

行為計算否認規定を中心とした同族会社課税の諸問題（四・完） — 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、三六卷二号）
- 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—（以上、三六卷三号）
 - (二) 課税庁職員が表示する見解への信頼？—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（以上、本号）

四 同族会社課税の税務行政上の諸問題（承前）

(二) 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—（承前）

(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—

1 行為計算否認と法的安定性・予測可能性の確保—信義則の適用可能性—

また、所得税法一五七条の適用の際に問題となるのが、課税庁の見解にしたがって納税申告を行った納税義務者に対して、当該見解を翻して増額更正処分がなされた場合、当該納税義務者の信頼利益を如何にして扱うかという問題もある。これについては、最判昭和六〇年一〇月三〇日判時一二六二号九一頁がある。周知のように、「・・・租税法に適合する課税処分について、法の一般原理である信義則の法理の適用により、右課税処分を違法なものとして取り消すことができる場合があるとしても、法律による行政の原理なканずく租税法律主義の原則が貫かれるべき租税法関係においては、右法理の適用については慎重でなければならず、租税法規の適用における納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお当該課税処分に係る課税を免れしめて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別の事情が存する場合に、初めて右法理の適用の是非を考えるべきものである(以上、(73))。そして、右特別の事情が存するかどうかの判断に当たっては、少なくとも、税務官庁が納税者に対し信頼の対象となる公的見解を表示したことにより、納税者がその表示を信頼しその信頼に基づいて行動したところ、のちに右表示に反する課税処分が行われ、そのために納税者が経済的不利益を受けることになったものであるかどうか、また、納税者が税務官庁の右表示を信頼しその信頼に基づいて行動したことについて納税者の責めに帰すべき事由がないかどうかという点の考慮は不可欠のものであるといわなければならない(以上、(74))。」と判示した。

さて、租税法律主義の建前からすると、一般論として、信義則を適用して納税義務者の利益を保護することは困難である。⁽⁹³⁾とりわけ、傍線部(73)は、租税法律主義に重きを置くことによって、信義則の適用可能性を限定的に解し

ていると推察可能である。これは当然ありうる立場であろう。しかし、先の前掲最判平成一六年七月二〇日において見られたように、課税庁担当職員の執筆された、加えて、肩書きまで付された解説書の内容を信頼して申告を行った納税義務者の信頼は保護に値すると考えることも不可能ではない。⁽⁹⁴⁾しかし、原々審の東京高判平成一一年五月三一日（訟月五一巻八号二二三五頁）の判旨は「・・・なるほど、・・・各文献は、税務官庁の担当者の手になるものであり、かつ、個人から法人への無利息貸付けは一般に課税対象とはならない旨の記述がみられるものではあるが、いずれも通常想定される一般的な税務事例に則した解説書の性質を有する私的な著作物というほかなく、右にいう公的見解の表示と同視することはできないし、右いずれの記述をみても、当該無利息貸付けが経済的にみて不自然、不合理と認められるような場合を含めて常に本件規定の適用がないと述べているものとは解されない（特に、・・・個人から法人への無利息貸付けの例として挙げられているのは、いずれも経済的合理性の存在が推認される事案である。）。また、その他の本件全証拠によっても、個人から法人への無利息貸付けの場合にはおよそ本件規定の適用がないとした公的見解が表示されていたものと認めることはできない。」前掲最判平成一六年七月二〇日の判旨は「・・・本件各解説書は、その体裁等からすれば、税務に携わる者においてその記述に税務当局の見解が反映されていると受け取られても仕方がない面がある。しかしながら、その内容は、代表者個人から会社に対する運転資金の無利息貸付け一般について別段の定めのあるものを除きという留保を付した上で、又は業績悪化のため資金繰りに窮した会社のため

(93) なお、信義則と信頼保護の原則との異同、関連判例の分析として、参照、芝池義一『行政法総論講義 第四版補訂版』（有斐閣、二〇〇六年）五九頁以下。

(94) 例えば、山田二郎「租税判例研究」ジュリスト一二九二号一八七頁は、この点、「原則として個人から法人への無利息貸付には所得税が課されないという税務当局の見解が示されていると受け取っても無理のない記述である」とする。

に代表者個人が運転資金五〇〇万円を無利息で貸し付けたという設例について、いずれも、代表者個人に所得税法三六条一項にいう収入すべき金額がない旨を解説するものであって、代表者の経営責任の観点から当該無利息貸付けに社会的、経済的に相当な理由があることを前提とする記述であるということができ、不合理、不自然な経済的活動として本件規定の適用が肯定される本件貸付けとは事案を異にするというべきである。そして、当時の裁判例等に照らせば、被上告人の顧問税理士等の税務担当者においても、本件貸付けに本件規定が適用される可能性があることを疑ってしかるべきであったということができ、⁹⁵⁾としたのであった。この点、このように租税法関係における信義則の適用を考える際に、先の最判昭和六〇年一〇月三〇日における傍線部(74)が挙げたいくつかの基準にいうところの公の見解の表示という要件のみを検討して、他の要件である納税義務者のもとにおける信頼を保護する利益を考慮しなかったことに対する批判がある。この批判は、信義則適用の際の納税義務者の権利保護を指向するものと理解できる。すなわち、信義則の適用の可能性を探る際に問われるのは、当該納税義務者を当該場面において保護する必要性があるのか否かという問題が最も重要な問題であるとするのである。これは租税法関係における信義則の機能性を実効化するものであって、その点で非常に優れた立場であろうと思われる。但し、この立場を敷衍する場合には、極論すると、いずれの要件が一つでも欠けた場合には、信義則の適用ができなくなると解するのではなく、すべての要件を総合的に考えて、仮に一つの要件(公の見解の表示)が欠けても、納税義務者の信頼保護をする必要性が高ければ、信義則の適用を認めるということになる可能性もある。仮にそうであるとすれば、私見によると、かような立場に与することは次のような問題を伴うと考えられる。一に、判例が、公の見解の表示を要件として挙げた

(95) 田中治「平和事件を契機に注目される公の見解の表示と信義則の在り方」税理四〇巻九号五九頁。

この意味として、おそらくは、課税庁のあらゆる表示行為ではなく、一定の責任者の表示行為のみを信義則の適用対象とすることによって、信義則の適用可能対象を明確にして、信義則の適用可能性が過度にケース・バイ・ケースに決定されることのないよう配慮したと推察可能である。それ故、右の可能性はこの前掲最判昭和六〇年一〇月三日における傍線部（73）の判文の意味するところを十分に汲んでいるとは言いが得ないことが理論的問題であると思われる。二に、それと関連して、傍線部（73）は、当該要件を挙げることを以て租税法律関係においては租税法律主義が支配しており、信義則の適用がケース・バイ・ケースに承認されることにより発生する租税法律主義への容易な違反を回避することも企図しているとも考えられる。そして傍線部（74）は傍線部（73）の意を受けてそのために具体的な要件を定立しているのである。このように考えてくると、かような考え方は、租税法律主義への違反を招来しかねない点で妥当でないと考えられ、したがって、私見によれば、諸要件のすべての充足があつてはじめて信義則の適用がありうると解すべきであると考ええる。換言すれば、前叙の設例について、信義則を適用して納税義務者を救済することは、その限りで形式上法律に違反する課税を是認することを意味するため、租税法律主義が支配する租税法律関係においては信義則の適用は一般論としてはいわば例外的でなければならぬと考えるべきである。⁹⁶ 加えて、何よりも、判例において、まず公の見解の表示の意味するものをさらに具体的に明らかにすることこそが重要であることとなる。

2 事前照会制度の活用？—制度設計の可能性—

以上を要するに、税務行政の場面において、納税義務者の権利保護を実効化し、同時に適正かつ公平な課税を実現

(96) かような認識が一般的であろう。例えば、参照、橋詰均「行政庁の行為と信義誠実の原則」藤山編著・前掲注（71）六〇頁。

するためには、課税庁の表示する見解への信頼保護も重要であるし、また、前掲最判昭和六〇年一〇月三〇日の示した基準になお抽象性が残っているので、課税庁の表示する見解への信頼保護が、承認される場合とそうでない場合とが想定しうるものであり、これは納税義務者ごとに、税務行政上の扱いが異なりうることとなり妥当でない。そのため適切な解決法⁽⁹⁷⁾は、前叙のように前記最判昭和六〇年一〇月三〇日が定立した抽象度のなお高い要件をさらに具体化することであって、それは、目下のところ、結局いわゆる事前照会制度の法制化によって最もよく実現されうるものと考えられる⁽⁹⁸⁾。すなわち、わが国においては、事前照会制度は通達上の制度とされており、それはあくまでも課税庁によるサービスである。しかも、論者によると、その納税義務者の照会に対する課税庁の回答に係る拘束力は承認される場合があるとされつつも、信義則によるそれになるという⁽⁹⁹⁾。したがって、納税義務者にとって有利な内容の回答が得られたり、または回答の内容が明確であり、その内容を信頼して納税申告をすることによって納税義務者が法的安定性・予測可能性を獲得することができる場合であっても、信義則に基づく拘束力の承認が不確実であるため、極端に言えば、結局は事前照会制度の存在意義が失われかねない。少なくとも、右の点で、現行の事前照会制度は、合理的改正の余地がある。

右の論点につき、参考となるのが、ドイツにおける事前照会制度である⁽¹⁰⁾。すなわち、同制度によれば、ドイツ租税

(97) なお、岡村忠生他著『ベーシック税法 第六版』（有斐閣、二〇一一年）五四―五五頁（岡村忠生執筆）によると、アメリカの例を参考にしつつ、否認の対象となる租税回避商品を予め公表することもありうる。

(98) 例えば、八ッ尾・前掲注（42）三一頁以下は、租税回避行為への事前照会の適用を提案する。

(99) 上斗米明「文書回答手続の見直しについて―グローバルスタンダードな納税者ガイダンスの整備に向けて」税研一一五号一四頁。近時の改正に触れるものとして、参照、阿部泰隆『行政法解釈学Ⅱ』（有斐閣、二〇〇九年）四七頁。

通則法上に、事前照会制度が規定され、一定の料金を徴収することによって、「租税法上重大な影響の及ぶ、特別な利益が存在する場合」に回答がなされる（拘束力ある情報提供。ドイツ租税通則法八九条二項）とされるのであり、その際、課税庁によって行政行為の法形式で回答がなされる。この行政行為は、課税庁に対してのみ拘束力が発揮され、納税義務者は回答の内容に従って納税申告を行うこともできる。このような制度設計により、その際、課税庁により前叙の回答に反する見解に基づき更正処分が行われることはない。以上に大まかに見たように、事前照会制度が法制化され、回答がなされる要件がある程度法律上明確化され、回答について明確に拘束力が承認されれば、少なくとも、先に挙げた前掲最判昭和六〇年一〇月三〇日に係る要件の抽象性および信義則による拘束力が承認されることの不確実性の問題は解決できると考える。この点に事前照会制度の法定化の意義があるものと考えられる。尤も、事前照会に対する行政行為による回答を想定した場合、行政行為による一方での課税庁の拘束があり、他方で納税者に対する拘束力がないとする制度設計を行うとすると、行政行為の拘束力がかように片面的であることが理論的に許容されるのか否かという問題は生じうる。この点本稿で検討する余裕はないが、大枠として、わが国においても、納税者の便宜を考慮し、以上のようなドイツ租税法における立法政策を汲むべき可能性はあろう。⁽¹⁰⁰⁾

（三） 義務付け訴訟の可能性

(100) 詳細は、参照、手塚貴大「租税手続における事前照会―ドイツ租税法における制度と理論、およびその示唆するもの―」租税法研究 三三七号四五頁以下。

ここでは従前の租税訴訟における義務付け訴訟に係る判例、学説を素材に近時の国税通則法改正がそれに与える影響を若干ではあるが示し、それを以て展望をはかることとしたい。

1 義務付け訴訟の基礎—租税訴訟における動向—

行訴法における義務付け訴訟の法定に係る意義が大きいことは言うまでもない。従来いわゆる行政の第一次的判断権をベースに義務付け訴訟の可能性は法定外抗告訴訟として少なかったといつてよい。¹⁰⁰ 例えば、筆者が参照しえた若干の判例を素材として言えば、一般論として、「・・・義務付け訴訟は、司法権によつて行政機関に一定の作為又は不作为をなすことを義務付けるものであるから、三権分立制度との調和の観点から、行政機関の第一次的判断権を害

(101) 行政行為は通常相手方私人に対して拘束力を發揮するところに主眼がある。なお、例えば、今村成和／島山武道『行政法入門 第九版』(有斐閣、二〇一二年)三三四頁においては、法の“両面拘束性”について言及があり、行政庁も行政活動を行う際には原則として法の拘束の下にそれを行うのであるから、行政行為もその根拠法律に服しつつなされ、行政行為を行った行政庁はそれを否定することはできない(職権取消等は除く)。その点で、やや大雑把な言い方ではあるが、行政行為の特質として、行政庁および私人の双方を法的に拘束することが挙げられる。しかし、行政行為に一般的に承認される諸効力(特に、ここでは規律力および公定力が問題になりうる)を、行政過程における行政目的の実効的な実現のための“一技術”であると理解すれば、私人を拘束しないそうした片面的拘束力を持った行政行為も制度上ありうるのかもしれない。

(102) なお、これに関連して、いわゆる行政上の確約に係る議論がある。例えば、詳細には、乙部哲郎『行政上の確約の法理』(日本評論社、一九八八年)が、ドイツ法を素材としてその制度的・理論的展開を検討している。さらに、体系書における言及として、参照、原田・前掲注(73)二〇六頁。慎重論として、宇賀克也『行政法概説I【第4版】』(有斐閣、二〇一一年)一〇二頁。

(103) 例えば、かような認識は、宇賀克也『改正行政事件訴訟法【補訂版】』(青林書院、二〇〇六年)二七頁等において見られる。なお、本文中で扱う更正の請求可能な期間経過後の減額更正処分に係る義務付け訴訟の可否につき、判例も含めた研究として、参照、青柳達朗「租税争訟法の現状と課題—更正の請求期間経過後の減額更正の義務付け訴訟の是非—」税大ジャーナル一〇号一—三頁以下。

しないような場合にのみ許されると解すべきであり、具体的には、行政庁が当該行政処分をなすべきこと又はなすべからざることに付いて法律上羈束されており、行政庁に自由裁量の余地が全く残されていないために第一次的な判断権を行政庁に留保することが必ずしも重要でないと認められ、しかも、事前審査を認めないことによる損害が大きく、事前の救済の必要性が顕著であり、さらに、司法権の行使による以外法律上他に適切な救済方法がないなどの例外的な場合にのみ許されるものと解される」とする広島地判平成八年一〇月二三日 LEX / DB28032095（控訴審：広島高判平成九年六月一九日 LEX / DB28040513）等がある。なお、右の判決では、後にも触れるが、過大納税申告がなされた場合には、減額更正処分の義務付け訴訟ではなく、法定された更正の請求という手段を以て当初申告の過誤を是正することが予定されていたのであったが、ともかく法定外抗告訴訟としての義務付け訴訟の提起は可能ではないとされたのであった。ところが、行訴法は限定的な要件は付されているがそれを明示的に認めたのである。行訴法は二種の義務付け訴訟を認めており、周知のように、申請型と非申請型のそれである。前者は私人による行政に対する申請権を前提としており、後者はそうではない。

さて、先にも触れたが、同族会社の行為計算否認規定の発動により、二重課税の可能性が残る場合がある。これについては、立法論的な解決の可能性に言及がなされてきた。しかし、いわゆる対応的調整による解決もありうるのであるが、対応的調整が実務上必ずしも行われない場合があること、それに加えて、とりわけ従前しばしば更正の請

(104) その他にも、同様の判示をしたものとして、例えば、名古屋地判平成一五年四月一八日 LEX / DB28130616（控訴審：名古屋高判平成一五年七月一七日 LEX / DB28130686）もある。なお、第三者による減額更正処分の義務付け訴訟に係る原告適格が争われた事案として、東京地判平成一九年二月九日 LEX / DB25463128（控訴審：東京高判平成一九年十二月一九日 LEX / DB25463632、上告審：最判平成二〇年四月二二日 LEX / DB25470662）がある。

求可能期間が徒過してしまうことがあったこと(詳細は後に触れる)、を勘案すれば、二重課税も場合によっては相当程度の金額になることもありうるわけであって、納税義務者の金銭的負担は極めて酷なものなるので、何らかのやり方で二重課税を排除することが考えられねばならないとされたのであった。

右のような場合の対応策として、いわゆる非申請型義務付け訴訟が考えられうるのである。しかし、この訴訟類型は、行われるであろう行政行為の直接の名宛人ではない第三者が提起することをその典型として想定しているものあり、⁽¹⁰⁵⁾そして、本稿で問題とする二重課税の排除を企図する際には、納税義務者は、第一次的には、更正の請求に拠らなければならぬという立場がある。これは、後にも触れるが、いわゆる更正の請求の排他性である。近時の判例の中にも、「・・・納税申告書を提出した者は、当該申告書に記載した課税標準等が国税に関する法律の規定に従っていないかつたことにより、当該申告書の提出により納付すべき税額が過大であるときは、国税通則法二三条一項一の規定に基づき、税務署長に対し、その申告に係る課税標準等につき更正すべき旨の請求をすることができるのであるから、申告書に記載した課税標準が国税に関する法律の規定に従っていないかつたことよって当該申告書の提出により納付すべき税額が過大であることを理由として税務署長が更正をすべき旨を命ずることを求める非申請型義務付けの訴えについては、当該更正がされないとより生ずるおそれがある損害を避けるため他に適当な方法として、更正の請求がある・・・」とする東京地判平成二四年二月二八日 LEX/DB25491690 が、「・・・国税通則法二三条一

(105) 例えば、宇賀・前掲注(103)五頁、橋本博之『解説 改正行政事件訴訟法』(弘文堂、二〇〇四年)六二頁、同『要説 行政訴訟』(弘文堂、二〇〇六年)二二頁、一一一頁。

(106) 例えば、塩野・前掲注(67)一三三九―一三四〇頁、南・高橋編・前掲注(66)六三九頁(間史恵執筆)、曾和俊文/山田洋/巨理格『現代行政法入門 第2版』(有斐閣、二〇一一年)二八六頁。

項は、納税申告書を提出した者は、同項各号所定の事由に該当する場合には、当該申告書に係る国税の法定申告期限から一年以内に限り、税務署長に対し、その申告に係る課税標準等又は税額等につき更正をすべき旨の請求をすることができる旨を規定している。これは、納税申告書を提出した者が、その申告に係る税額が過大であること等を知った場合に、原則としてその法定申告期限後一年以内に限り、税務署長に対し、その課税標準等又は税額等につき更正をすべきことを請求することができることとし、納税申告書を提出した者の側から働き掛ける方式を定めて、その権利の救済を図った規定であるが、申告納税制度が、納税者の自主的申告に租税債務確定の効果を認め、これに基づいて納付・徴収の手續を進めることを予定した制度であり、一定の申告期限を定め、その期限内に適正な期限内申告書を提出すべきことを納税者に義務付け、納税者においてその期限内に十分な検討をした上で申告を行うことを期待するという建前を採っていることに鑑みると、法定申告期限経過後、何の期間制限もなく納税者による更正の請求を認めたのでは、実質的に申告期限を延長したのと同様の効果を生ずることになり、上記のような申告期限を定めた趣旨を没却すること、法律関係の早期安定や税務行政の円滑で能率的な運営等の面からも適当でないことから、更正の請求を法定申告期限後一年以内に限ることとしたものである。このような国税通則法二三条一項の規定の趣旨からすれば、同項所定の更正の請求期限を経過した後は、同項の特則である同条二項や相続税法三二条に規定する事由が認められない限り、納税申告書を提出した者の側から更正の請求をし、課税処分を争うことは許されないと解するべきである。・・・納税者に対し、是正の機会を与えるべきであるという点は、・・・国税通則法はそのために更正の請求の制度を設けているし、・・・法律関係の早期安定や税務行政の円滑で能率的な運営等を図るという要請がある一方で、納税申告については、法令の規定により予め申告期限を設けるなどして、納税者において十分な検討をした上で申告を行うことが可能なように配慮されていることからすれば、申告時に内在する瑕疵について更正の請求期限を法

定申告期限から一年以内に限ったとしても、それは合理的な制約の範囲内であり、権利の救済として不十分とはいえないし、申告時に予知し得なかった自体その他やむを得ない事由がその後において生じたことにより遡って税額の減額等をすべきこととなった場合には、国税通則法二三条二項や相続税法三二条の特則を設けて更正の請求期限を拡張し、別途権利救済を図っていることを併せ考えれば、国税通則法二三条一項の規定が、憲法三一条に反するとは認められない」として、更正の請求に係る制度としての合理性を論証する東京地判平成二四年二月九日 LEX / DB35491684 があって、これは結局前掲東京地判平成二四年二月二八日と相俟って、次の立場に行き着くことになる。すなわち、この立場の鍵は、総じて言えば、法文上「他に適当な方法がないとき」(行訴法三七条の二第一項)という要件に表れているのであって、更正の請求が他の適当な方法を指すことになる。以上によれば、納税申告額の減額を求めるためには原則的に更正の請求が行われねばならないのであり、仮に、納税義務者が更正の請求を行った結果、それが容れられなかった場合には、更正の請求の拒否処分について、義務付け訴訟の提起がはじめて考えられることになる。しかし、これについては、そもそも取消訴訟の提起が可能であるので、義務付け訴訟の意義はさほど大きくはないのかもしれない。⁽¹⁰⁷⁾

とはいえ、こうした非申請型義務付け訴訟は行政行為の名宛人も提起できるのであるし、先の二重課税の問題は重⁽¹⁰⁸⁾

(107) 他にも、同様の判示をするものとして、岡山地判平成一六年五月二五日 LEX / DB3814123、前掲広島地判平成八年一〇月二三日がある。

(108) この点、小早川光郎／高橋滋編『詳解 改正行政事件訴訟法』(第一法規、二〇〇四年)五〇頁(橋本博之執筆)は、「課税処分に ついて一部取消しを請求する取消訴訟で足りるところ、全く同じ目的で義務付け訴訟を提起するといったケースについては、本文で論じた訴訟要件が問題となりうるとする。

要であつて、原因は様々にあるが、前叙のごとく更正の請求の期間が徒過してしまつている場合も従前ありえたのであつた⁽¹⁰⁹⁾（なおこの点、平成二三年度の改正で更正の請求期間は従前の一年から五年に延長されている点には注意を要する。これにより更正の請求の期間徒過の問題は後述のごとく大幅に改善される可能性がある）。勿論直前に触れた更正の請求の排他性を直視すれば、この場合の義務付け訴訟の提起は許されないと解釈すべきことになる。そして、従前において更正の請求に係る法定申告期限から一年という期間を徒過してしまつたと、課税庁による減額更正処分を求めるための法定の手続がなくなつてしまつたので、周知のように実務上はいわゆる嘆願という方法によりそれを求めるほかにいとされた。そしてかような実務が通用する背景として、更正の請求の排他性があり、更正の請求が納税義務者によりなされていない以上、課税庁が減額更正処分をすることにつき課税庁の義務は觀念されえないという立場があつたことは言うまでもない⁽¹¹⁰⁾。しかし、これについては、当然に批判があり、更正処分に係る除斥期間内であれば、更正の請求を欠いた場合であつても、非申請型義務付け訴訟の提起が可能であるとの立論がなされていたのであつて、筆者としても、そうした可能性を追求すべきであつたと考える。そこで、かような状況のもとにおける義務付け訴訟の提起であつても、「他に適当な方法がないとき」（行訴法三七条の二第二項）を充足し、そして、その上で、行訴法三七条の二第五項の「義務付けの訴えが第一項及び第三項に規定する要件に該当する場合において」を充足すると解釈するのである。尤も更正の請求可能期間と更正処分の除斥期間とが現行法では一致しているので、義務付け訴訟の提起の可能性はこうした場合には大幅になくなると思われる。

(109) 橋本・前掲注(105)要説一四四頁。

(110) なお、更正の請求可能期間を徒過した後提起される義務付け訴訟の性質について、参照、齊藤浩『行政訴訟の実務と理論』（三省堂、二〇〇七年）二六八頁。

なお、(こ)で二応、義務付け訴訟について関連する他の判決に触れておくこととしたい。広島地判平成一九年一〇月二六日訟務月報五五巻七号二六六一頁(控訴審・広島高判平成二〇年六月二〇日訟務月報五五巻七号二六四二頁、上告審・最判平成二〇年一二月一六日 LEX / DB25471007)がある。なおこの事案は既に本稿の三(一) 1 (1)

(111) 本文中の立場に立つ近時の判例として、例えば、前掲東京地判平成二四年二月九日、釧路地判平成一七年一二月一三日 LEX / DB25420333 津地判平成一七年一月一三日 LEX / DB28111259(控訴審・名古屋高判平成一七年七月二一日 LEX / DB28111239) 上告審・最判平成一七年一二月一五日 LEX / DB25420360)がある。加えて、前掲東京地判平成二四年二月二八日は、課税庁には仮に更正の請求の可能期間が徒過してもその際量で減額更正処分を行う権限があるので、更正の請求の可能期間が徒過した後で減額更正がなされても、それは更正の請求に期間的限定を付した法の趣旨に反するものではないという原告たる納税義務者の主張に対し、「・・・国税通則法二四条による更正の前提となる調査をすることがどうかは税務署長の裁量に委ねられていると解されるところ、職権による更正の義務付けの訴えが適法であるとすると、このような訴訟が提起され原告による主張立証が行われているのに調査をしないということが許されるのかという問題が生ずるし、客観的な課税標準の認識等に誤りがあつたことが認定されたときであつても職権による更正をすることがどうかは税務署長の裁量に委ねられていると解することについては、租税法主義の一内容である合法性の原則と整合するのか、裁量権の範囲の逸脱又はその濫用に当たる場合の判断基準を合理的に示せるのかという問題も生ずる・・・」と応えた。これは、更正処分の前提たる調査に裁量があるために、時間的に後行する更正処分そのものだけを取り出して義務付けを争うことは論理上できない、加えて、厳格な法の羈束下にある課税処分にも裁量が観念されうるのか疑問である、またその際の裁量の逸脱又は濫用の客観的に認定が性質上困難であるということであろう。また、こうした点の事情の説明として、例えば、首藤重幸「税務訴訟の最新動向と課題」税務弘報二〇〇六年三月号八頁以下、遠藤賢治他編『事件記録に学ぶ税務訴訟』(判例タイムス社、二〇〇八年)一九八頁以下(首藤重幸執筆)、占部裕典「課税庁に対する嘆願書提出の法的意義と効果―税理士が嘆願の教示・指導を怠ったことによる損害賠償責任との関係において」税理二〇〇三年九月号四頁以下等。

(112) 例えば、近時のそれとして、水野武夫「誤った課税の是正方法のあり方」税法学五六号三八一頁、同「更正の請求と義務付け訴訟」税務事例三八巻一四四二―四三頁、同「行政訴訟改革と税務訴訟」税法学五五一号一二〇頁、阿部・前掲注(99)二九九―三〇〇頁。

で触れた前掲広島地判平成一三年一〇月一日（控訴審…前掲広島高判平成一六年一月二二日、上告審…前掲最判平成一六年一月二六日、差戻控訴審…前掲広島高判平成一七年五月二七日）に続くものであるが、ここでの検討の都合上事実関係をもう一度大まかに概観しておく。原告Xは、司法書士事務所を営んでいるが、Xの妻を代表取締役とし、X自身も取締役である有限会社A（同族会社）を設立し、司法書士業務のうちその固有業務以外のすべての業務をAに委託し、顧客収入の六割にあたる委託手数料を支払っていた。ところが被告の課税庁Yは、所得税法一五七条を適用し、右の委託手数料が高額であるとして否認して、平成五年ないし平成七年分の所得税につき更正処分を行った。そして、Xは不服申立を経た後、先の更正処分について取消訴訟を提起した。そして、先にも示したが、前掲広島地判平成一三年一〇月一日、控訴審の前掲広島高判平成一六年一月二二日、上告審の前掲最判平成一六年一月二六日という一連の諸判決を経て、差戻控訴審の前掲広島高判平成一七年五月二七日はXの所得税法一五七条に係る請求を容れた。ところがXは平成八年分の所得税について、平成五年ないし平成七年分の所得税と同じように減額更正処分をさせるべく企図したが、実のところXは平成八年分の所得税についても更正の請求を行ったのであるが、そ

(113) また、前掲東京地判平成二四年二月二八日においては、更正の請求以外の救済方法として、「…確定申告書の記載内容の錯誤が客観的に重大かつ明白であって、更正の請求以外に確定申告書の記載内容の過誤の是正を許さないならば、納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合に限り、税務署長が更正をすべき旨を命ずることを求める非申請型の義務付けの訴えを提起することが許される」という考え方もあり得ないが、このような特段の事情がある場合には、当該更正がされないことにより生ずるおそれがある損害を避けるため他の適当な方法として、確定申告のうち錯誤に係る部分の無効を前提に誤納金の返還を求める公法上の不当利得返還の訴え又は未納付の租税債務の不存在確認の訴えがあるということができると述べているが、これでは、錯誤無効を主張が可能な例外的な場合のみ更正の請求以外の救済方法が認められるに過ぎないという点で、近時の傾向に照らせば、権利救済の途を拡張すべきとする批判は可能であろう。

れが棄却された後取消訴訟の提起を怠っていた。そこで前掲広島高判平成一七年五月二七日の確定後改めて平成八年分の所得税につき更正の請求を行い、取消訴訟を提起するという手続を踏むことができない状況にあったため、平成八年分の所得税につき減額更正処分の義務付け訴訟を提起した。

その上で、前掲広島地判平成一九年一〇月二六日は、更正の請求を経ることなく、減額更正処分の義務付け訴訟が可能か否かという点について、「・・・国税通則法二三条一項一号は、納税申告書を提出した者は、当該申告書に記載した税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていないことが又は当該計算に誤りがあったことにより、当該申告書の提出により納付すべき税額が過大である場合には、当該申告書に係る国税の法定申告期限から一年以内限り、税務署長に対し、その申告に係る税額等につき更正をすべき旨を請求することができることを定めている。この規定は、納税申告書を提出した者の権利利益の救済を図りつつ、更正の請求をすることができる期間を限定し、その申告に係る税額等をめぐった租税法律関係の早期安定を図る趣旨のものであるところ、このような趣旨にかんがみれば、この期間を経過した後は、同条二項各号所定の事由に当たらない限り、納税申告書を提出した者の側から課税処分を争うことを許さないものと解すべきである。また、更正の請求並びにそれに続く審査請求及び取消訴訟には相当の時間、費用、労力等を要するが、課税処分等に沿った納税をする一方でこれらの手続を継続することもできる上、前件取消等請求訴訟が提起されていた本件においては、なおさら、これらの手続を採ることが十分に期待できたものである(以上、(75))。

そして、原告の平成六年ないし平成八年の各課税期間の消費税(法定申告期限はそれぞれ平成七年、平成八年及び平成九年の各三月三十一日・消費税法四五条一項)については、更正の請求をすることができる期間を既に経過しているところ、本件義務付けの訴えのうち各消費税に係る減額更正処分の義務付けを求めることを内容とする部分は、国

税通則法二三条一項一号の上記趣旨にかんがみ許されるものではない。ましてや、平成八年分の所得税については、更正の請求及び審査請求までなされており、それらの手続においてないしその後に取り消訴訟を提起して、前件取消等請求訴訟と同様の主張をする機会もあったところ、結局はそれをしなかったというのであるから、これを今さら争い得ないことは明らかである。したがって、本件義務付けの訴えは、その余の点を判断するまでもなく、不適法である。

原告は、本件義務付けの訴えに係る所得税及び各消費税につき、国税通則法二三条二項一号の更正の請求の対象ではなかったと主張しているが、これらについて同条一項一号の更正の請求ができたことによりはならないから、この点は上記判断に影響を及ぼすものではない。」とした。続けて、前掲広島高判平成二〇年六月二〇日は、本件が国税通則法七一条一項一号の適用対象事案であり、同法二四条によりYに減額更正義務が生じるか否かという点について、「・・・ア 控訴人は、本件においては、課税庁が、国税通則法七一条一項一号の適用場面として、同法二四条に基づき、職権で減額更正をなすべき義務を負っており、その職権発動を促すことも行政事件訴訟法三条五項にいう「法令に基づく申請権」に含まれると主張する。

国税通則法七一条一項一号は、判決等によってある年度の税額が変動したため、それとの関連で他の年度の同一税目の租税に変動を生ずるといふような場合に、他の年度の租税について更正・決定等を行うことを認めるものである。そして、本件がこれに該当するといふためには、判決によって本件更正等の処分に係る各年分の課税標準や税額が変動したため、それとの関連で本件修正申告等に係る各年分の租税に変動が生じるものでなければならぬ。ところが、本件においては、判決の理由に沿って本件修正申告等の課税標準等又は税額等を算定すれば、更正すべきことになるといふにすぎない（以上、(76)）。したがって、控訴人の主張は、その前提を欠き、採用できない。

イ 被控訴人の職権更正義務について

控訴人は、控訴人が平成八年分の所得税の申告について修正申告したのは、平成五、六、七年分に対する被控訴人の違法な課税処分に基づくものであり、かつ、被控訴人に問い合わせたものの、明確な回答を得られず、むしろ平成八年分について従前通りに処理した場合には税務調査もあり得る旨示唆を受けたため、重加算税、過少申告加算税などが賦課されるのを免れるためであったのであるから、被控訴人は、国税通則法二四条によって、控訴人の平成八年分の申告については、職権によって更正すべきであると主張する。しかしながら、まず、前記アにおいて判断したとおり、本件は、同法七一条一項一号に定める場合ではないから、仮に、課税庁が職権で更正すべきであったとしても、同法七〇条一項によりその更正できる期間を経過している（以上、(77)）。また、平成八年分の所得税の修正申告が控訴人の意に添わないものであれば、これに対する更正の請求及びそれに続く取消訴訟の手続を取ることができ、そのような手続を採れば控訴人が主張するリスクを軽減しつつ平成八年分所得税に関する被控訴人又は広島西税務署長の主張を争うことができたと考えられる。よって、控訴人の平成八年分所得税については、いずれにせよ被控訴人又は広島西税務署長が、職権により更正すべき場合には当たらないというべきである。」とした。および最高裁は原告の上告を棄却している。

以上の判決を如何にして理解すべきであろうか。傍線部(75)は原告が更正の請求の手段をとっていない以上、その後の義務付け訴訟は許されないと立場である。これは更正の請求を義務付け訴訟の要件として見ることが出来る。義務付け訴訟法定化の立法過程においても、かような立場が想定されているとも理解できる。しかし、更正の請求を過度に厳格に、つまり一切の例外を許容しないものとする立場は学説上必ずしも採られていない。例えば、金子名誉教授は、更正の請求に係る排他性を、「原則的」⁽⁷⁶⁾排他性と呼称され、一般的に「・・・過大に申告してしま

ったことが重大な誤りであって、そして、更正の請求以外に救済を認めなければ納税者の利益が著しく害されてしまうと認められる特段の事情があるというような場合、つまり端的に言えば、・・・納税者にとってはシリアスなことになってしまう・・・」⁽¹¹⁵⁾場合には、更正の請求の排他性に係る例外を認めてもよいと述べておられる。

この点、前叙の事実関係のもとにおいては、平成八年分の所得税についても修正申告をしなければ、平成五年分ないし同七年分のそれと同じように増額更正処分がなされることを見越してやむを得ず修正申告をXが行ったという特殊性がある。これについては更正の請求に係る制度趣旨を強調し、未だ判決で決着がつかない問題については法律上の手続に従って然るべき争訟手続を履践しておかなければならないと見るべきである、または、修正申告の内容に係る適否は先行年分に係る訴訟の帰趨によって初めて明らかになるので、本件の原告Xに更正の請求の排他性を当てはめることをあまりに不当と考えた上で例外を認めるべきである、⁽¹¹⁶⁾という二つの立場がありうる。これらのいずれに与すべきかは一概に決定できる問題ではないが、⁽¹¹⁷⁾差し当たり先の引用文で金子名譽教授が指摘しておられたように、納税者の救済の必要性を個別的に明らかにしていくという作業を以て解決すべきことが考えられる。とするならば、傍線部（75）の言明の射程範囲は、有力な学説の立場に照らし合わせると、一定の限定を加えて読む必要が出てこよう。

(114) 金子・前掲注（37）七四一頁。

(115) 金子宏「更正の請求について」税大ジャーナル三号七頁。

(116) この見方は、岡正晶「更正の請求期間経過後の非申請型義務付け訴訟の可否」税研一四八号二〇七―二〇八頁から得た。

(117) 今村隆「租税判例研究」ジュリスト一三七七号一六六頁。

(118) 同旨、岡・前掲注（116）二〇七頁。

尤も、前掲広島高判平成二〇年六月二〇日の傍線部(76) について見ると、事実関係が国税通則法七一条一項一号の適用対象となり、職権で減額更正処分が可能である旨の主張に対してそれを斥ける判断をしている。これについては、国税通則法七一条一項一号が「更正決定等で次の各号に掲げるものは、当該各号に定める期間の満了する日が前条の規定により更正決定等を行うことができる期間の満了する日後に到来する場合には、前条の規定にかかわらず、当該各号に定める期間においても、することができ。一 更正決定等に係る不服申立て若しくは訴えについての

裁決、決定若しくは判決(以下この号において「裁決等」という。)による原処分の異動又は更正の請求に基づく更正に伴って課税標準等又は税額等に異動を生ずべき国税(当該裁決等又は更正に係る国税の属する税目に属するものに限る。)で当該裁決等又は更正を受けた者に係るものについての更正決定等 当該裁決等又は更正があつた日から六月間」と規定されていることについて、確かに、学説上、国税通則法七一条一項一号における“伴って”の解釈の指針として課税の公平を挙げつつ、「・・・本件更正処分において認定された支払手数料に依りて算定された事業税等(必要経費)が連動して後続年度(平成八年度)の所得に影響を及ぼすことから、少なくとも(国税通則・筆者注)法七一条一項一号でいう『伴って』にも該当することから、平成八年度分所得税額について減額更正義務が少なからず生じることとなる。」とし、さらに「・・・支払手数料の額も本件更正処分の処分理由を前提としていたものであり、本件更正等が結果的に違法となつた場合においては、両者の関係は『伴って』ということができ、本件は同条一項一号の要件を充足すると言えよう。」とするものがあるが、しかし文理上傍線部(77)のように解釈せざるを得ない。⁽¹¹⁹⁾

次に、前掲広島高判平成二〇年六月二〇日に係る次の論点として、更正処分に係る除斥期間経過後の更正権限の有

(119) 以上、占部裕典「税務訴訟における義務付け訴訟の許容性(二)」民商法雑誌一三九卷二号一四七頁以下、一六六頁以下。

(120) 同旨、今村・前掲注(117)一六七頁。

無がある。この点、国税通則法七〇条一項は「次の各号に掲げる更正決定等は、当該各号に定める期限又は日から五年（第二号に規定する課税標準申告書の提出を要する国税で当該申告書の提出があつたものに係る賦課決定（納付すべき税額を減少させるものを除く。）については、三年）を経過した日以後においては、することができない。一更正又は決定 その更正又は決定に係る国税の法定申告期限（還付請求申告書に係る更正については当該申告書を提出した日とし、還付請求申告書の提出がない場合にその決定又はその決定後にする更正については政令で定める日とする。）と規定している。上記のとおり傍線部（77）はこれを否定した。おそらくは法律の文言に忠実に解釈すれば、このようになるであろう。その背景にあるのは、換言すれば、租税法主義の遵守である。尤も、学説を参照すれば、これについては次に見るように、いくつかの立場が考えられる。ここで筆者は便宜上以下の二つの立場を分けて議論する。まず、一に、更正権限部分肯定説は前叙の事実関係のもとにおいて、課税庁は更正権限の不存在を主張することとは信義則上許されない等としたり（但し、筆者の理解による限り、この立場は如何なる場合にまで更正権限の行使を認めるのかというその射程に係る外延までは読み取れなかった）、課税庁の関係書類保存期間、課税庁による減額更正に係る権限行使の恣意性から義務付け訴訟の提起時点で除斥期間を徒過しているか否かを判断基準とすべきとするものである。さらには、二に、前掲広島高判平成二〇年六月二〇日等の立場である更正権限否定説があり、それは五年要件という文言に忠実に解釈をする立場と言えよう。いずれが正当であるかは一概に決し得ず、本稿は確たる結論を留保したいと考えるが、以上の諸説を見る限り、差し当たり次のことは言えそうである。まず、やや強引で不正

(121) 占部・前掲注(119)(二)一七五頁。加えて、所論は、こうした訴訟においては更正権限の有無は訴訟要件ではなく本案要件であるとする。すなわち、更正権限があれば事実関係に照らして減額更正義務が生じるということであろう。

確のきらいはあるが、強いて言えば、更正権限部分肯定説および同否定説は結局において文言を程度の差はあれ重視するのである。その根拠は更正権限否定説については直前で述べたとおりであり、同部分肯定説も五年という期間には配慮しつつ、その枠内で納税者の権利保護の可能性を探ろうとする。いずれも租税法律主義を意識した議論であるという点である。具体的には、例えば、文脈からその趣旨を強いて読み取るならば、このような事実関係のもとにおいて信義則上更正権限の不存在のような課税庁による主張は許されないとするので、如何なる場合でも課税庁の立場を採ることを許さないとするものではないと言っているのであって、換言すれば、更正権限部分肯定説は、原則的には五年という期間を基準としつつ、例外的にそこからの逸脱を許す立場であるとも理解できよう。このように考えると、先の議論に戻るが、いずれの立場も程度の差こそあれ租税法律主義をベースとした立場であるという点で共通点を見出すこともできるかもしれないのであり、またその逆に、先には触れなかったが、仮に（解釈論としては現実的ではないけれども）更正権限肯定説というものがありうるとするならば、更正権限部分肯定説については個別事案における納税者救済の必要性を強調することによって、結果としては更正権限肯定説に繋がっていく可能性すら有すると言えよう。それ故、更正権限部分肯定説の特質としては納税者の個別的救済の視点を如何に解するか結論を導く上で重要な要素であることを挙げうるのであり、それは結局は先の金子名譽教授の指摘されたような納税者にとってシリアスな場合とは一体何かを判断することに繋がっていくと思われる。

とするならば、更正権限否定説の是非、さらにここで扱った先の事案の事実関係のもとにおける更正権限部分肯定説の当てはめの是非は措くとして、更正権限が肯定される場合を個別的に見い出していくという途は一般的にはなお残されていると解すべきであったかもしれない。したがって、更正の請求期間徒過後の義務付け訴訟の可能性もなお否定すべきではなかったと考える。とはいえ、総じて言うならば、ここで扱った問題を解決するのは少なくとも例え

ば更正の請求に係る例外を明示列挙するという形態での法改正作業であったと考えるべきかもしれない。但し、実際には、更正の請求可能期間が延長されるというやり方での改正がなされた。こちらのやり方のほうが包括的かつ一般的であり、納税義務者の権利保護に一層資する合理的なものであろう。換言すれば、ここで見たような設例において、更正の請求可能期間が延長されて、納税義務者の救済可能性が高まるということである。

2 対応的調整と義務付け訴訟

ところが、議論はここで止まるわけではない。本稿でも既に触れたが、同族会社を設立し、右会社に不動産管理を委託し、高額の委託料を支払うことにより、自らの不動産所得の金額を減少させ、加えて、累進所得税率の適用を回避し、同族会社に所得を溜め置くスキームがある。右の設例のもとにおいて、課税庁が適正管理料を明らかにした上で、それに基づいて同族会社の役員に対してその所得税につき増額更正処分を行ったとすると、既に述べたように、不動産管理料の支払い部分のみが適正額に引き直された上で課税がなされるために、同族会社のもとの法人税負担はそのままにされ、本来であれば、所得税の増額更正処分に対応する形で減額更正処分がなされないとすると、高額の管理料に基づいて、適正管理料に基づいて収受したであろう益金の額よりも、高額の益金に基づいて課税がなされたままになる。とすれば、同族会社の法人税については、減額更正処分がなされることによって、課税の是正が行われることもありうるはずである。ところが、先に挙げた法人税法一三二条の三の制定されるまでは、こうした形での対応的調整はなされてこなかった。そこで、法人税法一三二条の三の制定によりかような対応的調整がはじめて可能になったとされているのである。⁽¹²³⁾ところが、対応的調整の一環として更正処分がなされることがありうるとしても、

(123) 詳細は、酒井克彦「同族会社の行為計算否認規定に係る対応的調整規定総説の意義」税理四九卷一四号一頁以下、同「租税法

関係における対応的調整とその諸相―各税間調整をめぐる諸問題」税理五〇巻八号一三〇頁以下。

それに特段の要件を付することなく認めると思われる立場もあれば、学説上それを認めないわけではないにしても、一定の要件のもとではじめて対応的調整の更正処分がなされると解釈する説が主張されているのである。これは、要するに、例えば、同族会社に対して過大管理料を支払うスキームについて見れば、同族会社の役員に係る所得税について行為計算否認規定を適用する場合に、それとの見合いで同族会社に係る法人税の対応的調整を企図した減額更正処分をすることについて、過大管理料の返還を要件として、前叙の減額更正処分をすべしとするのである。すなわち、この立場は、「行為計算の否認の後、現実の取引の側がその否認内容に合うように変更したということを前提又は条件とするもの」⁽¹²⁶⁾である。所論は、行為計算否認規定の適用に際して、課税庁が納税者の選択した取引形式に拠らずに課税を行うことを問題視し、現実になされた取引から乖離することを租税法主義に違反するものとして許容しないという立場を徹底するものと理解できよう。すなわち、前叙の設例に立ち返って見るに、対応的調整を行う際に過大管理料が役員に返還されていないにも拘わらずそれを行うと、現実の取引の結果とは整合しない点でやはり前叙の立場と整合しないことを問題視するのである。この点、所論は、「・・・他の税目に関してなされる減額更正処分（＝対応的調整としての減額更正処分・筆者注）は、・・・仮定計算ではなく、実際の行為や取引を基礎に課税をする」という課税の本来の原則に立つものである・・・⁽¹²⁷⁾とするのである。

では、対応的調整に前叙のような要件を付した上で認めるべきか、または特にそうした要件を付す必要がないか、例えば、山本守之「対応的調整における実務上の問題点」税理五〇巻八号一四六頁以下。

(125) 田中治「同族会社の行為計算否認規定の見直しで脚光を浴びる対応的調整規定」税理五〇巻八号一三八頁以下。

(126) 田中・前掲注(125)一四二頁。

(127) 田中・前掲注(125)一四二頁。

という論点について如何に考えるべきか。これは極めて難しい問題であり、確定的な結論の導出は留保したいと考えるが、取り敢えずは、以下のように考えることは不可能ではないと考える。まず、所論が問題視するところは、先の高額の不動産管理料の引き直しに係る設例をベースに考えると、確かに、行為計算否認規定に基づいて適正所得の算出を行ったとしても、それは当事者間の現実の取引およびその成果には影響を与えないのであって、その上対応的調整を行えば、現実の取引およびその成果と課税との乖離が二箇所に及んで生じることになる。加えて、同族会社のもとには適正額を超える高額な管理料が残りつつも、減額更正処分によって税負担は減少するという、極めて奇妙な状況が創出される。この点に着目すれば、同族会社が役員に受取管理料のうち適正額を超える部分の返金を対応的調整の要件とすることは理に適っているとと言えるであろう。しかし、行為計算否認はたとえ現実の取引およびその成果と乖離するとしても、適正かつ公平な課税のために行われる作用であって、強いて両者を整合させる必要性はないと強弁することも不可能ではないし、加えて、前叙の設例で言えば、役員の所得課税については過大管理料が返還されることを条件とせずに、換言すれば、行為計算否認規定による課税はそのベースとなる私法上の取引とは無関係に、それに影響を与えることなく行われるものであるとして、行為計算否認規定が適用されるにも拘わらず、対応的調整に係る課税関係についてのみ前叙のような返金を要件とすることは非対称的であると考えることもできよう。したがって現段階では特段の要件を付することなく、対応的調整権限の行使については義務付け訴訟が可能であると差し当たり解しておきたい。なお、以上の議論についても、更正の請求可能期間が延長されたことによって、その意義が失われる部分もあろう。しかし、対応的調整に係る要件についてはなお妥当しよう。

五 結語

本稿において、筆者は、同族会社の行為計算否認規定に係る実体法および手続法に係るいくつかの判例について、学説も踏まえて検討を行った。確かに、本稿では判例の包括的な検討を行うことはできなかったが、その基本的特徴および傾向を示すことはできたのではないかと考える。また、私見は本稿の随所において示したので、ここでは、今後の解釈論に係る展望を簡単に示しておきたい。

そもそも、同族会社の行為計算否認規定の問題は、課税要件の不明確性であった。その考え方は確かに正当であった、それ故にこそ、その発動は例外的であるべきと考えられたのである。一に、私見では、先に示したように、とりわけ、所得税法一五七条についてはそれが当てはめると考えられる。しかし、それを死文化したものであり、適用不能なものであると性質決定してしまうと、同族会社の不正常的取引について何らの規制がかけられないこととなり、妥当でない。経済的合理性という基準を以て私法上の取引を租税法上否認することができない所得税法の基本構造のもとではなおさらである。したがって、一般論としては、行為計算否認規定の適用のあり方、少なくとも租税回避の否認のためのその適用については、例外的な適用を原則としつつ、適用可能なものについては躊躇することなく、適用することが必要であるのかもしれない。加えて、例外的に適用可能であるケースを明確に識別すること、換言すれば、原則例外関係を明らかにすることはなお困難であると言いうる。とりわけ、一般的には経済的合理性の基準が適用できない所得税法においてはそのことが妥当する。それ故、その際には、課税要件の不明確性を補う意味で、説得的な論証が必要であることは言うを俟たない。その一つは本稿では詳しく触れることができなかった所得税法一五七

条を適用する際に同族会社の行為計算との比較対象になる通常の取引の課税庁による適切な選択であろう。

なお、本稿で概観した判例を通じて特に所得税については行為計算否認規定の適用対象の傾向が大まかには把握可能であると理解できるかもしれないが、適正所得算出のための適用例が多い。これについての適用のあり方は、既に三（一）2（2）で一応示した通りである。

二に、法人税法一三二条については、本稿で触れたものの中でも、法人税法上の個別的否認規定の適用により対処可能な事案があった。それ故個別的否認規定の適用可能性を探ることが第一次的な適用のあり方である。これは逆に言えば、法人税法一三二条についても租税回避の否認のための規定として適用可能な場合が皆無ではないということであり、租税回避の規制手段として確保しておく必要性がなお承認されうることであろう。

三に、所得税法一五七条および法人税法一三二条の両方に妥当することであると思われるが、次のような問題が指摘できると思われる。そもそも、右の二つの条文については課税要件が不明確であって、引き直されるべき通常用いられる行為計算も必ずしも措定できるとは限らない等というしばしば摘示される問題点と並んで、納税義務者が選択した取引形式に係る経済的合理性の有無に係る不明確性を改めて指摘できると考えられる。仮に納税義務者が通常であれば用いられない取引形式を採用したとしても、それに経済的合理性があれば、否認はされない。勿論この経済的合理性の基準については個別的否認規定の適用の際にも問題となるのであるが、差し当たり本稿で検討した行為計算否認規定の適用が企図された事案を念頭に置くならば、納税義務者が経済的合理性を根拠づけるために主張する事情が裁判所によって容れられないことがある。筆者は、本稿で検討した各事案において、ある取引形式に係る経済的合理性の有無とそれに伴う結論の妥当性については、意識的に触れることをしなかった。何故なら各事案において問題となった各取引形式に経済的合理性があるか否かという点について筆者は到底判断能力を持たないからである。とも

かく、個々の取引について、経済的合理性があるか否かはその解答に明白性があるとは必ずしも言い得ないのではないか。⁽¹²⁸⁾ここで、仮に経済的合理性について一概に明確に判断できないとするならば、それは法人税法一三二条の適用に係る不確性そのものを指すのであって、これは結局法的安定性あるいは予測可能性の欠如という行為計算否認規定の適用に係る最も大きな問題に帰着する。この点で、先の課税要件の不確性等とも相俟って、やはりその適用について例外性を維持すべきままであるべきなのかもしれない。

四に、同族会社の課税問題は税務行政の領域にも及ぶことは本稿で示した。特に、判例に現れた問題は学説においても議論されているのであるが、特に、事前照会制度は行為計算否認規定の適用に係る法的安定性の確保のために、本稿で示した私見の筋道で改正することもありうるのではないかと考えられる。また、義務付け訴訟についても更正の請求との関係において問題が生じたが、国税通則法改正により、更正の請求期間が五年に延長される関係で、本稿で示したような従前の問題は大幅に解消されうると考えられる。⁽¹²⁹⁾

(128) 例えば、参照、藤田／岡本・前掲注(48)三九六頁。

(129) 三木義一「租税手続法の大改革 平成23年度税制改正における国税通則法の改正」自由と正義二〇一二年四月号三五頁以下、四二頁は、更正の請求可能期間を五年に延長したことを通じて、嘆願書が姿を消したとする。なお、この点の国税通則法改正については、例えば、参照、政府税制調査会『平成二二年度税制改正大綱』一一頁、同『平成二三年度税制改正大綱』六一七頁、志賀櫻「平成二二年度税制改正案における納税者保護に関する国税通則法の改正」税務事例四三巻六号四〇頁以下、四三頁、小池正明／平川忠雄／三木義一「座談会 大綱から読み解く平成二三年度税制改正の着眼点」税理二〇一一年三月号八頁以下、一七頁(小池正明発言)等。