

# 同族会社の関連経費に対する行為計算否認規定（所税 157 条 1 項） の適用に関する一考察

—必要経費の通則規定（所税 37 条 1 項）との関係を中心に—

国岡 大輔



## 要 旨

個人事業者が支出した同族会社の関連経費について、所得税法（以下「法」という。）上の必要経費に該当するか否かが争われる場合、基本的に法 37 条 1 項と法 157 条 1 項のいずれかで判断されることになる。法 37 条 1 項は、事業所得等の金額の計算上必要経費に算入すべき金額を定めた通則規定であり、その趣旨は投下資本の回収部分に課税が及ぶことを避けることにある。一方の法 157 条 1 項は、同族会社の行為又は計算で、これを容認するとその株主等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場合、課税庁がその職権で正常な行為や計算に引き直して否認することができる特殊な規定であり、課税の公平の見地から、同族会社と株主等の特殊関係性ゆえに行われる租税回避を防止することが趣旨となっている。このように、立法趣旨や課税要件が異なる両規定であるが、必要経費該当性が問題となった場合、どちらの規定を根拠とすべきかについて、過去の裁判例でも判断基準が統一されていないように見える。

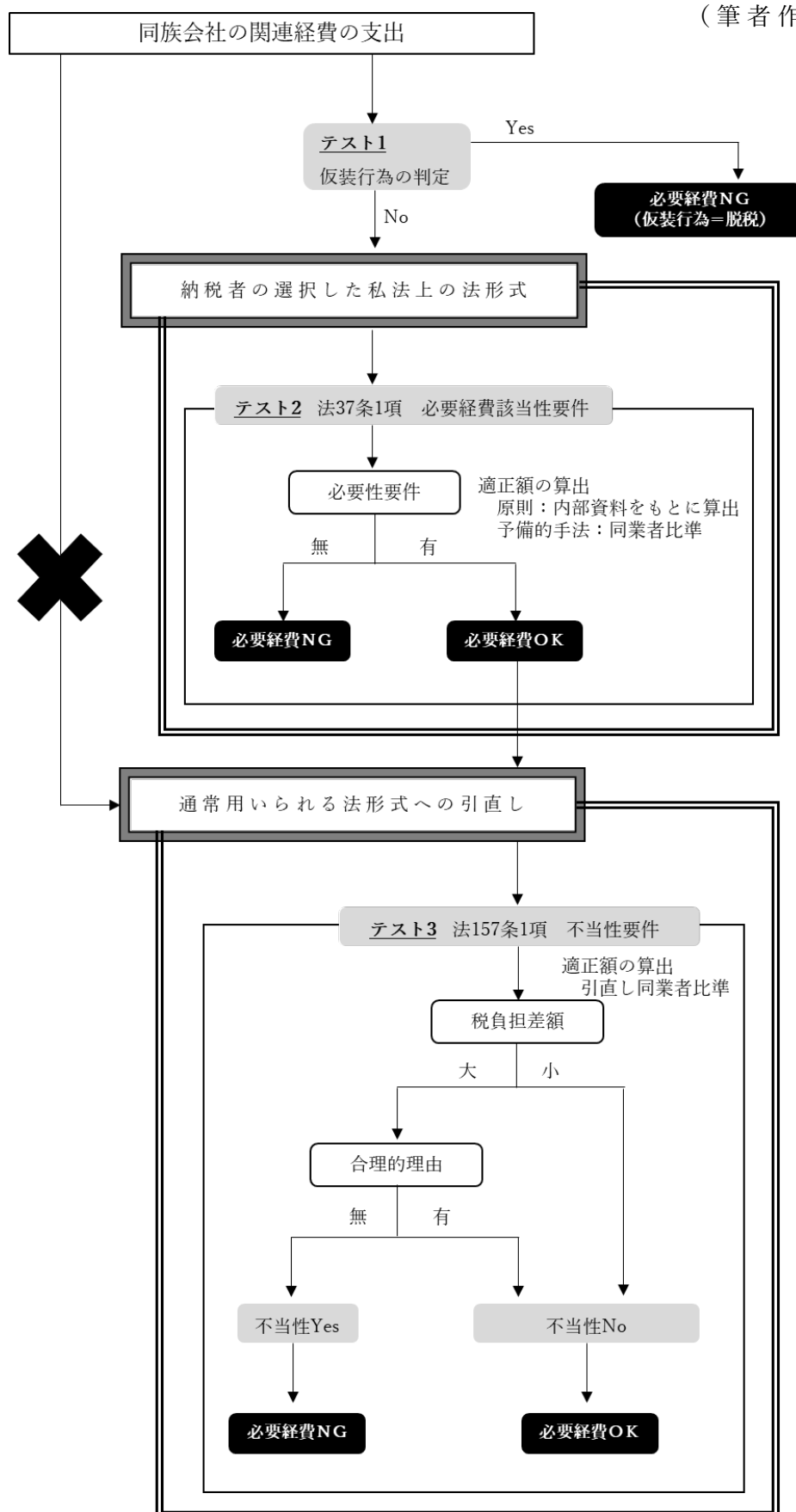
例えば、広島地判平成 13 年 10 月 11 日税資 251 順号 9000 では、「同族会社に対する過大な経費の支払を否認する場面においては、むしろ所得税法 157 条が同法 37 条 1 項に優先して適用すべきと解する余地がありこそすれ、反対に所得税法 37 条が必要経費に関する一般的規定だという理由のみで同条の適用を優先させ、同法 157 条の適用を全く認めないという解釈は説得力に欠けるものといわなければならない。」と判示し、法 157 条 1 項が優先されると読める判断を示している。他方、大阪地判平成 30 年 4 月 19 日税資 268 順号 13144 では、法 37 条 1 項を根拠として「必要経費に該当しない以上、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。」と判示し、課税処分理由が法 157 条 1 項であったにも関わらず、裁判所は同規定の検討すら行わなかった。

このように、納税者は、同族会社が関連する経費の支出について、法 37 条 1 項と法 157 条 1 項のどちらに照らして判断されるのかさえ判然としないのが現在の状況である。それに加え、法 157 条 1 項が課税庁側にのみ適用が許されるという特殊な規定であることに鑑みると、課税庁による同規定の適用には恣意性が介入しているのではないかという疑義が生ずることになり、納税者の予測可能性と法的安定性の確保の点で問題がある。

そこで本論文では、このような同族会社の関連経費をめぐる問題について、課税庁の恣意性介入を極力排除するために、どのような場面であれば、課税庁による法 157 条 1 項の適用が許容され得るのかを明らかにすることを目的とし、検討を行った。その結果、筆者が導き出した課税庁のあるべき判定フローは下図のようになる。

(筆者作成)



課税庁のあるべき判定フローを簡潔にまとめると、以下のようになる。

① テスト 1（仮装行為の判定）

脱税である仮装行為の認定は、あくまで事実認定の下に厳格に行われるべきものであり、特段の根拠規定を必要としない。

② テスト 2（私法上の法形式の範囲内で法 37 条 1 項の必要経費該当性を判定）

必要経費該当性の判定は、“必要性要件”のみで十分である（一要件説）。

金額の適正性が問題となる場合は、原則的には納税者の内部資料をもとに算出し、予備的手法として納税者と同じ法形式の取引を行う同業者比準により算出される。

③ テスト 3（通常用いられる法形式への引き直しにより法 157 条 1 項で不当性要件を判定）

不当性要件の判定は、まずは“税負担差額の大きさ”で判定し、次いで、差額が大きい場合に“合理的理由の有無”をいうフィルターを通じて行う。

金額の適正性が問題となる場合は、引直し同業者比準により算出することが可能となる。

同規定の適用にあたっては、恣意性が介入しない適切な課税の実現と、納税者の予測可能性と法的安定性の確保を両立させるべく、課税庁には、筆者が提言するあるべき判定フローに沿って客観的で統一的な判断を行うことが望まれることを指摘し、本論文の結論とした。

同族会社の関連経費に対する行為計算否認規定（所税 157 条 1 項）の  
適用に関する一考察－必要経費の通則規定（所税 37 条 1 項）との関係  
を中心に－

国岡 大輔

目 次

|   |          |
|---|----------|
| はじめに  | …… 1     |
| 第 1 章 租税回避行為と同族会社の行為計算否認規定                                | …… 4     |
| 第 1 節 租税回避の意義   | …… 4     |
| 第 2 節 租税回避行為の否認と同族会社の行為計算否認規定の意義                          | …<br>… 6 |
| 第 3 節 不当性要件からみた同族会社の行為計算否認規定の問題点                          | …<br>… 8 |
| 第 4 節 法人税法における同族会社の行為計算否認規定と他の課税要件規定との関係性                 | …… 10    |
| 第 5 節 所得税法における同族会社の関連経費をめぐる問題                             | …… 13    |
| 第 2 章 同族会社の行為計算否認規定（法 157 条 1 項）と必要経費の通則規定（法 37 条 1 項）の沿革 | …… 16    |
| 第 1 節 同族会社の行為計算否認規定（法 157 条 1 項）の沿革                       | …… 16    |
| 第 2 節 必要経費の通則規定（法 37 条 1 項）の沿革                            | …… 23    |
| 第 3 節 小括  | …… 31    |
| 第 3 章 同族会社の行為計算否認規定（法 157 条 1 項）と必要経費の通                   |          |

|  |  |
|--|--|
| 則規定（法 37 条 1 項）の適用による法的効果の違いについて<br>… … 32                           |  |
| 第 1 節 経費の支払い先法人の制約－非同族会社への適用の可否－ …<br>… 32                           |  |
| 第 2 節 経費の支払い先法人における法人税の斟酌－法人税の対応的<br>調整の可否－ … … 35                   |  |
| 第 3 節 小括 … … 40  |  |
| 第 4 章 同族会社の行為計算否認規定（法 157 条 1 項）と必要経費の通<br>則規定（法 37 条 1 項）の比較 … … 42 |  |
| 第 1 節 優先劣後関係に関する学説 … … 42  |  |
| 第 1 款 法 37 条 1 項優先適用説 … … 42   |  |
| 第 2 款 法 157 条 1 項優先適用説 … … 43  |  |
| 第 3 款 並列説 … … 44   |  |
| 第 4 款 小括 … … 45  |  |
| 第 2 節 両規定の課税要件 … … 47  |  |
| 第 1 款 不当性要件 … … 47   |  |
| 第 2 款 必要経費該当性要件 … … 56   |  |
| 第 3 款 小括 … … 64  |  |
| 第 3 節 金額の適正性 … … 66  |  |
| 第 1 款 非常勤医師報酬適正額事件の概要 … … 67   |  |
| 第 2 款 非常勤医師報酬適正額事件の検討 … … 69   |  |
| 第 3 款 小括 … … 75  |  |
| 第 4 節 課税庁の判断順序 … … 76  |  |
| 第 5 節 納税者が選択した私法上の法形式 … … 80   |  |



|       |   |        |
|-------|---|--------|
| 第 1 款 | 岩瀬事件の概要   | …… 81  |
| 第 2 款 | 岩瀬事件の検討   | …… 84  |
| 第 3 款 | 小括  | …… 85  |
| 第 6 節 | 小括－仮説の提示－   | …… 93  |
| 第 5 章 | 裁判例・裁決例の当てはめによる筆者仮説の検証                                      | …… 96  |
| 第 1 節 | 仮装行為と判定されるべき事例－事案①：不動産管理料事件<br>（国税不服審判所裁決平成 18 年 6 月 13 日）－ | …… 98  |
| 第 2 節 | 納税者の選択した私法上の法形式の範囲内で判定されるべき<br>事例                           | …… 102 |
| 第 1 款 | 事案②：出向職員給与負担金事件（岡山地判平成 18 年 1 月<br>11 日）                    | …… 102 |
| 第 2 款 | 事案③：税理士事務所賃料等無償提供事件（大阪地判平成 27<br>年 1 月 23 日）                | …… 106 |
| 第 3 款 | 事案④：司法書士支払手数料事件（広島地判平成 13 年 10 月<br>11 日）                   | …… 111 |
| 第 4 款 | 小括  | …… 115 |
| 第 3 節 | 通常用いられる法形式への引直しにより判定されるべき事例<br>……                           | 116    |
| 第 1 款 | 事案⑤：燃料小売業業務委託費事件（大阪地判平成 30 年 4<br>月 19 日）                   | …… 117 |
| 第 2 款 | 事案⑥：歯科医師医療機器賃借料事件（国税不服審判所裁決<br>平成 14 年 12 月 20 日）           | …… 123 |
| 第 3 款 | 小括  | …… 132 |
| 第 4 節 | 本論文の結論  | …… 132 |

おわりに …… 137

参考文献 …… 141

## はじめに

個人事業者が支出した同族会社の関連経費について、所得税法（以下「法」という。）上の必要経費に該当するか否かが争われる場合、基本的に法 37 条 1 項と法 157 条 1 項のいずれかで判断されることになる。法 37 条 1 項は、事業所得等の金額の計算上必要経費に算入すべき金額を定めた通則規定であり、その趣旨は投下資本の回収部分に課税が及ぶことを避けることにある。一方の法 157 条 1 項は、同族会社の行為又は計算で、これを容認するとその株主等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場合、課税庁がその職権で正常な行為や計算に引き直して否認することができる特殊な規定であり、課税の公平の見地から、同族会社と株主等の特殊関係性ゆえに行われる租税回避を防止することが趣旨となっている。このように、立法趣旨や課税要件が異なる両規定であるが、必要経費該当性が問題となった場合、どちらの規定を根拠とすべきかについて、過去の裁判例でも判断基準が統一されていないように見える。

例えば、広島地判平成 13 年 10 月 11 日税資 251 順号 9000 では、「同族会社に対する過大な経費の支払を否認する場面においては、むしろ所得税法 157 条が同法 37 条 1 項に優先して適用すべきと解する余地がありこそすれ、反対に所得税法 37 条が必要経費に関する一般的規定だという理由のみで同条の適用を優先させ、同法 157 条の適用を全く認めないという解釈は説得力に欠けるものといわなければならない。」と判示し、法 157 条 1 項が優先されると読める判断を示している。他方、大阪地判平成 30 年 4 月 19 日税資 268 順号 13144 では、法 37 条 1 項を根拠として「必要経費に該当しない以上、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。」と判示し、課税処分理由が法 157 条 1 項であったにも関わらず、裁判所は同規定の検討すら行わなかった。

このように、納税者は、同族会社が関連する経費の支出について、法 37 条 1 項と法 157 条 1 項のどちらに照らして判断されるのかさえ判然としないのが現在の状況である。それに加え、法 157 条 1 項が課税庁側にのみ適用が許されるという特殊な規定であることに鑑みると、課税庁による同規定の適用には恣意性が介入しているのではないかという疑義が生ずることになり、納税者の予測可能性と法的安定性の確保の点で問題がある。

そこで本論文では、このような同族会社の関連経費をめぐる問題について、課税庁の恣意性介入を極力排除するために、どのような場面であれば、課税庁による法 157 条 1 項の適用が許容され得るのかを明らかにすることを目的とし、検討を行うこととする<sup>1</sup>。

まず、第 1 章では、租税回避と同族会社の行為計算否認規定の意義を確認した上で、同族会社の関連経費に対する法 157 条 1 項と法 37 条 1 項の適用をめぐる問題の所在を明らかにする。次に、第 2 章では両規定の沿革を、続く第 3 章では両規定の法的効果の違いを検討することで、同じ経費の否認であっても、根拠規定の違いは納税者にとってその意味合いが全く異なることを確認する。そして、第 4 章では、両規定を様々な角度から比較した上で、同族会社の関連経費を課税庁が否認する場合

---

<sup>1</sup> 同族会社が関連する取引に対して法 157 条 1 項が適用される事案としては、主として、①個人事業者である納税者が収入を受け、これに関連する経費を同族会社等に支出するケースと、②同族会社が収入（益金）を受け、そこから同族会社に所属する納税者に役員報酬等を支給するケース、の 2 類型が挙げられる。本論文では、このうち①のケースを対象として検討を行うものである。

のあるべき判定フローを筆者の仮説として提示する。最後に、第5章では、同族会社の関連経費が否認された裁判例・裁決例のあるべき判定フローに当てはめ、筆者仮説の妥当性を検証する。

以上の検討を通じ、課税庁による恣意性介入を極力排除するための、できる限り客観的で統一的な判断基準を導き出すことで、どのような場面で課税庁による法157条1項の適用が許されるのか、筆者なりの結論を示したい。

## 第 1 章 租税回避行為と同族会社の行為計算否認規定

“伝家の宝刀”とも呼ばれる<sup>2</sup>同族会社の行為計算否認規定（所税 157 条 1 号、法税 132 条 1 号、相税 64 条 1 項）は、租税回避に対する否認規定として位置づけられている<sup>3</sup>。例えば法 157 条 1 項では、同族会社の行った行為計算により、その株主等の所得税の負担が不当に減少したと認められる場合に、課税庁の職務上の権限によって課税処分を行うことができるという特殊な規定である。この際の課税処分は、実際に行われた行為計算の事実には縛られず「税務署長の認めるところにより」正常と判断した行為計算に引き直すものであるため、納税者側からすれば、どのような場合に不当とみなされ、何が正常として引き直されるのかが不明確で、その適用をめぐる両者間でしばしば対立を生んできた。

本章では、同族会社の行為計算否認規定が規制する租税回避及び同規定の意義を確認した上で、個人事業者が支出した同族会社の関連経費に対する法 157 条 1 項の適用をめぐる問題について整理する。

### 第 1 節 租税回避の意義

租税回避とは何か。わが国の租税法には、それに関する明文の規定は存在しないため、学説では様々な表現で定義されている。金子宏教授の

---

<sup>2</sup> 例えば、税務弘報 67 卷 13 号（2019）では、「『伝家の宝刀』を斬る／行為計算否認規定の現在地」というテーマで特集が組まれている。また、日本経済新聞でも、「税逃れ 揺れる『伝家の宝刀』」という見出しの記事で、法人税法「132 条の規定は国税当局では『伝家の宝刀』と呼ばれる」と紹介されている（日本経済新聞 2019 年 9 月 23 日朝刊 9 面）。

<sup>3</sup> 増田英敏『リーガルマインド租税法』（成文堂、第 5 版、2019）176 頁、水野忠恒『大系租税法』（中央経済社、第 3 版、2021）698 頁参照。

定義によると、租税回避とは、「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のこと」<sup>4</sup>であり、その類型として、①合理的又は正当な理由がないのに、通常用いられない法形式を選択することによって、通常用いられる法形式に対応する税負担の軽減又は排除を図る行為と、②租税減免規定の趣旨・目的に反するにも関わらず、私法上の形成可能性を利用して、自己の取引をそれを充足するように仕組み、もって税負担の軽減又は排除を図る行為、の2つを挙げている<sup>5</sup>。また、田中治教授は、租税回避の概念を、「①納税者が取引上の理由に基づくことなく、異常な取引形式（法形式）を採用する、②その場合、通常取引形式（法形式）を採用した場合と基本的に同一の経済効果が生じる、③それにもかかわらず、通常取引に結びつけられている租税負担を軽減または排除する」<sup>6</sup>、という3つの要素で説明するのが適切であると述べている。

ここで、税負担の軽減・排除が図られるという点で類似する、節税・脱税との違いについて確認しておこう。節税とは、租税法規が予定した法形式を選択することにより税負担を軽減する行為であり<sup>7</sup>、脱税とは、課税要件の充足の事実を全部又は一部秘匿する行為、すなわち、本来課税所得等の課税対象となるべき事実を「偽りその他不正の行為」を用いて、所得の一部又は全部を仮装・隠蔽する行為をいう<sup>8</sup>。したがって、これらと比較すると、「租税回避は、租税法規が予定していない異常ないし

---

<sup>4</sup> 金子宏『租税法』（弘文堂、第24版、2021）133-134頁。

<sup>5</sup> 金子・前掲注4）134頁参照。

<sup>6</sup> 田中治「租税回避否認の論理と機能」税法学586号（2021）335頁。

<sup>7</sup> 増田・前掲注3）107頁参照。

<sup>8</sup> 増田・前掲注3）109頁参照。

変則的な法形式を用いて税負担の減少を図る行為である」<sup>9</sup>が、これは脱税と違って適法であると評価されている<sup>10</sup>。

## 第2節 租税回避行為の否認と同族会社の行為計算否認規定の意義

租税回避が適法であるとする、それを規制する理由はどこにあるのであろうか。税収の確保や課税の公平の実現というような、租税立法者が一般に配慮すべき見地からすれば、租税回避が好ましくないことは確かである<sup>11</sup>。おそらく、規制の対象となる行為は違法とはいえず、法律上はそれなりの要件を満たし効果のあるものであるが、看過しがたい「行き過ぎ」や「やり過ぎ」の面があると考えるのであろう<sup>12</sup>。

租税回避行為の否認とは、租税回避があった場合に、当事者が用いた法形式を租税法上は無視し、通常用いられる法形式に対応する課税要件が充足されたものとして取り扱うことをいう<sup>13</sup>。ここで、租税回避行為の否認が、そのための明文の規定がない場合にも、課税の公平の見地から許容されるのかが問題となる。これは、換言すると、租税法規の解釈・適用の過程において、租税法律主義と租税公平主義の関係をどのように考えるかの問題でもある。現在では、租税法律主義の要請する予測可能性と法的安定性の確保は、個別の場面における税負担の実質的な公平に優先するという考え方が通説であり<sup>14</sup>、租税法律主義の下で、法律の根

---

<sup>9</sup> 金子・前掲注4) 135頁。

<sup>10</sup> 谷口勢津夫『税法基本講義』（弘文堂、第7版、2021）77頁参照。

<sup>11</sup> 谷口・前掲注10) 77頁参照。

<sup>12</sup> 田中・前掲注6) 340頁参照。

<sup>13</sup> 金子・前掲注4) 135頁参照。

<sup>14</sup> 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、2007）59頁参照。同様に、増田英敏教授も、「租税法解釈・適用の場面で



拠なしに当事者の選択した法形式を通常用いられる法形式に引き直し、それに対応する課税要件が充足されたものとして取り扱う権限を課税庁に認めることは困難であるとされている<sup>15</sup>。

わが国には、すべての分野を包括する一般的否認規定は存在しないが、個別分野の一般的否認規定として同族会社の行為計算否認規定が定められている。例えば法 157 条 1 項では、「税務署長は、同族会社の行為又は計算で、これを容認した場合にはその株主等である居住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、その居住者の所得税に係る更正又は決定に際し、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、その居住者の各年分の（…中略…）金額を計算することができる」（下線及び傍点筆者）と規定している。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、当該会社又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鑑み、課税の公平を維持するため、そのような行為や計算が行われた場合に、それを正常な行為や計算に引き直して更正又は決定を行う権限を課税庁に認めるものである<sup>16</sup>。先ほど、明文規定がない場合の租税回避行為の否認は租税法律主義の見地から問題があることを述べたが、同族会社の行為計算否認規定の存在は、それが明文規定として存在することを根拠に問題となった租税回避行為を否認できるという点で意義があるといえよう。

---

は租税公平主義よりも租税法律主義の要請が優先されるべきである。なぜならば、租税公平主義は立法原理であり、租税法の解釈・適用という執行の段階では、予測可能性の確保の要請が強く働き、執行原理である租税法律主義が重視されるべきであるからである。」と述べている（増田・前掲注 3） 58 頁）。

<sup>15</sup> 金子・前掲注 4) 139 頁参照。

<sup>16</sup> 金子・前掲注 4) 541 頁参照。

### 第3節 不当性要件からみた同族会社の行為計算否認規定の問題点

前節において、租税回避行為を否認するためには明文の規定が必要であることを租税法律主義が要請しており、同族会社の行為計算否認規定はその要請に応えることに意義があることを確認した。それでは、同規定を根拠として行う租税回避行為の否認は、租税法律主義と租税公平主義に無条件に合致するものといえるのであろうか。この問題を考えるにあたっては、同規定で使用されている、税負担を「不当に減少させる」（以下「不当性要件」という。）という、いわゆる不確定概念について考えてみたい。

租税法律主義を構成する課税要件明確主義では、課税要件はなるべく一義的で明確でなければならない。その理由は、みだりに不明確な定めをすると、結局は課税庁に一般的・白紙的委任をするのと同じ結果になりかねず、納税者の予測可能性と法的安定性を害することになりかねないからである。一方で、法の執行に際して具体的事情を考慮し、課税の公平を図るためには、不確定概念を用いることはある程度は不可避であり、また必要でもあるとされている<sup>17</sup>。金子宏教授は、同族会社の行為計算否認規定の不当性要件について、「税負担の公平を維持するため、同族会社の経済的合理性を欠いた行為または計算について、なんらかの不確定概念のもとにその否認を認めることは、不合理であるとはいきれない」<sup>18</sup>と述べている。しかしながら、同規定の主語が「税務署長」であることから、「不当に減少」に該当するか否かを判断するのは課税庁となる

---

<sup>17</sup> 金子・前掲注4) 84頁参照。

<sup>18</sup> 金子・前掲注4) 84頁。

ため、課税庁による恣意的な判断を完全に排除できるかについては疑義があり<sup>19</sup>、納税者との間でしばしば対立を生んでいる。これについて田中治教授は、「法令中に明確で具体的な適用要件が明示されないままに、課税庁にその発動を委ねるという立法の手法は、少なくとも、租税法律主義の予定しているところとはいえないであろう」<sup>20</sup>と指摘している。

そもそも、租税法律主義とは、「代表なければ課税なし」の思想の下、課税権は、国民の同意、すなわち国民代表議会の制定する法律の根拠に基づくことなしには行使できないという憲法原理であり、歴史的には、行政権の担い手たる国王による恣意的課税から国民を保護することを目的とするものである<sup>21</sup>。つまり、「納税者は、国民の代表者の手による法律にのみ拘束される」<sup>22</sup>ため、代表者ではない課税庁による恣意的課税は極力排除されなければならない。この租税行政における原理原則は、たとえ“伝家の宝刀”と呼ばれる同族会社の行為計算否認規定を課税庁が適用する場面であっても、尊重されるべきものである。

したがって、いかに明文の規定があるといえども、納税者の予測可能性と法的安定性を確保するため、課税庁による同族会社の行為計算否認規定の恣意的な運用は制限されるべきである。そうすると、課税処分時の根拠規定として、同規定以外に他の課税要件規定が候補として挙げられる場合、より規定内容が具体的な後者を適用して否認する方が望ましいのではないかと、という考えが生ずることになる。このような根拠規定の競合に関する議論は、かねてより法人税法において活発になされてきたため、次節ではこれについて確認する。

---

<sup>19</sup> 増田・前掲注 3) 29 頁参照。

<sup>20</sup> 田中治「租税法律主義の現代的意義」税法学 566 号 (2011) 248 頁。

<sup>21</sup> 金子・前掲注 4) 78-79 頁参照。

<sup>22</sup> 田中・前掲注 20) 244 頁。

#### 第4節 法人税法における同族会社の行為計算否認規定と他の課税要件規定との関係性

課税処分時に、同族会社の行為計算否認規定（法税 132 条 1 項）と他の課税要件規定（法税 22 条 2 項<sup>23</sup>）との適用に競合があった場合に、両規定の優先順位について実定法上の合理的根拠となる明文規定は存在しない<sup>24</sup>ため、学説では以下のような議論がされてきた。

松沢智教授は、法人税法 132 条 1 項は租税回避に対処するための補完的規定である<sup>25</sup>として、「今日は同族会社が租税回避のために迂回行為や多段階行為に及ぶ等私法上許された形式を濫用し異常な取引形式を選択した場合にのみ法 132 条が問題となりうるとおもわれ、そのような予想しえない租税回避行為の発生に対処するための補完的作用をもつことに同条の現代的意義があろう。しかも 22 条は、所得計算の基本に関するものであって、同族会社だと非同族会社だとを問わず適用があるので、結局、法 132 条と 22 条 2 項との関係は、22 条が所得金額の計算の一般原則を規定したものであるから、まず 22 条によりその行為計算が収益概念に包摂されるか否かを検討した後に、その行為計算を前提とする限り収益とはなりえないが、当該同族会社において、それが異常不合理な経済取引が行われ租税回避がなされたと認められる場合にのみ、公平負

---

<sup>23</sup> 法人税法 22 条 2 項は有償又は無償による資産の譲渡や役務提供等に関して益金の額に算入すべき金額について定めた規定である。

<sup>24</sup> 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）66 頁参照。

<sup>25</sup> 松沢智『新版租税実体法－法人税法解釈の基本原則－』（中央出版社、補正第 2 版、2003）44 頁参照。

担の見地からその行為計算の否認を検討する規定が法 132 条であると解すべきであろう。」<sup>26</sup>と述べている。

また、清永敬次教授も、松沢教授と同様に、「同族会社の行為計算の否認規定を租税回避の否認規定ととらえるならば、そのことから必然的に、他の課税要件規定がまず適用される、ということになる。また、そう解することによって、ここでも、行為計算の否認規定は同族会社にのみ適用があると考えるときは、同族会社であるか否かによって適用規定が違ってくるといふあまり好ましくない問題が生ずることを避けることができる。さしあたり念頭に置いている他の課税要件規定は法人一般に適用される規定であるからである。更につけ加えるならば、右の結論は、一般的な内容の同族会社の否認規定よりはより具体的で明確なものと考えられる課税要件規定の適用に導くものであって、課税関係の明確化という望ましい結果をもたらすことになろう。」<sup>27</sup>と述べ、法人税法 22 条 2 項との関係については、「常にまず法人税法 22 条 2 項の規定が適用され、それでもなお不当な税負担の減少が生ずるときは、その時にはじめてかつその範囲で同族会社の行為計算の否認規定の適用が問題になることになる。」<sup>28</sup>との考えを示している。

一方、金子宏教授は、法人税法 132 条 1 項と同法 22 条 2 項について、「どちらを適用しても税額の点で相違を生じない場合は、基本規定である 22 条 2 項が適用されるべきであろう。しかし、(…中略…) どちらの規定を適用するかによって税額が異なるような場合には、どちらを適用するかは税務行政庁の選択に委ねられていると解すべきであろう。」<sup>29</sup>と

---

<sup>26</sup> 松沢・前掲注 25) 41-42 頁。

<sup>27</sup> 清永敬次『租税回避の研究』(ミネルヴァ書房、2015 [初出 1982]) 418 頁。

<sup>28</sup> 清永・前掲注 27) 419 頁。

<sup>29</sup> 金子宏「無償取引と法人税－法人税法 22 条 2 項を中心として－」法学協会

述べ、並列説の立場を取っているが、実際の課税実務においては、「132条を適用する場合には、税務行政庁は税負担の不当な減少を立証しなければならないが、22条2項を適用する場合には、(…中略…)回避の否認はこの規定の適用の結果自動的に生ずるのであって、そもそも、回避行為に当たるかどうか、税負担の不当な減少があるかどうか、等を問題とする必要がないから、実際問題としては22条2項が適用されることが多いのではないかと推測される。」<sup>30</sup>として、不当性要件の立証の難しさに着目した見解を示している。

竹内綱敏税理士は、上記に代表される学説を整理した上で、「否認すべき税額について、通常の課税要件規定〔筆者注：他の課税要件規定のこと〕と〔筆者注：法人税〕法132条の適用結果が異なる場合は、合法性の原則からも、本来否認すべき額(=あるべき正しい税額との増差税額)に合致するように、どちらを適用するかは税務署長の選択(手続的選択権)に委ねられているとの解釈(選択適用可能説)は、そのような仮定を前提とすれば、租税法律主義の下においても、可能な解釈ではないかと考えられる。」とまとめている<sup>31</sup>。

このように、同族会社の行為計算否認規定と他の課税要件規定との関係性については、法人税法における同法132条1項と同法22条2項の関係を中心に議論されてきたところである。両規定の優先劣後の関係性については、本論文の対象とするところではないため紹介に留めておくが、竹内税理士の論文では、この競合問題に関し、「所得税の分野での議論にはみられないものであり、(…中略…)法人税法固有の議論であろう。」

---

編・法学協会百周年記念論文集第二巻(1983)172-173頁。

<sup>30</sup> 金子・前掲注29)173頁。

<sup>31</sup> 竹内・前掲注24)72頁。

<sup>32</sup>と締められている。しかしながら、近時の裁判例を見ると、このような競合問題は法人税法においてだけでなく所得税法においても生じており、この点こそが本論文で最も関心を寄せる事項である。そこで次節では、所得税法における同族会社の行為計算否認規定（法 157 条 1 項）と他の課税要件規定（法 37 条 1 項）の競合問題について確認する。

## 第 5 節 所得税法における同族会社の関連経費をめぐる問題

所得税法では、事業所得等の金額を、総収入金額から必要経費を控除した金額と定義し（法 27 条等）、必要経費に算入すべき金額については、別段の定め<sup>33</sup>があるものを除き法 37 条 1 項で規定されている。

個人事業者が支出した同族会社の関連経費が所得税法上の必要経費に該当するかが争われる場合、基本的に、法 37 条 1 項と法 157 条 1 項のいずれかで判断されることになる。法 37 条 1 項は、投下資本の回収部分に課税が及ぶことを避けることが趣旨とされる<sup>34</sup>必要経費の通則規定であるのに対し、法 157 条 1 項は、同族会社と株主等の特殊関係性ゆえに行われる租税回避を課税の公平の見地から防止することが趣旨となっている。このように、両規定は立法趣旨や課税要件が異なるにも関わ

---

<sup>32</sup> 竹内・前掲注 24) 72 頁。

<sup>33</sup> 別段の定めの中のものとして、「家事関連費等の必要経費不算入等」（法 45 条）、「資産損失の必要経費算入」（法 51 条）、「事業から対価を受ける親族がある場合の必要経費の特例」（法 56 条）、「事業に専従する親族がある場合の必要経費の特例等」（法 57 条）等が定められている。なお、法 157 条 1 項が別段の定め該当するかについて、酒井克彦教授はこれに否定的な見解を示している（酒井「所得税法 157 条は同法 37 条 1 項の『別段の定め』か - 大阪地裁平成 30 年 4 月 19 日判決を素材として -」税務事例 52 巻 4 号（2020）1 頁以下参照）。これについては第 4 章第 1 節第 2 款及び第 4 款にて詳細に取り上げる。

<sup>34</sup> 金子・前掲注 4) 320 頁参照。

らず、必要経費該当性が問題になった場合、裁判所による根拠規定の選定理由が統一されていないように見える。

例えば、広島地判平成 13 年 10 月 11 日税資 251 号順号 9000<sup>35</sup>において、裁判所は、「所得税法 157 条は、（…中略…）同族会社と関係者との間においてなされた取引等の行為又は計算が、関係者の所得税の負担を不当に減少させるものと認められる場合、当該取引等の行為又は計算を正常なそれに置き換えて、所得税額を算定し、租税負担の公平を図る規定であって、単なる必要経費計算の通則的規定にすぎない所得税法 37 条 1 項とは、その趣旨や適用要件を異にするものであるから、必要経費が過大であるとして否認する場合においても、それが所得税法 157 条所定の要件を充足する場合には、その適用を否定すべき理由は何ら存在しない。すなわち、（…中略…）本件のような関係者が同族会社に対して経費を過大に支払う行為は、まさに所得税法 157 条の適用の対象の典型例なのであって、同条はかような同族会社と関係者の不合理・不自然な行為を否認することを想定して規定されたものということが出来る。かかる所得税法 157 条の趣旨からすれば、関係者の同族会社に対する過大な経費の支払を否認する場面においては、むしろ所得税法 157 条が同法 37 条 1 項に優先して適用すべきと解する余地がありこそすれ、反対に所得税法 37 条が必要経費に関する一般的規定だという理由のみで同条の適用を優先させ、同法 157 条の適用を全く認めないという解釈は説得力に欠けるものといわなければならない。」（下線筆者。以下、本節において同じ。）と判示し、法 157 条 1 項が法 37 条 1 項に優先されると読める判断を示している。

---

<sup>35</sup> この事案については、第 5 章第 2 節第 3 款にて詳細に取り上げる。



他方、大阪地判平成 30 年 4 月 19 日税資 268 号順号 13144<sup>36</sup>では、法 37 条 1 項を根拠として「必要経費に該当しない以上、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。」と判示し、課税庁による課税処分理由が法 157 条 1 項であったにも関わらず、裁判所は同規定の検討すら行わなかった。

このように、納税者は、同族会社が関連する経費の支出について、法 37 条 1 項と法 157 条 1 項のどちらに照らして判断されるのかさえ判然としないのが現在の状況である。本章第 3 節で述べたとおり、課税庁にその発動を委ねる同族会社の行為計算否認規定自体が租税法律主義の見地から議論を呼んでいることに鑑みると、本節で取り上げた法 37 条 1 項と法 157 条 1 項を取り巻く状況は、納税者の予測可能性と法的安定性の確保の点で問題があるといえよう。

本論文は、このような同族会社の関連経費をめぐる問題について、どのような場面であれば課税庁による法 157 条 1 項の適用が許容され得るのかを明らかにすることを目的とするものであり、課税庁の恣意性介入を極力排除するために、できる限り客観的で統一的な判断基準を見出すべく、次章以降検討を進めていく。

---

<sup>36</sup> この事案については、第 5 章第 3 節第 1 款にて詳細に取り上げる。

## 第 2 章 同族会社の行為計算否認規定（法 157 条 1 項）と必要経費の通則規定（法 37 条 1 項）の沿革

課税要件が一義的ではない同族会社の行為計算否認規定の解釈論を展開するにあたっては、同規定の創設背景や改正経緯を確認することが重要となる。そこで本章では、同族会社の行為計算否認規定（法 157 条 1 項）と、本論文において同規定と比較検討していく必要経費の通則規定（法 37 条 1 項）の両規定について、その沿革をみていこう。

### 第 1 節 同族会社の行為計算否認規定（法 157 条 1 項）の沿革

#### （1）創設時（大正 12 年改正、大正 15 年改正）

同族会社の行為計算否認規定は、大正 12 年の所得税法改正（法律第 8 号）によって創設された<sup>37</sup>。

創設の背景は、大正 9 年改正（法律第 11 号）で、それまでは非課税であった個人の配当所得が総合課税の対象となったことを契機に、家族的な法人を設立して配当期のみ同法人へ株式を移し、もって個人の高い累進税率による配当課税を免れる行為が多く見られたため、これを防止するために新しい規定を制定する必要があるとされている<sup>38</sup>。創設された法 73 条の 3 は以下のとおりである（下線筆者。以下、本節において同じ。）。

---

<sup>37</sup> 昭和 15 年改正（法律第 24 号）で法人税法が制定されるまでは、法人の所得も所得税法で定められていた。

<sup>38</sup> 清永・前掲注 27) 310-311,409 頁参照。

### 法 73 条の 3

前条ノ法人ト其ノ株主又ハ社員及其ノ親族、使用人其ノ他特殊ノ関係アリト認ムル者トノ間ニ於ケル行為ニ付所得税逋脱ノ目的アリト認ムル場合ニ於テハ政府ハ其ノ行為ニ拘ラス其ノ認ムル所ニ依リ所得金額ヲ計算スルコトヲ得

なお、「前条ノ法人」については、法 73 条の 2 において、株主又は社員  
の一人及びその親族、使用人その他特殊関係ありと認める者の出資額  
が、会社資本の 2 分の 1 以上を占める法人と規定しており、これらの法  
人のことを大正 15 年改正（法律第 8 号）で「同族会社」と定義した<sup>39</sup>。  
さらに同改正では、同族会社の行為計算否認規定を法 73 条の 3 から法  
73 条の 2 へ移し、「行為」だけではなく「計算」も否認の対象とした。  
ただし、「行為」と「計算」がどのように区別されるのかは今日において  
も必ずしも明確にされておらず<sup>40</sup>、重要なのは「行為」を否認すること  
ではなく、納税者が「計算」した所得金額等を否認することであるため、  
両者を区別する実際上の意味はないと考えられている<sup>41</sup>。

ここで、創設時の規定で重要な点を 2 点挙げておく。

1 点目は、「所得税逋脱ノ目的アリト認ムル場合」という表現である。  
文理からは、納税者が逋脱の「意思」を有する場合に限られるように読  
めるが、課税実務・行政裁判所の見解はいずれも否定的であった。租税  
法が税収の確保と課税の公平を重視するならば、納税者の意思はどう  
あれ、結果として生ずる税負担の減少は防止しなければならなかったた

---

<sup>39</sup> その後同族会社の範囲については、何度かの改正を経て、昭和 45 年改正（法  
律第 36 号）で今日のように株主等 3 人以下及びその特殊関係者で出資が 50% 以  
上（平成 15 年度改正（法律第 8 号）で 50% 超）となる法人まで広げられた。

<sup>40</sup> 清永・前掲注 27) 342 頁参照。

<sup>41</sup> 田中・前掲注 6) 338 頁参照。

めである<sup>42</sup>。

2点目は、「政府ハ（…中略…）其ノ認ムル所ニ依リ」という表現である。これについて清永敬次教授は、「政府がその認定権の行使を恣意的とはいわないまでもかなり自由にやっていたのではないかとの疑いを起こさせるものである。恐らくどのような認定も許されているとは考えていなかったであろう。しかしその認定の幅はかなり自由であったと考えていたのではあるまいか。とくに当時の行政裁判所の性格、あるいはその判例の傾向からみて、行政庁の自由を有効に抑制するものはなかったとっていいであろう。」<sup>43</sup>と指摘している。このように、同族会社の行為計算否認規定は、その創設時から課税庁の恣意的課税が懸念される規定ぶりであったことが窺われる。

## （2）昭和 22 年改正、昭和 25 年改正

昭和 22 年改正（法律第 27 号）では、法 67 条において「所得税連脱ノ目的アリト認ムル場合」という表現が「所得税を免れる目的があると認められる場合」に改められたが、それ以外の内容は以前と変わらないものであった。

そして、シャウプ勧告を受けた昭和 25 年改正（法律第 71 号）で、同族会社の行為計算否認規定は次のように今日とほぼ同様の規定に改められた。

---

<sup>42</sup> 清永・前掲注 27) 337-338 頁参照。

<sup>43</sup> 清永・前掲注 27) 346 頁。

#### 法 67 条

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、(…中略…)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、(…中略…)規定する額を計算することができる。

この改正で注目すべき点は、改正前の「所得税を免れる目的があると認められる場合」の文言がなくなり、代わりに「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」という表現に変わった点である。この改正により、所得税の不当な減少を計画的に意図したものであるかどうかという内心的効果意思の有無に関係なく同族会社の行為計算否認規定を適用できるようになったと解されているが<sup>44</sup>、ここで代わりに登場した「不当に減少」の判断基準については、現在に至るまで未だ統一的な見解が得られていない<sup>45</sup>。

### (3) 昭和 28 年改正

昭和 28 年改正（法律第 173 号）では、同族会社の他に、特殊な企業組合等の法人についても適用対象とする規定が創設された（現行の法 157 条 1 項 2 号に相当）。このような法人の中には、法人とは名ばかりで、主宰者が自己の危険と計算において事業を行っており税負担の軽減を図るおそれがあったため、同族会社に準じた取扱いにしたとされてい

---

<sup>44</sup> 武田昌輔監修『DHC コメントール国税通則法』（第一法規、1982、加除式）7089 頁参照。

<sup>45</sup> 不当性要件については、第 4 章第 2 節第 1 款にて改めて検討する。

る<sup>46</sup>。

(4) 昭和 36 年 7 月国税通則法の制定に関する第二次答申及びその後の改正

わが国の税制を体系的に整備するための方策について諮問を受けた税制調査会は、3 年間の長期にわたる審議を経て、昭和 36 年 7 月に「国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）」（以下「昭和 36 年 7 月答申」という。）を提出した。

昭和 36 年 7 月答申では、課税の公平に重きを置いて、同族会社の行為計算否認規定の適用対象を非同族会社にまで大きく広げることや、租税回避行為に対処する包括的な否認規定を国税通則法に定めること等が提言された<sup>47</sup>。しかし、抽象的な表現が規定の解釈問題を生じ、課税庁による拡大的・恣意的解釈に委ねることになっては、納税者の権利利益を擁護する上で大きな不安が生ずる懸念があるため、必要に応じて個々の具体的ケースに即した個別的規定を設けることが妥当な立法態度であるとの考えから、最終的にこれらの立法化は見送られた<sup>48</sup>。

さらに昭和 36 年 7 月答申の別冊では、同族会社の行為計算否認規定の「不当に」の表現をもっと具体化すべきではないかという意見に対し検討がなされたが、「にわかには適当な表現を見出し得ないし、画一的な線を引くことも適当でないから、やはり具体的事案ごとに判断すべきもの

---

<sup>46</sup> 武田・前掲注 44) 7090 頁参照。

<sup>47</sup> 税制調査会「国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）」（昭和 36 年 7 月）4-5 頁参照。

<sup>48</sup> 志場喜徳郎＝荒井勇＝山下元利＝芝申俊共編『国税通則法精解〔令和 4 年改訂〕』（大蔵財務協会、2022）26 頁参照。

であつて、それについて異議があれば最終的には裁判所において審判されるところにゆだねるという性質のものである」<sup>49</sup>と結論付けている。

昭和40年の所得税法全部改正（法律第33号）で同族会社の行為計算否認規定は現行の法157条1項に移ったが、上記の経緯から、その規定内容に大きな変化は見られなかった。その後、平成18年度改正（法律第10号）で適用対象法人に外国法人である同族会社も加えられ、現在に至っている。現行の法157条1項は以下のとおりである。

法157条1項

税務署長は、次に掲げる法人の行為又は計算で、これを容認した場合にはその株主等である居住者又はこれと政令で定める特殊の関係のある居住者（その法人の株主等である非居住者と当該特殊の関係のある居住者を含む。第4項において同じ。）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、その居住者の所得税に係る更正又は決定に際し、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、その居住者の各年分の（…中略…）金額を計算することができる。

- 一 法人税法第2条第10号（定義）に規定する同族会社
- 二 （省略）

(5) 小括

同族会社を迂回して個人の税負担の軽減を図る行為に歯止めをかけるため、課税の公平の見地から大正12年に創設された同族会社の行為計算否認規定は、「所得税遁脱ノ目的アリト認ムル場合」に「政府」が「其ノ認ムル所ニ依リ所得金額ヲ計算スルコト」ができる条文となっており、創設当初から課税庁の恣意的課税が懸念される規定ぶりであったことを

---

<sup>49</sup> 税制調査会「国税通則法の制定に関する答申の説明（答申別冊）」（昭和36年7月）18頁。

確認した。

その後、昭和 25 年改正で、納税者が税負担軽減の意図を有していたか否かは問わないこととなり、代わりに「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」という不確定概念が用いられることになった。この不当性要件をより具体的にすべく税制調査会においても検討がなされたが、昭和 36 年 7 月答申では、画一的な線を引くことも適当ではなく、具体的事案ごとに判断すべきと結論付け、現在に至るまでこの要件は変わらず残ったままである。

また、同族会社の行為計算否認規定の適用対象は同族会社のみから始まったが、以降の改正で特殊な企業組合等の法人や外国法人へも広げられてきている。一方で、その対象を非同族会社にまで大きく広げることについては、課税庁の恣意的課税の問題から立法化が見送られた。

以上の沿革をみると、同族会社の行為計算否認規定は、課税の公平の実現のため創設・改正されてきたものであるが、その目的達成のために懸念される課税庁の恣意的課税をいかに制限するかという立場との間で、立法府が両者のバランスを取ろうとしてきたことが窺える。このバランスは、租税法規の解釈適用の場面においても重要となるもので、課税の公平を重視して課税処分を下そうとする課税庁と、不当性要件の判断や課税庁による引直し課税が予測可能性と法的安定性の確保の上で問題があると主張する納税者との間で対立するのは、ある種必然のことといえよう。このように、同規定の適用をめぐるっては、租税公平主義と租税法律主義がしばしばぶつかり合うが、本来、両原則は本質的に矛盾対立するものではない。松沢智教授は、両原則は租税正義実現の手段・方法であり、いずれかに偏るのではなく妥当な調和を図って何が租税正義であ



るかを見出すことが必要であると述べている<sup>50</sup>。問題はその調和をどう図るかであり、その基準が明確でなければ、結局のところ場当たりの判断で終わることになってしまう<sup>51</sup>。それゆえに、課税庁には、同規定の適用にあたって、恣意性介入の疑義を持たれることのないよう、できる限り客観的で統一的な判断が求められると考えられる。

## 第2節 必要経費の通則規定（法37条1項）の沿革

### （1）創設時（明治20年）

明治20年に創設された所得税法（勅令第5号）では、利子、配当金、給与等以外の資産又は営業その他より生ずる所得につき、同法2条1項において収入金額から一定の支出を控除して所得とする旨を規定し、同条2項では、その控除費目として、国税、地方税、区町村費、備荒儲蓄金、製造品の原質物代価、販売品の原価、種代、肥料、営利事業に属する場所物件の借入料、修繕料、雇人給料、公債の利子及び雑費を列挙していた<sup>52</sup>。この規定は、今日でいう「必要経費」を例示列挙しつつも、実際には包括的に必要経費を定めている点に特色があった<sup>53</sup>。

### （2）明治32年改正

明治32年全部改正（法律第17号）では、従来、個人にのみ課されて

---

<sup>50</sup> 松沢・前掲注25) 10,18頁参照。

<sup>51</sup> 増田・前掲注3) 36頁参照。

<sup>52</sup> 植松守雄『注解 所得税法 [六訂版]』（大蔵財務協会、2019）1085頁参照。

<sup>53</sup> 碓井光明「必要経費の意義と範囲」日税研論集31号（1995）3-4頁参照。

いた所得税が法人に対しても課されることとなり、利子、配当、給与以外の個人所得については、「総収入金額ヨリ必要ノ経費ヲ控除シタル予算年額ニ依ル」<sup>54</sup>（下線筆者。以下、本節において同じ。）とされ、初めて「必要経費」の概念が取り入れられた<sup>55</sup>。そして、その内容については、大蔵省令で「総収入金額ヨリ控除スヘキモノハ種苗蚕種肥料ノ購買費、家畜其ノ他飼養料・仕入品ノ原価・原料品ノ代価・場所物件ノ修繕費、其ノ借入料、場所物件又ハ業務ニ係ル公課・雇人ノ給料其ノ他収入ヲ得ルニ必要ナル経費ニ限ル」（所得税法施行規則（勅令第78号）1条）と規定し、収入との因果関係を問うような規定ぶりであった。また、同条は続けて「但シ家事上ノ費用及之ト関連スルモノハ之ヲ控除セス」と定め、家事費及び家事関連費の排除が明確にされている。この明治32年改正による必要経費に関する規定の骨子は、昭和40年に所得税法が全部改正されるまで、大蔵省令又は本法で引続き維持された<sup>56</sup>。

### （3）明治時代～昭和前期（戦前）

明治・大正時代には必要経費に関する規定の改正はなされず、昭和15年全部改正（法律第24号）でも、法人税法が分離され、収入を得るに必要な負債利子が必要経費に含まれるよう明示された他は、目立った改正はなかった。

---

<sup>54</sup> 明治32年改正では「予算年額ニ依ル」とあるため、実績ではなく見積り額が控除されていた。これが前年実績に基づいて課税されることになったのは大正15年改正（法律第8号）以降である（確井・前掲注53）5,8頁参照）。

<sup>55</sup> 植松・前掲注52）1086頁参照。

<sup>56</sup> 植松・前掲注52）1086頁参照。

#### (4) 昭和中期（戦後）

戦後最初の大改正として、昭和 22 年に申告納税制度の採用など所得税法の全部改正（法律第 27 号）が行われたが、必要経費については、従来は大蔵省令に規定されていたものが本法に移されただけで、その内容には変化はなかった<sup>57</sup>。

昭和 25 年にはシャープ勧告に基づいた所得税法の大改正（法律第 71 号）が行われ、必要経費に関する規定も、減価償却費の償却方法や棚卸資産の評価に関する制度など種々の整備が行われた。また同年の改正では、家事関連費のうち、主たる部分が収入を得るために必要であり、その部分を明らかに区分できる場合に、その部分を必要経費に算入することとし、併せて、青色申告者については、収入を得るために必要な部分を明らかに区分できる場合には、その部分が主たる部分でなくても、その部分を必要経費に算入することとした。現行の家事関連費規定<sup>58</sup>と同様の内容となったこの改正は、従来、家事関連費は家事費と同様に控除しないとされていたのに対して、控除を認める場合を拡大しようとする試みであり、青色申告者については特に必要経費の部分を分別させ、控除範囲を拡大しようとした意図が窺える<sup>59</sup>。

その後、昭和 26 年から昭和 37 年に至るまで、必要経費の範囲の拡大の動きは続いていく。特に昭和 37 年改正（法律第 44 号）では、事業用固定資産の損失や利子税の必要経費算入規定が追加された。前者については、損失が法人税法における損金に含まれるのに対し、所得税法では

---

<sup>57</sup> 植松・前掲注 52) 1089 頁参照。

<sup>58</sup> 現行の家事関連費規定については、第 4 章第 2 節第 2 款(1)にて詳細に確認する。

<sup>59</sup> 植松・前掲注 52) 1089-1090 頁参照。

事業用資産の損失が必要経費に含まれないといった、法人と個人の所得概念のアンバランスに対応するもので、後者については、法人税の延納利子税の損金算入と平仄を合わせたもので、個人の必要経費と法人の損金の概念をできるだけ近づけようとするキメの細かな改正の一つと評価されている<sup>60</sup>。

#### (5) 昭和 38 年 12 月所得税法及び法人税法の整備に関する答申

昭和 40 年の所得税法全部改正（法律第 33 号）の基礎をなすものとして、昭和 38 年 12 月の税制調査会による「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」（以下「昭和 38 年 12 月整備答申」という。）がある。この答申では、「現行の所得税法における課税所得の計算は、いわゆる費用収益対応の考え方によることを原則とし、（…中略…）費用収益対応の考え方のもとに経費を控除するに当たって、所得の起因となる事業等に関係はあるが所得の形成に直接寄与していない経費又は損失の取扱いをいかにすべきかという問題については、純資産増加説的な考え方に立つて、できるだけ広くこの種の経費又は損失を所得計算上考慮すべしとする考え方と、家事費を除外する所得計算の建前から所得計算の純化を図るためには家事費との区分の困難な経費等はできるだけこれを排除すべしとする考え方との広狭二様の考え方がある。所得税の建前としては、事業上の経費と家事費とを峻別する後者の考え方も当然無視することができないが、事業経費又は事業損失の計算については、できる限り前者の考え方を採り入れる方向で整備を図ることが望ましいと考える。」<sup>61</sup>と示さ

<sup>60</sup> 植松・前掲注 52) 1092-1093 頁参照。

<sup>61</sup> 税制調査会「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」（昭和 38 年 12 月）

れている。

ここで、純資産増加説とは、包括的所得概念とも呼ばれるもので、「人が収入等の形で新たに得た経済的利得をすべて所得と考える考え方」<sup>62</sup>のことである。これに対し「所得源泉説」（又は制限的所得概念）とは、所得の範囲を何らかの基準によって限定しようとする立場であり、この立場に立つと、一時的、偶発的、恩恵的な利得は所得の範囲から除かれる<sup>63</sup>。わが国の税法は、古くから法人税の所得は「純資産増加説」に立脚し、所得税の所得は当初「所得源泉説」に依拠していたが、順次「純資産増加説」的な概念に移行してきた<sup>64</sup>。所得概念が大転換を遂げたのは戦後のことであり、昭和 22 年改正で一時所得という新たな所得類型を設け、懸賞金による利得、ギャンブルの利得などの一時的な利得も課税対象に取り込み、ここにあらゆる源泉の所得を課税所得とみる純資産増加説的な所得概念への移行が完了したとされている<sup>65</sup>。このように所得の概念が広がってきた背景や、本節（4）で確認した、戦後の必要経費の範囲の拡大の流れを受け、昭和 38 年 12 月整備答申の内容は昭和 40 年の所得税法全部改正に反映されることになる。

#### （6）昭和 40 年改正及び現行法

---

42-43 頁。費用収益対応の原則とは、「継続的事業の所得を正確に算出するためには、必要経費は、それが生み出すことに役立った収入と対応させ、その収入から控除しなければならない」（金子・前掲注 4）323 頁）という原則である。

<sup>62</sup> 佐藤英明『スタンダード所得税法 [第 3 版]』（弘文堂、2022）4 頁。

<sup>63</sup> 植松・前掲注 52）228-229 頁参照。

<sup>64</sup> 植松・前掲注 52）226 頁参照。

<sup>65</sup> 植松・前掲注 52）231 頁参照。

昭和 38 年 12 月整備答申を受け、昭和 40 年の所得税法全部改正では、それまでの例示方式を廃止して一般的に定める包括方式に改められ、事業所得や不動産所得に係る必要経費は法 37 条 1 項で現行法のように規定された<sup>66</sup>。現行の法 37 条 1 項は以下のとおりである（丸数字筆者）。

法 37 条 1 項

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（事業所得の金額及び雑所得の金額のうち山林の伐採又は譲渡に係るもの並びに雑所得の金額のうち第 35 条第 3 項（公的年金等の定義）に規定する公的年金等に係るものを除く。）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、〔①〕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〔②〕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。

この条文の構成を分析すると、事業所得等の金額の計算上、必要経費に算入すべき金額は、

---

<sup>66</sup> 武田・前掲注 44) 3284 参照。

- |  |
|--|
| <p>① 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</p> <p>② 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</p> |
|--|

の二つに区分される。

前段①は、所得稼得のための直接的必要性を要件として、収入金額と個別的に対応する必要経費を定め、後段②は、所得稼得業務関連性を要件として、収入金額と一般的に対応する必要経費を定めている。前段①は「個別対応の必要経費」、後段②は「一般対応の必要経費」と呼ばれ、これは費用収益対応の原則における費用と収益との対応のさせ方に基づいた区分である<sup>67</sup>。なお、後段②の括弧内では、「その年において債務の確定しないものを除く」と規定しているが、これは、後段②の費用が収益獲得との因果関係が明確でなく特定できないので、その範囲画定及び年度帰属の判定の明確さを高めるために債務確定主義を定めたものである<sup>68</sup>（この意味で、後段②の「一般対応の必要経費」は、「期間対応の必要経費」とも呼ばれているが、本論文では「一般対応の必要経費」に統一する。）。

このように、必要経費の通則規定である法 37 条 1 項は、純資産増加説的な考え方に基づき例示方式を包括方式に改めるとともに、費用収益対応の原則に沿った条文構成を採用し、まさに昭和 38 年 12 月整備答申の提言を反映したものとなっている。さらに、同規定の条文構成は、法

---

<sup>67</sup> 谷口・前掲注 10) 339 頁参照。

<sup>68</sup> 谷口・前掲注 10) 340 頁参照。

人税法 22 条 3 項 1 号及び 2 号に対応しており、その考え方も、ほぼ法人税法に一致していると見ることができる<sup>69</sup>。

#### (7) 小括

以上、必要経費の通則規定の沿革から、従来は「収入を得るに必要な経費」として限定的に解釈されていた所得税の必要経費概念が、漸次拡大過程をたどり、できるだけ法人税の損金概念に近づける努力がなされてきたことが確認できた。そして、昭和 38 年 12 月整備答申では、純資産増加説的な考え方に立って、できるだけ広く必要経費を認めることが提言され、これを受けた昭和 40 年全部改正で、所得税法の必要経費と法人税法の損金に関する通則的規定が統一的に定められた<sup>70</sup>。

現在では、個人事業の所得に関する必要経費は、法人税法における損金、つまり、企業会計上の費用（損費）に準ずるものと考えられている<sup>71</sup>。ただし、営利を追求するのが原則である法人と違って、個人には所得稼得活動のほかに消費活動があり、しかも、その行動には経済合理性の他に、人間的付合いや義理人情、趣味・嗜好・娯楽などの要素が混入するため、その支出内容は複雑なものとなる<sup>72</sup>。そもそも、必要経費控除の趣旨は、原資を維持しつつ拡大再生産を図るという資本主義経済の要請から、投下資本の回収部分に課税が及ぶことを避ける点にあるとされており<sup>73</sup>、たとえ純資産増加説的な考えた方によって必要経費が広く認め

---

<sup>69</sup> 碓井・前掲注 53) 17 頁参照。

<sup>70</sup> 植松・前掲注 52) 1094 頁参照。

<sup>71</sup> 植松・前掲注 52) 1099 頁参照。

<sup>72</sup> 植松・前掲注 52) 1100-1101 頁参照。

<sup>73</sup> 金子・前掲注 4) 320-321 頁参照。



られるようになったとはいえ、投下資本にあたらぬ個人的な消費支出が必要経費から除外されるのは当然のことであろう。したがって、個人の支出が必要経費に当たるかどうかについては、その中に個人的な消費支出が含まれていないかという法人の損金とは異なる視点も含め、法 37 条 1 項に照らして厳格に判断することが求められている。

### 第 3 節 小括

以上、本章では、同族会社の行為計算否認規定と必要経費の通則規定の沿革について確認した。これをふまえて、個人事業者が支出した同族会社の関連経費を課税庁が否認する際の論理構成について考えてみたい。

考えられる論理構成は次の二つである。一つは、両者間の特殊関係性ゆえになされた所得税の不当な減少が、課税の公平の見地から許容できないとして法 157 条 1 項で否認するもので、もう一つは、当該支出を投下資本にあたらぬ個人的な消費活動によるものと認定し、法 37 条 1 項に規定する必要経費に該当しないとして否認するものである。これら二つの論理構成は、その意味が全く異なるものというべきであるが、納税者にとって、はたしてその法的効果に違いはあるのであろうか。極論を言えば、結果として下される処分内容に差がなければ、根拠規定がどちらかという議論はあまり意味をなさなくなる。そこで次章では、根拠規定の選定が納税者にどのような影響を及ぼすのか、その法的効果の違いについて検討する。

### 第3章 同族会社の行為計算否認規定（法157条1項）と必要経費の通則規定（法37条1項）の適用による法的効果の違いについて

個人事業者が支出した同族会社の関連経費を課税庁が否認する際、根拠規定が法157条1項と法37条1項のどちらに依るべきかという議論は、それによる処分内容に差がなければあまり意味をなさないものとなる。そこで本章では、課税庁の選定した根拠規定が納税者へどのような影響を及ぼすのか、その法的効果の違いについて検討する。

#### 第1節 経費の支払い先法人の制約－非同族会社への適用の可否－

本節では、経費の支払い先法人が非同族会社であった場合の、法157条1項と法37条1項の適用可否について考える。

同族会社の行為計算否認規定は、「同族会社の行為又は計算で、これを容認した場合には」という文言から同族会社のみが対象となる創設的規定であるという考え方に対し、同規定は税法上当然の原理原則を定めたに過ぎず、非同族会社についても対象となりうる確認的規定であるという考え方との間で、かねてより学説・判例で対立がみられていた。

山田二郎氏は、「租税法律主義からいつて、適用対象者の範囲を法文上に規定されている同族会社のほか、法文上に規定されていない非同族会社まで拡張して解釈することはできないといわねばならない。」<sup>74</sup>と述べ、非同族会社への適用には否定的である。また、清永敬次教授も、従来の規定では対処しえないような納税者の不当な行為を新しい否認規定で処

---

<sup>74</sup> 山田二郎「行為計算の否認規定の適用をめぐる諸問題」杉村章三郎先生古稀祝賀税法学論文集（1970）363頁。

理することができるようにしたという大正 12 年創設時の立法趣旨から、同規定は同族会社にしか適用されない創設的規定であるとの見解を示している<sup>75</sup>。これに対し松沢智教授は、著書『租税実体法』において、「同族会社の行為計算のみが否認の対象とされるとすれば、はたして同族会社と非同族会社を明確に区別することが否認規定の適用上不公平を生じないかどうか。しかも非同族会社においても租税回避行為の行われる蓋然性も少なくなく、[筆者注：法人税]法 34 条の過大役員報酬の損金不算入規定のように、同族非同族を問わず立法されている規定の存することからすれば、両者を特に区別する合理的根拠に乏しいともいえよう。（…中略…）異常不合理な取引行為は必ずしも同族会社のみに限らぬところから非同族会社にも準用できることとなり、（…中略…）公平課税の原則から当然に課税庁に認められる否認権を特に同族会社につき例示した確認規定と解することもできる。」<sup>76</sup>と述べ、非同族会社にも適用できる確認的規定の立場をとっている。松沢教授が確認的規定説を唱えたのは、『租税実体法』の初版が発行された昭和 51 年当時、租税法が租税公平主義を重視していた時代であり<sup>77</sup>、また、確認的規定説に沿った

---

<sup>75</sup> 清永・前掲注 27) 415 頁参照。

<sup>76</sup> 松沢・前掲注 25) 33-34 頁。

<sup>77</sup> 増田・前掲注 3) 42 頁参照。

判決が見られた<sup>78</sup>ことなどが背景にあったのではないかと考えられる<sup>79</sup>。

このような議論に対し、その後の立法をめぐる動きは、同族会社の行為計算否認規定が創設的規定であるとする考え方を補強する形となっている<sup>80</sup>。平成13年度改正では、企業の組織再編成を利用した租税回避行為を防止するための規定が法157条4項に設けられ、平成18年度改正では適用対象が外国法人にも広げられている。これらの動きは、同族会社の行為計算否認規定を同族会社にしか適用されない創設的規定とみなすが故に、立法面で対処しようとしてきたものと解することができるであろう。そのため、近年では、非同族会社の行為計算に対して同規定が適用される事例は見られなくなっており<sup>81</sup>、学説も、「非同族会社については、その行為・計算の否認を認める規定がないから、その行為・計算が経済的合理性を欠いている場合であっても、それを否認することは認

---

<sup>78</sup> 例えば、東京地判昭和46年3月30日税資62号427頁では、裁判所は「原告は、税務署長が法人の行為計算を否認し得るのは、法律に明文の規定がある場合に限り主張し、そのことを前提として、原告会社が（…中略…）同族会社に該当しないから、被告税務署長のした行為計算の否認は違法であるという。しかし、（…中略…）法人税法は、法人が純経済人として経済的合理的に行為計算を行うことを予定して、かような合理的行為計算に基づいて生ずる所得に課税し、租税収入を確保しようとするものであるから、法人が租税の回避若しくは軽減の目的で、ことさらに不自然、不合理な行為計算をすることにより、不当に法人税の負担を免かれる結果を招来した場合には、税務署長は、かような行為計算を否認し、経済的合理的に行動したとすれば通常とつたであろうと認められる行為計算に従って課税し得るものと解するのが相当である」として納税者の請求を棄却している。

<sup>79</sup> ただし、松沢教授は、「これに反対の見解も少なくない。同条を特に同族会社につき課税庁の否認権を附与した創設的規定と解する見解も有力である。それによれば非同族会社には本条が準用しえないことになる。」とも述べており、創設的規定説を完全に排除したわけではない（松沢・前掲注25）34頁）。

<sup>80</sup> 品川芳宣「租税回避行為の否認と仮装行為の否認－両者の関係と私法上の契約を否認できる限界－」税理49巻15号（2006）9頁参照。

<sup>81</sup> 品川・前掲注80）9頁参照。

められないと解すべき」<sup>82</sup>とする金子宏教授の見解が通説となっている。

したがって、同族会社の行為計算否認規定は創設的規定とみることができるから、個人事業者が支出した同族会社の関連経費について同規定が適用されるのは、支払い先法人が同族会社の場合に限られる。これに対し、必要経費の通則規定は支払い先法人が同族会社か非同族会社かを問わず一般的に適用される規定であるから、支払い先法人が非同族会社であっても適用される。このように、両規定は、非同族会社との取引に対する適用可否が異なるということができよう。

## 第2節 経費の支払い先法人における法人税の斟酌－法人税の対応的調整の可否－

本節では、平成18年度税制改正で新たに創設された、いわゆる対応的調整規定（所税157条3項、法税132条3項、相税64条2項）の影響について考える。

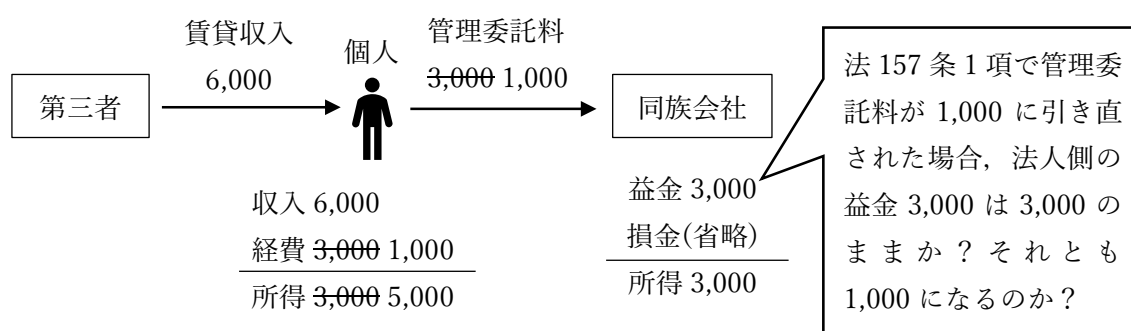
まず、簡単な事案（図表3-1参照）をみていこう。例えば、第三者から6,000の賃貸収入を得ている個人が、同族会社に所有不動産物件の管理を委託する対価として賃貸収入の50%に相当する3,000の管理委託料を支払うケースである。これに対し課税庁は、この管理委託料3,000が過大で個人の所得税を不当に減少させているとして法157条1項を適用し、適正な管理委託料として算出した1,000に引き直す所得税増額更正を行ったとする。ここで、この引直しはあくまで税法上行われるものであり、3,000を支払ったという事実まで否定されるものではない。その

---

<sup>82</sup> 金子・前掲注4) 545頁。

ため、法人が個人から得た管理委託収入（益金）は 3,000 のままとなると、所得税と法人税で二重課税の状態になっているのではないかという疑問が惹起される。この場合に、法人が得た管理委託収入を 3,000 ではなく 1,000 とする法人税の減額更正（このような対応のことを一般に「対応的調整」と呼んでいる。）が可能なのかが議論となっていた。

【図表 3-1：同族会社への過大経費が法 157 条 1 項で否認される事案のイメージ】（筆者作成）



従来の裁判例をみると、裁判所は対応的調整を行うことについて否定的であった。東京地判平成 13 年 1 月 30 日税資 250 号順号 8828<sup>83</sup>は、「所得税法 157 条の規定は、租税負担の公平を図るため、同族会社を利用して個人の税負担を不当に減少させる行為や計算を否認して、税務署長の認めるところによって所得の金額を計算できるとするものにすぎず、その場合の同族会社の法人税の額の計算については何らの調整のための規定はおかれていない。(…中略…)」

<sup>83</sup> この裁判で問題となった事案は、本節冒頭で例に挙げた管理委託方式ではなく転貸方式と呼ばれるものであるが、対応的調整に関する納税者の主張と裁判所の判断は管理委託方式と転貸方式で異なるものではないため、ここで取り上げた。

方である個人は別個の法人格を有するものであり、右の個人についての所得税の計算を行うについては、これに先立ち又はこれと同時に同族会社の法人税について減額更正等の処分をして、相互の課税額の調整を行わなければならない理由はないというべきである」(下線筆者。以下、本節において同じ。)と判示し、法人税の減額更正をするための根拠規定がないことに重きを置いて、納税者の請求を棄却している。

この判決を妥当と評価する<sup>84</sup>酒井克彦教授は、法の授權をもってしてでないと税の減免等を行い得ないとする合法性の原則をふまえ<sup>85</sup>、「対応的調整規定が制定されていないところで減額更正をする根拠規定がなかったのであるから、かような権限が税務署長に付与されていたと解することには無理があったのではなかろうか。」<sup>86</sup>と解釈し、「対応的調整の解決は、専ら立法論上の問題に委ねられていたと解するのが相当であったといえよう。」<sup>87</sup>と述べている。

このような議論がある中、これまでの判例学説を十分に検討することなく、平成18年度改正で唐突に対応的調整規定が創設された<sup>88</sup>。例えば法人税法では、同法132条3項で以下のように規定し、法157条1項の適用があったときに、法人税法132条1項を準用すると定めている。

---

<sup>84</sup> 酒井克彦「同族会社の行為計算の否認規定の適用と裁量権」税理53巻2号(2010)79頁参照。

<sup>85</sup> 酒井克彦「租税法律関係における対応的調整とその諸相－各税間調整をめぐる諸問題」税理50巻8号(2007)134頁参照。

<sup>86</sup> 酒井・前掲注84)78頁。

<sup>87</sup> 酒井・前掲注84)81頁。

<sup>88</sup> 田中治「税法の解釈における規定の趣旨目的の意義」税法学563号(2010)231頁参照。

法人税法 132 条 3 項

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

この規定の趣旨について、立案者の解説では、「所得税法第 157 条や相続税法第 64 条の規定の適用による所得税、相続税又は贈与税の増額計算が行われた際に、反射的に法人税の課税所得等を減少させる計算を行う権限が税務署長に法律上授権されているかは必ずしも明らかではありません。（…中略…）そこで、（…中略…）所得税法及び相続税法の適用関係に係る明確化措置として、所得税法第 157 条や相続税法第 64 条の規定の適用による所得税、相続税又は贈与税の増額計算が行われる場合に、税務署長に法人税における反射的な計算処理を行う権限があることを明定することとされました。」<sup>89</sup>（傍点筆者）との説明がなされている。この解説からは、法人税法 132 条 3 項の立法趣旨が、課税庁に対応的調整（法人税の減額更正）を行う権限を認めるということになりそうだが、条文の規定それ自体からそのような趣旨を読み取るのは容易ではない<sup>90</sup>。

田中治教授は、同族会社の行為計算否認規定がもともと増額更正を予定しているので、当該規定を準用すると増額更正処分にしかならず、減額更正処分をしたいのであれば全く別の条文において明確に定めなけれ

<sup>89</sup> 財務省広報『ファイナンス別冊 平成 18 年度税制改正の解説』（大蔵財務協会、2006）374 頁。

<sup>90</sup> 田中・前掲注 88）229 頁参照。



ばならないと否定的である<sup>91</sup>。一方、酒井教授は、「平成 18 年度改正によって対応的調整を行い得る権限を税務署長に創設的に付与されたと解すべきであり、その意義は大きい」<sup>92</sup>と肯定的である。金子宏教授も、「この規定は、対応的調整としての減額更正をも認める趣旨であると解すべきである。そのように解するのは、文理解釈としてはかなり無理があるが、この規定が設けられた趣旨にかんがみるとそのように解するのが妥当であり、またそれがこの規定の存在意義を認めるゆえんであると考える（ただし、もっと明確な規定を設けるべきである）。」<sup>93</sup>と述べ、条文の文理には疑問を呈しつつも減額更正ができうると評価し、これが現在の通説となっている。

これに対し、法 37 条 1 項の必要経費の通則規定を根拠とする経費の否認とは、課税処分の対象となった支出は存在しない（事実認定）、支出はあるが経費には当たらない（法的評価）などを意味する事実認定あるいは法の解釈の問題であり<sup>94</sup>、あくまで支出した個人の側で必要経費該当性を判定して終わるものであるから、相手方の法人税まで斟酌する必要はない。

したがって、法 157 条 1 項と法 37 条 1 項のどちらを根拠として否認されたかという点は、経費の支払い先法人における法人税の減額更正の可否が異なることになるため、個人と同族会社全体でみると税負担が変わるという結果になるといえるであろう。

---

<sup>91</sup> 田中・前掲注 88) 229 頁参照。なお、田中氏は、法人税法 132 条 3 項等を対応的調整規定と呼ぶのは必ずしも適切とは考えないので、「準用規定」と呼んで検討されている（同 228 頁参照）。

<sup>92</sup> 酒井・前掲注 84) 82 頁。

<sup>93</sup> 金子・前掲注 4) 546 頁。

<sup>94</sup> 田中・前掲注 6) 357 頁参照。

### 第 3 節 小括

以上、課税庁の選定した根拠規定が納税者へどのような影響を及ぼすのか、その法的効果の違いについて検討した結果をまとめると、以下の図表 3-2 のとおりである。

【図表 3-2：課税庁の選定した根拠規定が納税者へ与える法的効果の違い】（筆者作成）

| 根拠規定                              |                            | 法157条1項<br>同族会社の行為計算<br>否認規定 | 法37条1項<br>必要経費の通則規定 |
|-----------------------------------|----------------------------|------------------------------|---------------------|
| 経費の支払い先法人が<br><u>同族会社</u><br>の場合  | 適用可否                       | ○                            | ○                   |
|                                   | 対応的調整<br>(法人税の減額更正)<br>の可否 | ①<br>○                       | ②<br>×              |
| 経費の支払い先法人が<br><u>非同族会社</u><br>の場合 | 適用可否                       | ×                            | ○                   |
|                                   | 対応的調整<br>(法人税の減額更正)<br>の可否 | ③<br>/                       | ×                   |

この図表から見て分かるように、同族会社との取引について法 157 条 1 項で否認された納税者（①）は、法 37 条 1 項で否認される場合（②）と比べると、対応的調整で法人税の減額更正をされうるかが異なってくる。また、①と③の比較から、納税者がある経費の支出をした場合、その相手が同族会社であれば法 157 条 1 項で否認される可能性があるが

(①)、相手が非同族会社であれば同規定では否認されないことになる  
(③)。

このように、納税者が同じような取引を行ったとしても、課税庁がどちらの規定を選定して判断するかによって、課税処分の内容や、同族会社も含めた全体の税負担が変わることになる。そのため、根拠規定の選定理由が明確に示されなければ、課税処分に対する納税者の理解は得られにくくなるであろう。前章第1節(5)では、租税法律主義と租税公平主義の調和を図るために、課税庁には、同族会社の行為計算否認規定の適用にあたってできる限り客観的で統一的な判断が求められると述べたが、この要請は、本章で確認した法的効果の違いからもいえることである。そこで次章では、様々な角度から法157条1項と法37条1項を比較した上で、個人事業者が支出した同族会社の関連経費を課税庁が否認する場合のあるべき判定フローについて、筆者の仮説を提示したい。

## 第4章 同族会社の行為計算否認規定（法157条1項）と必要経費の通則規定（法37条1項）の比較

前章までで、課税庁が課税処分を行う際の根拠規定が法157条1項と法37条1項のどちらであったかという点は、その適用の際の論理構成が異なるだけでなく（第2章参照）、納税者に与える法的効果も異なること（前章参照）を確認した。

そこで本章では、両規定の優先劣後に関する学説を確認した上で、(1)両規定の課税要件、(2)金額の適正性、(3)課税庁の判断順序、(4)納税者が選択した私法上の法形式、の4項目の観点から両規定を比較し、個人事業者が支出した同族会社の関連経費を課税庁が否認する場合のあるべき判定フローについて、筆者の仮説を提示する。なお、本章以降は、原則として、法157条1項のことを「法157条」と、法37条1項のことを「法37条」と呼称することとする。

### 第1節 優先劣後関係に関する学説

個人事業者が支出した同族会社の関連経費を課税庁が否認する場合、法157条と法37条の優先劣後関係は一義的に決まるものであろうか。本節では、これまで議論されてきた、①法37条優先適用説、②法157条優先適用説及び③並列説についての学説を概観する。

#### 第1款 法37条1項優先適用説

清永敬次教授は、同族会社への不動産管理料が過大であるとして法

157 条で否認した東京地判平成元年 4 月 17 日税資 170 号 26 頁について、「本件の場合、果たして同族会社の行為計算の否認規定を適用すべき場合であったのかどうか、問題となりえよう。必要経費に関する一般規定である所得税法 37 条により、過大管理料分は必要経費として控除できないと考える余地があると思われるからである。同条により、管理業務の内容に相応する金額の範囲内でのみ管理料の支払いがあったとされ、その限りで必要経費の控除が許される。もしそうであれば、通常の課税規定では租税負担の不当な軽減・排除に対処できないときにその適用があると考えられる租税回避の否認規定としての性格からして、所得税法 157 条の適用の余地は本件ではなかったと考えられる。」<sup>95</sup>（下線筆者。以下、本節において同じ。）と述べ、まずは法 37 条で判断し、その上で税負担の不当な軽減・排除に対処できない場合に法 157 条が適用されるとの見解を示している。

## 第 2 款 法 157 条 1 項優先適用説

法 157 条優先適用説を主張している学説は見当たらないため、代わりに同説を採用しているとして紹介される<sup>96</sup>裁判例を紹介しよう。

司法書士が同族会社に支払った支払手数料が過大であるとして法 157 条で否認した広島地判平成 13 年 10 月 11 日税資 251 順号 9000<sup>97</sup>におい

---

<sup>95</sup> 清永敬次「判批」別冊ジュリスト 120 号（租税判例百選、第 3 版）（1992）29 頁。

<sup>96</sup> 例えば、山田麻未「同族会社に支払った外注費が所得税法 37 条 1 項の必要性要件を満たさないとされた事例」税法学 582 号（2019）200 頁、石山皇太「同族会社に対して支払われた業務委託費の必要経費該当性」名城法学論集大学院研究年報 48 号（2021）33 頁参照。

<sup>97</sup> この事案については、次章第 2 節第 3 款にて詳細に取り上げる。

て、裁判所は「所得税法 157 条は、(…中略…) 同族会社と関係者との間においてなされた取引等の行為又は計算が、関係者の所得税の負担を不当に減少させるものと認められる場合、当該取引等の行為又は計算を正常なそれに置き換えて、所得税額を算定し、租税負担の公平を図る規定であって、単なる必要経費計算の通則的規定にすぎない所得税法 37 条 1 項とは、その趣旨や適用要件を異にするものであるから、必要経費が過大であるとして否認する場合においても、それが所得税法 157 条所定の要件を充足する場合には、その適用を否定すべき理由は何ら存在しない。すわなち、(…中略…) 本件のような関係者が同族会社に対して経費を過大に支払う行為は、まさに所得税法 157 条の適用の対象の典型例なのであって、同条はかような同族会社と関係者の不合理・不自然な行為を否認することを想定して規定されたものといえることができる。かかる所得税法 157 条の趣旨からすれば、関係者の同族会社に対する過大な経費の支払を否認する場面においては、むしろ所得税法 157 条が同法 37 条 1 項に優先して適用すべきと解する余地がありこそすれ、反対に所得税法 37 条が必要経費に関する一般的規定だという理由のみで同条の適用を優先させ、同法 157 条の適用を全く認めないという解釈は説得力に欠けるものといわなければならない。」と判示し、法 157 条を適用した課税庁の判断を支持している<sup>98</sup>。

### 第 3 款 並列説

---

<sup>98</sup> 判旨下線部からは、法 157 条の優先適用場面を限定しているように捉えることもできるが(石山・前掲注 96) 41 頁参照)、具体的にどのような場面に限定されるかは示されていない。本論文では、納税者が主張した法 37 条での判断を行わず、法 157 条で判断された事案であることから、法 157 条優先適用説を支持した裁判例として取り扱っている。

増井良啓教授は、本節第1款で取り上げた事案の評釈で、「本件事案の解決にあたって、なぜ所得税法37条でなく157条が用いられたか。（…中略…）証拠法の観点からみた157条のひとつの機能が、同業者比準にもとづく更正・決定を承認し、立証を緩和することにあるからである。」<sup>99</sup>と述べ、両規定は課税庁の立証の容易さに違いがあるものの、どちらも適用しうるとする見解を示している。また、佐藤英明教授もこの見解を支持し、「実体的には、管理委託報酬等としてX〔筆者注：納税者〕が支払った金額のうち客観的に必要であった部分のみが法37条により必要経費とされるところ、その部分の認定を容易にするための手続規定が法157条だと解する」<sup>100</sup>と述べている。

#### 第4款 小括

以上、法157条と法37条の優先劣後関係の学説について概観した。

本節第2款で紹介した裁判例では、裁判所が法157条優先適用説を支持するかのような判断を示したが、酒井克彦教授はこれに否定的な見解を示している。すなわち、酒井教授は法157条が法37条の「別段の定め」に該当するのかという観点から考察し、「所得税法157条1項は、第2編第8章（更正及び決定）内における規定であり、同法37条が規定されている同編第2章の『課税標準及びその計算並びに所得控除』に関する規定ではない。そうであるとすれば、所得税法の構造的視角から

---

<sup>99</sup> 増井良啓「判批」ジュリスト965号（1990）102頁。

<sup>100</sup> 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）61頁。

すると、同法 37 条と 157 条 1 項を、同じ課税標準等の計算規定であると位置付けることには躊躇を覚える。つまり、所得税法 157 条は、(…中略…) 更正及び決定についての包括的規定であるとみるべきではなかろうか。特徴的なのは、かかる包括的規定であるとしても、そこに手続的規定としての性質を併有しているという点である。そのように考えると、課税標準の計算の通則的規定として、収入金額や必要経費、取得費の規定があったとしても、これに対する『別段の定め』と捉えるべきではないのではなかろうか。」<sup>101</sup>と述べ、所得税法全体の条文構造から「別段の定め」にあたらないとの立場を示している。

さらに酒井教授は、「同族会社等の行為計算の否認規定は、適正課税を担保するものであるとみることができることからすれば、所得税法 37 条が要請する必要性要件や業務関連性要件を充足していながらも、それでも、『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、所得税法 157 条 1 項の規定の適用が認められると解するのが相当であろう。(…中略…) 私見としては (…中略…) 選択適用を行い得ると解する方が体系的な整合性を保てるのではないかと考える。」<sup>102</sup>として、「別段の定め」でなくとも、法 37 条ではなく法 157 条が適用される場面があるとの考えを示している。

この考え方は本節第 1 款で取り上げた清永教授の考え方に通ずるもので、両教授は法 37 条で先に検討されるべきという考えが基本になっているように受け取れる。しかし、実際の裁判例の多くは法 157 条で課税庁が否認しており、この事実をどのように評価すべきであろうか。本節第 3 款で取り上げた増井教授や佐藤教授の指摘のとおり、課税庁の立証

---

<sup>101</sup> 酒井・前掲注 33) 4 頁。

<sup>102</sup> 酒井・前掲注 33) 5 頁。



を容易にするという側面の表れと評価するならば、これは課税庁の恣意性が介入しているというべきである。本節第1款の清永教授のように、法157条を適用した事案に対して、なぜ法37条を適用しなかったか疑義を唱える論者が多いが<sup>103</sup>、本論文ではもう一步踏み込んで両規定の明確な適用境界を明らかにすることを目的に、次節以降検討を行っていく。

## 第2節 両規定の課税要件

本節では、法157条の「不当性要件」と、法37条の「必要経費該当性要件」について検討する。

### 第1款 不当性要件

第1章第3節でも見たとおり、「所得税の負担を不当に減少させる」（所税157条1項）という不当性要件は、課税の公平を図るために必要な不確定概念であると解されているものの、その判断を行うのが「税務署長」であることから、課税庁による恣意性介入が懸念されているところである。本款では、(1)条文の求める「不当性」、(2)立証責任の問題、の2点から不当性要件を考察する。

#### (1) 条文の求める「不当性」

---

<sup>103</sup> 例えば、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）668頁、田中・前掲注6）342頁など。

税負担の不当な減少を結果すると認められる同族会社の行為計算とは何かについて、かつては、非同族会社では通常なしえないような行為計算をいうとする考え方（非同族会社比準説）と、純経済人の行為として不合理・不自然な行為計算をいうとする考え方（経済的合理性基準説）で対立があったが、何が同族会社であるがゆえに容易になしうる行為計算にあたるかを判断することは困難であるため、現在では、後者の経済的合理性基準説が通説とされている<sup>104</sup>。そして、経済的合理性を欠く行為計算とは、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、及び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、が判断基準と考えられている<sup>105</sup>。ここで、条文の求める「不当性」に税負担の差額の大きさが含まれるのかについて、以下のとおり、学説でも見解が分かれている。

田中治教授は、「『不当に』という文言の意味や位置から見て、法は、同族会社の行為や計算の不当性を問題としていると読むべきで（…中略…）、仮に、納税者が逃れた税額の大きさに不当性を見れば、行為計算の否認規定の発動の可否を分ける合理的な基準を設定することは相当に困難で、かつ主観的なものとなる。その結果、制約のない否認権限の発動の恐れがないとは言えない。」<sup>106</sup>と述べ、不当性は、税負担を逃れるための行為計算の異常性・不合理性のことをいうとする見解を示して

---

<sup>104</sup> 金子・前掲注4）542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）50頁参照。

<sup>105</sup> 金子・前掲注4）542-543頁参照。

<sup>106</sup> 田中治「租税回避否認の意義と要件」岡村忠生編著『租税回避研究の展開と課題』（ミネルヴァ書房、2015）59-60頁。

いる<sup>107</sup>。一方で、酒井克彦氏は、「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」という条文の文言から、「不当性はどこに掛かっているか」というと、『負担を減少させる』という結果の方<sup>108</sup>であり、条文が税額の不当減少を要件としているのにも関わらず、多くの学説が文理に反して同族会社の行為の不当性を重視していると指摘している<sup>109</sup>。

この問題については、いわゆるパチンコ平和事件の地裁判決である東京地判平成9年4月25日税資223号500頁が後者の解釈を明確に採用している。裁判所は、法157条が適用されるのは、「①同族会社の行為又は計算であること、②これを容認した場合にはその株主等の所得税の負担を減少させる結果となること、③右所得税の減少は不当と評価されるものであること」という三要件を充足するときであるという判断枠組みを示し、その上で、「経済活動として不合理、不自然であり、独立かつ対等で相互に特殊な関係にない当事者間で通常行われるであろう取引と乖離した同族会社の行為又は計算により、株主等の所得税が減少するときは、不当と評価されることになるが、所得税の減少の程度が軽微であったり、株主等の経済的利益の不発生又は減少により同族会社の経済的利益を増加させることが、社会通念上相当と解される場合においては、不当と評価するまでもないと解すべきである。」（下線筆者。以下、本節において同じ。）と判示し、税負担の差額が軽微であれば不当性要件を満たさないとする判断基準を示した。また、個人開業医が病院の管理業務を同族会社に委託して委託料を支払った福岡地判平成4年2月20日税資

---

<sup>107</sup> 田中・前掲注104) 50頁参照。

<sup>108</sup> 酒井克彦「課税逃れに対するアプローチ 試論」税大ジャーナル28号(2017) 11頁。

<sup>109</sup> 酒井・前掲注108) 12頁参照。

188号334頁では、裁判所は、適正委託料に引き直して算定された納付すべき税額との差額が1,000万円前後と大きいことから、「本件委託料を支払うことにより、その所得税の負担を不当に減少させる結果（その減少額の適正委託料により本来納付すべきであった税額に対する比率は、35ないし146パーセントにも達している。）となっており、（…中略…）所得税法157条の規定を適用したことが違法であるとは到底解されない。」と結論付けた。

これらの事案から分かるように、裁判所は、法157条の不当性要件を判定する上で、税負担の差額の大きさを重要な要素として捉えていることが読み取れる。このことは、同族会社を迂回して個人の税負担の軽減を図る行為に歯止めをかけるために、課税の公平の見地から創設された同規定の立法経緯（第2章第1節参照）に鑑みると、当然のことであるといえよう。たとえ同族会社の行為計算が異常で合理的理由がなかったとしても、それによる税負担の差額が軽微であれば、課税の公平の点で問題は見当たらない。それでは、税負担の差額が大きい場合、その事実だけで同規定を適用できるのかといえば、それもいささか安直である。一見異常に見える行為計算によって所得税の大きな減少をもたらしたとしても、それに合理的な理由があるのであれば、それは“異常な行為計算”にはあたらず、不当と評価すべきではない<sup>110</sup>。つまり、税負担差額の大きさは不当性要件を判断する上で必要条件ではあるが、十分条件ではなく、これと併せて合理的理由が存在しない場合に限り、十分条件とな

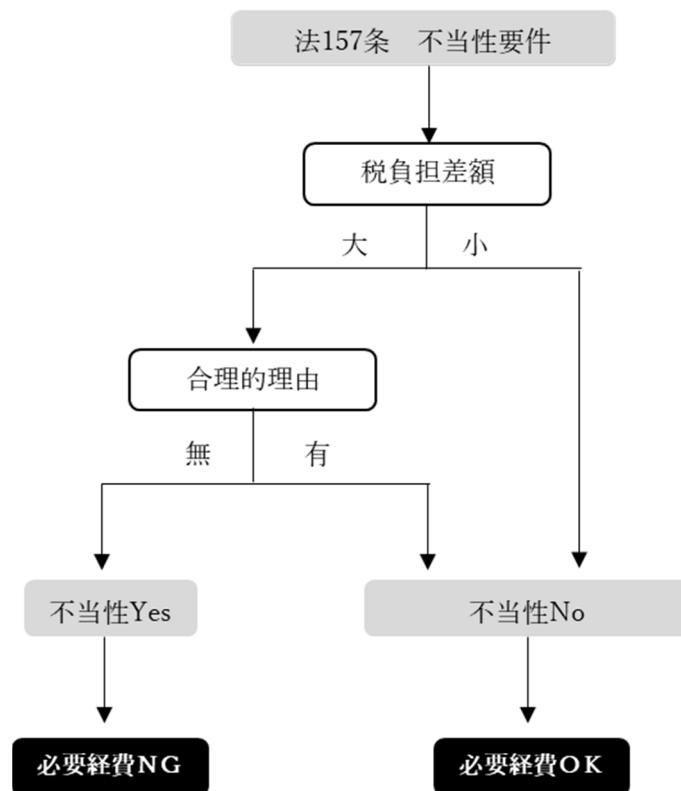
---

<sup>110</sup> 清永敬次教授も、『税法 [新装版]』（ミネルヴァ書房、第4版、2014）47頁において、「同族会社の行為計算の否認規定は、所得税や法人税等の『負担を不当に減少させる結果となると認められるもの』を否認の対象とするが、当該行為計算をなすだけの合理的事情があるときは、規定にいう『不当に』減少させるものに当たらない、と解するのである。」と述べている。

るのではないだろうか。

したがって、課税庁による不当性要件の判定フローとしては、まずは、必要条件である“税負担差額の大きさ”で判定し、次いで、差額が大きい場合に“合理的理由の有無”というフィルターを通して判定すべきであると考えられる（図表 4-1 参照）。

【図表 4-1：課税庁による不当性要件の判定フロー】（筆者作成）



## (2) 立証責任の問題

本款(1)において、課税庁による不当性要件の判断は、“税負担差額の大きさ”と“合理的理由の有無”の2点からなされるべきである、という筆者の考えを示した。しかし、実際の課税実務において、課税庁や裁判所

による不当性の判断は、当該同族会社の行為計算を、非同族会社に限定した類似同業者における同種の経費に比準し（これを「非同族同業種比準」という。）、税負担差額が大きい場合、これを経済的合理性に欠く行為計算とみなし、不当性要件を満たすとする傾向がみられる。つまり、合理的理由の有無については個別具体的に検証せず、“非同族同業者比準で税負担が大きく減少している＝経済的合理性がない＝不当”と判断して法 157 条を適用しているのである。はたして、このような判断手法は適切といえるのであろうか。仮にこの手法が認められるのであれば、課税庁は、業務内容・事業規模等が類似する非同族同業者の選定によって不当性要件を立証することが可能となり、同規定の適用ハードルは低くなるであろう。この点につき、増井良啓教授は「証拠法の観点からみた 157 条のひとつの機能が、同業者比準にもとづく更正・決定を承認し、立証を緩和することにある」<sup>111</sup>と述べ、立証責任緩和説に肯定的である（前節第 3 款参照）。一方で、酒井克彦教授は、「所得税法 157 条 1 項が必要性の認定を容易にするという面が指摘されているところではあるが、同法 37 条 1 項には不当性要件という課税要件はないのであって、そのような意味では 157 条 1 項の適用要件の方が厳しいともいえよう。」<sup>112</sup>と指摘し、増井教授が述べる立証責任緩和説に否定的である。筆者としても、不当性の判断は“税負担差額の大きさ”と“合理的理由の有無”で判断すべきと考えているため、税負担差額の大きさのみで不当と評価する判断手法や、これに肯定的な立証責任緩和説には賛同できない。むしろ、“合理的理由の有無”の判断が加わることで、課税庁にとってその立証は難しいものになると考えられる。

---

<sup>111</sup> 増井・前掲注 99) 102 頁。

<sup>112</sup> 酒井・前掲注 33) 4 頁。

法 157 条が課税庁の立証を緩和するという見解は、法 37 条に比べてだけでなく、仮装行為の認定との比較においても議論されている。水野忠恒教授は、①租税回避が不当な税負担の減少を目的とした私法形式の濫用であるのに対して、②仮装行為はそもそも私法上も虚偽表示に当たるような事実認定により否認しうる取引であるとし、両者は概念では区別されていても、個別事案で仮装行為の証拠を挙げて真実性を否定するのは容易ではないところ、同族会社の行為計算否認規定には、仮装行為の認定を容易にし、課税庁の立証の困難さを救う意義が認められるとの見解を示している<sup>113</sup>。しかし、仮装行為の認定は、あくまで私法上の真実の法律関係又は事実関係に即した課税であって<sup>114</sup>、正確な事実認定の下に厳格に行われるべきものである<sup>115</sup>。これに対し、法 157 条は、当事者が用いた法形式を租税法上無視して課税することができるため、その否認の意味は全く異なるものとなる。仮装行為の立証が困難だからといって、課税処分根拠に法 157 条を適用する判断手法も、やはり適切なものとはいえないであろう。

### (3) 小括

以上、法 157 条の「不当性要件」について、条文の求める「不当性」と立証責任の問題の 2 点から考察した。

課税庁や裁判所は、非同族同業者比準で税負担差額が大きい場合に不当と判断して法 157 条を適用する傾向があり、この点から、同規定は課

---

<sup>113</sup> 水野・前掲注 3) 699 頁参照。

<sup>114</sup> 金子・前掲注 4) 142 頁参照。

<sup>115</sup> 品川・前掲注 80) 15 頁参照。

税庁による立証を容易にするという見解がみられる。しかし、不当性要件は税負担差額の大きさだけで判定されるものではない。条文からみた不当性要件の判定フローとしては、まずは“税負担差額の大きさ”で判定し、次いで、差額が大きい場合に“合理的理由の有無”というフィルターを通して判定すべきと考えるため、法 37 条による経費の否認と比べて立証が容易とする見解には賛同できない。

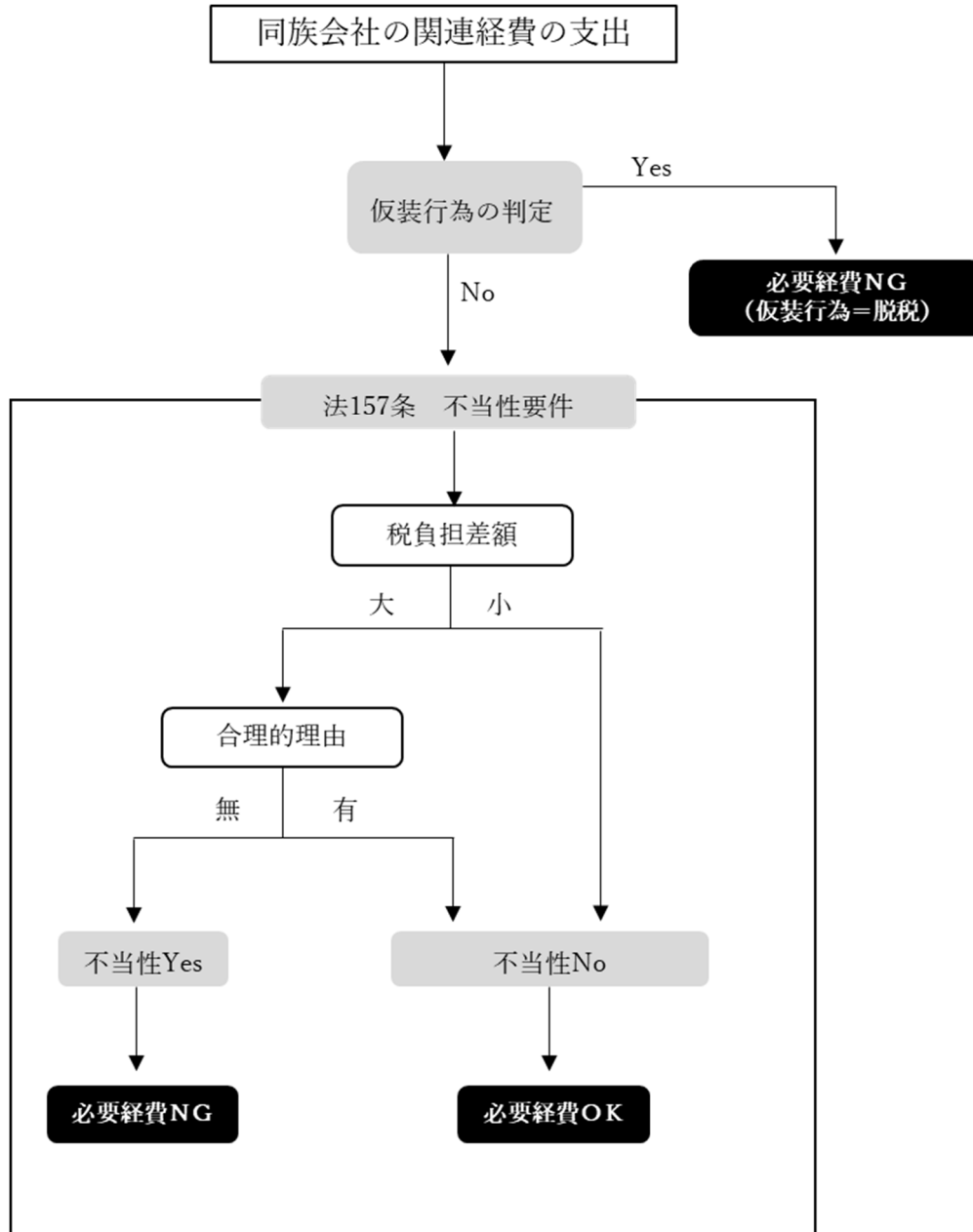
法 157 条の適用がその立証を容易にするという見解は、仮装行為の認定との比較においてもみられるが、脱税である仮装行為の認定はあくまで事実認定の下に厳格に行われるべきものであり、租税回避行為の否認規定である法 157 条に依拠した否認とは区別されなければならない。仮装行為の認定では特段の根拠規定は必要でないとされているため<sup>116</sup>、納税者が支出した同族会社の関連経費に対する課税庁の判定フローは図表 4-2 のようになると考えられる。

---

<sup>116</sup> 金子宏教授は、「課税要件事実の認定にあたって、しばしば問題となるのは、仮装行為である。仮装行為というのは、意図的に真の事実や法律関係を隠蔽ないし秘匿して、みせかけの真実や法律関係を仮装することであって、通謀虚偽表示（民 94 条）がその典型的な例である。仮装行為が存在する場合には、仮装された事実や法律関係でなく、隠蔽ないし秘匿された事実や法律関係に従って課税が行われなければならない。これは、特段の規定をまつまでもなく、課税要件事実は外観や形式に従ってではなく、実体や実質に従って認定されなければならないことの、当然の論理的帰結である。」（下線筆者）と述べている（金子・前掲注 4）150 頁）。また、品川芳宣教授も、「仮装行為に基づく課税処分においては、課税当局が私法上の法形式を『仮装』であると認定すると（時には一方的に）、特段の否認規定も必要としないので、とかく課税当局の課税権の乱用を招きやすい。」（下線筆者）と述べている（品川・前掲注 80）11 頁）。



【図表 4-2：同族会社の関連経費に対する課税庁の判定フロー】（筆者作成）



以上、法 157 条には、この規定特有の「不当性要件」の立証の難しさがあることを確認した。これは、裏を返せば、不当性要件の判断が適切になされる場合、課税庁の恣意性介入は制限されるものと考えられる。これに対し、法 37 条には不当性を求める要件はないため、同族会社の関

連経費を否認する際、同規定を根拠として否認してもよさそうであるが、実際は法 157 条で否認される例が多い。そこで次款では、法 37 条の「必要経費該当性要件」について確認した上で、同族会社の関連経費を同規定で否認することができないのか、という点について検討することとする。

## 第 2 款 必要経費該当性要件

第 2 章第 2 節(6)でも見たとおり、法 37 条は費用収益対応の原則に基づく規定となっているため、事業所得等の収入金額との個別対応関係が認められる売上原価等の支出であれば必要経費に該当することは論をまたず、必要経費該当性が問題となるのは、同条後段部分の「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」(一般対応の必要経費)についてである<sup>117</sup>。必要経費該当性要件について、金子宏教授は「ある支出が必要経費として控除されうるためには、それが事業活動と直接の関連を持ち、事業の遂行上必要な費用でなければならない」<sup>118</sup>と述べており、この“直接関連性要件”と“必要性要件”の二要件が必要という考え方(二要件説)が通説となっていた。しかし、金子教授は、“直接関連性要件”が必要なことについて何ら論拠を示しておらず、一般対応の必要経費に関しては、“必要性要件”を満たせば必要経費に該当するという考え方(一要件説)との間で、現在も対立が続いている。以下、必要経費概念について本格的に議論される契機と

---

<sup>117</sup> 占部裕典「所得税法における必要経費の概念と判断基準－直接関連性要件と必要性要件はどのように用いられているか－」同志社法学 71 巻 1 号(2019) 123-124 頁参照。

<sup>118</sup> 金子・前掲注 4) 321 頁。

なった<sup>119</sup>弁護士会役員懇親会費等事件（東京地判平成23年8月9日税資261号順号11730、東京高判平成24年9月19日税資262号順号12040、最決平成26年1月17日税資264号順号12387）<sup>120</sup>について概観した上で、同族会社の関連経費を同規定を根拠に否認することが可能か否かについて検討する。

#### (1) 必要経費に関する関連条文の確認

弁護士会役員懇親会費等事件の内容に入る前に、まずは、必要経費に関する3つの関連条文について確認しておこう。

所得税法では、法37条において、必要経費に算入すべき金額を以下のように規定している（丸数字筆者。なお、本論文では、前段①を「個別対応の必要経費」、後段②を「一般対応の必要経費」と呼んでいる（第2章第2節(6)参照）。）。

##### 法37条1項

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（括弧内省略）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、〔①〕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〔②〕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。

この条文では「別段の定めがあるものを除き」と規定されているが、

<sup>119</sup> 三木義一「必要経費概念における『事業直接関連性』－東京高裁平成24年9月19日判決の意義－」青山法学論集54巻4号（2013）20頁参照。

<sup>120</sup> なお、本件は、問題となった納税者の支出が消費税法上の課税仕入れに該当するかについても争われているが、この論点については検討の対象外とする。

所得税法では、「別段の定め」がどの規定を指すのかについて明確に表明されていないため、専ら解釈に委ねられている<sup>121</sup>。「別段の定め」の一規定として解釈されている法 45 条<sup>122</sup>は、家事関連費等の必要経費不算入等について定めた規定であり、同条 1 項 1 号において、以下のとおり、家事上の経費（以下「家事費」という。）及びこれに関連する経費（以下「家事関連費」という。）で政令で定めるものを必要経費から除外している（傍点筆者。以下、本節において同じ。）。

#### 法第 45 条

居住者が支出し又は納付する次に掲げるものの額は、その者の不動産所得の金額、事業所得の金額、山林所得の金額又は雑所得の金額の計算上、必要経費に算入しない。

一 家事上の経費及びこれに関連する経費で政令で定めるもの

そして、これを受けた所得税法施行令 96 条 1 号では、以下のようにな経費から除外する家事関連費を規定している。

#### 所得税法施行令第 96 条

法第 45 条第 1 項第 1 号（必要経費とされない家事関連費）に規定する政令で定める経費は、次に掲げる経費以外の経費とする。

一 家事上の経費に関連する経費の主たる部分が不動産所得、事業所得、山林所得又は雑所得を生ずべき業務の遂行上必要であり、かつ、その必要である部分を明らかに区分することができる場合における当該部分に相当する経費

所得税法では、「家事費」及び「家事関連費」についての定義規定は存在しない。家事費については、金子宏教授が「衣服費・食費・住居費・

<sup>121</sup> 酒井・前掲注 33) 1 頁参照。

<sup>122</sup> 法 45 条が法 37 条の別段の定めであると紹介している例として、谷口・前掲注 10) 342-344 頁参照。



ここで注目すべき点を2点挙げておく。

1点目は、法37条において、“直接”の文言があるのは「①個別対応の必要経費」の方であって、「②一般対応の必要経費」にはない、という点である。そして、2点目は、所得税法施行令第96条において、家事関連費のうち業務遂行上必要であれば必要経費として認められており、これと併せて事業との直接関連性を問うような条文構造にはなっていない、という点である。これらをふまえて、事件の概要を確認していこう。

## (2) 弁護士会役員懇親会費等事件の概要

弁護士業を営むX（原告・控訴人）は、仙台弁護士会会長や日本弁護士連合会（以下「日弁連」という。）副会長等の役員を務めており、これらの役員としての活動に伴い支出した懇親会費等（以下「本件各支出」という。）を事業所得の金額の計算上必要経費に算入し所得税の確定申告を行ったところ、所轄税務署長は、法37条に規定する必要経費に算入することはできないとして所得税更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分を行ったため、これを不服としてXが出訴した。

本件の争点は、Xが支出した本件各支出が、法37条に規定する必要経費のうち、後段②の「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」に該当するものとして必要経費に算入できるか否かである。

第一審判決（東京地判平成23年8月9日税資261号順号11730）は、投下資本の回収部分に課税が及ぶことを避けるという法37条の立法趣旨や、同条、法45条1項及び所得税法施行令96条1号の規定の文言に照らすと、「ある支出が事業所得の金額の計算上必要経費として控除され

るためには、当該支出が所得を生ずべき事業と直接関係し、かつ当該業務の遂行上必要であることを要すると解するのが相当である。」として、二要件説に基づいて判断することを示した。そして、Xが弁護士会等の役員として行う活動は、「Xが弁護士として対価である報酬を得て法律事務を行う経済活動に該当するものではなく、社会通念上、弁護士の所得税法上の『事業』に該当するものではない」ため、「Xの事業所得を生ずべき業務に直接関係して支出された必要経費であるということとはできない。」とし、また、この活動を通じて弁護士としての法律事務を依頼されたとしても、それは間接的効果にすぎないため業務の遂行上必要であるとはいえない、と判示し、Xの請求を棄却した。

これに対し、控訴審判決（東京高判平成24年9月19日税資262号順号12040）では、原審が「ある支出が事業所得の金額の計算上必要経費として控除されるためには、当該支出が所得を生ずべき事業と直接関係し、かつ当該業務の遂行上必要であることを要する」としていた点につき、「ある支出が事業所得の金額の計算上必要経費として控除されるためには、当該支出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」に改められた。その理由として、裁判所は、「Y〔筆者注：国一被告・被控訴人〕は、一般対応の必要経費の該当性は、当該事業の業務と直接関係を持ち、かつ、専ら業務の遂行上必要といえるかによって判断すべきであると主張する。しかし、所得税法施行令96条1号が、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上、ある支出が業務の遂行上必要なものであれば、その業務と関連するものでもあるというべきである。それにもかかわらず、これに加えて、事業の業務と直接関係を持つことを求めると解釈す

る根拠は見当たらず、『直接』という文言の意味も必ずしも明らかではないことからすれば、Yの上記主張は採用することができない。」と判示し、一要件説に基づいて判断することを示した。そして、「弁護士会等の役員等の業務の遂行上必要な支出であったということができるのであれば、その弁護士としての事業所得の一般対応の必要経費に該当すると解するのが相当である。」とした上で、本件各支出を内容に応じて個別に検討した結果、懇親会等の二次会や日弁連事務次長の亡父の香典等は業務遂行上必要な支出とは認めなかったのに対し、特定の集団の円滑な運営に資するものとして社会一般でも行われている行事に相当する懇親会等で、その費用の額も過大であるとはいえないときは、社会通念上、その役員等の業務遂行上必要な支出であったと解するのが相当とし、Xの請求を一部認容した。

Yは上告受理申立てを行ったが、最高裁は上告不受理を決定した（最決平成26年1月17日税資264号順号12387）。

### (3) 弁護士会役員懇親会費等事件の検討

本件は、一般対応の必要経費の判断基準が第一審判決（二要件説）と控訴審判決（一要件説）で分かれた事案である。法45条1項は、家事費及び家事関連費で政令で定めるものは必要経費に算入しないと規定し、これを受けた所得税法施行令96条1号において、経費の主たる部分が「事業所得（…中略…）を生ずべき業務の遂行上必要」であれば、家事関連費であっても必要経費に算入できると定めている。第一審判決では、これらの条文を論拠に、必要経費該当性要件として「所得を生ずべき事業と直接関係し、かつ当該業務の遂行上必要であることを要する」と導



き出しているが、なぜ「“直接”関係し」という結論が出るのか不明である。“直接”という文言が使われているのは、法 37 条前段①の「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」（個別対応の必要経費）の部分であるが、これはあくまで、売上原価等収入に直結した費用について定めたものである。本件各支出は、同条後段②の「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の額」（一般対応の必要経費）の部分から判断されるべきものであり、ここに“直接”の文言がないことから、“直接関連性要件”が必須ではないことは明らかである。本件控訴審判決について、三木義一教授は、「これまで漫然と決まり文句のように述べられてきた『業務との直接関係』という要件を明確に否定したところに画期的な意義があり、所得税法の実務を租税法律主義に基づいたものに切り替える大きな転機となるものである。」<sup>127</sup>と評価しており、増田英敏教授も、「法 37 条の費用のうち『直接』関係性が要求されるのは、売上原価とそれに類する費用のみであることは条文の通りである。租税法律主義の下にある租税法の解釈は、文理解釈が求められており、文言に忠実になされるべきである。」<sup>128</sup>として控訴審判決に賛成の見解を示している。これに対し岡村忠生教授は、法 37 条前段①の個別対応の必要経費と後段②の一般対応の必要経費の区別は控除が認められるタイミングに関するものであって、収益獲得活動との関係（関連）の度合い・密接さの違いはなく、一般対応の必要経費についても総収入金額との間に「直接の関連」を求めているとの見解を示している<sup>129</sup>。しか

---

<sup>127</sup> 三木・前掲注 119) 14-15 頁。

<sup>128</sup> 増田・前掲注 3) 427-428 頁。

<sup>129</sup> 岡村忠生「判批」税研 30 卷 2 号（2014）74-75 頁参照。岡村教授は、法 37 条 1 項の条文中の「その他」が並列関係を意味することに注目し、必要経費を

し、同規定が、「費用収益対応の考え方のもとに経費を控除するに当たって、所得の起因となる事業等に関係はあるが所得の形成に直接寄与していない経費又は損失の取扱いをいかにすべきかという問題については、純資産増加説的な考え方に立つて、できるだけ広くこの種の経費又は損失を所得計算上考慮すべし」とする昭和38年12月整備答申の提言を受けて現行規定に改正された沿革（第2章第2節(5)参照）に鑑みれば、一般対応の必要経費にも「直接性」を要求すると必要経費を狭く解釈することになってしまうため、立法趣旨に反し適切な解釈とはいえないであろう。筆者としては、控訴審の判示のとおり、一般対応の必要経費については、業務の遂行上必要であるかどうかという“必要性要件”のみ（一要件説）で判断するので十分と考える。したがって、同族会社の関連経費についても、基本的には当該経費が法37条後段②の一般対応の必要経費に該当することから、一要件説に従って必要経費にあたらないと判断された金額を否認することが可能と解釈してよいであろう。

### 第3款 小括

以上、法157条の不当性要件と、法37条の必要経費該当性要件について検討した結果、同族会社の関連経費に対する課税庁の判定フローは

---

(1)(a)各種所得の総収入金額に係る売上原価

(b)その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用 及び

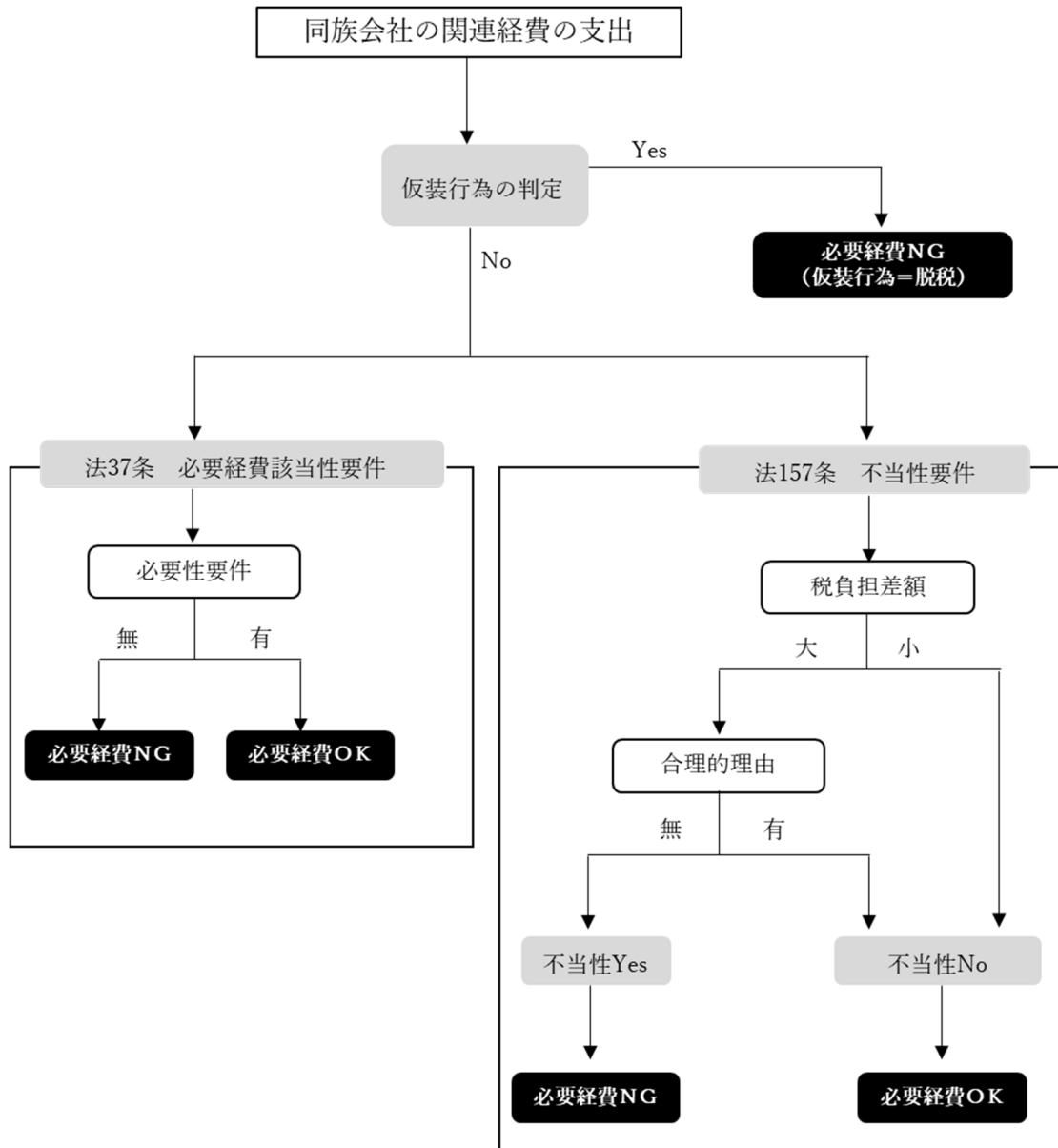
(2)(c)販売費、一般管理費

(d)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

の4つの類型に分け、(d)は「業務」に関する必要経費であるから「事業」である事業所得の必要経費はこれに当たらず、事業所得の一般対応の必要経費で販売費、一般管理費に該当しないものは(b)に該当する、との考えを示している（同75-76頁参照）。

図表 4-4 のように整理することができる。

【図表 4-4：同族会社の関連経費に対する課税庁の判定フロー】（筆者作成）



まず、法 157 条と法 37 条の適否以前に、偽装行為として認定される場合は、特段の根拠規定を必要とせずに脱税として必要経費を否認され

る。

次に、偽装行為には該当しないという前提のもと、その経費の支出を否認する際の根拠規定として、法 157 条と法 37 条のいずれかを選定することになる。法 157 条では、納税者の逃れた税負担差額が大きく、かつ、それに合理的な理由がない場合に不当性要件を満たし、必要経費を否認される。一方、法 37 条では、所得を生ずべき業務の遂行上必要であるか否かという、“必要性要件”のみで必要経費該当性要件を判断することになる（一要件説）。

ところで、同族会社の関連経費が否認される事案では、支出した経費の金額が過大として否認されるケースが見受けられる。このような事案で課税庁や裁判所が必要経費と認める“適正額”の算出方法としては、本節第 1 款(2)で述べたとおり、法 157 条を根拠に非同族同業者比準で求める手法が多く採用されている。一方の法 37 条に関しては、同規定を根拠に金額の適正性を判断した事案はほとんど見られないものの、本件控訴審は、「その費用の額も過大であるとはいえないときは、（…中略…）業務遂行上必要な支出であったと解するのが相当」と判示しており、“必要性要件”の判断は金額の適正性の判断も含意することを示唆している。そこで次節では、両規定を根拠にした必要経費の金額の適正性判断の違いについて検討する。

### 第 3 節 金額の適正性

前節第 3 款で述べたとおり、同族会社の関連経費を過大として否認する場合、課税庁や裁判所は、非同族同業者比準により法 157 条を根拠に金額の適正性を判断することが多い。これに対し、法 37 条を根拠に必要

経費の適正額を算出することができるのかという問題は、学説でも様々な議論がされている。水野忠恒教授は、「所得税法上、金額の合理性〔筆者注：本論文でいう金額の適正性のこと〕の根拠となる規定がないため、必要経費として相当な金額を超過するような支出については、使用人に対する給与あるいは贈与の性格をもつとして、所得の性質の認定により、適正な価額の支出を求めることはありうるが、そのような認定には、事実としての証拠が必要であるので、行政上は困難な作業となると思われる。必要経費に金額の合理性を基準として採用するかどうかは今後の課題である。」<sup>130</sup>と述べており、金額の適正性判断は困難な作業になるとしながらも、それが可能か否かの立場を明確には述べていない。本節では、課税庁及び裁判所が法 37 条により必要経費の金額の適正性を判断した事案としてしばしば紹介される非常勤医師報酬適正額事件（山口地判平成 7 年 6 月 27 日税資 209 号 1167 頁、広島高判平成 9 年 7 月 18 日税資 228 号 149 頁、最判平成 10 年 2 月 26 日税資 230 号 814 頁）を概観した上で、同族会社の関連経費を過大として否認する場合の、両規定を根拠とした金額の適正性判断の違いについて検討する。

#### 第 1 款 非常勤医師報酬適正額事件の概要

精神・神経科病院（以下「甲病院」という。）を営む X（原告・控訴人・上告人）は、昭和 60 年から平成元年までの所得税の確定申告において、X の従兄弟である非常勤医師 M に支払った年間 796 万円から 820 万円（勤務日数は年間 9 日から 12 日）の報酬金額を、X の事業所得の必要経

---

<sup>130</sup> 水野・前掲注 3) 317 頁。

費に算入した。これに対し、所轄税務署長（被告・被控訴人・被上告人）は、XがMに高額な報酬を支払ったのはMがXの従兄弟であるという情実によるものであり、他の非常勤医師に対する報酬額にMの勤務日数を乗じて計算した金額を超える部分は業務の遂行上必要なものということとはできないとして、所得税更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分を行った。Xはこれを不服として出訴した。

本件の争点は、Mに対する報酬の全額がXの事業所得における必要経費に該当するか否かである<sup>131</sup>。

第一審判決（山口地判平成7年6月27日税資209号1167頁）は、「所得税法37条1項に規定する事業所得における必要経費に該当するためには、当該事業について生じた費用であること、すなわち業務との関連性がなければならないとともに、業務の遂行上必要であることを要し、更にその必要性の判断においても、単に事業主の主観的判断のみによるのではなく、客観的に必要経費として認識できるものでなければならないと解すべきである。」（下線筆者。以下、本節において同じ。）と、直接性の有無に言及しない“関連性要件”と“必要性要件”に基づいて判断することを示した（以下、本論文において、このような直接性の有無に言及しない二要件説のことを「緩やかな二要件説」という。）。そして、①Mが甲病院で行っていた診療業務の内容は他の非常勤医師に比して特に異なったものではなかったこと、②Mの勤務日数と報酬額によると、一日当たりの勤務対価が66万円から91万円余りとなり、この金額は、他の非常勤医師に対する報酬額（一日当たり46,000円）と比較して著し

---

<sup>131</sup> なお、本件は、甲病院の事務長の母の親族にあたるWに支給した給与等がXの事業所得における必要経費に該当するか否かも争われているが、これについては検討の対象外とする。

く高額であること、等を事実認定し、このような高額な報酬を支給したのは、MがXの従兄弟であるという情実によるものであると認められると判示した。さらに、「他の非常勤医師に対する報酬は、(…中略…)  
近隣の病院における非常勤医師に対する報酬と比較しても若干高額であること(括弧内省略)を考えると、Mに対して報酬として支払った金額の内、業務の遂行上客観的に必要な報酬として必要経費に算入すべき金額は、他の非常勤医師に対する報酬額(一日当たり46,000円)にMが勤務した日数を乗じて計算した金額であり、これを超える金額(…中略…)の支払いは、業務の遂行上必要なものではないから、必要経費に当たらないと認めるのが相当である。」としてXの請求を棄却した。続く控訴審判決(広島高判平成9年7月18日税資228号149頁)及び上告審判決(最判平成10年2月26日税資230号814頁)は、いずれも原判決を支持して棄却し、本件は確定した<sup>132</sup>。

## 第2款 非常勤医師報酬適正額事件の検討

本件事案において、裁判所は、法37条の必要経費の判断を、直接性の有無に言及しない“関連性要件”と“必要性要件”に基づいた緩やかな二要件説によって行うことを示した。この事案のように、緩やかな二要件説を判断基準とする裁判例は他にもみられるが<sup>133</sup>、最終的には、もう一方

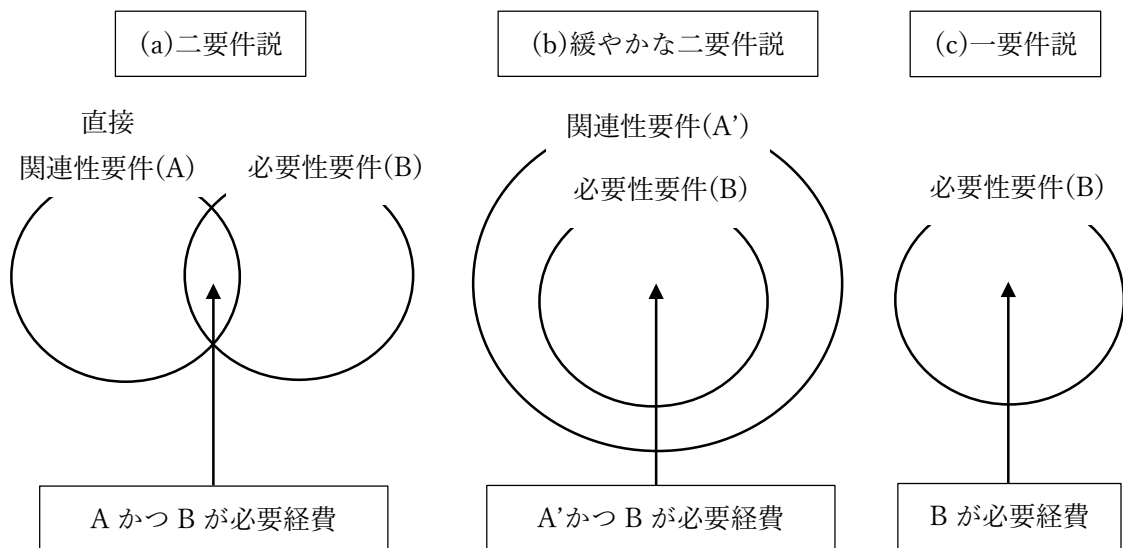
---

<sup>132</sup> ただし、控訴審・上告審の主な争点は信義則であったため、必要経費の適正額についての判断は、実質は第一審で決着した形となった。

<sup>133</sup> 例えば、第5章第2節第1款の事案②出向職員給与負担金事件(岡山地判平成18年1月11日税資256号順号10261)、第5章第2節第2款の事案③税理士事務所賃料等無償提供事件(大阪地判平成27年1月23日税資265号順号12592)、第5章第3節第1款事案⑤燃料小売業業務委託費事件(大阪地判平成30年4月19日税資268号順号13144)でも、“関連性要件”に直接性が必要か否

の“必要性要件”で必要経費の判断が行われており、直接性の有無に言及しない“関連性要件”がどのように結論に影響するかは明確に示されていない。筆者の解釈としては、業務の遂行に必要な経費であれば、通常は業務と何らかの関連性があると考えられるため<sup>134</sup>(図表 4-5(b)で B は A'に含まれる)、緩やかな二要件説を判断基準に“必要性要件”で判断する(図表 4-5(b)参照)ということは、結局は、一要件説の“必要性要件”で判断する(図表 4-5(c)参照)ことと同じことであると言えるだろう。

【図表 4-5: 二要件説と緩やかな二要件説と一要件説の違い】(筆者作成)



本件は、緩やかな二要件のうちの一つである“必要性要件”について、課税庁及び裁判所が業務遂行上必要と認定した金額を超える部分は、この要件を満たさないとして必要経費を否認した。そして、業務遂行上必

かに言及していない。

<sup>134</sup> 前節第 2 款(2)の弁護士会役員懇親会費等事件の控訴審判決も同様の見解を示している。



要と認定した金額、すなわち、適正額を算出するにあたり、他の非常勤医師の一日当たりの報酬額に M の勤務日数を乗じて求める手法を採用した。碓井光明教授は、この判決を「要するに、金額の相当性〔筆者注：本論文でいう金額の適正性のこと〕は、必要性の判断において問題となるという見方である。」<sup>135</sup>と評価し、最高裁でも覆ることがなかったため、「この最高裁の判断をどれだけ意味のあるものと解するかは問題であるが、必要性の観点から、著しく高額な報酬額を通常の報酬額に引き直すことが是認されたことは疑いない。」<sup>136</sup>と述べている。これに対し、斉木秀憲教授は、「本件は、同規模同業種等による適正額の算出をするまでもなく、適正な対価額を認定できる材料、客観性を確保できる事実等が確認できた事案であり、(…中略…)個別規定についての課税要件事実の認定が十分できた事案であると考え。もしも、X 内に本件のような他の非常勤医師の報酬が存在しなかったならば、金額の認定までは困難であったものと思われる。」<sup>137</sup>と述べ、法 37 条によって適正額を算出するには立証責任の問題から限界があることを示唆している。確かに、課税庁が法 157 条を適用して非同族同業者比準により否認する事案の取引は、同族会社とその株主等の間の内部取引的な性格が強いため、利害が対立する独立した第三者間の取引に比べると課税要件事実の認定に必要な客観性を確保できる立証資料等の収集が困難な場合が多い<sup>138</sup>。しかし、本件のような事案において、著しく高額な報酬を非常勤医師に支払った場

---

<sup>135</sup> 碓井光明「所得税における必要経費をめぐる若干の問題－立法および裁判例・裁決例の動向に着目して－」金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣、2007）337頁。

<sup>136</sup> 碓井・前掲注 135）338頁。

<sup>137</sup> 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－適用の在り方と金額の適正性－」税大ジャーナル 25号（2015）66頁。

<sup>138</sup> 斉木・前掲注 137）58頁参照。

合に、他の非常勤医師の報酬の存在の有無によって一方は是認され、一方は否認されるとなると、課税の公平の観点で問題が残る。法 37 条を根拠とした必要経費の金額の適正性判断において、比較できる内部資料が十分でない場合であっても、適正額を算出することができる何らかの予備的な手法を認めてもよいのではないだろうか。

ここで、本件の裁判所の判断を改めて検討しよう。裁判所は、「他の非常勤医師に対する報酬は、(…中略…) 近隣の病院における非常勤医師に対する報酬と比較しても若干高額であること（括弧内省略）を考えると、(…中略…) 他の非常勤医師に対する報酬額 (…中略…) を超える金額 (…中略…) は、(…中略…) 必要経費に当たらない」と判示し、“(1)M に支払った報酬額  $\gg$  (2)他の非常勤医師の報酬額  $>$  (3)近隣病院の非常勤医師の報酬額”という関係から、最終的に(2)を適正額と認定した。仮に(2)が存在しない場合、適正額を算出できないから(1)を否認できないというのでは課税の公平の見地から妥当とはいえない。筆者としては、(2)が存在しない場合の適正額算出の予備的手法として、(3)を適正額と認定することも認めてよいのではないかと考える。つまり、同族会社の関連経費を過大として否認する場合の、法 37 条 1 項を根拠とした金額の適正性判断は、原則としては、納税者の内部資料をもとに適正額を算出すべきと考えられるが、比較できる内部資料が存在しない場合は、予備的手法として、類似同業者における同種の経費に比準して適正額を算出する手法を認めるべきである。

それでは、課税庁が法 157 条を適用して適正額を算出する際と同業者比準の手法と、筆者が提言する法 37 条を適用して適正額を算出する際と同業者比準の手法では、どこに違いがあるのだろうか。両者の違いは、法 157 条の比準における同業者が非同族会社に限定されるのに対し、法

37 条の比準における同業者は非同族会社か同族会社かに縛られず全ての法人が対象となる点である。納税者はあくまで同族会社に関連した経費を支出しているところ、あえて非同族会社の絞りをかけるのは、納税者の選択した私法上の法形式の範囲を超えた引直し課税となるため、法 157 条の比準でしか行えない比較である。一方、法 37 条での比準は、類似事業・同程度の売上規模等の絞りをかけて同業者を選定する手法であり、これは納税者の選択した私法上の法形式の範囲内で行うことができる単純な比較である。同族会社の関連経費の適正額の算出方法の違いを整理すると図表 4-6 のようになる。

【図表 4-6: 同族会社の関連経費の適正額の算出方法の違い】(筆者作成)

| 法 37 条<br>(筆者提言)  | 法 157 条<br>(課税庁が多く採用)                  |
|---|--|
| ① 原則：<br>納税者の内部資料をもとに適正額を算出<br>-----<br>② 予備的手法：同業者比準<br>非同族会社か同族会社かに縛られず、全ての法人を対象とした同業者に比準して適正額を算出 | ③ 非同族同業者比準<br>非同族会社に限定した同業者に比準して適正額を算出 |

ここで、課税庁が多く採用する法 157 条による非同族同業者比準の算出方法（図表 4-6③）と、筆者が提言する法 37 条による同業者比準の算出方法（図表 4-6②）の優劣について私見を述べておきたい。国税庁が公表している令和 2 年度分会社標本調査によると、わが国にある 2,788,737 社の法人のうち、実に 96.47%が同族会社であるのに対し、非

同族会社は 3.53%にとどまっている<sup>139</sup>。法 157 条を根拠とした比準で非同族会社の絞りをかけるということは、この 96.47%を適正額の算出対象から排除し、3.53%の法人しか正常と見ていないことになる。これははたして適切と言えるだろうか。資本金階級別の構成比で見ると、資本金 1 億円以下の法人では同族会社：非同族会社 = 96.59%：3.41%と圧倒的に同族会社が占めているが、資本金が大きくなるにつれその差は縮まっていき、ついに資本金 100 億円超の法人で同族会社：非同族会社 = 49.90%：50.10%と逆転している<sup>140</sup>。このことから、資本金の規模が大きくなるほど非同族会社の占める割合が大きくなっていることが分かる。一方、税収面で見ると、資本金 1 億円以下の法人の納付税額は全法人の納付税額の 35.07%であるのに対し、資本金 1 億円超の法人の納付税額は 44.51%となっており<sup>141</sup>、資本金の規模が大きい法人ほど多くの税金を納めていることが確認できる。したがって、これらの会社標本調査結果の分析から、非同族会社は、同族会社と比べて資本金の規模が大きく、かつ、多くの税金を納めているという傾向が合理的に推定される。このように、同族会社と非同族会社は全くその性質が異なるものであるにも関わらず、同族会社の関連経費が過大として否認する際、非同族会社に比準して否認するという法 157 条を根拠とした適正額の算出方法は、いささか強引ではないだろうか。筆者としては、むしろ、96.47%を占める

---

<sup>139</sup> 国税庁長官官房企画課「令和 2 年度分会社標本調査－調査結果報告－税務統計から見た法人企業の実態」（令和 4 年 5 月）168 頁第 11 表法人数の内訳（その 1）単体法人参照。

<https://www.nta.go.jp/publication/statistics/kokuzeicho/kaishahyohon2020/pdf/R02.pdf>

<sup>140</sup> 国税庁長官官房企画課・前掲注 139）168 頁第 11 表法人数の内訳（その 1）単体法人参照。

<sup>141</sup> 国税庁長官官房企画課・前掲注 139）28 頁第 1 表総括表（その 1）参照。残りの 20.42%は連結法人が納めている。

同族会社のデータも含めた 100%の法人を母集団として、法 37 条を根拠に比準する算出方法の方が、金額の適正性の確度としては優れていると考える。

### 第 3 款 小活

以上、本節では、同族会社の関連経費が過大として否認される際、根拠規定が法 157 条か法 37 条かによって、必要経費として認定される金額の適正性判断がどのように異なるのかを検討した。その結果、法 157 条が根拠規定であれば、課税庁は非同族会社に限定した非同族同業者比準により適正額を算出しているのに対し、法 37 条が根拠規定であれば、原則的には、納税者の内部資料をもとに適正額を算出し、内部資料が十分存在しない場合に限り、予備的手法として非同族会社か同族会社かに縛られず全ての法人を対象とした同業者比準により適正額を算出すべきことを確認した。ただし、課税庁が多く採用する法 157 条による非同族同業者比準の算出方法は、筆者が提言する法 37 条による同業者比準の算出方法に比べて金額の適正性の確度で劣ると考えられるため、前者の非同族同業者比準の方法で適正額を算出すべき場面というのは、もはや想定できないと言うべきである。法 157 条を根拠とした適正額の算出方法については、本章第 5 節第 3 款にて改めて検討を加えたい。

ここまでで、同族会社の関連経費については、法 157 条と法 37 条のいずれの規定でも否認できることが確認できた。しかし、現時点では、両規定とも根拠規定になるといえたただけであって、課税庁がどちらの規定を選定するかについては、相変わらず予測できないままである。そこで次節では、課税庁が根拠規定を選定する際のあるべき判断順序につい

て検討する。

#### 第 4 節 課税庁の判断順序

納税者が支出した同族会社の関連経費を課税庁が否認する際、法 157 条と法 37 条のどちらの規定を選定するか、本節では、そのあるべき判断順序について検討する。

本章第 1 節では、両規定の優先劣後に関する学説を概観した。これを改めて整理しておこう。法 157 条優先適用説を主張している学説は見当たらず（本章第 1 節第 2 款参照）、むしろ酒井克彦教授はこれに否定的な見解を示していた（同節第 4 款参照）。並列説では、どちらの規定も適用しうるが、法 157 条の方がその立証が容易であるという見解を紹介したが（同節第 3 款参照）、立証責任緩和説については、本章第 2 節第 1 款(2)で検討したとおり、筆者はこの考え方に賛同できない。そうすると、まずは法 37 条で判断し、その上で税負担の不当な軽減・排除に対処できない場合に法 157 条が適用されるとする法 37 条優先説（本章第 1 節第 1 款参照）が、課税庁の判断順序としては適切なように思われる。

本節では、上記学説とは別の視点で、わが国の所得税法の仕組みに照らして検討したい。同法は申告納税制度を採用しており、国税通則法 16 条 1 項 1 号では、申告納税制度方式について、「納付すべき税額が納税者のする申告により確定することを原則とし、その申告がない場合又はその申告に係る税額の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかった場合その他当該税額が税務署長又は税関長の調査したところと異なる場合に限り、税務署長又は税関長の処分により確定する方式をいう。」と規定している。戦後採用されたこの制度は、「国民自らが租税法を解釈・

適用して自己の納税義務の範囲を確定し、履行していくもの」<sup>142</sup>であって、課税庁は、「申告納税制度の下では、納税者の申告が租税法の定める通りに履行されているかどうかを検証する、チェック機関に過ぎない」<sup>143</sup>と考えられている。つまり、申告納税制度下で、納税者はまず自らが法を解釈・適用することが求められており、これと併せて、法 157 条が、課税庁側にのみその適用が認められた更正及び決定についての包括的規定であることからすれば（本章第 1 節第 4 款参照）、納税者は当然法 37 条に照らして必要経費を判断することになる。さらに、法 157 条は、「これを容認した場合には」とあるため、納税者が法 37 条で必要経費にあたりと解釈・適用したものについて、課税庁は法 37 条に照らして容認できるか否かを判断し、さらに、容認できる場合であっても、「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」に初めて法 157 条が発動されることになるのではないだろうか。これと同様の見解を石山皇太氏も述べており<sup>144</sup>、同氏は「仮に、法 157 条 1 項に基づき課税処分がなされた場合であっても、それは、法 157 条 1 項が優先適用されたことを意味するものではない。すなわち、法 37 条 1 項における必要経費該当性が容認された上で、所得税の負担を不当に減少させる結果となるものと判断されたことを意味するのである。なぜなら、法 157 条 1 項の文言上、所得税の負担を減少させるということは、既に、法 37 条 1 項における必要経費を控除して所得を算定されていることが前提となっているためである。そうすると、両規定の適用順序は、法 37 条 1 項の後に、法 157 条 1 項が適用されることから、37 条優先適用説

---

<sup>142</sup> 増田・前掲注 3) 64 頁。

<sup>143</sup> 増田・前掲注 3) 64 頁。

<sup>144</sup> 石山・前掲注 96) 36-36 頁参照。

と整合しているといえるだろう。」<sup>145</sup>と述べ、法 157 条が適用された場合であっても、それは法 37 条の必要経費該当性要件を満たした後に判断されたものであるとの見解を示している。

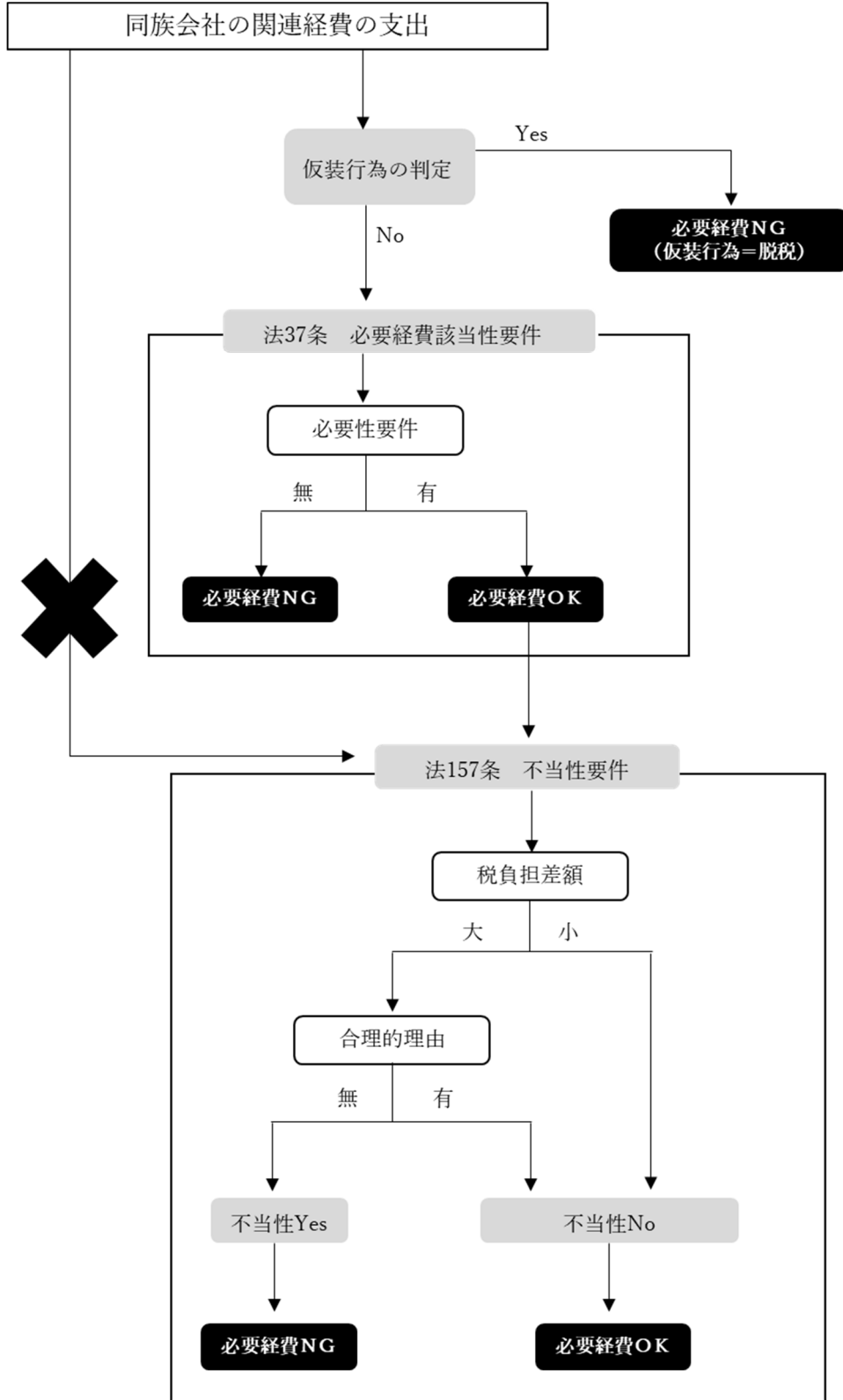
これを整理すると、同族会社の関連経費に対する課税庁の判定フローは図表 4-7 のようになる。

---

<sup>145</sup> 石山・前掲注 96) 36 頁。



【図表 4-7：同族会社の関連経費に対する課税庁の判定フロー】（筆者作成）



まず、同族会社への支出が偽装行為にはあたらないという前提で、納税者は法 37 条に照らして“必要性要件”をもとに「必要経費該当性」を判断する。そして、課税庁もそれに沿って法 37 条の適否の判断を行い、その上で、同規定で必要経費に該当するとなった場合であっても、法 157 条の「不当性要件」に合致する場合に、初めて同規定で必要経費にはあたらないとして否認されると考えられる。

以上、納税者が支出した同族会社の関連経費について課税庁が否認する際、法 157 条と法 37 条のどちらの規定を選定するかのあるべき判断順序を明確にすることができた。ここで、法 37 条の必要経費該当性要件は満たすが、それを容認してもなお不当であるとして法 157 条が適用される場合とは、いかなる場合であろうか。次節では、この両規定の境界について検討する。

## 第 5 節 納税者が選択した私法上の法形式

第 1 章第 2 節で確認したとおり、法 157 条は、租税回避があった場合に、当事者が用いた法形式を租税法上は無視し、通常用いられる法形式に対応する課税要件が充足されたものとして取り扱うことができる、個別の分野に関する一般的否認規定として位置づけられている<sup>146</sup>。ここで、租税回避行為に対する個別否認規定が存在しない場合に、課税庁が租税回避行為を否認することができるか否かが問題になることがある。本節では、この論点について、第一審と控訴審で裁判所の判断が分かれた岩瀬事件（東京地判平成 10 年 5 月 13 日税資 232 号 7 頁、東京高判平成

---

<sup>146</sup> 金子・前掲注 4) 135,137 頁参照。

11年6月21日税資243号669頁、最決平成15年6月13日税資253号順号9367)<sup>147</sup>について概観した上で、同族会社の関連経費を否認する場合に適用される、法157条と法37条の境界について検討する。

#### 第1款 岩瀬事件の概要

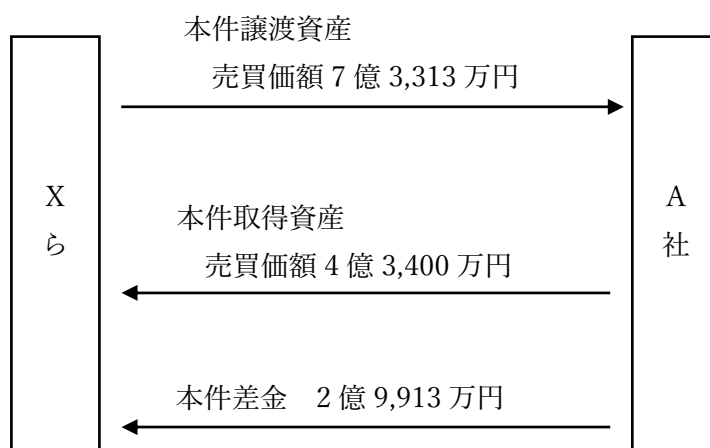
Xら（原告、控訴人兼被控訴人）と訴外A社は、両者が所有する土地等について、互いにそれぞれを売買する契約を交わした。その契約内容は、XらがA社へ土地等（以下「本件譲渡資産」という。）を7億3,313万円で売却する旨と、A社がXらへ土地等（以下「本件取得資産」という。）を4億3,400万円で売却する旨が、別々の契約として同じ日に締結されたものであり、両売買契約の履行に伴い、代金の相殺差金として2億9,913万円の小切手（以下「本件差金」という。）がA社からXらに交付された（以下、この一連の取引を「本件取引」という）。本件取得資産は本件譲渡資産と同一の路線に面しており、Xら自身も両資産はほぼ見合った価値であると認識していた。それにも関わらず、上記のとおりXらに有利な金額設定となった背景は、地上げの目的達成のため時価以上の金額であってもXらが所有する本件譲渡資産の取得が必須であったA社と、市場価値としてほぼ等価である周辺の代替土地の取得に加え、譲渡所得課税の負担を考慮してもなお利益のある金額であれば地上げに応じるとしたXらとの間で、両者の思惑が合致したためである。この際、当初交換契約の法形式が予定されていたが、Xらの譲渡所得課税の負担軽減を図るために、最終的に売買契約という法形式が採用され、Xらは

---

<sup>147</sup> なお、本件は、相続税の課税関係についても争われているが、この論点については検討の対象外とする。

譲渡所得の計算における譲渡収入を7億3,313万円として確定申告を行った。これに対し、Y（税務署長－被告・被控訴人兼控訴人）は、本件取引は不可分一体の補足金付交換契約であるとし、譲渡収入は本件取得資産の時価（7億7,820万円）及び本件差金（2億9,913万円）の合計額である10億7,733万円として所得税更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分を行ったため、Xらはこれを不服として出訴した。

【図表 4-8：岩瀬事件の概要】（筆者作成）



本件の争点は、本件取引を、Yの主張する補足金付交換契約とみるべきものか、それとも、Xらの主張する各別の売買契約とその各売買代金の相殺とみるべきものか、という点である。

第一審判決（東京地判平成10年5月13日税資232号7頁）は、「本件取引は本件取得資産及び本件差金と本件譲渡資産とを相互の対価とする不可分の権利移転合意、すなわち、A社において本件取得資産及び本件差金を、Xらにおいて本件譲渡資産を相互に相手方に移転することを内容とする交換であり、「相互の権利移転を同時に履行するという関係を当然に前提とし（括弧内省略）、一方の履行不能は他方の履行を無意味

ならしめるという関係にあったというべきである。」として、Xらの請求を棄却した。

これに対し控訴審判決（東京高判平成11年6月21日税資243号669頁）は、「本件取引の法形式を選択するに当たって、より本件取引の実質に適合した法形式であるものと考えられる本件譲渡資産と本件取得資産との補足金付交換契約の法形式によることなく、本件譲渡資産及び本件取得資産の各別の売買契約とその各売買代金の相殺という法形式を採用することとしたのは、（…中略…）譲渡所得に対する税負担の軽減を図るためであったことが、優に推認できる」とし、租税回避の目的があったことを認定しながらも、「どのような法形式、どのような契約類型を採用するかは、両当事者間の自由な選択に任されていることはいうまでもなく、「税負担の軽減を図るという考慮から、より迂遠な面のある方式である本件譲渡資産及び本件取得資産の各別の売買契約とその各売買代金の相殺という法形式を採用することが許されないとすべき根拠はない」と判示した。そして、「最終的には本件取引の法形式として売買契約の法形式が採用されるに至ったことは前記のとおりであり、そうすると、いわゆる租税法律主義の下においては、法律の根拠なしに、当事者の選択した法形式を通常用いられる法形式に引き直し、それに対応する課税要件が充足されたものとして取り扱う権限が課税庁に認められているものではないから、（…中略…）各別の売買契約とその各売買代金の相殺という法形式を採用して行われた本件取引を、（…中略…）補足金付交換契約という法形式に引き直して、この法形式に対応した課税処分を行うことが許されないことは明らかである。（…中略…）税負担の軽減を図るため（…中略…）各別の売買契約とその各売買代金の相殺という法形式を採用したとしても、そのことをもって、違法ないし不当とすることも困難なも

の**というべきである。**」(下線筆者。以下、本節において同じ。)として、Xらの主張を認容した。

Yは上告受理申立てを行ったが、最高裁は上告不受理を決定した(最決平成15年6月13日税資253号順号9367)。

## 第2款 岩瀬事件の検討

本件は、譲渡所得課税の負担軽減を図るために、A社から取得する本件取得資産の売買価額を市場価額よりも低い4億3,400万円とすることをXら側から提案し、A社側がこれに合意して売買価額が確定した経緯がある。裁判所はこの租税回避の意図を事実認定した上で、第一審判決では、売買契約という私法上の法形式に縛られずに、補足金付交換契約であるとしてXらの主張を退けたが、控訴審判決では、租税法律主義の下で法律の根拠なしに法形式の引直しを行うことは認められないとして、あくまで売買契約であるというXらの主張を認容した。第一審判決を相当と評価する今村隆氏は、第一審判決は契約の法的性質の決定を問題とした「私法上の法律構成による否認」によって交換契約と認定したものであり、このような否認は税法固有ではなく、私法上の事実認定や契約解釈の方法によるものである、と述べている<sup>148</sup>。しかし、増田英敏教授は、「私法上の法律構成による否認は、租税回避行為ではなく仮装行為や虚偽表示に対する否認であり、租税回避行為の否認の問題と同列に扱うことは無用の混乱を招く。」<sup>149</sup>と今村氏の見解に否定的であり、谷口勢津

---

<sup>148</sup> 今村隆「租税回避行為の否認と契約解釈」税理42巻14号(1999)208,213-214頁参照。

<sup>149</sup> 増田英敏「判批」ジュリスト1182号(2000)107頁。

夫教授も、「本判決の意義や位置づけについて、当初は、異なる理解の仕方もみられたが、現在では、私法上の法律構成による否認を認めなかった裁判例と解されているとあってよかろう。(…中略…) 本判決は、租税回避の否認につき明文の法律上の根拠を要求する租税法律主義の要請を訴訟法のレベルで潜脱することに対して、歯止めをかけたところに、その意義があることになろう。」<sup>150</sup>と述べ、控訴審判決に肯定的である。筆者としても、根拠となる規定が存在しないにも関わらず、租税回避行為にあたるとの理由から、納税者が選択した私法上有効に成立した法形式を別の法形式に引き直して否認することが可能となれば、租税法律主義が要請する予測可能性や法的安定性の確保が困難になってしまうため<sup>151</sup>、控訴審判決は妥当であると考ええる。

### 第3款 小括

以上、納税者が選択した私法上の法形式を、明文の根拠なく課税庁が通常のあるべき法形式に引き直して否認することは、租税法律主義の下では認められないことを確認した。これを法37条に当てはめると、同規定には法形式の引直しが認められるような文言はないため、納税者が選択した私法上の法形式の範囲内でのみ適用が認められることになる。一方、法157条は、「税務署長は、(…中略…) 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、(…中略…) 税務署長の認めるところにより、(…中略…) 金額を計算することができる。」と

---

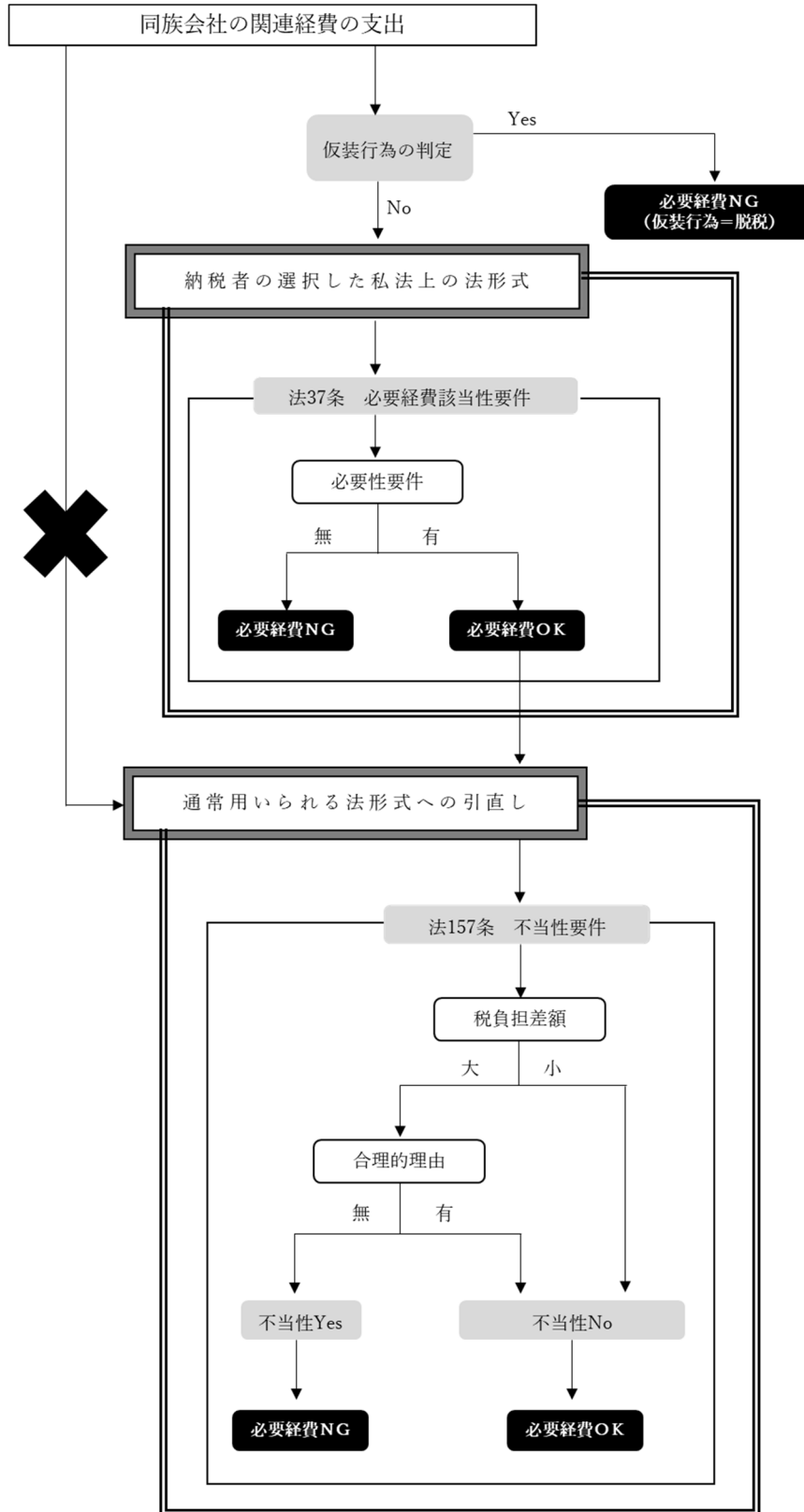
<sup>150</sup> 谷口勢津夫「判批」別冊ジュリスト 253号（租税判例百選、第7版）（2021）39頁。

<sup>151</sup> 増田・前掲注149）107頁参照。

いう文言になっており、納税者が選択した私法上の法形式に縛られずに、課税庁の権限で正常な行為や計算に引き直すことが明文の規定として定められている（第1章第2節参照）。したがって、両規定の境界は、私法上の法形式の引直しが可能か否かという点にあると解することができるため、同族会社の関連経費に対する課税庁の判定フローは図表4-9のように整理される。



【図表 4-9：同族会社の関連経費に対する課税庁の判定フロー】（筆者作成）



同族会社の関連経費が事実として存在する場合、仮装行為にはあたら  
ず、課税庁は、まず法 37 条に照らして必要経費該当性を判断する。この  
際、課税庁は、納税者が選択した私法上の法形式の範囲内でしか必要経  
費該当性を判断することができず、別の法形式への引直しは租税法律主  
義の下では認められていない。そして、法 37 条で必要経費が容認され  
た場合であっても、納税者の選択した私法上の法形式を通常用いられる  
法形式へ引き直すことで不当性要件を満たす場合、初めて法 157 条を根拠  
として必要経費が否認されると考えられる。

最後に、本章第 3 節で検討した金額の適正性について再考する。同節  
第 2 款では、同族会社の関連経費の適正額の算出方法の違いを下表のよ  
うに整理していた。

【図表 4-10：同族会社の関連経費の適正額の算出方法の違い（図表 4-6  
再掲）】（筆者作成）

| 法 37 条（筆者提言）  | 法 157 条（課税庁が多く採用）                         |
|---|---|
| ① 原則：<br>納税者の内部資料をもとに適正額<br>を算出                                     | ③非同族同業者比準<br>非同族会社に限定した同業者に<br>比準して適正額を算出 |
| ② 予備的手法：同業者比準<br>非同族会社か同族会社かに縛られ<br>ず、全ての法人を対象とした同業<br>者に比準して適正額を算出 |   |

そして、課税庁が多く採用する、図表 4-10③の非同族同業者比準の方  
法によって適正額を算出すべき場面は想定できないことを本章第 3 節第  
3 款で指摘した。本節では、法 157 条を根拠として、非同族同業者比準

によらない別の算出方法を提言してみたい。

例えば、納税者が同族会社と法形式 A という形態で取引を行っていたところ、通常用いられる法形式は B であるとして課税庁が引き直す例を考える<sup>152</sup>。この事案で課税庁が法 37 条を根拠に適正額を算出する方法は、納税者の選択した法形式 A の形態で取引を行っている同業者に比準する方法となるのに対し、法 157 条を根拠に適正額を算出する方法は、法形式 B の形態で取引を行っている同業者に比準する方法となる(以下、本論文において、このような同業者を「引直し同業者」といい、引直し同業者に比準する方法を「引直し同業者比準」という。)。本章第 3 節第 3 款で述べたとおり、比較対象法人を非同族会社に絞ると金額の適正性の確度が低下してしまうため、引直し同業者も、同族会社か非同族会社かに縛られず全ての法人を対象とすべきである。これを整理すると、図表 4-11 のようになる。

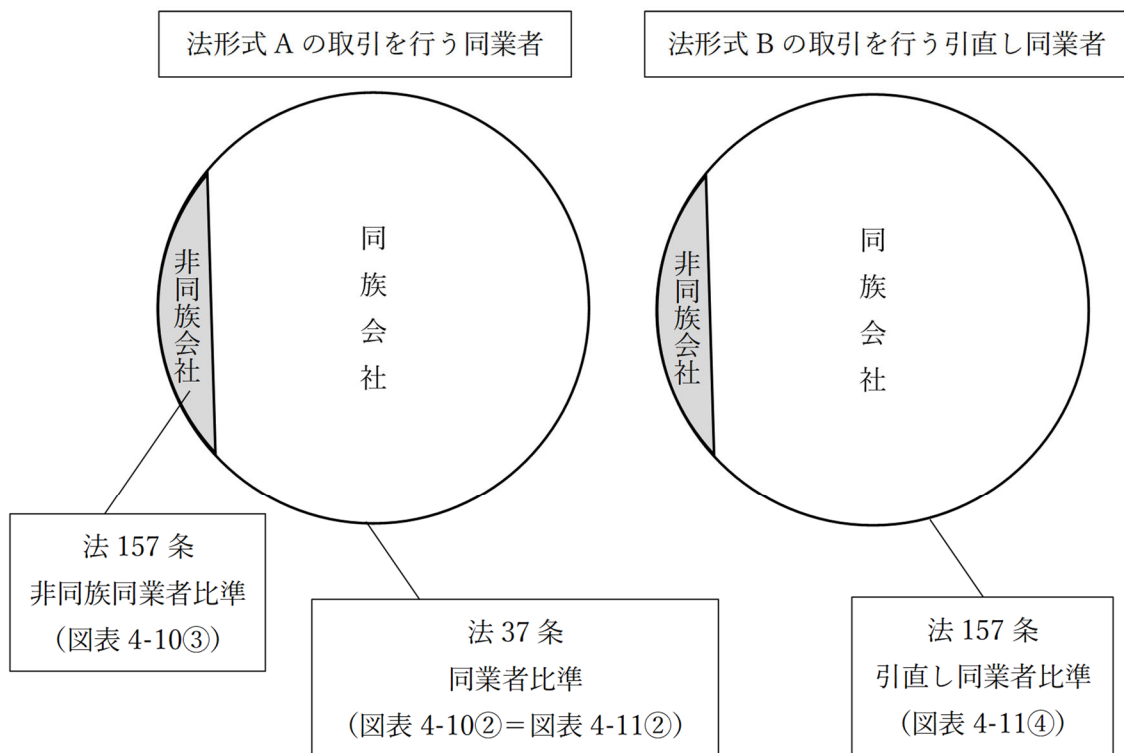
【図表 4-11：同族会社の関連経費の適正額の算出方法の違い】(筆者作成)

| 法 37 条 (筆者提言)   | 法 157 条 (筆者提言)  |
|---|---|
| ① 原則：<br>納税者の内部資料をもとに適正額を算出                                 | ④引直し同業者比準<br>通常用いられる法形式への引直しによって選定された同業者に比準して適正額を算出 (②の手法と同様、比較対象法人は非同族会社か同族会社に縛られない) |
| ② 予備的手法：同業者比準<br>非同族会社か同族会社かに縛られず、全ての法人を対象とした同業者に比準して適正額を算出 |   |

<sup>152</sup> 本節の事案をあてはめると、納税者が選択した法形式 A は売買契約であるのに対し、課税庁が引き直す法形式 B は補足金付交換契約ということになる。

また、図表 4-10 及び図表 4-11 における同業者を図で表すと図表 4-12 によろになり、法形式 B の引直し同業者と比準できるのは、法 157 条を適用する場面に限られることが確認できる。

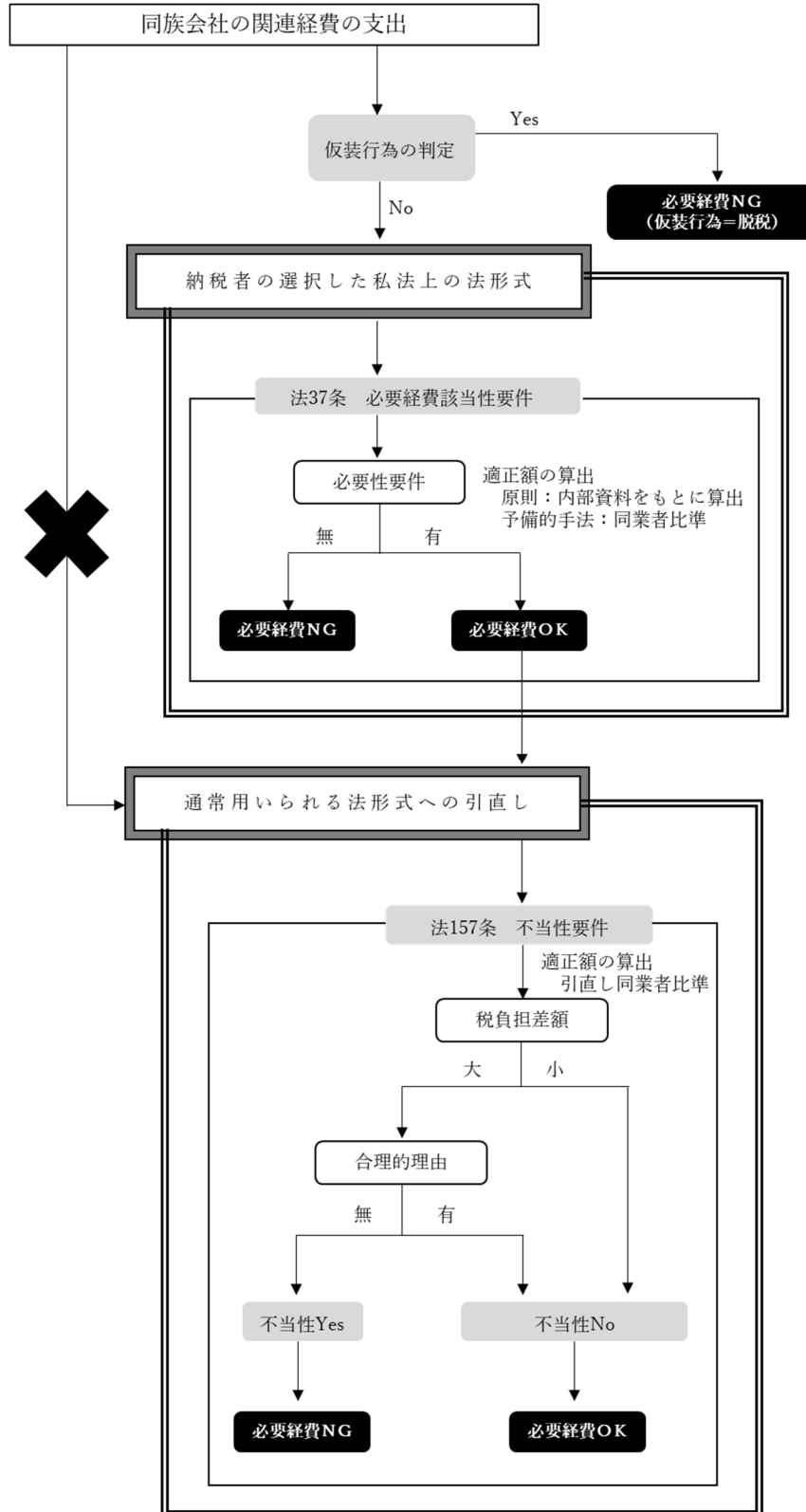
【図表 4-12：比準対象となる同業者の違い】（筆者作成）



以上検討した適正額の算出方法の違いを図表 4-9 に当てはめる。同族会社の関連経費が過大として否認される事案では、まずは、法 37 条を根拠に適正額を算出し(原則的には納税者の内部資料をもとに算出し、予備的手法として同業者比準により算出)、これを越える部分が必要経費にあたらぬとして否認される。次に、法 37 条を根拠とした適正額の範囲内の金額を必要経費として容認しても、これと比較して法 157 条を根拠に引直し同業者比準で算出した金額が不当性要件を満たす場合、初め

て同規定が適用されると考えられる。適正額の算出方法の留意点を加筆した課税庁の判定フローは、図表 4-13 のとおりである。

【図表 4-13：同族会社の関連経費に対する課税庁の判定フロー】（筆者作成）



## 第 6 節 小括－仮説の提示－

ここまで、本章第 2 節から前節にかけて、(1) 両規定の課税要件、(2) 金額の適正性、(3) 課税庁の判断順序、(4) 納税者が選択した私法上の法形式、の 4 項目の観点から法 37 条と法 157 条の比較を行った。その比較を整理したものが図表 4-14 である。

【図表 4-14：法 37 条と法 157 条の比較】（筆者作成）

|                     | 法 37 条  | 法 157 条  |
|---------------------|---|--|
| (1) 両規定の課税要件        | 「必要経費該当性要件」は、業務遂行上必要であるかどうか、という“必要性要件”のみ(一要件説)で判断するので十分。  | 「不当性要件」は、まずは“税負担差額の大きさ”で判定し、次いで、差額が大きい場合に“合理的理由の有無”というフィルターを通して判断される。                        |
| (2) 金額の適正性          | 適正額は、原則的には納税者の内部資料をもとに算出し、予備的手法として同業者比準により算出される(比較対象法人は非同族会社か同族会社に縛られない)。   | 適正額は、引直し同業者比準(通常用いられる法形式への引直しによって選定された同業者に比準)により算出される(比較対象法人は非同族会社か同族会社に縛られない)。              |
| (3) 課税庁の判断順序        | 申告納税制度下で、納税者はまず自らが法を解釈・適用することが求められている。法 157 条は課税庁にのみその適用が認められた規定であるため、納税者は法 37 条に照らして必要経費該当性を判断し、課税庁はこの納税者の判断が適法か否かをチェックする。 | 法 37 条に照らして容認できるか否かを判断し、これを容認できる場合であっても、「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あるとき」に初めて法 157 条が発動される。 |
| (4) 納税者が選択した私法上の法形式 | 租税法律主義の下においては、法律の根拠なしに、当事者の選択した法形式を通常用いられる法形式に引き直すことは認められていないため、納税者が選択した私法上の法形式の範囲内でしか必要経費該当性を判断することができない。                  | 法 157 条では、納税者が選択した私法上の法形式に縛られずに、課税庁の権限で正常な行為や計算に引き直すことが明文の規定として定められている。                      |

ここで、個人事業者が支出した同族会社の関連経費を課税庁が否認する場合のあるべき判定フローについて、前節の図表 4-13 をもとに、改めて筆者の仮説を提示する。

まず前提として、脱税である偽装行為の否認と租税回避の否認は分けて考えなければならない。偽装行為の否認はあくまで事実認定の下に厳格に行われるべきものであり、偽装行為の認定では特段の根拠規定を必要としない。

次に、同族会社の関連経費が事実として存在する場合、その必要経費性の適否が問題になる。法 157 条は課税庁にのみその適用が認められた規定であるため、納税者は法 37 条に照らして必要経費になると判断しており、これを課税庁がチェックするというのが、わが国の申告納税制度の下でのあるべき形である。ここで、租税法律主義の下では、明文の規定なしに納税者が選択した私法上の法形式を別の法形式に引き直すことは認められていないため、課税庁は、納税者が選択した私法上の法形式の範囲内でしか同規定の必要経費該当性を判断することができない。必要経費該当性の判断にあたっては、業務遂行上必要であるかどうか、という“必要性要件”のみ（一要件説）で判断するので十分であり、ここでの“必要性要件”の判断は、金額の適正性判断も含まれる。同規定を根拠とした適正額の算出方法としては、原則的には納税者の内部資料をもとに算出し、予備的手法として同業者比準により算出され、これによって算出された適正額を超える部分は必要経費にあたらぬとして否認されることになる。

次に、法 37 条に照らして必要経費が容認できる場合であっても、「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あるとき」に初めて法 157 条が発動されるため、不当性要件の判定に移ることにな



る。ここで、同規定では、納税者が選択した私法上の法形式に縛られずに、課税庁の権限で正常な行為や計算に引き直すことが明文の規定として定められているため、法 37 条の判断とは違った、法形式の引直しによる検討が可能となる。そして、不当性要件の判定では、まずは“税負担差額の大きさ”で判定し、次いで、差額が大きい場合に“合理的理由の有無”というフィルターを通して判断され、これによって不当性要件を満たした場合に同規定を根拠に必要経費が否認されると考えられる。なお、金額の適正性が問題となる場合は、法 37 条を根拠とした算出方法と異なり、引直し同業者比準によって適正額が算出され、この金額をもとに不当性要件を判定すると考える。

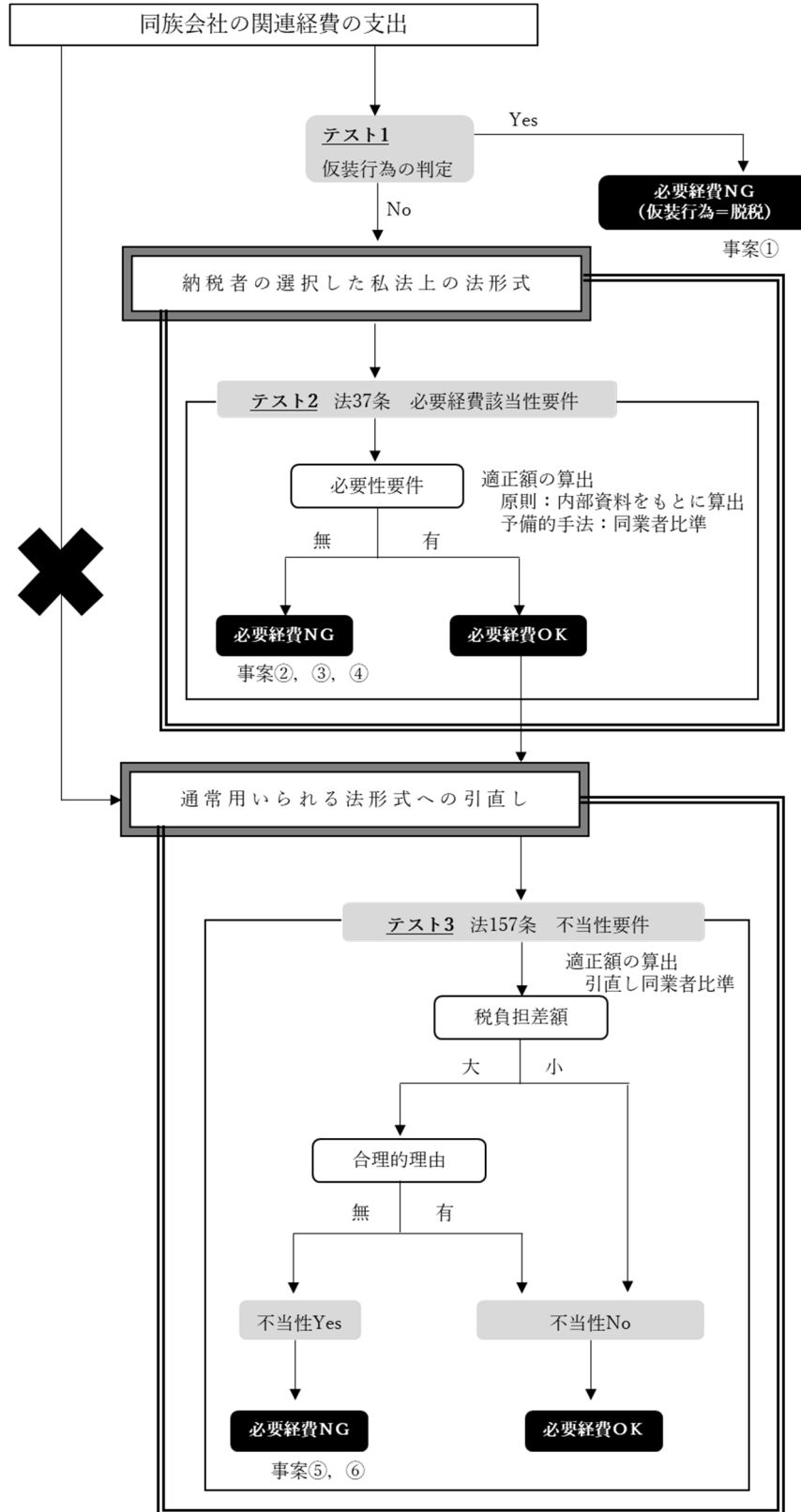
以上、本章の検討を通じて、個人事業者が支出した同族会社の関連経費を課税庁が否認する場合のあるべき判定フローについて、筆者の仮説を提示した。そこで次章では、個人事業者が支出した同族会社の関連経費を課税庁が否認した裁判例・裁決例を取り上げ、仮装行為と判定されるべき事例（次章第 1 節）、納税者の選択した私法上の法形式の範囲内で判定されるべき事例（次章第 2 節）、通常用いられる法形式への引直しにより判定されるべき事例（次章第 3 節）に分けて筆者の仮説の妥当性を検証する。

## 第 5 章 裁判例・裁決例の当てはめによる筆者仮説の検証

前章で筆者が提示した仮説（図表 4-13）に一部加筆したものを、図表 5-1 として再掲する。個人事業者が支出した同族会社の関連経費を課税庁が否認する場合、まずは“テスト 1”で偽装行為の判定を行い、次いで、“テスト 2”で納税者の選択した私法上の法形式の範囲内で法 37 条の必要経費該当性を判定し、最後に、“テスト 3”で通常用いられる法形式への引直しを行い法 157 条の不当性要件を判定する、という流れがあるべき判定フローとなる。

本章では、個人事業者が支出した同族会社の関連経費を課税庁が否認した裁判例・裁決例を取り上げ、テスト 1 で判定されるべき事例（第 1 節の事案①）、テスト 2 で判定されるべき事例（第 2 節の事案②、③、④）、テスト 3 で判定されるべき事例（第 3 節の事案⑤、⑥）に分けて、図表 5-1 に当てはめながら筆者の仮説の妥当性を検証する。

【図表 5-1：同族会社の関連経費に対する課税庁の判定フロー】（筆者作成）



第 1 節 仮装行為と判定されるべき事例－事案①：不動産管理料事件  
(国税不服審判所裁決平成 18 年 6 月 13 日)－

本節では、課税庁が法 37 条と法 157 条を根拠として否認したのに対し、国税不服審判所は法 37 条によって判断したが、本来、テスト 1 において仮装行為と判定して否認されるべきであったと考えられる不動産管理料事件（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）について検討する。

(1)不動産管理料事件の概要

不動産賃貸業を営む X（請求人）は、貸アパート、賃貸マンション、貸駐車場及び貸地（以下、これらを「本件不動産」という。）を賃貸の用に供している。X は、自身を代表取締役とする同族会社 K 社に対し、本件不動産を管理する報酬として、X の不動産年間賃貸料の 10%を支払う旨の不動産管理に係る保証委託契約（以下「本件契約」という。）を締結した。

X は、平成 13 年ないし平成 15 年の各確定申告において、本件契約に基づき K 社に支払った本件管理料を不動産所得の必要経費として計上し申告を行ったところ、Y（税務署長－原処分庁）は、①貸アパート及び賃貸マンションに係る管理料については、訴外会社 L 社・M 社に管理を委託しているにもかかわらず、さらに K 社にも管理を委託する行為は、K 社が同族会社であるがゆえになし得る行為であり純経済人の行動としては極めて合理性を欠く行為となるから、非同族の類似同業者の管理料に比準して算出された適正管理料を超える部分は所得税の負担を不当に減

少させる結果になるため必要経費に算入することはできないとして法 157 条の規定を適用し、②貸駐車場及び貸地については、業務との関連性が希薄であり、業務の遂行上必要な経費として法 37 条の必要経費に算入することは認められないとして適正管理料は零円とする所得税更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分を行った。X は上記処分を不服として審査請求を行った。

本件の争点は、X が K 社に支払った管理料のうち、不動産所得の金額の計算上必要経費に算入すべき金額はいくらか、という点である<sup>153</sup>。

審判所は、「ある費用が所得税法第 37 条第 1 項の必要経費として認められるためには、その費用が『業務について生じた費用』として業務との直接の関連性及び必要性が要求され、また、事業遂行のために必要か否かの判断は、単に事業主の主観的判断のみではなく、社会通念上必要なものとして客観的に必要経費として認識できるものでなければならない」（下線筆者。以下、本節において同じ。）と二要件説に依拠することを示した。そして、貸アパート及び賃貸マンションについては、K 社が行うとされる管理業務を実際は訴外会社 L 社・M 社が行っているため K 社に委託する客観的必要性は認められず、また、本件不動産すべてにおいて K 社が管理業務を行ったと認めることはできないと事実認定した上で、「X が K 社と本件契約を締結した業務内容は、いずれも X の不動産所得を生ずべき業務遂行上の必要性が認められず、また、K 社が本件契約に基づく業務について履行したことを客観的に認めるに足る証拠も認められないことから、本件管理料のうち、X の所得税法第 37 条第 1 項に規定する不動産所得の金額の計算上必要経費に算入すべき金額は、零円

---

<sup>153</sup> なお、本件は、更正の理由付記不備の違法性や、調査手続きの違法性についても争われているが、この論点については検討の対象外とする。

とすることが相当である。」として、本件更正処分は適法であると示した。なお、審判所は、貸アパート及び賃貸マンションに係る本件管理料について、「所得税法第 37 条第 1 項の規定を適用し、零円とすることが相当であることから、所得税法第 157 条第 1 項の規定を適用する余地はなく、当事者双方の主張を採用することはできない。」とし、法 157 条の適用の検討は行わなかった。

【図表 5-2：各年分の不動産管理料について】 （筆者作成）

(単位：円)

|                 | H13 年分    | H14 年分    | H15 年分    | 根拠規定   |
|-----------------|-----------|-----------|-----------|--|
| (1)確定申告<br>記載金額 | 3,690,000 | 4,152,000 | 4,326,000 |  |
| (2)Y 更正金額       | 643,437   | 876,766   | 1,480,458 | 貸アパート・賃貸マンションの管理料については法 157 条を適用、貸駐車場・貸地の管理料については法 37 条を適用 |
| (3)審判所<br>認定金額  | 0         | 0         | 0         | 本件不動産すべての管理料について、法 37 条を適用                                 |

## (2)不動産管理料事件の検討

本件裁決は、K 社が本件契約において行うとされる管理業務が、訴外会社 L 社・M 社が行っている管理業務と重複している点や、K 社が管理業務を履行したという事実が認められない点などから、本件管理料は業務の遂行上生じた費用と認めることはできないとして、法 37 条を根拠に管理料を零円とすることが相当であると判示した。しかし、筆者の仮説（図表 5-1）では、法 37 条の検討（テスト 2）の前に、まずは仮装行

為の判定（テスト 1）が必要になる。本件事案において X と K 社が交わした不動産管理に係る本件契約は、訴外会社 L 社・M 社が同様の管理業務を行っているにも関わらず締結しており、契約内容の履行を確認できなかったことも考慮すると、本件契約は架空契約と言うべきである。金子宏教授は、「事実の仮装とは、架空仕入・架空契約書の作成・他人名義の利用等、存在しない課税要件事実が存在するように見せかけることをいう。」<sup>154</sup>と述べており、本件事案はこの仮装行為に該当するといえるだろう<sup>155</sup>。したがって、X が K 社に支払った不動産管理料は、テスト 1 で仮装行為と認定されることから、特段の根拠規定を要さず必要経費は零円とするのが課税庁のあるべき判定であり、審判所が示した法 37 条での判断や、Y が更正処分で適用した法 157 条による判断は誤りであったと考えられる。

### (3)小括

以上、本節では、テスト 1 の仮装行為の判定により必要経費を否認すべき事案について確認した。前章第 2 節(2)で述べたように、仮装行為はその立証の難しさを指摘されているが、法 157 条はその立証を緩和するためにおかれた規定ではない。本件事案のように、詳細に事実認定を行えば、仮装行為と認定して特段の根拠規定に依ることなく必要経費を否認することが可能となるため、法 157 条を適用する場面とは区別されな

---

<sup>154</sup> 金子・前掲注 4) 914 頁。

<sup>155</sup> 初鹿真奈氏も、「税法における実質主義の研究」租税資料館賞受賞論文集第 25 回下巻（2016）233 頁において、「仮装行為の典型例は民法 94 条における通謀虚偽表示であるが、架空仕入れや架空契約書の作成などの架空の外観を作り出す行為も、広い意味での仮装行為に含まれることになる。」と述べている。

ければならないと考えられる。

## 第 2 節 納税者の選択した私法上の法形式の範囲内で判定されるべき事例

本節では、テスト 1 で伪装行為にはあたらず、テスト 2 で納税者の選択した私法上の法形式の範囲内で法 37 条の必要経費該当性要件に照らして判定されるべき事例について検討する。

第 1 款 事案②：出向職員給与負担金事件（岡山地判平成 18 年 1 月 11 日）

本款では、支出の相手こそ外観上は納税者の職員に対してであるが、裁判所が同支出は同族会社への資金援助であると認定し、法 37 条を根拠に全額必要経費として認めなかった出向職員給与負担金事件（岡山地判平成 18 年 1 月 11 日税資 256 号順号 10261）について検討する。

### (1) 出向職員給与負担金事件の概要

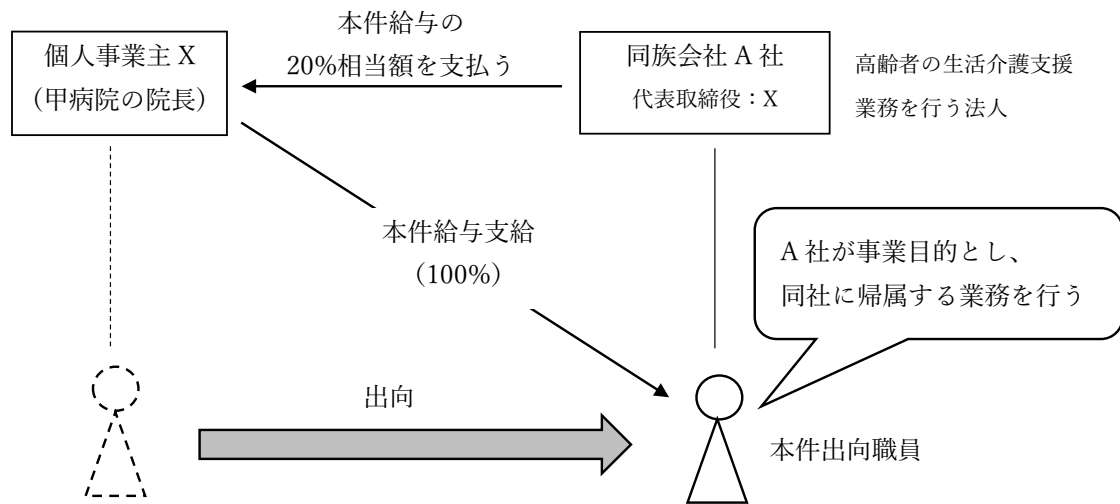
医師である訴外 X は、甲病院の院長として事業所得を得るほか、同族会社である有限会社 A（以下「A 社」という。）の代表取締役を務めていた。

X は、甲病院の職員を A 社に出向させ、当該職員（以下「本件出向職員」という。）に給与（以下「本件給与」という。）を支給し、A 社は X が支給する金額の 20%相当額を X に支払うとする出向契約（以下「本件



出向契約」という。)を締結し、これに基づいて支給した本件給与を X の事業所得の金額の計算上必要経費に算入して確定申告を行った。これに対し Y (税務署長 - 被告) は、本件出向契約の実質は、「本件給与の支払が X が A 社の代表取締役 (及び出資者) であるからこそ行った同社に対する資金援助にすぎず、甲病院の業務の遂行上通常必要な支出であることが客観的に認識できるものではなく、X の私的費用であって、いわゆる家計上の経費として、X の事業を行うについての必要経費と認めることはできない。」として、平成 9 年分から平成 12 年分までの各年における本件給与の額約 1,000 万円前後を全額否認する所得税更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分を行った。X はその後破産宣告を受けたため、破産管財人が原告となり、上記処分を不服として出訴した<sup>156</sup>。

【図表 5-3：出向職員給与負担金事件の概要】(筆者作成)



<sup>156</sup> なお、本件は、X が代表取締役を務める別の法人への貸付金に係る貸倒損失が法 51 条 2 項に規定する損失に該当するかという問題や、信義則違反等についても争われているが、この論点については検討の対象外とする。

本件の争点は、X が本件出向職員に支払った本件給与が所得税法上の必要経費として算入されるか否かである。

裁判所は、「法 37 条の事業所得における必要経費とは、当該事業について生じた費用、すなわち業務との関連性が要求されるとともに、業務の遂行上必要であること、すなわち必要性も要件となるものと解される。そして、事業遂行のために必要か否かの判断は、単に事業主の主観的判断のみではなく、通常かつ必要なものとして客観的に必要経費として認識できるものでなければならぬと解するのが相当である。」(下線筆者。以下、本款において同じ。)と緩やかな二要件説に依拠することを示した。そして、本件出向職員が行う業務は A 社が事業目的とし A 社に帰属する業務であるという点や、A 社が高齢者の生活介護支援業務を行うことによって収益を得ている法人である点、本件出向契約の実質が、A 社が負担すべき本件出向職員に対する給与等の 80%相当額を X が負担する旨の契約になっている点、本件出向契約が、X が A 社の代表取締役就任した翌月に締結された点、X が A 社の約 98%の出資口数を有しているという点、などの各事実を認めた上で、「甲病院が本件出向職員の給与を負担したことによって得られる収益は、A 社に帰属することになるのであって、甲病院の収益に直接結びつくものではなく、X と A 社とは相互に独立した人格を有するのであるから、自己の業務に従事する職員の給与はそれぞれ自己において負担するのが当然であること、退院患者の生活介護支援を行う業者の費用負担を行うことが医療機関において一般的に行われているとは認め難いことに鑑みれば、本件給与をもって、甲病院の業務の遂行上通常必要な支出であると客観的に認識できるものということはできない。(…中略…) 本件出向契約に基づく本件給与の支払いについても、X が A 社の代表取締役（及び出資者）であるからこそ行っ

た同社に対する資金援助にすぎず、Xが同社の経営者という立場で同社の経営維持のために自己の資産を提供したものであるから、本件給与は、Xの事業所得に係る必要経費ではなく、同人の私的費用（家事費）であるというべきである。」と判示し、“業務関連性”については言及しなかったが、“必要性要件”を満たさず家事費に該当するため、本件給与の額を必要経費に算入することはできないとして、原告の請求を棄却した。

## (2) 出向職員給与負担金事件の検討

本件は、本件出向職員が本当にA社に出向して業務に従事していたのかという点については争われていないため、本件出向契約はその契約のとおり履行されていたと推察される。したがって、本件出向契約は仮装されたものではないため、テスト1で仮装行為とは認定されず、テスト2の判定に移ることになる。

テスト2では、納税者の選択した私法上の法形式の範囲内で、法37条の必要経費該当性が判定される。Yは、根拠条文こそ明示していないものの、「業務の遂行上通常必要な支出であることが客観的に認識できるものではなく、（…中略…）家計上の経費として、（…中略…）必要経費と認めることはできない。」と主張していることから、法37条の“必要性要件”を満たさないとして、テスト2で判定したものと考えられる。裁判所も基本的に同じ論理構成を取っており、根拠条文を法37条と明示した上で、Xが本件給与を負担することは甲病院の収益に直接結びつくものではないなど、Xの業務の遂行上必要な支出にあたらぬ理由をより丁寧に示してテスト2で判定したものと評価できよう。筆者としても、

そもそも、甲病院と高齢者の生活介護支援業務を行う A 社とでは事業目的が全く異なるため、それにも関わらず甲病院から A 社へ職員を出向させるのであれば、その出向がテスト 2 の“必要性要件”をどのような論拠で満たすのかが厳格に問われることになると思う。例えば、甲病院の経理体制が脆弱なため、経理担当の職員が A 社の経理部門へ出向し、そこで得たスキルを甲病院に還元するという狙いであるとか、甲病院が一時的に経営難で人材が余剰となったため、雇用を確保するために A 社へ出向させるという狙いであるといった、X が甲病院の業務を遂行するために必要な出向であるという理由を示すことができれば、本件給与が“必要性要件”を満たし、法 37 条の必要経費に該当することもあり得よう。しかし、本件では X 側からそのような主張もなされていないため、テスト 2 で同規定の必要経費該当性要件を満たさず、必要経費に該当しないという Y や裁判所の判断は適切であったと考えられる。

第 2 款 事案③： 税理士事務所賃料等無償提供事件（大阪地判平成 27 年 1 月 23 日）

本款では、前款同様、支出の相手は訴外会社に対してであるが、同族会社に関連する支出として法 37 条を根拠に一定額を必要経費として認めなかった税理士事務所賃料等無償提供事件（大阪地判平成 27 年 1 月 23 日税資 265 号順号 12592、大阪高判平成 27 年 10 月 20 日税資 265 号順号 12742）について検討する。

(1)税理士事務所賃料等無償提供事件の概要

税理士業を営む X（原告・控訴人）は、会計事務の代行業を業とする有限会社 A（X が 100% 出資する同族会社である。以下「A 社」という。）の代表者を務めていた。

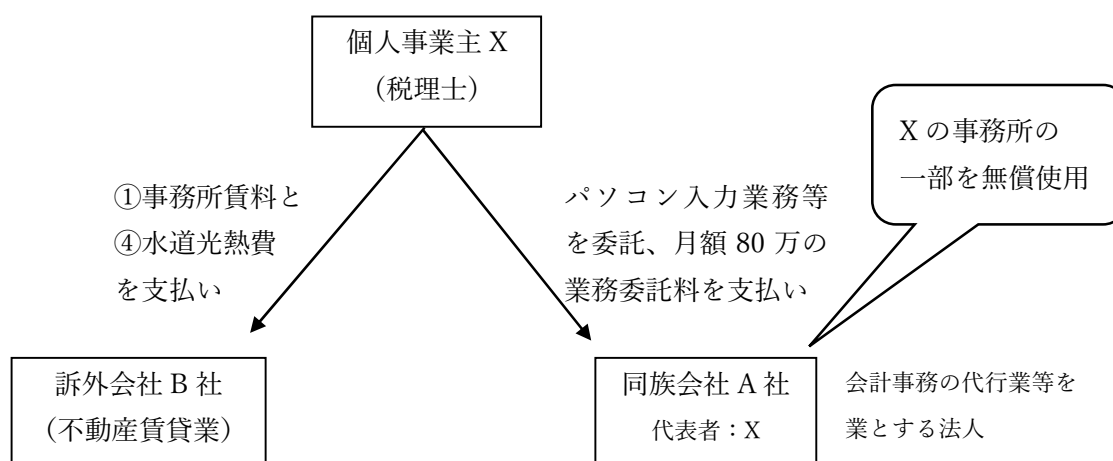
X は、X の税理士業等に係るパソコン入力業務等を委託する旨の業務委託契約（以下「本件業務委託契約」という。）を A 社と締結し、平成 19 年から平成 21 年までの間、本件業務委託契約に係る業務委託料として A 社に月額 80 万円を支払った。

X はこの間、X の事務所（以下「本件事務所」という。）の賃料及び水道光熱費を図表 5-4①及び④のとおり訴外会社 B 社に対して支払っており、A 社が無償使用している部分に係る金額（以下「本件 A 社賃料等相当額」という。）も含めた全額を、所得税法上の必要経費に算入して確定申告を行った。これに対し、所轄税務署長は、「事業所得の金額の計算上、必要経費として控除される上では、当該費用が、個別対応費であるか一般対応費であるかにかかわらず、当該事業に係る収入を生み出す特定の経済活動と直接の関連を有するものであり（事業・業務との直接関連性）、その経済活動を行うために客観的にみて必要なものであること（事業・業務遂行上の必要性）を要すると解すべきである。」と二要件説に依拠することを示した上で、X による本件 A 社賃料等相当額の負担は、X の営む税理士業等に直接関連するものではないし、その事業ないし業務の遂行上必要であったということもできないとして、A 社使用割合約 22～23%（本件事務所で X の業務に従事した者の全勤務月数のうち、A 社の業務に従事した勤務月数が占める割合）に相当する額（図表 5-4 の③＋⑥）を否認する所得税更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分を行った。X はこれを不服として出訴した。

【図表 5-4：X が支払った本件事務所賃料及び本件事務所水道光熱費について】（筆者作成）

|      | ①本件事務所賃料<br>(円) | ②A社使用割合<br>(%) | ③ ①のうちA社が無償使用している部分に係る金額(円)<br>(①×②) | ④本件事務所水道光熱費(円) | ⑤A社使用割合<br>(%) | ⑥ ④のうちA社が無償使用している部分に係る金額(円)<br>(④×⑤) |
|------|-----------------|----------------|--------------------------------------|----------------|----------------|--------------------------------------|
| H19年 | 4,262,580       | 23.60          | 1,005,968                            | 1,595,584      | 23.60          | 376,557                              |
| H20年 | 4,262,580       | 22.14          | 943,735                              | 1,676,911      | 22.14          | 371,268                              |
| H21年 | 4,262,580       | 22.66          | 965,900                              | 1,688,963      | 22.66          | 382,719                              |

【図表 5-5：税理士事務所賃料等無償提供事件の概要】（筆者作成）



本件の争点は、X が本件事務所の賃料及び水道光熱費として支払った額のうち、A 社の使用部分に係る本件 A 社賃料等相当額が、X の事業所得の金額の計算上、必要経費に算入すべき金額に当たるか否かである<sup>157</sup>。

第一審判決（大阪地判平成 27 年 1 月 23 日税資 265 号順号 12592）

<sup>157</sup> なお、本件は、本件事務所内で開業した訴外社会保険労務士の無償使用部分に係る賃料・水道光熱費の負担分や、同社会保険労務士への支援料が必要経費に当たるかという問題、その他、これらが消費税法上の課税仕入れに当たるかという問題等についても争われているが、この論点については検討の対象外とする。

は、本件事務所の賃料及び水道光熱費が、法 37 条前段の直接に要した費用でないことは明らかであるから、同条後段の所得を生ずべき業務について生じた費用（一般対応の必要経費）に該当するか否かが問題となるとした上で、「ある費用が事業所得の金額の計算上必要経費として控除されるためには、直接か、間接かといった関連性の程度はさておき、当該費用が所得を生ずべき事業ないし業務と関連し、かつその遂行上必要なものであることを要するものと解される。」（下線筆者。以下、本款において同じ。）として、緩やかな二要件説に基づいて判断することを示した。そして、本件業務委託契約に係る契約書上には、A 社による本件事務所内のスペースの使用等、本件 A 社賃料等相当額の負担に係る記載はなく、さらに、本件業務委託契約終了以降も、A 社が本件事務所の使用を継続しながら対価を支払っていなかったという事実から、X が A 社に「本件事務所の一部を無償使用させて業務を行わせる必要があったものとは容易に認め難い」と判示した。したがって、「A 社による本件事務所の一部の無償使用は、X が、自身の業務とは無関係に、（…中略…）〔筆者注：A 社に〕個人的に使用させていたものと認められるのであり、Y〔筆者注：国－被告・被控訴人〕が主張するような事業ないし業務との直接関連性の要否にかかわらず、本件 A 社賃料等相当額は、X の事業所得の計算上必要経費に算入すべき金額に当たらないものというべきである。」として、X の請求を棄却した。X は控訴したが、控訴審判決（大阪高判平成 27 年 10 月 20 日税資 265 号順号 12742）も、一般対応の必要経費は業務との“直接関連性”を要しないという X の主張について、「法令解釈上、直接関連性まで要しないとしても、（…中略…）関連性や必要性を肯定しがたく、本件 A 社賃料等相当額を X の事業所得の計算上必要経費に算入することはできない。」として原判決が相当と判示した。

## (2)税理士事務所賃料等無償提供事件の検討

本件は、XがA社に支払った月額80万円の業務委託料の必要経費該当性は争われていないため、XがA社にパソコン入力業務等を委託し、A社がこれを履行したという事実は認められたとみていいだろう。したがって、本件業務委託契約は偽装されたものではないため、テスト1で偽装行為とは認定されず、テスト2の判定に移ることになる。

テスト2で必要経費該当性を判断する際、課税庁は“直接関連性要件”と“必要性要件”の二要件説に依るとしたのに対し、裁判所は、「直接か、間接かといった関連性の程度はさておき、当該費用が所得を生ずべき事業ないし業務と関連し、かつその遂行上必要なものであることを要する」と判示し、直接性を問わない“関連性要件”と“必要性要件”の緩やかな二要件説に依ることを示した。そして、本件A社賃料等相当額について、本件業務委託契約に記載がなく、契約終了後もXが負担し続けていたことから、“必要性要件”を満たさないとして必要経費を否認するという論理構成を展開した。このように、課税庁と裁判所では必要経費該当性の判断基準が異なっているが、前章第3節第2款で述べたように、筆者は一要件説（“必要性要件”のみ）で十分と考えているため、課税庁が求める“直接関連性要件”は必要ではなく、裁判所が採用した緩やかな二要件説に依って“必要性要件”のみで判断する方が適切と考える。また、本件は、法37条で金額の適正性も判断した事案として注目される。同条による金額の適正性判断は、原則としては、納税者の内部資料をもとに適正額を算出すべきであり、本件のように、契約内容と支払いの事実関係を詳細に確認した上で、業務従事者の勤務月数割合という合理的な指標に



よって否認額を算出するという手法は、納税者の選択した法形式の範囲内で行うテスト 2 の判定として妥当なものであったと考えられる。したがって、本件は、課税庁が二要件説を採用した点を除いては、筆者仮説と同じ判定フローに沿って判断された事案と評価してよいであろう。

第 3 款 事案④： 司法書士支払手数料事件（広島地判平成 13 年 10 月 11 日）

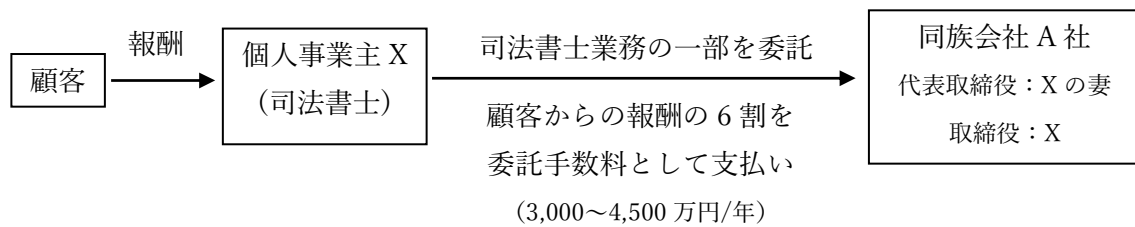
本款では、法 37 条と法 157 条の優先劣後関係について納税者と課税庁との間に対立し、裁判所が法 157 条を優先すると読める判断を示した司法書士支払手数料事件（広島地判平成 13 年 10 月 11 日税資 251 号順号 9000、広島高判平成 16 年 1 月 22 日税資 254 号順号 9525、最判平成 16 年 11 月 26 日税資 254 号順号 9836、広島高判平成 17 年 5 月 27 日税資 255 号順号 10040。第 1 章第 5 節、第 4 章第 1 節第 2 款及び第 4 款参照。）について検討する。

#### (1) 司法書士支払手数料事件の概要

司法書士である X（原告・控訴人）は、その妻と全額出資して、同族会社である有限会社 A 社（代表取締役は X の妻。以下「A 社」という。）を設立し、A 社の取締役を務めていた。X は、X の受任した司法書士業務の一部を A 社に委託し、X が顧客から収受した受任報酬額の 6 割を委託手数料（以下「本件支払手数料」という。）として支払い、X の事業所得の必要経費に算入して確定申告を行った。これに対し、Y（税務署長－被告・被控訴人）は、労働者派遣会社を比準会社として適正支払手数料

を算出したところ、Xの所得税を不当に減少させる結果になっていると認められたため、適正支払手数料を超える部分の金額については法157条を適用して必要経費に算入することはできないとし、所得税更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分を行った。Xは、これを不服として出訴した。

【図表 5-6：司法書士支払手数料事件の概要】（筆者作成）



本件の主な争点は、①本件支払手数料が過大か否かを法37条で判断せず法157条で判断することの可否、②比準会社として労働者派遣会社を選定することの適否、である<sup>158</sup>。

争点①について、Xは、法37条で判断せずにいきなり法157条を適用して否認したことは違法であると主張したのに対し、Yは、「本件については、（…中略…）同族会社であるA社の行為によってまさにXの所得税の負担が不当に減少させる結果と認められる事案なのであって、所得税法157条を適用することは同条の趣旨にかなうものであり、ことさら所得税法37条1項の適用を検討する必要はない。」と主張し、両者で対立が見られた。

第一審判決（広島地判平成13年10月11日税資251号順号9000）

<sup>158</sup> なお、本件は、本件支払手数料以外の費用に係る必要経費算入の問題等についても争われているが、この論点については検討の対象外とする。

は、「所得税法 157 条は、(…中略…) 同族会社と関係者との間において  
なされた取引等の行為又は計算が、関係者の所得税の負担を不当に減少  
させるものと認められる場合、当該取引等の行為又は計算を正常なそれ  
に置き換えて、所得税額を算定し、租税負担の公平を図る規定であって、  
単なる必要経費計算の通則的規定にすぎない所得税法 37 条 1 項とは、  
その趣旨や適用要件を異にするものであるから、必要経費が過大である  
として否認する場合においても、それが所得税法 157 条所定の要件を充  
足する場合には、その適用を否定すべき理由は何ら存在しない。すなわ  
ち、(…中略…) 本件のような関係者が同族会社に対して経費を過大に支  
払う行為は、まさに所得税法 157 条の適用の対象の典型例なのであって、  
同条はかような同族会社と関係者の不合理・不自然な行為を否認するこ  
とを想定して規定されたものということが出来る。かかる所得税法 157  
条の趣旨からすれば、関係者の同族会社に対する過大な経費の支払を否  
認する場面においては、むしろ所得税法 157 条が同法 37 条 1 項に優先  
して適用すべきと解する余地がありこそすれ、反対に所得税法 37 条が  
必要経費に関する一般的規定だという理由のみで同条の適用を優先させ、  
同法 157 条の適用を全く認めないという解釈は説得力に欠けるものとい  
わなければならない。」(下線筆者) と判示し、Y の法 157 条優先適用説  
を支持するかのような見解を示した上で、争点②についても、「Y は類似  
同業者として、主としてオフィス業務に係る労働者を派遣する労働者派  
遣会社を比準会社として選定したものであるが、(…中略…) A 社の業  
務の核心的部分は、(…中略…) オフィスワーク (括弧内省略) である  
点では共通であり、経済的、取引的観点からみて、一般通念上、両者の  
業務に類似性がないとはいえない。」として、いずれも X の請求を棄却  
した。

これに対し、控訴審判決（広島高判平成16年1月22日税資254号順号9525）では、争点①については触れずに、争点②について、A社が人件費以外に、使用するパソコン等や自動車の経費の負担をしていることに着目し、「本件業務委託契約は、人材派遣契約とはいえず、むしろ、請負契約に類似する契約である」から、「本件比準会社は、いずれも事業内容及び事業規模等において相当な類似性を備えているとは認められない。」として、Xの請求を認容した<sup>159</sup>。

## （2）司法書士支払手数料事件の検討

本件は、A社への本件支払手数料の適正額算定で労働者派遣会社を比準会社としたこと（争点②）が控訴審で不相当と判断され、Xの主張が認容された。一方、Yの主張する法157条優先適用説（争点①）について、第一審ではこの主張を認めていたが、控訴審ではこれに触れずに判決を下している。図表5-1でいうと、争点①はテスト2とテスト3の判断順序に関する問題であり、争点②はテスト3における不当性要件の問題である。本来テスト2をクリアしてからテスト3に行くべきところ、テスト2の判定をせずにテスト3に行くのは誤りである。したがって、控訴審判決のような、争点②のみで判定する論理構成は適切ではないと考えられる。

---

<sup>159</sup> なお、Yは、本論文での検討の対象外とした本件支払手数料以外の費用が控訴審で課税処分取消しとなったことについて、理由不備の違法があるとして上告受理申立てを行ったところ、最判平成16年11月26日税資254号順号9836で原審に差し戻すこととなり（法157条の適用をめぐる問題については争われず、ここで確定した）、これを受けた広島高判平成17年5月27日税資255号順号10040では、当該部分についてのみYの主張を認容した。

それでは、本件も、図表 5-1 に照らしまらずはテスト 1 から判定している。X が司法書士業務の一部を A 社に委託し、A 社がこれを履行したという事実関係については、その存否を争われていないため、仮装行為にはあたらずテスト 2 に移ってよいであろう。

次にテスト 2 で必要経費該当性を判断する際、本件支払手数料が一要件説により“必要性要件”を満たせば必要経費に該当することになる。ここでの“必要性要件”は、金額の適正性も含意するものであるから、本件支払手数料の金額を、X が顧客から収受した受任報酬額の 6 割と設定したことの適否が争点になるであろう。この 6 割という設定について、X は、A 社設立前年における委託可能業務に対応する経費の実額をもとに合理的に算定したものであると主張していたが、第一審判決は、「本件各処分は所得税法 157 条に基づいた否認処分であるから、X の内部資料に基づいて本件支払手数料の適正さを検討する余地はな」として、内部資料の検討すら行わなかった。しかし、テスト 2 で検討すべきは法 37 条の必要経費に該当するか否かであり、「これは、内部的な資料に基づき事実を検証することによって結論が出る問題である」<sup>160</sup>。したがって、本件は、過去の X の帳簿等を確認しながら詳細に事実関係を確認することで、テスト 2 で法 37 条により本件支払手数料の適正額を算出すべき事案であり、これを飛び越えて法 157 条で判定した Y や裁判所の判断手法は誤りであったと考えられる<sup>161</sup>。

#### 第 4 款 小括

---

<sup>160</sup> 田中・前掲注 106) 54 頁。

<sup>161</sup> ただし、課税庁や裁判所が内部資料から本件支払手数料の適正額を判断していないため、X が設定した 6 割という金額設定が法 37 条に照らした場合に適法となったか否かは、必ずしも定かではない。

以上、本節では、テスト 2 で法 37 条の必要経費該当性要件に照らして判定されるべき事例について検討した。

第 1 款の出向職員給与負担金事件（事案②）は納税者の支払い自体が法 37 条の“必要性要件”を満たさないとして全額否認された事案であったのに対し、第 2 款の税理士事務所賃料等無償提供事件（事案③）と第 3 款の司法書士支払手数料事件（事案④）は、その支出に必要性は認められるものの、金額の適正性が問題となった事案と見ることができる。そして、事案②と事案③における課税庁の判断を比べると、事案②では、納税者と同族会社間の契約内容や支払い実績を確認した上で、業務従事者の勤務月数割合を基に適正額を算出しているが、事案③では、内部資料を検討することなく法 157 条を根拠とした非同族同業者比準で適正額を算出しており、その判断基準に統一性は認められない。筆者仮説の判定フローに照らせば、事案②、③及び④はいずれも、納税者の選択した私法上の法形式の範囲内で法 37 条の必要経費該当性要件によって判定すべきケースとして分類されるため、法 157 条を適用すべき事案ではなかったと考えられる。

### 第 3 節 通常用いられる法形式への引直しにより判定されるべき事例

本節では、テスト 1 で偽装行為にはあたらず、テスト 2 で納税者の選択した私法上の法形式の範囲内で法 37 条の必要経費該当性要件を判定した上で、テスト 3 で通常用いられる法形式への引直しを行い法 157 条の不当性要件で判定されるべき事例について検討する。

第 1 款 事案⑤：燃料小売業業務委託費事件（大阪地判平成 30 年 4 月 19 日）

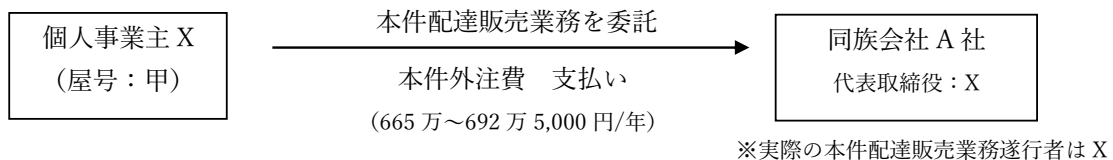
本款では、課税庁が法 157 条で必要経費を否認したが、裁判所は法 37 条で否認し、法 157 条については判断する必要がないとした燃料小売業業務委託費事件（大阪地判平成 30 年 4 月 19 日税資 268 号順号 13144、大阪高判平成 30 年 11 月 2 日税資 268 号順号 13206、最決令和元年 7 月 16 日税資 269 号順号 13294。第 1 章第 5 節参照。）について検討する。

#### (1) 燃料小売業業務委託費事件の概要

X（原告・控訴人・上告人）の父は、甲の屋号で LP ガス、A 重油、灯油等の燃料小売業を営んでいたが、平成 18 年に息子 X に事業を承継した。X は、甲の業務である LP ガス等の配達、販売、保守等の業務（以下「本件配達販売」という。）を、X が代表取締役を務める株式会社 A（同族会社に該当する。以下「A 社」という。）に委託し、A 社に外注費（以下「本件外注費」という。）を支払った（以下「本件取引」という。）。なお、A 社の事業目的に本件配達販売は含まれておらず、実際に本件配達販売を行ったのは X 自身であった。X は、本件外注費を事業所得の金額の計算上必要経費に算入し、平成 22 年分から平成 24 年分までの所得税の確定申告を行った。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 の所得税を不当に減少させる結果となるため、本件外注費を必要経費に算入することはできないとして法 157 条の規定を適用し、所得税更正処分及び過少申告加算税賦課決定処

分を行った。Xはこれを不服として出訴した。

【図表 5-7：燃料小売業業務委託費事件の概要】（筆者作成）



本件の主な争点は、①本件外注費は X の事業所得に係る必要経費に該当するか、②本件取引が法 157 条の規定による同族会社の行為計算否認の対象となるか、である<sup>162</sup>。

第一審判決（大阪地判平成 30 年 4 月 19 日税資 268 号順号 13144）は、争点①について、「ある支出が事業所得の金額の計算上必要経費として控除されるためには、当該支出が事業所得を生ずべき業務と合理的な関連性を有し（関連性要件）、かつ、当該業務の遂行上必要であること（必要性要件）を要すると解するのが相当である。そして、必要経費該当性（関連性要件及び必要性要件）の判断に当たっては、（…中略…）関係者の主観的判断を基準とするのではなく、客観的な見地から判断すべきであり、また、当該支出の外形や名目等から形式的類型的に判断するのではなく、当該業務の内容、当該支出及びその原因となった契約の内容、支出先と納税者との関係など個別具体的な諸事情に即し、社会通念に従って実質的に判断すべきである。」（下線筆者。以下、本款において同じ。）と緩やかな二要件説に依拠することを示した。そして、本件配達販売業

<sup>162</sup> なお、本件は、理由付記の不備が争点③として挙げられているが、この争点は手続法の論点のため検討の対象外とする。



務が X 自身であったこと等の事実から、X は、「自己の個人事業（甲）に係る業務全般を、（…中略…）自己の経験と判断に基づき、自己の労力及び経費負担をもって遂行していたものというべきである。（…中略…）そうすると、甲の業務に関し、甲たる X が A 社に対し本件配達販売を委託し、A 社がこれを遂行し、X から A 社に対し本件外注費が支払われたという形式及び外観が存在するものの、その実質は、X が自ら甲の事業主としてその業務を遂行する一方で、（…中略…）本来支払う必要のない事業主自身の労働の対価（報酬）を、『外注配達費』や『人夫派遣費』という名目で本件外注費として A 社に支払っていたものといわざるを得ない。以上によれば、本件外注費は、社会通念上、甲の業務の遂行上必要であるとはいえず、必要経費該当性の判断基準における必要性要件を欠くものと認められるから、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。」と判示し、争点②については、「本件外注費が X の事業所得に係る必要経費に該当しない以上、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。」として X の請求を棄却した。続く控訴審判決（大阪高判平成 30 年 11 月 2 日税資 268 号順号 13206）は、争点②に触れることなく原判決を支持し、X は上告受理申立てを行ったが、最高裁は上告不受理を決定した（最決令和元年 7 月 16 日税資 269 号順号 13294）。

【図表 5-8：各年分の本件外注費、課税庁による更正金額及び納付すべき税額（斜体）について】（筆者作成）

（単位：円）

|                         | H22 年分             | H23 年分             | H24 年分             |
|-------------------------|--------------------|--------------------|--------------------|
| (1)確定申告記載金額             | 6,650,000          | 6,925,000          | 6,755,000          |
| <i>(納付すべき税額)</i>        | <i>(△880,900)</i>  | <i>(47,400)</i>    | <i>(464,600)</i>   |
| (2)課税庁による更正金額           | 0                  | 0                  | 0                  |
| <i>(納付すべき税額)</i>        | <i>(1,053,800)</i> | <i>(1,940,100)</i> | <i>(2,367,000)</i> |
| (3)税負担差額<br>= (2) - (1) | <i>(1,934,700)</i> | <i>(1,892,700)</i> | <i>(1,962,400)</i> |

## (2) 燃料小売業業務委託費事件の検討

本件は、当初課税庁は法 157 条を適用して本件外注費の必要経費算入を否認していた。しかし、裁判所は、訴訟段階で同規定の適用の適否を争点②とし、代わりに法 37 条の必要経費該当性の検討を争点①で行った結果、必要経費に該当しないため争点②は判断不要とする論理構成を展開した。このような根拠規定の差替えについては、学説でも不適切であるとの指摘があるが<sup>163</sup>、本論文ではその論点については触れず、裁判所の判断の是非に焦点をあてて検討する。

<sup>163</sup> 田中治「判批」TKC 税研情報 29 巻 3 号（2020）18 頁は、「法 157 条を根拠になされた本件課税処分の適法性判断においては、法 157 条の解釈、本件への法 157 条の適用の当否を検討することなく結論を得ることは、おそらく不可能で不適切というべきであろう。法 37 条の必要経費該当性の判断で代替することもまた不適切ということになる。」と指摘している。

裁判所の争点②に関する判示から、裁判所は、必要経費の判断にあたって法 37 条優先適用説を採用したと読み取れるが、なぜ法 157 条よりも法 37 条が優先されるのかが明確には示されていない。裁判所が法 37 条に照らして必要経費に該当しないと判定した根拠は、本件配達販売を実際に行うのが甲の事業主である X 自身であったという点にあるが<sup>164</sup>、法 37 条の必要経費該当性の判断基準である“関連性要件”と“必要性要件”の中に、経費の支払い先法人において実際誰がその業務を遂行するのかという人的事情の考慮までは求められていない。X が本件配達販売に従事した日数は年間 266 日から 284 日にも及んでおり、これを外注することで生まれる時間的余裕を、他の営業活動に充てて収益確保に繋げると捉えると、本件配達販売を外注に出すという行為自体は必要性があったと言えよう。第一審判決では、最後に「仮に、本件のような事情の下で、本件外注費を X の事業所得に係る必要経費として認めるとすると、個人事業主（農家、個人商店など）と同族会社の代表者を兼務する者の場合、事業主自身が従事する業務を会社に外注し、その外注費を支払うことにすれば、本来は必要経費に算入することのできない事業主自身の労働の対価を、個人事業の必要経費とすることができることとなり、ひいては、税額の自由な操作を許すことになりかねないのであって、租税法の根本原則に反する不合理な結論となることは明らかである。」と補足しているが、これは法 157 条の立法趣旨、すなわち、同族会社と株主等の特殊関

---

<sup>164</sup> X は、A 社の従業員である X の妻に甲の事務委託をし、この対価として甲から A 社に事務費を支払っているが、これについて裁判所は「X 自身が甲の業務を遂行する場合と、A 社の従業員である X の妻が甲の業務を遂行する場合とでは、判断の基礎となる事情が大きく異なるのであるから、必要経費該当性の判断が異なることには合理的な理由がある。」として、当該事務費を必要経費として認容している。

係性ゆえに行われる租税回避を課税の公平の見地から防止するという考え方に沿うものであって、法 37 条の必要経費該当性要件にそこまで踏み込んだ判断を可能とする法的根拠はないと考えられる<sup>165</sup>。したがって、裁判所が判示した論理で法 37 条に照らし本件外注費を否認することはできない。

それでは、本件も図表 5-1 に照らして本件のあるべき判定フローを検討しよう。本件は、甲の事業主である X が A 社に対し本件配達販売を委託し、A 社がこれを遂行し、X から A 社に対し本件外注費が支払われたという事実は間違いのないため、テスト 1 で仮装行為にはあたらずテスト 2 に移る。テスト 2 では、法 37 条の必要経費該当性要件の判定に際し、外注に出す行為が必要であることは前述のとおりである。ここでの金額の適正性に関して、本件外注費は年間 665 万円から 692 万円と一見大きく見えるが、これは 1 日当たりの単価 20,000 円から 25,000 円に従事日数を乗じて算出したものであり、単価を見ると異常な金額とは言えないだろう。したがって、テスト 2 では必要経費として容認されるため、続いて、通常用いられる法形式への引直しによりテスト 3 で 157 条の不当性要件を判定する。ここで初めて A 社と X の特殊関係性に注目すると、本件配達販売を X が遂行する以上、甲の事業を行う X に時間的余裕は生まれず、ただ外注費がキャッシュアウトするだけである。本来、X は自身の収益・所得を上げるために事業活動を行うべきところ、所得が下がるだけのこの外注行為に経済的合理性はない。したがって、通常用いられる法形式は、本件配達販売を A 社に外注するものではなく、キャッシ

---

<sup>165</sup> 木山泰嗣「判批」税経通信 76 巻 1 号（2021）206 頁も、本判決における必要性要件の判断は「法 157 条 1 項を適用して行為を否認したに等しいといえる（括弧内省略）が、原則要件である必要性要件に、そこまで踏み込んだ判断を行うことを可能とする法的根拠はないように思われる。」と指摘している。

アウトを伴わない、甲の事業主たる X 自身が遂行する形となる。所得税法では、事業主 X の労働の対価として事業主自身が支払った金銭は必要経費として認められないため、必要経費として計上した金額は全額否認されることになる。その結果、テスト 2 とテスト 3 の税負担差額が 190 万円前後と大きく、A 社に外注を依頼する合理的理由もないため<sup>166</sup>、不当性要件を満たして法 157 条により必要経費が否認される、というのがありべき判定フローである。

このように、本件は、テスト 2 では必要経費として容認されるが、テスト 3 で法 157 条に依拠して全額否認するのが適当な事案であったと考えられる。

第 2 款 事案⑥：歯科医師医療機器賃借料事件（国税不服審判所裁決平成 14 年 12 月 20 日）

本款では、納税者が選択した私法上の法形式について、課税庁や国税不服審判所がレンタル方式かリース方式かの明言を避けながら、通常用いられる法形式（リース方式）への引直しを行った歯科医師医療機器賃借料事件（国税不服審判所裁決平成 14 年 12 月 20 日裁決事例集 64 集 207 頁）について検討する。

#### (1) 歯科医師医療機器賃借料事件の概要

---

<sup>166</sup> 本件取引の形態は、事業承継前の、甲の事業主が X の父の時代から行われていたものであると X は主張するが、事業を承継した後は X と A 社の関係が問われるため、X の主張は合理的理由としては認められないと考える。

歯科医院を営むX（請求人）は、同族会社である株式会社K社設立以来、取締役を務めている。

XとK社は、K社設立直後より、賃貸人をK社、賃借人をXとし、以下の賃貸借契約に係る基本契約（以下「基本契約」という。）を締結した。

①賃貸借物件の賃貸借期間を法定耐用年数の130%とし、その間の賃貸料は当初の契約に定められた金額とする。

②賃貸借物件の賃貸借期間が上記①の期間を超えた時は、その賃貸料の70%とする。

③賃借人は、契約期間中といえども賃貸借物件の解約ができる。

X及びK社は、上記基本契約に係る賃貸借物件のうち、医療機器及び備品等（以下「本件医療機器等」という。）について、賃貸人をK社、賃借人をXとして、以下の賃貸借契約（以下「個別契約」といい、基本契約と併せて「本件各契約」という。）を締結した。

①契約期間経過後は、Xの申出のない限り継続更新することができる。

②部品取替を含む賃貸借物件の保守については、K社がその費用を負担する。

③K社又はXは、3か月以前において相手方に予告してこの契約を解除することができる。

Xは、平成10年ないし平成12年の各確定申告において、K社に支払った本件医療機器等に係る賃借料（以下「本件賃借料」という。）を事業所得の必要経費に算入し申告を行ったが、その金額は、基本契約に定められた賃貸借期間を経過した後も契約当初と同額のままであった。また、個別契約を締結した賃貸借物件(a)について、K社あての「契約解除に関する通知」により4か月後に個別契約を解除し、賃貸借物件が撤去されたにも関わらず、契約解除後も同額の賃借料を支払い続けていた。これ

に対し Y（税務署長－原処分庁）は、X の所得税を不当に減少させる結果となると認められるとして法 157 条を適用し、所得税更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分を行った。X は上記処分を不服として審査請求を行った。

本件の争点は、X が K 社に支払った本件賃借料の金額が、法 157 条に規定する「所得税の負担を不当に減少させる結果となると認められる」か否かである。

審査請求において、Y は、X が説明した本件賃借料の算出根拠が、一般的なリース料の計算方法に類似しており<sup>167</sup>、医療機器等をリースする 8 社（以下「医療機器等リース各社」という。）への調査で、リース料総額回収期間<sup>168</sup>満了時にそのまま継続して賃借（再リース）する場合の賃借料は基本的に当初賃借料の 10 分の 1 の金額になることが確認できたため、本件回収期間<sup>169</sup>を経過した後の賃借料については、医療機器等リース各社と同様に当初の契約における賃借料の 10 分の 1 の金額に引き直して計算すべきと主張した。一方の X は、本件各契約について Y はリース方式を前提としているが、あくまで本件各契約はレンタル方式であり、本件賃借料の支払いが本件各契約に反していたことは認めた上で、本件各契約に基づいた金額の範囲内での処分、すなわち、賃借物件(a)

---

<sup>167</sup> X の月額賃借料の計算式が、「月額賃借料 = (取得価額 × 利益加算率 1.3 + (K 社取得価額 × 金利 0.03 × 法定耐用年数 × 0.6)) ÷ (法定耐用年数 × 0.6 × 12 か月)」であったのに対し、一般的なリース取引における月額賃借料の算出方法が「月額賃借料 = (取得価額 + 金利 + 固定資産税 + 保険料 + 手数料 + 利益) ÷ リース期間」と類似していると Y は主張し、審判所もこれを事実認定している。

<sup>168</sup> リース料総額回収期間とは、リース料総額 (= 取得価額 + 金利 + 固定資産税 + 保険料 + 手数料 + 利益) を月額賃借料で回収する期間のことをいう。

<sup>169</sup> 本件回収期間とは、本件賃借料総額 (= 取得価額 × 利益加算率 1.3 + (K 社取得価額 × 金利 0.03 × 法定耐用年数 × 0.6)) から月額賃借料を除いて求めたもので、個別契約に係るリース料総額回収期間に相当する回収期間のことを指す。

の契約解除後の支払い金額を除外するのに加え、賃貸借期間を耐用年数の130%の年数とし、当該賃貸借期間を経過した後の賃貸料を当初の契約に定められた金額の70%として計算した金額が、XがK社に対して支払うべき相当な賃借料(以下「本件相当賃借料」という。)であるとして、処分の全部又は一部の取消しを主張した。

これに対し審判所は、「本件相当賃借料が所得税法第157条第1項の規定に照らして相当といえるかどうかは、(…中略…)本件相当賃借料が本件医療機器等の賃貸借市場一般の相場から見て適正な金額であると認められるか否かによって判断すべきであるから、一般の賃貸業者が本件医療機器等を賃貸した場合の賃貸例を基にして、本件医療機器等の賃貸借一般の相場からみた適正な金額を算出し、この金額とX主張に係る本件相当賃借料とを比較衡量した上で、Xの所得税の負担を不当に減少させる結果となるか否かを検討するのが相当である。そうすると、本件医療機器等は、(…中略…)リース取引の対象とされていること、医療機器等リース各社においては、(…中略…)リース料総額をリース料総額回収期間で回収するように設定するとともに、当該回収期間経過後の賃貸料については、当該回収期間中の10分の1の金額としていること(…中略…)から、医療機器等リース各社におけるリース料総額及び本件賃借料(月額)を基に本件回収期間を算出するとともに、当該回収期間が経過したものについては、当該回収期間経過後の賃貸料を当該回収期間中の10分の1の金額とするのが相当である。」とし、Yが当初賃貸料の10分の1の金額で計算したことを相当という判断を示した。しかしながら、一部Yの計算と合わなかったため、審判所が改めて適正賃借料を算出し直した結果、図表5-9(4)の金額となった。



【図表 5-9：各年分の本件賃借料、審査請求における X・Y の主張金額、  
 審判所認定金額及び納付すべき税額（斜体）について】（筆者作成）

（単位：円）

|                                     | H10 年分                        | H11 年分                        | H12 年分                        | 備考   |
|-------------------------------------|-------------------------------|-------------------------------|-------------------------------|--|
| (1)確定申告<br>記載金額                     | 11,916,000                    | 11,916,000                    | 11,916,000                    | 賃貸借期間経過後も<br>同額計上（本件各契<br>約に反する）   |
| (2)Y 主張金額                           | 6,764,400                     | 6,619,200                     | 1,129,200                     | リース方式※に引直し<br>（引直し同業者比準<br>により適正額を算<br>出）  |
| (3) X 主張金額<br><br>(納付すべき<br>税額)     | 11,507,200<br><br>(1,633,700) | 11,205,600<br><br>(3,581,900) | 10,690,800<br><br>(1,765,600) | あくまでレンタル方<br>式であるが、支払い<br>が本件各契約に反し<br>ていたことは認め、<br>本件各契約に基づい<br>た金額の範囲内の<br>処分を主張 |
| (4)審判所<br>認定金額<br><br>(納付すべき<br>税額) | 4,758,800<br><br>(3,750,500)  | 1,443,200<br><br>(7,194,200)  | 1,129,200<br><br>(4,934,400)  | リース方式※に引直し<br>（引直し同業者比準<br>により適正額を算<br>出）  |
| (5) 税負担差額<br>=(4)-(3)               | (2,116,800)                   | (3,612,300)                   | (3,168,800)                   |  |

※ Y と審判所はリース方式への引直しと明言していないが、筆者はこれを、Y と  
 審判所がリース方式への引直しを行ったものと捉えている。

以上、図表 5-9(5)のとおり、審判所は「X の主張する本件相当賃借料  
 及び審判所認定賃借料に基づいて算出された X の各年分の納付すべき税  
 額は、(…中略…)各年分とも相当にかい離していることが認められる。

(…中略…) X は本件相当賃借料を著しく高額にすることにより、各年分の所得税の負担を不当に減少させる結果となっていると認められるから、Y が所得税法第 157 条第 1 項の規定を適用したことは相当であるとして、X の請求を棄却した。

## (2) 歯科医師医療機器賃借料事件の検討

本件は、X と K 社との賃貸借契約（本件各契約）について、X はレンタル方式と主張するのに対し、Y は「基本契約及び個別契約がリース方式であるかレンタル方式であるかは、(…中略…) 所得税を不当に減少させる結果となると認められるか否かを判定する上で影響を与えるものではない。」とし、審判所も「基本契約及び個別契約がリース方式であるかレンタル方式であるかによって結論が左右され得るものではない。」として、レンタル方式かリース方式かを明言しなかった。仮に、本件各契約がリース契約であれば、納税者の選択した私法上の法形式の範囲内で否認したことになるが、リース契約でなければ、通常用いられる法形式がリース方式であるとして引直しを行ったことになる。そこで、まずは①本件各契約の契約形態について検討した上で、次に、その契約形態を前提に②本件事案のあるべき判定について検討する。

まず、①本件各契約の契約形態について検討するために、一般的なリースとレンタルの特徴について確認しよう。

リースでは、ユーザーが選んだ物件をリース会社が購入する。また、リース期間中にユーザーが、リース会社の投下した資金のほぼ全額をリース料として支払うため、リース契約は期間中途でも契約解除が禁止されている（解除する場合は残リース料相当額を支払う必要がある。）。一

方、レンタルの方は、その期間はリース期間よりも短く、また、汎用性のある物件を複数の人に繰り返し貸すことによって物件代金を回収するようにレンタル料が設定されているため、ユーザーは、随時又は一定の期間経過後に中途解約をすることができる。その他、リースでは、リース料に物件の保守・修繕・瑕疵担保・危険に関する費用が含まれていないので、ユーザーが物件の保守・修繕義務を負うのに対し、レンタルの方は、レンタル料にこれらの費用が含まれているため、レンタル会社が物件の保守・修繕を行う<sup>170</sup>。

上記、一般的なリース・レンタルの特徴と、本件事案を比較整理したものが図表 5-10 である<sup>171</sup>。

---

<sup>170</sup> 芥川基＝久納幹史『リースの知識と実務』（日本実業出版社、最新版、2008）36,38 頁参照。

<sup>171</sup> リース・レンタル部分については、芥川＝久納・前掲注 170)37 頁参照。

【図表 5-10：リース・レンタルと本件事案の比較】（筆者作成）

|       | リース                                      | レンタル              | 本件事案                |
|-------|--|-------------------|---------------------|
| 対象物件  | 希望する物件をユーザー自身が選定                         | レンタル会社の在庫の中から選定   | 裁決文に記載なし            |
| ユーザー  | 1物件を1ユーザーが利用                             | 1物件を不特定多数が利用      | K社所有の賃貸借物件の賃借人はXのみ  |
| 契約期間  | 2～6年の比較的長期のものが多い                         | 時間・日・週・月単位の短期     | 累積で6年～12年と長期        |
| 中途解約  | 中途解約不可<br>解約する場合には、ユーザーは残リース料相当額の損害賠償をする | 随時あるいは一定期間経過後に解約可 | 中途解約可能であり、実際に解約実績あり |
| 保守・修繕 | ユーザーの負担                                  | レンタル会社の負担         | K社負担                |

※本件事案の契約がリース寄り又はレンタル寄りの項目を網掛けで示している。

図表 5-10 のとおり、本件は、ユーザーと契約期間に関してはリース寄りの契約であるのに対し、中途解約と保守・修繕に関してはレンタル寄りの契約である。つまり、リースとレンタルの両方の特徴が合わさった、いわばハイブリット契約となっており、それゆえに、Yと審判所は「本件各契約がリース方式である」と明言するのを躊躇ったのであろう。筆者としても、本件各契約は、リース方式でもレンタル方式でもない別の契約形態と考える。

次に、②本件事案のあるべき判定について検討する。

①の検討のとおり、本件各契約が少なくともリース方式ではない以上、このハイブリット契約を一般のリース方式に引き直すのは、テスト3の通常用いられる法形式の引直しに相当するのではないか。テスト2でこ

のような引直しは行えないため、Y や審判所が採用したリース方式を参考に否認する論理構成は、法 157 条に依拠するからこそ成り立つものであろう。しかし、テスト 3 の判定はテスト 1 やテスト 2 を飛び越えて行うものではない。そこで、改めて、図表 5-1 に照らして本件のあるべき判定フローを検討したい。

本件は、X が K 社から医療機器等を借り、対価として本件賃借料を支払っていたという事実に間違いはないため、テスト 1 で偽装行為にはあたらずテスト 2 に移ることになる。次に、テスト 2 で、納税者の選択した私法上の法形式の範囲内で、法 37 条に照らして判定される。本件では、X と K 社の間で交わした本件各契約が尊重されなければならないが、賃貸借期間経過後の賃料は当初賃料の 70% になるべきところ、当初の金額を減額せず支払い続けていたため、差額 30% が否認対象となり、また、賃貸借物件(a)については、契約解除後も支払い続けていた金額が全額否認される。つまり、審査請求で X が主張していた金額（図表 5-9(3)）こそが、法 37 条を根拠に算出される適正額ということになる。続いて、テスト 2 の（X が主張する）金額を必要経費として容認しても、テスト 3 で不当性要件を満たす場合、法 157 条で否認される。ここで初めて通常用いられる法形式（リース方式）への引直しを行うことができるため、本件では X の主張金額（図表 5-9(3)）と、引直し同業者比準によって算出された金額（図表 5-9(4)）との比較が焦点となる。その結果、図表 5-9(5)のとおり両者の税負担差額は 200 万円以上と大きく、また、ハイブリット契約を採用した合理的理由も確認できないことから、不当性要件を満たして法 157 条により必要経費が否認される、というのがあるべき判定フローである。

このように、本件は、最終的に否認する根拠規定を法 157 条とし、引

直し同業者比準によって適正額を算出したという点では、Y及び審判所の判断と筆者仮説は共通しているものの、Yと審判所はテスト2を飛ばしてテスト3で判定したのに対し、筆者はあくまでテスト2を経てテスト3で判断すべきと考えるため、その論理構成は異なるものとする。

### 第3款 小括

以上、本節では、テスト3で法157条の不当性要件に照らして判定されるべき事例について検討した。

本節第1款の燃料小売業業務委託費事件（事案⑤）では、テスト2で金額の適正性も含め必要経費が一度は容認されるがテスト3で全額否認されることになり、前款の歯科医師医療機器賃借料事件（事案⑥）では、テスト2で一部容認された適正額に留まらず、テスト3で引直し同業者比準により不当性要件を満たすとして否認されるべきと考えられた。

このように、テスト2において納税者の選択した私法上の法形式の範囲内で法37条に照らして必要経費が容認される場合であっても、テスト3で通常用いられる法形式への引直しを行うことで不当性要件を満たす場合に、初めて法157条が適用されることになるため、事案⑤及び⑥のように、テスト2を飛ばしてテスト3で判定した課税庁の判断基準は適当ではないと考えられる。

## 第4節 本論文の結論

以上、本章で検討した裁判例・裁決例を整理したものが、図表5-11である。

【図表 5-11：本章で検討した事案における、課税庁・裁判所（審判所）及び筆者仮説の根拠規定の違い】（筆者作成）

|                                | 根拠規定                         |                          |                        |   |
|--------------------------------|------------------------------|--------------------------|------------------------|---|
|                                | 課税庁                          | 裁判所（審判所）                 | 筆者仮説                   | 備考  |
| 事案①<br>不動産管理料<br>事件            | 法 37 条と法 157 条               | 法 37 条                   | 仮装行為のため<br>根拠規定不要      | 必要経費は 0 円   |
|                                | テスト 1 を飛ばして<br>テスト 2 や 3 で判定 | テスト 1 を飛ばして<br>テスト 2 で判定 | テスト 1 で判定              |   |
| 事案②<br>出向職員給与<br>負担金事件         | 法 37 条                       | 法 37 条                   | 法 37 条                 | 必要性がないため必<br>要経費は 0 円   |
|                                | テスト 2 で判定                    | テスト 2 で判定                | テスト 2 で判定              |   |
| 事案③<br>税理士事務所<br>賃料等無償提<br>供事件 | 法 37 条                       | 法 37 条                   | 法 37 条                 | 業務従事者の勤務月<br>数割合を基に適正額<br>を算出   |
|                                | テスト 2 で判定                    | テスト 2 で判定                | テスト 2 で判定              |   |
| 事案④<br>司法書士支払<br>手数料事件         | 法 157 条                      | 法 157 条                  | 法 37 条                 | 過去の帳簿等から詳<br>細に事実関係を確認<br>して適正額を算出す<br>べき                               |
|                                | テスト 2 を飛ばして<br>テスト 3 で判定     | テスト 2 を飛ばして<br>テスト 3 で判定 | テスト 2 で判定              |   |
| 事案⑤<br>燃料小売業業<br>務委託費事件        | 法 157 条                      | 法 37 条                   | 法 157 条                | 依頼した業務の遂行<br>者は納税者自身であ<br>るため、納税者と同<br>族会社の特殊関係性<br>に注目すると必要経<br>費は 0 円 |
|                                | テスト 2 を飛ばして<br>テスト 3 で判定     | テスト 2 で判定                | テスト 2 を経て<br>テスト 3 で判定 |   |
| 事案⑥<br>歯科医師医療<br>機器賃借料事<br>件   | 法 157 条                      | 法 157 条                  | 法 157 条                | 引直し同業者比準に<br>より適正額を算出   |
|                                | テスト 2 を飛ばして<br>テスト 3 で判定     | テスト 2 を飛ばして<br>テスト 3 で判定 | テスト 2 を経て<br>テスト 3 で判定 |   |

※いずれの事案も、課税庁と裁判所（審判所）はテスト 1 の仮装行為の判定を行っていないが、事案②～⑥については、仮装行為にあたらないのは明らかであるため、テスト 1 の判定は省略されたものと考えることができる。

第3章で確認したとおり、課税処分根拠規定が法37条か法157条かという違いは、経費の支払い先法人が非同族会社であった場合の適用の適否や、支払い先法人における法人税の対応的調整の可否といった点で法的効果が異なることから、納税者にとって重要な問題である。そのため、課税庁には、納税者の理解を得られるよう根拠規定の選定理由を明確に示すことが求められている。

それでは、本章で取り上げた事案のうち、課税庁が法157条を適用した事案①、④、⑤及び⑥を改めて見てみよう。筆者仮説では、事案①は仮装行為として否認すべきであり、事案④は法37条で納税者の内部資料をもとに否認すべき事案であった。また、事案⑤及び⑥については、根拠規定自体は筆者仮説と同じであるものの、その論理構成、すなわち、テスト2の法37条による判定を経由することなく、いきなりテスト3で法157条を適用しているという違いが確認された。これらに共通しているのは、課税庁は、仮装行為の適否や法37条の必要経費該当性を判定するために必要な、納税者の内部資料の詳細な確認・立証作業を怠っているという点である。そのため、納税者側からすれば、法157条が立証責任緩和機能を有するかのごとく安易に適用されているように見え、課税庁の恣意性が介入しているのではないかという疑いを持つてしまうのも仕方のないことであろう。せめて、恣意的な運用が疑われる課税庁の更正処分を裁判所が適切に是正していれば、裁判例の蓄積により、どのような場面で同規定が適用されるのかを納税者が予測することも可能となる。しかしながら、実際の裁判例をみると、事案④が法157条優先適用説を、事案⑤が法37条優先適用説を支持するような判決を下しているように、裁判所はその期待に十分に答えられていないのが現状で



ある。

本論文では、このような法 157 条の適用をめぐる問題について、課税庁の恣意性介入を極力排除するために、できる限り客観的で統一的な判断基準を見出すことを試みた。検討を重ねた結果、筆者が導き出した課税庁のあるべき判定フローが図表 5-1 である。このフローによると、同族会社の関連経費に同規定が適用される場面というのは、まず仮装行為に該当しないことを前提として（テスト 1）、次に法 37 条で私法上の法形式の範囲内で判定することにより一度は容認されたものが（テスト 2）、通常用いられる法形式へ引き直すことで法 157 条の不当性要件を満たすと判断された場面（テスト 3）に限られることになる。本章で取り上げた事案について、課税庁がこのあるべき判定フローに従って判断したとすると、法 157 条を適用できるのは事案⑤及び⑥の 2 例のみとなる。最後に、この 2 事例を類型化し、併せて納税者の予測可能性についても筆者の見解を述べたい。

#### (1)業務委託者・業務遂行者同一型（事例⑤）

この類型は、納税者が業務を同族会社に委託し、同族会社はその業務を同社に所属する納税者に遂行させて委託料を収受するケースである。このケースでは、金額をいくりに設定していたとしても、テスト 3 で納税者と同族会社の特殊関係性に注目すると、通常あるべき法形式は納税者が自身に労働の対価を支払う形式となるため、法 157 条により全額が否認される。所得税法では、事業主自身へ労働の対価として支払った金銭を必要経費として認めていないことは周知のとおりであるから、納税者にとって法 157 条の適用を予測するのは十分可能であると思われる。

## (2)引直しによる同業者比準型（事例⑥）

この類型は、テスト 2 で納税者の選択した私法上の法形式の範囲内で算出した適正額（原則的には納税者の内部資料をもとに算出し、予備的手法として納税者と同じ法形式の取引を行う同業者比準により算出）と比較して、テスト 3 で通常用いられる法形式の取引を行う引直し同業者に比準して算出した適正額が法 157 条の不当性要件を満たすケースである。このケースでは、課税庁がどのような引直し同業者を選定するかが納税者にとって不透明であるものの、不当性要件は“税負担差額の大きさ”と“合理的理由の有無”のフィルターを通して判断されるため、納税者が自身が採用した法形式の合理的理由を説明することができれば、課税庁による恣意的課税に十分対抗できるものと思われる。

このように、課税庁が、筆者が提示したあるべき判定フローに沿って法 157 条を運用すれば、恣意性が介入しない適切な課税を実現しながら、納税者の予測可能性と法的安定性を確保することが可能であると考えられる。

## おわりに

本論文では、同族会社の関連経費をめぐる問題について、課税庁の恣意性介入を極力排除するために、どのような場面であれば、課税庁による法 157 条の適用が許容され得るのかを明らかにすることを目的として検討を行ってきた。

まず、第 1 章では、同族会社の行為計算否認規定は、それが明文規定として存在することを根拠に問題となった租税回避行為を否認できるという点で意義があるが、一方で、納税者の予測可能性と法的安定性を確保するために、課税庁による同規定の恣意的な運用は制限されるべきであることを確認した。そこで、課税処分時の根拠規定として、同規定以外に他の課税要件規定が候補として挙げられる場合、より規定内容が具体的な後者を適用して否認する方が望ましいのではないか、という考えが生ずることになり、かつては法人税法 132 条 1 項と同法 22 条 2 項の関係性を中心に学説の中で議論されていたことを紹介した。そして、このような競合に関する問題は法人税法においてだけでなく所得税法においても生じており、過去の裁判例を見ても、納税者は同族会社の関連経費について法 157 条と法 37 条のどちらに照らして判断されるのかさえ判然としない状況であるため、予測可能性と法的安定性の確保の点で問題があることを明らかにした。

続いて、同族会社の関連経費を否認する際の根拠規定の違いが、納税者にどのような違いを生むのかを明らかにするため、第 2 章では両規定の沿革を、続く第 3 章では両規定の法的効果の違いを検討した。まず、第 2 章の沿革からは、法 157 条が、納税者と同族会社間の特殊関係性ゆえになされた所得税の不当な減少を課税の公平の見地から許容できない

として否認するのに対し、法 37 条は、当該支出を投下資本にあたらぬ個人的な消費活動によるものとして否認する、というように、同じ否認でもその論理構成が異なることを確認した。次に、第 3 章では、根拠規定の違いによって、経費の支払い先法人が非同族会社であった場合の適用の適否や、支払い先法人における法人税の対応的調整の可否といった点で法的効果が異なることを確認した。このように、根拠規定の違いは、課税処分に至った論理構成や課税処分の内容・税負担が変わることになるため、課税庁には、納税者の理解を得られるよう根拠規定の選定理由を明確に示すことが求められることを指摘した。

そこで、第 4 章では、法 157 条と法 37 条を、(1)両規定の課税要件、(2)金額の適正性、(3)課税庁の判断順序、(4)納税者が選択した私法上の法形式、の 4 項目の観点から比較し、同族会社の関連経費を課税庁が否認する場合のあるべき判定フローを筆者の仮説として提示した。筆者が提示したあるべき判定フロー（図表 5-1）を整理すると、以下のようまとめられる。

① テスト 1（仮装行為の判定）

脱税である仮装行為の認定は、あくまで事実認定の下に厳格に行われるべきものであり、特段の根拠規定を必要としない。

② テスト 2（私法上の法形式の範囲内で法 37 条の必要経費該当性を判定）

必要経費該当性の判定は、“必要性要件”のみで十分である（一要件説）。

金額の適正性が問題となる場合は、原則的には納税者の内部資料をもとに算出し、予備的手法として納税者と同じ法形式の取引

を行う同業者比準により算出される。

- ③ テスト 3（通常用いられる法形式への引き直しにより法 157 条で不当性要件を判定）

不当性要件の判定は、まずは“税負担差額の大きさ”で判定し、次いで、差額が大きい場合に“合理的理由の有無”をいうフィルターを通じて行う。

金額の適正性が問題となる場合は、引直し同業者比準により算出することが可能となる。

最後に、第 5 章では、同族会社の関連経費が否認された裁判例・判決例を、上記のあるべき判定フローに当てはめることで、筆者仮説の妥当性を検証した。ここで取り上げた事案において、課税庁の判断には、偽装行為の適否や法 37 条の必要経費該当性を判定するために必要な、納税者の内部資料の詳細な確認・立証作業が欠如している傾向が見られ、課税庁は法 157 条が立証責任緩和機能を有するかのごとく恣意的に運用しているのではという疑いを持ってしまうものであった。そして、検証の結果、課税庁による法 157 条の適用が許容される場面としては、以下の 2 類型が考えられた。

- ① 業務委託者・業務遂行者同一型

この類型は、納税者が業務を同族会社に委託し、同族会社はその業務を同社に所属する納税者に遂行させて委託料を収受するケースである。

- ② 引直しによる同業者比準型

この類型は、テスト 2 で納税者の選択した私法上の法形式の範

囲内で算出した適正額と比較して、テスト 3 で通常用いられる法形式の取引を行う引直し同業者に比準して算出した適正額が法 157 条の不当性要件を満たすケースである。

したがって、納税者は、同族会社に委託する業務を自身が遂行することを避けた上で、同族会社との間で採用した法形式に合理的理由が存在することを説明することができれば、予測困難な課税庁による法 157 条の適用に十分対抗できるものと考えられる。同規定の適用にあたっては、恣意性が介入しない適切な課税の実現と、納税者の予測可能性と法的安定性の確保を両立させるべく、課税庁には、筆者が提言するあるべき判定フローに沿って客観的で統一的な判断を行うことが望まれることを指摘し、本論文の結びにかえたい。

## 参 考 文 献

### 〔文献〕

1. 芥川基 = 久納幹史『リースの知識と実務』（日本実業出版社、最新版、2008）
2. 植松守雄『注解 所得税法 [六訂版]』（大蔵財務協会、2019）
3. 金子宏『租税法』（弘文堂、第24版、2021）
4. 清永敬次『租税回避の研究』（ミネルヴァ書房、2015 [初出 1982]）
5. 清永敬次『税法 [新装版]』（ミネルヴァ書房、第4版、2014）
6. 佐藤英明『スタンダード所得税法 [第3版]』（弘文堂、2022）
7. 志場喜徳郎 = 荒井勇 = 山下元利 = 芝串俊共編『国税通則法精解〔令和4年改訂〕』（大蔵財務協会、2022）
8. 武田昌輔監修『DHC コメントール国税通則法』（第一法規、1982、加除式）
9. 谷口勢津夫『税法基本講義』（弘文堂、第7版、2021）
10. 増田英敏『リーガルマインド租税法』（成文堂、第5版、2019）
11. 松沢智『新版租税実体法－法人税法解釈の基本原則－』（中央出版社、補正第2版、2003）
12. 水野忠恒『大系租税法』（中央経済社、第3版、2021）

### 〔論文〕

1. 石山皇太「同族会社に対して支払われた業務委託費の必要経費該当

- 性」名城法学論集大学院研究年報 48 号（2021）21 頁以下
2. 今村隆「租税回避行為の否認と契約解釈」税理 42 卷 14 号（1999）  
206 頁以下
  3. 碓井光明「必要経費の意義と範囲」日税研論集 31 号（1995）3 頁  
以下
  4. 碓井光明「所得税における必要経費をめぐる若干の問題－立法および裁判例・裁決例の動向に着目して－」金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣、2007）329 頁以下
  5. 占部裕典「所得税法における必要経費の概念と判断基準－直接関連性要件と必要性要件はどのように用いられているか－」同志社法学 71 卷 1 号（2019）113 頁以下
  6. 岡村忠生「弁護士会役員活動費用と消費税(2)」税研 30 卷 2 号  
（2014）73 頁以下
  7. 金子宏「無償取引と法人税－法人税法 22 条 2 項を中心として－」  
法学協会編・法学協会百周年記念論文集第二卷（1983）135 頁以下
  8. 木山泰嗣「同族会社に支払った業務委託費が必要性要件を満たさないとして必要経費の算入が否定された事例」税経通信 76 卷 1 号  
（2021）199 頁以下
  9. 清永敬次「租税回避行為の否認」別冊ジュリスト 120 号（租税判例百選、第 3 版）（1992）28 頁以下
  10. 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－適用の在り方と金額の適正性－」税大ジャーナル 25 号（2015）53 頁以下
  11. 酒井克彦「租税法律関係における対応的調整とその諸相－各税間調整をめぐる諸問題」税理 50 卷 8 号（2007）130 頁以下



12. 酒井克彦「同族会社の行為計算の否認規定の適用と裁量権」税理 53 卷 2 号 (2010) 76 頁以下
13. 酒井克彦「課税逃れに対するアプローチ 試論」税大ジャーナル 28 号 (2017) 1 頁以下
14. 酒井克彦「所得税法 157 条は同法 37 条 1 項の『別段の定め』かー大阪地裁平成 30 年 4 月 19 日判決を素材としてー」税務事例 52 卷 4 号 (2020) 1 頁以下
15. 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) 41 頁以下
16. 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、2007) 55 頁以下
17. 品川芳宣「租税回避行為の否認と仮装行為の否認ー両者の関係と私法上の契約を否認できる限界ー」税理 49 卷 15 号 (2006) 7 頁以下
18. 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ー法人税法 132 条と通常の課税要件規定との競合と選択ー」税法学 571 号 (2014) 53 頁以下
19. 田中治「税法の解釈における規定の趣旨目的の意義」税法学 563 号 (2010) 215 頁以下
20. 田中治「租税法律主義の現代的意義」税法学 566 号 (2011) 243 頁以下
21. 田中治「租税回避否認の意義と要件」岡村忠生編著『租税回避研究の展開と課題』(ミネルヴァ書房、2015) 39 頁以下
22. 田中治「同族会社の行為計算否認規定のあり方」税研 32 卷 6 号 (2017) 46 頁以下
23. 田中治「同族会社に対する外注費の支払とその否認の法的根拠」

TKC 税研情報 29 卷 3 号 (2020) 13 頁以下

24. 田中治「租税回避否認の論理と機能」税法学 586 号 (2021) 333 頁以下
25. 谷口勢津夫「私法上の法形式の選択と課税－交換か売買か」別冊ジュリスト 253 号 (租税判例百選、第 7 版) (2021) 38 頁以下
26. 初鹿真奈「税法における実質主義の研究」租税資料館賞受賞論文集 第 25 回下巻 (2016) 209 頁以下
27. 増井良啓「所得税法 157 条を適用して過大不動産管理料の必要経費算入を否定した事例」ジュリスト 965 号 (1990) 101 頁以下
28. 増田英敏「不動産の補足金付売買契約の租税法上の否認とその法的根拠」ジュリスト 1182 号 (2000) 105 頁以下
29. 三木義一「必要経費概念における『事業直接関連性』－東京高裁平成 24 年 9 月 19 日判決の意義－」青山法学論集 54 卷 4 号 (2013) 11 頁以下
30. 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) 621 頁以下
31. 山田麻未「同族会社に支払った外注費が所得税法 37 条 1 項の必要性要件を満たさないとされた事例」税法学 582 号 (2019) 193 頁以下
32. 山田二郎「行為計算の否認規定の適用をめぐる諸問題」杉村章三郎先生古稀祝賀税法学論文集 (1970) 351 頁以下

〔官公庁等作成資料〕

1. 税制調査会「国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）」（昭和 36 年 7 月）
2. 税制調査会「国税通則法の制定に関する答申の説明（答申別冊）」（昭和 36 年 7 月）
3. 税制調査会「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」（昭和 38 年 12 月）
4. 財務省広報『ファイナンス別冊 平成 18 年度税制改正の解説』（大蔵財務協会、2006）
5. 国税庁長官官房企画課「令和 2 年度分会社標本調査－調査結果報告－税務統計から見た法人企業の実態」（令和 4 年 5 月）  
<https://www.nta.go.jp/publication/statistics/kokuzeicho/kaishahyohon2020/pdf/R02.pdf>

〔裁決例〕

1. 国税不服審判所裁決平成 14 年 12 月 20 日裁決事例集 64 集 207 頁
2. 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

〔裁判例〕

1. 東京地判昭和 46 年 3 月 30 日税資 62 号 427 頁
2. 東京地判平成元年 4 月 17 日税資 170 号 26 頁

3. 福岡地判平成 4 年 2 月 20 日税資 188 号 334 頁
4. 山口地判平成 7 年 6 月 27 日税資 209 号 1167 頁
5. 東京地判平成 9 年 4 月 25 日税資 223 号 500 頁
6. 広島高判平成 9 年 7 月 18 日税資 228 号 149 頁
7. 最判平成 10 年 2 月 26 日税資 230 号 814 頁
8. 東京地判平成 10 年 5 月 13 日税資 232 号 7 頁
9. 東京高判平成 11 年 6 月 21 日税資 243 号 669 頁
10. 東京地判平成 13 年 1 月 30 日税資 250 号順号 8828
11. 広島地判平成 13 年 10 月 11 日税資 251 号順号 9000
12. 最決平成 15 年 6 月 13 日税資 253 号順号 9367
13. 広島高判平成 16 年 1 月 22 日税資 254 号順号 9525
14. 最判平成 16 年 11 月 26 日税資 254 号順号 9836
15. 広島高判平成 17 年 5 月 27 日税資 255 号順号 10040
16. 岡山地判平成 18 年 1 月 11 日税資 256 号順号 10261
17. 東京地判平成 23 年 8 月 9 日税資 261 号順号 11730
18. 東京高判平成 24 年 9 月 19 日税資 262 号順号 12040
19. 最決平成 26 年 1 月 17 日税資 264 号順号 12387
20. 大阪地判平成 27 年 1 月 23 日税資 265 号順号 12592
21. 大阪高判平成 27 年 10 月 20 日税資 265 号順号 12742
22. 大阪地判平成 30 年 4 月 19 日税資 268 号順号 13144
23. 大阪高判平成 30 年 11 月 2 日税資 268 号順号 13206
24. 最決令和元年 7 月 16 日税資 269 号順号 13294