

同族会社の行為計算否認規定と否認基準に関する研究

堀 真也*

Study on Act Calculation Denial Regulation of a Family Corporation and a Denial Standard

Shinya HORI

要旨

税負担の軽減または排除はその行為により、節税行為・租税遁脱行為・租税回避行為の3つに分類され、本論文において、租税回避行為の否認規定である同族会社の行為計算否認規定について考察を行ったものである。

同族会社の行為計算否認規定における法解釈について、現在まで多くの研究・検討が行われているが問題点が全て解明されているわけではないように思われる。

まず同族会社とはどのような会社であるのかを確認し、同族会社の行為計算否認規定の内容と行為計算否認規定の創設の経緯を探り、次に同族会社の行為計算否認規定の適用要件と適用範囲についての検討を行った。そして、同族会社の行為計算の否認規定に関する裁判の事例を取上げ、同族会社の行為計算否認規定の問題点を明らかにし、今後の課題についての考察を行った。

そもそも税に関する法律において、税務署長による行為計算の否認規定を定めているが、どのような行為又は計算が同族会社の行為計算否認規定の適用を受け否認されるものであるのかを判断するための基準が法律に明文で規定されていないように思われる。課税に関する重要部分は法律で定めなければならないとするのが租税法律主義という憲法上の原則であるならば、それはいささか問題があるのではないか。また、税理士等の実務の面でも、要件の不明確性は混乱をもたらす可能性があることを否定できない。ということから、税法に定める行為計算否認規定について、基礎的な部分から検討を行い、そこでの問題点を明らかにし、関連する裁判例を検討し、問題解決の方向性を模索してみようとするものである。

キーワード

租税法律主義, 法人税法, 行為計算, 同族会社, 非同族会社

* 広島文化学園大学大学院社会情報研究科

Graduate School of Social information Science, Hiroshima Bunka Gakuen University

第1章 同族会社の意義と同族会社の行為計算否認規定の趣旨

第1節 同族会社の意義

1. 同族会社の意義

平成18年5月1日に施行された会社法において、会社は、株式会社、合名会社、合資会社、合同会社の4種類に分類されている。また、法人税法では、法人とは何かについての規定は存在しないが、法人税法2条3号～10号において、内国法人、外国法人、公共法人、公益法人等、協同組合等、人格のない社団等、普通法人、同族会社等についての定義が存在している。

ここでは、法人税法上定義されている同族会社の意義について概観することとする。

同族会社とは、法人税法2条10号で、「会社の株主等（その会社が自己の株式又は出資を有する場合のその会社を除く）の三人以下並びにこれらと政令で定める特殊の関係のある個人及び法人がその会社の発行済株式又は出資（その会社が有する自己の株式又は出資を除く）の総数又は総額の百分の五十を超える数又は金額の株式又は出資を有する場合その他政令で定める場合におけるその会社をいう」と規定されている。

法人税基本通達1-3-1において、「株式及び発行済株式には議決権制限株式が含まれる」とされており、株主等とは、法人税基本通達1-3-2において、「株主名簿、社員名簿又は定款に記載又は記録されている株主等によるのであるが、その株主等が単なる名義人であって、当該株主等以外の者が実際の権利者である場合には、その実際の権利者を株主等とする」としている。

国税庁長官官房企画課『会社標本調査結果－調査結果報告 統計情報から見た法人企業の実態（平成20年分）』において、わが国の法人数は、平成20年現在259万社を超えている。そのうちの約97%（約251万社）が同族会社であるという調査結果報告がされており、わが国の法人の多数が同族会社であることがわかる。

同族会社が多数を占める理由としては、個人事業として開業した企業が一定規模以上になり節税対策のために法人成りをするケースが多く見られ、その結果、中小零細規模の会社が増えているのではないかと思われる。

2. 同族会社の判定

同族会社の判定について金子宏氏は、「同族会社とは、平成18年度改正までは、株主等（個人株主のみでなく法人株主も入る。判定対象会社が自己株式をもっている、ここにいう株主等には入らない）の3人以下およびこれらと特殊の関係を有する個人・法人（これを同族判定株主および同族関係者という）の有する株式の総数または出資の金額の合計額が、その会社の発行済株式の総数または出資金額（判定対象会社が有する自己株式・出資を除く）の100分の50超である会社をいうとされてきた（法税2条10号）。しかし、平成18年度改正により、同族会社は、3種類に分けられることになった。第1は、従来の意義における同族会社、すなわち3人以下の株主とその同族関係者が発行済株式の総数（自己株式を除く）の50%超を所有している会社である。同族会社の行為・計算の否認は、この意義における同族会社に対して行われる。第2は、特殊支配同族会社、すなわち会社のオーナーとその同族関係者が発行済株式の総数の90%以上を所有し

ている会社である。この制度は、中小企業の強い反対により、平成 22 年度改正で廃止された。第 3 は、留保金課税の対象となる同族会社で、3 人の株主およびその同族関係者が発行済株式の総数の 50%超を所有している会社から、1 人の株主およびその同族関係者が発行済株式の総数の 50%超を所有している会社になり、名前も特定同族会社になった。また、同族会社の判定基準として、従来の基準に追加して、特定の議決権株式のみを考慮に入れて、同族会社にあたるか否かを判定することになった。この判定基準は、上の 3 種類の同族会社のいずれにも適用される（法人税施行令（以下「法税令」と略）4 条 5 項・6 項等）。同族関係者の範囲は、政令によって定められているが、個人たる同族関係者には、株主等の親族・使用人等が該当し（法税令 4 条 1 項）、法人たる同族関係者には、株主等の 1 人の有する他の会社の株式の総数が発行済株式の半数以上である場合の当該他の会社等が該当する（同 2 項～4 項）。法人税法が、株式会社の場合について、3 人以内の株主およびその同族関係者の持株比率を基準として同族会社の範囲を画しているのは、こられの株主がその議決権を通じて会社の配当政策や営業政策を左右できることに着目してのことであるから、ここにいう株主および同族関係者の有する株式とは、記名株式については、その名前で会社の株式名簿に記載されている株式（会社法 121 条）のみでなく、名義書換未了の株式あるいは他人名義で所有している株式であっても、その所有者が、株主名簿上の株主と特殊な関係を持ち、その議決権の行使を左右できるような場合をも含むと解すべきであろう（東京高判昭 48 年 3 月 14 日行裁例集 24 巻 3 号 115 頁参照）」¹⁾と述べている。

簡単にまとめると、同族会社の判定については以下の判定基準により 3 種類に分類されることとなる。

- ① 従来の意義における同族会社
3 人以下の株主とその同族関係者が発行済株式の総数（自己株式を除く）の 50%超を所有している会社
- ② 特殊支配同族会社（平成 22 年度税制改正により廃止されている）
会社のオーナーとその同族関係者が発行済株式の総数の 90%以上を所有している会社
- ③ 留保金課税の対象となる同族会社
1 人の株主およびその同族関係者が発行済株式の総数の 50%超を所有している会社

3. 同族会社と非同族会社に対する課税上の取り扱い

同族会社は会社の所有と経営が独立していないことが多く、同族関係者が経営を行う場合が多く見られるため、課税所得の計算について恣意性が入りやすいのではないと思われる。

同族会社に対する課税については、非同族会社とは異なる取り扱いがなされており、水野忠恒氏によると、「同族会社について、①同族会社の留保金課税（法税 67 条）と、②同族会社の行為・計算の否認規定（法税 132 条）とが定められている。このような留保金課税と行為・計算の否認規定とは、そもそもこのような規定がおかれた理由を考えると、配当金二重課税、より厳密には、法人所得税と所得税との統合の問題に帰着することになる。つまり、①の同族会社の留保金課税は、配当に対する法人税と所得税との二重課税を回避するためになされる、法人の不当な内部留保に対するものである。典型的には、法人税の税率が所得税の最高税率より低い場合には、所得

税の高い税率を回避するために、法人形態が利用され、法人に所得の不当な内部留保がなされる可能性があるのである。“財布としての法人” (incorporated pocketbooks) といわれるゆえんである。このような内部留保が可能なのは、同族会社においては、その構成員（株主）が、同時に役員であることが多く、当事者間に利害の対立がないと考えられるので、配当や役員賞与に係る課税を回避するような内部留保が、容易になされるのである。また、同族会社のように、その構成員（株主）と役員との利害関係の対立が少ないと考えられる場合には、利益の分配や支払にあたっては、法人の利益から損金としての控除の認められる取引を選択することが容易になされる。過大な役員報酬、旅費名目による手当の支払、法人からその実質上の事業主である株主に対する貸付名目による資産や金銭の移転がなされやすく、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場合が生ずると、考えられる。以上のように、同族会社をめぐって、その特殊性から、様々の課税問題が生ずると思われる²⁾と述べている。

また、同族会社は非同族会社とは異なり留保金課税という特定同族会社の特別税率が課税³⁾されるが、留保金課税について金子宏氏は、「同族会社においては、利益を内部に留保して、株主の所得税を回避する傾向がある。そこで、個人企業と同族会社との間の負担の公平を図るため、法人税法は、特定同族会社に対して、通常の法人税のほかその利益の内部留保に対して特別の法人税を課すことにしている（法税 67 条 1 項）。これを、特定同族会社の特別税率または特定同族会社の留保金課税という。ここに特定同族会社とは、被支配会社のことであり（同 2 項括弧内）、被支配会社とは、株主または社員の 1 人と特殊の関係のある個人・法人（同族関係者）が発行済株式または出資の総数または総額の 50% 超の株式・出資を有する会社のことであり（法税 67 条 2 項）。1 人の株主とその同族関係者が同種の議決権株式の 50% 超を有している場合も、含まれる（法税令 139 条の 7 第 5 項・6 項。平成 18 年度改正）。課税の対象となるのは、各事業年度の留保金額（その意義につき、67 条 3 項・4 項参照）のうち、留保控除額（その意義につき、同 5 項参照）をこえる金額であり、この金額に対して 3 段階の超過累進税率（10、15、20%）で課税が行われる（同 1 項）。留保控除額を上回る部分に対してのみ課税しているのは、法人の正常な活動のために必要な合理的な留保あるいは債権者の保護のために必要な利益の積立を課税の対象とするのは適当でないからである。また、超過累進税率が用いられているのは、この制度が所得税の回避を防止し、個人企業との間の税負担の均衡を図ることを目的としていることにかんがみ、所得税の税率構造のパターンに従う必要があると考えられるためである。なお、平成 19 年度改正で、資本金または出資金の額が 1 億円以下の特定同族会社が適用対象から除かれることになったため、この制度の適用範囲は著しくせまくなった。

法人税法は、平成 19 年度改正まで、同族特定信託（受益権者の 3 人以下およびその特殊関係者の有する受益権の割合が 100 分の 50 以上に相当する特定信託）に対しても、同じ理由から、その所得に対する法人税のほか、留保控除額をこえる留保金額に対し同じ 3 段階の累進課税で特別の課税を行ってきた（廃止前の 82 条の 5）。平成 19 年度改正において特定信託および特定目的信託は、法人課税信託⁴⁾に統合され（法税 2 条 29 号の 2）、法人課税信託の受益権は株式または出資とみなされ、受益者は株主等に含まれるものとされている（同 4 条の 7 第 6 項）から、特定投資信託および特定目的信託が特定同族信託に該当する場合には、特定同族会社の特別税率の制度の適用を受ける⁵⁾と述べている。

同族会社と非同族会社での異なる課税上の取扱いがいくつかあることを確認してきたが、そのうちの 1 つである同族会社の行為計算の否認規定について、第 2 節で考察を行うこととする。

第2節 同族会社の行為計算否認規定の趣旨

同族会社の行為計算の否認規定は、現在まで多くの研究・検討が行われているが問題点が全て解明されているわけではないように思われる。

そこで、どのような問題点があるかを明らかにするため、まずは同族会社の行為計算否認規定の趣旨と税負担の軽減または排除の内容について概観することとする。

1. 同族会社の行為計算否認規定の趣旨

同族会社の行為計算否認規定は、相続税法 64 条において、「同族会社の行為又は計算で、これを容認した場合においてはその株主若しくは社員又はその親族その他これらの者と政令で定める特別の関係がある者の相続税又は贈与税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがある場合においては、税務署長は、相続税又は贈与税についての更正又は決定に際し、その行為又は計算にかかわらず、その認めるところにより、課税価格を計算することができる」と規定されており、法人税法 132 条、所得税法 157 条にも同様の規定がある。

同族会社の行為計算否認規定の趣旨について、金子宏氏は、「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生または決定を行う権限を税務署長に認めるものである（この規定の趣旨につき、東京地判昭和 33 年 12 月 23 日行裁例集 9 卷 12 号 2727 頁、東京高判昭和 34 年 11 月 17 日行裁例集 10 卷 12 号 2392 頁参照）。これらの規定は、税負担を『不当に減少させる』という不確定概念を用いているが、これは課税要件明確主義に反するものではないと解されており（最判昭和 53 年 4 月 21 日月報 24 卷 8 号 1694 頁）、また、同族会社に対してのみこの否認規定を設けることは、憲法 14 条に違反しない、と解されている（東京高判昭和 53 年 11 月 30 日月報 25 卷 4 号 1145 頁）。これらの規定が、現実に行われた行為・計算の税法上の効力を失わせるものではないということは、いうまでもない（最判昭和 48 年 12 月 14 日月報 20 卷 6 号 146 頁）」^④と述べており、同族会社は少数の株主等により支配されているため、同族会社の法人税等の税負担を不当に回避・軽減するための恣意的な行為又は計算が行われやすいという観点から同族会社の行為計算否認規定が設けられたと思われる。

2. 税負担の軽減または排除

税負担の軽減または排除はその行為により、節税行為・租税回避行為・租税逋脱行為の 3 つに分類される。

この 3 つの行為は、税負担を軽減又は排除を図る点では共通しているが、それぞれの行為についてどのような相違点があるのか比較、検討を行う。

(1) 節税行為

節税行為とは、一般に、租税法規が予定しているところにしたがって税負担の減少をはかる行為であると解されている。⁷⁾ たとえば、所得税法 47 条に基づく所得税法施行令 99 条の棚卸資産の評価の方法 (①個別法、②先入先出法、③総平均法、④移動平均法、⑤最終仕入原価法、⑥売価還元法)、同施行令 100 条の棚卸資産の評価の方法の選定 (居住者の営む事業の種類ごとに、かつ、商品又は製品、半製品、仕掛品、主要原材料及び補助原材料その他の棚卸資産の区分ごとに選定)、同法 49 条に基づく所得税法施行令 120 条の減価償却資産の償却の方法 (平成 19 年 3 月 31 日以前取得の減価償却資産につき、1 号から 6 号、平成 19 年 4 月 1 日以後取得の減価償却資産につき 120 条の 2 の 1 号から 6 号)、同施行令 123 条の減価償却資産の償却の方法の選定 (たとえば、設備の種類や同施行規則 28 条各号に定める種類ごとの区分の選定) のほか、所得税法 22 条 2 項 2 号に基づく、所有期間が 5 年をこえてから資産を譲渡することによって、長期譲渡所得の 2 分の 1 課税の制度の適用を受けるとことや、租税特別措置法 33 条等に基づく、土地を収用されて補償金を受領した場合に、買換の制度を利用して、それに対する課税の繰延べをはかることなどをあげることができる。⁸⁾

このように、節税行為は、租税実体法において、納税者が租税実体法をよく理解して、自己に有利な選択ができるように利用し、税負担の軽減をはかるということであり、これが租税実体法で認められているのであり、適法な行為であるといえることができる。

(2) 租税回避行為

租税回避行為は、租税実体法で定義されているとはいえず、学説においては、たとえば、「租税回避というのは、課税要件の充足を避けることによる租税負担の不当な軽減又は排除」⁹⁾、「私法上の選択可能性を利用し、私的経済取引プロパーの見地からは合理的理由がないのに、通常用いられない法形式を選択することによって、結果的には意図した経済的目的ないし経済的成果を実現しながら、通常用いられる法形式に対応する課税要件の充足を免れ、もって税負担を減少させあるいは排除すること」¹⁰⁾と解されている。

すなわち、租税回避行為は、節税行為と異なり、租税実体法が予定していない行為により税金の負担を軽減させるものである。このような租税回避行為について、租税実体法で明文の否認規定がある場合とない場合があるとともに、節税行為と区分することができない場合もあると考えられる。この点について金子宏氏は、「節税と租税回避の境界は、必ずしも明確でなく、結局は社会通念によってきめざるをえない」¹¹⁾とされており、田中治氏は、「個々の租税法規は、租税負担の減少を予定しているものと、そうでないものとに明確に区分されるわけではない。そうだとすると、節税と租税回避の境界線は必ずしも明確ではない。ごく一般論としていうならば、租税回避は広義の節税行為 (適法行為) に含めることができよう。このように、税法上は、大別して、違法な脱税行為と適法な節税行為がある、ということになる」¹²⁾と述べている。

また、租税回避行為は、節税行為と異なり違法な行為として直ちに否認されるものであるのかについて、清永敬次氏の、「租税回避行為というとき、一般にややもすると、租税回避行為は許されない行為であると考えられがちであるが、これを禁止するための規定がない場合には、租税回避であるからといってこれが税法上否認されることはないのであるから、租税回避行為はその限

りて税法上承認されている行為にはかならないと考えるべきものである」¹³⁾という考え方をはじめ、金子宏氏も、「法律の根拠のない限り租税回避行為の否認は認められないと解するのが、理論上も実務上も妥当であろう」¹⁴⁾と述べられているほか、田中治氏は、「一般に、租税回避は、節税と異なり、異常な法形式を用いるものといわれているが、この『異常』という用語には、特に注意を要する。ややもすると、異常すなわち否定すべきものと考えられがちであるが、もともと、『異常』という用語には、単に、『法があらかじめ想定したものではない』、『通常ではない』ということをも簡明に表明するにすぎず、それ自体に否定的な意味を持たすのは、妥当ではない。異常な法形式、異常な取引というレッテルを貼ることによって、合理的な法的判断を停止する危険性があることに留意すべきである。また、何をもって異常な取引と認定するかも、取引の多様は実態を考慮すれば、極めて困難な問題である」¹⁵⁾と述べられている。これに対し、田中二郎氏は、「実質主義の原則は、単に明文の規定の存する場合にのみ妥当するのではなく、むしろ、それらの規定は、宣言的・確認的規定の意味をもつに止まり、明文の定めの有無にかかわらず、解釈原理として、一般に妥当するものと考えなくてはならぬ。租税回避防止の見地から認められる同族会社の行為又は計算の否認ごときも、これに関する定めは、解釈原理の宣言的表現として理解されるべきである」¹⁶⁾という、租税回避行為を否認する根拠となる規定がなくても、否認することができるという議論もあるが、租税回避行為を否認するには、法律に具体的に否認する根拠となる規定が必要であり、租税回避行為は適法な行為であるとされる学説が有力である。

以上のような諸学説について検討すると、税法上の明文規定のない租税回避行為について、課税要件法定主義¹⁷⁾に照らし、法令により具体的な規定、すなわち個別具体的な否認規定を設けることが望ましいと考えられる。¹⁸⁾

(3) 租税遁脱行為

租税遁脱行為は、一般に、課税要件の充足の事実を全部または一部を秘匿する行為であると解されている。¹⁹⁾ 前述の節税行為や租税回避行為とは異なり、租税遁脱行為は違法な行為である。

すなわち、租税回避行為と租税遁脱行為との違いについては、「①納税義務が既に成立している場合である点、②違法（納税申告義務違反）である点、および③不当性の中身が、単なる不公平にとどまらず、『偽りその他不正の行為』による租税債権の侵害を理由とする詐欺利得罪（刑242条2項）類似の『悪さ』（罪悪性）である点、にある。租税遁脱は、そのための行為の不当性の故に犯罪（遁脱犯ないし脱税犯）とされている（所税238条1項、239条1項、法税159条1項、相税68条1項、地価税39条1項、消費税64条1項、地税72条の60第1項、73条の30第1項、324条1項等）」²⁰⁾と考えられている。

いずれにせよ、租税遁脱行為は違法な行為であるのであり、取引そのものを秘匿隠蔽する行為や通謀虚偽表示²¹⁾などによる取引の仮装行為²²⁾が該当すると解される。

第3節 同族会社の行為計算否認規定の沿革

現行の同族会社の行為計算否認規定は、法人税法のみならず、所得税法・相続税法にも同様の規定がある。

所得税法 157 条では、「税務署長は、次に掲げる法人の行為又は計算で、これを容認した場合にはその株主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(その法人の株主等である非居住者と当該特殊の関係のある居住者を含む。第四項において同じ。)の所得税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、その居住者の所得税に係る更正又は決定にさい際し、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第二百二十条第一項第一号若しくは第三号から第八号まで(確定所得申告書の記載事項)又は第二百二十三条第二項第一号、第三号、第五号若しくは第七号(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。」と規定されており、相続税法 64 条においても、「同族会社等の行為又は計算で、これを容認した場合においてはその株主若しくは社員又はその親族その他これらの者と政令で定める特別の関係がある者の相続税又は贈与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、相続税又は贈与税についての更正又は決定に際し、その行為又は計算にかかわらず、その認められるところにより、課税価格を計算することができる」と規定されている。

ここでは、所得税法・法人税法・相続税法の同族会社の行為計算否認規定の沿革と同族会社の行為計算否認規定の適用要件について確認をしていくこととする。

1. 所得税法・法人税法の同族会社の行為計算否認規定の沿革

(1) 同族会社の行為計算否認規定の創設(大正 12 年)

行為計算否認規定の創設の経緯については、大正 12 年の所得税法の改正によって初めて設けられたようである。²³⁾ 当時においては、法人税も所得税法の中で規定されていた。すなわち、所得税法 73 条の 3 において、「前条ノ法人ト其ノ株主又ハ社員其ノ親族、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ズ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、同族会社の行為計算否認規定が創設された。

同族会社に対する規定が創設された背景には、大正 9 年に所得税法が改正され、改正前までは非課税所得とされていた個人の受取配当金について、改正後は、第三種所得に合算して総合課税されることとなり、その結果、高額所得者の税負担が増加することとなり、課税を免れるため財産保全会社を設立し課税の軽減を図るようになったことなどがある。このような租税回避行為が増加し、課税の公平を図るために同族会社に対する規定が創設されたようである。²⁴⁾

(2) 大正 15 年改正

大正 12 年に創設された行為計算否認規定である所得税法 73 条の 3 は、大正 15 年に、所得税法 73 条の 2 において、「同族会社ノ行為又ハ計算ニシテ其ノ所得又は株主社員若ハ之ト親族、使用人等特殊ノ関係アル者ノ所得ニ付所得税逋脱ノ目的アリト認メラルモノアル場合ニ於テハ其ノ行為又ハ計算ニ拘ラス政府ハ其ノ認ムル所ニ依リ此等ノ者ノ所得金額ヲ計算スルコトヲ得」と改正された。

この改正により、同族会社の定義がはじめて所得税法 73 条の 2 第 2 項に、「本法ニ於テ同族会社ト称スルハ株主又ハ社員ノ一人及之ト親族、使用人等特殊ノ関係アル者ノ株式金額又ハ出資金額ノ合計カ其ノ株式金額又ハ出資金額ノ 2 分ノ 1 以上ニ相当スル法人ヲ謂フ」と規定されるとともに、同族会社の「行為」だけではなく、「計算」も行為計算否認の対象とされ、また、改正前の「行為」は同族会社とその株主社員等一族関係者との間の行為に限定されていたが、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とされたのである。

(3) 法人税法の創設（昭和 15 年改正）

法人所得に対する課税については、昭和 15 年まで、法人に対する課税についても所得税法において規定されていた。昭和 15 年の改正により、新たに、法人税法が創設されることとなった。

法人税法の創設により、これまで所得税法でのみ規定されていた同族会社の行為計算否認規定は、法人税法においても規定されることとなった。

すなわち、法人税法 28 条によれば、「同族会社ノ行為又ハ計算ニシテ其ノ法人税逋脱ノ目的アリト認メラルモノアル場合ニ於テハ其ノ行為又ハ計算ニ拘ラス政府ハ其ノ認ムル所ニ依リ所得金額及資本金額ヲ計算スルコトヲ得」と規定されたのである。

(4) 昭和 22 年改正

昭和 22 年の税制改正は、終戦に伴う財政処理と税制の民主化を狙いとして税制全般が改正され、法人税法においては全文が改正されたようである。²⁵⁾

同族会社の行為計算否認規定に関しては実質的な改正はなかったが、同族会社に対して次の点が改正されている。

まず、改正前の法人税法において、「法人税逋脱ノ目的」とされていた部分は、「法人税を免れる目的」と改正され、さらに「所得金額及資本金額」とされていた部分は、「課税標準」に改正された。所得税法においても、「所得税逋脱ノ目的」とされていた部分は、「所得税を免れる目的」と改正されている。

(5) 昭和 25 年改正

昭和 25 年の改正は、シャープ勧告による改正の一環として行われ、同族会社の行為計算否認規定についても以下のように改正されている。

すなわち、所得税法 67 条によれば、「政府は、同族会社の行為又は計算で、これを容認した場

合においてその株主若しくは社員又はその親族、使用人等その株主若しくは社員と特殊の関係がある者の所得税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、…(中略)規定する額を計算することができる」と規定されているほか、法人税法 31 条の 2 によれば、「政府は、前 3 条の規定により課税標準若しくは欠損金額又は法人税額の更正又は決定をなす場合において、同族会社の行為又は計算で、これを容認した場合においては法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、その行為又は計算にかかわらず、政府の認めるところにより、当該法人の課税標準又は欠損金額を計算することができる」と規定されている。

その改正内容としては、改正前において、所得税法上、「所得税を免れる目的があると認められる場合」、また、法人税法上、「法人税を免れる目的があると認められる場合」という部分が、所得税法では、「これを容認した場合において…(中略)所得税の負担を不当に減少させると認められるものがあるとき」と改正され、法人税法では、「これを容認した場合においては法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるとき」と改正された。

すなわち、改正前においては、所得税又は法人税を免れる意思が同族会社にある場合を適用要件としていたが、改正により、同族会社の行為計算の結果、所得税又は法人税の負担を回避し、又は、不当に軽減することになる場合は、同族会社が計画的に意図したものであるかどうかに関係なく、行為計算否認規定が適用できることになった。この改正により、初めて、「不当に減少」という不確定概念が規定されたのである。

(6) 昭和 26 年以降の改正

昭和 26 年以降の同族会社の行為計算否認規定に関する改正については、昭和 28 年の税制改正により、行為計算否認規定は、同族会社以外に特殊な企業組合などの法人にも適用されることとなった。²⁶⁾

その後、昭和 29 年、昭和 37 年に改正が行われ、昭和 40 年には所得税法、法人税法の全文が改正された。しかし、同族会社の行為計算否認規定に関しては、実質的な内容に関する改正ではなく表現の整備が図られただけのようなのである。²⁷⁾ その後、平成 18 年に、法人税法 132 条 3 項において、「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 1 項（同族会社の行為又は計算の否認等）若しくは相続税法第 64 条第 1 項（同族会社の行為又は計算の否認等）又は地価税法（平成 3 年法律第 69 号）第 32 条第 1 項（同族会社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」という対応的調整規定が創設された。これらと同旨の規定は、平成 18 年に、相続税法 64 条 2 項、所得税法 157 条 3 項にも規定されるに至った。

2. 相続税法の同族会社の行為計算否認規定の沿革

同族会社の行為計算否認規定について、相続税法では、昭和 25 年の全文改正のさいに相続税の租税回避を防止するために設けられたようである。²⁸⁾

すなわち、昭和 25 年の相続税法 64 条において、「同族会社の行為又は計算で、これを容認した場合においてはその株主若しくは社員又はその親族その他これらの者と政令で定める特別の関係がある者の相続税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがある場合において

は、税務署長は、第 35 条の規定による更正又は決定に際し、その行為又は計算にかかわらず、その認めるところにより、課税価格を計算することができる」と規定され、相続税法においても同族会社の行為計算否認規定が創設された。

その後、相続税法の改正は行われているが、平成 18 年において、所得税法、法人税法と同様に、対応的調整規定が相続税法 64 条 3 項で規定され、その後、同族会社の行為計算否認規定について実質的な改正は行われていない。

3. 同族会社の行為計算否認規定の類型

法人税法 132 条によれば、同族会社の行為計算否認規定に関連して、「その法人の行為又は計算で、これを容認した場合には、法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるとき」の具体的なケースにつき、旧法人税基本通達 355²⁹⁾で明らかにされていた。

すなわち、行為計算の否認規定による、次の①から⑩の類型である。

- ①現物出資の資産の価額を過大に計算した場合
- ②社員の資産を不当に高価で買い入れた場合
- ③法人の所有資産を不当に低い価額で社員に売却した場合
- ④寄附金等で、その性質が社員の個人的地位に基づく支出と認められるもの、または社員の家事その他の費用を法人において負担した場合
- ⑤社員所有の邸宅、別荘のような無収益財産を法人に出資または譲渡し、これらの資産の公課、持費等を法人において負担し、しかも社員に無償で使用させる場合
- ⑥社員に対して支給した報酬、給料、手当等が、その法人と業種、業態、規模等の類似する他の法人の役員等の報酬等に比し多額であると認められる場合
- ⑦事実上業務に従事していない社員に対して給与を支給する場合
- ⑧社員に金銭その他の資産を無償または通常の場合における利率もしくは賃貸料に比して著しく低廉であると認められる利率もしくは賃貸料をもって貸付けまたは使用させる場合⑨社員から金銭その他の資産を通常の場合における利率もしくは賃貸料に比して著しく高率であると認められる利率もしくは賃貸料をもって賃借する場合
- ⑩現物出資を受けた債権、またはいったん出資を受けた現金等をもってその後直ちに社員から譲り受けた債権がある場合において、法人がこれを消却して損金に計上した場合
- ⑪社員が主となって組織している他の同族会社から無償で債務を引き受けた場合

このように、同族会社の行為計算否認規定の類型が通達で規定されていたが、その事例のうち、たとえば、⑦の事実上業務に従事していない社員に対して給与を支給する場合には、全く業務に従事していない役員に対して給与を支給した場合は役員としての業務に従事した事実すらないのであるから仮装行為となり、真实性の原則により否認されるべきである。といった事例など、必ずしも同族会社の行為計算否認規定が適用されていたとはいえないように考えられる。

つまり、同族会社の行為計算否認規定の適用により否認されているのか、または、真实性の原則により否認されているのか、あるいは、実質課税の原則により否認されているのかの判別が、明確にされていたとはいえないように考えられる。³⁰⁾

第2章 同族会社の行為計算否認規定の適用要件と不当性の解釈

第1節 概説

1. 適用要件

同族会社の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」と、「これを容認した場合には税負担を不当に減少させる結果となること」が適用要件となる。

「同族会社の行為又は計算であること」とは、同族会社が行った行為又は計算が同族会社の行為計算否認規定の対象となるのであり、非同族会社が行った行為又は計算については、同族会社の行為計算否認規定は適用されないということである。そして、「これを容認した場合には税負担を不当に減少させる結果となること」とは、税負担を減少させる結果となる行為又は計算のすべてが行為計算否認の対象となるわけではなく、税負担を「不当に減少」させる結果となる行為又は計算に対して同族会社の行為計算否認規定が適用されるものである。しかし、「不当に減少」という不確定概念³¹⁾が用いられているため、その適用をめぐる解釈については、かねてから議論されているところであり、適用要件の解釈上どのような問題点があるのかを考察することとする。

2. 適用をめぐる解釈の相違

同族会社の行為計算否認規定の適用をめぐる解釈についての主な論点としては、同族会社の行為計算否認規定の行為又は計算の「主体」が誰であるのかのほか、「行為又は計算」の意義、「不当に減少」という不当性の判断基準に関することなどがあげられる。

このような適用をめぐる問題について、同族会社の行為計算否認規定の適用範囲をめぐる学説や具体的事例を分析・検討し、行為又は計算の「主体」は誰であるのか、「不当に減少」の不当性の判断基準等について考察することとする。

第2節 同族会社の行為計算否認規定の適用要件と適用範囲 (1)

1. 行為又は計算の意義

同族会社の行為計算否認規定が創設された当初は、同族会社とその株主等の間における「行為」のみが同族会社の行為計算否認の対象とされた。その後、大正15年の改正において、「計算」も否認の対象とされ、「行為」の範囲も株主等との間の行為に限定されないこととされた。この改正により行為と計算を個別に否認することができることとなった。³²⁾

しかし、行為又は計算の具体的な意義については、同族会社の行為計算否認規定の創設から現在まで、税法上の具体的な定義を明文で規定されていないため、学説及び裁判例により一定の解釈がなされてきている。たとえば、清永敬次氏は、「同族会社の行為計算の否認規定は『行為または計算』についてこれを否認することを定めるものであるが、そこにいう行為と計算とがどのように区別されるかについては議論のあるところである。」³³⁾と述べられており、また、忠佐市氏は、

「この規定の対象となる同族法人の行為とは、対外関係において、法人の財産状態に影響をおよぼすべき法律的効果を伴う行為と解される。また、同族法人の計算とは、対内関係において、法人の財産状態の表示いかんにより財産上影響をおよぼすことがあるべき計算と解される」³⁴⁾と述べられているほか、具体的な裁判例においては、大阪地裁昭和33年9月25日判決（控訴審 大阪高裁昭和35年12月6日判決も第一審判決を支持）によれば、「被告は本件寄附が原告会社の資本額、所得額に比し多額であることから、取締役個人の寄附として取扱うべきであると考えているようであるが、個人の寄附金たるの性質を有するか否かという問題と会社の支出して寄附金としては多額に過ぎるか否かという問題とは自ら別個の問題であつてこれを混同すべきではない。

（前者については法人税法三一条の三第一項所定の行為の否認に該当し、後者については同項所定の計算否認に該当する。）」³⁵⁾と解されている。

2. 適用要件・範囲に関する学説の状況

同族会社の行為計算否認規定の行為又は計算の適用要件・適用範囲についての解釈で議論されているところは、行為又は計算の「主体」についてであり、誰が行った行為又は計算を否認するものであるのかである。同族会社の行為計算否認規定の行為又は計算の「主体」について、同族会社の行為計算とは、同族会社自身が行った行為計算だけではなく、同族会社にかかわる者が行った行為計算を含むものであるのかどうかという解釈と、同族会社の行為計算否認規定は、非同族会社の行為又は計算にも適用することができるのかどうかの解釈についての問題である。まず、同族会社の行為又は計算に同族会社にかかわる者が行った行為又は計算を含むのかどうかの問題について、田中治氏は、「明文の規定が示すように、問われるのは、同族会社『の』行為計算であつて、同族会社に『かかわる者』の行為計算ではない、ということである。規定上は、株主や社員などの行為が問題となるのではなく、同族会社それ自体の行為または計算が問題となるのである」³⁶⁾と述べられており、同族会社の行為又は計算の主体は、同族会社自身であると解されているといえる。

つぎに、同族会社の行為計算否認規定は、非同族会社の行為又は計算にも適用することができるのかどうかの解釈についてである。金子宏氏は、「非同族会社については、その行為・計算の否認を認める規定がないから、その行為・計算が経済合理性を欠いている場合であっても、それを否認することは認められないと解すべきである」³⁷⁾と述べられており、また、清永敬次氏は、「同族会社の否認規定は創設的規定であると考えてきている。その理由の一つは同規定の沿革にこれを求めることができるであろう。前述のように、従来の規定では対処しえないような納税者の不当な行為を、新しい否認規定で処理することができるようにしようというのが、大正12年の法改正の趣旨であつたと思われるからである。また、前述のように、当時も、同族会社に対する新規定は創設的な規定であると説明されていたところである。もう一つの理由は次のとおりである。同族会社の行為計算の否認規定が目的とする租税回避の否認というのは、前述のように租税回避を除去するに必要な、課税要件規定によるきとは異なる取扱いをすることであり、これはとりもなおさず従来の課税要件規定にはない新たな課税要件を作りだすことを意味し、したがって、租税法律主義の建前からして明文の規定が必要である、と考えるべきであると思われるからである。同族会社の否認規定によって従来とは異なる課税要件規定が創出されるのであり、これは同規定が創設的な規定であることを意味する」³⁸⁾と述べられていることから、学説上は、租税法律主

義の観点からも非同族会社には適用できないと解するのが通説とされている。

平成 13 年度の税制改正では、企業の合併や分割等の組織再編成を利用した租税回避行為防止のために、組織再編成に係る行為又は計算の否認の規定が法人税法 132 条の 2 において、「税務署長は、合併、分割、現物出資若しくは現物分配（第 2 条第 12 号の 6（定義）に規定する現物分配をいう。）又は株式交換若しくは株式移転（以下この条において「合併等」という。）に係る次に掲げる法人の法人税につき更正又は決定をする場合において、その法人の行為又は計算で、これを容認した場合には、合併等により移転する資産及び負債の譲渡に係る利益の額の減少又は損失の額の増加、法人税の額から控除する金額の増加、第 1 号又は第 2 号に掲げる法人の株式（出資を含む。第 2 号において同じ。）の譲渡に係る利益の額の減少又は損失の額の増加、みなし配当金額（第 24 条第 1 項（配当等の額とみなす金額）の規定により第 23 条第 1 項第 1 号（受取配当等の益金不算入）に掲げる金額とみなされる金額をいう。）の減少その他の事由により法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、その行為又は計算にかかわらず、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の額を計算することができる」と規定された。また、所得税法 157 条の 4、相続税法 64 条の 4 にも同様の規定が創設され、非同族会社であっても組織再編を利用した租税回避防止ため、行為計算否認規定が適用されることとなったのである。

3. 適用要件・範囲に関する裁判例の状況

同族会社の行為計算否認規定の行為又は計算の「主体」についての裁判例について検討を行うこととする。まず、同族会社の行為計算とは、同族会社自身が行った行為計算だけではなく、同族会社にかかわる者が行った行為計算を含むものであるのかどうか争点となった事例で、浦和地裁昭和 56 年 2 月 25 日判決によれば、同族会社以外の行う単独行為は、相続税法 64 条に規定する同族会社の行為に該当するかどうかについて、「立法の沿革に照らしても、同族会社の行為が、第三者の単独行を含むものとは解されないし、いわんや、被告主張のような、同族会社とかかわりのある行為という茫濃たる内容の解釈が許されるものではない。（中略）否認の範囲を直接同族会社関係者の行為にまで拡張することも可能ではあったが、もとより立法政策の問題である、そのような特別な立法がされず、従来の税法における同一の表現を借用している以上、相続税法の解釈において従来のそれを拡張することは、租税法律主義の原則にも反し、到底賛成することができない」³⁹⁾と判示され、同族会社の行為又は計算の主体は、同族会社自身であると解されている。

つぎに、同族会社の行為計算否認規定は、非同族会社にも同族会社の行為計算否認規定を適用し、課税上行為計算を否認することができるのかどうか争点となった事例で、東京高裁昭和 49 年 5 月 29 日判決によれば、「法人税法は、法人が純経済人として経済的合理的に行為計算を行なうことを予定して、かような合理的行為計算に基づいて生ずる所得に課税し、租税収入を確保しようとするものであるから、法人が租税の回避もしくは軽減の目的でことさらに不自然、不合理な行為計算をすることにより、不当に法人税の負担を免れる結果を招来した場合には、税務署長は、かような行為計算を否認し、経済的合理的に行動したとすれば通常とつたであろうと認められる行為計算に従って課税しうるものと解すべきである」⁴⁰⁾とし、同族会社の行為計算否認規定においては、非同族会社の行為計算を否認することができないと判示されている。

他方、東京地裁昭和 40 年 12 月 15 日判決によれば、「非同族会社についてはこの規定がないからといって、前述のような、法人税法の基本目的より当然認められるべき否認が許されないと解すべき理由はない」⁴¹⁾と判示されており、また、東京地裁昭和 46 年 3 月 30 日判決によれば、「仮にこれが行為計算の否認に当たるとしても、法人税法は、法人が純経済人として経済的合理的に行為計算を行なうことを予定して、かような合理的行為計算に基づいて生ずる所得に課税し、租税収入を確保しようとするものであるから、法人が租税の回避若しくは軽減の目的で、ことされに不自然、不合理な行為計算をすることにより、不当に法人税の負担を免れる結果を招来した場合には、税務署長は、かような行為計算を否認し、経済的合理的に行動したとすれば通常とつたであろうと認められる行為計算に従って課税し得るものと解するのが相当」⁴²⁾と判示され、非同族会社であっても行為計算を否認することができるとした判決もあるのである。

このように、同族会社の行為計算否認規定は非同族会社の行為又は計算にも適用することができるのかどうかの裁判例については、昭和 50 年以前では非同族会社の行為又は計算にも適用することができるという判決が見られたが⁴³⁾、昭和 50 年以降の判決では、同族会社の行為計算否認規定において非同族会社の行為又は計算には適用されないとする判決が多くなっており、課税庁側も創設規定の考え方をとってきているようである。⁴⁴⁾

4. 若干の検討

ここまで、同族会社の行為計算否認規定の適用の解釈をめぐる論点として、同族会社の行為計算否認規定の行為又は計算の主体が誰であるのか、同族会社の行為計算否認規定は非同族会社の行為又は計算にも適用することができるのかどうかの解釈について、学説や裁判例の考察を行った。

考察の結果、まず、誰が行った行為又は計算を否認するものであるのかについて、同族会社の行為計算とは、同族会社自身が行った行為計算だけではなく、同族会社にかかわる者が行った行為計算を含むものであるのかどうかという問題点につき、学説上も裁判例においても、同族会社の行為又は計算の主体は同族会社自身であり、同族会社自身が行った行為又は計算についてのみ否認することができるかと解されている。

つぎに、同族会社の行為計算否認規定は非同族会社の行為又は計算にも適用することができるのかどうかという問題点については、学説上も、租税法律主義の観点から非同族会社までは適用できないと解するのが通説とされており、裁判例においても、同族会社の行為計算否認規定につき、非同族会社の行為又は計算には適用されないとする判決が昭和 50 年以降多くなっているといえる。同族会社の行為計算否認規定の適用範囲については、同族会社の行った行為又は計算を否認するという創設規定であると解されているのである。

また、非同族会社については、平成 13 年度の税制改正により、組織再編税制が設けられ、非同族会社であっても組織再編を利用した租税回避防止のため、行為計算否認規定が適用されることとなり、問題点の一部は立法的に解決されているが、行為計算否認規定の「不当に減少」という不当性の判断基準についての問題点が残されているといえよう。

第3節 同族会社の行為計算否認規定の適用要件と適用範囲 (2)

同族会社の行為計算否認規定は、税負担を不当に減少させる結果となると認められる場合に適用されると規定されているところであるが、不当に減少となるのか否かの基準が租税実体法に明文で規定されていないのである。そのため前節でも指摘したように、不当に減少の判断をどのような基準で行うのが問題となる。

不当に減少の判断基準については、非同族会社を基準とする説と経済的合理性を基準とする説の2つが代表的な見解とされており、それぞれの学説と裁判例においてどのように解されているのか考察することとする。

1. 非同族会社を基準とする学説・裁判例

(1) 非同族会社を基準とする学説

非同族会社を基準として、同族会社の行った行為又は計算が、非同族会社では通常なしえないと認められる行為又は計算で、税負担の軽減を不当として、非同族会社が通常行うであろう行為又は計算に引き直すという考え方である。この場合、同族会社の行った行為又は計算が、非同族会社では通常なしえないと認められる行為又は計算であることを、課税庁が具体的な非同族会社の取引事例をもとに立証しなければならないことになる。

なお、非同族会社を基準とする学説について、清永敬次氏は、「同族非同族対比の基準は、同族会社の行為計算の否認規定は同族会社を非同族会社より税法上不利に扱うものであってはならないという考え方を出発点とするものと思われる。しかし、同族会社の行う行為計算のうち、非同族会社においてもたとえ例外的にしろ行われることがあるようなものは、これを絶対に否認することはできない、ということまで同基準が意味するものか否かは必ずしもはっきりしない。むしろ同基準はそこまで徹底したものとは思われないのである」⁴⁵⁾と説かれている。

(2) 非同族会社を基準とする裁判例

非同族会社を基準とする裁判例として、東京地裁昭和26年4月23日判決によれば、「同族会社の行為計算否認の規定は勿論同族会社を非同族会社よりも不利益に取扱うためのものではなく同族会社は税金遁脱の目的で非同族会社では通常なし得ないような行為計算たとえば株主が社員に会社の資産を廉価で売却するようなことをする虞があるので、かかる場合にその行為計算を否認して、非同族会社が通常なすであろうような行為計算に引直して課税するためのものであるが、吸収合併前に被合併会社の全株式を買収することは必ずしも同族会社にして始めてなしうるような行為、すなわち、純経済上より見て不合理な行為ではなく、かかる行為を選択する可能性は同族会社であると否とにより少しも差異のないことは明白であるから、かかる行為は旧法人税法第二十八條の対象たり得ないものと解するのが相当である。」⁴⁶⁾と判示され、また、鹿児島地裁昭和50年12月26日判決によれば、「同族会社のなした製品の低価額による譲渡が右法条（法人税法132条1項・筆者注）の適用を受けるには、その販売価額が非同族会社の通常取引における、同一種類、品質、型の製品の販売価額に比して異常に低いもの（以下「異常低価額」という）である

こと、およびそのような低価額による製品の販売について合理的理由（販売時期、販売地域、数量、会社の営業方針、取引条件、取引先との関係等）がないことが要件であると考えられる。そして、非同族会社の通常の取引における製品の販売価額は、同一種類、品質、型のものであつても、そこには高低自ら巾があるものと思慮せられるから異常低価額とは、いわゆる時価を下回るだけでなく、非同族会社の通常の取引において考える最低の販売価額（当該製品の製造原価、あるいは非同族会社の取引における実際の最低販売価額のいずれか低い方、〔以下「最低販売価額」という〕）をも下回る意味に解するのが相当である。同族会社の異常低価額による製品の販売について、税務署長は、右法条（法人税法132条1項・筆者注）により異常低価額による製品の売買を否認して、最低販売価額による製品の売買を認定することができるのである。そして、税務署長は、同族会社の製品販売価額が最低販売価額を下回っていることを主張、立証しなければならず、またそれでよく、右事実が証明されれば、これを争う側において、当該製品の異常低価額が合理的理由のあることを主張、立証しなければならないとするのが相当である。」⁴⁷⁾と判示されているのである。

2. 経済的合理性を基準とする学説・裁判例

(1) 経済的合理性を基準とする学説

経済的合理性を基準とする説について、金子宏氏は、「ある行為または計算が経済的合理性を欠いている場合に否認が認められると解すべきであろう。そして、行為・計算が経済的合理性を欠いている場合とは、それが異常ないし変則的で租税回避以外に正当な理由ないし事業目的が存在しないと認められる場合のみでなく、独立・対等で相互に特殊関係のない当事者間で通常行われる取引（アメリカの租税法で *arm's length transaction*（独立当事者間取引）と呼ばれるもの）とは異なっている取引の中には、それにあたる解すべき場合が少なくないであろう。この規定の解釈・適用上問題となる主要な論点は、当該の具体的な行為計算が異常ないし変則的であるといえるか否か、その行為・計算を行ったことにつき正当な理由ないし事業目的があったか否か、および租税回避の意図があったか否か、である」⁴⁸⁾と説かれているところである。

要するに、純経済人の行為又は計算と比較し、経済的、実質的な観点から純経済人が選択するであろう行為又は計算としては不自然・不合理であると認められる同族会社の行為又は計算で、税負担の軽減を不当として、純経済人が通常選択するであろう行為又は計算に引き直すという考え方である。非同族会社を基準とする説と異なり、取引事例により立証を行う必要はなく、課税庁はその行為又は計算の非合理性を指摘するだけで否認することができるということになる。

(2) 経済的合理性を基準とする裁判例

経済的合理性を基準とする裁判例として、地裁の判断ではあるが、名古屋地裁昭和44年4月5日判決によれば、「『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』かどうかは、経済的実質的観察において、当該行為又は計算が経済人（企業）の行為として合目的であるかどうか、正常であるかどうか、合理的であるかどうかを基準として判定すべきであつて（右判定にあ

っては、一般の企業経営における合理性等と言った見地を強調しすぎて、当該企業経営における個別的な特殊性を無視することはできないのである。) 同族会社であるからと言って、この基準を超えて広く行為又は計算の否認が許されるものと解すべきではない。」⁴⁹と判示されており、控訴審、上告審ともに第一審判決を支持し棄却している。

また、東京地裁平成9年4月25日判決によれば、「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うことができる。そして、株主等に関する右の収入の減少又は経費の増加が同族会社以外の会社との間における通常の経済活動としては不合理又は不自然で、少数の株主等によって支配される同族会社でなければ通常は行わないものであり、このような行為又は計算の結果として同族会社の株主等特定の個人の所得税が発生せず、又は減少する結果となる場合には、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。すなわち、右のように経済活動として不合理、不自然であり、独立かつ対等で相互に特殊な関係にない当事者間で通常行われるであろう取引と乖離した同族会社の行為又は計算により、株主等の所得税が減少するときは、不当と評価されることになるが、所得税の減少の程度が軽微であったり、株主等の経済的利益の不発生又は減少により同族会社の経済的利益を増加させることが、社会通念上相当と解される場合においては、不当と評価するまでもないと解すべきである。また、右不当性の判断は、行為又は計算の態様から客観的に判断されるものであって、当該行為又は計算に係る株主等が租税回避等の目的あるいは不当性に関する認識を有していることを要件とするものではない。そして、同族会社の行為又は計算が右の要件を充足するときは、右行為又は計算は、実体法上の効力を否定されないうまま、株主等の所得税の計算上、正常な行為又は計算に引き直されることになる」⁵⁰と判示されており、控訴審、上告審ともに不当性の判断の基準について、第一審と同様に解されている。

3. 若干の検討

非同族会社を基準とする説と経済的合理性を基準とする説のどちらを採用すべきであるのかについて、金子宏氏は、「いずれの考え方をとつても、具体的事件の解決に大きな相違は生じないであろうが、非同族会社の中には、同族会社にきわめて近いものから所有と経営の分離した巨大会社に至るまで、種々の段階のものがあつて、何が同族会社であるがゆえに容易になしうる行為・計算にあたるかを判断することは困難であるから、抽象的な基準としては、第2の考え方をとり、ある行為または計算が経済的合理性を欠いている場合に否認が認められると解すべきであろう」⁵¹と説かれており、清永敬次氏も、「『非同族会社では通常なしえないような行為計算』というは、『純経済人の選ぶ行為形態として不合理なもの』と一般に重なり合うものように思われる。このような点からして、両基準はそれほど違ったことをいっているようには思われぬ、といつていいようである」⁵²と説かれており、学説上はこのどちらの説でも結果として変わるものではないように考えられ、現在では経済的合理性を基準とする説が主流となっているといえよう。

また、裁判例においては、当初、非同族会社を基準とするものが多かったように思われるが、同族会社は非同族会社に比べて租税負担を減少させる結果となる行為計算を行う可能性が高いというだけで、非同族会社では通常なしえないような同族会社固有の行為計算はないのではないかと、また、非同族会社といえども租税回避は行われることなどから、現在の裁判例では、経済的合理

性を基準として判断されることが多くなっているようにうかがわれる。⁵³⁾

さらに、「不当に減少させる」という判断につき、経済的合理性を基準として行うとしても、具体的にどのような行為又は計算が不自然・不合理であると認められるのかについての判断を行うための明文の規定が存在していないところから、不当性の判断基準をめぐる争いは今後も起こる可能性があり、この問題を解決するためには、どのような行為又は計算が「不当に減少させる」のであるのか、一定の判断基準を法律に明文で規定すべきではないかと考えられる。

第3章 同族会社の行為計算否認規定に関する事例の検討

第1節 駐車場経営に係る地上権設定契約に関する事例⁵⁴⁾

1. 事案の概要

原告ら（原告・訴外Aの相続人）は、平成3年6月14日、資本金300万円を出資して、駐車場経営等を営業目的とした有限会社B社を設立し、それぞれB社の役員に就任した。同日、B社は、A（当時83歳）との間で、A所有に係る本件宅地等について、駐車場事業に供する目的で、地代を年額3684万円、存続期間を60年とする地上権の設定契約を締結した。

Aは、同年6月20日に死亡し、相続が開始された。B社は、同月30日、本件宅地等に自走式二階建駐車場を設置する内容の工事を発注し、駐車場経営をはじめた。B社は、平成3年9月から平成6年8月の間、本件地上権に係る地代の支払いの結果、大幅な赤字となっていた。

原告らが相続税の申告に際し、本件宅地等につき、相続税法23条に基づき、更地価額から地上権割合90%を控除して時価を算定したところ、課税庁は、本件地上権設定契約は相続税法64条1項の同族会社の行為計算に当たるとして、本件土地について現実の状態を基礎として時価を算定するのではなく、賃借権が存在する状態を想定した上で課税価格を計算し、原告らに対して増額更正処分等をした。

原告らは、所定の不服申立手続を経た後、本件課税処分の取消し等を求めて訴えを提起したものである。

2. 争点

この事案の争点は、第一に、地上権設定契約が相続税法64条1項の要件を充たし、通常人の間において通常行われる行為と比較して不自然ないし不合理と認められるか否かという点にあり、第二に、不自然ないし不合理と認められる場合に、課税庁が行った課税価格の計算が適正なものであるか否かという点にある。

3. 当事者の主張

(1)課税庁の主張

課税庁は、本件宅地等について、以下の三点にわたって主張した。

- ① 本件宅地等は、本件地上権が設定されている状態を前提とすると、相続税法 23 条が適用され、地上権割合 90%が控除されることとなるから、賃借権が設定されている状態と比較して、原告らの相続税の負担を大幅に減少させる結果となる。
- ② 駐車場事業の用に供するための利用権の設定は、通常の当事者間であれば、地上権ではなく賃借権が選択されたはずであるにもかかわらず、あえて地上権が選択されている。また、本件地上権に係る地代は、B社の採算を度外視するものであり、本件地上権の設定は不自然・不合理である。
- ③ 本件宅地等について、賃借権が設定されている状態を想定したうえで、権利金の収受はないが、相当の地代を支払われていることから、借地権割合はほとんど存在していないものとして、相当の地代を支払っている場合の相続税及び贈与税の取扱いに準じて、更地価額に 80%を乗じて課税価格を計算した。

(2)原告の主張

原告らは、本件宅地等について、以下の三点にわたって反論した。

- ① 通常人の間であれば地上権ではなく賃借権が設定されたはずであるなどということではできないと主張して反論した。

すなわち、同族会社の行為が通常人で行われる行為と比較して不自然・不合理であるというためには、通常人が行っていれば相続税の軽減が生じなかったのに、同族会社の行為であるがゆえに相続税の軽減が生じたということが前提となっているのであって、本件宅地等についていえば、通常人の中で地上権が設定された場合と比較して、同族会社の地上権設定によって不当に税負担の軽減を生じている場合にはじめて相続税法 64 条 1 項の適用が問題となると考えられる。ところが、本件地上権の設定は、それが同族会社の行為として行われようと、通常人の中の通常の行為として行われようと、いずれにせよ法律上有効な行為である上、土地の利用権が制限されることにより相続税がそれだけ軽減されることに変わりはなく、同族会社の行為であるがゆえに税負担が不当に軽減されるという場合ではないのである。
- ② 特に、本件地上権の設定に代わる通常の行為なるものは観念することができないから、そもそも本件地上権の設定が不自然・不合理であるということではできない。本件地上権の地代を年額 3,684 万円としたのは、法人税法施行令 137 条による「相当の地代」⁵⁵⁾を下回ると、土地所有者から権利金相当額の贈与を受けたものとして、当該法人としては右相当額を収益に計上されることとなって、法人税について権利金の認定課税⁵⁶⁾を受けることになるためである。すなわち、法人税法施行令 137 条は、法人がその所有する土地を他人に使用させた場合の所得について、「相当の地代を収受している場合には、その取引は正常な取引条件でなされたものとして取り扱う。」と定めているところ、法人が他人の土地につき借地権の設定を受けて使用する場合においても、法人税法施行令 137 条が規定する場合と同様の扱いがなされるべきであって、法人税法において正常な取引条件であると認められている「相当な地代」を設定した B 社の経済行為を、相続税法においては経済合理性がないとして否認するのは不合理である。B 社の駐車場事業は、バブル景気の最盛期に計画されたものであり、当時

の経済情勢が継続する限りは、「相当の地代」を支払っていても、長期的には採算が採れる見込みがあったことから、本件における地代額が設定されたものである。したがって、B社の本件地上権の設定及び右地代額の設定には合理的理由がある。

- ③ 本件宅地等については、本件地上権による制限が現実に存在している以上、相続税法 64 条 1 項の適用により、現実に存在する地上権をあたかも「制限のないもの」と擬制し、その代わりに現実に存在しない賃借権を想定して評価することは、客観的な交換価値の探求を旨とする財産評価理論に照らして許されない。本件宅地等は構築物の所有を目的とするものであり、建物所有を目的とするものではないから、相当地代通達に準じて取り扱うことは合理性がない。相続税法 64 条 1 項によって本件地上権が存在しないものと擬制しておきながら、何らの根拠もなく、本件宅地等に設定された利用権を借地権に準ずるものと取り扱って課税しようとする課税庁の評価態度は、恣意的であり許されない。

4. 裁判所の判断

(1)第一審⁵⁷⁾

- ① 相続税法 64 条 1 項は、同族会社の行為又は計算で、これを容認した場合においてはその株主若しくは社員又はその親族等（以下「株主等」という。）の相続税又は贈与税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがある場合においては、税務署長は、相続税又は贈与税についての更正等に際し、その行為又は計算にかかわらず、その認めるところにより、課税価格を計算することができる規定しているところ、右規定によれば、同族会社を一方当事者とする取引が、経済的な観点からみて、通常の経済人であれば採らないであろうと考えられるような不自然、不合理なものであり、そのような取引の結果、当該同族会社の株主等の相続税及び贈与税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがある場合には、税務署長は、当該取引行為又はその計算を否認し、通常の経済人であれば採ったであろうと認められる行為又は計算に基づいて相続税又は贈与税を課すことができるものと解するのが相当である。（中略）B社が、同族会社に当たることは既に認定したところから明らかであり、AとB社は、Aの所有にかかる本件宅地等について地代を年額3684万円、存続期間を60年とする本件地上権の設定契約を締結したものであるところ、駐車場経営という利用目的に照らすと、本件宅地等の使用権原を賃借権でなく、極めて強固な利用権である地上権が設定されたことは極めて不自然であることや、本件地上権の内容も、営業収益と比較して余りにも高額に設定された地代の支払のためにB社が大幅な営業損失を生じている点及びAの年齢を考えると、経済合理性をまったく無視したものであるといわざるを得ないことに徴するならば、本件地上権設定契約は、通常の経済人であれば到底採らないであろうと考えられるような不自然、不合理な取引であるということができ、また、評価通達 25 項、86 項及び相続税法 23 条の規定によれば、本件地上権の存在を前提とした場合、本件宅地等は、自用地の価額からその 90 パーセント相当額を控除したものと評価されることになるため、原告らの相続税の負担を大幅に減少させる結果となることが明らかである。よって、被告は、原告らの相続税についての更正に際し、相続税法 64 条 1 項を適用して、B社がAとの間で締結した本件地上権設定行為を否認することができるというべきである。

- ② 駐車場経営という利用目的や本件地上権の内容に照らすと、本件地上権の設定は、通常の経済人の取引行為としては不自然、不合理なものであって、B社の株主等の相続税の負担を軽減することを目的として行われたものであるといわざるを得ないのであり、また、このように不自然、不合理な本件地上権設定契約の締結は、B社が同族会社であったからこそ可能であったと考えられるから、B社とA間の本件地上権の設定につき相続税法 64 条 1 項の規定を適用することに何ら妨げはないものというべきである。

また、同族会社にとっての採算性も、通常の経済人の取引行為として不自然、不合理なものであるかどうかという相続税法 64 条 1 項の規定の適用の有無を判断する際のひとつの資料になることは明らかである。

- ③ 相続税法 64 条 1 項が適用される場合、税務署長は同族会社の行為に基づいて生じた事実をなかりしものとして、経済的に行動したとすれば通常とったであろうと認められる行為に従って課税価格を計算することができる。ところで、本件においては、通常の経済人であれば地上権ではなく賃借権を設定したであろうと考えられるのであるから、本件宅地等に賃借権が設定されている状態を想定した上で、権利金の收受はないが、相当の地代が支払われていることから、借地権割合はほとんど存在しないものとして、相当地代通達 6 項(1)に準じ、更地価格に 80%を乗じて課税価格を計算した。ところで、平成 3 年改正前評価通達 87 項は、雑種地（本件宅地等は一筆のみが宅地で、その余は全て雑種地である。）にかかる賃借権の価額については、その賃貸借契約の内容、利用の状況等を勘案して評定した価額によって評価すると想定しているところ、借地権が設定され、かつ、相当の地代が支払われている土地について、自用地（更地）としての価格の 80%に相当する金額によって評価すると定めている相当地代通達 6 項(1)は、土地所有者が高額の地代を收受することによって当該土地の資本的活用を十分図ることができる場合（すなわち、地代の資本的還元額が当該土地の自用地としての価額と等しくなるような場合）においては、借地権としての経済的価値はほとんど認識されず、当該土地の低地価額は自用地としての価額とほぼ同額に評価されるべきであるとの理由に基づくものである。そして、かかる趣旨は、借地法の適用のある借地権についてのみならず、本件宅地等のように借地法の適用のない借地権についても妥当する上、一般に借地法の適用のある借地権の方が借地権の適用のない借地権に比して権利保護の程度が弱いことをも併せ考慮すると、被告が、本件宅地等を相当地代通達 6 項(1)に準じて、自用地としての価額の 80%に相当する金額によって評価したことには合理性があるというべきである。

以上のとおりであって、被告が本件宅地等について本件地上権の設定行為を否認した上、更地価額の 80%相当額と評価したことに違法な点はないというべきである。

(2)控訴審⁵⁸⁾

- ① 相続税法 64 条 1 項は、特に同族会社が租税負担回避行為に利用されやすいので、これを放置すれば実質的な税負担の公平を図ることができないとして、実質的な税負担の公平を図るためにもうけられた規定である。したがって、同族会社と株主との間の行為等を特に対象として否認することができ、他の契約当事者であれば、租税負担行為の回避の疑いがあっても否認できない法律関係であることは、その法の趣旨からみて予定されているところである。

そして、相続税法 64 条 1 項が適用される場面においては、税務署長は、同族会社の行為

または計算にかかわらず、その認めるところにより当該財産の課税価格を計算することができるのであるから、その際に特定の権利関係を想定することは法の予定するところであって、そうでなければ計算の前提を欠くことになる。したがって、賃借権を想定して評価することは、法的根拠のない取扱いではない。

地上権については、相続税法 23 条によって評価方法が定められているので、相続税法 64 条 1 項によって設定行為を否認しない限りは、相続税法 23 条を適用して評価しなければならない。したがって、相続税法 22 条の枠組みの範囲内で、地上権を前提としながら評価通達 6 項によって実質的公平を図った評価をすることはできないので、本件宅地等の評価について評価通達 6 項を適用することは困難である。

法人税法施行令 137 条において、相当な地代を収受しているときには正常な取引でされたものと取り扱う旨規定されているのは、法人税法における取扱いであって、他のあらゆる場面で正常な取引として取り扱うことをいうものではないことは、引用に係る原判決の判断のとおりである。また、本件のような高額な地代が設定されていること自体、控訴人において法人税の納付においても租税負担の軽減を図っていることが明らかである。

本件の地上権設定の不合理性は、その採算性からみて、その後の経済状況等にかかわらず明らかである。

② 控訴人らの当審における主張は、いずれも原審における主張の域を出ないもの若しくは原判決を論難する趣旨のものであって、いずれも当裁判所は採用することができない。

以上の次第で、控訴人らの請求をいずれも理由がなく、これらを棄却した原判決は相当である。よって、本件控訴はいずれも理由がないから、これらを棄却する。

(3) 上告審⁵⁹⁾

5. 若干の検討

この事案の論点は、第一に、60 年に及ぶ地上権設定契約が不自然、不合理であり相続税の負担を「不当に減少させる」結果となるのか否か、第二に、課税庁が行った通常への引き直しが適切か否かという点にある。

まず、第一の論点について、本件第一審判決では、「本件地上権設定契約は、通常の経済人であれば到底採らないであろうと考えられるような不自然、不合理な取引である」と判示し、「本件地上権の存在を前提とした場合、本件宅地等は、自用地の価額からその 90 パーセント相当額を控除したものとして評価されることになるため、原告らの相続税の負担を大幅に減少させる結果となることが明らかである」として、その結果、「相続税法 64 条 1 項を適用して、本件地上権設定行為を否認することができる」と判示されている。

ところで、地上権設定契約という行為については、本件は、赤字の同族会社を道具として高齢の父親の財産に長期の地上権を設定し、もって相続財産の評価額を圧縮する不当な行為であるという見解もある。⁶⁰⁾ これに対して、経済的合理性が求められるのは、個人ではなく会社であり、本件会社が、駐車場事業という企業活動の安定性の確保という観点からは、長期間の地上権の設定を選ぶことには経済合理性があり、これは不当とはいえないとする反論もある。⁶¹⁾

本件第一審判決は、本件地上権設定契約という法律行為自体は通常法律行為として認められるものであり、本件地上権設定契約は、通常経済人であれば到底採らないであろうと考えられるような不自然、不合理な取引であると判示されているが、地上権設定契約という法律行為が通常法律行為として認められるものと考えられるとすれば、その行為が不自然、不合理な取引ということの具体的な理由が明らかにされているとはいえないのではないかと考えられる。

また、本件地上権の存在を前提とした場合、本件宅地等は、自用地の価額からその 90 パーセント相当額を控除したものと評価されることになるため、原告らの相続税の負担を大幅に減少させる結果となることが明らかであるとの判示についても、自用地の価額から地上権割合を控除することは当然行われる行為であるように思われ、不当に相続税の負担を大幅に減少させる結果となるということにはならないのではないかと考えられる。

つぎに、第二の論点である課税庁がいう通常行為への引き直しが適切か否かについて、課税庁の主張する引き直しに対して、複数の引直しが可能でその中から最も謙抑的な方法を採用すべきものとする見解がある。⁶²⁾ また、これに対して、通常行為への引き直しは複数あるのではなく、問題の行為と経済的成果が同一で、かつ通常行為と考えられるものに引き直すべきであり、本件地上権の設定に一応の合理性とそれに相応する実態が認められる場合には、相続税の課税においても本来の課税要件規定を適用すべきであって、地上権を賃借権に引き直すことは許されないとする批判もある。⁶³⁾

本件第一審判決は、本件宅地等について本件地上権の設定行為を否認した上で、更地価額の 80%相当額と評価したことに違法な点はないというべきであると判示され、控訴審においても、相続税法 64 条 1 項が適用される場面においては、課税庁は、同族会社の行為または計算にかかわらず、その認めるところにより当該財産の課税価格を計算することができるのであるから、その際に特定の権利関係を想定することは法の予定するところであって、そうでなければ計算の前提を欠くことになる。したがって、賃借権を想定して評価することは、法的根拠のない取扱いではないと判示されているが、この課税庁の行った通常行為への引き直しは適切ではないように思われる。

すなわち、同族会社の行為計算否認規定を適用し、通常行為計算に引き直す場合の「通常行為計算」とは、否認される行為計算と同様の経済的効果・経済合理性があるものでなければならず、本件の場合、事業を安定的に営むという観点からみれば、権利の存続期間に相当の違いのある地上権と賃借権を同様の経済的効果・経済合理性があるとはいえないのではないかと考えられる。地上権の設定に会社の経済活動上の理由があり、それに伴う経済実体があるのであれば、相続税法 23 条を適用し地上権を評価すべきであり、地上権の設定自体が仮装であるとされるのであれば、自用地として評価を行えばよいということになり、相続税法 64 条を適用し、通常行為計算として賃借権の設定があるという状態に引き直しはできないのではないかと考えられる。

64)

第2節 被相続人の関係会社に対する債務免除に関する事例⁶⁵⁾

1. 事案の概要

被相続人 A は、昭和 50 年 2 月 1 日、同人が同族会社である株式会社 B に対し、A が B に対して有する貸金 15,877,948 円及び未収土地代金 6,609,060 円を免除した（以下「本件債務免除」⁶⁶⁾という）。

その後、被相続人 A は昭和 50 年 7 月 31 日に死亡し、原告らは、相続税の申告に当たり、本件債務免除額は相続財産に含めず申告したところ、課税庁は、昭和 52 年 10 月 31 日をもって、原告らに対し、相続税法 64 条を適用して本件債務免除を否認し、本件債務免除に係る債権額を原告らの相続財産に算入した。

また、被相続人 A は、昭和 50 年 6 月 14 日、C 不動産株式会社との間に、同会社所有の宅地（以下「本件宅地」という）を代金 6,826 万円で買受ける旨の契約（以下「本件売買契約」という）を締結し、同日手附金として 2,000 万円を支払った。そして、同人の死亡後、本件宅地に関する権利義務は、原告らの内 D が単独で承継することになり、相続税の申告において本件宅地について(イ)相続開始時の時価 38,540,811 円、消極財産として(ロ)未払残金 45,056,200 円、(ハ)不動産取得税 399,750 円を計算したところ、課税庁は、相続開始時には本件宅地の所有権がまだ A に属していなかったとして、(ロ)及び(ハ)を除外したうえ、(イ)の金額を取消してその代わりに手附金 2,000 万円を課税価格に算入し、相続税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分をした。

2. 争点

この事案の争点は、第一に、行為計算の否認の対象となるのは誰が行った行為であるのかという点にあり、第二に、同族会社に対して行われた債務免除が相続税法 64 条 1 項の要件を充たし、否認されるものであるのか否かという点、第三に、不動産売買契約の所有権移転時期と課税価格が適切であるか否かという点にある。

3. 当事者の主張

(1) 課税庁の主張

課税庁は、本件債務免除等について、以下の三点にわたって主張した。

- ① 立法の経緯からみると、相続税法 64 条における「同族会社の行為又は計算」の意味を「同族会社が行う行為」と限定解釈するのは誤りであり、「同族会社とかかわりのある行為」と解すべきである。特に、会社の役員あるいはこれを支配する株主等の行為は、その密接不離の関係からみて、同族会社の行為と同視することができるというべきである。
- ② 本件債務免除の法律上の形式は、被相続人 A の単独行為ではあるが、i. 本件債務免除のされた昭和 50 年 2 月 1 日当時、債務者である株式会社 B は、社員全員が債権者 A の身内の者である同族会社であり、A がその代表取締役であるという極めて密接な人的関係が存在し

ていたこと、ii.同日は同会社の決算期の翌日であったが、同決算期末における貸借対照表及び損益計算書によると、同会社が被相続人Aに対し負担する債務を弁済する能力を有していないとは到底いえないこと、iii.同会社は、土地譲受代金未払金、借入金等多額の債務を負担し、銀行借入等に障害があったので、財務内容の改善を図る必要があったこと、iv.本件債務免除に関する書類として、原告がE国税不服審判所に提示した「債務放棄書」の写しには、債権者Aの押印を欠くのみならず、債権放棄の事情について何ら記載されていないこと等から、本件債務免除の経済的実質は、同族会社の行為と同視しうるのである。そして、本件債務免除によってAに係る相続税を不当に減少させる結果となることは明らかである。したがって、本件債務免除について相続税法64条を適用したことは正当である。

- ③ 所有権がAへ移転した時期は、売買代金の支払あるいは所有権移転登記が完了した時点とみるべきである。ところが、買主Aは、売買残代金の支払及び所有権移転登記前に死亡したから、相続開始時には本件宅地所有権はまだAに移転せず、したがって、本件宅地自体はAの相続財産たりえない。しかし、本件売買契約の成立により、買主Aは、売主C不動産株式会社に対し、本件宅地について、引渡請求権、所有権移転登記請求権等の権利を取得し、また、代金支払債務を負担したから、原告らは、Aの死亡により、相続人としてAの右債権債務を承継した。

本件において、原告らが取得した債権たる財産の「時価」は65,056,200円と評価すべきである。けだし、本件宅地の売買は、相続開始の約1ヶ月前である昭和50年6月14日にされ、右売買価額65,056,200円は相続開始当時の通常の取引価額として相当であること、かつ、かかる時価の評価方法は租税平等主義にかない、課税標準としての経済的価値を的確に具現することになるからである。

一方、Aは、前記、代金支払債務のうち2,000万円を手附金として内入弁済したので、相続開始時に原告らが負担した残代金支払債務は45,056,200円であった。

したがって、本件宅地に係る相続財産の差引純資産額は2,000万円となる。

なお、本件宅地に係る不動産取得税399,750円はいわゆる流通税であり、不動産所有権の取得の事実自体を課税物件とするものであるから、本件宅地の所有権移転時期が本件相続開始後である以上、不動産取得税納税義務は本件相続開始時にはいまだ現存しなかった。したがって、これを控除すべきであるとする原告の主張は失当である。

(2)原告の主張

原告は、本件債務免除等について、以下の三点にわたって反論した。

- ① 法が税務署長に認めている否認の対象は、あくまでも「同族会社の行為又は計算」であり、その他の第三者の行為まで否認しうるものではない。ところが、本件債務免除は、第三者であるAの行為であり、同族会社である株式会社Bの行為又は計算ではない。民法519条の定めるところによれば、債務免除は、債権者の単独の意思表示によって行いうる単独行為であり、債務者側の何らの行為も要求していない。

したがって、仮に本件債務免除により相続税軽減の効果が生じたとしても、それは、Aの行為又は計算の結果であり、同族会社の行為又は計算の結果ではない。

- ② 本件においては、法人は、債務免除を受けた側であり、債務免除を受けることによって一

方的に利益を受けることになるから、仮に債務免除を受けることが法人の行為又は計算と判断されるとしても、この債務免除を受けた法人の行為又は計算は、何ら経済的合理性に欠けるところはない。

なお付言すれば、自然人の債務免除が経済的合理性に欠けるとしても、租税法は、法人については、経済的合理性に従った行為を要求し、それに反する行為に対して各種の規定を置いて課税の公平を図っている（法人税法 22 条 2 項、同法 34 条、36 条等）が、自然人については、その行為について経済的合理性に従った行為を要求していない。

- ③ 売主所有の特定物の売買においては、その所有権移転が将来されるべき特約がない限り、買主に対し直ちに所有権移転の効力を生ずるところ、本件売買契約にはそのような特約がなかったから、本件宅地の所有権は、契約締結の昭和 50 年 6 月 14 日 A に移転したものと解される。

したがって、相続開始時における本件宅地の価額たる(イ)（相続開始時の価額 38,540,811 円）が課税価額であり、また、(ロ)（未払残金 45,056,200 円）及び(ハ)（不動産取得税 399,750 円）の金額は当然遺産から控除されるべきである。

4. 裁判所の判断

(1)第一審⁶⁷⁾

- ① 相続税法 64 条は、一定の要件のもとにおいて課税庁に同族会社の行為又は計算を否認できる旨を定めた規定であるが、同条 1 項にいう「同族会社の行為」とは、その文理上、自己あるいは第三者に対する関係において法律的效果を伴うところのその同族会社が行なう行為を指すものと解するのが当然である。そうだとすると、同族会社以外の者が行なう単独行為は、その第三者が同族会社との間に行なう契約や合同行為と異なって、同族会社の法律行為が介在する余地のないものである以上、「同族会社の行為」とは相容れない概念であるといわざるをえない。

ところで課税庁は、同族会社の行為、計算の否認規定が創設された沿革等を根拠として、「同族会社の行為」を「同族会社とかかわりのある行為」と解するべきであると主張する。

大正 12 年法律第 8 号所得税法中改正法律によって、所得税法 73 条の 3 に「前条ノ法人（注一現行の同族会社にほぼ相当する。）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」の規定が設けられたことは、課税庁指摘のとおりであるが、それは、当時、関係者が同族会社やこれに準ずる法人を利用する目的で設立し、これによって合法的脱税を図る事例が多かったところから、そのような同族会社自身による租税回避行為を防止しようとするにあってといわれる。したがって、右規定にいう「同族会社と特殊関係者との間における行為」とは、同族会社と特殊関係者とが行なう行為、すなわち、両者間の契約又は合同行為を指すものであって、これに特殊関係者の単独行為が含まれると解すべき理由はない。

そして、大正 15 年法律第 8 号所得税法中改正法律によって右規定が削られ、新たに所得税法 73 条の 2 に「同族会社ノ行為又ハ計算ニシテ其ノ所得又ハ株主社員若ハ之ト親族、使

用人等特殊ノ関係アル者ノ所得ニ付所得税逋脱ノ目的アリト認めラルルモノアル場合ニ於テハ其ノ行為又ハ計算ニ拘ラズ政府ハ其ノ認め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、同族会社の行為について、従来あった相手方の制限が撤廃されるとともに、否認の対象として新たに同族会社の「計算」が加えられ、その後この規定における「同族会社ノ行為又ハ計算」と同文ないし同旨の表現が現行税法に至るまで引継がれている（法人税法132条1項、所得税法157条1項）ことも、課税庁指摘のとおりである。

しかし、大正15年法によって否認の範囲が拡張されているとはいえ、あくまでも同族会社が行なう範囲の枠内においてであって、文理上これと相容れない第三者の単独行為までが右範囲に含まれるとは解されていないことは、従前と何ら変りがないのである。

結局上記立法の沿革等に照らしても、「同族会社の行為」が第三者の単独行為を含むものとは解されないし、いわんや、課税庁主張のような「同族会社とかかわりのある行為」という茫漠たる内容の解釈が許されるものでない。

もっとも、終戦後相続税法に同族会社の行為、計算の否認規定が導入されたことによって、大正12年の創設当時目的とされた同族会社の租税回避行為防止のほか、同族会社と特別の関係がある個人の相続税等の回避行為を防止する機能をも有するに至ったことは、同法64条1項の規定からも明らかである。したがって、右導入を契機として、否認の範囲を直接同族会社関係者の行為にまで拡張することも可能ではあったが、もとより立法政策の問題であり、そのような特別な立法がされず、従来の税法における同一の表現を借用している以上、相続税法の解釈において従来のそれを拡張することは、租税法律主義の原則にも反し、到底賛成することができない。

- ② 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64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。

以上のとおりであるから、本件更正処分において、被告が、本件債務免除の存在を認めながら、相続税法64条を適用してこれを否認したことは、その余の点について論ずるまでもなく、同条の解釈を誤ったものというべきである。

- ③ 所有権移転登記手続、残代金の支払はいずれもAの死亡後である同年8月に行われているから、本件宅地の所有権がAが死亡した同年7月31日以前に同人に移転したものであることはできない。

したがって、同人の相続財産に含まれるのは、本件宅地の所有権ではなく、同年6月14日に成立した本件売買契約にもとづく本件宅地に関する所有権移転登記請求権、引渡請求権等の債権ということになる。

相続税法22条は、相続により取得した財産の価格は、特別の定めのあるものを除くほか、時価によるものとしているところ、土地の所有権移転登記請求権等の価格については特別の定めがないので、相続開始時の時価によることとなるが、その時価とは、不特定多数者間において自由な取引が行われる場合に通常成立する価額をいうものと解される。

ところで、前記争いのない事実によると、本件宅地は、相続開始の日である昭和50年7月31日の約1ヶ月前である同年6月14日に6,826万円で売買契約が行なわれ、その後、減歩分3,203,800円を差引いたため、代金総額が65,056,200円となったが、本件全証拠によっても、

右売買がC不動産株式会社とAとの特殊な関係にもとづいて行なわれた異常な売買であったものとは認められないから、右売買価格は不特定多数者間において自由な取引によって成立したものであるといえる。したがって、本件宅地の所有権移転登記請求権の時価は65,056,200円ということになる。

他方、Aは、手附金2,000万円を支払ったのみで、残代金45,056,200円の支払債務を負担していたから、本件宅地に係る相続財産の純資産額は計算上2,000万円となる。

そうすると、本件宅地に関する原告Dの課税価格について、本件更正処分が、その価額として同原告の主張する38,540,811円を取消して、2,000万円のみを算入したのは正当であって、同原告主張のような違法はない。

また、同原告は、不動産取得税399,750円を控除すべき旨を主張するが、およそ、不動産取得税は、不動産の所有権を取得した場合に賦課されるものであるところ、Aは、相続開始前に本件宅地の所有権を取得していなかったため、同人が相続開始時において本件宅地に係る不動産取得税の納税義務を負担していなかったことは明らかであるから、右金額を課税価格から除算する理由はなく、原告Dの右主張は失当である。

(2)控訴審⁶⁸⁾

1. 本件宅地について控訴人の取得した権利

売主の所有に属する特定物を目的とする売買においては、特にその所有権の移転が将来なされるべき約旨に出たものでない限り、買主に直ちに所有権移転の効力を生ずるものと解するのが相当であるが、右売買契約において、最も主要な行為である代金額の確定、支払、目的物の所有権移転登記手続、引渡し等につき将来の一定の時期にすることを定めたものであるときは、その所有権の移転は右将来に一定の時期になされるべき特別の合意がなされたものといえるべきである。

これを本件についてみるに、本件売買契約においては、代金額はその締結時には確定しておらず、昭和50年7月末日までに本件宅地を実測してその減歩の有無を調査し確定したうえでこれを定めるといふのであり、売買残代金の支払（全額の約3分の2にあたる）、所有権移転登記申請手続、引渡も右同日限りこれをする、といふのであるから、本件売買契約においては、AとC不動産株式会社とは本件宅地の所有権移転の時期を、右各行為が完了したときになされるべき旨の特別の合意をしたものと認めることができる。同会社が昭和50年7月26日Aに対し、本件宅地を建物建築等のため使用することを承諾する旨記載した承諾書を交付したことは当事者間に争いが無いが、このことから同会社が当時本件宅地の所有権をなお留保していたものとみるのが相当であり、他に以上の認定を覆えずに足りる証拠はない。

そして、前記のように、右残代金の支払、所有権移転登記申請手続はいずれもAの死亡の時までに行われなかったためであるから、Aはその死亡の時までに本件宅地の所有権を取得したものであるといふことはできず、Aは単に本件売買契約締結により同契約に基づく本件宅地の所有権移転請求権を有していたにすぎないから、控訴人は本件相続により本件宅地所有権を取得したのではなく、その所有権移転請求権を取得したにすぎないものといわなければならない。

2. 控訴人の取得した前記権利の課税価格

- ① 相続税法 22 条は、相続に因り取得した財産の価額は、特別の定めのあるものを除くほか、当該財産の取得の時における時価による旨規定しているところ、土地の所有権移転登記請求権等の価格に関しては特別の定めがないため、右時価というのは、相続開始時における財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額をいうものと解するのが相当である。
- ② 本件宅地の売買契約は、A の死亡に伴う相続開始時たる昭和 50 年 7 月 31 日に近接したその約 1 か半月前の同年 6 月 14 日に締結されたものであること、その代金額の確定も同年 8 月 28 日ころにされたものであることは前示のとおりであり、これが A と C 不動産株式会社との間の特別な関係に基づいて行われた異常な取引であったことを認めるに足りる証拠は何ら存在しないから、右売買契約において定められた代価は、相続開始時における本件宅地所有権移転請求権の不特定多数当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立する価格に相当するものといえることができる。してみれば、本件宅地所有権移転請求権の時価は前示 65,056,200 円ということになる。

そして、A は前示のとおり手付金 2,000 万円を支払っただけで、残代金 46,056,200 円の支払債務を負担していたから、本件宅地に係る相続財産の純資産額は 2,000 万円となる。

してみると、本件更正処分が本件宅地に係る控訴人の課税価格について、その価額として控訴人主張の 38,540,811 円を取消して、2,000 万円のみを算入したのは正当であって、これを違法ということとはできない。

また、控訴人は不動産取得税 399,750 円を控除すべきであると主張するが、A は本件相続開始時まで本件宅地所有権を取得していなかったことは前示のとおりであるから、A が本件宅地にかかる不動産取得税納税義務を負担していなかったことは明らかであって、控訴人の右主張は失当である。

(3) 上告審⁶⁹⁾

(原判決破棄・原審に差戻し)

本件処分の取消訴訟の訴訟物は、課税価格を 183,771,000 円と計算した本件処分の違法一般であり、第一審原告の前記主張に対応する課税価格 4,747,704 円の部分は、それ自体が別個独立の訴訟物を構成するものではなく、本件処分の理由である課税価格の計算の一部にすぎないのであるから、前記第一審原告がしたこの部分について訴えを取り下げる旨の陳述は、本来の意味における訴えの(一部)取下げと解する余地はなく、第一審原告の求める勝訴判決の上限を縮小する旨の訴訟行為にすぎないとみるべきであるから、右行為がされたことにより前記部分が独立して審判の対象とならなくなったということとはできない。本件においては、右行為の前後を通じて訴訟物は一個であり、右行為の後においても、本件処分について、課税価格が 156,856,000 円を超える範囲でこれを取り消すべきことを主張する第一審原告からと、それが適法であって第一審判決中自己の敗訴部分を取り消すべきことを主張する第一審被告からとの双方の控訴が存在する状態にあったとみるべきである。

そして、一個の訴訟物につき一部勝訴、一部敗訴の第一審判決がされ、これに対し双方の当事者が適法に控訴した場合には、控訴審は、右双方の控訴につき一個の判決のみをすべきであって、

第一審原告あるいは第一審被告のいずれかのみ控訴に対する判決をすることは許されず、したがって、一部判決とみられるべきものがあったとしても残余の部分につき追加判決をすることはできないものと解すべきであり、この点に違背した判決の瑕疵は、職権をもって調査すべき事項に当たるものというべきである。

本件において、第一審原告及び第一審被告の提起した訴訟がいずれも適法であることは前示のとおりであるから、原審としては、双方の控訴につき一個の終局判決のみをすべきであったところ、前記のとおり、第一審被告の控訴について判決せず、第一審原告の控訴についてのみ判決したにとどまるから、原判決には訴訟法違背の違法があるといわなければならない。

以上の次第で、上告代理人の上告理由について審理判断をするまでもなく、原判決は破棄を免れず、更に審理判断を尽くさせるため本件は原審に差し戻すこととする。

(4)差戻控訴審⁷⁰⁾

1. 本件宅地について控訴人の取得した権利

売主の所有に属する特定物を目的とする売買においては、特にその所有権の移転が将来なされるべき約旨に出たものでない限り、買主に直ちに所有権移転の効力を生ずるものと解するのが相当であるが、これが売買契約において、最も主要な行為である代金額の確定、支払、目的物の所有権移転登記手続、引渡し等につき将来の一定の時期にすることを定めたときは、その所有権の移転は右将来の一定の時期になされるべき別の合意がなされたものというべきである。

これを本件についてみてみるに、本件売買契約においては、代金額はその締結時には確定しておらず、昭和 50 年 7 月末日までに本件宅地を実測してその減歩の有無を調査し確定したうえでこれを定めるというのであり、売買残代金の支払（全額の約 3 分の 2 にあたる。）、所有権移転登記申請手続、引渡も右同日限りこれをする、というのであるから、本件売買契約においては、A と C 不動産株式会社とは本件宅地の所有権移転の時期を、右行為が完了したときになされるべき旨の特別の合意をしたものと認めることができる。同会社が昭和 50 年 7 月 26 日 A に対し、本件宅地を建物建築等のため使用することを承諾する旨記載した承諾書を交付したことは当事者間に争いが無いが、このことから同会社が当時本件宅地の所有権をなお留保していたものとみるのが相当であり、他に以上の認定を覆えすに足りる証拠はない。

そして、前記のように、右残代金の支払、所有権移転登記申請手続はいずれも A の死亡の時までに行われなかったのであるから、A はその死亡の時までに本件宅地の所有権を取得したものとすることはできず、A は単に本件売買契約締結により同契約に基づく本件宅地の所有権移転請求権を有していたにすぎないから、第一審原告は本件相続により本件宅地所有権を取得したのではなく、その所有権移転請求権を取得したにすぎないものといわなければならない。

2. 控訴人の取得した前記権利の課税価格

- ① 相続税法 22 条は、相続に因り取得した財産の価額は、特別の定めのあるものを除くほか、当該財産の取得の時における時価による旨規定しているところ、土地の所有権移転登記請求権等の価格に関しては特別の定めがないため、右時価というのは、相続開始時における財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額をいうものと解するのが相当である。

② 本件宅地の売買契約は、Aの死亡に伴う相続開始時たる昭和50年7月31日に近接したその約1か月半前の同年6月14日に締結されたものであること、その代金額の確定も同年8月28日ころにされたものであることは前示のとおりであり、これがAとC不動産株式会社との間の特別な関係に基づいて行われた異常な取引であったことを認めるに足りる証拠は何ら存在しないから、右売買契約において定められた代価は、相続開始時における本件宅地所有権移転請求権の不特定多数当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立する価格に相当するものといえることができる。してみれば、本件宅地所有権移転請求権の時価は前示65,056,200円ということになる。

そして、Aは前示のとおり手付金2,000万円を支払っただけで、残代金46,056,200円の支払債務を負担していたから、本件宅地に係る相続財産の純資産額は2,000万円となる。

してみると、本件更正処分が本件宅地に係る第一審原告の課税価格について、その価額として控訴人主張の38,540,811円を取消して、2,000万円のみを算入したのは正当であって、これを違法ということとはできない。

また、第一審原告は不動産取得税399,750円を控除すべきであると主張するが、Aは本件相続開始時までに本件宅地所有権を取得していなかったことは前示のとおりであるから、Aが本件宅地にかかる不動産取得税納税義務を負担していなかったことは明らかであって、第一審原告の右主張は失当である。

(5) 差戻上告審⁷¹⁾

所論の点に関する原審の事実認定は、原判決挙示の証拠関係に照らして首肯するに足り、右事実関係の下においては本件更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分に違法なところはないとした原審の判断は、正当として是認することができる。原判決に所論の違法はない。論旨は、独自の见解に立って原判決を論難するか、又は原審の専権に属する証拠の取捨判断、事実の認定を非難するものにすぎず、採用することができない。

5. 若干の検討

この事案の論点は、第一に、行為計算の否認の対象となるのは誰が行った行為であるのかという点にあり、第二に、同族会社に対して行われた債務免除が相続税法64条1項の要件を充たし、否認されるものであるのか否かという点、第三に、不動産売買契約の所有権移転時期と課税価格が適切であるか否かという点にある。

まず、第一の点である、行為計算否認の対象となるのは誰が行った行為計算であるのかという点について、原告は、法が課税庁に認めている否認の対象はあくまでも「同族会社の行為又は計算」であり、その他の第三者の行為まで否認しうるものではないと主張し、課税庁は、同族会社の行為計算否認規定の立法の経緯からみると、相続税法64条における「同族会社の行為又は計算」の意味を「同族会社が行う行為」と限定解釈するのは誤りであり、「同族会社とかかわりのある行為」と解すべきである、と主張したものである。

この点について、本件第一審判決では、『同族会社の行為』とは、その文理上、自己あるいは第三者に対する関係において法律的效果を伴うところのその同族会社が行う行為を指すものと解

するのが当然である」と判示し、また、「立法の沿革等に照らしても、『同族会社の行為』が第三者の単独行為を含むものとは解されないし、いわんや、課税庁主張のような『同族会社とかかわりのある行為』という茫漠たる内容の解釈が許されるものでない」と判示され、課税庁が相続税法64条1項を適用して相続税法の更正処分を行ったことは違法であるとされた。

この判断について、田中 治氏は、「裁判所のこの判断は妥当といってよい。このように、行為計算の否認にあたっては、その対象は、同族会社の行為計算であって、個人のそれではない、ということがまず確認されなければならない。またこのような限定は、課税庁が、否認をして正常な仮定の取引に置き換える際の客観性、合理性を担保するために不可欠というべきである。」⁷²⁾と述べており、同族会社の行為計算否認規定の問題点である行為計算の「主体」の解釈について、同族会社の行為とは、同族会社が行った行為であり同族会社とかかわりのある行為ではないと判示されたことにより、明文で規定されていない行為計算の主体の解釈について、一定の判断基準が明らかにされたといえるのではないかと考えられる。

つぎに、第二の論点である、同族会社に対して行われた債務免除が相続税法64条1項の要件を充たし、否認されるものであるのか否かという点について、原告は、本件においては、法人は、債務免除を受けた側であり、債務免除を受けることによって一方的に利益を受けることになるから、仮に債務免除を受けることが法人の行為又は計算と判断されるときも、この債務免除を受けた法人の行為又は計算は、何ら経済的合理性に欠けるところはないと主張し、課税庁は、本件債務免除の経済的実質は、同族会社の行為と同視しうるのである。そして、本件債務免除によってAに係る相続税を不当に減少させる結果となることは明らかであり、本件債務免除について相続税法64条を適用したことは正当である、と主張したものである。

この点について、第一審判決では、「課税庁は、同族会社の役員等の行為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64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」とし、「本件更正処分において、課税庁が、本件債務免除の存在を認めながら、相続税法64条を適用してこれを否認したことは、その余の点について論ずるまでもなく、同条の解釈を誤ったものというべきである」と判示され、本件債務免除は相続税法64条を適用し否認することはできないとの判断は妥当な解釈であるといえるように思われる。

さらに、第三の論点である、不動産売買契約の所有権移転時期と課税価格が適切であるか否かという点について、本件第一審判決では、所有権移転時期について「所有権移転登記手続、残代金の支払はいずれもAの死亡後である同年8月に行われているから、本件宅地の所有権がAが死亡した同年7月31日以前に同人に移転したものであることはできない」と判示され、課税価格については、「本件宅地に関する原告Dの課税価格について、本件更正処分が、その価額として同原告の主張する38,540,811円を取消して、2,000万円のみを算入したのは正当であって、同原告主張のような違法はない」と判示された。なお、この点については、控訴審、上告審、差戻控訴審、差戻上告審とも、課税庁勝訴の第一審判決が支持されており、妥当な判断といえることができる。

第3節 同族会社の貸倒損失としての償却処理に関する事例⁷³⁾

1. 事案の概要

原告は、貸ビル業等を目的とする株式会社である。同株式会社は、Aが発行済株式総数の90%を所有する同族会社であり、また、訴外BもAが発行済株式総数の65%を所有する同族会社である。

原告は、Bに対し債務引受等をなし、引受額等に見合う金額（債務引受相当額合計27,244,102円、貸付金相当額14,146,527円）をいずれもBに対する仮払金として計上しており、上記仮払金に対する仮払発生の日から昭和34年3月までの利息を未収金として計上した。その後、昭和37年6月1日に、Bとの間で右仮払金および未収利息の合計48,646,304円を一括し、これを既存債務とする準消費貸借契約を締結し上記未収利息を仮払金に振替えた。その後、昭和38年3月12日に上記仮払金合計48,646,304円を債務免除し、本件係争事業年度末においてこれを貸倒れとして貸倒準備金435,595円を取崩し、その残額48,210,709円を貸倒損失として償却処理し、法人税の確定申告をした。それに対し、課税庁は、更正処分および過少申告加算税の賦課決定処分をした。

原告は、上記処分を不服として昭和39年7月30日に、課税庁に対し異議申立てをしたところ、審査請求とみなされて棄却された。これに対し、原告は、更正処分および過少申告加算税の賦課決定処分の取り消しを求めて訴えを提起した。

2. 争点

この事案の争点は、第一に、原告が行った債務引受等の行為計算が正常な経済取引では通常考えられない極めて不自然、不合理なものであり、同族会社の行為計算否認規定を適用し否認されるべき性質のものであるのか否かという点にあり、第二に、貸倒損失を否認した中に益金として計上していた仮払金に対する未収利息が含まれているところから、未収利息分についての損金計上が認められるのか否かという点にある。

3. 当事者の主張

(1) 課税庁の主張

課税庁は、本件債務引受等につき、以下のように主張した。

- ① 債務引受等の当時、Bはすでに莫大な累積欠損と多額の借入金債務を抱え、倒産寸前の状態にあり、同会社の資産としても僅かに東京都中央区富沢町5番地所在の木造二階建建物2棟とその敷地89.88坪に対する借地権しかなく、しかも上記建物はいずれも賃貸されていたうえ、抵当権が設定されていたのであるから、かかる状態にある会社に対し与信はもとより、債務引受をすることも、正常な経済取引においては通常考えられないところであった。それにもかかわらず、原告が上記のように債務引受等をしたのは、原告会社およびBがともにAの支配する同族会社であるが故になしえた異常かつ不合理なものといわざるをえない。

- ② したがって、上記債務引受等につき、原告がその都度損金に計上していたら、その時点においてその行為計算は当然同族会社の行為計算として否認される場所であったが、原告は上記引受額等に見合う金額をBに対する仮払金等に計上し、損益計算には関係せしめない会計処理をしていたため、課税庁としても所得の計算上影響がない以上、それをそのまま是認するより仕方なかったのである。しかしながら、原告は、本件係争事業年度においてこれを貸倒処理したのであって、これをそのまま容認すれば、原告の本件係争事業年度の課税標準は右仮払金相当額だけ減少し、原告の法人税の負担を不当に減少させる結果となるから、かかる場合には、上記仮払金が損益計算に現われた本件係争事業年度において否認されるのもやむをえないものというべきである。

(2)原告の主張

原告は、課税庁の主張に対し、以下のように反論した。

- ① 同族会社の行為計算否認の規定は、同族会社が少数の同族関係者によって完全に支配され、非同族会社では通常なしえないような行為計算でも、同族会社においては恣意になされるおそれがあり、かかる行為計算をそのまま容認した場合に、法人税の負担を不当に減少させる結果となる場合を規制したものである。したがって、形式的には一応その類型に入る行為計算、すなわち、一方においては同族関係者の利益となり、他方において同族会社の利益減少となる行為計算であっても、その実情からして、非同族会社においても同じような行為計算が行われることが予想される場合や不当な税金回避といえない場合まで否認することは、非同族会社より不利益な取扱をすることとなり、妥当ではない。
- ② しかるところ、原告がした右債務引受等から貸倒処理に至る一連の行為計算は、Aによる会社支配が全くない状況の下で行なわれたものであり、原告の租税負担を不当に免れる意図をもってなされたものではない。
- ③ BはAのいわゆる個人会社であり、その債務についてはすべてAが個人保証をしていた。ところが、昭和31年10月以降Bは支払不能となったため、債権者らはAに対し強硬にその債務の返済を迫り、同人の唯一の財産であった原告会社の株式に対して執行する事態に至った。しかし、この原告会社の株式が他人の手に渡ることは、すなわち原告会社が他人の手に渡ることであって、Aが原告会社を設立した経済的目的は失われ、実質的には原告会社の存在が危くなることであって、Aは勿論原告会社の経営者にとっても耐え難いことである。そこで、原告会社の存立を維持するため、原告会社においてBの債務を引受けたのである。
- ④ そして、上記債務引受当時、Bの経営状態は不良であったが、その資産である前記建物および借地権は相当の価値があり、これを処分すれば、本件仮払金は原告において十分回収できる見込があったものである。
- ⑤ ところが、上記建物に抵当権設定および停止条件付代物弁済契約による抵当権設定登記および所有権移転請求権保全仮登記をえていた債権者はこれを楯にとって上記建物の所有権を主張する訴えを提起し、Bは一審で敗訴となったので、同人に対し15,000,000円を支払うことで和解せざるをえなくなり、その結果、原告の上記仮払金が回収不能となったのである。そこで、原告は昭和38年3月12日仮払金48,646,304円につき、金額債務免除し、これを貸倒償却したのである。

⑥ 以上の次第であるから、原告の上記一連の行為計算は、非同族においても通常なすことが予想される行為計算であるというべく、およそ法の予想する行為計算の否認の実質的根拠を欠くものというべきである。したがって、原告の上記行為計算を旧法人税法30条1項の規定により否認するのは誤りもはなはだしいというべきである。

なお、原告は本件と同種のBに対する未収利息1,401,235円につき、本件係争事業年度の翌事業年度において回収不能として貸倒処理したところ、課税庁はこれを是認していることからみても、課税庁が本件において貸倒処理を否認すべきいわれはないのである。

4. 裁判所の判断

(1) 第一審⁷⁴⁾

原告がBのためにした右債務引受等の行為は、正常な経済取引においては通常考えられない極めて不自然、不合理なものであり、原告会社およびBがともにAの支配する同族会社なるが故になしえたものといわざるをえない。したがって、右債務引受等の行為計算は、本来、旧法人税法30条1項(同族会社の行為計算の否認)の規定により否認されるべき性質のものというべきである。しかしながら、原告は、前示のとおり、右債務引受等につき、引受額等に見合う金額をBに対する仮払金として計上するとともに、これに対する利息をも未収金勘定に計上し、有償債務引受および有償貸付として会計処理したため、その時点においては、右行為計算の結果、損益に不当な変動を生ずることなく、したがってまた、原告の法人税を不当に減少させることもないから、かかる場合には、右行為計算の結果が損益計算に現われ、租税の負担を不当に減少させる結果の生じた時点において、一連の行為計算を一体のものと観念し、これを否認するのが相当である。しかるところ、原告が本件係争事業年度において右債務引受等にかかわる仮払金(48,646,304円)全額を債務免除して貸倒処理したことは前示のとおりであり、これをそのまま容認すれば、右仮払金相当額(ただし、本件においては、貸倒準備金435,575円があるので、実際にはこれを差引いた48,210,709円ということになる。)は原告の本件係争事業年度における課税標準から控除されて課税を免れる結果となるから、原告の右債務引受等から貸倒処理に至る一連の行為計算は、本件係争事業年度において旧法人税法30条1項の規定により否認されうべきものといわなければならない。してみると、課税庁が本件処分において、原告が本件係争事業年度における損金として計上したBに対する仮払金の貸倒損失48,210,709円を否認したのは正当であるといわなければならない。

(2) 控訴審⁷⁵⁾

同族会社における行為計算否認の規定に依拠して、無利息ないし一般より低率の利息の貸金については、一般の金融取引と同等程度の利息を計上してこれを益金に算入する取扱(いわゆる認定利息の取扱)が、課税当局を含め税務会計上の実務として行なわれていることが認められ、控訴人が前記のとおり原判決別紙6表記載の未収利息をそれぞれ当該年度の益金に計上したのも、この取扱に基づいたものであることが右証言によって窺うに十分である。そして、控訴人はこれを論拠に、控訴人が本件係争事業年度において貸倒損失として処理した金額のうち少なくとも右

の未収利息（いわゆる認定利息）はその元本債権たる債務引受等と性質を異にし、未収利息相当額金7,255,675円は既往の事業年度において益金に算入されているのであるから、その回収不能が確定した時点において損金に算入しうべきはずであると主張する。

しかし、本件では前記のように債務引受等とその未収利息の仮払金が全額免除され、それが貸倒損失として損金算入の経理が行なわれたのを機会に、これが旧法人税法30条1項の規定する同族会社の租税不当回避の行為計算に該るとして否認されるに至ったのであり、このように元本債権とその未収利息の全額貸倒処理がその後の事業年度において課税上改めて否認の処置を受けた以上、そのうちの未収利息相当分が前記実務上の取扱から既往年度において益金に算入されて所得の対象に計上されたことがあるとしても、それだけの理由で元本債権と別個に未収利息分だけの損金算入を是認すべきことにはならない。

なんとすれば、同族会社における行為計算否認の制度は、租税の公平負担の原則に由来し、法人税法の適用を受けるべき法人がすべて経済的、合理的な取引活動を行なっているものとの前提に立ち、とかく同族会社に認められる不自然不合理な行為計算による租税不当回避を抑止しようとするところにあるのであるから、控訴人のいういわゆる認定利息が右の趣旨から計上されて益金に算入されたとすれば（それが納税者の申告によると、課税当局の更正決定によるとを問わない）、その益金算入はその事業年度における当該法人の法人税の経理として当該理由のある処理とすべきであり、このようにすることによって当該法人はあるべき自然かつ合理的な経済人として法人税法上容認され、その取引活動を右の経理記帳のとおりのもので擬制されるのである。そして、控訴人は税法上かかる処遇のもとにあって、本件係争事業年度においてBに対する債務引受等（元本債権）とともにその未収利息を貸倒損失として損金に算入したところ、引用にかかる原判示のように、その債務引受等が同じAの支配する個人会社間の取引で、しかも事実上倒産している会社に対するものであることを理由にその全額免除による貸倒損失計上が税負担不当回避の行為計算であるとして改めて否認されたのであるから、その元本債権に附帯する未収利息債権が運命を共にするものとして、同様の理由により損金算入を否定されることになるのは、行為計算否認の制度趣旨と利息債権の法的性質からやむをえないところとすべきであり、また、既往年度における益金算入とかかわりない右未収利息分の損金算入否認の処理は、税法における期間損益計算の建前から当然の帰結といわなければならない。

これを強いて換言するならば、同族会社が通常の利息の約定でその個人支配の他の会社に貸付をして未収利息を益金に計上したのち、別の年度においてその元利債権を免除して貸倒損失の処理をし、それが税負担不当回避の行為計算として否認された場合と何ら異るところがないのである。

(3) 上告審⁷⁶⁾

ある会社と他の会社とがいずれも同一の個人の支配する同族会社であって、一方が他方に対し、無利息ないし通常の金融取引におけるより著しく低率の利息で金銭を貸付けた場合には、特段の事情がない限りその貸付が無利息ないし著しく低率の利息である点を同族会社の行為又は計算の否認の規定（本件の場合、法人税法（昭和40年法律第34号による改正前のもの）第30条）に基づいて否認することができるものと解されるのであるから、右貸付をした会社が、実際には同族会社であるために無利息ないし著しく低率の利息で貸付けたものであるのかかわらず、会社の損

益計算上は、税務実務上行われているいわゆる認定利息の取扱いに準じて、通常の金融取引と同程度の利息を未収利息として益金に計上し、その後の事業年度においてこれを貸倒損失として損金に計上した場合には、右貸倒処理は、同族会社であるためにされた不自然、不合理な租税負担の不当回避行為として、同族会社の行為又は計算の否認の規定に基づき、これを否認することができるものと解するのが、相当である。これと同旨の原審の判断は正当であって、原判決に所論の違法はない。

5. 若干の検討

この事案の論点は、債務引受等の一連の行為について、正常な経済取引では通常考えられない極めて不自然、不合理なものであり、同族会社の行為計算否認規定を適用し否認されるべき性質のものであるのか否かという点と、貸倒損失を否認した中には、益金として計上していた仮払金に対する未収利息が含まれており、未収利息分についての損金計上が認められるのか否かという点にあった。

事案の概要は、原告がBに対し債務引受等をなし、引受額等に見合う金額を仮払金として計上し、その仮払金に対する利息を未収金として計上したというのである。その後、仮払金および未収利息の合計を既存債務とする準消費貸借契約を締結し、未収利息を仮払金に振替えたのち、その金額を債務免除し、本件係争事業年度末において貸倒損失として償却処理したところ、課税庁により更正処分および過少申告加算税の賦課決定処分をされたのである。

まず、課税庁は、債務引受等の行為計算は、正常な経済取引において通常考えられない極めて不自然、不合理なものであると主張し、原告は、これに対し、本件債務引受等の行為計算について、非同族においても通常なすことが予想される行為計算であるというべく、およそ法の予想する行為計算の否認の実質的根拠を欠くものというべきであると主張したのである。

これらの主張に対して、第一審判決においては、「原告がBのためにした右債務引受等の行為は、正常な経済取引においては通常考えられない極めて不自然、不合理なものであり、原告およびBがともにAの支配する同族会社なるが故になしえたものといわざるをえない。したがって、右債務引受等の行為計算は、本来、旧法人税法30条1項（同族会社の行為計算の否認）の規定により否認されるべき性質のものというべきである」と判示されている。もっとも、「正常な経済取引においては通常考えられない極めて不自然、不合理なもの」という判断について、具体的などのような行為又は計算が不自然・不合理であると認められるのかの判断基準が明らかにされているとはいえないところから、不当性の判断基準をめぐる争いは今後も起こる可能性考えられ、一定の判断基準を法律に明文で規定すべきではないかと考えられる。

つぎに、控訴審・上告審では、未収利息分についての損金計上は認められるのか否かが争点となり、控訴審において、「貸倒損失計上が税負担不当回避の行為計算であるとして改めて否認されたのであるから、その元本債権に附帯する未収利息債権が運命を共にするものとして、同様の理由により損金算入を否定されることになるのは、行為計算否認の制度趣旨と利息債権の法的性質からやむをえないところというべきであり、また、既往年度における益金算入とかかわりない右未収利息分の損金算入否認の処理は、税法における期間損益計算の建前から当然の帰結といわなければならない」と判示された。この点、上告審においても、原判決が支持されているが、既往年度において、仮払金に対する認定利息が益金として計上されており、同族会社の行為計算否認規定により仮

払金に対する貸倒損失だけでなく、未収利息に対する貸倒損失も否認されるのであれば、認定利息に対する益金だけが計上された状態となるように思われる。

というのは、通常、過大な益金を計上した場合であれば、未収利息を計上した事業年度の益金を減額させる方法として、更正の請求の手続きをしなければならないのであるが、更正の請求期限は法定申告期限から1年以内とされているため、本件の場合、更正の請求はできないものと思われるからである。また、同族会社の行為計算否認規定により仮払金の存在を否認するのであれば、その未収利息についても存在しないことになると思われ、未収利息分に対する貸倒損失の損金算入が同族会社の行為計算否認規定により否認され、益金に計上した利息分に対して更正の請求もできないことになり、利息分の益金を減額させる方法がないように思われる。このような場合において、同族会社の行為計算否認規定により、過年度に計上した益金が存在しないことになった場合には、何らかの益金減額の方法が認められなければならないように思われる。

なお、この更正の請求に関する問題点については、平成23年度の税制改正において、平成23年12月2日以後に法定申告期限が到来する国税は、更正の請求期間が法定申告期限から原則として5年に延長され、また、平成23年12月2日以前に法定申告期限が到来する国税で更正の請求期間である1年を過ぎているものであっても、更正の申出書を提出し、納めすぎの税金があると認められた場合には減額更正が行われることになり、現在では立法的に解決されているところである。

第4章 行為計算否認規定の問題点と展望

第1節 問題点

1. 同族会社の行為計算否認規定のある場合の問題点としては、具体的事例の検討を行った結果、同族会社の行為計算否認規定の解釈をどのように行うのが適切かという点にあるように思われる。

すなわち、第一に、誰が行った行為計算を否認するものであるのかという行為又は計算の「主体」について、第二に、「不当に減少」という不確定概念をどのように解釈するかについてである。

まず、第一の行為又は計算の「主体」については、同族会社の行為又は計算とは、同族会社自身が行った行為又は計算だけではなく、同族会社にかかわる者が行った行為又は計算を含むものであるのか否かという問題点があり、学説と裁判例の考察を行った結果、学説上も裁判例においても、同族会社の行為又は計算の主体は同族会社自身であり、同族会社自身が行った行為又は計算についてのみ否認することができるかと解されている。

この点について、第3章第2節の被相続人の関係会社に対する債務免除に関する事例の検討を行ったところ、行為計算の否認の対象となるのは誰が行った行為であるのかにつき、浦和地裁昭和56年2月25日判決において、「その文理上、自己あるいは第三者に対する関係において法律的效果を伴うところのその同族会社が行う行為を指すものと解するのが当然であり、「立法の沿革等に照らしても、『同族会社の行為』が第三者の単独行為を含むものとは解されないし、いわんや、被告主張のような『同族会社とかかわりのある行為』という茫漠たる内容の解釈が許されるものでない」と判示して、課税庁が相続税法の更正処分を行ったことは違法であると判示されたのである。

この浦和地裁の判決により、同族会社の行為計算否認規定の問題点である行為計算の「主体」の解釈について、「同族会社の行為」とは、「同族会社が行った行為」であり、同族会社とかかわりのある者が行った行為ではないという解釈が明らかにされたといえるのではないかと考えられる。

つぎに、第二の「不当に減少」という不確定概念の解釈については、同族会社の行為計算否認規定は、税負担を不当に減少させる結果となると認められる場合に適用されると解される場所であるが、不当に減少となるのか否かの基準が租税実体法に明文で規定されていないため、不当に減少の判断をどのような基準で行うのが問題となると考えられる。

なお、不当に減少の判断基準については、非同族会社を基準とする説と経済的合理性を基準とする説の2つが代表的な見解であると考えられ、それぞれの学説と裁判例においてどのように解されているのか考察を行った結果、学説上はどちらの説でも結果として変わるものではないと考えられており、現在では経済的合理性を基準とする説が有力となっている。

また、裁判例においては、当初、非同族会社を基準とするものが多かったように思われるが、同族会社は非同族会社に比べて租税負担を減少させる結果となる行為計算を行う可能性が高いというだけで、非同族会社では通常なし得ないような同族会社固有の行為計算はないのではないかと、また、非同族会社といえども租税回避は行われ得るということなどから、現在の裁判例では、経済的合理性を基準として判断されることが多くなっているようである。

そして、その考察の所産として、「不当に減少させる」という判断については、経済的合理性を基準として行うとしても、具体的にどのような行為又は計算が不自然・不合理であると認められるのかについての判断を行うための明文で規定されていないところに問題があると考えられ、田中治氏は、「例外的とはいえ、行為計算否認規定の発動が認められるとした場合において、この規定が具体的にどのような場面で発動されるかは、必ずしも明らかではない。法人税法 132 条等の諸規定には概括的な文言が多く用いられ、当該規定からは、課税庁がいつ、どのような場合に、どのような基準に基づいて、どのような内容の行為計算の否認ができるかは必ずしも明確ではないからである」⁷⁷と述べられており、金子宏氏は、「租税法律主義のもとで、法律の根拠なしに、当事者の選択した法形式を通常用いられる法形式にひきなおし、それに対応する課税要件が充足されたものとして取り扱う権限を租税行政庁に認めることは、困難である。また、否認の要件や基準の設定をめぐる、租税行政庁も裁判所もきわめて複雑なそして決め手のない負担を背負うことになる。したがって、法律の根拠がない限り租税回避行為の否認は認められないと解するのが、理論上も実務上も妥当であろう」⁷⁸と述べられている。

2. 同族会社の行為計算否認規定がない場合の問題点としては、同族会社の行為計算否認規定は非同族会社の行為又は計算にも適用することができるのか否かという点にあるように思われる。

この点について、学説と裁判例の考察を行った結果、学説上は、租税法律主義の観点から非同族会社までは適用できないと解するのが通説とされており、裁判例においても、同族会社の行為計算否認規定につき、非同族会社の行為又は計算には適用されないとする判決が昭和 50 年以降多くなっており、同族会社の行為計算否認規定の適用範囲については、同族会社が行った行為又は計算を否認する規定であり、非同族会社の行為又は計算は否認することはできないと解されている。

したがって、同族会社の行為計算否認規定は、一般的には非同族会社には適用することができ

ず、非同族会社が行った租税回避を否認することができなかったのであるが、平成13年度の税制改正において、企業の合併や分割等の組織再編成を利用した租税回避行為防止のために、組織再編成に係る行為又は計算の否認の規定が法人税法132条の2、所得税法157条の4、相続税法64条の4に創設され、さらに平成14年度の税制改正において、連結法人に係る行為又は計算の否認規定が法人税法132条の3に規定され、組織再編と連結法人に係る行為又は計算については行為計算否認規定が適用されることとなった。

しかし、組織再編と連結法人に係る行為又は計算についての否認規定であるため、適用される範囲が限定されている。そのため、非同族会社が行った行為計算について、同族会社の行った租税回避行為について否認することができる行為計算であっても、非同族会社で同様の租税回避行為を行った場合に否認することができないという点が問題点として残されているように思われる。

この点について、田中治氏は、「租税回避は、これを禁止するための明文規定がない場合には、租税回避であるからといって税法上当然に否認されることはない。これは、租税回避が一般には適法行為であるということの別の側面である。(中略)わが国において、租税回避の否認をかなり一般的に認める規定として、同族会社の行為計算の否認規定(所得税法157条、法人税法132条、相続税法64条等)があるが、この規定は同族会社を対象とするものであって、同族会社以外の場合に適用することは許されない」⁷⁹⁾と述べられており、八ッ尾順一氏は、『否認されるべき租税回避の中で、課税する(否認する)ことができない租税回避が存することになり、いわゆる課税の空白部分として残ることになる』⁸⁰⁾と述べられている。

第2節 展望

1. 同族会社の行為計算否認規定のある場合の「不当に減少させる」という不確定概念の判断については、現在採用されている経済的合理性を基準として行うとしても、具体的にどのような行為又は計算が不自然・不合理であると認められるのかについての判断を行うための明文の規定が存在していない。同族会社が意思決定を行う際に、どのような行為又は計算が同族会社の行為計算否認規定の適用を受け否認されるものであるのかが明確になっていないために解釈をめぐる争いが起こると考えられる。

この点、第3章において、同族会社の行為計算否認規定に関する具体的事例の分析検討を行った結果、「不当に減少させる」という不確定概念の解釈について、第1節の事例では、地上権設定契約が相続税法64条1項の要件を充たし、通常人の間において通常行われる行為と比較して不自然ないし不合理と認められるか否かという点と、不自然ないし不合理と認められる場合に、課税庁が行った課税価格の計算が適正なものであるか否かという点が論点となっており、裁判所の判断によれば、「不当に減少」という不確定概念の解釈については、経済的合理性を基準とし、「地上権設定契約は、通常の経済人であれば到底採らないであろうと考えられるような不自然、不合理な取引である」と判示し、「不当に減少」の解釈は、経済的合理性を基準として行うものとされたのである。

また、第3節の事例では、同族会社が行った債務引受等の行為計算は、正常な経済取引では通常考えられない極めて不自然、不合理なものであり、同族会社の行為計算否認規定を適用し否認されるべき性質のものであるのか否かという点が論点であった。

課税庁は、債務引受等の行為計算は、正常な経済取引において通常考えられない極めて不自然、不合理なものであると主張し、納税者（原告）は、本件債務引受等の行為計算について、非同族においても通常なすことが予想される行為計算であるというべく、およそ法の予想する行為計算の否認の実質的根拠を欠くものというべきであると主張し、東京地裁昭和47年9月12日判決では、「債務引受等の行為は、正常な経済取引においては通常考えられない極めて不自然、不合理なもの」とし、「同族会社なるが故になしえたものといわざるをえない」と判示され、債務引受等の一連の行為について、同族会社の行為計算否認規定により否認されたことは違法ではないとされたのであるが、具体的にどのような行為又は計算が不自然・不合理であると認められるのかについての説明がなされていないように思われる。

これらの具体的事例の考察を行った結果、同族会社の行為計算否認規定の裁判において主要な争点となっているのは、同族会社の行為計算否認規定の解釈をどのように行うのかという点であることを確認することができた。すなわち、第1節の「不当に減少」という不確定概念の解釈と第3節の行為又は計算が「正常な経済取引において通常考えられない極めて不自然、不合理なものであるのか否か」という経済的合理性を基準とし、同族会社なるが故になしえたものであるのか否かという解釈についてである。

同族会社が意思決定を行う際に、どのような行為又は計算が同族会社の行為計算否認規定の適用を受け否認されるものであるのかを判断するための基準が法律に明文で規定されていないためこのような争いが起こることになると考えられる。

このような解釈をめぐる争いを解決するためには、同族会社の行為計算否認規定の適用について、具体的にどのような行為又は計算が同族会社の行為計算否認規定が適用されるのかの判断を行うための一定の基準を法律に明文で規定すべきではないかと考えられる。

現状では、裁判例を基準として実務上の判断を行っていく方法しかなく、同族会社において実務上の行為又は計算を行うさいに、その行為又は計算についての裁判例や同業種・同業態・同規模の非同族会社の取引事例がない場合もあり、同族会社の行為計算否認規定に基づき否認されるものであるのか否かの判断が困難な場合が多く見られるところである。

そのため、行為計算否認規定の今後の課題として、租税法律主義に基づき、同族会社の行為計算否認規定の判断基準について、具体的にどのような行為又は計算が否認の対象となるのかを法律に明文で規定することが必要であると考えられる。

2. 同族会社の行為計算否認規定がない場合については、行為計算否認規定は同族会社の行為又は計算に適用されるものであり、非同族会社の行為又は計算には適用することができない点について、同族会社が租税回避行為を行った場合においては、同族会社の行為計算否認規定を適用し否認することができる行為又は計算であっても、同様の租税回避行為を非同族会社が行った場合には否認することができないという問題点があるように思われるところである。

この点について、平成13年度・平成14年度の税制改正において、非同族会社においても組織再編と連結法人に係る行為又は計算については行為計算否認規定が適用されることになっているのであるが、非同族会社が行った行為又は計算に対して行為計算否認規定が適用される範囲が限定されており問題点のすべては解決されていないと考えられる。

非同族会社が行う租税回避行為についても、近年では海外取引を利用した租税回避行為などが行われていることから、同族会社に限らず非同族会社であっても経済的合理性を基準として不

自然、不合理な行為又は計算が行なわれているように思われ、この問題点を解決するためには、同族会社に限らず非同族会社の行為又は計算についても行為計算否認規定が必要ではないかと考えられる。

たとえば、清永敬次氏は、「現在の同族会社の行為計算の否認規定では、非同族会社においては同じような行為計算でも否認されないこととなり、平等取扱いの観点からも、同族会社の現在の否認規定には支持しがたいところが存在する」⁸¹⁾と述べられており、北野弘久氏は、「現行法の規定の仕方では、どのような行為計算が否認されるのか、否認されるとした場合に関係者に対してどのような課税が行われることになるのか、については全く法律において具体的に明らかではない。租税回避行為に対する否認は、それが私法的秩序において形成された適法な行為・関係を課税上否認しようとするものであるだけに、個別的に具体的に法律において明文で規定されなければならない。現行法の規定の仕方はあまりにも包括的・一般的であって、憲法の租税法律主義の要請（租税要件法定・明確主義）に反するものであるといわなければならない。もっとも、現行法人税法は法人に係るいくつかの租税回避行為に対して個別対処規定を設けているので（役員報酬等の不相当分の否認など）、本条の否認規定を適用しなければならない事例は、さして多くはないといえよう」⁸²⁾と述べられている。

同族会社の行為計算否認規定に関する今後の展望としては、同族会社のみならず非同族会社にも行為計算否認規定が必要であると思われるため、適用範囲を同族会社に限らず法人全体に広げ、不確定概念を使用せず、具体的にどのような行為又は計算が否認されるものであるのかの基準を法律に明文で規定すべきではないかと考えられる。⁸³⁾

注

- 1) 金子 宏『租税法 第17版』弘文堂 427～428頁
- 2) 水野 忠恒『租税法 第4版』有斐閣 520～521頁
- 3) 留保金課税という特定同族会社の特別税率については、法人税法 67 条に次のように規定されている。「内国法人である特定同族会社(被支配会社で、被支配会社であることについての判定の基礎となつた株主等のうちに被支配会社でない法人がある場合には、当該法人をその判定の基礎となる株主等から除外して判定するものとした場合においても被支配会社となるもの(資本金の額又は出資金の額が一億円以下であるものを除く。)をいう。以下この条において同じ。)の各事業年度の留保金額が留保控除額を超える場合には、その特定同族会社に対して課する各事業年度の所得に対する法人税の額は、前条第一項又は第二項の規定にかかわらず、これらの規定により計算した法人税の額に、その超える部分の留保金額を次の各号に掲げる金額に区分してそれぞれの金額に当該各号に定める割合を乗じて計算した金額の合計額を加算した金額とする。
- 4) 法人税課税信託については、法人税法 2 条 29-2 に次のように定義されている。
「法人課税信託 次に掲げる信託(集団投資信託並びに第十二条第四項第一号(信託財産に属する資産及び負債並びに信託財産に帰せられる収益及び費用の帰属)に規定する退職年金等信託及び同項第二号に規定する特定公益信託等を除く)をいう。
イ 受益権を表示する証券を発行する旨の定めのある信託

- ロ 第十二条第一項に規定する受益者(同条第二項の規定により同条第一項に規定する受益者とみなされる者を含む。)が存しない信託
- ハ 法人(公共法人及び公益法人等を除く。)が委託者となる信託(信託財産に属する資産のみを信託するものを除く。)で、次に掲げる要件のいずれかに該当するもの
- (1) 当該法人の事業の全部又は重要な一部(その譲渡につき当該法人の会社法第四百六十七条第一項(第一号又は第二号に係る部分に限る。)の株主総会の決議(これに準ずるものを含む。)を要するものに限る。)を信託し、かつ、その信託の効力が生じた時において、当該法人の株主等が取得する受益権のその信託に係るすべての受益権に対する割合が百分の五十を超えるものとして政令で定めるものに該当することが見込まれていたこと(その信託財産に属する金銭以外の資産の種類がおおむね同一である場合として政令で定める場合を除く。)
 - (2) その信託の効力が生じた時又はその存続期間(その信託行為において定められた存続期間をいう。(2)において同じ。)の定めの変更の効力が生じた時(2)において「効力発生時等」という。)において当該法人又は当該法人との間に政令で定める特殊の関係のある者(2)及び(3)において「特殊関係者」という。)が受託者であり、かつ、当該効力発生時等において当該効力発生時等以後のその存続期間が二十年を超えるものとされていたこと(当該法人又は当該法人の特殊関係者のいずれもがその受託者でなかった場合において当該法人又は当該法人の特殊関係者がその受託者に就任することとなり、かつ、その就任の時においてその時以後のその存続期間が二十年を超えるものとされていたときを含むものとし、その信託財産の性質上その信託財産の管理又は処分に長期間を要する場合として政令で定める場合を除く。)
 - (3) その信託の効力が生じた時において当該法人又は当該法人の特殊関係者をその受託者と、当該法人の特殊関係者をその受益者とし、かつ、その時において当該特殊関係者に対する収益の分配の割合の変更が可能である場合として政令で定める場合に該当したこと。
- 5) 金子 宏 前掲注 (1) 428～429 頁
 - 6) 金子 宏 前掲注 (1) 430 頁
 - 7) 金子 宏 前掲注 (1) 120 頁参照
 - 8) 金子 宏 前掲注 (1) 126 頁等参照
 - 9) 清永 敬次『税法 第7版』ミネルヴァ書房 44 頁
 - 10) 金子 宏 前掲注 (1) 119 頁
 - 11) 金子 宏 前掲注 (1) 120 頁
 - 12) 田中 治監修 近畿税理士会編『租税回避行為をめぐる事例研究—判例に学ぶ税務判断の指針—』21 頁
 - 13) 清永 敬次 前掲注 (9) 46 頁
 - 14) 金子 宏 前掲注 (1) 123 頁
 - 15) 田中 治監修 近畿税理士会編『租税回避行為をめぐる事例研究—判例に学ぶ税務判断の指針—』21 頁
 - 16) 田中 二郎『租税法 第3版』有斐閣 178 頁
 - 17) 課税要件法定主義について、「刑法における罪刑法定主義になぞらえて作られた原則で、課税の作用は国民の財産権への侵害であるから、課税要件(それが充足されることによって納税義務が成立するための要件)のすべてと租税の賦課・徴収の手続は法律によって規定されなけれ

ばならないことを意味する。この点で最も問題になるのは、法律と行政立法（政令・省令等）との関係である。課税要件法定主義の要請からして、法律の根拠なしに政令・省令等で新たに課税要件に関する定めをなしえないことは、いうまでもない（法律の留保の原則）。また、法律の定め違反する政令・省令等が効力をもたないことも明らかである（法律の優位の原則）。もちろん、日本国憲法は、行政権による立法を全面的に排除する趣旨ではなく、一定の範囲でそれを認めていると解される（73条6号・74条参照）。ただし、憲法が、『国会は国権の最高機関であつて、国の唯一の立法機関である』（41条）と定めていることからすると、行政立法で定めうる事項の範囲と内容にはおのずから限度があり、法律の委任による命令（委任命令）と法律の規定を執行するための命令（執行命令）のほかは許されないと解すべきであり、しかも、国会の立法権を放棄するのに等しいような大幅な委任は許されないと解すべきであると述べている（金子 宏 前掲注(1) 73～74頁）。

- 18) 金子宏氏は、「否認規定がある場合に、その定める要件に従って否認が認められることは、いうまでもない。問題は、否認規定がない場合にも否認が認められるかどうかである。この点については、最高裁判所の判断はまだ示されておらず（ただし、最判平成23年2月18日判タ1345号115項（武富士事件）は、法令上の根拠がない限り否認はできない、という趣旨を含んでいると思われる）、下級審の裁判例は分かれている。この場合に否認が認められないと解すると、租税回避を行った者が不当な利益を受け、通常の法形式を選択した納税者との間に不公平が生ずることは否定できない。したがって、公平負担の見地から否認規定の有無にかかわらず否認を認める見解にも、一理がある。しかし、租税法律主義のもとで、法律の根拠なしに、当事者の選択した法形式を通常用いられる法形式にひきなおし、それに対応する課税要件が充足されたものとして取り扱う権限を租税行政庁も裁判所もきわめて複雑なそして決め手のない負担を背負うことになろう。したがって、法律の根拠がない限り租税回避の否認は認められないと解するのが、理論上も実務上も妥当であろう。もちろん、このことは租税回避行為が立法上も容認されるべきことを意味しない。新しい租税回避の類型が生み出されるごとに、立法府は迅速にこれに対応し、個別の否認規定を設けて問題の解決を図るべきであろう」と述べている（金子 宏 前掲注(1) 122～123頁）。

19) 金子 宏 前掲注(1) 120頁

20) 谷口 勢津夫『税法基本講義』弘文堂 66頁

21) 通謀虚偽表示とは、本人が相手方と通じて、虚偽の意思表示をすることをいう。

民法94条において「相手方と通じてした虚偽の意思表示は、無効とする」と規定されている。

22) 通謀虚偽表示による取引の仮装行為について、「仮装行為の典型的な例として、民法94条1項の規定にいう通謀虚偽表示の場合が挙げられる。このような場合、納税者はそれによって真の法律関係を形成する意思を有せず、したがって一定の経済的効果（収入金額や所得の取得など）や法的効果等の発生が考えられないから、このような行為は通常課税上なんらの意義も有しない。このような仮装行為によって当事者の真の意図した法律行為が隠れている場合は、所得税等においてはその隠されている法律行為ないしそれによって形成される法律関係が課税のための基礎をなすことになる。先に述べた租税回避の場合、そこで選択される法形式なり取引形式は当事者が真にこれを意図したものであり、そこには真の法律関係が形成されるのであるから、租税回避行為は右のような仮装行為とはこれを区別しなければならない。このような通謀虚偽表示の場合に限らず、納税者が虚偽の住所を設定したり帳簿上に架空の記入をしたりして、架空の外観を作りだすことがある。このようなみせかけの外観ももちろん課税の基礎にすることはできないが、このような場合の納税者の行為も含めて、広く仮装行

- 為とよぶこともできよう」と述べている（清永 敬次 前掲注（9）50頁）。
- 23) 八ッ尾 順一『租税回避の事例研究』14頁、渡辺淑夫『法人税法』19頁、中江博行『法人税講座』7頁等参照
 - 24) 田中 治監修 近畿税理士会編 前掲注（12）41頁、村上 泰治「同族会社の沿革からの考察」『税務大学校論叢』11号237頁等参照
 - 25) 田中 治監修 近畿税理士会編 前掲注（12）45頁、村上 泰治 前掲注（24）249頁等参照
 - 26) 特殊な企業組合などの法人については、「（1）三以上の支店、工場その他事業所を有する法人で、（2）その事業所の二分の一以上に当る事業所につき、当該事業所の所長、主任その他の当該事業所に係る事業の主宰者又は当該主宰者の親族その他の当該主宰者と命令で定める特殊の関係のある個人（以下所長等という。）が前に当該事業所において個人として事業を営んでいた事実があり、かつ、当該所長等の有する株主又は出資の金額の合計額が、その法人の資本又は出資の金額の三分の二以上のものの行為又は計算についても、同族会社の行為計算の否認と同様に否認することができることとされたのである」と述べている（村上 泰治 前掲注（24）256～257頁）。
 - 27) 田中 治監修 近畿税理士会編 前掲注（12）47～49頁、村上 泰治 前掲注（24）256～259頁等参照
 - 28) 石川 克彦「相続税における同族会社の行為計算の否認に関する一考察」『税務大学校論叢』2002年 526～528頁参照。
 - 29) 旧法人税基本通達355は昭和44年の法人税基本通達の改正により削除された。
 - 30) 田中 治監修 近畿税理士会編 前掲注（12）50～58頁参照
 - 31) 不確定概念については、「相当程度」「相当の理由」「やむを得ない事情」「必要があるとき」「社会通念上一般的に」など、「不当に減少」以外にも税法・通達において用いられている（金子 宏 前掲注（1）74頁、山本 守之・守之会『検証・税法上の不確定概念』中央経済社 2頁参照）。
 - 32) 計算のみの否認の例として「いわゆる過大出資により同族会社が設立され又は増資された場合を考えてみよう。出資の目的に充当した現物を、その出資時の時価以上に評価して受け入れると、その結果、同族会社では減価償却が以後過大に計上されることになる。出資の時期が大正12年前であれば、その行為のあった時点では否認規定が存在しないものの、その行為の結果たる過大償却費の計上だけが継続されることになる。そこで、このような事態に対応するため、『行為』の否認だけではなく『計算』のみの否認も可能としたのである。」（田中 治監修 近畿税理士会編 前掲注（12）44頁）。
 - 33) 清永 敬次「税法における同族会社の行為計算の否認に関する戦後の判例」『法学論叢』京都大学法学会 74巻2号35頁
 - 34) 忠 佐市『租税法入門 新版』森山書店 284頁
 - 35) 「行政事件裁判例集9巻9号」1979～1980頁
 - 36) 財団法人日本税務研究センター編『同族会社の行為計算の否認規定の再検討—租税回避行為との関係を含めて—』財務詳報社 81頁
 - 37) 金子 宏 前掲注（1）433頁
 - 38) 清永 敬次「同族会社の課税問題—行為計算否認規定を中心として—」租税法研究13号48頁
 - 39) 「税務訴訟資料第116号」310～311頁。なお、同判決については、控訴審、上告審ともに棄却となっている。
 - 40) 「税務訴訟資料第75号」570～571頁
 - 41) 「行政事件裁判例集第16巻12号」1931頁
 - 42) 「行政事件裁判例集第22巻3号」407頁
 - 43) 主な判決としては、大阪高裁昭和39年9月24日判決、行政事件裁判例集第15巻9号1716頁、広島高裁昭和43年3月27日判決、税務訴訟資料第52号592頁、神戸地裁昭和45年7

月7日判決、訟務月報第16巻12号1513頁、東京地裁昭和46年3月30日判決、行政事件裁判例集第22巻3号399頁などがある。

- 44) たとえば、最高裁平成16年7月20日判決の第一審である東京地裁平成9年4月25日判決、税務訴訟資料第223号516頁の被告である課税庁の主張において、「大正一二年における所得税法改正当時における同族会社の行為計算否認規定が創設規定であると説明されていた沿革等に照らしても明らかである。」と課税庁においても創設規定の考え方をとっている。
- 45) 清永 敬次 前掲注(38) 58頁
- 46) 「税務訴訟資料10号」120～121頁
- 47) 「行政事件裁判例集31巻9号」2017頁
 なお、この判決について、桜井四朗氏は、「同族会社の行為計算否認規定の適用については、裁判例にあらわれた考え方として、もっぱら経済的、実質の見地において当該行為計算が経済人の行為として不合理、不自然の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するものと、非同族会社では通常なしえないような行為計算、または同族会社であるが故に課税負担を免れるために容易に選ぶことができるような行為計算とするものであったが、本判決は、むしろ後者の判断基準によりながら、かつ、前者の考え方をもとり入れているものであって、その意味で新しい考え方を示したものといえる。」と評釈している(税大論叢11号)。
- 48) 金子 宏 前掲注(1) 431頁
- 49) 「税務訴訟資料56号」495～496頁
- 50) 「判例時報1625号」22頁
- 51) 金子 宏 前掲注(1) 431頁
- 52) 清永 敬次 前掲注(38) 58頁
- 53) 大淵 博義「個人の低額譲渡・利益供与における所得課税 税理47巻12号」ぎょうせい2004年43頁、山本 守之監修『最新 同族会社の判定と税務—役員給与・留保金課税・行為計算否認など—』新日本法規出版 2007年等参照。
- 54) 大阪地裁平成12年5月12日判決、訟務月報47巻10号3106頁
- 55) 相当の地代について、法人税基本通達13-1-2では次のように規定されている。「法人が借地権の設定等(借地権又は地役権の設定により土地を使用させ、又は借地権の転貸その他他人に借地権に係る土地を使用させる行為をいう。以下この章において同じ。)により他人に土地を使用させた場合において、これにより収受する地代の額が当該土地の更地価額(権利金を収受しているとき又は特別の経済的な利益の額があるときは、これらの金額を控除した金額)に対しておおむね年8%程度のものであるときは、その地代は令第137条《土地の使用に伴う対価についての所得の計算》に規定する相当の地代に該当するものとする。」なお、基本通達13-1-2に規定されている「年8%」については、現在は法人税個別通達11-2により「年6%」とされている。
- 56) 法人が借地権の設定により他人に土地を使用させる場合、通常、権利金を収受する慣行があるにもかかわらず権利金を収受しないときには、原則として、権利金の認定課税が行われる。ただし、権利金の収受に代えて相当の地代を収受している場合には、権利金の認定課税は行われぬというもので、法人税法施行令137条において次のように規定されている。「借地権(地上権又は土地の賃借権をいう。以下この条において同じ。)若しくは地役権の設定により土地を使用させ、又は借地権の転貸 その他他人に借地権に係る土地を使用させる行為をした内国法人については、その使用の対価として通常権利金その他の一時金(以下この条において「権利金」という。)を収受する取引上の慣行がある場合においても、当該権利金の収受に代え、当該土地(借地権者にあつては、借地権。以下この条において同じ。)の価額(通常収受すべき権利金に満たない金額を権利金として収受している場合には、当該土地の価額からその収受した金額を控

除した金額)に照らし当該使用の対価として相当の地代を収受しているときは、当該土地の使用に係る取引は正常な取引条件でされたものとして、その内国法人の各事業年度の所得の金額を計算するものとする。」

- 57) 大阪地裁平成 12 年 5 月 12 日判決、訟務月報 47 卷 10 号 3106 頁
- 58) 大阪高裁平成 14 年 6 月 13 日判決、第一法規法情報総合データベース
〈https://www.d1-law.com/cgi-bin/d1w2_portal/d1wp_mloginhan.exe?tp=0C33656D9122497730335BDFF&us=tvuser&id=0001〉。
- 59) 平成 25 年 7 月 2 日付控訴審判決紹介の判例 ID-28110954 の審級関係の表記によれば「上告審 平成 15 年 4 月 8 日／最高裁判所第三小法廷／決定／平成 14 年（行ツ）第 206 号／平成 14 年（行ヒ）第 244 号 判例 I D : 28130606」。
- 60) 増井 良啓「相続税法 64 条 1 項を適用した事例（租税法研究）」ジュリスト 1199 号 112 頁参照
- 61) 田中 治・高 正臣「その 23 地上権の設定と租税回避行為の否認」税経通信 VOL.56 N o 14 257 頁参照
- 62) 増井 良啓 前掲注(60)114 頁参照
- 63) 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、田中 治「相続税と同族会社の行為計算否認規定」租税判例百選【第 5 版】 143 頁参照
- 64) 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 頁参照
- 65) 浦和地裁昭和 56 年 2 月 25 日判決、税務訴訟資料 116 号 294 頁
- 66) 債務免除とは、債権者がその債権を放棄し消滅させることにより債務を免除されることをいう。民法 519 条において、「債権者が債務者に対して債務を免除する意思表示をしたときは、その債権は、消滅する。」と定められており、その意思表示は債権者の単独行為であり、相手方の承諾は不要である。
- 67) 浦和地裁昭和 56 年 2 月 25 日判決、税務訴訟資料 116 号 294 頁
- 68) 東京高裁昭和 58 年 8 月 16 日判決、税務訴訟資料 133 号 462 頁
- 69) 最高裁昭和 62 年 5 月 28 日判決、税務訴訟資料 158 号 623 頁
- 70) 東京高裁昭和 62 年 9 月 28 日判決、税務訴訟資料 159 号 833 頁
- 71) 最高裁平成 2 年 7 月 13 日判決、税務訴訟資料 180 号 44 頁
- 72) 田中 治 前掲注 (64) 191 頁
- 73) 第 1 審東京地裁昭和 47 年 9 月 12 日判決、行政事件裁判例集 23 卷 8-9 号 691 頁、控訴審東京高裁昭和 49 年 10 月 29 日判決、訟務月報 21 卷 2 号 469 頁、最高裁昭和 52 年 7 月 12 日判決、訟務月報 23 卷 9 号 1523 頁
- 74) 東京地裁昭和 47 年 9 月 12 日判決、行政事件裁判例集 23 卷 8-9 号 691 頁
- 75) 東京高裁昭和 49 年 10 月 29 日判決、訟務月報 21 卷 2 号 469 頁
- 76) 最高裁昭和 52 年 7 月 12 日判決、訟務月報 23 卷 9 号 1523 頁
- 77) 田中 治 前掲注 (63) 190 頁
- 78) 金子 宏 前掲注 (1) 123 頁
- 79) 田中 治 前掲注 (12) 22 頁
- 80) 八ッ尾 順一 前掲注 (23) 146 頁
- 81) 清永 敬次『租税回避の研究』ミネルヴァ書房 425 頁
- 82) 北野 弘久『現代企業税法論』岩波書店 241~242 頁
- 83) 金子 宏 前掲注 (1) 123 頁、清永 敬次 前掲注 (81) 425 頁、田中 治 前掲注 (12) 22 頁等参照