

行為計算否認規定を中心とした同族会社課税の諸問題（一） — 判例の整理および理論の現状分析、そしてその展望 —

手塚 貴 大

- 一 はじめに
- 二 同族会社の意義および行為計算否認規定
 - (一) 同族会社の意義
 - (二) 行為計算否認規定
- 三 所得税・法人税に係る同族会社の行為計算否認—判例と学説—
 - (一) 所得税法一五七条について（以上、本号）
 - (二) 法人税法一三二条について
- 四 同族会社課税の税務行政上の諸問題
 - (一) 行為計算否認と更正処分—処分理由の差替えと行為計算否認発動の可否—
 - (二) 課税庁職員の表示する見解への信頼？—租税法主義と信義則との相克—
 - (三) 義務付け訴訟の可能性
- 五 結語

一 はじめに

同族会社においては租税回避行為が行われやすい。周知のように、同族会社の所有・支配が少数の出資者によって行われているので、同族会社とその出資者との間では独立当事者間での取引とは異なつた、いわゆる“お手盛り”に

よるそれが行われ、それを以てする税負担の軽減が行われやすいことが指摘されている。それに対処するために所得税法一五七条、法人税法一三二条等の規定が配備されているのである。

しかし、学説の中にはそうした規定の適用についてはできるだけ謙抑的であることが望ましいとする立場、さらにはその死文化を指摘する立場が多い。その最も重要な根拠として同族会社に係る行為計算の否認といっても法律上の文言のみでは一義的にその適用対象を明確化できないことが挙げられる。確かにそのように考えることは原則論としては正しい。加えて、近時では所得税法、法人税法においていわゆる個別的否認規定が多く配備されるようになってきている。例えば、所得税法一四一条、法人税法二二条、同三四条、同三七条等が挙げられる。これらを行為計算否認規定に優先的に適用することを通じて、その適用対象範囲の不明確性を除去し、それを以て納税義務者の予測可能性、法的安定性を高めることができることになろう。しかし本稿は必ずしも所得税法一五七条および法人税法一三二条を死文化したものととして適用不能と扱うものではなく、^①現に存在する条文として理論的に操作可能性を持たせ、租税回避否認を行うための規定、さらには所得税法一五七条については適正所得算出機能を持つものとして位置付け、その個別具体の事案における適用のあり方およびその機能性を検討するものである。

(1) 金子宏『租税法 第十六版』（弘文堂、二〇一二年）四二四頁は、法人税法一三二条を例として、個別的否認規定の整備により、確かに、その適用範囲が狭くなつてきているが、しかし、その意味をまったく失ってしまったというわけではない、とする。したがって、本稿の立場のように、同族会社の行為計算否認規定に係る判例を検討し、その適用の実像に係る検討を加えておく必要性はなお失われなかと考えられる。加えて、岩崎政明『ハイポセティカル・スタディ租税法 第三版』（弘文堂、二〇一〇年）四八頁以下は、法人格否認の法理の租税法における適用可能性に係る議論の中で、同族会社およびその株主間での資産の譲渡および無利息貸付等について、同法理の適用よりも、同族会社の行為計算否認規定の適用の可能性を指摘する。

以下では、まず、同族会社の意義を確認した後、所得税法一五七条および法人税法一三二条に係る若干の重要判例について検討し、その適用のあり方を検討する。さらには、そこから付随的に生ずる手続法上の論点についても、解釈論および立法論の観点から検討を行うこととする。

二 同族会社の意義および行為計算否認規定

（一） 同族会社の意義

1 法制度全体から見た同族会社と課税問題との関係

租税法においては、後に見るように、同族会社に対していわば納税義務者の恣意的な取引から生ずる租税回避を防ぐために、いくつかの規制をかけている。確かに、それらは、実定法において、確固として制定されているものであるから、解釈論のあり方としては、それを前提として議論を進めなければならない。しかし、立法政策を論ずる際には、やや議論の方向性は異なる余地がある。本稿でも後に触れるが、学説上も判例上も、同族会社の行為計算否認規定については、その一つの重要な機能として、租税回避の否認が承認されているが、その前提として、同族会社とその株主との間の密接な関係が認識されている。すなわち、大規模公開会社と株主との関係とは異なり、会社に係る詳細な意思決定が少数の株主により担われている。それ故、会社および株主の間で、税負担を極力引き下げるといふ動機のもとに、通常では行われえないような取引が行われやすいという前提があり、それをもとに行う行為計算否認規定が制度設計されている。そうであれば、まず、この前提の真偽が問われる必要がある。勿論、筆者は、この前提の存在

を否定するつもりはない。例えば、よく指摘されるように、法人税率と所得税率との差異を利用して、同族会社のもとに法人の所得を留保して配当を控えれば、その間は通常は法人税率よりも高い所得税率による課税を繰り延べることができ、その分利子効果を同族会社の株主は享受することができることになる。加えて、事業者が給与所得控除のメリットを得るために、会社を設立し、その役員となるという事情も指摘される。それは税負担の公平という点では、問題であることは確かである。加えて、会社法は、会社の類型をいくつか法律上用意している。原則として、私人は、これらの会社形態をそのニーズに適合させる形で自由に選択することができる。⁽³⁾したがって、周知のように、前叙のような租税法上しばしば法人成りという現象が生じる。そして、本来会社という企業形態を利用する必要がないにも拘らず、その設立が容易になされ、利用される。ところが、私法上自由に企業の設立およびその形態の選択が行われても、租税法上は適正かつ公平な課税の実現を企図して、そうして設立された会社のうち一定の要件に該当する一部の会社が行う私法上の取引行為等をそのまま課税のベースにするわけではない。そこで、会社とその株主および役員との関係が極めて密接であるそうした同族会社に係る特殊な租税制度が構築されるわけである。すなわち、こうした企業形態選択の意思決定に基づき設立された会社が行う一定の取引行為は、税負担の減少を企図して行われているとすれば、租税法上前叙のように課税の公平という観点で問題を孕むものと考えられなくもない。

しかし、税負担の極小化を企図して会社形態を選択することは原則として自由に行われるものである。⁽⁴⁾したがって、

(2) なお、森本滋『会社法・商行為法手形法』(成文堂、二〇一一年)二六頁以下は、企業形態ごとの会社経営の特殊性を示す。

(3) 古くは、参照、竹内昭夫／金子宏「企業形態と法」矢沢惇編『現代法と企業』(岩波書店、一九六六年)一八頁(竹内昭夫執筆)。

また、右論文は、会社設立に際しての企業形態の選択の自由が、法人成りによる税負担軽減を容易化すると指摘する(同書、四五―四七頁(金子宏執筆))。

そうした私人の自由な経済活動について租税法を利用していわば規制をかける実例の一つが同族会社課税の問題の立脚点となる。そうであれば、私人の経済活動に係る規制についてはできるだけ法的安定性・予測可能性の確保は租税制度のあり方として注意されるべきである。一般論として租税法（租税制度）は会社法等私法上の制度のあり方をそのまま受容するのではなく、租税法独自の観点から租税制度を設計し、いわば規制をかけている⁵⁾と言える。同族会社については、次のように特殊な規制が設けられているので、特に法的安定性・予測可能性との関係では、課税問題を生じやすいと言えよう。

2 租税法における同族会社

租税法において前叙のような属性から同族会社にはいくつかの特別の定めが置かれているが、同族会社については、法人税法二条一〇号において、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される。その他にも、特定同族会社があり、それは、凡そ被支配会社（凡そ会社の株主等の一人並びにこれ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指す）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

(4) 企業形態の選択の問題ではないが、納税義務者が税負担の減免を企図して自らの取引形式を構築することは租税法上当然に予定されるものであることについては、周知のように、東京高判平成一一年六月二二日判時一六八五号三三三頁が触れるところである。

(5) 例えば、武田昌輔「会社法に対する税法のあり方を探る」税研二二六号一三頁。

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（法人税法六七条一項、二項）と定義される。特に後者については、一定の内部留保金額について、特別税率が適用される（法人税法六七条一項）。これは、特定同族会社の株主のもとで累進所得税率の適用を避け、それを以て株主の配当に係る税負担減少のメリットを享受することを防止することを企図していると言えよう。そして同族会社に係る課税に特有の条文として本稿の主たる検討課題である行為計算否認規定があるのであり、周知のようにその解釈適用に係る批判がある。

しかし、注意すべきなのは、後にも触れるが、同族会社の行為計算否認規定は、あくまでも例外的に適用されるものであるということである。⁽⁶⁾それは、例えば、所得税法一五七条の条文体裁を見てもその一項において「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……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」、税務署長の認めるところにより更正又は決定を行うことができると規定されているだけでは、如何なる場合にその適用が行われ、結果として納税義務者の私的自治に基づく取引行為が否認されるか明らかではない。そして、この例外的な適用が予定されているということは、通常、同族会社とその株主との間で取引を租税法上否認する際には、その他の既存の個別的否認規定（例、法人税法二二条、三四条等）を適用しなければならぬ。これは、同族会社の行為計算否認規定が課税要件の定め方として相当程度一般的であり、具体性を欠くため、納税義務者の法的安定性・予測可能性を

(6) 例えば、石島弘「同族会社の行為計算否認規定の解釈適用」岡山大学法学会編『世紀転換期の法と政治 岡山大学創立五〇周年記念論文集』（有斐閣、二〇〇一年）一八頁、岡村忠生他著『パーシックス税法 第6版』（有斐閣、二〇一一年）一三五頁（渡辺徹也執筆）等。

減殺しているからである。換言すれば、その適用可能性につき、例外性を強調することにより、納税義務者の利益とのバランスを図っているということができよう。

（二） 行為計算否認規定

以下では、直前の考察から得られた示唆をもとに、同族会社課税の問題のうち、行為計算否認規定について検討する。

1 行為計算否認規定の目的・性質

行為計算否認規定は、一般的には、租税回避否認規定であると解されている（なお、これ以外の機能については後に触れる）。この規定の適用に際して困難な問題が発生する。租税回避の否認は一般的理解によるとそれを認める明文の規定がなければ行ない得ないとされている。すなわち租税回避の否認とは、例えば、納税義務者が現実の当事者かで行なった取引およびその経済的成果を課税要件事実としてそのまま租税法に包摂するのではなく、課税庁が独自に新たな課税要件事実を創出し、それをベースに課税を行なうという作用を指すと理解してよい。したがって租税回避の否認を行う際に、それを許容する明文の規定がないと納税義務者の予測可能性は相当程度侵害される。これは租税法路津主義からの要請としてそのように考えることが出来る。確かにこの点行為計算否認規定は一応明文としてあるので、その問題は克服できるように思われるかもしれないが、具体的にどのような場面において行為計算の否認が行なわれるかは法文上まったく明らかにはなっていない。その点で先の租税法主義の観点からは納税義務者の予測可能性という点で問題が残るとされるのである。後にみるように、学説の中にはそれを違憲とするものもあるが、

判例・通説ともに合憲としている。

加えて、この行為計算否認規定については、創設規定と理解することが一般的である。すなわち、同族会社の行為計算を否認することは、租税回避の否認と同じことであるので、それを認める明文の規定があつてはじめてそれが可能になると解するべきである。尤も、かつては、同族会社の行為計算否認規定を確認的規定・宣言的規定と解する立場があつた。⁽⁸⁾ 所論は、「同族会社の行為計算の否認その他租税回避行為の禁止に関する規定を設けて、この趣旨を明示しているものがあるが、これらの規定も、租税の公平負担を建前とする租税法の解釈上、規定の有無にかかわらず、当然に認められるべき原則を明らかにした一種の宣言的規定とみるべきであろう」とし、続けて、同族会社の行為計算の否認規定が非同族会社にも適用することが可能であるとする。⁽⁹⁾ この言明の背景にあるのは公平負担の原則である。税負担は公平でなければならぬので、同族会社に会社支配の特殊性から可能である行為計算を許し、以て税負担の軽減を認めると、例えば他の非同族会社との関係で公平課税が実現できないという配慮であると考えられる。確かにこうした配慮は否定されるべきではない。しかし租税法の解釈適用に際しては同時に租税法の基本原則としての租税法主義を忘れてはならない。税負担は私法取引に基づき発生するので、そうした取引を行う際には当然税負担が斟酌される。右のように税負担はその前提として私法取引がある。したがって税負担の予測ができないことは租税法主義の観点からは許されないことである。すなわち、納税義務者の納税申告の内容に従つて課税される権利を納税義

(7) これについては、清水敬次『租税回避の研究』（ミネルヴァ書房、一九九五年）四一四―四一五頁を参照すべきである。

(8) 田中二郎『租税法 第三版』（有斐閣、一九九〇年）八九頁。

(9) 田中・前掲注（8）当該箇所。

(10) 田中・前掲注（8）八九―九〇頁。

務者は持つ^⑪と言われることがあるが、右の言明を租税法解釈、ひいては同族会社の行為計算否認規定の解に係る一応の出発点と考えることができよう。

2 行為計算否認規定と憲法

（1） 課税要件明確主義との関係

先にも見たように、同族会社の行為計算否認規定は、概括的な規定ぶりになっている。すなわち、これにより同族会社の租税回避の否認が可能となると解するならば、一応、租税回避に明文の否認規定があると理解することはできるが、しかし、如何なる行為が租税回避行為とされ、否認されるかについて具体性を欠いているので、実質的には納税義務者にとって、明文の否認規定がなきに等しいとも言えよう。それ故、周知のように、学説の中には、これを課税要件明確主義に違反するとする立場もある。例えば、法人税法二二三条についてであるが、「・・・この規定については具体的にどのような行為が承認され、その結果、どのような税法上処遇を受けるかについては、規定が明確ではない。法人税法一三二条の規定については租税法主義に（憲法三〇条・八四条）に違反する疑いがある^⑫」とする。しかし、判例はそのように解さず、例えば、札幌高判昭和五十一年一月二三日訟月二二卷三三号七五六頁（上告審の最判昭和五十三年四月二一日訟月二四卷八号一六九四頁も同旨）は、「・・・複雑多岐にして激しく変遷する経済事象に対処しうるような規定を設けることは極めて困難であるから、法人税法が前記程度の規定をおいたにとどまることもやむをえないところ」として、それが課税要件明確主義に違反せず、合憲としている。

（11） 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」税法学五四六号一八三頁以下、特に、一八六頁。

（12） 北野弘久編著『現代税法講義』（法律文化社、二〇〇九年）一一〇頁（北野弘久執筆）。

(2) 平等原則との関係

例えば、東京地判昭和五一年七月二〇日 (LEXIDB21035060) は、「・・・憲法一四条は合理的な理由による差別までも禁止するものではないと解すべきところ、旧法人税法三〇条、法人税法一三二条の同族会社の行為計算否認規定の趣旨は、同族関係者によつて会社経営の支配権が確立されている同族会社においては、法人税の負担を不当に減少させる目的で、非同族会社では容易になし得ないような行為計算をするおそれがあるので、同族会社と非同族会社との課税負担の公平を期するために、同族会社であるが故に容易に選択することのできた課税負担を免れるような行為計算を否認し、同じ経済的效果を発生するために通常採用されるであろうところの行為計算に従つてその課税標準を計算し得る権限を徴税機関に認められたものであつて、同族会社に対してのみこのような行為計算の否認の規定を設けたことについては十分な合理性があるといふべきである。」とする。この判文を見ると、行為計算否認規定は、同族会社であるがゆえになしうるそうした行為を否認するためのものであると理解しているように思える。このように理解すれば、非同族会社について行為計算否認規定が配備されていないとしても、平等原則との関係で問題は生じない。しかし、現在においては、周知のように、「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企業に至るまで、種々の段階ものがあり、何が同族会社であるがゆえに容易になしうる行為・計算にあたるのかを判断することが困難であるから」、¹³⁾「純経済人の行為として不合理・不自然な行為・計算がこれにあたる考えらるべきという理解が一般的である。そのように考えると、右の判旨の理解は現在では説得力を持たないと考えるべきこととなる。したがって、前叙のように(二一(一))、同族会社のもとではその性質上租税回避が行われやすいので、

それを否認するために行為計算否認規定があると理解することになる。次に、それでは、非同族会社のもとの租税回避に対する対応が立法上不十分であると見るべきであろうか。確かに、そう解することもできないが、私見によると、必ずしもそのように割り切るべきではないと考えられる。その根拠は、法人税法上配備された個別的否認規定の存在である。後にも触れるが、例えば、法人税法二二条、三四条、三七条等が適用される結果として非同族会社のもとの租税回避の否認が可能となっていると解される。加えて、私的自治の原則をベースとして私法取引に係る課税のあり方を考えると、納税義務者の選択した取引に係る法形式は租税法上原則として尊重されねばならないので、法人税法一三二条の適用のあり方の理解として、この規定をあくまでも二次的かつ補充的なそれとするのが正しいように思われる。そうすると、あくまで理論的には、行為計算否認規定はたとえ同族会社のものであっても必ずしも積極的に利用されるとは考えられず、結局、同族会社と非同族会社との間で、租税回避の否認のあり方にさほど大きな差異があるとは考えられない。あくまでも一例であるが、例えば、前掲東京地判昭和五一年七月二〇日は、別の箇所で「・・・原告の確定申告にかかる某者（筆者注）に対する前記金額の役員報酬は仮装の役員に対する報酬であつてこれを否認するのが正当である。もつとも、被告署長は、右報酬を、法人税法一三二条（但し昭和三九事業年度分について適用のある法規は、法人税法（昭和四〇年法律第三四号による改正前の法律、以下旧法人税法という。）三〇条というべきである。）に基づき否認したものであるが、右は否認の法律上の根拠を異にするだけでその効果に影響を及ぼすものではないといわなければならない。」とするのである。この判文を読むと、過大役員報酬の否認法ではないことに帰するものといわなければならない。」とするのである。この判文を読むと、過大役員報酬の否認について、法人税法一三二条によつても、同三四条一項によつても可能であるとしている。加えて、根拠条文を異にしても否認の効果は同一であるとしている。したがつて、右の判旨の言明（およびその理解）に加えて、個別的否認

規定の優先適用を直視すれば、非同族会社のもとでも租税回避は放置されるとも言えず、結論としては、行為計算否認規定が同族会社のみ配備されていても必ずしも平等原則に違反すると解すべきではない。⁽¹⁴⁾

三 所得税法・法人税法に係る同族会社の行為計算否認—判例と学説—

ここで、所得税法および法人税法において、行為計算否認規定が如何なる事案において適用され、裁判所によるその適用が承認されてきたかを、断片的ではあるが、いくつかの判決を検討することによって明らかにしておきたい。本稿では都合上近時（特に平成期以降）の判決に限ってその素材としている。

(一) 所得税法一五七条について

所得税法一五七条は、法人税法一三二条と比べて、その適用件数が少なかったが、最近になって、適用件数およびそれに伴って生ずる訴訟も多くなってきた。ここでは所得税法一五七条についての最近の適用事例を参考に、どのようなケースに所得税法一五七条が適用されているか、そしてそれに伴って生ずる理論的問題について判例およびそれに対して提起されている学説の反応を素材として検討することとした。

(14) この点、清水・前掲注(7)四一八頁は、個別的否認規定が行為計算の否認規定に優先して適用されることによって、「行為計算の否認規定は、同族会社のみ適用があると考えるときは、同族会社であるか否かによって適用規定が違ってくるというあまり好ましくない問題が生ずることを避けることができる」とする。

1 所得税法一五七条の適用事例

(1) 不動産管理会社への過大管理料の支払とその否認

不動産の所有者が賃借人に直接不動産の賃貸をすれば、それにより賃料収入が発生し、不動産所得として課税が行われる。しかし、同族会社に不動産管理を委託することによって、賃料の多くを不動産管理料として同族会社に支払うことによって、同族会社のもとに所得を溜めおき、そして同時に本来であれば先に示したように不動産賃料としてか得する所得を同族会社の役員として稼得する給与所得に転換することが行なわれる。この点、東京地判平成六年一月二八日 LEX/DB22008390 は、以上のような事実関係のもと、「・・・法人税法二条一〇号所定の同族会社の行為又は計算が、所得税法一五七条一項の定める「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」か否かは、専ら経済的、実質的見地において、当該行為又は計算が通常の経済人の行為として不合理、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解される（以上、(1)）。これを本件のように不動産の管理を同族会社に委託している者が支払った管理料については、類似の条件で不動産の管理を同族関係にない不動産管理会社に払われる適正な管理料の額を算出し、これと同族会社に管理業務を委託している者が支払っている管理料額とを対比することにより、同族会社である不動産管理会社に対する管理料の支払が、純経済人の行為として不自然、不合理な行為であるか否か、右支払が、同族会社の株主、社員又はこれらの者の親族等の所得税の負担を不当に減少させる結果を招いているか否かを検討するのが合理的であるというべきである（以上、(2)。」とした。そして、適正管理料の支払をベースにして原告の不動産所得に課税がなされた。

また、名古屋地判平成九年一月三一日 LEX/DB28040431（控訴審：名古屋高判平成一〇年一〇月二三日

LEXIDB28042339、上告審・最判平成一〇年五月二六日 LEXIDB28051100 のいずれも一審と同旨) は、以上のような事実関係のもと、「・・・で認定したとおり、原告 X1 と A との間には、原告 X1・・・は、下菅池の土地の賃料の管理運用を某社 A に委任し、A に対して、同額の委任料を支払う旨の契約が、B、原告 X1 及び原告 X2 と A との間には、B、原告 X1 及び原告 X2 は、A に対して、桜町の土地の賃料の管理運用を委任し、同額の委任料を支払う旨の契約が、それぞれ締結されていたことが認められる。

・しかしながら、昭和六三年から平成二年までの間に、A が、下菅池の土地の賃料について何らかの管理を行ったことを具体的に認めるに足りる証拠はない。また、A は、・・・桜町の土地については、右契約に従って賃料を受領するなどしてきたものと認められるが、・・・認定した以上に、桜町の土地の賃料について管理を行ったことを具体的に認めるに足りる証拠はない(以上、(3))。

さらに、下菅池の土地と桜町の土地について A が委任を受けている賃料の管理は、特段ノウハウが必要であったり、特段手間がかかったりするものであるとすべき事情は認められない(以上、(4))。

以上述べたところからすると、契約に基づいて A に対して支払われるべき適正な管理料の額の賃料の額に対する割合は、類似同業者の管理料の額の賃料の額に対する割合の平均値を上回るものではないといふべきである(以上、(5))。・・・弁論の全趣旨によると、A は、法人税法第二条一〇号に規定する同族会社に当たると認められるところ、認定の管理料の額は、認定の適正な管理料の額を大きく上回るものであり、A の社員である原告 X1 の所得税の負担を不当に減少させるものであるから、所得税法一五七条一項により、適正な管理料の範囲内についてのみ必要経費と認めることが相当である。」とした。また同旨の判決として、福岡地判平成四年二月二〇日訟月三八卷一二号二七一二頁がある。

また、前叙の事件に関連するものとして、司法書士事務所がその業務の一部を当該事務所の司法書士が設立した同族会社に委託した際の委託料の適正額が争われた事案として、広島地判平成一三年一〇月一日LEX/DB28092272(控訴審・広島高判平成一六年一月二二日LEX/DB28141254)において批准同業者の選定に誤りがあったとされ所得税法一五七条の適用を違法とし、以降の上告審・最判平成一六年一月二六日、差戻控訴審広島高判平成一七年五月二七日LEX/DB25420185も同じ。)がある。その中で原告の支払った委託料を否認するには、所得税法一五七条ではなく、同三七条を適用すべきか否かという争点について、判決は、「・・・確かに、所得税法三七条の必要経費に関する規定は、同法三六条の規定と相俟って所得金額の計算の通則を定めた規定であって、経費の支出の相手方が同族会社、非同族会社の区別なく適用される規定であることは、原告指摘のとおりである。そして、本件においては、原告XからAに支払われた支払手数料の適正価額を超えた過大な経費の支払か否かが問題となっているのであるから、適正価額を超えた分については、端的に過大な経費の支払として、所得税法三七条一項により否認すべきとも考えられる。・・・しかしながら、所得税法一五七条は、前示のとおり同族会社と関係者との間においてなされた取引等の行為又は計算が、関係者の所得税の負担を不当に減少させるものと認められる場合、当該取引等の行為又は計算を正常なそれに置き換えて、所得税額を算定し、租税負担の公平を図る規定であって、単なる必要経費計算の通則的規定にすぎない所得税法三七条一項とは、その趣旨や適用要件を異にするものである(以上、(6)から、必要経費が過大であるとして否認する場合においても、それが所得税法一五七条所定の要件を充足する場合には、その適用を否定すべき理由は何ら存在しない。すなわち、前示のとおり、本件のような関係者が同族会社に対して経費を過大に支払う行為は、まさに所得税法一五七条の適用の対象の典型例なのであって、同条はかような同族会社と関係者の不合理・不自然な行為を否認することを想定して規定されたものといえることができる。かかる所得税法一五七条の趣旨からす

れば、関係者の同族会社に対する過大な経費の支払を否認する場面においては、むしろ所得税法一五七条が同法三七条一項に優先して適用すべきと解する余地がありこそすれ、反対に所得税法三七条が必要経費に関する一般的規定だという理由のみで同条の適用を優先させ、同法一五七条の適用を全く認めないという解釈は説得力に欠けるものといわなければならない。」とした。さらに続けて、「・・・さらに、原告 X は、所得税法一五七条は、納税者が選択した私法上の法形式を異常な法形式の選択として、租税法上はこれを無視するものであって、私的自治の原則、契約自由の原則を侵害するものであるから、例外的な場合に制限的に行使されるべきであるとして、これを所得税法三七条一項が優先的に適用されるべき理由の一つとする。・・・しかし、同条によって経費を否認する場合も、必要性及び通常性の観点から、納税者の選択した法形式を租税法上、無視するものであって、その効果においては所得税法一五七条と何ら異なることはない(以上、(7))のだから、所得税法一五七条を同法三七条と効果において比較し、所得税法一五七条の適用範囲を限定すべきとする原告の主張は失当といふべきである。」とした。そして適正な委託料が支払われたことをベースとして原告に対する課税が行われた。

さらに、原告は、所得税法一五七条を適用することによって過大委託料のみが適正額に引き直されて課税され、その他の課税関係については一切調整がなされないことよって二重課税が発生し、不合理であるという主張を行ったが(この問題については、三(一) 2 (3) で検討する)、それに対して判決は、「・・・原告 X は、本件支払手数料を所得税法一五七条により否認することは、原告 X の所得税と A の法人税の二重課税を招き、さらには原資が否定された A からの給与所得・・・と事業所得との二重課税を招くことにもなり、所得のないところに課税をするものであって、違法である旨主張する。・・・そこで、検討するに、前示のとおり、所得税法一五七条は、同族会社が少数の株主ないし社員によって支配されているため、当該会社又はその関係者の税負担を不当に減少させるような行為や計

算が行われやすいことに鑑み、税負担の公平を維持するため、そのような行為や計算が行われた場合にそれを通常の行為や計算に引き直して更正又は決定を行う権限を税務署長に認めるものである。したがって、同条は、税負担の公平を図るのがその目的であって、租税負担を回避しようとした者に対して、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(以上、(8))。しかしながら、租税法上個人と法人では、適用される法律が異なり、それぞれが別個の課税主体として規定されていること、所得税法一五七条の文理上、「不当に減少させる結果」となるかどうかを問題としているのは、関係者の所得税だけであることから、同条の適用に当たっては関係者と同族会社を通じて総合的税負担の減少を考慮する必要はなく、個人たる所得税の課税主体とした税負担の減少の結果を考えれば足りるものと解される(以上、(9))。また、原告の事業所得と給与所得・・・の関係についても、仮に原告XがAに支払った本件支払手数料が、Aが原告X・・・に支払った給与(役員報酬)の原資に充てられていたという関係にあったとしても、それは事実上の関係にすぎない(以上、(10))のであって、原告Xの事業所得とはあくまで法的発生根拠を異にするものであるし、また、所得税法一五七条は、同族会社と関係者との間の行為又は計算を通常の行為に置き換えて、所得税の計算を行うだけのことであり、同条による否認の対象となった行為又は計算の私法上の効力を何ら否定するものではない。・・・以上のことからすれば、本件支払手数料につき所得税法一五七条を適用するに当たり、原告・・・の給与所得(役員報酬)を斟酌する必要はないといふべきである。」とした。

(2) 同族会社による第三者への不動産の転貸

不動産の所有者が同族会社に土地を賃貸し、当該同族会社が第三者にそれを転貸する際に、不動産所有者が同族会社から得る賃料を低く抑え、第三者から同族会社が得る賃料を同族会社のもとに溜めておくスキームがある。これについて高松地判平成一三年九月二七日 LEX/DB28102196(控訴審：高松高判平成一四年二月一八日 LEX/DB28110538)

上告審・・最判平成一四年七月一九日 LEX/DB28110629 の「ずれも一審と同旨。」は、「・・・この点、・・・の認定によると、平成六年から平成八年を通じて、C 土地、その地上建物及び D 土地の一部については、B が賃借人としており、その賃料は月額一五万円及び一六万八〇〇〇円で合計一三二万八〇〇〇円（消費税別途）に達する。B に対する賃貸人は原告会社 XI であり、原告会社 XI は、土地建物の所有者である原告 X2 からこれらを賃借し、B に転貸しているから、この転貸については、原告会社 XI は不動産管理業がその実態であるものと見られる。そうして、原告会社 XI は、この間、上記転貸の他に、D 土地の他の一部を使用して給油所を経営していたところ、この給油所分を併せて、原告 X2 に賃料として月額六二万六〇〇〇円（消費税別途）を支払っていたに過ぎない。そうすると、原告会社 XI の上記転貸による収益は、原告甲 X2 に支払うべき賃料を差し引いて、月額七〇万二〇〇〇円を超え、B から得る賃料収入の五割を大きく超えることとなる。しかし、証人・・・に照らし、不動産管理会社の管理料相場は、賃借人から得る賃料収入の割合から見ても、上記のような大きな割合になることは考えられないのであって、原告甲 X2 と原告会社 XI 間の上記賃貸借における賃料額は、経済性、合理性を欠くこと甚だしく、異常なものと認めざるを得ない（以上、(11)）。そうして、上記賃料が通常の金額を定めた場合に比べると、原告甲 X2 は、本来は B から、同会社が支払う月額一三二万八〇〇〇円の賃料から、不動産管理の経費を差し引いた程度の収入を上げることができ、その収入額に見合う不動産所得があり、これに見合う所得税を納税するべきであったところ、上記のように原告会社 X2 から月額六二万六〇〇〇円の賃料を受け取るに止まる処理をしたことにより、自らの受け取る賃料収入、ひいては不動産所得の額を大幅に減少させ、もって納税するべき所得税額を不当に減少させたものと言うべきである（以上、(12)）。原告 X2 本人は、原告会社 XI が賃借人となつてからも、原告 X2 の受け取る賃料は減少していないかのよう供述するが、・・・認定のように、原告会社 XI が賃借人となるより前の原告 X2 の受け取る賃料は建物分だけでも月額一一五万

円であったから、実際に、受取賃料が大幅に減少していることは明らかである。

したがって、所得税法一五七条の適用が、所得税の負担を不当に減少させるとの要件を欠いていたなどとは言えず、誤っていたものとは認められない。」とした。その結果、原告について適正賃金に基づく課税が行われた。

また同種の事案で、浦和地判平成一三年二月一九日 LEXDB28101088は、「・・・法一五七条は、同族会社が少数の株主ないし社員によって支配されているため、当該会社又はその関係者の税負担を不当に減少させるような行為や計算が行われる危険性が高いことに鑑み、税負担の公平を維持するために、そのような行為や計算が行われた場合に、それを正常な計算に引き直して当該株主等に係る所得税の更正又は決定を行う権限を税務署長に認めるものである。そして、この規定の趣旨からすれば、同条項にいう「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同族会社の行為」に該当するか否かは、純経済人の行為として不合理・不自然な行為・計算、すなわち、当該行為・計算が通常の経済人として経済的合理性を欠いていると認められるか否かにより決せられると解するのが相当である。」とし、「・・・以上の事実関係を総合すると、平成三年ないし同五年の間、Xが本件土地を同族会社であるAに対し賃貸したことにより得た本件賃料は、被告において本件土地と立地条件や使用状況等が類似している貸付地であって、本件土地の適正賃料額を算出するための比準地として適切な土地であると判断した前記土地の貸付賃料の平均値(同業者平均単価)と比較して半値以下であること、そして、同期間において、Xの賃借人であるAが、本件土地を含む本件転賃地をBに対して転貸したことにより得た賃料(本件転借賃料)は、アスファルト舗装費用の分担分を控除した実質転賃賃料額をみても、前記同業者平均単価を上回っていることが明らかである(以上、(13))。そして、前示の事実関係及び弁論の全趣旨に照らせば、被告Yが本件土地の適正賃料額算定の比準地として前記各土地を選択した前記判断及び同業者平均単価の算定過程にも格別不合理な点は認められないものというべきである。

そうすると、本件賃貸借契約の賃貸料の設定は、純経済人の行為として不合理・不自然な行為というほかなく、通常の経済人としての合理性を欠いていると認められるのが相当であるから、本件賃料の計算は、法一五七条一項所定の「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」場合に当たるといふべきである。」とした。さらに、同族会社にとって、高額の管理委託料を受け取ることは経済的に合理的であって、所得税法一五七条の適用に際して要件とされるような経済的な不合理さはないと原告が主張したことに對して、「……法一五七条の趣旨からすれば、同条の適用に当たっては、株主等と同族会社等の間の取引行為を全体として把握し、両者間の取引が客観的にみて個人の税負担の不当な減少の結果を招来すると認められるかという観点からその適用の当否を判断すべきであって、同族会社等を一方当事者とする取引、すなわち、株主等と同族会社等の取引行為全体を適用対象とし、所得税計算の基礎となる株主等の当該行為が否認される結果になるのであって（以上、(14)）、同族会社の側からの観点のみからみてその判断を行えば足りるというものではない。」と応えた。なお、同種の事案として、千葉地判平成八年九月二〇日 LEX/DB28032061（控訴審：東京高判平成一〇年六月二三日 LEX/DB28051116⁶、上告審：最判平成一一年一月二九日 LEX/DB2806117 の「すれも一審と同旨。」）、福岡地判平成四年五月一四日 LEX/DB22005152（控訴審：福岡高判平成五年二月一〇日 LEX/DB22007355⁷、上告審：最判平成六年六月二一日 LEX/DB22005825 の「すれも一審と同旨。」）がある。

また、大阪地判平成九年七月一八日 LEX/DB28042301（控訴審：大阪高判平成一〇年四月三〇日 LEX/DB28051166⁸、上告審：最判平成一〇年一〇月二七日 LEX/DB28052478 の「すれも一審と同旨。」）においては、同族会社の株主がその所有する土地を当該同族会社に譲渡したうえで、同族会社が当該株主に賃貸し、株主が第三者に賃貸したという事案のもとで、株主による同族会社に対する高額な賃借料の支払についてそれを適正額に引き直すため所得税法一五七

条が適用された。さらに、浦和地判平成四年五月二五日 LEX/DB22006537（控訴審・東京高判平成四年二月一四日 LEX/DB22007067）において、同族会社にその株主が貸し付けていた土地につき、当該同族会社に対して当該株主が立退き料を支払うことを約し、当該土地を当該同族会社を通じて第三者に転貸し、その賃貸料を以て右立退き料の弁済に充てるという事実関係のもと、同族会社の立退きの原因となったのが都市計画であり、その結果従前営んでいた材木行が営めなくなり、別の土地へ移転することを余儀なくされたという事情があるにせよ、同族会社は欠損法人であり、加えて株主は独自に立退き後の土地を有効活用して収益をあげ、そこから立退き料を支払うことが合理的であるとして、転貸料と株主の受け取る賃貸料との差額を株主に帰属するものとして、所得税法一五七条の適用を認めた。そして、控訴審は、そもそも立退き料の支払い自体が不必要であるとして、原審と同一の結論を導いた。そして、東京地判平成一三年一月三〇日 LEX/DB28101076（控訴審・東京高判平成一三年九月一〇日 LEX/DB2810 2190⁶）上告審・最判平成一四年二月八日 LEX/DB28101076の「いずれも一審と同旨。」においては、同族会社およびその株主が、両者間における持分割合各々一対九で、建物を所有しており、株主はその持分を同族会社に賃貸し、同族会社が自己の持分と併せて第三者に転貸していたが、株主のもとに持分割合に比して、不相応に低額の賃貸料が支払われていたという事実関係のもとで、適正賃貸料に引き直して株主に課税をするため所得税法一五七条の適用が認められた。

（3） 同族会社への無利息貸付とその否認

同族会社の株主が当該同族会社に無利息で貸付を行い、それを以て当該株主が自己の保有する他社株式の取得資金とさせたという事案がある。その際、当該株主について、所得税法一五七条を適用し、無利息貸付を一定の有利賃貸付と性質転換することが可能か否かが問題となった。この点、東京地判平成九年四月二五日訟月四四卷一一号一九五二頁は次のように判示した。やや長いが、引用する。

「・・・本件規定は、同族会社が少数の株主ないし社員によって支配されていることから、当該会社の株主等の税負担を不当に減少させるような行為又は計算が行われ、課税上の弊害が生じやすいことにかんがみ、税負担の公平を維持するため、そのような行為や計算が行われた場合に、それを正常な行為や計算に引き直して当該株主等に係る所得税の更正又は決定を行う権限を税務署長に認めたものである。

そして、本件規定によれば、(1) 同族会社の行為又は計算であること、(2) これを容認した場合にはその株主等の所得税の負担を減少させる結果となること、(3) 右所得税の減少は不当と評価されるものであることという三要件を充足するときは、右同族会社の行為又は計算にかかわらず、税務署長は、正常な行為又は計算を前提とした場合の当該株主等に係る所得税の課税標準等又は税額等の計算を行い、これに基づいて更正又は決定を行うのである(以上、(15))。

すなわち、本件規定の対象となる同族会社の行為又は計算は、典型的には株主等の収入を減少させ、又は経費を増加させる性質を有するものといえる(以上、(16))。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れないものであり、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(以上、(17))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。」

「・・・本件規定は、同族会社の行為又は計算の実体法的効力を否定するものではないから、同族会社の行為又は計算によって株主等に収入が発生せず、又は経費が発生していること等を前提にして、株主等の所得税の計算という場面において、通常の取引で認められる収入の発生又は経費の不発生等を擬制するものである(以上、(18))。また、同族会社が正当な対価を負担することなく株主等の支配する財産、経済的価値の移転を受けることは、その財産、経済的価値が同族会社の利益発生の直接的な原因とはなっていない場合であっても、株主等の収入ひいては所得税の発生を抑制することとなり、株主等の所得税の負担を減少させる結果となる同族会社の行為ということができるから、株主等の所得税の負担減少の有無を検討するにつき原告Xの主張する外部からの経済的価値の流入と目される事実を要するものではないというべきである(以上、(19))。すなわち、株主等がその有する財貨を無償若しくは低廉な対価で、又は不相当に高額な委託料を支払って同族会社に貸与又は管理委託をし、同族会社においてこれを転貸又は管理して通常の対価を取得する場合には、外部からの経済的価値の流入が想定され、株主等の所得が同族会社の介在により分散されることになるが、この場合の外部からの経済的価値の流入を株主等の所得と観念することは、結局、同族会社への収入を株主等に対する収入と同視し、いわば本件規定を同族会社の法人格を否認する規定と解するに等しく、「同族会社の行為又は計算」を否認対象とする本件規定の文言と著しく乖離する結果となるから、このように観

念し得ないことも明らかである。また、株主等から不動産の無償貸与を受け、これを事業の用に供する等、株主等から移転を受けた財貨を同族会社が事業に利用する場合でも、当該財貨を直接の原因とする外部からの経済的価値の流入はないものの、当該財貨の通常の利用によって私人が取得すべき収入の発生は抑制され、他方で営利法人である会社は利用し得る財貨を合理的に運用することが期待されるから、結局、株主等から移転を受けた財貨は同族会社による利益の原因となり、株主等の得べかりし所得を減少させる結果となるのであって、右事例を転貸等の場合と区別する理由は無い(以上、(20))。

そして、同族会社の行為又は計算によって株主等がその喪失した所得に代わる経済的成果を実現させたことも、本件規定の要件とはならないといふべきである。ただし、右にみたとおり、本件規定は、株主等から同族会社への経済的利益の移転を対象とするものであって、同族会社から株主等へのそれを対象とするものではないからである(以上、(21))。また、株主等の所得税を減少させる結果となる同族会社の行為又は計算は、株主等にとつては経済的価値の流出という経済的に不利益な行為ということになるが、同族会社を支配する株主等がこのような不利益な行為を選択、実行したことに、かかる経済的不利益に優越する理由があったといふべきところ、その理由が右不利益を補って余りある具体的経済的利益である場合には社会通念上相当と解される前記特段の事情が認められないために本件規定が適用されることになるが、これは不当性に関する判断の問題であつて、株主等の具体的経済的利益の発生が本件規定の要件となるものではないのである。また、本件規定の恣意的運用が許されないことは当然であるとしても、原告のいう「所得に代わる経済的成果」の存否という要件が、独立かつ対等で相互に特殊関係のない当事者間で通常行われている取引という要件と比べて特に明確であるということもできないから、原告Xの主張するような要件を本件規定の適用要件として加重する理由もみいだしがたい。よつて、原告の右主張は採用することができない。

次に、本件規定による否認の対象は同族会社の行為又は計算であるが、これによって株主等の所得税の負担を減少させる結果となるものであって、否認の目的が株主等の所得税を正常な行為又は計算に引き直すことにあることからすれば、否認されるべき同族会社の行為又は計算とは、同族会社を当事者とする株主等の所得計算上のそれであることは明らかである。すなわち、大正一二年法律第八号所得税法中改正法律によって、所得税法七三条ノ三に「前条ノ法人ト其ノ株主又ハ社員及其親族、使用人其ノ他特殊ノ關係アリト認ムル者トノ間ニ於ケル行為ニ付所得税逋脱ノ目的アリト認ムル場合」において政府が当該行為を否認し得るとする規定が設けられ、それが漸次その適用範囲を拡大して本件規定となったという沿革、及び既に説示したような本件規定の趣旨に照らせば、本件規定にいう同族会社の行為又は計算とは、同族会社と株主との間の取引行為を全体として指し、その両者間の取引行為が客観的にみて経済的合理性を有しているか否かという見地からその適用の有無及び効果を判断すべきものというべきである（以上、(22)）。これに対し、原告Xは、本件規定の適用対象を株主等と同族会社との間の取引行為全体とすることは本件規定の文言からかけ離れた解釈であると主張するが、株主等の単独行為（同族会社に対する債権の免除等）であれば格別、株主等と同族会社との間の取引行為すら本件規定の対象とならないのであれば、本件規定の適用場面は想定しがたく、本件規定の趣旨である税負担の公平がおよそ達成し得なくなるし、本件規定の文言上も前記説示のように解し得るものというべきであるから、原告Xの右主張を採用することはできない。」

「・・・しかし、「所得税の負担を不当に減少させる結果となる」という本件規定の文言から、本件規定の適用対象が客観的な租税回避行為に限られるとまで解すべき理由はない。また、我が国の税法は諸外国の立法例にみられるような租税回避行為に対処する旨の包括的規定を持たず、ただ一般に租税回避が生じやすいものと認められる行為類型に対処するために所得税法三三条一項かつこ書等の個別的な否認規定を置くこととしたのであり、その中で同族会

社等の行為又は計算による前記のような課税上の弊害に対処すべく、やや適用範囲の広い否認規定として本件規定が位置づけられているにすぎないのである(以上、(23))。よって、本件規定を初めとする各個別的否認規定の適用対象は、講学上の租税回避行為であることが通常であるとはいえても、これに限られると解する必要はないものといべきである。」と。その結果、有利息貸付に基づく課税が行われた。

2 所得税法一五七条の操作可能性

次に、以上のいくつかの判例を素材として、所得税法一五七条の操作可能性について、判旨を読み解き、それについて学説を照らし合わせつつ、検討を行うこととする。

(1) 租税回避と所得税法一五七条―所得税法一五七条の趣旨①―

所得税法一五七条は、既に見たように、租税回避の否認に関する一般的规定であると位置づけることは許されよう。すなわち、同族会社でなければ通常行ないえないような経済的に不合理な行為計算を行なうことよって不当にその株主の所得税負担を減少せしめる、ということである。具体的には、納税義務者が選択した私法上の取引形式ではなく、課税庁が通常であれば選択されであろう取引形式を指定し、それが行われたものとして当該取引形式をベースに課税を行うのである。これが所得税法一五七条に係る基本的な機能である。但し、租税回避の否認を行う権能が法適用者に与えられるとしても、否認対象たる行為計算は所得税法一五七条の課税要件上一義性および明確性を欠いているために、前叙のようにその適用は例外的でなければならぬと解するべきである。

また、次のように言われることがある。すなわち、先のいくつかの判例で見たように、同族会社である不動産管理会社が、その株主から高額な管理料を受領することは、会社として一層多くの利益を得ることに繋がるので、そのこと自体何ら不合理なことではないため、必ずしも否認されるべき租税回避の要件を充足しないのではないかという問

問題がある（但し、右の高額管理料の否認は必ずしも租税回避の否認の事案ではないことは付言しておくが、問題状況は租税回避の否認と同じである）。しかし、これについては次のように解すべきであろう。すなわち、前掲浦和地判平成一三年二月一九日が述べた同族会社および株主の両者を一体的に評価すべきであることと並んで、同族会社であるがゆえに、その株主の所得税負担を軽減するような行為計算を行なうことが経済的に不合理な行為計算である、と。また後に述べるように、経済的不合理性を根拠として否認をするゆえにこそ、同族会社の株主ではなく、同族会社の行為計算の否認が行われていると見るべきなのである。そして、このように解釈することにより所得税法一五七条の租税回避否認機能が説明される。

また租税回避に関連して、前叙のように、納税義務者は自己の行った取引に基づいて課税される権利があるとの見解もある。この見解は租税回避の否認を明文の規定なく行うことに対する優れたアンチテーゼである。確かに租税回避の否認の場面においては納税義務者の選択した取引が明文の規定なく否認されることは問題であるが、しかし、それはまさに明文の規定がない場合に問題となるのである。所得税法一五七条は一般的ではあるが、租税回避否認に係る明文の規定であることは看過されてはならない。租税回避の否認が行われることは、論者の指摘するように課税庁による新たな課税要件事実の創出であるが、これは租税回避の否認の機能を有する所得税法一五七条が許容することであるとしないなければならない。しかし、それが一般の規定であるがゆえに、如何なる行為が納税義務者の租税回避行為であるかは所得税法一五七条からは明らかではないことはその通りである。したがって、この議論から導出されることは、個別的否認規定の一般的否認規定に対する優位性だけである点には注意を要する。

(15) 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」税務事例研究二二四一頁以下、五六一五七頁。

加えて、納税義務者が、課税庁によって所得税法一五七条の適用された場合には、訴訟において、その適用対象たる行為計算の経済的合理性を論証することによって、自己の主張が容れられることとなる。何故なら、通常であれば採用されない取引形式についての引き直しが租税回避の否認の作業とされるので、それが何らかの経済的合理性に基づいていれば、それをベースに課税が行われるべきことは当然だからである。したがって、所得税法一五七条が課税庁により適用された場合には、訴訟上何らかの経済的合理性を論証する必要が生ずる。

(2) 所得税法一五七条は適正所得算出機能を持つか? — 所得税法一五七条の趣旨目的② —

所得税法一五七条は租税回避否認のための規定であるが、しかし、それに加えて、独立当事者間でなされる行為計算とは異なるそれが同族会社において行われた場合にも、所得税法一五七条の適用可能性を肯定する見解もありうる。つまり、所得税法一五七条に適正所得産出機能を承認するのである。しかし、先にも述べたように、一般的には、専ら所得税法一五七条は租税回避否認規定として性質決定することが妥当と考えられている。論者によると、この点、その根拠として所得計算の一般的規定たる所得税法三六条および同三七条に適正所得産出機能を持たせることによる否認が可能であることを挙げることができるとされる。つまり、具体的には、それらの条文に法人税法二二条と同様の機能を承認するのである。それは本稿が引用した一連の判決がそれを示している。確かに、その理解に立った場合、所得税法一五七条に独立当事者間での取引を基準とした引き直し課税の機能を承認すると、所得税法三六条および同三七条と関係において適用対象の棲み分けができなくなると考えられる。

この点、本稿において挙げた所得税法一五七条の適用による否認例のほとんどは、租税回避の否認、すなわち、必ずしも納税義務者の選択した私法上の取引形式の引き直しではなく、納税義務者の選択した契約内容における賃料等の価額とその適正とされる価額との差額を明らかにし、後者に基づいて課税を行うというそうした適正所得算出のた

めにそれが適用されたケースであることが分かる。¹⁶⁾ 換言すれば、その際、例えば、納税義務者が選択した契約内容を第三者比較を通じて明らかにされた適正価額との差額に基づいて税負担の不当な減少の有無を判断するという手法が採用されている。そして、とりわけ、ここで扱う論点が明確に争われたのが、前掲東京地判平成九年四月二五日、前掲広島地判平成一三年一〇月二一日である。前者は、所得税法一五七条について収入を擬制する規定と性質決定し（傍線部（18））、納税義務者が経済的成果の流入または実現のないところに課税することは違法であるとの主張を退け、無利息貸付を有利息貸付として雑所得の課税を行っている。その際、根拠となったのが、傍線部（15）の所得税法一五七条に係る解釈であるが、この判決は文理解釈を意図していると思われる。そして、傍線部（20）において転貸との同質性に言及しているが、この転貸とは、推測するに、前掲高松地判平成一三年九月二七日のようなケースを想定しているものと解される。すなわち、同族会社のもとに株主から移転した所得が溜り、それを以て株主の所得が減少するという点で無利息貸付に係る利息分と同族会社から株主に支払われる適正賃料と現実に支払われた賃料との差額に性質上違いがないと見ていると思われる。加えて、確かに、無利息貸付のケースについては、本体発生するはずの所得全額、転貸のケースについてはその一部という違いはあるが、しかし、第三者比較の手法で適正な所得額を明らかにするという点では同一である。右判決は、その結果として、所得税法一五七条について適正所得算出機能を明確に承認した。さらに傍線部（16）、（18）、（19）、（21）において、現実に所得の流入・実現がなくても税負担の不当な減少があれば、所得税法一五七条の適用はできるとする。後者は、同じく、所得税法一五七条の文理解釈を行う

〔16〕 前掲東京地判平成九年四月二五日を素材として、これを論じたものとして、参照、高橋祐介「代表者たる株主の同族会社に対する無利息貸付に所得税法157条が適用された事例」税法学五三三八号一四七頁以下、特に、一六一頁以下。

ことよって、そして、所得税法三七条についてそれを所得計算に係る通則的規定であると論じることよって、所得税法三七条による否認を不可とした(6)。なお、(7)は所得税法一五七条と同三七条との間の適用のありように係る同一性を述べる。しかし、この言明が妥当するのは、判決が言うところの所得税法一五七条について適正所得算出機能を論ずるときのみであることには注意を要する。仮に、適正所得算出機能が承認されないと、後に示す私見によれば、本稿で扱った事案について否認ができないことになる。

これに対しては、所得税法における所得計算の一般的否認規定たる同三六条、同三七条による否認を行えば問題は生じないという批判的立場がありえよう。その立場の意図するところは、おそらくは所得税法一五七条の死文化というある種の実践的意図があると推察できる。すなわち、所得税法一五七条に対する文言の不明確性を批判することよって、租税回避の否認規定としての機能不全を論じ、¹⁵⁾ 加えて、同条文に適正所得算出機能を認めず、所得税法三六条および同三七条という他の条文の適用によりそれについて事足りるとすれば、¹⁶⁾ 所得税法一五七条について殆どと言

(17) なお、類似判例もいくつかある。例えば、土地の譲渡に際してその譲渡益をできるだけ少なくするため、同族会社の株主から同族会社に対する土地・建物の無償・低額譲渡に所得税法一五七条の適用が認められたものとして、大阪地判昭和六三年一月二九日 LEX/DB22003471 (控訴番：大阪高判平成元年五月二四日 LEX/DB22003954 も一審と同旨)、福岡地判平成一七年二月二二日 LEX/DB25420107 がある。また、同族会社の株主による同族会社に対する地上権の無償設定に所得税法一五七条の適用が認められ、地上権設定契約がないものとして課税がされたものとして、福岡地判平成一年六月二九日 LEX/DB2850517 (適正額での課税のため)・福岡高判平成一年一月一九日 LEX/DB28081082 も一審と同旨。

(18) 田中治「同族会社の行為計算否認規定(所得税法157条)の射程」税務事例研究八九号二頁以下。

(19) 田中治「所得税における同族会社の行為計算の否認規定」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」(財経詳報社、二〇〇七年)六三頁以下、特に、七四頁以下。

ってよいほど適用対象が狭まり、その機能が失われ、それを以てその意図すると思われるところに従い実質的に死文化する。さらには死文化した条文については税制改正による削除も視野に入りうる。この立場は、租税法主義に着目し、それを強調することにより納税義務者の法的安定性・予測可能性を確保することを企図するものであることは言うまでもなく、その点首尾一貫した優れた見解であると言えよう。

しかし、それと異なり、以下のように考えることもできよう。筆者は判例の動向においては結論において賛成するものであるが、とりわけ先の二判決においては適正所得算出機能を承認しつつも、基本的には所得税法一五七条について文理に従い、いわば当然のごとくそれを導いている。したがって、ここでは所得税法における関係条文を体系的に解釈することによって判例の論理を補足することとしたい。さて、所得税法については、所得計算に関する一般的規定として所得税法三六条はその第二項で、金銭以外の資産としての形態を採る収入金額のその時点での時価評価を規定しており、これは先の法人税法二二条と同様の機能の存在が認識できるが、それ以外については、何ら適正な収入金額の認定について規定するところではない。これは、後にも述べるように、現在の所得税法の建前は、取引当事者間で選択された金額をベースに収入金額を認定することに整合する。加えて、必要経費については所得税法三七条においてそれに対応する条文はないので、必要経費にもそれは当てはまらう。したがって、この点で租税法主義を強調すれば、不適正な必要経費を否認するような機能を三七条から導き出すことは必ずしもできない。例えば、東京高判昭和五三年四月一日訟月二四卷八号一六七三頁は、「・・・或る支出が必要経費として控除されるためには、客観的にみて、それが業務と直接関係をもち、且つ、業務の遂行上必要な支出でなければならぬ。」とするのみで、いわゆる通常性の要件に触れるところはない。学説にもこの点に触れるものがある。例えば、「・・・所得税法三七条では金額の合理性についての規定は何もない。」²⁰⁾ という指摘が、さらには、「・・・行為者はとくに経費（支出）に

ついて原則として判断余地を有している。したがって、原則として、行為の事業上の必要性、通常性、合目的性は重要ではない⁽²¹⁾、という指摘も見られる。右のいくつかの引用の要点は、所得税法三七条には、法人税法二二条のような機能が必ずしも認められない、ということである。もし所得税法三七条を所論のように解するとするならば、以上のような疑義にまず明確な回答を与えるべきであろう。したがって、所得税法一五七条は単に租税回避の否認機能のみを有していると断定するのは不合理であり、場合によっては必要経費の適正性の観点から実際に支出された必要経費の額の適正さを測る機能をも持ちうるべきである⁽²²⁾。所得税法三七条の解釈が右のように適正な必要経費額を決定する機能を有していないがゆえに、先の判例はこのような事案において所得税法一五七条を適用したと解すべきである。加えて所得税法一五七条がその発動要件につき不明確であると批判があるが、所得税法三七条も同時に適正な必要経費の額を一義的に明らかにできない点で不明確である。「・・・所得税法上、金額の合理性の根拠となる規定がないため、必要経費として相当な金額を超過するような支出については、使用人に対する給与あるいは贈与として、所得の性質の認定により適正な支出に限定することはありうるが、そのような認定には、事実としての証拠が必要であるので、行政上は困難な作業となると思われる。」⁽²³⁾ または「・・・「適正な」必要経費の金額を課税庁や裁

(20) 水野忠恒『租税法 第五版』(有斐閣、二〇一一年)二五二頁以下。

(21) 木村弘之亮『租税法学』(税務経理協会、一九九九年)二五八頁。

(22) なお、違法支出の控除可能性の議論に係る文脈ではあるが、金子・前掲注(1)二五三頁は、「・・・問題は、必要経費として控除を認められるためには、必要な経費であればよいのか、それとも「通常かつ必要」な経費でなければならないのである。わが国の所得税法では、アメリカの内国歳入法典一六二条のように「通常」の要件が規定されていないから、必要な経費であれば控除が認められると解さざるをえない。」とする。

(23) この見解に立つものとして、例えば、小川英明他編著『租税争訟』(青林書院、二〇〇五年)一七七頁(岸田貞夫・中江博行執筆)。

判所などの第三者が「客観的に」算定することは実際問題として非常に困難であると考えられる」と言われるように、適正な必要経費額を明らかにすることは実際上容易なことではない。このことは、所得税法においては原則として納税義務者が現実に収受し、同じく支出した金額を以て、収入金額および必要経費の金額を計算すべきことを示している。勿論、所得税法三七条の「直接に要した費用」の文言を手がかりに、必要経費の適正額を同条の解釈問題とすることも考えうる。しかし、直前で触れた所得税法の建前に加えて、所得税法三六条には「直接」に相当する文言がないことを直視し、かつ租税法主義を当てはめると、所得税法三七条には適正費用の算出機能が承認され、その反対に同三六条にはそれが承認されないという。収入金額および必要経費について、いわば非対称的な解釈論的帰結が導出されうる。これについては、体系的に見て不自然・不合理という批判が考えられよう。とするならば、条文の規定の体裁からすると、所得税法一五七条に適正所得算出機能を持たせるのが合理的解釈であると考えられる。

右のことは次のような解釈によっても論証することができると考えられる。そもそも、個人は、法人と異なつて、必ずしも経済的合理性をベースに活動するわけではない。とするならば、法人に係る益金および損金を所得計算の一般的な規定によって時価として計測するのと同じように、収入金額および必要経費を所得計算の一般的な規定によって適正価額として計測することは必ずしもできないと考えるべきではないか。この点、所得税法一五七条の規定が、税負担の減少に係る当事者たる同族会社の株主の行為計算ではなく、同族会社の行為計算の否認として規定されていることもその根拠として挙げることができよう。すなわち、所得税法自体は、その基本構造として、個人たる納税義務者は経済的合理性をその行動のベースとして観念できないという建前を採用しているため、⁽²⁵⁾ 経済的不合理性を根拠

(24) 水野・前掲注(20)二五二頁。

(25) 佐藤英明『スタンダード所得税法 補正版』(弘文堂、二〇一〇年)二五一頁。

に個人の経済活動を租税法上否認することができないので、所得税法一五七条は、経済的合理性の基準を当てはめることのできる同族会社という法人の行為計算の否認という規定ぶりになったとも推察することができる。²⁷⁾ 具体的には、納税義務者が同族会社を支配し、経済的に不合理な取引を同族会社を以て行う点に租税法上問題があり、同族会社が税負担の不当な減免に利用され、それを以て同族会社がかかる経済的に不合理な取引を行うので、会社による取引に係る経済的合理性の基準のあてはめを行い、その否認を行うということである。²⁸⁾ 反対に、もし、同族会社の株主を基準とする課税要件の建て方をした場合には、そもそも課税要件が不明確なことに加えて、具体的な適用を行う際に経済的合理性の基準の当てはめもできないこととなり、まさにその適用に際しての基準となりうるものがほとんどないこととなってしまふ。加えて、所得税法三七条は、周知のように、「・・・別段の定めがあるものを除き」、同条に基づいて必要経費を計算するという建前をとっている。そして、別段の定めとして、所得税法四五条一項一号、同五六条等があると位置づけ、それ以外については原則として納税義務者の支出行為に係る金額をベースとして所得課税が行われる考えることが自然である。²⁹⁾ そして、所得税法一五七条も別段の定めの一つと解釈するのである。

(26) この点は、参照、石島弘「社会情勢の変化と最近の税務執行をめぐる問題」税理四一巻八号一一―一二頁。

(27) 田中・前掲注(11)一九一頁もこれについて言及する。なお、佐藤・前掲注(15)五七頁は、所得税法一五七条について、同族会社という形式を利用して所得税負担が減少させられるのを防ぐための規定と解釈した上で、同族会社と株主等との取引行為を全体として把握し、客観的に見て当該取引の合理性の有無について判断し、仮にそれが不合理であるとされる場合には、両者間の取引行為が全体として否認され、通常の取引行為に引き直され、課税されるとする。

(28) なお、清水・前掲注(14)三〇八―三二二頁によると、行為計算否認規定の立法経緯について、大正一二年当時の所得税法における配当所得に係る総合課税を避けるための同族会社を利用した法人成りによる税負担の減免を防止するために、かかる立法がなされたこととされている。

但し、これについては批判がある。そもそも必要経費については、別段の定めが明文化されているので、新たに所得税法一五七条についてかかる機能を承認することは、著しい解釈の拡張であるという⁽³⁰⁾。しかし、私見によれば、その際、設立された同族会社が経済的に合理的な取引ではなく、納税義務者が支配するその同族会社によって税負担の減免のみを企図しているとすれば、立法政策としては、同族会社を通じてその契機を創出し、同時に税負担減免のメリットを不当に享受する納税義務者に対して適正かつ公平な課税を行わざるを得ない。加えて、先にも述べたが、同族会社という法人を基準として行為計算否認が行われることは、経済的に合理的な取引を行うはずの法人を税負担減免のみを企図して利用することは適正かつ公平な課税に反するという立法者の価値判断があると見るべきであり、それ自体何ら否定されるべきことではない。この点、前掲東京地判平成九年四月二五日の傍線部(23)は、「所得税の負担を減少させる結果となる」の意義を、租税回避のみではなく、納税義務者がその取引内容の構築によって適正価額から乖離する取引価額を設定することを通じても生じうるものとして理解しており、それ自体本稿で引用した諸判決に係る事実関係が示すように性質上生じうるものであるため、その判断は首肯できないものではない。また、加えて、一般的に適正所得算出のために所得税法一五七条を適用するに際して、租税回避否認のために適用する場合と同様に、その適用に例外性という限定を付すのか否かという問題については、理論的には必ずしも明らかではない。この点、引用判旨のうち、前掲浦和地判平成二三年二月一九日の傍線部(14)、前掲東京地判平成九年四月二五日の傍線部(22)のように、所得税法一五七条の適用に際して、株主の所得税負担減少を考える際に、課税要件の建て

(29) 佐藤・前掲注(25)二五一頁。

(30) 石島・前掲注(6)一二頁以下。

方に基づき、「同族会社の側の意思決定」の結果である株主との間の取引について否認を行うと考えると、否認対象となる取引はまさに法人の取引であり、経済的合理性の有無を判断基準として否認を行うことに何ら例外性はなく、むしろ通常のこととすら言えるかもしれない。例えば、法人税法二二条二項が例外的に適用される規定とは解されていない点に鑑みれば、右のような論理の展開もありえないではない。この立場につき判例が如何なる態度を示しているのかという問題、そしてその理論的正当性に係る判断は一概には行いえないが、一つのありうる立場であるとは言いえよう。

ところが、判例の中には、所得税法三七条を適用しつつ、必要経費の適正性を判断するものもある。一例を挙げると、山口地判平成七年六月二七日 LEX/DB28020330 (控訴審：広島高判平成九年七月一八日 LEX/DB28042299、原告審：最判平成一〇年二月二六日 LEX/DB28050950 のいずれも一審と同一)がある。これは、病院経営者がその実弟に自己の病院の勤務医としての役割に対する対価として支払った金額が過大であり、それを課税庁が否認することの可否が問題となった事案であるが、判決は、「・・・所得税法三七条一項に規定する事業所得における必要経費に該当するためには、当該事業について生じた費用であること、すなわち業務との関連性がなければならないとともに、業務の遂行上必要であることを要し、更にその必要性の判断においても、単に事業主の主観的判断のみによるのではなく、客観的に必要経費として認識できるものでなければならぬと解すべきである。・・・原告 X が A に対して右のように他の非常勤医師に対する報酬に比較して著しく高額な報酬を支払っていたのは、A が原告 X の従兄弟であり、また、B の実弟であるという情実によるものと認められる。・・・A に対して報酬として支払った金額の内、業務の遂行上客観的に必要な報酬として必要経費に算入すべき金額は、他の非常勤医師に対する報酬額(一日当たり四万六〇〇〇円)に A が勤務した日数を乗じて計算した金額であり、これを超える金額・・・の支払いは、業務の遂行上必

要なものではないから、必要経費に当たらないと認めるのが相当である。」とした。この事案では、病院経営者の実弟に支払った報酬の適正額を第三者比較を以て明らかにする作業を、所得税法三七条に基づいて行っているのである。しかし、この判決を文面どおりに読むのではなく、敢えて私見に引きつけて読み直すと、次のようになる。すなわち、この事案では病院経営者の所得類型は事業所得だったのであり、これは法人の所得と同性質であって、それ故、本稿の立場からすれば、経済的合理性の基準が適用可能であり、課税所得計算の一般的规定である所得税法三七条に、法人税法二二条三項に承認される適正所得算出機能と同じような機能を承認してよい事案であつたと解することもできよう。さらに、過大経費の支払について、所得税法四五条を以て否認するとの見解も見られないが、家事費について「個人の消費生活上の費用」³¹という定義をベースとすれば、そうした経費は性質上必ずしもその定義には包摂されないと考えられるためその見解は妥当でない。

このように考えると、現段階の解釈論としては所得税法一五七条により判例に見られるような行為計算の否認もあながち批判されるべきことではないこととなる。確かに、やや強引な理論構成かもしれないが、特に、所得税法一五七条の適用対象については、そこに一定の傾向が見られる。すなわち、その多くが、同族会社を設立し、不動産管理を委託するスキームがそれである。この分野において判例が確立すれば、必ずしも所得税法一五七条についてその課税要件の不明確性がその致命傷になることはないと考えられる。

なお、訴訟において取引について経済的合理性を立証できるのであれば、所得税法一五七条の適用が否定されることは言うまでもない。ここで経済的合理性の意味するものは、納税義務者が実際に収受または支出した金額について

(31) 金子・前掲注(1) 二二五頁。

合理的根拠が有し、かかる收受・支出が必要があったということであり、それが課税の基礎とされるということである。そのことは判例上も承認されていると理解することは許されよう(例、前掲東京地判平成六年一月二八日の傍線部(1)・(2)、前掲高松地判平成一三年九月二七日の傍線部(11)・(12)、前掲浦和平成一三年二月一九日の傍線部(13))。

(3) 所得税法一五七条の制裁機能?—構造的問題としての二重課税—

所得税法一五七条が適用されることにより、例えば、同族会社とその株主との間で行なわれた取引につき、それが通常の独立当事者間で行なわれた場合の取引として引きなおして課税が行われる。これ自体は何ら不合理なことではない。しかし、前掲東京地判平成六年一月二八日のような過大管理料の支払いの事案を念頭に置くと、そのみでは不合理が生ずることが分かる。すなわち、かねてより学説が指摘してきたことであるが、同族会社たる不動産会社に對する過大管理料の支払が否認されると、必要経費としての過大管理料が通常支払われるところの管理料に減額され、株主のもとの所得は増額される。しかし、それ以外の課税関係は何ら変化しない。その結果、同族会社の所得がそれに対応する形で何ら減額されず、その法人税課税済み所得から役員としての株主に給与が支払われるために、本来株主↓法人↓役員としての株主という一連の金銭の流れをすべて調整すれば減少するはずの法人所得が減少しないまま、給与所得が株主に支払われるので、そこに一定の二重課税が残ることとなる。しかし、この点、前掲広島地判平成一三年一〇月一日傍線部(9)および(10)はこの調整を必ずしも必要のないものとしたし、学説においても、解釈論上はやむを得ないとするものがある。⁽³³⁾

(32) 佐藤・前掲注(15)六五頁以下、同編著『租税法演習ノート 第二版』(弘文堂、二〇〇八年)一五三頁以下(佐藤英明執筆)。

この点を如何に解するかであるが、そもそも、所得税法一五七条は、納税義務者の選択した取引を正常な取引に引き直し、以てそうした正常な取引に従った税負担を創出することが目的であること、そもそも租税回避等が違法でないことに照らしても、同条が前掲広島地判平成一三年一〇月一日傍線部（8）³⁴が言及するように“警告的・予防的機能”を持つと考えるべきではなからう。それ故、二重課税の調整の必要性は理論上残る。

なお、この問題についての対応策は、第一次的には法改正による二重課税の排除であるが、本稿四（三）に示すような解釈論による対応も検討しておく必要がある。

（33） 増井良啓「租税判例研究」ジュリスト九六五号一〇三頁。

（34） 結論において同旨、参照、田中・前掲注（17）三二—三三頁、三木義一「所得税における同族会社の行為・計算の否認をめぐる判例等の動向」税理三六卷五号九〇—九一頁。