

同族会社の行為計算の否認に対する対応的調整

規定の法的権能について

加 藤 知 子

要 約

1. 研究の目的

同族会社においては、一般に、一人または少数の株主によって支配されており、所有と経営が結合しているため、これらの者による恣意的な取引が行われ易く、その結果として税負担の軽減が図られることが少なくない¹。これらに対処すべく法人税法第 132 条等²の同族会社の行為計算否認規定が存在する。当該否認規定の発動は、その同族関係者間の一方の納税者の不合理取引をとらえ、擬制による課税要件を創出することにより、租税回避行為を正し、適正課税を執り行うことを目的としている。しかし、否認対象たる取引は、特殊関係者間で私法上の有効性は保たれることから、課税要件事実の乖離による損益の不連動が生じ、経済的二重課税が生ずる結果となっている事案が多くみうけられていた。

行為計算否認規定は、多くの論評にて解釈適用の問題点につき研究されている。しかし、租税回避行為を防止するという立法趣旨に対し根底から非難否定する声は皆無に等しい。租税回避行為は脱税と異なり、基本的には法の欠缺の作用でもあり、法趣旨の意味するところは公平な適正課税を執り行うことでもあるから、経済的二重課税が生ずる事実を軽んじることはできないと考える。おりしも、平成 18 年の税制改正において、経済的二重課税に係る調整を示唆するような明文規定が創設された。しかし、規定中の「準用」の意味するところが確実に経済的二重課税の排除を意味するものとは読みがたく、解釈適用の不明瞭さを指摘されている。そこで、本稿では、否認規定の発動により私法上容認される取引と税法上の認定にかかる乖離がいかなる課税上の問題点を提起するかに絞って考察を加え、この規定の創設により経済的二重課税が排除されえる法的権能が存在しているかを考察することを目的としている。

2. 研究の概要

本稿では、対応的調整規定の法文上の「準用」が意味する法的権能は、原処分規定と同条項の枠組みに存在することからも、原処分の法趣旨たる「適正計算」を踏襲して二重課税の排除がされるべきものと結論づけた上で考察を進めている。第一章においては、その前提研究として、従来から提起されていた二重課税の排除にかかる判例等の論旨を解析し、第二章では、現行法の文理上の問題点、納税者の減額更正への手続に対する課税庁の権能を考察し、現行の対応的調整規定が文理上も、手続的制約性からも二重課税排除の実現を担保するには

¹ 金子宏：「租税法」第 11 版（2006 年）401 頁

² その他、所得税法第 157 条、相続税法第 64 条、地価税法第 32 条、事業税法第 72 条 43 がある。

不完全な状態であるとの結論に達した。よって第三章において、法条文の不完全さを補完するための具体的アプローチを模索し、その補充行為として、原処分により課税庁が認定した擬制取引を適正行為と仮定し、納税者も適正行為として処分を受け入れた上で、私法取引の変更を行い、損益の連動性を回復することによる二重課税排除論を展開した。この双方からの法の補充行為を伴って租税回避行為に対する是正を行うことが、恣意的取引を行わなかった者との行為の公平性を保ち、本来納付すべき税負担を完遂し、現実的な公平性を叶わせる手段となりえると思われる。

3. 結 論

納税者側からの対応的調整規定の法的権能を論じるにあたり、行為の是正という手法により二重課税の排除手法を展開することは、一度課税関係が確定した後に私法契約の有効性を覆すという、後発的事由に伴った課税関係の是正の許容を求めることとなる。本稿ではこの問題点についても論及している。自由意志による課税関係の変更を無制限に認めるとすれば、租税法律関係に不安定させ、種々の弊害が生じかねない。しかし、本稿で論ずる私法取引と課税要件事実との乖離は、後発的事由に係る更正の請求とは、その意思形成過程が異なるものであり、同列には論じられないと思われる。

現行法上、対応的調整規定の法的権能は、第一次的に課税庁に委ねられており、納税者と課税庁との権利の非対称性が問題となる。その権利性の均衡を図るためにも、適正計算の執行使命を授けられている課税庁は、原処分による租税回避の是正を通し、その後においても、適正計算の完遂のため、納税者に対し適正計算に必要なある是正行為を「提示」し、納税者がそれに呼応して法行為の変更を図るとする二階層の審理段階を設ける必要があると思われる。租税回避行為の否認規定の発動は、法の欠缺に基因するものであり、対応的調整規定の法的権能を課税庁のみに委ねず、双方から法の補充行為を行うことが当該規定を適切に機能させるために必要である。そのことが国民としての租税理念の尊重を啓蒙し、かつ、国民の租税に対する権利義務の適正な保持に資するものと考えられる。

はじめに

第一章 改正前の運用実態

第一節 行為計算否認の趣意

第一項 立法経緯

第二項 租税回避行為の否認規定にかかる見解

第二節 考察対象事件の概要

第一項 否認対象者が法人のケース

第二項 否認対象者が個人のケース

第三項 否認の対象者が相続人のケース

第三節 対応調整の求めに対する改正前の見解

第一項 納税者の主張と課税庁の見解

第二項 判例の見解

第三項 学説の見解

第二章 改正後の調整規定の法的権能

第一節 現行上の法的権能

第二節 課税庁の権能

第一項 税務署長の権利義務

第二項 手続的公正への考察

第三節 現行法の課題

第四節 租税回避否認規定と対応的調整規定の現代的存在意義

第三章 対応的調整へのアプローチ

第一節 減額更正処分の具体的アプローチの考察

第一項 減額更正処分の執行状況

第二項 適正計算のための二段階アプローチ

第二節 法人税法での対応的調整

第一項 大津地裁昭和 47 年 12 月 13 日判決

第二項 名古屋地裁平成 11 年 5 月 17 日判決

第三節 所得税法での対応的調整

第一項 平和事件に対する具体的考察

第二項 低額な賃貸料を否認したケースに対する具体的考察

第四節 相続税法との対応的調整

第一項 地上権設定事件および裁決事例にかかる検証

第二項 二重課税の想定事例

第四章 対応的調整規定の具体的運用への展望

第一節 取引の現実的是正への考察

第一項 私法契約の無効等に基因する更正の請求

第二項 私法契約の瑕疵に基因した更正の請求

第三項 現実的是正の成立の可否と処分時期

第二節 租税理念からの再検討

まとめ

はじめに

法人の経済活動は、その基本的理念において、いわゆる法人実在説的、所有と経営の分離が確立され営利追求活動を行う存在であると一般的には解され、法人税法の法文制定上もその理念が内包されているといわれている。しかしながら、現実社会の経済取引においては、資本の抛出等による特殊関係を有する個人や法人が相互に特殊関係を有し、私法上の契約成立は有効であるが、特殊関係者間という条件を利用し、経済的不合理³ととれる取引を行っていることもままある。また、平成 18 年の会社法の改正により、最低資本金制度の撤廃がなされ、営利追求団体の組織形成上、上記の基本的理念による性質を有しないにもかかわらず、比較的容易に法人企業体を成立させることも可能となった。

そこで、同族会社との特殊な取引関係を利用する者としめない者との課税負担の平等の見地から、不合理な行為を利用することによる租税回避行為を防止することを目的とし、納税者が選択した私法上の経済取引を否認し、想定される合理性のある取引を基礎として課税を行う明文上の規定として、「同族会社の行為計算の否認規定」⁴が存在する。

しかしながら、現実的にこの行為計算の否認規定は、税務署長にその権能が委ねられており、納税者間にとって私法上有効な経済取引であったとしても、一方の納税者の不合理取引をとらえ、フィクションによる課税要件を創出することによって、適正課税を執り行うことを目的としている。そのため取引関係者間の一方のみへの所得の増額更正処分が行われてきた。その結果、否認対象者ともう一方の納税者との間においては、主に損益の不連動が生じ、その課税要件事実の乖離により経済的二重課税が生ずる結果となっている。この点に関しては「二重課税」であるのか否かについても、多々議論がある。誤解の無い表現をすると、ここでは、少なくとも「経済的な二重負担」を負う事実があるという表現に留めるが、確かに、そのような結果となった事案が数多くみうけられているのである。

本来、法形式上、独立人格を有する法人および自然人たる個人に対する課税要件は、租税法主義に則り、文理上も明らかに明確なものに従うことが理想的ではあるから、租税回避等の行為に関しても、個別の否認規定によって対処するのが理想的であろう。しかしながら、

³ これらの企業および特殊関係者は、相互にその特殊関係から利害関係が一致しやすく、容易かつ柔軟に企業活動における不合理な取引等で便益を図りえる。これらの取引は課税当局からも度々問題視され、一方の経済不合理な行為から他方への経済的利益の供与が発生しかねない。つまり、このようなケースでは、その多くが、自らの特殊関係を利用し、租税回避行為と認定される行為を行うことから、更正前の状況下では、否認対象となった当事者の租税負担は減少しており、相対関係のある特殊関係者にとっては租税負担が増加しているというケースが多くみうけられる。よって、一方のみに更正処分が行われるということは、特殊関係者間の所得に対して、一般的には経済的二重課税が起ころうることとなる。

⁴ 法人に対しては、法人税法 132 条、その他所得税法 157 条、相続税法 64 条、地価税法 32 条、事業税法 72 条 43 がある。

その理想的と思われる対処方法を追求したとしても、社会の発展や経済状況の変化などにより新たな経済行為も発展し、伴う新たな租税回避行為の想定は不可能であり、その行為自体が個別否認規定により完全に封じ込められるとも思いがたい。確かに、本稿で論じる「同族会社の行為計算の否認規定」は、その執行上・解釈上の問題点が古くから提示され、多くの論評にて研究されている。しかし、いきすぎた租税回避行為等を防止するという立法趣旨に対し、根底から非難否定する声は皆無に等しい。筆者も立法趣旨には賛同する一人でもある。そこで、本稿では、基本的には、否認規定自体の適否や要件の正当性には焦点を当てず、否認の原処分に関しては、理念に基づいた執行がされているという大前提の下、上記にて述べた「二重負担」の問題⁵、つまり、一方の経済取引が税務上無効とされたことにより、取引という法行為の意思決定上、処分対象者と同一行為を合意している相手方の課税関係に影響がないと言い切れるのか⁶という課税上の相関関係に関する考察を行いたいと思っている。

おりしも、平成 18 年度の税制改正において、法人税法 132 条に 3 項⁷が追加され、同様に所得税法等の上記税目の行為計算否認規定に関し、対応的調整を思わせるような明文化がなされている。しかしながら、その条文上の「準用」という文言から、文理解釈上においても二重負担の回避すなわち税目間の対応的調整を確実に行うものとは読みがたく、学説等においてもその課税上の曖昧な記述から執行を疑問視する声も多い。確かに、行為計算の否認対象者に相対する相手方に対する調整により公平・平等たる租税負担を導くには、課税技術上も困難なケースが多く、容易に調整が図れるものでもないと思われる。過去の判示では、この対応的調整について説明する際には、「行為計算否認規定を定める根拠である法律と、対

⁵ また、本稿では考察の主たる対象とはしないが、事案によっては、個別否認規定によっても、行為計算の否認規定と同様の二重負担が生ずる場合もあるため、二重負担の問題は基本的には同族・非同族の別を問わないことも付言しておく。

⁶ 後述するが、行為計算の否認規定の適用を受けた平和事件等でも否認対象の相手方の同族会社に生じている取引に対する対応調整は図られていない。この二重負担について本来の租税負担の公平性を叶えるべく対応調整をすべきであるとの声も以前から多かったが、その後の同様の事件における判示においても、対応調整を認めた例は存在しなかった。しかしながら、公の審判以外の各税務官署においては、あるケースは対応的調整が図られ、またあるケースにおいては図られないなど、水面下での取り扱いが統一されていなかった。このような対応の存在を匂わせる事例として、参考判例（高松高裁平成 14 年 2 月 18 日判決）所得税法 157 条適用事案において、丸亀税務署職員が、違法な調査により修正申告を懲罰し、その際に不動産管理会社である原告会社については、「法人税の過払い分を遡って減額するわけにはいかないため、今後控訴人会社が過払い分を返還することを約した上で未払金計上をし、損金処理をして控訴人会社の法人税負担を軽くすればどうか」といったアドバイス等を行ったとし、二重課税負担部分を差し引くとの妥協案を示した行為をしたが、その約束が守られなかったとして国家賠償を求めた。しかし、判示においては、税務職員の違法行為に係る論述について、原告の主張は認めがたいとして国家賠償法 1 条 1 項にいう違法行為がなかったとされた事例がある。

⁷ 法人税法 132 条 3 第 1 項の規定は、同項に規定する更正又は決定をする場合において、同項各号に掲げる法人の行為又は計算につき、所得税法第 157 条第 1 項（同族会社等の行為又は計算の否認等）若しくは相続税法第 64 条第 1 項（同族会社等の行為又は計算の否認等）又は地価税法（平成 3 年法律第 69 号）第 32 条第 1 項（同族会社等の行為又は計算の否認等）の規定の適用があつたときについて準用する。

応調整が問題となる法律が、それぞれ別のものであって、両者は根拠となる法律を異にするからである。」と述べられているものが多い⁸。かような状況を経て、数々の問題点が掲げられているにもかかわらず、対応的調整の是非への具体的な論拠は不明確なまま改正は行われている⁹。改正にあたる趣旨を、その解説書である「改正税法のすべて」((財)大蔵財務協会 374 頁)を参照すると、前述したように、「会社法の制定により以前より法人設立が容易となり、租税回避目的にも利用されるような個人事業者の法人成りに対処する一環として明文化された」と記されているが、対応的調整の射程は、そもそも会社法の改正のみがその主眼・原因ではないことも前述した通りであり、私法の改正から影響を受けるであろう租税回避類型の一端を捉えた応急的措置¹⁰としての感も否めない。

ここで、改めて租税のあり方について付言をすると、租税立法は、既に租税の各種理念を内包し、租税法律主義に則り国民が納税義務を課せられている。租税理念の一要素である公平性は個人単位のみのものであるだけでなく万人に有効な公平感を用いねばならない。しかしながら、公平の認識が正しくなければ理念は存在価値をも失いかねないものでもある。租税立法上、適正な租税負担を求めるということは、過少になることを防ぐとともに、過大になることをも当然に防がれて然るべきである。

このような二重負担の問題に関して、本稿では過去・現在・未来とに区分した三部構成により、第一章では、租税回避行為否認規定の過去における執行状況等から特殊関係者間取引に対する課税論理への認識を解析し、第二章において現行調整規定はいかなる租税負担の公平を実現し、かつ執行側の権能がいかなるものかを解明する。そして第三章においては、そもそも租税回避行為の否認規定が目的とする「適正計算」を考慮する際、現行規定の対応的調整の具体的執行に関し、租税法規上に存在している障害及び執行に対する具体的手法を考察し、私法取引の是正によってその障害を取り除き、あるべき税負担の公平性を実現させるための提言をも述べていきたいと思っている。

⁸ しかし、事例によっては同税目間における調整もありえることから、説得力をもつ判示とも言いがたい。
⁹ 日本税理士会連合会税制審議会(平成 10 年 1 月 19 日)における「租税回避についての諮問に関する答申」(4 頁)のなかでも「現行の同族会社の行為計算の否認規定は、かりにこれを存置する場合でも、不当減少の判断基準を法文上明らかにするなど、適用要件の明確化を図るべきである。なお、現行法の適用に関して、租税負担の対応的調整の問題がある。例えば、個人が同族会社に支払う高額管理料が否認された場合でも、その同族会社の収益は減額されず、また、個人がその同族会社から受ける給与についても課税後の減額更正は認められていない。これは、否認規定が適用された場合、否認の対象となった税目の課税標準を計算するに止まり、同族会社の行為計算の私法上の効果を否認するものではないという解釈に基づくものである。この結果、一種の二重課税が生ずることになるが、現行法は、同族会社等に対する罰則的な規定ではない。したがって、このような実質的な二重課税問題については、税負担の対応的調整を行うことを提言する。」と述べられていた。

¹⁰ そうした意味では、同年の「特殊支配同族会社の業務主宰役員給与の損金不算入規定」にもその感はずみず、また本稿でいう二重負担の類型にもあてはまるものと考えられる。

第一章 改正前の運用実態

第一節 行為計算否認の趣意

第一項 立法経緯

同族会社の行為計算の否認規定が初めて設けられたのは、大正 12 年の所得税法改正の際である。当時は法人税も所得税法の中に含まれており¹¹、その規定は当時の所得税法 73 条の 3 に記されていた。その規定の内容は次の通りであり「前条ノ法人ト其ノ株主又ハ社員及其ノ親族、使用人其ノ他特殊ノ関係アリト認ムル者トノ間ニ於ル行為ニ付所得税逋脱ノ目的アリト認ムル場合ニ於テハ政府ハ其ノ行為ニ拘ズ其ノ認ムル所ニ依リ所得金額ヲ計算スルコトヲ得」と租税回避目的を防止する趣意を述べている。

この規定が創設される契機となったのは、法人事業体の増加に加えて、その経済活動が活発になるに従い、所得税の負担を免れるため、法人内部に内部留保を意識的に留めようとするような租税回避的思想も発達し、なおかつ、法人事業体の主たる資本拠出主が親族等の特殊関係者であって、租税負担回避を行いえるような取引上の法律関係を構築することが容易な構成であった社会背景が存在していたことに基因する。そのような意味では、創設当時と現代における社会背景は、数的多寡は別として類似した状況であるともいえよう。

本条項規定の具体的草案の契機となったのは、大正 11 年 7 月 20 日答申での「臨時財政経済調査会答申税制整理案」に基因すると言われている。そこでは具体的に本規定の運用について¹²「立法当初の規定では、同族会社とその株主等の間における行為(現行法のように同族会社の行為一般に及ぼすものではなく、また『行為又は計算』という用語ではなかった。)について、所得税逋脱の目的があると認められる場合に、政府はその認定により法人等の所得金額を計算することができると定められており、今日からみると行為の範囲も会社と資本主との間の行為に限り、しかもそこに逋脱目的がある場合に限られるなど、かなり制限的であった。そして、さらにその適用にあたっては所得審査委員会の決議を経ることとされ、執行

¹¹ 「所得税は明治 20 年から課税されることとなったが、その際は法人の所得そのものに課税するのではなく、法人が利益の配当をした場合に、その配当を他の所得と合算して個人に所得税を課税することになっていた。これは法人と個人との二重課税を避けることを前提とし、法人の所得はいずれ株主等に配当されるから、その配当の機会を捕らえて個人に課税すればよいとの考え方に基づくものであった。しかし法人の数も増え、その活動が活発になるに従い、必然的に内部留保に充てられる部分が多くなり、また、個人への課税を免れるため、意識的に内部留保を多くする現象も見られるようになり、その弊害が指摘されるに至った。そこで政府は、明治 32 年に法人の所得に対し配当をすと否とにかかわらず、個人の所得課税とは区別して、第 1 種所得とし単独に所得税を課税することとした。」また、法人税の原型としての第 1 種所得税において、現在の同族会社の判定の原型と思われる数的判定基準が明治 38 年の改正によって制定されており、法人を甲・乙に二区分し、その所得に対し、甲においては「株主 21 人以上の株式会社または株主および社員の数 21 人以上の株式合資会社」については 6.25%。乙は、「その他の法人」として 4.5%~12.5%とする税率の差異を設けていた。～吉国二郎・総監修「戦後法人税制史」(平成 8 年) 4 頁に詳しい。

¹² 村上泰治 税務大学論叢 11 号 236 頁「同族会社の行為計算否認規定の沿革からの考察」(1977 年)

に当たって慎重な態度が要請されていた。」と述べられていた。

そして、3年後の大正15年の税制改正時において、「同族会社ノ行為又ハ計算」という現行法と同様の表現に改められており¹³、昭和22年においては、「政府は、同族会社の行為又は計算で法人税を免れる目的があると認められるものがある場合においては、その行為又は計算にかかわらず、政府の認めるところにより、課税標準を計算することができる。」とし、若干の文言の改訂をなすなどし、昭和40年の法人税法の全文改正時において、現行法と同様の「税務署長は、次に掲げる法人に係る法人税につき更正または決定をする場合において、その法人の行為または計算で、これを容認した場合には法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、その行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、その法人に係る法人税の課税標準若しくは欠損金額又は法人税の額を計算することができる。」とした¹⁴。本条項の基本的目的は租税回避行為の防止とし、変化していないものの、「行為」から「行為又は計算」、そして「遁脱ノ目的アリト認ムル場合」から「法人税の負担を不当に減少させる結果」とのような変化をしており、これらの解釈適用については、今なお議論の多いところである。

また、これら規定の幾変遷の中で、対応的調整を論ずるにあたり特筆すべき論点がある。租税回避の否認の類型について、過去、国税庁長官が発遣した旧法人税基本通達355により11の否認類型のケースが挙げられていた。その11の否認類型とは次に掲げるケースである。1.過大出資した場合、2.社員の所有資産の高価買入、3.低価譲渡をした場合、4.個人的地位に基づく寄付金を支払った場合、5.無収益資産を譲り受けた場合、6.過大給与 7.業務に従事していない社員に対して給与を支給した場合、8.用役増与をした場合、9.高額賃借料をもって賃借している場合、10.不良債権の肩代りをした場合及び、11.債務を無償で引受けた場合、この11ケースを掲げており、この通達による類型は、昭和40年の法人税法の全面改正により法人税法22条2項や旧法人税法34条2項、旧法人税法36条等の規定等により個別否認規定として立法される前までは、法人税法132条1項の適用をうける事例であった。

これらの個別否認規定の制定により、従前否認項目として掲げられていた11項目は同族会社の行為計算否認の規定にかからないものとなっていったが、従前の租税回避行為の認定に際してはそのような否認類型が存在しており、当時の税務執行上の指針として運用されて

¹³ なお、この場合の「行為」とは、対外的な取引を指し、「計算」とは内部取引を指すと説明されている。齊藤実 「法人税の解釈と実務」49頁(1981年)

¹⁴ なお、現行の相続税法64条における相続税の同族会社の行為計算否認規定は、昭和25年の相続税の全文改正の際に創設されているが、現在まで当該規定が発動されたことによる裁判例はわずか2件（①浦和地裁昭和56年2月25日判決②本章で取り上げる 大阪地裁平成12年5月12日判決）である。

いた。これらは、そもそもは同族会社にかかる租税回避否認規定として認定されていたものであり、現行、個別否認規定として同族・非同族の別なく個別否認が行われうるものとして立法されたとしても、上記 11 項目は、現行法上の租税回避行為と源流を一にするものであり、現行否認されうる取引に関し二重負担の問題提起がなされた場合に、これらの規定から生ずる二重課税相当額があった場合、原理的に対応調整が可能か否かの可否に如何なる理論的差異が生ずる根拠があるのだろうかとの疑義が生じるところでもある。

仮に、租税回避行為を防止するという意味で、法人税法 22 条 2 項等の規定を個別否認規定として設けたのであれば、原理的には現行法上でいう対応的調整規定の適用範囲の射程に入らないとは言い切れないと考える一方で、これらの個別否認規定は、その適用が同族会社に留まらないものであるため、そもそも対応的調整規定の趣旨からの範疇外であるとも法文上を読む限りではそのように考えられる。

第二項 租税回避行為の否認規定にかかる見解

(1) 適用対象者に係る見解

本稿で論考する対応的調整規定の原処分規定となる法人税法 132 条 1 項等の行為計算の否認規定は、この規定自体が租税回避行為の一般的否認規定として創設された「創設規定」と捉え、租税法律主義の立場から同族会社に限定して適用すべきと考える立場を採るもの¹⁵、または、実質課税の立場より「確認規定」と捉え、同族・非同族の別に関わらず適用されるものである¹⁶とする 2 つの見解が生じているとされている。過去の判例においてはそのどちらであるとも定まっていない¹⁷のが現状である。

そしてまた、租税回避行為の否認規定としては、平成 13 年度の税制改正時に「組織再編税制」。平成 14 年度の税制改正時には「連結納税制度」の導入に伴い、租税回避防止規定として「包括的否認規定」が設けられており、これらの法人組織に適用される否認規定の特色は、上記の説を引用するならば「確認規定」の対象と同様に、同族・非同族の別なく全ての法人に適用されうる規定となっている。

これらのことから、現行法上、そもそも法人税法 132 条等の租税回避否認規定の適用対象

¹⁵ 「この規定は同族会社にのみ定めている規定であり、立法論は別として、同族会社以外の場合は、そのための特別の規定がない限り、租税回避の否認をなすことは許されない」とする。清永敬次：税法 第六版 45 頁(2004 年) 同趣旨として 中川一郎：体系(1977 年)96 頁 北野弘久：現代税法の構造(1974 年)95 頁 金子宏：租税法(2007 年)129 頁

¹⁶ 確認規定と考える説として 松澤智：租税実体法(1977 年)48 頁 村井正：租税法研究(1977 年)4 号 94 頁

¹⁷ 創設規定を支持する判決として(東京地裁昭 51.7.20)確認規定を支持する判決としては(東京地裁昭 40.12.15)

の射程が明確ではないとされ、原処分の執行に一義的な見解が存在していない状況であり、これらの否認規定の理論的不整合性が払拭できない感は否めない¹⁸。然しながら、事実上、現実社会においては、租税法主義の隙をかいぐるようなスキームを考案し、租税回避的タックスシェルターも問題視されていることも否めず、それら租税の公平性を阻害する要因のある私法取引・経済事象に関して、租税法主義を尊重する余りに租税回避行為を適法とし何の方策もとらずに租税回避行為を放置しておくわけにもいかない。これらの理論的不整合性に関しては、同族・非同族会社を区分する形式基準に関する点や、さまざまな営利法人を法人として全て法人税の下におくとする現行法人税法に対する問題点も指摘されている。

そこで、本稿テーマを論ずるにあたり、対応的調整にかかる「二重負担」相当額を論じ、対応的調整を考察するにあたっては、対応的調整の適用を受けるであろう法人、つまり、行為計算の否認規定による原処分にて増額更正処分を受けた者の相手方である同族会社は、その特色として比較的小規模の企業であり、かつ、その資本拠出主が親族等である同族会社として想定するものとする。本稿においての当該原処分に係る規定の位置づけは「創設規定」とし、その適用対象者は「同族会社」であるという前提の下、これらの不整合と思われる理論に対しての問題点を論じていくつもりである。

(2)否認規定の発動要件に対する見解

本稿の中心的論考の対象たる同族会社の行為計算の否認規定に対する対応的調整規定を論ずる前に、まず、改正前における原処分の行為計算否認規定の発動要件の概観を整理した上で、その発動内容の基準性を記述せねばならないであろう。原処分の発動については同族会社の行為計算により、特殊関係者の「税の負担を不当に減少させる結果」が生じる事実が存在することであり、それに伴って、「あるべき通常の経済取引」が想定されることとなる。それでは如何なる場合が「不当」と判断されるかについては二つの見解が存在している。

¹⁸ ドイツでは、一般的否認規定として租税法基本法 42 条が存在する。この趣意は「法の形成可能性の濫用によって租税法を回避することはできない。濫用が存する場合には、経済上の事実に対応する法的形成をした場合に生じると同様に課税されなければならない。」とし、明確な個別否認条文を掲げ所とせず、経済的実質を重要視した課税をおこなうこととしている。わが国においても、かつて国税通則法に同様の規定をおくべきか否かについて検討されたが、反対意見も多く、結果として見送られた。この点に関しては昭和 36 年 7 月の税制調査会答申において次のように述べられている。「税法においては、私法上許された形式を濫用することにより、租税負担を不当に回避し又は軽減することは許されるべきでないと考えられている。このような租税回避行為を防止するためには、各税法において、できるだけ個別的に明確な規定を設けるよう努めるものとするが、諸般の事情の発達変遷を考慮するとき、このような措置だけでは不十分であると認められるので、上記の実質課税の原則の一環として、租税回避行為は課税上これを否認することができる旨の規定を国税通則法に設けるものとする。なお立法に際しては税法上容認されるべき行為まで否認する虞のないように配慮するものとし、たとえば、その行為をするについて他の経済上の理由が主たる理由として合理的に認められる場合等にはあえて税法上否認しない旨を明らかにするものとする。」結果的に見送られたものの、租税回避行為の否認規定に関してはこのような検討がなされていた。

① まず一つは、同族会社の特性、つまり近親者間において租税回避を誘発させるような私法取引の蓋然性に鑑み、非同族会社では通常なしえない行為または計算を不当と判断する見解、これは「非同族会社比準説」¹⁹と呼び、

② またもう一方は、営利法人そのものの存在意義を基点とし、本来、法人が経済的効果の無い行為計算をなしえないと位置づけ、不合理・不自然な私法取引は、結果的に租税回避行為を生じさせ「不当」とであると認定する「経済的合理性基準」とが存在する。

①の「非同族会社比準説」は、現代において、同族会社と非同族会社という区分の絶対性に対する疑義とともに、非同族会社では行い得ない行為計算とは何かという基準が余りにも明確性のないものであって、法機能の整合性が図れず判断に困難が積みまとうため、法としての公正さを保ち得ないと非難される。不当性の判断基準としては、①と②いずれの考え方をとって、具体的事件の解決に大きな相違は生じないと解されているが、現在では理論的に②の「経済的合理性基準」が有力視されている。

この「経済的合理性基準」について金子宏教授は著書の中²⁰で「抽象的な基準としては第二の考え方をとり、ある行為または計算が経済合理性を欠いている場合に否認が認められると解すべきであろう。そして、行為・計算が経済的合理性を欠いている場合とは、それが異常ないし変則的で租税回避行為以外に正当な理由ないし事業目的が存在しないと認められる場合のみでなく、独立・対等で相互に特殊関係のない当事者間で通常行われる取引(アメリカの租税法で *arm's length transaction*(独立当事者間取引)と呼ばれるもの²¹)とは異なっている場合をも含む、と解するのが妥当²²であろう。」とし、「したがって、否認の要件としては、経済的合理性を欠いた行為または計算の結果として税負担が減少すれば充分であって、租税回避の意図ないし税負担を減少させる意図が存在することは必要でないと解される。」と述べられている。

この独立当事者間取引とは、もともと、アメリカ連邦法人税法 482 条における *arm's length transaction* の法理から導き出された概念と考えられ、わが国の法人所得課税においては、法人税法 22 条 2 項の無償譲渡等²³の取引における価値測定基準の解釈上、その無償取引を行

¹⁹ 参考判例として 東京高判 S40.5.12(税資 49 号 596 頁)東京地判 S26.4.23(行裁例集 2 巻 6 号 841 頁)

²⁰ 金子:前掲書 404~405 頁

²¹ これに準じた判断基準を判示において述べたものとして、前述した平和事件等が存在する。

²² 同調する意見として 水野忠恒:「租税法」504 頁(2005 年)「いわば移転価格税制に採用された「独立企業間取引」という、アメリカ連邦法人税における“*arm's length transaction*”の法理が含まれることは否定できないと思われる。」と述べている。

²³ 規定上明文化されているものとして、租税特別措置法 66 条 4 項(国外関係者との取引に係る課税の特例)がある。独立企業間価格の概要として、浅井光政:「法人課税所得と独立企業原則」税務大学校論叢 40 号(2002

う法人の取引価格設定行為に関わり、その通常の取引価格とは、第三者間取引において通常成立する価格と解されている。租税回避行為の否認規定における原契約の取引価格も、通常でない不合理・不自然な取引価格と考えられているため、このような価格設定が行われる恐れのある特殊関係者間価格は、この考え方を流用して恣意的な価格設定の恐れのない独立当事者間価格に設定することが妥当であろうと述べられているのである。この法理に関して、水野忠恒教授は、その著書において、「もっとも、租税回避否認規定において、この法理はアメリカにおいて“arm’s length transaction”とはみられない。家族的・閉鎖的企業に対しては精査(close scrutiny)が要求されるという、いわば取引の真実性の否認の第一段階を意味するにとどまっており、直ちに租税回避として否認されるものではない²⁴。」という見解を示し、大淵博義教授は、「法人税においては、経済的合理性基準も独立当事者間取引も結果としてその不当性の判断は異ならない。」としながらも「米国における独立当事者間取引の基準は、収益と費用の対応的調整を前提としており、そのような対応的調整が予定されていない我が国の同族会社の行為又は計算の否認規定の不当減少の判断基準にはなじまない。」として、我が国においてはこの法理は判断基準として正当性を有しないとの見解を示していた²⁵。

この2つの見解は、平成18年度に対応的調整規定が創設されたことにより、今後の執行に対し大いなる示唆を与えるものであろう。特に大淵教授が改正前の基準性に関し、否定的な見解を述べられていた「収益と費用の対応的調整を前提」とすることが、改正後の対応的調整にて匂わされているのであるから、寧ろ現時点においては、この独立企業者間価格は原処分たる行為計算の否認規定について学説等で抽象的に妥当であるとする見解よりも、それ以上の規範性を課税庁が認識していると考えるのは早計であろうか。つまり、対応的調整規定は、独立企業者間取引を基準とした上で、対応的調整規定を考慮する。アメリカ連邦法人税法の影響を強く受けた形で改正がなされたとの推測もでき、アメリカでのこの原理からの執行状況は、本稿のテーマである対応的調整規定に大いなる示唆を与えるものでもある。

年)51頁～「同項2項では「法人が国外関連者と国外関連取引を行った場合、その取引に係る対価の額は、独立企業間価格で行ったものとみなす。」旨の規定を置く。そして同条2項では「独立企業間価格とは、①独立価格比準法②再販売価格基準法③原価基準法④その他の方法により算定した金額をいう(要旨)」と定める。この独立企業間価格の本質は、他から影響を受けない独立した企業の立場で公正な商議に基づき成立する価格であると考えるが、企業の取引価格の設定行為という側面において、独立企業間価格を設定するときの行為原則という意味で「独立企業原則」と呼ばれる。同条2項各号では、「独立企業原則」の具体的な基準として「特殊関係にない売り手と買い手が…売買した取引の対価の額」、「特殊の関係のない者に対して…販売した対価の額から通常の利潤の額を控除して計算した金額」と定めている。これらはいずれも「他から影響を受けない独立した企業の立場で公正な商議に基づき成立する価格」の発現と考える事ができる。」と述べている。

²⁴ 水野忠恒:前掲書 504頁

²⁵ 大淵博義:税務事例 Vol32-No.6(2000年6月号)7頁以下

本稿では、これらの背景を踏まえ、対応的調整に係る二重負担金額は、この“arm’s length transaction”の法理に準ずるような費用収益の対応がなされるものと仮定して記述していく。従前においても、立法政策として対応的調整を容認するも、排除するも、ともに可能なものであるとの見解も多く、上述したように、アメリカでは、「独立当事者間取引」では対応的調整を行っており²⁶対応的調整を図る仕組みが制定されている。

第二節 考察対象事件の概要

上記で規定の変遷等を述べてきたが、実際に改正前の租税回避行為に対する否認規定がどのように執行されてきたかを考察するには、具体的事件を取り上げることが必然であると思われる。本節では、まず具体的事件の概要を述べ、その各々について本稿のテーマである二重負担が、どのような私法関係の擬制の下に生じうるのかを数的にも表現するものとする。

また、租税回避否認規定の適用を受ける事案類型の一例として、上記の事案の具体的解消方法を論ずるにあたり、所得課税類型に属するものに関しては、次のような区分に従って考察してみるものとする。

- (1) (収益擬制型) 不当な無償・低廉取引によってあるべき収益を導くケース
- (2) (収益分配型) その収益を当該私法取引によって他へ不当な分配をしたとされるケース

第一項 否認の対象者が法人のケース～当初法人税法 132 条 1 項を適用された事案

- (1) 清水惣事件 第一審 大津地裁 S47.12.13 第二審 大阪高裁 S53.3.30

[事件概要]

清水惣株式会社(以下「S社」という)は、昭和40年11月末現在、子会社である訴外・東洋化成株式会社(以下「T社」とする)の発行済株式40%強を有しており、両社の関係は法人税法上の同族会社に該当していた。子会社Tは中小企業金融公庫の融資を受ける予定であったが融資が受けられず、S社はその設立1ヵ月後の昭和37年12月に、T社に対し4,000万円を限度にした期間を3年に限る無利息融資を行った。これに対し、課税庁はS社がT社に無利息融資をしたことは、貸付金の対価として通常收受すべき利息相当額の経済的利益を無償供与したことになると認定し、寄付金の損金不算入計算を行い更正処分を行った。その認

²⁶ 米国内国歳入法典 482 条(Allocation of income and deductions among taxpayers)は、租税回避を防止するために必要があると認めるときは、一定の事業者間での所得のシフトができるとされている。その結果、取引当事者の一方の所得が増額された場合は、それに対応して、他方の所得を減額する対応的調整が行われる。(Reg.1 482-1(d))

定利率は当時の通達上の年 10%の利率を用いて認定額を算出した。本件事件は、昭和 39 年度の事業年度分について、206 万円余、昭和 40 年度の事業年度に対して、258 万円余の増額更正を受けている。第一審においては、同族会社の行為計算否認規定の適用について課税庁が敗訴し、第二審において、法人税法 22 条 2 項の規定により課税庁が勝訴した事件である。(本件参照法令 法人税法 22 条 2 項 法人税法 37 条 5 項 (旧)所得税法基本通達 36-49 法人税法 132 条)

本事件を取り上げた理由としては、本件は結審において法人税法 22 条 2 項の適用事案であるが、本件の事実関係が生じた事業年度は昭和 38 年 12 月に始まる事業年度からであり、当時は昭和 40 年の法人税法全文改正前の旧法人税法下の事業年度であって、現行の法人税法 22 条 2 項のような「無償による役務の提供」に係る収益を益金に算入する規定が存在しておらず、当時は本件のような親子会社間の無利息融資の経済的利益供与に関しては、専ら租税回避行為として法人税法 132 条 1 項の規定により否認していたのである。同様に、増額更正処分の適用当初に法人税法 132 条を適用し、その後法人税法 22 条 2 項による増額更正処分として争われた事例に、有名な旺文社事件が存在する。

[二重負担が生ずると思われる論点]

本件の増額更正処分において、S 社について税務上の仕訳として表現すると、(借方)寄付金 206 万円(貸方)受贈益 206 万円として表現され、その寄付金相当額が法人税法 37 条の寄付金の損金不算入規定の適用により課税所得に取り込まれており、相対する私法取引を有する T 社については、「人格を別にするものであって、私法取引に変動を及ぼさない」こととされ、当該処分により反射的な私法取引の変動は生じず、S 社の有利子認定部分は T 社において支払うべき債務として取り扱われはしなかった。

二重負担を論ずるにあたっては、行為計算否認規定の原処分によって「通常用いられる法形式に対応する課税要件の充足を免れ、もって税負担の減少をさせる」行為について「通常用いられる行為」に引きなおすものであるので、対応的調整規定を論ずるにあたり、その原処分が認めた合理性のある行為の範疇で二重負担の金額等を論ぜねば整合性が図られない。

このことから、本件事例に関しては、S 社に係る擬制された税務上の経済効果としての受贈益(受取利息)が対象として論点となりえ、有利子の金銭消費貸借契約が通常用いられる私法取引として課税要件が引きなおされていることから、T 社で想定される擬制すべき税務上の法律効果は支払利息となりえるであろう。

(2) 名古屋地裁 平成 11 年 5 月 17 日判決 ・ ・ ・ 収益分配型

[事件概要]

製造販売業を営む甲社が、その代表者の妻である A の所有する設備を賃借し、その賃借料として 2,040 万円を支払ったところ、課税庁はその賃借料が高額であるとして、その賃借料は 900 万円が適正賃料であるとし、1,140 万円を否認したうえで A の役員報酬に加算をし、その役員報酬のうち 820 万円を過大報酬として否認した事案。

[二重負担が生ずると思われる論点]

本件に関しては、収益分配型の行為計算否認のケースにあたり、妻 A はその賃借料を事業所得として、また従前の役員報酬については給与所得として所得税の申告納税を済ませていたが、課税庁が認定した適正賃借料 900 万円を超える金額のうち、820 万円は妻 A への過大役員報酬であるとされたことにより、従前の規定どおり、この過大報酬の損金性は否認され、法人の課税所得を構成し、かつ妻 A にあつては 1,140 万円の給与所得の増額更正を余儀なくされながら、私法上の取引は否認されず、従前の賃借料相当額は 2,040 万円のままであった。

そして、法人によって否認された当該金額が減殺されないことにより、事業所得に含まれる 1,140 万円と給与所得となった 1,140 万円は、本来一の取引に含まれる対価であったにも関わらず課税される結果となっている。このことから、二重負担の対象となるであろう金額は、法人の課税所得に取り込まれた 820 万円の給与所得相当額となろう。

第二項 否認対象者が個人のケース～所得税法 157 条 1 項を適用された事案

(1) 平和事件 結審～最高裁判所第三小法廷 H16.7.20 ・ ・ ・ ・ (収益擬制型)

[事件概要]

遊戯具製造販売の(株)平和(以下「H 社」)の代表取締役であった中島健吉氏(以下「N 氏」)は、平成元年 3 月 10 日に。その保有する H 社の株式 3,000 万株を、N 氏の出資割合が 98% である(有)中島興産(以下「N 法人」)に 3,450 億円にて譲渡²⁷した。N 法人は、H 社の株式買取資金約 3,455 億円を、旧株主である N 氏が銀行から借入れた資金を基として、消費貸借契約により無期限かつ無担保・無利息の約定で借入れた。平成元年 3 月 15 日、N 法人は譲渡代金を証券会社に支払い、証券会社は N 氏に 3,425 億円を支払い、これを N 氏は銀行に返済した。以上により H 社株式は N 法人の所有するところとなったが、N 氏からの消費貸借

²⁷ 当時の税制では、個人の株式の譲渡についてのキャピタルゲインは非課税であり、課されたのは有価証券取引税の 18 億 9,750 万円であった。

契約に係る借入金は無利息のまま残存することとなったため、税務当局は当該無利息貸付について、所得税法 157 条を適用し 3 年分の N 氏の所得税につき、その利息相当額(平成元年度 153 億円余)を雑所得として認定する更正処分を行った。(参照法令 所得税法 157 条 国税通則法 65 条)

[二重負担が生ずると思われる論点]

本件の増額更正処分においては、N 氏について、その利息相当額が雑所得として課税所得に取り込まれており、相対する私法取引を有する N 法人については、「人格を別にするものであって、私法取引に変動を及ぼさない」こととされ、当該処分により反射的な私法取引の変動は生じず、N 氏の有利子認定部分は、N 法人において支払うべき債務として取り扱われはしなかった。上記 (1) の事例と同様に、二重負担を論ずるにあたっては、行為計算否認規定の原処分によって「通常用いられる法形式に対応する課税要件の充足を免れ、もって税負担の減少をさせる」行為について「通常用いられる行為」に引きなおすものであるため、対応的調整規定を論ずるにあたり、その原処分が認めた合理性のある行為の範疇で二重負担の金額等を論ぜねば整合性が図られない。このことから、本件事例に関しては、N 氏の債権は通常用いられる行為としては有利子貸付として認定されているため、その雑所得認定された利息相当額が二重負担の論点となると考えられる。

(2) 低額な賃貸料収入への否認事例～第一審 千葉地裁 H8.9.20

控訴審 東京地裁 H10.6.23 結審 最高裁第三小法廷 H11.1.29

[事件の概要]

納税者ら 3 名(上野千津子「以下 UT」、上野彰子「以下 UA」、岩永穎子「以下 IE」)は、同族会社である上野商事(以下「U 商事」)の役員であり、当該法人に各々の所有する不動産を賃貸し、U 商事はそれらの不動産の管理・修繕を行い、第三者に貸し付け賃貸料収入を得ていた。UT らは各々当該不動産の不動産所得および U 商事からの役員報酬と配当所得を申告納税していたが、課税庁は、UT らが U 商事に貸し付けている不動産の賃貸料が低額であって、これらの者の所得税の負担が不当に減少する結果となっているとして、所得税法 157 条の規定により当該収入(昭和 62 年度 1,500 万円余)を適正賃貸料(2,850 万円余)に引きなおして昭和 62 年を含む 3 年間の所得の増額更正処分を行った。この更正処分に対する申告所得の具体的金額は以下の通りである。

① 法人側の収入金額等

昭和 62 年に限って述べると、第三者からの転貸料収入の合計額は 3,200 万円余であり、

(UT 物件 1,508 万円余、UA 物件は 843 万円余、IE 物件は 814 万円余であった。) 当該法人は、その不動産の賃貸料として UT らに 1,500 万円余(UT に 723 万円余、UA366 万円余、IE407 万円余)を支払い、修繕費等として 170 万円余の費用および UT ら 3 名の役員報酬約 1,000 万円余(UT430 万円余、UA321 万円余、IE238 万円余)を差し引いた所得金額 530 万円余から法人税等を支払い、株主配当として 200 万円余(UT82 万円余、UA78 万円余、IE46 万円余)を配当していた。当時は本稿でいう対応的調整規定は存在しておらず、法人は UT らの増額更正処分に伴って増額された適正管理料相当額に関しては何らの私法上の契約に変動はきたさないものとされていた。

② UT ら個人側の所得金額等

UT の昭和 62 年に限って述べると、UT は当該不動産の賃貸料収入としての²⁸723 万円余(更正された適正賃貸料は 1,508 万円余である。)給与として 430 万円余、配当として 82 万円余を申告納税していたが、所得税法 157 条の更正処分によって所得が 568 万円余増額しており、UT の当該増額更正処分は、他の否認類型にもれず不動産所得のみ増額更正がなされたのみで、当該所得を原資とする U 法人からの給与および配当に関しては原申告を維持している。

[二重負担が生じるとされる論点]

当該事案においては、その更正処分の取消訴訟の中で具体的に二重課税に関する訴え提起がなされている。本件では、その経済的二重負担に係る原資となる収入金額について課税庁も次のように述べている。「U 商事が原告 UT の同族会社であることからすれば、実質的には、本件 A 転貸料は原告 UT の収入であり・・・」と法人の収入と個人の収入とを同一視していることがうかがい知れる。このことから UT らにおいては適正賃貸料として増額された所得と、その収入を原資として支給される当該法人からの役員報酬と配当収入が UT らの収入金額としてダブルカウントされている結果となっていることから、この役員報酬相当額と配当収入相当額について二重負担が生ずる論点となりえるであろう。

第三項 否認の対象者が相続人のケース～相続税法 64 条 1 項を適用された事案

(1) 地上権設定事件 第一審 大阪地判 H12.5.12 第二審 大阪高判 H14.6.13

結審 最判 H15.4.18

²⁸ UT のみ当該法人へ貸し付けた不動産以外にも所有物件を有しており、その不動産収入も含め申告していたが、ここでは事例の簡素化のため当該不動産のみの金額を記述するものとしている。

[事件の概要²⁹]

原告 X らは、被相続人訴外 N(当時 83 歳)の相続人である。平成 3 年 6 月 14 日、資本金 300 万円(総出資口数 60 口うち原告 40 口原告の婿養子 20 口)を出資して、駐車場経営を営業目的とする有限会社 S を設立し、それぞれ S 社の役員に就任した。同日、N の所有する土地について、駐車場事業用に供する目的で存続期間 60 年の地上権を設定し、その地代を年 3,684 万円とする地上権設定契約を締結した。N は、同月 20 日に死亡し、相続が開始した。X らは、N に係る相続税の申告に際し、本件土地に対し相続税法 23 条に基づき、更地価額から地上権設定割合 90%を控除して時価を算定し申告を行った。

S 社は、同月 30 日、本件土地に二階建駐車場の建築工事を発注し、駐車場経営を開始したが、平成 3 年 9 月から平成 4 年 8 月期の収入が 1,675 万円余。平成 5 年 8 月期では収入 1,322 万円。平成 6 年 8 月期の収入は 839 万円と、各事業年度において地上権設定に係る地代の支払のため大幅な営業損失が生じていた。

これらの申告に対し、課税庁は、「被相続人と同族会社 S が本件土地に対して地上権の設定を行ったことは、駐車場経営として利用する目的に対して、賃借権ではなく地上権という極めて強固な利用権を設定したことは極めて不自然であること。また、S 社の営業収益と比較して余りにも高額に設定された地代のために同族会社が大幅な営業損失を生じている点、また、地上権設定当時の N の年齢が 83 歳と高齢であったことを考えると、余りにも経済合理性を無視したものであるといわざるをえなく、本件土地の相続税評価にあたって自用地の価額から 90%相当額を控除した評価は、原告らの相続税の負担を大幅に減少させる結果となることは明らかであり、相続税法 64 条 1 項を適用して、同族会社が N との間で締結した本件地上権設定行為は、本件宅地について相当地代通達第 6 項(1)に準じた自用地としての価額の 80%相当額として評価することができる。」とし、増額更正処分を行った。

参考法令 相続税法 64 条 1 項 評価通達 25 及び 86・87 相当地代通達 6(1) 民法 265 条

[二重負担が生ずると思われる論点]

本件の二重負担を論ずるにあたって、行為計算否認規定の原処分によって「通常用いられる法形式に対応する課税要件の充足を免れ、もって税負担の減少をさせる」行為について

²⁹ その他、本件事例に関しては、原告らは他に A 社(平成 3 年 3 月設立)・B 社(平成 3 年 4 月設立)という同族会社を設立し、その出資原資は N が銀行より融資された 74 億円余の資金であり、この出資をもっていわゆる A 社 B 社方式をとることにより、理論的には被相続人 N の相続税を支払わなくて済むスキームを計画していたとされている。原告らが本件出資の評価について評価基本通達第 186-2 項の適用を行い、評価差額に対する法人税相当額を控除して時価を算定したことについても争点となっていたが、本稿における対応的調整規定としての二重負担にかかる論述を行うには、紙面の都合上、事案の簡素化が避けられず、よってこの争点については割愛して論述している。

「通常用いられる行為」に引きなおすものであるので、対応的調整規定を論ずるにあたり、その原処分が認めた合理性のある行為の範疇で二重負担の金額等を論ぜねば整合性が図られない。このことから、本件事例に関しては、原処分において地上権の設定行為自体が経済合理性を欠く行為として否認され、同族会社において通常用いられる私法取引は、相当の地代を支払うことにより成立する賃借権であるとされている。本件事案では、この擬制によって、当該土地等の相続税評価額を増額して更正処分を行っている。

対して、この擬制を行った場合、反射的に想定される同族会社の経済取引は、賃借権に基づいて相当の地代の支払いを行うという経済事象であるから、地上権設定に伴った地代の支払いから賃借権に基づく地代の支払いに擬制されたことにより金額的相違が生ずるのでなければ、そもそも更正すべき事由も、対応的調整自体も生じ得ないこととなる。

まず、この私法取引に対する擬制によって金額的差異が生じうるかという点であるが、同族会社S社は、被相続人Nから当該宅地等を借受ける際、権利金相当額の授受は行わず、当該取引は取引の当事者の一方に法人が介在する場合の土地の借地権契約³⁰であるため、法人税法施行令第137条における「借地権の認定課税を受けない土地の使用」に係る「取引が正常な取引条件でなされたものとされる金額」、つまり相当の地代による賃借契約を結んでいる。この土地の使用に伴う対価である相当の地代額は、私法取引として現に法的に成立している地上権に対する対価であっても、擬制された賃貸借契約として扱われても、この算定金額に変動は生じない³¹。結果、金額的相違は生じず、所得課税の下で行われる法人税に関して減

³⁰（土地の使用に伴う対価についての所得の計算）法人税法施行令百三十七条 借地権（地上権又は土地の賃借権をいう。以下この条において同じ。）若しくは地役権の設定により土地を使用させ、又は借地権の転貸その他他人に借地権に係る土地を使用させる行為をした内国法人については、その使用の対価として通常権利金その他の一時金（以下この条において「権利金」という。）を収受する取引上の慣行がある場合においても、当該権利金の収受に代え、当該土地（借地権者にあつては、借地権。以下この条において同じ。）の価額（通常収受すべき権利金に満たない金額を権利金として収受している場合には、当該土地の価額からその収受した金額を控除した金額）に照らし当該使用の対価として相当の地代を収受しているときは、当該土地の使用に係る取引は正常な取引条件でされたものとして、その内国法人の各事業年度の所得の金額を計算するものとする。

³¹相続税個別通達相当の地代を支払っている場合等の借地権等についての相続税及び贈与税の取扱いについて（課資2-58（例規）直評9 昭和60年6月5日〔改正〕平成3年12月18日課資2-51 平成17年5月31日 課資2-4）（相当の地代を支払って土地の借受けがあった場合）

1 借地権（建物の所有を目的とする地上権又は賃借権をいう。以下同じ。）の設定に際しその設定の対価として通常権利金その他の一時金（以下「権利金」という。）を支払う取引上の慣行のある地域において、当該権利金の支払に代え、当該土地の自用地としての価額に対しておおむね年6%程度の地代（以下「相当の地代」という。）を支払っている場合は、借地権を有する者（以下「借地権者」という。）については当該借地権の設定による利益はないものとして取り扱う。この場合において、「自用地としての価額」とは、昭和39年4月25日付直資56ほか1課共同「財産評価基本通達」（以下「評価基本通達」という。）25（貸宅地の評価）の（1）に定める自用地としての価額をいう（以下同じ。）。

ただし、通常支払われる権利金に満たない金額を権利金として支払っている場合又は借地権の設定に伴い通常の場合の金銭の貸付けの条件に比し特に有利な条件による金銭の貸付けその他特別の経済的な利益（以下「特別の経済的利益」という。）を与えている場合は、当該土地の自用地としての価額から実際に支払って

額更正の対象となりえる二重負担金額が生じうるかといえ、答えは否である。

(2) 借入金残高相当額による土地の売買 裁決 平成 16 年 3 月 30 日

[事件の概要]

同族会社 G は、原告 X ら及び被相続人 Y の同族会社である。G 法人は平成 2 年 1 月に土地建物 18 億 7,700 万円余を購入するにあたり、その購入資金を H 銀行からの融資および自己資金によって購入した。その後、バブルの崩壊等により地価の下落が激しく、本件土地建物等による事業計画も頓挫し、当該借入金の返済により業績が悪化して欠損法人となっていた。平成 12 年 10 月、業績悪化等の理由により、G 社は被相続人に対し当該土地建物を H 銀行融資残高と同額の 16 億 5,200 万円で売却し、H 銀行への債務を被相続人が承継することによる売買契約を締結した。同年 11 月に被相続人 Y は死亡し相続が開始され、原告 X は当該土地建物の取得と H 銀行への債務を承継した。よって原告 X はその相続財産から承継債務を控除することにより、相続税の納税義務は生じないものとして申告をせず³²にいた。そこで、課税庁は、当該土地建物の相続税評価額は 1 億 2,400 万円余まで下落しており、法人の売却価額である 16 億 5,200 万円は相続税評価額の約 13 倍と異常に高額な売却であったことから、G 社の売却行為による債務承継は原告 X らの相続税の負担を不当に減少させていることから、相続税法 64 条 1 項の規定により原告 X の債務控除を否認し、その相続税額を 4 億 7,200 万円とした増額更正処分を行った。

[二重負担が生ずると思われる論点]

上述したように、相続税法 64 条 1 項の規定は、「同族会社の行為により、相続税の負担が不当に減少する結果」となる行為計算を否認するものであるから、当該税目の税負担の減少は、資産課税たる相続税法の性質から、資産の評価額の減少を招くものか、また債務控除の増加を招く行為計算をその否認の射程とするものである。資産課税の課税根拠は、所得課税の類型である法人税法および所得税法とは異なり、この場合も法人が土地建物の高額売買を

いる権利金の額及び供与した特別の経済的利益の額を控除した金額を相当の地代の計算の基礎となる当該土地の自用地としての価額とする。

(注) 1 相当の地代の額を計算する場合に限り、「自用地としての価額」は、評価基本通達 25((貸宅地の評価))の (1) に定める自用地としての価額の過去 3 年間 (借地権を設定し、又は借地権若しくは貸宅地について相続若しくは遺贈又は贈与があった年以前 3 年間をいう。) における平均額によるものとする。

2 本文のただし書により土地の自用地としての価額から控除すべき金額があるときは、当該金額は、次の算式により計算した金額によるのであるから留意する。

その権利金又は特別の経済的利益の額 × 当該土地の自用地としての価額
(算式) **借地権の設定時における当該土地の通常の取引価額**

³² 相続人らが取得した取得財産の価額の合計額は 16 億 1100 万円余であり、債務控除として 16 億 5,200 万円を含めた債務控除を行ったことにより相続税の課税価格が算出されていないものと理解していた。

したことは是認し、何らの否認の効果が及ばないことから二重課税は発生していない。

(3) その他本条規定により二重課税が存在するとして、減額更正処分を求めた事案

相続税法 64 条 1 項の規定により行為計算否認の適用をうけた事例については、本件含めて 2 件のみであり、論旨の中で、二重課税について減額更正を求めた事例は存在していない。

(4) 租税回避行為否認規定～その他の法令

租税回避行為の否認規定としては、その他(地価税法 32 条 1 項 事業税法 72 条 43)に規定されているが、具体的否認事例は生じていない。

第三節 対応調整の求めに対する改正前の見解

第一項 納税者の主張と課税庁の見解

課税庁は、二重課税の訴えを受けた場合においては、次のような見解・主張を示している。具体的に二重課税が生じているとの訴えを争点に掲げている事件について、納税者の主張と、その抗弁として課税庁が述べている論旨は次のようなものである。

法人税にかかる事案では、法人税法第 132 条 1 項の適用事案で二重課税を論じたものとして、同族会社が死亡した代表取締役に対して支給した退職金の一部分の損金算入を否認した事例において、相続人が主張するその否認された退職金の一部も相続税の申告の際に課税価額に含めたのであるから当該退職金の額は実質的に二重課税であると訴えた事例（大阪地裁 昭和 44 年 3 月 27 日判決）では、課税庁は「法人税では当該年度に所得金額があれば、その法人について、法人税が課せられる。相続税法では相続財産があれば、その相続人について相続税が課せられる。それぞれ課税の対象が異なるのである。法人について法人税が課せられた所得が、その後財産として相続の客体となった場合、これについて相続税が課せられるのは、事の性質上当然であって違法ではない。経済上二重課税となるからといって、法律上信義則に反するものではない。その相続税の申告・納付は、本件退職金の否認と矛盾・抵触せず、前者によって後者が取消されたこととはならない。」と主張した³³。

所得税法 157 条の適用事案³⁴について二重課税を論じたものとしては、不動産管理会社の

³³ その他法人税法 132 条 1 項の適用事案ではないが、法人税との二重課税を訴え出たものとして、秋田地裁（昭和 61 年 5 月 23 日判決）は親子会社間での無利息融資に関して二重課税の不利益を受ける旨の主張の排斥例。山口地裁（昭和 59 年 3 月 15 日判決）は法人税課税と役員賞与の所得税の二重課税性について訴えた事例の排斥例。大阪地裁（昭和 58 年 2 月 8 日判決）グループ法人において順次低額譲渡がなされた場合に寄付金課税がされることが二重課税となると訴えた事例の排斥例。東京地裁（平成 8 年 10 月 17 日判決）では役員派遣料を寄付金として損金不算入とすることは二重課税となる旨の主張排斥例などがある。

³⁴ その他所得税法 157 条の適用事案としては、福岡地裁（平成 4 年 2 月 10 日判決）病院管理法人における適正委託料算定と当該同族会社から受けた役員給与の所得税にかかる二重課税の主張排斥例などがある。

支払賃料が過少であり、個人の受け取る受取賃料が過少であると否認する以上、本来法人がその適正行為をしたならば個人へ支給をすることが困難である法人が支払った配当および給与も減額更正すべき旨の主張が排斥された事例(東京高裁平成10年6月23日判決)では、第一審の千葉地裁では納税者U氏らは「被告(課税庁)は、U商事の法人税確定申告に対する更正処分をしていない。しかし、被告において、原告らの賃料収入額(受取賃料額)を増額させる(したがって納税額を増額させる)更正処分をした以上、それに対応して、U商事の支払賃料を増額させる(したがって納税額を減額させる)更正処分をなすべきであり、原告らの所得税について増額の更正処分をしながらU商事の法人税について減額の更正処分をしないのは実質的には二重課税であり、それは本件更正処分を違法ならしめるものである。なぜなら、所得税法157条は制裁的規定ではないからである。」と主張しており、「仮に、被告の本件各更正処分による賃料額をU商事が原告らに支払うものとする、U商事には、もはや原告らに配当金や給与全額を支払う余地はなくなるのであり、原告らが受け取った配当金はU商事に全額返還すべきであり、また、原告らが受け取った給与もその一部を返還すべきこととなるのである。そうすれば配当所得の金額は零に、また給与所得の金額も大幅に減額されるべきである。」と主張していた。

相続税法における適用事案においては、取引相場のない株式を純資産価額方式により評価する場合において、評価会社が負担した弔慰金に関し、納税者は退職手当金等として負債に計上して株価を算定すべきであり、そうでなければ相続税において二重課税が生じると主張した事案(平成16年4月22日国税不服審判所裁決)では、その裁決において「相続税法基本通達3-18ないし3-23の区分により弔慰金とされたものについては、退職手当金等とは異なり相続財産とはみなされず、実質上の二重課税とはならないので、弔慰金を負債に計上する必要はないと解するのが相当である。」との見解を示している。

このようにして、各税法における租税回避否認規定から派生した経済的二重負担の税額に関する訴えは多種多様なものであり、そのどれについても納税者の主張は全く受け入れられることは無かった。

第二項 判例の見解

裁判例においては、従来から二重課税に関する見解に対しては、主に個人と法人とは適用される税法を異にし、それぞれ全く別の課税主体として規定されており、また、行為計算否認規定を定める根拠である法律と、対応調整が問題となる法律が、それぞれ別のものであ

て、両者は根拠となる法律を異にするからであると、相手方法人に係る更正処分に関しては、本件の否認規定の適用と全く無関係であり、調整を行うべきとの見解は示さぬものが主流であった。これらの説明によると、清水惣事件のように法条文が同じ法人税であった場合は矛盾することは明白である。また平和事件の判示では「原告の税額等を計算する上で本件認定利息を擬制したものにすぎず、利息債権の発生を認定したのではなく、現実にされた行為又は計算そのものに実体的変動を生じさせるものでもない。」また回収不能となった債権にかかる部分の認定利息につき調整を申し出た際には、「本件規定は、既に説示したように税務署長の認めるところによって計算された所得金額等に基づいて更正又は決定を行うことができるとするものであって、現実の収入や、収入すべき権利を私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 64 条 1 項を適用又は類推適用する余地はないものというべきである。」と、擬制による効果は個人にのみ限定し、相対する取引相手方の法人にかかる対応的調整は一切認められてはこなかったのである。

また、不動産所得を有する納税者が、所得税法 157 条の規定により高額な管理料を法人に支払っていた事実を否認された事案について、その同族会社から受けた給与所得を考慮しないと二重課税ともいふべき高額な課税負担を受けるとの訴えに関しては、福岡高裁平成 5 年 2 月 10 日判決³⁵で、「原告の役員報酬は・・・代表取締役としての役務の提供の対価として支給される給与所得であって、所得税法 157 条が適用される不動産所得とは所得の発生根拠を異にする別個のものであるから・・・原告の取得した役員報酬を考慮する必要がないことは当然である。」と一蹴し、「また同条の適用により同族会社の行為計算が否認されるのは、課税の計算上のみのことであって、同法人として実在する行為又は計算に何らの影響を及ぼすものではなく、したがって、課税の計算上も否認された以外の行為又は計算に考慮を払う必要はない。」とし、さらに二重負担に対する納税者の主張に対しては、「同条適用によって生じる右のような結果は、同条が同族会社の組織・運営を利用した租税負担回避のための恣意的な行為又は計算を防止・是正する趣旨のものであり、これによって生じる警告的・予防的機能を考慮することなくとられた行為・計算に起因するものであることからしても不当な結果と思われぬ。」さらに「現実に O ビルから原告に支払われた賃貸料と通常支払われるべき賃貸料との差額は、本来原告が受けるべきものであり、原告の所得となってしかる

³⁵ 不動産管理会社に対する適正賃貸料を問われた事案 納税者が賃貸により得る不動産所得と同会社から受けた役員報酬が課税されるのであれば、役員報酬に対して二重課税ともいふべき不当に高額な課税負担を受けると訴えた事例

べきものであったところ、現在の関係者の所得状況は、右差額がいったん原告の所得となった後に、原告がそれを主として O ビルに処分した場合といわば同様の状況であって、その場合の課税関係と対比して考えるならばより高額な税負担を強制されるとか、不当な二重課税であるとする批判は必ずしも当たらないように思われる。」と判示するなどし、役員報酬(給与所得)等に対する所得税負担を考慮する必要はないとしていた。

対応的調整について一步踏み込んだ判旨を述べたのは、東京高裁平成 10 年 6 月 23 日判決³⁶である。ここでは「同族会社に対する課税をそのまま放置することは、実質課税の見地からすると妥当でない³⁷」とし、「所得税法 157 条 1 項は、税負担の公平を期するために、同族会社との関係において不当に所得税額を減少させる結果となる行為・計算を否認しようとするものであるから……株主等と同族会社との間の取引行為を全体として把握し、その両者間の取引が客観的にみて……判断するのが適当である。」としたただ一件であった。

この判断は、同族会社から支払を受けている役員報酬等や配当に係る所得税負担を考慮し、そもそもの不当に減少した税額を判断すべきであるとの考え方を採っており、株主等が同族会社から支払を受ける給与所得及び配当所得の金額を減額して更正すべきかについては、「行為計算の否認は、実質的に公平な課税を行うために所得を適正に把握しようとする制度であり、かつ、現実になされた相互に関連し一応整合性を有する一連の行為・計算を否認して、別の行為・計算に引き直すものであるから、現実になされた行為・計算の一部を取り上げて否認するのは必ずしも妥当ではなく、これと必然的に関連する他の部分をも否認して計算をしないことが妥当な場合が多いと考えられる……従って、行為・計算を否認することにより全体として所得の適正かつ実質的把握に資するようにすべきであって、一部の行為・計算のみの否認が全体として正確かつ実質的把握を損なう場合には、問題があるとしなければならない……同族会社の行為・計算を否認するにあたり、関連する全ての事項を否認して計算しないことは、相当の困難を伴う。」として、対応的調整の可能性を示しながらも、「本件の場合においても、前記管理料をもって U 商事の収入とすることは一応できると考えられるが、これをどのように控訴人ら各人の給与・配当等に計算しないかなどについては、当該同族会社の定款等その他種々の要因も考慮せざるを得ないから、給与・配当等の算定について相当の困難が伴うことは否定できない。その一方で、本件のような同族会社の行為・計算の否認が法的に是認されれば、その後は、納税者がこれを前提とした申告を行

³⁶ 公刊物未登載 いわゆる転貸方式による過少不動産賃貸料につき所得税法 157 条が適用された事例。

³⁷ ただし、同族会社の所得につき減額更正がなされていなくとも、個人に対する更正処分そのものが違法となるとまでは解されない。と判示している。

うものと期待することができ、その意味で、行為・計算の否認は警告予防的機能をあわせもつとみざるをえない。(しかし、実質課税ないし課税の公平の原則に照らすと、右の警告予防的機能を強調しすぎるのは妥当でない。原文ママ)そうすると、同族会社の行為・計算の否認の結果、株主等に対する課税額等において著しく過酷になるのであれば別として、そうでなければ、本件のような一定の箇所についての行為・計算の否認も、これをもって直ちに違法と断ずることは困難な面があると言わざるをえない。」と述べており、現行対応的調整規定の制定前ではあるが、従来の調整不可一辺倒の見解ではなく、対応的調整に関する一定の理解を示した。なお、この判断は後に続く最高裁判決平成11年1月29日判決においても妥当とされ是認されている。

第三項 学説の見解

対応的調整規定の創設前においても「二重負担」に関しては、納税者からの主張により、度々司法からの見解が述べられていたが、対応的調整を行うことを認めた判例は一件も無かったことは前述したとおりである。これに対して学説では、その「二重負担」にかかると思われる経済取引に関して、同族会社の法人税負担について更正すべきか否かという論点で次のような見解を示している。三木義一教授は「特殊関係者たる個人の行為の私法上の効果に影響を与えずに、課税上の計算において所得を増加させたのであれば、同族会社の行為の私法上の効果に影響を与えることなく課税上の所得計算において同族会社の所得金額を減額することも可能であり、その方が課税上の所得計算として遥かに合理的ではないだろうか³⁸」と述べ、対応的調整に対しては肯定的な見解を示している。小田信秀教授は「行為計算否認により株主等個人の所得を増額更正したことに伴い、同族会社の所得が現実かつ必然に減少するものではない・・・同族会社が行為計算の否認に係る過大収益部分または過少費用部分を株主に返還しまたは支払わない限り同族会社の所得は減少しないこと及び現行法規は対応的調整について何らの規定も設けられていないことからして、消極に解すべきではないかと考えており、仮に対応的調整を行うべきだというのであれば、立法論として別途検討すべきであろう³⁹」また、東京地裁平成元年4月17日判決について佐藤英明教授は、「法157条は全体としての取引を実質に合致するものに引き直す権限までを税務署長に与えたものではない。しかし、明らかに本来納税者の所得となるべきものの一部が、同族会社を経由して納税

³⁸ 三木義一：「所得税における同族会社の行為・計算の否認をめぐる判例等の動向」税理36巻5号91頁

³⁹ 小田信秀：「所得税における同族会社の行為計算を巡る諸問題」税務大学校論叢33号66頁

者に還流している場合には、その部分は、納税者の所得計算上、不動産所得と給与所得とのダブルカウントがなされることになり、極めて不合理な結果となる。」とし、「適正な不動産所得等を計算すると同時に、納税者が同族会社から受ける給与所得等のうち、納税者の不動産所得に直接原資を持つ部分は課税の対象から除かれるべきである。」⁴⁰と述べられている。このように、所得税法 157 条によって否認された私法取引に係り、法人において生じた事象(役員報酬や配当等)については、個人の所得税に還流する性質を持っていることは確かであるが、その給与所得等を考慮するにあたっては、法人税上、株主総会等の決議によって支払われたものであり、その決議という私法上の事象をどのように合理的に否認をして斟酌するのか、またその役員報酬自体、単一の個人に支払われるとも限らず、否認された個人の所得との明確な相関関係を持ちうるのか、また平和事件のように現実に金銭的資金の発生概念が生じないケース等、課税関係の判別も困難なものであることが多い。これらについては学説によっても様々な見解が生じており、本稿で取上げるようなケースの場合は、特殊関係者間の取引であるため、所得に対する相関関係が発生する蓋然性は高いと思われるものの、一義的な見解は出ていない。

⁴⁰ 佐藤英明:「税務事例研究」21 卷 53 頁～55 頁

第二章 改正後の調整規定の法的権能

第一節 現行上の法的権能

平成 18 年度の税制改正により創設された同族会社の行為計算の否認に対する対応的調整規定(所得税法 157 条 3 項・法人税法 132 条 3 項・相続税法 64 条 2 項・地価税法第 32 条第 3 項⁴¹⁾)について、その改正趣旨等を示す「改正税法のすべて(平成 18 年版)」(財)大蔵財務協会刊行では、その改正の趣旨について以下のように述べている。所得税法では「法人税法第 132 条や相続税法第 64 条の規定の適用による法人税、相続税又は贈与税の増額計算が行われた際に、反射的な計算として求められる所得税の所得金額等を減少させる計算を行う権限が税務署長に法律上授權されているかは必ずしも明らかではありません。このような状況の下では、納税者の利便性を損なう上、会社法の制定に伴う法人成り等の対応にも支障をきたす恐れがあることから、法人税法及び相続税法の適用関係に係る明確化措置として、法人税法第 132 条や相続税法第 64 条の規定による法人税、相続税又は贈与税の増額計算が行われる場合に、税務署長に所得税における反射的な計算処理を行う権限があることを明定することとされました。」とし、この改正は平成 18 年 4 月 1 日以後に行う行為又は計算について適用される旨を述べている。なお、同様に法人税法、相続税、地価税について同趣旨の制度が整備されていると記されている。

前章において、行為計算の否認規定による、いわゆる「二重課税」の解消を望む訴訟の提起例を述べたが、平成 18 年度の改正により、本条項はこれらの要望を叶えうる規定ではないかと期待もされているところである。然しながら、対応的調整規定は立法されたものの、次の理由により、その法的権能が不明瞭で、執行を疑問視する声も多い⁴²⁾。

- (1) そもそも、法人税法 132 条 1 項等の規定は租税回避行為否認規定であるのか。
- (2) 否認規定とすると、本規定により対応的調整は確実に執り行われるのであろうか。
- (3) 本条文の「準用」の意味する文理解釈上の問題点

という論点から執行を疑問視する声も多い。これらの論点については、清永敬次教授は、この規定については「ただ、新設規定の文言から直ちに右のような趣旨を読み取ることは必ず

⁴¹⁾ 同様の租税回避行為否認規定は地方税法(事業税)第 72 条の 43 にも存在するが、上記国税の対応と異なり、現在において対応的調整規定は存在していない。また、この本条の適用を受ける場合に課税権を授權されているのは都道府県知事であり、都道府県知事が「事業税の負担を不当に減少させる結果」を判定することに関する疑義も呈されている。

⁴²⁾ 酒井克彦:「租税法律関係における対応的調整とその諸相」税理 50 卷 8 号 131 頁(2007 年 6 月)
「筆者は、この規定の改正は、対応的調整を読み込んだものと理解しているが、そもそもこれが対応的調整を意味しているとは言い切れないという有力な議論もある。この改正規定の意義をめぐる議論は未だに尽きるところがないが、そもそもこれらが議論されるのは、同規定の明確性に問題があるためであるともいえよう。」

しも容易でないように思われる。」⁴³とし、金子宏教授は、「この規定は、対応的調整としての減額更正をも認める趣旨であるといわれている。」⁴⁴と述べられるに留まり、大淵博義教授は「必ずしも明確ではない。……例えば、株主の同族会社への過大管理料を所法 157 条 1 項で否認した場合、同族会社の所得をその否認額だけ減額する更正ともいう。しかし、法法 132 条は増額更正を前提とした規定として理解されていた。これを減額更正にも適用するという解釈であれば、いわば、対応的調整を容認する規定ということになる。いずれにしても改正税法の説明では不明確である。」⁴⁵とし、水野忠恒教授は「同族会社の行為又は計算の否認については、法人税法 132 条や相続税法 64 条の規定により、法人税・相続税または贈与税の増額がなされた場合、それに対応して所得税の所得金額等を減少させる税務署長の権限は明らかではなかったので、平成 18 年度税制改正において、同族会社の行為または計算の否認の規定(法人税法 132 条 1 項・相続税法 64 条 1 項)の適用があった場合において、所得税に係る更正または決定について準用するものとされた(所得税法 157 条 3 項)。」⁴⁶と述べられ、税務署長の権限が明確にされたと論じられている。

そして、上記の論点に対しては、現行上は次のような見解が存在している。

(1)については、従来の判例・学説においても租税回避否認規定として位置づけており⁴⁷、前章第一節でも述べたとおり、その「不当性」の判断については「経済的合理性基準」が用いられていることが多い。

(2)否認規定であるという大前提からすると、租税回避とは脱税とは異なり、課税要件の充足を避け、納税義務を生じさせない私法取引を構成するに留まる。従って、ドイツのように包括的否認規定が存在していない我が国においては、これは法律上合法的なものであり適法であると言わざるを得ない。然しながら、租税回避行為の否認規定は、適法であるとしてもなお課税の公平が害されていると思われるものにつき否認の適用をなすべきものであって、適正な課税所得計算を律するものと解されている。また、判例上の多くにおいて「租税回避行為に対する意思を問わない」とされていることから、本源的に当該処分目的は罰則としての否認ではなく、適正な行為計算を課税上実現するための規定であるから、その適正計算は単に租税上の公平を律するだけのものであるとも解される。よって、今回の規定の創設

⁴³ 清永敬次:「税法 第七版」47 頁(平成 19 年)

⁴⁴ 金子宏:「租税法 第 12 版」377 頁(平成 19 年)

⁴⁵ 大淵博義:「平成 18 年改正に関連して」ミロク租税判例研究会 研修会資料 1 頁

⁴⁶ 水野忠恒:「租税法 第 3 版」500 頁(平成 19 年)

⁴⁷ 水野忠恒:「租税法 第 2 版」501 頁(平成 18 年)「現在では、同族会社の行為・計算の否認規定は、租税回避に対する否認規定であると考えられることは明らかである。」

によって、税目間で相関関係のある、つまり同一視できる所得であれば、公平性を律するためにも、もう一方の取引の相手方である法人の所得について適正に更正されえりと考えられるのは自然なことでもあろう。

しかし、租税回避の否認規定自体の目的が制裁・予防的色彩を秘めて適用されている趣意を述べるもの⁴⁸もあり、適正な申告に引き直すことのみを以ってして対応的調整を行うべきと考えるのも早計との見解もあろう。また、かかる法人税法が、法人は合理的経済人であることを原理として組み立てられている以上、過大収入などに関しては、法人の存在目的からしても経済的合理性に叶うと考えることも当然であり、法人税法単体の存在意義から思慮しても、減額更正が行われることが必然とも考えにくい。このような視点からしても、対応的調整規定において、税務署長が付与された権限が如何様な権能をもっているのか全く不明瞭である。次に、対応的調整規定の本文において記されている「準用」についても、かかる文言の意味合いが不明瞭であり、根本的に本規定の適用を不明瞭なものとしている。これについては、酒井克彦教授が「すでに指摘されているように、この規定の文言のみをよりどころとして、対応的調整規定であると理解するには乗り越えなければならないハードルがある。一例を例に挙げれば、『準用』の意味するところが判然としない。そもそも同族会社等の行為又は計算の否認規定は租税回避否認規定であると理解すると、準用する規定自体が租税回避否認規定としてしか機能しないはずである。にもかかわらず、その租税回避否認規定を『準用』して、減額更正処分の根拠たらしめるというのには抵抗を感じざるを得ない。所得税法 157 条 1 項又は法人税法 132 条 1 項あるいは相続税法 64 条 1 項を租税回避否認規定でないとして位置づけられるのであれば、『準用』という文言に違和感を感じる必要はないのかも知れないが、かような理解は、これまで長い間の判例法理や学説上の議論が同規定の適用をめぐる租税回避否認規定と位置付けてきたこととどのように整合的に理解し得ようか。⁴⁹」と述べられている。

確かに、本稿のテーマである租税回避行為否認規定自体及び対応的調整規定に関しては、その主語が「税務署長は・・・」となっており、この法文構成上から言っても、第一次的に課税要件事実を判断するのは税務署長であって、「準用」が不明瞭であるとしても、納税者の解釈の余地を挟まないものではあるため、当然に納税者の法文解釈により減額更正を義務的に請求できる規定ではないことも確かである。よって、納税者からしてこの条項が課税要件

⁴⁸ 東京高裁平成 10 年 6 月 23 日判決

⁴⁹ 酒井克彦:前掲「租税法律関係における対応的調整とその諸相」132 頁

明確主義に則って明確に判断できるものである必要性もまた無いのかもしれない。しかしながら、納税者が不測で納得のいかない租税債務を突きつけられ増額更正をされた結果、公平感を感じられないのであれば、この不公平感・不明瞭さを放置しておくことは尊厳されるべき租税の理念に反するものであるといえようし、このような租税の理念は、本来、実質的原則と形式的原則との適正なバランスの上で執行されることが理想であろう。

確かに、租税立法に関し、日々国民がそのバランスをコントロールをできない以上は、誰かが租税の公平を保つべく判断を下さねばならないであろう。その判断の担い手として、まず我が国では国政上その執行判断を課税庁に委ねている。しかし、その判断裁量が肥大し強固なものとなってしまうと、それはもう民主主義制度をも逸脱しかねない。上記で述べた法条文の不明瞭さからくる執行基準の不明瞭さに対し、我々もまた裁量の肥大化を牽制すべく注意を払うことも一国民としての義務ではないのかと思われる。懸念されえる裁量の肥大化を防止を検討するため、第二節においては課税庁側の法的権能を考察する。

第二節 課税庁の権能

第一項 税務署長の権利義務

第一章の冒頭で述べた通り、租税回避否認規定は、創設当初は所得審査委員会の審査に服していたが、現代では法条文の示すとおりその主語が「税務署長は…」となっており、「不当に税額が減少」し、否認規定の適用を発動するか否かは第一次的に税務署長の判断に委ねられている。

租税に関する法律は、まず国民が選出した議員により、議会制民主主義の下で課税の公平等の理念を既に内包した形でその課税要件等を制定した法条文により制定され執行される。この執行の担い手たる行政庁が課税庁である。その執行は租税の徴収等を含めた多面的行動を実現させており、その行為は「行政行為」として、納税者に何らかの法的義務を課したり、法的利益を与えたりする。このような法律効果の実行性を確保するためにも、「公権力」が認められており、その権能の緒源は「法律による行政の原理⁵⁰」であり、そしてその行使は法律に従ってのみおこなわれなければならない。この原理には、基本的な考え方たる原理が存在し、まず国民の法的安全性が図られなければならないという考え方が根底にある。これは

⁵⁰ 藤田宙靖:「行政法入門 第4版」38頁～ここでは「行政は、たとえどんな理由づけ(たとえば“公共の福祉”“国民の生命の安全”など)によってであろうとも、行政権の担い手(行政機関)のかつてな判断でおこなわれてはならず、国民の代表である議会(国会)が定めた一般的なルール(法律)にしたがってのみ、おこなわれなければならない。」という原則である、ということが非常に重要であると述べている。

租税法でいう法的安定性の確保に通ずる。この基本的考え方に則って、行政は必ず前もって定められている一般的基準に従って執行されるのでなければならない。そしてその安定性を確保するためには、その一般的基準は行政機関が勝手に決めた基準であっては確保されないため、「法律」に従った内容によって執行されねばならない。

このように「法律」を拠りどころにする理由は、もともと「法律による行政の原理」は、行政の恣意性を排除し、私達国民の権利と自由を保護するという機能を持ち、行政が行う行為は法律に従って行われているということが最も重要とされているからである。

しかしながら、これらの原則を貫徹することが必ずしも私人の権利や自由の確保に結びつかないこともあろう。法律が種々の正義、租税でいう公平感を内包し制定されているとしても、私人の個々に対してその正義が必ずしも万全なものとして作用するとは限らないからである。つまり、「法律による行政の原理」が完全なものとならない以上、私人の権利等の保護のために、例外として、行政機関が自分自身の判断で行動できる「自由裁量」が存在するのである。このような理由から、法律はしばしば行政機関に対し幅広い決断の裁量を授け、法律で詳細な基準等を定めていない場合には、包括的な判断基準の授けを可能とする「自由裁量行為」というものが存在する。

通常、行政庁に認められている裁量権の範囲内でなされた行為は、その判断が行政庁の自由な選択に委ねられているとされている⁵¹ため、納税者の全ての申告のうち、租税回避行為が行われていようものに関し、租税回避行為の否認規定の発動が100%適用されなくとも、違法を構成することは無いと思われる。この場合、課税庁が見逃した事案については、ただ不当であるに留まり、従ってその見逃した行為自体は司法審査に服することもない。しかし、課税庁が余りにも公平を害する程度の割合で、租税回避行為を見逃すような執行上の欠陥を行っていた場合や、本規定にかかる処罰的視座から、否認行為の執行に関しては積極的であるのに、対応的調整の求めに関しては過度に消極的対応を行う場合においては、裁量の違法を構成するとも思われる。また、この見逃し行為や処罰的視座についての行政庁の内的意識については、我々国民はその内実については計り知れないことでもあり、執行の充分さが担保されていないとも思われる。結論として、本稿テーマにおける対応的調整についても、条文上からその執行要件も不明瞭であり、課税庁の執行基準の統一見解が確立されているのかわからないのかも不明瞭であり、そもそも税務署長の租税回避行為の否認発動権についても、更正処分を準用する行為に関する権能についても、共に判別し難い状況である。

⁵¹ 藤田:前掲書 55 頁

本稿でテーマとしている対応的調整についての法的権能は、その主語と結語が示している通り「税務署長は・・・できる。」とされており、自由裁量の範疇であると思われるが、租税法規は法律による行政の原理がことのほか厳しく適用されることとされており、本規定においても、その法律の規定の趣旨・目的を十分に考えれば、法律が定めている客観的な基準があつて然るべきものであらうと思われるので、自由裁量のうちの「法規裁量」(羈束裁量)であると思われる。

法が、行政庁に裁量権の行使を認めている場合であっても、行政庁の恣意的決断を許すものとは解されないので、裁量権は、当然に公益の確保、行政目的の遂行のために行使されねばならない。そのような法の趣旨を無視して、恣意的に公正を欠く裁量を行い、処分を行った場合は、不当に留まらず違法を構成し、裁量権の濫用にあたるもいえよう。よって、対応的調整規定が改正の趣旨にあつたように、「反射的に行われる」ものであつて、本当に減額更正を意図する法条文であつたならば、この法的権能が行政活動として行われなかったり、または運用が不規則・不明瞭であつたりするなどによって、私人の権利等が保護されえない場合にあつては、適切ではない判断があるとして、その適法・違法に関しては司法判断の対象ともなりえるのではないかと考えられる。

第二項 手続的公正への考察

わが国は、行政行為に対する私人の権利等の救済制度が未だ不十分であるといわれて久しい。わが国には行政裁判所の存在があるわけでもなく、租税に限らず、行政庁との間における紛争において、私人の権利等が十分に保護されているとはいいがたい。

租税に関しては、確かにその審査自体においても、専門的知識等が要請されるどころであり、税務署長の裁量に関して言えば、執行状況の明確な情報等も一般には認知されがたいところであり、行政法の理念に従つて処分の執行が理想的に運用されているか否かは全く推測できない。仮に対応的調整規定と認識されたとして、減額更正処分を行うとするその判断基礎の主眼はどこに置かれるのであらうか。前述した福岡高裁平成10年6月23日判例でも、二重負担にあたる可能性を示唆しつつ、減額更正を行うに足りる明確な内容は示されているとはいいがたい。「二重負担」とされえるためには、まず行為計算否認によって増額された否認対象者の所得が、相対する法人の所得と同一視されえねば「二重負担」とはなりえないであらうから、①双方の各税目の本質、つまり課税論拠を基点として考えるのか②二重負担たる所得が分散等され、法人の他の所得に溶け込み、それが分配等されていることについて、

同一視すべき部分を抽出する技術的困難性、つまり調整可能性に対する視座により、技術的な対応調整が困難な場合には、最小徴税費等の観点から、困難な事案については対応調整を図らないとするのか。という疑問点も生ずる。

まず、①が不明瞭である以上、理念・根拠のない裁量によって執行されえるので、到底課税の公平の実現はありえないと思われる。また①の論拠に対する論拠が明確となったとして、②の技術困難性による執行の有無が判断されるようでは、また課税の公平が害されかねない。

このように、平成 18 年度改正によって創設された対応的調整規定には、上記、第一章、第二節でも具体的事例を採り上げた中で推察できるように、多面的な問題点が生じている。それでは、このような問題点を抱えた中で、問題提起されている部分に関して、不要な争いを避け納税者からの訴えを解消するにはどうしたら良いのか。また、現行規定上、具体的に対応的調整に関する運用展望はいかようなものであろうかを考察してみようと思う。

(1)事前照会制度の必要性について

租税回避行為の否認に係る更正処分は、納税者にとっては事後にフィクションの課税要件が創設され、否認を受けるものである。更正処分を受ける前においては、納税者は適法なものとして申告を行っていると思われる。仮に租税回避の意図があつたとしても、現行法上、租税回避行為が生ずるのは、法の欠陥がある場合、つまり、法によって予定されておらず適法な取引として認知されると解されているため、まずは適法との認識の下で納税者の法解釈の範囲によって申告納税がなされるであろう。それは、租税回避の意図の有無に関わらず、いずれにしても租税回避行為の否認規定の法条文を読む限りにおいては、実質的に「税負担を不当に減少」させる取引に該当するやもしれないという納税者の法令解釈に対する疑義も抽象的に生ずる可能性はあるが、形式的な基準も無く、仮に自己の取引が租税回避行為に該当するかもしれないと想定されても、その申告が是認されるもの否かを申告以前に判断することは困難な状況であるから、本条文にあつては、前述した通り、予見可能性と法的安定性を具備していない。

このような納税者の予見可能性確保の向上を目指して、国税庁では、平成 16 年 2 月に従来の⁵²事前照会に対する文書回答手続に関する事務運営指針の一部改正を行い、「特定の納税者の個別事情に係る事前照会制度についても、一定の要件に該当しない限り文書回答手続の

⁵² 国税庁では、平成 13 年 9 月から個別の取引等に関する事前照会が多数の納税者に関わる場合に、事前照会に対する税務上の取扱い等を文書により回答していた。

対象とすることになりました⁵³。」として、具体的な特定の納税者に対する文書回答を行うこととしたが、その文書回答手続の対象とならない主なものとして掲示されている除外要件のなかに、「取引等の主な目的が国税の軽減等であるものや通常の経済取引等としては不合理であると認められるもの」があり、さらに国税庁長官が通達した事務運営指針⁵⁴のなかでは詳細に「同族会社等の行為又は計算の否認等に関わる取引等、通常の経済取引としては不合理と認められるもの」は対象外とするとして、仮に納税者自らが、自己の取引が租税回避行為にあたるか否かについて、事前照会制度を利用しようとしても、文書回答は得られないこととなっている。

本規定の取扱いについて、課税庁が文書回答の対象から除外することについての理由は付記されていないが、八ツ尾順一教授は「すなわち、租税回避行為に該当するか否かについて、事前照会制度から除外するということは、積極的に租税回避の手助けをしないという課税庁の意思表示なのであろう。しかし、よく考えてみると、課税庁は、むしろ積極的に租税回避に係る事案について、納税者に事前照会をさせたほうがよいのではないかと思われる。租税回避そのものは、法の欠陥に基づいてなされるものであるから、納税者から、積極的にその欠陥の情報を得ることも必要なのではないかと推測される。経済社会の激しい変化の中で、法そのものが充分に対応しきれない状況(法の不備・欠陥等)をいち早くキャッチし、課税庁が適切な対応をするために、積極的に事前照会を活用して、巷の情報を収集すべきなのである。その意味で、新しい租税回避のスキームを把握し、その対応策を立法等で早期に解決すべきであろう。事前照会制度で、租税回避に係る事案を対象外とすることは、むしろ、課税庁にとって、巷の貴重な情報源を遮断してしまうというマイナス面の方が大きいような気がする。⁵⁵」として、課税庁の事前照会制度の趣旨で述べられている予見可能性の向上という趣旨からは、本来、租税回避取引も事前照会制度の対象にすべきであると述べられている。

確かに、信義則に係る問題点や、この制度を利用し逆手にとった租税回避スキームを構築する者も出現しないとは言い切れないが、事前照会制度はその審議の結果「貴見のとおり取り扱われるとは限らない」旨の回答をすることも可能であり、それは納税者の法令解釈権を妨げるものでもない旨をも述べているため、筆者も事前照会制度については、その入り口から除外するような制度として運用するのではなく、弾力的な運用をすることがより本来の趣

⁵³ 国税庁 HP <http://www.nta.go.jp/shiraberu/sodan/jizenshokai/bunsho/01.htm>

⁵⁴ 国税庁 HP <http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/jimu-unei/sonota/020628/01.htm> なお、その他に「個々の財産の評価や取引価額の算定・妥当性の判断に関するもの(例えば、法人税上の役員報酬等の課題判定や個々の相続財産の評価に関するものなど)」についても対象外となっている。

⁵⁵ 八ツ尾順一:「租税回避の事例研究 三訂版」31頁(2007年)

意に沿うと思われるため、八ツ尾教授のいう法の欠陥に対する情報収集としての利便性をも考えても同教授の述べられている意見に賛同するものである。

(2) 訴訟上の手続的公正

上記(1)で述べた通り、現行事前照会によって、課税庁の見解について知ることによって、事前に否認規定の適用を回避するという手段は構築されていないため、仮に租税回避の意図がなくとも事前に紛争を解決する手立てはない。従って、現行法上は第一段階として異議申立前置主義によって、まず処分をした税務署長に対して異議申立を行い、その後不服申立前置主義により国税不服審判所に対し審査請求を行うことが強制されている。その後、行政救済によっても解決しない場合に、課税庁の処分又はこれに対する異議決定、裁決が違法であることを理由として司法に対する救済を求めねばならないとされている。

このような煩雑な前置主義を経なければ、納税者は原則として司法の救済を求められない仕組みとなっており、これらの手続的な煩雑さに加えて、下記に述べる前置主義の肯定理由に対する疑義を唱える声も多いが⁵⁶、現行上は次の理由からこのような前置主義の仕組みが肯定されていると言われている。

第一に、課税処分は専門技術的な性質を持つため、租税に関する知識のある機関を活用することによって紛争を迅速に処理することが期待でき、第二に、租税に関する処分は大量かつ反復的になされるものであり、前置主義を採ることによって司法の負担を軽減できる。第三に、課税処分に対する争点は、事実認定に関するものが多く、迅速に紛争を解決するためには、予め事実関係の明確化を図ることが必要である。このような理由が挙げられている。

それでは、具体的に現行法上、納税者が対応的調整、つまり税務署長へ減額更正処分の発動を求めるための訴訟上の手続きは確保されているのかについて考察することとする。

① 行政救済の求め

(A) 更正の請求の異議申立

(a) 通常の変更の請求は、原則として、当該国税に係る法定申告期限から1年以内とするとの期間制限が設けられているため、対応的調整規定に係る減額更正処分を求める場合には、国税通則法第23条1項1号の規定により、「申告書に記載した課税標準等若しくは税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかったこと又は当該計算に誤りがあった」場合

⁵⁶ これらの疑義を唱える声として、齊藤明：「租税行政争訟法」17頁(1994年) 北野弘久：「税法学原論(第5版)」476頁(2005年)、その他平成14年9月24日司法制度改革推進本部事務局から発せられた「行政訴訟制度の見直しについての意見募集の結果について」において一般人その他租税に関わる弁護士・税理士等からも租税争訟にかかる制度に関して見直す必要があるとの意見がある。

に限定されているため、対応的調整が必要となる国税、つまり通常の場合では、当該行為が問題となった年度に係る同族会社の法人税の法定申告期限から1年を経過していなければ、通常の更正の請求により減額更正処分を求めることができるように思われる。

然しながら、実務的には、まず租税回避行為の否認を受けた否認対象者が、その増額更正処分自体をすんなりと受容れるとも限らず、基本的には、増額更正処分の取消しを求める、つまり租税回避行為の否認に対する処分への異議申立て等を行うであろうし、また通常は、増額更正処分に至るには、否認対象者が増額更正処分の対象となる税目につき、申告期限を経過した後、相当の期間をもってから課税庁の調査等を経て増額更正処分が行われるのであって、処分の執行に対して当該行為の否認には相当の時間経過を要する。仮にそれから増額更正処分を抵抗無く受け容れたとして、法人の申告期限から1年を経過する間に減額更正の処分を求めるには時間的な余裕があるとも思えず、実際には通常の更正の請求を求めることは困難であろうと思われる。

(b) 国税通則法では上記の原則以外の例外規定として、後発的事由による更正の請求を認めており、個別税法においても同様の例外規定が定められている。よって、対応的調整規定により現実的に減額更正処分を求めるのはこれらの方法によることになると想像される。

この例外規定のうち国税通則法第23条2項2号においては「その申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額等の計算に当たってその申告をし、又は決定を受けた者に帰属するものとされていた所得その他課税物件が他の者に帰属するものとする当該他の者に係る国税の更正又は決定があつたとき。当該更正又は決定があつた日の翌日から起算して2月以内」に減額更正処分に対する更正の請求をすることが可能である⁵⁷と思われる。

(B) 国税不服審判所に対する審査請求

納税者が上記(a)(b)のような異議申立てを経てなお、その処分等について不服がある場合は、国税不服審判所に対して審査請求を行うことができるとされている。

(a) 税務署長等に対する異議申立てについて決定があり、その決定になお不服のとき(国税通則法75条3項)については、その意義決定書の謄本の送達があつた日の翌日から1月以内(国税通則法77条2項)

(b) 異議申立てをしてから、3月を経過しても異議申立てについての決定がないとき(国税通則法75条5項)は、直接国税不服審判所長に対し審査請求をすることができる。

⁵⁷ 更正の請求は、納税者が税務署長に対し、減額更正処分を求める制度であるので、当然に税務署長が更正処分が行える期間に限られ、その除外期間たる期間制限はその求める税目である国税の法定申告期限から5年を経過する日までとされている(国税通則法70条3項)

(c) 国税局長から処分を受けたとき、青色申告者が更正を受けたとき、更正決定通知書に異議申立てができる旨の教示がしてなかったとき、その他異議申立てをしないで審査請求をすることにつき正当な理由があるとき(国税通則法 75 条 4 項)も直接審査請求を行うことができる。とされている。

なお、国税審判所への審査請求において 3 月以上経過しても裁決がない場合は、裁決を経ることなく裁判所に出訴することができる。

②司法救済の求め

上記では、課税庁に対する行政庁レベルでの救済手続きを述べてきたが、対応的調整に係る更正の請求は減額更正の請求権を納税者に与えているに留まり、税務署長は、その請求に基づいて調査等を行い、更正処分を行うか又は行わないかを決定するとされている。

しかし、現行規定上、創設もない本規定の運用情報は全く無く、国税不服審判所をも含めた課税庁がいかなる対応を採るか定かではなく、減額更正処分がすんなりと受け容れられるという楽観的な解釈はできそうもない。そこで、上記のような更正の請求が課税庁に受け容れられなかった場合又は請求に関して相当な期間を経過しても処理が行われず不作為の状況が続いた場合は、納税者は司法に救済を求めることとなる。

租税訴訟手続としては、納税者は課税庁の処分又はこれに対する異議決定、裁決が違法であるということを理由として、その処分の取消しを求める取消訴訟を行う(行政事件訴訟法第 3 条、第 8 条)。取消訴訟は、処分または裁決があったことを知った日から 6 月以内に提起しなくてはならず(行政事件訴訟法第 14 条 1 項)、処分又は裁決があった日から 1 年を経過したときは提起する事ができなくなる(行政事件訴訟法第 14 条 3 項)。この更正の請求については課税庁は応答義務があると解されている⁵⁸ため、係る取消訴訟について裁判所から門前払いをされる可能性は極めて低く、更正の請求に対する処分の適法・違法性は審査されるが、あくまでもこれは通知処分の審査についてであり、対応的調整として減額更正処分を行う義務について課税庁に訴え出られるものではないため、減額更正処分を請求する訴えは、いわゆる義務付け訴訟を提起しなければならない。

⁵⁸酒井克彦：「行政事件訴訟法改正と租税訴訟(上)」税務大学校論叢 47 号(2005 年)421 頁～422 頁において、薄井光明教授の「更正の請求についての若干の考察」ジュリスト 677 号 67 頁からの引用で「更正の請求については、更正すべき理由がない旨の通知、減額更正のいずれかの応答がなされなければならない。」と考えられていること、更に塩野宏教授の「行政法 I (第二版増補)」286 頁からの引用で、「更に更正の請求が不適法である場合にも何らかの応答をすべきかという問題がある・・・この場合、適式な申請がないとして行政庁として申請をそのまま放置し、申請人との間にこれについて紛争があるときには、不作為の違法認訴訟で争わしめるという方法もある。しかし、申請の適法・不適法をめぐる紛争の処理としては、不適法な申請に対する行政庁の却下処分を争わせるのが、より賢明であると考えられる。」ことから、応答義務があると理解すべきとしている。

平成 16 年に改正された新行政事件訴訟法により、義務付け訴訟は明文化されており⁵⁹、平成 17 年 4 月 1 日から施行されている。義務付け訴訟は、行政庁が一定の処分又は裁決をすべきであるにもかかわらず、これがされないときに、一定の処分又は裁決をするように命ずることを求める訴訟である。現行では租税訴訟の場において、義務付け訴訟が認容されうるかについては未だ不明確な点が多い。本稿では詳細な検討は加えないが、改正以前は義務付け訴訟は無名抗告訴訟であったことから、減額更正処分を求める手段としては否定的な見解も多かったことから考えると、改正後の明文化により法的裏づけを得ていると解される。

水野武夫教授は、「更正の請求を経ていれば訴訟要件を満たすことは明らかであるから、更正の請求に対する通知処分の取消の訴えと併せて、減額更正処分を求める義務付けの訴えを提起することは当然可能であると解される⁶⁰。」と述べられている。これらのことから、納税者が自ら対応的調整に係る減額更正処分を求め、二重課税の排除を促し納税者としての権利性を訴えることは可能であるといえるであろう。

この納税者の権利性について肯定する意見⁶¹もある中、田中治教授は、対応的調整に関する納税者の権利性について「新たな準用規定を根拠に、納税者が義務付け訴訟を提起できるかどうかは疑問である。準用すべき根拠規定が増額更正処分の根拠規定である以上、納税者の利益の方向に課税処分の発動を求めることはおよそ望み得ないからである⁶²。」と否定的な見解を述べておられる。

第三節 現行法の課題

平成 18 年度において、法人税法 132 条 3 項に代表する対応的調整規定が創設されたことにより、その法条文に内包する既存の問題点、その執行に関する問題点および想定されうる救済制度の問題点については前述したとおりである。これらの問題点を抱えつつも、確かに同族会社およびその特殊関係者は、他の一般の会社とは異なり、恣意的に会社の意思決定を行うことが容易になしえることが伺えるため、これを防止し、課税の公平を図りうるとする

⁵⁹ 行政事件訴訟法 3 条 6 項(抗告訴訟)「この法律において『義務付けの訴え』とは、次に掲げる場合において、行政庁がその処分又は裁決をすべき旨を命ずることを求める訴訟をいう。

1. 行政庁が一定の処分をすべきであるにもかかわらずこれがされないとき(次号に掲げる場合を除く。)

2. 行政庁に対し一定の処分又は裁決を求める旨の法令に基づく申請又は審査請求がされた場合において、当該行政庁がその処分又は裁決をすべきであるにもかかわらずこれがされないとき。」とされている。

⁶⁰ 水野武夫:「行政訴訟改革と税務訴訟」税法学 551 号 120 頁(平成 2004 年)

⁶¹ 山本守之:「対応的調整における実務上の問題点」税理 50 卷 8 号(2007 年 6 月)152 頁。同様に青木丈:「対応的調整に対する実務のアプローチ—更正の請求と租税訴訟の可能性」同巻同号 161 頁

⁶² 田中治:「同族会社の行為計算否認の見直しで脚光を浴びる対応的調整規定」税理 50 卷 8 号 145 頁

立法趣旨に賛同すべき声が多いことも前述している。本節では、それらの趣旨より離れて、この規定が創設されたことから派生するであろう課題について、若干の考察を加える。

第一章で述べたとおり、昭和40年の法人税法全面改正前には、11の行為計算否認類型が存在していた。これらの一つを掲げると、例えば「過大な役員給与の損金不算入」（旧法人税法34条2項）「過大な使用人給与の損金不算入」（法人税法36条）などについては既に個別否認規定として立法化されており、また前章で述べた無利息融資のような無償による役務提供および恣意的な価格設定に対しては、適正所得課税の観点から法人税法22条2項（収益）と法37条（寄附金の損金不算入）を用いて課税処分を行う規定等が整備されていると考えることができる。これらの行為計算は当初は租税回避行為の一類型であったが、現行法制上では、同族・非同族会社の別なく適用される規定であることは周知のとおりである。

しかしながら、同族会社においては上述した考察対象事件の判例においても、その増額更正処分の対象となる課税要件につき、法人税法132条の適用案件となるのか、または法人税法22条2項の適用案件となるのかについて学説において疑義が生じているところでもある。

かかる疑義は、租税確定処分に対する審査請求等の過程において、対応的調整規定の創設により原処分の理由に対する論理的整合性、つまり課税根拠規定への精査が強く求められねばならないという課題が派生して生じることとなる。なぜなら、対応的調整規定が減額更正処分を行いうる規定という大前提に立つならば、その課税確定処分における適用法令が法人税法132条であるのか、法人税法22条2項によるものなのかによって、その後の二重負担にかかる部分の減額更正処分を求めうるものが可能か否かの存否に関わるからである⁶³。

現行、租税訴訟の場では、納税者が主張する新たな要件事実に関し、課税庁が原処分を維持するには処分理由の差し替えが行われることがままある。納税者が白色申告である場合には総額主義に則り、審判および訴訟の場においても理由の差し替えが認められているが、納税者が青色申告者である場合には、租税争訟の審理の対象ないし訴訟物は処分理由との関係における税額の適否であり、理由の差し替えは原則として認められないという説が有力視さ

⁶³ 租税回避行為を否認するための課税根拠規定に関して、法人税法22条2項と法人税法132条のいずれの条文を適用するのが妥当であるかの議論は以前から存在するが、経済的価値の流入のない無償取引について収益を擬制するという点に関しては、取引の擬制による課税という問題点をクリアするうえでも、経済的実態に即した課税を実現するという実体的課税の趣意を葆ちうる法人税法22条2項による課税を課税庁は積極的に利用している向きがある。この傾向に対して 八ツ尾:前掲書192頁「法人税法22条2項は、経済的価値の流入のない無償取引について収益と擬制する意味は、『負担の公平』が背景にあるということから、ある意味で、同条の適用は、租税回避の防止規定としての役割をも含んでいると解することはできる。」と述べている。代表的判例として、前掲:大津地裁昭和47年12月13日判決(清水惣事件)東京高裁平成13年11月9日判決(オープンシャホールディングス事件)

れている⁶⁴が、この対応的調整規定の創設により、訴訟の段階において、同族会社の行為計算否認規定の適用を受けず他の規定による増額更正処分を受けることとなれば、現行法文上から推測しても、経済的・二重負担部分に関して減額更正処分を求めうる可能性は絶たれることは間違いない。

つまり、争点主義を遵守する審理段階では、原処分が同族会社の行為計算否認規定の適否として審理されうるが、総額主義の考慮を許容する司法段階に問題提起をすることは他の規定による課税処分を構成することにもなりかねず、納税者が対応的調整規定の適用を求めようとする意図があれば必然的に司法段階への問題提起を抑制することにも繋がりにくい。

これらの意味するところは、従来、原処分の理由の差替が認められ、結果このように解しても、課税要件事実の同一性が図られていれば結果として増額更正処分の税額負担の変動がないという経済的視点からの選択性の適否に問題を投げかけることとなろう。従来は、その結審の結果、税額負担に関して当事者に特に不利益を与えることはないと言われていたが、本規定のこの度の創設により争点主義と総額主義の選択可能性は、経済的・二重負担にかかる調整、つまり財産権の確保に対する権利をも奪いかねないという影響を与えうるのである。

また、この選択可能性が残されうることは経済的視野にも留まらない。なぜなら、このような適用条文の差替えの可能性がある場合において、従来、原処分として行為計算否認規定を適用する場合にあっては、税務署長は「税負担の不当減少」に関して立証責任を有するが、納税者側にとっては、行為計算の否認規定を持って処分される場合の方が、結果的に経済的に有利になる可能性があるため、行為計算否認規定を認容し減額更正処分を求めうる可能性が高まるので、課税庁の立証責任の軽減が図られる恐れがあると考えられるからである。これらのことから、対応的調整規定の創設趣意にも述べられているように、「納税者の利便」のみならず、「課税庁の利便」が図られうる結果となるとも想定できる。

法人税法 132 条をはじめとする行為計算の否認規定は、租税負担の公平を叶えうる規定として立法趣旨に関しては筆者も賛同する一人である。確かに会社法の制定により容易に法人

⁶⁴ 金子:前掲書 798 頁～しかし、金子教授は「争点主義をとった場合にも、理由の差替が絶対に認められないと解するのは妥当ではなく、原処分の理由とされた基本的課税要件事実の同一性が失われない範囲では理由の差替は認められる、と解すべきである」と述べられており「このように解しても、当事者に特に不利益を与えることはないであろう。理由の差替を認めた裁判例の大部分は仔細に見ると基本的課税要件事実の同一性が認められる範囲内での理由の差替の事例である。」としている。実際、多くの判例で理由の差替えが認められており、上述したが、最近の判例においては、更正処分の理由を同族会社の行為計算の否認規定から、訴訟段階になって無償による資産の譲渡等として法人税法 22 条 2 項の適用に変更した有名な判決、東京高裁平成 16 年 1 月 28 日判決(オープンシャ・ホールディングス事件)があり、本稿で掲げている具体的事例の清水惣事件、平和事件にあっては原処分時点において法人側への否認によって更正処分を行おうとした経緯も存在する。このことから、同族会社の行為計算否認規定の発動要件に関しては、一体どの行為を不当とみるかの側面や適用条文の適否に関しては一義的見解が定まっていないという感が否めない。

事業体が設立されることとなり、従来よりも同族会社の数も増加することも予想されていた⁶⁵ので、課税庁が懸念した租税回避行為も増加することも想像されたであろうし、悪質な租税回避行為の増大に備え、それらの否認を行うことは必要であるとも思われる。法人が増加し、否認規定の発動が増大することにより、経済的・二重負担の訴えも増大することを懸念してその対処のために対応的調整規定が創設されたと考えるのは思慮が浅いという他無いが、確かに本源的に法人税法は経済的合理性を理念に据えた立法であるので、租税回避の否認は適正所得を算出するための方便の一つであり、理念遂行のため、昨今のような適用の容易性から租税回避行為を他の規定に置き換えて無理な課税理論を構築すべきではないと考える。そのような意味で発動要件に対する立証責任の軽減⁶⁶とあいまって、納税者の財産権を担保しうる減額更正を求めうる道を開いたことは、従前の当該規定に対する不信感を幾ばくか払拭し、租税の公平を叶えうるという点からは評価されるべきかもしれない。

第四節 租税回避否認規定と対応的調整規定の現代的存在意義

このように、同族会社の行為計算否認規定というものは、租税回避行為という事象に関し、国民の租税に対する公平性と国民の財産権に対する侵害が無制限に行われなことを担保する租税法律主義の観点から、仮え執行上の問題点はあるとしても、立法趣旨自体は、租税理念の相互の力点に対するバランスをとる一種の調整弁としての役割を持っており、一定の存在意義があることは理解できる。特に公平原則の観点から、行政庁にその権能としての判断裁量権を委ね、機能させていることで、立法の存在意義は是とされよう。

然しながら、租税回避行為の防止に臨む本条規定は、立法当初から現代までの沿革を前章にて述べたとおり、租税回避行為自体を時代の変遷に合わせて防止しうる個別否認規定が手当てされてきており、それらの歴々の過去は、たえず少なからずも従前の運用実態に影響

⁶⁵ 国税庁 HP <http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/tokei.htm> の統計情報によると、法人数は平成 18 年度においては 259 万 1,914 万社で、前年比 0.3% の増加を示している。しかし本稿の論考の対象である同族法人においては、平成 18 年度においては 2,435,836 社であり、前年の 2,580,089 社より 4,093 社減少しており、結果として、会社法の改正により懸念されていた最低資本金制度を利用した小規模同族法人の増加は生じなかった。

⁶⁶ しかしながら、租税回避行為の否認規定に関しては、法人税法 22 条 2 項以外の論点においても問題視されうる論点が存在する。筆者は未成年者役員に対する役員給与に対する否認を法人税法 132 条においてなした事例(東京地裁平成 8 年 11 月 29 日判決)については、本来役員としての実在性のない偽装行為による否認を行うべきであったと考えるが、租税回避否認規定を適用したことは、実在性の立証責任を軽減するために法人税法 132 条を適用したものと推察する。このことから、偽装行為と租税回避行為の区分は理論上明確であるが、事実認定に関しては必ずしも明確に区分できる保証はなく、このような偽装行為に対して法人税法 132 条を適用したことにより、今後は対応的調整規定の減額更正処分が適用される可能性が無いとは言いきれない。偽装行為はそもそも違法行為であるので、違法行為に対して減額更正処分の道を開くことがなきよう課税根拠規定の精査が一層求められることとなる。

をうけ、運用実態を鑑みながら、現代に合致した法条文となるよう省えりみ、基本的には租税回避行為否認規定の発動は減少されつつあるように思われる⁶⁷。

昨今、租税訴訟の場における司法判断は、租税回避否認規定の適用に対して提起されるものに限らず、租税法律主義の優位性が顕著なものとなってきている実情がある。例えば、私法上の取引の実在性に関する判断を、納税者が選択した法形式を尊重して⁶⁸、本来の課税要件のあるべき姿を認定し判断するようになってきており、単にその私法取引金額の多寡により異常性・不当性があるとのような短絡的判断を避け、課税庁の従来⁶⁹の課税理論認識たる実質課税的理論を排除するように変化していると言われている。

そのような課税要件の充足に係る事実認定に対する判断において、司法は、納税者の私法取引の尊重をし、真実の事実認定を精査する判断の時勢がある。しかし、本稿で論ずる行為計算否認規定は、「私法上の法律行為」自体を否認はしないが、その行為計算を課税上否認するという特殊な課税要件を創出するものである。その創出自体は租税法律主義の理念に反するとも考えられ、租税回避行為の防止という租税公平主義的観点から本条規定の必要性が肯定され、条文内に使用されている不確定概念も肯定されえるとしても、上記判例上の実勢および個別否認規定の整備がなされている現行税法上の状況から鑑みると、納税者の選択した私法上の法律行為の有効性を吟味したうえで「不当」性を判断し、なお、それでも租税公平主義的思想を遂行する必要があると認められる場合に限り、適用を精査し執行する状況であらねばならない。そして、繰り返すが、これらの執行が本源的目的に沿って適切になされるためには、公平性を律する理念と法律に従った運用を行いうるという2つの租税理念が担保される状況であらねばならないであろう。

これらの原則の趣意を鑑みると、この節にて述べている租税回避行為の否認規定自体は、その実質的目的は、租税回避行為という公平性を阻害する行為に関する是正規定であり、租税公平主義の要請に叶い得るものであろう。そして、その原則に叶う目的を達するため、租税法律主義により立法され是正を行っているといえよう。しかしながら、租税回避行為の否

⁶⁷ 個別否認規定が制定されてからは、租税回避否認規定の発動は減少しているが、八ツ尾・前掲書 6 頁では「最近では、租税回避の世界において、課税庁は、事実認定のレベルや法律解釈のレベルで、何とか租税回避を否認しようとする(私法上の法律構成による否認論)傾向がある」として新たな否認論理を構築しつつあると述べている。この否認手法に関しては末崎衛:「私法上の法律構成による否認の問題点」税法学 553 号 69 頁以下(2005 年)

⁶⁸ 例えば租税回避否認の適用案件ではないが、実質主義を否定するものとして有名な岩瀬事件(東京高裁平成 11 年 6 月 21 日判決)では、当事者が二つの不動産を相互に譲渡する取引は売買であるのか交換であるのかを審理した場合において、司法の判断は、納税者がこれらの取引について、売買取引と売買代金の相殺という法形式を採用した理由が、資産譲渡にかかる所得税負担の軽減を図るためであったとしても、当該契約の法形式が仮装のものであると認定できない以上、租税法律主義の下では法律の根拠なしに当事者の選択した法形式を通常用いられるものに引き直して課税することは許されないと判示した。

認規定は、申告納税方式を採用する我が国にあって、納税者の当初の行為時点では存在しなかった課税要件事実および課税要件を、課税庁が事後に作り出すという点で、本来許されるべきものではないであろう。また、本条規定にはその法条文内に不確定概念が用いられており、その「不当性」の判断を誤ると公平性は保たれないものとなり、課税要件明確主義に反しないとはいえども、実際の執行状況を省みると問題が生じていないとは言い切れない⁶⁹。

また、三章にて詳細に述べる予定であるが、課税要件の不明瞭さによって執行基準も明確ではなく、かつ否認対象者と同族会社の特殊関係もあいまって、税目間の相関関係上の理論的不明瞭さからの二重負担の問題も提起され、合法性の原則に対する執行上の問題点も提起されている⁷⁰。そして、手続保障の原則に関しても、救済措置が充分であるとは言い切れず、結果として、現時点では二大原則である両原則ともが貫徹されえない状況となっているといえよう。然しながら、これらの不整合性を抱えつつも本規定の存在意義は上記でも述べているとおり租税公平主義の立場からは許容され、存在意義を保っていると思われる。人は租税に関わらず、理性と欲望の相克を絶えず抱えうる存在であるから、資本主義の下でなくとも、私人の財産権の侵害たる租税に対する回避行為は、その相克を象徴する行為であり無くならないであろう。

つまり、平成 18 年度に登場した対応的調整規定は、会社法の制定により同族会社の増加が見込まれることを契機としたが、上記のような否認規定が内包する法条文の脆弱さ、及び私法取引を尊重する昨今の現代的な司法判断の趨勢を鑑み、従来から問題視されていた経済的二重負担の問題提起に対し、これを解消しうることにより、規定自体の脆弱性に対するバランスも考慮した上で、私法の尊重を背景としつつ、租税回避行為の防止も行うことにより、納税者の権利義務を尊重するといった現代性を考慮したものと考えられる。これが本規定の現代的存在意義となっていると思われるのである。

⁶⁹ 不確定概念を用いることによる問題点に対しては 山本守之・守之会:「検証 税法上の不確定概念(第 2 版)」により様々な問題点が指摘されている。本書 2 頁では不確定概念は「事実上行政庁に一般的・白紙的に委任をすることと同じとなり……安易に行政庁の自由裁量を認める余地のある規定を置くと、課税要件を法律に規定するという課税要件法定主義が形骸化するばかりではなく、権力をもつ課税庁の解釈が法そのものとしてワークしてしまう恐れがある」とし、行為計算否認規定に関する判決においても「不当に減少」の判断について課税庁の認定方法を踏襲した判決がみられる(例示として鹿児島地裁昭和 50 年 12 月 26 日判決、福岡地裁昭和 55 年 9 月 29 日判決、東京地裁平成 9 年 4 月 25 日判決ほか)

⁷⁰ 上記注釈 2 判決～税務署職員に対する違法を訴え国家賠償法 1 条 1 項により損害賠償請求を提起した事案である(当時是对应的調整規定は規定されていない)が、実際、対応的調整による二重課税排除の処置は、統一した見解の無い状況下ではあったが、例えば、私法上の取引を認定事実と合致させるなどの条件を付すなどによって名文規定なしに行われていたと言われている。

第三章 対応的調整へのアプローチ

第一節 減額更正処分の具体的アプローチの考察

第一項 減額更正処分の執行状況

本来、納税者は申告納税方式に従い、その納税義務は所得税に関しては暦年終了時、法人税においては事業年度終了時、そして相続税および贈与税に関しては相続または贈与により財産を取得した時に抽象的納税義務が成立し、原則としてその納税者が申告行為を行った際に具体的納税義務が確定する。この納税者は自らの所得に関して租税法規の規律に従い申告をし、担税力に応じた適正な納税を行うことが義務として課せられており、当然に過剰な納税負担を負わねばならない根拠はどこにも存在しない。しかし、納税者が自主的な申告を行うにあたり租税法規は難解または多義的なものも存在することなどの理由から、必ずしも適切な申告をなすとは限らず、過少な申告のみならず、本来の適切な申告よりも過大な納税義務を生じさせる事も少なくない。しかしながら過剰な納税を行ってしまった納税者が、減額更正により解消を求めるには一定の期間及び要件による制限が課せられている。従来課税庁では過大な納税があったことによる減額更正処分の請求に関しては、その過大額の解消を求める「請求権」を納税者に与えているに留まるという姿勢を貫いており、あくまで課税庁は納税者の請求があつて初めて調査等を行い、その過大な納税額に対して減額更正処分を行うか否かを決定するものとしている。つまり納税者は、その過大納税額に関して実体的な還付請求権を有しておらず、課税庁の審理に委ねざるを得ない状況であり、請求が退けられたり、不作為の状況が続いた場合は司法救済を求めねばならない。本稿における対応的調整規定に関しても前述した現行法上の問題点から納税者の実体的請求権は不明瞭なものとなっている。

対応的調整規定を二重課税の排除規定、つまり減額更正処分を執り行うものとして位置づけると、前章第二項の手続的公正への考察で述べたとおり、まず原処分に係る課税処分の増額更正処分が決定した後に、その私法上の取引の不連続性により生じた二重課税相当額について減額更正処分を請求することとなっており、その根拠として現実的に適用可能と思われるのは、前述した国税通則法 23 条 2 項による後発的事由が生じた場合の更正の請求規定および各実定法に定められた更正の請求規定が適用されるものと考えられる⁷¹。対応的調整規定の発動が確認できない現在においては、その手続的アプローチを論ずるにあたり従前の課税庁の減額更正の執行状況及び納税者の主張が受入れられない場合のその行政処分に関する司法の評価を機軸として、今後想定される対応的調整の権能を考察せねばならないであろう。

⁷¹ 青木丈:前掲 154 頁

第二項 適正計算のための二段階アプローチ ～法趣旨からのアプローチ～

上記において、現行法制上の対応的調整規定の減額更正要素と手続的権能について考察してきたが、対応的調整規定は現行法上、その執行の基準に関しての情報は一切開示されておらず、文理解釈から察すると経済的・二重負担とされている部分に関し具体的解消を行う可能性は見出し難い状況である。しかし、租税回避行為の否認規定はその法趣旨から鑑みると、否認の目的は納税者の適正な所得の算定を目的と謳っている。つまり、準用規定とされる対応的調整規定に関してもその法趣旨は踏襲されるべきものであると考える。

本稿では租税回避否認規定の定義づけやその判断適否については論考の対象とはしていないが、そもそもなぜ適正計算のための否認を行わねばならないかにつき、岡村忠生教授は、私法取引の選択結果である「経済的成果を基準とした水平的公平という理念に基づくとみることができる⁷²⁾」として、通常的行為と不合理な行為を行った者との経済的成果によって税負担の公平を阻害するものがあれば、水平的公平の見地から不当性を唱えることに規範論としての根拠があると述べられている。よって本稿でも、租税回避行為否認規定の適正計算の機能によって公平主義の観点から、その発動によって納税者は本来納税すべき税負担を負うにすぎないものとする。

対応的調整規定は、租税回避行為の否認規定と同法文条項の枠組みに存在しており、その目的とすることは「公平な税負担」を完遂する機能を補充するものと考えられる。その機能を生かすということは、本来納税者が負担すべき税負担を過少にもせず、また過大にもしないことを意味する。また、対応的調整規定の創設により少なくとも取引の相対関係者に対しては、その趣旨から述べられる「反射的」という表現から、当該規定の適用上、連動する取引または所得があることが明示されたわけであるから、その所得の同一性の射程を如何に考えるかは別としても、少なくとも取引の連動性を図り、結果、二重課税部分があるとすれば排除する必要性があるということには多言を要しない。ではどのような過程を経て、対応的調整規定が発動しうるかをここで整理し、また一部の想定を交えて考察してみることにする。

(1) 更正処分の決定に至るまで

まず、課税庁は納税者のいわゆる「経済的に不合理な取引」を税務調査等で察知をし、当該取引について租税回避行為であるとの認定をなし、納税者へと通知する。しかし、納税者にとっては当該取引は結果として租税回避行為としての認定がなされたとしても、取引当事者間においては、その私法上の契約等はその私法取引から生ずるであろう経済成果について

⁷²⁾ 岡村忠生:「租税回避行為の規制について」税法学 553号(2005年)186頁

合意を伴った上での有効な成立をしているものであって、単に他の納税者と比して「通常ではない法行為」とされることにより課税されることは到底容認できないであろうし、また、基本的には、租税回避自体は、法の欠陥によるもので課税要件を充足しなかつただけの有効な行為は適法なものであるとして、課税処分の取消を求めるものと思われる。当然に自らの取引の有効性を信じている納税者は自身の私法取引は変更しない。その後、その取消の請求によって、審査請求、裁決、そして司法の場合において当該増額更正処分が適切なものであるかが審議され、課税庁の処分が適切であれば増額更正処分を受けることとなる。仮に課税庁の処分に納税者の異論がなく⁷³取消を求めない場合であっても、課税庁側では増額更正処分を行うので、結果として税務署長の判断により適正取引として私法取引の擬制が行われ、ここで適正取引と納税者の私法取引との間に乖離が生ずる。

(2) 対応的調整規定にかかる審査

増額更正処分が決定したことにより、課税庁が認定した適正取引と、納税者の私法取引の乖離が生じており、原取引の費用収益等が税務上連動しないこととなっている。そこで、その乖離の内容によっては納税者が経済的⁷³二重課税の存在を感じ、その連続性の回復によって二重課税を排除したいと要望する。しかし従来の規定においては、対応的調整規定の根拠規定がなく国権力によって取引の連動性ははかることができないため、察するに課税庁の法的権能はここまでで完結する。従って、二重課税排除への授權の認識はなかったと思われる。

しかし、対応的調整規定の趣旨ではこの連動性を示唆する「準用」によって、例えば法人税法 132 条 1 項の行為計算否認規定の適用があった場合に、その同族会社の行為計算が判定される他の税目(所得税法であれば 157 条 1 項、相続税法であれば 64 条 1 項等)の規定に関しても「準用」による更正処分をすることができると記されており、つまり連動した結果において、更に適正計算をすべき税目がある場合には更正処分を行うことができる。

この連動性は増額更正処分だけに適用されるとの見解もあるが、「準用」という文言の機能を察すると、適正計算のための取引の連動性を示唆することとなったとも考えられ、連動の結果として、特に所得課税法制下の規定では、費用収益の対応関係が浮かび上がってくることとなる。その具体的連動性、つまり、課税庁が擬制によって創出した法律行為に相当する課税要件を事実化することになろうと思われる。しかしながら、納税者の有効な私法行為を

⁷³ 異論がない場合は、自己の取引の不合理性を認めたこととなり、実務上は後の申告年度において私法上の契約を変更するなどし修正申告の懲遷に應對することもありえると思われる。その場合厳密に言えば対応的調整規定の発動はない。然しながら当該法条文は「税務署長が・・・課税標準等を計算することができる。」という規定となっていることから、基本的に当該規定に関しては納税者は受動的立場であって修正申告の懲遷自体がありえない筈である。従って、本稿では原則的に更正処分を受けるものとして論述する。

やはりここでも国権力によって変更することは不可能ではあることに変わりはない。

そこで、この対応的調整規定の意味するところはその取引の連動性であるから、少なくとも適正計算を執り行うことを使命とする課税庁にあっては、「準用」の意味するところは、「適正計算を行う理念」の「準用」⁷⁴とも考えられ、その連動性のある行為が存在し、適正計算が行われているか否かについての検討と審査を執り行わねばならないということになる。そして、その検討および審査の結果は、納税者の経済的二重課税の訴えと相当に合致すると思われる。

(3) 減額更正の請求にかかる審査の二階層私論

これらのことから、課税庁がその「適正計算」を察知することと、経済的二重課税への認識の合致は行われることが可能となろう。創設規定により課税庁は公務として適正計算を行う義務を負うこととなったとすればそのための具体的解決策をも検討せねばならないであろう。対応的調整規定もその原処分の主語が「税務署長は」となっていることから、準用規定である当該規定に対しても納税者はその具体的解決方法を解釈する余地を与えられていないものであろう。と、すれば具体的解決策の検討ないし提示は、第一段階において、課税庁が「能動的審理」を行わねばならないことと考えられる。

① 能動的審理

能動的審理について想定してみると、まず、前述のとおり、納税者との間で経済的二重課税の認識を共有することは可能であると思われる。しかし、ここで具体的排除、つまり所得課税類型の下において減額更正処分を行いうるのは、収益の減少および費用の増加を伴う場合であるから、私法取引が有効なままである納税者に対して、課税庁が、その減額根拠たる要件を提示せねばならない。

しかしながら、ここでも課税庁が、能動的に減額更正処分の方法までを提示する権能が授權されているかどうかは定かではないと思われる。本稿では「適正計算」を執り行う使命を有していると解している以上、必要のある行為、つまり「提示」行為もあると想定しており、また、減額更正処分を実行するにつき、税務署長の職権による減額更正処分を行えると解釈することも可能であろうが、この場合、根拠法令を有しない計算を行う裁量を与えることは恣意的な判断を許す土壌ともなりかねないと思われるため、本稿ではその裁量はないものと想定している。これらのことから、その行為は「提示」に留まるものでしかない。なぜならここでもやはり損金算入の法的根拠となる法律行為は納税者でなければ行えないからである。

⁷⁴ つまりは、増額更正処分とは「適正計算」を行う行為の具現化と解する。

つまり、課税庁のいう適正行為に対し、納税者が能動的に自己の私法行為を変更しないと減額更正処分の適用は実現しないと思われる。これは第二項以降において具体的事例をもって検討を進めている。

よって、これでは適正計算は完遂しない。課税庁も納税者も現段階では適正計算にかかる理念を共有するものであるが、その方法としては、納税者が敢えて自己の有効な取引を撤回するなり消滅させるなりをして法律行為の変更を行わねばならないこととなる。だが、基本的に、原処分の段階においてその自己の法行為の有効性について争っていた場合は、その変更行為は自己否認行為となりえ、矛盾を生じさせることとなる。そこで、審理が第二段階へ移行するものとする。この第二段階を「受動的審理」とする。

② 受動的審理

租税回避否認規定の原処分の発動は、確かに納税者の予見可能性の範疇にないものであり、また基本的には、本条規定の発動は、課税要件を充足しなかった取引に対して、法の欠陥を補充しつつ課税の公平を律するために行われるものであるが、法律行為として考えれば、納税者にとっては仮装も虚偽表示もない真に有効な私法取引である。よって基本的には、その有効性を遵守し、増額更正処分決定に至るまで自らの取引の合理性を主張せざるをえない状況を経てきている。しかし、現に増額更正処分は決定しており、当初予定していなかった租税負担が生じたことに加え、経済的・二重課税が発生しているとの認識がある以上、私法取引を合意した特殊関係者間取引は、当初の取引合意による経済成果は失われているとも思われ、結果、第三者の利害を損ねないものであるならば、その当初の契約の撤回や消滅などを行うことに対する障害はないともいえる。

第二章の手続的公正においても述べたが、基本的に、納税者からの減額更正処分の請求については、課税庁に応答義務があるとの記述をした。能動的審理の段階では限界が生ずることは既に述べたとおりである。従って、一歩進んだ応答義務として、納税者が自らの自己矛盾を超えて、課税庁の認定する適正行為に私法を変更することを厭わないとし、納税者も提示された事実行為に引きなおす応答をした場合に、課税庁が受動的審理を行うことも一考に価すると思われる。

従来判示等では、契約に関して「経済的に不合理な取引であっても、私法上は有効に成立している契約であって、契約自由の原則を尊重して事実行為に変動はもたらさない。」と述べ

ている⁷⁵。このような論旨だけを見ると、原処分決定後に納税義務が確定した場合においても、その私法上の有効性を保ち続けねばならないように見受けられる。

しかし、納税者が課税庁の適正計算に理解を示し、適正行為を事実行為に変更することを厭わないとした場合にまで、当事者の私法取引において変更が可能であるものにつき、課税庁および司法が、その私法取引を遵守せよとして、是正を阻害する理由もないであろうし、そもそも私法の合意解除等は法的にも認められている権利でもある。

よって、前述したように、その私法尊重に固執的な仮定計算を行うだけの処置で留めると、否認主体者側と私法取引について対応関係にある金額につき、当然あるべき経済的連動性を欠き、本来正常取引を基準として「適正所得」を算出する趣旨に矛盾が生じ、正常取引を行った場合に支払うべき税額以上の租税負担を全体に生じさせることともなりえる。

このことは、脱税行為や仮想行為の場合の税負担よりも多額の負担を納税者に強いる結果ともなりえるため、「適正所得」の理念を完遂しえない。よって、原処分では、適正さを追及する方法として国権力により私法の擬制による適正計算が用いられているものの、前述したとおり、納税者が、本来納税すべき税負担を完遂するに際し、課税上、本来の適正行為に変更しうる能力は、当該納税者のみ有するものであるから、適正計算に伴った私法変更を納税者が承認しないのであればともかくとしても、適正計算に伴った私法取引に変更するため、当事者が、私法の合意解除や錯誤による契約の滅失等を行うことにより、対応的調整も可能となり、当初の課税庁の認定による行為へと是正することによって、他の通常取引を行った者と同等の行為となった結果、本来の納税負担に見合う税負担を完遂することができるのである。

これらのことから、租税回避行為否認規定および対応的調整規定を運用するにあたっては、そもそもの法の欠缺を補い、租税公平理念を達し、本来負担すべき税額を算出するための方法として、「行為」の是正や規制を行うことを許容することが、最も現実的な公平性を叶わせる⁷⁶のではないだろうか。本来納税すべき税負担を負うに際し、課税上本来の適正取引に変更しうる能力は、当該納税者のみ有するものであるから、適正計算に伴った私法変更を納税者が承認せずに減額更正処分を求めるのであればともかくとしても、適正計算に伴った私法取引を認容する納税者に対して、経済的三重負担というものが発生してしまうのであれば、受動的に審理し、この解消は行って然るべきと考える。

⁷⁵ 前掲:東京地裁平成10年6月23日判決

⁷⁶ 前掲:岡村「租税回避行為の規制について」191頁

(4) 減額更正請求の手続規定への考察

以後本章では、過去学説等で述べられていた解消方法の提言なども交えながら、想定されえる調整方法を記述していくが、私論を基とした私法取引の是正などの応答を行ったとして、その減額更正処分がどのように取り扱われるかについて考察することとする。

① 手続法的考察

手続法の側面から考察すると、後発的事由が生じた場合の更正の請求規定が適用されるのは、原則として、確定申告期限後において納税者自らの行為の課税要件事実が消滅した場合である。本稿で論じている対応的調整規定に係る減額更正処分にかかる後発的事由とは、一旦適法に自主的に申告をなした原処分に係る納税者が、課税庁からの租税回避行為否認規定の発動に伴い、その確定申告後に当初の申告での課税要件事実を擬制的に変動させられて増額更正処分を受けるものである。その後、対応的調整規定が意味するところは、その擬制的変動による擬制ケースの態様により、相対的取引に係る納税者の課税要件事実の一部又は全部の消滅が生ずるような場合に、行為計算の否認規定を「準用」して、相対的取引に係る納税者の課税要件事実の擬制的変動が生じることにより課税処分を執り行うとするものである。

そのように解すと、私法取引の変動を承認しない納税者について、この課税要件事実の消滅等が、手続法である国税通則法 23 条 2 項 2 号の「その申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額等の計算に当たってその申告をし、又は決定を受けた者に帰属するものとされていた所得その他課税物件が他の者に帰属するものとする当該他の者に係る国税の更正又は決定があつたとき。」に該当するか否かという疑問点が浮上する。

すなわち、原処分に係る租税回避行為の否認規定は、擬制によって課税要件を創出するものであり、その課税要件の充足に関する判示においては、「他の者に帰属する」という理由ではなく、「経済的不合理的取引による不当な税負担の減少」を理由として非実体的所得に関し課税しており、私法取引の有効性は排除されていないので、私法上の帰属の錯誤や撤回等を伴った法的帰属性が消滅したことによる所得の実体的増加を伴う変動が生じているものではないことも確かだからである。よって、この規定を適用するにあたっては、減額更正処分を求める納税者に関して、この規定の「他の者に帰属」に関しては、税法的概念での所得の帰属を擬制せねば手続的適法性を肯定しがたいとも考えられる。

そこで、私法取引の変更を行った者に関しては、むしろ法的な評価を加えることの可能な国税通則法 23 条 2 項 3 号に定める「その他当該国税の法定申告期限後に生じた前二号に類する政令で定めるやむを得ない理由があるとき。」の規定に伴って減額更正処分を執行するこ

とが可能なのではないかと思われる。当該規定に定める「やむを得ない理由」は、政令によって5項目の定めがあるが、その中で適合すると思われるのが国税通則法施行令6条2項の規定による「その申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となつた事実に係る契約が、解除権の行使によって解除され、若しくは当該契約の成立後生じたやむを得ない事情によって解除され、又は取り消されたこと」であり、この規定により減額更正処分の請求権を実体的に確立させることも一考に価すると思われる。

② 実体法的考察

しかし、国税通則法23条2項による後発的事由による更正の請求規定に関して、昭和60年7月3日横浜地裁判決⁷⁷では、本稿で具体的事例として掲げているもののような継続事業にかかる後発的事由に係る減額更正処分について「通則法は『国税についての基本的な事項及び共通的な事項』を定め（同法1条）ているところ、これを更正の請求についていえば、税法の基本的な手続に関して定めているにとどまり、課税の実体的要件である納税義務者、課税物件、帰属、課税標準、税額等については、所得税法（1条）、法人税法（1条）などの各租税実体法がこれを定めているのであって、通則法の関知するところではないから、通則法23条1項各号に掲げる税額の過大等の実体的要件が満たされているか否かということについても、右租税実体法の定めるところによるものと解さざるを得ない。」とし、基本的に実定法上の定めがある場合については、各税法の規定によって過年度の収益計上額に係る契約の解除等による所得の減額要素については、その後発的事由が生じた年度の損金として取り扱う旨の判示を述べている⁷⁸。

その所為は、法人は継続的な存在であるのが原則であるから、その損益計算もその永続的な経済活動を区切り、一定の期間を単位としてその期間毎の損益を計算し、期間損益計算を前提としたうえ各事業年度に帰属する所得金額に課税する建前をとり、法人は事業年度毎にその確定した決算に基づいて所得の金額、法人税等を記載した確定申告書を提出すべきことを定めていること。法人税法上、後発的事由によって、その所得の金額が遡って変動することになるかどうかについては直接定めることなく、これを公正処理基準に従うものとしており、法人の所得の計算については、その発生事由が既往の事業年度の益金に対応するもので

⁷⁷ 国税通則法23条2項3号、施行令6条2項の適用事案として～宗教法人であるD法人が売却した土地について、相手方の債務不履行によってその売買契約を解除し、遅延利息の消滅に関して、当該土地等の収益発生年度に係る法人税の減額更正処分を求めた事例について、法人税法上、売買契約の事業年度後に生じた解除等に関しては、その解除等が生じた年度の損金に算入すべきものであるとして、国税通則法23条1項における税額の過大等の実体的要件を欠くとして、収益発生年度の減額更正処分の請求を排斥した事例。

⁷⁸ 同様の趣旨を述べるものとして平成9年11月6日裁判

あっても、その事業年度に遡って損金としての処理はしないというのが、一般的な会計の処理であることを根拠とし、一般的に、個人の事業所得や法人事業に関しては、後発的事由による減額更正処分の請求は出来ないものと解されている⁷⁹とした。本件判示では法人税がいわゆる権利確定主義を採っていることから、他に特段の定めがない以上、当該法人が過年度の納税額の減額更正処分は受けられず、結果として救済されない結果となるとしてもやむを得ないといわざるを得ないと述べ、その実体法の規定は次のようなものとなっている。

(A) 所得税法における後発的事由に係る減額更正処分の時期

所得税においては、所得の種類ごとに後発的事由に基づく特則が設けられている。例えば、事業所得等については、貸倒れ等による損失は、原則として、その損失の生じた日の属する年分の必要経費に算入される（所得税法 52 条 2 項、同施行令 141）が、その損失が、事業廃止後に生じた時には、その廃止年分（その年に総収入金額がなかった場合には、当該総収入金額があった最近の年分）又はその前年分の必要経費に算入できるとされている（所得税法 63 条）。また、事業所得以外の各種所得の金額の計算の基礎となる収入金額等が回収できなくなったこと等があった場合には、その場合の収入がなかったものとみなされる（所得税法 64 条 1 項 2 項）。所得税も基本的には後発的事由を認めない。事業廃止後の後発事由のみ廃止年分又はその前年分の必要経費算入を認めている。

(B) 法人税 における後発的事由に係る減額更正処分の時期

国税通則法 23 条 2 項の適用を制限するものとして、法人税基本通達 2-2-16 では「当該事業年度前の各事業年度においてその収益の額を益金の額に算入した資産の売却又は譲渡、役務の提供その他の取引について当該事業年度において契約の解除又は取消し、値引、返品等の事実が生じた場合でも、これらの事実に基づいて生じた損失の額は、当該事業年度の損金の額に算入するのであるから留意する。」が定められており、後発的事由に基づく更正の請求は認めないものとしている。

(C) 相続税・贈与税における後発的事由に係る減額更正処分の時期

相続税等においては、法定申告期限後においても、認知、廃除等による相続人の異動、遺産分割の実施、遺留分による減殺請求、遺贈に係る遺言書の発見等の事実の生じる場合が多く、それに伴って申告済みの相続税額等に異動が生じることになる。このため、相続税法においては、所定の事由が生じた場合には、更正の請求の特則（相続税法 32 条）を設け、ま

⁷⁹荻野豊「公正証書による合意に基づく更正の請求が後発的事由による更正の請求とは認められなかった事例」TKC LEX DB 速報重要判例解説 http://www.tkclex.ne.jp/commentary/pdf_data/2004-014.pdf 4 頁

た、修正申告の特則（相続税法 31 条）を設けている。

つまり、これらの規定によると、継続的事業は、国税通則法における更正の請求に係る後発的事由の期間制限は受けないものの、仮に納税者が、私論のように、私法取引を変更したとしても、原取引の事業年度における直接的な減額請求によって還付請求することは出来ず、収益の減少ではなく、費用として扱い、減額更正ではなく欠損金の繰越控除の対象となるか、または、現行法上では法人税法 80 条の規定による欠損金繰戻還付規定が停止されていることから還付は受けられず、その事業年度の担税力を減殺することに留まる⁸⁰こともありえる。その結果、還付を受けられず過剰な納税負担を強いられたままになるという問題点を生じさせることともなりえる⁸¹。

③ 対応的調整規定に係る減額更正処分の時期についての考察

これらのことから、更正の請求に係る課税庁の執行時期については、従来の執行状況等を鑑みると、継続的事業については、実定法の規定により後発的事由が生じた年分の減額更正処分となり、その他の場合については国税通則法の規定に従うものとなる。確かに、対応的調整規定に係る減額更正処分を求めるにあたっては、原取引に係る増額更正処分が決定するのは、相対的取引の相手方である減額更正処分を求めうる納税者にとって、既にその事由が発生した事業年度後の事業年度において後発的事由が発生することから、具体的減額要素の発生を認識するのは、原取引の発生事業年度を相当期間経過した後であることには違いない。そして、減額更正処分は課税要件事実の消滅による所得の減少を伴うものであるから本稿で論じている二重課税の訴え相当額に対する事由と整合性を有している。

しかしながら、本稿における同族会社の行為計算否認規定に係る私法取引は、擬制の下に増額更正処分が行われたものであり、従来の判例の後発的事由とは、納税者の直接的な行動に基因するものを発生原因とすることからすると、対応的調整規定に係る後発的事由の発生原因は、課税上の行為の変動を決定付ける主体者が課税庁という別の主体であり、事由の発生根拠を異とするものであると考えられる。また、このような基因事項の特殊性および行為計算否認規定に係る増額更正処分時期は「不当な取引」を行った年度で増額更正処分を行い、

⁸⁰ このことから、遡及処理を認めないこの規定によると、当該判例に係る宗教法人である D 法人は、土地譲渡を行った年分に臨時的に 11 億円余りの所得が算定されているが、その後の事業年度においては収益事業の累積欠損を抱えており、法人税法 80 条の欠損金繰戻還付規定による還付も受けられず、また法人税法 57 条 1 項の繰越欠損金の損金算入規定による期間制限によって結果として還付を受けられず過剰な納税負担を強いられたままという問題点を生じさせていた。

⁸¹ 法人税法における期間制限は当時 5 年、平成 16 年度改正によって 7 年に延長しているが、当該期間内において所得が減殺可能な所得が発生しなければ、永久に損金に算入することはできなくなる。所得税に関しても同様の規定として、所得税法 70 条 1 項があり 3 年の期間制限が設けられている。

対する対応的調整規定に係る準用規定が、仮に増額更正処分であれ、減額更正処分であれ、原処分と相違する時期に執り行うとすると、継続事業であるという理由の合理性を介しても矛盾が生ずる。よって、減額更正処分の時期を従来の執行状況を踏襲することは、そもそも課税処分のバランスを採ろうとする対応的調整規定を有名無実のものとする事となる。

よって、本稿における対応的調整規定に関しては、減額更正処分の執行時期は以上の規定の相互関係および課税認定の特殊性から、従来の減額更正処分と違う視点を持つべきであり、増額更正処分の取引事業年度の帰属する事業年度において減額更正処分が執行されるべきと考える。以上は減額更正処分の実施時期に関する考察である。

(5) 具体的手法に関する考察

税法は、課税要件を構成するその事実内容および経済効果を認識するにあたり、租税法律関係の形成を私法上の法律関係に準拠させることが多く、納税者は、自身の経済的な成果を得るために私的自治の下、自由な契約行為が許容されており、伴って、その行為に付随して所得が発生し、課税要件を充足したならば納税の義務を負うこととなる。納税者は基本的に、罰則的意味合いを含んだ加算税等を除き、本来負うべき義務以上の税は負担しない仕組みとなっている筈である。従って、租税回避否認規定による私法上の法律行為の擬制によって、本来負うべき以上の租税負担が発生することは当然問題視される。

それでは本来負うべき以上の租税負担とは何かということになる。つまり、二重課税として提起されていた租税額について、否認規定により増額更正処分を受ける原資となった所得と、私法の擬制により取引の連動性が図られなくなった所得との性質に同一性があるということになる。この同一性については、第一章において問題提起をしたが、例えば否認された個人の所得と法人の所得が所得として同一視されるという論点になり、これらについてはそもそも法人に所得が残存することによる法人税額の負担、すなわち、法人税の課税論拠へ問題点が波及する。法人税法はその課税論拠について、株主の所得税の前払い機能としての位置づけを得ており、否認の主体たる人格と法人との間には資本関係が存在している場合が多く、それらのことから所得が同一視されるという論理を導くのであろうと推測される。

本稿では、この法人の納税義務に関する本質論についてはこれ以上論じないが、後述する平和事件に関する対応的調整規定の具体的運用試案論においても、かような論述が用いられていることから、同一視される所得となりうることが窺い知れる。また、これらの論旨がなければ、基本的に準用されるのが増額更正処分であれ、減額更正処分であれ、対応的調整を図る理由も存在しないであろうから、平成 18 年度に法条文上、対応的調整規定が創設さ

れたこと自体により、その存在が肯定されたものとも思われる。この規定の創設によって明確に推測されえるのは、つまり対応的調整規定の機能は、一方のみの経済合理性等を優位判定した納税額を肯定するだけではなく、反射的に、私法取引の合意を伴った相手方の本来納付すべき租税負担をも確定させる。ということであろう。その本来納付すべき税額を確定させるにあたって、その具体的方法を模索すると、否認対象者に対しては、現行法上の私法取引を擬制することによる課税処分をすることによって適正所得を算出し負担すべき税額を求めうる事が可能ではある。しかしながら、この擬制は、「私法上の選択可能性を利用し、合理的理由がないにもかかわらず、通常用いられない法形式を選択することによって、結果的には意図した経済目的ないし経済的成果を実現しながら、通常用いられる法形式に対応する課税要件の充足を免れ、税負担を軽減する行為」という理論の下で擬制が行われており、これが意味するところは私法取引から派生する「経済価値」つまり「所得」だけを否認している結果となってしまう。

そこで、そもそもの法理念である課税の公平の見地からすると、他の納税者と同様の「行為」に伴って充足される課税要件により算定される税額との比較衡量をし、公平性を斟酌すべきものであろうから、まずは経済効果の発現を生じさせる私法取引の「行為の同一性」を斟酌せねばならないと考える。つまり、その「行為」が引き金となって、結果的に税負担の公平性を阻害することとなっているのであるから、過去行為の時点のベースを一緒にして、不当な行為を行わなかった者との行為的視点から、「あるべき同一な行為」の判定を行う方法も税負担の公平の見地からは試案するに値する方法だと思われる。このことから、原取引の行為を、正常な取引を行った者と同様とし、その「行為」から伴って、同一性のある事実行為に置き換え、私法の是正を許した上で、平等な税負担が生ずる所得を算定する方法も一考に価すると思われるのである。

次節においてこれらをもとに具体的事件についての想定方法を述べていくが、事件の概要は既に述べているので省略し、私見として、仮定的に解消方法の提言方法を考察する際には、上述した課税庁の審理段階と納税者の意識との区分をしたうえで私法の是正論を交え、以下の基準に従って実験的考察を述べていくものとする。

(A) 課税庁等の適正計算を認容した場合・・・対応的調整を受動的審理に訴え、自らの私法取引は擬制たる適正行為を事実行為に修正する。この場合の減額更正処分に係る根拠規定は国税通則法23条2項3号、施行令6条2項によるものとする。

(B) 課税庁等の適正計算を承認しない場合・・・対応的調整規定を能動的審理に委ね、自

からの私法取引は原契約を維持するものとする。よって法的には私法上の有効性は何らの変動も生じていないため、仮に国税通則法 23 条 2 項 2 号の規定が想定されたとしても、この減額更正処分に係る根拠規定は税務署長の職権による減額更正処分を期待するに留まり、税法的概念で所得の帰属を擬制されねば手続的適法性を肯定しがたいと考えられる。

第二節 法人税法における対応的調整

第一項 大津地裁 昭和 47 年 12 月 13 日判決（清水惣事件）

本件は上記の分類上、収益擬制型のケースである。否認対象者は法人 S 社であり、対応的調整が論じられる対象は法人である T 社である。擬制された収益は上述した昭和 39 年事業年度においては 206 万円余であり、これは私法上の法律行為の変更の有無にかかわらず、対象金額として考慮されるであろうと思われる。具体的解消方法を上記区分に従って述べると、

(1) 適正計算を容認した場合・・・私法取引の擬制を現実取引に修正する。従って、擬制された税務上の法律効果はとり払われ、実質的に整合性のある有利子の金銭消費貸借契約となる。本件は S 社は法人として経済合理性をもった有利子融資としての資金提供を行うことが適正所得算出に対し正しい私法取引であるとされている。然しながら申告納税の段階では未だ現実に現金等の收受を行っていないため、現実取引に還元するならば、その利息請求権たる債権を有することとなり、以って利息請求権たる債権を有するため、寄付たる贈与行為は認定されないこととなる。私法取引を現実取引に修正したとしても、有利子融資の果実たる受取利息という収益は発生するのであり、拠って当然に収益の額が算定され所得を構成することとなるから、原処分たる増額更正処分は適正に執り行われることとなる。反面、反射的な相対取引相手としての T 社については、その対応的調整として、S 社に対する支払債務を負うのであり、T 社側では私法上の法律効果が確定することにより、伴って会計処理が生じ、その処理は(借方)支払利息(貸方)未払金として会計処理され、会計上も損金として認識されるであろう。この場合の減額更正処分に係る根拠規定は、国税通則法 23 条 2 項 3 号、施行令 6 条 2 項によるものとし、前述した当該規定の特殊性および準用規定である対応的調整規定の法趣旨に則り、確定決算の修正は不能であるが、原取引の生じた事業年度の所得計算上、所得計算技術である別表において、損金として減額調整をすることにより減額更正処分を執行することが適正であると考えられる。

(2) 課税庁等の適正計算を承認しない場合・・・私法取引は原契約を維持するとした場合は、法的効果に変動はないため、S 社が合理的経済人として收受すべきとされる収益は

債権化もせず、得られるであろう収益の求償権をT社に対して贈与することとなる。従って、原処分同様（借方）寄付金／（貸方）受取利息の取り扱いとなり、従って、T社で反射的に表現されるであろう取引は、（借方）支払利息／（貸方）受贈益として表現せざるを得ない。従って当然に会計上の損益に変化は生じない。そこで206万円余の減額更正処分を行うとしても、支払利息相当額を課税所得の計算上のみで損金として取り扱わざるを得なく、明文の規定なしにそのような減額調整が行いえるのかという疑問が生ずる。この場合、法的には私法上の有効性は何らの変動も生じていないため、仮に国税通則法23条2項2号の規定が想定されるとしても、この減額更正処分に係る根拠規定は税務署長の職権による減額更正処分を期待するに留まり、税法的概念で所得の帰属を擬制されねば手続的適法性を肯定しがたいと考えられる。

（3）学説等による見解

上記の（1）（2）は、法人税法132条1項の否認があった場合として仮定して述べているが、当該事件の結審時では、その課税要件は法人税法22条2項であった。どちらの適用によっても税額そのものの変化は生じないことと思われるが、法人税法22条2項による収益の認定方法は、適正所得算出説⁸²が有力視されており、つまり本件でいう收受すべき利息相当額は、法人税法132条と違い、実体的利益として課税するもの⁸³とされている。対応的調整規定では、法人税法22条2項の場合に調整を予定していないが、この2つの規定の親和性については上述したとおりであり、法人税法22条2項適用ケースの場合、対応的調整の仕組みは構築されうるかについて、

岡村忠生教授は⁸⁴‘債権評価による解決～実体的利益と現在価値アプローチ’と題して、認定方法による解決策を記しておられる。その内容を端的にまとめると、法人税法22条2項の未実現収益の認識は、非正常取引における損金算入の否認の機能を果していると述べら

⁸² 金子:前掲書279頁

⁸³ 現行法においては、この無利息融資の課税関係によって、債権者の立場での経済的不合理的行動が、経済的利益を発生させる。として課税されえることとなる。この利息は「本来得べき利息」とされているが、そもそも私法上は、無利息による金銭消費貸借契約が許されているので、利息請求権が確定していない。いわば未実現収益である。確かに、包括的所得概念を基調とした我が国の所得税・法人税の課税スタンスは、昭和40年の抜本的税制改正の際の税制調査会での答申でも述べられている通り、所得の中に経済的利益をも含む包括した概念があるべきものと記されている。この経済価値のある利得は、担税力の指標である所得に不可欠な要素であって、租税負担の公平のためにも課税所得に組み込むことが必要とされているが、重要なことは、債権者側の担税力のない未実現の利益に対してまで課税を行うことにより生じた経済的二重課税を、租税負担の公平の下にどう理解するものであろうか。ということである。包括的所得概念に基づくと、債務者である側は、利息の支出が節約されているので確かに担税力の指針となるべき純資産の増加が図られているであろう。よって法人税法22条2項があえて条文上に明記せずとも、受益者側の収益は自動的に発生することは容易に理解できる

⁸⁴ 京都大学「法学論叢」122巻1号無利息貸付課税に関する一考察(三)P18～

れる。従って本条項で非正常取引の否認をする際には、無償取引は会計処理基準上は取扱われないものであることから、同条4項の公正なる会計処理基準にも抵触するため、損金算入否認の別段の定めが必要であって、その機能を果すのが法人税法37条の寄付金規定、さらに過大役員報酬や過大役員退職金などの個別否認規定であり、実現主義の例外として法人税法22条2項を機能させているという。この別段の定めは実現利益の原則を破るための例外規定、つまり所得でないものを所得と認定するため、包括的所得概念に対する例外を定める規定だということになるのである。

従って実現していないものを課税するという事は、一定の理論的な正当性が必要となってくるので、債権者側からすると元本を相手に保有させたにすぎない行為、すなわち経済活動としての実体が不存在であるという視点からすると、経済実体のない‘計算技術上の益金’つまり‘得べかりし利益’として実体利益が生じている旨を肯定するためには適正所得算出説などの取引の擬制をもって、その実現化を正当化している理論が支持されうるのである。

しかし、もともと擬制という考え方は、租税回避の否認の法理に用いられているものであり、そこでは有効に成立している私法上の取引を、その選択された法形式が異常であり、そのため通常の法形式を選択した場合とほぼ同一の経済効果が達成されながら、通常の法形式を選択した場合に充足される課税要件の充足が回避されている場合に否認し、通常の法形式を擬制した上で、それに基づいて課税が行われる。租税回避が問題視されてきたのは、通常の法形式を選択した者との間の公平の維持ないし租税平等の観点からである。租税回避の否認は、擬制された法形式に基づく課税であるから、租税法律主義の原則から、法律上の根拠がなければこれを行うことはできないとされる。

この擬制を用いる適正所得算出説と租税回避否認規定である法人税法132条の論理構成は、「合理的な経済目的」の存在をも要求することからすると極めて類似しているといえ、法人税法22条2項の規定は租税回避の否認のための根拠条文となりえるのである。しかし適正所得算出説が適用される無償取引の全てが租税回避であるということとはできず、寧ろ法人税法132条における租税回避否認の対象となる取引よりもさらに広範な範囲の取引に対し、擬制された法形式に基づいた課税を認めてしまう土壌にもなりかねないと危惧し、以上の様な問題点を克服するがゆえに、岡村教授が提言した「実体利益」を用いた無利息融資の課税関係に対する理論的解決策を紹介する。

この提言は、取引の擬制などは行わず、無利息融資によって貸主である法人に実体的利益の発生を生じさせる方法である。端的に述べると、無利息融資の元である債権に関し、現在

価値アプローチによる債権評価を行い、無利息融資を「有利子貸付」と「金銭の贈与」の併
 存取引と構成する考え方である。

<前提条件>

法人間で 100 万円が 5 年間にわたって無利息で考えたケースを前提条件とする。

正常な利子率は年 10%と仮定する。

<現行法での課税関係>

従来の課税方法では、貸主には毎年 10 万円の利息が認定され収益として計上されるととも
 に、原則として寄付金として取り扱われる。借主は利息を支払っていないので、損金とされ
 なかった部分が既に所得を構成し課税されている。

<現在価値アプローチの場合>

これに対して、現在価値アプローチの場合は無利息融資にかかる元本を非正常な高額取得と
 し、下記の図のように初年度における債権の現在価値は約 62 万円(注 1)であるので、貸主は
 その時点において約 38 万円(注 2)の寄付金の支払を行ったものとされ、借主は同額の金銭の
 贈与(注 3)を受けたものとされる。そして毎期ごとに元本に対する複利計算(注 4)によ
 る利息の授受があるものとして、収益と費用がそれぞれに於いて認識されるとともに、債権
 債務の評価額が修正される。

<債権者側>

<債務者側>

| 借方 | 金額 | 貸方 | 金額 | | 借方 | 金額 | 貸方 | 金額 |
|----------|-----------|--------|-----------|------|--------|-----------|----------|-----------|
| (寄付金)注 2 | 379,079 | | | | | | (受贈益)注 3 | 379,079 |
| | | (現預金等) | 1,000,000 | 初年度 | (現預金等) | 1,000,000 | | |
| (貸付金)注 1 | 620,921 | | | | | | (借入金)注 1 | 620,921 |
| (貸付金)注 4 | 62,092 | (受取利息) | 62,092 | 1 年目 | (支払利息) | 62,092 | (借入金)注 4 | 62,092 |
| (貸付金) | 68,301 | (受取利息) | 68,301 | 2 年目 | (支払利息) | 68,301 | (借入金) | 68,301 |
| (貸付金) | 75,131 | (受取利息) | 75,131 | 3 年目 | (支払利息) | 75,131 | (借入金) | 75,131 |
| (貸付金) | 82,645 | (受取利息) | 82,645 | 4 年目 | (支払利息) | 82,645 | (借入金) | 82,645 |
| (貸付金) | 90,909 | (受取利息) | 90,909 | 5 年目 | (支払利息) | 90,909 | (借入金) | 90,909 |
| (現金預金) | 1,000,000 | (貸付金) | 1,000,000 | 返済時 | (借入金) | 1,000,000 | (現金預金) | 1,000,000 |

しかし、上記の現在価値アプローチでも、現行法によっては問題点が残されてしまう。

現行法でこの適用を実際に行うには、債権の評価において現在価値の評価が真正に行うため

にも利率の適正な算定⁸⁵が必要であるし、債権債務の評価(アキュムレーション)が認められねばならないなど、立法上の手当てが必要となることはいうまでもない。

また、寄付金(注 2)は 5 年度分の費用に対応するにも関わらず、初年度において全額が取り扱われたならば、従前の年 10 万円の認定利子よりも損金不算入の限度額計算上不利益となってしまうことも予想される。従って寄付金部分と借主の受贈益(注 3)部分については、5 年の契約期間にわたって均等に所得に反映させるなどさせることも要請されるであろう。このようにして、現在価値評価によって、取引を犠牲せず実体的利益を把握することができるため、法人税法 22 条 2 項に対する適正所得算出説は無用のものとなる。また、現在価値評価によって、年度ごとに債権者および債務者の年度ごとの対応調整に相当する機能も持ちうるので、非正常取引であっても私法上の契約自体も保たれ、また納税者の予見可能性および法的安定性も図られるものと解される。然しながらこの場合にも寄付金がある限り完全に二重課税は排除されえない。

第二項 名古屋地裁 平成 11 年 5 月 17 日判決

本件は上記の分類上、収益分配型のケースである。否認対象者は甲法人であり、対応的調整が論じられる対象は個人である妻 A である。分配された収益は上述した 1,140 万円であるが、そのうち過大報酬として法人の所得に取り込まれた金額が 820 万円であるから、これは私法上の法律行為を変更の有無にかかわらず、対象金額として考慮されるであろうと思われる。具体的解消方法を上記区分に従って述べると、

(1) 適正計算を容認した場合・・・私法取引の擬制から賃貸借契約の一部解除等により現実取引に修正する。従って、擬制された税務上の法律効果はとり払われ、そもそも 900 万円が適正賃借料とされる。従って、妻 A が過分に収受していた賃料の 1,140 万円は甲法人へ返還されるものとなるので、法人側では(借方)未収入金/(貸方)支払賃借料となり、法人は 1,140 万円の損金が減少した結果の増額更正処分となる。妻 A 個人の所得税の申告にあつては、事業所得は 900 万円との減額更正がなされ、法人に対して 1,140 万円の現金等の返還義務が生ずる。従って、適正計算と私法上も合致した取引となりえることにより二重課税は生じず両者の課税の公平は保たれる。この場合の減額更正処分に係る根拠規定は国税通則法 23 条 2 項 3 号、施行令 6 条 2 項によるものとし、妻 A の個人事業も継続的事業であるが、原取

⁸⁵ 適正利率の算定についても一義的定めがないことから、一案であるが、アメリカにおいては内国歳入法典 7872 条において連邦利率率を用いている。これは納税者の予見可能性や執行上のコストを担保するものであって、恣意性の排除も行えることから実体的利益の評価を簡便にし、有益な定めであると考えられる。

引の生じた事業年度の事業所得の計算上損金として取り扱うことにより減額更正処分を執行することが適正であると考ええる。

(2) 適正計算を承認しない場合・・・私法取引は原契約を維持したままとなる。よって法律効果に変動が生じないことにより、甲法人は妻Aに対する1,140万円の過大賃借料の返還義務も生じないが、既に妻Aは法人から当該金額を収受しているため、その金額を法人に返還しないことにより、課税上裏づけのない資金提供となり法人からの資金贈与という観点から(借方)役員報酬/(貸方)支払賃借料として原処分と同様の取り扱いがなされ、よってその役員報酬のうち不相当に高額だと認定された部分の820万円に関し、過大役員報酬の規定(旧法人税法35条)により法人税の所得計算上、損金性が否認され課税所得を構成することとなる。一方、妻Aに関しては、法人側からの役員報酬相当額は資金贈与という形で給与所得として実現所得を構成するにあたり、私法取引を変更しないことによる事業所得の一部を構成する1,140万円について観念的に同一の所得と考えられるものの、その所得区分の相違を超えて事業所得を減殺するに至る理論構成を成り立たせる根拠が見出し難い。所得税法では、収入金額は一般に「外部からの経済価値の流入」と解されており、わが国の所得税法では、所得は包括的所得概念によっているとされており、この考え方は純資産増加説とも呼ばれ、人の担税力を増加させる全ての所得に課税するという考え方である。確かにこの場合、外部からの経済価値の流入を資金として捉え、担税力の増加の視点でとらえるならば、現に収受した1,140万円は観念的にどちらか一方の所得を構成すると思われるが、事業所得を法的に減殺しうる規定が存在していないことから、対応的調整規定がこの減殺を可能とする理論を内包した規定であるのかという疑問を生ぜざるをえない。

第三節 所得税法との対応的調整

第一項 平和事件(収益擬制型)に対する具体的考察

本事件は上記の分類上、収益擬制型のケースである。否認対象者は個人N氏であり、対応的調整が論じられる対象は法人であるN社である。擬制された収益は平成元年度においては153億円余であり、これは私法上の法律行為の変更の有無にかかわらず、対象金額として考慮されるであろうと思われる。具体的解消方法を上記区分に従って述べると、

(1) 適正計算を容認した場合・・・私法取引の擬制を現実取引に修正する。従って、擬制された税務上の法律効果はとり払われ、実質的に法的拘束力を持つ有利子の金銭消費貸借契約となる。従って、原契約修正後のN氏の貸付金は、その利息請求権たる債権を有するこ

ととなり、有利子融資の果実たる受取利息という収益が発生するのであり、拠って当然に収益の額が算定され実現所得を構成することとなり原処分たる増額更正処分は適正に執り行われることとなる。反面、反射的な取引相手としてのN社も成立した法律関係からN氏に対する支払債務を負うのであり、N社では伴って会計処理が生じ、その処理は(借方)支払利息(貸方)未払金として会計処理され、会計上も損金として認識されるであろう。法人における減額更正処分に係る根拠規定は国税通則法 23 条 2 項 3 号、施行令 6 条 2 項によるものとし、前述した当該規定の特殊性および準用規定である対応的調整規定の法趣旨に則り、確定決算の修正が不能であるが、原取引の生じた事業年度の所得計算上、技術的にとして別表上、損金として減額調整を行うことにより減額更正処分を執行することが適正であると考えられる。

(2) 適正計算を承認しない場合・・・私法取引は原契約を維持したままとなる。よって法律効果に変動が生じない。この場合、法的には私法上の有効性は何らの変動も生じていないため、仮に国税通則法23条2項2号の規定が想定されたとしても、この減額更正処分に係る根拠規定は税務署長の職権による減額更正処分を期待するに留まり、税法的概念で所得の帰属を擬制されねば手続的適法性を肯定しがたいと考えられる。

また、本件を論ずるにあたり、上記第一節にて述べた論点と異なる論点が存在することを前提に論ぜねばならない。本件所得税法 157 条の規定は、所得税法下にある規定であるが、当該無利息融資にかかる‘経済的利益’についての課税概念は、上記第一節の法人税法下に規定されている概念とは異なるとされており、所得税法の下では、当該貸主 N 氏側にかかる利息相当額の収入金額は、所得税法 36 条における収入金額としては認識されないとされている⁸⁶。

無利息融資は貸主にとって無償による役務提供にあたり、同様の上記第一節の事例においては、法人税法 22 条 2 項の趣意により、収入金額の発生が実体的に認識されうるという論理の下、所得金額を構成することにより課税されるが、同じ無利息融資という私法関係にたっても、所得税法下においては、その判旨においても収入金額が発生しないことを認めており、このことから、本件事例については、収入金額の認定による課税を執り行うとする理論ではなく、純然たる租税回避行為否認による認定課税がなされたものであると考えられよう。

つまり、所得税法 157 条の適用による行為計算否認規定による増額更正処分は、実体的利益について処分を行ったものでもなく、租税回避についても制裁的側面がないとするならば、

⁸⁶ 所得税法 36 条では無償による役務の提供によっては収入金額が発生されないと解されている。武田昌輔編著:DHC コメントール所得税法 3135 頁

租税回避の適用要件の論点から頻繁に述べられている「ある支払いをなしたのと同じの効果を
得ながら、通常ならば行われるであろうその支払原資に対する課税を避けることができる
行為」として、実体的利益が生ぜずとも課税の公平の見地から課税されうるのである。つま
り本件ケースに関しては、私法取引が原契約である以上、実現所得の発生と観念できないた
め、よって N 氏にかかる収益と認定された額が法人にとって連動した取引として発生する余
地はなく対応的調整の根拠も見出し難い。そこで、こうした場合に本稿で論ずる二重負担に
係る金額算定をどのように考えうるかについて学説からの見解を以下に述べる。

(3) 学説からの見解

① 高橋祐介助教授は、無利息貸付が課税上なぜ問題となるかに関して⁸⁷「無利息貸付によ
り、課税後利益から通常行われる支払いが、課税前利益から支払いが行われたものと同様の
経済的効果に転換される、ということである。」との問題点を述べ、株主から法人に対する無
利息貸付は有利子貸付を行って利子を受け取り、その受取利息相当額を出資した場合と経済
的に同一視することができる⁸⁸と述べられ、出資を課税後利益から現金で行った株主との公
平を導きだし、本件行為は租税回避行為ということができると明確に述べられている⁸⁹。こ
れらのことから、この無利息貸付による N 氏への増額更正処分は、実体的利益に対する課税
ではなく、所得税法に特有の所得種類の移転と課税の繰延による租税回避行為と位置づける
ことができる。

上記で述べた個人株主からの無利息融資の課税関係にかかる現行上の取り扱いも、個人へ
の課税を有利息という法形式に引きなおしただけで、法人側では何らの対応調整も図られて
いない。そこで高橋助教授によると、法人側でも厳密に対応するならば、有利息融資+出資
を法人においても連動処理をすることが課税関係の一貫した整合性を保つと述べられている。

よって N 氏が受けた 540 億円の未実現利益に対する税額を差し引いた税引後所得金額相
当額が N 社に対する出資となるので、N 氏の個人財産としては有価証券という財産となっ
て実現する。よって当然に N 氏の N 社に対する株式の基準価格は修正され、通常の株主が
行う行為と同一の効果をえられよう。高橋助教授は、裁判所が無利息を有利息に引きなおし

⁸⁷ 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けに所得税法 157 条が適用された事例」税学 538 号 154 頁(1997 年)

⁸⁸ 正確には、無利息融資の場合は、株主の所有割合が増加せず、株式の基準価格も増加しないので、有利子+出資ではなく、有利子+贈与であるのが正しいとされている。しかしながら株主が法人に贈与をする行為自体が通常的行為ではないと考えておられるようであり、このことから贈与とするのは「経済効果の厳密な同一性にとらわれて、不合理な行為を基準とすることはかえって公平を害する」として合理的な行為は出資であるとしている。

⁸⁹ さらに正確には、受取利息額の出資は、他の出資者が存在した場合に他の出資者に対する贈与課税が問題視されうる。

た点については賛成するが、これはN氏個人に対してのみの簡便的な措置であって、擬制を行った後の経済的効果をどの範囲まで及ぼすかという問題はあるが、課税の公平を謳う本条項の趣旨からいえば、法人への取り扱いも含めて一貫した処分を行うのが適正であると述べられている。従って、これらの論理より導かれる本稿の対象たる法人の二重負担に係る金額は、私法取引の相手方であるN社にとって、相対的にN氏に対する支払利息と想定できるが、当該金銭的流入のないN氏の受取利息相当額は課税後の金銭価値で出資されたと考えられうることとなるため、この課税後の出資が金銭的流動のない中で、どのように法人に受容れられるべきかと想定してみよう。仮にN氏に係る利息を100 所得税の実行税率を50%と仮定したならば、法人側では(借方)支払利息100/(貸方)出資金50 未払金50とのように取り扱われるのであろうか。

仮にこのように、対応的調整規定が運用されるとなれば、金銭的流動のない中で課税されるということにより、必然的に上記第一項での課税論理とは齟齬が生じることとなる。このように私法上も所得税法下においても経済合理性を問われない個人が無利息融資を行うことが有効に成立している場合、つまり平和事件は、巨額な貸付金額であることが目を引く事件でもあったが、本条項の本質は、金額の多寡の問題でも無く、無利息融資であるという事実自体が租税回避行為となり、そもそも経済的合理性を欠いているという結果は、高橋助教授の検証によると無利息融資には本条がすぐさま適用されうることとなる。この経済的同一性の立証を以ってすれば、前述したような不安定な独立企業者間取引などという不確定な基準にも悩まされず、明確に規定をすることができる論拠ともなろう。しかし、この理論によると、経営資金に窮した法人への株主等からの緊急的資金提供なども、課税の公平のみに重点が置かれることとなり、本規定の適用を受けてしまうこととなる。従って、このような場合には、その資金提供が企業の継続にとってやむを得ない措置であったなどの個別の事実背景をも考慮しながら課税除外の限定列挙をすることが必要であらう。

また、法人の視点から述べると、法人税法は、法人は経済合理性をもって行為計算を行い利益を獲得することを前提とするものであり、本件事案のように、個人に対して利息を支払わず内部利益を増加させることは、経済合理性を獲得利益として認識し課税する限りにおいて、法人税法上の理念に則った経済合理性のある行為であると言い切ることが可能であらう。ゆえに、上記第一項の清水惣事件のように、否認の主体が経済合理性を問われる法人であって、その求められる行為が有利子貸付であることから、その理念を現実行為のものとするため、私法上の取引を変更しうる理論が存在する余地があるのに対し、本件事例では個人の経

済合理性は課税理念としては構築されていない。このことから、法人個人が相互に私法上の取引を変更しうる理論の存在は課税理念上希薄となる。よって、必然的に私法上の取引を変更してN法人の所得計算を減額更正すべき理由、つまり「準用」すべき理由が存在しないとも考えられよう。

以上は二重負担に係る金額上の論点であるが、その他本件事例に関して、品川芳宣教授は、原処分の「不当に減少」した所得金額は利息相当額ではなく、そもそも否認すべきはN氏が(株)平和から従来受けていた個人株主としての配当所得と解す余地があるとの説も存在する⁹⁰。このように、有効に成立している私法取引を、そもそも「不当」と考え何を否認すべき行為と見るかについても一義的に定め難い側面があるであろうから、私法取引を擬制のままとしうることによる準用規定の適用の困難さがうかがい知れる。

② 明確な所得計算方法～内部取引消去論

公認会計士である帖佐誠氏によると⁹¹、正常な行為に引き直す方法の問題点として、所得税法の理論からは所得が発生していると考えうる無利息融資について、所得税法157条が適用される場合にだけ課税しうるという考え方の当否があり、無利息融資については所得が生じているが、通常の場合は課税されない所得として取り扱われている。しかし、所得税法157条の文理解釈からは無利息融資から生ずる所得に課税する趣旨をもつ規定だとは考えられず、そもそも個人と同族会社の間では、第三者では成立しがたい行為を行うことが可能な土壌にあるので、取引の一部を擬制することには意味が無く、正常な取引に引きなおした場合には、むしろ取引が無かったものとみなして所得計算を行うことが必要であるとする。従って、以下に示すような個人と法人の同一の行為から生じている所得を同族会社とその関係者の間だけで課税するとなれば、課税の公平の観点から問題があると考えられる。

帖佐氏は、このような問題点を解決するための明確な所得計算として、個人と同族会社を一つの集団とみて、同族会社との間の取引を消去し、個人と同族会社を一つのものとして課税する方法を提案している。この方法によると、個人の所得と考えられるのは個人と同族会社の所得を連結した所得となる。個人と同族会社間の無利息融資は、集団内の内部取引と考えられ消去されることとなる。結果として無利息融資により調達した資金を運用した成果収益が課税の対象となり、個人と同族会社の取引について取引要素の一部を擬制するというような不明確な方法を採用する必要が無いとされる。この方法が望ましいと考えられるのは、そ

⁹⁰ 品川芳宣:重要租税判決の実務研究 増補改訂版 (財)大蔵財務協会 (2005年)150頁

⁹¹ 税法学 538号「無利息貸付けと同族会社の行為計算否認規定」P41～42

もそも、同族会社とその特殊関係者の間では、意思決定について同一性が存在し、一つの意思に基づいて二つの人格の行動が決定されるが、この一つの意思に基づきながら法人税と所得税という異なる税の適用を受けることになり、この一つの意思行動に基づくならば、このような行為全体を個人の所得計算におりこみ課税を行うのが正しいと思われるからと述べられている。

この内部取引消去論のような考え方で所得税を課税した場合には同族会社の側ではこれらの行為を除いたところで所得の再計算が行われ、法人税等の更正が行われなければならない、本条の規定とは無関係な取引が行われている場合には、個人の所得計算と連結する必要はないとされる。所得税法 157 条は、法律により与えられた人格である法人格を利用し、個人の所得税の不当な減少を図ることは許されないとの趣旨から、これを法律で表現したのが本条であると考えられる。税務署長は本条を適用する際に所得を計算することができるのであるから、私法上有効な行為を計算の前提として固執する必要も認められないが、法文上、具体的な計算方法を規定していないため、運用そもそもが不明確であり、計算方法自体の裁量は認められていないと解される。従って最も納得の得られる明確な方法によって所得計算を行わねばならないことは言うまでも無く、よって本条の法文から考えて、この内部取引消去論のような計算方法で所得計算を行うことは妨げられないであろうと述べられている。

③ 法人税の所得割合控除による対応調整

佐藤英明教授⁹²は、租税回避行為の否認にかかるこのような経済的二重課税については、適正な租税負担を求めるという趣旨に鑑み、その負担が過少となることを防ぐと同時に過大になることも防ぐべきであると考えられると述べている。

平和事件を例にとると、まず同族会社側である N 社において、過年度に遡って支払利息の計上を行って損金の額に算入する。しかし、N 社においてはその時点では H 社からの受取配当金および預金利息にかかる収益しか存在していないので、収支的には結局欠損金が生じるだけで、その欠損金を繰り越しても、これが効果をなす法人所得が将来生ずる見込みはかなり低いであろうから、つまり例外的には欠損金の繰戻規定によって税額を取り戻す可能性が無い限りは法人税を取り戻す可能性も低く、また実務上は更正の請求が可能な期間にも制限がある⁹³ので、現行法上は経済的二重課税は完全に排除することはできないであろうとする。

そこで佐藤教授は、立法論的には、所法 157 条の適用にあたっては、同族会社が支払った

⁹² 税務事例研究 Vol21 66 頁～67 頁

⁹³ 所法 157 条の適用であると、所得の帰属を変更した場合に該当しないため、国税通則法 23 条 2 項 2 号による特別な更正の請求も認められないものであろう。

法人税額を納税者の所得税額から一定限度額の控除、具体的には、同族会社が負担した法人税額に、本条により否認された個人の必要経費に対応する同族会社の収益の額が、その年度の同族会社の総所得に占める割合を乗じた金額を、個人の更正処分の際に、税額から控除するようにすべきであろうと述べられている。しかし、所得税法 157 条の適用類型として、次に述べるような収益分配型の否認のケースの場合には、例えば個人が過大な不動産管理料をその個人が株主である同族会社に支払った場合には、その過大管理料が原資となって、同個人が同族会社から受ける役員給与に関する調整についても対応的調整を図るとなると、そもそも法人の定めた役員報酬を減殺することは、租税上の問題点だけではすまない問題となる。寧ろ、このようなケースに対し対応的調整を図るにあたっては、法人格否認の法理による解決を行うことの方が納得しやすいともいえることと述べられている。

第二項 低額な賃貸料を否認(収益分配型)したケースに対する具体的考察

本事件は上記の分類上、収益分配型のケースである。否認対象者は個人 UT らであり、対応的調整が論じられる対象は法人である U 商事である。課税庁により擬制された収益は昭和 62 年度においては原申告の 1,500 万円余と適正賃貸料として算定された 2,850 万円余との差額の 1,350 万円である。本件で二重負担と論ぜられる金額は、役員報酬額相当額と配当所得相当額である。本稿では、租税回避否認による課税庁の適正計算を私法上の取引行為を適正行為として遡及的に現実行為に引きなおす方法によって具体的対応的調整方法について考察しているが、当該ケースの遡及訂正を試案する場合、上述した清水惣事件、過大賃貸料事件および平和事件の場合とその私法の拠り所が相違していることを付記せねばならない。

当該事案は前述のそれらとは違い、個人が経済的利益を法人に与えているという点ではその利益供与の態様は類似しているが、本件での経済的利益供与から派生する二重課税の論点となる法律行為は双方における私的自治の下、基本的に自由行為を許容される経済取引ではなく、法人が一旦獲得した利益を、商法における規制ある決議の下において支給される役員報酬および配当所得である。この行為は法人の内部取引の性質を有し、かつ株主総会の規制も伴うことから前述した経済取引のように双方の意思において容易に遡及訂正できる法律行為としては認識しかねるものでもあろう。

確かに訴状で述べられている通り、この管理料を原資として支給される UT らの役員報酬および配当に関しては、その管理料収入を原資として支給されているものであることから、当然に経済的には同一視しうる所得であることには違いないであろう。いわゆる租税回避行

為の否認規定の趣意にあるように法人形態を利用し、個人所得を法人所得へ挿げ替えた結果、その所得は個人へ所得区分の異なる所得として還流しているのであって、いわば法人格の濫用による個人所得軽減のための迂回取引と考えられないでもない。この挿げ替え行為から、このような類型の租税回避行為に関してはしばしば法人格否認の法理による具体的解決方法も提示されるのもあろう。

しかしながら筆者としては法人格否認の法理のような独立法人格を否定する具体的解決方法は支持していないことから、基本的に可能な限り法律行為の遡及消滅等の法的手段によって具体的解決方法を見出すこととする。よって具体的解消方法を上記区分により述べると、

(1) 適正計算を容認した場合・・・私法取引の擬制を現実取引に修正する。

本件における課税庁の私法上の契約の擬制は適正管理料の金額の算定のみである。従ってその行為が適正行為であるとするれば、私法上の契約自体の変更は伴わない。適正行為とされた金額を事实现為とした場合、原取引と適正管理料との差額金額 1,350 万円余の費用が増加し法人の所得は減少するもの実質的に個人に対する資金の支払いは行われていないため、法人には未払債務が生ずることとなる。この段階では役員報酬についての決議も否定されないことから、役員報酬の返還義務は生じず、結果として法人の所得は 820 万円余の欠損となる。このように事实现為を課税庁のいう適正行為に合致させた場合、UT らに関する役員報酬に関しては何らの私法上の変更ももたらさない。

このことから他の類型と異なるのは、課税庁による私法の擬制による効果は本件では基本的に二重課税の訴え部分に関する法的連動性を直接的には生じさせないものであり、ひいては役員報酬に関する対応的調整も生じないこととなってしまう。

しかし、実質的には法人の得た賃貸料収入自体は、観念的に個人と経済的に同一視しうる収入であることから、対応的調整規定の法的権能に二重課税排除機能を期待することとすると、本件でいう二重課税の訴えにかかる金額は旧商法の法制下による株主総会の決議を経て支給されているものであるから、商法における法律効果を吟味せねばならない。

前述したとおり、課税庁の適正行為を事实现為に置き換えると当該 U 商事の法人の所得については 820 万円の欠損金額が生ずることとなる。役員報酬の金額を除外したところで換算すればその所得は 180 万円余程度となり、当該法人は本件 UT らの不動産の借用による不動産収入しか得ていない法人であるから、每期課税庁の認識たる適正行為に基づいて同様の法人活動を行ったとすれば、当然に役員報酬も配当も支払原資がなくなると思われる。これらの状況を踏まえて対応的調整規定を考察すると

① 役員報酬の存在については、決議の撤回可能性がないものと形式的に判断すると、二重課税は排除されえない。しかも他からの経済的価値の流入がない法人において役員報酬の決議額は明らかに過大であるため、過大な役員報酬として法人所得計算上、損金性を否定され、懸念されている増額更正処分のダブル適用ということにもなりえる。そこで、UT らが自ら過大報酬である状況を踏まえ決議の撤回を行うことが可能であるとすれば、役員報酬も撤回される可能性も生じよう⁹⁴。

然しながら前述したような営業活動にまつわる経済取引に関しては、私的自治の下、取引者相互間において役務提供等による経済活動の連動性を保つことによって相互の利害関係が調整されるのに対し、役員報酬に関してはその経済的利害関係の調整を自らの意思において考慮することはできないため、法律的な調整を図る必要性も見出し難い。また、租税回避行為の否認規定の趣意である「法人の不合理な私法取引」を是正することによって租税負担の公平を律するという見地からすると、役員報酬に関する法律行為についてはその直接的連動性も見出し難くこの内部決議取引に関しては租税負担の公平を調整すべき論理も見出し難い。

② 配当所得の存在については、上記役員報酬の撤回が認識されないとした以上、法人が相対的に適正行為を行ったものとした場合、その経済活動の結果として欠損法人となることは明らかであり配当原資は生じていないものと思われるので違法配当となる。従って旧商法法制下においては違法配当は不当利得返還請求権によって法律上 UT らから返還されるべきものとなる⁹⁵。本稿では対応的調整規定を論ずるにあたり法的に個人と法人は別人格であり、

⁹⁴ 役員報酬の返還に関する事案として、平成 12 年 12 月 5 日裁決(裁決事例集No.60-355 頁)で、株主総会の決議に基づき役員報酬を返還したことを理由として更正の請求を求めた事案があるが、その更正の論拠を所得税法 152 条の『各種所得の金額に異動を生じた場合の更正の請求の特例』に求めたが、同法は同法 64 条または同法 64 条に規定する『事実そのたこれらに準ずる「各種所得の金額の計算の基礎となった事実のうちに含まれていた取り消すことのできる行為が取り消された」事実が生じたとき』に国税通則法 23 条の規定による更正の特例として請求することが可能とするものであるが、請求人が臨時株主総会の決議に基づき役員報酬を返還したことはこれらの事実と該当しないことは明らかであること及び役員報酬の額は会社と取締役との契約によって定まり、いったんこれが定められた以上、株主総会の決議によっても一方的にこれを減額することはできないこと、及び、本件役員報酬について一定の場合に返還しなければならない旨の約定も存在しないことに照らすと、請求人の返還した行為は「取り消すことができる行為が取り消された」こととはいえない。として請求人の訴えを退けた。また請求人は所得税法基本通達 181～223 共 6 の『源泉徴収税額に係る過誤納金の還付』および『役員が未払賞与等の受領を辞退した場合』における所得税の還付についても主張したが、これらについても「本件のように既に正当に支給された役員報酬に係る取り扱いを定めたものではない」としてその主張は排斥されている。これらのことから、当該検討事例においても、役員報酬の返還の決議理由として経営悪化による事情というような外的要因として正当性を有する理由が生じているわけではなく、否認規定の発動による役員報酬の撤回という想定行為自体が一方的なものであるし、そのような約定も存在し得ないであろうから、当然決議要件を満たす理由がなく当該事例では撤回という法律行為自体が成立する可能性は無いと思われる。

⁹⁵ 旧商法の法制下では違法配当について善意の株主に対する不当利得返還請求権は現存利益に限定されているが、当該事例において UT らは善意の株主にはなりえないであろうから、法人が法的に請求するとなれば UT らに配当された 200 万円余の配当は返還されることとなる。然しながら、株主=法人の所有者である UT らがその不当利得返還請求権を法的に行使するとは思えないため、その実行力は疑わしいものとなる。

過去の不合理な経済取引を改め、適正な行為を遂行するという理念の下に課税庁が想定した適正行為を事実行為として認容し引き戻した上での調整規定を論じていることから、本件においてはU商事が不当利得返還請求を行う前提にて論考している。従って、法的に強制返還されることとなる配当に関しては、事実行為として所得が消滅することとなる。この具体的減額更正処分 of 時期に関しては、本件配当所得は継続事業ではないため、原則的手続規定である国税通則法 23 条 2 項 1 項の「その申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となつた事実に関する訴えについての判決（判決と同一の効力を有する和解その他の行為を含む。）により、その事実が当該計算の基礎としたところと異なることが確定したとき。」の規定により、U商事からの不当利得返還請求による返還義務の確定時における年度に減額更正処分を行うことが適正であると考ええる。また、この配当に関しては確かに二重課税排除の訴えがあったが、法人が私法取引の変更を行った場合、随伴的に違法配当請求権が生ずることから、厳密に言えば、対応的調整規定に係る減額更正処分としての性格ではなく、純然たる国税通則法の規定に係る減額更正処分と位置づけるのが適正であると考ええる。

(2) 適正計算を承認しない場合・・・私法取引は原契約を維持したままとなる。よって法律効果に変動が生じない。本件事案においては前述した通り、私法契約自体の変更は伴わないことから、従来どおり法人の事実関係に変動は生ぜず、従って何らの対応的調整規定の機能する論拠が見出せない。仮に国税通則法23条2項2号の規定が想定されるとしても、この減額更正処分に係る根拠規定は税務署長の職権による減額更正処分を期待するに留まり、税法的概念で所得の帰属を擬制されねば手続的適法性を肯定しがたいと考えられる。

第四節 相続税法との対応的調整

第一項 地上権設定事件および裁決事例にかかる検証

本件の相続税法 64 条 1 項における行為計算否認規定は、資産課税たる相続税であり、その課税物件の評価（時価）を課税標準とするので、そもそも所得課税における収益（益金）および費用（損金）から導かれる所得としての課税対象とは論理を一にせず、本件のように取引の擬制が行われたとしても、その相手方たる同族会社においては、その評価額の増額更正によって所得計算に影響は及ばず、二重負担は成立しないと考えられる。

相続税法における行為計算否認規定が発動されたのは、本件ほか 2 件であるため、二重負担が生じうる事案の研究を行うには具体例が少なすぎるが、そもそも課税物件を異とする本件のような事案について、税目の性質の差を超え、二重負担、つまり対応的調整規定が発動

される事案が生じえるのであろうかを第二項にて実験的に考察してみたい。

第二項 二重課税の想定事例

<想定ケース⁹⁶> 相続税の節税スキームとしての迂回取引

経営内容が良好な黒字同族会社がバブル期に取得していた土地を、その会長職 A に時価相当額 1 億円で売却し、その売買価格相当額である A からの借入金 1 億円を消滅させ譲渡損 2 億円を計上。その後、当該土地に対し、A は金融機関から借入れた資金の 2 億円をもって建物(取得価額 2 億円)を建築し、同族会社の事務所用建物として賃貸借契約(年 1,500 万円)をし、3 年経過後に A が死亡し相続が開始した場合⁹⁷。なお株式評価については前提として純資産価額による評価と仮定している。そして相続税の申告後、当該土地建物を取得した相続人が当該法人へ当該物件を売却することが予定されていた場合。

- ◆ 前提条件 1. 株主かつ被相続人である A が 100%株式所有、株式の評価額 2 億円
- ◆ 前提条件 2. 土地の原始取得価額 3 億円
- ◆ 前提条件 3. 会長職 A の年齢と状況

(70 歳、A は軽度の痴呆症でありその事実は近親者のみの知るところであり実質的には子に私的法律行為をほぼ委ねていた。かような状況から法人の会長職に退き役員報酬は受けず、法人からの借入金の利子 3%の年 300 万円のみを収受、当時 A が死亡した場合における相続財産評価額は現預金 1 億円、法人に対する貸付金 1 億円、株式評価額 2 億円の合計 4 億円)

- ◆ 前提条件 4. 金融機関からの借入条件

返済期間 25 年・年利率 3%・建物の耐用年数 22 年・法人が連帯保証している。

- ◆ 前提条件 5. 相続開始時の A の資産状況

現預金 1 億円、同族会社の株式評価額 2 億円、土地評価額は 1 億円に貸家建付地評価を考慮した後小規模宅地等を考慮して 3,500 万円余、建物は固定資産税評価額 1 億円に対し借家権割合を考慮した 7,000 万円、債務残高 1 億 8,000 万円の合計額 2 億 2,500 万円、法定相続人子 2 名

⁹⁶ 税理 Vol140No.9「こんなケースに『行為・計算』規定は適用される～相続税関係」平川忠雄:特集の記事での想定ケースを参考にさせて頂き、事案の概要等に筆者が私論用に変更を加えたものである。

⁹⁷ 同族会社は土地の含み損を譲渡損として実現し(法令 68 三)、同族会社の純資産等が減少することによって株式の相続税評価額が減少(評基達 204)個人の土地に建物を建築して賃貸することにより、建物が固定資産税評価額(相続税評価額)から借家権割合が控除され(評基通 93・94)、土地は貸家建付地評価(評基通 26)と小規模宅地等の評価減(措法 69 の 3)が適用されうる。また金融機関からの当該建築資金は債務控除(相法 13・14)されている。

◆法人の資産内容については下記のような想定をしている。（3年間売却損により所得なし）

| <従前> | | | | <A死亡時> | | | | <否認による擬制> | | | |
|---------|-----|-----------|-----|---------|---------|---------|-----|-----------|-----|----------|-----|
| 法人貸借対照表 | | | | 法人貸借対照表 | | | | 法人貸借対照表 | | | |
| 帳簿 | 時価 | 帳簿 | 時価 | 帳簿 | 時価 | 帳簿 | 時価 | 帳簿 | 時価 | 帳簿 | 時価 |
| 現預金 2 億 | | A 借入金 2 億 | | 現預金 2 億 | 純資産 2 億 | 現預金 2 億 | | A 借入金 2 億 | | 銀行借入 2 億 | |
| 土地 | | 純資産 | | | | 土地 | | 銀行借入 2 億 | | 純資産 | |
| 3 億 | 1 億 | 4 億 | 2 億 | | | 3 億 | 1 億 | 2 億 | 1 億 | 4 億 | 1 億 |
| | | | | 三年経過 | | | | | | | |

つまり、この一連の私法取引を行ったことによって、法人においては土地の売却損 2 億円の計上により法人税の負担は減少し、従来 A が負担するであろうと想定されていた相続税約 9,800 万円は A の死亡時において納税額が 3,250 万円となり 6,550 万円の相続税負担減少という結果となりえる。

相続税法 64 条 1 項の適用を本件について考察するにあたっては、従来からの租税回避行為判定基準の「私法上の取引を、その選択された法形式が異常であり、そのため通常の法形式を選択した場合とほぼ同一の経済効果が達成されながら、通常の法形式を選択した場合に充足される課税要件の充足が回避されている場合」を斟酌して否認発動要件を検討すると、同族会社の行為又は計算による相続人の相続税の負担を不当に減少させる結果となる法形式の異常さはどう判定されるであろう。

過去否認事例では、相続税のケースについて結果として相続人の取得した資産および債務に関する評価の面において否認されており、結果として二重負担は生じていない。本稿では二重課税に係る問題点を抽出するために想定事例を掲示するものである。経済的二重負担が生じそうな否認の想定を行っていくものとする。よって、一例として、次のような否認想定を行って対応的調整規定の適用可能性を論じてみたいと思う。

本件ケースに対する否認理論としては、元々同族会社が所有していた土地を、病がちで会長職に退いた A に売却し、自己の事務所として使用する建物を建築するために、当該法人が A の債務の保証人となり、A に 25 年にもわたる融資を受けさせ賃借しなおす行為が異常な

ものと認定し、そもそもの賃貸借契約に至るまでの私法取引自体の必要性が無いと判断、法人の売却行為は異常な取引として認定し、個人が土地を買い受けた事実を否定する。そして通常の法形式としては、そもそもの土地の所有者は法人であり、相続税の負担を減少させ、かつ、法人税の負担をも減少させる意図があったものとして、明らかな租税回避行為として認定し、私法取引の課税上の有効性を否認する。よって、法人自らが銀行から融資を受け事務所用として建築するのが通常の行為であるという視点から想定する。このような否認がなされたとした場合には、どのような課税要件が充足するであろうか。

(1) まず従前の規定で原処分の発動が相続税法 64 条 1 項とした場合には、既に個人に所有権の存在する土地建物についての取引の存在を否定する。このことから、土地建物の評価は行わず、よって債務控除も否認し、従前の A の相続税として想定された 9,800 万円の納税額が確定し、6,550 万円の増額更正処分を受けることと想定される。この場合、対応的調整規定の発動は否定されていた時期であり、法人に対する準用規定の発動も無いと思われ、A が受けていた不動産収入としての 1,500 万円も減額更正されない。

(2) さて、現行法に沿って、想定事例においても前述した区分に従って見解を述べると、

① 適正計算を容認した場合・・・私法取引の擬制を現実取引に修正する。

適正計算を容認した場合には、上記同様に相続税法 64 条 1 項の適用を受け、原処分に対しての増額更正処分は上記(1)と同様となると想定されるが、本稿でいう適正計算を容認した場合は適正計算として認定された私法取引の擬制を現実と整合させるために修正するため、A が取得した土地および建設した建物および借入金を法人の所有のものとしなければならない。

従って、擬制された税務上の法律効果を取り払うため、

(A) 土地に関しては、私法上の所有者である A が所有権を否定し現実行為とせねばならないこととなる。従って、この場合には、A が取得した土地を法人に返還する、つまり、法人への再移転行為が必要となる。さて、この再移転行為をどのように行うかについて、次のように区分し論考する。第一の方法としてその移転行為を①「売却」とする場合②「錯誤＝実質取得者に対する遡及処理」とする場合。これらの事実行為への変換方法としてこの二方法を提示してみると、

①まず、第一に「売買契約」によって土地を再取得をする方法での是正をしたとすると、まず当該土地を相続によって取得した相続人は、被相続人 A がなした原取引を消去させるた

めに、再度私法取引として有効な売買契約を成立させねばならない⁹⁸。伴って原取引において土地取得代金として対価の相殺を行った被相続人 A の貸付金は法人の債務⁹⁹として復活することとなる。この場合に法人の所有権移転後の処理は、私法取引が成立することにより会計処理が行われ(借方)土地 1 億円/(貸方)借入金 1 億円として計上され、原取引によって生じた土地売却損については法人の課税所得計算の中に残存してしまうこととなる。個人においては、相続税の申告の際に消滅されていたものとされた貸付金債権が復活する。ここではこのような法人と個人の資産と債務の現実的引きなおしを行うものと想定するが、この契約は新たな法律行為として生ずることとなり、過年度の土地売却損による損金は課税所得の減少をもたらしたままであり、当該否認の趣旨からすると適当ではないものとなる。従って、「売買契約」による取引の是正は適正課税算出上は不適正な是正行為と考えられる。

⑥それでは第二の方法として土地所有権を「錯誤＝実質取得者に対する遡及処理」によって是正する方法を考えてみると、まずこの場合は、あくまで課税庁の否認に伴って実質取得者に関する所有権の法的遡及を行うものとするため、そもそも土地の売却行為が無かったものとみなし、土地も被相続人 A の貸付金も法人の資産・負債として復活することとなる。このように原取引を根底から遡及することによって、法人で当初行われた会計処理を遡及訂正すると(借方)土地 3 億円/(貸方)借入金 1 億円および土地売却損益 2 億円として、当初の会計処理を遡及消滅させることとなる。この消滅処理によって、現取引による土地売却損失も消滅することとなるから、その損失によって減少していた法人所得は増額されることとなり、法人においては増額更正処分がなされることとなるが、この場合は④とは異なり、契約の遡及消滅となるため、その消滅時期については原取引の成立時期とすることにより整合性を保ちうと思われる¹⁰⁰。また当該遡及消滅が是とされうれば、土地の所有権の移転行為に関しても、そもそも被相続人 A は当該土地を取得をしていないことと同様であるため、土地に関する譲渡行為は生じないと考えられる。よって、土地に関する否認行為の是正としての法律是正は

⁹⁸ 本件では、土地の取得原価と 3 年経過後の時価が同額と仮定しているため、譲渡所得は発生しないものと解している。しかし、この土地の売買契約が実際に締結されるのは、相続開始時点を徒過した時期であることから、売買契約時点の時価が変化する可能性が充分にある。この場合に既に相続により当該土地を取得した相続人は被相続人と別個の人格であるため、その相続人が成した売買契約とされれば譲渡損益の発生する可能性もないとはいえないであろう。

⁹⁹ この場合、遺産分割協議時点においては当該被相続人 A の貸付金は協議されていないから、再分割による相続税額計算上の個人の取得割合に変化を及ぼすことになりえるであろう。

¹⁰⁰ しかし、このような前期損益修正的な正確を持つ契約の解除等については、法人税法基本通達 2・2・16 において、「当該事業年度前の各事業年度においてその収益の額を益金の額に算入した資産の販売又は譲渡、役務の提供その他の取引について当該事業年度において契約の解除又は取消し、値引き、返品等の事実が生じた場合でも、これらの事実に基づいて生じた損失の額は、当該事業年度の損金の額に算入するのであるから留意する。」とされている。

⑥「錯誤＝実質取得者に対する遡及処理」が適切とあると考えられ、⑥に関する減額更正処分に係る根拠規定は、国税通則法23条2項2号によるものとする。前述した当該規定の特殊性および準用規定である対応的調整規定の法趣旨に則り、減額更正処分を原取引事業年度において執行することが適正であるとする。

(B) 次に自己建築した建物についても現実行為に引きなおすのであれば、私法上の所有者であるAの所有権を否定し現実行為とせねばならないこととなる。従って、この場合には、Aが建築した建物を法人に提供する、つまり、法人への所有権移転行為が必要となる。この場合にもAの移転行為を①「売却」とするのか⑥「錯誤＝実質取得者に対する遡及処理」とするのかがまず問題となる。伴って建物は土地と違い償却資産であるため、その対価の費用化としての減価償却費の損金算入の問題も合わせて問題提起されることとなる。

① まず上記同様、現取引の私法契約の有効性を尊重する視点によれば、第一の方法と同様に被相続人Aの固有の財産である建物を「売買契約」によって法人のものとして現実行為に引きなおすこととなる。よって当該建物については売買契約という法律行為により法人が建物を取得することとなるから、(借方)建物2億円/(貸方)銀行借入金2億円として所有権の取得をなすこととなるであろう。しかしながら、この場合もこの契約は新たな法律行為として生ずることとなる。その際には、建物は償却資産であることから、契約成立の時期に応じて取得対価を幾らにすべきであるのかという問題点と被相続人Aから当該建物を承継していた相続人が建物を譲渡したこととなるのかという問題点及びそれに伴って否定された債務控除金額相当の銀行債務の承継金額の問題も生じうる。

また時期の認識時点の相違があろうとも、事実行為として建物が法人の所有としての認識に立つため、法人においては建物の減価償却費相当額を費用として計上することとなれば法人所得計算上は損金として認識されるため所得の減額要素を構成する。また個人においては減価償却として費用化した部分は不動産所得上費用として計上されているが、所有権が否定されることからその費用の全部または一部が否定され所得の増額要素を構成する。しかし、上述した土地に関する法律行為の是正に関して、「売買取引」にて新たな法律行為を行うことは当該否認の趣旨からすると適当ではないものとするため、従って、建物は土地と一体性を保つべきであり、「売買契約」による取引の是正は不適正な是正行為と考える。

⑥ 第二の方法として、「錯誤＝実質取得者に対する遡及処理」による是正とした場合には、法人が建物の原資取得者であるという視点に立つため、この場合は原資取得時点の処理として(借方)建物2億円/(貸方)銀行借入金2億円として、当初の会計処理を遡及成立させること

となる。この場合は㉔とは異なり、契約の遡及成立となるため、その成立時期については原取引の成立時期とすることにより整合性を保ちうると思われる。また当該遡及成立が是とされうれば、建物の所有権の移転行為に関しても、そもそも被相続人Aは取得をしていないことと同様であるため、建物に関する譲渡行為は生じないと考えられる。また減価償却費の取り扱いについては原資取得時点から法人においても個人においても上記㉔と同様にその所得の増額要素・減額要素を構成することとなる。よって、建物に関する否認行為の是正としての法律是正も㉕「錯誤＝実質取得者に対する遡及処理」が適切であると考えられ、㉕に関する減額更正処分に係る根拠規定は、国税通則法23条2項2号によるものとする。前述した当該規定の特殊性および準用規定である対応的調整規定の法趣旨に則り、減額更正処分を原取引事業年度において執行することが適正であるとする。

(C) 賃貸借契約について

当該法人が被相続人Aから借受けていた事務所用の土地建物については、賃貸借契約が締結されており、その契約に従って法人側から地代家賃が支払われ、被相続人Aは当該対価を収受していた。原取引が否定されることとなり、適正行為とされる上記の現実行為への引きなおしの方法に当てはめることとすると当然にその対価の授受に関しても異動が生ずる。

㉔ 土地建物の「売買契約」による場合には、前述した通り、私法上の是正行為として容認し難い方法と考えられるため、賃貸借契約に関して当該方法による是正は考慮しない。

㉕ それでは当該土地建物を「錯誤＝実質取得者に対する遡及処理」とする方法に拠った場合には、本稿においては私法契約の遡及的消滅と考えているから、土地建物の対する地代の収受行為は一切消滅することとなり、これらに係る所得税については遡及的にその全てが減額更正処分を受けることとなる。この所得税についても、減額更正処分に係る根拠規定は、国税通則法23条2項2号により、前述した当該規定の特殊性および準用規定である対応的調整規定の法趣旨に則り、減額更正処分を原取引事業年度に遡及することが適正であるとする。

(D) 法人で認識される債務に係る利息について

前述のとおり、否認された私法取引を適正計算として現実取引と整合させるに際し、土地に関しては被相続人Aの貸付金の復活が想定され、建物については銀行借入金で法人の債務として存在することとなる。従って、上記の通り、その現実取引是正の方法の差異によって金額的な差異は生ずるものの、基本的には被相続人Aからの借入金に関しては当初から有利子融資の契約が成立していることから、法人からの支払利息が遡及的に生じ、このことから、被相続人Aおよび当該貸付金を相続財産として承継することとなる者がその利息を得るため、

これらの者については所得税上の所得として認識され増額更正処分の対象となりうる。

また、法人が建物に係る債務を承継することとなると当該法人の所得計算上は支払利息として損金として取り扱われることとなるが、当該支払利息は既に被相続人Aおよび相続人の所得税の計算上、不動産所得の支払利息として費用計上がされていることから、その支払利息は当然に否認されることとなり、当該部分に関する費用否認として増額更正処分がなされることとなろう。これらに係る課税関係についても、減額更正処分に係る根拠規定は、国税通則法 23 条 2 項 2 号により、前述した当該規定の特殊性および準用規定である対応的調整規定の法趣旨に則り、増額更正処分も減額更正処分も原取引事業年度に対応させることが適正であると考えられる。

(E) まとめ

結果として①の方法による処分の構成を整理すると、

①「売買契約」として現実行為を執成す場合には、法人は土地の再取得をすることにより、土地売却損の 2 億円は法人の中に取り込まれたこととなるため何らの増額要素は生じないが適正所得の算出という意味では、当該行為計算の否認規定の法趣旨に反するとも考えられ、建物に関しては再取得時期の認識の問題点はあるものの減価償却費相当額は費用化され、減額要素が生ずる。賃貸借契約についても認識時期の問題はあるものの、法人が支払った地代家賃の損金性は否認され、増額要素が生ずる。復活した両債務については支払利息としての減額要素が生ずる。と想定される。相対して個人については賃貸借契約に伴った受取地代家賃の減額要素と貸付金に対する利息認定による増額要素が生ずるものと想定される。しかし、個人については、土地の売却行為は新たな取引として成立することから、土地を相続した相続人に関して、土地の譲渡行為が私法上発生することによる譲渡所得に関する問題点が浮上する。上述したこれらの不整合性を鑑みると、私法取引の是正としては②「売買契約」によるものは肯定できかねる。

次に③による「錯誤」の方法によると、原取引でとなる土地の売買契約が遡及消滅するため、法人において生じていた土地売却損は否認され増額要素が生ずる。このケースによる対応調整では事実の生じた時期は各々の原契約時期と認識時期を一にするため建物の取得にかかる減価償却費の認識、賃貸借契約に伴う地代の収受、借入金に関する利息の認識は全て原取引時点に遡及して法人の所得に対して増減の効果をもたらすことが想定される。個人に関しては上述したとおり、土地の譲渡契約が新たに生ずることはない。

このように課税庁が認識した適正行為に現実取引を合致させる方法としては、租税回避行

為の否認規定という観点からしても、㉔の方法には時期の問題点のみならず、理論的欠陥が随所に見られることから㉕の方法によることが総合的に趣意に合致すると思われ、理論的整合性を保つものと考えられる。このことから、現実取引への是正理論としてはシンプルに原取引を遡及的に消滅させることによる是正を行うことが望ましい方法であると考えられる。

② 適正計算を承認しない場合・・・私法取引は原契約を維持したままとなる。

よって法律効果に変動が生じない。一連の私法取引を擬制によって否認する場合による対応的調整を想定してみると、まず個人に法的にも所有権が移転している土地建物に関しては、課税評価上の除外がなされるのみで、実体的な法律関係としての売買契約・賃貸借契約・債務の消滅は有効に成立したままである。原処分に関しての増額更正処分は①と同様となると想定されるが、準用規定の存在によって、対応的調整規定として個人と法人との間に浮上する経済的三重負担の金額として想定されるのは個人の不動産所得としての1,500万円である。当該否認規定の趣意から考えると、税務上の認識として賃貸用建物は法人が自己所有しているものと考えられることから、個人が収受した1,500万円は返還の有無は生じないまま租税法上擬制された不当利得となり、反射的に法人にあっては、支払うべき根拠のない支払い家賃の金額となる。よって経済的に同一視しうる金額として個人が従来不動産所得として申告納税していた1,500万円については減額更正がなされ、法人については支払う必要性のなかった費用の1,500万円が増額更正処分されると想定される。

しかしながら、私法契約は原契約を維持したままとなっており、土地建物の所有権の異動は一切なされないことから、被相続人Aに対する貸付金は消滅したままであり、利息の発生根拠はなく、および建物の所有権も未だ個人に残有するため、法人においては減価償却費相当額の費用計上の発生根拠も立てられないなど、このように現行法上による行為計算否認規定と準用規定の発動は、ひいては所得税法と法人税法に対しても波及することとなる。また、厳密に言えば、所得税と法人税に関する準用更正処分が行われることにより、所得税において仮に減額更正がなされたとしても、私法上は返還義務の生じていない賃貸借契約の対価である不動産収入相当額は課税前の状態で相続財産に取り込まれてしまうことの問題点も生ずる。また、法人税法については、賃貸借契約に係る地代家賃の費用否認によって株式評価に対する影響も与えうるなど、私法取引を擬制によって執り行った場合の対応的調整の複雑な問題点が浮かび上がる。この場合、法的には私法上の有効性は何らの変動も生じていないため、仮に国税通則法23条2項2号の規定が想定されるとしても、この減額更正処分に係る根拠規定は税務署長の職権による減額更正処分を期待するに留まり、税法的概念で所得の帰属を

擬制されねば手続的適法性を肯定しがたいと考える。この場合においては問題点が多岐にわたることからも、職権による減額更正処分が統一的になされるとは限らず、私論で述べている対応的調整規定の理念は完遂されるとは限らないため、その不統一性は納税者間の公平性をも害する結果となりえる。

第四章 対応的調整規定の具体的運用への展望

第一節 取引の現実的是正への考察

対応的調整規定の法的権能を述べるにあたり、現時点では、その条文を読み解いても対応的調整の機能の存否についての解釈自体は憶測の域をでない状況である。本稿では、改正前の租税回避行為否認規定の趣意や過去の執行状況等を鑑みて、当該規定のあるべき存在意義等を考察してきた。そもそも法の趣旨を尊重すれば「公平な税負担」の完遂を行うことを目的として制定されていることは肯定できる。前述した通り、対応的調整規定は、租税回避行為の否認規定と同法文条項の枠組みに存在しており、その目的とすることは「公平な税負担」を完遂する機能を補充するものと考えられる。その機能を生かすということは、本来納税者が負担すべき税負担を過少にもせず、また過大にもしないことを意味する。よって、「本来負うべき税負担」を叶えるために第三章においては実験的考察をすすめてみた。そこでの私論結果は、納税者が原取引である有効な私法取引を課税庁の認定した適正行為に事実行為を組み替えねば経済的・二重課税を排除する根拠が作り難いという想定結果を記述した。この方法が仮に今後の具体的執行と合致すれば「適正所得」の完遂を遂げることとなると思われる。

然しながら、上記の論述は相当に相互の立場を斟酌し想定したものではあるが、それでもなお記述内に想定しえない要件が存在している。そのひとつは私法の無効等を介した事実行為への置き換えが本当に容認されるのかという点である。もうひとつは、増額更正処分の決定時期において未だ納税者の私法取引は有効に成立していることから、その過少な収益及び過大な費用にかかる経済的成果の消滅がない状況で減額更正が可能かという点である。

この点については、従来課税庁が原更正処分をするにあたり採用していた所得認定方法としての「擬制」という手法を肯定するものとして判決文¹⁰¹でも述べられている「課税の計算上のみのことであって、同法人として実在する行為又は計算に何らの影響を及ぼすものではなく、したがって、課税の計算上も否認された以外の行為又は計算に考慮を払う必要はない。」という論旨を、本稿の想定に反し踏襲し続けるとすれば、擬制による手法が取引の連動性という見地からも対応的調整規定の機能を果たしえない状態であることは前述した試案どおりであり、私論としては「擬制」による課税要件の充足を「事実行為」に私法上も有効に置き換えることによって対応的調整規定の法的権能を高める試案を提示してきたところである。この私論に関し、対応的調整規定の創設前に同趣旨の次の見解¹⁰²が存在する。

¹⁰¹ 前掲:福岡高裁平成5年2月10日判決

¹⁰² 小田信秀:「所得税における同族会社の行為計算否認を巡る諸問題」税務大学校論叢第33号(1999年6

小田氏は所得税法 157 条の否認規定を論じており、付言として経済的二重課税に関する対応的調整について次のように触れている。「現行法の下においても、同族会社が行為計算の否認に係る過大収益部分又は過少費用部分を株主等に現実に返還し又は支払った場合には、その返還等をした事業年度の損金に算入できるものと解される。」と述べ、規定創設前の規定の下でも、同族会社が具体的金銭等の返還を行えば、当該金額を返還した事業年度において損金として取り扱うことを可能と述べ¹⁰³ているが、この場合、結果として経済的辻褄は合うものの法人側がその支払をなす法的根拠の裏づけを得難いため債権債務として認識せず、費用化の時期を確定させないことにより、寧ろ損失の計上時期を操作することによる新たな租税回避¹⁰⁴の恣意性を生み出さないとも限らないという問題点を残しうる。しかし、小田氏は対応的調整規定に関してさらに一歩進んだ見解として、「さらに、例えば株主等と同族会社の双方が税務署長の認定課税を相当と認め、当初から認定課税に係る適正対価により取引を行ったものとして債権債務を遡及的に生じさせることに合意し、双方の連名でその旨を記載した書面を所轄税務署長に提出したような場合で、かつ、その債権債務の履行が確実であると見込まれるときなどは、その行為計算が行われた事業年度に遡及して、同族会社に対し職権による減額更正を行うという対処方法も、課税実務上の取扱いとして採り得るのではないかと考えられる。」と具体的試案を述べており、付言であるため事実行為に関する法的裏づけに関しては詳細に述べていないが、原取引を消滅させ、認定課税の適正行為を実際に遡及した形で事実行為として成立させ、かつ対価の具体的履行を求めること等を条件とした内容によって債権債務、つまり費用収益の遡及をも認めるものであるから、否認対象者の原処分時期と同族会社等の事業年度との取引の連動性および費用収益の時期的整合性を図ることも可能であり、その意味では私論に限りなく近く支持できる内容であった。さて、では実際に現に有効である私法取引を、課税庁のいう適正行為に置き換えることが容認されるのであろうか。

この点については、当該行為計算の否認規定にかかる具体的事案において否認された訴物が経済的利益の供与、つまり私法上でいう贈与と親和性を有しているケースが多いことから、否認される行為について認められるとされた経済的利益の供与についての税法上の課税関係を整理し、その行為が私法の借用概念たる贈与行為として同一視しうるか、そしてその撤回

月)72 頁

¹⁰³ これは前述した損害賠償請求控訴事件において税務署職員が述べている取扱いと同様の趣旨を述べており、実務上このような取扱いによって法人の申告納税制度の枠組みのなかで対応的調整を図っていたことが伺えるが、この方法では納税者が自らの判断に伴ってそのような処理を成すことを要件とするものであり、厳密な意味合いでの対応的調整ではないと考えられる。

¹⁰⁴ 例えば繰越欠損金の控除可能時期を考慮しての計上時期の恣意性を誘発する。

等の無効が容認されるのかを検討をする。

第一項 私法契約の無効等に基因した更正の請求

(1) 課税関係の整理

① 法人税法 132 条の適用による場合

否認の主体は法人であり、法人が自身の贈与行為によってその課税要件が擬制的に創設され、収益擬制型の場合は法人の過少であった益金について増額更正され、収益分配型の場合には、過大であった費用または過少であった収益について増額更正される。この過大・過少であった部分がそもそも経済的利益として認定される。その経済的利益の供与行為については、何度も述べられている通り、通常の商取引における対価性の随伴がなく、そのため、相対となる相手方が法人であれば寄付金、個人であれば役員報酬等の取り扱いを受け、税務上その損金性が認められなければ法人税の所得を更正することとなる。

② 所得税法 157 条の適用による場合

所得税法 157 条では、通説としては否認行為の主体は法人であるが、その否認行為の認定の結果、増額更正処分の適用対象者は個人の納税義務者である。

この場合、個人の贈与行為によってその課税要件が擬制的に創設され、収益擬制型の場合は個人の過少であった収入について増額更正され、収益分配型の場合には過大であった費用または過少であった収益について増額更正される。その経済的利益の供与行為については、個人は経済合理性を問われないものであるため、その贈与行為が通常の商取引における対価性の随伴に関する精査は及ばないとも解されているが、その経済的利益供与を受ける法人側の行為が結果的に特殊関係者の所得税の負担を不当に軽減するため、個人側で増額更正処分がなされている。では、上記で示した租税法上の経済的利益の供与を贈与行為として考察した場合、これを私法たる民法によって規定される贈与との関係で同一性のある借用概念として成立しうるか考察する。

(2) 私法上の贈与行為と合意解除

私法上の贈与とは、自己の財産を無償で相手方に与える意思を示し、相手方がそれに受諾することによって成り立つ片務・諾成・無償の契約である（民法 549 条）。目的物を譲り渡す者を「贈与者」、譲り受ける者を「受贈者」という。書面によらない贈与については、当事者はいつでも撤回することができるが（民法 550 条本文）、履行が終わった部分については撤回することができない（同条ただし書）。例えば、動産なら引渡しがあった場合、不動産な

ら登記または引渡しがあった場合、その贈与を取り消せなくなる。契約は、当事者間における約束であるから、効力発生後の一方的な破棄は原則として許されない。しかしながら、民法上においては解除権の行使(民法 545 条)によって法的要件を失わせしめるから、その契約関係は遡及的に消滅し、初めからその契約がされなかったのと同様な状態を回復せしめる。

(3) 税法上の贈与概念と合意解除に関する更正の請求

税法上の贈与概念については、法人税での贈与概念として寄付金を例にとると、福井地裁平成 13 年 1 月 13 日判決において「寄付金は、民法上の贈与に限らず、経済的にみて贈与と同視し得る資産の譲渡又は利益の供与であれば足りるというべきである。そして、ここにいう『経済的にみて贈与と同視し得る資産の譲渡又は利益の供与』とは、資産又は経済的利益を他に移転する場合であって、その行為について通常の経済取引として是認できる合理的理由が存在しないものを指すと解するのが相当である。」として、税法上の贈与概念は民法上のそれよりも広義であるという趣旨を述べている。このことから、租税法上の経済的利益の供与は民法上の贈与行為が取り込まれるものであり、同一性のあることが確認される。むしろそれよりも広範なものであって、民法上の贈与に限らずということはその贈与に合致する取引であれば税法上も当然贈与とされるのであり、私法上のものと認定できるものであれば当然に合意解除等の無効原因も成立する。従って、贈与を無効とすることは事実上可能である。しかし、それを税法上の取扱いにおいて同視しうるかについては、確かに、私法の変更を行う合意解除については、次のような租税法上の問題点が提起されている。

課税庁はこの合意解除の無効性について大阪高裁平成 17 年 5 月 31 日判決¹⁰⁵ではこのように述べている。「租税回避の目的で本件贈与を行ったものであり、それに失敗したからといって、今度は錯誤によって無効であるなどと主張することはリスクなしに租税回避の試行をすることを認めよと主張するに等しく、到底採用されるべきではない」と。また、司法の立場からは、贈与の合意解除が贈与税の課税要件事実に与える影響について次のように述べている。「本件贈与の合意解除の事実が認められるとしても、合意解除は、納税義務の発生の原因となる法律行為について、同法律行為の当事者間の事後的な合意により、同法律行為を解消

¹⁰⁵ 当該事案は、被相続人が生前に相続人に対し自己の保有する株式(正確には出資)を贈与していたが、その当時の株式の評価額を 5,000 円と認識して贈与を行っていたところ、後日その評価額が 100 万円であることが判明した。当初の評価額によってした贈与申告が更正されることを懸念した相続人が「贈与契約の解約合意書」を作成し、その無効原因をもって株式を返還し、贈与税の更正処分を求めていた。なお相続税の申告時期には当該株式は被相続人の相続財産に含めて遺産分割を行い相続税の申告を行っていた。

実際には、その合意解除契約は被相続人の死亡後に作成されており事実上は無効な行為であるが、相続人は株式の返納の事実をもって相続財産に当該株式を含めて申告をしており、この贈与無効行為が認められないことは、贈与税と相続税の二重課税の問題も生じうる。

させるものであり、申告納税方式を採り、申告義務の違反や脱税に対しては加算税等を課して、適正な申告がされることを期している我が国の租税制度の下において、不適正な納税をしようとした者が、予想と異なる課税がされることが判明したことを理由として、安易に納税義務の発生原因となる法律行為の事後的な合意解除の効果を認めて、当該納税義務を免れさせることは、納税者間の公平を害するとともに、租税法律関係を不安定にし、ひいては申告納税方式の破壊につながるものといえる。したがって、納税義務者は、納税義務の発生原因となる私法上の法律行為を行った場合、その法定申告期間を経過した後に同法律行為を、上記のような理由で事後的に合意解除したとしても、その効果を主張して当該納税義務を免れることは許されないものと解するのが相当である。」とし、当事者が行った合意解除行為は租税回避行為であることが明白として、その解除効果を否認し贈与税の課税を行っている¹⁰⁶。

第二項 私法契約の瑕疵に基因した更正の請求

租税回避否認規定の発動は、納税者にとっては私法取引の有効性を信じ、予見可能性の範疇にない処分を受けることから、ある意味では税法の知らないし動機の錯誤とも親和性を有すると思われる。そこで、これらの場合に基因して法律行為の無効等を考えた場合には税法上いかなる更正処分が決定したかを例示してみたい。

我が国での所得概念は包括的所得概念を採用しているといわれており、基本的に所得の源泉が何であるかにかかわらず課税期間内に生じた純資産ないし経済力の一切の増加をすべて課税所得とする考え方を採っている。そのため、基本的に課税の対象については、私法上の取引行為そのものでなく、私法上の行為に伴って生じた経済的成果である場合には、その原因に仮に瑕疵があったとしても違法不当なものであっても現に経済的成果が生じている場合には課税は妨げられない¹⁰⁷ものとされている。

これらのことから、対応的調整規定にかかる減額更正処分の請求時期を考えると、確かに増額更正処分の決定時期において未だ納税者の私法取引は有効に成立していることから、そ

¹⁰⁶ なお、贈与税の個別通達「名義変更等が行われた後にその取り消し等があった場合の贈与税の取扱い」(昭和39直資68)において贈与契約が法定取消権又は約定解除権に基づいて取消され、又は解除の場合にはその贈与はなかったものとし、合意解除による贈与の取消があった場合は贈与税の課税を行うとして取り扱うこととなっている。この合意解除が取消される場合については国税通則法による「やむを得ない事情による合意解除」による要件が必要とされている。

¹⁰⁷ 最高裁判決平成2年5月11日判決においては税法解釈の誤解に基づいてなした不動産の譲渡契約につき、法定期限後にその契約を合意解除した場合において、その譲渡所得に関しての更正処分につき、私法上の契約は無効となっているが、その経済的成果は相手に返還されていないことから更正処分を適法とした判決がある。この場合は税法不知による譲渡契約の合意解除の法的有効性は認めるものの、経済的成果の返還が行われていない時点においてはその課税処分は妨げられないものと述べられている。

の過少な収益及び過大な費用にかかる経済的成果の消滅がない状況で減額更正が可能かという、経済的成果は現に消滅している段階ではないため、更正の請求にそぐわないものとされてしまう。このことから、小田氏の述べる「株主等に現実に返還し又は支払った場合には、その返還等をした事業年度の損金に算入できるものと解される。」とする時期に具体的に更正の請求が行われるであろうことも推察できるが、対応的調整規定は私法取引の無効等の原因をなす理由自体、前述どおり、その擬制による課税上の変動の主体は課税庁の行為であり、自らの意思表示によって自発的・利己的な理由によって行うものではないことから、「当初から認定課税に係る適正対価により取引を行ったものとして債権債務を遡及的に生じさせることに合意し、双方の連名でその旨を記載した書面を所轄税務署長に提出したような場合で、かつ、その債権債務の履行が確実であると見込まれるときなどは、その行為計算が行われた事業年度に遡及して、同族会社に対し職権による減額更正を行うという対処方法」もあくまで職権によっては考えうる余地があるということなのであろうと推察できる。この場合、その減額更正処分の適用可能性はあくまでその経済的成果の返還等の履行が確実なものという限定が付されており、そのような範囲からは上述した平和事件のような巨額な経済的成果がある場合にはその返還の履行が確実と言い切ることが難しいとも思われる。しかしながら、減額更正の手続的考察でも述べたとおり、同族会社の行為計算否認規定の特殊性およびこの規定に係る増額更正処分は「不当な取引」を行った年度で増額更正処分を行い、そこから派生する対応的調整規定という準用規定が、仮に増額更正処分であれ、減額更正処分であれ、原処分と相違する論理によって執行されることは、そもそも課税処分のバランスを採ろうとする対応的調整規定を有名無実のものとする事となろう。よって、経済的成果の履行の確実性という要件までを厳密に付すことは適当ではないものも存在すると考える。

第三項 現実的是正の成立の可否と処分時期

以上は、私法取引の法律効果を消滅させられるか否か及びそれが税法上どのように取り扱われるかのほんの一例であるが、問題提起した通り、従来の判例では、私法上の契約の無効がイコール税法上も無効となるものではないという結果を示している。上述した事案は贈与の実行があったことが自己の租税上の不利益となる結果を察して自己の意思によって贈与の合意解除をなしたものである。同じ租税回避として認定される評価を得たとしても、本稿で論じている対応的調整に関する事例については、自己の法律上の行為は有効であることを本来継続すべきとの意思が存在している場合であり、しかし課税庁の見解による更なる税法上

の不利益を回避したいと思えば、自己矛盾を容認してでも私法上の取引変更を行わねばならないものであるので、その意思表示は根本的に意思形成過程の原因が異なることを付言しておきたい。対応的調整規定が適正所得の算出を目的とするという理念に鑑みて具体的執行を総じてまとめると、

(1) 私法の無効と新たな事実行為の成立に関して

経済的・二重課税の排除を行う具体的根拠について、能動的審査段階においては減額更正処分根拠たる法律行為の変動は行い得ないから、納税者も自己の私法取引の有効性に拘らず受動的審査段階において自らの私法取引を適正行為へと変更する。また、課税庁はその変更については自己意思による無効と解せず、当該規定の趣旨を鑑みて、消滅を有効として取扱う。しかしこれは、課税庁の適正行為認定を否認規定の発動時期に容易に受け入れることを示唆するものではない。

現状では租税回避否認規定については事前照会制度からも排除されており、納税者が自己の私法取引の有効性が税務上も有効であるかを確認する術もなく、また基本的に筆者の理解では同族会社の行為計算否認規定は確かに租税負担の公平を律する規定であることは是とするものの、基本的には法の欠陥によるものであり、その欠陥を補充する機能を有しているからである。また課税庁はその法条文により課税の適正さを完遂することを理念として活動していることから、法の不備があったとしてもその理念の下に増額更正処分を行わねばならない使命を有している。反対に納税者は租税法律主義の下、議会において制定する法律に従って申告納税を行うものであるから、その法に欠陥があるのであれば寧ろ積極的に自らの権利性を訴え、その行為によって法の欠陥の補充に資すべきであるからである。その結果としての歩み寄りとして私法取引の変更は認容されねばならない。このような双方の法の補充行為を伴って租税法規は律されていかねばならないであろう。

(2) 経済的成果の返還等の実効性と減額更正処分の時期について。

確かに我が国で包括的所得概念を採用している以上は、現に生じている経済的成果の消滅がされないことは所得が消滅したこととはならないため、減額更正処分の時期はその経済的成果の返還等を伴った時期に行わねばならないということが原則として取扱われるであろう。

然しながら上述したように行為計算の否認規定は法の欠陥の補充作業でもあり、処分が確定されるまで、または確定されてもそこに納税者がその経済的成果を返還等すべき意思を有するということが基本的にはありえない。この返還等については外部的要請に伴ったものであり、かつ適正な所得算定を受けるゆえに行われるいわば強制執行とも考えられる。自己意

思のコントロールがきかない状況下で要請される返還事実を叶えられることはありえない。従って、その返還等の要請を承認しない場合であればともかくとしても、これらの外部的要因を鑑みて、その納税者が私法取引の変換に伴って遡及的に債権債務を成立させる意思があるのであれば、行為計算否認の時期との整合性をはかり、遡及的に債権債務を発生させることが理に叶うと思われる。しかしながら、平和事件のように経済的成果が巨額で返還の意思と実効性が伴わない場合等については、包括的所得概念を尊重し、別途の定めをおいた上で具体的返還時期にその損金算入を実現させるなどというルールを用いることも適正所得の算定理念に反しないものと思われるのである。

第二節 租税理念からの再検討

租税は国家の統治作用を支える重要な財政基盤であり、統治に不可欠な構成要素である。国家に属する我々納税者は、憲法にてその私有財産制度と私的自治などの自由を与えられているが、この財政的基盤を支えるための課税権は国民の財産権を侵害する側面を持っている。

租税法規はそのような侵害に対して課税の民主的正当性を保ち、かつ担税力に応じて租税を負担するよう負担の公平性が斟酌された上で、その規約は国民の代表による立法権により議会制民主主義の下で制定されている。しかし本稿で述べた同族会社の行為計算否認規定及び対応的調整規定を照らしてみると租税理念の2大原則である租税法律主義および租税公平主義から数々の問題点が指摘されている。まず、租税公平主義とは、税負担の配分に関する原則であり、租税法に対する実質的原理であるといえる¹⁰⁸。これは、わが国の最高規範たる憲法の14条に規定する「法の下での平等」にその法的根拠の基盤を有する。租税を論ずるにあたって度々登場する「平等」は、現代では、個人が個人の能力に応じて担税力の多寡によって租税を負担すべきであるという考え方をする「応能負担」が支持されている。租税負担のあり方としてこの負担のあり方が平等であると一義的に論ずることはできないが、現代においては、当然に個々人の財産の所有についての多寡も生じうることは当然であるので、「等しからざるものは等しからざるように」という「応能負担」に拠る租税負担原則が許容される土壌であることはいうまでもない。同族会社の行為計算否認に係る平等性は応能負担の中でも「水平的公平」をその理念の基盤とする。つまり、2人の納税者が同一の経済的成果を得られる私法行為を行える状況下において生じる税負担について、一方が私法取引の選択可能性の下で不合理な私法行為を行うことによって一方の税負担よりも軽減された税額を負担

¹⁰⁸ 金子宏:租税法 第11版 77頁(2006年)

することとなった場合に「水平的公平」が害され不当な行為として否認されるというわけである。そもそも租税回避への否認行為に関してはこの「水平的公平」が正義であるという価値観の下でなければ規範力は失われると考えられる¹⁰⁹また租税回避を認識する理由は立法の不完全さを示すものという認識に立たねばならない。

次に租税法律主義は、課税権の行使方法に対する原則であり、形式的原理であるといえる¹¹⁰。この原則は、憲法第 30 条の「納税の義務」と憲法第 84 条の「租税法律主義」の両規定を根拠とし、その本質は、租税債権者たる国家がその権力による恣意的課税を行わぬよう、国民の代表者たる国会により制定された法律によってしか私的財産に対する侵害、つまり納税義務を負わされえないものとするものである。この原則は、次に掲げる 4 つの機能により支えられ国民の経済活動に法的安定性と予見可能性を与えている。

(1)「課税要件法定主義」¹¹¹ (2)「課税要件明確主義」¹¹²

(3) 本稿における対応的調整規定の法的権能の意味するところは、同族会社の行為計算否認規定の本質たる法趣旨を適正計算と位置づけ、よってその法趣旨から対応的調整規定が派生して規定されると位置づけており、その法趣旨に副うべく経済的二重課税を排除するための権能を考察するものであり、その権能を支える原則として「合法性の原則」が重要視される。

租税法は強行法であるので、課税要件が充足されている限り、課税庁は租税減免を行う自由は無く、また徴収しないという行為も許されない。改正前の規定においては、増額更正処分後のその対応的調整に関して明文規定も存在しておらず、統一した見解および察するにその調整の権能も明確に付与されていなかったことから、調整を具体的に行いうる根拠を見出し難かったと思われる。そこで執行の不統一性が問題となっていた。今後は対応的調整規定の創設によって本稿で想定しているような課税庁の対応を経れば少なくとも経済的二重課税に対する具体的解消は行われるであろうと思われる。

¹⁰⁹ 前掲岡村忠生 186 頁 また租税回避行為については水平的公平のみならず、垂直的公平や再配分効果に対する阻害要因ともなりえる。

¹¹⁰ 金子宏:租税法 第 11 版 77 頁(2006 年)

¹¹¹ 刑法の罪刑法定主義になぞらえた原則であると言われており、課税は国民の財産権への侵害であるから、課税要件の全てと租税の賦課徴収の手続きは法律によって規定されなければならないとするものである。つまり、法律がなければ課税されえないということを意味する原則である。この点に関しては、行為計算否認規定はその課税要件が不確定概念によって構成され、かつ、税務署長の判断に委ねられているため、申告納税方式を採用する我が国にあって、納税者側から解釈のできない規定であることについては問題点がある。

¹¹² 上記の法定主義によって法律等の定めがなされるが、その法律の定めは、なるべく一義的で明確でなければならないとする。しかしながら、実際の法執行に際しては、税負担の公平を図るために、個別事情を勘案せざるをえない場合も多く、完全に明確で一義的な定めをすることがかえって法の要請に合致しない場合もあり、そのような場合に不確定概念を用いることは、本原則に反しない(本稿で論ずる規定中の「不当に減少させる」に関して、この不確定概念が課税要件明確主義に反しないとする判示として、最判昭和 53 年 4 月 21 日判決、東京高判平成 10 年 6 月 23 日判決がある。)とされている。

しかしながら現状においても不明瞭な本条規定に関して、行政優位の判断が下される可能性は否定できず、かような非対称性を排除するため次のような判例を参考として記述する。

合法性の原則に関しては、仮に本条規定の減額更正規定が明確ではないこと及び私法を変更しない納税者に関して私法上有効であるがゆえを根拠として減額し得ないと形式的に判断するならば、これは「租税上の不当利得」であり、不当利得に関する判示として昭和 41 年 6 月 30 日東京地裁判決¹¹³を参考とすると、明文規定のない場合においても次のように租税の正義を貫くべきと判示している。「不当利得の制度は、歴史的、沿革的には私法の分野においてまず発達した制度であるが、法の支配の原則をとり、私法分野のみならず、ひろく公法分野の事件についても裁判所に審判権の認められた現行制度の下では、不当利得の制度は、利得の保有が正義、公平の基本原則に照らし是認しえない場合に対する個別的救済の法理として、公法、私法を通ずる基本的法理と解さるべきものである(私法上の不当利得の制度は、この基本法理の私法分野における発現形態として理解さるべきである。) から、前述のように、課税処分取消による租税還付の措置をとらないでいることが正義、公平の基本原則に照らし許されないと解されるような場合であって、しかも制定法上これに対す救済手続が定められていない場合には、裁判所が不当利得の法理による個別救済の役割を引受けることを妨げるべきなんらの理由はなく、かえって裁判所がこの役割を辞さないことこそ新憲法下の裁判所の地位にふさわしいというべきである。」と当時の所得税法が救済方法に関し適切・周到な配慮を欠いているが、立法府が救済制度を認めるべきという態度をとっているとは解されないとし不当利得の返還請求を認容した。

また、「そもそも、正義、公正の基本原則に反するものとして救済に値するものであるかどうかというような判断は、本来、司法的判断に親しむことがらであって、かような問題につき行政府の第一次的判断を経由すべきものとする絶対的必要性があると思われず」として租税の正義・公正に関する判断は司法判断がすべきであるとの見解を示した。

控訴審においても、租税法ないし会計上の技術的規定と不当利得との関係について「不当利得を認めることが税法上の体系をくつがえし、かえって不公正・不均衡を招くことを強調

¹¹³ 昭和 37 年法律第 44 号による改正前の旧所得税の下において雑所得として課税の対象とされた金銭債権が後日回収不能となった場合の徴収税額の不当利得の成否として、課税関係の是正がなくとも不当利得が成立するとの事例。譲渡所得や雑所得のような 1 回限りの所得について課税した後、納税者の責めに帰すべからざる理由によって債権の回収不能が生じた場合において当時は何らの調整方法を講じていなかったが、この所得について課税することは実質上、所得なくして課税するに等しい不公平・不公正を是認する結果となり、所得税の本質と正義・公平の基本原則に照らし、課税処分取消による是正を行わないことは違法であり、民法上の不当利得の返還請求によって救済した事例。その後、昭和 37 年度の改正において一定の限度を設けての更正の規定が制定されている。

するが、要するに公法関係、特に租税関係について不当利得を容易に適用すれば種々不都合が生ずることをいうに止まり、このことから逆に、本件に不当利得法理を適用すべきでないということにはならない。(中略)本件のようになんらの規定がなかったときには民法を適用する以外になく、またそれで差支えないのである。しかして右のような調整規定¹¹⁴が設けられた所以は、単なる国の恩恵的配慮にあるのではなく、課税手続上の法技術的性格に内在する、前項記載のような実質的不合理を制度的に是正すべき必然性があったからであり、このことは不当利得の法理を一つの発現形態とする公正と衡平の法理念が私法のみならず公法分野に属する税法においても、実定法の基盤としての基本理念として存在することを物語るというべきである。換言すれば、不当利得およびその返還の観念は民法のみに存在する特殊なものではなく、公私法のすべての分野を支配するものであって、前記の調整規定はこの法理が税法特有の法技術的要請によって修正された形態として発現したというべく、その形態において民法の不当利得と異なることは当然の帰結であるとしても、その本質において全く同じであるといわねばならない。」以上の判旨について、成田頼明教授は¹¹⁵、被告たる国が主張した課税処分が適法・有効に存在している以上、形式的にも実質的にも不当利得の問題を生ずる余地はないなどの形式的・画一的・技術性を重視する純税法的な見地からの主張を退け、理論的には無理な部分があるという指摘もした上で、納税者をなんとか救済しようとした裁判官の情熱と努力のほどはよく理解できると評している¹¹⁶。

(4)「手続的保障原則」¹¹⁷

本稿でも第二章にて手続的公正について考察したが、未だ対応的調整規定に関しては具体的執行の指針が見えてこない。しかし、本稿で検討したように租税回避の否認規定が「適正所得の算出」を目的とする規定であれば、行政事件訴訟法の改正もあいまって減額更正処分に課税庁が応答し、自ずと手続的公正も図られていくものと思われる。学説等によっても懸念されている増額更正処分のみを執り行うことのないように望みたい。

本稿で論じている対応的調整の法的権能については、この租税理念に関してどの理念に関し

¹¹⁴ この調整規定の意味するところは、民法の不当利得の特別規定とし、更正規定の成立以前には民法の適用があるという趣旨をのべている。

¹¹⁵ 別冊ジュリスト 17 号 156 頁「更正処分の取消のない場合と不当利得の法理の適用」

¹¹⁶ その後これを否定するものとして、最高裁昭和 53 年 3 月 16 日判決では「なお、税法上の更正の請求という是正手段が設けられている場合には、納税者は、その是正手段により救済を受けるべきであり、このような手段によることなく直ちに民法上の不当利得返還請求権を行使することは許されない」と判示し、その後、このような不当利得に関する司法の行政優位判断はこのような考え方を踏襲していると思われる。

¹¹⁷ 租税の賦課・徴収は公権力の行使であるので、適正な手続きで行われなければならないと、また、これに対する訴訟は公正な手続で解決されなければならないとする原則である。

ても現状では問題点が生じたまま放置されていると言わざるを得ない。特に、二重課税排除に関する具体的執行方法を考察するにあたり従前の執行状況を鑑みると、減額更正処分に係る課税庁と納税者の権能との実効性の乖離は容認し難い状況となっている。この更正の請求規定にかかる現状の要件および期間に関する制限性による権能の非対称性は、憲法上に規定されている租税法律主義に内包される合法性の原則を維持する観点からも問題があると言わざるを得ない。かような状況のまま従前の減額更正処分の執行状況を踏襲して対応的調整規定を運用することは、課税庁の裁量を広範に認めたまま¹¹⁸となり、過大申告に関する納税者の権利性と課税庁の処分性の持つ実体的効果の不均衡¹¹⁹を生じさせることとなり、納税者にとって酷な結果をもたらす可能性を放置することとなる。現状における司法判断も租税争訟に係る課税庁の処分性の適否については、その処分の専門性等を肯定し、三権分立の原則の下において行政権の執行権者である課税庁の判断を優位におき、立法権の基盤となる納税者としての基本的権利を擁護しない立場を採るものが多く見受けられ、本来の「国民主権」たる国家形成へのスローガンは画餅に帰さんばかりである。我々は課税庁に対し租税の適切な徴収の執行を委託しているに留まり、適正性に関する判断裁量とその執行に関する行政優位的な公権力に対しての受忍義務までを納税者に対して限りなく要請しているものではない。

この手続過程における課税庁の処分性と納税者側の請求の権利性における「非対称性」につき、日本税理士会連合会税制審議会の「納税者からみた税務行政の今日の問題点について」¹²⁰では過大申告に対する減額手続の問題点とそのあり方について、過大な申告を是正し、合法性の原則を維持する観点から現行の更正の請求制度には合法性の原則が働く以上、更正の請求制度は納税者の基本的権利であるとして、具体的には期間制限により納税者間の課税の

¹¹⁸札幌地裁平成16年3月9日判決では(帰属の錯誤)(義務付け訴訟の適否)について、保険金の受取人が個人であったものを生命保険会社が誤ってその帰属を法人としてしまったことにつき公正証書をもって国税通則法23条2項1号の規定により減額更正処分の請求が可能かの適否について、①当判決では、その所得の帰属の錯誤の主張に対して公正証書では判決としての効力がないと判示し、②(行政事件訴訟法改正前)職権による減額更正処分を求めたことについて、「減額更正をを求める訴えは、行政庁である被告に対して作為を求めるいわゆる義務付け訴訟に該当するところ、憲法の定める三権分立の原則の下、行政処分の第一次判断権は行政庁に付与されていると解されるから、裁判所としては、このような行政庁の第一次判断権を害さない限りにおいて司法判断をなしえるものと解するのが相当である。(中略)減額更正をするか否かは、被告の第一次的判断に属するものであり、裁判所はこれを尊重しなければならない、これに介入することは許されないものというべきである。」として減額更正処分に係る課税庁の裁量を広範に肯定し、納税者の訴えを不適法とした。

¹¹⁹ 課税庁側の現実問題としても、納税者が適切な申告を行うとは限らないため国税通則法によって税務署長に対し調査に基づく更正処分を行う権限を付与している。この機能によって申告納税方式の適切な申告は担保されている。しかしこの課税庁が行う能動的な調査は過少な申告をしている納税者に対しての是正措置としての調査行為であって、過大な申告を行った者に対しては文中でも述べている通り、課税庁は請求があった場合に対してのみ審査を行いうるという立場をとっている。これは合法性の原則の観点からすると減額更正処分を能動的に行うべきと考えられるが、調査を行うが否かの判断は税務署長の裁量に委ねられており、減額更正処分の実効性は制度的に担保されておらず、現状の税務執行に関しては問題点がある。

¹²⁰ 「納税者からみた税務行政の今日の問題点について—平成17年度諮問に対する答申—」平成18年3月27日付 http://www.nichizeiren.or.jp/opinion/zeishin/toushin_H17.pdf

均衡と合法性の原則を維持できないとして更正の請求期間を法定申告期限から5年以内とすること及び後発的事由の範囲の拡充と実定法に制定されている継続企業に関する取扱いについては国税通則法における後発的事由との選択適用を認めることなどの提言を行っている。以上のように、国民が経済活動を行うにあたっては、取引自体のその経済的成果も然り、成果に対しての租税負担をも当然度外視することはできないため、この形式的原理を支える4つの機能の全てが充足されていなければ法的安定性・予見可能性は保たれないであろう。

しかしながら、法人税法132条に代表する租税回避行為の否認規定については、この4要件のどれもに不明瞭な点が存在しており、法条文の明確さもさながら立法措置として「適正所得の算出」を実行しうる手続上の問題点もクリアされてゆかねばならない。

またそうしていくことが法秩序を保ち租税行政に対する信頼性を向上させることに資することと思われる。

まとめ

本稿で考察した対応的調整規定については、従来の二重課税に係る訴えに関し、納税者の権利性を尊重する萌芽となる規定であると思いたい。しかし、現段階においては規定の趣旨も法条文からもその機能は確認できず、納税者の租税救済制度として確立するというには不十分であり、前述した通り、現行法規定による阻害要因も存在している。

第三章において、減額更正処分を行いうるという仮定の下に具体的考察を行ってきたが、現行法上の規定のみでは、減額更正処分を行いうるには租税法律主義の観点からも更なる立法による補正が必要なことが顕在化し、このままでは、納税者のみならず、課税庁にあっても適正な税務行政を行うことが困難な状況下となっている。そもそも租税回避行為の否認規定について、本稿ではその認定理論に関する適否に関しては論考の対象とはしていないが、租税回避行為が認識されるということは、第三章においても前述したとおり、法の欠陥が存在しているということであり、国民の納税に関する負担の公平を完遂するために立法による課税要件規定の欠陥の速やかな整備を行うことを示唆するものだと認識せねばならない。

また、「同族会社」に限定した行為計算否認規定と解すると金額負担的な公平性以外にも適用範囲の公平性も問われるであろう。現実的になぜ同族会社についてのみ否認規定が発動されるのかという問題点も提起されている。本稿では、これらの国民の要請に対し否認規定は法理念の下、適切に執行されていると仮定し、その違法適法に関する考察は行わないものとしている。しかしながら従前からかような特殊関係の下に二重課税の訴え提起がなされており、創設規定の制定と会社法の制定あいまってその判断を下さねばならない岐路に立っていると言っても過言ではないと思われる。確かに、租税回避行為の具体的事例においては、やはり個人と法人間における資本関係の特殊性及び法人の経済活動を支える意思決定機関における人物構成がやはり特殊関係者間で構成されており、よって私法取引の構成においても意思決定の同一性の蓋然性が高い場合は相当に多く、従って事実上は法人といえどもいわゆる一般的な法人に係る認識及び法人税における「法人」としての経済活動の理念性を欠いているといわざるをえない。実際、租税回避行為否認規定の事例はその資本拠出主である株主と法人との間における法形式を利用した所得の付け替え行為が多いのも事実であろう。しかし、それと対応的調整規定における平等性とはまた別個のものであろう。すなわち租税の公平を貫くとすれば、当然に過少な税負担を防止する前出の規定も必要であるし、その結果、法人制度を利用したとしても過重な税負担が生じているのであれば、やはり公平性の見地からはその排除がなされねばならないのも納税者の権利性を保護する観点からは当然のことで

あると思われる。

本稿で考察してきた対応的調整の法的権能に関しては、まず同族会社の行為計算否認規定の発動から派生したとされる経済的二重課税が生じているか否かの存在確認が必要である。本稿では本質的に二重課税であるか否かについての理論的根拠はシャープ勧告の「法人は擬人であって・・・」と、究極的には法人税は個人の集合体から生ずる利益の分配に対する所得税課税の補完機能を果たすとする前提に留めている。この本質論に関しては次の研究課題としたい。

そして対応的調整規定の法趣旨を適正所得の算出のための創設規定と解したことにより、減額更正にかかる更正の請求規定についての考察を進めてみたが、法理念を完遂するには、現行法上は更正の請求規定について合法性の原則に対する問題点も生じており、数々納税者の権利の阻害要因があることが判明した。結果的に現行上の更正の請求規定につき立法是正を行わねば減額更正処分に係る執行の裁量は課税庁に委ねられたままであり、納税者は租税について自己の法令解释权も喪失した状態で過剰な税負担により財産権をも侵害されたままとなる。課税庁と納税者の権利性の非対称性に関しても、減額更正処分の要件や期間制限に一定の合理性があることは認めえても、現行法上では納税者の権利性を担保するには、余りにも行政裁量が広範にすぎ、権利性が保たれないものとなっている。しかし、ただ行政批判を繰り返すだけではなく、我々国民が一納税者として租税のあり方に無関心であってはならず、常に自身の権利義務の均衡が図られているか関心を持ち続ける必要もあろう。

私論でも述べた通り現行法の状況下においては、課税庁と納税者は共に法の欠缺に関し歩み寄る姿勢なくして解決し得ない。現実的に租税審理や争訟に関する一般的批判の通り、我が国の税務執行に関しては課税庁の行政上の裁量という特権が広範に許容されていること、また審理の段階では国税不服審判所の審判官が租税行政庁から出向されていることなどの構造的な問題点も指摘されている¹²¹が、それを肯定し評価する存在があるという事実をも直視すべきであろう。立法府の不作为に関して三権分立の権能を理念的に機能させられるのは本来我々主権者たる国民の責務でもあり、政治に対する単なる傍観者や従属者であってはならず、自己の権能をも意識することが必要なのである。政治的関心を持って租税行政を考察することは有益なことである。末筆となるが、「納税者の権利」に関し三木義一教授は、その著書¹²²のなかで世界各国の租税救済制度に関して執筆され、諸外国に比して、我が国の納税者救済

¹²¹ この問題点に関しては平成 20 年度より民間人の登用も開始される予定となっているため、開かれた租税行政審理への期待も生じている。<http://www.kfs.go.jp/topics/20071109/index.html>

¹²² 三木義一：「世界の税金裁判」

制度が劣後であることを述べている。今後、我が国も先進国の一員として、租税法規に関しても国際的模範となるべく比較法的に納税者の救済制度を検討することが重要である。

参考文献

(文献)

- ・吉国二郎:総監修「戦後法人税制史」(1996年)
- ・斉藤実 「法人税の解釈と実務」(1981年)
- ・中川一郎:体系(1977年)
- ・北野弘久:現代税法の構造(1974年)
- ・北野弘久:「税法学原論(第五版)」(2005年)
- ・金子宏 : 租税法 (2007年)
- ・松澤智:租税実体法(1977年)
- ・村井正:租税法研究(1977年)
- ・水野忠恒:租税法 (2005年)
- ・清永敬次:「税法 第六版」(2004年)
- ・藤田宙靖:「行政法入門 第4版」(2006年)
- ・八ツ尾順一:「租税回避の事例研究 三訂版」(2007年)
- ・塩野宏:「行政法 I (第二版増補)」
- ・品川芳宣:重要租税判決の実務研究 増補改訂版 (平成 2005年)
- ・三木義一:「世界の税金裁判」(2001年)
- ・斉藤明:「租税行政争訟法」(1994年)
- ・内田貴「民法Ⅱ・債権各論」東京大学出版会(2004年)
- ・山本守之・守之会:「検証・税法上の不確定概念(第2版)」(2004年)
- ・岡村忠生:「法人税法講義(第2版)」(2006年)
- ・山本守之:「最新:同族会社の判定と税務」(2006年)

(論文)

- ・村上泰治:「同族会社の行為計算否認規定の沿革からの考察」税務大学論叢 11号
- ・浅井光政:「法人課税所得と独立企業原則」税務大学校論叢 40号
- ・大淵博義:「個人の同族会社に対する無利息貸付と利息収入認定の可否」税務事例 Vol32-

- ・三木義一:「所得税における同族会社の行為・計算の否認をめぐる判例等の動向」税理 36 卷 5 号
- ・大淵博義:「同族会社の行為計算の否認規定における解釈論の検証」税務弘報 47 卷 1 号
- ・佐藤英明:「税務事例研究」21 卷
- ・酒井克彦:「租税法律関係における対応的調整とその諸相」税理 50 卷 8 号
- ・酒井克彦:「行政事件訴訟法改正と租税訴訟(上)」税務大学校論叢 47 号
- ・薄井光明:「更正の請求についての若干の考察」ジュリスト 677 号
- ・水野武夫:「行政訴訟改革と税務訴訟」税法学 551 号
- ・山本守之:「対応的調整における実務上の問題点」税理 50 卷 8 号
- ・青木丈:「対応的調整に対する実務のアプローチ-更正の請求と租税訴訟の可能性」税理 50 卷 8 号
- ・田中治:「同族会社の行為計算否認の見直しで脚光を浴びる対応的調整規定」税理 50 卷 8 号
- ・田中治:「同族会社の行為計算否認規定の発動要件と課税処分取消訴訟」税法学 546 号
- ・岡村忠生:「租税回避行為の規制について」税法学 553 号
- ・岡村忠生:京都大学「法学論叢」122 卷 1 号無利息貸付課税に関する一考察(三)
- ・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けに所得税法 157 条が適用された事例」税法学 538 号
- ・帖佐誠:「無利息貸付けと同族会社の行為計算否認規定」税法学 538 号
- ・佐藤英明:「所得税法 157 条(同族会社の行為・計算否認規定)の適用について」税務事例研究 Vol21
- ・小田信秀:「所得税における同族会社の行為計算否認を巡る諸問題」税務大学校論叢第 33 号
- ・鈴木雅弘:「合意解除を理由とした更正の請求とその可能性」(上)税理 50 卷 4 号
- ・菅原計:「税務行政及び租税裁判における合法性原則」経営論集第 54 号
- ・菅原計:「税務行政に対する裁量権の縮小化と羈束性の原理」経営論集第 56 号
- ・税理 36 卷 5 号「徹底究明 同族会社の行為・計算の否認 特集」中島健吉インタビュー・平川忠雄・八ツ尾順一・緑川正博・山本守之・北野弘久・右山昌一郎・三木義一寄稿
- ・税理 40 卷 9 号「特集 平和事件で注目される行為・計算否認規定の今日的意義」品川芳宣・田中治・大淵博義・石島弘・柳裕治・三木義一・佐々木潤子・橋本守次・桜井四郎・右

山昌一郎・大江晋也・平川忠雄・川田剛・八ツ尾順一 寄稿

- ・末崎衛「私法上の法律構成による否認の問題点」税法学 553 号
- ・大淵博義「錯誤無効等に基因した原状回復後の贈与税更正処分の効力と有限会社の低額資本組入れによる出資の評価方法」TKC 税研情報 Vol.14No.2
- ・荻野豊「同族会社のオーナーの同会社に対する無利息貸付けを否認し所得税を課した更正処分に基づく加算税賦課処分を相当とした事例」TKC LEX DB インターネット速報重要判例解説No.2004-024
- ・荻野豊「公正証書による合意に基づく更正の請求が後発的事由による更正の請求とは認められなかった事例」TKC LEX DB インターネット速報重要判例解説No.2004-014
- ・千田喜造「更正の請求の可否をめぐるトラブル」税理第 47 卷 14 号
- ・石川克彦「相続税における同族会社の行為計算の否認に関する一考察」税務大学校論叢 39 号
- ・谷口勢津夫「税法の基礎理論」税法学 555 号
- ・岡村忠生:「発行価額を超える新株払込みと寄付金」別冊ジュリストNo.178
- ・成田頼朝:「更正処分の取消のない場合と不当利得の法理の適用」別冊ジュリストNo.17

(資料)

- ・大淵博義:「平成 18 年改正に関連して」ミロク租税判例研究会 研修会資料 1 頁
- ・司法制度改革推進本部事務局:「行政訴訟制度についての意見募集の結果について」平成 14 年 9 月 24 日
- ・日本税理士会連合会税制審議会:「納税者からみた税務行政の今日的課題点について」平成 18 年 3 月 27 日
- ・法人企業数の動向:国税庁 HP<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/tokei.htm>
- ・日本税理士会連合会税制審議会「租税回避についての諮問に関する答申」平成 10 年 1 月 19 日