

無利息融資と所得税法一五七条  
——東京地裁平成九年判決を契機として——

西野 敏雄

目次	
一 はじめに	
(一) 日本の法人の現状	
(二) 東京地裁平成九年判決	
二 同族会社行為計算否認規定	
(一) 沿革	
(二) 規定の法的性格	
(三) 法人税と所得税の差異	
(四) 無利息融資による収益	
(五) 不当性と収入すべき金額	
三 対応的調整	
四 官庁担当者の著作物に対する納税者の信頼の保護と行政先例性	
五 おわりに	

## 一 はじめに

### (一) 日本の法人の現状

「平成八年分税務統計から見た法人企業の実態」(国税庁編)によれば、日本の法人数は二四三万五千余社であり、そのうち有限会社が一二七万一千余社(五二・二%)、株式会社が一一〇万余社(四五・二%)、両社あわせて九七・四%に達する。それら以外の法人は約六万社にすぎない。資本金階層別にみると、五〇〇万円以上一〇〇〇万円未満の法人は、三〇万二千余社(二二・四%)、五〇〇万円未満の法人は九八万七千余社(四〇・五%)であり、両社をあわせると、半数の会社が一〇〇〇万円に満たない。一〇〇〇万円未満の法人が減少したことは明らかであるが、零細な法人が多い。かろうじて最低資本金を充足しても、法人らしい法人への第一歩である一億円(すなわち、国税局調査部管理法人となるための必要要件)以上の法人は一・四%にすぎない。

そうした法人に対して、商法の規定は、どこまで立法当局者の期待しているように適用されているのか。株主総会や取締役会に関する規定、さらには、会社計算規定や監査役の規定が立法当局者の期待しているように適用されているのか。そうした法人に対して法人税がうまく働くのであろうか。

とくに、法人税法の対象とする法人の過半数が、いわゆる同族会社である。<sup>(1)</sup>同族会社と役員や株主との間には、公私混同や私物化という現象がみられたり、不自然な取引——商法が前提とする合理的経済人が通常行わないであろう取引——が行なわれることが多い。そのため、同族会社に対し、留保金を必要以上に積むことのないように留保金課税を行ってきたし、そうした不自然な取引を否認するなどの措置も実施してきた。後者が、同族会社の行為計算の否

認の規定(法人税法一三二条、所得税法一五七条、相続税法六四条及び地価税法三二条、地方税法七二条の四三)である。

この同族会社の行為計算の否認の規定は、憲法及び租税法律主義に反するのではないかとの疑問を否定しきれない一方で、租税回避に如何に対応するのかという難問をかかえている規定でもある。この規定にとりくむことは、泥沼に足を踏み入れるようなものとも言われてきた。一方では、大学院生の関心も高く、何らかの見解を示す必要がでた。ちょうど、東京地裁平成九年四月二五日判決(平成七年(行ウ)第二四号、所得税更正処分取消等請求事件。判例時報一六二五号二三頁。以下、「東京地裁平成九年判決」という。)が出された。この事件については、異議申立の段階から注目され、多くの文献が輩出しているが、同族会社の行為計算の否認の規定について検討を始めることとした。ただ、この判決に対する評釈は、最小限にとどめる。

### (二) 東京地裁平成九年判決

1 東京地裁平成九年判決の事案では、原告は、H会社(昭和六三年に店頭登録)の株式を七三・五%保有し、あわせて、N興産の株式を九八%保有している。N興産は、H会社の株式を保有させるための会社であった。

右の株式購入資金として、原告は、銀行から借り入れた資金をほぼ全額N興産に無期限・無利息で貸付けた。その資金をもって、N興産は平成三年H会社の株式を購入したが、消費貸借は引き続き無利息・無期限のままで残った。

平成四年一〇月、N興産は解散し、H会社の株式をもって原告に対し消費貸借にかかる債務を代物弁済したが、株価が下落したことに伴い、原告は、貸付金の全額を回収することができなくなり、残余を債務免除した。

以上の複雑で稀な事案(事案図参照)の一連の行為の結果、H会社の株式については、原告↓証券会社↓N興産↓

原告の過程を経て原告に戻り、原告が銀行から借り入れた金銭は、原告↓N興産↓証券会社↓原告↓銀行という経路で、返済された。得をしたのは銀行と証券会社のみである。原告は債務免除をしただけでなく、平成四年六月に、本税額約七二億八千万円の更正、過少申告加算税約一〇億三千万円の賦課決定を受けることになった。

原告は、平成元年分・二年分について、確定申告したところ、税務署長は、本件消費貸借によって原告に利息収入が生じたものと認定して更正した。平成三年分について、分離課税の株式譲渡所得を課税標準に加えて修正申告（平成四年三月二五日）したところ、この半分についても本件消費貸借によって利息収入が生じたものと認定して更正（二年分とも平成六年四月一八日付）を行った。

原告は異議申立を行ったが、四年一〇月九日付で棄却されたので、審査請求を行うとともに、同年一二月一日付で、N興産の解散に伴い本件認定利息は所得税法六四条一項により無かったものとみなされるとして税務署長に更正の請求を行った。平成五年四月一二日付で、更正の請求には理由がない旨の通知処分をした。そして国税不服審判所長は、平成六年一月九日付で、一部認容一部棄却の裁決を下した。

2 本判決の争点として、①同族会社等に対する無利息融資等に対する所得税法一五七条の適用、②増額更正及びその後に行われた更正の請求を理由なしとする通知処分の双方の取消を求める訴えに対する訴えの是否、③同族会社の支払能力の喪失に対する所得税法六四条一項の適用の有無が、あげられる。決して簡単な事案ではなく、判決よりうかがえないものもある。しかし、本稿では、所得税法一五七条に焦点をおく。今後とも検討を継続したい。

3 原告の主張は次のようなものである。所得税法一五七条は所得の発生を擬制する規定ではないから、消費貸借には適用の余地がない。また、各処分当時においては、個人が法人に無利息貸付けをしても課税関係は生じないとする税務実務及び公的見解が存在しており、憲法三一条ないし信義則に違反する。さらに、擬制された認定利息につい

ても所得税法六四条一項の適用があり、各処分は取り消されるべきであるとする。

これに対して、税務署長は、以下のように主張する。①本件規定は、同族会社等が少数の株主によって支配されているため、その株主等の税負担を不当に減少させるような行為や計算が行われやすいことにかんがみ、税負担の公平を維持するため、そのような行為や計算が行われた場合にそれを正常な行為や計算に引き直して更正又は決定を行う権限を税務署長に認めるものであって、租税回避に対処するのみならず、独立当事者間の取引と比較して異なる行為が行われ、正常取引を行った者との租税負担公平の観点から、適正な所得を算定し得るというものである。そして、所得あるいは収入の発生を回避したり発生を生じさせない法形式が選択され、その結果として株主等の税負担を不当に減少させる行為又は計算が行われた場合にも右行為又は計算を否認する権限を税務署長に認めるものであって、発生した所得の帰属（所得の配分）のみならず、外部からの経済的価値の流入が認められない場合であっても、所得の発生を擬制し、同法三六条の収入金額とすべき金額又は総収入金額に算入すべき金額を計算して課税しうる規定と解するのが相当である。

② 同規定の対象は、要件の判断対象となる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間の取引行為全体であり、要件が充足された場合に税務署長が否認するのは所得税算定の基礎となる株主等の行為又は計算である。そして、行為又は計算が経済的合理性を欠いているとは、通常の経済人の行為として不自然、不合理であることを指し、独立、対等で相互に特殊関係のない当事者間で通常行われる独立当事者間取引とは異なっている場合をも含む。特殊関係者間の取引という事情を度外視したとき、一般条件下において経済的諸力の均衡として得られる適正值に基づいて税額を算出すべきことになる。

③ 同族会社等が株主等から無利息で金銭を借り入れることは具体的に計測可能な同族会社等から株主等への反対



給付が存在しない限り、通常の経済人の行為として不合理、不自然であり、独立当事者間取引と異なる取引である。有利息消費貸借を選択し得たにもかかわらず経済的合理性に反して株主等が敢えて無利息消費貸借を選択した点に担税力を認め、有利息消費貸借を行った者と同様の課税を行うことが課税の公平ないし応能負担の原則という見地から妥当である。その際、多額の資金調達手段と一般に認められる金融機関からの借り入れ、すなわち経済的実質に即した標準的な行為又は計算に引き直すとすれば、標準値として成立していた本件消費貸借当時の市中金利である全国銀行の長期貸出約定平均金利を適用すべきである。

㊦ 代表者がその関係する同族会社に無利息で融資する場合において代表者には所得税が課税されない又は本件規定の適用がないとする通達が公表されていたことはないし、本件消費貸借を行うに当たって原告が公的見解を求めた事実は存在しないから、公的見解の表示の事実そのものが存在しない。

4 東京地裁は、概略次のとおり判決して、訴えを棄却した。

① 事後的な更正の請求については、これに先立つ更正時には当該事実は存在していなかったものであって、更正が（更正の理由がない旨の）通知の内容に対応する応答を含むものと解することはできないから、訴訟上も、各別の処分としてその取消しを求め得る。

㊧ 本件規定の対象となる同族会社の行為又は計算は株主等に関する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（略）。すなわち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（略）。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。

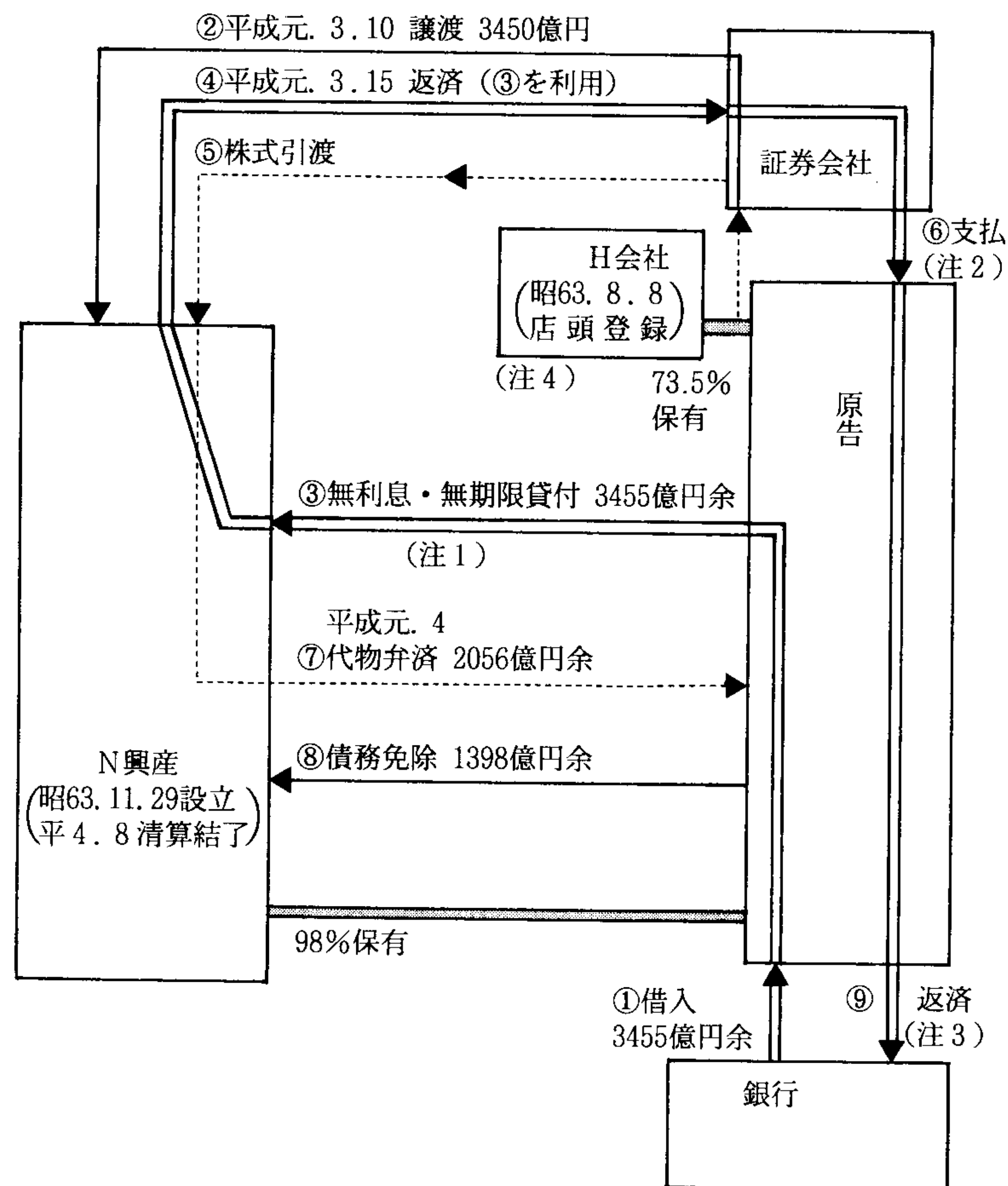
（略）ある個人と独立かつ対等で相互に特殊関係のない法人との間で、当該個人が当該法人に金銭を貸し付ける旨の消費貸借契約がされた場合において、右取引行為が無利息で行われることは、原則として通常の合理的な取引行為に欠くものといわざるを得ない。当該個人にはかかる不自然、不合理な取引行為によって独立当事者間で通常行われるであろう利息は、消費貸借契約によれば当然收受できたであろう受取利息相当額の収入が発生しないことになるから、結果的に、当該個人の所得税負担が減少する。右の消費貸借が株主等の所得税を減少させる結果となるときは、同族会社が当該融資金を第三者に対する再融資の用に供する場合でなくとも、不当に株主等の所得税を減少させる結果となるものというべきである。したがって（略）、無利息貸付けに合理性があると推定できる等の特段の事情がない限り、当該無利息消費貸借は本件規定の適用対象となる。

通常の経済人である個人が特殊関係のない法人に金員を貸し付けるに当たり、当該法人が金融機関から当該金員を借り入れる際に必要な利率と同額の利率を付することには経済的合理性が認められるから、結局において、銀行の貸出平均金利を基礎として原告の雑所得を計算することには合理性が認められる。

㊨ 本件各文献は、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、公的見解の表示と同視することはできない。

㊩ 所得税法六四条一項が適用されるのは、収入すべき権利に対応する金額に限定され、本件規定は（略）現実の収入や収入すべき権利を税法上発生させるものではなく、通常生ずべきものと認定された収入金額をもって、所得金

〔事案図〕 東京地判 平9.4.25判決



- (注1) 原告の手元に22万5千円のこる。  
 (注2) 証券会社の取り分は手数料5億2,106万2,500円。ほか有価証券取引税18億9,750万円  
 (注3) ⑥の支払を利用したので実際の支払は29億7,211万1,649円。なお、銀行の受取利息は3,194万9,149円。  
 (注4) 平成3年3月15日に東京証券取引所第2部に上場。

額の計算を行うというにすぎないのであるから、この収入金額に同法六四条一項を適用又は類推適用する余地はない。このようにして、本判決は原告の訴えを棄却したが、控訴がなされた。

注

(1) 「平成八年分税務統計から見た法人企業の実態」によれば、同族会社は三三二万三二八九社であるのに対し、非同族会社は五万六三三九社であり、圧倒的に同族会社が多い。このほか、非同族の同族会社が六万六一一九社存在する。このうち、非同族会社（非同族の同族会社を含む）が過半数を超えるのは資本金一億円以上である。その意味でも、国税局調査部所管法人は、法人らしくなっているといえよう。

(2) たとえば、北野弘久「新財政法学・自治体財政権」（昭和五二年）一三三頁、同「税法学原論（第四版）」平成九年一九六頁～二〇一頁

(3) たとえば、次のようなものがある。

「徹底究明！ 同族会社の行為・計算の否認——パチンコメーカー『平和』の無利息貸付事件をめぐって——」（以下、「税理①」という）、税理三六巻五号。原告のインタビューのほか、平川忠雄・ハッ尾順一・緑川正博・山本守之・北野弘久・右山昌一郎・三木義一諸氏の論稿がある。

「平和事件判決で注目される『行為・計算規定の今日的意義』（以下、「税理2」という）、税理四〇巻九号。品川芳宣・田中治・大淵博義・石島弘・柳裕治・三木義一及佐々木潤子・橋本守次・桜井四郎・右山昌一郎・大江普也・平川忠雄・川田剛・ハッ尾順一諸氏の論稿がある。

土屋晴行「パチンコ平和事件——借入金による株式の売買」税理三九巻一六号三七頁。（以下、「土屋」という）。中村利雄「同族会社の行為・計算の否認——法人税と所得税の差異を中心として——」税理三六巻一三三頁（以下「中村」という）。

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一五七条が適用された事例」税法学五三八号一四七頁。（以下「高橋」という）。



帖佐誠「無利息貸付けと同族会社の行為・計算否認規定」(以下「帖佐」という)、税法学五三八号三二頁。

松沢智「個人の無利息貸付けと同族会社の行為計算否認規定」税理四〇巻九号(以下「松沢」という)。

松沢智・品川芳宣・渡辺淑夫「鼎談会 課税所得計算の現在——法的基準のあり方と納税者の予測可能性」税経通信九八年五月号一九四頁以下。

無利息融資については、①「子会社に対する無利息融資——大阪高裁判決の波紋」(以下、「税理3」という)。税理二二巻八号。②前記大阪高裁判決の上告審である最高裁判昭和三三年五月二九日第一小法廷判決についての評釈である清永敬次「同族会社の行為計算の否認」、「租税判例百選」四〇頁(以下、「清永1」という)。参照。

## 二 同族会社行為計算否認規定

### (一) 沿革

(1) 「東京地裁平成九年判決」におけるH会社やN興産は、まさに同族会社であるが、こうした会社は、いつごろから発生したのか。もちろん、企業の最初の発展段階として、少人数の人間が資本をもちあって出発するのが通常であるから、その中に、家族の集りがあっても、自然と思われる。日本でそれが多くなったのが、大正九年の所得税法の改正以後である。<sup>(4)</sup>

同族会社に相当するものは、当時「保全会社」<sup>(5)</sup>といわれた。すなわち、ある個人又は一族の財産を保全管理するを目的とし、積極的に商工業等を営まぬ会社のことである。もっとも、財閥の巨頭が、その経営各会社の元締めをする必要や、政府から払下げを受けた牧場山林などの保全管理のために設けられたものが存在していた(三井合名会社、三菱合資会社、合名会社など)が、全国で二、三十程度だったといわれる(その意味では、N興産も同類といえよう)。

それが、大正九年所得税法改正案が議会上程されるや、全国では五百からの保全会社が設立されたといわれる。まず明治三三年所得税法改正により、それまで非課税であった法人の所得は第一種所得として、公社債利子については第二種所得として、それぞれ低率で源泉課税をした。そこで会社企業の発達を招くことになった。<sup>(6)</sup>しかし、大正九年までは、会社からの配当や公社債利子の全額を控除するため所得税を払わぬためだけの保全会社をあまりつくらなかったが、高橋是清蔵相は応能負担の原則を貫くため、大正九年改正にふみきったのである。

大正九年改正では、会社の配当金による所得も他の所得と合算し高い累進税率で課税されることになったばかりか、配当も課税されることになる。保全会社をつくっても、配当が多いならば課税額が多くなるとして配当しないことになるので、留保所得として課税しようとしたが、負担の激増と借金による株式購入者への影響を考えた議会は、配当の四割引課税を求める。しかし、それでは配当課税が減少し財源が減少することになるので、所得税法改正の二大理由の一つである海軍拡張に支障が生ずるとして、政府は抵抗した。そこで、結局、第一種所得税は、毎事業年度、その全所得を資本金額に対応して年一割を超過する部分に対しては、「超過所得」、又、全所得中、社内に留保した部分は「留保所得」、「配当所得」として、六割課税することになったのである。留保所得も、資本金額に対応し、従来の積立金と合して資本金の半額に達するまでは、百分の五という税率で課税される。それでも概して、個人として課税を受けるより会社の方が安いことになっていたのである。

そこで、借金をして株を買ったため借金の利子を払えば配当収入にあまり残りがいない場合、保全会社をつくり、自己の株を会社所有とし、借金の利子を控除することがあっても、防衛行為として、目に角をたてることもないとしたようである。

しかし、銀行と結託して、存在しない代金を仮装したり、個人から株を買う際に不当に高い評価を用い、次の決算期で、その評価損を計上したり、ありもしない資本金を過大に装い税率の軽減を図るなど、外聞の想像も及ばぬ悪らつな方法を用い脱税をたくらむ者が多くなったという。

その中で甲氏事件が発生した。<sup>(7)</sup>すなわち、甲氏は資本金五万円の保全会社を設立し、之に甲氏個人が所有していた株式一千万円ばかりを売ったが、保全会社には資力がなく、甲氏経営の銀行から、一千万円を借りて株式の代金を払った。その銀行は甲氏個人から一千万円の預金を預かり、之を貸し付けた。つまり、甲氏個人は株式を会社に売って、その代金一千万円を銀行に預金し、銀行はその預金を会社に貸付け、会社は銀行からの借入金で個人に株式の代金を払った。翌年、一千万円の株式から生じた配当金を、保全会社は、全額を利息として銀行に支払う。銀行は又、之を個人に預金の利子として支払ったので、配当金は預金の利子として個人の手に入ってしまう。当時、定期預金以外の銀行預金は事実上課税されていないし、課税しようとしても銀行が帳簿をみせないいで課税できないというケースである。平成九年東京地裁判決とそっくりで、違うのは株式の譲渡所得の特例（当時なし）をいかすため証券会社を経由するだけのことである。N社は原告の株式を管理しているのである。原告の会社は、甲氏の会社と同じく保全会社であるといえよう。

(2) 政府は、巧妙な方法や呆れ返るより仕方のない手段による脱税の企みの横行に堪がみ、保全会社を取り締ろうとした。すなわち、「近時所謂保善会社ナル組織ノモノヲ設ケマシテ、配当スベキ利益ヲ留保致シマスルト云フ遣方が多く起ッテ参リマスル傾向ガアリマス。此方法ニ依リマスレバ自ラ配当ニ対スル課税ヲ免レルト云フコトニ相成リマスルノデアリマス。是ハ課税ノ公正ヲ期シマスル上カラ、相当ニ課税ヲ致シマスル方法ヲ執ルベキガ当リ前デアルト考ヘマシテ、斯ノ如キ所謂保善会社ニ対シマスル課税ノ方法ヲ定メマシテ」<sup>(8)</sup>と趣旨を説明している。その上で、

二つの方法を考えている。その一つが所謂「超過留保所得の否認（七三条の二）」であり、第二が所謂「法律行為の否認（七三条の三）」である。前者では、必要もないのに保全会社を作り、所得を留保する連中を取り締り、後者では、特殊関係者との間の行為にして、所謂税遁脱の目的ありと認めた場合には之を否認して税務署の思う通り決定することができるとし、この二規定を適用するに付ては所得審査委員会の決議を経るという規定（七三条の四）<sup>(9)</sup>をおいた。ただ、貴族院の特別委員会において、「実施ノ暁ニ於テハ却テ遁脱ノ目的ヲ有セサル善意ノ法人ヲ過当ニ圧迫スルノ嫌アルヲ以テ政府ハ改正法規ノ適用上現行所得税法実施前ニ設立セラレタル法人ニシテ特ニ遁脱ノ為ニ利用セラレサルモノハ勿論其他法人ニ付テモ能ク其事業ノ性質ニ参酌シ、税務官吏ノ専恣ヲ予防スルノ方法ヲ講セラレンコトヲ希望ス」<sup>(10)</sup>との希望条件が付されている。審議及報告では留保所得を中心になされており、この後で税務監督局長とくに訓示するの<sup>(11)</sup>かという問があったのを受けて主税局長が出した通牒は、<sup>(12)</sup>当座預金中単に支払資金として預託し、之に対して小切手を振出すものうち日歩一銭を超えない利率のものは第二種所得税の徴収を見合はすというものであること<sup>(13)</sup>から考えると、この希望条件は留保所得を想定しているものと解する。ただ、七三条の三の「所得税遁脱ノ目的アリト認ムル場合」とは何か明らかでなく、税務署の認定基準も明らかでないことから、議会がどの程度問題意識をもっていたのか分析が必要なのはたしかである。が、国の乱用を心配していることは事実であるものの、租税法律主義に基く心配の段階には至っていない。

(3) 大正一五年の第五一回帝国議会において、大正九年の所得税法の根本的改正をふまえた税制改革が行われた。<sup>(14)</sup>その中で、所得税を中心とし之の補完税として地租・営業税・資本利子税をおく整理方針を土台としていた。<sup>(15)</sup>

この中で、同族会社に対し、二つの重要な改正がなされている。まず、超過留保は之を配当したものとみなして課税するというのを改め、一旦普通所得（年額に換算）に基いて税額を算出してその割合（累進税率）を超過留保額に



乗じて得た金額を加算することとした。超過留保額も、資本金の半額を超過する留保額、又はその事業年度の普通所得の三割以上の留保額に対して適用するという形で算出され、計算上も明確にした。そして、直ちに脱税会社とするものではないとして、税率の次に挿入した(加算税率の一種として扱われた)<sup>(16)</sup>。

あわせて、同族会社の脱税を防ぐことを厳にするため、株主社員等と会社との間の行為のみならず、同族会社が単独になす所の総ての計算を否認しうることとした。要するに、所得税の関係がないならば、斯くの如き計算をしなかったであろうと認められる場合において、所得税を考慮せざりしならば斯くの如くに計算したであろうと、常識の命ずる所によって、認定することとされた。<sup>(17)</sup>

しかも、所得審査委員会に関する七三条ノ四の規定が削除された。「税」の「税制整理号」によれば、事を慎重にする利益がある(これが本条の目的であった)と同時に、甚だ煩雑であつて之が為めに事務の進行を妨げ、法規の活用を甚だ困難ならしめ、寧ろ手続を重複する嫌いがある故に削除されたとする<sup>(18)</sup>。そして政府の決定した金額に異議があれば、審査請求をなしうることは勿論であるから、その決定前に審査委員会に諮問する必要はなかったという。ただし、貴族院特別委員会で、政府委員は、審査委員の方では十分に之を審査する機関でないといっており、審査委員会の能力に不信感をもっていたことは確かである。要するに手続の煩雑さもあつて削除されることになったのではない。政府とすると、納税者の声を聞く所得審査委員会を邪魔物扱いにすることは、税務行政上できないはずである。当時から、審査委員会を邪魔物扱いにするならば、その後長く、審査委員会は残ることはなかったであろう。

同族会社の行為計算の否認規定は、昭和二年の改正において、「法人税遁脱ノ目的」がある場合が「法人税を免れる目的」に改められたあと、シャウブ税制によって、「法人税の負担を不当に減少させる結果」になると認められる場合に否認することができると改められた。<sup>(20)</sup> この結果、「遁脱の目的」という要件が無くなったが、「超過留

保」が必ずしも脱税の目的をもって行つたものではなかったので、改正もやむを得ない。当時はむしろ個人営業者が合同して法人を組織したが従来の営業者がそのまま店舗の主宰者となる例が多く、しかも、これらの者がそのまま店舗の主宰者となり、個人企業と同様である例が多かった。これらの者は所得を親族等と分割し、給与所得控除を受け、しかも過大給与、過大貸借料を取り決めることが多かった。<sup>(20-2)</sup> 企業組合のケースもその一つであろう。<sup>(20-3)</sup>

昭和二年の改正で要件がはっきりしなくなったのに加え、昭和二五年以降は、結果として税負担を不当に減少させる結果になると認められる場合に適用されることになり、その行為計算を行つた法人・個人に脱税又は租税回避の意思を問わなくなった。

このような沿革と文理からいって、否認の要件として、主観的要件は必要ではなく、税負担を不当に減少させる結果になるという客観的要件を充足すればよいと解する。<sup>(21)</sup>

(4) 昭和二年三月法律第二七号により、所得税法六七条に同族会社の行為計算否認規定が制定されたが、法人税法のそれと同趣旨の内容のものである。<sup>(22)</sup> すなわち法人税法が独立したからといって、直ちにこの規定ができたわけではない。その後、法人税法の改正と同様の改正が行われている。そして、昭和四〇年三月法律第三三号による全文改正により、所得税法一五七条に置き換えられた。

昭和四〇年改正では、同族関係者の範囲が第一項で具体化され(施行令二七五条でさらに具体化)、第二項では、内国法人が同族会社等に該当するかどうかの判定は、同族会社等の株主もしくは社員または同族関係者の所得税の負担を不当に減少させる行為または計算の事実のあった時の現況によることが明らかにされた。基本的には、この規定は、現代でも維持されている。



## (二) 規定の法的性格

同族会社の行為計算の否認については、法人税法だけでなく所得税法や相続税法にも規定がある。法人税法が独立するまでは所得税法に法人税は包含されていたから、所得税法を通じて、同族会社の行為計算の否認規定も所得課税を通じて存在していたと解しうる。一方、戦前、正確には昭和二年前は賦課課税であり、国（税務署長）は所得金額を決定する権限をもっていた（旧二六条）ことを考えると、その限界線上にある行為に対して、新しく条文を制定したものであると解しうる。すなわち、旧二六条で対処した例もないわけではないが、そこには自ら限界があるほか、当該事例が多いので積極的に対処する必要があるとして旧七三条の三を制定したのであり、<sup>(13)</sup>税務署長の権限を強化するための規定である。形式を正面から否定するのではなく、税務上の認定権を強化したのにすぎない。当該規定は、より権限を強化するためにわざわざ制定された規定であるから、創設「的」規定と解され調和的手段とされる<sup>(24)</sup>のも故なしとしない。東京地裁平成九年判決も創設的規定と解しているようである。ただ、導入時には、創設規定・確認規定という議論はなかった。

同族会社の行為計算の否認規定について、それが同族会社にだけ適用されると解すべきかについては、昭和の始めから議論<sup>(25)</sup>があるが、少くとも現代では租税回避否認の一般的規定と解されている<sup>(26)</sup>。

とはいっても、「明文はなくとも租税回避行為禁止の原則が認められるか」については、議論がある。租税公平の負担を重視している田中二郎博士は、「一種の宣言的な規定<sup>(27)</sup>」とされる（大阪高裁昭和三十九年九月二四日判決（行集一五卷九号一七一六頁）は同じような考え方に立っている）。これに対して、憲法が要請する租税法律主義の原則から、明文の規定があつてはじめて租税回避の否認が許されるとする東京高裁昭和四十七年四月二五日判決（行集二三卷四号二三八頁）があり、学説の多数から支持を受けている。私も、規定の沿革を追った中で述べているように、創設

「的」な規定と解したい。すなわち、租税回避の行為計算を否認するということは課税要件規定によるときは異なる取り扱いをするものである以上、租税法律主義の建前からいって明文の規定が必要だからである。とはいっても、租税負担の公平の原則からいって、租税回避を看過しえない。したがって、個々の否認規定（たとえば法人税法三四条一項、三五条四項、三六条、三七条五項、一三七条〜一三九条）が細かく決められることが望ましいし、それ以外の場合に同族会社の行為計算の否認規定が適用されるべきである<sup>(28)</sup>。

この点について、金子教授は、「（法人税法二二条二項と一三二条の）どちらを適用しても税額の点で相違を生じない場合は、基本規定である二二条二項が適用されるべきであろう。しかし、前述の損金算入限度額との関係でどちらの規定を適用するかによって税額が異なるような場合には、どちらを適用するかは税務行政庁の選択に委ねられてい<sup>(29)</sup>ると解すべきであろう。（略）実際問題としては二二条二項が適用されることが多いのではないかと推測される。」とされる。また清永教授は、「常にまず法人税法二二条二項の規定が適用され、それでもなお不当な税負担の減少が生ずるときは、その時にはじめてかつその範囲で同族会社の行為計算の否認規定の適用が問題になることになる。」<sup>(30)</sup>とされる。實際上、適用に差異がないとはいえ、二二条が法人税法の基本規定である以上、二二条が先に決められるべきである。租税回避の否認の一般規定とはいえ、二二条が根本規定なのであり、まず二二条が検討されるべきであると解する。そのことは所得税法においても同様であり、一二条、三六条、三七条が優先されるべきである。それらの規定の位置づけが、法人税法の二二条に相当するからである。

## (三) 法人税と所得税の差異

前述したように、同族会社の行為計算の否認の否認として考えられたものの多くは、法人税法上の個別規定で処理

されるようになっており、しかも、同族会社、非同族会社の区別を問わなくなっているものが多い。すなわち、そうした事項の多くは役員賞与等あるいは役員報酬の損金不算入の問題となっているといっている。これに対し、所得税法では、そうした規定は、ほとんど存在しない。そもそも所得税法は所得を十種類に区分し、この各種所得は収入金額又は総収入金額から必要経費を控除した金額とし、各種所得の計算及び課税所得の計算に必要な事項を網羅的に定めている。そこでは、受けた経済的利益は収入すべき金額とされる（所得税法三六条）。供給した経済的利益については、別段の定めがない限り課税できない。したがって、法人税法との比較からみる限り、所得税法一五七条の適用範囲は、法人税に比して、相当広くなるし、同規定の存在意義は高いのである<sup>(31)</sup>。

また、法人税法では合理的な経済人が想定されているが、自然人は必ずしも合理的な行為をするとは限らない。しかし、自然人といっても、相手が会社という商人（商法四条）（東京地裁平成九年判決のN興産やH会社はまさに商人である。）とその役員は、合理的に行動すべき存在である。同族会社とその役員は、まさに合理的に行動すべき存在なのであり、持主であるからといって、経済人ではない<sup>(32)</sup>というべきではない。その点で法人と個人の間にも、合理的な経済人に準ずる関係が存在する点で、法人税法と所得税法は接近している。要するに、同族会社の行為計算の否認の要件である「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」かどうか、所得があるかどうか、大事なのである。

#### （四）無利息融資による収益

(1) 東京地裁平成九年判決のような場合に、収入すべき収益が生じるのか、生じないのか。たしかに、無期限・無利息の貸付けは、民法五八七条（消費貸借）が無利息を原則としている以上、それ自体は適法であることは事実であ

る。しかし、商法では法定利率が定められている（商法五二三条・五二四条）。本当に利息の収益が発生しないのであろうか。

法人税法二二条は益金について定義したあと、その基準は一般に公正妥当と認められる会計処理の基準によるとしている。これに対して、所得税法三六条は収入金額とすべき金額又は総収入金額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、その年において収入すべき金額が原則であるとし、その計上基準については定めていない。しかし、その両者の基準は、いわゆる権利確定主義で現実にはほぼ一致して運用されており、会計学的には実現主義であるといわれる<sup>(33)</sup>。

法人税法二二条二項は、無償の収益も益金に含めている。無償譲渡した者にとっては、何も利益を受けていないのだから税も課せられないはずだという素人の常識と衝突する。

その結果、考えられた説明の仕方がいくつかある。

(i) まず、無利息融資によって利息相当分の利益が貸主から借主に移転したと考えるもの。大阪高裁昭和五三年三月三〇日判決<sup>(34)</sup>（判例時報九二五号五一頁、訟務月報二四卷六号一三六〇頁、シュトイエル一九三号一頁<sup>(35)</sup>）が、この考え方をとる。実務上もこの考え方によって説明されることが多い。

(ii) これに対して、当該資産に既に発生している利益（キャピタル・ゲイン）を譲渡に際していわば顕在化するための規定であるとするもの。しかし、この考えは、役務の無償提供には妥当ににくい。まして、無利息融資にはつかいににくい。この両説を使いわけるときであろう。

無利息融資について、親会社が自己の使用を目的として取得すべき資産を子会社において取得せしめるために、形式的に無利息貸付けを行ったような事例であるとすれば、それ自身は無利息の役務の「供与」をしていないとみるべ



きであって、「無償による役務の提供」から外れることになるであろうと、武田昌輔名誉教授は説明される。<sup>(36)</sup>しかし、こうしたケースは決して少ないケースではなく、東京地裁平成九年判決のケースと同じケースがある。そのケースは、上場する会社の株を、証券会社をつかって、オーナーが自ら設立した子会社に保有させるべく、迂回して融資するケースである。こうしたケースを除く必要はない。<sup>(37)</sup>また、借主である同族会社からみても（友人同士の少額の貸借りのような場合は別にして）、金銭の貸借りの場合税法（立法者）は、通常の利息の支払いがあるものと考えるのである。<sup>(37-12)</sup>まして、同族会社とその役員との取引は、商行為性を認めるのが相当であり（最判昭三〇・九・二九民集九卷一〇号一四八四頁は、商人と従業員間の雇傭契約も、反証のない限り、その商人の付属的商行為であるとする。）、貸主すなわち同族会社の役員は利息を請求できるものと解するべきである。

しかし、多くの文献によれば、個人と法人との取引では利息請求権は生じないとし、あるいは、無利息貸付けの場合には所得税法三六条一項の経済的利益が貸主の側には発生しないと<sup>(38)</sup>する。あるいは、無利息貸付けは無償による役務の提供と考え、無償による役務の提供によって収入金額が発生しない<sup>(40)</sup>という。私は前述のとおり、十分こうしたケースでも収入金額（益金）が成立すると考えるのである。

(2) 個人に対して、無利息融資による利息収入について、認めた例が実は存在するのである。すなわち、同族会社の主たる株主で、かつ、代表取締役である者が当該会社に対してなした無利息貸付けについて、東京地裁は昭和五五年一〇月二二日（訟務月報二七卷三号五六八頁、税務訴訟資料一一五号一七四頁<sup>(41)</sup>）、同族会社の行為計算の否認規定を適用して通常收受すべき利息相当額を当該役員が收受したものと<sup>(42)</sup>して同人の雑所得に加算した更正処分を適法であるとしたのである。

この事件では、同族会社と主要株主との間に継続的な金銭貸借契約があり、相互に貸付けをし、それぞれに日歩二

銭五厘の利息を計算し相殺していた。相殺の結果は、常に主要株主の会社に対する貸付金の方が上回り、その超過分については利息が支払われてはいなかった。税務署長は、一連の行為を否認し、借入金に係る利率をもって収入すべき利息を認定して課税したものである。この事案について、松沢教授は、主要株主の超過分について基本契約を同様な利率による利息契約があったものと認定するのが自然であるとともに、グループ全体の経理が乱脈で株主に公私混同が見られることから、東京地裁平成九年判決の先例にならない<sup>(42)</sup>という。他方、東京地裁平成九年判決は、同族会社（保全会社）の規制を行う契機となった甲氏事案とそっくりであり、自分の支配する会社に巨額の資金を貸すのに無利息で貸す方が不自然である。会社の株を保全するのに、なぜ財団を作りそれに株式を寄付しなかったのであろうか。一連の文献の中には、租税特別措置法四〇条の申請に際して議決権不行使の条件が付せられたのかもしれない<sup>(43)</sup>。事案図のような複雑なテクニックにそって銀行が本当に貸したのかなどを考えると、むしろ不自然さは濃い。十分に、この判決は収益性を認めたものと考えられる。

(3) 無利息融資による収益について会計学上の多数説によったとしても、無利息融資に対し同族会社の行為計算否認の規定を適用することができるといえる考え方がある。高橋祐介氏の論文<sup>(44)</sup>である。

高橋論文によると、無利息貸付により、課税後利益から通常行われるはずの支払いが、課税前利益から支払いが行われたものと同様の経済的結果に転換されることが問題であるという。通常の株主は課税後の利益から出資をするが、株主から会社への無利息貸付は、株主が利息相当分の出資をしたと同様の経済的效果を得ながら、通常の株主が受けた利息相当分に対する課税を全く受けることがなく、無利息貸付を行った株主と、出資を現金又は現物出資で行ったその他一般の株主の間の租税負担上の公平を阻害する租税回避<sup>(45)</sup>ということができ、そこには課税の繰り延べと所得種類の転換<sup>(45)</sup>がなされる。したがって、無利息貸付けは富裕であればあるほど税額減少を招き、垂直的公平を害する。否

認する以上は有利息貸付けプラス出資と引き直すべきであるとする。この考え方は、出資と有利息融資との対比から説明するもので、示唆に富むが、私としては、それ以前に収益性を認定できるのではないかと考える。

なお、高橋祐介氏は、東京地裁平成九年判決の事案で、法人の所得は受取配当と受取預金利息からなり、その受取預金利息を相殺するためには支払利子控除が必要であるのに無利息貸付けを選択することは法人からみると不合理であるのに対し、株主は有利息貸付けはプラス出資ならば所有割合が増えるとともに法人も所得が増えていた（さらには配当もあるはず）として、著しく不合理であるとする<sup>(46)</sup>。

#### （五） 不当性と収入すべき金額

(1) 行為計算の否認規定を適用するためには、昭和二五年改正以来、税負担を不当に減少させる結果となるという客観的要件だけを充足すればよく、主観的要件（遁脱の目的）は必要ではない。この点に関し、ドイツの判例通説は回避の目的が必要であるとしているが、ドイツでも有力な反対説がある<sup>(47)</sup>。

税の負担を減少させるためには、収益を減少させるか又は経費を増加させるか、そのいずれかの方法をとって行われる。この場合、同族会社等の現実の行為計算による場合と、経済実体が異なる場合とを比較して、負担の減少が生ずるかを判断することになる。「通常の場合」と「異なる行為計算（通常でない行為計算）」とを比較し、通常の場合に引き直して課税標準等の計算を行う。通常の場合（最近では「正常な行為計算」と呼ばれることが多い。）は、課税の是正のための基準を提供するとともに、負担の減少の有無を提供することになる。

しかし、通常の場合といっても、簡単ではない。無利息貸付けについては、有利息貸付けと受領者による会社への出資とみるか、有利息貸付けと受領者の会社への贈与とみるかである<sup>(48)</sup>。いずれにしても、所得税に関しては、通常の

利息の発生にとどまる。（他の税については後述<sup>(49)</sup>）。

東京地裁平成九年判決において、裁判所は、「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」と比較している。これは、「独立当事者間取引（アームズ・レングス・トランザクション）を導入したものである。しかし、無利息貸付けのリーディング・ケースである昭和五三年三月三〇日大阪高裁判決は、「当該貸付けがなされる場合にその当事者間で通常ありうべき利率による金銭相当額の経済的利益」といつているにすぎない。しかし、所得税の場合、「独立当事者間取引概念」が妥当するのは、個人事業者間の事業上の取引に限定されるし、その場合も限界があるのではないか<sup>(50)</sup>。なによりも、「独立当事者間取引概念」は、移転価格税制上のものであり、所得税制一般に適用するのは無理である。

なお、東京地裁の平成九年判決の事案については、原告かつN興産に対して行った株式譲渡行為が異常不合理なものであり、株式譲渡行為を否認対象とする余地もありうる<sup>(51)</sup>。たしかに、本件のような株式異動ができるのは原告がN興産の代表者・大株主であるから可能であるし、H会社の株主権の行使にも支障がなく、かつ平成元年四月に株式譲渡課税が変更されていることを考えれば、まさに異常であろう。ただ、原告が行った行為により生ずる経済的效果と同じか、説明が難しい。原告が、財団設立を避けた理由の一つがそこにあるように思われる。

(2) 同族会社等の行為計算否認規定のもう一つの要件は、税不負担の減少が不当なものであることが必要である。同族会社等の行為計算否認規定に関する判決は、「不合理又は不自然な行為計算」（東京地裁平成九年判決）、「経済人の選ぶ行為形態として不合理なもの」（東京高裁昭和二六年二月二〇日判決、行集二卷一二号二一九六頁）、「通常の経済人の行為として不合理・不自然なもの」（福岡地裁平成四年二月二〇日判決、行集四三卷二号一五七頁）などと、否認さるべき同族会社等の行為計算を表現している。これらは、いいかえれば、「通常でない行為計算」でかつ



「個別合理性」を欠く行為計算を指すものと考えられる。<sup>(52)</sup> しかも正当税額とのかい離だけでは不十分である。さらに、同族会社等の行為計算否認規定の適用が問題になる場合に、税法にいう実質主義からいえば、同族会社と主要株主は同一のものと考えるのが筋であって、法人にとって合理的であっても、個人にとって合理的でないということ（あるいはその逆）はありえない。

(3) それでは、無利息融資を否認する場合、どのような金額を収入すべき金額とするか。

昭和五三年三月三〇日の大阪高裁は、同族会社が銀行に預金した場合の利率を参照しつつ年六％が妥当であるとしているが、どちらかといえば、法人が他から借り入れた場合の利率を参照している事例の方が多い。<sup>(53)</sup>

武田名誉教授は、昭和五三年三月三〇日大阪高裁判決に関し、親子会社間の事情を考慮してやや低い利率とし、多少有利な条件とすることは日常経済人同士の間においても行われていることであり、年六％とすることはそれほど不合理な利率でないとする。<sup>(54)</sup> この事件に関し、被告は、昭和三四年八月二七日付直法一―一五〇国税庁長官通達（法人税取扱通達）第三六号に従って年一〇％を使用しているが、<sup>(55)</sup> こうした通達で平均利率を出すのは実体とあわない。むしろ、商事法定利率を採用する方が商行為の有償性にかんがみて、妥当なのではないか。

東京地裁平成九年判決の場合、「通常の経済人である個人が特殊関係のない法人に金員を貸し付けるに当たり、当該法人が金融機関から当該金員を借り入れる際に必要な利率と同額の利率を付することには経済的合理性が認められる」として、「銀行の貸出平均金利を基礎として原告の雑所得を計算することには合理性が認められる」とした。判決は移転価格税制における独立当事者間取引基準に影響を受けていることが明らかであるし、支配株主が同族会社に対する貸出において多少有利の利率を付するのは当然であるから、年六％の法定利率が妥当と思われる。その方が、前掲昭和五三年三月三〇日大阪高裁判決に従うことになり、自然と思われる。ただし、本件では、年五・五八〇パー

セントであり、被告にとって有利と考えたのかもしれない。

この点に関し、原告は、原告が金融機関から借り入れた金員の特定金利三・三七五パーセントを主張している。これは、判決の流れからいえば、会社が借りたものでないから、通達にいう「それ以外の場合」として、平均金利を使用したものであろう。原告が借り入れた利率は判明しているが、年三・三七五パーセントは短期プライム・レートであり、無期限貸付にはふさわしくない。逆に三・三七五パーセントを主張すること自体が異常で優遇されたことを示しており、すぐに返済されることを想定して銀行が利ざやかせぎで、名目上貸したことを、うかがわせる。独立当事者間価格をつかうことで、その不自然さを浮きたたせようとしたとも考えられる。

#### 注

- (4) 「明治大正財政史」第六卷一〇八一頁―一六〇頁、とくに一一五九頁―一二六〇頁及一〇八二頁。
- (5) 税務官吏「脱税の総本山 保全会社物語」会計一七巻六号五九頁―七四頁（以下、「保全会社物語」という）。大正一四年洛東生「税界秘話 保全会社物語」税四巻六号二九頁―三六頁（以下、「税界秘話」という）。大正一五年。原口亮平「保全会社に就て」、商業研究所講演集（神戸高等商業学校商業研究所）第七輯、大正一二年一月。
- (6) 橋本良平「本邦最近の会社統計を見て」会計一七巻六号七五頁以下。これによれば、大正一二年末には三万二千九十社にたったという。相当の部分が同族会社なのである。
- (7) 「税界秘話」税四巻六号、とくに三二頁―三四頁。
- (8) 「帝國議會衆議院議事速記録」四二―六七頁。
- (9) 「税界秘話」三四頁―三五頁。
- (10) 第四六回帝國議會貴族院所得税法中改正法律案外六件特別委員会議事速記録第八号。及び、「帝國議會貴族院議事速記録」四二―五二八頁―五三三頁の委員長報告、とくに五三三頁。「明治大正財政史」第六卷一二六三頁―一二六四頁。
- (11) 「帝國議會貴族院議事速記録」四二―五三三頁。

- (12) 「明治大正財政史」第六卷一一六八頁。
- (13) 清永敬次「税法における同族会社の行為計算の否認規定」(一) 法学論叢七二巻一号、とくに四九頁は、七三条の三について、いても少くなくない危惧の念を表明したものとみてもよいとする。
- (14) 「税——税制整理号」、大正一五年四月。現代の租税専門誌の改正税法特集号の始めである。解説は渡邊善藏氏の手になる。
- (15) 一記者「政界に渦巻いた税制整理問題」。税三巻九号一七頁以下。大正一四年七月の「税制整理方針」や「岡崎・小川両相の反対理由声明書」とそれに対する「大蔵政務次官の弁駁書」が収められている。
- (16) 税三巻「税制整理号」三二頁～三四頁。
- (17) 税三巻「税制整理号」四三号～四八頁。
- (18) 税三巻「税制整理号」四八頁。
- (19) 清永敬次「税法における同族会社の行為計算の否認規定(一)」法学論叢七二巻一号六三頁～六四頁。
- (20) 清永敬次「同族会社の課税問題——行為計算否認規定を中心として」(以下、「清永2」という。) 租税法研究一三号四二頁～四三頁。
- (20の2) 山本守之「同族会社の行為・計算の否認はなぜ『伝家の宝刀』なのか」、「税理1」七一頁。
- (20の3) 企業組合に対する文献は多い。たとえば、「ジュリスト租税判例百選(第二版)」五四頁以下(川村俊雄)及び「ジュリスト租税判例百選」一三〇頁以下(川村俊雄)参照。
- (21) 山田二郎「行為計算の否認規定の適用をめぐる諸問題」杉村章三郎先生古稀祝賀税法学論文集(以下、「山田」という)、三六四頁～三六五頁。
- (22) 「DHCコンメンタール所得税法」四巻七〇八七頁～七〇九四頁。
- (23) (8)に同じ。
- (24) 片岡政一「租税回避と其の否認権」(以下、「片岡」という。) 税法学一一巻八号(昭和八年)八三頁以下同旨。ただし、この論文は、(上)(中)(三)と連載されたあと中断しているようで、一部論理がはっきりしないことがある。  
なお、こうした主張は、片岡論文がはじめてではない。「税界秘話」も取締る規定であるとしている。また、中出芳雄「同族会社と所得税通脱——同族会社の行為計算否認規定と其の運用」(以下、「中出」という) 会計二五巻四号一一一五頁

(とくに一二二頁)も、昭和四年も所得税の計算上に於てのみ斯かる行為又は計算を無視するに過ぎないとするほか、適用には一定条件が必要であるとしている。

また、河沼高輝「同族会社の行為計算否認規定の指導精神と適用の標準」税一一巻八号六一頁以下も、「寧ろ行為計算修正規定といふ方が穩健かも知れない。」としている。

- (25) 「中出」六三三頁、「片岡」(中) 税一一巻九号八四頁以下、町田美一郎「同族会社の実質的觀念と形式的觀念」税九巻九号四四頁以下、「清永2」四七頁。
- (26) (25)の「町田論文」の方が、「片岡」より早い。
- (27) 田中二郎「租税法(新版)」(昭和五六年)八二頁～八三頁。
- (28) 清永敬次「同族会社の行為計算の否認と裁判例」法曹時報三四巻一一号二二頁～二二頁。
- (29) 金子宏「無償取引と法人税」所得課税の法と政策「三三三頁、一九九六年。
- (30) 「清永2」五三頁。
- (31) 「中村」税理三六巻一三三号一六頁。
- (32) 東京地裁平成九年判決をめぐる諸論稿をみると、同族会社の役員がその会社に貸付ける場合も、一般の個人(自然人)が貸付けるものとして執筆されている例が多い。たとえば、石島弘「社会情勢の変化と最近の税務執行をめぐる問題」税理四一巻八号九頁以下、「税理1」「税理2」の大半の論稿。しかし、他方ではグループとして考え、節税あるいは租税回避対策と考えるのであれば、純粹の自然人と考えるのは、身勝手というべきである。
- (33) 植松守雄「収入金額(収益)の計上時期に関する問題」租税法研究8号三〇頁以下、とくに、一〇四頁～一〇七頁。
- (34) 清永敬次「租税判例百選」三六～三七頁。
- (35) 富岡幸雄「親子会社間の無利息融資」税経通信三八巻一五号「最新会社税務重要判例」九四頁。「税理3」。ただし、この判決は一審と二審で論理のたて方が違うので、文献の引用の仕方に注意しなければならない。  
あわせて、判例評論二五〇号(判例時報九四一号所収)の武田昌輔評釈(以下、「武田」という。)も、この事件を扱っている。
- (36) 「武田」一六六頁。



- (37) 碓井光明「法人税法における益金の概念 法二二条二項の問題点——主として無償による役務提供——」税理二二巻四号二頁以下、とくに八頁。反対、高梨克彦「子会社に対する無利息融資と経済的利益の供与」税理一六巻四号六〇頁。
- (37の2) 清永敬次「検証 租税回避行為の否認」(以下「清永3」という。)税研一九九八年五月号六七頁以下、とくに七二頁。
- (38) 右山昌一郎「税理1」の七九頁以降。
- (39) 岡村忠生「無利息貸付課税に関する一考察(5)」法学論叢一二三巻三号四三頁注(14)。
- (40) (22)と同じ。「高橋」一五三頁。
- (41) 「中村」一六頁〜一七頁。「松沢」一二二頁〜一二三頁。
- (42) 「松沢」一二二頁〜一二三頁。
- (43) 「税理1」六六頁(緑川正博)。
- (44) 「高橋」一五二頁以下。
- (45) 「高橋」一五四頁〜一五五頁。
- (46) 「高橋」一六四頁の注。
- (47) 「山田」三六五頁。
- (48) 前者は、「高橋」。後者は、荻野豊、TKC税研時報六巻6号一九頁。
- (49) 「清永3」七〇頁。
- (50) 品川芳宣「『独立当事者(企業)間取引』基準に関する所得税・法人税における異同と問題点」税理四〇巻一五号四五頁以下、とくに五一頁〜五二頁。
- (51) 「松沢」一二〇頁〜一二二頁。佐藤英明「所得税法一五七条(同族会社の行為・計算否認規定)の適用について」税務事例研究二二号四二頁以下、とくに六七頁。
- (52) 「清永3」七一頁。
- (53) 「高橋」一六八頁。
- (54) 武田昌輔「判例評釈」判例評論二五〇号一八頁(判例時報九四一号一六四頁)以下。
- (55) こうしたやり方は、今でも行われているようであるが、一〇％は通常の利率より高いし、金融情勢や当事者の信用、貸付

資金の資金コストなどによって左右されるので、問題である。ただ、実務上、そうした諸情勢を一々判断するわけにはいかないで、一定の目安をつけるとすれば、むしろ商事法定利率を採用する方が、自然である。

### 三 対応的調整

(1) 所得税法一五七条を適用して同族会社の行為計算を否認した場合、同族会社の方の行為計算(すなわち課税処理)をなおす必要がないのか。

さて、移転価格税制の場合、租税条約の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律(昭和四四年法律第四六号)第七条及び第八条(第八条は地方税)により、当該課税標準又は欠損金額の計算の基礎となる当該取引の対価の額につき、大蔵大臣が当該我が国以外の締約国の権限ある当局との間で当該租税条約に基づく合意をしたときは、当該居住者又は内国法人の国税通則法第二十三条第一項又は第二項の規定による更正の請求に基づき、税務署長は、当該取引がその合意した金額で行われた場合に計算される当該居住者又は内国法人の各年分又は各事業年度の所得の金額を基礎として、同法第二十四条又は第二十六条の規定による更正をすることができる(同法七条一項)。これを対応的調整といい、移転価格税制の特徴ともなっている。移転価格税制でこの措置が導入されたのは、移転価格税制は人為的に価格規制を行うものであるから、他方の国で対応した調整が行われなければ、適正な配分が行われたとはいえず、国際二重課税問題を惹起する。すなわち、独立的企業間価格と対応的調整とは、不即不離の關係にあり、それぞれを切り離してはならず、租税条約で強制されていなくても一体として処理するということ<sup>(56)</sup>でなければならぬからである。そこでは対応的調整を行うべきことが予定されている。そのほかに、租税特別措置法六六

条の四も存在する。

ここで移転価格税制をもち出したのは、東京地裁平成九年判決が、独立当事者間価格を前提として判示している以上、同判決も独立当事者間（企業間）価格と不即不離の関係にある対応調整を認めざるを得なくなるであろうからである。もし、対応的調整を行わないならば、法人サイドでも課税され、新たに課税されることとなった個人サイドでの課税とあわせ、二重課税の問題が生ずる。

この点に関し、行為計算の否認に関して、条文解釈上、更正する義務はないし、現にあまり対応的調整が行われていない（もし、行うとすれば、多くの場合、法人税に関しては還付となると思われる）。他方、法人税において認定賞与とされたり、会社の寄付を社長の寄付とするなどの否認をすれば直ちに源泉徴収関係の告知処分がなされることが多いし、同族会社が社長に無利息貸付をした場合には利息の認定が行われることが多い。

そもそも、所得税法一五七条が適用され、その結果、個人・法人間の取引が否認され、平常取引に基づいて所得計算が行われたとしても、その所得計算は、法人を介した一連の取引の一方である個人に対してのみ行われ、取引の相手方である法人の課税関係に変動を生ぜしめることはない。すなわち、個人の過大賃貸管理料の支払が否認された例でみると、正常取引に基づいて所得計算が行われるのは、過大な不動産管理料の支払いという取引の一方に限定され、過大な不動産管理料の受領という法人側の部分は所得計算の対象とはされてはならず、法人を介した一連の取引の一方のみを是正すればよく、それが所得税法一五七条にそのまま過大な不動産管理料をあてはめた場合のすなおな解釈である。平成元年四月十七日東京地裁判決も、当該法人の負担を斟酌する必要はない<sup>(57)</sup>としている。仮に、法人においてそのような取引を認定したとしても、「適正管理料を享受した利益の益金算入」ということになり、異常な取引を前提とした法人の所得に実質的変動は生じず、個人にいったん帰属していたものを戻すものでもない。さらには、法

人税には事業年度があり、遡及をしないという原則との調整をしなければならない（後者には、法人税法二二条がからむことになる。）。

とはいっても、役員の認定貸付の取扱いとのバランスが必要である。また、現実には過大分を返還した場合、「嘆願書」等を提出し、対応事業年度に遡及して法人税の減額更正を求めれば、これに応じてもらえる例もあること<sup>(58)</sup>からいうと、必らずしも法律上不可能ではないのではないか。実務もその必要性を感じているのである。さらには、無利息融資についても明文化する必要がある。

(2) アメリカの内国歳入法典四八二条は、脱税を防止し、関連企業の所得を正確に算定する目的の規定であり、対応的調整により、一方当事者で所得が加算されても相手方で相当額の所得が減額され、関連企業グループ全体としては税額の変動はあったとしても所得は発生しないことになる。アメリカでは、「適切な対応的調整」を規則に定めている<sup>(59)</sup>。

しかし、日本では、法人税法二二条二項が個別企業に着目して規定されていることから、法人間で行われたとしても所得の振り替えは認めにくい<sup>(60)</sup>。

所得税法一五七条の場合、そのような枠がなく、「所得の創出」と「所得の配分」と同様に考えることも可能であろう。したがって、所得税法一五七条の適用にあたって、同様の対応的調整を行いうる余地がある。ただし、所得税法一五七条による認定は、所得税法上の認定であり、私法上の取引に介入するものでなく、契約の解除として扱うことは難しいし、年分と年度の問題があり、法人税と所得税との間で統一的に扱うことは難しい。

アメリカ以外にも、一九四七年に連邦租税基本法に関するエルンスト・ブルーメンシュタイン教授の予備草案<sup>(61)</sup>の九条二項は過大納付額の還付を認めたが、それを受けたスイス政府草案<sup>(62)</sup>では当該規定は削除されている。また、ドイツ



租税基本法の特別法である一九三四年租税調整法六条は調整規定を含んでいたが、租税調整法の執行に伴って制定された一九七七年租税基本法の四二条は、調整規定が削除されている。したがって、アメリカとドイツの例をみても、こうした調整は不可能ではないが、難しいものがあることも事実である。

(3) そこで、個人と法人の双方の租税負担について、ある程度の調整を図る必要がある。その場合、所得税法一五七条を適用した場合の法人に対する課税を所得税法にとりこむことは、実体法の構造からみても、また、法人税を独立させたことからいっても、適当でない。国税通則法の制定に際して、税制調査会は租税回避行為につき否認する一般的規定を設けることを提案したが、対応的調整までは考えていないようである。<sup>(64)</sup>

最近(平成一〇年一月一九日)、日本税理士会連合会は、「租税回避について」を公表した。<sup>(65)</sup> 法的安定性を害する恐れがあることから一般的な否認規定ではなく個別具体的規定を設けることが望ましいとするともに、アドバンス・ルーリングの導入を検討すべきであるとしている。アドバンス・ルーリングを導入する場合、やはり根拠規定が必要であろう。また、個別的否認規定を増やしても全てをカバーしきれぬわけではなく、行為計算否認規定が必要であるし、行為計算否認規定に伴う対応的調整規定を設けるべきである。ただし、相当複雑な技術規定が必要である。<sup>(66)</sup>

対応的調整の規定ができるまでの措置として、法人税法二二条の別段の定めに基づく政令として、過大管理料の場合には過年度に遡って過大管理料を減額、差額相当額を納税者に支払った上で、そのような支払を当期の損失として損金に算入することができるような規定を設けるべきである。東京地裁平成九年判決の場合、会社が解散しているのでもう一度清算人に利息をもらった形で経理をしてもらい、その上で申告させるべきであろう。「嘆願書」は、それまでの暫定的取扱いであるにすぎず、それを規定化してもらい必要がある。

## 注

- (56) 小松芳明「国際租税法講義(増補版)」二六八頁、平成一〇年。
- (57) 税務訴訟資料一七〇号二六頁。
- (58) 坂内直治「不動産管理会社」税理三〇一三号、とくに七二頁。
- (59) 金子宏「アメリカ合衆国の所得課税における独立当事者間取引(Arm's length transaction)の法理——内国歳入法典四八二条について——」所得課税の基礎理論下巻(以下「金子」という。)二五四頁以下、特に二七一頁〜二七三頁。
- (60) 「金子」三二二頁。
- (61) 税法学一三三号一三頁。
- (62) 税法学一三五号八頁。
- (63) 中川一郎「AO原典規定の史的発展史観(1)〜(3)」税法学五〇〇号〜五〇二号。
- (64) 「国税通則法の制定に関する答申の説明」(答申別冊)一一頁〜二二頁。
- (65) 「税経通信」五三卷三号第2別冊付録所収。
- (66) 佐藤英明「所得税法一五七条(同族会社の行為・計算否認規定)の適用について」税務事例研究二二号。とくに、六五頁〜七〇頁。

## 四 官庁担当者の著作物に対する納税者の信頼の保護と行政先例性

(1) 官庁担当者は、その肩書で解説や論文、著作を著わすことが多い。官庁の担当者は、法令の原案をつくり、通達を起草し、法令を執行する。その中で、多くの情報が収集され、法令についての権威者となることが多い。

国民にとっては、官庁担当者が何を考えているか知ることによって、官庁の行動に対処策をとることができる。

そこで、出版社や雑誌社は、そうした担当者執筆を依頼することが多い。他方、官庁側としても、法令や通達を

国民に知らせる必要性があるし、第一線の職員に周知させ、その執行を統一させる必要もある。こうしたことから、官庁担当者の著作物が多くなるのも当然であろう。

こうした著作物は、昔からあるわけ<sup>(67)</sup>で、その合理性も必要性も存在する。ある法令の立法趣旨や立法当時の行政状況の一端を知るにはそうした官庁担当者の著作物をみることも必要である。もちろん、国会の議事録は、英国に比べても早くから整備されており有効であるが、議会にはセレモニーという色彩もあり、正確な理由・事情が隠されていないとはいえない。それを補うのが官庁担当者の著作物である。両者の長所短所をわきまえて引用する必要がある。さらには、官庁担当者の著作物といっても、個人の性格が強いものと弱いもの（課として手が入っているもの）があり、それぞれの性格を考えるべきである。一般納税者にとって判断しにくいものが多いことは事実であるが、一般的には個人の著作物であると理解されるケースが多いと思われる。現に、そうした著作物は、上司の承認を得て執筆されている。ただし、職務に関連性があることから、職務上の見解がもりこまれがち（なかには、職務の最新情報もりこまれているケースもある<sup>(67の2)</sup>）で、一般納税者が参考としやすいことも事実である。

東京地裁平成九年判決の事案<sup>(68)</sup>では、当局の名称（官職付けの推せん又は前書があると考えられる。）を付し、国税局編であり、財団法人が発行しているところから、原告が刊行物を公的見解と考えた可能性がある。他の出版社ならばどうかとしても、監修又は推せんという「帯」や「表紙の肩書」がつくであろうから、どうであろうか。こうした行為は、出版社の販売戦略上希望せられるところであるが、あくまでも、官庁自体の著作物<sup>(69)</sup>ではない。そうしたものは、「意見がわたるところは私見である」との断わり書きがある（ただし、よく見ないとわからないことが多い）。本件刊行物は、「一般的な税務事例に則した解説書」（東京地裁平成九年判決の表現）であり、原告の事案まで想定して書かれていないもの<sup>(70)</sup>でもあるところから、納税者の信頼の対象となる公的見解の表示とすることは無理である。今

後はそうした肩書や帯をつけることをやめるなど、誤解を招く表現・行為を避けるべきであるし、推せん文もやめることが望ましい。

こうした納税者の誤解を招きかねない行政官庁の行為をめぐる租税法上の信義則<sup>(71)</sup>の適用の問題については、最高裁昭和六二年一〇月三〇日第二小法廷判決（訟務月報三四卷四号八五三頁、判例時報一二六二号九一頁）が、リーディング・ケースとされる<sup>(72)</sup>。多くの評釈がこの判決を支持していることから、租税事件に信義則を適用しうる現実具体例は、きわめて例外的な場合となると解する。残る問題は、「納税者の責めに帰すべき理由がない」といえるかどうかであるが、「国税局編」という肩書がそれにあたるのか、また、税務署が指導に際して利用しなかったのか等について確認すべきであるが、判例の流れをみる限り難しいものと考えられる。

(2) 信義則についてふれるならば、行政先例法にもふれざるを得ない。なぜならば、そうしたケースの多くでは、それまでの取扱いと異なる取り扱いを行っている可能性があるからである。たとえば、無利息融資を個人が同族会社に対して行っても課税関係が発生しないという意識が税理士の中に存在していた可能性<sup>(73)</sup>がある。

金子宏教授は、「納税者に有利な慣習法の成立は認めるべきであろう<sup>(74)</sup>。」とされる。「すなわち、納税義務を免除・軽減し、あるいは手続要件を緩和する取扱が、租税行政庁によって一般的にしかも反覆・継続的に行われ（行政先例）、それが法であるとの確信（法的確信）が納税者の間に一般的に定着した場合には、慣習法としての行政先例法の成立を認めるべきであり、租税行政庁もそれによって拘束されると解すべきである。」とされる。

たしかに、行政先例法を否定する理由はない。しかし、個人から法人に対する無利息融資の場合、グループ全体として考えるのか、個人法人にわけて考えてよいのか、問題がある。また、単に不課税の事実状態が長期間継続したとしても、そこに法的確信にまで高められた慣習が存しない限り法的状態とはいえない<sup>(75)</sup>し、法的確信にまで高められた



状態というのは、きわめて、限られた場合であろう。シャウプ勧告以来、個人からの無利息融資についてほとんど課税されてこなかったとしても、前述のように課税された例があるし、公的見解の表示も認められない。税理士の間で節税のテクニックの開発競争が行われている中でも、他の税理士からの問い合せに対し「否認される可能性がある」と答える税理士が存在すること自体、個人からの法人に対する無利息融資が非課税であるという法的確信の段階に到達していないことが明らかである。さらに、法的確信とは相当厳しい信頼であり、日本のような成文法の国ではまずありえない。このようにして、東京地裁平成九年判決の事例について、非課税という行政先例法の存在は、認められない。

#### 注

- (67) 税務監督局が中心として税務関係の論文や解説を扱う雑誌が、明治三年頃より発行されている。拙稿「地価問題と北海道の税務行政組織(4)」比較法制研究二〇号二二二頁参照。
- (67の2) それ売り物となることもあるし、指導に活用されることを目ざすこともある。
- (68) 税理四〇巻九号「(税理2) 五三頁の注(5)、及び税理三六巻五号「(税理1) 五六頁には、原告が参照した問題部分が紹介されている。」
- (69) そうした部署の相当多数の人間が関与することがあり、微妙な要素が含まれていることも事実である。
- (70) こうした「質疑応答集」「相談事例集」には、「共通していると思われる質問事項のうち……選び出され……読者諸氏の正しい理解に資するようにしましたが、紙数の制約から意を尽くせなかった点もあるかと思いますが」という断わり書きが入っている。こうしたプロジェクトに関与した人間であれば、こうした事実は承知のはずであるが、判決に言及したOBの中には、そうしたことを忘却している表現が多くみられる。
- (71) 品川芳宣「税法における信義則の適用について——その法的根拠と適用要件——」税務大学校論叢八号一頁。
- (72) 金子芳雄「租税判例百選(第三版)」二六頁のほか、それに引用されている文献を参照。

- (73) たとえば、ハツ尾順「(税理1) 所収、六一頁。」「帖佐」三七頁。
- (74) 金子宏「租税法(第六版補正版)」一〇六頁。
- (75) 松沢智「租税法主義と信義則の法理——租税法における信義則についての新視点からの問題提起」税理二二巻四号九頁以下、とくに一四頁。
- (76) 「中村」一九頁。

## 五 おわりに

日本に多いタイプの会社の一つが、保全会社あるいは不動産管理会社といわれるものであるが、近時盛んに唱えられる持株会社の中にはそうした会社も存在するのかもしれない。保全会社は、節税対策上の重要課題の一つであり、課税当局も昔から対策を講じてきた。

昔から講じられてきた対策の一つが、行為計算否認規定であり、租税法主義上も問題事項の一つとなっている。その意味からも、所得税法上も、旧法人税基本通達(昭和二五年九月二五日直法一一〇〇)三五五に示されたようなタイプのものと、東京地裁平成九年判決のケース(実は行為計算否認規定がねらったもの)とを条文化し、それでももぐってくるケースに備えるために所得税法一五七条を存置すべきである。そうして、所得税法一五七条の否認規定の適用にあたっては、「収入すべき金額」にあたるか否かを先に判断し、その後には不当な結果となる場合に一五七条を適用すべきである。

東京地裁平成九年判決の事案は、行為計算否認規定をつくる契機となった事案に酷似しており、まさに否認すべきケースである。が、本来は「収入すべき金額」の点で否認できるものと解すべきであるので、どちらでもかまわない

と思われる。

(平成一〇・八・二七)

〔補遺〕脱稿後、高野幸大氏の評釈（判例時報一六四〇号一八七頁）に接した。広範囲に検討されているすぐれた文献であり、ここに付記する。