# 同族会社等の行為計算否認規定における理由の差替え

―納税者の主張立証との関係において―

平野　潔範

# 同族会社等の行為計算否認規定における理由の差替え
## -納税者の主張立証との関係において-
## 論文要旨

平野潔範

1.　問題意識

本論文は，同族会社等の行為計算否認規定における理由の差替えついて，論じたものである。同族会社等の行為計算否認規定（以下，単に「行為計算否認規定」という。）は，所得税法 157 条，法人税法 132 条，相続税法 64 条等に規定があり，租税回避の一般的否認規定として理解されている。行為計算否認規定に関しては，不当性要件の解釈や否認の対象となる行為・計算の意義について既に活発な議論がされている。

同族会社等は，少数の株主ないし社員によって支配されているため，その会社又は関係者の税負担を減少させるような行為や計算が行われやすい傾向にある。そこで，行為計算否認規定は，租税負担の公平の観点から，そのような行為や計算が行われた場合に，それを正常な行為や計算に引き直して，更正又は決定を行う権限を税務署長に認めるものである。すなわち，行為計算否認規定は，公平な課税を実現する観点から，納税者の租税回避行為を否認して課税処分を行う権限を，税務署長に認めた規定である。ここにいう否認とは，納税者が選択した法形式を課税上認めず，想定される通常の法形式を基礎として課税を行うことをいう。この点，行為計算否認規定は，その適用範囲が広く，私法上の法形式を否認して税務署長が課税上正当と考える法形式に引き直すことを認める，という強力な効果を持っている。

一方で，租税法律主義（憲法 84 条）の下においては，納税者の予測可能性を確保するため，個別に課税要件を定めた規定（以下「個別規定」という。）が設けられている。この点，個別規定により課税を行うことが納税者の予測可能性の確保の観点から望ましいから，行為計算否認規定のような一般的否認規定は，安易に利用することが許されるものではない。すなわち，行為計算否認規定は，租税法律主義における例外の規定であり，個別規定の解釈や事実認定によっては問題となる行為や計算に対処できないような場合に，慎重な検討を尽くした上で適用されるべきものである。

しかしながら，行為計算否認規定が適用された事例の中には，税務署長が，その適用に際して慎重な検討を尽くしたとは言い難いような事例が散見される。それは，①課税処分において行為計算否認規定を適用していたが，取消訴訟においてその根拠法規が個別規定に差し替えられる事例や，②課税処分において個別規定を適用していたが，取消訴訟においてその根拠法規が行為計算否認規定に差し替えられる事例などである。これらの事例には，理由の差替えとして従来から多くの研究がなされてきた問題が含まれている。

理由の差替えに関して，裁判例・学説は，「基本的課税要件事実の同一性」が認められる

範囲内で，理由の差替えは認められるとする点で一致している。また，裁判例において，理由の差替えは比較的緩やかに認められる傾向にある。そして，これは，行為計算否認規定と個別規定が差し替えられる場合も同様である。すなわち，裁判所は，課税処分取消訴訟において，課税処分の根拠を行為計算否認規定と個別規定で差し替えることを認めている。

しかしながら，現行の規定のもと，取消訴訟において，課税処分の根拠法規を行為計算否認規定と個別規定で差し替えることが許されるのか疑問である。行為計算否認規定は，租税法律主義における例外の規定であるから，税務署長は，行為計算否認規定の適用に際して慎重な検討をしなければならない。そして，そもそも，課税処分を行うに際し，個別規定の適用を十分に検討した上で行為計算否認規定を適用していれば，行為計算否認規定の理由の差替えの問題は起きないはずである。この点，現在の課税実務において行為計算否認規定は，その適用範囲が広いことから，課税処分を維持するために安易に利用されているように思われる。

また，行為計算否認規定の理由の差替えは，納税者の権利を保護する観点からも問題がある。すなわち，行為計算否認規定の課税要件は，個別規定の課税要件とは異なる。そして，いずれの規定を課税処分の根拠とするかによって，納税者が取消訴訟の場で主張立証すべき内容も異なることになる。納税者から見れば，課税処分の根拠法規が差し替えられた場合には，その根拠は，最初から示されていなかったのと同じである。この点，行為計算否認規定の理由の差替えは，取消訴訟における納税者の権利を害することになると考えられる。

このような問題意識から，本論文は，行為計算否認規定の理由の差替えついて検討した。この問題に関する先行研究として，田中治は，行為計算否認規定が適用された場合の「否認」の意味は，個別規定が適用された場合の「否認」の意味とは異なることを指摘し，これにより訴訟における攻撃防御方法も異なることになると述べている。しかしながら，行為計算否認規定の理由の差替えにより，納税者の攻撃防御方法が具体的にどのような影響を受けることになるのか，また，それが納税者の不利益といえるのかという点については，学説・判例のいずれにおいても十分な検討がされているわけではない。

## 2. 「行為計算否認規定の理由の差替え」の 4 つの類型

今日では，納税者が行う取引の態様は多岐にわたり，同族会社等が組織再編成を利用して租税負担の軽減を図ることも考えられる。この点，同族会社等の行為計算否認規定（法人税法 132 条）と組織再編成に係る行為計算否認規定（同法 132 条の 2）の両規定が適用可能な事例が現れることも予想される。このような事例では，これら 2 つの行為計算否認規定の差替えの可否も問題となる可能性がある。

そこで，本論文では，行為計算否認規定と個別規定の差替えに加えて，行為計算否認規定と組織再編成に係る行為計算否認規定の差替えについても検討した。

具体的には，本論文では，行為計算否認規定の理由の差替えとして，①行為計算否認規定から個別規定，②個別規定から行為計算否認規定，③行為計算否認規定から組織再編成に係

る行為計算否認規定，④組織再編成に係る行為計算否認規定から行為計算否認規定，の 4 つの類型があることを想定した。

3.　本論文の構成

本論文の構成は，以下の通りである。

第 1 章では，行為計算否認規定の理由の差替えに関連する事例を 3 つ取り上げた。そして，理由の差替えに関する裁判例や学説の状況を確認し，行為計算否認規定の理由の差替えが，他の理由の差替えと同様に認められていることの問題点を指摘した。

第 2 章では，行為計算否認規定について検討した。具体的には，行為計算否認規定の趣旨や立法沿革を整理したあと，その課税要件について検討を行った。さらに，組織再編成に係る行為計算否認規定との相違を明らかにすることで，行為計算否認規定の意義を明確にした。

第 3 章では，第 1 章で取り上げた行為計算否認規定の理由の差替えに関連する 3 つの事例において，その当事者が，具体的に何を主張立証すべきであるのかを検討した。そして，課税処分の根拠が行為計算否認規定とされる場合，個別規定とされる場合並びに組織再編成に係る行為計算否認規定とされる場合で，当事者はどのようなことを主張立証すべきことであるのかを整理した。これにより，行為計算否認規定の理由の差替えによって，納税者が主張立証すべき事実の内容が変更されることを確認した。

第 4 章では，行為計算否認規定の理由の差替えに関する学説を整理・検討した。ここでは，行為計算否認規定の理由の差替えを認める見解を肯定説，認めない見解を否定説として整理し，それぞれの見解において何を基準として差替えの可否を判断しているのかを明らかにした。さらに，裁判例は肯定説の立場を採っているところ，肯定説の問題点を指摘した。

第 5 章では，肯定説には問題があることを踏まえて，行為計算否認規定の理由の差替えにおいては，納税者の主張立証に与える影響を考慮すべきであることを明らかにした。

第 6 章では，本論文を総括し，行為計算否認規定の理由の差替えは認められるべきではないという結論を述べた。

4.　本論文の結論

本論文の結論は，以下の通りである。

(1) 課税処分取消訴訟の目的との関係

訴訟の審理の段階で，行為計算否認規定の理由の差替えがされれば，納税者の主張立証は，その審理の段階で強制的に変更させられることになる。しかし，その変更された主張立証は，当初納税者が権利救済を求める時に準備したものとは異なるものになる。このような主張立証の変更は，納税者に不要な手間をかけ，課税処分取消訴訟が持つ納税者の権利救済機能を弱めるものである。

(2) 争点明確化機能との関係

納税者は，更正通知書に記載された理由をもとに不服申立て・訴訟提起の判断や訴訟における主張立証の準備を行うことになる。しかしながら，行為計算否認規定の理由の差替えがされれば，納税者が準備した主張立証は，根底から覆されることになる。この点，行為計算否認規定の理由の差替えは，理由付記制度の争点明確化機能を失わせることになる。

(3) 行為計算否認規定の適用に関する納税者の予測

税務署長は，行為計算否認規定の適用に際して慎重な検討を尽くさなければならないものである。また，納税者は，行為計算否認規定が適用された場合には，その適用に際して十分な検討が尽くされており，行為計算否認規定の適用の適否が訴訟における争点になるとの予測のもとで，主張立証の準備をすることになる。また，課税処分において，個別規定や組織再編成に係る行為計算否認規定が適用された場合には，納税者は，行為計算否認規定が適用されることはないと考え，主張立証を準備することになる。このような行為計算否認規定の適用に関する納税者の予測は，保護されなければならないものである。

(4) 小括

以上のことを考慮すれば，行為計算否認規定の理由の差替えにおいては，納税者の主張立証に与える影響を考慮すべきである。

そして，行為計算否認規定の理由の差替えは，いずれの場合であっても，納税者の主張立証を変更させることになる。訴訟の段階で納税者の主張立証を変更させるような取扱いは，納税者に不利益を与えるものである。

したがって，行為計算否認規定の理由の差替えは，認められるべきではない。

以上

目次

はじめに ..... 3
第 1 章　行為計算否認規定の理由の差替えが行われた裁判例 ..... 7
　第 1 節　近時の行為計算否認事件 ..... 7
　第 2 節　理由の差替えに関する議論の状況 ..... 10
　第 3 節　法的問題点 ..... 16
　第 4 節　小括 ..... 19
第 2 章　同族会社等の行為計算否認規定の意義 ..... 21
　第 1 節　行為計算否認規定の趣旨 ..... 21
　第 2 節　立法沿革 ..... 23
　第 3 節　課税要件の検討 ..... 27
　第 4 節　組織再編成に係る行為計算否認規定との関係 ..... 38
　第 5 節　小括 ..... 43
第 3 章　行為計算否認事件における当事者の主張立証 ..... 46
　第 1 節　課税処分取消訴訟における主張立証 ..... 46
　第 2 節　必要経費と行為計算否認規定 ..... 52
　第 3 節　役員給与と行為計算否認規定 ..... 56
　第 4 節　行為計算否認規定と組織再編成に係る行為計算否認規定 ..... 60
　第 5 節　小括 ..... 63
第 4 章　行為計算否認規定の理由の差替えに関する学説 ..... 66
　第 1 節　肯定説 ..... 66
　第 2 節　否定説 ..... 73
　第 3 節　小括 ..... 80
第 5 章　納税者の主張立証との関係 ..... 83
　第 1 節　納税者の権利保護の要請と課税処分取消訴訟の目的 ..... 83
　第 2 節　理由付記制度と納税者の主張立証 ..... 85

第3節　行為計算否認規定の適用と納税者の予測 ..... 86
第4節　小括 ..... 89
第6章　総括 ..... 92
おわりに ..... 94
参考文献等 ..... 95

はじめに

1. 問題意識

本論文は，同族会社等の行為計算否認規定における理由の差替えついて，論じるものである。同族会社等の行為計算否認規定（以下，単に「行為計算否認規定」という。）は，所得税法 157 条，法人税法 132 条，相続税法 64 条等に規定があり，租税回避の一般的否認規定として理解されている[1]。行為計算否認規定に関しては，不当性要件の解釈や否認の対象となる行為・計算の意義について活発な議論がされている[2]。

同族会社等は，少数の株主ないし社員によって支配されているため，その会社又は関係者の税負担を減少させるような行為や計算が行われやすい傾向にある。そこで，行為計算否認規定は，租税負担の公平の観点から，そのような行為や計算が行われた場合に，それを正常な行為や計算に引き直して，更正又は決定を行う権限を税務署長に認めるものである[3]。すなわち，行為計算否認規定は，公平な課税を実現する観点から，納税者の租税回避行為を否認して課税処分を行う権限を，税務署長に認めた規定である。ここにいう否認とは，納税者が選択した法形式を課税上認めず，想定される通常の法形式を基礎として課税を行うことをいう[4]。

この点，行為計算否認規定は，その適用範囲が広く，私法上の法形式を否認して税務署長

---

[1] 金子宏『租税法〔第 24 版〕』（弘文堂，2021 年）137 頁，清永敬次『税法〔新装版第 5 刷〕』（ミネルヴァ書房，2013 年）43 頁，谷口勢津夫『税法基本講義〔第 7 版〕』（弘文堂，2021 年）79 頁参照。

[2] 先行研究として，石島弘「同族会社の行為計算否認規定の解釈適用」岡山大学法学会編『世紀転換期の法と政治』（有斐閣，2001 年）1 頁，岩﨑政明「租税回避の否認と法の解釈適用の限界-取引の一体的把握による同族会社の行為計算否認-」金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣，2010 年）74 頁，大淵博義「『所得なきところに課税なし』の原則と同族会社の『行為・計算』の否認」税理 40 巻 9 号（1997 年）71 頁，同「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 巻 1 号（1999 年）6 頁，同「同族会社の行為計算否認による不平等課税とその課題-所得税法・相続税法の行為計算否認により派生する基礎的疑問の解明-」石島弘＝木村弘之亮＝玉國文敏＝山下清兵衛編『納税者保護と法の支配』(信山社，2007 年）85 頁，岸田貞夫＝中江博行「所得税法一五七条（行為計算否認規定）」小川英明＝松沢智＝今村隆編『新・裁判実務大系 第 18 巻 租税争訟』（青林書院，2005 年）367 頁，清永敬次「検証 租税回避の否認」税研 79 号（1998 年）67 頁，斉木秀憲「同族会社等の行為計算否認規定についての一考察」税大ジャーナル 25 号（2015 年）53 頁，酒井克彦「租税法における同族会社等の行為計算否認規定の適用範囲-制度濫用への適用可能性を中心として-」中央ロー・ジャーナル 12 巻 1 号（2015 年）89 頁，田中治「同族会社の行為計算否認規定のあり方」税研 32 巻 6 号（2017 年）46 頁，谷口勢津夫「同族会社税制の沿革及び現状と課題」税研 192 号（2017 年）34 頁，村井泰人「同族会社の行為計算否認規定に関する研究－所得税の負担を不当に減少させる結果となる行為又は計算についてー」税大論叢 55 号（2007 年）621 頁等がある。

[3] 東京地判昭和 33 年 12 月 23 日行集 9 巻 12 号 2727 頁，東京高判昭和 34 年 11 月 17 日行集 10 巻 12 号 2392 頁，金子・前掲注（1）541 頁参照。

[4] 成松洋一『法人税セミナー-理論と実務の論点-〔六訂版〕』（税務経理協会，2021 年）23-21 頁，清永・前掲注（1）43 頁，谷口・前掲注（1）80 頁参照。

が課税上正当と考える法形式に引き直すことを認める，という強力な効果を持っている。

一方で，租税法律主義（憲法 84 条）の下においては，納税者の予測可能性を確保するため，個別に課税要件を定めた規定（以下「個別規定」という。）が設けられている。この点，個別規定により課税を行うことが，納税者の予測可能性の確保の観点からは望ましいから，行為計算否認規定のような一般的否認規定は，安易に利用することが許されるものではない。すなわち，行為計算否認規定は，租税法律主義における例外の規定であり[5]，個別規定の解釈や事実認定によっては問題となる行為や計算に対処できないような場合に，慎重な検討を尽くした上で適用されるべきものである。

しかしながら，行為計算否認規定が適用された事例の中には，税務署長が，その適用に際して慎重な検討を尽くしたとは言い難いような事例が散見される。それは，①課税処分において行為計算否認規定を適用していたが，取消訴訟においてその根拠法規が個別規定に差し替えられる事例や，②課税処分において個別規定を適用していたが，取消訴訟においてその根拠法規が行為計算否認規定に差し替えられる事例などである。これらの事例には，理由の差替え[6]という，従来から多くの研究がなされてきた問題が含まれている[7]。

理由の差替えに関して，裁判例・学説は，「基本的課税要件事実の同一性」が認められる範囲内で，理由の差替えは認められるとする点で一致している[8]。また，裁判例において，理由の差替えは比較的緩やかに認められる傾向にある。そして，これは，行為計算否認規定と個別規定が差し替えられる場合も同様である。すなわち，裁判所は，課税処分取消訴訟に

---

[5] 八ツ尾順一「『伝家の宝刀』は租税法律主義の例外 行為計算否認規定とは何か」税務弘報 67 巻 13 号（2019 年）14 頁。

[6] 理由の差替えとは，課税処分取消訴訟において，課税庁が処分時に示した理由と異なる事実上・法律上の根拠を主張することをいう（泉徳治＝大藤敏＝満田明彦『租税訴訟の審理について』（法曹会，2018 年）128-129 頁，中尾巧『税務訴訟入門［第 5 版］』（商事法務，2011 年）207 頁参照）。

[7] 理由の差替えに関する先行研究として，緒方節郎「課税処分取消訴訟の訴訟物」鈴木忠一＝三ヶ月章監修『実務民事訴訟講座 9』（日本評論社，1970 年）3 頁，小川正雄「租税訴訟における訴訟物」芝池義一＝田中治＝岡村忠生編『租税行政と権利保護』（ミネルヴァ書房，1995 年）273 頁，鈴木康之「処分理由と訴訟上の主張との関係-処分理由の差替えを中心として」鈴木忠一＝三ヶ月章監修『新実務民事訴訟 9』（日本評論社，1983 年）257 頁，同「租税訴訟の訴訟物」小川英明＝松沢智編『裁判実務大系 第 20 巻 租税争訟法』（青林書院，1988 年）27 頁，竹下重人「課税処分取消訴訟における処分理由の差替について」税法学 400 号（1984 年）61 頁，福家俊朗「租税訴訟における訴訟物-更正の取消訴訟を中心に-」北野弘久編『日本税法体系 3 租税実体法Ⅲ・租税手続法Ⅱ』（学陽書房，1980 年）280 頁，松沢智「青色申告の法理（一）～（三）-更正理由差替え主張の制限を中心として-」判時 1071 号（1983 年）3 頁・判時 1072 号（1983 年）3 頁・判時 1074 号（1983 年）12 頁，山崎広道「処分理由の附記と理由の差替え」税法学 569 号（2013 年）213 頁等がある。

[8] 主な学説として，松沢・前掲注（7）（1074 号）15 頁，金子・前掲注（1）1100 頁参照。裁判例として，松江地判平成 13 年 10 月 24 日税資 251 号順号 9010，松江地判平成 4 年 3 月 18 日税資 188 号 731 頁，徳島地判平成 5 年 7 月 16 日訟月 40 巻 6 号 1268 頁，東京地判平成 22 年 3 月 5 日税資 260 号順号 11392，東京高判平成 22 年 12 月 15 日税資 260 号順号 11571 参照。

おいて，課税処分の根拠を行為計算否認規定と個別規定で差し替えることを認めている[9]。

しかしながら，現行の規定のもと，取消訴訟において，課税処分の根拠法規を行為計算否認規定と個別規定で差し替えることが許されるのであろうか。行為計算否認規定は，租税法律主義における例外の規定であるから，税務署長は，行為計算否認規定の適用に際して慎重な検討をしなければならない。そして，そもそも，課税処分を行うに際し，個別規定の適用を十分に検討した上で行為計算否認規定を適用していれば，行為計算否認規定の理由の差替えの問題は起きないはずである。この点，現在の課税実務において行為計算否認規定は，その適用範囲が広いことから，課税処分を維持するために安易に利用されているように思われる。

また，行為計算否認規定の理由の差替えは，納税者の権利を保護する観点からも問題がある。すなわち，行為計算否認規定の課税要件は，個別規定の課税要件とは異なる。そして，いずれの規定を課税処分の根拠とするかによって，納税者が取消訴訟の場で主張立証すべき内容も異なることになる。納税者から見れば，課税処分の根拠法規が差し替えられた場合には，その根拠は，最初から示されていなかったのと同じである。この点，行為計算否認規定の理由の差替えは，取消訴訟における納税者の権利を害することになると考えられる。

このような問題意識から，本論文は，行為計算否認規定の理由の差替えついて検討を行う。この問題に関する先行研究として，田中治は，行為計算否認規定が適用された場合の「否認」の意味は，個別規定が適用された場合の「否認」の意味とは異なることを指摘し，これにより訴訟における攻撃防御方法も異なることになると述べている[10]。しかしながら，行為計算否認規定の理由の差替えにより，納税者の攻撃防御方法が具体的にどのような影響を受けることになるのか，また，それが納税者の不利益といえるのかという点については，学説・判例のいずれにおいても，必ずしも十分な検討がされているわけではない[11]。

## 2. 「行為計算否認規定の理由の差替え」の 4 つの類型

今日では，納税者が行う取引の態様は多岐にわたり，同族会社等が組織再編成を利用して租税負担の軽減を図ることも考えられる。この点，同族会社等の行為計算否認規定（法人税法 132 条）と組織再編成に係る行為計算否認規定（同法 132 条の 2）の両規定が適用可能な

---

[9] 例えば，徳島地判平成 5 年 7 月 16 日・前掲注（8），東京地判平成 13 年 11 月 9 日訟月 49 巻 8 号 2411 頁，東京高判平成 16 年 1 月 28 日訟月 50 巻 8 号 2512 頁，最判平成 18 年 1 月 24 日訟月 53 巻 10 号 2946 頁，東京高判平成 19 年 1 月 30 日訟月 52 巻 10 号 2966 頁が，行為計算否認規定と課税要件規定との差し替えを許容している。

[10] 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（2001 年）186 頁，同「租税回避否認の論理と機能」税法学 586 号（2021 年）354 頁以下参照。

[11] その他，行為計算否認規定と個別規定との差替えに関する先行研究として，竹内綱敏「法人税における同族会社の行為計算否認規定の今日的意義-法人税法 132 条と通常の課税要件規定との競合と選択」税法学 571 号（2014 年）503 頁等がある。

事例が現れることも予想される。このような事例では，これら 2 つの行為計算否認規定の差替えの可否も問題となる可能性がある。

そこで，本論文では，行為計算否認規定と個別規定の差替えに加えて，行為計算否認規定と組織再編成に係る行為計算否認規定の差替えについても検討を行う。

具体的には，本論文では，行為計算否認規定の理由の差替えとして，①行為計算否認規定から個別規定，②個別規定から行為計算否認規定，③行為計算否認規定から組織再編成に係る行為計算否認規定，④組織再編成に係る行為計算否認規定から行為計算否認規定，の 4 つの類型があることを想定する。

3.　本論文の構成

本論文の構成は，以下の通りである。

第 1 章では，行為計算否認規定の理由の差替えに関連する事例を 3 つ取り上げる。そして，理由の差替えに関する裁判例や学説の状況を確認し，行為計算否認規定の理由の差替えが，他の理由の差替えと同様に認められていることの問題点を指摘する。

第 2 章では，行為計算否認規定について検討する。具体的には，行為計算否認規定の趣旨や立法沿革を整理した上で，その課税要件について検討する。さらに，組織再編成に係る行為計算否認規定との相違を明らかにすることで，行為計算否認規定の意義を明確にする。ここでは，不当性要件の解釈やその判断枠組みについても，裁判例を整理しながら検討を行う。

第 3 章では，第 1 章で取り上げた行為計算否認規定の理由の差替えに関連する 3 つの事例において，その当事者が，具体的に何を主張立証すべきであるのかを検討する。そして，課税処分の根拠が行為計算否認規定とされる場合，個別規定とされる場合並びに組織再編成に係る行為計算否認規定とされる場合で，当事者はどのようなことを主張立証すべきことであるのかを整理する。これにより，行為計算否認規定の理由の差替えにより，納税者が主張立証すべき事実が変更されることを確認する。

第 4 章では，行為計算否認規定の理由の差替えに関する学説を整理・検討する。ここでは，行為計算否認規定の理由の差替えを認める見解を肯定説，認めない見解を否定説として，それぞれの利点や問題点を指摘する。また，それぞれの見解において何を基準として差替えの可否を判断しているのかを明らかにする。

第 5 章では，前章までの検討を踏まえ，行為計算否認規定の理由の差替えが，納税者の主張立証に与える不利益について明らかにする。

第 6 章では，本論文を総括し，行為計算否認規定の理由の差替えの可否について結論を述べる。

## 第 1 章　行為計算否認規定の理由の差替えが行われた裁判例

本章では，行為計算否認規定の理由の差替えが行われた裁判例の状況を紹介し，その問題点を指摘する。まず，行為計算否認規定の理由の差替えに関連する裁判例を 3 つ取り上げる。次に，理由の差替えに関する裁判例や学説の状況を概観し，行為計算否認規定の理由の差替えの問題点を指摘する。

### 第 1 節　近時の行為計算否認事件

#### 1.　行為計算否認規定から個別規定への差替え

##### (1) 事案の概要

大阪高裁平成 30 年 11 月 2 日判決[12]（以下「大阪高裁平成 30 年判決」という。）の事案の概要を整理すると，以下の通りである。

ＬＰガスの小売業者であるＸ（原告・控訴人）は，平成 22 年分から平成 24 年分までの所得税の確定申告において，Ｘが代表者を務める同族会社Ａ社にその業務を委託したとして，その外注費（以下「本件外注費」という。）を事業所得の金額の計算上必要経費に算入していた。これに対し，所轄税務署長は，本件外注費を必要経費に算入することは，事業経営者自身に対する報酬を必要経費として認めることと等しい効果が認められ，Ｘの所得税の負担を不当に減少させる結果となるなどとして，所得税法 157 条 1 項（同族会社等の行為計算否認規定）を適用して課税処分を行った。これを不服としたＸは，異議申立て及び審査請求を経て本件訴訟を提起した。

しかし，その後，取消訴訟において争点として設定されたのは，①本件外注費はＸの事業所得に係る必要経費（所得税法 37 条）に該当するか，②本件取引が所得税法 157 条 1 項の規定による同族会社等の行為計算否認の対象となるか，③本件各更正処分の理由付記に不備があるか，であった。すなわち，本件では，課税処分の根拠法規とされていなかった所得税法 37 条が国であるＹ（被告・被控訴人）により主張された。

また，裁判所は，専ら，上記の争点①について判断することで，Ｘの請求を棄却している。

##### (2) 裁判所の判断

第一審[13]は，課税処分の根拠法規を行為計算否認規定から個別規定（所得税法 37 条）へ差し替えることの適否について，何ら判断をしていない。また，所得税法 157 条の適用に関する判断は，「以上によれば，本件外注費は，Ｘの事業所得に係る必要経費には該当しないというべきである。なお，本件外注費が原告の事業所得に係る必要経費に該当しない以上，

---

[12] 大阪地判平成 30 年 4 月 19 日税資 268 号順号 13144，大阪高判平成 30 年 11 月 2 日税資 268 号順号 13206。評釈として，木山泰嗣「判批」税理 62 巻 10 号（2019 年）152 頁，司馬えんに「判批」税研 35 巻 4 号（2019 年）107 頁，田中治＝坂本宗総「判批」ＴＫＣ税研情報 29 巻 3 号（2019 年）13 頁，長島弘「判批」税務事例 51 巻 4 号（2019 年）28 頁，林仲宣＝谷口智紀「判批」税務弘報 67 巻 7 号（2019 年）66 頁等がある。

[13] 大阪地判平成 30 年 4 月 19 日・前掲注（12）。

本件取引が所得税法 157 条 1 項の規定による同族会社の行為計算否認の対象となるか……については，判断する必要がない。〔下線は筆者〕」とするのみである。

また，この判示は，控訴審[14]においても正当として引用されている。

2. 個別規定から行為計算否認規定への差替え

(1) 事案の概要

東京高裁平成 22 年 8 月 26 日判決[15]（以下「東京高裁平成 22 年判決」という。）の事案の概要を整理すると，以下の通りである。

X（原告・控訴人）は，平成 17 年に不動産の管理等を目的として設立された同族会社である。Xは，平成 17 年 12 月期並びに平成 18 年 12 月期の法人税の所得金額の計算上，X代表者の配偶者に対し交際費として支出した金額（以下「本件交際費」という。）を損金の額に算入して確定申告をしていた。これに対し，所轄税務署長は，本件交際費はX代表者がその配偶者に対し個人的に支出したものであり，役員給与（役員賞与）に当たるとして，法人税法 34 条 1 項を根拠に損金算入を否認して課税処分を行った。これを不服としたXは，審査請求を経て本件訴訟を提起した。

しかし，その後，取消訴訟において，国であるY（被告・被控訴人）は，Xによる本件交際費の損金算入は，法人税の負担を「不当に減少させるもの」に該当するとして，課税処分の根拠を法人税法 132 条に差替えて主張した。

この理由の差替えに対し，Xは，課税処分の時点における根拠法規である法人税法 34 条 1 項と，取消訴訟でYが根拠法規として主張する同法 132 条とでは，攻撃防御方法がまったく異なり，この差替えを許すことは法が理由付記を要求した趣旨に反し違法である，と主張していた。

(2) 裁判所の判断

第一審[16]は，取消訴訟において課税処分の根拠法規を法人税法 34 条 1 項から同法 132 条に差し替えることの適否について，次のように判示している。

「本件更正理由と本件訴訟においてYが主張する処分理由とは，本件交際費の支出という同一の具体的事実を対象とするものであることには変わりはなく，前者と後者とは当該支出の評価を異にするものにすぎないのであって，本件訴訟においてYの上記主張の提出を許しても，本件各更正処分を争うにつき被処分者たるXに格別の不利益を与えるものとはいえない。したがって，一般に青色申告書による申告についてした更正処分の取消訴訟において更正の理由とは異なるいかなる事実をも主張することができると解すべきかどうか

[14] 大阪高判平成 30 年 11 月 2 日・前掲注（12）。
[15] 横浜地判平成 22 年 3 月 24 日税資 260 号順号 11401，東京高判平成 22 年 8 月 26 日税資 260 号順号 11497。
[16] 横浜地判平成 22 年 3 月 24 日・前掲注（15）。

との点はともかく，本件訴訟においてＹが上記主張をすることは妨げないというべきである。〔下線は筆者〕」

3.　組織再編成に係る行為計算否認規定との差替えが想定される事例

(1) 事案の概要

東京高裁令和 2 年 6 月 24 日判決[17]（以下「東京高裁令和 2 年判決」という。）の事案の概要を整理すると，以下の通りである。

音楽事業を目的とする日本法人であるＸ（原告・被控訴人）は，平成 20 年 12 月期から平成 24 年 12 月期までに係る法人税の確定申告において，同族会社であるフランスの外国法人からの 866 億 6132 万円の借入れ（以下「本件借入れ」）に係る支払利息の額である 170 億 8471 万円を損金の額に算入して申告していた。これに対し，所轄税務署長は，同支払利息の損金算入はＸの法人税の負担を「不当に減少させるもの」にあたるとして，法人税法 132 条 1 項に基づき所得金額を加算する課税処分を行った。これを不服としたＸは，上記の借入れはＸを含むグループ法人の組織再編の一環として行われた正当な事業目的を有する経済的合理性がある取引であり，法人税法 132 条 1 項の要件を満たさないと主張し，国であるＹ（被告・控訴人）に対し課税処分の取消しを求めて提訴した。

(2) 組織再編成に係る行為計算否認規定への差替えの可能性

東京高裁令和 2 年判決において，本件借入れを行った主体は，同族会社であるＸである。この点，課税庁は，法人税法 132 条 1 項の同族会社等の行為計算否認規定を適用して，課税処分を行った。また，第一審[18]及び控訴審[19]ともに，法人税法 132 条 1 項の不当性要件該当性に関する判示をしている。

しかしながら，本件で行われた組織再編取引等には，Ｘによる日本法人Ａ社の吸収合併という組織再編成が含まれていた。そして，本件借入れはその吸収合併を含む企業組織再編の一環として行われている。この点，課税庁には，法人税法 132 条の 2 の組織再編成に係る行

---

[17] 東京地判令和元年 6 月 27 日裁判所 HP，東京高判令和 2 年 6 月 24 日裁判所 HP。評釈として，太田洋「判批」国際税務 39 巻 11 号（2019 年）30 頁，同「判批」国際税務 39 巻 12 号（2019 年）30 頁，同「判批」租税研究 855 号（2021 年）52 頁，太田洋＝増田貴都「判批」国際税務 40 巻 10 号（2021 年）43 頁，同「判批」国際税務 40 巻 11 号（2021 年）60 頁，木山泰嗣「判批」税理 62 巻 15 号（2019 年）120 頁，同「判批」税理 63 巻 1 号（2020 年）148 頁，同「判批」税経通信 75 巻 3 号（2020 年）167 頁，同「判批」税理 64 巻 1 号（2021 年）120 頁，黒住茂雄＝奥谷健「判批」税務事例 52 巻 3 号（2020 年）113 頁，品川芳宣「判批」ＴＫＣ税研情報 29 巻 6 号（2020 年）13 頁，藤原眞由美「判批」税理 63 巻 1 号（2020 年）148 頁，吉村政穂「判批」ジュリ臨増 1544 号（2020 年）190 頁，吉村政穂「判批」税務弘報 69 巻 1 号（2021 年）137 頁等がある。

[18] 東京地判令和元年 6 月 27 日・前掲注（17）。

[19] 東京高判令和 2 年 6 月 24 日・前掲注（17）。

為計算否認規定を適用して課税処分を行う，という選択肢もあったものと思われる[20]。

また，訴訟段階で，行為計算否認規定の理由の差替えが認められるとすれば，Ｙとしては，法人税法 132 条の 2 への理由の差替えや同条による否認を予備的主張とするといった対応をとることも想定される。

## 第 2 節　理由の差替えに関する議論の状況

東京高裁平成 22 年判決が判示するように，行為計算否認規定の理由の差替えは，裁判例において比較的緩やかに認められる傾向にある。また，大阪高裁平成 30 年判決については，課税処分の根拠とされていなかった所得税法 37 条が取消訴訟において新たに主張していることの意味を十分に意識せず，理由の差替えに関する問題が含まれていることを自覚していないとの指摘がされている[21]。

そこで，まずは，裁判例において，理由の差替えが認められてきた背景を概観し，理由の差替えに関する議論の状況を確認する。

### 1.　課税処分取消訴訟の訴訟物

理由の差替えとは，課税処分取消訴訟において，課税処分時に根拠とした処分理由と異なる事実上又は法律上の根拠を主張することができるかという問題である[22]。この問題は，従来，租税訴訟の訴訟物と密接な関係を持つものとして，議論されてきた[23]。

すなわち，課税処分が理由の差替えにより当初の処分と同一性を欠くこととなる場合，理由の差替えは，訴訟物の同一性を害するものとして訴訟上認められないことになる[24]。そこで，課税処分取消訴訟において，処分の同一性をどのように考えるかが問題となる。

この点に関しては，総額主義と争点主義の対立がある[25]。

#### (1) 総額主義

総額主義とは，課税処分の同一性を，その処分により確定される租税債務の同一性によっ

---

[20] 同様に，本件において組織再編成に係る行為計算否認規定の適用可能性を指摘するものとして，太田洋・前掲注（17）（12 号）47-48 頁，栗原宏之＝山田彰宏＝原田昴「判批」TAX NEWSLETTER43 号（2020 年）6 頁がある。

[21] 田中治「課税処分に係る理由の差替えの可否」税務事例研究 178 号（2020 年）47 頁。

[22] 金子・前掲注（1）1098 頁，中尾・前掲注（6）207 頁，清野正彦「処分理由の差替えの許否」寶金敏明編『租税訴訟（現代裁判法大系 29)』（新日本法規出版，1999 年）85 頁参照。

[23] 訴訟物との関係から論じるものとして，緒方・前掲注（7）3 頁，小川・前掲注（7）273 頁，鈴木・前掲注（7）（裁判実務大系 第 20 巻）27 頁，福家・前掲注（7）280 頁等がある。

[24] 中尾・前掲注（6）207 頁。

[25] 総額主義・争点主義について，泉＝大藤＝満田・前掲注（6）98 頁，緒方・前掲注（7）11 頁，福家・前掲注（7）286 頁参照。

て捉え，訴訟物は課税処分によって確定された税額の適否であるとする見解である[26]。

総額主義によれば，課税処分によって確定された税額が総額において租税実体法によって客観的に定まっている税額を超えていなければ，その課税処分は適法とされることになる。この点，総額主義においては，処分を根拠づける理由は単なる攻撃防御方法に過ぎないから，当事者は，口頭弁論終結に至るまで理由を自由に提出することができ（民事訴訟法 156 条参照），本来，租税訴訟の審理の対象となる処分理由が限定されることはないとする[27]。

総額主義は，取消訴訟の訴訟物は処分の違法性一般であるとする行政法上の通説[28]，さらに，租税確定処分に対する取消訴訟はその実質においては租税債務の不存在確認訴訟に他ならないとする見解に依拠するものである[29]。

以上のように，総額主義をとる場合には，訴訟物の観点からは，処分理由の差替えについて何ら制限は及ばないことになる[30]。しかし，訴訟物について総額主義に立った場合でも無制限に理由の差替えが許されるとするわけではない。この点，法律により課税処分に理由付記が義務付けられている場合には（所得税法 155 条 2 項，法人税法 130 条 2 項，行政手続法 14 条），その規定の趣旨に鑑み，訴訟において処分理由と異なる主張をすることが制限されるとする見解がある。この見解では，理由付記制度の趣旨を考慮して，相互の理由の間に「基本的課税要件事実の同一性」がある場合には，処分理由の差替えを認めてよいとしている[31]。

(2) 争点主義

争点主義とは，課税処分の同一性を，税務署長が処分時に現実に認定した処分理由の同一性によって捉え，訴訟物は，その処分理由との関係における税額の適否であるとする見解である[32]。

争点主義によれば，税務署長が処分時に認定した処分理由に誤りがあれば，仮に，他に所

---

[26] 中尾・前掲注（6）207 頁，金子・前掲注（1）1099 頁，清永・前掲注（1）322 頁参照。
[27] 清永・前掲注（1）322 頁，久保茂樹「納税者の手続的権利と理由附記」芝池義一＝田中治＝岡村忠生編『租税行政と権利保護』（ミネルヴァ書房，1995 年）153 頁参照。
[28] 雄川一郎『行政争訟法』（有斐閣，1957 年）58 頁以下，最判昭和 62 年 5 月 28 日訟月 34 巻 1 号 156 頁参照。
[29] 金子・前掲注（1）1099 頁，谷口・前掲注（1）67 頁参照。
[30] 理由の差替えに制限はないとする見解として，篠原一幸＝高須要子「判批」民商法雑誌 83 巻 3 号（1980 年）388 頁，高須要子「判批」ひろば 34 巻 11 号（1981 年）77 頁，中村三徳「青色申告書にかかる更正の理由附記をめぐる諸問題-判決の分析と史的考察-」税大論叢 8 号（1974 年）63 頁がある。
[31] このような見解として，南博方『注釈行政事件訴訟法』（有斐閣，1972 年）81 頁，松沢智『租税争訟法：異議申立てから訴訟までの理論と実務』（中央経済社，2001 年）66 頁，佐藤繁「課税処分取消訴訟の審理」鈴木忠一＝三ヶ月章監修『新実務民事訴訟 10』（日本評論社，1982 年）72 頁，緒方・前掲注（7）17 頁がある。
[32] 金子・前掲注（1）1099 頁，久保・前掲注（27）153-154 頁，中尾・前掲注（6）202 頁，小濱浩庸「総額主義と争点主義」寶金敏明編『租税訴訟（現代裁判法大系 29)』（新日本法規出版，1999 年）51-52 頁参照。

得があり，客観的な税額が数額において課税処分で認定された税額を上回っていたとしても，課税処分は違法として取消しを免れないことになる[33]。そして，租税訴訟の審理の対象は，課税処分で認定した処分理由の存否に限定され，それのみが争点となる[34]。この点，被告となる国は，訴訟の段階において，処分時に認定した理由以外の理由を主張することができなくなる。一方で，争点主義をとると，判決の既判力（民事訴訟法 114 条）は処分理由との関係における処分の適否についてのみ生じるから，課税庁は，更正の除斥期間（国税通則法（以下「通則法」という。）70 条以下）が経過しない限り，新しい理由に基づいて再更正処分をすることができることになる[35]。

争点主義は，全ての課税処分に理由付記が義務付けられている手続的意義に着目するものである。この点，争点主義の代表的な論者である金子宏は，課税処分に理由付記が義務付けられている趣旨は，課税庁の判断の慎重・合理性を担保してその恣意を抑制する（処分適正化機能）とともに，処分の理由を示して不服申立てに便宜を与える（争点明確化機能）ことにあるが[36]，理由の差替えを自由に認めることは，法が理由付記を要求する趣旨の大半を失わせることになるとする[37]。そして，「租税訴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，理由の差替は原則として認められないと解するのが，法の趣旨に合致しているといえよう。」[38]と述べている。

また，争点主義に立った場合でも，理由の差替えが一切認められないと解するわけではない。この点，争点主義においても，「基本的課税要件事実の同一性」が失われない範囲内での理由の差替えは認められるとする見解が有力である[39]。

2.　理由の差替えに関する裁判例の状況

(1) 青色申告の場合の理由の差替え

ア　理由付記制度の趣旨

青色申告に対する更正処分には，その処分理由を付記することが義務付けられている（所得税法 155 条 2 項，法人税法 130 条 2 項）。その趣旨は，課税庁の判断の慎重・合理性を担保してその恣意を抑制するとともに，処分の理由を示して不服申立てに便宜を与えること

---

[33] 中尾・前掲注（6）202 頁。
[34] 中尾・前掲注（6）202 頁。
[35] 金子・前掲注（1）1101 頁参照。
[36] 最判昭和 38 年 5 月 31 日民集 17 巻 4 号 73 頁。評釈として，堺澤良「判批」税務事例 41 巻 3 号（2009 年）51 頁，下川環「判批」別冊ジュリ 235 号（2017 年）240 頁，高柳信一「判批」別冊ジュリ 79 号（1983 年）156 頁，渡部吉隆「判解」最判解民事昭和 38 年度（1963 年）128 頁等がある。また，最判昭和 38 年 12 月 27 日民集 17 巻 12 号 1871 頁も同旨。評釈として，田中真次「判解」最判解民事昭和 38 年度（1963 年）445 頁がある。
[37] 金子・前掲注（1）1100 頁。
[38] 金子・前掲注（1）1100 頁。
[39] 金子・前掲注（1）1100 頁，木村弘之亮「判批」ジュリ 604 号（1976 年）135 頁，福家・前掲注（7）208 頁参照。

にある[40]。また，理由付記の不備は処分の取消事由となり，理由付記の不備の瑕疵は，後に不服申立ての段階で再調査決定書や審査裁決書において具体的理由が明らかにされたとしても治癒されないと解されている[41]。このような青色申告の理由付記の法理は，判例・学説において異論が見られない[42]。

イ　最高裁昭和 56 年判決

上記のような青色申告の理由付記の法理を前提とすれば，理由の差替えを自由に認めた場合には，法が理由付記を要求する趣旨を没却することになりかねない。この点，従前は，下級審判決間で青色申告の場合の理由の差替えの可否をめぐる意見は一致していなかった[43]。しかしながら，最高裁昭和 56 年 7 月 14 日第三小法廷判決[44]（以下「最高裁昭和 56 年判決」という。）が，結果として青色申告の場合の理由の差替えを認める判決を示したことにより，その後の裁判例で，訴訟段階における理由の差替えを否定するものはあまり見られなくなった。最高裁昭和 56 年判決の事案の概要は，次のようなものである。

宅地販売業者である納税者（上告人）が，ある不動産を 7600 万 9600 円で取得し，これを 7000 万円で販売したとして法人税の確定申告をしたところ，所轄税務署長は，本件不動産の取得価額は 6000 万円であるとして更正処分をした。ところが，課税庁（被上告人）は，訴訟の段階で，仮に本件不動産の取得価額が 7600 万 9600 円であるとしてもその販売価額は 9450 万円であるから，いずれにしても本件更正処分は適法であるとの追加主張をした。

---

[40] 最判昭和 38 年 5 月 31 日・前掲注（36），最判昭和 38 年 12 月 27 日・前掲注（36）。

[41] 最判昭和 47 年 3 月 31 日民集 26 巻 2 号 319 頁も同旨。評釈として，平岡久「判批」別冊ジュリ 79 号（1983 年）202 頁，中川哲男「判解」最判解民事昭和 47 年度（1972 年）477 頁等がある。なお，理由付記に不備がある更正処分がされた後に青色申告の承認が取り消された場合には，瑕疵は治癒されるとする判例（最判昭和 54 年 4 月 5 日訟月 25 巻 8 号 2237 頁）がある。

[42] 青色申告に対する更正の理由付記に関する先行研究として，占部裕典「青色申告の理由の差替えと主張制限−租税確定・租税訴訟手続きの基本構造との関係において−」松沢智先生古稀記念論文集刊行会編『租税行政と納税者の救済』（中央経済社，1997 年）55 頁，奥谷健「青色申告に対する更正の理由附記：白色申告に対する今後の取扱いを含めて」税研 161 号（2012 年）24 頁，金子宏「青色申告に対する更正の理由付記」税研 191 号（2016 年）16 頁，中村・前掲注（30）63 頁，中村芳昭「課税処分等の理由付記」北野弘久編『日本税法体系 3 租税実体法Ⅱ・租税手続法Ⅰ』（学陽書房，1980 年）251 頁参照。

[43] 理由の差替えを肯定する裁判例として，東京高判昭和 48 年 3 月 14 日行集 24 巻 3 号 115 頁，大阪高判昭和 52 年 1 月 27 日民集 35 巻 5 号 924 頁がある。また，否定する裁判例として，大阪高判昭和 43 年 6 月 27 日判時 533 号 23 頁，京都地判昭和 49 年 3 月 15 日民集 35 巻 5 号 910 頁，東京地判昭和 55 年 9 月 29 日行集 31 巻 9 号 2024 頁がある。

[44] 最判昭和 56 年 7 月 14 日民集 35 巻 5 号 901 頁。評釈として，角松生史「判批」別冊ジュリ 228 号（2016 年）226 頁，玉國文敏「判批」ジュリ臨増 768 号（1982 年）34 頁，原田尚彦「判批」別冊ジュリ 79 号（1983 年）218 頁，藤谷武史「判批」別冊ジュリ 236 号（2017 年）388 頁，村上敬一「判解」最判解民事昭和 56 年度（1986 年）433 頁等がある。

第一審[45]は，このような理由の差替えを認めなかったが，控訴審[46]ではこれを認める判示をした。

そして，最高裁昭和 56 年判決は，「このような場合に被上告人に本件追加主張の提出を許しても，右更正処分を争うにつき被処分者たる上告人に格別の不利益を与えるものではないから，一般的に青色申告書による申告についてした更正処分の取消訴訟において更正の理由とは異なるいかなる事実をも主張することができると解すべきかどうかはともかく，被上告人が本件追加主張を提出することは妨げないとした原審の判断は，結論において正当として是認することができる。」と判示している。

ウ　最高裁昭和 56 年判決の評価

最高裁昭和 56 年判決について，調査官解説では，「本件上告判決は，いわゆる理由の差し替えの可否に関する一般的な判示は明確に留保しているのであり，本件においては，更正処分の附記理由は本件係争不動産の取得価額に関し，本件追加主張はその販売価額に関するものであるとはいえ，いずれにしても同一物件の譲渡差益の否認にかかるものであることには変わりはなく，そのいずれの価額も被処分者が熟知しているはずの事柄であることなどに鑑み，その如何によって被処分者が更正処分を争うについて格別の不利益を受けるものではないとして，本件追加主張を許容したものと解される」[47]と評価されている。

本判決は，理由の差替えの可否に関する一般的な判示を留保しており，訴訟物についても総額主義と争点主義のいずれに立つものなのか明確ではない。しかしながら，本判決は，本件において，理由の差替えを認めても納税者に格別の不利益を与えることにはならないとして，理由の差替えを許容している。すなわち，本判決は，青色申告の場合の理由の差替えは無制限に認められるわけではなく，何らかの制約が生じる余地があることを認めているものと解される[48]。

エ　最高裁昭和 56 年判決以後の裁判例

最高裁昭和 56 年判決以後の判例では，課税処分取消訴訟の訴訟物に関して，「課税処分の取消訴訟における実体上の審理の対象は，当該課税処分によって確定された税額の適否であ」[49]ると判示されている。すなわち，判例は，総額主義の立場を明確にしている。この点，訴訟物の観点からは，理由の差替えについて，何ら制限は及ばないことになる。

しかしながら，青色申告の場合には，法が理由付記を要求している趣旨から，無制限に理由の差替えが認められるとすることは適切ではない。そこで，近年の理由の差替えに関する

---

[45] 京都地判昭和 49 年 3 月 15 日・前掲注（43）。
[46] 大阪高判昭和 52 年 1 月 27 日・前掲注（43）。
[47] 村上・前掲注（44）452-453 頁。
[48] 久保・前掲注（27）156 頁，茂垣志乙里「判批」税 70 巻 9 号（2016 年）83 頁参照。
[49] 最判平成 4 年 2 月 18 日民集 46 巻 2 号 77 頁。

裁判例の傾向は，「基本的課税要件事実の同一性」が認められる範囲内であれば，理由の差替えを認めるというものである。この点，更正通知書に付記していなかった留保金課税による税額の増額を，訴訟段階に至って追加的に主張することの可否が争われた東京高裁平成28年4月21日判決[50]では，「更正通知書の附記理由と訴訟において被告が主張する理由との間に，基本的な課税要件事実の同一性があり，更正通知書に附記されていない理由を被告に新たに主張させても，原告の手続的権利に格別の支障がないと認められる場合には，理由の差し替えを許容することができるというべきである。」と判示されている[51]。

すなわち，理由の差替えに関する裁判例の立場は，訴訟物について総額主義を前提としながら，「基本的課税要件事実の同一性」が認められる範囲内で，理由の差替えは認められるというものである。

(2) 白色申告等の場合の理由の差替え

平成23年12月の通則法の改正（平成23年法律第114号によるもの）前においては，白色申告等について更正処分をする場合に，理由付記が法律上要求されていなかった。そのため，白色申告等の場合には，理由の差替えは特に制限なく認められていた[52]。

しかしながら，平成23年12月の通則法の改正により，行政手続法8条及び同法14条の各規定が適用されることになり（通則法74条の14第1項），白色申告等に対して更正処分をする場合にも理由付記が要求されることになった。行政手続法14条による理由付記の趣旨について，最高裁は，「行政庁の判断の慎重と合理性を担保してその恣意を抑制するとともに，処分の理由を名宛人に知らせて不服の申立てに便宜を与える趣旨に出たものと解される。」[53]と判示している。これは，青色申告の理由付記制度について示されていた判例法理を踏襲するものである[54]。

---

[50] 東京高判平成28年4月21日税資266号順号12848。

[51] 「基本的課税要件事実の同一性」の範囲内での理由の差替えを認める裁判例として，松江地判平成13年10月24日・前掲注（8），松江地判平成4年3月18日・前掲注（8），徳島地判平成5年7月16日・前掲注（8），東京地判平成22年3月5日・前掲注（8），東京高判平成22年12月15日・前掲注（8）等がある。

[52] 最判昭和50年6月12日訟月21巻7号1547頁は，「いわゆる白色申告に対する更正処分の取消訴訟において，右処分の正当性を維持する理由として，更正の段階において考慮されなかつた事実を新たに主張することも，許されると解するのが相当であ」ると判示している。

[53] 最判平成23年6月7日民集65巻4号2081頁。評釈として，古田孝夫「判解」最判解民事平成23年度（2011年）517頁，野口貴公美「判批」法学セミナー681号（2011年）129頁，北島周作「判批」法学教室373号（2011年）49頁，宇賀克也「判批」自治実務セミナー50巻11号（2011年）38頁，本多滝夫「判批」ジュリ臨増1440号（2012年）34頁，高木光「判批」判時2142号（2012年）148頁，板垣勝彦「判批」法学協会雑誌130巻8号（2013年）134頁，平岡久「判批」民商法雑誌148巻3号（2013年）284頁，北薗信孝「判批」行政関係判例解説平成23年（2011年）201頁等がある。

[54] 古田・前掲注（53）516-517頁参照。

これにより，白色申告等の場合の理由の差替えについても，総額主義を前提としながら，理由付記を要求する趣旨から一定の制限が及ぶことになる。すなわち，現在では，理由の差替えについて白色申告等の場合と青色申告の場合について区別する必要がなくなった[55]。

第3節　法的問題点

以上のように，現在では，訴訟物について，総額主義と争点主義のいずれに立ったとしても，「基本的課税要件事実の同一性」が認められる範囲内で理由の差替えは認められるとする見解が，学説において有力である。また，裁判例では，総額主義が強調され，学説と同様に「基本的課税要件事実の同一性」が認められる範囲内で，理由の差替えが許容されている。また，これは，行為計算否認規定の理由の差替えの場合も同様である。

すなわち，裁判所は，行為計算否認規定の理由の差替えであっても，その否認の対象となる具体的な事実は変わるものではないから，「基本的課税要件事実の同一性」が認められるとして，理由の差替えを認めている。しかしながら，このような理由により行為計算否認規定の理由の差替えが認められていることには疑問がある。

1.　行為計算否認規定の適用のあり方

行為計算否認規定は，「税務署長は，次に掲げる法人に係る法人税につき更正又は決定をする場合において，その法人の行為又は計算で，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。〔下線は筆者〕」（法人税法132条）と規定されている。

この文言によれば，行為計算否認規定は，税負担を「不当に減少」させるような行為又は計算がある場合に適用されるものであり，その対象となる取引が具体的に明示されていない。また，納税者が行った行為・計算にかかわらず，税務署長が認める行為・計算に置き換えて税額を計算することができるとしている。つまり，行為計算否認規定は，その適用範囲が広く，納税者が実際に行った取引を否認して，税務署長が正当と考える通常の法形式に引き直して課税を行う，という強力な効果を持っている。

一方で，租税法律主義（憲法84条）は，租税の賦課・徴収は必ず法律の根拠に基づかなければならないことを要求している[56]。また，その目的は，課税庁の処分についてその恣意を抑制し，納税者の予測可能性と法的安定性を確保することにある。そして，各種の

---

[55] 泉＝大藤＝満田・前掲注（6）132頁。

[56] 憲法84条は，「租税を創設し，改廃するのはもとより，納税義務者，課税標準，徴税の手続はすべて前示のとおり法律に基いて定められなければならないと同時に法律に基いて定めるところに委せられている」ことを国家に対して命じたものである（最大判昭和30年3月23日民集9巻3号336頁参照。また，最判昭和60年3月27日民集39巻2号247頁，最大判平成18年3月1日民集60巻2号587頁も同旨）。

税法は，この租税法律主義の要請を受けて，個別規定を設けている。この点，納税者の予測可能性の観点からいえば，問題の行為・計算に対して個別規定の解釈・適用により対処ができる場合には，個別規定を適用して課税を行うべきである。

したがって，租税法律主義の下において，税務署長が行為計算否認規定を適用するのは，個別規定など他の手段を全て尽くしたとしても問題となる行為・計算を否認できないような場合であると考えられる。つまり，税務署長は，行為計算否認規定の適用に関して，慎重な判断を行わなければならないはずである。

しかしながら，行為計算否認規定の理由の差替えが行われた事例をみると，税務署長は，行為計算否認規定の適用にあたって慎重な判断を行っているとは言い難い。そもそも，課税処分に際し，個別規定の適用を十分に検討した上で行為計算否認規定を適用していれば，行為計算否認規定の理由の差替えの問題は起きないはずである。この点，現在の課税実務においては，行為計算否認規定は，その適用範囲が広いことから課税処分を維持するために安易に利用されているように思われる。

2. 納税者の権利保護との関係

(1) 納税者の権利保護の要請

理由の差替えに関する裁判例は，「基本的課税要件事実の同一性」が認められる範囲内であれば，納税者に格別の不利益を与えることにはならないとして，理由の差替えを許容してきた。また，これは，行為計算否認規定の理由の差替えの場合も同様である。確かに，総額主義の立場を重視すれば，課税処分の同一性は当該課税処分によって確定した税額の同一性により判断されることになる。よって，行為計算否認規定の理由の差替えをしても，否認の対象となる行為とそれにより確定される税額は変わらないから，行為計算否認規定の理由の差替えは認められることになるであろう。

しかしながら，租税法律主義においては，違法な租税の確定又は徴収が行われた場合には，納税者がそれを争い，その権利の保護を求めることが保障されていなければならない[57]。そして，租税訴訟は納税者の権利保護の観点から重要な意味を持っている。この点，租税訴訟は，納税者にとって簡易・迅速に行われ効率的に機能するとともに，納税者の権利保護の要請に応える適正なものでなければならない[58]。この納税者の権利保護の要請に照らせば，租税訴訟において納税者に不利益となるような取扱いは認められるべきではない。

(2) 行為計算否認規定の理由の差替えが納税者に与える不利益

行為計算否認規定の文言によれば，その課税要件は，①同族会社等の行為又は計算であ

---

[57] 金子・前掲注（1）1093 頁参照。

[58] 金子宏「ルール・オブ・ローと租税法」同『租税法理論の形成と解明 上巻』（有斐閣，2010 年）125-127 頁参照。

ること，②その行為又は計算を容認すれば税負担を「不当に減少」させることになること，③税務署長の認めるところによりその行為計算に置き換えるべき通常の行為計算が存在すること，の 3 つである（法人税法 132 条，所得税法 157 条参照）。また，行為計算否認規定は，更正・決定権限の一環として，納税者が実際に行っていない通常の行為計算に引き直して課税を行う権限を，税務署長に与えるものである[59]。そして，その要件を充足していれば，納税者が行うあらゆる取引に適用することが可能である。行為計算否認規定と同じ課税要件を持つ規定は存在しない。

つまり，行為計算否認規定と個別規定は，課税要件が異なるものである。この点，いずれの規定を課税処分の根拠とするかによって，納税者が取消訴訟の場で主張立証すべき内容も異なることになるように思われる。

納税者は，通常，更正通知書に付記された理由をもとに訴訟提起の判断をし，主張立証を考える。この点，訴訟において強制的に主張立証を変更させられることになれば，行為計算否認規定の理由の差替えは，納税者を訴訟において不利に扱うものになると考えられる。また，訴訟において主張立証が強制的に変更させられれば，納税者にとっては，課税処分の根拠が最初から示されていなかったのと同じである。

裁判所は，行為計算否認規定の理由の差替えの場合も，「基本的課税要件事実の同一性」が認められる範囲内であれば，納税者に格別の不利益を与えることにはならないとする。しかしながら，行為計算否認規定の理由の差替えにより，納税者の主張立証は変更させられることになると思われる。この点，行為計算否認規定の理由の差替えは，納税者に不利益を与えることにはならないのか疑問である。この点に関しては，学説，判例のいずれにおいても，必ずしも十分な検討がされているわけではない。

そこで，以下では，行為計算否認規定の理由の差替えについて，納税者の主張立証との関係から検討する。

### 3. 具体的な事例の想定

行為計算否認規定と個別規定が差し替えられた事例は存在する。一方で，未だ行為計算否認規定と組織再編成に係る行為計算否認規定（法人税法 132 条の 2）が差し替えられた事例は見当たらない。しかし，東京高裁令和 2 年判決のように，同族会社が組織再編成税制を利用して税負担の減少をしている事例については，どちらの規定の適用可能性もある。そして，現在の理由の差替えに関する実務や裁判例の態度によれば，今後，このような事例に対して，行為計算否認規定の理由の差替えが行われる可能性がある。そこで，このような事例も想定した検討が必要である。

また，行為計算否認規定の理由の差替えについて，納税者の主張立証との関係から検討するためには，行為計算否認規定の理由の差替えの事例を具体的に想定することが必要であ

---

[59] 田中・前掲注（2）47 頁参照。

る。そこで，本論文は，次のような 3 つの事例を想定して，行為計算否認規定の理由の差替えについて検討を行うことにする。

| |
|---|
| ① 個人事業主であるＸは，自らが代表者を務める同族会社Ａ社にその業務を委託したとして，その外注費を事業所得の金額の計算上必要経費に算入していた。これに対して税務署長は，その外注費を必要経費に算入することは，Ｘの税負担を不当に減少させる結果になるなどとして所得税法 157 条を根拠に課税処分をした。しかし，その後，取消訴訟において当該外注費は必要経費（所得税法 37 条）に該当しないという主張に差し替えた（行為計算否認規定から個別規定)。<br>② 同族会社Ｘ社は，その代表者の配偶者に対し交際費として支出した金額を損金の額に算入していた。これに対し，税務署長は，本件交際費はＸ社の代表者がその配偶者に対し個人的に支出したものであり役員給与（役員賞与）に当たるとして法人税法 34 条 1 項を根拠に損金算入を否認して課税処分をした。しかし，その後，取消訴訟においてその処分の根拠を法人税法 132 条に差し替えて主張した（個別規定から行為計算否認規定)。<br>③ 同族会社Ｘ社は，国際的なグループ法人の組織再編の一環として行われた資金の借入れに係る支払利子を損金の額に算入していた。これに対し，税務署長は，その支払利子を損金の額に算入することは，Ｘ社の税負担を不当に減少させる結果になるなどとして法人税法 132 条（同族会社等の行為計算否認規定）を根拠に課税処分をした。しかし，その後，取消訴訟において課税処分の根拠を法人税法 132 条の 2（組織再編成に係る行為計算否認規定）に差し替えて主張した。 |

第 4 節　小括

1.　行為計算否認規定の理由の差替えに関する裁判例の態度

理由の差替えとは，課税処分取消訴訟において，課税庁が処分時に示した理由と異なる事実上・法律上の根拠を主張することをいう。裁判所は，総額主義を前提とし，相互の理由の間に「基本的課税要件事実の同一性」が認められる場合には，納税者に格別の不利益を与えるものではないとして，理由の差替えを許容している。そして，理由の差替えは，裁判例において比較的緩やかに認められる傾向にある。

また，これは行為計算否認規定の理由の差替えの場合も同様である。例えば，課税処分において，法人税法 34 条 1 項を根拠に交際費として支出された金額の損金算入を否認して処分を行っていたが，取消訴訟において，法人税法 132 条に差し替えられた事例[60]において，裁判所は，「本件更正理由と本件訴訟においてＹが主張する処分理由とは，本件交際費の支出という同一の具体的事実を対象とするものであることには変わりはなく，前者と後者と

[60] 横浜地判平成 22 年 3 月 24 日・前掲注（15），東京高判平成 22 年 8 月 26 日・前掲注（15)。

は当該支出の評価を異にするものにすぎないのであって，本件訴訟においてＹの上記主張の提出を許しても，本件各更正処分を争うにつき被処分者たるＸに格別の不利益を与えるものとはいえない。」として，理由の差替えを認めている。しかしながら，他の事例と同様に，行為計算否認規定の理由の差替えが認められていることには疑問がある。

2.　行為計算否認規定の理由の差替えの問題点

租税法律主義のもとで，税務署長は，行為計算否認規定の適用に際して慎重な検討をしなければならない。そもそも，課税処分に際し個別規定の適用を十分に検討した上で行為計算否認規定を適用していれば，行為計算否認規定の理由の差替えの問題は起きないはずである。この点，現在の課税実務において，行為計算否認規定は，その適用範囲が広いことから，課税処分を維持するために安易に利用されているように思われる。

また，行為計算否認規定と個別規定の課税要件は異なるものである。この点，いずれの規定を課税処分の根拠とするかによって，納税者が取消訴訟の場で主張立証すべき内容も異なることになる。納税者は，通常，更正通知書に付記された理由をもとに訴訟提起の判断をし，主張立証を考える。この点，行為計算否認規定の理由の差替えが行われれば，納税者は，訴訟において強制的に主張立証を変更させられることになる。これは，納税者を不利に扱うものになると考えられる。

裁判所は，行為計算否認規定の理由の差替えの場合も，「基本的課税要件事実の同一性」が認められる範囲内であれば，納税者に格別の不利益を与えることにはならないとする。しかし，行為計算否認規定の理由の差替えは，本当に納税者に格別の不利益を与えることにはならないのか疑問である。

そこで，以下では，行為計算否認規定の理由の差替えについて，納税者の主張立証との関係から検討する。

次章では，行為計算否認規定の立法沿革や課税要件を検討することで，個別規定や組織再編成に係る行為計算否認規定との相違を明らかにする。

## 第 2 章　同族会社等の行為計算否認規定の意義

本章では，行為計算否認規定の意義について検討する。具体的には，行為計算否認規定の趣旨や立法沿革を整理したうえで，その課税要件について検討を行う。さらに，組織再編成に係る行為計算否認規定との相違を明らかにする。

### 第 1 節　行為計算否認規定の趣旨

#### 1.　租税回避の意義

個人又は法人である納税者は，多種多様な経済取引を行う。また，これらの経済取引を行う場合に，利益を追求し，できるだけ税負担を軽減したいと考えることは，ごく自然なことである。このように納税者が税負担の軽減を企図し，適法ではあるが，不当に税負担を軽減させる行為を租税回避という[61]。

個人や法人は，私的自治の原則ないし契約自由の原則の下に，一定の経済活動を行っている。そして，強行規定に反しない限り，自己に最も有利になるように法的形成を行うことができる。この点，一般に，租税回避とは，「このような私法上の形成可能性を異常または変則的な……態様で利用すること（濫用）によって，税負担の軽減または排除を図る行為」[62]などと定義されている[63]。また，租税回避は，「多くの場合，税法上通常のものと考えられている法形式（取引形式）を納税者が選択せず，これとは異なる法形式を選択することによって通常の法形式を選択した場合と基本的には同一の経済的効果ないし法的効果を達成しながら，通常の法形式に結び付けられている租税上の負担を軽減又は排除するという形をとる」[64]とされる。

すなわち，租税回避は，①取引自体は私法上有効に成立しているものであること，②異常な取引であること，③通常の法形式を選択した場合と同一の経済的効果を実現していること，④その結果として税負担の軽減又は排除を行っていること，がその特徴である。

租税回避が行われた場合には，基本的には同一の経済的効果が生じているにもかかわらず，通常の法形式が選択された場合には課税が行われ，異常な法形式が選択された場合には課税がされないか又は税負担が減少することになる。このような結果は，租税負担の公平（憲法 14 条）に反するものであり，租税回避は問題とされる。

#### 2.　行為計算否認規定による租税回避の否認

---

[61] 金子・前掲注（1）135 頁，谷口・前掲注（1）68-69 頁参照。
[62] 金子・前掲注（1）133-134 頁。
[63] 租税回避の意義に関する先行研究として，谷口・前掲注（1）68 頁以下，清永敬次『租税回避の研究』（ミネルヴァ書房，1995 年）104 頁以下，北野弘久＝黒川功補訂『税法学原論〔第 8 版〕』（勁草書房，2020 年）107 頁，田中治監修『租税回避行為をめぐる事例研究』（清文社，1998 年）19 頁以下，今村隆「租税回避とは何か」税大論叢 40 周年記念論文集（2008 年）13 頁参照。
[64] 清永・前掲注（1）42 頁。

(1) 趣旨

租税回避への対処として，行為計算否認規定により租税回避を否認することがある[65]。

行為計算否認規定は，「税務署長は，次に掲げる法人に係る法人税につき更正又は決定をする場合において，その法人の行為又は計算で，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。」（法人税法 132 条 1 項）と規定されている。

この規定は，「同族会社が少数の株主ないし社員によって支配されているため，当該会社またはその関係者の税負担を不当に減少させるような行為や計算が行われやすいことにかんがみ，税負担の公平を維持するため，そのような行為や計算が行われた場合に，それを正常な行為や計算に引き直して更正または決定を行う権限を税務署長に認めるものである」[66]などと説明されている[67]。すなわち，行為計算否認規定は，同族会社が，税負担を「不当に減少」させるような行為や計算（租税回避）を行った場合に，税務署長がそれを引き直して課税を行うものである。例えば，個人事業主である納税者が他者に対して支払った経費を，行為計算否認規定により否認する場合には，その経費の支出があったことを前提として，その支出を容認すると納税者の税負担を「不当に減少」させるとして，通常と考えられる仮定の事実に置き換えて課税を行うことになる。つまり，行為計算否認規定による否認は，納税者が実際に行った行為ではなく，実際に行わなかった行為に引き直して課税を行うことを意味するものである[68]。

また，行為計算否認規定には，適用の対象となる具体的な取引は明示されていない。この点，行為計算否認規定は，租税回避の一般的な否認規定と解されており[69]，同族会社を利用して税負担を不当に減少させているものであれば，あらゆる事例に広く適用することが可能である。

(2) 課税処分の根拠規定としての行為計算否認規定

行為計算否認規定は，「税務署長は，……計算することができる。」（法人税法 132 条 1 項，所得税法 157 条 1 項）と規定されている。この点，行為計算否認の権限は，税務署長に更

---

[65] なお，他の方法として，①個別規定による否認，②実質主義による否認，③私法上の法律構成による否認，等がある。個別規定には，内国法人の各事業年度の益金の額に算入すべき金額（法人税法 22 条 2 項），過大な役員給与の損金不算入（同法 34 条 2 項），過大な使用人給与の損金不算入（同法 36 条），資産の譲渡とみなされる行為（所得税法 33 条 1 項括弧書き，同法施行令 79 条・80 条），必要経費に関する規定（所得税法 37 条，45 条，同法施行令 96 条）等が該当する（金子・前掲注（1）138 頁参照）。

[66] 金子・前掲注（1）541 頁。

[67] 行為計算否認規定の趣旨について，東京地判昭和 33 年 12 月 23 日・前掲注（3），東京高判昭和 34 年 11 月 17 日・前掲注（3）参照。

[68] 清永・前掲注（1）43 頁，谷口・前掲注（1）80 頁参照。

[69] 金子・前掲注（1）137 頁，清永・前掲注（1）43 頁，谷口・前掲注（1）79 頁参照。

正・決定権限の一環として与えられているものである[70]。このことは，行為計算否認規定が所得税法においては「第 8 章　更正及び決定」，法人税法においては「第 4 章　更正及び決定」の中に規定されており，法律の組立てにおける行為計算否認規定の位置付けからも明らかである。

このように，行為計算の否認は，課税処分の一環として税務署長によりなされるものであるから，これは，当然に更正，決定等の期間制限（通則法 70 条以下）に服することになる[71]。

## 第 2 節　立法沿革

### 1.　創設の背景（大正 12 年）

行為計算否認規定は，大正 12 年の所得税法の改正によって初めて創設された。創設時の規定は，次のようなものであった。すなわち，旧所得税法（大正 12 年 3 月 27 日法律 8 号）73 条ノ 3 は，「前条ノ法人ト其ノ株主又ハ社員及其ノ親族，使用人ソノ他特殊ノ関係アリト認ムル者トノ間ニ於ケル行為ニ付所得税逋脱ノ目的アリト認ムル場合ニ於イテハ政府ハ其ノ行為ニ拘ラス其ノ認ムル所ニ依リ所得金額ヲ計算スルコトヲ得〔下線は筆者〕」と規定していた[72]。

行為計算否認規定は，大正 9 年に創設された個人の受取配当金に対する所得総合課税を免れるために財産保全会社が利益を留保して配当を行わないような行為，いわゆる無配当政策を防止するための留保金課税制度（旧所得税法 73 条ノ 2）[73]とともに，大正 12 年に初めて創設された[74]。創設当初の規定では，その対象は，同族会社とその株主等の間における行為に限定され，そこに租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されていた。

今日から見ると，行為の範囲は，会社とその資本主との間の行為に限られ，しかもそこに逋脱目的がある場合に限られるなど，制限的に規定されていた。さらに，その適用には，所得審査委員会の決議を経ることとされ（旧所得税法 73 条ノ 4）[75]，その執行にあたって慎重な態度が要請されていた。

創設当時の状況としては，配当所得の総合課税の実施が契機となって，それを免れるため

---

[70] 金子・前掲注（1）544 頁。
[71] 田中＝坂本・前掲注（12）193-194 頁参照。
[72] 武田昌輔監修『DHC コンメンタール法人税法』（第一法規，1979 年〔加除式〕）5534 頁。
[73] 旧所得税法 73 条ノ 2 は，「政府ハ法人ノ株主又ハ社員ノ一人及其ノ親族，使用人ソノ他特殊ノ関係アリト認ムル者ノ株式金額又ハ出資金額ノ合計カ其ノ法人株式金額又ハ出資金額ノ 2 分ノ 1 以上ニ相当スル法人ニ付テハ其ノ留保シタル所得中左ノ各号ノ一ニ該当スルモノニ限リ之ヲ株主又ハ社員ニ配当シタルモノト看做スコトヲ得」と規定していた。
[74] 武田・前掲注（72）5534 頁。
[75] 旧所得税法 73 条ノ 4 は，「政府ハ前 2 条ノ規定ヲ適用セムトスルトキハ所得審査委員会ノ決議ニヨリ之ヲ決定ス」と規定していた。

の同族会社が輩出し，そこで租税負担軽減のための人為的な取引が多く行われるようになっていた。そこで，これを防止するための新しい規定として，行為計算否認規定が創設されたようである[76]。

2.　大正 15 年の改正

大正 15 年の改正により，行為計算否認規定は次のように改正された。すなわち，「同族会社ノ行為又ハ計算ニシテ其ノ所得又ハ株主社員若ハ之ト親族，使用人等特殊ノ関係アル者ノ所得ニ付所得税逋脱ノ目的アリト認メラルルモノアル場合ニ於イテハ政府ハ其ノ行為又ハ計算ニ拘ラス政府ハ其ノ認ムル所ニ依リ此等ノ者ノ所得金額ヲ計算スルコトヲ得〔下線は筆者〕」（所得税法（大正 15 年 3 月 27 日法律第 8 号）73 条ノ 2）と規定された[77]。

この改正では，初めて「同族会社」の定義が所得税法に規定されるとともに，同族会社の行為であれば，その相手方が誰であろうと問わないことになった。また，同族会社の行為だけでなく「計算」も否認の対象とした。さらに，その適用に際して所得審査委員会の決議を要せず，税務官庁の認定により，納税者の行為又は計算を否認することができるとされた。

このように行為計算否認規定の効力が及ぶ範囲を拡大した狙いは，同族会社による不当な租税負担軽減の処置に対抗することを狙ったものである。また，新たに同族会社の「計算」も否認の対象に含めたことは，その当時，会社の計算上においても様々な細工をして租税の負担を免れるということが起こっていたためであると考えられている[78]。

3.　昭和 25 年の改正

昭和 15 年の税制の根本的改革に伴い，所得税は原則として個人についてのみ課税することとし，法人については別に法人税を創設して，当時の第一種所得税及び法人資本税を一括して課税することになった[79]。このため，行為計算否認規定も所得税法及び法人税法の双方に置かれることになった。

その後，シャウプ勧告に基づく昭和 25 年の改正により，行為計算否認規定は次のように改正された。すなわち，「政府は，同族会社の行為又は計算でこれを容認した場合においてその株主若しくは社員又はその親族，使用人等その株主若しくは社員と特殊の関係がある者の所得税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは，……更正又は決定に際し，その行為又は計算にかかわらず，その認めるところにより，……規定する額を計算することができる。〔下線は筆者〕」（所得税法（昭和 25 年 3 月 31 日法律第 71 号）67 条）と規定された[80]。また，法人税法（昭和 25 年 3 月 31 日法律第 72 号）31 条の 2

---

[76] 武田・前掲注（72）5533 頁，竹内綱敏「租税法における行為計算否認規定の淵源（Ⅰ）」甲南経済学論集 61 巻 1＝2 号（2020 年）11 頁参照。
[77] 武田・前掲注（72）5544 頁。
[78] 清永・前掲注（63）321 頁。
[79] 武田・前掲注（72）5538 頁参照。
[80] 武田昌輔監修『DHC コンメンタール所得税法』（第一法規，1983 年〔加除式〕）7089 頁参

においても，行為計算否認規定は，同様の規定となっている[81]。

行為計算否認規定は，大正 15 年の創設以来，一貫して「所得税逋脱の目的」の有無を適用要件としていた。これは，同族会社自身が，その行為計算によって，株主社員等の一族関係者の税負担を回避することを計画的に意図したものであるという，内心的効果意思の有無を適用要件としたものである。しかし，昭和 25 年の改正で，同族会社の内心的効果意思に関係なく，その行為計算の結果が所得税の負担を「不当に減少させる結果となる」という事実のみをもって適用できることになった[82]。

また，昭和 25 年は，シャウプ勧告に基づき，税務通達の基本的なものが一般に公開された年でもあった。特に，旧法人税基本通達（昭和 25 年 9 月 25 日直法 1-100）355 においては，行為計算の否認規定に基づいて従来行ってきた税務行政の実務から，11 個の行為計算否認類型が集約されて示された[83]。このような通達による否認類型の公開は，納税者に対し，税務行政の予測可能性を確保するものとして重要な意味を持つものであったと考えられる[84]。なお，この通達は，法人税基本通達（昭和 44 年直法 25）の制定に伴い廃止された。これは，個別規定の改正等によりこれらの否認類型について，手当がされたためである[85]。

4. 昭和 37 年の改正

昭和 37 年には，各税法を通ずる基本法である国税通則法が創設された。これにより，これまで各個別税法において規定されていた行為計算の否認規定を適用する場合の「更正又は決定」に関する原則規定が，通則法に移行された。これに伴い行為計算否認規定についても表現の整備が行われている[86]。

5. 昭和 40 年の改正

昭和 40 年には，①税法について理解を容易にし，かつ，基本的重要事項は法律において規定する趣旨のもとに体系の整備を図ること，②条文の組立て及び表現の方法について平明化を図ることを主要な目的として，法人税法及び所得税法の全文改正が行われた[87]。その際に，行為計算否認規定についてもその目的に沿って平明化が図られた。

---

照。

[81] 武田・前掲注（72）5546 頁参照。

[82] 武田・前掲注（80）7089 頁，村井・前掲注（2）649 頁。

[83] (1)過大出資，(2) 高価買入，(3) 低価譲渡，(4) 個人的地位に基づく寄附金等，(5) 無収益資産の譲受け，(6) 過大給与，(7) 業務に従事していない社員に対する給与，(8) 用役贈与，(9) 高額賃借料等，(10) 不良債権の肩代り，(11) 債務の無償引き受け，の 11 項目の具体的内容が明らかにされた。なお，これらの具体例については武田・前掲注（72）5569-5580 頁参照。

[84] 竹内・前掲注（76）17-18 頁。

[85] 斉木・前掲注（2）60 頁参照。

[86] 武田・前掲注（72）5543 頁，武田・前掲注（80）7090 頁。

[87] 武田・前掲注（72）5543 頁，武田・前掲注（80）7094 頁。

全文改正後の所得税法及び法人税法における行為計算否認規定は，次のようなものである。すなわち，「税務署長は，次に掲げる法人に係る法人税につき更正又は決定をする場合において，その法人の行為又は計算で，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。」（法人税法 132 条 1 項）と規定された。

なお，昭和 40 年の所得税法及び法人税法の全文改正が行われて以降，その後平成 18 年に至るまで[88]，行為計算否認規定に関して大きな改正は行われていない。

6.　組織再編成に係る行為計算否認規定の創設

平成 12 年の商法改正により，会社分割制度が導入された（平成 13 年 4 月 1 日施行)。それに伴い，平成 13 年度の法人税法改正においては，合併，分割，現物出資，事後設立及びみなし配当を中心として，組織再編成の全般にわたり，税制の抜本的な改正が行われた[89]。組織再編成に係る行為計算否認規定（法人税法 132 条の 2）は，その一環として，平成 13 年 3 月法律第 6 号により創設されたものである。

この規定について，政府税制調査会法人課税小委員会の「会社分割・合併等の企業組織再編成に係る税制の基本的考え方」（平成 12 年 10 月）では，「第五，租税回避の防止」として，「組織再編成の形態や方法は，複雑かつ多様であり，資産の売買取引を組織再編成による資産の移転とするなど，租税回避の手段として濫用されるおそれがあるため，組織再編成に係る包括的な租税回避防止規定を設ける必要がある。」[90]と述べられており，組織再編成を念頭に入れた，租税回避の防止を検討することとされ，包括的な租税回避防止規定の創設の必要性が示されている。

また，本規定の趣旨及び内容について，『平成 13 年版改正税法のすべて』では，「近年の企業組織法制の大幅な緩和に伴って組織再編成の形態や方法は相当に多様となっており，組織再編成を利用する複雑，かつ，巧妙な租税回避行為が増加するおそれがあります。……これらの組織再編成を利用した租税回避行為は，上記のようなものに止まらず，その行為の形態や方法が相当に多様なものとなることが考えられることから，これに適正な課税を行うことができるように包括的な組織再編成に係る租税回避防止規定が設けられました（法法 132 条の 2)。」[91]としている。

この点，本規定は，平成 13 年度税制改正において整備された合併，分割等の組織再編成

---

[88] 平成 18 年の改正では対応的調整の根拠規定（法人税法 132 条 3 項，所得税法 157 条 3 項）が設けられた。

[89] 武田・前掲注（72）5601 頁。

[90] 税制調査会「会社分割・合併等の企業組織再編成に係る税制の基本的考え方」(2000 年）(https://www.cao.go.jp/zei-cho/history/1996-2009/gijiroku/soukai/2000/a02kai_2.html)（最終閲覧日：2022 年 1 月 11 日)。

[91] 中尾陸『平成 13 年版改正税法のすべて』（大蔵財務協会，2001 年）243-244 頁。

を利用した租税回避の防止規定であり，行為計算否認規定（法人税法 132 条）に類似する規定として新設されたものである[92]。

なお，組織再編成を利用した租税回避のうち，繰越欠損金や含み損を利用した租税回避行為に対しては，個別に防止規定（法人税法 57 条 3 項，同法 62 条の 7 等）が設けられている。

## 第 3 節　課税要件の検討

行為計算否認規定の文言によれば，その要件は，①同族会社等の行為又は計算であること，②その行為又は計算を容認すれば税負担を「不当に減少」させることになること（以下「不当性要件」という。），③税務署長の認めるところによりその行為計算に置き換えるべき通常の行為計算が存在すること，である（法人税法 132 条，所得税法 157 条等参照）。

これらの文言からは，行為計算否認規定が具体的にどのような場面で発動されるのかは明らかではない。そこで，以下では，これらの要件について検討する。なお，各個別税法における行為計算否認規定の文言は概ね同一であるから，主として法人税法 132 条を対象として検討する。

### 1.　同族会社等の行為又は計算であること

#### (1) 同族会社等の意義及び適用対象

行為計算否認規定は，その適用対象を「同族会社」等と規定している[93]。同族会社とは，会社の株主等の 3 人以下並びにその同族関係者が同種の議決権付株式の 50%超を有する場合におけるその会社をいう（法人税法 2 条 10 号，同法施行令 4 条 5 項，6 項）。

行為計算否認規定の適用対象は，その文言上，「同族会社」等と規定されているが，これを租税回避防止のための確認規定と解し，規定のない非同族会社の場合についても，租税回避を否認することができるとする見解がある[94]。この見解は，租税負担の公平を根拠とするものである[95]。すなわち，その法形式や名義が同じであっても経済的実質が異なっている場合には異なった取扱いをすべきであり，課税対象となる利益を享受している以上は，課税の対象とすべきとの考え方に立っている[96]。

しかしながら，租税法律主義のもとでは，租税回避の否認には，そのための法律の根拠を

---

[92] 武田・前掲注（72）5603 頁，柿原良美「組織再編成に係る行為計算否認規定の解釈・適用を巡る諸問題」税大論叢 82 号（2015 年）16-19 頁参照。

[93] 同族会社以外の適用対象については，法人税法 132 条 1 項 2 号，所得税法 157 条 1 項 2 号参照。

[94] 大阪高判昭和 39 年 9 月 24 日行集 15 巻 9 号 1716 頁，東京地判昭和 46 年 3 月 30 日行集 22 巻 3 号 399 頁。

[95] このような見解として，田中二郎『租税法〔第 3 版〕』（有斐閣，1990 年）128 頁参照。

[96] 田中・前掲注（95）89 頁参照。

要するものと解するべきである[97]。この点，行為計算否認規定は，その適用対象として「同族会社」等と規定されているから，同族会社等に対してのみ適用されるものと解すべきである[98]。

(2) 行為又は計算の意義

同族会社等の「行為」は，大正 12 年の創設以来，否認の対象とされてきた。一方で，同族会社等の「計算」は，大正 15 年の改正によって規定されたものである。

この改正理由について，志達定太郎は，「『行為又は計算』に付ては通常『行為』とは同族会社と株主社員間の行為を指し『計算』とは同族会社単独の行為を指すものと説明されてゐる。併しこれは必ずしもさういう意味ではない。行為の中には単独行為をも含むことは明らかであるから態々計算を入れる必要はない。……『計算』……を挿入したのは行為の結果当然に起る計算であつてもこれを行為とは切離して別個に否認しうることにする点にあった。」[99]と述べている。

すなわち，「計算」とは「行為」の中に含まれるものと考えられるが，この改正であえて「計算」を挿入したのは，その原因となった行為は否認しないで，それにより生ずる計算を否認する場合を想定したものだと考えられる。このような例としては，同族会社がその社長に対して無利息融資をした場合に，その貸付という「行為」自体は課税庁も否認できないが，無利息で貸し付けているという点について，通常利息相当分を計算し，無利息という「計算」を否認して同族会社の益金を擬制するということが挙げられる[100]。

これを端的に言えば，一連の「行為」の結果を数額で表したものが「計算」であると考えられる。この点，「行為」の否認とは，同族会社の行為に基づいて生じた事実をなかったものとして，新たに課税要件事実を創設することと定義づけることができる[101]。そして，「計算」の否認とは，行為自体は認めるが，それに基づいて行われた計算が不当である場合に，適正な計算に引き直して所得金額を算定することと定義づけることができる[102]。

(3) 行為又は計算の否認の対象となる範囲

行為計算否認規定は，所得税法では，「次に掲げる法人の行為又は計算で」（所得税法 157 丈 1 項）と規定され，法人税法では，「次に掲げる法人に係る法人税につき更正又は決定を

---

97 金子・前掲注（1）139 頁参照。

98 租税回避の否認には法律上の根拠を要するという見解として，金子・前掲注（1）139 頁，清永・前掲注（1）43 頁，中川一郎編『税法学体系（1）総論』（三晃社，1968 年）147 頁〔中川一郎執筆部分〕，谷口勢津夫『税法の基礎理論-租税法律主義論の展開-』（清文社，2021 年）271-278 頁。

99 志達定太郎『会社所得税及営業収益税』（第一書房，1939 年）240-241 頁。

100 武田・前掲注（72）5537 頁参照。

101 村井・前掲注（2）661 頁，武田・前掲注（72）5565 頁参照。

102 村井・前掲注（2）661 頁，武田・前掲注（72）5565 頁参照。

する場合において，その法人の行為又は計算で」（法人税法 132 条）という規定振りになっている。

この文理に照らせば，否認の対象となるのは，同族会社等が行う行為又は計算と解される。しかし，同族会社等の行為計算とは，同族会社等が行う行為計算に限られるのか，あるいは，同族会社等と関わりのある行為計算を含むと解するべきなのかについて，裁判例では争いがある。

この点，同族会社等の株主である被相続人が，当該会社に対してした債務免除につき，相続税法 64 条の行為計算否認規定の適用の可否が争われた事件[103]では，同族会社の行為とは「同族会社と関わりのある行為」であると解すべきとする課税庁の主張が退けられている。裁判所は，行為形計算否認規定による否認の対象は，あくまでも同族会社等の行為又は計算であり，その他の第三者の行為まで否認し得るものではないとしている。

一方で，同族会社等の株主である納税者が，自らが経営権を有する有限会社に対して 3000 億円超の無利息融資をしたことにつき，税務署長が，所得税法 157 条の行為計算否認規定を適用して利息相当分の所得を認定した事件[104]では，「否認されるべき同族会社の行為又は計算とは，同族会社を当事者とする株主等の所得計算上のそれであることは明らかである」と判示されている。

行為計算否認規定の文言においては，同族会社等「の」という限定が置かれている。この点，否認の対象となるのは，同族会社等が行う行為計算に限られると解することが相当であると考えられる。一方で，会社の取締役，株主，子会社の取締役などの特殊な関係者は同族会社と利害の一致する者であるから，これらの特殊関係者との間における取引であっても，その行為によって税負担を不当に減少する結果となれば，行為計算否認規定による否認の対象となるとする見解がある[105]。

この点に関して，法人税法 132 条の適用が争われた近時の事例[106]においては，その規定の文理から，否認の対象となる行為又は計算は，更正の対象となる同族会社等の行為又は計算であるとの判示がされている。

2.　不当性要件

(1) 経済的合理性基準

ア　2 つの傾向

行為計算否認規定は，その行為又は計算を容認すれば，税負担を「不当に減少」させる結果となることが要件とされている。何をもって税負担の「不当」な減少とみるかについて，

---

[103] 浦和地判昭和 56 年 2 月 25 日行集 32 巻 2 号 280 頁。

[104] 東京地判平成 9 年 4 月 25 日判時 1625 号 23 頁，東京高判平成 11 年 5 月 31 日税資 243 号 127 頁，最判平成 16 年 7 月 20 日訟月 51 巻 8 号 2126 頁。

[105] 武田・前掲注（72）5566 頁。

[106] 東京地判令和元年 6 月 27 日・前掲注（17）。

明文の規定はなく,解釈に委ねられている[107]。この不当性要件の解釈について,裁判例では,2つの傾向が見られる。

1つ目は，非同族会社では通常なしえない行為又は計算，すなわち，同族会社であるがゆえに容易になしうる行為・計算が，これにあたると解する傾向である（以下「非同族会社比準」という）[108]。これは，非同族会社においてはなし得ず，同族会社であるからこそ初めてできるような行為計算をすることにより，税負担を減少することになればそれを否認する，というものである。つまり，非同族会社の行為又は計算を中心とした基準によって，その不当性を判断しようとするものである[109]。

2つ目は，純経済人の行為として不合理又は不自然な行為計算が，これにあたると解する傾向である（以下「経済的合理性基準」という）[110]。これは，不当性の判断を，行為計算を行った法人の種類やその行為の類型などの形式的基準によるのではなく，税負担軽減という動機を専ら経済的,実質的に観察することによって決めようとするものである[111]。つまり，純経済人の行為として合理的なものといえるか否かを基準として，その不当性を判断しようとするものである。

イ　最高裁昭和53年判決

この点に関して，最高裁昭和53年4月21日第二小法廷判決（以下,「最高裁昭和53年判決」という。）[112]の原審である札幌高裁昭和51年1月13日判決[113]では,「行為計算否認の規定が,納税者の選択した行為計算が実在し私法上有効なものであっても,いわゆる租税負担公平の原則の見地からこれを否定し,通常あるべき姿を想定し,その想定された別の法律関係に税法を適用しようとするものであることにかんがみれば,右の『法人税の負担を不当に減少させる結果になると認められる』か否かは,もっぱら経済的,実質的見地において当該行為計算が純粋経済人の行為として不合理，不自然なものと認められるか否かを基準として判定すべきものと解される。〔下線は筆者〕」と判示されている。

そして，この判示を受けて最高裁昭和53年判決は,「法人税法132条の規定の趣旨，目的に照らせば，右規定は，原審が判示するような客観的，合理的基準に従つて同族会社の行為

---

107 なお,「不当に減少」という要件は，一種の不確定概念とされているが，これは課税要件明確主義に反するものではないと解されている（最判昭和53年4月21日訟月24巻8号1694頁)。

108 東京地判昭和26年4月23日行集2巻6号841頁，東京高判昭和40年5月12日税資49号596頁。

109 武田・前掲注（72）5562-5563頁参照。

110 最判昭和53年11月30日訟月25巻4号1145頁，東京高判昭和48年3月14日・前掲注（43)，東京高判昭和49年10月29日行集25巻10号1310頁，東京地判昭和26年5月9日訟月61巻11号2041頁。

111 武田・前掲注（72）5563頁参照。

112 最判昭和53年4月21日・前掲注（107)。

113 札幌高判昭和51年1月13日訟月22巻3号756頁。

計算を否認すべき権限を税務署長に与えているものと解することができる」として原審の判断を是認している[114]。つまり，行為計算否認規定は，私法上の選択可能性を利用した租税回避に対し，「通常あるべき姿」を想定して課税するという引き直し課税の規定であるため，不当性要件の判断基準は，経済的合理性基準によるべきとの判示がされている。

最高裁昭和 53 年判決は，基本的には原審の判断を是認するにとどまるものである。しかしながら，行為計算否認規定の適用が争われたその後の事例で参照されていることから[115]，経済的合理性基準を不当性要件の意味内容をなす基準として確立したものとみて良いと思われる[116]。また，学説においても，一般に，経済的合理性基準が支持されている[117]。

(2) 経済的合理性基準の判断枠組み

上記のように，不当性要件は，経済的合理性基準によって判断すべきとする解釈が広く支持されている。問題は，不当性要件の判断において，経済的合理性基準をどのように適用すべきか，その適用の際にどのような事情を考慮すべきかである。この点に関しては，未だ最高裁が経済的合理性基準について具体的な判断を示していないため，その判断枠組みは明らかになっていない。この点に関しては，学説や判例においても異なる傾向が見られる。

ア　学説における経済的合理性基準

（ア）内容

判例において経済的合理性基準が展開されたことを受けて，学説においても経済的合理性基準が展開されてきた。そして，その主導的役割を果たしてきたのは金子宏である[118]。金子宏は，「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以外にそのような行為・計算を行なったことにつき，正当で合理的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こと」であり，独立・対等で相互に特殊関係のない当事者間で行われる取引(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)とは異なっている場合には，それにあたると解すべき場合が多いであろう。この規定の解釈・適用上問題となる主要な論点は，①当該の具体的な行為計算が異常ないし変則的であるといえるか否か，および②その行為・計算を行なったことにつき租税回避以外

---

114 また，福岡高裁宮崎支判昭和 55 年 9 月 29 日行集 31 巻 9 号 1982 頁，最判昭和 59 年 10 月 25 日集民 143 号 75 頁も同旨。

115 例えば，東京高判平成 27 年 1 月 15 日民集 70 巻 2 号 671 頁，東京高判平成 26 年 11 月 5 日民集 70 巻 2 号 448 頁，東京地判平成 26 年 5 月 9 日訟月 61 巻 11 号 2041 頁，横浜地判平成 22 年 3 月 24 日・前掲注（15），東京地判平成 17 年 7 月 28 日税資 255 号順号 10091，東京地判平成 13 年 11 月 9 日・前掲注（9）。

116 谷口・前掲注（98）322 頁参照。

117 金子・前掲注（1）542 頁，谷口・前掲注（1）80-82 頁，成松・前掲注（4）25 頁，竹内・前掲注（76）27-28 頁，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 巻 1 号（1999 年）9 頁参照。

118 谷口・前掲注（98）322 頁。

に正当で合理的な理由ないし事業目的があったと認められるか否か，である〔下線は筆者〕」と述べている。

（イ）判断枠組み

金子宏は，経済的合理性基準は，その行為計算が異常なものであり，租税回避以外に正当な事業目的が存在しないような場合に適用されるとしている（以下「租税回避基準」という）。また，その適用に際しては，①その具体的な行為計算が異常ないし変則的であるといえるか否か，②その行為計算を行ったことにつき，租税回避以外に正当で合理的な理由ないし事業目的があったと認められるか否かの 2 点を考慮すべきとしている。

つまり，この見解に従えば，税務署長は，行為計算否認規定の適用に際して，①行為計算が異常ないし変則的であること，②その行為計算につき，租税回避以外に正当な事業目的が存在しないこと，の 2 点を主張すれば良いことになる。この点，金子宏は，上記の最高裁が示した経済的合理性基準で不当とされる範囲を，明らかに不当と判断されるものに限定する方向での解釈をしていると考えられる[119]。

イ　東京高裁平成 27 年判決における不当性要件の解釈

（ア）内容

東京高裁平成 27 年 3 月 25 日判決（以下「東京高裁平成 27 年判決」という。）[120]は，不当性要件の解釈を，最高裁昭和 53 年判決を引用しつつ，経済的合理性基準によって判断するとしている。また，経済的合理性基準の適用に関しては，「そして，同項が同族会社と非同族会社の間の税負担の公平を維持する趣旨であることに鑑みれば，当該行為又は計算が，純粋経済人として不合理，不自然なもの，すなわち，経済的合理性を欠く場合には，独立かつ対等で相互に特殊関係のない当事者間で通常行われる取引（独立当事者間の通常の取引）と異なっている場合を含むものと解するのが相当であ〔下線は筆者〕」ると判示している。

また，本件において納税者は，金子宏の見解（租税回避基準）に倣って，経済的合理性を

---

[119] 荒井英夫「ヤフー事件最判を踏まえた法人税法 132 条 1 項と 132 条の 2 の不当性要件の解釈について」税大ジャーナル 30 号（2019 年）75 頁参照。

[120] 東京地判平成 26 年 5 月 9 日・前掲注（115），東京高判平成 27 年 3 月 25 日訟月 61 巻 11 号 1995 頁，最判平成 28 年 2 月 28 日税資 266 号順号 12802。評釈として，今村隆「判批」税務弘報 64 巻 8 号（2016 年）45 頁，今本啓介「判批」判時 2299 号（2016 年）157 頁，入谷淳「判批」税務弘報 62 巻 10 号（2014 年）85 頁，太田洋「判批」国際税務 35 巻 9 号（2015 年）80 頁，岡村忠生「判批」ジュリ臨増 1479 号（2015 年）211 頁，同「判批」税研 35 巻 4 号（2019 年）37 頁，乙部竜夫「判批」行政関係判例解説平成 26 年（2016 年）150 頁，木山泰嗣「判批」ビジネス法務 14 巻 9 号（2014 年）74 頁，品川芳宣「判批」ＴＫＣ税研情報 23 巻 6 号（2014 年）54 頁，田島秀則「判批」税務事例 47 巻 2 号（2015 年）1 頁，藤曲武美「判批」税務弘報 62 巻 12 号（2014 年）148 頁，増田英敏＝遠藤克俊「判批」ＴＫＣ税研情報 24 巻 2 号（2015 年）1 頁，水野忠恒「判批」国際税務 34 巻 11 号（2014 年）72 頁等がある。

欠く場合とは，「行為又は計算が，異常ないし変則的であり，かつ，租税回避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」であると主張していた。これに対して，東京高裁平成 27 年判決では，「法人の諸活動は，様々な目的や理由によって行われ得るのであって，必ずしも単一の目的や理由によって行われるとは限らないから，同族会社の行為又は計算が，租税回避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という要件の存否の判断は，極めて複雑で決め手に乏しいものとなり，被控訴人主張のような解釈を採用すれば，税務署長が法人税法 132 条 1 項所定の権限を行使することは事実上困難になるものと考えられる。そのような解釈は，同族会社が少数の株主又は社員によって支配されているため，当該会社の法人税の税負担を不当に減少させる行為や計算が行われやすいことに鑑み，同族会社と非同族会社の税負担の公平を図るために設けられた同項の趣旨を損ないかねないものというべきである。〔下線は筆者〕」と判示された。

（イ）判断枠組み

東京高裁平成 27 年判決は，行為計算否認規定の趣旨を同族会社と非同族会社の税負担の公平を図るためとし，経済的合理性を欠く場合には，独立当事者間の通常の取引と異なる取引を行っている場合を含むとの解釈を示した（以下「独立当事者間基準」という）。すなわち，この見解によれば，税務署長は，行為計算否認規定の適用に際して，その行為又は計算が独立当事者間の通常の取引と異なっているか否かを検討すれば良いことになる。

また，東京高裁平成 27 年判決は，租税回避基準を，税務署長が行為計算否認規定と適用することが困難になるとして明確に否定している。この点，本判決は，行為計算否認規定の適用を，金子宏の見解に比べて広く認める基準を示したものと考えられる[121]。

しかしながら，東京高裁平成 27 年判決が示した独立当事者間基準は，租税法律主義の観点から疑問視されている。すなわち，この見解に従えば，税務署長は，行為計算否認規定の適用に際して，「独立当事者間の通常の取引と異なる」ことを主張さえすればよく，具体的な意味で「経済的合理性を欠く」ことを主張する必要がなくなる。そして，このような解釈は，行為計算否認規定の適用範囲を拡大し，包括的，一般的な課税処分権限を税務署長に与えることに等しく，租税法律主義に違反するものとして批判されている[122]。

ウ　東京地裁令和元年判決における不当性要件の解釈

（ア）内容

東京地裁令和元年 6 月 27 日判決（以下「東京地裁令和元年判決」という。）[123]は，不当性要件の解釈を経済的合理性基準によるとした上で，その適用について，次のように判示して

---

[121] 岡村・前掲注（120）（税研）39 頁。

[122] 伊藤剛志「判批」ジュリ 1496 号（2016 年）36 頁，太田・前掲注（120）88 頁，谷口・前掲注（98）342 頁参照。

[123] 東京地判令和元年 6 月 27 日・前掲注（17）。

いる。

「利益を産み出し，これを出資者である株主や社員に対して還元することを究極の目的とする会社にあっては，事業の目的に沿った種々の経済活動を遂行するに当たり，業務の管理・遂行上，財務上又は税務上などの様々な観点から，利益を最大化し得る方法を法令の許容する範囲内で自由に選択することができるところ，仮に，税務署長が法人税法 132 条 1 項の適用に当たり，会社の経営判断の当否や，当該行為又は計算に係る経済的合理性の高低をもって『不当』か否かを判断することができるとすれば，課税要件の明確性や予測可能性を害し，会社による適法な経済活動を萎縮させるおそれが生じるといわざるを得ない。したがって，当該行為又は計算が当該会社にとって相応の経済的合理性を有する方法であると認められる限りは，他にこれと同等か，より経済的合理性が高いといえる方法が想定される場合であっても，同項の適用上『不当』と評価されるべきものではない。

そして，同族会社にあっては，自らが同族会社であることの特性を活かして経済活動を行うことは，ごく自然な事柄であって，それ自体が不合理であるとはいえないから，同族会社が，自らが同族会社でなければなし得ないような行為や計算を行ったとしても，そのことをもって直ちに，同族会社と非同族会社との間の税負担の公平が害されることとはならない。

以上を踏まえると，同族会社の行為又は計算が経済的合理性を欠くか否かを判断するに当たっては，当該行為又は計算に係る諸事情や当該同族会社に係る諸事情等を総合的に考慮した上で，法人税の負担が減少するという利益を除けば当該行為又は計算によって得られる経済的利益がおよそないといえるか，あるいは，当該行為又は計算を行う必要性を全く欠いているといえるかなどの観点から検討すべきものである。〔下線は筆者〕」

（イ）判断枠組み

東京地裁令和元年判決では，会社における利益追求の自由を内容とする会社における経済的自由の原則ともいうべき考え方を尊重する旨の考え方が示されている[124]。そして，課税庁は納税者の経営判断にまで干渉すべきではなく，他に経済的合理性の高い行為又は計算が想定されたとしても，相当の経済的合理性あるものは不当と評価されるべきではないとしている。また，同族会社の行為又は計算に経済的合理性があるか否かを判断するにおいては，同族会社の特性も考慮すべきとの考え方が示されている[125]。

つまり，東京地裁令和元年判決では，その会社として相応の経済的合理性があれば，不当と評価されるものではないとの解釈がとられている（以下「相応性基準」という）[126]。そして，経済的合理性基準の適用に際しては，①法人税の負担が減少するという利益を除けば当該行為又は計算によって得られる経済的利益がおよそないといえるか，②その行為又は計

[124] 谷口・前掲注（98）348-349 頁参照。
[125] 成道秀雄「同族会社の行為計算否認規定の不適用-ユニバーサルミュージック事件-」税務事例研究 179 号（2021 年）23 頁参照。
[126] 谷口・前掲注（98）349 頁参照，

算を行う必要性を全く欠いているといえるかなどの観点から検討すべきとしている。

この点，東京地裁令和元年判決は，東京高裁平成 27 年判決よりも行為計算否認規定が適用される範囲を限定した解釈を示している。また，本判決は，経済的合理性基準の適用に関して経済的自由の原則を尊重した新たな展開を示している点で，「極めて画期的」と評されている[127]。

また，相応性基準によれば，税務署長は，その適用に際して，①法人税の負担が減少するという利益を除けば当該行為又は計算によって得られる経済的利益がおよそないといえること，②その行為又は計算を行う必要性を全く欠いているといえること，を主張することになる。この内容は，行為計算否認規定の適用に際して，課税処分の慎重性を求めるものとして機能するとの指摘がされている[128]。

エ　東京高裁令和 2 年判決における不当性要件の解釈

（ア）内容

東京高裁令和 2 年判決[129]では，原審が示した判断枠組みを否定したようにも思われる判決が示された[130]。また，控訴審において，国は，東京高裁平成 27 年判決が示した独立当事者間基準を前提とした主張をしていたが，裁判所はそれを退けている。

まず，東京高裁令和 2 年判決は，不当性要件の解釈は経済的合理性基準によるとした上で，その適用について，次のような判示をしている。

「同族会社が当該同族会社の株主等又はその関連会社からした金銭の無担保借入れが不当性要件に該当するか否かについては，当該借入れの目的，金額，期間等の融資条件，無担保としたことの理由等を踏まえた個別，具体的な事案に即した検討を要するものというべきである。特に，上記のような借入れが当該同族会社の属する企業集団の再編等（以下「企業再編等」という。）の一環として行われた場合においては，組織再編成を含む企業再編等は，その形態や方法が複雑かつ多様であるため，これを利用する巧妙な租税回避行為が行われやすく，租税回避の手段として濫用されるおそれがあること等に照らすと，①当該借入れを伴う企業再編等が，通常は想定されない企業再編等の手順や方法に基づいたり，実態とは乖離した形式を作出したりするなど，不自然なものであるかどうか，②税負担の減少以外にそのような借入れを伴う企業再編等を行うことの合理的な理由となる事業目的その他の事由が存在するかどうか等の事情も考慮した上で，当該借入れが経済的合理性を欠くか否かを判断すべきである。〔下線は筆者〕」

---

127 太田洋「ユニバーサル・ミュージック事件東京地裁判決の分析と射程」租税研究 844 号（2020 年）51 頁。

128 鈴木修「IBM 事件,ユニバーサルミュージック事件-法人税法における同族会社の行為計算否認規定-」税務弘報 67 巻 13 号（2019 年）35 頁参照。

129 東京高判令和 2 年 6 月 24 日・前掲注（17）。

130「東京高裁，一審の″納税者に有利過ぎる″基準は否定も結論は変わらず ユニバーサル事件でヤフー判決援用，国連敗」Tax & accounting 841 号（2020 年）4 頁。

（イ）判断枠組み

東京高裁令和 2 年判決が示した判断枠組みでは，経済的合理性の有無を検討する対象として，企業再編等全体を含めるという見解がとられている[131]。

東京高裁令和 2 年判決が定立した判断枠組みは，最高裁平成 28 年 2 月 29 日第一小法廷判決（以下「最高裁平成 28 年判決」という。）[132]と類似するものである。すなわち，最高裁平成 28 年判決は，法人税法 132 条の 2 に関して，不当性要件を組織再編税制に係る各規定を濫用する場合を指すと解している。そして，濫用の考慮要素として，①行為・計算が不自然なものであるかどうか，②合理的な事業目的が存在するかどうかを検討するとの判示をしていた[133]。

この点，東京高裁令和 2 年判決は，同族会社と組織再編成が重複する領域に関しては，法人税法 132 条と法人税法 132 条の 2 で統一的な判断枠組みを用いる可能性を示したことになる（以下「統一的基準」という）[134]。本判決の判断枠組みによれば，税務署長は，行為計算否認規定の適用に際して，①行為・計算が不自然であること，②合理的な事業目的が存在しないこと，を主張することになる。この内容は，金子宏が示した租税回避基準と類似する。

なお，本件については，国が上告受理申立てを行っており[135]，最高裁が経済的合理性基準の判断枠組みについて判示することが期待される。

これらの不当性要件の判断枠組みを整理すると，以下のようになる。

図 1　経済的合理性基準の判断枠組み

| 見解 | 判断枠組み | 検討事項 |
|---|---|---|
| 金子宏 | 租税回避基準 | ①行為計算が異常ないし変則的であること<br>②その行為計算につき租税回避以外に正当な事業目的が存在しないこと |
| 東京高裁平成 27 年判決 | 独立当事者間基準 | 独立当事者間の通常の取引と異なること |
| 東京地裁令和元年判決 | 相応性基準 | ①税負担の減少以外に得られる経済的利益がおよそな |

131 本部勝大「判批」別冊ジュリ 253 号（2021 年）125 頁。
132 最判平成 28 年 2 月 29 日民集 70 巻 2 号 242 頁。
133 最高裁平成 28 年判決の判示内容については，第 2 章第 4 節で詳述する。
134 吉村・前掲注（17）（税務弘報）143 頁参照。
135 「ユニバーサル事件で国が上告受理申立て」Tax & accounting 843 号（2020 年）7 頁参照。

| | | |
|---|---|---|
| | | いといえること<br>②行為・計算を行う必要性を全く欠いているといえること |
| 東京高裁令和2年判決 | 統一的基準 | ①行為・計算が不自然であること<br>②合理的な事業目的が存在しないこと |

（筆者作成）

3.　税務署長による通常の行為計算への引き直し

行為計算否認規定は，「税務署長の認めるところにより，……計算することができる。〔傍点は筆者〕」と規定されている。この「認めるところ」という文言によれば，税務署長は，問題となる行為又は計算に対して，自由に税額等を計算して課税処分ができると読めるかもしれない。しかしながら，そのように解釈した場合には，それは，課税庁への包括的・白紙的な課税権限の委任であって，租税法律主義に反するものというべきである[136]。そこで，この文言は，一定の範囲で法規裁量を認めたものとして理解すべきである[137]。

例えば，納税者の税負担を不当に減少させる経費の支出があった場合に，行為計算否認規定により，このような支出経費自体の必要経費算入を否認する実体法上の効力が与えられたと解するべきではない。つまり，納税者が経費100を支出した場合に，その100の経費の支出自体を否認することはできないと解すべきである。税務署長が，実定法上は必要経費や損金として認められているものを自由に否認できるとすれば，課税要件明確主義の観点から問題があるであろう[138]。

この点，「認めるところ」という文言は，納税者の租税回避行為が異常，不合理であることから，その行為により得られた経済的成果を取得するための「通常の行為による合理的な支出」とはどのようなものかを探究して，そのあるべき通常の行為に置き換えた上で，課税要件規定にあてはめた課税関係を形成することをいうと解すべきである[139]。すなわち，納税者が行った行為を否認して，経済的合理性を有する他の行為に置き換えて課税を行うことが，税務署長の「認めるところにより」の意味として理解されるべきである。

---

136 田中治「同族会社の行為計算否認規定（所得税法157条）の射程」税務事例研究89号（2006年）41頁，大淵博義「同族会社の行為計算の否認規定（法法132条）を巡る論点の考察(3) -法人税法解釈の判例理論の検証とその実践的展開」税経通信63巻14号（2008年）64-65頁。

137 岸田貞夫『現代税法解釈』（ぎょうせい，1992年）320頁。

138 大淵・前掲注（136）64頁。

139 大淵・前掲注（136）64頁，田中・前掲注（136）42頁参照。

## 第 4 節　組織再編成に係る行為計算否認規定との関係

法人税法 132 条の 2 は，同法 132 条の枝番であり，その規定の内容も「法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるとき」との文言が共通している。そこで，以下では，法人税法 132 条の 2 の意義について検討し，同法 132 条との相違を明らかにする。

### 1.　組織再編成に係る行為計算否認規定の課税要件

組織再編成に係る行為計算否認規定（法人税法 132 条の 2）は，平成 13 年度の税制改正において，組織再編成税制を利用した複雑，かつ，多様な租税回避行為に対処するために導入された。現行の法人税法 132 条の 2 の規定は，次の通りである。

「税務署長は，合併，分割，現物出資若しくは現物分配……又は株式交換等若しくは株式移転……に係る次に掲げる法人の法人税につき更正又は決定をする場合において，その法人の行為又は計算で，これを容認した場合には，合併等により移転する資産及び負債の譲渡に係る利益の額の減少又は損失の額の増加，法人税の額から控除する金額の増加，第一号又は第二号に掲げる法人の株式……の譲渡に係る利益の額の減少又は損失の額の増加，みなし配当金額……の減少その他の事由により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。

一　合併等をした法人又は合併等により資産及び負債の移転を受けた法人

二　合併等により交付された株式を発行した法人（前号に掲げる法人を除く。）

三　前二号に掲げる法人の株主等である法人（前二号に掲げる法人を除く。）」

本条文によると，その課税要件は，①1 号から 3 号に掲げる合併等に関係する法人の行為又は計算であること，②その行為又は計算を容認した場合には税負担を「不当に減少」させることになること（以下「不当性要件」という。），③税務署長の認めるところによりその行為計算に置き換えるべき通常の行為計算が存在すること，である。法人税法 132 条の 2 は，最高裁平成 28 年判決[140]で初めてその適用が問題となった。以下では，最高裁平成 28 年判決

---

[140] 東京地判平成 26 年 3 月 18 日民集 70 巻 2 号 331 頁，東京高判平成 26 年 11 月 15 日民集 70 巻 2 号 448 頁，最判平成 28 年 2 月 29 日・前掲注（132）。評釈として，岩﨑政明「判批」民商法雑誌 153 巻 6 号（2017 年）966 頁，北村導人＝黒松昂蔵「判批」ビジネス法務 16 巻 9 号（2016 年）82 頁，佐藤信祐「判批」税務弘報 62 巻 7 号（2014 年）83 頁，高橋貴美子「判批」税務弘報 62 巻 7 号（2014 年）50 頁，徳地淳＝林史高「判解」最判解民事平成 28 年度（2019 年）84 頁，朝長英樹「判批」税務弘報 62 巻 7 号（2014 年）8 頁，藤曲武美「判批」税務弘報 62 巻 7 号（2014 年）65 頁，藤原健太郎「判批」法学協会雑誌 135 巻 9 号（2018 年）138 頁，宮塚久「判批」税務弘報 62 巻 7 号（2014 年）74 頁，吉村政穂「判批」税務弘報 62 巻 7 号（2014 年）58 頁等がある。

について取り上げ[141]，上記の課税要件のうち①と②に関する裁判所の判断を検討する。

2.　法人税法 132 条の 2 の適用が争われた裁判例

(1) 最高裁平成 28 年判決の概要

Ｘ社は，平成 21 年 2 月 24 日，Ｂ社の全株式をＡ社から買収し（以下「本件買収」という。），グループ法人にしたあと，同年 3 月 30 日，Ｂ社を吸収合併している（以下「本件合併」という）。これは適格合併（法人税法 2 条 12 号の 8 イ）に該当する。しかし，Ｘ社とＢ社に資本関係が生じたのは，本件買収の時からであり，未だ 5 年を経過していないから，原則として，Ｘ社においてＢ社の欠損金 542 億円を引き継ぐことはできなかった（法人税法 57 条 3 項）。

そこで，Ｘ社は，本件合併前の平成 20 年 12 月 26 日にＸ社の代表取締役がＢ社の取締役副社長に就任していて（以下「本件副社長就任」という。），特定役員引継要件（同法施行令 112 条 7 項 5 号）を満たしており，法人税法 57 条 3 項で規定している例外の場合にあたり，Ｂ社の欠損金を引き継げるとして，欠損金をＸ社の損金の額に算入した。これに対し，税務署長は，法人税法 132 条の 2 を適用し，上記の欠損金を損金の額に算入することはできないとして，課税処分を行った。本件では，法人税法 132 条の 2 の適用の可否が争点となっている。第一審[142]ではＸ社の請求が棄却され，控訴審[143]でもＸ社の控訴が棄却された。そこでＸ社は，上告受理申立てをした。

(2) 法人税法 132 条の 2 の適用に関する裁判所の判断

ア　不当性要件の意義（②の要件）

最高裁平成 28 年判決は，不当性要件の意義及びその該当性の判断方法について，次のように判示している。

「組織再編成は，その形態や方法が複雑かつ多様であるため，これを利用する巧妙な租税回避行為が行われやすく，租税回避の手段として濫用されるおそれがあることから，法 132 条の 2 は，税負担の公平を維持するため，組織再編成において法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められる行為又は計算が行われた場合に，それを正常な行為又は計算に引き直して法人税の更正又は決定を行う権限を税務署長に認めたものと解され，組織再編成に係る租税回避を包括的に防止する規定として設けられたものである。このような同条の趣旨及び目的からすれば，同条にいう『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』とは，法人の行為又は計算が組織再編成に関する税制（以下「組織再編税

[141] なお，ヤフー事件と同日に株式会社 IDC フロンティアを上告人とする事件においても法人税法 132 条の 2 の適用が争われているが，本論文では割愛する（東京地判平成 26 年 3 月 18 日民集 70 巻 2 号 552 頁，東京高判平成 27 年 1 月 15 日・前掲注（115），最判平成 28 年 2 月 29 日民集 70 巻 2 号 470 頁）。

[142] 東京地判平成 26 年 3 月 18 日・前掲注（140）。

[143] 東京高判平成 26 年 11 月 15 日・前掲注（140）。

制」という。）に係る各規定を租税回避の手段として濫用することにより法人税の負担を減少させるものであることをいうと解すべきであり，その濫用の有無の判断に当たっては，①当該法人の行為又は計算が，通常は想定されない組織再編成の手順や方法に基づいたり，実態とは乖離した形式を作出したりするなど，不自然なものであるかどうか，②税負担の減少以外にそのような行為又は計算を行うことの合理的な理由となる事業目的その他の事由が存在するかどうか等の事情を考慮した上で，当該行為又は計算が，組織再編成を利用して税負担を減少させることを意図したものであって，組織再編税制に係る各規定の本来の趣旨及び目的から逸脱する態様でその適用を受けるもの又は免れるものと認められるか否かという観点から判断するのが相当である。〔下線は筆者〕」

イ　適用対象となる行為主体について（①の要件）

また，上告審[144]は，「①1 号から 3 号に掲げる合併等に関係する法人の行為又は計算であること」という要件について，次のような判示をしている。

「法 132 条の 2 は，前述のとおり，組織再編成の形態や方法は複雑で多様であるため，これを利用する巧妙な租税回避行為が行われやすいことから設けられたものである。そして，同条は，平成 19 年法律第 6 号による改正前において，『合併等をした一方の法人若しくは他方の法人又はこれらの法人の株主等である法人』を受けて『これらの法人の行為又は計算』と規定し，行為又は計算の主体である法人を更正又は決定を受ける法人に限定していなかったところ，上記改正においては，同条の適用対象となる法人の範囲が拡大され，同条各号に掲げられることとなったため，同条柱書きの『次に掲げる法人』を受けて『その法人の行為又は計算』と規定されることとなったにすぎず，上記改正が行為又は計算の主体である法人を更正又は決定を受ける法人に限定するものであったとはうかがわれない。以上のような同条の趣旨及び改正の経緯等を踏まえると，同条にいう『その法人の行為又は計算』とは，更正又は決定を受ける法人の行為又は計算に限られるものではなく，『次に掲げる法人』の行為又は計算，すなわち，同条各号に掲げられている法人の行為又は計算を意味するものと解するのが相当である。〔下線は筆者〕」

3.　法人税法 132 条と同法 132 条の 2 の相違

(1) 不当性要件の意義

最高裁平成 28 年判決は，法人税法 132 条の 2 の不当性要件とは，「法人の行為又は計算が組織再編成税制に係る各規定を租税回避の手段として濫用することにより法人税の負担を減少させるものであることをいう」としている。これは，組織再編成に係る行為計算否認規定の立法趣旨に照らし，不当性要件の解釈につき，制度濫用基準の考え方を採用する旨を明確に示したものと考えられる[145]。

---

[144] 最判平成 28 年 2 月 29 日・前掲注（132）。

[145] 徳地＝林・前掲注（140）106 頁。

法人税法 132 条の不当性要件については，経済的合理性基準が採用されているところ[146]，この違いについて調査官解説では，「組織再編成は売買契約や雇用契約などの典型契約とは異なるため，必ずしも一般的な取引慣行や取引相場があるわけではなく，多数の企業が関与して複雑かつ巧妙な租税回避行為が行われた場合，そもそも純経済人（特殊な利害関係のない一般的な経済人）の行為として自然かつ合理的な組織再編成の行為とは何かという議論の出発点からその審理判断に困難を来し，その不当性を適切に判断し得ない場合もあり得ると考えられる。そのような実務的な観点からも，法 132 条の 2 の不当性要件の該当性の判断基準として経済的合理性基準をそのまま用いることは，組織再編成という事柄の性質上，必ずしも適切ではないと考えられる。」[147]と述べている。

すなわち，法人税法 132 条の 2 は組織再編成を対象とした行為計算否認規定であるから，純経済人というものを観念することが困難であり，経済的合理性基準をそのまま用いることには適さないとの説明がされている。

(2) 制度濫用基準の適用

また，最高裁平成 28 年判決は，制度濫用基準の適用に関する判断枠組みについて明確に示している。すなわち，「その濫用の有無の判断に当たっては，①当該法人の行為又は計算が，通常は想定されない組織再編成の手順や方法に基づいたり，実態とは乖離した形式を作出したりするなど，不自然なものであるかどうか，②税負担の減少以外にそのような行為又は計算を行うことの合理的な理由となる事業目的その他の事由が存在するかどうか等の事情を考慮した上で〔①及び②は筆者〕」としている。

この部分は，濫用の有無の判断にあたっては，①行為又は計算の不自然性，②そのような行為又は計算を行うことの合理的な理由となる事業目的等の有無の 2 点を特に重視して考慮すべきである旨をいうものである[148]。また，これは経済的合理性基準に関する通説的な見解である金子宏のいう「行為・計算を行なったことにつき，正当で合理的な理由ないし事業目的が存在していないと認められる場合」[149]に含まれている 2 つの要素を組織再編成の場面に即して表現を修正し，重要な考慮要素として取り込んだものとして評価されている[150]。

また，これらの考慮要素について調査官解説では，「単なる考慮要素にとどまるものではなく，実質的には，法 132 条の 2 の不当性要件該当性を肯定するために必要な要素であると見ることができるのではなかろうか」[151]と評価されている。

さらに，最高裁平成 28 年判決は，濫用の有無の判断にあたっては，「組織再編成を利用し

---

146 最判昭和 53 年 4 月 21 日・前掲注（107）。
147 徳地＝林・前掲注（140）106 頁。
148 徳地＝林・前掲注（140）107 頁。
149 金子・前掲注（1）542-543 頁。
150 徳地＝林・前掲注（140）107 頁，岩﨑・前掲注（140）983-984 頁，小塚真啓「判批」税研 208 号（2019 年）27 頁。
151 徳地＝林・前掲注（140）109 頁。

て税負担を減少させることを意図したものであって，組織再編税制に係る各規定の本来の趣旨及び目的から逸脱する態様でその適用を受けるもの又は免れるものと認められるか否かという観点から判断するのが相当である」としている。これは，「濫用」という用語が抽象的な概念であるため，その意味内容を具体的に示したものと位置付けられる[152]。そして，「濫用」の有無を判断する要素として，組織再編成を利用して税負担を減少させることを意図したものであること（租税回避の意図），組織再編税制に係る各規定の本来の趣旨及び目的から逸脱する態様でその適用を受けるもの又は免れるものであること（趣旨目的からの逸脱）の 2 つを挙げている[153]。

一般に，法人税法 132 条の不当性要件の解釈において租税回避の意図は要求されていない[154]。これに対して，法人税法 132 条の 2 の不当性要件の解釈においては，租税回避の意図が要求されている。これは，制度の濫用と評価するためには行為者に一定の主観的要素が必要であるとの考え方を基礎としているものと考えられる[155]。

(3) 適用対象となる行為主体

法人税法 132 条の 2 は，その文理上，「その法人の行為又は計算」という文言は，「次に掲げる法人の法人税につき更正又は決定をする場合において」という文言を受け，行為又は計算の主体となる法人と更正又は決定を受ける法人とが同一の法人であるとも読める。

しかしながら，最高裁平成 28 年判決の原審では，以下のような 5 つの理由を述べ，法人税法 132 条の 2 により否認することができる行為又は計算の主体となる法人と更正又は決定を受ける法人とは異なり得ると判示した。その理由とは，①法人税法 132 条の 2 第 3 号との関係においては合併等をした一方又は他方の法人の行為を否認して，その株主等の法人税につき更正又は決定をすることを予定していると解されること，②同条の文言上，否認の対象とすることができる「その法人」とは，その前の「次に掲げる法人」を受けていると解釈することができること，③平成 19 年法律第 6 号による改正前の法人税法 132 条の 2 においては，「これらの法人」と規定していたところ，上記の改正が行為又は計算の主体と更正対象法人との関係を変更することを意識してされたものとは言えないこと，④組織再編成においては，複数の法人が関与することがその性質上予定されており，組織再編成に関す

---

152 徳地＝林・前掲注（140）110 頁。

153 この点に関する説示は，最判平成 17 年 12 月 19 日民集 59 巻 10 号 2964 頁における「制度の濫用」の評価の基礎とされた内容が参考にされていると考えられる。

154 昭和 25 年法律 72 号による改正前の法人税法 34 条 1 項では租税回避の意図が要件として規定されていたが，同改正以後は租税回避の意図が要件として規定されなくなった。この改正の経緯から，法人税法 132 条の不当性要件については租税回避の意図が必要ではないとするのが一般的な理解である（武田・前掲注（72）5540 頁参照）。

155 徳地＝林・前掲注（140）110-111 頁。もっとも，ここでの租税回避の意図は，客観的な事情から租税回避の意図があると認められれば足りると解される（今村隆「判批」税務弘報 64 巻 7 号（2016 年）54 頁参照）。

る複数の当事者の中のいずれかの法人が不当な行為又は計算を行うことによって，その法人のみならず他の当事者の税負担の減少が生じることも想定されること，⑤法人税法 132 条の 2 の趣旨に鑑みれば，同条の「その法人の行為又は計算」は，「次に掲げる法人」の行為又は計算と読むべきであること，である。

そして，この点に関する最高裁平成 28 年判決における判断も，内容的には原審の判断と異なるものではない。

すなわち，法人税法 132 条の 2 により行為又は計算の主体となる法人は，更正又は決定の対象となる法人と異なり得ると解されている。これに対して，法人税法 132 条の更正の対象となる法人は，行為又は計算の主体となる法人と同一であると解されている[156]。

## 第 5 節　小括

### 1.　行為計算否認規定の意義

#### (1) 趣旨

行為計算否認規定は，税務署長に，納税者の租税回避行為を否認して，正当な通常の行為計算に引き直して課税を行う権限を与えるものである。また，行為計算否認規定には，適用の対象となる具体的な取引は明示されていない。この点，行為計算否認規定は，租税回避の一般的な否認規定と解されており，同族会社を利用して税負担を不当に減少させているものであれば，あらゆる事例に広く適用することが可能である。この点において，課税対象となる具体的な取引を明示する個別規定とは，異なるものである。

また，行為計算否認規定は，大正 12 年にいわゆる無配当政策を防止するために設けられたものである。昭和 25 年には，旧法人税基本通達（昭和 25 年 9 月 25 日直法 1-100）355 において行為計算の否認規定に基づいて従来行ってきた税務行政の実務から，11 個の行為計算否認類型が集約されて示されている。しかし，現在では個別規定の整備により，これらの否認類型について手当がされている。すなわち，行為計算否認規定の適用範囲は，個別規定の整備により，従来と比べて狭くなっている。

#### (2) 不当性要件の判断枠組み

行為計算否認規定には，不当性要件がある。不当性の判断基準は，行為計算否認規定が，私法上の選択可能性を利用した租税回避に対し，「通常あるべき姿」を想定して課税するという引き直し課税の規定であることから，経済的合理性基準によるべきとされている。

経済的合理性基準は，純経済人の行為として不合理又は不自然な行為計算を不当なものとするものである。これは，不当性の判断を，行為計算を行った法人の種類やその行為の類型などの形式的基準によるのではなく，税負担軽減という動機を専ら経済的，実質的に観察することによって決めようとするものである。しかし，経済的合理性基準の適用に際してど

---

[156] 東京地判令和元年 6 月 27 日・前掲注（17）参照。

のような事情を考慮するかという，その判断枠組みは明らかになっていない。

この点，学説においては，①その具体的な行為計算が異常ないし変則的であるといえるか否か，②その行為・計算を行ったことにつき租税回避以外に正当で合理的な理由ないし事業目的があったと認められるか否かの 2 点を考慮すべきとする見解が有力である（租税回避基準）。

また，近時の裁判例では，独立当事者間の通常の取引と異なる取引を行っている場合を不当なものとする解釈や（独立当事者間基準），経済的合理性基準の適用において経済的自由の原則を尊重した解釈や（相応性基準），同族会社と組織再編成が重複する領域に関しては，法人税法 132 条と法人税法 132 条の 2 で統一的な判断枠組みを用いる可能性が示されている（統一的基準）。

(3) 行為計算の否認のあり方

行為計算否認規定は，「税務署長の認めるところにより，……計算することができる。〔傍点は筆者〕」と規定されている。この文言は，問題となる行為又は計算に対して，自由に税額等を計算して課税処分ができると読むべきではない。このような解釈は，課税庁への包括的・白紙的な課税権限の委任であって，租税法律主義に反するものというべきである。

この点，「認めるところ」という文言は，納税者の租税回避行為が異常，不合理であることから，その行為により得られた経済的成果を取得するための「通常の行為による合理的な支出」とはどのようなものかを探究して，そのあるべき通常の行為に置き換えた上で，課税要件規定にあてはめた課税関係を形成することをいうと解すべきである。すなわち，納税者が行った行為を否認して，経済的合理性を有する他の行為に置き換えて課税を行うことが，税務署長の「認めるところにより」の意味として理解されるべきである。

2. 行為計算否認規定と組織再編成に係る行為計算否認規定の相違

(1) 不当性要件の解釈の違い

組織再編成に係る行為計算否認規定（法人税法 132 条の 2）の不当性要件は，法人税法 132 条と異なっている。すなわち，法人税法 132 条の 2 の不当性要件は，「法人の行為又は計算が組織再編成税制に係る各規定を租税回避の手段として濫用することにより法人税の負担を減少させるものであることをいう」として，制度濫用基準を採用している。これは，法人税法 132 条の 2 が組織再編成という特定の場面における行為計算否認規定であり，その適用にあたって純経済人を観念することが困難であり，経済的合理性基準をそのまま用いることには適さないためである。

また，制度濫用基準は，その判断枠組みが明らかにされている。すなわち，その濫用の有無の判断にあたっては，①行為又は計算の不自然性，②そのような行為又は計算を行うことの合理的な理由となる事業目的等の有無の 2 点を特に重視して考慮すべきであるとされている。また，「濫用」の有無を判断する要素として，組織再編成を利用して税負担を減少さ

せることを意図したものであること（租税回避の意図），組織再編税制に係る各規定の本来の趣旨及び目的から逸脱する態様でその適用を受けるもの又は免れるものであること（趣旨目的からの逸脱）の 2 つが挙げられている。

一般に，法人税法 132 条の不当性要件の解釈において，租税回避の意図は要求されていない。これに対して，法人税法 132 条の 2 の不当性要件の解釈においては，租税回避の意図が要求されている。これは，制度の濫用と評価するためには行為者に一定の主観的要素が必要であるとの考え方を基礎としているものと考えられる。

(2) 適用対象となる行為主体の違い

法人税法 132 条の対象となる法人は，行為又は計算の主体となる法人と更正又は決定の対象となる法人とは同一であると解されている。これに対して，法人税法 132 条の 2 により行為又は計算の主体となる法人は，更正又は決定の対象となる法人と異なり得ると解されている。

これは，組織再編成においては，複数の法人が関与することがその性質上予定されており，組織再編成に関する複数の当事者の中のいずれかの法人が不当な行為又は計算を行うことによって，その法人のみならず他の当事者の税負担の減少が生じることが想定される等の理由によるものである。

以上のように，法人税法 132 条と同法 132 条の 2 は，共通する部分もあるが，不当性要件の解釈や適用対象となる行為計算の主体には違いがある。これは，両規定の立法趣旨が異なることによるものと考えられる。

次章では，行為計算否認規定が適用された事例において，具体的に，当事者が主張立証すべきことを整理する。

## 第3章　行為計算否認事件における当事者の主張立証

本章では，第1章で取り上げた3つの事例において，その当事者が，具体的に何を主張立証すべきであるのかを検討する。そこで，まずは，課税処分取消訴訟において，何が主張立証の対象となるのかについて，民事訴訟における議論を整理しながら確認する。

### 第1節　課税処分取消訴訟における主張立証

#### 1.　租税訴訟における主張立証責任

##### (1) 納税者の主張責任

課税処分取消訴訟は，一般の行政取消訴訟と同様に形成訴訟であって，その訴訟物は，課税処分の取消原因としての違法性一般である[157]。すなわち，処分の主体，内容，手続，方式等の実体上及び手続上の全ての面における違法が訴訟物となる[158]。したがって，原告となる納税者は，課税処分を特定した上で，それが抽象的に「違法」であることを主張すれば，これによって訴訟物（審理の対象）は特定され，請求原因に係る主張としては足りることになる[159]。

他方，課税処分は，納税者の財産権にとって不利益であり，納税者に納税義務を課する処分であることから，法的根拠に基づくことが厳格に要請される。よって，課税庁は，事前にその法的根拠を検討した上で処分を行うべきであり，納税者に対してその処分について説明する責任を負うものである[160]。このことから，課税処分取消訴訟においては，その処分の適法性を基礎付ける事実について，被告となる国に，立証責任があると言わなければならない[161]。つまり，課税処分が違法であるとの納税者の主張に対して，国は，その課税処分が実体法上及び手続法上適法であることを，抗弁[162]として，主張しなければならないことになる。

##### (2) 立証責任の分配

原告の訴えによって，請求についての審判を求められた裁判所は，訴訟要件[163]が具備され

---

157 泉＝大藤＝満田・前掲注（6）95頁，中尾・前掲注（6）199頁。
158 泉＝大藤＝満田・前掲注（6）95頁。
159 泉＝大藤＝満田・前掲注（6）95頁，今村隆「再論・課税訴訟における要件事実論の意義」税大ジャーナル10号（2009年）30頁。
160 藤山雅行「行政訴訟の審理のあり方と立証責任」藤山雅行編『行政争訟（新・裁判実務大系25)』（青林書院，2004年）389-390頁，園部逸夫編『注解 行政事件訴訟法』（有斐閣，1989年）498頁，佐藤・前掲注（31）59頁参照。
161 鶴見祐策「租税訴訟における立証責任」北野弘久編『日本税法体系4 租税実体法Ⅲ・租税手続法Ⅱ』（学陽書房，1980年）305-306頁。
162 なお，抗弁とは，請求原因事実と両立し，かつ，請求を排斥するに足りる事実の主張をいう。すなわち，被告が自らが立証責任を負う主要事実を主張することをいう（中尾・前掲注（6）50頁参照)。
163 訴訟要件とは，裁判所が本案判決をするための要件である。何が訴訟要件であるかについて民事訴訟法上に統一的な規定はないが，①被告及び事件が日本の裁判権に復すること，②裁判所が管轄権を有すること，③訴えの提起及び訴状送達の有効なこと，④当事者

ているときには，本案判決を言い渡す義務を負う[164]。訴訟物である法律関係について裁判所が判決を言い渡すためには，法令の適用の前提となる事実の存否が確定されなければならない。しかしながら，当事者と裁判所が最善の努力を尽くしても，ある事実の存否について，裁判所が心証を形成できないまま審理が終わることもあり得る(non liquet ノンリケットという)。このような場合に，その法令の適用に基づく法律効果が発生しないことの不利益を原告と被告のどちらの不利益として扱うのか，という立証責任（証明責任）の分配の問題がある[165]。

ア　法律要件分類説

立証責任の分配について，民事訴訟の分野では，一般に，法律要件分類説という考え方が採られている[166]。法律要件分類説とは，原則として，法律の要件の規定の仕方を基準として立証責任を分配するという考え方である[167]。

具体的には，①権利の発生を定める規定（権利根拠規定）の要件事実は，その権利を主張する者が立証責任を負う[168]，②根拠規定に基づく法律効果の発生を妨げる旨を定める規定（権利障害規定）の要件事実に該当する事実は，その法律効果の発生を争う者が立証責任を負う[169]，③一旦発生した権利の消滅を定める規定（権利消滅）の要件事実は，権利を否認する者に立証責任がある[170]，とするものである[171]。

法律要件分類説の基本的な発想は，自己に有利な要件はその者が立証責任を負うべきである，ということにある。これは，民法等の実体法が，立法に当たり，このような考え方に

---

が実在し，かつ，当事者能力を有すること，⑤原告が訴訟費用の担保提供をする必要がないこと，又は必要な担保を立てたこと，⑥併合の訴え又は訴訟中の訴えであれば，その要件を具備すること，⑦裁判所に審判権があること，訴えの利益及び当事者適格があること，が訴訟要件に当たる（新堂幸司『新民事訴訟法〔第6版〕』（弘文堂，2019年）235頁)。

164 伊藤眞『民事訴訟法〔第7版〕』（有斐閣，2020年）380頁。

165 新堂・前掲注（163）605頁，伊藤（眞）・前掲注（164）380頁・384頁，藤田広美『講義 民事訴訟〔第3版〕』（東京大学出版会，2013年）58頁，三木浩一＝笠井正俊＝垣内秀介＝菱田雄郷『民事訴訟法　第3版』（有斐閣，2018年）263頁，司法研修所編『民事訴訟における要件事実〔増補版〕』（法曹会，1986年）5頁参照。

166 新堂・前掲注（163）614-615頁，伊藤（眞）・前掲注（164）385頁，司法研修所・前掲注（165）11頁，中野貞一郎＝松浦馨＝鈴木正裕『新民事訴訟法講義［第3版］』（有斐閣，2018年）399-405頁参照。

167 三木＝笠井＝垣内＝菱田・前掲注（165）267頁。

168 例えば，売買目的物の引渡しを請求する者は，売買契約の成立（民法555条）について立証責任を負う。

169 例えば，契約に意志無能力（民法3条の2)・虚偽表示（同法94条）等の無効原因があるとの事実は，契約上の法律効果を争う者に立証責任がある。

170 例えば，債務の弁済（民法473条)，免除（同法519条)，契約の取消し（同法5条2項，9条，13条4項など）等の事実がこれに当たる。

171 新堂・前掲注（163）614-615頁，中野＝松浦＝鈴木・前掲注（166）400-401頁参照。

基づいて，各法律要件が原則・例外という形で書き分けられているということに基づくものである[172]。すなわち，法律要件分類説においては，民法等の法律が裁判規範としての機能も有し，立証責任まで意識して要件が規定されていることを前提としている[173]。

イ　課税処分取消訴訟における立証責任の分配

民法等に対して，税法を含む行政法規は，行政庁に対する行為規範を定めた規定が多く，裁判規範としての意味は持たされていない[174]。この点，課税処分の取消訴訟において立証責任の分配をどのように考えるかが問題となる。

この点に関して，裁判例は，その基本的な立場を明言していないものの，法律要件分類説の考え方によるものが多いようである[175]。これは，租税訴訟は大部分が税額の多寡の争いで，租税債権債務関係を定めた税法の解釈適用が中心的争点であることから，民事訴訟における債務不存在確認請求と似た側面を持ち，これと類似のものとして実務で取り扱われる傾向があったことによるものと考えられる[176]。すなわち，租税訴訟は民事訴訟における主張立証責任の分配の基準が比較的馴染みやすい分野と言えるし，それが実務で取り入れられてきたものである。

学説においては，法律要件分類説のほか[177]，①行政法規の具体的実現としての行政行為の性質に鑑み，立証の難易を考え併せ，正義公平の要請に適合するように分配するという見解[178]や，②基本的人権の尊重及び法治主義という憲法上の原則から，国民の権利を制限する侵害的行政処分については国が，納税者の側から権利の拡張を求める場合には，納税者が立証責任を負うとする見解[179]がある。

---

[172] 伊藤（眞）・前掲注（164），384-385 頁，三木＝笠井＝垣内＝菱田・前掲注（165）267 頁，小林秀之『新ケースでわかる民事訴訟法』（日本評論社，2021 年）262-263 頁参照。

[173] なお，法律要件分類説に対して，証拠との距離，立証の難易及び事実の存在・不存在の蓋然性などの実質的要素を考慮して立証責任の分配を決すべきとする有力な見解がある（新堂・前掲注（163）612 頁以下）。

[174] 今村隆「課税訴訟における要件事実論の意義」税大ジャーナル 4 号（2006 年）7 頁参照。

[175] 大阪地判昭和 34 年 12 月 24 日行集 10 巻 12 号 2339 頁，加藤就一「立証責任（1）」小川英明＝松沢智編『裁判実務大系 第 20 巻 租税争訟法』（青林書院，1988 年）50 頁，泉＝大藤＝満田・前掲注（6）175 頁，中尾・前掲注（6）212 頁参照。

[176] 泉＝大藤＝満田・前掲注（6）175 頁参照。

[177] 早川登「税務訴訟上の立証責任について」税法学 43 号（1954 年）12 頁，吉良実「税務訴訟における主張責任及び立証責任(1)-(5)」税法学 113 号（1960 年）21 頁・114 号（1960 年）19 頁・115 号（1960 年）25 頁・116 号（1960 年）22 頁・117 号（1960 年）10 頁，宮崎良夫「行政訴訟における主張・立証責任」鈴木忠一＝三ヶ月章監修『新実務民事訴訟 9』（日本評論社，1982 年）229-233 頁，小柳誠「税務訴訟における立証責任-裁判例の検討を通じて」税大論叢 50 号（2006 年）362 頁。

[178] 田中二郎『行政法〔新版 全訂第 2 版〕』（弘文堂，1974 年）345-347 頁，吉良実「税務訴訟における立証責任」税法学 400 号（1984 年）15 頁。

[179] 高林克巳「行政訴訟における立証責任」田中二郎＝原竜之介＝柳瀬良幹編『行政法講座

このように，立証責任の分配について異なった見解が存在するが，これらいずれの見解によっても，課税処分の適法性を主張する国が，課税処分の根拠となった事実について立証責任を負うという結論になる[180]。

結局のところ，課税処分取消訴訟においては，原則として，国が課税要件事実の存否及び課税標準について立証責任を負うということになる[181]。

2. 課税処分取消訴訟における主要事実

(1) 弁論主義

民事訴訟においては，私的自治の原則が妥当し，裁判所の役割は，私人間での争いがある場合に法的な解決を図ることにあるから，当事者が弁論で主張しない事実は，判決の基礎とすることができないとされている（弁論主義）[182]。

弁論主義の具体的な内容は，以下の 3 つに区分される。1 つ目は，権利関係を直接に基礎付ける事実，すなわち，主要事実については，当事者による主張がなされない限り，裁判所は，これを判決の基礎とすることができないことである[183]。2 つ目は，主要事実について当事者の自白の拘束力が認められることである[184]。3 つ目は，いわゆる職権証拠調べの禁止であり，事実認定の基礎となる証拠は，当事者が申し出たものに限定されることである[185]。

弁論主義は，私的自治の原則のもと，当事者が紛争の解決を裁判所に求めた場合においても，その解決は当事者の意思を尊重したものにすることが望ましいとの思想に基づいている[186]。

また，課税処分取消訴訟は行政訴訟であり，行政事件訴訟法（以下「行訴法」という。）の適用を受ける。行訴法は民事訴訟法の特別法であり，「行政事件訴訟に関し，この法律〔筆者注：行訴法〕に定めがない事項については，民事訴訟の例による。」と規定されている（行訴法 7 条）。したがって，行政訴訟においても原則として弁論主義が適用されることになる。

---

3 巻-行政救済-』（有斐閣，1965 年）294 頁，鶴見・前掲注（161）302 頁。

[180] 泉＝大藤＝満田・前掲注（6）174 頁。なお，課税の根拠となった事実に関する証拠との距離を考慮に入れて，具体的な事案によって修正を加える必要性も指摘されている（金子・前掲注（1）1136 頁）。また，特別経費について納税者に立証責任があるとした裁判例として，大阪高判昭和 46 年 12 月 21 日税資 63 号 1233 頁がある。

[181] 判例として，最判昭和 38 年 3 月 3 日訟月 9 巻 5 号 668 頁参照。

[182] 新堂・前掲注（163）467 頁，伊藤（眞）・前掲注（164）314 頁以下，小林・前掲注（172）148 頁以下，三木＝笠井＝垣内＝菱田・前掲注（165）200-207 頁参照。

[183] 伊藤（眞）・前掲注（164）315 頁，小林秀之『民事訴訟法』（新世社，2013 年）303 頁，中野＝松浦＝鈴木・前掲注（166）216 頁。

[184] 伊藤（眞）・前掲注（164）315 頁，小林・前掲注（183）303 頁，中野＝松浦＝鈴木・前掲注（166）216 頁。

[185] 伊藤（眞）・前掲注（164）315 頁，小林・前掲注（183）303 頁，中野＝松浦＝鈴木・前掲注（166）216 頁。

[186] 新堂・前掲注（163）467 頁参照。

(2) 事実に関する弁論主義の適用範囲

弁論主義のもとでは，主要事実は，当事者が口頭弁論で陳述しない限り判決の基礎として採用することができない。もっとも，弁論主義の下においても，全ての事実についての主張が当事者に委ねられているのではない。この点，間接事実は，当事者が弁論として陳述したものでなくても，証言などによって弁論に顕出されたものであれば，判決の基礎にして良いと解されている[187]。これは，間接事実はあくまでも事実認定を基礎付ける事実であり，これまで当事者の主張に委ねるとすると，事実認定について裁判所が自由な心証で判断すべきとされていること（自由心証主義，民事訴訟法 247 条）が無意味になってしまうためである[188]。

なお，主要事実とは，権利関係の発生・障害・消滅・阻止などを導く実体法上の抽象的な法律要件に該当する具体的な事実をいう[189]。そして，間接事実とは，主要事実の存否を経験則によって推認させる具体的な事実をいう[190]。例えば，消費貸借契約の場合には，その成立要件として，①同種の物を返還するとの約束をしたこと，②金銭その他の物を受け取ること，の 2 つが規定されている（民法 587 条)。このような返還約束と物の交付が要件であり，これに直接該当する事実が主要事実（要件事実）である。そして，この場合の間接事実とは，例えば，金銭の交付という主要事実を推認させる事実として，貸手の銀行口座から 100 万円が引き落とされたという事実や借り手の銀行口座に同金額が入金されたような事実がこれに当たる。

このように弁論主義とは，あくまでも主要事実については，当事者の主張がない限り裁判所が判決をする上での判断対象とすることができないという原則である。そして，課税処分取消訴訟おいても，当事者は，主要事実について主張立証しなければならないことになる。

3. 評価的要件の意義

(1) 事実的要件と評価的要件

実体法に規定されている法律要件は，法的評価と関係があるものが少なくなく，およそ一般に，どこまでが事実でどこまでが評価か，といった問題に境界線を引くことは，困難な側面を有している。このように，事実と評価の区別は困難な問題を有するものであるが，例えば，消費貸借契約の要件である①返還約束と②物の交付のように，これに該当する事実があるか否かを問題にしている要件を事実的要件という[191]。

---

187 新堂・前掲注（163）472 頁，伊藤（眞）・前掲注（164）318 頁，最判昭和 27 年 12 月 25 日民集 6 巻 12 号 1240 頁，最判昭和 38 年 11 月 15 日民集 17 巻 11 号 1373 頁，最判昭和 46 年 6 月 29 日判タ 264 号 198 頁，最判昭和 55 年 2 月 7 日民集 34 巻 2 号 123 頁参照。

188 伊藤（眞）・前掲注（164）318 頁，小林・前掲注（183）312-314 頁参照。

189 新堂・前掲注（163）472-473 頁，中野＝松浦＝鈴木・前掲注（166）220-221 頁，三木＝笠井＝垣内＝菱田・前掲注（165）208 頁。

190 三木＝笠井＝垣内＝菱田・前掲注（165）208 頁。

191 伊藤滋夫＝岩﨑政明編『租税訴訟における要件事実論の展開』（青林書院，2016 年）10

これに対して，例えば，「信義誠実」（民法 1 条 2 項），「権利の濫用」（同法 1 条 3 項），「公序良俗」（同法 90 条），「正当な理由」（同法 110 条），「過失」（同法 709 条）などのように，いくつかの事実を総合して最終的にその評価が成立するか否かを問題とする要件を，評価的要件（規範的要件）という[192]。この点，税法における「不相当に高額」（法人税法 34 条 2 項），「不当に減少」（同法 132 条，同法 132 条の 2，所得税法 157 条等），「正当な理由」（通則法 65 条 4 項）なども評価的要件に該当するものである[193]。

実体法に定める要件が評価的要件の場合には，その主要事実が何であるかが問題となる。なぜならば，評価的要件の場合には，事実に該当するか否かだけの問題ではなく，いくつかの事実を総合して，そのような評価ができるか否かが問題となるためである[194]。

(2) 評価的要件の主要事実

評価的要件の主要事実については，2 つの見解の対立がある。1 つ目は，評価的要件の規範的評価自体を主要事実として，それを根拠づける具体的事実である評価根拠事実を間接事実とする見解である（以下「間接事実説」という）。2 つ目は，評価的要件の規範的評価自体は単なる法的判断であり，規範的評価を根拠づける具体的事実である評価根拠事実を主要事実とみる見解である（以下「主要事実説」という）[195]。そして，現在は，主要事実説が通説であると説明されている[196]。

主要事実説の論拠としては，主に，①「過失」などの評価的要件そのものが主要事実ならば，評価的要件である「過失」を直接証拠により証明できるはずであるが，「過失」を直接証明することはできないこと，②「過失があった」と主張するだけでは具体的な争点は不明であって，それで主張責任を果たしたとすることは相当ではないこと，③間接事実については弁論主義の適用がなく，裁判所は当事者の主張がなくともそれを認定することができるが，評価的要件についてそれを基礎付ける事実を間接事実と位置付けると，A 事実の過失を争っているのに，裁判所は B 事実の過失を認定することができ，当事者にとって不意打ちとなること，などが挙げられている[197]。

---

頁〔伊藤滋夫執筆部分〕参照。

192 藤田・前掲注（165）48 頁，司法研修所・前掲注（165）30 頁，伊藤滋夫『要件事実の基礎〔新版〕』（有斐閣，2015 年）291 頁。

193 伊藤＝岩﨑・前掲注（191）225 頁〔今村隆執筆部分〕参照。

194 藤田・前掲注（165）48 頁参照。

195 三木＝笠井＝垣内＝菱田・前掲注（165）213-214 頁，司法研修所・前掲注（165）30-31 頁，大島眞一「規範的要件の要件事実」判タ 64 巻 4 号（2013 年）24-25 頁，伊藤滋夫「評価的要件における判断の構造(1)要件事実・事実認定論における『事実と評価』の問題の一環として」ビジネス法務 17 巻 7 号（2017 年）151 頁参照。

196 加藤新太郎＝細野敦『要件実務の考え方と実務〔第 2 版〕』（民事法研究会，2006 年）19 頁，司法研修所編『新問題研究要件事実』（法曹会，2011 年）141 頁，三木＝笠井＝垣内＝菱田・前掲注（165）214 頁参照。

197 大島・前掲注（195）25 頁，司法研修所・前掲注（165）31 頁，難波孝一「規範的要

このように，評価的要件においては，規範的評価を根拠づける具体的な事実である評価根拠事実が主要事実であるとされている。また，これに対し，評価的要件においては規範的評価を根拠づける事実だけでなく，規範的評価の成立を妨げるような事実（評価障害事実）も存在する。評価障害事実は，その評価の成立を妨げるものであるから，これも主要事実であると考えられる。そして，その主張立証責任は，その規範的評価の成立を争う側の当事者にある事になる[198]。

したがって，評価的要件においては，主要事実である評価根拠事実が証明されたとしても，直ちに要件充足となるのではなく，その要件の充足は，規範的評価が成立するかどうかの法的価値判断を評価根拠事実と評価障害事実を踏まえた総合的な価値判断によることになる。この点において，事実的要件と異なる。

以上のような，課税処分取消訴訟の主張立証に関する一般的な理解を前提として，以下では，3 つの事例において，その当事者が，具体的に，主要事実として主張立証すべきことを整理する。

## 第 2 節　必要経費と行為計算否認規定

第 1 の事例は，次のようなものである。

> ①　個人事業主であるＸは，自らが代表者を務める同族会社Ａ社にその業務を委託したとして，その外注費を事業所得の金額の計算上必要経費に算入していた。これに対して税務署長は，その外注費を必要経費に算入することは，Ｘの税負担を不当に減少させる結果になるなどとして所得税法 157 条を根拠に課税処分をした。しかし，その後，取消訴訟においてその外注費は必要経費（所得税法 37 条）に該当しないという主張に差し替えた。

### 1.　所得税法 157 条 1 項の適用

#### (1) 行為計算否認規定の主要事実

事例①では，所得税法 157 条の行為計算否認規定を根拠に課税処分がされている。行為計算否認規定の核たる要件は，不当性要件である。

この不当性要件は，評価的要件にあたる。よって，「不当に減少」という規範的評価を根拠づける評価根拠事実が，主要事実となる。また，「不当に減少」という評価の成立を妨げる評価障害事実も主要事実であり，その主張立証責任は，その規範的評価の成立を争う側の当事者にある事になる。すなわち，行為計算否認規定が適用された場合には，課税処分の適法性を主張する国が，「不当に減少」の評価根拠事実を主張立証することになる。そして，納税者は，「不当に減少」の評価障害事実を主張立証することになる。

---

件・評価的要件」伊藤滋夫＝難波孝一編『民事要件事実講座（1)』（青林書院，2005 年）213 頁，伊藤＝岩﨑・前掲注（191）9-10 頁〔伊藤滋夫執筆部分〕参照。

[198] 司法研修所・前掲注（165）36 頁，難波・前掲注（197）221 頁。

(2) 国の主張立証

所得税法 157 条 1 項を根拠とした課税処分の適法性を主張する国は,取消訴訟において,抗弁として，その評価根拠事実を主張しなければならない。

事例①は，大阪高裁平成 30 年判決を素材としたものである。事案における国の主張に即して言えば，不当性要件の解釈は,「専ら経済的，実質的見地において当該行為又は計算が通常の経済人の行為として，不合理又は不自然であるか否かにより判断すべきである。」として経済的合理性基準によるとしている。そして，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とは異なっている場合も，経済的合理性を欠く行為等に当たるとするのが相当であると解している（独立当事者間基準)。

この解釈からすると，納税者がした取引は，独立当事者間の通常の取引と異なる取引であるという評価を基礎付ける事実が，評価根拠事実になる。

したがって，国は,「不当に減少」の評価根拠事実として，①ＸがしたＡ社の業務は，Ｘが営む個人事業の業務をＸ自身が行ったものにすぎず，それを本件会社に外注する必要はなかったこと，②その取引の実態はＸの個人事業に係る業務全般をＸ自らが行ったことについてＡ社に金銭を支払うというものにほかならないこと，③Ａ社が同族会社であるからこそ，Ｘの個人事業に係る業務をＡ社に外注し外注費を支払うという取引ができたこと，等を主張立証することになる。

(3) 納税者の主張立証

一方で，所得税法 157 条を根拠とした課税処分の違法性を主張する納税者は,「不当に減少」という評価の成立を妨げる評価障害事実を主張しなければならない。事案における納税者の主張に即して言えば，不当性要件の解釈は，経済的合理性基準によっている。この点，純経済人の行為として不合理・不自然であるという評価の成立を妨げる事実が評価障害事実となる。

したがって，納税者は，①業務を第三者である法人等に委託することは通常行われるものであること，②委託先が，Ｘが代表取締役を務めるＡ社であったとしても純経済人の行為として不自然なところはないこと，③その取引によってＸからＡ社に支払われた金額は，外注費として相当な金額であること，等を主張立証することになる。

2. 所得税法 37 条 1 項の適用

(1) 必要経費の課税要件

所得税法 37 条 1 項は，必要経費について,「その年分の不動産所得の金額，事業所得の金額又は雑所得の金額……の計算上必要経費に算入すべき金額は，別段の定めがあるものを除き，これらの所得の総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額及びその年における販売費，一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用（償却費以外の費用でその年において債務の確定しないものを除く。）

の額とする。」と規定している。この点，必要経費は，売上原価のように収入と直接対応させる費用（個別対応）と，販売費，一般管理費のようにその年分の費用（一般対応ないし期間対応）とに分かれる。

このうち，一般対応の費用は，「業務について生じた費用」であることが要件とされているから，ある支出がその業務について関連性を有するものであることが必要である[199]。また，所得税法 45 条 1 項は，家事費及びこれに関連する経費である家事関連費で政令に定めるものは必要経費に算入しないと定めている。そして，同条の委任を受けた所得税法施行令 96 条 1 号は，家事関連費のうち必要経費に算入することができるものについて，経費の主たる部分が「事業所得‥を生ずべき業務の遂行上必要」であることを要すると規定している。このことから，一般対応の費用は，ある支出がその業務の遂行上必要なものであることを要求している[200]。

したがって，一般対応の費用は，①ある支出をしたこと，②その支出が業務と合理的な関連性を有すること，③その支出が業務の遂行上必要であること，の 3 つの要件を充足したときに必要経費に算入されるものである。

(2) 必要経費の主要事実

上記の一般対応の費用に係る 3 つの要件を事実的要件･評価的要件の区分で整理すると，①は，支出という事実があるか否かを問題にしている要件であるから基本的には事実的要件といえる。これに対して，②及び③の要件は，「関連性を有する」又は「必要である」という評価の成否を問題とする要件であるから，評価的要件といえる。

この点，所得税法 37 条 1 項を根拠に必要経費を否認した場合には，取消訴訟において，国は，抗弁として「関連性を有する」又は「必要である」という評価の成立を妨げる評価障害事実を主張立証することになる。これに対して，納税者は，その評価が成立する評価根拠事実を主張立証することになる。

(3) 国の主張立証

事例①においては，外注費という支出をしていること，それがＸの事業と関連性を有する

---

199 東京高判平成 24 年 9 月 19 日判時 2170 号 20 頁参照。なお，一般対応の費用について直接の関連性を要求する裁判例や学説も存在する。そのような裁判例として，東京地判昭和 57 年 2 月 1 日税資 122 号 170 頁，青森地判昭和 60 年 11 月 5 日税資 147 号 326 頁，青森地判昭和 61 年 4 月 15 日訟月 33 巻 7 号 1993 頁，東京地判昭 63 年 12 月 14 日判タ 709 号 172 頁，東京地判平成 9 年 11 月 28 日税資 229 号 857 頁等がある。また，学説として，金子・前掲注（1）321 頁，松山修「所得税法第 37 条に規定する直接性に関する一考察」税大論叢 74 号（2012 年）231 頁等がある。

200 東京高判平成 24 年 9 月 19 日・前掲注（199），伊川正樹「判批」名城法学 64 巻 4 号（2015 年）77 頁，藤谷武史「必要経費の意義と範囲」日税研論集 74 号（2018 年）186-187 頁参照。

ことは，当事者が認めるところであるから，自白が成立することになり（民事訴訟法 179 条），立証は不要となる。この点，国は，「その支出が業務の遂行上必要である」という評価の成立を妨げる評価障害事実を主張立証しなければならない。

そこで，国は，課税処分の適法性を基礎付ける評価障害事実として，①Ｘは個人事業主としてＡ社に業務を外注し，Ａ社に外注費を支払った上で，Ｘ自身がその業務に従事していたこと，②その業務に従事していたのはＸのみであったこと，③Ａ社は，その業務の遂行に必要な設備，販売登録及び保安機関の認定を有していなかったこと，④Ｘは，その業務に従事するに当たり，自ら保有する車両等の設備を使用し，その経費も自身が全て負担していたこと，等を主張立証することになる。

(4) 納税者の主張立証

一方で，納税者は「その支出が業務の遂行上必要である」という評価の成立を基礎付ける評価根拠事実を主張しなければならない。この点，納税者は，①外注費の支払いについて，ＸとＡ社との間に有効な法律行為（取引）が存在すること，②その取引に基づいてＡ社が業務に従事しているという実態があること，③その取引に基づく業務の遂行に対して，ＸからＡ社に対して対価が支払われ，Ａ社においてはこれが売上げとして計上されていること，④ＸはＡ社がその業務に従事していることにより，事業所得を得ることができていること，等を主張立証することになる。

以上のような，事例①における当事者の主張立証を整理すると，以下のようになる。

図 2　事例①における主張立証の整理

| | 所得税法 157 条 1 項が適用される場合 | 所得税法 37 条 1 項が適用される場合 |
|---|---|---|
| 国の主張立証 | ①ＸがしたＡ社の業務は，Ｘが営む個人事業の業務をＸ自身が行ったものにすぎず，それをＡ社に外注する必要はなかったこと<br>②その取引の実態はＸの個人事業に係る業務全般をＸ自らが行ったことについてＡ社に金銭を支払うというものにほかならないこと<br>③Ａ社が同族会社であるからこそＸの個人事業に係る業務をＡ社に外注し外注費を支払うという取引ができたこと<br>（「不当に減少」の評価根拠事実） | ①Ｘは個人事業主としてＡ社に業務を外注し，Ａ社に外注費を支払った上で，Ｘ自身がその業務に従事していたこと<br>②その業務に従事していたのはＸのみであったこと<br>③Ａ社は，その業務の遂行に必要な設備，販売登録及び保安機関の認定を有していなかったこと<br>④Ｘは，その業務に従事するに当たり，自ら保有する車両等の設備を使用し，その経費も自身が全て負担していたこと<br>（「業務の遂行上必要である」ことの評価障害事実） |

| | | |
|---|---|---|
| 納税者の主張立証 | ①業務を第三者である法人等に委託することは通常行われるものであること<br>②委託先が，Xが代表取締役を務めるA社であったとしても純経済人の行為として不自然なところはないこと<br>③その取引によってXからA社に支払われた金額は，外注費として相当な金額であること<br>（「不当に減少」の評価障害事実） | ①外注費の支払いについて，XとA社との間に有効な法律行為（取引）が存在すること<br>②その取引に基づいてA社が業務に従事しているという実態があること<br>③その取引に基づく業務の遂行に対して，XからA社に対して対価が支払われ，A社においてはこれが売上げとして計上されていること<br>④XはA社がその業務に従事していることにより，事業所得を得ることができていること<br>（「業務の遂行上必要である」ことの評価根拠事実） |

（筆者作成）

第3節　役員給与と行為計算否認規定

第2の事例は，次のようなものである。

② 同族会社X社は，その代表者Aがその配偶者Bに対し交際費として支出した金額を損金の額に算入していた。これに対し，税務署長は，本件交際費はX社の代表者がその配偶者に対し個人的に支出したものであり役員給与（役員賞与）に当たるとして法人税法34条1項を根拠に損金算入を否認して課税処分をした。しかし，その後，取消訴訟においてその処分の根拠を法人税法132条に差し替えて主張した。

1. 法人税法34条1項の適用

(1) 役員給与と交際費等の区分

事例②では，X社は，代表者Aの配偶者であるBに対して支出した金額を，交際費等（租税特別措置法（以下「措置法」という。）61条の4第4項）として，損金の額に算入していた。これに対して，税務署長は，その支出した金額はAに対する役員給与に該当するとして，法人税法34条1項により損金算入を否認した。

この点，法人税法34条1項を根拠とした課税処分の取消訴訟においては，納税者がその支出金額が交際費等に該当することを主張立証し，国がその支出金額が役員給与に該当することを主張することになる。なお，事例②において，交際費等に該当する場合にはその支出金額は定額控除限度額（措置法61条の4第2項1号）の範囲内であり，役員給与に該当する場合には定期同額給与（法人税法34条1項1号），事前確定届出給与（同項2号），業績連動給与（同項3号）のいずれにも該当しないものとする。

ア　役員給与の意義

平成 18 年度改正により，法人がその役員に対して支給する給与は，原則として，損金の額に算入されないことになった（法人税法 34 条 1 項)。また，例外として損金算入される役員給与は，①定期同額給与，②事前確定届出給与，③業績連動給与の 3 つとなった。そして，役員給与とは，「債務の免除による利益その他の経済的な利益を含む」ものである（同法 34 条 4 項)。

この点，役員給与には，金銭で支払われるもののほか，無利息融資や低額譲渡などによりその役員に対して与えた経済的利益が含まれることになる。具体的には，①役員等から債務を無償で引き受けた場合におけるその引き受けた債務の額に相当する金額や，②役員等のために個人的費用を負担した場合におけるその費用の額に相当する金額も，役員給与に含まれることになる（法人税基本通達 9-2-9 参照)。

イ　交際費等の課税要件と主要事実

交際費等の意義に関する定義規定そのものはない。ただし，措置法 61 条の 4 第 4 項には「交際費等とは，交際費，接待費，機密費その他の費用で，法人が，その得意先，仕入先その他事業に関係のある者等に対する接待，供応，慰安，贈答その他これらに類する行為……のために支出するもの」をいうと規定されている。

交際費等は，一般に，得意先との親睦を密にして取引関係の円滑な進行を図るものとして理解される。この点，ある支出が交際費等に該当するというためには，支出する法人の側で取引を円滑に進行するという目的を有していることは必要であるが，それのみではなく，その支出の相手方が，それによって利益を受けていると認識できる客観的状況のもとで支出されていることが必要であると解される[201]。

したがって，ある支出が交際費等に該当するというためには，①「支出の相手方」が事業に関係のあるものであること，②「支出の目的」が取引関係の相手方との親睦の度を密にして取引関係の円滑な進行を図ること[202]，③「行為の態様」が接待，供応，慰安，贈答その他これらに類する行為であること，の 3 つの要件を充足しなければならない[203]。

この交際費等の範囲に関する 3 つの要件を事実的要件･評価的要件の区分で整理すると，3 つの要件は，それぞれの事実があるか否かを問題にしている要件であるから基本的には事実的要件といえる。したがって，ある支出が交際費等に該当すると主張する納税者は，その支出が，上記の 3 つの要件を満たすものであるという事実を主張立証することになる。

---

[201] 金子・前掲注（1）433 頁，辻美恵枝「判批」中里実＝佐藤英明＝増井良啓＝渋谷雅弘＝渕圭吾編『租税判例百選〔第 7 版〕』（有斐閣，2021 年）123 頁参照。

[202] なお，2 要件説を採る裁判例として，東京高判昭和 52 年 11 月 30 日行集 28 巻 11 号 1257 頁，東京高判平成 5 年 6 月 28 日行集 44 巻 6＝7 号 506 頁，東京地判平成 14 年 9 月 13 日税資 252 号順号 9189 がある。

[203] 谷口勢津夫は「三要件説の方が法文の文言により忠実な見解といえよう。」と述べている（谷口・前掲注（1）468 頁)。

(2) 国の主張

以上によれば，法人税法 34 条 1 項を根拠とした課税処分の適法性を主張する国は，その支出が交際費等には該当せず，役員給与に該当することを主張立証することになる。この点，国は，①Ｘ社が交際費として支出した金額はいずれもＡがＢに対し支出したものであること，②その支出の内容はＸ社の業務とは関連のない支出であること，③その支出はＡ個人が支出すべき費用をＸ社に支出させたものと認められること，を主張立証することになる。

(3) 納税者の主張

これに対し，納税者は，その支出は役員給与には該当せず，交際費等に該当することを主張立証することになる。この点，納税者は，①金銭の支出の相手方であるＢは，Ｘ社の業務を補助しておりＸ社の売上げに大きく貢献している者であること（支出の相手方），②金銭を支出したＸ社の目的は円滑な取引関係を維持することにあること（支出の目的），③その金銭の支出はＢの歓心を買う態様のものであったこと（行為の態様），を主張立証することになる。

2. 法人税法 132 条 1 項の適用

(1) 国の主張立証

事例②は，東京高裁平成 22 年判決を素材としたものである。事案における国の主張に即して言えば，不当性要件の解釈は，「専ら経済的，実質的見地において当該行為又は計算が通常の経済人の行為として，不合理又は不自然であるか否かにより判断すべきである。」として経済的合理性基準によるとしている。この解釈によれば，純経済人の行為として不合理・不自然であるという評価を基礎付ける事実が評価根拠事実となる。

したがって，国は，①Ｘ社はＡが負担すべき金額を交際費として支出することによりＸ社の法人税の負担を減少させていること，②Ｘ社及びＢの営む会社の事業活動の経済的実態は，Ａ及びＢの個人的な共同事業と同視できるものであること，③ＡとＢとの間に親睦の度を密にして取引関係の円滑な進行を図るために交際費等を支出することを必要とする特段の事情を認めることはできないこと，等を主張立証することになる。

(2) 納税者の主張立証

これに対して，納税者は，純経済人の行為として不合理・不自然であるという評価を妨げる評価障害事実を主張立証することになる。この点，納税者は，①ＢはＸ社の売上げに大きく貢献し，重要な取引関係者であるという実態があること，②Ｘ社はＢとの間に取引関係を維持することを必要とする特段の事情があること，③支出先がＸ社の代表者であるＡの配偶者Ｂであったとしても純経済人の行為として不自然なところはないこと，等を主張立証することになる。

以上のような，事例②における当事者の主張立証を整理すると，以下のようになる。

図 3　事例②における主張立証の整理

| | 法人税法 132 条 1 項が適用される場合 | 法人税法 34 条 1 項が適用される場合 |
|---|---|---|
| 国の主張立証 | ①Ｘ社はＡが負担すべき金額を交際費として支出することによりＸ社の法人税の負担を減少させていること<br>②Ｘ社及びＢの営む会社の事業活動の経済的実態は，Ａ及びＢの個人的な共同事業と同視できるものであること<br>③ＡとＢとの間に親睦の度を密にして取引関係の円滑な進行を図るために交際費等を支出することを必要とする特段の事情を認めることはできないこと<br>（「不当に減少」の評価根拠事実） | ①Ｘ社が交際費として支出した金額はいずれもＡがＢに対し支出したものであること<br>②その支出の内容はＸ社の業務とは関連のない支出であること<br>③その支出はＡ個人が支出すべき費用をＸ社に支出させたものと認められること<br>（役員給与に該当することの要件事実） |
| 納税者の主張立証 | ①ＢはＸ社の売上げに大きく貢献し，重要な取引関係者であるという実態があること<br>②Ｘ社はＢとの間に取引関係を維持することを必要とする特段の事情があること<br>③支出先がＸ社の代表者であるＡの配偶者Ｂであったとしても純経済人の行為として不自然なところはないこと<br>（「不当に減少」の評価障害事実） | ①金銭の支出の相手方であるＢは，Ｘ社の業務を補助しておりＸ社の売上げに大きく貢献している者であること（支出の相手方）<br>②金銭を支出したＸ社の目的は円滑な取引関係を維持することにあること（支出の目的）<br>③その金銭の支出はＢの歓心を買う態様のものであったこと（行為の態様）<br>（交際費等に該当することの要件事実） |

（筆者作成）

第 4 節　行為計算否認規定と組織再編成に係る行為計算否認規定

第 3 の事例は，次のようなものである。

③　同族会社Ｘ社は，国際的なグループ法人の組織再編の一環として行われた資金の借入れに係る支払利子を損金の額に算入していた。これに対し，税務署長は，その支払利子を損金の額に算入することは，Ｘ社の税負担を不当に減少させる結果になるなどとして法人税法 132 条（同族会社等の行為計算否認規定）を根拠に課税処分をした。しかし，その後，取消訴訟において課税処分の根拠を法人税法 132 条の 2（組織再編成に係る行為計算否認規定）に差し替えて主張した。

1.　法人税法 132 条 1 項の適用

(1) 国の主張

法人税法 132 条 1 項を根拠とした課税処分の適法性を主張する国は，「不当に減少」という評価を成立させた評価根拠事実を主張しなければならない。

事例③は，東京高裁令和 2 年判決を素材としたものである。事案における国の主張に即して言えば，不当性要件の解釈は，「専ら経済的，実質的見地において当該行為又は計算が通常の経済人の行為として，不合理又は不自然であるか否かにより判断すべきである。」として経済的合理性基準によるとしている。そして，これを踏まえた上で，(a)同族会社の具体的な行為・計算が異常ないし変則的であるといえるか否か，(b)その行為・計算を行ったことにつき租税回避以外に正当で合理的な理由ないし事業目的があったと認められるか否かによって判断すべきであるとしている。これは，経済的合理性基準の判断枠組みに関する金子宏の見解と同様のものである（租税回避基準)。

この解釈によれば，経済的合理性の有無は，上記(a)及び（b）によって判断されることになる。したがって，国は，その評価根拠事実として，①本件組織再編取引等によってグループ内の実質的な支配関係に変更は生じていないこと，②本件組織再編取引等によりＸ社に収益や資産の増加をもたらすこともなく，多額の負債を負担させることにより利益の減少だけが見込まれることとなっていること，③本件組織再編取引等と本件借入れには，租税回避目的があったこと，等を評価根拠事実として主張立証することになる。

(2) 納税者の主張

これに対して，事案における納税者の主張によれば，経済的合理性の有無は，(a)法人税の負担が減少するという利益を除けばその行為又は計算によって得られる経済的利益がおよそないといえるか，あるいは，(b)その行為又は計算を行う必要性を全く欠いているといえるかという観点から判断すべきであるとしている（相応性基準)。

この解釈によれば，経済的合理性の有無は，上記(a)及び（b）によって判断されることになる。したがって，評価障害事実を主張する納税者は，①組織再編取引等における資金の移動について，財務関連取引が私法上有効に存在する取引であること，②組織再編取引は，グループ内の関連会社の関係を整理して事業を効率化するとともに財務上の利益を図るために実施されたものであること，③実際に，組織再編取引等によりグループ全体の財務状況がより適正化されたこと，④組織再編取引等は，Ｘ社にとっても経済的利益をもたらすものであること，等を評価障害事実として主張立証することになる。

2. 法人税法 132 条の 2 の適用

(1) 組織再編成に係る行為計算否認規定の主要事実

組織再編成に係る行為計算否認規定(法人税法 132 条の 2)は，不当性要件を用いており，これは評価的要件にあたる。また，同条に関する最高裁平成 28 年判決の判示に従えば，その主要事実は，次のようになる。

まず，最高裁平成 28 年判決は，「不当に減少」の解釈は，制度濫用基準によるとしている。そして，濫用の有無の判断にあたっては，①行為又は計算の不自然性，②そのような行為又は計算を行うことの合理的な理由となる事業目的等の有無の 2 点を特に重視して考慮すべきであると判示している。

すなわち，最高裁平成 28 年判決は，不当性要件という評価的要件を「濫用」という規範的評価を要する要素を含む「濫用要件」と呼ぶべき評価的要件に言い換えている[204]。そして，ここで挙げられた，①その行為又は計算が，組織再編成を利用して税負担を減少させることを意図したものであるといえる事実，②その行為又は計算が，組織再編税制に係る各規定の本来の趣旨及び目的から逸脱する態様でその適用を受けるもの又は免れるものであると認められる事実，が「濫用」の評価根拠事実になる。

(2) 国の主張

法人税法 132 条の 2 を根拠とした課税処分の適法性を主張する国は，「不当に減少」という評価を成立させた評価根拠事実を主張しなければならない。そして，最高裁平成 28 年判決を前提とすると，国は，その評価根拠事実として，①組織再編取引等は，通常想定されない組織再編成の手順や方法に基づくものであり，その態様が不自然なものであること，②組織再編取引等は，組織再編税制の趣旨及び目的から逸脱する態様でその適用を受けるものであること，③借入れを含む組織再編取引等は，借入金利子の支払いにより，X社の法人税の負担を減少させること以外に合理的な理由といえるような事業目的その他の事情があったとは認められないこと，を主張立証することになる。

(3) 納税者の主張

これに対して，法人税法 132 条の 2 を根拠とした課税処分の違法性を主張する納税者は，「不当に減少」という評価の成立を妨げる評価障害事実を主張しなければならない。この点，納税者は，その評価障害事実として，①組織再編取引等は，通常想定される手順や方法により行われたものであること，②組織再編取引等は，実態を伴うものであること，③借入れを含む組織再編取引等を行ったことにつき，合理的な理由ないし事業目的その他の事情があると認められること，を評価障害事実として主張立証することになる。

以上のような，事例③における当事者の主張立証を整理すると，以下のようになる。

---

[204] 谷口・前掲注（2）41 頁参照。

図 4　事例③における主張立証の整理

| | 法人税法 132 条 1 項が適用される場合 | 法人税法 132 条の 2 が適用される場合 |
|---|---|---|
| 国の主張立証 | ①本件組織再編取引等によってグループ内の実質的な支配関係に変更は生じていないこと<br>②本件組織再編取引等によりＸ社に収益や資産の増加をもたらすこともなく，多額の負債を負担させることにより利益の減少だけが見込まれることとなっていること<br>③本件組織再編取引等と本件借入れには，租税回避目的があったこと<br>（「不当に減少」の評価根拠事実） | ①組織再編取引等は，通常想定されない組織再編成の手順や方法に基づくものであり，その態様が不自然なものであること<br>②組織再編取引等は，組織再編税制の趣旨及び目的から逸脱する態様でその適用を受けるものであること<br>③借入れを含む組織再編取引等は，借入金利子の支払いにより，Ｘ社の法人税の負担を減少させること以外に合理的な理由といえるような事業目的その他の事情があったとは認められないこと<br>（「不当に減少」の評価根拠事実） |
| 納税者の主張立証 | ①組織再編取引等における資金の移動について，財務関連取引が私法上有効に存在する取引であること<br>②組織再編取引は，グループ内の関連会社の関係を整理して事業を効率化するとともに財務上の利益を図るために実施されたものであること<br>③実際に，組織再編取引等によりグループ全体の財務状況がより適正化されたこと<br>④組織再編取引等は，Ｘ社にとっても経済的利益をもたらすものであること<br>（「不当に減少」の評価障害事実） | ①組織再編取引等は，通常想定される手順や方法により行われたものであること<br>②組織再編取引等は，実態を伴うものであること<br>③借入れを含む組織再編取引等を行ったことにつき，合理的な理由ないし事業目的その他の事情があると認められること<br>（「不当に減少」の評価障害事実） |

（筆者作成）

第 5 節　小括

1.　課税処分取消訴訟における主張立証

(1) 立証責任の分配

租税訴訟は大部分が税額の多寡の争いで，租税債権債務関係を定めた税法の解釈適用が中心的争点であることから，民事訴訟における債務不存在確認請求と似た側面を持ってい

る。この点，租税訴訟は，民事訴訟における主張立証責任の分配の基準が比較的馴染みやすい分野と言えるものである。

裁判所は，課税処分取消訴訟における立証責任の分配について，その立場を明言していないものの，法律要件分類説を前提とした考え方に立っていると思われる。この考え方によれば，課税処分の権利発生事実は国が，権利障害及び権利消滅事実は納税者が立証責任を負うことになる。また，学説で立証責任の分配について議論はあるが，いずれの見解によっても，原則として，課税処分の適法性を主張する国が，課税処分の根拠となった事実について立証責任を負うという結論になる。

(2) 主張立証の対象

弁論主義のもとでは，主要事実は，当事者が口頭弁論で陳述しない限り判決の基礎として採用することができない。この点，課税処分取消訴訟においても，その当事者は，主要事実について，主張立証しなければならないことになる。

また，実体法に規定されている法律要件は，事実的要件と評価的要件に分類することができる。評価的要件とは，「信義誠実」（民法 1 条 2 項），「過失」（同法 709 条）など，いくつかの事実を総合して最終的にその評価が成立するか否かを問題とする要件をいう。

評価的要件の場合には，その規範的評価を根拠づける具体的事実である評価根拠事実が主要事実であると考えられている。これは，「過失」などの規範的評価は，直接証明することはできないことなどの理由による。また，評価的要件においては，規範的評価の成立を妨げる評価障害事実も存在する。評価障害事実は，その評価の成立を妨げるものであるから，これも主要事実である。そして，その主張立証責任は，その規範的評価の成立を争う側の当事者にあることになる 。

この点，評価的要件においては，主要事実である評価根拠事実が，一方の当事者により証明されたとしても，直ちに要件充足となるのではない。評価的要件の充足は，規範的評価が成立するかどうかの法的価値判断を，評価根拠事実と評価障害事実を踏まえた総合的な価値判断によることになる。

2.　3 つの事例における主張立証

行為計算否認規定は，「不当に減少」という評価的要件を用いている。この点，行為計算否認規定を根拠とした課税処分の適法性が争われた場合には，国は，「不当に減少」という評価の根拠となる評価根拠事実を主張することになる。また，納税者は，「不当に減少」という評価の成立を妨げる評価障害事実を主張することなる。そして，不当性要件を充足するか否かの判断は，評価根拠事実と評価障害事実を踏まえた総合的な価値判断によることになる

本章では，3 つの事例において，その当事者が，具体的に何を主張立証すべきであるのかを整理した。そして，各節の最後に整理した通り，いずれの事例においても，行為計算否認

規定の理由の差替えにより，その当事者が主張立証すべき主要事実が変わることになる。

このように主張立証すべき主要事実が変われば，納税者は，新たな主張立証を準備する必要に迫られることになる。また，それまでに収集した証拠や準備した主張立証も無駄になる恐れがある。これは，納税者を取消訴訟において不利に扱うものになると考えられる。

しかしながら，既に確認した通り，裁判例において，行為計算否認規定の理由の差替えは，基本的課税要件事実の同一性の範囲内であれば，納税者に格別の不利益を与えることにはならないという理由により，認められている。

そこで，次章では，行為計算否認規定の理由の差替えに関する学説の整理・検討を行う。そして，それぞれの学説においてどのような論拠により，行為計算否認規定の理由の差替えを肯定・否定しているのかを明らかにする。

## 第 4 章　行為計算否認規定の理由の差替えに関する学説

本章では，行為計算否認規定の理由の差替えに関する学説を検討する。そして，それぞれの見解において，何を基準として理由の差替えの可否を判断しているのかを明らかにする。

### 第 1 節　肯定説

#### 1.　内容

行為計算否認規定の理由の差替えについて，基本的課税要件事実の同一性が認められる範囲内では，納税者に格別の不利益を与えることにはならないとして，これを認める見解がある（以下，この見解を「肯定説」という）。この見解は，第 1 章で確認した通り，行為計算否認規定の理由の差替えについて，裁判例が採る立場である。

肯定説は，行為計算否認規定の理由の差替えを，他の理由の差替えの場合と同様の論拠により認めるものである。すなわち，肯定説の論拠は次のようなものである。

まず，肯定説では，課税処分取消訴訟の審理を，民事訴訟における債務不存在確認訴訟に類似するものとして捉えている[205]。そして，課税処分取消訴訟の審判の対象は，当該処分により認定された課税標準等が客観的に存在するか否かによって，違法性の存否を明らかにすることであると解している[206]。このことから肯定説では，国は，口頭弁論終結に至るまで，当該処分で認定した課税標準等が，客観的に存在することを根拠づけるすべての資料とそれによる認識判断を主張することができるとしている[207]。

また，肯定説は，実定法上，理由の差替えを制限する法律上の規定は，民事訴訟法 156 条や同法 157 条などの規定のみであり，規定のない場合に理由の差替えが制限されるものではないとの前提に立っている。

しかしながら，法が，課税処分に際し理由付記を要求している趣旨から，無制限に理由の差替えが認められるのは，適切ではない[208]。この点，肯定説では，理由付記制度の趣旨から，処分理由の基礎となる基本的課税要件事実に同一性が認められ，納税者に格別の不利益を与えないものであれば，理由の差替えは認められると解している。

このように肯定説は，最高裁昭和 56 年判決以後の裁判例において，理由の差替え一般について採られている立場に倣うものである。そして，行為計算否認規定の理由の差替えにおいても，基本的課税要件事実の同一性が認められるとして，その理由の差替えを認める見解である。

#### 2.　「基本的課税要件事実の同一性」の意義

肯定説を採る裁判例では，基本的課税要件事実の同一性を基準として，理由の差替えの可

---

[205] 中尾・前掲注（6）201-202 頁，泉＝大藤＝満田・前掲注（6）98-99 頁。
[206] 松沢・前掲注（31）51 頁参照。
[207] 松沢・前掲注（31）51 頁参照。
[208] このような見解として，松沢・前掲注（31）65-72 頁参照。

否を判断している。そこで，以下では，肯定説を採る裁判例において，基本的課税要件事実の同一性をどのように捉えているのか確認する。

(1) 徳島地裁平成 5 年 7 月 16 日判決

ア　概要

徳島地裁平成 5 年 7 月 16 日判決[209]では，Ｘ社が神社に対してした寄附金につき，その寄附の主体はＸ社であるが，Ｘ社の役員であるＡが負担すべき費用をＸ社に負担させたとして，法人税法 132 条の規定を適用して寄附金の損金算入を否認した。しかし，その後取消訴訟において，寄附の主体はＸ社ではなく，当該寄付金はＡ個人が負担すべき費用を立替えているものであるとして法人税法 35 条（平成 18 年度税制改正により廃止）に定める役員賞与に当たると主張した。

イ　裁判所の判断

このような行為計算否認規定の理由の差替えについて，裁判所は，「被告は，昭和 60 年 9 月期分及び昭和 62 年 9 月期分に係る各更正通知書の更正の理由に，『法人税法第 132 条第 1 項の規定を適用し，寄付金を大塚正士〔筆者注：A〕に対する役員賞与として損金算入を否認した』旨記載していることが認められる。しかし，この更正理由書の更正理由は，本件訴訟において被告が主張するような理由を掲げて，本件寄付金はＡ個人が負担すべきであったものをＸ社が負担したものであるとした上，このような行為が可能であったのはＸが同族会社であるという特殊性に由来するものであるとして，前記結論を導いていることが明らかである。このような場合，更正理由書の付記理由と本件訴訟において被告が主張する理由との間には，基本的な課税要件事実の同一性があり，原告らの手続的権利に格別の支障はないものというべきである」と判示している。

すなわち，裁判所は，いずれの規定を適用する場合においても，Ｘ社が支出した寄附金をＡ個人に対する役員賞与として損金算入を否認することになるのであるから，基本的課税要件事実の同一性が認められるとしている。

(2) 最高裁平成 18 年 1 月 24 日第三小法廷判決

ア　概要

最高裁平成 18 年 1 月 24 日第三小法廷判決[210]では，Ｘ社が現物出資によりオランダに設立した 100％子会社であるＡ社の株主総会において，Ｂ社に対して時価より低額で株式を割

---

[209] 徳島地判平成 5 年 7 月 16 日・前掲注（8），高松高判平成 8 年 2 月 26 日税資 215 号 672 頁，最判平成 12 年 1 月 27 日税資 246 号 303 頁。

[210] 東京地判平成 13 年 11 月 9 日・前掲注（9），東京高判平成 16 年 1 月 28 日・前掲注（9），最判平成 18 年 1 月 24 日・前掲注（9），東京高判平成 19 年 1 月 30 日・前掲注（9）。

り当てる旨の決議を行い，増資を行った（以下「本件増資」という）。これに対して，税務署長は，法人税法 132 条の規定を適用して，X社が保有していたA社株式の資産価値を何らの対価も得ずにB社に移転させたとして，その移転した資産価値相当額をB社に対する寄附金と認定し，課税処分を行った。しかし，その後，第一審の第 6 回口頭弁論期日，第 6 準備書面に基づく陳述により法人税法 22 条 2 項（無償による資産の譲渡）の適用を主位的主張とする主張へと差し替えた。

イ　裁判所の判断

このような行為計算否認規定の理由の差替えについて，裁判所[211]は，法人税法 132 条を適用する場合においても，同法 22 条 2 項を適用する場合においても，「本件増資によりX社とB社の持株割合に変化を生じた事実」が適用対象となることに相違はなく，「本件においては，本件両処分以来，対象事実そのものは当事者双方に明確であり，対象事実をどのように評価するかが論争の中心であったということができる」として，両規定の課税要件の関係及び本件事実関係に鑑みると，更正の理由を変更することも許容されると解すべきであると判示している。

すなわち，裁判所は，いずれの規定を適用する場合においても「本件増資によりX社とB社の持株割合に変化を生じた事実」を否認の対象とすることには変わりはなく，それをどう評価するかが変わるに過ぎないのであるから，基本的課税要件事実の同一性が認められるとしている。

(3) 東京高裁平成 22 年判決

ア　概要

東京高裁平成 22 年判決[212]の事案の概要は，第 1 章第 1 節で述べたとおりである。

イ　裁判所の判断

行為計算否認規定の理由の差替えについて，裁判所は，「本件更正理由と本件訴訟においてYが主張する処分理由とは，本件交際費の支出という同一の具体的事実を対象とするものであることには変わりはなく，前者と後者とは当該支出の評価を異にするものにすぎないのであって，本件訴訟においてYの上記主張の提出を許しても，本件各更正処分を争うにつき被処分者たるXに格別の不利益を与えるものとはいえない。」として，理由の差替えを認めている。

すなわち，裁判所は，いずれの規定を適用する場合においても，本件交際費の支出という同一の具体的事実を対象とすることには変わりはないのであるから，基本的課税要件事実

---

211 東京高判平成 19 年 1 月 30 日・前掲注（9）。

212 横浜地判平成 22 年 3 月 24 日・前掲注（15），東京高判平成 22 年 8 月 26 日・前掲注（15）。

の同一性が認められるとしている。

以上のように，肯定説を採る裁判例を概観すると，裁判所は，行為計算否認規定の理由の差替えをしても，その否認の対象となる事実が同一であれば，基本的課税要件事実の同一性が認められると解しているようである。そして，否認の対象となる事実が同一であれば，納税者に格別の不利益を与えるものではないと解している。

3. 検討

以上のように，肯定説は，行為計算否認規定の理由の差替えについて，基本的課税要件事実の同一性が認められる範囲内であれば，納税者に不利益を与えることはないとして，行為計算否認規定の理由の差替えを肯定する見解である。また，その否認の対象となる事実が同一であれば，基本的課税要件事実の同一性が認められると捉えているようである。

しかしながら，肯定説には，以下のような3つの問題がある。

(1) 基本的課税要件事実の同一性の捉え方の問題

ア 基本的課税要件事実の同一性の意義

理由の差替えに関する裁判例においては，当初の処分理由と差替え後の理由との間に，基本的課税要件事実の同一性が認められれば，納税者に格別の不利益を与えることにはならないとして，理由の差替えを許容している。

これは，基本的課税要件事実の同一性が認められれば，納税者は，当該争点及びその周辺の主張立証を準備し証拠を保全しておくだろうとの期待が可能であるから，理由の差替えを許しても，不服申立段階における納税者の期待を侵害することにはならず，納税者に格別の不利益を与えるものではないとするものである[213]。

そして，肯定説を採る裁判例は，否認の対象となる事実が同一であれば，納税者に対して不利益を与えることにはならないとの期待のもと，行為計算否認規定の理由の差替えを認めている。

イ 問題点

しかしながら，肯定説における，基本的課税要件事実の同一性の捉え方には問題がある。

肯定説を採る裁判例は，行為計算否認規定の理由の差替えをしても，その否認の対象となる事実が同一であれば，納税者に不利益を与えるものではないと解しているようである。

（ア）主張立証の変更をもたらすこと

しかしながら，行為計算否認規定の理由の差替えでは，いずれの規定を適用するかによって，否認の対象となる事実をどう評価して，どのように主張立証するかが異なることになる。

---

[213] 清野・前掲注（22）92頁参照。

この点，否認の対象となる事実が同一であることをもって，納税者に格別の利益を与えるものではないとすることには問題がある。

すなわち，行為計算否認規定が適用された場合には，納税者は，その否認の対象となる事実が，税負担を「不当に減少」させるものではないと評価して，主張立証することになる。また，行為計算否認規定は，納税者が実際に行った取引が異常なものであるとして，正常な取引に引き直して課税をするものである。そこで，納税者は，その否認の対象となる事実が，異常なものではないと評価されるべき事実を，主張立証することになる。具体的には，第3章の各節の最後に整理したような主張立証をすることになる。

他方で，個別規定が適用された場合には，その規定の課税要件に定める事実の有無や評価の成否を主張立証することになる。そして，個別規定は納税者が実際に行った取引を前提として課税を行うものである。そこで，納税者は，その否認の対象となる事実が個別規定の課税要件に該当すること（若しくはしないこと）を主張立証することになる。

このように，行為計算否認規定の理由の差替えは，その否認の対象となる事実をどう評価して主張立証するかが異なる。そして，納税者に，このような主張立証の変更をもたらすことは，取消訴訟において新たな争点を提示するものというべきである[214]。また，訴訟段階に至って新たな争点が提示されれば，納税者に新たな主張立証を考え必要な証拠を準備する必要が生じる。これにより納税者は過重な負担を課され，権利救済の道を狭められることになる。

（イ）基本的課税要件事実の同一性が広義であること

また，行為計算否認規定と個別規定・組織再編成に係る行為計算否認規定では，その課税要件及び課税要件事実は異なるものであるから，「基本的課税要件事実の同一性」が認められるということはできない。

また，肯定説を採る裁判例は，「基本的課税要件事実の同一性」の意味を「否認の対象となる事実が同一であること」と広く解釈することで，差替えを許容しているように思われる。しかし，最高裁昭和56年判決は，不動産の取得価額が申告額より低額であるとしていたのを，不動産の販売価額が申告額より多額であるとの理由に差し替えたとしても，「右更正処分を争うにつき被処分者たる上告人に格別の不利益を与えるものではない」としている。これは，個別の事案において，納税者の攻撃防御に不利益を与えない限り，例外として，差替えを許容しても良いということのように考えることができる。

このように考えるならば，行為計算否認規定の理由の差替えで，否認の対象となる事実が同一であることをもって，納税者に格別の不利益を与えるものではないと解することには問題がある。「基本的課税要件事実の同一性」が認められるか否かは，個別の事案において検討する必要があるように思われる。この点，行為計算否認規定の理由の差替えは，納税者

---

[214] 田中・前掲注（10）（税法学546号）198頁参照。

の主張立証に与える影響を考慮して，納税者に与える不利益の有無を検討する必要があるのではないであろうか。これについては，第5章で検討する。

(2) 行為計算否認規定の適用権限の問題

行為計算否認規定には，その主体として，「税務署長は，……」と規定されている（所得税法157条，法人税法132条等参照)。その文理に照らせば，行為計算否認の権限は，税務署長に更正・決定権限の一環として与えられているものである。つまり，その発動は，課税処分を行う際に税務署長にのみ許されているものである。

これに対して，取消訴訟を提起する場合には，被告適格を有するものが被告とならなければならない。この点，旧行訴法においては，処分の取消しの訴えは，原則としてその処分をした行政庁を被告とする行政庁主義が採用されていた（旧行訴法（平成16年法律第84号による改正前のもの。）11条1項)。しかし，平成16年の法改正により，行政庁を特定する原告の負担を軽減し，訴えの変更や併合の手続を容易にするために，被告適格を行政庁の所属する行政主体とする行政主体主義へと変更がされた[215]。これにより，処分取消しの訴えは，その処分をした行政庁の所属する国又は公共団体を被告として提起することになった（行訴法11条1項1号)。つまり，現在は，納税者が課税処分の取消訴訟を提起する場合に被告となるのは，国である。

この点，取消訴訟において被告となる国は，行為計算否認規定を発動する権限を有しないものである。したがって，取消訴訟において国は，課税処分の根拠として行為計算否認規定の適用を新たに主張することはできないというべきである。

また，行為計算否認規定が更正・決定権限の一環として税務署長に与えられていることからすれば，これは単なる計算規定ではなく，訴訟段階に至って初めて課税処分を正当化するために用いられるべき規定でもないというべきである[216]。

(3) 理由付記制度の趣旨との関係

税務署長は，更正処分をするときには，その更正通知書に理由を付記しなければならないとされている(所得税法155条2項，法人税法130条2項，行政手続法14条1項)。この理由付記制度の趣旨は，既に述べたとおり，手続的保障の観点から，税務署長の判断の慎重・合理性を担保してその恣意を抑制する（処分適正化機能）とともに，処分の理由を相手方に知らせて不服の申立てに便宜を与える（争点明確化機能）ことにある[217]。また，この理由付記制度は，単なる訓示規定ではなく，理由付記が全くない場合や理由付記に不備がある場合

---

[215] 中尾・前掲注（6）89頁。
[216] 田中・前掲注（10）（税法学546号）194頁，金子・前掲注（1）544-545頁参照。
[217] 最判昭和38年5月31日・前掲注（36），最判昭和38年12月27日・前掲注（36)，最判平成23年6月7日・前掲注（53)。

には，その処分はそれだけで違法となり，取消しを免れないものとなる[218]。

このように理由付記制度は，課税処分に際して，その処分の適法性の根拠となる事実認定と法の解釈を具体的に記載すべきことを要請している。すなわち，理由付記制度は，更正通知書に具体的な理由を記載させることで，更正処分の適法性を担保するという機能を有している[219]。また，理由を具体的に示せるだけの根拠がなければ課税処分をしてはならないとの考え方に立っているものである[220]。そして，課税庁は，理由付記制度の趣旨を受けて税務調査により判明した事実にどの法律の規定を適用するかについて，十分な検討を重ねる必要がある。

もしも，課税庁が十分に検討したはずの適用法規が誤っていた場合には，その課税処分は実体的瑕疵を有することになるから，通常は，取消訴訟により取り消されることになる。また，これにより課税庁は，その後の処分において，より慎重な検討を志向することになるから，結果として，納税者の手続的権利を保障することにもつながることになる。

これに対し，取消訴訟において，課税処分の根拠法規を差替えることは，課税庁が課税処分時に誤った法律を適用して処分を行っていたが，それにより課税処分が取り消されることを免れて，その処分を維持することになる。この場合，理由の差替えにより，取消訴訟において課税処分の実体的瑕疵の治癒を認め，課税庁に誤った法律を適用したことに関する反省を促さないことになる。つまり，取消訴訟の段階において行為計算否認規定の理由の差替えを認めるならば，それは，当初の課税処分の実体的瑕疵を隠匿し，その責任を問う機会を失わせることになる[221]。

また，課税処分において誤った法律を適用したとしても取消訴訟の段階での差替えが認められるのであれば，課税庁側としては，課税処分においては十分な検討をせずに，まずは行為計算否認規定のような適用範囲の広い法規を適用しておいて，取消訴訟の段階で事実に適した法規に差し替えれば良いという安易な態度に出る可能性がある[222]。このような取扱いは，課税庁の恣意を抑制するという理由付記制度の趣旨を損なうものである。

したがって，課税庁の恣意を抑制する観点から，行為計算否認規定の理由の差替えは認められるべきではなく，これを認める肯定説の考え方には問題がある。

---

[218] 金子・前掲注（1）979 頁，泉＝大藤＝満田・前掲注（6）132 頁，最判昭和 38 年 5 月 31 日・前掲注（36），最判昭和 38 年 12 月 27 日・前掲注（36），最判昭和 47 年 3 月 31 日・前掲注（41），最判昭和 47 年 12 月 5 日民集 26 巻 2 号 319 頁，最判昭和 60 年 4 月 23 日民集 39 巻 3 号 850 頁，大阪高判平成 25 年 1 月 18 日判時 2203 号 25 頁，最判平成 23 年 6 月 7 日・前掲注（53）。

[219] 金子・前掲注（58）122 頁参照。

[220] 北野＝黒川・前掲注（63）221 頁。

[221] 同様の指摘として，近藤雅人「課税処分取消訴訟における処分理由の差替え」税法学 542 号（1999 年）84 頁がある。

[222] 玉城勲「課税処分の理由附記の追完，理由の差替えと再更正（一）」琉大法学 67 号（2002 年）157 頁，奥谷健「国税通則法の課題−調査手続及び更正の理由付記を中心に−」税法学 586 号（2021 年）165 頁。

## 第 2 節　否定説

前節において，肯定説とは，行為計算否認規定の理由の差替えについて，基本的課税要件事実の同一性が認められる範囲内では，納税者に格別の不利益を与えることにはならないとして，これを認める見解であることを述べた。これに対して，行為計算否認規定の理由の差替えは，納税者に不利益を与えるものであるとして，認めない見解がある（以下，この見解を「否定説」という）。

否定説は，①一般に，理由の差替えは認められるべきではないから，行為計算否認規定の理由の差替えも認められるべきではないとするものと（以下，この見解を「全部否定説」という。），②一般に理由の差替えが認められるべきでないかどうかはともかくとして，行為計算否認規定の理由の差替えは，納税者に与えるという不利益が大きいから認められるべきではないとするもの（以下，この見解を「一部否定説」という。）に分けられる。

### 1.　全部否定説

#### (1) 内容

全部否定説は，課税処分取消訴訟の訴訟物について，争点主義を採るものである。現行法上，更正処分をするときには，その更正通知書に理由を付記しなければならないとされている（所得税法 155 条 2 項，法人税法 130 条 2 項，行政手続法 14 条 1 項）。そして，その趣旨は，処分適正化機能及び争点明確化機能にあるが，理由の差替えを認めることは，理由を付記しないで処分を行うことと結果的に同じことであり，理由付記を要求した法の趣旨の大半を失わせることになるとする[223]。この点，全部否定説は，課税処分取消訴訟の訴訟物は処分時等に付した理由によって特定された税額そのものの適否であり，処分理由が異なれば別個の処分になるというべきであるから，理由の差替えは許されないとするものである[224]。

ただし，全部否定説によれば，課税処分取消訴訟の訴訟物は，課税庁が処分時に示した理由との関係における税額の適否であるから，当該課税処分が違法であるとして，これを取り消す判決が確定したとしても，その判決の既判力は，当該処分理由との関係において認定した税額において生ずるにすぎないことになる[225]。よって，課税処分の取消判決が確定したとしても，更正の除斥期間内であれば，課税庁は，新たな処分理由に基づいて再度課税処分をすることができることになる[226]。つまり，全部否定説によれば，行為計算否認規定の理由の差替えは許されないことになる一方で，例えば，行為計算否認規定を根拠とした課税処分が判決により取り消されたとしても，除斥期間内であれば，新たに個別規定に基づいて課税処

---

[223] 金子・前掲注（1）1100 頁，福家・前掲注（7）296 頁参照。
[224] 北野＝黒川・前掲注（63）394-395 頁，金子・前掲注（1）1100 頁参照。なお，金子宏は，訴訟物について争点主義を前提としながら，「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えを認める立場を採っている。
[225] 小濱・前掲注（32）52 頁。
[226] 金子・前掲注（1）1101 頁，中尾・前掲注（6）202-203 頁参照。

分を行うことができることになる。

このように，全部否定説とは，更正通知書に付記された理由と異なる理由を取消訴訟において主張することは許されないから，行為計算否認規定の理由の差替えも認められないとする見解である。また，全部否定説は，更正通知書に付記された理由と取消訴訟における理由は同一でなければならないとするものであるから，更正通知書に付記された理由を基準として，理由の差替えの可否を判断するものといえる。

(2) 検討

全部否定説は，訴訟物について，争点主義を前提とし，理由の差替えは認められるべきではないとする見解である。この見解によれば，更正通知書に付記した理由と異なる理由を取消訴訟において主張することはできなくなるから，課税庁は理由付記に際してより慎重な検討を尽くすようになると考えられる。また，理由の差替えによる訴訟の遅延を防止することになるから，納税者に迅速な権利救済の機会を保障することができる[227]。この点，全部否定説は，納税者の手続的保障の観点からは望ましいものである。

一方で，全部否定説に対しては，次のような批判が考えられる。まず，税法は，同一事業年度又は暦年という一定期間に一個の租税債務が成立することを前提とし，通則法 24 条ないし 29 条等の規定は，課税処分を単一事業年度又は暦年における一つの「納付すべき税額」を確定する処分としている[228]。この点，現行法では理由を異にする 2 つ以上の更正処分が同一年度に併存することを認めていないと解されるから，総額主義の理解が現行法の解釈に沿うものであり，争点主義を前提とする全部否定説は採り得ないとの批判である[229]。

このような批判は，現行法の規定を前提とすれば，課税処分取消訴訟の訴訟物は，課税処分時等に付した理由によって特定された税額そのものの適否ではなく，課税処分によって確定された税額の適否であるとするものである。すなわち，これは，処分を根拠づける理由は単なる攻撃防御方法に過ぎないものであり，一般に理由の差替えは認められるとする批判である。

また，争点主義を前提とすれば，個別規定を根拠とした課税処分が取り消されたとしても，除斥期間内であれば，行為計算否認規定を根拠とした課税処分をやり直すことができることになる。この点，総額主義の立場から，全部否定説には紛争の一回的解決という点で問題があるとの批判も考えられる[230]。

さらに，全部否定説は理由付記の趣旨を重視しているが，その趣旨は課税処分時に具体的な理由を提示すべきとし，これに関する瑕疵の治癒を認められないとすることによって一

---

227 このような利点を挙げるものとして，谷口・前掲注（1）189-190 頁参照。
228 小濱・前掲注（32）54 頁，村上・前掲注（44）442 頁参照。
229 村上・前掲注（44）442 頁。
230 争点主義の問題点を指摘するものとして，泉＝大藤＝満田・前掲注（6）100 頁，中尾・前掲注（6）204 頁，小濱・前掲注（32）54 頁参照。

応は達成できているのであり，それを超えて取消訴訟における理由の差替えを許さないとまでするものではないとの批判も考えられる[231]。

なお，従来は，学説において理由の差替えは一切認められるべきではないとする見解が散見された[232]。しかしながら，現在は，訴訟物について争点主義を前提とする場合においても理由の差替えが一切認められないとする見解はほとんど見られない[233]。

2. 一部否定説

(1) 内容

一部否定説は，訴訟物について総額主義，争点主義のどちらに立ったとしても，行為計算否認規定の理由の差替えは，納税者に与える不利益が大きいから，許されないとする見解である。この見解では，行為計算否認規定の理由の差替えが，納税者の主張立証に与える影響を重視している。

課税処分の根拠を行為計算否認規定とするか，それ以外の規定とするかによって，納税者が取消訴訟において主張立証すべきことは変わることになる。そこで，一部否定説は，行為計算否認規定の理由の差替えにより，納税者は，新たな主張立証を考え，必要な証拠を準備することが必要になるが，これは，訴訟段階で納税者に過重な負担を課すものであり，権利救済の道を狭められることになるから許されないとする。

この点に関して，田中治は，「一般に，同族会社の行為計算の否認規定を根拠とする課税処分と本来の課税要件規定を根拠とする課税処分については，その攻撃防御の方法は全く違う。……納税者が種々の準備をして争いに臨んだにもかかわらず，争訟の段階で根拠法規を差し替えられ，それが裁判所によって認められるのであれば，それは，いわば，二階に上がってはしごを外されることを意味する。それはあまりにも不公正であり，納税者への権利侵害も甚だしいものとなるだろう。」[234]と述べている。

また，中里実は，「たとえ新たな事実の主張がなされていなくとも，法令の解釈適用に関して新たな主張がなされれば，納税者側にとって不意打になることは避けられえない。むしろその方が，単なる事実の追加主張の場合よりも，納税者の受ける不利益は大きいと考えられる。」[235]と述べている[236]。

---

[231] 争点主義の問題点を指摘するものとして，村上・前掲注（44）205 頁参照。

[232] 例えば，北野＝黒川・前掲注（63）394-395 頁，木村・前掲注（39）135 頁，福家俊朗「判批」税理 18 巻 11 号（1975 年）128 頁である。

[233] 争点主義の代表的な論者である金子宏は，従来は厳格な争点主義の立場を採っていたが，その後「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えは許容されるとの見解に変更している（金子・前掲注（1）1100 頁）。

[234] 田中＝坂本・前掲注（12）20 頁。

[235] 中里実「更正処分取消訴訟における根拠条文の差替え」税経通信 57 巻 16 号（2002 年）25 頁。

[236] 他にも同様の指摘をするものとして，竹内・前掲注（11）76-77 頁，占部裕典「更正にかかる処分理由の差替えの許容性-更正の除斥期間経過後に処分理由の差替えは認められ

すなわち，一部否定説の考え方は，行為計算否認規定の理由の差替えが納税者の主張立証に与える影響などを実質的に考慮して，これを否定するものである。換言すれば，これは，納税者の主張立証を基準として，理由の差替えの可否を判断するものである。

(2) 4 つの類型の検討

行為計算否認規定の理由の差替えは，取消訴訟において，課税処分で適用した根拠法規によってはその処分を維持することができない場合に，国が，一方的に行うものである。このような一方的な行為により，納税者に，主張立証の変更という手間をかけることに問題がある。また，行為計算否認規定の理由の差替えは，訴訟における納税者の正当な攻撃防御を妨げるものといえる。これらの点を考慮すると，納税者の主張立証に与える影響を考慮して，行為計算否認規定の理由の差替えを認めない一部否定説の結論は妥当である。

以下では，行為計算否認規定の理由の差替えの類型ごとに，一部否定説を検討する。

ア　行為計算否認規定から個別規定

（ア）納税者の主張立証に与える影響

第 1 の事例は，次のようなものである。

| |
|---|
| ①　個人事業主であるＸは，自らが代表者を務める同族会社Ａ社にその業務を委託したとして，その外注費を事業所得の金額の計算上必要経費に算入していた。これに対して税務署長は，その外注費を必要経費に算入することは，Ｘの税負担を不当に減少させる結果になるなどとして所得税法 157 条を根拠に課税処分をした。しかし，その後，取消訴訟においてその外注費は必要経費（所得税法 37 条）に該当しないという主張に差し替えた。 |

第 3 章第 2 節で検討した通り，課税処分において，行為計算否認規定が適用された場合には，納税者は，「不当に減少」の評価障害事実として，①業務を第三者である法人等に委託することは通常行われるものであること，②委託先が，Ｘが代表取締役を務めるＡ社であったとしても純経済人の行為として不自然なところはないこと，③その取引によってＸからＡ社に支払われた金額は，外注費として相当な金額であること，等を主張立証することになる。

他方で，取消訴訟において課税処分の根拠が必要経費（所得税法 37 条）に差し替えられた場合には，納税者は，その外注費の支払いが「業務の遂行上必要である」ことの評価根拠事実を主張立証することになる。具体的には，①外注費の支払いについて，ＸとＡ社との間に有効な法律行為（取引）が存在すること，②その取引に基づいてＡ社が業務に従事しているという実態があること，③その取引に基づく業務の遂行に対して，ＸからＡ社に対して対価が支払われ，Ａ社においてはこれが売上げとして計上されていること，④ＸはＡ社がその

---

るか-」同志社法学 56 巻 3 号（2004 年）359 頁がある。

業務に従事していることにより，事業所得を得ることができていること，等を評価根拠事実として主張立証することになる。

(イ)検討

「不当に減少」(所得税法 132 条 1 項)と「業務の遂行上必要である」(所得税法 37 条 1 項) は，共に評価的要件であり，「外注費の支払い」という行為を対象にするものであるが，その評価の内容は異なる。この点，行為計算否認規定から個別規定への理由の差替えは，納税者の正当な攻撃防御を妨げるものとなるから，一部否定説によれば，このような差替えは認められないことになる。

これに対して，肯定説の立場からは，いずれの規定を適用する場合においても「外注費の支払い」という行為を否認することになるのであるから，「基本的課税要件事実の同一性」が認められ，納税者に格別の不利益を与えるものではないとの批判が想定される。しかしながら，行為計算否認規定の理由の差替えにおいて，否認の対象となる事実が同一であることをもって，納税者に格別の不利益を与えるものではないと結論づけるべきではない。

いずれの規定を適用するかによって，納税者の攻撃防御方法は異なることになる。この点，行為計算否認規定の理由の差替えにより，納税者は，新たな主張立証を考え，必要な証拠を準備することが必要になる。これは，訴訟段階で納税者に過重な負担を課すものであり，権利救済の道を狭められるものとなると考えられる。この点に関しては，第 5 章で検討する。

イ　個別規定から行為計算否認規定

（ア）納税者の主張立証に与える影響

第 2 の事例は，次のようなものである。

| |
|---|
| ②　同族会社Ｘ社は，その代表者Ａがその配偶者Ｂに対し交際費として支出した金額を損金の額に算入していた。これに対し，税務署長は，本件交際費はＸ社の代表者がその配偶者に対し個人的に支出したものであり役員給与（役員賞与）に当たるとして法人税法 34 条 1 項を根拠に損金算入を否認して課税処分をした。しかし，その後，取消訴訟においてその処分の根拠を法人税法 132 条に差し替えて主張した。 |

第 3 章第 3 節で検討した通り，課税処分において役員給与の損金不算入の規定（法人税法 34 条 1 項）が適用された場合には，納税者は，その支出は役員給与に該当せず交際費等（措置法 61 条の 4 第 4 項）に該当することを主張立証する必要がある。具体的には，その支出が交際費等の 3 要件を満たすこと，すなわち，①金銭の支出の相手方であるＢは，Ｘ社の業務を補助しておりＸ社の売上げに大きく貢献している者であること（支出の相手方），②金銭を支出したＸ社の目的は円滑な取引関係を維持することにあること（支出の目的），③その金銭の支出はＢの歓心を買う態様のものであったこと（行為の態様），を主張立証することになる。

他方で，取消訴訟において課税処分の根拠が行為計算否認規定（法人税法 132 条）に差し替えられた場合には，納税者は，当該交際費の支出が税負担を「不当に減少」させるものではないことを主張立証することになる。具体的には，当該交際費の支出が経済的合理性を有することの評価障害事実として，①ＢはＸ社の売上げに大きく貢献し，重要な取引関係者であるという実態があること，②Ｘ社はＢとの間に取引関係を維持することを必要とする特段の事情があること，③支出先がＸ社の代表者であるＡの配偶者Ｂであったとしても純経済人の行為として不自然なところはないこと，などを主張立証しなければならないことになる。

（イ）検討

交際費等の 3 要件はいずれも事実的要件であるから，納税者は交際費の支出につき①から③の事実があることを証拠等を用いて主張立証することになる。これに対して，「不当に減少」は評価的要件であるから，その交際費の支出につき経済的合理性が認められることを，評価障害事実として主張立証することになる。この点，両者の主張立証の方法は異なるものと考えられるから，一部否定説によれば，このような理由の差替えは認められないことになる。

また，個別規定から行為計算否認規定に差し替える場合には，行為計算否認規定の適用権限のない国が，取消訴訟において，課税処分を維持するために行為計算否認規定の適用を主張しているという問題もある[237]。すなわち，行為計算否認規定の適用権限を有するのは，規定の文理上，「税務署長」のみである。この点，国が，取消訴訟において行為計算否認規定の適用を主張することはできないというべきである。

ウ　行為計算否認規定から組織再編成に係る行為計算否認規定

（ア）納税者の主張立証に与える影響

第 3 の事例は，次のようなものである。

| |
|---|
| ③　同族会社Ｘ社は，国際的なグループ法人の組織再編の一環として行われた資金の借入れに係る支払利子を損金の額に算入していた。これに対し，税務署長は，その支払利子を損金の額に算入することは，Ｘ社の税負担を不当に減少させる結果になるなどとして法人税法 132 条（同族会社等の行為計算否認規定）を根拠に課税処分をした。しかし，その後，取消訴訟において課税処分の根拠を法人税法 132 条の 2（組織再編成に係る行為計算否認規定）に差し替えて主張した。 |

第 3 章第 4 節で検討した通り，課税処分において，行為計算否認規定が適用された場合

[237] 同様の指摘として，田中・前掲注（10）（税法学 546 号）194 頁，金子・前掲注（1）544-545 頁参照。

には，納税者は，その支払利子の損金算入が税負担を「不当に減少」させるものではないことを主張立証することになる。この点，納税者は，「不当に減少」の評価障害事実として，①組織再編取引等における資金の移動について，財務関連取引が私法上有効に存在する取引であること，②組織再編取引は，グループ内の関連会社の関係を整理して事業を効率化するとともに財務上の利益を図るために実施されたものであること，③実際に，組織再編取引等によりグループ全体の財務状況がより適正化されたこと，④組織再編取引等は，X社にとっても経済的利益をもたらすものであること，等を主張立証することになる。

これに対して，取消訴訟において，課税処分の根拠が，組織再編成に係る行為計算否認規定に差し替えられた場合には，納税者は，「不当に減少」の評価障害事実として，①組織再編取引等は，通常想定される手順や方法により行われたものであること，②組織再編取引等は，実態を伴うものであること，③借入れを含む組織再編取引等を行ったことにつき，合理的な理由ないし事業目的その他の事情があると認められること，等を主張立証することになる。

（イ）検討

行為計算否認規定と組織再編成に係る行為計算否認規定は，共に，税務署長の課税処分権限の一環として規定されている。また，どちらも「不当に減少」という不確定概念を用いており，その適用対象となる取引が具体的に示されている訳ではない。この点，いずれの規定を適用するかによっても，納税者の主張立証に与える影響が少ないようにも思われる。

しかしながら，行為計算否認規定（法人税法 132 条）は，大正 12 年の所得税法の改正により創設され，もともとは個人の受取配当金に対する所得課税を免れるための財産保全会社が利益を留保して配当を行わない行為を防止するために制定されたものである[238]。また，その趣旨は，同族会社等が少数の株主ないし社員に支配されているため，同族会社等を利用した租税回避行為を防止することにある。

一方で，組織再編成に係る行為計算否認規定（法人税法 132 条の 2）は，平成 13 年の改正により，組織再編成の全般にわたり，税制の抜本的な改正の一環として設けられたものである。その創設の趣旨は，組織再編成の形態や方法は複雑かつ多様であるため，これを利用した巧妙な租税回避行為を防止することにある[239]。

すなわち，行為計算否認規定と組織再編成に係る行為計算否認規定とは，いくつかの共通点を有するが，その創設の趣旨は異なっている。そして，このような趣旨の違いにより，「不当に減少」の意味内容も異なっているのである。この点，いずれの規定を適用するかによって，納税者の主張立証も変わることになるものである。

したがって，行為計算否認規定と組織再編成に係る行為計算否認規定との差替えも，納税者の正当な攻撃防御を阻害するものであり，一部否定説によれば認められないことになる。

---

[238] 武田・前掲注（72）5533 頁。

[239] 税制調査会・前掲注（90），中尾（陸）・前掲注（91）243-244 頁参照。

エ　組織再編成に係る行為計算否認規定から行為計算否認規定

組織再編成に係る行為計算否認規定と行為計算否認規定で，納税者の主張立証が変わることは，既に述べたところである。この点，組織再編成に係る行為計算否認規定から行為計算否認規定に差し替えられた場合においても，一部否定説によれば，その差替えは認められないことになる。

## 第3節　小括

### 1.　学説の整理

本章では，行為計算否認規定の理由の差替えに関する学説の検討を行った。

(1) 肯定説

肯定説は，行為計算否認規定の理由の差替えを，他の理由の差替えの場合と一切区別せず，基本的課税要件事実の同一性が認められる範囲内では，納税者に格別の不利益を与えることにはならないとして，その差替えを認める見解である。肯定説は，訴訟物について，総額主義を前提としている。また，課税処分取消訴訟の審判の対象は，当該処分により認定された課税処分等が客観的に存在するか否かによって，違法性の存否を明らかにすることであるとする。この点，肯定説は，国は口頭弁論終結に至るまで，当該処分で認定した課税標準等が客観的に存在することを根拠づけるすべての資料とそれによる認識判断を主張することができると解するものである。

ただし，法が理由付記を要求する趣旨から，無制限に理由の差替えが許されるのは適切ではない。そこで，基本的課税要件事実の同一性が認められる範囲内で，理由の差替えを許容する。また，肯定説においては，課税処分の根拠法規が差し替えられた場合においても，否認の対象となる事実が同一であれば，基本的課税要件事実の同一性が認められると解しているようである。

(2) 否定説

これに対して，否定説は，行為計算否認規定の理由の差替えは，納税者に不利益を与えるものであるとして認めない見解である。否定説は，全部否定説と一部否定説に分けられる。

全部否定説とは，訴訟物について争点主義を前提とし，理由が異なれば別個の処分になるから理由の差替えは許されないものであり，行為計算否認規定の理由の差替えは認められないとする見解である。すなわち，更正通知書に付記された理由と異なる理由は，取消訴訟において主張することができないとする見解である。

全部否定説は，理由付記制度の趣旨を重視するものであり，納税者の手続的保障の観点からは望ましいものである。しかしながら，争点主義を前提とする考え方は，現行法の解釈上は取り得ないとの批判がある。また，紛争の一回的解決という点でも問題が指摘される。

また，一部否定説とは，訴訟物について総額主義，争点主義のどちらを前提としたとして

も，行為計算否認規定の理由の差替えは，納税者に与える不利益が大きいから許されないとする見解である。この見解では，行為計算否認規定の理由の差替えが，納税者の主張立証に与える影響を重視する。すなわち，行為計算否認規定の理由の差替えにより，納税者は新たな主張立証を考え必要な証拠を準備することが必要になる。しかしながら，これは，訴訟段階で納税者に過重な負担を課すものであり，権利救済の道を狭められることになるから，許されるべきではないとする。

行為計算否認規定の理由の差替えには，4 つの類型がある。一部否定説によれば，いずれの場合においても，納税者の主張立証に変更が生じるため，行為計算否認規定の理由の差し替えは，認められないことになる。

これらの学説を整理すると，概ね以下のようになる。

図 5 学説の整理

| 学説 | | 行為計算否認規定の理由の差替え | 基準 |
|---|---|---|---|
| 肯定説 | | ○ | 基本的課税要件事実の同一性（否認の対象となる行為） |
| 否定説 | 全部否定説 | × | 更正通知書に付記された理由 |
| | 一部否定説 | × | 納税者の主張立証 |

（筆者作成）

2.　肯定説の問題点

行為計算否認規定の理由の差替えは，裁判例において，「基本的課税要件事実の同一性」が認められる範囲内では，納税者に格別の不利益を与えることにはならないとする肯定説の考え方により認められてきた。しかしながら，肯定説は，次の 3 点において問題がある。

第 1 に，「基本的課税要件事実の同一性」を「否認の対象となる事実が同一であること」と捉え，差替えを認めていることである。行為計算否認規定の理由の差替えでは，その否認の対象となる事実をどう評価して主張立証するかが異なるのであり，それにより，納税者が訴訟の場で主張立証すべきことも異なることになる。この点，行為計算否認規定の理由の差替えは，訴訟の段階で強制的に納税者の主張立証を変更させることになる。これは，納税者に対し，取消訴訟において新たな争点を提示することと同じである。また，訴訟段階に至って新たな争点が提示されることになれば，納税者は，新たな主張立証を考え必要な証拠を準備する必要が生じる。これにより納税者は過重な負担を課され，権利救済の道を狭められることになる。

第 2 に，行為計算否認規定の適用権限の問題である。行為計算否認規定には，「税務署長

は，……」と規定されている。その文理に照らせば，行為計算否認の権限は，税務署長に更正・決定権限の一環として与えられているものである。そして，その発動は，課税処分を行う際に税務署長にのみ許されているものである。この点，取消訴訟において被告となる国は，行為計算否認規定を発動する権限を有しないものである。したがって，取消訴訟において国は，課税処分の根拠として，行為計算否認規定の適用を新たに主張することはできないというべきである。また，行為計算否認規定は，税務署長の更正・決定権限の一環であり，訴訟段階に至って初めて課税処分を正当化するために用いられるべき規定ではない。

第3に，肯定説の考え方は，理由付記制度の趣旨を損なうという問題である。すなわち，理由付記制度は，更正通知書に具体的な理由を記載させることで，更正処分の適法性を担保するという機能を有している。そして，課税庁は，理由付記制度の趣旨を受けて，税務調査により判明した事実にどの法律の規定を適用するかについて，十分な検討を重ねる必要がある。しかし，行為計算否認規定の理由の差替えを認めれば，課税処分で適用した法規が誤っていたとしても，課税処分が取り消されることを免れて，その処分を維持することができるようになる。つまり，行為計算否認規定の理由の差替えを認めれば，課税庁は，課税処分時に誤った法律を適用して処分したことに対する非難を免れることになる。これは，課税庁の恣意を抑制するという理由付記制度の趣旨を損なうことにつながるものである。

以上のようなことを考慮すると，納税者の主張立証との関係において，行為計算否認規定の理由の差替えを認めない一部否定説の結論が妥当である。

次章では，行為計算否認規定の理由の差替えについては，納税者の主張立証との関係において，その差替えの可否を判断すべきであることを述べる。

理由の差替えは，総額主義の下で，基本的課税要件事実の同一性が認められる範囲内で，認められてきた。これは，行為計算否認規定の理由の差替えの場合も同様である。しかしながら，第 4 章で指摘したとおり，このような考え方には問題がある。

そこで，行為計算否認規定の理由の差替えでは，以下のような理由により，納税者の主張立証に与える影響を考慮すべきである。

## 第 1 節　納税者の権利保護の要請と課税処分取消訴訟の目的

### 1.　納税者の権利保護の要請

租税法律主義は，租税の賦課・徴収は必ず法律の根拠に基づかなければならないことを要請している。それとともに，違法な租税の賦課・徴収によって，納税者の権利・利益が侵害された場合には，納税者がそれを争い権利救済を求める権利を保障している[240]。これは，違法な課税が行われた場合に，納税者がそれを争い，自己の権利の救済を求める手段が保障されていなければ，実質的に，租税法律主義を保障することができなくなるためである[241]。この点，租税争訟制度は，租税法律主義を実質的に保障する上で，不可欠の要素である[242]。

また，租税争訟制度は，課税庁による違法な権利の侵害状態を排除し，納税者の権利を保護することを目的とするものである[243]。このことから，租税訴訟は，納税者にとって簡易・迅速に行われ効率的に機能するとともに，納税者の権利保護の要請に応える適正なものでなければならない[244]。

### 2.　課税処分取消訴訟の目的

課税処分取消訴訟は，一般に，課税庁によって追加的に確定された税額が違法であるとして，その違法な状態を排除することを目的として提起されるものである[245]。つまり，課税処分を取り消すことは，課税処分の違法性を排除して課税処分のない状態，すなわち，原状回復を図ることであり，裁判所が新たに正しい税額を決定し，その支払いを納税者に命じるというものではない[246]。

---

240 金子・前掲注（1）1093 頁，石島弘「納税者の救済と訴訟類型」芝池義一＝田中治＝岡村忠生編『租税行政と権利保護』（ミネルヴァ書房，1995 年）231 頁，谷口勢津夫「租税法律主義（憲法 84 条）」日税研論集 77 号（2020 年）289 頁以下。

241 金子・前掲注（1）1093 頁。

242 石島・前掲注（240）231 頁。

243 石島・前掲注（240）234 頁。

244 金子・前掲注（58）125-127 頁参照。

245 田中・前掲注（10）（税法学 586 号）355 頁参照。

246 取消訴訟の原状回復機能につき，塩野宏『行政法Ⅱ〔第 6 版〕行政救済法』（有斐閣，2019 年）87 頁，宇賀克也『行政法概説Ⅱ 行政救済法〔第 7 版〕』（有斐閣，2021 年）134 頁参照。

また，課税処分取消訴訟においては，課税庁がした課税処分の適法性が争われることになる。そして，審理の結果，違法であると認定されると，課税処分は取り消されることになる。すなわち，納税者に対する違法な侵害状態が排除されることになる。この点，課税処分取消訴訟は，納税者の財産権等の権利を救済するという機能と，違法な課税処分を抑止するという客観的な法秩序の維持にも奉仕するという機能を併せ持つものである[247]。

課税処分の適法性は，その課税処分によって具体的に確定した税額が，どのような事実と法の適用を経て導かれ，その過程と結果が適法と言いうるかにかかっている[248]。この点，課税処分の違法性を主張する納税者は，課税処分の理由とされた事実と適用法規並びに算出された税額が違法であるとして取消訴訟を提起するのである。すなわち，その結果のみを指して，算出された税額が客観的に存在する税額を下回るから違法であると主張するわけではないはずである。

3.　課税処分取消訴訟における納税者の主張立証

更正処分の理由は，「①更正の原因となる事実，②それへの法の適用，および，③結論の3つを含む趣旨」[249]と解されている。納税者は，①と②のいずれか，若しくはその両方に誤りがあり，それに伴って③も誤りであると考えるからこそ，更正処分の取消しを求めるのである。

また，課税処分取消訴訟の審理は，まず，納税者が裁判所に訴状を提出し（民事訴訟法133条1項），裁判長がこれを審査する（同法137条1項）。納税者の訴状には，課税処分の経緯と，当該課税処分は所得を過大に認定したもので違法であるという主張が記載されているのが普通である[250]。訴状の審査の後，裁判所は，第1回口頭弁論期日を指定し，当事者を呼び出す（同法139条）。そして，被告となる国は，答弁書において，通常の場合，本案前の主張，請求の趣旨及び原因に対する認否をするとともに，課税処分の経緯を主張する（同法161条，同法規則80条，同法53条4項）。第1回口頭弁論期日は，訴状，答弁書の陳述と課税処分の経緯の認否で終わるのが普通である[251]。国による課税処分の課税根拠の主張は，準備書面に譲り，これを第2回口頭弁論期日に陳述するというように行われているようである[252]。

そして，第2回口頭弁論期日において，国は，準備書面に基づき，課税根拠を概括的に主張し，納税者の認否を待つ。そして，納税者が争う部分につき，国がその根拠事実を更に具体的に主張し，納税者がその認否を行うことで，争点の整理が行われる。その後，当事者の主張が出揃い，争点が明確になったところで，当事者に証拠の申出をさせ（民事訴訟法180

247 塩野・前掲注（246）87頁，宇賀・前掲注（246）134-135頁参照。
248 田中・前掲注（10）（税法学586号）355頁。
249 金子・前掲注（1）978頁。
250 泉＝大藤＝満田・前掲注（6）90頁参照。
251 泉＝大藤＝満田・前掲注（6）90頁参照。
252 泉＝大藤＝満田・前掲注（6）90頁参照。

条 1 項），証拠調べ，判決へと進行していく。

このような課税処分取消訴訟の審理の過程を概観すると，納税者が権利救済を求めて課税処分の違法を主張することから始まり，その認否を争うものであるということができる。すなわち，課税処分取消訴訟は，このような審理の過程を経て，専ら納税者の権利を救済することを目的とするのである。そして，租税法律主義の要請に照らせば，これが納税者にとって簡易迅速に行われることが求められる。よって，その審理の過程においては，納税者と国とが対等な立場で攻撃防御を行うが重要であり，審理の段階で，納税者にとって不意打ちとなるような主張がされることは認められるべきではない。

この点，訴訟の審理の段階で，行為計算否認規定の理由の差替えがされれば，納税者の主張立証は，その審理の段階で強制的に変更させられることになる。その主張立証は，当初納税者が権利救済を求めたものとは異なるものである。さらに，納税者に不要な手間をかけ，課税処分取消訴訟が持つ納税者の権利救済機能を弱めるものである。

## 第 2 節　理由付記制度と納税者の主張立証

### 1.　争点明確化機能

理由付記制度は，課税処分に際して，その処分の適法性の根拠となる事実認定と法の解釈を具体的に記載すべきことを要請している。これは，更正通知書に具体的な理由を記載させることで，更正処分の適法性を担保するという機能を有している（処分適正化機能）。また，それのみならず，納税者に争訟の便宜を与えるという機能も有している（争点明確化機能）[253]。

争点明確化機能とは，更正通知書により課税処分の根拠となる事実認定と法の解釈を明らかにすることで，納税者に対して訴訟の判断資料を提供するというものである。すなわち，納税者は，更正通知書に記載された理由をもとに不服申立て・訴訟提起の判断や訴訟における主張立証の準備を行うことになる。この点，理由付記がないか，あったとしても抽象的である課税処分を受けた納税者は，訴訟の判断資料がないことから，訴訟により権利救済を受ける機会を逸するという不利益を被りかねない[254]。したがって，理由付記制度は，納税者の権利保護の要請に応える重要な意義を持っている。

この点，更正通知書で示された理由が，訴訟の段階で差し替えられた場合には，更正通知書でいかに厳密な理由が示されていたとしても，納税者からみれば，処分理由は最初から付記されていなかったのと同じである[255]。なぜなら，納税者は，結局，新たに示された処分理由を基に課税処分の違法性を主張立証しなければ，権利の救済を受けることができないた

---

[253] 最判昭和 38 年 5 月 31 日・前掲注（36），最判昭和 38 年 12 月 27 日・前掲注（36），最判平成 23 年 6 月 7 日・前掲注（53）。

[254] 志賀櫻「適正手続保障と理由附記」税務弘報 57 巻 4 号（2009 年）92 頁参照。

[255] 占部裕典「租税訴訟における審理の対象-理由附記及び理由の差替えをめぐる諸問題-」小川英明＝松沢智＝今村隆編『新・裁判実務大系 第 18 巻 租税争訟』（青林書院，2005 年）320-321 頁。

めである。

また，通常，納税者は更正通知書に記載された理由をもとに，訴訟における主張立証の準備を行う。この点，処分理由が差し替えられた場合には，更正通知書に記載された理由に惑わされて，誤った訴訟提起の判断や不必要な主張立証の準備をさせられることにもなり得る。

2.　行為計算否認規定の理由の差替えと納税者の主張立証

特に，その処分理由に行為計算否認規定が関わっている場合，納税者に与える不利益も大きくなると考えられる。納税者は，更正通知書に付記された適用法規（例えば，所得税法 37 条 1 項）をもとにして，主張立証を準備していたはずである。しかしながら，行為計算否認規定の理由の差替えにより，新たな適用法規(例えば，所得税法 157 条 1 項)をもとにした主張立証を考え，必要な証拠を収集する必要が生じる。

そして，行為計算否認規定は，租税回避の一般的な否認規定であり，納税者が選択した法形式を課税上認めず，想定される通常の法形式に引き直して課税を行うというものである。そして，行為計算否認規定が適用された場合には，納税者は，「不当に減少」の評価障害事実を主張立証することになる。これは，個別規定が適用される場合には無いものであり，また，組織再編成に係る行為計算否認規定における「不当に減少」ともその内容が異なるものである。この点，第 3 章でも検討したように，行為計算否認規定とそれ以外の規定が適用される場合の主張立証は，異なるものである。

したがって，行為計算否認規定の理由の差替えにより，納税者が準備した主張立証は覆されることになるため，納税者に不利益を与えることになると考えられる。

第 3 節　行為計算否認規定の適用と納税者の予測

1.　行為計算否認規定と個別規定の優先関係

行為計算否認規定と個別規定の優先関係について，実定法上の根拠となる規定は存在しない。しかしながら，次に述べる理由により，課税処分においては個別規定を優先して適用すべきである。

租税法律主義（憲法 84 条）は，租税の賦課・徴収は必ず法律の根拠に基づかなければならないことを要求している[256]。その目的は，課税庁による恣意的な課税を防止し，納税者の予測可能性と法的安定性を確保することで，納税者の権利を保護することにある。そして，このような租税法律主義の要請を受けて，各種の税法は，納税義務の成立要件である課税要

[256] 憲法 84 条は，「租税を創設し，改廃するのはもとより，納税義務者，課税標準，徴税の手続はすべて前示のとおり法律に基いて定められなければならないと同時に法律に基いて定めるところに委せられている」ことを国家に対して命じたものである（最大判昭和 30 年 3 月 23 日・前掲注（56）参照。また，最判昭和 60 年 3 月 27 日・前掲注（56），最大判平成 18 年 3 月 1 日・前掲注（56）も同旨）。

件を規定している。課税要件は，法律の規定によって定められることが要請され（課税要件法定主義）[257]，その規定は一義的で明確でなければならないとされている（課税要件法定主義）。これは，みだりに不明確な定めをすると，結局は課税庁の恣意を許すことになり，納税者の経済活動における法的安定性と予測可能性を害することになりかねないためである[258]。

そこで，税法は，特定の状況に限定して課税要件を規定した個別規定を設けている。一般に，個別規定には，課税の対象となる具体的な取引が示されている[259]。そして，これにより課税に対する納税者の予測可能性と法的安定性を確保し，一律で公平な処理を行うことを可能としている。

これに対して，行為計算否認規定は，租税回避の一般的な否認規定とされており，同族会社を利用して税負担を「不当に減少」させているものであれば，あらゆる事例に広く適用することが可能である。行為計算否認規定には，適用対象となる具体的な取引は示されていない。この点，行為計算否認規定は，納税者の予測可能性や法的安定性を犠牲にしてもなお，課税の公平等の別の価値を実現する必要があるとして，税務署長に課税を行う権限を認めたものということができる。

このことから，納税者の予測可能性や法的安定性の確保という観点でいえば，個別規定が行為計算否認規定に比べて優れているということができる。よって，租税法律主義の下においては，原則として，個別規定により課税を行うべきである。また，例外として，課税の公平を実現する必要性が認められるような場合に限って，行為計算否認規定により課税を行うべきである。したがって，課税処分においては，個別規定を優先して適用すべきである。

2.　行為計算否認規定の適用のあり方

租税法律主義（憲法 84 条）は，納税者に予測可能性を与えることにより，経済活動を不当に侵害することなく，適正な課税が行われることを担保している[260]。そして，税法では，納税者の予測可能性を担保するために，個別規定や組織再編成の適格要件などが規定されている。それにもかかわらず，行為計算否認規定のような一般的な否認規定が安易に適用され，納税者の予測可能性に反した課税が頻繁に行われるようになれば，結果として，納税者の正常な経済活動にも支障をきたすことになり得る。

また，私的自治の原則ないし契約自由の原則の下において，納税者は自らが行った取引を前提とした課税を受ける権利を有するものである。

---

[257] なお，課税要件及び租税の賦課徴収の手続に関する定めを政令，省令等に個別的，具体的に委任することは，課税要件法定主義に反しないとする判例がある（最判昭和 59 年 3 月 16 日集刑 236 号 179 頁）。

[258] 金子・前掲注（1）84 頁参照。

[259] 例えば，所得税法 33 条 1 項括弧書き，同法施行令 79 条・80 条には，譲渡所得の課税対象となる資産の譲渡とみなされる行為が示されている。

[260] 金子・前掲注（1）79 頁。

これに対して，行為計算否認規定は，その適用範囲が広く，適用の対象となる取引が特定されていない。それに加えて，納税者が選択した私法上の法形式を否認して，税務署長が課税上正当と考える法形式に引き直すという強力な効果も持っている。この点，行為計算否認規定は，租税法律主義の要請や納税者の権利に反するものであるから，安易に適用することが許される規定ではない[261]。

また，既に述べた通り，行為計算否認規定と個別規定の両方が適用可能な事例に対しては，個別規定を優先して適用すべきである。この点，問題となる行為に対し，個別規定の解釈や事実認定により対処することができる場合には，それにより課税を行うべきである。つまり，個別規定の解釈や事実認定で，問題となる行為に対処することができる場合には，行為計算否認規定を持ち出す必要はない。

したがって，税務署長が，行為計算否認規定を適用するのは，これらの他の手段を全て尽くしたとしても問題となる行為計算を否認できないような場合である。この意味で，税務署長は，行為計算否認規定の適用をする前に，十分な検討を重ねなければならないものである。

そして，税務署長が行為計算否認規定の適用を考える前に十分な検討を行っていれば，そもそも，行為計算否認規定の理由の差替えの問題は生じないはずである。なぜならば，行為計算否認規定は，他の手段を全て尽くしたとしても問題となる行為計算を否認できない場合に適用されるべきであるためである。つまり，行為計算否認規定を適用するときには，税務署長は，他の手段による否認の可能性はないと判断しているはずであるからである。

これに対しては，事後の税務調査により判明した新しい事実から，より的確な適用法規を検討した結果行為計算否認規定の理由の差替えが行われている，との反論があるかもしれない。しかし，そのような場合，通常，適用法規ではなく課税要件事実が差し替えられるはずである。また，そうではなくても，課税処分で適用する法規を決定する前に，十分な税務調査を尽くしていなかったということになるため，行為計算否認規定の適用には慎重な判断をすべきであることに対する反論とはなり得ない。

### 3.　行為計算否認規定の適用に関する納税者の予測

以上のように，課税庁は，行為計算否認規定を適用する場合には，慎重な検討を尽くさなければならないものである。この点，課税処分において，行為計算否認規定が適用された場合には，納税者は，その適用に際して十分な検討が尽くされており，行為計算否認規定の適用の適否が訴訟における争点になるとの予測のもとで，主張立証の準備をすることになる。

また，課税処分において，個別規定や組織再編成に係る行為計算否認規定が適用された場合にも，既に課税処分に際して課税庁は十分な検討を行っているはずであるから，その根拠に基づく課税処分の適否が訴訟における争点になるとの予測のもとで，主張立証を準備す

---

[261] 同様の指摘として，大淵博義＝太田洋「法人税法 132 条，132 条の 2 とその運用の捉え方 ： ヤフー事件，IBM 事件を踏まえて」税務弘報 64 巻 1 号（2016 年）16 頁，八ツ尾・前掲注（5）8 頁参照。

ることになる。すなわち，納税者は，行為計算否認規定が適用されることはないと考え，主張立証を準備することになる。

この点，処分時に示されていなかった課税処分の根拠法規が，訴訟の段階に至って事後的に提出され，それが認められたりすることは，納税者の予測に反することである。

確かに，課税処分の大量性と課税の公平の要請からすれば，理由の差替えを，納税者の予測に反するとして，一概に不当なものとすることはできない。また，裁判例においては，課税に対する納税者の予測を，必ずしも重視しているわけではないように思われる[262]。

しかしながら，訴訟の段階に至って，主張立証における重要な点である根拠法規を差し替えれば，納税者は，新たな主張立証を考え必要な証拠を準備する必要が生じる。これは，納税者に対する不意打ちであり，適正な権利救済の観点から問題がある。

したがって，行為計算否認規定の適用に関する納税者の予測は，保護されなければならないものである。

以上のことから，行為計算否認規定の理由の差替えにおいては，納税者の主張立証に与える影響を考慮するべきである。

## 第 4 節　小括

行為計算否認規定の理由の差替えは，基本的課税要件事実の同一性が認められる範囲内では，納税者に不利益を与えることにはならないとして認められている。しかしながら，第 4 章で指摘したとおり，このような考え方には問題がある。

そこで，本章では，行為計算否認規定の理由の差替えにおいては，納税者の主張立証に与える影響を考慮すべきであることを明らかにした。

### 1.　課税処分取消訴訟の目的との関係

課税処分取消訴訟では，課税処分によって具体的に確定した税額が，どのような事実と法の適用を経て導かれ，その過程と結果が適法と言いうるかが審理される。そして，その審理の過程を経て，専ら納税者の権利を救済することを目的とするのである。また，租税法律主義の要請に照らせば，これが納税者にとって簡易迅速に行われることが求められる。この点，課税処分取消訴訟の審理の過程においては，納税者と国が対等な立場で攻撃防御を行うことが重要であり，審理の段階で，納税者にとって不意打ちとなるような主張がされることは認められるべきではない。

訴訟の審理の段階で，行為計算否認規定の理由の差替えがされれば，納税者の主張立証は，その審理の段階で強制的に変更させられることになる。しかし，その変更された主張立証は，当初納税者が権利救済を求める時に準備したものとは異なるものになる。このような主張

---

[262] 財産権の性質や遡及的変更により保護される公益の性質等の事情の総合考慮から，暦年の途中における納税者の租税法上の地位の遡及的変更を認めた判例として，最判平成 23 年 9 月 22 日民集 65 巻 6 号 2756 頁参照。

立証の変更は，納税者に不要な手間をかけ，課税処分取消訴訟が持つ納税者の権利救済機能を弱めるものである。

2.　争点明確化機能との関係

理由付記制度は，争点明確化機能を有する。争点明確化機能とは，更正通知書により課税処分の根拠となる事実認定と法の解釈を明らかにすることで，納税者に対して訴訟の判断資料を提供するというものである。すなわち，納税者は，更正通知書に記載された理由をもとに不服申立て・訴訟提起の判断や訴訟における主張立証の準備を行うことになる。

この点，更正通知書で示された理由が，訴訟の段階で差し替えられた場合には，更正通知書でいかに厳密な理由が示されていたとしても，納税者からみれば，処分理由は最初から付記されていなかったのと同じである 。なぜなら，納税者は，結局，新たに示された処分理由を基に課税処分の違法性を主張立証しなければ，権利の救済を受けることができないためである。

特に，その処分理由に行為計算否認規定が関わっている場合，納税者に与える不利益も大きくなると考えられる。行為計算否認規定が適用された場合には，納税者は，「不当に減少」の評価障害事実を主張立証することになるが，このような主張立証は，個別規定が適用される場合には無いものである。また，行為計算否認規定の不当性要件は，組織再編成に係る行為計算否認規定の不当性要件ともその内容が異なるものである。この点，理由の差替えに行為計算否認規定が関わっている場合には，納税者が準備した主張立証は覆されることになると考えられる。

この点，行為計算否認規定の理由の差替えは，理由付記制度の争点明確化機能を損なうものである。

3.　行為計算否認規定の適用に関する納税者の予測

各種の税法は，租税法律主義の要請を受け，特定の状況に限定して課税要件を規定した個別規定を設けている。これに対して，行為計算否認規定は，同族会社を利用して税負担を「不当に減少」させているものであれば，あらゆる事例に広く適用することが可能である。行為計算否認規定には，その適用対象となる具体的な取引は示されていない。

この点，納税者の予測可能性や法的安定性の確保という観点でいえば，個別規定が行為計算否認規定に比べて優れているということができる。よって，租税法律主義の下では，課税処分に際して，まずは，個別規定の適用を検討すべきである。

また，行為計算否認規定は，納税者が選択した私法上の法形式を否認して，税務署長が課税上正当と考える法形式に引き直すという強力な効果を持っている。よって，行為計算否認規定は，安易に適用することが許されるべきではない。課税庁は，行為計算否認規定を適用する場合には，慎重な検討を尽くさなければならないものである。

この点，課税処分において，行為計算否認規定が適用された場合には，納税者は，その適

用に際して十分な検討が尽くされており，行為計算否認規定の適用の適否が訴訟における争点になるとの予測のもとで，主張立証の準備をすることになる。また，課税処分において，個別規定や組織再編成に係る行為計算否認規定が適用された場合には，納税者は，行為計算否認規定が適用されることはないと考え，主張立証を準備することになる。

この点，訴訟の段階に至って，課税処分の根拠法規が差し替えられることになれば，それは，納税者の予測に反するものである。これは納税者に対する不意打ちであり，適正な権利救済の観点から問題がある。

以上のことから，行為計算否認規定の理由の差替えにおいては，納税者の主張立証に与える影響を考慮すべきである。

## 第 6 章　総括

本論文では，同族会社等の行為計算否認規定における理由の差替えついて論じた。

第 1 章では，行為計算否認規定の理由の差替えに関連する事例を 3 つ取り上げた。そして，行為計算否認規定の理由の差替えの問題点を 2 つ指摘した。1 つ目は，課税処分に際し，個別規定の適用を十分に検討した上で行為計算否認規定を適用していれば，行為計算否認規定の理由の差替えの問題は起きないことである。2 つ目は，行為計算否認規定の理由の差替えが行われた場合，納税者は，訴訟において強制的に主張立証を変更させられることになり，これは納税者を不利に扱うものになると考えられることである。

第 2 章では，行為計算否認規定の趣旨や立法沿革を整理したうえで，その課税要件について検討を行った。行為計算否認規定は，同族会社等を利用して税負担を不当に減少させているものであれば，あらゆる事例に広く適用することが可能である。この点において，課税対象となる具体的な取引を明示する個別規定とは異なるものである。また，行為計算否認規定と組織再編成に係る行為計算否認規定は，その立法趣旨が異なり，要件の解釈においても違いがあることを明らかにした。

第 3 章では，行為計算否認規定の理由の差替えに関する 3 つの事例において，当事者が，具体的に何を主張立証すべきであるのかを整理した。そして，各節の最後に整理した通り，いずれの事例においても，行為計算否認規定の理由の差替えにより，当事者が主張立証すべき主要事実が変わることが明らかになった。

第 4 章では，行為計算否認規定の理由の差替えに関する学説の検討を行った。学説は，大きく肯定説と否定説に分けられる。行為計算否認規定の理由の差替えに関する裁判例は，肯定説の立場を採っている。しかしながら，肯定説には，①「基本的課税要件事実の同一性」を「否認の対象となる事実が同一であること」と広く捉えていること，②行為計算否認規定は，税務署長にのみ発動が許されているものであり，訴訟段階に至って初めて課税処分を正当化するために用いられるべき規定ではないこと，③取消訴訟において課税処分の実体的瑕疵の治癒を認め，課税庁に誤った法律を適用したことに関する反省を促さないことになる，という問題があることを指摘した。

第 5 章では，肯定説には問題があることを踏まえて，行為計算否認規定の理由の差替えにおいては，納税者の主張立証に与える影響を考慮すべきであることを明らかにした。その理由は，以下の通りである。

課税処分取消訴訟は，納税者が権利救済を求めて提起するものであり，審理の段階で納税者にとって不意打ちとなるような主張がされることは認められるべきではない。また，納税者は，権利救済を求めるために主張立証を準備し，訴訟を提起する。この点，その主張立証を変更させることは，納税者に不要な手間をかけ，課税処分取消訴訟が持つ納税者の権利救済機能を弱めるものである。

また，納税者は，更正通知書に記載された理由をもとに不服申立て・訴訟提起の判断や訴訟における主張立証の準備を行うことになる。しかしながら，行為計算否認規定の理由の差

替えがされれば，納税者が準備した主張立証は覆されることになる。この点，行為計算否認規定の理由の差替えは，理由付記制度の争点明確化機能を失わせることになる。

さらに，税務署長は，行為計算否認規定の適用に際して慎重な検討を尽くさなければならないものである。また，納税者は，行為計算否認規定が適用された場合には，その適用に際して十分な検討が尽くされており，行為計算否認規定の適用の適否が訴訟における争点になるとの予測のもとで，主張立証の準備をすることになる。このような行為計算否認規定の適用に関する納税者の予測は，保護されなければならないものである。

以上のことから，行為計算否認規定の理由の差替えにおいて，納税者の主張立証に与える影響を考慮すべきである。

そして，行為計算否認規定の理由の差替えは，いずれの場合であっても，納税者の主張立証を変更させることになる。訴訟の段階で納税者の主張立証を変更させるような取扱いは，納税者に不利益を与えるものである。

したがって，行為計算否認規定の理由の差替えは，認められるべきではない。

おわりに

本論文では，行為計算否認規定の理由の差替えについて検討した。その結果，行為計算否認規定の理由の差替えにより，納税者の主張立証は，訴訟の段階で強制的に変更させられることになり，納税者に不利益を与えることが明らかになった。

そもそも，行為計算否認規定は，「伝家の宝刀」といわれているものである。課税庁にも，従来は，行為計算否認規定は安易に発動することが許されるものではないとの認識があったはずである。しかしながら，今日では，その適用範囲は拡大傾向にある。そして，行為計算否認規定の適用が，課税処分を維持するために訴訟において主張されるような事例も現れている。行為計算否認規定の理由の差替えは，このような行為計算否認規定の拡大傾向から生じた問題であると考えられる。行為計算否認規定は，租税法律主義のもとにおける例外的な規定であり，その発動には慎重な検討を要するということが再度認識されることが望まれる。

本論文では，「行為計算否認規定」と「理由の差替え」という 2 つの論点を組み合わせた検討を行った。理由の差替えに関しては，既に，訴訟物や理由付記制度との関連から数多くの研究がなされている。また，行為計算否認規定に関しても，不当性要件の解釈や否認の対象となる行為・計算の意義について活発な議論がされている。しかしながら，行為計算否認規定の理由の差替えという問題については，学説，判例のいずれにおいても必ずしも十分な検討がされているわけではない。特に，裁判例においては，理由の差替えに行為計算否認規定が関係していることの問題を十分に認識せず，行為計算否認規定の理由の差替えは，他の理由の差替えの場合と同様の判断基準により認められている。

本論文は，理由の差替えに行為計算否認規定が関わる場合には，納税者の主張立証が大きく変わることになり，納税者にとって不利益と言えるのではないかという疑問から検討を行ったものである。

本論文では検討を行わなかったが，理由の差替えの具体的な事例によっては，行為計算否認規定の理由の差替え以外の場合でも，納税者に与える不利益が大きくなるものがあるかもしれない。そのような事例についても，「基本的課税要件事実の同一性」という曖昧な基準で理由の差替えの可否を判断するのではなく，納税者の主張立証に与える影響を具体的に考慮して，理由の差替えの可否を判断する必要があるであろう。この点に関しては，今後の研究課題としたい。

参考文献等

【書籍】

・新井隆一『租税法の基礎理論〔第 3 版〕』（日本評論社，1997 年）
・泉徳治＝大藤敏＝満田明彦『租税訴訟の審理について』（法曹会，2018 年）
・伊藤滋夫編『租税法の要件事実』（日本評論社，2011 年）
・伊藤滋夫『要件事実の基礎〔新版〕』（有斐閣，2015 年）
・伊藤滋夫＝岩﨑政明編『租税訴訟における要件事実論の展開』（青林書院，2016 年）
・伊藤眞『民事訴訟法〔第 7 版〕』（有斐閣，2020 年）
・今村隆＝脇博人＝小尾仁＝有賀文宣『課税訴訟の理論と実務』（税務経理協会，1988 年）
・今村隆『課税訴訟における要件事実論〔改訂版〕』（日本租税研究協会，2013 年）
・今村隆『租税回避と濫用法理-租税回避の基礎的研究-』（大倉財務協会，2015 年）
・宇賀克也『行政法概説Ⅰ 行政法総論［第 7 版］』（有斐閣，2020 年）
・加藤新太郎＝細野敦『要件実務の考え方と実務〔第 2 版〕』（民事法研究会，2006 年）
・金子宏『租税法〔第 24 版〕』（弘文堂，2021 年）
・岸田貞夫『現代税法解釈』（ぎょうせい，1992 年）
・北野弘久編『現代税法講義〔5 訂版〕』（法律文化社，2009 年）
・北野弘久＝黒川功補訂『税法学原論〔第 8 版，黒川功補訂〕』（勁草書房，2020 年）
・清永敬次『租税回避の研究』（ミネルヴァ書房，1995 年）
・清永敬次『税法〔新装版第 5 刷〕』（ミネルヴァ書房，2013 年）
・黒坂昭一＝佐藤謙一『図解 国税通則法 令和元年版』（大蔵財務協会，2019 年）
・小林秀之『民事訴訟法』（新世社，2013 年）
・小林秀之『新ケースでわかる民事訴訟法』（日本評論社，2021 年）
・酒井克彦『行政事件訴訟法と租税訴訟』（大蔵財務協会，2010 年）
・酒井克彦『クローズアップ課税要件事実論―要件事実と主張・立証責任を理解する』（財経詳報社，2017 年）
・塩野宏『行政法Ⅰ〔第 6 版〕行政法総論』（有斐閣，2015 年）
・塩野宏『行政法Ⅱ〔第 6 版〕行政救済法』（有斐閣，2019 年）
・志達定太郎『会社所得税及営業収益税』（第一書房，1939 年）
・品川芳宣『国税通則法の理論と実務』（ぎょうせい，2017 年）
・芝池義一＝田中治＝岡村忠生編『租税行政と権利保護』（ミネルヴァ書房，1995 年）
・志場喜徳郎＝荒井勇＝山下元利＝茂串俊編『国税通則法精解 平成 31 年改訂』（大蔵財務協会，2019 年）
・司法研修所編『民事訴訟における要件事実〔増補版〕』（法曹会，1986 年）
・司法研修所編『新問題研究要件事実』（法曹会，2011 年）
・新堂幸司『新民事訴訟法〔第 6 版〕』（弘文堂，2019 年）
・園部逸夫編『注解 行政事件訴訟法』（有斐閣，1989 年）

・武田昌輔監修『DHC コンメンタール法人税法』（第一法規，1979 年〔加除式〕）
・武田昌輔監修『DHC コンメンタール国税通則法』（第一法規，1982 年〔加除式〕）
・武田昌輔監修『DHC コンメンタール所得税法』（第一法規，1983 年〔加除式〕）
・田中治監修『租税回避行為をめぐる事例研究』（清文社，1998 年）
・田中二郎『行政法〔新版 全訂第 2 版〕』（弘文堂，1974 年）
・田中二郎『租税法〔第 3 版〕』（有斐閣，1990 年）
・谷口勢津夫『税法基本講義〔第 7 版〕』（弘文堂，2021 年）
・谷口勢津夫『税法の基礎理論-租税法律主義論の展開-』（清文社，2021 年）
・朝長英樹＝竹内陽一『会社合併実務必携〔第 4 版〕』（法令出版，2019 年）
・中尾巧『税務訴訟入門［第 5 版］』（商事法務，2011 年）
・中尾巧＝小林英明『税務紛争への対応（法務必携 Q&A シリーズ）』（中央経済社，2013 年）
・中尾陸『平成 13 年版改正税法のすべて』（大蔵財務協会，2001 年）
・中川一郎編『税法学体系（1）総論』（三晃社，1968 年）
・中野貞一郎＝松浦馨＝鈴木正裕『新民事訴訟法講義［第 3 版］』（有斐閣，2018 年）
・藤田広美『講義 民事訴訟〔第 3 版〕』（東京大学出版会，2013 年）
・松沢智『租税手続法：租税正義実現のために』（中央経済社，1997 年）
・松沢智『租税争訟法：異議申立てから訴訟までの理論と実務』（中央経済社，2001 年）
・三木浩一＝笠井正俊＝垣内秀介＝菱田雄郷『民事訴訟法　第 3 版』（有斐閣，2018 年）
・三木義一監修『新 実務家のための税務相談（民法編）〔第 2 版〕』（有斐閣，2020 年）
・南博方『注釈行政事件訴訟法』（有斐閣，1972 年）
・南博方『行政法〔第 6 版補訂版〕』（有斐閣，2012 年）
・村松俊夫『民事裁判の研究 新版』（有信堂，1967 年）
・余郷太一『国税不服申立制度 活用の教科書』（日本法令，2018 年）
・渡辺徹也『企業組織再編成と課税』（弘文堂，2006 年）

【論文】
・青木丈「国税通則法抜本改正（平成 23～27 年）の経緯」青山ビジネスロー・レビュー5 巻 2 号（2016 年）1 頁
・青栁達郎「租税争訟における説明責任-更正の理由付記-」武蔵野大学経営研究所紀要 3 号（2021 年）1 頁
・秋山義昭「取消訴訟における違法事由の主張制限」成田頼明編『行政法の諸問題-雄川一郎先生献呈論集（中）-』（有斐閣，1990 年）1 頁
・安宅敬祐「行政訴訟及び租税訴訟における理由付記」税 61 巻 2 号（2006 年）17 頁
・阿部泰隆「不利益処分の理由附記（行政手続法 14 条 1 項）の在り方(1)」自治研究 93 巻 5 号（2016 年）5 頁
・阿部泰隆「不利益処分の理由附記（行政手続法 14 条 1 項）の在り方(2・完)」自治研究 93

巻 6 号（2016 年）44 頁
・荒井英夫「ヤフー事件最判を踏まえた法人税法 132 条 1 項と 132 条の 2 の不当性要件の解釈について」税大ジャーナル 30 号（2019 年）69 頁
・伊川正樹「判批」名城法学 64 巻 4 号（2015 年）77 頁
・石井昇「判批」法学セミナー665 号（2010 年）117 頁
・石島弘「納税者の救済と訴訟類型」芝池義一＝田中治＝岡村忠生編『租税行政と権利保護』（ミネルヴァ書房，1995 年）229 頁
・石島弘「同族会社の行為計算否認規定の解釈適用」岡山大学法学会編『世紀転換期の法と政治』（有斐閣，2001 年）1 頁
・泉絢也「規範的要件の特徴という視座から読み解く組織再編に係る行為計算否認規定−ヤフー事件を手掛かりとして−」中央大学大学院論究 48 巻 1 号（2016 年）1 頁
・泉絢也「青色申告承認取消処分に係る裁量統制手段としての理由付記−行政手続法下における判例法理の深化を企図して−」税法学 578 号（2017 年）3 頁
・板垣勝彦「判批」法学協会雑誌 130 巻 8 号（2013 年）134 頁
・伊藤一夫「青色申告に係る更正の理由附記の程度」寶金敏明編『租税訴訟（現代裁判法大系 29)』（新日本法規出版，1999 年）71 頁
・伊藤滋夫「評価的要件における判断の構造(1)要件事実・事実認定論における『事実と評価』の問題の一環として」ビジネス法務 17 巻 7 号（2017 年）148 頁
・伊藤滋夫「評価的要件における判断の構造(2)要件事実・事実認定論における『事実と評価』の問題の一環として」ビジネス法務 17 巻 9 号（2017 年）130 頁
・伊藤剛志「判批」ジュリ 1496 号（2016 年）36 頁
・井戸川真也「青色申告書に対する更正処分における付記理由の程度について」青山ビジネスロー・レビュー9 巻 1 号（2019 年）1 頁
・今村隆「課税訴訟における要件事実論の意義」税大ジャーナル 4 号（2006 年）1 頁
・今村隆「租税回避とは何か」税大論叢 40 周年記念論文集（2008 年）13 頁
・今村隆「再論・課税訴訟における要件事実論の意義」税大ジャーナル 10 号（2009 年）27 頁
・今村隆「判批」税務弘報 64 巻 8 号（2016 年）45 頁
・今村隆「132 条及び 132 条の 2 の適用と税務執行の関係上の論点」税務弘報 64 巻 1 号（2016 年）73 頁
・今本啓介「判批」判時 2299 号（2016 年）157 頁
・入谷淳「判批」税務弘報 62 巻 10 号（2014 年）85 頁
・岩井恒太郎「不確定概念と税務訴訟」金沢学院大学紀要 18 号（2020 年）12 頁
・岩﨑政明「租税回避の否認と法の解釈適用の限界−取引の一体的把握による同族会社の行為計算否認−」金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣，2010 年）74 頁
・岩﨑政明「判批」税研 178 号（2014 年）272 頁

・岩﨑政明「判批」民商法雑誌 153 巻 6 号（2017 年）966 頁
・宇賀克也「判批」自治実務セミナー50 巻 11 号（2011 年）38 頁
・宇佐美方宏「重要判例に学ぶ地方自治の知識 一級建築士免許取消処分事件 不利益処分の理由提示と処分基準」自治体法務研究 29 号（2012 年）84 頁
・占部裕典「青色申告の理由の差替えと主張制限−租税確定・租税訴訟手続きの基本構造との関係において−」松沢智先生古稀記念論文集刊行会編『租税行政と納税者の救済』（中央経済社，1997 年）55 頁
・占部裕典「法人税法 22 条 2 項の適用範囲について」税法学 551 号（2004 年）3 頁
・占部裕典「更正にかかる処分理由の差替えの許容性−更正の除斥期間経過後に処分理由の差替えは認められるか−」同志社法学 56 巻 3 号（2004 年）333 頁
・占部裕典「租税訴訟における審理の対象−理由附記及び理由の差替えをめぐる諸問題−」小川英明＝松沢智＝今村隆編『新・裁判実務大系 第 18 巻 租税争訟』（青林書院，2005 年）122 頁
・占部裕典「租税手続法と租税争訟法の交錯（1）−改正行政事件訴訟法下における税務争訟への新しい道−」同志社法学 59 巻 5 号（2008 年）1 頁
・占部裕典「租税手続法と租税争訟法の交錯（2）−改正行政事件訴訟法下における税務争訟への新しい道−」同志社法学 59 巻 6 号（2008 年）213 頁
・占部裕典「租税手続法と租税争訟法の交錯（3）−改正行政事件訴訟法下における税務争訟への新しい道−」同志社法学 60 巻 2 号（2008 年）23 頁
・海老沢俊朗「処分理由の差替えと理由付記」成田頼明編『行政法の諸問題−雄川一郎先生献呈論集（中）−』（有斐閣，1990 年）125 頁
・奥谷健「国税通則法の課題−調査手続及び更正の理由付記を中心に−」税法学 586 号（2021 年）153 頁
・太田洋「判批」国際税務 35 巻 9 号（2015 年）80 頁
・太田洋「判批」国際税務 39 巻 11 号（2019 年）30 頁
・太田洋「判批」国際税務 39 巻 12 号（2019 年）30 頁
・太田洋「ユニバーサル・ミュージック事件東京地裁判決の分析と射程」租税研究 844 号（2020 年）50 頁
・太田洋「判批」租税研究 855 号（2021 年）52 頁
・太田洋＝増田貴都「判批」国際税務 40 巻 10 号（2021 年）43 頁
・太田洋＝増田貴都「判批」国際税務 40 巻 11 号（2021 年）60 頁
・岡村忠生「判批」ジュリ臨増 1479 号（2015 年）211 頁
・岡村忠生「判批」税研 35 巻 4 号（2019 年）37 頁
・大島眞一「規範的要件の要件事実」判タ 64 巻 4 号（2013 年）24 頁
・大橋洋一「行政手続と行政訴訟」法曹時報 63 巻 9 頁（2011 年）1 頁
・大淵博義「『所得なきところに課税なし』の原則と同族会社の『行為・計算』の否認」税

理 40 巻 9 号（1997 年）71 頁
・大淵博義「同族会社の行為計算否認による不平等課税とその課題-所得税法・相続税法の行為計算否認により派生する基礎的疑問の解明-」石島弘＝木村弘之亮＝玉國文敏＝山下清兵衛編『納税者保護と法の支配』（信山社，2007 年）85 頁
・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 巻 1 号（1999 年）6 頁
・大淵博義「同族会社の行為計算の否認規定（法法 132 条）を巡る論点の考察(1)-(12)-法人税法解釈の判例理論の検証とその実践的展開」税経通信 63 巻 11 号（2008 年）31 頁・税経通信 63 巻 13 号（2008 年）65 頁・税経通信 63 巻 14 号（2008 年）54 頁・税経通信 64 巻 1 号（2009 年）48 頁・税経通信 64 巻 2 号（2009 年）38 頁・税経通信 64 巻 5 号（2009 年）56 頁・税経通信 64 巻 6 号（2009 年）44 頁・税経通信 64 巻 7 号（2009 年）49 頁・税経通信 64 巻 8 号（2009 年）43 頁・税経通信 64 巻 10 号（2009 年）56 頁・税経通信 64 巻 12 号（2009 年）43 頁・税経通信 64 巻 13 号（2009 年）49 頁
・大淵博義＝太田洋「法人税法 132 条,132 条の 2 とその運用の捉え方 ： ヤフー事件,IBM 事件を踏まえて」税務弘報 64 巻 1 号（2016 年）8 頁
・岡田正則「税務行政訴訟における取消訴訟の訴訟物」日税研論集 43 号（2000 年）55 頁
・緒方節郎「課税処分取消訴訟の訴訟物」鈴木忠一＝三ヶ月章監修『実務民事訴訟講座 9』（日本評論社，1970 年）3 頁
・岡村周一「納税者による不服申立てとその審理」芝池義一＝田中治＝岡村忠生編『租税行政と権利保護』（ミネルヴァ書房，1995 年）201 頁
・岡村忠生「税務訴訟における主張と立証-非正常取引を念頭に-」芝池義一＝田中治＝岡村忠生編『租税行政と権利保護』（ミネルヴァ書房，1995 年）320 頁
・小川正雄「租税訴訟における訴訟物」芝池義一＝田中治＝岡村忠生編『租税行政と権利保護』（ミネルヴァ書房，1995 年）273 頁
・奥谷健「青色申告に対する更正の理由附記：白色申告に対する今後の取扱いを含めて」税研 161 号（2012 年）24 頁
・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」税大論叢 33 号（1999 年）1 頁
・乙部竜夫「判批」行政関係判例解説平成 26 年（2016 年）150 頁
・乙部哲郎「課税処分取消訴訟における処分理由の差替え」神戸学院法学 23 巻 3 号（1993 年）343 頁
・小貫芳信「青色申告をめぐる訴訟上の諸問題」税理 38 巻 12 号（1995 年）274 頁
・柿原良美「組織再編成に係る行為計算否認規定の解釈・適用を巡る諸問題」税大論叢 82 号（2015 年）1 頁
・垣水純一「国税庁の税務行政と租税法の基本原理」税大ジャーナル 33 号（2021 年）1 頁
・角松生史「判批」別冊ジュリ 228 号（2016 年）226 頁

・河松浩「行政処分の処分要件の論理的構造と要件事実-取消訴訟の攻撃防御方法の基本的構造-」法律時報 91 巻 11 号（2019 年）80 頁
・金子宏「判批」別冊ジュリ 151 号（1999 年）448 頁
・金子宏「ルール・オブ・ローと租税法」同『租税法理論の形成と解明 上巻』(有斐閣, 2010 年）117 頁
・金子宏「青色申告に対する更正の理由付記」税研 191 号（2017 年）16 頁
・金子宏「ルール・オブ・ローと租税法律主義」法の支配 193 号（2019 年）2 頁
・木内道祥「理由提示の瑕疵による取消判決と処分理由の差替え-提示理由の根拠と手続的適法要件-」石川正先生古稀記念論文集編集委員会編『経済社会と法の役割』(商事法務, 2013 年）123 頁
・岸田貞夫＝中江博行「所得税法一五七条（行為計算否認規定)」小川英明＝松沢智＝今村隆編『新・裁判実務大系 第 18 巻 租税争訟』(青林書院, 2005 年）367 頁
・北島周作「判批」法学教室 373 号（2011 年）49 頁
・北島周作「判批」別冊ジュリ 211 号（2012 年）258 頁
・北島周作「判批」別冊ジュリ 235 号（2017 年）242 頁
・北薗信孝「判批」行政関係判例解説平成 23 年（2013 年）201 頁
・北村導人＝黒松昂蔵「判批」ビジネス法務 16 巻 9 号（2016 年）82 頁
・吉良実「税務訴訟における主張責任及び立証責任(1)-(5)」税法学 113 号（1960 年）21 頁・114 号（1960 年）19 頁・115 号（1960 年）25 頁・116 号（1960 年）22 頁・117 号（1960 年）10 頁
・吉良実「税務訴訟における立証責任」税法学 400 号（1984 年）15 頁
・木村弘之亮「判批」ジュリ 604 号（1976 年）135 頁
・木山泰嗣「判批」ビジネス法務 14 巻 9 号（2014 年）74 頁
・木山泰嗣「判批」税理 62 巻 10 号（2019 年）152 頁
・木山泰嗣「判批」税理 62 巻 15 号（2019 年）120 頁
・木山泰嗣「判批」税理 63 巻 1 号（2020 年）148 頁
・木山泰嗣「判批」税経通信 75 巻 3 号（2020 年）167 頁
・木山泰嗣「判批」税理 64 巻 1 号（2021 年）120 頁
・木山泰嗣「手続法分野における租税法律主義の特色-最高裁判決にみる救済解釈等の手続法的解釈を中心に-」税法学 585 号（2021 年）177 頁
・清永敬次「実質主義と租税回避」法律時報 39 巻 10 号（1967 年）24 頁
・清永敬次「検証 租税回避の否認」税研 79 号（1998 年）67 頁
・清野正彦「処分理由の差替えの許否」寶金敏明編『租税訴訟（現代裁判法大系 29)』(新日本法規出版, 1999 年）84 頁
・久保茂樹「納税者の手続的権利と理由附記」芝池義一＝田中治＝岡村忠生編『租税行政と権利保護』(ミネルヴァ書房, 1995 年）137 頁

・窪田守雄「訴訟物の特定」小川英明＝松沢智編『裁判実務大系 第20巻 租税争訟法』(青林書院，1988年）331頁
・藏重有紀「『理由の差替え』等への対応」税理47巻13号（2004年）200頁
・栗原宏之＝山田彰宏＝原田昴「判批」TAX NEWSLETTER43号（2020年）1頁
・黒住茂雄＝奥谷健「判批」税務事例52巻3号（2020年）113頁
・交告尚史「理由付記と理由の差替え」兼子仁＝磯部力『手続法的行政法学の理論』(勁草書房，1995年）181頁
・小塚真啓「判批」税研208号（2019年）27頁
・小濱浩庸「総額主義と争点主義」寶金敏明編『租税訴訟（現代裁判法大系29)』(新日本法規出版，1999年）46頁
・小柳誠「税務訴訟における立証責任-裁判例の検討を通じて」税大論叢50号（2006年）362頁
・近藤雅人「課税処分取消訴訟における処分理由の差替え」税法学542号（1999年）57頁
・斉木秀憲「組織再編成に係る行為計算否認規定の適用について」税大論叢73号(2012年）1頁
・斉木秀憲「同族会社等の行為計算否認規定についての一考察」税大ジャーナル25号(2015年）53頁
・酒井克彦「更正の理由附記を巡る諸問題(上)」税務事例 43巻1号（2011年）66頁
・酒井克彦「更正の理由附記を巡る諸問題(中)」税務事例 43巻2号（2011年）62頁
・酒井克彦「更正の理由附記を巡る諸問題(下・1)」税務事例 43巻3号（2011年）68頁
・酒井克彦「更正の理由附記を巡る諸問題(下・2)」税務事例 43巻4号（2011年）66頁
・酒井克彦「更正の理由附記を巡る諸問題(下・3)」税務事例 43巻5号（2011年）87頁
・酒井克彦「租税法における同族会社等の行為計算否認規定の適用範囲-制度濫用への適用可能性を中心として-」中央ロー・ジャーナル12巻1号（2015年）89頁
・堺澤良「判批」ＴＫＣ税研時報 10巻1号（1995年）92頁
・堺澤良「判批」税務事例41巻3号（2009年）51頁
・酒井貴子「法人税法132条,132条の2 現規定に対する私論」税務弘報64巻1号（2016年）94頁
・酒井真「こうみる法人税法132条,132条の2 ： 規定に対する私論と実務上の留意点」税務弘報64巻1号（2016年）47頁
・桜井四郎「更正通知書の理由付記の不備と更正権の濫用」税理40巻8号（1997年）33頁
・作田隆史「国税通則法改正（平成23年12月）と税務行政」税大論叢91号（2018年）1頁
・佐藤謙一「白色申告に対する更正の理由附記をめぐる諸問題」税大ジャーナル26号(2018年）61頁
・佐藤孝一「判批」税務事例46巻2号（2014年）7頁

・佐藤繁「課税処分取消訴訟の審理」鈴木忠一＝三ヶ月章監修『新実務民事訴訟 10』（日本評論社，1982 年）56 頁
・佐藤繁「課税処分の理由提示における実務上の諸問題」税大論叢 72 号（2012 年）209 頁
・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 21 号（1994 年）66 頁
・佐藤英明「更正・決定，課税処分の手続」日税研論集 25 号（1994 年）217 頁
・佐藤英明「租税法律主義と租税公平主義」金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣，2010 年）55 頁
・佐藤英明「行政手続法により課税処分に求められる理由附記の程度」税務事例研究 144 号（2015 年）19 頁
・佐藤善恵＝松井淑子「理由附記に不備があるとして更正処分等の一部を取り消した事例(国税通則法)]」税務弘報 65 巻 10 号（2017 年）142 頁
・佐藤善恵＝塩津立人「処分理由の差替え」税理 60 巻 6 号（2017 年）60 頁
・佐藤信祐「判批」税務弘報 62 巻 7 号（2014 年）83 頁
・志賀櫻「適正手続保障と理由附記」税務弘報 57 巻 4 号（2009 年）86 頁
・品川芳宣「判批」ジュリ 1089 号（1996 年）340 頁
・品川芳宣「判批」租税法学会編『金融取引の課税問題（租税法研究（第 24 号)』(有斐閣，1996 年）198 頁
・品川芳宣「判批」ＴＫＣ税研情報 23 巻 6 号（2014 年）54 頁
・品川芳宣「判批」ＴＫＣ税研情報 29 巻 6 号（2020 年）13 頁
・篠原一幸＝高須要子「判批」民商法雑誌 83 巻 3 号（1980 年）388 頁
・司馬えんに「判批」税研 35 巻 4 号（2019 年）107 頁
・芝池義一「税法と行政法」芝池義一＝田中治＝岡村忠生編『租税行政と権利保護』（ミネルヴァ書房，1995 年）1 頁
・下川環「判批」別冊ジュリ 235 号（2017 年）240 頁
・末崎衛「『私法上の法律構成による否認』についての一考察」税法学 550 号（2003 年）13 頁
・末崎衛「『私法上の法律構成による否認』論の批判的検討」税法学 560 号（2008 年）89 頁
・鈴木修「IBM 事件,ユニバーサルミュージック事件-法人税法における同族会社の行為計算否認規定-」税務弘報 67 巻 13 号（2019 年）26 頁
・鈴木康之「処分理由と訴訟上の主張との関係-処分理由の差替えを中心として」鈴木忠一＝三ヶ月章監修『新実務民事訴訟 9』（日本評論社，1982 年）257 頁
・鈴木康之「租税訴訟の訴訟物」小川英明＝松沢智編『裁判実務大系 第 20 巻 租税争訟法』（青林書院，1988 年）26 頁
・須田守「判批」京都大学／法学論叢 173 巻 3 号（2015 年）146 頁
・関根英恵「法人税法 132 条 1 項と同法 132 条の 2 における『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』の解釈及び両規定における『不当』性等の判断枠組の異同について」訟月 61 巻 1 号（2015 年）189 頁
・高木光「判批」判時 2142 号（2012 年）148 頁
・高須要子「判批」ひろば 34 巻 11 号（1981 年）77 頁
・高橋貴美子「判批」税務弘報 62 巻 7 号（2014 年）50 頁
・高橋滋「行政訴訟（7）行政訴訟の審理等（2)」判時 2430 号（2020 年）170 頁
・髙橋秀至「租税法律主義の機能と法人税法における行為計算否認規定の解釈」長崎県立大学論集 52 巻 1 号（2018 年）1 頁
・高林克巳「行政訴訟における立証責任」田中二郎＝原竜之介＝柳瀬良幹編『行政法講座 3 巻−行政救済−』（有斐閣，1965 年）294 頁
・竹内綱敏「所得税における同族会社の行為計算否認規定の今日的意義−適正所得算出説と対応的調整−」税法学 567 号（2012 年）157 頁
・竹内綱敏「法人税における同族会社の行為計算否認規定の今日的意義−法人税法 132 条と通常の課税要件規定との競合と選択」税法学 571 号（2014 年）503 頁
・竹内綱敏「判批」税法学 576 号（2016 年）93 頁
・竹内綱敏「租税法における行為計算否認規定の淵源（Ⅰ)」甲南経済学論集 61 巻 1＝2 号（2020 年）1 頁
・竹内綱敏「租税法における行為計算否認規定の淵源（Ⅱ)」甲南経済学論集 62 巻 1＝2 号（2021 年）1 頁
・竹下重人「課税処分取消訴訟における処分理由の差替について」税法学 400 号（1984 年）61 頁
・武田昌輔「実質主義と租税回避」税務事例 39 巻 1 号（2007 年）68 頁
・田島秀則「判批」税務事例 47 巻 2 号（2015 年）1 頁
・田中治「申告納税制度と租税行政手続」租税法研究 22 号（1994 年）12 頁
・田中治「租税行政の特質論と租税救済」芝池義一＝田中治＝岡村忠生編『租税行政と権利保護』（ミネルヴァ書房，1995 年）27 頁
・田中治「租税回避と法」同監修『租税回避行為をめぐる事例研究』（清文社，1998 年）31 頁
・田中治＝近藤雅人「課税処分の理由の差替え根拠法規の差替えの例」税経通信 56 巻 11 号（2001 年）203 頁
・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（2001 年）186 頁
・田中治「同族会社の行為計算否認規定（所得税法 157 条）の射程」税務事例研究 89 号（2006 年）21 頁
・田中治「同族会社の行為計算否認規定のあり方」税研 32 巻 6 号（2017 年）46 頁
・田中治＝坂本宗総「判批」ＴＫＣ税研情報 29 巻 3 号（2019 年）13 頁

・田中治「課税処分に係る理由の差替えの可否」税務事例研究 178 号（2020 年）24 頁
・田中治「租税回避否認の論理と機能」税法学 586 号（2021 年）333 頁
・田中真次「判解」最判解民事昭和 38 年度（1963 年）445 頁
・田中晶国「所得税法における要件事実-収入金額および必要経費の主張・立証とその推認構造-」法政研究 86 巻 3 号（2019 年）77 頁
・谷口勢津夫「納税義務の確定の法理」芝池義一＝田中治＝岡村忠生編『租税行政と権利保護』（ミネルヴァ書房，1995 年）81 頁
・谷口勢津夫「課税要件法上の選択手続と法的救済」石島弘＝碓井光明＝木村弘之亮＝玉國文敏編『税法の課題と超克』（信山社，2000 年）485 頁
・谷口勢津夫「同族会社税制の沿革及び現状と課題」税研 192 号（2017 年）34 頁
・谷口勢津夫「租税法律主義（憲法 84 条）」日税研論集 77 号（2020 年）243 頁
・田部井彩「理由付記の趣旨に関する一考察-最高裁昭和 38 年 5 月 31 日第二小法廷判決をめぐって-」中央学院大学法学論叢 31 巻 2 号（2018 年）63 頁
・玉城勲「課税処分の理由附記の追完，理由の差替えと再更正（1）-（4）」琉大法学 67 号（2002 年）153 頁・琉大法学 69 号（2003 年）233 頁・琉大法学 73 号（2005 年）95 頁・琉大法学 78 号（2007 年）55 頁
・玉國文敏「判批」ジュリ臨増 768 号（1982 年）34 頁
・玉國文敏「判批」税研 178 号（2014 年）288 頁
・玉城勲「課税処分の理由附記の追完，理由の差替えと再更正(1)」琉大法学 67 号（2002 年）153 頁
・玉城勲「課税処分の理由附記の追完，理由の差替えと再更正(2)」琉大法学 69 号（2003 年）233 頁
・玉城勲「課税処分の理由附記の追完，理由の差替えと再更正(3)」琉大法学 73 号（2005 年）95 頁
・玉城勲「課税処分の理由附記の追完，理由の差替えと再更正(4)」琉大法学 67 号（2007 年）55 頁
・塚本伊平「訴えの利益（1）-取消訴訟における訴えの利益-」小川英明＝松沢智編『裁判実務大系 第 20 巻 租税争訟法』（青林書院，1988 年）266 頁
・辻美恵枝「判批」中里実＝佐藤英明＝増井良啓＝渋谷雅弘＝渕圭吾編『租税判例百選〔第 7 版〕』（有斐閣，2021 年）122 頁
・鶴岡稔彦「抗告訴訟の訴訟物と取消判決の効力」藤山雅行編『行政争訟（新・裁判実務大系 25)』（青林書院，2004 年）201 頁
・鶴見祐策「租税訴訟における立証責任」北野弘久編『日本税法体系 4 租税実体法Ⅲ・租税手続法Ⅱ』（学陽書房，1980 年）305 頁
・手塚貴大「法人組織再編取引に係る一般的否認規定による税務否認の態様-判例を素材とした行為計算否認規定の適用可能性に係る若干の考察-」広島大学マネジメント研究 21 号

（2020 年）35 頁
・徳地淳＝林史高「判解」最判解民事平成 28 年度（2019 年）84 頁
・朝長英樹「判批」税務弘報 62 巻 7 号（2014 年）8 頁
・中里実「更正処分取消訴訟における根拠条文の差替え」税経通信 57 巻 16 号（2002 年）17 頁
・永石一郎「IBM 事件からみた法人税法 132 条の要件事実の構造」租税訴訟 9 号（2016 年）345 頁
・中川哲男「判解」最判解民事昭和 47 年度（1972 年）477 頁
・長島弘「判批」税務事例 51 巻 4 号（2019 年）28 頁
・中野百々造「判批」ジュリ 1191 号（2000 年）89 頁
・中村秀利「更正処分の理由附記」税大論叢 84 号（2016 年）1 頁
・中村三徳「青色申告書にかかる更正の理由附記をめぐる諸問題-判決の分析と史的考察-」税大論叢 8 号（1974 年）63 頁
・中村芳昭「課税処分等の理由付記」北野弘久編『日本税法体系 3 租税実体法Ⅱ・租税手続法Ⅰ』（学陽書房，1980 年）251 頁
・成道秀雄「同族会社の行為計算否認規定の不適用-ユニバーサルミュージック事件-」税務事例研究 179 号（2021 年）1 頁
・難波孝一「規範的要件・評価的要件」伊藤滋夫＝難波孝一編『民事要件事実講座（1)』（青林書院，2005 年）213 頁
・西鳥羽和明「理由付記判例法理と行政手続法の理由提示-1-」民商法雑誌 112 巻 6 号（1995 年）851 頁
・西鳥羽和明「理由付記判例法理と行政手続法の理由提示-2-」民商法雑誌 113 巻 1 号（1995 年）1 頁
・根津直人「新たな租税回避の否認についての一考察 ： 私法上の法律構成による否認を中心として」龍谷大学大学院法学研究 5 号（2003 年）109 頁
・野口貴公美「判批」法学セミナー681 号（2011 年）129 頁
・橋本守次「判批」税務事例 46 巻 12 号（2014 年）1 頁
・服部由美「租税訴訟における規範的要件の要件事実-法人税法 132 条 1 項の不当性要件を中心に-」税法学 582 号（2019 年）83 頁
・羽根一成「判批」地方自治職員研修 44 巻 10 号（2011 年）70 頁
・早川登「税務訴訟上の立証責任について」税法学 43 号（1954 年）12 頁
・林仲宣「判批」税理 38 巻 6 号（1995 年）15 頁
・林仲宣＝谷口智紀「判批」税務弘報 67 巻 7 号（2019 年）66 頁
・原田太樹「判批」九州大学／法政研究 78 巻 4 号（2012 年）57 頁
・原田尚彦「判批」別冊ジュリ 79 号（1983 年）218 頁
・日下文男「処分の理由附記をめぐる諸問題：改正国税通則法を踏まえて」大阪府立大学経

済研究 57 巻 4 号（2012 年）63 頁
・平岡久「判批」別冊ジュリ 79 号（1983 年）202 頁
・平岡久「判批」民商法雑誌 148 巻 3 号（2013 年）284 頁
・福家俊朗「判批」税理 18 巻 11 号（1975 年）128 頁
・福家俊朗「租税訴訟における訴訟物-更正の取消訴訟を中心に-」北野弘久編『日本税法体系 3 租税実体法Ⅲ・租税手続法Ⅱ』（学陽書房，1980 年）280 頁
・藤谷武史「判批」別冊ジュリ 236 号（2017 年）388 頁
・藤谷武史「必要経費の意義と範囲」日税研論集 74 号（2018 年）159 頁
・藤曲武美「判批」税務弘報 62 巻 7 号（2014 年）65 頁
・藤曲武美「判批」税務弘報 62 巻 12 号（2014 年）148 頁
・藤原健太郎「判批」法学協会雑誌 135 巻 9 号（2018 年）138 頁
・藤原静雄「判批」論究ジュリ 3 号（2012 年）67 頁
・藤原眞由美「判批」税理 63 巻 1 号（2020 年）148 頁
・藤山雅行「行政訴訟の審理のあり方と立証責任」藤山雅行編『行政争訟（新・裁判実務大系 25)』（青林書院，2004 年）389 頁
・古田孝夫「判批」ジュリ 1436 号（2012 年）97 頁
・古田孝夫「判批」最判解民事平成 23 年度（2014 年）510 頁
・堀招子「判批」税経通信 68 巻 13 号（2013 年）166 頁
・本多滝夫「判批」ジュリ臨増 1440 号（2012 年）34 頁
・増田英敏＝遠藤克俊「判批」ＴＫＣ税研情報 24 巻 2 号（2015 年）1 頁
・増田英敏「通則法改正と更正処分の理由附記」税法学 581 号（2019 年）205 頁
・松沢智「私法上の取引と租税回避行為」租税法研究 6 号（1978 年）73 頁
・松沢智「青色申告の法理（一）-更正理由差替え主張の制限を中心として-」判時 1071 号（1983 年）3 頁
・松沢智「青色申告の法理（二）-更正理由差替え主張の制限を中心として-」判時 1072 号（1983 年）3 頁
・松沢智「青色申告の法理（三）-更正理由差替え主張の制限を中心として-」判時 1074 号（1983 年）12 頁
・松田直樹「実質主義と法の濫用の法理--租税回避行為の否認手段としての潜在的有用性と限界」税大論叢 55 号（2007 年）1 頁
・松原圭吾「『私法上の法律構成による否認』論の功罪」税法学 553 号（2005 年）107 頁
・松原圭吾「理由附記の不備と更正処分の違法性の判断基準」税務弘報 64 巻 5 号（2016 年）167 頁
・松本保三「実質主義に関する諸問題」税法学 300 号（1975 年）43 頁
・松山修「所得税法第 37 条に規定する直接性に関する一考察」税大論叢　74 号（2012 年）231 頁

・水野忠恒「判批」国際税務 34 巻 11 号（2014 年）72 頁
・宮崎良夫「行政訴訟における主張・立証責任」鈴木忠一＝三ヶ月章監修『新実務民事訴訟 9』（日本評論社，1982 年）229 頁
・宮塚久「判批」税務弘報 62 巻 7 号（2014 年）74 頁
・村井泰人「同族会社の行為計算否認規定に関する研究－所得税の負担を不当に減少させる結果となる行為又は計算について－」税大論叢 55 号（2007 年）621 頁
・村井正「第一次更正処分の取消訴訟は第二次更正処分の行われた後はその利益を失うか--更正処分の取消訴訟の訴訟物は何か」関西大学法学論集 17 巻 5 号（1968 年）58 頁
・村井正「判批」民商法雑誌 67 巻 5 号（1973 年）87 頁
・村井正「判批」民商法雑誌 69 巻 5 号（1974 年）97 頁
・村上敬一「判解」法曹時報 37 巻 12 号（1985 年）198 頁
・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」税大論叢 11 号（1977 年）227 頁
・茂垣志乙里「判批」税 70 巻 9 号（2016 年）80 頁
・本部勝大「判批」別冊ジュリ 253 号（2021 年）124 頁
・八ツ尾順一「『伝家の宝刀』は租税法律主義の例外 行為計算否認規定とは何か」税務弘報 67 巻 13 号（2019 年）8 頁
・山口敬三郎「課税処分取消訴訟における根拠条文の差替えの可否（上）」税理 54 巻 10 号（2011 年）92 頁
・山口敬三郎「課税処分取消訴訟における根拠条文の差替えの可否（下）」税理 54 巻 11 号（2011 年）82 頁
・山崎広道「処分理由の附記と理由の差替え」税法学 569 号（2013 年）213 頁
・山本守之「伝家の宝刀の考え方が変わるか」税務事例 51 巻 11 号（2019 年）73 頁
・山本隆司「違法判断の基準時を中心に（1）」法曹時報 66 巻 5 号（2014 年）1 頁
・吉田徹「訴えの利益をめぐる問題」小川英明＝松沢智＝今村隆編『新・裁判実務大系 第 18 巻 租税争訟』（青林書院，2005 年）136 頁
・吉信早百合「同族会社の行為計算否認規定における不当性要件の一考察-『行為』と『計算』の解釈を前提に-」青山ビジネスロー・レビュー8 巻 2 号（2019 年）103 頁
・吉村政穂「判批」税務弘報 62 巻 7 号（2014 年）58 頁
・吉村政穂「繰越欠損金の引継ぎと組織再編成に係る行為計算否認規定の適用」税務事例研究 177 号（2020 年）1 頁
・吉村政穂「判批」ジュリ臨増 1544 号（2020 年）190 頁
・吉村政穂「判批」税務弘報 69 巻 1 号（2021 年）137 頁
・若林孝三「法人税法における同族会社の行為計算否認規定の研究」税大論叢 2 号（1969 年）165 頁
・渡部吉隆「判解」最判解民事昭和 38 年度（1963 年）128 頁

【裁判例】

・最判昭和 27 年 12 月 25 日民集 6 巻 12 号 1240 頁
・最大判昭和 30 年 3 月 23 日民集 9 巻 3 号 336 頁
・最判昭和 38 年 3 月 3 日訟月 9 巻 5 号 668 頁
・最判昭和 38 年 5 月 31 日民集 17 巻 4 号 73 頁
・最判昭和 38 年 11 月 15 日民集 17 巻 11 号 1373 頁
・最判昭和 38 年 12 月 27 日民集 17 巻 12 号 1871 頁
・最判昭和 46 年 6 月 29 日判タ 264 号 198 頁
・最判昭和 47 年 3 月 31 日民集 26 巻 2 号 319 頁
・最判昭和 49 年 4 月 18 日税資 75 巻 155 頁
・最判昭和 50 年 6 月 12 日訟月 21 巻 7 号 1547 頁
・最判昭和 53 年 4 月 21 日訟月 24 巻 8 号 1694 頁
・最判昭和 53 年 11 月 30 日訟月 25 巻 4 号 1145 頁
・最判昭和 54 年 4 月 5 日訟月 25 巻 8 号 2237 頁
・最判昭和 55 年 2 月 7 日民集 34 巻 2 号 123 頁
・最判昭和 56 年 7 月 14 日民集 35 巻 5 号 901 頁
・最判昭和 59 年 10 月 25 日集民 143 号 75 頁
・最大判昭和 60 年 3 月 27 日民集 39 巻 2 号 247 頁
・最判昭和 60 年 9 月 26 日税資 146 号 751 頁
・最判昭和 62 年 5 月 28 日訟月 34 巻 1 号 156 頁
・最判平成 4 年 2 月 18 日民集 46 巻 2 号 77 頁
・最判平成 11 年 1 月 29 日税資 240 号 407 頁
・最判平成 12 年 1 月 27 日税資 246 号 303 頁
・最判平成 16 年 7 月 20 日訟月 51 巻 8 号 2126 頁
・最判平成 17 年 12 月 19 日民集 59 巻 10 号 2964 頁
・最判平成 18 年 1 月 24 日訟月 53 巻 10 号 2946 頁
・最大判平成 18 年 3 月 1 日民集 60 巻 2 号 587 頁
・最判平成 22 年 10 月 14 日判タ 1337 号 105 頁
・最判平成 23 年 2 月 18 日集民 236 号 71 頁
・最判平成 23 年 6 月 7 日民集 65 巻 4 号 2081 頁
・最判平成 23 年 9 月 22 日民集 65 巻 6 号 2756 頁
・最判平成 28 年 2 月 28 日税資 266 号順号 12802
・最判平成 28 年 2 月 29 日民集 70 巻 2 号 242 頁
・最判平成 28 年 2 月 29 日民集 70 巻 2 号 470 頁
・東京高判昭和 34 年 11 月 17 日行集 10 巻 12 号 2392 頁

・大阪高判昭和 39 年 9 月 24 日行集 15 巻 9 号 1716 頁
・東京高判昭和 40 年 5 月 12 日税資 49 号 596 頁
・大阪高判昭和 43 年 6 月 27 日判時 533 号 23 頁
・大阪高判昭和 46 年 12 月 21 日税資 63 号 1233 頁
・東京高判昭和 48 年 3 月 14 日行集 24 巻 3 号 115 頁
・札幌高判昭和 51 年 1 月 13 日訟月 22 巻 3 号 756 頁
・大阪高判昭和 52 年 1 月 27 日民集 35 巻 5 号 924 頁
・東京高判昭和 52 年 11 月 30 日行集 28 巻 11 号 1257 頁
・福岡高裁宮崎支判昭和 55 年 9 月 29 日行集 31 巻 9 号 1982 頁
・名古屋高判昭和 56 年 9 月 30 日訟月 27 巻 12 号 2372 頁
・東京高判昭和 57 年 8 月 10 日行集 33 巻 8 号 1677 頁
・東京高判平成 1 年 1 月 23 日税資 169 号 5 頁
・東京高判平成 4 年 10 月 29 日税資 193 号 375 頁
・東京高判平成 5 年 6 月 28 日行集 44 巻 6＝7 号 506 頁
・高松高判平成 8 年 2 月 26 日税資 215 号 672 頁
・東京高判平成 10 年 4 月 28 日税資 231 号 866 頁
・東京高判平成 11 年 5 月 31 日税資 243 号 127 頁
・大阪高判平成 12 年 1 月 18 日訟月 47 巻 12 号 3767 頁
・東京高判平成 13 年 7 月 5 日税資 251 号順号 8942
・東京地判平成 14 年 9 月 13 日税資 252 号順号 9189
・東京高判平成 15 年 9 月 9 日判時 1834 号 28 頁
・東京高判平成 16 年 1 月 28 日訟月 50 巻 8 号 2512 頁
・東京高判平成 17 年 2 月 17 日税資 255 号順号 9935
・東京高判平成 17 年 8 月 2 日税資 255 号順号 10093
・東京高判平成 19 年 1 月 30 日訟月 52 巻 10 号 2966 頁
・東京高裁平成 20 年 10 月 1 日税資 258 号順号 11042
・札幌高判平成 20 年 11 月 13 日民集 65 巻 4 号 2138 頁
・東京高判平成 22 年 8 月 26 日税資 260 号順号 11497
・東京高判平成 22 年 12 月 15 日税資 260 号順号 11571
・東京高判平成 24 年 9 月 19 日判時 2170 号 20 頁
・東京高判平成 26 年 11 月 5 日民集 70 巻 2 号 448 頁
・東京高判平成 27 年 1 月 15 日民集 70 巻 2 号 671 頁
・東京高判平成 27 年 3 月 25 日訟月 61 巻 11 号 1995 頁
・東京高判平成 27 年 5 月 13 日税資 265 号順号 12659
・東京高判平成 28 年 4 月 21 日税資 266 号順号 12848
・大阪高判平成 30 年 11 月 2 日税資 268 号順号 13206

・東京高判令和 2 年 6 月 24 日裁判所 HP
・東京地判昭和 26 年 4 月 23 日行集 2 巻 6 号 841 頁
・東京地判昭和 26 年 5 月 9 日訟月 61 巻 11 号 2041 頁
・東京地判昭和 33 年 12 月 23 日行集 9 巻 12 号 2727 頁
・神戸地判昭和 38 年 1 月 16 日行集 14 巻 12 号 2144 頁
・東京地判昭和 45 年 2 月 20 日行集 21 巻 2 号 258 頁
・東京地判昭和 46 年 3 月 30 日行集 22 巻 3 号 399 頁
・京都地判昭和 49 年 3 月 15 日民集 35 巻 5 号 910 頁
・東京高判昭和 49 年 10 月 29 日行集 25 巻 10 号 1310 頁
・名古屋地判昭和 52 年 11 月 14 日訟月 23 巻 13 号 2338 頁
・東京地判昭和 55 年 9 月 29 日行集 31 巻 9 号 2024 頁
・浦和地判昭和 56 年 2 月 25 日行集 32 巻 2 号 280 頁
・千葉地判昭和 56 年 8 月 28 日行集 32 巻 8 号 1484 頁
・東京地判昭和 57 年 2 月 1 日税資 122 号 170 頁
・青森地判昭和 60 年 11 月 5 日税資 147 号 326 頁
・青森地判昭和 61 年 4 月 15 日訟月 33 巻 7 号 1993 頁
・静岡地判昭和 63 年 9 月 30 日判時 1299 号 62 頁
・東京地判昭 63 年 12 月 14 日判タ 709 号 172 頁
・宇都宮地判平成 4 年 2 月 12 日税資 188 号 270 頁
・松江地判平成 4 年 3 月 18 日税資 188 号 731 頁
・徳島地判平成 5 年 7 月 16 日訟月 40 巻 6 号 1268 頁
・東京地判平成 8 年 11 月 29 日判時 1602 号 56 頁
・東京地判平成 9 年 4 月 25 日判時 1625 号 23 頁
・東京地判平成 9 年 11 月 28 日税資 229 号 857 頁
・東京地判平成 12 年 11 月 30 日訟月 48 巻 11 号 2785 頁
・松江地判平成 13 年 10 月 24 日税資 251 号順号 9010
・東京地判平成 13 年 11 月 9 日訟月 49 巻 8 号 2411 頁
・横浜地判平成 16 年 2 月 4 日税資 254 号順号 9548
・東京地判平成 17 年 7 月 28 日税資 255 号順号 10091
・さいたま地判平成 19 年 12 月 19 日税資 257 号順号 10849
・札幌地判平成 20 年 2 月 29 日民集 65 巻 4 号 2119 頁
・東京地判平成 22 年 3 月 5 日税資 260 号順号 11392
・横浜地判平成 22 年 3 月 24 日税資 260 号順号 11401
・東京地判平成 26 年 3 月 18 日民集 70 巻 2 号 331 頁
・東京地判平成 26 年 3 月 18 日民集 70 巻 2 号 552 頁
・東京地判平成 26 年 5 月 9 日訟月 61 巻 11 号 2041 頁

・東京地判平成 27 年 3 月 27 日税資 265 号順号 12643
・福岡地判平成 29 年 4 月 25 日税資 267 号順号 13015
・東京地判平成 30 年 4 月 19 日税資 268 号順号 13146
・大阪地判平成 30 年 4 月 19 日税資 268 号順号 13144
・東京地判令和元年 6 月 27 日裁判所 HP

【裁決例】
・国税不服審判所裁決平成 18 年 6 月 13 日裁決事例集 71 集 205 頁

以上