

# 同族会社等の課税に係る一考察

—同族会社等の行為計算否認に係る対応的調整を中心に—

井 出 裕 子

〔 税 務 大 学 校 〕  
〔 研 究 部 教 育 官 〕

## 要 約

### 1 研究の目的（問題の所在）

平成 18 年 5 月の会社法施行による一人会社の全面的解禁等によって、「法人成り」が容易になったことにより、所得税逃れ等を目的とした個人の法人事業形態の濫用の増加も懸念される。そこで、そのような濫用への対応としての所得税法等の適用関係に係る明確化措置として、同年の法人税法改正において、同法 132 条に 3 項が追加された。この改正により、例えば、同族会社の代表者たる個人について、所得税法 157 条の同族会社等の行為計算否認規定の適用により所得税の増額更正があった場合、これに対応する法人税の減額更正（以下「法人税法 132 条 3 項の対応的調整」という。）を行うことができる旨が明文化されたと解されている。

本規定が追加される前、課税実務では、株主等個人の所得税について、同族会社等の行為計算否認規定の適用により増額更正があった場合、例えば、株主等個人の不動産所得について同族会社である不動産管理会社への管理委託料の是正が所得税法の行為計算否認規定の適用により行われたときには、当該不動産管理会社の法人税の計算上は、その是正に係る金員を返還した日の属する事業年度の損金算入を認めるにとどまり（以下、「従来 of 課税実務の取扱い」という。）、当該個人の所得税の是正年分に対応する事業年度の法人税には影響がないものと取り扱ってきたところである。

しかし、今回の改正を契機として、同族会社等の行為計算否認規定の適用により所得税の増額更正があった場合にはこれに対応する法人税の対応的調整による減額更正を義務的に行うべきと解する学者等がいる一方、法人から個人に対して金員の返還が行われたことを条件に対応的調整を行うべきとする学者等もいるなど、論者によって意見が分かれているところである。

このため、今後、所得税等において株主等の個人に同族会社等の行為計算否認規定の適用により増額更正を行った場合に、同族会社等の法人税の課税所得の計算はいかにあるべきかについて実務上混乱が生ずることも懸念され

ることから、学説を検討するとともに、これまでの裁判例を通じ本規定の適用関係を明らかにしておく必要がある。

なお、本稿で行う検討は、株主等個人に所得税法 157 条 1 項が適用された場合の同族会社における法人税法 132 条 3 項の対応的調整についてであり、所得税法 157 条 1 項に係る論点については本項の対応的調整への学説等に関する最小限の記述にとどめている。

## 2 研究の概要

### (1) 平成 18 年改正前の従来の課税実務の取扱い

個人の所得税等において同族会社等の行為計算否認規定が適用された場合、同族会社の法人税の計算上、当該同族会社からその是正に係る金員等を当該個人に返還した日の属する事業年度において損金算入を認めていた従来の課税実務の取扱いは、既に金員等の経済的価値（以下、「経済的価値」という。）が当該同族会社に流入し、それが法人税法上所得である以上、その経済的価値の返還が行われない限り損金算入を認める必要はなく、妥当であったといえる。

### (2) 法人税法 132 条 3 項の対応的調整

#### イ 法人税法 132 条 3 項の対応的調整に対する学者等の主な見解

法人税法 132 条 3 項の対応的調整に係る見解は、明示的でないものもあるが、主に、(1) 例えば株主等個人に同族会社等の行為計算否認規定が適用された場合、当該同族会社において全てのケースについて無条件、義務的に減額更正すべき（以下「義務規定」という。）とする見解、(2) 税務署長の裁量規定と解しケースバイケースで減額更正すべきとする見解があり、(2) は更に二つの見解に分かれ、①株主等個人から同族会社に対する無償又は低額な役員提供にのみ税務署長の裁量権を行使し同項の対応的調整を行うべきとするもの、②株主等個人から同族会社へ流入した経済的価値を当該同族会社から当該個人へ返還し、所得が変化した

ことを条件に税務署長の裁量権を行使し対応的調整を行うべきとするものがあると考えられる。

(イ) 義務規定とする見解

法人税法 132 条 3 項の対応的調整を義務規定と解した場合、経済的価値、所得の変化との関係において検討を行ったところ、義務規定と解することについては次のような疑問が生ずるところである。ここで、所得の変化は課税理論に通じることなので、課税理論も考慮に入れて検討を行う。

- ・ 例えば、株主等個人の所得税について同族会社等の行為計算否認により同族会社へ支払った管理料の過大部分につき増額更正があった場合、当該同族会社において当該過大部分も含め受取管理料として当該個人からの経済的価値の流入が存在しそれが収益として法人税法上益金に算入され所得と認識されているところ、当該同族会社から当該個人への経済的価値の返還がないにもかかわらず法人税の減額更正を行うこととは、法人税の所得計算を歪めることとなるのではないかと考えられる。
- ・ 例えば、法人税において同族会社等の行為計算否認規定が適用され、個人に対し経済的価値の流入があったとして当該個人においても増額更正がなされる場合もあり得ることから、一概に減額更正の義務規定と主張することはできないのではないかと考えられる。

また、この場合においても、株主等個人に対する経済的価値の流入などの事実認定により、それが所得税法において所得となるかという課税理論の検討を経て当該個人における増額更正がなされるものであり、このように考えると法人税法 132 条 3 項の適用においても、増額、減額問わず経済的価値の流入などの事実を把えた上で、法人税法上所得が増減するかという課税理論の検討が必要であると考える。

- ・ 過去の立法経緯からすれば、例えば、現行法人税法 34 条過大役員

給与の損金不算入規定は、昭和34年の改正により個別の否認規定として創設されたものであるが、それ以前は過大な役員報酬は同族会社等の行為計算否認規定として適用されていたものである。この規定の適用により法人税において損金不算入とされても、所得税において給与所得を減算することはないが、これは、個人が得た経済的価値は所得税法上給与所得としての性格を失っていないからと考えられる。このことからすれば、現行の同族会社等の行為計算否認規定の適用に当たっても、経済的価値等の事実、所得の変化、課税理論を考慮することなく本規定を減額更正の義務規定と解することは一面的な解釈であるとも考えられる。

- ・ このように、それぞれ法人、個人は人格が別であり、それぞれの課税理論があるのにもかかわらず、経済的価値等の事実や所得の変化、課税理論を考慮することなく法人税法132条3項を義務規定と解し、所得税法157条1項の引き直しの上に法人税法132条3項により無条件に引き直しを重ね、株主等個人に同族会社等の行為計算否認規定が適用された全てのケースにおいて無条件に対応的調整が行われることは課税理論を超えることにも繋がりがねず、法的安定性を損なう可能性もあることから否定されるべきと考える。

(ロ) 株主等個人から同族会社に対する無償又は低額な役務提供のみを対象とすべきとする見解

この見解は、そもそも株主等個人から法人に対する利益の移転について同族会社等の行為計算否認規定の対象ではないから、過大管理料等については所得税法37条を適用すべきであり、一方、無償又は低額役務提供については同法36条の適用対象外であるところ、実際に株主等個人から同族会社への無利息貸付について同法157条が適用された裁判例も存在することから、非同族会社等との権衡を図るべく法人税法132条3項の対応的調整が必要となる、というものである。

しかし、株主等個人から同族会社に対する利益の移転が所得税法

157 条の適用対象外であるということとはできないし、個別の事例によるものの、過大経費や無利息貸付等について所得税法 157 条 1 項の適用がすべて否定されるものではない。いずれにしても、法人税法 132 条 3 項の制定により、株主等個人に係る所得税法 157 条 1 項の適用について再整理が望まれる。

(ハ) 経済的価値、所得の変化等を考慮する見解

上記の検討から、いかなる場合に法人税法 132 条 3 項の対応的調整ができるかについては、経済的価値等の事実、所得の変化を考慮すべきとの結論が導き出され、上記見解イ(2)②によるべきであり、また、本項はこのように解される。経済的価値のみで所得を測ることができないので、所得の変化の考慮にあたり課税理論の考慮が重要であると考ええる。

ロ 事例

本稿においていくつかの事例について検討したが、個人と法人は人格が別であり、それぞれの税法上の検討がなされなければならないものと考えられる。また、法人税法 132 条 3 項の対応的調整は減額更正の義務規定でないし、株主等個人から同族会社に対する無償又は低額な役務提供のみを対象とするものでもなく、経済的価値、所得の変化、課税理論を考慮すべきとの結論が是認されると考える。

ここで、株主等個人に同族会社等の行為計算否認規定が適用された事例は 2 つのグループに分けられるといえよう。

まず、二面的取引関係、すなわち過大管理料や無利息貸付等といった同族グループ（同族関係である株主等個人とその同族会社）内においてそれらの者の間で不自然かつ不合理な行為計算が行われるものである。このような二面的取引関係については、例えば、株主等個人から同族会社に支払った不動産管理料が過大としてその過大部分が当該個人において所得税法 157 条により否認されたとしても、不動産管理契約は私法上有効であり、また、同族会社においては受取った管理料は所得である

ことに変わりはないのであるから、当該個人への増額更正に伴って、反射的に当該同族会社の減額更正を行うことが義務付けられると解することは適当でない。当該同族会社においては、当該個人から当該同族会社に流入した経済的価値を当該同族会社から当該個人へ返還したときに、過去の取引金額の修正による前期損益修正として損金算入することが適切な処理といえよう。

これに対し、三面的取引関係、すなわち、外部の第三者からの経済的価値がストレートに流入することを前提として、同族グループ内において不自然かつ不合理な行為計算が行われ、外部からの経済的価値の同族グループ内の流入に当たって株主等個人と同族会社において所得の分散が行われるようなものは、上記の二面的取引関係において株主等個人（又は同族会社）のいずれかの所得計算を是正するものとは異なるものといえる。このため、適正な課税を実現するために、税法上の観点から、株主等個人、同族会社の所得の両方を是正し、あるべき所得金額を算出する必要性が生じてくとも考えられる。

このように解することは、財務省担当者の改正趣旨説明における、反射的に減額更正を行う権限を明確化すると趣旨にも合致すると考えられる。とすれば、法人税法 132 条 3 項は減額更正の義務規定ではないが、株主等個人、同族会社の両者を同時に引き直さないと適正な所得計算がなしえない場合に本項が適用される場面においては、文理上は税務署長の裁量規定と解されるものの、実務上は課税庁の義務規定として機能するといえよう。

ただし、このように解したとしても、三面的取引関係について、従来問題とされてきた二面的取引関係の事例において義務的に減額更正することはできないことの根拠となる、経済的価値が同族会社にとどまっている点については更なる検討が必要であろう。この点、例えば、その経済的価値の返還が現実に行われたことや確定決算における修正経理を条件に是正年度の減額更正を遡って行うことが考えられ、別途、立法

措置を検討する必要があると考える。

また、株主等個人と同族会社を巡る取引には様々なものがあることから、上述の二面的取引関係、三面的取引関係という分類が汎用性ある基準足りえるかどうかについては、なお、問題なしとしない。三面的取引関係であっても、法人税法 132 条 3 項の適用は、株主等個人、同族会社の両者を同時に引き直す必要がある場合のみに限られる。いずれにしても、新たな課税の弊害を生じることがないように慎重な検討が必要であろう。

### (3) 法人税法 132 条 3 項の対応的調整と移転価格税制

同族会社等の行為計算否認規定における対応的調整は、移転価格税制における対応的調整とは異なるものの、一方の税額の増加が他方で税額の減少を必要とする場合の調整をいう局面の問題であるので、移転価格税制におけるそれと親和性を有するとの疑問も生ずるところである。

しかし、条約未締約国の国外関連者との取引に移転価格課税が適用された場合に相互協議は行われずその結果対応的調整は行われず、また、条約締約国との間でも相互協議が必ず合意に至ることはなく、合意に至らないときには対応的調整はなされず、すべてのケースにおいて対応的調整がなされることにはならないから、同族会社等の行為計算否認規定の対応的調整を義務規定と解すべきという議論にはならないのではないか。

また、移転価格税制は、法人税法 22 条、37 条、132 条から離れたものとして個別の規定として制定された経緯があることから、同族会社等の行為計算否認規定と移転価格税制は親和性を有するものではないといえよう。

### (4) 消費税

同族会社等の行為計算否認規定が存在するのは、所得税法、法人税法、相続税法及び地価税法に限られており、消費税法には存在しない。消費税については、事業者が、事業として、課税資産の譲渡等を、対価を得て行



われていれば課税となる。同族会社等の行為計算否認規定は税務署長による引き直し規定であるので、所得税等の課税に連動して消費税の増額更正することはできないと考える。また、同族会社において法人税法 132 条 3 項の対応的調整が必要となる場面においても、法人所得の減少に連動的して消費税の減額更正を行うことはないとする。

#### (5) 外国法人の行為計算

同族会社等の行為計算否認規定に係る平成 18 年改正の第 2 点目は、所得税法 157 条 1 項の適用対象に外国法人を含むこととされたことである。これに伴い、例えば、外国法人たる同族会社と我が国の居住者たる株主等個人との取引について、同族会社等の行為計算否認規定が当該個人に適用された場面を考えてみると、企業間の取引ではなく個人と法人の取引であること、同族会社等の行為計算否認規定は移転価格税制とは異なる規定であり「条約の規定に適合しない課税」とはいえないと解されることから、相互協議の対象にはならないと考えられる。

#### (6) 結論

今後、財務省担当者の改正趣旨説明にある、会社法制定に伴う一人会社の解禁等による「租税回避的な法人成り」への対応の観点から、同族会社等の行為計算否認規定により是正を図っていく場面は必要性が増していくものと考えられ、法人税法 132 条 3 項の規定の適用については、今後の事例の集積を重ねた上で、新たな課税上の弊害を生じさせないことを念頭に、汎用性ある基準を模索していく必要がある。

## 目 次

はじめに	174
第1章 同族会社等の行為計算否認規定と平成18年改正	176
1 同族会社等の行為計算否認規定の概要	176
2 平成18年改正	177
第2章 従来の課税実務の取扱い	179
1 同族会社等の行為計算否認規定の効果	179
2 従来の課税実務の取扱い	180
3 法人税法132条3項の対応的調整制定後における従来の 課税実務の取扱い	182
第3章 法人税法132条3項に係る見解	184
第1節 学説の動向	184
1 学説	184
2 検討	186
第2節 検討の方向性	202
1 学説からみた問題点のまとめ	202
2 法人税法132条3項の適用にあたり考慮する点	204
第4章 事例を通じた検討	206
第1節 平成元年4月17日判決	207
1 事案の概要	207
2 判決の概要	207
3 検討	209
第2節 最高裁第三小法廷平成16年7月20日判決	215
1 事案の概要	215
2 判決の概要	216
3 検討	217
第3節 最高裁小法廷平成6年6月21日判決	223

1	事案の概要	223
2	判決の概要	223
3	検討	225
第4節 東京高裁平成18年6月29日判決 東京高裁平成20年		
	9月10日判決	228
1	事案の概要	228
2-1	判決の概要(法人税：東京高裁平成18年6月29日判決)	228
2-2	判決の概要(所得税：東京高裁平成20年9月10日判決)	230
3	検討	231
第5節 福岡高裁平成11年11月19日判決		
1	事案の概要	234
2	判決の概要	234
3	検討	235
第6節 小括-事例の分類と対応的調整の適用の検討		
1	事例の分類	237
2	二面的取引関係における行為計算否認規定の適用	237
3	三面的取引関係における行為計算否認規定の適用	239
4	三面的取引関係について法人税法132条3項の対応的調整 を行う場合の問題点	240
第5章 その他の論点		
1	除斥期間	241
2	消費税	241
3	移転価格	243
第6章 外国法人の行為計算		
	結びに代えて	249

## はじめに

### 1 研究の目的（問題の所在）

平成 18 年 5 月の会社法施行による一人会社の全面的解禁等によって、「法人成り」が容易になったことにより、所得税逃れ等を目的とした個人の法人事業形態の濫用の増加も懸念される。そこで、そのような濫用への対応としての所得税法等の適用関係に係る明確化措置として、同年の法人税法改正において、同法第 132 条《同族会社等の行為又は計算の否認》に第 3 項が追加された。この改正により、例えば、株主等個人について、所得税法第 157 条の同族会社等の行為計算否認規定の適用により所得税の増額更正があった場合、同族会社においてこれに対応する法人税の減額更正を行うことができる旨が明文化されたと解されている。

従来、課税実務では、株主等個人の所得税について、同族会社等の行為計算否認規定の適用により増額更正があった場合、例えば、個人が同族会社たる不動産管理会社を設立し、当該個人が所有する不動産について当該同族会社に管理委託を行い、管理手数料を支払う場合について、当該個人の不動産所得について当該同族会社への管理委託料の是正が所得税法の行為計算否認規定の適用により行われたときには、当該同族会社の法人税の計算上は、当該個人の是正に係る金員を当該同族会社から当該個人へ返還した日の属する事業年度の損金算入を認めるにとどまり、当該個人の所得税の是正年分に対応する事業年度の法人税には影響がないものと取り扱ってきたが、これは、法人税の課税原則からしても妥当であったといえる。

しかし、今回の改正を契機として、株主等個人に同族会社等の行為計算否認規定の適用により所得税の増額更正があった場合には同族会社においてこれに対応する法人税の対応的調整を義務的、自動的に行うべきとする学者等がいる一方、従前どおり同族会社から株主等個人に対して金員その他の経済的価値の返還が行われたことを条件に対応的調整を行うべきとする学者等もいるなど、論者によって意見が分かれているところである。

このため、今後、所得税等において株主等個人に同族会社等の行為計算否認規定の適用により増額更正を行った場合に、同族会社の法人税の課税所得の計算はいかにあるべきかについて実務上混乱が生ずることも懸念される。

## 2 研究の方向性

本稿においては、株主等個人の所得税について、所得税等において同族会社等の行為計算否認規定の適用により増額更正を行った場合に、同族会社における法人税の課税所得の計算はいかにあるべきかについて、すなわち法人税法 132 条 3 項の適用関係のみについて検討を行うものである。したがって、例えば、株主等個人に所得税法 157 条 1 項の適用対象となるか等の論点については、法人税法 132 条 3 項の対応的調整への学説等に関する最小限の記述にとどめている。

以下の構成により、法人税法 132 条 3 項に係る学説を検討するとともにこれまでの裁判例を通じて検討を行う。

まず、第 1 章で同族会社等の行為計算否認規定及び本規定に係る平成 18 年改正を概観し、第 2 章で従来の課税実務の取扱いについて検討を行う。第 3 章では、法人税法 132 条 3 項に係る学説を概観し検討を行う。第 4 章では事例を通じて検討を深める。第 5 章、第 6 章でその他の論点にふれ、最後に法人税法 132 条 3 項の適用関係の方向性について結論付けたい。

# 第1章 同族会社等の行為計算否認 規定と平成18年改正

## 1 同族会社等の行為計算否認規定の概要

現行の同族会社等の行為計算否認規定は、法人税法132条1項では、同族会社等の行為または計算で、これを容認した場合に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、税務署長はその行為または計算にかかわらず、税務署長の認めるところによりその法人に係る法人税の課税標準若しくは欠損金額又は法人税額を計算することができる旨を定めている。

また、所得税法157条において、税務署長は、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等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（以下「株主等個人」という。）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、その個人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、その個人の各年分の所得等の金額を計算することができる旨が規定されている。また、相続税法にも64条に同族会社等の行為計算否認規定がおかれている。

本規定は、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というものであり、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はなく、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も含むと解するのが妥当とされている<sup>(1)</sup>。

---

(1) 金子宏『租税法〔第14版〕』391頁(弘文堂、2007)

## 2 平成 18 年改正

### (1) 法人税法 132 条 3 項の追加

平成 18 年法人税改正において、法人税法 132 条に 3 項が以下のとおり追加された。

#### 法人税法 132 条 3 項

第一項の規定は、同項に規定する更正又は決定をする場合において、同項各号に掲げる法人の行為又は計算につき、所得税法第一百五十七条第一項（同族会社等の行為又は計算の否認等）若しくは相続税法第六十四条第一項（同族会社等の行為又は計算の否認等）又は地価税法（平成三年法律第六十九号）第三十二条第一項（同族会社等の行為又は計算の否認等）の規定の適用があつたときについて準用する。

この規定の改正趣旨として、財務省担当者の解説によれば、「所得税法第 157 条や相続税法第 64 条の規定の適用による所得税、相続税又は贈与税の増額計算が行われた際に、反射的に法人税の課税所得金額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、納税者の利便性が損なわれる上、例えば、法人の収益のすべてをその株主等の所得として計算することによる租税回避的な『法人成り』に対応する際に、その執行に支障を来たしかねないといったことが考えられます。そこで、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も踏まえ、所得税法及び相続税法の適用関係に係る明確化措置として、所得税法第 157 条や相続税法第 64 条の規定の適用による所得税、相続税又は贈与税の増額計算が行われる場合に、税務署長に法人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。」<sup>(2)</sup>とされている。

---

(2) 『改正税法のすべて 平成 18 年版』374 頁(大蔵財務協会、2006)

以下、本稿では、本規定による減額更正を「法人税法 132 条 3 項の対応的調整」という。

なお、同旨の規定は、所得税法 157 条 3 項、相続税法 64 条 2 項にも追加された。

## (2) 外国法人の行為計算

同族会社の行為計算否認規定にかかる平成 18 年度改正の第 2 点目は、所得税法 157 条 1 項の適用対象となる同族会社に外国法人を含むこととされたことである。

所得税法 157 条 1 項 (平成 18 年改正前)

- 一 内国法人である法人税法第二条第十号 (定義) に規定する同族会社

所得税法 157 条 1 項 (平成 18 年改正後)

- 一 法人税法第二条第十号 (定義) に規定する同族会社

この改正に関する論点については、第 6 章で検討したい。



## 第2章 従来の課税実務の取扱い

法人税法 132 条 3 項の対応的調整を検討する前に、本章において、従来<sup>1)</sup>の課税実務の取扱いについて検討を行う。

### 1 同族会社等の行為計算否認規定の効果

同族会社等の行為計算否認は、その是正の対象となった納税者の税目の課税関係についてのみ課税庁の認めるところにより、所得金額、税額を計算するにとどまり、私法上有効に行われた法律関係までを否認するものではないと解されている。

この点、裁判例においても、最高裁昭和 48 年 12 月 14 日判決<sup>(3)</sup>では、「法人税法 132 条（同族会社等の行為計算否認）に基づく同族会社等の行為又は計算の否認は、その法人税の関係においてのみ、否認された行為計算に代えて課税庁の適正と認められるところに従い課税を行うというものであって、もとより現実になされた行為計算そのものに実態の変動を生ぜしめるものではない。」と示されているところである。

したがって、例えば、株主等個人がその同族会社に支出した不動産管理料について、当該個人につき所得税法 157 条の行為計算否認規定が適用され、増額更正を受けた場合であっても、当該個人と当該同族会社との間に係る契約等の私法上の法律関係には何らの影響も及ぼさず、当該同族会社が収受した当該不動産管理料は当該個人について同条の規定が適用された後においても、当該同族会社の収益として益金に算入されることは変わるものではない。そして、このことは、法人税法 132 条に 3 項が追加された後であっても、変わるものではないといえよう。

---

(3) 訟務月報 20 巻 6 号 146 頁

なお、同旨の判決として東京高裁昭和 34 年 11 月 17 日判決(行裁例集 10 巻 12 号 2392 頁)、最高裁昭和 36 年 12 月 1 日(裁判集民集 57 号 17 頁)

## 2 従来の課税実務の取扱い

法人税法 132 条に 3 項が追加される前、課税実務では、株主等個人の所得税について、同族会社等の行為計算否認規定の適用により増額更正があった場合、例えば、株主等個人の不動産所得について同族会社である不動産管理会社への管理委託料の是正が所得税法の行為計算否認規定の適用により行われたときには、当該同族会社の法人税の計算上は、当該個人の是正に係る金員を当該同族会社から当該個人へ返還した日の属する事業年度の損金算入を認めることとしていた(以下、本稿では、「従来の課税実務の取扱い」という)。

まず、金員の返還を条件としていたことについては、法人税の課税原則からして既に金員その他の経済的価値が当該同族会社に流入しており、法人税法上それが所得として認識される以上、その個人の是正に係る金員の返還が当該同族会社から当該個人へ行われたときには、それが過去の取引金額の変更したものとして認めることとなり、そうでない限り損金算入を認める必要はないことから、妥当であったと考える。

次に、同族会社において、株主等個人の是正に係る経済的価値の返還を当該個人に対して行った事業年度に損金算入されることについて検討する。法人税における課税所得の計算は、いわゆる「継続企業の原則」に従い、当期において生じた収益と当期において生じた費用・損失とを対応させ、その差額概念として所得を測定するという建前になっている。この場合の当期の収益又は費用・損失については、その発生原因が何であるかを問わず、当期において生じたものであればすべて当期に属する損益として認識するという考え方がとられており、仮に、既往に計上した売上高について当期に契約解除等があった場合でも、その契約解除等は、当期に売上の取消しによる損失が発生する原因にすぎないとみることになる。そうすると、当該同族会社において所得が減少するのはその是正に係る金員を返還した事業年度となり、当該事業年度に損金算入を認めていた取扱いは妥当であったと考える。

学説においては、従前の税法の下では、株主等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であろうかという見解がある<sup>(4)</sup>。

裁判においては、納税者から、株主等個人の是正年分に対応する同族会社の事業年度の減額更正を求めることもあった。

同族会社における対応的調整をしないことに肯定的な判決としては、東京地裁平成13年1月30日判決<sup>(5)</sup>がある。これは、「所得税法157条の規定は、租税負担の公平を図るため、同族会社を利用して個人の税負担を不当に減少させる行為や計算を否認して、税務署長の認めるところによって所得の金額を計算できるとするものにすぎず、その場合の同族会社の法人税の額の計算については何らの調整のための規定はおかれていない。しかし、そもそも、同族会社とその取引の相手方である個人は別個の人格を有するものであり、右の個人についての所得税の計算を行うについては、これに先立ち又はこれと同時に同族会社の法人税について減額更正等の処分をして、相互の課税額の調整を行わなければならない理由はないというべきであるから、右規定の適用に当たって、同族会社の法人税についての減額更正を行わないまま、その取引の相手方である個人について所得税法157条1項の規定を適用したからといって、これが憲法29条に違反するものとは解されない。」と判示された。本判決は、対応的調整の規定が置かれていないことが前提となっているが、個人と法人は別々の人格を有していることが重要視されていると考えられる。

同族会社において対応的調整をしないことに疑問を呈する判決として、東京高裁平成10年6月23日判決<sup>(6)</sup>がある。これは、株主が同族会社に建物を賃貸し、更にこれを第三者に転貸していた場合に、株主が同族会社から受け取る賃貸料があまりに低額であるとして、課税庁が同族会社等の行為計算

---

(4) 三木義一「所得税における同族会社の行為・計算の否認規定における判例等の動向」税理36巻5号91頁(1997)

(5) 税資250号順号8828

(6) 税資232号順号755、千葉地裁平成8年9月20日判決(税資220号778頁)

否認規定を適用し更正処分をした事例である。裁判所は更正処分を適法としたが、判決の中で「控訴人らに対する本件各更正は、U 商事（筆者注：同族会社）の行為・計算を否認し、控訴人らが転借人に直接賃貸したように擬制して行うものであるから、その擬制方法は、その論理的必然的な結果として、U 商事の転貸料収入は発生せず、管理料収入のみが発生することも意味しているというべきである（…U 商事は本件建物しか扱っていない。）。U 商事に対する課税をそのままに放置することは、実質課税の見地からすると妥当でないと考えられる」とした。しかし、「本件訴訟の対象とされたのは、控訴人らの所得税に関する更正処分の適否であるから、当裁判所としては、右の点には触れない。」として最終的な判断は示されず、具体的な判示はなされなかった。

なお、この他、所得税の対応的調整を行うべきであるという議論があったが、これについては後に検討したい。

### 3 法人税法 132 条 3 項の対応的調整制定後における従来の課税実務の取扱い

次に、法人税法 132 条 3 項の対応的調整が規定されたことにより、従来の課税実務の取扱いがどのように評価されるかを検討したい。

従来の課税実務の取扱いにおいては、同族会社から株主等個人に対して経済的価値の返還が行われた事業年度に損金算入されるのに対し、法人税法 132 条 1 項は、税務署長が更正又は決定を行う規定であり、法人税法 132 条 1 項の準用規定である法人税法 132 条 3 項も同様に税務署長が更正又は決定を行う規定である。そうすると、その同族会社からその個人へ経済的価値の返還が行われた事業年度において損金算入することを認めるとする従来の課税実務の取扱いは、税務署長の更正又は決定による法人税法 132 条 3 項の対応的調整とは異なるものと解される。

しかしながら、従来の課税実務の取扱いが法人税法 132 条 3 項の対応的調整とは異なるからといって、この取扱い、すなわち株主等個人から同族会社へ流入した経済的価値の返還が行われた事業年度において損金算入すること

が否定されるものではないといえよう。

## 第3章 法人税法 132 条 3 項に係る見解

本章では、132 条第 3 項に係る学説を概観し、検討を行いたい。

### 第1節 学説の動向

#### 1 学説

まず、法人税法第 132 条第 3 項に係る見解を概観したい。

- ・ 同族会社の行為計算否認規定の適用により法人税、所得税、相続税、贈与税または地価税のいずれかにつき増額更正が行われた場合には、それに連動して他の租税の更正・決定を行うことができる旨が明文化された。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解するべきである<sup>(7)</sup>。
- ・ 法人税法 132 条や相続税法 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の所得税における反射的な計算処理の必要性が認識され、実質的な二重課税排除のためにかかる反射的な計算処理に係る税務署長の権限付与が国会の承認を得たのである。ひとたび「対応的調整」が法定されたということは、税務署長の義務の創設と解する余地もないことはないと思われる<sup>(8)</sup>。
- ・ 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るべきである。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<sup>(9)</sup>。
- ・ 例えば、過大管理料を法人から個人に返却しない場合でも、あるべき通

---

(7) 金子宏・前掲注(1)395 頁

(8) 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 巻 14 号 17 頁(2006)

(9) 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(2007)

常の行為等を前提に、課税計算がなされることになる。しかしこれでは、このような措置を逆手に取った租税軽減の手法を誘発するかもしれない。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。立法論として、対応的調整の是非をめぐる二つの選択肢を適正に考慮すべきである。対応的調整をしないというのも一つのあり得る選択肢である。現実世界における適正な修正を反映した対応的調整を立法化するのも、もう一つの選択肢である。今回の立法はこの選択に必ずしも成功していない<sup>(10)</sup>。

- ・ 同族会社の行為計算の否認規定は、実体的変動（キャッシュフロー）を生じさせるものではないのであるから、過大管理料として否認された部分の金員については、実際の返却は要しない。それゆえに、それを逆手にとった租税回避も考えられないこともない。すなわち、個人から法人に流れた「現金」に対して、そのまま放置した場合には、無税でキャッシュが個人から法人へ移動することになる。ただ、課税庁は何らかの対応（例えば、個人から法人へ現金相当分の贈与があったとするなど）を考えるかもしれない。しかしながら、平成18年度の同族会社の行為計算の否認規定の改正では、何らこのことには言及していない<sup>(11)</sup>。
- ・ 例えば、同族会社行為計算否認規定の適用によって個人からその同族会社へ支払った不動産管理料の必要経費性が高額であるとして否認された場合等は、個人側で増額更正が行われたことにより、一時的には二重課税状態になる。しかし、経済的利得の返還が無い場合は、法人の側には名目は何であれ確かに経済的価値の流入が存在している以上、結果として減額更正の必要はないという考え方も出てくると思われる<sup>(12)</sup>。

---

(10) 田中治「同族会社の行為計算否認の見直しで脚光を浴びる対応的調整規定」税理50巻8号145頁(2007)なお、租税軽減の手法誘発の部分については、八ッ尾順一氏の見解を引用している。

(11) 八ッ尾順一『租税回避の事例研究〔三訂版〕』100-101頁(清文社、2007)

(12) 小関健三「パチンコ平和事件を素材にした同族会社の行為計算否認規定の検討」

- ・ 平成 18 年度改正による法人税法 132 条 3 項の対応的調整の規定は、同族会社等の行為計算の否認規定の枠内の規定であるから、同族会社等の行為否認規定と同様に考えなければならぬであろう。・・・例えば、株主の同族会社に対する過大管理料の支払いにより同族会社に発生している経済的成果は、当該過大管理料を収受して自己の資産として支配管理しているものであるから、これを法人税法 132 条 3 項の対応的調整の規定により、同族会社の所得金額を減額することは、同族会社の現実の経済的意義・成果とは齟齬をきたすことになる。これが許されるのは、異常な行為計算を正常な合理的な行為計算に置き換える同族会社の行為計算の否認規定の適用を準用するというのではなく、具体的なケースに応じて減額すべきであろう<sup>(13)</sup>。・・・過大経費の支出の必要経費控除の否認は、所得税法 157 条 1 項の問題として扱うのではなく、事実認定の実質主義の法理（又は必要経費の解釈）により、厳格な証明の下で、同族会社に限らずすべての法人又は個人に対する支出に適用し必要経費性を否認すべきものであり、そうとすれば、法人税法 132 条 3 項の対応的調整はその機能を停止し不要であることが、むしろ合理的である。また、当該個人から同族会社に対する無償又は低額な役務提供については、これを発生したものと擬制することは現行の所得税法の規定の射程を超えており許されないところ、すでにかかる課税の適法性が最高裁判決でも支持されていることから、今後、かかる課税の場合には、当該同族会社についての租税負担の軽減を図るべく対応的調整が積極的に行われるべきである<sup>(14)</sup>。

## 2 検討

1 でみた法人税法 132 条 3 項の対応的調整に係る見解は、明示的でないものもあるが、①法人税法 132 条 3 項を減額更正の義務規定と解し、例えば株

---

税法学 559 号 204 頁(2008)

(13) 大淵博義「-法人税法解釈の判例理論の検証とその実践的展開-同族会社の行為計算の否認規定を巡る論点の考察(5)」税経通信 64 巻 2 号 42 頁(2009)

(14) 大淵博義・前掲注(13) 47, 48 頁(2009)



主等個人に同族会社等の行為計算否認規定が適用された場合、当該同族会社において全てのケースについて無条件、義務的に同項により減額更正すべき（以下、「義務規定」という。）とする見解、②ケースバイケースで減額更正すべきとする見解があり、②は更に二つの見解に分かれ、②-1株主等個人から同族会社へ流入した金員その他の経済的利益（以下、「経済的価値」という。）を当該同族会社から当該個人へ返還する場合に法人税法132条3項の対応的調整を行うべきとするもの、②-2株主等個人から同族会社に対する無償又は低額な役務提供にのみ同項の対応的調整を行うべきとするものがあると考えられる。

#### （1）義務規定とする見解

法人税法132条3項の対応的調整を減額更正の義務規定と解することにつき、経済的価値、所得の変化その他の面との関係において検討を行ったところ、次のような疑問が生ずるところである。ここで、所得の変化は課税理論に通じることなので、課税理論も考慮に入れて検討を行う。

##### イ 所得の変化

例えば、株主等個人の所得税について同族会社等の行為計算否認により増額更正があった後においても、当該同族会社への経済的価値の流入が存在し、法人税法上の所得が認識されるところ、当該同族会社から当該個人への経済的価値の返還がないにもかかわらず義務的に法人税の減額更正を行うことは、法人税の所得計算を歪めることとなるのではないか。

また、この場合、当該同族会社においては収益等に伴う当該個人からの経済的価値の流入があり、当該同族会社においてこれを当該個人へ返還しない場合には受贈益と解することも可能といえ、仮に対応的調整により減算したとしても当該受贈益と相殺され損益0となることから、小関税理士の指摘どおり、あえて減額更正を行う必要がないという考え方

も出てくるのではないか<sup>(15)</sup>。

ロ 同族会社等の行為計算規定適用の場面における私法上の効果

第2章で述べたとおり、同族会社等の行為計算規定が適用されても私法上有効に行われた法律関係までを否定するものではないから、例えば、株主等個人がその同族会社に支出した不動産管理料について、当該個人につき所得税法157条の行為計算否認規定が適用され、増額更正を受けた場合であっても、当該個人と当該同族会社との間に係る契約等の私法上の法律関係には何らの影響も及ぼさず、当該同族会社が収受した当該不動産管理料は当該個人について同条の規定が適用された後においても当該同族会社の収益として益金に算入されることは変わるものではない。

法人税法132条に3項が追加されたといえども、このことが変わるものではないから、3項が追加されたことのみをもって、上記の事例で私法上有効に成立した法律関係に基づき同族会社において収益として益金に算入されたものまでをも義務的に減算すべきとの主張は当たらないと考える。

ハ 改正趣旨

「平成18年度改正税法のすべて」における財務省担当者の改正趣旨解説によれば、法人税法132条3項について、先述したとおり「所得税法第157条や相続税法第64条の規定の適用による所得税、相続税又は贈与税の増額計算が行われる場合に、税務署長に法人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。」とされている。大淵教授は、これに対し、「同族会社の行為計算の否認は、同族会社の異常、不合理な行為計算により生じている経済的成果について、所得税法の同族会社の行為計算の否認規定を適用して、現実には発生して

(15) 小関税理士の見解は移転価格税制における二次調整をも考慮に入れた上導き出されたものであるが、移転価格税制から導き出さずとも、法人税の課税原則から導き出されるものとする。(小関健三・前掲注(12)204頁)

いる同様の経済的成果を獲得するために通常行われる合理的な行為計算に置き換えて（フィクションして）、株主等の所得税の課税関係を形成するというものであるから、その一方の当事者である同族会社の所得金額が、株主等の個人の更正により『反射的に減額される』というものではない。なぜならば、同族会社の異常不合理な行為計算の対象となった行為計算により発生している経済的成果に基づいて、同族会社の行為計算の否認規定を適用して擬制（フィクション）して個人株主等の所得税について課税するものであるから、その擬制による所得税の課税がなされたからといって、一方当事者の同族会社に発生している経済的成果（課税要件事実）に変動を来たすものではないからである。その意味では、従前の税法の下では、所得税法上の同族会社の行為計算の否認規定を適用して個人所得税を否認したとしても、そのことにより税務署長が、変動していない経済的成果とは異なる要件事実を創造して、『反射的に法人税の課税所得を減少させる計算を行う』ことは許されないということである。<sup>(16)</sup>と指摘される。

大淵教授は、経済的成果について、同族会社に経済的価値が流入し同族会社において受取管理料という所得を構成する「課税要件事実」が発生するところそれが変化していないと主張されていると考えられる。また、「反射的」について、法人税法 132 条 3 項の対応的調整を義務規定と解し、それを前提として、反射的に法人税の課税所得を減少させる計算を行うことは許されないと述べられているように窺える。

私見としても、個人と法人は人格が別であり、大淵教授の指摘どおり、同族会社等の行為計算規定を株主等個人に適用し所得税を是正したとしても、同族会社に流入した経済的価値がそのまま当該同族会社に存在するから当該同族会社において発生している「経済的成果」は変動していないし、受取管理料は同族会社にとって益金となり所得を構成するか

---

(16) 大淵博義・前掲注(13)39頁

ら「課税要件事実」についても何ら変動をきたしていないといえ、義務規定と解することはできないのではないかと考える。

この点、「平成18年度改正税法のすべて」によれば「反射的な計算処理を行う権限があること」を明定したとされており、むしろ、法人税法132条3項の対応的調整を義務規定としすべての事案において対応的調整により減額更正を行うべきことを意図したものではないと考えられる。

## 二 過去の経緯

ここで、同族会社等の行為計算否認規定として適用されていたものから個別の規定として制定された過大役員報酬及び寄附金の損金不算入について検討したい。

現行法人税法34条過大役員給与の損金不算入規定は、昭和34年の改正により個別の否認規定として創設されたものであるが、それ以前は過大な役員報酬は同族会社等の行為計算否認規定として適用されていた。

現行法人税法37条の寄附金についても、昭和17年、臨時租税措置法第1条の16が設けられ、寄附金の損金不算入限度額制度が創設され、昭和40年に法人税法の全文改正が行われた際に、寄附金の意義が法人税法37条5項で明らかにされたが、もともと同族会社等の行為計算否認規定として適用されていたものである。

これらの規定の適用により法人税において損金不算入とされたとしても、取引の相手方である法人または個人における法人税または所得税について対応的調整により所得を減算することはないが、これは、当該法人または当該個人が得た経済的価値は法人税法上または所得税法上所得としての性格を失っていないからと考えられる。

これらの規定は、従前、同族会社等の行為計算否認規定として適用されていたものであり、後に、これらの規定が個別に制定されたといえども、これらの規定の適用に当たり事実関係を考慮するのに、現在ある同族会社等の行為計算否認規定が事実関係を考慮することなく適用され

るものではないし、更に、取引の相手側において事実関係等を考慮することなく義務的に対応的調整を行うとの主張は当たらないと考える。例えば、同族会社同士の取引で一方の同族会社が他方の同族会社に過大な不動産管理料を支払っていたとしても、その過大部分は通常寄附金に該当すると考えられ、不動産管理料を受け取っていた同族会社においては法人税法上所得となる。不動産管理料の支払を行った者が株主等個人の場合にも、不動産管理料を受け取った同族会社においては法人税法上所得となるので義務的に減算することには疑問が生じる。

#### ホ 課税の公平

例えば、所得税法 37 条により過大管理料を否認される場合には、支出はしているが、必要経費の「必要性」がなく経費にならないとされるものである。これに対し、所得税法 157 条は、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軽減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、不自然かつ不合理なものを正常な計算に引き直した結果として管理料の過大部分を認めないものであって直接過大管理料を否認するものではなく、所得税法 37 条の規定とは別のものである。しかし、所得税法 157 条 1 項により管理料の過大部分を認めないことと、所得税法 37 条による否認は同様の効果を有するものであり、所得税法 157 条は、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同族会社に適用される規定であるのに、本規定が適用された場合のみに法人税法 132 条 3 項の対応的調整が義務的に行われることとなると、本規定の趣旨からしても不合理な結果を招くと考える。

#### へ その他の問題点

次に、法人税法 132 条 3 項の対応的調整を義務規定と解することによるその他の問題点を考えてみたい。

(イ) 租税回避からの問題点

八ッ尾教授は、「過大管理料として否認された部分の金員については、実際の返却は要しない。それゆえに、それを逆手にとった租税回避も考えられないこともない。すなわち、個人から法人に流れた「現金」に対して、そのまま放置した場合には、無税でキャッシュが個人から法人へ移動することになる。」<sup>(17)</sup>と指摘されるが、これは、同族会社から株主等個人へ経済的価値の返還及びそれに伴う法人税法上の所得の減少がないにもかかわらず、法人税法 132 条 3 項の対応的調整を行い同族会社の所得を減算することを指すと思われる。

ここで、「無税でキャッシュが個人から法人へ移動する」場合における「逆手にとった租税回避」については具体的には述べられていないが、例えば、同族会社等の行為計算否認規定が株主等個人に適用された場合に、同族会社から当該個人への経済的価値の返還もないままに義務的に対応的調整により当該同族会社の所得を減額更正したときには、経済的価値が当該同族会社に残るため、当該個人が滞納していた場合には当該個人への徴収面で支障が生じる可能性がある。

また、相続税との関係においては、例えば同族会社の行為計算否認規定により株主等個人の同族会社に対する過大管理料が否認されたとしても、経済的価値が当該同族会社から当該個人に返還されないままに法人税法 132 条 3 項の対応的調整を行うと、経済的価値が当該同族会社に存在する状態では、相続税の評価が低くなる可能性がある。

このように、同族会社から株主等個人への経済的価値の返還がなく、所得が減少すると認められないにもかかわらず法人税法 132 条 3 項の対応的調整を行うことは、様々な問題が生じると考える。

(ロ) 引き直しに引き直しを重ねることの問題点

東京高裁平成 18 年 6 月 29 日判決及び平成 20 年 9 月 10 日判決（第

---

(17) 八ッ尾順一・前掲注(11)

4章第4節で検討を行う。)では、同族会社に法人税法132条3項が適用され、事実認定により同族会社からその役員に流入した経済的価値を役員賞与として課税されたが、このように、同族会社等の行為計算否認規定が同族会社に適用された場合に株主等個人に所得があるとして課税される場合もあり、一概に法人税法132条3項の対応的調整による減額更正を義務規定と解することはできないと考える。

田中教授は、「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。」と述べられ、必ずしも株主等個人、同族会社の双方の増額更正の可能性が排除されないことを指摘されているとともに、「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ことがゆるされるわけではない。」と述べられている<sup>(18)</sup>。

本来、株主等個人に対する経済的価値の流入などの事実認定により、それが所得税法において所得となるかという課税理論の検討を経て当該個人における増額更正がなされるものであり、このように考えると、法人税法132条3項の適用においても、増額、減額問わず経済的価値の流入などの事実を把えた上で、法人税法上所得が増減するかという課税理論の検討が必要であると考ええる。

私見としても、法人税法132条3項の対応的調整を義務規定とする解釈の一番の問題点は、現実の行為や取引を離れ、また、経済的価値が株主等個人から同族会社に流入しそれが法人税法上所得となるという課税理論を考慮することなく、課税関係が引き直しに引き直しを重ねられることとなり、法的な不安定さを招くことであると考ええる。

---

(18) 田中治・前掲注(10)144頁

一方の収益が他方の費用となるのが通常であるが、必ずしも一方の所得の増加が即他方の所得の減少となるものではないことから、経済的価値の存在等の事実関係や課税理論を考慮しないような義務的な対応的調整による減額更正はできないものとする。

同族会社等の行為計算否認規定は税務上の引き直しといえども、事実認定等に基づき引き直されるものである<sup>(19)</sup>。清永教授は、実質主義なり実質課税の原則を広く理解するときは、同族会社の否認規定もそのような実質主義を具体化するための規定であると考えられることも可能であろうと述べられているところであり<sup>(20)</sup>、法人税法 132 条 1 項の同族会社等の行為計算否認規定自体が事実関係等に基づき引き直されるのに、同条 3 項の対応的調整の適用においては経済的価値等の事実関係や課税理論をみないで義務的に減額更正するとの主張は一面的である。

## (2) 経済的価値、所得の変化等を考慮する見解

経済的価値、所得の変化等を考慮する見解は、次のものである。すなわち、株主等個人から同族会社へ流入した経済的価値を当該同族会社から当該個人へ返還し、法人税法上所得が減少したと認められた場合に法人税法 132 条 3 項の対応的調整を行うべきとするものである。

大淵教授は、前述した義務規定への批判の際に「経済的成果」「課税要件」との関連で述べられているが、これらは「経済的価値」とも関係しているように思われる。というのは、経済的価値の流入により「経済的成果」が変動する一方、それが「課税要件」に該当すれば所得を構成するものであり、単なる「経済的価値の流入」だけでなく課税理論の考慮が必要であるからである。必ずしも経済的価値のみで所得が認識されるものではなく、

---

(19) 水野教授は、仮装行為としての証拠を挙げてその真実性を否定するのは決して容易ではなく、同族会社の行為・計算の否認規定には、仮装行為の認定を容易にし、行政庁の立証責任の困難を救う意義が認められるとされる。(水野忠恒『租税法 第3版』494頁(2007))

(20) 清永敏次『租税回避の研究』392頁(ミネルヴァ書房、1995)



例えば、法人税法 37 条の寄附金の損金不算入規定のように、経済的価値が相手方に流出しても法人税法上損金不算入となるものもあり、一方で、同法 23 条の受取配当等の益金不算入規定のように、経済的価値が流入しても法人税法上益金不算入となるものもあるからである。

小田教授は、行為計算否認規定の適用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必然的に減少するというものではないから、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当該個人に返還しない限り同族会社の所得は減少しないとされる<sup>(21)</sup>。

私見としても、同族会社の行為計算否認規定は、私法上有効に成立した法律関係までを否認するものではないから、株主等個人に所得税法 157 条 1 項が適用されたことに伴い同族会社の所得が必然的に減少するものではなく、経済的価値を当該個人に返還する場合に所得が変化するから、この見解には合理性があるといえるが、経済的価値のみでは所得を計れないので、それが所得に影響を与えるかという課税理論を考慮すべきと考える。例えば、株主等個人から同族会社に支払った不動産管理料が過大としてその過大部分が当該個人において所得税法 157 条 1 項により否認されたとしても、不動産管理契約は私法上有効であり、また、当該同族会社においては受取った管理料は所得であることに変わりはなく、その受取管理料により当該同族会社へ流入した経済的価値が当該同族会社に存在しているのであれば、当該同族会社においては、当該同族会社から当該個人へ返還した経済的価値を返還することにより、所得が減少するといえる。

なお、法人税法 132 条 3 項を義務規定を解した上で、あるべき論としてこれによるべきとする見解もあるが、本項はこのように解される。

- (3) 株主等個人から同族会社に対する無償又は低額な役務提供のみを対象とする見解

株主等個人から同族会社に対する無償又は低額な役務提供のみを対象と

---

(21) 小田信秀「所得税における同族会社の行為計算否認を巡る諸問題」税務大学校論叢 33 号 66 頁(1999)

すべきとする見解は、次のものである。すなわち、過大経費の支出の必要経費控除の否認は、所得税法 157 条 1 項の問題として扱うのではなく、同法 37 条により扱うこととし、株主等個人から同族会社に対する無償の役務提供について、これを発生したものと擬制することは現行の所得税法の規定の射程を超えており許されないところ、すでに同法 157 条 1 項による課税の適法性について支持されており、今後にかかる課税が継続するとも考えられるので、当該同族会社についての租税負担の軽減を図るべき対応的調整が積極的に行われるべきであるとするものである。以下、この見解について考察したい。

この見解は、同族会社から株主等個人に対する利益移転を否認の対象としていた当時の立法趣旨からして、株主等個人から同族会社に対する無利息貸付等、同族会社への利益移転が、同族会社等の行為計算否認の対象とすることは、解釈の変更又は拡大解釈であり、そもそも同族会社等の行為計算の法理を誤解して解釈したところに起因するとの考察が前提となっていると考えられる<sup>(22)</sup>。

そこで、株主等個人から同族会社への利益移転につき同族会社等の行為計算否認規定の適用対象となるかを検討する。本規定の適用にあたっては、「同族会社等の行為又は計算であること」、「これを容認した場合にはその株主等の所得税の負担を減少させる結果となること」という要件を充足する必要があるとされるところ、これらの点は、個別の事例に則して考えるべきであり、次章において事例に則して検討を行うこととするが、まず、総論として「同族会社等の行為又は計算であること」につき、以下に「株主等から同族会社への利益移転」について同族会社の行為計算ではなく所得税法 157 条の適用がないといえるのかどうかを検討する。また、この見解は、法人とは異なり個人の行為には経済的合理性が求められるものでは

---

(22) 大淵博義「-法人税法評釈の判例理論の検証とその実践的展開-同族会社の行為計算の否認規定(法法 132 条)を巡る論点の考察(2)」税経通信 63 卷 13 号 74 頁(2008)

ないことが前提となっているので<sup>(23)</sup>、この点についても検討したい。

## イ 経緯

同族会社の行為計算の否認規定の経緯を概観すると、本規定の創設は大正12年であり、旧所得税法73条ノ3に「前条ノ法人ト其ノ株主又ハ社員及其ノ親族、使用人其ノ他特殊ノ関係アリト認ムル者トノ間ニ於ケル行為ニ付所得税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」と規定されたが、当時は法人税法は制定されておらず、法人所得についても旧所得税法に規定されていた。

創設当時は「同族会社」という言葉は使われておらず一定の要件に該当する「法人」とされていたが、現在の規定との違いは、①現行法の同族会社よりもその範囲が狭いこと、②否認の対象は、現行法は単に「同族会社等の行為計算」となっているのに対し、当時は「法人」と株主等との間の行為に限られていたこと、③否認される場合の要件として、現行法では、例えば所得税法157条では「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」とされ税の負担減少の結果を前に出しているのに対し、73条ノ3では「所得税逋脱ノ目的アリト認ムル場合ニ於テハ」とし税の負担減少の目的を前面に出すような規定の仕方がされていたことである<sup>(24)</sup>。

この背景としては、大正9年に配当所得の総合課税が実施され、個人の累進税率が法人の留保所得税率に比べ高率である場合にそれを逃れるための同族会社が続出し、その同族会社に所得を留保して個人の配当課税を免れたり、その会社と株主等の取引により所得税の軽減が図られていたことがあったとされる<sup>(25)</sup>。

その後、大正15年所得税法の改正により、73条ノ2に「同族会社ノ

---

(23) 大淵博義「-法人税法評釈の判例理論の検証とその実践的展開-同族会社の行為計算の否認規定(法法132条)を巡る論点の考察(3)」税経通信63巻14号60頁(2008)

(24) 清永敬次・前掲注(20)309頁

(25) 清永敬次・前掲注(20)310頁

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、使用人等特殊ノ關係アル者ノ所得ニ付所得税通税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ワ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」と規定された。新 73 条ノ 2 は旧法 (73 条ノ 3) と比べて、①否認の対象を「行為」に限定していたものが「行為」とともに「計算」にも及ぼすものとし、②「行為」については同族会社と株主等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行為の相手方が誰であるかを問わないことにし、③同族会社の所得についてもまた株主等の所得についても計算できるとした<sup>(26)</sup>。

この改正については、受動的な同族会社の行為計算を否認の対象とする趣旨の改正ではなく「同族会社から株主等への利益移転」から「株主等から同族会社への利益移転」を否認の対象とする解釈の変更又は拡大の根拠とはなりえないとの指摘もある<sup>(27)</sup>。

私見では、①創設当時に本規定が適用された事例のみが現在においても適用されるべきとは考えられないこと、②大正 12 年に本規定が創設された経緯からしても個人に対する租税負担が法人に比して不利な状況にある中で同族会社と株主等の取引によって所得税の軽減を図ろうとすることにも対抗したものであること、③大正 15 年に「同族会社ノ行為」に改正されたが、この改正の趣旨は同族会社と株主等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行為の相手方が誰であるかを問わないとされたこと、④その同族会社の「行為」とは同族会社の第一種所得税を減少させる行為とは言い切れないこと、⑤その「所得税」とは法人の第一種所得税なのか個人の第三種所得税なのかは定かではなかったが、大正 15 年の改正により同族会社の所得についてもまた株主等の所得についても計算できると明確にされたことから

(26) 清永敬次・前掲注(20)321頁

(27) 大淵博義・前掲注(22)75頁

株主等個人から同族会社への利益移転を否認の対象とすることは否定されるものではないと考えられ、大正 15 年改正時の経緯からすると、現行の所得税法 157 条の「同族会社の行為計算」について当時のものと別に解する理由はない。

加えて、当時の 73 条の 2 について、「同族会社と、特殊関係者（仮に之を同族と云ふ）」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なからしめ、或は同族個人の第 3 種所得を少なからしめるために種々たる合法的手段が行はれる場合がある」との解説がある<sup>(28)</sup>。当時の 73 条の 2 は、「同族会社が同族に資産を低額で売却して、この資産を高値で買い戻すことにより会社に売却損を生じ所得が減る一方で、個人の資産売却益につき課税されない取引」をターゲットとしていたとの見解もあるが、それが主なターゲットであったとしても、同族会社及び株主等個人の所得が不当に減少する場合のみが所得税法 157 条の適用対象だということではないのではないかと。

その後においても、株主等個人が同族会社に無利息貸付を行った場合、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との指摘もあるところである<sup>(29)</sup>。

この点、例えば、株主等個人から同族会社への無利息貸付に係る東京高裁平成 11 年 5 月 31 日判決（第 4 章第 2 節で検討を行う。）においては、「本件消費貸借は、原告が B 社（筆者注：同族会社）に対し、3,455 億円を超える多額の金員を無利息、無担保かつ無期限に貸し付けたものであるから、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、これによって原告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、原告の所得税の負担を不当に減少させる B 社の行為又は計算に該当するといえることができる。」と判示されるなど、株主等個人に所得税法 157

---

(28) 山本貞作『営業収益税法積義』379 頁(1927)

(29) 塩崎潤、植松守雄ほか『所得税法の論理』186 頁(1969)

条1項の適用を認めた判決においては、必ずしも同族会社の行為を同族会社から株主等個人に対する利益移転のための行為と解する必要はないものとされており、上でみた経緯からしても肯定できるものである。

#### ロ 個人への経済的合理性

所得税法 157 条 1 項と法人税法 132 条 1 項がいずれも同族会社等の行為計算によるもので、法人税法にあつては、合理的経済人の営利法人として通常行われない行為又は計算により課税要件の充足を回避し、法人税を不当に減少した場合にはこれを否認することとの整合性を考えると、所得税法において、株主等個人の所得税を不当に減少させる同族会社の行為計算の結果として同族会社に所得がもたらされる行為が否認されないことは、文理解釈からしてもできない。個人の行為は営利法人とは異なり、必ずしも経済的合理性を追求する場合だけではないとも考えられるが、自然人であっても租税回避をしないとはいえないし、租税回避でなくとも租税の公平性の観点から経済的合理性が必要な場面も出てくるものとする。したがって、所得税法 157 条 1 項は「株主等から同族会社への利益移転」を対象とすることが否定されるものではない。

#### ハ 株主等個人から同族会社に対する過大経費への所得税法 157 条 1 項の適用

株主等個人から同族会社に対する過大経費につき所得税法 157 条 1 項の適用対象となるかについては事例にもよるが、総論として、①過大経費につき同条を適用することについて否定的な見解もあること<sup>(30)</sup>、②裁判例においても過大経費につき所得税法 157 条 1 項が適用されていること<sup>(31)</sup>、③同法 37 条との関係でも同法 157 条 1 項は実体的な規定であり、所得の稼得に、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とする見解もあること<sup>(32)</sup>、④過

(30) 八ツ尾順一・前掲注(11)95-96頁

(31) 例えば、東京地裁平成5年2月10日判決など

(32) 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

去に同法 157 条 1 項が同法 37 条よりも優先適用する余地があるとの判決も存在すること<sup>(33)</sup>、⑤例えば平成元年 4 月 17 日判決について同法 157 条 1 項の適用を肯定する見解も存在すること<sup>(34)</sup>から、少なくとも同法 157 条 1 項の要件に該当した場合には、その適用を否定するものではないと考える。

## ニ 株主等個人から同族会社に対する無償又は低額な役務提供への所得税法 157 条 1 項の適用

株主等個人から同族会社に対する無償又は低額な役務提供につき当該個人へ所得税法 157 条 1 項が適用されるかは事例にもよるが、このような無償又は低額な役務提供により株主等個人が同族会社から收受した額は、租税回避の意図の有無にかかわらず第三者間の取引と異なる可能性が高く、そうすると、租税回避の意図の有無にかかわらず当該個人から当該同族会社に経済的価値が流入しない可能性もあるから、課税の公平という本規定の趣旨からしても、所得税法 157 条 1 項が適用されるべきではないとはいえない。本来株主等個人に本規定が適用されるかどうかは当該個人の所得税において争うべきであり、当該個人から同族会社

務事例研究 21 巻 62 頁(1994)

- (33) 広島地裁平成 13 年 11 月 11 日判決 ただし、本件控訴審(広島高裁平成 16 年 1 月 22 日)判決では、この点について判示されていない。
- (34) 例えば、増井良啓「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定した事例」ジュリスト 965 号 103 頁

増井教授は、純粹な実体法の論理だけからすれば、3,424 万円余の支出のうち必要経費を 427 万円余であると認定すればすむ事案であり、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指摘されている(増井良啓・同 102 頁)。私見では、同業者比準という点に関して、所得税法 37 条が適用される場合においても、同業者比率等の独立・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、価格を参照することは、適正な必要経費の額を算定する上で必要であろうから、立証の緩和という観点から用いられたものではないと考える。なお、所得税法 57 条においては、青色専従者の給与に係る必要経費として「その給与の金額でその労務に従事した期間、労務の性質及びその提供の程度、その事業の種類、その事業と同種の事業でその規模が類似するものが支給する給与の状況その他の政令で定める状況に照らしてその労務の対価として相当であると認められるもの」と規定されており、このような手法を用いられているところである。

に経済的価値が流入しそれが当該同族会社に存在している以上、本来当該個人に課税されるべきでなかったから当該同族会社で法人税法 132 条 3 項の対応的調整を行うべきとの主張は困難であろう。

#### ホ 経済的価値等の事実、所得の変化、課税理論の考慮

この見解は、経済的価値等の事実、所得の変化を考慮しない点で一面的ともいえる。

しかし、先に述べたとおり、義務規定とする見解への批判として、同族会社等の行為計算否認規定は、現実に発生している同様の経済的成果を獲得するために通常行われる合理的な行為計算に置き換えて（フィクションして）、株主等個人の所得税の課税関係を形成するというものであるから、その一方の当事者である同族会社の所得金額が、株主等の個人の更正により「反射的に減額される」というものではないことを指摘されており、むしろ経済的価値等の事実、所得の変化、課税理論を考慮することに肯定されているとも考えられる。

## 第 2 節 検討の方向性

### 1 学説からみた問題点のまとめ

第 1 節で学説を概観し検討を行ったところ、以下の問題点が抽出される。

#### (1) 義務規定とする見解に対する問題点

義務規定とする見解については、以下の問題点がある。

個人につき所得税法 157 条 1 項が適用された場合、例えば、株主等個人がその同族会社に支出した不動産管理料について、当該個人につき所得税法 157 条の行為計算否認規定が適用され、増額更正を受けた場合であっても、私法上行われた法律関係までを否認するものではないから、当該個人について同条の規定が適用された後においても当該同族会社の収益として益金に算入されることは変わるものではない。

また、株主等個人から流入した経済的価値が同族会社に存在し、法人税



法上所得の変化がないのに減額更正を行うことは所得計算を歪めるから、法人税法 132 条 3 項が減額更正の義務規定との主張は、課税理論を超えることにも繋がりがねず、法的安定性を損なう可能性もあることから否定されるべきと考える。この点、立法趣旨としても、法人税法 132 条 3 項の対応的調整を減額更正の義務規定としすべての事案において本項の対応的調整を行うべきことを意図したものではないと考えられる。

同族会社等の行為計算否認規定は引き直し規定といえども事実関係等を考慮することなく適用されるものではなく、法人税法 132 条 3 項についても取引の相手側において事実関係等を考慮することなく義務的に減額更正されるべきものではない。

また、過去に、同族会社に同族会社等の行為計算否認規定が適用された場合に、事実認定により取引の相手方である役員たる個人に所得があるとされた裁判例もあり、必ずしも取引の相手方において所得が減少するものではなく、法人税法 132 条 3 項を一概に減額更正の義務規定ということはできない。

## (2) 株主等個人から同族会社に対する無償又は低額な役務提供のみを対象とする見解に対する問題点

株主等個人から同族会社に対する無利息貸付等の同族会社への利益移転を、同族会社等の行為計算否認の対象とすることは、解釈の変更又は拡大解釈であり、そもそも同族会社等の行為計算の法理を誤解して解釈したとの点につき、本規定の創設時の経緯等からしてこの法理を誤解して解釈したとはいえない。また、株主等個人の行為は営利法人とは異なり、必ずしも経済的合理性を追求する場合だけではないとも考えられるが、自然人であっても租税回避をしないとはいえないし、租税回避でなくとも課税の公平性の観点から経済合理性が必要な場面も出てくる。

過大経費について、必ずしも所得税法 37 条を適用すべきとの結論は導き出せず、同法 157 条 1 項の適用を否定できない。また、株主等個人から同族会社に対する無償又は低額な役務提供につき、当該個人へ所得税法 157

条1項が適用されるかは事例にもよるが、本来株主等個人に本規定が適用されるかどうかは当該個人の所得税において争うべきであり、当該個人から同族会社に経済的価値が流入しそれが当該同族会社に存在している以上、本来当該個人に課税されるべきでなかったから当該同族会社において法人税法132条3項の対応的調整を行うべきとの主張は困難であろう。

しかし、株主等個人から同族会社への利益移転につき所得税法157条1項が適用されるか否かは事例にもよることから、次章において各事例をみていきたい。

なお、この見解は、法人税法132条3項の適用に当たって、経済的価値等の事実、所得の変化、課税理論を考慮しない見解であり、一面的ともいえるが、株主等個人への所得税法157条1項による更正により、取引の相手方の同族会社において「反射的に減額される」というものではないことを指摘されており、むしろ経済的価値等の事実、所得の変化、課税理論を考慮することに肯定されているとも考えられる。

### (3) 経済的価値、所得の変化等を考慮する見解

同族会社の行為計算否認規定は、私法上有効に成立した法律関係までを否認するものではないから、個人に所得税法157条1項が適用されたことに伴い同族会社の所得が必然的に減少するものではなく、経済的価値を個人に返還する場合に所得が変化するといえるが、経済的価値のみでは所得を測れないので、課税理論を考慮すべきといえる。

## 2 法人税法132条3項の適用にあたり考慮する点

法人税法132条3項は税務署長による更正又は決定の規定であり、経済的価値等の事実、所得の変化、課税理論を考慮することなく法人税法132条3項を減額更正の義務規定と解したり、株主等個人から同族会社に対する無償又は低額な役員提供のみを対象と解したりすることはできないと考えられる。そうすると、経済的価値、所得の変化等を考慮する見解が肯定されるし、また、このように解釈される。

そこで、次章においては、経済的価値、所得の変化等を考慮する見解について更に検討を深めるため、これらの点を中心に考察を行いたい。

## 第4章 事例を通じた検討

本章では、前章で行った検討について、更にいくつかの事例に基づき検討を行いたい。

第1節から第3節及び、第5節は、株主等個人から同族会社の利益移転につき所得税法 157 条 1 項が適用されたものである。

ここでの検討に当たっては、まず、前章の検討の方向性から導き出された経済的価値及び所得の変化の観点から検討を行いたい。また、「株主等個人から同族会社に対する無償又は低額な役務提供のみを対象とする見解」では、株主等個人から同族会社への利益移転について所得税法 157 条 1 項の適用対象とならないことが前提となっているところ、前章における検討から、総論として株主等個人から同族会社への利益移転が適用対象とならないとはいえないといえるが、これは事例にもよることから、課税に係る検討として、本規定の適用対象となるかにつき検討を行いたい。

ここで、いずれの事例においても、法人税の対応的調整について争われなかったが、納税者が平成 18 年度以降分を対象として法人税法 132 条 3 項により減額更正を主張し争われたと仮定し、本項の対応的調整に係る検討を行いたい。

第4節は、同族会社から株主等個人への利益移転についての事例であるが、本事例からの示唆があるかどうか検討したい。

なお、課税に係る検討として、「経済的効果ないし成果」についても考察するが、私見としては必ずしも経済的効果を考慮すべきではないと考える。しかし、同族会社等の行為計算否認規定が適用される限りにおいては、問題となる同族会社の行為計算に置き換わるにふさわしい「経済的効果」をもたなければならないとの指摘もされているところであり<sup>(35)</sup>、課税に係る検討においては、「経済的効果」からの考察も加えてみたい。(以下、「経済的効果」に用語を統一する。)

---

(35) 田中治「同族会社の行為計算否認規定(所得税法 157 条)の射程範囲」税務事例研究 89 号 24 頁(2006)

## 第1節 平成元年4月17日判決<sup>(36)</sup>

### 1 事案の概要

原告Xはビルを所有し、X及びXの母は駐車場を共有していたところ、Xらは当該ビルと駐車場を第三者に賃貸した上、Xらが株式の全部を保有しXがその代表取締役をつとめる同族会社A社に対しXらが当該ビルと駐車場の管理を委託し、管理料としてXが受領すべき金額の50%をA社に支払う旨の契約を締結した。Xは当該支払管理料を不動産所得の必要経費に算入していた。

被告Yは所得税法157条の同族会社の行為計算否認規定により、当該支払管理料を否認して適正と認められる管理料に引き直して所得税の更正処分を行なった。

### 2 判決の概要

その所有する貸ビル及び貸駐車場の管理を法人税法二条一〇号に所定の同族会社である不動産管理会社に委託している者が支払った管理料について、それが所得税法一五七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、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つて、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。

しかして、原告がA社に支払った昭和五八年分の管理料の金額が34,243,900円であることは、右・・・のとおりであるところ、右支払金額は、

---

(36) 訴月35巻10号2004頁

右・・・の標準的な管理料の金額と比較して、著しく過大であつて、純経済人の行動としては極めて不合理であり、A社が、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。

そして、・・・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、よつて、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。

したがつて、右の行為計算は、所得税法一五七条に基づいて否認されるべき場合に該当し、右標準的な管理料の金額である4,276,874円を、原告のA社に対する管理料の金額として原告の不動産所得を計算すべきである。

原告は、原告のA社に対する管理料の支払が原告の所得税の負担を不当に減少させるものであるか否かを判断するについては、原告の支払管理料のうち、原告の役員報酬額相当分は原告の給与所得に、A社の留保額相当分はA社の法人所得にそれぞれ転換されて、結局は、課税の対象となる所得を構成するに至ることをも斟酌すべきである旨主張する。

しかしながら、原告の給与所得はA社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つて、右・・・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A社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、所得の発生の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、所得税法一五七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。

また、所得税法一五七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、A社の法人所得を斟酌する必要性も存在しない。

### 3 検討

本件は、同族会社たる不動産管理会社に対し支払った不動産管理料について、初めて同族会社の行為計算否認規定により過大部分が否認され争われた事案である。

#### (1) 課税に係る検討

##### イ 所得税法 157 条の適用対象か

まず、本件のような過大経費に所得税法 157 条の適用対象となるかについて、所得税法 37 条により否認すべきであったのではないかとの見解も存在するが<sup>(37)</sup>、第 3 章第 1 節で検討したとおり、過大経費について所得税法 157 条 1 項の適用は否定されるものではない。

そこで、本件につき、所得税法 157 条 1 項に照らして考えると、X の所得税の負担を不当に減少させる同族会社 A 社の行為計算であること、X から A 社への支払管理料は標準的な管理料の金額に比べて著しく過大であり、このような行為計算を放置した場合、X の所得税の負担を不当に減少させる結果となるから、本件判決は肯定できる。

##### ロ 経済的効果

次に、本件における経済的効果について考えてみたい。小田教授は、株主等が同族会社に支払った過大経費部分は、実質的には株主等からの同族会社に対する金銭の贈与等とみることができると指摘されており<sup>(38)</sup>、私見としても肯定できる。

##### ハ その他-課税における所得税、法人税の負担の斟酌、考慮

X から A 社への支払管理料のうち、X の役員報酬額相当分は X 個人の給与所得に、同族会社の留保相当分は A 社の法人所得にそれぞれ転換さ

---

(37) 裁判例には過大経費につき所得税法 37 条による否認を適法としたものもある(山口地裁平成 7 年 6 月 27 日判決)。

(38) 小田信秀・前掲注(20)72 頁

れるので、Xに対し所得税法 157 条 1 項を適用する時に、これらの所得に転換された金額を斟酌、考慮して課税すべきという主張がされている。そこで、これらの斟酌、考慮を行うべきか以下に検討する。

(イ) 課税における所得税の負担の斟酌、考慮

まず、Xの給与所得を斟酌するかについては、増井教授は、原告Xの不動産所得と給与所得とは「所得の発生の根拠を異にする」から、Xの給与所得を斟酌すべきではないとの判示は、本件で問題となっている必要経費の額は実体法上不動産所得の算定のうえでのみ問題とされているにすぎないから、所得税法 157 条による是正はその範囲でのみこれをおこなえば足りる、との意に解する余地があるとされ給与所得を斟酌しないことにつき肯定される<sup>(39)</sup>。

また、八ツ尾教授は「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」<sup>(40)</sup>とされている。

佐藤教授は、判決の態度は形式を重視するあまり、やや狭きに失すようにも思われると指摘され、確かに所得税法 157 条は全体として取引を実質に合致したものに引き直す権限までを与えたものではないが、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、納税者の所得計算上、不動産所得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指摘される<sup>(41)</sup>。

小田教授は、①過大役員報酬であるか否かは、本来、法人税法 34 条などの問題であるから、過大役員報酬に該当するかどうかの判断は、

---

(39) 増井良啓・前掲注(34) 103 頁

(40) 八ツ尾順一「租税回避の事例研究」税法学 536 号 63 頁(1996)

(41) 佐藤英明・前掲注(32)53-54 頁



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ること、②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、③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対価を下回る対価で收受し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すると、同族会社から支払われている役員報酬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くても、違法とはいえないこと等を指摘されているところであり<sup>(42)</sup>、私見としても肯定できる。

加えて、①所得税法 157 条の文理上からしても給与所得を斟酌すると解釈することはできないこと、②Xの不動産所得を得るためにA社に対し不動産管理料として支払っていた額のうち、直接過大管理料を所得税法 37 条により否認するものではないものの、不当に減少する金額を認めないことによって同条による否認と同様の効果を有するものであること、③たとえA社がXから得た不動産管理料収入のうちの一

---

(42) 小田信秀・前掲注(21)72頁

なお、村井泰人「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-」税務大学校論叢 55 号 669 頁(2007)では、「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。」と述べている。

部を原資として役員報酬を支払っていたと想定されても、それは資金繰りの問題といえることからXの給与所得を斟酌する必要はないと考える。

(ロ) 課税における法人税の負担の斟酌、考慮

法人税を斟酌するかについては、本判決では、「所得税の負担」と明記する「同条の規定上明らかである」から、Xが代表取締役をつとめ、Xの所有する不動産の管理を委託している訴外同族会社A社の法人所得を斟酌する必要性も存しない、と判示している。

増井教授は、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」と書き分けられていることからすると法人税を斟酌しないことは相当とされる<sup>(43)</sup>。

清永教授は、「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」と述べられている<sup>(44)</sup>。

私見では、所得税法 157 条の文理上法人税の負担を斟酌するとは解釈できないこと、法人税の負担を斟酌するとの裁判例は他にもないことから、法人税の負担を斟酌しないことは相当と考える。

(ハ) 法人税、所得税の斟酌、考慮に係る小括

Xに同族会社の行為計算否認規定が適用されるに当たり、役員報酬に係る所得税の負担、法人税の負担について斟酌、考慮する必要はない。

また、平成 18 年改正により法人税法 132 条 3 項が制定されても、所得税法 157 条 1 項の規定が変わらないので、従前の解釈が変更されるものではないのではないかと考える。

(43) 増井良啓・前掲注(34) 103 頁

(44) 清永敬次「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)29 頁(1992)

## (2) 対応的調整

上述の「法人税の負担」や「役員報酬に係る所得税の負担」を考慮するということは、二重課税の問題とも関連があり、課税処分時にこれらを考慮することの延長線上として、対応的調整の問題があると考えられる。

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同族会社からの役員報酬等に係る所得税を調整する方法等がある<sup>(45)</sup>。

### イ 法人における対応的調整

#### (イ) 経済的価値及び所得の変化

XがA社に不動産管理料として支払った金額のうち、過大部分がXにおいて所得税法 157 条により是正されたとしても、その契約は私法上有効であり、A社においては受取った管理料は所得であることに変わりはなく、受取管理料によりA社へ流入した経済的価値がA社に存在しているから、当該受取管理料を法人税法 132 条 3 項の対応的調整により減額更正を行う必要はないと考える。

#### (ロ) 課税の公平

さらに、同族会社等行為計算否認規定の趣旨は、同族会社が少数の株主ないし社員によって支配されているため、当該会社又はその関係者の税負担を不当に軽減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、先に述べたとおり、所得税法 157 条と同法 37 条は別の規定である。しかし、実際に所得税法 37 条により過大経費が否認されている事案もあることとのバランスにおいて、同法 157 条は、同法 37 条のように直接過大管理料を否認するものではないものの同様の効果を有するものであり、同条の適用があった場合には法人におけ

---

(45) 小田信秀・前掲注(21) 76 頁

る対応的調整は行われなところ、同法 157 条で否認された場合に対応的調整を行うことは適当でないとする。本規定の趣旨からして、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同族会社のために、所得の減少がないにもかかわらず対応的調整が行われることは、不合理な結果を招くと考える。

#### ロ 個人における対応的調整

さらに、対応的調整による減額更正を X の役員報酬等の給与所得に行うかという問題について、その役員報酬を減額するかどうかは、その個人の役員としての業務に照らして判断されなければならない問題であるのに、A 社へ流入した経済的価値が原資になっているとしても法人側からみて当該役員給与が過大であるわけではないと考えられ、X に対応的調整を行うことは適切ではないとする。また、受取管理料等と同族会社へ流入した経済的価値を原資として支払われた役員給与は不動産管理とは取引が異なるから、それが役員報酬の原資となっているとしても、客観的、合理的な方法を見いだすことが困難である。

課税の根拠が所得税法 157 条第 1 項であり、同族会社の行為または計算の結果、X の所得税が不当に減少すると認められる場合に、それを税務署長により引き直されるということをもってその原資にまで議論が及び、X の給与所得に対応的調整を行うことは適当でないとする。

また、法人税法 132 条 3 項は法人税の更正に係る規定であることから、X 個人所得に対応的調整を行うことができるとは解釈できないし、所得税法 157 条 3 項の文理上からも給与所得の減額更正を行うことができるとは解釈できない。

#### ハ 小括

平成 18 年度改正により法人税法 132 条に 3 項が追加されたといえども、本件のように X から A 社へ流入した経済的価値を A 社から X に返還しなければ法人税法上所得が減少したと認められないので、本件は、法人税法 132 条 3 項の対応的調整の適用対象にならないとする。

また、過大管理料がXの給与所得の原資になるとしても、合理的な方法を見いだすことが困難な上に、そもそも取引が異なるからXの給与所得に対応的調整を行う必要はなく、所得税法 157 条 3 項の文理上からも給与所得の減額更正を行うことができるとは解釈できない。

## 第 2 節 最高裁第三小法廷平成 16 年 7 月 20 日判決<sup>(46)</sup>

### 1 事案の概要

原告 X は、パチンコ機器製造等の事業を営む株式会社 A 社の代表取締役であり、同時に有価証券の保有・運用を目的とした有限会社 B 社の取締役でもあった。平成元年 3 月 10 日、X は、B 社に対して A 社の株式 3,000 万株(以下、本件株式という)を証券会社を通じて 3,450 億円で譲渡した(以下、本件譲渡という)。

同年 3 月 15 日、X は、銀行から 3,455 億 2,200 万円を有利息で借入れ、そのうち、先の株式譲渡代価 3,450 億円と証券会社に支払う購入手数料 5 億円を合わせた 3,455 億円を、返済期限及び利息を定めず、また、無担保で貸し付けた。同日、B 社は本件貸付金を証券会社に支払って本件株式の引渡しを受けた。さらに同日、X は銀行等から先の借入金及び利息を返済し、先の支払を返済に充当した。

以上の結果、本件株式は X から B 社に移転したが、本件貸付金は無利息・無期限のまま残った。

X は、平成元年分所得税につき、株式譲渡に係る譲渡益は当時の所得税法で非課税となり、本件貸付金は無利息なので所得は発生しないものとして申告を行った。

これに対して被告 Y は、本件無利息貸付につき所得税法 157 条を適用し利息収入を認定して所得税の更正処分を行った。

---

(46) 東京地裁平成 9 年 4 月 25 日、東京高裁平成 11 年 5 月 31 日、最高裁第三小法廷平成 16 年 7 月 20 日判決(訴月 51 巻 8 号 2126 頁)

## 2 判決の概要

本件東京高裁平成11年5月31日判決では以下のように判示された。

本件規定の対象となる同族会社の行為又は計算は、典型的には株主等の収入を減少させ、又は経費を増加させる性質を有するものといえることができる。特段の事情がない限り、右の所得税の不発生又は減少自体が一般的に不当と評価されるものと解すべきである。

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えることができるから、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えるべきである。

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必要はない。

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される範囲に止まり、あるいは・・・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。

本件消費貸借は、原告がB社に対し、3455億円を超える多額の金員を無利息、無担保かつ無期限に貸し付けたというものであるから、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、これによって原告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、原告の所得税の負担を不当に減少させるB社の行為又は計算に該当するものということができる。

### 3 検討

#### (1) 課税に係る検討

##### イ 所得税法 157 条の適用対象か

##### (イ) 外部からの経済価値の流入

まず、Xには外部からの経済的価値の流入がないことから本件のような無利息貸付について所得税法 157 条の適用対象外であるとする見解があるが、これについて検討したい。

所得税法における「収入」とは、「経済的価値の外からの流入」<sup>(47)</sup>をいうものと解されているところ、本判決では「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。」と判示された。外部からの経済的価値の流入を株主等の所得と観念することは、「結局、同族会社への収入を株主に対する収入と同視し、いわば本件規定を同族会社の法人格を否認する規定と解するに等しく、『同族会社の行為又は計算』を否認対象とする本件規定の文言と著しく乖離する結果となるから、このように観念し得ないことも明らかである。」と判示している。

---

(47) 金子宏「租税法における所得概念の構成(三・完)」法学協会雑誌(1975)1098頁

高橋教授は、所得税法 157 条は、課税要件を充足していない取引であつ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<sup>(48)</sup>。また、外部からの経済的価値の流入を要件とした場合、租税回避行為としての無利息貸付にうまく対処できないばかりか、なぜ外部からの経済的価値の流入がないときには、流入があるときと同じく租税回避行為であるにもかかわらず、否認されないのかと問われることになる<sup>(49)</sup>と述べられている<sup>(49)</sup>。

佐藤教授は、法人税には無償取引からの所得の発生を擬制するために法人税法 22 条 2 項という実体的な規定が必要であつたことに鑑みると、所得税のこの場面で、個人納税者の所得の発生を手続的な、認定のための規定のみで、結果的に擬制しようとするのは、解釈論としてやや無理があるように思われなくても、と述べつつも、このように考えることは、同族会社の株式等の適正な所得を算出し、通常の場合との課税の公平を維持しようという所得税法 157 条の効果がきわめて限定的なものになってしまうことから、むしろ、この場面においては、所得税法 157 条は同法 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るべきであるように思われ、結果として、本事例に対する所得税法 157 条の適用は肯定されるべきとされている<sup>(50)</sup>。

松沢教授は、所得税法 36 条に所得計算の通則として収入金額とは「収入すべき金額」である旨を定め、「別段の定め」として同法 59 条に法人に対する贈与、法人に対する著しく低い価額の対価による譲渡につき、時価で譲渡があつたものとみなしており、法の趣旨、法体系

---

(48) 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 160 頁(1997)

(49) 高橋祐介・前掲注(48)161 頁

(50) 佐藤英明・前掲注(32) 61-62 頁



上からみて、法人との取引に係る収入に対し、同法 36 条、59 条を適用することはできないが、これを放置することが租税公平負担に反すると認められる場合に対処する補充的規定と解すべきとされている<sup>(51)</sup>。

私見では、同法 157 条と同法 36 条は適用要件を異にするものであり、同法 157 条の適用要件を満たす場合には、その適用が否定されるべきではないと考える<sup>(52)</sup>。この点、山本税理士によれば、「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」<sup>(53)</sup>と述べられているところである。所得税法 157 条は「別段の定め」であることから、仮に、同法 36 条の対象が外部からの経済的価値の流入を対象としているところ、本件は外部からの経済的価値の流入がなかったとしても、本件は同法 157 条の適用要件を満たしており、本判決の「同法 157 条の適用対象となる同族会社の行為又は計算は、典型的には株主等の収入を減少させ、又は経費を増加させる性質を有するものといえることのでき」「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ふべきである」との判示は肯定できる。

#### (四) 課税の公平

本事例のように同族会社等の行為計算否認規定が株主等個人に収入すべきとして争われる事案においては、取引の相手方が同族会社となるから、本事例の「外部」とは同族会社を指すのが適当ではないかと考えられる。租税回避の意図の有無にかかわらず、この「外部」である同族会社との取引金額が第三者間の取引金額と比べて異なる可能性が高いといえ、そうすると、租税回避の意図の有無にかかわらず株

(51) 松沢智『新版租税実体法 補正第 2 版』48-49 頁(2003)

(52) 金子教授は法人税法 22 条 2 項と同法 132 条との関係において、どちらの規定を適用するかによって税額が異なる場合には、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とされる。(「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 172~173 頁(1983))

(53) 山本守之「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 36 巻 5 号 68 頁(1993)

主等個人から同族会社に経済的価値が流入しない可能性もあるから、流入しない場合に本規定の適用がないということとなると課税の公平が保たれないのではないかと。

増井教授は、無利息貸付につき貸主から借主に経済的価値が移転しているとされ、また、所得税基本通達 36-15 (4) において経済的な利益に含まれるものとして、無利息融資の場合の利息相当額を含む旨が規定されていると指摘されている<sup>(54)</sup>。株主等個人が同族会社からの無利息借入をした場合において同通達が適用されると解される場所でもあり、このように、法人から株主等個人への経済的価値の流入が当該個人において収入すべき金額に含まれるものとされていることから、同族会社が「外部」でないとはいえないことになる。

本件取引が所得税法 157 条 1 項の適用対象外となると、例えば、過大不動産管理料が問題となった場合において、適正な不動産管理料に是正したものの、是正以前過大となっていた部分の経済的利益を同族会社に供与するために、適正な管理料を支払う一方で過大部分を利子相当額とする無利息貸付を行うことにより課税されないとなると、同じ株主等個人から同族会社へ経済的価値が流入しているのに不合理であるから、無利息貸付を同条の適用の対象とすることは肯定されるものと考えられる<sup>(55)</sup>。

(ハ) 通常的行為か

清永教授は、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ような場合は別にして)、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は原則として「通常でない行為計算」

(54) 増井良啓「無利息融資と経済的価値の移転」金子宏編『所得課税の研究』87、94頁(有斐閣 1991)

(55) 小田信秀・前掲注(20)42頁を参考とした。

というべきであろうと述べられている<sup>(56)</sup>。

私見としても、本事例は、好意的貸付の範囲を超えており、また、無利息貸付に合理性があると認められる特段の事情もみられないことから、所得税法 36 条の例外として同法 157 条の適用が認められるものとする。

## (二) 小括

本件は、外部からの経済的価値の流入はないものの、外部とは同族会社 B 社を指し、租税回避の意図の有無にかかわらず、この「外部」である B 社との取引金額が第三者間の取引金額と比べて異なる可能性が高いといえる。また、個人は自然人であり営利を追求する活動主体としてのみ存在するものではないが、本件のような巨額で無期限の無利息貸付取引を独立・対等で相互に特殊関係のない自然人が行っているとは考えにくい。更に、本件無利息貸付につき合理的といえる特段の事情もなく、また、受取利息相当額の収入が発生しないことにより X の所得税負担が不当に減少することになるから、本規定の適用は肯定でき、本判決も肯定できる。

## ロ 経済的効果

高橋教授は、無利息貸付は、有利息貸付により代表者等の個人が一旦受け取った時価(利息)相当額から一定部分を同族会社に贈与したのと経済的に同一であるが、通常法人に株主が出資することはあるものの、法人に贈与することは考えられないから、通常的行為は出資であり、「有利息貸付+出資」と考えることができるとされる<sup>(57)</sup>。しかし、教授自身も述べられているとおり、「出資」に置き換えるのは事例が複雑になるためとされており、「贈与」の方が適切であるとされる<sup>(58)</sup>。

---

(56) 清永敬次「検証 租税回避行為の否認」税研 13 巻 79 号 72 頁(1998)

(57) 高橋祐介・前掲注(48)159 頁

(58) 高橋祐介・前掲注(48)154 頁

無利息貸付には経済的効果がないという見解もあるが<sup>(59)</sup>、無利息貸付は経済的価値が貸主から借主に移転するものであり、経済的効果がないということにはならないと考える。

## (2) 対応的調整

### イ 経済的価値及び所得の変化

本節3(1)ロでの検討したとおり、無利息貸付について貸主から借主に経済的価値が移転すると考えられ、また、荻野税理士は、金銭の貸付により、貸主はその経済的価値を失い、借主はその経済的価値を取得するのであるが、その経済的価値こそが利子と呼ばれる利益であり、つまり金銭の移動に伴い、利子相当額の利益も移動すると述べられており<sup>(60)</sup>、私見としても肯定できる。

本件は、株主等個人Xから同族会社B社への無利息貸付が問題となっているところ、実際のキャッシュフローの動きは無いといえるが、例え無利息貸付であっても、B社が支払うべき支払利息を支払わないことにより法人税法上所得として認識されそれが支払利息と相殺されていること、また、そのことにより経済的価値が同族会社に存在していることから、B社において法人税法132条3項の対応的調整により減額更正を行う必要はないと考える。

### ロ 課税の公平

個人から同族会社に対する無償又は低額な役務提供のみを対象とする見解は、個人から同族会社に対する無償又は低額な役務提供について、これを発生したものと擬制することは現行の所得税法の規定の射程を超えており許されないから、これを課税するならば、法人税法132条3項の対応的調整を行うべきとするものである<sup>(61)</sup>。

XがB社から実際に収入していないことは事実であるが、租税回避の

(59) 田中治・前掲注(35)47頁

(60) 荻野豊「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19頁(1997)

(61) 大淵博義・前掲注(13)47,48頁(2009)

意図の有無にかかわらず、この「外部」であるB社との取引金額は第三者間の取引金額と異なる可能性が高いといえ、そうすると、租税回避の意図の有無にかかわらず株主等個人から同族会社に経済的価値が流入しない可能性もあるところ、本件はこれに該当すると考えられ、流入しないことを根拠に法人税法132条3項の対応的調整を行うことはできないと考える。

本件について、Xにおいて所得税法157条が適用されることにも肯定できるが、本来Xに課税すべきかどうかは所得税で争うべきであり、本来Xに課税されるべきでなかったから同族会社A社で対応的調整を行うべきとの主張は困難であろう。

### 第3節 最高裁小法廷平成6年6月21日判決<sup>(62)</sup>

#### 1 事案の概要

原告XとXの妻は同族会社であるOビルを設立し、Xがその代表取締役を務めている。Xは自己が所有する土地とその上にある建物及び駐車場を月額200万円でOビルに賃貸し、Oビルはこれを管理するとともに第三者に転貸して転貸料収入を得ていた。被告Yが所得税法157条を適用し、Xが本件物件を直接第三者に賃貸して収益をあげ、本件物件の管理についてOビルに適正管理料を支払ったものとしてXの不動産所得の金額及び所得税額を計算し増額更正処分を行った。

#### 2 判決の概要

本件福岡地裁平成4年5月14日判決では以下のように判示された。

現実にOビルから原告に支払われた賃貸料と通常支払われる賃貸料との差額は、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

---

(62) 福岡地裁平成4年5月14日判決、福岡高裁平成5年2月10日判決、最高裁小法廷平成6年6月21日判決(訴月41巻6号1539号)

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0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 of 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。

本件物件の適正賃貸料の額を算定するとしても、不動産賃貸料というものは、不動産の種類・構造・立地条件・建築年数等によって大きく異なるものであるから、本件物件の適正賃貸料を直接算定することは極めて困難であり、仮に、それが可能であったとしてもその数値の合理性、正確性には疑問がある。

そこで、右の算定方法に代わるものとして、不動産管理会社の管理料割合の算定という方法が考えられる。これによれば、各不動産の個性が捨象され、管理料割合自体は合理的かつ正確に算定しやすくなる。原告と0ビルの契約書によると、0ビルは、原告から本件物件の管理業務を受託し、これを賃借して賃借料を支払うとともに第三者に転貸して転貸料収入を得ているというものであり、実質的にはその差額が原告から0ビルへの不動産管理の対価(管理料)となっているとみることができる。したがって、本件賃貸料が不当に低額であるのかどうかは、右管理委託料が適正額かどうかの問題に置き換えることができるから、このような観点から適正賃貸料を算定している被告の算定方法が不合理・不適切なものであるとはいえない。

ここで一応、本件のように、原告が0ビルに対して、不動産管理を委託しているだけでなく、本件不動産を賃貸している場合にも右のような管理料割合を算定する方法で適正賃貸料を算出できるのかどうかの問題となるが、0ビルも同族会社とはいえ不動産管理を受託する営利企業であり、転貸料と賃借料との差額が管理料として0ビルの収益となっていることからすると、0ビルが適正な管理料収入を得ているのかどうかという観点から所得税法一五七条の適用の可否を判断することに何ら差し支えはないものと思われる。

そうすると、本件のような所有不動産の管理を同族会社である不動産管理

会社に委託している者が支払った管理料について、それが所得税法一五七条に基づく行為又は計算の否認の対象となるか否かを判断し、かつ、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、同族関係にない不動産管理会社に原告と同規模程度の建物又は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比準する方法によって、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でき、これと現実の支払管理料の金額とを比較検討することが、事案に応じた合理的な方法であると思われる。

右に明らかなとおり、原告が、0ビルから過少な賃貸料しか受け取らないことにより、その所得税の負担を不当に減少させる結果（その減少額の適正賃貸料により本来納付すべきであった税額に対する比率は、80 ないし 91 パーセントにも達している。）となっており、被告が、本件において、所得税法一五七条の規定を適用したことが違法であるとは到底解されない。

### 3 検討

#### (1) 課税に係る検討

##### イ 所得税法 157 条 1 項の適用対象か

本件のような、株主等個人が自己の所有する不動産を同族会社に対して低額貸付を行い当該同族会社が第三者に転貸する、いわゆる転貸方式に対して、所得税法 157 条 1 項を適用して収入認定を行った課税事例が判決により支持されているが、これも違法というべきとの見解がある。その根拠として、①転貸方式は管理会社方式とは異なる法形式と実体を有し、②現実に不動産の所有者である個人（株主）は低額の賃料のみを受受しており、加えて、③当該個人が非同族会社に対して貸し付けている等の場合には、転貸方式による低額貸付であっても、当該個人が現実に収入した金額以外の課税関係は生じないこと等を前提として解釈すれば、その課税上の差異を合理的に説明することは困難だからというも

のである<sup>(63)</sup>。

本件について考えてみると、①に関しては、同族会社Oビルが個人Xから物件の管理業務を受託し、これを賃借して賃借料を支払うとともに、第三者へ転貸して転貸料収入を得ているものであり、実質的にその差額は管理料としてみることができると考えられる。そうすると、第1節で検討した平成元年4月17日判決のように、管理料が同族会社等の行為計算否認規定の適用対象となる以上、本件転貸についても本規定の適用対象となり、適正な管理料を基に不当な減少額を算定することは妥当であると考えられる。本件転貸のように実質的に管理料とみることができなものについて法形式が異なるという理由で本条が適用されないとすると、むしろ第1節で検討した管理料とのバランスにおいて課税の公平が損なわれるといえよう。

②、③に関しては、株主等個人が現実に収入した金額とは、当該個人が同族会社から収入した額であり、租税回避の意図の有無にかかわらず取引金額が第三者間の取引金額と異なる可能性が高いといえ、そうすると、租税回避の意図の有無にかかわらず株主等個人から同族会社に経済的価値が流入しない可能性もあるから、流入しない場合に本規定の適用がないということとなると課税の公平が保たれなくなることから、転貸について低額な賃料のみを収受していたとしても所得税法157条1項の適用要件を満たせば本項の適用対象となるといえる。

本件は、Xの所得税の負担を不当に減少させるOビルの行為計算により、所得税法157条1項の適用対象となると考えられ、本項の適用対象とした本判決は肯定できる。

なお、転貸の場合には、株主等個人の収入と同族会社の収入の合計が第三者からの収入に一致するとの疑問も生じるところであるが、転貸の場合には管理等の業務を付加するから、必ずしも両者の収入が第三者か

---

(63) 大淵博義・前掲注(13)47頁



らの収入に一致する必要はないと考える。

ロ 経済的効果

本判決において、「現実には0ビルから原告に支払われた賃貸料と通常支払われる賃貸料との差額は、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0ビルに処分した場合といわば同様の状況」と判示しているように、0ビルから原告Xに支払われた賃貸料と通常支払われる賃貸料との差額の経済的価値をXから0ビルに贈与したとすることができる。

(2) 対応的調整

イ 経済的価値及び所得の変化

第三者から同族会社が賃料を収入することにより同族会社に流入した経済的価値が法人税法上所得として認識され、また、経済的価値が同族会社に存在しているから法人税法132条3項の対応的調整により減額更正を行う必要はないと考える。

ロ 課税の公平

転貸の場合には、取引の相手方が同族会社であり、租税回避の意図の有無にかかわらず第三者間の取引金額と異なる可能性が高いといえ、そうすると、租税回避の意図の有無にかかわらず株主等個人から同族会社に経済的価値が流入しない可能性もあるところ、本件はこれに該当すると考えられ、流入しないことを根拠に法人税法132条3項の対応的調整を行うことはできないと考える。

また、転貸という収入の問題として、実質が管理料とみることができるとも関わらず実際に収入していないからといって法人税法132条3項の対応的調整を行うこととなると、本章第1節で検討した管理料とのバランスにおいても不公平を生じるものと考えられる。これを認めれば転貸方式を採る方向に動くであろう。なお、第1節で検討したとおり、管理料が所得税法37条により否認されたとしても対応的調整が行われな

いこととのバランスにおいても、やはり公平性を欠くといわざるをえない。

#### 第4節 東京高裁平成18年6月29日判決<sup>(64)</sup> 東京高裁平成20年9月10日判決<sup>(65)</sup>

##### 1 事案の概要

P1(東京高裁平成20年9月10日判決の原告)が代表取締役である同族会社X社(東京高裁平成18年6月29日判決、東京高裁平成20年9月10日判決の原告)は、経営コンサルティング、有価証券の保有及び運用、不動産の賃貸業を営む法人である。

P1は、平成9年1月24日にCファンド1,000万円で購入し、平成12年1月21日にX社に3,151万9,000円で譲渡した。Cファンドは、平成12年1月21日(P1からの購入日の2日後)3,151万5,540円で繰上償還され、X社は、租税公課(源泉所得税322万7,331円、道府県民税利子割107万5,777円の合計)430万3,108円、有価証券等売却損2,151万9,000円を損金に計上するとともに、受取配当金2,151万5,540円、損金算入した道府県民税利子割107万5,777円、法人税額から控除される所得税161万3,665円を益金に計上し、法人税額から161万3,665円の所得税額の控除を受けた。

##### 2-1 判決の概要(法人税：東京高裁平成18年6月29日判決)

原告XがP1から3,151万9,000円(取得価額1,000万円と予想配当額2,151万9,000円との合計額)でCファンドの受益権を購入した行為が原告にとって損失しか生じないものであり純経済人の行為として不合理なものである以上、税務署長はこれを否認することができるものである。

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原告Xが

(64) 東京地裁平成17年7月28日判決

(65) 東京地裁平成19年12月19日判決

Cファンドの受益権をP1から3,151万9,000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」を観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。すなわち、たしかに、原告は、Cファンドの予想配当金額2,151万9,000円から源泉所得税額及び道府県民税利子割額分（合計20パーセント）の合計430万3108円を控除した金額1721万2432円に、法人税額から控除される所得税額（原告は簡便法を使用しているため15パーセントの2分の1の7.5パーセント分）及び道府県民税利子割額分（5パーセント分）の合計268万9442円（2,151万5,540円×0.075+2,151万5,540円×0.05）を加算し、更に取得価額1,000万円を加算した金額である2,990万1,874円以下で購入すれば損失は生じないことになるのであり、他方、Cファンド取引がなされた平成12年1月当時において、個人が受益証券を保有している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ことによると、Xも、2,721万2,432円以上で売却すれば損失は生じないことになるものである。しかしながら、そうであるからといって、本件において原告Xの「正常な行為又は計算」がこの2,721万2,432円以上2,990万1,874円以下の購入であるということとはできないものというべきである。ただし、〔1〕原判決認定のとおり、原告XはP1からCファンドの受益権を平成12年1月21日（金曜日）に買い取ったものであるが、それは償還日である同月23日（日曜日）のわずか2日前であり、Cファンドの運用による投資収益が上がることはほとんど望めない状況であって、通常そのような時期に原告の立場にある純経済人が投資収益を期待してCファンドの受益権を購入する行為に出ることはあり得ないものである、〔2〕しかるに原告XがあえてP1からCファンドの受益権を3,151万9,000円で購入したのは、専ら、原告Xにおいて前記のとおり多額の欠損金を蓄積しておくことを計画していたことから自己に損失を発生させた上で取締役であるP1に課せられる前記の20パーセントの税金（源

泉所得税と道府県民税利子割額)を回避させてその納付を免れさせるためであり、Cファンド取引は、その目的において、もはや正常な節税行為の範囲を超えているものというべきである、からである。したがって、本件Cファンド取引については「正常な行為又は計算」を観念し得ないものというべきであり、税務署長がCファンド取引における価格のみを否認して上記の2,721万2,432円以上2,990万1,874円以下の範囲内で原告に最も有利な価格を認定すべきであるとするは相当でなく、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。

## 2-2 判決の概要(所得税：東京高裁平成20年9月10日判決)

原告P1は、Cファンドの償還通知を受けた後、償還日のわずか2日前に、原告X社に対し、Cファンドを、その前日(終値)の基準価格に基づいて算定した価格で売却しているところ、そもそもCファンドは、償還時には、所得税、地方税併せて償還差益の20%相当額の源泉徴収がされるのであるから、これの税金相当分を差し引かずには代金を定めることは通常考え難く、原告X社が、償還日までの2日間に大幅な利益を得ることをうかがわせる証拠もないから、原告X社は、原告P1に支払った金額について、償還日にすべてを回収することができないことは明らかな状態であった。

また、証拠によれば、一般に、Cファンドを証券会社に譲渡した場合には、買取請求をした日における元本の超過額である利益部分の20パーセントの金額については所得税及び地方税相当額として差し引かれることが認められるのであるから、原告P1は、償還日の2日前に、これを差し引かない額でX社に譲渡したことによって、この支払を免れたことになる。

そうすると、原告X社は、同社の代表者であり同社を実質支配している原告P1が、償還差益に対する課税を免れるのに協力するため、損失を受けることが明らかな取引に応じたものであり、通常の経済活動を行う者の行為としては説明し得ない、不自然、不合理なものであったといわざるを得ない。

したがって、原告X社が、原告P1からCファンドを上記価格で買い取った

のは、本来、償還差益の20パーセント相当額を控除して算出されるべき通常の対価に、償還差益の20パーセント相当額を上乗せした代金を支払うことで、その額の利益供与をしたものと認められる。そして、原告P1は原告X社の役員であるから、この利益供与は役員賞与というべきであり、原告P1の給与所得に該当すると共に、原告X社は原告P1に同額の賞与を支払ったものとして源泉徴収義務を負うことになる。

前記の証券会社に譲渡した場合の扱いや、Cファンド取引が償還日の直前にされたことに照らすと、償還差益の20パーセント全体が不自然、不合理なものであるというべきであり、原告らの同主張もまた理由がない。

### 3 検討

#### (1) 課税に係る検討

##### イ 法人税法132条1項の適用対象か

法人税について争われた第一審(平成17年7月28日判決)では、X社において、実際の購入価格3,151万9000円と適正価格2,990万1,874円(P1が2,721万2,432円以上で売却し、X社は2,990万1,874円以下で購入すれば損失は生じないので、2,721万2,432円以上2,990万1,874円以下の範囲内で原告に最も有利な価格)との差額160万7,126円を所得金額に加算した。

一方、第二審(平成18年6月29日判決)では、①X社のP1からのCファンドの受益権の買取りは償還日のわずか2日前であり、運用による投資収益が上がることはほとんど望めない状況であって、通常そのような時期に原告の立場にある純経済人が投資収益を期待してCファンドの受益権を購入する行為に出ることはあり得ないものであること、②X社があえてP1からCファンドの受益権を3,151万9000円で購入したのは、専ら、X社に多額の欠損金を蓄積しておくことを計画していたことから自己に損失を発生させた上で取締役であるP1に課せられる20パーセントの税金(源泉所得税と道府県民税利子割額)を回避させてその納付を

免れさせるためであり、正常な行為又は計算を観念し得ないとしてCファンド取引自体を否認した。

私見では、P1 個人においてCファンドの償還により課せられる源泉所得税を回避し、Xにおいても、赤字申告とはいえ税務上損失を計上し繰越欠損金を増加させる点で、将来、法人税が減少する状況となることから不当な減少があるといえ、投資収益が上がることはほとんど望めない状況にあってファンドを購入し、まして赤字決算による還付所得税を利用するような行為は「正常な行為又は計算」を観念できないといえるのではないかと考えられ、本件は法人税法 132 条の適用対象となり、また第二審判決は妥当なものであると考えられる<sup>(66)</sup>。

#### ロ 経済的効果

本件は、同族会社X社が、本来個人 P1 が負担すべき本来償還差益の 20 パーセント相当額を控除して算出されるべき通常の対価に、償還差益の 20 パーセント相当額を上乗せした購入代金を支払うことによりX社から P1 への利益の供与により P1 に経済的価値が流入したものであり、これは役員賞与と考えられるところ、実際、判決においてもそのように判示されている。

#### (2) 所得税

先に述べたように、田中教授は現実の行為や取引の基礎を離れるものではなく、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は許されないと指摘されるが<sup>(67)</sup>、本判決では、事実認定により利益の供与を行ったことによる経済的価値が同族会社から個人へ流入し、それが所得税法上給与所得に該当すると判示されたものであり是認されるものとする。

そうすると、本事例は同族会社から個人への経済的価値の流入ではあるが、株主等個人から同族会社への経済的価値の流入について、同じ経済的

(66) 第一審判決を妥当とする見解として、西本靖宏「同族会社行為計算の否認」税務事例 38 卷 11 号(2006)

(67) 田中治・前掲注(10)144 頁

価値の流入という事実がありそれが所得に該当するのに、何故対応的調整により義務的に減算さなければならないのかという点において義務規定と解する見解には疑問を持たざるをえない。

また、本件においては、取引自体が否認された結果として、同族会社X社において1,613,665円所得加算されているが、P1においては現実にP1が支払うべきだった20%の源泉所得税分、すなわち430万3,108円分の経済的価値がX社から流入し所得税法上給与所得に該当するとして課税されている。法人税法132条3項の対応的調整を義務規定と解する見解は、当該同族会社で否認された金額と同じ金額を減額更正しなければならないとの主張であると考えられるが、本件のように一方の所得の増加が必ずしも他方の所得の減少とならない上に、必ずしも金額が一致するものではないことから、義務規定と解することはやはり一面的といえよう。

### (3) 小括

本件においては、X社において法人税法132条1項の適用が是認され、また、X社からP1に流入した経済的価値がP1において所得として認識され、給与所得として課税されることも肯定されると考える。このように、一方に同族会社等の行為計算否認規定が適用されたとしても、他方で必ず所得が減少するものではない。P1に経済的利益が流入している以上それを所得として課税することはあっても、対応的調整により減額更正を行うべきではなく、そうすると法人税法132条3項が義務規定との主張は一面的といえる。減額更正であれ増額更正であれ、一方の引き直し計算をもってただちに相手方の引き直しを行うことは法的安定性の観点からなされるべきではない。

## 第5節 福岡高裁平成11年11月19日判決<sup>(68)</sup>

### 1 事案の概要

原告Xが所有する土地について、Xが代表取締役を務める同族会社A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Tへ譲渡したことによる原告の譲渡所得を計算するにあたり、同族会社等の行為計算否認規定の適用が認められた事案である。

### 2 判決の概要

これを本件地上権設定契約について検討するのに、・・・認定した事実によれば、同契約に基づく本件地上権設定登記や、契約目的とされた建物の建築はされておらず、建物建築の具体的な計画も窺えないから、地上権者であるAが本件土地を利用していたとは言い難い。また、本件地上権設定当時原告から本件土地を駐車場用地として賃借していたTは、本件地上権設定後はAから本件土地を賃借することとなるはずであるのに、Tに対しては、本件地上権設定の事実が告知されておらず、Tが原告に支払った賃料が原告からAに送金されているにすぎないことも、Aが地上権者として本件土地を利用していたことを疑わせるものといえる。これらのことに、本件地上権設定契約後わずか二か月足らずの間に、本件土地及び本件地上権がTに売却ないし譲渡されていることを併せ考えると、本件地上権設定契約は、本件土地をTに売却するにあたり、もっぱらA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。このような本件地上権設定契約は、同契約がAにとって利益があるものとしても、Aと原告とが同族会社とその株主等の関係にないとなれば、通常行われぬ契約であるというほかはなく、独立・対等で相

---

(68) 福岡地裁平成11年6月29日(税資243号748頁)

なお、本件は、仮装行為に該当するのではないかとの見解がある(品川芳宣「判例評釈 地上権の無償設定と同族会社の行為又は計算の否認」TKC 税務情報9巻5号27頁)。



互に特殊関係のない当事者間で通常行われる取引とは明らかに異なるものであるから、通常の経済人の行為として不合理、不自然であって、経済的合理性を欠くというべきである。

原告とTとの本件土地売買の交渉は平成7年1月ころ(筆者注:本件土地及び地上権譲渡の約4ヶ月前)から行われていた。

本件地上権設定契約は、原告に租税回避の意図があったか否かはともかくとして、地上権者による土地利用という実質がないままされた契約であるというべきであるから、原告の主張は採用できない。

本件地上権設定契約を容認した場合には、原告の所得税の負担を不当に減少させる結果になるというべきである。

### 3 検討

#### (1) 課税に係る検討

本件は、同族会社Aに地上権が設定されたことが同族会社の行為といえ、また、従前から原告Xと第三者Tとの間で本件土地の売買交渉が行われており、本件地上権設定後2ヶ月足らずで本件各譲渡が行われたこと、本件地上権の設定契約の目的である建物の建築もなく、本件地上権の設定登記もないこと、本件地上権の設定はAを利用するだけであることから、本件地上権の設定は通常の経済人として不合理・不自然であって経済合理性を欠く。また、本件地上権の設定により、原告Xの所得税を不当に減少させるといえ、以上から、本件における原告Xへの所得税法157条の適用は肯定されると考える。

本件は、第1節の過大管理料や第2節の無利息貸付といった、同族グループ(株主等個人とその同族会社)内においてそれらの者の間で不自然かつ不合理な行為計算が行われるものではなく、事実認定により、同族グループ以外の外部からの経済的価値がストレートに流入する際の不自然かつ不合理な行為計算が行われたものである。言い換えれば、外部からの経済的価値がストレートに流入することを前提として、同族グループ内において

不自然かつ不合理な行為計算が行われ、外部からの経済的価値の同族グループ内への流入に当たって株主等個人と同族会社とに所得の分散が行われるようなものである。

本件は、従来問題とされてきた上述の過大管理料や無利息貸付のように、株主等個人(又は同族会社)のいずれかの所得計算を是正するものとは異なり、適正な課税を実現するために、税法上の観点から、X、Aの所得を是正しあるべき所得金額を算出する必要性が生じてくるとも考えられる。

## (2) 対応的調整

本件地上権設定契約により、Aに経済的価値が流入し法人税法上所得として認識され、また、経済的価値がAに存在しているから、法人税法 132条 3項の対応的調整を行う必要はないとも考えられる。しかし、(1)で検討したとおり、本件においては、X、Aの所得を是正し双方のあるべき所得を税法上の観点から引き直す必要があるとも考えられ、法人税法 132条 3項の対応的調整によりAにおいて減額更正を行うことも課税理論、所得の概念に適うという余地もあろう。

ただし、このように解したとしても、やはり従来問題とされてきた過大管理料や無利息貸付等といった、同族グループ内においてそれらの者の間で不自然かつ不合理な行為計算が行われる取引関係の事例において、義務的に減額更正することはできないことの根拠となる、経済的価値が同族会社にとどまっている点は更なる検討が必要であろう。この点、例えば、その経済的価値の返還が現実に行われたことや確定決算における修正経理を条件に是正年度の減額更正を遡って行うことが考えられ、別途、立法措置を検討する必要があると考える。いずれにしても、新たな課税の弊害を生じることがないよう慎重な検討が必要であろう。

## 第6節 小括-事例の分類と対応的調整の適用の検討

### 1 事例の分類

本章第1節から第5節までいくつかの事例について検討したが、第4節の対応的調整による減額更正がされえないものを除き、株主等個人に同族会社等の行為計算否認規定が適用された事例は二つに分類できるといえよう。すなわち、第1は、同族グループ（株主等個人とその同族会社）内においてそれらの者間で不自然かつ不合理な行為計算が行われるもの（以下「二面的取引関係」という。）である。言い換えれば、同族グループ以外の外部から経済的価値が流入するときは合理的な行為計算であったものの、それが同族グループ内での経済的価値を収入し又は支出する者の所得計算といった場面で不自然かつ不合理な行為計算が行われ、結果としていったん流入した経済的価値が移転するものである。第2は、同族グループ以外の外部からの経済的価値がストレートに流入する際の不自然かつ不合理な行為計算が行われたものである（以下「三面的取引関係」という。）。言い換えれば、外部からの経済的価値がストレートに流入することを前提として、同族グループ内において不自然かつ不合理な行為計算が行われ、外部からの経済的価値の同族グループ内への流入に当たって株主等個人と同族会社とに所得の分散が行われるようなものである。

前者は第1節、第2節、第3節の事例であり、後者は第5節の事例である。これらの事例の個別の概要、問題点等は各節で検討したとおりであるが、本節では各事例について上述のような分類を行った上で、それぞれについての行為計算規定の性質とこれを踏まえた対応的調整のあり方について考察を試みることにしたい。

### 2 二面的取引関係における行為計算否認規定の適用

既に述べてきたように、同族会社等の行為計算否認規定は、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計算が行われやすいことにかんがみ、税負担の公平を維持するため、不自然かつ不合理な行為計算が行われた場合に、それを正常な行為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といふものである。

そして、株主等個人につき所得税法 157 条の行為計算否認規定が適用され、増額更正を受けた場合であっても、当該個人と同族会社との間に係る契約等の私法上の法律関係には何らの影響も及ぼさず、また、実態の変動を生ぜしめるものでないと解されている。したがって、当該同族会社が収受した対価は当該増額更正後であっても当該同族会社の収益であることには変わりがないのである。このことは、財務省担当者の改正趣旨説明をみても法人税法 132 条に 3 項が追加された後であっても変わるものではない。

そうすると、例えば、株主等個人から同族会社に支払った不動産管理料が過大としてその過大部分が当該個人において所得税法 157 条 1 項の規定の適用により否認されたとしても、不動産管理契約は私法上有効であり、また、当該同族会社においては受取った管理料は所得であることに変わりはないのであるから、当該個人への増額更正に伴って、反射的に法人の減額更正を行うことが義務付けられると解することは適当でない。当該同族会社においては、当該個人から当該同族会社に流入した経済的価値を当該同族会社から当該個人へ返還したときに、過去の取引金額の修正による前期損益修正として損金算入することが適切な処理といえよう。このことは、税法の文理上も、追加された 3 項の規定が準用することとされている 1 項の規定が、税務署長の裁量を認めたものであることからしても妥当すると考える。

したがって、法人税法 132 条 3 項を税務署長の減額更正の義務規定とする見解は相当でなく、株主等個人に同族会社等の行為計算否認規定の適用があった場合の同族会社の所得計算においては従来の課税実務の取扱いが原則となるといえる。

### 3 三面的取引関係における行為計算否認規定の適用

三面的取引関係においては、第5節の事例のように、外部の第三者からの経済的価値がストレートに流入することを前提として、同族グループ内において不自然かつ不合理な行為計算が行われた場合に、外部からの経済的価値の同族グループ内の流入に当たって株主等個人と同族会社において所得の分散が行われるものであり、上記の二面的取引関係において株主等個人（又は同族会社）のいずれかの所得計算を是正するものとは異なるものといえる。このため、適正な課税を実現するために、税法上の観点から、株主等個人、同族会社の所得の両方を是正し、あるべき所得金額を算出する必要性が生じてくとも考えられる。

このような三面的取引関係について、株主等個人に同族会社等の行為計算否認規定が適用されたとしても、適正な所得計算ができない場面もあったといえよう。しかし、法人税法132条3項が追加され、第5節の事例のように、株主等個人、同族会社の所得計算を是正し適正な所得計算をする必要がある場合には、法人税法132条3項の適用対象となるとも考えられる。

このことは、実定法上の規定からも肯定できるところである。国税通則法24条《更正》の規定により、税務署長は、納税申告書に記載された課税標準等又は税額が国税に関する法律の規定に従っていなかったとき又は調査したところと異なるときは、その課税標準等又は税額を更正することとされている。上記の例の場合、仮に、当該同族会社に対応的調整として減額更正を行おうとしても、税務署長にはその権限が付与されていないと解することもでき、そうすると、当該個人に増額更正を行ったときには法人税法132条3項により当該同族会社において反射的な減額更正を行うことにも課税理論上理由があるとも考えられる。

このように解すると、財務省担当者の改正趣旨説明における、反射的に減額更正を行う権限を明確化すると趣旨にも合致すると考えられる。とすれば、法人税法132条3項は減額更正の義務規定ではないが、株主等個人、同族会社の両者を同時に引き直さないと適正な所得計算がなせない場合に本

項が適用される場面においては、文理上は税務署長の裁量規定と解されるものの、実務上は課税庁の義務規定として機能するといえよう。

#### 4 三面的取引関係について法人税法 132 条 3 項の対応的調整を行う場合の問題点

ただし、このように解したとしても、従来問題とされてきた二面的取引関係の事例において義務的に減額更正することはできないことの根拠となる、経済的価値が同族会社にとどまっている点については更なる検討が必要であろう。この点、例えば、その経済的価値の返還が現実に行われたことや確定決算における修正経理を条件に是正年度の減額更正を遡って行うことが考えられ、別途、立法措置を検討する必要があると考える。

また、株主等個人と同族会社を巡る取引には様々なものがあることから、上述の二面的取引関係、三面的取引関係という分け方が汎用性ある基準足りえるかどうかについては、なお、問題なしとしない。例えば、第 4 節の事例は、三面的取引関係ではないかとの疑問も生じるが、法人税法 132 条 3 項の適用は、株主等個人、同族会社の両者を同時に引き直す必要がある場合のみに限られ、本事例は法人税法 132 条 3 項の適用対象とはならないといえよう（そもそも、いずれか一方の減額更正を検討する余地もない事例である。）。いずれにしても、新たな課税の弊害を生じることがないよう慎重な検討が必要であろう。

今後、財務省担当者の改正趣旨説明にある、会社法制定に伴う一人会社の解禁等による「租税回避的な法人成り」への対応の観点から、同族会社等の行為計算否認規定により是正を図っていく場面は必要性が増していくものと考えられ、法人税法 132 条 3 項の規定の適用については、今後の事例の集積を重ねた上で、新たな課税上の弊害を生じさせないことを念頭に、汎用性ある基準を模索していく必要があるだろう。

## 第5章 その他の論点

本章では、法人税法 132 条 3 項に係るその他の論点として、除斥期間、消費税、移転価格税制との整合性について検討を行う。

### 1 除斥期間

法人税法 132 条 3 項の対応的調整が行われた場合の除斥期間について疑問が生じるところなので、以下に検討したい。

法人税法 132 条 3 項の対応的調整は、通常の更正の請求理由及び後発的な更正の請求理由に該当しないと考えられ、所得税法 157 条第 1 項の規定が「偽りその他不正の行為」に該当しないため、国税通則法 70 条第 2 項の除斥期間に従うこととなると考えられる。

そうすると、法人税法 132 条 3 項の対応的調整に係る除斥期間は法定納期限から 5 年ということができる。

### 2 消費税

株主等個人につき所得税法 157 条 1 項の適用がある場合及び同族会社につき法人税法 132 条 3 項の適用がある場合の消費税の取扱いについて考えてみたい。

同族会社等の行為計算否認規定が存在するのは、所得税法、法人税法、相続税法及び地価税法に限られており、消費税法には存在しない。

消費税法に本規定が存在しない理由として、川田教授は、消費税にあっては税率は一本であり、同族会社間で操作しても企業グループ全体での税負担は最終的には変わらないし、いずれにせよ課税標準たる「課税売上」又は「課税仕入」を同族関係者との間で操作することしかありえず、これは売上、仕入という法人税法や所得税法等で手当てされるべき分野であること等を挙げ

られている<sup>(69)</sup>。

消費税は、事業者が、事業として、課税資産の譲渡等を、対価を得て行われていれば課税となるから、法人税法や所得税法等において同族会社等の行為計算否認規定が適用された場合、所得税等の課税に連動して消費税の増額更正することはできないと考える。

また、同族会社等の行為計算否認規定を適用した場合における法人税法132条3項と同旨の対応的調整の規定が存在するのは、所得税法、法人税法、相続税法及び地価税法に限られ、消費税法には当該規定も存在しないが、これは、消費税において同族会社等の行為計算否認規定がないことから不自然ではないといえる。

第4章第4節の事例は事実認定の上になり立っており、経済的価値が個人に流入していることをもって役員賞与とされたところ、役員賞与については消費税が非課税であるので消費税額に異動をきたさないと考えられる。

では、上述の第4章第1節の事例において、同族会社に流入した経済的価値を株主等個人に返還した場合にはどのように考えられるであろうか。経済的価値を当該個人に返還する場合の相手勘定は前期損益修正損となると考えられるところ、対価性がないので消費税の対象にはならないと考える。

また、同族会社における法人税法132条3項の対応的調整が必要となる場面においても、法人所得の減少に連動して消費税の減額更正を行うことはないと考ええる。

これらは、上述したように所得税法157条1項の適用に連動して消費税の増額更正を行わないことからいえることである。

---

(69) 川田剛「平和事件判決で注目される「行為・計算」規定の今日的意義」税理40巻9号137頁(1997)

しかし、課税売上割合や課税売上金額によって税額が異なることから、一概にグループ全体での税負担は最終的には変わらないとは言いきれない部分もあると考えられる。

なお、同族会社を介さなくとも、消費税固有の租税回避行為は存在する。



### 3 移転価格

同族会社等の行為計算否認規定における対応的調整は、移転価格税制における対応的調整とは異なるものの、一方の税額の増加が他方で税額の減少を必要とする場合の調整をいう局面の問題であるので、移転価格税制におけるそれと親和性を有するとする見解も存在するところ、この見解は、法人税法132条3項の対応的調整を義務規定とする文脈で使用されているので、以下に同族会社等の行為計算否認規定と移転価格税制の親和性について検討したい。

たしかに、移転価格税制においては、独立企業間価格に基づき課税が行われ、同族会社等の行為計算否認規定の適用場面においては、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価格を基礎として税負担の不当な減少額が算定されることがあり、その意味において、同族会社等の行為計算否認規定と移転価格税制は似ている場面を有するとの疑問が生じるところである。

移転価格税制においては、例えば、外国の税務当局が我が国の法人とその国外関連者との取引について、移転価格税制を適用した場合には、経済的二重課税が生ずる。ここで、相手国が条約締約国である場合には、納税者からの申立てにより相互協議が行われ、合意に至った場合には、所轄税務署長は減額更正を行いそれに対応する税額を還付することとなる。

一方、条約未締約国の国外関連者との取引に当該条約未締約国において移転価格課税が適用された場合には、我が国で対応的調整は行われぬ。さらに、条約締約国との間でも、相互協議が必ず合意に至るわけではなく、合意に至らない場合には対応的調整はなされないし、また、必ずしも全ての金額について合意に至るわけでもなく一部につき合意に至らない可能性もある。我が国では、現状として、条約締約国の国外関連者との取引について当該条約締約国において移転価格課税が行われた多くのケースにおいて相互協議の申立てがなされ、その合意の結果として我が国において対応的調整がなされている事例が多いことは事実であるが、先述したように、全てのケースにつ

いて必ずしも対応的調整が行われるものではないため、同族会社等の行為計算否認規定の対応的調整を義務規定と解すべきという議論にはならないのではないか。

また、先にみたように、同族会社等の行為計算否認規定の経緯からすると、むしろ法人税法 34 条の過大役員報酬の損金不算入制度や同法 37 条の寄附金の損金不算入制度との親和性、類似性を有していると考えられるところ、これらの規定はその適用を受けた法人において損金不算入となる一方で、取引の相手方において減算することは認められない。

移転価格税制制定時の改正税法のすべて<sup>(70)</sup>においては、「まず、現行法人税法には、無償による資産の譲渡又は役務の提供に係る収益の額も益金に算入される旨の定め(同法 22 条)があります。このことから、この規定及び同法 37 条(寄付金の損金不算入規定)によって、現行法制の下でもこの問題に対処しうるのではないかという考え方があります。しかしながら、法人税法 22 条は課税所得計算の一般原則を定めた規定であり、また、37 条も一定の限度内で寄付金の損金不算入を認めていることから、これらの規定は、関連企業との取引価格を通じた所得の国際的移転に十分実効的に対処しうるものとはなっていないという問題があります。」「また、法人税法 132 条には同族会社の行為計算の否認に関する規定がありますが、この規定も 22 条及び 37 条から離れた所得計算を認めるものではないこと等から、必ずしも国際的な所得移転に適切に対処することはできないといえます。」「このように国内税法上の関連規定によっては十分な対応は困難であったといえます。」と解説されている。

この解説からすると、例えば我が国において国外関連者との取引について内国法人に移転価格課税制が適用された場合には全額損金不算入となるが、移転価格税制がないと、国外関連者からの金員の返還を受けない場合には寄附金に該当するとも考えられ、この場合、損金算入限度額を超えたときに損

---

(70) 『昭和 61 年改正税法のすべて』193 頁(国税庁)

金不算入となることから、寄附金と移転価格を明確に区別するために移転価格税制を置いたと考えられる。この点、水野教授は、移転価格の立法経緯について、移転価格の問題は、個別の法人ごとに益金算入や損金不算入の取扱いを行うのみでは適正ではなく、国家間において対応的調整や所得の再配分を行わなければならない、適正・公平な課税を行うためには立法の整備が必要であり、そこで、「国外関連者との取引に係る課税の特例」として、昭和 61 年度税制改正により立法がなされるに至ったと説明される<sup>(71)</sup>。

さらに、上記改正税法のすべてでは、移転価格につき法人税法 132 条を適用しなかった理由として、同条の規定が同法 22 条及び 37 条から離れた所得計算を認めるものではないことをも理由に挙げている。このように、法人税法 132 条は同法 22 条と同法 37 条から離れた所得計算とはいえ、そのことから、新たに移転価格税制を制定した経緯からも同法 132 条と移転価格税制は親和性がないといえると考えられる。そうすると、同法 132 条 3 項も同様に、移転価格税制と親和性があるとはいえないのではないか。

また、平成 3 年法人税法改正では、租税特別措置法 66 の 5 第 3 項(現行 66 の 4 第 3 項)に国外関連者に対する寄附金の規定が制定されたが、この規定の趣旨は、寄附金それ自体の概念は変わらないが、所得の海外移転であるのに移転価格税制においては全額損金不算入となることとの整合性から本規定においても全額損金不算入とされたものであり<sup>(72)</sup>、このように、わざわざ別の規定を設けたことは、移転価格税制と寄附金の損金不算入は別のものとして考えられたことの一つの証左となると考えられる。

さらに、先にみたように、同族会社等の行為計算否認規定から寄附金の損金不算入規定が制定されたことから、法人税法 132 条と同法 37 条は離れた規定ではないということができるところ、寄附金の損金不算入規定は制限損金規定であり相手方に対応的調整による減額更正がなされるものではないし、国外関連者に対する寄附の場合には国外関連者の寄附金に該当するから、や

---

(71) 水野忠恒・前掲注(19)550 頁

(72) 『改正税法のすべて 平成 3 年版』287 頁(大蔵財務協会)

はり移転価格税制との親和性はないといえよう。

仮に、同族会社等の行為計算否認規定を適用するにあたり、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を基に税負担の不当な減少額が算定されるとしても、それを根拠に移転価格税制と親和的という結論を導き出すことはできないと考える。例えば、法人税法 34 条の過大役員報酬の適用に当たっても、「不相当に高額と認められる部分の金額」を算定するにあたり、同種の事業を営む法人でその事業規模が類似するものの役員に対する支給の状況等に照らしてその職務に対する対価として相当かどうかをみるアプローチも存在するところ、先に述べたように、例えば、過大役員報酬が同族会社に適用されたとしても、その役員たる個人の所得を減額するものではないからである。

## 第6章 外国法人の行為計算

第1章で概観したとおり、従来、所得税法157条1項における同族会社等の行為計算否認規定の適用の対象となる同族会社は内国法人に限られてきたが、平成18年改正において従来の所得税法157条1項各号から「内国」という文言が削除され、単に「法人」とされたことから、同規定の対象となる同族会社等に「外国法人」が含まれることとなった。

この改正に係る財務省担当者の解説によれば、「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軽減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)。」<sup>(73)</sup>とされている。本改正によって、例えば、外国法人たる同族会社と我が国の居住者たる株主等個人との取引について、同族会社等の行為計算否認規定がその株主等個人に適用され増額更正処分を受けた場面において、当該我が国の居住者たる株主等個人と当該外国法人たる同族会社がそれぞれの国の課税当局に相互協議の申し入れを行った場合、これを相互協議の対象となると考えるべきかという問題がある。

OECDモデル条約25条では、租税条約に適合しない課税の相互協議が定められており、法的二重課税と経済的二重課税を相互協議の適用範囲とされている<sup>(74)</sup>。上述の課税は、法的二重課税でないことは明らかであるので、経済的二重課税を排除を主張する納税者から申し入れされた場合にOECDモデル条約25条

---

(73) 前掲注(2)228頁

(74) 川田剛、徳永匡子「OECDモデル租税条約コメンタリー逐条解説」393頁(税務研究会出版局、2006)

の相互協議の適用対象に入るかどうか疑問が生じる。

同条約 25 条の相互協議条項では、「一方の又は双方の締約国の措置によりこの条約の規定に適合しない課税を受けたと認める者又は受けることになる」と認められる者は、・・・自己が居住者である締約国の権限ある当局に対して又は自己が国民である締約国の権限ある当局に対して、申立てをすることができる。」と記されている。

同条の相互協議の対象として同条約 9 条第 1 項があるが、これは、一方の締約国の課税当局が、企業間に特殊な関係があるため、企業の計算が当該国で生じた真の課税対象利得を反映していない場合には、特殊関連企業の租税債務の計算上当該企業の計算を調整することができることを規定しているものと考えられる<sup>(75)</sup>。

そこで、例えば、先の事例、すなわち外国法人たる同族会社と我が国の居住者たる株主等個人との取引について、同族会社等の行為計算否認規定が当該個人に適用された場面を考えると、企業間の取引ではなく個人と法人の取引であること、同族会社等の行為計算否認規定は先に検討したとおり移転価格税制とは異なる規定であり「条約の規定に適合しない課税」とはいえないと解されることから、相互協議の対象にはならないと考えられる。

また、このような結果は、既に検討した居住者たる株主等個人と内国法人たる同族会社との取引について当該個人に同族会社等の行為計算否認規定が適用された場面と齟齬をきたすものではないと考える。

なお、同族会社等の行為計算否認規定は、同族会社たる外国法人の利得に対して課税するものではなく、租税条約相手国の居住者に対する課税には該当しないから条約違反にはならないことを付言しておきたい。

---

(75) 川端康之監訳「OECD モデル租税条約」282 頁(日本租税研究協会、2006)

## 結びに代えて

従来の課税実務の取扱いは、株主等個人の所得税において同族会社等の行為計算否認規定が適用された場合、同族会社の法人税の計算上、当該同族会社からその是正に係る経済的価値を当該個人に返還した日の属する事業年度において損金算入を認めていたが、経済的価値が当該同族会社に流入しそれが法人税の課税原則からして益金となる以上、その経済的価値の返還が行われぬ限り損金算入を認める必要はなく、妥当であったといえる。

法人税法 132 条 3 項は減額更正の義務規定ではなく、いかなる場合に法人税法 132 条 3 項の対応的調整ができるかについては、経済的価値等の事実、所得の変化を考慮すべきとの結論が導き出されるが、経済的価値のみで所得を測ることができないので、所得の変化の考慮にあたり課税理論の考慮が重要であると考えらる。

本稿においていくつかの事例について検討したが、株主等個人に同族会社等の行為計算否認規定が適用された事例は二つに分類できるといえよう。

まず、二面的取引関係、すなわち過大管理料や無利息貸付等といった同族グループ(株主等個人とその同族会社)内においてそれらの者の間で不自然かつ不合理な行為計算が行われるものである。このような二面的取引関係については、例えば、株主等個人から同族会社に支払った不動産管理料が過大としてその過大部分が当該個人において所得税法 157 条により否認されたとしても、不動産管理契約は私法上有効であり、また、当該同族会社においては受取った管理料は所得であることに変わりはないのであるから、当該個人への増額更正に伴って、反射的に同族会社の減額更正を行うことが義務付けられると解することは適当でない。当該同族会社においては、当該個人から同族会社に流入した経済的価値を当該同族会社から当該個人へ返還したときに、過去の取引金額の修正による前期損益修正として損金算入することが適切な処理といえよう。

これに対し、三面的取引関係、すなわち、外部の第三者からの経済的価値がストレートに流入することを前提として、同族グループ内において不自然かつ

不合理な行為計算が行われ、外部からの経済的価値の同族グループ内への流入に当たって株主等個人と同族会社において所得の分散が行われるようなものは、上記の二面的取引関係において株主等個人(又は同族会社)のいずれかの所得計算を是正するものとは異なるものといえる。このため、適正な課税を実現するために、税法上の観点から、株主等個人、同族会社の所得の両方を是正し、あるべき所得金額を算出する必要性が生じてくるとも考えられる。

このように解すると、財務省担当者の改正趣旨説明における、反射的に減額更正を行う権限を明確化すると趣旨にも合致すると考えられる。とすれば、法人税法 132 条 3 項は減額更正の義務規定ではないが、株主等個人、同族会社の両者を同時に引き直さないと適正な所得計算がなしえない場合に本項が適用される場面においては、文理上は税務署長の裁量規定と解されるものの、実務上は課税庁の義務規定として機能するといえよう。

ただし、このように解したとしても、三面的取引関係について、従来問題とされてきた二面的取引関係の事例において義務的に減額更正することはできないことの根拠となる、経済的価値が同族会社にとどまっている点については更なる検討が必要であろう。この点、例えば、その経済的価値の返還が現実に行われたことや確定決算における修正経理を条件に是正年度の減額更正を遡って行うことが考えられ、別途、立法措置を検討する必要があると考える。

また、株主等個人と同族会社を巡る取引には様々なものがあることから、上述の二面的取引関係、三面的取引関係という分け方が汎用性ある基準足りえるかどうかについては、なお、問題なしとしない。三面的取引関係であっても、法人税法 132 条 3 項の適用は、株主等個人、同族会社の両者を同時に引き直す必要がある場合のみに限られ、いずれにしても、新たな課税の弊害を生じることがないように慎重な検討が必要であろう。

今後、財務省担当者の改正趣旨説明にある、会社法制定に伴う一人会社の解禁等による「租税回避的な法人成り」への対応の観点から、同族会社等の行為計算否認規定により是正を図っていく場面は必要性が増していくものと考えられ、法人税法 132 条 3 項の規定の適用については、今後の事例の集積を重ねた



上で、新たな課税上の弊害を生じさせないことを念頭に、汎用性ある基準を模索していく必要がある。