

# 同族会社の行為計算否認規定と 対応的調整の必要性

所得税法157条の適用に係る問題を中心として

金子尚弘

(法学専攻 リーガル・スペシャリスト・コース)

はじめに

第1章 同族会社の行為計算否認規定の立法趣旨

第1節 行為計算否認規定の沿革

第2節 行為計算否認規定の意義

第3節 行為計算否認規定の適用要件の検討

第4節 小 括

第2章 同族会社の行為計算否認規定に関わる判例及び裁判例の検討

第1節 同族会社からの収入過少型 最高裁平成6年6月21日第三小法廷判決

第2節 流入する所得の分散型 福岡地裁平成11年6月29日判決

第3節 同族会社への過大支出型 東京地裁平成元年4月17日判決

第4節 無利息融資型 最高裁平成16年7月20日第三小法廷判決

第5節 小 括

第3章 行為計算否認規定適用による二重課税問題と平成18年改正の背景

第1節 行為計算否認規定の適用による二重課税問題

第2節 対応的調整の必要性と平成18年改正の背景

第3節 平成18年改正の概要

第4節 小 括

第4章 法人税法132条3項の意義と今後の課税実務への影響

第1節 法人税法132条3項の性格

第2節 法的義務としての対応的調整

第3節 小 括

おわりに

## はじめに

我が国では租税法律主義のもと、私人の行った取引について、当該取引

を否認する法律が存在しなければ、これを否認することは許されない<sup>1)</sup>。そのため、個別否認規定の存在しない取引による租税回避が行われた場合、これは合法的な行為として認められることとなる<sup>2)</sup>。租税回避の否認についてはいくつかの類型が存在するが、法律上に規定されているものは個別否認規定以外では同族会社の行為計算否認規定のみである。しかし、同族会社の行為計算否認規定には、その適用にあたり検討しなければならない問題が多い。

第一に、行為計算否認規定には租税負担を「不当に減少」という不確定概念が含まれており、どのような取引が同規定の適用対象となるのかが明確ではない。また、課税実務では本来は他規定を適用すべき事例においても行為計算否認規定に基づく更正処分が行われるなど行政庁に白紙委任していると言っても過言ではない事例も存在しており、課税庁に過大な裁量が認められている問題がある。

また、行為計算否認規定で問題となるものは不確定概念による適用範囲の拡大だけではない。同規定が適用され、所得税等において増額更正処分があった場合においては、その取引の相手方である同族会社との間で二重課税となる問題もある。そのため、このような場合には同族会社の所得について減額更正を認める対応的調整の必要性が主張されてきた<sup>3)</sup>。このような主張もあり、平成18年改正において法人税法132条に3項が設けられることとなった。しかし、同規定は対応的調整を認める規定と解されているが、課税実務において減額更正が認められた事例は存在せず、その適用について明確な基準が示されていないという問題点もある。

以上の2点を論ずるにあたり、第1章では同族会社の行為計算否認規定の沿革を確認し、立法趣旨等から同規定の意義を明らかにする。その上で、立法の経緯及びその目的から不確定概念が含まれる同規定の課税要件について検討を行う。そして第2章では、行為計算否認規定の適用があった事例を取り上げ、過去の課税実務における同規定の適用について検討を行いその問題点を明らかにする。

第3章では行為計算否認規定の適用にあたり問題となる二重課税について取り上げ、同規定の適用により生ずる二重課税が排除されるべきものであるかを検討する。また、この二重課税問題を背景として平成18年改正が行われたため、二重課税問題に関する議論を整理し、改正の意義を明確なものとする。そして、第4章においては、平成18年改正の背景、そして行為計算否認規定の立法趣旨及び目的から、同改正により設けられた法人税法132条3項の性格について検討を行う。

本研究は、これらの検討を通じ、行為計算否認規定の適用場面における納税者の権利保護を明確なものとすることを目的とするものである。

## 第1章 同族会社の行為計算否認規定の立法趣旨

### 第1節 行為計算否認規定の沿革

同族会社の行為計算否認規定は大正12年の所得税法の改正により設けられ、当時の所得税法73条の3において「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ル行為ニ付所得税の連脱ノ目的アル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」（傍点は筆者が付加）と規定された。

同規定の導入の背景には、当時の所得税法における配当所得が総合累進課税であったため、所得税での課税を避けるため同族会社を組織する、あるいは同族会社の役員等への低額譲渡により損失を計上し法人所得を減少させるという税負担の減少を図る例が多発したことがある<sup>4)</sup>。これらの租税回避は、累進課税による高率な所得税負担を避け税率の低い法人に所得を移転する、あるいは個人から同族会社への低額譲渡による損失で法人税負担を減少させるといった取引全体を通しての税負担が減少するものである。このように、同規定は法人及び個人全体の税負担の減少を適用対象として想定し導入されたものである。

その後数度の改正を経て、昭和22年改正において所得税の負担を「不当に減少」させるという要件が加えられたことで、現在の所得税法157条に近い規定となった。しかし、その結果として、現行の規定は「不当に減少」を判断するにあたり明確な基準がないなど、その適用にあたり問題のある規定となっている。

## 第2節 行為計算否認規定の意義

### 1. 行為計算否認規定の目的

同族会社の行為計算否認規定は、同族会社の特殊性が故に行われる租税回避行為を否認する規定である。そのため同規定は、非同族会社ないしは通常の経済人の租税負担を基準として、同族会社のそれが「不当に減少」する結果となることを課税要件としている。つまり、非同族会社が通常行う行為又は計算を正しい租税負担とした上で、同族会社であるが故に行われる行為又は計算による租税負担との不公平を是正することを目的としていふと考えるべきであり、同規定に制裁的な意味があると考えられるべきではない<sup>5)</sup>。これは、前述のように同族会社の行為計算否認規定の立法の背景に個人の高率な累進課税を避け、同族会社に所得を移転することによる税負担の軽減を図る租税回避行為があった点とも整合するものである。

また、これについて大蔵省主税局の片岡政一氏（当時）は行為計算否認規定の目的を「同族会社とその首脳者一族、或いは之と他の同一系統に属する同族会社との間に於て不當なる取引を爲し、又は首脳者一族と第三者との取引に同族会社を介在せしめ、会社若しくは個人の所得税の遁脱、軽減を企てるが如き場合、その手段方法が如何に巧妙なる借脱行為であつても、之を税務署長の妥當なりと認むる行為關係、計算方法に是正して、負擔を維持せんとする規定である」<sup>6)</sup>と述べられた上で、「行為、計算の否認規定其のもの本質は制裁法規ではない。正當なる課税關係を再現する一種の現状回復手段である。」<sup>7)</sup>と同規定に制裁目的はないと明確に述べられている。

なお、裁判例においても、福岡地裁平成4年5月14日判決<sup>8)</sup>が「租税負担の公平を図るのが目的であって、租税負担を回避しようとした者に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。」と判示しており、これは控訴審である福岡高裁平成5年2月10日判決<sup>9)</sup>及び最高裁平成6年6月21日判決<sup>10)</sup>においても支持されている。

このように、立法の経緯から行為計算否認規定について制裁的な目的はないと解すべきであり、この点については裁判例においても認められているところである。そのため、行為計算否認規定に係る問題を検討するにあたり、同規定に制裁的な目的はないことを踏まえることが重要となる。

## 2. 適用対象

同族会社の行為計算否認規定の適用対象については、同族会社のみを対象とすべきであるとする見解（創設規定説）と、同族会社以外の法人についても同様の取引につき当然に否認しうるとする見解（確認的規定説）が存在する<sup>11)</sup>。しかし、同族会社であるが故の租税回避行為への対策という同規定の立法趣旨をふまえると、同規定は創設規定であると考えべきであり、これが通説的な見解だと言える<sup>12)</sup>。

## 3. 否認の意味とその効果

同族会社の行為計算否認における否認とは、所得税法37条などにおける経費否認とは性格を異にするものである。経費否認とは、その支出は存在しない（事実認定）あるいはその支出は経費には該当しない（法的評価）などとして、その金額を必要経費に含めないようにするものである<sup>13)</sup>。つまり、納税者が実際に行った行為を前提として、それについて事実認定あるいは法的解釈を加えることである<sup>14)</sup>。

他方で同族会社の行為計算否認は、納税者が実際に行った行為又は計算とは別に、実際には行われていない行為又は計算を課税庁があるべき取引の法律構成をフィクションし、それに基づき課税を行うことである<sup>15)</sup>。こ

の点において、行為計算否認規定は課税庁が実際には存在しない事実を創出することが許された非常に特殊な規定であるといえる。つまり、私法上の法律構成と課税処分にあたり想定される法律構成との乖離が認められるのである。このような特殊な性格や私的自治の原則から、同族会社の行為計算否認規定は、現実になされた行為に係る私法上の効力には何ら影響を及ぼすものではないことは言うまでもない<sup>16)</sup>。

### 第3節 行為計算否認規定の適用要件の検討

所得税法157条1項は「税務署長は、次に掲げる法人（筆者注：同族会社）の行為又は計算で、これを容認した場合にはその株主等である居住者……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確定所得申告書の記載事項又は確定損失申告書の記載事項に掲げる金額を計算することができる。」と規定している。

同族会社の行為計算否認規定の課税要件は、文理解釈から 同族会社の行為又は計算であること、 個人の所得税負担減少の不当性の2点が読み取れる。また、これらの他に、同規定の趣旨目的から 通常の行為計算の相当性<sup>17)</sup>、 他規定の適用が不可能であることの2点を加えた4点である<sup>18)</sup>。そこで本節では、この各要件について詳しく検討する。

#### 1. 同族会社の行為又は計算であること

大正12年の立法当初から、その株主や社員等の行為は問題とせず、あくまでも同族会社の行為又は計算を対象としている。同規定における行為とは、同族会社が主体的に行うものだけでなく同族会社を当事者とする行為を含むものと解されており、同族会社が受動的な主体である場合も含むものである<sup>19)</sup>。そのため、株主、役員等の単独行為は当該行為には含まれず、この見解は判例及び学説においても一致している<sup>20)</sup>。つまり、双方行為の

一方に同族会社が存在していることが第一の課税要件となるのである。

## 2. 個人の所得税負担減少の不当性について<sup>21)</sup>

同族会社の行為計算否認規定とは、同族会社が行う行為又は計算が不当に税負担を減少させる場合、税負担の公平の観点から同族会社の行為計算否認規定においてその行為計算を否認し、正常な行為又は計算に引き直して課税をする権限を税務署長に認めるものである<sup>22)</sup>。この不当な税負担の減少を判断するにあたり斟酌すべき税負担の範囲については狭義説、課税主体説、広義説の3説が存在する<sup>23)</sup>。

狭義説は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の個人の所得税負担のみを考慮すれば足るという考え方である。これは課税庁が主張し、判例においても採用されているものであり、東京地裁平成元年4月17日判決<sup>24)</sup>は「所得税の負担に加えて当該法人（筆者注：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、同条（筆者注：所得税法157条）の規定上明らかである」と判示している。

課税主体説は、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て判断すべきという説である。例えば個人が同族会社に対して過大な管理料の支払いをした事例について、清永敬次名誉教授は「法条の文言に照らしても、過大管理料の支払いに伴い給与所得の所得税負担の発生（又は増加）があればそれも含めて、所得税負担の不当な減少があったか否かを、判断すべきであった」<sup>25)</sup>と述べられている。

広義説は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。国税通則法の制定に関する税制調査会第二次答申は、法人税法における行為計算否認規定を前提としたものだが、同族会社とその系列会社の両社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

のが妥当であると述べている<sup>26)</sup>。しかし、過去の裁判において同族会社の税負担を考慮し、広義説に基づく所得税負担減少の不当性の判断が認められた例は存在しない。

考慮すべき税負担の範囲については、上記のように3つの説が存在するが、既に述べたように、同族会社の行為計算否認規定の趣旨は課税の公平であり、制裁的な目的を持つものではない。そのため、このような趣旨にも関わらず通常取引に比して高額な税負担を強いることは適切ではない。また、第1章で述べたように、同規定導入当初においては全体での税負担減少を適用対象として想定しており、昭和36年7月の税調答申説明においても、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との差により不当性を判断すべきであると結論付けられている<sup>27)</sup>。

また、所得税法157条は、所得税の課税に際し同族会社の行為又は計算を判断の基準としている特殊な規定である。過去の裁判例は全て狭義説に立った判断をしているが、同条は所得税と法人税の2税目にまたがる規定であり、同族会社の法人税負担を一切考慮せず所得税負担減少の不当性を判断するのは妥当ではない。

このような理由から筆者は広義説により所得税負担減少の不当性を判断すべきであると考え。この点については東京国税局の中村勝樹氏が法律的には狭義説を妥当としながらも、「実際の執行に当たっては、……管理会社（筆者注：同族会社）から支払われる給与所得に係る税額（家族分も含む）及び同会社の法人税額を合計した全体の税額を加味して、全体として不当に減少しているか否かも考慮し、是正指導にあたることも必要」<sup>28)</sup>と述べられている通りである。課税庁の主張する狭義説は立法の経緯などから適切ではなく、行為計算否認規定の適用にあたっては、趣旨目的を考慮し広義説による判断がなされるべきである。



### 3. 通常の行為計算の相当性

行為計算否認規定は、同族会社の行為又は計算を税務署長の認めるところにより通常の行為又は計算に引き直して課税を行うものである。租税回避として否認する以上、その通常行われるであろう行為又は計算が合理的なものでなければならない<sup>29)</sup>。

通常の行為計算の相当性という要件は明文上規定されている訳ではないが、この認定を厳密に行わなければ課税庁に裁量の余地を与えてしまう結果となる。これでは課税の公平が担保できなくなるため、同一の経済的目的を達成することができる経済的合理性のある取引を厳密に認定する必要があるといえる。

### 4. 他規定の適用が不可能であること

同族会社の行為計算否認規定が適用された事例において、所得税法37条や法人税法22条の適用が考えられる事例が存在する<sup>30)</sup>。そのため、行為計算否認規定と他規定との関係を明確にしなければならない。

この問題について、どちらの規定を優先して適用するのかについて松沢智教授は「法132条と22条2項との関係は、22条が所得金額の計算の一般原則を規定したものであるから、まず22条によりその行為計算が収益概念に包摂されるかを検討した後に、その行為計算を前提とする限り収益とはなりえないが、当該法人において、それが異常不合理な経済取引が行われ租税回避がなされた場合にのみ、その行為計算の否認を検討する規定が法132条であると解することができる<sup>31)</sup>」と述べておられる。また、畠山武道教授は、個別の否認規定を同族・非同族を問わず適用することにより公平な取り扱いを図るべきとの理由から「租税回避行為の否認は、一般的に、個別否認規定の整備によってなされるべき<sup>32)</sup>」と指摘されている。

また、納税者の予見可能性を確保する意味から、課税庁の裁量権を広く認めることは望ましくなく、安易に行為計算否認規定の適用を認めるべきではない。そのため、課税庁の裁量権の行使を最小に留めおくためにも、

個々の事実に基づき収入金額もしくは必要経費に該当するのかを検討することが課税の基本となる。

このように、租税回避行為の否認の際は第一に通常の課税要件規定（所得税法36条，37条など）の適用を考えるべきであり<sup>33)</sup>，個別規定が存在しない場合は個々の立法により対処することが基本となる<sup>34)</sup>。そのため，行為計算否認規定は他の課税要件規定の補充規定であると解するべきである<sup>35)</sup>。

#### 第4節 小 括

本章では、まず、同族会社の行為計算否認規定は課税の公平を目的とするものであり、制裁的な目的をもつものではないことを確認した。そのため、同規定は文理解釈上の2要件（同族会社の行為又は計算であること，個人の所得税負担減少の不当性）に加え，通常の行為計算の相当性，他規定の適用が不可能であることという4要件を満たした場合にのみ適用が認められるべきである。また，不確定概念である所得税負担減少の不当性の判断については，個人の所得税負担だけでなく，同族会社の法人税負担を含めた取引全体としての税負担を考慮する広義説により判断されるべきである。

また，同規定はあまりに包括的・一般的な否認規定であり<sup>36)</sup>，課税要件事実および課税要件を課税庁が事後的に作り出すという特殊な性格の規定であるため，租税法律主義の原則からは本来許されるべきものではない<sup>37)</sup>。そのため，適用要件は厳格に解されるべきであり，課税庁の裁量に一定の歯止めをかける必要があるといえる。

## 第2章 同族会社の行為計算否認規定に関わる 判例及び裁判例の検討

前章において行為計算否認規定の拡大的な適用がなされている点を指摘

したが、本章では過去の判例及び裁判例の検討を通じ、過去の課税実務の問題点を明らかにする。過去の所得税法157条に関わる裁判は、主に 同族会社からの収入過少型、 流入する所得の分散型、 同族会社への過大支出型、 無利息融資型の4つに分類することができる。そこで、本章では各類型に対する所得税法157条の適用の可否について考察を行い、同条の適用要件の当てはめについて検討を行う。

## 第1節 同族会社からの収入過少型

最高裁平成6年6月21日第三小法廷判決<sup>38)</sup>

### 1. 事実概要及び判旨

原告Xは同族会社であるA社に対してX所有の土地及び建物を賃貸し、A社から賃貸料を、A社はこれらの不動産を第三者に転貸し、借主から転貸料をそれぞれ收受していた。本件はA社からXへの賃料を通常よりも低額に設定をすることでXの不動産所得を圧縮し、かつ、A社からXへ役員報酬を支払うことで給与所得へと所得を分散した事例である。これに対し被告Y税務署長がXの適正賃貸料（Xの不動産所得）を算出し、所得税法157条に基づき更正処分を行った。

この課税処分について最高裁は「同族会社の行為又は計算が『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』かどうかは、専ら経済的、実質の見地において当該行為又は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。」とした上で、「A社は……警備員を常置するなどの客観的に確認し得る経費を伴う管理行為をしていたわけでもなく、それらを管理料割合に反映させねばならない程度の特異な業務であるとは思われない。」とYの課税処分は適法であると判示した。

### 2. 具体的検討

前章で述べた通り、行為計算否認規定は 同族会社の行為又は計算で

あること、個人の所得税負担減少の不当性、通常的行為計算の相当性<sup>39)</sup>、他規定の適用が不可能であることの4点を満たす場合にのみ適用が認められるべきである。そのため、ここでは本件が所得税法157条の適用要件に合致するかの検討を行う。

まず、本件はXとA社との間の契約に基づくものであり、同族会社の行為又は計算に該当する。

また、A社においては多額の経費を伴う管理行為をしていた事実はなく、通常であればXはA社からより高額な賃貸料を受受するであろうと考えられる。同族会社からの収入過少型の租税回避においては、同族会社に所得を留保することにより個人の所得が高額となる場合には所得税の累進課税を回避し、より税率の低い法人の所得を増加させることが可能となる。あるいは、同族会社が繰越欠損金を有する場合や同事業年度に欠損金の発生が見込まれる場合には法人側に過大に発生した益金が欠損金と相殺されるため、このような場合には全体としての税負担が減少することとなる。そのため、この類型の租税回避行為では、一定の条件の下では所得税負担減少の不当性の要件を満たすこととなる。

X及びA社の取引について課税庁は同規模の企業の平均管理料割合を通常的行為計算と認定し課税を行った。この課税庁の想定する通常的行為又は計算をとった場合においても、賃貸収入を得るというXの経済的目的は達成される。また、A社においては多額の経費を伴う管理行為をしていた事実はなく、通常的行為計算に合理性はあるといえる。

最後に、所得税法においてこの類型の事例において収入を擬制する規定が存在しないため、この類型の租税回避行為を否認するためには所得税法157条によらなければならない。そのため、収入過少型の場合ではこの要件を満たすものであり、同族会社の行為計算否認規定の適用はやむを得ないものである。

## 第2節 流入する所得の分散型 福岡地裁平成11年6月29日判決<sup>40)</sup>

### 1. 事実概要及び判旨

原告Xは所有する土地を訴外Tに対して駐車場用地として貸し付けていた。本件は、Xが代表取締役を務める同族会社Aとの間に無償で建物所有を目的とする地上権を設定し、その上でTに対しXが当該土地の底地を、Aが地上権をそれぞれ売却したものである。これに対し被告Y税務署長はAの行為又は計算を容認した場合にはXの所得税の負担を不当に減少させる結果になるとして所得税法157条を適用して増額更正の処分を行った。

福岡地裁は「本件地上権設定契約……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。」「このような本件地上権設定契約は……AとX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……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。」として課税庁の処分を適法であると判示した。

### 2. 具体的検討

まず、本件地上権設定契約は双方行為であり、同族会社の行為に該当するため、この要件を満たすことは明らかである。

また、Xは自己が所有する土地に対してAとの間に地上権を設定することで、底地の価格を低下させることで売却益を圧縮し、Xの所得を減少させている。まず、当該取引は、通常では底地の価格低下につながる地上権の設定を無償で行うことは考えにくく、異常な取引であるといえる。また、本件地上権はAの建物所有を目的とするものであるが、実際には建物の建設はされておらず、かつ、地上権の設定の同年にTに対して土地を売却していることから、外部から流入する経済的利益をXとAに分散させることでXの所得税負担を減少させることを目的とした地上権の設定であったと

考えられる。

このような同族会社への所得分散型の租税回避においては、収入過少型と同じく、個人の所得が高額となる場合には所得税の累進課税を回避し、より税率の低い法人の所得を増加させることや、同族会社が繰越欠損金を有する場合や同事業年度に欠損金の発生が見込まれる場合には全体としての税負担が減少することとなる。そのため、本件地上権設定契約は個人の所得税負担の不当性の要件を満たすこととなる。

また、土地の売却というXの経済目的を達成するためには、通常であれば地上権の設定などは行わず、個人から第三者に売却されると考えるべきである。そのため、通常の行為計算は相当であるといえる。

最後に、所得税法には法人税法のように無償取引に対して包括的に課税を行う規定は存在しない。そのため、所得税法157条以外に否認する方法が存在せず、この要件も満たすこととなるため、所得分散型の事例については所得税法157条の適用はやむを得ないものである。

### 第3節 同族会社への過大支出型 東京地裁平成元年4月17日判決<sup>41)</sup>

#### 1. 事実概要及び判旨

原告Xは貸しビル及び駐車場を所有しており、同族会社である訴外A社との間でXはA社に所有する不動産の管理を委託し、Xが管理料をA社に支払うという賃貸不動産管理委任契約を結んでいた。本件は、Xが確定申告に際し管理料の全額を不動産所得の必要経費に算入し、Xの不動産所得を零円としたものである。これに対し被告Y税務署長は所得税法157条に基づき、管理料を適正額に引き直して計算すべきとして所得税の増額更正処分を行った。

東京地裁は、本件管理料の支払金額は、「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、A社が、X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」とした上で、「右の

ような行為計算を放置した場合、Xの不動産所得の金額を減少させ、よって、X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。」と判示した。

## 2. 具体的検討

本件管理料の支払いのあった昭和58年における所得税の最高税率は75%であり、高所得者の所得税負担は法人税負担に比し重いものであった<sup>42)</sup>。そこでXは管理料を支出することで不動産所得を圧縮してA社の法人所得に移転し、所得税負担の軽減を図ったと考えられる。また、A社を経由して本人及び家族に給与所得の形で所得を分散し、給与所得控除の適用を受け、所得税負担を減少させることもできる<sup>43)</sup>。通常であれば不動産所得が零になるような管理料の設定は行わないと考えられるため、この管理料の支出には異常性があると考えべきである。また、前述のように当時の所得税の限界税率と法人税率との差が大きいことから、全体での税負担を不当に減少させていると判断することができ、所得税負担を不当に減少させる取引であるといえる。

しかし、本件のような個人から法人への所得流出型の租税回避行為においては、他規定の適用が可能な事例である。そのため、同族会社の行為計算否認規定を適用するのではなく、その支出の必要経費性を判断し、所得税法37条における否認をすべきである。

第1章においても指摘したが、個別規定による否認の場合は事実認定あるいは法的評価によりその金額を必要経費に含めないようにするものだが<sup>44)</sup>、同族会社の行為計算否認規定による否認は、納税者が実際に行った行為又は計算とは別に、課税庁の作出したフィクションに基づき課税を行うという性格のものである<sup>45)</sup>。すなわち、本件において所得税法157条に基づく否認を行うということは、X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意味をもつこととなる<sup>46)</sup>。しかし、当然ながらこのような不動産所得を零とするような非常に高額な管理料の支払いに経費性が

あるとは考えにくい。そのため、本件では課税庁は所得税法157条ではなく、所得税法37条による経費否認を行うべきであった。このように、この類型の租税回避行為の場合、そもそも同族会社の行為計算否認規定の適用の余地はないといえる。

#### 第4節 無利息融資型 最高裁平成16年7月20日第三小法廷判決<sup>47)</sup>

##### 1. 事実概要及び判旨

被上告人X(原告・控訴人)は、有価証券の保有・運用等を事業とするA社及び遊戯用パソコン機器製造事業等を営む訴外B社の取締役も兼ねており、A社及びB社はいずれも同族会社である。Xは平成元年3月10日、その有するA社株式3000万株をB社に対して3450億円(時価相当額)で譲渡した。また、Xは上記売買代金の清算日である同年3月15日に金融機関から3455億円を借り入れ、B社に対してその全額を無利息・無期限・無担保で貸し付けた。同日、B社はXから借り入れた資金で証券会社に代金を支払い、証券会社はその代金から手数料を差し引き、3426億円をXに支払った。そして同日、Xは上記借入金及びこれに係る利息の全額を返済した。なお、Xは本件金銭消費貸借について、収益は生じないものとして申告してなかった。

平成4年6月上告人税務署長Y(被告、被控訴人)は本件無利息融資に所得税法157条を適用し、利息相当分の雑所得495億円を認定し所得税の増額更正及びこれらに係る過少申告加算税賦課決定処分を行った。

本判決は、本件無利息貸付については、「経済的合理性を欠くものと言わざるを得ず、かかる不自然、不合理な取引行為によって当然收受できたであろう受取利息相当額の収入が発生しないことになるから、結果的に、当該個人の所得税負担が減少することになる」と判示した。

##### 2. 具体的検討

同族会社の行為計算否認規定は租税回避に対する否認規定であると解さ



れているため、同族会社の行為計算否認規定の適用にあたっては第一に租税回避に該当するか否かを検討しなければならない。本件はいわゆるパチンコ平和事件と呼ばれているものであり、判決や多くの判例評釈において租税回避行為であるという前提で議論が進められていたが、この点について十分検討しなければ同規定の適用にあたり最も重要な点を見逃した議論となりかねない。そのため、ここではまず本件無利息融資が租税回避に該当するかを検討した上で、行為計算否認規定の適用対象となるべき取引であるかを判断する。

租税回避行為の定義の一つに「その取引が通常取引形態を選択した場合と同様の経済的効果を実現」することがあるが、本件における目的はXの所有する株式を、法改正により譲渡益に対する課税がなされる前に譲渡し、かつ同族グループのB社に移転させることである<sup>48)</sup>。つまり、実現されるべき経済的効果は「法改正前のA社株式の譲渡益の実現」及び「安定株主対策の実施」の2つである。XがB社に対して増資資金を提供するという手段も考えられるが、金額が多額であり、何度にも分けて増資を行わなければならないこととなるため増資による方法を選択しなかった<sup>49)</sup>。増資の形式を取った場合には、法改正による所得税負担が想定され、期待する経済的目的である「法改正前の譲渡益の実現」が不可能となる。また、課税庁が通常行為又は計算とする第三者との取引では同族株主グループの持ち株比率が低下し「安定株主対策の実施」が不可能になってしまう。そのため、本件無利息融資については、課税庁の主張する「通常行為又は計算」を行った場合と現実に行われた行為とでは実現される経済的効果が異なることとなり、これら2点の経済的目的を達成するためにはXが銀行から借入れを行い、A社に融資をするという方式を用いざるを得なかったのである。

行為計算否認規定は、租税回避の結果減少あるいは排除された租税負担を通常行為計算の下での税負担に引き直すことを目的としているところ、本件無利息融資を租税回避行為として行為計算否認規定の対象とするには、

通常の行為又は計算を行った場合において「法改正前のA社株式の譲渡益の実現」と「安定株主対策の実施」の2つの経済的目的が達成されなければならない。行為計算否認規定とは同一の経済的效果を達成するために同族会社が行った異常な取引に対して適用されるものであり、現実には発生している経済的效果と異なる経済的效果に置き換えて課税することは許されない<sup>50)</sup>。課税庁は巨額の無利息融資という異常性から行為計算否認規定を適用したが、本件は上記で述べたように同規定の対象とすべき取引ではなく、納税者の予見可能性を確保するためにも金額の多寡を問題とすべきではない。

このように、本件無利息融資は同一の経済的目的の実現という点から租税回避行為とはいえ、行為計算否認規定の対象となるものではない。なお、無利息融資型の事例については個々の事実を検討する必要があるが、この類型は同族グループ外部からの経済的利益の流入がない点で他の3類型と性格が異なっている。他の3類型は何らかの形で外部からの経済的利益の流入があり、その経済的利益の個人への配分を減少させるために不自然な取引を行っている点で租税回避行為に該当すると考えられる。しかし、この類型の場合は外部からの経済的利益はあるものの、それ自体は行為計算否認規定の対象となるものではない。仮に個人と同族会社において利息の収受があったとしても個人の所得が増加する一方で同族会社の所得は減少する関係にあるため、税負担を不当に減少させているとはいえ、同規定の適用対象となるものではない。

## 第5節 小 括

本章では、同族会社の行為計算否認規定が適用された事例について、同族会社からの収入過少型、流入する所得の分散型、同族会社への過大支出型、無利息融資型の4つに分類し検討を行った。まず、及びについては同規定の課税要件を充足しており、適用もやむを得ない類型であるといえる。については所得税法37条の必要経費の問題であり、

行為計算否認規定を適用すべき類型ではなく、については租税回避行為に該当せず、同規定の適用は認められないということが分かる。

このように今まで課税実務においては、他規定で処理すべきものや、全体の税負担の減少という本来の趣旨を無視し、不当な税負担の減少があるとはいえない事例についても行為計算否認規定を適用しており、判決においてもそれが広く認められてきた<sup>51)</sup>。

所得税法157条は「不当に減少」という不確定概念が含まれており、ややもすれば課税庁に過大な裁量を与えることとなる。しかし、従来の課税実務では、パチンコ平和事件のように厳密に課税要件を検討すれば同条の適用対象外となる事例においても同条が適用されるなど課税の公平が保たれているとは言い難く、このような課税実務は納税者の予見可能性を侵すことにもなりかねない。そのため、同条の適用要件を厳密に解すべきであり、課税庁による行為計算否認規定の濫用は許してはならない。行為計算否認規定の適用については、租税負担の公平の観点からやむを得ない類型もあり、適用要件を厳格に解した上での課税処分であれば認められるべきである。

しかし、行為計算否認規定には、適用要件を厳格に解してもなお検討しなければならない問題点が存在する。それは、所得税法157条における課税処分が行われ、個人に対する増額更正があった場合において、同族会社に対して減額更正が認められなければ二重課税が生ずるという点である。行為計算否認規定の趣旨は課税の公平であり、制裁的な目的を持つものではないことは既に述べた通りである。そのため、行為計算否認規定の適用により二重課税が生じることは同規定の趣旨目的からは適切ではなく、従来から対応的調整を認める立法措置を求める声が多くあった<sup>52)</sup>。

このような背景から平成18年改正により法人税法132条3項が追加され、二重課税問題への対応がなされるに至った。しかし、同規定の性格については必ずしも統一的な見解がとられている訳ではなく、未だに問題を残しているといえる。そこで、次章以降で二重課税問題と法人税法132条3項

の性格について検討を加え、その性格を明らかにする。

### 第3章 行為計算否認規定適用による二重課税問題と 平成18年改正の背景

#### 第1節 行為計算否認規定の適用による二重課税問題

所得税法157条に基づく課税処分は、現実に行われた私法上の法律構成を離れ、課税庁の認める通常の行為又は計算、即ちフィクションに基づく課税処分であり、そのフィクションにおいては、現実に行われた取引に比べ個人の所得が増加すると同時に同族会社のそれは減少する。しかし、過去の課税実務では個人に対し所得税法157条に基づく増額更正処分がなされたことにより同族会社に対し減額更正を行うなどの対応的調整が行われた例はない。このように個人に対する所得が認定された場合において、個人が増額更正を受けるのみで同族会社の法人税が減額更正を受けられないとすれば、二重課税の状態が生ずることとなる<sup>53)</sup>。過去の判例において税負担の減少の不当性は狭義説により判断されていることは既に述べたが、納税者が狭義説に基づく課税庁の課税処分に対して二重課税となる旨の主張をした事案がいくつかみられる。このような納税者の主張に対する裁判所の判断で注目すべきものとして、千葉地裁平成8年9月20日判決及び東京高裁平成10年6月23日判決が挙げられる<sup>54)</sup>。

千葉地裁平成8年9月20日判決<sup>55)</sup>は同族会社の株主である原告が「所得税について増額の更正処分をしながらA（筆者注：同族会社）の法人税について減額の更正処分をしないのは実質的に二重課税であり、それは本件各更正処分を違法ならしめるものである」と主張し、対応的調整がなされないことを理由に課税処分の違法性を訴えた事案である。

このような原告の主張に対して千葉地裁は「原告らとAとは別個独立の課税主体であって、原告らの所得税について所得税法157条1項を適用して更正処分をしたからといって、直ちにAの法人税についてまで更正処分

をしなければならないというわけではない」と判示し、納税主体の相違を根拠に原告の主張を退けている。

また、東京高裁平成10年6月23日判決<sup>56)</sup>は前述の千葉地裁平成8年9月20日判決の控訴審である。本判決は二重課税の状態について「控訴人らに対する本件各更正は、A（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、その論理必然的な結果として、A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をも意味しているというべきである」、「A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」として納税者の主張に一定の理解を示し、対応的調整の必要性について言及している。だが課税処分自体については、「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」として直接的な判断はされていない。なお、「Aに対して更正処分がされていないことから、本件更正処分（行為・計算の否認）が違法となるものとまでは解されない」として対応的調整がなされない事により、所得税の更正処分が直ちに違法とはならないと判示している。

このように、過去の裁判例では二重課税を生じさせる課税庁の課税処分はいずれも適法であると判断されている。しかし、二重課税は必ずしも違法とされるものではなく、許容される二重課税も存在する<sup>57)</sup>。そのため、「二重課税の調整が必要になるのは、課税の根拠が同じで公平の点で問題がある場合と、併課によって意図せざる経済効果が生じて望ましくない影響を経済に与える場合である<sup>58)</sup>」というように、一定の場合に限り二重課税の調整が必要になると解されている。つまり、課税根拠や経済効果などを考慮した上で、租税法が排除すべき二重課税はどのようなものであるかについては各税法に即して考える必要があるといえる<sup>59)</sup>。

そのため、行為計算否認規定の適用により生ずる二重課税が是正されるべきか否かという点は課税根拠となる法の趣旨目的などを検討した上で判

断すべきである。そのため、次節においてその点を検討し、対応的調整の必要性について考察を行うこととする。

## 第2節 対応的調整の必要性和平成18年改正の背景

平成18年改正以前においては対応的調整を行う根拠となる規定は存在しなかったため、法的な根拠をなくして同族会社に対して行政処分である減額更正を行うことはできなかった。前節で取り上げた裁判例においては、課税庁の課税処分は課税主体の相違を根拠にいずれも適法とされたが、当時の法律において根拠規定が存在しない以上、いずれも妥当な判断であると言わざるを得ない。学説においても、所得税法157条の文言から同条の適用があった場合における同族会社の法人税負担について、「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」<sup>60)</sup>との見解がなされるなど文理解釈から対応的調整に否定的な見解が中心であった<sup>61)</sup>。

しかし、前節で述べたように、行為計算否認規定の適用に際して対応的調整が行われなければ二重課税の状態が生ずることとなる。そのため、対応的調整に否定的な見解を示されていた清永敬次名誉教授も「立法論はともかく」と述べられているように、立法論としては対応的調整をすべきであるという見解が多数であった<sup>62)</sup>。また、平成10年の税制審議委員会『租税回避について』の諮問に対する答申において、同族会社の行為計算否認規定の適用により一種の二重課税が生ずることとなるが、同規定は罰則的規定ではないため、租税負担の対応的調整を行うことが提言されている<sup>63)</sup>。しかし、二重課税は必ずしも排除されるべきものではないため、対応的調整の必要性を論ずるにあたっては、行為計算否認規定の適用により生ずる二重課税が排除されるべきか否かという検討が重要となる。

既に述べたように、同族会社の行為計算否認規定は制裁的な目的を持つものではなく、同規定は個人及び同族会社の税負担を総合した全体の税負担の軽減を図るような租税回避行為に対しての適用を想定し立法されたものである。同規定の趣旨である課税の公平とは、通常取引を行った場合

と同額の税負担の実現であって、全体としての税負担が通常の取引を行った場合に比し過大となることは法の予定しているところではないと考えるべきである。しかし、従来の二重課税を生じさせるような課税実務を認めることは、同規定に制裁的な意図があると説明する他なく、本来の趣旨からはかけ離れたものになってしまう<sup>64)</sup>。このような結果となることは望ましいものではなく、東京高裁平成10年6月23日判決において、同族会社に対する課税を放置することは実質課税の見地から妥当でないという判断が下されている点にも注目すべきである。以上のように、二重課税を排除するための対応的調整規定の立法の必要性は明らかであったといえる。

行為計算否認規定は私法上の効果に影響を与えず、あくまで課税理論上あるべき取引をフィクションし、それに基づき課税を行うものである。このフィクションに基づき特殊関係たる個人の行為の私法上の効果に影響を与えずに課税上の計算において所得を増加させたのであれば、同族会社の行為の私法上の効果に影響を与えることなく、課税上の所得計算において同族会社の所得金額を減算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遥かに合理的といえる<sup>65)</sup>。また、第1章で述べたように所得税法157条は所得税の課税にあたり同族会社の行為又は計算を判断の要件としている特殊な規定である。このような規定の性格から、個人と同族会社の双方を考慮した上で課税が行われるべきであり、過去の裁判例のように課税主体が異なるからといって法人税負担を一切無視することは本来の趣旨を逸脱するものであり適切ではない。課税庁は課税の公平を目的としてフィクションを基に課税をするのであれば、そのフィクションを課税理論上一貫して採用すべきであり、対応的調整を求める主張が多くみられたのも当然である。

### 第3節 平成18年改正の概要

法人税法132条3項は平成18年税制改正において追加された規定であり、「第1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157条第1項(同族会社等の行為又は計算の否認等)……の適用があつたときについて準用する。」と定められている。

この改正について立法担当者は、平成18年改正前においては対応的調整を行う権限が税務署長に法律上授權されているかが明らかでないと指摘した上で「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、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>66)</sup>と説明している。

しかし、条文の曖昧さから、文理解釈により同規定の意義を読み解くことは非常に困難である。また、立法担当者の説明にある「反射的な計算処理」が具体的に何を意味しているのか明確ではなく、問題の多い規定であると言わざるを得ない。一般的には行為計算否認規定の適用に係る対応的調整規定が導入されたと解されているが、所得税法157条等に基づく増額更正があつた場合に税務署長に同族会社の法人税について減額更正を義務付ける規定であるかについては見解が分かれている。

#### 第4節 小 括

平成18年改正前における課税実務では、行為計算否認規定の「課税の公平」という目的に反し、二重課税により納税者に通常の行為又は計算に比し高額な税負担を強いる結果となっていた。しかし、このような課税実務に対し、行為計算否認規定の立法趣旨に反しており立法的な措置を講ずるべきとの学説が多くみられ、これが平成18年改正へと繋がったと考えられる。

また、二重課税は必ず排除されるべきものではないが、行為計算否認規定は個人と同族会社を合わせた全体の税負担の公平を確保するという目的



の規定であり、本来の目的を達成するためには二重課税問題に対する立法措置が必要であることは明らかである。そのため、同族会社の法人税に対する減額更正を行う根拠規定の整備を求める主張は当然に受け入れられるべきものであった。

また、行為計算否認規定は、現実に行われた取引を離れ、課税庁の想定する通常の取引を税法に当てはめ課税を行うという非常に特殊な規定である。そのため、個人に対し「通常の行為又は計算」というフィクションに基づく課税を行うのであれば、同族会社に対してもそのフィクションに基づく課税が行われるべきである。

このような背景があり平成18年改正により法人税法132条3項が規定されることとなったのだが、規定の曖昧さから同項の法的性質については見解が分かれており、今後の課税実務への影響などについても明確となっていない。そのため、次節においてこれらの点について考察することとする。

## 第4章 法人税法132条3項の意義と今後の課税実務への影響

### 第1節 法人税法132条3項の性格

前章で述べたように、平成18年改正前においては、所得税法157条による所得税の増額更正処分があった場合においても、法人税を減額する規定は存在せず実質的な二重課税が発生する事態となっていた。このような事態に対して対応的調整を求める学説が多くあり、その結果法人税法132条3項が新たに規定されることとなった点については既に述べた通りである。同項を対応的調整規定であると解する見解が中心ではあるが、同項が対応的調整を意味しているとは言い切れないとする意見もあり、必ずしもその性格が明確になっている訳ではない<sup>67)</sup>。

第一の問題として、文理解釈から同項が対応的調整を義務付ける規定であると読み取ることが困難である点がある<sup>68)</sup>。まず、「準用」という文言が使用されている点について「準用すべき根拠規定が増額更正処分である

以上、納税者の利益の方向に課税処分の発動を求めることは望みえない<sup>69)</sup>との指摘がある<sup>70)</sup>。つまり、増額更正を予定する規定を準用することは、増額更正の根拠規定を一定の場合に準用することを意味するのであって、同規定を準用するということは増額更正処分にしかなり得ないということである<sup>71)</sup>。このように、行為計算否認規定を準用して、その規定の趣旨とは反対の減額更正を行うことには無理があるという見解が多数である。しかし、準用とは、「ある事項に関する規定を、他の類似事項について、必要な修正を加えつつ、あてはめること」<sup>72)</sup>であり、増額更正を定める法人税法132条1項をそのまま適用するのではなく、法の趣旨目的などから一定の修正を加えることが必要となる<sup>73)</sup>。そのため、法人税法132条3項が何を意図するものなのかは、行為計算否認規定の趣旨目的を検討した上で判断されなければならない。

立法担当者では、法132条3項創設について「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」や「納税者の利便性」という説明がされており、従来から議論されてきた二重課税の問題には触れられていない。この点については、酒井克彦教授が「対応的調整の必要性が実質的な二重課税の排除という観点から議論されてきた点からすれば……やや奇異な印象を受ける」<sup>74)</sup>と述べられている通りである。

また、「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」との説明がなされているが、これは会社法制定までは個人事業者として営業活動を行っていた者にとって、平成17年の会社法制定により最低資本金制度が撤廃されたことにより法人化が容易となった点を指していると思われる。特に会社法制定を機に設立される同族会社は、実態は個人事業と同じというものが多くと考えられ、行為計算否認規定の予定している同族会社故の租税回避行為を行いやすい実態があるのではないだろうか。そのため、会社法制定後には行為計算否認規定の適用機会が増加すると想定され、対応的調整を認める規定を導入したのと考えられる。また、「納税者の利便性を損なう」という説明からは、この改正により納税者に

不利な方向での対応的調整規定を適用することは予定されていないと考えるべきである。

平成18年改正以前においては、個人と同族会社の双方に関わる規定であり、私法上の法律構成から離れフィクションに基づく課税が行われるという規定の特殊性と、取引全体を通した税負担の公平を目的とするものであり、制裁目的ではないという行為計算否認規定の趣旨目的から二重課税の問題が指摘されてきたことは前章で述べた通りである。法人税法132条3項は、文理解釈において明確に意義を読み取ることは困難であり、立法担当者の説明においても明確に「減額更正」という文言が使われている訳ではないため、同規定の趣旨について解釈の余地がある。しかし、改正前において二重課税状態の排除を求める納税者の主張及び学説が多くあったことから、同規定は対応的調整を認める規定であると解すべきである<sup>75)</sup>。

## 第2節 法的義務としての対応的調整

法人税法132条3項については、これを対応的調整規定とみる見解が多数であるが、対応的調整は義務的に行われるべきなのか、あるいは一定の制限があるのかについては改正後の判例が存在せず、学説においても見解が分かれている。「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されること、通常の変更の請求理由及び後発的な変更の請求理由には該当しないと解されること及び『更正又は決定について準用する。』という対応的調整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ろうか<sup>76)</sup>と義務的規定と解する見解がある一方で、「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<sup>77)</sup>と義務的規定と解すことへの批判もある。このように解釈により見解が異なる規定ではあるが、筆者は対応的調整は義務的に行われるべきであると考える。

立法担当者の説明では「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」とされており、税務署長は減額更正をするか選択の余地があるかのような印象を受ける。しかし、税務署長に減額更正をするか否かを判断する権限を与えることとなれば、対応的調整が行われる場合とそうでない場合とで取引全体の税負担が異なることとなり、著しく不合理な結果となってしまう。また、このような解釈をした場合、どのような場合に減額更正が行われるのか明確でなくなるという問題も生ずる。租税法主義の観点から、法理論上は課税庁に自由裁量権は存在しないと解されているところ<sup>78)</sup>、課税庁の裁量権の範囲を広げる解釈を認めるべきではない。

つまり、所得税法157条に基づく増額更正が行われた場合には、法人税法132条3項に基づき、同条1項を準用した課税処分が行われなければならないと解すべきである。前節で述べたように、「準用」とは同族会社の所得に対する減額更正を意味するのであり、取引全体の税負担の公平のためにも義務的に行われるべきである。

対応的調整規定を義務的規定と解することについては、法人に実体的な所得が流入する事例においては、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していないという批判がある<sup>79)</sup>。しかし、そもそも同族会社の行為計算否認規定それ自体が現実の取引を離れたフィクションに基づく課税を容認するものであり、本来の課税理論からは離れた課税を行う性格の規定である。これは私法から乖離した法律構成を課税庁が作り出すことに他ならず、同規定の適用の範囲内において本来の課税理論を持ち出すことは無意味であろう。また、個人の所得はフィクションにより増額更正を行い、法人については現実の所得に基づき課税を行うことは、課税庁の都合の良い点についてのみ同規定を適用するという裁量権を認めることに他ならず、認められるものではない。それよりも、双方にフィクションに基づく課税を行うことの方がはるかに合理的であろう。行為計算否認規定は私法上の効力に影響を与えず、課税庁が想定するフィクションに基づき課税を行うものであるため、その

フィクションを首尾一貫させるべきである。

### 第3節 小 括

本章で論じたように、法人税法132条3項はその改正までの経緯及び趣旨などから、対応的調整を認めた規定であると解すべきである。また、所得税において行為計算否認規定に基づく増額更正があった場合には、課税庁の想定するフィクションに基づき同族会社に対して義務的に減額更正が行われるべきものとする。

しかし、義務的規定と解することについては反対意見もあり、必ずしも明確に示されている訳ではない。そのため、所得税法157条に基づく課税処分があった場合に税務署長が同族会社の更正の請求を認めるかどうかには疑問も残る。しかし、行為計算否認規定の性格などから対応的調整は義務的規定と解されるため、その場合には義務付け訴訟を提起することとなる<sup>80)</sup>。

また、現在の法人税法132条3項の規定については、「『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」<sup>81)</sup>、「税務署長の裁量権はあくまでも法律に規定された範囲に留まると解する立場からすれば、税務署長の裁量権は対応的調整にまで及ばないというべきであり、その解決は、専ら立法論の問題に委ねられると解すべきではなからうか」<sup>82)</sup>といった指摘もある。筆者は目的論的解釈から同項の規定を義務的規定と解するべきと考えるが、学説においても統一的な見解は存在しないため、明確な文言を含めた規定に改正するなど立法による対処が必要であるとする。

## おわりに

同族会社の行為計算否認規定をめぐる現状の課税実務は、課税要件があ

まりに不明確であり、納税者の予見可能性が担保されないまま課税庁に白紙委任をしているのと同様の状態となっている。現状では同規定があまりにも包括的・一般的な規定であるため、租税法律主義に違反し違憲であるとの主張もなされている<sup>83)</sup>。

しかし、筆者は課税の公平の観点から、全体としての税負担の軽減を図るような租税回避行為を是正し、公平な税負担を実現するという趣旨から同規定の必要性は認めるべきであると考え。しかし、不確定概念について明確な解釈がなされないまま同規定を適用することは納税者の予見可能性を侵すことになり、ひいては課税庁に対して過大な裁量権を与えることにもなりかねない。これは租税法律主義の原則から認められるものではないため、課税庁への過大な裁量を与えないよう「同族会社の行為又は計算であること、個人の所得税負担減少の不当性、通常の行為計算の相当性、他規定の適用が不可能であること」という4要件を厳格に判断した上で同規定を適用すべきである。特に個人の所得税負担減少の不当性については過去の適用事例及び裁判例では狭義説に基づき課税が行われているが、既に述べたように広義説で判断することが当初の立法趣旨に合致することとなるため、過去の課税庁の判断は誤りであり適切な運用がなされるべきである。

この要件に当てはめ検討した場合には、本来であれば他規定により否認すべき事例や、そもそも課税要件を満たさない事例についても行為計算否認規定が適用されており、裁判においても課税庁の主張が認められている事例が存在することは第2章で述べた通りである。このように、課税庁は「課税の公平」という本来の趣旨から逸脱した課税を行ってきたと言わざるを得ず、本来の目的を達成するためにも、課税庁は上記4要件を満たす場合に限り行為計算否認規定を適用すべきである。

なお、対応的調整を行うにあたり、個人と同族会社の管轄税務署が異なることも想定され、実務執行上困難を伴うことも十分予想される。しかし、移転価格税制における国際的二重課税排除では二国間での相互協議により

問題解決を図っている<sup>84)</sup>。行為計算否認規定と移転価格税制は、制度が異なるものの、二重課税排除の必要性がある点では共通しているため、行為計算否認規定においても何らかの制度設計がされるべきであろう。具体的な制度設計については今後の研究課題となるが、税務署間での調整の必要性があることは付言しておく。

また、第3章では平成18年改正により規定された法人税法132条3項の意義について検討し、対応的調整規定であると解すべきであることが明らかとなった。なお、現在のところ対応的調整を求める納税者の主張を直接的に判断した事例は存在しないため、同規定の法的性質について不明確な部分が多く、様々な見解がみられる。そのため、義務的に対応的調整が行われるべきかについては見解が分かれているが、「課税の公平」という行為計算否認規定の趣旨目的及び課税庁の創出するフィクションにより課税がなされるという特殊な規定である点から、対応的調整は義務的規定に行われるべきものであると解すべきであろう。そのため、所得税法157条の適用があった場合には直ちに同族会社の法人税について減額更正が行われるべきである。このように、法人税法132条3項は対応的調整を義務付ける規定であると解されるため、更正の請求を行ったにも関わらず減額更正がされない場合については義務付け訴訟を提起し解決を図ることとなる。

本稿でみたように法人税法132条3項の法的性質についてはその規定振りから趣旨を明確に読み取ることが困難であり、学説も統一されている訳ではない。しかし、行為計算否認規定の「課税の公平」という目的を踏まえると、今日までの議論や立法担当者の説明から、義務的な対応的調整規定が必要であることは明らかである。そのため、税務署長に対応的調整を行う義務がある点が明確に判断できる規定を改めて立法することが納税者の権利を保護する上で重要である。

1) 北野弘久『税法学原論〔第5版〕』（青林書院，2003年）90頁，金子宏『租税法〔第16版〕』（弘文堂，2011年）120頁，清永敬次『税法〔第7版〕』（ミネルヴァ書房，2011年）43頁。

- 2) 租税回避行為について法律上の定義は存在しないが、「通常では用いない異常な取引だが、その取引自体は私法上有効なものであり、その取引が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、その結果租税負担を減少或いは排除する行為」という定義が通説であると考えられる(武田昌輔「租税回避行為の意義と内容」日税研論集14号(1990年)3頁,北野・前掲注(1)127頁,清永・前掲注(1)42頁,金子・前掲注(1)117頁)。そのため、本稿ではこの定義に基づき論を進めることとする。
- 3) 三木義一「所得税における同族会社の行為・計算の否認をめぐる判例等の動向」税理36巻5号(1993年)91頁,田中治「所得税法157条(同族会社の行為・計算否認規定)の射程」税務事例研究89号(2006年)31頁,大淵博義「同族会社の行為計算の否認規定における解釈論の検証」税務弘報47巻1号(1999年)13頁,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号(1994年)66頁など。
- 4) 清永敬次『租税回避の研究』(ミネルヴァ書房,1995年)310,314頁。
- 5) 三木・前掲注(3)90頁,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(2006年)12頁。
- 6) 片岡政一『税務會計』(森山書店,1931年)89頁。
- 7) 片岡政一『税務會計原論』(文精社,1937年)266頁。
- 8) 税資189号513頁。
- 9) 税資194号314頁。
- 10) 訴月41巻6号1539頁。
- 11) 行為計算否認規定を創設規定説とする見解は,清永・前掲注(4)415頁,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」税大論叢55号(2007年)655頁,山田二郎『税法講義〔第2版〕』(信山社,2001年)108頁,広瀬正『判例からみた税法上の諸問題〔新訂版〕』(新日本法規,1975年)200頁などがある。また,この立場に立った判決は東京高判昭和47年4月25日,行集23巻4号238頁などがある。  
また,確認的規定説に立つ主張は,村井正「同族会社の行為計算の否認」租税法研究4号(1977年)94頁,松沢智『租税実体法』(中央経済社,1976年)48頁などがある。
- 12) 清永・前掲注(4)414頁。
- 13) 田中・前掲注(3)28頁。
- 14) 田中・前掲注(3)28頁,金子・前掲注(1)123頁。
- 15) 大淵博義「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(9)」税経通信64巻8号(2009年)45頁。
- 16) 金子・前掲注(1)420頁,最高裁昭和48年12月14日判決(税月20巻6号146頁),広瀬・前掲注(11)197頁など。また,この点については最高裁昭和48年12月14日第二小法廷判決,訴月20巻6号146頁において「法人税法132条に基づく同族会社等の行為計算の否認は,当該法人税の関係においてのみ,否認された行為計算に代えて課税庁の適正と認めるところに従い課税を行なうというものであつて,もとより現実になされた行為計算そのものに実体的変動を生ぜしめるものではない」と明確に示されているものであり,判例及び学说上も争いはない。



同族会社の行為計算否認規定と対応的調整の必要性（金子）

- 17) 「通常の」とは課税庁の想定する意味での通常であるが、本稿では「通常の行為計算の相当性」と定義する。
- 18) 田中治「同族会社の行為計算否認規定の発動要件と課税処分取消訴訟」税法学546号183頁（2001年）192頁。
- 19) 村井・前掲注(11)税大論叢697頁。
- 20) 浦和地裁昭和56年2月25日判決，税資116号294頁は「被告（筆者注：課税庁）は，同族会社の役員等の行為（単独行為を指すものであろう。）は同族会社の行為と同視することができる旨主張するが，少なくとも税法の分野においては，同族会社とその役員等の個人とは明確に別個の法人格であることを前提とし，そのために所得税法157条，相続税法六四条等の規定が置かれているのであるから，右主張も採用することができない」と，個人の単独行為は含まれない旨判示している。また，畠山武道「租税判例研究」ジュリスト778号（1982年）112頁，碓井光明「判例評論」判例時報1037号（1982年）157頁は本判決の判例評釈であるが，当該判旨に賛成する見解が述べられている。
- 21) 考慮する税負担の範囲の他に，不当性を判断するにあたっては同族会社であるが故に容易に選択できた税負担を免れる行為計算を対象とする同族・非同族区分説と通常の経済人であれば行われぬ取引が同族会社において行われ，租税負担の公平が侵される場合において同族会社の行為計算否認規定により租税回避の否認が認められるという経済的合理性説の二つの学説が存在する。

しかし，同族・非同族区分説では，非同族会社は通常の経済人として取引を行い，異常な取引を行う蓋然性が低いという前提に立っていると考えられるため，結果として不当性を判断するにあたっては通常の経済人としての取引が基準となり，それが非同族会社の取引であろう取引ということとなるため，どちらの説も同じ結果となる。
- 22) 金子・前掲注(1)420頁。
- 23) 八ツ尾順一『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（4訂版）』（清文社，2008年）124頁。
- 24) 税月35巻10号2004頁。
- 25) 清永敬次「租税回避行為の否認」別冊ジュリスト120号（1992年）29頁。
- 26) 一杉直『所得税法の解釈と実務』（大蔵財務協会，2009年）1020頁。
- 27) 村井・前掲注(11)税大論叢698頁。
- 28) 中村勝樹「地方裁判所判決紹介」税務事例21巻7号（1989年）23頁。
- 29) 田中・前掲注(18)193頁。
- 30) 具体的検討は第2章において行うが，同族会社への不動産の過大管理料を支出した事例（東京地判平成元年4月17日，税務月報35巻10号2004頁）のような事例においては所得税法37条を適用すべきである。
- 31) 松沢智「私法上の取引と租税回避行為 法的所得概念の確立」租税法研究6号（1978年）74頁。
- 32) 畠山武道「同族会社の行為計算の否認」日税研論集4号（1987年）88頁。
- 33) 田中・前掲注(3)48頁。
- 34) 畠山・前掲注(32)88頁，松沢・前掲注(31)74頁。

- 35) 清永・前掲注(4)418頁。
- 36) 北野・前掲注(1)128頁。
- 37) 田中・前掲注(18)186頁。
- 38) 税月41巻6号1539頁。
- 39) 「通常の」とは課税庁の想定する意味での通常であるが、本稿では「通常の行為計算の相当性」と定義する。
- 40) 税資243号748頁。
- 41) 税務月報35巻10号2004頁。
- 42) 内山昭『現代の財政』(税務経理協会, 2006年) 103頁。
- 43) 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(1990年)102頁, 清永・前掲注(25)29頁。
- 44) 田中・前掲注(3)21頁。
- 45) 田中・前掲注(3)21頁, 大淵・前掲注(15)45頁, 松沢前掲注(11)244頁。
- 46) 村井・前掲注(11)税大論叢668頁。
- 47) 判時1873号123頁。
- 48) 本件株式譲渡時の所得税法では株式の譲渡益は非課税となっていたが, 所得税法の改正により, 平成元年度からは株式の譲渡益に対する譲渡所得課税が行われることとなっていた。(「Financial News 税制改革案まとまる」手形研究413号68頁(1988年)70頁)
- 49) 小野塚秀男「所得がないところになぜ税金がかかるのか?」税理36巻5号(1993年)39頁。
- 50) 大淵博義「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(1)」税経通信63巻11号(2008年)34頁。
- 51) 法人税法132条に基づく更正処分の事例であるが, 代表者の子女である未成年役員に支払った報酬の損金算入を否認した事例(最判平成11年1月29日, 税資240号407頁)もあり, 法人税, 所得税を問わず本来行為計算否認規定の対象となるべきものでない事例に対する同規定の適用がなされている。
- 52) 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」税大論叢33号(1999年)74頁, 佐藤・前掲注(3)65頁, 三木・前掲注(3)90頁。
- 53) 例えば第2章で挙げた過大管理料を否認したケースでは, 個人において実際に支出した約3400万円を否認し適正額を約400万円として課税を行ったが, 同族会社においては実際に収受した約3400万円を益金として計上し, それに基づく課税が行われているため, 差額の約3000万円が二重課税の状態になってしまう。
- 54) これらの他に, 行為計算否認規定の合憲性を争ったものとして東京高裁平成13年9月10日判決, 税資251号順号8970がある。同判決は, 行為計算否認規定は憲法29条に違反するものではないと判示している。
- 55) 税資220号778頁。
- 56) 税資232号755頁。
- 57) 個別否認規定による否認を行う場合は二重課税の調整を行う必要はないものと考えられる。これは, 各個別否認規定は租税回避行為に対する予防的・制裁的な目的を持ったもの

## 同族会社の行為計算否認規定と対応的調整の必要性（金子）

であり、また、納税者の予見可能性も担保されているためである。

- 58) 小西砂千夫「許容できる『二重課税』とは何か～租税原則から考える」税52巻8号（1997年）8頁。
- 59) 酒井克彦「関連者間における所得移転と所得税の課税対象（上）」税務事例39巻7号（2007年）63頁。
- 60) 清永・前掲注(25)29頁。
- 61) 同様の主張として増井・前掲注(43)103頁、井出裕子「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」税大論叢62号（2009年）212頁。
- 62) 小田・前掲注(52)74頁、佐藤・前掲注(3)65頁、三木・前掲注(3)90頁。
- 63) 大淵博義「同族会社の行為計算の否認規定（税法132条）を巡る論点の考察（5）」税経通信64巻2号（2009年）41頁。
- 64) 田中・前掲注(18)189頁。
- 65) 三木・前掲注(3)91頁。
- 66) 財務省主税局総務課課長補佐ほか『改正税法のすべて』（大蔵財務協会、2006年）374頁。
- 67) 法人税法132条3項を対応的調整規定とみる見解として、金子・前掲注(1)424頁、水野忠恒『租税法〔第5版〕』（有斐閣、2011年）534頁、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（2007年）152頁、酒井・前掲注(5)16頁、高木英行「同族会社の行為計算否認に係る『対応的調整』規定の意義」福井大学教育地域科学部紀要第 部（社会科学）64号（2009年）67頁などがある。

その一方で、同項が必ずしも同族会社の所得の減額を意味するものではないとする見解として大淵・前掲注(63)40頁、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（2007年）144頁などがある。
- 68) 例えば、清永敬次名誉教授は「新設規定の文言から直ちに右のような趣旨（筆者注：税務署長に減額更正を行う権限が与えられたこと）を読みとることは必ずしも容易ではないように思われる」（清永・前掲注(1)45頁）と述べられている。
- 69) 田中・前掲注(67)145頁。
- 70) この点については、酒井克彦教授の「租税回避否認規定を『準用』して、減額更正処分の根拠たらしめるといふには抵抗を感じざるを得ない」（酒井克彦「租税法律関係における対応的調整とその諸相 各税間調整をめぐる諸問題」税理50巻8号（2007年）132頁）という指摘、村井泰人氏の「『準用』という一言では……減額更正するという意味には解釈しにくい」（村井・前掲注(11)税大論叢704頁）という指摘などがあり、文理解釈には限界があると考えられる。
- 71) 田中・前掲注(67)144頁。
- 72) 法令用語研究会編『法律用語辞典〔第2版〕』（有斐閣、2003年）701頁。
- 73) この点については加藤知子氏が「租税回避行為の否認規定はその法趣旨から鑑みると、否認の目的は納税者の適正な所得の算出と謳っている。つまり、準用規定とされる対応的調整規定に関してもその法趣旨は踏襲されるべきものであると考える。」（加藤知子「同族会社の行為計算の否認に対する対応的調整規定の法的機能について」租税資料館賞受賞論

文集第17回上巻(2008年)47頁)と述べられている。

- 74) 酒井・前掲注(5)16頁。
- 75) この点については金子宏名誉教授が「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。そのように解するのは、文理解釈としてはかなり無理があるが、この規定が設けられた趣旨にかんがみるとそのように解するのが妥当であり、またそれがこの規定の存在意義を認めるゆえんであると考える」(金子・前掲注(1)424頁)と述べられており、このように考えるのが妥当であろう。
- 76) 村井・前掲注(11)税大論叢708頁。
- 77) 井出・前掲注(61)194頁。
- 78) 北野・前掲注(1)92頁。
- 79) 井出・前掲注(61)193頁。
- 80) 水野武夫「行政訴訟改革と税務訴訟」税法学551号(2004年)120頁。なお、義務付け訴訟については塩野宏『行政法〔第5版〕』(有斐閣,2010年)233頁,稲葉馨・人見剛・村上裕章・前田雅子『行政法〔第2版〕』(有斐閣,2010年)244頁などを参照。
- 81) 村井・前掲注(11)税大論叢706頁。
- 82) 酒井克彦「個別税法間に介在する二重課税問題(上)」税務事例40巻2号(2008年)31頁。
- 83) 北野・前掲注(1)128頁。
- 84) 田井良夫『国際的二重課税の排除の研究 外国子会社配当免除制度への転換の検討を中心として』(税務経理協会,2010年)83頁。