に起こる「計算」によって租税の遁脱が改正後に現実に行われている場合であっても、これを否認することができないという事態が当時多発した。

具体的事例としては、その当時の貴族院特別委員会において、大正12年改正前に財産を過大に評価した上で会社に出資し、減価償却費を過大に損金算入することで会社の所得税を遁脱するということが問題になっており、これに対応するために設けられたものであるとの説明がなされている⁽⁴⁷⁾。

また、志達定太郎氏は、『行為又は計算』に付ては通常『行為』とは同族会社と株主社員間の行為を指し『計算』とは同族会社単独の行為を指すものと説明されてゐる。併しこれは必ずしもさういふ意味ではない。行為の中には単独行為をも含むことは明かであるから態々計算を入れる必要はない。…(中略)…『計算』…(中略)…を挿入したのは行為の結果当然に起る計算であつ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つた。」と述べられている⁽⁴⁸⁾。

これらの見解に対して、清永敬次教授は、大正12年改正時において既に否認の対象とされていた低価譲渡の場合を引き合いに出されて、今日においても、なお、「行為」と「計算」とをどのように区別するのかという問題が依然

(47) 清永敬次・前掲注(8) 321頁-322頁によると、改正法案を審議した委員会において政府委員は、会社の計算の上においてもいろいろな細工をして租税の負担を免れるということが往々にして起こっているとし、その例を貴族院特別委員会において、次のように説明していると記されている。

「是ハ一例ヲ申シマスト云フト、会社ヲ設立イタシマス際ニ於テ、提供イタシマスル資産ヲ實際ノ値段ヨリモ非常ニ高クシテ出資ヲ致シテ置キマシテ、サウシテ其後ニ出マシタ利益ハ其資産ヲ償却シテ行クト云フヤウナコトヲシテ、何時マデ経ツテモ利益ガ現ハレナイ、十万円ノ資産ヲ百万円位ニシテ、サウシテ利益ガ出マシテモ、ソレヲ段々償却ニ充テテ行キマスレバ、更ニ此所得ガ現ハレナイト云フ風ナコトモ随分アル、是等ノ例モ挙ゲマスレバ多々アリマスルガ、サウ云フ場合ニ於キマシテハ之ヲ認メマセヌ、適當ニ其期ノ利益ヲ算出スルト云フコトニ致シマシテ、負担ノ合法的脱税ヲ防グト云フ趣旨ガ規定ヲ置キマシタノデアリマス。」

(48) 志達定太郎『会社所得税及營業収益税』240頁-241頁(第一書房、昭和14年)。

残されていると述べられている⁽⁴⁹⁾。

少し長くなるが、その部分を引用すると次のとおりである。

「そうするとき大正12年法の下で否認されていた低価譲渡の場合とどのように違うのであろうか。低価譲渡の場合、低い価額による譲渡という行為を否認することなのであるが、その場合も結局問題になるのは、低価譲渡に起因するたとえば売却損の計上という計算を否認しなければならないのである。この場合は何故計算の否認といわないのであろうか。あるいは低価譲渡の場合低価譲渡という行為の否認は当然たとえば売却損の計上という計算の否認を招来するというのであろうか。もしそうであれば過大出資の場合でも事情は同様であるように思われる。」

このように、いずれにしても「計算」という文言についての明確な定義付けはなされていないのであるが、仮に、何らかの定義付けを行うとすれば、「行為」とは、「同族会社が株主や第三者を含めたところの外部に向けて行うもの（相手方が誰であるかを問わない⁽⁵⁰⁾。）—例えば、商品売買といった経済取引、不動産の売買といった契約の締結等課税要件事実を構成するもの」であり、また、「計算」とは、「同族会社が内部に向けて行う行為—例えば、商品売買による売上、仕入の計上や不動産の購入による減価償却費の計上など」であるといった一定の形式的な区分ないし定義付けは可能であろう⁽⁵¹⁾。

しかし、このような形式的な区分ないし定義付けを行ったとしても、同族

(49) 清永敬次・前掲注(8) 322頁。

(50) 本稿第1章第2節2(1)参照。

ただし、所法157条第1項の適用事例については、本章第2節に掲げる裁判例からもわかるように、株主等個人とその同族会社との間の取引を税務上否認するものばかりであり、同族会社が株主等個人以外の第三者に対して行った行為自体を税務上否認して株主等個人の所得税を増額更正するケースは、筆者が調べた範囲においては見受けられなかった。

(51) 斉藤稔編『法人税法の解釈と実務』393頁（(財)大蔵財務協会、昭和56年）に次のような記載がある。

『行為』とは、対外取引をいい、『計算』とは、内部取引をいう。例えば、株主の所有資産を不当に高価で買入れることは、会社の行為に当たり、その買入価額に基づいて、減価償却費を過大に計上することは、会社の計算に当たる。」

会社が行う「計算」というものの単独での租税回避行為は存在しないのではなからうか。

その理由としては、志達氏が述べておられるとおり、「計算」というものは「行為」の中に当然に含まれるものであり、もっと端的に言えば、一連の「行為」の結果を数额的に表現したものが「計算」であると考えられるからである。

したがって、「行為」の否認とは、「税務署長が、同族会社が外部に向けて行ったある行為に基づいて生じた事実をなかったものとして、新たに課税要件事実を創出することである。」と定義付けることができ、一方「計算」の否認とは、「税務署長が、同族会社が行った行為自体は認めた上で、その結果として行われた計算が不当である場合に、適正な計算に引き直して所得金額を算定することである。」と定義付けることができるのではなからうか⁽⁵²⁾。

- (52) 1 大阪地裁昭和 33 年 9 月 25 日判決は、同族会社が行った指定寄附金の金額が多額であるため、役員個人が行った寄附に該当するとして、課税庁がその損金算入を同族会社の行為計算否認規定を適用して否認したものを取り消した事実である（第二審：大阪高裁昭和 35 年 12 月 6 日判決（行集 11 卷 12 号 3298 頁）も第一審判決を支持）。

この判決の中では、「行為」と「計算」に関して次のように判示している（行集 9 卷 7 号 1970 頁〔1979 頁－1980 頁〕）。

「ただ被告は本件寄附が原告会社の資本額、所得額に比し多額であることから、取締役個人の寄附として取扱うべきであると考えているようであるが、個人の寄附金たる性質を有するか否かという問題と会社の支出にして寄附金としては多額に過ぎるか否かという問題とは自ら別個の問題であってこれを混同すべきではない（前者については法人税法 31 条の 3 第 1 項所定の行為の否認に該当し、後者については同項所定の計算否認に該当する。）」

- 2 武田昌輔「同族会社と行為計算の否認」財政経済弘報 595 号 8 頁（財政経済弘報社、昭和 31 年 10 月 8 日）において、「行為」と「計算」について、次のように述べられている。

「同族会社の行為又は計算の否認における行為の否認とは右に例示したようにその行為に基いて生じた事実をなかりしものとして法人税を更正するということであり、一方計算の否認とは行為自体は認めるが、それに基いて行われた計算が不当である場合に、その計算の全部又は一部を否認することをいうものと思われる。税法における一定の行為は一般的には計算と結合してはじめて意味の生ずるものであるから、行為のみを否認して計算を否認しないということは無意味である。」

このような例としては、同族会社が社長に対して無利息貸付を行った場合、その法律的効果としては貸付という「行為」自体は課税庁としても否認できないが、無利息で貸し付けているという点については、通常利息相当分を計算し、無利息という「計算」を否認して同族会社の益金を擬制するということが挙げられよう。

しかし、このような場合であっても、貸付という「行為」があつて初めて無利息という「計算」が行われるのであり、やはり「計算」単独での租税回避行為は存在しない。

清永教授が述べておられるとおり、低価譲渡の場合においても、「行為」自体を否認することが当然に「計算」をも否認することに繋がると考えるが、この場合は、「行為」と「計算」との間にタイム・ラグがほとんどなく、通常、「行為」が行われた年に「計算」も行われることが多いことから、あえて「計算」という文言自体を明文化していなかったか、「計算」という概念自体を最初から観念していなかったのであろう。

ところが、否認規定の創設時期を境としての過大出資による減価償却費の否認に際して、「行為」と「計算」との間のタイム・ラグの問題に直面したことから、あくまで過渡的措置として⁽⁵³⁾立法技術的に「計算」という言葉を新たに規定することで、このような租税の遁脱行為に対応しようとしたのであると解するのが自然であると考えられる。

4 「不当性」の判断基準

所法 157 条第 1 項は、「同族会社等の行為又は計算で、これを認容した場合にはその株主等である個人の所得税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、…」という規定振りとなっている。

(53) 現在における「計算」の意義については、先に挙げた無利息貸付の場合や不動産貸付の場合のように、金銭消費貸借契約や賃貸借契約といった「行為」自体は否認できないが、当該行為に伴う利息や賃料の額（「計算」）自体を否認して適正な価格に引き直すといった場合に一定の意義が見出せるのではなかろうか。

この規定振りから、金額の大小が「不当性」の判断基準になることは容易に想像できよう。しかし、単に金額の大小だけで判断すべきではなく、異常な取引を行ったことに対する合理的理由の有無というものが必要であることは先に述べたとおりである⁽⁵⁴⁾。

しかし、一義的にこのような金額基準で「不当性」を判断するとしても、斟酌すべき金額の範囲をどこまでにすべきなのか、また、そのようにして捉えた金額自体について、何を基準に比較して「不当性」を判断するのか、更には、どのような事実をもって異常な取引を行ったことに対する合理的理由の有無を判断するのかといった問題が生じる。

(1) 斟酌すべき金額の範囲⁽⁵⁵⁾

イ 狭義説

否認されるべき行為計算と直接関係のある同族会社の株主等個人の所得税だけにより判断すべきであるという考え方であり、従来の課税庁及び多くの判例の考え方はこの説によっている。

ロ 課税主体説

課税の主体は同族会社の株主等個人であることから、否認されるべき行為計算と直接関係のある所得税だけでなく、間接的に影響のある他の所得も考慮したところで判断すべきであるという考え方である。

ハ 広義説

納税者がこのような行為計算を行った状況を考慮して、否認されるべき行為計算と直接関係のある所得税だけでなく、関連する法人税等すべての税負担を考慮したところで判断すべきであるという考え方である。

(2) 比較基準

イ 同族非同族対比の基準

行為計算否認規定は、非同族会社では通常なし得ないような行為計算

(54) 本稿第1章第1節1(3)参照。

(55) ハッ尾順一『[改訂増補] 租税回避の事例研究—具体的事例から否認の限界を考える—』85頁(清文社、平成17年)。

若しくは同族会社だからこそ容易になし得る行為計算を否認し、非同族会社が通常なすであろうような行為計算に引き直して課税するための規定であると解する考え方である。

ロ 合理性の基準

行為計算否認規定は、同族会社の行為計算で純経済人の選ぶ行為形態として不合理なものを否認し、これを合理的なものに引き直して課税するための規定であると解する考え方であり、上記イのように、同族会社だからこそ容易になし得る行為計算であるか否かが問題となるのではなく、同族・非同族を問わずその行為計算の合理性が担保されているか否かが問題となるのであるが、その判断基準としては、例えば、次のようなものが考えられる。

(イ) 取引市場が形成されているもの

貸付利率、株式等の売買価額及び土地等不動産の売買価額などといった時価形成の場としての一般的な取引市場が存在するものについては、その数値が適正なものとして比較基準となり得る。

(ロ) 独立当事者間取引によるもの

上記(イ)を含むとともに、取引市場がないものであっても、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—例えば、同族関係にない類似比準同業者における支払管理料率—などが適正なものとして比較基準となり得る。

なお、このような方法で比較検討した結果、合理性を欠き、税負担を不当に減少させている取引については、租税回避の意図ないし税負担を不当に減少させる意図の存在を要せずして行為計算否認規定が発動されると解されている⁽⁵⁶⁾。

(56) 金子宏・前掲注(7) 373頁-374頁。

5 異常な取引を行ったことに対する合理的理由

行為計算否認規定の適用に当たっては、一義的には、金額基準により「不当性」を判断するとしても、それだけで同規定を適用することはできない。

つまり、私法上有効に成立している異常な取引を税法上否認して適正な取引に引き直して課税するには、このような金額基準も当然に「不当性」を判断するための重要な要因になるが、それ以外にも、異常な取引を行ったことに対する合理的理由の有無が問題となる。その場合の合理性の判断基準としては、このような異常な取引が社会通念上許されるかどうか、言い換えれば、租税回避以外に正当な理由ないし事業目的が存在するのかということを検討する必要がある。

第2節 過去における主な裁判例からの検討

1 東京地裁平成元年4月17日判決（確定）

(1) 事案の概要

同族会社の代表取締役の地位にある者（原告）が、同社に支払った不動産管理料の金額が著しく高額であり、これを放置すれば同人の所得税の負担を不当に減少させる結果となるとして、行為計算否認規定の適用が認められた事例である。

(2) 主な争点

- イ 同族会社に対する不動産管理料の支払が行為計算否認規定の適用対象となるか。
- ロ 当該行為計算を否認すべきものとした場合における適正な不動産管理料の金額計算の合理性について。

(3) 判決の内容

イ 行為計算の「主体」

本件判決においては、「…右支払金額は、右(3)の標準的な管理料の金額と比較して、著しく過大であって、純経済人の行動としては極めて

不合理であり、当該会社（筆者注）が、原告を株主とし、かつ、代表取締役とする同族会社であるからこそ、かかる行為計算を行い得たものと言わざるを得ない。」⁽⁵⁷⁾と判示しており、行為計算の「主体」と否認されるべき「客体」とを曖昧にしている⁽⁵⁸⁾。

ロ 「不当性」の判断基準

(イ) 適正管理料率の算定

本件判決においては、原告らが所有する不動産の管理を同族会社に委託し、原告が支払った不動産管理料については、「…右のような同族関係にない不動産管理会社に同規模程度の貸ビル又は貸駐車場の管理を委託している同業者が当該不動産管理会社に支払った管理料の金額の賃貸料収入の金額に対する割合との比準の方法によって、通常であれば支払われるであろう標準的な管理料の金額を算出し、これと現実の支払い管理料の金額とを比較検討することが、合理的な方法であるものと解すべきである。」⁽⁵⁹⁾とした上で、標準的な管理料に基づく算出所得税額と原告が現実に支払った管理料に基づく算出所得税額とを比較検討した結果として、「…右のような行為計算を放置した場合、原告の不動産所得の金額を減少させ、よって、原告の所得税の負担を不当に減少させる結果となることは明らかである。」⁽⁶⁰⁾と判示して、行為計算否認規定の適用を是認している。

(ロ) 斟酌すべき所得の範囲

所得税を不当に減少させるものであるか否かを判断するに当たっては、同族会社に対する不動産管理料の支払のうち、原告の役員報酬相当分は給与所得に、同族会社の留保額相当分は法人所得にそれぞれ転

(57) 訟月 35 卷 10 号 2004 頁 [2017 頁]。

(58) 佐藤英明「所得税法 157 条（同族会社の行為・計算否認規定）の適用について」税務事例研究 21 卷 57 頁（1994 年）。

(59) 前掲注(57) 2004 頁 [2016 頁]。

(60) 前掲注(57) 2004 頁 [2017 頁-2018 頁]。

換されて、課税対象となる所得を構成することを斟酌すべきである旨原告は主張している。

これに対して、本件判決では、給与所得を斟酌することについて、「しかしながら、原告の給与所得は同族会社（筆者注）に対する代表取締役としての役務の対価として支給される役員報酬に係るものであって、右(二)の行為計算の否認及び適正管理料の計算の対象である原告の同族会社（筆者注）に対する管理料の支払ないしはこれに係る原告の不動産所得とは、所得の発生根拠を異にするものであるから、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。」⁽⁶¹⁾と判示するとともに、原告が負担すべき所得税のみならず同族会社が負担すべき法人税をも加えて判断することについて、「…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も必要としていないことは同条の規定上明らかであるから、原告の所得税について同条の規定を適用するに当たり、同族会社（筆者注）の法人所得を斟酌する必要性も存在しない。」⁽⁶²⁾と判示している。

ハ 異常な取引を行ったことに対する合理的理由の有無

本件判決では、「…支払った管理料について、それが所得税法 157 条に基づく行為計算の否認の対象となるか否かを判断し、また、否認すべきものとした場合における適正な管理料を計算するためには、…」⁽⁶³⁾と述べていることから、同族会社に対しての不動産管理業務委託そのものを異常な取引であるとは判断しておらず、専ら不動産管理料の金額の適正性について言及しているだけである。

(61) 前掲注(57) 2004 頁 [2019 頁]。

(62) 前掲注(57) 2004 頁 [2019 頁]。

(63) 前掲注(57) 2004 頁 [2016 頁]。

〈比較検討結果〉

| | ①本人申告額 | ②更正額 | 租税回避率 ((②-①)/②×100) |
|--------|-------------|--------------|------------------------|
| 算出所得税額 | 1,373,400 円 | 16,807,000 円 | 91.83% |

(4) 上記判決に対する私見等

イ 必要経費性の有無

本件事案において特に疑問に思うところは、何故に所法 37 条に規定する必要経費性の判断がなされなかったのかということである。

つまり、上記(3)ハのごとく租税回避行為に該当するための要件の一つである「異常な取引を行ったことに対する合理的理由の有無」について本件判決は言及しておらず、ことさら同族会社に対して支払った管理料が多額であるから、結果として原告の所得税を不当に減少させている。だから、非同族会社における適正管理料率というメルクマールを用いて行為計算否認規定を適用して否認したという論法を採っているが、このような考え方によると、少なくとも、原告が支払った管理料の必要経費性については是認するという結果になる。

この点については、原告と同族会社との間の不動産管理業務委託内容について詳細に検討し、原処分段階で当該管理料の必要経費性について判断することで、過大管理料部分を家事費相当として否認する余地もあったのではなかろうかと考える⁽⁶⁴⁾。

(64) 同様の見解として、清永敬次「判批」別冊ジュリスト 120 号 29 頁 (1992 年)。

なお、水野忠恒教授は、「…仮装行為に限りなく近いと考えられても、そのための証拠の収集が困難である場合には、同族会社の行為・計算の否認規定を根拠に、その立証の負担を軽減され、否認を行うことも許されるのではないかと思われる。」(『租税法〔第 3 版〕』496 頁(有斐閣、平成 19 年))として、行為計算否認規定には、仮装行為が行われた場合の課税庁サイドの立証責任の困難性を救う意義があると論じられている。

ロ 他の原告の所得の斟酌について

上記(3)ロ(ロ)のとおり、原告の不動産所得と給与所得（同族会社からの役員報酬）については、各々の発生形態が異なることから、たとえ原告が同族会社に支払った管理料が役員報酬の原資に充てられるとしても、行為計算否認規定の適用に当たっては斟酌すべきものではないとの判示に対しては首肯できる。

なぜならば、確かに支払管理料と役員報酬の間には、ある種の因果関係があることは否定できないし、算術的要素を用いて一定の金額を算定するのは可能である。

この点について、佐藤英明教授は次のように、行為計算否認により支払管理料（1,320）が否認された場合、次表におけるケース①のように同族会社の受取管理料を単に1,320減額するだけでなく、ケース②のように420を役員報酬から減額して、原告の所得税を計算すべきであると説示されている⁽⁶⁵⁾。

しかし、このような取扱いは、行為計算の相手方である同族会社の損金の中身を当該行為計算に関する部分とそれ以外の部分とに明確に区分できなければならないことや、それ以前の問題として、当該同族会社の益金の額を確実に把握しているという前提に立たなければ、結果として、その差額概念であるところの役員賞与の減額すべき金額を適正に算定することはできない。

このように、理論上調整すべき金額が存在することは認知できるものの、現実問題としてその適正な金額を算定することは困難であることや、行為計算否認規定の適用に際して、このような調整をすべき規定も存在しないこと及び同規定が「…所得税の負担を不当に減少…」と規定しているように、原告の採った租税回避そのものを否定するのであるから、

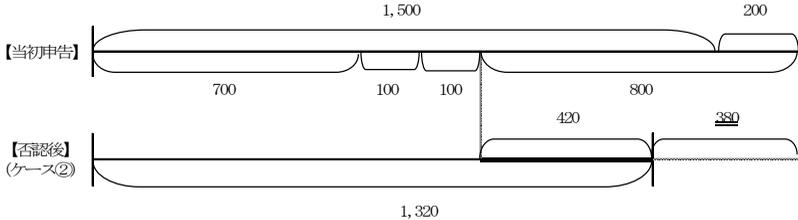
(65) 佐藤英明・前掲注(58) 59頁、69頁-70頁。

そこまで納税者に対して手当てをする必要がないとも思われること⁽⁶⁶⁾から、原告の所得税の更正処分を行うに際しては、給与所得についてまで斟酌する必要はないと考える。

〈同族会社の所得〉

| 当 初 申 告 | | 行 為 計 算 否 認 後 | | |
|---------|------------------|---------------|-------|-------|
| | | ケース① | ケース② | |
| 益金 | 受取管理料 | 1,500 | 180 | 180 |
| | その他の収入 | 200 | 200 | 200 |
| 損金 | 役員報酬 | 800 | 800 | 380 |
| | 受取管理料に 関連する費用 | 100 | 100 | 100 |
| | その他の費用 | 100 | 100 | 100 |
| 所得 | | 700 | △ 620 | △ 200 |

(注)受取管理料 (1,320) を否認している。



2 福岡地裁平成4年2月20日判決（確定）

(1) 事案の概要

同族会社の取締役の地位にある者が自ら経営する病院の管理業務を同社に委託し、その管理料として支払った金額が異常に高額であり、これを容認すれば同人の所得税の負担を減少させる結果となるとして、行為計算否認規定の適用が認められた事例である。

(66) ハッ尾順一・前掲注(55) 87頁。

(2) 主な争点

- イ 行為計算否認規定の適用に当たって、同族会社の法人税額及び原告の妻(同社役員)の役員報酬に対する所得税額をも斟酌する必要があるか。
- ロ 本件における適正委託料の算定方法は、経費実額方式又は同業者比準方式(個別受託同業者方式)のどちらによるべきか。

(3) 判決の内容

イ 行為計算の「主体」

本件判決においては、「…原告が、同族会社(筆者注:以下、本判決文の引用部分において同様。)に本件委託料を支払うことにより、その所得税の負担を不当に減少させる結果…(中略)…となっており、」⁽⁶⁷⁾と判示しており、行為計算の「主体」及び否認されるべき「客体」は原告(個人)であるとしている。

ロ 「不当性」の判断基準

(イ) 適正委託料の算定

本件判決においては、行為計算の「不当性」の判断基準について、専ら経済的実質の見地において、当該行為計算が通常の経済人の行為として不合理、不自然なものと認められるかどうかを基準として判断すべきであるとの考えに基づき、適正委託料の算定に当たっては、「原告が自ら当該管理行為(筆者注:業務委託した部分の管理行為。)をした場合に通常要する経費の額ではなく、これを第三者に委託した場合に通常支払われる管理料の額が適正な委託料であるというべきであり、…(中略)…適正委託料の算定方法としては、同業者比準方式によるのが相当と思量する。」⁽⁶⁸⁾と判示した上で、更には、本件事案のように同族会社が、建物管理、給食管理、事務管理といった複数の業務を行っていることから、比準すべき同業者が存在しないこととなる場合には、それらの業務を個々に受託している同業者(個別受託同

(67) 行集43巻2号157頁[178頁]。

(68) 前掲注(67)157頁[168頁]。

業者)が、その者と同族関係にない委託者から受領した委託料に基づき算定された個々の業務ごとの正常な委託料を算出し、総体としての適正委託料の額を算定するという個別受託同業者倍率比準方式を認めている。

これは、「…常に、比準すべき同業者が存在しないとして所得税法 157 条の適用ができないとするのでは税の適正、公平な負担という点において不当な結果が招来されるおそれが大きい。したがって、個別受託同業者倍率比準方式も、複合的業務内容の各要素を十分に反映しており、かつ、個別受託同業者の抽出経過において恣意が介在したとの疑いを容れる余地のない限り、合理的な算定方法であると解される。」⁽⁶⁹⁾という理由によるものである。

(ii) 斟酌すべき所得の範囲

本件判決においては、「所得税法 157 条は、… (中略) …あくまで租税負担の公平を図るのが目的であって、… (中略) …通常以上の税を負担させるといったような制裁的な目的はない。」⁽⁷⁰⁾とした上で、「しかし、個人と法人とは適用される税法を異にし、それぞれ全く別の課税主体として規定されていること、同条が『不当に減少させる結果』となるかどうかを問題としているのは、当該行為計算と直接関係のある当該同族関係者の所得税だけであると考えるのが同条の文理上自然な解釈であることから、同条の適用に当たっては個人と法人を通じた総合的税負担の減少を考える必要はなく、所得税の課税主体 (個人) を単位とした税負担の減少の結果を考えれば足りるものと解される。」⁽⁷¹⁾と判示している。

また、原告が同族会社に支払った委託料を原資とする原告の妻 (同族会社役員) の役員報酬に係る所得税についても、不当性を判断する

(69) 前掲注(67) 157 頁 [171 頁]。

(70) 前掲注(67) 157 頁 [166 頁]。

(71) 前掲注(67) 157 頁 [166 頁-167 頁]。

上で斟酌すべきであるとの主張については、「…原告と妻（筆者注）とは、所得税法上別個の納税主体であること、…（中略）…仮に原告が同族会社に支払った委託料が、右役員報酬の原資の一部に充てられているという関係があったとしても、原告の事業所得とはあくまで所得の発生根拠を異にすることから、…（中略）…斟酌する必要はないことは当然である。仮に原告主張のような見解を採ると、どういう範囲で他の納税主体の税額を斟酌すればよいのか極めて不明確であり、課税の公平、安定性を害するおそれすらある。」⁽⁷²⁾と判示している。

ハ 異常な取引を行ったことに対する合理的理由の有無

本件判決においても、上記(1)の東京地裁平成元年4月17日判決と同様に異常な取引を行ったことに対する合理的理由の有無について言及するまでもなく、専ら支払委託料の金額の適正性について言及しているだけである。

<比較検討結果>

| | | ①本人申告額 | ②更正額 | 租 税 回 避 率 ((②-①)/②×100) |
|--------|----------|--------------|--------------|----------------------------|
| 算出所得税額 | 昭和 59 年分 | 20,348,700 円 | 31,528,000 円 | 35.46% |
| | 昭和 60 年分 | 12,846,900 円 | 22,368,700 円 | 42.57% |
| | 昭和 61 年分 | △2,273,872 円 | 4,851,800 円 | 146.87% |

(4) 上記判決に対する私見等

本件事案についても、上記1の事案と同様、適正委託料の算定方法について異論はないが、適正委託料と実際に支払った委託料との差額についての必要経費性の判断がなされていないであろうと思われる点及び「異常な取引を行ったことに対する合理的理由の有無」について言及していない点

(72) 前掲注(67) 157頁 [167頁]。

で若干の問題が残るものと思われる。

3 福岡高裁平成 11 年 11 月 19 日判決⁽⁷³⁾ (確定)

(1) 事案の概要

本件事案は、控訴人が所有する土地について、自己が代表取締役を務める同族会社との間において無償で地上権を設定した後、当該土地の底地と当該地上権とをそれぞれ同時に第三者に譲渡したことによる控訴人の譲渡所得を計算する場合において、行為計算否認規定の適用が認められた事案である。

(2) 主な争点

行為計算否認規定の適用の可否について。

(3) 判決の内容

イ 行為計算の「主体」

福岡地裁平成 11 年 6 月 29 日判決（第一審）によれば、「このような本件地上権設定契約は、同契約が同族会社（筆者注：以下、本判決文の引用部分において同様。）にとって利益があるものとしても、同族会社と原告とが同族会社とその株主等の関係にないとするれば、通常行われぬ契約であるというほかはなく、…」⁽⁷⁴⁾と判示しており、行為の「主体」と否認されるべき「客体」とを曖昧にしている。

ロ 「不当性」の判断基準

第一審判決においては、同族会社の行為計算の「不当性」の判断基準について、行為計算否認規定の趣旨を「所得税法 157 条は、同族会社が少数の株主等によって支配されているため、当該会社又はその関係者の税負担を不当に軽減させるような行為等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、…（中略）…、その行為等を否認し、

(73) 第一審は福岡地裁平成 11 年 6 月 29 日判決（税資 243 号 748 頁）であり、課税庁勝訴である。

(74) 税資 243 号 748 頁 [758 頁]。

それを正常な行為等に引き直して株主等の所得税に係る更正又は決定を行う権限を税務署長に認めるものである。」⁽⁷⁵⁾と定義した上で、その正常な行為等であるか否かの判断基準を「・・・同族会社のした当該行為等が通常の経済人の行為として経済的合理性を欠いているかどうかを基準として判断すべきであり、当該行為等が右の経済的合理性を欠き、その結果、株主等の所得税の負担が不当に減少した場合に、同条が適用されると解すべきである。

また、当該行為等が経済的合理性を欠いているかどうかは、もっぱら経済的、実質的見地から判断すべきであるから、それが、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も、経済的合理性を欠く行為等にあたるのが相当であり、必ずしも、当該行為等に租税回避の意図ないし税負担を減少させる意図が存在することは要しないというべきである。」⁽⁷⁶⁾と判示している。

なお、本件控訴審判決においては第一審判決を支持した上で、その判断において、「・・・経営者がその個人資産をその経営する同族会社に提供するに際して本件地上権設定契約のような不合理、不自然な契約が頻繁に行われていること認めるに足りる証拠はないが、仮にその様な契約が世上しばしばみられるとしても、そのことをもって本件地上権設定契約が経済的合理性を欠くとの前記判断を何ら左右するものではなく、…」⁽⁷⁷⁾として、控訴人の主張を退けている。

ハ 異常な取引を行ったことに対する合理的理由の有無

第一審判決においては、

- ① 本件地上権設定契約に基づく地上権設定登記及び契約目的とされた建物建築の具体的な計画も窺えないこと。
- ② T社（筆者注：第三者法人）に対しては本件地上権の設定の事実が

(75) 前掲注(74) 748頁 [757頁]。

(76) 前掲注(74) 748頁 [757頁－758頁]。

(77) 税資 245号 327頁 [330頁]。

告知されていないこと。

- ③ T社が原告に支払った賃料が原告から同族会社へ送金されているに過ぎないこと。
- ④ 本件地上権設定契約後わずか2か月足らずの間に、本件土地及び本件地上権をT社に売却ないし譲渡されていること。

といった事実から、本件地上権設定契約は、「本件土地をT社（筆者注）に売却するにあたり、もっぱら同族会社（筆者注：おそらく欠損会社であると思われる。）に一時的な受贈益を計上させるために、地上権者による土地利用という地上権設定の実質がないままされたものと認定するのが相当である。」⁽⁷⁸⁾と判示し、このような異常な取引を行ったことに対して、租税回避目的以外の合理的理由は存在しないと判断しており、第二審判決においてもこれを認容している⁽⁷⁹⁾。

<比較検討結果>

| | ①本人申告額 (第二次修正後) | ②更 正 額 | 租税回避率 ((②-①) / ② × 100) |
|--------|--------------------|-------------|----------------------------|
| 算出所得税額 | △269,170 円 | 2,245,700 円 | <u>111.99%</u> |

(4) 上記判決に対する私見等

本件事案は、金額の異常性について直接的に争っているのではなく、取引行為そのものの異常性が争点となっている点で、先の2事例とは異なる。

上記(3)ハのとおり、詳細な事実認定を行った上で、本件地上権設定契約は地上権者による土地利用という地上権設定の実質がないままされたものと認定するのが相当であると判断しているのであるが、このような事実関係からすれば、取引そのものが仮装取引であると認定できるのではなかる

(78) 前掲注(74) 748 頁 [758 頁]。

(79) 前掲注(77) 327 頁 [330 頁]。

うか。

そうすると、もはや本件地上権設定契約は租税回避行為ではなく脱税行為に該当することとなり、行為計算否認規定の適用対象とはならない⁽⁸⁰⁾。

4 最高裁第三小法定平成 16 年 7 月 20 日判決⁽⁸¹⁾

(1) 事案の概要

本件事案は、同族会社の役員である個人が、ある株式譲渡益課税が非課税から課税とされる税制改正がなされることを見据えて、自己の所有する他の同族会社の株式を本件同族会社に対して 3,455 億円という多額の金銭を無利息で貸付けて購入させたことに対して、当該貸付けの目的、金額、期間等の融資条件、無利息としたこと理由等についての特段の事情もないことから、不自然、不合理な経済取引であるとして行為計算否認規定を適用し、利息相当分を認定課税した事例である。

(2) 主な争点

行為計算否認規定により、個人の同族会社に対する無利息貸付に係る利

(80) 品川芳宣「判評」TKC 税研情報 9 巻 5 号 27 頁 (2000 年)。

(81) 訟月 51 巻 8 号 2126 頁。

なお、2127 頁から 2128 頁にかけて、上告に至る経緯が概ね次のように記されている。

第一審(東京地裁平成 9 年 4 月 25 日)判決においては、本件貸付けは、独立かつ対等で相互に特殊関係のない当事者間では通常行われることのない不合理、不自然な経済的活動であり、これによって個人の得べかりし利息相当分の収入の発生が抑制されることになるから、個人の所得税の負担を不当に減少させる同族会社の行為又は計算に該当し、本件貸付けに所法 157 条第 1 項の規定を適用したことに違法はないと判示している。

また、第二審(東京高裁平成 11 年 5 月 31 日)判決においては、適正利率の計算に問題ありとして第一審判決の一部を取り消すとともに、過少申告加算税について「正当理由あり」と判示してその全部を取り消している。

この判決に対して、納税者サイドは一部取消し後の更正処分に対して不服ありとして、上告及び上告受理申立てをし(最高裁平成 16 年 4 月 20 日第三小法廷により、上告棄却及び不受理とされている。)、税務署長が過少申告加算税の賦課決定処分の取消しを不服として上告受理申立てを行い、過少申告加算税の賦課決定処分について第二審判決を破棄し、納税者サイドの控訴を棄却したものである。

息相当分を認定課税することの可否について。

(3) 判決の内容

イ 行為計算の「主体」

本件判決では、「…被上诉人（筆者注：同族会社の役員である個人）がその経営責任を果たすためにこれを実行したなどの事情も認め難いのであるから、不合理、不自然な経済活動であるというほかはないのであって、…」⁽⁸²⁾と判示し、行為の「主体」及び否認の「客体」を被上诉人（個人）であるとしている。

ロ 「不当性」の判断基準

第一審判決において、「不当性」の判断基準については、「すなわち、右のように経済活動として不合理、不自然であり、独立かつ対等で相互に特殊な関係にない当事者間で通常行われるであろう取引と乖離した同族会社の行為又は計算により、株主等の所得税が減少するときは、不当と評価されることになるが、所得税の減少の程度が軽微であったり、株主等の経済的利益の不発生又は減少により同族会社の経済的利益を増加させることが、社会通念上相当と解される場合においては、不当と評価するまでもないと解すべきである。…（中略）…当該行為又は計算に係る株主等が租税回避等の目的あるいは不当性に関する認識を有していることを要件とするものではない。」⁽⁸³⁾と判示している。

ハ 異常な取引を行ったことに対する合理的理由の有無

この点については、第一審判決において合理的理由はないと判示しているが、その際のメルクマールとして、

- ① 本件貸付金額、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か否か。
- ② 当該法人が倒産すれば、当該株主等が多額の貸倒れや信用の失墜に

(82) 前掲注(81) 2126頁〔2133頁－2134頁〕。

(83) 「判時」1625号 36頁（判例時報社、平成10年）。

より多額の損失を被るなど、無利息貸付に合理性があると推認できる特段の事情の有無。

といったものを挙げている⁽⁸⁴⁾。

ニ 行為計算否認規定と所法 36 条との適用関係について

第一審判決において、「しかし、本件規定（筆者注：所法 157 条）は、同族会社の行為又は計算の実体法的効力を否定するものではないから、同族会社の行為又は計算によって株主等に収入が発生せず、又は経費が発生していること等を前提にして、株主等の所得税の計算という場面において、通常取引で認められる収入の発生又は経費の不発生等を擬制するものである。また、同族会社が正当な対価を負担することなく株主等の支配する財産、経済的価値の移転を受けることは、その財産、経済的価値が同族会社の利益発生の直接的な原因とはなっていない場合であっても、株主等の収入ひいては所得税の発生を抑制することとなり、株主等の所得税の負担を減少させる結果となる同族会社の行為ということが出来るから、株主等の所得税の負担減少の有無を検討するにつき原告の主張する外部からの経済的価値の流入と目される事実を要するものではないというべきである。」⁽⁸⁵⁾と判示していることから、経済的価値の流入がある場合に所得税法上の収益を認識するという所法 36 条の考え方と明らかに見解を異にしており、第二審判決及び最高裁判決においても、この考え方を認容している。

(4) 上記判決に対する私見等

所得税法は収入金額の意義について何ら規定しておらず、一般的には「外部からの経済的価値の流入」であると解されており⁽⁸⁶⁾、所法 36 条にその通則規定が置かれている一方で、別段の定めとして、所法 39 条から同法 44 条までにおいて、その例外規定が置かれている。

(84) 前掲注(83) 37 頁。

(85) 前掲注(83) 36 頁。

(86) 武田昌輔監修・前掲注(33) 3135 頁。

このように解するならば、所得税法における収入は法法 22 条第 2 項とは異なり、資産の無償譲渡や役務の無償提供といった場合には、「外部からの経済的価値の流入」がないことから、収入があったと観念することはできないこととなり、また、保有資産の含み益や内部利益についても収入の範疇には入ってこないこととなる⁽⁸⁷⁾。

本件事例では、上記(3)ニのとおり行為計算否認規定を適用することで、同族会社に対する無利息貸付の利息相当額を個人の雑所得に係る収入として認定していることから、所法 36 条の根底にある「外部からの経済的価値の流入」がなければ収入を認識しない、すなわち、所得課税における「所得なきところに課税なし」という原則⁽⁸⁸⁾と行為計算否認規定との関係が問題となる。

(87) 武田昌輔監修・前掲注(33) 3135 頁。

なお、「外部からの経済的価値の流入」がない場合であっても所得税法上の収入金額とすることについては、別段の定め(所法 39 条《たな卸資産等の自家消費の場合の総収入金額算入》以下)を置いた上で、「収入金額に算入する。」こととしているが、取扱通達の変遷からは、「収入金額」の意味について、このように明確に解釈されてきたわけではないとされている。

この点について、以下 3136 頁を引用すると次のとおりである。

「例えば、農産物についての収穫基準に関する規定は、昭和 23 年(政令 148 号)に初めて設けられたものであるが、それ以前から「収穫」そのものを所得の発生として捉え、自家消費分も課税対象に含めていたのであり、また、山林原野から取得する燃料、落葉、下草、家庭菜園や家禽からの収穫なども所得として捉え、その前提に立って零細なものは追及しないという取扱い(注 2)を定めていたように、収入金額については広く解釈されてきた。

(注 2) 大蔵省主税局主秘 1 号通牒(昭和 2 年)

一四一 左記ノ所得ニシテ其ノ金額多カラス且全ク自家用ニ供スルモノノ如キハ本人ノ申告ナキ限りハ総テ所得ニ算入セサルモノトス

(一) 山林原野ヨリ取得スル建築材料、燃料、落葉或ハ肥料ニ供スル下草ノ類

(二) 宅地内ヨリ取得スル蔬名ノ類

(三) 養蚕、製織、家禽ノ類

(88) 個人に対する所得課税については、担税力を有する所得に課税されることが原則である。

5 広島高裁平成17年5月27日判決⁽⁸⁹⁾（未公開）

（1）事案の概要

本件事案は、司法書士である控訴人が司法書士業務に関する周辺の事務処理を行うために控訴人とその妻が設立した同族会社に対して、控訴人が支払った事務委託手数料及びその他の経費が過大であるかどうかが争われた事例である。

（2）主な争点

イ 行為計算否認規定による否認対象となった支払手数料の否認の適法性について。

ロ 支払手数料以外の費用の否認の適法性について。

（3）判決の内容

イ 行為計算の「主体」

第一審（広島地裁平成13年10月11日）判決において、行為計算の「主体」については、「法人の行為又は計算で」と規定されていることから、否認対象となる行為計算は同族会社の行為計算をいうようにも思えるが、このような解釈によると同規定の適用範囲を不当に狭め、その立法趣旨にもとる結果をもたらすこととなるから、「…所得税法157条にいう『法人の行為又は計算』とは、同族会社と関係者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

(89) 第一審（広島地裁平成13年10月11日判決（未公開））においては、①所法157条を適用して支払手数料の一部の必要経費算入を否認したことの適否及び②接待交際費等の必要経費算入を否認したことの適否の双方について、課税庁勝訴の判断が下された。

第二審（広島高裁平成16年1月22日判決（未公開））においては、比準同業者に類似性がないという理由で上記①に関する部分は取り消されたが、同時に上記②についても理由不備のまま取消しがなされ、課税庁敗訴の判断が下された。

その後、課税庁から上告がなされ、上告審（最高裁第二小法廷平成16年11月26日判決（未公開））において上記②に関する部分につき理由不備による破棄・差戻しがなされ、本件判決に至っている。

と解すべきであって、同条による否認の対象を、同族会社の行為又は計算と限定し、その上で本件支払手数料の合理性を論ずる原告の主張は採用する余地はないといわなければならない。」と判示している。

ロ 「不当性」の判断基準

第一審判決においては、当該同族会社の事業形態が人材派遣業に類似しており、本件業務委託契約を人材派遣契約として比準同業者を選定し、人件費倍率比準法により適正支払手数料を算定しているが、この点については、第二審（広島高裁平成16年1月22日）判決において、本件業務委託契約は、むしろ、請負契約に類似するものであると認定し、「不当に減少させる結果となる」かどうかの基準とした行為計算否認規定による否認の合理性が認められないとして、その全部を取り消している。

ハ 行為計算否認規定と所法37条との適用関係について

第一審判決においては、行為計算否認規定と所法37条との適用関係について、「…同条（筆者注：所法37条）によって経費を否認する場合も、必要性及び通常性の観点から、納税者の選択した法形式を租税法上、無視するものであって、その効果においては所得税法157条と何ら異なることはないのだから、…（中略）…したがって、所得税法157条が同法37条第1項の補充・補完的規定とする解釈はとりえず、原告の主張は採用できない。」とし、「…本件のように関係者から同族会社に対して支払われた過大経費を、その所定の要件を満たす限り所得税法157条によって否認することは、何ら所得税法の趣旨に反するものではないというべきである。」と判示し、行為計算否認規定の優先適用を認めている。

なお、第二審判決においては、上記ロのとおり第一審判決が取り消されているが、行為計算否認規定と所法37条の適用関係の優劣については触れられていない。

(4) 上記判決に対する私見等

第一審判決においては、上記(3)ハのとおり、所法37条による否認と行為計算否認規定による否認とを納税者の選択した法形式を租税法上無視す

るといふ効果において同じであると解している。

確かに、必要経費とされる金額が減少し、結果として税額が増加するという点には変わりはないが、だからといって、同族会社であるから行為計算否認規定が優先適用されるといふ結論に対しては疑問である。

なぜならば、所法 37 条は必要経費であるのか又はそれ以外のもの（いわゆる家事費）であるのかを判断するための通則規定であるのに対して、行為計算否認規定は必要経費性を認めた上で、その支出の異常性に着目して否認すべきか否かを判断するための規定であると考えられ、たとえ、同族会社との間の取引であっても、当然に所法 37 条による必要経費性の判断がなされるべきであると考えからである。

6 国税不服審判所平成 18 年 6 月 29 日裁決⁽⁹⁰⁾

(1) 事案の概要

本件事案は、不動産賃貸業を営む審査請求人が、自己を代表取締役とする同族会社（不動産管理会社）に支払った不動産の管理料について、行為計算否認規定を適用せず、同社は管理行為を行っていないとして、所法 37 条により、その全額の必要経費算入を認めなかった事例である。

(2) 主な争点

同族会社に支払った管理料のうち、不動産所得の金額の計算上必要経費に算入すべき金額はいくらか。

(3) 裁決の内容

本件裁決においては、審査請求人が支出した費用について、当該費用が「業務について生じたもの」として所法 37 条第 1 項に規定する必要経費として認められるには、業務との直接関連性及び必要性が要求されることとなるが、その判断は、単に審査請求人の主観的判断のみではなく、社会通念上必要なものとして客観的に必要経費として認識できるものでなければ

(90) 裁決事例集No.71・205 頁。

ならないという前提に立って、詳細な事実認定を行った結果、当該同族会社への業務委託の必要性を否認するとともに、同社が当該業務を履行していないことを認定することで、次のとおり、その必要経費を全額否認している。

〈比較検討結果〉

| | | 本人申告額 | 更正額 | 審判所認定額 |
|---------|----------|-------------|-------------|--------|
| (適正)管理料 | 平成 13 年分 | 3,690,000 円 | 643,437 円 | 0 円 |
| | 平成 14 年分 | 4,152,000 円 | 876,766 円 | 0 円 |
| | 平成 15 年分 | 4,326,000 円 | 1,480,458 円 | 0 円 |

(4) 上記裁決に対する私見等

原処分段階では、審査請求人が同族会社に支払った不動産管理料について、次のとおり、複数の物件ごとにその認否を行っている⁽⁹¹⁾。

〈原処分庁の主張〉

| 対 象 物 件 | 同族会社の管理業務に関する 原処分庁の事実認定結果 | 否 認 の 根拠条文 |
|----------------------------|--|---------------|
| 貸 ア パ ー ト 賃 貸 マ ン シ ョ ン | これらの管理業務の内容は、一般的には同族会社に委託するほどの必要性ないし通常性があるとはいいがたい。 | 所法 157 条 |
| 貸 駐 車 場 賃 地 | あえて同族会社に管理業務を委託すべきほどの必要性ないし通常性を認めることもできない。 | 所法 37 条 |

しかし、このようにすべての物件に対して同族会社へ管理業務を委託することについて、必要性ないし通常性を認めることができないとしながらも、貸しアパート及び賃貸マンションに対しては行為計算否認規定を適用

(91) 前掲注(90) 233 頁－245 頁。

し、貸駐車場及び貸地に対しては所法 37 条を適用して更正処分を行っている。

これは、貸アパートと賃貸マンションについては、それぞれ第三者法人に管理業務を委託しているにも拘わらず、そのほとんどが重複する業務を同族会社に委託するという取引の異常性に着目して行為計算否認規定を適用したものであるが、私見としては、同規定を適用するということは、当該不動産管理料に関する必要経費性を認めることとなるため、所法 37 条による必要経費性の有無により判断すべきであるとした本件判決は妥当なものであると考える。

7 東京高裁平成 18 年 6 月 29 日判決⁽⁹²⁾（未公開）

（1）事案の概要

本件事案は、個人が受益証券を保有している投資信託の償還を受けた場合には、その償還益について合計 20 パーセントの税金（15 パーセントの源泉所得税及び 5 パーセントの道府県民税利子割額）が課されるところ、同投資信託を売却した場合には仮に売却益があったとしても非課税とされていた当時の所得税法上の取扱いを奇貨として、同族会社 X（原告、控訴人）の代表取締役である個人 P1 が購入した C ファンドの受益証券を X が買い取った行為について法法 132 条第 1 項による否認ができるか否かが争われた事例である。

(92) 行政事件裁判例集（裁判所HP（<http://www.courts.go.jp/>））参照。

〈同族会社Xの取引内容〉

| | | | | |
|-------------|------------|--|--|-------------|
| ① | H12. 1. 21 | P1からCファンドを31,519,000円で購入 (P1の原始取得価額10,000,000円) | | |
| ② | H12. 1. 23 | Cファンドは31,515,540円で繰上償還 | | |
| | 《益金計上》 | 受取配当金 (イ) | 21,515,540円 | |
| | | 道府県民税利子割額 (イ) × 5% | 1,075,777円 | |
| | | 法人税から控除される 所得税額 (ロ) = (イ) × 7.5% | 1,613,665円 | |
| | | <u>益金計 (ハ)</u> | <u>24,204,982円</u> | |
| | 《損金計上》 | 源泉所得税額 (イ) × 15% | 3,227,331円 | |
| | | 道府県民税利子割額 (イ) × 5% | 1,075,777円 | |
| | | 有価証券等売却損 | 21,519,000円 | |
| | | <u>損金計 (ニ)</u> | <u>25,822,108円</u> | |
| | | 法人所得減 (ハ) - (ニ) | <table border="1" style="display: inline-table; vertical-align: middle;"><tr><td>△1,617,126円</td></tr></table> | △1,617,126円 |
| △1,617,126円 | | | | |
| | | 法人税から控除される所得税額 (ロ) | <table border="1" style="display: inline-table; vertical-align: middle;"><tr><td>△1,613,665円</td></tr></table> | △1,613,665円 |
| △1,613,665円 | | | | |

(2) 主な争点

Xが、P1から購入した行為が法人税法における行為計算否認規定による否認の対象となるかどうか。

(3) 判決の内容

イ 行為計算の「主体」

本件判決は、法人税法における行為計算否認規定の適用の可否についての判断であることから、「…X（筆者注）がP1（筆者注）から3151万9000円（取得価額1000万円と予想配当額2151万5540円との合計額）でCファンド（筆者注）の受益権を購入した行為が同族会社Xにとって損失しか生じないものであり…」と判示しているように、行為の「主体」及び否認の「客体」が明確に同族会社である「X」となっている。

ロ 「不当性」の判断基準

(イ) 適正な取引価格の算定

第一審（東京地裁平成 17 年 7 月 28 日）判決⁽⁹³⁾においては、行為計算否認規定の立法趣旨を同族会社ではその意思決定が少数の株主等の意思により左右されており、不当な租税回避行為が容易に行われやすく、課税上の弊害が生じやすいことに配慮し、これを是正して、租税負担の公平を図ろうとするものであり、それを「通常あるべき行為又は計算」に引き直して納付すべき税額を計算する権限を税務署長に認めたものであると解した上で、「不当性」の判断基準を「…専ら経済的・実質的見地において、当該行為又は計算が通常の経済人の行為又は計算として不合理、不自然なものと認められるかどうかを基準として判断すべきである。」と判示し、原処分段階では、Cファンドの受益権を購入するという取引自体を異常な取引であり、「通常あるべき行為又は計算」を観念し得ないとして取引価格のすべてを否認したのに対して、

「しかしながら、直後に償還が予定されていたとしても、Cファンド（筆者注）を購入しようとする者にとって、当該償還の通知による配当金の予想額を前提とし、償還の際の源泉所得税及び地方利子割額を控除した上で、当期における赤字決算の蓋然性をも踏まえつつ、赤字決算による還付所得税額や地方税の還付を見据えて、利益が見込める価額での取引であり、かつ、取引の相手方にとっても、直後の償還により多額の税負担が生じるよりは、時価を下回る価額であっても税負担の範囲内での値引きであれば、結果としてメリットがあることになるのであるから、その場合における両者にとって不利益の生じない価格による取引行為自体は、純経済人として不合理、不自然な取引であるとはいえないものといわざるを得ず、また、そのような取引も現に多数行われていた（甲 56）のであるから、この点においては、原告の

(93) 未公開。前掲注(92)参照。

主張は理由があるものというべきである。」として、適正な取引価格が算定できる以上は取引自体を否認すべきではなく、適正価格までは認容し、それを超える部分である実際の購入価格と適正価格との差額を所得金額に加算すべきである（取引価格の否認）として、原処分の一部を取り消している。

他方、第二審（平成18年6月29日）判決⁽⁹⁴⁾においては、行為計算否認規定の立法趣旨は第一審と同様に捉えているものの、「この場合において、税務署長は否認したCファンド取引すなわちXがCファンドの受益権をP1から3151万9000円で購入した行為又は計算を『通常あるべき行為又は計算』すなわち『正常な行為又は計算』に引き直して納付すべき税額を計算しなければならないものではあるが、本件Cファンド取引については、『正常な行為又は計算』を觀念し得ないものというべきであるから、税務署長はCファンド取引自体を否認し得るものというべきである。」と判示して原処分と同様に取引価格のすべてを否認した。

(ロ) 斟酌すべき所得の範囲

行為計算否認規定の目的である「租税負担の公平」とは、同族会社と非同族会社との間での租税負担の公平を意味することから、単に法人税の負担だけをもってその「公平性」を判断するのではなく、「源泉所得税」と「法人税」とを併せたところで判断すべきであるというP1の主張に対して、第一審及び第二審判決ともに、第一に、行為計算否認規定の適用要件としては、「法人税の負担を不当に減少させる結果となる」と明確に規定していること。第二に、同規定は、所得税法及び相続税法にも規定されていることから、法法132条の租税負担の公平を図るという目的をもって、直ちにその「租税」の意味が、あらゆる税目を含む諸税の合計であるということとはできないこと。そして第三

(94) 未公開。前掲注(92)参照。

に、租税の費目は、いかなる内容の所得に対していかなる課税を行うかという観点から定められており、「課税の主体」を中心に体系づけられているものではないこと。などの理由によって、これを退けている。

(ハ) 税負担減少の要件

行為計算を行った時点の属する期において、当該行為計算を否認しても繰越欠損金が増加するだけで、法人税額が減少しない場合には、行為計算否認規定の適用要件に欠けるという P1 の主張に対して、第一審及び第二審判決ともに、「…当期の法人税額が更正処分後も異動しない場合であっても、当初計上された欠損金額のうちに、通常の経済人としては不自然、不合理な行為によって作出された欠損金額が含まれており、当該欠損金額が翌期以降に繰り越されることによって、それが翌期以降の損金に算入されることで法人税を減少させることが可能となる状態が作出されるのであれば、所得金額を不当に減少させたことに変わりない以上、当該欠損金額について、『法人税の負担を不当に減少させる結果となる』と認められ、法人税法 132 条の適用のためには現実の損金への算入の有無を問わないものというべきであるから、原告の主張には理由がない。」と判示している。

ハ 異常な取引を行ったことに対する合理的理由の有無

前記(1)のとおり、Xは、P1 からCファンドを償還通知のあった後の平成 12 年 1 月 21 日（金曜日）の売買により買い取った。

しかし、当該売買日は、償還日である同月 23 日（日曜日）の 2 日前であり、市場におけるCファンドの運用も同月 21 日（金曜日）までで、実質的な運用はこの日 1 日であることから、事実上の投資運用益を上げることとはほとんど望めない状況にあったことや、償還時には国税及び地方税を併せて償還差益の 20 パーセントが源泉徴収されることとなり、Xは P1 に支払った金額の全額を回収できなくなることは明らかであるとの事実によって、このような取引は、「…当時の法制からして、償還前に売却することで、償還時の値上がり益に対する課税を免れることが

できたX（筆者注）の役員であるP1（筆者注）個人の節税に、同族グループ法人総体としての税額が減少する範囲内で、Xが身銭を切って協力し、併せて…（中略）…同族グループ法人以外に利益を流出させることなくXに欠損金を蓄積する目的をも果たしたものであるというべきであって、当該価額を前提としたCファンド取引は、純経済人の行為として不合理、不自然なものであるといわざるを得ない。」として、異常な取引を行ったことに対する合理的な理由がないことを認定している。

（4）上記判決に対する私見等

本件事案については、第一審判決のようにCファンドの取引自体を否認せず「通常あるべき行為又は計算」に引き直すとする見解（取引価格の否認）と、原処分や第二審判決のように「通常あるべき行為又は計算」を觀念し得ないとして取引自体を法人税法上否認するという見解とに判断が分かれている。

第一審判決においては、上記(3)ロ(イ)のとおり、売り手と買い手の双方にとって不利益の生じない価格による取引行為自体は、純経済人として不自然、不合理な取引とはいえず、そのような取引も現に多数行われていたとして適正価額を算定し、実際の購入価格との差額分を否認している。

私見としては、本件Cファンドの取引のように購入から償還されるまでの実質的な運用が1日であり、第一審判決でも触れているように実質的な運用益も見込めないような取引が一般的に数多く行われていたのかということについて疑問を抱く。

したがって、第一審判決よりも原処分及び第二審判決の方が妥当であると考えられる⁽⁹⁵⁾、仮に、償還日までの間の実質的な運用が1日であるような取引が一般的に数多く行われていたという事実（第一審における認定の信憑性の程度がどれくらいであったかは不明である。）が真に認定できれば、第一審判決の方が妥当であるとも考えられる。

(95) 反対意見として、西本靖宏「判研」月刊税務事例 38 巻 11 号 8 頁参照。

なお、本件事案において、第一審及び第二審判決ともに、行為計算を行った時点の属する期では当該行為計算を否認しても繰越欠損金が増加するだけで法人税の減少を来たさないが、翌期以降に減少を来たす状況が作出される場合には、行為計算否認規定の適用要件を充足すると判示したことについては、その立法趣旨からしても首肯できる判断であるといえる。

以上、七つの裁判例について分析・検討を行ったが、その概要をまとめるのと、次表「上記裁判例の概要」のとおりである。

＜上記裁判例の概要＞

| 裁判例 | 行為計算の主体 | 不当性の判断基準 | 異常な取引を行った合理的理由 | 問題点等 |
|-------------------------------|----------------|---|--|-------------------------------------|
| 1 東地判 平元. 4. 17 | 曖昧 | ・適正管理料率の算定 ・他の税目の斟酌は不要 ・他の所得の斟酌は不要 | 言及なし | ・所法 37 条で否認すべきでないか ・対応的調整規定による影響 |
| 2 福地判 平 4. 2. 20 | 個人 | ・適正委託料の算定 ・他の所得の斟酌は不要 | 言及なし | 所法 37 条で否認すべきでないか |
| 3 福高判 平 11. 11. 19 | 曖昧 | ・経済的合理性を欠いた取引であるか否かを独立当事者間取引に該当するか否かで判断 ・租税回避の意図の存在は不要 | 事実認定により、合理的理由なしと判断 | 仮装取引であり、脱税行為に該当 |
| 4 最三小判 平 16. 7. 20 | 個人 | ・経済的合理性を欠いた取引であるか否かを独立当事者間取引に該当するか否かで判断 ・租税回避の意図の存在は不要 | ・事実認定により、合理的理由なしと判断 ・一定の具体例を列挙 | 所法 36 条と同法 157 条の適用関係 |
| 5 広高判 平 17. 5. 27 | 取引全体から判断すべきと判示 | 適正委託手数料の算定における比準同業者の算定に問題あり(第二審敗訴) | 言及なし | 所法 37 条と同法 157 条の適用関係 |
| 6 審判所 平 18. 6. 19 裁決 | 言及なし | 事実認定により必要経費性なしと判断し、所法 157 条の適用を否定 | 言及なし | 所法 157 条の適用を排斥し、所法 37 条により否認した |
| 7 東高判 平 18. 6. 29 | 同族会社 | ・適正取引価格の算定 ・他の税目の斟酌は不要 ・欠損金が増加するだけで税額の変動なくとも税負担の減少となる | 事実認定により、合理的理由なしと判断 (第一審では、取引価格を否認。原処分及び第二審では、取引自体を否認) | 「通常あるべき行為又は計算」の存否 |

また、不動産管理料を巡って争われた主な事案としては、本件事案を含めて、次表「適正管理料に関する事案一覧表」に示す事例がある⁽⁹⁶⁾。

(96) この表については、加藤義幸「最近における同族会社の行為計算否認規定の行使

〈適正管理料に関する事案一覧表〉

| No. | 裁決・判決日 | 判決結果 | 取引形態 | 当初管理料 | 是正後の管理料 | 備考 |
|-----|-----------------|--------|---------|-----------------|-----------------------|-------------|
| 1 | 審判所平元. 7. 5裁決 | 棄却 | 管理委託方式 | 50% | 15. 43% | — |
| 2 | 審判所平4. 11. 9裁決 | 一消し・棄却 | 管理委託方式 | 35. 91% | 6. 71% | — |
| 3 | 審判所平6. 6. 24裁決 | 棄却 | 不動産所有方式 | 73. 32% | 11. 33% | — |
| 4 | 審判所平12. 1. 31裁決 | 一消し・棄却 | 管理委託方式 | 46. 61% | 9. 44% | — |
| 5 | 審判所平13. 6. 26裁決 | 不明 | 不動産所有方式 | 280, 214円/㎡ | 29, 284円/㎡ | — |
| 6 | 審判所平14. 4. 24裁決 | 一消し | 不動産所有方式 | 34. 39% | 14. 36% | — |
| 7 | 審判所平10. 4. 24裁決 | 一消し | 病院への貸付け | 通常賃料の1. 4倍 | 通常賃料 | — |
| 8 | 東地判平元. 4. 17 | 棄却 | 管理委託方式 | 50% | 6. 10% | (確定) |
| 9 | 福地判平4. 5. 14 | 棄却 | 不動産管理会社 | 30. 49%～ | 6. 00% | 控訴審・上告審(棄却) |
| 10 | 東高判平5. 2. 10 | 棄却 | 管理委託方式 | 約69. 5% | 建物6. 00% 駐車場9. 00% | 上告審(棄却) |
| 11 | 東地判平6. 1. 28 | 棄却 | 不動産管理会社 | 34. 35%～37. 69% | 4. 89% | (確定) |
| 12 | 千葉地判平8. 9. 20 | 棄却 | 不動産管理会社 | 約50% | 5. 90%～7. 15% | 控訴審・上告審(棄却) |
| 13 | 名古屋地判平9. 1. 31 | 棄却 | 不動産管理会社 | 約50% | 3. 89%～4. 39% | 控訴審・上告審(棄却) |
| 14 | 東地判平13. 1. 30 | 棄却 | 不動産管理会社 | 56. 80%～68. 59% | 9. 78%～10. 08% | 控訴審・上告審(棄却) |
| 15 | 浦和地判平13. 2. 19 | 棄却 | 不動産管理会社 | 577円/㎡ | 1, 190円/㎡ | (確定) |

(注) 「当初管理料」欄及び「是正後の管理料」欄の割合は、収入金額に占める管理料の割合をいう。

第3節 小括

本章においては、行為計算否認規定の意義について検討し、私見を述べた上で、過去における主な裁判例について検討を行ったが、結果として、概ね次のことがいえるのではなかろうか。

1 「課税要件事実における実質主義」の適用による否認

「課税要件事実における実質主義」による否認については本稿第1章で触

傾向」税理 49 卷 6 号 21 頁 (2006 年) から抜粋し、「裁決・判決日」欄の表現振りや「取引形態」欄の表現振りの一部並びに「判決結果」欄及び「備考」欄については、筆者が加筆している。

れたが、適用される場面としては、取引の仮装行為が挙げられる⁽⁹⁷⁾。

例えば、裁判例3はその典型例であり、仮装行為であると認定されればその段階で租税回避行為ではなく脱税行為となることから、行為計算否認規定を適用する余地はない。

したがって、同規定の適用に先立っては、詳細な事実認定を行うことで脱税行為又は租税回避行為のどちらに該当するのかということを明確にしておく必要があると考える。

2 所得税法における所法 157 条の位置付け

(1) 所法 37 条と所法 157 条の適用関係

いわゆる同族会社を相手とする過大経費の支払について否認する場合には、所法 37 条によるのか、それとも同法 157 条によるのかといった問題が生じる。

例えば、裁判例 1、2、5、6 はその典型例であり、特に 6 においては、所法 157 条の適用を否定して同法 37 条の適用により判断している。

そもそも同族会社を介した租税回避行為自体が、租税法規が予定しているところの課税要件事実を充足した上で行われる異常な行為であることから、過大経費の支払について否認する場合には、先ず、当該支払についての必要経費性が問われるべきである。そして次に、過大経費の支払について必要経費性は認められるが、その取引自体が異常である場合に初めて所法 157 条が適用されるべきではなからうか。

通常、所得税法において必要経費性が認められれば収入金額から差し引くことができるのであるが（所法 26②、27②、35②二）、いったん所法 157 条が適用されれば、その部分の必要経費性を認めているにも拘わらず、収入金額から差し引くことはできないこととなる。

この意味で、所法 157 条は必要経費についての通則規定であるところの

(97) 本稿第 1 章第 1 節 2 (3) 参照。

同法 37 条の例外規定であると解せられる⁽⁹⁸⁾。

(2) 所法 36 条と所法 157 条の適用関係

裁判例 4 において、所法 36 条と同法 157 条の適用関係が問題となる旨指摘したが、同法 157 条の適用によって、実質主義的な観点から「外部からの経済的価値の流入」がないものについて収入の発生を擬制することで、個人に対する所得課税が可能なのであろうか。

その可能性を匂わせるものとして、「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います。」⁽⁹⁹⁾といった発言も過去になされていることからしても、所法 37 条の場合と同様に、同法 157 条は収入の通則規定であるところの同法 36 条の例外規定であると解して、認定課税することも十分に可能であるといえる。

ただし、この場合には、裁判例 4 で判示しているところの

① 本件貸付金額、期間等の融資条件が同族会社に対する経営責任若しく

(98) この点について、田中治教授は、「同族会社の行為計算否認の見直しで脚光を浴びる対応の調整規定」税理 50 巻 8 号 140 頁 (2007 年) において次のように述べられている。

「本来の課税要件規定 (法 22、所法 36、37 等) と行為計算の否認規定の発動に優先順位があるかどうかについては見解が分かれるが、本来の課税要件規定が優先的に適用されるべきである。それは、行為計算の否認規定は、たとえ租税法主義の原則を犠牲にしても、課税の公平等の別の価値を実現しなければならない例外的な場面を法が特に認めたものと考えられるからである。また、各税法における行為計算の否認規定の位置などからみて、当該否認権限は、納税申告の適正性を担保するために課税庁に特に認められた根拠規定であるとともに、その限界を画する規定と考えられるからである。このように考えるならば、本来の課税要件規定で対処できない場合 (はたしてそのような場合があるかどうか、不明ではあるが) に限って、行為計算の否認規定の発動が許されるというべきであらう。」

(99) 塩崎潤ほか『所得税法の論理』186 頁 (税務経理協会、昭和 44 年) 。

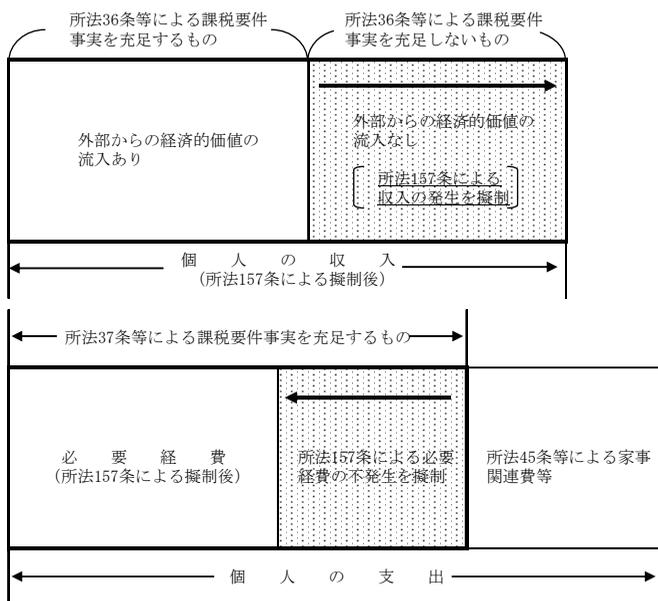
は経営努力又は社会通念上許容される好意的援助と評価できるか否か。

- ② 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こととなるか否か。

などといった、無利息貸付を行うことに対しての合理的理由があると推認できる特段の事情の有無について十分な検討がなされなければならないことは言うまでもない。

すなわち、所法37条との関係においては、もともと所得税法上必要経費として認められているものを否認することとなるが、同法36条との関係においては、所得税法上収入と観念し得ないものを税負担の公平性を担保するという観点から収入であると擬制する点で若干ニュアンスが異なると考えられるからである⁽¹⁰⁰⁾。

〈所法157条と同法36条及び37条の適用関係〉



(100) 佐藤英明・前掲注(58) 61頁-62頁も同意見かと思われる。

3 行為計算の「主体」の捉え方

本章第2節において、七つの裁判例から行為計算の「主体」について分析・検討してみたが、統一的な解釈はなされていない。

この行為計算の「主体」をどのように捉えるのかについては、裁判例1のように「高額な管理料の支払」という個人の行為が、いかなる解釈によって所法157条第1項に規定する「同族会社の行為又は計算」になるのかという点が問題となる。

この点については、「同族会社の行為又は計算」とは、株主等である個人及び第三者に対する関係において、何らかの法律効果を伴うところの同族会社の行う行為計算を指すのであり、個人が行う「高額な管理料の支払」も同族会社が行うところの「高額な管理料の受領」として、また、個人が行う「資産の低額譲渡」も同族会社が行うところの「低額による資産の譲り受け」と解釈することで、それぞれ「同族会社の行為又は計算」に該当すると考える。

すなわち、行為計算の「主体」については、行為計算否認規定の沿革から、「法人とその株主又は社員及びその親族、使用人その他特殊の関係ありと認むる者との間における行為」とされていたものが、単に「同族会社の行為又は計算にして」と同族会社の行為であれば行為の相手方がだれであるかを問わないこととされたものであり、能動的であるか受動的であるかを問わず、同族会社の行為であれば足りると解されているのであるが、このような解釈は、浦和地裁昭和56年2月25日判決⁽¹⁰¹⁾においても、「…同条（筆者注：相法64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律的效果を伴うところのその同族会社が行う

(101) 行集32巻2号280頁。

本件事案は、同族会社の代表者が、同社に対して有していた貸付金及び未収地代を「債務免除」し、その約半年後に死亡した。

このことは、相続人が負担する相続税を不当に減少させる結果となるとして、課税率は相法64条第1項を適用し、当該債務免除がなされなかったものとして課税を行ったが、当該債務免除行為は同族会社の行為ではなく、代表者の単独行為であるとして同項の適用が否認された事例である。

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う単独行為は、その第三者が同族会社との間に行う契約や合同行為とは異なって、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。⁽¹⁰²⁾と判示していることから首肯できるところである。

そうすると、所法 157 条と法法 132 条との整合性⁽¹⁰³⁾をどのように考えるのかということであるが、そもそも法法 132 条における否認は、行為計算の「主体」は能動的であれ受動的であれ「同族会社」と解することができるので、所法 157 条との条文上の齟齬は生じない。

しかし、所法 157 条における否認は、

- ① 法法 132 条と同様に、行為計算の「主体」を能動的であれ受動的であれ同族会社であると解する場合と、
- ② 行為計算の能動的な「主体」を個人、受動的な「主体」を同族会社であると解する場合

の二通りの解釈によって判断していることから、特に、②の場合において法法 132 条との整合性に齟齬を来たすケースがあるものと考えられる。

このことは、解釈的に行為計算の「主体」の捉え方を異にする法法 132 条と所法 157 条において、「同族会社の行為又は計算」という同様の文言を用いていることに起因するものであるが、これを解消するには、税法ごとにそれぞれの規定振りを改正するしか解決の糸口はないものと思われる。

ただ、所法 157 条のそもそもの立法趣旨から考えると、行為計算の「主体」を能動的又は受動的に同族会社と捉え、取引の全体を見据えて、その異常性

(102) 前掲注(101) 280 頁 [294 頁]。

(103) ここでいう「整合性」とは、本稿第 2 章第 1 節 2 でも触れているように、法法 132 条により否認される同族会社の行為計算は「同族会社の法人税負担を不当に減少させる行為計算」であり、通常よりも高額な収入を得る行為については否認対象となりえないと解されている一方で、同族会社が同じ内容の行為計算を行った場合であっても、所法 157 条を適用する局面においては、否認対象となってしまうという点である。

を判断することについては、租税法主義に反しない範囲での許されるべき論理解釈であるとする⁽¹⁰⁴⁾。

4 「不当性」の捉え方

(1) 昭和36年税調答申

昭和36年7月の税調答申説明⁽¹⁰⁵⁾によると「不当性」について具体的に規定すべく検討がなされたが、「にわかに適当な表現を見出し得ないし、画一的な線を引くことも適当でないから、やはり具体的事案ごとに判断すべきものであって、それについて異議があれば最終的には裁判所において審判されるところにゆだねるという性質のものである。」として見送られ、解釈論として、否認対象であ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⁽¹⁰⁶⁾との偏差により「不当性」を判断すべきであると結論づけているとともに、原則として、取引全体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の見解を示している。

(2) 斟酌すべき金額の範囲

「不当性」を判断する場合における斟酌すべき税額については、納税者と課税庁との間でしばしば争われるケースが多いが、本章第1節4(1)で述べたとおり、狭義説、課税主体説及び広義説の3説に区分することができ、この点について判断している裁判例1、2及び7においては、次のような理由から「狭義説」に立った解釈が行われている。

(104) 同様の見解として、佐藤英明・前掲注(58)57頁。反対の見解として、田中治・前掲注(98)140頁参照。

(105) 税制調査会・前掲注(37)18頁-19頁。

(106) ここでいうところの「経済的実質に即して算定された税額」とは、その経済的実質に即した標準値を「…(同族会社等)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は平均値として得られるものとするべきである。」として計算されるものであると定義している(税制調査会・前掲注(37)19頁)。

イ 他の個人所得の斟酌の要否

- ① 行為計算否認の対象となった不動産所得等と同族会社からの給与所得については、否認対象となった金額がその原資の一部に充てられているという関係があったとしても、各々の発生形態（根拠）が異なること。
- ② 課税主体説に立った場合、どういった範囲で他の納税主体の税額を斟酌すればいいのか極めて不明確であり、課税の公平、安定性を害するおそれがあること。
- ③ 租税の費目は、いかなる内容の所得に対して、いかなる課税を行うかという観点から定められており、「課税の主体」を中心に体系づけられているものではないこと。

ロ 他の税目の斟酌の要否

- ① 所得税の負担に加えて同族会社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所法 157 条の規定上明らかであること。
- ② 個人と法人とは適用される税法を異にし、それぞれ全く別の課税主体として規定されていること。
- ③ 所法 157 条が不当に減少させる結果となるかどうかを問題としているのは、当該行為計算と直接関係のある当該同族関係者の所得税だけであると考えてのが同条の文理上自然な解釈であること。
- ④ 同族会社の行為計算否認規定は、所得税法及び相続税法にも規定されていることから、法法 132 条の租税負担の公平を図るという目的をもって、直ちに、その「租税」の意味が、あらゆる税目を含む諸税の合計であるということとはできないこと。

(3) 異常な取引を行ったことに対する合理的理由の有無

異常な取引を行ったことに対する合理的理由の有無については、租税回避以外に正当な理由ないし事業目的が存在するのか否かにより判断すべき

であると述べたところであるが⁽¹⁰⁷⁾、この点については、裁判例3、4及び7において否認の対象となる各取引に関する詳細な課税事実の認定の下、具体的なメルクマールが示されている。

特に、裁判例3が示すように、調査過程において、合理的理由の有無を追求していくことで、脱税行為（仮装行為）又は租税回避行為のどちらに当たるのかといった的確な判断もできるのではなかろうか。

なお、このような合理的理由について検討する際に、法人の場合と同様に純経済人としての経済的合理性を個人に対して求めることは困難であるとの見解があるが、先に述べたとおり、所法157条の適用に当たっては行為計算の「主体」を能動的又は受動的に「同族会社」として捉えるという論理的解釈に立って、取引全体を見据えて判断すれば問題はないものといえよう⁽¹⁰⁸⁾。

昭和25年改正によって所得税法における行為計算否認規定上は「遁脱の目的」という文言が削除され、「不当に減少させる結果となる」という文言が加えられたのであるが、解釈論においては、この「租税負担だけを不当に軽減・排除したい」という「目的」こそが、所法157条を適用するに当たっての、未だ重要なメルクマールとなっているのではなかろうか。

5 同族会社の行為計算否認規定の適用に関する二つの流れ

七つの裁判例を見てもわかるように、行為計算否認規定を適用する場合というのは、次の二つに大別される。

一つは、行為そのものを租税法上否認し、「通常あるべき行為又は計算」を觀念し得ないとして対象となる金額のすべてを否認する場合であり、もう一つは、行為そのものを租税法上否認しないで「通常あるべき行為又は計算」を想定し、それと乖離する部分の金額を否認する場合（取引価格の否認）で

(107) 本稿第2章第1節5参照。

(108) 反対意見として、山本守之「検証税法上の不確定概念（第二版）」180頁-181頁（中央経済社・平成16年）参照。

ある。

いわば、前者の場合が「行為」の否認であり、後者の場合が「計算」の否認であると解することができるのではなかろうか。

どちらの場合であっても、詳細な課税要件事実の認定によって「課税要件事実における実質主義」による否認の可否について検討しなければならないことには変わりはなく、さらに取引価格を否認する場合においては、所法 37 条による必要経費性の有無についても検討する必要があるといえる。

以上、これまでの行為計算否認規定の適用に当たっての問題点及び私見を述べてきたが、平成 18 年改正によって同規定の適用対象に外国法人を含むこととされ、また、「対応的調整規定」が創設された。

そこで第 3 章では、これらの改正事項が従来 of 行為計算否認規定の解釈にどのような影響をもたらすのかについて検討し、新たな問題点等について触れて行くこととしたい。

第3章 対応的調整規定がもたらす影響

第1節 対応的調整規定と「不当性」の判断基準

1 対応的調整規定の意義

平成18年改正によって対応的調整規定が導入されたが、同規定は、所得税法上次のように規定されている（所法157③）。

「第1項の規定は、同項各号に掲げる法人の行為又は計算につき、法人税法第132条第1項（同族会社等の行為又は計算の否認）若しくは相続税法第64条第1項（同族会社等の行為又は計算の否認等）又は地価税法（平成3年法律第69号）第32条第1項（同族会社等の行為又は計算の否認等）の規定の適用があった場合における第1項の居住者の所得税に係る更正又は決定について準用する。」

このような対応的調整規定が創設された趣旨として、財務省主税局税制第一課課長補佐浅井要氏の解説によると、「法人税法第132条や相続税法第64条の規定の適用による法人税、相続税又は贈与税の増額計算が行われた際に、反射的な計算として求められる所得税の所得金額等を減少させる計算を行う権限が税務署長に法律上授權されているかは必ずしも明らかではありません。このような状況の下では、納税者の利便性を損なう上、会社法の制定に伴う法人成り等の対応にも支障をきたす恐れがあることから、法人税法及び相続税法の適用関係に係る明確化措置として、法人税法第132条や相続税法第64条の規定の適用による法人税、相続税又は贈与税の増額計算が行われる場合に、税務署長に所得税における反射的な計算処理を行う権限があることを明定することとされました。

また、法人税法及び相続税法においても、同様の趣旨から、同族会社等の行為又は計算の否認制度の規定の適用があった場合に税務署長に反射的な計算処理を行う権限があることを明確化する規定の整備が行われています（法

法 132③、相法 64②。）」と説明されている⁽¹⁰⁹⁾。

同様に、DHC コメンタール所得税法によると、「平成 18 年度改正においては、会社法の制定を機に『法人成り』の増加も見込まれるという状況をも踏まえ、法人税法及び相続税法の適用関係に係る明確化措置として、法人税法第 132 条や相続税法第 64 条の規定の適用による法人税、相続税又は贈与税の増額計算が行われる場合に、税務署長に所得税における反射的な計算処理を行う権限があることを明定することとされた（法 157 条 3 項）。」⁽¹¹⁰⁾と説明されている。

つまり、今回の改正によって、行為計算否認規定が適用された場合、更正処分により増加した税負担相当分が二重課税の状態となるが、この状態を解消する（減額更正処分を行う）必要性の有無については条文上明らかでないことから、その必要性を明らかにしたということなのであるが、おおよそ、その規定振りからはこのように文理解釈することは容易ではない（不可能である）し、創設の趣旨を納税者の利便性の向上や会社法制定に伴う法人成り等への円滑な対応のためとしているが、その趣旨がもう一つ判然としない。

例えば、同族会社である法人が株主等である個人に対して支払った手数料が著しく過大であり、同社の法人税を不当に減少させているとして、法 132 条第 1 項の適用によって増額更正された場合に、所法 157 条第 3 項によって対応する収入を減額することで所得税を減額更正すると読むことができるのであろうか。このような事例を所法 157 条第 3 項に当てはめると次のとおりになる。

①第 1 項の規定は、②同族会社の行為又は計算につき、法人税法第 132 条第 1 項の規定の適用があった場合における③第 1 項の居住者の所得税に係る更正又は決定について④準用する。

(109) 財務省広報「ファイナンス別冊／平成 18 年度税制改正の解説」227 頁（大蔵財務協会、平成 18 年）。

(110) 武田昌輔監修・前掲注(33) 7095 頁－7096 頁。

① 「第1項の規定は、」

所法 157 条第 1 項のことであり、同族会社の行為計算によって株主等である個人の所得税が不当に減少している場合には、当該所得税について税務署長が適正取引に引き直したところで増額更正・決定するという意味である。

② 「同族会社の行為又は計算につき、法人税法第 132 条第 1 項の規定の適用があった場合における」

同族会社の行為計算によって同社の法人税が不当に減少しており、当該法人税について税務署長が適正取引に引き直したところで増額更正・決定した場合という意味である。

③ 「第1項の居住者の所得税に係る更正又は決定について」

所法 157 条第 1 項に規定する居住者、つまり、同族会社の株主等である個人の所得税に係る更正又は決定についてという意味である。

④ 「準用する。」

「準用」とは「ある事項に関する規定を、それと類似するが本質の異なる事項について、必要があれば修正をしながらあてはめること」⁽¹¹¹⁾をいうと解されている。

このように、所法 157 条第 1 項の規定は増額更正を前提としていると考えることが自然であることから、単に同条第 3 項の規定に当てはめれば、同族会社の法人税の増額更正がされた結果として、株主等である個人の所得税についても増額更正するといった具合にも解釈できると考えられ、「準用」という一言では所得税を減額更正するという意味には解釈しにくいのではなかろうか。

この点について、清永敬次教授は、「ある租税につき右（筆者注：行為計算）否認規定が適用されたときに、関連する別の租税についても必要

(111) 松本貞夫＝佐久間弘道『法務用語辞典〔五訂〕』275 頁（株式会社法令研究会、2003 年）。

な課税処分ができると思われるような規定が新しく設けられた。」⁽¹¹²⁾と述べられており、金子宏教授は、「この規定は、対応的調整としての減額更正をも認める趣旨であるといわれている。」⁽¹¹³⁾と述べられているが、どちらも、対応的調整規定の文理解釈上、行為計算否認規定の適用に伴って反射的に減額更正をするといった意味には解釈できないと解されている。

一方、水野忠恒教授は、「同族会社の行為または計算の否認については、法人税法 132 条や相続税法 64 条の規定により、法人税、相続税、または贈与税の増額がなされた場合、それに対応して所得税の所得金額等を減少させる税務署長の権限は明らかではなかったので、平成 18 年度税制改正において、同族会社の行為または計算の否認（法税 132 条 1 項、相続 64 条 1 項）の規定の適用があった場合において、所得税に係る更正または決定について準用するものとされた（所税 132 条 3 項）。」として、対応的調整を行う税務署長の権限が明確にされたと論じられている⁽¹¹⁴⁾。

また、田中治教授は、「…法をきわめて形式的に読むならば、この準用規定は、同族会社の行為計算の否認をダブルで使うことを認めているように読めなくもない。ダブルで使うというのは、所得税の側で行為計算の否認があったときは、その同じ行為について法人税の側からも行為計算の否認をする、ということである。法人の側で行為計算の否認があった場合も同様である。例えば、未成年者に対して現に支給した役員賞与につき、これは本来父親のものであって、過大であるとして法人税法 132 条で否認するとともに、所得税法 157 条を使って、本来給与所得を得ているはずだ、として父親に課税をする、などということが形式的には考

(112) 清永敬次『税法〔第7版〕』47頁（ミネルヴァ書房、2007年）。

(113) 金子宏・前掲注(7) 377頁。

なお、清永、金子両教授と同意見として、田中治・前掲注(98) 138頁—139頁参照。

(114) 水野忠恒・前掲注(64) 500頁。

え得る。

もとより、このように、仮定計算の上に仮定計算を重ねて課税をするなどということが許されるわけではない。現実の行為や取引の基礎を離れて、課税関係が屋上屋を重ねるがごとくに決定されるというのは、法的安定性を根底から損なうからである。また、準用規定（筆者注：対応的調整規定）に係る上記の立法趣旨が尊重されるべきであるとする、課税庁の側が積極的にこのような合わせ技を使うことは普通は考えられないであろう。しかしながら、そうであったとしても、このような合わせ技の解釈の余地を残した立法は不適切であり、かつ危険である。」⁽¹¹⁵⁾と述べられており、現行の対応的調整規定に対して警鐘を鳴らしておられる。

私見としては、その創設の趣旨に鑑み、例えば、「所得税において行為計算否認規定を適用して増額更正をした場合は、その更正に対して、法人税等において減額更正をする」といった法令の制定又は法令解釈通達を発遣し、明確な意思表示を行うべきであると考ええる。

また、財務省主税局担当者の解説によると「…所得金額等を減少させる計算を行う権限が税務署長に法律上授權されているかは必ずしも明らかではありません。」（強調筆者）と説明しており、このことは、あたかも対応的調整規定が「確認規定」であるかのような言い回しをしているようにも採れるが⁽¹¹⁶⁾、同規定は「創設規定」と考えるべきであるとい

(115) 田中治・前掲注(98) 144頁-145頁。

(116) ハッ尾順一「同族会社等の行為又は計算の否認規定の改正」納税月報 705号・6頁-7頁(2006年)において、「ただ、(訴訟前の)税務調査の執行レベルでは、法人税の対応的調整は、実際に支払管理料の返却が行われることを前提として、対応的調整を認めていた国税局もある(すなわち、支払管理料についての会計事象の是正を前提として認めるということなのである)。」との記載がなされているが、このことは、単に、納税者が当初選択した異常な行為を、税務署長がフィクションした適正な行為に合わせる形で事後的に是正しただけに過ぎず、結果として課税要件事実が変更されていることから、ここでいうところの対応的調整によって減額更正したとはいえないものであると考ええる。

うことを申し述べておきたい。

2 「不当性」の判断に及ぼす影響

このような対応的調整規定の創設が、行為計算否認規定の適用要件の一つである「不当性」の判断基準にどのような影響を及ぼすのであろうか。

そもそも同規定は、行為計算否認規定の適用があった場合、実質的に起こっている二重課税を排除すべく創設されたものであり、その立法趣旨において行為計算否認規定の適用による増額計算が行われた際に反射的な計算処理を行う権限が税務署長にあることを明定したと述べられていることからすれば、行為計算否認がなされた「結果」として調整すれば足り、その結果を導き出す過程での「不当性」の判断にまで影響を及ぼすものではないといえる。

この考え方は、「…法人税法第132条第1項…（中略）…の規定の適用があった場合における…」という対応的調整規定の規定振りからしても自然であると考ええる。

したがって、これまで、「不当性」の判断に際しては、個人の不動産所得や給与所得を総合的に勘案する必要はないとされ、また、更正処分による所得税の増加分とこれに伴う法人税等の減少分とを考慮する必要もないとされてきたが、対応的調整規定が創設されたからといっても、これらの解釈には何ら影響を及ぼさないと考える⁽¹¹⁷⁾。

(117) ただし、執行面での問題としては、行為計算否認規定を適用前の検討段階で、従来どおりの解釈によって「不当性」ありと判断して増額更正を行い、その後に対応的調整を行うとした結果、仮に、行為計算否認規定を適用する前後の税負担の総額がほとんど変動しないといったことなどから、同規定の適用を見合わせるケースも生じると思われる。

第2節 対応的調整規定の射程

1 対応的調整規定の強制力

対応的調整規定の意義については前節1で述べたが、一たび税務署長が行為計算否認規定を適用したならば、必ず対応的調整を行う必要があるのだろうか。つまり、対応的調整規定は、税務署長に対する義務的な規定なのか否かという点が問題となる。

私見としては、同規定を義務的な規定と解すべきであるとする⁽¹¹⁸⁾。

そもそも対応的調整規定が創設される以前は、行為計算否認規定の適用による増額更正処分の結果、反射的に減額更正処分を行うことが行為計算否認規定自体では読めないことから、その必要性はないとされてきた。また、行為計算否認規定の適用は、その行為計算に関する私法上の法律効果を否定するものではなく、税務署長が「フィクションする（適正な取引に引き直す）」という権限を行使するものであるため、通常の更正の請求理由ないし後発的な更正の請求理由にも該当しないと考えられてきた。

このような状況の中で対応的調整規定が創設されたのであるが、上記のような行為計算否認規定の趣旨からすれば、対応的調整規定によって減額更正をするということについて、納税者自身からの権利行使が許されないと解せられること、通常の更正の請求理由及び後発的な更正の請求理由には該当しないと解せられること⁽¹¹⁹⁾及び「更正又は決定について準用する。」という対

(118) 断定的ではないにしろ、義務と解する余地もあるとする意見として、酒井克彦「同族会社の行為計算否認に係る対応的調整規定創設の意義」税理 49 卷 16 号 17 頁(2006年) 参照。

(119) これに対して、次のとおり反対意見がある（青木丈「対応的調整に対する実務のアプローチ—更正の請求と租税争訟の可能性」税理 50 卷 8 号・155 頁—156 頁(2007年)）。

1 通常の更正の請求

「国税通則法 23 条 1 項 1 号は、通常の更正の請求の対象を『申告書に記載した課税標準等若しくは税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかったこと又は当該計算に誤りがあった』場合に限定している。

応的調整規定の規定振りからすれば、同規定は税務署長に対する義務的な規定であると解すべきではなからうか。

2 対応的調整規定の適用を巡る諸問題

上記1で述べたとおり、対応的調整規定を税務署長の義務的な規定と解した場合、主に次のような問題が惹起されると思われる。

(1) 当事者間における対応的調整の範囲

この点については、本稿第2章第2節における裁判例1で示したように、「否認された個人の支払管理料に直接対応する同族会社の収入を単に否認する」のか、それとも「それを原資として支払われる役員報酬についても相当の金額を算定して減額するのか」といった問題が生じるが、現実問題として、そのような適正金額を算定することは困難であり、そもそも、行為計算否認規定自体が租税回避そのものを否定するだけのことであり、実際に役員報酬として支払われているという事実からすると、そこまで対応的な調整を行う必要性はなく、直接対応する同族会社の収入を単に減算す

本稿で問題としている対応的調整がなされなかった場合については、改正法(筆者注：対応的調整規定)により、結果的に国税に関する法律の規定に従っていなかったこととなると考えられるので、通常の変更の対象となるものと解される。

したがって、対応的調整が必要となる国税の法定申告期限から1年を経過していなければ、通常の変更の請求により、税務署長に減額更正処分を求めることができる。」

2 後発的事由による更正の請求

「対応的調整がなされない場合の後発的事由による更正の請求の可否については、対応的調整がなされないことが、上記規定の『申告等の際その者に帰属するものとされていた所得その他の課税物件についてその後他の者に帰属するものとする当該他の者に対する更正決定があったこと』に該当するものと解されるので、後発的事由による更正の請求の対象となるものと考えられる。

したがって、同族会社の行為計算否認規定の適用により法人税等の増額更正処分がされた場合には、それから2か月以内であれば、通常の変更の請求期間である申告期限から1年を経過した後でも、対応的調整を認める旨の更正の請求ができるものと考えられる。」

れば足りることから、役員報酬について減額する必要はないものとする⁽¹²⁰⁾。

(2) 除斥期間に関する問題

イ 「同族会社の行為計算」と「偽りその他不正の行為」

上記1で述べたように、対応的調整は通常の更正の請求理由及び後発的な更正の請求理由にはならないと考えられることから、通則法 70 条第2項の除斥期間に従うこととなる。

そこで特に問題となるのは、「同族会社の行為計算」(所法 157 条第1項の場合は、株主等個人の所得税負担を不当に減少させること。)が、「偽りその他不正の行為」に該当するの否かである。

一般的に、通則法 70 条第5項に規定する「偽りその他不正の行為」とは、税額を免れる意図のもとに税の賦課徴収を不能又は著しく困難にするような何らかの偽計その他の工作を伴う不正な行為を行っていることをいい、単なる不申告行為はこれに含まれないとされており、また、偽計その他工作を伴う不正行為を行うということは、例えば、名義の仮装、二重帳簿を作成する等して法廷申告期限内に申告せず、税務署員の調査上の質問に対し虚偽の陳述をしたり、申告期限後に作出した虚偽の事実を呈示したりして正当に納付すべき税額を過少にし、その差額を免れたことは勿論のこと、納税者が真実の所得を秘匿し、それが課税の対象となることを回避するために所得の金額をことさら過少にした内容虚偽の所得税確定申告書を提出し、正当な納税義務を過少にしてその不足税額を免れる行為、いわゆる過少申告行為も、それ自体単なる不申告の不作為にとどまるものではなく、偽りの工作的不正行為といえるから、「偽りその他不正の行為」に該当すると解されている⁽¹²¹⁾。

(120) これに対して、田中治教授は、「…対応的調整を認めるならば、過大管理料を個人に返還するなどして、法人の所得の大きさに修正を要すべき現実の変化が生じたことを条件とすべきである。」とし、行為計算による否認の結果、現実の取引が税務署長のフィクションした通常取引に修正されたことを条件に対応的調整として減額更正処分を行うべきであると論じられている(田中治・前掲注(98) 145頁)。

(121) 最高裁第三小法廷昭和 52 年 1 月 25 日判決(訟月 23 卷 3 号 563 頁 [568 頁-569

一方、「税負担を不当に減少させるという行為計算」は租税回避行為の一形態であり、本稿第1章第1節1(3)において四つの特徴を挙げたが、その中でも、「取引自体は私法上有効なものであり、隠ぺい・仮装行為は認められない」という特徴を持つものであることからすると「偽りその他不正の行為」には該当しないと考える⁽¹²²⁾。

したがって、行為計算否認規定の適用による更正処分は3年（決定処分の場合は5年）前まで及ぶことができ、これに伴う対応的調整の除斥期間は5年となる。

ロ 5年を超える期間における「同族会社の行為計算否認」と「対応的調整」

仮に、6年前ないし7年前に、「同族会社の行為計算」以外で何らかの「偽りその他不正の行為」が行われ、併せて行為計算否認規定も適用して更正処分がなされた場合の対応的調整はどうなるのであろうか。

この場合、対応的調整を受ける側は、通則法70条第2項に規定する除斥期間を既に徒過しており、同条第5項に該当する場合、つまり、同調整を受ける側に「偽りその他不正の行為」が認められる場合を除いては、同調整規定の適用を受けることはできない。また、同調整を受けるにしても、増額所得の範囲内に限るという制約が付されることとなり、対応的調整規定の立法趣旨が十分に反映されない結果になると解せられることから、別途除斥期間を延長する必要があるのではなかろうか。このようなケースは、現実的にはレア・ケースであると考えられるが、同規定

頁)。

(122) 同様の考え方として、清永敬次・前掲注(112) 46頁において、以下のように記載されている。

「租税回避は、課税要件の充足を避けること、換言すると、納税義務の成立を阻止することであるが、租税遁脱（脱税）は成立した納税義務の履行を妨げるものである点で、両者は基本的に異なるものである。また、手段の上からも、両者は異なる。すなわち、租税遁脱は『偽りその他不正な行為』によってなされるが、租税回避のための行為は『偽りその他不正な行為』には該当しないと解される。したがって、租税回避行為が処罰の対象となることはない。」

を義務的規定と解し、更正の請求理由にも該当しないと解する以上は、当然に措置しておくべき問題であると考ええる。

(3) 管轄に関する問題

イ 内国法人の行為計算

例えば、内国法人である同族会社とその代表者である個人の管轄が同じ税務署管内であれば、同じ税務署長の下で行為計算否認規定及び対応的調整規定双方の適用がなされることとなるため、さほど問題は生じないであろう。

しかし、管轄が異なる場合は、行為計算否認規定を適用する側と対応的調整を行う側、つまり、権利の行使者と義務の履行者が異なることとなり、状況に応じた臨機応変な対応ができず、ともすると義務の履行である対応的調整がなおざりになるおそれがある。

ロ 外国法人の行為計算

これまで、行為計算否認規定の対象となる同族会社は内国法人に限るとされてきたが、平成 18 年改正によって従来の所法 157 条第 1 項各号の規定から「内国」という文言を削除し、単に「法人」の行為又は計算につきという規定振りに改正された。

これにより、同規定の対象となる同族会社の範囲が拡大され、内国法人ばかりではなく外国法人をも含まれることになったが⁽¹²³⁾、この改正

(123) 1 財務省広報・前掲注(109) 228 頁において、次のように記載されている。

「同族会社等の行為又は計算の否認制度が設けられた趣旨は、同族会社が少数の株主ないし社員によって支配されているため、当該会社又はその関係者の税負担を不当に減少させるような行為や計算が行われやすいことにかんがみ、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課税することによって、課税の公平を図ろうとするものであります。このような趣旨からいえば、同族会社等を内国法人であるものに限定する必要はないことから、今回、この制度の対象となる同族会社等の範囲に、外国法人である同族会社等を加えることとされました（所法 157①）。」

2 武田昌輔監修・前掲注(33) 7096 頁において、次のように記載されている。

「また、同族会社等の行為又は計算の否認制度が設けられた趣旨は、同族会社が少数の株主ないし社員によって支配されているため、当該会社又はその関

は、オープンシャホールディング事件など海外に設立された同族会社を介した行為計算にも対応できることを狙ったものであると推測される⁽¹²⁴⁾。

このように、所法 157 条の適用対象となる同族会社に外国法人が含まれたことでその適用範囲は拡大されたが、この場合、対応的調整をどのように行うべきかといった問題が惹起されよう。

例えば、日本国内の居住者 A が海外に同族会社 B を設立し、A と B との間で行われた行為計算が、わが国の所法 157 条第 1 項により否認され、A が増額更正処分を受けた場合、B の法人税はどのように対応的調整が図られるのであろうか。

そもそも、外国法人に対してわが国の法人税が課税されるのは、原則として、その外国法人が国内源泉所得を有するとき、特定信託の引受けを行うとき又は退職年金業務等を行うときに限られており(法 4 ②)、国外源泉所得については課税権が及ばない⁽¹²⁵⁾。

そうすると、対応的調整を行うのは、あくまで課税権が及ぶ範囲のみであると解すべきなのか、それとも課税権が及ばない範囲についても対象とすべきなのか、もし、課税権が及ばない範囲をも対象とする場合、どのような方法で調整を行う必要があるのかなど、今後、検討すべき余

係者の税負担を不当に減少させるような行為や計算が行われやすいことにかんがみ、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課税することによって、課税の公平を図ろうとするものであり、このような趣旨からいえば、同族会社等を内国法人であるものに限定する必要はないことから、今回、この制度の対象となる同族会社等の範囲に、外国法人である同族会社等を加えることとされた(法 157 条 1 項)。」

(124) 最高裁第三小法廷平成 18 年 1 月 24 日判決(判例時報 1923 号 20 頁)。

なお、第一審(東京地裁平成 13 年 11 月 19 日)判決においては、法 132 条第 1 項の適用対象となるのは内国法人がおこなった行為計算であり(法 132 ①一)、オープンシャホールディング社の同族会社(外国法人)が行った行為計算には同規定を適用できないと判示して、被告である税務署長の主張には理由がないとしている(訟月 49 巻 8 号 2411 頁 [2419 頁、2429 頁])。

(125) 租税条約等の適用によって、本来、わが国の課税権が及ぶものであっても及ばないとされるものや、逆に、わが国の課税権が及ばないものであっても及ぶとされるものも考えられる。

地が多分にある。

(4) 消費税法における対応的調整

行為計算否認規定を適用した場合における対応的調整が求められるのは、その規定上、所得税法、法人税法、相続税法及び地価税法の四つに限られており、消費税法は含まれていない。

これは、そもそも消費税法には行為計算否認規定自体が設けられておらず、対応的調整の必要性がないことによるものであるが、何故に同規定を設けていないのであろうか。

消費税法においては、取引を課税、非課税、免税及び不課税の四つに分類するが、課税取引を他の取引に区分したり、課税売上げ割合を調整して仕入れ税額控除を有利に計算したりすることは取引そのものを仮装することであり、もはや租税回避行為ではなく脱税行為であるといえるし、課税取引行為自体を隠ぺいすることも同様である。

したがって、消費税法上は、特に同族会社を介した租税回避行為自体を観念する必要がないことから⁽¹²⁶⁾、行為計算否認規定自体が不要であり、その結果として行われるべき対応的調整自体も規定する必要はないと考えられているのではなかろうか。

そもそも消費税が課税されるのは、課税資産の譲渡等が（対価を得て）現実に行われていればよく（消法2①八、九）、取引の異常性は問われないと考える。

そうすると、行為計算否認規定の適用は、税務署長が異常な取引を適正な取引に引き直したに過ぎず、実際の取引自体を否定するものではないため、例えば、同規定の適用によって課税事業者である個人の事業所得に課

(126) ただし、同族会社を介さずとも、サラリーマン（給与収入のみ。）が居住用アパートを賃貸する場合で、同アパートの購入（建築）年度において課税事業者を選択し、家賃は收受せずに自動販売機収入や駐車場賃貸収入等の課税売上げのみを收受するという契約を交わすことで、同アパートの購入（建築）に係る消費税の仕入れ税額控除を利用した還付を受け、翌々年からは免税事業者となることで、仕入れ税額控除の調整を回避するといった消費税固有の租税回避行為は存在する。

税売上げを加算したとしても、連動的に消費税について増額更正することはできないし、逆に、対応的調整規定の適用によって課税事業者である同族会社の所得を減算したとしても、連動的に消費税について減額更正することはできないといえる。

このことは、資産の譲渡等を行った者の実質判定を行うとする消費税法13条の立法趣旨にも適うものである。

このように消費税法上の観点からも、対応的調整規定が創設されたことで、否認しようとする行為が「脱税行為」と「租税回避行為」のどちらに該当するのかということを確認しておく必要性がより高まっているといえるのではなかろうか。

(5) 負担した税額の減少を伴わない場合の対応的調整

例えば、同族会社の代表者である個人の所得税を行為計算否認規定によって増額更正処分し、それに伴って同社の法人税の対応的調整を行う場合で、たまたま、その期において欠損が生じており、税額に変動を来さない場合でも対応的調整を行う必要があるのであろうか。

この点については、本稿第2章第2節における裁判例7での判示事項と同様に、翌期以降において税負担の減少に影響を及ぼす可能性があることから、その期において対応的調整を行う必要があると考える。

第3節 小括

本章においては、第1節で対応的調整規定の意義について触れた上で、同規定が創設されたことは、これまでの「不当性」の判断における解釈に何ら影響を及ぼすものではないと結論付けた。

また、第2節においては、同規定は税務署長に対する義務的な規定であるとの見解に立った上で、問題点として、

- ① 当事者間における対応的調整の範囲
- ② 除斥期間に関する問題

③ 管轄に関する問題

④ 消費税法における対応的調整に関する問題

の四つについて指摘し、補足的事項として、負担した税額の減少を伴わない場合の対応的調整について私見を述べた。

特に、同族会社の行為計算否認規定の適用対象に外国法人をも取り込んだことについては、経済取引が複雑・多様化していることや、その範囲が広域化ないし国際化している現状からすると歓迎すべきであるが、同時に対応的調整規定が創設されたことで、管轄内外における連携のあり方や本稿では論究できなかったが、外国法人である同族会社との行為計算を否認した場合の対応的調整方法についても検討していく必要がある。

おわりに

1 「不確定概念」の意義及び「不当性」の判断基準

同族会社の行為計算否認規定について、創設から現在に至るまでの改正の背景及び過去における裁判例を踏まえ、同規定の不確定概念である「行為」ないし「計算」を否認することの意義及び「不当性」判断基準について検討した。

その結果、「行為」とは、「同族会社が株主や第三者を含めたところの外部に向けて行うものであり、各種経済取引や契約の締結等の課税要件事実を構成するもの」をいい、「計算」とは、「同族会社が株主や第三者を含めたところの外部に向けて行った行為の結果を数额的に表現したもの」をいうとの結論に至った。

そして、「不当性」の判断基準としては、一義的には税負担額の大小による金額基準（狭義説：否認されるべき行為又は計算と直接関係のある同族会社の株主等個人の所得税だけによって判断すべきである。）によって判断した上で、異常な取引を行ったことに対する合理的理由の有無すなわち租税回避以外に正当な理由ないし事業目的が存在するのか否かにより判断すべきであるとの結論に至った。

2 行為計算否認規定の所得税法上の位置付け

行為計算否認規定の適用に先立って、「課税要件事実における実質主義」によって否認の対象となる行為計算が「脱税行為」に該当するのか、それとも「租税回避行為」に該当するのかといった十分な事実認定及び契約解釈等の必要性について触れるとともに、「租税回避行為」に該当する場合であっても、行為計算否認規定はその他の個別（否認）規定の例外であると位置付けて、個別（否認）規定を適用できる場合にはそちらを優先すべきであることを述べた。

3 対応的調整規定がもたらす影響及びその射程

平成 18 年改正により創設された対応的調整規定の意義について確認し、同規定が創設されたことで「不当性」の判断基準に対する従来の解釈にどのような影響を及ぼすのか検討するとともに、同規定の射程について考察した。

その結果、対応的調整規定は「創設規定」であり、同規定による調整は行為計算否認規定を適用した結果としてなされるべきものであって、行為計算否認規定を適用する段階で考慮すべきものではなく、「不当性」の判断基準についての従来の解釈に影響を及ぼさないと結論に至った。

また、対応的調整規定は「ある租税について行為計算否認規定を適用して増額更正をした場合は、その更正に対して直接関連する他の租税について減額更正をする」ということを税務署長の義務として意思表示をした創設規定であるとの見解に立って、①当事者間における対応的調整の範囲、②除斥期間に関する問題、③管轄に関する問題及び④消費税法における対応的調整に関する問題の四つについて指摘した。

4 所法 157 条の適用に当たっての今後のあり方

以上の研究結果から、所得税法における同族会社の行為計算否認規定の適用に当たっては、納税者サイドの予測可能性の観点から、同規定の立法趣旨及びこれまでの裁判における解釈論の集約として、今後、少なくとも次の 2 点については、法令改正又は同解釈通達の発遣によって課税庁としての意思を明確にすべき時期にさしかかっているのではなかろうか。

① 「行為」又は「計算」の意義の明確化

「行為」とは、同族会社が株主や第三者を含めたところの外部に向けて行うものであり、各種経済取引や契約の締結等の課税要件事実を構成するものである。また、「計算」とは、その行為によって当然に生じる結果を数额的に表現したものである。

② 行為又は計算の「主体」の明確化

「同族会社の行為又は計算」とは、同族会社と株主等個人との間の取引

全体を指すものであり、同族会社自身が能動的に行う行為又は計算はもとより、株主等個人との間において受動的に行うものも含むものである。

それに併せて、対応的調整に関してはその創設の趣旨に鑑みて、例えば、「所得税において行為計算否認規定を適用して増額更正をした場合は、その更正に対して、法人税等において減額更正をする」こと及びその調整範囲を「否認した行為計算に直接関係する部分に限る」ことを明確にする法令の制定又は法令解釈通達の発遣を行うとともに、その実効性を法的に担保するため、国税通則法第70条第2項において除斥期間を延長（例えば、7年。）するか否か検討する必要があるといえる。

他方、運営面においては、対応的調整を税務署長が怠った場合、これが行政事件訴訟法における「一定の処分」又は「裁決」に該当し、「義務付け訴訟」が提起できるのかどうかについては、今後、更なる研究を進めていく必要があるが、このようなことを示唆する実務家もいることから⁽¹²⁷⁾、これまでで

(127) 1 山本守之「対応的調整における実務上の問題点」税理50巻8号152頁において、次のように述べられている。

「つまり、平成18年度改正で対応的調整による（減額）更正の権限が税務署長に創設的に付与されたと考えべきである。

また、税務署長が（減額）更正をしない場合には、行政事件訴訟法の義務付けの訴えによって処理することになる。」

2 青木丈・前掲注(119)161頁において、次のとおり述べられている。

「したがって、対応的調整による減額更正処分を求める更正の請求に対する通知処分の取消訴訟を提起するに当たっては、これと併せて、対応的調整による減額更正処分を求める義務付け訴訟を提起することが賢明であろう。

ところで、同族会社の行為計算否認の規定が適用される場合には、必ず税務調査を経ているはずである。したがって、実務的には、まず、担当調査官に対して、同族会社の行為計算否認に係る対応的調整規定を説明し、反射的に減額更正処分を受けるべき税目について、税務署長の職権による減額更正処分の発動を促すことが重要である。」

《参考》平成16年6月に行政事件訴訟法が改正され、翌年の4月1日から施行されたことに伴い、行政庁の公権力の行使に関する不服訴訟である抗告訴訟の新たな訴訟類型として「義務付け訴訟」が明文化された。その定義及び要件については、次のとおり規定されている。

上に、調査段階での管轄を超えた連絡体制等を構築し、充実させていく必要があるといえよう。

○ 行政事件訴訟法

第3条【抗告訴訟】

この法律において「抗告訴訟」とは、行政庁の公権力の行使に関する不服の訴訟をいう。

6 この法律において「義務付けの訴え」とは、次に掲げる場合において、行政庁がその処分又は裁決をすべき旨を命ずることを求める訴訟をいう。

一 行政庁が一定の処分をすべきであるにもかかわらずこれがされないとき(次号に掲げる場合を除く。)

二 行政庁に対し一定の処分又は裁決を求める旨の法令に基づく申請又は審査請求がされた場において、当該行政庁がその処分又は裁決をすべきであるにもかかわらずこれがされないとき。

第37条の2【義務付けの訴えの要件等】

第3条第6項第一号に掲げる場合において、義務付けの訴えは、一定の処分がされないことにより重大な損害を生ずるおそれがあり、かつ、その損害を避けるため他に適当な方法がないときに限り、提起することができる。

【参考資料】

- 1 「昭和 36 年 7 月 5 日付 国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）」（抜粋）

第一 （省略）

第二 実質課税の原則等

税法の解釈・適用に関しては、現行法においても従来からいわゆる実質課税の原則の適用があるとされ、これに基づいた具体的な規定も各税法に部分的に散見されるのであるが、国税通則法制定の機会において、各税を通ずる基本的な課税の原則として次のようにこれを明らかにするものとする。

一 実質課税の原則

税法の解釈及び課税要件事実の判断については、各税法の目的に従い、租税負担の公平を図るよう、それらの経済的意義及び実質に即して行うものとするという趣旨の原則規定を設けるものとする。

二 租税回避行為

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

なお、立法に際しては、税法上認容されるべき行為まで否認する虞れのないよう配慮するものとし、たとえば、その行為をするについて他の経済上の理由が主な理由として合理的に認められる場合等には、

税法上あえて否認しない旨を明らかにするものとする。

三 行為計算の否認

- 1 現在、法人税法等において、税負担を不当に減少する結果となると認められる行為計算はこれを否認することができる旨の規定が設けられているが、国税通則法においても、実質課税の原則規定に関連して、特殊関係者間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。
- 2 現行法人税法等における同族会社及び特定の法人の行為計算の否認規定については、次のように改正するものとする。

(1) 否認の対象となるものの範囲

現在、行為計算の否認規定は、同族会社等に対してのみ適用されることになっているが、否認の対象とな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についても、これを否認することができることとする。

(イ) 非同族である会社とその系列下にある会社間及びそれら系列下にある会社相互間の行為計算（系列下にあるかどうかの範囲については、現在の同族会社等の範囲に限定することは適当でないとして認められるので、資本、資金、人的関係等の諸点から通常系列下にあるとみられる範囲を実情に即して検討のうえ定めることとする。）

- (ロ) 非同族である会社と株主（社員）又は役員間の行為計算
- (ハ) 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
- (ニ) 医療法人、財団法人等とその理事者等との間の行為計算
- (ホ) 親族等の特殊関係にある個人間の行為計算

(2) 否認の対象となる行為計算の態様

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

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

四 (省略)

第三～第四 (省略)

(注) 下線は筆者が記したものである。

2 「所得税に関する基本通達」(昭26.1.1直所1-1、昭35直所1-1改正)

712 法人の従業員が法人から受ける所得が給与所得であるかどうかは、当該法人が同族会社であるとその他の法人であることを問わず、又、当該法人であることを問わず、又、当該法人の支出の名義又は形式のいかんにかかわらず、法第9条第1項第5号の規定により定まるものであり、当該所得が給与所得である場合においては、法第38条の規定により源泉徴収を行うべきものであって、法第67条の規定の適用をまつ要のないものであることに留意する。

713 同族会社の株主、社員又はこれらの者の親族、使用人等当該会社の株主又は社員と特殊の関係のある者が当該同族会社に現物出資をなした場

合において、その出資価額が出資に係る資産の出資当時の時価より低い
が当該時価の2分の1以上であるようなときは、これを認容した場合に
において当該出資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
られるものがある場合であっても、出資価額と出資に係る資産の時価と
の差額については、法5条の2第3項の規定の適用がないから法第9条
第1項8号の譲渡所得の総収入金額とならないのであるが、法第67条の
規定のあることにより、その行為又は計算にかかわらず、政府の認める
ところによって、当該差額を譲渡所得の総収入金額に算入することがで
きるものであることに留意する。

714 法第67条の規定については、法人税法第31条の規定との統一的適用
に付き留意するものとする。

715 同族会社であるかどうかは、行為又は計算の事実のあった時の現況に
よるものとする。

(注) 下線は筆者が記したものである。

3 「法人税基本通達」(昭25.9.25直法1-100、昭26直法1-130改正)

355 法第31条の3の規定は、大体左の各号の事実又はこれに類似する事
実があり、且つ、その行為又は計算が法人税の負担を不当に減少させる
結果をきたすと認められる場合においてこれを適用し、その行為又は計
算を否認することに取り扱う。但し、その行為又は計算の実情によって
は、その実情に適するようこれと異なる取扱をなすことができる。

(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においては、
その資産の出資当時における時価をもって出資の価額とし、その価額
を超過する部分の金額は資本の払込がなかったものとする。

(2) **高価買入** 社員(株主又は社員はもち論これと親族、使用人等特殊
の関係あるものを含む。以下同じ。)の所有資産を不当の高価で買入れ
た場合においては、その買入金額のうち、時価を超過する部分の金額

は、これを原則としてその社員に対する利益処分による賞与（以下給与という。）とする。

- (3) **低価譲渡** 法人の所有資産を不当に低い価額で社員に売却した場合においては、その売却価額と時価との差額に相当する金額は、これを原則としてその社員に対する給与とする。
- (4) **寄附金** 寄附金等にして、その性質が社員の個人的地位に基づく支出と認められるもの又は社員の家事その他の費用を法人において負担したものと認められるものについては、その全額を社員に対する給与とする。
- (5) **無収益資産** 社員所有の邸宅、別荘のような無収益財産を法人に出資又は譲渡し、これらの資産の公課、維持費等を法人において負担し、しかも社員に無償で使用させる場合においては、当該無収益財産が出資の目的物であるときはその出資を、譲渡の目的物であるときはその譲渡を否認するとともに、法人の負担する公課、維持費等に相当する金額は、これをその社員に対する給与とする。但し、実情により当該資産の出資又は譲渡を認め、その適正賃貸料を見積り法人の利益に加算し、これに相当する金額を、その社員に対して給与として支給したものと認めることも妨げない。
- (6) **過大給与** 社員に対し支給した報酬、給料、手当等が、その法人と業種、業態、規模等の類似する他の法人の役員等の報酬等に比し多額であると認められる場合は、その多額であると認められる金額については、これをその社員に対する利益処分の賞与とする。
- (7) 事実上業務に従事していない社員に対し支給する給与については、その全額をその社員に対する利益処分の賞与とする。
- (8) **用益贈与** 社員に金銭その他の資産を無償又は通常の場合における利率若しくは賃貸料に比して著しく低廉であると認められる利率若しくは賃貸料をもって貸付し又は使用させる場合においては、通常取得

すべき利子又は賃貸料と実際収入した金額との差額の相当する金額は、これをその社員に対する給与とする。

(9) **過大料率賃貸借** 社員から金銭その他の資産を通常の場合における利率若しくは賃貸料に比し著しく高率であると認められる利率若しくは賃貸料をもって賃借する場合には、通常支払うべき利子又は賃借料と実際支払った金額との差額に相当する金額は、これをその社員に対する給与とする。

(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社員から譲り受けた債権がある場合において、法人がこれを消却して損金に計上したときは、その損金に相当する金額は、その債権を出資又は譲渡した社員に対する給与とする。

(11) **債務の無償引受** 同族会社がその社員が主となって組織している他の同族会社から無償で債務を引き受けた場合は、その債務の引受けがなかったものとみなし、その債務の弁済又はその債務に対する利子の支払をなしたときは、これをその社員に対する給与とする。

356 前号によって給与又は賞与と認めることとなしている場合においても、これらの金額が株式金額又は出資金額に比例するものであるときは、これを利益の配当とする。

357 同族会社であるかどうかの判定は、行為又は計算の否認をなす場合は、その事実のあった時の現況によることとなっているので行為又は計算が同時に行われなかった場合は、その行為又は計算のなされたごとに判定する。従って、非同族会社のときになされた行為に基づいてなした計算であっても、その計算のなされた時が同族会社であれば法第 31 条の 3 の規定を適用するものとする。

(注) 下線は筆者が記したものである。