

行為計算否認規定を中心とした同族会社課税の諸問題 (二)  
— 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、三五卷一号)
    - (二) 法人税法一三二条について (以上、本号)
  - 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) 課税庁職員の見解への信頼?—租税法律主義と信義則との相克—
    - (三) 義務付け訴訟の可能性
  - 五 結語
- 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— (承前)
- (二) 所得税法一五七条について (承前)

(二) 法人税法一三二条について

1 法人税法における同族会社の行為計算否認

先にも述べたように、法人税法一三二条は、所得税法一五七条と比べて、従来適用件数は多かった。しかし、目下のところ、法人税法において法人税法一三二条の適用がどのようになされているのかという問には、法人税法におけるいわゆる個別的否認規定の存在を無視することは出来ない。すなわち、従来法人税法一三二条の適用対象としては、通達上、低額譲渡、過大給与等が挙げられていた。<sup>(35)</sup>そして、周知のように、法人税法一三二条の適用対象としては、そうした事案が多かった。<sup>(36)</sup>しかし昭和四〇年の法人税法改正により先の通達で規定されていた適用対象が法律上規定されることとなった。したがって、法人税法一三二条の適用対象は大幅に限定されて今日に至っているという認識がある。例えば、そうした個別的否認規定を適用した例として、近時では、宮崎地判平成一二年一月二七日LEXIDB28061913は、原告である同族会社Xの会社債務を保証する取締役Aに対して、同会社が保証料を支払い、当該保証料を損金算入したことの可否が争点に生じたという事実関係のもと、保証料総額のうち適正な保証料に該当する部分については法人税法二二条三項により損金控除できるが、それを越える部分については法人税法三四条一項による役員報酬としての控除の可否が問題になるとし、「・・・役員報酬のうち、定款の規定、株主総会の決議等により定められている役員報酬の限度額を越える部分の金額は、過大な役員報酬として損金の額に算入しないことと

(35) 詳しくは、石島弘「同族会社の行為又は計算の否認」規定の立法趣旨」税理四〇巻九号七〇頁。また、一般論として、参照、渡辺裕泰「同族会社の行為計算の否認と法人税」水野忠恒他編著『租税判例百選 〔第5版〕』(有斐閣、二〇一一年)一一四頁。

(36) 水野忠恒『租税法 第5版』(有斐閣、二〇一一年)四〇五頁。

されている（法人税法三四条一項、同法施行令六九条）ところ、本件各事業年度において、原告Xらが株主総会決議等により定められたAに対する役員報酬の限度額の全額を、本件否認部分とは別途に同人に支払済みであることは前記のとおりであるから、右規定により、本件否認部分は、過大な役員報酬とされ、損金の額に算入することはできないことになる。」とした。さらに、大分地判平成二十二年二月二六日 LEX/DB2541091は、同族会社の役員に対する報酬（役員報酬、役員退職給与）の支払額に係る適正性について、法人税法三四条一項および同三六条における不相当に高額な部分があるとした課税庁が更正処分を行ったという事実関係のもと、前叙の法条の適用をベースとして適正性を判断している。

以上の若干の設例によると、確かに個別的否認規定の適用により、事案の解決は実現されうるが、法人税法一三二条の意味がまったく失われてしまったわけではない<sup>(37)</sup>という指摘があることにも注意を要する。したがって、ここでは、近時の法人税法一三二条の適用のあり方を、その適用が行われて事案の解決が行われた関連する判例も含めて概観・検討することとした。

（1） 合併に伴う繰越欠損金の引継ぎの否認

広島地判平成二年一月二五日訟月三六卷一〇号一八九七頁は、いわゆる赤字会社Xによる黒字会社Yの吸収合併が果たして租税法上同族会社の行為計算否認規定の適用対象となるか否かという争点について、「・・・本件合併において、逆さ合併の方式を採用したのは、・・・専ら本件繰越欠損金を損金に算入する意図に出たものであって、右のような租税負担の回避以外の、例えば、上場会社としての株式の額面を五〇〇円から五〇円に変更するためとか、欠

(37) 金子宏『租税法 第十七版』（弘文堂、二〇二二年）四三四頁。

損会社に資産的価値のある商号やのれんがある場合にこれを引き継ぐためなどの合理的な理由があったものではない(以上、(24))。・・・営業活動や経営上問題のない黒字優良会社である Y が、債務整理をして清算するほか赤字欠損会社である X に吸収合併させるがごときは、前記のような合理的な理由が認められるなどの特段の事情のない限り、経済人の行為としては不合理、不自然なものであり、まして、前認定のように合併後 Y の事業のみを継続し、合併直後に合併法人たる X の商号、事業目的及び本店所在地を被合併法人たる Y のそれに一致するように変更しているなどの事実を照らせば、その不合理、不自然であることが一層明白であるといわなければならない。・・・そうすると、本件合併の法律上の形式に従って本件繰越欠損金の損金算入を容認した場合、実質的には、法五七条の趣旨・目的に反して被合併法人である Y が本来負担することとなる法人税額を不当に減少させる結果となると認められる(以上、(25))から、右は、法一三二条にいう租税回避行為に該当するものといふべきである。」とした。

この判決は、逆さ合併について、傍線部(24)により、その経済的合理性の欠如を根拠に、法人税法一三二条の適用という傍線部(25)の結論に行き着いた。被合併会社 Y の繰越欠損金について合併法人 X が利用できないことを述べた最判昭和四三年五月二日訟月一四卷九号一〇六〇頁(原審・大阪高判昭和三八年一月一日一〇卷一巻一九五頁、一審・大阪地判昭和三六年三月一三日訟月七卷八号一六二六頁)が「・・・法人の各事業年度における純益金額、欠損金額のごときは、企業会計上表示される観念的な数額にすぎず、被合併会社におけるこれら数額は、もとより商法一〇三条に基づき合併の効果として合併会社に当然承継される権利義務に含まれるものではない。論旨は、被合併会社が青色申告者として法九条五項により与えられた欠損金額繰越控除の特典は一の権利であり、権利である以上、商法一〇三条により合併会社に当然承継せらるべく、このことは法三条の趣旨からも明らかであるがごとく主張するが、すでに欠損金額の当然承継を認めたい以上、右数額を基礎としてその繰越控除のできる特典が当然受け継がれ

るものとは考えられない。おもうに、欠損金額の繰越控除とは、いわば欠損金額の生じた事業年度と所得の申告をすべき年度との間における事業年度の障壁を取り払ってその成果を通算することにはかならない。これを認める法九条五項の立法趣旨は、原判決の説示するように、各事業年度毎の所得によって課税する原則を貫くときは所得額に変動ある数年度を通じて所得計算をして課税するに比して税負担が過重となる場合が生ずるので、その緩和を図るためである。されば、欠損金額の繰越控除は、それら事業年度の間に経理方法に一貫した同一性が継続維持されることを前提としてはじめて認めるのを妥当とされる性質のものであって、合併会社に被合併会社の経理関係全体がそのまま継続するものとは考えられない合併について、所論の特典の承継は否定せざるをえない(以上、(26))。合併会社とは無関係な経営のもとに生じた被合併会社の既往の欠損金額を合併によりこれと経営を異にする合併会社に承継利用させる合理的な理由は、通常の場合見出しがたく、また被合併会社の欠損金額は、合併会社において受入資産の価額の定め方によって当然調整できるものであるから、普通には欠損金額の引継などを考慮する要もないのである。結局、合併による欠損金額の引継、その繰越控除の特典の承継のごときは、立法政策上の問題といたすべく、それを合理化するような条件を定めて制定された特別な立法があつて、はじめて認めうるものと解するのが相当であり、所論の商法一〇三条、法三条の規定も、右のように解するのにつきなら妨げとなるものではない。」とした。そしてその上で逆さ合併であれば、合併法人のもとで欠損金が生じているので、合併に伴いその引き継ぎが生じることではなく、広く利用されてきたと言われる(なほ、後の傍線部(27)も参照)。すなわち、傍線部(26)によると、繰越欠損金は合併に際して合併会社に承継される権利には含まれないのであり、経理関係の一貫した同一性を確保するためには

合併会社が繰越欠損金を抱えている必要があることになる。この立場は多くの学説で是認されている。<sup>39)</sup> また確かに傍線部(24)の判文からも推察可能であるが、仮に、逆さ合併による繰越欠損金の損金算入がいかなる場合にも許されないのではなく、一定の要件のもと経済的合理性が承認されれば可能であるとしても(原審の前掲大阪高判昭和三八年一月一〇日は「・・・吸収合併の場合被合併会社は合併会社に合一して合併の日に消滅する訳であるが、その実体はあたかも合併存続会社において増資を行い、かつ、他社の営業を買収して企業を拡張したと同一の効果をもたらすもので(被合併法人の最終事業年度を定めた法人税法第七条第五項、被合併法人の清算所得を定めた同法第十二条の二の一項、合併差益を規定した同法第九条の五は、被合併会社の税務計算は最終事業年度の末日である合併の日にすべて遮断され合併法人は合併の日に増資が行われ、被合併法人の資産が引きつがれたものとして課税する立場をとっているとみられる。法定準備金その他経理関係上の数字はこの資産評価につき間接の影響を与えるにすぎず、これらのものが直接当然に引継がれることはありえない。)合併存続会社は終始その人格の独立性と同一性を保持しているのであつて、合併後従前の繰越欠損金を控除することは何等法第九条第五項の前記法意に反するものではない。もつとも小規模の欠損会社が大規模の利益を挙げている会社を吸収合併した後商号などを変更するというような異常な合併については、実質上存続会社が同一性を保持しているとはいえず、前記法条の立法趣旨に反し、繰越損金の算入のみを目的とした租税回避手段とみるべく、現在のところ、かかる回避手段が一応合法的なものとして放任せられて

(39)

例えば、武田昌輔「旧法人税法九条の特典と会社合併による承継」民商法雑誌六〇巻五号七八五頁以下、七九一―七九二頁、矢野邦雄「旧法人税法第九条第五項による繰越欠損金額の損金算入の特典は会社合併により承継されるか」最高裁判所判例解説民事篇昭和四三年度(上)三九五頁以下、四〇〇―四〇一頁等。なお、異説、北野弘久「被合併法人の欠損金の繰越控除について」大阪高裁判決の検討」税法學一六二号一六頁以下。

いる（以上、(27)）からとて、利益会社が欠損会社を吸収合併する通常の場合についての前記解釈を左右しない。」<sup>(40)</sup>として、前掲広島地判平成二年一月二五日の事実関係によれば逆さ合併は被合併会社の繰越欠損金の損金算入が許されないことを免れるためのものであったとされたのである。そして、前掲広島地判平成二年一月二五日については、傍線部(25)において同法五七条の趣旨・目的について言及があるが、経理方法の一貫した同一性という要件のもとで繰越欠損金の損金算入が認められるという前掲最判昭和四三年五月二日がその背後にあると理解可能であろう。すなわち、通常の合併について法人税法五七条を以て繰越欠損金の損金算入を否認するゆえに、逆さ合併のもとでのそれも法人税法一三二条を適用することによってできる限り否認し、それを以て両方の合併について課税の平等を確保することであり、それを免れるための、租税属性の乱用的移転である逆さ合併は許されないということである。それ故本判決は同法一三二条の適用を行うというものである。<sup>(41)</sup>学説上も同族会社の取引としての逆さ合併は乱用的な取引と評される。<sup>(42)(43)</sup>この乱用という評価は当然にこの取引についての経済的合理性の欠如を意味しよう。

(2) 同族会社の役員に対する損害賠償請求権の放棄の否認

(40) 詳細は、村井正『租税法―理論と政策―(第三版)』(青林書院、二〇〇二年)一九九頁以下、中村利雄「被合併法人の繰越欠損金の控除」税経通信三四卷一五号一八六頁以下、一八九頁は、こうした逆さ合併を不自然とする。

(41) なお、村井・前掲注(40)二〇七―二〇八頁も、逆さ合併の否認の可能性には法人税法一三二条のみであるとしていた。

(42) 岡村忠生『法人税法講義 第3版』(成文堂、二〇〇七年)四四五頁。大淵博義「判例 法人税法講座(第41回) 法人税法解釈の判例理論の検証とその実践的展開 同族会社の行為計算の否認規定(法法132条)を巡る論点の考察(11) 税経通信二〇〇九年九月号四七―四八頁も同旨。なお、異説として、八ッ尾順一『租税回避の事例研究 具体的事例から否認の限界を考える 五訂版』(清文社、二〇一二年)一五九―一六〇頁。

一 那覇地判平成七年七月一九日 LEX/DB/8021452 については、次のような事実関係がある。原告会社 X (同族会社) およびその役員 A が、A が役員を務める他の同族会社のもとで生じた経営不振による債務について、A が連帯保証人となつて、銀行から借入を行つたり、B が振り出した手形について、A が裏書保証をしたりもしていた。しかし、B は当初より業績不振で、それが極まり B はついに事業を停止した。その際、B の負債について X が、無担保・無保証で借入金の代位弁済を行い、手形の決済を行い、それを X は B への貸付金として処理した後で、貸倒償却として処理した。被告課税庁はその貸倒償却とともに X は同額の損害賠償請求権を A に対して取得することになるにも拘らず、それを益金計上することなく A に対する損害賠償請求権を免除しており、これは X の法人税の負担を不当に減少させることとなり、法人税法一三二条を適用してかかる免除を否認した。

そこで判旨は、「・・・本件弁済等は、B が、実質的には A が支配する同族会社であり、B を援助するという個人的な動機から、原告 X における A の支配的地位を利用して行つたものと解される。この点、原告 X は、B の事業が失敗すると A 個人の信用が失墜し、ひいては原告の事業に甚大な悪影響を及ぼす状況にあり、B に対する融資には、合理的な理由があると主張するが、法人税法は、個々の法人を独立の課税客体としており、たとえ右のような事情が認められるとしても、法人格が別個である以上は、別個の課税単位として取り扱うべきものであることからして、組織として全く別個の法人である B に対し、無担保、無保証で多額の弁済等を行うことを正当化する理由とならないことは明らかである」とした。また、その後「・・・原告 X が B のためにした本件弁済等は正常な経済取引においては

(43) なお、現行法によれば、適格組織再編に該当すれば、欠損金の引継ぎも可能であるが、法人税法一三二条の二の制定により、そうした適格組織再編に関連する租税回避についての包括的否認規定が配備された。その解釈問題につき、参照、太田洋「企業再編に伴う租税回避問題」ジュリスト一四三七号二三頁以下。



通常考えられない極めて不自然、不合理なものであり、それらの行為により原告に生じた損害について、原告Xが、当該行為を行った取締役Aに対し、一切責任を追求しないことは、極めて不合理かつ不自然であつて、これらは結局、原告X及びBがもとにAの支配する同族会社であることに起因するといわざるを得ない(以上、(28))。・・・しかし、本件貸付金を貸倒償却して損金に算入するに際し、総株主の事前又は事後の同意を理由として、本来は右損金の計上と同時に当然発生すべき原告XのAに対する損害賠償請求権を益金として計上しないことを容認することは、原告Xの法人税の負担を不当に減少させることとなるのであつて、同法二二三一条一項の規定により否認させるべきものである。」としている。

さて、この事案においては、傍線部(28)によると、被告課税庁は同族会社による損害賠償債権の益金非計上を法人税法一三二条により否認して、それが経済的合理性の欠如を根拠として裁判所に容れられた。しかし、被告は同時にその否認が許されない場合には、損害賠償義務の免除が実質的には原告の役員に対する賞与に該当するので、損害賠償義務の免除を損金算入することは結局できないと主張していた(参照、法人税法三五条四項、同三五条一項)。この事案の被告の主張に拠ると、確かに、法人税法一三二条の課税要件にこの事案の事実関係は包摂されるように考えられるが、しかし、同時に役員賞与と性質決定したうえで損金不算入することもなお不可能ではないと考えられる。とするならば、法人税法一三二条とその他の個別的否認規定との適用関係に係る議論に照らせば、法人税法三五条四項、同三五条一項を優先的に適用することが可能であつた事案と言えるのかもしれない。<sup>(44)</sup>

(3) 実態のない親族役員への報酬の否認

東京地判平成八年一月二九日判時一六〇二号五六頁(控訴審：東京高判平成一〇年四月二八日 LEX/DB28051163; 上告審：最判平成一一年一月二九日 LEX/DB28061118 のいずれも同旨。)については、次のような事実関係である。原告である同族会社 X1 のもとで、その役員(代表取締役)である同じく原告 X2 の子女である A、B、C は係争各事業年度において X1 の役員(取締役)として登記され、いずれも年齢は一〇代半ばから後半であり、取締役会への出席の事実等が確認できず、それ故 X1 の役員としての勤務実態が確認できないため、被告課税庁 Y は、更正処分段階では実質帰属者課税の原則に基づき、A から三名への役員報酬の支払いはすべて X2 に帰属するとして課税をした(なお、後に、訴訟段階でその法人税法二一条に基づく課税処分の違法性が明らかにされたので、Y は訴訟段階で法人税法一三二条による課税処分に理由の差替えを行った)。

その上で判旨は、「・・・私法上 A が取締役等に選任されていたことを前提としても、原告会社 X1 程度の規模を擁する株式会社において、年齢、就学状況及び居住状況等に照らし、実質的に業務に参画することがない A のような取締役等に対し本件原告会社 X1 役員報酬を支払うことは、その全額について純経済人の行為としては不合理、かつ不自然な行為又は計算といわざるを得ず(以上、(29) )、本件原告会社 X1 役員報酬を損金に算入することは、原告会社 X1 の法人税負担を不当に減少させるものというほかない。」とした。

ここでは、傍線部(29)の示すように、同族会社の役員が名目的なものであって、それに対する役員報酬の支払いを損金算入することは許されないとされている。この場合、役員報酬の適正額が問題となっていないのではなく、役員報酬該当性あるいは役員報酬としての支払いそのものの合理性そのものが問題となっているので、傍線部(30)が示すように、法人税法三四条、同三六条の適用(但し、ここで問題になっているのは役員報酬の帰属先が X か否かである)が問題となる事案ではない。この点判旨は「・・・私法上 A が取締役等に選任されていたことを前提として

も、原告会社程度の規模を擁する株式会社において、年齢、就学状況及び居住状況等に照らし、実質的に業務に参画することがないAらのような取締役等に対し本件原告会社役員報酬を支払うことは、その全額について純経済人の行為としては不合理、かつ不自然な行為又は計算といわざるを得ず、本件原告会社役員報酬を損金に算入することは、原告会社の法人税負担を不当に減少させるものというほかない。・・・さらに、原告会社は、本件否認規定を適用する場合でも、それによって本件原告会社役員報酬の損金算入を否認するには、右報酬額が原告Xに帰属したものと認定した上で、これについて過大役員報酬に係る損金不算入の規定（法人税法三四条）を適用すべきである旨主張する。

しかしながら、Aらに対して本件原告会社役員報酬を支払うこと自体が不自然、かつ不合理なのであるとすれば、右支払を否認すれば足り（以上、(30)）、必ずしも右役員報酬が原告太郎に帰属することまで認定する必要はないものと解されるから、右主張は採用することができない。」としている。そして、名目役員に対して支払われたものは性質上利益処分に該当するのであり、納税義務者の選択した私法上の法形式とは別の法形式になるので、損金算入は法人税法一三二条を根拠とせざるをえないと言えよう。<sup>(45)</sup> 加えて、類似の事案として、長崎地判平成二二年三月一〇日LEXIDB25151417があり、同族会社の代表の子弟（名目的な右会社役員）に支払われた役員報酬について、当該子弟

(45) なお、大淵博義「判例 法人税法講座—法人税法解釈の判例理論の検証とその実践的展開（第40回）同族会社の行為計算の否認規定（税法132条）を巡る論点の考察（10）」税経通信二〇〇九年八月号五八—五九頁は、租税回避行為の定義に言及し、そのうちの租税回避行為によって“通常行われる行為計算と同一の経済的成果を得られる。”という要件につき、引き尾直した後の行為計算が“Aに対して何らの金員も支払われない。”というものであるから、逆の結果となるのであるから、ここでは租税回避行為の否認の機能を發揮する法人税法一三二条の適用は行われえないと批判する。但し、私見によれば、ここでは法人税法一三二条の要件該当性のみが問題とされるべきである。また、八ツ尾・前掲注（42）一三五—一三六頁は、ここで問題となった金額が法人税法一三二条にいう「不当」の要件を必ずしも充足しないとする。

に係る役員としての実態について詳細に事実認定したうえでその実態がないとして、右報酬をその子弟への生活費として支払われたものと性質決定した。その上で当該支払について法人税法一三二条を適用して否認している。おそらくはこの判決も私見によれば前掲東京地判平成八年一月二十九日と同一の論理の展開を追っていると理解することができる。

但し、このような事案において、当該支出は同族会社にとつての費用性がないので、法人税法二二条三項、同四項に基づいて損金算入できないと立論することも不可能ではないかもしれない。<sup>(46)</sup>この点は、直後の名古屋地判平成一年五月一七日に関する分析を参照されたい。

(4) 同族会社役員への適正賃料

名古屋地判平成一年五月一七日 LEXDB28012595 については、次の事実関係がある。原告である同族会社 X の役員である A の妻 B は、X に自身の所有する生コン製造に必要な設備 (パッチャープラント) を賃貸していた。その係争事業年度には X から B に対して賃借料として二四〇〇万円が支払われ、そのうち二〇四〇万円を X は損金算入した。被告課税庁 Y は法人税法一三二条を適用し、適正額を九〇〇万円とし、それを超える一一四〇万円を B に対する役員報酬とした。その上で右の一四〇万円および既に B に支払われた役員報酬一五六〇万円を加えた二七〇〇万円を役員報酬の全額として、適正報酬額を一八八〇万円とし、それを超える八二〇万円を法人税法三四条一項による損金算入されえないものとされた。そして、右に見たように適正賃借料を算定するに際して過大な賃借料に係る損金算入を原告法人のもとで法人税法二二三条を適用して否認したことの可否という争点について、判旨は、法人税法一三

(46) 大淵・前掲注(45)同箇所によると、法人税法一三二条を適用して否認をし、通常行われる行為計算に引き直した結果が、A に何

らの金員も支払われないという法律関係であることは許されないとする。これについては後掲注(55)の私見を参照。

二条の趣旨を一般的に述べた後、それを適用することとし、一定の賃料算定方式を縷々比較論証した後に選択し、適正賃料を算定した。それを踏まえて、既に支払った役員報酬と適正賃料との合計額について法人税法三四条に照らして過大部分の有無を検討した。すなわち、この事案では役員からコンクリート製造設備一式の賃借をした同族会社が当該役員に支払った賃料の適正額が問題となっているのであるが、判旨は、前叙のように適正賃料を算定し、それを超える金額を役員報酬と性質決定し、その損金算入の可否が問題となっている。なお、ここで、課税庁は法人税法一三二条によって適正賃料額を明らかにし、その上で役員報酬の適正額を法人税法三四条の適用を通じて算定しようとしている。

この点、前掲宮崎地判平成二二年一月二七日は、前叙のように、同族会社の役員に対する保証料の支払いについて、適正額を超える金額は過大な役員報酬となるとしているが、その際法人税法一三二条を適用していない。この点でこの前掲名古屋地判平成二一年五月一七日との理論的整合性が問題となるが、注意すべきは、確かに前掲宮崎地判平成二二年一月二七日は法人税法一三二条を適用はしていないが、保証料の適正額を計算する根拠として、法人税法二二条四項の公正処理基準を参照していることである。すなわち、同判決は「・・・法人税法は、内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の損金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、売上原価等の原価の額、販売費、一般管理費その他の費用の額、損失の額で資本等取引以外の取引に係るものとし（二二条三項）、これらの額は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準（以下「公正処理基準」という。）に従って計算されるべきものとしている（同条四項）。会社の代表取締役等の役員が会社の債務について保証を行う場合に、その対価として会社から支払われる保証料については、本来、会社と当該役員との間の合意により、商法等に定める手続を行ったうえで、その金額等の内容を自由に決定し得るものである。しかし、法人税の課税の局面で、右保証料をその

多寡に関わらず総て損金に算入することを認める場合には、保証料の額の操作により会社が自由に利益を減少させることが可能となるうえ、法人税法上損金算入に制限のある役員に対する報酬を保証料の名目により支払い、右制限を事実上無意味にする結果を容易に実現できることになるから、公正処理基準の観点から、損金に算入できる保証料額は、諸般の事情に照らし社会通念の許容する合理的な範囲内の金額に限られると解することが相当である（以上、(31)）。とす。つまり、傍線部(31)によれば、保証料の適正額を計算する際には、法人税法三四条のみを根拠とするのではなく、第一段階として公正処理基準で適正保証料額を計算した後で、第二段階として法人税法三四条の適用がなされている。そして同判決においては本判決に比して公正処理基準（法人税法二二条四項）が法人税法一三二条に代わっているわけである。そして宮崎地判平成一二年一月二七日においては課税庁が法人税法一三二条の適用による批判を回避することを企図して敢えて別の根拠条文を適用したという戦略的考慮も考えられる。以上のように前掲宮崎地判平成一二年一月二七日と前掲名古屋地判平成一一年五月一七日においては判断の構造が異なるが、ここで法人税法二二条三項、同四項による否認の可能性に見られるように、少なくともこうした事案において法人税法一三二条が必然的に適用されるとは限らない点には注意が必要である。<sup>(47)</sup>

なお、前掲大分地判平成二二年二月二六日も、前叙のように、役員報酬等の適正額が争われた事案であるが、この事実関係のもとでは役員報酬の適正性が直截に問題となつていたので、前叙の二判決とは若干事案を異にし、必ずしも比較できないと見るべきかもしれない。

(5) DES (Debt Equity Swap) の否認

(47) 同旨か、大淵博義「判例 法人税法講座—法人税法解釈の判例理論の検証とその実践的展開（第39回）同族会社の行為計算の否認規定（税法132条）を巡る論点の考察（9）」税経通信二〇〇九年七月号五二―五三頁。

東京地判平成二二年一月三〇日訟月四八卷一―号二七八五頁（控訴審…東京高判平成一三年七月一日LEXIDB28083070も同旨。）については、次のような事実関係がある。原告である同族会社Xは二つの子会社AおよびBを擁し、両者に対して貸付金債権を有していたが、それらは不良債権化していた。ところが係争事業年度においてXはコンサルティング契約から多額の収入を得ることとなり（四億二〇〇万円）、同時に先の不良債権の償却を企図するようになった。その際XはAおよびBに係るその発行株式の額面価額を大幅に超える出資をし（Aについては一株につき額面価額五百万円のところを、一株一四四万円で合計二億三〇〇万円出資した。Bについては、一株につき額面価額五〇〇円のところを、一株五万円で合計五億円出資した。）、AおよびBに係る新株をCに対して極めて低廉な価額で譲渡した（A株式については、三六〇株を三六〇〇〇円で、B株式については、三万三〇〇〇株を八万八〇〇〇円で譲渡した）。その結果XIについて多額の株式譲渡損失が生じた。Xがそれに基づき確定申告を行ったところ、被告課税庁は、先に見た過大出資および取得株式の低廉譲渡という一連の取引が法人税法一三二条に該当するとして、かかる一連の取引を否認した。その上で判旨は、「…債務超過状態にあり、将来成長が確実に望めるといふような特別の事情が認められるわけではない株式会社の新株発行に際して、額面金額である発行価額を大幅に超える払込みを行うのは、通常の経済人を基準とすれば合理性はなく、不自然・不合理な経済行為である（以上、（32））。原告は子会社を救済する必要性、妥当性を指摘して右行為の合理性を主張するが、株式を取得する際にはそのような背景事情を捨象した株式自体の価値に着目して対価を決定するのが、税法の想定する通常の経済人を基準とした合理性のある行為と考えるべきである。そして、本件子会社が、原告が全株式を保有する同族会社であり、かつ、本件一連の行為によって、本来であれば損金に計上することのできない本件子会社に対する貸付金を有価証券売却損という形を取ることによって、損金に計上するという目的があったからこそ、右のような払込みが行われたものであるとい

うべきである(以上、(33))。・・・被告は、商法上、額面株式の発行価額はその券面額を下回ることができないとされていること(商法二〇二条二項)から、本件子会社の株式一株について払い込んだ金額は、株式の額面金額とするのが相当であるとしたものであること、本件子会社は、いずれも債務超過状態であり、将来成長が確実に望めるというような特別の事情も見当たらないのであって、その新株の価値は極めて低いと考えられることからすると、右の被告の認定が不合理であるということではできない(以上、(34))」。

この事案においてはいわゆる疑似 DES とされるものである。<sup>(48)</sup>この疑似 DES のスキームにおいては、この事案のもとにおける原告同族会社 X の取得した株式の発行子会社 A・B の再建蓋然性が前提とされているため、その評価損を損金算入することはできない。<sup>(49)</sup>そのため、ここで X の A および B に係る取得株式を低額で第三者に譲渡することを通じてその評価損の損金算入の可能性が創出されるのである。さて、この判決の特徴はいくつかあるが、まず、法人税法一三二条に基づいて過大出資を否認し、当該出資額のうち額面額までは出資と認め、その余の金額については法人税法三七条に基づいて寄付金として扱い、その一部を損金不算入としている。それ故、傍線部(32)、(33)に示されたように、かような取引が租税回避行為に該当するとされたのである。これについては、そもそも法人税法一三二条

(48) なお、藤田耕司／岡本高太郎「デット・エクイティ・スワップをめぐる税法と商法の交錯」中里実／神田秀樹編著『ビジネス・タックス 企業税制の理論と実務』(有斐閣、二〇〇五年)三九一頁以下、三九六頁は、本文中の疑似 DES について、過大出資の経済的合理性について、本文中の前掲東京地判平成二二年一月三〇日が、「・・・株式を取得する際にはそのような背景事情を捨象した株式自体の価値に着目して対価を決定するのが、税法の想定する通常の経済人を基準とした合理性のある行為と考えるべきである」としたことに付いて、新株発行の払込みについて子会社の事情を考慮することを否定するように理解可能であることに付いて批判する。

(49) この点につき、渡辺裕泰『ファイナンス課税 第2版』(有斐閣、二〇一二年)二五九頁以下。



を適用するのではなく、法人税法三七条によって否認ができるケースではなかったかという疑義が生じよう。判文を  
通読してもこの問いについて明確な解答を得る手がかりは一見ないように思われる。そもそも、寄付金については、  
判例上も例えば、「・・・法人税法三七条は、どのような名義をもつてするものであっても、法人が金銭その他の資  
産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与をした場合には、広告宣伝及び見本品の費用その他これに類する費用等と  
されるものを除いて、これを寄付金として扱い、その価額については、一定の損計算入限度額をこえる部分を、その  
法人の所得の金額の計算上損金の額に算入しないものとしている（同条二項及び六項）。すなわち、広告宣伝費や見  
本品の費用といったいわゆる営業経費として支出されるものを除いて、法人のする第三者のための債権の放棄、免除  
や経済的利益の無償の供与については、その価額を寄付金として扱うべきものとしているのである。」（東京高判平成  
四年九月二四日行裁判集四三卷八・九号一一八一頁（原審・・・東京地判平成三年一月七日行裁判集四二卷一一・一二  
号一七五一頁））と言われるように、名義の如何を問わず、相手方に対する無償の経済的利益の供与があれば寄付金  
として扱われる。そして、一律に損計算入限度額が設定されている。本件のもとにおいて問題になるのは、過大出資  
額のうち、出資額と寄付金との間を識別することであるが、先の寄付金の意義に照らすと、本件においては、資産の  
時価を基準とすれば、資産の価額を基準に適正額を超える部分を寄付金とすれば足りると解される。換言すれば、法  
人税法三七条を適用することのみによってかかる識別は十分に足りよう。したがって本件のもとにおいても法人税法  
三七条の適用のみで足りた事案であるとも考えられる。この点、参照すべき判決として、大分地判平成八年二月二七  
日訟月四六卷一〇号三八九六頁（控訴審・・・福岡高判平成一年二月一七日訟月四六卷一〇号三八七八頁、上告審・・・最  
判平成十五年一月一六日 LEX/DB28130539 のいずれも同旨。）がある。事実関係は次のごとし。都市ガス供給業を営  
む原告である法人 X がボタンガスの仕入れを行うに際し、その支配する同族会社 A から過大額による仕入れを行って

いた。具体的には X は A と並んで、B、C からもボタンガスの仕入れを行っていたが、その際、仕入れのほかに A、B、C の三社に仕入れ額の一定額を清算金として支払っていたが、同族会社たる A に対する清算金の支払いが他の二社に比して高額であったため、A に対する清算金支払い後の仕入れ額が過大となっていた。被告課税庁 Y は、それについて、仕入れ額のうち過大部分に相当する金額を X の A に対する贈与であるとして、法人税法三七条六項により寄付金と認定し、課税した。右の点について、訴訟の段階で課税庁は「・・・すなわち、同族関係会社の A を介在させたボタンガスの仕入単価と原告の他の仕入先である B 外二社からの仕入単価との間には大きな格差があるところ、A を介在させなければボタンガスを仕入れられないような経済的合理性は全く認められない。それにもかかわらず異常な高価格で取引されるのは、原告 X と A が同族関係会社であるが故の不合理なものであって、前記認可価格を高めに設定するため、さらには、A に所得を分散する意図であるとしか考えられない。このような行為計算は法一三二条からも許されないが、同条は補充的規定と考えられ、本件においては、法三七条六項が適用され、原告 X の A からのボタンガスの仕入価額のうち適正価額として被告が適正かつ合理的に認定した額を超える部分を寄付金と認定したものである。」と主張して争っていた。<sup>(50)</sup>これは課税庁自身もここで過大仕入れについて個別的否認規定（法人税法三七条）の（当該法条を以て紛争解決可能であるという意味での）優先的適用可能性を承認していたといえることができる。さらに、判旨は「・・・精算前価額においては、A から仕入価額と B 外二社からの仕入価額との間にはそれほど大きな格差はないものの、精算後価額では、B 外二社からの仕入価額相互間の価格差が一円以内であるのに対し、A から

(50) その際、課税庁は、「そして、実質的に贈与したと認められるか否かについては、当該取引に伴う経済的効果が贈与と同視できるものであれば足り、譲渡者が贈与の意思を有していたことを必要とせず、時価との差額を認識していたことも必要としないのであって、当該高価買入に合理的理由がないことが客観的に認定されれば足りるのである。」ともしていた。

の仕入価額とB外二社からの仕入価額との間には七円ないし二五円の価格差があり、特に、昭和六一年七月から昭和六二年一二月までの約一年半の間は、二〇円以上の価格差が続き、昭和六三年一月以降も一〇円近くの価格差が続いている。・・・役員構成等からみてAが原告Xの同族会社であることは明らかであるところ、原告XのA以外のボタンガス仕入先であるB外二社と原告Xとの間では、ボタンガスの仕入に伴う前記精算の合意の頻度及び精算後価額の点で極めて大きな差異が存在し、その結果、AがB外二社と比較して極めて有利な取引条件でボタンガスを原告Xに納入していることになる(逆にいえば、原告XがB外二社から仕入れるよりも相当割高な原料ガスをわざわざ同族会社であるAから仕入れていることになる。)が、これが経済的合理性に反することは明らかであり、原告XがAとの間で、このように不自然な取引をしたのは、原料ガスの仕入価額を高め設定することにより、原告Xの利益を同族会社であるAとの間で分散させ、これによって原告Xの課税所得額を減少させる手段の一環であったと解される。」とした。これも前叙の課税庁の主張を前提としていることは明らかである。学説上も、法人税法三七条の解釈として、それは可能であると解されており、加えて、過大出資を法人税法三七条の寄付金の損金不算入規定を提供し、株式の低額譲渡については法人税法二二条を適用することによって対処可能であるとする立場もある。その点、強いて判文を善解すれば、それが納税者による「一連の」取引によって法人税の負担を免れることへの法人税法一三二条の適用の可否という視点に立っているように思われるので、一連の取引を分解した上で個別の取引に前叙の個別の規定を逐

(51) 例えば、岡村・前掲注(42) 一六一―一六二頁、谷口勢津夫『税法基本講義 第2版』(弘文堂、二〇一一年) 三九四頁以下、三九八頁以下。

(52) 岩崎政明「租税判例研究」ジュリスト二二五号一九四頁。詳細は、同「租税回避の否認と法の解釈適用の限界―取引の一体的把握による同族会社の行為計算否認―」金子宏編『租税法の基本問題』(有斐閣、二〇〇七年) 七四頁以下。

一適用してくという視点はなかったものと推察することはできよう。尤も、本判決の以上のような枠組みは課税庁の主張に應えるものであつて、個別的否認規定の適用可能性は勿論あると見るべきだろう。

この点、関連判例として、福井地判平成一三年一月一七日訟月四八卷六号一五六〇頁（控訴審…名古屋高判（金沢支部）平成一四年五月一五日、上告審…最決平成一四一〇月一五日 LEXDB28110661）があるが、これは次のような事実関係であつた。原告である同族会社 X は債務超過の状態にあるその完全子会社 A に対して、A の発行する一株五〇〇円の額面株式につき一〇〇万円で総額五二九億円の出資を行った。そして X はそれにより取得した A 株式を B に対して取得価額五二九億円、売買代金一億五八九一万円余として譲渡し、その差額の五二七億四一〇八万円余を譲渡損として確定申告をした。しかし、被告課税庁により A 株式の取得価額が一八〇八万円余であるとしてかかる譲渡損の計上は否認された。前掲福井地判平成一三年一月一七日は、前掲東京地判平成一二年一月三〇とは反対に、そして課税庁も訴訟の段階では X の取引について法人税法一三二条による額面価額以上の部分に係る贈与としての性質決定可能性を主張したが、その点について判断することなく、過大増資を法人税法三七条のみを以て否認することを可能とした。具体的には、判旨は、寄付金の意義を論じた後、それを資産または経済的利益が対価なく移転されたことと、いうメルクマールを抽出した上で、「…もつとも、右「対価」の有無は、移転された資産又は経済的利益との金額的な評価、価額のみによつて決すべきものではなく、当該取引に経済取引として十分に首肯し得る合理的理由がある場合には、実質的に右「対価」はあるとすべきである。」とする。その後、判文においては時価を超える高価な出資に係る合理的理由の有無が検討されている。それ故、法人税法一三二条の適用をすることなく、前掲東京地判平成一二年一月三〇日と同種の事案のもと、否認が行われているため、前掲東京地判平成一二年一月三〇日との整合性が問題となる。この点、前掲福井地判平成一三年一月一七日の判旨は「…原告は、増資払込みにより株式を

取得した場合は、商法、法人税法施行令及び企業会計原則上、その取得価額は払い込んだ金額によるとして、原告は本件増資払込みにより払込金額で評価される本件株式を対価として取得したものであると主張する。

しかし、本件増資払込みによる現実の出捐があつたとしても、法三七条の解釈、適用上、本件増資払込金の中に寄附金に当たる部分がある場合には、当該部分は法人税法上の評価としては「払い込んだ金額」（法人税法施行令三八条一項一号）に当たらないと解される。本件増資払込金は本件株式を取得するための増資払込金としての外形を有するものであるが、後記のとおり、それが実質上寄附金と判断される以上、原告の行った取引の外形に法人税法上の法的評価が拘束される理由はないから（以上、(35)）、法人税法上これを「払い込んだ金額」として、本件株式の取得価額に当たると解さなければならぬものではない。また、法三七条は同法二二条三項にいう「別段の定め」に当たるから、商法や企業会計原則上の取扱いにかかわらず適用されるものである。

(2) また、原告は、本件において、相互不動産は本件増資払込金の全額を資本勘定に組み入れ、原告は本件増資払込金の全額を有価証券勘定に計上しているから、本件増資払込みによる損益は発生せず、本件増資払込金は相互不動産の益金を構成しない以上、論理必然的にその全額が本件株式の取得価額となる、したがって、増資会社において増資払込金とされるものにつき、法三七条に規定する寄附金に当たるものが含まれていることはあり得ない旨主張する。

しかし、相互不動産が本件増資払込金の全額を資本勘定に組み入れたことと、原告にとって損失（寄附金）が発生することとは、何ら矛盾するものではない上、原告が会計処理上、本件増資払込金の全額を有価証券勘定に計上したからといって、右原告の会計処理上の取扱いに法人税法上の法的評価が拘束される理由はない（以上、(36)）。

(3) さらに、原告は、基本通達九一一一〇の二は、「株式（出資を含む。以下九一一一〇の二において同じ。）

を有している法人が当該株式の発行法人の増資に係る新株を引き受けて払い込みをした場合には、仮に当該発行法人が増資の直前において債務超過の状態にあり、かつ、その増資後においてなお債務超過の状態が解消していないとしても、その増資後における当該発行法人の株式については（法人税法施行）令六八条二号ロ（非上場有価証券及び企業支配株式の評価損の計上ができる場合）に掲げる事実はないものとする。ただし、その増資から相当の期間を経過した後において改めて当該事実が生じたと認められる場合には、この限りでない。」と定めており、税務上も増資会社が増資超過である場合の増資払込みについては寄附金には当たらないとする取扱いである旨主張する。

しかし、右通達は、親会社が増資の子会社に対して増資払込みをすることにについては、企業支配、経営支援等の必要性からその事情においてやむを得ない場合があることが考えられることなどから、親会社が債務超過の子会社の増資を引き受け、時価を超える払込みをした場合に、そのような増資払込みにも経済的合理性が認められ、時価と払込金額の差額を企業支配の対価ととらえることができる場合があることを前提として規定されたものと解され、増資会社が債務超過である場合の増資払込みはおよそすべて寄附金となり得ないことを明らかにしたのではないというべきである（以上、（37））。したがって、後に検討するような経済取引として十分に首肯し得る合理的理由がある場合はともかく、そうでない以上、右通達を理由に直ちに本件増資払込みが寄附金に当たらないということとはできない。」としている。この点、前掲名古屋高判（金沢支部）平成一四年五月一五日が「・・・法人税法は、行政的便宜並びに公平の維持の観点から、統一的な損金算入限度額を設け、寄附金のうちその限度額の範囲内の金額は費用として損金算入を認め、それを超える部分の金額は損金に算入しないことにしたのである。・・・寄附金と認定されるものは、名義のいかんを問わないことを明らかにしている（以上、（38））。・・・それ故、この規定によれば（法人税法三七条・筆者注）、例えば、資産の譲渡が行われ、それが私法上は売買契約であったとしても、その売買代金が売買当時

の資産の時価との間に較差があり、その較差が通常の取引を前提にすれば合理的理由がないと認められるときは、法人税法上では、その売買代金額と資産の時価との差額を寄附金と認定できるものと解される（以上、（39））。ここで問題なのは、私法上（商法上）有効な増資払込みであっても、法人税法上、それを「寄附金」と認定することの妥当性なのである。要するに、相互不動産の額面五〇〇円の株式五万二九〇〇株を控訴人が一株当たり一〇〇万円ですべて引受け、増資払込金として総額五二九億円を払い込んだ行為が、たとい私法上（商法上）の増資払込みとして有効なものであっても、法人税法の上で、額面五〇〇円を超える増資払込金が対価を伴わない実質的な贈与と認定できるかどうかの問題なのである（以上、（40））。とする。以上の傍線部（35）ないし（40）の言明を大まかに約言すれば、法人税法三七条のみを以て、ある取引における実際の取引価額と適正価額（これは、ここでは、取得価額を下回ることになる。）との差額を寄付金として法人税法上扱うことができるであろう。これは前掲東京高判平成四年九月二四日および前掲大分地判平成八年二月二七日とも符合する。

なお、前掲福井地判平成一三年一月一七日は「・・・株式は会社財産に対する割合的持分の性質を有し、株主は会社の純資産を株式保有割合に応じて間接的に保有するものであるから、増資会社が債務超過の場合に、新株を発行しても増資会社の債務超過額を減少させるとどまるときは、増資払込金は増資会社の純資産を増加させることにはならず、したがって、新株式の価格は理論上は零円となる。」として、ここでの具体的事情について、「・・・平成五年一二月九日現在における相互不動産の資産状況は、帳簿価額で五五一億四九七万二七四九円、時価評価で五七七億五二〇二万一五三一円の債務超過であり、本件増資によっても債務超過は解消されなかつたのであるから、原告の取得した本件株式の理論上の価格は零円というべきである。」としつつも、一株五〇〇円の額面株式をXが取得し、それを取得価額の基準値としている。加えて、この点につき、前掲名古屋高判平成一四年五月一五日も株式の理論的価値

を〇円としつつも、被告も額面価額である五〇円の価値があることを認めていると言及し、それを A 株式の取得価額としている。おそらくは、額面株式制度のもとでは、適正な出資額を額面価額としても何ら不合理ではなく、換言すれば、傍線部 (34) のように、ここでは私法を手掛かりとして適正額は十分に導出されるのである。さらに同じく課税庁自身が額面金額どりの五〇円の価値があるとしているのであるから、判文はそれを前提として判断をしているとも言えるかもしれない。とするならば、前掲福井地判平成一三年一月一七日においては法人税法一三二条を取えて適用するまでもなく、事案解決について十分な法適用がなされたと評価することは可能であろう。

(6) ファンドの繰上げ償還および不動産の譲渡に伴う税負担軽減行為の否認

東京地判平成一七年七月二八日 LEX/DB28110922 (控訴審：東京高判平成一八年六月二九日 LEX/DB2813832、上告審：最判平成二〇年六月二七日 LEX/DB25470842 は控訴審と同旨。) については、次のような事実関係がある。個人 A が C ファンド受益権を保有しており、自身が支配する原告である同族会社 X に対して先の C ファンド受益権を譲渡した (以下、①)。ところが、C ファンド受益権は償還期日のわずか二日前に X に譲渡され、X にとっては C ファンドの運用益が見込める期間がわずか一日のみであり、運用益は殆ど見込めなかった。その上 A と X との間での譲渡価格については X が償還を受けた際に償還差益の二〇パーセントに及ぶ所得税および地方税が課されることとなるにも拘わらず、それを折り込むことなく決定された。これにより X は A より C ファンド受益権を譲り受け、償還を受けた場合には損失が生じることとなるが、被告課税庁 Y はこれに着目し、かような C ファンド受益権の売買から X の法人税の負担が不当に減少するとして法人税法一三二条を適用してかかる売買取引を否認した。なお、X は B 会社の株式を保有しており、含み益が大きく膨らみ、仮に B 株式を譲渡する際には多額の含み益について益金が生じる可能性があったため、それに損金を対応させて多額の譲渡益課税がなされないよう、次のような取引を仕組んだとされる。例



えば、Xが高率でいわゆる他社株式転換付社債（いわゆるEB債）を発行して、それをXの役員であるAおよびその家族によって実質的に支配されている会社に購入させ、Xが保有するD不動産をそうした会社に時価で譲渡する（以下、②）等の様々な取引を行い、Xのもとに損失を溜めこむための取引を仕組んでいた。なお、ここでのD不動産譲渡はおおむね次のようなものである。Xがその保有する土地の上に四〇億円超の投資を行って、B社の依頼で、B社への賃貸を行うべく汎用性の低い建物を建築した。しかし、その後、Aの支配するEセンターへ前叙の土地・建物を合計二〇億円余で譲渡した。その際、右の売買価額は時価相当額であった。Eセンターは借り入れで売買代金を捻出したが、その担保となるような資産を有しておらず、B社への賃貸を行った場合のD不動産の運用益を以てしてもその返済を行いうる状況にはなかった。ここでは以上の一連の取引のうち、①のCファンド受益権の償還および②の不動産の譲渡に係る否認についてみておく。やや長いが以下に判旨を引用することとした。

判旨は、まず、ファンド受益権の償還に係る取引について、「・・・原告Xは、CファンドをAから購入し、繰上償還を受けることによって、所得金額を一六一万七二六円減少させている。当該所得金額の減少を原告の法人税額に与える影響に換算すると、少なくとも三五万五七〇〇円（なお、これは、経済社会の変化等に対応して早急に講ずべき所得税及び法人税の負担軽減措置に関する法律一六条によって、資本の金額が一億円以下である原告の各事業年度の所得の金額が八〇〇万円以下の金額について適用される税率である二二パーセントを基に換算した場合である。）の法人税額の減少となる」ところ、原告は、平成一二年五月期事業年度は赤字決算であるので、平成一二年五月期事業年度には法人税額自体の減少はなく、これは、欠損金額の繰越しによる将来の減少の可能性ということになる（41）。

イ（ア）この点、原告Xは、法人税法一三二条の目的である「租税負担の公平」とは、単に法人税の負担の公平を図ることのみを目的とするものではなく、税目にかかわらず、同族会社と非同族会社の間での租税負担の公平を図る

こと意味するから、「源泉所得税」と「法人税」という税目が違うという形式の差異を根拠にして、一方の「法人税」の負担が減少しているからといって、他方の「源泉所得税」の負担が当該減少額以上に存する場合には、「負担を不当に減少させる結果」にはならない旨主張するとともに、所得税法一七四条に基づいて課される内国法人に係る所得税の金額は、法人税法六八条に基づき、法人税の額から控除されるところからみて、実質的に法人税と同一の税としての性格を持つとみてよく、原告が、Cファンデ償還時に行った源泉所得税の納付は、まさに、法人税の納付であるといえる旨主張する。

しかしながら、法人税法一三二条は、その要件として「法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるとき」と明確に規定しており、これを法人税以外の各税も含めた課税の総額が減少するときと拡大して解釈することは規定文言に明らかに反する上、同族会社の行為計算の否認規定は、法人税法一三二条にとどまるものではなく、各税法においても同様に規定されているのであり、所得税法一五七条では所得税の負担を、相続税法六四条では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、同族会社の行為又は計算を否認することができる旨規定されている。よって、各税法においては、規定する各税のそれぞれについて各々別々に、各税の計算が同族会社の行為又は計算によって恣意的に行われないように行為計算の否認規定を定めたものと解されるから、法人税法一三二条の租税負担の公平を図るという目的をもつて、直ちに、その租税の意味する税が、あらゆる税目を含む諸税の合計であるということはできない。また、そもそも租税の費目は、いかなる内容の所得に對していかなる課税を行うかという観点から定められたものであり、課税の主体を中心として租税の費目が体系付けられているわけではなく、ただ、その場合に二重課税の弊害が生じる可能性があることから、その調整規定が置かれているものにすぎないのであって、この点からも、費目の異なる各税が実質的に同一の税であるなどとはいえないこ

とが明らかである。さらに、実質的にみても、同族会社が行う純経済人として不自然、不合理な行為計算の中には、当該同族会社からみれば各税の総額は減少するものの、その分、利益がなく損失が生じるのみで、所得金額が減少して繰越欠損金が増大するだけのものもあれば、当該行為計算の相手方を利するだけのものもあり得る上、同族関係者の総体としてみた場合には、課税を不当に免れる結果となる行為計算も当然に想定されるものである。現に、本件におけるCファンド取引においても、原告は源泉所得税のうち法人税額から控除される所得税額以外の部分について損金に算入して繰越欠損金を増大させたのみならず、自らの損失においてその取引の相手方たるAを利し、Aをも含めた同族関係者の総体でみた場合には、課税を不当に免れている関係になるものであって、このような場合に、取引の相手方（A）についてのみ行為計算を否認することができたとしても、当該取引を行った者自身（原告）については、否認することができないとしたのでは、不合理であることは明らかである。

・ ・ ・（イ）原告Xは、平成二二年五月期事業年度は繰越欠損金が増加しただけで法人税額に影響はなく、税負担の減少の要件に欠けている旨の主張もする。しかし、・ ・ ・当期の法人税額が更正処分後も異動しない場合であつても、当初計上された欠損金額のうちに、通常の経済人としては不自然、不合理な行為によつて作出された欠損金額が含まれており、当該欠損金額が翌期以降に繰り越されることによつて、それが翌期以降の損金に算入されることで法人税を減少させることが可能となる状態が作出されるのであれば、所得金額を不当に減少させたことに変わりはない（以上、（42））以上、当該欠損金額について、「法人税の負担を不当に減少させる結果となる」と認められ、法人税法一三二条の適用のためには現実の損金への算入の有無を問わないものといふべきであるから、原告の上記主張には理由がない。」とした。

続けて「・ ・ ・ウ　そこで、続いて、・ ・ ・法人税負担の減少が法人税法上不当と評価されるものであるか否かに

ついて検討するに、・・・原告 X は、A から C ファンドを、償還通知のあった後の平成二二年一月二二日 (金曜日) の売買により買い取ったものであるが、当該売買日は、償還日である同月二三日 (日曜日) のわずか二日前であり、市場における C ファンドの運用は同月二二日 (金曜日) までで、投資した有価証券は同日にはすべて売却され、償還のためにすべて現金化されるはずであって、C ファンドの運用が行われたとしても、同日の一日だけであり、運用による投資収益が上がることはほとんど望めない状況であった上、C ファンドの償還時には、地方税も併せて、償還差益の二〇パーセントが源泉徴収されることになるのであるから、原告 X は、A に支払った三二五万九〇〇〇円の全額を回収できなくなることは明らかであったといふべきである (以上、(43))。

このような、投資金額の回収が見込めない C ファンド取引は、当時の法制からして、償還前に売却することで、償還時の値上がり益に対する課税を免れることができた原告の役員である A 個人の節税に、同族グループ法人総体としての税額が減少する範囲内で、原告が身銭を切って協力し、併せて、・・・、同族グループ法人以外に利益を流出させることなく原告に欠損金を蓄積する目的をも果たしたものであるといふべきであって、当該価格を前提とした C ファンド取引は、純経済人の行為として不合理、不自然なものであるといわざるを得ない (以上、(44))。とした。このように、(41) および (42) は欠損金の溜め込みも不当に税負担を減少させるといふ要件を充足するとしつつ、(43) は C ファンド受益権について、運用益が見込めず、X にとつて損失のみしか生み出さない取引の不合理性を述べた上で、判旨は (44) の結論に行き着いている。

ところが、「・・・しかしながら、直後に償還が予定されていたとしても、C ファンドを購入しようとする者にとつて、当該償還の通知による配当金の予想額を前提とし、償還の際の源泉所得税及び地方税利子割額を考慮した上で、当期における赤字決算の蓋然性をも踏まえつつ、赤字決算による還付所得税額や地方税の還付を見据えて、利益が見

込める価額での取引であり、かつ、取引の相手方にとつても、直後の償還により多額の税負担が生じるよりは、時価を下回る価額であつても税負担の範囲内での値引きであれば、結果としてメリットがあることになるのであるから、その場合における両者にとつて不利益の生じない価格による取引行為自体は、純経済人として不合理、不自然な取引であるとはいひ難いものといわざるを得ず(以上、(45))、また、そのような取引も現に多数行われていた・・・のであるから、この点においては、原告の主張は理由があるものといふべきである。そこで、本件のCファンド取引において、Cファンド取引を否認した場合に税務署長が認定すべき合理的な取引内容について検討するに、Cファンドを売却するAにとつてみれば、Cファンド取引がなされた平成一二年一月当時、個人が受益証券を保有している投資信託の償還を受けた場合、元本を上回る償還を受けたときには、当該上回った部分について一五パーセントの源泉所得税及び五パーセントの道府県民税利子割額の合計二〇パーセントの税金を納付することになるところ、個人が受益証券を保有している投資信託を売却したときには、仮に売却益があつたとしても、非課税とされていたことについては当事者間に争いがないので、償還までの二日分の運用益についてほとんど考慮する必要がない本件の事案においては、償還の通知による配当金の予想額二一五万五五四〇円から二〇パーセントを減じた金額に取得価格一〇〇〇万円を加算した二七二万二四三二円以上であれば、その売却は純経済人として合理的であるといえる。他方で、これを購入する原告Xとしても、平成一二年五月期事業年度における決算が原告X主張においてマイナス四八億円を超え、平成一二年五月期更正処分においても所得金額がマイナス一四億円に迫る状況にあることからして、Cファンドの取引時点において赤字決算となることはほぼ確実であることから、本件における損益分岐点を計算すると、予想配当金額二一五万五五四〇円に、法人税額から控除される所得税額の割合(原告は簡便法を使用しているので一五パーセントの二分の一の七・五パーセント分)及び地方税利子割額分(五パーセント分)を加算した額から、源泉所得税額

及び地方税利子割額分(合計二〇パーセント)を減算した金額に、取得価格一〇〇万円を加算した金額である二九〇万一千八百四円(この金額は、原告Xの主張する、本件におけるCファンドの購入時の時価三十一万九〇〇円から、当該時価取引をした場合における、償還の通知による配当金の予想額二一五万五千四百円を前提にして計算した損金の予想額一六一万七千二百六円(本件における欠損金の増大額と同じである。)を控除した額と、必然的に一致する。)以下であれば、その購入は純経済人として合理的であるといえる(以上、(46)から、その価格帯であれば、Cファンド取引も正当なものであるといえることになる。そして、黒字決算の法人がこれを購入する場合と異なり、赤字決算の原告にとっては、既に購入金額を支出済みで、繰越欠損金額や還付所得税額等の増大が否認されている本件の事案においては、取引価格が原告からの支出を最小限にすべく上記の価格帯のうちの最安値が適正な金額であるとは必ずしもいえず、むしろ、欠損金を最大限大きくする最高値が原告にとって最も有利な価格であることとなるから、上記二九〇万一千八百四円をもって、適正な価格であると認定すべきこととなる(以上、(47))。

・・・そうすると、損金算入が認められずに原告の所得金額に加算されるべきこととなる金額は、・・・二九〇万一千八百四円と実際の購入金額三十一万九〇〇円との差額一六一万七千二百六円となり、これは、原告Xから原告の役員であるAに対する利益供与たる役員賞与となるが、法人税法三五条によりこれを損金の額に算入することはできないので、原告の所得金額に加算されるべきこととなる金額は、結果的には渋谷税務署長が認定した損金不算入額と同一となるが、Cファンド取引に係る法人税額から控除される所得税額には変動が生じないこととなり、Cファンド取引の否認によつては還付所得税額等に変更は生じないこととなり、したがって、また、法人税額の増加に対する過少申告加算税賦課決定処分もその根拠がなくなることになる。」とし、その上で、「・・・法人税法一三二条の規定の趣旨・目的に照らせば、同条の規定は、専ら経済的・実質的見地において当該行為計算が純経済人として不合理、不

自然なものとして認められるか否かという客観的、合理的基準に従って同族会社の行為計算を否認すべき権限を税務署長に与えているものと解され、税務署長に包括的、一般的、白地的に課税処分権限を与えたものではなく、また、それゆえに、同条は憲法八四条にも違反しないものと考えられる（最高裁判所昭和五三年四月二日第二小法廷判決・訟務月報二四卷八号一六九四頁参照）。したがって、当該取引について否認すべき事情がある場合に、取引自体の存在を否認するのか、取引価額についてのみ否認して適正な価格での取引行為に引き直して計算するのかの裁量が税務署長に与えられているわけではなく、純経済人として合理的な取引に引き直すことができる限りにおいて、最小限の否認にとどめるべきものである（以上、（48））。・・・なお、本件においては、被告は、Cファンド取引を否認し、当該取引がなかったものとして課税関係を処理すべきである旨主張しているだけで、取引価格を純経済人として適正な価格に修正すべきことを主張しているものではないが、後者を明確に排斥しているわけでもなく、後者は前者に包含された一内容であるとも考えられ、理由の差し替えを禁ずべき特段の事情も見当たらない上に、原告Xの方は・・・認定と同様の主張をしているのであるから、いずれの観点からしても、当該認定は弁論主義に違背するものではない（49）」とした。

以上によると、まず、法人税法一三二条により、税負担を斟酌しない価格でCファンドの受益権を購入したことを以て、償還差益に対する課税が行われ、支払った購入価格を回収することができず、損失を被り、加えて、欠損金を作り出す点で経済的合理性を欠く行為とされているのである。しかし、具体的には、（45）ないし（47）でも示されているように、ここでの事実関係において納税義務者にとつては、欠損金を生み出す取引であってもそれがメリットになるとされるのである。そして傍線部（48）の示すように、法人税法一三二条の適用自体は適法であっても、取引自体を否認するのではなく、価格の引き直して足りるとするのである。しかし、控訴審の前掲東京高判平成一八年六

月二十九日はそれとは異なる判断を示す。曰く「・・・原告が A から三一五一九〇〇〇円（取得価額一〇〇〇万円と予想配当額二一五一万五五四〇円との合計額）で C ファンドの受益権を購入した行為が原告 X にとって損失しか生じないものであり純経済人の行為として不合理なものである以上、税務署長はこれを否認することができるものである。

この場合において、税務署長は否認した C ファンド取引すなわち原告が C ファンドの受益権を A から三一五一九〇〇〇円で購入した行為又は計算を「通常あるべき行為又は計算」すなわち「正常な行為又は計算」に引き直して納付すべき税額を計算しなければならぬものではあるが、本件 C ファンド取引については、「正常な行為又は計算」を觀念し得ないものというべきであるから、税務署長は C ファンド取引自体を否認し得るものというべきである。すなわち、たしかに、原告 X は、C ファンドの予想配当金額二一五一万五五四〇円から源泉所得税額及び道府県民税利子割額分（合計二〇パーセント）の合計四三〇万三二〇八円を控除した金額一七二万二四三二円に、法人税額から控除される所得税額（原告 X は簡便法を使用しているので一五パーセントの二分の一の七・五パーセント分）及び道府県民税利子割額分（五パーセント分）の合計二六八万九四四二円（二二五一万五五四〇円×〇・〇七五十二一五一万五五四〇円×〇・〇五）を加算し、更に取得価額一〇〇〇万円を加算した金額である二九九〇万一千八七四円以下で購入すれば損失は生じないことになるのであり、他方、C ファンド取引がなされた平成二十二年一月当時において、個人が受益証券を保有している投資信託を売却した場合には仮に売却益があったとしても非課税とされていたことによると、A も、二七二万二千四三三円以上で売却すれば損失は生じないことになるものである。しかしながら、そうであるからといって、本件において原告 X の「正常な行為又は計算」がこの二七二万二千四三三円以上二九九〇万一千八七四円以下の購入であるということとはできないものというべきである（以上、(50)。ただし、「1」・・・原告 X は



AからCファンドの受益権を平成一二年一月二一日（金曜日）に買い取ったものであるが、それは償還日である同月二三日（日曜日）のわずか二日前であり、Cファンドの運用による投資収益が上がることはほとんど望めない状況であつて、通常そのような時期に原告の立場にある純経済人が投資収益を期待してCファンドの受益権を購入する行為に出ることはあり得ないものである、(2)しかるに原告XがあえてAからCファンドの受益権を三一五一九〇〇〇円で購入したのは、専ら、原告Xにおいて前記のとおり多額の欠損金を蓄積しておくことを計画していたことから自己に損失を発生させた上で取締役であるAに課せられる・・・二〇パーセントの税金（源泉所得税と道府県民税利子割額）を回避させてその納付を免れさせるためであり、Cファンド取引は、その目的において、もはや正常な節税行為の範囲を超えているものといふべきである、からである（以上、(51)）。したがつて、本件Cファンド取引については「正常な行為又は計算」を觀念し得ないものといふべきであり、税務署長がCファンド取引における価格のみを否認して上記の二七二二万二四三三円以上二九九〇万一八七四円以下の範囲内で原告に最も有利な価格を認定すべきであるとするのは相当でなく、税務署長はCファンド取引自体を否認し得るものといふべきである。」として、Cファンド受益権の売買契約を否認し、XからAへの役員報酬の支払いがなされたものとして、それを法人税法三五条に基づき損金算入できないとした。

この両判決を比較すると、まず一審判旨に拠つて考えれば、価格のみの引き直しであるため、本来であれば別の個別的否認規定での否認の可能性すらないわけではない。この点については、傍線部(48)および(49)が述べるところに示されていると理解可能である。そして、両判決で結論を分けたのは、ここで問題となつたようなCファンド受益権の売買が通常行われうるものか否かということに対する評価の違いであり、具体的にはCファンド受益権の購入によりXのもつて欠損金がさらに膨らむことになつたとしてもなお前掲東京地判平成一七年七月二八日で検討された

価格帯に係る要件を充足すれば経済的に不合理ではないと言えるか否かである。筆者にはかような取引に係る経済的合理性の有無を判断する能力はないが、法人税法一三二条の解釈論については以下の点を指摘できる。ここで、法人税法一三二条を適用する際に、それを肯定するとしても、前掲東京地判平成一七年七月二八日のように、引き直しは必要最小限であるべきという立場がある<sup>(53)</sup>。これは法人税法一三二条の性質から当然に導き出される見方である。この点、なお検討すべきことはあるが、差し当たり次のことは言えよう。一に、特に法人税法一三二条のような行為計算否認規定を適用する際の問題は、納税者が選択した取引形式ではなく、課税庁自身が考えるところの通常の取引形式が当事者間で選択されたものとして課税することにあるが、前掲東京地判平成一七年七月二八日では、そうした課税庁による取引の引き直しではなく、所得税法一五七条について見たような適正所得算出という作業が問題となっている。ここで前叙の最小限の引き直しという考え方が現れるのであるが、これは課税庁によりファンド受益権の売買価額としてありうる幅が示され、その範囲内であれば最も納税者に有利な価額が選択されるという意味である。取引形式をそのままにして価格に典型的に見られる取引条件の引き直しに止まるのであれば、傍線部(49)の判文に現れているように、<sup>(54)</sup>必ずしも法人税法一三二条が必要ではないと言えるかもしれない。したがって適用法条はともかく、法人税法一三二条によって取引形式の引き直しも取引条件の見直しも両方行いとうることではなく、おそらくここでは当事者に不利益が与えられない限りで、紛争解決に適した処理が行われたというべきであろう。<sup>(55)</sup>したがって、二に、こうした最小限の引き直しという立場は如何なる場合にも妥当するわけではないかもしれない。すなわち、こ

(53) 同旨、西本靖宏「同族会社行為計算の否認」税務事例三八巻一号一頁以下、八頁。

(54) この点、傍線部(29)について、仮に、所得の帰属で結論が導きうる場合であったり、傍線部(35)ないし(40)のように、額面金額を超える部分の出資額を寄付金と認定する場合も同様である。

の事案のもとで、裁判所により適正な取引価額の幅が示されていたということが特色であり、それ故にこそ納税者の利益をも加味しつつ適正価額を発見する可能性があった。しかし通常の取引形式の引き直しについては必ずしも事態は容易ではなく、つまるところ、納税者が取引形式  $a$  を選択し、課税庁がそれを租税回避と認定し、課税処分の際に通常であれば選択されるはずの取引形式  $\beta$  に基づいて課税がなされるために、 $\beta$  が必ずしも  $a$  との関係で  $a$  に最小限の修正を加えただけのものであるという理解は一般的にはなされていない。換言すれば、そもそも  $a$  と  $\beta$  との関係が先に述べたようなものである必然性はなく、 $\beta$  が通常の取引形式であることと  $\beta$  が  $a$  との関係で最も距離の近い取引形式であることは同義ではないのであるし、端的には通常であれば選択される取引形式は唯一しかない場合もありうる。そもそも通常であれば採用される取引形式に引き直して課税するのが、租税回避の否認であるため、前掲東京地判平成一七年七月二八日の事実関係で言えば、通常採られる取引形式が明らかになっているにも拘らず、それよりも納税義務者にとって有利な引き直して課税を行うことは租税回避の否認ではなからう。したがって“最小限の引き直し”の立場は一見正しいが、以上のように見ると、前掲東京地判平成一七年七月二八日の事実関係について(すなわち、少なくとも  $X$  が欠損法人であること。この点については特に傍線部(47)を参照。)は当てはめることが可能かもしれないが、その妥当範囲を一般化させることは必ずしもできない。加えて、傍線部(47)は欠損金の最大化

(55) これに関連して、大淵・前掲注(47)四九頁は、前掲東京地判平成一七年七月二八日が、ここでの“正常な行為又は計算”を觀念しえないとするにも拘らず、法人税法一三二条を適用したことを批判する。しかし、私見によれば、所論に対しては、正常な行為又は計算について代替的かつ具体的な作為的取引が觀念されねばならないと考えるべきでなく、かような取引が行われないことが正常な行為又は計算であると考えられることも不可能ではない、さらにそうでなくともここでは  $X$  から  $A$  への役員報酬が支払われたとして適当な処理がなされていると反批判が可能であると考ええる。

をもたらす取引条件が納税義務者にとって最も有利であるとして、傍線部(46)の判文上の検討で明らかにされた条件による否認の可能性を示す。確かに、かかる条件での取引が行われたならば、Xに損失が生じないのであるが、しかし、それはXのもとの欠損金額の量を維持することにつながるもので、この点を特に傍線部(51)の判文上において前掲東京高判平成一八年六月二九日は念頭に置いているように推測可能であり、それが否認に繋がっていると考えられる。

なお、先のAらの所得税についても、所得税法一五七条の適用可能性が争われている。すなわち、Aの所得税について、「原告Aが原告X社に対して償還日直前にCファンドを売却して得た売却代金のうち、償還を受けたとしたならば徴収されたであろう源泉徴収税額相当額は、原告Aの平成一二年分の給与所得に当たるとともに、原告X社に源泉徴収義務が生じるか否か」という点で争われている(なお、次の判決文においては、XからAへの実質的な利益供与がAの給与所得に当たるとされ、それについてXに源泉徴収義務の有無も含めて争われている)。では、東京地判平成一九年二月一九日LEX/DB25420398(控訴審・東京高判平成二〇年九月一〇日LEX/DB25440715)は、ファンドの償還の際のファンドの売買価格だけを更正処分によって引き上げるべきであるとする原告の主張に対して、「・・・原告Aは、Cファンドの償還通知を受けた後、償還日のわずか2日前に、原告Xに対し、Cファンドを、その前日(終値)の基準価格に基づいて算定した価格で売却しているところ、そもそもCファンドは、償還時には、所得税、地方税併せて償還差益の二〇パーセント相当額の源泉徴収がされるのであるから、これの税金相当分を差し引かず代金を定めることは通常考え難く、原告Xが、償還日までの2日間に大幅な利益を得ることをうかがわせる証拠もないから、原告Xは、原告Aに支払った金額について、償還日にすべてを回収するできないことは明らかであった。・・・また、一般に、Cファンドを証券会社に譲渡した場合には、買取請求をした日における元本の超過

額である利益部分の二〇パーセントの金額については所得税及び地方税相当額として差し引かれることが認められるのであるから、原告Aは、償還日の2日前に、これを差し引かない額でXに譲渡したことによって、この支払を免れたことになる。・・・そうすると、原告Xは、同社の代表者であり同社を実質支配している原告Aが、償還差益に対する課税を免れるのに協力するため、損失を受けることが明らかな取引に応じたものであり、通常の経済活動を行う者の行為としては説明し得ない、不自然、不合理なものであったといわざるを得ない。・・・したがって、原告Xが、原告AからCファンドを上記価格で買い取ったのは、本来、償還差益の二〇パーセント相当額を控除して算出されるべき通常の対価に、償還差益の二〇パーセント相当額を上乘せした代金を支払うことで、その額の利益供与をしたものと認められる。」として、「・・・そして、原告Aは原告Xの役員であるから、この利益供与は役員賞与というべきであり、原告Aの給与所得に該当すると共に、原告Xは原告Aに同額の賞与を支払ったものとして源泉徴収義務を負うことになる。」と述べて、法人税法一三二条によって、売買価額に係る税負担軽減分を役員賞与として、換言すれば、売買取引を役員賞与の支払いと引き直した上で、課税を行った。

さて、既に述べたが、行為計算否認規定の適用がなされる際に、確かに、所得税と法人税との間に見るように本来各税目間で行為計算否認規定は相互に独立して適用されることになる。しかしここではXとAとの間のファンド受益権に係る売買取引がXの法人税についても、Aの所得税についても、結果として平仄が合うように否認されている。これは事案の性質上当然の帰結であると言えよう。

次に、②の不動産の譲渡については、判旨は次のように述べた。「・・・D不動産売買契約に係る売買代金は、D土地につき九億九九二万三千六百六十七円、D建物及び同建物に付随する什器備品につき一〇億三六八万七九六〇円(消費税相当額を含む。)の合計二〇億三六一万二千四六二七円であると認められるところ、Eセクターは、・・・これ

を、D 不動産売買契約締結日とされる日の後に約定され、融資実行された、利率年一パーセント、年間支払利息二億七五〇〇万円の F ローンの前金二五億円から拠出しているのに対して、E センターが承継した原告 X と B 社との間の D 建物及び同建物に付随する什器備品に関する賃貸借契約による賃料収入は年間一億二〇〇〇万円にとどまるものとされていることからすれば、E センター単独でみた場合の収支は近々破綻することが確実であり、E センターは、当時、D 不動産の購入資金を有していなかったばかりか、当該購入資金を調達するために担保とすべき目ぼしい資産も有してはいなかったこと・・からすれば、E センターには D 不動産を購入する実質的な理由はなく、他方で、原告 X は、D 土地に、賃貸物件としては汎用性のない個性的な高額の建物を B 社の要望どおりに建築し、正にこれから B 社への賃貸事業を通じて投下資金の回収を図ろうとしている矢先の状況で、自らの意思でそれまでの四〇億円を超える投資を放棄し、これを半額以下の廉価で売却したことになり、原告単独でみた場合にも、これは、営利を目的とする企業の取引として本来成立し得ない経済的に不合理なものであって、・・原告 X には将来の B 社株式の売却のための欠損金蓄積の目的があったことをも加味して考察すれば、原告 X は、同族グループ法人間から外に投下資本を下回る価格で D 不動産が流出することがなければ、関係当事者間でいかような取引が行われても差し支えない状況にあることを奇貨として、帳簿上の損失の発生を目的として D 不動産売買契約を締結したものとみるほかない(以上、(52))。これに、・・原告 X、B 社及び E センターは、いずれも A が経営を支配し、運営している法人であるところ、これらの同族グループ法人間で賃貸借契約が行われる場合には、いずれの法人が賃借人となり、いずれの法人が賃貸人となって目的物件を所有するかは、それぞれの法人が独立した通常の経済人としての合理的な判断を行って決まるものではなく、A という同一人の一存で決定される常態にあったことを併せて勘案すれば、D 不動産売買契約は、E センターを実質的に支配・管理している原告 X 又は A が、グループ全体からは財産を外に取得価格を下回る安価で

流出させることなく、客観的な交換価値を保ったまま、別途、グループ内部に意図的に多額の欠損金を作成するためにEセンターに行わせた取引であると評価することができる。

そして、このような原告及び評価センターの行為は、通常の経済人としては不合理、不自然なものであるといわざるを得ないのであって、かかる同族グループ法人間での不合理な取引行為は、それ自体虚偽ではなく、事実を仮装しているわけでもないとしても、その行為又は計算を否認しなければ、租税の公平を実現することが不可能であるといふべきである。」と。

そして、その上で、判旨は否認のあり方について「・・・D不動産売買契約は、結局のところ、Eセンターが、原告XがB社に賃貸すべくB社の設計のもとで建築したD建物等のD不動産に関する権利を原告Xがそれまでに投資してきた価額の約半額で取得し、原告Xが予定したとおりB社に賃貸するものである。そして、・・・同族グループ法人全体からは財産を外に取得価格を下回る安価で流出させることなく、客観的な交換価値を保ったまま、別途、グループ内部に意図的に多額の欠損金を作成するといった不当な結果を否認してこれを是正し、租税負担の公平を図るため、それを通常あるべき行為や計算に引き直して納付すべき税額を計算すると、本件においては現実資産が移動し、賃貸人たる地位もEセンターに移転していること、D土地については、原告Xの取得時が譲渡時と時間的に離れており、土地価格の下落幅が大きいこと等からして、当該取引がないものとして原告Xの取得価格自体ないしは簿価をもって正当な経理処理と認定して課税した場合には原告X及び原告Xの同族グループ法人全体にとって酷にすぎること、これを回避するためには、土地については、譲渡時の適正な評価を反映しているものと考えられる公示価格をもって経理処理をすることが妥当であること、当該譲渡の時点でEセンターの地位は、請負契約に基づく建物引渡直前の注文者たる原告Xの地位を承継したものと評価でき、原告XとEセンターとの間のD建物及び同建物に付随す

る什器備品等の資産の移動に伴う経理としては、請負代金額ないしは物品の購入価格が原告の帳簿書類において適正に反映された帳簿価格をもって資産の移動があったものと認定することが、租税負担の公平性を導く上で最も適正な経理処理であるというべきであること（以上、(53)）等からして、税務署長としては、かかる価格での売買契約を認定すべきものというべきである。そうすると、かかる価格と実際の D 不動産売買契約に係る譲渡価額との差額は、原告 X から E センターに対して不当に移転された経済的給付であって、これは、「資産の譲渡又は経済的な利益の供与をした場合において、その譲渡又は供与の対価の額が当該資産のその譲渡の時における価額又は当該経済的な利益のその供与の時における価額に比して低いとき」（平成一四年法律第七九号による改正前の法人税法三七条七項）に当たるから、「当該対価の額と当該価額との差額のうち実質的に贈与又は無償の供与をしたと認められる金額」（同項）である上記差額分については、寄附金の額に含まれる（以上、(54)）こととなり、平成一四年法律第七九号による改正前の法人税法三七条二項により、損金算入限度額を再計算する必要があり、原告が計上した譲渡損のうち、上記の差額分をそのまま全額、原告の平成一二年五月期事業年度の損金の額に算入することは許されないものというべきである。

そして、．．．D 不動産売買契約が行われた年である平成一一年の一月一日時点における公示価格は、D 土地．．．に近接する標準地番号「渋谷一五」．．．の地価が、一平方メートル当たり一一二万円であることが認められることから、D 土地についてもほぼ同額であり、地積合計一五七一・八九平方メートルの D 土地の公示価格は一七億六〇五一万六八〇〇円であるといえる。また、．．．D 建物の帳簿価格は、建物仮勘定に計上されている建物価額たる一八億四九五万四五五〇円、同建物に付随する什器備品の帳簿価格は、三億〇六九万四〇一七六円であり、それらの合計額は二一億五五〇万四七二六円であると認められる。



よって、原告Xの売買価格との差額一八億八〇八九万六八九円は、原告XからEセンターに対する寄附金となるべきである。」とした。加えて、「・・・以上によれば、D不動産売買契約を法人税法二二二条により否認し、適正な評価との差額を寄附金と認定してその損金算入限度額を再計算したことは正当であるということが出来る。なお、本訴における被告Yの主張の核は、売買契約に至る特異な経緯等の諸事情にかんがみれば、D不動産売買契約に係る売買価額が低廉にすぎるといふものであり、当裁判所の認定は、・・・取引自体の不当性をいうものであるが、かかる差異は否認の理由の細目の相違にすぎず、・・・認定した効果が共通である点等も加味すれば、弁論主義に違反するものではないといふべきである（以上、(55)。」

以上のように、②の取引について、判旨は経済的合理性の欠如を理由に、法人税法二二二条の適用を肯定している。すなわち、Xに欠損金を溜め込む目的での取引であるという点がその根拠となっている。この点、ここでXの不動産譲渡については、その価格が時価で行われたものであって、適正な価額での取引であるために格別の不合理はないように思われるが、判旨は「・・・売買契約それ自体が通常の経済人からみて不合理、不自然である場合には、売買価格の多寡のみが問題となるものではなく、単純に売買契約時点における対象物件の「時価」の算定だけを争点として採り上げることは紛争の本質をとらえないので、本件においては、問題となる取引が同条の要件に照らして、いかなる評価を受けるものであるかを考察する前提として、原告XとEセンター間のD不動産売買契約の実体を考察して、同条の適用について検討することが必要であるといふべきである（以上、56）。なお、法人税法二二二条の趣旨は、・・・同族会社においては、会社の意思決定が少数の株主等の意思により左右されているため、不当に租税を回避するような行為又は計算が容易になされやすく、課税上の弊害が生じやすいことに配慮し、これを是正し、租税負担の公平を図ろうとするものであり、それを通常あるべき行為や計算に引き直して納付すべき税額を計算

する権限を税務署長に認めたものである。そして、同条により、「(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同族会社の法人税の負担を不当に減少させる結果となること」という要件を満たすときは、同族会社の行為又は計算にかかわらず、税務署長は、通常あるべき行為又は計算を前提とした場合の法人税の計算を行うことができることとなる。また、法人税の負担の減少が「不当」と評価されるか否かは、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又は計算として不合理、不自然なものと認められるかどうかを基準として判断すべきである(以上、(57) )。として注意すべきである。傍線部(56) と(57) に見られるように、法人税法一三二条の解釈に際しては、“法人の行為又は計算”により、“法人税負担の不当な減少”がもたらされるか否かという課税要件への包摂可能性が問題となるであり、価格の適正性がかかる要件への包摂を避けることを導くものでは必ずしもない。そしてその上で経済的合理性の有無が検討される必要があるもので、以上によれば、傍線部(56) および(57) は法人税法一三二条の文言に忠実であり、租税法律主義に照らして、先の判示は正当と解すべきであろう。それが不動産譲渡のもたらす効果に着目する傍線部(52) の判示に繋がっていると考えられる。

なお、それに関連して、前掲東京地判平成一七年七月二八日においては①のおよび②の取引について、確かに、いずれも法人税法一三二条の否認がなされているが、しかし、判旨が示すようにいずれも実質的には個別的否認規定(おそらくは法人税法三七条)に基づく否認が行われているわけである。これ自体はありうる否認のあり方として理解されるが、①については取引自体に一部経済的合理性があるものとされ、②については経済的合理性は認定されなかったことには注意すべきである。とするならば、②については、経済的合理性の有無の判断に係る当否はともかく、取引自体すべてが否認されるべきことになるとか考えられるが、特に、②については、一概には明らかではないが、判文によると本来あるべき否認の方法(納税義務者の採用し、行った私法取引をないものとして、通常あるべきそれ

に引き直す）を採らないで、納税義務者の個別事情を斟酌しつつ否認を行うことを認めるかのような件がある。具体的には、傍線部（53）および（54）においては、法人税法一三二条の適用を行いつつも、不動産売買契約それ自体の否認と別の取引形式への引き直しではなく、売買契約自体はそのままにして、取引条件のみを判文のように修正しているのである。それを前提するならば、結局これは法人税法一三二条を適用すべき事案において、個別的否認規定（法人税法三七条）を適用したことになる。そして、これは結果として①の否認のあり方と同様のものであろう。そして、傍線部（55）のような正当化事由が挙げられている。判文（とりわけ傍線部（53））から推測するに、法人税法一三二条の適用について、（本来は、取引形式自体の引き直しを行うべきところではあるけれども、一定の事情からそれを止め、個別的否認規定の適用に移行して、取引条件の修正のみに止めるという形態での）ある種の裁量が前提となっていると理解することも可能かもしれない。この点、一概にかような法適用の当否を決しかねるが、これは少なくとも納税義務者にとって有利な法適用であるのでことさら問題視することは止める（尤も、課税庁の主張として不動産譲渡については法人税法一三二条による否認を主張してはいたが、その実質は実際の売買価額と適正な売買価額との間の差額を寄付金として処理すべきであるというものであった。とするならば、ここでの事実関係に照らせば、そもそも法人税法一三二条の適用は不要であったと理解することもできるかもしれない。<sup>(56)</sup>）。

## 2 法人税法一三二条の今後の位置づけ

しばしば言及されるように、法人税法一三二条は個別的否認規定が法人税法上規定されているために、その適用可能性があまりないかもしれない。しかし、本稿で見たように、極めて断片的であるとはいえ、その適用が裁判所に是

認められることがあることも事実である。確かに、本稿で検討したいくつかの判決には、個別的否認規定の適用を以て否認を行うことが可能であると考えられるものもあつたが、しかし、既存の個別的否認規定のみでは事案の解決を行うことができないものがいくつかあつた。法人税法一三二条と既存の個別的否認規定との適用関係については、後者を優先することにほぼ異論はないであろう。しかし、本稿の前叙の検討は、法人税法一三二条が個別的否認規定の適用を試みてもそれが不可能な場合にはじめて適用され、租税回避の否認をする規定として適用可能な事案がなお存在していることをまさに示していると言えよう。尤も、その適用のあり方に関する展望は五で触れることにしよう。